

# 日本資本主義の発展とシャアップ勧告

藤岡純一

## 目次

### 序章

#### 第一章 資本蓄積税制とシャアップ勧告

##### 第一節 損益計算を通じる減税措置の導入

##### 第二節 日本資本主義の発展と資本蓄積促進税制

##### 第三節 「勧告」における論理体系

#### 第二章 朝鮮特需期と資本蓄積税制

##### 第一節 朝鮮特需期における資本蓄積

##### 第二節 朝鮮特需期における企業税制と資本蓄積

###### 一 特別減価償却制度

###### 二 諸引当金・準備金と税率

#### 第三章 「高度成長」過程と資本蓄積税制

##### 第一節 重化学工業資本の強蓄積

##### 第二節 強蓄積税制

###### 一 税率

###### 二 税率引下げの一形態としての配当軽減措置

###### 三 減価償却制度

##### 第三節 小括

## 日本資本主義の発展とシャアップ勧告（藤岡）

## 序章

シャアップ勧告は、戦後復興期という特殊な資本蓄積条件に規定されて出されてきたものでありながら、同時に、戦後日本で最初の体系的税制であり、その後の日本資本主義の発展の中の税制の展開を大きく規定するものであった。本稿の課題は、シャアップ勧告の戦後日本資本主義における歴史的な位置づけを行うことにある。

これまでの税制研究においては、シャアップ勧告後の日本税制の展開を、シャアップ勧告そのものの崩壊過程とする見解が支配的であるように思われる。例えば林栄夫氏は次のように述べられている。

「このような装置（貸倒準備金など……筆者）を税制にいられておきながら、一方では次から次へと各種の準備金・引当金などの制度

を創設して法人課税所得過小算出の機構をつくりあげ、他方では二八年に有価証券のキャピタル・ゲイン課税を廃止してしまったのである。これでは個人所得は形式的にも捕捉不可能になってしまったといわなければならない。……個人所得の総合累進課税は、その根底において崩れてしまったといわなければならない。<sup>(1)</sup>

シャープ勧告に論理一貫性を付与している法人擬制説論理とキャピタル・ゲイン全額課税による内部留保捕捉の論理は、「勧告」の現実化の中で変化してゆき、一九五三年のキャピタル・ゲイン課税の廃止によって、大きく変形させられた。

しかしながら、キャピタル・ゲイン課税は、損金概念拡大を主要内容とする損益計算自由化の論理的根拠を与えたものであり、その根拠となることによって、貸倒準備金の創設をはじめ、特別減価償却・価格変動準備金・退職給与引当金等の導入を可能ならしめたものである。したがって、資本蓄積との係りでシャープ勧告を論じる場合、キャピタル・ゲイン全額課税について、損金概念の拡大を通じる企業減税措置の導入の根拠となったことに意義を認めるべきものであり、「勧告」において導入された損益計算を通じる減税措置が、その後の資本蓄積の発展の中で拡大されていくことにこそ、シャ

ープ勧告の意義を認めなければならないのである。<sup>(2)</sup>

「勧告」における資本蓄積促進税制のもう一つの措置は、法人擬制説によって根拠づけられた大ざっぱな低率法人課税であるが、この低法人税率も、「高度成長」期には、重化学工業資本の強蓄積の中で、一層発展させられるのである。

筆者は前稿<sup>(3)</sup>において、シャープ勧告の論理構造と具体的な資本蓄積との係りを統一的に把握するという視角から、当時の具体的な資本蓄積の特徴を分析し、それに規定されたものとして「勧告」における資本蓄積促進税制を論じた。そこで明らかとなったことは、資産再評価、修繕費の経理区分、棚卸資産会計の自由化・貸倒準備金の創設のいずれもが、当時の資本蓄積の条件からすれば、きわめて資本蓄積を促進するものであったということ、同時に、利益率が低く、投資水準の低い当時の資本蓄積のもとでは、損金概念の拡大による内部留保拡充の措置は、まだ端緒をなすにすぎないということであった。

本稿はいわばその続編をなすものであって、端緒にすぎないとしても、一応の確立をみた低法人税率と損益計算を通じる減税措置が、朝鮮特需期を経て「高度成長」期にいたって、

どのように変化し発展させられたかを説明するものである。

その際に、方法論上注意しておかなければならないことは、税制を単なる税制形態の展開としてとらえるのではなく、朝鮮特需期および「高度成長」期の具体的な日本資本主義の特徴を把握し、それとの係りで税制の発展を考察しなければならぬことである。なぜなら、特定の国における一定の歴史的阶段での税制は、具体的な資本蓄積によって規定されているからであり、具体的な資本主義の発展との係りで把握することによって、税制形態は、静態においてではなく、動態において把握することができるからである。

(1) 林栄夫著『戦後日本の租税構造』一九五八年二月発行、三七五ページ。

(2) 朝鮮特需期における税制の展開をシャープ勧告の発展過程としてとらえた最初の論者は加藤睦夫氏である。(加藤睦夫「租税」、島恭彦・林栄夫編『財政学講座』第三卷所収を参照されたい。)

その後、この見解を引き継いでいる論者として和田八東氏『現代租税論』一九七〇年発行)と遠藤宏一氏(『戦後日本の企業課税問題―法人所得課税と租税特別措置―』『金沢大学経済論集』第九号、一九七三年三月発行所収)があげられる。(3) 拙稿「シャープ勧告と戦後日本の資本蓄積」『立命館経済学』第二五卷第二・三号所収。

日本資本主義の発展とシャープ勧告(藤岡)

## 第一章 資本蓄積税制とシャープ勧告

### 第一節 損益計算を通じる減税措置の導入

一貫した論理構造を基礎として形成されたシャープ勧告の資本蓄積促進税制は、第一に、低法人税率、第二に、損益計算を通じる損金概念の拡大であった。それらの歴史的な意義を明らかにする前提として、損益計算自由化の措置が導入された過程について粗描しておかなければならない。

損益計算自由化の本質が、損益概念の拡大にあることは、修繕費の経理区分・棚卸資産経理の自由化・貸倒準備金についてすでに考察した通りであるが、何よりも重要なことは、シャープ勧告によって、損益概念の拡大を主内容とする経理方法の自由化の措置が日本税制に導入されたということである。

それまでの税法系においては、所得税法・法人税法には、課税の基本である所得金額が収入金額から必要経費を控除した金額として大きっぱに規定されるにすぎず、総益金・総損金の個々の具体的な定義・解釈については、いわゆる通牒として内規で蔽密に定められ、「秘」の取扱いをされていた。

そのため、課税士の争いが絶えず、争いは水かけ論となることが多く、取引的な交渉で事柄が解決されることが多かった。そこでの解釈として、一九五〇年度の改革において、シャウプ勧告に基づいて、棚卸資産の経理方法、減価償却方法、貸倒準備金制度など、所得の計算に重要な関係のある諸点を法律または命令にはっきりと規定することとされたのである。

