

## 推薦論文の要約

戦後のわが国の所得税制史を振り返れば、その時々国内外の経済環境、国民の所得水準および社会生活、各国の税制改正の潮流等に応じて、様々な施策が講じられてきた。ここでは、財源調達機能に対して大きな影響を与え、また今日の所得税体系にも及ぶターニングポイントとなった改正が行われてきたが、とくに課税ベースの縮小や課税方法上の措置については、昭和40年代の所得税施策による影響が大きい。そこで本論文では、昭和40年代の所得税施策について注目し、現実の課税ベース及び税収への影響について考察した。

まず、昭和40年代の税制改正について、政策的側面から概観した。この時期は、経済環境の大きな変動期にあり、所得税施策では諸控除額引上げによる減税の他に、勤労者を中心とする税負担緩和と所得形態別負担調整、そして深刻化する土地問題対策等が要求された。前者の要求に対しては、事業主報酬制度と給与所得控除の最低保障額設定および限度額撤廃という連鎖的な控除拡充が図られた。他方で後者については、土地建物等譲渡所得に対して課税方式の変更、具体的には総合課税から分離課税への変更が行われた。

これらの制度変化を踏まえて、同時期の所得税改正の影響をみると、所得税収の減収要因として、人的控除、給与所得控除、および分離課税の影響が大きいことが分かった。加えて、昭和40年を基準として45年と50年で経年変化を見ると、45年には譲渡所得に対する分離課税による減収額が顕著に増加し、50年には給与所得控除が減収の最大要因となったことが分かった。さらに、階層別実効税率で比較すると、諸々の優遇措置の結果、現実の実効税率は大幅に累進性が緩和され、高所得層ほど税負担軽減は大きく、逆進的な税負担となることが明らかとなった。このことは当然のことながら、所得税の持つ再分配機能にも大きな影響を及ぼしたのであり、すでに石弘光氏の先行研究（『租税政策の効果』東洋経済新報社、1979年）において指摘されている。

以上のような給与所得控除制度や土地建物等譲渡所得の分離課税は、その大枠において今日まで引き継がれている。ちなみに、平成15年の税務統計資料等に基づいて、同様の手法で課税ベースと所得税収を算定すると、最大限の課税ベースは282.2兆であるのに対し、現実の課税所得は122.8兆となる。そして最大限の課税ベースに平成15年度の法定累進税率を適用した場合の税収は41.7兆であるのに対し、諸控除や分離課税等の現実の課税による所得税収は14.0兆である。その減収を要因別でみると、最大の要因は50年と同様に給与所得控除によるもので10.5兆にもものぼる。また所得階層別に減収額をみると、引き続き、5,000万円超の最高所得層で税収軽減割合は最も大きく、要因別でも譲渡所得分離課税による減収額が最も大きい。

昭和40年代の所得税制についての本論文の考察を踏まえて、特に財源調達機能という観点から、現在の所得税改正への含意を挙げるならば、税収にして今や10兆円を超える給与所得控除をはじめとする諸控除について、課税ベースを拡大する方向で見直しを図ることは、所得税の財源調達機能の回復に寄与するものと考えられる。但し、所得税の財源調達

機能を回復させる施策は、課税ベースの拡大だけではない。昭和 40 年代の土地問題対策として当時時限的に措置された、土地建物等譲渡所得の分離課税についても、平成 16 年度改正によって分離税率は長期譲渡 15%、短期譲渡 30%といずれも総合課税の最高税率を下回る水準まで引き下げられている。土地建物等譲渡所得について所得税本則への復活は、所得税の財源調達機能の回復への一助となると考えられ、さらに言うならば所得税の再分配機能の回復にもつながるものと考えられる。

九州大学「経済論究」

第123号抜刷

2005年11月

## 所得税課税ベースの縮小と税収への影響

—昭和40年代—

藤 貴 子

# 所得税課税ベースの縮小と税収への影響

— 昭和40年代 —

藤 貴 子

はじめに

- I. 昭和40年代の経済環境と税制改正の概要
- II. 課税ベースの縮小と税収への影響
  1. 課税所得の推移
  2. 課税軽減措置による所得税減収額と実効税率の推移

おわりに

はじめに

平成17年6月の政府税制調査会による『個人所得税に関する論点整理』では以下の指摘がなされている。①所得税は累次の減税により相当の負担軽減が行われており、その財源調達機能が顕著に低下してきていること。②様々な政策目的のために変更が加えられてきた結果、制度が相当複雑化していること。③その結果、様々な歪み、不公平が生じていること。こうしたことから、④それらを是正し、公平・中立・簡素な税制の構築を実現することが課題となっていること。さらに、⑤広く公平に負担を分かち合うとの観点から、様々な要因による収入をできる限り課税ベースに取り込んでいくことが望ましく、こうした取組みが、結果として、個人所得課税の本来果たすべき財源調達機能の回復にもつながるとしている。

同論点整理では課税ベースの見直しが強調されているが、所得税の財源調達機能の低下を招いたのは、税率構造の見直し、課税ベースの縮小、税額控除の拡大、そして、非課税枠の拡大や総合課税が累進税率適用の場合の低率分離課税等の課税方法上の措置がその問題としてあげられる。

戦後シャープ税制までわが国の所得税制史を振り返れば、その時々国内外の経済環境、国民の所得水準および社会生活、各国の税制改正の潮流等に応じて様々な施策が講じられてきた。現行の所得税体系はそれら改定が脈々と重ねられた結果の産物である。そしてその中には、財源調達機能に相対的に大きな影響を及ぼし、今日の所得税体系に至る折点と考えられる改定も行われた。例えば、先に述べた四つの減収要因のうち税率構造の見直しで言えば、昭和63年、平成元年の抜本的税制改革である。ここで、それまでの小刻みで急激な累進税率から一転してフラット化が図られたのであり、今日の所得税体系をなす折点となる改定であった。また課税ベースの縮小や課税方法上の措置については、40年代の所得税施策による影響が大きい。換言すれば、前者が、給与所得控除の最低保障額設定および限度額撤廃という控除拡充であり、後者が、土地建物等譲渡所得について総合課税ベースから分離課税への課税方式の転換であった。勿論、他の総所得縮小要因も多くあるが、現在も続くこれら二つの措置は、40年代を通してわが国の個人所得税の課税ベース及び所得税収に大きな変化をもたらした

ものである。このことから本稿では、40年代の所得税施策について、その背景を含めて振り返り、現実の課税ベース及び税収への影響について考察する。

## Ⅰ 昭和40年代の経済環境と税制改正の概要

昭和40年代は、日本の高度成長の隆盛期であり、かつ終息する時期でもあった。日本の戦後の経済成長においてシャープな変動が相並んでいる時期にあたる。40年代のはじまりは戦後最大と言われた40年不況<sup>1)</sup>がその出発点である。そして財政支出拡大と輸出伸張を起動力に、同年秋には急激な回復に転じた。その後は、景気上昇期間57ヶ月、実質経済成長率平均約11%という戦後最長の高成長が実現していった。この間の主な経済指標をみると消費者物価上昇率は、その前後に比べてむしろ低位で推移し(表1)、42年には有効求人倍率が1を上回り<sup>2)</sup>、国際収支の黒字はほぼ恒常化した。この成長は30年代後半に引続き非常に高い資本投入の伸びがあったことと、特に顕著な生産性上昇が特徴的である<sup>3)</sup>。需要項目別にみると成長を牽引したのは、20%超の伸び率を記録した民間設備投資であり、輸出入や個人消費支出、民間住宅の伸びも高まりを見せた<sup>4)</sup>(表2)。この長期におよぶ成長の結果、国際的には貿易摩擦と国内での産業寡占化が進んだ。国民生活においては、所得及び消費水準が向上し、その一方で立遅れている社会資本および社会保障が問題として浮かびあがり、公害問題も表面化した。そして、労働力不足と賃金上昇加速、物価上昇基調の強まりを見せた。そこで、顕著に逼迫した国内需給を緩和するとともに、世界的インフレの国内への波及阻止を狙った引締策が44年に採られることとなる。45年半ば以降になると国内需要が鈍化して、利潤率及び設備投資が趨勢的に低下する中、記録的な長期好況は45年7月に終息に向かった<sup>5)</sup>。しかしながら国際収支の黒字不均衡はさらに拡大し、円レート切上げ圧力も強まっていった。そして46年8月、いわゆるニクソンショックと言われるアメリカ新経済政策が発表された。それまで円切上げ回避に固執した日本は、大量のドルを買支えることになった。また内外均衡達成のために財政投融资を追加する等によって総需要拡大も図られた。さらに輸出と設備投資への資源配分というこれまでの路線を転換し、公共部門主導型経済による福祉社会建設という議論が高まった。こうした情勢を背景に「日本列島改造論」(47年)が主唱され、成長優先

1) 40年不況の要因としては、設備投資の中期循環的調整作用に、耐久消費財の一時的飽和現象による個人消費の不振、建設工事の一服、企業破綻や信用不安の拡大による企業行動の萎縮等が挙げられる。昭和恐慌以来の日本銀行の緊急特別融資が行われ、金融緩和が図られるも景気浮揚には向かわず、ドッジライン以来の均衡財政主義から一転、(建設目的に充当した)赤字国債発行という財政政策の大きな転換を余儀なくされた。

2) 有効求人倍率：香西(1981)172頁表1より

3) 黒田・吉岡・清水(1987)によるTFP上昇率の計測によれば、35～40年2.7%、40～45年5.3%、45～48年2.1%、48～50年△0.5%という結果になっている。また櫻本・新保・菅・貝沼・平下・浦島・二宗(1997)によれば、昭和35～45年の間、資本投入が10%超の非常に高い伸びを示しているが、特に40～45年では経済成長率がそれを上回り技術進歩が最も成長への寄与度が大きいことが明らかだ(35～40、45～55年では資本寄与度が50%を超え最も大きい)。

4) 経済企画庁(1976)192～194頁、同時期の各需要項目の拡大の具体的背景は以下の通り。設備投資：【規模の利益を求め大規模投資の活発化、輸出向け設備投資の高まり、省力化、公害防止等経済社会環境の変化に対する対応的設備投資の増大】、輸出：【世界貿易の伸張や、ベトナム戦争下の世界的インフレの中、世界貿易価格の上昇が日本国内の工業品価格を上回ることによる日本の輸出商品価格競争力の高まり、安価で安定的な石油エネルギー輸入の激増等】個人消費：【耐久消費財やレジャー支出の増加、カラーテレビ、乗用車等新規需要、電気冷蔵庫、電気洗濯機等更新需要の堅調】、住宅投資：【民間金融機関による住宅金融の拡充に支えられた都市部の世帯急増による住宅需要や建替え需要の高まり】

