

## 日本の戦時財政と所得課税

関野満夫

はじめに

1. 戦時財政と所得課税
2. 1930年代の個人所得税と負担
3. 1940年代の個人所得税と負担
4. 法人所得税と負担

おわりに

### はじめに

アジア・太平洋戦争（1937～45年）という戦時期の日本財政の特徴は、直接的には臨時軍事費特別会計による軍事国債依存の戦争支出（軍事費）の膨張であるが、その一方で政府一般会計・特別会計においても戦争体制を支えるための拡張的で積極的な戦時財政運営がなされていた<sup>1)</sup>。一般会計においては直接税、間接税の大増税が繰り返され、国民負担の水準も顕著に上昇した。とりわけこの戦時期には、所得課税の大増税と抜本的な税制改革（1940年税制改革）が遂行されて、結果的には日本において所得税中心の租税体系が確立する画期となった。そこで本稿では、アジア・太平洋戦争期における日本の戦時財政の中での所得課税の拡大過程を、①個人所得税と法人所得税の増税経緯と増税動向、②戦争経済・統制経済の下での経済成長・各種所得の増加過程と増税の関係、③個人所得税における負担構造、とりわけ大衆課税化と累進的負担の関係、について検討していくことにしたい<sup>2)</sup>。課税所得および増税額については、主要には大蔵省主税局編『主税局統計年報』各年版を利用している。本稿の構成は以下のとおりである。第1節において、戦時財政

- 1) アジア・太平洋戦争期の日本財政については、大蔵省昭和財政史編集室編（1955a）（1955b）（1965）、遠藤（1958）、山村（1962）、伊藤（2007）などを参照のこと。
- 2) 戦時期の租税政策、税制改革については大蔵省昭和財政史編集室編（1957）『昭和財政史』第5巻（租税）、が包括的な基礎資料であり、本稿の検討は主要には同書に依拠している。また、日本の所得税制の変遷については、大蔵省主税局編（1988）、高木（2007）がある。なお、戦時日本における所得課税の動向と分析に関しては、石田（1975a）（1975b）、神野（1981a）（1981b）（1983a）（1983b）の先行研究があり、本稿作成においても参考にした。

と所得課税の全体動向を確認した上で、第2節で1930年代の個人所得税と負担について、第3節で1940年代の個人所得税と負担について検討し、第4節では戦時期全体における法人所得税とその負担の推移について明らかにしよう。

## 1. 戦時財政と所得課税

### 1) 戦前日本の所得課税

個人所得および法人所得（利潤）に課税する所得課税（所得税、法人税）は、20世紀以降の現代国家財政において各国での基幹的税収になってきた。日本の所得課税は1887（明治20）年の所得税制によって個人所得課税が開始され、1897（明治30）年の所得税制改正によって所得税制度の中で法人所得も課税されるようになる。そして、1940（昭和15）年の大規模な税制改革によって法人税が所得税から分離独立する。これによって個人所得に課税する所得税と法人所得に課税する法人税が並立する、今日的な所得税制の体系が整備された。

後述のように、1940年税制改革以前の所得税制では、第1種所得（法人所得）、第2種所得（公社債・預金利子）、第3種所得（個人所得）に分類、課税されており、その税率は例えば1920（大正9）年度では第1種所得は5%、第2種所得は4%（公債利子）・5%（社債・預金利子）の比例税率、第3種所得は世帯合算所得に対して0.5～36%の超過累進税率であった。

ただ、日本の国税収入全体の中では、所得税は1920年代まではそれほど大きな比重を占めていなかった。表1は、1913（大正2）年度、1921（大正10）年度、1930（昭和5）年度の国税収入（専売益金、印紙収入を含む）の構成を示している。所得税のシェアは租税収入の中では、1913年度の9.7%から1930年度の24.0%へと確かに上昇している。しかし、専売益金（たばこが中心）・印紙収入を含めた広義の国税収入の中での所得税のシェアは、1930年度でも18.1%にとどまる。反対に、酒税、砂糖消費税、織物消費税、醤油税、専売益金という消費課税の合計は、この時代を通じて国税収入の40%以上を占めていた。つまり、1920年代までは、各種の消費課税が基幹的税収であり、所得課税の規模はいまだ消費課税の水準には及ばなかった。

さて、所得課税が国税収入の中心になるのは1930年前後の大不況期を経て戦時経済色が濃くなる1930年代後半以降のことである。この時期には、日中戦争（1937年7月～）、臨時軍事費特別会計の設置（1937年9月～1945年8月）、太平洋戦争（1941年12月～）に伴い軍事費が著しく増加し、政府経費は持続的に膨張していった。戦費の大半は直接的には戦時国債（臨時軍事費特別会計）によって調達されたといえ、膨張する政府一般会計を支えるために戦時期を通じて所得課税・消費課税の増税が毎年度のように実施されたのである<sup>3)</sup>。この結果、国税総額の規模や国民所得に対す

---

3) 戦時期の一般会計、臨時軍事費特別会計の歳入・歳出について詳しくは、大蔵省昭和財政史編集室

表1 国税収入（専売益金、印紙収入を含む）の推移  
(100万円)

| 年 度       | 1913 | 1921 | 1930 |
|-----------|------|------|------|
| 地租        | 74   | 74   | 68   |
| 所得税 (A)   | 36   | 200  | 200  |
| 営業税       | 27   | 68   | 0    |
| 酒税 (B)    | 93   | 176  | 219  |
| 砂糖消費税 (B) | 21   | 54   | 78   |
| 織物消費税 (B) | 20   | 61   | 34   |
| 醤油税 (B)   | 5    | 6    | —    |
| 取引所税      | 3    | 14   | 9    |
| 相続税       | 3    | 9    | 33   |
| 戦時利得税     | —    | 5    | —    |
| 関税        | 74   | 101  | 105  |
| 租税・計 (C)  | 370  | 791  | 835  |
| 印紙収入      | 31   | 86   | 70   |
| 専売益金 (B)  | 69   | 124  | 198  |
| 合計 (D)    | 470  | 1001 | 1103 |
| A/C (%)   | 9.7  | 25.3 | 24.0 |
| A/D (%)   | 7.6  | 20.0 | 18.1 |
| B/D (%)   | 44.3 | 42.1 | 48.0 |

注) 租税・計にはその他税も含む。

出所) 江島編 (2015) 39ページより作成。

表2 国税総額と GNP の推移

(100万円)

| 年 度     | 国税総額 (A) | GNP (B) | A/B (%) | 物価指数<br>(34~36年<br>平均=1.00) |
|---------|----------|---------|---------|-----------------------------|
| 1935    | 937      | 16,734  | 5.6     | 1.01                        |
| 1938    | 1,989    | 26,973  | 7.4     | 0.94                        |
| 1939    | 2,508    | 33,083  | 7.6     | 1.52                        |
| 1940    | 3,681    | 39,396  | 9.3     | 1.97                        |
| 1942    | 6,719    | 54,384  | 12.4    | 2.65                        |
| 1944    | 11,736   | 74,503  | 15.7    | 3.79                        |
| 35→44年度 | 12.52倍   | 4.45倍   |         |                             |

注) GNP、物価指数は暦年。

出所) 『主税局統計年報』, 経済企画庁編 (1963) より作成。

る比率は著しく増加する。表2によれば、国税総額は1935（昭和10）年度の9.4億円から1944（昭和19）年度の117.4億円へと12.5倍に拡大し、GNPに対する比率も9年間で5.6%から15.7%に上昇し

ている。

そして、国税の中でもとりわけ所得課税は、次のような理由から増収・増税の勢いが顕著であった。第1に、軍需生産を中心に戦争関連経済は個人所得や法人所得を伸長させ、所得税や法人税の課税ベースを拡大させたことである。表3が示すように、所得課税の課税ベースとなる分配国民所得は1935年の144億円から1944年の569億円へと持続的に増加している。その中でも、構成比をみると勤労所得は38.1%から46.8%へ、法人所得は8.6%から15.0%へと上昇させており、所得拡大が著しい。

表3 分配国民所得の構成比

(%)

| 年    | 勤労所得 | 個人業種所得 | 個人賃貸料所得 | 個人利子所得 | 法人所得 | 官公事業<br>剰余等 | 合計    | 分配国民所得<br>(10億円) |
|------|------|--------|---------|--------|------|-------------|-------|------------------|
| 1935 | 38.1 | 31.1   | 9.2     | 10.2   | 8.6  | 2.9         | 100.0 | 14.4             |
| 1940 | 36.6 | 33.7   | 6.5     | 8.8    | 12.7 | 1.5         | 100.0 | 31.0             |
| 1941 | 38.6 | 31.8   | 6.2     | 9.1    | 13.2 | 0.4         | 100.0 | 35.8             |
| 1942 | 38.4 | 31.7   | 5.1     | 9.9    | 13.7 | 0.5         | 100.0 | 42.1             |
| 1943 | 42.9 | 26.2   | 5.1     | 10.7   | 14.0 | 0.4         | 100.0 | 48.8             |
| 1944 | 46.8 | 23.5   | 3.9     | 11.6   | 15.0 | -0.1        | 100.0 | 56.9             |

注) 合計には、海外からの純所得も含む。

出所) 経済企画庁編 (1963) 160-163ページより作成。

第2に、所得課税は本来的に税収の伸長性・弾力性に富んでいるからである。1940年以前の所得税(第1種所得、第3種所得)においても、戦争経済によって名目経済が成長し個人所得・法人所得が増大する中で、累進税率(個人)や比例税率(法人)を引き上げたり、上乗せ課税をすることによって、一層の増収効果が期待できたのである。

第3に、1940年の税制改革によって現代的な租税体系が整備されたことである。所得税は個人所得税に純化され、比例税率の分類所得税と累進税率の総合所得税の二本立てになった。また従前の第1種所得税と法人資本税(1937年度導入)が統合されて法人所得税としての法人税が登場した。これによって個人所得、法人所得に対して、税率引き上げ、課税ベース拡大(課税最低限引き下げ等)を通じて、明示的かつ強力に増収が図りやすくなった。

第4に、戦争経済に伴う法人企業・個人事業の特別な超過利潤に対して1937年度より臨時利得税が課税されるようになった。臨時利得税は戦時期を通じて増徴が繰り返され、所得税・法人税に並ぶ追加的所得課税として重要な国税収入になっていたのである。

第5に、戦時中の個人所得税増税については、国民の購買力吸収も意図されていたからである。つまり、一方での日銀引受の軍事国債の膨張に伴う日銀紙幣の増発によるインフレ要因が進行する中で、他方での戦時統制経済・物価統制の貫徹の必要性から、所得税増税は国民の購買力吸収

の重要手段としても位置づけられていたのである<sup>4)</sup>。

## 2) 戦時期の所得課税

次節以降では戦時期日本の個人所得税と法人所得税の動向について詳しく検討していくが、その前に戦時期における所得課税の全体的動向をまず概観しておくことにしよう。表4は、1935～44年度の国税総額（専売益金・印紙収入を含まない租税のみ）と所得課税額の推移を示したものである。ここでは所得課税として、所得税、法人税、法人資本税、臨時利得税を計上している。また小計の個人所得税は、第3種所得税、分類所得税、総合所得税、臨時利得税（個人分）の合計であり、小計の法人所得税は第1種所得税、法人税、法人資本税、臨時利得税（法人分）の合計である。各税の内容と税率等の変遷については次節以降で詳しく説明する。

