

創成期の所得税制叢考

織井喜義

(税務大学校  
前研究部教授)

現・神奈川県  
税務署  
副署長

山本洋

(税務大学校  
前研究部教授)

現・芝税務署  
副署長

目次

はじめに……………五

第一章 所得税法創設の趣旨、理由及びその準備過程……………九

第一節 先学の業績……………九

一 阿部勇著「日本財政論 租税」……………九

二 汐見三郎ほか共著「各国所得税制論」……………一五

三 能勢貞治著「日本最初の所得税(上、下)」……………二〇

四 高橋誠著「初期所得税制の形成と構造」……………二三

五 林健久著「日本における租税国家の成立」……………三二

六 藤井誠一著「創設期所得税法の基本的性格」……………三四

第二節 本章のまとめと若干の考察……………四五

第二章 所得税法案審議過程の考察……………六五

第一節 法人税論……………六九

第二節 営利事業に係る所得の非課税論……………八一

第三節 貸金、預金の利子の経費認容論……………九六

第四節 所得の算出方法……………一〇六

第五節 外国人より受ける所得の課税論……………一三二

第六節 等級及び税率……………一三七

第七節 所得税制導入時の社会、経済情勢……………一四〇

第八節 所得税法案審議過程における若干の考察……………一四六

第三章 外国税制の撰取……………一五五

第一節 立法者における外国所得税制の認識……………一五五

第二節 大蔵省における外国租税関係書の翻訳……………一六三

一 合衆國収税法……………一七六

二 巴華釐厘國税法(ババリア國税法)……………一九三

三 プロイセンの階級税及び階層別所得税法……………二〇八

― 等級税及び所得税法―……………二〇八

四 ポーリュー(ポリュエ)の「租税論」……………二四五

五 奥國スタイン氏税法講義筆記……………二六六

六	本節の結び	二九二
第四章	所得税制の運用と執行をめぐって	二九五
第一節	所得税法の施行	二九五
第二節	大蔵大臣の演説	二九八
第三節	所得税制執行体制の樹立と住民への税制周知	三〇四
第四節	課税の実態	三一二
第五節	課税当局の施策	三三三
	結びにかえて	三五五
	附属資料	三六五



## はじめに

「所得」の概念を定義づけることは難問とされているが、「所得」という語の生成の由来、また、それが今日的な意味で用いられるようになったのはいつごろのことであろうか。

漢和辞典によれば、「取<sup>ニ</sup>其所得<sup>一</sup>、以作<sup>ニ</sup>彝器<sup>一</sup>」（春秋左氏伝）襄公十九年<sup>(1)</sup>、「入<sup>ニ</sup>佛法寶山<sup>一</sup>、都無<sup>ニ</sup>所得<sup>一</sup>」（智度論<sup>(2)</sup>）など、「所得」という語の出典は中国古典とされているが、日本の文献にも「此布一匹、取ラセタレバ、男、思ハズナル所得シタリト思ヒテ」（宇治拾遺<sup>(3)</sup>）、「攝津守ノ富ニ如カズ、イザヤ、大勢ヲ催シ、カノ宿所ニ乱入テ所得セント云ヒケレバ」（前太平記<sup>(4)</sup>）」というように古くから用いられているという。

しかし、江戸時代以前には、今の所得税に相当する税を課徴しておらず、したがって、「所得」が英語の「INCOME」やドイツ語の「EINKOMMEN」と結びつけられたのは明治初期のことと解してよい。

明治初期における外国租税書の翻訳文献から「INCOME」あるいは「EINKOMMEN」の邦訳をみると、

「収入」としているもの（明治四年 何礼之訳「英國賦税要覽」、同八年、古賀保高訳「巴華釐厘國税法」）

「家入」としているもの（同五年 立嘉度訳「合衆國収税法」）

「歳入」としているもの（同六年 林正明訳「租税全書」、同十五、十九年 大蔵省租税局訳「租税論」）

「所得」としているもの（同七年 福井信編「会計問答 一名財政摘要<sup>(5)</sup>」、同十年 山崎直胤訳「租税説」）

「入額」としているもの（同十一年 米田精訳「佛國収税法」）

というようにまちまちであり、この時期には「所得」という用語の統一はとれていない。

そこで、「所得」という語が用いられている文献を遡ると、明治七年家禄税施行の際に、「内務大蔵両省ヨリ地方官へ内達(七年四月日闕)」のうち「禄税ノ儀ハ所有物又ハ所得物等ノ儀ヲ以テ課賦候譯ニ無之全ク世襲軍職ヲ被解候上ハ固ヨリ軍費ヲ資クヘキ義務アルヲ被賦候儀ニテ」と課税の趣旨を明らかにしたものである。これは、内務省が左院に「家禄賦課ノ方法ハ所有物税又ハ取得物税等ト一般ノ賦税ニ有之候哉」と伺を出し、左院の指令「元来家禄ヲ賜ル者ハ必ス軍職ヲ帶フ已ニ軍職ヲ解レ候上ハ禄ヲ賜ル者亦軍費ヲ資クヘキノ義務アリ仍テ陸海軍費ノ為課税候儀ニテ他所有物又ハ取得税等トハ自カラ相異リ候事」に基づいたものである。ここでは「取得」と「所得」が混同された形で用いられている。

また、明治十一年七月二十二日地方税規則を定めた際の「地方官會議議長伊藤博文上申」(十一年四月十五日)には、「府県税ニ至テハ明治八年二月ニ雑税ヲ廃シ其取締ニ係リ差向キ收税ヲ要スル者ハ府県限徴収セシム、同年九月国税以テ国費ニ供シ府県税以テ府県費ニ供スルノ公令アリ、是ニ於テ各府県旨ヲ承ケテ処分スル同一ナラス、或ハ旧賦金雑税ヲ拡充シテ百余種ニ至ルアリ、或ハ専ラ警察取締ノ税ニ止メ一、二十種ニ過キササルアリ、或ハ私ニ所得税ノ類ヲ設ケテ各戸ノ入額ニ課スルアリ」とあり、ここでは「所得税」という語が出てくるが、今日の「所得」を意味する語は「入額」と表現されている。(句読点は筆者)

法律の学語については、「現時用いている法律学の用語は、多くはその源を西洋の学語に発しておいて、固有の邦語または漢語に基づいたものは極めて少ないから、洋学の渡来以後、これを翻訳して我邦の学語を鑄造するには、西学輸入の率先者たる諸先輩の骨折はなかなか大したものであった。……蘭学者がその始め蘭書を翻訳したときの困難は勿論非常なものであったが、明治の初年における法政学者が、始めて法政の学語を作った苦心も、また一通りでは

なかつた。」<sup>(8)</sup>ということであるが、「所得」という用語統一のいきさつは解明できるのであろうか。

このような歴史への興味を含めて、昭和六十二年が我が国の所得税法施行以来百年目に当たることから、創成期の所得税制に關しての研究會が、税務大学校租稅資料室井上一郎氏の指導のもとに十數回開かれたのである。

本稿はそのまとめ、あるいは、その延長線に立つて考察を展開したものであり、第一章においては、所得税法創設の趣旨、理由及びその準備過程などについて今日までに研究されているところを明らかにするため、先学の業績をその著作により紹介して、これに若干の考察を加えることとし、第二章では、「元老院會議筆記」<sup>(9)</sup>を基に、所得税法の成立に携わつた人々が時代をどう捉え、いかなる考え方で所得税法案の審議に当たつたかを、その審議過程を再現することにより眺めることとし、第三章では、これらの人々の考え方の抛り所となつた外国の税制や思想が、日本の所得税法にどのように影響しているかを探ることとしている。そして、第四章は趣を変えて、所得税制の運営、執行をめぐって、その考え方や問題を検証、整理しようとするものであり、全体としては、創成期の所得税制に込められた思想、あるいは、当時の人々の租稅觀などを浮き彫りにしたいと考へたものである。

折しも、昭和の時代が終焉を告げ、新元号が平成となり、歴史の時代評価の区切りとなつた。本年は新税制消費稅の導入の年でもある。現代税制といへども歴史に培われた古い税制の連続線上にあり、時には振り返つてみなければならぬものであり、その整理も必要である。本稿が税制史整理の一端を担えれば幸いである。(平成元年一月八日)

(注) 1 諸橋轍次「大漢和辭典」卷五 昭和三二年 大修館書店

服部宇之吉、小柳司氣太共著「修訂増補 詳解漢和大辭典」 昭和二十七年 富山房

大槻文彦「大言海」 昭和八年 富山房

- 「春秋左氏伝」は「春秋」(孔子が整理したといわれている。)の注釈書。左丘明の作と伝えられている。三〇卷。
- 2 前掲「大漢和辞典」、「大言海」。「大言海」は「一入佛法寶山、都無所得」(大智度論)。
- 3 前掲「大言海」
- 4 前掲「大言海」
- 5 大淵利男「明治期西欧財政学撰取史―わが国財政学前史に関する一研究―」 八千代出版
- 「凡ソ公費ハ尺ク国内人民ヨリ収徴スルモノト雖トモ之ヲ収徴スルノ方法ニアリ一ハ即チ其国内ニ於テ一額ノ土地ヲ国王自ラ所有シ其所得ヲ以テ支給スル是ナリ一ハ人民所得ノ利足ニ就テ取立ル是ナリ之ヲ方今各国ニ於ル所ノ普通ノ方法ナリトス尚オ此他益金ト云フ一種特別ノ納法アリ此益金モ亦先ニ説ケル公領ヨリ取立ルモアリ又時トシテハ人民所得ノ利足ニ就テ取立ルモアリ」 二六八頁(「会計問答」七)
- 「第二条 政府其国民ヨリ取立ル税ハ其財本ヲ損ハシム可カラス須ラク其所得ノ利益ヨリ取立ヘキヲ要ス」 二七二頁
- (「会計問答」経済学ニ於ケル亦五条ノ條款)
- 6 「法規分類大全 租税門 雑税 禄税」 二四頁
- 7 「法規分類大全 租税門 地方税」 三九頁
- 8 穂積陳重「法窓夜話」 岩波書店 一七〇頁
- 9 国立公文書館所蔵「元老院會議筆記」五三四号議案

## 第一章 所得税法創設の趣旨、理由及びその準備過程

### 第一節 先学の業績

初期所得税法の創設理由、形成過程、性格等の研究は、昭和初期から近年に至るまでに既に何人かの先学によりなされており、その業績も高く評価されているところであるが、ここではその著書から論究していることを探り我々の研究の方向を見出していこうとするものである。

#### 一 阿部勇著「日本財政論 租税」

阿部勇教授は、著書「日本財政論 租税」(昭和八年刊 改造社)の序において、「財政学が国家の収入支出の学問であるとするカメラリスト的な考へ方や、無内容な配分で糊塗しようとする俗流経済学的な態度は、恐慌によって充分清算せらるべき時が来ていると確信する。本書を世に贈る意図はここにあるとも云える。」と云って、国家財政と国民経済の結合を重視して資本家的商品生産社会における租税をとりあげ、「租税制度の成立と発達」、「資本家的租税の体系」、「税制改革の歴史」、「現行租税制度」を論じており、このなかで明治二十年三月十九日勅令第五号により制定された所得税法について次のように研究されている。

所得税法の創設は、租税収入の大部分が地租と酒税によって占められていた当時において、租税制度への一大転換の可能性を意味するものであり、地租の地位が農業、就中地主の政治的地位に関連したのと同様に、營業税とともに、商工業の政治的地位にも連関をもつと意義づけている。

そして、その創設の理由については、時の大蔵大臣松方正義の「予算説明(歳計予算書、明治二十年度)」及び「所得税法之議」を引用して「海軍費の増大と従来の封建的なる諸租税負担の不均衡を矯正し、ここから資本家的な負担関係へと推移する一つの重大なる転向を意味する。」とみている。

しかし、松方正義がこの時登記税の賦課、煙草印紙税の改正をも考えていたが、これらが日清戦争後の税制整理の時まで延期され、何故に所得税のみがここで採用せられたか、我々はこのことを明らかにしえない、としている。

次に、明治二十年制定の所得税法については直接詳細なるその成立の説明を持たぬとしながらも、その基礎になるものとして、大蔵省文庫主任高橋俊氏が松方氏所蔵の手記中より発見して提供したという「所得税草案(明治十七年十二月)」を紹介し、これが明治二十年の所得税法とは相当顕著な差異を示していることを指摘して、これを成立した所得税法と対照することにより所得税法の沿革、その内容の意味の理解に資したい、としている。

その所得税草案は、次のように構成されている。

#### 所得 税 草 案 (明治十七年十二月)

##### (一) 所得税則施行之義ニ付上申

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ムルヲ得サルノ時ニ方リ先ツ人民蔵入ノ割合ニ応シテ税金ヲ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歩ヲ進ムルニ庶幾シ乎謹テ別紙御布告按取調收入予算額並ニ説明書相添ヘ及上申候至急仰御裁定候也

明治十七年十二月

大蔵卿伯爵 松方正義

太政大臣公爵 三條 實美殿

(一) 御布告按

第 号

所得税則別冊ノ通制定明治十年 月 日ヨリ施行ス

右奉 勅旨布告候事

太 政 大 臣  
大 藏 卿

(三) 所得税則

第一条 所得税ハ資産又ハ勞力ヨリ生スル所得高ニ課スヘシ

第二条 所得税ヲ課スヘキモノハ左ノ如シ

一 商工業及商工ニ類似セル諸業ノ所得並勞銀

二 貸預及其他ノ金穀ヨリ生スル所得

三 學術技芸ニ関スル諸般ノ所得

四 公債証書ノ利子

五 諸会社利益配当金

六 官府ヨリ受ル俸給手当金及賞勲年金

七 公共ヨリ受ル俸給手当金

八 人民相對ノ約定ニヨリ雇主ヨリ受ル給金手当賞与金及之ニ類似セル諸般ノ所得

第三条 第二条第一項第二項第三項ノ所得アルモノハ其所得金高ニ応シ左ノ割合ヲ以テ所得税ヲ納ムヘシ

所得金高

五百円以上六百五拾円未満

百分ノ二

六百五拾円以上九百円未満

百分ノ二・五

九百円以上

百分ノ三

第四条 第二条第四項第五項第六項第七項第八項ノ所得アルモノハ其所得高百分ノ三ニ当ル所得税ヲ納ムヘシ

第五條 左ニ掲クルモノハ其所得税ヲ免除ス

一 一ヶ年金五百円ニ滿タザル第二條第六項第七項第八項ノ所得

二 陸海軍人從軍中ノ所得

三 官府又ハ公共ヨリ受ル旅費日当其他一時ノ所得

四 土地家屋ヨリ生スル所得

五 米商會所株式引取所及其仲買人ノ売買手数料

六 公共ノ用ニ供スヘキ所得

七 社寺所有ノ資本ヨリ生スル所得ニシテ其社寺ノ用ニ供スヘキモノ

八 神社仏閣公園名所旧跡等保存ノ為メ募集シタル資本ヨリ生スル所得ニシテ其費用ニ充ツヘキモノ

第六條 第二條第一項第二項第三項ノ税額ハ前年一月一日ヨリ十二月三十一日迄ノ所得高ニ拠テ之ヲ定ム其税金上納ノ期限ハ左ノ如シ

第一期 其年五月三十一日限

第二期 其年八月三十一日限

第三期 其年十一月三十日限

第四期 翌年二月二十八日限

第七條 第二條第四項ノ税金ハ利息金下付ノ節大蔵省ニ於テ之ヲ引去ルヘシ

第八條 第二條第五項ノ税金ハ利益配当金総額ノ内ヨリ公債証書ノ利息ニ係ル分ヲ引去リ其殘額ニ拠テ之ヲ定ム若シ一ヶ年間利益配当ヲ為サムルトキハ第十四條以下ノ規則ニ準拠スヘシ其ノ税金ハ会社ニ於テ取纏メ配当ノ日又ハ所得高確定ノ日ヨリ十日以内ニ