5) 経済企画庁(1976)197～198頁

で、なおかつ高成長を前提とした、大型予算編成、減税、国債増発、金利引下げ等が次々と断行された。通貨供給は膨張し、地価は暴騰、一般価格の騰勢も顕著になった。そして狂乱物価と呼ばれるインフレを決定付けたのが、世界的インフレの激化と、特に第一次産品の需要超過の中で生じた石油危機（48年）である。この異常なインフレに対応するべくドッジライン以来の強力な引締政策がとられた。その結果、国内の需要は急激に低下した。多くの産業分野で、企業は、膨大な在庫や遊休資産を抱え利益率が急低落し、いわゆる減量経営<sup>6)</sup>を強いられ、完全失業者数は50年に100万人を超えた。インフレ抑圧の代償に経済成長は停滞し、49年度の実質経済成長率は戦後初めてのマイナスを記録した。40年代後半（45～50年）でみると経済成長率は4.5%に低下、特に労働投入の落ち込みが顕著である<sup>7)</sup>。また需要項目別伸び率で見ると、特に企業の設備投資の低下が顕著であり、個人消費支出や民間住宅、輸出入の低下も招いた。

このように40年代を通して内外の経済事情が激変する中で、税制も大きく変容した。戦後から40年

表1 マネーサプライ及び物価指標の動向 (%)

	マネーサプライ 増加率	地価上昇率	卸売物価上昇率	消費者物価上昇率	春闘アップ率
昭和35～40年	19.5	22.4	0.4	6.0	-
40～45年	16.4	12.7	2.2	5.5	-
45～50年	18.2	13.4	9.4	11.4	19.4
46年	24.3	15.7	-0.8	6.3	16.9
47年	24.7	13.2	0.8	4.9	15.2
48年	16.8	25.1	15.8	11.7	20.0
49年	11.5	23.0	31.4	23.2	32.7
50年	14.5	14.5	3.0	11.7	13.1

\*各指標の伸び率(年率)による

(資料) 経済要覧(1970), (1977), 昭和財政史昭和27～48年19統計より作成

表2 需要項目別伸び率 (%)

	主要需要項目別実質支出額 (平成2年基準) 平均伸び率(年率)							国内総支出
	民間最終消費	民間住宅	民間企業設備	政府最終支出	公的資本形成	輸出等	(控除)輸入等	
昭和35～40年	8.6	18.5	10.3	5.3	16.0	14.7	12.4	9.2
40～45年	9.3	14.8	22.2	4.3	12.4	17.0	16.6	11.1
45～50年	5.5	4.8	0.5	5.4	6.3	9.2	6.6	4.5

(注) 各期間実質値平均伸び率(年率)

(資料) 昭和財政史昭和27～48年19統計 国民経済計算(新SNA基準)実質国民総支出(平成2年価格)より作成

6) 減量経営とは、①雇用調整(雇用量の削減)と労働費用の切り詰め、②金融費用(金利負担)の削減、③上記以外のありとあらゆるコスト切下げ(合理化)の努力、を内容とする。中村隆英(1993) 228～234頁。

7) 櫻本・新保・菅・貝沼・平下・浦島・二宗(1997)によれば、昭和45～50年の間の成長率は4.7%であるが、労働投入伸び率は $\Delta 0.97\%$ と負値をとっている。(資本投入の伸び率は7.96%)また成長に対する技術進歩寄与率についても40年代前半の5.48%から1.02%と急低下を示している。また、香西(1981)においても45～50年の成長率5.1%に対して労力率は $\Delta 0.3$ 、技術進歩率は前半の5.5%から1.7%への急低下が指摘されている。

代前半まで続けられた成長・輸出主導型税制から、福祉・内需拡大型への転換が指向され、さらに一方でインフレに対する総需要抑制という課題に対応したのだが、法人税制であった。資本蓄積と自己資本充実及び国際競争力強化の観点から、引き下げが続いていた法人税率は、41年度改正で30年代以降最低率となっていた。さらに企業強化や輸出促進をねらった特別措置拡充も数多く行われた。負担率<sup>8)</sup>でも、42年度には最低水準まで引下げられた法人税であったが、45年度改正で18年ぶりに法人税率の引上げが行われた。さらに49年度改正では急激なインフレに対し総需要抑制を図る観点から、法人税率<sup>9)</sup>および法人住民税率の引き上げ、会社臨時特別税創設等が実施された。また、企業に対する租税特別措置も、環境改善・資源開発・福祉向上を目的とする措置に重点が移っていった。

このように政策シフトを反映した法人税制であったが、経済情勢や国民生活水準の変動に応じて個人所得税もまた変容した。同時期の財政政策には、前半には財政硬直化打開および国債発行削減が迫られ、さらに中盤以降は社会資本及び福祉充実実現のための財源確保が主要な課題とされた。所得税については、30年代からほぼ毎年続けられた減税路線に変わりはないが、それは既に見た法人税や間接税等の増税を伴いながら実施されるものであった。そして、所得税減税の内容は基本的に30年代同様に諸控除拡充が中心だったが、迫られる内需拡大、激しいインフレ、高騰を続け深刻化する土地問題、高まる福祉意識とサラリーマン減税要求という様々な課題への対応が緊要となっていった。

40年代の所得税改正について概要をみってみる。30年代から40年代を通して実質毎年拡充された諸控除については、所得税法上税額計算過程から、(a)各所得金額計算において収入金額から控除される経費等控除、(b)総所得、退職及び山林所得合計から控除される所得控除、(c)課税標準に税率を適用した税額から控除される税額控除、の3つに分けられる。おのおのその意義については、(a)は主として粗収入から控除される必要経費等の控除であり、(b)及び(c)は、課税単位の人的構成もしくは一定の政策目的から認められる個人的な支出（損失）控除である。藤田（1992）の定義によれば、後者の控除のうち、人的構成に応じたものを①人的控除、個人的な支出（損失）に応じたものを②個人的支出控除と分類されている。さらに人的控除は、所得稼得者本人、控除対象配偶者及び扶養家族に認められる基礎的人的控除（①-1）、福祉政策的意図を持つ特別人的控除（①-2）および人的割増控除（①-3）の

8) ここで負担率とは『税務統計から見た法人企業の実態』における{法人調査所得額+引当金(貸倒、賞与、退職各引当金対前年増減額)+準備金(価格変動、海外市場開拓、海外投資等損失各準備金対前年増減額)+損金算入減価償却費}に対する法人税額を指している。39年17.5%、40,41年16.1%、42年15.8%、43年16.0%、44年16.9%、45年17.6%、46年16.3%、47年17.6%、48年19.0%、49年19.7%、50年20.3%（以上筆者算定）

9) 40年代表面法人税率の推移は以下の通り（30年及び39年は参考掲載）。

	基本税率		軽減税率		
	留保分	配当分	所得区分	留保分	配当分
昭30.7.1以降終了	40%		-	-	
30.10.1#	40%		年 50万円以下	35%	
39.4.1#	38%	26%	300#	33%	22%
40.4.1#	37%	26%	300#	31%	22%
41.1.1以降開始	35%	26%	*300#	28%	22%
45.5.1以降終了	36.75%	26%	300#	28%	22%
49.5.1#	40%	28%	600#	28%	22%
50.5.1#	40%	30%	600#	28%	22%

\*41年1.1以降軽減税率適用法人は資本金1億円以下の法人のみ  
 (出所) 『昭和財政史昭和49～63年度9資料(2)租税・国債』235頁より

3タイプに分けられ、個人的支出控除については、担税能力を減少させる特殊な、もしくは強制的な支出、あるいは資産損失についての税負担調整(②-1)、特定タイプの支出に対する奨励補助金的意図に基づく課税上優遇(②-2)、という目的別に二つのタイプに分けられる。

40年代に規定されていた諸控除を例に分類すると、(①-1)基礎、配偶、扶養控除、(①-2)障害、老年者、寡婦、勤労学生控除、(①-3)特別障害者割増、老人扶養親族割増控除、(②-1)医療費、社会保険料、雑損控除、(②-2)生命保険料控除、寄付金、住宅取得関連控除等である。また給与所得控除および専従者控除は計算過程上の分類では必要経費等の(a)に該当するものである。

40年代の諸控除改正の概要を見ると、最低生計費保障及び福祉政策への観点から<sup>10)</sup>、拡充が続けられたことが分かる(表3)。基礎的控除は全て毎年引上げられ、夫婦子二人世帯の基礎的控除合計額は、350千円(40年)から905千円(49年)となっている。また特別的控除は42年に税額控除から所得控除に改められた後毎年引上げられており、人的割増控除については43年に特別障害者に対する措置が初登場、47年には70歳以上老人に対する割増控除も措置された。個人的支出控除については、特に奨励補助金的控除について、小規模企業共済掛金控除および住宅関連控除が新設されたほか、生命・損害保険料控除や寄付金控除についても、控除額及び最高限度額の引上げが措置されている。

また(a)各所得収入金額から控除される経費等控除の中で、給与所得控除及び事業専従者控除制度については、いずれも限度額撤廃をはじめとした大胆な拡充措置が実施されている。これらの控除は、給与及び事業収入獲得のための必要経費として相当と認められる限り制限を設けるべきものではないが、40年代の拡充措置には、この両控除に要請される機能が、必要経費としてだけでなく、所得形態の相違に基づく税負担格差調整機能までおよぶことがそれまで以上に反映されている。事業所得についてみると、43年度に青色専従者給与の限度額が撤廃、46、47年度に青色事業者優遇措置が拡充された後、48年度改正において、みなし法人課税による事業主報酬制度が創設された。同制度については、個人企業における事業主報酬自体の妥当性、事業所得者の所得分散、二重控除の可能性等の多くの問題が内包されていたにもかかわらず、「個人形態のまま法人の場合とほぼ同様の課税を受ける道を開く<sup>11)</sup>」ことを目的に導入されたものである。そして、この事業所得との捕捉率・費用認識・課税単位等の相違から、また優遇される資産所得と勤労所得優遇論<sup>12)</sup>から、サラリーマンの減税要求は厳しさを増す<sup>13)</sup>。その結果、給与所得控除は急激に拡大、特にインフレの中、夏の参議院選挙を前に行われた49年

10) 40年代において、わが国の租税政策論争で頻繁に利用される課税最低限の設定水準について転換が図られている。すなわち40年代初頭までは課税最低限は最低生活保障を目的に基準生計費を上回る水準でなければならないとの立場であったものが、43年公表「長期税制のあり方についての答申」において、課税最低限は基準生計費を超えた貯蓄のためのゆとりを考慮した水準が望ましいと主張されることとなった。

11) 相原(1975)49頁。このみなし法人課税に基づく事業主報酬制度は大まかに言えば、青色申告者について事業主本人についても事業からの報酬支払いを認めて全額控除された上に給与所得控除も適用され、事業主報酬控除後の金額をみなし法人所得額として法人税率に相当する税率により所得税を課税するという措置である。同制度については既述の通り問題が多く大蔵省主税局、政府税制調査会の強い反対にあいながら、自由民主党商工部会、中小企業関係諸団体の強い要求を背景に自民党税制調査会大綱によって5年間の時限措置として創設されたものであるが、結局実際に廃止されたのは平成4年末であった。

12) 勤労所得優遇論についてはA.R.Prest and N.A.Barr P320~323参照

13) いわゆるサラリーマン税金訴訟と呼ばれる大島訴訟が京都地裁に提起されたのは41年8月であった。本提起に触発されて、その後、全国サラリーマン同盟、サラリーマン新党の結成等が行われ、サラリーマン減税要求は高まっていった。