さて、表4によると戦時期の所得課税については次の2つのことが判明する。一つは、国税総額に占める所得課税の比重が1935年度33%、39年度51%、40年度66%、44年度69%と急速に上昇してきたことである。もちろん戦時期には、酒税等の消費課税の増徴やたばこ値上げによる専売益金の増額が何度も実施された。しかし、戦時経済・戦時財政が本格化する1940年代以降になると、所得課税は国税収入の6～7割を占めて中心的税収として活用されるようになったのである。ちなみに税収額の規模をみると、国税総額が39年度9.4億円から44年度の117.4億円へと12.5倍の伸びであるのに対して、所得課税額は同時期に3.1億円から82.0億円へと26.1倍に増加している<sup>5)</sup>。

いま一つは、個人所得税と法人所得税の動向について若干の相違があることである。両者ともこの時期に持続的かつ急激な増収、増税になっていることは共通している。ただその税額規模と税収シェアを比較すると、戦時期前半（35、39年度）には法人所得税が個人所得税を上回っているが、戦時期後半（40、44年度）になると逆に個人所得税が法人所得税を上回るようになっていく。つまり、戦時経済・戦時財政が本格化する1940年代以降になると、所得課税の中でも個人所得税がより重点的に活用されるようになったのである。

---

4) 1942（昭和17）年度の所得税増税法案の説明（衆議院）の中で賀屋大蔵大臣は次のように述べて増税目的として、①国家収入の増加と、②購買力吸収をあげていた。「大東亜戦争の進展に伴ひ、臨時軍事費は勿論、戦争の為避くべからざる諸経費は極めて多額に達する見込でありまして、仮令不急不要の経費に付きまして極力節約を加へましても、尚ほ今後我が国の財政需要は相当長期に亙り膨張するものと認められのであります。また戦時経済の円滑なる運営に資しまする為には、国民一般の購買力を吸収し、物資の不急消費を極力抑制するの必要は、今後益々加重せらるるものと思ふのであります。……（中略）……今次増税法の作成に当りましては、戦時に於ける財政需要に対応して国庫収入の増加を図り、之に依り戦時財政を強化すると同時に、一面購買力の吸収に資する為め、現下に於ける経済情勢及び国民負担力を考慮しつつ、分類所得税の増徴を中心と致しまして、各種の直接税に付き相当税率を引き上げたのであります。」『昭和財政史』第5巻（租税）、629ページ。

5) 戦時期の所得税中心体制の形成については、石田（1975b）も参照。

表4 国税・所得課税額の推移

(100万円)

| 年 度        | 1935 | 1939  | 1940  | 1944   |
|------------|------|-------|-------|--------|
| 所得税        | 230  | 892   | 1,500 | 4,102  |
| 第1種所得税     | 95   | 378   | 384   | —      |
| 第2種所得税     | 25   | 68    | 11    | —      |
| 第3種所得税     | 109  | 445   | 10    | —      |
| 分類所得税      | —    | —     | 581   | 3,086  |
| 総合所得税      | —    | —     | 512   | 1,051  |
| 法人税        | —    | —     | 183   | 1,374  |
| 法人資本税      | —    | 27    | 22    | 0      |
| 臨時利得税 (法人) | 21   | 293   | 600   | 2,429  |
| 臨時利得税 (個人) | 5    | 80    | 149   | 301    |
| 所得課税・計 (A) | 314  | 1,293 | 2,455 | 8,206  |
| 個人所得税 (B)  | 114  | 525   | 1,248 | 4,403  |
| 法人所得税 (C)  | 130  | 698   | 1,189 | 3,803  |
| 国税総額 (D)   | 937  | 2,508 | 3,681 | 11,736 |
| A/D (%)    | 33.5 | 51.6  | 66.7  | 69.9   |
| B/D (%)    | 12.2 | 20.9  | 33.9  | 37.5   |
| C/D (%)    | 13.9 | 27.8  | 32.3  | 32.4   |

注) 個人所得税は第3種所得税, 分類・総合所得税, 臨時利得税 (個人) の合計, 法人所得税は第1種所得税, 法人税, 法人資本税臨時利得税 (法人) の合計.

出所) 『主税局統計年報』より作成.

ところで, 第2次世界大戦期の戦時財政において所得課税が活用されたのは日本だけではない. 戦争相手国のアメリカもそうであった. 表5はアメリカ連邦政府の歳入・歳出構造の推移を示している. 太平洋戦争に突入する1941/42年度以降には連邦歳出の約9割を戦争関連経費が占めるようになり, 歳出・歳入規模も急速に増大している. その中で特に次のことが注目される. ①個人直接税 (所得税) と法人直接税 (法人税) を合計した所得課税の歳入シェアは40/41年度48%, 41/42年度63%から42/43~44/45年度には75~79%に上昇している. ②法人直接税は前半 (40/41~42/43年度) では個人直接税を上回るが, 42/43年度の44%をピークに, 後半はシェアを低下させている. ③逆に, 個人直接税は40/41年度の22%から44/45年度の41%へと持続的にその歳入シェアを上昇させている. つまり, 日本と同様に, アメリカでも戦時財政後半には個人所得税が歳入面でより重要性を増すことになったのである<sup>6)</sup>. さらに, ドイツ中央政府 (ライヒ) の1943年度の歳入内訳をみても, 所得税・法人税219億マルク, 売上税41億マルク, 個別消費税 (ビール, たばこ等) 59億マル

6) 第2次世界大戦期アメリカの戦費調達の内容, 構造について詳しくは, Hansel (1946) を参照のこと.

表5 アメリカ連邦政府の歳入・歳出額の推移

(100万ドル)

| 年 度             | 40/41  | 41/42  | 42/43  | 43/44  | 44/45   |
|-----------------|--------|--------|--------|--------|---------|
| 個人直接税 (A)       | 1,824  | 3,696  | 6,953  | 20,290 | 19,789  |
| 法人直接税 (B)       | 2,211  | 5,021  | 9,916  | 15,256 | 16,399  |
| 内国消費税           | 2,390  | 3,128  | 3,777  | 4,400  | 5,934   |
| 雇用税             | 932    | 1,198  | 1,598  | 1,751  | 1,793   |
| 関税              | 392    | 387    | 324    | 431    | 355     |
| 雑収入             | 509    | 277    | 907    | 3,280  | 3,470   |
| 歳入合計 (C)        | 8,268  | 13,668 | 22,385 | 45,408 | 47,740  |
| 税額控除 (D)        | 661    | 869    | 1,103  | 1,259  | 1,283   |
| 純歳入 (E) : C - D | 7,607  | 12,799 | 22,282 | 44,149 | 46,457  |
| 歳出合計 (F)        | 12,774 | 32,491 | 78,182 | 93,744 | 100,405 |
| (うち戦争関連経費)      | 6,700  | 28,300 | 75,100 | 89,700 | 90,500  |
| 財政赤字 (F - E)    | 5,167  | 19,692 | 55,900 | 49,595 | 53,948  |
| A/C (%)         | 22.1   | 27.0   | 31.1   | 44.7   | 41.5    |
| B/C (%)         | 26.7   | 36.7   | 44.3   | 34.6   | 34.4    |

出所) Hansel (1946) pp. 329-330より作成.

ク、関税16億マルクであり、所得課税が64%を占めていた<sup>7)</sup>。

さて、戦時期日本の個人所得税と法人所得税は、上記にみたような著しい増収と増徴を示したわけだが、それらは実際にはいかなる内容と特徴をもっていたのであろうか。つまり、①所得税・法人税の課税ベースとなる国民の個人所得や企業の法人所得は戦争経済の中でどのような成長と変容を遂げていたのか、②所得税、法人税、臨時利得税の税制は、具体的にいかなる戦時増税策(税制改正)をとってきたのか、③所得税や法人税の負担構造や負担水準はどのような状況にあったのか、④応能原則や所得再分配機能を担うべき所得税は戦時財政の中でいかなる役割を果たしていたのか、という点が検討される必要がある。そこで以下では、1930年代の個人所得税(第2節)、1940年代の個人所得税(第3節)、1930・40年代の法人所得税(第4節)について、その税制や負担構造についてより詳しく検討していこう。

## 2. 1930年代の個人所得税と負担

### 1) 個人所得税の全体動向

先にも述べたように戦時期の個人所得税は、1940年税制改革以前は第3種所得税であり、税制改革以降は所得税(分類所得税、総合所得税)となり、制度上の変更もある。そこで以下において

7) Overy (1992), p. 271.

表6 個人所得税の納税人員，総所得金額，所得税額の推移

(100万円)

| 年度   | 納税人員(千人) | 総所得金額(A) | 所得税額(B) | B/A(%) |
|------|----------|----------|---------|--------|
| 1930 | 938      | 2,469    | 110     | 4.4    |
| 1935 | 941      | 2,489    | 109     | 4.4    |
| 1936 | 1,030    | 2,765    | 124     | 4.5    |
| 1937 | 1,131    | 3,202    | 230     | 6.9    |
| 1938 | 1,657    | 4,222    | 359     | 8.5    |
| 1939 | 1,880    | 5,044    | 441     | 8.7    |
| 1940 | 4,079    | 9,260    | 867     | 9.4    |
| 1941 | 4,912    | 11,564   | 1,007   | 8.7    |
| 1942 | 7,019    | 15,533   | 1,794   | 11.5   |
| 1943 | 8,479    | 20,141   | 2,059   | 10.2   |
| 1944 | 12,431   | 27,017   | 3,395   | 12.6   |

注) 脚注8を参照されたい。

出所)『昭和財政史』第5巻(租税)，資料12ページより作成。

1930年代と1940年代の個人所得税とその負担について，順に分けて検討するが，その前に1930年度以降から敗戦までの個人所得税の全体的動向について確認し，あわせて検討すべき課題も整理しておこう。表6は，1930～44年度の個人所得税の納税人員総数(所得のある同居親族も含む)，総所得金額，所得税額の推移示したものである。同表からは次の3つのことが分かる<sup>8)</sup>。

第1に，所得税の納税人員が大幅に増加し所得税の大衆課税化が進行したことである。第3種所得税の時代でも1935年度の94万人から39年度の188万人へと2倍に増加しているが，40年度以降の分類所得税の時代になると40年度407万人から44年度の1243万人へとさらに著しい増加を示している。全国人口に対する所得税納税人員比率をみると35年度1.4%，40年度5.6%，44年度17.0%に上昇している。さらに，就業人口に対する納税人員をみても40年度の12.6%から44年度には42.9%に上昇している<sup>9)</sup>。所得税は1935年度時点では国民のごく一部の高所得層が負担する租税であったが，戦時経済・戦時財政の進行とともに勤労国民の多くが負担する大衆課税という側面をもつよ

