

大蔵省財政史室 編

# 昭和財政史

終戦から講和まで

第8巻

租 税 (2) ・ 税務行政

東洋経済新報社

## 監修のことば

『昭和財政史——終戦から講和まで——』（全二〇巻）は、『明治財政史』（全一五巻）、『明治大正財政史』（全二〇巻）および『昭和財政史』（全一八巻）につづく大蔵省とその担当する財政・金融行政の歴史であり、副題に示されているように、昭和二〇（一九四五）年八月一五日の「終戦」から「サンフランシスコ平和条約」が発効した昭和二七（一九五二）年四月二八日までの、日本が連合国の占領の下におかれた期間を対象とするものである。

ところで、わたくしたち兩名は、昭和四六（一九七一）年四月、本財政史の編集事業が正式に発足するに当たり大蔵省から監修を委嘱され、ひきつづいて、別欄にかかげられているメンバーが共同研究者として決定された。以後監修者と共同研究者は研究会を組織するとともに、「一般」「財政」「金融」の各部会に分属し、かつて大蔵省の要職にあって占領期の行政を担当された方々のほか占領期財政に関係の深かった各界学識経験者（元占領政策担当官等アメリカ側関係者をふくむ）からのヒヤリングを中心とした共同研究会と部会を度重ねて開催し、資料調査と研究を進めた。

この間、資料の収集、整理も精力的に行なわれたが、とくに後述するような在米資料をふくめて未発掘、未公表資料の収集整理も積極的に行なわれたのである。資料調査と研究が一段落した段階で執筆段階に入り、共同研究者とわたくしたち兩名が全員執筆を分担することとなり、また、特定の項目については大蔵省内から若干の関係者が執筆に加わることとなった。

わたくしたちは、大蔵省の省議によって今回の財政史の編さん、刊行の具体的計画が決定した際、そのなかにおいて決められた「大蔵省の担当した財政・金融行政の実績を実証的に記述分析することを主とするが、時期の特殊性にかんがみ、社会経済的背景の把握ならびに米国の対日経済政策の解明に留意する」という主旨の基本方針を尊重するとともに、新しくかつ豊富な資料をでき得る限り発掘活用し、客観的で詳密な財政史をつくり上げることに意を用いていた。

今回の財政史が対象とする期間は、『明治財政史』の三五年間、『明治大正財政史』の二四年間、『昭和財政史』の二〇年間に比べて、わずか七年弱にすぎないが、日本がいまだかつて経験したことのない外国の占領下におかれた時期であり、古い日本が新しい日本に生まれかわる激動の時期であったことをおもえば、けっして短い期間とはいえず、記録されなければならぬ事柄はむしろ戦前の二〇年ないし三〇年の歴史を述べる場合以上に多いといえよう。しかもそれらの多くは、財政・金融面のみならずその後の日本経済全体の復興と成長に大きな影響を

与え、あるいは、その原型となったものである。

したがって本財政史の内容が財政・金融の領域にとどまることなく、その経済的背景、さらに連合国、とくにアメリカ合衆国の対日占領政策にも及ぶのは当然であり、そうでなくてはこの占領期を対象とする財政史は財政史そのものとしてもきわめて不十分なものとならざるをえないのである。この意味において今回の財政史は、従来大蔵省が編さん刊行した財政史に比べて対象期間は短期間であるが、その内容は量的に膨大であるとともに、きわめて多角的なものとならざるをえなかったのである。しかも外国の占領下という時期であるため、従来のように国内の資料のみでは十分とはいえず、占領当事者である連合軍総司令部および連合国、具体的にはアメリカ側の資料を参照しなければならなかった。

これらの資料の大部分は従来非公開のものであったが、その多くは、年次の経過に従ってアメリカ政府の公文書取扱に関する規定に基づいて公開されるにいたったため、その利用が可能となった。これは、われわれにとって幸いなことであり、このため、共同研究者および財政史室スタッフによる在米資料の収集も行なわれたが、これらの資料を活用できたことは、この財政史を特徴づけるものになったと思われる。

この財政史の執筆、監修に当たっては、もとより各巻とも執筆者がそれぞれ専門家としての立場から自主的に叙述したものはあるが、個人の著書を集めた全集といったようなものではな



く、全巻が有機的なつながりをもったものとし、出来る限り客観的で、正確な史実を後世に残すものであることに意が用いられた。そのためにも、執筆者の第一稿は未定稿として省内関係部局に回覧されとともに、研究会における相互討論にも付されたのである。

なお、本財政史は、各執筆担当者の責任において書かれたものであるが、また全体の統一、調整についての責任は、わたくしたち監修者兩名が負うものである。

終りにわたくしたち監修に当たった兩名は、執筆者一同とともに、本財政史の編さん・刊行について示された大蔵省の非常な熱意と理解、ならびに種々行き届いたご配慮をいただいた舟山正吉顧問に対し深く感謝するとともに、快くヒヤリングに応じて貴重な談話をいただいた方々、省内省外の協力委員をはじめ編さん・執筆に積極的な協力的ないし助言をいただいた方々、ならびに何くれとなくお世話をいただいた財政史室、大蔵省文庫の方々にも衷心より感謝申し上げます。また、あわせて本財政史刊行の業務を担当された東洋経済新報社の各位にも謝意を表するものである。

昭和五〇年一〇月一日

監修者

鈴木 武雄  
安藤 良雄

監修者の一人鈴木武雄博士は、本財政史の刊行をまたず昭和五〇年一二月六日、病気のため逝去されたが、同博士は本財政史編集事業の発足以来、編集・執筆を指導され、全執筆者の原稿または執筆構想についても草稿の校閲、共同研究会における指導助言等を行なわれたので、実質的には全巻にわたっての監修の任を果たされた。この「監修のことば」も鈴木・安藤両博士が協議し執筆されたものである。

大蔵省財政史室

## 凡 例

一、本巻の執筆は、「租税<sup>(2)</sup>」編を石弘光、「税務行政」編を植松守雄が、それぞれ担当した。

二、本書中の用語・用字・呼称等は、大蔵省の方式によることを原則とした。ただし資料等の関係から一般の通例にならう等、現在の大蔵省の方式によらなかった場合もある。

三、暦年の表示は、原則として日本年号によった。

四、人名の敬称は、省外の方を含めて原則として省略させていただいた。歴史的叙述の故として御了承を乞うものである。

五、引用資料は原則として原文のままとし、疑点のある箇所には（ママ）と注記した。ただし、漢字で新字体のあるものはこれに改め、誤記および全く技術的に不整合なものについては、編者の責任において訂正した。また明らかに判定しうる脱落は「」で補った。

なお、引用資料、巻末資料等の取扱い等については、「資料編」解題を参照されたい。

六、統計表の数値は、可能なかぎり原資料にさかのぼることによって訂正・補正した。

共同研究者等名簿（昭和五〇年二月一日現在）（部会員は五十音順）

|       |                         |                |                  |
|-------|-------------------------|----------------|------------------|
| 顧問    | 舟山 正吉（元大蔵事務次官）          | 財政部会           | 宇田川 璋仁（横浜国立大学教授） |
| 執筆担当者 |                         | 加藤 三郎（東京大学教授）  |                  |
| 監修者   | 鈴木 武雄（武蔵大学学長）           | 加藤 睦夫（立命館大学教授） |                  |
| 監修者   | 安藤 良雄（東京大学教授兼附属図書館長）    | 高橋 誠（法政大学教授）   |                  |
| 一般部会長 | 江見 康一（一橋大学教授）           | 西村 紀三郎（駒沢大学教授） |                  |
| 財政部会長 | 中村 隆英（東京大学教授）           | 林 健久（東京大学教授）   |                  |
| 金融部会長 | 原 朗（東京大学助教授）            | 山村 勝郎（金沢大学教授）  |                  |
| 幹事    | 犬田 章（東洋大学教授）            | 伊牟田 敏充（法政大学教授） |                  |
| 一般部会  | 藤村 幸雄（同志社大学教授）          | 塩野 谷祐一（一橋大学教授） |                  |
|       | 三和 良一（青山学院大学教授）         | 志村 嘉一（専修大学教授）  |                  |
|       | 原 朗（東京大学助教授）            | 西川 俊作（慶応大学教授）  |                  |
| 財政部会  | 石 弘光（一橋大学助教授）           | 原 司郎（横浜市立大学教授） |                  |
|       | 植松 守雄（元大蔵事務官<br>一橋大学講師） | 一般部会           | 秦 郁彦（大蔵事務官）      |
|       |                         | 財政部会           | 大森とく子（大蔵事務官）     |

目次

監修のことば  
凡例

租 税 (2)

第一章 「シャープ勧告」の体系——その一——

第一節 「シャープ勧告」の基本構想

|                |    |
|----------------|----|
| 一 「シャープ勧告」の構成  | 三  |
| 二 「勧告」の特徴      | 六  |
| 三 税制の現状認識と租税負担 | 一〇 |
| 四 予算及び減税規模     | 二三 |



第二節 所得税と富裕税……………三

- 一 所得税の地位……………三
- 二 基礎控除、扶養控除及び勤労控除……………三
- 三 累進税率と高額所得の課税……………三
- 四 富裕税の創設……………三

第三節 キャピタル・ゲイン及びその他の諸問題……………三

- 一 キャピタル・ゲイン及びロス……………三
- 二 所得税のその他の諸問題……………三

第一二章 「シャウプ勧告」の体系——その二——……………三

第一節 法人税……………三

- 一 法人税の基本的メカニズム……………三
- 二 法人税のその他の諸問題……………三
- 三 所得税と共通する諸問題……………三

第二節 固定資産の再評価……………三

- 一 インフレと資産再評価……………三
- 二 課税の根拠と「勧告」……………三
- 三 再評価益に対する課税……………三
- 四 再評価の対象と方法……………三
- 五 実施上のその他諸問題……………三

第三節 相続税と贈与税……………三

- 一 相続税の提案……………三
- 二 税率と控除……………三
- 三 「勧告」の整理……………三

第四節 間接税……………三

- 一 たばこ専売益金……………三
- 二 酒税……………三
- 三 取引高税と織物消費税……………三
- 四 物品税、砂糖消費税、揮発油税及び関税……………三
- 五 その他の間接税……………三

第二三章 昭和二四年度予算に関する税制改正……………三

第一節 「勧告」の実施に関する要望・意見……………三

- 一 税制改正に対する影響……………三
- 二 所得税改正への要望……………三
- 三 資産再評価への要望……………三
- 四 間接税改正への要望……………三
- 五 預金利子に対する課税及び証券の登録制度……………三

第二節 「勧告」実施の基本方針……………三

- 一 一五カ月予算の構想……………三
- 二 ドッジとの交渉……………三
- 三 二四年度内の税収見込……………三

第三節 税制改正の成立過程……………三

- 一 税制改正の日米間の争点……………三
- 二 ドッジの見解……………三

三 税制改正の内容……………三

第一四章 昭和二五年度予算に関する税制改正……………三

第一節 歳入見積りと減税規模……………三

- 一 二五年度予算の歳入見積り……………三
- 二 減税規模の決定……………三

第二節 税制改正の成立過程……………三

- 一 税制改正の要綱……………三
- 二 国会の審議状況……………三

第三節 「勧告」の実施状況——その一……………三

- 一 所得税と富裕税……………三
- 二 外国人課税……………三
- 三 法人税……………三

第四節 「勧告」の実施状況——その二……………三



|                |     |
|----------------|-----|
| 一 資産再評価及び再評価益税 | 一八二 |
| 二 相続税          | 一八五 |
| 三 間接税          | 一八七 |

第一章 シャウプ第二次「勧告」.....一九二

第一節 シャウプ使節団再来日の背景.....一九二

|              |     |
|--------------|-----|
| 一 シャウプ再来日の経緯 | 一九二 |
| 二 使節団来日前の準備  | 一九四 |

第二節 第二次「勧告」の作成過程.....一九四

|                |     |
|----------------|-----|
| 一 使節団の来日及び調査活動 | 一九四 |
| 二 減税の交渉        | 一九五 |
| 三 第二次「勧告」の発表   | 一九七 |

第三節 第二次「勧告」の概要.....一九七

|                    |     |
|--------------------|-----|
| 一 第二次「勧告」の目的及びその内容 | 一九七 |
| 二 指針としての第二次「勧告」    | 一九七 |

三 第二次「勧告」の「附録」.....二〇〇

第十六章 昭和二五年度補正予算に関する税制改正.....二〇五

第一節 予算編成と税収見込.....二〇五

|              |     |
|--------------|-----|
| 一 税制改正への要望   | 二〇五 |
| 二 減税の方向      | 二〇六 |
| 三 申告所得税の徴収状況 | 二〇七 |

第二節 補正予算の成立及びその税制改正.....二〇七

|                  |     |
|------------------|-----|
| 一 補正予算の編成とドッジ再来日 | 二〇七 |
| 二 税制改正の要綱        | 二〇七 |
| 三 第二次「勧告」の実施状況   | 二〇八 |

第三節 資産再評価の実施状況.....二〇八

|                 |     |
|-----------------|-----|
| 一 資産再評価の概況とその集計 | 二〇八 |
| 二 資産再評価の改訂      | 二〇九 |

第十七章 昭和二六年度予算に関する税制改正……………二五五

第一節 税制改正の作成過程……………二五五

一 税制改正の準備……………二五五

二 減税方針……………二五七

三 税収見込と減税規模……………二六〇

第二節 予算の成立及び税制改正……………二六四

一 税制改正の要綱……………二六四

二 国会の審議状況……………二七〇

第三節 資本蓄積と税制……………二七四

一 資本蓄積と「租税特別措置法」……………二七四

二 固定資産の特別償却……………二七七

第十八章 昭和二六年度補正予算に関する税制改正……………二七九

第一節 予算編成及び税制改正の方針……………二七九

税務行政

第一章 終戦直後の税務行政（昭和二〇・二一年度）……………二〇九

第一節 税務署の戦災と終戦直後の状態……………二〇九

|                  |    |
|------------------|----|
| 第二節 税収の動向と税負担の状況 | 三二 |
| 第三節 税務運営         | 三八 |
| 一 一般的動向          | 三八 |
| 二 臨時税の実施         | 三三 |

第二章 財政危機と徴税強行（昭和二三～二四年度——その一）……………三三

|                       |     |
|-----------------------|-----|
| 第一節 序 説               | 三四  |
| 第二節 税収の動向             | 三四  |
| 一 税制改正と主要税目の動向        | 三四  |
| 二 租税の時期別収入状況          | 三五〇 |
| 第三節 税負担の増大            | 三五三 |
| 第四節 税務機構の拡充——国税庁の発足—— | 三五八 |
| 一 概 説                 | 三五八 |
| 二 税務機構の拡充・整備          | 三五九 |

|                              |     |
|------------------------------|-----|
| 三 労働運動の激化                    | 三六四 |
| 第五節 徴税目標制度の下での徴税強行——軍政部の督励—— | 三六八 |
| 一 税収危機に対する反応                 | 三六八 |
| 二 徴税目標制度                     | 三七三 |
| 三 軍政部の徴税督励                   | 三七七 |

第三章 財政危機と徴税強行（昭和二三～二四年度——その二・各税の執行）……………三八七

|                   |     |
|-------------------|-----|
| 第一節 申告所得税の発足      | 三八七 |
| 一 申告納税制度の採用をめぐる問題 | 三八七 |
| 二 最悪の発端           | 三九二 |
| 三 若干の特殊問題         | 三九六 |
| 第二節 査察制度創設        | 四〇四 |
| 一 創設の経緯と初期の機構     | 四〇四 |
| 二 査察事務の運営         | 四一一 |



|                   |     |
|-------------------|-----|
| 第三節 間接税の執行        | 四一九 |
| 一 密造酒の取締          | 四一九 |
| 二 取引高税の執行         | 四二三 |
| 第四節 滞納整理          | 四三二 |
| 一 滞納の発生及び整理       | 四三一 |
| 二 徴収部門の機構と滞納整理の執行 | 四三五 |
| 第五節 反税運動          | 四四一 |

第四章 税務行政の正常化と改善への歩み（昭和二五・二六年度）

|                             |     |
|-----------------------------|-----|
| 第一節 序説                      | 四七七 |
| 第二節 税収の動向と減税                | 四四九 |
| 第三節 「シャウプ勧告」と国税庁の行政施策の基本的方向 | 四五五 |
| 一 税務行政に関する「シャウプ勧告」          | 四五五 |
| 二 国税庁の行政施策の基本的方向            | 四六五 |

|                |     |
|----------------|-----|
| 第四節 申告所得税行政の改革 | 四七四 |
| 一 申告指導方式への転換   | 四八二 |
| 二 青色申告制度の発足    | 四八〇 |
| 第五節 その他の直接税行政  | 四八三 |
| 一 源泉所得税        | 四八三 |
| 二 法人税          | 四八五 |
| 三 富裕税          | 四八八 |
| 第六節 査察行政の整備    | 四九八 |
| 第七節 間接税行政      | 五〇四 |
| 第八節 徴収事務の運営    | 五〇七 |
| 第九節 協議団制度の発足   | 五一五 |
| 付属資料           | 五二三 |

統計表・図目次

租 税 (2)

〈表〉

|       |                                               |
|-------|-----------------------------------------------|
| 表11-1 | 一九四九〜一九五〇年度歳出・歳入計画……………二四                     |
| 表11-2 | 表11-1の歳出規模を仮定して、「勧告」の主<br>要な点が歳入に与える影響……………一六 |
| 表11-3 | 勧告された所得税税率V……………二九                            |
| 表11-4 | 昭和二五年度所得税収入の算定資料……………二九                       |
| 表11-5 | 所得階層別の課税所得……………三三                             |
| 表12-1 | 株主と個人企業者の租税負担……………三〇                          |
| 表12-2 | 利子付加税と利子負担……………三〇                             |
| 表12-3 | 法人の数及び種類……………三三                               |
| 表12-4 | 昭和二四年度法人税及び超過所得税に関する<br>減価償却見積り……………三三        |
| 表12-5 | 再評価後の減価償却及び純益の見積り……………三六                      |
| 表12-6 | 個人納税者の再評価による記帳価格及び減価<br>償却増……………三五            |
| 表12-7 | 個人企業の固定資産再評価の税収に及ぼす影<br>響……………三五              |
| 表12-8 | 累積的取得税の税率……………三六                              |

|        |                                      |
|--------|--------------------------------------|
| 表12-9  | 酒税の従量税率（一升当り）新旧比較……………二〇六            |
| 表12-10 | 物品税改正の勧告……………二四                      |
| 表13-1  | 昭和二四年度税収見込……………三七                    |
| 表13-2  | 昭和二四年度補正予算に関する税収見込……………三九            |
| 表13-3  | ドッジの昭和二四年度補正予算税収見積り……………四〇           |
| 表13-4  | 税制改正関係法案成立経過（第六国会）……………四四            |
| 表13-5  | 昭和二四年度租税及び印紙収入予算額……………四四             |
| 表14-1  | 昭和二五年度租税及び印紙収入予算額……………四三             |
| 表14-2  | 税制改正関係法案成立経過（第七国会）……………四九            |
| 表15-1  | 大蔵省の所得税改正案……………二〇五                   |
| 表16-1  | 昭和二五年度租税及び印紙収入見込額……………三八             |
| 表16-2  | 昭和二五年度租税及び印紙収入補正予算額……………四〇           |
| 表16-3  | 法人の再評価申告状況等調……………四六                  |
| 表16-4  | 個人の再評価申告状況等調……………四七                  |
| 表16-5  | 予算に見込んだ再評価額と実際の結果の対照<br>表（法人）……………四八 |
| 表16-6  | 予算に見込んだ再評価額と実際の結果の対照<br>表（個人）……………四八 |
| 表16-7  | 予算に見込んだ再評価差額と実際の再評価と<br>……………四八      |

|       |                                        |
|-------|----------------------------------------|
| 表16-8 | の対照（法人）……………三二                         |
|       | 予算に見込んだ再評価差額と実際の再評価と<br>の対照（個人）……………三二 |
| 表17-1 | 所得税率の改正案……………三六                        |
| 表17-2 | 物品税の税率……………三六                          |
| 表17-3 | 昭和二六年度租税及び印紙収入概算……………三六                |
| 表17-4 | 現行法及び大蔵省のC案に基づく二六年度税<br>収見積り……………三六    |
| 表17-5 | 昭和二六年度租税及び印紙収入予算額……………三六               |
| 表17-6 | 昭和二六年度税制改正による事項別減収額……………三六             |
| 表18-1 | 所得稼得者別の租税負担……………三六                     |
| 表18-2 | 国民所得に対する租税負担……………三六                    |
| 表18-3 | 一人当りの租税負担……………三六                       |
| 表18-4 | 昭和二三年度から二五年度にかけての申告所<br>得税……………三六      |
| 表18-5 | 昭和二六・二七年度の税収見込……………三六                  |
| 表18-6 | 所得税率の改正案……………三六                        |
| 表18-7 | 昭和二六年度租税及び印紙収入補正予算額……………三六             |
| 表18-8 | 税制改正による事項別増減収額（昭和二六年<br>度分）……………三六     |
| 表18-9 | 退職給与規定締結状況……………三六                      |
| 図11-1 | 昭和二五年度所得税収入の推計過程……………三〇                |

|         |                                          |
|---------|------------------------------------------|
| 図11-2   | キャピタル・ゲインの繰越及び課税方法……………四四                |
| 図12-1   | 企業資産の再評価の影響……………四三                       |
| 税 務 行 政 |                                          |
| 〈表〉     |                                          |
| 表1-1    | 租税・印紙収入中の主要税目の構成（昭和一<br>九二二年度）……………三三    |
| 表1-2    | 国民所得に対する租税負担率（昭和一八二<br>四年度）……………三六       |
| 表1-3    | 財産税・富裕税の主要財産種類別価額構成……………三九               |
| 表1-4    | 財産税の申告・更正・決定の状況……………四四                   |
| 表1-5    | 財産税の金納・物納状況（昭和二一・二二年<br>度）……………四五        |
| 表2-1    | 租税・印紙収入中の主要税目の構成（昭和二<br>二二四年度）……………三七    |
| 表2-2    | 租税・印紙収入の四半期別収入状況（昭和二<br>一〜二五年度）……………三二   |
| 表2-3    | 昭和二四年と二五年との所得税負担率の比較……………四四              |
| 表2-4    | 等価価値計算による昭和一〇年及び二三年の<br>課税所得階層別対比……………四六 |
| 表2-5    | 税務職員定数の推移……………四二                         |
| 表3-1    | 昭和二二年予定申告の状況……………三九                      |
| 表3-2    | 昭和二二〜二四年分申告所得税の申告・更<br>……………三九           |

|        |                                  |     |
|--------|----------------------------------|-----|
| 表 3-3  | 正・決定の状況……………                     | 三九四 |
|        | 所得税の審査・誤謬訂正の状況（昭和二三～二五年度）……………   | 三九七 |
| 表 3-4  | 個人業主所得中における間所得の推計……………           | 四〇〇 |
| 表 3-5  | 査察実績（昭和二三・二四年度）……………             | 四一三 |
| 表 3-6  | 酒類の生産状況（昭和二〇～二七年度）……………          | 四三〇 |
| 表 3-7  | 酒類密造の取締状況……………                   | 四三三 |
| 表 3-8  | 取引高税課税・収納状況……………                 | 四三七 |
| 表 3-9  | 滞納発生状況（昭和二三～二六年度）……………           | 四三三 |
| 表 3-10 | 租税滞納整理状況（昭和二四～二六年度）……………         | 四三四 |
| 表 3-11 | 年度末滞納額の推移（昭和二三～二六年度）……………        | 四三六 |
| 表 3-12 | 反税運動の動向（昭和二四～二七年度）……………          | 四四四 |
| 表 4-1  | 租税・印紙収入中の主要税目の構成（昭和二五・二六年度）…………… | 四五〇 |
| 表 4-2  | 国民所得に対する租税負担率（昭和二五・二六年度）……………    | 四五三 |
| 表 4-3  | 昭和二四年と二五・二六年との所得税負担率比較……………      | 四五三 |
| 表 4-4  | 昭和二五・二六分申告所得税の課税状況……………          | 四七七 |
| 表 4-5  | 富裕税の課税状況……………                    | 四九四 |
| 表 4-6  | 査察実績（昭和二五・二六年度）……………             | 五〇一 |
| 表 4-7  | 物品税犯則者処分実績（昭和二五・二六年）……………        | 五〇五 |
| 表 4-8  | 再調査・審査の発生状況（昭和二五～二七年             |     |



租

税  
(2)

## 第一章 「シャウプ勧告」の体系——その一——

### 第一節 「シャウプ勧告」の基本構想

#### 一 「シャウプ勧告」の構成

昭和二四年九月一五日、いわゆる「シャウプ勧告」(第一次)の本文が発表になった。英文六万語、日本文で一七万字にのぼる膨大な報告書で、二編一四章からなっていた。この本文にはさらに、一〇月三日、付録二編四章が追加され、第一次勧告の全文がそろうことになった。

シャウプ使節団の一員であったコーエン Jerome B. Cohen 自身、この第一次勧告を、「かつて試みられた日本税制の研究のうちで、おそらく最も包括的なもの」と自負している。<sup>(1)</sup>そしてさらに続けて、使節団の主としてもっていた関心を次のように述べている。「使節団は、租税政策の当面の諸問題に主な関心を置かなかった。その勧告の目的は、日本にこれまで存在したものよりもっと効率的な、もっと科学的な、そして、とりわけもっと公平な税制を提供



する恒久的な改正を行なうことにある。<sup>(2)</sup>

まず、ごく簡単に全体の構成を概観しておこう。第一編の最初の三章は、「勧告」の総論の部分に当たる。第一章「日本の租税制度」では、税収総額、その規模の国民所得に対する負担、国・府県及び市町村の財政関係、直接税及び間接税の形態、それに税務行政、課税の公正、その経済安定化機能などにふれ、当時の日本の税制を概観し、それと同時に、「勧告」作成の基本的な視点をおりこんでいる。第二章「国家財政と地方財政との関係」(Intergovernmental Fiscal Relations)は、異なるレベルの政府間の財源調整を問題としている。地方自治の重要性が強調され、地方税、地方債、補助金、地方財政委員会などが検討されている。第三章は、「政府支出の予想とこれに應ずる税制改革の勧告」である。歳出・歳入規模との関係で、日本側が「勧告」に最も期待をかけていた減税のことが触れられている。

本文の第四章から第一三章にかけては、個別の租税に分けられ、おのおの問題点が論じられている。所得税には「税率と控除」を検討した第四章と、特に「その他の問題」を論じた第五章の二つの章が当てられている。法人税全般については第六章、固定資産の再評価、棚卸資産の評価益の課税など所得税と法人税に共通する問題は第七章のテーマである。第八章では、新しい形態をとる贈与税及び遺産税が説明されている。以上五つの章が直接税の部分である。間接税は、たばこ専売益金と酒税、その他間接税(取引高税、物品税、織物消費税、関税など)に分けて、第九章と第一〇章で検討されている。一方、地方税は、第十一章「住民税」、第十二章「不動産税(地租及び家屋税)」、第十三章「その他の地方税」(事業税、入場税など)の三つの章で論じられる。のちに付加価値税として議論を呼んだ事業税は、第一三章の主要なテーマである。本文最後の第十四章は、「所得税における納税協力、税務行政の執行

ならびに訴願」で、「シャープ勧告」の一つの柱である税務行政の改善を詳細に述べたものである。

以上の本文を補完するのが、「勧告」の第三編と第四編を形成する付録である。付録は、(A) 地方政府の財政、(B) 所得税における不規則所得の取扱、(C) 固定資産の再評価、(D) 所得税及び法人税の執行、の四つの節からなる。いずれも技術的な側面にまでかなり詳細にふれ、本文の勧告内容をより一層実的なものになっている。さかれたスペースも本文の八割程度を占め、単なる付録というよりも本文に匹敵する重要性を十分にもっているといえよう。とくにキャピタル・ゲイン及びロスの問題、資産再評価の問題などは、この付録においてはじめて明確にされるものである。

「勧告」の資料として、いく通りかのものが利用可能である。<sup>(3)</sup> 一般に用いられているのは、司令部から出された四巻からなる和英対訳の『日本税制報告書』である。<sup>(4)</sup> 以下の引用文では、原則としてこの報告書の訳文に従うことにした。以下の引用文に付した括弧内のページ数は、この報告書のものである。ただしシャープ自身がその序文で、「日本語の訳文は、原文の最終的修正が行なわれている最中に、極端な時間の制限のもとになされたものである。対照上相違が生じた場合は、英文によるべきである」(序文四ページ)と述べているように、訳語に若干適切でないと思われる箇所もある。このような場合は、新たに訳し直しを行なった。したがって、すべてが必ずしも『日本税制報告書』の訳文に忠実ではない。

## 二 「勧告」の特徴

「シャープ勧告」全体を貫く基本的な態度、考え方及び勧告作成の精神といったものはなんであろうか。個々の税制改正の内容を分析する前に、『報告書』にそくしてこの問題をまとめておくことにしよう。

シャープ税制全体の特徴ともいえるべき主要な点は、以下の三点にまとめられる。まず第一点は、「勧告」が恒久的なかつ安定的な租税制度の確立を目ざしていることである。「勧告」の冒頭に次のとき一文がある(序文一ページ)。

本使節団は、日本における恒久的な租税制度を立案することをその主要な目的としている。従って、本年度および明年度における財源調達の問題を超えて考慮されるべき諸問題に重点がおかれている。

このときシャープ Carl S. Shoup は、恒久的な制度として一〇年以上に及ぶかなりの長期間を具体的に頭に描いていたようである。後年、日本にやってきたとき、当時をふりかえって次のように述べている。<sup>(5)</sup>

私どもシャープ・ミッションは、もちろんその当時の日本経済を考えてではありませんけれども、基本的には将来、一〇年ないし二〇年にわたるいわば長期的・安定的な税制の仕組みというものを考えたわけであります。

恒久的な租税制度ということで「勧告」の意図していることは、近代的な税制の確立である。当時シャープ使節団は、将来の日本税制のありうべき姿として二通りの選択があると考えていた。一つは戦前からの継続で、間接税を中心とした税制である。もう一つは、所得税を中核にすえた直接税に大きく依存する税制である。近代的な税制というときは、この後者の選択の方向を示唆している。もちろん使節団も間接税体系の選択を考えないではなかった。当時

わが国のとるべき租税体系として、次のとき二つの選択があったことを「勧告」は、はっきりと述べている(序文一ページ)。

この長期の計画自体は、二者の中のいずれかのものになりうるものであった。すなわち、われわれは、周到に保存された資料および困難な問題の聡明な分析によらないで、所得、富および事業活動の外形標準に依存する多少幼稚な租税制度を勧告することも可能であった。

この中で指摘している「多少幼稚な租税制度」とは、いうまでもなく間接税中心の税制である。ではなぜ、使節団は日本側が当面好んでいた間接税に依存する体系にしなかったのであろうか。これには二つの理由がある。「勧告」は次の二点を指摘している(序文一ページ)。

(1) かかる租税制度によって必要な収入は確保することができるとしても、それは納税者間の甚しい不公平を永続せしめ、市民の責任観を鈍化し、地方政府をして不安な国家財政依存を継続せしめ、ひいては生産および分配に好ましからざる経済的影響をもたらすものである。

(2) われわれは、租税法規の公平且つ能率的な施行および日本の納税者の高度な納税に対する協力を得るための困難は必ずしも不可避なものでないとの確信を得たのである。

つまり間接税体系の欠陥を重視すると同時に、所得税の本格的な実施を不可能でないとみているわけである。

一九七二年にシャープとともに来日した使節団の一員であったサリー Stanley S. Surrey が、講演のあとの質問に答えて、この点を一層強調している。<sup>(6)</sup>

私は、日本で近代的所得税制が施行されるようになることを、夢にも疑わなかった。もちろん、完全に施行されるようになる

ためには、ある程度期間を要し、とくに関係団体との合意に相当期間がかかると思ったが、日本には行政能力があると思っている。

第二に、「シャアップ勧告」の特徴としてあげられるのは、「勧告」全体が一つの完結した体系になっていることである。いうなれば全体は一つのセットであり、部分的な取換えは認められないというものである。この点は「勧告」の序文で、次のようにはっきりと、かつきびしい注文がつけられている（序文二ページ）。

ここにわれわれが勧告しているのは、一つの租税制度であって、相互に関連のない多くの別個の措置ではない。一切の重要な勧告事項および細かい勧告事項の多くは、相互に関連をもっている。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、場合によっては有害のものともなる。従って、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。

「一つの租税制度」といったとき、特に個々の租税間の相互関連性が強調される。「勧告」はこの相互関連性を利用することによって、個々の税制の実際の運営に当たって相互にチェックしあえるように苦心している。たとえば、所得税と富裕税、相続税と不動産税（地租、家屋税など）というように相互にチェックできるようになっている。あるいはまた、資産再評価の評価額を不動産税を課すときの個人の評価の査定基準に使い、過度の評価倍率の設定を阻止するようにしている。さらにまた、全体としてではなく勧告された税制改正のある部分のみを実施に移した場合の弊害を説いている。このうちで最も重要なものが、キャピタル・ゲイン及びロスの課税に関するものである。

第三に、税制改正全般を通じて課税の公平に非常な配慮を払っている点が注目される。前述のごとく、この点は、シャアップ自身によって「勧告」の目標として最も重視されたものである。もちろんいかなるケースにおいても、課税

の公平は税制改正の基本原則である。しかし「シャアップ勧告」においては、とりわけこの公平の見地が重視され徹底した措置が講じられるべきであるという考え方に立っている。基本的な考え方は、第一章H節にみられる次のごとき一文で明らかとなる（一六ページ）。

いかなる租税制度もそれが公平なものでなければ成果をあげられるものではない。また納税者によってそれが公平なものであることを認められるものでなければならぬ。（中略——引用者）

われわれが公平を求めるといふ点を強調すると、意外な感じを与えることが少くないが、永らく租税行政に携った者で、およそ、税の負担が公平であるか否かという試験に耐えられないような勧告は絶対に受入れられないということに気付かない者はないであろう。

さらに続けて次のようにいっている（一七ページ）。

とにかく公平に対するある構想を自分の指針として持っていない限り、税制使節団は途方に暮れるであろうことをここで指摘しておきたい。通常、ある一定の税収総額を確保するために、少なくとも一二ほどの異なった租税の組合せを見付けることは可能である。そのすべてが運用上実的であり、かつどれもが他のケースとくらべて経済の総生産を阻害するようには思えない組合せである。

このようにシャアップ使節団が税制改正の勧告に当たって、公正の基準にどれだけの優先度を置いたかは明らかである。つまり一定の税収をあげうる税制の選択的組合せの最も重要な選好基準は、公平であったのである。

具体的には、この公平の考え方は間接税より直接税に依存している点、所得税の内部で勤労所得者と個人事業所得者との間の相互間の負担の公平をはかっている点、あるいは必需品に対する間接税を廃止する点などに求めることができる。いずれの場合にも、「現行の日本の税制は、紙上の計画としてまたその骨子において大体公平のように思わ



れる。その実際の運用あるいは各税法の細目にわたっては、話は別である。」「(一七ページ)と述べているように、実際の運用の側面にまで配慮し、税制をいかに公平なものにすべきかという努力が、「勧告」のすみずみにまで及んでいる。

以上三点のほかに、シャウプ税制の性格を表わすいくつかの特徴をあげることができる。主要なものとして、

- (1) 税務行政の実態面にかなり立ち入って、詳しい改革案を提示したこと
  - (2) 減税を単に一九四九年度内に実施すべきだといった短期的な視点からでなく、インフレとの関連でより長期的な経済政策の運営の一環として位置づけたこと
  - (3) 意図すると否とにかかわらず、資本蓄積を税制からかなり優遇していること
  - (4) 地方団体の財政の基盤を強化し、地方自治の健全な発展を重視していること
- などがある。

### 三 税制の現状認識と租税負担

当時の日本税制の実態を、シャウプ使節団はどのように認識していたのであろうか。この現状認識は、「勧告」作成の出発点になるだけに、きわめて重要である。大ざっぱに言って、当時の税制に対してシャウプ使節団は次のごとき印象をもっていたといえよう。

- (1) 直接税と間接税の比率は、五〇対五〇で特に注目すべきものはない。

- (2) 国税、地方税全体を通じて個人所得の租税負担は異常に高い。
- (3) 法人税の税収総額に占めるウェイトが非常に小さい。
- (4) 財産課税は軽すぎる。
- (5) 間接税は酒、たばこの課税が中心で、若干の例外を除いて生活必需品に課税していない。
- (6) 脱税の問題は大きい。

このような現状認識に立ち、使節団は二四・二五年度の歳出・歳入見積りや具体的な税制改正を提言することになる。まず、当時最も問題になっていた租税負担を、使節団がどのように考えていたかからみていこう。

「勧告」は昭和二四年度中の税収総額を「国、都道府県および市町村を含む日本の租税制度は、本年度末、すなわち一九五〇年三月三十一日までの一二カ月間に約七八〇〇億円の収入を見込んでいる。」(二ページ)としている。そしてこの租税負担の実態を三つほどの尺度により次のように評価している。

まず第一に、この税収総額を国民一人当りの負担に改めると約九五〇〇円となる。したがって五人の標準家族の「平均税額」は、四万七五〇〇円になる。製造業の男子の平均賃金が月額で九〇〇〇円をちょっと上回る程度であるから、この「平均税額」を納付するのに単純に計算すると、五カ月半の給料を必要とすることになる。「勧告」はこの租税負担を、一見すると重くみえるが次の二つの理由から実質的にはそれほどでないとしている。

- (1) 一般には、一世帯に一人以上の所得者がいる。
- (2) 所得税制度は、全般的にみて標準家族が平均税額以下の納付ですむ程度の累進性をもっている。

第二に、この標準家族の平均税額四万七五〇〇円を年間のたばこ支出額と次のように比較している(一二ページ)。

たばこ特に巻たばこに対する消費の総支出額は、年一六〇〇億円よりも若干少い。これは、かりに日本におけるたばこを消費する世帯総数が約一六〇〇万戸とすれば一世帯当り年平均ほとんど一万円となる。もちろん、その支出の大部分は、政府収入すなわち政府の専売益金として徴収される。しかし問題は、これらの消費者がこれらの選出した議員をとおして認めた四万七五〇〇円の税負担と比較して、たばこの消費のために一世帯当り年にほとんど一万円を消費することを欲し、またそれをなしうるということである。

この二つの尺度から「勧告」は、さほど負担が過重でないという印象をもっているようである。さらに第三の租税負担を測定する尺度として、租税総額の対国民所得比率を用いている。

この租税負担率の実際の計算に当たったの困難な点は、当時の国民所得の精度にあった。推計の困難さをみとめつつ、「勧告」は二四年度の国民所得を三兆円程度としている。この国民所得の数字を用いると、租税負担率は大体次のように見込まれることになる(六―七ページ)。

一九四九年度の国税は、約六三〇〇億円(内二二〇〇億円はたばこ専売益金)、地方税は一五〇〇億円(事実上の変則的地方税であるところの約四〇〇億円に上る「寄付金」を除く)と計上されている。従って租税総額は、七八〇〇億円であり、国民所得額の三兆円の二六％に当る。国民所得は恐らくこれを上廻るのに対して、徴税実績が右の額を非常に超過するということは考えられないから、日本の一九四九年度の国民所得に対する租税の比率は実際は二〇％前後を出ないであろう。

「勧告」は同じような試みを、アメリカとイギリスについて行なっている。一九四八年度の国民純生産を用いたアメリカの租税負担率は二四％、同じくイギリスのそれは三八％と計算されている。この数字の使用に当たって、「勧告」はこう注意をうながしている(八ページ)。

読者は、これらの租税比率を相互に比較してあまり多くのことを推論することのないように注意しなくてはならない。つまり、これらの事実から引き出しうる結論は、本質的に消極的なものであって、日本の租税総額が異常に大きいという証拠は、これらの資料のうちには全く存在していないということである。しかし同時に、日本における国民一人当りの所得が低いことを考えるならば、租税総額は、不当に少いものと考えられるべきではなからう。

これは適切な解釈といえよう。

以上の三つの尺度を用いた分析から、「勧告」は租税負担に関して明確に断言することをさけている。しかし前述のごとく、当時の日本の租税負担は耐ええぬほど高いものではないという見解のようである。

#### 四 予算及び減税規模

表11-1表は、二四年度及び二五年度の歳入・歳出の見積りをまとめたものである。シャープ使節団の任務は、いふまでもなく税制改正の勧告にあった。しかし「税制の全面的改革を計画するに当たっては、財政支出額を考慮することが重要である」(三二ページ)と述べているように、歳出面の考察もある程度必要となってくる。「勧告」の中で政府支出の取扱いについては、次のような但書がつけられている(三二ページ)。

厳格にいつて、政府の支出に関する事項は、われわれの報告書の範囲外にある。が、個々の支出に関する計画については勧告はしないが、われわれが、税制の摩擦度と財政支出の緊要度との比較に関して抱いた若干の全般的な考えを記すことは差支えないであろう。



表 11-1 (つづき)

(単位：10億円)

D. 総括表——中央政府（一般会計及び見返資金）と地方政府

|                                    | 1949年度予算            | 1950年度見積         | 増 減                 |
|------------------------------------|---------------------|------------------|---------------------|
| 歳 出                                |                     |                  |                     |
| 国 債 償 還, 純 計                       | 105                 | 58?              | (-) 47?             |
| 地方政府への補助金 (含む, }<br>所得税・法人税からの配付税) | 143 <sup>a, b</sup> | 165 <sup>b</sup> | (+) 22 <sup>b</sup> |
| 見 返 資 金 に よ る 投 資                  | 77                  | 77?              | 0?                  |
| そ の 他 支 出, 中 央 政 府                 | 502                 | 451              | (-) 51              |
| 地 方 政 府 支 出                        | 376                 | 425              | (+) 49              |
| 計                                  | 1,060               | 1,011            | (-) 49              |
| 歳 入                                |                     |                  |                     |
| 租 税・た ば こ 専 売 益 金                  | 785                 | 766              | (-) 19              |
| 中 央 政 府 か ら の 補 助 金                | 143 <sup>a, b</sup> | 165 <sup>b</sup> | (+) 22 <sup>b</sup> |
| 雑 収 入・賃 貸 料・手 数 料 等                | 95                  | 95               | 0                   |
| 任 意 的 寄 付 及 び 制 限 外 課 税            | 40?                 | 10?              | (-) 30?             |
| 見 返 資 金 収 入                        | 140                 | 140?             | 0?                  |
| 計                                  | 1,060               | 1,011            | (-) 49              |

(注) a……本年度において地方政府により返済される50億円を差し引く前の合計。

b……二重計算を避けるため、計から除外。

c……3410億円の予算上の数字に寄付金によって調達される支出を加えて、若干調整したもの。

?印の説明については、本文中に次のごとき一節がある。「見返資金表中の疑問符は、見返資金を公債償還と投資とにいかに関割ったのが一番適当であるかということ推定するには時期尚早であるということを示す。現に、今年度の見返資金ですら、どれだけを償還に充て、どれだけを投資に充てるかということは決定されていないのである。任意的寄付金の項に対して付けた疑問符は、その金額が不明であり、この推定は甚だしく誤っているかも知れないということを示す」(53ページ)。

〔出所〕：シャープ税制使節団『日本税制報告書』(以下『税制報告書』と略称)、36-38ページ。

表 11-1 1949～1950年度歳出・歳入計画 (単位：10億円)

A. 中央政府——一般会計

|                                    | 1949年度予算         | 1950年度見積 | 増 減    |
|------------------------------------|------------------|----------|--------|
| 歳 出                                |                  |          |        |
| 国 債 償 還(一般会計)                      | 60               | 30       | (-) 30 |
| 地方政府への補助金 (含む, }<br>所得税・法人税からの配付税) | 143 <sup>a</sup> | 165      | (+) 22 |
| そ の 他 支 出                          | 502              | 451      | (-) 51 |
| 計                                  | 705              | 646      | (-) 59 |
| 歳 入                                |                  |          |        |
| 租 税・た ば こ 専 売 益 金                  | 635              | 576      | (-) 59 |
| 雑 収 入                              | 70               | 70       | 0      |
| 計                                  | 705              | 646      | (-) 59 |

B. 中央政府——見返資金

|             |     |      |    |
|-------------|-----|------|----|
| 歳 出         |     |      |    |
| 国 債 償 還(最低) | 63  | 63?  | 0? |
| 投 資(最高)     | 77  | 77?  | 0? |
| 計           | 140 | 140? | 0? |
| 歳 入         | 140 | 140? | 0? |

C. 地方政府

|                         |                  |     |         |
|-------------------------|------------------|-----|---------|
| 歳 出                     | 376              | 425 | (+) 49  |
| 歳 入                     |                  |     |         |
| 地 方 税                   | 150              | 190 | (+) 40  |
| 賃 貸 料・手 数 料 等           | 25               | 25  | 0       |
| 中 央 政 府 か ら の 補 助 金     | 143 <sup>a</sup> | 165 | (+) 22  |
| 純 借 入                   | 18               | 35  | (+) 17  |
| 任 意 的 寄 付 及 び 制 限 外 課 税 | 40?              | 10? | (-) 30? |
| 計                       | 376 <sup>c</sup> | 425 | (+) 49  |

先に述べた二四年度中の税収総額七八〇〇億円と、表11-1の数値との関係は次のように説明される(二ページ)。

政府の一般会計の歳出は、地方政府が支弁するための交付金も国債償還のための支出も含まないで、本年度は五〇〇〇億円を若干上廻ることになる。地方歳出は、借入および国からの交付金を含めて約三八〇〇億円となる。したがって政府の歳出総額は、政府の特別会計及び国債償還の支出を除いて、約八八〇〇億円となる。これは税収総額より一〇〇〇億円多い。しかし、この差額は税以外の他の普通歳入すなわち国及び地方の手数料収入、地代および雑収入ならびに貧困の地方政府がその住民から徴収した約四〇〇〇億円のいわゆる自発的な寄付金によって十二分に補填されている。これらの収入を勘定に入れると、国の一般会計は約六〇〇億円の黒字を生じ、これは国債償還に充てられるが、他方、地方予算において生ずる一八〇億円の赤字は借入によって賄われる。したがって、全体としては、今春編成された予算における本年度の歳入は、歳出を約四〇〇億円程度上廻ることとなる。

表11-1の予算計画から全体としていえることは、二四年度においてシャープ使節団もやはり経済安定計画の一環として歳入規模を考えていることである。インフレの再燃をおそれ、かつ赤字の出現を考慮に入れて、国・地方合わせて四〇〇億円ほどの黒字(国の国債償還に充当された六〇〇億円マイナス地方の純借入一八〇億円)を計上している。詳細な説明は与えられていないが、二四年度と同様に、二五年度についても表11-1のごとくその歳出・歳入見積りが決定されている。

この一連の予算計画の中で、減税はどの程度の規模になっているのであろうか。まず二五年度の減税について、シャープ使節団の印象は次のごときものであった(三五ページ)。

結局、われわれは、国および地方の税制は、一九五〇年度の税額が今年度予算額よりも、全体として若干少くなるように定め

られるべきものと考え。地方税収入はこれを増加すべきであり、国税収入は右増額よりも若干多く減少すべきである。この結論は、国の地方政府に対する補助金が増加し、一般会計中の他の支出が著しく減少するという仮定の上に立っている。この結論はいわゆる任意的寄付金を含めていない。任意的寄付金は当局が徴収または借入れの能力を欠いているので、日本全国各地方にわたって、校舎を新築したりまたその他の地方活動に資金を供給したりするために徴収されているものである。この寄付金はただ法令によらないという一点を除いてあらゆる意味で税であるから大体において税と考えてもよいであろう。もし寄付金を税として数えるとなると、地方政府の税収入が増加するが来年度には寄付金は大部分繰返されないと予定されている以上、われわれの勧告は国税、地方税総額の大幅の減少を求めていることになる。

正確な減税額は表11-1にも示されているように、「この表は、来年度には、国の税収入は六〇〇億円方減額し、地方の税収入は四〇〇億円方増額し差引二〇〇億円の税収入を減額することになるというわれわれの全般的な意見を示す。もし任意的寄付金をも税に数えるならわれわれは総額にして五〇〇億円の減額を勧告していることになる。」(三六ページ)と要約できる。

一方、日本側の期待していた二四年度内の減税はどうであったらうか。所得税を中心にある程度みとめる方向に勧告がなされている。つまり、

一九四九年度の残余期間においては、中央政府支出は予算額を僅かに下廻るのではないかと明らかなっている。何れにせよ、所得税の問題はきわめて逼迫しており、これに対して今年中に何らかの勧告による改革措置を実施しなくてはならない。われわれは今年度国税収入を予算額よりも五〇億円方減少させることを勧告する。すなわち、税制を改革して所得税収入を一五〇億円減少させ、酒税収入を一〇〇億円程度増加させて差引五〇億円減少させるのである。

と具体的な内容が示されている(三八ページ)。

- 次に地方税に目を転じよう。まず府県税については、
- (6) 住民税、地租及び家屋税は府県税に關与しない。
  - (7) 事業税は新たに付加価値基準のもののみ、府県税として四四〇億円を賦課する。所得基準はすべて廃止する。
  - (8) 入場税は、府県段階で一括徴収することになり、五〇億円の増収が見込まれる。
  - (9) 遊興飲食税も、同じように府県税の専属となり六〇億円の増額となる。
  - (10) 不動産取得税、酒消費税は廃止し、おのおの収入減は六〇億円と二〇億円である。

- (3) 酒税については、一五〇億円の増税が勧告されている。
- (4) 織物消費税は廃止すべきで、そのための収入減は一七〇億円である。
- (5) 取引高税も廃止すべきであるが、その条件は二五年度の中央政府支出が六八〇〇億円程度まで削減されることである。
- (2) 法人税は八〇億円の増収になる。これは三つの点の税制改正の結果である。つまり、超過所得税の廃止、減価償却の計算に当たって資産再評価をみとめること、及び再評価益への課税である。二五年度に三五〇億円と見込まれているが、最近数カ月の徴収状況からみて、控え目である。

- (1) 所得税は、三一〇〇億円から二九〇〇億円に減少する。二九〇〇億円のうち二〇億円は、個人の純財産にかかる富裕税の収入である。

た国税約六〇〇億円の減額、地方税約四〇〇億円の増額の内容を知ることができる。

簡単に各租税について、注目すべき点をまとめておこう。

減税計画の中で、最もわれわれの関心を呼ぶのは個々の租税の減税額である。これまでの税制改正に関して日米双方でとりかわされた見解からみて、特に所得税の減税を「勧告」がどのように処理したかは、きわめて興味ぶかい。表11-2は、表11-1で総額として示された国税、地方税の内訳を示したものである。この結果、二五年度に計画され

表 11-2 表 11-1 の歳出規模を仮定して、「勧告」の主要な点が歳入に与える影響 (単位: 10億円)

| A. 中央政府      |               |                |                     |   |
|--------------|---------------|----------------|---------------------|---|
|              | 1949年度<br>予 算 | 1950年度<br>見 積  | 増                   | 減 |
| 所得税          | 310           | 290            | (-) 20              |   |
| 贈与税          | 27            | 35             | (+) 8               |   |
| 相続税          | 2             | 2              |                     | 0 |
| 消費高国内税       | 120           | 120            |                     | 0 |
| 酒税           | 65            | 80             | (+) 15              |   |
| 織物取引その他      | 17            | 0              | (-) 17              |   |
| 酒消費高国内税      | 27            | 27             |                     | 0 |
| 酒消費高国内税      | 45            | 0 <sup>a</sup> | (-) 45 <sup>a</sup> |   |
| 酒消費高国内税      | 22            | 22             |                     | 0 |
| 計            | 653           | 576            | (-) 59              |   |
| B. 地方政府——府県  |               |                |                     |   |
| 住民税          | 11            | 0              | (-) 11              |   |
| 地租           | 7             | 0              | (-) 7               |   |
| 事業税          | 26            | 0              | (-) 26              |   |
| 事業税          | 0             | 44             | (+) 44              |   |
| 事業税          | 5             | 10             | (+) 5               |   |
| 不動産取得税       | 6             | 0              | (-) 6               |   |
| 遊興消費その他      | 6             | 12             | (+) 6               |   |
| 酒消費高国内税      | 2             | 0              | (-) 2               |   |
| 酒消費高国内税      | 8             | 5              | (-) 3               |   |
| 計            | 71            | 71             |                     | 0 |
| C. 地方政府——市町村 |               |                |                     |   |
| 住民税          | 12            | 60             | (+) 48              |   |
| 地租           | 7             | 52             | (+) 45              |   |
| 事業税          | 26            | 0              | (-) 26              |   |
| 事業税          | 9             | 0              | (-) 9               |   |
| 事業税          | 6             | 0              | (-) 6               |   |
| 不動産取得税       | 6             | 0              | (-) 6               |   |
| 遊興消費その他      | 2             | 0              | (-) 2               |   |
| 酒消費高国内税      | 11            | 7              | (-) 4               |   |
| 計            | 79            | 119            | (+) 40              |   |

(注) a……取引高税の廃止は、中央政府歳出総額が、実際に表11-1の水準まで減少しない限り、これを勧告しない。

出所:『税制報告書』, 41-42ページ。



他方、市町村税については、

- (11) 住民税は改正され、四八〇億円と増収となる。
- (12) 地租、家屋税は全面的に改正し、全収入を市町村税に帰属させる。
- (13) 入場税、遊興飲食税は府県税に移譲する。
- (14) 不動産取得税、酒消費税は廃止する。

- (1) Jerome B. Cohen, "Tax Reform in Japan," *Far Eastern Survey*, vol. 18, No. 26, December 28, 1949, p. 3.
- (2) *Ibid.*
- (3) たとえば、日本経済新聞社訳『税制の改革、シャウプ勧告全文——日本税制報告書』、昭和二四年、時事通信社『シャウプ使節団日本税制報告書』、など他にも多数ある。
- (4) The Shoup Mission, *Report on Japanese Taxation by the Shoup Mission*, Vol. 1-4, General Headquarters Supreme Commander for the Allied Powers, Tokyo, Japan, September 1949 (シャウプ使節団『日本税制報告書』第一〜四巻、昭和二四年)。
- (5) 「シャウプ博士を囲む座談会」(大蔵省主税局「シャウプ博士・サリー教授講演等要旨」、昭和四七年十一月)。
- (6) カール・シャウプ、スタンリー・サリー口述「日本の税制改革について」(昭和四七年一〇月、大蔵省資料Z一〇六—四〇)、大蔵省主税局「シャウプ博士・サリー教授講演等要旨」(昭和四七年十一月)。

## 第二節 所得税と富裕税

### 一 所得税の地位

「シャウプ勧告」の最も大きな特徴は、所得税を中心に日本税制の改正を提言していることである。その目的はすでに触れたように、所得税の改正を通して、近代的な税制を確立しようということにあったといえよう。

所得税は当時、アメリカとイギリスでのみ制度的に確立したとみなされていたにすぎない。このような租税を、終戦の混乱期にある日本に導入しうるか否か大きな問題となっていた。そしてシャウプ使節団によって決断された方向は、次のようなものであった(四五ページ)。

過去四月間、わが税制使節団はこの問題をあます所なく論議し合った。われわれが全国にまたがる実地調査旅行をし、各階層の納税者、各階級の税務職員と会談をしたのもそれによって日本の所得税の将来という問題に対して正しい判断の下に解答を与えるためになされたのである。

われわれは、次のような結論に到達した。

所得税を財政制度の根幹とする試みは継続されなければならない。しかし、一年や二年ではその目的を達成する訳にはいかないことを覚悟しなければならない。われらが可能だと思ふ速度で進展したとしても、政府に対し盲目的に反感をもたせず、国民

を市民的自覚に立たしめ必要な収収を公平に分配するような所得税が日本で円滑に動く、弾力性のある財政機構になるのは五年あるいは一〇年後のことであろう。

このような認識のもとに、シャウプ使節団は、以下しだいに明らかにされるように、所得税の施行過程にまで細かく配慮した非常に現実的な勧告を行なっている。「シャウプ勧告」が提出される以前にも、わが国税制において所得税が最も重要な租税であったことには変りがない。事実、所得税は二二年度で国税総額の四八％、二三年度には五四％のウェイトを占めていた。シャウプ使節団は、当時のこのような所得税の実態を、まず「大衆課税」(mass tax)と規定している。この背後には、インフレによる名目所得の増加の要因があることを重視して次のように述べている(四三ページ)。

所得税は、全国の殆んどすべての世帯から徴収される大衆課税である。基礎控除 personal exemption 及び扶養控除 credit for dependents は最近円の単位で相当の増額をしめたけれども、しかしインフレーションは同時に納税者の貨幣所得を増加させている。

この大衆課税の実態を、「勧告」は夫婦子供二人と独身の給与所得者を例にとって具体的に説明している。二四年度税制で、前者の課税最低限は五万五〇〇〇円であるが、大きな会社の半熟練工の年収は一二万円である。一方、後者は二万円を超えなければ納税する必要がないが、小都市の小売店に働く若い売子の年収は三万六〇〇〇円ないしそれ以上である。この数値から「勧告」は、「明らかに、所得税はまだ大衆課税である」(四三ページ)としている。

このように「大衆課税」であるという性格づけと並んで、シャウプ使節団が当時の所得税制に関して、まず何よりも強く感じたのは申告納税における脱税と更正決定の悪循環であった。所得税を公正の見地より理想的な租税とした

とき、このような事態は所得税を不公平なものにしその存在を危うくするものであった。「勧告」はこう述べている(四六ページ)。

現在の高税率と高度の脱税が一体となって悪循環を発生させている。納税者、特に営業者が自分の所得を過小に申告するのが通弊であると税務官吏は考えている。その結果、短期間に処理しなければならない申告書の洪水の中で、多くの税務官吏は実地調査や帳簿検査をせずに、事務的に納税者の更正決定を高く見積ってしまふ。一方納税者はこれが官吏の通性であるように考え、正直に申告する気にならない。いずれにせよ更正決定されることを見越しているのである。もし所得税が存続するならば明らかにこの悪循環を断ち切らなければならない。税率の引下げおよび控除の引上げはこれを断ち切るための第一歩である。かくして所得税改正の第一歩が、税率引下げと控除引上げということであった。

## 二 基礎控除、扶養控除及び勤労控除

控除引上げの制度改正の中で、最も重要なものは、基礎控除、扶養控除、勤労控除の三つである。「勧告」前の所得税制にあつては、基礎控除一万五〇〇〇円、扶養控除は税額控除の形で一人当り一八〇〇円、勤労控除は一五万円までについて二五％であった。これら三つの控除水準の改正に当たって、第一の基礎控除については引き上げるべき絶対額の水準、第二の扶養控除については控除の形態(税額控除か所得控除か)、第三の勤労控除については他の所得カテゴリーとの公平が主として議論の対象となった。

まず基礎控除と扶養控除の二つからみていこう。この点に関し、「勧告」が「しかし基礎控除及び扶養控除を定め

るに当たって、従うに足りるだけ正確な標準というものは存在していないのである」(五二ページ)と主張しているように、その水準の決定は困難な問題である。

現行の一万五〇〇〇円の基礎控除が適正か否かを測る一つの尺度が、国際比較をしてみることである。ただ為替レートで単純に円を外貨に換算する方法は、あまり意味がない。たとえば、「勧告」はアメリカと比較して、一ドル＝三六〇円のレートを使用して、一万五〇〇〇円の基礎控除を四一・六七ドルとしている。この額は単純に、アメリカの所得税の基礎控除(通常人的控除と訳出されているもの)六〇〇ドルと比較すると約一五分の一にしかない。この比較は「勧告」自身が述べているように、「低所得の納税者が購入する商品の自国通貨による代価と、問題にしている基礎控除をうるに要する時間と努力の量を共に無視している」(五三ページ)のである。そこで「勧告」は、次のとき比較を試みている(五三ページ)。

日本で月給約一万円の者は、アメリカの月給二五〇〇〜三〇〇ドルの者と大体同じ程度の仕事をしている。この両国の月給と先の基礎控除を比較してみると、日本で現行所得税の基礎控除は半熟練労働者の一月半の収入に等しく、またアメリカにおいては同程度の労働者の約二カ月の収入に等しいことになる。このように測定してみると日米両国の基礎控除額には大した差異はないのである。この方法だけが、唯一の測定方法ではないが、適切なものではある。

という「勧告」の結論は、一つの尺度として同意しうることになる。

このような基礎控除についての吟味のあとで、扶養控除も含めて二つの目的のもとに、次のように勧告が行なわれている(五三ページ)。

新しい控除額を勧告するのに際して、われわれは次の目的に副うようにしているのである。(1)所得税はこれを日本における政

府収入の主たる財源として維持すること。しかし、(2)税務行政の執行及び国民の協力を促進できるように税率を引下げ、控除額を定めること、並びに現在の最低納税者層の重い負担を除去することがこれである。この目的に最も適合した控除額は左のとおりである。すなわち基礎控除額を二万四〇〇〇円、扶養控除額を扶養親族(妻を含む)一人当たり一万二〇〇〇円とし、税額控除はこれを廃止する。

この勧告にみられるように、扶養控除は所得控除の形態に改められた。この改正に当たって「勧告」は「扶養控除をこの勧告どおりにすることはいくらかの利点があつて、既成のやり方を、納税者のよく知らないものに変更してしまうという不利を補って余りあるものである。」(五四ページ)とし、以下の三つの利点をあげている。

(1) 基礎控除は、既に所得額控除制をとっている。納税者にとっては、所得税申告の際の控除方法を今までの二本建をあらためて、一本建にした方が便利となろう。

(2) 所得控除方法は、扶養によって生ずる所得税額の差異を、所得額の増加するに従って増加させるものである。

この結果、全体として特に、高額所得階層における大世帯と小世帯との間には税負担の分配がより公平なものとなる。

(3) 地方政府に、所得税申告書に記載の控除後の所得額を、住民税の一部の賦課標準に利用させる。

つぎに勤労控除に目を転じよう。シャープ使節団が特に注目している点は、勤労控除の対象になる勤労所得の範囲である。「勤労所得は、雇用に対するすべての報酬をいうが、農業、自由職業または営業から生ずる所得は、これに含まれていない」(六九ページ)として、その範囲の狭さをまず指摘している。そして勤労所得の範囲を拡大解釈し、それは給与所得者のみに限定されないで、個人の勤労努力に依存するという点において、農業及び事業所得者にも同



様に適用されるべきであるとしている。勤労控除の存廃に関していくつかの問題を検討したあとで、最終的に次のような勧告となった(七十一ページ)。

以上の点を勘案して、われわれは勤労控除を撤廃すべきでないと結論する。しかし勤労所得の最初の二〇万円までに対しては一〇％まで引下げるべきである。同時にこの報告の他の個所で勧告されるであろうが、すべての給与所得者を含むすべての納税者が現行の納税額よりも少く支払ってすむ程度に、税率は引下げられ控除は引上げられる。その結果現行の勤労控除二五％のうち、一五％がすべての納税者に拡張されるが、しかしこの一五％が別途に設けられる代りに、それは税率および控除のうちに吸収されるわけである。

したがって二五％もの勤労控除を認めた従来の制度は、農業及び事業所得を不利に差別したということになる。そこで「勧告」は、早急にこの差別を除去することを主張し、「実際この農業及び他の申告所得に対する現行の不当な差別待遇を除くことは、非常に好ましいことで、この措置を一九四九年一〇月一日に実施すべきことを勧告する」(七一ページ)としている。

この二四年度内の勤労控除に伴う税制改正は、あくまで年度内限りの臨時的な調整を意図していた。具体的な内容とその限定条件を「勧告」は、次のように述べている(七十二ページ)。

一九四九―五〇年に計画されている剰余金に支障を及ぼさない限り現在二五％の控除を受けているものの以外の全納税者に対し最高三万七五〇〇円まで、勤労所得の一五％の勤労控除を認めるという形で右の軽減を行うことを勧告する。この控除の都合上、その源泉の如何を問わず二五万円までの所得をすべて勤労所得とみなせば、全体として一番簡単でありそう大して不公平でもない。しかし、もし配当、利子所得および納税者の個人的努力を含んでいない資産および事業から生ずる所得に対し控除を認

めないことが望ましいならば、純然たる臨時的調整の企図で設定されたものを不必要に複雑化するように見えるけれども、われわれの勧告は受入れられるだろう。いずれにしてもこの控除は給与所得者の一五％分とともに一九五〇年度には税率の引下げ控除の引上げの中に吸収され、ただ給与所得者に対する二〇〇分の一〇の控除のみを残すこととなる。

この改正は源泉徴収に比較して、「申告納税を優遇する」という印象を与えやすい。この点、「勧告」の意図は、単なる減税による優遇措置でなく、納税者の協力、税務行政の改善をねらいとしたものであることを強調している(七十二ページ)。

また繰り返して強調するが、この措置でわれわれは源泉徴収に比して申告納税によって徴収される税収の相対的な額を名目的な税額の引下げられる程度にまで引下げる意図はない。われわれは、納税者の協力を高め、税務行政を改善してこの名目的な税額の減収を相当埋合わせることができると期待している。今直ぐでなければ、今後二、三年の中にできるであろう。

### 三 累進税率と高額所得の課税

所得税の改正に関連して、その累進税率表をどのように設定すべきかは大きな問題であった。累進税率表は、諸控除水準の規模以上に所得税の表面的な特徴を伝える指標として用いられやすい。シャープ使節団もこの点に十分な考慮を加え、「勧告」の中でもかなり技術的な細部にわたって説明を加えている。まず所得税の税率を改正するにあたって、三つの制約条件があったことを指摘している(五五―五六ページ)。