度改正<sup>14)</sup>では、控除最高限度額が撤廃され、控除最低保障額(50万円)も設定された。同改正によりわが国の給与所得控除は、経費支出有無の実態と無関係に、最低保障額は自動的に、さらに給与額に応じて無制限に、しかし給与所得控除率表を超える金額は認められない、という諸外国でも例を見ないユニークな所得控除となった。

このように大幅な拡充とともに、制度も複雑化した諸控除改正に対して、税率改訂については所得分配や税収への影響が大きいため、慎重な姿勢が48年まで貫かれている。32年度の累進緩和以降は抜本的な改訂は見送られており、中堅所得層適用税率緩和という43年の長期答申の内容を45、46年度の2年にかけて実施された。そして大規模に実施された49年度所得税大減税では、3,000万円以下の所得については、ブラケット一律50%拡大という大規模な累進緩和が図られるものである。

次に、課税方法上の優遇措置の制度変更についてみる。所得税法で規定される課税標準は総所得、退職所得、山林所得である。総所得中の一時および長期譲渡所得は、総収入から必要経費と特別控除を控除した残額の2分の1のみが総合課税対象とされ、退職および山林所得は各々、退職所得控除後2分の1分離課税、必要経費控除及び特別控除後五分五乗課税とされる。これは所得平準化、担税力調整、投下資本回収期間への考慮等から税負担の緩和が図られるものである。

また、税務執行上の困難や資本蓄積促進等の観点から、株式等譲渡所得については非課税、さらに租税特別措置法によって、利子所得には源泉分離課税、配当所得には源泉選択制度や申告不要等も措置された。40年代を通してみると、このような半額総合課税や分離課税、非課税措置等の課税方法上優遇措置について大きな制度変更が行われたのである。

まず半額総合課税の一時及び長期譲渡所得については、特別控除額が引き上げられたほか、特に土地建物等に係る譲渡益について分離課税への転換という課税方式自体の変更が図られた。具体的には、6年間の時限措置として、長期譲渡益(保有5年超)には低率の比例税率による分離課税によって軽減が図られた。この税率は2年毎に段階的に10%から20%まで引き上げられるもので、土地譲渡所得課税の凍結効果と正反対の売却促進効果をねらったものである<sup>15)</sup>。

そして長期保有とは対照的に、短期譲渡所得には、仮需要抑制のために、それまで全額総合課税から①40%の比例税率適用もしくは②合算課税の場合に算出される当該譲渡益にかかる税額の110%相当額、のいずれか高い金額で課税されるという課税方式に変更された。しかしながら、この短期譲渡所得重課については、実務上の理由から法人企業が適用除外とされたために、40年代の過剰流動性のなかで一部の土地成金と法人による投機的な土地取引横行という現象が生じて土地問題を一層深刻化させた。

また課税の特例については、特定公共事業用地買収の場合の700万円控除(S38制定)、収用等の場合の1,200万円控除(S42)、特定住宅地造成事業の場合の300万円控除(S42)、居住用買換えの場合

14) 49年度改正では空前の規模の大減税が実施された。初年度減税規模は、給与所得控除8,420億円、人的控除引上げ4,060億円、一般税率緩和2,020億円であった。平年度では約1兆7,270億円という所得税大減税は、物価安定を最優先に総需要抑制政策が採られる中で約4兆円の自然増収見込みを前提に実施されたものであったが、現実には49年度は7,700億円の歳入不足となっており、50年代以降の恒常的な赤字公債発行という財政運営にもつながる問題を抱えた減税であったと言えるだろう。

15) 税率を時間の増加関数とすれば、段階的に税率を高めることで「実現キャピタルゲイン課税は、凍結効果と正反対の売却効果を生じることができる」理論的詳細は、藤田(1979)第8章「土地問題と財政政策」参照。

の1,000万円控除（S44）等、控除要件は複数におよび、また居住用買換特例は乱用防止のために廃止されたが取用等の場合は選択制とされる等、複雑な制度の合理化が進んだとは言えないものである。

このように44年度土地税制改正は不徹底なものであったが、法人に対する土地譲渡所得税（通常の法人税とは別に土地売却益に対する20%課税<sup>16)</sup>の導入等その不備を一部補う改正<sup>17)</sup>が48年度に行われている。

また、この土地建物等譲渡所得と同様に申告分離課税方式が採られる退職及び山林所得についてみると、それぞれ退職所得控除<sup>18)</sup>および特別控除が拡充されている。

そして、源泉分離課税の適用が認められる利子及び配当所得課税については、制度変更が頻繁であった。まず40年度改正において、利子及び配当の源泉徴収税率が引き上げられた。それと同時に少額貯蓄非課税制度限度額の引上げや、源泉選択制度の導入が行われた。また事実上の源泉分離課税と言える少額配当申告不要制度の創設が行われ、原則総合課税にあった配当所得に、源泉分離課税の道が開かれた。次に42年度には各税率（利子分離課税率、配当源泉徴収税率、配当源泉選択税率）の引上げが行われる一方、少額貯蓄非課税制度の要件等が緩和され、43年には少額国債の非課税制度が創設された。45年改正では、分離課税適用の利子所得に対して不公平との批判の高まりから、総合課税原則を基本方向として源泉選択制度が導入されることとなった。利子・配当とも分離適用税率は段階的に引き上げられ、また配当控除率引下げも行われた。そして翌年46年度には少額国債の非課税限度額の引上げ、勤労者財形貯蓄制度の創設が行われ、48年度の源泉分離税率引上げ後には、少額貯蓄の非課税限度額や配当申告不要限度額の引上げが行われている。このように利子・配当課税については、総合課税化への段階的移行措置と政策的な優遇措置拡大が交錯しており、制度は一層複雑化したのである。

以上が40年代の所得税制の概要である。長期にわたる高度成長を経て、国民の所得及び物質的生活水準は大きく向上した。しかし依然として社会資本や社会保障は立ち遅れており、都市問題や公害問題等が表面化した。一般に福祉意識やサラリーマンの減税要求は高まりを見せた。さらに世界的インフレと迫られる内需拡大策で国内物価は高騰を続け、土地問題も深刻化した。

ニクソンショックや石油ショック、異常なインフレとそれに対する強力な引き締め策によって、成長だけに邁進してきたわが国には、激しい動揺と社会的不安が高まった。そこで、同時期の所得税施策に対する要請は、30年代から続く、物価調整と中低所得層を中心とした税負担緩和を意図した減税だけにとどめられるものではなく、諸控除拡充を中心とした減税の他に、勤労所得における税負担緩

16) ただしこの土地譲渡所得税は、都市計画法による開発許可を受け販売価格や利益率の適正な民間宅地造成業者には課されないものとされ、その適性利益用件は譲渡収入の27%という規定であった。

17) その他具体的には、個人・法人に対する特別土地保有税の導入（個人・法人が昭和44年1月1日以降取得した一定規模以上の土地に対し、3%の土地取得税と年1.4%の土地保有税とを市町村税として課する税）、固定資産税改正（固定資産の評価額について住宅用地については評価額の2分の1を課税標準とする特例を設け、住宅用地以外の宅地等については、評価額に基づいて課税する。ただし48、49年度に限り減額措置を設けられた）というものであり、またしても空閑地税等の未使用地保有課税の強化は見送られた。

18) 同期間を通じて大きく引き上げられた退職所得控除は、概算経費控除というよりも社会政策的配慮に基づくものであり「老齢に近づいて退職した人をより手厚く保護する（金子（2003）213頁）」ために勤続年数に伴い増額する仕組みがとられている。

表 3 所得税主要諸控除改正の概要<40年代>

控除名	昭和40年~	41年~	42年~	43年~	44年~	45年~	46年~	48年~	49年~
(A) 基礎控除	<p>総所得控除</p> <p>定額7,500円 (定額控除) ~40万円 20% ~60万円 17.5% ~80万円 10% ~100万円 5% ~120万円 2% (最高87,500円)</p>	<p>青色事業専従者給与 142,500円 ~172,500円 20% ~40万円 17.5% ~60万円 10% ~80万円 5% ~100万円 2% (最高147,500円)</p>	<p>青色事業専従者給与 240,000円 ~300,000円 20% ~80万円 14% ~100万円 9% ~200万円 4% ~400万円 2% (最高348,000円)</p>	<p>青色事業専従者給与 80万円 ~100万円 20% ~140万円 19% ~200万円 14% ~400万円 9% ~800万円 4% (最高522,500円)</p>	<p>定額20,000円 ~80万円 20% ~100万円 19% ~200万円 14% ~400万円 9% ~800万円 4% (最高533,000円)</p>	<p>定額30,000円 ~100万円 20% ~150万円 18% ~200万円 16% ~300万円 10% ~400万円 5% ~600万円 4% (最高710,000円)</p>	<p>特別所得者 137,500円 ~175,000円 20% ~200,000円 17.5% ~300,000円 10% ~400,000円 5% ~600,000円 4% (最高930,000円)</p>	<p>特別所得者 137,500円 ~175,000円 20% ~200,000円 17.5% ~300,000円 10% ~400,000円 5% ~600,000円 4% (最高930,000円)</p>	<p>特別所得者 137,500円 ~175,000円 20% ~200,000円 17.5% ~300,000円 10% ~400,000円 5% ~600,000円 4% (最高930,000円)</p>
(B) 家族控除	<p>配偶者 127,500円 ~175,000円 20% ~200,000円 17.5% ~300,000円 10% ~400,000円 5% ~600,000円 4% (最高930,000円)</p>	<p>青色事業専従者給与 240,000円 ~300,000円 20% ~80万円 14% ~100万円 9% ~200万円 4% ~400万円 2% (最高348,000円)</p>	<p>青色事業専従者給与 240,000円 ~300,000円 20% ~80万円 14% ~100万円 9% ~200万円 4% ~400万円 2% (最高348,000円)</p>	<p>青色事業専従者給与 80万円 ~100万円 20% ~140万円 19% ~200万円 14% ~400万円 9% ~800万円 4% (最高522,500円)</p>	<p>定額30,000円 ~100万円 20% ~150万円 18% ~200万円 16% ~300万円 10% ~400万円 5% ~600万円 4% (最高710,000円)</p>	<p>特別所得者 137,500円 ~175,000円 20% ~200,000円 17.5% ~300,000円 10% ~400,000円 5% ~600,000円 4% (最高930,000円)</p>	<p>特別所得者 137,500円 ~175,000円 20% ~200,000円 17.5% ~300,000円 10% ~400,000円 5% ~600,000円 4% (最高930,000円)</p>	<p>特別所得者 137,500円 ~175,000円 20% ~200,000円 17.5% ~300,000円 10% ~400,000円 5% ~600,000円 4% (最高930,000円)</p>	<p>特別所得者 137,500円 ~175,000円 20% ~200,000円 17.5% ~300,000円 10% ~400,000円 5% ~600,000円 4% (最高930,000円)</p>
(C) 医療控除	<p>雑損控除 6,000円 ~12,000円 10% ~20,000円 7.5% ~30,000円 5% ~40,000円 2% (最高6,000円)</p>	<p>雑損控除 6,000円 ~12,000円 10% ~20,000円 7.5% ~30,000円 5% ~40,000円 2% (最高6,000円)</p>	<p>雑損控除 6,000円 ~12,000円 10% ~20,000円 7.5% ~30,000円 5% ~40,000円 2% (最高6,000円)</p>	<p>雑損控除 6,000円 ~12,000円 10% ~20,000円 7.5% ~30,000円 5% ~40,000円 2% (最高6,000円)</p>	<p>雑損控除 6,000円 ~12,000円 10% ~20,000円 7.5% ~30,000円 5% ~40,000円 2% (最高6,000円)</p>	<p>雑損控除 6,000円 ~12,000円 10% ~20,000円 7.5% ~30,000円 5% ~40,000円 2% (最高6,000円)</p>	<p>雑損控除 6,000円 ~12,000円 10% ~20,000円 7.5% ~30,000円 5% ~40,000円 2% (最高6,000円)</p>	<p>雑損控除 6,000円 ~12,000円 10% ~20,000円 7.5% ~30,000円 5% ~40,000円 2% (最高6,000円)</p>	<p>雑損控除 6,000円 ~12,000円 10% ~20,000円 7.5% ~30,000円 5% ~40,000円 2% (最高6,000円)</p>

