

# 明治 20 年所得税法導入の歴史的考察

牛 米 努

〔 税 務 大 学 校 〕  
〔 租 税 史 料 室 研 究 調 査 員 〕

## 要 約

### 1 研究の目的

本稿の目的は、明治20年(1887)に導入された所得税法の歴史的検討である。導入期の所得税研究は意外に少なく、1960年代の業績が現在でも研究水準を維持している。導入期所得税研究の関心は、日本における「早熟な」導入の理由の解明にあった。そのため税法モデルへの関心を強く持っているのが特徴である。今なお根強い「通説」として、イギリス型からプロシア型への転換を、明治憲法体制との関係で理解しようとする高橋誠氏の研究がある。この見解はすでに林健久氏により批判され、欧米の租税制度が早熟的に移植されたと理解すべきと論じられている。

筆者は基本的に林説を支持する立場に立つが、従来の研究では所得税導入過程がトータルに描かれていないように感じている。その理由は、高橋・林両氏の研究内容の断絶である。高橋氏は、明治17年の二つの草案を含む、明治19年のプロシア型への「転換」以前の史料を分析し、それと明治20年所得税法を比較検討した。一方、林氏は、「転換」後の原案が明治20年法として修正されていく過程を分析した。二つの研究は明治19年の「転換」を挟んで史料的にも断絶しており、明治17年の草案作成から明治20年法成立までの導入過程の解明は、依然課題として残されているのである。

本稿では、当該期の政治史や財政史研究に学びながら、主に予算編成を軸に歴史的に考察した。

### 2 研究の経過・結果

所得税導入の理由の一つは、当該期における軍事費増大への対応とされている。その最大の要因は海軍皇張問題である。明治15年に勃発した壬午事変は、松方緊縮財政の大きな課題となった。政府は酒税や煙草税などの間接税増税により海軍皇張費を捻出しようとしたが、増税策は失敗に帰した。政府はこれを会計年度の改訂と明治18年度の予算定額制の延長により乗り切る

が、深刻化する松方デフレの影響により間接税増税策の行き詰まりは明白であった。そして松方デフレの影響は、地方財政の逼迫による地方改良問題を浮上させていた。間接税増税策の行き詰まりと各省の予算拡大要求は、新会計年度初年目の明治19年度予算の拡大を必然化し、新税導入は不可欠の課題となった。新税案として選択されたのが、所得に応じた負担を実現できる所得税であり、明治17年には二つの草案が作成されたのである。

明治17年の二つの草案は政策上対立関係にあるように理解されてきたが、それは正しくない。大蔵省案が閣議提出案であるのに対して、ルードルフ案は制度取調局長官伊藤博文の指示で作成された参考案に止まるものであり、両案の性格や政策上の位置付けは異なるのである。それでも両案は、土地・家屋や酒造など租税負担の過重に配慮した免税規定や、比較的高く設定された免税点、所得調査委員制度の採用などにおいて共通している。両案は、それぞれ西欧の税制をモデルとしつつも、松方デフレ下で顕在化する農村の疲弊など、共通の現状認識に立っているのであり、そこに根本的な対立は存在しないのである。但し、所得に応じた税負担の実現という原則のもと、所得の種類による課税の差異や累進性の担保など、課税方法上の詰めは残されていたと見てよい。これらは、収束に向かいつつある松方デフレのもと、どのように所得税を導入するかという政治判断の問題でもあるが、それが決着するまでにはいま少し曲折を経ることになる。

この明治17年草案は、直後に勃発した甲申事変の処理により一旦「棚上げ」となり、大蔵省は所得税に代わって家屋税則と菓子税則・醤油税則などを提起する。間接税の一部は成立したものの、大蔵省が税収に期待していた家屋税は成立しなかった。家屋税の導入には、地方税規則の改正と戸数割の代替財源が必要だったのである。明治14年の土木費の国庫補助廃止以降、地方財政の改革が模索されてきたが、この時期、大蔵省と内務省はともに国と地方を通した税制改革の必要性を認識していた。そのため地方費への国庫支弁増額を特徴とする明治19年度予算案が作成され、そこでは家屋税や所得税・営業税が地方税附加税とともに検討されていたのである。しかし、内閣制の実

施をめぐる機構改革を理由に、明治19年度予算もまた明治17年度並と決定した。家屋税や所得税などの、国と地方を通じた税制改正プランは、拡大型の予算案とともに撤回されたのである。

そしてこのとき、所得税の立案方針が、イギリス型の分類課税方式からプロシア型の総合課税方式へと「転換」されたのである。その最大の理由は、「賦課徴収の簡易さ」である。2年間の定額予算制の延長は、明治20年度における新税導入による予算拡大を不可避とした。そのため分類課税方式の導入に慎重であった大蔵省は、所得税の早期導入を図るための現実的な政策として、総合課税方式を選択したのである。大蔵省の「転換」は、所得課税の方法上の問題であり、従来言われているような政治体制をめぐる対立ではない。すでに明治14年政変により、緊縮財政への転換とプロシア型立憲制の導入は政府の基本方針となっていたからである。

プロシア型の所得税法案は、明治20年1月に成立し、元老院の審議に回された。元老院は開会初日に修正建議を可決し、調査委員を選出して修正案を作成することになる。調査委員会は、修正点を整理して事前に大蔵省と協議し、税率変更と施行時期の延長については閣議の承認も得て、第一次修正案を元老院に提出した。政府は、この2点以外については元老院に委ねつつも、早急な成立を要請したのである。

元老院での審議は、課税所得の条文を巡って混乱したため、第一次修正案は廃棄された。そして大蔵省原案に立ち戻り、原案に少々修正を加えた第二次修正案が作成され、それが可決されるという経過を辿った。第一次修正案への反対の議論のなかで、政府委員や調査委員の議官からは2~3年後の改正を前提に可決する意見が繰り返し出されている。元老院の調査委員会メンバーは、細部は導入後に手直しするとして、政府方針に沿った所得税法の早期成立を図ったのである。原案に立ち戻って作成された第二次修正案は、帳簿検査の削除や守秘義務など調査委員の権限縮小が主な修正点である。「苛酷な執行」との批判をかわし、法案通過を容易にするための修正と考えられる。第二次修正案の審議においても、営業等による収入への課税免除への反対意

見が出されるが、修正附託建議はすべて否決され元老院での可決を見た。様々な課税上の問題は先送りされ、早期導入が目指されたのである。

### 3 残された課題

成立した所得税は収入見積りを下回る税収に終わったが、大蔵省内部では所得税の修正や資本税の導入、地租軽減の代替財源としての増税など、帝国議会開設前から所得税に関わる改正の動きがでていた。地租軽減の代替財源は別にして、所得税法修正への動きが成立直後から見られることは、本稿が明らかにしてきた明治 20 年所得税法の成立過程を踏まえれば必然であったことがわかる。しかし、こうした所得税を巡る動向については全く明らかにされず、所得税研究の次の関心は明治 32 年の全文改正（とりわけ法人課税の問題）へと移ってしまうのである。しかしながら、明治 32 年（1899）改正の歴史的意義を解明するには、本稿が扱った導入過程だけでなく、その後の修正等の議論も含めた歴史的検討が必要になるのである。

## 目 次

はじめに	443
第1章 明治17年所得税法案の再検討	447
第1節 大蔵省の所得税則案	447
第2節 ルードルフの収入税法律案	452
第3節 明治17年草案の歴史的背景	459
小 括	468
第2章 所得税法導入過程の歴史的検討	471
第1節 明治19年度予算と新税導入問題	471
第2節 明治20年所得税法の成立過程	478
小 括	486
結びに代えて	488

## はじめに

明治20年(1887)に導入された所得税については、戦前から財政学の分野で研究が進められてきた。そのなかで関心を集めてきたのは、後進資本主義国である日本における「早熟な」所得税制の導入という問題であった。とりわけイギリス税制からプロシア税制への転換が、資本主義の形成や明治立憲制との関係で論じられてきた。従来の研究を総括した林健久氏は、「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激に移植されたとみるのが妥当」と、当時の財政事情のなかで所得税の導入を検討し、日本の近代化の特殊性のひとつと位置付けた<sup>(1)</sup>。林氏は、不平等条約のもとで関税収入は主要財源とはなりえず、地租改正により安定的な収入を確保することでわが国は租税国家として歩み始めたとされる。そして財政需要の増大に対応するため、酒税や煙草税のような消費税が増税され、さらに軍備拡張を契機として所得税が導入されたとした。

