

# 戦後復興期の所得税の限界

—シャープ勧告の個人所得税における基礎控除と扶養控除の本質とその影響—

五嶋 陽子

## The Limitations of Post-war Personal Income Tax in Japan, 1950 to 1959

Yoko GOTOH

Kanagawa University

【Abstract】 This paper defines the characteristics of the personal exemptions and the allowances for dependents in the fundamental reform of the personal income taxation. C. S. Shoup and the American tax experts recommended on a mission in 1949 for post-war Japan to remain as a democratic state, which the Supreme Commander for the Allied Powers (SCAP) had been attempting to remake Japan into. Besides analyzing the differences among Seligman, Simons and the mission in logical justification of inaugurating the personal exemptions and the allowances for dependents and in methodological patterns of reducing the income tax liabilities, the continuity/discontinuity of the pre-war personal income tax system was taken into consideration to clarify the direction of changing the tax treatment of family. It is also highlighted that there was a critical gap between Shoup's stereotype of family and the practical component of Japanese family. Implementation of the exemptions and the allowances, which was never far from the proposals given by the mission and Shoup, was hardly sufficient to improve the quality of life of households permeating to different work strata from workers to farmers. It is examined that additional income other family members earned and/or withdrawal from savings should indemnify for financial deficits of households of workers, in contrast to exempted self-consumption of crops and seasonal work wages for farmers.

【Keywords】 taxation income tax personal exemptions allowances for dependents Shoup mission

### 目 次

はじめに

- I. 民主主義のための歳入システム：シャープ使節団の取組み
  - 1 占領政策としての歳入システムの構築・富の集中の排除
  - 2 シャープ勧告の国税体系：市民的自覚と所得税
  - 3 減税要求とドッジ・ライン
- II. 直接税中心主義の前提：所得税の担税力の把握①<基礎控除>
  - 1 アメリカ連邦個人所得税制初期の人的控除
  - 2 自家消費と最低生活費にも課税するか：サイモンズの理論
  - 3 連邦個人所得税の課税単位と人的控除との関係

- 4 シャープ使節団の理念：納税者の創出
  - Ⅲ. 直接税中心主義の前提：所得税の担税力の把握②<扶養控除>
    - 1 サイモンズの理論的根拠とその方式
    - 2 シャープおよびシャープ使節団の扶養控除論とその方式
    - 3 戦前からの扶養控除との連続性の有無：家族と扶養控除の範囲およびその方式
  - Ⅳ. 納税者の生活と人的控除
    - 1 勤労者世帯の家計収支の赤字要因
    - 2 農家世帯の自家消費と家計収支の黒字化
    - 3 人的控除の有効性
- 結び

## はじめに

周知のとおり、アジア・太平洋戦争後、占領下の日本では非軍事化と経済民主化が進められた。当初の占領政策は日本の弱体化を図り農業中心の経済に転換させ、工業については賠償金支払いのために軽工業のみを残すというものであった<sup>1</sup>。連合国最高司令官総司令部（General Headquarters, the Supreme Commander for the Allied Powers、以下「GHQ/SCAP」と略す）も、自らが行ったことに対する責任は自ら取るべきであるというイデオロギーに従い、戦後処理と経済復興の双方を日本にさせることを基本とした。それゆえ国の一般会計歳出予算から占領経費が支出され、歳入予算の租税収入については、在日外国人が非円通貨で得ている所得が免税となる一方、日本の国民と日本の企業に課税する諸々の租税を中心として確保せねばならなかった。

日本政府は、戦勝国に対する賠償金支払いに対応する必要性から国民を救済するよりも国債償還と合わせて戦時補償債務支払いを優先した<sup>2</sup>。企業救済を重視する日本の取組みは、政府が第二次世界大戦で住宅を焼失する、あるいは破損するなどの被害を被った国民に対し補償を実施した戦勝国イギリスとは全く異なっていた。敗戦国日本では1947（昭和22）年11月15日の衆議院財政及び金融委員会で、戦災者と非戦災者との経済的な懸隔を配慮して犠牲の均衡化を図り臨時緊急的財政需要の財源調達に應えるため、課税を1回に限る非戦災者特別税の創設が提案され、同年12月に施行された。また引揚者には一定金額の支援金が支払われたが、GHQは退役軍人に対する恩給や復員兵に対する支援に難色を示した<sup>3</sup>。そのため、戦後直後には戦時中の国家政策が悲惨なかたちで国民生活を圧迫した。特に戦時中の人口政策は戦後の食糧供給の逼迫と激しいインフレーションによって抗し難い扶養負担を国民に負わせた。さらにトルーマン・ドクトリン以降、日本の経済復興の加速化が要請され、貨幣価値の安定のための「経済安定9原則 Nine-Point Economic Stabilization Program（以下「ドッジ・ライン」と称す）」は生産性向上なき賃金引き上げを抑制することで勤労者世帯の生活を脅かし、ま

1 Pre-Occupation-Economic, 2-1 Japanese Post-war Economic Considerations, E-155 (T-354), Report of the Committee on Post-war Problems, State Dept., Secret, July 21, 1943, 79-88頁。

2 戦時補償債務とは軍需産業に対する戦争損害保険金や軍需企業が政府の公文によって明白な命令、指示、示達等を実行したことから生じた損失の補償などを含む。大蔵省財政史室編『昭和財政史 終戦から講和まで』第11巻、東洋経済新報社、1983年、34-37頁。日本側は戦時補償債務支払いが軍需産業の平和産業への転換に不可欠な資本増強に資すると考えていた。その後の展開は同書、151頁、212-240頁、および322-326頁を参照されたい。

3 恩給法改正による軍人恩給の復活は1953年8月まで、戦傷病者戦没者遺族等援護法の制定は1952年4月まで待たなければならなかった。福島正夫編『家族—政策と法 1 総論』東京大学出版会、1975年、119頁。

た超均衡財政は強権供出に苦しむ農家に所得税の重課で追い打ちを掛けた<sup>4</sup>。

GHQ/SCAPは民主国家の確固たる恒常的財源に資する租税制度の設計をシャープ使節団に要請した<sup>5</sup>。第三次吉田内閣の大蔵大臣池田勇人が後に明らかにするように、日本側は税務行政上の改善に関する忠言を要望したのに対し<sup>6</sup>、アメリカの税制専門家の勧告はそれを遥かに超越した。戦後復興期という特殊な時期において民主国家と国民生活を同時に軌道に乗せることは容易ではなかったはずである。そこで本稿の目的は同時期の日本税制報告書（以下「シャープ勧告」と称す）ではこの点において両者をどのように擦り合わせようとしたのか、また意図されたように国民生活は維持されたのかについて検証することにある。

まず第I節では占領政策としての民主化路線からシャープ勧告を俯瞰し、第II節では所得税の担税力と関連づけて基礎控除の取り扱いを、包括的所得概念で知られるサイモンズ(Henry Calvert Simons)の理論とシャープ勧告との比較分析を通じて検討する。またその際、アメリカ連邦個人所得税制上の人的控除に関わる理念ないし根拠についても取り上げることにする。第III節では扶養親族の取り扱いに関するサイモンズの理論とシャープ使節団の考え方の違いならびに双方の方式の違いと、戦前来の日本の扶養控除の考え方とシャープ勧告ならびにシャープ税制改革との間の連続性の有無について検討する。第IV節では家計収支を精査し、シャープ勧告で改革の方向が示された基礎控除と扶養控除がシャープ税制改革以降1950年代に納税者の生活を支えることができたのかについて検証する。最後に所得税制の人的控除の視点から社会保障制度の整備拡充を捉え直し、シャープ勧告の人的控除の本質を今日的に読み解く。

## I. 民主主義のための歳入システム：シャープ使節団の取組み

### 1 占領政策としての歳入システムの構築：富の集中の排除

国際法上の解釈によれば、日本政府が降伏条件を示したポツダム宣言を受諾したことにより戦闘停止となり<sup>7</sup>、1952年4月28日のサンフランシスコ講和条約発効をもって戦争の終結とされる。この間は米軍の「戦時占領」下に入り、日本が二度とアメリカの脅威にならないこと、ならびに世界平和と

4 1949年以前、日本の農業は労働集約型零細経営であった。農家1戸当たりの経営面積は平均約2エーカーであり、1ヘクタール未満の農家が約70%、1エーカー未満の農家は約40%を占めた。農林省「農林漁業の課税負担の現状とその改正に関する要望」(昭和24・6)、491-492頁。国民所得に対する農林所得の割合は1940年に16.9%であったが、1947年には25.3%と上昇し、直接税の国税総額に占める農林業負担率は1940年の6.6%から1947年に31.8%に押し上げられた。1戸当たりの農家所得に対する租税公課の指数(1934-1936年の租税公課負担率を100とする)もまた1940年に42.9、1945年に71.4であったのが、1947年には314.3と急上昇した。農林省農業改良局経済研究部「シヨウブ税制改革使節団に対して農民負担に関し総司令部(N・S=天然資源局)に提出せる参考資料」(昭和24・4・28)第1表、468頁。

5 1948年7月ごろに翌年の5月を目処にシャープ一行を招くことが内定していた。

6 米國務省の極秘資料によると、戦勝国側の日本の税制に対する評価はかなり辛辣なものであった。戦後直後の税制改正は継ぎ接ぎだらけで租税体系として纏まっておらず、税務署員が現場で納税者の租税支払い能力を決定したことから、税務行政は裁量的かつ突発的であり、一貫性に欠けることが指摘されている。Report Concerning Discussion of "Japanese Tax Reform" at a Meeting of the Economic Study Council of Asiatic Society, January 15, 1948, Confidential, To: The Secretary of State, From: W.J. Sebald, Acting Political Adviser, 894.512/2-1248, Paul Kesaris (ed.), *Confidential U.S. State Department Central Files, Japan: Internal Affairs 1945-49*, Microfilm, Cambridge University Library. 確かに日本の徴税方法は予定徴収額を設定し、GHQが監視する中で徴税する、いわば超公権力の下、公権力を行使するというものであったが、それを以ってしても税収が十分に上がらないという租税国家のディレンマを抱えていた。

安全保障に貢献することを是とし多面的に規定された。内閣はGHQ/SCAPの承認なしに国会に予算案や税制改正案を提出できなかった<sup>8</sup>。また戦争遂行に中央集権体制が深く関わったことから、日本改造には地方分権が不可欠とされた。さらに、対外進出の要因が財閥の生産物隘路獲得であったため財閥解体および独占禁止法の制定、民主化を進めるための労働三法の制定、農地改革による農地所有者の創出、民主主義を国民の間に浸透させるための教育改革がなされた<sup>9</sup>。

これらを経済学的視点から捉え直すと、経済民主化はまず国民経済の生産局面、つまり3生産要素すべてに亘り進められた。すなわち資本に関するところでは財閥解体と公職追放が、土地については農地改革が、労働に関しては労働三法の施行と公務員および民間企業の被用者による労働運動が助長された。これらを通して生産要素市場を整備するとともに、軍国主義の基盤とされた戦前からの半封建的関係は一掃される方向にあった。労働に関しても世界労連が日本の賃金給のあり方は労働者を企業に従属させるとして批判したことから検討が求められた<sup>10</sup>。

翻ってシャープ勧告は租税制度を使って生産局面での経済民主化に分配と支出の両局面を加え、さらにフローとストックを区別し、経済民主化の体現されていく様相を捉える役割を担ったといえる。フローである分配については個人課税を基本として所得税と法人税で行い、支出についてはまず投資を法人税の算出過程で照査し把握する。生産・卸売・小売については都道府県税として新たに考案された附加価値税が取引高税の欠点を解決し、従前の事業税と異なり租税転嫁の透明性を担保する<sup>11</sup>。さらに資本蓄積いわゆるストックの把握は資産保有段階を捉える富裕税と、資産譲渡段階におけるキャピタル・ゲイン税および相続税・贈与税で実現する<sup>12</sup>。ここでいう把握とは租税債務額を査定する

7 無条件降伏とは日本国ではなく日本国軍隊に対するものであった。竹前栄治は、ポツダム宣言は形式的には有条件であるものの、日本に与えられた選択肢はなく、実質的には無条件であったとしている。竹前栄治『GHQ』岩波書店、1983年、81-82頁。

8 対日占領管理機構はトップに極東委員会(The Far Eastern Commission, FEC, ワシントン)があり、その決定がアメリカ政府・統合参謀本部(Joint Chiefs of Staff, JCS)を通してGHQ/SCAPに伝達され、SCAPの権限を監視・審査するためにFECの出先機関として対日理事会(the Allied Council for Japan, 東京)が設置された。FECは連合国の最高政策決定機関とされたが、4大国(アメリカ・イギリス・ソ連・中国)が拒否権を有する一方、「中間指令権」はアメリカのみが有した。これにより、アメリカ以外の国が提案に拒否を発動した場合でさえ、アメリカは「中間指令権」を行使し自国の政策意図を貫徹することができたのである。竹前栄治『占領戦後史』岩波書店、1980年、49-52頁。

9 日本に関するアメリカの戦後目的については占領開始以前にすでに議論されていた。1-10 Postwar Objectives of the United States in Regard to Japan(CAC-116b) IDAC-FE, Secret, March 14, 1944ならびに1-13 Post-War Objectives of the United States in Regard to Japan, Memorandum(PWC-108b) IDAC-FE, Secret, May 4, 1944を参照。降伏後におけるアメリカの初期の対日方針は1-46 United States Initial Post Defeat Policy Relating to Japan(SWNCC-150/3) Top Secret, August 22, 1945に明記されている。また日本の行政の地方分権化についてもやはり占領開始前の1-11 Decentralization of Japanese Administration Report PWC-153, IDAC-FE, Secret, May 1, 1944, Dipl. Br., National Archivesで確認できる。大蔵省財政史室編、前掲書、第20巻、1982年。

10 1947年に来日した世界労連は労働者の企業への従属に繋がる年齢給や家族手当を厳しく批判した。内藤武男「家族手当法」『総評』1963年、11頁と1961年、20頁、および23-24頁。北明美「日本の児童手当制度の展開と変質(下)」『大原社会問題研究所雑誌』No. 547、2004年、38頁。