所得種別	10万円以下	10万円超	30万円以下	30万円超	50万円以下	50万円超	80万円以下	80万円超	100万円以下	100万円超
一般所得 (雑所得等除く)	10万円以下 9.5% 60万円超 7.5% 1.577ポイント	10万円以下 9.5% 60万円超 7.5% 1.577ポイント	10万円以下 10% 60万円超 7.5% 1.577ポイント	10万円以下 10% 60万円超 7.5% 1.577ポイント	30万円以下 10% 80万円超 7.5% 1.577ポイント	30万円以下 10% 80万円超 7.5% 1.577ポイント	50万円以下 10% 80万円超 7.5% 1.577ポイント	50万円以下 10% 80万円超 7.5% 1.577ポイント	100万円以下 10% 80万円超 7.5% 1.577ポイント	100万円以下 10% 80万円超 7.5% 1.577ポイント
半額所得	特別所得 1.15万円	特別所得 1.15万円	特別所得 1.15万円	特別所得 1.15万円	特別所得 1.15万円	特別所得 1.15万円	特別所得 1.15万円	特別所得 1.15万円	特別所得 1.15万円	特別所得 1.15万円
平額所得	特別所得 1.15万円	特別所得 1.15万円	特別所得 1.15万円	特別所得 1.15万円	特別所得 1.15万円	特別所得 1.15万円	特別所得 1.15万円	特別所得 1.15万円	特別所得 1.15万円	特別所得 1.15万円
半額控除	特別所得 1.15万円	特別所得 1.15万円	特別所得 1.15万円	特別所得 1.15万円	特別所得 1.15万円	特別所得 1.15万円	特別所得 1.15万円	特別所得 1.15万円	特別所得 1.15万円	特別所得 1.15万円
平額控除	特別所得 1.15万円	特別所得 1.15万円	特別所得 1.15万円	特別所得 1.15万円	特別所得 1.15万円	特別所得 1.15万円	特別所得 1.15万円	特別所得 1.15万円	特別所得 1.15万円	特別所得 1.15万円
半額控除	特別所得 1.15万円	特別所得 1.15万円	特別所得 1.15万円	特別所得 1.15万円	特別所得 1.15万円	特別所得 1.15万円	特別所得 1.15万円	特別所得 1.15万円	特別所得 1.15万円	特別所得 1.15万円
平額控除	特別所得 1.15万円	特別所得 1.15万円	特別所得 1.15万円	特別所得 1.15万円	特別所得 1.15万円	特別所得 1.15万円	特別所得 1.15万円	特別所得 1.15万円	特別所得 1.15万円	特別所得 1.15万円

(出所) 大蔵省主税局「利子・株式配当課税関係」60~61頁、「国等日本の所得税」昭和40年度〜60年度、昭和41年度〜63年度4頁附、203~210頁より作成

和と所得形態別税負担格差調整、そして深刻化する土地問題対策という各々の要求に対して思い切った制度変更が行われることとなった。前者の要求に対しては事業主報酬制度と給与所得控除の最低保障額設定および限度額撤廃という控除拡充が図られた。後者に対しては土地建物等譲渡所得について、総合課税ベースから所得を分離し、短期を重課し、そして長期については低率による比例税率適用が措置された。いずれも総所得の課税ベースを大きく縮小する措置であり、当然のことながら、所得税収へ大きな影響を及ぼすことになる。そして、これらの措置は、事業主報酬制度を除いてその大枠で今日まで継続しており、その影響も現在に通じている。次節においては40年代の所得税改正が課税ベースや税収に及ぼした影響について検討する。

## II 課税ベースの縮小と税収への影響

### 1. 課税所得の推移

まず、前章において課税総所得縮小措置の制度化が図られたと指摘したが、その縮小額を具体的に示すことにする。課税所得ベースの計測手法としては、森信・前川（2000）によるマクロ的指標ベースからの家計部門総収入の推計がある。しかし同手法は日米の課税ベース比較を目的としているため諸控除額はマクロ推計によっている。この推計方法では現実の控除額を上回る金額が算定され、納税実態との乖離が否定出来ない。また、同手法で課税ベースを推計しても、それに基づく所得税収を示し、さらに各諸控除や分離課税等課税方法による所得税減収額を推計することは現実的ではない。そしてまた課税ベース及び所得税収の変化を所得階層別に把握することも不可能である。

したがってこれらの課題に応じるため、ここでは、石（1979）の手法に多くの部分で依拠し、税務統計資料を基に、課税所得及び諸控除、課税上特別措置等を階層別に積み上げて比較する手法をとる。この手法による問題点は、まず金額を示す多くの過程（利子・配当所得の個人受取分、総合課税の実効税率の算定等）で、実数資料がなく、推計によらざるを得ない点である。そして二つ目が、諸控除額が所得金額を上回る（即ち計算上課税所得がマイナスとなる）場合、現実には課税所得はゼロであるのに対して、その上回る控除額が合計額に含まれることにある。したがって現実よりも諸控除額が多い（課税所得が少ない）金額で示されることになる。そしてその傾向は低所得層ほど大きい。さらに三つ目の問題点は、税務統計資料を基礎とするため、補足されない所得、例えば帰属所得や脱税等があることである。これらの問題から、所得税の実態に近づくには限界がある。しかし限界はあるものの、全実数が公表されない限られた資料の中で、先に述べた課題に応じるには、本手法が最も実態に近いと考えられる。

それでは具体的な推計に移るが、まず、わが国所得税法および租税特別措置が規定する諸控除および課税方法上特別措置等がない場合の所得を最大限の所得ベースとする。そして、そこからの乖離を課税による所得ベースの縮小、また最大限の課税ベースに当該年度所得税法に基づく累進税率を適用した場合の税額と現実の税額との乖離を、軽減措置による所得税減収額<sup>19)</sup>とする。この前提に従って、まず40年についてわが国において基準となるべき最大課税ベースを推計する。

最初に、所得控除及び給与所得控除・専従者控除・退職所得控除の控除前の所得額を求めるが、徴

税方法によって(1)申告所得(事業・不動産・一時・山林・譲渡・雑)、(2)分離課税(退職・利子・配当)、(3)源泉徴収(給与)の3種類に所得分類する。(2)の利子・配当については、個人受取分のみ推計する必要があるが、(1)(3)については、税務統計の数字をそのまま利用することができる。控除前所得は総計で14兆5,416億円となる(表4)。

次に、税額計算過程の分類でいう(a)粗収入から控除される経費等控除の中の、給与所得控除と専従者給与、さらに(b)所得控除額を求める。申告納税分については税務統計の数字をそのまま利用できるが、給与所得について税務統計に記載があるのは、民間給与所得者の社会保険・生命保険・損害保険料控除額のみであり、その他の控除額については推計を要する。給与所得の基礎的人的控除は、税務統計に掲載されている適用人員に各控除額を乗じた金額とし、給与所得控除は、税務統計掲載の各層平均給与所得に40年所得税法に基づく給与所得控除額を算定し、それに各層給与所得者数を乗じた(表5)。これらの控除総額は8兆8,076億円であり、その内訳をみると、(a)経費等控除では専従者控除額は1,687億円、給与所得控除は2兆2,070億円、(b)所得控除額では、(基礎的)人的控除の額が5兆6,228億円と圧倒的に大きく、個人的支出控除は8,090億円である。これらの控除額の適用割合について、所得階層別にみると、88.3%が100万円以下の低所得層に集中し、500万円超の所得層の控除適用割合は0.026%とほぼ皆無と言ってよい。次に、総所得に含まれず、半額課税や分離課税、非課税等の課税方法上優遇措置の適用によって除外される所得及び控除額(以下、簡便的に除外所得と呼ぶ)をみてみる。利子非課税所得および半額総合課税所得については、税務統計の記載が利用でき、特別控除額は適用人員に控除額を乗じた金額とした。配当非課税については、40年時点で支払調書提出義務がなく、また退職所得控除額については勤続年数が不明のため、過度の推計は避けるためここに示していない。従って現実より少額にとどまることに注意を要するが、除外所得の合計額は7,676億円となる。項目別でみると、利子非課税額が4,027億円にのぼり、退職所得の半額分離課税による除外額が1,792億円、譲渡・一時所得の半額総合課税による除外額が1,557億円となる。

以上により、税務統計等によって捕捉、推計できる範囲から、わが国所得税法および租税特別措置が規定する諸控除及び課税方法上特別措置等がない場合の最大限の課税ベースを示すことができる<sup>20)</sup>。すなわち控除前所得(表4)に、退職所得半額分離課税項目を除く除外所得額(表6)を加算したものとすると、総額15兆1,300億円が40年における最大限の課税ベースとなる<sup>21)</sup>。この最大限課税ベースに対して、専従者控除及び給与所得控除という経費等控除と所得控除によって58.2%(8兆8,076億円)、非課税や半額課税等除外項目によって5.1%(7,676億円)が縮小される結果、理論的に考えられ

19) ここで税収のイロージョンという呼称は使用していない。税収のイロージョンとは一般的に「課税ベースが狭くなるのに伴い、徴税されるべき税収を実際に徴収していない現象」(石(1979)15頁)をいうが、どの課税ベースが「徴税されるべき」か否かはビットカーの指摘通り「高度に個人的なものである」。本稿は、その減収額の是非を問うことを目的としていないことから、あくまでも現実の税収と、最大課税ベースに累進税率を適用した場合の税収との差額を減収額として指摘するにとどまる。

20) 但し、土地建物等譲渡の収用等特例の控除、退職所得控除、申告不要配当所得、源泉徴収のない給与所得、山林所得、1年未満勤続給与所得、非居住者、報酬・料金等で未申告所得、還付調整等はこれに含まれていない。

