

租税構造の発展とわが国の租税構造

吉 田 義 宏

I はじめに

一国の租税構造は、国家形態や行政機構、経済・産業構造、国際取引関係、国民性や国民意識等政治的経済的社会的制度的諸要因の相互作用の所産と考えられる。そこには各国特有の個別的形態と各国共通してみられる一般的形態とが認められる⁽¹⁾。この一般的形態について、ヒンリチス (H. H. Hinrichs) は世界各国の国民総生産(以下、GNP)に占める政府収入(租税収入と税外収入)の構成・構造を分析し、社会経済発展に伴う経済発展の局面で出現する租税構造を一つの「発見的モデル」として定式化した。このモデルは「発展過程における租税構造の変化についての一般理論として、研究・論究・検証されうるものである⁽²⁾」として、経済発展の各段階での租税構造の様態を論述している。本稿ではヒンリチスの「発見的モデル」の概要を整理し、このモデルとわが国の経験を比較しながら、明治初年以降の租税構造の推移の一局面を概観してみたい。

II 租税構造の発展

II-1 経済発展と租税構造の一般的形態

ヒンリチスの「発見的モデル」は社会経済の発展に伴う経済発展が租税構造の決定要因となるという視点で構築されている。彼は社会経済の発展

(1) 能勢哲也「現代財政学」、有斐閣、昭和61年、174頁参照。

(2) H. H. Hinrichs, "A General Theory of Tax Structure Change During Economic Development" Harvard Law School, 1966, p. 2.

段階を、(1)伝統的社会、(2)移行社会、(3)近代社会の三段階に区分し、(2)の移行社会をさらに、(a)伝統的社会からの離脱期、(b)近代化の採用期、に二区分している。これら各段階で現れる経済的諸要因が租税構造を決めるのである。⁽³⁾

(1) 伝統的社会は政治が土地権益を支配する社会で、国民所得は農業、漁業、林業、鉱業、牧畜業等、土地と土地の生産物となる。この社会での政府収入は、(i)伝統的直接税（土地、農産物、牧畜、水利権、人口等に賦課される租税）、(ii)伝統的間接税（関税と通行税、在来物品税等国内消費税）、(iii)税外収入（塩、砂糖、煙草等の専売収入）が主な収入である。⁽⁴⁾この段階では税制の確立が不十分であり、政府自らが企業を設立して政府収入を確保し、経済発展の中核的役割を担うことが多い。この税外収入と共に重要な収入は伝統的直接税の中心をなす地租収入である。

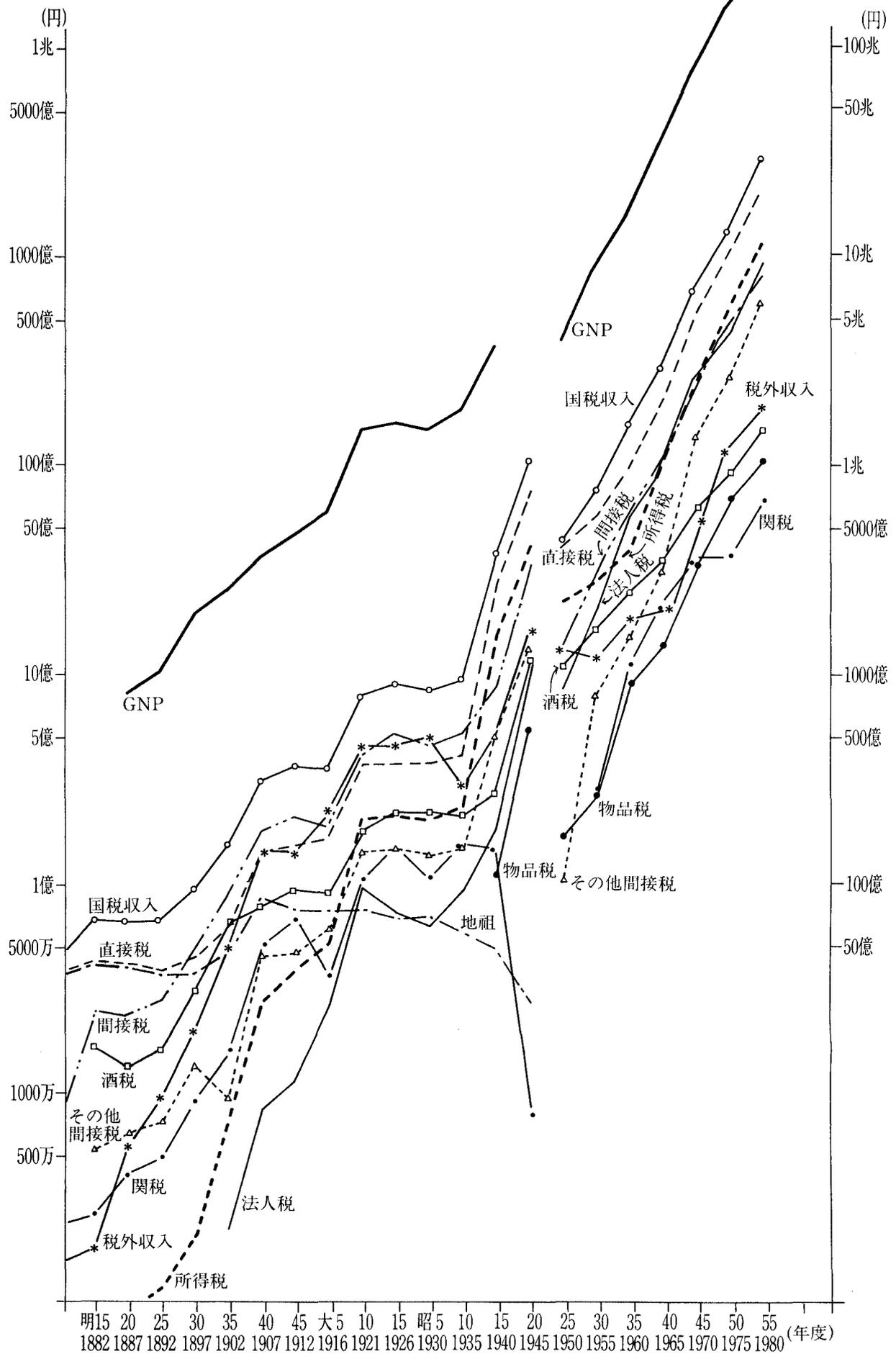
この段階での経済社会は貨幣経済が十分に発達しておらず、納税は金納よりも物納が主となる。交通運輸等の社会資本の未整備、交易・商業あるいは都市化の進展は十分進んでおらず、間接税は在来品を課税物件としている。但し、外国貿易による関税収入が有力な収入となる。というのは、一国の貿易部門は他の経済部門と異なり、経済の貨幣化が進んでおり、徴税技術もすすんでいる。とくに、「発展の初期で、外国貿易が所得弾力的であれば、税源の拡大はインフレーションを伴うことなく、政府支出増大を賄うに必要な政府収入の増収を可能にする」とし、ヒンリチスは経済発展過程で経済の開放化を重視する。経済の開放化の指標は GNP に占める輸入 (M) の比率で測定される。M/GNP が0.20以上では経済の開放化が進み、M/GNP が0.12-0.20では経済の開放化が中程度、M/GNP が0.12では経済の閉鎖化としている。⁽⁵⁾⁽⁶⁾