11 第二次勧告では複式簿記を備えている企業が資産の取得のための支出金額の控除をせず、減価償却を行うことを認める場合には、附加価値は所得税および法人税のために計算した利益および給与、利子、賃貸料の総計となるとしている。したがってシャープ使節団の附加価値税は2方式を前提とするものであった。シャープ使節団『第二次日本税制報告書』日本租税研究協会、有斐閣、1950年、17頁。

12 Shoup Mission, *Report on Japanese Taxation*, Tokyo: General Headquarters, SCAP, 1949. [シャープ使節団『日本税制報告書』、日本経済新聞社、1949年、第4章および第5章]。

過程で課税ベースを、さらには課税ベースを査定する過程で元となる収入、売上高、生産費用、資本設備・土地・建物の購入を含む他の企業からの購入、付加価値、資産などを税務当局が把握することを意味する。

それでは闇市での稼得はどうかというと、闇市は戦後直後食糧配給制度と併行して人々が配給制度では得難い肉類、海産物、木の実などの食糧や生活必需品を入手する重要な財市場であったが<sup>13</sup>、闇市での取引から上げられた所得を捕捉することは税務当局にとって困難であった。しかし、シャープ使節団は捕捉できない、いわゆる匿された所得であっても貯蓄あるいは投資の局面で表出する、あるいは退蔵となると見ていた<sup>14</sup>。シャープ勧告の要は所得税の不完全性を補う資産課税にあった。すなわち、闇市で生じた所得が非生産的な方法で資産の退蔵に繋がる場合でも、シャープ使節団が提案する富裕税があるかぎり、富者は純資産を毎年計算し申告せねばならなかった。彼等の富裕税は所得税の付加税ではなかった。富裕税は所得捕捉率の低い類の所得に対しても純資産として課税する、すなわち、「闇所得の一部を暴露する<sup>15</sup>」ことを可能にした。所得税にとって課税ベースの脱漏の補完に加えて、税率構造の設計上も富裕税の存在は大きい。富裕税を創設することで所得税の税率を引き下げ、その累進性を緩和することができた<sup>16</sup>。シャープ使節団は所得税の累進度の軽減が頽廃した納税倫理の回復に不可欠であるとみていた。富裕税は所得というフローへの課税に内在する中立性と公平性の2つの租税規準のトレード・オフを解消する。前者は税率構造との関わりを通じて、後者は課税ベースの脱漏を抑止することを通じるものであった。しかも富裕税は税務行政を必ずしも複雑にしない。土地および減価償却を必要とする資産が地租と家屋税の課税に際して再評価され、また贈与税と相続税によって譲渡資産も評価されるため、富裕税の課税ベースを確定する上で税務行政は軽微となることが見越された<sup>17</sup>。

さて、占領政策としての歳入システムの構築というアメリカの視点を忘れてはなるまい。シャープ使節団にとってフローとストックの把握が最終目的であったのかということそうではない。フロー課税のためのストック課税かということそれもストック課税の一面を照射したに過ぎない。ストック課税には本来の役割が期待されていた。シャープ使節団は「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のだから、彼等は、遅かれ早かれ必ずや再起するであ

13 たとえば、1948年8月のデータによると、東京の非農家では大麦（配給：13.5%、市場：75.5%、自家消費：9.7%）、甘藷（19.0%、65.7%、8.3%）、肉類・卵・牛乳・乳製品（20.4%、75.0%、3.6%）を中心に配給の割合よりも市場購入の割合の方が大きい。市場への依存傾向は11都市になるとさらに顕著であり、品目も増える。甘藷（1.7%、60.0%、21.7%）、肉類・卵・牛乳・乳製品（8.7%、84.3%、4.8%）に加え魚類（21.9%、73.0%、0.9%）および果物・野菜（11.1%、46.9%、39.4%）では主として市場取引を通じて購入された。Results of Nutrition Surveys, Japan, Appendix X, Daniel B. Luten, Jr., Box.1, Hoover Institution, Stanford University.

14 シャープ使節団『日本税制報告書』、116-117頁および240頁。都留重人「シャープ勧告の基本問題」、同書、29-30頁。

15 シャープ使節団、同書、101頁。

16 GHQ/SCAPは所得税の税率の引き下げは投資と労働にインセンティブを与えるとみて歓迎した。しかしその一方で、富が集中する恐れがあり、極端な富者には高い税率を維持する必要性を認めた。GHQ/SCAPはその選択肢としてスイスで長年に亘り採用されていた富裕税に着目し、ネットの個人資産を課税ベースとする富裕税の新設を日本に勧告するとしている。Telegram, To: Department of State, From: SCAP, August 10, 1949, 894. 5123/8-149, Paul Kesaris(ed.,) 前掲資料、Microfilm。これに先立ち、富裕税の提案はシャープ使節団からGHQ/SCAPに提出された。Memorandum for the Supreme Commander for the Allied Powers from Shoup dated 29 July 1949, Shoup Collection, 横浜国立大学附属図書館所蔵。

17 シャープ使節団、前掲書、100-105頁。

ろう<sup>18</sup>」と危惧していた。アメリカの論理として自国の国家安全保障の観点から、富の集中が自動的に除去されるような装置を税制に埋め込む必要があった。シャープ使節団はGHQ/SCAPによる経済民主化の意義と方向性を十分に理解していたのである。しかし資本主義経済を復興するのであれば、課税上、資本不可侵の原則は貫徹されるべきである。日本側にストック課税を受け入れさせるには、危ぶまれる資本蓄積への影響が過度ではないことを説明し、むしろ効率性の規準に適用することを説得する必要があった。富裕税の税率が極めて低位に設定される場合、資本蓄積を阻害するほどの効果はないとし、富裕税は「なんら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<sup>19</sup>」ことを指摘した。アメリカ側は富裕税の税率に関してあえて妥協を許すことによって、富裕税の創設を確実にしようとした。

このように富裕税はいわゆる地下経済に対する課税を可能とし、部分的にせよ、所得税の課税上の不備を補う機能を有した。ここで部分的と述べなければならない理由は、富裕税を以ってしても把握できない資産が依然として存在したからである。それは利子所得のみならず他の源泉から生ずる所得を隠匿する目的のために使われる匿名預金であった<sup>20</sup>。匿名預金は預金口座の名義人が無記名の預金であり、少額預金者の便宜性の確保、節約の奨励と合致した。汐見三郎はインフレーションの恐れが依然として残る状況において匿名預金はインフレーション収束の一助となり、また金融機関にとって匿名預金もまた本源的預金として間接金融の要であることから匿名預金の廃止を回避したほうがよいとした<sup>21</sup>。しかし、預金名義人を無記名とすることができることから、低所得者のみならず高所得者も匿名預金の利用から排除されなかった。また匿名預金は贈与税や相続税によっても実態を捕捉できなかった。匿名預金は脱税の手口として利用されると同時に資本蓄積の実態把握を阻んだ。そのため、シャープ使節団は公平の観点を強調し、「いかなる種類の利子も課税目的のためにすべてその全額を個人の所得に算入するべきである」と勧告するとともに、利子所得の源泉徴収税額の控除を認めることによって納税協力費用と徴税費用の削減を図りつつ、利子所得を網羅的に把握しようとしたのである<sup>22</sup>。

## 2 シャープ勧告の国税体系：市民的自覚と所得税

1949年5月に初来日したシャープ使節団は同年8月にSCAPに勧告を提出し、マッカーサー元帥と内閣総理大臣吉田茂との間で個人的書簡が往復<sup>23</sup>、ドッジ特使(Joseph M. Dodge, President, The Detroit Bank)と大蔵大臣池田勇人との間で僅かに変更が加えられ、政府案として作成され<sup>24</sup>、政府案は

18 シャープ使節団、前掲書、97頁。

19 シャープ使節団、前掲書、100頁。

20 シャープ使節団、前掲書、116頁。

21 From S. Shiomi to C.S. Shoup, October 15, 1949, Japan Box No.1, Shiomi file, Carl Shoup Collection、横浜国立大学附属図書館所蔵。シャープは効率的な投資の視点から日本の資本蓄積は間接金融ではなく、将来的には直接金融で資金調達を進めたほうが望ましく、匿名預金のインフレーションの抑止効果も僅かであるとして、水平的公平の規準を犠牲にすることに批判的であった。Ryo Muramatsu and W. Elliot Brownlee, "Tax Reform during the American Occupation of Japan: Who Killed Shoup?", W. Elliot Brownlee, Eisaku Ide, and Yasunori Fukagai(eds.,), *The Political Economy of Transnational Tax Reform*, Cambridge, New York, Melbourne, Madrid, Cape Town, Singapore, Sao Paulo, Delhi, Mexico City: Cambridge University Press, 2013, 250-252頁。

22 シャープ使節団、前掲書、115-118頁。

23 石弘光『現代税制改革史—終戦からバブル崩壊まで—』、東洋経済新報社、2008年、36-37頁。

24 税制改正案の作成以前の段階で経済科学局(ESS)やアメリカの専門家による指示(instruction)・示唆(suggestion)あるいはワシントンの意向が反映された。

内閣から国会に提案され審議を経て議決された<sup>25</sup>。当初マッカーサー元帥はシャウプ(Carl S. Shoup)に対し、臨時税ではなく、民主国家を支える恒常税を要請する一方、日本を新税のモルモットにしないように釘を刺した<sup>26</sup>。

シャウプ使節団の構想では地方分権を推進するために地方に税源を与え、また平衡交付金を創設する。国に関しては国家総動員体制を経ての敗戦で租税に対する国民道義が頹廃したことを憂慮し、直接税かつ人税である所得税、特に労働所得への課税を重視する。支払い能力との関係<sup>27</sup>、経済安定への寄与<sup>28</sup>、税制の摩擦度と財政支出の緊要度との比較から税種が検討された。国民主権を根付かせるには煙草の専売益金や酒税などの間接税では不十分とされた。この点は日本側が所得税の負担が重いことが国民の租税抵抗に繋がっており、むしろ間接税の総税収に占める割合を高めるべきではないかと考えていたのと反対である。シャウプ使節団は「一定の限界を超えた追加支出を税によって賄うとき、その税制は、不公平と非能率という点で大きな犠牲を払わねばならない。徴税には過度の摩擦が生じ、納税者の道義は低下する。追加支出が、間接税の引き上げにその財源を求めるなら、一方に滞納と他方に恣意的な更正決定が発生し、非常な不公平を生むことになる<sup>29</sup>」ことから間接税の重い負担を問題とした。

シャウプ使節団は「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税収を公平に分配するような所得税が日本で円滑に動く<sup>30</sup>」ようになるには時間はかかれども前進することを止めるべきではないとした。ここにわれわれは、シャウプ使節団の内部に所得税と市民的自覚の一体化を確認するのである。シャウプ使節団によると、反感は「間接税とインフレーションを通していかに多くのかくされた負担を負わされたかを全然知らない中小所得の納税者」が税を意識する場合に体现するとみていた<sup>31</sup>。逆言すれば、納税者は自分が負う税負担を知っておいた方が望ましいということになる。そうすれば、納税者は政府に対する反感によってではなく、税痛によって覚醒されるであろうし、覚醒は市民的自覚の醸成を促すことになろう。加えて占領下で着目されてこなかったが、シャウプ使節団は所得税の制度設計において日本に居住する外国人を含め課税することに踏み切るのである<sup>32</sup>。その上で公平、中立、簡素を税制改革の租税規準として税収を確保することを目標と

25 ジェイムズ (Jason C. James) はシャウプ勧告の税体系が独立後日本の税制にうまく編入されなかった原因は、シャウプ使節団にではなく日本の政治過程にあるとする。しかしジェイムズは1949-50年当時、日本が占領下にあり、本来の財政民主主義が予算制度に反映されるような状況になかった点を等閑視した。Jason C. James, "Japanese Tax Policy in the Wake of the Shoup Mission," Dissertation for Part Two of the Tripos in Oriental Studies : Japanese Studies, 1987, Cambridge University.

26 Memorandum for the Supreme Commander from Shoup, 12 August, 1949, 横浜国立大学附属図書館所蔵。

27 シャウプ使節団、前掲書、22頁。

28 シャウプ使節団、前掲書、33頁。

29 シャウプ使節団、前掲書、45頁。

30 シャウプ使節団、前掲書、59頁。

31 シャウプ使節団、前掲書、59頁。

32 戦後直後の所得税制ではドルやウォン通貨の所得は免税扱いとされ、また納税者は日本人であることが前提とされた。国際課税の原則の観点からみると、居住地原則もしくは源泉地原則のいずれか一方に沿うような仕組みではなかった。利子所得については居住者と非居住者とを問わず、すべて所得税が課税されたのに対して、非円通貨で所得を得ている在日外国人は所得税が課税されなかった。シャウプ使節団、前掲書、113頁を参照されたい。これに対して長期的な観点から恒久税の設計を目標とするシャウプ勧告における「公平性」は日本人に限定せず、日本で経済活動を行う外国人を包摂するものであった。そのため、アメリカ商工会議所をはじめ、アメリカの投資家から批判や租税優遇措置の要請というかたちで圧力が掛かった。Office Memorandum, To : Mr. Bond, From : Mr. Stegmaier, July 21, 1949, 894. 512/6-2849, Paul Kesaris(ed., ), 前掲資料, Microfilm.