林氏の研究は、今日においても所得税導入期の研究水準を保持しているといえてよい。それは、財政史や外交史の分野から精緻な分析が進められている、近年の松方財政研究においても、税制については依然として林氏の前掲書が参照されていることから証明される。しかしこのことは逆に、松方財政の研究の進展にもかかわらず、当該期の税制については研究が進展していないということでもある。そこで本稿では、近年の松方財政研究に学びながら、従来の所得税史研究を基本史料に立ち戻って再検討し、当該期の税制問題として所得税導入過程を分析しようとするものである。以下、基本史料を中心に、簡単に研究史を整理しておきたい。

所得税の基本史料を用いた研究は、戦前の阿部勇氏を嚆矢としている。阿部氏の研究が所得税史において最初に言及される理由は、大蔵省文庫所蔵「松方

---

(1) 林健久『日本における租税国家の成立』295頁(東京大学出版会、1965年)。

家文書」所収の、明治17年12月所得税則を紹介したことによる<sup>(2)</sup>。続いて、汐見三郎氏が明治17年11月のルードルフの収入税法法律案を紹介し、比較財政学の立場から明治20年所得税法とドイツ所得税法の「密接なる関係」を指摘した<sup>(3)</sup>。そして戦後、高橋誠氏が、イギリス税制に範を取った大蔵省案から伊藤博文等の「憲法定制グループ」によるプロシア税制への転換を指摘した<sup>(4)</sup>。高橋氏は大蔵省文庫所蔵の所得税則（修正案）を発掘すると同時に、明治14年の東京府会の「実入税」建議を紹介するなど、戦前の研究を総括しその後の研究の枠組みを呈示した。高橋氏は、早熟な所得税の導入理由を、国会開設以前の「駆け込み」と松方税制のもとで強まる租税負担の不公平に対処するための税制整備の2点から説明されている<sup>(5)</sup>。高橋氏が分析できなかった「転換」後を

(2) 阿部勇『日本財政論—租税—』236-270頁（改造社、1933年）。

(3) 汐見三郎他3名共著『各国所得税制論』247-260頁（有斐閣、1934年）。なお、汐見氏の研究が出された当時、カール・ルードルフ（Carl Rudolph）は、東京大学法学部や司法省のお雇いとして活躍した同じドイツ人のオットー・ルードルフ（Otto Rudorff）と同一視されていたが、別人であることが確認されている。しかし、今日もなお一部で両人が混同されているようなので、蛇足ながら訂正しておきたい。

(4) 高橋誠「初期所得税制の形成と構造」経済志林26巻1号47-83頁（1958年）。イギリス型からプロシア型への変更については、すでに雪岡重喜「所得税創設の事情と創設当時の所得税」財政21巻9号23-28頁（1956年）や池田浩太郎「わが国所得税制度の創設」金融経済22号1-21頁（1953年）及び同「わが国所得税の創設とその社会的条件」経済研究6号24-58頁（1956年）で指摘されている。高橋氏は、この「転換」も含めて内的な要因との関連を主張されるが、内的要因に基づかない輸入制度と見る林健久氏の批判がある。なお、高橋氏が「下からの所得税法案」とした東京府の「実入税」については、同氏が典拠とした『東京市財政史稿』第6輯（東京市財務局主計課、1941年）の編纂者である安藤春夫氏の著書『封建財政の崩壊過程』302-310頁（酒井書店、1957年）がある。

(5) 高橋氏の研究を高く評価し、明治17年から同20年までの所得税導入過程を改めて分析したものに、藤井誠一「創設期所得税法の基本的性格」経済研究4集85-168頁（1976年）がある。藤井氏は、イギリス型の大蔵省案とプロシア型のルードルフ案の二項対立的視点に立ち、明治憲法をはじめプロシアの法制度を取り入れて形成された国家制度に倣い、所得税もプロシア型になったと結論付けられている。しかし当該期の政治史研究は、明治14年政変によりプロシア型の憲法構想と緊縮財政への転換の基本路線が確定したことを明らかにしており、立論の根本が問い直されなければならないだろう（坂野潤治「十四年政変と基本路線の確定」『日本歴史大系』4、535-582頁（山川出版社、1987年）。税法導入の説明を批判的に検討する点など、



中心に、明治 20 年所得税法の直接的な成立過程を分析したのが前述の林健久氏である。林氏は、阿部・汐見・高橋の 3 氏が分析した諸草案とは別に、明治 20 年 1 月の大蔵省草案と閣議原案、それに元老院での二度に渡る修正を比較・分析した<sup>(6)</sup>。そして「草案」が各国税制の検討にもとづいて作成されているものの、戸主合算制や総合課税方式、前 3 か年平均による所得算出方式、調査委員会制度など、日本の所得税法はプロシア税制に強く依存していると結論付けた。林氏は、内的な要因から所得税導入を説明しようとした高橋氏の研究を実証に基づかない見解と批判し、輸入制度であり内的な要因との関係性はないとした。そして、財政上の問題から新税導入が必要となり、松方デフレのもとで地租負担の過重が叫ばれるなか、「公平」な税制改正への一步として所得税が導入されると考えたほうがよいと提言している。筆者は林氏の視点に賛成であるが、この見解についても歴史的な検証は必要となる。

こうした財政学における所得税導入史研究の整理から指摘できることは、以下の点である。個々の草案の分析視角が、明治 20 年所得税法のモデルの検証に力点が置かれており、イギリス型の分類課税方式とプロシア型の総合課税方式の二項対立になっていることである。近代国家の主要な税制となる所得税であるがゆえに、類型に関心が集まるのであろうが、所得税が税体系の中心となるのは 19 世紀末から 20 世紀に入ってからのこととされており、モデルの検証にどの程度の意味が見出せるのかは疑問である。大蔵省は、欧米の税制を取捨選択しながら所得税法草案を作成しており、日本の所得税をイギリス型やプロシア型と単純に理解することが正しいのかという素朴な疑問もある。また、所得税導入の要因を当時の時代状況と併せて検証することも重要であると考え。とくに林氏の研究は、明治 17 年草案と明治 20 年法との関係性が明確でなく、

---

興味ある指摘もあるが、所得税と参政権についても実証性は乏しいと言わざるを得ない。なお、一連の研究史を整理し、元老院の所得税法審議や当時の外国税制、そして執行体制までを検討した織井喜義・山本洋「創成期の所得税叢考」税務大学校論叢 20 号 (1990 年) がある。執行面までを視野に入れた視点は興味深く労作であると評価するが、関連史料を整理しきれないまま羅列した感が強い。

(6) 林・前掲註(1) 294-335 頁。

その意味で明治 17 年の草案作成段階から明治 20 年の公布までを通した所得税法成立過程の解明は、いまなお課題のまま残されているとあってよい。

本稿では、こうした課題へのアプローチとして、まず基本史料の検討から始めたいと考える。松方家文書の所得税関係史料の原本が所在不明というだけでなく、今日においてもなお基本的な事項についての誤謬も少なくない。また、基本史料の検討も充分とはいえない状況にある。迂遠なようであるが、基本史料に立ち返って所得税の導入過程を再検討することが、この課題を解明する近道であると考えている。

# 第1章 明治17年所得税法案の再検討

## 第1節 大蔵省の所得税則案

大蔵省文庫所蔵「松方家文書」には当該期の所得税関係史料がまとまって収録されていたが、現在その原本は所在不明である。同文庫の松方家文書は、関東大震災後に財政史編纂のため寄贈され、事項別・年代別に整理されたものである<sup>(7)</sup>。原本所在不明分4冊のうち、導入期の所得税や営業税関係史料がまとめられているのが第37号文書である。松方家文書目録から不明原本に所収されている導入期の所得税関係史料一覧を作成すると、表1のようになる。枝番が原史料のまとまりと考えられるが、このうち阿部・汐見両氏により紹介（抄録も含む）されている部分は備考に示したとおりである。