納ムヘシ

第九條 諸会社ニ於テ其損益決算ノ日限確定セシトキハ其旨十日以前ニ郡役所ニ届出ヘシ但シ郡役所主任官ハ之ニ臨檢スルコトアルヘシ

第十條 第二條第六項ノ税金ハ給与ノ節官庁ニ於テ之ヲ引去ルヘシ

第十一条 第二条第七項第八項ノ税金ハ給与ノ節給与者ニ於テ之ヲ引去リ其日ヨリ十日以内ニ納ムヘシ

第十二条 第二条第七項第八項ノ所得ハ其給与金高ノ確定シタルトキ給与者ヨリ其金高及人名ヲ戸長ニ届出ヘシ

(第十三条は欠落しているが、附属の「所得税則説明書」から判明するので左に掲げる。―引用者注)

第十三条 戸長ハ前条ノ届書を受ケタル日ヨリ五日以内ニ郡区長ニ申告スヘシ但届出ノ金高不相当ト認ムルモノアルトキハ之ニ其意見ヲ附スヘシ

第十四条 第二条第一項第二項第三項ノ所得アルモノハ毎年二月十五日限前年一月一日ヨリ十二月三十一日迄ノ所得高ヲ其所得アリ

シ地ノ戸長ニ届出ヘシ、但本条ノ期限ニ至リ届出ヲナサムルモノアルトキハ戸長ニ於テ其所得高ノ見積リヲ立ツヘシ

第十五条 町村戸長ハ前条ノ届書又見積リニ拠リ所得高下調書ヲ作り毎年三月十五日限郡区長ニ申告スヘシ但届出ノ所得高不相当ト認ムルモノアルトキハ之ニ其意見ヲ附記スヘシ

(第十六条は欠落しているが、「所得税則説明書」から判明するので左に掲げる。―引用者注)

第十六条 所得高調査ニ関シ郡長ノ諮問ニ応ズル為メ一郡区毎ニ調税委員五名乃至拾名ヲ撰定スベシ

(第十七から第二十条まで欠落している。第二十一条以下は欠落しているが、「所得税則説明書」から判明するので左に掲げる。

―引用者注)

第二十一条 郡区長ハ第九条ニ依リ検査シタル官吏ノ報告又ハ第十三条戸長ノ申告ヲ受ケ其当否ヲ審査シテ各個ノ所得高ヲ定ムベシ

第二十二条 調税委員ハ調税上郡区長ノ処分ニ関シ意見アルトキハ処分後十日以内其事由ヲ府知事県令ニ具状スル事ヲ得但シコノ場

合ニ於テハ府知事県令其再調ヲナス事アルベシ

第二十三条 納税者郡区長ニ於テ定メタル所得高ヲ不当トスルトキハ其通達ヲ得タル日ヨリ二十日以内府知事県令ニ具状シ其再調ヲ求ムル事ヲ得

第二十四条 第二十二條第二十三條ニ拠リ府知事県令再調ヲナシ郡区長ノ定メタル所得高ヲ不適當ナリト認ムルトキハ之ヲ更正スベシ

第二十五条 府知事県令再調ヲナスニ当リ其取調ニ関シ必要トスル帳簿及物件ハ主任官吏ヲシテ検査セシムコトアルベシ

第二十六条 所得税ヲ納ム可キ者不在又ハ事故アルトキハ代人ヲ置キ本則ニ関スル諸般ノ事ヲ弁セシムベシ

第二十七条 第八条ノ取纏メ又ハ第九条第十二条ノ届出ヲ怠リタル者ハ一円以上一円九十五銭以下ノ科料ニ処ス第十二条ノ届出ニ許  
 謔ノ記載ヲナシ脱税ヲ図リタル者ハ其通脱ヲ図リタル金高ノ三倍ノ罰金又ハ科料ニ処ス

(四) 所得税草案収入予算表(ここには掲載を省略する。―引用者注)

(五) 所得税収入予算表説明書(ここには掲載を省略する。―引用者注)

(六) 所得税則説明書(これには総説としての説明のほか、「本則二十七ヶ条ハ左ニ叙列シ毎条説明ヲ附ス但シ特ニ説明ヲ要セザル  
 モ(ノ)ハ之ヲ略ス」として、第一条ノ第九條、第十二條ノ第十六條、第二十一條ノ第二十七條の本文とその説明が加えられて  
 いる。―引用者注)

以上、明治十七年十二月に起草された所得税草案の概略であるが、その所得税則のうち第十七条から第二十条までは完全に欠落している。

以下は、この所得税則について阿部教授の論究するところである。

まず草案の所得税則説明書には、所得税は会社及び個人の資産及び勤労より生ずる所得への課税であることが明記されているが、制定所得税法では法人に対して課税せざる方針をとっており、漸く勃興の緒についた企業の保護の精神に出づるものである。

次に、税率については、一般に税率を低め、課税最低限も五百円から三百円に引き下げたこと、これは「下級所得者の負担と上級のもののそれとの均衡」が脅かされる危険が生じたもの、とみている。

このほか、納期が草案の四期制から二期制に改められているが、我々は、どういふいきさつを経てこれらの修正が行われたかを詳細に知りえない。何となれば、当分我々の知りえたのは、本案が「明治二十年一月閣議に提出せられ、次で元老院の議定を経て多少の修正を加へ」(明治財制史)られたということに止るのだから、としている。

そして、明治二十年度の所得税の各府県別確定額（明治二十一年五月一六日官報）により、大都市就中東京と大阪への所得の集中が明白であるとして、我が国の所得税体系も亦都市と農村との対立の上に築かるべき運命をもった租税体系であつて、その租税収入中における地位は、同時に商工業と農業の支配関係の交錯を示すものとし、更に前記高橋俊氏が松方氏所蔵のものより筆写していたという「所得税届出三等以上人名調（三等は之を略す）」を掲げ、当時の所得の構成について巨大所得の収納者が著しく封建的色彩をもつ金利依食者であり、いわゆる資本家階級は当時においてはおおむね「健全な市民」に止る、と結んでゐる。

## 二 汐見三郎ほか共著「各国所得税制論」

翌昭和九年に刊行された財政金融研究会紀要第三卷「各国所得税制論」（有斐閣）は、汐見三郎教授（当時京都帝大教授）とその門下佐伯玄洞・柏井象雄・伊藤武夫氏ら財政金融研究会同人の研究成果として発表されたものであり、英国・米國・独逸・仏蘭西・伊太利・露西亞そして日本所得税制を中心に、その史的發展を通じて租税全体又は財政全体につき各国の特色を浮き出す事につとめた（「序言」による）著作である。

その総説のなかで汐見教授は、「明治二十年の我が所得税法は今日の財政学の眼から見れば極めて單純なる税法であるが、それにしても綜合課税主義による累進税であるから、此の意味に於ては当時の英国、伊太利の所得税より進歩してゐたのである。然らば明治二十年の我が所得税法は何処の税法を模範として制定せられたのであろうか。当時の独逸に於ては、国税としての所得税は存在しなかつたが、支分國プロイセンには綜合課税の精神を酌んだ所得税が成立してゐたから、或はプロイセンの制度が日本の所得税に影響したのかも知れないのである。何れにしても我が國

にかくのごとき進歩したる近代的所得税が明治二十年の昔に制定せられていたことは注目すべき事実である。……我が国の如き比較的後の時代に世界の舞台に始めて乗り出した国が、欧米諸国に先んじて所得税を採用し、且つ各国に先んじて近代的色彩を所得税法の上に画いていることは、実に驚異に価するのである。」と意義づけ、「当時において、我が国の租税制度は固定したる制度として存在せず、財政は新制度を樹立すべき処女地であり、先覚者が雇外国人等の進言を容れ当時最も進歩したと考えられている所得税制度を何の遠慮なしにその処女地の上に植えつけたのでなかろうか。」と外国の租税制度との関わりを述べて「我が国の現代の所得税の発達を理解する為には、我が国の財制史を研究すると共に其れ以外に欧米諸国の財制史をも研究する必要がある。」と論じている。

そして、その各論「我が国の所得税—所得税創設時代」において、国運の進展に伴い経費を増し特に海軍拡張の急務に迫られていたにも拘らず、北海道物産税を軽減する必要あり、ここに新財源を求むる為に所得税を採用することとなった。従来为国家歳入は専ら地租酒税等の伝統的の租税によつていたのであるが、近代的租税制度を採用する第一歩として外国の制度を参酌して新たに所得税を起こしたのである、と述べている。

この最後の点、すなわち外国の制度を参酌した事実について、「阿部教授は、松方正義伯の『所得税法の議』を用すると共に、松方氏所蔵の手記中の所得税法案(明治十七年十二月)を紹介し所得税法案の基礎としていられるが、私は更に収入税法草案(明治七年十一月二十九日)を所得税法案の基礎としたのである。大蔵省文庫主任高橋俊氏より次の資料を得た。」として伊東巳代治から伊藤参議あての文書、及びカ・ルードルフから伊藤博文あての収入税法草案を紹介している。

これらの資料は重要な意味をもつので次に掲げておく。

拜啓豫テルドルフヲシテ調査セシメラレ居候財産等級税法草案脱稿候ニ付別冊和譯一本上呈候間乙夜被為瀏覽度候就テハ尊論ニ依リ親シク同人ニ就テ所疑ヲ質シ候所逐一答辯ヲ得候ニ付是亦別冊第一篇第二篇考説ヲ作り併セテ供高閣候然ルニ右第二篇考説中巴華里該法ニ付キ質問候所刻下材料ニ供スヘキ書籍ノ用意無之旨ニ付無詮事ニ候得共ルドルフノ所説ニテハ巴華里ニ於テハ收入税ノ外ニ資本税アルモノノ如ク答議シ且本邦土地ヲ有スルモノト公債証書ヲ有スルモノトニ就テ對比辯論セシニ同人モ其輕重ヲ悟リ候ニ付テハ公債証書等ヲ有スルモノノ為ニ別ニ資本税ヲ課シテ其不平均ヲ補ヒ然ル後均一ニ收入額ニ對シテ等級税ヲ課スルトキハ二法相須テ權衡宜シキヲ得ヘシトノ説ニ候得共巴華里ニ於テハ別ニ資本税アルニアラスシテ財産税ノ一部ニ居候事ニ承知候ニ付猶ホロエスレルニ就テ其辯疑ヲ請ヒ候所全ク愚考ノ通ニ付ルドルフノ説ハ偶誤謬ニ出テ候乎即チロエスレルヨリ所示ノ資本利得税法並ニ産業税則ジョードンヲシテ英譯セシメ後復タ和文ニ重譯シ共ニ纏束シテ机邊ニ上リ候間可然御裁鑒所願ニ候且又巴華里ノ資本税ハ直ニ本邦ニ移シテ毫モ支障ナキノミナラス却テ今日ノ不公平ヲ醫スルニ於テ最モ恰當ノ法律ト存候ルドルフ呈案財産等級税ニ至テハ目下細目ノ利害得喪攻究罷在候ニ付不日卑見ヲ陳シ再ヒ奉煩高覽度候

敬具

明治十七年十二月

伊東巳代治

伊藤参議殿閣下

目錄略

### 收入税法草案

別紙收入税法草案ヲ呈ス

本家中閣下ノ命ニ從ヒ地租ヲ納ムヘキ土地ヨリ生スル收入ノ課税並ニ酒造所ノ收入税ヲ免除シタルモ其他ノ收入種類(資本、營業、俸給其他一切ノ收入)ニハ悉ク之ヲ課セリ

閣下幸ニ本案ノ原則ヲ採容スルニアラハ速ニ其施行上必要ナル訓令ノ立案ヲ小官ニ委任シ來千八百七十五年ヲ以テ本律ヲ頒布シ該年

度ノ収入税ヲ徴収セラレンコトヲ希望ス本案ノ説明ハ書記官伊東巳代治氏ノ筆記書中ニ詳ナリト雖モ需要ニ依リ更ニ説明書ヲ作ルヘシ

右申候 敬 具

千八百七十四年十一月廿九日

カ、ルードルフ

参議兼宮内卿 伯爵 伊藤博文閣下

この文書により、「ルードルフ (Rudolf) が明治七年に収入税法草案を参議伊藤博文に提出し、更に書記官伊東巳代治氏がルードルフ及びロエスレル (Roessler) 等の意見を参照して明治十七年に伊藤参議に建議せる消息が明らかとなっている。備外国人たる二人の独逸人の意見が収入税法草案として現れ、且つ此の法律案の内容が独逸の所得税の内容と類似し、更に此の法律案が明治二十年の所得税法に間接に影響している事を見れば『外国の制度を参酌』の意味が明らかとなってくる。」として、明治二十年の所得税法の主なる条文を列挙し、これに相当するルードルフの「収入税法草案 (収入税法案・収入税案)」の条文を対比することによって、「明治二十年の所得税法の特徴を、両者は大体の骨組において一致しているが、個々の点においては必ずしも同様ではない。」と論じている。

比較している事項は次のとおりである。

一 所得税法第一条は、納税義務者の範囲を規定している。免税点は三百円であり「収入税法案」の四百円より百円低い。この三百円の免税点は大正二年に四百円に引上げられた。「収入税法案」は納税者の住所及び所得源の所在地等に関し詳細に規定していたが、対外経済関係が単純なりし為か又は外国人に対する遠慮ありし為か当時の所得税において全く具体化せられず、漸く明治三十二年の税法において「収入税法案」の精神が実現せられる事とな

った。

二 所得税法第二条の所得の計算方法は三箇年平均主義を原則として採用せる点において「収入税法案」と一致している。この平均実績主義は明治三十二年に改められて予算主義となり、更に大正十五年より前年実績主義に戻る事となった。

三 所得税法第四条の税率は全額累進の中の百分比によるものを採用し、これが大正二年まで続いたのであって、「収入税法案」が全額累進の中の金額によるものを採用しているのと対照をなしている。所得税法は百分比による全額累進を採用している事において優っているが、その階段数は僅かに五つであって、「収入税法案」が小刻みに階段を分っているのに比すると粗雑である。又「収入税法案」が納税者の家族事情を考慮している精神は、本所得税法においては実現せられず、大正九年に初めて採用されるに至ったのである。

