

住民税論

藤谷謙二

一、まえがき

ここに住民税というのは、あらためて断るまでもなく市町村民税と道府県民税とを一括した称呼である。それは税法上の用語ではないが、昭和二十一年に従来の市町村民税と並んで道府県民税が新設されて以来、広く一般に用いられている。ところでこの住民税の現行地方税制中に占める地位は極めて重要である。すなわち市町村民税は、固定資産税と並んで市町村税の二大支柱を形成しており、また道府県民税も、事業税・遊興飲食税・入場譲与税とともに道府県税中の主要税種となつて^(註)いる。他面これを納税者の側からみても、今日あらゆる租税負担の重庄の中にあつて、この住民税が少からぬウェイトを持っていることは、あまねく痛感されているところである。その納税義務者は、およそ住民と名づけられるものはすべてこれに入ることを狙いとしているため、所得税の納税義務のない者でも、いやしくも所得のある限りこの税の対象となる。従つて最近の住民税納税義務者数は個人で二千五百万人にもほり、所得税納税義務者数約一千万人の二倍五割に達している。

市町村民税乃至道府県税の前身は、周知のように戸数割であるが、それは遠く明治十一年の地方税規則によつて制定されて以来、昭和十五年に至るまで六十余年の長きに亘つて行われ、負担の過重・不公平並びに地域的不

均衡の故に、地方税中特に悪税として定評のあつたものである。昭和十五年の税制改革に際し、この戸数割を廃止すると同時に、新たに市町村の独立税として市町村民税を設定した。これが現行住民税のはじまりであるが、当時この税の創設理由としては、「税収入を主たる目的とせず、戸数割の長所たる地方住民の負担分任の精神を税制中に存置するために設けた」と説明されていた。しかしこの市町村民税施行後の実績に徴すると、地方財源の窮乏につれて、次第に収入をこれに期待する傾向を生じ、特に昭和二十一年に市町村民税と同様の機構を持つ道府県民税が設けられるに及んで、住民の税負担はいよいよ加重するに至った。

たまたまシャウブ勧告に従って行われた昭和二十五年の改革により、道府県民税は廃止されて市町村民税一本となつたが、税の内容にも重要な改変が加えられた。この場合最も重視すべきは、従来の住民税に比し全体として二・五倍の増徴が行われたのと同時に、その性格において著しく所得税的な色彩を強めたことであり、また国税の領域における法人課税の基本構想の転換に照応して、住民税における法人の扱い方に変化を齎したことも併せ注目に値する。その後幾度か部分的改正が加えられたが、昨二十九年に至り、さきに一旦廃止された道府県民税を復活した。復活の理由としては、「道府県に対し住民が普遍的に負担を分任する税種を与えようとする点にある」とされている。但しこの道府県民税の復活に伴って国民の租税負担が加重することを避けるために、市町村民税収入の一部（三割程度）を割いて道府県民税に譲ることとし、これによつて生ずる市町村の収入欠陥は新設のたばこ消費税によつて補填する策を採った。しかし地方財源が甚しく窮乏を告げている現状のもとにおいては、このような彌縫策に止まり得ないことは見易いところであつて、現に昨年十月に発表された自治庁の「地方税法等改正要綱案」によれば、道府県民税において百二十四億円、市町村民税において二十一億円の増徴が企図

されている。さらに赤字地方団体の場合、若し従来伝えられている財政再建整備計画が実行に移されるならば、事業税や固定資産税と並んで、住民税についても標準税率の二割程度の増税が強行される恐れが多分にある。

ところで住民税は、その創設の当初から種々不合理な要素を含んでいたのであるが、シャウブ勧告に基く二十年の改正並びにこれに続く累次の改正の結果は、その不合理性を払拭するどころか、かえってこれを拡大した感が深い。今後右に述べたような増徴が相次いで行われるならば、その重圧は住民にとって真に堪え難いものとなるであろう。そこでこの機会に、私はこの税に関する主要な問題点をとりあげて、若干の検討を試みたいと思うのであるが、それに先立ち、問題の解明に資するために、一応現行住民税の骨子を述べておく。

まず市町村民税についてみる。納税義務者は、(一)市町村内に住所を有する個人、(二)市町村内に事務所・事業所又は家屋敷を有する個人で当該市町村内に住所を有しない者、(三)市町村内に事務所又は事業所を有する法人、(四)市町村内に事務所又は事業所を有する法人でない社団又は財団で代表者又は管理人の定のある者、の四者となつている。いうまでもなく住民税において主要部分を占めるものは、上記四者中(一)と(三)とであつて、(一)の者に対しては均等割と所得割とを、(三)の者に対しては均等割と法人税割とを課する。そして(二)と(四)の者に対しては均等割のみを課する。なお個人の場合、前年中に所得を有しなかった者、生活保護法の規定による生活扶助を受けている者、不具者・未成年者・六十五歳以上の者並びに寡婦であつて前年中の所得が十三万円以下の者等に対しては市町村民税を課することができず、また同居の妻に対しては、原則として均等割を課することができない。これによつて明かなように、市町村民税の非課税範囲は極めて狭く、いやしくも前年中に所得を有した個人の大部分は課税されることになるのであつて、この点は道府県民税についても