表1 「松方家文書」所収の導入期の所得税関係史料一覧

松方家文書	年月日	タイトル	作成→宛先	備考
第37号-4	明治17年12月	所得税則施行之儀ニ付上申 同上御布告按 所得税則 所得税収入予算表 所得税則説明	松方大蔵大臣→三条太政大臣	阿部(1) 阿部(2) 阿部(3) 阿部(4)(5) 阿部(6)
5	明治17年12月	所得税法修正二際シ府県市町村 費附加ヲ禁ズベキ理由		
6		所得税ニ対シ地方税附加禁止ノ 可否問答		
7	明治7年12月	所得税法案ニ対スル意見	田尻稲次郎	
8		所得税法修正案		
9		所得税法修正案説明并ニ参照		
10		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		
11		所得税届出三等以上人名調		阿部p265-270 (1等2等のみ)
12A	明治17年12月	収入税法案 財産等級考税(説力?) 産業税則	カール・ルードルフ ルドルフの口述筆記(伊東巳代治)	汐見p248-259
第33号-27		所得税徴収期日ニ関スル件	伊東巳代治	

松方家文書第37号の4（以下、37-4と略記する）が、イギリス型とされる大蔵省案である。同文書37-8がその修正案で、高橋氏が分析された史料と同一内容と考えられる。同文書37-5からは明治17年（1884）12月に修正案が

(7) 大森とく子「大蔵省資料と財政史編集—行政文書の収集・整理・保管の軌跡—」  
びぶろす 34巻2号3頁（1983年）。

作成されたように読める。しかし市が地方団体となるのは明治 21 年 (1888) の市制・町村制においてであり、この史料の作成年代には疑問がある<sup>(8)</sup>。市制・町村制施行後、市町村には所得税附加税が認められているので、その過程で作成されたと推測される。それはともかく、ここでは所得税導入に際して附加税の議論があったことに注目しておきたい。地方税との関連は、高橋氏が東京府の「実入税」に言及したものの、所得税の議論のなかでは継承されてこなかった視点であり、附加税については問題とされたこともない。これについては所得税則 (修正案) の検討のなかで触れたいと考える。また、これらの大蔵省関係史料とは別個にルードルフの収入税法律案があることにも注意しておきたい。

松方家文書所収の 3 つの草案は、いずれも大蔵省の所得税草案がプロシア型へ「転換」する明治 19 年 3 月以前の作成である。明治 20 年所得税法の原案は「転換」後に作成された大蔵省案であり、閣議を経て元老院に回付され、それぞれの過程で修正を受けて成立している<sup>(9)</sup>。つまり「転換」以前の草案は、成立した所得税法とは直接の関係はない。しかし、これらの草案の存在を所得税導入過程にどう位置付けるかは、また別の問題である。従来の研究の不充分性は、この関係をイギリス型からプロシア型への転換という枠組のなかでしか評価できなかった点にあるのである。

では、3 つの草案のうち、まず大蔵省の所得税則から具体的に分析していきたい。

明治 17 年 12 月の、所得税則の閣議提出理由は次のとおりである。「今や国費

(8) なお、田尻稲次郎の意見書の年代が明治 7 年になっているが、これは明治 17 年の誤りである。後述するルードルフの収入税法律案と同様、現在もなお一部で誤って理解されているので訂正しておきたい。田尻稲次郎は、明治 4 年から同 12 年までアメリカに留学中で、明治 17 年 12 月当時は大蔵省権大書記官として調査局 (議案局兼務) に勤務している (大蔵省百年史編集室『大蔵省人名録—明治・大正・昭和—』99 頁、1973 年、大蔵財務協会)。また、明治 17 年所得税則の作成者を田尻稲次郎とする見解があるが、これを実証する史料はいまのところ存在しない。

(9) 国立公文書館所蔵「公文類聚」第 11 編、第 26 巻。原案が修正成立したときの閣議資料である。この史料は林氏が使用した『法規分類大全』第 38 巻と同内容であるが、拙稿では「公文類聚」を使用する。

ノ増加ヲ要シ漸次新税ヲ興サ、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ン乎」<sup>(10)</sup>。歳出増加のため新税導入が必要であること、新税は人民の所得に応じた負担を実現し得る所得税が適当であること、富者の負担を増加して将来の税制改良の第一歩とすることの3点が掲げられている。増税策の中心であった酒税などの間接税は、「上に軽く下に重い」欠陥を有しており、その不平均を修正するため中等以上の人民に課税する所得税は、「一ノ補助税・償補税トモ云フヘキモノ」と位置付けられている。大蔵省が構想する所得税は、財政の中心を構成する税制ではなく、地租と酒税を中心とする現行税制の補助税なのである。

所得税則の特徴は、イギリス型の分類所得税方式にあるとされている。所得のうち、「商工業及商工ニ類似セル諸業ノ所得並勞銀」、「貸預及其他ノ金穀ヨリ生スル所得」、「學術技芸ニ関スル諸般ノ所得」については申告制である。この3種類の所得は、「総テ所得高ヲ調査スルニ頗ル困難ナルヲ以テ」、納税者から戸長を経由して郡区長に申告するとされている。課税対象は前年1月から12月までの所得で、5月・8月・11月・翌年2月の4期に分けて納税する。営業の「盛衰」により所得額は変化するので、前年の所得に課税するほうが過去数年間の平均よりも「少々公平」とされている。

また、「公債証書ノ利子」、「諸会社利益配当金」、「官府ヨリ受ル俸給手当金及賞勲年金」、「公共ヨリ受ル俸給手当金」、「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」については、給与者等が源泉して納税する仕組みである。課税額は表2のとおりで、「中等以下ノ民」の負担を軽くするため所得額500円以上を課税対象とし、2%から3%まで3段階の単純累進税率が採用されている。源泉分は煩雑さを避けるため一律3%である。

---

(10) 以下の記述はすべて阿部・前掲註(2) 240-241頁による。

表2 明治17年所得税則の税率表

所得の種類	所得額	税率
商工業等諸業の所得並労銀	500～650円	2.0%
金穀の貸与等からの所得	650～900円	2.5%
學術技芸に関する諸般の所得	900円以上	3.0%
公債証書の利子	500円以上 (源泉)	3.0%
諸会社利益配当		
官府よりの俸給手当等		
公共よりの俸給手当等		
人民相対による給金手当等		

阿部・前掲注(2)240-241頁。

申告分については調査委員制度が採用され、申告制を担保するようになっていいる。これはモデルとされるイギリスの所得税には存在しない。所得税納税者は、戸長を経由して郡区長に申告書を提出し、郡区長が所得額を決定する。その際、郡区長の諮問に応ずる調税委員（調査委員）が選定される。調税委員の役割は、「官民ノ権衡ヲ維持」するためと、納税者の実状を知るためとされている。官吏の俸給などを除くと所得高の調査は「頗ル困難」であり、申告内容は納税者に身近な戸長がチェックし、調税委員への諮問を経て郡区長が決定する手順である。戸長が不当と認定した場合には、その理由書が郡長に提出される。

調税委員は複選法により納税者から選出されるが、所得税則には区町村会議員から選挙する方法もあるとしか説明されていない。調税委員の任命は、郡長の判断だけでは所得額の決定に「不測ノ弊害ヲ醸成スルノ恐アルガ」ためであり、異議がない場合には諮問に欠席してもかまわないとされている。欠席の場合は郡長の決定を認めたと判断され、欠席を認めることで逆に「事務ノ渋滞」が回避できるのである。調税委員設置の意図は、もっとも困難とされる所得額の決定にあたり、官吏である郡区長と納税者との摩擦を少なくするところにある。調税委員の欠席を容認する規定も、意図的なサボタージュを排除するためであろう。なお、郡長の決定に不服の場合は府県知事に再調査を請求することが可能であり、再調査の際は必要があれば「帳簿及物件」の検査が行われるこ