四 第五条の納期、第六条の申告義務、第七条の郡区の所得税調査委員会、第二十条の府県常置委員会、第二十三条の減損更訂に関する規定等についても所得税法と収入税法案とはそれぞれ特色を有しているが、両者の間に密接なる関係の存する事は之を否定し難いのである、と結び、「明治二十年の所得税法は外国制度を日本に輸入したる大なる試みであつて、行わるべき税法よりも寧ろ考えられたる税法であつた。」とし、次の所得税確立時代への論を進めている。

ところで、ルードルフの「収入税法律案」は、明治二十年の所得税法と比較する形で紹介され、三十一条から成っているものであるが、その第八条から十三条までと、十九条から二十四条までが「(中略)」として省略されている。

この原史料は、阿部勇教授の紹介した「所得税草案(明治十七年十二月)」とともに、その後の研究者によつても確

認されておらず、松方正義関係文書として公刊されている文献にも勿論採録されていないところであり現存していないと考えられる。

### 三 能勢貞治著「日本最初の所得税(上、下)」

第二次世界大戦後における初期所得税法の研究は、主として阿部勇、汐見三郎両教授が発掘したこれらの史料を基に立論されていくわけであるが、戦後間もない昭和二十三年に発表された能勢貞治氏の論稿「日本最初の所得税(上、下)」では、我が国所得税の濫觴を別の角度から論じているので次に紹介する。

本稿は、今から六十年前の明治二十三年三月二十三日勅令第五号で公布され、同年七月一日から実施された所得税法が、今日に至る迄の間に数次の大小の改正を経て、昭和二十二年の大改正で全くその面目を一新した。恰も還暦というところで更始一新されたのも偶然といえない感があり、翻って、この六十年間における所得税発達をなすところの我が国運の隆替、国民経済の消長、社会情勢の推移等を顧みれば、何人も無量の感慨なきを得ないであろう、というところから書き始められている。

我が国所得税の濫觴については、明治二(一八六九)年に新設された「禄税」を紹介している。

すなわち、「この税は、行政官に給する禄高を標準として、禄高二十五俵以上の者に対し、(イ)千俵取に七分、(ロ)五百俵取に六分、(ハ)五百俵以下三百俵迄に五分、(ニ)三百俵以下百俵迄に四分、(ホ)百俵以下二十五俵迄に三分の累進税率を課し、禄高下渡の節之を徴収したものである。この禄税は、明治二年十二月禄制改正の結果一年限りで廃止されたが、この禄税は所謂勤勞所得税と言うべきものであるから、これを所得税の嚆矢と見れば、英国の一七九八

年の臨時所得税（ウィリアム・ピットの所得税）に後れること七十一年。一八四二年の所得税（ロバート・ピールの所得税）に後れること二十七年であったということになる。更に、この禄税の復活と見るべきものに、明治七年から施行された『家禄税』（明治六年十二月二十七日布告第四三三三号、同日布告第四二四号―最初、華士族に給する家禄を標準としていたが、明治八年五月平民の家禄にも課税を拡張、更に同年十二月賞典禄に対しても課税）及び『官禄税』（明治六年十二月二十八日布告第四三一号）がある。」とこれらの内容を紹介して、「これらの禄税―家禄税、賞典禄税及び官禄税―は、即ち明治二十年に登場する所得税の前駆をなすものと言うべきである。」と論じている。

また、所得税の生みの親として、松方正義伯をあげ、「氏が明治十四年十月大藏卿に陸任するや、早くも所得税に着眼し、同十七年には税法案を閣議に提出する用意をしていたことは、当時の所得税法草案が残されていることによって明らかである。該草案の説明書に『現行の税法は概ね中等以下の民に負担を重くし、反って上流に立つものの負担を軽くするの弊あり、是を以て今新たに所得税なるものを興し、中等以下の負担を軽くし反って上流に立つものの負担を重くせば、庶幾くは偏重偏輕の弊害を匡済するの一助たらん乎』とあるのは、同氏の抱負を仄めかしたものであるが、その理想案は、当時容易にその実現を許されなかつたのである。

ところが、明治十八年十二月内閣制度が定められ、伊藤伯を首相とする内閣成り、松方伯は大藏大臣に任ぜられて、依然財政の局に当たり、紊乱していた幣制の改革を完了し、次で税制の改善に努力しながら、所得税創設の機会を明治二十年につかみ得たのである。」として、所得税法創設の理由は、松方正義の租税負担の不公平是正政策に加えて、「これを急速に促した重大な動機の一つは明治十九年における外国水兵の長崎港頭の暴行事件が、外交交渉にまで発展しながら、有乎無乎の裡に葬られ、国民の多数をして切齒憤慨せしめ、わが海防の欠陥今更の如く非難せら

れるに至った。」ことで海防整備の財源の一部に充てるために計画されたものである、としている。

そして、これと同時に海防整備の勅が下り、御手許金三十万円が下賜され、これに恐懼した伊藤首相は地方長官を召集して、海防献金の旨を諭すとともに、所得税法の実施に協力を要望した。地方長官の勧誘に応じた全国の富豪及び官吏の献金は合計二百余万円に達し、多額の献金者はその献金高に応じてそれぞれ位階を授けられ家門の面目を飾り得たが、新たに所得税という紳士税の負担年々百余万円を荷って、かなり懐を痛めたという事情からも、所得税法の導入は、松方伯の意とするところのものが海防整備の財源調達に促されたもので、地租本位の当時の税制の大転換の礎を据えた意義は極めて重大なものがある、と評価している。

時に、欧化主義全盛であり、伊藤内閣が舞踏内閣とも称される時代であったが、その後「頻々と催された鹿鳴館の夜会における風紀問題から世論漸く沸騰して遂に伊藤内閣攻撃の声四方から起り、一方には勝海舟の時弊を痛論せる意見書、谷干城（農商相）の条約改正反対意見書、御雇傭人ボアソナードの条約改正中止の建議等が現われ、与論の激昂益々甚だしく、各政党挙って政府を攻撃し、血気盛んな壮士の示威運動益々盛んとなり物情不穏となったため、遽かに保安条例を作って、危激の行動ありと認めた政党人を一網打尽して、皇城三里以外の地に追放する等に至った。他方には井上外相の罷免、条約改正の中止となったが伊藤内閣に対する攻撃は容易に収まらず、遂に翌二十一年四月伊藤首相は退却するに至った。その後欧化主義の反動たる国粹保存主義急に台頭する等、政界思想界動揺の環境裡に、所得税法は実施されたのである。」と所得税法施行時の環境に触れ、実施の成績は、「立法当初政府が予定した百五十万円には達しなかったが、当時国民経済未だ十分に発達せず、而も税法の規定は精緻を欠くのみならず、税率も低く、その上当時の徴税機構とその徴税技術とを以てしては、蓋し已むを得なかつたことと思う。」と結んでい

る。

(注) 勅令第五号は明治二十年三月十九日付で公布され、明治二十年三月二十三日付の官報に掲載された。

#### 四 高橋誠著「初期所得税制の形成と構造」

昭和三十三年に刊行された高橋誠教授の著作「初期所得税制の形成と構造」(経済志林第二六卷一号)は、同教授の「日本所得税制史論その一〜その三」の最初の部分である。高橋教授は、「本稿に続く数編の論文においてかく日本の税制の王座にすわっている個人および法人の所得税について、その税制の歴史的展開過程に沿いながらその構造と機能を究明し、それを通ずる特質を考察」することとして、まず本稿では、「日本において所得税が創設されたのは、一八八七(明治二十)年であり、主要資本主義国のそれに三十年も先行して、いわゆる『早熟な』所得として出発しているのである。したがって、われわれの課題である所得税制の現代的機能の分析を十全におこなう前提として、創成期におけるかかる『早熟な』所得税制はいかなる内容と構造をもつものであったか」の分析が課題であると、「所得税制の形成過程」及び「初期所得税制の構造」について論究していくのである。

そして、「第二章 所得税制の形成過程」では、この税制が、どのような事情でどのような変遷をたどって形成されるに至ったかを解明することから始められている。

まず所得税制の創設過程については、先学による二つの業績、すなわち阿部勇氏の「日本財政論―租税」における一八八四(明治十七)年十二月、大藏卿松方正義より太政大臣三條實美に提出された「所得税則」、また、汐見三郎博士の「各国所得税制論」におけるルードルフ「収入税法草案」(一八七四(明治七)年十一月)、それぞれを資料的

基礎とする両氏の所説に対する見解等は後述する旨断わって、これらの先学とは所見を異にして、一八八一年、東京府会によって提議された實入税（所得税）賦課に関する建議書に出発点をおいて考察することとし、これを紹介している。

以下は、實入税賦課に関する建議書についての記述である。

『建議書』はいわゆる『松方財政』の展開に関連して、明治政府がおこなった従来の小学校補助、土木費払下等の国庫補助金の大幅な打切りとともに、監獄費・府県庁舎費等の国庫支出の地方負担への移転に関連して強行された地方三税（戸数割・家屋税・営業税）の増徴にたいして、東京府会が強硬な反対の態度をしめすとともに、その財政負担を『彼ノ泰西ニ所謂所得税ノ税ヲ採用シ上ハ政府ノ官吏ヨリ下ハ諸銀行等ノ株主ノ如キ年々其収入ノ定リタル者ニ相当ノ租税ヲ取立』てる地方税によって転嫁することを政府に要請したものである。…この提案はとくに東京府会によるいわば『下から』の所得税設置の要求である点注目し値する」とし、この社会経済的意義について次のように論じている。

第一は、当時、資本主義発展にともなつてようやく露呈するにいたつた中央地方を通ずる租税制度の矛盾をすべくついている。すなわち、当時の主要税目であつた地租・酒税・タバコ税等の消費税（国税）、戸数割・営業税・家屋税（地方税）は、大衆課税として国民にきびしい財政重圧をくわえ、その苛酷さは松方財政下においていっそうはげしくなつたが、地租をにやう農民、営業税をにやう小商人らに對して、資本家や俸給生活者とくに官公吏は相当高額の所得を有する場合でも一般庶民と同様に「僅ニ戸数割の賦課ヲ受クルノミ」といつた税負担の不平等をあらわにするにいたつた。建議書はこの不平等の是正の方法として所得税制を提起したのである。

第二には、建議書の主体である府会は、地主層中心の議會構成（国税地租納税額五円で選挙権、十円で被選挙権資格がある。）をもっており、当時かなりの重い地租の負担をになつていた地主層が、自己の税負担を他の階層に転嫁せんとする意味をもつていたとすることができ、としてこの要求が「下から」の要求である点を高く評価している。そして、このように地方税として所得税を創設する提案はもとより政府の容れるところではなかったが、すでに明治政府において計画されていた所得税制の進行に相当の影響をあたえたことは容易に想像される、と述べている。そこで、明治政府による所得税法の調査についてであるが、「いわゆる『泰西の文物取調』事業の一環として、相当はやくから着手されていたことは、前述のルードルフの『収入税法律案』がはやくも一八七四（明治七）年、伊藤博文の手許に提出されていることによつてもうかがうことができるが、明治政府が本格的にこの所得税実施の準備をいそいだのは、一八八二年以降のことであろう。」と、その根拠として次の諸点をあげている。

第一は、「国家体制整備の要求に起因する。いわゆる『明治十四年の政変』を契機に、明治政府は国会開設運動の高揚に対処して、準備期間をおいて一八八九年に国会を開設する宣言をおこなったが、明治政府はこの準備期間において急速に国家体制を整備しなければならなかった。……問題を税制に限定すれば、その根本的な路線は明治憲法の大綱を決定したといわれる岩倉具視提出の『大綱領・綱領・意見書第一第二第三』（一八八二年七月）において提起されたかの前年度予算施行の規定とならんで有名な『旧税 Hanson ノ力ヲ保ツ』の原則においてさししめされたといえよう。すなわち、国会開設以前にできるだけ多数の税目を『旧税』として制度化して政府の財政権を確立しておくことの重要性は、当時の為政者の言明から容易に推察しうるところである。筆者はこの点を日本の所得税法の創設の原因として重視したいと考える。」

第二には、「とくに『松方財政』の展開に連関して国民の財政負担が増大し、前述した『東京府会建議』が指摘したような維新以来の地租、間接税、地方税による大衆課税税制の矛盾が露呈し、租税負担の不公平が指摘されるに及んで、これらに何等かの配慮をしめし、税制の整備をおこなわないでは、租税増徴もようやく困難になってきたことが考えられなければならない。」と、所得税制の実施の準備を促進した事情を説明している。

そして、それが具体的にいかなる作案者によって、いかなる内容で、いかなる変遷をたどって進められたかについて、阿部勇、汐見三郎両氏によって提起された所得税法の立法過程に関する両説に対する見解を次のように述べている。

高橋教授は、この準備過程について、「政府部内の二つの部門においてそれぞれことなつた内容が準備された、…その一は、大蔵官僚によってイギリス税制を典拠として立法をすすめたものであり、他は憲法制定にあつた伊藤博文とその幕僚によってすすめられたプロシヤ税制を典拠としたものである。」と推定している。

まず前者は、阿部勇氏により発表されたいわゆる明治十七年の「所得税則」であり、その大要は、(一)個人及び法人の年所得を課税対象とする、(二)所得の種類により差別課税を行い、商工業所得・労銀・貸金預金利子・學術技芸の所得には五百円以上のものについて所得額を三段階に分けて、二%／三%の全額累進税率を適用し、官府公共民間よりの給与所得は五百円以上のものに三%の比例税率を、公債利子・法人利益配当金は免税点を認めず全額に三%の比例税率を課する、(三)二重課税を避けるため地租家屋税の対象となつてゐる不動産所得や個人の配当所得は課税を免除する、(四)徴収方法は公債利子・法人利益金・給与所得は源泉徴収、他は申告による納税方法をとる、前年度実績主義をとる、(五)申告納税の場合の所得査定は、町村会議員の代表によって構成される調税委員会の査定によって

郡が決定する、(一六)戸長は郡長のもとで下部の徴税機関として査定・賦課・徴収の任務に当たる、の諸点である。

この「税則」の企図した所得税制は、当時としては相当進歩的なものであり、分類所得税、源泉課税方式など、根本的な点でイギリス所得税制に範を求めているということができる、として「われわれは、ここに、欧米諸国のもっとも先進的な諸制度を移入して、国家体制の整備に精力的な努力をつづけていた当時の大蔵官僚の姿を想像しようが、この新進の大蔵官僚のなかにあって、諸般の財政制度の立案にあたった中心人物は田尻稻次郎であり、この「税則」においても彼の所見を無視しては、その立法の具体的な過程を論及しえない。」としている。

そして、田尻稻次郎については、フランスの財政学者ポーリユー (P. Beaulieu) を信奉しており、「ポーリユーの財政論はその優れて技術的な性格のゆえに、当時の財政制度の整備をいそいでいた日本の財政官僚のもとめた実践的要求と合致し、きわめて重用された。」と述べている。