全く同様である。

均等割の課税標準は納税義務者そのものであるが、税率については、市町村をその人口の大小に従って、(一)人口五十万以上の市、(二)人口五十万以上五十万未満の市、(三)右以外の市町村の三段階に区分した上、個人の場合には、それぞれ六百円・四百円・二百円の標準税率によって(制限税率はそれぞれ八百円・五百五十円・三百円)、また法人の場合には、それぞれ二千四百円・千八百円・千二百円の標準税率によって(制限税率はそれぞれ四千円・三千円・二千円)、定額を課する。これは一見して判るように一種の人头税であり、住民税の重要な特質である。所得税割の課税標準としては、(a) 所得税額、(b) 課税総所得金額、すなわす総所得金額から基礎控除・扶養控除等各種の控除をした後の金額、(但し財政上特別の必要がある場合には、総所得金額から基礎控除のみをした金額とすることができる。)(c) 課税総所得金額から所得税額を控除した金額、の三方式のうち、いずれか一つの方式を選択することができる。所得税の税率については、すべて標準税率の定はなく、個々の市町村において条例により自由に定め得るところであるが、しかし最高限度の定(制限税率)はある。(註二)なお右の三方式のうち、第一方式(a)においては均等率、第二(b)及び第三(c)の方式においては累進税率によることを原則とする。ともあれ所得割において特に注目すべきは、その実質が国税たる所得税の附加税に他ならないものとなっていることである。次に法人税割の課税標準は法人税額であり、標準税率は百分の七・五、制限税率は百分の九である、法人税割もまた国税たる法人税の附加税とみることができる。

道府県民税の内容は、右に述べた市町村民税のそれと殆んど同様である。唯その納税義務者について言えば、市町村民税の場合に「市町村内」とあるところが当然「道府県内」となり、また税率や賦課徴収方法にも、市町村

民税の場合とは若干異なるところがある。すなわち道府県民税の均等割は、居住地人口の如何にかかわらず個人百円、法人六百円を標準税率とし、制限税率の定はない。道府県民税の所得割については、まず道府県は道府県毎の所得税総額の百分の五を標準としてその課税総額を定め、これを市町村毎の所得税合計額に按分して市町村に配賦する。市町村はそれぞれ配賦された所得割の総額を、当該市町村における市町村民税の所得割の課税総額で除して税率を決定する。各納税義務者に対して課すべき道府県民税の所得割の額は、各義務者に対して課さるべき市町村民税の所得割額に右の税率を乗じたものである。但しこのようにして決定される所得割には一定の制限がある。(註三)

なお個人の道府県民税(均等割と所得割)の賦課徴収は、道府県内の市町村が、その市町村における個人の市町村民税の賦課徴収と併せ行うことになっている。最後に道府県民税の法人税割は、百分の五を標準税率、百分の六を制限税率とする。

以上は現行住民税の内容の一斑であるが、そこには多くの問題点が含まれている。まず第一に、この住民税によって齎らされる個人の負担関係はどのようなものであろうか。これはわれわれにとって最大の関心事である。第二に、住民税は個人に対すると同時に法人に対しても課されているが、この法人課税の根拠並びに負担関係如何も究明を要するところである。その他課税団体たる道府県や市町村の側からみた住民税の在り方乃至徴税技術上の問題など多くのものがある。しかし本稿では、以下もっぱら問題を右に挙げた第一及び第二の点に限って、若干の考察を試みたいと思う。

(註一) 主要地方税の昭和二十九年度収入見込額は、次の通りである。

A 市町村税

B 道府県税

固定資産税	九二、四〇四	四九	事業税	七八、一五九	四八
市町村民税	七〇、九〇〇	三四	遊興飲食税	一六、九四一	一〇
たばこ消費税	一九、四五五	九	道府県民税	一六、八九六	一〇
電気ガス税	一七、五七〇	八	入場譲与税	一五、五五〇	九
其他	八、一二三	四	たばこ消費税	九、七二七	六
合計	二〇八、四五二	一〇〇	其他	二六、九九九	一七
			合計	一六四、二七二	一〇〇

備考 一、地方自治年鑑、第二集(六八―六九頁)による。

二、本表中には地方譲与税を含む。

(註二) 市町村民税の所得割において、課税標準として第一方式によつた場合の所得割額は、個々について課税総所得金額の百分の七・五を超えてはならない。また第二方式によつた場合の所得割の税率は百分の七・五を超えることができない。さらに第三方式によつた場合の税率は百分の十五を超えることができない。