8) 表6についての注記。所得金額は各控除の控除前の総所得金額，税額は課税額である。1939年度以前は第3種所得についての調査，人員は納税人員総数(同居親族を含む)。1940年度以降は分類所得税，総合所得税についての調査推計，人員は，賦課課税分のうち分類所得税の当初決定人員と，源泉課税分は甲種勤労所得(甲種退職所得を含む)の実際納税人員(推計)を加算したもので，同居親族を含む。所得金額は分類所得税の所得金額に甲種勤労所得の所得金額(甲種退職所得を含む)を合算したもので，税額は賦課課税分の分類所得税および総合所得税に甲種勤労所得(甲種退職所得を含む)の税額を加えた。従って，源泉課税分のうち甲種配当所得および丙種事業所得は含まない。『昭和財政史』第5巻(租税)，資料12ページ，参照。

9) 全国人口は1935年69,254千人，40年73,114千人，44年73,023千人(『主税局統計年報』より)。また，就業人口は1940年32,482千人(国勢調査)，44年28,958千人(人口調査)である。松田(1996)参照。



うになったのである。その意味では、こうした所得税の大衆課税化をもたらした戦時期における経済環境の変化や政治的政策的意図に注目する必要がある。

第2に、所得税の課税ベースとなる総所得金額も大幅に増加している。1930、35年度の24億円から39年度には50億円へと倍増し、さらに40年度の92億円から44年度の270億円へと増加し、10年間で11.2倍になっている。これには物価水準が3.8倍（表2）に上昇していることも大いに関係していることは当然である。しかし、このような課税所得の増加が戦時経済の中でいかなる経済構造、所得構造の変化の中で発生したかは十分に検討する必要がある。

第3に、所得税額と所得税負担率も大幅に上昇したことである。所得税額は1935年度1.0億円から39年度4.4億円、さらに40年度8.6億円から44年度33.9億円へと、この10年間で34倍の伸長を示している。そして、総所得金額に対する所得税額の比率、つまりマクロでみた所得税負担率も1935年度の3.5%から、39年度8.7%、40年度9.4%、44年度12.6%へと上昇している。このような所得税額の著しい増加と負担率の上昇は、戦時期のいかなる所得税制改正（増税）によってもたらされたのか、またそこにおける負担構造はどのようなものであったかを検討する必要がある。

## 2) 第3種所得税の増税と第3種所得税の推移

1940年税制改革以前の個人所得税（第3種所得税）の制度は基本的には次のようなものであった。①課税単位は世帯であり、同居親族の所得は戸主の所得に合算されて課税される。②課税対象は各人の前年度の各種所得を合算した総合所得である。③税率は0.8~36%の超過累進課税であり、免税点は1200円である（1926年度以降）<sup>10)</sup>。

そして、第3種所得税に関しては、軍備拡張と戦時財政色が強まる1930年代後半において3次に渡る大増税が実施された<sup>11)</sup>。第1に、1937年3月公布の臨時租税増徴法による増税である。同法により1937年度以降、第1種所得（法人所得）の税額10割増と並んで、第3種所得の税額も所得額に応じて2割（所得2000円以下）から7割（所得100万円超）の増額となった。また、税率も1~50%の超過累進税率に変更された（表7参照）。

第2は、1937年6月の日中戦争の勃発を経て、戦費調達のために1938年3月に公布された北支事件特別税による増税である。第1種所得の税額10%増徴、第2種所得の税額5%増徴と並んで、第3種所得も税額7.5%増徴となった。なおこの増徴は1937年度1年間限りの措置とされた。

第3は、1938年3月に公布された支那事変特別税によって実施された増税と税制改正である。第1種所得は税額22.5%の増徴、第2種所得は税額25%の増徴であるが、第3種所得に関しては税額

10) 大蔵省主税局編（1988）、参照。

11) 以下の所得税増税の経緯については、『昭和財政史』第5巻（租税）、402-422ページ、大蔵省主税局編（1988）、43-45ページ、参照。

表7 第3種所得税の税率

(%)

| 所得区分     | 1926年度 | 1938年度 | 所得区分        | 1926年度 | 1938年度 |
|----------|--------|--------|-------------|--------|--------|
| ～1.2千円   | 0.8    | 1      | 150～ 200    | —      | 34     |
| 1.2～ 1.5 | 2      | 2.5    | 100～ 200    | 21     | —      |
| 1.5～ 2   | 3      | 4      | 200～ 300    | —      | 37     |
| 2～ 3     | 4      | 5.5    | 200～ 500    | 23     | —      |
| 3～ 5     | 5      | 7      | 300～ 500    | —      | 40     |
| 5～ 7     | 6.5    | 9      | 500～ 700    | —      | 43     |
| 7～ 10    | 8      | 11     | 500～1,000   | 25     | —      |
| 10～ 15   | 9.5    | 13     | 700～1,000   | —      | 46     |
| 15～ 20   | 11     | 16     | 1,000～      | —      | 50     |
| 20～ 30   | 13     | 19     | 1,000～2,000 | 27     | —      |
| 30～ 50   | 15     | 22     | 2,000～3,000 | 30     | —      |
| 50～ 70   | 17     | 25     | 3,000～4,000 | 33     | —      |
| 70～100   | 19     | 28     | 4,000～      | 36     | —      |
| 100～150  | —      | 31     |             |        |        |

出所) 大蔵省主税局 (1988) 152ページより作成.

が22.5%増徴されるとともに、免税点が1000円に引き下げられた<sup>12)</sup>。

一方、第3種所得税の課税対象となる個人所得は1930年代においてどのような推移を示していたのであろうか。課税所得そのものは前掲表6から確認することができる。それによれば、1930年代前半は昭和恐慌の影響もあって20億円前後で停滞していたが、30年代後半になると戦争経済の進行とともに35年度24億円から39年度には50億円へと倍増しているのである。それでは、この間に課税所得の構成はどのように変化したのであろうか。表8は第3種所得の種類別構成比の推移(30年度、35年度、39年度)を示したものである。とくに同表の30年度と39年度の数値からは次のことが指摘できる。

- ① 農業所得では、農業生産者たる農家の田・畑所得(自作)は1.7%から3.1%へと上昇するが、反対に地主の田・畑所得(小作)は6.7%から5.7%へやや低下している。
- ② 地主・家主の不動産所得たる貸宅地・貸家所得は16.0%から9.0%へと大幅に低下している。
- ③ 個人事業所得では、工業所得が3.0%から7.9%へと大幅に上昇し、商業所得も17%台を維持している。
- ④ 金融資産所得では、利子所得は2.4%から1.1%に低下しているが、配当所得は12.4%から

12) 第3種所得税の免税点の1000円への引き下げは衆議院の審議(1938年2月)においても大衆課税であるという批判が多かったが、当時の賀屋大蔵大臣は「千円に所得税の免税点を引下げましたのは、国民の懐に余裕がありと申すよりも、総ての国民に銃後の御奉公が、成べく広く行渡るやうにと云ふ観点から出發致したものであります」と述べて、「銃後の御奉公」という説明をしていた。『昭和財政史』第5巻(租税)、454ページ。

表8 第3種所得の種類別構成

（％）

| 年 度       | 1930  | 1935  | 1939  |
|-----------|-------|-------|-------|
| 田（自作）     | 1.06  | 0.84  | 2.30  |
| 畑（自作）     | 0.67  | 0.39  | 0.82  |
| 田（小作）     | 5.70  | 4.66  | 4.95  |
| 畑（小作）     | 1.02  | 0.81  | 0.82  |
| 貸宅地・貸家    | 16.07 | 15.22 | 9.01  |
| 工業        | 3.08  | 5.87  | 7.99  |
| 商業        | 17.99 | 16.04 | 17.51 |
| 金融業       | 2.14  | 1.82  | 0.82  |
| 娯楽・興業     | -     | 3.29  | 2.86  |
| 利子        | 2.47  | 2.09  | 1.16  |
| 配当        | 12.40 | 11.23 | 13.73 |
| 俸給        | 18.59 | 19.40 | 19.05 |
| 賞与        | 6.54  | 7.77  | 9.87  |
| 諸給与       | 2.45  | 2.52  | 2.01  |
| 庶業        | 4.90  | 5.02  | 3.38  |
| 合 計       | 100.0 | 100.0 | 100.0 |
| 金額（100万円） | 2,469 | 2,489 | 5,044 |

注）合計にはその他にも含む。1930年度の商業には娯楽・興業が合算されている。

出所）『主税局統計年報』より作成。

13.7%へと上昇している。

⑤ 勤労所得たる給与所得者（賃金労働者）の俸給は18.5%から19.0%へ、賞与も6.5%から9.8%に上昇している。

⑥ 以上を総括すると、農業生産者、商工業者、給与所得者を合計した生産・勤労所得のシェアは30年度の47.7%から39年度の57.5%へと9.8ポイント上昇し、反対に地主、不動産・金融資産所有者を合計した資産性所得のシェアは30年度の37.6%から39年度の27.5%へと10.1ポイントも低下している。戦争経済の進行は1930年代後半において第3種所得の増加をもたらしたが、それは基本的には生産・勤労所得分野の増加によるところが大きいのである。

さて、上記のような1930年代後半における第3種所得税の増税と第3種所得そのものの増加によって、第3種所得税額は30年度1.1億円、35年度1.1億円から39年度には4.4億円へと4倍に増加してきた（表6参照）。以上のことをふまえて、次に第3種所得税の負担構造について検討してみよう。

### 3) 第3種所得税の負担構造

すでに表6でみたように、第3種所得税は1930年代においてその納税者数を35年度の94万人から39年度の188万人へと倍増させている。これは、物価および課税所得の上昇と（表2、表8参

表9 第3種所得税の納税者数（所得2000円以下）

(千人)

| 所得階級      | 1930年度 | 1935年度 | 1939年度 | 30→39年度 |
|-----------|--------|--------|--------|---------|
| ～1000円    | －      | －      | 44     | +44     |
| 1000～1200 | 25     | 25     | 313    | +288    |
| 1200～1500 | 191    | 190    | 281    | +90     |
| 1500～2000 | 158    | 160    | 249    | +91     |
| (小計)      | 374    | 375    | 887    | +513    |
| 納税者数総計    | 667    | 679    | 1,403  | +736    |

注) 納税者数には同居親族を含まない。

出所) 大蔵省編(1949)『財政金融統計月報』第2号、40-42ページより作成。

照), 1938年度からの課税最低限(免税点)の引き下げ(1200円→1000円)によって、従来非課税であった低所得層世帯が所得税納税に動員されるようになったからである。いま表9は、第3種所得税の納税者数(同居親族を除いた世帯実数)の推移と所得階級別(2000円以下層のみ)の構成を示したものである。同表によれば次のことが判明する。①納税世帯数は1930年度の66.7万世帯から39年度の140.3万世帯へと73.6万世帯増加している。②所得階級の2000円以下の相対的低所得世帯は37.4万世帯から88.7万世帯への51.3万世帯の増加であり、増加納税世帯全体の7割を占めている。③とくに、1200円以下の低所得世帯は33.2万世帯も増加している。つまり、1930年代後半において第3種所得税の大衆課税化が進行したのである。

