

わが国における所得税創設の目的

吉 田 義 宏

I は じ め に

一国の租税制度（税制）は、国家形態や行政機構、経済・産業構造、社会構造や慣習、国民性や国民意識、国際関係等政治的経済的社会的諸要因の相互作用の所産と考えられる。税制の立脚する国民経済の発展変化は税制に大きく作用し、かつ税制が逆にこれら諸要因を支配し、より積極的にその発展過程に介入して諸作用をする⁽¹⁾。現今の有力な租税である所得税についても同様なことが言える⁽²⁾。わが国の所得税は明治20（1887；以下、元号は省略）年3月に創設され、同7月より実施された。わが国における所得税法の発案は7（1874）年に政府雇用外国人であるルードルフが時の伊藤博文参議に提出した「収入税法案」にあるといわれる。10年後の17（1884）年12月に松方正義大蔵卿⁽³⁾は三条実美太政大臣に「所得税草案（以下、税則⁽⁴⁾）」を提出した。この「税則」は「本邦現時ノ諸税ハ富民ノ負担割合ニ輕クシテ未タ事実ノ妥当ヲ得タリト謂フヘカラス今ヤ国費ノ増加ヲ要シ漸次新税ヲ興ササルヲ得サルノ時ニ方リ先ツ人民歳入ノ割合ニ応シテ税金ヲ

(1) 石弘光『租税政策の効果』東洋経済新報社、昭和54年、257頁参照。

(2) 本稿で、「現今」とは少なくとも第二次世界大戦以降を指す。

(3) 大蔵卿は18年12月から大蔵大臣と改称された。

(4) 「所得税草案」は阿部勇『日本財政論一租税一』改造社、昭和8年、第3章に所収。この「草案」は高橋俊大蔵省官吏が松方家所蔵文書から発見したものとされる（同書、239頁）。本稿の「税則」はこれによる。

納メシムル方法タル所得税ヲ施行シ以テ漸ク富民ノ負担ヲ増サンコトヲ図ルハ蓋シ賦税ノ平準及事実ノ妥当ヲ得ル^(*)ノ道ニ於テ一步ヲ進ムル (同、上申) …現行ノ税法ハ概ネ中等以下ノ民ニ負担ヲ重クシ反ツテ上流ニ立ツモノノ負担ヲ輕クスルノ弊アリ是ヲ以テ今新ニ所得税ナルモノヲ興シ中等以下ノ民ニ負担ヲ輕クシ反ツテ上流ニ立ツモノノ負担ヲ重ク (同、説明書)」すると、所得税創設の目的を国費が増加するので所得税を導入して経費に充当し、富民の租税負担を増やして租税負担の平準化を計ることにいった。すなわち、所得税賦課によって民間部門に賦存する経済的資源を政府部門に配分するという資源配分政策と所得再分配政策の実施である。「税則」による所得税の要点は次の通りである。納税義務者は法人と個人。課税物件は資産または労力より生じる所得で、課税標準は収入あるいは売上から諸経費を控除した「純益金」である。所得は暦年捕捉で①商業所得、工業所得と労賃(とは日雇賃金をいう) ②金銭あるいは穀類貸付より生じる利子所得 ③学術技芸(免許代言人や医師等の)による所得 ④公債利子所得 ⑤株式配当所得 ⑥官府(いわゆる中央の官庁)より受領する勤労所得、賞勲年金 ⑦公共(つまり府県、区市町村)から受領する勤労所得 ⑧民間企業あるいは事業所から受け取る勤労所得、その他所得、の八種類に区別されている。この所得のうち、「税則」説明書の第六条は①と③の所得については年四回の分納納税を認め、しかも「毎年ノ所得高ニ準拠セシハ各自營業者ニ於テ其業ニ盛衰アルニ順次一年送りノ割合ヲ以テ納税ノ高モ増減スルガ故ニ数年平均ヲ以テ数年据置ク等ノ法ヨリモ稍々公平ニ近ケレバナリ」と所得獲得に年毎の変動性を認め、循環的周期的に稼得された所得を平均して課税対象としている。所得稼得に循環性を重視した循環的所得をとっている⁽⁵⁾のである。これら所得に対する課税所得と税率は、500円以下

(*) 本稿の下線部分はすべて吉田注。

(5) 500円の値打ちを単純計算してみると、15年当時の正米相場は米1石(180.4 kg) 当たり8円86銭で、約57石買える計算になる。当時の国民一人当たりの年間玄米消費量は約7斗(119.3 kg) で、玄米を正米とすると500円で約80人を養うことができる。米価と消費量は日本銀行統計局編「明治以降 本邦主要経済統計」昭和41年、による。

