

〈研究ノート〉

財政学ノート (4)

小林 晃

13

資本主義下の租税にかんして、最後にとりあぐべき重要な論点は、租税負担をめぐる問題である。租税負担の資本主義的階級性——一般に「不公平税制」と呼ばれる問題——がすなわちそれである。資本主義下の租税問題は、つまるところ、この点に集約されるといってよい。

すでに述べたとおり、課税権者としての国家は、「中立的」な「第三者」ではなく、事実上の総資本（現代資本主義のもとでは、とりわけ総独占資本）であるから、一般に原則として、必要財源いかえれば租税負担を資本の側にはなく、労働の側に可能なかぎり求めようとする。個別資本の次元における最大限の利潤追求という性向は、総資本の次元においては、最大限の大衆負担による税収確保という傾向となって必然的に現われるからである。

このために、一般に担税力の豊かな資本の側には相対的に軽く、逆に担税力に乏しい労働の側には相対的に重くというのが——本来はこの逆であって然るべきなののだが——資本主義下の租税負担の一般的傾向となる。この意味で、不公平税制は資本主義的労資関係の必然的な一反映であり、したがってまた経費とともに租税と税制も、資本主義的政治（総資本による階級支配）の数量的表現といってよい。

たしかに資本主義の国家は、国民所得の一定部分を租税という形で権力的に調達し、そしてそれを種々な経費支出をつうじて再び国民経済や家計へ“還元”する。この意味で国家は、形式的には、財政をつうじて国民所

得の「再分配」を行う。しかし、こうした形式の所得の「再分配」も、その実質は、国民間の所得（資産）の不平等ないし格差を真に是正するものではありえない。結果的には、むしろその拡大を推進するといつてよい。

というのは、第一に、国家による所得の「再分配」によっても、国民間の所得（資産）の不平等と格差を生み出す基本的原因そのものは取り除かれるわけではないからであり、また第二に、国家による所得「再分配」は、社会政策的配慮にもとづく政治的手段として消極的に実施される以上のものではないからである。そして実際このことは、国税庁によって毎年公表される「高額納税者公示」(2)の7参照)によっても、国民間における所得や資産の不平等と格差が年々傾向的に拡大しているのをみても間接的に——納税額の背後に膨張する所得や資産がある——実証されているとおりである。

普通に不公平税制といえば、いわゆる9・6・4がしばしば想起されがちである。そしてそれが問題の核心をなすかのようになわれがちである。この意味それ自体は、課税所得の捕促率がサラリーマンの場合は9割、自営業者6割、農民4割となっていて、このために課税の不公平が生じることを指している。あるいは10・5・3・1（サラリーマン10割、自営業者5割、農民3割、政治家1割）といわれることもある。こういう事態が生じるのは、給与所得が源泉徴収となっているのに、事業所得が申告納税になっていて収入漏れや申告不足が生じる可能性があること、また事業所得の場合、家族に対する給与の支払（専従者給与）や事業主本人に対する給与の支払（事業主報酬）が認められ、それによる特別の控除によって課税所得をより小さくできることなどのためである（第9図参照）。

このように主として納税方法や制度に起因するサラリーマン、自営業者、農民間の租税負担の不公平が多かれ少なかれ存在することは事実である。そしてこれも早急に解消されなければならないことはいうまでもない。しかし、この種の不公平は不公平税制の重要な一環ではあるが、その核心をなすものではない。資本主義下の不公平税制の核心をなす問題は、あるい

第9図 いわゆる9・6・4の実態

				42.1 万円
(1)サラリーマン	給与所得	500万円		
	(青色申告)	青色申告控除10		34.5
(2)自営業者	事業所得	350	専従者給与 140	税額
	(みなし法人)			
	事業主報酬	360	専従者給与 140	

(注) 試算の前提

(1) 年収677万円－給与所得控除177万円＝年所得500万円。

(2) 年間売上高3,700万円－仕入代・必要経費等3,200万円
＝年所得500万円。

出所：「朝日新聞」'86・10・24

はその本質的問題は、すでに述べたとおり、主として資本と労働とのあいだの不公平、とりわけ現代でいえば独占資本（巨大法人、超高額所得者）と労働（サラリーマン、自営業者、農漁民など）のあいだの不公平である。ここに問題の核心がある。この意味からすれば、9・6・4は同じ労働の側の内部の不公平であって、第二義的問題といってよい。この点、意識的か無意識的か別として、しばしば無視されがちであるだけに、とりわけ重要視されなければならない。

こうして、資本と労働とのあいだの租税負担の不公平をその本質とする不公平税制は、資本主義とその財政にとって、偶然事ではなく多かれ少なかれ必然的な一随伴物をなす。逆にいえば、資本主義の枠内でどの程度まで不公平税制を是正できるかいなかは、労働の側（勤労国民）の租税問題にかんする認識と政治的力量的成長いかんにかかっているということでもある。

このように不公平税制は、一般に資本主義の常態をなすのであるが——そして事実、戦後わが国ににおいても種々な不公平課税が存続した⁽²⁾——、その不公平税制が1987年度に始まるいわゆる税制抜本改革によって一段と拡大された⁽³⁾。一般国民の立場からすれば「改革」という名の“改悪”であ

第25表 租税負担の増大

	1人当り負担額(円)		租税負担率 (国民所得比)
	国 税	国 税・ 地方税計	
1934～36年度	18	27	12.9
55	10,500	14,776	18.1
60	19,290	27,259	19.2
65	33,398	49,176	18.4
70	75,001	111,181	18.9
75	129,710	202,625	18.3
80	242,567	378,447	22.8
85	323,743	516,553	24.6
90(当初)	491,875	748,161	28.3

(注) 負担率は国税・地方税計の分である。

出所：前出『月報』より

る。そしてそれを象徴するのが、政府公約違反の「消費税」の強行導入(89年4月)である。そこで以下、不公平税制がどのように存在し、どのように拡大されたか、国税を中心にその現状をみておこう。そして、そのことは同時に国民的立場にたった真の税制改革——財政における民主主義の最大問題といってよい公平課税の実現——のための具体的課題がどこにあるかを事実上しめすことにもなる。

第25表は国民平均でみた租税負担の状況をしめしたものであるが、国民1人当り平均負担額においても、また国民所得にたいする負担率においても、つまり相対的にも絶対的にも、租税負担の一般的な増大傾向が——通貨価値の低下を考慮に入れてもなお——年々すすんでいることをしめている。1990年度(当初)についてみると、国民1人当り租税負担額は約75万円(うち、国税49万2000円、地方税25万8000円)、また租税負担の対国民所得比でも約28%にも及んでいる。また、いわゆる国民負担(率)でみても同様であることはすでにみたとおりである(③の9の第5表)。

だが問題は、このような租税負担の増大が、国民を構成する諸階級・階層の担税力に応じた公平な課税をつうじてではなく、多かれ少なかれ不公平な課税をつうじて実現されている点にある。一方における大衆課税の強

化と、他方における資本優遇課税（税制）がそれである。

14

大衆課税の強化の第1は、所得税（含、住民税）の大衆課税化による勤労国民への重課税である。たとえば、やや古い時期に遡るが、第26表は所得階層別の所得税負担の分布状態を戦前と戦後で比較対照したものである。みられるように、戦前（1935年）では課税対象外であった低所得階層（50万円以下）にまで、戦後（1965年）では所得税が課税されるようになり、しかもその比重が所得税納税人員全体の47.4%をも占めている。この結果、所得税納税人員の推移でも、戦前（1935年）の約68万人から戦後（1965年）

第26表 所得階層別の所得税負担分布

	1935年度		1965年度	
	納税人員	所得税額	納税人員	所得税額
	万人	億円	万人	億円
30万円以下	—	—	311.5 (16.7)	106.74 (1.7)
50 "	—	—	574.6 (30.7)	553.58 (9.0)
70 "	17.74 (26.1)	9.92 (1.9)	452.2 (24.2)	691.37 (11.2)
100 "	20.70 (30.5)	21.67 (4.0)	321.3 (17.2)	1,092.24 (17.7)
200 "	18.39 (27.1)	58.50 (10.9)	17.44 (9.3)	1,881.87 (30.5)
500 "	8.61 (12.7)	100.81 (18.8)	31.8 (1.7)	1,121.59 (18.2)
1,000 "	1.66 (2.4)	74.27 (13.9)	3.3 (0.2)	322.19 (5.2)
2,000 "	0.56 (0.8)	70.33 (13.1)	0.66 (0.0)	202.62 (3.3)
2,000万円超	0.27 (0.4)	200.14 (37.4)	0.16 (0.0)	195.28 (3.2)
合 計	67.93 (100.0)	535.64 (100.0)	1,869.92 (100.0)	6,167.48 (100.0)

(資料) 日本租税研究会『税制研究参考資料』(1967年)

第27表 所得税および住民税所得割の納税者数等の推移

(単位 万人)