他方では、総所得金額に対する第3種所得税額の比率でみたマクロ負担率は35年度の4.4%から39年度の8.7%へと約2倍になっている(表6)。この背景には、前述の第3種所得税の増徴や累進税率の強化(表7)がある。そこで、所得階級別の負担率の変化(30年度、39年度)を表10でみてみよう。2000円以下の所得階級では1.3%→2.0%の微増であるが、1万円以下では4.8%→8.0%の3ポイント上昇、5万円以下では10.5%→18.5%の8ポイント上昇、10万円以下では14.0%→24.9%の11ポイント上昇、50万円以下では19.5%→37.2%の18ポイント上昇、100万円以下では21.7%→46.8%の25ポイント上昇になっている。高所得階級での負担率上昇が大きいことが分かる。

それではこのような第3種所得税の、一方での大衆課税化の進行と、他方での高所得階級での負担率上昇によって、全体としての所得税の負担構造はどのように変化したのであろうか。最後にこの点について表11を利用して確認しておこう。表11は、第3種所得税の納税世帯数(同居親族を除いた納税者数)、所得総額、所得税額での所得階級別シェアの推移(30年度、35年度、39年度)を示したものである。ここから次の5点が指摘できる。

第1に、各指標シェアとも30年度、35年度はほぼ同水準であるが、39年度には相当なシェア変化が認められる。そこで以下では主に30年度と39年度のシェア変化に注目する。

第2に、納税世帯数シェアをみると、2000円以下の相対的低所得層のシェアが55%から63%へ

表10 第3種所得税の所得階級別負担率

(%)

| 所得階級         | 1930年度 | 1939年度 | 所得階級     | 1930年度 | 1939年度 |
|--------------|--------|--------|----------|--------|--------|
| 1,200～1,500円 | 0.9    | 1.4    | 7～10万円   | 14.0   | 24.9   |
| 1,500～2,000  | 1.3    | 2.0    | 10～15万   | —      | 28.5   |
| 2,000～3,000  | 1.9    | 3.1    | 10～20万   | 16.4   | —      |
| 3,000～5,000  | 2.9    | 4.8    | 15～20万   | —      | 29.7   |
| 5,000～7,000  | 3.8    | 6.4    | 20～30万   | —      | 35.0   |
| 7,000～1万     | 4.8    | 8.0    | 20～50万   | 19.5   | —      |
| 1～1.5万       | 6.0    | 10.1   | 30～70万   | —      | 43.2   |
| 1.5～2.0万     | 7.2    | 12.2   | 50～100万  | 21.7   | 46.8   |
| 2.0～3.0万     | 8.6    | 14.9   | 100～200万 | 24.0   | 50.7   |
| 3.0～5万       | 10.5   | 18.5   | 200～300万 | 26.2   | 55.0   |
| 5～7万         | 13.2   | 21.9   | 300～400万 | —      | 55.0   |
|              |        |        | 400万円～   | —      | 55.0   |

注) 各所得階級の負担率=所得税額÷所得総額。

出所)『財政金融統計月報』第2号、40-42ページより作成。

表11 第3種所得税の所得階級別の納税人員・所得額・所得税額の構成比

(%)

| 所得階級     | 納税人員    | 所得額      | 所得税額   |
|----------|---------|----------|--------|
| <1930年度> | 667千人   | 2,266百万円 | 110百万円 |
| ～2000円   | 55.28   | 24.71    | 5.57   |
| 2000～1万円 | 40.08   | 45.99    | 29.36  |
| 1～5万円    | 3.65    | 19.61    | 31.82  |
| 5～10万円   | 0.19    | 3.92     | 10.56  |
| 10万円～    | 0.11    | 5.77     | 22.69  |
| (100万円～) | (0.00)  | (0.89)   | (4.47) |
| <1935年度> | 679千人   | 2,263百万円 | 109百万円 |
| ～2000円   | 55.30   | 24.86    | 5.64   |
| 2000～1万円 | 40.89   | 46.16    | 29.54  |
| 1～5万円    | 3.53    | 19.02    | 30.88  |
| 5～10万円   | 0.19    | 4.09     | 11.10  |
| 10万円～    | 0.09    | 5.87     | 22.84  |
| (100万円～) | (0.00)  | (0.46)   | (2.29) |
| <1939年度> | 1,403千人 | 4,561百万円 | 441百万円 |
| ～2000円   | 66.32   | 26.27    | 4.06   |
| 2000～1万円 | 32.76   | 39.28    | 21.35  |
| 1～5万円    | 3.66    | 21.01    | 29.74  |
| 5～10万円   | 0.23    | 4.91     | 11.81  |
| 10万円～    | 0.12    | 8.54     | 33.04  |
| (100万円～) | (0.00)  | (1.30)   | (7.17) |

注) 納税人員には同居親族を含まない。

出所)『財政金融統計月報』第2号、40-42ページより作成。

と8ポイントも上昇している。反対に、2000円～1万円以下層のシェアは7ポイント低下しているが、1万円以上層のシェアは4%前後でそれほど変化していない。先に表9で納税世帯数での所得2000円以下層の大幅増加をみたが、この世帯数シェアの変化からも所得税の大衆課税化の進行をあらためて確認できる。

第3に、所得1万円以下の低所得層は、納税世帯数シェアでは95～96%という圧倒的比重を占めている。しかし、その所得額シェアは71%から65%に低下し、所得税額シェアも35%から25%へと10ポイントも低下している。

第4に、所得1万円以上の高所得層は、納税世帯数では上位4%のシェアを占めている。そしてこの高所得層は、所得額でのシェアを29%から34%へと5ポイント上昇させ、さらに所得税額シェアでは65%から74%へと9ポイントも上昇させている。第3種所得税での高所得層の貢献がより大きくなっているのである。

第5に、とくに所得10万円以上の超高所得層に注目しよう。この超高所得層は納税世帯数の上位0.1%にすぎないが、その所得額シェアは5.7%から8.5%に上昇させ、とりわけ所得税額シェアを22.7%から33.0%へと10ポイントも上昇させている。つまり、上で指摘した所得1万円以上の高所得層の所得税額シェア上昇の大半は、この所得10万円以上の超高所得層によるものなのである<sup>13)</sup>。

このようにみると、1930年代後半における第3種所得税は、その大衆課税化を進めながら、他方では累進的負担も相当に強化してきたことが確認できよう。

### 3. 1940年代の個人所得税と負担

#### 1) 1940年税制改革と個人所得税

すでに第1節でふれたように1940年税制改革によって、個人所得税は分類所得税と総合所得税の二本立てになった<sup>14)</sup>。課税が世帯単位でなされ同居親族の所得は戸主の所得に合算されるのは第3種所得税と同様である。まず、分類所得税の制度は次のとおりである。

①個人の所得は、不動産、配当利子、事業、勤労、山林、退職の6種に分類され、各々に応じて異なった税率、免税点、控除、課税方法が適用される。②税率は、資産性所得たる不動産所得、配当利子所得は10%（ただし国債利子所得は4%）、商工業等の甲種事業所得は8.5%、農業（農家）の乙種事業所得は7.5%、勤労所得は6%という比例税率であった。基礎控除は勤労所得720円、事業所得500円であるが、不動産所得、配当利子所得（乙種）の免税点は各々250円、100円であった

13) 所得10万円以上の納税世帯実数は、1930年度588世帯、35年度637世帯、39年度1715世帯である。大蔵省編（1949）『財政金融統計月報』第2号、40-42ページ。

14) 1940年税制改革の内容やその意義については、『昭和財政史』第5巻（租税）、491-590ページ、大蔵省主税局編（1988）47-51ページ、神野（1981a）（1981b）、石田（1975a）（1975b）を参照されたい。

(1940年度)．③事業所得，不動産所得，山林所得，配当利子所得（乙種）は前年度所得に対して賦課課税されるが，甲種勤労所得，甲種配当利子所得，退職所得は当年度所得に対して源泉課税される。

つまり，この分類所得税は，所得種類間での負担能力の違いに留意して，税率，基礎控除，免税点に一定の差をつけることによって，所得税における応能負担原則を実現しようとしている。とはいえ比例税率であるために，同一所得種類内では累進的負担はそれほど機能しないことになる。むしろ，注目すべきは分類所得ごとに比例税率を引き上げていけば，その増収が比較的容易になることであろう。

一方，総合所得税の制度は次のようである。①個人（世帯）の各分類所得を合計した総合所得が課税対象になる。②基礎控除額は5000円であり，税率は10～65%超過累進税率である（1940年度）。従来，第2種所得として比例税率であった公債利子・預金利子も合算して累進課税されるようになった。③原則として前年度所得に対して賦課課税される。

つまり，総合所得税は，比例税率の分類所得税を補完するように，総合所得課税，高い基礎控除，高度累進税率によって，より累進的でより応能的な負担を図ろうとするものであった。

それでは，分類所得税と総合所得税の実際の税収額は1940年度以降どのように推移したのだろうか。表12によって簡単に確認しておこう。同表によれば次のことが分かる。①分類所得税と総合所得税の合計額は，40年度の10.9億円から45年度の43.9億円へと4.0倍に増加している。②同期間に総合所得税は5.1億円から10.1億円へと2.0倍の増加であるが，分類所得税は5.8億円から33.8億円へと5.8倍にも増加している。③合計額に占める分類所得税と総合所得税のシェアは，40年度には53：47でほぼ半々であったが，その後は分類所得税のシェアが一貫して上昇して，45年度には77：23になっている。

太平洋戦争が始まり本格的な戦時体制に入る1940年度以降の個人所得税は，大幅な増収を示すが，その中心的担い手は比例税率で累進性の弱い分類所得税であり，累進性を発揮すべき総合所

表12 分類所得税・総合所得税の税額推移

(100万円，%)

| 年度    | 分類所得税      | 総合所得税      | 合計    |
|-------|------------|------------|-------|
| 1940  | 581 (53)   | 512 (47)   | 1,093 |
| 1941  | 737 (56)   | 585 (44)   | 1,322 |
| 1942  | 1,408 (63) | 839 (37)   | 2,247 |
| 1943  | 1,902 (68) | 899 (32)   | 2,801 |
| 1944  | 3,079 (74) | 1,101 (26) | 4,180 |
| 1945  | 3,378 (77) | 1,017 (23) | 4,395 |
| 40→45 | 5.8倍       | 2.0倍       | 4.0倍  |

注) カッコ内は構成比。

出所) 『主税局統計年報』より作成。

得税は税収面では第二義的な役割にとどまっていたのである。以上のことをふまえて、以下では、1940年代における分類所得税と総合所得税の増税の経緯や、税額・所得構成、負担構造の推移についてより具体的に検討していこう。

なお、個人所得課税としては、所得税の他に個人の営業利得に課税される臨時利得税（個人分）もある。前掲表4によれば、同税は国税個人所得税収の中で15%（39年度）、12%（40年度）、7%（44年度）の比重を占めていた。臨時利得税の変遷については第4節（法人所得税）で説明するので、ここでは1940年代の個人・臨時利得税について簡単にふれておく。臨時利得とされるのは、個人の営業利益のうち1934～36年度3年間の平均利益率を超える利益分であり、税率は30%（40、41年度）ないし35%（42年度以降）であった。表13は1943年度の個人営業利益・利得の種類別構成を示している。同表によれば、納税人員は5.9万人で、利益金額13.9億円に対して臨時利得税の課税対象となる利得金額は8.2億円で、利益金額の59%にも達していた。税額規模はほぼ税率に近い35%相当の2.9億円であった。また、営業種類別構成をみると納税人員、利益金額、利得金額ともに物品販売業、製造業、請負業が全体の8割を占めていたことが分かる。