したのである<sup>33</sup>。

シャープならびに使節団も包括的所得税論者と同じく所得課税の根幹である経済力の把握に完全性と網羅性を尊重した。しかし、彼らは単税制度ではなく補完税の機能を重視し複税体系のもとでの完全性と網羅性の貫徹の方を選んだのである。したがって、ある税目は別の税目と密接に繋がる。たとえば、所得税と法人税との関係は後者が前者に従属する、つまり法人擬制説の立場から法人税は株主の法人利潤の持ち分に対する所得税の先払いと理解され、株主段階における配当所得税に部分統合される。留保利潤には納付遅延に対する利子として利子付加税を賦課し、資本利得には実現段階でキャピタル・ゲイン税を課税する。なお、法人税の適正化のために、物価上昇による再取得費用の増加を鑑みて、強制的に資産再評価を行い、超過利得にも課税する。納税倫理の回復のための所得税最高税率の引き下げに伴う垂直的公平の後退に対する弥縫と資産の効率の活用の促進、そして最終的に富の集中の排除を目的とする富裕税を創設する。相続税については遺産税ではなく、遺産取得税とするが、これは経済力を遺贈する個人ではなく受贈する個人のところで捕捉し課税するためである。以上が租税理論を全面的に支持し所得税を基幹税とするシャープ勧告の国税体系であった。

### 3 減税要求とドッジ・ライン

戦後の食糧危機は納得供出では解決できなかった<sup>34</sup>。闇市や農村部への買出しが常態化した。1949年1月23日に総選挙が行われ民主自由党が圧勝した。ドッジの来日直後<sup>35</sup>、2月16日に第三次吉田内閣が発足した。吉田内閣にとって減税は選挙公約であり、国民の生活を安定するために成し遂げなければならない極めて重要な政治課題であった。しかし、ドッジ・ラインが強行され、民間では生産性向上がなければ賃金の引き上げはなされなかった。物価上昇に伴う賃上げは禁止されていたからである。超均衡財政の必要要件の一つである徴税強化が遂行される中、税負担の状況を改善するべく減税を実現することは容易ではなかった。

ドッジと入れ替えに来日したシャープは日本の窮状を国家諮問委員会（National Advisory Council on International Monetary and Financial Problems、以下 NAC）に電報で伝えた。NAC は財政課のロバート・C・スナイダー（Robert C. Snyder）を介し「行き過ぎたデフレーションはさまざまな諸効果が幾重にも重ならないうちは生じないであろう」とデフレーションを否定した。また「諸目的——一時的に目的間で摩擦が生じるかもしれない生じないかもしれない——が相互に最善の均衡に到達するような方法で、租税政策が功を奏するように調整されない限り、アメリカの援助を公正なもの

33 シャープ使節団は中小商工企業および農家に比して給与所得者が不当に有利となっている差別によって日本の税制が運用上、不公平に陥っているとみた。シャープ使節団、前掲書、31頁。

34 戦後は部落責任制から個人責任制に変更され、さらに農家が自発的に供出量を設定できるように納得供出に切り替わった。しかし食糧危機に際して、輸入した食糧の放出には供米完遂と食糧余剰県から不足県への移譲が条件とされたために納得供出では立ち行かなくなった。詳細は永江雅和「占領期新潟県の米穀供出問題」『専修大学社会科学年報』第40号、2006年、215-216頁を参照のこと。

35 トルーマン大統領は中国の情勢に対し懸念を抱き、戦後西ドイツの経済復興の礎となった通貨改革・銀行制度改革で貢献のあったデトロイト銀行の頭取のドッジを1948年12月11日にホワイトハウスに呼び寄せ、日本の経済問題が最重要検討課題になっていることを直に告げた。当初、ドッジは日本に赴くことに対し躊躇の姿勢を見せ、即座に快諾しなかった。ドッジはマッカーサー元帥と面識がないことで、任務遂行が極めて困難になることを予想していた。11-8 Concerning Dodge's Appointment as Financial Advisor December 13, 1948, Memorandum. 大蔵省財政史室編、前掲書、1982年、第20巻、742頁。最終的に大統領から本計画の妨げとなる場合には人事更迭も認めることとの了解を得て、1949年2月1日、「公使 (Minister)」という肩書きをもって、日本経済のインフレ収束プログラムを強行する実働部隊として初来日した。



しきれない」とした。その諸目的の一つには「貿易収支が黒字になるまで国民各層に対する生活水準の引き上げを期待させるような風潮は慎む」というものであった<sup>36</sup>。NAC への陳情はシャープが国民の状況に多少なりとも同情的であったことを示唆する。インフレーションを抑制するために可処分所得の維持に不可欠なインデクセーションが適正に行われなかった。国民は税負担とインフレーションという二重の負担を負った。シャープは、前述した納税者の反感についての考察からもわかるように、インフレ収束に求められる以上の可処分所得の縮減に対し、インデクセーションの必要性を理解していたと考えられる。

しかしながらシャープ使節団が示した減税の規模は極めて乏しかった。具体的には1950年度の税収額は5,760億円と1949年度予算の6,350億円よりも少なめに推定した。個人所得税収は3,100億円から2,900億円に減少する見込みであった。依然としてインフレーションの脅威が消え去ったわけではないことが控えめな減税の理由であった。シャープ使節団の個人所得税のブループリントは所得税率の引き下げに加えて、基礎控除の引き上げと賃金・給与の稼得者に対する勤労控除を10%に引き下げることを認め、扶養税額控除を扶養所得控除に改正するというものであり、課税単位を世帯単位から個人単位へ変更した。

## II. 直接税中心主義の前提：所得税の担税力の把握①<基礎控除>

本稿での分析を進める前に次の2つの点について断らねばならない。一つ目は課税単位については考察を進める上で必要な場合に限り、また必要とされる範囲に留め、本格的な分析は別稿に譲ることとしたい。もう一つは所得税額算定上、納税義務者であり最終的税負担者となる稼得者の担税力の把握に影響を及ぼすのは人的控除 (exemption) であるが、本稿では基礎控除 (personal exemption) と扶養控除 (allowances for dependents) を取り上げ、所得を得るために掛かった経費の取り扱いという機能を有する勤労控除 (earned income credit) についても別な機会に分析することとしたい。

以下ではなぜシャープ使節団は基礎控除と扶養控除を認めたのか、その根拠を明らかにするために、まずアメリカ連邦個人所得税における人的控除についての連邦議会での審議を確認し、同時代の財政学者であるセリグマン (Edwin R. A. Seligman) の人的控除支持論と反対論を取り上げ、それを礎石として包括所得税論者であるサイモンズの理論とシャープならびに使節団の人的控除に対する考え方を検討したい。

### 1 アメリカ連邦個人所得税制初期の人的控除

恒常税としてのアメリカ連邦個人所得税は憲法改正を伴い、1913年歳入法で創設された。1913年法案に関する審議過程では源泉徴収方式が適切であるとされ、税率は一律とし法定税率1%で課税し、2万ドルを超える所得にはその超過部分に対して累進的付加税 (additional graduated tax, surtax) を課税することとした。すなわち一定の所得水準を上限として比例税を採用し、その上限を超えると累進税が適用される構造であった。人的控除については、当時としては相当に高い金額を認め、課税ベースを算定する際に独身者に3,000ドル、扶養親族数にかかわらず<sup>37</sup>、妻帯者には4,000ドルを所得から差し引くことができるようにした。そのため、連邦個人所得税の創設時点では累進税率構造に対する合意は形成されなかったが、人的控除と比例税との組み合わせによる累進的所得税を基本としつ

36 10-24 National Advisory Council Views on Shoup, Telegram, July 21, 1949, Memorandum, To : Mr. West, From : Robert C. Snyder, Finance Section, Dodge Papers, Detroit Public Library, Z711-20, 大蔵省財政史室編、前掲書、第20巻、1982年、707頁。

つ、さらに累進的付加税で累進性が補完された。初期の所得税制は確かに垂直的公平と財源確保という観点からは公正と税収を犠牲にした。しかし、人的控除の水準の高さは税務行政の簡素化に貢献するものであった。なぜならば当時、アメリカ国民のごく一部を除いて、多くの国民が連邦個人所得税の租税債務を免れたからである。経験の浅い税務職員でさえ査定し易いように、帳簿をしっかりとつけている、そして巨額の所得を獲得した極少数の限られた勤労者 (labors) にターゲットを絞りさえすれば、連邦政府の国庫に帰する税収を上げることができた<sup>38</sup>。しかし財政需要が増大し、個人所得税収への期待が高まり累進的税率構造の設計が必要となると、自ずと人的控除のあり方が問われてくる。

コロンビア大学のセリグマンはそれに先んじて1911年出版の *The Income Tax* の中で所得税が基幹税として、あるいは税制の重要な一部として導入されるとすれば、課税対象からの控除あるいは課税の免除に関する問題に対して、時機を逸することなく迅速に対応しなければならないとしている。特に最低限の生存に関わる経費の免除がそれに当たり、標準的生存の観点から底辺の家族を支援するために必要とされる金額と等しい金額の所得は課税免除とするべきであるとした<sup>39</sup>。

一方、最低生活費を免除するべきではないという反対の論争も展開された<sup>40</sup>。そもそも個人が政府を支援するためになされる支出は、個人の他の必要経費支出と同等に配慮しなければならず、経済的に政府の活動を支援することによって、個人と国家との関係が説明される。逆言すれば、個人と国家との関係を成立させ、その関係を維持する基盤が政府を支援することに他ならない。

また反対論者は最低生活費を免除することは政治的にも問題が生じるとしている。広範囲の階層が所得税免除となることは、国民が普く選挙権を有する民主主義体制にとって、実は極めて危険であるとされる。いかなる有権者も政府支出の規模と財源調達に対して投票を通じて選好を顕示できる一方で、少数の有権者のみが経済力の譲渡を通じ政府支出の財源に貢献するとすると、政府部門において財源の誤用や浪費の危険性が高まるというのが主たる理由であった。

こうした人的控除反対論に対して、セリグマンは最低限の生存費を賄える賃金しか稼得していない場合、所得課税は最低生活費を賄う経済力を侵蝕することになる。したがって、救貧 (生活保護) 制度のように別の制度や政策で最低限の生存費を賄えるように所得保障がなされなければならないと考えた<sup>41</sup>。しかし所得課税によって、最低生活費以上の所得を稼得した人の生活水準は、所得税が課税されない場合と比較すると、明らかに低下する。誰かからお金を取って、別な誰かにそのお金を渡すことは必ずしも得策ではない。セリグマンの考えでは、最低生活費と同額の所得を得た人に所得税を課税することで、結果的に公的扶助の対象者を増やすことは回避せねばならなかった。

他方、人的控除に関する政治的側面からの反論に関しては、納税義務と税負担が特定の国民に偏るという問題は、何も連邦個人所得税に限定された問題ではなかった。たとえば、地方税である財産税 (property tax) は当時多くの賃金稼得者には無関係な税であり、財産税の租税債務を抱えることは概ね皆無とみられた。したがってセリグマンによれば、税負担が特定の集団に偏在するという問題に関

37 上院財政委員会ではシモンズ (Simmons) が、税収を上げる税としての有効性を連邦個人所得税が担保するには人的控除を制限しなければならないとして扶養控除に猛反発した。Roy G. Blakey and Gladys C. Blakey, *The Federal Income Tax*, London・New York・Tronto: Longmans, Green & Co., 1940, 84頁。

38 同書、Chapter XXII.

39 Edwin R.A. Seligman, *The Income Tax: A Study of the History, Theory, and Practice of Income Taxation at Home and Abroad*, New York: The MacMillan Company, 1911, 27頁。

40 同書、27-28頁。

41 同書、27-28頁。

しては、行政当局が特定集団の利益を配慮せずに、特定集団から独立した主体として、政府支出を統制することこそが根本的な解決策であった<sup>42</sup>。

## 2 自家消費と最低生活費にも課税するか：サイモンズの理論

サイモンズの包括的所得概念によれば<sup>43</sup>、所得とは一定期間における消費と富の純増の合計額である<sup>44</sup>。課税単位は個人であることが基本とされる。サイモンズは担税力を見極めるために消費の範疇を明確にした。専業主婦の家事・育児、子供の教育、日曜大工など、いわゆる家庭内で生産し消費する財・サービスは、余暇に課税しないことを理由に課税しないこととする<sup>45</sup>。一方、自家消費以外の消費は、生存水準の消費かそれを超える消費かを区別せず消費として扱う。したがって、サイモンズが所得から最低生活費を除いた残余所得に課税することを否定しないとすれば、それは論理一貫性に欠けると言わなければならない。

しかし、1938年に出版された *Personal Income Taxation* ではこの点に関する明瞭な記述がない。1930年代のアメリカ連邦個人所得税制に設置されていた人的控除に関して十分な論考を重ねずに、実効税率（effective tax rates）に及ぼす負の影響を捉え妻帯者の人的控除の水準の引き下げを提案している<sup>46</sup>。サイモンズの最大の関心はアメリカ社会が垂直的公平を望むときに垂直的公平を満たすような個人所得課税の設計が可能であるか否かにあり<sup>47</sup>、人的控除の垂直的公平に対する影響は大した懸念材料ではなかったからである。サイモンズにとって垂直的公平を阻害する主たる要因はむしろキャピタル・ゲインに対する課税や免税債であった。

サイモンズの人的控除に関する考え方は、実は1950年に刊行された *Federal Tax Reform* で確認できる。彼は競争原理に基づく社会の維持と矛盾しない、所得の不平等を最小化するために最も有効な再分配機能の実行装置は所得課税であると見ていた。そして所得税制と社会保障政策を通じた経済力の譲渡と所得移転、すなわち財政による所得再分配機能を前提とすると、公的扶助の適格者には連邦所得税を非課税にすることが妥当であるとした。ただし、租税収入の要請に基づいて変更が想定される貧困線、すなわち可変的貧困線を認め、その貧困線を上回る所得に応じて累進的税負担を設計すべきであると考えたのである<sup>48</sup>。*Federal Tax Reform* に編纂された論文は第二次世界大戦中にすでに執筆されていたことと関係して、人的控除の決定以前に貧困線および公的扶助の適格基準が決定されていなければならない、さらにそれらの決定に先駆けて、充足するべき租税収入の規模が決定されていなければならない。戦時中につき、財政需要の中心に戦費があったからである。平和を前提として国民生活の安泰が指向された。つまり、私的財の消費の前に防衛という公共財の消費が不可欠であ

42 同書、28頁。

43 サイモンズはシャンツ（Georg von Schanz）とハイグ（Robert Murray Haig）の所得概念を整理し、「包括的所得概念」に発展させた。ハイグはセリグマンの直弟子であり、シャウプはハイグの大学院生であった。シャウプがハイグの所得概念を基礎として所得課税論の構築に専念しつつあった時期に、折しもハイグの元にサイモンズの *Personal Income Taxation* の完成原稿が届いたことから、シャウプもハイグを通じそれを読む機会を得た。Letter from Haig to Simons, December 22, 1936, Haig Collection, Box.74, Columbia University Library.