(3) H. H. Hinrichs, "ibid" pp. 1-2.

(4) H. H. Hinrichs, "ibid" p. 83.

(5) H. H. Hinrichs, "ibid" p. 23.

(6) H. H. Hinrichs, "ibid" p. 7, p. 26.



(資料) 表Ⅲ-1に同じ

図Ⅰ 政府収入の推移

(2) 移行社会前半を意味する伝統的社会からの離脱期になると、経済社会は生産の増大、多種類の生産物の取引が増え、国内市場が拡大する。生産、取引、消費あるいは企業の売上を課税対象とする近代的内国消費税(間接税)の賦課が可能となり、伝統的間接税に代って近代的間接税が有力な租税収入となる。他方、土地と土地の生産物を中心とする伝統的直接税は政府収入において重要性を失う。政治の中央集権化あるいは統合化は政府による貿易の振興、商人階層の胎頭を促し、租税収入源を増やすことになる。その中でも、関税収入が租税収入のなかで有力となる。⁽⁷⁾

(3) 移行社会後半を意味する近代化の採用期では、租税収入における伝統的直接税は減少し、租税収入に占める割合は下落する。また、関税収入の租税収入に占める割合は停滞もしくは下落していく。一方、近代的内国消費税収が著しく増加し、間接税収の有力な構成因となる。他方、個人と企業の純所得を課税対象とする近代的直接税が租税収入のなかで増加していく。この段階での増加は租税収入の20~40%程度で、政府収入はGNPの15%程度にすぎない。⁽⁸⁾

(4) 近代社会になると、政府収入はGNPの20~35%程度を占めるようになる。この水準は当該国の軍事力と福祉水準で決ってくる。税外収入と関税収入は政府収入における重要性を失い、関税は輸入障壁として作用するようになる。他方、純所得を課税対象とする個人所得税や法人所得税等の近代的直接税と売上税、取引高税、付加価値税等の近代的間接税が租税収入の、したがって政府収入の支配的構成因となり、地租収入は消滅する。租税構造を直接税中心とするか、間接税中心とするかといった、直間比率でみた租税構造の決定には当該国の経済的要因よりも、政治的社会的文化的諸要因が支配的役割を演ずる。⁽⁹⁾