表13 個人営業利得の構成（臨時利得税：1943年度）

(100万円, %)

|       | 納税人員（人）       | 利益金額       | 利得金額       |
|-------|---------------|------------|------------|
| 物品販売業 | 24,259 (40.5) | 499 (35.8) | 297 (36.0) |
| 製造業   | 17,997 (30.0) | 467 (33.6) | 284 (34.5) |
| 請負業   | 6,686 (11.1)  | 161 (11.6) | 89 (10.8)  |
| 料理店業  | 2,571         | 50         | 29         |
| 旅人宿業  | 1,468         | 30         | 18         |
| 貸座敷業  | 1,861         | 39         | 22         |
| 貸席業   | 897           | 17         | 9          |
| 総計    | 59,892        | 1,392      | 825        |

注) 総計にはその他も含む。カッコ内は構成比。1943年度・臨時利得税（個人分）の税額は288百万円。

出所)『主税局統計年報』より作成。

## 2) 分類所得税の動向

1940年度より再編された所得税は、その後の戦時体制の中で42年度、44年度、45年度に大幅な増税が実施された。分類所得税に関しては、その税率は表14のように持続的に引き上げられた。40年度と45年度の税率を比べると、不動産所得10%→23%、国債利子所得4%→16%、預金利子10%→23%、配当所得10%→22%、自営商工業等の甲種事業所得8.5%→21%、農業（農家）等の乙種事業所得7.5%→21%、一般勤労者の甲種勤労所得6%→18%へとという増税であった。また、分類所得税の基礎控除額も42年度に甲種勤労所得600円、甲種・乙種事業所得500円、不動産所得100円に各々引き下げられて、課税対象者が広がることになった<sup>15)</sup>。



表14 分類所得税率の推移 (%)

|        | 40年度 | 42年度 | 44年度   | 45年度   |
|--------|------|------|--------|--------|
| 不動産所得  | 10   | 16   | 21     | 23     |
| 配当利子所得 |      |      |        |        |
| 国債利子   | 4    | 9    | 13     | 16     |
| 預金利子   | 10   | 15   | 20 (5) | 23 (7) |
| 配当所得   | 10   | 15   | 19     | 22     |
| 甲種事業所得 | 8.5  | 13   | 18     | 21     |
| 乙種事業所得 | 7.5  | 12   | 18     | 21     |
| 勤労所得   | 6    | 10   | 15     | 18     |

注) カッコ内は、元本5000円以下の預金利子等。  
出所) 大蔵省主税局編 (1988) 150-151ページより作成。

表15 分類所得税額の推移 (100万円)

| 年度       | 1940 | 1941 | 1942  | 1943  | 1944  | 1945  |
|----------|------|------|-------|-------|-------|-------|
| (賦課課税分)  |      |      |       |       |       |       |
| 不動産所得    | 97   | 103  | 168   | 181   | 257   | 235   |
| 甲種事業所得   | 157  | 200  | 458   | 495   | 697   | 674   |
| 乙種事業所得   | 50   | 58   | 118   | 165   | 389   | 585   |
| 乙種勤労所得   | 1    | 2    | 5     | 7     | 17    | -     |
| 山林所得     | 7    | 8    | 20    | 16    | 57    | 60    |
| 小計       | 312  | 371  | 769   | 864   | 1,416 | 1,561 |
| 税額控除     | 41   | 48   | 115   | 157   | 225   | 250   |
| 差引税額     | 271  | 323  | 654   | 707   | 1,160 | 1,278 |
| 乙種配当利子所得 | 11   | 10   | 15    | 16    | 21    | 17    |
| 合計       | 282  | 333  | 669   | 724   | 1,181 | 1,295 |
| (源泉課税分)  |      |      |       |       |       |       |
| 甲種配当利子所得 | 206  | 278  | 473   | 547   | 624   | 495   |
| 甲種勤労所得   | 87   | 122  | 287   | 453   | 1,126 | 1,380 |
| 甲種退職所得   | 4    | 10   | 22    | 30    | 36    | 77    |
| 丙種事業所得   | -    | -    | -     | -     | 113   | 132   |
| 合計       | 307  | 410  | 782   | 1,030 | 1,900 | 2,086 |
| 総計       | 589  | 743  | 1,451 | 1,754 | 3,081 | 3,381 |

出所) 『主税局統計年報』より作成。

さて、所得種類別に分けた分類所得税額の推移を表15でみてみよう<sup>16)</sup>。同表に関しては次の3点が指摘できる。第1に、合計税額は40年度の5.9億円から45年度33.8億円へと5.7倍に増加している

15) 大蔵省編 (1949) 『財政金融統計月報』第2号、49-51ページ、大蔵省主税局編 (1988) 146-147ページ。

16) 太平洋戦争期の分類所得税収の動向とその経済的背景については、大蔵省昭和財政史編集室編 (1955a) 『昭和財政史』第3巻 (歳計)、524-529ページも参照。

が、中でもその税額の規模と伸び率でみると、甲種勤労所得、甲種事業所得、乙種事業所得が、分類所得税において大きな存在を示している。

第2に、一般の勤労者・給与所得者を対象にした甲種勤労所得は、43年度以降とくに44年度、45年度において激増している。この背景には、①基礎控除引下げによる納税人員の増加、②軍需工場など戦争関連企業の雇用増加（1939年7月・国民徴用令）による給与所得者の増加、③物価上昇・名目賃金上昇による課税所得の増加、などが考えられよう。

第3に、同じ事業所得である甲種事業所得と乙種事業所得の伸び（40→45年度）を比較すると、商工業等の甲種事業所得は4倍程度であるが、農家・農業所得たる乙種事業所得は11倍にも増加している。ここには、戦争経済の中で、自給食料確保のために農業分野が価格政策等で配慮されたこと<sup>17)</sup>、その結果農業生産所得が顕著に増加したことが反映している。

そして、表16は分類所得税額の所得種類別シェアの推移を示している。同表によれば、①不動産所得（小作所得、貸宅地・貸家所得）と配当利子所得を合計した資産性所得のシェアは40年度53%から持続的に低下して45年度には22%に縮小している。②反対に、甲種・乙種事業所得、甲種勤労所得を合計した生産・勤労所得のシェアは40年度50%から45年度78%へ上昇して、分類所得税の大半を占めることになった。③とくに甲種勤労所得は40年度15%から45年度41%に上昇している。

すでに表12で確認したように戦争末期の44、45年度には分類所得税が所得税額の7割以上を占めていた。そして、その時期の分類所得税は実質的には生産・勤労所得課税になっていたのである<sup>18)</sup>。

表16 分類所得税額の所得種類別シェアの推移 (%)

| 年 度    | 1940 | 1941 | 1942 | 1943 | 1944 | 1945 |
|--------|------|------|------|------|------|------|
| 不動産所得  | 16.5 | 13.9 | 11.6 | 10.3 | 8.3  | 6.9  |
| 配当利子所得 | 36.8 | 38.8 | 33.6 | 32.1 | 20.9 | 15.1 |
| 小 計    | 53.3 | 52.7 | 45.2 | 42.4 | 29.2 | 22.0 |
| 甲種事業所得 | 26.6 | 26.9 | 31.6 | 28.2 | 22.6 | 19.9 |
| 乙種事業所得 | 8.5  | 7.8  | 8.1  | 9.4  | 12.6 | 17.3 |
| 甲種勤労所得 | 14.8 | 16.4 | 19.8 | 25.8 | 36.5 | 40.8 |
| 小 計    | 49.9 | 51.1 | 59.5 | 63.4 | 71.7 | 78.0 |

注) 税額控除額を差し引いた税額合計に対する各所得税のシェアであり、合計が100%を超える場合もある。

出所) 『主税局統計年報』より作成。

17) 政府による農家からの米買入価格（1石当り）は、生産者価格に生産奨励金を含めると、1939年10月の43円から、41年9月49円、43年4月62円、45年4月92円へと引き上げられてきた。『昭和財政史』第3巻（歳計）、498-499ページ、参照。

18) 神野（1981b）でも、戦時期における分類所得税の給与所得税化と農業所得税化という実態が強調されている。

最後に、分類所得税の納税人員数の推移をみてみよう。ただし残念ながら、大蔵省主税局編『主税局統計年報』から判明する分類所得税の納税人員数は、賦課課税分だけであり、源泉課税分である甲種勤労所得、甲種配当利子所得の納税人員数は不明である。とはいえ、戦時末期には甲種勤労所得税が急増したことから（表15）、一般勤労者・給与所得者の中で所得税納税者が急増したこと、つまり大衆課税化がさらに進行してことは十分に想像できよう<sup>19)</sup>。

そこで表17によって、分類所得税（賦課課税分）の所得種類別納税人員数（所得のある同居親族を含む）の推移を確認しておこう。同表によれば次のことが分かる。①各所得種類の納税人員数を単純に合計した納税人員数は1940年度304万人から45年度554万人へと250万人も増加した。②所得種類間の重複を除いた納税者実数では、40年度245万人から45年度454万人へと209万人の増加となる。③納税者総数に占める甲種・乙種事業所得のシェアは40年度59%から45年度73%に上昇して

表17 分類所得税（賦課課税分）の納税人員数の推移

(千人、%)

| 年 度      | 1940  | 1941  | 1942  | 1943  | 1944  | 1945  |
|----------|-------|-------|-------|-------|-------|-------|
| 不動産所得    | 898   | 953   | 1,111 | 1,178 | 1,303 | 1,194 |
| 甲種事業所得   | 823   | 1,017 | 1,397 | 1,524 | 1,613 | 1,336 |
| 乙種事業所得   | 985   | 1,084 | 1,290 | 1,555 | 2,229 | 2,707 |
| 乙種勤労所得   | 28    | 39    | 84    | 112   | 136   | 44    |
| 山林所得     | 53    | 57    | 72    | 54    | 83    | 92    |
| 乙種配当利子所得 | 256   | 247   | 236   | 235   | 227   | 166   |
| 乙種退職所得   | 0     | 0     | 0     | 0     | 0     | 0     |
| 合 計      | 3,043 | 3,397 | 4,190 | 4,658 | 5,591 | 5,539 |
| 納税者実数    | 2,452 | 2,731 | 3,365 | 3,733 | 4,556 | 4,546 |
| 納税人員シェア  |       |       |       |       |       |       |
| 不動産所得    | 29.5  | 28.0  | 26.5  | 25.3  | 23.3  | 21.5  |
| 甲種事業所得   | 27.0  | 29.9  | 33.3  | 32.7  | 28.8  | 24.1  |
| 乙種事業所得   | 32.3  | 31.9  | 30.8  | 33.4  | 39.8  | 48.9  |