とになっている。

こうした所得税の基本的な理解は、当時の大蔵省で「バイブル」とされた、ルロア・ポリュー著『租税論』の影響を強く受けたものである。「元来一般ノ歳入税ハ間税負担ノ不平均ヲ修正スルカ為メニシテ、中等以上ノ人民ニ課スル者ナリ」という同書の立場は、そのまま所得税則の提案理由になっている<sup>(11)</sup>。高橋氏も指摘するように、ポリューはイギリス所得税を高く評価し、後述するプロシア財産等級税には批判的であった<sup>(12)</sup>。『租税論』は、所得の調査・把握が困難なこと、勤労にもとづく「一生ノ歳入」と資本にもとづく「永世ノ歳入」とでは負担の軽重が必要なこと、その国富の分布を考慮して免税点を設定しなければ税収は小額になること、を所得税の困難と指摘している。さらに所得税を初めて導入しようとする場合、「頗ル難事ナリ、決シテ輕挙躁行スヘカラス」と付け加えられている。大蔵省は所得税則の説明において所得把握の困難性を繰り返して述べているが、それは勤労による所得とそれ以外の所得を区別して課税することが重要と考えていたことを示しているのではないだろうか。調査能力の不備により所得を分類して把握することが困難であると慎重な姿勢を見せていた大蔵省が、所得を「総合的」に把握し一律に課税する方向を選択したのが、明治19年3月の「転換」だったと考えられるのである。

また、同書では、所得高の把握方法には納税者の申告と政府の査定の2とおりあり、どちらを主とするかは「国民ノ性質」によるとされている。前者はイギリス、後者は国民が「専制」に慣れているプロシアが例に掲げられている。大蔵省の所得税則は、「官（の査定）と民（の申告）の権衡」を図って調査委員制度を採用したことになるのである。

しかし大蔵省案のもっとも特徴的な点は、土地と家屋からの収入を免除する規定にあるのであるが、この点は収入税法草案との比較のなかで改めて検討したい。

(11) 租税局翻訳『租税論』下巻、30頁（博聞社、1886年）。

(12) 高橋・前掲註(4) 57-59頁。前掲註(11) 48-49頁。

## 第2節 ルードルフの収入税法律案

次に検討するのは、明治17年(1884)12月に伊藤博文に提出された収入税法律案である。この案は、カール・ルードルフが1851年のプロシア財産等級税を基本に、日本の実情を勘案して起草したもので、結論としては制度取調局原案と評価すべきものである。

まず、制度取調局について概要を記しておこう。制度取調局は、明治17年3月に立憲政体創設の準備として宮中に設置された機関で、法律・規則の創定及び改廃と、職制の創定及び改廃について太政官の職掌を取扱うことになった<sup>(13)</sup>。制度取調局の設置により、各省が上申する法令案等は次のような手続を経て審議されることになる。すなわち各省が立案した法律案等は、主管参議検印のうえで制度取調局に提出され、同局の「審閲」後に参事院へ回付される。そして参事院の審査を経て内閣に提出され、天皇の裁可を得て元老院へ回議される。同院の決議は内閣に提出され、天皇の裁可を得て公布という手順になる。制度取調局で修正意見が出されたものは内閣の決議を経て修正され、それから参事院へ回付される。修正に至らない場合でも、制度取調局は参考意見を付して参事院に回付することが可能であった。なお、参事院は政府の法案起草・審議機関で、元老院は議会(上院)に擬せられた機関である。

制度取調局長官には伊藤博文が就任し、宮内卿を兼任した。伊藤が最初に着手したのが、国会開設に備えた上院(貴族院)対策としての華族制度の創設であった<sup>(14)</sup>。そして御用掛として寺島宗則(宮内省出仕)・井上毅(参事院議官兼図書頭)・尾崎三良(参事院議官)・伊東巳代治(太政官大書記官兼伊藤参議書記官)・金子堅太郎(太政官大書記官兼元老院権大書記官)など、太政官書記官や参事院議官から選抜された人員が配置され、法制や機構改革に大きな影響

(13) 『法規分類大全10』301-302頁(原書房、1988年)。なお、同局については『国史大辞典8』(吉川弘文館、1987年、鳥海靖執筆分)も参照のこと。

(14) 坂本一登『伊藤博文と明治国家形成』(吉川弘文館、1991年)。



力を有することになった<sup>(15)</sup>。当然、大蔵省が閣議提出する新税法についても、伊藤博文を中心とする制度取調局の審査がなされることになる。

制度取調局の所得税調査は、伊藤の指示を受けた伊東巳代治がルードルフへ諮問する形で行われた。カール・ルードルフは、憲法調査のため滞在したドイツで伊藤が指示して雇い入れた内務顧問である<sup>(16)</sup>。ルードルフ案もまた、「貧富各其力ニ応シテ納税ノ負担ヲ穩当ナラシムルニハ、此財産等級税ヲ設クルニ如カス」とあるように、所得税導入を貧富に応じた負担とする点で大蔵省と同一認識に立っている<sup>(17)</sup>。制度取調局は最初からプロシア法を検討しているが、それがルードルフのプロシア財産等級税の説明を伊東巳代治が口述筆記した

(15) 「明治18年1月10日改制度取調局職員録」『明治期職員録集成（マイクロフィルム版）』第55巻（日本図書センター、1990年）。

(16) カール・ルードルフ（Carl Rudolph、以下ルードルフと記す）は1841年プロシア生まれのドイツ人で、行政官補や郡長として地方行政に携わり、内閣の地方政治科顧問として招聘された。明治17年から同20年まで滞り、帰国後は県参事官や県知事を歴任した（ユネスコ東アジア文化研究センター編『資料御雇外国人』461頁、小学館、1975年）。ドイツで人選にあたった公使の青木周蔵は、彼を評して「稍タリベラルにしてoptimistに見え、内政治務的之見込は七独三仏之思想」であると書き送っている（『伊藤博文関係文書』1、63頁）。若干フランス流の思想を有している点が、ややリベラルということなのであろう。横浜港到着は明治17年3月15日である。制度取調局の命により、明治17年7月から9月にかけて地方状況視察として北海道・東北、信越・関東の諸県を巡回している（国立公文書館所蔵「公文別録」明治17～18年太政官第3巻。国立公文書館所蔵「公文録」2A-10-公3846及び3847）。ルードルフは、プロシア内務省の組織や職務、市町村制について伊藤博文の諮問に応えるとともに、草案も多数起草している（『秘書類纂』法制関係資料・上巻を参照のこと）。

なお、ルードルフが伊藤博文に収入税法律案を提出した日付は「1874年11月29日」であり、ルードルフの伊藤宛書簡でも「1875年の施行」となっている。そのため収入税法律案を明治7年（1874）とする論文等も今なお存在するが、ルードルフの滞日期間や伊藤博文の経歴（宮内卿就任が明治17年3月、伯爵授爵は明治17年7月）を考えれば、明治17年であることは明白である（『枢密院高等官履歴』第2巻・明治ノ2、332頁、東京大学出版会、1996年）。これも一部で混乱があるので明記しておきたい。

(17) 『秘書類纂15』財政資料・上巻、545-553頁（原書房、1970年）。以下の記述は、特に注記がない限り同史料による。なお、同史料の引用にあたっては、宮内庁書陵部所蔵の原本により誤記等の訂正を行っている。

「財産等級税講説」なのである<sup>(18)</sup>。

ルードルフの説明によれば、プロシア財産等級税は1851年に導入され、1か年の歳入1000ターレル以上に課税される「財産等級税」と、それ以下の「等級税」に分れている<sup>(19)</sup>。この説明を実際の条文に照らしてみると、これは1873年の改正法で、1000ターレル以上の者に所得税を課税し、それ以下の者には別に低額の等級税を課税するとなっている。プロシア所得税の税額表は表3のとおりである。