を課税最低限とし、①から③については500円以上650円未満に対しては2%、650円以上900円未満に対しては2.5%、900円以上に対しては3%と、課税所得を三段階に区分して全額累進税率賦課である。⁽⁶⁾これに対して、④から⑧迄の所得つまり公債利子所得、配当所得、勤労所得、年金所得に対しては3%の比例税率賦課である。累進税率適用は所得水準準化という再分配効果をもつものの、比例税率適用は所得分配に対して中立的であり、資本主義経済が相当程度発達するまでは応能負担の原則に従った課税であるとしていたが、「税則」の説明書は累進税率賦課を採用すると「賦課ノ法頗ル繁雜ニ渉ル」ので比例税率賦課を採用したとしている。

表 I-1 人口と有業人口推計

(単位：千人)

年	総人口	有業者総数	第1次産業		第2次産業	第3次産業
				うち農林業		
明治11(1878)	36,166	18,841	15,744	15,329	925	2,172
12(1879)	36,464	19,193	15,918	15,499	1,011	2,264
13(1880)	36,649	19,542	16,076	15,654	1,105	2,361
14(1881)	36,965	19,883	16,235	15,810	1,189	2,459
15(1882)	37,259	20,224	16,380	15,951	1,285	2,559
16(1883)	37,569	20,537	16,511	16,078	1,375	2,651
17(1884)	37,962	20,859	16,641	16,205	1,463	2,755
18(1885)	38,313	21,163	16,757	16,318	1,553	2,853
19(1886)	38,541	21,463	16,860	16,417	1,644	2,959
20(1887)	38,703	21,759	16,962	16,516	1,737	3,060
34(1901)	44,359	24,959	17,293	16,799	3,039	4,627

資料) 日本銀行統計局「明治以降 本邦主要経済統計」昭和41年、より作成。

(6) 全額累進税率による税額計算には次のようなことが言える。500円の所得の課税額は $500 \times 0.02 = 10$ 円で、税引所得は490円となる。510円の所得の場合の税額は $510 \times 0.02 = 10.2$ 円で、税引所得は489円80銭となる。このことは税込所得は多いが、全額累進税率の適用によって税引所得は前者の税引所得より少なくなる。このことは応能負担の原則からみて不合理であると指摘されている。このため現今では超過累進税率が適用されている。尚、わが国では大正2年度の所得税法改正の際に超過累進税率課税が導入された。

表 I-2 所得税草案収入予算表

所得税種目	所得高	(%)	税金高	(%)
① 商工業及商工ニ類似セル諸業ノ所得並労銀	千円 10,443	19.5	千円 261	18.1
② 貸預及其他ノ金穀ヨリ生スル所得	4,028	7.5	100	7.0
③ 學術技芸ニ関スル諸般ノ所得	9,037	16.9	180	12.5
④ 公債証書ノ利子	14,294	26.8	428	29.8
⑤ 諸会社株式配当金	10,343	19.3	310	21.5
⑥ 官府ヨリ受クル俸給手当及賞勲年金	5,018	9.3	150	10.4
⑦ 公共ヨリ受クル俸給手当金	138	0.3	4	0.3
⑧ 人民相對ノ約定ニヨリ雇主ヨリ受クル給金手当及之ニ類似セル諸般ノ所得	192	0.4	5	0.4
合計	53,493	100.0	1,438	100.0

資料)「税則」第14～15表より作成。

さて、この所得税賦課で獲得される所得税収の見積額は表 I-2 のように積算されている。これによると、課税所得総額のなかで公債利子所得の成立が最も多く、全体の26.8%を占める。次いで商工業所得が19.5%、株式配当所得が19.3%で、これに対する税収は公債利子所得課税収が29.8%、株式配当所得課税収が21.5%と資産所得課税収が全体の51.3%を占めている。労力と資産の結合で発生する商工業所得課税収は18.1%、③⑥⑦⑧の労力で発生する勤労所得課税収は23.6%と、資産所得が相当額成立していたことを示している。これら公債や株式等金融資産を所有出来る者は華族（とくに大名華族）や富豪等いわゆる富民が⁽⁷⁾ほとんどで、彼等は当時税制からみて租税負担をすることは少なかったとみて概ね妥当であろう。とこ

(7) 一例を挙げる。20年施行の本法による所得税収は課税所得総額は8,055万7千円、税収総額は52万8千円、所得税納税人口は11万8千人である。この納税人口は20年当時の有業人口の0.5%に過ぎない（この数値は脚注(24)の第二節付表第一表と本稿の表 I-1 による）。納税額3万円以上の多額納税者は60人で、この納税総額は11万8千円で、税収総額の約23%を占めるが、多額納税者は納税人口の0.05%を占めるにすぎない。多額納税者は岩崎、渋沢、住友、鴻池、安田、古川等いわゆる資本家、毛利、前田、島津、細川、徳川、浅野等いわゆる大名華族、本間等いわゆる、大地主で、公家華族は岩倉、三条の二人のみである（これらの数値は、阿部『前掲書』第20表による）。

