

## 研究ノート

## 米軍統治下の沖縄における税制と税務行政 ～琉球政府編「税制白書」(1961年11月)の意義～

脇 本 利 紀

## 概 要

米軍統治下にあった沖縄において1961年(昭和36年),琉球政府が作成した「税制白書」等に依拠し,当時の沖縄の税制と政府税の執行の一端を明らかにする.当時の沖縄にあつては,外資の導入を意図した米国民政府による布令と税収の確保を目的とした琉球政府の立法した税制が併存しており,前者が優先して適用になるという日本本土の地方自治体には見られない構造であつた.また,法人企業が概して脆弱で税収のウェートが所得税や間接税に置かれていたことや財政援助問題が政治の焦点となつたことなどから,望ましい税制の実現を計るべく「税制白書」が作成されたが,検討結果を見る限り,基幹税の増税の余地は少なく,税収確保の難しさが浮き彫りになっている.しかしながら当時の日本本土の地方自治体と比較しても規模の大きくない中で中央政府が行うような税制の全般的な分析を行い,その在り方に真摯に向き合ったものとも言え,今日的な意味においても地方自治体のあるべき姿と評することができるだろう.

## はじめに

沖縄は1945年(昭和20年)のいわゆる「ニミッツ布告」により沖縄県を含む南西諸島における日本の施政権を停止し米軍の軍政下におくことを宣言して以降,1972年(昭和47年)の本土復帰までの間,米軍統治下であり,米国民政府が設けられた.この間,沖縄諮詢会,沖縄民政府,群島政府を経て,1952年(昭和27年),琉球政府が創立され,税制担当部局,税務行政機構も順次整備されていく.

当時の沖縄の税制及び執行の企画立案に当たっては,米国民政府の布令による別個の取扱いがある中で,財政収入を確保すべく,日本本土の税制をベースとしつつ,沖縄固有の経済社会状況を踏まえて行っていく必要もあり,当時の日本本土の地方自治体とは根本的に異なる状況にあつたものと考えられる.

本稿は,1961年(昭和36年)に刊行された琉球政府計画局税制課編「税制白書」(1961年11月)<sup>1)</sup>及び復帰後に編纂された「戦後沖縄税務行政史」<sup>2)</sup>等に依拠し,1961年当時の税制と政府税に係る税務行政の概要を描写することを通じて米軍統治下における沖縄の税制と執行の一端を明らかにしようとするものである.

1) 琉球政府「税制白書 1961年11月」(琉球政府計画局税制課編集,1961年12月).

2) 戦後沖縄税務行政史編集委員会「戦後沖縄税務行政史」(沖縄国税事務所,昭和57年5月).

なお、本稿においては、固有名詞である「琉球政府」や法令上の概念である「非琉球人」などを除き、原則として「沖縄」を用いている。また、当時の法令用語の中には現在では不適切な表現と考えられるものがあるが、そのまま使用している。

## 1 「税制白書」とは

琉球政府が、1961年（昭和36年）に公表した「税制白書」は、その報告書の冒頭で、「過去2、3年来、租税に対する住民の関心は非常に高まって来た」とし「琉球においては財政援助問題が政治の焦点となり、財政計画において、先ず、自己財源の太宗となす租税歳入が深く検討を加えられなければならない」ことから「可能な限り政府税、市町村税を総合的に分析検討を加え、税本来の目的を重視しつつ今後における望ましい制度の実現を計りたい」と、その目的を掲記している。日本本土の経済はまさに高度成長の渦中にある一方、沖縄は戦後の混乱期をようやく脱したものの、1961年度の一般会計歳入に占める民政府補助金（米国民政府からの補助金）は11%超を占め（後掲【参考1】参照）、沖縄の税負担をどのような方向で検討していくべきか迫られたものと推察される。

報告書は、第1「総論」、第2「税制の沿革」、第3「現行租税制度の概要」、第4「税率の変遷」、第5「租税負担の分析」及び第6「結び」の6章構成となっている。本報告書の大きな特徴は、租税負担の試算、なかんずく日本本土との比較に多くの頁を費やしていることだろう。例えば「1960年度決算額に日本法を適用した場合の税収見込額」や「1962年度予算額に日本法を適用した場合の負担比較表」、「琉球と類似県の租税負担状況」など随所に日本本土（あるいは国民所得の類似する県）との比較をドルに換算した上で行っている。また、最終章の第6章の「結び」では、所得税、法人税などの主要税目の増減税の方向性について言及しており、当時の沖縄における税目ごとの租税負担の適正水準あるいは増減税の余地を見極めようとする意図から作成されたものであることが伺われる。

