

## わが国所得税の創設とその社会的諸条件

——歴史的、社会学的一研究——

池田浩太郎

本稿は雑誌「金融経済」二十二号（一九五三年十月号）に掲載した拙稿「わが国所得税制度の創設」を改訂したものである。改訂の内容は主としてふたつの方面にわたった。第一は前稿でおかした若干の事実のあやまりを訂正したこと、第二は西欧所得税制度とわが国のものとの比較に前稿よりおおくの紙幅をさいたことである。しかしこの改訂によって前稿でしめしたわたくしの基本的主張が変化したわけではない。むしろこの改稿では以前からの基本的主張を一層あきらかにしたつもりである。

### 第一章 問 題

わが国の所得税は一八八七年に創設された。そしてこれは数次の改正をへて今日にいたっている。今日の日本では、所得税は最重要の国税である。一九五六年度の予算では、租税収入の約六〇パーセントを所得税収入と法人税収入とがしめているのである。

本稿では日本の所得税の創設と、その背後に存在する社会的経済的條件との関連について歴史的、社会学的に考察してみたいとおもう。

本稿の目的のためにはあらかじめ二つのことを説明しておくことと便利である。第一は、一見些細で技術的な問題とおもわれるこのテーマが実際には非常に重要性をもつということ、第二はこのテーマを論ずる場合の立脚点についてである。

### 一 所得税の根本性格（所得税の近代性）

この二つの事柄を説明するためには所得税の性格についてのごく一般的な知識が必要となってくる。

財政学や税法のうちでは所得税はいろいろな定義されている。しかしそれが結局所得に課せられる人税であることは疑うべからざる根本事実である。これは当然すぎるほどあたりまえの事理ではある。しかし所得に直接課税するということは決して些細なことがらではない。所得は近代的概念であり、所得税は近代にのみ特有な現象であるからである。したがってわれわれは、この所得の近代性をふかく反省することから、所得税独特の性格を把握しなければならないのである。では所得税の根本性格はどこに存するのであるうか。この解答としてわたくしはつぎの三つのものをあげたい。すなわち所得税が(1)包括的であり、(2)量的であること、および、(3)主観的、個人主義的性格をもつということである。<sup>〔註1〕</sup>

〔註1〕 これらの性格は所得税概念から帰結される。フリッツ・ノイルマクは所得概念の特性として三つのものをあげている。すなわち所得は抽象的であり、総体的であり、かつ人的である」と。F. Neumark, Theorie und Praxis der modernen Einkommensbesteuerung, Bern 1947, S. 35—36. 参照。

わが国所得税の創設とその社会的條件

わが国所得税の創設とその社会的条件

まづ所得税の包括的性格から考察しよう。近代的観点からみると、課税対象が所得であることはきわめて重大なる事実である。すなわち、企業活動や官僚のサーヴィス、商工業の経営など、近代の一切の経済活動はこれをおこなう人的側面からみればすべて所得獲得の活動でもある。したがって経済活動全体の様相は所得という一定の貨幣量にうつしだされるといってよい。すなわち、あらゆる異質的経済活動の成果は所得により等質化され量化されるのであるから、所得こそは全経済を包括的に表現するものである。換言すれば、所得自体を課税対象とし、税源とし、租税測定的基础とすることは、全経済活動の成果に包括的に課税することにほかならない。したがって所得はすべての税種の税源となりうる。「あらゆる租税は一種の所得税なのである」<sup>〔註2〕</sup>。しかしその他の税種にあつては、課税対象はつねに質的に（あるいは具体的に）規定される。たとえば消費税や事業税の場合には消費税とか事業の種類などに規制され、その範囲内でのみ間接に所得が問題となる。経済全体の立場からすると、これらは所詮部分的課税たらざるをえない。かくて包括性こそは所得税を特徴づける第一の重要な点といわねばならないであらう。

〔註2〕 L. v. Stein, *Lehrbuch der Finanzwissenschaft*, 5. Aufl., 11, Leipzig 1886, S. 409 等よび同書第二巻第一冊、一八八五年発行の五一四ページから五二二ページまでを参照。

つぎに所得税の量的性格について検討してみよう。これは勿論所得税の包括性と密接に関連している。所得に課税することは一定の貨幣量にのみ課税することである。これは課税対象が質的性格をもっていないことをいみする。いかえれば事業税が、営業の種類や、売上高や店舗の大きさなどに注目し、人頭税や階級税が地位や身分の相違を考慮するのに反し、所得税は直接に所得という一定の貨幣量にのみ注目するのである。ここでは収入

のよってきたる源泉や、そのほか一切の質的差異は、単に二次的にのみ考慮されるにすぎない。所得税が貨幣量の上に注目するという事態を納税者の側から考察すれば、それは個々の一人格（法人もふくめて）を中心とし、これが一定の身分や外見に制約されず、無差別に、国家に直結していることをいみする。あるいは徴税の源泉たる一人格の給付能力が、直接に所得という貨幣の一定量で表現されることによってよからう。そしてこの点に所得税の近代性がしめされているのである。すなわちこれはあくまで質的なものをあらいおとし、量的差異のみに関心をもつものである。だから所得税の生成は本質的には——マックス・ウェーバーのいわゆる——近代世界の合理化過程を税制面で実現するものであるといつてよい。

第三番目には所得税の主観的性格について考察しよう。所得に課税することは国家が個人の経済活動の結果にのみ干与することをいみする。国家は経済活動を個人にまかす。個人は自己の利益を目標として活動をつづける。個人は自己の責任と打算とにおいて活動をなすのである。かくて所得に課税することは重大なるいみをもつにいたるであろう。すなわち国家は個人に経済活動の主導権をみとめるのである。これは経済的個人主義の税制面における典型的実現である。かくして所得は全経済活動の成果の包括的表現たるのみならず、個々人の経済活動の成果の包括的表現ともなる。したがって個々人の給付能力の総合的表現となるであろう。「かくて所得税はその課税基礎において、あらゆる租税のうちでもっとも主観的なもの」といふ（A. Tautscher, Das Prinzip der Einkommensteuer und Ertragssteuer, Zeitschrift für das gesamt Staatswissenschaft, 101. Band, 1941, S. 91）。所得税は近代社会における主観主義の一表現なのである。

以上によって包括的であり、量的であり、かつ主観的であることが所得税の根本性格だということがあきらか

わが国所得税の創設とその社会的条件

となった。これとともにそれがいかに近代的意義をもつかもかなり明白になったことと信ずる。そしてかかる根本性格を理解するときのみ、はじめて所得税の個々の特性のもつ意義を統一的に把握しうるのである。すなわち所得税の特徴として一般の財政学教科書ではつぎのごとき諸性質をあげている。一般に所得税はきわめて公平に直接税源から徴収され、また給付能力に応じて課税することができる。したがって課税の普遍性平等性の原則に適合しうる性質をもっている。それゆえに所得税は近代デモクラシーの政治原則に適合しているのである。さらに技術的には累進課税の採用、最低生活費の免税、扶養控除、勤労所得控除、収入源の相違の考慮なども可能である。これらによって個人の経済能力の相違——身分的相違ではない——に充分なる注意を払うことができる。所得税のもつこのような諸特性は、十九世紀末以来の社会意識の向上にしたがって、所得税をして社会政策的要求をもたしめるようにさせる。しかも他面、所得税は近代国家に必須現象たる財政需要の増大にも応じうる可能性をもつのである。要するに所得税は弾力性を可動性をもつのである。

財政学教科書にあげられている以上のごとき所得税の諸特性は所得税の特徴として一般に承認されているもののうちの若干にすぎない。そして勿論これらの諸特徴は所得税が包括的、量的、主観的であるという三つの根本性質からのみはじめて完全に理解されるのである。<sup>[註3]</sup>

[註3] M. Kimura, *Conditions for Direct Taxation*, *The Annals of The Hitotsubashi Academy*, Vol. 11, Tokyo, 1952. 参照。

以上の説明から所得税がその根本性格において、近代的合理的であり、また近代租税国家では最重要な役割をはたすべきであることは、明白になったこととおもう。

## 二、所得税創設のための諸条件（近代社会と所得税）

しかしすでにのべたところから推察されるごとく、所得自体はきわめて近代的な意味をもつものである。したがって所得税の根本性格が実現し、現実に所得税制度が生成してゆくためには、かなり特殊な近代的諸条件が必要である。