所得税の改正税率を作成するにあたって、われわれはある程度自分で課した制約自体に拘束されてしまった。

表11-3 勧告された  
所得税税率V

| 階層区分    | 税率(%) |
|---------|-------|
| 0～5万円   | 20    |
| 5～8万円   | 25    |
| 8～10万円  | 30    |
| 10～12万円 | 35    |
| 12～15万円 | 40    |
| 15～20万円 | 45    |
| 20～30万円 | 50    |
| 30万円超   | 55    |

出所：『税制報告書』, 57  
ページ。

述の諸控除水準の引上げのもとで、二五年度に税込総額約二八八〇億円を徴収しようとする。表11-4は二五年度の所得税収入二八八〇億円を算定するのに必要となつた過去二カ年の数値をまとめたものである。図11-1はこの数値にもとづいて、二五年度税額がいかに算定されかつ所期の税率Vが作成されたかを示したものである。以下、順をおって説明しよう。

(1) 事前のチェック

税額算定の基礎資料は、大蔵省作成の累積所得分布であつた。この精度を調べるため、すでにデータのある程度確定している二三年度につ

表 11-4 昭和25年度所得税収入の算定資料  
(単位：10億円)

|                                 | 申告    | 源泉    | 計     |
|---------------------------------|-------|-------|-------|
| 23年度                            |       |       |       |
| (1) 算定額                         | 156.1 | 77.5  | 233.6 |
| (2) 徴収額 (当年度)                   | 98.9  | 76.4  | 175.3 |
| (3) 徴税率 (2)/(1)                 | 63.4% | 98.6% | 75.0% |
| (4) 大蔵省資料にもとづく算定額               | 158.2 | 81.0  | 239.2 |
| (5) (1)/(4) の比率                 | 98.6% | 95.8% | 97.6% |
| 24年度                            |       |       |       |
| (6) 算定額 (当年度)                   | 169.2 | 120.2 | 289.4 |
| (7) 大蔵省資料にもとづく算定額               | 228.9 | 122.5 | 351.5 |
| (8) 予想される徴税率 (6)/(7)            | 74.0% | 98.1% | 82.3% |
| (9) (7)の修正算定額                   | 271.4 | 139.8 | 411.2 |
| 25年度                            |       |       |       |
| (10) {23年度の所得×165%を基礎にした租税負担の推計 | 199.3 | 134.2 | 323.5 |
| (11) 徴税額 (当年度)                  | 124.6 | 126.9 | 251.5 |
| (12) “ (過年度)                    | 36.2  | —     | 36.2  |
| (13) 徴税額合計                      | 160.8 | 126.9 | 287.8 |

(注) 『税制報告書』, 61ページより作成。

第一に、歳入確保の必要から一九五〇—五一会計年度の所得税の税込総額は一九四九—五〇会計年度の見込額より約七%以上の減収を許されなかった。(中略——引用者)

第二に、もしいずれの納税者も現行法で支払っている税額よりも少い金額を納めるようにするのであれば、税率は後述するある技術的なテストに堪えなければならなかった。

第三に、五〇〇万円以上の正味資産をもつ納税者に対して富裕税を支払うべきことを勧告した第五章A節であげた理由から所得税の最高税率は五五%以下に止めなければならなかった。

この結果、表11-3のごとき累進税率表Vが勧告されることになった。一見して限界税率の上限・下限の幅は小さく、かつ適用される課税所得の上限も低い。この点、「勧告」は次のような弁明を行なっている(五六ページ)。

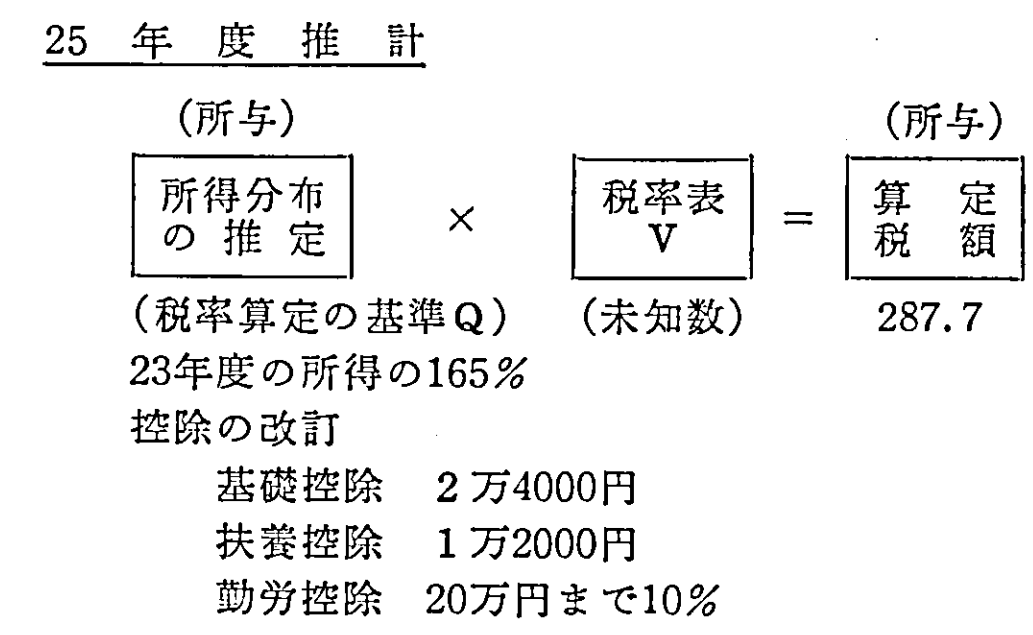
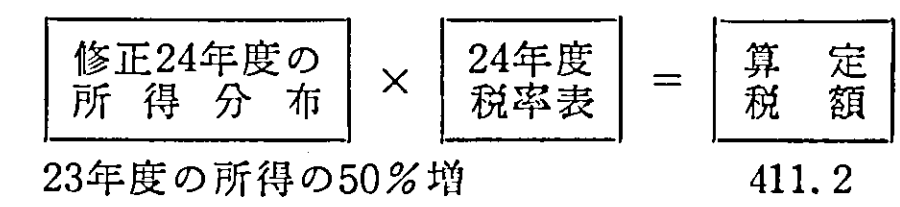
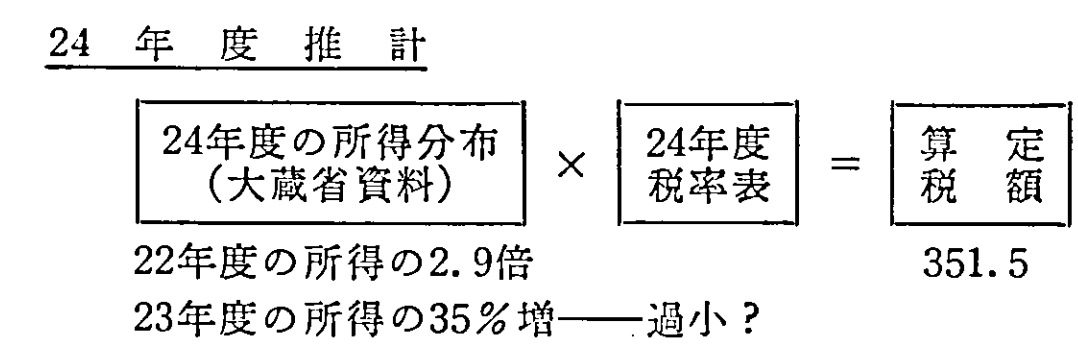
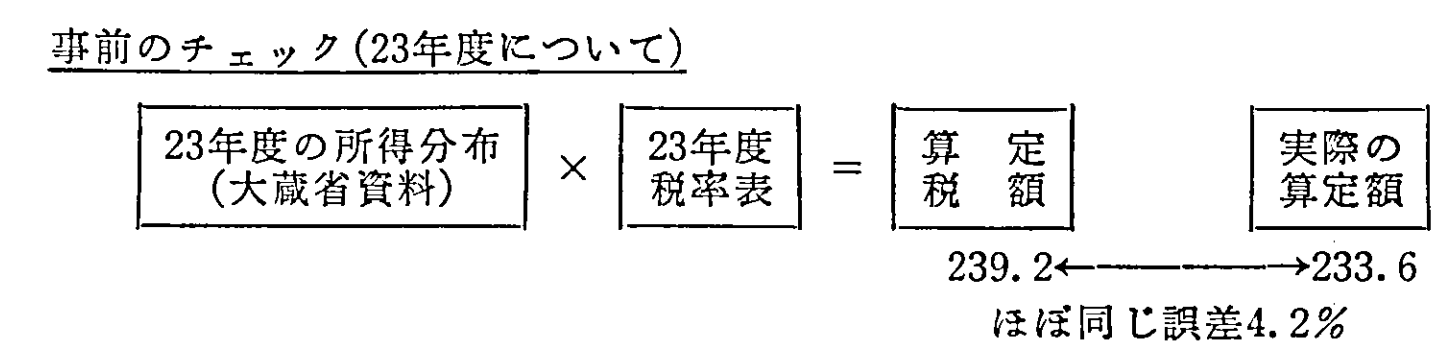
その結果としてできた税率では、例えば一〇万円ないし二〇万円の段階にあるものの限界税率が著しく高くなっている。日本とアメリカの税法を比較するため既存の為替(三六〇対一)で円をドルに換算するといった当てにならない方法をとればこの印象はますます強められる。(中略——引用者)しかし、事実われわれがここで取り上げている経済は、実質所得の平均水準が非常に低く、しかも一方には貧困にあえぐ一部のものが最低におり、多数のかなり富裕なものが相当数上の方にあるというのではなく、この平均水準のところに個人所得がほとんど集中しているような経済なのである。このような条件のもとで充分な歳入を確保しようとするならば、税率は相当の高さの水準から始めてかなり急激に上昇して行かなければならない。

そしてさらに、この累進税率は表面的に表11-3でみられるほど鋭いものでなく、基礎控除や扶養控除などが累進税率の実態を緩和している点が強調されている。「勧告」は夫婦子三人の給与所得者は、二二万二〇〇〇円にならない限り四〇%の税率の適用をうけないとしている。

さて表11-3で示されたような税率Vは、どのような過程を経て算出されたものであろうか。勧告された税率は先



図 11-1 昭和25年度所得税収入の推計過程



(注) 算定税額の数字は、表11-4の計の欄のものである。ただし、四捨五入の関係で必ずしも一致はしない。

(2) 二四年度推計  
まず二四年度について  
いてまず事前のチェックを試みている。つまりこの所得分布に二三年度税率を適用すると、「大蔵省資料にもとづく算定額」二三九二億円をうる。これは別途実際に算定した税額二三三六億円より、わずか四・二%多いだけである。したがって、計算の基礎に用いられる大蔵省の所得分布データは、十分に利用可能であると判断されている。

大蔵省によって推計された所得分布に、税率表を適用すると三五一五億円の算定税額をうる。もしこの数値が正しいとすると、表11-4の(8)で示されるように予想される徴収率は、申告納税の場合大幅に上昇し、二三年度の六三・四%から二四年度の七四・〇%に増加することになる。しかしこの計算の基礎になった所得分布は、あくまで大蔵省の推計で前年度の所得分布の実績がでないうちに作成されたものである。大ざっぱに、二二年度の所得の二・九倍、二三年度の所得の三五%増として推定されたものである。「勧告」は二四年に入ってから傾向をみて、この数値は過小見積りであると考えている。

かくして二三年度の所得を五〇%増にした修正所得分布にもとづく税収を算定している。この修正税額は四一一二億円となり当年度見積り二八九四億円より一二〇〇億円ほど高くなることになる。

(3) 二五年度推計

二五年度の所得分布は、二三年度の所得水準の一六五%を前提に作成されている。これに諸控除の改正を加味すると、「勧告」のいう税率算定の基準Qが決まる。かくして所期の目標の税率表Vは、この基準Qと前述の二五年度目標税額二八七七億円を所与としたときの未知数として求められることになる。

以上がざっとみた税率表Vの推計過程である。実際の税率の刻みの作成に当たり「勧告」が最も強調しているのは、「高額所得の税率を合理的な税務が実施できる水準まで引下げておくことである」(六五ページ)という点である。具体的には最高税率を五五%におさえている。

この点に関し最高税率を八五%にまで高めても、追加される税収は九〇億円以下であるという指摘は重要である。この指摘を裏付けるために、表11-5が用意されている。これは超過累進税率表の所得階層に対応して、どの階層に

表 11-5 所得階層別の課税所得

| 課税所得階層    | 税率 V (%) | 各階層における課税所得 (10億円, %) | 累積額 (10億円, %)  |
|-----------|----------|-----------------------|----------------|
| 500万円超    | 55       | 2.5( 0.2)             | 2.5( 0.2)      |
| 200～500万円 | 55       | 7.0( 0.6)             | 9.5( 0.8)      |
| 100～200万円 | 55       | 10.8( 0.9)            | 20.3( 1.7)     |
| 50～100万円  | 55       | 30.1( 2.6)            | 50.4( 4.3)     |
| 30～ 50万円  | 55       | 41.3( 3.6)            | 91.7( 7.9)     |
| 25～ 30万円  | 50       | 24.3( 2.1)            | 116.0( 10.0)   |
| 20～ 25万円  | 50       | 38.0( 3.3)            | 154.0( 13.3)   |
| 15～ 20万円  | 45       | 64.0( 5.5)            | 218.0( 18.8)   |
| 12～ 15万円  | 40       | 42.0( 3.6)            | 260.0( 22.4)   |
| 10～ 12万円  | 35       | 63.0( 5.4)            | 323.0( 27.8)   |
| 8～ 10万円   | 30       | 67.0( 5.8)            | 390.0( 33.6)   |
| 5～ 8万円    | 25       | 174.0( 15.0)          | 564.0( 48.5)   |
| 2～ 5万円    | 20       | 295.0( 25.4)          | 859.0( 73.9)   |
| 0～ 2万円    | 20       | 303.0( 26.1)          | 1,162.0(100.0) |
| (課税所得計)   |          | 1,162.0(100.0)        |                |
| 基礎控除・扶養控除 | 0        | 938.0                 |                |
| 勤労控除      | 0        | 100.0                 |                |
| 計         |          | 2,200.0               |                |

出所：『税制報告書』, 66ページ。

課税所得が配分されているかを示したものである。予想される所得総額は二兆二〇〇億円、そのほとんど半額は三つの控除によって占められている。残り一兆一六二〇億円の課税所得のうち、ほぼ五〇％が五万円以下に入り、三〇万円以上の所得階層には全体のおよそ七・九％が配分されているのみである。単に高所得層の税率を引き上げても、税収の増加をはかれないのは明瞭である。これは税率表Vの提示に当たって、「四五％で最高税率を止めた場合の減収は一二三億円であり、五〇％に止めた場合の減収は四六億円となる」(五七ページ)とした「勧告」の説明を裏付けるものである。

いうまでもなく最高税率を五五％におさえた大きな理由は、高所得者の納税協力を高め実質的に課税所得の把握に努めようとしたからにはほかならない。いくら累進税率を高めても、実際にうまく機能しない限り税収の増加にはならない。とくに累進税率と高額所得との関連は密接である。「勧告」では、第五章「所得税——その他の問題」の冒頭

で、高額所得の課税問題を論じている。議論の中心は、累進税率と納税の「抜け穴」の問題である。

「抜け穴」をふせぐために、いくら法律を整備してもむだである。「勧告」はこの点に留意して、「しかし、適当な累進課税を確保することは適当な法律を定めればいいというだけの問題でない。その法律が効果的に実施されることが必要である。そうしないと、ある点を超えて税率を増加させてもまたは抜け穴をふさいでも、税の累進制に殆んどまったく益するところがないからである」(七七ページ)と、明確にその問題点を指摘している。累進税制度が本来の目的のように実施されない結果は、脱税の助長と納税意欲の一層の悪化となる。

そこで「日本の現行最高税率は、納税者の協力および税務執行の現在の水準に照らして、かなり高率すぎるというのがわれわれの結論である。現行税率を引下げて、納税者の協力を向上せしめることにすれば、これらの高額所得者からより多くの税収を確保することが可能である」(七八ページ)のごとき結論に到達し、具体的には累進税率に関し次のごとき「勧告」となっている(八一ページ)。

要するに、われわれの意見では、日本の現状において、税率を五〇％以上非常にたかめることは賢明でないと思う。少くとも、もし税率をどうしてもそれ以上に引上げるならば、この高税率が適用される納税者一人一人を徹底的に調査、査定できる程度に納税者数が減少する所得範囲に限り行うべきである。

もちろんこの議論は、以下に述べる富裕税の創設と関連づけられている。

#### 四 富裕税の創設

「シャウプ勧告」の中で新しいタイプの租税として登場してきたのが、地方税としての付加価値税とこの所得税の補完としての富裕税 *net worth tax* である。

富裕税創設のねらいはいくつかあるが、その中で最も重要なのは、前述したように所得税の最高税率を引き上げることから生じる弊害をなくすことである。この点、累進税率を検討したときの結論として、はっきりと次のように述べている（六八ページ）。

所得に対し税率を一〇〇分の五〇以上にすることに反対する理由は、所得税の高税率の代りに、富裕な者に対して富裕税を提唱している第五章A節で詳しく説明されている。当分の間最高税率五五％を勧告する。しかしわれわれは、富裕税が一度租税制度の一部として馴染まれ、信頼を得た暁においては、五〇％あるいは四五％を超えない所得税を採用できることを期待している。

と同時に富裕税の存在をより積極的に主張する理由もあったはずである。それは富の集中を妨ぐというものである。次の一文から明らかのように、所得税の最高税率を五〇〜六〇％にしたときに、富の集中を税制で阻止しようとしても継承税 *succession tax* だけでは不十分である。より強力な手段として、富裕税に大きな期待がかけられていた（八一ページ）。

しかし、われわれはこの程度の高所得水準の累進度の税制で満足することはできない。累進税制は、わずかに五〇％または六〇％を最高税率とする所得税にだけしか採用されていないからである。およそ、その名に値するだけの累進税制ならば、経済組織の支配権を少数の富者の手中に集中させる恐れのあるぼう大な富の集中を、有効に阻止するそなえがなくてはならない。巨富の集中は、日本にとって極めて重大な危険がある。かかる集中を税制によって阻止するでなければ、彼等は、遅かれ早かれ必ずや再起するであろう。

改正された継承税（第八章）はこれに役立つであろうが、それだけでは十分とはいえない。その効果は長い期間にわたって表われてくるのである。

富裕税は、シャウプ使節団によって世界で初めてその実施が勧告されたものではない。すでに第一次大戦後にドイツで実施されていたし、かつその後スイスの二州以上の州で試みられていたものである。このとき日本に勧告された富裕税の内容は、基本的に次のようなものであった（八八ページ）。

われわれは、純資産額五〇〇万円以上の純資産に対して、毎年、低い税率で課税することを勧告する。この税を実施して十分の経験が得られるまでの間は、課税されるべき納税者を少くするために、控除額を高くしておき、税率をきわめて低くしておくべきである。われわれの勧告する税率表は上の通りである。

| 純 財 産 額       | 税 率  |
|---------------|------|
| 500万円以下       | 控除   |
| 500万円～1000万円  | 0.5% |
| 1000万円～2000万円 | 1.0% |
| 2000万円～5000万円 | 2.0% |
| 5000万円以上      | 3.0% |

この具体的な税率及び控除額の設定に当たっては、「元本に対する租税」という性格上、あまり負担にならないようにという配慮が払われていた。したがって一二〇〇万円の純資産については、最初の五〇〇万円は非課税、次の五〇〇万円について二万五〇〇〇円、残りの二〇〇万円について二万円と計四万五〇〇〇円の税額である。その実効税率は〇・三七四％と軽いものとなっている。



さて、シャープ使節団が勧告したような所得税と結合された形の富裕税の利点は、なんであろうか。概ね次の五点にまとめることができる。

まず最初に「第一に、最も重要なことは、所得税と富裕税との結合は、所得税一本にしてこれを同程度の累進税を課する場合と比較して、労働に対する刺激及び生産と投資に対する影響はるかに小さいであろう」(八二ページ)。次いで、第二点として、「所得税の最高税率を引上げるよりも富裕税が優れている一層の利点は、それが不当な経済力集中の発生を防止する手段として卓越した、より適当なものであるということである」(八三ページ)。第三に、国税としての所得税と地方住民税の総合負担の調整上、利点が考えられる。「富裕税は、更に所得税と概ね純所得を課税標準とする地方住民税との調整に関する問題の解決策ともなる。もし所得税率表にきわめて高い最高税率が定められる場合には、地方税率をこれに付加すると、総合負担はいよいよ増大して、国または地方の税務行政が潰滅するほどの段階に達することとなる。(中略——引用者)。しかし富裕税の制度を採ることによって国の所得税の最高税率を五〇ないし六〇%に喰止めてしかも公平を保つことができるとしたら、かなり高額な地方税を所得に課税しても、総合負担は一〇〇%より相当下にとどめることができる」(八三—八四ページ)。

さらに、第四点として、「富裕税は、不確実な所得に対しては、自動的に軽減を行うものであるから、いかなる所得税を以てしてもぞみえない重要な利点をもっている。二人の者がいて各、年額一〇〇万円の投資所得を有しているが、一方はすべて優良会社の社債又は国債に投資しており、他方は将来不確実な投資から所得を得ているとする、前者のもつ投資の資本価値は、後者のものよりも大きいのである。かれはより多額の富裕税を納めるのであるが、所得税額は同一なのである」(八四ページ)に言及され、最後に、第五点として、「更にまた富裕税は、なんらの

所得ももたらさない非生産的な方法で資産を退蔵している者に租税を課して政府の経費を分担させるものである。所得税はこのような経済的な力をもちえない」(八四ページ)のごとき利点があげられている。

問題は、うまく実施できるかという点にある。この点、「勧告」は十分に可能であるとの判断に立っている(八四ページ)。

われわれは富裕税を実施する際の税務行政上の問題を検討した結果、この租税を採用できぬほど困難な問題は存しないという結論を得た。問題となる点は、富裕税を施行するために何が必要になるかということではなくて、富裕税の実施が六〇、七〇、八〇%にも達する所得税の実施よりも困難であるかどうかという点にある。富裕税は、高率な所得税に代るものであって、これに付加されるものではない。もし富裕税が採用できないものであるとするなら、われわれはおそらく国の所得税の最高税率を五〇ないし五五%まで下げるようには勧告しないであろう。

富裕税を「採用できぬほど困難な問題は存在しない」という理由は、次の三点に示られる(八六—八七ページ)。

(1) 富裕税が課されない場合でも、富裕な者の純資産は毎年計算されるべきものである。何となれば、その場合には、高い所得税率が存続すべきであって、富裕な者に対する高率な所得税を有効に実施するには、彼らからその所得額のみならず、財産額の申告をもさせる必要があることは、経験に徴して明らかであるからである。

(2) 他の税の目的ですでに多くの資産の評価が必要となっているのであるから、富裕税の施行上必要となるような小規模の評価の追加の如きは比較的容易にできるであろう。

(3) 贈与税および相続税(継承税に規定されている——「勧告」第八章)を有効に実施するために、あらゆる種類の資産は、相続または贈与によって譲渡される際に正確に評価されることが必要となってくる。これらの評価を資料に

利用すれば、富裕税によって生ずる新たな負担はいちじるしく軽減されることになる。

以上のような検討をふまえたうえで、「勧告」は、最終的に富裕税の実施に関して次のごとき見解に到達している。シャープ税制のコンシステントな体系という特徴が、この一文の後段にもよく現われている（八七ページ）。

要するに、富裕税をそれだけで単独に考えると、実施上の困難がその採用を躊躇させるのである。しかし既存制度の追加として、また、所得税の高税率の代りとして考えれば富裕税のもたらす実質上の新たな困難さは大きくない——むしろ負のものであるかもしれないのみならず、富裕税のための行政上の努力は、それが費されただけ、他の税の実施に際して利益となることは確かである。この利益は相互に相通ずるものである。たとえば、所得税の検査官が、年度初頭における納税者の純資産額と翌年度頭初の純資産額とを比較してみた場合、両者の差額はその年中に受取った贈与額または遺産額（同年中に行った贈与を差引く）であるか、同年中の所得額から個人的消費を差引いた残額であるか、もしくは資産自体の価値の変動額を表わすにちがいない。

二五年度の富裕税の収入は二〇億円程度と見込まれていた。他の税收と比較すると、ごく小さく、これが富裕税の重要度に対する一つの評価となるかもしれない。しかし「勧告」の富裕税の創設に対するねらいは、はるかに野心的である。とくに日本経済の復興が進むにつれ、この富裕税が重要さを増すことを主張している（八八ページ）。

この税収入は少くも今後数年間は、またここに提案している制限された形をとる限り多額に上ることはないであろう。直接経験がない場合はかかる収入を充分正確に見積ることは困難であるが、上に勧告した税率では最初は年二〇億円程度の税收にしかならぬかも知れない。しかしこのことだけでは、少数の富裕な納税者にこのような税を課さない理由にはならない。のみならず、日本において経済復興が進むにつれ、より高度な集中と蓄積とが次第に顕著となっていくことが予想される。富裕税は、主として将来に対して設けるものであるが、その実施の経験によって将来富裕税が完成さるべきであるならば、また特に、かかる富裕税がない場合の唯一の代替物たる最高所得段階におけるきわめて高度の所得税率の歪曲的な経済的效果によって将来への道

が妨げらるべきでないならば、富裕税は現在これを実施しなければならないものである。

そして最終的な見通しとして、富裕税の強化を説き、所得税の最高税率の引下げを主張して、「目下のところ、われわれの勧告は、富裕税には、所得税の最高税率を五五％に引下げる程度にしか、重きをおいていない。富裕税について経験が増し、且つ租税としての重要性が示されるに従って、われわれは、所得税率の最高は四五％または五〇％に引下げ、富裕税をそれに応じて強化することを勧告する」（八九ページ）と述べている。

### 第三節 キャピタル・ゲイン及びその他の諸問題

#### 一 キャピタル・ゲイン及びロス

キャピタル・ゲイン課税は、「シャープ勧告」の一つの目玉商品であった。「勧告」では、変動所得あるいは不規則所得の取扱いの一部として述べられているが、キャピタル・ゲイン及びロスの議論にさかれたページ数はかなりのものがある。この量的な重要性のみならず、質的にみてもキャピタル・ゲイン課税は、所得税、法人税、それに相続税の三税に波及する効果をもっている点、きわめて重要である。シャープ税制が全体として相互依存的な体系になっているという特徴が、このキャピタル・ゲイン課税によく表われている。

「勧告」の主張は、一貫してキャピタル・ゲインの全額課税と、キャピタル・ロスの全額控除である。これを繰り返し「勧告」の各所で念をおしている。キャピタル・ゲインの取扱いに関連する議論の初めに、まず「勧告」は、はっきりと問題の性格を次のように論じている（九〇—九一ページ）。

この勧告では、キャピタル・ゲインは一〇〇％課税所得に算入され、また、キャピタル・ロスは一〇〇％控除されるのである。キャピタル・ゲインを全額課税し、キャピタル・ロスを全額控除するのでなければ、近代的累進所得税を有効なものとすることはできない。現行法の規定では、キャピタル・ゲインの五〇％しか課税所得に算入されていない。これは愚劣にも、投機的

投資に特惠を与えるものであって、正常な利子、配当または法人組織化されていない営業の正常な利潤という形で果実を生ずるような投資を犠牲としているものである。往々キャピタル・ゲインはある意味において、所得ではないから、所得税を全額課税すべきものではないということが主張されている。われわれはこの用語学的主張には賛同しない。重要な事実、キャピタル・ゲインは所有者に対して、利子又は配当が与えると全く同様の経済力の増加を与えるということである。だがそれ以上重要なことは、こうした租税回避者が、その利益を実現する法的形式を変形することによって、他の形態の所得をキャピタル・ゲインに容易に変更することができるという点である。事実、アメリカにおける経験に徴して十分明らかであるが、キャピタル・ゲインが課税されないかまたは低率の課税しか行われていない場合には、多くの富裕な、そして抜目のない投資家が高額所得を得ながら、ほとんど課税されないで巧みにのがれることになるのである。

この一文が、いわばキャピタル・ゲイン課税に対する取扱いの総論をなしている。

キャピタル・ゲイン及びロスの全額課税、全額控除の勧告が実現しないとすれば、どのような実態になるのであるか。「勧告」はこのおそれを心配してか、いくつかの個所でこの問題に言及している。たとえば次のとき主張がある（九一ページ）。

個人所得税及び法人税に対するわれわれの勧告は、キャピタル・ゲインの全額課税、キャピタル・ロスの全額控除ということに基いている。もしキャピタル・ゲイン及びロスの全額制が取り入れられないとしたら、われわれは法人税の軽減をはるかに縮小し、法人からうけるあらゆる種類の分配に対する所得税の取扱をはるかにきびしいものとするように勧告するであろう。この場合には、なお、その他いくつかの制限を行うように勧告することになろうが、キャピタル・ゲインに対する上の改革を行う場合と比して、その制限を行ってみたところで、はるかに不公平な税制となってしまうのである。キャピタル・ゲインの全額課税、キャピタル・ロスの全額控除こそはわれわれの勧告の中で最も強調されているところなのである。



「その他いくつかの制限」という課税強化の方向を、「勧告」は別の個所で次のような点をあげている(B二ページ)。

- (1) 法人及び個人企業の減価償却控除の再検討
- (2) 資産の修理費、改善費の一層厳格な吟味
- (3) 税率構造の全体の再検討
- (4) キャピタル・ゲインを全額課税しない場合には、ロスの控除を大幅に制限

問題はキャピタル・ゲインというとき、どここの範囲までをみとめるかにある。つまりインフレ期の物価水準の程度を加味して、課税の対象になるキャピタル・ゲインの範囲を設定する必要がある。というのは物価水準の上昇が激しいときには、キャピタル・ゲインの実現額があまりに大きくなりすぎるからである。この問題は、結局のところ物価水準の上昇の程度に依存することになる。

それでは一体、どの程度の物価騰貴のときにこのような調整を考えているのであろうか。「勧告」は次のように述べている(九三ページ)。

われわれは、またふたたび物価水準が統制できなくなって一年に概ね一五%以上も変動することがあった場合、将来においても、単なる紙上の利得または損失は同様に特別に取扱う措置を講ずるように勧告する。実際、すべての納税者が物価水準を変更することから出発して同様の取扱を受け得るものとすれば、紙上の利得及び損失はなんら不公平を伴わず、課税基礎から排除することができる。しかし、一五%以下の変動の場合には、物価変動に対して特段の斟酌を加えないことを勧告する。物価水準の変動が大したものでない限り、かかる紙上の利得に課税することから生ずる不公平と、悪影響は看過しうるものであり、物価指数を使用することから生ずる困難と煩雑の方がこれによって得られる利益よりも大きいのである。

このような過度のインフレによる部分の紙上の価値を調整することを前提に、残りのキャピタル・ゲインの全額課税を繰り返す主張する。

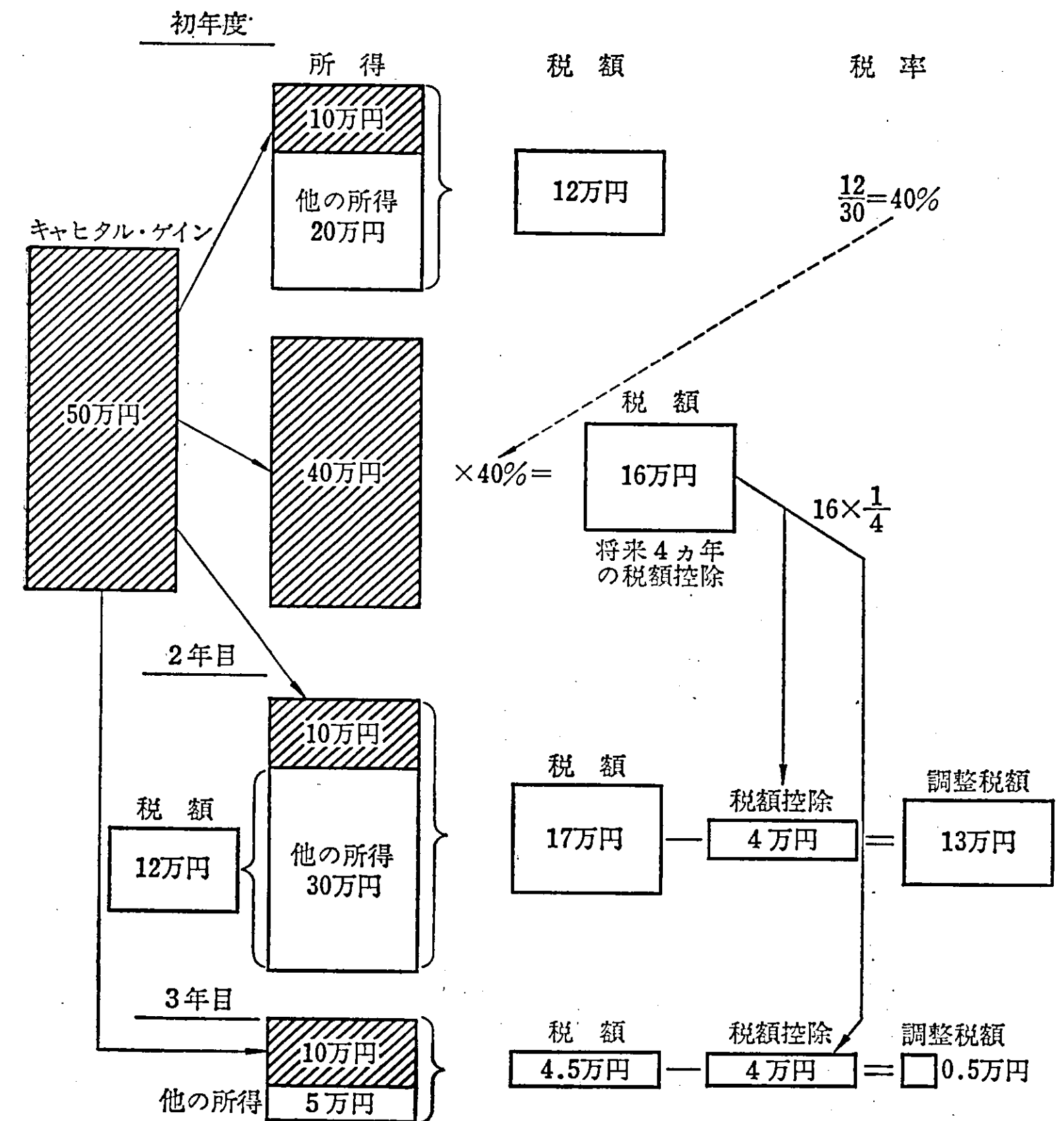
従来 of 取扱いと比較して、このようにきびしくキャピタル・ゲインを処理することを提案しているが、しかし、一つの特別措置だけはみとめられている。この特別措置とは、「ある年にかたまって生ずる所得一般に対してすでに述べたような繰越の取扱い」(B二ページ)である。つまりキャピタル・ゲインを変動所得の一つのカテゴリーとしてみたときの平均課税の方法である。具体的には次のような措置である(B二ページ)。

従って、年々同じような割合では入ってこないような種類の所得に対しては、次の措置を勧告する。即ち、納税者に対して或る一年度におけるこの種の所得額を数年度に分割して繰越すことを許可する。一方これに対して、納税者の手許に貨幣があるときに税の大半を徴収するように、将来の期間に割当てた所得額に対する相当税額の預け入れが要求される。繰越を認めるに適當な年数は情況によって変化する。

図11-2は「勧告」にしたがって、キャピタル・ゲインの繰越及び課税方法を図示したものである。たとえばある納税者が、ある年度に五〇万円のキャピタル・ゲインを得たものとしよう。納税者はこの額の五分の一、一〇万円だけを初年度の課税標準に含めるだけでよい。キャピタル・ゲイン以外の他の所得を二〇万円とすると、課税標準は合計で三〇万円となり、これに通常の累進税率が課されることになる。これをかりに一二万円としよう。平均税率は四〇%である。キャピタル・ゲインの残りの四〇万円に対しても、この平均税率が適用され、暫定的に一六万円の税額が決定され直ちに納付される。この税額が、将来四カ年の所得から算定される納税額から控除されることになる。

第二年目に他の所得が三〇万円に増加し、一〇万円のキャピタル・ゲインとともに課税所得が四〇万円になったと

図 11-2 キャピタル・ゲインの繰越及び課税方法



(注) 『税制報告書』B2—3 ページより作成。

しよう。この場合納税額が一七万円になると、この額から先に納付した一六万円の四分の一、四万円が税額控除されることになる。キャピタル・ゲインの繰越がなかった場合の納税額一二万円の代わりに、差引一三万円が納税額となる。第三年目にかりに他の所得が五万円に減少したとすると、税額控除の結果、調整後の税額は五〇〇〇円になる。この税額控除は、納税額を五万円の所得に対して本来納めるべき額以下にする作用をもつことになる。さらに四年目に他の所得がゼロになったとすると、租税の払戻しが実施される。このような制度があつてはじめて、キャピタル・ゲインの全額課税を安心して提案できることになる。

キャピタル・ゲインにいつの時点で課税すべきかも大きな問題である。つまり、発生時か実現時かということになる。「勧告」はより実際の視点から、後者を選んで次のように説明を加えている(B二二ページ)。

発生した所得に対する厳格な課税理論に従えば、納税者の資産の市場価値の一年内の増加額は、毎年これを査定し課税すべきものとなる。しかし、これは困難であるので、実際においては、かかる利得は、納税者が、その資産を売却して、利得を現金または他のより流動的な形態で実現する場合に限って、課税すべきものとされている。この実現が適当な期間内に行われる限り、課税はただ時期を若干遅らせられたにすぎず基本原則は何等害されはしない。しかし、利得の算定を無制限に延期すれば、納税者は本来ならば課せられるべき税負担の相当部分を免れることができるから、無制限延期はこれを防止する必要がある。

このキャピタル・ゲインの把握を無制限に延期するのを防止する手段が具体的に考えられている。つまり、「これを防止するもつとも重要な方法の一は、資産が贈与または相続によって処分された場合に、その増加を計算してこれを贈与者または被相続人の所得に算入せねばならないものとするものである」(B二二ページ)ということになる。

さて、キャピタル・ゲイン課税を大幅に強化しようとするねらいは、実施に当たって脱税の問題を惹起する。つま



り二つの理由から、キャピタル・ゲインに対する所得税率を引き下げるべきではないかという問題である。二つの理由とは、

(1) キャピタル・ゲインを完全に課税するのは、他の種類の所得よりはるかに困難であるから、脱税への刺激を少なくする。

(2) 脱税者と正直な納税者の不公平をなるべく少なくする。

である。このような問題に対して、「勧告」は真向から反対している(B一六ページ)。

しかし、キャピタル・ゲインは多くの所得形態の一つであるにすぎない。かかるキャピタル・ゲインに対する税率を他の種類の所得に対して適用する税率以下に引下げれば、非合法的な脱税は減少するかもしれないが、抜目のない納税者が普通所得をキャピタル・ゲインの形に切り換える等合法的な所得税の回避が増加するという欠点を免れない。ある人々が平然と法に従って自己の正当な税負担額を回避していることが知れるのは、ある人々が非合法的に脱税していることが知れるよりも、はるかに納税倫理に対して有害である。

キャピタル・ゲインに軽減税率を適用すべきか否かの問題は、シャープ税制の総合所得課税方式という根幹に触れるものである。次の叙述からも容易に読みとれるように、特別にキャピタル・ゲインを優遇するということは「勧告」の基本的な構想を全面的に放棄することになる(B一七ページ)。

したがって、所得税の税率一杯に課税することが現在では特に困難であるという理由だけで、キャピタル・ゲインに対する税率を特に引下げる言訳にはならない。一本の鎖の強度はその最も弱い一環によって決定されるように、累進所得税の累進性はその最も大きな抜け道によってほとんど決定されるのである。一定税率の水準においてはキャピタル・ゲインの非合法的な脱税が

我慢できぬほどのものとすれば、これを正當に改善するには、全面的に満足すべき程度の施行を見るに至る点まで全税率の機構を引下げればよいのである。もし満足すべき施行の水準に達しえないならば、総合累進所得税の全構想は、これを抛棄して、より不公平ではあるが、より実施し易い徴税方法を採用すべきではなからうかという疑問が生じるのである。

このことは逆に、累進所得税の総合課税方式を維持しようとするなら、キャピタル・ゲインに対する課税を大いに改良せねばならぬということを意味している。特に「勧告」は、あらゆる種類の資産の匿名保有に制約を加えることを主張している。具体的に、

たとえば、株式の裏書はこれを一月以内というように限定し、これを過ぎたときは、新株主は株主名簿に記載されなくてはならぬことにする。本報告の別なところで勧告した富裕税の新設は、キャピタル・ゲインに対する全額課税を確保するに与って力があるであろう。有効な手段を適当に使用すれば、キャピタル・ゲインに対する課税を完璧な段階にまで引上げることができよう。

のごとき提案がある(B一八ページ)。

## 二 所得税のその他の諸問題

所得税に関連する議論の最後に、これまで取り扱えなかった雑多な問題を簡単に整理することにする。問題は次の五つに分けられる。つまり、(1)世帯単位と所得合算、(2)変動所得の処理、(3)外国人課税、(4)銀行預金などの利子、(5)特別控除、の五点である。

まず、第一の所得合算の問題からみていこう。現行の「所得税法」のもとでは、同居家族の全員の所得が合算されて累進税率の適用をうけることになっていた。この課税方法はたしかに伝統的な日本の家族制度と合致しているが、その反面いくつかの問題を含んでいる。「勧告」は、所得合算制度の好ましからざる効果として、次の四点を指摘している(七三ページ)。

- (1) 所得額を合算すると、同一の生活水準、同一担税力水準にある納税者に適用される税率よりも高い税率で課税されることになる。それが税負担の不公平な分配であることは広くみとめられているところである。納税者は不満を感じ納税道徳は悪化する。
- (2) 税負担の増大は、大世帯を小世帯に分解する人為的誘因をなしている。かかる変化が実際に税によって誘発される場合は比較的少ない。
- (3) 二以上の納税義務者が現実に同居の親族の関係にあるかを判定することが困難な場合が多く、基準の適用は統一を欠いている。
- (4) 税額を決定して、これをいろいろな世帯員に按分するという手続は複雑であって時間を浪費する。

このような欠陥を重くみて、シャープ使節団はこの問題を次のように処理することを提案している(七四ページ)。

したがって、同居家族の所得合算は、これを廃止して各納税者が独立の申告書を提出し、他の所得と合算することなく各人の所得額に対する税額を別々に納めさせるように勧告する。しかし、扶養控除が行われる場合には、扶養家族と主張されている者の所得は納税者の所得に合算しなくてはならぬ措置を講じておくのは適当である。

しかしこのような個別の申告制をとると、当然いくつかの抜け穴が生じることが予想される。たとえば配偶者や子

供たちに財産及びそれから生じる所得を譲渡したり、あるいは彼らを同族の事業に雇用して賃金を支払う形で租税負担を軽減しようとする納税者が現われる可能性がある。「勧告」はこのような抜け穴を予想して、次の二点の措置を提案している(七四ページ)。

- (1) 納税者と同居する配偶者及び未成年者の財産所得を納税者の申告書に記載させ、合算して課税する。
- (2) 納税者の経営する事業に雇用されている配偶者及び未成年者の給与所得は、納税者の所得に合算させる。

この所得合算の問題は、扶養控除と関係してくる。当時の税法では扶養控除をうける資格のある家族は、配偶者と六〇歳以上で働けない者及び一九歳未満に狭く限定されていた。このような状況のままでは、先述のごとき租税回避の誘因が大きいことになる。「勧告」は、扶養控除の範囲を拡大することで、この抜け穴に対処しようとしている。

第二に、変動所得の取扱いについて、ごく簡単に検討しておこう。というのはキャピタル・ゲイン及びロスの個所でこの問題の本質的な部分はずに検討してあるからである。変動所得は、ベストセラーによる作家の印税収入、漁業所得、山林所得あるいは不動産、証券などの売却によるキャピタル・ゲインなど、年々大幅に変動するタイプの所得である。この種の所得をもつ納税者は、急激な累進税率をもつ所得税体系のもとでは不公平な差別をうける危険がある。というのは、所得の発生した特定の年に高額所得層と同じ取扱いをうけ、同じ総額でも平均的に稼得した者と比較して、多額の税を納めねばならないからである。「勧告」は、この変動所得の不利な取扱いを避けるため、特別な規定を設けることを提案している。具体的な処理の仕方は、図11-2でキャピタル・ゲインを例にとって説明したとおりである。

同じような問題は、納税者がある年度になんらかの原因で重大な損失をこうむったときにも発生する。すべての損



失を控除するだけの所得をもたない場合がある。あるいは、かりに控除しうるだけの所得をもち、純所得を低く算定しても、損失額が平均的に発生したケースより税負担が軽くなならない事態になる。このような場合、集中して損失をこうむった納税者は、不利な取扱いをうけることになる。ここにやはり変動所得と同じような特別規定を必要とする。「勧告」はこの問題を、損失の繰越で解決しようとしている(B六ページ)。

当該年度の純所得額に基いて計算した平均税率を、繰越損失額に対して適用することを認める制度は、税の払戻しを伴う傾きがある。これは原則上では誤ってはいないが、行政を複雑化させることになるのであって、避けるに若くはないのである。同様にして、殆んどすべての種類の損失は繰越期間を五年とすれば十分であろう。

第三の問題が、外国人に対する課税である。これは外資導入の問題と結びついている。いうまでもなく日本経済の再建にとって、外国からの資本の導入は必要であった。外資の導入は、それに伴ってときには外国人が日本へ移ってくることを意味する。したがって、この外資導入と関連して、日本税制が外国人にとって不利に作用することがあってはならないことになる。

「勧告」は、日本の外資導入の必要性をみとめ、ある種の特別措置をとることをやむをえないと考えているようである。しかし決して積極的に、この「特別規定を認めること」を主張してはいない。以下に示されるように、実際の特別規定はごく狭い範囲に限定されている。当時の日本の所得税制は、税率が高いということで外国人に非常に評判の悪いものであった。しかし「勧告」は、外国人に特別の税率を適用しようとする考えをもっていない。逆に富裕税の適用にしても、所得税率の適用にしても、外国人だからといって特別な取扱いをしないように提案している。

そしてさらにはっきりと、日本人と同様に課税されるべきだと主張している点もある。それは非円通貨で稼得して

いる在日外国人の所得である。すなわち(九六ページ)、

現在、非円通貨で得ている在日外国人の所得には、日本の税は課せられていない。この免税は単に臨時的なものとして作られた。この免税は前に述べた所からして一九五〇年一月一日をもって廃止することおよび前に示した所得税の税率が外国人にも適用されることを勧告する。

かかる視点に立つと、外国人の租税負担を軽減しようとする提案とは対立することになる。当時、二つの特別な提案がなされていた(九五―九六ページ)。

- (1) 外国人は本国に在住しているときと、同じ額の租税を支払うべきである。
- (2) 外国人に対して、生計費控除としての特別控除を認めるべきである。

シャープ使節団は、税務行政上の理由及び公平の原則を盾にとって、この二つの提案のいずれをも拒否している。

外国人課税に対する特例は、わずかに配当所得及び利子所得の一部について次の二点でみとめられているだけである。

第一の特例は配当の税額控除に関連する。現行の法人税制は、すべての法人の配当の二〇％を源泉徴収し、この分を株主の所得税から控除することをみとめていた。さらにまた法人所得に対して税率三五％で課税し、その一部を相殺するため所得税に対し一五％の税額控除をみとめていた。後述するように、シャープ使節団は法人税に関し、二〇％の源泉徴収を廃止しかつ税額控除を一五％から二五％に引き上げることが勧告している。いずれの税制を前提にするにせよ、この課税控除の制度は日本に居住していない外国人を非常に不利に差別することになる。つまり自国の政

府に支払わねばならない所得税に、このような法人の配当に関連した税額控除の規定が一般にないからである。そこで「勧告」は、あるきびしい条件のもとで、「日本に居住していない外国人に支払われる配当に対して、いかなる源泉徴収も行わないようにすることを勧告する」(九八ページ)としている。

外国人課税に対する第二の特例は、日本に居住していない外国人の利子所得にむけられている(九八ページ)。

現在外国人および日本に居住していない外国人に支払われるすべての利子は二〇%の源泉徴収を受けている。この二〇%の源泉徴収は、日本在住の外国人になされる限り正当であろう。しかし、もし外資の導入が緊急を要するものであれば、日本に居住していない外国人に、これを行うことは必ずしも正当ではない。この税率をどうするかは、日本人自身が決定すべきものである。経済が外資を緊急に必要とするのであるから、日本人はたぶん源泉徴収の税率を一〇%まで引下げようという気持でおるのではないかと思う。

外資導入をねらいとして、いくぶんか軽減税を適用しようというものである。

第四の問題は、銀行預金利子及びその他の貸付利子の取扱いである。これは戦後わが国の資本蓄積の方式と関連し、また「シャープ勧告」の性格を規定するうえで、重要な個所となっている。一般にいくつかの理由から、この種の利子所得は累進税率でなく、比例税率で課税されるべきだという主張がある。その最大の理由が、貯蓄奨励—資本蓄積の促進である。

しかしこのような特別措置に対して、シャープ使節団は、終始一貫して強い反対をとなえている。次の一文から、この問題に関する「勧告」の強い姿勢をうかがうことができる(九八—九九ページ)。

しかし銀行利子には比例税率で源泉課税を行い、その他の所得税は一切これを課すべきでないという提案については、われわ

れはいかなる長所をも発見できない。

所得税が大幅に脱税されている現状に鑑みてこの比例税率による課税が必要であり、これこそ多額の税額を徴収する唯一の方法であるという主張も行われている。しかしこれを真実であるとすれば、預金者に対して、利子所得ばかりでなく他の源泉から生ずる所得をも匿す目的のために預金を匿名で無数の口座に分散することを容認するような政策に、その大部分の責が負わされるべきものである。

かような政策は、何としても弁明することはできない。われわれは、今後、いかなる銀行にも、相当の理由によって預金者の真正な名義で行われていないと信ぜられるような預金は、一切これを禁止するように勧告する。更に、納税者の所得調査の目的を以て、税務調査官が相当の令状を呈示して、銀行の書類を検査できるようにすべきである。これらの措置が講ぜられれば、おそらく正当な所得税を免れるような利子額は消失するであろう。

具体的に比例税率での源泉課税の弊害は、なんであろうか。二〇—二五%程度の税率で源泉課税が行なわれるなら、たいていの納税者は利子所得に対して責任を果たしたことになる。したがって、かりに申告されていなくても、脱税額はそれほど大きくないと考えられる。しかし、問題はもっと別なところにある(九九ページ)。

しかしながら、かゝる所得に対して、これ以上課税せぬことを法律で定めれば、利子所得はもはや完全に課税当局の力の及ばないところとなり、巨額な利子所得といえども、比較的軽少な税を課されるにすぎぬものとなる。かくて銀行預金は富裕階級のための租税回避の避難所と化し、累進所得税の原則は完全にじゅうりんされてしまうであろう。

キャピタル・ゲイン課税で述べたと同じ理由が、再び強調されている。

最後に、特別控除 special deduction に簡単に触れよう。「勧告」では、三種類の特別控除をみとめている。第一は、不具者のための控除である。理由は明白である。身体の機能障害がはなはだしいため、生活費が高くつくとい

うものである。たとえば盲人に対して、一万二〇〇〇円の特別控除が勧告されている。第二は、雑損に対する控除である。現行の不明確な施行規則を明文化するため、純所得の一〇％を超過する損失をこうむった納税者に、その限りにおいて損失の控除を認めるようにしている。第三が、医療費の控除である。これは医療費がはなはだしく多額にのぼった場合、納税の支払能力に支障をきたすという理由で、一年間に一〇万円を最高限度としてそれを特別に控除するよう勧告されている。



## 第二二章 「シャウプ勧告」の体系——その二——

### 第一節 法人税

#### 一 法人税の基本的メカニズム

シャウプ税制において、法人税の改正は、所得税のそれと並んでユニークな側面をもっている。最も大きな特徴は、法人を株主の集合体とみなした擬制説の立場にたって、均一税率、配当控除、利子付加税の三要素からなる法人税の基本的メカニズムを提示したことである。それに伴って、超過所得及び清算所得に対する課税を廃止し、法人税全体の体系がすっきりすることになった。具体的に「勧告」の法人税は、次の三つの要素から成立する(二〇七ページ)。

- (1) 現在と同様、各法人の純所得に対して三五%の税
  - (2) 個人たる各株主に対しては、その個人所得税に対して(1)によって課税された法人から受け取る配当の二五%相当額の控除
- (もちろんこのような配当は、その税額の計算の際株主の純所得に含まれることを前提とする)

表 12-1 株主と個人企業者の租税負担

| 前 提          |   |         |   |            |
|--------------|---|---------|---|------------|
| 株主ケース        |   |         |   |            |
| 法人純所得        |   |         |   | 100万円      |
| 法人税率         |   |         |   | 35%        |
| 法人税額         |   |         |   | 35万円       |
| 配当総額         |   |         |   | 65万円       |
| 株主           |   |         |   | 10人        |
| 1人当り配当       |   |         |   | 6.5万円      |
| 配当の税額控除      |   |         |   | 25%        |
| 個人企業者ケース     |   |         |   |            |
| 事業所得         |   |         |   | 10万円       |
| 所得税の限界税率 60% |   |         |   |            |
| (1) 株主ケース    |   |         |   |            |
| 6.5万円        | × | 60%     | = | 3.9万円      |
| (個人の配当所得)    |   | (税率)    |   | (配当控除前の税額) |
| 6.5万円        | × | 25%     | = | 1.625万円    |
|              |   | (配当控除)  |   | (税額控除)     |
| 3.9万円        | - | 1.625万円 | = | 2.275万円    |
|              |   |         |   | (納税額)      |
| 6.5万円        | - | 2.275万円 | = | 4.225万円    |
|              |   |         |   | (税引所得)     |
| (2) 個人企業者ケース |   |         |   |            |
| 10万円         | × | 60%     | = | 6万円        |
| (個人の事業所得)    |   | (税率)    |   | (納税額)      |
| 10万円         | - | 6万円     | = | 4万円        |
|              |   |         |   | (税引所得)     |
| 所得税の限界税率 40% |   |         |   |            |
| (1) 株主ケース    |   |         |   |            |
| 6.5万円        | × | 40%     | = | 2.6万円      |
| (個人の配当所得)    |   | (税率)    |   | (配当控除前の税額) |
| 6.5万円        | × | 25%     | = | 1.625万円    |
|              |   | (配当控除)  |   | (税額控除)     |
| 2.6万円        | - | 1.625万円 | = | 0.975万円    |
|              |   |         |   | (納税額)      |
| 6.5万円        | - | 0.975万円 | = | 5.525万円    |
|              |   |         |   | (税引所得)     |
| (2) 個人企業者ケース |   |         |   |            |
| 10万円         | × | 40%     | = | 4万円        |
| (個人の事業所得)    |   | (税率)    |   | (納税額)      |
| 10万円         | - | 4万円     | = | 6万円        |
|              |   |         |   | (税引所得)     |

企業に租税負担上の差異をもたらすことになる。  
 シャアップ税制の法人税改正の第三の利子付加税については、なじみが薄いだけに、より一層、説明を必要とする。  
 その基本的な性格は、次のとき考えにもとづいている（一〇九ページ）。

(3) 一九四九年七月一日以降開始する事業年度の純益から累積される留保利益合計額について法人に対して毎年一%の利子付加税 interest surcharge を課すること

第一の項目(1)は、法人の利益に対して株主が有していると考えられる分け前に対して、均一で大ざっぱな源泉課税をすること、他方(2)の項目は、株主が申告するとき、この源泉分を大ざっぱに控除することを意味している。法人のもつ全利益が株主に配当される場合は、(3)は不用である。(1)、(2)の二つの要素のみが作用することになる。

この法人税の課税方法は、起こりうる二重課税を「大ざっぱ」に調整しているにすぎない。つまり法人—個人間の租税負担を完全に調整する機能を果たしていない。かくして次のとき、差別の問題が発生する（一〇七ページ）。

このように利益全部が配当されるときには、五三%を超える限界の税率の適用を受ける個人たる株主は、課税前の法人利益の分け前に等しい利益を有する個人企業主であるよりも僅かに有利であることを発見するであろう。又五三%又はそれ以下の限界税率の適用を受ける株主は、個人企業主であるよりも若干不利だと思ふであろう。

この関係を表12-1によって、より具体的に数値例を用いて示そう。いま課税前の法人純所得が一〇〇万円であり、一〇人の株主からなる法人企業を考えよう。株主一人当りの所得は課税前では一〇万円であるが、三五%の税率のもとでは法人税が三五万円、残り六五万円を配当にまわした形で一人当り六・五万円になる。配当の税額控除を二五%とすると、株主の所得税負担ならびに税引所得が算定できる。一方、個人企業者の場合は同じように課税前に事業所得を一〇万円所有していると想定しよう。所得税の限界税率を六〇、四〇、五三%の三つのケースに分け、株主及び個人企業者の税引所得を比較してみた。五三%のケースで両者はほぼ一致し、表12-1の最後にまとめてあるような結果になる。以上のように、「大ざっぱ」な調整は具体的に所得税の限界税率五三%を境にして、個人及び法人

表 12-2 利子付加税と利子負担

|                                 |           |        |            |
|---------------------------------|-----------|--------|------------|
| 前 提                             |           |        |            |
| 法人利益                            |           |        | 100円       |
| 法人税率                            |           |        | 35%        |
| 配当あるいは留保                        |           |        | 65円        |
| 配当控除                            |           |        | 25%        |
| 所得税の限界税率                        |           |        | 55%        |
| 配当支払のケース                        |           |        |            |
| 65円                             | ×         | 55%    | = 35.75円   |
| (個人の配当所得)                       | (税率)      |        | (配当控除前の税額) |
| 65円                             | ×         | 25%    | = 16.25円   |
|                                 | (配当控除)    |        | (税額控除)     |
| 35.75円                          | -         | 16.25円 | = 19.5円    |
|                                 |           |        | (納税額)      |
| 35円                             | +         | 19.5円  | = 54.5円    |
| (法人税)                           | (所得税)     |        | (納税額合計)    |
| 法人利益に対して、54.5%の税率               |           |        |            |
| 留保のケース                          |           |        |            |
| 100円                            | ×         | 35%    | = 35円      |
| (法人利益)                          | (税率)      |        | (法人税)      |
| 法人と株主は、19.5円 (=54.5-35) を無利子で利用 |           |        |            |
| 利子負担                            |           |        |            |
| 利子付加税1%とすると、                    |           |        |            |
| 65円                             | ×         | 1%     | = 0.65円    |
| (留保利益)                          | (税率)      |        | (利子負担)     |
| 0.65円                           | ÷         | 19.5円  | = 3.33%    |
| (利子)                            | (所得税の延納分) |        | (利子率)      |

に對比させると三・三三%の利子率  
 ということになる。この利子率は、  
 一定の水準に固定されない。所得税  
 の限界税率の仮定を変更すれば、利  
 子率もこれに対応して変化すること  
 になる。たとえば所得税率四〇%の  
 人は、六・六%程度の利子負担とな  
 るし、税率六〇%（五五%の最高税率  
 に、地方税を追加した場合に生じる）の  
 人は二・五%に減少する。  
 しかし、この利子付加税でもって  
 も、なお高所得層の人々が法人形態  
 を利用して、みずからの納税義務を  
 のがれる可能性を残している。表12

九・五円だけ法人と株主は、これを無利子で利用できることになる。「勧告」はこれを不公平と考え、両ケースのこ  
 の差別を是正するために一%の利子付加税を考えているわけである。

この例で一%の利子付加税は、留保利益六五円に課される。利子支払額は〇・六五円になり、先の所得税の延納分

表 12-1 (つづき)

|              |         |           |            |
|--------------|---------|-----------|------------|
| 所得税の限界税率 53% |         |           |            |
| (1) 株主ケース    |         |           |            |
| 6.5万円        | ×       | 53%       | = 3.345万円  |
| (個人の配当所得)    | (税率)    |           | (配当控除前の税額) |
| 6.5万円        | ×       | 25%       | = 1.625万円  |
|              | (配当控除)  |           | (税額控除)     |
| 3.345万円      | -       | 1.625万円   | = 1.720万円  |
|              |         |           | (納税額)      |
| 6.5万円        | -       | 1.720万円   | = 4.78万円   |
|              |         |           | (税引所得)     |
| (2) 個人企業者ケース |         |           |            |
| 10万円         | ×       | 53%       | = 5.3万円    |
| (個人の事業所得)    | (税率)    |           | (納税額)      |
| 10万円         | -       | 5.3万円     | = 4.7万円    |
|              |         |           | (税引所得)     |
| 両ケースの比較      |         |           |            |
| 所得税率<br>(%)  | 株 主     | 個 人 企 業 者 |            |
| 40           | 不 利     | 有 利       |            |
| 53           | ほ 同 負 担 | ほ 同 負 担   |            |
| 60           | 有 利     | 不 利       |            |

これは、法人が利益の全部を配当として分配しないとき  
 きにのみ適用される。しかし、これは、いかなる意味に  
 おいてもこのような蓄積に対する罰金でもなければまた  
 なんら租税について考慮もない場合に蓄積されるであろ  
 う程度以上にこのような蓄積を抑制する効果を有しては  
 ならない。むしろこのような付加税がなければ、個人た  
 る株主に所得税があるため経済的理由から望ましい範囲  
 を超えて法人内部に留保を増加しようとする積極的刺激  
 が生ずることとなる。提案された付加税は、株主に所得  
 税が課税されるために利益を留保しようとするこの圧力  
 と大体においてバランスを保つことを目的とする以外の  
 ものではないのである。

表12-2によって、この利子付加税の実態をより  
 詳しく検討してみよう。法人利益（あるいは純所得）  
 を一〇〇円とし、課税後の六五円が配当か留保に当

てられるものとする。所得税の実効税率を五五%と仮定すると、法人の利益がすべて配当支払にまわされたケースと  
 留保にまわされたケースごとに、租税負担を計算できる。前者のケースでは、租税負担は法人税の三五円と所得税の  
 一九・五円の計五四・五円である。これに対し後者のケースでは、法人税の三五円のみで先のケースと比較して一



12の数値例で示したように、高所得層ほど利子負担の割合が少ないからなおさらである。一つの対策として、利子付加税の税率を引き上げることが考えられる。しかしこれはより低所得の株主に不適当な負担を課すことになる。かくしてなにか別の特別な対策を必要とする。そこでシャープ使節団の考えた対策は、「同族会社」(family corporation)に対する税率を六％に引き上げることである(一一一ページ)。

これを行う最も簡単な方法は、ただ所謂「同族会社」の留保利益に対してより高い税率の付加税を適用することである。すなわち、たとえばかりに税率を同族会社に対しては一％でなく六％とすれば、六五％の税率の適用を受ける納税者にとっても延期された税に対する実際の利子負担は、一五％となるであろう。

シャープ税制の中での法人税の取扱いは、以上の三要素の適用につきている。つまり、「勧告」は「法人課税においてこれらの三要素を矛盾なく適用すれば、国税の面において法人に対してはこれ以上課税する余地はない」(一一一ページ)と述べているように、三要素以外の制度上の措置を法人税に認めていない。これは既存の法人税体系から、三つの措置を廃止することを意味する。第一が超過所得税、第二が清算所得税、そして第三が配当の二〇％の源泉課税のおおのの廃止である。

「勧告」は、超過所得税 excess profit tax の廃止の理由をこう述べている(一一二ページ)。

超過所得税は、当然廃止さるべきである。「超過所得」の基準が資産の現在価値と何等関係のない帳簿価格である現状においては、このような利潤に超過所得税を適用することは確かに人を愚弄するものである。また、たとえ再評価後においても改訂された帳簿価格はいかなる利潤が实际的且つ経済的意味において「超過」であるかを決定する確実な指針とは一般的にはならないであろう。

そして第二の清算所得に対する租税についても、明確にその理由を述べている(一一二ページ)。

更に法人が清算したときに徴収されている租税は継続する必要はない。これに関する正当な取扱は、清算後の分配金を二つの部分すなわち留保所得に該当する部分と法人の資本に該当する部分とに区別することを必要とする。留保所得に該当する部分は、あらゆる点において配当として取扱わるべきである。すなわち全額が受領者の課税所得に包含され、その個人所得税に対する控除として二五％の金額が認められるべきである。法人の資本に該当する部分は、株式処分の結果として取扱わるべきである。実現された価格と株式の取得費用との差額は、キャピタル・ゲイン又はロスとして取扱わるべきである。この税を実効あらしめるためには、留保所得がまず第一に株主に分配されたものとみなされるべきであろう。もちろん、配当の取扱は、既に法人税を課せられた分配部分についてのみ認められるべきであろう。

第三の廃止を勧告された配当からの二〇％の源泉課税は、シャープ使節団の法人税の基本的な解釈にかかっている。つまり先の法人税の三要素の(1)と重複しているということである(一一三ページ)。

現在、法人税の外に、法人は、株主に支払った配当から二〇％の税を源泉徴収する必要があることになっている。申告する株主は、その個人所得税から配当に対する一五％の控除の外に、この源泉徴収分の税額を控除することができる。しかし法人税三五％と二五％の控除の理論全体は、法人税を法人の利益に対する株主の持分に対する大ざっぱな源泉徴収の一形態であるとして取扱うものである。そこで、源泉徴収の第二のしかも異った形態があるということは、論理的でもないし、また必要でもない。従って、法人による株主に対する配当に課される税の源泉徴収は、これを廃止することを勧告する。