21) 本稿で基本的に依拠している石(1979)では、所得控除前所得から専従者控除額を減算し、理論的に考えられる現実の課税所得を示している。しかし税務統計の所得控除前所得は(a)経費等控除である専従者控除は既に控除された所得額を示しているため、二重に専従者控除額が差し引かれた結果になると考えられる。よって本稿では、所得控除前所得に一旦専従者控除額を加算している。

る現実の課税所得は結局 5兆5548億円となり、約3分の2が課税所得から外れることになる。項目別でみると、基礎的的人的控除によるものが37.2%（5兆6,228億円）と最も大きく、次いで給与所得控除 2兆2,070億円（14.6%）、個人的支出控除8,090億円（5.3%）、利子非課税4,027億円（2.7%）、と続く事になる。

また所得階層別にみると、専従者控除及び給与所得控除と所得控除は既述の通り、その約9割が100万円以下の低所得層に集中して利用されているが、除外所得については各階層の金額差は小さいながら、逆にその約9割が100万円超層での適用となっている。

では、40年代を通して、この最大限の課税ベースがどのように縮小されていったかをみてみよう<sup>22)</sup>。まったく同様の手法によって45、50年について推計し比較する(表7)。まず45年でみると最大限の課税ベースは37兆7,766億円であるのに対し、現実の課税所得は14兆2,944億円であり、専従者控除及び給与所得控除と所得控除によって21兆5,906億円（57.2%）、除外所得項目によって1兆8,916億円（5.0%）、計23兆4,822億円（62.2%）が課税所得の縮小措置の適用を受けている。

項目別でみると、40年に引続き、(割増を含む)基礎的的人的控除が最も大きく11兆6,233億円にのぼるが、40年の37.2%と比較するとそのウエイトは30.7%と低下している。他方、基礎的的人的控除に次いで金額の大きい給与所得控除（7兆3,063億円）は、そのウエイトを14.6%から19.3%に増加させている。この二項目に続くのが、個人的支出控除 2兆95億円（5.3%）、利子非課税 1兆2,167億円（3.2%）となり、40年と比較して課税所得の縮小要因の傾向にウエイトの変化は見られるものの顕著な変化は見られない。

また所得層別でも、専従者控除及び給与所得控除と所得控除の99%が500万円以下層、除外所得項目は金額差が小さいながら約9割が100万円超層での適用であり、前者が中低所得層、後者は中高所得層に多く利用される傾向は40年と同様である。

最後に50年について見てみると、最大課税ベースは同時期の異常なインフレを反映して大きく膨れ上がり96兆6,090億円にものぼり、この最大限課税ベースに対して、専従者控除及び給与所得控除と所得控除によって59兆8,811億円（62.0%）、除外所得項目によって7,676億円（5.9%）が縮小され、理論的に考えられる現実の課税所得は31兆561億円となる。

次に項目別でみると、ここで大きな変化がみられる。それまで最も大きなウエイトを占めていた基礎的的人的控除を上回り、給与所得控除による課税ベース縮小割合が最も大きく、金額にして28兆5,140億円にのぼっている。給与所得控除限度額撤廃および定額控除導入、さらには事業主報酬制度創設等の結果、同控除の適用額は大幅に増加し、29.5%が給与所得控除による縮小額となっている。45年の19.3%から比べると約10%も、その全体に占めるウエイトを増やしたことになる。

人的控除は給与所得控除に次ぐ大きさで24兆4,361億円（25.3%）、続いて個人的支出控除 5兆2,623億円（5.4%）、利子非課税 4兆3,430億円（4.5%）となっている。

所得階層別にみると、それまでと傾向はほぼ同じく、所得控除等の94%が500万円以下層で、除外項

22) 実際の所得計算においては、諸控除合計額が収入額を上回る場合にゼロを下回る（課税所得がゼロを下回る）ことはないが、本表においては全ての諸控除合計額から理論的に考えられる現実の課税所得を示している。したがって特に低所得層において、実際の課税所得よりも少額である可能性が大きい事に注意を要する。

目の97%が100万円超層での適用となっている。

それまでと異なる点では、46、49年改正において非課税利子の対象拡充及び限度額引上げが図られた結果、50年においては利子非課税適用が200万円超1,000万円以下層に特に集中している。

以上、40年代の課税所得の動向をまとめると、最大課税ベースでは、昭和40年では約15兆であったものが、個人所得の上昇とインフレを反映して、10年間で6.4倍の約97兆にまで増加した。その最大課税ベースに対して、現実に課税所得となったのは約3分の1程度であり、何らかの優遇措置によって残り約3分の2は課税対象から外れている。その課税所得縮小要因を項目別でみると、大きな金額を占めるのが基礎的控除と給与所得控除であるが、そのウエイトは40年代を通じて変化した。40年では約4割を占めたのが基礎的控除によるものであり、給与所得控除は1割強程度であったものが、45年には基礎的控除3割、給与所得控除が2割と金額差が縮小し、50年には逆転し、給与所得控除による縮小額が基礎的控除による金額を上回るまで増加した。40年では2兆円強であった給与所得控除による課税所得縮小額は、50年には実に29兆円にもおよび、要因別伸び率では約13倍と最も大きく、昭和40年代を通して、そして特に40年代末に顕著な給与所得控除の拡充が図られたこと

表4 所得控除及び給与所得控除・専従者控除・退職所得控除の控除前所得（昭和40年）（単位：10億円）

	(1)申告納税 事業・不動産・一時・山林・譲渡・雑 * 1	(2)分離				(3)給与			総計 (1)+(2)+(3)
		退職 * 2	利子 * 3	配当 * 4	計	民間 * 5	官公庁 * 6	計	
50万円以下	397.5	1.7	5.6	10.7	17.9	3,331.3	1,044.4	4,375.7	4,791.1
100〃	614.2	6.1	32.8	20.9	59.8	3,449.4	1,081.4	4,530.8	5,204.9
200〃	367.7	36.8	80.3	76.1	193.2	1,360.8	426.6	1,787.4	2,348.3
500〃	265.1	85.8	159.1	160.5	405.5	488.7	153.2	641.9	1,312.5
1,000〃	84.9	44.6	88.4	102.8	235.8	59.3	18.6	78.0	398.7
2,000〃	35.4	41.4	47.7	63.8	152.9	14.5	4.6	19.1	207.4
2,000万円超	21.7	142.0	45.9	69.1	257.0	-	-	-	278.8
計	1,786.6	358.4	459.9	503.9	1,322.2	8,704.0	2,728.8	11,432.8	14,541.6

- \* 1 『昭和40年分税務統計から見た申告所得税の実態』41頁所得額に63頁専従者給与控除額を加算した額
  - \* 2 総額『国税庁統計年報書昭和40年度版』62頁、構成比は『昭和40年分税務統計から見た申告所得税の実態』41頁退職所得階層分布による
  - \* 3 税務統計における利子支払額には法人の受取が含まれるため、個人受取分のみを推計している。推計手法は石(1979)40～43頁参照、構成比は『昭和46年分税務統計から見た申告所得税の実態』48頁利子所得階層分布による(源泉選択制度導入：昭和46年度)
  - \* 4 税務統計における配当支払額には法人の受取が含まれるため『東証統計年報』『法人企業統計年報』を利用して個人受取分のみを推計している。詳細な推計手法は石(1979)40～43頁参照、構成比は『昭和40年分税務統計から見た申告所得税の実態』41頁配当所得階層分布による
  - \* 5 『昭和40年分税務統計から見た民間給与の実態』51頁
  - \* 6 総額『国税庁統計年報書昭和40年度版』62頁、構成比は民間に従った
- (資料) 『国税庁統計年報書40年度版』『40年分税務統計から見た申告所得税の実態』『40年分税務統計から見た民間給与の実態』『税務統計から見た法人企業の実態』『東証統計年報40年』『経済統計年報40年』

表5 給与所得控除・専従者控除及び所得控除（昭和40年）

（単位：10億円）

	申告所得				給与所得（民間・官公庁）				控除合計
	専従者控除	(b)所得控除		計	(a)経費等控除 給与所得控除	(b)所得控除		計	
		基礎的控除 (基礎・配偶・扶養)	個人的支出控除 (雑損・医療・社会保険・生命保険・損害保険)			基礎的控除 (基礎・配偶・扶養)	個人的支出控除 (社会保険・生命保険・損害保険)		
* 1	* 2	* 2		* 3	* 4	* 5	* 6		
50万円以下	58.6	247.8	33.4	339.8	1,188.7	2,371.7	250.7	3,811.1	4,150.9
100〃	79.1	339.6	55.1	473.8	936.5	1,900.7	317.9	3,155.1	3,628.9
200〃	25.6	155.6	32.6	213.8	200.5	443.4	85.9	729.8	943.6
500〃	4.9	69.8	15.0	89.8	34.9	77.3	15.0	127.1	216.9
1,000〃	0.4	10.4	2.2	13.0	1.8	3.6	0.7	6.1	19.0
2,000〃	0.1	2.0	0.5	2.6	0.2	0.4	0.1	0.6	3.2
2,000万円超	0.0	0.5	0.1	0.6					0.6
計	168.7	825.7	138.8	1,133.2	2,207.0	4,797.1	670.2	7,674.4	8,807.6

- \* 1 専従者控除額：【昭和40年分税務統計から見た申告所得税の実態】63頁
  - \* 2 申告所得者の所得控除額：【昭和40年分税務統計から見た申告所得税の実態】45頁
  - \* 3 給与所得控除：【昭和40年分税務統計から見た給与所得の実態】51頁階層別平均給与額に対する40年度所得税法に基づく給与所得控除に各層人員数を乗じた金額
  - \* 4 給与所得者（民間）の基礎・配偶・扶養各控除額：40年各控除額 ①基礎127,500円、②配偶者117,500円、③13歳以上扶養57,500円、④13歳未満扶養47,500円に【昭和40年分税務統計から見た給与所得の実態】70、74頁当該人員数（①給与所得者数、②控除対象配偶者のある納税者数、③13歳以上扶養親族数、④13歳未満扶養親族数）を乗じた金額
  - \* 5 給与所得者（民間）の社会保険・損害保険・生命保険各所得控除額：【昭和40年分税務統計から見た給与所得の実態】71頁
  - \* 6 給与所得者（官公庁）各所得控除額：【国税庁統計年報書昭和40年度版】62頁官公庁給与支払金額より民間給与所得者と給与額に対する各控除適用額は同様と仮定
- （出所）『国税庁統計年報書昭和40年度版』『昭和40年分税務統計から見た申告所得税の実態』『昭和40年分税務統計から見た民間給与の実態』