表3 プロシア財産等級税法(1873年改正) 税額表

等級	所得額	税額	(税率換算)
第1等	1,000～1,200ターレル	30ターレル	(3.0～2.5%)
第2等	1,200～1,400ターレル	36ターレル	(3.0～2.6%)
第3等	1,400～1,600ターレル	42ターレル	(3.0～2.6%)
⋮	⋮	⋮	
第15等	7,200～8,400ターレル	216ターレル	(3.0～2.6%)
第16等	8,400～9,600ターレル	252ターレル	(3.0～2.6%)
第17等	9,600～10,800ターレル	288ターレル	(3.0～2.7%)
⋮	⋮	⋮	
第32等	80,000～100,000ターレル	2,400ターレル	(3.0～2.4%)
第33等	100,000～120,000ターレル	3,000ターレル	(3.0～2.5%)
⋮	⋮	⋮	
第38等	200,000～220,000ターレル	6,000ターレル	(3.0～2.7%)
第39等	220,000～240,000ターレル	6,600ターレル	(3.0～2.8%)
第40等	240,000～260,000ターレル	7,200ターレル	(3.0～2.6%)

※以下、所得額2万ターレル毎に税額600ターレルを増加。史料では第40等の所得額が23万円になっているが、26万円の誤植と思われるので訂正した。

- (18) 1851年に公布されたプロシアの財産等級税(Klassen-und Klassifizierte Einkommensteuer)は、「階級税および階層別所得税」とも称され、ドイツ帝国成立後の1891年に改正されるまでの基本法であった(佐藤進『近代税制の成立過程』255頁、東京大学出版会、1965年)。
- (19) 1873年改正法「李国等級税及ヒ所得税法」及び賦課徴収については、『李国税務類纂』(主税局、1887年)及び『独李税法』第二編(主税局、1890年)を参照した。なお『秘書類纂』の活字版では、1000ターレル以上を財産等級税、以下は等階税となっているが、原本では「等階税」は「等級税」となっている。

1000 ターレルを課税最低額とし、所得額により 40 等級を定め、それぞれの等級ごとの税額が設定されている。最高額である 40 等級の 26 万ターレルを超える場合、所得額 2 万ターレルを増加するごとに税額も 600 ターレル宛増加する。課税額は税率ではなく定額である。第 1 等の場合、1,000 ターレルであっても 1,100 ターレルであっても、1,200 ターレル未満なら所得税額は同じ 30 ターレルである。なお、所得税の税額は収入総額の 3% を越えないとされており、実際に各等級の最低所得額にもとづいて税率に換算すると、すべての等級がほぼ 3% に相当している。このような等級ごとに一定の税額とする課税方法は、当時「等級税」と称されている。

所得額は、町村戸長から納税人名簿と歳入額が郡長に提出され、郡会から公選された賦課委員が決定する。決定額の不服申立は賦課委員になされ、不採用の場合は県会から公選された委員に訴え出る仕組みである。納税は月ごとに行われる。歳入は「外面ヨリ家産ヲ概算スルモノ」で、収入の内容により 3 種に分類されている。第 1 種は土地の利益で、自作収入や借家料など土地からの収入すべてを含む。第 2 種は、金銭貸借の利子、公債の利子、会社株券の利子等、「財本ヨリ生スル所ノ歳入」すべてである。第 3 種は商工業による利益で、官吏俸給なども含まれている。1 種と 3 種は前 3 年間の平均収入が課税対象となる。これが財産等級税の概要である。一方、1000 ターレル以下の等級税は、日常生活にも窮する細民をも網羅するため廃止が議論されていると説明されている。歳入額により 12 等級に区分され、150～220 ターレルの場合は 1 ターレルの「等級税」となる。等級税は細民への苛税として反対論も多く徴収も困難であるが、免税措置により実質的には廃止状態であるとしている。ルードルフは、富者に課税する財産等級税は良法であるが、細民へ課税する等級税は悪法として日本での不採用を訴えている。また財産等級税についても、日本で導入する場合は課税最低額を 300～500 に引き下げても良いが、「唯々細民ヲ苦メザル様注意」が肝要であると強調している。また、プロシア財産等級税法は所得額決定に調査委員方式を採用しているが、それでも「毎年納税者中其賦課ノ額ニ就テ紛議ヲ起ス者ノ数平均一割ヲ以テ数フ」と付け加えている。それは同法が導

入後 30 年を経て改良されているにもかかわらず、「賦課ノ割合」が穏当でないからである。近年、ドイツ連邦内のザクセンで施行された財産等級税は、プロシア法をもとに改良された良法と評判なので、日本で所得税法を導入するならこの条文を検討するよう薦めている。

このルードルフの口述が行われたのは、明治 17 年 11 月 22 日である。この間の事情は、「財産等級税考説第二篇」により明らかとなる<sup>(20)</sup>。伊東から口述筆記を受け取った伊藤は、ルードルフに財産等級税法の起草を命じ、さらに細かな質問点を伊東に指示した。明治 17 年 11 月 24 日、二度に涉って行われた伊東とルードルフの間答は、伊藤の税制上の考えをも示す興味深いものである。以下、概要を説明しておこう。

伊東の質問の要点は、「時昔ヨリ今日ニ至ルマテ業ニ既ニ取り尽シタル地所又ハ酒・煙草ニ、此財産等級税ヲ賦課スルハ頗ル難事ナラント思惟ス」という認識に要約されている。過重な地租や酒税を負担しているところへ、さらに財産等級税を一律に賦課することを危惧しているのである。ルードルフは、日本各地の巡回調査を踏まえるとドイツ税法の直移入は不適当であるとして、日本においては収入額 400 円で税額 1 円を課税最低限とし、「小百姓」を免税とする考えを示している。そして、すべての収入に課税する法の精神からして土地を免税対象とすることには同意できないと回答している。伊東は、政府の公債証書の利子と地主の純益を引き合いに出して、リスクなく利益を保証される財本家と重税の下にある地主とでは同じ収入でも天と地ほどの格差があるとして、こうした現状についての見解を求めた。ルードルフは、まず収入の把握についてドイツ国内の調査方法を説明し、ここで一旦中断する。夜になって鹿鳴館に場所を移して再開された口述でルードルフは、「一般農工商ノ資力ニ応シテ財産ノ上ニ賦課スル」等級税の原則を示し、財本家に対しては収入税とは別に資本税を導入して公債証書の所有者等へ課税することを提案した。そして土地収入への課税が不可能な状況であるなら、「例外トシテ当分ノ中免除」することも止む

(20) 国立公文書館所蔵「諸雑公文書」2A-37-雑 1031。

なしと回答している。ルードルフは、これは例外的措置であり永久的な免除には強く反対し、逆に地租等を減税して収入税を一律に適用する方法もあると提案している。また、ドイツでは資本税導入を検討中であるが、参考資料がないのが遺憾であるとも付け加えている。

伊東巳代治が重ねて土地の免税について質問しているのは、伊藤博文が「暫ク土地・酒ノ類ハ等級税ヲ免除シテハ如何ト云ハレタ」からである。伊藤の指示を受けた伊東は、改めて土地と酒造の免除が可能かどうかを念押ししたのである。ルードルフは、土地については一時的な免税措置を認めたものの、酒については間接税であるから土地と同一視できないとしている。伊東は、日本の酒類取引の慣行により酒造家と問屋の決算が翌年になるため、間税であっても酒造家が幾分の税を負担していると説明している。酒類造石税は重要な国税であり急には減税できないため、造石税を存続するかわりに等級税を免除したいとし、草案脱稿後に改めて議論することで終わっている。

こうした諮問を通じて11月29日に収入税法律案が脱稿し、12月に伊藤に提出されたのである<sup>(21)</sup>。このとき伊東は、ルードルフの口述筆記である「財産等級税考説」第1篇・第2篇と、収入税を補う資本税の参考資料としてロエスレル所有のパバリアの資本利得税法と産業税則を添付した<sup>(22)</sup>。伊東は、資本税はすぐに日本に移入しても支障ない税法であり、収入税法律案についても検討の上で意見を上申したいと付け加えている。

ルードルフの収入税法律案は、土地・資本・営業からの利益が400円以上ある日本人（家族がある場合は戸主に合算）に課税する内容で、税額表は表4のとおりである。

---

(21) 国立公文書館所蔵「諸雑公文書」2A-37-雑1040。汐見氏が紹介した「松方家文書」37-12Aと同内容の史料である。

(22) パバリアの資本利得税法と産業税則を英訳したのはピートン・ジョーダンで、添付資料はその和訳である。ジョーダンは制度取調局設置以来のお雇い外国人であるが、経歴等はわかっていない（国立公文書館所蔵「公文録」2A-10-公3847）。