ろで、「税則」では所得源泉に応じて課税するという分類所得課税方式が採用され、各所得を総合して課税するという総合所得課税方式は採用されていない。納税あるいは徴収方式は①から③については申告納税方式とし、④から⑧迄は源泉徴収方式である。こうした分類所得課税方式と源泉徴収方式はイギリス所得税に採用されているところであり、「税則」にみる所得税はイギリス所得税に類似した所得税を採っていたと言える。⁽⁸⁾しかし、この「税則」は成立しなかった。その理由として、当時、伊藤博文を中心に進められていたプロイセン型絶対主義的憲法による国体形成との関係から妥当でなかったと指摘することが出来る。⁽⁹⁾さて、20年1月に、松方蔵相は先の「税則」を修正した「所得税法案（以下、原案）」を内閣に提出した。提出した文書は「原案」の他、「大蔵省請議（以下、請議）」、「大蔵省令・所得税法施行条例（以下、条例）」、「所得税法説明書（以下、説明書）」、「所得税予算説明書（以下、予算書）」等である。⁽¹¹⁾「請議」は所得税創設の理由や目的を述べたものである。「原案」は全文26条からなる法律案である。「条例」は所得税法実施手続きや取扱規則を盛り込んだ大蔵省令である。「説明書」は「原案」の各条文を解説説明したものである。「予算書」は所得税法施行によって獲得されるであろう税収額の見積書である。また、この書には徴税費用も記載されている。この「原案」は内閣において一部修正（以下、政府案）され、「政府案」は元老院に送付された。元

(8) イギリス所得税とプロイセン所得税との比較研究については、佐藤進「イギリスの所得税とプロイセンの所得税についての覚書」井藤半弥博士退官記念論文集編集委員会編『財政学の基本問題』千倉書房、昭和35年。プロイセンの税制については、大西健夫『ハルデンベルグ租税改革とプロイセン国家財政再建』早稲田大学出版部、1978年、特に4章3cを参照のこと。

(9) 大川政三「帝国議会開設前後の租税論争」井藤半弥博士退官記念論文集編集委員会編『同上書』千倉書房、昭和35年、277頁参照。

(10) 内閣制度は18年12月に発足した。

(11) これら五文書は原書房刊覆刻版・内閣書記局編『法規分類大全』第38巻、租税門〔8〕昭和56年、に所収。本稿引用の文書はこれによるが、各書のパージ数は示さない。原本は明治24年に編纂。

表Ⅱ-1 明治前半期の租税体系

(単位：千円)

税目	年度	第1期	第V期	税目	年度	10	15	税目	年度	20
総額		3,157	21,845	総額		47,923	67,739	総額		66,285
直接税		2,009	20,052	直接税		39,461	43,365	直接税		42,714
地租		2,009	20,052	所得税		—	—	地租		42,152
鉱山税		—	—	地租		39,451	43,342	所得税		528
間接税等		1,148	1,793	鉱山税		9	19	鉱山税		—
海関税		721	1,332	旧税追納		1	4	旧税追納		5
開市港場諸税		102	34	間接税等		8,462	24,373	鉱山借区税		29
運上冥加等諸雑税		325	189	酒造		—	16,330	鉱業税		—
川々国役金		1	92	北海道物産税		361	865	兌換銀行券発行税		—
蚕種及生糸税		—	—	糖麴營業税		—	47	間接税等		23,571
酒類税		—	16	煙草税		227	281	酒造税		13,070
郵便税		—	18	証券印紙		506	873	北海道物産税		220
蚕種税		—	103	郵便税		810	1,613	糖麴營業税		26
船舶税		—	8	船舶税		195	135	煙草税		1,591
絞油税		—	2	車税		262	454	証券印紙		564
証券印紙		—	—	会社税		114	436	郵便税		—
港湾碇泊税		—	—	銃猟税		42	86	船舶税		259
奴婢車馬賃遊船税		—	—	牛馬売買免許税		62	88	車税		577
銃猟税		—	—	売薬税		87	365	会社税		—
牛馬売買鑑札税		—	—	度量衡税		2	2	牛馬売買免許税		69
生糸印紙代		—	—	訴訟野紙諸税		76	167	売薬税		424
琉球藩貢納		—	—	代言免許料		7	10	度量衡税		2
官禄税		—	—	版權免許料		3	4	醬油税		1,253
家禄税		—	—	商標登録手数料		—	0	菓子税		596
煙草税		—	—	専売免許料		—	0	訴訟野紙諸税		314
車税		—	—	海外旅券其の他免許手数料		5	4	代言免許料		—
北海道物産税		—	—	海関税		2,359	2,613	版權免許料		—
度量衡税		—	—	銃猟免許税		—	—	商標登録手数料		—
訴訟界紙諸税		—	—	酒類税		3,050	—	専売免許料		—
蚕種紙印紙税		—	—	官禄税		71	—	海外旅券其の他免許手数料		—
代言免許料		—	—	家禄税		—	—	海関税		4,136
版權免許料		—	—	蚕種紙印紙税		180	—	国立銀行税		222
生糸繭真綿印紙代		—	—	琉球藩貢納		43	—	銃猟税		—
				生糸繭真綿印紙代		—	—	米商會所税		92
				生糸売買鑑札料		—	—	株式取引所税		98
								沖縄県酒類出港税		—
								銃猟免許税		58
								取引所税		—
								酒精營業所		—
								北海道水産税		—