所得税に関するポーリユーの所説については、

「所得税を国家財政収入の重要な税目とは考えず、間接税・収益税によって生ずる貧富間における税負担の不公平を是正するために富裕な階層に課せられる補助税であると規定し、そのうえで当時欧米諸国における所得税制の具体的な内容を詳細に紹介しそれに検討を加えている。そしてこれらの検討の後、イギリスの所得税は、細部においては問題があるとしても現行の世界の所得税制中、もっともすぐれているとしてこれを推奨している。とくにこの税制の特色として個人の自由の尊重と徴税の厳正というこの税にまつわる困難を経験的にたくみに両立させている点をあげている。また、プロシヤの所得税『階級および階層別所得税』については、この税が税負担の不公平の是正という所得税本来の目的に合致せず、またその徴税の方法が強権的であるとしてこれをしりぞけている。」として、このよう

なポーリューの結論は、日本の為政者がこの税制に期待した目的とまったく同一であつて、立案にあつた留学帰りの新進官僚は、日本の実状とは別個に、当時のもつとも進歩的な税体制を導入することに真剣な熱意をもつていたと考えられるので、ポーリューの推奨するイギリス所得税を典拠としたことも当然であらう、と明治十七年の「所得税則」草案がイギリスの所得税制を典拠としたものである、と結論している。

更に、この「所得税則」がその後(明治一八年か一九年はじめ)、基本的な点は変更はないが細部について相当な改訂をされた、という第二次「所得税則」草案を、さきの阿部、汐見両氏の労作にもとりあげられず、未発表のものとして紹介されている。

そして、この第二次「所得税則」草案は、次の諸点で第一次のものと重要な相違をみせている、と指摘している。

- (一) 同居親族の所得は戸主の所得に合算される。
  - (二) 源泉課税方式は廃され、申告課税制度一本になつてゐる。
  - (三) すべての所得に対する免除点を三百円としてゐる。
  - (四) 課税所得に対する差別課税は廃止されてゐる。
  - (五) 納税委員の資格について、単に町村会議員とあるのを所得税を納める町村会議員と改めてゐる。
- これらの点は、本法にそのまま採用された原則を提起するものであり、このような草案改訂の理由としては、
- (一) 免税点の引下げにより、税収入の増大を計画した。
  - (二) 公債利子及び法人利益に全額比例税率をかけることは、当時の国家財政の重要な一環をなした公債政策上の運営と、漸く勃興の緒についた会社企業に対する保護育成政策とに重大な支障をきたすことが考慮された、と推定して

い。

このように、大蔵官僚を中心にした所得税立法は、第二次の「税則」によって第一次の「税則」をかなり修正して、「本法」に近い形態を整えたのであるが、「本法」の基本的な内容は、プロシヤ税制を典拠とした伊藤博文らを中心とする憲法制定グループによって準備されたように思われる、とみている。

すなわち、「伊藤博文が所得税の創設にかなりはやくから関心をもっており、傭外国人ルードルフをしてその立案の取調をおこなわせ、一八七四年にその成法を彼のもとに提出させている。これが『収入税法律案』であって、……その実体はプロシヤの『階級および階層別所得税』の直輸入であったといつてよい。……この『法律案』の『本法』にたいする関係は密接」で、(一)同居親族所得の戸主合算制度を採用していること。(二)綜合課税方式によっていること。(三)所得算定の方式に関して前三ヶ年平均の方式を採用していること。の三点は、プロシヤ方式の所得税制が「本法」の形成に影響したと思われる重要な点であり、この「法律案」の影響が「間接的である」という意見には賛同しがたい、と論じている。

そして、「この『収入税』法律案は、その後実施にうつされないうままに放置されていたが、明治一〇年代後半において、所得税制創成のころみが再燃するにおよんでふたたび伊藤らによってとりあげられるようになったと推定される。伊藤がつよくプロシヤ方式の所得税の調査をすすめた理由はかならずしも明らかでないが、おそらく、彼がつよく推進していたプロシヤ的国家体制の建設という点と密接な関連をもっていたであろうことは容易に想像される。また、憲法制度事業の重要な一環をなす選挙制度との関係―納税者選挙権すなわち多額納税者議員、中央および地方議会の選挙権および被選挙権―からも直接国税制度の調査と再検討が要請されたと考えられる。」更に「伊藤の

もとで所得税の調査に当たったのは、その有力な幕僚伊東巳代治であり、彼はルードルフに教示をうけて、さきの大蔵省の第一次草案の提出時期と大体同じころ、伊藤博文のもとにその調査結果を報告している。」と立論し、その具体的な内容についての十分な資料は得られないが、伊藤博文編「秘書類纂財政資料」に所収されているルードルフ口述、伊東巳代治筆記「財産等級税講説」（本文の内容から大体一八八二年以降と推定される。）によってその大要を明らかにすることができる、としている。

この「講説」においては、プロシヤの「階級税」は、その「弊害実ニ挙テ数フベカラズ、此ノ如キ悪法ハ固ヨリ取ラザル所、日本ノ徒ニ此法ニ模倣シテ細民ヲ困窮セシメザランコト実ニ仰望ノ至リニ堪ヘザル所ナリ」として退けているのであるが、「伊藤―伊東らによるプロシヤ方式の所得税設置の構想は、プロシヤ的国家体制建設の路線が確立した一八、九年においては、政府部内の有力な地位を確保する」に至り、「一九年三月、大蔵省のイギリスの方式は根本的に廃棄される」に至った。すなわち、一九年三月、松方大蔵大臣より総理大臣伊藤博文に提出された「一九年予算調査ノ実況ニ就キ歳入ノ財源ヲ索ムルノ議」において、「所得税モ亦所理適當ノ性質ナリト雖モ、其徴収ノ基額ヲ調査シ得ル事極メテ難シ、方今普魯西等財産等級税ハ其ノ賦課徴収ノ法最モ簡易ニシテ能ク我カ目下ノ時勢ニ適應セルヲ以テ、直ニ其調査ニ著手シ来二十年ヨリ實際ノ徴収ニ至ランコトヲ要ス」となったのである。

高橋教授は、初期所得税制の形成過程について以上のとおり論究し、「初期所得税制は、維新以来明治政府のとりきたった地租・間接税・地方税による大衆課税政策の矛盾がようやく露呈し、指弾されるに及んでかかる租税負担の不公平になんらかの配慮をしめさないでは、増加する経費の調達に應ずるための租税増徴をおこないえないという事情のもとにその準備が本格化し、しかも政府のめざした『明治憲法体制』の急速な整備過程の一環としておこなわれ

た。しかも、その形成過程は、大蔵官僚の『開明的』イギリス方式により出発したが、最後は国家体制にふさわしいプロシヤ方式により終結した。」と結んでいる。

(注) 第二次「所得税則」の全文は紹介されておらず、次の主要な条項が掲げられている。

- 第一条 凡ノ資産又ハ勞力ヨリ生スル所得金高一ヶ年三百円以上ノモノハ左ニ記載スル科目ニ就キ此税則ニ依ッテ所得税ヲ納ムヘキモノトス其同居ノ親族ニ属スル所得ハ総テ戸主ノ所得ニ算入スル
  - 一 官府又ハ公共ヨリ受ル俸給手当金及賞勲年金
  - 二 學術技芸ニ関スル諸般ノ所得並勞銀
  - 三 人民相對ノ約定ニヨリ雇主ヨリ受ル給金手当賞与金及之ニ類似セル諸般ノ所得
  - 四 商工業及商工ニ類似セル諸業ノ所得
  - 五 貸預ケ及其他ノ費財ヨリ生ズル利益
  - 六 公債証書ノ利子
  - 七 諸会社株式ノ利益配当金
- 第二条 所得税ハ左ノ割合ヲ以テ納ムベシ
- |                   |        |
|-------------------|--------|
| 所得金高三百円以上四百五十拾円未満 | 百分ノ一ヶ半 |
| 四百五十拾円以上六百円未満     | 百分ノ二   |
| 六百円以上九百円未満        | 百分ノ二ヶ半 |
| 九百円以上             | 百分ノ三   |
- 第五条 第一条ノ所得アル者ハ毎年二月十五日限前年一月一日ヨリ十二月三十一日迄ノ所得高ヲ居住町村ノ戸長ニ届出ベシ、但本条ノ期限ニ至リ届出ヲナサムルモノアルトキハ戸長ニ於テ其所得見積ヲ立ツベシ

## 五 林健久著「日本における租税国家の成立」

林健久教授による明治前期の租税体系の研究は、昭和三十七年に「明治前期の租税構造(一)」、「(二)」、「(三)」、「(四)」、「(五)」、「(六)」、「(七)」、「(八)」、「(九)」、「(十)」、「(十一)」、「(十二)」、「(十三)」、「(十四)」、「(十五)」、「(十六)」、「(十七)」、「(十八)」、「(十九)」、「(二十)」、「(二十一)」、「(二十二)」、「(二十三)」、「(二十四)」、「(二十五)」、「(二十六)」、「(二十七)」、「(二十八)」、「(二十九)」、「(三十)」、「(三十一)」、「(三十二)」、「(三十三)」、「(三十四)」、「(三十五)」、「(三十六)」、「(三十七)」、「(三十八)」、「(三十九)」、「(四十)」として発表され、同四十年に「日本における租税国家の成立」(東京大学出版会)として集成、出版されている。

初期所得税については、これらの書のなかで、その採用の背景・理由、成立の過程(原案・第一次修正案・第二次修正案の構造)、実態等を論究されている。

まず所得税採用の背景であるが、「一般に所得税が主要な資本主義国で中心的な租税としての地位を確立するのは、一九世紀末から二十世紀にかけてであった。……それは資本主義の帝国主義段階に対応し、それに適合的な租税だと考えていいのである。……所得税を有効ならしめるためには、所得が所得として明確に形成され、かつ課税当局がその所得額を正確にとらえる必要があるが、そのためには個人や企業の内部に立入って調査をしなければならぬ。しかし、それはデモクラシーの精神に反する検察的な行為であるとして伝統的に非難されつづけてきたのであった。また所得税のもっている差別性、累進制が、勤労意欲をそぎ、資本蓄積をさまたげるという意味の反対も少なからずのべられてきた。……明治二十年といえ日本において資本主義そのものがようやく成立するかしないかという時点であり、立入って検査しようにも産業の大部分は零細農業であり、その他の部門でもほとんどの企業がまだ家計とはきり分離していない状態であった。また分離していても会計秩序が確立していない当時あっては、そもそも所得が所得としてとらえられるような一般的な条件がそなわっていないかたは、またそれをとらえる徴税機構もとのついでいようはずもなかったし、まして、社会政策的な意味での所得税にたいする内的な要請があった

とはとうてい考えられないであろう。」として、むしろ原蓄期の租税収入をおぎなうために、まだ土壌が整備されているとはいえないのに制度だけが早急に移植されたとみるのが妥当ではないか、と説明している。

しかし、そうはいっても、何のきっかけもなく租税制度が輸入・採用されることはなく、元老院會議の提案理由説明で、この税の第一のねらいは軍艦・砲台などの海防充実のための財源をもとめること、第二は人民の負担の均等化をはかる点にある、と述べており、軍事費調達のほかに、これまで政費は土地すなわち農民のみが負担しており、工業はまったく負担していないため、資産の貧富に応じた公平な課税となっていない。そのため、直接税、間接税を問わず中等以下に偏重、以上に偏軽であったのを是正することが採用の理由である、と論じている。

次に所得税法の成立については、長い準備過程があり、その相当部分は、すでに先学により紹介されている、それらの研究によって、日本における所得税成立過程は次第に明らかになってきたのであるが、いまはそれらのひとつひとつについて、ここで相互に比較対照する余裕はない。しかし、それらの草案がいかなるプロセスで本法のような形となったのかは、今までのところまだはっきりと示されていない状態である、として本法に直接つながる案（引用者注―明治二十年一月大蔵省請議による所得税法草案）と、その元老院における審議修正の過程を明らかにすることとしている。

まず「所得税法草案」作成のいきさつについて、同草案に付されている「説明書」の総説の部分を現代文で紹介している。すなわち、「この草案の作成に当っては、所得税の得失を調べるために、従来所得税を施行している各国すなわち英仏独墺伊などについて、その沿革と成績などを調査した。そのうち一部の収入だけに課税するフランスの動産税やアメリカの資本税などは、一部にかたよって平等を欠くものであり、また仮にそれを日本で採用しても手続が

煩雜でしかも収税額はわずかだと想像される。のみならず、フランスでは現在一部にのみ課するこの税を一般に課税すべく改正しようとしているところであるから、いまさら日本で模倣すべきではない。また収入のうちの或る種類を除き他の種類に課税するイタリヤ、ババリアのようなやり方をとれば、被税者は課税のある種類を避けて該税以外の種類によって収入を得ようとして経済に変動を生ずるから好ましくない。……結局、英埃普諸国などのように一般収入にたいして課税するという精神を採用するのが至当であるかと認め、かつその賦課方法については各国の現法を取捨選択し、本邦の条件に適するような草案を作成した。……」ということから、まず広く各国の所得税（ないし類似の税）を研究し、産業、徴税組織ともに未成熟な原蓄期の日本でも採り得るように簡略化したもの、と述べている。

そしてこのあと、主要な条文の内容に触れ、「とりわけプロイセンのそれに、もっともつよく依拠していることに注目しなければならぬ。戸主合算制、総合課税方式、前三ヶ年平均による所得算出方式、調査委員会制度などについて、とくにそれがいえよう。」とこの項を結んでいる。

なお、元老院における審議修正の過程についても論述されているが、これについては後章で触れることとする。

#### 六 藤井誠一著「創設期所得税法の基本的性格」——日本所得税法生成史論序説——

「創設期所得税法の基本的性格」は、藤井誠一教授が昭和四十二年に「税法における所得概念の歴史的考察」を発表してからその後約十五年間の研究によって、「同論攻を補足し展開させたもの」（序言）として昭和五十七年に刊行されたものである。<sup>(注)</sup>

同教授は、その序言において「わが国創設期所得税法の制定の意義は、世界租税史上からみて、十九世紀後半期

において、後進資本主義国日本が欧米先進諸国と時期を同じくして、あるいは先がけていわゆる『近代的』な所得税法を立法化し、且つ定着せしめたところの早発性、早熟性とそのパラドクス (Paradox) にあるということができよう。」と言つて、「創設期所得税法は現代所得税法の出发点であり、かつ、原型でもあるばかりでなく、現代所得税法は創設期所得税の延長線において理解されざるをえない。今日の所得税制の全体像に社会科学の光をあて、その本質的理解に迫るためには、まず明治二十年所得税法創設以降今日に至る日本所得税法の生成発達史の本格的な究明が前提」として、創設期所得税法の生成史について分析を加える、とされている。以下はその論述されているところの要約である。