それとともに、通牒も一般に公開されることになった。<sup>↑</sup>

このような税法上における変化の中で、実際の経理方法についての規定も大きく変化した。それまでは、通牒や内規という形ではあったが、棚卸資金の経理方法については加重平均法に限るとか、また不確定な未来費用の引当金を全く認めないなどのように、経理方法は極めて限定されていたのであったが、勧告において、経理方法の自由選択がみとめられ、また未来費用の引当ても一定認められることとなった。

損益計算を通じる資本蓄積の促進は、低い定率課税の勧告とともに、シャウプ勧告における論理体系と過酷な大衆課税という現実的基盤の上に形成されたものであったが、その後における資本主義の発展の中で、損金概念拡大の措置は一層発展させられていくのである。

重要なことは、資本蓄積促進税制のその後の発展を可能にしたのが、「勧告」によって日本税制に導入された経理方法自由化の措置であったということである。

だがこのことが可能になるためには、利益率の一定の上昇が何よりも不可欠であって、赤字企業が数多く存在し、復興金融公庫がもっぱら赤字融資を行っている段階では、損金を拡充しても赤字が増大する一方であり、損金概念の拡大そのものが無意味である。したがって、一九四九年のドッジ・ラインの時期においては、その後の日本資本主義の発展からすれば、いまだ端緒にすぎないとしても、少なくとも、拡大再生産そのものの崩壊・危機を脱却し、鉱工業生産が一定増大し、一定の利益率の確保が社会的に可能になったことを示しているのである。

(1) 松隈秀雄監修、日本租税研究協会著『戦後日本の税制』七七七八ページ参照。

## 第二節 日本資本主義の発展と資本蓄積促進税制

大衆課税の強化という現実的基盤と、一貫した論理体系によって、税率および損益計算機構を通じる資本蓄積促進の措

置が、「勧告」においてとられたのであるが、この二つの方法は、その後の日本資本主義の発展過程における企業税制のあり方を基本的に規定したのである。

勧告では、その具体的な形態として、三五%の低法人税率（住民税の非課税をもふくむ）と、棚卸資産の經理の自由化・修繕費の經理区分・貸倒準備金の創設などの損益計算機構を通じる減税措置がとられている。これらの形態は、その後の日本資本主義の発展の中で、維持され、基本的に強化されてくるのであるが、この段階では、全面的な損益計算機構を通じる減税のまだ端緒をなすにすぎない。それは、一つには、当時の企業利益率が非常に低位であつて、損益計算を通じる減税そのものの意味がまだ希薄であつたということ、そして、「合理化」投資などの巨大固定資本投資がまだ行われておらず、利潤の資本への再転化において果すべき、減税の役割が小さかつたことによるものである。

このように、形態においてはまだ端緒であつたとしても、当時の資本蓄積の水準からすれば、それらはそれに対応した積極的な資本蓄積促進措置であつたのであり、また、勧告において当時の資本蓄積に対応した損益計算機構を通じる資本

蓄積促進措置がとられたということは、その後の日本資本主義の発展の中で、それに対応してその形態が發展させられる契機となつたことを意味するのである。

企業減税の二つの方法は、朝鮮特需期をへて、「高度成長」期の中で、その資本蓄積の發展に相應してその形態が變化、發展させられるのである。

一九五〇年代前半においては、全体として、税率は四二%と「勧告」に示されている三五%から引き上げられているが、他方で、特別減価償却・諸引当金の創設などの損益計算機構を通じる減税措置が強化されているのである。これは、政策的に重視されてきた鉄鋼業などの重工業資本の利益率が織維工業などの非重工業資本に比べて低く、したがつて重工業をより重点的に減税するためには、税率ではなく、特定項目が指定されている損益計算機構による減税によらなければならなかつたことによるものである。

一九五〇年代後半において、損益計算機構を通じる減税が、一定整理合理化され、同時に、税率が支払配当に対する低率課税をも含めて、漸次引き下げられることによって、税率引き下げが「高度成長」下の減税措置の主要な形態の一つとな

った。一九五五年以降、重化学工業資本の強蓄積が進むなかで、重化学工業資本そのものの高利潤の体制が形成され、そのことによって、税率引き下げを通じる重化学工業資本に対する相対的に大きな減税が可能となったのである。

もちろん、損益計算機構を通じる減税措置が整理合理化されるのみであったわけではなく、固定資本の耐用年数の短縮という形で実質的な減税が行われており、また、一九六二年には、輸出所得控除がダンピングになるために、それにかわって輸出割増償却が創設されている。全体として、一九五六年・七年に引当金の繰り入れ率が縮小された後は、繰り入れ額において著しく増大傾向を示しているのである。

「高度成長」期における税率の可及的引下げは、重点産業である素材重化学工業資本の強蓄積の結果として、その利益率が他の諸産業よりも上昇したことによるものであるが、他方では、税制そのものの問題として、全体の利益率の急上昇の結果、「自然増収」が確立したことも一因であった。そして、税率の可及的引下げがまた、一層大きな利潤を生む資本へその減税分を転化させることによって、「自然増収」をさらに増大させるメカニズムが形成されたのである。

一九六一年に創設された支払配当に対する法人税の軽減措置は、日本の企業の自己資本比率が約三〇％であり、戦前と比較して著しく低下しているという状況のもとで、自己資本充実のために行われたものであるが、法人擬制税の立て前から株主の配当控除が二〇％から一五％に引き下げられた結果、株式投資を必ずしも増大させることにならず、したがって、単に、法人税率を一部引き下げたというものに他ならなかった。

このように、諸々の形態をとりながらも、低法人税率と損益計算を通じる減税の両措置は、「高度成長」期において、一層強化されてくるのである。

### 第三節 勧告における論理体系

シャープ勧告における資本蓄積促進税制は、その後の日本資本主義の発展の中で拡大させられてくるのであるが、その税制を根拠づけた「勧告」における論理体系がどのように変容するかを、ここで必要な限りにおいて明らかにしておくなければならない。

「勧告」において、法人擬制税とキャピタル・ゲイン金額

課税によって、個人所得税と法人税との関係が首尾一貫した  
ものとして形成され、それによって所得に対する総合累進課  
税が完成するのであるが、このことが同時に、損金概念の拡  
大と低い定法人税率を根拠づけることになっていたのである。  
損金概念の拡大による減税措置を直接に根拠づけているキ  
ャピタル・ゲイン課税について、「勧告」では次のように述  
べられている。