(註三) 道府県民税の所得割において、第一方式によつて課された市町村民税の所得割額を課税標準とする場合には、その額は個々につき課税総所得金額の百分の二・五を超えてはならない。また第二方式によつて課された市町村民税の所得割額を課税標準とする場合にも、その額は課税総所得金額の百分の二・五を超えることができない。さらに第三方式によつて課された市町村民税の所得割額を課税標準とする場合には、その額は課税標準とされた金額の百分の五を超えることができない。

- 1) 内務大臣官房文書課編、地方税制詳解(昭和二十二年)、二四二頁参照。
- 2) 地方財務協会編、改正地方税制詳解(昭和二十九年)、八四頁。

二、個人住民税の負担関係

すでに述べたように、現行住民税(道府県民税と市町村民税)においては、道府県内若しくは市町村内に住所を有する個人に対して均等割と所得割とを課し、また当該道府県内若しくは市町村内に住所を有しなくても、そこ

に事務所・事業所又は家屋敷を有する個人に対しては均等割を課している。ここではまずこの均等割について考えてみよう。

均等割の非課税範囲が極めて狭く、およそ所得を得る者の大部分に対して課税されていることは前に述べた通りである。この場合、世帯主に対してのみならず、これと生計を一にする親族に家業専従者があるときは、これに対しても課税される。しかもその税率は、極めて例外的な場合に軽減することが認められているほか、所得の

（註一）

大小に拘らず均一であることを特色とするものであるから、その本質は明かに一種の人頭税に他ならない。人頭税の不合理性については、あらためて指摘するまでもないところであるが、このような人頭税を敢えて課税する根拠として、常に挙げられるのは謂わゆる「負担分任の精神」である。それは団体の構成員が広くその負担を分かち合う趣旨と解されるが、このことを通じて、「自治行政に対する住民の関心をたかめ、地方自治への参与を実現するという精神的な効果」¹⁾を狙ったものであると言われている。従ってその負担も低額にとどめ、財政収入を挙げることが目的とするものでない、というのが一貫した当局筋の説明である。しかし例えば昭和二十七年決算についてみると、同年度における個人均等割の総額（収入済額）は八十一億円にのぼり、それは自転車税二十一億円・鉱産税（十八億円）・荷車税（十二億円）其他雑税の比でないのもちろん、市町村税中の有力税種たる電気ガス税（百四十九億円）と較べても、その五十四％に相当する額に達している。このように均等割は、税収入の観点からも重要な役割を演じており、地方財源窮乏の折柄、地方団体がその収入に期待するところ決して少ではないのである。また年額数百円（大都市七百元、中都市五百円、小都市及び町村三百円——いずれも道府県分と市町村分とを合せて）という個人均等割の負担は、一見極めて軽微であつて、人頭税に対するす非難を回

避し得るかのごとくであるが、窮追に喘ぐ多くの低額所得者にとつては、必しも軽い負担と断ずることは許されないであろう。さらに「負担分任の精神」と称し、住民の自治意識昂揚のためというけれども、このような意識の盛りあがりには、利害関係の完全に一致した共同体においてのみ期待し得るところであつて、多くの矛盾と対立を含む現代の地方団体についてこれを望むことは無理であろう。結局個人均等割の持つ人頭税的な欠陥は蔽うべくもないのであるが、「負担分任の精神」という常套語は、強いてこれを隠すためのヴェールに過ぎないと言ふべきである。

次に所得割についてみるに、それが実質的には所得税の附加税に他ならないこと前に指摘した通りであり、従つて所得税に存する欠点乃至不合理性がそのまま住民税の所得割に反映し再現することを注意せねばならない。ところで現行所得税の欠点としては、少くとも次の諸点を挙げる事ができる。

第一に基礎控除が低過ぎる。周知のように所得税における基礎控除は、本来最低生活費の免税を意味するものとされるのであるが、このような観点からすれば、近年累次の改正によって次第に引上げられてきたとは言え、現行七万円の基礎控除は、未だ本来の趣旨から遠ざかること甚しいと言わねばならない。現行の所得税は、明かに最低生活費部分に喰い込んで課税されている。

第二に扶養控除も低きに失する。これまた基礎控除と同様、遂次引上が行われたけれども、担税力に影響のある扶養親族に関する課税上の考慮は決して充分とは言えない。

第三に謂わゆる勤労控除も不充分である。現行十五%の控除（最高四万五千元）は、他種所得との権衡上実情に即せず、負担不公平の重要原因となつてゐる。

第四に税率の不合理を指摘せねばならない。シャウプ勧告による改正の結果は、所得税の最高税率を極度に引下げると同時に、累進の刻みを低額所得層に集中することによって、一方に高額所得者の優遇、他方に基礎控除等の低過ぎること相俟って、低額所得者の重課という不合理な線を打ち出したのであるが、唯僅かに富裕税と称する申訳けだけの有産者課税を併せ行うことによって、右の不合理性を隠蔽しようとした。しかしこの富裕税すら昭和二十八年には廃止され、これに伴う税率の調整も不徹底なものに終わっているのである。