44 Henry Calvert Simons, *Personal Income Taxation: The Definition of Income as a Problem of Fiscal Policy*, 1938, 49-51頁。

45 同書、52頁。

46 同書、220頁。当然のことながらサイモンズは人的控除の引き下げが徴税費用や納税倫理に悪影響を与えることを認識していた。

47 同書、vi。

48 Henry Calvert Simons, *Federal Tax Reform*, Chicago: The University of Chicago Press, 1950, vi-11頁。

り、その意味で公共財の消費の確定が優先されたといえる。

したがってサイモンズの構想では財政需要すなわち財源確保を所与として、貧困線は弾力的に設定される。貧困線が決まると、同じ水準に人的控除が定まる。財政需要が高まるならば、貧困線は低位に設定され、それに合わせて人的控除も引き下げられる。公的扶助の給付を受ける個人と連邦個人所得税の納税者とは同一の基準上で移転支出であれば歳出予算と、所得税の支払いであれば歳入予算と関わることとなる。

またサイモンズはインフレーションあるいはデフレーションを回避するために、実効税率の変更は人的控除の水準の変更を伴わなければならないとする。人的控除の変更は貨幣価値を安定させる主たる仕掛けとして、また連邦政府支出の増減に対応して作動する調整弁として見做されなければならない<sup>49</sup>。実際には健全財政主義の下で、デフレーションのときには租税収入が落ち込むので、財政収支の赤字を防ぐために、法定税率の引き上げや人的控除の引き下げが選択された。大恐慌のときには景気の谷とされる1932年に、連邦議会は租税収入の増大で財政赤字に応えた。人的控除は減額され、標準税率と付加税率は大幅に引き上げられた<sup>50</sup>。こうして見るように、サイモンズは所得税に所得再分配機能に加えて人的控除を用いた課税の可動性も期待したのである<sup>51</sup>。

### 3 連邦個人所得税の課税単位と人的控除との関係

ここで再びアメリカ連邦政府の実際の個人所得税制に目を転じると、アメリカ連邦個人所得税制の人的控除は課税単位ならびに財産制度と密接に絡み合いながら変化したことがわかる。前述したように独身者と妻帯者とは課税前所得が同額であったとしても、妻帯者の消費支出額は独身者のそれよりも多くなることから、妻帯者の人的控除は独身者のそれよりも高く設定され、納税者の課税後所得に乖離を創出した。1913年から1916年までの間、妻帯者の人的控除の水準は独身者のそれよりも高位に設定されたが、妻帯者は独身者に比べて「規模の経済」が働くという解釈もあり、単純に独身者の人的控除額の2倍の控除額が認められたわけではなかった。ところが、1921年から1943年までの間、妻帯者の人的控除は独身者の人的控除の2倍以上に引き上げられた。その背景には課税単位がもたらす片働き夫婦と共働き夫婦間の不公平問題があった<sup>52</sup>。共働き夫婦にとって結婚するよりも同棲の方が、それぞれに独身者の人的控除が適用され、結果的にカップルの所得税総額を少なくすることが可能であったからである。

またアメリカにおいて連邦個人所得税の課税単位の問題は夫婦の財産所有と深く関わる。個人を課税単位に採用したために累進税率構造の下で片働き妻帯者間に不公平が生じた。1930年に *Lucas v. Earl* 事件に対するアメリカ最高裁判所の判決で稼働所得の夫婦間分割が禁止されたが、州によって

49 同書、33頁。

50 Lawrence Howard Seltzer, "Sketch of the Legislative History of the Personal Exemptions in the United States," L.H. Seltzer(ed.,) *The Personal Exemptions in the Income Tax*, NBER, 1968, 40頁。

51 これに対してケインズの総需要管理政策の視点に立つと、景気の加熱によるインフレーションを回避するには法定税率の引き上げと人的控除の引き下げが求められる。後者によって課税ベースが拡大し、引き上げられた法定税率の適用で租税債務額が増えるので、可処分所得の伸びを抑制し消費の増大に歯止めを掛けることができる。反対にデフレーションへの対策としては、法定税率を引き下げ、人的控除の水準を引き上げると、課税ベースが縮減し、低い法定税率による課税で租税債務額が減り、可処分所得の減少を軽微にし、消費の落ち込みを抑制する。

52 Roy G. Blakey & Gladys C. Blakey, 前掲書, Chapter XXII.

53 June O'Neill, "Family Issues in Taxation," Rudolph G. Penner(ed.,) *Taxing the Family*, Washington, D.C. and London: The American Enterprise Institute for Public Policy Research, 1983, 3頁。

は夫婦共有財産制に基づき例外を認め、片働きの夫の稼得所得を専業主婦の妻と二分割することが可能であった。妻にも所得がある場合には夫婦合算所得の2分の1がそれぞれに帰属した<sup>54</sup>。所得分割によって配偶者1人当たりの所得は減少し、個別申告する際に低い累進税率が適用され、所得分割を認めない州と比較すると、所得分割を認める州では所得税額を削減することができた。因みに1930年代、夫婦共有財産制はカリフォルニア州、ルイジアナ州、テキサス州、アイダホ州、ワシントン州、アリゾナ州、ニューメキシコ州ならびにネヴァダ州で採用されていた<sup>54</sup>。

ローズヴェルト政権は1941年に第二次世界大戦の戦費調達のために、新たに約3億ドルの増収を可能とする、また同時に片働き世帯と共働き世帯に対して同等に課税することのできる強制的夫婦合算申告を提案した。この提案は富裕層を狙い撃ちする意図があり、リベラル派は累進税率によって実効的税負担が加重になることを根拠に同提案が採択された場合の懸念を露わにした。最終的にこの強制的合算申告の提案は、離婚、独身、低い出生率に課税上ボーナスを供し、また金銭目的の労働供給に租税誘因を与えるとして猛烈な反対を受けたために廃案となった<sup>55</sup>。現実にはむしろ多くの既婚女性が戦争遂行のために労働力化し、そのため、すべての既婚納税者に分離申告を強要するに等しい状態であったのである。そこで稼得者には1人当たり500ドルの免税を設定し、500ドルまでの所得にはゼロ税率が、500ドル超に3%の税率が適用された。所得を稼得した妻はその所得が500ドル未満であれば所得税を免除された。人的控除の観点から重要となるのは、合算申告を選択した場合に妻の人的控除額500ドルが夫の人的控除額に加算され、免税総額が1,000ドルとなったことである<sup>56</sup>。さらに1942～43年には片働き夫婦の人的控除総額は1,200ドルに引き上げられた。

続く1948年の税制改正では、夫婦共有財産制と別産制との違いによって州間個人所得税額に差異が生じるという前述の不公平問題を解決するために、既婚者には2分2乗方式の夫婦合算申告が認められた。1944年歳入法で導入された任意の標準控除 (standard deduction) の上限が独身者と夫婦合算申告の場合、一申告当たり500ドルから1,000ドルに引き上げられ、また既婚者の個別申告の場合には500ドルを限度としてその留保が認められた。実際の所得分配にかかわらず、夫婦の稼得所得を合計した後に単純に二分割するということが最低税率区分ならびにその上の税率区分で課税される夫婦の所得額を2倍にすることを意味した。それゆえ、1948年歳入法は既婚者に結婚ボーナスを供し、逆言すれば、独身者に罰金を科すに等しくなった。稼得所得の多い人が稼得所得の少ない、ないしは所得がゼロの女性と結婚するとすれば、結婚前後で本人の稼得所得に変化がない場合にも、独身時代に比較して租税債務額を減らすことができたからである<sup>57</sup>。同額の所得を稼得する独身者は、結婚していないことを理由に所得分割を認められず、既婚者に比べて重課となった。

最後にアメリカ連邦個人所得税制の人的控除は資本から歓迎されたものであったことに言及する必要があるだろう。労使関係において、最低生活費に個人所得税を課税するならば、労働組合が賃金引き上げを求め、結局、個人所得税が資本の負担となりえた。すなわち租税分類上は直接税に分類される所得税の税負担が、実際には間接税のように他者に転移するという租税転嫁によって、所得税の最終的負担が資本に帰着する可能性を排除できなかつた。資本を間接的に侵食し、生産規模の縮小に繋

54 夫婦共有財産制には、個人所得税制上の所得分割が招く不公平問題の他に、法律上は共有財産制であるにも拘わらず、実質的な経営管理については夫がすべての権限を独占し、1930年には夫側のみ連邦個人所得税が課税されるという問題があった。Edward J. McCaffery, *Taxing Women*, Chicago and London: The University of Chicago Press, 1997, 41-45頁。

55 同書、49-51頁。

56 同書、69-70頁。

57 June O'Neill, 前掲書、3-4頁。

がるような連邦個人所得税の波及効果は断たなければならなかったのである。

#### 4 シャープ使節団の理念：納税者の創出

シャープ勧告は歳入システムに関するものであり、歳出システムについての勧告は GHQ/SCAP から要請されなかった。一般的に租税は国庫充足を目的とするものの、個人と企業のある特定の経済活動にインセンティブを与えるための租税優遇措置を設けて、租税政策の道具としても用いられる。しかし、シャープ使節団は租税優遇措置の提案は拒否した。租税優遇措置を伴うような租税政策を立案するにはそれらを実施する国の実情や政策目標を知らねばならないからであった。シャープ使節団にとって租税は十分な収入を上げるための装置でなければならなかった。だとすれば、歳出予算規模を所与として、必要とされる収入を租税収入として国民経済から獲得することに対して国民の理解を得るうえで意味が必要となる。徴税側の論理と課税される側の論理をどのように繋ぐのか。人的控除に対する理念は、日本が非自発的に導入する租税制度の意義、すなわち日本が求めていた域を遥かに超える勧告を受容する意味との関係において示されなければならない。

経済的配慮に関しては、ドッジ・ラインを実施する過程にあって、先に見たとおりワシントンから減税の理解を得ることは極めて困難であった<sup>58</sup>。ドッジ・ラインが上位の経済政策であり、シャープ使節団が勧告する所得税制はドッジ・ラインの目的と対立してはならなかった。とはいえ、ドッジ・ラインが当初の目的を実現した暁には恒常税である所得税が本来の役割を果たすべく機能しなければならず、またそのような設計が求められた。

シャープ使節団は応能原則による公平に則った<sup>59</sup>。そのため、稼得能力から担税力を導出する方法が争点となる。所得から所得を稼得するための経費を差し引いた残りすべて、すなわち消費と貯蓄の合計に担税力を認めるとすれば、消費に関し、裁量的支出のみならず非裁量的支出にも課税することを意味する。1949年当時、納税者側から基礎控除を10万円に引き上げる要望が寄せられた<sup>60</sup>。納税者の要望は、所得税を戦前のように高所得者だけにのみ課税する税に戻すことであった。戦前の所得税制で

58 NAC では、シャープの減税 tax reduction が税収一定のもとでより公平な税負担の配分を実現するために税率を引き下げるというのではなく、実際に租税収入の減少を意味する点を踏まえ、総税収を削減せずに減税の政治的圧力に対抗できる税制改革の実施可能性の検討を促した。また歳出カットが価格、所得、生産にどのように、またどの程度影響を及ぼすと想定すればよいのか、闇市場価格、公定価格ならびに自由市場価格はどのような動きを見せると予想するか、転嫁を含む価格形成を通じて、いずれの集団ないしは個人に負担が帰着するのか、負担は減税、政府支出の増加、あるいは投資支出の増加のいずれで相殺されるかなどについて、膨大な情報を解析し十分に検討する必要があるとした。NAC の理解では輸出補助金は打切りとなるが、1949年度予算では輸入補助金が約900億円、価格差補給金は1,000億円超に上り、なお輸入補助金の63%は食糧と肥料に、残りの37%はコークス、銑鉄、鉄鉱石等に充当されることとなっていた。具体的には輸入食糧の補助金が約450億円、肥料の補助金が120億円であった。したがって輸入食糧、輸入工業用原料の補助金削減を仮定したシャープの理解は誤りではないかと NAC は見ていたのである。この点に関しては、輸入補助金の規模は前年度予算の約半額の水準で残置することとされたため、輸入補助金カットというシャープの理解は正しかった。10-24 National Advisory Council (on International Monetary and Financial Problems) Views on Shoup Telegram, July 21, 1949, Memorandum, To Mr. West, From Robert C. Snyder, Finance Section, Dodge Papers, Detroit Public Library, Z711-20, 大蔵省財政史室編、前掲書、第20巻、1982年、707頁。

59 税制の不公平と不規則性（一貫性の欠如〈筆者の解釈〉）に対抗して共産主義者が活発に活動している状況下において、シャープ勧告が公平性を強調したことは共産主義者の策謀を全面的に骨抜きにすることに資した。Tokyo's Despatch, No.706, To: The Secretary of State, From: Carl H. Boehringer, Economic Counselor, October 10, 1949, 894. 5123/10-1049, Paul Kesaris(ed.), 前掲資料, Microfilm.