「キャピタル・ゲインが全額課税されるかぎり、また減価償却・  
修繕および棚卸資産の記帳がなされている全資産のベースに対して  
適当な調整がなされておれば、これらの点における経理方法の変更  
は、所得申告時期を変えるだけであって、決して総額を変化させる  
ものではないことを注意すべきである。したがって一定の幅が、こ  
れらの項目の経理方法においては認められてもよい。もしもキャピ  
タル・ゲイン全額課税されないならば、これらの事項にたいする制  
限は、はるかに厳格にしなければならないであらう。」<sup>(1)</sup>

損金概念の拡大は、キャピタル・ゲイン課税が内部留保を  
捕捉できるという論理（実は虚構）によって根拠づけられて  
いるのであるが、「勧告」によれば、キャピタル・ゲインが  
全額課税されている限り、それは所得申告時期の変更にすぎ

ないのである。したがって、朝鮮特需期において創設された  
特別償却・諸引当金による内部留保増大分も、有価証券のキ  
ャピタル・ゲインが全額課税されているならば、所得申告時  
期の変更はあっても、基本的には捕捉されうることになるの  
である。

問題は、このキャピタル・ゲイン課税のもつ歴史的な意義  
である。結論を先に述べるならば、このキャピタル・ゲイン  
課税は、その後の日本資本主義の発展の中で大きな資本蓄積  
促進の意義を有する、損金概念拡大の措置を導入するための  
理論的根拠となったことである。

損金概念の拡大を通じる減税措置は、まず、「勧告」にお  
いて、修繕費の経理区分・棚卸資産経理の自由化・貸倒準備  
金の創設という形で出されてきており、さらに、一九五一年  
度の補正予算にもなう税制改訂と一九五二年度の改訂にお  
いて、三年間五割増償却・初年度半額の特別償却・価格変動  
準備金・退職給与引当金という形で創設されている。これら  
の損金概念拡大の措置は、その後の「高度成長」期における  
損金概念拡大の措置のほぼ全体を網羅しており、したがって、  
戦後日本の企業減税の一つの方法である損金概念の拡大につ

いては、一九四九年度～五二年度において、ほぼ出揃ったといふことができるのである。そして、キャピタル・ゲイン全額課税(有価証券)が廃止されたのは、この措置が全面的に出揃った後の一九五三年であった。したがって、キャピタル・ゲイン課税は戦後日本の企業減税方法の一つの柱である損金概念拡大の全面的導入の根拠となつたのである。

このようにキャピタル・ゲイン課税の意義を考えるならば、その廃止自体に大きな意義を認めることはできず、むしろ、損金概念拡大を通じる減税措置の全面的導入の根拠となり、その措置がその後の日本資本主義の発展の中で、資本蓄積にとってより大きな意味をもつようになったことこそが、強調されなければならないのである。

次に、低法人税率を根拠づけている法人擬制税は、キャピタル・ゲイン全額課税の廃止によって、徹底したものはなくなつたのであるが、「高度成長」期においても、法人税率と受取配当控除ならびに法人間受取配当益金不算入の制度の相互関係に関する限り、基本的には貫ぬかれていると考えられる。支払配当軽減措置についても、後に詳しく述べるように、法人擬制説による税率引下げの一形態である。

(一) "Report on Japanese Taxation by the Shoup Mission",  
Vol. II, p. 140~141.

## 第二章 朝鮮特需期と資本蓄積税制

### 第一節 朝鮮特需期における資本蓄積

勧告において提案された企業減税の形態、特に費用概念の拡大を本質とする損益計算の自由化の措置が、いかに、朝鮮特需期において発展させられているかを考察するために、朝鮮特需期の具体的な資本蓄積を考察しなければならない。

戦後日本資本主義は、朝鮮特需を契機として著しく発展し、鉱工業生産は一九五五年に戦前、戦中を通じる最高水準を突破するにいたるのであるが、この期の資本蓄積は、全体として、繊維工業などの非重工業部門中心であつて、重工業部門では、財政・金融等の政府の政策のもとに独占形成が行われ、一九五五年以降の本格的な重化学工業資本の強蓄積のための基盤が形成されるのである。

この期の資本蓄積の特徴について、特に、利益率と総資本投資を中心に述べることにする。

表Ⅱ―Ⅰから使用総資本利益率について理解できることは、



表 II-1 使用総資本利益率の推移 (%)

	鉄鋼業	綿紡績業
1949年下期	2.1	9.2
1950年上期	3.9	20.4
1951	9.6	13.0
1952	5.2	5.4
1953	3.2	10.6
1954	0.9	7.2
1955	2.2	2.3

(注1) 使用総資本利益率 =  $\frac{\text{当期利益金}}{\text{期末使用総資本}}$

(注2) 1951年、52年『年次経済報告』(経済安定本部)  
1954年『経済白書』(経済審議庁)  
1956、57年『経済白書』(経済企画庁)より

第一に、全体として、一九四九年水準の利益率に比べ、鉄鋼業にお

ても、また綿紡績業においても、一九五一〜五五年の方が利益率が著しく高いということである。鉄鋼業では、朝鮮戦争の直接の影響のもとに、一九五一年には利益率が九・六%に上昇した後、一九五四・五五年を除けば三・二〜九・六%を維持し、一九四九年の二・一%を大きく上回っている。また繊維工業においても同様の傾向を示している。繊維工業において一九四九年の利益率が九・二%と高いのは、再評価未実施の企業が多いためであって、実際にはこれより著しく低い利益率であったと言わなければならない。

第二に、朝鮮特需は、鉄鋼・機械のような生産財部門においても大きな需要をもたらしたのであるが、繊維工業などの

日本資本主義の発展とシャッアップ勧告(藤岡)

表 II-2 当期利益金と総投資額の推移

(億円)

	鉄鋼業		繊維工業	
	当期利益金	総投資額	当期利益金	総投資額
1951年	134	416	196	-46
52	62	386	125	141
53	79	338	294	438
54	18	-11	92	56
55	97	249	136	186

(注) 当期利益金には諸引当金をも含む  
三菱経済研究所『企業経営の分析』「資金の使途及び源泉」表より各年度下期の数字である

の投資額をみるとその逆である。表 II-2 は、鉄鋼業と繊維工業における当期利益金と総投資額の推移を比べたものであるが、当期利益金においては、一九五一年から一九五五年までどの年をとっても繊維工業の方が多額

消費財部門においてより一層大きな影響を及ぼしたということである。一九五〇年上期の繊維工業の使用総資本利益率は二〇・四%であるのに対して、鉄鋼業においては三・九%であった。そしてその後、一九五五年にいたるまでこの状態は続くのである。

このように、使用総資本利益率は繊維工業の方が高いがゆえに、利潤の資本への再転化である投資についても、その額において繊維工業の方が上回っているようにみえるが、現実

一六三(七九七)

にのぼっているのに対して、総投資額では、一九五一年、五年、五五年に鉄鋼業の投資額が繊維工業のそれを上回り、全体として、鉄鋼業の方が多額にのぼっていることがわかる。