資料) 大蔵省「大蔵省百年史 別巻」昭和44年, 表11より作成。

老院はこれを第534号議案として議定に付した。「政府案」は修正されて、「所得税法（以下、本法）」（勅令第5号、20年3月19日）が公布されたのである。また、「原案」の付属書である「大蔵省令・所得税法施行条例」も修正されて、同年5月5日に「大蔵省令・所得税法施行細則（以下、細則）」として公布された。

本稿では、創設時の所得税「原案」の構造と「本法」成立過程に於ける議論を検討して、所得税制を廻る当時の政治的経済的社会的諸要因の若干を把握してみたい。

Ⅱ 維新後所得税創設迄の租税政策と税制

Ⅱ－１ 税制と租税負担

表Ⅱ-1と表Ⅱ-2は元年から20年度迄の租税体系と税収の動向をみたものである。税収の第一位は地租税収で、次いで酒税である。海関税（関税）は5%程度で推移している。その他税目の代表的なものには、煙草税、醤油税、売薬税、菓子税等生活必需品に近い財貨や郵便税、証券印紙税等流通行為が課税物件である。

租税は国家が諸政策を遂行する際に必要とする経済的資源であり、その物的基礎をなすものである。当時の税制は所謂明治政府発足と同時に制定されたものではない。政府は太政官布告（慶応4年8月7日〔1868年9月23日〕）を発して「諸国税法之儀其土風ヲ篤ト不相弁新法相立候テハ却テ人情ニ戻リ候間先一兩年ハ旧慣ニ仍リ可申…」と定め、課税権の確立を計るも、税制は前時代の税制（以下、前税制）を継承した。2年1月20日〔1869年3月2日〕付で朝廷に対して行なわれた毛利宰相、島津少将、鍋島少将、山内少将連名書による「版籍奉還」の願出、4年7月14日〔1871年8月29日〕に布告された「廃藩置県ノ詔書」等は財政権確立の端緒をなすものである。⁽¹²⁾ 政府は前税制を改正しながら税収を確保したが、全般的な税制改革が必要であった。改革の中心となったのは6年に実施された地租改正であ

(12) 次頁へ記載。

表Ⅱ-2 税目別歳入比率推移

(単位: %)

明治、年度	科目 租税収入, T	(地租, L)	(酒税, S)	(海關税, F)	(その他, E)	計
	T/A	L/T	S/T	F/T	E/T	
第Ⅰ期 (慶3年12月 明元年12月)	86.2	63.7	—	22.8	13.5	100.0
Ⅱ (2年1月 2年9月)	94.4	76.3	—	11.4	12.3	〃
Ⅲ (2年10月 3年9月)	92.8	88.1	—	7.0	11.2	〃
Ⅳ (3年10月 4年9月)	83.8	88.3	—	8.3	3.4	〃
Ⅴ (4年10月 5年12月)	89.4	91.7	1.0	6.1	2.2	〃
Ⅵ (6年1月 6年12月)	92.1	93.0	1.5	4.9	2.1	〃
Ⅶ (7年1月 7年12月)	91.9	91.0	2.6	4.6	4.4	〃
Ⅷ (8年1月 8年6月)	92.1	88.5	1.7	4.8	5.0	〃
8 (8年7月 9年6月)	92.8	85.1	4.3	4.7	5.9	〃
9	92.9	83.2	3.7	4.2	8.9	〃
10	95.9	82.3	6.4	3.9	7.4	〃
11	96.1	78.6	9.9	4.0	7.5	〃
12	96.3	75.8	11.6	1.4	11.2	〃
13	95.2	76.6	10.0	4.0	9.4	〃
14	95.9	70.2	17.2	4.6	8.0	〃
15	96.9	64.0	24.1	6.2	5.7	〃
16	88.5	64.4	19.9	7.1	8.6	〃
17	93.2	64.6	20.9	6.6	7.9	〃
18 (18年7月 19年3月)	93.2	81.8	2.0	6.6	9.6	〃
19 (19年4月 20年3月)	89.2	67.2	18.2	7.0	7.6	〃
20 (20年4月 21年3月)	86.3	63.6	19.7	7.4	9.3	〃

資料)大蔵省「明治初年以降歳入一覧」昭和23年,より作成。Aは政府経常歳入を表わす。

注)明治第Ⅰ期から18年度迄の会計年度は流動的である。19年度から4月1日より翌3月31日迄を一会計年度とし、これが現今迄続いている。

- (12) 財政権は国家の統治権の一部で、その財政を法的観点からみた観念であり、諸機能を有している。財政権の作用を大別すると、国民から国家経費を徴収する課税権の作用と、租税その他の国家収入を管理し、国家支出の調整をなす作用とに分つことができる(杉村章三郎『法律学全集10 財政法』有斐閣、昭和42年、4頁参照)。