実際、琉球政府の行政主席は、大幅な税収不足が予想されたことから、昭和34年度の施政方針演説の中で「税制の整備」を取り上げ、沖縄の実情に適した総合的な税制の確立を図るため民間有識者で構成する「税制審議会」の設置を明らかにした。1958年（昭和33年）6月に発足した「税制審議会」は、1959年（昭和34年）に第1回の答申を行い、1962年（昭和37年）まで毎年諮問を受け答申を行ってきたが、財政事情や米国民政府との調整が難航したことなどから政策に取り上げられたものは少なかったとのことである<sup>3)</sup>。当時の答申の主な内容は、所得税の税負担の軽減、相続税の創設、非琉球人に対する課税の見直し、間接税については日本本土と比較して負担の軽いものの税率の引上げ及び税率の調整を行うこと等であった<sup>4)</sup>。このようなことから当時、歳入の確保や負担の公平の観点から沖縄の税制全般を評価する必要があったものと考えられる。

<sup>3)</sup> 前掲（注2）20頁～22頁。

<sup>4)</sup> 前掲（注2）20頁以降参照。本書によると税制審議会は所得税の負担について「国民所得や生活水準は年々向上しているのに、諸控除額の引上げがなされていないため、相当過重な負担となっている」と指摘したが、米国民政府は、①琉球政府が米国へ援助を要請している現在、減税を行うことは援助要請に悪い影響を与える、②非琉球人は沖縄で教育や社会保障などの恩恵を受けておらず、また、外資導入を奨励する上から非琉球法人課税を民法へ統一することは好ましくない、として同意を示さなかった。その後、住民世論を背景に立法院で審議の結果、昭和42年度から46年度までは毎年減税が行われた。

## 2 1961年当時の沖縄の財政状況<sup>5)</sup>

琉球政府の1961年度一般会計歳入の内訳をみると、総計27,614千ドルに占める租税及び印紙収入の割合は73.3%、民政府補助金の占める割合は11.2%となっている。

租税収入の内訳でみると直接税の占める割合は40.5%、間接税は55.4%となっており、当時の日本本土が直接税51.7%、間接税44.6%であることと単純に比較すると、間接税にウェイトが置かれていることが伺われる。この背景には、租税歳入に占める法人税のウェイトは日本本土が31.1%であるのに対して琉球政府のそれは13.7%にとどまっており、沖縄における法人企業の脆弱性、特に大法人の数が少ないことを指摘することができよう。これに対して源泉分を含めた所得税収は琉球政府が25.5%であるに対して日本本土は19.7%となっており、相対的にみると個人事業者等からの税収に依存していたといえる。

また当時の沖縄には相続税はなく、政府税として自動車税が置かれ、自動車の所有に対して課税が行われていた。その税収に占める割合は1.2%であるが、日本本土の相続税は当時0.8%のウェイトであったことから察すると、法人や個人事業者には自動車税という形態により法人税や所得税に加算された負担となっていたとも考えられる。

なお、当時の資料でみると日本政府援助金は1962年度予算から計上されている。そのウェイトは0.1%であったが、その後、年々増加し、1970年度予算では29.1%を占めるに至っている<sup>6)</sup>。民政府補助金、日本政府援助金に依存せざるを得ない状況において、沖縄独自の財源の確保の検討は喫緊の課題であったと考えられる。

<sup>5)</sup> 本章の計数については琉球政府計画局税制課「税制主要参考資料」（1962年11月）を参照。【参考1】は同資料5頁、【参考2】は同資料6頁から転記している。なお本資料は部内参考用として作成されたものようである。

<sup>6)</sup> 琉球政府主税局税制室「税制主要参考資料」（1970年11月）9頁。科目の占めるウェイト（%）は以下の通り。1971年度の租税収入は90,578千ドルで、1961年度のそれと比較すると4.6倍増加しているが、民政府補助金と日本政府援助金の合計額は40.4%を占めるに至っている。「その他」は油脂納付金、借入金等のものである。

科目	1962	1963	1964	1965	1966	1967	1968	1969	1970	1971
租税収入	67.4	64.1	65.4	67.1	69.1	59.2	60.3	53.2	48.4	45.1
印紙収入	2.6	2.4	2.2	2.6	2.6	1.9	1.7	1.8	2.4	3.6
官業収入	0.9	0.7	0.1	0.1	0.0	0.1	0.1	0.1	0.1	0.1
官有財産収入	1.0	0.9	0.8	0.8	0.9	0.6	0.5	0.4	0.3	0.5
雑収入	8.4	7.6	7.8	7.3	6.7	5.4	2.1	1.8	1.4	1.3
前年度剰余金	5.6	8.2	8.3	3.9	1.1	1.4	4.5	0.4	0.9	0.1
民政府補助金	13.7	14.8	10.2	10.5	18.7	9.8	8.5	10.8	11.3	6.4
日本政府援助金	0.1	1.3	5.2	7.7	8.9	17.9	19.3	20.3	29.1	34.0
その他	0.3	-	-	-	-	3.7	3.0	11.2	6.1	8.7