注) 納税人員には同居親族を含む。納税者実数は、各所得納税者から重複を除いた実際人数。

出所) 『主税局統計年報』より作成。

19) 本稿の表6は大蔵省編(1957)『昭和財政史』第5巻(租税)の資料(統計)を引用している。同資料では、分類所得税の賦課課税分の納税人員数に甲種勤労所得(甲種退職所得を含む)の実納税人員数(推計)を加算したものを納税人員数としている。従って、表6の納税人員数から賦課課税分の納税人員数(表17)を差し引けば、甲種勤労所得の納税人員数を逆算できないこともない。この逆算によれば、あくまでの仮の数値であるが甲種勤労所得税の納税人員数(所得のある同居親族を含む)は、40年度162万人、43年度474万人、44年度788万人ということになり、大衆課税化が実感できる。なお甲種勤労所得税の納税人員数や大衆課税化の進行については、石田(1975b)、神野(1981b)も参照のこと。

おり、分類所得税（賦課課税分）における事業所得者の比重が一層上昇している。④とくに乙種事業所得＝農家の納税者数は40年度98万人から45年度270万人へと170万人以上も増加している。つまり戦時末期には、多数の農家が所得税納税者として登場するようになったのである。

### 3) 総合所得税の動向

次に、総合所得税の動向についてみてみよう<sup>20)</sup>。前述のように所得税は太平洋戦争以降、42年度、44年度、45年度に大増税が実施されたが、そのうち総合所得税に関しては42年度、44年度に増税されている。まず、総合所得税の基礎控除額が、42年度に従来の5000円から3000円に引き下げられた<sup>21)</sup>。これによって総合所得税の納税者数（所得のある同居親族を含む）は40年度の39万人から42年度96万人、44年度140万人へと急増していった（後掲、表21参照）。また、総合所得税の税率は当初の10～65%から42年度の6～72%、44年度の8～74%へと累進税率が強化されていった（表18参照）。なお45年度の所得税増税は分類所得税のみで、総合所得税の増税は見送られた<sup>22)</sup>。ただ、高所得者は比例税率の分類所得税が課税された上で、総合所得税も課税されるので、実質的には所得税最高税率は80～90%水準になることに注意する必要がある。

次に総合所得税（賦課課税分）の課税所得の種類別構成の推移を表19によってみておこう<sup>23)</sup>。この表からは、戦時経済・統制経済が本格化する1940年代に入って、中堅所得層以上の個人所得の構成がどのように変容・推移してきたかを考察することができる。

第1に、不動産所得の合計は40年度14%から45年度9%へと縮小している。田畑の小作所得は4～5%の水準を維持したが、地代家賃統制令（1939年10月）の影響を受けた貸宅地・貸家所得は9%から5%に低下している。

20) 太平洋戦争期の総合所得税の動向については、『昭和財政史』第3巻（歳計）、529-530ページも参照。

21) 大蔵省主税局編（1988）、147ページ。

22) 1945年度の所得税増税に関する衆議院での質疑（1945年1月）では、本多市郎議員が①税制の原則は応能課税主義であり、総合所得税の累進課税を中心に行うべきこと、②分類所得税の実態は勤労所得に対する比例課税であり大衆課税になっている、という理由から総合所得税の増徴を主張したのに対して、当時の石渡大蔵大臣は次のように回答していた。「この総合所得税と云うものは理屈は非常に宜しい税でありますけれども、税額はさう余計に伸び難いのであります。どうしても所得の多い者は人数が少ない、所得の少ない者は人数が多い。それで所得の多い者から幾ら取って見ても、人数が少ないものですから限度があるのであります。……（中略）……唯従来行き方と致しまして、此の一兩年間総合所得税に付いても相当な増率を致して来て居ります。この総合所得税は……（中略）……支那事変の直前以来増税に増税を重ねて居るのであります。今日の状況に於いては、総合所得税の方が少しく草臥れて居りはせぬかと思つたものでありますから……。」（『昭和財政史』第5巻（租税）、730-731ページ。）

23) 総合所得税には預金利子等の源泉課税分もあるが、所得額、税額規模とも小さいので、以下では考慮対象とはしない。

表18 総合所得税の税率区分

(%)

| 所得区分 (千円) | 1940年度 | 1942年度 | 1944年度 |
|-----------|--------|--------|--------|
| 3～ 5      | —      | 6      | 8      |
| 5～ 8      | 10     | 12     | 15     |
| 8～ 12     | 15     | 18     | 22     |
| 12～ 20    | 20     | 24     | 29     |
| 20～ 30    | 25     | 30     | 36     |
| 30～ 50    | 30     | 36     | 42     |
| 50～ 80    | 35     | 42     | 48     |
| 80～120    | 40     | 48     | 54     |
| 120～200   | 45     | 54     | 59     |
| 200～300   | 50     | 60     | 64     |
| 300～500   | 55     | 66     | 69     |
| 500～800   | 60     | 72     | 74     |
| 800～      | 65     | 72     | 74     |

出所) 大蔵省主税局編 (1988) 152-153ページより作成.

表19 総合所得税 (賦課課税分) の所得構成比

(%)

| 年 度      | 1940  | 1941  | 1942  | 1943  | 1944  | 1945  |
|----------|-------|-------|-------|-------|-------|-------|
| 不動産      |       |       |       |       |       |       |
| 田畑小作     | 5.32  | 5.01  | 4.11  | 4.35  | 4.40  | 4.53  |
| 貸宅地貸家    | 9.07  | 8.49  | 7.16  | 6.67  | 6.22  | 5.07  |
| 農業       | 0.45  | 0.46  | 1.61  | 2.20  | 3.05  | 5.24  |
| 工業       | 14.21 | 15.30 | 15.11 | 14.04 | 13.74 | 12.89 |
| 商業       | 20.71 | 20.64 | 26.37 | 25.17 | 21.68 | 15.05 |
| 娯楽興業接客業  | 2.76  | 3.45  | 3.93  | 4.19  | 3.74  | 2.93  |
| 利子       | 0.84  | 1.31  | 1.19  | 1.22  | 1.23  | 0.91  |
| 配当       | 23.82 | 22.10 | 16.46 | 15.58 | 15.17 | 14.77 |
| 俸給       | 7.74  | 7.96  | 9.51  | 10.76 | 13.34 | 17.33 |
| 賞与       | 8.74  | 8.77  | 7.71  | 8.15  | 9.46  | 10.83 |
| 庶業       | 2.81  | 3.04  | 3.32  | 3.56  | 3.73  | 3.77  |
| その他とも・合計 | 100.0 | 100.0 | 100.0 | 100.0 | 100.0 | 100.0 |

出所) 『主税局統計年報』より作成.

第2に、配当所得は40年度の23%から42～45年度には15～16%に縮小している。この原因としては、会社利益配当及資金融通令(1939年12月)以降、企業の配当支払いへの統制が強化されたことが大きい。また、利子所得は1%程度の低い水準で推移している。

第3に、農家の農業所得は40年度0.4%から45年度5%へとそのシェアを増大させている。これは課税最低限(5000円→3000円)を超過する所得を得る農家世帯が増えたことを意味する。農家所得は分類所得税だけでなく、総合所得税でもその存在を大きくさせたのである。

第4に、個人の事業所得たる工業・商業所得の合計は、40年度34%から42～43年度には39～41%に上昇するが、44年度、45年度には35%、28%に再び低下する。この要因としては、太平洋戦争中期には戦争景気で工業・商業所得も増加していたが、戦争末期にはそもそも流通する物資が不足したことや、軍需産業への労働力・機械・資材の集中のために非軍需関連の中小零細企業の廃業等が強制されたことの影響がある。

第5に、勤労者＝給与所得者の俸給・賞与所得の合計シェアは40年度16%から44年度23%、45年度28%に上昇している。ここには、戦争末期における、自営業廃業に伴う被雇用者の増加、賃金統制令にもかかわらず物価上昇に対応した名目賃金引上げが不可避になったこと、増産刺激策としての報酬引き上げ、等の要因が考えられよう。

以上のように、総合所得税の課税所得に関しても、分類所得税と同様に不動産所得と配当所得という資産性所得のシェアは低下し、農業・商工業の事業所得、勤労所得という生産・勤労所得のシェアが上昇してきたのである。

それでは、実際には総合所得税の負担構造はどのようなものであったのであろうか。まず表20は、マクロでみた所得階級別の総合所得税の負担率の状況である。1940年度では2.0%（5千円超）～58.8%（80万円超）の累進的負担であったが、45年度には1.8%（3千円超）～68.7%（100万円超）になり、累進的負担は強化されている。

次に表21で総合所得税での納税人員数（同居親族を含む）、所得額、所得税額の規模と所得階級別シェアの推移をみると、以下のことが指摘できる。

表20 総合所得税の所得階級別負担率  
(%)

| 所得階級      | 1940年度 | 1945年度 |
|-----------|--------|--------|
| ～5千円      | —      | 1.8    |
| 5～8       | 2.0    | 5.6    |
| 8～12      | 5.6    | 10.1   |
| 12～20     | 9.8    | 15.6   |
| 20～30     | 14.2   | 21.5   |
| 30～50     | 18.7   | 27.7   |
| 50～80     | 23.5   | 33.7   |
| 80～120    | 27.9   | 39.4   |
| 120～200   | 32.8   | 44.7   |
| 200～300   | 37.7   | 49.9   |
| 300～500   | 42.7   | 54.8   |
| 500～800   | 48.3   | —      |
| 500～1,000 | —      | 62.4   |
| 800～      | 58.8   | —      |
| 1,000～    | —      | 68.7   |

出所)『主税局統計年報』より作成。

表21 総合所得税での納税人員・所得金額・税額の所得階級別構成比

（％）

| 所得階級      | 1941年度  | 1942年度  | 1943年度  | 1944年度  | 1945年度  |
|-----------|---------|---------|---------|---------|---------|
| 納税人員（千人）  | (398)   | (961)   | (1,165) | (1,403) | (1,408) |
| ～12千円     | 67.4    | 83.2    | 85.1    | 87.5    | 90.1    |
| 12～50     | 28.4    | 14.8    | 13.2    | 11.3    | 8.9     |
| 50～       | 4.1     | 1.8     | 1.5     | 1.2     | 1.0     |
| 所得金額（百万円） | (3,692) | (6,157) | (7,063) | (7,899) | (7,738) |
| ～12千円     | 38.8    | 55.8    | 58.9    | 62.0    | 66.5    |
| 12～50     | 37.2    | 28.5    | 26.7    | 25.0    | 22.2    |
| 50～       | 23.9    | 15.6    | 11.8    | 11.8    | 11.2    |
| 所得税額（百万円） | (542)   | (815)   | (851)   | (1,051) | (971)   |
| ～12千円     | 9.6     | 17.3    | 19.4    | 23.1    | 24.3    |
| 12～50     | 34.3    | 35.3    | 35.0    | 36.6    | 36.0    |
| 50～       | 55.9    | 47.2    | 45.5    | 40.2    | 40.0    |

出所)『昭和財政史』第3巻(歳計)529ページより作成。

第1に、納税人員数は基礎控除引下げもあって40年度39万人から45年度140万人に増加している。とくに所得1.2万円以下層の納税者数シェアは67%から80～90%に上昇している。逆に、所得5万円以上層のシェアは4%から1%に低下している。