第五に総合課税主義の破綻を挙げる必要がある。あらためて言うまでもなく、所得税の長所と見なされるところは、あらゆる種類の所得を総合して課税することにより、給付能力を完全に把握しようとする点にある。しかるに現行税法の下では、この総合課税の建前が随所に崩されている。すなわち退職所得・山林所得並びに利子所得については、いずれも他の所得とは総合せず、それぞれ分離して課税される。特に利子所得に対しては累進税率ではなく、十%の比例税率が適用されるだけであり、なかでも長期性預貯金の利子に対しては五%の特別税率という優遇ぶりである。このような利子所得に対する軽課は、租税特別措置法の規定による暫定的なものとしていられるけれども、それが恒久化されることはほぼ確定的であり、最近では利子課税の全免にまで発展しかねない情勢にある。すべてそれは貯蓄奨励のためという理由で片づけられているが、他の所得との間に甚しい負担の不均衡を齎らすものであることは、特に指摘するまでもあるまい。さらに譲渡所得中、有価証券の譲渡所得については、所得税は非課税とされ、僅かに別途有価証券取引税による軽微な比例課税が行われるだけである。このように所得税における総合課税主義は、今日至る所に破綻を来しているのであって、そこに大きな不公平の因子を包蔵している。

第六に農業所得に対する所得税について問題がある。それは超過供出奨励金・早期供出奨励金等各種の奨励金に対する免税措置であつて、米の供出制度に絡む重要問題であるが、このような奨励金はすでにその実質を失つており、徒らに富農を利するのみで、負担の公平を害している。

以上列挙したところは、現行所得税の持つ欠陥のうち目星しいと思われるもののみであつて、決してすべてを尽したわけではないが、これによつてもわが国現行の所得税が、いかに多くの不合理、不公平を含んでいるかを察知できるであろう。そこには高額所得者に有利で低額所得者に不利な要素、有産者に寛大にして多数の勤労者・中小営業者・貧農に苛酷な措置が縦横に織り込まれている。由来所得税といへば、あらゆる租税中最も多くの長所を具備した理想的な税と見なされてきた。しかしわが所得税の現実の姿は、理想的どころか余りにも多くの欠陥に充ちており、その納税者数が現在でも一千万人を超える事実に徴しても、文字通り大衆課税に他ならないのである。

住民税における所得割の本質は、まさにこのような大衆課税たる所得税の附加税であり縮刷版たるところにあり。所得税の持つ欠陥はそのまま所得割の上に反映・再現され、その不合理性を加重するのである。いまこれらの点を繰返して述べる必要を認めないが、しかし次の諸点は、所得割に関する特別の問題点として注目に値する。

第一、所得税における総合課税主義の破綻によつて生ずる所得割の不合理が問題である。すでに述べたように、現行所得税においては、退職所得・山林所得並びに利子所得は他種所得と合算されることなく、それぞれ分離課税によつて軽課の措置が採られている。なかでも利子所得については、累進税率ではなく軽微な比例税率が適用されるに止まっている。また有価証券の譲渡所得は所得税の課税範囲から全然除外されているのである。とこ

ろで所得割の課税標準の第二方式たる所得税額についてみると、それは地方税法では「所得税法の規定によって納付すべき所得税額」となっているが、「租税特別措置法第二条の二第一項の規定によって徴収される所得税額」すなわち利子所得に対する所得税額を含まないものとされている（地方税法第二九二条第二項五参照）。従って利子所得に対しては住民税は全然課税されない結果となる。有価証券の譲渡所得が住民税の課税対象とならないのは言うまでもない。さらに配当所得については、第一方式の所得税額が算出所得税額から配当所得の二五%を控除したものであるため、これまた所得割において課税洩れとなる。次に第二方式たる課税総所得金額、すなわち総所得金額から基礎控除・扶養控除等各種の所得控除をした後の金額についてみるに、ここに謂うところの総所得金額には、退職所得は含まれるけれども、山林所得は除外されている。さらにここでも有価証券の譲渡所得が課税の範囲外に置かれるのはもちろん、利子所得も租税特別措置法の関係から課税を免れることになる。第三方式は課税総所得金額から所得税額を控除した金額であるから、上記課税洩れの各種所得を含まないこと、特に指摘するまでもあるまい。このように見ると、所得税における総合課税主義の破綻によって齎らされる不合理性は、住民税において一層拡大された形で現われることを知るであろう。ここでは明かに有産者とりわけ動産所有者が優遇され、勤労者が不利な地位に立たされている。シャープ勧告は、住民税を所得税的ものに改めることによってその合理化を図ったと言われているけれども、現行住民税の内容は、右に述べた点を考えただけでも、謂わゆる応能課税の要請から遠くかけ離れたものとなっているのである。