II - 2 発見的モデルの図解

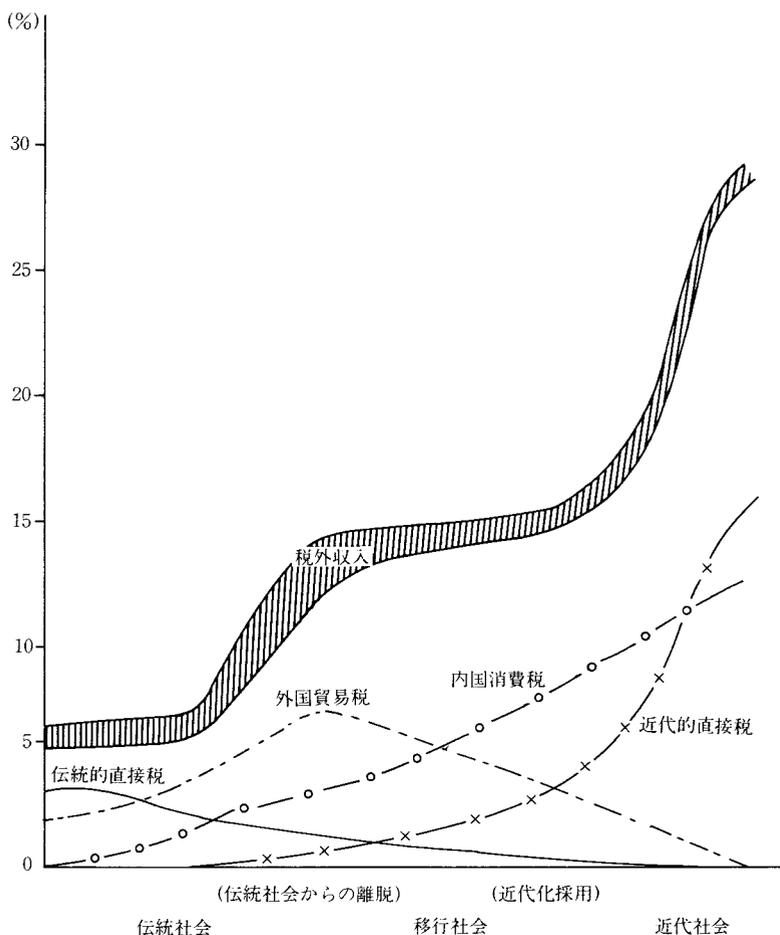
(7) H. H. Hinrichs, "ibid" pp. 92-93.

(8) H. H. Hinrichs, "ibid" p. 93.

(9) H. H. Hinrichs, "ibid" pp. 93-94.

以上のヒンリチスの「発見的モデル」は図Ⅱ-1のように図解される。この図では、横軸に社会の発展過程をとり、縦軸に各収入の対 GNP 比率をとっている。

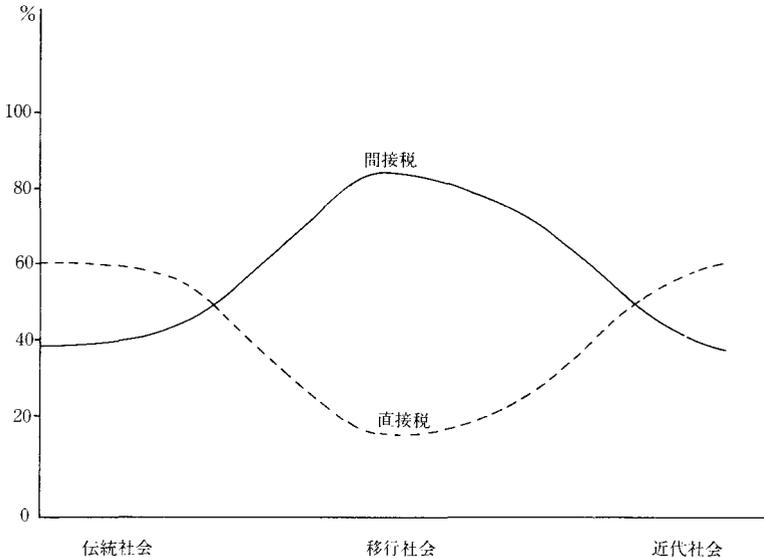
発展初期、伝統的 direct 税は重要な税収であったが、発展に従って減少し、遂には消滅する。個別物品を課税対象とする内国消費税は発展に従って、



(資料) H. H. Hinrichs, "opcit" p. 99 より作成

図Ⅱ-1 各収入の対 GNP 比率の推移

課税対象物品を取捨選択しながら増加していく。外国貿易税すなわち関税は発展に従って増加するものの、やがて減少していくが、これら間接税は発展とともに重要性を増していく。他方、伝統的直接税の減退とは反対に近代的直接税が重要性を増していく。税外収入は初期には重要な収入であったが、次第に減少していく。各税収は伝統的 direct 税から関税に、関税から内国消費税に、内国消費税から近代的 direct 税へとシフトしている。さらに、ヒンリチスは直間比率の動向を発展段階でとらえている。図Ⅱ-2で見ると、伝統的社会では直接税収が間接税収を上回るものの、移行社会になると、間接税収（内国消費税+関税）が直接税収を上回り、近代社会になると、直接税収が間接税収を上回るようになるという¹⁰⁾。この図でみる直間比率は直接税収/間接税収で測った数値の形状である。この形状で直接税の形状は「U」字型を描き、間接税の形状はそれとは逆の「∩」字型を描いている。



(資料) H. Hinrichs, "opcit", p. 100 より作成

図Ⅱ-2 直間比率の推移

(10) H. H. Hinrichs, "ibid" p. 98.