いうまでもなく、資本主義的競争においては、利潤率の高い部門が発展するのであるが、投資において鉄鋼業が繊維工業よりも多額にのぼるということは、外部資金、とりわけこの時期においては、政府関係機関による投資が鉄鋼業などの素材部門に優先的に行われたことによるのである。重化学工業資本の利潤率が低くならざるをえない状況のもとでは、まず政府による独占形成が実現することによってはじめて、急速な重化学工業の発展が進行すると考えられるのである。

日本開発銀行による一九五一年から五三年までの四重点産業に対する融資額は一一七四億円に達し、四部門の設備投資総額六五〇億円の一八%を占め、また開銀融資総額の八〇%を占めるほどであった。<sup>①</sup>鉄鋼に対する融資も、表Ⅱ-3に示す通り、全体の一〇%近くに達しているのである。また、『日本開発銀行十年史』に次のように述べられている。

「二四年一月設置された産業合理化審議会も二五年八月に『鉄鋼業及び石炭鉱業の合理化施策』を決定したのにつづき、二六年二

表Ⅱ-3 開銀による四大重点産業投資

(100万円, %)

	1951年度	1952	1953	合計
電力	2,457	14,767	43,963	61,187
海運	4,707	5,740	21,461	31,908
鉄鋼	3,605	5,778	3,915	13,298
石炭	3,116	3,521	4,376	11,013
小計	13,885	29,806	73,715	117,406
一般産業	6,711	12,905	9,412	29,028
合計	20,596	42,711	83,127	146,434
電力	11.9	34.6	52.9	41.8
海運	22.9	13.4	25.8	21.8
鉄鋼	17.5	13.5	4.7	9.1
石炭	15.1	8.2	5.3	7.5
小計	67.4	69.8	88.7	80.2
一般産業	32.6	30.2	11.3	19.2
合計	100.0	100.0	100.0	100.0

(注) 『日本開発銀行十年史』p.71より

月には、『わが国産業の合理化方策について』の答申を行ない、資本蓄積の必要性を強調している。これは『二四年以降わが国産業界は技術向上、機械設備の更新に努めてきた』にもかかわらず、繊維を除く大部分の産業は『資本蓄積が貧困のため、老朽設備の近代化にはみるべきものがない』という現状判断から『合理化の遂行は、それを促進する国家施策の実施とあいまってはじめて可能』とし、政府の重点施策を要望した。そして設備資金確保については、税法の改正、政府資金の活用、証券市場の育成などの具体案を示し、電

源開発、計画造船、石炭・鉄鋼合理化に重点施策をとるよう政府に勧告し、政府もまたその方向に動いた。<sup>(2)</sup>

国家施策によって、鉄鋼業においては、アメリカ合衆国の技術を導入し、技術革新と設備の合理化を行った。この鉄鋼第一次「合理化」は、特に圧延工程において著しく、ストリップミルに代表される自動連続式圧延機が大量に導入され、量産体制、価格競争の強化への第一のステップが踏み出されることになったのである。

(1) 『日本開発銀行一〇年史』一九六三年発行、七一ページ参

照。

(2) 同右、五七ページ。

## 第二節 朝鮮特需期における企業税制と資本蓄積

### 一 特別減価償却制度

一九五〇年代前半において、シャープ勧告に基づく税制改革以降、最も大規模な資本蓄積促進のための税制改革の行われたのは、一九五一年度補正予算にもなる税制改革と一九五二年度予算にもなる税制改革においてである。一九五一年度補正予算にもなる税制改革で、重要機械に対する三年

日本資本主義の発展とシャープ勧告(藤岡)

間五割増償却、価格変動準備金、退職給与引当金の創設が行われ、一九五二年度改革において、特定事業用機械の初年度半額特別償却の制度が創設された。まず最初に、特別償却制度について、その概要を当時の資本蓄積との係りで述べることにしよう。

戦後復興期における資本蓄積の特徴の一つは、大量の遊休設備の存在と稼働及び非稼働設備の著しい老朽化であり、したがって、欧米諸国の技術水準により極めて遅れた機械設備の存在であった。この老朽化した設備を更新近代化して、生産率を高めるとともに費用の切下げをはかり、それによって講和条約後の国際的競争に向うことがこの期の重要な課題となった。その税制面における施策が、一九五一年に設けられた重要機械等の三年間五割増特別償却と、一九五二年の企業合理化促進法に基づく指定事業用機械に対する初年度半額の特別償却であった。後者の対象となる機械設備は、「三年間五割増償却の対象とされた機械以上に、製造工程を『著しく』短縮し、単位時間における製品の生産高を『著しく』増加し、また製品の品質を『著しく』向上する効果を有するすぐれた機能を有するもののみが選択された。」<sup>(1)</sup>しかも、企業

合理化促進法によつて指定された業種は三十二業種であつたが、その中でも特に金属工業と機械工業に重点が置かれており、その措置は、利益率が繊維工業などの部門よりも低位ではあるが重点的に合理化を促進する部門に対する減税措置であつたと言える。

この二つの特別償却制度の対象となる機械の取得件数と金額は表II-4の通りであり、五年間であわせて、六三七九件、四一八五億円に達し、一九五四年には総設備投資額の一二・

表 II-4 特別償却対象機械取得状況  
(100万円)

	3年間5割増		初年度半額	
	件数	金額	件数	金額
1951年	259	79,505		
52	376	57,923	395	8,801
53	792	69,325	547	20,479
54	1,099	57,171	682	35,200
55	1,504	65,109	725	25,003
合計	4,030	329,033	2,349	89,483

(注) 『日本開発銀行10年史』 p.58より

二%に達している。初年度半額の特別償却は、言うまでもなく機械の取得価格の半額を初年度に減価償却し、残りの償却期間にあとの半額を配分して償却する制度である。例えば、取得価格が九〇〇万円であり、償却期間

は十年で定額法により償却するものとする。通常の償却であれば、毎年九〇万円ずつ償却し、したがって毎年九〇万円が損金に算入されることになる。ところが初年度半額の特別償却においては、初年度に四五〇万円償却され、後の九年に残りの四五〇万円が配分されて償却されることになる。だから、初年度半額償却では、通常の償却よりも三六〇万円多く、初年度に損金に算入されることになるのである。ところが後の九年間には、毎年四〇万円少く償却されるから、形式的に言えば、特別償却制度は課税繰延べの制度であるということができる。

しかしながら、特別償却制度は、実質的には、無利子の国家金融に相当するものであり、課税繰延べ額はその期間に資本として機能し、剰余価値を生み出すのであるから、単なる課税の繰延べの措置ということではできない。また、それは連続的に利用されるのであるから、一定の課税繰延べ額は絶えず存在し、しかも拡充されるということになり、結果として実質的な減税に相当することになるのである。