第二、勤労所得者と他種所得者との負担の不均衡が住民税において特に強く反映する。これは一方では所得税における所得把握率の難易に由来し、他方では減免措置の厚薄に起因する。現行所得税における十五%（最高四

万五千円)の勤労控除が不十分であることは、前にも述べ通りであつて、この控除率並びに最高限度の引上げは勤労所得者の切実な要求となつてゐる。この場合、引上げ要求の主要根拠として挙げられるのは所得把握率の相違である。実際勤労所得者が源泉徴収によつて、ほとんど百パーセント課税されるに對し、營業者其他の事業所得者は申告納税であるために、完全な申告が行われていないことは周知の事実である。これに對してシャウプ報告は、勤労控除の引上げよりも、所得把握率の向上を目指して稅務行政の改善を図るべき旨を説いてゐるけれども、容易に行われ得べきものではない。結局これが勤労所得者と他種所得者との間の負担不均衡の因をなしているのであるが、他面所得税について行われる減免措置に均霑すると否とによる相違も見遁すことができない。その著例として、前にも指摘した超過供出奨励金等各種の奨励金に對する所得税の免稅措置を挙げることが出来る。「超過供出は所得税の課税の對象となるような、八反歩以上の農家によつて主として行われているから、その非課稅措置の減収に及ぼす影響はかなり大きい。昭和二十八年度において調査したところによれば、二町五反歩以上の農家においては、平均二万二千円程度になるべき所得税が七千円程度になつており、三分の一に輕減されているといふことである」。すべてこのような事情は相俟つて、所得税における勤勞所得者と他種所得者との間の負担不均衡を齎らし、それが強く住民税の負担關係に反映するのであるが、このことは特に農村方面において注目を惹き易い。農家の大部分が所得割を課されず、均等割のみを納めれば足るに反し、給料生活者の大多数が、均等割の外に重い所得割の負担に苦しむといふ、不合理な事態が起つてゐるのである。

第三、所得割の課稅標準として、各市町村が採用する方式の相違による地域的な負担の不均衡も看過し得ない問題である。すでに述べたように、所得割の課稅標準としては、(a) 所得稅額、(b) 課稅總所得金額、(c)

課税総所得金額から所得税額を控除した金額、の三方式があり、そのいずれを採用するかは、市町村の自由な選択に任されている。最近の状況をみると、大都市の全部並びに中都市の多くは第一方式を、小都市並びに町村の大部分は第二方式を採っており、第三方式によるものは極めて稀である。^(註二)しかも第二方式を採る場合、税法に定める但書にもとずき、総所得金額から基礎控除のみをした金額を採用するものが甚だ多く、町村の大多数はこれ

によっていることを注意せねばならない。このように最近第二方式、特にその但書による方式を採るものが多数を占めるに至ったのは、累次の所得税改正にもとずく所得税納税義務者の減少、従ってまた市町村民税における所得割の収入減に対処するためであつて、町村にそれが多いのも、全く農村方面における所得税納税義務者の著減を裏書するものに他ならない。しかしこのように所得割の課税標準が団体によって区々たることは、負担の地域的不均衡を招来し、そこに割り切れないものを残す結果となつている。

^{*}(註一)均等割の税率については、納税義務者が、(1)均等割を納付する義務がある扶養親族を二人以上有する者及び当該扶養親族、(2)家業専従者、のいずれかに該当する場合に限つて、その者に対して課する均等割の額を軽減することができる。

(註二)この点については、地方自治年鑑(第二集)、統計編、六四頁参照。

- 1) 岡田純夫「新市町村民税について」(ファイナンス・ダイジェスト、臨時増刊、新税詳解、昭和二十五年)、一八九頁。
- 2) 前掲、地方自治年鑑、統計編、五八頁参照。
- 3) シェアアップ使節団、日本税制報告書、第一編、第四章、D節、参照。
- 4) 「税制改正に何を望むか」(財政、第二〇巻第一号、一三三頁)。

三、住民税と法人

法人に対して課される住民税については、まずもつてこのような課税の根拠を究明しておく必要がある。とい

うのは、周知のようにわが国における法人課税の基本構想はシャープ勧告を契機として根本的な改変が加えられたが、このようなシャープ勧告の考え方を照し合せて、現行住民税における法人課税の理論的根拠には多くの矛盾と混乱が認められるからである。