Ⅲ わが国の租税構造の変遷

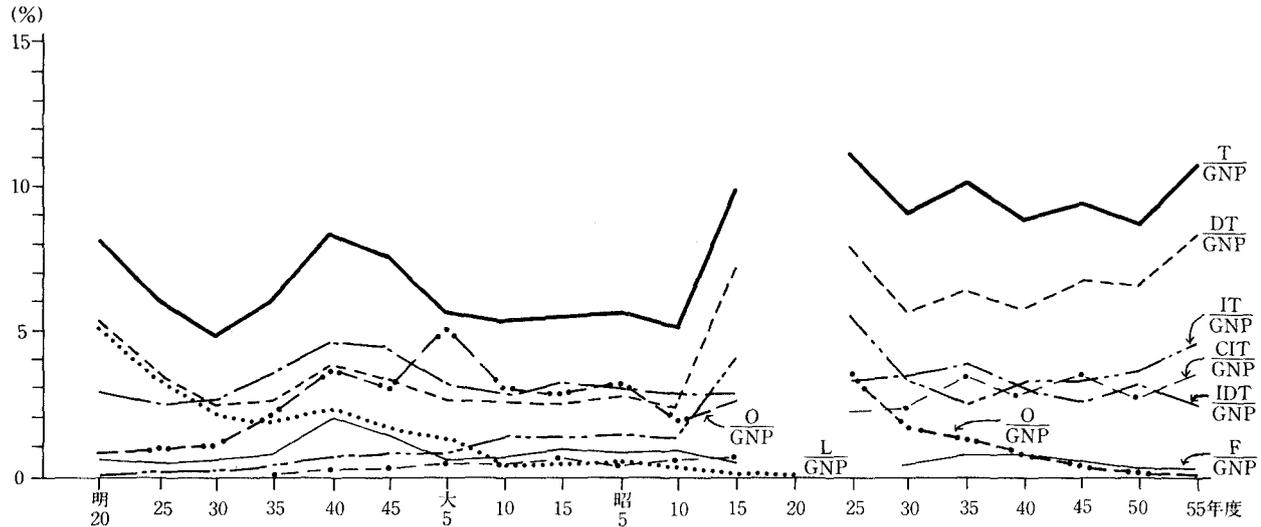
Ⅲ－1 租税負担率の推移

ヒンリチスの「発見的モデル」における経済発展と租税構造の関係を参考にしながら、わが国の経験を概観してみたい。図Ⅲ－1は各収入の対GNP比率の推移をみたものである。本図のGNPは統計資料の制約で明治20年以降のものである。

国税/GNP比率（＝租税負担率；通常、租税負担率は租税負担（国税＋地方税）／国民所得で測るが、本稿では国税負担/GNPで測った）は明治20年以降下落するものの、30年から40年にかけて上昇し、その後大正5年迄下落する。昭和10年迄は概ね横這い傾向を示し、これより急上昇する。戦後は一高一低の波状形で推移している。

直接税比率は明治20年以降30年にかけて下落するが、40年にかけて上昇し、この後は下落し横這いとなる。昭和10年から急上昇し、戦後は一高一低の波状形をとりながら上昇傾向にある。明治以降今日迄、代表的な直接税には伝統的な地租（一昭和22年廃止）、所得税（明治20年一）、営業税（明治29年一、大正15年廃止）、営業収益税（大正15年一、昭和15年廃止）、相続税（明治38年一）、法人税（昭和15年一）等があり、直接税負担率の推移はこれら税収の結果に他ならない。さて、代表的な伝統的 direct tax である地租の対GNP比率は明治20年以降、一貫して下落し消滅している。所得税は明治20年創設以後、着実に増え大正5年から10年と昭和10年から20年にかけて上昇する。第二次大戦後は35年にかけて下落し、その後上昇傾向にある。法人税は昭和15年に創設されたが、その淵源は明治32年に制定された所得税第一種法人所得課税にある。法人所得は経済変動の作用を受けやすく税収にも変動がみられるが、経済発展とともに重要性を増していく。

間接税比率は明治20年代は直接税に次いでいたが、30年代以降昭和15年迄税収の上位にあったが、これ以後は漸減していく。代表的な間接税として、酒税（前時代の継承と数度の改正を経て現今に到る）、取引所税（明



(資料)

- (1) GNPは大川一司「国民所得・長期経済統計」東洋経済新報社 昭和49年、第一表による
- (2) 各収入は「大蔵省百年史 別巻」と「国税庁統計年報第100回記念号」による。

T=国税収入
 O=税外収入
 DT=直接税収
 IDT=間接税収
 IT=所得税収(昭和15年以前は法人所得税を含む)
 CIT=法人税収(昭和15年以前は所得税第一種法人所得税収)
 F=関税収