(1) 松隈秀雄監修・日本租税研究協会著『戦後日本の税制』一  
二二ページ。

## 二 一 諸引当金・準備金と税率

シャープ勧告において認められた引当金・準備金は貸倒準備金のみであり、勧告における貸倒準備金は、債権の平均貸倒率による評価勘定、すなわち、会計理論という貸倒引当金であった。だが、評価性引当金としての貸倒準備金も、長期債権に対する準備金の繰入れなどの場合には、いわば未来費用の引当として、大いに損金概念の拡大につながる性質のものであった。そして、この損金の拡充による内部留保の増大をキャピタル・ゲイン課税によって捕捉できるしくみになつていたのである。この論理の中に、すでに、評価性引当金だけではなく、利益性準備金をも導入できうる可能性が含まれていたのである。なぜなら、利益を損金に計上することによる内部留保の増大部分は、キャピタル・ゲイン課税によって捕捉できるからである。しかも、負債性引当金としての性質を一定有するような価格変動準備金や退職給与引当金については、なおさら、負債性引当金であるという理由から、導入の根拠がシャープ勧告に示されていたと言つて良いのである。

### 日本資本主義の発展とシャープ勧告（藤岡）

一九五一年度の補正予算にともなう税制改革において、価格変動準備金と退職給与引当金が創設された。

価格変動準備金の制度は、この創設の当時には、例えば棚卸資産については、時価の一〇％に相当する額とその帳簿価格との差額に相当する金額を価格変動準備金に繰り入れたときは、その繰入金額を損金に算入するというものであった。したがつて、棚卸資産の価格下落時に、価格の低落に因る損失に備えるために準備金として多く損金に算入することができ、価格上昇期には、あまり算入できないしくみであった。しかも、この準備金は、積み立てた翌事業年度には益金に算入されることになっており、形式的には、翌事業年度の価格下落に因る損失の準備ということであった。しかしながら、翌事業年度においても、価格変動準備金を積み立てる余地のある時は、別に積み立てることを妨げないのであつて、棚卸資産の価額が増大するほど準備金額も年々増大することになり、実質的な減税を意味するものであつたと言える。

この時期の価格変動準備金は、価格下落時に主として積み立てられるという意味で、一定、負債性引当金の性質を有するものであつた。しかし、一九五四年の改訂において、物価

上昇期においても積み立てることができることになり、しかも、現実には棚卸資産に価格低落があった場合には、企業は評価減として別個に損金処理することができるがゆえに、価格変動準備金は利益性のものとして一般に認められるようになった。<sup>(1)</sup>

次に、退職給与引当金制度は、引当限度額を二つの基準から算定するものであったが、その一つは、その年度に発生したものと考えられる退職給与金の新規発生額であり、他の一つは、退職給与引当金の損金算入の条件として、少なくともその四分の一以上の金額を特定預金等に運用せしめることとしたので、期末の特定預金の金額の四倍の金額からすでに積み立てた退職給与引当金の金額を控除した金額であり、この二つの金額のいずれか低い金額を引当限度額とするものであった。

これは、引当金という名前で示されるように、労働力の対価の一部として、将来従業員が退職した際に支払うべき退職金にたいする引当金であるから、税法上、費用性のものであると解せられている。

しかし、このことを形式的に承認するとしても、何十年に

もわたって積み立てられるのであるから、引当金はその間、自己資本と同様に機能し、事実上の減税を意味するものにならなくなるのである。しかも、引当金限度額の基準として、従業員の全員が退職することを前提にしており、全員が退職する場合の新規発生額が基準とされているが、現実には従業員の全員が退職することはありえないのであって、その意味では、限度額が極めて過大に評価されているといえるのである。<sup>(2)</sup>

価格変動準備金と退職給与引当金は、一九五一年度の補正予算にともなう税制改革において、法人税率の三五%から四二%への引き上げとともに創設されたものであり、税率引き上げによる企業の負担増加を緩和するねらいも含まれていた<sup>(3)</sup>のである。だがこの組み合わせは、特別償却制度の導入とともに、全体としてみるならばより重要な意義を有していると言わなければならない。

第一に、法人税率の引き上げは、朝鮮戦争による特需景気のため全体として法人が相当の収益向上を示すようになったことを背景にして行われたものであるが、<sup>(4)</sup>利益率そのものは鉄鋼業などの基幹産業よりも繊維工業などの非基幹産業の方

が高かったのであるから、繊維工業に対して相対的に高い負担を負わせ、逆に、鉄鋼業等に対しては税率引き上げの負担を相殺し、さらに内部留保を拡充して合理化を推進するために、特別償却制度と諸引当金制度を創設したということである。この事実を貸倒準備金と退職給与引当金についてみれば表Ⅱ-5のように、貸倒準備金の所得金額に占める割合は、金融保険業が最も高く七四・四％に達しているが、製造業の中では、金属機械工業・化学工業・その他製造業の順になっている。また、退職給与引当金の所得金額に占める割合は、鉱業・運輸通信業・金属機械工業が多く、それはまた、当時の重点産業にこそ重要な措置であったと言えむ。

表Ⅱ-5 貸倒準備金と退職給与引当金の所得金に占める割合

	農林水産	鉱業	建設業	紡績業	化学工業	金属工業	その他製造業	卸売・小売	金融・保険	運輸・通信その他事業	サービス業	その他人	合計
貸倒準備金(A)	13	73	18	128	326	481	375	1,215	29,690	48	33	4	32,404
退職給与引当金(B)	110	10,084	602	1,516	5,522	8,590	2,849	1,186	4,711	4,034	303	5	39,512
所得金(C)	1,566	35,078	9,785	29,815	53,542	70,289	63,021	65,698	39,929	17,229	12,013	753	398,663
A/C×100	0.9	0.2	0.2	0.4	0.6	0.7	0.6	1.8	74.4	2.8	0.3	0.5	8.1
B/C×100	7.3	28.7	6.2	5.1	10.3	12.2	4.5	1.8	11.8	23.4	2.5	0.7	9.9
A+B/C×100	8.2	28.9	6.4	5.5	10.9	12.9	5.1	3.6	86.2	26.2	2.8	1.2	18.0

(注) 『国勢年報78回統計年報書』1952年度、p.230~234より

第二に、税率の引き上げは、講和後における諸経費の増加が予想される当時として、若干の増徴を行う必要から行われた措置であったが、その負担の増加は、重点産業にとっては、特別償却と諸引当金によって相殺され、むしろ非重点産業の負担の増加によって行われたのであった。<sup>(6)</sup>

このように、この期の企業減税措置は、特別償却にして、諸引当金・準備金にして、全体としてみるならば、特定部門に対する減税措置という性格を有するものであったが、それは、その部門が基幹部門でありながら、利益率が相対的に低いということによるものであった。

(一) 河合信雄著『財務諸表新論』一九六五年発行、一八七ページ

(100万円、%)