まずその制定理由に関して、いわば明治政府の「公式見解」を示すものとして、今日まで一般に流布されてきた見解、すなわち第一の目的は、軍事費、特に海軍費増加と他の税源（北海道物産税）の欠落部分の補填であり、国家財政支出の増加に対処するため、第二は諸階級間の租税負担の不均衡を是正する必要性にあるという通説には必ずしも十分な説得力がなく、学問的な批判に堪えるものといえるかどうか疑問があり、にわかに肯定し得ない、としている。

それは、明治二十年所得税法制定当時に予算した税収が一四五万四、三二六円であり、これから徴税費予算二〇万五、二二四円を差引くと増収をもたらすと予定された純額は一二四万九、一〇二円に過ぎず、明治二十年の総税収の僅か一・八％という比重（地租六三・七％、酒税二〇％）であること、更に明治二十年から同三十一年までの間、つまり創設所得税法が殆ど改正されずに維持された十一年間を通じて納税人員が七六、六九八名増加し、所得金額において八、七九三万円も増加したにもかかわらず、実収所得税額が当初収入予算額を若干上廻ったのは創設後八年目に当たる明治二八年のことであった事実を顧みるとき、明治政府が創設された所得税法に対し期待したものについて、

当時の財政窮迫状態を打開せんとすることが主要な理由であったという通説は必ずしも妥当でなく、少なくとも歳入増加は副次的な要因、と考えるわけである。

そして、創設所得税法は我が国租税制度史上、近代税制への転換の契機をもたらした画期的立法として、「その量的側面、つまり税収の相対的絶対的比重についてそのもつ意義を認められるべきでなく、その質的、内容的側面について、さらに同法制定施行の早熟性<sup>11</sup>早発性についてその歴史的意義とともに政治的、社会的、経済的意義が評価されねばならない」と述べ、それと同時に、同法の制定は、旧帝国憲法制定（明治二十二年）と国会開設に至るまでの法体制整備期における行政法・財政法等の整備の一環として、国税徴収法（明治二十二年）・間接国税犯則者処分法（同二十三年）・行政裁判所法（同二十三年）等の公布とともに重要な意味をもつものであるばかりでなく、衆議院議員選挙及び貴族院令（いづれも明治二十二年二月公布）とも密接な関連性を有する、として更に深く分析することとしている。

次に所得税法採用の第二の理由として挙げている農業部門と非農業部門との間の租税賦課の一方的偏向、諸階級間又は階層間の租税負担の不衡平性の是正論についてであるが、このような租税負担の偏重が生じた背景には、明治六年七月の地租改正以後明治二十年に至る資本主義の原始的蓄積期から初期資本主義の確立までの歴史的時期が横たわっている。すなわち、明治十四年に始まる松方財政は不換紙幣の整理をはかり、いわゆる「松方デフレション政策」を強行し、間接税及び地方税の二倍以上の大増税を行なった。この結果地主、自作農に対する地租負担が増大しその窮乏をもたらす一方、政府の手厚い保護育成を受けた運輸業・商工業・銀行を営む政商は、都市における巨大企業として著しい発展を示し、都市における巨大資本と地方の中小資本との軋轢をもたらし、後者の衰退をみるにいたった。

紙幣整理の進展は、正貨準備の充実と一般金利の低下をもたらし、公債の値上がりによるその財産価値の増加を招き、これらを資本とする銀行・会社の設立の例が多くみられた。

また、明治政府の中央・地方を通ずる膨大かつ強力な政治権力機構の確立に伴う官僚層―官吏群に対する俸給手当も巨額に達していた。

このような松方大藏卿による紙幣整理過程、つまり日本資本主義の本源的蓄積の第二段階は、激動する農村経済の姿を如実に示すものであった。明治十五年以来の米価の急速な下落は特に激しく、明治十三年、十四年の最好況時の五〇％にも達しない状況であり、各種公租公課の過重負担と相俟って農村における階級的分解を著しく促進した。そして、地租及び地租割等の滞納のために強制処分を受けるものも数多く、これによって農民は土地を喪失し、零細土地所有者⇨小作兼自作ないし小作農へと転落し、又は都市への賃金労働者として流出するなどの窮状を生み出し、更に中小地主の没落と大地主への土地の兼併集中をもたらした。ここでの農村社会の階級分解は、小作農の増大と自作農の減少、少数の富農と多数の小農の貧困化という階層分化を促進し、地租の納税者数を急速に減少せしめ、中以上の地主層、富農層に地租の負担を集中せしめることとなった。

以上のように、明治政府の財政政策、特に租税政策の帰結は、歳出増加に伴う税収増を賄うべき税源を旧来の農村大地主層を含めて、新興商工業者層、新興知識階層、利子・配当等資産所得者層などの高額所得者層の保有利得に求めざるを得なかった。しかしながら、「富国強兵」と「殖産興業」を至上の国家政策としていた明治政府にとって、諸階級、諸階層間の租税負担の不衡平がいかに激成していたとしても、またこれらの諸階級等に帰属する税源としての所得がいかに巨額であったとしても、新しい産業発展の萌芽をつみとるような新税法の制定による新税源の捕捉によ

り、徹底した租税負担の公平化を実現し得ないことは極めて明瞭に観取し得るところであった。

明治二十年所得税法によって明治政府が期待したのは、当時、国家歳入の大部分の担い手であった農村社会の貧窮化の進行を目の前に見て都市新興階級を対象に税負担の漸次的な肩代りを求めながら「負担公平」はあくまでも、立法正当化の名分に過ぎず、現実には「不平等」の徴調整の実行にあった。このことは、会社法人が納税義務者から除外されたこと、年所得三百円以上という高額所得者に限定して課税することなど創設期所得法の特質と構造によって知ることができ、また、同法の納税者数が明治二十年から同三十一年までの間、約十二万名より約十九万名まで増加したに止まっておき、同期間の国税収入中所得税収入の占める割合が極めて微小な額に止まっていたことにより明らかに認識することができる、と諸計表を用いて分析しながら論述されている。

そして、このような実体をみるとき「制定の理由として立案ないし立法者が掲げた『負担公平の実現』というスローガンは極めて理念的、擬制的なものに過ぎず、真実の目標を示したものといえないとするならば、明治憲法の制定を目前にしてかくも『早熟』、『早激』といわれながら、なぜ明治政府によって所得税法がにわかに制定されるにいたったのであろうか。」と次の見解が述べられている。

まず高橋教授が論述するところの、所得税法の立法趣旨は税収入の確保ないし税制改革というような直接的現実的な根拠に求めるのではなく、伊藤博文を中心とする制憲グループによる「国会開設以後の民選議会をおさえうるごとき支配機構つまり官僚機構と財政権の確保を狙い」とする国家体制整備の要求に基因し、「明治二十年所得税法もまた、制憲以後において行政権力による財政権の維持と確立を目的として急遽、立法化の運びとなったもの」という将来的展望に沿った立法措置とみる見解を高く評価しつつも、それが所得税法の構造的機能的特質と関連づけて考察され、

さらに新興富裕層を対象とするその「補完的富裕税」的性格と参政権（制限選挙制）とに着目するならば、明治二十年所得税法の創設理由趣旨の解明は一層の展開をみせる、というものである。

その構造的機能的特質については、元老院会議における内閣法制局参事官岩崎小二郎の提案理由説明に「所得税ヲ施行スレハ万一緩急ニ当リ僅ニ其課率ヲ加重シテ容易ニ需求ニ応スルニ足ラン」とあるところから、同法のもつ税収の弾力性 $\parallel$ 伸縮性に注目し、将来起こりうる国家財政収入確保の要請に應えるであろうという未来指向的な見通しのなかでの役割である。しかし、かかる将来展望のみならず、岩崎小二郎が「此税法ハ中等以下ノ貧者ニ痛苦ヲ与ヘス中等以上ノ富者も些シク冗費ヲ節シ不自由ヲ忍ヘハ国家ニ対シテ其富有家タル本分ヲ尽クスコトヲ得セシメン」と力説しているのは目前に迫った国会開設をひかえ、諸階級、諸階層のうち、特に新興富裕階層に対して直接国税としての所得税の納税義務と引換えに選挙権・被選挙権を付与せんとする伏線であったことがその後の法体制整備とともに明らかになった。すなわち、この二年後に成立した衆議院議員選挙法及び貴族院令による多額納税議員選挙制度が、それを明瞭に映し出している。

もっとも、衆議院議員選挙法の成立以前においても、地方議會議員選挙は納税資格（明治十一年の府県会規則では、府県議員の被選挙資格は地租十円以上、選挙権については同五円以上）による制限選挙であったが、この地方議会の議員構成は、農村富有者層、寄生地主層及び自作農たる富農層によって独占的に支配されていた。このような背景のなかで、衆議院議員選挙法と貴族院令は創設所得税法と結合して、来たるべき国会の構成が地租納税者代表によって全面的に占拠されることに大きくブレイキをかけ、各界各層の富有者層によって構成しようとする狙いをもって制定された、と述べ、所得税法創設の理由について、「かくして、創設所得税法は、わが国資本主義経済の急速な形

成過程において生成発展してきた新興資産階級と新興富有知識階級に対してその経済的地位に対応し、その高さに比例した政治的地位を与えることによって、その本来の隠された立法趣旨を達成したということができると結ばれている。

このあと論攻は更に進められて、創設期所得税法の内容と構造の直接的分析と総合的検討を通じ、本法の基本的性格を明らかにしなければならないとして、その立案過程と外国税法の継受、更には立法過程についての論究がある。

この稿の最初に第二次大戦直後までの先学による業績の概要と若干のコメントがあり、そのなかで藤田武夫氏の著書「近代租税制度」(昭和二十三年河出書房刊)に触れ、同氏が汐見三郎博士の見解を支持し、「ルードルフ収入税法案は『プロシアの所得税を模倣したものであり、これが明治二十年の所得税法に間接に影響していると見られる』と論じ、更に『直接に所得税の原案となったものは、十七年十二月の大藏卿松方正義の「所得税草案」である』と断定している。」ことについて、明治二十年の所得税法と十七年十二月の大藏卿松方正義の「所得税草案」との相違点は納税義務者、課税範囲のみならず、課税単位、課税標準算定及び課税方式、累進原則、徴税機構など全領域に見られるところであり、したがって藤田説は誤りといわなくてはならない、と指摘している。

そして、「ここで留意されねばならないことは、明治十七年十二月という同じ時期に一方において、伊藤博文を中心として伊東巳代治を幕僚とする憲法制定グループがプロイセン所得税制を継受しつつ『収入税法草案』を準備して政府に上申し、公布、施行を提案したこと、他方において、大藏省(その中心には田尻稻次郎がいたといわれる)官僚の手によってイギリス税制を継受しつつ立案された法案が『第一次所得税則』として準備され、同じく政府に実施方が提案されたことである。」と述べている。

そこに、明治政府内部で所得税法制定をめぐり、プロイセン型か、イギリス型か、いずれを採用すべきかをめぐって対立し激しく論争されたことが推測し得る、としてその論述は次のように展開されている。

当時、国家体制の整備に当たって、大隈重信が主張するイギリス型議員内閣制の採用は「明治十四年の政変」を契機として退けられ、岩倉具視、伊藤博文、井上毅らの提唱するプロイセン型立憲君主制が明確に方向づけされ、伊東已代治が推進し、伊藤博文が支持するプロイセン所得税法継受の方針が支配的なものとなることは必然的な成行きであった。しかし、国家財政収入の中で所得税のウェイトは一般に低く、それは地租及び間接税によって生ずる貧富間の租税負担の不公平性を調整し、緩和するため、富裕階層に課税される補助税とみるイギリス・フランス流の税制のあり方、これは田尻稻次郎を中心とする大蔵省の所得税法に対する基本的な認識であるが、これが創設期所得税法の根幹に導入されていることはまぎれもない事実であり、プロイセン的なものとは異質の思潮が残されたことは見逃すことはできない。

かくして、明治十八年以降は、プロイセン型の税制を典拠とする主要な動向が優勢のまま所得税法創設の準備が着々と進められた。それは高橋教授によって発見され、発表された「第二次所得税則」草案において(一)同居親族所得の戸主合算制の採用、(二)源泉課税方式(一部の所得種類につき申告課税方式(賦課課税方式を含む。))を採る。を総べて申告課税方式に、(三)課税所得の種類による差別的課税方式(源泉徴収制と所得種類別による差別税率)を総合課税方式にするなど「第一次所得税則」草案が修正されていることで窺うことができる。これはイギリス型からプロイセン型へと転換する契機となったもので、伊藤を中心とする憲法制定グループの法体制整備の方向が決定的な勝利の第一歩を進めたことを意味する。

そして、この「第二次所得税則」草案は、「ルードルフ収入税法草案」(プロイセン税制からかなり強い影響を受け継ぎながらもわが国の歴史的伝統と風土的条件―政治的社会的経済的諸条件を加味して立案されている。)から若干の重要な部分を取り入れたものであるが、これは明治二十年一月の「大蔵省請議」における所得税法草案(以下所得税法案という。)とは法文構成においても、内容においても接近しつつあるとはいえ相当に距離がある。特に、課税標準算定規定の充実整備、納税義務者と課税所得の範囲の整理、非課税所得に関する規定の新設、税率のきざみ―等級数の拡張などでその内容、形式を大きく変貌せしめている。

また、徴税機構の面では大きな相違点がある。第一次及び第二次税則に定める調税委員会は郡区長の諮問機関として位置づけられ、「所得高」の賦課決定権は郡区長に与えられているが、「ルードルフ収入税法草案」においてはこの調税委員会に相当する「収入税事務局委員会」が収入税(所得税)の賦課決定権(過半数による決議権)をもち、同委員会の委員長となる郡区長は可否同数のときにのみ発言することとされている。「所得税法草案」では「調査委員会」に調査権と賦課決定権を与え、郡区長は主として同委員会決議の執行機関としての役割を与えられており、独自の権限としては府県知事への意見具状に限られている。

以上各草案の「所得税法草案」に対する影響を集約すると、「第一次所得税則」には殆どみるべきものはなく、「第二次所得税則」は「所得税法草案」にかなり接近してきたものの、両者の間に重要な点において差異を見出す。むしろ「ルードルフ収入税法草案」と「所得税法草案」ひいては「本法」との関係が密接であり、汐見博士及び藤田教授の「ルードルフ収入税法草案」について「本法に対する影響が間接的である」という指摘には肯定しがたい点が多分にある。したがって、プロイセン所得税法が「本法」の形成にかなり強く影響したという主張がより正しいというべ