図III-1 政府収入の対 GNP 比率の推移

治26年一), 砂糖消費税(明治34年一) 織物消費税(非常特別税法・明治37年により創設一昭和25年廃止), 物品税(北支事件特別税中の物品特別税・昭和12年創設一), 取引高税(昭和23年一25年廃止), 関税(海関税から発展した)等がある。明治初期, 間接税は前時代の税制を踏襲した。当時は小物成と称し, 雑税の総称で千五百余种あったといわれる。その中で酒税, 醤油税, 船税, 牛馬売買税, 生糸税, 絞油税, 海関税等9税目を国税として残し, 他は統廃合して府県税とした。地方税制の確立である。この間接税は, いわゆる伝来品課税ともいうべきものであり, 税収の中心は酒税であった。今日の酒税は幾多の改正を経て確立されたものであり, 間接税収の増収は主にこの酒税で図られた。第二次大戦後, 間接税収の中心は物品税, 自動車重量税, 揮発油税等であるが, これらは近代技術による物品であり, 課税物件は経済発展に伴って取捨選択されている。間接税は課税物件はいずれも個別物品である。物品に対する一般的網羅的課税は実施されたが, 一時的課税で恒久化されていない。例えば, 取引高税, 付加価値税など。間接税のうち, 関税は明治初期から制定されていたが, 長期間に亘り, 関税自主権をもたなかったわが国ではあまり重要な税収とはなっていない。この点, 経済の開放化との関係が検討されなければならないだろう。

国家あるいは政府収入中の税外収入は, わが国においても重要な収入であった。官営企業あるいは事業は幾多も経営されたが, そのなかで重要なのは郵便・通信事業, 鉄道事業で, これら事業拡充に巨額の財政資金を投下している。税外収入としての官業収入・官有財産収入は, 郵便電信収入(明治4年計上昭和19年除外), 鉄道益金(明治6年計上明治40年除外), 森林収入(明治9年計上昭和22年除外), 専売納付金(明治30年計上一)等があり, 明治30年から大正5年にかけての上昇は極めて高く, 明治45年から大正5年にいたる税収のおちこみをこの税外収入で補填したと言って過言ではない。第二次大戦後は一貫して下落している。郵便電信・鉄道事業等は外部経済効果が極めて高く, これらをハーシュマン(A.O. Hirschman)は「それなくしては第一次, 第二次および第三次生産活動が

表Ⅲ-1 各税日の国税収入に占める割合

年 度	直 接 税				間 接 税					直 接 税	間 接 税
	地 租	所 得 税	営 業 収 益 税	法 人 税	酒 税	砂 糖 消 費 税	織 物 消 費 税	関 税	物 品 税		
明治10	82.3	—	—	—	6.4	—	—	4.9	—	82.3	17.7
15	64.0	—	—	—	24.1	—	—	3.9	—	64.0	36.0
20	63.6	0.8	—	—	19.7	—	—	6.2	—	67.9	32.1
25	56.5	1.7	—	—	23.5	—	—	7.4	—	62.2	37.8
30	37.6	2.1	—	—	30.8	—	—	5.9	—	44.9	55.1
35	28.2	4.5	4.1	—	38.6	2.5	—	8.4	—	34.8	65.2
40	24.9	8.0	6.0	—	23.0	4.8	5.6	7.4	—	36.3	63.7
45	19.3	10.0	6.7	—	24.1	3.5	5.2	17.6	—	32.2	67.8
大正 5	18.9	13.2	5.9	—	23.2	7.1	4.3	9.3	—	34.5	65.5
10	8.4	22.9	7.8	—	20.1	6.3	7.0	11.5	—	36.7	63.3
15	7.1	21.6	6.4	—	22.4	8.5	3.7	15.6	—	33.3	66.7
昭和 5	7.5	22.2	6.0	—	24.2	8.6	3.7	11.6	—	34.3	65.7
10	5.8	22.6	5.7	—	20.8	8.4	4.1	15.1	—	35.0	65.0
15	0.1	38.5	2.0	4.7	7.4	3.7	2.5	3.7	2.8	63.9	36.1
20	0.0	36.4	0.0	11.1	16.8	0.1	1.0	0.1	5.1	63.5	36.5
25	—	38.5	—	14.7	18.5	0.1	—	0.3	2.9	54.9	45.1
30	—	29.7	—	20.5	17.1	5.1	—	2.9	2.9	51.4	48.6
35	—	21.7	—	31.8	13.8	1.6	—	6.1	4.6	54.3	45.7
40	—	29.6	—	28.3	10.8	0.9	—	6.8	4.2	59.2	40.8
45	—	31.2	—	33.0	7.9	0.6	—	4.9	4.4	66.0	34.0
50	—	37.8	—	28.5	6.3	0.3	—	2.6	4.7	69.3	30.7
55	—	38.0	—	31.3	4.9	0.0	—	2.1	3.5	71.1	28.9
59	—	38.5	—	30.2	6.0	0.0	—	1.9	4.1	70.9	29.1