シ参照。

(2) 同右、二四〇～二四一ページ参照。

(3) 前掲『戦後日本の税制』一一一ページ参照。

(4) 同右、一〇六ページ。

(5) 同右、一〇六～一〇七ページ。

(6) 一九五二年度下期における棚卸資産の構成比は、鉄鋼業よりも紡績業の方が大であるが、絶対額では、大紡績七社合計五七四億円に対して、鉄鋼一貫三社合計八〇五億円であった(昭和二八年度『年次経済報告』より)。したがって、価格変動準備金も、その限りでは、重点産業に有利な措置であったと言える。

### 第三章 「高度成長」過程と資本蓄積税制

#### 第一節 重化学工業資本の強蓄積

前章において、朝鮮特需期の資本蓄積と、そのもとにおける企業税制を考察し、損益計算を通じる減税措置が、どのような資本蓄積の発展との係りで拡大強化されてきたかを明らかにした。本章では、同じ課題を、「高度成長」過程との係りで考察する。そのためにまず、「高度成長」過程における資本蓄積の概括を行う必要がある。とは言え、ここでは課題にとって必要な限りでの概括に止め、全面的な日本資本主義論の展開は別稿にゆずりたい。

すでに述べたように、朝鮮特需期においては、利益率でみる限り、鉄鋼業などの重点産業よりも、繊維工業などの非重点産業の方が資本蓄積で優位に立っていたのであるが、これに対して、「高度成長」期においては、鉄鋼・石油化学工業などの素材重化学工業資本そのものが強蓄積を遂げる段階に達している。「高度成長」過程は、なにもまず、素材重化学工業部門とその加工部門における巨大独占の強蓄積過程であったと言えるのである。

だが、素材重化学工業とその加工部門における巨大独占の強蓄積がなぜ可能であったかが次の問題となる。その原因の第一は、アメリカを主幹とする世界資本主義体制の一環として、アメリカにおいて発展している最新鋭重化学工業との直接的な分業関係の中で、日本の重化学工業化が育成・発展させられてきたことである。言い換えると、アメリカにおいて、第二次世界大戦後の両体制間の矛盾の著しい激化のため、航空・宇宙・原子力・コンピュータとエレクトロニクス等の軍事関連部門が奇形的に発展させられ、そのため、日本をアジアの拠点として、軍事経済の末端に組み込み、素材重化学工業を育成することが重要な課題となったということである。



このような国際的分業の前提条件が、IMF体制の一環としての一ドル＝三六〇円という固定レート体制であった。IMF体制は、資本主義諸国に対するドル散布によって、アメリカが資本主義世界体制を支配するための機構であったが、同時に、このような国際的分業の貨幣面における前提条件であった。

一ドル＝三六〇円の固定レートの体制は、ドッジ・ラインによって経済安定措置とともに現実化されたものであったが、このドッジ・ラインによって条件が整備され、朝鮮特需を直接的な契機として、国際的分業に組み込まれたものとしての日本の重化学工業化が開始されるのである。朝鮮特需期においては、いまだ繊維工業中心の資本蓄積であったがゆえに、政府金融・特定減税などの主として国家を通じる重工業化の措置がとられたのである。

国際的分業は、日本の素材重化学工業部門における巨大独占が強蓄積を遂げるための可能性を与えることができるが、資本主義世界経済の中では、それだけでは現実性に転化できないものではない。その現実性への転化の条件は、国際的競争において優位をおさめることである。

#### 日本資本主義の発展とシャープ勧告（藤岡）

国際的競争において優位をおさめることができた第一の原因は、アメリカからの導入技術にもとづく巨大な固定資本投資と自然的条件との結合であった。鉄鋼業においては、一九五〇年代前半のストリップ・ミルの大量導入を中心とする「第一次合理化」にはじまり、高炉の大型化・LD転炉の導入と続く技術革新と、太平洋ベルト地帯における巨大な鉄鋼一貫製鉄所の建設によって、一九六〇年代後半には、資本主義世界で一・二位の鉄鋼生産水準に達した。技術導入による輸出競争力の強化は、例えば、LD転炉による粗鋼生産高が、一九六四年において、すでにアメリカを上回っていることからも推測できる。一九六四年におけるLD転炉による粗鋼生産量はアメリカで一四〇一萬Mtで総粗鋼生産量の一二・二%に対して、日本では、一七五八萬Mtで、総粗鋼生産量の四四・二%を占めるにいたっているのである。<sup>(1)</sup>

この技術導入による巨大機械装置・装置体系の建設は、瀬戸内海及び太平洋ベルト地帯にそれぞれ立地することによって、その巨大性を競争力の一層の優位性に転化させることができた。なぜなら、鉄鉱石及び原油のほとんどを海外および国際資本に依存し、しかも、鉄鋼製品の三〇%を輸出に依存

している素材重化学工業にとって、海運の巨大化と、直接に海から搬入・搬出する一貫工程こそが、競争力強化にとって極めて重要となるからである。

この導入技術に基づく巨大な固定資本投資と自然的条件を結合するものが、「全国総合開発計画」にはじまる地域開発政策を中心とする国家独占資本主義的諸施策であった。太平洋ベルトにおける立地には、海岸埋め立て地の廉価な払い下げ、それと一体となった港湾の建設、また、鉄鋼・石油化学工業は水を大量に消費するがゆえに、ダム・用水路等の建設が必要であり、その意味で、巨大な社会資本を含む巨大コンビナート建設が、導入技術と自然的条件を結合するものであったのである。また、巨大な固定資本投資そのものにとつて、「高度成長」下の低法人税率と損益計算を通じる減税措置は、大きな役割を果たしたとすることができる。

以上述べてきた国際的競争において優位に立つための条件は、すべて価格面における競争力としてあらわれる。なぜなら、社会資本によって地理的優位性と結合され、企業減税によって資金面で補助された、新鋭巨大装置体系の建設は、量産化による費用の低下とあらわれるからである。この費

用の低下は、輸出価格において、その価格を低下させることによって、国際的競争において優位に立つ条件を整備するが、他方で、国内価格においては、卸売物価の「高度成長」過程における維持に示されるように、独占価格の維持を通じて費用の低下部分が利潤に転化させられ、高利潤の体制が形成される。そしてその転化させられた高利潤がまた資本に再転化されて巨大な固定資本投資を可能ならしめたのである。

(1) 日本鉄鋼連盟『鉄鋼統計要覧』一九七五年版、四四ページ

## 第二節 強蓄積税制

### 一 税率

一九五五年から一九七〇年までの重化学工業資本の強蓄積、とりわけ、素材重化学工業における巨大独占の強蓄積の中で、一九五〇年代の企業税制は、少なからず形態を変化させた。

朝鮮特需期においては、鉄鋼業などの重点産業の利益率が相対的に低いがゆえに、特別企業減税によって特定部門における減税が行われたのであるが、重化学工業資本の高利潤の体制が形成される中で、税率引き下げによる企業減税が大きな意義を有するようになってきたのである。すなわち、重化学工