なお、資料によっては民政府補助金あるいは日本政府補助金とも表現しているが、本拙稿では「民政府補助金」「日本政府援助金」としている。

## 【参考1】琉球政府：一般会計歳入の内訳（1961年度決算額）

科目	金額（ドル）	比率（％）
租税収入	19,474,995	70.5
印紙収入	797,710	2.8
官業収入	212,239	1.0
官有財産収入	263,886	1.0
雑収入	2,497,092	9.0
前年度剰余金	1,263,276	4.5
民政府補助金	3,105,180	11.2
計	27,614,378	100.0

## 【参考2】租税収入の内訳（1961年度決算額）

琉球			日本		
税目	金額（ドル）	比率（％）	税目	金額（千ドル）	比率（％）
直接税	8,208,611	40.5	直接税	2,666,775	51.7
所得税	5,181,935	25.5	所得税	1,017,414	19.7
源泉分	3,653,366	18.0	源泉分	802,786	15.6
申告分	1,528,569	7.5	申告分	214,628	4.1
法人税	2,785,524	13.7	法人税	1,606,006	31.1
自動車税	241,152	1.2	相続税	38,661	0.8
			再評価税	4,694	0.1
間接税	11,231,763	55.4	間接税	2,299,208	44.6
通行税	1,106,450	5.5	酒税	761,800	14.8
酒税	1,356,225	6.7	砂糖消費税	79,167	1.5
娯楽税	256,824	1.3	揮発油税	383,786	7.4
遊興飲食税	209,054	1.0	物品税	243,842	4.7
物品税	2,938,002	14.5	トランプ類税	994	0.0
嗜好飲料税	422,642	2.1	入場税	45,047	0.9
煙草消費税	1,414,160	7.0	関税	299,300	5.8
酒類消費税	1,993,349	9.8	専売益金	415,733	8.1
砂糖消費税	1,068,394	5.3	地方道路税	69,539	1.4
葉煙草輸入税	466,663	2.3			
その他	832,324	4.1	その他	192,166	3.7
屯税	34,614	0.2	有価証券取引税	30,711	0.6
印紙収入	797,710	3.9	通行税	10,944	0.2
			取引所税	1,672	0.0
			屯税	2,489	0.0
			特別屯税	3,111	0.1
			印紙収入	143,239	2.8
計	20,272,698	100.0	計	5,158,150	100.0

### 3 1961年当時の沖縄の税制の概要

当時の沖縄の税制は、「琉球政府の立法による政府税と地方税」と「米国民政府が発する布令」から成り立っており、政府税に属するものとしては所得税、法人税、酒税などの16種の税、地方税に属するものとしては市町村民税、固定資産税などの6種の税であった<sup>7)</sup>。

米国民政府布令によって「琉球列島内」に居住する「非琉球人」「外域法人」等については、琉球政府の立法規定に優先して布令の定めるところによって納税されるとされ<sup>8)</sup>、当時、布令により所得税法（布令第114号）、法人税法（布令第115号）、個人所有に係る自動車の公道通行税支払（布令第126号）等について規定されていた。

非琉球人とは耳慣れない表現であるが、「琉球列島内に法律により認められた永久居住地を有しないすべての自然人で、陸軍、海軍もしくは政府の命令又は民生副長官の入域許可により琉球内に居住する者」とされ、この表現として Non Ryukyuan（非琉球人）という言葉が使用されたとのことである<sup>9)</sup>。また、「琉球列島に本店又は主たる事業所を有しないが琉球列島において資産又は事業を有する法人」は「外域法人」とよばれ、同様に民政府布令が優先して適用となっていた。那覇税務署など通常の税務署とは別に、非琉球人等の課税徴収関係を取り扱う官署として「外国人税務署」が設置され、本土復帰まで存続していた（後述5参照）。

#### (1) 政府税

日本本土の国税の税目を主としたもので、所得税、法人税、酒税などが実施されたほか、日本では地方税として実施されている税目の中で沖縄において地方税として実施すれば市町村間の財政に偏重を来すおそれのある自動車税、娯楽施設利用税（沖縄では「娯楽税」として制定）、遊興飲食税などについては政府税として取り扱われている。

##### ① 所得税

「この立法施行地に住所を有する個人」を納税義務者とし、総所得金額の計算に当たっては、日本本土と同様、利子、配当、不動産、事業、給与、退職、山林、譲渡、一時、雑の10区分とされていた。所得控除は、雑損、医療費、生命保険料、扶養、不具者、老年者、勤労学生、寡婦、基礎の9つ<sup>10)</sup>で、基礎控除額は170ドル、扶養控除額は一人当たり70ドルとされていた。税率は、12に区分された超

<sup>7)</sup> 本章で紹介する税制の概要は断りのない限り前掲（注1）の「第3 現行租税制度の概要」（25頁以降）に依拠している。なお、市町村は行政主席の許可を得て法定外普通税を設けることができた。これを加えると市町村税は7税目となる。