租税構造の発展とわが国の租税構造

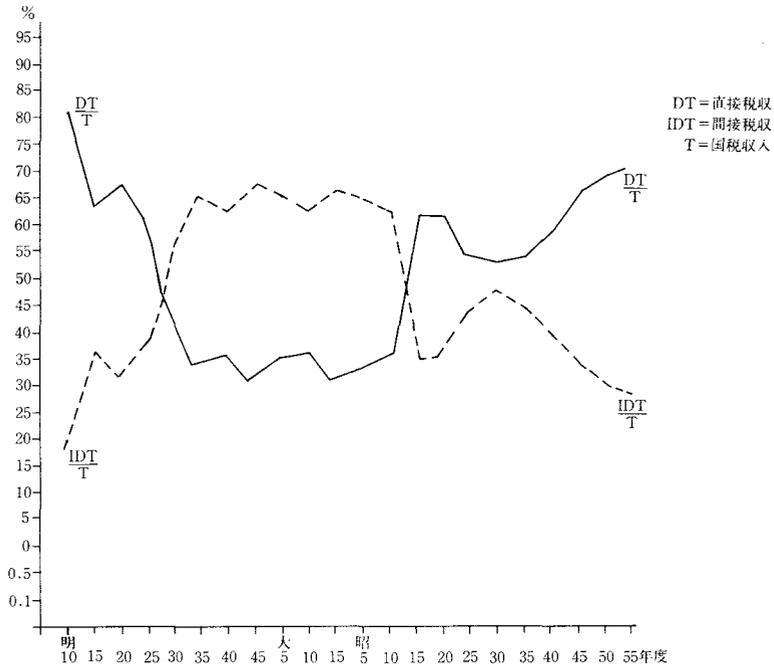
(資料) 昭和20年迄は「国税庁統計年報書第100回記念号」表1-2

昭和25年以降は財政統計(各年度版)

昭和55年度迄は決算額による。59年度は当初予算による。

働かえない基礎的用役⁽¹¹⁾を提供する「社会的間接資本」といっている。社会的間接資本の条件として、彼は次の3点をあげている⁽¹²⁾。

- (i) その経済活動の提供する用役が、他の経済活動を促進すること。また、なんらかの意味で、後者にとって不可欠であること。
- (ii) その用役が公的機関、またはなんらかの国家統制を受ける私的機関によって提供され、それが無料あるいは公的機関の定める料金で提供されていること。
- (iii) その用役は輸入できないこと。



(資料) 表Ⅲ-1に同じ

図Ⅲ-2 直間比率の推移

(11) A. O. Hirschman, "The Strategy of Economic Development" Yale Univ. Press 1958, p. 83. (麻田四郎訳「経済発展の戦略」, 巖松堂出版, 昭和42年, 145頁)

(12) A. O. Hirschman, "ibid" pp. 83-84. (同邦訳, 145-146頁参照)

こうした諸条件をもつ社会的間接資本をわが国では国家自身が建設・経営し、収益の一部を税外収入とした。森林収入は官有材木売却益であるが、この事業は国土保全、治山・治水事業に関係し、社会的間接資本の性格をおびる。森林管理は農業・工業用水、生活用水の確保のために絶対に必要である。専売納付金は塩、樟脳、煙草、アルコール等事業の収益金であるが、社会政策上政府の管理下にある。これら政府事業収益は第二次大戦前には重要な政府収入となっていた。なお、国債収入も税外収入であるが、ここでは除外してある。

ところで、図Ⅲ-2でみられるように、わが国の直接税比率の推移も「U」字型を、間接税比率の推移も「∩」字型を描いている。双方の交差は明治30年と昭和11年である。この比率は直接税収/国税収入で測ったものであり、ヒンリチスの測定とは異なるがいずれをとっても直間比率の推移は、同様な形状を描いているのである。

さて、ヒンリチスは社会経済の発展を4段階に分け、各段階での経済社会の特徴をとらえている。これをわが国に適用するのは困難なことであるが、今一つの指標として地租比率と所得税比率の交点を転換期とすると、それは大正6年になる。この年度以降、所得税収は地租収入を上回っていく。この年代はわが国資本主義経済の発展期であるといわれ、この時期以前を農業社会あるいは伝統社会としておこう。伝統社会での政府収入の中心は伝統的 direct tax である地租収入である。次に地租税制について概観してみたい。

Ⅲ-2 直接税の動向

(i) 地租

明治初期、国税収入の大部分は地租収入で占められていた。明治10(1877)年の地租収入は国税収入の82.3%を、政府収入の75.4%を占めていた。地租改正事業の完了した明治15(1882)年には、国税収入の64.0%を、政府収入の59.0%を占めている。このことは当時の経済・産業は農業が最も重要な産業であったことの反映であろう。また、当時の財政需要は