きであらう、という見解である。

次に所得税法の立法過程についてであるが、明治十八年以降、プロイセン型の税法創設の基本的方向に沿いながら、明治政府の手により精力的な立法活動が進められた。明治二十二年二月二十二日の元老院會議筆記によれば渡辺清議官が「聞ク此法案ハ数年前主務省ヨリ内閣ニ提出シ、内閣ニテ屢々調査委員ヲ設ケ幾度モ調査ヲ遂ケ遂ニ本院ノ議ニ付セラレタリトスル困難ノ法案ナレハ……」と述べ、複雑な立法過程のあったことを示唆しているが、このとき、既に伊藤内閣はプロイセン型の税制を典拠として新しい所得税法案を準備しつつあったことは容易に推察しうる、とされている。そして、明治十九年三月二十二日松方大蔵大臣より伊藤総理に提出された「十九年予算調査ノ実況ニ就キ歳入ノ財源ヲ索ムルノ議」に「所得税法モ亦所理適當ノ性質ナリト雖モ、其ノ徴収ノ基額ヲ調査シ得ル事極メテ難シ、方今普魯西（プロシヤ）等財産等級税ハ其ノ賦課ノ法最モ簡易ニシテ能ク我カ目下ノ時勢ニ適應セルヲ以テ、直チニ其調査ニ著手シ来二十年ヨリ實際ノ徴収ニ至ランコトヲ要ス」とあるのは、伊藤—伊東を中心とする制憲グループによる所得税法の制定の方向を確認するものであった、と述べている。

なお、このあと「所得税法草案」と、これが内閣の内議を経て元老院に付議される「所得税法原案」とを分析したうえで、「立案当局はヨーロッパ諸國の所得税制をひろく調査したうえ、わが國と政治的社会的經濟的諸條件の類似するプロイセン・ドイツの所得税法の強い影響力の基礎のうえに、イギリス、スイス、ババリア、その他の諸國の所得税法のなかでわが國の國情に適應し、長所と考えられるものを取捨選択して法律構成がおこなわれていることを容易に了解することができる。しかし、だからといって創設期所得税法が單なる輸入制度であり、外國、とくにヨーロッパ先進國の全面的な制度的模倣とみることは必ずしも妥当ではない。」と論述し、更に元老院における審議につい

て検討している。

最後に次のことが述べられている。

創設期所得税法の特徴として、一つは同法の成立が日本の経済的後進性に比し著しく制度的に先行していること。このことは外国、とくにヨーロッパ先進国の輸入法ないし継受法として濃厚な色彩を帯有せしめる原因ともなったが、同時に税法の形式的・外観的な整備と体系化にもかかわらず、内容的貧困性（例えば課税標準算定規定の無内容性）をもって特徴づけられる。

二つには、富裕税・補助税的性格、これは明治政府の所得税立法政策の根底に流れる思考に完全に適合した。

三つには、同法が根幹においてもつところの前近代的、プロイセン・ドイツの性格である。

次に所得税法採用理由について、従来一般に公式見解として示されてきた国防の緊急性とくに海軍費の増加や他の租税廃止に伴う歳入増加需要、また富者と貧民、ないし農村と都市との間の租税負担不均衡の是正の緊要性という要因は、直接的・本質的関連性を有せず、本質的原因の一つは、将来展望に立つ歳入財源の発掘であり、二つには新興富裕階級に対し、納税者制限選挙制度を媒介として一定の政治的地位を付与する保証を与えることであった、と結論し、「明治二十年所得税草案法ないし同原案にもつとも強い影響を及ぼしたものは、ルードルフ収入税法案（明治七年法案）であり、したがって、間接的であれプロイセンの「階層別所得税法」が、継受法として、支配的影響力をもち立案されたことはほぼ確認される。しかし、草案の立案段階においてもヨーロッパ諸国、とくにイギリス、オーストリー、フランス、イタリア、ババリア、スウェーデン、スイス聯邦、さらにロシア、アメリカまで、ひろく、各国の税法が内閣および大蔵省において調査研究され、また政府備外国人ロエスレルおよびルードルフ等の意見が参考に

された。しかも日本と国内事情が類似するプロイセン税法に多くを学びこれを模倣する結果となったとはいえ、イギリス税法、スイス税法、スウェーデン税法、ババリア税法からその長所とされるものを継受したことが分析結果として明らかになった。」と論断されている。しかし、創設期所得税法が、単なる輸入制度として、主体性と独自性を欠除するところの、そして当時の欧化主義の盛行―最絶頂期（鹿鳴館時代）の一産物に過ぎないと理解するものではなく、むしろ長期にわたり慎重になされた立案・立法過程の厳密な検討の結果によれば、日本の政治・経済・社会の諸条件に対する十分な考慮のうえに全く未経験な一般所得税制をいかにして適合させ、定着させるかという主体的な態度が立法者の思考と行動において一貫していた、と論稿を結んでいる。

（注）大東文化大学大学院経済学研究科「経済研究」第四集 別刷

## 第二節 本章のまとめと若干の考察

ここまでで、所得税法創設の意義、趣旨、理由そしてその準備過程などについての先学の論述を考察してきた。

明治二十年、我が国の極めて未成熟な資本主義経済体制のもとに導入された所得税法は、先進資本主義国のそれに三十年も先行した早激性・早発性を有しているといわれ、財政中に占める位置はそれほど重要でなかったにしても、我が国租税体系近代化の転機をもたらした画期的な立法として評価する点で先学の意見は一致している。

その創設の趣旨、理由については、同年一月に大蔵省が閣議を仰ぐために提出した「請議」<sup>(1)</sup>に、「近来東洋諸国国際ニ関スル現況上海防ノ一事ハ最モ軽忽ニ附シ難ク、随テ其経費ヲ要スルノ巨多ナル」こと、「大ニ北海道物産税ヲ軽減

スヘキ」ことにより歳入の増加が必要であるという財政上の要請、また「現行ノ税法ハ維新創業ノ際、制定シタ」もので「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、且税率モ亦輕重ノ平ヲ誤リ、随テ富者ノ負担甚タ輕ク、貧者ニシテ或ハ富者ニ幾数倍ノ重税ヲ負フノ事實アリ」として不公平税制是正の要請、したがって、現行税法では「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」という明治政府の公式理由がある。これは、同年二月二日の元老院會議の冒頭における松方大蔵大臣が行った所得税法案創設の趣旨説明により次のとおり補強されている。

その第一は、「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国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トモ、其經費ノ支ヘサルヲ奈可ニセシ、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ラス」という国防費の必要性である。

第二には、「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ム者ノ如シ、大政維新以来夙ク此ニ見ル有リ、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」といい、貧富間における租税負担の均準化を図る意図である。そして、「本法ニシテ一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、更ニ将来ノ國計上ニ正確ナル税率ヲ立ルヲ得ントス」と説明している。

しかし、近代の創設所得税法研究においては、これら明治政府が公式に示した理由はあくまでも副次的なものであり、その真実の目標とするところは、国家体制整備の要求に起因したもので、「旧税ハソノカヲ保ツ」という原則に則り「国会開設以前にできるだけ多数の税目を『旧税』として制度化して政府の財政権を確立しておく意図」<sup>(2)</sup>、あるいは、「将来展望に立つ歳入財源の発掘であり、また租税体系近代化の転機を将来に期待すべく断行した賢明な布石」であると同時に「来るべき開設国会における地主層（地租納税者）の独占的役割を抑制」し、「諸階級、諸階層のうち、特に新興富裕階層に対して直接国税としての所得税の納税義務と引換えに選挙権・被選挙権を付与」せんとする政治的再編成に伏線がある、<sup>(3)</sup>というところまで論究されている。

それでは、ここで松方家文書から松方大蔵大臣の財政論策中租税に関わるところをみることにする。

まず、当時の財政経済の状況については、「松方伯ハ明治元年以降二十五年間政府ニ在リ、而シテ其中二十余年間常ニ財政ノ枢機ヲ取レリ、然レトモ伯ノ理財上功績最モ顕著ナルハ明治十四年十月伯カ大蔵卿ノ職ニ就キシ以後ニアリ。是ヨリ先明治政府ノ歳計ハ入、出ヲ償ハス常ニ困難ヲ極メタリ。大隈井上二伯ノ奮勵刻苦スル所アリシニ拘ハラズ歳入ハ常ニ欠乏ヲ告ケ、之ヲ補フニ紙幣ノ発行国債ノ募集ヲ以テセリ。故ニ其高漸次驚クヘキ巨額ニ昇リタリ。又一国経済ノ形状ヲ觀察スルニ、農業振ハス工業興ラス、貿易ハ常ニ平均ヲ失シ明治五年以降十四年マテニ金銀ノ海外ニ流出セシモノ七千七拾九万余円ニ達シタリ。明治四年前ハ統計備ハラスト雖トモ、安政開港以後金銀ノ海外ニ流出セシ高少ナクモ一億五千万円ヲ下ラス。二者合計二億二千余万円トス。故ニ財政経済両ナカラ其困難ヲ極メタリ。伯カ大蔵卿就職ノ時ニ於テ政府ノ不換紙幣ハ一億二千余万円ニシテ、之ニ銀行紙幣ヲ加フレハ其高一億五千四百八拾余

万円ナリ。而シテ準備金中ノ正価ハ僅カニ八百六拾余万円ニ減シタリ、紙幣ノ価格ハ銀貨ニ対シ壹円七拾三銭余ニ下落シタリ、金利ハ一割八分余ニ騰貴シタリ、公債価格ハ七分利付額面百円カ七拾貳円ニ下落シタリ、物価ハ非常ニ騰貴シ絶ヘス高低アリ、正実ノ商工業ハ衰退シテ投機業独リ盛況ヲ極メタリ、政府ノ會計ハ紙幣下落ノ為メ歳入ハ殆ト半額ノ実価ヲ失セシニ拘ハラス、文武政務擴張ノ為メ歳出ハ益々増加シ非常ノ窮迫ニ陥リタリ、……」ということであつた。

この財政經濟窮迫に対処するために、「我邦比年貿易平均ヲ失シ金銀流出止マサルモノハ農工業ノ振ハス物産繁殖セサルニアリ。農工業ノ振ハサルハ資本欠乏シテ金利ノ高キニアル、金利ノ高キハ金融壅塞シテ疎通ノ道ナキト紙幣下落シテ物価ノ高低常ナキニアリ。故ニ理財ノ要ハ金融ヲ疏通シ紙幣ヲ消却シ、金利ヲ低下スルニアリ。」、「我國殖産ノ進歩ヲ妨ケ且ツ金銀濫出ノ最重要因ハ不換紙幣ニ在リ、今日ノ急務ハ先ツ此害物ヲ排除スルニアリト確心シ」、兌換紙幣の制度を立て、日本銀行を起こしその機関に充てる一方、不換紙幣の消却を図つたのである。

そして、「紙幣減縮ノ為メ採用セル方略」の一つとして「酒造税、煙草税、証券印紙税、売薬税、醬油税、菓子税、所得税等ヲ改正増置シ、以テ歳入ノ増加ヲ計リ其残余ヲ以テ紙幣消却ノ元資ニ充テタリ。」という政策があり、「伯ハ必要ナル政費ノ為ニ租税ヲ賦課スルコトヲ恐レサルナリ。」と評価されているのである。<sup>(4)</sup>

一方、軍備擴張費と財政の建て直しについては、「軍備皇張費之議」<sup>(5)</sup>（明治十五年十二月廿六日太政大臣ニ呈セシモノニ係ル）に「今般陸海軍備更張ノ儀被仰出兩卿ヨリ差出候見込書御下付相成意見具状可致旨御達ニ付」とあり、これに対処するに「増税ノ概算額取調…造酒煙草之諸税額一ヶ年七百五拾万円ヲ收入シ得可キ見込ニ有之」と答え、同年同月の地方長官の集會席上の演説においては、「財政ノ救治ナリ、兵備ノ擴張ナリ、決シテ偏廢ス可カラサル此ノ

如シ。今ヤ之二者ヲシテ双進併行相戻ラス、之ヲ処シテ饒然宣キヲ得セシメンコトヲ欲セハ、蓋シ国帑ヲ増加スルノ外又タ他ニ方策ナカルヘシ。国帑ヲ増加スルニ其法種々アリト雖モ、蓋シ税額ヲ増加スルノ法ニ若クハナシ。今般畏クモ天皇陛下ノ特旨ヲ奉シ大臣ヨリ増税ノ議ヲ演達セラレシモ畢竟之カ為メナリ、而シテ其増税実施ノ方法ノ若キハ熱ク廟議ヲ尽シ更ニ告令アルヘシ。今若シ如此税額ヲ増加シ、一方ハ以テ海陸ノ軍備ヲ皇張シテ、一方ハ以テ現今財政ノ目的ヲ變セス益々救済ノ方ヲ進メハ是レ所謂兩全ノ策ナリト信ス<sup>(6)</sup>と増税の路線を表明している。

更に、「十九年度予算調査ノ実況ニ就キ歳入ノ財源ヲ索ムルノ議」<sup>(7)</sup>（明治十九年三月二十二日内閣総理大臣へ呈出セシモノニ係ル。）によれば、「本年度各庁ノ経費ハ皆共ニ冗費節減ノ聖旨ヲ体シ其費額ヲ概算シ支出ノ請求アリシモ、之ヲ本年度歳入ノ概算額ニ対照スレハ出入尚ホ相償ハス、為メニ其節減シ得可キノ経費ハ勉メテ之ヲ節減セシト雖トモ、調査上甚タ困難ナリシハ予算取調書ニ於テ具陳セシカ如シ。」

「且ツ之ニ拠リテ将来ヲ通観スルニ、政務上止ミ難キ費途ノ逐年ニ増加ス可キハ必然ノ勢ナルヲ以テ、今日ニ於テ予メ之カ計画ヲ為サムル可カラス。因テ熟々歳入ノ財源ヲ考按スルニ、登記所得兩税ノ賦課及ヒ煙草印紙税ノ改正等ナリ。…所得税モ亦事理適當ノ性質ナリト雖モ、其徴収ノ基額ヲ調査シ得ル事極メテ難シ。方今普魯西国等財産等級税ハ其賦課徴収ノ法最モ簡易ニシテ能ク我カ目下ノ時勢ニ適応セルヲ以テ、直ニ其調査ニ著手シ来二十年ヨリ實際ノ徴収ニ至ランコトヲ要ス。」

「右述フル所ノ三税中煙草ノ如キ所謂有害無益ノ消費物ニ課税スルモノニシテ、他ノ二税ハ曾テ賦税ノ及ハサル財産ニ向ヒ応分徴収スルモノナルカ故ニ、国費負担ノ權衡上亦幾分か公平ニ歸スルノ正理アリ。

其他新税法ノ施行又ハ改正ヲ要スヘキモノアルトキハ、漸次其方法ヲ計画シ更ニ裁決ヲ仰ク可シト雖トモ、前陳三税

著手ノ如キハ不足ノ歳入ヲ補填スルニ於テ最モ要急ノ財源ナリトス。」としてゐる。

このように、松方大蔵大臣の姿勢は、軍備の拡張費を含めて財政の窮迫を救うための増税であるとしてゐるが、所得税法を施行することによる歳入の増加については、元老院會議の冒頭説明で「年ヲ逐ヒ日ヲ積ミテ遂ニ此目的ヲ達セサル可カラス」と、また「本法ノ実施後ニ至リ政府ノ歳入ニ許多ノ増加ヲ見ルヲ得ハ、是レ國家富昌ノ徵候ニシテ深く喜フニ足レリト雖トモ、或ハ然カク満足ヲ得サランコトヲ恐ル故ニ、其好結果ヲ収ムルハ暫ク之ヲ他日ニ譲リ」と言つており、当時の財政窮迫状態を一挙に打開しようとする論議ではないことは明らかである。