第2に、課税所得額は40年度36億円から45年度77億円へと2.1倍に増加している。そして、1.2万円以下層のシェアは40年度38%から45年度66%に上昇している。反対に5万円以上層のシェアは24%から11%に縮小している。ここには先に表19でみたように、総合所得税の課税所得構成比において中堅所得層の主要所得である生産・勤労所得のシェアが上昇し、反対に高所得層の主要所得である資産性所得のシェアが低下したことが反映しているのであろう。

第3に、税額規模は40年度5.4億円から45年度9.7億円へと1.8倍の増加にとどまっている。所得階級別シェアで見ると所得1.2万円以下層が9%から24%へと相当な上昇を示している一方で、5万円以上層は56%から40%へと大幅にシェアを低下させている。1.2万～5万円層のシェアは34～36%で大きな変動はない。

さらに、総合所得税収での高所得層の貢献低下については、表22で所得20万円以上の超高所得層の負担状況の変化からも分かる。同表によれば、①超高所得層の世帯数は42年度743世帯（総合所得税納税世帯数の0.09%）から45年度665世帯（同0.06%）に減少している。②所得額は42年度3.1億円から2.8億円に減少し、税額も1.7億円から1.6億円へと微減である。③平均負担率は42年度55.6%から45年度56.8%へと微増しているが、税額でのシェアは21.2%から16.8%へ低下している。

以上のことから、総合所得税では累進税率の若干の強化はなされたが、他方での課税最低限の引下げや、戦争末期における課税所得構造の変動（資産性所得のシェア低下、生産・勤労所得のシェア上昇）によって、総合所得税負担の担い手が相対的に下方にシフトしてきたことは否めないであ

表22 富裕層の総合所得税（賦課課税分）の負担状況

| 所得階級     | 世帯数 | 所得額 (A) | 税額 (B) | 負担率 B/A | 世帯数シェア | 税額シェア |
|----------|-----|---------|--------|---------|--------|-------|
| (1942年度) |     | 百万円     | 百万円    | %       | %      | %     |
| 20～30万円  | 392 | 94      | 43     | 45.7    | 0.05   | 5.27  |
| 30～50    | 226 | 85      | 44     | 51.7    | 0.03   | 5.37  |
| 50～      | 125 | 134     | 87     | 64.9    | 0.01   | 10.62 |
| 小計       | 743 | 313     | 174    | 55.6    | 0.09   | 21.26 |
| (1945年度) |     |         |        |         |        |       |
| 20～30万円  | 345 | 85      | 42     | 49.4    | 0.03   | 4.35  |
| 30～50    | 209 | 82      | 43     | 52.4    | 0.02   | 4.60  |
| 50～100   | 79  | 56      | 35     | 62.5    | 0.01   | 3.59  |
| 100～     | 32  | 62      | 42     | 67.7    | 0.00   | 4.35  |
| 小計       | 665 | 285     | 162    | 56.8    | 0.06   | 16.89 |

注) 世帯数・税額シェアは総合所得税納税全世界帯に占めるシェア。

出所) 『主税局統計年報』より作成。

表23 三井家（11家族）の所得税負担

(千円, %)

| 年度   | 所得額     | 納税額    | 負担率  | 修正負担率 |
|------|---------|--------|------|-------|
| 1941 | 31,358  | 24,534 | 78.2 | 79.3  |
| 1942 | 133,448 | 23,940 | 17.9 | 84.0  |
| 1943 | 30,923  | 24,994 | 80.8 | 80.8  |
| 1944 | 24,259  | 19,016 | 78.4 | 80.2  |

注) 所得額 = 当年度収入 - 借入金利息, 納税額は当年度支払い分と翌年度支払い分の合計。修正負担率は, 所得額から有価証券譲渡益(非課税)を控除した修正所得額に対する所得税負担率。

出所) 三井文庫編(2001)90-95ページより作成。

ろう。

もっとも分類所得税と総合所得税を合計すれば, 超高所得層の所得税負担水準が必ずしも低いわけではない。前述のように, 両者を合計すれば実質の最高税率は80～90%水準になるからである。例えば, 表23は戦前日本の超富裕層の代表たる旧財閥家族の三井家(11家族)の戦時期1940年代における所得税負担の状況を示したものである。所得の大半は所有する三井物産株式の配当収入である。そして, 例えば1943年度の1家族当りの平均所得は281万円, 平均所得税額227万円であり, その負担率は81%に達していたのである。

#### 4. 法人所得税と負担

##### 1) 法人所得税の増税

1930年代後半以降の法人課税には, 大きく分けて①第1種所得税と法人資本税, ②法人税(1940



年度以降）、③臨時利得税（1935年度以降）、の3つがある。以下、その増税の経緯について簡単に説明しよう<sup>24)</sup>。

①第1種所得税と法人資本税。旧所得税での第1種所得（法人所得）への課税は1897年度より実施されているが、1925（大正14）年度以降は税率5%（普通所得）に加えて、いわゆる超過利得に対しては4%（資本金1割相当額を超える所得）、10%（同2割）、20%（同3割）の超過課税がなされていた。その後は戦時体制の進行によって第1種所得税は第3種所得税と並んで増税が続いた。つまり、臨時租税増徴法（1937年3月公布）により第1種所得税は10割の増徴になり、さらに北支事変特別税（1938年3月公布）により1割増徴（37年度限り）になった。また、支那事変特別税（1938年3月公布）により第1種所得税は22.5%の増徴と超過所得税の1割増徴が決まった<sup>25)</sup>。

一方、法人資本税は1937（昭和12）年度から登場した新税である。これは、「法人企業の発展に伴う資本の集積に、担税力ありと認め」て課税するものであり、①法人の払込資本金および積立金の合計額に税率0.1%を課すが、②所得額および積立金のない法人は免税する、というものであった<sup>26)</sup>。なお法人資本税の税率は、支那事変特別税によって1939年度より0.12%に増税された。

②法人税。1940年税制改革によって、従来の第1種所得税と法人資本税は統合されて法人税となった。1940年度の税率は所得額18%、資本金0.15%であり、従来の超過所得税は臨時利得税に統合された。そして、太平洋戦争開始後には個人所得税と同時期に増税が繰り返され、所得額に対する税率は42年度25%、44年度30%、45年度33%に引き上げられ、資本金額に対する税率も44年度0.3%になった<sup>27)</sup>。

法人税における法人所得額の扱いは次のようになった。a：第1種所得税では所得税、臨時利得税を損金扱いで所得控除していたが、法人税では支払い法人税を損金控除しない。b：前1年内の欠損金の繰越控除を認める。c：分類所得税で源泉課税される法人の配当利子所得については、税額分を法人税額から控除する<sup>28)</sup>。

③臨時利得税。臨時利得税は、軍需生産を中心に戦争経済の中で好景気の恩恵を得ている法人・個人の超過利潤に対して、所得税・法人税とは別に課税して、戦時財政に貢献させるべく1935年度より導入されたものである。課税対象とされる超過利潤とは、各法人・個人の1929～31年度3年間の平均利益と比べた超過所得であり、税率は35年度で法人10%（個人8%）であったが、その後、37年度15%（同10%）、39年度17.25%（同11.5%）に増税された。さらに39年度では、34～36年度3年間の平均利益に比べた超過所得に対して法人30%、個人20%の臨時利得税が上乗せ課税

24) 日本の戦時財政の中での法人所得税の増税と負担については、石田（1975a）も参照。

25) 『昭和財政史』第5巻（租税）、402-422ページ、参照。

26) 『昭和財政史』第5巻（租税）、385ページ、参照。

27) 『昭和財政史』第5巻（租税）、491ページ以下、参照。

28) 『昭和財政史』第5巻（租税）、531-533ページ、参照。

された。

1940年税制改革とともに臨時利得税の課税方法も変更された。34～36年度3年間の各法人・個人の平均利益率が基準とされ、法人については25%（資本金1割相当額～基準未満所得）、45%（基準以上～資本金3割相当額）、65%（資本金3割相当所得額超）の累進税率が、個人には30%（基準利益を超える超過所得）の比例税率が課された。その後、42年度には法人は35～75%（4段階）の累進税率に、個人は35%に増税され、45年度には法人の累進税率は40～80%に引き上げられた<sup>29)</sup>。

## 2) 法人所得と法人所得税の動向

戦争経済の進行とともに法人所得も急増していった。表24は産業別の会社利益額の推移を示したものである。会社利益総額は35年度15億円から40年度41億円、44年度77億円へと9年間で4.7倍にも増加している。とりわけ兵器・軍需生産との関係の深い工業分野の利益額は、35年度7億円、40年度29億円、44年度45億円へと5.8倍に増加しており、その会社利益総額に占めるシェアも30年代後半50%台から40年代には60%台に上昇している。そして、表25は工業会社の分野別利益額・利益率の推移（43～45年度）をみたものである。工業会社の中でも兵器・軍需生産に最も関係の深いのは金属工業と機械器具工業であるが、両分野の利益額合計は工業会社の50%以上を占めるだけでなく、利益率も20～26%であり工業会社平均18～19%を上回っている。こうした軍需生産に関わる工業会社を中心に戦争経済の中で法人所得は急増していったのである<sup>30)</sup>。

それでは、このような一方での法人所得への増税と、他方での法人所得（会社）の増大の中で、法人所得税はどのように推移したのであろうか。そこで次に、第1種所得税、法人資本税、法人

表24 産業別の会社利益の推移

(100万円)

| 年度   | 利益総計  | 工業    | 鉱業  | 商業    | 金融保険 | 交通業 | 工業のシェア |
|------|-------|-------|-----|-------|------|-----|--------|
| 1935 | 1,528 | 778   | 99  | 212   | 255  | 55  | 50.9%  |
| 1938 | 2,638 | 1,415 | 197 | 440   | 270  | 170 | 53.6   |
| 1940 | 4,168 | 2,999 | 233 | 737   | 312  | 349 | 71.9   |
| 1941 | 4,767 | 2,700 | 232 | 879   | 364  | 402 | 56.6   |
| 1942 | 5,332 | 3,173 | 230 | 926   | 426  | 396 | 59.5   |
| 1943 | 6,265 | 4,003 | 221 | 1,038 | 377  | 428 | 63.9   |
| 1944 | 7,117 | 4,500 | 235 | 1,408 | 292  | 490 | 63.2   |
| 1945 | 3,698 | 2,240 | 57  | 575   | 292  | 374 | 60.6   |

注) 利益総計にはその他産業も含む。

出所) 『主税局統計年報』より作成。

29) 『昭和財政史』第5巻（租税）、303-323ページ、377ページ以下、参照。

30) 太平洋戦争期の法人所得、法人税、臨時利得税の動向については、『昭和財政史』第3巻（歳計）、530-532ページも参照。

表25 工業会社（分野別）の利益金額（上段）と利益率（下段）

(100万円, %)

| 年度   | 工業全体  | 繊維工業  | 金属工業  | 機械器具工業 | 化学工業  | その他   |
|------|-------|-------|-------|--------|-------|-------|
| 1943 | 4,003 | 344   | 785   | 1,270  | 464   | 1,137 |
| 1944 | 4,500 | 364   | 1,061 | 1,617  | 447   | 1,009 |
| 1945 | 2,240 | 266   | 452   | 770    | 219   | 530   |
| 1943 | 18.04 | 19.06 | 22.81 | 20.62  | 16.76 | 14.21 |
| 1944 | 19.27 | 17.43 | 26.33 | 23.45  | 17.04 | 13.03 |
| 1945 | 8.51  | 11.47 | 8.52  | 8.82   | 7.25  | 7.67  |

出所)『主税局統計年報』より作成.