以上の議論の全体を通じていえることは、個人に対してキャピタル・ゲイン課税が完全に実施されることが前提となっているという点である。<sup>(1)</sup>たとえば清算所得税の廃止の理由は、キャピタル・ゲイン課税があつてはじめて成立するものである。法人税改正の基本的構想を整理したあとで、「勧告」自体、再度、

表 12-3 法人の数及び種類(1949年 6 月 30 日現在, ESS の調査による)

|              |          |
|--------------|----------|
| I. 普通または課税法人 | 312, 357 |
| (内訳) 株式会社    | 159, 280 |
| 株式会社         | 92       |
| 合資会社         | 82, 880  |
| 合資会社         | 25, 455  |
| 有限会社         | 44, 624  |
| 相互会社         | 26       |
| II. 非課税法人    | 10, 563  |
| (内訳) 財団法人    | 5, 776   |
| 社団法人         | 4, 787   |
| III. 特別法人    | 297, 243 |
| 合 計          | 620, 163 |

(注) 特別法人は非課税, ただし協同組合として25%の税率のほかに超過所得税が課税されるものとして報告のあった約49, 000を除外してある。

出所:『税制報告書』, 114ページ。

この法人税の構成全体は、キャピタル・ゲインが完全に個人に対して課税されるという前提に基礎を置いている点を再強調する必要がある。このことができず、従って早かれ遅かれ全所得が、配当されると配当されないと問わず、個人所得税が課税されない場合には、この計画全体は、無効となるであろう。もちろんキャピタル・ゲインを個人の課税所得に完全に含ませることができなければ、多くの点において非理論的でなく、気まぐれでもなく、差別待遇的でもない法人税の改正案を立案することは、殆んど不可能であると思う。

と、キャピタル・ゲイン課税とのつながりを強調している(一一三―一四ページ)。

## 二 法人税のその他諸問題

法人税の基本的メカニズムは、先の三要素につぎる。しかしこれに付随して、実際の徴税を考えたときいくつかの問題が発生する。法人税に固有なもの(所得税と共通する問題を除外して)として、(1)非課税法人、(2)法人の事業年度、(3)法人相互間の配当、の三つの問題がある。まず非課税法人の問題から検討してみよう。表12-3は、司令部経済科学局ESSの調査による一九四九年六月三十一日現在の法人の数を種類別に示したものである。この表には、法人の解散は考慮に入れられていない。非課税法人は、財団法人、社団法人、それに特別法人を含み、その合計は三〇万を少し超えている。法人総数のほぼ半分に達している。「勧告」はこの実態を、「法人税を課されない法人の数は、比較的多いようである」(一一四ページ)との印象をもっている。

このように、非課税法人の数の多い原因を、「勧告」は多くの法律でもって安易に法人の非課税を認め、かつその後の活動の審査を怠っていることだとしている。事実、「民法」第三四条の規定で主務大臣の許可によって、非課税法人である財団及び社団法人を容易に設立できたし、また都道府県知事もまた主務大臣に代わって特定の非課税法人を認めることができた。同様に「社会事業法」(昭和一三年四月一日法律第五九号)は、失業者及び身体障害者に職業訓練を施す等の目的を有する非課税法人の設立を認めていた。シャープ使節団は、このような実態を現地調査で確認し、許可の権限を大蔵省の所管にすべきことを勧告している。

問題は、このような免税の特権をうけている法人のうち多くのものが、収益を目的とする活動に従事しているということである。しかしこの場合でも、利益がないかあるいは利益をすべて分配してしまえば、新しく勧告されている法人税制のもとではあまり重要な問題を発生させない。ところが実態は、これとは大きく異なっている。「勧告」の次のごとき指摘は重要になる(一一六ページ)。

しかしながら、現地調査によると、このような非課税法人のあげる利益金はその活動を更に拡張するがまたは饗宴のために消費されていることが明らかにされている。

当時の「法人税法」でもその第一六条で、宗教法人及び労働組合の収益事業に関して、申告しその利益について納税すべきことを規定していた。しかしシャウ

プ使節団にいわせると、これは決して十分な規定ではない。この規定を非課税法人を含むあらゆる法人に適用範囲を拡大すべきであるとしている。

次に、第二の法人の事業年度の問題に目を転じよう。当時の制度では、非課税法人を除くすべての法人は、その決算期が六カ月であろうがそれ以上であろうが、六カ月ごとに事業報告を提出せねばならなかった。この報告の作成は法人に負担を課するのみならず、六カ月ごとに監査・更正決定をせねばならない税務当局に非常に大きな負担となっていた。この実態の改善のために、次のごとき勧告が行なわれている(一一九ページ)。

法人のすべてが一二カ月分を総合した最終申告を行うことをここに勧告する。かくして法人のすべての申告は、今より比較的小い税務官吏によって調査および更正、決定されることができ、同数または追加人員でこれを行う場合は、より能率的となる。

最後に第三点として、法人間の配当の取扱いを考えてみよう。当時の税法では、法人が他の法人から受け取った配当は、その配当を受け取った法人の課税所得の中に含まれることになっていた。このことは、ある法人が他の法人を所有する場合、より重い租税を課されることになる。「勧告」は次のような理由で、この法人相互間の配当に二重課税することに反対している(一二二ページ)。

一般に子会社または持株会社を使用することもしくは法人が他の法人の株式を所有することに対して差別待遇をする理由は存しない。むしろ、このような仕組は、多くの場合、企業を運営するのには最も合理的且つ効果的な組織形態である。特に国際貿易においては、外国における事務の処理を子会社を設けて行わしめることは多くの利点を有している。従ってこのような仕組に対する懲罰的課税は好ましくない。

しかし、法人間配当を非課税にした場合、持株会社を奨励し、望ましくない支配力の集中をうむ弊害もある。「勧

告」はもちろん、これに対する対策を考慮に入れている。それによると一律に処罰的な課税をするのは、この弊害を抑制するのに賢明な方法でなく、より直接的な選択的な手段をとるべきであるとしている。

### 三 所得税と共通する諸問題

法人税のもう一つの側面として、所得税と共通する諸問題をここで整理しておくことにする。法人税は課税技術上、個人事業者に対する所得税と非常によく似た側面をもっている。というのは、個人事業者も形態こそ異なっているが、法人と同じように企業活動を行なっているからである。法人がその純所得を課税の対象にされると同様、個人事業者は企業活動の結果生じた個人の事業所得を課税標準とする。

シャウプ使節団は、「勧告」の第七章において「所得税及び法人税に共通する問題」として、とくに一章を設けている。その中で最大の問題が、資産再評価である。これは次節であらためて議論するとして、ここでは次の六つの項目を取り上げることとする。この六つとは、(1)損失の繰越及び繰戻、(2)棚卸資産の経理、(3)在庫益に対する課税、(4)減価償却、(5)修繕対資本支出、(6)貸倒準備金である。

まず(1)の損失の繰越・繰戻から検討をはじめ。個人については、変動所得に対する所得税の取扱いですでに触れたが、所得額の変動がもたらす不公平は、次年度以降へ繰り越し平均課税の方法を採用することによってある程度緩和できる。法人の場合にも、累進税率の適用はないが、ある年に損失が生じ、これを相殺する所得がないのに繰越が認められないと、同じような不公平が生じる。そこで次のごとき、損失繰越の勧告を行なっている(一三三ページ)。



法人たると否にかかわらず、納税者がある年度に損失を生じた場合、この損失を翌年度以降の損益計算において繰越して控除しうることをし、損失額が所得で相殺されるまで繰越を継続するのである。

しかし、この繰越制度の乱用を防ぐため、及び税務行政上の煩雑さを防ぐために、二つの規定を設けている。

- (1) 個人の納税者の場合、帳簿を備えている青色申告者のみに適用すべきである。
- (2) 納税者が使用しなかった基礎控除及び勤労控除の繰越は、みとめない。

このように将来にわたって無制限に損失繰越を認めても、あらゆる場合に課税の公平が実現できるわけではない。その欠陥として、「勧告」によって二点が指摘されている。第一は、多くの事業は多額の欠損を出し破産の危機にひんしたとき、損失を将来に繰り越してもらっても控除すべき所得がない。第二に、損失繰越の効果はあとになってからでないといわれてこない。この時点では、欠損の生じたときとくらべて繰越制度の必要性は、はるかに減少してしまっている。このような欠陥を考え、「勧告」は新たに次のごとき制度の導入を提案している(一三四ページ)。

それゆえに、われわれは、損失の二年度繰戻を納税者に認めるように勧告する。損失繰戻とは次の制度である。すなわち、納税者は、前年度または前二年度分の申告した所得額から、当該年度の損失を差引き、その年度分または前二年度分の税額を改めて算出し、この税額を超えて実際納付した税額の差額の払戻を請求するのである。

この結果、事業を廃止しようとしている納税者は、その損失に対しある程度租税の恩恵をうけることになる。また現金の必要が最も高い時機に、過去に納めた租税の一部払い戻してもらえることになる。ただしこの繰戻制度についても、その乱用を避けるために、再び次のごとき三つの条件が付加されている(一三四―三五ページ)。

- (1) 青色申告書を提出する場合のみに限る。

(2) インフレで価値の下落した円で表わされた損失を、円の価値のより高かった前の時期に繰り戻すのを認めるのは適当でない。したがって、二年間の繰戻制度は、一九五一年度または一九五二年度からはじめるのが望ましい。

(3) 同一の損失を、繰越と繰戻の両方に利用することはできない。しかし分割して、一部を繰り越し、一部を繰り戻すことは許される。また納税者がいったん繰戻の申請をしたとき、あとになって繰越にしたくなっても、その変更を認めるべきでない。

第二の棚卸資産の評価方法に関し、シャープ使節団が一貫して抱いている疑問は、現行制度の不備、恣意性である。たとえば、すでに世界各国で合理的な方法として用いられているいくつかの選択的な評価法の中で、わずかに加重平均法(平均原価法)の一つしか大蔵省は認めていない。これは企業の種々な形態ごとに、異なった評価方法をとることが望ましいのに、選択を全然認めないことを意味する。また納税者は、棚卸資産の評価に当たって、ある一定割合で商品の取得価額を評価減することが大蔵省によって慣例として認められている。認められた低減の割合は、土地(五%)、建物(一〇%)、船舶(一〇%)、機械(一〇%)などである。しかしシャープ使節団の調べによると、多くの場合この比率は守られておらず、評価減を決定する際に一〇〇%も超過されているのが実態であった。「勧告」は、この慣例をやめることを強く主張している。

以上のごとき問題点をふまえて、棚卸資産の評価方法に関する勧告が、次のように出されている(一三六ページ)。

- (1) 大蔵省は、棚卸資産の種々の方法しかも日本における産業の形態に適合する方法を広く研究すること。
- (2) その研究が完了すれば、大蔵省は立法化するか、あるいはもしそれが必要でないなら日本の産業に適合した棚卸資産のこ



これらの経理方法を、納税者の選択によって使用できることを認める適当な通達を出すべきである。

その通達には、納税者が一度一つの方法を選択するならば、大蔵省から変更の認可が得られるまで、それに一貫して従う必要があることを規定すべきである。

この勧告と同時に、棚卸資産として有価証券に与えられていた特例、つまりその取得価額から五%を差し引いて評価する慣例の廃止も主張されている。

第三の問題は、在庫益 inventory profit に対する課税である。当時、「物価統制令」のもとで公定価格が上昇すれば、すべての納税者の在庫品の価格差益に六六%、三分の二の特別税が課されていた。この事態を「勧告」は、少くとも正常の在庫品に適用される場合、この在庫益税 inventory profit tax はただ名目上の或いは擬制の差益に課税されるのであって、実際の経済的な利益に課税されるのではない。在庫益税を存続するということは経済の復興と矛盾する。と判断し(一三二ページ)、在庫益に対する特別税の廃止を主張している。

次に第四点として、減価償却の問題に触れよう。シャープ使節団にとって、この問題は調査旅行の研究対象であり、その結果はさきの棚卸資産の評価方法と同じようなものであった。つまり、

- (1) 大部分の納税者は、固定資産の減価償却を行なうのに一定の方針に従っていない。
  - (2) 減価償却の方法として、定率法がただ一つみとめられているだけである。
- の二点であった。

この現状に対し、「勧告」は、次のとき態度をとっている。まず(2)の問題について、選択の幅を広げるべしとし、

納税者には、一または他のいずれかの減価償却の方法を使用し、しかもできるならば、異なった資産に対しては、数種の方法の使用を税務当局の甚だしい制限を受けずに使用し得る合理的な範囲の自由が与えられるべきである。

との主張を行なっている(一三八ページ)。これは実施調査の結果、とくに法人で定率法のみならず定額法の採用の希望が多かったことも反映している。また(1)については、減価償却の各方法が一貫して守られねばならないとして、大蔵省に対して、

従って大蔵省は、減価償却の方法に関する研究をなすこと、更に個人および法人の納税者が、使用を許される数種の方法および納税者が一定種類の資産に関して特定方法を選択した後に、一の方法から他の方法に変更することを許される一般的な条件を示す適当な通達が出されることを勧告する。

のとき注文がだされている(一三九ページ)。と同時に、技術的にみた減価償却問題の特殊性にかんがみて、専門的知識をもった技術者の増員を大蔵省に求めている。

所得税との共通の問題の第五は、個人及び法人の支出項目の中での修繕費と資本的支出の区別である。シャープ使節団にとって、この問題は次のような事態を観察することによって発生した。つまり「事実、少くとも一例においてわれわれ使節団は、一工場に数百万円におよぶ金額が大きく追加支出されたのに、これが建設の年には、帳簿から落されており、しかも次の年から納税者は、建物の原価を減価償却し始めたことを発見した。」(一四〇ページ)のごとき事態である。このような実例をふまえて、使節団は個人及び法人の多くの支出項目からの控除を適正に処理しえていないとの感触をもつにいたっている。

この問題に関して、一般論としては「勧告」でも示されているように(一四〇ページ)、

一般的にいつて資産を修繕する支出は、それが資産の耐用年数を延長するような場合には、資本的支出とされねばならぬ。また一般的にいつてそれが耐用年数を延長しないならば、事業経費として取扱われるべきである。この問題は、大蔵省による綿密な研究と地方に対して適当な指示を与える適切な通達を早く出すことを必要としている。大蔵省は、一般原則を与えて、経費となる修繕と資本的支出となる修繕との間に一線を画すべきである。

といえよう。

最後に第六点として、貸倒準備金 *bad debt reserve* が問題となる。これは主として金融機関から要望がだされてきたもので、準備金への繰入額だけ課税所得からの控除をみとめるべきだというものである。「勧告」は、準備金の額が妥当な範囲内にとどまり、かつ国債を購入するとすぐに大幅に償却する慣行を除けば、原則として異論はないとしている。そのメリットとして、「貸倒準備金の設定は、何時の年度に不良貸出が価値のないものとして償却されるのが妥当であるかという点に関し納税者と税務官吏の間に紛争が起ることを除去する手段としてある程度勧められている」(二四一ページ)をあげている。

しかし、報告書作成のときの時間的制約を理由に、具体的に勧告するまでに問題をにつめていない。ただ今後、検討されるべき可能な措置として七つの点を示しているだけにすぎない。

(1) シャープ自身、法人税の改正に当たってこのキャピタル・ゲインの取扱いについて、非常にきびしく考えていたことが後日、判明している。一九七二年に來日したとき、未実現の株式利益にまで課税すべきだと、次のように述べている。

「理想的な方法として私が考えていることは、個人に対して所得税を課税する際、毎年その人の持っている株式を評価し、増価分について課税すべきではないか、即ち未実現の株式利益にも課税すべきだと考えている。そうしても、後日株式を他に譲渡したとき、課税の差はなくなるので、そう不公平ではない。そういうことにすると、法人税をなくし個人段階で全て

課税すればよいことになるが、対外投資については源泉で何らかの税を引いておかなければいけない。また、仮にこういう税制を採用すると、法人税がなくなるので巨額の株価上昇があり、個人にとって一種の偶然的利益を得るので、これについてもまた、課税しなければならない。ただ、こういう私の考え方について、一般的合意は得られていない。」(シャープロ述「戦後財政史研究会における講演」、大蔵省主税局『シャープ博士・サリ教授講演等要旨』、七ページ)。



## 第二節 固定資産の再評価

### 一 インフレと資産再評価

インフレは、貨幣価値の下落を伴い、企業の保有する資産の簿価が時価より大幅に低下した。税制上、これは年々の減価償却額を減少させ利益を過大に計上することになり、所得税、法人税の対象になる部分が増加したことを意味する。この結果過大な租税負担が生じ、とくに資本蓄積との関連で大きな経済問題となっていた。このような弊害を改めるため、資産価値を時価で評価しなおそうというのが資産再評価である。

シャープ使節団は、この資産再評価の問題を重視し、「勧告」の本文の第七章ならびに付録Cで、相当のページ数をさいて詳細に議論を展開している。シャープ税制の中で一つの重要な柱となっているといえよう。事実、戦前と戦後とは物価水準がおおむね一〇〇倍から二〇〇倍に変化している。この結果、昭和一五年以前に取得された資産の価値は著しく減少しており、その減価した資産から行ないうる減価償却は、戦後の貨幣価値ではほとんどなきに等しい状況となっていた。したがってシャープ使節団来日以前から、企業資産が全体として、それを現状のまま時価で置換しうる価額に相当する共通の水準まで、再評価されるべきことがしきりに主張されていた。再評価の効果は、再評価後の資産価値に対して通常の減価償却率が適用され、その結果課税所得が著しく減少し租税負担が軽減されることになる。

になる。

このような資産再評価の問題を、当時避けて通れなくした元凶は、いうまでもなく異常なインフレである。税制がこのインフレ状況に対応しきれなくなったのである。この点「勧告」は、明確に次のような指摘を行なっている（C一ページ）。

根本的には、問題の起る理由に、所得税、および法人税と企業経理のいずれもが、貨幣単位——この場合は円——が一定の期間において大体不変的な価値を維持するという仮定の上に立っているからである。普通の貨幣価値の変動でさえ経理および所得税、および法人税の運営を或る程度阻害する。しかし普通の貨幣価値変動では経理並びに所得税、および法人税の実施面に顕著な欠陥をもたらすものではない。しかし、インフレーションが日本におけるそれと同じ程度に発生する場合には、この欠陥は明白なものとなり、何等かの手当が施されねばならない。

企業資産の再評価を実施せず放置した場合の難点、ひいては資産再評価の必要性の根拠はどこにあったのであろうか。最大の、そしておそらく唯一の緊急な理由は、資本蓄積の阻害である。「勧告」は、こう述べている（C五ページ）。

インフレーションから生ずる名目利益に対する所得税および法人税を緩和しないし除去しようとする主な、そして恐らくは唯一の緊急な理由は、資本の蓄積に対するこの税の影響に関連している。現在、日本はその生産機構を近代的水準に引上げ、戦争による被害と欠けていた進歩を回復するために貯蓄と投資との増加を最も必要としている。したがって、この貯蓄と投資を阻害するどんな要素でもそれは重大な問題である。

このようにインフレ利益に対する課税が、資本蓄積に対して大きな影響をもつが、さらにいくつかの波及的な効果をもっている。「勧告」にしたがえば、次の三点を指摘できる（C六—八ページ）。

- (1) 資本の侵害を通じて信用機構のバランスを失わせる。
- (2) 新旧両会社を、課税上公平に取り扱えない。
- (3) 過大な賃上げ要求と結びつく。

問題は、シャアップ使節団がこの資産再評価を積極的に推進しようとしたか否かにある。この点、次の一文が参考となろう(一二五―二六ページ)。

再評価は、所得税・法人税のもとにおける税務行政ならびに納税協力の徹底的改革が必要であるので、必要なのである。かかる改革への重要な段階の一つは企業經理の基準およびその実施を大いに拡張し改善することである。このような目的は、企業が今日となつてはほとんど意味のない過去の古い原価を基礎に減価償却を続けていかなければならないといひ渡されたとすれば、恐らく達成されないであらう。われわれは原則として再取得価額に基く減価償却には賛成するものではない。しかし、貨幣單位がその旧価値の二百分の一迄も低落したことにより過去の古い原価に基く減価償却はほとんどその意味がなくなったことであり、減価償却を何らかの方法によって現行の物価水準に関連せしめることが必要である。

この文脈から、使節団が必ずしも資産再評価に全面的に賛成であつたというように解釈するのは困難であらう。最終的に再評価にふみきらせたのは、二〇〇倍にもなった異常な物価騰貴であつた。おそらく通常の程度のインフレであつたなら、シャアップ使節団は再評価の勧告はなさなかつたものと思われる。

## 二 課税の根拠と「勧告」

資産再評価は、具体的に資産の価値を帳簿上評価換えすることを意味する。この結果、当然資産の総価値は旧価額の数倍以上に増大することになる。このように資産の再評価を実行に移すとすると、次のごとき三つの問題が課税との関連で発生する(一二三―二四ページ)。

- (1) 再評価の結果生じた評価益は所得か。
- (2) 所得とした場合、課税の対象にすべきか。
- (3) もしそうとすれば課税は、一年以内に実施されるべきか。

このような問題を検討するに当たつて、使節団は「課税の公正」の基準をそのよりどころにしている。次の一文をみてみよう(一二四ページ)。

このような円の価額による過大評価は殆んどまたは全然といつてもよい程に実質的な利益を反映しない。単なる貨幣価値の下落による架空利益でしかないのである。第五章にも述べられている通り、われわれは原則として、この種の利益を課税所得とみなすことには不賛成である。しかし、もし他の納税者がその資産を売却した際に生じた架空利益に対して既に所得税を納付していたとすれば、今ここに企業について帳簿上の再評価に対する課税を内面的に免除することは公平ではないであらう。更に債券のような確定貨幣債券の所有者については貨幣価値の下落は考慮されていない。かかる債権者は、実質価値においてキャピタル・ロスをこうむっているが、このようなロスは所得税の課税上考慮されていない。

原則として評価益は架空利益であるから、課税所得とはみなしがたいとの態度をとっている。しかし課税の公正を考えると、当時の状況からして評価益を課税の対象からはずすということは、とうてい不可能なことであつた。「勧告」の基本的な考えは、課税上のバランスであつた。これが課税の根拠となっている。

しかし、このような見解に到達するまでに、使節団は種々な問題で悩んだことは想像にかたくない。納税者間の不公平を大きくしないで、再評価益に課税しないでよい論拠はないかと考えたとき、二つの可能性がありうることを「勧告」は示している(C四ページ)。

従って、もし種々の納税者間の不平等な取扱いを避けるとすれば、再評価に対してそれに相当する所得税および法人税を完全に賦課しないで、再評価を認めるためにはこれを正当化する理由は二つしか存在し得ない。存在し得る一つの理由は、少くともインフレーションによる名目所得を所得に含めることに關する限り税務の執行が過去において非常にまずかったということを仮定することである。この議論が通るためには税務の執行が非常に悪かった結果、利益を既に実現したものの方が、もし今課税されるとした場合、この利益の実現を延期してきた者よりも実際には税負担が軽かったであろうということにならなければならない。たとえ利益の実現を延期してきた者が、租税をより低い価値の通貨で支払うとしてもである。再評価差額に対して免税することを弁明し得る他の一つの理由は、かかる差額に対して普通の所得税および法人税を課税する結果が余りにも悪いので、更に行われる課税を公平の観念を離れて、強く削減すべしとする実用主義的な議論である。

両者とも当時の状況にあつては、相当に論拠をもつものであつた。しかしより検討に値するのは、第一の理由のほうであり、これを認めがたいということから、使節団は課税にふみきつたといえよう。

かくして資産再評価に関する具体的な勧告は、次のようにまとめられることになった。全部で一六項に分けられている。以下、全文を掲載することにしよう(二二六―二九ページ)。

(a) 法人はすべて償却のできる資産および土地を一九四九年七月一日現在で再評価することを要すること。再評価額は取得価額から減価償却を差引いたものに一九四九年七月一日の一般物価指数の取得時におけるこれに相應する指数の比率を乗じて算出すること。

(b) 法人は、法人税について増加した減価償却の恩典に浴しようとするれば、一九五〇年九月一日までに再評価を完了すること。  
(c) 法人以外の者(国および地方公共団体を除く)の所有する土地、不動産および償却の可能な企業資産は前記(a)に掲げる期日および基準を用いて再評価すべきこと。「法人以外の者」とは家屋の所有者および住宅並びに農業用建造物に關し、一切の農民を含む。

(d) (b)および(c)における再評価は一九五一年一〇月一日までに完了せらるべきこと。

(e) 農地は一九五二年一〇月一日現在でそのときの公定価格によって再評価されること。

(f) 農民および自由職業者を含む個人企業は再評価を基礎として減価償却費を認められること。但し、これは納税者が所得税の申告にあたって青色申告用紙を用いることがその印になっているところの大蔵省の定める基準に従う記帳を行っている場合に限る。

(g) 農民および自由職業者を含む個人企業は青色用紙による申告を行わない場合は一九五一年度以降、旧基礎によるといっても減価償却費は全然認められないこと。右勧告は、帳簿の完備した納税者を優遇せんとする趣旨に出たものである。

(h) 再評価はこれを個々の資産ごとに記載した納税者の再評価申告によってこれを行うこと。この評価は本報告書付録記述の通り、企業別委員会によって審査される。委員会の構成は産業代表がその半数に達せざること。および大蔵省、大学の教職員から多数参加せしめること。

(i) 再評価差額は例外なく六%課税されること。但し、農地については(p)参照。

(j) 六%の税額は、法人にあつては一九五〇―五一会計年度においてその二分の一、一九五一―五二会計年度においてはその四分の一、一九五二―五三会計年度においてその四分の一をそれぞれ納付すること。

(k) その他の納税者については、償却のできる資産に対する六%の課税額は、評価差額に対する減価償却額の六%に等しい年賦で納税をなさしめること。納税額の残額および償却不可能な資産の全税額は、再評価後においてその資産が売却または贈与も



しくは遺贈によって処分される時に納付すること。但し農地については(p)参照。しかし、これらの納税者はいかなる場合においても法人の納付要領の期日以前に納税することはない。

(l) 再評価額は、市町村税務当局が改正後の不動産税（従前の地租、家屋税）のための該資産評価の最少限（最大限度に非ず）とすべきこと。

(m) 再評価額は、第五章に説明する通りキャピタル・ゲインまたはロスの計算における基礎となること。

(n) 定められた期日迄に再評価申告をしない納税者については、大蔵省が個々の資産についてその再評価額を定め、これに対する異議の申立は認められない。

(o) 再評価差額は、損失を相殺するに必要な部分を除き特別資本金として貸借対照表上負債勘定側にこれを記入すること。この特別資本金から五カ年間は配当をすることはできない。またこれを株式増発の基礎としてはならない。右期間終了後は、いかなる条件のもとに特別資本金から分配または株式配当を認めるべきかということを決するため状況について再検討を行わなければならない。

(p) 一九五二年一〇月一日現在において、農地の再評価が行われる場合は左記のいずれによるかを選択することができる。(1)前記(i)および(k)によって課税されること。(2)一九五二年について再評価差額をキャピタル・ゲインとして申告すること。(3)六％の税額を一時に納付すること。いずれの場合においても農地再評価差額は前記(e)記述の通り算定すること。

この勧告から、いくつかの特徴をひろい出すことができる。第一に法人のみならず、農民及び自由職業者を含む個人企業も対象にしていること、第二に償却しうる資産及び土地を対象としているが、農地のみ別の取扱いを考えていること、第三に青色申告者のみに、再評価を基礎とした減価償却をみとめていること、第四に再評価は強制であり、かつ六％の税率で課税されること、そして最後に再評価差額を特別資本金に入れ五カ年凍結されることなどがおもな

特徴といえる。またさらに、再評価額が市町村税の不動産税、キャピタル・ゲイン及びロスの算定の基礎とすべきであるという点も、税制全体の相互連関性を重視する「勧告」の精神にそうものである。

### 三 再評価益に対する課税

再評価益にながしかの課税を実施すべきだとしたあとの問題は、具体的にどの水準に税率を設定すべきかである。再評価益税に対する具体的な取扱いも、この点に現われてくる。

まず税率を最大限度 *at the full rates* (具体的な数字はないが) にして課税したときの影響を、使節団がどう考えていたかを次の一文によって示しておこう(C五ページ、傍点引用者)。

経済におよぼす影響について見るに、過去において名目所得に対してながしかの税額が徴収されたことによって生ずる影響とは無関係に、その税の残りを税率の最大限度において一時にまたは一定期間内に徴収しようとする試みは経済に重大な影響をおよぼすことは明瞭である。過去における経済的影響は課税が非常に不正確であったことによって相当に緩和されていた。更にこれらの影響はインフレーションの影響によって隠蔽されていた。

したがってこの高税率の阻害効果を重視すると、ある軽減税率の適用が有力な考えとなってくる。「資本蓄積の促進」と「課税の公正」の実現の間で、バランスをとった折衷的な方向である。この間の適度な税率 *moderate rate* として最終的に到達した結論は、六％の税率であった。この決定を下すに当たった背景を、「勧告」は次のように述べている(一三〇ページ)。



再評価差額に対する六％の税率は、機械的な算定方法によらず、かかる再評価差額に対する課税の賛否両論の幾つかを秤量して到達した結論である。(中略——引用者) 評価差額に対する税率はそれが再評価を阻害することなく、同時にまたそれが過大評価を効果的に阻止することのできる率に定められることが必要である。われわれは、六％の税率は極端な過大評価を阻止するに充分であり実質的な公平を達成することのできる限り接近し、更に過渡期における予算上の要請を満たすに必要な収入を確保し、しかも一方納税者が妥当な水準まで再評価を行うことを必要以上に阻害するものでないと信ずる。

この説明から、六％の税率は三つの要素、つまり、

- (1) 過大な再評価を阻止する
- (2) 実質的な課税の公正を実現する
- (3) 財源としての必要な税收額を確保する

を、同時に満足させるための苦心の産物といえよう。

具体的な課税に当たっては、キャピタル・ゲイン及びロス課税との関連に注意せねばならない。法人の償却可能な資産(農業用を除く)は、三％、一・五％、一・五％の三年間の分割納付であったが、その他のすべての資産については次のとき規定になっている(C二六—二七ページ)。

再評価されるその他の一切の資産(主として市街地の土地および住宅)の再評価差額に関しては、この差額は、現在決定されるべきである(但し、農地および山林は一九五二年一月一日現在で評価され、この評価額は、その後可及的速やかに決定される)。しかし租税は、将来財産が売却または処分される迄は納付されない。従って所有者は遙かに高い資産価額の基準が得られることとなり、かかる財産の処分に対する税額は、これに応じて減少する。換言すれば、最終的な処分による差益は二つの部分に分けられる。(a)再評価差額——これは一律に六％課税される。(b)再評価後の差額——これは、その全部が納税者の所得に含ま

れ、所得税および法人税の税率の適用を受ける。

この(a)と(b)はともにキャピタル・ゲインであるともみなすことができる。そこで「實際上キャピタル・ゲインは、二つの部分に分けられるであろう。一つは六％で課税される名目的なゲインであり、もう一つは納税者の所得の一部として課税される実質的なゲインである」(B二八ページ)という解釈が成立することになる。

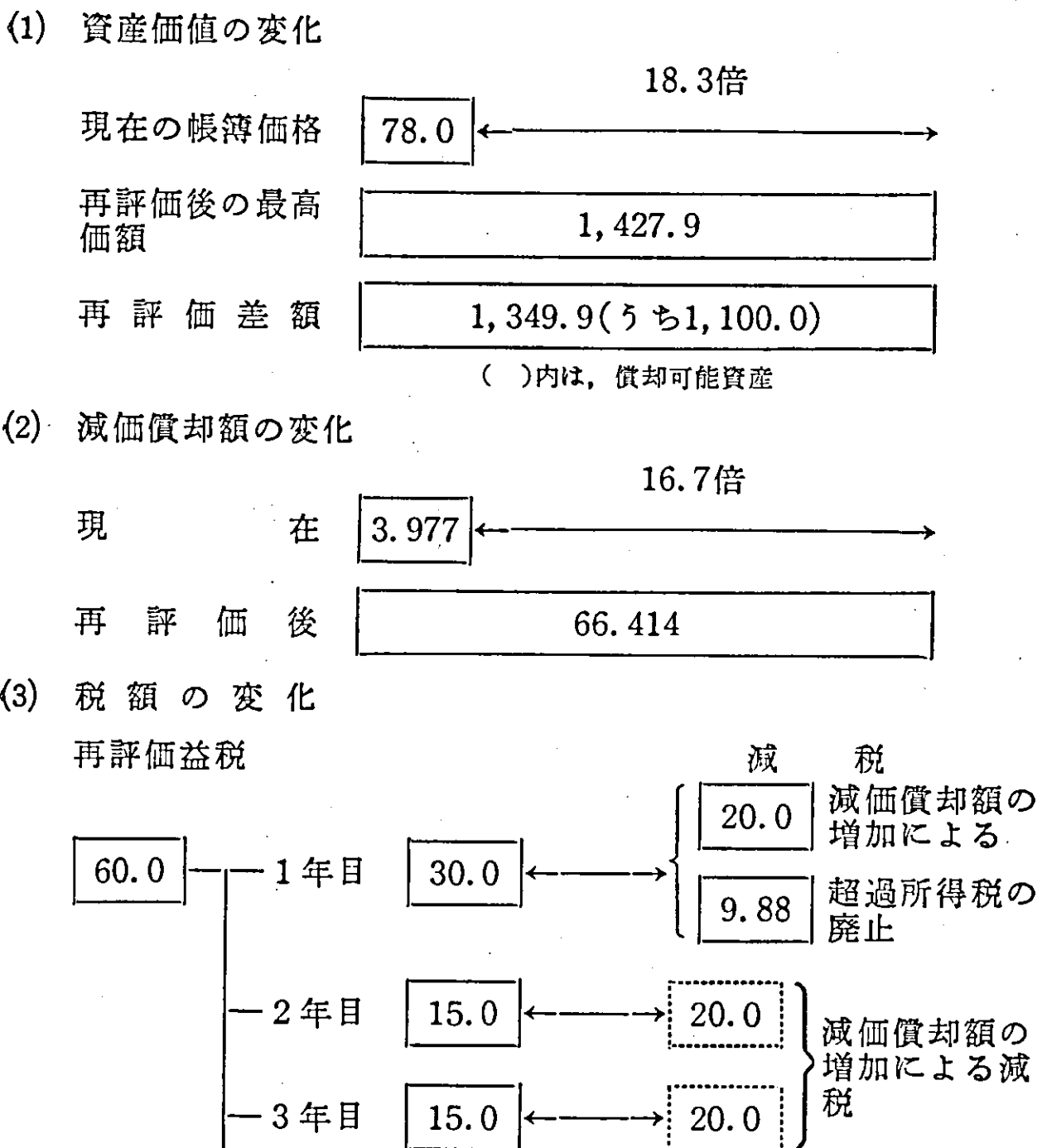
再評価の結果、発生した再評価益の処分の問題も重要である。さきに指摘したように、特別資本金勘定を設け、五年間凍結することが勧告されている。この間の事情は、次のように説明されている(C二七ページ)。

また、現在において、再評価差額を増資株式の発行の基礎に使用しないことが重要である。かかる株式の発行を許すことは、投機的操作の増大を惹起せしめ、配当金の増額を助長することによって新資本施設を賄う貯蓄の蓄積を阻害し、実際には、利益からでなくむしろ資本からの分配に外ならず、これは原則的に好ましいものではない。再評価差額は、これを特別留保資本金勘定に積立てるべきであり、五年間は分配を行うべきでなく、また評価差額の資本金勘定繰入れは、認めるべきでない。右期間終了後において、その会社の純資産が再評価差額勘定と資本金勘定の合計額を基礎として資本化を正当とするものであるかどうかを決定すべきである。

さて、六％の税率で課税がなされたとしよう。税收にどの程度の影響が及んでくるであろうか。法人と個人に分ける必要がある。「勧告」は、まず法人について次のように見込んでいる(二九ページ)。

再評価が完全に実施される場合においては、減価償却のできる法人資産価額の増加は約一兆円となる。従って法人資産の再評価差額に対する六％の課税は非常に完全な再評価が行われるとすれば約六〇〇億円の収入をもたらすことになる。本報告の他所に述べる通りいずれにせよ超過所得税が廃止されるということを考慮に入れば、減価償却の増加はやはり法人税の収入を税率三五％で最初の数年間は年二〇〇億円程度減少せしめることになる。この減収は、資産の廃棄に伴って減少して行き、一〇年後

図 12-1 企業資産の再評価の影響 (単位：10億円)



(注) 『税制報告書』, C31—32ページより作成。

においては半減するかも知れない。

この関係を図12-1に、図示した。現在の企業資産の帳簿価格は、再評価後には一八・三倍になる。そして再評価益は、一兆三四九億円となり、そのうち償却可能な資産は一兆一〇〇億円で、それが税収算定の基礎となっている。と同時に、資産再評価の結果、減価償却額も大幅に増加することになる。図に示したごとく一六・七倍に増加し、これは減税の要因となる。

最も関心のあるのは、税額の変化である。三カ年分納の影響は、次のようになる(二九—三〇ページ)。

もし評価差額に対する六%課税額の二分の一が一九五〇年度内に納付され、四分の一がそれぞれ一九五一、一九五二年度に納付されたとすると、その結果を総合すると、第一年

度において一〇〇億円の増収となり、以後二カ年間は各一年毎にそれぞれ五〇億円の減収となる。第四年度においては収入の純損失は二〇〇億円となるが、それ以後の年度においては、減収は年二〇〇億円から漸次減少して、遂には全く無くなる。この全期間を通じて、再評価の結果相当な純収入減をきたすことになる。実際に再評価を行わないと、法人税は真の純所得とみなされ

表 12-4 昭和24年度法人税及び超過所得税に関する減価償却見取り (単位：百万円)

| 利益率                  | 資本         |                           | 利益額     | 利益率別利益額 |              |              |              | 固定資産<br>(土地を除く) | 減価償却  |         |
|----------------------|------------|---------------------------|---------|---------|--------------|--------------|--------------|-----------------|-------|---------|
|                      | 総額に対する比    | 金額                        |         | 30%以下   | 50%以下        | 100%以下       | 100%超        |                 | 金額    | 資産に対する比 |
| 欠損                   | 10%        | 20,000                    | —       | —       | —            | —            | —            | 6,631           | 133   | 2%      |
| 30%以下                | 25%        | 50,000                    | 7,500   | 7,500   | —            | —            | —            | 16,576          | 663   | 4%      |
| 50%以下                | 20%        | 40,000                    | 16,000  | 12,000  | 4,000        | —            | —            | 13,261          | 795   | 6%      |
| 100%以下               | 30%        | 60,000                    | 45,000  | 18,000  | 12,000       | 15,000       | —            | 19,892          | 1,392 | 7%      |
| 100%超                | 15%        | 30,000                    | 45,900  | 9,000   | 6,000        | 15,000       | 15,900       | 9,945           | 994   | 10%     |
| 計                    | 100%       | 200,000                   | 114,400 | 46,500  | 22,000       | 30,000       | 15,900       | 66,305          | 3,977 | 6%      |
| 超過所得<br>普通所得税<br>税額計 | 税率<br>{金額} | 9,880<br>39,900<br>49,780 |         |         | 10%<br>2,200 | 15%<br>4,500 | 20%<br>3,180 |                 |       |         |

(注) 1. 固定資産の減価償却率は、欠損のものに対しては2%, 利益率30%以下のもの4%, 50%以下のもの6%, 100%以下のもの7%, 100%超のもの10%として計算した。

2. 利益率別固定資産額は資本金額に按分して推計した。

3. 資本金額, 利益額等の区分は昭和24年度中に終了すべき事業年度分に対する見積額によった。

出所:『税制報告書』, C34ページ。



表 12-5 再評価後の減価償却及び純益の見積り

(単位：百万円)

| 利 益 率           | 資 産              |               |                  |          | 再 評 価 前<br>の 利 益 額 | 減 価 償 却<br>増 | 再 評 価 後<br>利 益 額 | 利 益 率 別 超 過 所 得 額 |            |        |  |
|-----------------|------------------|---------------|------------------|----------|--------------------|--------------|------------------|-------------------|------------|--------|--|
|                 | 総 額 に<br>対 する 比  | 記 帳 増 加 額     | 再 評 価 後 の<br>金 額 | 30%—50%  |                    |              |                  | 50%—<br>100%      | 100% 超     |        |  |
|                 |                  |               |                  |          |                    |              |                  |                   |            |        |  |
| 欠 損             |                  |               |                  |          |                    |              |                  |                   |            |        |  |
| 30%以下           | 10%              | (134, 995)    | 154, 995         | —        | 2, 221             | —            | —                | —                 | —          | —      |  |
| 50% ≪           | 25%              | (337, 488)    | 387, 488         | 7, 500   | 11, 072            | 750          | —                | —                 | —          | —      |  |
| 100% ≪          | 20%              | (269, 990)    | 309, 990         | 16, 000  | 13, 276            | 2, 724       | 400              | —                 | —          | —      |  |
| 100% 超          | 30%              | (404, 987)    | 464, 987         | 45, 000  | 23, 246            | 21, 754      | 1, 200           | 1, 500            | —          | —      |  |
|                 | 15%              | (202, 492)    | 232, 492         | 45, 900  | 16, 599            | 29, 301      | 600              | 1, 500            | 1, 590     | 1, 590 |  |
| 計               | 100%             | (1, 349, 952) | 1, 549, 952      | 114, 400 | 66, 414            | 54, 529      | 2, 200           | 3, 000            | 1, 590     | 1, 590 |  |
| 超 過 所 得 税       | { 税 率 額<br>金 35% |               |                  |          |                    | 988          | 10%<br>220       | 15%<br>450        | 20%<br>318 |        |  |
| 普 通 所 得 税       |                  |               |                  |          |                    |              |                  |                   |            |        |  |
| 再 評 価 後 の 税 額 計 |                  |               |                  |          |                    |              |                  |                   |            |        |  |
| 再 評 価 に よ る 減 収 |                  |               |                  |          |                    | 18, 945      |                  |                   |            |        |  |
| 再 評 価 前 の 税 額   |                  |               |                  |          |                    | 19, 933      |                  |                   |            |        |  |
|                 |                  |               |                  |          |                    | 29, 847      |                  |                   |            |        |  |
|                 |                  |               |                  |          |                    | 49, 780      |                  |                   |            |        |  |

- (注) 1. 本計算においては、減価償却増が公定価格に繰り込まれないものとしている。  
2. 固定資産の再評価益は次の如く推定した。  
再評価最高限……14, 279億円 (実効価格の騰貴率に従い全額再評価した場合)  
記帳価格……………780億円  
差 引……………13, 499億円  
再評価額(差引額)…13, 499億円  
3. 再評価の影響は法人によって異なる。従って本計算は、法人の1割は再評価をせず利益、資本金額とも不変とし、残りの9割が再評価により資本金額が増加し、利益が減少すると仮定した。  
4. 減価償却増は、現在償却額の16〜7倍(時価一杯)と推定した(減価償却が再評価益全額について認められた場合)。  
5. 再評価益は全額資本に繰り入れられるとする、かつこの数字は再評価益を示す。  
出所：『税制報告書』, C35ページ。

表 12-6 個人納税者の再評価による記帳価格及び減価償却増

(単位：百万円)

| 資 産 種 別    | 建 物      | 機械及び設備   | 鉱業権及び同賃借権 | 船 舶 | 計        |
|------------|----------|----------|-----------|-----|----------|
| 現在記帳価格     | 16, 248  | 140, 039 | 3         | 23  | 156, 313 |
| 再評価価額      | 202, 299 | 310, 915 | 256       | 860 | 514, 330 |
| 記帳増加額      | 186, 051 | 170, 876 | 253       | 837 | 358, 017 |
| 現在減価償却額    | 852      | 9, 341   | —         | 2   | 10, 195  |
| 再評価後の減価償却額 | 15, 441  | 21, 637  | 21        | 117 | 36, 946  |
| 減価償却増      | 14, 589  | 12, 026  | 21        | 115 | 26, 751  |

(注) 本推計は非法人企業の全固定資産について再評価がなされるものと仮定した。大蔵省調べによる。

出所：『税制報告書』, C42ページ (次表も同じ)。

表 12-7 個人企業の固定資産再評価の税収に及ぼす影響

(単位：百万円)

|               |         |
|---------------|---------|
| 評価益6%課税による収入増 | 10, 740 |
| 減価償却増による収入減   | 5, 350  |
| 1年目の収入増       | 5, 390  |
| その後の収入減       | 10, 740 |

- (注) 1. 評価益は全評価額の5割だけ行なうものと推定した。  
2. 収入における変動は、平均の個人所得税率40%を基礎としている。

るものを遙かに超えて課税することになるとの理由をもって再評価を弁明するならば——われわれもまた同意見であるが——、このような減収をきたすことは当然である。

この説明にもあるように、一年目の再評価益税の税収三〇〇億円は、減価償却額の増加による二〇〇億円の減税と超過所得税の廃止による約一〇〇億円で相殺されることになる。二年目、三年目も、減価償却額の増加による減税見込みを同じく二〇〇億円とすると、五〇億円の減税規模になる。以上のごとき数値の算定基礎は、表12-4及び表12-5で示されている。

一方、個人資産の再評価益に対する税収見込みにについては、ごく簡単に、「個人の再評価差額に対する課税総額は約一〇〇億円となるが、所得税における減価償却の増加による減収は年約五〇億円となる。」(一三〇ページ)と触れられ

ているだけである。より詳しい算定の基礎は、表12-6、表12-7に与えられている。

#### 四 再評価の対象と方法

再評価を実施しようとしたとき、どの範囲の納税者と資産を対象とすべきかの問題が生じる。とりわけ次の二点が重要になる。

- (1) 再評価が法人のみに適用されるべきか、あるいは個人、法人共に対象とされるべきか。
- (2) 事業用資産にのみ適用されるべきか、あるいは土地及び非事業用資産をも含めるべきか。

まず第一点について、「勧告」も「理論的には、法人に対してその資産の再評価を認めることと、個人に対して同様のことを認めることとの間に実質的な限界線を引くことはできない。もしこの原則が一方の場合に適用されるならば、一見それは、理論的には他の場合にもまた適用されるべきものと考えられる」(C-10ページ)というように、理論的に法人と個人とを区別することは不可能である。ただし、再評価に不可欠な正確な帳簿を完備しているか否かという実際の観点をもち出すと、両者に大きな相違があることを認めざるをえない。といって個人事業者に対して、行政上の理由で再評価を拒否することは法人成りという好ましくない現象を生みやすい。この観点から、もし法人がその資産を再評価されることが許されるなら、個人の事業用資産についても同様に再評価が認められるべきだという結論に到達している。

再評価の対象に関する第二点は、いかなる種類の資産を含めるべきかということである。この際、最も重要な項目

は減価償却の対象になる事業用資産であることはいうまでもない。それに加えて、使節団はさらに「しかし、もしわれわれが経理水準をよりよくすることに成功しようとするならば、納税者の帳簿上ある事業用固定資産が再評価され、その他のものは再評価されていないということでは、かかる目的を達成することは困難であろう。従って経理のみの見地からすれば、その他の事業用固定資産(主として土地)も同様に再評価されるべきことが重要と考えられる」(C-11ページ)とし、減価償却の対象にならないその他の事業用資産も含めることを勧告している。

しかしながら、個人事業者の場合、事業に使用される資産のみを再評価するのは困難である。というのはしばしば、住居と事務所が統合されている併用住宅に住んでいるケースが多いからである。かくして枠を広げて、すべての土地及び家屋を再評価する必要がでてくることになる。

残されたものは、土地・建物以外の非事業用資産である。これは、キャピタル・ゲインとの関連で次のように取り扱われる(C-12ページ)。

土地および建造物以外の非事業用資産については、キャピタル・ゲインのための基準はそれが売却、または処分時期までは課税に何等影響を与えないから、将来の或る時期においてこれを定められればよい。これらの資産の再評価は主として名目利益の課税を防止し、差別待遇を回避するために認められるのであるから、かかる再評価は、キャピタル・ゲインおよびロスの取扱と調和しなければならない。

以上のごとき検討をふまえて、最終的に設定された範囲は次のようなものとなった(C-12ページ)。

要約すると、納税者の事業にその全部または一部が使用される減価償却および減耗償却の可能な一切の事業用資産、一切の土地および個人の所有する住宅はどんな性質のものでもすべて一定の期日において速やかにこれを再評価すべきである(但し農地

については、再評価はこれを延期すべきである。かくして定められた価額は、租税に関し、あらゆる場合に使用すべきである。しかし、法人および個人の所有するその他の財産については、再評価を現在行う必要はない。但しこの件は、前記勧告が実施された後の或る時期に再検討せらるべきである。

次に再評価が、どのような方法を用いて行なわれたかを検討してみよう。具体的には、(1)適当な帳簿のある場合と、(2)適当な帳簿のない場合、の二つに分けられる。そしてさらに、おのおののケースで法人と個人に分けて議論される。

まず第一のしかも法人のケースから、再評価の問題点を検討してみる。資産の再評価は、過去のある時点の資産価額を時価に修正するためにある物価指数を必要とする。そこで、どの種類の物価指数を使用するかを検討せねばならない。ここで特定の産業に関する指数を用いるか、一般物価指数を用いるかの二つの選択に当面する。採用される指数の種類やその作成に当たった各要素のウェイトによっては、再評価価額に不均衡を生じる可能性がある。この指数の選択に当たって、「勧告」は「特定の産業に関する指数の方が一見一般指数よりよいと思われる。このことが誤りであることは指数を分析することによって明瞭となる。過去幾年かにわたってなされた政府の補給金が特定の産業の指数を歪めていることは確実であろう」(C一三ページ)と述べ、一般指数を用いることを提唱している。そしてその理由として次のように述べている。「更に、特定の指数を用いることになんら実際の困難がないとしても、また、かかる指数が、臨時の変動に影響されないとしても、理論的な根拠においては一般指数を用いることの方が好ましい。なんとすればわれわれは一切の利益を課税より免除しようとしているのではなく、購買力の実質的增加を示さない利益のみについてそうしようとしているのである」(C一四ページ)。

具体的な一般指数としては、消費者物価、卸売物価、為替レートに関する指数のいずれを用いてもよいとされている。ただ為替レートの指数に関しては、戦時中の為替取引の中断があったので不完全で、事実上使用することはできなくなっていた。

この一般物価指数の適用に当たって、土地は例外的な取扱いをうける。「勧告」もいうように、「原則としてももちろん土地が他の商品のように自由に売却できるものであれば、土地についても同様に一般物価指数を適用しない理由は存在しない」(C一六ページ)のである。しかし当時の状況をふまえると、土地についてはいくつかの特殊事情が介入していた。これらを考慮にいれて、地価指数を例外的に用いることが勧告されている。

さて次に、適当な帳簿のある個人のケースに目を転じよう。再評価に当たって必要な物価指数は、土地を除いた個人企業者の事業用資産には消費者物価指数を、また個人の使用する土地には法人の場合使用したと同じ土地の平均的な価格指数の適用を勧告している。個人の場合、具体的な再評価に当たっては、その基準には一九四六年に実施された財産税の課税標準が用いられた。しかし財産税の実施のとき、課税の対象にならなかった資産ならびにそれ以後購入した資産については、別途再評価の方法を指定する必要があった。

このように、はっきりした基準を設定したのは、それなりに理由がある。というのは、主として納税者自身の手によって再評価を行なわせるためである。明確な基準なくしては、このことは不可能であった。

問題は、帳簿がない場合または不備な場合に発生する。これが再評価の実施に当たった第二のケースであり、特別な配慮を必要とする。まず法人については、次のようになる(C二二ページ)。

すべての法人は、その帳簿の整備状況の如何を問わず、その資産を自ら再評価すべきことを要する。帳簿の完備しているもの



については、再評価基準の最高限は物価指数によって決定される。充分な帳簿を備えていない者については、大蔵省は、納税者が再評価申告において再評価基準の最高限を超えて行ったかどうかを調査機関が判定するために使用できるような土地およびその他の固定資産の基準を作成しなければならない。

また個人資産の再評価についても、法人のケース同様、大蔵省の責任において客観的なある基準を設定することが要求されている。

## 五 実施上のその他諸問題

最後に、資産再評価の実施に当たって生じるいくつかの残された問題を検討することにする。とりわけ重要なのは、(1)委員会制度、(2)再評価適用外の対象、の二点である。

まず第一点に関し、資産再評価を強制にするのか任意にするのかの問題がかかり合いをもってくる。「勧告」には、資産再評価を強制すべきか否かを明示してはいない。しかしこれが強制であり、かつ税務当局にかなりの権限をもたせようとしていることは、次の一文で明らかである(C二二―二三ページ)。

一般的には、税務行政上の主たる重点は、再評価価額が過大とならないようにすべきことに置かれる。しかし、納税者には凡て再評価申告をなさしめるようにすべきである。指定された期限内に申告がなされない場合においては税務署にその見込によって再評価を行う権限を与えるべきであり、その再評価はこれを最終的なものとみなすべきである。(中略――引用者) 納税者が不当に低い額を申告した場合、税務当局はこれをより合理的な水準にまで引上げ評価差額に対して六%課税する権限を付与せら

るべきである。

このようにならかなり積極的に再評価を強制しようとする、これに伴って各種の問題が発生することが予想される。使節団はこのために、中央委員会の設立を提唱している。これがまず取り上げる第一の問題点である。まず委員会制度について、「勧告」は次のような見解を述べている(C二三ページ)。

所得税および法人税の施行上、一般的に委員会制度は好ましくないとされているが、かかる制度は、この場合殆んど欠くべからざるものであり、適当な構成をもってすれば歳入の確保に必要な保護を与え得る筈のものである。

そしてこの委員会の任務は二つある。

- (1) 資産再評価及び再評価の申告において生ずると予想される種々な問題の検討。
- (2) 資産再評価を、日本全国にわたって統一的に実施するよう指示すること。

この委員会制度は、全国的な規模で再評価を実施するために総合調整を行なう中央委員会を設け、その下部組織として地方委員会あるいは全国委員会・地方委員会の組合せの設置が考えられている。後者の組合せで全国委員会というのは、特定の産業でその活動範囲が全国的なものを取り扱い、他方地方委員会は活動が地域的に限定されている産業を対象とすると規定されている。これらの委員会の構成についても、「勧告」はこまかく次のように指示を与えている。次の五つの機関の代表者からなるものとされている(C二四ページ)。

- (1) 大蔵省
- (2) 地方の税務署
- (3) 金融機関



- (4) 財政ならびに税制に關しての学識経験者
- (5) その委員会によって再評価の申告が審査される産業（帳簿の完備している納税者とそうでない納税者の双方を含む）

ただし産業界の代表は、いかなる場合においても委員会の半数を超えてはいけないとの規定がある。

このような委員会組織にあつて、「各種委員会の決定は、通常これを最終的なものとすべきである」とされ、「限定された場合にのみ、中央委員会への審査請求への途を開くことが望ましいであろう」（C二四ページ）とされている。このような措置は、できる限り再評価を短期間に完了させようとのねらいを含んでいる。具体的な完了の時点としては、このとき「一切の再評価について、概ね一カ年内に最終的決定が全般的になされることは望ましいのみならず必要であると考えられる（但し、農民については二カ年の期限が認められるからこの限りでない）。すべての納税者の再評価が一九五一年九月三〇日までに完了されるよう措置すべきである。」（C二五ページ）と考えていた。このために中央委員会に、下部からの審査請求を受理するか否かを決定できる単独の権限を与えることを考えている。そしてこの結果、公平がときとして犠牲にされることもありうることを示唆している。

次に第二の問題点、つまり再評価に適用される一般法則の除外例を考察しよう。まずはじめに、特別経理会社の取扱いがある。特別経理会社は、「企業再建整備法」（昭和二十一年一〇月一八日法律第四〇号）によってその再建が指定された会社で、当時四九九〇の会社が再建計画を提出していた。「勧告」が発表された当時において、未認可の件数はまだ一〇％を数えていた。再建整備との関連で、特別経理会社の資産再評価は延期するように勧告されている。

第二の特例は、賠償の仮指定をうけている財産についてである。これらの財産は、まだその所有者に保管され実際にその事業のために使用されているが、通常の財産とは若干性格を異にするものである。「勧告」は、「再評価を行ってもよいが、賠償が最終的に処理されるまでは、租税を支払わなくてもよいとすべきである」（C二九ページ）としている。

第三の除外例が、戦前に日本に支店をもっていた海外の会社の資産である。戦後これらの資産は、司令部の民間財産管理局 Civil Property Custodian によって管理されていた。この資産にも、再評価の一般的ルールを適用するのは最終的処理が決まるまで控えるべきだとされている。

最後の特例は、農地についてである。当時農民は、その所有する土地を公定価格でしか売却することをみとめられていなかった。ところがこの公定価格は、農地改革計画にもとづいて購入された土地の価格であった。そこで再評価に当たって、特別の配慮を必要とした。つまり、「勧告」は次のように提案している（C三一ページ）。

農地の再評価は一九五二年四月一日までこれを延期すべきである。その期日における公定価格を再評価における価額とすべきである。再評価差額は、その時において六％課税の適用を受けるべきものとするかまたは農民の選択により当該所得年度においてキャピタル・ゲインとして申告し、第五章B節ならびにそれを補足する付録記載の通り（変動所得の取扱い——引用者）五年間にこれを繰延ばすべきである。

しかし農民の住宅については、他の住宅と同様に再評価が実施されるべきだとされている。つまり農民は、その住居を一九四九年七月一日現在で再評価する。しかし売却、贈与などによって住居が処分されるまで、再評価益に対する六％の課税は、行なわれない。

### 第三節 相続税と贈与税

#### 一 継承税の提案

「シャープ勧告」の中には、いくつかの新しい提案があったが、遺産・贈与に対する課税もまったく新しい構想のもとに勧告がなされた。簡単にいうと、従来からあった相続税 *estate tax* と贈与税 *gift tax* の二つの形態を、継承税 *succession tax* あるいは取得税 *accession tax* に統合しようというものである。

使節団は、相続税と贈与税の改正に当たって、当時の日本の制度をアメリカに類似したものとうけとっている。しかしアメリカの相続税・贈与税は、きわめて不十分なもので脱税が多く、決して日本が手本にすべきものでないとしている。そしてまったく新しい視点からの税制改正を考えている。次の一文をみよう(一四三ページ)。

日本の現行法は、制定されてから未だ幾ばくも経過していない。従って、その経験は十分に積まれていない。それ故、課税方法を相当改正することは、通常の場合と比較して大した経験の損失とはならないであろう。

よってわれわれは、アメリカにおいてかように不成績に終るに至った道程を、これ以上日本が進むべきでないことを勧告する。贈与および遺産の課税に対して別な観点より検討する方がより簡単であり、またより公平であると考える。

この「別な観点より」検討したのが、継承税あるいは取得税といわれるものであった。提案されている継承税と

は、次のようなものであった(一四三―四四ページ)。

継承税の主たる目的の一つは、根本において、不当な富の集中蓄積を阻止し、合わせて国庫に寄与せしめるにある。このためのもよみ租税形態の一つとして、「取得税」がある。取得税は、贈与と遺産の受領者に対する累積税である。これは特定の個人の受領する贈与および遺産の総額に応じて課税する累進税である。その適用の方法は、贈与税の場合に類似している。即ち、贈与または遺産を受けたときは、それ以前に受領した贈与と遺産の課税総額にそれを加えて、現行税率によりこの総額に対して税額を算出する。同時に従前の累積総額に対して現行税率で税額を算出し、両税額の差額が今回納税すべき税額となるのである。

それでは、従来から独立してある相続税と贈与税の二つを総合した形の継承税あるいは取得税のメリットは、なんだろうか。「勧告」は、次の四点にまとめている(一四四―四五ページ)。

- (1) 租税負担が各相続人の間により公平に分配されることになる。すなわち、取得税においては、財産総額に対する租税総額は、一人で全部を相続する場合よりも二人以上で相続する場合の方が低くなる。これに反し、相続税においては、相続人の数如何にかかわらず、その税額は概ね変わらない。前者のような結果の方が望ましい。
- (2) 取得税は、相続税よりもより広範に富を分散することになる。これは、第一項において指摘している点を別の観点からみたものである。

- (3) 取得税は、相続税と贈与税とを組み合わせたものよりも簡単である。すなわち、二つの税率に代わって単一の税率をもってこと足りる。さらに、全体として、複雑な計算が少なくてすむ。一人の受領者が多額の贈与を二回以上受領するということは、一人の贈与者が多額の贈与を二回以上する場合よりも少ないであろう。

- (4) 現行の相続および贈与税法では、税率は別個の累進税率であるので、贈与者は、生前の贈与と死後の遺贈とを



綿密に使い分けすることが得策である。取得税では、贈与が生前中になされようと、死後になされようと、租税総額には何ら変りない。従ってこの意味においては、取得税は中立的な租税であるが、現行の贈与税と相続税との組合せは、そうではない。

かくして取得税は、次のような性格の租税になる（一四五ページ）。

取得税は、死時における財産の移転に適用される限り、単なる遺産継承税 inheritance tax であり、そういうものとして多くの国々に永い歴史を持っている。生前の贈与に適用される限り、それは所謂贈与税に類似している。それ故に我々が日本に対し勧告する取得税はこの周知の両税を組合せたものであり、新しい課税形態を実施するに当り何ら危険を伴うものではない。

## 二 税率と控除

具体的に税率を設定する前に、相続人及び被相続人の親疎の区別が必要になる。というのは当時の「相続税法」（昭和二年四月三〇日法律第八七号）が、基本税率のほかに付加税率として、兄弟姉妹及び直系尊属に対する遺産には三％、それ以外のケースで五％が賦課されていた。この規定の根拠は、おそらく次のような考えにもとづくものである。つまりある個人が特定の人から遺産をもらうと期待することが大きいほど課税は低くすべきであり、他方遺産が予想外でもうけものといったケースでは、課税は高くてよいというものである。

新しい形態の取得税を具体化するに当たって、この親疎の問題を使節団は、次のように考えている（一四六ページ）。相続税の気まぐれな性格の一つは、時たま課税されるということである。その間隔は場合によって非常にまちまちである。即

ち、ある場合には、短期間に相続税が一つの財産に何度も課税されるが、他の場合には、長期間を通じたただ一回しか課税されない。課税の度数により相続税の負担に不公平が生ずるが、これを完全に除去することは全く困難であり、そうしようとすればかなり複雑な租税となる。しかしながら、相続人の種類によって税率区分の基礎を変えるだけで、この方向に対し、何らかの措置を講ずることができる。即ち、相続財産がかなり短期間に再び課税されるような場合は、その税率は比較的に低くすべきであり、又相続財産が長期間再び課税されそうもない場合は、その税率は比較的高くすべきである。従って、例えば、最低税率は尊属に対する遺産に、中間税率は兄弟姉妹、叔父叔母等に対する遺産に、かなり重い税率は子供に対する遺産に、最高税率は孫その他の他に対する遺産に適用されるべきである。

とくに生存中の配偶者に対する遺産の場合、「相続財産の集積ないし保存は、しばしば夫婦双方の協力の結果である」（一四六―四七ページ）という理由で、最低税率のカテゴリーに入れることが強調されている。

さて以上のような相続人、被相続人の間の親疎の区別を残すことを前提に、具体的な税率は以下のごとき議論をふまえて決定された。まず重要な点は、所得税の税率との比較である。当時の相続税の税率表は、最高六〇％となっていた。これに対して所得税の方は、最高八五％でしかも所得には事業税、住民税のごとき他の租税が付加されるので、その総負担率は一〇〇％近くになっていた。使節団は、この点を「一般的に、この関係はむしろ逆であるべきであり、継承（即ち贈与、相続又は取得）に対する最高税率は、所得税と同一の課税標準に対して課税せられるすべての付加税及びその他の租税を含めて、所得に対する総最高税率と少くとも同程度でなければならぬ」（一四九ページ）と指摘している。そして継承税への課税の根拠を次のように三点にまとめている（一四九ページ）。

- (1) 高率な継承税は同率の所得税に比して、生産力及び個人の勤労努力にほとんど重大な影響を及ぼさない。

表 12-8 累積的取得税の税率  
(単位：千円)

| 総贈<br>(特<br>控除<br>前) | 累積<br>額<br>(特<br>控除<br>後) | 税 額    | 超過額に<br>対する税率<br>(限界税率<br>%) |
|----------------------|---------------------------|--------|------------------------------|
| 0                    | 0                         | 0      | 0                            |
| 150                  | 0                         | 0      | 25                           |
| 350                  | 200                       | 50     | 30                           |
| 650                  | 500                       | 140    | 35                           |
| 1,150                | 1,000                     | 315    | 40                           |
| 1,650                | 1,500                     | 515    | 45                           |
| 2,150                | 2,000                     | 740    | 50                           |
| 3,150                | 3,000                     | 1,240  | 55                           |
| 4,150                | 4,000                     | 1,790  | 60                           |
| 5,150                | 5,000                     | 2,390  | 65                           |
| 7,150                | 7,000                     | 3,690  | 70                           |
| 10,150               | 10,000                    | 5,790  | 75                           |
| 15,150               | 15,000                    | 9,540  | 80                           |
| 25,150               | 25,000                    | 17,540 | 85                           |
| 50,150               | 50,000                    | 38,790 | 90                           |

出所：『税制報告書』, 154ページ。

が所得税のそれより高い方が望ましいということになる。「かくて、一定の収入額を経済的にみた高階層から徴収するに当たって経済の運行に対する損害を最少限に止め、且つ経済力の不当な集中を最大限に抑制しようとするならば、相続税の最高税率が所得税の最高税率より高い場合にのみ、その目的は達せられる」(一五〇ページ)。