さて一般に法人課税（もちろんここで法人という場合、営利法人、とりわけ株式会社が問題の中心となる）の基本的な構想としては、今日まで二様の対立した見解があり、各国の立法例もそのいずれに從うかによって二つの系統に分れている。すなわちその一つは、法人と株主とをそれぞれ別個の存在と見なし、法人を独立の租税主体として取扱う立場であり、法人に法人税を課する傍ら、配当金を受取った株主に対しても別個に個人所得税を課し、その間二重課税の問題は起り得ないという建前をとる。法人独立主体説若しくは法人実在説と呼ばれるものこれであつて、従来ドイツの税法はその代表的なものであると言われており、またシャープ勧告に從つて改正される以前のわが国の法人課税方式も、この系統に属するものであつた。これに對していま一つの見解によれば、法人は自然人たる株主の営利のためにする手段であり、一つの擬制に過ぎない。従つてたとえ法人に課税するとしても、それは実は株主に對する課税に他ならず、株主が法人に對して有する持分の源泉徴収であると考ええる。若し法人に課税した上に、さらに配当金についても株主の手許で所得税を課するならば、それは二重課税として排除されねばならぬこととなる。このような見地は法人擬制説と名づけられ、その適例としてはイギリスの税制が挙げられる。シャープ勧告に示されたところも、まさにこの擬制説であり、^(註)わが国の法人課税方式はこれに從つて昭和二十五年に根本的に改められたのである。すなわち従前の法人税における超過所得並びに清算所得に對する課税は廃止されて、普通所得に對する三十五%の比例課税一本となり、別に所得の社内留保分に對する二%の

利子附加税が新設された。他方これに関連して所得税においては、従来行われてきた配当所得に対する二十%の源泉課税を廃止するとともに、配当金の二十五%を所得税額から控除することにより、二重課税を排除する措置が講じられたのである。

右に述べたような国税の分野における法人課税制度の改変は、当然地方税の領域にも推し及ぼされざるを得ない。すなわち当時、改正前の市町村民税並びに道府県民税にあっては、法人は個人と並んで独立の納税義務者とされていたのであるが、シャウプ勧告においては、「法人は住民税を課さるべきではない。株主は住民税のうち所得的要素によって、配当を受取る時、または株式を売却して譲渡所得を実現するときに課税されるであろう¹⁾」¹⁾と言い、法人に住民税を課税しないよう勧告している。法人擬制説の論理からすれば、当然の帰結と言わねばならない。ところが政府案による実際の改正の結果は、法人に対し市町村民税中の所得割(すなわち法人税割)は課税しないものとしたけれども、均等割のみについては納税義務を負うものとし、さらに昭和二十六年に行われた地方税法の一部改正に際しては、右の均等割の外に、法人税額を課税標準とし、十五%の標準税率(制限税率は十六%)をもってする法人税割(すなわち法人に対する所得割)が課されることになった。このように市町村民税において、均等割を課するのみならず、新たに法人税割を設けたことについては、法人に課される税負担の増加となる点で注視されたばかりでなく、一層根本的には、シャウプ勧告に従って採られてきた法人課税の基本構想に矛盾するものではないか、という疑問を生ずることになったのである。

ところで右の点については、もちろん当時の政府当局によって一応の説明が当えられている。そして法人に対する均等割はもとより、法人税割もまたシャウプ勧告に示された法人課税の基本構想から逸脱するものではない

というのが、政府当局の見解乃至態度であった。しかしそれにも拘らず、そこには尙疑問の余地が存し、法人擬制説の立場からは説明しきれない要素を含むものとなっている。以下この点を少しく吟味してみよう。

まずはじめに、法人に対して個人に対すると同様均等割を課することとした理由について考えてみる。前に述べたように、シャウプ勧告は法人に対しては全然住民税を課税すべきでないとしているのであるが、二十五年七月の改正の結果は、均等割のみは法人に対しても課税することになった。これは果してどのような根拠にもとずくものであろうか。この点について政府当局が与えた説明は次のごとくであった。すなわちそれは、「法人に附加価値税を課税しようとするの思想を一にするものであつて、法人が市町村から土木・衛生・治安・消防その他について絶えず種々の利益を受けている以上、代償として経費のうち幾許かを負担させるべきであると考えからである」というのである。それは明かに応益主義にもとづく課税の理由づけであり、そこに種々の問題を含んでいるが、さし当りこの場合問題となるのは、それが所得課税か否かという点である。

これについては、あたかも附加価値税の場合と同様、法人均等割は所得又は収益の有無に拘らず課税されるから、所得課税ではないという考え方が一応成り立つてであろう。そしてシャウプ勧告が否定しているのは法人に対する所得課税であるから、法人に均等割を課することは、シャウプ勧告の趣旨に反するものではない、とも言えるかも知れない。それにしても、荻田保氏の説明に見受けられるように、「法人もまた市町村の構成員なりとの考え方の下に」均等割を設けたとすれば、それはやはり法人を個人と並んで独自の存在と見なしていることにならないであらうか。このように、擬制説の立場を貫こうとする限り、法人均等割の設定理由については必ずしも明快な説明は与えられていないのである。