維新後の財政政策については、梅村又次・中村隆英編著『松方財政と殖産興業政策』国際連合大学、1983年、特に序章と第2章。藤村通『明治財政確立過程の研究』中央大学出版部、昭和43年、特に第二編。林健久『日本における租税国家の成立』東京大学出版会、1965年、特に序章。

り、8年に実施された前税制から継承した雑税1,500余種の統廃合と各種税目の新設であったが、有力な税目は地租と酒造税（酒税）程度である。

II-2 地租の特徴

地租は前税制からの税目であるが、政府は6年に大改正を実施した。納税義務者は土地所有者（いわゆる地主）、課税物件は土地、課税標準は土地の価額、税率は3%（この税率は10年に2.5%に引き下げられた）の比例税率賦課である。土地課税に比例税率を適用することについては「資本家の競争関係をみださないという必要から…資本利子税にしても、地租にしても、…比例税を固守しなければならなかった⁽¹³⁾」と考えられる。地租納税義務者は土地所有者であるが、土地所有者が必ずしも土地利用者とは限らず、そこに地租転嫁の有無が考察されなければならない。また、地租は土地の価額（地価）に対して賦課されたので、その土地の農産物生産が増えても政府にとって地租収入は増えない。この地租は所得に対して非弾力的であり、財政需要の増大を賄うに足る税収とはなり難い側面がある⁽¹⁵⁾。この地租収入は元年には国税収入の63.7%、5年には91.7%、10年には82.3%、15年には64.0%⁽¹⁶⁾、20年には63.6%を占めるが、漸減していく⁽¹⁷⁾。

II-3 酒税の特徴

酒税は遠く足利義満が造酒屋に租税を賦課したことに始まるといわれる。この酒税は酒の製造に対する課税という営業免許税という性格を帯びていた。江戸時代もこうした性格をもつ酒税が継承された。維新後の慶応4年5月〔1868年6月〕、政府は会計官布達で「酒造ニ関スル規則」を定

(13) 木村元一『近代財政学総論』春秋社、1963年、183頁。

(14) 地租納税者数を資料の制約のため34年度でみると、約770万人である（国税庁『国税庁統計年報書 第100回記念号』昭和51年度、66頁による）。

(15) 南亮進『日本の経済発展』東洋経済新報社、昭和56年、282頁参照。

(16) 地租収入の構成を15年度でみると、田租が70%、畑租が16%、宅地租が8%、その他が6%である。この数値は東洋経済新報社『明治大正財政詳覧』昭和2年、378頁より算出。

(17) 吉田義宏『租税構造の発展とわが国の租税構造』広島経済大学経済研究論集第10巻第3号、41頁参照のこと。

め、酒造業者に清酒、濁酒の造酒高「百石」につき一時冥加金20両という従量税を賦課した。さらに4年7月〔1871年8月〕、太政官布告で「清酒濁酒醬油鑑札収与並収税方法規則」を定め、旧来からの鑑札制度を廃止し、醸造と造石高の自由化を図り、新たに免許税と醸造税を賦課した。免許税と間接税の併用課税である。8年に制定された「酒類税則」や13年に制定された「酒造税則」にも併用賦課が実施されている。納税義務者は製造営業者であり、従量税が適用された。酒税は転嫁が可能である。担税者はその消費者であるが、酒税は逆進性をもつ税目とみなされる⁽¹⁸⁾。政府はその担税者を中程度以下の所得者であると推計している。この嗜好性の強い酒に対する課税は禁止税的性格をもつも有力な財源であり、間接税収はこの酒税に頼っていた。また、酒類製造業者数や造石高は把握しやすい側面がある。同時に酒の業者以外の自家製造は禁止されなければ税収確保は困難となる。

Ⅲ 所得税制定の目的

Ⅲ－１ 大蔵省請議にみる所得税創設の目的

政府が所得税制定を意図した理由は、松方蔵相が内閣に提出した「請議」⁽²⁰⁾ではば判明する。「請議」は「爰ニ所得税法案ヲ起草シ謹テ閣議ヲ仰グ仰モ此法案ヲ起草シ来二十年度四月一日ヨリ実行ヲ企画スル所以ノモノハ近来東洋諸国国際ニ関スル現況上海防ノ一事ハ最モ輕忽ニ附シ難ク随テ其經費ヲ要スルノ巨多ナルト大ニ北海道物産税ヲ輕減スヘキコト、共ニ内閣ノ内議ヲ経テ之ヲ二十年度ヨリ施行セントスルニ決セラル加フルニ近來政費ノ多端ナルニ応シ歳入ノ増加ヲ謀ラサルヘカラスト雖モ凡ソ現行ノ税

(18) 宇佐美昇朗「間接税の帰着」橋本徹編『現代間接税の理論』有斐閣、昭和46年、3章参照。

(19) 酒類製造免許数を17年度でみると、18,154である（国税庁『前掲書』、66頁による）。

(20) この「請議」は松方蔵相が纏めた「所得税法之議」を改題したもので、内容は同一である。「所得税法之議」は大内兵衛・土屋喬雄編『明治前期財政經濟資料集成 第一巻』明治文献資料刊行会、昭和37年、に所収。