表6 課税方法上除外所得額（昭和40年）

（単位：10億円）

	利子所得非課税分		配当 非課税分	山林、一時 及び譲渡の 特別控除	長期譲渡所得 1/2総合課税	一時所得 1/2総合課税	退職所得 1/2分離課税	合計
	公社債・ 銀行預金等	郵便貯金						
	* 1	* 2	* 3	* 4	* 5	* 5	* 6	
50万円以下	3.6	1.3	-	5.9	9.4	0.1	0.8	21.2
100〃	21.0	7.7	-	10.6	26.8	0.2	3.1	69.4
200〃	51.5	18.9	-	8.2	38.8	0.5	18.4	136.2
500〃	101.9	37.4	-	4.2	44.3	0.5	42.9	231.1
1,000〃	56.7	20.8	-	0.8	17.4	0.4	22.3	118.3
2,000〃	30.6	11.2	-	0.2	9.8	0.1	20.7	72.6
2,000万円超	29.4	10.8	-	0.1	7.3	0.1	71.0	118.6
計	294.6	108.0	-	30.0	153.7	2.0	179.2	767.6

- \* 1 『国税庁統計年報書昭和40年度版』61頁少額貯蓄等非課税額構成比は表1利子所得構成比と同様
- \* 2 『昭和40年度郵政統計年報為替貯金編』55頁 構成比は①同じ
- \* 3 ①同資料「配当所得の課税状況」の非課税分のうち「証券投資信託の収益の分配」のみが個人の配当非課税分とされる（石37頁）が、昭和40年「証券投資信託の収益の分配」は租税特別措置法第8条の2の規定より支払調書等提出義務がないため計数不明
- \* 4 ④同資料41頁一時及び譲渡、山林の納税者数に特別控除額15万円を乗じた金額
- \* 5 1/2総合課税により長期譲渡・一時の各所得から除外された1/2相当額【昭和40年分税務統計から見た申告所得税の実態】41頁
- \* 43年分までは総合課税適用のため長短別金額不明。短期譲渡所得は全額課税のため、40年について44～50年の譲渡所得総額に占める長期譲渡所得の平均割合95.0%により40年譲渡所得額の95.0%を長期譲渡所得と仮定している。
- \* 6 退職所得は特別控除後1/2分離課税適用 各納税者の勤続年数把握が不可能のため特別控除額不明、表1退職支払額の1/2のみとした

（資料）『郵政統計年報40年』以外は表5と同じ



表 7 所得ベース比較

40年	現実の課税所得		請 控 除		控除前所得		非課税分		除外項目		最大課税ベース	
	②-①-③	①	(a)経費等控除	(b)所得控除 (基礎的) 人的控除 基礎・配偶・扶養 (御贈除合)	計	控除前所得	配当	利子	譲渡一時 1/2課税 山林、一時、 譲渡の 特別控除	退職所得 1/2課税	計	②-①-③
50万円以下	639.4	1,188.7	58.6	2,619.5	4,150.9	4,791.1	4.9	15.4	0.8	21.2	4,811.5	
100〃	1,572.9	1,936.5	79.1	2,240.2	3,628.9	5,204.9	28.7	37.6	3.1	69.4	5,271.2	
200〃	1,386.2	2,005.5	25.6	599.1	3,043.6	3,348.3	70.3	47.5	18.4	136.2	2,466.1	
500〃	1,050.0	34.9	0.4	147.2	216.9	1,312.5	139.3	48.9	42.9	231.1	1,500.8	
1,000〃	357.3	1.8	0.1	2.4	3.2	398.7	77.4	18.6	22.3	118.3	494.7	
2,000〃	183.5	0.2	0.0	0.5	0.6	207.4	41.8	10.1	20.7	72.6	259.3	
2,000万円超	207.2	0.0	0.0	0.5	0.6	278.8	40.2	7.4	179.2	118.6	326.4	
計	5,554.8	168.7	2,207.0	5,622.8	8,807.6	14,541.6	402.7	185.7	179.2	767.6	15,130.0	

45年	現実の課税所得		請 控 除		控除前所得		非課税分		除外項目		最大課税ベース	
	②-①-③	①	(a)経費等控除	(b)所得控除 (基礎的) 人的控除 基礎・配偶・扶養 (御贈除合)	計	控除前所得	配当	利子	譲渡一時 1/2課税 山林、一時、 譲渡の 特別控除	退職所得 1/2課税	計	②-①-③
50万円以下	90.3	1,017.5	32.0	1,380.7	2,607.3	2,697.5	14.9	0.2	8.7	0.0	23.7	
100〃	2,465.7	2,952.7	176.1	4,417.7	8,356.4	10,882.1	86.7	0.3	38.7	0.0	10,947.9	
200〃	4,429.1	2,705.5	77.6	4,644.8	8,443.7	12,866.7	212.5	1.2	88.1	43.9	13,057.7	
500〃	3,673.9	619.5	75.0	1,065.5	2,010.3	5,151.3	234.0	2.7	45.2	60.2	5,257.5	
1,000〃	1,357.7	30.3	12.1	28.4	41.1	1,559.8	10.1	1.0	43.5	60.2	1,639.9	
2,000〃	1,354.9	1.5	0.2	10.8	16.0	1,557.7	121.5	1.1	19.1	187.4	1,699.5	
計	14,294.4	479.3	7,306.3	11,623.3	21,590.6	36,277.3	1,216.7	6.3	274.4	392.3	11,891.6	

50年	現実の課税所得		請 控 除		控除前所得		非課税分		除外項目		最大課税ベース	
	②-①-③	①	(a)経費等控除	(b)所得控除 (基礎的) 人的控除 基礎・配偶・扶養 (御贈除合)	計	控除前所得	配当	利子	譲渡一時 1/2課税 山林、一時、 譲渡の 特別控除	退職所得 1/2課税	計	②-①-③
50万円以下	25.3	51.4	15.1	1,931.4	1,982.7	1,044.0	16.7	0.1	3.3	0.0	20.2	
100〃	431.2	1,427.7	142.7	1,931.4	5,446.9	5,015.6	124.7	0.3	14.7	0.0	139.7	
200〃	6,195.6	440.4	9,768.6	8,650.8	20,977.4	27,174.0	582.5	1.0	50.6	0.0	27,808.0	
500〃	13,677.4	398.7	13,919.8	12,422.6	29,571.3	43,338.5	1,751.4	4.0	94.1	89.8	1,939.2	
1,000〃	5,449.2	86.5	1,750.1	1,224.6	3,385.0	8,921.5	1,038.7	8.2	58.0	87.3	10,026.5	
2,000〃	2,423.1	33.4	145.5	105.5	316.0	2,955.8	463.0	5.3	43.9	216.7	3,471.1	
5,000〃	1,864.9	19.4	15.9	39.4	87.5	2,252.7	260.2	8.3	34.1	300.3	2,542.3	
計	31,056.1	1,140.3	28,514.0	24,436.1	59,881.1	91,924.5	4,343.0	30.3	311.2	293.1	15,671.8	

(注1) 実際の税額計算においては、非課税合計額が収入額を上回る場合にゼロを下限とし、本表においては全ての非課税合計額から理論的に考えられる現在の課税所得を示している。したがって特に控除前所得において、実際の課税所得よりも少額である可能性がある。また、平均課税率を算出する際にも、本表において全ての非課税合計額を考慮している。

(注2) 各所得、非課税、除外項目の金額については、税務統計において総額表示ではなく、平均値表示となっている。また、本表中50年の50万円以下層の給与所得者に関する非課税額は100万円以下層に含められている。

(注3) 40年、45年、50年の税務統計では給与所得者について控除前所得が「100万円以下」であることから、本表中50年の50万円以下層の給与所得者に関する非課税額は100万円以下層に含められている。(出所) 表4に同じ

が明らかとなった。

## 2. 課税軽減措置による所得税減収額と実効税率の推移

さて、40年代を通して諸控除や除外所得項目による最大課税ベースからの課税所得縮小額の実態を明らかとしたが、次に、この最大課税ベースに一切の課税の特例を認めずに当該年度所得税法に基づく累進税率<sup>23)</sup>を適用した場合の税額と、分離課税や非課税等を含む現実の課税方式による現実の税額との乖離（課税軽減措置による所得税減収額）がどの程度であったかについて、要因別に見ることとしよう（表8）。

測定する税収減収額については第一次効果のみを議論の対象とする。

まず40年についてであるが、現実の税収は8,547億円であるのに対して、最大課税ベースの場合には税収が3兆204億円にもなる。この税収差額について項目別でみると、課税ベース縮小額の大きさから明らかな通り人的控除による減収額が9,165億円で最も大きい、次いで大きいのが課税ベース縮小によるものではなく、課税方法上の優遇措置である分離課税（退職・利子・配当）による減収額が4,420億円となっている。そして給与所得控除による減収額が3,719億円、利子・配当非課税分1,483億円と続く。税収減少額を所得階層別でみると、専従者控除及び給与所得控除と所得控除による減収額は中低所得層に多く生じており、利子・配当非課税及び半額課税等は中高所得層全般に生じている。そして最高所得層に最も多く生じるのが分離課税（退職・利子・配当）であり、金額の大きさから見ても分離課税による高所得層の税負担軽減へ与える影響は大きいと言える。

同様に45,50年における軽減措置による所得税減収額について比較すると、40年の減収額は2兆1,657億円であったが、45年では5兆346億円、そして50年には13兆6,452億円にのぼっている。項目別にその内訳を45年からみると、人的控除による減収額が1兆7,705億円と最も大きく、次いで給与所得控除1兆723億円となっておりこの二項目によって全体の半分以上を占めている。そして適用所得層は、40年に引続き中低所得層中心である。そして40年と比較して飛躍的に増大したのが譲渡所得の分離課税による税収減少額であった。半額総合課税が適用されていた40年には468億円であったものが、45年には5,884億円と約13倍に増大している。これは44年の譲渡所得の分離課税化によってもたらされたものであり、所得階層別でみると退職・利子・配当所得に対する分離課税と同様に、最高所得層における減収額が最も大きく高額所得層への偏りが顕著である。また、この分離課税適用項目については100万円以下の低所得層において負値をとっている。これは、もし仮に包括的所得ベースの総合課税適用であれば低所得層における他の所得との通算あるいは還付の可能性を示唆するもので、分離課税という課税方法をとった場合のいわゆる逆進性が、税収額としてここに示されていると言える。最後に50年における減収額について項目別にみると、課税ベースの縮小を反映して給与所得控除による減収額が4兆4,534億円と、現実に徴収された税収額4兆8,881億円とほぼ同額にまで膨れ上がり、人的控除の3兆8,970億円を上回って最も大きな減収要因となっている。また給与所得控除、人的控除という課税

23) ここで用いた40年所得税法に基づく累進税率表における各所得階層実効税率は先行研究(石1979)を参考とした税率である。石(1979)ではこの平均実効税率算定過程は明らかとしてないがその実効税率は各所得層最高所得実効税率と小数点第2位まで一致。したがって、本稿においてもこの各所得層最高所得実効税率を利用した。

所得縮小による減収額に続いて大きな減収要因となるのが、譲渡所得に対する分離課税によるもので1兆8,645億円にのぼり、この97%が2,000万円超層の高額所得層に偏在している一方、500万円以下層では負値であり、譲渡所得分離課税がもたらす逆進性は45年と比較して増幅していることがわかる。