表4 ルードルフ収入税法律案税額表

等級	所得額	税額	(税率換算)
第1等	400 ~ 500円	1円	(0.25~0.20%)
第2等	500 ~ 600円	2円	(0.40~0.33%)
第3等	600 ~ 700円	3円	(0.66~0.57%)
⋮	⋮	⋮	
第14等	1,700~ 1,800円	48円	(2.82~2.66%)
第15等	1,800~ 1,900円	54円	(3.00~2.84%)
第16等	2,000~ 2,200円	60円	(3.00~2.72%)
⋮	⋮	⋮	
第35等	10,000~ 11,000円	300円	(3.00~2.72%)
第36等	11,000~ 12,000円	330円	(3.00~2.75%)
⋮	⋮	⋮	
第54等	80,000~ 90,000円	2,400円	(3.00~2.66%)
第55等	90,000~ 100,000円	2,700円	(3.00~2.70%)
第56等	100,000~ 110,000円	3,000円	(3.00~2.72%)

※以下、所得額1万円毎に税額300円を増加

課税額は第1等の400~500円が1円というように、10~11万円の3,000円まで56等に区分された「等級税」である。これ以上は、1万円増加するごとに税額も300円増加する仕組みである。各等級の「等級税」額を税率に換算すると、第1等は0.25%、第2等は0.4%と徐々に0.2%程度増加し、第15等の所得額1,800~1,900円以上からは一律3%になっている。ルードルフはプロシア財産等級税を基本にしつつも、単純な比例税ではなく累進性を加味したのである。プロシア税法の直輸入を否定し、日本の実情に合わせて作成されたルードルフ収入税法律案の特徴は、400円以下の「小百姓」の免税と累進税率の加味にあったといえる。

賦課方法は、以下のとおりである。郡区に収入事務局（委員長は郡区長もしくはは県令の任命）を設置し、県会・区会において公選された納税義務者6名を収入税事務局員とする。府県には府県事務局（委員長は府知事・県令もしくはは大蔵卿の任命）を設置し、府県会の公選による府県委員10名を任命する。郡区収入事務局は所得税の賦課・決定を行い、府県事務局は異議申立を裁決する。郡区収税委員長は、戸長に財産及び収入の調査報告を求めることができる。納税は9月・12月・3月・6月の4期である。収入の種類は土地・資本・営業か

ら生ずる収入で、基本的にはプロシア法を踏襲している。その上で、前述の伊藤の要望を受け入れ、「地租ヲ軽減シ、或ハ其他改正ヲ行フマテ」土地収入への免除規定を設定したのである。収入税法律案には、プロシア財産等級税と同様の災害や病気・負債などにより課税等級を1ランク引き下げる規定が入っているが、従軍中の軍人など個別の免除規定はない。こうした免除規定は、土地や酒造所の免税規定などと同様に起草後の議論に委ねられているのである。このように、ルードルフ案はプロシア財産等級税を基本にして、制度取調局長官伊藤博文の「尊論」に基づいて起草された所得税法草案ということになる。しかし大蔵省案と異なるのは、この段階では施行を視野に入れたものではなく、所得税の検討資料として作成されたものだったのである。

### 第3節 明治17年草案の歴史的背景

大蔵省及び制度取調局の両案に共通しているのは、500円または400円の免税点を設定して、それ以下の階層への課税を免除していることと、土地からの収入の課税免除などである。大蔵省案が家屋税導入を予定して家屋からの収入を免除していることや、伊藤が地租だけでなく酒造や煙草などの間接税負担者をも免除対象と考えるなど、免税の内容は必ずしも同じではない。しかし免税規定の設定には、当時の租税負担状況についての共通認識が前提とされている。とりわけ両草案が作成された明治17年は、松方デフレの影響により米価下落が著しく、地租負担が例年以上に重く押し掛かっていたのである。

所得税導入の背景となる松方財政とは、明治14年政変後に大蔵卿に就任した松方正義が断行した紙幣整理優先の緊縮財政である<sup>(23)</sup>。松方は、内閣に対して紙幣整理には今後5年間の忍耐が必要であるとし、各省の経費節減と国民の騷擾の鎮静を求め承されている<sup>(24)</sup>。紙幣整理の強力な推進による紙幣価格の回

---

(23) 松方財政については、室山義正『松方財政研究』（ミネルヴァ書房、2004年）を参照している。

(24) 徳富猪一郎編『公爵松方正義伝』乾、842頁（公爵松方正義伝記編集会、1935年）。

復は、物価を低落させて不景気を招き、一時的に農工商業者に困難を感じさせる。松方は、こうした「国民怨嗟の声」に対して内閣がブレない保証を閣議で取り付けたのである。そして明治15年度予算編成において、財政困難の救済は紙幣整理にあるとし、各省の事業拡張を一切中止し、明治14年度予算額を定額として3年間維持することが承認されたのである<sup>(25)</sup>。松方は5年間の予算据置を3年間に短縮して各省の不満を抑えるとともに、4年後の明治18年度からの予算増額を約束したのである。

こうしてスタートした松方財政の最初のハードルは、明治15年7月の壬午事変による海軍皇張問題である。壬午事変は朝鮮有事における海軍の弱体ぶりを露呈させ、清国に対抗しうる海軍皇張が叫ばれたのである。こうしたなか、松方は当初の紙幣整理優先策を堅持し、政府も増税による軍備皇張費の捻出策を選択した。明治15年12月に松方が提出した意見書は、酒造税と煙草税、米商会所及び株式取引所仲買人税の増税分を年間750万円と見積もり、これを海軍皇張費に充てるもので、「軍備部方式」と称されている<sup>(26)</sup>。軍備部方式は、年間の海軍皇張費を450万円とし、その財源として明治16年度より明治23年度までの8年間、毎年750万円を計上する。各年の余剰額は準備金のなかに新設された軍備部に積み立て、後年に増加する軍艦の維持費などに充てる計画である。軍備部方式の採用は、軍備皇張費を増税の範囲内に抑え、経費節減分を紙幣消却に充当する、あくまで紙幣整理を優先するものであった。

しかし増税の結果は、予想に反して増収とはならなかった。増税の中心は酒類造石税で、清酒1石は2円から4円に倍增され、自家用料酒も免許制となり、年間1石以上醸造する場合は酒造税則により課税されることとなった。増税により自家用料酒の過醸が予測されるため、自家用料酒の制限を厳しくし、既存の酒類業者を保護しようとしたのである。密造に繋がりやすい酢醸者や醬麴営業業者への罰則も強化された。酒造税は明治13年にも増税されており、このとき

---

(25) 徳富・前掲註(24) 875-880頁。

(26) 室山義正『近代日本の軍事と財政』（東京大学出版会、1984年）、高橋秀直『日清戦争への道』（東京創元社、1995年）。



は高知の自由民権運動家植木枝盛が主唱した「酒屋会議」が計画されるなど、増税反対が政治運動化する動きも見られた。そのため内務省は、増税策への各地の反応を報告させ警戒にあたっている<sup>(27)</sup>。府県知事からの報告では、明治16年10月の造石税増税を控え、小規模業者の廃業や増税への苦情などもあるが、造石高の減少には繋がらないとの見通しが出されている。民権系の新聞は、海陸軍皇張のための増税策であるため「止むを得ない」との論調が多く、前回のときのような全国的な増税反対や酒造家による減税請願運動などの政治的動きはないとしている<sup>(28)</sup>。煙草印紙税もまた同様で、消費者に転嫁できる間接税であることと、軍備拡張の目的であるため大きな反対の動きとはならないと見られている。