<sup>8)</sup> 米国民政府布令が琉球政府の立法に優先させることについて「税制白書」は「この特異的な形態は琉球のおかれていた国際上の特殊な地位によるものと思料する」と評している（前掲（注1）25頁）。

<sup>9)</sup> 前掲（注2）78頁以降参照。本書によると、米国民政府は「立法所得税法を非琉球人に全面的に運用するのは困難」とし、所得税法補則（「布令第114号」）により、①非琉球人は布令による諸控除額及び税率により税額を計算、②一定額以上の所得を有する既婚者に対しては二分二乗方式による共同申告（ジョイント・リターン）を認める、③短期滞在者は短期申告とする、④年末調整の方法がなく事業所得者同様、確定申告書を提出する、といった制度となっていた。概して税負担が軽減される内容であるが、外資導入に「悪影響を与える」等の理由で復帰まで施行されたとのことである。なお、当該布令は1952年（昭和27年）当時の米国内国歳入法を参考としたものであった。

<sup>10)</sup> 配偶者は扶養控除の対象とされていたが、1964年（昭和39年）の改正で配偶者控除の制度が導入された（前掲（注2）62頁）。

過累進税率で、課税所得 100 ドル以下の金額は 10%、最高税率は同 25,000 ドルを超える金額の 65% であった。

なお、1961 年度の確定申告を行った人員は 12,450 人、納付税額は 991 千ドルであったと記録されている<sup>11)</sup>。

当時の沖縄の所得税制については、以下の点が指摘できよう。

第 1 に課税期間は毎年 4 月 1 日から翌年の 3 月 31 日とされ、確定申告の期間も 5 月 1 日から 5 月 31 日とされていた。課税期間等が日本本土と異なるのは、当時、琉球政府の会計年度が米国の例に倣い 7 月から翌年の 6 月までとなっていたことに伴うものであるとされていた<sup>12)</sup>。

第 2 に不動産所得について源泉徴収制度が採用されていた。軍用地料所得は確定申告を行う必要があったが、無申告が多く、その事務処理に多大の事務量を要していたことから、1959 年（昭和 34 年）2 月、不動産所得の源泉徴収制度が規定され、更に同年 8 月の改正により平均課税の考え方を導入して前払不動産所得に対する調整課税の制度が設けられた。不動産所得に対する源泉徴収制度は軍用地料のみではなく、法人から個人に支払われるすべての不動産所得に適用され、復帰まで継続された<sup>13)</sup>。

第 3 に当時の経済社会状況により相続税法が規定されておらず、相続や贈与等による所得は、原則として一時所得として課税され、一定額については非課税所得とされていた<sup>14)</sup>。相続税導入の可否は税制上の争点の一つであったものと思慮される。

第 4 に給与所得のみの者であっても確定申告が義務付けられていたが、一般に年末調整が行われ、確定申告書提出の実効性がなかったことから、1968 年（昭和 43 年）に廃止された。なお、米軍関係者等外国人（非琉球人）には年末調整の義務がなかったことから、軍雇用者等は確定申告書の提出により税額の精算を行った<sup>15)</sup>。

第 5 に米国民政府が発する布令第 114 号により外国人（非琉球人）は琉球列島内で発生した源泉所得に対してのみ課税されることとされ、米軍人が軍隊勤務により得た所得は一定の要件に該当した場合、総所得金額から除外されることとされていた。このように布令に基づく課税の結果、琉球政府の所得税法とは「負担額に著しい相違」<sup>16)</sup>があった。

第 6 に米軍基地で働く者に高齢者が多く再就職が困難であったことなどから、退職所得には特別控除に加算額を設け負担の軽減を図った<sup>17)</sup>。

## ② 法人税法（内域法人税）

1953 年（昭和 28 年）4 月、日本本土の法人税法に準拠した改正が行われ、各群島でまちまちであった法人税法が一本化された<sup>18)</sup>。

11) 前掲（注 2）66 頁。

12) 前掲（注 2）61 頁。

13) 前掲（注 2）74 頁。

14) 前掲（注 2）61 頁。

15) 前掲（注 2）62 頁。

16) 前掲（注 1）25 頁。「この布令所得税法によって、同じ琉球列島内にありながら、地元住民より非琉球人が税負担額が軽くなることになり、以後課税の平等原則に反するとして、布令所得税法の改正又は廃止、立法所得税法の改正を求める声が強くなったが、米国民政府は、布令所得税法の改正は、外資導入に悪影響を与える等の理由からこれを拒否し、復帰まで布令所得税法は施行された」(前掲（注 2）79 頁)。

17) 前掲（注 2）62 頁。

18) 前掲（注 2）89 頁。

納税義務者は、「この立法の施行地に本店又は主たる事業所を有する法人」であり、「内域法人」と呼ばれている。税率は35%（公益法人等は25%）であり、また、一定の同族会社については留保金額の10%相当額の特別課税が行われた。

申告書の提出等は日本本土と同様、事業年度終了の日から2か月以内（外域法人は3か月）に行うこととされ、中間申告によって納付した法人税額を控除した法人税額を同時に納付しなければならないとされていた。