所得税・ 就業者	区 分 住民税	所得税の納税者数		住民税所得割の納税者数		就業者総数	
			指 数		指 数		指 数
1970年	1971年度	2,817	100.0	2,985	100.0	5,094	100.0
1971	1972	2,875	102.1	3,113	104.3	5,121	100.5
1972	1973	3,129	111.1	3,291	110.3	5,126	100.6
1973	1974	3,372	119.7	3,468	116.2	5,259	103.2
1974	1975	3,114	110.5	3,342	112.0	5,237	102.8
1975	1976	3,084	109.5	3,458	115.8	5,223	102.5
1976	1977	3,320	117.9	3,564	119.4	5,271	103.5
1977	1978	3,303	117.3	3,743	125.4	5,342	104.9
1978	1979	3,536	125.5	3,853	129.1	5,408	106.2
1979	1980	3,700	131.3	3,936	131.9	5,479	107.6
1980	1981	3,889	138.1	4,040	135.3	5,536	108.7
1981	1982	4,098	145.5	4,147	138.9	5,581	109.6
1982	1983	4,281	152.0	4,289	143.7	5,638	110.7
1983	1984	4,327	153.6	4,216	141.2	5,733	112.5
1984	1985	4,305	152.8	4,297	144.0	5,766	113.2
1985	1986	4,402	156.3	4,387	147.0	5,807	114.0
1986	1987	4,498	159.7	4,485	150.3	5,853	114.9
1987	1988	4,538	161.1	4,533	151.9	5,911	116.0
1988	1989	4,689	166.5	4,593	153.9	6,011	118.0

出所：前出『月報』

では約1,870万人へ激増している。この期間、総人口は1.4倍、有業人口は1.5倍とさほど大きな変動はみられない（総人口ならびに有業人口は、1935年でそれぞれ6,925万4,000人、3,078万6,000人、また1965年で9,803万人、4,748万人）のに、ひとり所得税納税者のみが、低所得層を中心に約27倍も増えたことを示している。この事実をみただけでも、所得税が大衆課税としての性格を著しく強めていることを実証している。

こうした所得税の大衆課税化の傾向は、その後現在にいたるまでますます進行著しい。たとえば第27表によると、1970年（71年度）から88年（89年度）にかけて、所得税納税者数は66.5%、住民税所得割の納税者数は53.9%増えていて、この間の就業者総数の伸び率18.0%をはるかに上回っ

第28表 給与額等に対する課税最低限の割合の推移

区 分	4人世帯 給与額(A)	平均国民 所得 (B)	課税最低 限 (C)	(C) (A)	(C) (B)
	千円	千円	千円	%	%
1975年	2,849	4,435	1,830	64.2	41.3
1976	3,161	4,969	1,830	57.9	36.8
1977	3,399	5,459	2,015	59.3	36.9
1978	3,614	5,969	2,015	55.8	33.8
1979	3,886	6,278	2,015	51.9	32.1
1980	4,149	6,816	2,015	48.6	29.6
1981	4,273	7,067	2,015	47.2	28.5
1982	4,562	7,313	2,015	44.2	27.6
1983	4,790	7,641	2,015	42.1	26.4
1984	4,939	7,982	2,357	47.7	29.5
1985	5,123	8,415	2,357	46.0	28.0
1986	5,284	8,694	2,357	44.6	27.1
1987	5,408	8,945	2,615	48.4	29.2
1988	5,612	9,516	2,619	46.7	27.5
1989	-	10,075	3,198	-	31.7
1990	-	10,575	3,198	-	30.2

- (注) 1. 4人世帯給与額は、国税庁「民間給与実態調査」に基づく扶養家族3人を有する民間給与所得者（1年を通じて勤務した者）の給与額である。
 2. 平均国民所得は、1人当り各年度国民所得を4倍したものである。
 3. 課税最低限は、夫婦子2人の場合の計数である。

ている。これら納税者の増大分は当然ながら低所得者層であり、それだけ所得税や住民税（所得割）の課税がますます低所得に及ぶようになっていくことを物語っている。

同じことは、所得税の課税最低限が相対的に年々低下（実質的引下げ）傾向をたどっている点にも示されている。第28表によると、1975年時点で夫婦子2人の標準世帯の課税最低限が、平均給与額との相対比で64.2%、また平均国民所得との相対比で41.3%の大いさであったのにたいし、その後ほぼ年々低下していき、88年では前者が46.7%、後者が27.5%にまで落ちこんでいるからである。

第29表は、民間給与所得者（平均給与は男子469万円、女子225万円、合計で385万円。なお、給与所得は賞与、手当を含む）の給与階級別分布とそれに対

第29表 給与階級別の所得者、納税者、納税額（1988年分）

区 分	給与所得者		納 税 者		納 税 額	
	(千人)	構成比	(千人)	構成比	(億円)	構成比
200万円以下	8,572	22.6	5,547	16.3	2,451	3.0
300 "	8,127	21.4	7,591	22.2	6,916	8.4
400 "	6,854	18.1	6,674	19.5	8,438	10.3
500 "	5,035	13.3	5,011	14.7	8,609	10.5
600 "	3,561	9.4	3,560	10.4	8,425	10.3
800 "	3,368	8.9	3,367	9.8	12,682	15.5
1,000 "	1,256	3.3	2,401	7.0	34,441	42.0
1,500 "	891	2.3				
2,000 "	188	0.5				
2,000超	67	0.2				
合 計	37,918	100	34,151	100	81,962	100

(注) 上記は、「1年を通じて勤務した給与所得者」(民間、源泉分)である。

出所：『国税庁統計年報書』, 1988年版, 98, 99頁より作成。

応した所得税の納税状況(納税者、納税額)を示したものである。これによると、まず全体としての納税者割合(納税者総数÷給与所得者総数)は90.1%に達し、最低ランクの200万円以下層ですら納税者割合は64.7%にも達している。また、所得階級別の構成で見ると、500万円以下の層だけで納税者全体の72.7%を占め、その納税額も32.2%に及んでいる。600万円以下までだと、それぞれ83.1%、42.5%となっている。

以上いくつかの統計上の事実をみても、かつては“富裕”税的な性格をもっていた所得税が(たとえばわが国でも、所得税の納税の有無とその金額が国政の被選挙権を制約する制限選挙制度が存在した)、現代では大衆課税としての性格をもった租税に転化していることを物語っている。

こうした所得税の大衆課税化は、1987年に始まるいわゆる税制抜本改革(一部はすでに1984年に着手)によって格段に推進された。国民間の資本主義的な所得・資産格差が著しく拡大するなかで、税率構造の「簡素化」「フラット(平準)化」の名のもとに、公平課税実現の有力な一手段である超過累進課税の原則が大幅に骨抜きにされたからである。

やや具体的にいえば、第一に所得税ならびに住民税(所得割)の最高税

率が大幅に引下げられ、また第二に高額所得への超過累進課税の適用が事実上廃止されたことがそれである。第30表にみられるとおり、税制抜本改革がスタートする前（1983年）の所得税の税率は、課税所得60万円以下の最低税率10%から8,000万円超の最高税率75%まで、19段階の刻みになっていた。それが84年に小幅の改正が行われたあと、87年以降次々に大幅な改正が実施され、89年以降の現行では、300万円以下の10%から2,000万円超の50%の5段階へ大幅に「簡素化」された。

この間、低額所得ランクについても若干の税率引下げとなっはいるが、インフレに伴う名目所得の上昇に見合う程度にすぎず、したがって実質的には税率据置といてよい。変更の中心は、第一に83年時点の最高税率75%が89年以降は50%へ大幅に引下げられたこと、第二に、83年時点では2,000万円超の分についても55%から75%まで、5段階の超過累進となっていたのが、89年以降は2,000万円超の50%で頭打となったことである。つまり、高額所得に対する累進課税の事実上の廃止による大幅減税である。これは第32表でもうかがわれるとおりである（ただし、これは89年の改正による分のみについての試算である）。

まったく同じことが、地方版の所得税ともいうべき住民税（所得割）についてもいえることは、第31表にみられるとおりであり、特段の説明を要しないであろう。こうした「抜本改正」によって、所得税・住民税の大衆課税化と不公平課税が格段に進んだことは明らかである。

このような所得課税の強化とならんで、大衆課税強化の第2の側面をなすのが間接税の拡大、強化である。一般に間接消費税は、その本来の仕組みそのものからして、所得逆進的な大衆課税としての性格を強くもった租税である。間接税は、多くの場合、生活必需品にたいして所得の大小にかかわらず同一の税率で課税されるからである。たとえば、酒、たばこ、砂糖などの1人当り（あるいは1世帯当り）消費量は、所得の大小によってそれほど大きな差はなく、したがって負担する間接税の絶対額も大差がないから、一般に所得が低いほど、実質的な税負担（負担率）が必然的によ

第30表 所得税の税率の推移

1983年	1984年	1987年	1988年	1989年以降
60万円以下の金額 10%	50万円以下の金額 10.5%	150万円以下の金額 10.5%	300万円以下の金額 10%	300万円以下の金額 10%
60万円を超える金額 12%	50万円を超える金額 12%	150万円を超える金額 12%	300万円を超える金額 20%	300万円を超える金額 20%
120 14%	120 14%	200 16%	600 30%	600 30%
180 16%	200 17%	300 20%	1,000 40%	1,000 40%
240 18%	300 21%	500 25%	2,000 50%	2,000 50%
300 21%	400 25%	600 30%	5,000 60%	" "
400 24%	600 30%	800 35%	" "	" "
500 27%	800 35%	1,000 40%	" "	" "
600 30%	1,000 40%	1,200 45%	" "	" "
700 34%	1,200 45%	1,500 50%	" "	" "
800 38%	1,500 50%	3,000 55%	" "	" "
1,000 42%	2,000 55%	5,000 60%	" "	" "
1,200 46%	3,000 60%	" "	" "	" "
1,500 50%	5,000 65%	" "	" "	" "
2,000 55%	8,000 70%	" "	" "	" "
3,000 60%	" "	" "	" "	" "
4,000 65%	" "	" "	" "	" "
6,000 70%	" "	" "	" "	" "
8,000 75%	" "	" "	" "	" "