増税の結果は、表5のように4税の収入予算額を大きく下回るものであった。

表5 増税税目の予算決算額

年 度	酒(類) 造 税		煙 草 税		米商会所・株式取引 所仲買人税		合 計		
	予算額	決算額	予算額	決算額	予算額	決算額	予算額	決算額	差 額
明治13年度	5,965,029	5,511,335	348,674	292,881			6,313,703	5,804,216	-509,486
明治14年度	10,441,766	10,646,163	348,674	276,332			10,790,440	10,922,495	132,055
明治15年度	10,446,956	16,329,623	348,674	280,849			10,795,630	16,610,472	5,814,842
明治16年度	16,711,635	13,490,730	974,199	2,154,211	932,956	328,518	18,618,790	15,973,459	-2,645,331
明治17年度	16,813,612	14,068,132	1,588,200	1,294,315	272,181	394,273	18,673,993	15,756,720	-2,917,273
明治18年度	1,084,711	1,053,465	1,283,753	905,086	309,735	163,824	2,678,199	2,122,375	-555,824
明治19年度	14,843,039	11,743,777	1,501,084	1,235,814			16,344,123	12,979,591	-3,364,532
明治20年度	13,697,723	13,069,807	1,244,002	1,590,751			14,941,725	14,660,558	-281,167

『法規分類大全』第40・41・43巻及び『法令全書』明治23年・明治25年より作成した。(単位:円、円未満切捨て)。

酒造税は、明治16・17年度とも予算額を300万円前後下回っている。明治13年度増税の際、明治14・15年度の収入額が予算額を上回ったのとは対照的である。明治16年度の4税の収入は、煙草税は増収となったものの、酒造税は増税および一般商業の不振により「大ニ其新醸ヲ節減シ」、米商会所及び株式取引所税も仲買人税の導入により「一時其營業ヲ中止シ、又ハ營業ノ萎縮ヲ来ス

(27) 国立公文書館所蔵「公文別録」明治15～16年、内務省第1巻。

(28) 一部で酒屋会議のメンバーによる酒税減額の請願も行われているが、酒造業者の請願内容は増税による酒造業の衰退や自家用料酒の取締強化を訴えるものが多い(『明治建白書集成』第7巻、筑摩書房、1997年)。

等」で減収となったのである<sup>(29)</sup>。とりわけ造石税の場合、「犯則者二千三百人余、税金不納者五百人、其税金十三万三千円余ノ巨額ニ達シタリ」と、不納者と不納金額が増大した<sup>(30)</sup>。煙草税もまた、煙草印紙税方式による増税前の駆け込み需要で初年度は増収となったものの、翌年度からは減少に転じている<sup>(31)</sup>。原因は不景気による民間需要の落ち込みであり、松方デフレの影響が深刻化するなか、政府の間接税増税路線は行き詰まりを見せるに至ったのである。

明治16年12月、大蔵省は酒造税等の犯則証憑確保のための家宅捜査を認める布告を出し、さらに主税局一府県収税課（収税長・収税属）を新設して徴税機構を整備し、間接税の検査強化を図った<sup>(32)</sup>。しかし増税は脱税と犯則取締のイタチゴッコを加速させる結果となり、間税検査強化も収税の苛酷さとして批判の対象になっていくのである。

予想外の減収により大蔵省が打った最後の手段は、会計年度の改定と定額予算制の1年延長であった。明治17年10月の会計年度の変更請議は、従来の7月～6月の会計年度を4月～3月に変更することで、主要な収入を占める地租と酒造税を年度当初と年度末に収入できるようにするものである<sup>(33)</sup>。これにより、年度始めの歳入不足を準備金から立て替え、後の収入から返却するという財政体質を解消できるのである。収税の基礎である地租のうち、大部分を占める田租の納期は12月半ばと翌年2月末である。もう一つの柱である造石税の納期は4月・7月・9月末の3期で、7月と9月の2期分は慣例として前年度会計に繰り入れられてきた。会計年度変更の主要な目的は、この7月と9月の造石税2期分を納期の年度の収入とすることである。明治17年度に明治18年7月と9月納期分を繰り入れ、明治19年度から4月・7月・9月の3期分とも19年度の

(29) 「大蔵卿第十回年報書」17頁『大蔵省年報』第4巻（日本図書センター、1986年）。

(30) 『明治財政史』第6巻、130頁（丸善、1904年）。

(31) 「大蔵卿第十一回年報書」9頁、前掲註(29)『大蔵省年報』。

(32) 拙稿「国税徴収機構形成史序説」税務大学校論叢39号（2002年）。

(33) 「松方伯財政論策集」486-487頁及び494-497頁（『明治前期財政経済史料集成』第1巻、原書房、1978年）。会計年度改定と軍備部廃止、そして海軍公債条例については、前掲註(23)『松方財政研究』203-211頁を参照のこと。

収入に繰り入れるのである。会計年度の変更により明治18年度は7月～3月までの9か月間に短縮されるだけでなく、同年度の造石税は皆無となる。造石税収入の欠如は軍備部方式を破綻させることになるが、海軍皇張の新財源は明治19年の海軍軍事情債条例により担保されるのである。明治18年度は3か年間の定額予算措置が終了する年度であるが、定額制を1年間延長して明治19年度を財政改革の初年度としたいというのが大蔵省の意見であり、これは閣議で承認された。こうして明治18年度予算は、前年度の9か月規模となり歳出は極力抑えられたのである。

会計年度の変更により定額制が1か年延長になったものの、明治19年度以降の新たな財源が必要であったことには変りはない。所得税は、そのための財源として政府が導入を決定した新税だったのである。

しかし、この時期は松方デフレの影響が深刻化しており、新税導入には大きな抵抗が予想された。米価下落と金融閉塞が、農民の地租負担を増加させるとともに、資金融通の担保となる土地価格の低下を招き、担保物権である土地の公売処分や身代限処分の増加が社会問題化していたのである。各地で農民による集団的な負債騒擾が多発し、「借金党」や「困民党」などと新聞で報じられている。「近来物価低落、随テ金融梗塞シ世上一般不景氣ヲ訴フル、(中略)要スルニ農民ハ殊ニ本年ノ風害ニ依リ秋穫上損耗ヲ生シタルヲ以テ地租延納ヲ企図シ、小作米減額ヲ地主ニ迫リ、或ハ債主ニ対シ負債延期ノ強談ヲ試ムル等、所々ニ集合スル義、各府県ヨリ続々報告有之」と、地租の延納や小作米減額、負債の返済猶予や利子減額などを求めて集団で債主や役所に掛け合う事態となっていたのである<sup>(34)</sup>。表6は、明治16年末から同17年末までの負債騒擾のうち、内務省から太政官に提出された府県知事からの報告一覧である<sup>(35)</sup>。北は青森県から南は宮崎県までの

(34) 国立公文書館所蔵「公文録」2A-10-公3713。

(35) 負債農民騒擾の全国的概略は、稲田雅洋氏『日本近代社会成立期の民衆運動—困民党研究序説—』49-96頁(筑摩書房、1990年)でなされている。また、そのいくつかの事例については、同書及び困民党研究会編『民衆運動の<近代>』(現代企画室、1994年)で具体的に分析されている。