こころみにその若干をしめそう。企業と家計との分離。市場経済あるいは貨幣経済の成立。資産と収益との區別。工場・官庁における近代的雇傭關係の成立。合理的企業會計の發展、専門的徵稅機關の確立。自由經濟原則の貫徹などである。これらの条件によつてはじめて所得の根本性格が実現し、かつ客觀的に測定しうるようになる。したがって所得税が一般的に可能となるのである。しかしもっと具体的に考察すると、近代の經濟活動はまことに千變万化であるから、その成果たる各個人の所得額の測定把握は、以上のごとき諸条件がみたされてもなお官庁のみによつては正確になしえない。そこでなおくの場合個人の（申告などによる）協力によつて所得額を算出する。そこで治者と被治者とのあいだの融和關係や公權力の公正な使用を保証する民主制度、納稅者がデータの申告をしないような高度の租稅道德などの諸条件も必要となる。（W. Lotz, Finanzwissenschaft, 2. Aufl., Tübingen, S. 472）。要するに所得税が存立し重要な意義をもちうるのは、ただかかる諸条件をみたしうる社会經濟制度のもとにおいてのみである。

## 三、所得税創設問題の重要性

これを社会的經濟的側面からいえば、近代官僚制の確立、デモクラシー政治の發展、近代資本主義の成立によつてはじめて所得税の完全なる実現がなされるわけである。<sup>〔註4〕</sup>したがって一般的にいえば所得税制度生成の把握

わが國所得税の創設とその社会的条件

は、ただそのときどきの社会的関連性においてのみ意味ふかくなしうる。いな、おそらくは西欧社会の近代化合理化の過程の一環としてのみ所得税制度の生成がかんがえられるといつてよからう。わたくしが所得税制度生成の問題が重要であるとする所以も、もっぱら以上の点に注目したからにはかならない。

〔註4〕 ここでのべた所得税生成の前提条件の議論はもっと厳密にし、かつ拡充する必要がある。しかしここでは本稿に關係のあるかぎりの最少限度の説明にとどめた。

しかし、一つだけ補足しておこう。いま所得税制度成立の経済的条件として近代資本主義の成立をあげた。しかし厳密にいうとゾムバルトのいわゆる「高度資本主義」の成立こそ所得税生成の条件であるといはれる。「事実、ここでもかんがえられたいみにおける所得税は「高度資本主義」となづけられた経済時期の産物であり、その特徴的な表現である」(ノイマルク、同上二二ページ参照)。

#### 四、日本の所得税創設研究の立脚点

つぎに日本の所得税制度創設の問題を処理すべき観点について一言する。ここで注意すべきことは、前述せる所得税の一般近代性の理論はあくまで近代西欧の意味において妥当することである。しかし日本は西欧諸国とは別個の歴史的伝統をもつ後進国である。しかも明治維新(一八六八年)までの日本は、政治的には中央集権的封建制度を持っていた。また経済的にみれば商業資本の発達が若干みとめられた程度のものであった。一八六八年以前の日本はいかなる市民革命、いかなる産業革命をも経験していなかった。そもそも当時までは近代国家の成立さえも経験していなかったのである。〔註5〕「十九世紀はじめころまでの日本の社会的経済的發展状況はおよそ西欧先進諸国の中世末期の段階であつた」といつてよからう。一八六八年の明治維新は本質的には封建制度を崩壊し

近代国家を建設することを目的とした政治革命であった。この革命は西欧先進国の制度を熱心に輸入することによって一応成功したといえよう。革命以後、日本ではすくなくとも制度上は漸次近代国家の様相をしめすようになり、これとともに追々とはあるが政治は官僚制的に、経済は資本主義的になっていった。しかし、日本の所得税創設の年である一八八七年は維新後わづか二〇年をへたにすぎない。だから一般的にいえば、わが国は所得税を生成さすべき環境でなかったとおもわれる。しかるにおどろくべきことには一八八七年の日本の所得税はその後たいした障害にもあわず漸次改善されつつ今日にいたっている。これは前述せる所得税の近代性の一般論とあきらかに矛盾するのではなからうか。では、いったい一般論の方に修正すべき点があるのであろうか。あるいは日本の所得税は、所得税の日本的形態として一般論では論じえぬ特殊性をもつものであろうか。要するにここでの問題は、前述せる一般論の光をとおしてわが国所得税制度創設の具体的様相をみ、その個性を把握すること、そして、さらにこれをもって逆に所得税制度のもつ近代性の内容や限界を一層あきらかにすることである。

〔註5〕 W. Lockwood, *The Economic Development of Japan*, London, 1955, p. 3.

## 第二章 創設当時の所得税制度の内容と特色

日本最初の所得税は一八八七年（明治二十年）三月二十三日勅令第五号所得税法によって公布され、同年七月一日施行にかかるものである。まづこの制度の内容を説明しよう。

### 一、制度の概要

わが国所得税の創設とその社会的条件



## わが国所得税の創設とその社会的条件

所得税創設の目標は増大せる経費を充足すること、および負担の公平をはかることの二点である。<sup>〔註6〕</sup>この制度は個人のみが納税主体であり、またいわゆる総合課税方式をとっていることが特徴的である。すなわち個人の所得を綜合して（同居家族に所得があるときにはこれを戸主の所得に合算する）、三百円以上になるときにのみ課税するのである。三百円以上の所得者は五段階にわけられ、そのおのにおのに一パーセントより三パーセントまでの全額累進（単純累進）税率がかげられる。くわしくいえば、所得金三百円以上にたいして一パーセント、千円以上には一・五パーセント、一万円以上には二パーセント、二万円以上には二・五パーセント、三万円以上には三パーセントの全額累進税率が課せられるのである。個人のみが納税主体であるから当然法人には課税されない。したがって個人が法人からうけとる配当所得はその全額が個人所得に合算される。綜合所得が三百円以上になる個人は毎年自己の所得金額を算出して郡区長に申告を必要とする。算出方法は大体つぎのようである。個人のうけとる俸給、年金、恩給、公社債利子、株式配当金などは全額がその個人の所得と計算される。営業所得の場合には総収入から必要経費（国税、地方税、町村費、購買原価、修繕料、営業のための負債の利子など）をさしひいたものを所得とする。営業所得の場合には前三ヶ年間の所得の平均高を当年度の予想所得として申告する。その他の所得の申告方法については、今日これを規定した法律の条文をみつけることはむづかしい。したがってよくわからないが、大体前年度の所得をもって申告すべき所得額としたようである。所得税の納税者のあいだから選出された所得税調査委員は提出された申告額について調査し決議する。これにもとづいて郡区長は税額を決定し、納税者に通知する。納期は九月、三月の二回である。創設当時のわが国所得税制度の概要はおよそ以上のごとくであった。

〔註6〕 松方正義の「所得税法之義」一八八七年一月はきわめて簡単にわが国所得税の由来や目標を説明している（大内兵衛、土屋喬雄校・大蔵省編「明治前期財政經濟資料集成」第一卷「松方伯財政論策集」四一〇ページ）。重要なものであるから全文をここで収録しておく。

「爰に所得税法按を起草し、謹で閣議を仰ぐ。抑も此法案を起草し、來二十年度四月一日より実行を企図する所以のものは、近來東洋諸国々際に關する現況上海防の一事は最も輕忽に附し難く、隨て其經費を要するの巨多なると、大に北海道物産税を輕減すべきこと、共に内閣の内議を経て之を二十年度より施行せんとするに決せられる。加うるに近來政費の多端なるに應じ、歳入の増加を謀らざるべからずと雖も、凡そ現行の税法は維新創業の際制定せしものにあらずれば、即ち封建の余風未だ全く消除せざるの時に當り民情の適度を測り制定したるものにして、已に今日の国情にたいては大に其適度を失えるものあり、且税率も輕重の平を誤り、隨て富者の負担甚だ軽く貧者にして或は富者は幾數倍の重税を負うの事實あり。故に現行税法には單に其率を増し以て歳入の増加を求むるの道なきのみならず、漸次改良せざるべからざるの時期に臨めり、仍て今更に所得税法を制定し、一は以て國庫の歳入を増して前記の經費を補充し、一は以て税法改良の目的を漸行せんと欲するなり。別冊説明書並に所得税法施行条令大蔵省令等諸草案を附し進呈す〔明治二十年一月〕。