表26 法人所得税額の推移

(100万円)

| 年度   | 第1種所得税 | 法人資本税 | 法人税   | 臨時利得税 | 合計    |
|------|--------|-------|-------|-------|-------|
| 1935 | 95     | -     | -     | 21    | 116   |
| 1936 | 127    | -     | -     | 38    | 165   |
| 1937 | 212    | 9     | -     | 98    | 314   |
| 1938 | 315    | 22    | -     | 155   | 492   |
| 1939 | 378    | 27    | -     | 293   | 698   |
| 1940 | 384    | 22    | 183   | 600   | 1,189 |
| 1941 | 83     | 4     | 536   | 835   | 1,458 |
| 1942 | 16     | 1     | 775   | 1,228 | 2,020 |
| 1943 | 11     | 1     | 995   | 1,460 | 2,467 |
| 1944 | -      | 0     | 1,373 | 2,429 | 3,802 |
| 1945 | -      | 0     | 1,330 | 2,177 | 3,507 |

出所)『主税局統計年報』より作成.

税、臨時利得税（法人分）という広義の法人所得税額の推移（1935～45年度）を表26でみてみよう。同表によれば次のことが分かる。①法人所得税額の合計は、35年度1.1億円、40年度11.9億円、44年度38.0億円と、9年間で34倍に激増している。②40年度以前においては第1種所得税、法人資本税、法人税など正規の法人所得税が過半を占めていた。③しかし、戦争経済が本格化し、法人所得が急増する41年度以降には、臨時利得税が法人所得税の過半を占めるようになってきた。これはもちろん、戦争関連企業での法外な超過利潤（臨時利得）の発生と、一連の臨時利得税の増税によるものである。

さらに税額に占める工業会社の比重も上昇している。表27をみてみよう。同表は戦時期（1940～44年）における工業会社の支払い税額（法人税、臨時利得税、分類所得税）の推移を示したものである。会社全体の支払い税額に占める工業会社のシェアは40、41年には50%台であったが、42年以降には64～66%に上昇している。中でも軍需関連の金属工業・機械器具工業のシェアは40～44%にも達していたことが分かる。

表27 工業会社の税金

(100万円)

| 年末時点         | 1940  | 1941  | 1942  | 1943  | 1944  |
|--------------|-------|-------|-------|-------|-------|
| 会社総計         | 708   | 1,125 | 1,368 | 1,545 | 1,860 |
| 工業           | 394   | 664   | 877   | 1,023 | 1,216 |
| うち繊維         | -     | -     | -     | 67    | 80    |
| 金属           | -     | -     | -     | 185   | 310   |
| 機械器具         | -     | -     | -     | 387   | 511   |
| 化学           | -     | -     | -     | 107   | 92    |
| その他          | -     | -     | -     | 274   | 222   |
| 工業のシェア       | 55.6% | 59.0% | 64.1% | 66.2% | 65.4% |
| 金属, 機械器具のシェア | -     | -     | -     | 37.0% | 44.1% |

注) 税金は法人税, 臨時利得税, 分類所得税.

出所) 『主税局統計年報』より作成.

表28 法人所得税の納税法人数, 所得金額, 法人所得税額の推移

| 年度   | 納税法人数<br>(A) | 所得金額<br>(百万円)<br>(B) | 法人所得税額<br>(百万円)<br>(C) | 1法人当り税額<br>(円)<br>C/A | 負担率<br>(%)<br>C/B |
|------|--------------|----------------------|------------------------|-----------------------|-------------------|
| 1935 | 63,175       | 1,236                | 114                    | 1,805                 | 9.2               |
| 1936 | 66,314       | 1,642                | 158                    | 2,392                 | 9.6               |
| 1937 | 74,518       | 2,141                | 307                    | 4,120                 | 14.3              |
| 1938 | 72,681       | 2,434                | 486                    | 6,698                 | 19.9              |
| 1939 | 69,998       | 2,568                | 693                    | 9,909                 | 32.2              |
| 1940 | 62,036       | 3,639                | 1,173                  | 18,919                | 27.0              |
| 1941 | 71,368       | 4,130                | 1,443                  | 20,205                | 34.9              |
| 1942 | 76,217       | 4,881                | 1,985                  | 26,053                | 40.6              |
| 1943 | 88,517       | 5,599                | 2,407                  | 27,202                | 42.9              |
| 1944 | 83,604       | 7,527                | 3,769                  | 45,092                | 50.0              |

注) 法人所得税額は, 第1種所得税, 法人資本税, 法人税, 臨時利得税の合計額.

出所) 『昭和財政史』第5巻(租税), 資料18ページより作成.

最後に, 戦時期における法人所得税の納税法人数, 所得金額, 法人所得税額, 負担水準について表28によって総括しておこう. 同表によれば, ①納税法人数は41年度までは6~7万社であったが, 戦争経済が本格化する42年度以降には8万社前後に増加している. ②1法人当りの納税額も35年度1.8千円から, 40年度1.8万円, 44年度4.5万円へと著しく増加している. ③法人所得金額に対する法人所得税の比率, マクロでみた法人負担率は35年度9.2%から40年度32.2%に上昇し, さらに44年度には50.0%になっている.

このように, 戦争経済に伴う法人所得拡大の中で, 法人所得税負担率は一面では確かに急上昇してきた. だがこれをもって単純に, 戦時国家による法人所得への課税強化とみなすべきではないであろう. 実態はあくまで, 戦時経済(軍需)による法外な法人超過利潤の一部を国庫に再吸収

表29 法人所得の構成比

（％）

| 年    | 法人所得税 | 個人配当 | 法人留保 | 計     | 法人所得<br>(百万円) |
|------|-------|------|------|-------|---------------|
| 1935 | 26.7  | 45.3 | 28.0 | 100.0 | 1,250         |
| 1940 | 37.8  | 31.2 | 31.0 | 100.0 | 3,943         |
| 1941 | 37.8  | 24.5 | 37.7 | 100.0 | 4,720         |
| 1942 | 40.8  | 21.4 | 37.8 | 100.0 | 5,751         |
| 1943 | 43.4  | 19.6 | 37.0 | 100.0 | 6,806         |
| 1944 | 49.1  | 16.1 | 34.8 | 100.0 | 8,569         |

出所) 経済企画庁編 (1963) 160-163ページより作成。

しているにすぎない。むしろ戦時期の政府は、戦時生産力の維持・拡大のために軍需・重要物資の生産に関わる法人企業の経営基盤の強化に努めていたのである。つまり、一方で株式配当制限によって企業内部留保を充実させたり、他方では租税特別措置（減税・免税）を使って企業設備拡張や企業の合同整理を促進していたのである<sup>31)</sup>。これに関連しては、分配国民所得（法人所得）の構成比推移を表す表29もみてみよう。法人所得（法人所得税を含む）の構成比において、法人所得税は35年度の26％から44年度には49％に上昇している。しかし、その一方で個人への配当は35年度45％から44年度16％に大幅に縮小しており、結果的に法人留保は太平洋戦争期においても34～37％を確保できているのである。

## おわりに

日本の戦時財政は所得課税の大増税と所得税収規模の大幅な拡張をもたらした。本稿では個人所得税と法人所得税に分けて、その増税経緯、課税所得構造の変化、負担実態について詳しく検討した。最後に本稿での結論を簡単にまとめておこう。

個人所得税については、1930年代（第3種所得税）と1940年代（分類・総合所得税）を通じて大衆課税化と累進的負担の強化が並行して進められた。しかし、戦争経済が本格化するに伴い、資産性所得よりも生産・勤労所得の比重が高まる中で、個人所得税の税収基盤は低所得層へのシフトをやや強めることになったのである。

法人所得税については、戦争経済の中で軍需生産など戦争関連企業の法人所得が急増したこと、

31) 例えば、1942年2月公布の臨時租税措置においては、①会社が留保所得をもって設備を拡張または国債等の購入に充てた場合における法人税軽減の制度を拡張すること、②時局の要請にもとづいて企業が合同整理した場合の法人税（清算所得に対するもの）、所得税および登録税の軽減または免税すること、などを規定していた。（『昭和財政史』第5巻（租税）、652ページ。）また、戦時における個別資本の減免税については、石田（1975a）が詳しい。

法人所得税の増徴とくに法人税率引き上げ、臨時利得税の累進的負担の強化などもあって、その税収規模と負担率は1940年代において急上昇していった。しかし、その一方で軍需生産を支える法人企業の経営基盤の強化にも配慮されており、単純な法人課税強化というわけではなかった。

#### 参考文献

- 石井寛治・原朗・武田晴人編（2007）『日本経済史 4 戦時・戦後期』東京大学出版会  
 石田隆造（1975a）「昭和15年の税制改革と法人課税」大阪市立大学『経営研究』第137号  
 ——（1975b）「昭和15年の税制改革と所得税中心税制の確立」『大阪市大論集』第22号  
 伊藤修（2007）「戦時戦後の財政と金融」石井・原・武田編（2007）所収  
 江島一彦編（2015）『図説 日本の税制』平成27年度版，財経詳報社  
 遠藤湘吉（1958）「戦時財政とインフレーション」『現代日本資本主義大系 V 財政』弘文堂  
 大蔵省編（1949）『財政金融統計月報』第2号（租税統計特集）  
 大蔵省主税局編『主税局統計年報』各年版  
 大蔵省主税局編（1988）『所得税百年史』  
 大蔵省昭和財政史編集室編（1955a）『昭和財政史』第3巻（歳計）東洋経済新報社  
 ——（1955b）『昭和財政史』第4巻（臨時軍事費）東洋経済新報社  
 ——（1957）『昭和財政史』第5巻（租税）東洋経済新報社  
 ——（1965）『昭和財政史』第1巻（総説）東洋経済新報社  
 経済企画庁編（1963）『国民所得白書』昭和38年度版  
 神野直彦（1981a）「1940（昭和15）年の税制改革（1）」『証券経済』第135号  
 ——（1981b）「1940（昭和15）年の税制改革（2）」『証券経済』第136号  
 ——（1983a）「租税政策と経済統制（1）」大阪市立大学『経済学雑誌』第84巻第1号  
 ——（1983b）「租税政策と経済統制（2）」大阪市立大学『経済学雑誌』第84巻第2号  
 高木勝一（2007）『日本所得税発達史』ぎょうせい  
 東京大学社会科学研究所編（1979）『ファシズム期の国家と社会 2 戦時日本経済』東京大学出版会  
 松田芳郎（1996）「第二次世界大戦下の日本の就業構造」一橋大学『経済研究』第47巻第2号  
 三井文庫編（2001）『三井事業史』本篇・第3巻（下）  
 山村勝郎（1962）「太平洋戦争下の戦時財政」鈴木武雄編『財政史』東洋経済新報社  
 Overly, R. J. (1992), *War and Economy in the Third Reich*, Clarendon Press  
 Hansel, Paul (1946), *Financing World War in the United States of America*, *Public Finance*, Vol. 1  
 (中央大学経済学部教授 経博)