実際に勧告された取得税の税率表は、表12-8に示されている。

この税率表の作成に当たっては、次のときいくつかの点が考慮されていた(一五〇―五一ページ)。

(1) 所得税、事業税、住民税などを総合して、たとえば六五％程度に税率が引き上げられる階層について、継承税の税率は七〇―七五％程度に規定されるのが妥当である。

(2) 高度累進課税の主たる目的は、少数の人の手中に経済の支配力を集中するような富の過度の集積を阻止するにある。継承税は、富に基礎を置くものであるから、富の集中を処理するに当たり、所得税よりもまさった選択力をもっている。

(3) 継承税は、それに相当する税率の所得税に比して、すぐれた企業経営と産業の能率を阻害することが少ない。

この三点をおしつめていくと、相続税の税率

- (2) 最低税率は現行の一〇％から二〇―二五％に引き上げ、かつより高い基礎控除を設け少額の多数の申告を不必要にするような措置を講ずる。これによって申告数は三分の二程度に減少し、税務行政上の負担が軽くなる。
- (3) 取得税は多くの場合、相続財産に対し相続人の受ける各部分毎に別個に課税される。そこで相続税と比較して租税負担をほぼ同じようにするため、同一の税率をより低い税率階層に適用せねばならない。
- (4) 他方、税率の中間階層はおおむね現行の水準に据え置くべきである。というのは、一九四七年にこの税率水準が採用されて以来、インフレによって実質的には相当に引き下げられているからである。
- 次に控除に目を転じよう。とりわけ問題になったのは、扶養者控除であった。当時の相続税の控除は、一率に例外なく五万円であった。この場合、未成年者の子供がいる家族にとっては必ずしも満足のいくものではない。この事態を改善するため、使節団は次のごとき勧告を行なっている(一四七ページ)。

相続財産に対する第一の負担は、子供を自立しうるまで養育する費用である。従って、故人が未成年の子供を残した場合は、基礎控除の外に、未成年の子供一人につき仮りに一八歳に至るまで毎年一万円の追加控除を認めることを勧告する。

この勧告にしたがうと、一〇歳の子供があとに残された場合残る八年に対し八万円、一四歳の子供の場合四万円のおおの追加控除が認められることになる。具体的にはこのような控除は、子供に対して残された遺産、あるいは未亡人や後見人のようにその子供の養育に責任のある人の分け前に対して認められることになる。

相続・贈与によりひんばんに移転が行なわれる場合にも、控除の特例が必要である。当時の「相続税法」は、前回の移転から五年以内に再度の移転が発生した場合に控除の規定を設けている。「勧告」はこの規定を妥当なものと呼びつつも、「五年の制限は、多少気まぐれな作用をする傾向があるし、時としては苦痛さえ惹起する」(一五二ページ)

としている。そして次のごとき規定の変更を示唆している(一五三ページ)。

この控除をより円滑に用いるため、例えば次回までの移転の間の期間が一〇年に満たない場合満一年ごとに前回の税額の十分の一ずつ控除するよう計算することを提案する(若しこれ以上細かく分けることに価値ありとする場合は、規則は両者間の一〇〇カ月に満たざる期間の満一カ月につき一%ずつ控除することにしてもよい)。

最後に控除とならんで、寄付行為の取扱いが問題となる。使節団はこの点に関して、アメリカの制度に従うよう勧告している(一五一―一五二ページ)。

公益団体に対する寄付は、現行税法の下では一定の比較的少額の非課税限度を除いては、贈与税と相続税が共に課税される。われわれは慈善を目的とする寄付に贈与税が課税されるという事例を知らない。アメリカにおいては、非営利的公益団体に対する贈与の免税は無制限である。

かかる無制限の免税に対してなされる唯一の重要な反駁は、しばしばそれが、贈与者又は彼の相続人が支配する慈善団体を創設することによって濫用されてきたことである。かような手段によって納税者は、それ相当の税を支払わずに大なる財産に対する支配力を効果的に維持することができた。しかしながら、かかる濫用は、適当な防衛により防止し得るであろう。それ故、非営利的公益団体に対する贈与はすべて、相続税及び贈与税を免除さるべきことを勧告する。但し、その贈与者も彼の相続人もその法人の活動から直接または間接を問わず、実質的に利益を受けてはならない(もちろん、一般公衆としてのそれは別であるが)。

### 三 「勧告」の整理

これまで特に議論の対象にならなかった側面も含めて、新たに提案された継承税の内容を「勧告」は次のごとく整理している(一五三―一五五ページ)。

(1) 相続および贈与税は、贈与と遺産の受領者に対する累積的取得税に取り換えらるべきである。  
(2) 本税においては、行政上の理由により、毎年一贈与者または遺言者から受領する贈与または遺産のうち、最初の三万円は控除さるべきである。

(3) (2)における控除の外に、受領者毎にその一生を通じ、一五万円の特別控除が認められるべきである。

(4) 勧告される税表は次の通りである(表12-8累積的取得税の税率——引用者)。

(5) 遺産が故人の未成年の子供に対して、またはその子供の養育の責任者に対して残された時は、一八歳に至るまでの各一年毎に一万円の追加控除が認められるべきである。但し、これは贈与には適用されない。

(6) 遺産が後に残った配偶者によって相続された時は、他の控除の外に、その遺産の半額が課税額から控除さるべきである。しかし、この控除は故人がそれ以前にこの規定の恩典に浴している時は、適用されない。またこの規定は贈与には適用されない。

(7) 贈与または遺産が、受領者よりも若い兄弟またはその他の親類たる故人から贈られた時は税額はその三分の一を控除される。

(8) 遺産の場合に限り、一〇年以内前に課税の対象となった贈与または相続によって財産を受領した者からそれを受領した時は、その前後の移転の期間の年数が一〇年に満たない年数につき各一年毎に、前回納付した税額の十分の一に相当する金額を、今回の税額から控除することができる。但し、如何なる場合にも(7)および(8)双方の規定を併合することはできない。「前回の税額」は、この目的のためには、前回の移転に対して支払われた総税額に、(課税後の)前回の移転の価値に対する(課税前の)今回の移転の価値の割合を乗じたものを超過してはならない。



- (9) 取得税の計算上、一九四九年一月一日以降において特定の個人が受領した贈与と遺産（一五万円を超えた部分に限る）は今後の贈与と遺産とに税率を適用する場合、過去の累積的贈与および遺産の総額に包含さるべきである。
- (10) 贈与者もその相続人も、直接間接を問わず何らそれから特別の利益を受けないような非営利の公益団体に対する寄付は、全額継承税を免除さるべきである。
- (11) 贈与者は、各一人に対しなされた贈与にして、三万円を超えるものについては、資料を提出するようにしなければならず、これに反した場合には、税額の二〇％に相当する罰金を科せられることおよび受領者が税を支払わない場合、その税金額に対して責任を負うという罰則が付せられるべきである（この場合、税額は、贈与の一部となるように計算さるべきである）。受領者は、一人の人から年間に受領した贈与と遺産の総額が、三万円以上になる場合は、課税さるべきや否やを問わず申告書を提出することを要求さるべきである。

#### 第四節 間 接 税

##### 一 たばこ専売益金

当時の間接税体系の中で最もウェイトの大きかったのが、たばこ専売益金であった。昭和二四年度予算で一二〇〇億円、総額の一七％が見込まれていた。この歳入項目は、租税というよりむしろ政府事業の益金という形をとっているが、その性格上一般に租税の中に含めて考えられている。

当時の事情のもとで、専売公社 tobacco monopoly には三つのとるべき方策があった。「勧告」に従うと次のごとくなる（一五六―五七ページ）。

- (1) 売値を引き下げ、全製品を配給にする。
- (2) 供給できる品を市場でちょうど売れる程度に売値をつける。
- (3) 売値を引き上げ、最大限度に収入の増加をはかる。

第一の方法は、価格引下げに伴い需要が大幅に供給を上回る。そこで配給制が不可欠のものとなるが、喫煙者の支出上の負担は表面的には軽減されることになる。第二の方法は、一部の例外を除いて当時とられていたものである。先述のごとく、それは多額の益金をあげる原因になっている。たとえば、配給の紙巻たばこで一〇本入り一箱一五円

につき、政府は一〇円余の益金をあげている。これは小売価格に対して二〇〇%の租税に相当する。また小売価格五〇円の「ひかり」の場合、政府は四三円の益金をあげ、これは六〇〇%以上の税と同じである。他方、第三の方法は収入をより一層あげる目的で、まず売値を引き上げてみることである。したがって安いタバコの配給は廃止される。この結果、需要が減退し益金も前より減少するかもしれない。しかしより少量のタバコをより高い価格で売れ、収入が減少しないなら現在よりタバコ栽培用地を減ずることができることになる。

この三つの選択のうち、実際の政策は第一と第三のものを併用したものであった。「勧告」はこの点、「われわれは大体のところ、この政策を変更することを勧告しない」としているが、しかし「喫煙者が負担させられている税額には、強く印象づけられている」(一五七ページ)とコメントを加えている。喫煙者の負担とは具体的に、国民一人当りのタバコに対する平均支出額が二〇〇〇円(年間)になり、五大家族で一万円、これは半熟練労働者の約一カ月の給料に相当することをさしている。さらにこのタバコ支出額一万円は、月収二万円の一家にとっては年収二四万円の四%になる。そして使節団は、この一万円中約七五〇〇円がタバコ専売益金である事実を重視している。

そこで国税の一層の軽減の余地がある場合には、多少なりとも喫煙者の負担が軽くなるようにとの勧告がなされている。

しかしながら使節団は、タバコ専売益金の制度改正に関して最終的な判断を留保している。その理由は、次の一文で明確である(一五八ページ)。

多くの国々においては、タバコによる歳入はタバコ工業を民間の手に委ね、生産者または小売人に課税することによって得られている。日本におけるタバコ事情を完全に批判するには、これら二つの方法のもつ相対的利益を分析しなければならないであ

ろうが、時間もないし、また現制度下に得られている多額の歳入に変更を加えることを示唆する根拠は一見したところ見当たらないので、本報告はその問題には全然触れないことにする。

かくして「シャープ勧告」において、タバコ専売益金に関しては、他の租税ほどに大きな改正の勧告はなされなかった。

また、タバコ以外の塩、しょうのう及び競馬の政府専売について若干の言及がなされている。しかしながら、これらはいずれも収入額としては小さく、そこで「勧告」においてもとりたてて重要な改正をなんら要求していない。

## 二 酒 税

酒税に関して、使節団は日本政府の思惑とは反対にかなりきびしい見方をしていた。たとえば、「まったく、酒類は今日の日本で特に重い税に適したものである。それは贅沢品である。タバコにも更に増して、酒類は富裕者の特別消費物であり、特にそれ自身所得税・法人税の脱税の道である会社の催す豪華な宴会で消費されるものである。」(一六二ページ)という見解もとられている。そこで検討の結果でてきた勧告は、酒税の大幅な増税であった。

当時、中央政府が徴収していた酒税は、九種類の酒類に対する一連の従量税率であった。酒の供給は配給制と自由販売に分けられ、両者に低い税率が適用されていた。ただ自由販売の酒については、さらに加算税が付加されていた。この低い税率の酒税の方は醸造者から直接に徴収され、一方加算税は指定免許卸売業者から同様に徴収されていた。配給と自由販売の比率は、昭和二三年度で全酒造生産高の六五%が配給され、残り三五%が自由販売であった。



表 12-9 酒税の従量税率（1 升当り）新旧比較  
（単位：円）

| 品 目            |      | 1949年<br>5月以前<br>(1) | 1949年<br>5月以降<br>(2) | 差 引<br>(3) | 減少率％<br>(3)/(1) |
|----------------|------|----------------------|----------------------|------------|-----------------|
| I. 配 給 酒       |      |                      |                      |            |                 |
| 清 酒            | 特第1級 | なし                   | 354                  | —          | —               |
|                | 第2級  | 330                  | 257                  | (→) 73     | 22.1            |
| 合成酒            | 第1級  | 245                  | 180                  | (→) 65     | 26.5            |
|                | 第2級  | 210                  | 177                  | (→) 33     | 15.7            |
| ミリン            | A    | 210                  | 177                  | (→) 33     | 15.7            |
|                | B    | 252                  | 183                  | (→) 69     | 27.4            |
| しょうちゅう         | 第1級  | 252                  | 222                  | (→) 30     | 11.9            |
|                | 第2級  | 215                  | 174                  | (→) 41     | 19.1            |
| ビール            | 第1級  | 147                  | 126                  | (→) 21     | 14.3            |
|                | 第2級  | 200                  | 120                  | (→) 80     | 40.0            |
| ウイスキー          | 第1種  | 2,033.5              | 1,800.6              | (→) 232.9  | 11.5            |
|                | 第2種  | 1,776                | 1,630                | (→) 146    | 8.2             |
|                | 第3種  | 1,080                | 704                  | (→) 376    | 34.8            |
|                | 第4種  | 561                  | 484                  | (→) 77     | 13.7            |
| II. 非配給酒(自由販売) |      |                      |                      |            |                 |
| 清 酒            | 特第1級 | なし                   | 848                  | —          | —               |
|                | 第2級  | 770                  | 647                  | (→) 123    | 16.0            |
| 合成酒            | 第1級  | 635                  | 422                  | (→) 213    | 33.5            |
|                | 第2級  | 580                  | 446                  | (→) 134    | 23.1            |
| ミリン            | A    | 580                  | 350                  | (→) 230    | 39.7            |
|                | B    | 647                  | 622                  | (→) 25     | 3.9             |
| しょうちゅう         | 第1級  | 647                  | 317                  | (→) 330    | 51.0            |
|                | 第2級  | 585                  | 257                  | (→) 328    | 56.1            |
| ビール            | 第1級  | 585                  | 247                  | (→) 338    | 57.8            |
|                | 第2級  | 367                  | 261                  | (→) 106    | 28.9            |
| ウイスキー          | 第1種  | 200                  | 120                  | (→) 80     | 40.0            |
|                | 第2種  | 2,933.5              | 2,250                | (→) 683.5  | 23.3            |
|                | 第3種  | 2,676                | 1,980                | (→) 696    | 26.0            |
|                | 第4種  | 1,830                | 1,044                | (→) 786    | 43.0            |
|                |      | 1,311                | 824                  | (→) 487    | 37.1            |

(注) 非配給酒(自由販売)の税額は、基本税に加算税が加えられている。

出所：『税制報告書』、163-64ページ。

二四年には、この比率が逆転し二七％だけが配給され、残りがこれよりも高い統制価格で自由販売されることになっていた。

酒税については、「勧告」の直前に二つの大きな改正が日本政府の手によって行なわれていた。一つは、昭和二四年七月一日の酒類配給公団の廃止である。この廃止によって、前述の指定免許卸売業者が誕生し酒の供給ルートの変更をきたしている。もう一つが、二四年五月に行なわれた酒税の税率の引下げである。配給品、非配給品ともに税率が相当大幅に引き下げられ、特に後者のケースで大きかった。たとえば表12-9に示されているように、配給酒の中で第二級清酒の税は、一升二四五円から一八〇円に二七％も引き下げられた。しょうちゅうの場合も、二一五円から一七四円へ一九％も下がっている。一方自由販売酒の引下幅はもっと大きく、第二級清酒で三四％、しょうちゅうで五六％にもなっている。

当時の酒税の税収見込は、二四年度予算によると六五〇億円であった。この額は、使節団にいわせると「前年度の徴税実績五五〇億円とあまりかわりがない。円の減価を考慮に入れた実質タームでみると、今年度に見積もられた酒税収入は実際には一九四八年度の徴収額より少い」(一六〇ページ)のである。かくして先の「酒はぜいたく品である」という視点とあいまって、「勧告」の酒税改正はいかにしたら最大の税収をあげうるかという目的にしばられてくることになる。

この目的から税率引上げの方向が打ち出されてくる。この内容は次の一文で明らかとなる(一六〇ページ)。

収入を実際に最大なものにするような税率はこれを明確に知ることとは困難でありこの点についての如何なる勧告も大抵は個人的判断によらなければならない。今日、日本で税率を引上げれば、酒税から歳入が得られるというのがわれわれの意見である。その引上げを一九四九年五月以前に行われていた水準に一部分だけ復すべきか、全面的に復すべきか、或はそれ以上の水準とすべきかは、更に研究を要する問題である。われわれの受けた印象では税率は相当に引上げるべきである。

具体的にどの程度引き上げるかの決定は下されていないが、少なくとも表12-9に示した旧水準に近いレベルにま



で復帰させることを示唆しているようである。とすると、かなりの増税になる。しかし使節団は当時の酒税の税率をそれほど重い負担でないと考え、それを再度引き上げることが苛酷なものとはみていない。たとえば酒税の負担の程度を小売価格の比率で表わし、自由販売酒でしようちゅうの六〇％から特級清酒の八五％にまでいたると計算している。

以上の議論はすべて国税としての酒税に関連するが、当時存在していた地方レベルでの酒消費税（小売価格に対する五％の税率）にも言及している（一六二ページ）。

更にわれわれは、本報告書の他の部分で勧告するように、酒類小売価格に対する地方税が廃止される時には直ちに国税たる酒税の税率を更に引上げることが勧告する。これらの措置によって得られる増収は今暦年度には五〇億円、一九五〇―五一年には一五〇億円またはそれ以上、一九五一―五二年には二〇〇億円またはそれ以上であろう。

つまり酒税の国税への一本化の勧告である。

最後に酒税の税務行政について、次の二点が勧告されている。第一点は税務官吏に関連している（一六二ページ）。

酒税を取扱う税務官吏の質と数とは大幅の向上および増加が必要である。可能な限り米穀の不法使用に対する一般取締りは強化されねばならない。酒税は日本において取締りの努力を大いに増すことによって多大の利益のあがるという点で四ないし五種の最も重要な税の一つである。

そしてより興味のあるのは、第二点の公団の復活要求である（一六三ページ）。

この方面における行政の現状を改善する第一歩として、国家が酒の卸売統制を再開することを勧告する。今年まで国の酒類販売会社（公団）が卸売を独占していた。この公団は徴税とは無関係の理由で廃止せられて、免許卸売業者がこれに代った。普通

には、かかる統制方策の決定は課税上の要請によって圧倒的に、否相当程度さえ、影響されるようなことがあってはならないと信ずる。しかし、この場合は租税の問題が勧告を裏付けるに足る程重大な事例の一つである。

以上、「勧告」にもられた内容を検討すると、使節団は「勧告」直前にとられた日本政府の二つの措置、つまり税率引下げと酒類配給公団の廃止にいずれも反対で、元の状況に戻すことを考えているといえよう。

### 三 取引高税と織物消費税

条件付きあるいは無条件に廃止が勧告された重要な租税として、取引高税と織物消費税の二つがある。以下順次取り上げて検討してみよう。

取引高税 transaction tax は、「勧告」の発表されるちょうど一年前、二三年九月に実施された。製造、卸売及び小売のすべての取引段階に一％の税率を適用するものであった。ただいくつかの取引項目については、課税されていなかった。

実際の徴税は、二四年の初めまで営業者に印紙を前売する方法で行なわれていた。ところがこの印紙納付は、納税者から強い反対が出され、その後現金納付にきりかえられている。この現金納付は、納税者の申告によるもので総取引金額が三万円未満のものは免税とされ、毎月徴収されている。当時の取引高税の税収実績及び見込は、次のようなものであった。

(1) 一九四八年九月——一九四九年三月の実績

|                 |       |
|-----------------|-------|
| 現金納付税額          | 六一億円  |
| 印紙販売金額          | 一四七億円 |
| (2) 一九四九年度予算の見込 | 四五一億円 |

ただし(1)の印紙販売金額のすべては、二三年度の収入にはならない。というのは印紙を購入しすぎた一部の納税者が、二四年度の納付のために返還しつつあるからである。

以上が使節団が「勧告」を出すまえの取引高税の実態であった。使節団は、このように実施されていた取引高税を「勧告」の中で、どのように取り扱おうとしたであろうか。まず次のとき一文が、彼らの取引高税に対する評価といえよう(一六六ページ)。

取引高税は、売上税のうちで最も洗練されないものの一つである。それは、自己の原料で仕事を始め、最終製品を生産し、これを販売する一貫企業にとっては有利である。原料製造業者、卸売業者および小売業者を含む独立の競争企業は、取引高税の下においては不利となる。というのは一方一貫企業は、租税をただ一度支払えばよいのに反して彼等は租税を取引する毎に支払わねばならないからである。

取引高税にはその性格上、このような欠陥があるのに加えて、当時の日本において取引高税の施行は必ずしもうまくいっていないとの印象を、使節団はもっていた。たとえば、「更に、われわれの旅行中得られた若干の印象も含んで、われわれの手許には、取引高税は、所得税又は酒税よりもうまく運営されていない、所得税の一部たる源泉徴収程うまくいっていないことはもちろんであるということを示唆する証拠がある」(一六七ページ)と述べている。

しかしこのような問題点を指摘する一方、当時大きな不満となっていた取引高税の実施による所得捕捉の問題を次

のように述べている(一六六―六七ページ)。

取引高税は、納税者が総収入を記載した申告書を提出することをもちろん必要としている。この点は、申告納税をする営業者の所得税の行政事務に役立つといわれている。納税者の総売上金額が判るや否や、その純所得については、賢明な推定が行われるかも知れない。しかし、何故総売上金額に対する課税が、所得税の納税者から総売上金額の申告書を入力することを若干でも容易ならしめるのかということを理解することは困難である。その効果は、むしろ反対であるように思われる。もし納税者が自分の総売上金額を明かにするならば、自ら所得税の更正決定のみならず一%の取引高税の更正決定を招くことになる。所得税担当官が所得税の納税者に対して、総売上金額の月次報告を提出することを要求することを妨げるものは、何等ない筈である。

ここに税制の相互依存性、公平を主張する「勧告」の精神が如実に表われている。

取引高税に代わりうる他の租税も、使節団はもとより検討している。それが小売売上税であり付加価値税であった。後者は、新しい型の事業税として地方税の中でその採用が勧告されている。当初、使節団は取引高税の代りに小売売上税を実際に考えていたようである。しかし日本の実態にそくしてその採用を考えるといくつかの問題があり、「勧告」の中では最終的に次のように述べられているだけである(一六六ページ)。

全国的規模の小売売上税は、特に大都市以外において帳簿の不適當なまたは帳簿もないような小売店舗が企業の大部分を占めている点を考えると、現在の日本においては、恐らく实际的ではなからう。

また同じ個所で生産税の構想の一端も述べているが、二重課税除去の困難さを指摘するにとどまっている。

かくして、取引高税は次のごとき条件のもとでのみ廃止されるべきだとの勧告が、最終的に行なわれた(一六七―一六八ページ)。

全く取引高税は、日本の税制のうちで、最も将来性の少いものの一つである。これを上げると、必ず重大な経済的不利益が生ずる。取引高税は現在の税率では、税務官吏によっても又納税者によってもそんなに重要なものとして取扱われそうにもないし、従って、甚だ効果の挙がらない税に徐々に落ちぶれるであらう。

従ってわれわれは、政府の歳出が前述の第三章第一節において示した程度まで削減される場合にのみ取引高税を廃止することを勧告する。換言するならば、一九五〇年度における国税に関する減税の優先度を、前述の第四章乃至第七章で勧告した所得税（法人税を含む）の軽減および織物消費税の廃止並びに物品税の軽減（第一〇章参照）に置くことをわれわれは勧告する。同時にわれわれは、それと等しい重要さを酒税について前に勧告した引上と富裕税および取得税の採用とに置いている。結局、これらのものが改められ、政府の歳出が第一表（表11-1のこと——引用者）において推定した程度まで削減されるならば、取引高税は、一九五一年四月一日からこれを廃止すべきである。

次にはつきりと廃止が勧告された織物消費税 *textile tax* に、簡単に触れておこう。この税は、絹、レーヨン、毛織、木綿、ステープル・ファイバー製品の生産者に課されていた。税率は、絹、レーヨン、毛織製品に四〇%、残りの二つについて一〇%である。使節団は、この織物消費税について生活必需品に対する課税として、次のような見解をもっている（一七一ページ）。

衣料に対する課税は食糧品に対する課税に似ている。それは生活必需品に対する課税の一つである。生活必需品でも場合によっては課税されねばならぬこともある。たとえば、家屋税がそれであり、われわれは家屋税は、地方政府の賦課徴収に特に格好のものであるという理由でその増徴を勧告しているところである。しかしこの理由を援用して、織物製造に対する課税の根拠とすることはできない。

もちろん、織物の購入に関して奢侈的な要素もある。とくに絹については、一般にそのように考えられている。こ

の点、絹だけ特別に課税することも可能である。しかし、「勧告」は絹織物業者が縮小化した輸出市場で苦境にあるとし、必ずしもこの特別な課税に賛成しない。

このような例外をみとめず、生活必需品に対する課税であるという面を重視し、結局次のごとき勧告がなされている（一七二ページ）。

われわれはすべての織物消費税を完全に撤廃するように勧告する。それは一九五〇年度初頭から実施すべきである。

ただしその廃止に当たって、業者、消費者に無用の混乱を与えぬように、年度内からの段階的な税率引下げを勧告している。

#### 四 物品税、砂糖消費税、揮発油税及び関税

間接税の残りの中で重要と思われる四つの租税を、「勧告」にしたがって検討する。

物品税 *commodity excises* は、数多くの特定の商品を対象に第一種（従価税率）と第二種（従量税率）に分けて賦課されていた。

第一種の物品税は、五品目（甲、乙、丙、丁、戊）に分けられた製造者消費税である。そして税率はおのおの、一〇%、八〇%、五〇%、三〇%、二〇%であるが、いずれもが製造価格に対する従価税率である。そこで小売価格に対する税率と考えると、もっと軽いものとなる。たとえば小売価格が製造価格の二倍とすると、甲類の一〇〇%の課税も税が課されないと仮定した場合の小売価格の五〇%に相当する額になるにすぎない。この税に対して「勧告」



表 12-10 物品税改正の勧告

| 第1種 (従価税率)                |                                                     |              |                                                         |
|---------------------------|-----------------------------------------------------|--------------|---------------------------------------------------------|
| 種 類                       | 課 税 品 目                                             | 現行(税込見込)     | 改 正 案                                                   |
| 甲                         | 宝石など                                                | 100% (1.4億円) | 70%                                                     |
| 乙                         | 写真機, 写真用器<br>材, 蓄音器, 銃, 双<br>眼鏡, ある種の楽<br>器, ライターなど | 80% (13億円)   | 60%                                                     |
| 丙                         | レコード, 扇風器,<br>電気及びガススト<br>ープ, 冷蔵庫, 金<br>庫など         | 50% (51億円)   | 50%                                                     |
| 丁                         | 運動用具, 時計,<br>扇子類, すだれ,<br>ラジオ, タイプラ<br>イターなど        | 30% (73億円)   | 30%                                                     |
| 戊                         | 電球, ミシン, 小<br>型自動車, 安全か<br>みそり, 靴, 板ガ<br>ラスなど       | 20% (106億円)  | 20%<br>ただし, 靴を含む。<br>はきものは生活必<br>需品とし免税。そ<br>の収入減2.76億円 |
| 第2種 (従量税)——現行通り(税込見込25億円) |                                                     |              |                                                         |
| (1) マ ッ チ                 | 1,000本につき                                           | 6円           |                                                         |
| (2) あめ, ぶどう糖, 麦芽糖         | 100斤につき                                             | 2,700円       |                                                         |
| (3) サッカリン, ズルチン           | 1キロにつき                                              | 6,000円       |                                                         |
| (4) 蜂 蜜                   | 100斤につき                                             | 2,700円       |                                                         |
| (5) 緑 茶                   | 1貫につき                                               | 50円          |                                                         |

(注) 『税制報告書』, 168-70ページにより作成。

主として徴税上の理由による。つまり税率を引き下げ、当時横行していた脱税を少なくするため納税協力を得ようとするものである。

他方、第二種の従量税率については、現行据置きが勧告されている。その内容は、表12-10にあわせて示されてい

る。その理由は簡単に、次のように述べられている(一七〇ページ)。

われわれは五品目の一つずつについて勧告をするに十分な検討を行うことができなかったから、これについては爾後検討するまで現行税率を維持すべきことを示唆する。この検討は、価格が非常に高騰したためかかる従量税率が軽きに失するに至ったか否かを確めるべきであり、また従価税率に変更した方が適当ではないかという点を考慮すべきである。

このように、本格的な改正は今後の検討にゆだねられている。

一方、砂糖消費税の取扱いは次のようなものであった。当時、国内産砂糖について北海道産であれば一斤二〇円、その他の地方での生産であれば一斤一八円の比率で課税されていた。この税率は、年五億円程度のわずかなものであった。これに対して輸入砂糖は、無税であった。二四年度に国内産の一万トンと比較して、砂糖は三〇万トン以上も輸入されていたが、これに対して課税がなされていなかったわけである。しかし歴史的にみると、この輸入砂糖にも課税がなされていた時期があった。二三年一二月の追加予算によって緊急措置として、粗糖、精糖ともに一斤二〇円の税が賦課された。しかしその後、為替レートが変更され輸入価格(円表示)が上昇したため、翌年四月には廃止になつてしまった。

かかる経過をふまえて、使節団は砂糖消費税について次のとき勧告を行なっている(一七三ページ)。

日本側の多くの者は、多額の歳入を得るために、輸入砂糖に再び高率の消費税をかけるよう進言した。砂糖は半贅沢品で、貧困者は配給品を闇市場に流すといわれている。しかし、当局が砂糖を半贅沢品と考えるならば、恐らく砂糖を輸入しないであろう。半贅沢品を購入するためにドル資金を消費するのは現在の方針ではない。砂糖が現在の方針の下に輸入される限り、贅沢品としてそれに課税することはできない。食料必需品に課税することにはわれわれは好意を持たない。輸入糖、国内産糖ともに消

は、「全般的にいつて、われわれはこの税を存置するように勧告する。物品税は、奢侈品または準奢侈品消費に示される担税力に対する間接的課税方法である」(一六八ページ)のごとき判断を下している。

改正案は、表12-10にまゝにめてある。体系はそのままにして、甲、乙類の税率引下げ、他の丙、丁、戊については現状維持を提案している。甲、乙二つの税率引下げは、

費税では平等に扱われるべきである。よってわれわれは国内産砂糖への課税廃止を勧告する。

ここにも課税の公平の実現への強い主張が表われている。

揮発油税 gasoline tax は、二四年五月一日から国税として実施されている。使節団が「勧告」を作成している時期においては、文字どおりの新税であった。「勧告」は、この揮発油税が国税として誕生した背景を、次のように指摘している（一七四ページ）。

一九四八年の後半期において、揮発油税はその採用を保証するに足る収入があることが明らかになった。地方政府は、この新税を地方政府の税体系の一部とすることを要求した。しかし、大蔵省は、本税を国税とすれば二カ所の輸入品精油所および四カ所の国産品精油所において徴収できるから、徴収上の面倒が少なくて済むことを指摘した。この理論は勝をしめたが、われわれもこれに賛成する。

揮発油税の税率は、消費者小売価格の一〇〇％であった。具体的には徴税上の能率をはかるため、大口販売に対する小売価格を利用することになっていた。揮発油の漏れ、蒸発に対して、三・七％の税額控除がみとめられていた。このような揮発油税の実態に対して、使節団はその存続を要求している（一七五ページ）。

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。

まだ誕生して間もない新税だけに、改正案はなく今後の検討が要求されているのみである。

関税についてはごく簡単に触れられ、「日本の外国貿易政策を分析したはその将来を推測することはわれわれの報告書の範囲外のことである。現状において、関税歳入から殆んど、或は何ものも期待出来ない理由はむろん明瞭で

ある」（一七六ページ）と述べられているだけである。輸出入が公にほとんど行なわれていなかった当時の状況から、関税についてのこの取扱いは当然である。ただ、次の指摘は「勧告」の関税に対する態度として重要であろう（一七六ページ）。

日本は歳入を得るために関税に頼る必要はない。輸入品には、国産品に課税するのと同じ消費税を課すべきであるが、予算上の立場ではこれ以上には輸入税を課する口実はない。課税方策としては、このような関税は国産品を優遇するのであるから、殆んど或は全然推奨出来ない。

## 五 その他の間接税

以上検討した間接税のほかに、使節団は、「その他の間接税」として雑多な税目をいくつか取り上げ、勧告を行なっている。ただ、「われわれは綿密に研究する余裕がなかった。したがってここでは、これらについて示唆を与えるだけにするので、十分な勧告としてとってほしくない」（一七七ページ）とことわっている。以下ごく簡単に、各税について触れることにする。

まず清涼飲料税 the tax on soft drinks からみていこう。この税は、第一種に対し一石四五〇〇円、第二種に対し一石八〇〇〇円、第三種に対し一キロ三〇〇〇円の税率で、生産者から徴収されていた。これは二四年五月に改正されたもので、二三年七月の五三〇〇円、九五〇〇円、三五〇〇円にくらべると大幅な減税となっている。使節団は、次のとき理由をもって、この清涼飲料税の廃止を勧告している（一七七ページ）。



一般に、われわれは本税は適当な種類の税ではないと信ずる。清涼飲料品は、酒精飲料（麦酒を除き且つ若干の範囲のものまでである）よりも、氷菓子、菓子、およびこれら類似品と競争するものである。これら競争品目に適当に課税することはできない。よって清涼飲料品にのみ課税することが不公平な競争関係の因をなしている。その上、これら競争品目が課税されるとしても、この特殊な甘口の半贅沢品目に特別に課税する理由があるように思えない。

株式、債券及びその他の有価証券の譲渡にもある税率で課税されていた。たとえば、仲買人による株式譲渡には〇・二％、株式取引所におけるその他の株式の譲渡に〇・四％、その他すべての株式の譲渡に〇・八％の税率が適用されていた。「勧告」はこのような有価証券移転税の存続について、きわめて冷淡な見方をし、次のように述べている（一七七ページ）。

この種の税は殆んど一般に行われているが、しかしそれを正当づけることは難しい。もしもそれが有価証券譲渡を阻む（そういった目的には吾々は賛成しないが）つもりならば、この種の税は目に見える程の効果はない。本税は主として直接税が今日の段階にまで発達していなかった時代から歴史的に伝わってきたものである。

また通行税、骨ばい税、登録税及び取引所税について、ごく簡単に改正の方向が示唆されている（一七八ページ）。

汽車または船舶による旅客運賃にも税が課せられている。その税率は五％であるが、他に寝台券および急行券には二〇％課税される。

贅沢支出に対する課税として、旅行に対する特殊の便宜への高率の課税は当然持続するべきであるが、普通の旅行に特別税を課することに、正当な理由があるとは思えない。故に五％の税は廃止すべきであろう。

西洋諸国の税に通常見出されるランプ税に似たものは、マーチャン牌（一セット一五〇〇円）および他の骨牌（四色牌等の三〇円を除いて一三〇円）の課税がある。これらの項目は恐らく半贅沢品としての課税に適したものであろう。

重要な収入源とは思われないが、一連の税率を包括した登録税と取引所税とがあるが、それらに或る特別な理由が存しないならば、恐らく廃止すべきであらう。

「その他の間接税」の最後に委任状、預金通帳、契約書及び領収書に貼付される印紙税 stamp tax の存廃の問題がある。これに対しては、「勧告」は「ここ一、二年間に印紙税の廃止を真面目に考慮することが可能になるう」（一七八ページ）とし、将来の方向を示唆している。

間接税の考察の一環として、使節団は社会保障税 social security taxes にも言及している。しかし使節団の本来の仕事ではない。その理由は、二つ述べられている。一つは一般会計の租税を分析するのが主たる任務であること、もう一つは一九四七年に来日した社会保障使節団 Social Security Mission の報告書で十分な検討がなされているということである。

使節団は「勧告」において、「われわれは、税率、課税対象となる給料の定義及び徴収機関の多様性について注意を喚起する必要があると思う」（一七九ページ）とし、社会保障税との関連で徴収機関の一本化を勧告している（一七九ページ）。

それ故にわれわれは、（以下に記載する条件のもとに）次の二点を勧告する。第一は、社会保障税の徴収は、大蔵省に委託し、同省はその徴収と賃金および給料に対する源泉課税の徴収とを統合すること。第二は、まちまちの額を超える部分の賃金は、課税の対象とならないという現行制度の代りに単一の課税標準をすべての社会保障税に適用すること。徴収の統合は、最近アメリカの一徴収地区において試みられ顕著な成果を挙げたので目下これを拡大する計画が進められている。

右の文中の「以下に記載する条件」とは、このような変更が、社会保障制度のいかなる重要な側面をも危うくする



ことがないというものである。

## 第一三章 昭和二四年度予算に関する税制改正

### 第一節 「勧告」の実施に関する要望・意見

#### 一 税制改正に対する影響

「シャープ勧告」が発表されたあと、次の最大の関心は、日本政府がこれをいかに税制改正に具体化するかということであった。「勧告」の発表後二カ月間、数多くの業界、経済団体などから、その実施に関しての種々な要望・意見が日本政府によせられている。もちろん、単に自己の利害関係のみを表面に出した陳情の類も少なくはない。しかし数多くある要望・意見の中には、当時の日本の現状をふまえた建設的なものもあり、その後の税制改正に大きな影響力をもったと思われるものも多い。

要望や意見を述べているグループを大別すると、三つのカテゴリーに分けられる。

- (1) 経済団体連合会、関西経済連合会、日本商工会議所などで代表される企業家グループの経済団体

- (2) 全国銀行協会、証券業協会、日本港湾協会、日本電気通信工業連合会などの特定の業種を代表したグループ
- (3) 農林省、厚生省、運輸省などの各省庁

これらのグループの意見がすべて検討に値するわけではない。しかしその後の大蔵省とアメリカ側との折衝過程をみると、このときの要望・意見を日本政府が相当に実現しようと努力していることがわかる。したがって、「勧告」実施に当たってのいくつかの重要な論点が、この段階ですでに浮び上がっている。以下、産業界全般の意見をほぼ集約しており、ときの保守政権に大きな影響力をもっていたという点を重視し、(1)のグループを中心に「勧告」実施に際しての民間の要望をまとめることにする。

「勧告」の実施に対する全般的な要望は、「シャウプ勧告」の意義及びそれに基づく税制改革の必要性を大いに認めるが、実施に当たっては、日本の個々の事情を十分に考慮に入れて欲しいというものであった。一つ代表的なものとして、経済同友会の意見を紹介しておこう。<sup>(1)</sup>

シャウプ税制勧告の基本構想の大体については一応の賛意を表するに吝でないが、併しその具体案そのものについては短時日に日本の実情そのものを把握することの困難なりしたためか、根本的に更に慎重な総合的再検討を加えるの要ありと考えられる点が必要しも少くない。而して日本の実情を最もよく知るわれわれが此際このような再検討を真剣に行うことは、シャウプ博士の偉業からそのクリームを真に摂取するために当然なすべき義務でさえあり、これが又シャウプ勧告に真に敬意を表する所以であると信ずる。

そのほかいくつもの要望書が提出されているが、税制改正の立案に当たっては、十分慎重な配慮が望ましいというのが最大公約数の意見となっている。

## 二 所得税改正への要望

所得税の改正に当たって、要望が最も多く集中したのは次の三点であった。

- (1) 基礎控除の引上げ
- (2) 勤労所得控除の引下げ幅の緩和
- (3) 税率の所得階層区分の調整

「シャウプ勧告」では、現行の基礎控除一万五〇〇〇円を二万四〇〇〇円に引き上げる提案がなされている。しかし減税の要求の強かった日本の納税者にとっては、決して満足のいく引上げの幅ではなかった。したがってこの点に関する要望は、いずれも「勧告」の水準以上の引上げであった。たとえば、「基礎控除二万四〇〇〇円を相当程度に引き上げること」<sup>(2)</sup>(京都商工会議所)のような意見が大勢を占めている。「相当程度」の幅は、「参万円とすること」<sup>(3)</sup>(名古屋商工会議所)のごとき具体的な要求もあり、日本商工会議所はもっと大幅に三万六〇〇〇円に引き上げること主張している。<sup>(4)</sup>

所得税改正に対する第二の要望が、勤労控除の問題であった。「勧告」では、勤労所得者その他の所得者の税負担の公平を考え、現行二五%から一〇%へ引き下げることが提案している。これに対する当時の代表的反発は、「給与所得税の勤労控除現行二五%を一〇%引下げる改正案は現状に鑑み稍々酷に過ぎるものと考へられる。引下率の緩和を図られたい。」<sup>(5)</sup>というものであったと思われる。具体的には、名古屋商工会議所が、「勤労控除を一五%とし



最高額を参万円とすること」<sup>(6)</sup>のごとき案を出している。

最後に、所得税の税率についての反応はどうであつたろうか。「シャウプ勧告」では、この税率についてかなり徹底した変更を要求している。つまり現行の二万円以下二〇％から五〇〇万円超八五％の税率表を、最低五万円以下二〇％、最高三〇万円超五五％に改めるよう勧告が行なわれていた。これに対し当然のこと、種々な批判がよせられている。一致した批判点は、最高税率を適用する所得区分が低すぎるということである。その代表的意見をあげれば、「税率は五万円以下二〇％より百万円超五五％とすること（報告書にて勧告された程度の改正では中程度の所得階層の負担が特に過重である）」<sup>(7)</sup>（名古屋商工会議所）、「五万円超二五％、最高三十万超五五％を改正し、最高区分を百万円超五五％に引伸し、税率の刻みを荒くすること」<sup>(8)</sup>（京都商工会議所）、「税率の最高適用区分三十万円を百万円程度に引上げられたい」<sup>(9)</sup>（九州経済復興協議会）であり、最高税率階層を一〇〇万円以上にしてほしいということで、当時ほぼ意見がまとまっていた。

### 三 資産再評価への要望

要望・意見書を積極的に提出し、政府に自己の見解を繰り返し主張したのが企業家グループであつた。それだけに、「シャウプ勧告」実施に伴う最大の関心事は企業資産の再評価の問題であつた。所得税に対する要望などより、はるかに積極的であつたといえる。以下、いくつかの論点に整理しつつ、シャウプ「報告書」の資産再評価の勧告が、当時の日本でどのように受け取られていたかを明らかにしたい。

まず第一に強調されていることは、企業にとっての負担が重く、したがって企業の実態に即してかなり弾力的に運用して欲しいということであつた。この間の一般的な事情を経済団体連合会は、次のように説明している。<sup>(10)</sup>

固定資産の再評価は、数年後の正常化した経理状態を想定し、それに応じて評価増しの程度を決めなければならないが、実状を見ると、そこに至るまでの間の経理関係からして、十分の再評価をなしえない企業が甚だ多い。

第二は、再評価差額に対する課税の問題であつた。企業家グループが資産再評価に対して最も強く反対したのはこの点であり、かつ具体的な要望が集中したのもこの再評価益税についてであつた。その反対の理由は、いずれもが再評価差額は架空利益、未実現利益であるという点である。このような利益に対する課税はそもそも反対、やむをえず課税する場合でも「シャウプ勧告」の線よりもっと緩和してほしいというものである。具体的な緩和の方法は、まず税率の引下げあるいは納付期限の調整であつた。すなわち、次のような意見が提出されている。<sup>(11)</sup>

再評価差額に対する課税は架空利益に対する課税であるから、原則としてこれに課税すべきでない。仮に税收確保或いは過大再評価を抑制せしめる等の為に已むを得ず課税しなければならない際には、その税率は二％程度、納付期限は三年以内に延長すること。

資産再評価に関する第三の要望は、増加する減価償却費をどう価格体系の中に織り込むかという問題であつた。当時、まだ統制価格が存在し、公定価格が企業の生産物価格を支配していた時期である。この点に関連し、経済同友会は「再評価強制の前提的措置」として次の二点を論じている。<sup>(12)</sup>

- (1) 固定資産の再評価を強制する前提措置として、わが経済の戦後に於ける安定的物価体系に関し、基本的構想を至急確立すること。

(2) 再評価の強制に当っては、右に伴う減価償却費を不可分的に公定価格そのものに織込む措置を講ぜられたい。

第四の問題は、再評価の具体的な実施方法に絡むものである。その一つは、各業種の個々の事情を認めて実施すべきであるという主張である。このために企業委員会に大幅な権限を与えることが要望されている。次の意見などがその代表的なものである。<sup>(13)</sup>

再評価の方法については各業種を通じて一律に一本の原則を以て再評価せしめる事は適當でない。

再評価の目的は固定資産の現在に於ける実際の価値を反映せしめることにあるのであるから、企業委員会に大幅の権限をもたせ、各業種の実情に応じたる評価方法を取り得るものとなすべきである。

その他、資産再評価に関していくつもの要望がなされている。個別の産業の特殊事情にもとづいたものもかなり多い。二四年度補正予算以前の段階、つまり「シャープ勧告」実施に当たった時の国会審議がはじまる以前の要望の中には、資産再評価を「強制」でなく「任意」にすべきだという明確な意志表示はない。ただ繰り返し主張されている画一的な方法によらず、個々の事情を勘案してという要望の中に、「任意」の実施の萌芽的形態を見出せる。

#### 四 間接税改正への要望

国税関係で間接税改正へ要望がよせられたのは、主として取引高税、織物消費税、酒税、物品税の四つであった。

「勧告」によると、取引高税はある条件のもとでのみその廃止が勧告されている。従来の経過からも明らかのように、日本側はその廃止を強く望んでおり、「取引高税は明年度予算六四六〇億円以内の場合、これを廃止することを

勧告しているが、本税が悪税たるの本質に鑑み、万難を排してこれが廃止を断行すること。<sup>(14)</sup>」（日本商工会議所）と、「ある条件の下」ではなく、「万難を排して」廃止せよという要求に変わっている。

取引高税と異なり、無条件に廃止が勧告されたのが織物消費税であった。廃止の時期は二五年度当初とされていたが、織物産業の特殊事情を勘案して絹、レーヨンの課税率を、廃止に先立ってできるだけすみやかに二四年九月一日に遡及して、一〇％軽減することが付け加えられていた。このときでいていた要望は、「勧告」の線をおおむね支持するものであった。具体的には税率引下げに加えて、「織物消費税一割引下げを可及的速かに実施すること。<sup>(15)</sup>」（京都商工会議所）という要求もあった。

酒税は、税率の引上げが勧告されていた。この増税に対し当然のごとく、一つの強い反発があった。それは「税率の引上げは密造酒の氾濫を再現することは必然であり、この際税率の引上げは取止め、むしろ芋焼酎等の造石によって増収をはかること」<sup>(16)</sup>（日本商工会議所）のように、密造酒に関するものであった。

このような反対以外に、酒税増徴についての反論はあまりなく、所得税、法人税あるいは取引高税等の減税・廃止の強い要望のかげにかくされた感じがする。

物品税は、「勧告」において手直し程度の税制改正と減税が示されていただけである。つまり従価税率の甲・乙類のみの税率引下げで、他の従価税率及び従量税は現状の据置きであった。使節団がこの程度の改正しか勧告できなかったのは、ひとえに十分に検討するだけの時間がなかったためである。このような経緯を背景に、物品税に対する要望はその課税品目、課税分類、税率などに根本的な再検討を加えることに集中している。たとえば、次のとき意見が一般的なものであった。<sup>(17)</sup>



最近インフレ収束の見透しもつき、一部物品の著しい生産回復による需給関係の変化、更に最近の有効需要の減退に伴う市場価格の低落などに鑑み、根本的に課税品目の整理、税率の改正をはかること。

要すれば税率は最高の甲類を五〇％とし、最低の丁戊類は一〇％程度とすること。

## 五 預金利子に対する課税及び証券の登録制度

「シャアップ勧告」の中で、当時日本の産業界の猛烈な拒否反応を生じさせたのが、預金利子に対する課税及び無記名証券の登録に関するものであった。「勧告」の最大のねらいは、所得税を税制の中心にすえ総合課税方式を採用することにあつた。したがって源泉選択制度を当時とっていた銀行預金利子の特例は認められず、またかねてより金融界が強く主張していた源泉課税一本にしぼる方法も徹底的に排撃された。これに対し、金融界が大きな不満を抱き、資本蓄積を大義名分に、日本政府へ強い働きかけを行なったのは当然である。理由は簡単である。一つは、将来は別としても現在なお間接金融方式が主力で、資本蓄積のために預貯金はきわめて重要であること、したがって、第二の理由として銀行預金に対する源泉選択制度、無記名預金制度は不可欠な措置であること、の二点である。

この要望を強く打ち出しているのが、いうまでもなく全国銀行協会連合会である。<sup>(18)</sup>

(イ) 銀行預金という形態が課税上容易であるとの理由によって、他の退職容易なる資産乃至所得と課税上不均衡を生じないように十分考慮せられたいこと。

(ロ) 無記名定期預金廃止は無記名証券の登録制度実施と共に当分延期する様是非共措置されたいこと。

(ハ) 税務当局の銀行書類の検査、銀行よりの報告等は預金者の心理を無用に刺戟しないよう慎重を期せられたいこと。

特に勧告は申告主義を採っているのであるから、銀行の税務当局への報告は従来の「支払調書」を廃止し、特定の場合税務当局の要求に基づき報告することとするのが適当であると考えられる。

(ニ) 貯蓄組合預金は零細貯蓄でもあり、郵便貯金との振合上現行のままとされたいこと。

この要望の(ロ)にも書かれているように、もう一つ問題になったのは無記名証券の禁止である。理由も先の預金利子に対する課税のケースとまったく同じで、資本蓄積にとって弊害になるというものである。代表的な意見は次の日本産業協議会のもので、これとはほぼ同じ内容をもつものとして証券業協会のものがある。<sup>(19)</sup>

無記名証券の禁止は資金吸収に弊害があること

無記名証券中、シャアップ勧告案は社債、興銀債の点にふれていないものとも解されるが、社債はその本質を異にし、アメリカでも無記名制が行われ、その流通の円滑をはかっている。社債の償還時に課税すればよいので脱税防止のため記名式にする必要はない。

- (1) 経済同友会「シャアップ税制勧告実施についての要望——専ら法人に関する部面について——」(二四年一〇月二二日)(大蔵省資料D〇〇〇—二一—七)。
- (2) 京都商工会議所「税制改正に関する意見書」(二四年一〇月一〇日)(同前)。
- (3) 名古屋商工会議所「要望書」(同前)。
- (4) 日本商工会議所「税制改正に関する意見書」(同前)。
- (5) 九州経済復興協議会「シャアップ税制改正勧告に関する陳情書」(同前)。
- (6) 名古屋商工会議所「要望書」(同前)。
- (7) 同前。

- (8) 前掲京都商工会議所「意見書」(同前)。
- (9) 前掲九州経済復興協議会「陳情書」(同前)。
- (10) 経済団体連合会「税制改正に関する要望意見」(二五年二月二三日)、『経済資料』No.五四)。
- (11) 前掲日本商工会議所「意見書」(大蔵省資料D〇〇〇—二一七)。
- (12) 前掲経済同友会「要望」(同前)。
- (13) 関西経済連合会「税制改革に関する意見書」(二四年一〇月五日)(同前)。
- (14) 前掲日本商工会議所「意見書」(同前)。
- (15) 前掲京都商工会議所「意見書」(同前)。
- (16) 前掲日本商工会議所「意見書」(同前)。
- (17) 前掲京都商工会議所「意見書」(同前)。
- (18) 全国銀行協会連合会「シャープ勧告に基づく税制改正に対する要望意見」(二四年一〇月二四日)(同前)。
- (19) 日本産業協議会「税制に関する要望調査」(二五年二月)及び証券業協会「シャープ勧告に対する意見書」(二四年一〇月)、『経済資料』No.五四)。

## 第二節 「勧告」実施の基本方針

### 一 一五カ月予算の構想

「シャープ勧告」の実施は、二四年度補正予算の段階からはじまった。ただし、この二四年度補正予算に関連しての税制改正は、二五年度の当初予算のそれと一体となって実施されるべき性格のものと考えられていた。ここに二五年一月から二六年三月までの一五カ月間を一つの期間としてみる一五カ月予算の構想が登場してくる。

このように二四年度補正予算と二五年度予算を、いわゆる一五カ月予算で行なうことはドッジ Joseph M. Dodge によって提唱されたようである。再来日後、マッカーサー Douglas MacArthur にあてた次のメモに、一五カ月予算の考えの重要性がはっきりと言明されている。<sup>(1)</sup>

四九年度補正予算ならびに五〇年度当初予算が準備される諸条件のまとめを提出するに当たって、これらの予算が一九五〇年一月一日から始まる一五ヵ月間についての財政計画を提出するよう意図されていることに注目すべきである。

さてこの一五カ月予算の構想を背景に、「勧告」を実施する具体的なステップは、大蔵省がESS (Economic and Scientific Section) に二つの予算案、つまり二四年度補正予算案と二五年度予算案を提出することからはじまっている。

この二つの予算案の内容は、二四年九月三日付で、マーカット William F. Marquat に送った池田勇人蔵相の手紙をみるとよくわかる。<sup>(2)</sup>これは閣議の承認をえた二四年度補正予算及び二五年度予算の編成方針に関する草稿を、司令部へ伝えたものである。重要な項目は、八つある。当面の経済運営に対する姿勢は、次の第一、第二の項目に示されている。

- (1) インフレは抑えられているが、その再熱を妨ぐために最大限の用心が、依然として必要である。
- (2) それゆえ、一九五〇—五一年度はドッジ安定政策の第二年目になるだろう。国家財政の運営は、あきらかにドッジ安定政策にもられた基本原則から逸脱することが許されない。

第三から第七項目までは、政府支出の重点施策について述べたもので、災害復旧、教育、地方財政に関する諸経費が取り上げられている。

この池田書簡の中で、とりわけ重要なのが第八番目の税制改正に関する叙述である。書簡全体の中で、半分ほどのスペースをさいている。まず「勧告」との関係を、次のように訴えている。<sup>(3)</sup>

税制改正は、シャープ勧告で設定された基本原則に従って行なわれる。もし大蔵省が支出削減の結果、シャープ勧告で想定された以上に減税をする余裕があるなら、一層の減税はシャープ博士が勧告している原則と一致している。シャープ博士との一連の会合で、彼は支出が自分の見積りを下まわった場合、一層の減税について「ドアは開放されている」と述べている。

これは日本政府の「シャープ勧告」の一つの解釈として興味ぶかい。そしてさらに、

アメリカ政府が日本に対して送ってくれる巨額な援助にもかかわらず、現在減税が実施されるべきだと信じる。

として、その理由に次の四点をあげている。

- (1) 大蔵省は、債務償還にかなりの額をあてた後、減税の余裕があると考える。
- (2) 現在の苛酷な高い課税は、外資導入の障害である。
- (3) 合理的な税制は、納税者の納税モラルを高めかつ納税義務の受諾をうながす。経済再建がすべての人々の最善をつくすべき任務である限り、税制は労働意欲をむやみに喪失させず、また納税者間で大きな不公平を惹起させることなしに、最大限の税收をあげるものでなければならない。
- (4) 減税の提案は、おこりうる公務員の賃上げ要求、ひいては民間の賃上げ要求に対処するねらいをもっている。この池田書簡から、「勧告」の実施にあたって相当大幅な減税を実現したいという執念を感じとることができる。

## 二 ドッジとの交渉

「シャープ勧告」の実施には、ドッジがまた絡んでいた。事実一〇月末に再来日、予算編成の作業に関与したが、それ以前から大蔵省及び司令部のESS双方ともにドッジの意向を気にしていた。たとえば、ドッジ宛宮沢喜一大蔵大臣秘書官の書簡は、大蔵省の予算案についてのドッジの見解を求めたものである。この手紙のおわりに、次のこと(4)き一文がある。

基礎的なデータがないので、この草案について貴方がコメントするのは不可能かもしれない。またこの時点で、貴方にコメントを求めるのは賢明でないかもしれない。しかしもし関心があるなら、厳密に個人的な見解で、予算を一層研究するに当たってわれわれを指導してもらえれば幸いである。



さて補正予算の編成に当たって、アメリカ側はどのような税制改正を考えていたのであろうか。「シャウプ勧告」<sup>(5)</sup>との関連で、モス Harold Moss の念頭にあったのは次の三つの減税措置である。

- (1) 一九五〇年一月一日からの所得税の源泉税率の引下げ。
- (2) 一九四九年一〇月一日から、「勤労所得控除」年当り一五％を申告所得納税者にみとめる。この目的は、現存する勤労者と申告納税者間の二五％の課税上の差別を、一〇％に縮小することにある。
- (3) 一九五〇年四月一日からの全廃の準備として、織物消費税の税率をできるだけ早く大幅に削減、またできるだけ早く酒税の税率の若干の増加。

これらの三項目のうち、ESSは(2)項を除いては二四年度補正予算案の中に盛り込んでいた。除外された(2)項は、シャウプ使節団によって勧告されていたものであるが、あとで指摘するように、アメリカ側の取引高税を三カ月繰り上げて撤廃する構想にとって代わられていた。その大きな理由は、取引高税の一月一日からの廃止は生計費の高騰をふせぐという点にあった。

以上の税制改正案のほかに、「勧告」のスケジュールより三カ月早めて物品税の税率を軽く引き下げることが、アメリカ側の補正予算案で考えられていた。かくして年度内の税制改正に関しては、「勧告」に比較的忠実であったといえよう。この点は、モスがドッジに提出した報告書の最後の個所で「それゆえ、われわれは年度内の税制改正に関して、シャウプ博士の勧告から本質的に逸脱しているとは思わない」と述べたところでもうかがえる。

二四年一〇月三〇日、ドッジが二五年度予算編成の助言及び経済の一般問題の検討のため、再び来日した。来日直後、一月一日に大蔵省、三日にESSの予算・課税の担当者と会談、二四年度補正予算と二五年度予算の検討にの

りだした。その後の大蔵省との折衝の一連のメモが、「ドッジ・ペーパー」(デトロイト市立図書館所蔵のドッジ寄贈資料)に収録されている。

この来日直後の折衝をうけて、一月四日に、ドッジは池田蔵相をはじめ渡辺武、宮沢喜一両名をまじえて会談をもっている。このときの議論の大筋を以下、要約しておこう。会談の主たるテーマは、すでに日米双方から提出されている補正予算案を検討することであった。まずドッジは、全体の印象をこう述べている。<sup>(7)</sup>

現在、特別国会が開催されており、そこで貴方はこの補正予算と、会計年度の残り四半期について一月一日から実施したいある税制改正その他の調整を、提出したいとしている。一九五〇—五一年予算の性格は、これら双方と非常に明確に結びついてい

る。換言すると、われわれが関心をもたねばならぬのは、一五カ月を統合したプログラムである。減税提案は、補正予算のみでなく、補正予算と一九五〇—五一年予算にいかに関係し、有効に対処するかによって決まるものである。実際にここで議論されている減税は、補正予算と一九五〇—五一年予算双方の問題の解決を考えることである。

この会談でドッジが繰り返し主張したことは、二四年度補正予算のみを単独に切り離して国会で審議するなということであった。右の引用文から、この点に関連しドッジの一五カ月予算の強い主張を知ることができる。

会談の主要なトピックスは、次の三つであった。

- (1) 一月一日から実施の減税
- (2) 米価及びボーナスの決定
- (3) CMMCの分散化と結びついた貨物料金値上げ

この中でとりわけ重要なのが(1)の年度内減税の問題であった。この年度内減税は、ドッジによれば二五年度予算編

表 13-1 昭和24年度税収見込

(単位：10億円)

| 税 目     | 当初予算  | 税制改正の<br>ない10月28日<br>の税収見込み | 補正予算<br>の税収<br>増減 | 当初及び<br>補正合計   |
|---------|-------|-----------------------------|-------------------|----------------|
| (1)     | (2)   | (3)                         | (4)               | (3)+(4)<br>(5) |
| 所得税     | 120.2 | 135.3                       | (→) 3.5           | 131.8          |
| 源泉徴収税   | 190.0 | 175.0                       | 0                 | 175.0          |
| 小計      | 310.2 | 310.3                       | (→) 3.5           | 306.8          |
| 法人税     | 27.3  | 51.4                        | 0                 | 51.4           |
| 取引高税    | 45.1  | 40.9                        | (→) 11.5          | 29.4           |
| 酒税      | 65.0  | 76.4                        | 2.1               | 78.5           |
| 物品税     | 27.0  | 22.7                        | (→) 1.2           | 21.5           |
| 消費税     | 17.3  | 15.4                        | (→) 2.4           | 13.0           |
| 相続・贈与税  | 2.1   | 4.1                         | 0                 | 4.1            |
| 有価証券移転税 | 0.8   | 1.3                         | 0                 | 1.3            |
| 通行税     | 5.8   | 5.2                         | 0                 | 5.2            |
| 揮発油税    | 4.1   | 3.7                         | 0                 | 3.7            |
| 清涼飲料税   | 2.1   | 1.8                         | 0                 | 1.8            |
| その他     | 7.8   | 7.8                         | 0                 | 7.8            |
| 合 計     | 514.7 | 541.1                       | (→) 16.0          | 525.1          |

(注) (4)(5)の合計額は(→)5億円違うが、原表のまま転記した。  
出所：H. Moss, Memorandum for Mr. Dodge; Subject, Supplementary Budget Tax Changes, November 3, 1949  
(「ドッジ・ペーパー」大蔵省資料 Z 711-7)。

五年度歳入見積りに着手している。関心はこの二五年度の方にある。だが、二四年度内の税収見込、つまり補正予算に関連する財源の検討も行なわれていたようである。モスがドッジに送った「報告書」(一九四九年一〇月三十一日付)の中に、二四年度中の税収の見積りが示されている。<sup>(8)</sup>一〇月二〇日現在の数値で、徴収率は予算で見積もった目標の四一％に達し、前年同月の状況の三〇％とくらべると、一％も高いものであった。この結果、税制をそのままにしておく

「シャープ勧告」を具体的な税制に移しかえることは、当然税収の増減を伴うことになる。そこで二四年度内にどの程度の税収が期待でき、かつ増減税をどう見込むかが大きな課題であった。

ESSの内国歳入課 Internal Revenue Division では、「シャープ勧告」の「概要」が発表になった八月末から二

成と一体とならねばならない。かくして二五年度予算の基本的な性格が明確化されるのが、この減税実施の前提であった。この点、再度一五カ月予算の構想を繰り返すことになる。

われわれは、一九五〇—五一年予算に同意せぬかぎり、特別国会での減税に同意できないのははっきりとしている。もし、補正予算とある減税に同意し、一九五〇—五一年予算について基本的な意見の一致をみないなら、それは一九五〇—五一年予算を、遅れ、障害などを伴ったはるかに困難な問題にするだけである。そこで補正予算それ自体の議論に入る前に、真の問題はいかにして補正予算、減税、それに一九五〇—五一年予算を、特別国会開催中ならびに二月一日よりはじまる通常国会に先立って、まとめて取り扱うかにある。

そして最後にこうしめくくっている。

要約すると、われわれは補正予算にのみ減税を関連づけられない、ということである。基本的に必要なこととして基本的なねらいは、われわれが同意できるような減税を実施できるような形で、本年度及び明年度を終了することにある。

この会談でドッジは日本側の提案と比較したアメリカ側の二四年度補正予算の歳入・歳出見積りを池田蔵相に手わたしている。ただこの数字は司令部の責任部局で完全に検討がすむまで、日本政府の内部であるいは報道陣に対して配布しないこと、検討しないこととの条件がつけ加えられていた。このESSの提案は、司令部内部で固められていないことが指摘され、池田蔵相は日本政府案との相違を、個人的にモス(政府収入について)とリード Eugene M. Reed (政府支出について)にたずねるように指示された。

### 三 二四年度内の税収見込



表 13-2 昭和24年度補正予算に関する税収見込  
(単位：百万円)

| 税 目           | 現行法による税収見込み  |              | 減 税          |              |
|---------------|--------------|--------------|--------------|--------------|
|               | 内国歳入課<br>(1) | 大 蔵 省<br>(2) | 内国歳入課<br>(3) | 大 蔵 省<br>(4) |
| 所 得 税         | 135,293      | 135,152      | 4,000        | 6,651        |
| 源 泉 告 白 税     | 175,000      | 171,186      |              |              |
| 小 計           | 310,293      | 306,338      | ?            | ?            |
| 法 人 税         | 51,367       | 52,112       | 0            | 0            |
| 相 続・贈 与 税     | 4,155        | 3,917        | 0            | 0            |
| 酒 税           | 76,419       | 76,760       | 0            | 0            |
| 清 涼 飲 料 税     | 1,863        | 1,944        | 0            | 29           |
| 砂 糖 消 費 税     | 500          | 985          | 0            | 0            |
| 織 物 消 費 税     | 15,401       | 14,597       | 2,400        | 1,607        |
| 揮 発 油 税       | 3,687        | 3,687        | 0            | 0            |
| 物 品 税         | 22,671       | 23,670       | 1,200        | 2,459        |
| 取 引 高 税       | 40,877       | 41,100       | 11,500       | 9,256        |
| 有 価 証 券 移 転 税 | 1,269        | 982          | 0            | 0            |
| 通 行 税         | 5,220        | 4,350        | 0            | 0            |
| 印 紙 税         | 7,338        | 9,601        | 0            | 0            |
| 其 他 の 入 税     |              | 960          | 0            | 0            |
| 合 計           | 541,060      | 541,003      | 19,100       | 20,202       |

出所：Ministry of Finance, On the matters relating to taxes affected by the Supplemental Budget, November 9, 1949  
(「ドッジ・ペーパー」大蔵省資料 Z 711-7).