この地租で賄われたといっても過言ではない。

明治元（1868）年、政府は前時代の租税制度を継承して発足した。政府収入の中核は地租であり、地租制度は土地の生産物を課税物件とし、収穫高を課税標準、税率は概ね五公五民、納税方法は主に現物納であった。地租収入は年の豊凶によって変動するため、政府は安定した収入を確保出来ず、新たな財政・租税制度の確立を必要とした。明治6（1873）年、政府は「地租改正条例」を公布して、改正事業を断行した。その主な改正点は土地を課税物件、土地の価額（地価）を課税標準、税率は全国一率の3%（この税率は明治10年に2.5%に引き下げられた）とし、税率は年の豊凶によって変更しないこととした。納税方法は慣行となっていた現物納を金銭納（金納）とした。この改正事業は大閤検地以来の地積測定といわれ、各地で反対運動があり容易に進捗しなかったが、明治14年12月末迄にほぼ完了した。測定し終わった全国の地目別面積は田263万653町歩、畑186万2,186町歩、塩田699町歩、郡村宅地32万969町歩、市街宅地1万9,039町歩、山林668万町歩、雑種地4,161町歩、池沼5,954町歩、鉱泉地2町歩、という⁽¹³⁾。これら地目別に地価を附したのである。その主な地価計算は次の通りである。⁽¹⁴⁾

自作地の計算は田一反歩当たりの収穫を1石6斗とし、1石の代金を30円、種子・肥料代を収入高の15%とする。実収高は $3円 \times 1.6 \times 0.85 = 4.08円$ となる。この4円8銭から地価の3%の地租と地租の1/3に当たる地方税の合計4%の税を引いた額を6%の資本利子率で還元したものが地価であるとする、 $地価 \times 0.06 = 4.08円 - 地価 \times (0.03 + 0.01)$ 地価は $4.08 \div 0.1 = 40円80銭$ となり、地租は $地価40.8円 \times 0.03 = 1円22銭4厘$ となる。小作地の計算は小作米を収入高とし、利率は4%として計算した。郡村宅地は村の耕地の平均地価を標準とし、これを下らない範囲内で位置の便否を考慮して決めた。市街宅地は交通や商業の状態、土地の売買価値や賃貸

(13) 小野武史「地租改正史論」、大八洲出版、昭和23年、66—68頁参照。

(14) 大蔵省「大蔵省百年史 上巻」、大蔵財務協会、昭和56年、53—54頁参照。

価格を考慮して決めた。山林や雑種地は実情に応じて簡便な方法によった。こうした計算において指摘されるのは経費算定に労賃を加えていないことである。換言すれば、労賃が課税対象となっていたことである。

(ii) 改正の諸効果と弾力性

さて、改正の効果は多方面に及んだ。まず、政府税収の安定化をもたらしたし、全国統一の租税制度の確立となり、改正事業を通して地方行政機構を整備しながら政治的・行政的基盤を確立した⁽¹⁵⁾。地価を記載した地券の発行は土地所有権つまり私有財産制度の確立となった。金納制は地租納税者の貨幣需要を高め、農村に貨幣経済が一段と浸透し、貨幣・金融制度の確立また全国化がすすんだ。地租の納められない農民は小作人や工場労働者になったといわれる。このことは農業人口の工業・商業人口化を意味し、労働の自由化・流動化の一因となり、労働市場の形成となっていく⁽¹⁶⁾。また、明治初期に実施された米販売の許可は米市場の拡大、田畑勝手作の公認は自給自足的農業の換金作物生産的農業化をすすめ、多種多様な農業生産物とその市場の拡大を促し、農産物課税収の増加をもたらした。田畑永代売買禁止令の廃止は土地市場の形成となり、土地利用の多角化を促した⁽¹⁷⁾。

さて、明治17（1884）年、政府は「地租改正条令」を廃止して、新たに「地租条令」を定め、地価は地目の変更以外は改定しないことにした。これより地価改定は昭和6（1931）年迄実施されなかった。また、明治22（1889）年、地券制を廃止して土地台帳を作成し、これに記載された地価を法定価額とし、台帳に記載された者が納税義務者となった。昭和6（1931）年、「地租条令」は廃止され、新たに「地租法」が制定された。課税標準の地価は明治6年の決定以来据え置かれたままで、この間の経済発展、交通・金融機関の発達、農業の改良進歩等著しく、経済格差がみられた。土地利用も同様で地価はその収益にともなわず、地租の負担に不均

(15) 大蔵省「同上書」、54頁参照。

(16) 南 亮進「日本の経済発展」、東洋経済新報社、昭和56年、10頁参照。

(17) 南 亮進「同上書」、16—17頁参照。

衡がみられた。¹⁸⁾ 政府は各般の事情を勘案して、課税標準を賃貸価格に改めた。賃貸価格は土地の貸主が公課、修繕費その他土地の維持に必要な経費を負担することを条件に賃貸する場合において貸主が得る1年分の金額をいう。税率は各地目とも3.8%である。この改正の結果、千80万円の減税となった。¹⁹⁾ この地租法は昭和22年3月に廃止され、地租は国税税目から姿を消した。土地に対する課税は現今では、市町村の賦課する固定資産税として存続している。ところで、地租は地価に対して賦課されたので、農業生産が増えても地租収入はふえない。すなわち地租は所得に対して非弾力的であり、経済成長に伴う財政需要の増大に対応しえなかった。そこで所得弾力的な税の導入がはかれることになった。まず、酒税・砂糖消費税などの間接税が増加し、地租収入を補った。次いで所得弾力的な所得税が創設されたのである。²⁰⁾