60 拙稿「シャープ勧告と医療費控除制度」神奈川大学経済学会『商経論叢』45-1号、2009年、16頁。

表1 基礎控除の変遷

(単位 金額 円)

年	甲種労務所得	事業所得	乙種労務所得	山林所得	退職所得	清算取引所得
1940—41	720	500	720	500	10,000	
1942—43	600	400	600	400	5,000	3,000
1944	600	400 <sup>(注1)</sup>	600	400	3,000	3,000
1945	600	400 <sup>(注2)</sup>	600	400	3,000	免税点 <sup>(注3)</sup>

(注1) 丙種は600円

(注2) 丙種は600円

(注3) 取引1 決済ごとに100円とした。

(出所) 国税庁総務課『申告所得税標本調査30回記念号—税務統計から見た申告所得税の実態—』1983年3月。

表2 免税点の推移

(単位 金額 円)

年	不動産所得	乙種配当所得	総合所得税適用の個人の総所得
1940—41	250	100	5,000
1942—43	150	100	3,000
1944	150	100	3,000
1945	150	100	3,000

(出所) 表1に同じ。

は少額所得者のために所得税額をお目こぼし的に幾分か削減する目的から1940年に基礎控除が設置された。しかし、表1と表2に示されるとおり、税収拡大のために免税点の引き下げと共に基礎控除の水準も徐々に引き下げられたことから、所得税の大衆化が進んだ。シャープ使節団は戦時中の所得税制改正および戦後のインフレーションによる担税力の過大評価、すなわち上位の税率区分に入ることによる高位の累進税率での課税、ドッジ・ラインの超均衡財政に関わる輸出補助金の打切りと価格差補給金の段階的縮減に伴う価格上昇による実質可処分所得の減少、すなわち購買力の低下に対して、所得税率の引き下げと人的控除の引き上げで対応を試みようとした<sup>61</sup>。すなわち稼得者の非裁量の支出を少なくとも基礎控除の水準の範囲で包摂できるように、アメリカの労働者の最低生活費とそれに対応する標準控除の水準を当時の為替レートで換算し、日本における基礎控除の水準を従前よりも引き上げることにした（現行15,000円、勧告24,000円）。また基礎控除は所得控除であるので、高所得者ほど基礎控除による節税の便益は大きくなる。つまり、所得の多寡によって最低生活費が異なることを想定し、それに応える構造を考えた。その意味でシャープ使節団の基礎控除は、先述したセリグマンの標準的生存を基本とする底辺の稼得者への接近がむしろ所得階層別に仕切られる変化を伴った。しかしながら、その改革の方向性とは別に、実際には基礎控除の引き上げ幅は国民の期待を裏切るほど僅少であったことも忘れてはなるまい。1950年代初め、日本のエンゲル係数はアメリカのそれと比べ相対的に高く、とりわけ消費支出に占める穀物支出の割合が高水準にあった<sup>62</sup>。つまり、アメリカの労働者は最低生活費で食費以外に被服費、家賃ならびに光熱費などを賄い、加えて蛋白質、動物性脂肪ならびに乳製品を含む栄養価の高い食生活ができるのに対して、日本では最低生活費は食費

61 大蔵省財政史室編、前掲書、第3巻、1976年、426-432頁。

62 遠藤湘吉「シャープ勧告における理想と現実」東京大学経済学会『経済学論集』第19巻6・7号、1950年、35-53頁。

を別とすると他の支出に充当する余地は極めて限られていた。そればかりか、多くの稼得者に対して基礎控除は摂取カロリーや栄養バランスまで担保するとは限らなかった。

シャープ使節団の基礎控除は稼得者に対して認められた。その意味で稼得者が独身者であれ、妻帯者であれ同額とされた。シャープ使節団はアメリカで導入されていた夫婦合算申告を推奨せず、また片働き既婚稼得者の基礎控除を、独身稼得者の基礎控除の2倍にするという勧告もしなかった。日本の戦前からの所得税制では妻は扶養親族として取り扱われていたが、その取り扱い方をそのまま継承したのである<sup>63</sup>。

### Ⅲ. 直接税中心主義の前提：所得税の担税力の把握②<扶養控除>

次に家族を養う稼得者が直面する扶養親族の最低生活費を所得課税理論ではどのように解釈し取り扱うのかについて、サイモンズの理論と設計された控除方式を検討し、それを対立軸として捉えた場合のシャープおよびシャープ使節団の扶養控除を巡る基本的な考え方とそれに付随する方式の特徴を明らかにする。さらに戦前からの日本の扶養控除の考え方とシャープ勧告ならびにシャープ税制改革との間の連続性と断絶についてみることにする。

#### 1 サイモンズの理論的根拠とその方式

包括的所得税理論では垂直的公平と水平的公平を敷衍し経済力の代理指標に所得を捉え、課税所得の算出には経費の範囲が重要となる。扶養のための支出は消費とし、所得を稼ぐために要した経費として扱うことを認めない。サイモンズは、子育ては親の効用水準を上昇させることから、扶養のための支出は消費であると判断する<sup>64</sup>。

そのうえで成人した子供が親の家計支出の下で消費するとすれば、それは所得移転（含む現物移転）に相当すると区別した。贈与の場合、贈与者と受贈者の双方がそれぞれの効用水準を引き上げるが、贈与者と受贈者の双方に課税するとすれば、所得移転への二重課税を免れない。そこで成人した子供に対して行われる家庭内あるいは家族内の所得移転は、贈与する側に所得税を課税せず、受贈者に贈与税を課税することで対応することが妥当であるとサイモンズは考えたのである<sup>65</sup>。

そこで成人した子供への所得移転と未成年者の子供への所得移転の取り扱い、すなわち贈与と扶養に対する課税上の取り扱いが同等であるか否かが問題となる。数値例を用いてサイモンズの論理を整理しよう。所得税と贈与税が同一の税率で10%、A氏の所得が100、成人した子供Bへの贈与を30とする。A氏の所得税は7、成人した子供Bの贈与税は3となる。しかし、1930年代の連邦税制では、成人した子供に対する家庭内あるいは家族内の所得移転に個人所得税も贈与税も課税していなかった<sup>66</sup>。成人した子供への所得移転に課税せず、未成年者の子供Cの消費に贈与税を課税するのは明らかに公平性に欠ける。また未成年者の子供Cの消費はA氏の所得から控除しなければ、税制上、成人した子供Bとの整合性が保たれない。そこで、親である稼得者を納税する主体として、未成年者

63 アメリカの税制改正の根幹には「所得は誰のものか」という問題がある。これは各州の財産法の違いによって異なる制約を受けざるを得なかったことに起因する。しかし日本の場合、当時の財産所有の形態に関して同じような法的問題を孕んでいなかった。妻という社会的立場は依然として戦前の価値観に基づき、課税上は扶養親族の一人として見做された。

64 Simons, 前掲書, 1938年, 139-140頁。

65 Simons, 前掲書, 1938年, 142頁。

66 Simons, 前掲書, 1938年, 136頁。



表3 サイモンズの扶養控除

子供1人の場合		
扶養控除	扶養控除率	
	年収2万ドル	年収10万ドル
最低控除額 200ドル	—	0.2%
最高控除額 400ドル	2.0%	—
子供5人の場合		
扶養控除	扶養控除率	
	年収2万ドル	年収10万ドル
最低控除額 200ドル	—	1.0%
最高控除額 400ドル	10.0%	—

(出所) 筆者による作成。

の扶養に関わる支出を所得税の課税ベースから控除することが、公正の観点から正当化とされたのである<sup>67</sup>。

さてサイモンズは扶養親族に対する課税上の配慮を credits という用語を用いて、「少なくとも未成年の扶養親族である場合の credits は世帯所得 (family income) に対応して金額に差をつけるべきであるという考えは十分に妥当性があると見られる」と指摘する<sup>68</sup>。サイモンズは例を引いて次のように説明する。(当時の) 連邦個人所得税制では扶養親族1人につき credit は400ドルであり、同じ年収でも妻、子供5人、成人した他の親族3人を扶養する人と妻のみの人とでは「8人分の credits に対する標準税 (the normal tax on the \$ 3200 credit) が両者の違いとなって現れる」とする。したがってサイモンズの credits は所得控除である。さらにその算定式はドイツの Reichseinkommensteuer を模倣し、未成年の子供1人当たりの最低控除額と最高控除額を設定し、対所得扶養控除比率を示し、世帯所得に応じた差別的控除金額を導入する<sup>69</sup>。

ここではやや極端であるが、年収が2万ドルの人と10万ドルの人を想定しよう。所得を得るための経費をゼロと仮定すると、年収を所得と見做すことができる。子供は1人の場合と5人の場合を仮定する。表3で表されるように所得の低い世帯に子供1人につき最高控除額400ドルを、所得の高い世帯に最低控除額200ドルを設定すると—この組み合わせを採用こと自体がすでに所得再分配の価値観を必要とする—、子供1人の場合の扶養控除の対所得比率は年収2万ドル世帯が2%、一方、年収10万ドルの世帯は0.2%となる。子供5人の場合には前者が10%、後者が1%となる。累進所得税率が2万ドルで10%、10万ドルでは20%とすると、年収2万ドルの世帯の節税額は子供1人の場合に40ドル ( $400 \times 0.1 = 40$ )、子供5人の場合には200ドルとなる。他方、年収10万ドルの世帯の節税額も子供1人の場合に40ドル ( $200 \times 0.2 = 40$ )、子供5人の場合は200ドルとなる。つまり、子供の人数が同じであれば、所得階級間で節税額が等しくなる。

それによってサイモンズの扶養親族の課税上の取り扱いの様式こそ所得控除方式であるものの、税額控除と同じ効果を発揮することを可能にする。「同一の所得における扶養する子供数による節税額の違い」と「子供数が同じであれば異なる所得における同一の節税額」が當に表裏一体となる。累進税率構造に付随する所得再分配機能は、所得控除に比較して、税額控除は低所得者を利し累進性を極

67 Simons, 前掲書, 1938年, 142頁。

68 Simons, 前掲書, 1938年, 137頁。

69 Simons, 前掲書, 1938年, 137頁。

端に後退させない<sup>70</sup>。サイモンズの扶養控除方式は所得税の所得再分配機能と両立する。日本が1949年当時、所得税制に導入していた扶養親族の取扱い方式もまた税額控除方式であったのである。

## 2 シャープおよびシャープ使節団の扶養控除論とその方式

シャープ使節団の扶養控除についての考え方はサイモンズのそれとは異なっていた。日本の財政を取り巻く環境は財政需要が現行の所得税制の下で上げられる税収規模を越えていたことから、理念的に稼得者の最低生活費はさらにきめ細かな所得税負担の逃え方で確保されなければならなかった。すなわちシャープ使節団の理念では世帯の規模に応じた最低生活費を、扶養控除の適用によって稼得者に対して保障しようとした<sup>71</sup>。

一方、所得の水準に対応した扶養親族所得控除という点ではサイモンズと同じであったが、シャープ使節団は一律の控除額を採用し、敢えて節税額が所得階層間で異なるように設定したのであった。使節団は所得控除方式による課税面における所得再分配機能への攪乱を厭わなかった<sup>72</sup>。使節団が一律の扶養親族所得控除方式を選択した理由は、同じ所得でも扶養親族が多くなれば消費支出も増えるが、税額控除では最低生活費を賄えず、納税者が納税者であり続けるには困難が伴うとみたからである。税額控除の限界として、税額控除は担税力の程度を調整するが、担税力の有無を判断できない。そのため担税力の有無は、所得控除で判断されるという見方がある<sup>73</sup>。しかし元来、所得控除は担税力の有無のみならず担税力の程度も調整する。所得控除も税額控除と同様に担税力の程度を調整する働きを有すると捉えると、シャープ使節団は税額控除による担税力の調整がうまくいかない戦後復興期の現状を踏まえ、課税ベースの適正評価を通じた担税力の調整の必要性を制度に反映させたといえる。

しかし、すでにこの時期にフランス、イギリス、アメリカでは所得控除方式よりも扶養親族数に寛大な方式が研究されていた。シャープの弟子であり使節団員の一人であるヴィックリー(William Vickrey)のモデルはまさにその一例である。ヴィックリーは扶養親族の課税上の取り扱いの方法として、夫婦と未婚の子供から成る世帯における合算課税を維持したまま、子供の年齢によって係数をウェイトづけするN分N乗方式を考案した。世帯内の所得を合算し、ウェイトづけした世帯員数で除して1人当たりの所得税額を算定し、それに世帯員数を乗じ世帯当たりの所得税額を確定するというものである。ヴィックリーのN分N乗方式を採用するとすれば、扶養親族数ならびに各扶養親族の年齢によるきめ細かかつ大胆に対応した担税力の算定が可能となるはずであった。しかし、シャープ使節団の中で人的控除を担当したヴィックリーも、そしてシャープもN分N乗方式を勧告に含めなかったのである。一体なぜか。

シャープ使節団は所得の水準に対応して規模の大きい世帯をいかに維持するかを課題とした。所得に応じて消費水準が上昇するとすれば、世帯規模が同じである場合、高所得者ほどより多くの可処分所得を必要とする。高所得者ほど、世帯規模が大きいとすれば、なおのこと、さらに多くの可処分所得を必要とすることは火を見るよりも明らかである。確かに1951年以降の長期統計家計消費調査からも、所得が高いほど世帯規模も大きい傾向が確認される(図1)。しかし累進課税は、高い税率が適用される高所得者ほど可処分所得の伸びを抑制し、消費水準の維持を阻害する程度が深刻となる。シ

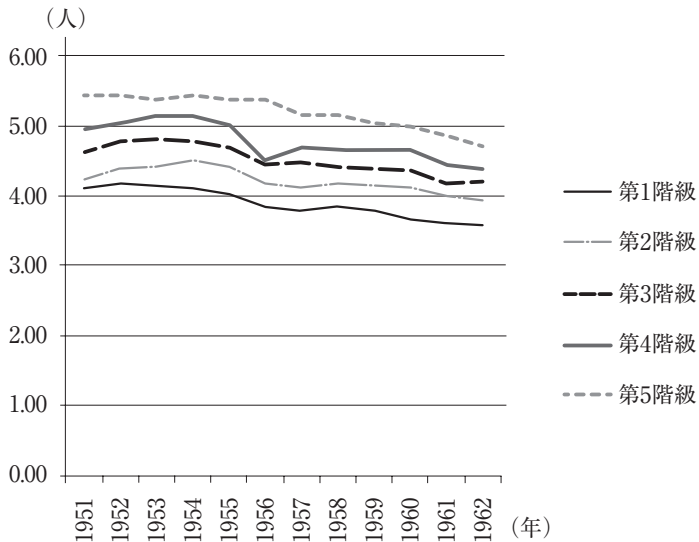
70 サイモンズは問題となる垂直的不公平が多くの扶養親族を抱える稼得者に適用する扶養親族控除に付随するのではなく、極端に不平等な経済力によって惹起されると見ていた。Simons, 前掲書, 1938年, 140頁。