蔵省の税収見込を、ESSの内国歳入課のそれと(表13-1とは減税規模は異なる)と比較して示したものである。(1)の内国歳入課の見込は、表13-1の(3)「一〇月二八日付の税収見積り」の数値とまったく同じである。現行法による税収見込に関しては、表13-2の(1)、(2)で明らかになる。大蔵省の見込では五四一〇億円、これから当初予算の税収五四七億円を差し引いた二六四億円が二四年度内の自然増収ということになる。

このようなESSの補正予算に関する税収見込と同じ時期に、大蔵省も同じ作業をしている。(10) 表13-2は、この大蔵省の税収見込を、ESSの内国歳入課のそれと(表13-1とは減税規模は異なる)と比較して示したものである。(1)の内国歳入課の見込は、表13-1の(3)「一〇月二八日付の税収見積り」の数値とまったく同じである。現行法による税収見込に関しては、表13-2の(1)、(2)で明らかになる。大蔵省の見込では五四一〇億円、これから当初予算の税収五四七億円を差し引いた二六四億円が二四年度内の自然増収ということになる。

と約二七〇億円の年度内の自然増収が見込めるとしている。この増収はもちろん、ネットの数字で申告所得税の減収分一五〇億円を相殺したものである。ということは、源泉所得税、法人税、酒税、その他種々な租税で四二〇億円の増収が見込まれていたことになる。

この数値は、暫定的な概算で、その後改訂が行なわれている。

表13-1は、ドッジの要求によってモスが作成した補正予算の税収見積りである。二四年度当初予算のまま税制改正がないものとする、一〇月二八日の段階で二六四億円(3-3)の年度内の自然増収が見込めることになる。また補正予算での税制改正によるネットの減税は一六〇億円で、この額を(3)欄から差し引いた五二五・一億円が二五年度補正後予算の税収見込となっている。

年度内の自然増収二六四億円は、(2)欄と(3)欄の比較から明らかのように、増減収の相殺された結果である。

増収になった租税——源泉所得税、法人税、酒税、相続・贈与税、有価証券移転税。

減収になった租税——申告所得税、取引高税、織物消費税、物品税、その他。

最も減少の大きかったのは申告所得税で、一五〇億円も当初予算から落ち込むと見込まれている。この原因をモスは次のように説明している。

この減収は主として、徴税の「割当て・目標」がなくなり、かつ軍政府の監視が急減したことから発生している(ここでの追加的な要因は、所得税の減税に関するシャープ勧告の先の公表による心理的效果である)。

(4)欄の算定に当たって、具体的に採用された一六〇億円の増減税は二五年一月一日からの実施が企図されたものである。最大の減税規模になるのは廃止される取引高税であり、源泉所得税は「シャープ勧告」どおりの税率削減によ

内国歳入課と大蔵省の税収見込の差異は、補正予算での減税規模にある。内国歳入課の減税案自体、十一月三日付の表13-1とその後の十一月九日段階とは異なっている。つまり後者において、源泉所得税の減税が五億円増加、二億円の酒税増加がとりやめになっている。全体としては、大蔵省の減税規模は二〇二億円で修正後の内国歳入課のその一九一億円より一〇億円は多くなっている。とくに両者の試算で乖離の目立つのは、源泉所得税のケースである。大蔵省の算定方法は、「勧告」が実施に移されたケース（若干の修正を加えて）で発生すると考えられる七三・九億円に九〇％を乗じた六六・五億円である。表13-2の所得税の？の意味は、申告所得税の減税がまだ未確定であるということの意味しているものと思われる。

- (1) Joseph M. Dodge, Memorandum to General MacArthur; Subject, FY 49 Supplemental and FY 50 Regular Budgets, November 12, 1949 (「ヒッシン・ユーバー」大蔵省資料Z七一一七)。
- (2) Hayato Ikeda, Letter to W. F. Marquat, September 30, 1949 (「ヒッシン・ユーバー」大蔵省資料Z七一一八)。
- (3) *Ibid.*
- (4) Kiichi Miyazawa, Letter to J. M. Dodge, October 3, 1949 (同前)。
- (5) Harold Moss, Memorandum for Dodge; Subject, Supplementary Budget Tax Changes, November 3, 1949 (「ヒッシン・ユーバー」大蔵省資料Z七一一七)。
- (6) *Ibid.*
- (7) J. M. Dodge, Report of Meeting of Dodge with Ikeda, Watanabe and Miyazawa, November 4, 1949 (「ヒッシン・ユーバー」大蔵省資料Z七一一七)。
- (8) H. Moss, Memo for Dodge; Subject, Tax Progress Report, October 31, 1949 (同前)。
- (9) H. Moss, Memorandum for Dodge; Subject, Supplementary Budget Tax Changes, November 3, 1949 (同前)。

- (10) Ministry of Finance, On the Matters relating to Taxes Affected by the Supplemental Budget, November 9, 1949 (同前)。

### 第三節 税制改正の成立過程

#### 一 税制改正の日米間の争点

第六回の臨時国会は、二四年一月一日から二月三日まで開催された。「シャープ勧告」にもとづく税制改正が具体的に審議されたのは、この国会からである。つまり二四年度補正予算との関連で、いくつかの面でシャープ税制の具体化がはかられた。

この段階での税制改正問題の焦点は、申告所得税と取引高税の取扱いにあった。特にこの点に関し、日米間で大きくいちがいがある。この間の折衝の過程、ならびに補正予算に関連する税制改正案の作成過程は、アメリカ側の保存した資料でかなり詳細に知ることができる。以下、このような資料にもとづいてこの時点での税制改正の方向を探ることにする。

一月五日付のESSの内国歳入課の“Weekly Tax Report”に、モスがESSの補正予算提案を税制についてまとめている。<sup>(1)</sup>重要な提案は、次の二点である。

- (1) 「シャープ勧告」は、一〇月一日から申告所得税の納税者に“勤労所得控除”を認め、年度内に約5%、一一六億円の減税を提案している。しかしESS提案は、(2)との関連でこの申告所得税の減税を実施に移さない。

- (2) 「シャープ勧告」では、一九五〇年四月一日から取引高税を廃止することとしている。しかし、ESS補正予算案は、この廃止を一月一日に早める。この三カ月の繰上げによって、一〇〇億円の税収減になり、申告所得税の減税分にはば見合う。

なぜESSは、このような申告所得税の減税を断念しその代わりに取引高税廃止の繰上げを提案したのであろうか。理由は二つある。その一つは、一月一日に実施が勧告されている貨物料金及び米価引上げを、取引高税の廃止で部分的に相殺しようとしたことである。この物価上昇に対する相殺の効果は、申告所得税の5%の減税より取引高税の廃止の方がより大きい。第二の理由は、財源上の制約から申告所得税と取引高税の両方を年度内に減税はできないということである。

内国歳入課は、二四年度補正予算に関するこのESS提案を池田蔵相に示したあと、大蔵省とすぐに議論を始めている。この間の事情は、一月五日付の先のモスのメモによれば次のようなものであった。

大蔵省は、申告所得税の減税をやめ取引高税の廃止を早くするという考えに反対であった。その理由は、主として政治的なもので、農夫及び事業者はシャープ報告の内容を知っており、本年度中に所得税率が引き下げられるのを計算済みであるというものである。そこで日本政府は、申告所得税の減税の方を選好するという態度であった。内国歳入課の方も、純粋に課税上の理由からは、この見解に同意していた。しかし前述のように経済安定の見地から、取引高税の廃止の方がはるかに当を得たものであるとしている。一月一日の物価上昇は、取引高税の廃止がなければ申告所得税5%の減税の効果を一掃してしまうというものであった。

その後の日本側の出方として、モスは次のとき予想をしている。日本政府は、申告所得税と取引高税の両方の減



税を希望してくるであろうし、申告所得税の減税財源は、歳出項目の削減（輸入食料品の代金）で相殺されるとするであろう、というものであった。

この一月五日付の内国歳入課の二四年度補正予算に関するモスのメモについて、ドッジから早速コメントがなされて<sup>(2)</sup>いる。その内容は、六項目に分けられているが、主として強調しているのは、

- (1) 取引高税の廃止をより優先すべきである
- (2) 勤労所得控除を適用するという形での申告所得税の減税を、年度内にすべきでないの二点であった。

この指摘から明らかなように、ドッジは当然のこと内国歳入課の立場を支持している。その理由は次のようなものであった。<sup>(3)</sup>

取引高税廃止を未決のままにしておくことは（少なくとも四月一日まではそのままであると期待されている）、かなりの収入の損失となると思われる。一二月の通常国会で租税の廃止は四月一日であるという法律が通過すると、その間四カ月にわたって徴収上かなりの損失が生じることは確実である。取引高税は不人気であるのみならず、その廃止が拒否されたこの春、それは最も重要な政治問題であった。このような状況の下で、取引高税廃止の要求は日本側にとっても優先されるべきもののようと思われる。

第二の勤労所得控除を申告所得税にみとめてそれを減税する措置は、「勧告」で一〇月一日から実施すべきであるとされていた。この措置について、内国歳入課はさきにも指摘したと同じような二つの理由をあげ反対し、一月一日に延期することが提案されていた。その二つの理由とは、

- (1) 予定されている支出計画及び取引高税の廃止を考えると、減税の財源がない
- (2) 申告所得税の徴収実績は、源泉所得税にくらべるとはるかに悪い。つまり申告納税者の負担は、実際の納税ベースでみて重くないである。

ドッジの意見は、このような内国歳入課の立場を一層すめ、日本側にとってはきびしいものであった。つまりコメントの最後に結論として、「このような事情は、本年度の残りの期間で申告所得税の減税に同意できないという結論を導くように思われる」としている。<sup>(4)</sup>

その後二四年一月一〇日に、モスと大蔵省の主税局のスタッフが会談している。トピックスは、二四年度補正予算の収入見積りに関するものであった。この内容も、モスからドッジに送られたメモによって詳しく知ることができる。<sup>(5)</sup>

このとき日米双方に三つの点のくいちがいがあった、とメモに示されている。つまり、

- (1) 源泉税率表
- (2) 酒税の増税
- (3) 申告納税者の減税

具体的な問題の争点は次のようなものであった。まず第一の源泉税率表は、勤労所得控除をどのような水準に定めるかの意見のくいちがいの問題であった。二五年一―三月の間に実施される暫定的な源泉税率表は、「シャープ勧告」にある勤労所得控除の二五％から一〇％への引下げに基礎をおいている。問題は池田蔵相が、一〇％でなく一五％に

とどめたいとしていることに発生していた。その理由は、「勧告」に対する政治家及び労働者グループの批判をやわらげるためとされている。この勤労所得控除の引下げを一〇%から一五%にとどめると、年度内に一八億円の収入減になると当時主税局は試算している。モスが重視したのは、年度内のこの一八億円の減税ではない。一〇%と一五%の所得控除では二五年度予算に一二〇億円もの差額を生じ、前年度の補正予算の段階でこの減税規模にコミットせねばならないということにあった。

第二の問題は、酒税引上げであった。シャウプはできるだけ早い時期に、酒税の税率引上げを行なうことを勧告していた。しかし、大蔵省は通常国会までこの増税の議論を引き延ばしたがっていた。これに対し内国歳入課は、あくまでそれに先立つ臨時国会で審議すべきで、必要ならば通常国会で二五年度の酒生産高に関するより詳しい情報をえて、税率引上げを調整すればよいとの立場をとっていた。数量的には、年度内に税率を引き上げても一八億円の増収にすぎなかった。しかしこの問題を、日本側は極力もちだしたくなかったのは当然である。

補正予算の税制改正案に関する第三の問題点は、申告納税者の減税であった。このとき池田蔵相は、申告所得者のために納税者一人当たり六二五〇円の上限において二・五%の勤労所得控除を要求していた。後述のように、この二・五%は一〇月一日までに三カ月、勤労所得控除の実施を早めるためにでてきた数字で、一〇%の四分の一に当たる。モスは、この要求は続くだろうと観察している。この減税財源は年度内で五一億円と見込まれていた。この問題について、モスは賛否の推移をドッジには明確に示していない。

## 二 ドッジの見解

再来日後の精力的な活動を通じて、ドッジの二四年度補正予算についての税収見積り及び税制改正の方向は、しだいに固められていった。十一月一二日付のマッカーサーに提出したメモ<sup>(6)</sup>の中で、ドッジは具体的に自分の見解を整理している。

まず臨時国会（第六国会）の開催中に、明年一月一日より実施されるよう提案される税制改正は、次のようなものであった。

- (1) 増税措置 酒税の一八億円の増収
- (2) 減税措置 取引高税及び織物消費税の廃止、物品税の税率軽減、賃金稼得者に対する源泉所得税率の引下げによる合計二〇〇億円の減税

この二〇〇億円の減税は、(1)の酒税一八億円の増税によって一部相殺されることになる。

このときドッジによって指摘された問題は、大蔵省と内国歳入課で議論されていた勤労所得控除を申告所得税に適用し、しかもそれを一〇月一日から実施すべきか否かということであった。大蔵省は一月一日実施を主張する内国歳入課の案よりも、上限六二五〇円を設けてこれを三カ月繰り上げることを主張していたが、この勤労所得控除二・五%（年間一〇%の三カ月分）の引上げによって、五一億円の減税財源が必要とされていた。かくしてこの申告所得税をみるとめるとすると、二四年度内の減税は先の(2)の二〇〇億円と合計して、二五一億円の規模となる。



ここでドッジは、この減税についてきびしい条件、すなわち「臨時国会で制度化されるよう提案されるこれらすべての減税（ただちに廃止されるものを除いて）は、四九年度末（一九五〇年三月三十一日）に期限切れになる法律によってのおのずから制約されるものである」<sup>(7)</sup>をつけ加えている。ドッジの条件から示唆される点は、年度内の減税はあくまで「暫定的」(temporal)なもので一時的な手直しにすぎないということである。これは同時に、その減税を小規模にとどめ、四月一日から実施される二五年度税制のもとで算定される減税額を超えてはならないという条件も含んでいた。また予定されている取引高税及び織物消費税の廃止は、二五年度予算に関する限り影響を与えないとドッジは言及している。つまり二五年度予算で約四四五〇億円の税収が新税制で見込まれ、かつ完全に徴収されるなら、二税の廃止は問題ないというものであった。

問題は前述したごとく、申告所得税の一〇月一日からの減税実施にあった。ドッジは、この実施の反対論、賛成論を次のようにまとめている。

反対の根拠——申告納税者を源泉納税者にくらべて優遇しすぎる。源泉納税者は経常的に租税を支払っており、かつ一月一日から税率引下げの恩恵によくするにすぎない。

賛成の根拠——すでに十分に宣伝のいきとどいている「シャープ勧告」を忠実に実行することになり、また納税協力を与え、完全な徴収に役立つ。

このように二つの根拠を整理したあとで、ドッジは「この減税が認められかつ現在の見積り以上に税収の落込みが大きいなら、臨時費についての予備はほとんどない」<sup>(8)</sup>と指摘している。

結局ドッジは、この問題に関し通常国会の審議で一月一日からつまり暦年に従って実施すべきだとの判断を示して

いる。

一〇月一日から「勧告」のとおり減税を実施すべきか否かは、二四年度補正予算の収入見積りに微妙に影響している。表13-3は、ドッジの「メモ」に従って当時検討されていた二四年度税収見積りの二つの案をまとめたものである。

表 13-3 ドッジの昭和24年度補正予算税収見積り  
(単位：10億円)

| I. 原 案                                   |      |
|------------------------------------------|------|
| 収 入                                      |      |
| (1) 当初予算を上回る年度内自然増収                      | 26.4 |
| (2) 酒税の増徴                                | 1.8  |
| (3) 計                                    | 28.2 |
| 支 出 (減税財源)                               |      |
| (4) 取引高税と織物消費税の廃止、物品税と源泉所得税の税率引下げ        | 20.0 |
| (5) 申告所得税の減税                             | 5.0  |
| (6) 計                                    | 25.0 |
| 収支バランス (3)-(6)                           | 3.2  |
| II. 修 正 案                                |      |
| 収 入 当初予算を上回る年度内自然増収<br>(上記の(2)と(5)を見込まず) | 21.4 |
| 支 出 (減税分) 上記の(4)のみ                       | 20.0 |
| 収支バランス                                   | 1.4  |
| 追加項目 上記(5)を、他の租税で徴収不可能となったときの予備財源とする。    | 5.0  |

出所：J. M. Dodge, Memorandum to General MacArthur; Subject, FY 49 Supplemental and FY 50 Regular Budgets, Nov. 12, 1949 (「ドッジ・ペーパー」大蔵省資料 Z 711-7).

る。

原案というのは、申告所得税の減税を一〇月一日から認めたものである。この結果、減税総額が二五〇億円と見込まれ、歳入規模二八二億円と比較し、三二億円の余剰を予算上残すことになっていた。

他方、ドッジの修正案というのは、この申告所得税の繰上げ減税を実施しない代わりに、一月一日に予定された酒税の増徴を四月一日まで延期して租税負担を相殺しようという一種の妥協の産物である。酒税増徴の延期の利点として、(1)政治的に歓迎され、(2)四月一日現在に税収

見積りの再調整をしなくてよい、の二つが指摘されている。

この際、申告所得税の減税分五〇億円の取扱いがドッジによって次のように指定されていた<sup>(9)</sup>（傍点引用者）。

大蔵省は圧力グループに対する政治的な利点のため、またシャープ勧告のこの部分を実施しないという批判を避けるため、申告納税者の所得控除をさかのぼって認めるのに好意的であり、かつ内国歳入課も徴税上の納税協力を高めるという考えからそれに同調したが、ついでに、減税に充当される予定の五〇億円の余分の収入見積りを、四九年度中に必要となる税収見積りからおとしておく方が良いと考えられる。

これが修正案にみられる追加項目で、税収不足の予備財源としての役割を与えられている。

一応、減税に対する日本側の努力は、ドッジによってある程度みとめられたようである。二四年一月一日に、ドッジと池田蔵相は会見をしている。このときのメモに、次のような一文がある。文中の「彼」とは池田蔵相をさしている。<sup>(10)</sup>

シャープ使節団によって勧告された以上に追加的な減税が可能になる点まで、歳出削減を見積り税収の増加を達成しようとする力していることは了解したと、彼に伝えられた。ESSのリード氏とモス氏には、シャープ報告書で勧告されている以上の減税はないだろうと通告されていたことが、彼に知らされた。

### 三 税制改正の内容

二四年度補正予算に関連する実際の税制改正の内容は、この時国会に提出された「法律案要綱」に簡潔にまとめら

れている。以下その全文を引用することにしよう。<sup>(11)</sup>

#### 第一 方針

シャープ税制使節団の勧告に基く、税制改正の一環として、国民租税負担の軽減及び適正化に資するため、差し当り、給与所得に対する所得税の源泉徴収について暫定的に軽減を行い、物品税について適当と認められる改正を行うとともに、取引高税及び織物消費税を廃止すること

#### 第二 要領

##### (1) 所得税

所得税の根本的改正については目下検討中であるが、取あえず、昭和二十五年一月一日から同年三月三十一日までの支給に係る給与に対する所得税の源泉徴収については、(1)基礎控除年二四、〇〇〇円（現行年一五、〇〇〇円）(2)扶養控除所得控除年二、〇〇〇円（現行税額控除年一、八〇〇円）(3)勤労控除一〇％、最高二万円（現行二五％、最高三万七千五百円）(4)税率課税所得金額五万円以下二〇％乃至三十万円超五五％（現行二万円以下二〇％乃至五百万円超八五％）を基準として、暫定的に軽減を行う特例を設けること

これがため、給与の金額並びに扶養親族の有無及びその数に応じ、所得税法別表第二（源泉徴収額表）の月額表甲欄又は日額表甲欄に掲げる税額から、一定額を控除した税額によること

##### (2) 帳簿の整備

課税の適正化を図るため、正確な帳簿の記載に基く青色申告書の制度の実施を考慮し、差し当り、その準備的な措置として法人又は事業所等を有する個人の所得の計算に関して備え付ける帳簿についてその記載事項を定めることとし、右の帳簿を備え付ける者は昭和二十五年一月三十一日までに政府に届け出ることとする

##### (3) 物品税

物品税については、課税物品相互間の権衡等を考慮し、必需品的色彩の濃厚な物品及び特に事務用に供せられる物品等に対する課税を廃止することとし、奢侈的性質の比較的に少い物品に対する税率及び余りに高率と認められる税率を相当程度引き下げるとともに、取引の实情に顧みて、納期の調整を図ること

一 靴及び履物、傘類、メリヤス製品、緑茶、海苔、調味料、饅頭食料品、バター、歯磨、洗粉、印材料、計算機、謄写器、タイプライター、事務用品等並びに文房具及び身边用細貨類等の一部を非課税とすること

二 マッチ、紙及びセロファン、板硝子、ミシン、アイロン、運動具、ラジオ聴取機、扇子、紅茶、嗜好飲料、サッカリン、喫煙用具、化粧品及び楽器の一部について税率を引き下げること

三 第一種甲類及び乙類の税率を引き下げるとともに、あらたに従価百分の十の税率を設けること

四 じゅうたん、どん帳、窓飾、ピアノ掛、ふくさ等比較的高級と認められる装飾用及び調度用の繊維製品を課税物品とすること

五 清涼飲料税を物品税に統合して税率を相当程度引き下げること

六 納期を一月延長すること

(4) 織物消費税

織物消費税は、廃止すること

(5) 清涼飲料税

清涼飲料税法を廃止し、税率を相当程度引き下げて物品税法に統合すること

(6) 取引高税

取引高税法は、廃止すること

(7) 施行期日

物品税の改正並びに織物消費税、取引高税及び清涼飲料税の廃止は、昭和二十五年一月一日から、これを行うこと。但し、物品税の納期の改正については、昭和二十五年四月一日から、これを行うこと

「要綱」に盛り込まれている内容は、ほぼ先に示したドッジの修正案の構想と同じであるといえよう。つまり一〇月一日にさかのぼっての申告所得税の減税はなく、その代わりに取引高税が「シャープ勧告」の線より繰り上がって一月一日に実施、さらに池田蔵相の主張していた勤労所得控除一五％も実現せず一〇％まで引き下げられたこと等、注目に値する。

この税制改正は「要綱」の冒頭にも明記されているように、「さしあたり」の改正であり本格的な税制改正案ではなかった。ドッジに押しきられた感のするこの補正予算段階での税制改正を、いずれ日本側のイニシアティブで修正したいとの希望がうかがえよう。この方向は、二四年十一月一七日、衆議院大蔵委員会で池田蔵相が行なった法律案の提案理由説明により一層明瞭に現われている。池田蔵相は、説明の冒頭で次のように述べている。<sup>(12)</sup>

政府は、昭和二十五年を期して、さきに公表を見ましたシャープ税制使節団の勧告の基本原則を尊重し、さらに、これに相当と認められる調整を加えて現下のわが国財政経済の实情に即応した国税及び地方税を通ずる税制の全面的改正を行い、国民の租税負担の軽減合理化をはかる考えであります。この全面的な税制改正案につきましては、目下慎重に検討中ではありますが、今回の補正予算の編成に際しましては、右の税制改正の一環として、国民租税負担の軽減及び適正化に資するため、さしあたり、給与所得に対する所得税の源泉徴収について暫定的に軽減を行い、間接税につきましては、運賃、物価の改訂等の関係を考慮し、昭和二十五年一月を期し、織物消費税及び取引高税を廃止し、物品税について適当と認められる改正を行うとともに、清涼飲料税を物品税に統合することといたしました。

そして実際に税制改正のための法案として、国会に提出されたのは所得税、織物消費税、清涼飲料税、取引高税、



表 13-4 税制改正関係法案成立経過（第六国会）

| 法律名                    | 閣議決定<br>年月日 | 国会提出<br>年月日 | 国会決定<br>年月日 | 公布<br>年月日  | 施行<br>年月日  | 法律<br>番号 |
|------------------------|-------------|-------------|-------------|------------|------------|----------|
| (1)所得税法の臨時特<br>例に関する法律 | 24. 11. 14  | 24. 11. 15  | 24. 12. 2   | 24. 12. 15 | 24. 12. 15 | 269      |
| (2)織物消費税法等を<br>廃止する法律  | 〃           | 〃           | 〃           | 24. 12. 27 | 25. 1. 1   | 285      |
| (3)物品税法の一部を<br>改正する法律  | 〃           | 〃           | 〃           | 〃          | 〃          | 286      |

出所：主税局「シャープ勧告に基づく国税制度の改正報告」（昭和25年7月5日）  
（「シャープ税制使節団提出資料集」25年度，その1）。

表 13-5 昭和24年度租税及び印紙収入予算額

（単位：百万円）

| 税目          | A       | B                   | C(A-B)                          | D            | E(C-D)                | F(A±E)            |
|-------------|---------|---------------------|---------------------------------|--------------|-----------------------|-------------------|
|             | 当初予算    | 現行法に<br>よる収入<br>見込額 | 差<br>自<br>増<br>引<br>然<br>減<br>△ | 税法改正<br>による減 | 予<br>補<br>正<br>算<br>額 | 差<br>24年度<br>予算現額 |
| 所得税 { 源泉徴収分 | 120,202 | 135,152             | 14,950                          | △ 5,666      | 9,284                 | 129,486           |
| 申告納税分       | 190,000 | 170,325             | △ 19,675                        |              | △ 19,675              | 170,325           |
| 計           | 310,202 | 305,477             | △ 4,725                         | △ 5,666      | △ 10,391              | 299,811           |
| 法人税         | 27,271  | 50,060              | 22,789                          |              | 22,789                | 50,060            |
| 相続税         | 2,117   | 3,917               | 1,800                           |              | 1,800                 | 3,917             |
| 酒税          | 65,035  | 75,235              | 10,200                          |              | 10,200                | 75,235            |
| 清涼飲料税       | 2,148   | 1,944               | △ 204                           | △ 107        | △ 311                 | 1,837             |
| 砂糖消費税       | 500     | 776                 | 276                             |              | 276                   | 776               |
| 織物消費税       | 17,313  | 14,597              | △ 2,716                         | △ 2,592      | △ 530                 | 12,005            |
| 揮発油税        | 4,052   | 3,687               | △ 365                           |              | △ 365                 | 3,687             |
| 物品税         | 27,044  | 23,670              | △ 3,274                         | △ 2,331      | △ 5,755               | 21,289            |
| 取引高税        | 45,100  | 41,100              | △ 4,000                         | △ 9,256      | △ 13,256              | 31,844            |
| 有価証券移転税     | 772     | 982                 | 210                             |              | 210                   | 982               |
| 通行税         | 5,801   | 4,350               | △ 1,451                         |              | △ 1,451               | 4,350             |
| 関税及び屯税      | 300     | 300                 | —                               |              | —                     | 300               |
| 印紙収入 { 収入印紙 | 6,745   | 9,305               | 2,560                           |              | 2,560                 | 9,305             |
| 現金収入        | 260     | 296                 | 36                              |              | 36                    | 296               |
| 計           | 7,005   | 9,601               | 2,596                           |              | 2,596                 | 9,601             |
| その他         | —       | 276                 | 276                             |              | 276                   | 276               |
| 合 計         | 514,660 | 535,972             | 21,312                          | △ 20,002     | 1,310                 | 515,970           |

出所：大蔵省主税局『昭和の税制改正』，220-21ページ。

物品税の五税目に関する三法案であった。すべては原案のまま可決をみたが、その成立過程までの日程は表13-4のとおりである。

このような税制改正の結果、二四年度補正予算後の税収見込は、表13-5でまとめられるようになった。表13-1あるいは表13-2で示した数値とは、個々の租税については異なるが、全体としてみるとさほど変更のないものになっている。特に注目されるのは減税額である。源泉所得税について約五七億円、物品税について約二三億円、織物消費税について約二六億円、取引高税について約九三億円、清涼飲料税について約一億円、合計で二〇〇億円が見込まれていた。一方、年度内の自然増収が二二三億円と計算されているから、ここから減税分二〇〇億円を差し引いた一三億円が当初予算に追加されることになる。

- (1) Harold Moss, Memo for General Marquat; Subject, Weekly Tax Report (ESS, IRD), November 5, 1949 (「ペン・ウィークリー」大蔵省資料27-1-17)。
- (2) J. M. Dodge, Further Comment on the Supplemental Budget Tax Issue as Outlined in the Attached Memorandum of 5 November by the Internal Revenue Division, (年月日不明) (同前)。
- (3) Ibid.
- (4) Ibid.
- (5) H. Moss, Memorandum for Mr. Dodge; Subject, Conference with Japanese re: FY 49/50 Tax Proposals, November 10, 1949 (同前)。
- (6) J. M. Dodge, Memorandum to General MacArthur; Subject, FY 49 Supplemental and FY 50 Regular Budgets, November 12, 1949 (同前)。
- (7) Ibid.
- (8) Ibid.

- (9) *Ibid.*
- (10) ESS?, Memorandum of Mr. Dodge's Interview with Mr. Ikeda, [Thursday, 1 December, 1:30 to 4:00 p.m. (「エス・ディー・バー」大蔵省資料Z七一―八)。
- (11) 大蔵省主税局「昭和二四年度補正予算に伴う税制改正に関する法律案要綱」(『昭和の税制改正』昭和二七年、二一八一―九ページ)。
- (12) 「所得税法の臨時特例等に関する法律案外二法律案に対する池田勇人大蔵大臣の提案理由説明」(昭和二四年二月一七日、「第六回国会衆議院大蔵委員会議録第十一号」)。



## 第四章 昭和二五年度予算に関する税制改正

### 第一節 歳入見積りと減税規模

#### 一 二五年度予算の歳入見積り

二四年度補正予算に関する税制改正と平行して、二五年度の方にもいろいろな検討が加えられていた。一五カ月予算の性格からすれば当然のことである。重点は、二四年度内の税制改正より、「シャウプ勧告」の本格的な実施を企図されていた二五年度の税制改正の方に置かれていたといってもよからう。

「シャウプ勧告」をうけて、すぐにESS内部の内国歳入課では独自に二五年度予算の歳入見積りをはじめている。この資料が、二四年度補正予算、二五年度予算の編成に当たって再度来日したドッジに提出されたと思われる。このとき、日米間で予算編成に関して意見が大きく対立していただけに、この議論の基礎になった双方の歳入見積りは重要である。モスは、八月三〇日に「一九五〇—五一年度の歳入見積り」と題するメモを内国歳入課の Research

and Program Branch にわたしている。このメモを検討することにより、アメリカ側が二五年度予算編成及び歳入見積りをどう考えていたかを知ることができる。

まずこの問題に関して、次のとき一文を見出すことができる。<sup>(2)</sup>

シャウプの税制勧告が出されたのだから、この課にとって最も重要なことは、日本政府の一九五〇—五一年予算の編成で具体化される歳入見積りを詳細に積算することである。財政課 Finance Division は、一〇月初旬には予算に関する仕事に着手する予定である。マークット将軍に、一月には予算の主要な概略とその規模の粗案がわたされると伝えられている。財政課は、国のために用意された日本政府の一般会計予算を二月に受取る予定である。

一〇月末に再度来日したドッジは、この二五年度予算に関する税制改正に当然のこと大きな関心をもっていた。

一月五日にESSの担当官を交えて行なわれた池田・ドッジ会談でも、もっぱら二五年度の歳出・歳入の見積りが議論の対象であった。とくに、歳入側及び減税に焦点をしばって、どのような議論がとりかわされたかをみてみよう。<sup>(3)</sup>

一九五〇—五一年予算について、この段階で池田蔵相は日本政府の案として次のようなものを示している。

|     |        |
|-----|--------|
| 歳 出 | 五六五〇億円 |
| 歳 入 | 六一七〇億円 |

ただし、国債償還費五二六億円を含む（このうち、二〇六億円は一九四八—四九年予算の剰余金繰越）

もちろん、歳入六一七〇億円は、「勧告」によるいくつかの税制改正を施したあとの見積りである。この歳入見積りは、「勧告」の中のそれより縮小され、歳出側の削減とあいまって減税の幅をだいぶ大きくしている。この間の事

情を、ドッジのメモは「税制改正に関して、彼（池田蔵相——執筆者）はシャウプ勧告に従うが、しかし歳出削減によって減税の規模をある程度大きくするだろう、と述べている。それは四つの租税、つまり所得税、取引高税、織物消費税及び物品税を含んでいる」と述べている。<sup>(4)</sup>

この四つの租税の減税額を、日本政府は次のように提示している。

|       |       |
|-------|-------|
| 所得税   | 八〇〇億円 |
| 取引高税  | 四五〇億円 |
| 織物消費税 | 一七〇億円 |
| 物品税   | 一〇〇億円 |

これに酒税の増税額二五〇億円が付け加えられ、結局減税の純計は一二七〇億円と見込まれていた。「勧告」にもられた減税案との相違は、所得税が六〇〇億円追加、減税ゼロだった物品税に一〇〇億円をみとめ、これの見返りとして酒税で一〇〇億円を余分に増税したことに表われている。取引高税と織物消費税については、変更が加えられていない。かくして全体として、所得税六〇〇億円が新たに減税として日本側から追加されたことになる。

一般にドッジは、日本側の構想にかなりの不満をもっていた。ドッジの二五年度の税制改正に関する見解は、一月一二日付のマッカーサー宛の「メモ」にはっきりと示されている。<sup>(5)</sup>これによると、二五年度当初予算の歳入見積りは六六一三億円で、このうち税收が約四四四六億円（専売益金一二〇〇億円を除く）であった。

二五年度税制改正に当たって、ドッジが本質的な問題としたのは、勤労所得控除の取扱いであった。日本政府はこれのとき、一月一日現在で勤労所得控除の二五％から一五％への引下げを、恒久的な立法ベースで希望していた。これ

は「勧告」ならびに暫定的に用いられた一〇％を上回るものであった。したがって四月一日以降、勤労所得者の手取の所得をシャアップ使節団によって勧告された以上に増加させることになる。

もし一〇％でなく一五％の所得控除が適用されるなら、この五％の差額は一〇〇〇一億円の税収減になるとドッジは指摘している。この歳入の減少は二五年度予算案の中に含まれていないから、当然それを補填するため歳出削減か他の租税の税率引上げを必要とすることになる。

この二つの選択に当たって、日本政府は歳出削減、それに一致する減税の方を選好していた。つまり二五年度の税収見込も、先にドッジが見込んだ四四四六億円ではなく、四二〇〇億円に近い線にまとめようとしていた。このねらいは明らかに、シャアップによって勧告されたよりもっと大幅な減税を可能にしようとするものであった。

このような日本政府の動きに、ドッジは反対の見解を表明している。<sup>(6)</sup>

これは、一九四九年度補正予算で提案された税制改正を四月一日から一月一日に繰り上げて実施する二〇〇億円の減税のことを完全に見落としている。なんらかの一層の変更は、それに対応する歳出削減を含み、それはすでに当初の要求を多くの面で下回っている五〇年度予算の歳出水準に、さらに一層複雑なものをもちこむことになる。

## 二 減税規模の決定

二五年度の税制改正に当たって、最後には日本側のねばり強い交渉がある程度の成功をおさめたようである。というのは、日米の争点になっていた問題が、かなり日本側の主張をみとめるかたちで実現しているからである。

モスは三月一九日付のドッジ宛の私信の中で、国会審議の状況を書き送りこの問題にふれている。つまり税制改正の審議に関し、「われわれは国税と地方税の両方で、税率引下げについて非常に手ごわい圧力をこうむった。しかしわれわれは一貫して慎重な態度をとり、それは私の貴方との議論に一致するものであった」と書いている。<sup>(7)</sup>

この税制改正のうち、所得税を特に引き上げ、「日本側はもっと大幅な変更を望んでいたが、三つだけの変更をみとめた」と、アメリカ側の主体的な立場をはっきりとさせている。モスの説明によればその三つとは、次のものである。<sup>(8)</sup>

- (1) 勤労者の勤労所得控除は、シャアップによって勧告された一〇％から一五％に引き上げる。
  - (2) 基礎控除は、「シャアップ勧告」の二万四〇〇〇円から二万五〇〇〇円へ引き上げる。
  - (3) 税率に関し五五％の最高税率を適用する所得階層を、「シャアップ勧告」の三〇万円超から五〇万円超へ修正。
- (2)、(3)について税収減はかなり小さい。また(1)については税収が全体として十分に確保できそうなので日本側に同意した旨がしるされている。

このような経過をふまえて、最終的に国会に提出した二五年度税収見込は、表14-1のようになる。その総額は、表のAで示されるように四四四六億円で、前年度の五一五九億円と比較すると約七一四億円の減少ということになる。しかしこの減少分にさらに、二四年度補正予算で実施された所得税の軽減、取引高税及び織物消費税の廃止等に伴う約二〇〇億円が、その性格上つけ加えられるべきである。とすると、税制改正をしなかった場合の二四年度予算額と比較して、約九一四億円の減税ということになる。

また表のDに注目しよう。ここに「シャアップ勧告」にもとづく二五年度の税収見込がでている。総額は四五六〇億



表 14-1 昭和25年度租税及び印紙収入予算額 (単位：百万円)

| 区 分   | 税 目               | A                | B                |                        | C                                |                        | D                        |                        |
|-------|-------------------|------------------|------------------|------------------------|----------------------------------|------------------------|--------------------------|------------------------|
|       |                   | 昭和25年<br>度 予 算 額 | 昭和24年<br>度 予 算 額 | 比較増<br>減<br>△<br>(A－B) | 税制を改正<br>しない場合<br>の昭和24年<br>度予算額 | 比較増<br>減<br>△<br>(A－C) | シャウプ<br>勧告<br>昭和25年<br>度 | 比較増<br>減<br>△<br>(A－D) |
| 所得税   | 源泉所得税             | 98,332           | 129,486          | △ 31,154               | 135,152                          | △ 36,820               | 127,000                  | △ 28,668               |
|       | 申告所得税             | 150,351          | 170,325          | △ 19,974               | 170,325                          | △ 19,974               | 161,000                  | △ 10,649               |
|       | 計                 | 248,683          | 299,811          | △ 51,128               | 305,477                          | △ 56,794               | 288,000                  | △ 39,317               |
| 法人税   | 相続税               | 38,602           | 50,060           | △ 11,458               | 50,060                           | △ 11,458               | 35,000                   | 3,602                  |
|       | 富裕税               | 3,114            | 3,917            | △ 803                  | 3,917                            | △ 803                  | 2,000                    | 1,114                  |
|       | 再評価税              | 2,025            | —                | 2,025                  | —                                | 2,025                  | 2,000                    | 25                     |
| 酒     | 砂糖消費税             | 15,938           | —                | 15,938                 | —                                | 15,938                 | —                        | 15,938                 |
|       | 揮発油税              | 103,003          | 75,235           | 27,768                 | 75,235                           | 27,768                 | 80,000                   | 23,003                 |
|       | 物品税               | 726              | 776              | △ 50                   | 776                              | △ 50                   | —                        | 726                    |
| 通関税   | 有価証券移転税           | 5,153            | 3,687            | 1,466                  | 3,687                            | 1,466                  | —                        | ** (5,153)             |
|       | 関税及び屯税            | 17,258           | 21,289           | △ 4,031                | 23,670                           | △ 6,412                | 27,000                   | △ 9,742                |
|       | 印紙収入              | 55               | 982              | △ 927                  | 982                              | △ 927                  | —                        | ** ( 55)               |
| 印紙収入  | 収入印紙              | 1,042            | 4,350            | △ 3,308                | 4,350                            | △ 3,308                | —                        | ** (1,042)             |
|       | 現金収入              | 1,500            | 300              | 1,200                  | 300                              | 1,200                  | —                        | ** (1,500)             |
|       | 計                 | 7,210            | 9,305            | △ 2,095                | 9,305                            | △ 2,095                | —                        | ** (7,210)             |
| 清涼飲料税 | 織物消費税             | 291              | 296              | △ 5                    | 296                              | △ 5                    | —                        | ** ( 291)              |
|       | 取引高税              | 7,501            | 9,601            | △ 2,100                | 9,601                            | △ 2,100                | —                        | ** (7,501)             |
|       | 旧税 (増加所得税・臨時利得税等) | —                | 1,837            | 1,837                  | 1,944                            | △ 1,944                | —                        | * —                    |
| 旧税    | 織物消費税             | —                | 12,005           | △ 12,005               | 14,597                           | △ 14,597               | —                        | —                      |
|       | 取引高税              | —                | 31,844           | △ 31,844               | 41,100                           | △ 41,100               | —                        | —                      |
|       | 計                 | —                | 276              | 276                    | 276                              | 276                    | * 印計<br>22,000           | * △ (22,000)           |
| 合 計   |                   | 444,600          | 515,970          | △ 71,370               | 535,972                          | △ 91,372               | 456,000                  | △ 11,400               |

出所：大蔵省主税局『昭和の税制改正』，251ページ。

円で、Aの二五年度予算額はそれより一四億円ほど縮小されている。特に所得税の減少幅（A－D）が大きく、「シャウプ勧告」も実施の段階でかなりの修正をうけたことを示唆している。

主要な租税についてみると、所得税は二四八六億円で税収全体の五五・八％、法人税は三八六億円で全体の八・七％、酒税は一〇三〇億円で全体の二三・二％、物品税は一七二億円で全体の三・九％ということになる。

また二五年度から新たに登場する富裕税及び再評価税は、おのおの二〇億円と一五九億円が予定されていた。他方、専売益金を加えた場合の税制の直接税と間接税の比率は、五四・五％と四四％（その他一・五％）になるものと見込まれていた。

- (1) Harold Moss, Revenue Estimates for Fiscal 1950—51, August 30, 1949 (「ノートランド文書」租税政策、大蔵省資料Z七〇三—六)。
- (2) Ibid.
- (3) J. M. Dodge, Summary of the Principal Points of Discussions with Mr. Ikeda and the Taxation and Budget Section of ESS on the Japanese Budget, November 5, 1949 (「エシ・ケーパー」大蔵省資料Z七一一—八)。
- (4) Ibid.
- (5) J. M. Dodge, Memorandum to General MacArthur, Subject, FY 49 Supplemental and FY 50 Regular Budgets, November 12, 1949 (同前)。
- (6) Ibid.
- (7) H. Moss, Letter to J. M. Dodge, March 19, 1950 (「エシ・ケーパー」大蔵省資料Z七一一—九)。
- (8) Ibid.

第二節 税制改正の成立過程

一 税制改正の要綱

第七国会に提案された税制改正案の内容は、昭和二五年一月一七日閣議決定「税制改正に関する基本要綱」によつて知ることができる。以下、その全文を掲げる。<sup>(1)</sup>

税制改正に関する基本要綱（昭和二五年一月一七日閣議決定）

第一方 針

昭和二十五年度の税制改正については、概ねシャープ税制使節団の勧告の基本原則に従うこととするが、更に一層実情に即するようこれに適當と認められる調整を加え、税制の合理化及び税負担の軽減適正化を図るものとする。

第二要 領

一 所得税

(一) 所得税負担の軽減合理化を図るため、控除及び税率を次のように改めること。

- (イ) 基礎控除 年二万五千円（勧告二万四千円 現行二万五千円）
- (ロ) 扶養控除 所得控除年一万二千円（勧告同上 現行税額控除一千八百円）
- (ハ) 勤労控除 百分の十五、最高三万円（勧告百分の十、最高二万円、現行百分の二十五、最高三万七千五百円）

| (ニ) 税 率 | 五万円以下の金額             | 百分の二十  |
|---------|----------------------|--------|
|         | 五万円をこえる金額            | 百分の二十五 |
|         | 八万円をこえる金額            | 百分の三十  |
|         | 十万円をこえる金額            | 百分の三十五 |
|         | 十二万円をこえる金額           | 百分の四十  |
|         | 十五万円をこえる金額           | 百分の四十五 |
|         | 二十万円をこえる金額           | 百分の五十  |
|         | 五十万円をこえる金額           | 百分の五十五 |
|         | (勧告三十万円をこえる金額百分の五十五) |        |

(二) 所得税制について、扶養親族の範囲の拡張、所得合算制の縮小、不具者、医療費及び雑損の特別控除、譲渡所得の計算方法の改正、変動所得に対する平均課税、損益通算及び損失の繰越繰戻、配当所得に対する課税方法、申告及び納期の改正等について適當と認められる改正を行うこと。

二 法人税

(一) 法人の租税負担を軽減合理化するため、超過所得及び清算所得に対する法人税を廃止し、あらたに積立金の増加額に対する課税（原則として百分の二）を行い、普通所得に対する法人税の税率は、百分の三十五（現行一般法人百分の三十五、特別法人百分の二十五）とすること。

(二) 公益法人の収益事業に対する課税、他の法人から受ける配当等の控除、損金の繰越繰戻、固定資産の減価償却、棚卸資産の評価方法、貸倒準備金等について適當と認められる規定を設けること。

三 相続税



(一) 被相続人又は贈与者の財産について総合して課税する制度を根本的に改正して、相続及び贈与に因る財産の取得者に対し、取得者ごとに分割して、その一生を通ずる取得財産の累積額を課税標準として課税すること。

(二) 相続税負担の軽減を図るため控除及び税率を次のように改めること。

- (イ) 基礎控除 十五万円（現行五万円）
- (ロ) 少額控除 年三万円（現行年三千元）
- (ハ) 税率

二十万円以下の金額百分の二十五乃至五十万円をこえる金額百分の九十

(三) あらたに配偶者二分の一控除、未成年者控除等を設ける外、公益事業等に対する寄附について、原則として非課税とすること。

四 富裕税

(一) 財産価格が五百万円をこえる者に対して、あらたに所得税の補完税として、富裕税を創設し、次の税率により課税すること。

|       |      |
|-------|------|
| 五百万円超 | 千分の五 |
| 千万円超  | 百分の一 |
| 二千万円超 | 百分の二 |
| 五千万円超 | 百分の三 |

(二) 国又は地方公共団体において公用又は公共の用に供する家屋及び物件、国宝、重要美術品等、生活に通常必要な家具、什器、衣服その他の動産は、これを非課税とすること。

(三) 毎年十二月三十一日を課税時期とし、翌年二月一日から二月末日までに申告納税するものとする。

五 通行税

三等乗客に対する課税（現行普通運賃百分の五、急行料金等百分の二十）を廃止し、一、二等運賃に対する税率を百分の二十（現行普通運賃百分の五、急行料金等百分の二十）とすること。

六 有価証券移転税

有価証券移転税は、これを廃止すること。

七 酒 税

極力酒類の増収により増収を図ることとし、清酒その他の酒類については、地方税たる酒消費税を統合し、各酒類間の権衡を考慮し、概ね小売価格が次の程度になるように税率を改正すること。

|      |    |                            |
|------|----|----------------------------|
| 清 酒  | 特級 | 一、一六〇円（現行一、一四〇円・一月迄一、一六〇円） |
| 清 酒  | 一級 | 九五〇円（現行九一〇円・一月迄九二五円）       |
| 清 酒  | 二級 | 六五〇円（現行六四〇円・一月迄六四〇円）       |
| 合成清酒 | 一級 | 六七〇円（現行六四五円・一月迄六六〇円）       |
| 合成清酒 | 二級 | 五〇〇円（現行五二五円・一月迄五四〇円）       |
| 焼 酎  |    | 四六〇円（現行四二五円・一月迄四四〇円）       |
| 麦 酒  |    | 一三〇円（現行一二五円・一月迄一二七・三元）     |

八 資産再評価及び再評価税

(一) 企業をして適正妥当な減価償却を可能ならしめ日本経済の再建と企業経理の合理化を図るとともに、法人及び個人を通じてインフレーションによる値上り所得を排除調整する等のため、資産再評価を行うこととし、この場合における課税上及びその他の法令上の特例その他の措置を講ずる外、再評価差額に対し百分の六の税率により再評価税を課すること。

表 14-2 税制改正関係法案成立経過 (第七国会)

| 法 律 名                                      | 閣議決定<br>年 月 日          | 国会提出<br>年 月 日 | 国会決定<br>年 月 日 | 公 布<br>年 月 日 | 施 行<br>年 月 日            | 法律<br>番号 |
|--------------------------------------------|------------------------|---------------|---------------|--------------|-------------------------|----------|
| (1)所得税法の一部を改正する法律案                         | 25. 1. 27              | 25. 2. 21     | 25. 3. 31     | 25. 3. 31    | 25. 4. 1                | 71       |
| (2)法人税法の一部を改正する法律案                         | 〃                      | 〃             | 〃             | 〃            | 〃                       | 72       |
| (3)相続税法                                    | 25. 2. 14              | 25. 3. 3      | 〃             | 〃            | 25. 4. 1<br>(25.1.1適用)  | 73       |
| (4)酒税法の一部を改正する法律案                          | 25. 1. 27              | 25. 2. 20     | 〃             | 〃            | 25. 4. 1                | 74       |
| (5)有価証券移転税法を廃止する法律案                        | 〃                      | 〃             | 〃             | 〃            | 〃                       | 75       |
| (6)通行税法の一部を改正する法律案                         | 〃                      | 25. 2. 21     | 〃             | 〃            | 〃                       | 76       |
| (7)国税徴収法の一部を改正する法律案                        | 25. 2. 14              | 25. 3. 25     | 〃             | 〃            | 〃                       | 69       |
| (8)災害被害者に対する租税の減免徴収猶予等に関する法律の一部を改正する法律案    | 〃                      | 25. 3. 22     | 〃             | 〃            | 〃                       | 70       |
| (9)国税犯則取締法の一部を改正する法律案                      | 〃                      | 25. 3. 20     | 〃             | 〃            | 〃                       | 77       |
| (10)国税の延滞金等の特例に関する法律案                      | 25. 3. 9               | 25. 3. 22     | 〃             | 〃            | 〃                       | 78       |
| (11)所得税法等の改正に伴う関係法令の整理に関する法律案              | 25. 2. 14              | 25. 3. 3      | 〃             | 〃            | 〃                       | 79       |
| (12)資産再評価法案                                | 〃                      | 〃             | 25. 4. 24     | 25. 4. 25    | 25. 4. 25<br>(25.1.1適用) | 110      |
| (13)昭和25年の所得税の6月予定申告書の提出及び第一期の納期の特例に関する法律案 | 25. 4. 14              | 25. 4. 19     | 25. 4. 29     | 25. 4. 30    | 25. 4. 30               | 116      |
| (14)租税特別措置法等の一部を改正する法律案                    | 25. 3. 14<br>25. 4. 14 | 25. 4. 12     | 〃             | 25. 5. 2     | 25. 5. 2                | 136      |
| (15)富裕税法                                   | 25. 1. 27              | 25. 2. 21     | 〃             | 25. 5. 11    | 25. 5. 11               | 174      |
| (16)相続税法の一部を改正する法律案                        | 議員提出                   | 25. 4. 29     | 25. 5. 2      | 25. 5. 20    | 25. 5. 20<br>(25.5.1適用) | 191      |

出所：主税局「シャウプ勧告に基く国税制度改正の報告」(25年7月5日) (「シャウプ税制使節団提出資料集」25年度、その1)。

この税制改正のため、第七回通常国会に提出された法律案は、国税関係で表14-2に示すように一六であった。このほかに地方税関係で一つの法律案が提出されていた。この一六の法律案のうち、(12)の資産再評価法案が修正可決に

(四) 国税徴収法その他の規定に関し所要の整備を行うこと。

則を整備すること。

(三) 従来の加算税及び追徴税に関する規定を実情に即するよう改正するとともに、無申告犯に対する罰則の規定を設ける等罰則を整備すること。

(二) 土地台帳及び家屋台帳に関する事務は、この際税務署から登記所に移管すること。

(一) 外国人及び外資に対する課税の臨時特例を設けること。

十 その他

(四) 有価証券等に関する所得税等の課税の適正を図るため、所要の規定を整備すること。

(三) 異議処理については、専門の協議団を設置する等の方法を設け、その適切迅速な処理を図ること。

(二) 予定申告に際して、原則として前年の所得金額を基準とする制度を設けること。

(一) 一定の帳簿を記載している納税者に対しては、青色申告書の提出を認めることとし、この場合においては、更正決定、損失の繰越、繰戻等についての特別の取扱を認めること。

る点にかんがみ、租税執行に関する制度について、次の諸点を改正すること。

九 租税執行に関する制度の改正

(二) 事業用資産についての再評価は、これを任意とすること。

(三) 再評価税の納付を困難とする者については、延納の特例を認めること。

租税負担の公平を期するためには、税制の合理化と相まって、税務行政を改善し、徴税能率を増進せしめることが緊要である点にかんがみ、租税執行に関する制度について、次の諸点を改正すること。

(一) 一定の帳簿を記載している納税者に対しては、青色申告書の提出を認めることとし、この場合においては、更正決定、損失の繰越、繰戻等についての特別の取扱を認めること。

なつたほかはすべて原案可決として、国会を通過している。

ただ大蔵省主税局がシャウプ使節団に提出した「報告」<sup>(2)</sup>において、「なお、シャウプ勧告のうち次の諸点については、今回の改正においてはその実施を見合せ、目下引続き検討中である」と述べたように、

- (1) 有価証券等の課税の適正化を図る装置
- (2) 社会保険税の新設
- (3) 税務代理士制度の改正
- (4) 減価償却資産の耐用年数の改訂

の四点は、法律案自体の中に盛り込まれていなかった。

## 二 国会の審議状況

「要綱」に示されたような日本の税制改正案が必ずしも、スムーズに司令部にみとめられたわけではなかった。二年三月二日付の司令部の「メモ」<sup>(3)</sup>によって、三つの法案が司令部の中で未決の状態に置かれていた。その内容をみてみよう(カッコ内引用者)。

- (a) 継承税法案 二月二五日以後、GHQで未決。ESS (Economic & Scientific Section) と P.H.W. (Public Health & Welfare Section) は承認。LS (Legal Section) はいまだ回答なし。LSはESSに口頭で、憲法上の根拠で反対であると伝えている。

- (b) 再評価税法案 二月二七日以後、GHQで未決。ESSは承認、LSは回答なし、LSは同じ理由で反対であると、口頭でESSに伝えている。

- (c) 地方財政平衡交付金法案 二月二〇日以後、GHQで未決。ESSは回答なし。LSは反対を六ページにまとめて提出。GS (Government Section) は回答なし。

もちろん、このようなGHQの処理に対して、内閣は未決の状況を一掃してほしいむねを強く要望していた。前出司令部の「メモ」によると、国会の審議と法案の関係は次のようなものであった。

本日(三月二日——引用者)の午後、衆議院予算委員会で大蔵大臣は、地方税法案と同じように上記三法案の国会提出の遅延を説明するように求められた。池田は、国税改正法案が三月三日までにGHQによって承認され、ただちに国会に提出できるようになることを希望すると答弁した。本多国務大臣は、地方税法案がおそらく三月一〇日までに準備されるだろうと付け加え、また地方財政平衡交付金法案は数日内に、GHQによって承認されるだろうということを期待していた。

二五年四月、第七回通常国会のおわりごろ、税制問題で一番問題になっていたのはなんだろうか。モスが三月下旬、短期間帰国、その間内国歳入課の課長代理をしていたシャベル Henry Shavell は、モスの留守中に発生した問題をドッジとシャウプに連絡する責任を負っていた。四月二七日付のドッジ宛の「手紙」<sup>(4)</sup>で、シャベルは、「この機会に、現在当面している課税の最先端の問題についてお知らせしたい」としている。そして「私が、まず第一にコメントしたいことは、申告所得税の徴税状況である」とし、二四年度中になぜ見積もっただけの税収があらなかったかを、詳細に手紙の大半のスペースを利用して説明している。そしてこの問題以外に「地方税法案」が参議院で通過するのはむずかしいとしたあとで、「われわれは本国会で、法案が通過することを期待している」と感想を述べてい



る。

- (1) 「公文類集」昭和二五年、財務一四一二。
- (2) 主税局「シャウプ勧告に基づく国税制度改正の報告」(二五年七月五日)〔シャウプ税制使節団提出資料集〕二五年度、その一)。
- (3) Helen Loeb, Memo for Major Napier, Subject, GHQ Clearance of Tax Reform Bills, March 2, 1950 (「メモトラインド文書」租税政策・大蔵省資料Z七〇三一一六)。
- (4) Henry, Shavell, Letter to J. M. Dodge, April 27, 1950 (「ハッシー・ペーパー」大蔵省資料Z七一一一九)。

### 第三節 「勧告」の実施状況——その一——

#### 一 所得税と富裕税

さて国会に提出された税制改正関係法案は、一つの小さな修正をうけたのみですべてが原案可決となった。かくして二五年度税制がスタートするわけである。この税制改正が、どの程度前年九月に提出されている「シャウプ勧告」を取り入れていたであろうか。以下、各租税について重要な問題を、「勧告」の内容と「改正法」を比較することによって検討してみよう。もしこの両者がくいちがった場合には、その修正の理由が必要になる。そこで、主税局がシャウプ使節団に提出した資料<sup>(1)</sup>によって、修正の理由を紹介しよう。

まず所得税から取り上げることにする。所得税に関し「勧告」との比較で重要なのは、基礎控除、扶養控除、勤労控除の三つである。まず基礎控除は、「勧告」では二万四〇〇〇円であったのを、この改正法では一〇〇〇円引き上げて、二万五〇〇〇円としている。この修正の理由を、主税局はこう説明している。

シャウプ勧告による所得税の負担は、なお相当重いので、特に少額所得者の負担の緩和を図る必要があるからである。

扶養控除については、所得控除の形態にあらためその金額を一万二〇〇〇円にした点、改正案と「勧告」はまったく同じである。ただ適用する扶養親族の範囲が異なっている。「勧告」はこの点、「扶養親族の範囲を拡大し、生計費

の半額以上扶養されている者とする」と規定する。「改正法」では、この「半額以上」という水準をはっきりと二万二〇〇〇円以下としている。この修正の理由を主税局は二つあげている。

- (1) 行政上生計費の半額以上を受けていることの判定が困難である。
- (2) 一二、〇〇〇円以下の者としたのは、合算課税の廃止により、一二、〇〇〇円をこえる場合には、単独に基礎控除を受ける方が有利となるからである。

第三の勤労控除については、「勧告」と比較して「改正法」は二つの点で修正を試みている。一つは、「勧告」で一〇％（最高二万円）としているのを、一五％（最高三万円）としたことである。もう一つは、給与所得以外に退職所得にもこの勤労控除をみとめる方向をうち出したことである。おのおのについて、一つずつの理由がある。

- (1) 勤労所得者と事業所得者との負担の技術を考慮するときは、勤労控除を一五％程度に定めることが適当であるからである。
- (2) 退職所得はその性質上勤労所得の累積であると考えられるからである。

次に所得税の税率に目を転じよう。現行法と比較した「改正法」による税率の変更は、ただ一点最高税率五五％を適用する所得階級を、三〇万円超から五〇万円超に改めたことのみである。この修正について、主税局は「最高税率五五％の適用限界を三〇万円とすることを所得の階層別構成の点から見ても低きに失すると認められるからである」と述べている。

そのほか検討すべきいくつかの項目があるが、「勧告」の実現の程度からみて特に重要な点として、以下の二つに注目することにする。

まず第一に、損益通算及び損失の繰越・繰戻については、「勧告」と「改正法」では若干のひらきがみられる。「勧

告」では、「すべての所得について損益通算を認める」としていたし、また「損失繰越について、所得と相殺するまで無制限に認める」及び「繰戻は、二年間認める」となっていた。「改正法」では、このような原案が結局次のように修正されている。

おもな修正点は次の二つである。

- (1) 損益通算の場合、「すべての」所得でなく「一時所得以外の」所得と限定されたこと。
- (2) 無制限な損失繰越が「三年間」に、二年間の繰戻しが「一年に限り」とされたこと。

まず(1)の理由を、主税局は

ギャップリング・ロスのような一時所得の損失を他の所得と通算することは、その性質上妥当でない。

としている。損失繰越・繰戻しについては、おのおの次のごとき理由が明記されている。

損失の繰越控除を行うには、損失額が正確な帳簿等によって明りょうであることが必要であるが、個人の帳簿書類の整理保存能力及び税務行政の実情等の点を考えると三年間程度に制限を設けることが適当である。

損失の繰戻は税額の還付等に相当煩雑な手数を要し他方損失の繰越も認められているので、繰戻を一年に限っても支障がないと認められるからである。

第二は、「勧告」が全然実施されなかった事項である。それは「勧告」で提案していた二四年度内の勤労所得以外の所得について、所得控除を拡大する点である。「勧告」は要旨「昭和二十四年分の勤労所得以外の所得について昭和二十四年十月一日以後一五％（年間三・七五％、最高九三・七五円）を控除する」としているが、改正法では実施がみあわされた。その理由はこれまでの経緯で明らかであろう。主税局の理由をかがけておくことにする。

勧告に基く税制改正は経済安定十五月計画の一環としてすべて昭和二十五年一月以降実施することとしたことと、昭和二十四年分の申告納税の徴収状況から見て予算額に比し若干の減収が見込まれ給与所得に対する源泉徴収と比較して負担の均衡を失すること等を考慮したためである。

富裕税はまったくの新設であった。これは所得税の最高税率が五五％（五〇万円を超える金額）に抑えられたことに対応して、高額所得者に対する負担の適正化のため補完税として導入されたものである。「改正法」は、「勧告」を忠実に再現したものといつてよい。

## 二 外国人課税

「勧告」それ自体における外国人課税の取扱いはごく簡単なものであった。主要な点を簡単にまとめると、次の三点になろう。

- (1) 日本に居住していない外国人の利子所得の源泉徴収の税率は、一〇％位になるであろう。
- (2) 右の外は、外国人に対しても一般の所得税の税率をそのまま適用する。
- (3) 外国人の有する非円通貨所得に対して所得税を課税しない措置は、昭和二十五年一月一日をもって廃止する。このような点に対しては、シャープ使節団自体はあまり関心を示しておらず問題の重要性をみとめていない。ところがこれとは反対に、日本政府はこの問題を非常に重視し、積極的に税制改正の中で取り上げている。そこで特に、所得税とは独立にその問題点を整理する必要がある。具体的には「外資導入等の促進のための課税の特例」を

作り、これを盛り込んだ「租税特別措置法の一部を改正する法律案」を国会に提出している。その具体的な目的は、次のごときものである。<sup>(2)</sup>

外資及び外国技術の適正な導入等を促進するために、これに関係する個人に対する所得税につき当分の間課税上の特例を設けるとともに、非円通貨所得に対し課税せられることとなった場合における過渡的軽減措置を講ずること。

先の「勧告」で示された三点と比較すると、(1)の利子所得の税率に関しては修正はないが、(2)と(3)に関しては大幅な特例を認めている。まず「勧告」の(2)に関しては、「改正法」では期限付きで所得税の特別控除を導入している。大別すれば、(1)外資又は外国技術導入のための特別控除、(2)外国文化導入のための特別控除、の二つになろう。(1)、(2)の導入のおおのについて、主税局は次のように説明している。

日本経済の復興と健全な発展を図るためには、外資又は外国技術の導入を必要とする重要産業に関する個人を優遇する必要があるからである。

日本の文化を振興するため外国知識等の普及を図る必要があるからである。

次に「勧告」の(3)に対しては、「改正法」では、非円通貨所得の課税標準を縮小する特例をうち出している。これは非円通貨所得課税に伴う過渡的軽減の措置で、理由は主税局により次のように説明されている。

非円通貨所得に対して所得税を課税しない措置は、A/1, SCAPIN4938 により、昭和二十五年七月一日をもって廃止されるので、これに伴い負担が急激に増加することを防ぐため経過措置を講ずる必要があるからである。



### 三 法人税

「シャープ勧告」により、法人税もかなりの変更を伴った。二五年度税制改正に当たって、「勧告」の基本的な部分はほとんどそのまま実施に移された。

国会に提出された「改正法」は、基本的には「勧告」を踏襲するものであるが、当時の日本の実態に即し、いくつかの点で修正が加えられた。超過所得税の廃止については、「勧告」は廃止の時期を「昭和二五年一月一日から廃止する」としていた。「改正法」はこの点に関し、二つの修正を施した。一つは、実施時期を「二五年四月一日以後終了する事業年度分から廃止する」としたことである。もう一つは、四月一日前に中間事業年度が終了する法人について当該事業年度分に対する超過所得税を課税することにした点である。これらについて、おのおの次のとき修正の理由が主税局によって明らかにされている。

(1) 法人税法の改正はすべて本年四月一日以後に終了する事業年度分から適用することとした関係上、超過所得税に対する課税もこれと歩調を合わせて本年四月一日以後終了する事業年度分から廃止することとした。

(2) 本年四月一日以後終了する事業年度であっても、同日までに前半期の六月が経過しているときは、その中間期間については、事業年度の期間を六月と定めている法人との権衡上、超過所得税に対する課税を行う。

清算所得税の廃止及び普通所得に対する課税については「勧告」のまま改正に移されているので、ここで特に言及すべきことはない。

これに対してかなりの変更をこうむったのが、積立金に対する法人税である。「勧告」では、内国法人の積立金に対して税率は一%、同族会社のそれは六%であった。「改正法」ではおのおの税率が一%ずつ引き上げられたが、ただ同族会社の場合でも五〇万円以下の金額は一般の法人と同じ二%の税率が適用された。理由は当時の金利水準との関連である。主税局の理由をみてみよう。

積立金に対する税率を一%とする場合の利率は所得税の税率が五五%で課税される個人については三・三%程度となり、この程度の利率では金利の現状に照して低きに過ぎると認められるから税率を二%に引き上げて利率を六・六%程度とするのが適当であるからである。

なお、同族会社の積立金に対する利率は、積立金額の五十万円以下の金額に対しては一般の法人の場合と同様百分の二とし、五十万円をこえる金額については、勧告と同様五%増の七%とした。

この積立金に対する課税の時期についても若干の修正があった。「勧告」では「二四年七月一日以降開始する事業年度分から課税する」とあるが、これが「二五年四月一日以後終了する事業年度増加分に対して課税する」に改められている。その理由は、先の超過所得税の廃止時期の変更とまったく同じで、改正の時点をすべて四月一日に統一しようとするものである。