## 二 日本の制度の特色およびこれと外国の制度との比較。

勿論この制度は現代の観点からみれば幼稚であらう。いづこに長所があるやをうたがわしむるほどである。<sup>〔註7〕</sup>しかし當時は英・伊などわづかな国々が一般經常国税としての所得税をもったにすぎなかった。したがって、日本の所得税の創設は單に創設の事實のみでも、すでに無条件に進歩的なところみであったといつてよからう。

〔註7〕 現代の立場からこの制度の欠陥をしめすことは容易である。その二三をあげると、たった五段階の全額累進であ

わが国所得税の創設とその社会的条件

## わが国所得税の創設とその社会的条件

ったことや税率がきわめてひくかったこと、あるひは法人の非課税、低額所得者への配慮不足（免税点三百円は当時の生活水準からみてかならずしもひくいとはいひきれないのであるが。ちなみに、一八八七年の三百円はおおよそ当時の二二〇米ドル、四五ポンドに相当する）などである。もっとも税率がきわめてひくかったので、これらの欠点は納税者の支払ふべき金額の面ではたいした不都合はなかったかもしれない。また全額累進では免税点のすぐ上の所得額とすぐ下の所得額や、税率変更点前後の所得額の場合には、上の段階の税引所得が、下の段階の税引所得よりも、かへってちいさいといふ矛盾がうまれる。しかし、これに対する緩和規定は欠けていたやうである。嵯峨根不二郎「財政学」中巻、一八九一年（明治二十四年）、六六九ページより七二三ページまで参照。

しかもこの日本の制度の内容と当時の英・伊のそれとを比較してみると、つぎのごとき興味ある事実がみいだされるであらう。

まづ当時のイギリス所得税の特徴的な点をあげよう。それは分類所得税方式をとり、源泉徴収によるものがおおかったことである。同時に原則的には比例税率を課することもみのがしてはならない。イタリーの所得税は結局動産所得税であり、収益税の性格が非常につよかった。しかるに既述のごとく、わが国のそれは総合課税方式をとり、累進税率を適用していた。したがって日本のものは制度自体としては英・伊などよりもより近代化されていたといつてよからう。<sup>〔註8〕</sup>

〔註8〕 周知のごとく所得税の課税方式には大別して所得を源泉別に把握する分類課税方式と、人を中心にしてすべての所得をまとめたものを客体とする総合課税方式とがある。両方式はおのおの長所や短所をもってゐるので実際的にはいづれがすぐれてゐるかを簡単に決定しえない。

しかしながら理論的にいえば総合課税方式の方がより包括的に、かつより正確に一人格の所得を量として把握しう

る。したがって給付能力をより正確に表現しうる点で分類課税方式よりもより合理的であり、近代적であるといつてよかる。井藤半弥「財政学（全訂版）」、東京、一九五三年、八六ページ、八七ページ参照。

比例税率と（単純）累進税率のうち、原則的には後者が給付能力によりよく適合しうることは説明の要がなからう。セリグマンによると(E. R. A. Seligman, *The Progressive Taxation, theory and practice*, 2. ed., Princeton, 1938, p. 90) イタリアでは一八九四年までは累進税率も差別税率も存在しなかった。したがって原則的にもまた實際的にも日本の税率の方がイタリアのそれよりも給付能力によりよく適合しており、より近代的であつたといふであらう。イギリスと日本の税率に関しては、原則的には日本の方がよりよく給付能力に適合し、したがってより近代的であつたといえる。がしかし實際効果の面からはかならずしもそうはいえない。当時のイギリスの税率はたしかに比例税率であつた(三・ニパーセント)。しかし一五〇ポンド以下の所得は免税であり、さらに一五〇ポンドから四〇〇ポンドまでは一二〇ポンドの基礎控除がみとめられていたので、効果からみると累進税率とおなじである(正確には *degressive tax* といふ)。日本の税率は「累進」であることが法文で明言されてはいる。しかし累進税率といつても、累進段階はわずか五段階であり、かつ最高税率が三パーセントの単純累進にすぎない。したがって實際的效果から考察すると、イギリスの比例税率と日本の累進税率とのうち、いづれがよりよく給付能力に適合しているかは容易に決定しえないであらう。

当時の日本とイギリスの所得税率を表示するとつぎのごとくになる(一円を三シリングとする)。

| 所得   | 45ポンド | 149ポンド | 151ポンド | 399ポンド | 401ポンド | 1,500ポンド | 3,000ポンド | 4,500ポンド |
|------|-------|--------|--------|--------|--------|----------|----------|----------|
| 日本   | 1%    | 1.5%   | 1.5%   | 1.5%   | 1.5%   | 2%       | 2.5%     | 3%       |
| イギリス | 0     | 0      | 0.6%   | 2.3%   | 3.3%   | 3.3%     | 3.3%     | 3.3%     |

わが国所得税の創設とその社会的条件

### わが国所得税の創設とその社会的条件

日本の最初の所得税と当時の外国の所得税との比較のために、米國、プロシアの所得税についてのべてみよう。

アメリカでは南北戦争の戦費充足のために、一八六二年から一八七二年まで、申告による綜合所得税が課せられた。しかしこれは制度としてはかなり簡単なものであった。

プロシアの「階級および階層別所得税」は一八五一年に創設され七三年に大改正されたものである。一八七三年のものゝを説明しよう。これは個人の所得を綜合して三千マルク以上になるものに階層別所得税を課し、三千マルクまでのものゝには階級税を課す。階級税の免稅点は四二〇マルクである。これをこえる所得層は十二階段にわかれ、各段階のものは均一額を納稅する。したがって稅率は同一階段内では低額所得の方が重課されるわけである。各階段内の最低所得額にたいする稅率は $\frac{5}{7}$ パーセントから $\frac{23}{23}$ パーセントになる。したがって一応累進的稅率であるといつてよからう。階層別所得税は四十段階にわかれ、各階段にはそれぞれ同一稅額を課し、かつ段階内の最低所得額にたいして三パーセントとなるように稅額がきめられている。最高所得額を七十八万マルクとし、これをこえる分には所得六万マルクにつき千八百マルクを課稅する。 参照：E. R. A. Seligman, *The Income Tax*, New York, 2. ed., 1914, p. 243

アメリカ、プロシアの所得税と日本のそれを比較しよう、まず第一に綜合課稅方式であるという基本はおなじである。また稅率の合理性という点は大体似たりよつたりである。

最後にここで米國における所得稅研究の大家セリグマンの誤謬をただしておきたい。セリグマンは、日本の所得稅についてつぎのごとくいつた。「所得稅は一八八七年に創設された。しかし累進稅率が採用されたのはいくらかのちのことである」(セリグマン、累進課稅、一二二ページ)しかしこの説明はあきらかに誤まりである。

### 三、所得稅收入

つぎにこの租稅からの收入について考察してみよう。一八八七年度の稅收は五十二万七千円となっている。こ

|      | 総稅收   | 所得稅 | 所得稅<br>／<br>總稅收 | 納稅人員 | 納稅人員<br>／<br>總人口 |
|------|-------|-----|-----------------|------|------------------|
|      | 万円    | 万円  | %               | 千人   | %                |
| 1887 | 6,625 | 52  | 0.8             | 118  | 0.30             |
| 1888 | 6,444 | 106 | 1.6             | 129  | 0.33             |
| 〃 89 | 7,129 | 105 | 1.5             | 115  | 0.29             |
| 〃 90 | 6,625 | 108 | 1.7             | 115  | 0.29             |
| 〃 91 | 6,450 | 111 | 1.7             | 115  | 0.28             |
| 〃 92 | 6,717 | 113 | 1.7             | 117  | 0.28             |
| 〃 93 | 7,000 | 123 | 1.8             | 124  | 0.30             |
| 〃 94 | 7,128 | 135 | 1.9             | 129  | 0.31             |
| 〃 95 | 7,469 | 149 | 2.0             | 134  | 0.32             |
| 〃 96 | 7,638 | 181 | 2.4             | 151  | 0.35             |
| 〃 97 | 9,491 | 209 | 2.2             | 172  | 0.40             |
| 〃 98 | 9,762 | 235 | 2.4             | 195  | 0.45             |

「明治大正国勢総覧（東洋経済新報社刊）」および當時の「日本帝国統計年鑑」（明治20年—31年）より作成。稅收は万以下切捨てた。

これは半年分であるから一年分に換算すると百五万余円である。百五万余円の所得稅收入は當時の總國庫收入の約一・二パーセント、總稅收の約一・六パーセントをしめたにすぎない。明治維新以来もっともおおきな稅收をえていた地租からの收入は一八八七年には四千二百五十万円で當時の總國庫收入の四八パーセント、總稅收入の約六四パーセントをしめていた。これと比較すると所得稅の現实的な重要さがわかるであろう。また所得稅納稅人員の總人口に対する比率をみると約〇・二八パーセントであり、