ここで所得階層別の税負担について、それぞれ実効税率を利用して、その推移を比較しよう。優遇措置が全く考慮されない最大限の課税所得に対して、当該年の法定累進税率が適用された場合、その実効税率(c)をみると、40年では12.6~69.3%、45年は11.7~64.0%、50年では10.2~80.4%と、いずれの年においても税率表をそのまま反映したほぼ累進的な税負担となる。しかしながら、既に見てきた通り現実には諸々の優遇措置が適用される結果、税負担は軽減されることになる。階層別に優遇措置による所得税減収額の割合(b)を比較すると、いずれの年でも高所得層ほど減収額割合が大きい傾向にある。例えば昭和45年でみると50万円以下層では最大課税ベースに対して減収額は10.4%であるのに対し、2,000万円超層では実に51.5%にもものぼる。これは既述の通り分離課税による影響が最も大きいものである。そして諸々の優遇措置の結果、現実の課税所得に対する現実の納税額 ( $a =$  現実の実効税率) をみると、一部例外<sup>24)</sup>を除き10~20%前後の実効税率となっており、累進性は極端に緩和され、最高所得層においては税負担の逆進性が明らかである。例えば45年では、最も実効税率が高いのは500万円超1,000万円以下層の21.3%であり、それ以下の層では緩やかな累進性を示しているが、最高所得層の2,000万円超層の実効税率は15.7%と、200万円超500万円以下層の税負担(17.1%)を下回る。

以上見てきた通り、40年代を通して、わが国の課税ベースは大きく縮小され、またその課税ベース縮小および分離課税化等の課税方法上の優遇措置による所得税の減収額は、40年の約2兆円から50年には13兆円強まで増大した。減収要因としては、人的控除、給与所得控除、そして分離課税によるところが大きいのであるが、40年代を通してそれぞれの比重が変化してきたことがわかる。40、45、50年で比較すると、45年に譲渡所得に対する分離課税による減収額が顕著に増加し、そして50年には給与所得控除による減収額が大きく増加、減収最大要因となった。また、税収減収額を所得階層別にみると、専従者控除および給与所得控除と所得控除による減収額は中低所得層に、利子・配当非課税及び半額課税等は中高所得層全般にそれぞれ生じていた。そして最高所得層を中心に高所得層へ偏在する減収要因は、分離課税によるものであり、特に譲渡所得に対する分離課税にその傾向が著しい。階層別実効税率で推移を比較すると、最大課税ベースに法定累進税率が適用された場合では、各年とも税率表を反映した累進性が示されるが、諸々の優遇措置の結果、現実の実効税率は大幅に累進性が緩和され、高所得層ほど税負担軽減は大きく、最高所得層では逆進的な税負担となることが明らかになった。

## おわりに

昭和40年代の経済環境の大きな変動期に、所得税施策をおこなうにあたって、諸控除額引上げによる減税の他に、勤労者を中心とする税負担緩和と所得形態別負担調整、そして深刻化する土地問題対

24) 脚注20の通り表中現実の所得ベースは、特に低所得層において過小となっている可能性から、現実の実効税率(a)についても一部低所得層において負値もしくは極端な高値をとっている。

表8 軽減措置による所得税収の減収額及び実効税率比較

税収減収額 (昭和40年)

(単位:10億円)

	課税ベース		税収											最大課税ベースの場合の税収 ⑤ c=(⑤/①)
	最大所得ベース ①	現実の所得ベース ②	現実 ③ a=(③/②)	諸控除による減収額				除外項目による減収額				税収減収額計 ④ b=(④/①)		
				(a)経費等控除 専従者控除	給与所得控除	(b)所得控除 人的控除	個人的支出控除	分離課税(退職・利子・配当) 非課税	譲渡所得1/2 総合課税	一時所得1/2課税 特別控除	税額控除による減収額			
50万円以下	4,811.5	639.4	72.8 (11.4%)	7.4	149.8	330.1	35.8	0.8	0.6	1.2	1.9	6.5	534.1 (11.1%)	606.9 (12.6%)
100〃	5,271.2	1,572.9	179.5 (11.4%)	13.7	162.0	387.6	64.5	5.7	5.0	4.6	6.5	4.0	653.6 (12.4%)	833.1 (15.8%)
200〃	2,466.1	1,386.2	225.8 (16.3%)	6.1	47.4	141.7	28.0	31.2	16.6	9.2	11.2	3.8	295.1 (12.0%)	521.0 (21.1%)
500〃	1,500.8	1,052.7	221.9 (21.1%)	1.7	11.8	50.0	10.2	107.5	47.3	15.0	16.6	4.9	265.0 (17.7%)	486.9 (32.4%)
1,000〃	494.7	357.3	77.0 (21.6%)	0.2	0.7	5.8	1.2	79.9	32.1	7.2	7.7	2.6	137.4 (27.8%)	214.4 (43.3%)
2,000〃	259.3	183.5	39.6 (21.6%)	0.0	0.1	1.2	0.3	62.7	20.2	4.7	4.9	1.0	94.9 (36.6%)	134.6 (51.9%)
2,000万円超	326.4	207.2	34.7 (16.8%)	0.0	0.0	0.3	0.1	154.3	26.5	4.8	4.9	0.7	191.6 (58.7%)	226.3 (69.3%)
計	15,130.0	5,554.8	854.7 (15.4%)	29.0	371.9	916.5	140.0	442.0	148.3	46.8	53.8	17.4	2,165.7 (14.3%)	3,020.4 (20.0%)

税収減収額 (昭和45年)

	課税ベース		税収											最大課税ベースの場合の税収 ⑤ c=(⑤/①)
	最大所得ベース ①	現実の所得ベース ②	現実 ③ a=(③/②)	諸控除による減収額				除外項目による減収額				税収減収額計 ④ b=(④/①)		
				(a)経費等控除 専従者控除	給与所得控除	(b)所得控除 人的控除	個人的支出控除	分離課税(退職・利子・配当) 非課税	譲渡所得1/2 総合課税	一時所得1/2課税 特別控除	税額控除による減収額			
50万円以下	2,721.3	90.3	34.7 (38.5%)	3.5	109.9	153.4	14.8	-0.8	1.6	-0.1	0.9	0.2	283.4 (10.4%)	318.1 (11.7%)
100〃	10,947.9	2,465.7	286.2 (11.6%)	21.8	366.1	556.8	91.5	-2.1	10.8	-0.3	4.8	0.3	1,049.7 (9.6%)	1,335.9 (12.2%)
200〃	13,168.5	4,429.1	544.1 (12.3%)	28.1	426.1	738.1	137.5	5.3	33.7	1.1	10.7	1.9	1,382.5 (10.5%)	1,926.6 (14.6%)
500〃	6,235.7	3,673.9	626.9 (17.1%)	19.0	157.4	274.9	59.3	72.6	107.6	23.2	20.5	7.8	742.3 (11.9%)	1,369.2 (22.0%)
1,000〃	1,839.9	1,357.7	289.3 (21.3%)	4.4	11.1	28.7	6.8	127.0	85.1	60.7	16.3	10.0	350.0 (19.0%)	639.5 (34.8%)
2,000〃	1,163.6	899.9	184.2 (20.5%)	1.8	1.5	11.8	2.8	153.2	58.0	111.7	6.1	5.2	352.1 (30.3%)	536.3 (46.1%)
2,000万円超	1,699.5	1,354.4	213.0 (15.7%)	0.9	0.1	6.9	2.1	377.9	77.4	392.1	12.1	5.0	874.6 (51.5%)	1,087.5 (64.0%)
計	37,776.6	14,294.4	2,178.5 (15.2%)	79.6	1,072.3	1,770.5	314.7	732.9	374.1	588.4	71.6	30.5	5,034.6 (13.3%)	7,213.1 (19.1%)

税収減収額 (昭和50年)

	課税ベース		税収											最大課税ベースの場合の税収 ⑤ c=(⑤/①)
	最大所得ベース ①	現実の所得ベース ②	現実 ③ a=(③/②)	諸控除による減収額				除外項目による減収額				税収減収額計 ④ b=(④/①)		
				(a)経費等控除 専従者控除	給与所得控除	(b)所得控除 人的控除	個人的支出控除	分離課税(退職・利子・配当) 非課税	譲渡所得1/2 総合課税	一時所得1/2課税 特別控除	税額控除による減収額			
50万円以下	124.2	25.3	3.9 (15.3%)	1.5	5.3	1.0	-0.9	1.7	-0.2	0.3	0.0	0.0	8.8 (7.1%)	12.7 (10.2%)
100〃	5,155.3	-431.2	65.0 (-15.1%)	15.4	314.7	222.9	35.2	-5.1	13.5	-0.9	1.6	0.2	597.6 (11.6%)	662.6 (12.9%)
200〃	27,808.0	6,196.6	778.2 (12.6%)	54.6	1,211.3	1,101.8	233.5	-16.8	72.3	-3.8	6.3	1.2	2,660.5 (9.6%)	3,438.7 (12.4%)
500〃	45,187.9	13,677.4	1,791.5 (13.1%)	69.4	2,422.0	2,185.1	468.9	37.0	305.4	-10.8	16.4	4.8	5,498.2 (12.2%)	7,289.7 (16.1%)
1,000〃	10,026.5	5,449.2	954.0 (17.5%)	22.0	444.5	316.4	76.9	128.0	265.9	10.9	14.7	9.6	1,289.0 (12.9%)	2,243.0 (22.4%)
2,000〃	3,471.1	2,423.1	521.9 (21.5%)	12.1	52.8	38.7	11.0	273.7	171.1	68.1	16.0	5.7	649.2 (18.7%)	1,171.1 (33.7%)
5,000〃	2,658.0	1,864.9	409.8 (22.0%)	9.8	8.0	20.2	6.2	418.6	129.1	847.7	17.2	3.7	1,460.5 (54.9%)	1,870.3 (70.4%)
5,000万円超	2,296.0	1,851.5	363.8 (19.7%)	2.5	6.4	2.2	433.9	72.3	953.5	8.5	2.1	1.0	1,481.4 (64.5%)	1,845.2 (80.4%)
計	96,609.0	31,056.1	4,888.1 (15.7%)	187.3	4,453.4	3,897.0	834.8	1,268.4	1,031.3	1,864.5	81.0	27.4	13,645.2 (14.1%)	18,533.4 (19.2%)

(注1) 現実の税収と基準課税ベースに所得税法に基づく累進税率表における平均実効税率(所得階層別)を適用した税収の比較である  
 (注2) 表7(注1)の通り表中現実の所得ベースは、特に低所得層において過小となっている可能性から、a=現実の実効税率についても一部低所得層において負値もしくは極端な高値をとっている  
 a=(③/②)は現実の実効税率を示している b=(④/①)は最大課税ベースに対する課税優遇措置による減収額のウェイトを示している  
 c=(⑤/①)は最大課税ベースと、法定累進税率表における平均実効税率を最大課税ベースに適用した場合の最大税収とで算定した実効税率である。  
 (出所) 表4に同じ

策等が要求された。前者の要求に対しては事業主報酬制度と給与所得控除の最低保障額設定および限度額撤廃という控除拡充が図られ、後者に対しては土地建物等譲渡所得について、総合課税から分離課税へと課税方式の変更が行われた。