71 平田敬一郎「シャープ勧告の核心」28頁、シャープ使節団、前掲書。

72 累進性を改善する必要がある場合には税率を引き上げれば良いとした。また税体系に組み入れていた富裕税によって垂直的公平が大なり小なり実現するはずであった。

73 田中康男「所得控除の今日的意義」『税大論叢』48号、2005年。

図1 所得階級別世帯人員



(出所) 総務省統計局「家計消費調査 20-7-a 現金実収入五分位階級別1世帯当たり年平均1か月間の収入と支出」より作成。

シャープ使節団は国庫により多く貢献した稼得者に対して、その貢献度と世帯規模に応じて、強制的に政府に譲渡させた経済力を納税者に戻すことは、納税協力を引き出すと共に徴税費用を引き下げ、また中立性の観点からも肯定すべきであるとした。確かにN分N乗方式は理想的であった。しかし、租税収入に対する負の影響が大きく、また富裕税を創設するとはいえ、垂直的公平への影響も軽視できなかったのである。

しかしながら、それ以上に、シャープの個人所得税改革のブループリントには、そもそもN分N乗方式の根幹となる「N」という発想がなかったといわねばならない。シャープは来日する前の1949年4月14日に日本で夫婦と未成年の子供2人が暮らすのに必要とされる生活費を書面で問い合わせた<sup>74</sup>。つまり、日本の典型的な世帯規模や家族構成を尋ねずに、予め4人家族モデルを想定した。シャープにとって実質的に「N」ではなく、せいぜい4、あるいは夫婦合算を採用しないことと子供の年齢によって異なる係数を用いることをを勘案するにせよ、2～4未満を想定すれば十分であった。

さて1950年の国勢調査では日本の総世帯数16.4百万のうち、世帯人員が10人以上の世帯が9.2%、9人の世帯は7.5%、同じく8人の世帯で11.0%、7人の世帯が14.2%、6人の世帯は15.9%であった。実に総世帯数の73.1%は世帯人員が5人以上であった。郡部の9.6百万に上る世帯の場合、世帯人員が10人以上の世帯が11.4%、9人の世帯は9.0%、同じく8人の世帯で12.5%、7人の世帯が15.1%、6人の世帯は15.9%であり、総世帯数の78.0%は世帯人員が5人以上であった。これが戦後から5年経過した時点の日本の世帯規模である。この時期の合計特殊出生率は4.32であり、少なくとも核家族の中では夫婦と子供4人の家族が中核を形成した。さらに日本では扶養親族は未成年の子供だけではなく、老親、あるいは所得の少ない成人した親族を含んだ。その意味でシャープの家族モデルは、日本の実態と根本的に隔たりがあり、実際には2人以上の未成年の子供、老親、その他親族を含めると「N」を想定する必要があったのである。

74 Letter from Carl S. Shoup to Mr. Robert Willis, April 14, 1949, 横浜国立大学附属図書館所蔵。

とはいえ、優生保護法ならびに修正法の制定と<sup>75</sup>1949年4月に吉田茂首相が受胎調節を支持する意向を表明したことを踏まえると<sup>76</sup>、所得税制における家族の取り扱い、「N」を想定すれば所得税負担が軽減されてよい、という状況でなかった。それだけに税制上の扶養親族の取り扱いについては慎重でなければならず、シャウプの家族モデルは結果的に受容可能な範囲であったとみるべきかもしれない<sup>77</sup>。GHQ/SCAPは扶養控除が適用されることになる扶養親族数の適否についても精査したと思われる。実際、GHQ歳入課長のモスは「シャウプの結論、示唆ならびに勧告のすべてを入念に検討し、これまでのSCAPの政策に直接的にせよ間接的にせよ一致しない点は皆無である」と断言している<sup>78</sup>。

N分N乗方式は扶養親族の維持機能に加えて、出産を後押しする誘因を与える。人口増加が問題とされ、また食糧・衣服・光熱・住居の供給に関わる資源不足が改善されていない状況で、出産に租税誘因あるいは「隠れた補助金」を供することは、経済的窮乏状態のさらなる悪化に繋がり、その意味で少なくとも日本の産児制限の必要性を主張する日本社会党、人工妊娠中絶から得られる所得を実質的に独占する産婦人科医を中心とする医師会という利益集団<sup>79</sup>、およびGHQの公衆衛生福祉局にとって、N分N乗方式の導入はおろか、扶養控除の拡充は論外であったというべきであろう。

では所得控除方式を採用するにせよ、日本の実態を視察した後のシャウプあるいはシャウプ使節団は、納税者が扶養するすべての子供を同等に控除の対象にすることを考えていたのだろうか。この点はシャウプの第二次勧告で確認できる。第一次勧告では減税に廻せる財政余剰が生じた場合は、所得税の扶養控除の増額(90億円)を行うとしているが、第二次勧告では1家族につき「上から2番目の子供まで」の扶養控除を増額することを勧告する。財政余剰という予算制約の下で上から2番目の子供までしか扶養控除の増額予算を取れないという事情があったとはいえ、このような勧告は子供数に対する明確な線引きを示すものである。日本における人口政策の必要性を主張したトムソンの論文がシャウプの初来日中にGHQからシャウプに手渡された、という事実を背景とするシャウプの4人家族モデルへの誘導とも受け止められる<sup>80</sup>。4人家族が一般的となった段階での「上から2番目の子供まで」の扶養控除の増額であるならば、4人家族モデルへの呼応といえる。しかし、第二次勧告は4人家族モデルが未だ一般的となっていない段階で行われ、その意味で第二次勧告の内容は日本の家族

75 1947年10月に優生保護法案が議員立法として衆議院に提出された。1948年6月には優生保護法の修正法案が両院で可決され、同年9月から施行された。これにより、経済的理由による人工妊娠中絶が合法化された。

76 荻野美穂『「家族計画」への道—敗戦日本の再建と受胎調節—』『思想』第925号、岩波書店、2001年6月、176頁。

77 GHQ/SCAPは過剰人口等の問題から児童手当の創設を強く批判した。北明美、前掲書、34頁。

78 Memorandum for the Supreme Commander for the Allied Powers from Shoup, 20 August, 1949, Shoup Collection, 横浜国立大学図書館所蔵。10-31 Dr. Shoup's Press Statement, Memorandum, To: Major General Marquat, From: Harold Moss, Chief, Internal Revenue Division, ESS, September 17, 1950, 大蔵省財政史室編、前掲書、第20巻、1982年、721頁。

79 荻野美穂、前掲書、169-195頁。

80 1949年6月7日にシェンク(Hubert G. Schenck, Chief, Natural Resources Section)からシャウプにトムソン博士の「日本の人口政策」(“A Population Policy for Japan”)が渡された。現物はシェンクが返却を求めたため、本人に返されたと見られる。Confidential Letter from Hubert G. Schenck to Dr Carl S. Shoup, June 7, 1949, 横浜国立大学附属図書館所蔵。トムソンは日本の物理的状況を所与として生活水準を維持あるいは向上するうえで人口政策の必要性を論じた。Thompson, “The Need for a Population Policy in Japan,” *American Sociological Review*, Vol.15, No.1, 1950年2月、25-33頁および“Future Adjustments of Population to Resources in Japan,” *The Milbank Memorial Fund Quarterly*, Vol.28, No. 2, April 1950, 191-202頁。

の実態に即するどころか、むしろ先行していたのである<sup>81</sup>。

### 3 戦前戦後の扶養控除との連続性の有無：家族と扶養控除の範囲およびその方式

それでは、戦前戦後の日本の所得税制において扶養親族はどのように取り扱われたのか、シャウプ勧告ならびにシャウプ税制改革における扶養控除との連続性はあるのか見てみよう。日本で所得税制上、最初に扶養控除が設置されたのは1920（大正9）年である。扶養控除の対象となる者の範囲は同居の戸主、家族で年齢18歳未満の者もしくは60歳以上の者または不具廃疾者に限られた。適用要件は年齢および労働力化の観点から厳格にかつ狭く絞られた。その一方で家族の範囲は家父長制を基底として広範囲であった。

戸田貞三によれば1920年の国勢調査には世帯主、配偶者、配偶者の血族、子、子の配偶者、孫、孫の配偶者、曾孫、父、母、兄弟姉妹、兄弟姉妹の配偶者、甥姪、祖父母、伯叔父母、伯叔父母の配偶者、従兄弟姉妹、甥姪の配偶者、姪孫、従祖祖父母、祖兄弟姉妹の配偶者、従姪、従伯叔父母、再従兄弟姉妹、再従姪が1世帯に包摂された<sup>82</sup>。家族の範囲から見ると、扶養親族の適用がいかに限定的に絞られていたのが理解できる。さらに厚生省の「人口政策確立要綱」が出されると、1941年には人口増加政策との関連で同居の妻が扶養される親族に加えられた。

戦後になると家父長制が廃止され、家族の範囲は著しく狭小化する。1947年から家族は配偶者および三親等内の親族で生計を一にするものと規定され、扶養控除はそのうち、配偶者および年齢19歳未満もしくは61歳以上の者または不具廃疾者のみが対象となった<sup>83</sup>。シャウプ勧告では家族の範囲が法制上狭められる中、扶養親族の適用基準が緩められた。19歳以上であっても就学中の者は控除を受けることができ、農家や商工業者の親族が世帯主の事業に従事して生活を共にしている場合も控除の対象にすることを認めた<sup>84</sup>。

また扶養親族に対する控除方式について見てみると（表4）、1920年から1939年までは所得控除方式が採用され、1920年から1925年までの間は所得が増えるほど逆に控除額が減少する、いわゆる所得税の累進性に配慮する方式が採られた。この方式は同一所得階層内では扶養親族数に比例して控除額が増えることから、必ずしも出産インセンティブを削ぐものではなかった。1940年から46年までは分類所得控除の方式に変更され、特に1941年から45年までは前述の人口増加政策との関連で子供数が5人以上になると税額控除額が引き上げられた。戦後になると、1946年から49年までは総合合算税額控除となり、節税額は扶養親族数に比例した。戦前と比較すると、戦後は家族の規模と出産に対して所得税制上、中立性を保つ方向へ戻されたといえる。

シャウプ勧告を概ね実現したとされる1950年のシャウプ税制改革では、対象となる扶養親族の年齢制限が外され、シャウプ勧告よりもさらに寛大な適用要件が整備された。年齢制限に代えて、配偶者

81 政府として戦前の人口増加政策を顧慮し、出産促進に繋がる税制上の取り扱いについて議論することさえもタブー視された時期に、納税者が扶養する子供すべてに同額の所得控除を認めることは困難であったといえよう。しかし政府が出産に中立的であるとすれば、そもそも子供数を限定しない、あるいは未成年扶養親族は扶養控除の対象から外するという選択肢もあった。第二次勧告を受け入れることは政府による出産に対する逆向きの干渉となる。「税制上のふたりっ子政策」という批判を躲すには、税収確保と税務行政を別として、前述したサイモンズの理論に即して成人者の扶養親族数の範囲内で未成年扶養親族に所得控除を適用するという整合的な方法を採用することについての議論の可能性を取り上げることもできたであろう。

82 戸田貞三『家族構成』親泉社、1970：2001、258-259頁。

83 シャウプ使節団、前掲書、66-69頁。

84 シャウプ使節団、前掲書、第4章B節。

表4 扶養控除金額の変遷 1920—1959年

年	取 扱 い	
1920年	勤労所得の控除後の第3種所得金額から控除する	
	1,000円以下	扶養家族1人 100円
	2,000円以下	70円
	3,000円以下	50円
1926年	勤労所得の控除後の所得総額が3,000円以下 扶養家族1人 100円 控除する	
1940年	分類所得税額控除	
	(1) 甲種勤労所得 扶養家族1人 150円により給与の支給期間に応じて算出した金額の100分の8に相当する金額	
	(2) 不動産所得、事業所得、乙種の勤労所得または山林所得については扶養家族1人 150円の100分の8に相当する金額	
1941年	分類所得税額控除	
	(1) 甲種勤労所得 扶養家族1人 200円により給与の支給期間に応じて算出した金額の100分の12に相当する金額。子5人以上は100分の18とする。	
	(2) 不動産所得、事業所得、乙種の勤労所得または山林所得については扶養家族1人 150円の100分の12に相当する金額。子5人以上は100分の18とする。	
1944年	分類所得税額控除	
	(1) 甲種勤労所得 扶養家族1人 24円により給与の支給期間に応じて算出した金額。(子が5人以上 36円)	
	(2) 不動産所得、事業所得、乙種の勤労所得または山林所得については扶養家族1人 24円(子5人以上 36円)	
1946年	分類所得税額控除	
	(1) 甲種勤労所得 扶養家族1人 72円により給与の支給期間に応じて算出した金額。	
	(2) 不動産所得、事業所得、乙種の勤労所得または山林所得については扶養家族1人 72円	
1947年	税額控除	360円
1948年	税額控除	1,195円
1949年	税額控除	1,800円
1950年	所得控除	12,000円 <扶養親族の総所得金額 12,000円以下>
1951年	所得控除	最初の3人 17,000円/1人 <扶養親族の総所得金額 17,000円以下> 4人以上 15,000円/1人
1952年	所得控除	最初の3人 20,000円/1人 <扶養親族の総所得金額 20,000円以下> 4人以上 15,000円/1人
1953年	所得控除	最初の1人 35,000円/1人 <扶養親族の総所得金額 35,000円以下> 2人目・3人目20,000円/1人 4人以上 15,000円/1人
1954年	所得控除	最初の1人 38,800円/1人 <扶養親族の総所得金額 38,800円以下(平年40,000円以下)> 2人目・3人目23,800円/1人 4人以上 15,000円/1人
1955年	所得控除	最初の1人 40,000円/1人 <扶養親族の総所得金額 40,000円以下> 2人目・3人目25,800円/1人 4人以上 15,000円/1人
1957年	所得控除	最初の1人 47,500円/1人 <扶養親族の総所得金額 47,500円以下> 2人目・3人目25,800円/1人 4人以上 15,000円/1人
1958年	所得控除	最初の1人 50,000円/1人 <扶養親族の総所得金額 50,000円以下> 2人目・3人目25,800円/1人 4人以上 15,000円/1人
1959年	所得控除	最初の1人 65,000円/1人 <配偶者の所得が5万円を超える場合1人目の控除額は50,000円とする。> 2人目・3人目28,750円/1人 4人以上 26,250円/1人