〔註9〕

第二次大戰後の今日その比率が十一パーセント前後をしめしているのとくらべると、まさに隔世の感がある。〔註9〕

員と總人口との比率や、所得稅收入と總租稅收入との比率についてしめしてみよう〔上表を参照〕。

#### 四 日本の所得稅創設の意義と特異性

一八八七年創設の日本の所得稅は、國庫收入としての重要性はきわめて小さい。したがってその創設の意義は

わが國所得稅の創設とその社会的条件

単位100万円

| 年 度     | A           |       | B          |               |                 |                  |
|---------|-------------|-------|------------|---------------|-----------------|------------------|
|         | 生 産<br>国民所得 | 総 税 収 | 所 得<br>税 収 | 総 税 収<br>国民所得 | 所 得 税 収<br>国民所得 | 所 得 税 収<br>総 税 収 |
| 1888—92 | 1,165       | 66.73 | 1.09       | 5.9%          | 0.09%           | 1.4%             |
| 1893—97 | 1,666       | 77.45 | 1.59       | 4.6%          | 0.1%            | 2%               |

山田雄三編「国民所得推計資料」(昭和26年)図表19より  
作成

単位100万ポンド

| 年 度     | 総 税 収  | 所 得 税 収 | 所得 税 収<br>総 税 収 |
|---------|--------|---------|-----------------|
| 1887—88 | 75,660 | 14,440  | 19%             |

(参照 Bernard Mallet, *British Budgets, 1887—88 to 1912—12, London 1913, p. 352*)

わが国所得税の創設とその社会的条件

一、これが近代税制移行への可能性をもつ点に存するのである。

ただここで注意すべきことは前の註であきらかにしたごとく、創設以来一八九八年まではなんら制度上変更がなかったにもかかわらず、この間税収や納税人員が徐々に増大していった事実である。これはたとい税収が外国

とくらべて非常にすくないといっても、ともかく日本の所得税が創設以来成功裡に発展していったことをいみするであらう。<sup>〔註10〕</sup>

〔註10〕 当時の外国における所得税収入と日本のそれを比較してみよう。

日本の五ヶ年平均の生産国民所得と所得税収入との比率を图示すると上のようである(A表)。

また当時のイギリスの所得税収入と総税収入とは上のごとくである(B表)。

日本では一八八七年の所得税創設にあたり、約百二十万円の税収をみこんでいたようである。ところが所得税施行初年度の税収は半年分で約五十二万円、一年分とすれば約一〇五万円であった。したがって大体予想税収の八七パーセントの実収入があったわけである。最初の年度からこの程度の税収をあげたことは一応成功といわねばなるまい。

これを外国の例と比較しよう。イギリスでは一七九九年所得税の創設にあたり、ピットははじめ一千万ポンドの税収を期待していた。しかし彼は諸種の状況を考慮した結果、この予想を七百五十万ポンドと訂正した。しかし所得税施行初年度の実績は約五百八十万ポンドであった。最初の予想の約五十八パーセント、修正予想の約七十六パーセントが実現したわけである。

イギリスが世界最初の所得税実施国であるという条件を考慮しても、この比較からやはり日本の所得税は一応成功したとかがえてもよからう。

A. Farnsworth, *Addington, author of the modern income tax*, London, 1951, p. 12—19. 参照。

わが国のごとき東洋の一後進国が、すでに一八八七年のむかしに所得税を創設したことは、それだけですでに注目すべきことがらである。しかもこれが原理的にかなり近代的な印象をうけることは、ますますおどろべきことであろう。しかもこの近代制度のもとでもかくもいちぢるしい破綻や矛盾なしに順調なる成果をあげていった事実には驚異のめをみはるほかはない。けだし、所得税の近代性を考えるとき、当時のわが国では所得税制度を生成さすべき社会的諸条件はかなり未成熟であったからである。したがって、たとい所得税制度が創設されたとしても、実質的には無内容なものにしてしまうおそれが充分あったからである。

さてわが国所得税の創設期にまつはるかか特殊性はいかに解釈すべきであらうか。この検討をなすことが次章の主要なる目的である。

### 第三章 所得税創設とその社会的条件



わが国所得税の創設とその社会的条件

## 一、当時の日本の財政状態

かつて財政社会学者のF・K・マンはつぎのごとき意見をのべた。すなわちひとつの財政政策的決定をなす場合、これにたいしてもつよい影響力をもつものは、その時々々の経済状況の反映としての財政状態である、と。マンはこの事態を *Die Gewalt der Finanzpolitischen Lage* とよんでいる。したがって支配者達が被支配者達を搾取しようとする努力や、立法者の善意などは、ただかぎられた範囲でのみ財政政策的決定に作用するにすぎない、と (F. K. Mann, *Beiträge zur Steuersoziologie, Finanzarchiv, N. F., 2. Bd., 1934, S. 311—214*。また同氏の *Zur Soziologie der Finanzpolitischen Entscheidung, Schmollers Jahrbuch, 57. Jahrg., 1933, S. 705, 706* 参照)。

この意見は一般論としてはほぼ正当といえよう。すでにのべた松方の「所得税法之議」(一八八七年)も、日本の所得税創設の原因を、経費の膨脹と税制改革という財政面に帰しており、あたかもマンの意見の普遍性と真実性を保証するかのようである。そこでわれわれもマンにならってまず当時の財政状態のうちに、所得税の創設をうながす要因が存在したかどうか、また存在したとすれば、その要因は所得税創設にたいしてどの程度の影響力をもったものであったかについて検討してみよう。

### (4) 経費

最初に経費面を考察しよう。ここでは一八八〇年ころに経費の増大の事実がみとめられたかどうか重要な関係をもつであらう。

一八七七年より一八八七年にいたる十年間のわが国経費面の特色の一つは、年々の総量にたいした増減のない

ことである。すなわち明治維新後最初の十年間や、日清戦争（一八九四—九五）後が経費の急激な膨脹期であつたのに反し、両時期の間にはさまる一八七七年から一八九四年までの十数年間は、経費総量がむしろ同一水準を維持していた時代であつたといつてよい。<sup>〔註11〕</sup>したがって経費の総量の面からは所得税創設をうながす要因をみとめることはむづかしいであろう。ただ一八八二年以後数年が明治初年以來の紙幣濫発によるインフレーションを整理しようとした、いわゆる「紙幣整理」にともなうデフレーションの時代であつたことを考えあわすと、この時期は実質的には多少経費が増大したともいえるかもしれない。<sup>〔註12〕</sup>

〔註11〕 わが国一般会計歳出額は次表のとほりである。

|         |       |
|---------|-------|
| 1867—68 | 30百万円 |
| 1871—72 | 57 "  |
| 1877    | 48 "  |
| 1879    | 60    |
| 1881    | 71    |
| 1883    | 83    |
| 1885    | 61    |
| 1887    | 79    |
| 1889    | 79    |
| 1891    | 83    |
| 1893    | 84    |
| 1895    | 85    |
| 1897    | 223   |
| 1899    | 254   |

〔註12〕 一八七七年から一八九〇年までの卸売物価指数をしめしておくに次表のとおりである（100年を100とする）。

|    |      |    |    |    |    |    |    |    |    |    |      |      |      |    |
|----|------|----|----|----|----|----|----|----|----|----|------|------|------|----|
| 年  | 1877 | 78 | 79 | 80 | 81 | 82 | 83 | 84 | 85 | 86 | 87   | 88   | 89   | 90 |
| 指数 | 53   | 60 | 66 | 59 | 67 | 59 | 51 | 53 | 56 | 55 | 56.7 | 59.4 | 62.4 | 65 |