出所：前出『月報』、各年版の租税特集号より。

第31表 住民税(所得割)の税率の推移

1984年度		1985年度		1988年度		1989年度以降	
(1) 道府県 (標準税率) 150万円以下の金額 150万円を超える金額	2% 4%	(1) 道府県 (標準税率) 同 左		(1) 道府県 (標準税率) 130万円以下の金額 130万円を超える金額 260万円 "	2% 3% 4%	(1) 道府県 (標準税率) 500万円以下の金額 500万円を超える金額	2% 4%
(2) 市町村 (標準税率) 30万円以下の金額 30万円を超える金額 45万円 " 70万円 " 100万円 " 130万円 " 230万円 " 370万円 " 570万円 " 950万円 "	2% 3% 4% 5% 6% 7% 8% 9% 10% 11% 12% 13% 14%	(2) 市町村 (標準税率) 20万円以下の金額 20万円を超える金額 45万円 " 70万円 " 95万円 " 120万円 " 220万円 " 370万円 " 570万円 " 950万円 " 1,900万円 " 2,900万円 " 4,900万円 "	2.5% 3% 4% 5% 6% 7% 8% 9% 10% 11% 12% 13% 14%	(2) 市町村 (標準税率) 60万円以下の金額 60万円を超える金額 130万円 " 260万円 " 460万円 " 950万円 " 1,900万円 "	3% 5% 7% 8% 10% 11% 12%	(2) 市町村 (標準税率) 120万円以下の金額 120万円を超える金額 500万円 "	3% 8% 11%

(注) 住民税(均等割)については、1985年度に改正(第22表参照)されて以降現行も同じ。
出所：前表と同じ。

第32表 収入階級別の増減税試算（夫婦子供2人，共働き）

年間収入 (万円, カッコ内平均値)	消費税負担		減税額(円)			増減税額 (円)
	負担額 (円)	負担率 (%)	所得税	住民税	総額	
平均 576	39,400	0.68	23,300	21,200	44,500	▲5,100
1. ~99 (90)	14,700	1.63	0	0	0	14,700
2. 100~149(131)	23,400	1.79	0	0	0	23,400
3. 150~199(176)	23,200	1.32	0	0	0	23,200
4. 200~249(225)	25,200	1.12	0	0	0	25,200
5. 250~299(276)	27,000	0.98	0	0	0	27,000
6. 300~349(324)	28,100	0.87	2,200	7,500	9,700	18,400
7. 350~399(372)	30,600	0.82	19,400	5,500	24,900	5,700
8. 400~449(423)	33,700	0.80	18,400	7,700	26,100	7,600
9. 450~499(473)	35,800	0.76	19,800	11,900	31,700	4,100
10. 500~549(523)	38,000	0.73	22,000	16,300	38,300	▲300
11. 550~599(573)	41,400	0.72	23,100	21,100	44,200	▲2,800
12. 600~649(622)	42,600	0.69	25,400	23,200	48,600	▲6,000
13. 650~699(672)	44,700	0.67	30,200	25,300	55,500	▲10,800
14. 700~749(722)	44,800	0.62	35,500	27,400	62,900	▲18,100
15. 750~799(772)	49,200	0.64	47,200	29,400	76,600	▲27,400
16. 800~899(845)	49,700	0.59	68,900	30,100	99,000	▲49,300
17. 900~999(944)	65,500	0.69	102,500	32,900	135,400	▲69,900

(注) 1 夫婦の収入割合は、世帯主3分の2、配偶者3分の1と仮定したものである。

2 税率3%の消費税の導入、所得税と住民税は1989年改正による増減税の試算である。

出所：社会党「政策資料」No.263, 38頁

り大きくならざるをえない。また、この間接税は、所得税を負担しない所得税課税最低限以下の低所得層にたいしても、一様に税負担を強いるという点において、大衆課税的性格がきわめて強い。したがって一般に（一部特定の奢侈品課税を除いて）、間接税の強化ないし拡大は、そのまま大衆課税の強化と不公平課税の拡大となる。

これまでも物品税など個別消費税の税率引上げや課税対象の拡大が次々と進められてきたが、「税制抜本改革」の一環としての消費税の導入によって、間接税をつうじる大衆課税が飛躍的に強化されたことはいうまでもない。これによって、わが国の間接税は、特定の品目に限定して個々に課税される個別消費税にかわって、原則としてすべての物品・サービスに一

律に課税される一般消費税中心の税制となったからである（消費税のしくみと特徴については、(3)の11参照）。

消費税の所得逆進性は、第32表が明白に示すとおりである。また、日本生活協同組合連合会の家計調査（89年4月～90年3月）によっても、年間の消費税負担額は世帯平均で104,137円、年収に占める割合は1.6%、また年収ランク別にみると、300万円未満層で年収の2.4%、500万円未満層で同1.8%、1,000万円以上層では1.3%となっている。消費税の現行税率3%が今後5%、10%へと引上げられれば、こうした傾向が一段と強まることはいうまでもない。

91年度税制改正によって消費税の一部見直しが実施（91年10月）されることになったが、みなし仕入れ率の見直し（2区分から4区分へ）、申告・納付回数の増加（年2回から4回へ）、入学金など教育関連や身障者用品など福祉関連の非課税範囲の一部拡大等のみで、食料品の非課税が見送られるなど名ばかりの是正でしかない。¹¹⁾むしろ今回の見直しは、内容の是正というよりは、国民の目を“益税”問題（簡易課税制度をつうじて、業者が消費税の一部を懐に入れる）に殊更に集中させることによって、所得逆進性という消費税の根本問題から目をそらす効果を狙ったものといつてよい。不公平課税という点で、大部分の国民にとって“悪税”というべき消費税はいったん全廃し、代わりに奢侈品中心の高率の間接税で置き換える（物品税の復活）必要がある。

これまでに述べてきた所得税の大衆課税化、間接課税の強化について、大衆課税強化の代表的な第3としてあげなければならないのが、現代の国家独占資本主義に特有の、多かれ少なかれ慢性的なインフレーションの進行（物価の連続的な騰貴）下における自動的な大衆増税、いうところの“増税なき増税”の進行である。そのからくりの一つは、慢性インフレ下の名目所得の上昇のために、課税最低限が事実上自動的に引下げられること、二つには所得税や住民税（所得割）に適用されている累進税率が、これまた事実上自動的に引上げられることにある。

第33表 社会保障負担の割合

区 分	年 次	保 険 料		国庫負担	資産収入 そ の 他
		被保険者	事 業 主		
西ドイツ	1983	35.7	34.2	27.4	2.7
フランス	1983	21.5	50.4	25.4	2.7
イタリア	1983	15.4	48.3	34.0	2.2
スウェーデン	1983	1.0	43.8	46.0	9.3
カナダ	1982～3	11.3	15.3	63.7	9.7
アメリカ	1982～3	22.6	34.3	34.9	8.3
イギリス	1982～3	17.9	23.9	55.6	2.6
日本	1982～3	26.3	28.9	29.2	15.6

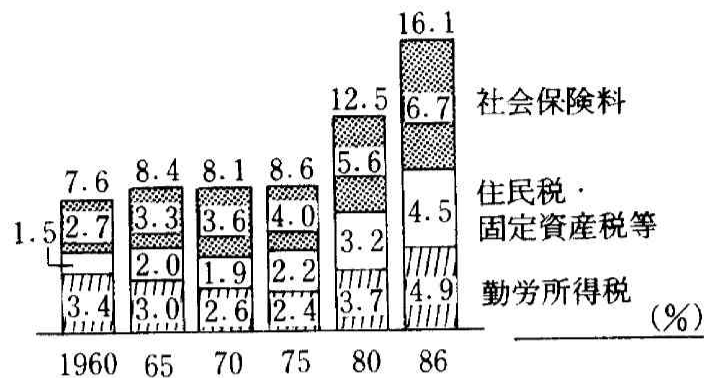
出所：総理府『社会保障統計年報』1989年版，352～3頁

いいかえれば、名目賃金（所得）は上昇してもインフレで実質賃金（所得）は不変ないし据置であるのに、税率が累進性となっているため、名目賃金の上昇に見合って、ヨリ高い税率が課せられ、あるいはこれまで非課税であった者も課税最低限を超えて課税されるようになるためである。これは累進課税が悪いからではなく、慢性インフレのためであることはいうまでもない。こうして、いわば自動的に、すなわち税法上の増税がなくとも、ひとりでに大衆増税が進行する仕組みになっていることである。

このように、実質所得は、インフレによる物価騰貴によって帳消しされて全然増えないのに、徴収される税金のみが自動的に増え続けることになる。この種の増税をチェックしようとするのが、いわゆる「物価調整減税」と呼ばれるものであるが、この意味ではそれは積極的な減税ではなく、たんに消極的な減税であるにすぎない。すなわち、インフレ下でひとりでに進行する大衆増税を、せいぜい一時的に緩和するにすぎない。しかも、この「物価調整減税」ですら、わが国ではいまだ制度（法制）化されておらず、そのためにこの種の大衆増税も無視できない大きさになっている。第27～29表も、それを間接的に反映しているといつてよい。

大衆課税強化の第4は、主として大法人による土地の投機的買占めに起

第10図 勤労者世帯の税・社会保険料負担（実収入比，％）



出所：前掲『日本の財政』1990年版，103頁

因する——さらに遡れば土地が商品であること自体に起因する——地価暴騰のあおりをうけて、「生存権的財産⁽⁵⁾」ともいふべき小規模な土地・家屋にたいする固定資産税や相続税が所得の伸びをはるかに上回って急増する内容の大衆課税強化である。