次の問題は、同族会社の範囲である。「改正法」では、その範囲を拡張する方向をうち出している。具体的に「勧告」と「改正法」を比較すると表のようになる。これが株主一人中心主義から株主数人主義にするという内容である。

課税標準の計算に関し、二つの問題がある。第一が他の法人から受けた配当金等の益金不算入である。「勧告」では元来、「法人の内国法人から受ける利益配当金及び剰余金の分配金並びに解散法人の積立金からなる部分の残余財

| 勸告                                                                            | 改正法                                                                                          |
|-------------------------------------------------------------------------------|----------------------------------------------------------------------------------------------|
| 同族会社の範囲<br>一世帯が二五%以上<br>二世帯が三〇%以上<br>三世帯が三五%乃至四〇%以上<br>四世帯が四五%以上<br>五世帯が五〇%以上 | 株主(同族関係者を含む)<br>一人が三〇%以上<br>株主(同)二人が四〇%以上<br>株主(同)三人が五〇%以上<br>株主(同)四人が六〇%以上<br>株主(同)五人が七〇%以上 |

となる。これは負担の公平の見地から適當でないと考えられるから借入金金の利子を控除した金額を益金に算入しないこととした。これは産分配金については法人税を課税しない」とされていた。

これを「改正法」では若干修正し、元本の取得に要した借入金等の利子を益金不算入から除外することにしている。この理由は、主税局によって次のように示されている。

借入金で株式を取得した場合において、利益の配当の金額を算入せず、更に借入金金の利子を損金に算入するときは二重控除の結果となりその借入金金の利子額分だけが利益に喰い込むこと

課税標準の計算についての第二の問題は、欠損の繰越・繰戻しである。「勸告」では、繰越について無制限に控除、繰戻しについて二年間の控除がみとめられていた。これを「改正法」では、五年と一年に修正している。現行法と比較すると若干期間を延長する方向になっているが、「勸告」の繰越よりは大幅に後退している。主税局の理由は、おのおのについて一つずつある。

- (1) 法人の帳簿書類の整理保存能力及び税務行政の実情等を考え、又大部分の株主に変更があった場合には却って不合理を来すので、五年程度に制限を設けることが適當である。
- (2) 損失の繰戻しは法人税の還付等相当複雑な手続を要するのみならず他方五年間の繰越控除を認められているので繰戻を一年間とした。

- (1) 大蔵省主税局「シャウプ勸告と改正法との相違点及びその修正の理由」(二五年七月五日) (「シャウプ税制使節団提出資料集」二五年度、その一)。
- (2) 「外資導入等の促進のための課税の特例に関する要綱」(『昭和の税制改正』、二三五ページ)。

## 第四節 「勧告」の実施状況——その二——

## 一 資産再評価及び再評価益税

「シャープ勧告」発表以後、その実施に当たって最も関心を集めかつ注文の多かったのは、資産再評価及び再評価益税であった。したがって「改正法」においても、「勧告」の修正の個所はかなり多い。以下いくつか主要な点をひろい上げて検討を加えることにする。

まず第一に、再評価の基準日と、再評価資産の範囲及び時期が問題になる。

再評価の基準日については、「勧告」は昭和二十四年七月一日と定めていた。これが「改正法」では、二五年一月一日まで延期され、かつ、いくつかのケースについて特例が認められている。このように修正された理由は、主税局によると、次のようになる。<sup>(1)</sup>

基準日と再評価日との間隔が長期に互るときは、その間の資産の変動について調整する必要があり又再評価の限度額についても変動が生ずるので、なるべく基準日を再評価日に近接せしめることが適当であるからである。

一方、再評価日は「改正法」において、「基準日現在か又は昭和二十五年八月三十一日までに開始する事業年度開始の日現在において行う」となっている。これは「勧告」の「昭和二五年九月一日までの間において何時でも再評価

を行う」という規定を修正したものである。この理由を主税局は、こう説明している。

再評価は、株主総会の承認の要あり、又事業年度中途において再評価を行うことを認めるときは減価償却額の月割計算を要する等複雑となるからである。

資産再評価で最も議論をよんだ「強制」か「任意」かの問題は、前節で引用した「要綱」の中ではっきりと「任意とすること」とされている。政府の法律案の提案理由説明の中にも、この点が明瞭にでている<sup>(2)</sup>（傍点引用者）。

法人の資産及び個人の事業用の減価償却資産につきましては、再評価を行うかいは所有者の任意といたしますとともに、その再評価額は一定の基準の範囲内で所有者が任意に定めることができることとしたし、企業の実情に応じた再評価が行われ得るようになっているのであります。

もちろん「勧告」においては、「再評価は各企業をして強制的に行わしめる」とされている。これが「任意」の実施になった理由は、前章第一節で述べた企業側からの要望・意見の検討で容易に推察のつくことである。

資産再評価に関連し、従来から最も議論となり関心をよんだのが再評価税の賦課についてであった。政府は最終的に、「勧告」のとおり再評価税の実施にふみきった。その理由も、「勧告」と同じように課税の公平をよりどころにしている。

再評価税の賦課が決定されると、その納付方法が問題になる。再評価を任意にしたこととあいまって、「改正法」は再評価をできるだけ多くの企業にさせる目的で納税方法を「勧告」よりはいはいゆるやかなものに修正している。具体的には、延納の制度が一部導入された点、「勧告」の線より納付方法が若干ゆるやかになっている。主要な修正点は以下の三つである。まず「勧告」では、(1)減価償却資産については二五年度に二分の一、二六・二七年度にそれ



それぞれ四分の一、(2)減価償却資産以外の資産については、処分するとき納税する、の二点が決められていた。「改正法」では、(1)についてある条件のもとにある金額の五年後までの延納をまとめ、また(2)についても処分しない資産については五年後に完納させるようにした。この二つの修正について、主税局の理由をみておこう。まず(1)について、

再評価税の徴収を所定の通り強行すると現在収益力のない企業は差し当り再評価税の負担に耐ええなくなり、結局再評価を行わないおそれがあるので延納の制度を設けて、できるだけ多数の法人がこの際再評価を行い得るようにすることが適当であるからである。

(2)については、より技術的な問題としてこう述べられている。

減価償却資産以外の資産の再評価額を五年後には処分しなくても納付せしめることとしたのは、処分するまで税金の徴収を待つことは整理及び徴収の係上不適当であるし、且つ三年後には再評価積立金を資本に組み入れることができ、その際資本の調達が可能であるから、資産を処分するまで徴収を猶予する必要に乏しいからである。

第三の修正の点は、個人資産の再評価に関連する。「勧告」は、(3)個人の減価償却資産については、減価償却の都度その償却額の六〇％ずつ納税する、としていた。「減価償却の都度」が「五年間に五分の一ずつ」に改められ、また一年間の延納がまとめられるようになっていた。主税局のあげた理由は、次のようである。

減価償却額を基準として納税せしめることは相当長期に亙ることまた各資産の種類によって納付の期間が異なる等煩雑となり、他方法人との納税の権衡もあり、原則として五年間とした。

「勧告」の最後の大きな修正点は、再評価積立金の取扱いである。「勧告」では、この点「五年間取り崩すこととはできない」と明記されていた。「改正法」ではこれにかなりの変更を加えている。

要点は次の二つである。

(1) 再評価特別積立金は三年後においてその四分の三(再評価税を完納したときは全額)を資本に組み入れることをまとめ、五年後にはその残額を資本に組み入れることを認める。

(2) 三年後に資本に組み入れる場合、再評価税の納付に当てる場合損失の補填に当てる場合または再評価資産について譲渡損を生じた場合のほかは五年間は再評価積立金は取り崩すことができない。

このように特別積立金の取崩しを早めた理由は、「経済界も相当安定してきたので五年間も再評価積立金を釘付けする必要に乏しいと認められるからである」との主税局の説明につきていえるように思われる。

この再評価後の処理に関連して、「勧告」にはなかった「社債発行限度の特例」が創設されたことは注目に値する。この修正の理由は、主として再評価積立金は実質的に資本と同一であるという認識である。

## 二 相 続 税

二五年度税制改正に当たって、相続税は従来のもものと比較して最も大きな変更をうけた租税の一つであった。これは画期的な相続税改正を試みた「シャープ勧告」を、かなり忠実に実現しようとしたからにはかならない。

相続税の「改正法」は、「勧告」に相当に忠実である。したがって資産再評価の個所ほど、「勧告」ときわだった相違点はない。強いてあげれば、次のような諸点であろう。非常にこまかい点なので、「要綱」のみではその修正個所を知ることが困難である。

まず第一は、新設された配偶者控除である。「勧告」の配偶者控除についての内容を要約すると、「配偶者控除は、被相続人が既に配属者控除の恩典に浴した財産を当該被相続人の配偶者が取得したときには適用しない」のときもになる。しかし実際の適用に当たっては、主税局は「税務の現情からみて被相続人の財産について配偶者控除の適用があったか否かの分別が困難であるからである」のとき難点をあげている。そこで、「改正法」では、単に「配偶者控除を受けた者は、重ねて受けることができない」という趣旨の修正を加えている。

第二は、年長者控除についてである。「勧告」では、この控除を「遺産又は贈与」の二つのケースに適用できるとしていた。「改正法」では、これが「相続により取得する財産」に限定されている。この修正理由は、主税局によれば、「脱税の手段に供されるおそれがあるからである」とされている。

第三の相違点は、相次相続控除である。これに関し、問題はさらに二つある。一つは、その適用範囲に関するものである。この点「勧告」では、「十年以内に相続遺贈又は贈与に因り取得した財産につき相続税を課せられた者から相続に因り財産を取得したときに適用する」としてある。「改正法」では、ここでも贈与のケースを除外している。この修正の理由を、主税局は次のように説明する。

相次相続控除は短期間に予測し得ない偶発的な事由によって財産の移転があった場合に課せられる税負担を緩和しようとするものであるから、被相続人が相続又は遺贈（該当相続に係る被相続人からの遺贈に限る）に因り取得した財産を相続又は遺贈に因り取得した場合に限定することが適当である。

相次相続控除のもう一つの問題は、年長者控除と併用できるか否かである。「勧告」はこの併用を禁じているが、「改正法」は、それをみとめている。主税局の理由は再び次のようになる。

勧告のごとく相次相続控除と年長者控除とのいずれかを選択することとすれば、税負担に差異を生ずることとなる外に、年長者控除は同一世代において再び課税せられるであろうことに對する救済であるから、相次相続控除を適用した場合にも年長者控除を適用することが合理的である。

### 三 間 接 税

「シャープ勧告」の中で、間接税がどのように実施に移されたかは、その時期及び廃止・存続などにより、次の四つのカテゴリーに分けることができる。

(1) 昭和二五年一月一日に廃止及び改正されたもの。廃止——取引高税、織物消費税、清涼飲料税、改正——物品税

(2) 二五年度税制改正として第八国会に提出されたもの。酒税、通行税、有価証券移転税

(3) 自動的に存続したもの。印紙税、登録税、砂糖消費税

(4) その他。揮発油税

以下、順次これらの内容を検討していこう。

(1)に属するもののうち、取引高税、織物消費税、清涼飲料税は、二四年度補正予算の段階で第七臨時国会をへてすでに廃止されていたものである。これら三税は、「勧告」において条件付きのものもあったが、いずれも二五年度初頭に廃止するように提案されていた。かかる点、「勧告」が忠実に実施に移されている。ただし織物消費税につけら



れていた「廃止までの経過的措置として昭和二十四年度中にできるだけ早く四〇％の税率を一〇％に引き下げる。なお可能であれば昭和二十四年九月一日に遡って引き下げる」は、完全に無視された。

先の分類で清涼飲料税は、一月一日に一応廃止されたことになっているが、しかしこれを厳密にいうと廃止ではない。清涼飲料税法は廃止されたが、清涼飲料は物品税の中に統合され、第二種物品として課税されることになった。

物品税についても、ほぼ「勧告」に忠実に実施に移されたといつてよからう。「勧告」は第一種物品について、次のごとき税率の改訂を要求していた。( )内は旧税率である。

|     |           |
|-----|-----------|
| 甲 類 | 七〇％（一〇〇％） |
| 乙 類 | 六〇％（八〇％）  |
| 丙 類 | 五〇％（五〇％）  |
| 丁 類 | 三〇％（三〇％）  |
| 戊 類 | 二〇％（二〇％）  |

「改正法」は、これに己類一〇％（なし）を新たに追加しただけである。この己類とは、紙、セロファン、板硝子等を課税対象にしたもので、従来もなくかつ「勧告」にも提案されていない全く新しいものであった。これが追加されたのは、物品税からより多くの税収を期待したがためである。

一方、第二種物品について「勧告」の中で、「第二種物品については、当分据置くこととし、なお、従価税率に改めることの可否につき研究する」と指摘されていたのに、「その品質価格が概ね均一であるから」という理由で無視された。

次に(2)のカテゴリーのうち、まず酒税を取り上げてみよう。「勧告」においては、次の二点が要求されていた。

- (1) 昭和二十四年末までに配給酒、自由販売酒ともに税率を大幅に引き上げる。
- (2) 地方税たる酒消費税が廃止されるときは、直ちに酒税を引き上げる。

この勧告の線にそって、一応「改正法」は作成されている。しかしその税率引上げは、二十四年末でなく二五年四月一日に実施に移された点、「勧告」の線より四カ月ほどおけていることになる。

酒税については税率引上げのほかに、「勧告」では「酒類の卸売統制を再開すること」を提案している。これに対し、当時の日本政府は酒類の製造・販売について免許制度をとっていることを理由に、卸売統制の再開に同意していない。

通行税については、次の「改正法」が示すように二つの点で改正が施された。

- (1) 三等乗客に対する課税（現行普通運賃一〇〇分の五、急行料金等一〇〇分の二〇）を廃止すること
- (2) 一、二等運賃に対する税率を一〇〇分の二〇（現行普通運賃一〇〇分の五、急行料金等一〇〇分の二〇）とすること

第一点は、「勧告」の主張する「旅客運賃に対する五％の税は廃止すべきである」に一部こたえたものである。しかし第二点は、示されるように、五％の通行税をすべて廃止することにふみきったものではない。第二点を新たに導入したことについて、主税局は次のように述べている。

奢侈的要素の濃い一等及び二等の旅客には相当担税力があると考えられるからである。

有価証券移転税は、「改正法」の中ではっきりと、「これを廃止すること」とされている。



間接税の(3)のカテゴリーは、「勧告」で多かれ少なかれ廃止が主張されたのに現行法どおりということで存続が許されたものである。たとえば「勧告」では、印紙税と登録税は廃止あるいは廃止の可能性の方向がうち出されていた。このような主張をしりぞけ、現行法を存置させるためにはそれ相当の理由を必要とする。主税局の理由を印紙税についてみてみよう。

印紙税は、永年の歴史により一般に習熟したものであり、徴税費を要することなく、且つかなり低い税率により相当の税収を確保することができると、これを存置することを適当と認める。

登録税についても同じような理由があげられている。

同じく砂糖消費税についても、「砂糖消費税法」の廃止が勧告されていた。それを現行法のまま存続させた理由は、他の代替品との権衡及び外国の事例であった。

サッカリン、ズルチン、嗜好飲料等に対する物品税課税との権衡もあり、現に英国を始め諸外国においても砂糖消費税を課税しているので、これを存置することを適当と認める。

最後の(4)の揮発油税に簡単に触れておこう。「勧告」では、この租税について「将来潤滑油、灯用石油等の石油製品についても課税することを研究する」とし、その適用範囲の拡大を日本側の将来の研究課題としている。しかし二五年の段階では、石油製品にまで揮発油税の範囲を拡大するのは適当でないとされている。

(1) 大蔵省主税局「シャウプ勧告と改正法との相違点及びその修正の理由」(昭和二五年七月五日) (「シャウプ使節団提出資料集」二五年度、その一)。

(2) 「資産再評価法案の提案理由説明」(二五年三月四日、「第七回国会衆議院大蔵委員会議録第二十五号」)。

## 第一章 シャウプ第二次「勧告」

### 第一節 シャウプ使節団再来日の背景

#### 一 シャウプ再来日の経緯

シャウプは、二四年八月に第一次「勧告」の「概要」を発表して帰国したが、いうまでもなくその後も自分たちの「勧告」がどのように取り扱われているかに大きな関心をもっていた。このため帰国後、数カ月して第一次「勧告」のフォロー・アップのために、再来日することを決意したようである。その時期は、正確にいうと二四年の暮である。

このことは、シャウプと当時日本にいたモス及びマーカットの間で交換されたいくつかの私信によつてたしかめられる。最初シャウプは、再来日の意志をモスに伝えたようである。これに対して一月一九日付で、「マニラから戻つて、貴方が夏のおわりか秋に来日する計画であるという一二月三一日付の手紙を拝見した<sup>(1)</sup>」というモスの返信が送ら

れている。

このシャウプ再来日のニュースは、ただちにマーカットに知らされ、それからESSの全体、さらにはマッカーサーにも報告されている。一月三日付のマッカーサーのシャウプ宛の手紙がESSの各課長に回覧されている。その手紙は、次のごとき文章ではじまっている。<sup>(2)</sup>

私は数日前、モスが彼あての貴方の私信の一節を引用し、今夏貴方が喜んで日本に戻ってくるというメモを手渡ししてくれたとき、とてもうれしかった。すぐに返事をするために、ただちにマッカーサー將軍にメモを知らせた。モスから貴方に知らせたように、將軍は非常に喜んでシャウプ夫人及び他のメンバーの夫人が、使節団の来日に同行できるよう必要なアレンジができる旨、貴方に伝えてほしいとのことであった。

この手紙から、シャウプ再来日はマッカーサー自身によっても大いに歓迎されていることがわかる。

あとで示されるように、シャウプ第二次「勸告」の中心は徴税状況、税務行政及び地方財政に置かれていた。シャウプ再来日の目的もこのような諸点にあったわけであるが、この目的は当初からはっきりとしていたようである。一月六日付のシャウプ宛のマーカットの私信は、「税務行政、立法及び徴税に関する状況を再検討するため、貴方が今夏日本に戻ってこられるときのは、まったく良いニュースであった」と述べている。<sup>(3)</sup>

シャウプは再来日を決意したあとで、自身の手で第二次使節団として同行してくれるメンバーの選定を急いでいた。もちろん、第一次使節団のメンバーが幾人かシャウプとともに再来日することが予想されていた。シャウプの一月一九日付のモス宛の手紙で、大体のスケジュールをつかむことができる。まず関連の個所を引用しておこう。<sup>(4)</sup>

家内と私は、陸軍の輸送機で席の利用可能な八月五日から一〇日の間に西海岸を出発したいと思う。その間に席がとれないな

ら、八月一日あたりに早めに出発できるだろう。サリー、ヴィックリー、ウォーレンに同行してくれるようにたのんである。私の了解するところでは、サリー夫人とウォーレン夫人の同行は可能だろう。皆で一緒に出発することができると考えている。このような計画を作ってもご賛同いただけるだろうか。

この一文から、最初サリー、ヴィックリー、ウォーレンの同行が決定し、再来日の時期も当初八月初旬から中旬と考えられていたことがわかる。

もちろん、シャウプ再来日のニュースは、ドッジにも伝えられている。おそらくシャウプが決意してまもなく、ならかの形でドッジの耳にもそのニュースは達していたと思うが、三月の段階でモスからドッジ宛に正式に手紙が出されている。<sup>(5)</sup>

多分お聞き及びのことでしょうが、シャウプ博士は今夏大急ぎで調査するために戻ってくることを、いまははっきりと同意しました。彼は八月中旬に到達し、四〜五週間当地に滞在の予定です。

その後、シャウプ第二次使節団の来日の準備は着々と進んでいた。五月の段階では、使節団が二つに分かれてくることが、暫定的に決まっていた。マーカットから発送されたと思われるシャウプ宛の手紙に、「ハロルド（モスのこと——引用者）の手紙から、サリーとウォーレンが七月中旬に当地に到着、そして貴方とビル・ヴィックリーが八月一日ごろに到着すると私は了解している」<sup>(6)</sup>のような一文がある。

当初、第一次使節団に参加した四人のメンバーのみが来日の予定であったが、六月に入って新たに次の二人が追加されることになった。この間の経緯は、ワシントンから東京宛に送られた次のメッセージによって知ることができる。<sup>(7)</sup>



コーネル大学のP・オリアリー博士とルートガス大学のA・H・ステファン博士は、両者とも一九四九年春に日本へのドッジに同行したが、シャウプ博士の一行にとって貴重な助けとなるだろうと、ドッジ氏が最近示唆した。シャウプ博士はこの提案に同意した。

この追加人事にドッジが関係していたことは興味ぶかい。

このような経過をへたのち、七月に入ってから司令部の広報室 Public Information Office から第二次使節団の最終的なスケジュールが発表された。<sup>(8)</sup>

ESS局長のマーケット將軍によって本日発表されたところによると、シャウプ博士——国際的に著名な租税研究者であり、昨夏の日本税制に関する特別使節団の団長——は七月三〇日頃来日される予定である。

それと同時に、五名の同行のメンバーが発表されている。

S・S・サリー Stanley S. Surrey (ハーバード大学教授)  
 W・C・ウォーレン William C. Warren (ロンドン大学教授)  
 W・S・ヴィックリー William S. Vickrey (コロンビア大学教授)  
 P・M・オリアリー Paul M. O'Leary (コーネル大学教授)  
 A・H・F・ステファン Audly H. F. Stephan (ルートガス大学教授)

## 二 使節団来日前の準備

二四年の第一次使節団の来日のとおりと同じように、シャウプが再来日を決意してからそれが実現するまでの七カ月

ほどは、第二次使節団の来日に備えての準備期間であった。

この準備期間中、第七回通常国会（二四年二月一五日～二五年五月二日）が開催されており、第一次「勧告」をおこなった「二五年度税制改正」が審議中であつた。当然のこととしてアメリカにいるシャウプのところへ、この審議の内容が報告されている。シャウプの勧告した線にそつて税制改正がすすめられていない事項は、そく第二次使節団の検討課題になるわけである。このときいちばん問題になったのは、シャウプが勧告していた有価証券の登録制度であつた。国会の審議がおつたあとの五月、サノー Kenneth P. Sanow がこの問題に関し次のような報告をしている。<sup>(9)</sup>

国税の分野では、貴方の勧告のすべてが現在日本税法の中に具体化している。一つの例外が、有価証券の登録である。銀行・為替課 Banking and Foreign Exchange Division はFASBの財政顧問 Finance Director の支持をうけ、登録は株式移転の自由を破壊しかつ市場を沈滞させる効果をもつと、強い態度をとつた（多分その理由は、株主がその移得に課税されるからということであろう）。選択的な解決は有価証券登録の代りをみつけるよう示唆することであるが、しかしすべてが脱税のための抜け穴となっている。反対は非常に強いので、望ましい目標が達成されない方策をとるより、むしろ貴方の再訪問をまっている方がよいように感じた。

このようにこの問題は、第二次使節団の大きな検討課題として当初から予告されていた。この問題についてのシャウプの考えは、終始一貫している。五月五日付でサノーが指摘した有価証券の登録について、シャウプは次のような回答をモス宛のメモで送っている。<sup>(10)</sup>

もしその反対が、完全に課税すると市場を沈滞させる効果をもつという考えに立脚しているなら、私はこのような異議に対し確固たる反対の立場をとる用意がある。もし証券に補助を与えるべきなら、租税回避以外の手段でそうしよう。私はビル・ウォ

ーレンにこの点に特に配慮するようにたのんである。

さらにこの五月一日付のモス宛のメモで、シャウプは、「もし二、三カ月内に内国歳入課が次のような研究をして、私が日本に出発する前にコピーを送ってくれば、役に立つ<sup>(11)</sup>」として、独身者と家族の生活状況についてのケース・スタディを要求している。賃金所得、新しい税法のもとにおける所得税、住民税などの実態調査――項目に及んでいる。

このようなアメリカ側の準備と並行して、第二次使節団の来日に備えて日本側も準備をはじめていた。その内容は、二五年六月に主税局で作成された「シャウプ博士一行の来朝に際し準備すべき事項」<sup>(12)</sup>、(一)、(二)、という二つの文書によって、うかがうことができる。

シャウプ博士一行の来朝に際し準備すべき事項 (一) (昭二五・六 主税局)

(高橋長官、原部長より連絡ありたるもの)

#### 一 新税制実施後の状況

特に青色申告の届出の状況

#### 二 C・P・Aの活動の状況――税務代理士

#### 三 統制解除後の物価の状況

#### 四 法人成の多い具体的理由とその対策

#### 五 再評価の結果

#### 六 地方団体の地方財政及び地方税の総合調査

県、市、町、村合計六、七ヶ所

#### 七 生計費と国税地方税を通ずる総合負担に関する資料

特に生計の苦しさの実態感を示す資料

(税の適用を具体的な家庭について調査)

#### 八 新税法とシャウプ案との相違点及びこれに関する理論的、実証的説明

特に所得税法第十一条の二の改正趣旨

有価証券等に関する課税の適正化を図るための法律案についての賛否両論に関する説明

#### 九 所得税の軽減に関し

##### (一) 間接税収入を増す場合の税種目

##### (二) 所得税軽減の場合、基礎控除と税率とその他の控除のいずれを選ぶか

##### (三) 滞納税額の中どの程度収入し得るか

シャウプ博士来朝に際し準備すべき事項 (二) (昭二五・六・二〇 主税局)

(司令部内国税歳入課より連絡ありたるもの)

シャウプ博士再来朝に際し、提出すべき資料の詳細は、近くモス歳入課長の帰任により判明する予定なるも、その内容の如何にかかわらず、少くとも次の諸点に関し用意せられたい。

#### 一 各税の税率等を改正したい意向があれば、その方針と理論的根拠

#### 二 現行税法の下にどの程度予算の歳入を達成し得るか、その見透しと根拠

#### 三 最近における国民所得の推計

#### 四 所得階層別の納税人員、所得金額

五 外国人課税の問題  
六 酒税に関し

(イ) 昨年一月一日以降最近までの間の価格改訂の都度の酒類別の価格及びその中に占める酒税、取引高税、地方税の変遷一覧表

(ロ) 昨年一月一日以降の酒造原料割当状況（来年度の見透しを含む）  
(ハ) 昨年一月一日以降の酒類販売市場の状況（来年度の見透しを含む）

このような事前調査のなかでシャープ自身調査の依頼をしているが、特に注目しているのが申告所得税の徴税状況であった。事実、二四年度から二五年度初頭にかけて、申告所得税の徴税実績は見積りをかなり下回るものであった。これが第一次「勧告」のフォロー・アップとも関連して、アメリカ側の関心を大きくよんでいた。七月二一日付で内国歳入課から、主税局に次のような資料の要求があった。<sup>(13)</sup>

要求資料

- (イ) 昭和二十四年度申告所得税収入（一千三百七十五億円）がその予算見積（一千七百億円）を下廻った理由の完全なる説明
- (ロ) 昭和二十五年度申告所得税徴収実績が昭和二十五年七月十日現在、五十億円と前年同期の百九十億円に比し下廻っている理由の完全なる説明
- (ハ) 昭和二十五年度初頭において申告所得税の推定滞納額が八百五十億円発生している理由の完全なる説明
- (ニ) 昭和二十五年度申告所得の本年七月より来年五月に到る期間内の完全なる月別収入見込

内国歳入課長 ハロルド・モス

このような資料要求に対して、大蔵省はただちに二つの文書でその理由を説明している。<sup>(14)</sup> こまかい技術的な説明を

除けば、二四年度以来申告所得税が不振であった理由は、次の四点にしぼられよう。

- (1) 経済情勢の悪化
- (2) 反税運動などにより徴税強行措置を実施できなかったこと
- (3) 法人成りの増加
- (4) 所得税の重い負担が徴税面に反映

以上のごとき日米の準備をふまえて、シャープ第二次使節団をむかえることになる。シャープの再来日を直前にして、サノーは国税の改正に関してシャープと議論すべきトピックスとして、次の八つの点をあげている。<sup>(15)</sup>

(1) 申告所得税の徴収状況——税収見込——徴税に対しての政治的な圧力を減少させる手段として、見返資金の放出

(2) 本年度の残りの期間についての他の税収見込——法人税を除くすべての租税についてはほとんど目標を達成可能のように思われる——。法人税は五〇〇一〇〇億円超過するかもしれない。

(3) 関税及び消費税——外国投資を阻害しないような合理的な関税率の設定

(4) 有価証券の登録——現行法の状況——匿名の銀行預金——郵便貯金の増加と脱税の手段としてのその起こりうる利用

(5) 酒税——減税要求——徴税の現状は税率引下げを保証しない——原料の配分を増加させる姿勢

(6) 社会保障——現状——大蔵省、労働省及び厚生省間の意見のくいちがいを避けるため池田蔵相の直接の助力を必要とする



## (7) 砂糖消費税——廃止

## (8) 揮発油税——税率引き下げの可能性

- (1) Harold Moss, Letter to Carl S. Shoup, January 19, 1950 (「スートランド文書」シャウプ関係・大蔵省資料Z七〇三—三)。
- (2) William F. Marquat, Draft of Letter to Carl S. Shoup, January 3, 1950 (同前)。
- (3) W. F. Marquat, Letter to C. S. Shoup, January 6, 1950 (同前)。
- (4) C. S. Shoup, Letter to H. Moss, January 19, 1950 (同前)。
- (5) H. Moss, Letter to J. M. Dodge, March 19, 1950 (「ドッジ・ペーパー」大蔵省資料Z七一一九)。
- (6) W. F. Marquat, Letter to C. S. Shoup, May 23, 1950 (前掲「スートランド文書」)。この手紙の発信人は不明である。しかし文脈から判断すると「マーカットのものとであると推定しうる」。
- (7) Incoming Message from DA Washington to SCAP Tokyo, Japan, June 21, 1950 (同前)。しかしこの二人がどのような形で、シャウプ使節団に参加するかは当初はつきりとしていなかったようである。六月一六日付でマーカットがドッジに送った手紙で、この点に触れている。「貴方宛の最近の手紙で、私はこのような二人の参加について最終的にどのような積極的な活動が希望されているのかを質問した。シャウプが彼等の使節団の構成員に含めるのか、あるいは東京の方から招待状を出すのか分らない」(W. F. Marquat, Letter to J. M. Dodge, June 16, 1950) (「ドッジ・ペーパー」大蔵省資料Z七一一—一一)。
- (8) S. Griffin, Shoup and Other Tax, Ex-Dodge Mission Experts Due Soon (月日不明、二五年七月か?) (前掲「スートランド文書」)。
- (9) Kenneth Sanow, Letter to C. S. Shoup, May 5, 1950 (同前)。
- (10) C. S. Shoup, Memorandum to Harold Moss, May 11, 1950 (同前)。
- (11) *Ibid.*
- (12) 大蔵省資料D〇〇〇—二一一九。

## (13) 同前。

(14) 大蔵省主税局「昭和二四年度申告所得税の収入額が予算見積額を下回った理由について」(二五年七月二八日)、及び「昭和二五年度頭初において申告所得税の滞納額が八百五十億円発生していること理由について」(二五年七月二八日)(同前)。

(15) Kenneth P. Sanow, Memo for File; Subject, Suggested National Revenue Topics for Presentation to Dr. Shoup, July 31, 1950 (前掲「スートランド文書」)。

## 第二節 第二次「勧告」の作成過程

### 一 使節団の来日及び調査活動

第二次使節団は当初予定されていたよりもかなり早く、七月三十一日に来日した。翌八月一日付の新聞が、一行の到着の模様を次のように伝えている。<sup>(1)</sup>

シャウプ博士きのう到着

税制の実施状況視察などのため再度訪日のコロンビア大学教授シャウプ博士ら一行は卅一日午後四時五分空路羽田に到着した。飛行場にはモス総司令部蔵入課長、池田蔵相、岡野国務相らが出迎えた。一行の顔触れ次の通り

コロンビア大学ウィッカリ、ウォーレン▽カリフォルニア大学サリー▽ラトガース大学ステファン各教授

シャウプ博士は羽田到着後、記者団と会見、次のような一問一答を行った。

問 今度の再訪の目的は

答 私が到着した今日奇しくも地方税法が国会を通過成立したことを聞いたが、今度の再訪の目的は昨年の勧告の実施状況を現地視察するためである。私は日本の税制体系が進歩していることに満足している

問 地方税法案について

答 地方税法案はかなり修正されたと聞いているが詳しいことは知らない、これから十分研究したい

問 再勧告の意思ありや

答 実情を検討した上必要があれば再勧告するつもりだ

問 滞在中の日程および滞在期間は

答 六、七週間滞在の予定だが日程については未定で一兩日中に第一回会議を開いて決めたい

この記者会見から明らかなように、この時点ではまだ再勧告をするか否か最終的に決定していない。当初から報告書の公表を条件に勧告作成を目的に来日した第一次使節団とは、若干その任務において相違していた。

シャウプが「再勧告」の意志をはっきりと表明したのは、到着後二週間ほどしてからのことである。八月一三日付の新聞が次のように報じている。<sup>(2)</sup>

再勧告を予定 シャ博士語る

(京都発) シャウプ博士は十一日入洛、十二日午後京都府庁で記者団と会見次の通り語った。

さきの勧告書を再検討してこれを総司令部に提出するが、全部を公表するということはない。再検討のおもなものは国税では所得税の源泉課税と所得税の税における地位についてである。地方税については固定資産税、平衡交付金、補助金およびその減価消却などにつき再度勧告することを予定しているが、今回の調査の目的は府県市町村などの各団体の調査と地方税が目的である。なお行政事務再配分とのにらみ合せて地方税の変更も考えられるが、これはまだ政府および関係委員会が検討中のものになり長い先のことになるだろう。また付加価値税を二年間延期したことは私の全く予期しなかったことであるが、将来実施されたときには私の精神をよくくんでもらいたいと思っている。

第一次来日のとときと同様、使節団は日本税制の実態調査のための旅行も試みている。来日して三週間ほど主として第一次「勧告」にもとづく税制改正の実施状況の説明をうけたのち、八月二三日から宮城、山形にむけ出発、さらに

表 15-1 大蔵省の所得税改正案

|      | 現 行 法    | A 案        | A' 案       | B 案         |
|------|----------|------------|------------|-------------|
| 基礎控除 | 25,000円  | 30,000円    | 35,000円    | 30,000円     |
| 扶養控除 | 12,000   | 15,000     | 15,000     | 15,000      |
| 税率階層 | 0- 50千円  | 0- 50千円    | 0- 50千円    | 0- 50千円     |
| 20%  |          |            |            |             |
| 25   | 50- 80   | 50- 100    | 50- 100    | 50- 100     |
| 30   | 80-100   | 100- 150   | 100- 150   | 100- 150    |
| 35   | 100-120  | 150- 200   | 150- 300   | 150- 500    |
| 40   | 120-150  | 200- 300   | 300- 500   | 500-1,000   |
| 45   | 150-200  | 300- 500   | 500- 700   | 1,000-2,000 |
| 50   | 200-500  | 500-1,000  | 700-1,000  | 2,000-3,000 |
| 55   | over 500 | over 1,000 | over 1,000 | over 3,000  |

出所：M. Bronfenbrenner, Memo for File; Subject, New Ministry Income Tax Proposal, August 8, 1950 (「スートランド文書」租税政策・Z703-6)。

二八日から北海道にまで足をのばしている。その後いったん帰京し、東京で作業したあと、<sup>(3)</sup>「勧告」作成の最後のつめを軽井沢で行なっている。

九月六日付のモスのマークット宛のメモに、シャウプ一行のこの軽井沢での「勧告」仕上げのことがしるされている。このメモによると、九月七日に軽井沢に向かい一週間ほど滞在して、第二次「勧告」の第一次草稿をもって、一日または一六日に帰京の予定であることがわかる。この第一次草稿の作成にとりかかった段階での二、三の興味ある事実を、メモが伝えている。<sup>(4)</sup>

私の印象では、明日の出発を前にしてシャウプ博士は、税制勧告について明確な結論に胸中達していないように思う。軽井沢旅行の主たる目的は、日本政府の役人や社会的な拘束などに邪魔されないうで、シャウプ使節団のメンバーが議論をしてこれまでの観察を検討・評価できるようにすることである。

この時点でまだ、第二次「勧告」のはっきりした骨格はシャウプ自身描けていなかったようである。しかし再勧告の内容について、モスは次のような推測を行なっている。<sup>(5)</sup>

この時点でシャウプ博士の勧告がどのようなものになるのかわからないが、おそらく勧告の主たる内容は所得税に関連すると思われる(内国歳入課の意見では)。この点に関し、彼は均衡予算に配慮をするが所得税の減税を勧告することは疑いもない。減税の形態は、多分基礎控除、扶養控除の引上げ、中所得層の累進税率の若干の手直しからなるだろう。所得税以外には、地方財政を強化する技術をおそらく勧告するだろう。

## 二 減税の交渉

一方、日本側が第二次「勧告」に最も大きな期待をよせていたのは、二六年度予算に実現すべき減税であった。池田蔵相はかなり早い時期から、所得税、物品税、酒税を中心とする七〇〇億円の減税計画を公にしていた。この減税計画を実現するためには、シャウプ使節団との交渉が必要であった。減税の主役は、もちろん所得税であった。当時、大蔵省がどのような所得税改正の構想をもっていたかを、二、三の文書によってたしかめておこう。

八月八日付のブロンフェンブレナー Martin Bronfenbrenner のメモによると、<sup>(6)</sup>大蔵省は八月四日に所得税の改正案 A、B を作成、さらに八月七日に A の修正案として A' を作成し持参した、とある。改正の個所は、基礎控除、扶養控除、税率にある。この三つの改正案と現行法は、表 15-1 にまとめられる。

この三つの改正案のうち、A あるいは A' が有力な案であったように思える。その後の八月一八日付の主税局の作成した文書による<sup>(7)</sup>



と、この改正案をとる理由が詳細に記載されている。

まずこの時点での所得税改正案は、次のようなものである。

#### 控除及び税率の改正案

次のように、基礎控除及び扶養控除を引き上げるとともに税率の適正区分を改正する。

- (一) 基礎控除 三万円（現行二万五千元）
- (二) 扶養控除 一万五千元（現行一万二千元）
- (三) 税率

五万円以下の金額 百分の二十（現行同上）

五万円をこえる金額 百分の二十五（現行五万円をこえる金額百分の二十五、八万円をこえる金額百分の三十）

十万円をこえる金額 百分の三十（現行十万円をこえる金額百分の三十五、十二万円をこえる金額百分の四十、十五万円をこえる金額百分の四十五）

二十万円をこえる金額 百分の三十五（現行二十万円をこえる金額百分の五十）

三十万円をこえる金額 百分の四十

五十万円をこえる金額 百分の四十五

百万円をこえる金額 百分の五十五

（原注）基礎控除については右のA案の外、別に三万五千元に引き上げる案（B案）を検討している。

この主税局案は、控除水準で先のブロンフエンブレナーのメモにある改正案A、税率階層の所得の刻みで改正案A'になっている。双方の案とも、基礎控除を三・三・五万円、扶養控除を一万五〇〇〇円に引き上げ、税率を主として

低中所得層で軽減する内容のものであった。

さらにここで重要な点は、この所得税改正を二五年度内に実施することを主税局が強く希望していることである。この主税局の文書は、「この所得税の合理化を昭和二十六年一月一日から実施することによって、昭和二十五年度歳入に影響する金額は極めて少額であるから、今後の歳入及び歳出の状況ともならみあわせつつ、是非昭和二十六年一月一日より実施することと致したい<sup>(8)</sup>」と述べ、年度内減税を訴えている。

具体的な減税の交渉は、九月中旬に入って軽井沢で勧告作成に当たっている使節団を、池田蔵相が訪問するという形ではじめられた。この時点で、二六年度予算についての予算閣議がおわり一般会計歳出額の見通しがえられ、歳入見積り及び減税額についてもほぼその内容をかためることができていた。新聞の報道するところによれば、日本側の減税構想をめぐる問題点は次のようなものであった<sup>(9)</sup>。

七百億円減税の確保Ⅱ概算査定案では明年度の「租税および印紙収入」は現行税制をそのまま適用した場合は四千五百九十二億円（本年度四千四百四十六億円）を見込んでいるが、これは若干下回る見通しが強くなった。しかしその場合も税法上七百億円の減税は可能であり、また折衝もあくまでこれを実施する方針で進む。この場合減税額の割振りは所得税四百億円、酒税二百億円、物品税百億円を目標とする。

### 三 第二次「勧告」の発表

シャープ一行の勧告作成の作業と平行して、モスを中心に再勧告の完成後の取扱いについての準備がはじめられて

いた。九月六日付のモスのマークット宛のメモによると、次のごとき段取が企画されていた。<sup>(10)</sup>

シャウプ博士が今回の勧告について結論を出したらだちに、この勧告に関する詳細な分析が貴方に提出される。アメリカに戻る一、二日前に、記者会見でシャウプ博士がある技術的にわたらない側面について見解を述べることが、暫定的に計画されている。またこの議論は、申告所得税の欠陥、地方政府の税収見込みなどのような問題に限定され、直接、間接にSCAPの政策上の立場に影響をする争点の多いものについては触れないことが企画されている。前述のごとく、GHQの関連部局がシャウプ博士の勧告の最終的なものを、GHQによって採用される以前に、検討しコメントする機会を十分にもてる見込みである。

九月一五、六日ごろ、シャウプ第二次「報告書」は、モスの手にわたされたようである。九月一七日付のマークット宛のモスのメモによると、内国歳入課でこの「報告書」はすでに検討され、司令部の関連部局に意見を求めるため配布されていることがわかる。<sup>(11)</sup>

シャウプ博士の結論、示唆及び勧告のすべてを注意深く検討したことに基ついて、内国歳入課はその研究に、確立しているSCAPの政策と直接・間接にいくちがうものはなにも含まれていないとの結論をもっている。しかしながら完全に確実なものにするため、この点について以下の部局(ESSの財政課、価格・分配課、労働課、天然資源局、民政局、法務局、民間人事局)に、意見を求めている。

そして内国歳入課自体の報告書に対する印象として、「全体として内国歳入課は、シャウプ博士の研究を昨年の報告書の貴重な附属資料、また日本でより恒久的なかつ公平な税制を作るのを大いに促進するものとみなしている」と述べ、高く評価している。<sup>(12)</sup>

このメモにもう一つ重要な点が盛り込まれている。それはこの段階で、第一次「勧告」と同じように、「附録」が

準備されていることの指摘である。次の一文をみよう。<sup>(13)</sup>

記者会見でのステートメントに加えて、シャウプ博士は事柄の性格上大部分が技術的であるが、記者会見でごく簡単にしか触れていない問題のいくつかのものを拡張した一連のメモを準備している。このようなメモの一部はあとで日本側に渡され、司令部と日本政府の双方にとって平衡交付金法のようなプログラムの遂行にあたり、貴重な助けとなることが期待されている。

司令部内の関連部局への第二次「報告書」に対する意見徴収の文書は、九月一八日に内国歳入課から出されている。<sup>(14)</sup>

貴方の局の意見として、提案されているステートメントがSCAPの政策や占領目的と相容れない見解、結論あるいは勧告をなにか含んでいるかどうかを早急に検討していただければ有難い。極端な時間的な制約のため、貴方の見解を一九五〇年九月一九日、火曜一〇時までに受けとりたい。

この意見徴収の結果は、翌一九日付のマークットに報告するためにモスによって作成されたメモの中にまとめられている。まずESS以外の局の意見は、「記者会見のために提案されたこのステートメントは、その内容に直接の関心をもつESSに加えて四つの局、つまり民政局、法務局、天然資源局及び民間人事局に検討してもらった。これら四つの局のすべては、提案されたステートメントの内容に反対はなにもないとしている」<sup>(15)</sup>とされ、他局からはなんのクレームもつけられていないことがわかる。

シャウプ第二次「勧告」は、九月二一日の午前中に行なわれた。この発表に当たっては、九月に入ってから司令部の民間情報教育局CIEによって準備が入念にすめられていた。<sup>(16)</sup>そして発表前日の二〇日には、ESSから司令部の各局長に「シャウプ博士の記者会見でのステートメント」として、報告書の大略がメモとして配布されている。<sup>(17)</sup>

(1) 『日本経済新聞』二五年八月一日。

(2) 同前、二五年八月一三日。

- (3) たとえば九月六日に、日本橋の中央税務事務所の抜打視察などを行っている。
- (4) H. Moss, Memorandum for Major General Marquat; Subject, Dr. Shoup's Recommendations, September 6, 1950  
〔スートランド文書〕シャウプ関係・大蔵省資料七〇三—三〕。
- (5) *Ibid.*
- (6) M. Bronfenbrenner, Memo for File; Subject, New Ministry Income Tax Proposal, August 8, 1950 (「スートランド文書」租税政策・大蔵省資料ニ七〇三—六)。
- (7) 主税局「所得税の控除及び税率の一層の合理化について」(二五年八月一八日)。(「シャウプ税制使節団提出資料集」昭和二五年度、その二)。
- (8) *Ibid.*
- (9) 『日本経済新聞』二五年九月一日。
- (10) H. Moss, *op. cit.*
- (11) H. Moss, Memorandum for W. Marquat; Subject, Dr. Shoup's Press Statement, September 17, 1950 (「スートランド文書」大蔵省資料ニ七〇三—三)。
- (12) *Ibid.*
- (13) *Ibid.*
- (14) ESS/IRD, Dr. Shoup's Proposed Press Release (to GS, CPS, NES, LS), September 18, 1950 (同前)。
- (15) H. Moss, Memorandum for Major General Marquat; Subject, Dr. Shoup's Proposed Press Statement, September 19, 1950 (同前)。
- (16) たとえば、次のメモに詳細な内容が記載されている。James E. Monroe, Memo for Dr. Carl S. Shoup & Mr. L. H. Moss; Subject, Press Conference at Dr. Shoup's Departure, September 9, 1950 (同前)。
- (17) ESS, Memorandum for Chief of Staff; Subject, Press Statement of Dr. Shoup, September 20, 1950 (同前)。

### 第三節 第二次「勧告」の概要

#### 一 第二次「勧告」の目的及びその内容

シャウプ使節団の第二次「勧告」は、二五年九月二一日、その大綱が発表された。この大綱は、「シャウプ使節団新聞発表文」(Press Statement of Shoup Tax Mission)といわれるもので、通常これをシャウプ第二次「勧告」<sup>(1)</sup>と称している。

この第二次「勧告」は、第一次「勧告」とは異なり英文で二三ページ程度のもので、文字どおり新聞発表文の小冊子として作成されたものである。その理由は、次の報告書の序文から明らかであろう。<sup>(2)</sup>

われわれが到着したときには、国税の新制度が実施せられて数カ月になっていたが、新しい地方税制は、やっと到着の前日国会によって制定されたのであった。国税制度についてすら実質的な経験を得る時間はなかった。例えば、減税された新しい所得税の第一回の予定納付がちょうど行われていた。

他方、昨年提出した勧告については、日本中に一年間はげしい論議が行われていた。そのために、新制度に関する経験は限られていたけれども、われわれには調査すべき問題点に不足はなかったのである。

従って、本声明書は、次の三つのことがらからなっている。すなわち、新制度の下で得られた経験の評価、過去一年間一般の討議によって展開された新しい問題点は何であるかについての叙述及び新年度において生ずると思われる主な問題の分析が、こ



れである。昨年の報告と異り、本書においては、全体に亘って網羅的にしようという態度はとらない。従って、税制中本書が少しもふれない部面が多々ある。

その主たる内容は個別的に次の七点にまとめられる。

- (1) 明年度の減税を了承し、余剰財源の額に応じて農・漁民の勤労控除（一〇％）をみとめ、扶養控除、基礎控除（三万円近くまで）の引上げや低額所得階層の税率引下げを行なうこと。
- (2) 地方財政の歳出増加に対処する方法として、地方税の増徴は避け、平衡交付金と地方起債を増額すること。
- (3) 税務行政面で申告様式の簡素化と徴収機構の強化をはかり、脱税の訴追などにより年度末までに滞納を一掃すること。
- (4) 酒税に対しては税率引下げより密造取締りの強化に最重点を置くこと。
- (5) 市町村民税については当年の所得を課税標準とすることや、源泉徴収などを考慮したこと。
- (6) 付加価値税の差等税率を一本とし、また企業の選択により純益、労賃、利子及び賃貸料の合計額を付加価値とすることを認めること。

(7) 租税債権の優先順位として、固定資産税を最優先とすること。

このことから明らかなように、第二次「勧告」は地方財政と所得税の執行に関する問題が中心になっており、日本側の強く希望していた減税問題は余剰財源との関連でみとめられているだけである。

ここでシャウプ第二次「勧告」の概要に簡単に触れておこう。本文は次のごとく、六つの章に分かれていた。

#### A 国家予算、予想される余剰財源の使途

#### B 地方予算

#### C 所得税の執行に関する問題

#### D 歳入にさしたる変化を伴わない国税の諸問題

#### E 地方税の問題

#### F 国と地方団体との財政関係

このうちE、Fを除く各章について内容をごく簡単に紹介しておこう。この際、主税局でこの第二次「勧告」をまとめた文書が非常に役に立つ<sup>(3)</sup>。

一、国家予算上予想される余剰財源の使途について

昭和二十六年予算上の余剰財源の多寡に応じ左記の措置をとる。

(イ) 余剰財源が二五〇億円の場合

1 平衡交付金の増額

一一〇億円

(総額一、二〇〇億円となる)

2 農民、漁民に対する一〇パーセント（最高一万五千円）の勤労控除

四〇億円

3 扶養家族二人までの扶養控除の引き上げ

九〇億円

(ロ) 余剰財源が四五〇億円の場合

(イ)の1、2、3、の外、更に左記を追加する。

4 所得税の税率の引き下げ

第一の所得階層及び三十万円の場合の税率を除いて、特に課税所得五万円超十五万円超の場合について考慮する。

5 基礎控除の引き上げ  
三万円近くまで引き上げる。

(ハ) 余剰財源六〇〇億円の場合

(イ)の1、2、3、(ロ)の4、5、の外左記を追加する。

6 事務用品、日常家庭用品に対する物品税の廃止

7 平衡交付金の増額

一〇〇億円

(総額一、三〇〇億円となる)

(ニ) 余剰財源が六〇〇億円以上の場合

(イ)の1、2、3、(ロ)の4、5、(ハ)の6、7の外左記を追加する。

8 (ハ)の6以外の物品税の軽減

二、地方予算

(イ) 昭和二十六年地方歳出は、次の理由により増加する。(約六〇〇億円)

(1) 地方予算には、価格調整費、債務償還費のような削減可能の費目がない。

(2) 国の施策に伴う地方負担額の増加(厚生費一三〇億円、公共事業費一二〇億円ないし一三〇億円)

(3) 災害復旧費の三分の一地方負担による歳出の増加(一六〇億円)

(4) 地方公務員の給与ベースの引き上げによる歳出の増加(教職員、警察及び消防吏員分一一〇億円、その他職員分六〇億円)

(5) 人口の自然増による歳出の増加(二〇億円ないし三〇億円)

(ロ) 右に対する財源措置

(1) 地方税の増徴は困難。従って

(2) 国税の減税を差し控えて、地方財政平衡交付金の増額。

(3) 起債額の増額。

三、所得税の執行に関する問題

(イ) 所得金額及び税額の決定に関連する問題

1 申告書の様式を簡素化すること。

2 青色申告の最低限の要件を充す者について青色申告の提出を奨励すること。

(ロ) 徴収の問題

1 年度末までに所得税の滞納を一掃すること。

2 今後の滞納防止策として、納税準備の貯蓄奨励方策を講ずること。

(ハ) 税務官庁の人的及び物的体制の問題

1 税務官吏の現在員数は減少しないこと。

2 徴収官、協議官、監督官補佐官、調査官の拡充のため人員の配置換えを行うこと。

3 税務署の事務設備と輸送設備とを改善すること。

4 国税庁を一層強化すること。

(ニ) 納税者の代理

1 弁護士と公認会計士は、人物試験を経て納税者の代理行為ができるものとする。

2 税務代理士で目下開業中のものは人物試験を経て、今後税務代理士となろうとする者は人物試験と筆記試験とを経て、納税者の代理行為ができるものとする。

3 計理士が税務代理行為を行うためには人物試験と筆記試験を受けなければならないこと。

(4) 脱税者の訴追

1 税法を守らない者に対し民事罰則を厳格に適用すること。

2 悪質な脱税者に対しては断乎訴追を行うこと。

(5) 汚職の一掃

(6) 時効その他

1 納税者側に詐偽又は無申告の事実のない限り、申告書提出期限後三年又は申告書提出後二年のいずれか遅い期限をもって納税義務が消滅するものとする。

2 国税庁は税法、通牒等を掲載する租税便覧を作成すること。

3 大学の法科の教授科目中に税法の講座を取り入れること。

四、歳入にさしたる変化を伴わない国税の諸問題

(イ) 酒税

酒の密造を防止し税収を確保する方法として次の三つの手段が考えられ、使節団としては差し当り2の方法をとるべきことを勧告する。但し税率の引き下げにより酒税収入が減少しないならば、食糧供給に及ぼす影響を慎重に検討した上税率の引き下げも考慮しうる。

1 税率を引き下げること。

2 密造の取締を一層強化すること。

なお、工業用アルコール工場の所管を大蔵省に移すこと。

3 米作農家に対する配給酒を増加しその税率を特別に低い税率とすること。

(ロ) 富裕税

富裕税は、所得税の補完税として税収入によって示されるよりも更に重要なものであり、本税法の確実な施行を期すること。

(ハ) 揮発油税

1 従価税を従量税に改めること。

2 ガソリンの横流れ防止上必要であるときは税率の引き下げも考慮しうること。

## 二 指針としての第二次「勧告」

シャウプの第二次「勧告」が、その後の税制改正をどの程度拘束するのかは一つの大きな問題であった。しかしこの問題は、九月二日の新聞発表が行なわれる前から、「指針」(guide)であるという性格づけが司令部の方から公にされていた。たとえば九月一九日付の新聞には、次のような記事がある。<sup>(4)</sup>

シャ勧告は指針 総司令部筋強調

池田蔵相は十八日午前総司令部にアリソン財政金融部長、リード予算課長、モス歳入課長、コーエン顧問を訪問、地方財政の実績、再評価税収が当初予想を下回った原因などにつき説明したが、席上シャウプ第二次勧告は「指針」にすぎないとの見解が再び強調されたようである。

もちろんこの司令部の見解は、シャウプ自身の考えを反映しているものと思われる。九月二日の第二次「勧告」



の発表の当日、シャウプはそれを補足説明する機密メモを司令部宛に提出している。<sup>(5)</sup> おもな論点は次の三つである。

- (1) 日本政府が第二次「勧告」にもられた税制改革に拘束される程度
- (2) 一年以内に深刻なインフレが生じた場合の税制の果たすべき役割
- (3) 脱税者の寛大な取扱い

(1)の論点の説明をみることによって、シャウプの見解がはっきりする。まず第一次「勧告」との比較において、第二次「勧告」の性格が次のように規定されている。<sup>(6)</sup>

昨年われわれは、税制全体の一つの体系を作を試みた。かくして重要なことは、勧告の各々にできるだけ忠実に従ってもらうということであった。一つの税制は、一軒の家のように一、二の重大な手抜きによってその形をひどく損うことになる。今年は、昨年の勧告が実施されたおかげで現に存在している税制をよりよい形にするよう勧告を試みているだけである。

第一次「勧告」が発表になったとき、マッカーサー書簡が日本政府に送られ、かなりの拘束力をもった一種の「指令」(directive)の色彩をもっていた。これにくらべると、右の引用文で示唆されているように基本的にその性格を異にする。「勧告」の内容からも明らかのように、一つの改正案を押しつけようとするものではない。次のような説明が理由になっている。<sup>(7)</sup>

更に日本政府は現在まで、その税制に非常なかかわり合いをもっている。しばらくの間、それを機能させようとする以外に、他に可能な選択はない。(中略——引用者)最後に、すでに日本において近代税制を理解し構築しようとして、かなりの技術的、専門的な関心と誇りが高まってきたと信じている。

そしてさらに、しめくくりとして次のように述べている。<sup>(8)</sup>

したがって今回の勧告を、われわれは次のような観点でみている。この勧告は短い滞在中に作成しえた最良のものである。しかし一層複雑な議論の多いいくつかの点について、日本人の間で討論をすることをすすめる。ただし地方自治の強化、少数者への富の大きな集中の排除、及びインフレと不況を阻止する財政政策の目的といったような基本的な仮定に反しないかぎりにおいて、すすめてもらいたい。

以上のシャウプのメモでは、「指針」という言葉は用いられていない。しかし第二次「勧告」を「指針」という形で位置づけていることは明白である。

このシャウプの機密メモにもられた先の第二次「勧告」の拘束性は、内国歳入課の全面的な支持をうけている。九月二六日付のモスのメモは、この点次のように述べている。<sup>(9)</sup>

日本政府は現在まで現行税制と非常なかかわり合いをもっており、実際に目下これにとって代わりうるものはないというシャウプ博士の観察に全面的に賛成である。今回の報告書にもられた一層議論の多い課税問題のいくつかを、日本人が討議すべきであるというシャウプ博士の見解は、日本の民主主義の健全な発展に役立つから、まったく賛成である。

この「指針」という規制力のない性格は、その後の予算編成、税制改正に第一次「勧告」とは異なった問題を惹起させた。ESSの財政課 Public Finance Division のリード Eugene M. Reed は、日本政府との折衝において第二次「勧告」の取扱い方を次のように論じている。<sup>(10)</sup>

財政課によって目下進行している日本政府の予算の審査に関連して、問題が起こり出している。日本政府は当初提出した予算の変更を申し出ているが、このような変更はシャウプ使節団の報告書に基づいているという事実以外に正当化のしようがない。このような事実とシャウプ使節団による勧告の多くは(中略——引用者)重大な疑問がもたれ、必ずしもESSの立場を代表す

るものとして受け入れられなかったという事実を考えると、次の定期会合で大蔵省に次のことをはっきりと知らせるべきである。つまりシャウプ使節団の今回の報告書に盛り込まれたすべての勧告は十分に検討され、研究されるべきであるが、このような勧告は必ずしもESSの立場を表わすものと考えられないし、また予算政策を押しすすめるに当たり日本政府はこの勧告によって制約されるべきでない。

この一文は、先に引用したESSの内国歳入課の意見とは大いに異なる。ESS内部でも、「シャウプ勧告」の取扱いについて必ずしも一致していなかったことを了解できる。

### 三 第二次「勧告」の「附録」

第二次「勧告」の作成が最終的な段階に達したときにすでに明らかにされたように、「勧告」の技術的な細目は「附録」に回されることになっていた。この「附録」は原文のまま一〇月三〇日に、司令部から日本政府の手に渡され、それを翻訳したあとで一〇月八日に公表されている。

九月二日に「勧告」の本文が発表されて以来、この「附録」の発表までの間、いくつかの問題に関しさまざまな憶測をよんだ。そもそもシャウプ第二次「勧告」の主たるねらいは、第一次「勧告」にもとづいて発足した新税制実施後の実情を調査し、その上で批評し、なんらかの勧告をすることにあった。ところが日本側からすればこの新税制は、付加価値税の実施延期をはじめ、いくつかの点で第一次「勧告」とはやや異なっているため、この点あらためて「勧告」どおりの実施を要求される問題が生じてくるかもしれないとの予想がたてられていた。付加価値税以外に、

日本側が実施を迫られるのをひそかにおそれていた問題があった。それは主として次の二つである。

- (1) 預貯金の分散禁止及び利子課税
- (2) 株式の名義書換

この二つは第一次「勧告」で強く実施が主張されていたのにそれが実現せず、第二次使節団の来日まで持ち越されていた。ところが九月二日に発表された第二次「勧告」の本文ではこの点になんら触れられておらず、人々の関心はその後発表の予定される「附録」に集まったわけである。

第二次「勧告」が発表された直後の新聞は、次のとき報道を行なっている。<sup>(11)</sup>

脱税行為の完封に郵貯など分散禁止 シャウプ勧告付録で明示か

郵便貯金ならびに国民貯蓄組合預貯金は両方とも一人または一口座三万円まで課税されず、しかも名寄せ（同一名義の預金者の預金を集計加算すること）が行われていないので、有力な脱税手段として利用されているといわれていたが、シャウプ税制使節団はこの点を衝き近く明かにされる第二次勧告の付録書でこれら預貯金の分散行為を禁止し、脱税の抜け道を封ずる模様である。

しかしながら一〇月三〇日に日本側に交付された「附録」には、このような事項はひとつも含まれていなかった。その大部分は、税務行政などに関する細かい技術的事項によって占められていた。一〇月三一日付の新聞は、この間の事情を次のように解説している。<sup>(12)</sup>

○…今回の付録にもれた株式名義書換などの重要事項は昨年の第一次勧告で問題として採上げながら結論を持越されていたものである。シャウプ博士は譲渡所得の掌握を的確にするため名義書換の強制を行うべきか否かの問題を大きな課題として残してき

ており、また口座を分散することによって有力な脱税手段に利用され勝ちである郵便貯金に対する名寄せ措置、あるいは銀行と取引先の間に行われる正常な取引単位を超える異常取引の税務署への申告、また付加価値税実施上の細目などについて詳細な規定を付録書に織込む方針であると伝えられていた。

○…ところがこれらの重要事項が慎重な検討の結果、除かれたことは微妙な先行を示唆している。今後は今回の付録にもれたこれらの重要点が政府と総司令部当局との折衝に委ねられることとなり、株式売買報告書の提出や預貯金利子の選択課税などの問題も含めて、その取扱が注目されよう。

しかし関係政府筋では株式名義書換の強制措置などは現行制度上技術的に困難な面も多いので新たな観点から再検討する必要があるとみている。

アメリカ側から手渡された第二次「勧告」の「附録」を公表すべきか否かは、日本政府の判断にゆだねられている。その後、当初の態度を変更し、重要な問題に触れていないことを理由に要点を発表することになっている。

日本政府の手によって要約され発表された「附録」そのものは、本文の三倍の分量で次のような四つの内容を含んでいた。

- (1) 平衡交付金
- (2) 所得税及び法人税の執行に関する問題
- (3) 地方税の執行に関する問題
- (4) 市町村民税

しかし内容はかなり技術的な議論にわたり、その重要度も落ちる点から、単に参考資料程度のものであるとみなされている。

しかしここで「附録」に盛り込むことをシャープ自身約束していた(九月一九日付のモスのメモによる)<sup>(13)</sup> 預貯金及び有価証券譲渡の取扱いに関する問題について、若干触れておくべきことがある。第二次使節団はこの問題に当初から精力的に取り組んでいたが、その発表に際してはかなり技術的にわたるため「附録」に含めることを予定していた。先に引用した九月二四日付の報道記事にもあるように、その内容もある程度知られていたようである。その具体的な内容は、今日アメリカ側の資料によってその詳細を明らかにすることができる。<sup>(14)</sup> そのなかで当時使用されていた配給通帳の番号を活用して預貯金口座の分散を禁止したり、また有価証券の登録をさせる方法が、具体的に提案されている。

これはかなり徹底した脱税のための防止措置である。もしこの措置がそのまま第二次「勧告」の一環として「附録」に盛り込まれたなら、当時社会的に大きな騒ぎになっていたろうと思われる。司令部内部でも、公表した際の反響の大きさを危惧したものと思われる。かくして結局、第二次使節団によって検討されていた預貯金の分散禁止及び利子課税、株式の名義書換の提案は、「附録」から除外され陽の目をみないでほうむりさられた。

シャープ自身は、このような提案を盛り込んだ「附録」が九月二一日の本文の発表後すぐに日本政府に手渡されると考えていた。九月二一日付のSCAP宛のメモ<sup>(15)</sup>で、「テクニカル・メモ(「附録」のこと——引用者)は、まもなく手渡されるはず……」としている。この「附録」が、一〇月三〇日まで日本政府に手渡されるのがおくれたのは、ここで取り上げたような問題について司令部内部での調整によるためであろうと思われる。

(1) 正式には「Ministry of Finance, Second Report on Japanese Taxation by the Shoup Mission. 大蔵省『シャープ使節団第二次日本税制報告書』である。英文、和文が左右に対照的に一冊に収められている。



- (2) 前掲『報告書』一ページ。
- (3) 主税局「シャウプ使節団第二次勧告の概要」(二五年九月二〇日)(大蔵省資料D〇〇〇—二二—)。
- (4) 『日本経済新聞』二五年九月一九日。
- (5) C. S. Shoup, Memo to SCAP, September 21, 1950 (「ヒュンシ・ユーバー」大蔵省資料Nセ—二—11〇)。
- (6) *Ibid.*
- (7) *Ibid.*
- (8) *Ibid.*
- (9) H. M. Moss, Memorandum for General Marquat; Subject, Dr. Shoup's Confidential Memorandum, September 26, 1950 (同前)。
- (10) E. M. Reed, Memorandum for General Marquat; Subject, Use of Report of Shoup Mission, September 29, 1950 (同前)。
- (11) 『日本経済新聞』二五年九月二四日。
- (12) 同前、二五年一〇月三一日。
- (13) 前節脚注(15)を参照せよ。
- (14) K. P. Sanow, Memo for File; Subject, Comments on Recommendation of Shoup Technical Report, Measures to Aid Enforcement, October 6, 1950 (「スーティハンド文書」シャウプ関係・大蔵省資料Nセ〇三—三)。
- (15) C. S. Shoup, Memo to SCAP, September 21, 1950 (前掲「ヒュンシ・ユーバー」)。

## 第一十六章 昭和二五年度補正予算に関する税制改正

### 第一節 予算編成と税収見込

#### 一 税制改正への要望

第二次シャープ使節団の来日を契機に、再び税制改正に関する議論がさかんになった。第一次「勧告」がほぼ盛り込まれた二五年度予算が実施中であつたが、早くもそれに対する改正の要望が日本側から出されていた。このような要望は、第二次使節団に資料として提出され、大なり小なりそれは最終的な勧告に影響を及ぼしたものと思われる。

日本側の要望は税制全般にわたっているが、やはりその中心は減税問題とからんで所得税であり、また特別措置をみとめる方向での法人税の改正であつた。所得税の改正は、控除引上げ、税率緩和による減税が中心であつた。この控除引上げ、税率緩和に関し、主税局はおのおのについて資料をそろえ、その理由を説明しているが、その具体的な内容についてはすでに前章第二節で明らかにしたとおりである。

一方、法人税の改正に当たって、この時点からしだいに注目されだしたのが固定資産の減価償却の問題である。特に特別償却の制度化が、改正案のなかで検討されている。

八月二一日付の主税局のメモ<sup>(2)</sup>によると、次の六項目が法人税関係の制度改正として述べられている。

(一) 固定資産の耐用年数を実情に即するよう全面的に改訂するとともに陳腐化による特別償却を認めることとし、減価償却の適正を期すること。

(二) 改正商法の規定との所要の調整を図るため、必要な改正を行うこと。(別途要綱)

(三) 特別法人及び公益法人に対する税率を百分の二十五程度(現行百分の三十五)とすること。(研究)

(四) 同族会社及び企業組合については、個人とみなして課税しうる規定を設けること。(研究)

(五) 人格のない社団等に対する課税方式を再検討すること。(研究)

(六) 交際費の範囲を定めること。(研究)

特にこれらのうち、(一)の項目が重要であった。二五年度予算が本格的にスタートしたところから、主税局は固定資産の耐用年数の改訂を検討しだしている。二五年五月ごろ作成されたと思われる、次のごとき計画表<sup>(3)</sup>をみることでできる。

固定資産耐用年数改訂の実施計画(案)

(一) 固定資産耐用年数の改訂に関する学者、業者等の意見の聴取(六月下旬)

(二) 固定資産耐用年数の改訂方針草案作成(六月下旬)

(三) 各省関係官会議(七月上旬)

(四) 耐用年数の調査の各省委託(七月上旬)

(五) 委託調査の完了及びその報告の取組期限(八月下旬)

(六) 各業種間の総合調整(九月上旬)

(七) 改正耐用年数の決定(九月下旬)

具体的な改訂方針については、主税局はその後いくつかの文書により、有形固定資産と無形固定資産とに区別し、検討を行なっている。<sup>(4)</sup>

法人税のほか、酒税、物品税、砂糖消費税、揮発油税の四つが間接税の改正として主税局によって取り上げられている。この改正の内容は、「税制改正に関する重要事項」と題する八月一二日付及び同名の九月九日付の主税局メモ<sup>(5)</sup>によって明らかとなる。この日付の異なる二つのメモは、前者の末尾に「その他、社会保険税を創設すること」とある以外は、内容をまったく同一にしている。その中でまず酒税は、減収をはかることが提案されている。同様に、物品税、砂糖消費税、揮発油税の三税も、減税の方向で改正が考えられている。

二五年の夏から秋にかけ、二五年度補正予算の骨格がしだいにできあがることになる。日本側のもつ税制改正の構想は、具体的に減税の要求となって現われてくる。

表16-1は、一〇月一日の段階で主税局のまとめた二五年度内の税収見込である。この見込に当たって、備考で示されているような次の三点の税制改正が前提とされている。

- (1) 所得税の源泉分は、二六年一月より軽減する。
- (2) 酒税は、二五年一二月一日より税率を引き下げる。
- (3) 物品税、砂糖消費税及び揮発油税は、二六年一月一日より税率を引き下げる。



|          |        |
|----------|--------|
| 二五年度補正予算 |        |
| 歳 出      | 二七〇億円  |
| 歳 入      | 三四〇億円  |
| 減税財源     | 七〇億円   |
| 二六年度予算   |        |
| 歳 出      | 五九八〇億円 |

このような減税を計画している日本側の目的を、リードは「所得税、物品税及び酒税の減税を通じて、消費者の購買力を高めるようなかなりの規模の減税が企画されている<sup>(6)</sup>」としている。さらにリードは別な個所でこのねらいに関し、「減税の規模及び方向は、法人税改正による資本蓄積を促進するというのではなく、消費者の購買力を増加させようと特に強調している点、経済的にみて正当化しうるのか<sup>(7)</sup>」と疑問を提出している。

日本政府は当初、個々の租税についての減税案を、具体的にアメリカ側に示していなかった。二五年一〇月の段階で、内閣で承認されESSの財政課に提出されていた予算案によると、次のような予算ならびに減税財源が示されている<sup>(8)</sup>だけであった。

## 二 減税の方向

このような減税に要する財源は、合計七〇億円と見込まれていた。

表 16-1 昭和25年度租税及び印紙収入見込額(25. 10. 1主税局)  
(単位：百万円)

| 税 目                  | 予 算 額<br>(A) | 現行法に<br>よる収入<br>見込額(B) | 差 引 増<br>△減 (C) | 税制改正<br>後の収入<br>見込額(D) | 差引増△減   |          |
|----------------------|--------------|------------------------|-----------------|------------------------|---------|----------|
|                      |              |                        |                 |                        | B－D     | A－D      |
| 所得税 { 源泉<br>申告<br>計  | 98,332       | 114,832                | 16,500          | 109,538                | △ 5,294 | 11,206   |
|                      | 150,351      | 120,586                | △ 29,765        | 120,586                | —       | △ 29,765 |
|                      | 248,683      | 235,418                | △ 13,265        | 230,124                | △ 5,294 | △ 18,559 |
| 法人税                  | 38,602       | 59,335                 | 20,733          | 59,335                 | —       | 20,733   |
| 相続税                  | 3,114        | 3,114                  | —               | 3,114                  | —       | —        |
| 富裕税                  | 2,025        | 2,025                  | —               | 2,025                  | —       | —        |
| 再評価税 { 法人<br>個人<br>計 | 14,558       | 6,445                  | △ 8,113         | 6,445                  | —       | △ 8,113  |
|                      | 1,380        | 715                    | △ 665           | 715                    | —       | △ 665    |
|                      | 15,938       | 7,160                  | △ 8,778         | 7,160                  | —       | △ 8,778  |
| 酒 税                  | 103,003      | 103,313                | 310             | 103,092                | △ 221   | 89       |
| 砂糖消費税                | 726          | 726                    | —               | 706                    | △ 20    | △ 20     |
| 揮発油税                 | 5,153        | 6,525                  | 1,372           | 6,525                  | —       | 1,372    |
| 物品税                  | 17,258       | 17,258                 | —               | 15,789                 | △ 1,469 | △ 1,469  |
| 有価証券移転税              | 55           | 27                     | △ 28            | 27                     | —       | △ 28     |
| 通行税                  | 1,042        | 1,042                  | —               | 1,042                  | —       | —        |
| 関税及び屯税               | 1,500        | 1,500                  | —               | 1,500                  | —       | —        |
| その他                  | —            | 1,156                  | 1,156           | 1,156                  | —       | 1,156    |
| 印紙収入                 | 7,501        | 8,501                  | 1,000           | 8,501                  | —       | 1,000    |
| 合 計                  | 444,600      | 447,100                | 2,500           | 440,096                | △ 7,004 | △ 4,504  |

(注) 税制改正後の収入見込額は次の要領によって税制改正を行なうものとして計算した。

1. 所得税は昭和26年1月支給分より源泉徴収税額を軽減すること。
2. 酒税は昭和25年12月1日より税率を引下げること。
3. 物品税、砂糖消費税及び揮発油税は昭和26年1月1日より税率を引下げること。

出所：大蔵省資料 Z 511-142.