法ハ維新創業ノ際制定セシモノニアラサレハ則チ封建ノ餘風未タ全ク消除セサルノ時ニ当リ民情ノ適度ヲ測リ制定シタルモノニシテ已ニ今日ノ国情ニ対シテハ大ニ其適度ヲ失ヘルモノアリ且税率モ亦輕重ニ平ヲ誤リ随テ富者ノ負担甚タ輕ク貧者ニシテハ或ハ富者ニ幾数倍ノ重税ヲ負フノ事實アリ故ニ現行税法ニハ単ニ其税率ヲ増シ以テ歳入ノ増加ヲ求ムルノ道ナキノミナラス漸次改良セサルヘカラサルノ時期ニ臨メリ仍テ今更ニ所得税法ヲ創定シ一ハ国庫ノ歳入ヲ増シテ前記ノ經費ニ補充シ一ハ以テ税法改良ノ目的ヲ漸行セント欲スルナリ別冊説明書並ニ所得税法施行条例大蔵省令等諸草案ヲ附シ進呈ス」と述べている。

さらに松方蔵相は20年2月2日に開催された元老院所得税法議案第一読会で、この「請議」を踏まえて次のように創設の趣旨説明をしている。重複冗長になるが敢えて引用してみる。「本案制設ノ旨趣ヲ略述センニ第一義ハ歳入ノ一部ヲ増加スルニ在リ其増加ヲ要スル訳柄ハ近日東洋ノ形勢ニ於テ我国海防ノ等閑ニ付ス可ラサルニ由ル蓋シ前時トテモ同様ナレトモ目今ノ事態ヲ觀察スレハ実ニ深く戒心セサルヲ得ス既ニ海防ノ完備ヲ求ムルヤ砲台ノ建築ス可ク戦艦水雷船ノ構造ス可キ等一ニシテ足ラスト雖モ其經費ノ支ヘサルヲ奈何セン到底今日ノ歳入ノミニ依頼シテ成就シ得ルノ事業ナラス故ニ新税ヲ起シテ之カ經費ニ充テ年ヲ逐ヒ日ヲ積ミテ遂ニ此目的ヲ達セサル可カラス是本法ノ第一要点ナリ又タ第二義ハ人民ノ負担ヲ平均スルニ在リ従前我国ノ歳計ヲ立ルヤ百般ノ政費悉ク之ヲ土地ニ賦課セルヲ以テ租税ハ偏ニ農ニ重ク商工等ハ全ク其負担ヲ免カル、者ノ如シ大政維新以來夙ク此ニ見ル有リ漸次ニ各外国ノ成法ニ倣ヒテ改良ヲ図レルモ未タ以テ人民ヲシテ其資産ノ貧富ニ応シ公平ニ租税ヲ負担セシムル能ハス故ニ間税ト直税トヲ論セス動モスレハ中等以下ノ人民ニ偏重ニシテ却テ中等以上ノ人民ニ偏輕ナル事實ヲ呈ス是ノ如キハ畢竟課税方法其宜キヲ得サルノ致ス所ニシテ早晚必ス之ヲ釐革シ以テ公平均準ノ方途ヲ取ラサル可ラス然ルニ今ヤ將サニ新税ヲ起シテ海防ノ經費ニ充ントスルニ会フ因テ各外国ノ税法ヲ稽ヘテ我国ニ適當スル者ヲ撰ミ以テ所得税法ヲ編制セリ思フニ本法ニシ

テータヒ実施スルニ至ラハ従前貧富兩者ノ間ニ賦課ノ平等ヲ失ヘル弊患ヲ救ヒ更ニ将来ノ図計上ニ正確ナル税率ヲ立ルヲ得ントス然ラハ課税方法ノ宜キヲ得ル復タ此右ニ出ツル無ケン是レ本法ノ第二要点ナリ只此ニ一事ノ懸念ス可キハ実施後ニ至リ政府ノ歳入ニ許多ノ増加ヲ見ルヲ得ハ之国家富昌ノ徵候ニシテ深く喜フニ足レリト雖モ或ハ然カク満足ヲ得サランヲ恐ル故ニ其好結果ヲ収ムルハ暫ラク之ヲ他日ニ譲リ今先ツ本法ヲ施行スルニ如カサラン要スルニ第一ノ目的ハ本法ヲ設ケテ国家ノ急務タル海防ノ経費ヲ弁シ第二ノ目的ハ本法ヲ行ヒテ納税ノ負担ヲ貧富ニ適セシムルニ存ス大意先ツ此ノ如シ」⁽²¹⁾と述べている。