「外域法人」については米国民政府の布令第115号により琉球列島内の源泉から生じる所得等のみ課税された。

なお、琉球政府主税局が税務行政上把握している1961年度の法人数は、内域法人1,060社、外域法人107社、合計1,167社とされている。その後、法人数は増加し、復帰時の1972年度は、内域法人3,522社、外域法人100社、合計3,622社となっている<sup>19)</sup>。

### ③ 自動車税

自動車を所有するものを納税義務者とし、普通自動車で自家用乗用車の年税額は21ドル、営業用の乗用車は17ドル等とされ、7月1日現在におけるその所有又は使用に係る自動車について定められた事項を記載した申告書を所轄税務署に提出することとされていた（賦課課税方式）。日本本土では地方税であり、上記【参考2】の歳入項目には掲載されていない。

なお、米国民政府の布令第126号により自動車税法は合衆国軍免許規定によって登録するすべての自動車にも適用された（「公道通行税」と呼称されていた。）<sup>20)</sup>が、米国において「免許手数料又は国産税」が納入されていることを立証された場合は税の賦課又は徴収は行わないとされていた。

### ④ 登録税

日本本土の登録免許税に相当するもので、不動産の登録、船舶の登記、信託財産の登録、工場財団登記等に課された。

### ⑤ 酒税

琉球列島内で製造された酒類（アルコール分1度以上の飲料）に対して課されたもので、税率は、しょうちゅう乙類（泡盛）の場合、100ℓにつき16ドル（アルコール分が30度を超えるときは30度を超える1度ごとに55セント加算）とされていた。製造場から移出した月の翌月末日を納期限として製造業者が納付するものであり、日本本土と同様、製造業者、販売業者ともに免許を必要としていた。1961年度の製造免許場数は、しょうちゅう甲類4、しょうちゅう乙類（泡盛）112、合成清酒9、ビール1、雑種19であった<sup>21)</sup>。

### ⑥ 酒類消費税

輸入された酒類（アルコール分1度以上の飲料）に対して課されたもので、ビールの場合は引き取り価格の200%、ビール以外の酒類は同185%とされていた。酒類を輸入する場合には主税庁長の免許を必要とした。

<sup>19)</sup> 前掲（注2）91頁。

<sup>20)</sup> 米国民政府・軍属の子弟が使用するスクールバスの課税について自動車税、公道通行税のいずれの対象となるか疑義が生じたが、米国民政府書簡により布令により課税されることとなった。また、自動車税はその後、税率が引き上げられたが、米国民政府書簡により公道通行税の対象となる者の税率が据え置かれたため、税率格差が生じたこととなった（前掲（注2）103頁～104頁）。

<sup>21)</sup> 前掲（注2）109頁。しょうちゅう乙類（泡盛）の製造免許場数はその後も減少が続き、1972年度（昭和47年度）は60場となる。

## ⑦ 砂糖消費税

輸入された砂糖、糖蜜、糖水に課せられ、税率は1キログラムにつき何セントと規定されていた。砂糖類を保税地域から引き取る場合、その種類、種別ごとの重量及び税額を記載した申告書を税関に提出しなければならないとされていた。

## ⑧ 煙草消費税

煙草に対して重量税率と従価課税率により課せられた。また、煙草の製造または輸入をしようとする者は政府の免許を必要としていた。なお本税は沖縄経済圏の産業保護的な色彩も有しており、概して輸入煙草に対して相対的に高率・高額の課税を行っていたとのことである<sup>22)</sup>。

## ⑨ 葉たばこ輸入税

輸入された葉たばこに対して重量税率と従価課税率により課せられた。当初は煙草消費税の課税対象であったが、課税・検査手続きが煩雑となり、1960年(昭和35年)の立法により新設された。

## ⑩ 物品税

第1～5類の計81品目に対して個別に物品税が課せられていた。毎月、製造場から移出した物品の品名、数量及び価格を記載した申告書を翌月10日までに税務署長(保税地域から引き取る場合は税関長)に申告書を提出しなければならないとされていた。

## ⑪ し好飲料税

加工しないでし好的飲用に供することができる人工飲料に対して、製造場から移出する場合は移出価格の20%、保税地域から引き取られる場合は引き取り価格の55%が課されたものである<sup>23)</sup>。また、し好飲料税の保全を目的として製造、輸入の免許制度が導入された。

## ⑫ 通行税

乗合自動車、乗用自動車、船舶、航空機の乗客または乗合自動車の借受人に課されたもので、例えば航空機の場合は運賃等の20%、普通乗用自動車等の場合は運賃等の15%が課税された。運送事業者が徴収し翌月10日までに申告書を提出し、同時に納税しなければならないとされていた。課税範囲が広く、「通行税の対象は一般大衆の唯一の交通機関であり、免税又は減税すべきである等の意見が強く、たびたび税率の引下げが行われた」<sup>24)</sup>。