(出所) 表2に同じ。

その他の親族の総所得金額に上限が付されたが、その水準は徐々に引き上げられた。また扶養親族の取り扱い方式がシャープ勧告では税額控除から所得控除へ転換したが<sup>85</sup>、この転換は扶養親族に関わる控除方式の史的展開から捉えると、大改革というよりも実質的には1920年代の方式に戻ったとみるのが妥当である。もっとも所得控除額については1920-25年のやり方をそのまま復活させたわけではない。1920-25年のやり方は先述したサイモンズの構想と同じであり、扶養控除額によって所得税の累進性が阻まれない設計であった。それに対してシャープ勧告は先述したように所得控除額が所得税の累進性を緩和することを是認した。さらに1951-52年からの扶養親族の取り扱いでは、配偶者を含む最初の3人目に対する控除金額は4人目以降のそれよりも高く設定され、第二次勧告と共通する点が確認される。さらに1953年以降、最初の1人目（妻）の金額に対して2人目と3人目の扶養控除額が減少するという差別化が導入された。すなわち、大人と子供の最低生活費の違いが反映されたといえる。1959年まで扶養親族4人以上になると控除額が減額され、3人目の子供については1人目や2人目と同等には配慮しないという第二次勧告で示された方向性が踏襲された。

## IV. 納税者の生活と人的控除

### 1 勤労者世帯の家計収支の赤字要因

基礎控除と扶養控除を含む所得税制改革は最終的に納税者の生活の維持に資することができたのか否かについて、給与所得者と農業所得者の家計収支を取り上げ検証しよう。表5は勤労者世帯（都市部）の年間ベースで算出した世帯主収入（本業、臨時、副業を含む）と家計支出を表す。ここで家計支出とは消費支出と非消費支出から成り、非消費支出には勤労所得税、その他の税、および社会保険料支払い分が含まれる。消費支出は租税公課と社会保障費負担以外の、いわゆる生活関連の支出を意味する。

表5 勤労者世帯の勤め先収入と消費

（単位 金額 千円）

年	世帯人員	世帯主収入		消費支出		非消費支出		現物		[5]=[2]/[1]	[6]=([2]+[3])/[1]	[7]=[3]/[1]	[8]=([2]+[3])/([1]+[4])
		増減率	[1]	増減率	[2]	増減率	[3]	増減率	[4]				
1948	4.60	100.8	...	...	...	...	...	...	...	...	...	...	...
1949	4.48	127.8	26.8%	...	...	...	...	...	...	...	...	...	...
1950	4.54	136.8	7.0%	...	...	...	...	...	...	...	...	...	...
1951	4.68	165.5	21.0%	175.4	...	19.4	...	...	...	106.0%	117.7%	11.7%	...
1952	4.77	207.8	25.6%	217.9	24.2%	22.0	13.4%	...	...	104.9%	115.4%	10.6%	...
1953	4.79	256.1	23.2%	260.7	19.6%	35.5	61.7%	9.17	...	101.8%	115.7%	13.9%	111.7%
1954	4.80	276.4	7.9%	276.8	6.2%	40.3	13.5%	11.39	24.2%	100.2%	114.8%	14.6%	110.2%
1955	4.71	288.8	4.5%	282.2	1.9%	39.3	-2.6%	11.82	3.8%	97.7%	111.3%	13.6%	106.9%
1956	4.47	306.5	6.2%	290.8	3.1%	39.7	1.2%	14.46	22.3%	94.9%	107.8%	13.0%	103.0%
1957	4.44	328.1	7.0%	313.1	7.7%	34.2	-13.8%	16.16	11.8%	95.4%	105.9%	10.4%	100.9%
1958	4.46	346.3	5.6%	333.6	6.5%	34.1	-0.5%	16.42	1.6%	96.3%	106.2%	9.8%	101.4%
1959	4.41	367.3	6.1%	352.5	5.7%	33.0	-3.1%	16.88	2.9%	96.0%	105.0%	9.0%	100.3%

（注）非消費支出には勤労所得税、その他の税、社会保険料、その他が含まれる。

（出所）総理府統計局「家計調査年報」より作成。

85 シャープ使節団、前掲書、第4章B節。

表6 勤労者世帯の1ヶ月間の収入構造

〔単位 金額 円〕

年	世帯主収入	妻の収入	その他の世帯員収入	事業・内職収入	その他の実収入	貯金引出	保険取金	借入金	月賦・掛買	その他	収入総額
1948	8,401	1,304	*	200	224	...	...	...	...	...	10,129
1949	10,654	1,529	*	165	263	...	...	...	...	...	12,611
1950	11,400	1,392	*	130	316	...	...	...	...	...	13,238
1951	13,793	1,735	*	250	754	1,015	*	514	...	224	18,285
1952	17,320	2,219	*	317	966	1,186	*	627	...	242	22,877
1953	21,341	290	2,606	516	1,272	1,562	195	749	1,138	165	29,834
1954	23,030	359	2,916	514	1,464	1,706	237	764	1,285	197	32,472
1955	24,065	395	2,620	610	1,479	1,851	257	509	1,294	255	33,335
1956	25,545	602	2,420	635	1,574	2,238	162	484	1,407	268	35,335
1957	27,341	642	2,435	669	1,577	2,477	128	474	1,682	249	37,674
1958	28,861	683	2,718	664	1,737	2,789	139	501	1,769	250	40,111
1959	30,608	799	2,972	737	1,757	3,355	149	429	2,027	309	43,142

## 構成比

年	世帯主収入	妻の収入	その他の世帯員収入	事業・内職収入	その他の実収入	貯金引出	保険取金	借入金	月賦・掛買	その他	収入総額
1948	82.9%	12.9%	*	2.0%	2.2%	...	...	...	...	...	100.0%
1949	84.5%	12.1%	*	1.3%	2.1%	...	...	...	...	...	100.0%
1950	86.1%	10.5%	*	1.0%	2.4%	...	...	...	...	...	100.0%
1951	75.4%	9.5%	*	1.4%	4.1%	5.6%	*	2.8%	...	1.2%	100.0%
1952	75.7%	9.7%	*	1.4%	4.2%	5.2%	*	2.7%	...	1.1%	100.0%
1953	71.5%	1.0%	8.7%	1.7%	4.3%	5.2%	0.7%	2.5%	3.8%	0.6%	100.0%
1954	70.9%	1.1%	9.0%	1.6%	4.5%	5.3%	0.7%	2.4%	4.0%	0.6%	100.0%
1955	72.2%	1.2%	7.9%	1.8%	4.4%	5.6%	0.8%	1.5%	3.9%	0.8%	100.0%
1956	72.3%	1.7%	6.8%	1.8%	4.5%	6.3%	0.5%	1.4%	4.0%	0.8%	100.0%
1957	72.6%	1.7%	6.5%	1.8%	4.2%	6.6%	0.3%	1.3%	4.5%	0.7%	100.0%
1958	72.0%	1.7%	6.8%	1.7%	4.3%	7.0%	0.3%	1.2%	4.4%	0.6%	100.0%
1959	70.9%	1.9%	6.9%	1.7%	4.1%	7.8%	0.3%	1.0%	4.7%	0.7%	100.0%

(注) その他の実収入には財産収入、社会保障給付、受贈、仕送り金、その他が含まれる。

(出所) 表5に同じ。

表5の〔6〕列が示すとおり、1951年以降、世帯主収入に対する消費支出と非消費支出の合計したものの割合は100%を超える。例えば1951年を見てみると117.7%であり、シャープ税制改革後でさえ、世帯主の収入のみで租税等を負担し生計を立てることが、4-5人世帯を前提としても困難であったことを意味する。1952年には消費支出が前年よりも24.2%も増えるが、それ以上に世帯主収入が上昇するので、家計収支は黒字化してもよさそうであった。ところが、非消費支出の方も増えたことで、家計収支の赤字傾向は続いた。1953年の家計収支の赤字は社会保障費とその他の税の増加によって非消費支出が61.7%も急増したことに起因する。この傾向は1954年においても見られる。1957-59年は世帯主の収入の伸び以上に消費支出が増えるが、非消費支出が継続して減少したために家計収支の赤字が肥大化せずに済んだ。勤労者世帯において現物消費、すなわち自家消費も僅かではあるが家計に寄与したことは表5の〔8〕において現物消費分を売却し所得を得たことを仮定した指標から確認される。しかし、売却による追加所得を加味したとしても赤字の肥大化を縮減するに留まり、赤字からの脱却ができたわけではなかった。

表6は勤労者世帯の1ヶ月間の収入構造を表す。世帯主収入は収入総額の70.9%（1959年）から86.1%（1950年）である。したがって勤労者世帯の家計収支は妻やその他の世帯員が収入を得ている、事業・内職の収入がある、貯蓄を取り崩す、あるいは月賦・掛買を活用することで収入総額を増やし1953年以降辛うじて均衡ないしは黒字に転換したのである。



表7 農家の年間家計収入と消費

年度	〔単位 金額 千円〕																			
	世帯人員	農業所得 〔1〕	増減率	農外所得 〔2〕	増減率	農業所得 〔3〕=〔1〕 +〔2〕	増減率	租税公課 〔4〕	増減率	家計費 〔5〕	増減率	生産現物 家計消費 〔6〕	増減率	〔7〕=	〔8〕=	〔9〕=	〔10〕=	〔11〕=	〔12〕=	〔13〕=
														〔5〕/〔1〕	〔5〕/〔3〕	〔4〕/〔1〕	(〔4〕+〔5〕)/ 〔1〕	〔4〕/〔3〕	(〔4〕+〔5〕)/ 〔3〕	(〔3〕+〔6〕)
1948	7.60	181.1	...	24.4	...	205.5	...	34.0	...	137.4	...	...	...	75.9%	66.9%	18.8%	94.7%	16.6%	83.5%	...
1949	6.64	124.1	-31.5%	48.5	98.9%	172.6	-16.0%	27.4	-19.4%	157.8	14.8%	...	...	127.2%	91.4%	22.1%	149.3%	15.9%	107.3%	...
1950	6.65	147.3	18.7%	68.4	40.9%	215.7	24.9%	21.8	-20.5%	174.1	10.3%	72.7	...	118.2%	80.7%	14.8%	133.0%	10.1%	90.8%	...
1951	6.52	185.0	25.6%	82.1	20.0%	267.1	23.8%	23.5	7.8%	216.1	24.1%	90.0	23.8%	116.8%	80.9%	12.7%	129.5%	8.8%	89.7%	67.1%
1952	6.49	198.6	7.4%	85.0	3.5%	283.6	6.2%	25.6	8.9%	253.7	17.4%	97.5	8.3%	127.7%	89.5%	12.9%	140.6%	9.0%	98.5%	73.3%
1953	6.43	201.3	1.4%	101.4	19.3%	302.7	6.7%	25.9	1.2%	284.1	12.0%	102.9	5.5%	141.1%	93.9%	12.9%	154.0%	8.6%	102.4%	76.4%
1954	6.30	212.9	5.8%	104.4	3.0%	317.3	4.8%	27.9	7.7%	302.9	6.6%	109.1	6.0%	142.3%	95.5%	13.1%	155.4%	8.8%	104.3%	77.6%
1955	6.27	255.6	20.1%	102.5	-1.8%	358.1	12.9%	31.4	12.5%	312.8	3.3%	110.0	0.8%	122.4%	87.3%	12.3%	134.7%	8.8%	96.1%	73.5%
1956	6.23	231.0	-9.6%	108.7	6.0%	339.7	-5.1%	31.4	0.0%	320.3	2.4%	110.5	0.5%	138.7%	94.3%	13.6%	152.3%	9.2%	103.5%	78.1%
1957	5.93	192.7	-16.6%	147.9	36.1%	340.6	0.3%	25.9	-17.5%	318.9	-0.4%	97.2	-12.0%	165.5%	93.6%	13.4%	178.9%	7.6%	101.2%	78.8%
1958	5.86	196.9	2.2%	152.6	3.2%	349.5	2.6%	26.8	3.5%	323.7	1.5%	96.8	-0.4%	164.4%	92.6%	13.6%	178.0%	7.7%	100.3%	78.5%
1959	5.80	206.8	5.0%	166.0	8.8%	372.8	6.7%	27.1	1.1%	342.0	5.7%	95.7	-1.1%	165.4%	91.7%	13.1%	178.5%	7.3%	99.0%	78.8%

(出所) 表5に同じ。

## 2 農家世帯の自家消費と家計収支の黒字化

次に農業所得者の年間家計収入と消費の推移を見よう。農業所得のみで家計費（勤労所得世帯の消費支出に相当する）を完全に賄うことができたかという点、表7の最左列の世帯人員数を前提とする場合、農業所得に対する家計費の割合（〔7〕列）は1948年度に約76%であるが、1949-59年度には都心部の勤労者世帯と同様に100%を超えた。農業所得に農外所得を加算した農家所得に対する家計費の比率（〔8〕列）を見ると、100%を下回り黒字化の兆しが見られる。農家は前年度に比べて農業所得が減少するときに農外所得の増加で補填し、家計収支がマイナスに転落しないように、あるいはもう少し趨勢を見極めると、農家所得の上昇傾向が継続するような努力が看取される。しかしそうした努力は家計費に租税公課が加わると、〔12〕列で明らかなように家計収支の赤字転落を完全に回避するには及ばなかった。