また、明治二十年三月三十日、鹿鳴館における松方大蔵大臣の「演説筆記」によれば、「現今ノ稅務ニ於テハ前刻來述フル如シト雖、尚將來ノ稅務ニ関シ今ヨリシテ大ニ慮ルヘキモノアリ、何ソヤ外國條約改正ノ事是ナリ、此改正ナルモノ何レノ年ニアルヘキカ遲速ノ如何ハ予知スルヲ得トス雖トモ、早晚必ス此目的ヲ達スルノ日アルヘケレハ国内万事ノ狀況モ亦大ニ變更シ稅務ノ如キハ殊ニ今日……其變更ヲ要スル一ニシテ足ラサルヘシ」として、当時の我が國の念願である先進列強諸國との不平等條約の改正を目指して、國家体制を整備することが急務であり、殊に財政の基盤となる稅制の變更整理が重要であるとしている。

この條約改正問題については、「帝國海關稅ハ開國當時平均二割ノ輸入稅ヲ課シタルニ、旧政府時代ニ於テ諸外國ヨリ種々ノ圧迫ヲ受ケ、明治政府カ旧政府ヨリ引繼ヲ受ケタル海關稅率ハ輸入稅輸出稅トモ平均五分ナリキ、此五分稅制度ハ條約ニヨツテ束縛セラレ、帝國歲計ノ必要ト商工業發達ノ必要トニ応シ自在ニ之ヲ伸縮スル事ヲ得ス。明治政府ハ多年條約改正ノ必要ヲ唱ヘ之ヲ各國ニ交渉シタルモ、米國政府ハ常ニ好意ヲ表セルニ拘ハラス其他諸國ノ同意ヲ得ルコト能ハス、空シク歲月ヲ經過シタリ。」<sup>(10)</sup>という経緯であり、「本邦開港ノ初未タ歐亞諸國ノ事体ヲ悉サス、此

ニ於テ事々皆彼カ為メ籠絡セラレ交際条約貿易規則ト混濟別ナク、甚シキニ至テハ税法ヲ輕重シ、物品開閉シ、條例ヲ設クル皆彼國領事ト協議決定スヘキノ條款ヲ立ルニ至ル。税法不利ニシテ而シテ變スルヲ得ス、空シク自主獨立ノ虛名ヲ擁シ其實附庸屬隸ニ異ナラス。豈可歎ノ至ニアラスヤ、然ル則チ本邦今日外交ノ急務ハ条約改正ノ大眼目ヲ立テ税法定立ノ大権ヲ復取スルニ在リ。；現今定立ノ税則ヲ閱スルニ、輸出税重キニ過キテ輸入税ヲ課スル多ク便利ヲ外人ニ与へ、更ニ内國ノ利害ヲ計ラサルモノニ似タリ。」<sup>(11)</sup>と関稅自主權を回復して、輸出税を減らして国内の産業を興隆させるとともに、輸入税を増徴すべきことを指摘している。

このほか、松方大藏大臣が後年記述したという「開國五十年間日本帝國財政」<sup>(12)</sup>によれば、「：明治十年ニ至リ西南戰爭アリ巨額ノ軍費ヲ要シ、其結果紙幣ノ増発トナリ、是カタメ紙幣ノ價格ニ下落ヲ来セリ。明治十一年ヨリ明治十九年ニ至ルノ間ハ紙幣ノ整理処分及ヒ朝鮮問題ニ関シ陸海軍備ノ擴張鐵道開通等ノタメ歳計ノ増加ヲ来タセルコト尠カラス。從テ新ナル租稅ヲ起シ、公債ヲ募集スル等ノ必要ヲ生セリ。此間又國庫出納ノ制度、予算決算ニ関スル會計ノ法規、公債ノ制度、銀行ノ制度等改良進歩ノ見ルヘキモノ尠ナカラス。明治十九年ヨリ明治二十六年ニ至ルノ間ハ我國憲法政治創始ノ時期ニ属シ、明治二十三年ヨリ帝國議會ノ開設ヲ見ルヘキカ故ニ一般ノ人心殊ニ政府ノ施設專ラ諸般制度ノ不備ヲ改良整理スルヲ以テ目的トシ、歳計上著シキ増加ヲ見ス。寧ロ此間ニ於テハ帝國議會ハ常ニ消極ノ主義ニ傾キタルヲ以テ、歳出ハ削減セラレ歳入ハ自然ノ増加ヲ来タシ、其結果年々巨額ノ剩余ヲ生スルニ至レリ。明治十九年以来政府ハ紙幣ノ交換ヲ開始シ、金融市場ハ頗ル順調ニ赴キ金利ハ低落シ、五分利付以上ノ公債ハ続々五分利付公債ニ整理償還セララルニ至レリ。又政府ハ全国田畑ノ地価ヲ修正シ地租ノ不平均ヲ矯正シ、其結果地租ハ數百万円ノ減少トナレリ、此年間ハ實ニ財政上ニ於テハ最モ豊ナル時期ナリスト。」

「明治元年ヨリ明治十四年迄ハ旧政府ヨリ引継キタル租税整理時期ニ属シ其後明治廿一年迄ハ欧米文明ノ主義ニ基ク所得税及ヒ間接税制度ノ創定ヲ力メ、茲ニ至リ帝國税法ハ稍々完備ヲ告クルニ至レリ。」と回顧されている。

さて、ここまでの松方大蔵大臣の財政論策を集約すると、当時の経済情勢は、産業の沈滞、貿易の不均衡、金銀の海外流出、紙幣価値の下落、金利の騰貴、金融の壅塞、公債価格の下落、物価の騰貴と不安定という悪循環であり、財政は紙幣価値の下落により圧迫され、軍備費の拡張など歳出の増加により窮迫していた。この元凶は濫発された不換紙幣にあるということで、兌換紙幣の制度を設け、不換紙幣を消却することとした。そして不換紙幣消却の財源と欠乏した国庫への補充財源を増税に求めることとしたが、これも欧米文明の主義に基づき税負担公平の思想を採り入れて、税制を合理的に改良整理しながら行うという同大臣の思想であり、大蔵省もまたこの立場で事を進めていったものと考えられる。

このような大蔵省の立場からすれば、既に述べた所得税法創設の提案理由は至極当然のことと解されるが、ここに総理大臣伊藤博文が登場することから事情が交錯することになる。

所得税法の創設に關しての伊藤博文の登場は、汐見教授の「各国所得税制論」により紹介された明治十七年十二月付、伊東巳代治から伊藤参議あての上呈文書（ルードルフ財産等級税法草案和訳上呈―本書一七ページ参照）及び一八七四（明治七）年十一月二十九日付、カ・ルードルフから参議兼宮内卿伯爵伊藤博文へ上呈の「収入税法草案」から始まり、これは所得税法の形成過程におおに関係がある。

所得税法が大蔵省の草案として閣議を仰ぐに至るまでの形成過程、いわば立案準備過程についての論述は、阿部教授の「日本財政論―租税」により紹介された明治十七年十二月付、大蔵卿松方正義から太政大臣三條實美への上申に

係る「所得税則」(第一次)、汐見教授紹介の前記「ルードルフの収入税法草案」、更に高橋教授が「初期所得税制の形成と構造」で論じている一八八一(明治十四)年、東京府会によって提議された「實入税賦課に関する建議書」、そして明治十八、十九年頃第一次の「所得税則」を改訂したという第二次の「所得税則」などを資料的基礎としている。

ところで、このなかのルードルフの「収入税法草案」は明治七年の草案とされており、「明治政府による所得税法の調査は、いわゆる『泰西の文物取調』事業の一環として、相当はやくから着手されていた」、<sup>(13)</sup>「伊藤博文が『所得税』の創設にかなりはやくから関心をもっており」、<sup>(14)</sup>「この『収入税』法律案は、その後実施にうつされないうままに放置されていた」というような記述の根拠となっているのであるが、井上一郎氏の指摘するように、<sup>(15)</sup>伊藤博文が宮内卿であったのは明治十七年三月から同十八年十二月まで、伯爵になったのが同十七年七月であること、また、この上呈文中に「本案ノ説明ハ書記官伊東巳代治氏ノ筆記書中ニ詳ナリ」と記載されているが、伊東巳代治はその頃兵庫縣三等訳官の職にあり、書記官と名がつくのは同十三年二月以降であること、更にルードルフは、伊藤博文が明治十五年滞独中宰相ビスマルクと交渉の上雇い入れることに決めた三人のドイツ人顧問の一人であり、内務省顧問(地方政治科)としての政府雇期間が同十七年から同二十年までであることなどが人名録その他の文献<sup>(17)</sup>から確認できるので、この「収入税法草案」上呈文に記載された年代は誤りであるとみてよいであろう。

それではルードルフの「収入税法草案」はいつ頃の草案であろうか。この関係の史料は松方氏所蔵の手記中より発見されたものとされているが、残念ながら現存せず、次のような松方家文書目録<sup>(18)</sup>だけが残されているものと考えられる。

財政一七

租税

夫役税及分頭税

- 一、夫役税則説明 [筆]
- 二、夫役税則御布告ノ儀ニ付上申 [松方正義] (明一六) [筆]
- 三、等級分頭税則、同上税収入予算、僕婢税収入予算内訳表 [筆]

所得税

- 四、所得税則施行之儀ニ付上申、同上布告按、所得税則、所得税収入予算表、所得税則説明 (明一七・一二) [筆]
- 五、所得税法修正ニ際シ府県市町村費附加ヲ禁ズベキ理由 (明一七・一二) [筆]
- 六、所得税ニ対シ地方税附加禁止ノ可否問答 [筆]
- 七、所得税法案ニ対スル意見 [田尻稻次郎] (明七・一二) [筆]
- 八、所得税法修正案 [筆]
- 九、所得税法修正案并ニ参照 [筆]
- 一〇、区町村ニ於テ所得税附加税ヲ賦課スルヲ得サル訓令及説明 [筆]
- 一一、所得税届出三等以上人名調 [筆]
- 一二、外国人ニ対スル所得税調 [明三三・四・一三] [筆]
- 二ノA、収入税法案、財産等級税考税、産業税則 (ルードルフ調査) [伊東巳代治] (明一七・一二) [筆]

この目録の四が阿部教授の発掘された「所得税草案 (第一次所得税則)」といわれている。(本書一〇ページ参照)であるが、八の「所得税法修正案」は高橋教授が紹介された「第二次所得税則」か、大蔵省請議として閣議に付議した「草案」か断定しがたいところである。

ルードルフが作案した「収入税法草案」は「収入税法案」として、一ノノAに「財産等級税考税（財産等級税講説—ルードルフ氏口述・伊東巳代治筆記—年月不明）及び「産業税則」（ジョンソンをして英譯せしめ復た和文に重譯—本書一七ページ参照）とともに、明治十七年十二月のものとして整理されているようである。

なお、七に田尻稻次郎の「所得税法案ニ対スル意見」があり明治十七年十二月のものとして整理されているが、田尻稻次郎の大蔵省入省は明治十三年であり、明治七年には米國留学中である。したがって、この「意見」もまた明治十七年十二月のものではないかと考えられる。ちなみに、明治十七年十二月における田尻の官職は、大蔵権大書記官・調査局第一部長である。しかし、この「所得税法案ニ対スル意見」もまた現存しておらず、今その内容を知るすべがなし。<sup>(19)</sup>

ところで、伊藤博文は、明治十五年三月憲法調査のため渡欧、同十六年八月に帰國、同年十二月に立憲政体創設の準備として第一に宮中に制度取調局を設置し、第二に宮内省改革の必要を奏上した。<sup>(20)</sup>

そして、明治十七年三月十七日宮中に制度取調局が設置され、伊藤はその長官に任命された。またその直後に宮内卿を兼任している。

その間の事情については、「そもそも伊藤がまず制度取調局長官に任じられその後宮内卿兼任を命じられたのは、宮中・府中の別を破る混乱をできるだけ抑えたいという天皇の配慮から出たものだった。また伊藤はこの時宮内省の大改革を企図し、帝室令の草案をも提出していた。しかし天皇はまず松方を召して政府の財政状態を下問し、財政困難を知ると伊藤に改革の延期を命じたのであった。<sup>(22)</sup>」が、明治十七年中に内蔵寮設置、華族令公布、図書寮設置、式部職新設、華族局設置等次々と機構改革を実施していき、<sup>(23)</sup>同十八年十二月に内閣制度が創設されたのである。

この間に憲法調査も進められており、プロイセン（プロシア）的立憲君主制の国家体制を志向する伊藤博文が、その基盤となる税制を研究し、日本において行われていない「財産等級税法」の調査と、これに類似したもので日本の風土等に適合する税法案の起草を、「地租ヲ納ムヘキ土地ヨリ生スル収入ノ課税並ニ酒造所ノ収入税ヲ免除シタ」ものと条件をつけて命じても不思議ではない。

すなわち、これがルードルフの「収入税法草案」であり、明治十七年十二月付、伊東巳代治から伊藤参議へ「豫テルードルフヲシテ調査セシメラレ居候財産等級税法草案脱稿候ニ付別冊和譯一本上呈候間乙夜被為瀏覽度候」と上呈されたものではないかと思われる。さすれば、ルードルフ氏口述、伊東巳代治筆記による「財産等級税講説」に「我國ニ於テ此ノ税法ヲ設ケタルハ実ニ一千八百五十一年トス。爾來星霜ヲ経ル既ニ三十年ヲ超ユ」とあるのとつじつまが合い、前述の松方家文書目録の整理日付と併せて、この「収入税法草案」は明治十七年十一月の起草と推測してもよいのではないかと考えるのである。

さて、このようにルードルフの「収入税法草案」は明治十七年十一月の起草と推定できるのであるが、この段階における「収入税法」は、伊藤博文が制度取調局長官であり、まだトップ・リーダーとしての地位が確保されていない立場であることからみて必ずしも当面の財政窮迫を救うという意図のものでなく、伊東巳代治から伊藤参議あての上呈文書に「巴華里ノ資本税ハ直ニ本邦ニ移シテ毫モ支障ナキノミナス却テ今日ノ不公平ヲ醫スルニ於テ最モ恰當ノ法律」、「ルードルフ呈案財産等級税ニ至テハ目下細目ノ利害得喪攻究」とあることから、欧米諸国並みの近代国家建設構想の一環として、これらの国の税制に倣った税制、それは当時日本においては課税の外にあった資本の利得等に課税する税制であり、いわば租税負担公平の主義に則った税制であるが、これを導入したときの利害得失を研究する

ためのものであったと位置づけることができる。なぜならば、ルードルフ起草の「収入税法律案」は、宮内卿兼制度取調局長官伊藤博文のもとに提出されただけで、政府に上申して公布、施行を提案した事跡はなく、いつの頃からか松方正義の手に草稿のままに残されたものとみられるからである。