## ⑬ 娯楽税

映画、演劇等への場所への入場、舞踏場、まあじやん場等の施設の利用に対して課されたもので、興行場等の経営者が徴収し、翌月10日までに申告書を提出し、同時に納税しなければならないとされていた。日本本土の「入場税」「娯楽施設利用税」に相当するものである。

## ⑭ 遊興飲食税

料亭、キャバレー、カフェー等における遊興飲食及び宿泊の行為に対して課されたもので、料亭等の経営者が徴収し、翌月10日までに申告書を提出し、同時に納税しなければならないとされていた。

22) 当時、たばこ製造会社は、琉球煙草(株)、オリエンタル煙草(株)、沖縄煙草産業(株)の三社が存立していたが、復帰により専売制に移行した(前掲(注2)118頁)。なお、日本本土では専売であるため租税としては徴収されていない。

23) 施行当初は沖縄に「し好飲料水」の製造はなく、もっぱら輸入されたし好飲料に課税されていた(前掲(注2)121頁)。米軍基地内での販売を念頭にコカ・コーラ、バリヤーズ、カナダドライ、セブンアップなどが進出していたこともし好飲料税課税の背景にあると思われる。

24) 前掲(注2)123頁。



## ⑮ 印紙税

財産権の創設、移転、変更、消滅を証明すべき証書等 33 種類の課税文書に課されたもので、印紙を貼付し納付するものである。その後、1969 年（昭和 44 年）、日本本土に準じた形で改正が行われ課税文書は 25 種類となった<sup>25)</sup>。

## ⑯ 屯税

外国貿易のため外国に往来する船舶（外国貿易船）が開港に入港したときに課されたものである。

## (2) 市町村税

市町村税法に基づき市町村は市町村税を賦課徴収できると規定され、税目、課税客体、課税標準、税率その他賦課徴収についての定めは当市町村の条例によらなければならない。なお、事業税、不動産取得税は、日本本土では都道府県民税であるが、市町村税として設けられた。

## ① 市町村民税

市町村内に住所を有する個人、事務所等や家屋敷を有する個人で当該市町村に住所を有していないもの、市町村内に事務所等を有する法人等を納税義務者とし、均等割及び所得割、法人税割により課されていた。

4 月 1 日を賦課期日とし、「4 月 1 日前 1 年以内において所得を有しなかった者」、「生活扶助を受けている者」、「不具者、未成年者、65 歳以上の者又は寡婦（4 月 1 日前 1 年間に於いて 170 ドルを超える所得を有した場合は除く）」、「アメリカ合衆国及びその連合国の軍人等」は非課税とされていた。

## ② 固定資産税

土地、家屋、償却資産について 4 月 1 日現在における固定資産の価格で固定資産台帳に登録されたものを課税標準としていた。固定資産所有者が琉球内に住所を有せず管理人の定めのない場合はその使用者に固定資産税を課すとし、この場合は固定資産の価格から使用料年額を控除した金額としていた。標準税率はその価格の 100 分の 0.5 とされていた。

## ③ 事業税

法人の行う事業並びに個人の行う第 1 種から第 3 種の事業に対して所得を課税標準として事務所又は事業所の所在の市町村において課されるものである。事業を行う個人については基礎控除としてその課税標準である所得から 170 ドルを控除されていた。

## ④ 不動産取得税

不動産の取得に対し、その価格を基準として当該不動産所在の市町村において課されるもので、標準税率は取得価格の 100 分の 1 であった。

## ⑤ 水利地益税

水利に関する事業、都市計画法に基づいて行う事業などにより特に利益を受ける土地又は家屋に対して、その価格又は面積を課税標準として課された目的税である。税目設定はなされているが、実施はされていないとのことである。

## ⑥ 共同施設税

共同作業、共同倉庫などの施設に要する費用に充てるため、特に利益を受ける者に対して課された目的税である。税目設定はなされているが、実施はされていないとのことである。

<sup>25)</sup> 前掲（注 2）128 頁。

#### 4 租税負担等に関する認識

本章では、「税制白書」の「第5 租税負担の分析」及び「第6 結び」で指摘されている主要な税目に係る分析比較等について紹介する<sup>26)</sup>。

##### (1) 所得税

所得税法の規定の相違から見ると、日本本土と比し概して沖縄の方が給与所得控除額、基礎控除額、扶養控除額などが少なく、規定上は沖縄の方が重いとされている。同一所得額に対する負担の相違をみると低額所得者層の負担が大きいことが伺われ、課税最低限の額でみると日本本土のそれは沖縄の約2倍の水準となっている。

所得税の国税収入中に占める地位を見ると、前掲【参考2】のとおり1961年度の沖縄は日本本土より高い。また、報告書では、国民所得に対する所得税負担の割合は、1960年度の沖縄が2.78%に対し、日本本土は2.62%と試算している。このように沖縄の所得税の方が比較的負担が重いと結論付けている。