家計収支の赤字転落の要因は様々ではない。例えば、1949年度の対農家所得の家計費と租税公課の合計の割合（〔12〕列）は107.3%となり、當に家計収支は赤字であるが、その要因は租税公課が19.4%低下したとはいえ、依然として農業所得に対する租税公課の負担率（〔9〕列）が22.1%と高かった点にある。しかし農業所得に対する租税公課の負担率が家計収支の赤字の主たる原因と見做すことはできない。農家の租税公課はシャープ税制改革後すなわち、1951年以降大幅に低下し、12.7%~13.6%の水準となったからである。所得税率の引き下げと基礎控除の引き上げによる効果に加えて、世帯人員の規模（1951年：6.52、1959年：5.80）が大きいことによる扶養控除の影響を否定できない。ところが租税公課の対農業所得比率が大幅に低下したにも拘わらず、1953年度、1954年度、1956年度、1957年度に家計収支は赤字に転じた（〔12〕列を参照）。1953年度と1954年度は家計費が増加したためであり、1956年度と1957年度は家計費を賄えるように農業所得の落ち込みを農外所得の増加で補填できなかったことが主たる原因である。

農家の生計維持を可能にしたのは租税公課の縮減という便益ではなく、生産現物の自家消費であった（〔6〕列を参照）。この点は生産現物の金額が農外所得のそれを超えている年度の状況によって確認できる。表7の〔12〕列の数値が示すとおり、農家所得に対する租税公課と家計費の合計の比率は1950-59年度まで90.8%~104.3%の範囲にある。農家世帯は市場向けに生産した農産物を自家消費に廻すことができ、なおかつ自家消費は所得税が非課税であった。1950-56年度において生産現物家計消費の規模は農外所得を上回った。勤労者世帯では現物消費はせいぜい家庭菜園程度であり、多くの食糧は課税後所得から購入しなければならなかった。それに対して、農家世帯では、農家所得に対する家計費と租税公課の合計の比率をそれ以上に上昇させずに、すなわち家計支出を拡大せずに、生産現物家計消費によって家計の実質的消費を増やすことが可能であった。もっとも生産現物家計消費のすべてではないが、一部は農業という肉体労働に必要な摂取カロリーを確保するためであったことも考慮しなければならない。しかし一方で、生産現物を家計消費せずに売るとすれば、勤労者世帯と比較にならないほど大幅に所得を増やすことが可能であったことも事実であろう。農家世帯の生産現物家計消費を含む包括的所得に対する家計費と租税公課の合計の比率（〔13〕列）は67.1%~78.8%になる。農家が生産現物家計消費をすべて流動化することは現実的でないにせよ、家計収支の黒字化に農外所得とほぼ同規模の生産現物家計消費が寄与したことは明らかである。

## 3 人的控除の有効性

さて国税庁の申告所得税標本調査結果の長期時系列データによって1950-59年を捉えてみると、扶養人員数は業態によって大きな開きがあることがわかる（図2-1、2-2、2-3、2-4）。稼働者の担税力は世帯の担税力と必ずしも一致しない。世帯規模が大きいほど生活費が掛かるからであ

る。前述したようにシャープ勧告は基礎控除に加え扶養控除を設置することで課税ベースを調整し、稼得者の担税力が過大評価とならないように工夫した。しかしながら、課税最低限が主として基礎控除と扶養控除に拠るとすれば、所得水準が課税最低限を超えていることが必須となる。所得水準の方が課税最低限よりも低い場合には控除しきれない部分が残し、すなわち控除方式で修正される担税力はマイナスになり、負の担税力は所得税が還付されない限り、世帯の消費能力を回復しない。所得税負担を逃えるうえで、基礎控除および扶養控除が重要な人的控除であるにも拘わらず、これらを所得控除しきれない状況に置かれていなかったのであろうか。

表8は扶養親族数別課税最低限を表す。まず、表5と表8を用いて勤労者世帯について見てみることにする。勤労者世帯では世帯主以外に有業人員として妻やその他世帯人員がいるが、年間所得が僅少であり、自ら基礎控除の適用を受けず、世帯主の扶養親族となっていると見做すことができる。表5が示すとおり、1950年の世帯人員は4.54人であるので、扶養親族数は3.54人、すなわち4人と捉えることにする。表8では扶養親族が4人の場合の課税最低限は73,000円であり、他方、表5を見ると、世帯主収入は136,800円であることから、課税最低限をフルに使えたことがわかる。同様にして1951-59年まで、勤労者世帯の扶養親族数は漸減傾向を見せつつもほぼ4人であり、扶養親族4人の場合の課税最低限と世帯主収入の水準との対比から、前者は後者を常に下回ることがわかる。つまり、平均的な勤労者世帯では人的控除を最大限に活用することができたと見てよいだろう。

次に農家世帯であるが、表7より1950年の農家の世帯人員は6.65人であるので、扶養親族は5.65人、つまり6人と見做すことができるとしよう。表8より1950年において扶養親族数が6人の場合の課税最低限は97,000円であり、一方、表7より農業所得は147,300円であるので、課税ベースの算出上、人的控除を余すことなく活用できた。こうした状況は1956年まで続く。しかし1957年になると表

図2-1 1年勤続者の扶養人員構造 (含む控除対象配偶者)

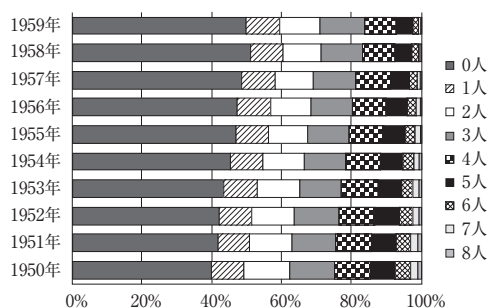


図2-3 営業所得者の扶養人員構造

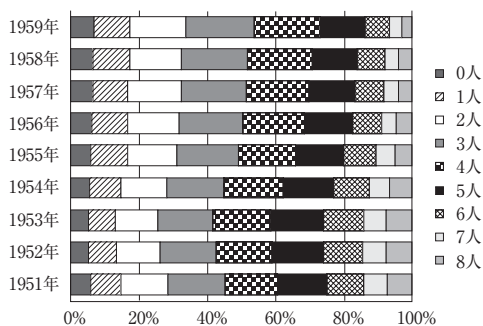


図2-2 農業所得者の扶養人員構造

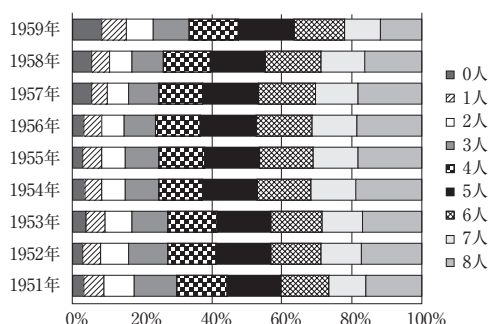
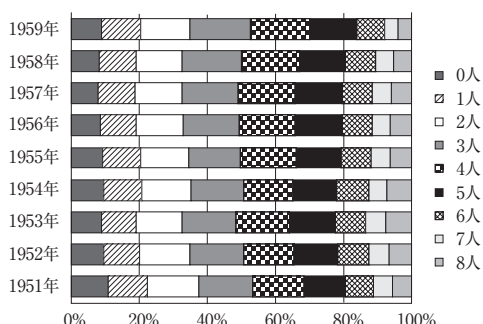


図2-4 その他事業所得者の扶養人員構造



(出所) 国税庁「長期時系列データ：申告所得税標本調査結果」1951～1959年各年版より作成。

表 8 基礎控除額の推移

〔単位 金額 千円〕

年	基礎控除	扶養親族数別課税最低限							
		0人	1人	2人	3人	4人	5人	6人	7人
1950	25.0	25.0	37.0	49.0	61.0	73.0	97.0	97.0	109.0
1951	38.0	38.0	55.0	72.0	89.0	104.0	119.0	134.0	149.0
1952	50.0	50.0	70.0	90.0	110.0	125.0	140.0	155.0	170.0
1953	60.0	60.0	95.0	115.0	135.0	150.0	165.0	180.0	195.0
1954	67.5	67.5	106.3	130.1	153.9	168.9	183.9	198.9	213.9
1955	75.0	75.0	115.0	140.8	166.6	181.6	196.6	211.6	226.6
1956	80.0	80.0	120.0	145.8	171.6	186.6	201.6	216.6	231.6
1957	87.5	87.5	135.0	160.8	186.7	201.7	216.7	231.7	246.7
1958	90.0	90.0	140.0	165.8	191.7	206.7	221.7	236.7	251.7
1959	90.0	90.0	155.0	183.8	212.5	238.8	265.0	291.3	317.5

〔出所〕国税庁総務課『申告所得税標本調査30回記念号—税務統計から見た申告所得税の実態—』より筆者が作成。

7より扶養親族数が4.93人、概算して5人と捉えて課税最低限を見てみると216,700円であるのに対して（表8を参照）、農業所得は192,700円しかないことがわかる（表7を参照）。すなわち課税最低限を完全に活用することができなかったことがわかる。1958年と1959年も同じく人的控除を活用し切れていない。多人数の扶養親族を抱え、生活費が逼迫するにも拘わらず、所得が少なすぎることによって、所得税の逃がえが不十分に終わったことを示す。

概して戦後復興期の課税最低限を決める基礎控除と扶養控除はそれを上回る所得を稼得する者にとっては意味がなくなかったが、先に見たように勤労者世帯については第1次稼得者の収入そのものを補填する別収入、貯蓄の取り崩し、月賦・掛買、および自家消費を必要とし、依然として生活の維持は困難であった。農業所得者は扶養親族が多いので、給与所得者と比べると税制上有利であったと見られがちであるが、実態はそれとは異なっており、課税最低限以上の農業所得を得ておらず、租税公課の縮減の機会を逸することもあった。そのような場合にはシャウプならびにシャウプ使節団には負の所得税という概念がなかったことから、世帯の消費能力を回復することはなかった。

## 結び

シャウプ使節団は「日本は、政府を支えて行くため国民全体が支払う税として個人所得税を展開させるという大きな政策に着手した<sup>86</sup>」ことを、シャウプ勧告を通じて国民に公開した。GHQ/SCAPが進めた経済民主化は、シャウプ使節団の勧告を以って、民主国家の建設と維持という政治と経済の領域への浸透を確実なものとした。「国民全体が支払う税」とは国民全体が所得税の納税者となるという普遍性を追求することに他ならない。シャウプ勧告が目標とし、前提とする民主国家は基本的に納税者が支える国家であり、国民全体が納税者となり、それを自覚できる国家を礎とした。納税者となるにはまず所得者となることが起点となる。土地や資本を有しない個人にとっては稼得者となる必要とされる。しかし所得を得ても、戦後復興期には納税者の世帯の消費能力を稼得者の担税力が逆に削ぎ落としてしまうという点が問題であり、基礎控除と扶養控除がその調整弁として再設計さ

86 シャウプ使節団、前掲書、58頁。

れた。概して稼得者は男性であり、扶養される配偶者は女性が想定された。シャープ勧告の人的控除（基礎控除と扶養控除）の本質を今日的に読み解くとすれば、シャープ勧告では稼得者の最低生活費は扶養親族のそれよりも高い水準に置かれたことが重要である。すなわち稼得者と扶養親族を明確に区別し、基礎控除の水準と扶養控除の水準との間に敢えて明確な貨幣的乖離を設けることで、稼得能力のある人々に対し稼得を促進することを、シャープ勧告は意図したと考えるからである。基礎控除と扶養控除による納税者の担税力と世帯の消費能力との調整には課税最低限を超える稼得能力が伴うことが必要であったことと関連する。

他方、妻に対しては戦前来の所得税制上の取り扱いが継続する。すなわち、戦前の「産めよ増やせよ」政策が継続されないにも拘わらず、主婦として家庭に入ることに對する租税誘因が残された。1961年に所得税制に配偶者控除が創設されるが、配偶者控除の創設に先駆けて、戦前の「産めよ増やせよ」政策のスクラップをもって配偶者に対する扶養控除を廃止するべきでなかったのか。その上で独身者の基礎控除と妻帯者の基礎控除の水準について、消費における規模の経済の観点から論議するべきではなかったのかと考える。

さらに今日問われている多様な有子家庭への対応<sup>87</sup>の観点からシャープ勧告の人的控除の欠落部分を指摘することができよう。セリグマンやサイモンズに代表されるアメリカの人的控除についての考え方、すなわち、所得税制と社会保障制度との統合をシャープ使節団は踏襲していない。シャープ使節団が税制のみを対象として改革の方向性を勧告する役割を担ったことから、歳出システム、またその中の社会保障、特に社会福祉との統合に関しては設計しなかった。そのため、わが国の社会保障、とりわけ福祉に関わる給付額の算出基準は、所得税制上の担税力の導出基準に依拠しない、または整合性を有さないかたちで展開することとなったのである。

## [謝辞]

本稿は日本財政学会第72回大会（於中央大学）の報告を進展させたものである。

Prof. Martin Daunton (University of Cambridge, UK)、飯野靖四名誉教授（慶應義塾大学）、栗林隆教授（千葉商科大学）から貴重なご指摘を多数頂いた。ここに記して感謝の意を表したい。なお、本稿に関わる一切の誤りはすべて筆者に帰する。

87 後年、所得税制上の人的控除で配慮されない領域を社会保障制度が補完するようになる。1960年代に片親有子家庭が法制上支援の対象とされ、3人目以降の子供に児童扶養手当が設置された。1971年には非納税者有子家庭の困窮が認識され、児童手当法が制定された。児童扶養手当と児童手当は双方とも有子家庭を支援するが、財源確保と給付原理に違いがある。前者の児童扶養手当は将来の労働人口を支えるために企業の拠出金と国と地方の財源で給付されるのに対して、後者の児童手当は社会保障制度の拡充を通じて創設され、財源は租税収入であった。前者は3人目以降の子供がいるという事実と所得制限によって、必ずしも純粋ではないが、社会原理に基づく給付であった。後者の場合、財源は福祉原理に基づくが、給付の根拠は社会原理に則り、給付は金額面で子供数と年齢で格差をつけ、資格制限による選別主義が採られた。