(ii) 所得税

① 所得税の創設と租税法律主義

明治20 (1887) 年3月、政府は勅令を以て所得税法を公布し、同年7月より施行した。当時、所得税を実施している国はイギリス、スイス、イタリアで、わが国は4番目の国である。

所得税創設の理由は軍備拡大に伴う財政需要の増大を賄うにあつた。しかし、「これを地租で賄うことは農民と都市商工業者との租税負担の不均衡がますます拡大するため、これを調整して負担の均衡を図る」⁽²¹⁾ 必要があつた。国民経済の発展は目覚ましく農業所得以外の工業所得、商業所得、利子所得はかなり増えており、これら所得を課税対象にして、租税制度を確立しようとするのは自然の成行きであり、「単に収入目的のみならず、税制の合理化、近代化の目的をも同時にもっていた」⁽²²⁾ と考えられる。課税

(18) 勝 正憲「日本税制改革史」, 千倉書房, 昭和13年, 170頁参照。

(19) 勝 正憲「同上書」, 174頁参照。

(20) 南 亮進「前掲書」, 282頁参照。

(21) 国税庁「国税庁統計年報書 第100回記念号」, 昭和51年, 3頁。

(22) 井手文雄「近代日本税制史」, 創造社, 昭和39年, 9頁。

物件は個人の資産または営業から生ずる所得とし、所得を、(1)公社債の利子、預金利子、年金恩給、俸給、手当、株式配当金、割賦賞与金等、(2)(1)を除いた資産または営業から生ずる所得、の二種類に区分し、これら所得を総合して課税した。課税標準は所得「金額」で所得額を五段階に分け、累進税率を賦課した。課税所得段階と税率は

1	3万円以上	3%
2	2万円以上	2.5%
3	1万円以上	2%
4	千円以上	1.5%
5	3百円以上	1%

である。この税率について、最高税率は最低税率の僅か3倍であるのに対して、課税所得の最高額は最低額の100倍であり、3万円以上の税率は比例税率で、⁽²³⁾ 税収を僅少ならしめた大きな原因をなしていると思われる。また、官私より受ける旅費傷痍疾病者に対する恩給金や孤児寡婦に対する扶助料は非課税としており、所謂社会政策的租税措置が実施されているのである。

ところで、個人所得税は実施されたが、法人所得に対する課税は実施されなかった。明治20年当時のわが国業種別会社数は農業144、工業1,361、商業374、水陸運輸業159の合計2,038社があり、⁽²⁴⁾ 資本金総額は約6千785万円であった。これらの法人所得には課税せず、⁽²⁵⁾ 会社の行なう株式配当金には所得税を賦課している。このことから、法人の性格は法人擬制説によるものと考えられる。納税は源泉徴収方法を採用し、他は申告納税である。この年度の所得税納税者数は11万8千594人、課税所得額は8千55万円、税額は52万7千円に過ぎないものであったが、⁽²⁵⁾ 所得税は所得弾力性が高く、わが国の経済成長と共に重要性を増していく。所得税を租税制度に導入し

(23) 井手文雄「同上書」、12頁参照。

(24) 大蔵省「明治大正財政史 第六卷」、経済往来社、昭和32年、第二節第一表による。

(25) これらの数値は東洋経済新報社「明治大正国勢総覧」、昭和2年、596頁による。

たことは近代的税制の確立になったと、高く評価されている。

明治22（1889）年2月11日、大日本帝国憲法が発布された。同憲法21条は「日本臣民ハ法律ノ定メル所ニ従ヒ納税ノ義務ヲ有ス」と定め、同62条で「新ニ租税ヲ課シ及税率ヲ変更スルハ法律ヲ以テ之ヲ定ムヘシ」とし、同63条で「現行ノ租税ハ更ニ法律ヲ以テ之ヲ改メザル限ハ旧ニ依リ之ヲ徴収ス」と租税法律主義を明言した。わが国は名実共に租税国家となったのである。²⁶⁾

IV 終 わ り に

本稿では明治以降の租税構造推移の概要と税目との関係の一局面をみた。政府税収の増減は税制改正により、経済変動により、またそれらの組み合わせ等によって生ずる。課税には立法措置という制度を必要とするため、租税分析には税制改正という制度的変更を考慮する必要がある。

[26] 租税国家とは国家収入の大宗を租税におく国家を財政面から規定した概念である。この概念はゴールドシャイトが創称し、シュンペーターが整理・発展せしめたといわれる。租税国家については、J. A. Schumpeter “*Die Krise des Steuerraats*” 1918（木村元一訳「租税国家の危機」，勁草書房，昭和26年），大畑文七「租税国家論」，有斐閣，昭和9年，に詳しい。本稿では国家と政府とは同一概念としている。