業資本の利益率が高いがゆえに、税率引き下げが重化学工業資本に相対的に高い減税の手段となることができるのである。

法人税率は、一九五五年に四〇％に引き下げられて以降、

一九五八年に三八％、さらに一九六一年には配当軽減措置として、課税利益のうち支払配当分については二八％となり、一九六四年にその配当軽減税率が二六％に、そして一九六五年に留保利益に対して三七％、一九六七年に同じく三五％と漸次引き下げられたのである（所得階層による軽減税率をのぞく）。税率引き下げによる減収とその一形態としての配当軽減分についての減収は、後に示すように、「高度成長」期の後半には、特別措置企業減税による減収よりもその額が大きく、減税の主要形態になっている。この減税分は、重化学工業資本における固定資本投資の巨大量のために、その資本への再転化に大きな役割を果たしたのである。

法人税率の引き下げによって増大した内部留保は、巨大な機械装置を技術導入に基づいて太平洋ベルト地帯に建設するために、欠くべからざるものであったが、その同じ資本への再転化によって、さらに高利潤の体制が形成された。言い換えると、税率の引き下げは、重化学工業資本における高利潤

の形成を前提として成立するものであるが、その成立した税率の引き下げによる減税は、さらに高利潤形成のことなのである。<sup>(1)</sup>

法人税率の引き下げによる企業減税は、また、「高度成長」過程における「自然増収」による税収の確保をも前提条件としていた。すでに述べたように、一九五七年における法人税率の引き上げは、講和後の支出の増大をみこして行われたという側面をもっていたのであるが、重化学工業資本における高利潤の体制が「自然増収」を生み出すことによって、税収確保という面でも、税率引き下げの条件をつくりだしたのである。したがって、重化学工業部門における巨大独占の高利潤の形成は、税収面において、税率引き下げのための条件を生み出すと同時に、高利潤そのものによって、その部門の一層の高利潤の体制を形成させるための税率引き下げを可能にしたのである。

税率の引き下げは、このように、一方において、現実の資本蓄積の発展段階によって規定されているのであるが、他方で、形式としては、すでにシャープ勧告において与えられているのである。シャープ勧告において、法人税を株主に課せ

られる個人所得税の源泉課税とみなすという法人擬制制によって、大ざっぱで低い定率課税が根拠づけられたのである。すなわち、法人税は個人所得税の源泉課税であるから、税率をどのようにするかは、株主に対する個人所得課税の段階で総合的に決定されるものであり、したがって、個人所得税の段階で総合的に課税されるならば、法人税そのものは低税率でさしつかえないことになるのである。<sup>(2)</sup>

このように、一九五五年以降の法人税率の引き下げは、その根拠をすでにシャープ勧告によって与えられていたのであり、低法人税率というシャープ勧告における資本蓄積税制は、重化学工業資本の高利潤の体制が形成される中で、はじめて、大きな効果を有するものとして現実化されたと言えるのである。

(1) 拙稿「重化学工業資本の強蓄積と租税政策」『立命館経済学』第二四卷第三号、一九七五年八月発行を参照された。

(2) 加藤陸夫 前掲論文参照。

## 二 税率引下げの一形態としての配当輕課措置

配当輕課措置は、一九六一年に創設されたものであるが、三八%の法人税率を配当分に対してのみ二八%に引き下げ、

それとともに、配当控除率を二〇%から一五%に引き下げ、また法人受取配当の益金不算入額を一〇〇%から七五%にするものであった。まず、その創設の背景から述べることにする。

「現在わが国企業の資本構成が悪く、その自己資本比率を高める必要があり、企業の成長率の高い現在では、ことにその株式資本の充実を図ることが重要である。ところが、企業の増資をはばんでいる大きな原因の一つに現行税制の影響があげられ、その根本的な再検討が要望されている。」<sup>(3)</sup>

ここでいう現行税制とは、借入金利子については損金に算入しながら、支払配当については、課税所得として法人税率を一律に適用する制度であるが、後者については、シャープ勧告による税制改革以来続いている制度であり、法人擬制説による株主段階での二重課税の調整と一体のものであった。改訂案は、二重課税の調整というシャープ勧告の考え方を基本的に残しながら、その調整を株主段階よりも法人段階に一部移しかえようとするものであった。

「現行税法が株主段階で二重課税の調整を行なうのは、配当支払法人の段階で納めた法人税を株主の納める税金の前払いとみる考え

方にたっていることは、既に述べた。これを言葉をかえて言えば、配当の支払法人は株主に代わって、いわば、株主の納める税金の源泉徴収という意味合いで法人税を納めていることを意味し、その法人税の負担は本来なら株主に対して転嫁されてしかるべきである。ところが現在、企業は普通、法人税は自分の負担で納めるものと考へその税金を納めた残りの利益のうちから配当を支払うべきものと決めている。……

このように企業が法人税を法人の負担と決めているところに実は最も根本的な問題がある。」

したがって、答申では、「現行税制のたてまえからいえば、法人税を株主の前取りと考えている以上、その負担は株主に帰すべきものであり、配当はいわば法人税込みで考え、法人税が課せられるだけ株主の手取配当は低下すべきものである」とし、支払配当課税法が採用されることになった。この方法は、それまでの方法に比べて、法人の負担を株主に転嫁するものであった。

ところで、この措置によつては必ずしも株式資本の充実が行われるものではなかった。なぜなら、支払配当部分に対する税率を三八%から二八%へ、約七五%圧縮した分だけ、配

日本資本主義の発展とシャウプ勧告(藤岡)

当控除率を二〇%から一五%に、そして受取配当の益金不算入の割合を一〇〇%から七五%にしたのであり、したがって、支払会社に有利な分だけ配当を受けとる法人および個人の投資家には不利となつたからである。

配当課税措置は、株式資本の充実のための措置にはならなかつたが、法人の税負担を一定軽減するという効果をもたらすことはできた。例えば、一九六一年の配当課税措置による減収は三五九億円、一九六二年に四三三億円、六三年に五二二億円、六四年に七〇三億円となつており、その分だけ法人の内部留保を充実させたのである。したがって、配当課税措置は、低法人税率のためのシャウプ勧告の論理を一層徹底させるものとしても、また現実の効果としても、税率引き下げの重要な形態であつたと言えるのである。

(1) 税制調査会『当面の税制改正に関する答申 付 その審議の内容と経過の説明』一九六〇年一月、一一八ページ。

(2) 同右、一一三ページ。

(3) 同右、一一二ページ。

(4) 税制調査会『今後におけるわが国の社会、経済の進展に即応する基本的な租税制度のあり方』についての答申及びその審議の内容と経過の説明』一九六四年一月、一三七ページ。