次に一層重要な法人税割について検討しよう。法人税割の創設理由として、当時の政府当局は次のように述べている。

「現行市町村民税の下にあつては、法人は最高四千円の均等割だけを納めれば足りるものとされている。これは、個人について均等割の外に所得割を課しているの比べると著しい負担の不均衡があると評せねばならぬ。のみならず、現在個人所得割は、所得税額を課税標準としているのであるが、この場合において課税標準たる所得税額は、算出所得税額から配当所得の百分の二十五を控除したものであるため、配当所得については個人の段階においても法人の段階においても課税されないこととなっている。かくて一にはかかる配当所得に対して課税する狙いもあり、かたがた個人と法人との間の課税上の不均衡を是正することを前途として、法人に対しても軽度の所得割を課税するものとしてゐるのである」⁴⁾。

これによつて明かなように、法人税割（法人の所得割）創設の理由は二段に分けて考えられている。すなわちその一は、個人所得割において課税洩れとなつてゐる配当所得に対して課税するためであり、その二は、市町村民税において、個人と法人との間に著しい負担の不均衡があるから、この不均衡を是正するために法人税割を設けるというのである。

ところで、個人所得割において配当所得を課税し得ない点については、すでに二十五年の改正市町村民税実施當時に、早くもその欠陥として各方面から指摘されたところであり、シャウプ勧告もこの欠陥を率直に認めている。

法人税割がこのような個人所得割で課税洩れとなる配当所得に課税しようとしたものである限り、その時に定められた十五%という標準税率が適切なものであつたかどうかは別として、それは配当所得の源泉課税とみることに

ができるであろう。それはあたかも国税体系における現行法人税が、株主に関する個人所得税の源泉徴収と観念されるのと同様であつて、いずれの場合にも、法人そのものを独立の租税主体として課税するものではないと言ひ得るであろう。但しそれは個人所得割の課税標準として第一方式すなわち所得税額を採る場合に限られる。事実新しい市町村民税の実施初年度たる昭和二十五年度には、第一方式のみが許されたのであるから、上述のような説明で事足りたと言へる。しかし第一方式のほかに、第二・第三の方式も選択し得る現在においては事情を異にする。

しばしば述べたように、第二方式は課税総所得金額（総所得金額から基礎控除等各種の控除をした金額）とされているが、その中には配当所得も包含されている筈であつて、これを課税標準として個人所得税を課す場合には、配当所得は課税洩れになっているということはできない。第三方式すなわち課税総所得金額から所得税額を控除した金額についても同様のことが言えよう。かくて法人税割創設の当時に政府当局が弁じた上記の論拠は、第一方式についてこそ妥当するであろうが、第二・第三の方式を採つた場合（事実第一方式以外に、第二・第三の方式、とりわけ第二方式を採る市町村が甚だ多いこと既述の通りである）には当てはまらないと言わねばならない。結局擬制説の立場に立つ限り、法人税割創設の根拠として示された第一点について、一貫した説明を与えることは至難というほかはない。

次に法人税割創設の第二の理由、すなわち「個人と法人との間の課税上の不均衡」という点はどうであろうか。すでに述べたように、この場合課税上の不均衡とは、個人に対しては均等割のほかに所得割が課されているのに、法人は均等割のみを納めれば足るとされている事実を指すのである。しかし擬制説の立場を貫くのであれば、シャウプ勧告が明言しているように、「株主は住民税のうちの所得的要素によつて、配当所得を受取る時、ま

たは株式を売却して譲渡所得を実現するときに課税を受ける」（尤も現在では株式の譲渡所得は所得税及び住民税では課税されていないが）のであるから、個人に所得税割を課すれば足り、別に法人に対して法人税割を課する必要はない筈である。シャウプ勧告が、「法人は住民税を課さるべきでない」と断じているのもそのためである。強いて法人税割を課する根拠を求めようとするならば、個人所得割において配当所得が課税洩れになっているのを、謂わば課税技術上の便宜手段として、法人税割の形で課税するという、前記第一の理由以外にはこれを探ることができない筈であるが、この第一の理由すら、個人所得割の課税標準たる第二・第三の方式には妥当しないこと前述の通りである。もともと個人・法人間の課税上の不均衡是正ということは、暗々裡に法人そのものを独立の租税主体と見なし、個人と法人とを対立的に考えている証左と言えるのであって、すでに擬制説の立場から逸脱したものと評せねばならない。

要するに、政府当局側の説明にも拘らず、擬制説の見地に立つ限り、法人に住民税を課する根拠を理論的に説明することは困難となっているのであるが、それでもなお法人に対して均等割はもちろん、法人税割をも設定せざるを得なくなつた事情はどこに存するのであろうか。思うにそれは現代経済社会における株式会社の厳然たる独立の存在並びにその優越性という事実である。あらためて説くまでもなく、資本主義経済の現段階においては、大多数の株式会社はこれに出資した個々の株主の意思や能力を超えた独自の存在であり、謂わゆる所有と経営の分離という事態が歴然と現われている。そして巨大な資本力を擁する株式会社形態の企業は、資本力の弱い個人企業を圧倒しつつある。このような事実に対しては、擬制説の見地に立つ者といえども眼を蔽い得ないのは当然であつて、論理の矛盾や混乱を冒しつつも、法人を目標として課税せざるを得なくなるのである。結局のところ、