すでに述べたように、そもそも固定資産税や相続税は一定の特例が設けられてはいるが、免税点は事実上ないに等しく、あるいは小規模な「生存権的財産」と大規模な「投機的財産」との区別を一切行わずに、画一的に課税されている（税率は固定資産税が評価額にたいして1.4%の標準税率，相続税が超過累進税率）点に現行法上の大きな問題がある。こうした矛盾と不公平が、地価高騰によって、いわば増幅して現われた結果による大衆増税といつてよい。

最後に第5は、公的負担とりわけ社会保障負担の増大という形をとった事実上の大衆課税の強化である。社会保障制度の充実を否定する者は誰もいないが、それに要する財源が、国庫負担や企業負担よりも、主として大衆負担の増大という形で進められている点に問題がある（第33表参照）。年金、医療、雇用（失業）などの社会保険料——形を変えた税金——が、「高齢化社会」にそなえるための「年金制度の一元化」、「自助努力」「受益者負担」等々の名のもとに年々上げられる傾向——しかも、ほとんどの場

合一律負担として、きわめて所得逆進性が強い形で——が強まっている。

それは例えば、(3)の9の第5表でも明らかである。1970年度から89年度にいたるあいだ、59.7%増えている国民負担率（国民所得比）のなかで、租税負担率が44.4%増えているのにたいして、社会保障負担率は113.0%と急速で大幅に増えていることに示されている。また、源泉徴収によって給与から控除される社会保険料が、現在では所得税や住民税を超えるほどの負担額にまで達していることでも明白である（第10図参照）。このように社会保障負担の問題は、社会保障そのもののあり方の問題であるとともに、広い意味での大衆課税強化の一環という観点からも重視されなければならない。

なお、公的負担として似たような性格をもった中央・地方の使用料・手数料など、各種の「公共料金」の値上げという形をとった事実上の大衆課税強化も、ここに含めておかなければならない。

なお、以上指摘してきた5つの大衆課税強化のほかに、赤字国債の大量発行という形態をとった事実上の大衆増税（これは結局、上述の所得税、住民税、消費税、社会保障負担、公共料金の増大となって現われる）、巨大法人による法人税の価格転嫁ないし法人税の事実上の間接税化（租税分に見合う独占価格のつり上げ→消費者への負担転嫁→実質賃金ないし所得の切下げ）なども、現代資本主義に特徴的な大衆課税強化の一環として、ここに挙げておかなければならない。

15

以上みてきた大衆課税の強化とは対照的に、資本にたいしては種々な課税上の優遇措置——租税特別措置——が施されている。

一般に「租税特別措置」とは、個人もしくは法人にたいし税制上の特例（特別）措置をもうけることによって、特惠的な減免税を施すことを意味している。それは、狭義には、租税特別措置（特例）法に規定されたものをさすが、⁽⁶⁾広義には、すでに所得税法や法人税法の中（本則）に組みこみ

ずみの実質的な——税法上では特別例外措置としては現われない——特別措置をも当然含めてとらえる必要がある。このように特別措置は、特別法に規定されているか所得税法や法人税法の本則に規定されているかを問わず、国家による特惠的な減免税であるから、実質的には、国家による無償の補助金ないし無利子の融資の提供と同じことである。両者は、形が違うだけで実質的内容は同じである。そして、こうした課税上の特典の享受者が、ほとんどもっぱら、高額・資産所得者と独占的大企業（両者あわせて、経済学上の用語でいえば独占資本）である点に問題がある。

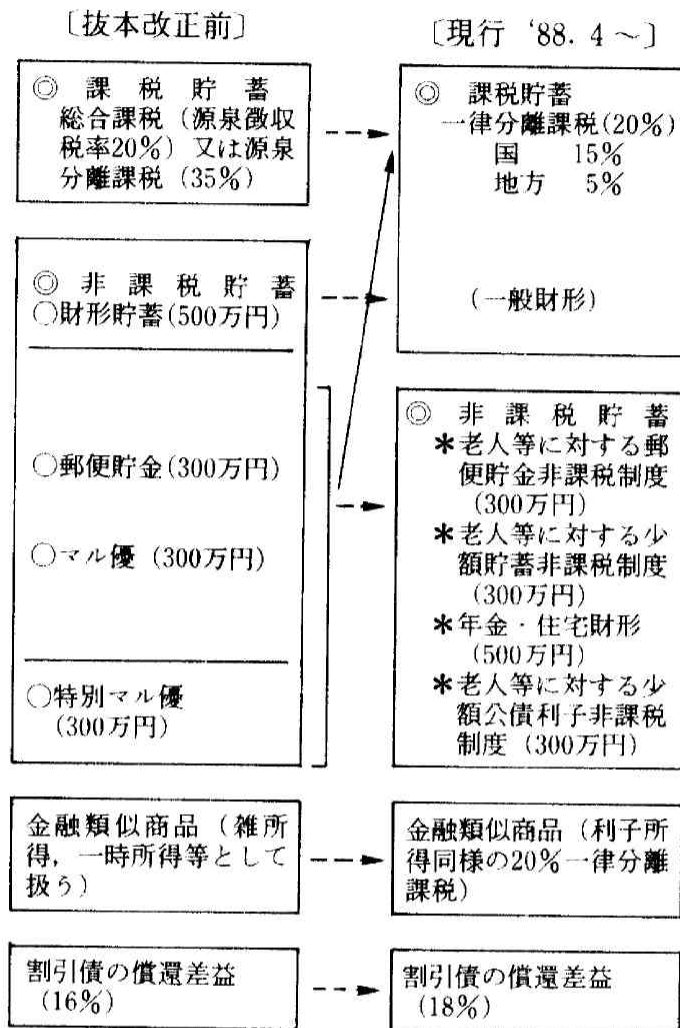
政府・大蔵省の分類によれば、租税特別措置は目的別に、①「貯蓄の奨励」、②「環境改善，地域開発の促進」、③「資源開発の促進」、④「技術の振興，設備の近代化」、⑤「企業の内部留保の充実，企業体質の強化」等に分けられている。⁽⁷⁾ きわめて抽象的な文言でその目的が表現されているが、要するに一言でいえば、国家が特惠的な減免税を施すことによって、大資本（独占資本）を中心とする資本蓄積を補完，促進する点に租税特別措置の本質と基本的役割ないし主要目的があると見てよい。設備投資資金の拡充，産業立地条件の整備，「合理化」促進と国際競争力の強化，輸出と海外投資の促進，内外資源の開発推進など，具体的な重点のおき方はその時の資本蓄積をめぐる内外の諸条件いかんによって軽重があるとしても，そこに一貫して共通するのは資本蓄積の促進であり，そのための特別の減免税であることに変わりはない。ここにも国家独占資本主義の特徴がよく示されている。

いずれにせよ，こうした意義と目的をもった資本優遇税制——個人・法人を含めた独占資本にたいする特別の減免税——と，前項で述べた大衆課税の強化とが，現代資本主義下の不公平税制の本質的で一般的な特徴をなし，基本的な内容をなしている。資本優遇税制の具体的実態を所得税，法人税ならびに財産税に一応分けてみておこう。

A 所得税

まず第一に指摘しなければならないのは，すぐあとでみる一連の租税特

第11図 利子所得課税の概要



別措置のみならず、現行の所得税制（法）そのもの——たとえば税率構造にみられるように——が、高額所得にたいして大幅に課税を軽減するものとなっていることである。つまり、本則そのものの中に事実上の広義の特別措置が組み込まれていることである。

所得税の税率構造は一般に超過累進制となっており、この意味で、公平課税実現のための重要な原則をなす応能課税が形の上では一応貫かれている。いわゆる抜本税制改革前（第30表参照）までは、かなりの程度までそのように言うことができた。だがそれでも、国民間における所得・資産格差の拡大を考慮に入れれば、応能課税を実現するに十分な超過累進制とは

決していえなかった。最高税率がそれでもなお低く頭打ちとなっていること、高額な課税所得ランクの刻みがなお緩やかすぎることなどの点においてである。この意味で、課税の公平を前進させようとするならば、累進制が一層強化されなければならないにもかかわらず、税制抜本改革において逆にそれが大幅に後退させられ、その結果、所得税における課税の不公平が大きく拡大することになったことはすでに前項において詳しく述べたとおりである。いいかえれば、一方における大衆課税強化の反面で、資本優遇課税が一層強化されたことを意味している。

くわえて問題なのは、こうした事実上の特別措置のほかに、高額所得——概ね資産所得とみなしてよい——にたいする本来の意味の特別・優遇措置が広範に存在していることである。ここで資産所得というのは、高額な預金や公社債の利子、株など有価証券の配当金 (income gain)、土地・株式・公社債などの売却・譲渡益 (capital gain) 等である。

このうち利子所得 (預金、公社債の利子等) についていえば、その課税制度の概要は第11図にみられるとおりである。ここでも抜本税制改革によって大幅な改正が行なわれた。

(1) 抜本改革前までは、総合・累進課税が本則として一応残されており、分離課税 (他の所得から分離して一律の低い税率で課税) はあくまで選択による特例とされていた。それが現行では、いずれも一律分離課税として一本化され、税率も従来の35%から、国税分15%、地方税分 (住民税利子割) 5%、あわせて20%へ引下げられた。