これらを踏まえ、「所得税は基幹税であるが日本本土と比べ重課の弊が目立っているので、財源の許す限り減税は必要かと思われる」と提言している。

##### (2) 法人税

沖縄における資本蓄積等が日本本土に比べても遅れており、また、1960年度の沖縄の法人数はわずか742社<sup>27)</sup>であるのに対して同時期の日本本土の法人数は478,164社であり、直接の比較は難しいことを前提として以下の分析を展開している。

まず、法人税の国税収入中に占める地位は、前掲【参考2】のとおり1961年度の沖縄のそれは日本本土に比べると圧倒的に低く、「日本の大法人と、琉球においてのいわゆる大法人とはその規模に相当の差があることは明白」と指摘している。

国民所得のうち占める法人所得の割合は、1960年度の日本本土が13.4%であるのに対し沖縄は4.2%と3倍に近い差となっていると試算している。「琉球における法人数の比率或いは法人所得が相対的に低所得にあることに因るものとする」としている。

資本金の階級別及び資本金額に対する所得金額の比較での分析では、「琉球の場合は零細小規模の法人は比較的少ない割に又大資本の法人は少なく、日本の大資本のような法人は琉球にはない」としている。

このような分析を踏まえ、自己資本の充実、企業の合理化の促進が急務であり、「日本法に規定されている税率を適用した場合は、約6%程度の増徴となるが琉球と日本では資本構成において相当な差がある。更に日本においては、政策面で色々な減免措置が講じられておりこれらのことを考慮すると増税は好ましくない」と提言している。

<sup>26)</sup> 本章で紹介する分析は断りのない限り前掲(注1)の「第5 租税負担の分析」(81頁以降)及び「第6 結び」(116頁)に依拠している。

<sup>27)</sup> 「税制白書」によると、沖縄の計数(747社)は「1960年度会社表」により、また、日本の計数は「昭和34年度国税庁統計年報書」によるとしている。

### (3) 自動車税

日本本土と比較してある程度の増徴は可能かと思われるとしているが、自動車税に増税の余地があるかを検討するにあたり、自動車税の立法趣旨が「道路損傷負担的な性格」にウェイトが置かれているとし、所有していることに課税することは政策的なものと論じている。財産税としての性格のみに立脚することなく、応益的な側面を有しているとの立法趣旨を踏まえた興味深い指摘であるといえよう。

### (4) 煙草消費税

沖縄の税額は相対的に低額であり、日本本土と比較して税負担に余力があると思われると指摘している。

### (5) 砂糖消費税

砂糖の用途が調味料や菓子の原料等に用いられていることから、他の物価に及ぼす影響もあるので、これを増徴するのは望ましくないと指摘している。

### (6) 物品税

奢侈的な性質を有するものに高い税率を課すことで増収をはかることはできるが、「駐留軍人軍属等の購買力」に依存しているため、税率を高くすれば「PX」（米軍基地内の売店）が外国商品を取り扱うことなどにより税収が減ることも考えられると指摘している。また、増税により軍属や観光客の購買力を低下させ、ひいては税収の減少することも予想されるとして物品税の増徴はあまり期待できないとしている。

### (7) 通行税

日本本土では油脂（ガソリン等）に対する課税がなされており、その制度のない沖縄とは比較はできないとしつつ、油脂税設定の可否によって検討すべきであるとしている。

### (8) 油脂税

油脂類の販売は米国民政府が管理し、油脂販売益の一部が油脂納付金として琉球政府の予算に繰り入れられていたが、著しく安い価格で販売されており、どのように課税すべきは長く議論の対象となっていた<sup>28)</sup>。本報告書でも、日本本土の揮発油税法、地方道路税法に言及し、これらの税を琉球に創設した場合の「揮発油の消費者価格は現在の価格の2.15倍にはね上が」と試算され、「両税法の創設は政府のよき財源になるだろうけれども、今後、更に充分なる検討を要するものと思料される」と指摘している。

なお、こののち石油税が1966年（昭和41年）に創設され、輸入石油、製造石油に課税されることとなり、また、石油ガス税は税収確保と石油税との均衡を保つ意味から1970年（昭和45年）に制定された<sup>29)</sup>。

<sup>28)</sup> 前掲（注2）127頁。

<sup>29)</sup> 前掲（注2）127頁～128頁。

## (9) 市町村税

市町村民税の所得割について超過累進税率を採用し応能負担によって負担の均衡を保ちつつ市町村の自主財源の確保を図るべきとも指摘している。私見ではあるが、先に所得税の減税の必要性を指摘していることと矛盾しているようにも感じられる。