Ⅲ－２ 創設目的の要旨

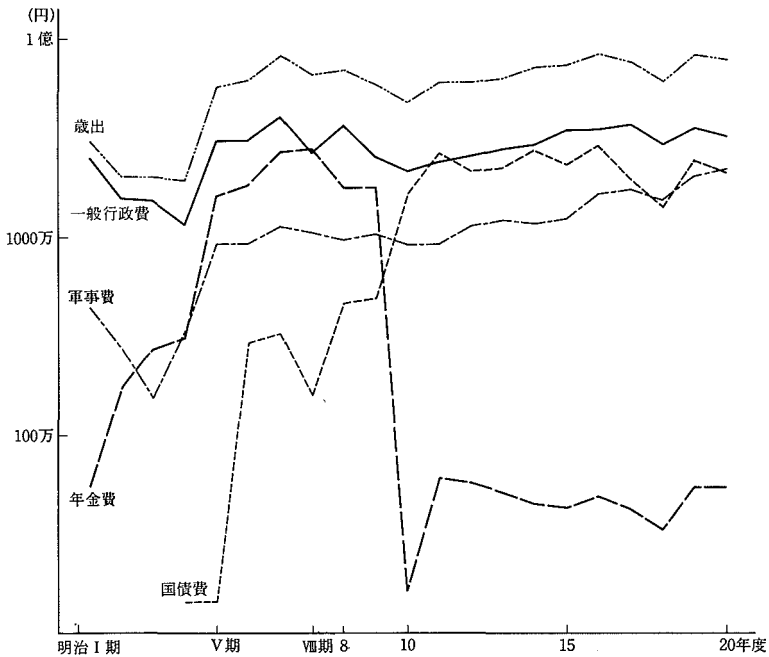
Ⅲ－２－１ 軍事費の調達

これによると、所得税制定の理由の一つは軍事費の調達にある。維新後の国家経費は富国強兵と殖産興業を目的に軍備増強と各種産業の保護育成に税収と公債発行で獲得した財政資金を配分した。特に西南戦争以後の戦後経営は築港、道路、開墾、疎水、鉄道敷設、鉱山開発、勸業貸付等事業に着手し、財源調達には起業公債を起こし、また司法治安組織整備等内務行政に経費を重点配分した。とりわけ、朝鮮事変以後、東洋とくに清国の軍備と其の圧迫に脅されて自衛上海軍拡張の急に迫られていた。⁽²²⁾この国防政策遂行には巨額の経費を必要とし、かつ多額の国債償還を始め他の一般経費も増加が見込まれていた。財源となる租税収入は北海道物産税軽減の閣議決定があり、税収減が見込まれ、この税収減を補填しかつ経費増加に対応するとしても社会経済の発展変化に対応出来ないきわめて非弾力的な現行税制では困難であり、新税を起こしてこれに対応する政策を採ったのである。つまり、わが国所得税創設は世界で初めて所得税を創設したイギ

(21) 明治法制経済史研究所編「第534号議案 所得税法」『元老院會議筆記』元老院會議筆記刊行会、後期第26巻、昭和57年、151-152頁。本稿では「筆記」と略称する。

(22) 勝正憲『日本税制改革史』千倉書房、昭和13年、25頁参照。

図Ⅲ-1 財政支出の推移



資料) 表 I-1 に同じ

リスと同様に軍事費の財源調達に起因する。

Ⅲ-2-2 租税負担の公平化

今、一つの理由は「税法改良ノ目的ヲ漸行」するにあった。これについては、元老院所得税法議案第一読会における内閣法制局参事官（以下、内閣委員）の説明でより明確になる。すなわち、「本邦課税ノ例法タル富民ニ輕ク貧民ニ重キ傾キ有リナオ直税（直接税のこと）ハ差ヤ平準ヤ得ルニ似タルモ間税（間接税のこと）ノ如キ大抵中等以下ノ人民之ヲ負担ス我國税源ノ第二位ヲ占ムル酒造税ハ素ヨリ間税ニシテ實際其三分ノ二ハ貧者ノ負担ニ歸シ富者ノ負担スル所ハ僅々ノミ此ノ他間税モ概ネ然ラサル莫シ是レ蓋シ税法其宜キヲ得サルニ由ル故ニ今者本案ヲ発シテ其偏頗ヲ救ヒ不平準

ヲ医セントス是本案制定ノ第一原因ナリ⁽²³⁾と説明している。表Ⅱ-1でみるように、直接税では地租収入がほとんどで、地租は所得弾力性に乏しく、その負担者は概ね農業者とみて差し支えない。間接税は生活必需品課税がほとんどで、租税負担の転嫁で逆進性がみられる。こうしたことから農業者と商工業者との間、富裕階層と貧困階層との間には著しい租税負担の不均衡がみられ、すべての階層、すべての職業を通して公平な租税負担が出来るような税制の確立が希求されていた。⁽²⁴⁾