しかし、明治十八年十二月内閣制がしかれ、伊藤博文が総理大臣となつてから情勢は変わつてくる。伊藤総理が所得税法の成立に非常な関心をもっていたことは、同法を審議する際、傍聴を禁じていた元老院會議に秘書官伊東巳代治と法制局参事官曾祢荒助の二名を特命により傍聴させていたこと<sup>(25)</sup>でも窺われるが、総理大臣に就任して大蔵省における所得税法の立案を聞き、自分の意向はプロイセン型の所得税法の施行にあることを大蔵大臣松方正義に告げ、ルードルフ起草の「収入税法律案」を渡したのではないかと考えられるのである。

今ここに、プロイセンの「階級税及び階層別所得税法（一八五一年五月一日公布、前記の財産等級税法）」を翻訳したものが三編残されている。これらは大蔵省主税局統計課が明治二十年三月に刊行したもので、翻訳の時期は不明であるが、その訳語等により、明治十八年以前に翻訳されたとみられる「普國分等税及ヒ分等收入税規則」、「普國所得税徴収法（下等級及ヒ上等級所得税）」の二編、及び同十九年に翻訳されたとみられる「字國等級税及ヒ所得税法（別に同一訳文で所得税及等級税法）」である。<sup>(26)</sup>

これらはいずれも異なつた訳文により翻訳されており、なぜ同一の法規がほぼ数年の間に別人の手で翻訳されたのか疑問のあるところであるが、その一編は制度取調局が翻訳してルードルフ起草の「収入税法律案」とともに大蔵大臣に渡されたもの、他は大蔵省独自のプロイセン税制研究のためのもの（一編は伊藤総理の意向をうける前、他はその後）とみればやや納得がいくのである。

このほか、大蔵省が既訳の税法を明治十九年以降改めて翻訳したものにはプロイセンの地租法、營業税法があり、松方大蔵大臣の「方今普魯西國等財産等級税ハ其ノ賦課ノ法最モ簡易ニシテ能ク我カ目下ノ時勢ニ適応セルヲ以テ、直チニ其調査に著手シ<sup>(27)</sup>」という方針のもとに、プロイセンの税制に焦点をあてての調査研究が行われた証佐ではないかと思われるのである。

また、十九年一月頃、加藤濟銀行局長、中村元雄一等主税官を財政、經濟研究調査のために欧州へ派遣したこともおいおいに関係あるものと推測される。<sup>(29)</sup>

この時期において、イギリス的といわれる明治十七年の「所得税則」が、プロイセンのものに接近したことについて、「明治政府部内では、所得税法制定をめぐり、プロイセン型か、イギリス型か、いずれを採用すべきかをめぐって対立し、激しく論争された。」ことを我々は実証しえないのであるが、同十九年五月、經濟學博士田口卯吉が東京經濟雜誌に「近日民間に於て風評する所に因れば、我政府は方に所得税の徵收方法を評議せらるゝと伝えり。」<sup>(30)</sup>と記述しているところをみれば、政府内部の論争がいち早く民間に風評として伝わっていたことも考えられる。そして、前述のとおり、この頃から大蔵省におけるプロイセン税制の調査研究が精力的になされていることからみて、その論議の結果、大蔵省としては伊藤総理の意向を受けるとともに、「其ノ賦課ノ法最モ簡易ニシテ能ク我カ目下ノ時勢ニ適応セル」税制、いわば、簡略な制度がその經濟事情に適合するものとして、プロイセン的な要素を多く採択することに踏み切つたのではないかと考えられるのである。

次に、我が国所得税法の施行が資本主義經濟の成熟度に比べ先行しているということに絡み、岩倉具視の「旧税ハソノ力ヲ保ツ」という原則において示されるように、国会開設以前にできるだけ多数の税目を「旧税」として制度化

して政府の財政権を確立しておく<sup>(31)</sup>、という考え方、あるいは、「八二年十一月、天皇は地方長官を宮中にあつめ、軍備拡張にあてるため租税増徴を命じるといふ異例の措置をとり、酒税・煙草税・醬油税・所得税その他の値上げと新設を行った。(引用者注)このときには所得税の新設は行われていない。)それはまた一八九〇年と約束した国会開設の前に、増税を実現してしまうという意図から出ていた。」<sup>(32)</sup>という説がある。来るべき国会の予測される勢力とその時の元老院の政府との力関係を比較すれば、このような考え方はうなずけるのであるが、憲法に租税法主義を明示した規定を採り入れるに当たり、「財政における権限を手掛りに議会在内閣の命脈を制することがあつてはならない」ことを考慮し、国会開設以前に租税制度を整備して財政権を確立しておくという考え方もあつたにせよ、明治二十年四月、井上毅が憲法草案を立案する際に、租税全般について一律に永久税主義を採用せず、「特に所得税を『動税』として、その徴収につき議会の毎年の承諾を要件とする構想」、すなわち「財政における議会の権限を全くといってよいほど奪うという立場には進まず」、「国会に一定の権限を与えるべきと考えていた」<sup>(34)</sup>ことからすれば、所得税と国会は無縁になるわけではなく、井上毅の考え方と、所得税法の創設を「国会開設前の財政権の確立」、あるいは「国会開設前の増税の実現」の一環と考えることは相克するのである。

そのほか、先学の講究により隠れた立法趣旨とされる所得税法と選挙制度との関連、すなわち、参政権(選挙権・被選挙権)付与に当たり、所得税を含めた直接国税の納税をその資格とする制限選挙制を実施することにより、国会の勢力分野のなかに各界各層の富有者層、特に知識階級を取り込み、地租納税者の代表である富農層による国会の全面的支配を制限しようとする予測図が描かれていたとすれば、当時の為政者の将来展望に測り知れない力を感じるものである。

ともあれ、創設された所得税法は、歳出の激増に伴う財政の窮乏を漸進的に解消するため、負担公平の理念のもとに各種の租税を時代に適合するように整理し、恒久財源の確保を図るといふ大藏省の財政構想と、為政の主流となつた伊藤博文を中心とする憲法制定グループの近代国家建設構想との融合の所産であり、それぞれの思惑のなかで所得税法百余年の歴史の幕明けとなつたものとみられる。

なお、所得税法の形成過程における外国税制の影響についての考察は後章において行うこととする。

(注) 1 「公文類聚」第十一編 明治二十年 第二十六卷

内閣記録局編「法規分類大全」第三十八卷租税門〔8〕第一編 三九九頁以下

税務大学校研究部編「明治前期所得税法令類集」 三二五頁以下

2 高橋誠「初期所得税の形成と構造」 五六頁

3 藤井誠一「創設期所得税の基本的性格」 一〇八頁

4 大内兵衛・土屋喬雄編「明治前期財政経済史料集成 第一卷 松方伯財政論策集」昭和五三年 原書房

(復刻) 昭和六年 改造社) 二五七〜二六五頁

明治二五年九月三日 文学士 阪谷芳郎識「松方伯ト明治ノ理財法」

5 「右同書」

陸海軍拡張費支出概算表(明治十五年十二月調) — 明治十六、十九年度だけ掲げる — 引用者

	明治十六年度	明治十九年度
一新艦製造費	三、〇〇〇、〇〇〇	三、〇〇〇、〇〇〇
二軍艦維持費	五〇〇、〇〇〇	二、〇〇〇、〇〇〇
三陸軍兵員増加費	一、五〇〇、〇〇〇	一、五〇〇、〇〇〇

	四	東京湾砲台建築費	二四〇、〇〇〇	
	五	： 備付品費	—	
		以上五項費用ノ合計	五、二四〇、〇〇〇	
	増	税金額	七、五〇〇、〇〇〇	
		五項費用ノ合計金額ト差引増税	七、五〇〇、〇〇〇	
		金ノ有餘(十)或ハ不足(一)	(十)二、二六〇、〇〇〇 (一)一六〇、〇〇〇	
6		「右同書」(各地方長官ノ延遼館集會席上ニ於ケル演説) 五七二〜五七三頁		
7		「右同書」 四〇九〜四一〇頁		
8		稅務大學校研究部編「明治前期所得稅法令類集」 三四四頁以下稅務大學校所藏「岩田文書參考書類」		
9		原史料 稅務大學校所藏「岩田文書參考書類」		
		條約締結		
		一八五四(安政元)年 日米和親條約(神奈川條約)、日英、日露和親條約		
		一八五五(安政二)年 日蘭和親條約		
		一八五八(安政五)年 日米、日蘭、日英、日仏修好通商條約(安政五ノ國通商條約)		
		條約改正		
		一八九四(明治二七)年 日英通商航海條約、日米、日伊通商航海條約		
		一八九五(明治二八)年 日露條約		
		一八九六(明治二九)年 日独、日仏、日蘭條約		
		一八九七(明治三〇)年 日墾條約		
10		大内・土屋「前掲書」(海關稅改正議 第一)		
11		「右同書」(海關稅改正議 第一) 三五八頁		
12		「右同書」(附錄(二) 開國五十年間日本帝國財政) 六四一・六四五〜六四六頁		

- 13 高橋「前掲書」 五五頁  
 14 「右同書」 六二頁  
 15 「右同書」 六二頁  
 16 井上一郎「抜本的税制改革と所得税【下】」 税務弘報三六卷一二号  
 17 梅溪昇「お雇い外国人」⑩政治・法制 付録 二五七頁  
 18 「近代諸家文書集成 総索引」ゆまに書房 (松方家文書) 五八頁  
 19 田尻稻次郎の財政制度近代化についての理論と実績は、森田右一「わが国における財政制度の近代化―田尻稻次郎の貢獻―」(昭和六〇年 関東学園大学学紀要第三号抜刷)に「北雷田尻先生伝」からとして次の事項が記述されている。
- (1) 各種の租税を整頓して、負担の公平と恒久対策の確保を図る。
  - (2) 濫発せられたる紙幣を整理して兌換制度の創設に資する。
  - (3) 錯雑極まりなき諸公債を整理統一して、内外における募債上の信用を高める。
  - (4) 清国償金の收受を機として、多年の懸案たる金貨本位制を確立する。
  - (5) 国立銀行の営業継続、普通銀行の業務発達を扶掖して民間信用機関たるの実をあげさせる。
  - (6) 中央銀行たる日本銀行の設立に関与。
  - (7) 特殊銀行たる横浜正金銀行、日本勸業銀行、農工銀行、北海道拓殖銀行、台湾銀行、日本興業銀行の設立に関与。
  - (8) 日清戦争における戦費の調達及び其の支弁方法の成績。
- また、森田右一「田尻稻次郎の財政学」(昭和六一年 東洋研究第七七号抜刷)では次のように言っている。
- 田尻は、ルローア・ポリュエ(Pierre paul Leroy-Baulieu)の「財政学概論」(Traité de la science des Finances)二巻を携えて帰国し、帰国後間もなく次の二つの部分を翻訳出版している。
- ポリュエ 財政論 関税之部 明治十三年一月  
 ポリュエ 財政論 地方税之部 明治十三年一月

- ルローポーリユーは、税制について「所得税における累進課税その他の社会的政策的課税に最後まで反対している」が、田尻の財政理論は大筋で、ルローポーリユーを祖述」しながらも、「必ずしもそれに固執するものでなく」、「明治二十年に世界の主要国に先がけて創設したわが国の累進所得税について、田尻はルローポーリユーのような反対をしていない。」
- 20 坂本一登「宮中の制度化と内閣制度の創設—伊藤博文の政治指導を中心に—」（近代日本研究会「官僚制の形成と展開」所収）一九八六年 山川出版社 四九頁
- 21 制度取調局御用掛兼務 参事院議員井上毅・同議員補伊東巳代治・同荒川邦藏・太政官権少書記官渡辺廉吉・同山県伊三郎・同牧野伸顕 御用掛 太政官権大書記官金子堅太郎  
長官・参事院議長・主管参議の執務順序は、「凡ソ法律ノ新創又ハ改正各省ヨリ案ヲ具ヘ上申スルモノハ主管参議検印シテ制度取調局ノ審閲ニ付シ参事院ノ議決ヲ経、内閣回議ノ上御覽ヲ請ヒ、裁可シテ後元老院ノ議決ニ付シ更ニ内閣ノ回議ヲ経上奏批行ス」と定められた。
- 22 坂本「前掲書」 五二頁
- 23 「右同書」 五二頁
- 24 平塚篤校訂「財政資料」上巻 昭和一〇年 秘書類纂刊行会
- 25 「公文類聚」第十一編 明治二十年 第二十六巻
- 26 「普国分等税及ヒ分等收入税規則」・「普國所得税徴収法」は、主税局「稅務雜篇 附録」（明治二〇年三月刊行）所収、なお、「普國所得税徴収法」は、大蔵省主税局「稅務雜篇 三巻」にも所収
- 27 「李國等級税及ヒ所得税法」は、主税局「李國稅務類纂 完」（明治二〇年三月刊行）所収
- 28 「所得税及等級税法」は、主税局「独字稅法 第二編 直稅編之二」（明治二三年四月刊行）所収
- 大内・土屋「前掲書」（十九年度予算調査ノ実況ニ就キ歳入ノ財源ヲ索ムルノ議）四〇九頁
- 主税局「奥國スタイン氏稅法講義筆記 完」（明治二二年七月刊行）に「此ノ所ニ於テ中村氏我國地租改正ノ次第ヲ告ケ且曰我國ノ地籍ハ未タ全ク整理ノ域ニ至ラスト雖トモ其大体ハ既ニ云々ノ点ニ達セリ」とあり、この時の筆記ではないか

と思われる。

- 29 藤井「前掲書」 一一四頁
- 30 鼎軒田口卯吉全集刊行会編輯「鼎軒田口卯吉全集」第六卷（明治十九年歲計予算—明治十九年五月一日発行・東京經濟雜誌三一四号載） 昭和三年 大島文太 二〇八頁
- 31 高橋「前掲書」 五六頁
- 32 遠山茂樹「明治維新と現代」一九六八年第一刷発行 岩波書店 二一〇頁
- 33 小柳春一郎「明治憲法下における會計制度の形成—剰余金支出の問題を中心に—」（近代日本研究会「官僚制の形成と展開」所収）一九八六年 山川出版社 六二頁
- これは、「ロエスレルが井上毅宛の答議においてくり返し強調した」ことである。
- 34 小柳「前掲書」 六二・六三頁
- 「井上は全ての税を永久税としてその徴収について毎年の議会の承認を不要とすべきだとは考えていなかった。『従前各等ノ租税ハ概ネ經常不勳定分税トシテ議院ノ毎年ノ議定ヲ経ザルベキモ、但タ所得税ハ各国ノ例ニ倣ヒ勳税トナシ毎年ノ議定ニ応シ増減シ議院ノ自由ナル議權ニ任スヘシ』と論じている。所得税を『勳税』とする理由は、第一に『變換不定ノ收入ト支出トノ平均ヲ保ツ』ということであり、第二に『勳税アリテ始メテ予算表ノ確定ニ関シ国会ニ有効ナ勢力アラシムルコトヲ得』というものである。」（七〇頁）