(2) また従来の少額貯蓄非課税制度 (広義のマル優、第11図抜本改正前の非課税貯蓄) が原則廃止され、一律分離課税に統合された。

(3) 旧マル優のうち、老人等 (65歳以上、母子世帯、障害者世帯) にたいしてのみ従来の枠で存続させ、年金・住宅財形の制度が新設 (事実上存続) された。

問題は、こうした改正が課税の公平という観点からみて何を意味するかである。これによって不公平課税がいっそう拡大したことはいうまでもな

第34表 配当所得課税の概要

株式等	1回の支払配当の金額が25万円（年1回50万円）以上のもの又は発行済株式総数の5%以上の株式に係わる配当	総合課税 (20%の源泉徴収)
	発行済株式総数の5%未満の株式に係わる配当で1回の支払配当の金額が25万円（年1回50万円）未満のもの	総合課税 (20%の源泉徴収)
		源泉分離選択課税 (35%の源泉徴収)
	1回の支払配当の金額が5万円（年1回10万円）以下のもの	確定申告不要 (20%の源泉徴収)
	証券投資信託の収益の分配	源泉分離課税 (15%の源泉徴収)〔住民税5%〕
配当税額控除	⁽¹⁾ 所得税	
	1,000万円以下	10% (信託5%)
	1,000万円超	5.0 (≒2.5)
	⁽²⁾ 県民税	
	1,000万円以下	0.8
	1,000万円超	0.4
市町村民税		
1,000万円以下	2.0	
	1,000万円超	1.0

(注) (1) 配当所得を上積とし、配当所得以外の所得と合わせた課税総所得金額が1,000万円に達するまでの配当所得の金額について10%、1,000万円を超える部分の金額について5%。

(2) 配当所得を上積とし、配当所得以外の所得と合わせ課税総所得金額が1,000万円に達するまでの配当所得の金額について

(道府県) 0.8%

(市町村) 2.0%

1,000万円を超える部分の金額について

(道府県) 0.4%

(市町村) 1.0%

ただし、少額配当については、配当控除の対象とならない。

い。

まず第1は、従来まで本則として制度上は一応残存していた総合・累進課税——公平課税実現の最大の原則といってよい——が、利子所得にかんして完全に廃止されたことである。これに代る一律分離課税が高額の利子

所得者ほど有利であり、大幅な減免税を意味することは説明の要もない。しかも第2に、分離課税の税率が従来の35%から20%へ引下げられたことである。これに反して第3に、少額貯蓄非課税制度が原則廃止⁽⁸⁾されたことによって、文字どおり“少額”の大衆預貯金の利子が、これまでの非課税から20%課税となったことである。こうして、抜本改正によって、高額利子所得にたいする大幅な減免税、少額利子にたいする新規の大幅増税が実現されたといわなければならない。

配当所得（株の配当金、証券投資信託の収益分配金等）についても、利子所得と同様に特例措置が適用されている。

第34表にみられるとおり、(1)少額配当については20%の源泉徴収で納税免除、(2)中額配当については、総合課税か35%の分離課税の選択、(3)高額配当については総合課税となつてはいるものの、税額控除（表の注1，2参照）が認められ、また(4)証券投資信託は20%の分離課税となっている。

つまり、ここでも公平課税実現のための最大原則である総合・累進課税が大幅にくずされ、くわえて特別の配当税額控除が認められることによって、高額所得者に集中する資産所得としての配当所得にたいして例外的な減免税が施されている。

株・土地などの売却益としての譲渡所得課税についても同様である。

株式など有価証券の譲渡益課税については、戦後シャープ税制により1947年に総合課税とされたが、譲渡益の把握の困難性とか証券市場育成の必要性を理由に、53年以降、原則非課税とされてきた。ところが、いわゆるリクルート⁽⁹⁾事件を契機にして、こうした不当な非課税を利用した巨額な益金が贈収賄の一大温床となっていたことにたいする国民的批判の高まりにおされて、89年より原則課税へ改正され、申告分離課税か源泉分離課税の選択制（ただし非上場株は前者のみ）となった。

(1) 申告分離課税 実際の売買損益を算定して確定申告を行い、譲渡益にたいし所得税20%、住民税6%が分離課税される。

(2) 源泉分離課税 売却価額の5%（転換社債は2.5%）を譲渡益とみ

第35表 土地譲渡益課税の概要

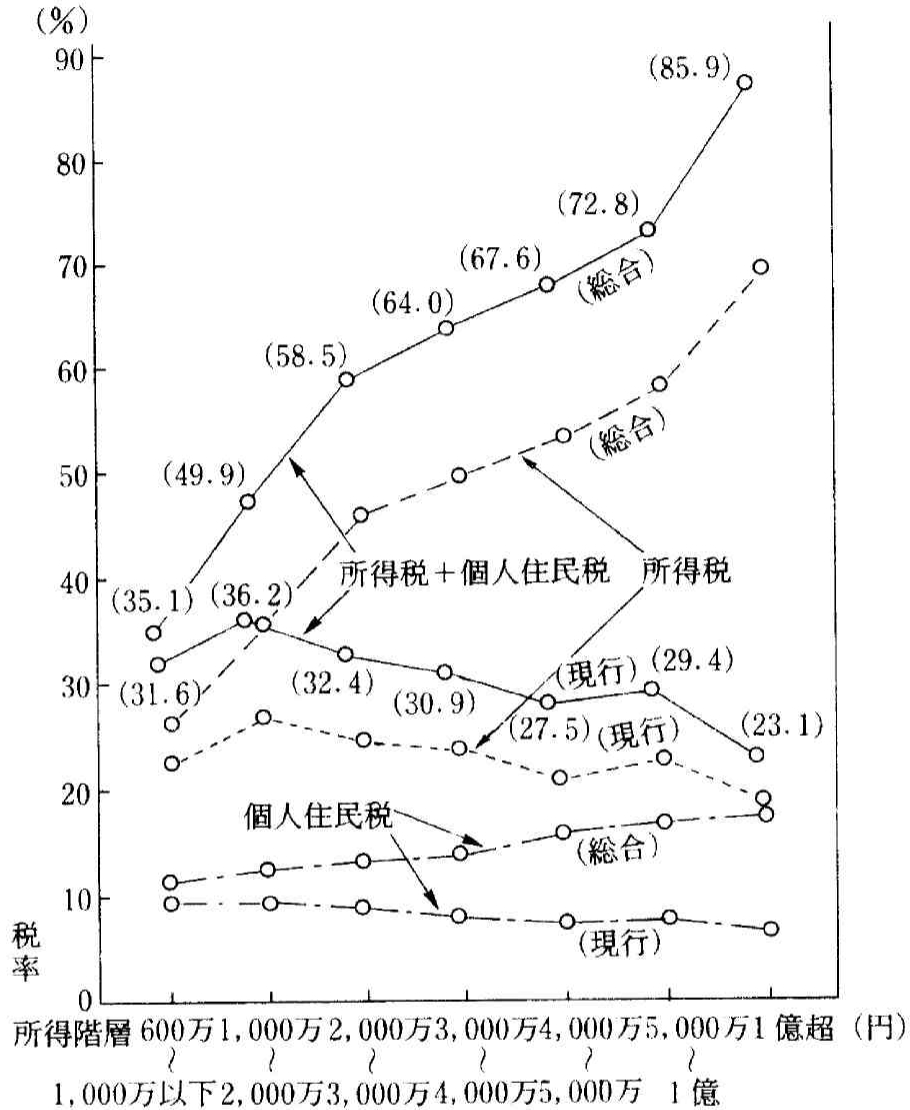
区 分		1982年～88年	1989年～
個	長	82～87.9.30 その年1月1日において 所有期間10年超のもの	87.10.1～92.3.31 その年1月1日において所有期間5年超のもの (特例)
	期	譲渡所得額に応じ、次により課税 82～88年 { 4,000万円までの部分 20%(住民6%) 4,000万円超の部分 1/2総合課税	譲渡所得に応じ、次により課税 89年～ { 4,000万円までの部分 20%(住民税6%) 4,000万円超の部分 25%(住民税7.5%)
人	短	82～87.9.30 その年1月1日において 所有期間10年以下のもの	82.10.1～92.3.31 その年1月1日において所有期間5年以下のもの (特例)
	期	次のいずれか多い金額で分離課税 ① 40%相当額(住民税12%相当額) ② 全額総合課税をした場合の上積税額の110%相当額	
区 分		1982.1.1～	
法	短	82～87.9.30 その年1月1日において 所有期間が10年以下の もの	87.10.1～92.3.31 その年1月1日において所有期間5年以下のもの (特例) (注) 所有期間2年以下の土地等の譲渡については、重課税率を30%とする。
	期	(1) 通常の法人税に加えて、譲渡利益にたいし、20%の比例税率で重課 (2) 望ましい宅地供給に資するものとして、次の要件をすべて満たす場合には重課税対象から除外 ① 適正価格以下の譲渡であること ② 宅地の造成が開発許可又は優良宅地の認定を受けていること ③ 譲渡が公募の方法により行なわれたこと	
	長期	通常の法人税の課税所得として課税	

(注) 上記以外の課税の特例については、前掲『月報』の租税特集号参照。

なし、それに20%の所得税(住民税は非課税)が課され、証券会社が源泉徴収する。いかえれば売却価額の1%課税とってよい。

このように形の上では一応原則課税へ転換したとはいえ、低率の比例税率による分離課税である点で、依然として大口投資家にとって大幅な優遇

第12図 高額所得における所得階層別租税負担率
(東京都, 1972年所得)