山田雄三編「国民所得推計資料」一九五一年、一五四ページ

わが国所得税の創設とその社会的条件

しかしながら当時の経費の様相をもつと詳細に検討してみると、所得税創設を促進すべき要因の若干をみいだせないこともない。しかし、これは勿論強力な要因ではなかったであろう。この場合われわれは「戦争と所得税」との関連に注目すべきである。<sup>(註13)</sup>すなわち一八八〇年ころからは朝鮮を自己の勢力下にひきいれようとして、日本と中国とのあいだの国際関係が緊張していたので、これが戦争にまで発展してゆく気配が濃厚であった。政府はなにを措いても国防を強化しなければならぬと考えた。このためにはとくに海軍軍備、建艦費の増額を必要としたのである。一八八二年紙幣を整理し、経済を安定させようとした政府は、まづ緊縮財政をモットーとした。とくに行政費の圧縮をこころざしたのである（行政官庁の経費を一八八二年以来三年間据置くことを政府は「さだめた」）。それゆえ当初は行政費の犠牲によって軍備費を増額せんとしたのである。しかしこれは一八八六年ころには緊縮財政の枠をやぶる危険があるほどのおおきさとなった。そこで政府はこの対策として二つのものを立案した。その第一は海軍公債の募集、第二は新税（所得税）の創設である。これによって増大の趨勢にある経費充足の手段としようとしたわけである。<sup>(註14)</sup>

〔註13〕 阿部勇氏は「日本財政論、租税編」東京、一九三二年、一九一ページで所得税創設の直接の動機が軍備費の増大であったことは、日本の税制史上もつとも注意を要するのとべてある。しかしこれは単に日本の場合のみにかぎらない。そのほかの諸国についてもひとしく妥当する一般的な特色ではなからうか。マンが所得税の生誕と戦争との関係を指摘していることをおもうべきである。

〔註14〕 一八八三年度より海軍拡張のため政府は八ヶ年計画で二千六百六十四万円の支出をさだめたが、一八八六年度で

|        | 総歳出   | 陸軍省費  | 海軍省費  |
|--------|-------|-------|-------|
| 一八八六年算 | 七四六八万 | 一一〇〇万 | 五二九万  |
| 一八八七年算 | 七九九三万 | 一二〇四万 | 一一〇〇万 |

予算の支出項目をみると上表のごとくであつて、予算における経費増大の大部分は海軍拡張によるものであつたといつてよからう。「明治財政史」、第三巻、参照。

つぎに一八八一年から一八八九年までの総経費と陸海軍費とを次ページに表示しておこう（次ページA表参照）。

#### (四) 国庫収入

つぎに当時の国庫収入について考察する。日本の財政状況は一八七七年から八七年までの十年間に、維新直後の借入れ、紙幣発行などによる不健全な財政需要充足の段階をようやく脱し、租税収入が国庫収入全体の八十パーセントから九十パーセントをしめる段階にいたつた。いわゆる「租税国家」の生成段階になつたのである。租税収入のうちでは、地租と酒造税とが重要な部分をしめていた。いま主要税種からの税収入をみると次表のごとくである〔次ページB表参照〕。

この表からあきらかなることく、国庫収入の主要財源たる租税収入のうち地租が最重要な役割をもつものであつた。しかしこれは主として農業にたいする直接課税である。当時かなりさかんになつた商工業が直接課税の対象とならなかつたのと比較すると、これは非常な不公平であらう。もっとも商工業階級は一八七五年以来、地方

わが国所得税の創設とその社会的条件

— A —

|      | 臨時費<br>經常費<br>総額 | 陸軍費   | 海軍費 | 陸軍費<br>総経費 | 海軍費<br>総経費 | 軍備費<br>総経費 |
|------|------------------|-------|-----|------------|------------|------------|
|      | 万                | 万     | 万   | %          | %          | %          |
| 1881 | 7,146            | 820   | 301 | 11.5       | 4.2        | 15.7       |
| 1882 | 7,348            | 858   | 316 | 11.7       | 4.3        | 16.0       |
| 1883 | 8,103            | 969   | 309 | 11.9       | 3.8        | 15.7       |
| 1884 | 7,663            | 1,061 | 319 | 13.9       | 4.2        | 18.1       |
| 1885 | 6,111            | 960   | 263 | 15.7       | 4.3        | 20.0       |
| 1886 | 8,322            | 1,184 | 889 | 14.2       | 10.7       | 24.9       |
| 1887 | 7,945            | 1,263 | 981 | 15.9       | 12.4       | 28.3       |
| 1888 | 8,150            | 1,297 | 980 | 16.3       | 12.1       | 28.4       |
| 1889 | 7,971            | 1,426 | 932 | 17.9       | 11.7       | 29.6       |

わが国所得税の創設とその社会的条件

「明治大正財政詳覧」より作成。万以下切捨。軍備費は陸軍費と海軍費の合計とした。

— B —

|      | 総収入   | 総税収    | 地租    | 酒税    | 所得税 | 地租<br>総税収 | 酒造税<br>総税収 | 所得税<br>総税収 |
|------|-------|--------|-------|-------|-----|-----------|------------|------------|
|      | 万     | 万      | 万     | 万     | 万   | %         | %          | %          |
| 1881 | 7,148 | 6,167  | 4,327 | 1,014 |     | 70.3      | 17.3       |            |
| 1882 | 7,350 | 6,773  | 4,334 | 1,632 |     | 64.0      | 24.2       |            |
| 1883 | 8,310 | 6,765  | 4,353 | 1,349 |     | 64.5      | 19.5       |            |
| 1884 | 7,666 | 6,720  | 4,342 | 1,406 |     | 64.7      | 21.0       |            |
| 1885 | 6,215 | 5,258  | 4,303 | 105   |     | 81.7      | 1.9        |            |
| 1886 | 8,532 | 6,437  | 4,228 | 1,174 |     | 67.3      | 18.3       |            |
| 1887 | 8,816 | 6,625  | 4,215 | 1,306 | 52  | 63.7      | 19.7       | 0.8        |
| 1888 | 9,295 | 6,472* | 3,465 | 1,706 | 106 | 53.7      | 26.4       | 1.6        |
| 1889 | 9,668 | 7,129* | 4,216 | 1,643 | 105 | 59.3      | 23.0       | 1.5        |

「明治大正財政詳覧」より作成せる決算数字。万以下切捨。  
\*は内国税収入。18年の酒造税の激減は会計年度変更による。

税として營業税が課せられていたので、この不公平な大分緩和されていた（ちなみに一八八六年の營業税収入は二九三万円である）。のみならず当時の地租の滞納状況がものがたっているごとく、一八八三年前後のデフレーション時代には、地租は農民に過重の負担を与えていた。<sup>(註15)</sup> また地租のつぎに重要性をもった税種としては酒造税

を中心とする間接消費税である。これらは概して生活必需品に課せられたから、大衆課税となるおそれがあった。くわうるにデフレーションは徴税および増収の困難を倍加していた。よって政府はやむなく収入確保のため、売薬印紙税、米商会所および株式取引所仲買人税（一八八二年）や、醬油税、菓子税（一八八五年）などをおこし、ますます間接税にたよらざるをえない状況となった。したがっていまや「総じて現行税法にはその率を増し、以て収入の増加を求むるの道なきのみならず、漸次改良せざるべからざるの時期」（松方、「所得税法之議」、一八八七年）にいたったとかんがえてもよからう。

〔註15〕 マイエットによると、一八八三年より一八九〇年までに地租地割などの滞納のために強制処分をうけたもの三十三万七千余人滞納金十一万四千円であったといふ（同氏著「日本農民の疲弊及其救治策」、明治二十六年五月刊、参照）。

しかしながら上記の財政的事実が是非とも所得税を創設して局面を打開しなければならぬほどのさしせまった収税状況をいみしたかどうかはきわめて疑問である。ほとんど毎年財政規模を膨脹させてきた日本としては、むしろこの程度の財政の緊迫状態は、それ以前、れそ以後の時代にもかなりあったと考えてよいであろう。したがって当時の財政状態が所得税創設の決定的要因をなしたというのは、すこしいすぎの感じがする。むしろこれは所得税創設の動機のひとつとなりうる可能性があったという程度に考えてよいであろう。マンの財政政策的決定の社会学論は日本の所得税創設の場合にはあまり妥当しないといつてよい。

## 二、松方正義と日本の所得税創設

私見によれば、日本の所得税創設を可能にさせたもつとも重要な要因は、まさにマンが決定的要因でないとした「立法者の善意」である。すなわち時の大蔵大臣松方正義こそが所得税を創設させ推進していったのである。

わが国所得税の創設とその社会的条件

松方は明治維新以来今日にいたるまで、日本にあらわれた財政家中もっとも有能なものの一人にかぞえられている。彼の財政政策上の思想を実践とをぬきにしては日本の所得税創設は考えられないのである。そこでつぎに彼の財政政策上の思想や実践を中心にして日本の所得税創設過程を考えてみよう。