## 5 税務行政機構

次に当時の沖縄の政府税に係る執行体制について簡記しておきたい。

1952年(昭和27年)4月に発足した琉球政府における税制の企画立案及び政府税の税務執行は、発足当初は財政局が担当し、内政局の担当を経て、計画局に移管された。税制の企画立案は計画局内の税制課が所掌し、1961年(昭和36年)より計画局の外局として設置された主税庁が税務行政の執行を担当した。主税庁には、総務課、徴収課、直税課、間税課、税関課、監視課の6課が配置され、このうち税関課は関税行政を、監視課は間税犯則事件など脱税の取り締まりをそれぞれ所掌していた。また、当時は那覇、コザ(現在は「沖縄」)、名護、宮古、八重山(現在は「石垣」)の各税務署のほか外人税務署の6税務署と、附属機関として琉球税務相談所が置かれていた。

1965年(昭和40年)の組織改正により、主税庁は主税局に昇格改組され、税制の企画立案と執行を一元的に運営することとなる。主税局には税制部門として税制室、執行部門として税務部と税関部が置かれ、琉球税関は那覇、泊、那覇空港の3つの税関に分割され、また、1967年(昭和42年)には北那覇税務署が那覇税務署から分離独立した。

1972年(昭和47年)の沖縄復帰に伴い主税局は、沖縄国税事務所、沖縄地区税関及び沖縄県に三分され、沖縄国税事務所は、那覇、北那覇、コザ(現在は「沖縄」)、名護、平良(現在は「宮古」)、石垣の6税務署の体制となり、また、外人税務署は廃止された。

## 6 おわりに

最後に1961年当時の沖縄の税制の特徴と「税制白書」の評価を指摘しておきたい。

第1に「非琉球人」「外域法人」等には米国民政府の布令による取扱いが優先して適用されており、また、「外人税務署」という特別の組織を設置していた。このため執行も含めて複雑な対応を余儀なくされていた。特に、これらの布令は外資導入を進める観点から策定されていたものであり、税収の確保を念頭に置く琉球政府による各租税法の考え方とは相いれない点があった<sup>30)</sup>。第2に基本的には日本本土の税制をベースとしつつ、税収の均等化の観点からの政府税・地方税の所掌の再編、相続税の不存在や不動産所得に対する源泉徴収制度など当時の沖縄の実情を考慮していた。第3に法人事業者が零細であるという沖縄の経済構造を背景とした個人事業者等への相対的な負担の過重という税収構造になっていた。

こういった事情を総合勘案した結果、この「税制白書」での分析と結論を見る限り、所得税等の減税の必要性は浮き彫りになり、また、こののち油脂納付金を発展させ石油税等を導入することはできたも

30) 池宮城(2013)を参照。今日、国際課税の分野では、国内源泉所得の範囲等について国内法に優先して租税条約の規定が適用になるので、これらの適用関係は自ずと複雑にならざるを得ない。雑駁なコメントであるが、当時の沖縄での税務執行に際しては国際課税に見られるような今日と同様の課題に対処していたのかもしれない。

の、税収の確保のための法人税、自動車税、物品税など基幹税に係る増税の余地については必ずしもコンセンサスが得られたものとはなっていない。更に民政府補助金、日本政府援助金の占めるウェートは増加し、租税収入の占めるそれは相対的に低下していくこととなり、税収の確保という所期の目的は達成することができなかったとも言える。

しかしながら、税制の企画立案に当たっては、「出るを量って入るを制する（量出制入）」か「入るを量って出るを制する（量入制出）」か、常に困難な選択を迫られるものであるが、当時の沖縄にあっては、米軍統治下という制約があり、また、経済規模も大きくない中で、日本本土の制度や増減税の余地の研究、布令と琉球政府の立法との調整といった米国民政府との折衝、当時の経済社会の状況に応じた執行など苦勞の多いものであったとも推察される。必ずしも税収確保のための方途を提言できてはいない面はあるものの、本報告書はこのような困難に直面しつつも適正な租税負担を図るべく不断に税制の在り方に向き合ったものであり、税制の企画立案に対する責務と真摯な熱意は、今日的な意味においても「地方自治」のあるべき姿であると評することができるのではないだろうか。

本拙稿は米軍統治下の沖縄の税制について1961年というわずかな1断面にのみ焦点を当てた静的な論稿にすぎないが、当時の沖縄には相続税制度がなかったことや不動産所得に源泉徴収制度が採用されていたことなどについて筆者は寡聞して知らず新鮮な驚きでもあった。この報告書がその後の税制にどのような影響を与えたのかなど米軍統治下の沖縄の税制全般に係る分析については他日を期すこととしたい。

#### 【参考文献】

池宮城秀正「琉球列島における USCAR の租税政策と琉球列島税制使節団報告書(1)」(政経論叢第81巻第3・4号, 2013年3月15日)  
([https://m-repolib.meiji.ac.jp/dspace/bitstream/10291/16221/1/seikeironso\\_81\\_3-4\\_133.pdf](https://m-repolib.meiji.ac.jp/dspace/bitstream/10291/16221/1/seikeironso_81_3-4_133.pdf)) (検索日: 2021年11月20日)。