歳 入 六七三〇億円  
減税財源 七四〇億円

このように日本政府は減税財源として、二五年度補正予算で七〇億円、二六年度予算で七四〇億円を示しており、大蔵省の意向は、リードたちとの折衝により、これらの財源で所得税、物品税、酒税の減税を実施したいとしていた。リードはこのような減税計画に、次のような視点からコメントをしている<sup>(9)</sup>。

長期的にみて、日本が直面する最も重要な問題の一つは、実物資本の不足である。日本の現状のように低い生活水準をもつ経済では、所得税、消費税の減税からそれほど多くの実質貯蓄が生じるとは期待しない。さらに日本の制度的な背景は、個人貯蓄を資本蓄積に流す有効な経路を提供するようなものではない。かくして問題の解決は、法人貯蓄及び投資を刺激する方向にあるようだ。

かかる視点からリードは、現行の法人税制を問題にし、特にこれとの関連で資産再評価の問題を重視する。いうまでもなく、資産再評価は適切な減価償却をふまえてのコストⅡ価格設定、企業の実際の資金ポジション、合理的な資本構造の発展に対して、重大なかかわり合いをもっていた。この点に関し、リードは日本政府の税制改正案に一つの不満をもっていた<sup>(10)</sup>。

しかしながら日本政府の税制の提案の中には、たとえ再評価から生じる未実現キャピタル・ゲインに課税される再評価税の場合のように、税制が再評価を大きく阻害しているとしても、法人税を再評価問題と関連づけた考慮がまったくみられない。

その後の折衝をへて、減税の内容は具体的に固まることになった。大蔵省が内国歳入課の方へ提出した減税計画は、次のようなものである<sup>(11)</sup>。

- (1) 酒税 二億円、二五年二月一日より実施
  - (2) 源泉所得税 五三億円、二六年一月一日より実施
  - (3) 物品税 一五億円、二六年一月一日より実施
- 合 計 七〇億円

この減税案をもし年度内に実施に移したければ、開催を予定されている臨時国会（第九回国会、二五年二月二日～二月九日）で税制改正案が承認されねばならない。モスはこのようなタイム・スケジュールをまず問題にし、日本側の提案による税制改正のタイミングは司令部のとるべき政策の伸縮性を不必要なほどに制約してしまうと批判をしている。とくに臨時国会で減税法案だけを審議し、歳入側の審議を次の通常国会にまわそうとしているときびしく指摘している。そしてこのスケジュールに関し、選択案を考えるように示唆し、次のような態度を打ち出している<sup>(12)</sup>。

「われわれの意見では、一九五〇―五一年度補正予算と一九五―五二年度予算は、一組 (one package) の提案として考えられるべきである」。ここに再び一五カ月予算の構想が登場してきたことになる。

### 三 申告所得税の徴収状況

二五年度補正及び二六年度当初予算の徴収を見積もるに当たって、最も深刻な問題を投げかけたのが申告所得税の徴収状況であった。先の表16-1でも明らかのように、二五年度内の徴収率は非常に悪い。モスもこの点を重視し、ドッジ宛の一〇月一八日付のメモ<sup>(13)</sup>でいくつかの問題点を整理している。モスはたしかに徴収実績は予想外に悪いが、

納税協力及び税務行政上の努力には著しい進歩のあとがみられるとしている。とすると問題は、なぜこのような進歩が徴税実績の面に反映されないかということになる。これには次の三つの理由があげられている。

- (1) 徴税機構に関し過渡期である。
- (2) 税率が高く、それに対する抵抗が強い。
- (3) 政治的な要素。

(1)の理由はいうまでもなく、目標制度によって半ば強制的に徴税が施行された時期から自発的な自己申告による制度の定着するまでの移行過程の一種の混乱、非効率な面を意味している。(2)は法定税率そのものが高いうより、五〇万円超の所得をもつと最高税率階層に入り実効税率が四〇〜五〇％になるという事実を指摘している。平均的な所得稼得者でも実効税率ではかなり高くなり、このような高い税率のもとでは真の所得を申告する気を起こさせなくするといふものである。(3)の理由は、完全に日本政府を非難するものである。モスは、日本政府が二五年二月から三月にかけて申告所得税の施行を意識的に怠ったとしている。特に小規模の事業者に対して、有利にとりはからったとしている。これはすでに検討したように、日本側の希望した二四年度内に申告所得税の減税がアメリカ側の反対にあり実現しなかった経緯を考えると、ありうる「政治的な要素」である。

二五年度前半の申告所得税の不振を背景に、モスはドッジに所得税の減税を積極的に提言している。前述のごとく申告所得税の徴税努力はたしかに進歩したが、まだ十分でなくその効果が本格的になるのは明年か二七年度以降になる。そこでこの傾向を加速化するために、もし減税の余地があるならばその大部分を所得税にまわすべきであるとの主張である。モスのこの所得税減税の重視は、次のような考えに基づいてのことである。<sup>(14)</sup>

所得税が新しい日本税制の鍵になるという確信にもとづいて、その減税に賛成する。もし所得税が失敗するなら、その時それに基づいて税制は完全に再編成されねばならない。申告所得税はなにか他の型の租税——多分最も支払能力のない大衆にかかると高度に逆進的な売上税もしくは消費税——にとって代わられねばならないだろう。「支払能力」の原則は、かくして犯される。それは占領軍の基本政策の一つと直接に矛盾することになる。来年かなりの歳入削減の余地があり、所得税の減税が申告所得税の改善を大きく助けるかぎり、来年度に見込まれる余剰の最適な利用方法は、所得税率の引下げであることを強調せねばならない。

- (1) たとえば次のようなものがある。主税局「所得税の控除及び税率の一層の合理化について」(二五年八月一五日)、主税局「税制改正に関する重要事項」(二五年八月二日)(大蔵省資料Z六〇三—七六)。
- (2) 主税局「制度改正に関する事項」(二五年八月二日)(同前)。
- (3) 主税局「固定資産耐用年数改訂の実施計画(案)」(二五年五月?) (大蔵省資料Z五〇七—五)。
- (4) たとえば主税局「固定資産の耐用年数の改訂方針について」(二五年七月七日)、主税局「固定資産の減価償却について」(二五年八月?) (シャウプ税制使節団提出資料集)二五年度、その二、などがある。
- (5) 大蔵省資料Z六〇六—七三及び「シャウプ税制使節団提出資料集」(二五年度、その二)。
- (6) E. M. Reed, Memorandum for General Marquati, Subject, Japanese Government Budget, October 5, 1950 (「ヒン・バー」大蔵省資料Z七一一—一一)。
- (7) *Ibid.*
- (8) *Ibid.*
- (9) *Ibid.*
- (10) *Ibid.*
- (11) H. Moss, Memorandum for Mr. Joseph Dodge, Subject, Japanese Tax Development in 1950, October 18, 1950 (「ヒン・バー」大蔵省資料Z七一一—一三)。



(12) Ibid.  
(13) Ibid.  
(14) Ibid.

## 第二節 補正予算の成立及びその税制改正

### 一 補正予算の編成とドッジ再来日

二五年度補正予算の編成は、その年の八月の段階ではじめられた。八月三日に池田蔵相の方からESSに会見を申し込み、二五年度補正予算の草案を提出している。この内容は、ESSのメモ<sup>(1)</sup>によって知ることができる。

当初前述したような減税問題は、補正予算の編成に盛り込まれていなかった。この時期以後、減税問題は日本側の強い要望もあり、しだいに重要になってくる。

二五年度補正予算の編成にも、再びドッジが登場してくる。一〇月四日付の『ニッポン・タイムス』は、ドッジの三度目の来訪を次のように報道している。<sup>(2)</sup>

ジョセフ・ドッジ、その名は日本経済に新しい健康を与えるために徹底した外科手術を施したことによりすべての日本人に知られているが、三度目の来日のため数日中に到着する予定である。彼が現在の経済状況をどう判断するかまた将来のためにどんな勧告をするかが問題で、それに対する解答を日本人はかなりの関心をもって待ちうけている。

当時朝鮮戦争の影響をうけ、インフレ傾向が相当に進んでいた。このような状況をドッジがどう診断し、それを二五年度補正予算及び二六年度予算にどう生かすのかが日本側にとっての大きな関心事であった。特にこのインフレ・

ムードとの関連で、日本側の希望している減税がどのようになるのが、ドッジ来日に当たっての大きな問題であった。

ドッジの第三次来日は、一〇月七日であった。当時日本のもっていた二五年度補正予算案及び二六年度予算案は、ドッジによって早速修正される運命にあった。一〇月二八日付の『日本経済新聞』は、次のようにドッジ<sup>(3)</sup>池田会談の様相を伝えている。

インフレ対策中心に予算案を再検討か ド氏、動乱の影響重視

廿五日の第一次ドッジ・池田会談は原則的意見の交換が行われただけであったが、大蔵省消息筋の観測によれば、この会談では特にドッジ氏から朝鮮動乱以後の政府のインフレ対策などについて各国の現況を例示し、かなり手きびしい批判があった模様で、池田蔵相も廿七日の記者団会見の席上「さきに内定した本明年度予算案は動乱の影響を十分に見込んでいなかった。一方世界物価は今後上る傾向が認められるような状況だ」と述べ、今後の折衝に当っては蔵相が政府予算案で意図したいいわゆるドッジ・ラインの弾力性についてはかなりきびしい批判があるものと予想されており減税、公共事業費、給与ベースなど予算内容に対してはもちろん、場合によっては予算のワクに対してもインフレ抑制の立場から再検討が行われるのではないかとみられている。しかしながら補正予算の編成において、ドッジは従来ほど減税問題を重点的には取り扱っていない。マーケットに宛てたメモは次のように、減税は予算をインフレ的にする要因の一つであると指摘している程度である。<sup>(4)</sup>

一九五〇年度補正予算及び一九五一年度予算は、減税、賃金引上げ、年末賞与の面でいく分インフレ的である。それらは消費需要が国内の物価騰貴で相殺されない程度において、消費需要の拡大につながる。

ドッジは今回もいろいろな影響を与えたが、補正予算案が審議されている第九回国会の閉会まぎわの一二月四日に

帰国した。

## 二 税制改正の要綱

二五年度補正予算に関する税制改正は、第九回臨時国会で審議された。国会に提出された法律案は、次の五件でいずれも原案のまま可決されている。

- (1) 酒税法の一部を改正する法律案（原案可決）（昭和二五年一月三〇日法律第二五二号）
- (2) 所得税法臨時特例法案（同）（昭和二五年二月二〇日法律第二八二号）
- (3) 砂糖消費税法の一部を改正する法律案（同）（同法律第二八四号）
- (4) 揮発油税法の一部を改正する法律案（同）（同法律第二八五号）
- (5) 物品税法の一部を改正する法律案（同）（同法律第二八六号）

税制改正の具体的な内容は、昭和二五年二月二三日閣議決定「昭和二五年度補正予算に伴う税制改正に関する要綱」のとおりである。その内容は夏以来、日本側で検討・要望されてきた提案とほとんど同じである。かかる点、日本政府のイニシアティブによって税制改正がすすめられたといってもよからう。次に「要綱」全文を掲げる。

昭和二五年度補正予算に伴う税制改正に関する要綱（昭和二五年二月二三日閣議決定）

昭和二五年度補正予算に関連し、次のとおり税制の改正を行う。

### 一 所得税

| 種 類             | 容 量               | 自由販売酒 |       | 配 給 酒 |     |
|-----------------|-------------------|-------|-------|-------|-----|
|                 |                   | 改 正   | 現 行   | 改 正   | 現 行 |
| 清 酒             | 1 升               | 円     | 円     | 円     | 円   |
|                 |                   | 950   | 1,175 |       |     |
|                 |                   | 750   | 950   | 500   | 550 |
|                 | 1 升               | 460   | 645   | 390   | 395 |
|                 |                   |       |       |       |     |
|                 | 1 升               | 500   | 670   |       |     |
|                 |                   | 370   | 500   | 300   | 350 |
|                 | 1 升               | 330   | 450   | 280   | 345 |
|                 |                   |       |       |       |     |
|                 | 3.51合             | 115   | 132   | 70    | 102 |
| 特 第 第 合 第 第 焼 麦 | 酒 級 級 級 酒 級 級 酎 酒 |       |       |       |     |

を一層強化すること

昭和二十五年十二月一日から、酒類の小売価格が概ね次のとおりとなるように税率の引き下げを行うとともに、密造の取締り

三 物品税

昭和二十六年一月一日から、生活必需物品又は事務用品等について、課税の廃止、課税最低限の引き上げ等を行うとともに、次のとおり税率の一般的引き下げを行い、あわせて物品相互間の均衡等を考慮して類別の組替えを行うこと。

(一) 第一種物品

- 甲 類 百分の五十（現行甲類 百分の七十）
- 乙 類 百分の四十（現行乙類 百分の六十）
- 丙 類 百分の三十（現行丙類 百分の五十）
- 丁 類 百分の二十（現行丁類 百分の三十）
- 戊 類 百分の十及び百分の五（現行戊類 百分の二十）  
（現行己類 百分の十）

(二) 第二種物品についても右に準じて引下げを行うこと。

四 揮発油税

昭和二十六年一月一日から、税率を三割五分程度引き下げるとともに、従価税率を従量税率に改めること。

五 砂糖消費税

昭和二十六年一月一日から、税率を七割ないし五割程度引き下げること。  
なお、昭和二十六年四月一日から輸入糖に対する免税措置を廃止すること。

(一) 所得税一般の改正は、昭和二十六年四月一日から行うこととし、とりあえず昭和二十六年一月一日から同年三月三十一日までの間の支払に係る給与に対する所得税の源泉徴収について、

- (1) 基礎控除 年三万円（現行二万五千元）
- (2) 扶養控除 年一万五千元（現行一万二千元）
- (3) 税率 課税所得金額

- 五万円以下の金額 百分の二十（現行同上）
- 五万円をこえる金額 百分の二十五  
（現行五万円をこえる金額 百分の二十五）
- 十万円をこえる金額 百分の三十  
（現行十万円をこえる金額 百分の三十）
- 十五万円をこえる金額 百分の三十五  
（現行十五万円をこえる金額 百分の三十五）
- 二十万円をこえる金額 百分の四十  
（現行二十万円をこえる金額 百分の四十）
- 三十万円をこえる金額 百分の四十五  
（現行三十万円をこえる金額 百分の四十五）
- 五十万円をこえる金額 百分の五十  
（現行五十万円をこえる金額 百分の五十）
- 百万円をこえる金額 百分の五十五  
（現行百万円をこえる金額 百分の五十五）

を基準として暫定的に軽減を行う特例を設けること。

(二) 所得税の申告納税に関し、農業所得者以外の納税者について、確定申告書の提出期限及び確定申告書の提出に因る納付期限を一カ月延長し、二末日とすること。

二 酒税



表 16-2 昭和25年度租税及び印紙収入補正予算額

(単位：百万円)

| 税 目     | 当初予算額<br>(A) | 現行法による<br>収入見込額<br>(B) | 税法改正による<br>減税額<br>(C) | 差引補正<br>予算額<br>(B)-(C) |
|---------|--------------|------------------------|-----------------------|------------------------|
| 所得税     | 98,332       | 123,947                | △ 5,631               | 118,316                |
| 源泉税     | 150,351      | 117,108                | —                     | 117,108                |
| 計       | 248,683      | 241,055                | △ 5,631               | 253,424                |
| 法人税     | 38,602       | 57,278                 | —                     | 57,278                 |
| 相対税     | 3,114        | 3,114                  | —                     | 3,114                  |
| 富徴税     | 2,025        | 2,025                  | —                     | 2,025                  |
| 再評価税    | 15,938       | 6,225                  | —                     | 6,225                  |
| 酒税      | 103,003      | 104,554                | 129                   | 104,683                |
| 砂糖消費税   | 726          | 726                    | △ 85                  | 641                    |
| 揮発油税    | 5,153        | 6,417                  | —                     | 6,417                  |
| 物品税     | 17,258       | 17,258                 | △ 810                 | 16,448                 |
| 有価証券移転税 | 55           | 27                     | —                     | 27                     |
| 通行税     | 1,042        | 1,042                  | —                     | 1,042                  |
| 関税及び屯税  | 1,500        | 1,500                  | —                     | 1,500                  |
| 印紙収入    | 7,210        | 8,670                  | —                     | 8,670                  |
| 現金収入    | 291          | 415                    | —                     | 415                    |
| 計       | 7,501        | 9,085                  | —                     | 9,085                  |
| 旧税      | —            | 1,156                  | —                     | 1,156                  |
| 合 計     | 444,600      | 451,462                | △ 6,397               | 445,065                |

(注) 25年11月23日の閣議決定によるものである。  
出所：主税局『昭和の税制改正』, 272ページ。

このような税制改正の結果、二五年度内に六三億九七〇〇万円の減税が実施されることになった(表16-2)。先の一〇月一日段階の主税局の見積り七〇億円と異なっているが、積算の基準に変更があったためであろう。特に酒税に関しては、税率を引き下げても当初予定したように減収(二・二億円)にならず、逆に一・二九億円の増収となっている。この理由は、法律案の「提案理由説明」によると「酒税については相当の減税を行うのでありますが、酒税率

の引き下げに伴う酒類の消費増加等により、結局において一億二千九百万円の増収が見込まれるのであります」ということであつた。また揮発油税に關し、税率引下げが行なわれるのに、減税額が記載されていないのは、「この軽減は、昭和二十六年一月一日から行ふ予定であります、徴収猶予の關係から本年度の税収入額には影響がないのであ

ります」との理由によるものである。

### 三 第二次「勧告」の実施状況

シャープの第二次「勧告」が、この二五年度補正予算の税制改正でどの程度実現したかは興味がある。これに対し、主税局が整理した表がある。勧告と税制改正案との主たる相違は、(1)所得税の勤労控除、(2)砂糖消費税の取扱いにある。しかしそれ以外については、「勧告」の線に沿って具体的な改正案が作成されたといつてもよからう。以下、この主税局の表の全部を掲げておこう。

シャープ勧告と今回の税制改正案との相異点(昭二五、一一、二五 主税局)

| 税目及び事項   | シャープ勧告                                              | 税制改正案                                            |
|----------|-----------------------------------------------------|--------------------------------------------------|
| 一、所得税    |                                                     |                                                  |
| (一) 基礎控除 | 三万円近くまで引き上げる。                                       | 三万円に引き上げる。(現行二万五千元)                              |
| (二) 扶養控除 | 扶養親族二人までについて約九十億円の範囲で控除額を引き上げる。                     | 一率に一万五千元に引き上げる。(現行一万二千元)                         |
| (三) 勤労控除 | 農民、漁民に対し十%(最高一万五千元)の勤労控除を認める。                       | 差し当り認めない。                                        |
| 四、税率     | 課税所得五万円以下の二十%並に三十万円超の五十%及びそれ以上の税率を除き、特に五万円超十五万円のところ | 課税所得<br>五万円以下 二十%(現行同上)<br>五万円超 二十五%(現行五万円超二十五%) |

三、物 品 税

四、揮 発 油 税

五、砂糖消費税

(参考)  
地方財政平

(1)財源が六〇〇億円の場合には事務用品及び日常の家庭用品に対する課税を廃止し、(2)財源がなお多いときには残余の物品税について軽減を行ってよい。

配給統制を継続する限り、横流れ防止のため必要な場合を除いては税率引き下げを行うべきでない。  
従価税率は従量税率に改めるべきである。  
勧告になし。

昭和二十六年において  
1、財源が二五〇億円の場合には、

- 焼酎 〃 二八〇円(現行三四五円)  
麦酒三、五一合 七〇円(現行一〇二円)  
(1) 万年筆、シャープペンシル、アイロン、安全剃刀、扇子、カレンダー等事務用品、日常生活用品について課税を廃止する。  
(2) ハーモニカ、室内装飾品、釣用具、鞆トランク、玩具、時計、漆器、陶磁器等について、課税最低限を引き上げる。  
(3) 次の通り税率の引き下げを行うとともに、課税物品の類別の組替を行う。  
甲類百分の五十(現行百分の七十)  
乙類 〃 四十( 〃 六十)  
丙類 〃 三十( 〃 五十)  
丁類 〃 二十( 〃 三十)  
戊類 〃 十( 〃 二十)  
又五( 〃 己類 十)  
税率を三割五分程度引き下げる。

従価税率を従量税率に改める。

税率を七割ないし五割程度引き下げる。  
なお、輸入糖に対する免税措置を廃止する。

昭和二十五年分は、一、〇八五億円に増額する。(当初

二、酒 税

に重点をおいて税率を引き下げる。

脱税防止には、(1)税率の引き下げ、(2)取締りの強化、(3)農家に対する低価酒の増配の三方法があるが、(1)については、もしそれにより税収が減少しないなら、食糧供出に及ぼす影響を慎重に検討するという条件付で賛成であり、(2)については当分の間取締の強化で進むべきものと考え、(3)については、将来はともかく現在のところ賛成し難い。

- 八万円超三十%  
十万円超 三十%(現行十万円超三十五%  
十二万円超四十%)  
十五万円超 三十五%(現行十五万円超四十五%)  
二十万円超 四十%(現行二十万円超五十%)  
三十万円超 四十五%  
五十万円超 五十%(現行五十万円超五十五%)  
百万円超 五十五%  
小売価格が概ね次の通りとなるよう税率を引き下げる。  
自由販売酒  
清酒  
特級一升 九五〇円(現行一、一七五円)  
一級 〃 七五〇円(現行九五〇円)  
二級 〃 四六〇円(現行六四五円)  
合成清酒  
一級 〃 五〇〇円(現行六七〇円)  
二級 〃 三七〇円(現行五〇〇円)  
焼酎 〃 三三〇円(現行四五〇円)  
麦酒三、五一合 一一五円(現行一三二円)  
配給酒  
清酒  
一級一升 五〇〇円(現行五五〇円)  
二級 〃 三九〇円(現行三九五円)  
合成清酒  
二級 〃 三〇〇円(現行三五〇円)

|      |                                                    |                                |
|------|----------------------------------------------------|--------------------------------|
| 衡交付金 | 総額一、二〇〇億円とする。<br>2、財源が六〇〇億円の場合には、<br>総額一、三〇〇億円とする。 | 一、〇五〇億円)<br>昭和二十六年度分については、検討中。 |
|------|----------------------------------------------------|--------------------------------|

- (1) ESS, Conference with Mr. Ikeda, August 3, 1950 (「トッシン・ペーパー」大蔵省資料Z七一一一一)。
- (2) Nippon Times, October 4, 1950.
- (3) 『日本経済新聞』二五年一〇月二八日付。
- (4) Joseph M. Dodge, Memorandum for Maj. Marquat; Subject, Budget Summary, November 30, 1950 (「トッシン・ペーパー」大蔵省資料Z七一一一一)。
- (5) 「公文類集」昭和二五年、財務一九一一。
- (6) 「所得税法臨時特例法案外三法律案に対する西川甚五郎大蔵政務次官の提案理由説明」(二五年一月二八日、第九回参議院大蔵委員会議録第三号)。
- (7) 大蔵省資料Z六〇三一六九。

### 第三節 資産再評価の実施状況

#### 一 資産再評価の概況とその集計

シャウプ第二次使節団の来日や二五年度補正予算の時期にかけ、資産再評価の実施状況が問題になっている。事実、シャウプ使節団自体この問題に関心をもち、主税局に資料の提出を求めている。またリードもすでにみたように、一〇月五日付のメモで資本蓄積との関連で資産再評価を税制改正でなぜ取り上げないのかと疑問を提出している。

資産再評価は、二五年度の税制改正によりその基準日を二五年一月一日として実施に移されていた。ただし特別経理会社、第二会社、在外会社、賠償指定施設等については特例がみとめられていた。そしてこのとき、法人は原則として基準日または基準日以降二五年八月三十一日までに開始する事業年度の初日のいずれか現在において、再評価を行なわねばならないとされていた。この状況は九月の段階では次のようになっていた。<sup>(1)</sup>

資産再評価法は、昭和二十五年四月二十五日法律第百十号として施行され、資産の再評価が実際に行うことができることとなつて以来、続々と実施に移されている。而して再評価の中心をなす法人の再評価の申告は、本年一月二日から三月二日までの間の日を再評価の基準日とするもの及び



表 16-3 法人の再評価申告状況等調  
(昭和25.8.31現在)

|            |               |                         |
|------------|---------------|-------------------------|
| 法人数(A)     | 468,692       |                         |
| 再評価(B)     | 26,848        |                         |
| 不再評価       | 256,519       |                         |
| 計          | 283,367       |                         |
| 申告未済件数     | 185,325       | このうち普通法人についてみれば次の通りである。 |
| (B)<br>(A) | 5.7%          | 普通法人数                   |
| 再評価限度額(C)  | 604,708,084千円 | (a)242,782              |
| 再評価額(D)    | 396,748,283   | 再評価申告法人数                |
| 再評価した資産(E) | 70,009,287    | (b) 25,398              |
| 再評価しない資産   | 44,299,368    | 再評価申告した法人の割合            |
| 計(F)       | 114,308,655   | (b)<br>(a) 10.4%        |
| 再評価差額      | 326,738,996   |                         |
| 再評価税額      | 19,497,022    |                         |
| (D)<br>(C) | 65.6%         |                         |
| (D)<br>(E) | 5.6倍          |                         |
| (D)<br>(F) | 3.4倍          |                         |

(注) 1. 本表は、昭和25年8月31日までに申告受理したものにつき各国税局の報告に基づいて作成した。  
2. 再評価日を含む事業年度終了の日が7月1日から8月31日までの間の法人については、その申告期限が9月1日以後となるから、本表の申告未済のものの中に入っており、その再評価額等は本表に計上されていない。  
3. なお、電気業等は再編成終了後再評価を行ない、また賠償指定施設は指定解除後再評価を行なうこととなっているので、今後再評価が行なわれるものと見込まれるが、本表の再評価額等に計上されていない。

出所：大蔵省資料 Z 507-5.

電気会社等の特殊の法人を除き、すべて八月三十一日までに提出されることになっており、又個人の事業用の減価償却資産の再評価の申告書も八月三十一日までに提出されることになっていて、現在では大部分の再評価の申告が終了している。アメリカ側からの要請もあって、大蔵省はまず八月三十一日の時点で「再評価申告状況等調」を実施している。結果

表 16-4 個人の再評価申告状況等調  
(昭和25.8.31現在)

|            |              |
|------------|--------------|
| 納税義務者数(A)  | 6,323,609    |
| 申告者数(B)    | 57,189       |
| 不再評価者数     | 6,266,420    |
| (B)<br>(A) | 0.9%         |
| 再評価額(C)    | 30,922,754千円 |
| 取得価額(D)    | 7,820,771    |
| 再評価差額      | 23,101,983   |
| 再評価税額      | 1,386,118    |
| (C)<br>(D) | 3.9倍         |

(注) 本表は、昭和25年8月31日現在による各国税局の報告に基づいて作成した。

出所：大蔵省資料 Z 507-5.

は、法人と個人に分けて表16-3と表16-4に示されている。  
この時点では電気業、賠償指定施設などの申告がおくれている関係もあって、まだ完全なものではない。しかし法人、個人ともに、再評価の申告状況は予想外にわるい。たとえば、表16-3の法人の中の申告件数をみても五・七％であるし、表16-4の個人の場合はもっと低く〇・九％にすぎない。帳簿価額、取得価額に対する再評価額も三〇四倍程度のものではあった。  
このような状況は、その後作成された主税局の調査により一層明瞭になる。先に引用した二五年九月(推定)のメモによると、次のようである。

再評価の概況

最近までにおける再評価の申告の状態を見るに次表の通りで一般に予想されたより若干低目の再評価となっている。

「次表」とは表16-5と表16-6である。

この二つの表には、今後の見込が含まれた再評価の実績が法人・個人別に提示されている。特にそれらと予算に対する割合が興味ぶかい。個人においては特に、予算で見込んだものにくらべ再評価の進捗状況がおくれているといえよう。この二表から、主税局メモは次の点を重視している。<sup>(3)</sup>

|                                                                                                           |     |     |       |     |       |         |      |      |      |      |
|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----|-----|-------|-----|-------|---------|------|------|------|------|
| 不動産業                                                                                                      | 商業  | 金融業 | 運搬瓦斯業 | 鉱業  | 食糧品工業 | 製紙パルプ工業 | 繊維工業 | 化学工業 | 造船造機 | 鉄鋼金属 |
| 三五%                                                                                                       | 六二% | 五四% | 七二%   | 六九% | 七七%   | 七五%     | 八五%  | 六〇%  | 四〇%  | 六五%  |
| 業種別の再評価は、主要法人十数社の合計であるから、必ずしもこれを以て全般の推測をすることはできないが、その概要はうかがい知ることができる。これによって再評価の状況を見るに、再評価の限度額に対する再評価の割合は、 |     |     |       |     |       |         |      |      |      |      |

このような法人の資産再評価の状況を、業種別にみるのも意味がある。主税局の調べによると、次のようになっている。<sup>(4)</sup>

前二表の通り、再評価の実際額は、現況の下では予算を若干下廻るものと認められる。特に再評価税の本年度収入に対する影響は、電気会社の再評価が延期となった関係で非常に大きく、法人においては大体四三％程度しか収入が確保できないものと認められる。

表 16-5 予算に見込んだ再評価額と実際の結果の対照表(法人)

| 摘 要         | 再 評 価 額<br>再 限 度 額    | 再評価額                   | 帳簿価額          | 再 評 価 額<br>再 差     | 再評価税額         | 同本年分<br>度 分   |
|-------------|-----------------------|------------------------|---------------|--------------------|---------------|---------------|
| 予 算         | 百万円<br>1,643,468      | 百万円<br>821,734         | 百万円<br>86,380 | 百万円<br>735,354     | 百万円<br>44,121 | 百万円<br>14,558 |
| 実 績         | (イ) 8月までの申告実績         | 外 130,616<br>650,785   | —<br>410,427  | 外 48,516<br>70,613 | —<br>339,815  | —<br>20,263   |
|             | (ロ) 9月、10月の申告見込額      | 外 19,592<br>97,617     | —<br>61,564   | 外 7,277<br>10,591  | —<br>50,972   | —<br>3,039    |
|             | (ハ) 電気会社の予算による再評価見込額  | 370,000                | 252,000       | 1,532              | 250,468       | 15,028        |
|             | (ニ) 賠償施設等の解除による再評価見込額 | 30,000                 | 18,000        | 2,000              | 16,000        | 960           |
|             | 計                     | 外 150,208<br>1,148,402 | —<br>741,991  | 外 55,793<br>84,736 | —<br>657,255  | —<br>39,290   |
| 予算に対する実績の割合 | 79%                   | 90%                    | 162%          | 89%                | 89%           | 43%           |

- (注) 1. 実績(イ)は8月末までに再評価を行ない、その申告書を提出したものの実数である。このうち外書は再評価を行なわなかった資産の再評価の限度額及び限度価額である。
2. 実績(ロ)は9月及び10月中に再評価の申告書を提出するものの予想額で、8月末までに申告書を提出したものの1.5％推定した。
3. 電気事業は再編成が遅れているので、再評価も遅れているが、その再評価の限度額に対し60％程度の再評価を今後行なうものと推定した。
4. 実績(ニ)は賠償指定施設等は、指定解除後に再評価を行なうことにしているが、その見込概数である。
5. 全然再評価を行なわない法人の再評価の限度額は本表に算入されていないが不明である。

出所：大蔵省資料 Z 603-69.

表 16-6 予算に見込んだ再評価額と実際の結果の対照表(個人)

| 摘 要         | 再評価額                         | 取得価額<br>又は財産<br>税評価額 | 再 評 価 額<br>再 差 | 再 評 価 額<br>再 税 |
|-------------|------------------------------|----------------------|----------------|----------------|
| 予 算         | 百万円<br>116,000               | 百万円<br>16,000        | 百万円<br>100,000 | 百万円<br>6,000   |
| 実 績         | (イ) 8月末までの申告実績               | 30,922               | 7,820          | 23,101         |
|             | (ロ) 8月末後9月20日まで申告書を提出したものの実績 | 3,517                | 1,015          | 2,502          |
| 計           | 34,439                       | 8,835                | 25,603         | 1,536          |
| 予算に対する実績の割合 | 29%                          | 55%                  | 25%            | 25%            |

- (注) 9月20日以後の申告は僅少と認められる。
- 出所：大蔵省資料 Z 603-69.

表 16-7 予算に見込んだ再評価差額と実際の再評価との対照(法人)

| 摘 要                 | 再評価<br>限度額       | 再評価額           | 帳簿価額          | 再評価<br>差 額     | 再評価<br>税 額    | 同本年<br>度分税<br>額 |
|---------------------|------------------|----------------|---------------|----------------|---------------|-----------------|
| 当 初 予 算(A)          | 百万円<br>1,643,468 | 百万円<br>821,734 | 百万円<br>86,380 | 百万円<br>735,354 | 百万円<br>44,121 | 百万円<br>14,558   |
| 実 績 { 10月末までの再評価の実績 | 642,695          | 432,476        | 72,640        | 359,836        | 21,455        | —               |
| 10月以降の再評価見込額        | 64,000           | 43,621         | 11,371        | 32,250         | 2,070         | —               |
| 合 計 (B)             | 706,695          | 476,097        | 84,011        | 392,086        | 23,525        | 5,510           |
| 補正後の改訂予算(C)         | —                | 476,097        | 84,011        | 392,086        | 23,525        | 5,510           |
| (C)<br>(A)          | —                | 57%            | 97%           | 53%            | 53%           | 37%             |
| 今後の再評価予想額           |                  |                |               |                |               |                 |
| 電 気 関 係             | 340,000          | 204,000        | 1,532         | 202,468        | 12,148        | —               |
| 賠償指定施設その他           | 30,000           | 18,000         | 2,000         | 16,000         | 960           | —               |
| 小 計 (D)             | 370,000          | 222,000        | 3,532         | 218,468        | 13,108        | —               |
| (B) + (D)           | 1,076,695        | 698,097        | 87,543        | 610,554        | 36,633        | —               |
| (B) + (D)<br>(A)    | 65%              | 84%            | 101%          | 83%            | 83%           | —               |

(注) 予算補正を要した理由

1. 電気事業の再編成が遅れ再評価を本年度中に行ないえないこと。
2. 再評価の実行期たる本年4月から7月までの財界の業況が悪く若干低めに再評価を行なった企業が多かったこと。
3. 小法人については認定課税が行なわれるので、再評価の実効を危惧して再評価を行なわなかったこと。

出所：大蔵省資料 Z 507-5.

表 16-8 予算に見込んだ再評価差額と実際の再評価との対照(個人)

| 摘 要              | 再評価額           | 帳簿価額          | 再評価<br>差 額     | 再評価<br>税 額   | 同本年<br>度分税<br>額 |
|------------------|----------------|---------------|----------------|--------------|-----------------|
| 当 初 予 算(A)       | 百万円<br>116,000 | 百万円<br>16,000 | 百万円<br>100,000 | 百万円<br>6,000 | 百万円<br>1,380    |
| 実 績 { 事業用資産の再評価額 | 34,439         | 8,835         | 25,603         | 1,536        | —               |
| 9月までの譲渡資産の再評価額   | 1,625          | 564           | 1,061          | 63           | —               |
| 本年度内譲渡資産の再評価見込額  | 13,696         | 2,046         | 11,646         | 699          | —               |
| 合 計 (B)          | 49,760         | 11,445        | 38,310         | 2,298        | 715             |
| 補正後の改訂予算(C)      | 49,760         | 11,445        | 38,310         | 2,298        | 715             |
| (C)<br>(A)       | 42%            | 71%           | 38%            | 38%          | 51%             |

(注) 予算補正を要した理由

中小商工業者は再評価の実効を危惧して再評価を行なわなかったものが多いこと。

出所：大蔵省資料 Z 507-5.

その他 六三%  
総 合 六三%  
である。右によって再評価が現在の収益の状況と大体において合致していることが考えられる。即ち、現在最も収益を挙げている繊維工業、食糧品工業、製紙パルプ工業が再評価率が高く、最も苦境にあると考えられる不動産業、造船造機が再評価率が低い。

## 二 資産再評価の改訂

それではどうして、再評価が一般に予想されたより少なかったのであろうか。主税局メモは、この理由を世論調査もまじえ次のように説明している。

再評価が一般の予想より少なかった理由

再評価を行った法人の全法人に対する割合は、八月末まで

一般法人

一二%

農業協同組合等特別法人

二・八%

公益法人

〇・一%

である。九月及び十月中に、八月末までに再評価した法人の一五%が再評価するものと予測しても

一般法人

一四%

農業協同組合等特別法人

三・三%



公益法人

〇・一％

に過ぎない。

このように再評価を行った法人の割合が著しく低いのは、

(イ) 昭和二十五年一月一日現在において存する一般法人二一五、八五九のうち昭和二十二年度以降の設立にかかるものが一三九、六九〇（六四％）に達し、戦前に設立された法人は僅かに七、八万程度に過ぎないこと。

(ロ) 戦前において設立された法人でもそのうち販売業等を営む小法人が過半（二十四年三月末現在で資本金二十万円以下の法人が全体の六八％）を占めている状況であつて、これらの小法人は帳簿が不完全であるため認定によって所得を計算されてお

り、固定資産の額も僅少で又実質的に再評価の恩恵を充分に受け得るかどうかについて危惧があること。

等が主なる理由と認められる。  
なお、東京国税局及び大阪国税局において、再評価を行わなかった法人について、その再評価を行わなかった理由を調査したが、その結果は次表の通りである。

再評価を行わない理由の世論調査（東京局）  
（大阪局）

| 摘 要                                 | 東 京 局 |     | 大 阪 局 |     |
|-------------------------------------|-------|-----|-------|-----|
|                                     | 件 数   | 割 合 | 件 数   | 割 合 |
| 一 昭和二十三年以降に設立した法人であるから再評価による影響が少ない。 | 三、六四六 | 四〇％ | 一、八六〇 | 二八％ |
| 二 再評価の対象となる資産がない又は非常に少ない。           | 二、五〇〇 | 二七  | 三、一〇九 | 四六  |

|                                |          |     |          |     |
|--------------------------------|----------|-----|----------|-----|
| 三 業況が悪いので再評価の必要がない。            | 一、八二七    | 二〇  | 一、〇二四    | 一六  |
| 四 再評価の利害得失がわからない。              | 一、四一〇    | 五   | 一〇一      | 一   |
| 五 法令の内容がわからない。                 | 三四六      | 四   | 五四       | 一   |
| 六 資産台帳が不備で計算が困難である             | 一八三      | 二   | 二三〇      | 三   |
| 七 最初再評価を行わない申告をしたが後で再評価の申告をした。 | 一二五      | 一   | 三二六      | 五   |
| 八 その他                          | 二〇       | 一   | 一        | 一   |
| 九 合 計                          | 九、〇五七    | 一〇〇 | 六、七四四    | 一〇〇 |
| （照会件数）                         | （二〇、〇〇〇） |     | （二一、〇四八） |     |

かくして資産再評価に関し予算の改訂が必要になってきた。前掲表16-7と表16-8は、二五年一二月の段階で作成されたと思われる再評価についての補正予算である「一〇月末までの実績」と「一〇月以降の再評価見込額」の合計が、改訂予算の数値になっている。かなり大幅な改訂といえよう。法人に関しては、電気関係、賠償指定施設その他の今後の再評価予想額を推計しているが、かりにこれが実現しても当初予算との乖離はまだ大きい。当初予算の改訂を必要とした理由は、二つの表の「備考」にかかっている。これはまた、再評価の進捗がおもしろくない理由ともなっている。

- (1) 主税局「最近までにおける再評価の概況」（二五年九月？）（大蔵省資料Z六〇三一六九）。
- (2) 同前。
- (3) 同前。
- (4) 同前。
- (5) 同前。

## 第一七章 昭和二六年度予算に関する税制改正

### 第一節 税制改正の作成過程

#### 一 税制改正の準備

シャウプの第一次「勧告」を、二四年度補正予算及び二五年度予算のいわゆる一五カ月予算で実施に移すと同時に、日本側では次の税制改正を検討しはじめていた。二五年度の補正予算は、年度はじめから予定されていたものではないから、このような税制改正の構想は、二六年度予算編成との関連で当初議論が開始されていた。

二六年度税制改正に関しては、前々年度の二五年二月の段階ですでに審議がはじめられていた。この内容は、大蔵省の改正案Cという形でESSの内国歳入課が要約したメモからうかがうことができる。二六年度に関する税収見積りのほかに、所得税、酒税、物品税、砂糖消費税及び揮発油税の五つの租税<sup>(1)</sup>についての改正が提案されている。以下、順次ごく簡単にその内容をみておこう。

表 17-1 所得税率の改正案  
(単位：円)

| 25年度(現行法)       | 税率(%) | 26年度改正案           |
|-----------------|-------|-------------------|
| 0— 50,000       | 20    | 0— 50,000         |
| 50,001— 80,000  | 25    | 50,001— 100,000   |
| 80,001—100,000  | 30    | 100,001— 150,000  |
| 100,001—120,000 | 35    | 150,001— 200,000  |
| 120,001—150,000 | 40    | 200,001— 300,000  |
| 150,001—200,000 | 45    | 300,001— 500,000  |
| 200,001—500,000 | 50    | 500,001—1,000,000 |
| 500,001超        | 55    | 1,000,001超        |

出所：ESS/IRD, Summary of JG Tax Proposal 'C', FY 1951-52, February 22, 1950(大蔵省資料 Z 711-9).

表 17-2 物品税の税率

|        | 現行法(%) | 大蔵省案(%) |
|--------|--------|---------|
| グループ A | 70     | 50      |
| B      | 60     | 40      |
| C      | 50     | 30      |
| D      | 30     | 20      |
| E      | 20     | 10      |
| F      | 10     | 10      |

出所：前掲 ESS/IRD 資料。

これには、農民に対する五%の勤労所得控除、老齢者控除及び表17-1に別掲されたよりも一層軽減した税率表などが含まれる。

(2) 酒税

大蔵省は平均二五%の税率の引下げを提案しており、当初その財源として約五〇億円が見込まれていた。

(3) 物品税

大蔵省はある商品を課税の対象からはずすこと、及び物品税率の軽減を提案している。その収入減は七二億円であり、税率引下げ案は表17-2のようになっている。

(4) 砂糖消費税

国内産の砂糖に適用されている軽減税率を、輸入品の砂糖にも拡大しようとの提案が大蔵省によってなされている。近似的に、現行の従量税率の三〇%の引下げである。この結果、新たに課税される輸入砂糖から五六億円の税収増が見込まれている。

(5) 揮発油税

一〇〇%から六五%へ税率の緩和が提案され、二六年度に一八億円の減収が見込まれている。この減収の一部は、石油に対する関税の引上げで相殺される。

二六年度の税制改正は、このような形で日本側によってはやばやと準備がすすめられたした。

二 減税方針

二五年の九月から一〇月にかけて、二六年度予算における税制改正の構想ならびに減税の方針が、しだいにはっきりとしてきた。主税局は、一〇月二日に次のような文書<sup>(2)</sup>で七五二億円の減税をうち出している。

昭和二十六年度における減税方針について(昭和二五、一〇、二、主税局)

シャープ勧告に基づく、国税、地方税を通ずる全面的な税制改正が今春実施され、国民負担の軽減と合理化の上に著しい改善が行われたが、現行税制もなお若干の不調和、不合理の点があることを免れない。幸い、シャープ使節団の第二次勧告により幾多の示唆が与えられたことでもあり、また昭和二十六年度においては、約七百五十二億円の減税財源が見込まれるので、所得税を

(1) 所得税

(a) 基礎控除 二万五〇〇〇円  
から三万円へ引上げ。

(b) 扶養控除 一万二〇〇〇円  
から一万五〇〇〇円へ引上げ。

(c) 表17-1のとおり。

このメモによると、大蔵省は他の修正も当初考えていたようである。



表 17-3 昭和26年度租税及び印紙収入概算(25.9.20.主税局)  
(単位：百万円)

| 税 目  | 区 分  | 昭和25年度<br>予 算 額<br>(A) | 昭和26年度<br>現行法による<br>概算額<br>(B) | 昭和26年度<br>改正案による<br>概算額<br>(C) | 増 減                                        |                                  |
|------|------|------------------------|--------------------------------|--------------------------------|--------------------------------------------|----------------------------------|
|      |      |                        |                                |                                | 昭和26年度<br>現行法による<br>概算額に<br>比し<br>(D)(B-C) | 昭和25年度<br>予算額に比<br>し<br>(E)(A-C) |
| 所得税  | 源泉   | 98,332                 | 118,100                        | 89,200                         | △28,900                                    | △ 9,132                          |
|      | 申告   | 150,351                | 129,400                        | 95,500                         | △33,900                                    | △54,851                          |
|      | 計    | 248,683                | 247,500                        | 184,700                        | △62,800                                    | △63,983                          |
| 法    | 人 税  | 38,602                 | 57,182                         | 57,182                         | —                                          | 18,580                           |
| 相    | 続 税  | 3,114                  | 2,400                          | 2,400                          | —                                          | △ 714                            |
| 富    | 裕 税  | 2,025                  | 2,400                          | 2,400                          | —                                          | 375                              |
| 再評価税 | 法 人  | 14,558                 | 7,300                          | 7,300                          | —                                          | △ 7,258                          |
|      | 個 人  | 1,380                  | 700                            | 700                            | —                                          | △ 680                            |
|      | 計    | 15,938                 | 8,000                          | 8,000                          | —                                          | △ 7,938                          |
| 酒    | 税    | 103,003                | 108,800                        | 104,700                        | (外22,800)<br>△ 4,100                       | 1,697                            |
| 砂糖   | 消費 税 | 726                    | 700                            | 600                            | △ 100                                      | △ 126                            |
| 揮発油  | 税    | 5,153                  | 6,500                          | 5,400                          | △ 1,100                                    | 247                              |
| 物品   | 税    | 17,258                 | 18,700                         | 10,100                         | △ 8,600                                    | △ 7,158                          |
| 有価証券 | 移転 税 | 55                     | —                              | —                              | —                                          | △ 55                             |
| 通 行  | 税    | 1,042                  | 600                            | 600                            | —                                          | △ 442                            |
| 関税及び | 屯 税  | 1,500                  | 1,500                          | 3,000                          | 1,500                                      | 1,500                            |
| 印 紙  | 収 入  | 7,501                  | 8,500                          | 8,500                          | —                                          | 999                              |
| 合 計  |      | 444,600                | 462,782                        | 387,582                        | (△98,000)<br>△75,200                       | △57,018                          |

(注) 1. 税制改正による所得税減収内訳  
 税率改正 196億円  
 基礎控除引上 172  
 扶養控除引上 220  
 その他諸改正 40  
 計 628  
 2. 酒税の差引増減(D)欄の外書は減税による消費増による増収額であって、合計の当該欄括弧書はこれを加味した実質上の減税額である。  
 出所：大蔵省資料 Z 511-142.

中心に(中略——引用者)税制の改正を実施し、国民負担の一層の軽減と合理化とを図ることとする。

表17-3は、大蔵省が内国歳入課に提出した二六年度予算の税収見込である。この中で、二六年度に予定されている七五二億円の減税の内訳を知ることができる。このうち大部分は所得税(六二八億円)であり、そのほか酒税(四一億円)、揮発油税(一一億円)、物品税(八六億円)の減税が考えられていた。その一部は、関税・とん税の増税で相殺されることになっている。

このような大蔵省の見積り作業と並行して、内国歳入課の方でも同じ作業を進めていた。モスは自分たちの見積りと比較して、日本側のそれがいく分控え目であると指摘している。たとえば内国歳入課の見積りでは、所得税が一五〇〇二〇〇億円高いとしている。この日本側の態度は過去二年間ほど、過大に見積もりすぎた反省(特に申告所得税について)からきているようである。この態度の変化は、アメリカ側から大いに賛同を表わされている。この点に關し、モスはドッジに次のように書き送っている。<sup>(3)</sup>

一般的にいつて、われわれは控え目に税収を見積もる政策を継続するように提案している。それによって見積りの誤りは、予算赤字というより超過徴収、つまりクッションになる。この点、今年の日本の控え目な方式は昨年のもそれと正反対である。(中略——引用者)彼らのこの変化は、推賞に価する。

原文のメモのこの個所にドッジ自身の手になると思われる“good”の書きこみがある。日本側のこの態度は、ドッジにも賛意を示されたとみることができる。

表 17-4 現行法及び大蔵省のC案に基づく26年度税収見積り  
(単位：10億円)

| 税 目   | 現 行 法        |              | C 案          |              | (3)-(4) |
|-------|--------------|--------------|--------------|--------------|---------|
|       | 内国歳入<br>課(1) | 大 蔵 省<br>(2) | 内国歳入<br>課(3) | 大 蔵 省<br>(4) |         |
| 所得税   | 136.2        | 133.3        | 104.8        | 102.3        | 2.5     |
| 源泉税   | 148.0        | 137.5        | 122.8        | 117.5        | 5.3     |
| 計     | 284.2        | 270.8        | 227.6        | 219.8        | 7.8     |
| 法人税   | 61.4         | 64.0         | 61.4         | 64.0         | -2.6    |
| 相続税   | 2.4          | 2.4          | 2.4          | 2.4          | —       |
| 富裕税   | 2.4          | 2.4          | 2.4          | 2.4          | —       |
| 評価税   | 7.0          | 9.0          | 7.0          | 9.0          | -2.0    |
| 酒税    | 114.0        | 107.7        | 105.0        | 107.2        | -2.2    |
| 砂糖消費税 | 0.5          | 0.7          | 6.3          | 6.3          | —       |
| 揮発油税  | 7.1          | 7.1          | 4.7          | 4.7          | —       |
| 物品税   | 20.3         | 20.3         | 13.1         | 13.1         | —       |
| 通行税   | 0.7          | 0.7          | 0.7          | 0.7          | —       |
| 関税・屯税 | 7.0          | 7.0          | 7.0          | 7.0          | —       |
| 印紙収入  | 8.5          | 8.5          | 8.5          | 8.5          | —       |
| 合 計   | 515.5        | 500.7        | 446.1        | 445.1        | 1.0     |

出所：H. Moss, Memorandum for General Marquat; Subject, Tax Revision Plan, November 22, 1950 (「ドッジ・ペーパー」大蔵省資料 Z711-13).