まづ松方の税制面における思想と業績とを考察する。国民からとりたてる租税は公平平等の負担たるべしという租税原則論の要請は、形式的にみるならば、古今をとわずだれにも明瞭なことであろう。日本でもかかる要請は明治維新直後たちに看取されたところである。<sup>(註16)</sup>松方正義も一八七四年、課税にたいしてきわめて近代的合理的なものを要請している。<sup>(註17)</sup>しかしかかる提案は一八八七年ころまではあくまで形式的無内容のスローガンにおわ

っており、現実の税制のうちで具体化えの方向をとりえなかった。勿論これには若干の理由があろう。第一の理由は維新後しばらくのあいだは政府のいそぎなすべき仕事如山積し巨額の経費を要したにもかかわらず、収入を確保することが非常に困難であった。そこでいかなる税種によってもできるだけおおくの収入をうる必要にせまられていたことである。すなわち近代的な理念を税制上に反映させることが不可能であったのである。第二の理由は所得税制度のごとき外国の近代的課税方法がわが国の政界や財界の指導者たちに充分認識されていなかったことである。またたといわかっていてもそれを実施すべき政治的経済的諸条件が不充分であったとおもわれる。<sup>(註18)</sup>

[註16] 一八七一年(明治四年)に大藏大輔井上馨、同小輔吉田清成の上申書につきのごとく近代的租税原則がのべられてあるといふ。「経国の枢機理済會計の基本たる税法を更張せざるべからず、抑も租税は人民保護の要務たれば、之を出さしむるや上下均一貧富公平を旨とす」と。土屋喬雄「続日本経済史概要」東京、三一ページより引用。

〔註17〕 松方が一八七四年に出した意見書は「……租税の要は上に均一簡易の法をたて能く権衡を持し、下に勞逸偏重の不平を生ぜしめず、中正公平たるを以て主とす」といふ文句ではじまる。そして課税については納税者の心理を考へること、生産の源泉まで破壊してはならぬこと、新税が悪税とおもはれる可能性があることなど、きはめて近代的な議論をなしてゐる。明治前期財政經濟史料集成、第一巻、三六一、三六二ページ参照。

〔註18〕 所得税がはじめてわが国に紹介されたのはおそらく明治初年ころであらう。たとへば（一八七三年）求知堂出版、林正明訳述の「租税全書」には「歳入税」といふ項があり、所得税の長所短所についての若干の論評と、イギリス所得税の紹介とがみえる。また一七七八年のガルニエの著作の邦訳である大蔵省版の「理財論」には「所得税」といふ用語もつかはれてゐる。

さらに注意すべきことは一八七七年にドイツ人ルドルフの草案による収入税案（プロシア階級および階層別所得税を手本にしたもの）が参議伊藤博文公の手許に提出されているといわれることである。一八八七年の所得税法がプロシアの制度と似ているところから推測すれば、ルドルフ案が間接に日本の所得税の創設に影響したと考えられる。しかしどの程度の影響力であつたかはたしかめえない。汐見三郎編「各国所得税制論」東京、一九三六年、二四七—二六〇ページ参照。

しかし一八七七年ころになると、わが国は租税国家たるの面目が漸次形成されはじめる。それとともに国庫収入確保と租税負担の公平な配分とは双方とも日本の財政にとって重要ないぎをもってきた。一八八三年ころの軍拡による経費増大の兆候と、デフレーションによる税収の困難さとがこれをさらに重大なる問題たらしめた。丁度そのころ松方正義が所得税創設におもいをいたしていたことは、一八八四年の所得税草案から明瞭に看取されるところである。これは当時のわが国財政經濟と対照するとき、きわめて注目すべき事実とならう。

わが国所得税の創設とその社会的条件



わが国所得税の創設とその社会的条件

この草案は当時のわが国財政の事実上の指導者たる松方が、みずから所得税法の条文を列挙し、さらにこれにたいて詳細なる解説を付したものである。これはすぐにも実施しうるほどの完成されたすがたをしめしている。したがって三年後の所得税創設にあたってこれが決定的な重要性をもったことは想像にかたくない。(この草案は大蔵省文庫主任高橋俊氏が松方手記中より発見し、阿部勇氏が「日本財政論、租税篇」に発表された)。一八八四年末松方が所得税の草案を作成してから、一八八七年の施行にこぎつけるまでの具体的状況は資料的にはたしかめえない。しかしその概略をつぎのように推測してよいかもしれない。まづ一八八四年の松方草案から推測すると、当時松方は外国の制度、とくに英国の制度を手本にして所得税を実施しようとしていたようである。<sup>(註19)</sup>しかしこれが実施はいまだ技術的にかなり困難があるとみたのである。一八八六年には「所得税も亦事理適当の性質なりと雖も、其徴収の基額を調査し得る事極めて難し」とのべ、よって今度は手本をロシアにもとめるといふ。いわく「方今普魯西国等財産等級税は、其賦課徴収の法最も簡易にして能く我が目下の事勢に適應せるを以て、直に其調査に着手し、來二十年度より實際の徴収に至らんことを要す」と。したがってロシア税制の調査の結果以前の松方案はすてられ、あらたな所得税の原案ができあがったと考えられるのである。<sup>(註20)</sup>

〔註19〕 松方案の概要を紹介しよう。この草案によれば法人個人の別なく年所得が五百円以上になるものに所得税を課す。この場合所得の源泉の相違に応じて税率の種類をことにする。すなはち営業所得などには全額累進税率を公社債利子、配当金、官吏の俸給などには比例税率が課せられるのである。全額累進税率はつぎの三段階にわかれる。五百円以上二パーセント、六百五十円以上二・五パーセント、九百円以上三パーセント。比例税率は三パーセントである。徴収方法は公社債利子、配当金、官公吏俸給などは源泉徴収、営業所得など直接賦課である。直接賦課の場合には納税者は

前年度の所得額を郡区長に申告する必要がある。郡区長は調税委員会の査定によって所得税額を決定する。納期は年四回である。

一八八四年すでに所得税を經常一般税として施行してゐた国としてはイギリスのほかには、イタリー、スイス、ドイツ諸国（プロイセン、ザクセン、ヘッセン、バーデン）などがあるが、松方案はイギリスの制度を手本にしてゐたやうである。松方案とイギリスの制度とは両者ともに分類課税主義であり、一部源泉徴収であるといふ根本形式において一致してゐるので、イギリス型が松方案の手本であると推察しうるのである。

〔註20〕 ここで調査の対象となつたものは、ロシアの「階級および階層別所得税」であらう。既述のごとく（註8参照）これは一八五一年に創設され、七三年に大改正されたものである。これは実質的には所得税といひうる。このロシアの制度は綜合課税方式をとるといふ根本性格においてわが国の所得税法と一致している。

この原案の内容は正確には知りがない。ただあきらかなことは、この原案、すなわち「所得税法案は明治二十年一月閣議に提出せられ、次いで元老院の議定を経て多少の修正を加へ同年三月十九日（三月二十三日の誤りか）勅令第五号をもつて公布された」（明治財政史、第六卷、二ページ）ということだけである。けれども公布された所得税法から推測すると原案はロシア流のものであつただけはあきらかであらう。

要するに、一八八七年に所得税を創設せしめた最大の要因は、すでに外国に所得税が存在したことであり、また松方がこれをまなび実施せんとする決意と機会とをもつたことであるといつてよからう。明治維新以後のあらゆる近代的文物とひとしく、輸入品であることがわが国所得税を特色づける最重要な点である。一般的に後進国における急激なる社会経済の近代化は政府高官の指導によつて実現する場合がおおい。日本もその例外ではない。

わが国所得税の創設とその社会的条件

### わが国所得税の創設とその社会的条件

すなわち当時は松方というたぐいなき蔵相の努力によって財政制度全体が近代化へと推進していったということができよう。日本の所得税創設も彼の見識と政治力によって実現したのである。勿論わたくしは松方が所得税のもつ近代性あるいは近代社会におけるその重要性を十二分に洞察して所得税創設を推進していったと主張するわけではない。しかしともかく、松方が所得税のもつ近代性の若干の側面に着目し、所得税創設をもふくめて日本税制全体の近代化への道をあゆんだ点は重視すべきではなからうか。