(注) 「総合」とは、優遇措置を廃止して本則どおり総合課税した場合、「現行」とは優遇措置による現実の負担率。美濃部都政下のもので古いが、優遇措置が温存強化されてきたことを考えれば実態は上図と現在も変わらないといつてよい。

(資料) 東京都新財源構想研究会, 第二次報告 (1973, 12)
(山本正男編『都市財政改革の構想』所収, 51, 69頁)

措置となっており、くわえて公社債 (轉換社債, 新株引受権付社債を除く), 証券投資信託, 貸付信託の受益証券については従来どおり非課税とされている。この意味で、キャピタルゲインにたいする不公平課税の問題は残さ

れたままである。なお、未実現のキャピタルゲインとしての資産再評価益（含み益）課税については、後述の財産税の項で一括として取り上げる。

株譲渡益とならんでキャピタルゲインのもう一方をなす土地譲渡益の課税の概要は、第35表にみられるとおりでである。

まず個人分についていえば、一般の課税方式（本則）は、収入金額－取得費・譲渡費用＝譲渡益から50万円の特別控除を差し引き、その残額のうち、長期の場合はその2分の1、短期の場合はその全額を総所得金額に算入して課税することになっている。つまり、不完全ながらも一応は総合課税となっている。ところが、土地譲渡益についても、第35表にみられるとおりで、分離課税の特例が認められている。

現行（89年～）では、長期（所有期間、5年超）の場合、特別控除後の譲渡所得が4,000万円までの部分について税率20%（住民税6%）、4,000万円超の部分について25%（住民税7.5%）、また短期（5年以下）の場合、投機的な土地売却を抑制するという理由で税率がより高くなっているが、①譲渡益の40%か、②全額総合課税した場合の上積税額の110%のうち、いずれか多い方の税額による分離課税となっている（法人分は後述、第35表参照）。このようにここでも、譲渡した土地の規模の大小や価額の大小という肝心な点を見逃して（区別は長短の期間のみ）、低率の比例税率による分離課税を特例として認めることによって、大資産家に有利な減免税が施されている。

こうした一連の優遇措置によって、いかに巨額の不当な減免税がおこなわれているかは、第12図によってもきわめて明白である。調査時点はやや古いとはいえ、「租税特別措置」が基本的に是正されないまま存在しつづけていること、また既述のとおり所得税の税率構造の累進制が大幅に骨抜きにされたことなどを考えあわせれば、この図に象徴されているような不公平負担の実態は現在むしろ拡大しているといえる。

この図は、「特別措置」にもとづく優遇措置（長期、短期の譲渡所得の分離課税、配当税額控除）によってなされる現行の課税方式（現行）と、これら

優遇措置を廃止して本則どおり総合課税した場合（総合）とを、比較対照したものである。みられるとおり、もし「本則」どおりに総合課税すれば（総合）、所得税＋住民税の場合、所得階層1,000～2,000万円が49.9%、4,000～5,000万円が67.6%、1億円で85.9%の負担率となるはずのところ、現実には（現行）、一連の「特別措置」による課税優遇によって、実質的な負担率はそれぞれ36.2%、27.5%、23.1%となり、きわめて大幅な減免税となっている。

しかも、（現行）の実質税負担率は、所得階層1,000～2,000万円の36.2%をピークとして、そのあと所得が大きくなるにつれて低下するという所得逆進性をすらしめしている⁽¹⁰⁾のである。さらにくわえて、こうした国税としての所得税における優遇措置は、同時に自動的に地方税関係にも——地方交付税の減少、ならびに個人住民税、法人住民税、法人事業税の減収となって——波及し、地方税独自の「租税特別措置」とあいまって、“三割自治”下の慢性的な財源不足状態と赤字構造をいっそう強める大きな一因になっていることも指摘しておかなければならない。

B 法人税

このような「租税特別措置」による優遇措置は、上述の（個人）所得税のみならず、法人（所得）税の分野でもいっそう広範囲に存在している。

現在わが国の法人（営利法人としての「普通法人」）税は、いわゆる「法人擬制説」の立場に基本的にたって、法人税額＝法人所得（益金〈収入〉－損金〈費用〉）×税率、として課税されている。「法人擬制説」とは、法人を自然人（この場合は株主）とは別個の独立した“実在”とみなす「法人実在説」にたいして、法人を“擬制”（フィクション）とみなし、これを自然人（株主）のたんなる集合体にすぎないとする立場である。

このような法人観から、課税上では、法人の所得も結局は株主に分配される性質のものであり、したがって法人には独自の担税力はないのであるから、原則として法人は独立の課税主体ではありえないという結論、あるいは法人と株主に同時にそれぞれ課税することは“二重”課税であるから

第36表 法人税率の推移 (%)

区 分		年800万円以下 (資本金1億円以下の法人のみ)				年800万円超			
		～86年度	87年度～	89年度	90年度～	～86年度	87年度～	89年度	90年度～
表面 税率	留保分	31.00	30.00	29.00	} 28.00	43.30	42.00	40.00	} 37.50
	配当分	25.00	24.00	26.00		33.30	32.00	35.00	
実効税率 (計)		(年700～800万円の場合)							
		41.30	40.25	40.14	40.04	52.92	51.55	51.04	49.98

- (注) 1. 地方税は標準税率。道府県民税は法人税額の5.0%，市町村民税は同12.3%。
 2. 実効税率は、税込利益のうち30%が配当と仮定、事業税は翌期の法人課税で損金算入として算定。なお、実効税率の数値(計)は、国税の法人税と地方税の道府県民税、市町村民税、事業税の合計である。

回避されねばならないという結論がみちびきだされる。そして実際、この“二重”課税を「回避」ないし「調整」として、第1に法人による配当支払段階で、課税所得のうち配当分は留保分より税率を軽減(配当軽減税率)し(ただし、1990年度より廃止。第36表参照)、第2に、配当受取段階でも、個人の場合は配当の一定率の税額控除(前掲、第34表参照)、また法人の場合は受取配当の全額益金不算入(課税対象の所得としない)などの措置をとっている。このように「法人擬制説」は、税法上もしくは実質的な一連の「租税特別措置」を理論的に正当化するための課税上の論拠として巧妙に利用されているとあってよい。給与所得者(サラリーマン)の場合には、「必要経費」の控除すら原則として認めないばかりか、所得税、住民税、間接税など“二重”“三重”に課税するのを認めていることとはまったく対照的である。

法人税の税率は、従来は留保分と配当分が区別されていたが、1990年度以降廃止されて一本化され、その結果現行では、基本税率(年度所得800万円超、ならびに所得のいかんにかかわらず資本金1億円超の場合)が37.5%、中小法人への軽減税率(年度所得800万円以下で資本金1億円以下の場合)が28%となっている。つまり、事実上、二段階の比例税率となっている。

第37表 資本金階層別法人税負担率 (1974年度, 百万円)

区 分		1,000 万円未満 (39社)	1,000 万円以上 (27社)	1億円 以上 (29社)	10億円 以上 (38社)	100億円 以上 (31社)	計 (164社)
A	申告所得金額	720	2,331	24,543	121,669	490,879	640,142
B	租税特別措置法適用所得	31	59	3,190	13,114	94,622	111,016
C	法人税法適用所得	23	118	2,331	29,086	206,539	238,097
D ₁	実質所得 A+G+B	829	2,665	30,663	149,134	654,140	837,431
D ₂	実質所得 A+G+B+C	852	2,783	32,994	178,220	860,680	1,075,529
E	法人税額	255	894	9,195	44,748	179,153	234,245
F	法人住民税額	41	156	1,508	7,599	29,508	38,812
G	法人事業税額	78	275	2,930	14,351	68,640	86,274
H	合計税額	374	1,325	13,633	66,698	277,301	359,331
実効 税率 (%)	法人税 $\frac{E}{A+G}$	31.95	34.31	33.47	32.90	32.02	32.25
	法人三税 $\frac{H}{A+G}$	46.87	50.84	49.62	49.04	49.56	49.47
実質 税負担率 (%)	法人税 $\frac{E}{D_1}$	30.76	33.55	29.99	30.01	27.39	27.97
	法人三税 $\frac{H}{D_1}$	45.11	49.72	44.46	44.72	42.39	42.91
	法人税 $\frac{E}{D_2}$	29.93	32.12	27.87	25.11	20.82	21.78
	法人三税 $\frac{H}{D_2}$	43.90	47.61	41.32	37.42	32.22	33.41

(注) 法人税, 事業税, 法人住民税の税率を単純に加算したものを表面税率と呼ぶが, 事業税は翌期の法人税および事業税の所得計算上, 損金に算入されるので, その点を調整して算出された税率を実効税率と呼んでいる。

出所: 東京都企業税制調査プロジェクトチーム「企業税制調査報告書」(1978年2月)

(山本正男編『都市財政改革の構想』335頁)

まず指摘しなければならないのは, このような法人税制そのものが, すでに露骨な大法人企業優遇の税制となっているということである。まず第一に, 課税の公平を実現するためには, 法人税の税率が本来なら超過累進税率であって然るべきなのに, 現行では二段階の比例税率となっているために, 資本金1億円以上の法人については, 資本金が何十億, 何百億にた