## 三 減価償却制度

「高度成長」過程における損益計算を通じる減税で最も重要なものは、固定資産の耐用年数の改訂である。耐用年数の改訂は、一九六一年に機械設備について平均二〇%短縮されたのをはじめとして、一九六四年、六六年に行われている。固定資産の耐用年数の改訂のねらいについて、税制調査会は次のように説明している。

「固定資産の耐用年数の改訂のねらいは、個々の資産の実情に即して年数を改訂し、毎期の償却を適正なものにするところにあるが、企業の資金調達立場からみれば、その改訂を通じて、毎事業年度の減価償却費が増加し、それによる税負担の軽減を含めて企業の自己資金が、いっそう豊富に確保されることを期待していることは、いまでもない。」<sup>1)</sup>

このように、耐用年数の改訂のねらいが企業減税にあり、それを通じて自己資本の拡充を行うことであつたのであるが、このことは技術革新に伴う経済的陳腐化の問題を考慮することによつて一層確かなものとして、保障されたと考えられる。

「陳腐化という事実の把握は、必ずしも容易でないが、最

近における陳腐化の現象は、主として、最近の技術革新に伴う機械設備の専用機化、自動機化、自動連続化、大型化、コンパクト化、高温高圧化等の事実のうちに比較的客観的に現われていると考えられる。」<sup>2)</sup>

具体的な例として、機械工業における、自動旋盤、自動ボール盤、自動フライス盤等の普及、また化学工業における自動制御による機械装置と高温高圧化による反応の促進等を行うための設備の採用があげられている。<sup>3)</sup>

素材重化学工業とその加工部門における巨大独占の強蓄積は、その部門における機械装置と装置体系を巨大化させ、それによつて一般的な耐用年数の短縮を減税の大きな手段に転化させたのであるが、それによつて増大した内部留保の資本への再転化を通じて、一層巨大な固定資本投資を可能ならしめたのである。

配当軽減措置と耐用年数の改訂が行われた年度を中心に、税率引き下げ・配当軽減・耐用年数の短縮・特別措置企業減税による減取額を示すと表Ⅲ-1のようになる。項目によつて若干計算方法が異なるが、大まかな傾向をとらえることができる。税率引き下げによる減取額は、税率四二%を基準と

し、現行税率との差による減収額を示したものであり、耐用年数改訂による減収額は、その年度の改訂による減収額に、それ以前の改訂による減収額を加えた額である。この表によると、法人税率の引き下げ・配当軽課・及び耐用年数の改訂による減収額がいかに大きいかが明らかになる。

特別措置企業減税の中で注目に値するのは、輸出割増償却制度による減税であり、一九六四年に一一七億円であったものが一九六九年には三六二億円に達している。これは、日本が一九六三年にガット一一条国へ移行したことともなつて、公然たる輸出補助金でありダンピング補償となる輸出所得控除が廃止されたことになつて、またIMF八条国、OECD加盟などによって一層激

化する国際的競争に対応して創設されたものである。この制度は、巨大な機械装置を有する重化学工業資本が、いかに輸出と深く係っているか、したがつて、国際的競争の中で優位をおさめることがいかに重要であるかを如実に物語っている

日本資本主義の発展とシャープ勧告(藤岡)

表 III-1 減収額の推移

	1961年度	1964	1966	1969
税率引下げによる減収	790	1,101	2,063	4,017
配当軽課	359	703	不明	不明
耐用年数の改訂	254	665	815	
貸倒準備金	145			
価格変動準備金	115	25		
退職給与引当金	225			
輸出所得の特別控除	110			
輸出割増償却		117	156	362
海外市場開拓準備金		114	79	101
合理化機械等及び重要機械等の特別償却	90	97	90	167
重要機械類の輸入関税の免税	94	85	44	
新規重要物産の免税	52	7		
資本構成の是正			96	55
試験研究費の税額控除				146
特別措置企業減税合計	950	817	886	1,194

(注) 税率引下げによる減収額=法人税収入額(決算)× $\frac{42-\text{法人税率}}{\text{法人税率}}$

配当軽課による減収額は、税制調査会「今後におけるわが国の社会、経済の進展に即応する基本的な租税制度のあり方」についての答申及びその審議の内容と経過の説明」1964年12月、p.137より  
耐用年数の改訂による減収は「財政金融統計月報」No.116、150、174より。租税特別措置による事項別減収額は河合信雄編「現代企業税制批判」付属資料より

と言えよう。

- (1) 税制調査会『当面の税制改正に関する答申 付 その審議と経過の説明』一九六〇年一月、一七五ページ。  
(2) 同右、一八一～一八二ページ。  
(3) 同右、一八三ページ参照。

### 第三節 小 括

戦後日本の税制は、シャープ勧告に基づき、資本に課税するのではなく、所得に対して課税することを主要な原則としてきた。その場合の企業減税の方法は、当然のことながら、所得算定の基準を通じるものと、税率を通じるものとに分けることができる。この両者はいわば、国家支出の一部を形成しており、企業の固定資本投資を租税の側面から補助することを中心的な目的としていた。

両者の企業減税措置は、戦後日本における資本蓄積の発展の度合によって、その重要性和形態を変化させている。

シャープ勧告が発表された当時は、戦後復興の中で一定の生産水準と一定の利益率が確保されるにいたったのであるが、朝鮮特需期からみるならば、いまだ生産水準・利益率・投資水準において極めて制限されたものであった。この時期の資本蓄積の特殊性に規定されて、修繕支出と資本支出の区分・棚卸資産経理方法の自由化・貸倒準備金等の損金概念の拡大を通じる減税措置が勧告され、現実化されるにいたる。同時に、損金概念の拡大を通じる減税方法がこのような形態を通じてはじめて導入されるのである。

朝鮮特需期においては、朝鮮特需のために生産が著しく拡大し、利益率・投資水準も著しく上昇するのであるが、この期の資本蓄積の中心が、非重点産業であったため、鉄鋼業などの重点産業に対しては、諸々の国家施策が行われたのである。その一つが諸々の特別措置企業減税であるが、これらは、シャープ勧告に基づいて導入された損金概念拡大による減税方法の発展であった。

「高度成長」期にいたって、重化学工業部門における独占体は、高利潤と高投資の体制を形成し、未曾有の強蓄積を遂げるのであるが、このことが、税率引き下げを重化学工業資本にとって相対的に大きな減税の措置に転化させるのである。最初は法人税率一般の引き下げという形をとり、そして後には配当軽減措置をも併用させながら展開される。そして、減価償却においても特別措置中心の減税から一般的な耐用年数の改訂という形態をとるのである。

このように、戦後日本の基幹産業の発展段階に規定されながら、企業減税の方法が展開させられるのであるが、逆に、このような形態をとりながら、他の国家施策とともに、産業の重化学工業化が著しく促進されたのである。