以上で日本の所得税創設の要因がおおよそ理解できたこととおもう。つぎに日本の所得税創設にまつわる若干の特異性を解明してゆきたい。

### 三、日本の所得税創設における特異性

さて、ここでもっとも注目すべき事実は、一八八四年の松方の所得税草案では、イギリス流の分類課税が構想されていたのに反し、一八八七年の所得税法ではドイツ流の総合課税方式がとられたことである。すなわち、わづか三年のうちに所得税の根本方式がイギリス流からロシア流にか変わったことである。松方の表明した転換の理由が、いかなる意味をもつかは、ここではふかく追求しない。<sup>(註21)</sup>しかし、わづか三年のうちに所得税の基本方式が変更したことは、日本の所得税創設の特異性をみる場合、きわめて注目すべきこととらなるであろう。もっともこのような例はかならずしも西欧になかったわけではない。しかしこの場合には基本方式変換の理由が日本のそれとはおおいにことなつたのである。<sup>(註22)</sup>けだし西欧諸国にはそれぞれ固有の伝統をもつ租税制度がふるくから存在し、この制度の漸次的発展をへてついに所得税制度を採用するにいたつたのである。日本の基本方式の転換の暗示するところは、所得税創設が日本の税制の漸次的発展からなされたのではなく、むしろひとつの飛躍的

な、孤立的なところみであったことであろう。すなわち、日本の所得税は所得税制度自体の性格と意義とを理解しえないままに、突然実施されたとも解釈しうるのである。

〔註21〕 すでにみてきたごとく、松方は基本方式転換の理由として所得税は税収の基額を調査することが困難であること、およびロシアの財産等級税がわが国の国情に合致してゐることの二つをあげてゐる。しかし原則的に考へればイギリス流の分類課税方式（一八八四年の草案の原型）の方がロシア流の綜方課税方式のもの（一八八七年の所得税の原型）よりも、いろいろの点で税務が簡単のはづである。したがって当然ひくい文化段階の国に適してゐる。しかるに松方はこのイギリス方式さへ困難であるといふ。それではより高度の社会条件を必要とするロシア流の綜方課税を採用することは、なお日本の国情にあはぬはづではなからうか。これについての松方の考へを強ひて推測すると、綜方課税をおこなつても国民がおこなふ申告をもととして官庁で無雑作に納税額を算出して課税することにすれば税務はきはめて簡単にすむと考へたのであらう。いひかへれば当時の日本が分類所得税方式さへも適當でないほどひくい社会条件であつたからこそロシア方式があるいみで便利であると思ひなしたのであらう。かく逆説的な説明をもつてすれば、松方の説明はむしろわが国の社会条件が所得税を創設しうるほど成熟してゐなかつたことを裏書してゐるともいひうるのである。

〔註22〕 イギリスの所得税創設にさいしてこれと類似の例がある。すなはち一七九九年にビットが綜合所得税を創設したが、これは一八〇三年にアディントンによって分類課税的源泉徴集的方式に変更された。以後のイギリス所得税は大体アディントンの方式によつてゐる。

しかしイギリスにおいては、この根本方式の変更の理由はあくまで經驗的であり、現実的であつた。すなはち徴税の能率性の見地からの変更であつたのである。

わが国所得税の創設とその社会的条件

#### わが国所得税の創設とその社会的条件

では日本の所得税は突然実施されたと理解してもよいであろうか。このように解釈することは、はたして歴史的社会的見地からみても正しいといえるであろうか。つきにこれをたしかめてみよう。このためには所得税を生成維持せしむべき当時の社会的地盤を具体的に検討しなければならぬ。そして、これをとおしてわが国所得税制度創設にさいしての特異性をみいだしたいとおもう。

#### (1) 当時の日本の社会的経済的諸条件の概略

すでにあきらかにしたごとく、一般に近代の所得税制度はただ合理的な政治的経済的制度的もとでのみ存立しうる。このいみにおいて日本の所得税がすくなくとも表面的には日本の近代的国家、近代的政治制度、資本主義制度の確立期の産物であったことは、きわめて興味ある事実とならう。

まづ一八七七年ころから一八九〇年ころまでの政治制度の変化について考察しよう。明治維新以来の諸政府の政治上の努力の目標は封建制度の全面的破壊と近代国家への移行にあったといえるのである。そして一八八五年ころになると日本はようやく近代国家のすがたをみせるようになった。すなわち一八八一年には国会開設の約束がはっきりとなされた。一八九〇年にはその約束が実現した。一八八五年には近代内閣制度が確立された。憲法発布は一八八九年になされた。かくてこのころになってはじめて日本の政治体制が近代化へと決定的に方向づけられたといつてよからう。同時に日本が制度的には議会的立憲国家であるという大方向が決定され、国家の近代の運営（官僚行政）も軌道にのりはじめたのである。いまここでとくにわれわれの問題と関係ある若干のものを列挙してみよう。帝国議会の開設は従来政府が独断でなしていた予算や課税などの財政処理を議会の拘束下におかしめた。帝国憲法の制定は国民の納税義務や国家の徴税権限などを明確にした。さらに国税徴収法（一八八

九年)の制定はこれらの關係を明確化した。<sup>(註23)</sup>一八八六年の大蔵省の官制改革も財務行政面からはみのがしえない重大なる事実であらう。<sup>(註24)</sup>一八八一年公布以來数次の改善をかさねてきた会計法は、一八八九年欧米の制度を研究した上で決定的改革がなされた。<sup>(註25)</sup>かくてここに日本の財政制度や財務行政は近代的國家制度、政治制度のもとにあつて合理化され、近代的なすがたをしめすにいたつたのである。

〔註24〕これはさらに国税滞納処分法(一八八九年十二月)、間接国税犯罪者処分法(一八九〇年九月)、訴願法(一八九〇年十月)などによって補足され、ここに賦課徴収の制度はほとんど完備した。

〔註23〕「明治財政史」第一巻は大蔵省官制改革についてつぎのごとく述べてゐる。「明治一九年二月二十六日をもつて制定せられた大蔵省官制は各省官制通則と相並んで大いに旧套を齟齬し、新路を開発せり。是においてか綱紀もつて立ち、秩序もつて整ひ喚然として観るべきものあるに至れり。爾來本省の官制は幾度か改正せられたりと雖も、その基く所は実にこの官制にありとす」(二四九頁)と。

〔註25〕一八八一年四月会計法および会計検査院章程を公布して、從來不統一であつた國家の會計出納を統一化した、一八八二年一月にこれら双方とも改正した。以後さらに、経費金支出条規の制定(一八八四年七月)——一八八六年にはこれを歳入歳出納規則と変更——歳入歳出予算条規の制定(一八八六年度より施行)、會計年度変更(一八八五年)などによつてこれを改善した。さらにこの会計法は一八九〇年前後の國家の近代化とともに決定的に改正された。この改正により会計法は予算、収支、決算などについての包括的統一的制度的根幹となつた。これとともに会計規則、会計検査院法、物品会計規則、金庫規則、各種特別会計法などの重要法令を公布し、もつて改正会計法の細部を補足した。これはそれより一九二二年(大正十一年)まで実施されたのである。

つぎに經濟的条件をみよう。明治維新以來のわが國の産業經濟は政府の殖産興業や種々の保護政策によつて年  
わが國所得税の創設とその社会的条件

わが国所得税の創設とその社会的条件

年飛躍的に発展してきた。したがって産出量などの観点からみると一八七七年から八七七年ごろまでの時期だけがとくにいちぢるしい発展をしたとはいいがたい。しかし経済制度の観点からみると、まづ一八七七年から一八八一年ころまでは紙幣インフレーションによって農民や明治維新で武士の身分をなくして小商工業者になった連中がかなりプロレタリア化した。他方では大商人や、士族の後身で実業に従事した人たちのうち運のよい人々をブルジョア化した。一八八二年ころから紙幣整理にともなうデフレーションがおこった。これは前のインフレとおなじく有業者をブルジョアジーとプロレタリアートの二陣営にわけけるのに役立った。したがってこの時期にいたってはじめて日本の経済制度が資本主義のもつ特殊な様相を呈するにいたったといってもよからう。この間政府の保護下にあった産業の資本家や、官業はらいさげをうけた資本家連中は大利得を博した。そしてこれらによって彼等の資本蓄積は非常におおきくなってきた。さらに一八八二年には中央銀行の創設があり、これとともに金融機構は急速に整備されるにいたった。かくて日本経済はその制度上の基礎を確固たるものとしたのである。要するに一八八二年から一八八七年ころまでの時期は、維新後まで残存したふるい経済制度の不安定な要素をとりのぞき、それ以後の資本主義的発展への基礎をつよめた時期といいうるであらう。