### 三 税収見込と減税規模

二五年十一月の段階で、ESSの側でも二六年度予算に関する税制改正案を作成、日本側の方にも提出を求めた改正案との比較検討を行なっている。この間の事情は、十一月二二日付のマーカットに対するモスのメモに詳細に記されている。<sup>(4)</sup>

当時、内国歳入課では自分たちの独自の算定で、二六年度予算の国税収入の見積りを四四五〇〇億円、減税規模を五〇〇億円としていた。このような数字を算定したあとで、モスのメモによれば、主税局に次の四つの条件をつけ日本側の見積りを提出するように要求している。

- (1) 国税収入の規模は、ほぼ四五〇〇億円になること。
- (2) いかなる税率の引下げも、一九五一年一月一日以前にはみとめられない。
- (3) 以前に提出した税収見積りに用いた仮定と大きな差異のないこと。
- (4) 提案されている日本の関税法の変更は、一九五一年四月一日から完全に実施されること。

この条件に従って、主税局はA、B、Cの三案を作成し、内国歳入課の方へ提出している。三案の各々の税収見積りの合計は、

A 案 四四五〇億円  
B 案 四二五〇億円

C 案 四四五〇億円

であった。このうち、B案は先の(1)の条件に合致しておらず、またA案の内容には算定方法に意図した過大見積りがあり、検討に値しないとされている。かくしてC案のみが、内国歳入課によって受け入れられ、彼らの検討の対象になっ

ている。ただしC案はいくぶん控えめ味の税収見積りで、実際には四五〇〇億円程度に増加するだろうとコメントされている。

表17-4は二六年度予算に関する内国歳入課と大蔵省のC案による税収見積りをまとめたものである。<sup>(5)</sup>(3)、(4)欄の日米の見積りの差は一〇億円で、内国歳入課は日本のこの見積りを「本質的に正しい」と同意している。この見積りの結果、二六年度の減税規模は日本側の五五〇億円とアメリカ側の六〇〇億円台に分かれている。

表17-4の(2)及び(4)欄を比較すること

によって、二六年度の日本の減税(1)及び(3)欄のアメリカのそれ)に対する計画を知ることができる。減税案の対象になつてゐる税目は日米ともに同じである。大蔵省の提案してゐる減税規模は、次のようになつてゐる。

|           |       |
|-----------|-------|
| 所得税       |       |
| 源泉分       | 三一〇億円 |
| 申告分       | 二〇〇億円 |
| 計         | 五一〇億円 |
| 酒税        | 五億円   |
| 物品税       | 七二億円  |
| 揮発油税      | 二四億円  |
| 砂糖消費税(増税) | 五六億円  |
| 純計        | 五五五億円 |

このような減税の提案は、当然に税制改正を伴うが、その内容は二五年二月二二日付のESSのメモにしたがつて前述したのおおむね同じである。

表17-4にみられる日米の見積りのちがいは、税制改正を伴う税目以外に、法人税と再評価税にみられる。これらはいずれも、大蔵省の見積りの方が高くなつてゐるが、生産、価格あるいは減価償却に関する仮定の差によるものである。

この二六年度予算に関する税収見積りの問題は、結局ドッジの裁量によつて日本案が採用されることになつた。ドッジは十一月二二日にESSの関係者を集め、二六年度税収見積り四四五一億円、したがつてこれに伴う減税額七〇

四億円(現行法による税収見積りは、内国歳入課の案をとる)を決定してゐる。<sup>(6)</sup>この税収見積りは先に検討した主税局のC案(表17-4参照)にもとづく案とまったく同じである。この結果、二六年度の予算規模は税収四四五一億円、その他の歳入二一〇四億円の計六五五五億円の水準になり、これと同じ水準の歳出になるように強く主張されてゐる。

- (1) ESS/IRD, Summary of JG Tax Proposal 'C,' FY 1951-52, February 22, 1950 (「ドッジ・ペーパー」大蔵省資料Z七一―一九)。
- (2) 大蔵省資料Z五一―一四二。
- (3) H. Moss, Memorandum for Mr. Joseph M. Dodge; Subject, Japanese Tax Development in 1950, October 18, 1950 (「ドッジ・ペーパー」大蔵省資料Z七一―一三三)。
- (4) H. Moss, Memorandum for General Marquat; Subject, Tax Revision Plan, November 22, 1950 (同前)。
- (5) 表17-4は、二五年二月二二日の段階で作成されてゐるものとまったく同じである。とすることは十一月までの九カ月間に、税収見込に關して大きな変更がなかつたことを示してゐる(注(1)参照)。
- (6) J. M. Dodge, Memorandum for Maj. Gen. W. F. Marquat, November 22, 1950 (「ドッジ・ペーパー」大蔵省資料Z七一―一三三)。



第二節 予算の成立及び税制改正

一 税制改正の要綱

二六年度予算案は、第一〇回国会（二六年一月二五日―六月五日）で審議されることになった。この国会に提出された個々の租税の具体的な改正に関しては、二六年一月二三日に閣議決定された次の「要綱」に整理されている。

税制改正及び資産再評価に関する要綱（昭和二六年一月二三日閣議決定）

税制の改正に関しては、さきに酒税、物品税、砂糖消費税及び揮発油税について国民負担の軽減合理化を図るとともに、昭和二十六年一月―三月間に支払われる給与所得の源泉徴収額について暫定的軽減を行うこととしたのであるが、更に一層負担の軽減合理化、税制の簡易化を図るとともに資本の蓄積に資する等のため、次のとおり税制を改正するとともに重ねて資産の再評価を行い得るものとする。

一 所得税

(一) 基礎控除

基礎控除額を三万円（現行二万五千元）に引き上げること。

(二) 扶養控除

扶養控除額を扶養親族一人につき一万五千元（現行一万二千元）に引き上げること。

(三) 不具者控除

控除額を一万五千元（現行一万二千元）に引き上げること。

(四) 税率

税率を次のように改正すること。

課税所得金額

|            |        |                                            |
|------------|--------|--------------------------------------------|
| 五万円以下の金額   | 百分の二十  | （現行同上）                                     |
| 五万円をこえる金額  | 百分の二十五 | （現行五万円をこえる金額百分の二十五）<br>（現行八万円をこえる金額百分の三十）  |
| 十万円をこえる金額  | 百分の三十  | （現行十万円をこえる金額百分の三十五）<br>（現行十二万円をこえる金額百分の四十） |
| 十五万円をこえる金額 | 百分の三十五 | （現行十五万円をこえる金額百分の四十五）                       |
| 二十万円をこえる金額 | 百分の四十  | （現行二十万円をこえる金額百分の五十）                        |
| 三十万円をこえる金額 | 百分の四十五 |                                            |
| 五十万円をこえる金額 | 百分の五十  | （現行五十万円をこえる金額百分の五十五）                       |
| 百万円をこえる金額  | 百分の五十五 |                                            |

(五) 新たに次の特別控除制度を設けること

(イ) 老年者控除

年齢六十五歳以上の者について、その者の所得から一万五千元を控除すること。

(ロ) 未亡人控除

扶養親族を有する未亡人について、その者の所得から年一万五千円を控除すること。

(v) 勤労学生控除

一定金額以下の所得を有する勤労学生について、その者の所得から年一万五千円を控除すること。

(vi) 生命保険料控除

年中に払い込んだ生命保険料のうち二千円までの金額を控除すること。

(vii) 資産所得の合算及び扶養親族の所得の合算の制度を廃止すること。

(viii) 預貯金利子等に対する課税に当り源泉選択制度を認め、その税率を百分の五十とすること。

(ix) 青色申告者に対しては、再調査及び審査の請求中は、差押公売を行うことができないものとする。

(x) 農業所得者以外の納税者の申告時期及び納期を農業所得者と同様七月、十一月及び翌年二月の三期とすること。

(xi) その他所得税の簡易合理化を図る等のため規定の整備を行うこと。

二 法人税

(i) 積立金に対する法人税を廃止すること。但し、同族会社に対する積立金の五％（現行七％）課税は存置すること。なお、非同族会社の子会社に対しては同族会社の積立金課税は行わないものとする。

(ii) 今後新規に取得した特定の機械設備等に対して、取得の年以後三年間に限り法定償却額の五割程度の増加特別償却を認めるものとする。

(iii) 見返資金の所有する優先株式に対する利益の配当を所得の計算上損金に算入するものとする。

三 相続税

被相続人の死亡に因り取得する生命保険金のうち十万円までの金額を特別に控除するものとする。

四 通行税

航空機の乗客に対して課税することとともに汽船の二等乗客に対する課税を廃止すること。

五 砂糖消費税

輸入砂糖に対する臨時免税措置を廃止すること。

六 印紙税、骨ばい税

物品切手、手形、貯金証書、売買契約書、受取証書等に対する印紙税の課税最低限を引き上げるとともに、トランプ等に対する骨ばい税の税率を引き下げること。

七 その他

国税徴収法、税務代理士法等の規定の整備を図ること。

八 資産の再評価

資産の再評価を前回と略々同一の条件で再び実施し得るものとするとともに再評価積立金の資本組入れを早期に行い得ることとする。

特に注目すべき点をいくつかまとめておこう。

- (1) 所得税に老年者控除などの特別控除制度が新設されたこと。
- (2) 預貯金利子等の課税が源泉選択制度になったこと。
- (3) 法人税で積立金に対する課税が廃止され、かつ特別償却制度が導入されたこと。
- (4) 資産再評価が前回と同じ条件で再び実施が可能になったこと。

この「要綱」に示されたような税制改正の結果、一年前からの懸案であった減税規模は最終的に七四三億円と見込

表 17-6 昭和26年度税制改正による事項別減収額

(単位：百万円)

|           | 税 目                         | 摘 要                 | 減収見込額<br>(+は増収見込額) | 備 考    |        |
|-----------|-----------------------------|---------------------|--------------------|--------|--------|
|           |                             |                     |                    | 源 泉    | 申告     |
| A 第10国会提案 | 所 得 税                       | 1. 基礎控除引上           | 18,569             | 12,183 | 6,386  |
| (a) 減収見込額 |                             | 2. 扶養控除引上           | 24,374             | 13,130 | 11,244 |
|           |                             | 3. 税率の改正            | 14,732             | 4,711  | 10,021 |
|           |                             | 小 計                 | 57,675             | 30,024 | 26,651 |
|           |                             | 4. 寡婦控除             | 505                | 286    | 219    |
|           |                             | 5. 老年者控除            | 500                | 283    | 217    |
|           |                             | 6. 勤労学生控除           | 317                | 293    | 24     |
|           |                             | 7. 合算制度の廃止          | 740                | —      | 740    |
|           |                             | 8. 生命保険料控除          | 1,671              | 1,101  | 570    |
|           |                             | 9. 割増減価償却容認         | 8                  | —      | 8      |
|           | 10. 預貯金源泉選択制採用              | —                   | (+) 889            | 889    |        |
| 法 人 税     | 小 計                         | 3,741               | 1,074              | 2,667  |        |
|           | 1. 積立金に対する課税廃止              | 61,416              | 31,098             | 30,318 |        |
|           | 2. 新規購入の機械設備に対する割増償却容認      | 540                 | —                  | —      |        |
|           | 3. 見返資金が優先株を保有する場合の配当金の損金算入 | 745                 | —                  | —      |        |
|           | 4. 再々評価に伴う減価償却額の増           | 130                 | —                  | —      |        |
|           | 法人税計                        | 1,543               | —                  | —      |        |
|           | 死亡保険金に対する特別控除               | 2,958               | —                  | —      |        |
|           | 183                         | —                   | —                  |        |        |
|           | 1. 印紙税の免税点引上等               | 36                  | —                  | —      |        |
|           | 2. 骨牌税の税率引下                 | 77                  | —                  | —      |        |
| (b) 増収見込額 | 印紙収入計                       | 113                 | —                  | —      |        |
|           | 再評価税                        | 64,670              | —                  | —      |        |
|           | 砂糖消費税                       | (+) 1,512           | —                  | —      |        |
|           | 輸入糖に対する免税廃止                 | (+) 6,000           | —                  | —      |        |
| (c) 差引減収額 | 計                           | (+) 7,512           | —                  | —      |        |
|           | 計                           | 57,158              | —                  | —      |        |
| B 第9国会成立  | 酒 税                         | 税率引下等               | 6,777              | —      | —      |
| 減収見込額     |                             | 砂糖消費税               | 204                | —      | —      |
|           |                             | 揮発油税                | 2,493              | —      | —      |
|           |                             | 物品税                 | 7,684              | —      | —      |
|           |                             | 一部課税廃止, 免税点引上及税率引下等 | —                  | —      | —      |
|           | 計                           | 17,158              | —                  | —      |        |
| 合 計 減 収 額 |                             |                     | 74,316             |        |        |

出所：同前，287ページ。

表 17-5 昭和26年度租税及び印紙収入予算額 (単位：百万円)

| 税 目     |      | 昭和25年度<br>補 正 予 算<br>(A) | 昭和26年度旧<br>税法による収<br>入見込額(B) | 税制改正によ<br>る減収見込額<br>(C) | 差引昭和26年<br>度予算<br>(D)(B－C) | 対 前 年 度<br>(E)(A－D) |
|---------|------|--------------------------|------------------------------|-------------------------|----------------------------|---------------------|
| 所得税     | 源 泉  | 118,316                  | 136,152                      | △ 31,098                | 105,054                    | △ 13,262            |
|         | 申 告  | 117,108                  | 148,008                      | △ 30,318                | 117,690                    | 582                 |
|         | 計    | 235,424                  | 284,160                      | △ 61,416                | 222,744                    | △ 12,680            |
| 法 人 税   |      | 57,278                   | 66,603                       | △ 2,958                 | 63,645                     | 6,367               |
| 相 続 税   |      | 3,114                    | 2,436                        | △ 183                   | 2,253                      | △ 861               |
| 富 裕 税   |      | 2,025                    | 2,400                        | —                       | 2,400                      | 375                 |
| 再 評 価 税 |      | 6,225                    | 7,000                        | 1,512                   | 8,512                      | 2,287               |
| 酒 税     |      | 104,683                  | 114,060                      | △ 6,777                 | 107,283                    | 2,600               |
| 砂糖消費税   |      | 641                      | 507                          | 5,796                   | 6,303                      | 5,662               |
| 揮 発 油 税 |      | 6,417                    | 7,149                        | △ 2,493                 | 4,656                      | △ 1,761             |
| 物 品 税   |      | 16,448                   | 20,325                       | △ 7,684                 | 12,641                     | △ 3,807             |
| 通 行 税   |      | 1,042                    | 672                          | —                       | 672                        | △ 370               |
| 関税及び屯税  |      | 1,500                    | 5,000                        | —                       | 5,000                      | 3,500               |
| 印紙収入    | 収入印紙 | 8,670                    | 8,093                        | △ 113                   | 7,980                      | △ 690               |
|         | 現金収入 | 415                      | 415                          | —                       | 415                        | —                   |
|         | 計    | 9,085                    | 8,508                        | △ 113                   | 8,395                      | △ 690               |
| 有価証券移転税 |      | 27                       | —                            | —                       | —                          | △ 27                |
| 旧 税     |      | 1,156                    | —                            | —                       | —                          | △ 1,156             |
| 合 計     |      | 445,065                  | 518,820                      | △ 74,316                | 444,504                    | △ 561               |

(注) 1. 旧税法による収入見込額(B)は、第9国会を通過した改正税法が施行される以前の税法が適用されるものとして計算した場合の収入見込額である。  
2. 税法改正による減収見込額(C)は、第10国会に提出した税制改正案による減収見込額57,158百万円と第9国会を通過実施せられている減収見込額17,158百万円との合計額である。

出所：『昭和の税制改正』，286ページ。

とめられている。  
17-5に二六年度予算の  
税収見込、表17-6に税  
制改正による事項別減収  
額が、おのおの一表にま



## 二 国会の審議状況

二六年度予算に伴う税制改正関係法案は、前掲の「要綱」に基づいて、二月、第一〇回通常国会に提出された。この税制改正案の審議の最中、当初予期しない問題が起こっていた。それは前年五月に勃発した朝鮮戦争が日本経済に良好な影響を与え、税収見込が予定した以上に伸びそうだということである。モス及びリードから、この事態は逐次ドッジに報告されている。

二六年二月一三日付の私信で、モスは、第一〇回通常国会の審議状況をドッジに詳しく報告している。税制改正に関する審議が順調に進んでいる旨を報告したあとで、次のごとき予期しない問題が偶発的に一つ発生していることを指摘している。<sup>(2)</sup>

景気動向の著しい好転の結果、生産とそれに関連した指標を反映して五一―五二年度予算案に、現在かなりの規模の余剰が計上されている。もしこの事実が公になり国会で問題にされ議論をよぶようになると、一層の減税あるいはこの収入を公共事業の増加に充てようとする政党の一致した活動を惹起するだろう。もしこのような事態になるなら、われわれはむづかしい立場になると私はおそれている。しかし多分、日本人は平和条約の締結とともに、かなりの追加的な支出に当面すると十分現実的に考えていることだろう。私自身、この時点で一層の減税をするのに断然反対である。

朝鮮戦争は、二六年度予算の編成にもしだいに影響をもちはじめた。事実、工業生産は朝鮮動乱の勃発以来急速に伸び、二五年一二月の工業生産は二五年二月のそれを五〇％も上回るほどであった。法人利潤も大幅に増加し資本蓄

積の見通しも明るいものとなった。リードはこのような経済の好転を背景に、二六年二月二〇日付のドッジ宛の私信でこう述べている。<sup>(3)</sup>

一九五一―五二年度の生産指数は、経済安定本部の一九五四年の目標を超える見通しである。それゆえわれわれの考えも経済活動の急激な変化に対応して、ややドラスティックに修正する必要があるように思われる。しかし相変わらず、司令部と日本政府内部では昨夏の状態にもとづいて政策の議論が行なわれ、そして現に存在している生産のより高い伸びに適切な考慮を払っていない。所得税の累進税率を無視したごく粗雑な測定によると次のような結論が導かれる。一月にわれわれの同意して引き上げた税率は、もし徴税に当たったの効率・非効率が現状のままなら、公式の予算見積りより一〇〇〇～一五〇〇億円多い税収を生み出すだろう。

モスが二月一三日付でドッジに宛てた手紙の中に、もう一つ興味をひく一文がある。それはこの時点で、平和条約の締結を見通しアメリカ側がぼつぼつ撤収に入ったことを物語っている。<sup>(4)</sup>

特に国税についての税制の順調な進展、それに占領下の徴税の監視がしだいに減ってきたことを考えると、われわれの任務を「完了する」ための計画の最終的な段階にいたるまでの手順は明らかのように思われる。ほぼ一年前に作成された長期計画に従って、われわれ財務省の人間の約半数がすでにアメリカに帰国している。六月三〇日まで一、二の例外を除いて、彼らはすべてアメリカの内国歳入庁へ復帰するだろう。このような計画の下で、来夏までの内国歳入課の任務は、他の活動との関連で残された責任を吸収したり統合したりするのが可能でかつ必要である程度にまで縮小されるだろう。たまたまこの計画は、現在の平和条約の議論が始まるずっと以前に企画され、一部は実行に移された。要するに、私はこれ以上余り多くの月日が経たないうちに、現在の状況から抜け出したいと思う。

なお、第一〇国会に提出された税制改正法案は、左記のように一六である。

- (1) 所得税法の一部を改正する法律案(原案可決)(昭和二十六年三月三〇日法律第六三号)
- (2) 法人税法の一部を改正する法律案(同)(同法律第六四号)
- (3) 通行税法の一部を改正する法律案(同)(昭和二十六年三月二八日法律第四三三号)
- (4) 登録税法の一部を改正する法律案(同)(同法律第三九号)
- (5) 相続税法の一部を改正する法律案(同)(同法律第四〇号)
- (6) 印紙税法の一部を改正する法律案(同)(同法律第四一号)
- (7) 骨牌税法の一部を改正する法律案(同)(同法律第四二号)
- (8) 租税特別措置法の一部を改正する法律案(同)(昭和二十六年三月三〇日法律第六二号)
- (9) 物品税法の一部を改正する法律案(同)(昭和二十六年三月三十一日法律第七七号)
- (10) 国税徴収法の一部を改正する法律案(同)(同法律第七八号)
- (11) 資産再評価法の一部を改正する法律案(同)(昭和二十六年四月一〇日法律第一四二号)
- (12) 再評価積立金の資本組入に関する法律案(同)(同法律第一四三号)
- (13) 地方税法の一部を改正する法律案(修正可決)(昭和二十六年三月三十一日法律第九五号)
- (14) 租税特別措置法の一部を改正する法律案(継続審議)
- (15) 納税貯蓄組合法案(原案可決)(昭和二十六年四月一〇日法律第一四五号)
- (16) 税理士法案(同)(昭和二十六年六月一五日法律第二三七号)

右の一六法案のうち、(1)から(12)までは前記「要綱」に基づいて政府が二月に国会に提出した法律案で、いずれも原

案のまま可決された。同じく政府提出の(13)(14)のうち(13)は修正のうえ可決され、(14)は継続審議となった<sup>(5)</sup>。なお、(15)(16)の二法案は議員提出法案で、いずれも原案のまま可決成立した。

- (1) 「公文類集」昭和二十六年、財務一一一。
- (2) H. Moss, Letter to Mr. Joseph Dodge, February 13, 1951 (「ヒッシン・ペーパー」大蔵省資料Z七一一一四)。
- (3) E. M. Reed, Letter to Mr. Joseph Dodge, February 20, 1951 (同前)。
- (4) H. Moss, *op. cit.*
- (5) (14)の租税特別措置法の一部改正に関する法律案は、漁業権制度の改正に伴う措置で、漁業権や土地の補償金に対する減税を定めたもので、五月一五日に法案が衆議院に提出されたが、衆院で可決、参院で会期切れのため継続審議となり、第二回国会において成立した(昭和二十六年十一月二七日法律第二六五号)。

### 第三節 資本蓄積と税制

#### 一 資本蓄積と「租税特別措置法」

二六年度の予算編成の過程において、税制改正に資本蓄積の目的がしだいに明確に取り入れられるようになってきた。特にこの段階で注目すべきことは、すでに触れたようにアメリカ側が積極的に税制のこの側面を重視した点とである。従来からこの必要性を大いに強調してきた日本の財政当局にとっては、もとより異存のありようはなかった。

二六年に入ると資本蓄積を助長し、生産能力を拡大させるため税制を積極的に活用しようという日本政府の要望が一層強くなってきた。このような目的に租税誘因を活用しようという考えは、第一次「勧告」を実施に移した二四年度税制においてすでにいくつか具体化されていた。たとえば、法人税制——一部、所得税制にも関連するが——の中に、資本蓄積をある程度目的とした措置が少なくとも四つほど含まれていた。

- (1) 超過所得に対する課税の廃止
- (2) 資産再評価
- (3) 法人と株主の二重課税の除去（配当に対する税額控除）

#### (4) 損失の繰越・繰戻

しかしながらこれらの措置は、あくまで税制一般に関連するもので、課税の対象になる全企業に及ぶごく一般的なものである。

ところが二六年度税制改正に向けて提出された大蔵省の要求は、これとはかなり性格を異にするものであった。資本蓄積という目的は同じでも、どちらかといえばある特定の産業により直接的な支援を与えたいというねらいのものである。その内容は、二六年一月二七日付でマーケットに送ったモスのメモ<sup>(1)</sup>で明らかになる。当時、大蔵省は二六年中に実施されるよう次の四つの税制上の措置をモスの方へ要望していた。

#### (1) 全法人を対象にした新しい減価償却及び廃棄率

前者はある特定のタイプの償却資産の耐用年数の短縮化を、また後者は廃棄に關しての控除の拡大をおの提案し、課税所得の縮小をねらいとしたものである。

#### (2) 特定産業に使用される機械の減価償却

特定産業とは、鉱山、造船、鉄鋼、化学及び他の基幹産業（重工業）を意味し、この限られた分野に加速度償却を認めようとするものである。

#### (3) 一般法人の留保利潤に対する課税の廃止

現行法人税は、基本税率のほかに一般法人の留保利潤に二％、同族会社の五〇万円を超える留保利潤に七％の税率で課税している。この課税によって、利潤のうち配当にまわされる割合が多くなり、資本蓄積のための留保が不利になるというものである。一般法人についての二％の徹廃、同族会社の七％から五％への引下げも提案さ



れている。

#### (4) 資産再評価の再度の実施

第一回目の資産再評価の締切りまでに、かなり多くの企業が再評価しそなっている。現在景気の回復につれ、多くの企業が再評価を希望しているので、第二回目の実施を希望している。

以上の四つの要望は、前節で明らかになったように、いずれもが二六年度税制改正となって実現している。特にこの際注目すべきことは、「租税特別措置法」が資本蓄積のために本格的に活用されたことである。

租税特別措置とならんで、資本蓄積の目的から重要視されたのが資産再評価であった。先の「要綱」では、次の二点が指摘されている。

- (1) 資産の再評価を前回と同じ条件で実現する。
- (2) 再評価積立金の資本組入れを早期に行なう。

この二つについて、おのおの法律案が作成された。その具体的な内容をみるために、衆議院大蔵委員会で行なった政府の提案理由説明<sup>(2)</sup>を引用しておこう。

昨年資産再評価法が制定されました、企業の資産再評価が実施されたのでありますが、当時の経済情勢におきましては、十分の収益を上げ得ない企業も少なく、全体としての再評価額は、当初の予想よりかなり低目となっている実情であります。しかるに朝鮮動乱の勃発を契機といたしまして、経済界は相当活況を呈し、企業の収益力も相当回復しつつありますので、この際、前回再評価を十分に行わなかった企業に対して、おおむね前回と同様の基準により、さらに再評価を行い得る機会を与え、企業経営を合理化し健全な資本の蓄積をはかることが、必要と考えられるのであります。

また再評価積立金の資本組入れにつきましては、現行法におきましては、昭和二十八年一月一日まではこれを行ない得ないことになっているのでありますが、今日の経済界の実情から見まして、このような制限はもはや不必要と認められますので、この際再評価積立金を早期に資本に組み入れ得ることとするのが、適当と考えられるのであります。

この説明から資産再評価に関する改正のねらいを明確に知ることができる。

## 二 固定資産の特別償却

「租税特別措置法」(昭和二十一年九月一日法律第一五号)の一部改正(昭和二十六年三月三〇日法律第六二号)によって新規に導入されたのが特定の機械設備等に対する割増特別償却であった。この実現に当たって二五年五月ごろより、大蔵省が努力をはじめたことはすでに述べておいたとおりである。その後引き続きこの努力は繰り返され、九月の段階からは固定資産の耐用年数の調査に入っている。主税局の作成した資料を追いかけることによって、特別償却が実現する過程を知ることができる。いくつかの重要と思われる資料を、以下列挙することにする。<sup>(3)</sup>

- (1) 「固定資産の耐用年数の調査方針」(二五年九月?)
- (2) 「固定資産の減価償却及び耐用年数の改訂に関する主なる意見」(二五年十一月一日)
- (3) 「固定資産の耐用年数の改訂及び償却方法の改正等に関する要綱(案)」(二五年十一月一七日)
- (4) 「固定資産耐用年数の算定方法(案)」(二六年一月五日)

このような検討をふまえ、特別割増償却の制度は「租税特別措置法」の一部改正案中に含まれて、第二〇回国会で

審議・可決されて成立することになる。五月三十一日には、「固定資産の耐用年数等に関する省令」(大蔵省令第五〇号)が公布され、と同時に「固定資産の耐用年数の改訂及び償却方法の改訂等に関する要綱」が作成<sup>(4)</sup>されている。

その後、特別償却の対象になる機械設備等が具体的に検討され、八月一三日付の次のような大蔵省の「新聞発表」<sup>(5)</sup>となった。

大蔵省発表(八月十三日)

わが国経済の復興を図るために急速に産業機械その他の設備の近代化を図る必要があるので、その一助として、先般第十国会において租税特別措置法が改正され、大蔵大臣の指定する機械設備等については取得後三年間普通償却額の五割増の特別償却を行うことができることとなったので、この特別償却の適用を受ける機械設備について関係各省と連絡の上鋭意調査中であったが、このほどその成案を得、八月十四日付の官報で大蔵省告示第一、一一八号として告示することとなった。今回指定される機械その他設備は、その輸入に際して関税を免除される高性能の輸入機械の外、これとほぼ同等の性能を有するものと認められる国産機械を含み、その総数は約四百三十種である。

(1) H. Moss, Memorandum for Major General Marquat; Subject, Tax Measures to Encourage Japanese Production, January 27, 1951 (「ドッジ・ペーパー」大蔵省資料Z七一一一四)。

(2) 「資産再評価法の一部を改正する法律案及び再評価積立金の資本組入に関する法律案に対する西川甚五郎大蔵政務次官の提案理由説明」(二六年三月二〇日、「第一〇国会衆議院大蔵委員会議録第三八号」)。

(3) 大蔵省資料Z五〇七―五。

(4) 大蔵省資料Z五〇七―八。

(5) 同前。

## 第一八章 昭和二六年度補正予算に関する税制改正

### 第一節 予算編成及び税制改正の方針

#### 一 予算編成の準備

二六年度予算が実施に移されてまもなく、次の税制改正の準備がはじまった。その構想はかなり大胆であり、シャ  
ップ税制の修正につながるいくつかの要素を包含していた。二六年六月二一日の日付で、主税局は次のような税制改  
正案をメモとして作成している。<sup>(1)</sup>

税制改正案（×印は発表困難）（昭二六、六、二二、主税局）

本年度自然増収見込額（約八百億円）及び明年度自然増収見込額（約千三百億円）を財源とし、国民の租税負担を軽減合理化  
する等のため、次の通り税制改正を行う。

#### 一、所得税



- (イ) 基礎控除額を五万円（現行三万円）に引き上げること。
- (ロ) 扶養控除額を扶養親族のうち配偶者及び第一子について二万円に引き上げ、その他の扶養親族については現行通り一万五千円とすること。

×(ハ) 税率については、富裕税の廃止に関連して高額所得者に対する税率を若干引き上げる外は、概ね現行通りとすること。

×(ニ) 退職所得に対しては他の所得と区別し、一定額以上の場合に軽度の税率で源泉徴収するに止めることを考慮すること。

- (ホ) 山林所得、譲渡所得及び一時所得については、その半額を控除して総合課税するものとする。

- (ヘ) 国民貯蓄組合の預貯金の免税限度を八万円程度に引き上げるとともに、郵便貯金の預入限度を同額程度まで引き上げること。

## ×二、富裕税

施行の状況にかんがみ、富裕税はこれを廃止し、前記の如く、高額所得者に対する所得税率の引上によつて税負担の適正化を図ること。

## 三、相続税

最高税率百分の九十を相当程度引き下げる。

## 四、酒税

税率は概ね現行通りとするも、酒類の製造石数を増加し、極力収入の増加を期すること。なお、焼酎に対する税率を改正すること。

## 五、納期の調整

国税地方税を通じて納期の調整を行い納税の便宜に資すること。

このなかでとりわけ注目しているのが、富裕税の廃止を打ち出していることである。

この富裕税の廃止とならんで、やはり所得税の減税が考えられていた。税率の方は富裕税廃止との関連もあり減税の手段には用いられず、もっぱら控除引上げが対象にされていた。この減税案の背後には、以下検討の対象にするように所得税負担の軽重の問題があり、依然日米間の争点の一つであった。

二六年の夏が終わるころから、平和条約以後の日本経済、予算運営をどのようにもっていくかについての議論が行なわれるようになった。二六年九月、サンフランシスコで開催された日本との平和条約に関する会議においてもこの問題が、アメリカ側で真剣に討議されたようである。この会議に出席したドッジが、池田蔵相宛「機密」と称する手紙を送り、二六年度補正予算及び二七年度予算の編成に関する指針を示唆している。この手紙は、吉田首相及びマーカット以外にみせてはならぬという、きわめてきびしい制約がつけられたものであった。予算運営、とりわけ租税政策に関連する重要な点を、いくつか抜粋しておこう。

——平和条約以後の日本は、財政上かなりの負担となる多くの新しい責任をもつ。

——二六年度中に景気が好転し、源泉所得税及び法人税を中心に税収が急増しているとの報告であるが、一般的にいつてこれを減税に充当するのは望ましくない。平和条約以後の資本蓄積の必要性、新しく増加する財政上の任務を考えれば、大衆の購買力を増加させる一般減税の政策は、将来必要なき増税ができるようごく短期的な措置であるべきである。

——将来の日本にとって、その経済安定及び新しい国際関係の視点から、見積もられる税収余剰は平和条約後の支出増にまず充当され、インフレ効果をもたないように適切に使用されるべきである。条約後の財政上の義務を過小評価すべきでない。

——あとになって減税を可能にするため、また政府支出増のための隠された財源を造出するため、さらに徴税の実施を緩和するために、将来の税収見積りをかなり過小にすることは望ましくない。

以上関連する点のみを一部紹介したが、要するにドッジは長年の主張をもう一度繰り返しているにすぎない。平和

表 18-1 所得稼得者別の租税負担(夫婦子供1人)

|           | 所得<br>(A)  | 税 額<br>(B) | 負 担 率<br>(B)/(A) |
|-----------|------------|------------|------------------|
| 賃 金 稼 得 者 |            |            |                  |
| 日 本       | 120,000円   | 8,400円     | 7.0%             |
| ア メ リ カ   | 3,300ドル    | 200ドル      | 6.1              |
| 中規模法人経営者  |            |            |                  |
| 日 本       | 360,000円   | 55,000円    | 15.3             |
| ア メ リ カ   | 25,000ドル   | 5,534ドル    | 22.1             |
| 高 所 得 層   |            |            |                  |
| 日 本       | 5,000,000円 | 2,635,000円 | 52.7             |
| ア メ リ カ   | 500,000ドル  | 369,307ドル  | 73.9             |

出所：H. Moss, Memorandum for General Marquat; Subject, Japanese Tax Burdens, June 23, 1951 (「ドッジ・ペーパー」大蔵省資料 Z711-14).

表 18-2 国民所得に対する租税負担  
(単位：10億円, 10億ドル)

|                | 税 収   | 国民所得  | 負担率(%) |
|----------------|-------|-------|--------|
| 日 本(1951年)     | 766.3 | 4,397 | 17.4   |
| ア メ リ カ(1951年) | 75.0  | 270   | 28.0   |
| イ ギ リ ス(1949年) | 10.3  | 27.1  | 38.0   |

(注) 税収・国民所得の単位は日本は10億円, アメリカ・イギリス10億ドル。  
出所：同前。

表 18-3 1人当りの租税負担

|             | 税 収<br>(日本—10億円<br>アメリカ }<br>イギリス }<br>10億ドル) | 人 口<br>(100万人) | 1人当り<br>税収<br>(円・ドル) | 1カ月当<br>りの平均<br>賃金<br>(円・ドル) | 1人当<br>り税収を<br>(年)に必<br>ず支払<br>う必要<br>とする<br>月数 |
|-------------|-----------------------------------------------|----------------|----------------------|------------------------------|-------------------------------------------------|
| 日 本(1951年)  | 766.3                                         | 85.0           | 9,023                | 10,000                       | 0.90                                            |
| アメリカ(1951年) | 75                                            | 151.5          | 493                  | 275                          | 1.79                                            |
| イギリス(1949年) | 10.3                                          | 50.3           | 204                  | 70                           | 2.93                                            |

出所：同前。

13は、一人当りにした税収(年額)を何カ月分の平均賃金で支払えるかを、日本、アメリカ、イギリスについて調べたものである。いずれも日本の租税負担が最も軽いという結果になっている。  
このような三つの表の資料から、吉田首相は表18-1の結果を重視して日本の租税負担は重いということを主張し

条約後、日本に課される内外の責任を自覚して安易な減税をとるべきでなく、むしろ政府支出増加をはかるべきだといふことになる。もちろん、この主張の背後にはアメリカの対日援助をしいこうというねらいがあることは明瞭である。

二 租税負担の国際比較

二六年度予算が実際に動き出してからも、租税負担の軽重は依然大きな問題となっていた。吉田首相はマーシャルが訪日した際、日本の租税負担の実態を訴えるため総理府によって作成されたある資料を提出している。この詳細は、二六年六月二三日付でマーケットに宛てたモスのメモ<sup>(3)</sup>によって知ることができる。

資料は日本、アメリカ、イギリスを比較の対象とした三つの表からなっている。表18-1は、日本とアメリカの所得稼得者について三つのカテゴリーを拾いだし、おのおのの租税負担を比較したものである。ここで特に強調されている点は、両国の平均的な賃金稼得者の負担でみた場合、日本の方がより重いということである。これに対し、同じような水準にあると想定される他の二つのカテゴリーに関する限り、アメリカの方が租税負担が重くなっている。これは累進税率構造の差異を反映したものと解釈されている。事実、アメリカの最高税率は八五%であり、日本のそれは富裕税の関係もあって五五%であった。この表18-1から引き出される日本側の要求は、低所得層の負担を軽減するための控除及び税率の手直しであった。

表18-2は税収総額を国民所得に対する比率に改め、マクロ的に租税負担率をみようとしたものである。また表18

表 18-4 昭和23年度から25年度にかけての申告所得税

(単位：10億円)

|                                 | 23年度      | 24年度      | 25年度      |
|---------------------------------|-----------|-----------|-----------|
| (1) 予 算                         | 122.0     | 170.3     | 117.1     |
| (2) 徴 収 額                       | 114.4     | 137.3     | 92.6      |
| (3) 予算に対する徴収率 $\frac{(2)}{(1)}$ | 93.8%     | 80.6%     | 79.1%     |
| (4) 年度末の未徴収額                    | 49.3      | 73.7      | 16.4*     |
| (5) 申告納税者数                      | 7,642,000 | 7,737,000 | 4,256,000 |
| (6) 再申告者数                       | 5,164,000 | 4,154,000 | 118,000** |
| (7) $\frac{(6)}{(5)}$           | 67%       | 53%       | 3%        |

(注) \*は26年4月1日までのもの。\*\*は3月1日までのもの。

出所：Kenneth P. Sanow, Memo for File; Subject, Self-Assessed Income Tax Fiscal Year 1948-49, 1949-50 and 1950-51, July 3, 1951 (「ドッジ・ペーパー」大蔵省資料Z711-14)。

たかったようである。しかし、残りの表18-2と表18-3とを利用すれば、反対の結果になる。この種の国際比較はたしかにむづかしく、各国の生活水準が同じであるときとのみ意味があると考えられる。このような点を考慮して、モスはこの租税負担の比較に関し次のような結論を下している。<sup>(4)</sup>

それゆえ結論として、総理府によって準備された表は事実のうえで正確であるが、日本の租税負担がアメリカ、イギリスより重いということを十分に示しているとみなされるべきではない。

### 三 申告所得税と法人税

二六年度補正予算の編成の段階で、申告所得税の徴税状況と法人税納付の一部猶予が特に問題となっていた。いうまでもなくシャープ税制の中心は所得税であり、その中でも申告所得税の役割が重要であった。つまり申告所得税が本格的に機能し、十分な税収を獲得できない限り、シャープの意図した税制は根幹がくずれることになる。したがってESSの方でも、申告所得税の徴税の動向についてはたえず注意を払っていた。

二六年度予算が施行された段階で、ESSの内国歳入課は過去三カ年(二三・二四・二五年度)の申告所得税の動向を分析している。七月三日付のサノ<sup>(5)</sup>のメモによると、表18-4のごとき数値がえられる。ここで一番問題にされているのが(3)欄の徴収率で、二三年の九三・八%から二五年の七九・一%への減少である。その反面、(7)欄の納税者に占める再申告の割合は激減している。これは申告制度がある程度本格的に機能したことを物語っているが、しかし徴税の減退とも結びついていっているようである。サノ自身、徴税率の低下について、いくつかの要因——たとえば申告時期の変

更、徴税に対する政府の姿勢など——をあげているが、結局次のように論じている。<sup>(6)</sup>

本課(ESSの内国歳入課——引用者)とシャープ博士は二年前に、税制の主要な骨格として申告所得税による累進税構造をとるか、これを廃止して売上税のような高度に逆進的な課税に訴えるかの選択に、日本税制が当面していると考えていた。現行

の制度は御覧のように収入を失っていることが判明した。おそらく将来もこの傾向は続くであろうが、しかし累進税率構造の利点は現状のままの課税の継続を十分に保証するものがある。アメリカにおいて、このような制度が機能するのに二〇年から二五年かかったことが思い出されるべきである。

二六年度補正予算においては、あとで述べるように法人税の納付を一部猶予する制度が設立されている。この具体的な内容は、九月にこの制度に関して作成された次の主税局の「要綱」<sup>(7)</sup>によって知ることができる。

法人税の一部徴収猶予制度に関する要綱

(二六、九、二九、主税局)

#### 第一方針

法人税の納付について一部徴収猶予の制度を導入し、法人の金繰りを緩和するとともに一定の時期に財政資金の引揚が集中する傾向を是正し財政及び金融の円滑なる運営に資することとするこ



と。

第二要領

- 一 一部徴収猶予の制度は青色申告書を提出する法人等に限定せずあらゆる法人についてこれを認めることとする。
- 二 徴収猶予を認める法人税額は、申告（中間申告を含む）に係る法人税額の二分の一に相当する金額を限度とし、法人の申請した額とすること。

（註） 更正又は決定に係る法人税額については徴収猶予を認めないこと。

- 三 徴収猶予の期限は、事業年度終了後五箇月以内とし、所定の申告期限の翌日から実際納付する日までの期間に応じ税額百円につき一日四銭の割合で利子税を附することとする。

- 四 徴収猶予の申請は事業年度終了の日から二箇月以内（申告期限）にしなければならないこととする。

- 五 適法な徴収猶予の申請があった場合においては特に資産散逸の虞がある場合等特殊の事由がある場合を除き税務署長は必ず徴収猶予の処分を行わなければならないこととする。但し徴収猶予の処分をなした後資産散逸の虞等があるに至った場合においてはその徴収猶予の処分を取り消すことができることとする。

- 六 所得を基準として課税する事業税についても国税に準じほほ同様の措置を講ずることを考慮すること。

第三 一部徴収猶予による本年度減収見込額

- 一 昭和二十六年申告見込税額 一三九、七八八百万円
- 二 自昭和二十六年十一月間申告見込税額 一六、六三四 "
- 三 至昭和二十七年一月 八、三二七 "
- 三 右の二分の一税額 五、八二一 "
- 四 延納申請見込税額（七〇％） 六九％
- 五 同上のうち従来収入 六九％

六 減収額

三、九九八百万円

備考 収入歩合六九％は、十一月終了事業年度分について従来正確に納付していたものを全体の五〇％とし、残余の五〇％については、所定の納期限から二箇月滞納するものとみなして計算した。

この法人税の一部延納<sup>(8)</sup>に関して、当然利子を課するか否かが問題とされた。主税局は、別途メモを作り、利子税の可否を検討している。

そのほか、この税制改正の準備の段階で主税局は通行税の一部改正<sup>(9)</sup>や、売上金額を課税標準にする事業税<sup>(10)</sup>の導入も検討していた。しかしいずれも、二六年度補正予算に伴っては陽の目をみるにいたらなかった。

- (1) 大蔵省資料Z五一一一四三。
- (2) J. M. Dodge, Letter to Mr. Ikeda, Confidential, September 7, 1951 (「ヤマシ・ユーバー」大蔵省資料Z七一一一五)。
- (3) H. Moss, Memorandum for General Marquat; Subject, Japanese Tax Burdens, June 23, 1951 (「ヤマシ・ユーバー」大蔵省資料Z七一一一四)。
- (4) Ibid.
- (5) Kenneth P. Sanow, Memo for File; Subject, Self-Assessed Income Tax Fiscal Year 1948—49, 1949—50 and 1950—51, July 3, 1951 (「ヤマシ・ユーバー」大蔵省資料Z七一一一四)。
- (6) Ibid.
- (7) 大蔵省資料Z五〇七一八。
- (8) 主税局「法人税の延納につき利子税を徴税することの可否」(年月日不明)(同前)。
- (9) 具体的には次のとき内容のものであった(大蔵省資料Z五一一一四三)。  
通行税法の一部を改正する法律案要綱(二六年九月?)

- 一、汽車・電車等の客室の特別設備利用についての特別料金に対し新たに通行税を課すること。
  - 二、日本国有鉄道の徴収して納付する通行税の納付方法につき、特例を設けること。
- (10) 主税局「売上金課税の要領案」(二六年九月二〇日)(同前)。

## 第二節 税制改正の成立過程

### 一 税制改正の構想

二六年一〇月の段階で、二六年度及び二七年度の税収見積りがESSと大蔵省の検討のすえ、ある程度まとまった。これは八月から行なわれていたものである。この税収見積りの数値は、サノ<sup>1</sup>の手によってまとめられている(表18-5参照)。

この時点で、二つの税制改正が考えられていた。第一は、八月一日までさかのぼっての所得税の減税である。具体的には、次のようなものであった。

扶養控除(最初の三人まで) 現行一・五万円から二万円へ引上げ。

基礎控除 現行三万円から五万円へ引上げ。

税率 表18-6のように階層刻みをかえ、最高税率を六〇%に引上げる。

この結果、申告所得税は二六年度中に五ヵ月、源泉所得税は八ヵ月影響をうけることになり、おのおの三〇七億円、一〇一億円、計四〇八億円の減収が見込まれている。この税制改正は二七年度の所得税の収入にも影響を及ぼす。合計で一〇〇三億円の減収見込となっている。

表 18-6 所得税率の改正案

| 現行所得階級    | 改正所得階級      | 税率 |
|-----------|-------------|----|
| 千円        | 千円          | %  |
| 0— 50     | 0— 80       | 20 |
| 50— 100   | 80— 120     | 25 |
| 100— 150  | 120— 200    | 30 |
| 150— 200  | 200— 300    | 35 |
| 200— 300  | 300— 500    | 40 |
| 300— 500  | 500—1,000   | 45 |
| 500—1,000 | 1,000—2,000 | 50 |
| 1,000超    | 2,000—5,000 | 55 |
|           | 5,000超      | 60 |

出所：同前。

二六年度補正予算の編成にも、またドッジが関係していた。この補正予算案は、一〇月一五日に司令部によって国会に提出することが承認され

二 ドッジの第四次来日

(3) 相続税の税率を若干引き下げる。  
富裕税の廃止は、一〇億円ほどの減収になる。大蔵省はこの減収を埋め合わせるために、所得税の最高税率を引き上げ、その増収分でちょうど相殺されるとしている。砂糖消費税の二倍の引上げは、闇市場の利潤に当たるものを政府が吸収する目的で実施されるものである。

円ほど減収になり、先の法人税率引上げによる一九一億円の半分以上を相殺することになる。しかし、サノ一の「メモ」によると、このような減収に関して日本政府内部、あるいは日本政府とESSの間でも最終的な合意に達していないことがわかる。  
他の租税については、二六年度中に税制改正の提案はなく、二七年度に三つの租税について税制の手直しが考えられている。

- (1) 富裕税を廃止する。
- (2) 砂糖消費税を二倍にする。

表 18-5 昭和26・27年度の税収見込

(単位：10億円)

|           |  | 26 年 度 |           |           |         | 27 年 度    |           |          |  |
|-----------|--|--------|-----------|-----------|---------|-----------|-----------|----------|--|
|           |  | 当初予算   | 現行税率による見込 | 改正税率による見込 | 差 額     | 現行税率による見込 | 改正税率による見込 | 差 額      |  |
|           |  | (A)    | (B)       | (C)       | (C - B) | (D)       | (E)       | (E - D)  |  |
| 所 得 税     |  |        |           |           |         |           |           |          |  |
| 源 泉 税     |  | 105.1  | 163.0     | 132.3     | (-)30.7 | 187.5     | 130.1     | (-) 57.5 |  |
| 申 告 税     |  | 117.7  | 112.3     | 102.2     | (-)10.1 | 155.4     | 112.5     | (-) 42.9 |  |
| 計         |  | 222.7  | 275.3     | 234.5     | (-)40.8 | 342.9     | 242.6     | (-)100.3 |  |
| 法 人 税     |  | 63.6   | 149.1     | 149.4     | 0.3     | 173.3     | 192.4     | 19.1     |  |
| 相 続 税     |  | 2.3    | 2.3       | 2.3       |         | 2.3       | 2.0       | (-) 0.3  |  |
| 富 裕 税     |  | 2.4    | 1.1       | 1.1       |         | 1.1       | 0.1       | (-) 1.0  |  |
| 再 評 価 益 税 |  | 8.5    | 11.5      | 11.5      |         | 13.0      | 13.0      |          |  |
| 酒 税       |  | 107.3  | 116.3     | 116.3     |         | 125.0     | 125.0     |          |  |
| 砂 糖 消 費 税 |  | 6.3    | 6.3       | 6.3       |         | 7.6       | 14.0      | 6.4      |  |
| 揮 発 油 税   |  | 4.7    | 7.9       | 7.9       |         | 9.5       | 9.5       |          |  |
| 物 品 税     |  | 12.6   | 14.8      | 14.8      |         | 16.0      | 16.0      |          |  |
| 通 行 税     |  | 0.7    | 1.1       | 1.1       |         | 1.6       | 1.6       |          |  |
| 印 紙 収 入   |  | 8.4    | 8.8       | 8.8       |         | 10.0      | 10.0      |          |  |
| 関 税       |  | 5.0    | 6.9       | 6.9       |         | 7.2       | 7.2       |          |  |
| 合 計       |  | 444.5  | 601.3     | 560.8     | (-)40.5 | 709.6     | 633.5     | (-) 76.1 |  |

出所：Kenneth P. Sanow, Memo for File; Subject, Tax Estimates Fiscal Years 1951-52 and 1952-53, October 27, 1951 (「ドッジ・ペーパー」大蔵省資料 Z 711-18)。

第二の税制改正は、法人税の税率引上げである。二六年一月一日から現行の三五％が四二％に引き上げられる。この主たるねらいは、法人企業と非法人企業の租税負担のアンバランスを是正することにあった。過去三年間に、一〇万以上の法人成りの現象があったことが注目されている。この結果税率引上げによる法人税の増収は、二六年度中にはごくわずかで三億円であるが、二七年度には一九一億円に上ることになっている。ただし大蔵省は、「法人税法」を改正してある種の機械に割増減価償却、あるいは年金の特別積立金などを認める方向を打ち出していた。この提案が通ると法人税は一〇〇億



た。これはドッジの第四次の来日前のことであり、彼の予算案に対するコメントは、同じ日にワシントンから送られている。この補正予算案は、一〇月一日から開催中の第二回臨時国会で審議されることになった。

ドッジ自身、この補正予算に関する「メモ」を十一月一日付で作成している。<sup>(3)</sup>客観的なデータを整理したうえで、「メモ」の最後で減税に充当する財源があれば、公定価格引上げの元凶になっている電力の供給を増加させるようなプロジェクトに支出をまわすべきだと、次のように主張している。

事態は、さしあたって家庭用あるいは照明用の電気を削減する必要があるほどに切迫していた。しかし税収の急増にもかかわらず、余分の税収をこのような目的（電力生産の増強——引用者注）にまわすような計画は、なんら推進されなかった。その代わりに生計費高騰を相殺するような計画が公にされた。生計費高騰の大部分は、価格上昇に対し有効に対処しうる措置を講じることから生じたものである。

二六年一〇月二八日にドッジは、第四次調査団として再び日本にやってきた。到達したときの記者会見で、早速日本がとろうとしている減税政策を批判している。その主旨は、大幅な減税計画は講和条約に関連する財政上の諸問題を明らかに無視しているというものであった。ドッジは次の五点をあげている。

(1) 二年連続で減税をし、さらに三年目も同じように減税を考えている国が、世界にいくつあるだろうか。世界の一般的な傾向はその反対である。たとえばアメリカでは朝鮮動乱以来、三回目の増税案が通過し個人所得税は約一二％も引き上げられた。新しい税率は、戦時中の最高水準とほぼ同じである。他の諸国も同じような状況にある。

(2) 日本は経済的・財政的に立場が強くなっているのに、その運営はあくまでアメリカや他の国々に依存している。

る。

(3) 正当と認めえない減税をすすめるより、日本のもつ権利を増加させる方法が何かあるのではないか。

(4) 日本の多くの実物資本の投資や復興の要求は、減税と同じような迅速さと確信をもってどのようにしたら充足されるのか。

(5) 将来不適當であるとわかり、その結果、増税されねばならぬような新しい低水準の課税の基盤を作るのは、最も望ましくない。

### 三 税制改正の要綱

二六年度補正予算に関する税制改正は、第一二回臨時国会（二六年一〇月一日～十一月三〇日）で成立した。所得税の減税と法人税の増税を中心とした税制改正であり、当初考えられていた富裕税の廃止は見送られた。その具体的な内容は、次の「税制改正の要綱」<sup>(5)</sup>によって示される。

#### 昭和二十六年度補正予算に伴う税制改正の要綱

最近における所得及び物価の動向にかんがみ、所得税の負担の軽減合理化を行うとともに、法人税の負担の適正を図るため、昭和二十六年度補正予算に関連して、次のとおり税制を改正するものとする。

#### (1) 所得税

一 給与所得者については、控除及び税率を概ね昭和二十六年八月から次のとおり改正するものとし、昭和二十六年十一月一

日以後支給される給与に対しては、この改正後の控除及び税率により計算した源泉徴収額表に基き源泉徴収を行い、八月ないし十月間の給与につき現行法で源泉徴収した税額と改正税額との差額については、本年の年末調整において調整するものとする。

(イ) 基礎控除額を五万円（現行三万円）に引き上げること

(ロ) 扶養控除額を扶養親族三人までは、一人につき二万円（現行一率に一万五千元）に引き上げること

(ハ) 税率適用上の階級区分の刻みを次のとおり緩かにすること

課税所得

| 八万円以下の金額   | 百分の二十  | （現行五万円以下の金額） | 百分の二十  |
|------------|--------|--------------|--------|
|            |        | 五万円をこえる金額    | 百分の二十五 |
| 八万円をこえる金額  | 百分の二十五 | 十万円をこえる金額    | 百分の三十  |
| 十二万円をこえる金額 | 百分の三十  | 十五万円をこえる金額   | 百分の三十五 |
| 二十万円をこえる金額 | 百分の三十五 | 二十万円をこえる金額   | 百分の四十  |
| 三十万円をこえる金額 | 百分の四十  | 三十万円をこえる金額   | 百分の四十五 |
| 五十万円をこえる金額 | 百分の四十五 | 五十万円をこえる金額   | 百分の五十  |
| 百万円をこえる金額  | 百分の五十  | 百万円をこえる金額    | 百分の五十五 |
| 二百万円をこえる金額 | 百分の五十五 |              |        |

二 申告納税の所得者の昭和二十六年分の所得については、右の控除及び税率の改正を概ね昭和二十六年八月から実施するものとして計算した税額によるものとし、その減差額は確定申告において第三期分の税額において調整するものとする。この結果、昭和二十六年分の所得については、

(イ) 基礎控除は 三万八千円に引き上げる。

(ロ) 扶養控除は 扶養親族三人までは、一人につき一万七千円に引き上げる。

(ハ) 税額は改正税率を概ね昭和二十六年八月から実施するものとして計算した簡易税額表の税額によるものとする。

三 不具者控除、老年者控除、寡婦控除及び勤労学生控除については、現行一万五千元の所得控除を税額控除に改め、年四千元を税額から控除すること

四 昭和二十七年一月一日以後支給される退職所得については、他の所得と分別して課税し、その収入金額から十五万円を控除した後の金額の半額を課税所得とし、これに税率を適用した税額によるものとする。

なお、昭和二十六年分の退職所得については、収入金額からその十分の三（現行十分の一・五）に相当する金額を控除すること

五 昭和二十七年一月一日以後支払の確定する配当所得に対しては、支払の際百分の二十の税率により源泉徴収を行うものとし、この源泉徴収税額は、申告の際現在の配当控除の外に控除すること

(2) 法人税

一 昭和二十七年一月一日以後終了する事業年度分から税率を二割引き上げ、百分の四十二（現行百分の三十五）とする。但し、協同組合等の特別法人及び公益法人の収益事業に対する税率は、現行どおり据え置くものとする。

二 昭和二十六年九月一日以後終了する事業年度分に対する法人税については、その半額を申請により三月間徴収猶予すること。なお、この徴収猶予をする場合には、徴収猶予期間中日歩四銭の利子税を徴収すること

三 青色申告書を提出する法人の退職手当引当金であつて一定の条件を具備するものについては、これを積み立てた事業年度の損金に算入すること

四 重要産業の近代化を一層促進するため、特定の重要産業の取得する特定機械等については、取得の年において一般償却に

- (1) 所得税法の臨時特例に関する法律案（原案可決）（昭和二十六年十一月三〇日法律第二七三号）
- (2) 法人税法の一部を改正する法律案（同）（同法律第二七四号）
- (3) 財産税法の一部を改正する法律案（同）（昭和二十六年十一月二六日法律第二六三号）
- (4) 租税特別措置法の一部を改正する法律案（同）（昭和二十六年十一月二七日法律第二六五号——第十回国会から継続審議のもの）
- (5) 物品税法の一部を改正する法律案（同）（昭和二十六年十二月三日法律第二八七号）
- (6) 租税特別措置法の一部を改正する法律案（同）（昭和二十六年十二月八日法律第三〇三号）
- (1) Kenneth P. Sanow, Memo for File; Subject, Tax Estimates Fiscal Years 1951—52 and 1952—53, October 27, 1951  
〔「ドッジ・ペーパー」大蔵省資料Z七一一一八〕。

このような税制改正の結果、二六年度内の減税は表18-7の示すように合計四〇五億円であった。その内訳は、所得税の源泉分三〇七億円、申告分一〇〇億円で、これに対し法人税が二・六億円ほどの増税となっている。またこの増減税の事項別の内訳は、表18-8にまとめられている。

以上のような所得税、法人税の税制改正のほか、第一二回国会には「租税特別措置法」の一部改正、物品税及び財産税に関する改正の法律案が提出されている。この国会に提出された法律案は、左記のように六つであり、すべてが原案で可決されている。

代え、取得価額の半額を特別償却し得るものとする。こと。なお、現行の特定の機械設備等の特別償却の方法についても合理化を図るものとする。

表 18-7 昭和26年度租税及び印紙収入補正予算額(昭和26. 10. 5. 主税局)  
(単位：百万円)

| 税 目     | 26年度当初<br>予 算<br>(A) | 現行法によ<br>る年度収入<br>見込額(B) | 差 引 自 然<br>増 △ 減<br>(C)(B—A) | 改正案によ<br>る26年度収<br>入見込額(D) | 減 税 額<br>(E)(B—D) |
|---------|----------------------|--------------------------|------------------------------|----------------------------|-------------------|
| 所 得 税   |                      |                          |                              |                            |                   |
| { 源 泉   | 105,054              | 162,972                  | 57,918                       | 132,289                    | △ 30,683          |
| { 申 告   | 117,690              | 112,310                  | △ 5,380                      | 102,221                    | △ 10,089          |
| 計       | 222,744              | 275,282                  | 52,538                       | 234,510                    | △ 40,772          |
| 法 人 税   | 63,645               | 149,143                  | 85,498                       | 149,405                    | 262               |
| 法 相 続 税 | 2,253                | 2,253                    | —                            | 2,253                      | —                 |
| 富 裕 税   | 2,400                | 1,050                    | △ 1,030                      | 1,050                      | —                 |
| 再 評 価 税 | 8,512                | 11,512                   | 3,000                        | 11,512                     | —                 |
| 酒 税     | 107,283              | 116,289                  | 9,006                        | 116,289                    | —                 |
| 砂糖消費税   | 6,303                | 6,303                    | —                            | 6,303                      | —                 |
| 揮 発 油 税 | 4,656                | 7,909                    | 3,253                        | 7,909                      | —                 |
| 物 品 税   | 12,641               | 14,753                   | 2,112                        | 14,753                     | —                 |
| 通 行 税   | 672                  | 1,112                    | 450                          | 1,122                      | —                 |
| 関税及び屯税  | 5,000                | 6,888                    | 1,888                        | 6,888                      | —                 |
| 印 紙 収 入 |                      |                          |                              |                            |                   |
| { 収入印紙  | 7,980                | 8,400                    | 420                          | 8,400                      | —                 |
| { 現金収入  | 415                  | 415                      | —                            | 415                        | —                 |
| 計       | 8,395                | 8,815                    | 420                          | 8,815                      | —                 |
| 合 計     | 444,504              | 601,319                  | 156,815                      | 560,809                    | △ 40,510          |

出所：「公文類集」，昭和26年，財務15—9.

表 18-8 税制改正による事項別増減収額(昭和26年度分)  
(単位：百万円)

| 税 目   | 摘 要       | (+ )増減収額 | 内 訳     |        |
|-------|-----------|----------|---------|--------|
|       |           |          | 源 泉     | 申 告    |
| 所 得 税 | 基礎控除引上    | 24,288   | 20,192  | 4,096  |
|       | 扶養控除引上    | 10,008   | 6,512   | 3,496  |
|       | 税率改正      | 6,291    | 3,879   | 2,412  |
|       | 小計        | 40,587   | 30,583  | 10,004 |
|       | 配当所得の源泉課税 | (+) 300  | (+) 300 | —      |
|       | その他の制度改正  | 485      | 400     | 85     |
|       | 計         | 40,772   | 30,683  | 10,089 |
| 法 人 税 | 税率42%に引上  | (+) 359  |         |        |
|       | その他の制度改正  | 97       |         |        |
| 計     | 差         | (+) 262  |         |        |
|       |           | 40,510   |         |        |

出所：同前.



- (2) *Ibid.*
- (3) J. M. Dodge, Memorandum; Subject, Summary of Japanese FY 1951—52 Supplemental Budget, November 1, 1951 (「ヤマシ・ドジャー」大蔵省資料27)——16)。
- (4) J. M. Dodge, Statement on Taxation (Arrival Statement—Yokohama, Notes for Comment on Tax Reduction, used in Press Conference), October 28, 1951 (同前)。
- (5) 大蔵省主税局調査課編『昭和の税制改正』二八七—八九ページ。なお、二六年一〇月五日「昭和二六年度補正予算に伴う税制改正に関する要綱」が閣議決定されており(「公文類集」昭和二六年・財務一五—九)。内容は掲載の「要綱」と若干異なる。掲載の「要綱」は所得税の項に関し、閣議決定をさらに補足している。

### 第三節 租税特別措置の拡大

#### 一 退職手当引当金と特別償却

二六年度補正予算に関する法人税の改正のうち、特により一層の説明を要するものが二つある。一つは退職手当引当金制度であり、もう一つは企業合理化促進のための特別償却に関するものである。いずれもが租税特別措置と密接な関連をもっている。

まず表18—9をみてみよう。これは労働省によって作成された「退職給与規定締結状況調」である。この表によると事業者のうちの八三％が、労働組合と退職金に関し何らかの規定(一部表18—9注(3)のときケースもある)を結んでいる。このような制度のある程度の成熟が、退職給与引当金の制度化をうながすことになった。これに関する「要綱案」は、主税局によって二六年一二月四日に作成<sup>(1)</sup>されているが、その内容を若干かえて一月一〇日に正式の「要綱」<sup>(2)</sup>ができ上がっている。その全文を以下掲げることにする。

#### 退職給与引当金制度に関する要綱(二七、一、一〇)

- 一 青色申告書を提出し、且つ、従業員との労働協約によつて退職給与規定を定めている法人又は個人については、退職給与引当金の引当を認めることとする。

表 18-9 退職給与規定締結状況(労働省労政局給与課調)

|                | 従業員30人以上100人未満のもの<br>(a) | 従業員100人以上500人未満のもの<br>(b) | 従業員500人以上のもの<br>(c) | 合 計<br>(d) | (a)<br>(d)<br>(%) | (b)<br>(d)<br>(%) | (c)<br>(d)<br>(%) |
|----------------|--------------------------|---------------------------|---------------------|------------|-------------------|-------------------|-------------------|
| 事業者数(A)        | 20,398                   | 7,637                     | 1,380               | 29,415     | 69                | 26                | 5                 |
| 退職給与規定のあるもの    | 協約によるもの(B)               | 5,940                     | 3,979               | 935        | 10,854            | 55                | 37                |
|                | 内規によるもの(C)               | 10,062                    | 2,921               | 385        | 13,368            | 75                | 22                |
|                | 計(D)                     | 16,002                    | 6,900               | 1,320      | 24,222            | 66                | 28                |
| 退職給与規定のないもの(E) | 4,396                    | 737                       | 60                  | 5,193      | 85                | 14                | 1                 |
| (B)<br>(A)(%)  | 29                       | 52                        | 68                  | 37         |                   |                   |                   |
| (C)<br>(A)(%)  | 49                       | 38                        | 28                  | 46         |                   |                   |                   |
| (D)<br>(A)(%)  | 78                       | 90                        | 96                  | 83         |                   |                   |                   |
| (E)<br>(A)(%)  | 22                       | 10                        | 4                   | 17         |                   |                   |                   |

(注) 1. 本調査は、昭和26年5月現在について、調査したものである。  
2. 事業者のうちには、個人事業者を含む。  
3. 内規によるもののうちには、労働組合と妥結するに至らず、会社の一方的に定めたものを含む。

出所：大蔵省資料 Z 507-8.

二 前項によつて引当をなすことができる金額は、左に掲げる金額を限度とすること。但し、当該金額の二割五分に相当する金額は、退職給与金支給の引当として銀行預金等に運用しなければならないこととする。

(イ) 法人については各事業年度末において在職する従業員（役員を除く。以下同じ）について当該従業員が自発的に当該事業年度末において退職するものと仮定した場合において支給を要すべき退職給与金の金額（この制度制定の際に支給を要すべきであった金額を除く）から既に積み立てた退職給与引当金の額を控除した金額とすること。

(ロ) 個人については、各年末において在職する従業員について当該従業員が自発的に当該年末において退職するものと仮定した場合において支給を要すべき退職給与金の金額から当該従業員が前年末において退職す

るものと仮定した場合において支給を要すべき退職給与金の金額を控除した金額

三 前項但書の退職給与の引当として運用されることの対象となるものは、次に掲げるものとする。

(イ) 国債、地方債、社債（債券を含む）及び証券投資信託の受益証券

(ロ) 銀行預金、郵便貯金及び金銭信託

(ハ) 従業員の退職若しくは死亡を保険事故とする生命保険

四 第二項の預貯金等は、各人別になすことを要しないが、一般の預貯金等を分別計理しなければならないこととし、又、退職給与金以外の支出に充てることができないこととする。また、もちろん担保に供することもできないこととする。

五 第二項の預貯金等を退職給与金以外の支出に充て又はこれを担保に供したため残余の預貯金等の金額の四倍に相当する金額が退職給与引当金の金額に達しないこととなつた場合においては、その差額に相当する金額は、これらの事実の生じた事業年度又は年の益金又は総収入金額に算入すること。

六 本制度制定後の退職給与規定の改正又は給与改訂等によつて生ずる引当不足額については当該給与改訂の時又はその後において引当をなすことを認めることとする。

七 従業員が退職した場合において退職給与金を支給するときは、その全額を退職給与引当金から支出しなければならないこととする。但し、本制度制定当時における引当不足額については、その引当を認めないこととしているので当該金額に相当する金額は退職の時の損金又は必要な経費に算入することとする。

八 退職給与引当金を設けている法人が青色申告書の提出の承認を取り消された場合においては、退職給与引当金の金額は、全額これを益金に算入すること。

九 正当の事由がなくて定められた退職給与規定によつて退職給与金を支払わない事実がある場合においては、その事実のあつた日において有する退職給与引当金の額は、全額これを益金に算入すること。



- 一〇 労働協約で定められた退職給与規定等は、予め税務署長に届けて置く等の措置を講ずること。
- 一一 退職給与引当金の制度は、法人については昭和二十七年一月一日以後終了する事業年度分から、個人については昭和二十七年分から設けることとする。

次の問題が、企業合理化の促進を目的とした特別償却を認める重要産業をどう指定するかということである。主税局は一応の基準を、二六年一月二日の次のメモで作成している。<sup>(3)</sup>

企業合理化促進法による重要産業指定の基準（二六、一一、一一、主税局）

企業合理化促進法による特別償却を行うことが出来る重要産業とその機械設備等との指定の基準は概ね次の要領によるものとする。

- 一、特別の事由のない限り業種全体として第一次第二次の資産再評価を通じ限度額に比し相当の再評価を行ひ、資本の蓄積に熱意を示すもの
- 二、その業種の使用する設備機械等が租税特別措置法の割増償却を認められた設備機械等であつて、償却不足額が零又はそれに近い事績を示すもの
- 三、収益状況が良好であつて、特別償却を行ふ能力を現に有するもの
- 四、基礎産業であつて我国産業組織の隘路であり関聯産業に著しい好影響を与へるもの
- 五、輸出産業であつて、外貨特にドルの獲得に直接好影響を有し、その設備機械等の取得が国際価格との誤差を消滅せしめるに足るもの
- 六、国民生活の安定に必要な物資を生産する事業であつて、国民生活の負担を著しく減少し、外貨特にドルの節約に直接好影響を与へるもの

- 七、国内生産額に対する輸出額の比率が高いものであつてその輸出額が特にドル地域に対する輸出可能性に富み、日本の全輸出額の中に占める比率が高いもの
- 八、国内生産額に対する輸入額の比率が高いものであつてその輸入額が特にドル地域からの輸入可能性に富み日本の全輸入額の中に占める比率が高いもの
- 九、合理化に比し合理化後に於て生産高が増し又は生産原価が減少する割合が著しく高いもの
- 一〇、合理化後に於て従前以上の収益状況を示しうるもの

このような基準にもとづいて、主税局は具体的に次のような重要産業区分表<sup>(4)</sup>を作成している。

重要産業区分表

| 区 分 | 業 種                                                                                       |
|-----|-------------------------------------------------------------------------------------------|
| A 類 | 石炭鉱業、製鉄業、鉄鋼圧延及び分塊業、船舶修理業、発電業                                                              |
| B 類 | 金属鉱業（金、銅、鉛、亜鉛、鉄鉱、硫化鉄鉱、マンガン）、硫黄鉱業、鉄道車輛製造業、製糸業（機械生糸）、非鉄金属製錬業、真珠養殖業、染色整理業                    |
| C 類 | 電線製造業、発電機械製造業、抗性物質製造業、染料及び染料中間物製造業、尿素肥料製造業、石灰窯素製造業、漁業（捕鯨、南氷洋）、絹人絹織物製造業、麻紡績業、合成繊維紡績業、スフ紡績業 |
| D 類 | 石油鉱業、真空管製造業、繊維機械製造業、硫酸製造業、タイヤ及びチューブ製造業、酪農業（練乳）、冷凍業、綿紡績業、撚糸業、毛紡績業、毛メリヤス製造業、綿スフ織物業          |

備考 本表は、銀行の企業に対する資金融資順位甲の中から区分したものである。



## 二 価格変動準備金制度

法人税の税制改正とならんで、もう一つ重要なものが「租税特別措置法」の改正（昭和二十六年二月八日法律第三〇三号）であった。特に価格変動準備金制度が創設されたことは注目に値する。このような価格変動準備金の創設は、その後の「租税特別措置法」の拡大化の方向を示唆するものであった。「特別措置法」の改正のうち価格変動準備金に関する箇所は、次の「要綱」<sup>(5)</sup>によって示される。

### 租税特別措置法の一部を改正する法律案要綱

最近における経済の情勢等にかんがみ、企業の有するたな卸資産及び有価証券の価格変動に因る損失に備えるため価格変動準備金制度を創設し、（中略——引用者）次により租税特別措置法の一部を改正すること

一 青色申告書を提出する法人または個人については、たな卸資産又は有価証券の価格の低落に因る損失の補填に備え、価格変動準備金に関する制度を創設し、たな卸資産については時価の十％減、国債以外の有価証券については五％減（株式については十％減）に相当する額と、これらの財産の帳簿価格との差額に相当する金額以下の金額を価格変動準備金勘定に繰り入れた場合は、その繰入金額を所得の計算上損金又は必要な経費とすること

このうち価格変動準備金に関連し、さらに次の大蔵省の「新聞発表」<sup>(6)</sup>がその内容を補足することになる。

### 新聞発表（昭二六、一二、二八、大蔵省）

さきに、租税特別措置法の一部が改正されたこと等に伴い、今回同法施行規則の一部を改正し、価格変動準備金の繰入限度額

の計算方法（中略——引用者）を次の如く定めた。

#### 一 価格変動準備金の繰入限度額の計算について

価格変動準備金の繰入限度額の計算をする場合においては、

(一) たな卸資産については、事業の種類ごとに区分し、又は更に商品製品、半製品仕掛品、主要原材料及び補原材料その他の四種類に区分して、その取得のために通常要する価額により計算し、

(二) 有価証券については、株式と株式以外の有価証券との二種類に区分して計算することとした。

このような租税特別措置の拡大は、講和が締結された二七年度以降にも引き継がれることになる。また毎年の税制改正も資本蓄積により一層重点をおいたものになり、好むと好まざるとにかかわらず「シャープ勧告」の精神からはしだいに離れることになる。それ以後のわが国の税制は、シャープ税制の崩壊過程としてとらえることができるであろう。

(1) 大蔵省資料Z五〇七—八。

(2) 大蔵省資料Z五〇七—九。

(3) 大蔵省資料Z五〇七—八。

(4) 同前。

(5) 『昭和の税制改正』、二九〇—九一ページ。

(6) 大蔵省資料Z五一—一四三。