Ⅲ-3 所得税に対する認識とその特徴

こうした背景を根拠に、政府は諸国の税制を参考にして国家経費増大に対応し、租税負担の格差是正を目的に国民の一般的収入に課税する所得税採用に踏み切ったのである。⁽²⁵⁾創設を意図した所得税は「功用ヲ言ヘハ他ノ諸税ノ其課率ヲ動カス可ラサル如キ不便ヲ見ス時ニ応シ事ニ臨ミテ便宜ニ増減シ以テ課徴ヲ自在ナラシムルヲ得ン…僅ニ其課率ヲ加重シテ容易ニ需求ニ応スルニ足ラン」⁽²⁶⁾と、税率を臨機応変に操作することによって財政需要に応ずるに足る租税収入を弾力的に徴収しうる可能性をもった租税であるという認識を当時の為政者はもっていたのである。⁽²⁷⁾

(23) 「筆記」156頁。

(24) 大蔵省編纂『明治大正財政史 第六巻』経済往来社、昭和32年、第一章第一節参照。

(25) 「説明書」中の(総説)。

(26) 「筆記」157頁。

(27) このことは、ワグナー (Wagner, A.) が確立した租税原則論の「課税の可動性」と「課税の充分性」に相当する認識である (Wagner, A., *Finanzwissenschaft*, Zweiter, Theil, 2 Auflage, Leipzig, 1890, ss. 306-307)。

ワグナーの租税原則論はアダム・スミス (Adam Smith) の租税原則論と共に代表的な租税原則論で、四大原則九小原則でなる (ibid., s. 304)。

I 財政政策上の原則

- | | |
|----------|----------|
| 1 課税の充分性 | 2 課税の可動性 |
|----------|----------|

II 国民経済上の原則

- | | |
|------------|-------------------|
| 3 正しい税源の選択 | 4 租税の作用を考慮した税種の選択 |
|------------|-------------------|

(次頁へつづく)

所得税は個人が所得を得ているという事実に着目して賦課される租税である。この点、資産の所有に着目して賦課される資産税や消費に着目して賦課される消費税あるいは財の移転に着目して賦課される流通税とは性格が異なる。また、所得税は人税として位置づけられ、個人の人的事情を考慮して各種所得控除を設けることが出来るため物税とは異なる。課税対象としての所得は最低生活費を控除した、いわゆる自由所得でなければならない⁽²⁸⁾。もし、租税が最低生活費を侵すときは所得を生み出す労働力を消耗せしめ、所得の減退ひいては社会経済の存立と発展を妨げることになりか

III 公平の原則

5 課税の普遍性

6 課税の平等性

IV 租税行政上の原則

7 課税の明確性

8 課税の便宜性

9 徴税費最少の努力

これら原則の中で、「財政政策上の原則」について、ワグナーは財政政策上の原則は財政運営の必要上結果的に生じたものである。この原則は普通一般には行なわれていないが、この原則を最高位に置くことは正当であり、とくに公平の原則に先んじて置くことは是非とも必要なことである (ibid., s. 304) と財政政策上の原則を公平の原則よりも上位に置いている。この原則を最高位に置く理由をワグナーは租税は国家その他公共団体の行なう共同生活を充足するためである。すなわち国家の維持とその目的実現の為の資金の調達にある (ibid., ss. 306-307) という。ワグナーの同書は1870年(明治3年)に第1版第1刷が出版されているが、当時のわが国為政者あるいは学識者がこれを関知していたか否かは定かでない。

尚、創設年度の所得税収はその年度後半からの税収であり、52万8千円。21年度の所得税収は106万7千円で、国税収入総額の1.6%を占めるに過ぎない。所得税収が国税収総額中10%を超えるのは41年度からである。大正6年度には22%と20%を超える。所得税法施行以来50年後の昭和12年度には国税収総額の31.4%を占めるに到った。松方蔵相が「請議」で「新税ヲ起シテ之カ経費ニ充テ年ヲ逐ヒ日ヲ積ミテ遂ニ此目的ヲ達セサル可ラス…実施後ニ至リ政府ノ歳入ニ許多ノ増加ヲ見ルヲ得ハ之ノ国家富昌ノ徴候ニシテ…好結果ヲ収ムルハ暫ラク之ヲ他日ニ譲リ今先ツ本法ヲ施行スルニ如カサラン」と述べたように、所得税収はわが国の経済発展あるいは経済成長とともに増加して行く。

(28) 井手文雄『新稿近代財政学〔第四改訂版〕』税務経理協会、昭和57年、375頁参照。尚、本稿では個人所得税に焦点を当てている。

ねない。「税則」の説明書では、課税最低限を認めているが、これを最低生活費と看取していたか否かは定かでない。所得税は個人の担税力を適切に把握しうる租税とみなされ、その意味で租税の応能負担の原則に適合する租税であるという。この所得税は民間部門にある経済的資源を政府部門に移転することを意味する。すなわち、租税による資源配分機能である。また、所得税は所得再分配の機能を持ち、経済変動に対する拮抗力をもつものと考えられるが、こうした所得税の経済的効果は税収の対国民所得の割合が大きいほど効果が上がるとみなされるも、当時としては望むべくもないことである。