鉱産物生産量

|      | 金     | 石油     | 鉄    |
|------|-------|--------|------|
|      | kg    | k/     | kt   |
| 1874 | 97    | 54     | 5.6  |
| 1882 | 270   | 378    | 12.0 |
| 1887 | 595   | 540    | 15.0 |
| 1897 | 1,080 | 4,160  | 29.0 |
| 1907 | 2,900 | 27,300 | 52.0 |

銀行数と資本金

|      | 本店数 | 支店数 | 資本金   |
|------|-----|-----|-------|
|      |     |     | 万円    |
| 1877 | 26  | 19  | 2,298 |
| 1882 | 144 | 121 | 4,723 |
| 1887 | 138 | 137 | 6,033 |
| 1892 | 135 | 142 | 6,282 |

〔明治大正国勢総覧〕より作成す。

〔註26〕 経済の年々の発展ぶりをしめすために

二つの数字を上にあげておかう。

以上の觀察からうまれてくる結論はつきのごとくである。すなわち、一八八七年前には日本の社会的經濟的  
制度は、すくなくとも制度自体としてはかなり近代的なすがたをしめしていた、と。

(四) 日本の社会的經濟的諸条件の特殊性

では日本の所得税の創設は西欧諸国とおなじく近代的諸条件のもとでなされたというべきであらうか。

ここで注意すべきことは、日本の近代化と西欧のそれとのあいだにはかなり明瞭な差異があるということである。すなわち西欧諸国の近代化は内容も形式（制度）もともですすんできたのであるが、当時のわが国の近代化はあくまで制度の面に中心があつたのである。いな、かかる制度百般の近代化は、明治維新以来の諸政府の西欧先進諸国の社会制度の模倣による、意識的にしてかつ急激なる制度近代化への努力としてのみ理解されるであらう。実質的、かつ漸進的な近代化過程はまさに近代西欧世界にのみ特有な現象なのである。日本の近代化のすがたは、あるときには制度上の近代化がずっと先をすすみ、実質的近代化がその後を追っているような観を呈している。またあるときには制度の表面だけは西欧流に近代化されたが、実体は東洋的な非合理性、非近代性にみちみちているようにみえるのである。当時の日本の制度近代化が西欧の意味の近代化とくらべていかなる相違があつたかという問題は非常に興味がある。しかしここで軽々に論断しうるほど容易なことがらではなからう。<sup>(詳註)</sup>ともかく、わが国所得税の創設は近代的社会經濟体制のもとでなされたというよりも、むしろ明治政府の一連の制度近代化への努力の一環としてそれがなされたと解釈しなければなるまい。けだし実質的な観点からすれば、日本の社会的条件は当時まだ所得税創設に応じうるほど成熟していなかつたというべきではなからうか。当時の日本の実質的な非近代性はとくに一般市民の社会生活上の意識にあらわれている。当時の市民は与論の力をそれほ



#### わが国所得税の創設とその社会的条件

どはしらなかつた。社会批判の精神も比較的よかつた。デモクラシーの意義や価値についての認識はきわめてひくかつたといつてよからう。日本人の生活意識のうちには東洋的な「めいそう」、「運命にさからわぬ」考え方がふかく根をおろし、ヒューマニスティックなものやデモクラチックなものとはなかなか滲透しなかつたのであろう。またおどろくべきは当時の一流の経済評論家のうちでさえ所得税とは一体どんなものであるかについて、たいした知識をもちあわせていなかつたものもいたことである。<sup>〔註29〕</sup>したがって政府の高官の制度近代化への努力と、民衆（インテリ層もふくめて）の社会意識とのあいだにはある程度のギャップがあつたといふべきである。もっとも政府高官の近代化への努力も、彼等が近代社会全体を洞察してのことではないことは勿論であらう。このように日本の近代化がジグザグであつたからこそ、三年のうちに所得税の基本方式を転換させるような事態も生まれえたのである。しかも技術的に困難だという理由で、もっと高度な技術を要する綜合課税方式を曲げて採用するようにもなつたのであろう。かくてわが国の所得税はなるほど制度面ではきわめて近代的なものとなつた。しかし内容的にその近代性をいかしうるほど社会条件は成熟していなかつたといふべきであらう。

〔註27〕 日本の社会経済生活において表面上の近代化のうちにはしばしば実質的な非近代性がかくされてゐることは、すでに識者の指摘するところである。辻清明教授の意見によれば日本の内閣制度の確立（一八八五年）は表面的には日本の政治的行政の近代化をしめすものであるが、詳細に検討すると、かかる制度近代化のうちに、実質的には日本特有の藩閥的割拠性を温存してゐるといふ。このやうに表面的な制度近代化のうちに非近代性がかくされてゐることがわが国政治行政制度の特色であるとされてゐる。同氏著「日本官僚制の研究」前編第二章参照。

〔註28〕 当時所得税がいかによく理解されていなかつたかといふことは、田口卯吉ほどの人物が、当時のわが国の家屋税とイギリスの所得税とがほぼ同一の内容をもつものであるとのべてゐる点などからも推量されよう。鼎軒「田口卯吉全

以上によって日本の所得税創設にみられる特異性が日本の社会的諸条件の近代化における特異性とかなり密接な関係があるという次第が明瞭になったこととおもう。

#### 四、日本の所得税の成功の諸要因

日本の所得税は以上のような未熟なそして特殊な社会条件のもとで生成した。しかもそれは一応制度的には近代的面目をたもっていたといえよう。しかもおどろくべきことにはそれはかかる矛盾した存在であったにもかかわらず、かなりの成功をおさめつつ生成していったのである。既述の所得税生成の一般原則をやぶるこの事態は一体いかに解釈すべきであろうか。これをあきらかにすることが本稿最後の仕事である。

この問題を考察する場合、われわれがもっとも注目しなければならないのは当時の日本の社会の特殊条件である。これと日本最初の所得税との関連を考察することは、この問題の解明に若干の光明を投ずるであろう。

このような観点を中心にして日本の最初の所得税の成功の要因となったものを二三あげてみようとおもう。

(1)たとえば所得税の税率がきわめてひくかったこと、かつ、申告制度をとったとはいうものの納税者の申告が大体そのままとめられたことがあげられる。このことは納税者にとっては、納税金額が自己の所得額にくらべて非常にすくなかったこと、および申告につき多少の苦心がくわえたことをいみする。したがって納税者の苦痛はちいさいものとなる。納税者のこのような事情を徴税者の側からみると、これは所得税の徴収が比較的容易であり、かつ納税者の租税道徳や、徴税技術の欠点などをそれほど気にかけないですむ場合がおおかったことをいみするであろう。

(2) しかも既述のごとく当時の国民の社会意識はかなり低調であった。これは元来日本人の生活態度が社会にたいして無関心であったのにくわえて、明治維新以来政府の指導者達が人民に早急なる制度近代化を強制した結果うまれたものであろう。当時の一般市民には所得税の何たるかを解しえなかった。いわんや所得税反対の輿論や運動がうまれるはずがなかったであろう。市民の意見を反映さすべき議会ははまだひらかれていなかった。しかも市民は官の権威を尊重し、かつそれに習慣的に服従した。真のデモクラシーは当時のおおくの日本人には未知の存在であった。しかも法人には課税しなかったので、所得税にもっともよく反対しそうな大商工業階級も、所得税にはたいして関心をもたなかったようである。このような点はピットが所得税を創設したときにおこった、議会の内外にわたっての猛烈な反対運動と比較するときわめて興味ふかいものがある。日本と英国とでは近代化のありかたが全然ことなっていたわけである。しかも議會開設後の日本では、所得税を納付することによって選挙権をうるような仕組になっていた(正確に言えば直接国税——地租、所得税など——十五円以上の納税者に選挙権があった)。また所得税の納税者は「金満家」として社会で尊敬された。これは所得税の脱税をふせぐことにもなったであろう。要するに市民の側における実質的な非近代性が——政府側の制度近代化の努力とあいまって——所得税を成功させた一要因となったという奇妙な結論になるわけである。しかも明治維新以来の日本では一般社会条件の近代化がまだ成熟しないころすでに政府高官によっていろいろの制度近代化のこころみがなされてきた。したがって所得税創設のごとき進歩的なころみにたいしても官民ともに同調しうるような態勢ができていたのである。

このような諸要因からわが国所得税はともかくも成功裡に生成していったと考えるよいであろう。