法人を目して、「与えられた事業を遂行するために作られた個人の集合」に過ぎないとすると擬制説は、僅かに個人的色彩の強い同族会社に妥当するに止まり、その他の株式会社に当てはめることは無理と言わねばならない。法人に対する住民税の課税理由も、擬制説を棄て去り、あらためて實在説の立場をとることによって、はじめて矛盾なく説明することができるであろう。実はこのような問題は、地方税に限ったことではなく、国税の領域においても解決の必要に迫られているところである。シャウプ勧告に従って昭和二十五年に改正された所得税や法人税の内容は、その後の相次ぐ改正によって著しい変貌を遂げ、法人税における積立金課税の廃止、清算所得課税の復活、所得税における有価証券譲渡所得の綜合廃止等々、勧告の基本線は次々に崩れてきた。いまや法人課税の問題は、国税・地方税の両領域を通じて再検討を必要とする段階に到達している。

次に法人に対する住民税の負担関係についてみるに、ここで主として問題になるのは法人税割である。法人税割が実質上法人税の附加税に他ならないことはすでに述べた通りであり、従って法人税の持つ欠陥はそのまま法人税割の上に再現される。ところで法人税において注意すべきは、税法上認められている各種の減免措置であり、しかもこれら減免措置の恩恵に事実上均霑し得るのは、主として大資本を擁する有力法人に限られることである。例えば現行税法の下では、命令で指定する重要物産の製造・採掘又は採取をなす法人は、事業開始後一定年間その所得に対する法人税を免除され、このような法人がその設備を増設した場合にも同様に免税される。また貸倒準備金・価格変動準備金・退職給与引当金・輸出損失準備金等を設けた法人（但し青色申告を提出した法人に限る）が、このような準備金又は引当金に一定限度内で繰入れた金額は損金に算入され、税負担を著しく軽減されている。しかしこのような恩典に浴し得るのは一部の大法人のみであって、大多数の中小法人はその圏外に

置かれている。従って法人税の税率は、形の上では一様に四十二%であるとしても、謂わゆる実効税率を考えると、そこに非常な開きを生ずるわけであり、この点だけからみても、今日の税法は大資本に有利な機構となっている。このような関係は、法人税の附加税たる実質を持つ法人税割にそのまま持ち込まれ、大法人と中小法人との間に著しい負担の不公平を齎らしているのである（序ながら、事業税についても同様の関係が認められる）。

（註）シャウプ勸告によれば、「法人は擬人であり、……与えられた事業を遂行するために作られた個人の集合である」（日本税制報告書、第一編第六章A節）。

- (1) 前掲報告書、第二編第十一章参照。
- (2) 岡田純夫、「市町村民税」（自治研究、二十五年十月臨時増刊号）一〇六―七頁。
- (3) 荻田保、地方財政講義（下）、三〇頁。
- (4) 鈴木俊一、「地方税制改正の概要」（財政、二十六年五号）、四九頁。

四、む す び

以上現行住民税の問題点を、個人の場合と法人の場合とに分けて一応の考察を試みた。もとより住民税に関する問題点のすべてをとりあげた訳ではなく、また論じて尽し得ないところが少くない。しかし上に述べたところだけによっても、そこに包蔵される幾多の不合理・不公平を明かにしたつもりである。いまこれを要約すれば、個人に対する住民税は、その本質において人頭税と所得税附加税との混合物に他ならず、所得税の持つ諸欠陥を反映して大衆課税の色彩を濃厚に帯びていること、法人に対する住民税も、資本の優遇に偏した法人税の特質を再現するものであり、また課税の根拠に関する政府当局筋の説明には多くの矛盾と混乱が認められること、等の諸点に帰着するように思われる。ところでこのような住民税に存する不合理・不公平をいかにして排除すべきか

という点になると、問題は決して簡単でない。それは単に住民税の内容をあれこれと修正することによって解決され得べき性質のものでない。この場合まずもって、住民税の内容を強く左右している所得税や法人税について、その欠陥を除去する必要があるが、しかしそれは直ちに中央・地方にわたる税制一般、さらには経費乃至財政規模の問題にまでつながって来るであろう。また道府県民税については、溯って府県の性格や規模をいかにすべきか、という地方制度の根本問題が未解決のままに残されている。このように問題の波及するところは極めて広汎にわたるのであり、しかもこの場合、何等かの思い切った改革を企図するとしても、その実現の可能性に至っては、今日の政治的・経済的諸条件の下では、直ちに大きな障壁に突き当らざるを得ないであろう。かくて住民税という一地方税の問題も、それに関連する複雑な線をたどるならば、すべて究極的には現代における経済並びに政治の根本機構の持つ諸矛盾につながっていることを知るのである。