同時期の所得税改正の影響をみると、総所得の課税ベースは大きく縮小され、所得税収の大きな減収要因となったことを本稿で明らかにした。減収要因としては、人的控除、給与所得控除、そして分離課税によるところが大きいのであるが、40、45、50年で比較すると、45年に譲渡所得に対する分離課税による減収額が顕著に増加し、そして50年には給与所得控除による減収額が大きく増加、減収最大要因となったことが分かる。また、税収減収額を所得階層別にみると、専従者控除および給与所得控除と所得控除による減収額は中低所得層に、利子・配当非課税及び半額課税等は中高所得層全般にそれぞれ生じていた。そして最高所得層を中心に高所得層へ偏在する減収要因は、分離課税によるものであり、特に譲渡所得に対する分離課税にその傾向が著しい。階層別実効税率で推移を比較すると、最大課税ベースに法定累進税率が適用された場合では、各年とも税率表を反映した累進性が示されるが、諸々の優遇措置の結果、現実の実効税率は大幅に累進性が緩和され、高所得層ほど税負担軽減は大きく、最高所得層では逆進的な税負担となることが明らかとなった。

当然ながら40年代を通じた所得税改正による影響は、課税所得や税収のみならず、所得税の持つ再分配機能へも大きな影響を及ぼしたと考えられるが、同時期の所得税施策による再分配機能の影響については、既に、先行研究石（1979）で、税務統計の申告所得、給与所得別にジニ係数による時系列の検証が行われている。それによれば、40年代に所得税の再分配機能が大きく低下したことが指摘されている。特に申告所得については44年譲渡所得分離課税化、給与所得では49年給与所得控除拡充の各当該年度より、著しく是正係数が弱まったことが明らかである（表9）。

同時期に措置された給与所得控除制度および土地譲渡所得の分離課税は、その大枠において今日まで継続しており、その影響も現在に通じている。因みに、平成15年の税務統計資料等に基づいて、同様の手法で算定した課税ベースと所得税収の減収額をみると（表10）、最大限の課税ベースは282兆2,424億円であるのに対し、現実の課税所得は122兆7,990億円となる。そして最大課税ベースに平成15年度の法定累進税率を適用した場合の税収は41兆6,606億円であるのに対し、諸控除や分離課税等の現実の課税による所得税収は13兆9,840億円である。その減収を要因別でみると最大要因は50年と同様に給与所得控除によるもので実に10兆5,484億円にもものぼる。また所得階層別に減収額をみると、引き続き、5,000万円超の最高所得層で税収軽減割合は最も大きく、要因別でも譲渡所得分離課税による減収額が3,469億円と最も大きい。所得税の法定累進最高税率が、昭和50年の75%から現行37%へと大きく引き下げられ、さらにバブル崩壊後、分離譲渡所得が平成3年をピークに減少を続けている状況において、この傾向に変わりはない。

40年代の所得税制についての本稿の考察より、特に財源調達機能という観点から、現在の所得税改正への含意を挙げるならば、税収にして今や10兆円を超える給与所得控除をはじめとする諸控除について、課税ベースの拡大の方向で見直しを図ることは、所得税の財源調達機能の回復に大きく寄与するものと考えられる。但し所得税の財源調達機能を回復する措置は、課税ベースの拡大だけではない。40年代の土地問題対策として当時限定的に措置された土地建物等譲渡所得の分離課税であるが、平成

16年度改正によって分離税率は長期譲渡が15%、短期譲渡が30%といずれも総合課税の最高税率を下回る水準まで引き下げられている。土地基本法上その公共性が規定される土地譲渡所得は、勿論、金融所得とは性格を異にするものである。土地建物等譲渡所得について所得税本則の半額課税の復活は、所得税の財源調達機能の回復への一助となると考えられ、さらに言うならば所得税の再分配機能の回復にもつながるものと考えられる。

表9 申告所得税・給与所得の再分配効果 (%)

分布是 正係数	申告所得 給与所得	昭和40年	41年	42年	43年	44年	45年	46年	47年	48年	49年
		申告所得	5.77	5.65	6.11	6.52	4.53	4.00	3.17	4.49	4.13
給与所得	5.66	5.20	5.12	5.36	5.18	4.48	4.15	4.60	5.20	3.06	

(出所) 石 (1979) 74~75頁表2.1, 2.2

表10 課税ベースと軽減措置による所得税収の減収額及び実効税率<平成15年>

	課税ベース		税収											最大課税 ベースの場合 の税収	
	最大所得 ベース ①	現実の所得 ベース ②	現実 ③ a=(③/②)	諸控除による減収額					除外項目による減収額						
				(a)経費等控除 専従者控除	公的年金 控除	給与所得 控除	(b)所得控除 人的控除	個人的支出 控除	分離課税 分離課税等 (退職・利 子・配当)	分離課税 (課税)	利子・配当 非課税	一時所得 半額課税・ 特別控除	税額控除に よる減収額		④ b=(④/①)
100万円以下	5,589.1	-1,002.8	42.2% (-4.2%)	3.0	3.2	402.2	233.6	11.4	-6.4	-0.1	3.5	2.3	0.0	652.7 (11.7%)	694.9 (12.4%)
300#	44,744.8	11,663.0	1,041.3% (8.9%)	61.2	139.2	1,394.8	1,173.0	478.0	-65.8	-5.9	43.4	18.7	2.8	3,239.3 (7.2%)	4,280.6 (9.6%)
500#	74,961.8	25,982.4	2,176.0% (8.4%)	70.5	80.0	2,999.7	2,086.4	1,248.0	78.7	-5.3	54.5	24.0	7.5	6,643.9 (8.9%)	8,820.0 (11.8%)
1,000#	102,617.3	45,926.7	4,233.2% (9.2%)	81.8	72.0	4,330.4	3,222.4	2,168.2	645.7	0.3	107.4	50.3	19.0	10,697.6 (10.4%)	14,930.8 (14.6%)
2,000#	38,080.6	25,888.4	3,503.3% (13.5%)	51.1	39.8	1,231.5	796.6	737.7	1,292.5	42.1	90.6	38.3	13.4	4,333.7 (11.4%)	7,837.0 (20.6%)
5,000#	12,094.0	10,515.5	2,297.0% (21.8%)	52.9	21.0	189.9	59.0	68.9	722.9	137.1	77.8	28.0	8.4	1,365.9 (11.3%)	3,662.9 (30.3%)
5,000万円超	4,154.8	3,825.8	691.0% (18.1%)	15.8	4.5	-	12.6	18.2	277.2	346.9	39.4	16.5	12.6	743.8 (17.9%)	1,434.8 (34.5%)
計	282,242.4	122,799.0	13,984.0% (11.4%)	336.3	359.8	10,548.4	7,583.6	4,730.6	2,944.8	514.8	416.6	178.1	63.6	27,676.6 (9.8%)	41,660.6 (14.8%)

(出所) 『国税庁統計年報』平成15年度版, 『税務統計から見た申告所得税の実態』平成15年度版, 『税務統計から見た民間給与の実態』平成15年度版, 『証券業報』第625号, 『企業業績及び相当の状況』平成12年度版, 『財政金融統計月報』575号, 『郵便貯金2003』, 『平成16年高齢者就業実態調査の概要』, 『税務統計から見た法人企業の実態』平成15年, 日本銀行ホームページ統計時系列データの金融指標(市場規模・残高) / 預金・貸出残高<http://www2.boj.or.jp/dlong/stat/data/>

参 考 文 献

- ・大蔵省大臣官房調査課長『図説日本の財政』昭和40~50年度版
- ・大蔵省主税局編『所得税百年史』, 1989年
- ・大蔵省主税局税制第三課監修『昭和40年版税法便覧』, 1965年
- ・大蔵省財政金融研究所『財政金融統計月報』575号, 2000年
- ・大蔵省財政史室編『昭和財政史 昭和27~48年度』第1, 2, 6, 19巻
- ・大蔵省財政史室編『昭和財政史 昭和49~63年度』第4, 7, 8, 12巻
- ・経済企画庁『現代日本経済の展開 経済企画庁30年史』大蔵省印刷局, 1976年
- ・経済企画庁調査局編『経済要覧』1965, 1970, 1977年
- ・厚生労働省『平成16年高齢者就業実態調査結果の概況』, 2005年6月公表
- ・国税庁『国税庁統計年報』昭和40~50年度版, 平成15年度版
- ・国税庁『民間給与実態調査結果表』昭和40~50年分, 平成15年分
- ・国税庁総務課『税務統計から見た申告所得税の実態』昭和40~50年分, 平成15年分

- ・ 国税庁総務課『税務統計から見た法人企業の実態』昭和40～50年分，平成15年分
- ・ 国税庁総務課『税務統計から見た民間給与の実態』昭和40～50年分，平成15年分
- ・ 全国証券取引所協議会『企業業績及び配当の状況』平成12年度，2001年
- ・ 東京証券取引所『東証統計年報』50～51年
- ・ 日本銀行調査統計局『主要経済・金融データCD-ROM』，2003年
- ・ 日本銀行統計局『経済統計年報』47～50年
- ・ 日本証券業協会『証券業報』625号，2003年
- ・ 日本郵政公社『郵便貯金2003』，2003年
- ・ 郵政省『郵政統計年報 為替貯金編』昭和40～50年
- ・ 相原安夫「みなし法人課税選択制度をめぐる諸問題」『税務大学校論叢 9』税務大学校1975年
- ・ 石弘光『租税政策の効果』東洋経済新報社，1979年
- ・ 石弘光『利子・株式譲渡益課税論』日本経済新聞社，1993年
- ・ 大竹文雄・福重元嗣「税制改革案の所得再分配効果」『大阪大学経済学』vol.37No.3，1987年
- ・ 金子宏『租税法第九版』弘文堂，1993年
- ・ 黒田昌裕，吉岡完治，清水雅彦「経済成長：要因分析と他部門波及」『日本経済のマクロ分析』東大出版会，1987年
- ・ 香西泰『高度成長の時代』日本評論社，1981年
- ・ 櫻本光，新保一成，菅幹雄，貝沼直之，平下克己，浦島良目留，二宗仁史「わが国経済成長と技術特性」『経済分析』149号経済企画庁研究所，1997年
- ・ 高山憲之「富と所得の分配」『経済大学辞典』東洋経済新報社，1980年
- ・ 中村隆英『日本経済 その成長と構造』第3版，1993年
- ・ 中村隆英，新家健精，美添泰人，豊田敬『経済統計入門第2版』東京大学出版会，1992年
- ・ 藤田晴『所得税の基礎理論』中央経済社，2002年
- ・ 宮島洋，佐藤進『戦後税制史』税務経理協会，1982年
- ・ 森信茂樹，前川聡子「アメリカとの所得税額比較」『税研』，2001.1
- ・ 和田八束『日本財政論』日本評論社，昭和54年
- ・ A.R.Prest and N.A.Barr “Public Finance in Theory and Practice”，1985
- ・ E.M.Sunley, Jr. and J.A.Pechman “Inflation Adjustment for Individual Income Tax”，1976