第38表 主な租税特別措置の利用状況

区 分		中 小 企 業 (資本金10億円未満)		大 企 業 (資本金10億円超)	
		百万円	%	百万円	%
法人税法適用分	貸倒引当金	499	1.2	42,629	98.8
	退職給与引当金	1,584	2.1	73,521	97.9
	責任準備金(損保)	0	0.0	78,114	100.0
	受取配当等益金不算入	366	1.0	36,773	99.0
特別措置法適用分	価格変動準備金	755	2.3	32,053	97.7
	海外投資損失準備金	22	0.1	31,343	99.9
	公害防止準備金	227	4.3	5,105	95.7
	異常危険準備金	0	0.0	23,459	100.0
	特別償却	1,247	5.1	23,083	94.9
	圧縮記帳	251	1.8	14,033	98.2
	技術等海外所得特別控除	17	0.5	3,426	99.5

- (注) 1. 上表は第37表の中のC, Bの主な内訳である。
2. 大企業, 中小企業の区分は引用者による。

つする大法人であろうと, また法人所得800万円超の法人については, 法人所得が何百億, 何千億にたつする大法人であろうと, 事実上の中小法人企業(軽減税率が適用される現行の税法上の中小法人は, 現実には中小というよりは小零細法人にすぎない)と同率の課税ですますことができるからである。すなわち, 現行の税制では, 資本金1億円超もしくは法人所得800万円超であれば, すべての法人に同じ一定率の税率が適用されるからである。このことは, 現行の税制と法人の規模別資本金・所得金額の実態(前出, 第3表参照)とつきあわせてみれば, きわめて明白である。

くわえて, 「抜本税制改革」の一環として, 法人税の基本税率そのものが引下げられたことである(第36表参照)。これまた, 税率が比例税率であることを考えれば大法人にヨリ有利に作用することはいうまでもない。

さらに第二に, 現代の巨大株式会社である大法人は, 巨大な株式の発行者であると同時にいわゆる「機関保有」者として巨大な株式の保有者(株

第13図 法人税の実質税負担率 (%)

資本金区分	20	30	40%
100万円未満	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	37.47
100～500万円	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	30.62
500～1,000万円	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	32.67
1,000～5,000万円	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	33.94
5,000～1億円	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	36.97
1～10億円	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	36.10
10～50億円	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	34.72
50～100億円	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	33.50
100億円以上	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	29.98

(注) 実質税負担率の算出方法については、前出『都市財政改革の構想』, 332～3頁参照。
 出所： 国税庁「83年分税務統計からみた法人企業の実態」。

式の相互持合)でもあるから、先述の「法人擬制説」にもとづく「負担調整」措置としての配当軽減税率、配当税額控除、法人受取配当の益金不算入など課税上の特典をより大きく享受できるからである。こうして、現行の法人税制そのものが、中小・零細法人企業や個人企業にくらべて、大法人企業の実質的税負担をいちじるしく軽減、優遇するものとなっているといわなければならない。

さらにくわえて、一連の租税特別措置によって、大法人の租税負担はさらにいっそう軽減、優遇されている。優遇措置は、第37, 38表にみられるとおり、税法上からいえば法人税法適用分(事実上の特別措置)と特別措置

法適用分とに大別されるが、内容上からいえば、そのほとんどが種々な理由と方式にもとづき、利潤を費用（コスト）化して、その「益金不算入」ないし「損金算入」を認め、それによって課税所得を政策的にヨリ小さくし、その分課税を特別に減免しようとするものである。

(1) たとえば貸倒引当金（売上債権の若干の部分は回収不能となる危険があるため、その貸倒の発生に備えて、売上債権の一定比率を引当金として損金に算入）についていえば、本来は現実に貸倒が発生した時点で、課税所得上損金に計上すべきであるのに、現行税法では、現実に発生する以前に、しかも個別企業の実績率をはるかに超えて損金算入されている。

(2) また退職給与引当金（退職によって生じる多額の退職金に充当するための引当金）についても、本来は現実に退職があった時点で退職金相当額を損金計上すべきなのに、現行法では、実際の退職金実績とは無関係に、全従業員が自己都合により退職したと仮定した場合に支給すべき退職金総額の40%を、引当金として過大に損金算入することを認めている。このように、その他の引当金、準備金とあわせて利潤の費用化が広範に制度化されている。

(3) 特別償却（資産の種類別に法定された耐用年数にもとづき、一定の計算方法で算出される普通償却にたいし、この通常の償却額を超えて行うことを認める制度）についても同様である。これは、使用開始の年度ないしそれに続く数カ年に、通常の場合にくらべて特別大幅な償却費の計上（損金算入）を認めるもので、これによって投下資本の早期回収が可能となるだけでなく、当該年度の利潤（課税所得）がヨリ小さくなり、その分納税額が減免される。ただし、これによる償却の早期完了によって、後年度には逆に課税所得が大きくなるから全期間を通じてみれば納税額は不変だが、納税の年度間にまたがる繰延となり、その間国から無利子で貸付金を与えられたと同じ効果をもつことになる。

(4) 圧縮記帳 法人が特定の収益で固定資産を取得した場合——国庫補助金、保険金等での取得や強制収用による代替地取得など——、取得価額

から一定金額を控除（圧縮）して帳簿価額とするもので、この差額を損金算入することによって特別の減免税を認めるものである。

(5) 受取配当の益金不算入 その仕組みと理由については上述したとおりだが、89年度改正により、90年度以降、益金不算入割合が80%に圧縮された。ただし、これにより「法人間の垂直的統合（親会社と子会社の合併）を促すこととなる等、企業の経営形態の選択等に対して法人税制が非中立的な効果を持つという弊害が生じるおそれがある」（政府税調「中間答申」、88年4月）という理由で、持株割合が25%以上の法人から受取る配当については除外され、従来どおり全額益金不算入のままとされている。

(6) 外国税額控除 これも受取配当益金不算入と同様に、国際的な「二重課税」（海外進出を行っている法人にたいし、海外で得た所得に外国と国内で二重に課税）の排除を理由に、実質的な過大控除を認め、それによる特別の減免税を行うものといつてよい。外国税額控除には、①直接控除制度（海外で納入した法人税等を、わが国の法人税等から直接控除）、②間接控除制度（海外の子会社から配当を受取った場合、その子会社にたいする外国税額のうち、受取配当に見合う金額をその親会社が納付したとみなして控除）、③みなし税額控除（発展途上国で特別に減免税が適用された海外進出企業の場合、その国で本来の課税がなされたとみなして控除する制度）、④タックス・ヘイブン tax-haven にある子会社の税額控除（香港、マカオなど無税ないし軽い税ですまされるタックス・ヘイブンに設立された子会社が外国で納めた税額を、その親会社が納めたものとみなして控除）という四つの形態がある（詳しくは、前出、『'89年報』、166～187頁参照）。

海外へ経済進出できるのはほとんどが大企業といつてよいから、外国税額控除による過大控除の恩典もほとんど大企業に集中しており、この意味で、この制度は大企業の海外進出を国家的に促進するための事実上の租税特別措置の一種となっている。

以上、簡単に解説した代表的ないくつかの事例から明らかなおとおり、一連の租税特別措置が、主として少数の大法人（独占資本）を税制上特別に

第39表 不公平税制是正による税収試算

(単位億円)

1 国税

項 目	金 額
(1) 利子・配当課税の見直し (マル優制度は復活)	14,264
(2) 配当控除の廃止	320
(3) 給与所得控除無制限制度の改訂	300
(4) 有価証券の分離課税廃止	6,480
(5) 土地の長期譲渡所得課税の特例廃止	8,165
(6) 社会保険診療報酬の特例廃止	340
(7) 株式時価発行益非課税の廃止	6,587
(8) 受取配当金不算入, 支払配当軽減の廃止	2,191
(9) 各種引当金, 準備金の圧縮と廃止	57,726
(10) 特別償却, 割増償却の廃止	680
(11) 技術海外取引特別控除廃止	170
(12) 試験研究費の税額控除廃止	950
(13) 外国税額控除の合理化	1,380
(14) その他の大企業に対する特別措置の廃止	1,182
合 計	10兆735億円

2 地方税

(1) 国税の特例等の廃止, 圧縮のはね返り	4兆9,568億円
(2) 地方税独自の特例等の廃止, 是正	2兆2,758億円
合 計	7兆2,326億円
総 計	17兆3,061億円

(注) 各項目, 試算の詳細については, 下記出所の46~49頁, 55~58頁および同会編 '87年報, 48~69頁, 166~189頁参照。

出所: 不公平な税制をただす会編, '89年年報『国民サイドからの財源試算』8頁。

優遇し, それによって大法人 (独占資本) の利潤追求と資本蓄積, 「合理化」と経済競争力の強化ひいては海外経済進出を促進, 助成するものであることはいうまでもない。ここにも現代資本主義を国家独占資本主義と呼ぶゆえんがよく示されている。

このことは, 資本金 (企業) 規模別にみた「租税特別措置」の利用状況 (第38表参照) にもまったく明白に示されている。

このように膨大な「租税特別措置」にもとづく減免税の特典が, 独占資

本たる大法人企業によってほとんどもっぱら享受されるため、大法人企業における法人税の実質税負担率（特別措置によって費用化されている分を課税所得に合算した場合の租税負担率）はいちじるしく軽減されている。それを明白に立証しているのが第37表ならびに第13図である。みられるとおり、法人税ならびに法人三税の実質税負担率は、資本金5,000万円以上～1億円未満（第13図）、あるいは1,000万円以上～1億円未満（第37表）をほぼピークにして、そのあとは資本金が増えるにつれて租税負担率は低下するという所得逆進性をすら示し、その結果、もっとも高い負担率であって然るべき資本金100億円以上の最大企業が、逆に最低の税負担率とすらなっているからである。

これら「特別措置」による減免税額が、総額どの程度に達しているのか、その正確な実態と全容は政府の公式統計として公表されていないが、その額がきわめて巨額に達するであろうことは推測に難くないところである。たとえば、事実上この減免税額を示す第39表の試算によると、所得税・法人税等あわせて、国税分で10兆円強、地方税分で7兆円強、総計で17兆3千億円にも達している。1989年4月1日から強行導入された消費税の年間税収が、89年度で3兆6千億円、90年度で5兆3千億円であることと対比しても、その額の大きさが十分うかがわれよう。

C 財産税

資本優遇税制の広い意味での一環として、最後に指摘しておかなければならないのは、大規模・高額資産にたいする財産税——とりわけ土地、株式の保有税としての国税——が、現行の税制の中に欠落していることである。戦後シャープ勧告により高額所得者にたいする所得税の補完税として1950年に導入された富裕税（個人の純資産のうち500万円を超える部分について累進税率で課税）が、1953年に廃止されて以来である。近年、日本経済の「バブル（あぶく）経済」化にたいする国民的批判が高まるなかで、やっと92年度から、新土地保有税としての地価税が導入されることになったが、これも税率が低すぎるうえ基礎控除が高すぎるなど、まったく不完全で形

第40表 大法人への財産税の試算（億円）

区分	時 価 (1989年)	税 額	損金算入に よる減収	税増収見込 (平年度)
土地	3,719,976	74,399	42,601	31,798
株式	2,195,705	43,914	25,144	18,770
計	5,915,681	118,313	67,745	57,745

出所：注の(13)参照（ただし、上の表は引用者による作成）。

だけの財産税にすぎない。⁽¹¹⁾

いわゆる億万長者にみられるとおり、大規模・高額な土地と株式の保有は、現代における富と所得の膨大な格差を象徴的に表現するだけに——この種の擬制資本が巨富の象徴的表現となっていること自体、現代資本主義の「寄生性と腐朽化」⁽¹¹⁾をよく証明している——、これに対する課税が放置され、あるいは放置されているに等しい状況にあることは、それだけで現行税制が資本課税を優遇し、重大な不公平税制であることを意味している。

現行の主な財産税としては、国税では新地価税のほかに相続税があるが、個人のみで法人には存在しないという問題にくわえて、課税の仕方が「生存権的財産」⁽¹³⁾と投機的、利殖的な財産とを区別せず画一的に課税されているという重大な不公平性がある。また地方税では固定資産税があるが、これも基本的に相続税と同様の不公平課税となっており（前号の(1)参照）、両者あわせて早急に是正すべき重大な課題である。

それはさておき、この種の財産税の欠落が、いかに大きな事実上の資本優遇税制を意味するかは、それを導入した場合の一増収試算（第40表）がよく示している。⁽¹⁴⁾

この財産税は、①課税物件 資本金10億円以上の大法人保有の土地ならびに株式、②課税標準 時価、③税率 2%の比例税率、④法人税の所得計算上、この新税は翌期に損金算入（したがって、平年度において法人税、法人事業税、法人住民税がその分減収となる）、という前提で試算されている。

第41表 大法人への資産再評価税試算 (1988年度分)

含み (資産再評価) 益	〔土地〕 $447兆円 - 15兆円 = 432兆円$ 時価 簿価 (86年度) <hr/> 簿価 × 再評価倍率 (修正値) (85年度) <hr/> 上場企業再評価倍率 × 公示地価上昇率 (86年3月) (87年7.7%, 88年21.7%) $13兆5,372億円 \times 25.2 \times 1.077 \times 1.217 \approx 447兆円$
	〔株式〕 $249兆円 - 21兆円 = 228兆円$ 時価 簿価 (86年度) <hr/> 簿価 × 再評価倍率 (修正値) (85年度) <hr/> 上場企業再評価倍率 × 平均株価上昇率 (86年3月) (過去2年間で61.5%) $18兆5,237億円 \times 8.31 \times 1.615 \approx 249兆円$ 〔土地〕 + 〔株式〕 = 660兆円 (計)
資産再評価税	〔土地〕 $432兆円 \times 10\% = 43.2兆円$ (税率) 〔株式〕 $228兆円 \times 10\% = 22.8兆円$ 〔土地〕 + 〔株式〕 = 66兆円 (計)

- (注) ①簿価は大蔵省法人企業統計の資本金10億円以上の企業(2691社)で計算。
 ②時価ならびに含み(資産再評価)益は、1988年1月時点で計算。
 ③再評価倍率は日本証券経済研究所の紺谷典子主任研究員らが東京証券取引所一部上場企業(金融・証券を除く)を対象に86年3月に調べたものを修正。
 ④③の修正には、国土庁発表の公示地価、東証平均株価上昇率を用いている。

出所:「朝日新聞」1988. 4. 24

これによると、第40表にみられるとおりの平年度で土地の場合3兆1,798億円、株式の場合1兆8,770億円、合計で5兆7,745億円もの増収が見込ま

れる。これは社会保障費のおよそ半分を賄うに足りるほどの金額である。

なお、あわせて1953年以来実施⁽¹⁵⁾されないままになっている大法人の含み資産（時価一簿価）への資産再評価税を実施すれば、第41表にみられるとおり、66兆円ほどの増収（ただし、これは当該年度のみ）も見込まれる。この額は年間の総国税収入にほぼ匹敵し、また現在（1990年度末）の国債発行残高（累積赤字）のほぼ半分近くが一挙に償還できるほどの金額である。

大法人による土地の買占めや「土地ころがし」がさほど旨味がないほどまでに、土地税制（保有、譲渡、取得課税をあわせて）が本格的に強化されれば、土地の需給関係の緩和をつうじて、地価を相当程度に抑制することも不可能ではない。こうして、大法人への本格的な財産税の導入は、不公平税制の是正のみならず、地価抑制と国民生活の安定、財政再建にも大きく寄与することになるにちがいない。

- (1) その基本的原因は、剰余価値と資本蓄積の法則そのものにある。資本主義の国家による「再分配」は、これを不変の大前提とした上での事後的介入（反作用）以上のものではないからである。前出『資本論』第1巻参照。
- (2) 小林晃『現代財政論』、第3版、新評論、第3章第4節参照
- (3) 同『財政再建と税財政改革』、白桃書房。
- (4) 消費税法の一部改正（91年10月1日実施）の概要は以下のとおりである。

	〈見直し〉	〈現 行〉
1 簡易課税制度		
適用上限	売上高 4 億円	同 5 億円
みなし仕入れ率	卸売り 90% 小売り 80% 製造、建設 農林・水産など } 70% サービス 運輸・通信 不動産など } 60%	卸売り 90% その他の } 一般業者 } 80%
2 限界控除制度		
適用上限	売上高 5000 万円以下	同 6000 万円以下
3 免税点	売上高 3000 万円 (現行維持)	
◆ 申告・納付回数 の増加	納付税額 500 万円超の事業者は年 4 回 (中 間納付 3 回)	年 2 回 (同 1 回)
4 非課税範囲の拡大	<p>〈新たな非課税品目〉住宅家賃 教育 (入学金, 施設整備費, 学籍証明書手数料, 教科書図書の譲渡) 出産 火葬・埋葬 身体障害者用品の譲渡 (義肢, 車いす, 歩行車, 歩行補助ツエ, 点字器, 補聴器, 改造自動車など) 第二種社会福祉事業 (児童厚生施設・母子福祉施設・老人福祉センター・身体障害者福祉センターなどの経営事業, 生計困難者のための住宅貸し付け事業や診療事業など) 老鈍福祉法に基づく在宅サービス (ホームヘルパー, ショートステイ, デイ・サービスなど)</p>	

- (5) 不公平税制をただす会編『国民サイドからの財源試算』, 89年10月, 31頁。
- (6) 租税特別措置法の内容については, 六法全書, 『税務便覧』 (税務経理協会「月刊税経通信」臨時増刊号, 別冊付録, 各年度版) など参照。
- (7) 前出『日本の財政』, 1990年度版, 77頁。『財政金融統計月報』200号, 19頁など参照
- (8) マル優廃止の背景については, 前出, 拙著『財政再建と税財政改革』, 185～6頁参照
- (9) 拙稿『「税」の階級性——税制改革とリクルート問題——』, 『国際労働運動』1988年11月号参照。
- (10) くわしくは, 山本正男編『都市財政改革の構想』, 48～52, 68～69頁参照。
- (11) 新土地保有税としての地価税の概要は以下のとおりである。
1. 国内の土地の保有者, 借地権者が納税義務者
 2. 相続税路線価による評価額に0.3% (導入時から1年は0.2%) の税率で課税
 3. 基礎控除は, 10億円 (ただし, 個人と資本金1億円以下の法人は15億円)

または1平方メートル3万円に面積を掛けた額の大きい方を選択

4. 非課税範囲 居住用(1,000平方メートル超の部分, 別荘, 役員社宅などを除く), 国, 地方自治体, 公共法人, 公益法人の所有地, 病院など民間所有地で「高い公益的用途」の土地, 農地(「宅地化すべき」と区分された農地を除く), 山林, 1平方メートル当たり3万円以下の土地など
 5. 92年1月1日から国税として導入
- (12) レーニン『帝国主義論』, 第八章参照。
 - (13) 前注(4)の前掲書31頁。
 - (14) 試算の詳細については, 同上, 59~77頁参照
 - (15) 1950年のシャープ税制改正時に導入された資産再評価税は, 1950, 51, 53年に再評価益にたいして6%の税率で課税された。前掲『月報』, 第456号, 77頁参照。