3府12県で、10名から千名以上の農民騒擾が多数報告されている。ちなみに、明治17年11月の事例は、鎮圧に軍隊が出動した秩父事件である。

表6 明治16～17年の負債騒擾等一覧

日付	地域	騒擾の内容等
明治16年3月3日	群馬県北甘楽郡下高田村外10余村	生産会社への返金義務不履行のため脅迫等の密議
11月3日	石川県能美郡辰口村大長野村外95か村	約100名が負債の利子通減・元本年賦返済の債主への説諭を戸長役場・郡役所に歎願のため集合（後日、200～300名が再集合）
11月9日	大阪府葛下郡某村	小作人約100名が小作米減額を地主に要求のため集合
明治17年3月31日	福島県菊多郡上達野村・深山田村近辺	貧民300名余、代表者3名を立て負債永年賦を債主に談判
9月5日	神奈川県南多摩郡	8月以来負債免除を度々債主に掛け合い、御殿峠に集合の人民210名逮捕
9月	埼玉県秩父郡飯田村近傍	8月以降、窮民が債主に負債の返済延期を脅迫のため諸所に屯集
11月	埼玉県秩父郡・群馬県南甘楽郡	秩父事件（負債民の蜂起を軍隊が鎮圧）
11月4日	宮崎県西臼杵郡上野村外5か村	負債延納等7か条の請願で郡役所へ推参、その他各所に凡300名づつ集合
11月7日	茨城県久慈郡太田地方	約100名が負債延納を開産会社に談判
12月7・8日頃	静岡県志太郡前島村組合、遠州・両駿地方	無利息据置・年賦割済の談判に各所に集合（鎮撫中）
12月10・11日	千葉県浦生郡大室村	約30名が小作米減額を地主に請求
12月12・13日	千葉県印旛郡寺崎村近傍	約50名が小作米減額を地主に要求して集合
12月14・15日頃	石川県羽咋郡子浦地方44か村	諸所に集合して小作米減額を地主に請求
12月15・16日	新潟県南蒲原郡中条村	20～30名が小作米減額のため集合
12月15・16日	新潟県南蒲原郡松橋村	約100名が小作米減額を地主に請求のため集合
12月16・17日	埼玉県北埼玉郡砂山村	約70名が頼母子講に付元戸長役場へ集合
12月17日	新潟県南蒲原郡真野代新田外13か村	人民総代が学校費延納請願のため戸長役場に集合
12月18日	静岡県志太郡前島村及び築地上下村等	小作人約200名が散田米引方を地主に談判、不調につき郡役所へ向かう
12月19日	埼玉県北埼玉郡持田村	約10名が頼母子講に付集合
12月20日	埼玉県北埼玉郡下新田村	頼母子講の発起人を脅迫に付重立の者を引致
12月21・22日	千葉県海上郡小舟木村	小作人24～5名小作米減額請求のため東光寺に集合
12月21日頃	岡山県邑久郡神崎邑	村民多数減税又は小作米減額請求のため成願寺に集合
12月21日頃	青森県北津軽郡2か村	地租延納請願のため村民2度集合
12月23日	岡山県南方村	約60名共有林売却資金で地所を借受、その地所を抵当として借金消却の請願のため集合
12月24日	東京都府南葛飾郡二ノ江村	60～70名小作米減額請求のため集合
12月24日頃	京都府久世郡田井村・下津屋村等	各村2～3名宛が小作米減免発起のため集合
12月25日	東京都府南葛飾郡東船堀村	50～60名小作米減額請求のため集合
12月25日	山梨県北巨摩郡穴山村	多人数小作米減額請求のため集合
12月25日	千葉県山武郡菱沼村	約30名納租延期請願のため法華寺に集合
12月25日頃	静岡県志太郡上小杉・上新田・上泉3か村	200名戸長役場に歎願のため集合
12月25日・28日	千葉県長柄郡刑部村	約100名小作米減額請求のため集合
12月25日・28日	千葉県長柄郡腰当村・長尾村	小作米減額請求のため集合
12月26日頃	石川県羽咋郡兔田村外40余村	義會金分取のため集合して該委員に迫る
12月26日頃	石川県鳳至郡和田村	数10人小作米減額又は貢租米貸与を村内富裕者に強請
12月26日頃	石川県能美郡粟津村外14か村	各村総代2名づつ負債延期を戸長役場に請願
12月28日	京都府紀伊郡鳥羽村	小作米減額請求のため戸長役場に集合
12月29日	千葉県千葉郡長作村	約80名小作米減額請求のため集合
12月29日	千葉県東葛飾郡西海村	約100名小作米減額請求のため集合
12月30日	千葉県下総国中野村	小民約40名小作米減額請求のため集合

（国立公文書館所蔵「公文録」2A-10-公3468、3494、3695、3705、3713）

明治17年2月、内務卿山縣有朋から、政党が新聞や請願書の頒布等により各地で地租軽減運動を呼びかけている実態が内申されている<sup>(36)</sup>。自由党の方針は、「将来物品税が200万円以上になったら、地租の税率を1%まで引き下げる」という地租改正条例第六章による地租減税の請願運動の展開である。そして減租請願の正当性を、地租改正法公布時の天皇の上諭に求めたのである。「賦ニ厚薄ノ弊ナク、民ニ劳逸ノ偏ナカラシメン」という言葉を、公平画一な地租負担の実現の根拠とする論法は、政府にとってやっかいなものであったに違いない。地租改正法は「億兆ノ人民安危ノ関スル」重要事項であるとの認識の下、議会に擬した地方官会同の審議を経て、さらに天皇の勅命をもって頒布された経緯がある<sup>(37)</sup>。一口に課税の公平といっても方法は一様ではないが、松方デフレのもとで政党が地租軽減を政治課題に据えるようになったのである。こうしたなか明治17年3月に地租条例が制定され、地租改正の成果は固定された。しかし将来の減税及び5年毎の地価修正規定は消滅したが、直ちに地租制度が安定したわけではなく、地押調査終了後の特別地価修正の実施まで、法的な不安定さが残されたのである<sup>(38)</sup>。政党の地租軽減運動は、物価下落のため地租負担が増大する農民層の支持拡大を目的とした政治運動である。しかし自由党や改進黨が解散するなか、各地で頻発する負債騒擾は、立憲政体の実現を求める政党の論理とは必ずしも一致しない独自の運動として展開された。そして政党が意図した地租軽減運動は、後の大同団結運動や初期議会期に引き継がれることになるのである。

さらに地租問題は、滞納処分による土地の公売件数の増加をもたらした。租税不納者処分は、明治10年第79号布告により課税財産の公売処分により徴収する規定であった。地租は土地、酒造税は製品（酒類）または醸造器械等が対

---

(36) 国立公文書館所蔵「公文別録」機密探偵書、明治16～17年、第1巻。

(37) 『関義臣文書・地租改正方法草案—明治六年地方官会同資料—』79-80頁（税務大学校租税資料室、1993年）。

(38) 拙稿「明治21年の地籍条例案について」租税史料館報・平成17年度版、27-34頁（2006年）。

象となり、売買譲与した場合はその物件の買受・譲受先から徴収した。質入中の土地は質入主が納税するのであるが、債主からの徴収を申し立てた場合には質地を公売処分とした。公売に応札がない場合は官没となった。滞納金額の先取特権は、公売費用、国税、地方税の順で、明治14年以降さらに備荒儲蓄金、土木費などと続くことになった。明治17年にはそれまで課税制限がなかった区町村会費も、地方税同様に区町村会の議決により課税されることになり区町村税化した。そのため先取特権は国税—地方税—町村費（協議費）という順序になり、公売処分は国税徴収を委任された郡区長が行ったのである。

表7 土地の公売処分一覧

年 度	不 納 金 額 (円)				不 納 人 員 (人)					1人当の金額 (円)
	合 計	地 租	地 方 税	区 町 村 費	合 計	地 租	地 租・地方 税・区町村費	地方税・区町 村費	不 詳	
明治16年度	25,889	19,900	3,506	2,483	33,845	16,025	5,344	12,169	307	0.76
明治17年度	30,533	19,511	7,467	3,555	70,605	34,228	9,184	26,479	714	0.43
明治18年度	26,423	15,998	4,528	5,897	108,055	56,869	17,635	32,865	686	0.24
明治19年度	10,656	6,359	2,422	1,875	61,256	17,381	12,403	29,618	1,854	0.17
明治20年度	6,403	2,484	2,708	1,211	35,096	9,235	5,912	19,668	281	0.18

『日本帝国第8統計年鑑』(内閣統計局、明治22年)より作成。

表7は、当該期における土地の公売処分の一覧である。土地の公売処分は、金額及び人員とも地租から地方税、そして区町村費へと拡大していることがわかる。しかも次第に公売処分は低額化の傾向を示している。

また表8に示したように、公売処分の理由として「貧困」が70～80%にも上っている。しかも土地価格の低下により、公売処分の増加とともに官損や官没も増加したのである。公売処分を管掌する地方官からは連名で、法的には公売の告示及び着手後の納税を認めざるを得ず、これが納税意識の低下を助長し、かつ地方庁の徴税処理を煩雑にするとともに、公売への応札が減少して税収が減少していると指摘されている。そして防止策として、公売物件を徴税物件に限定せず不納者の財産すべてを対象とすること。さらに滞納日数に応じて科料（延滞税）を徴収することが上申されているのである<sup>(39)</sup>。

(39) 国立公文書館所蔵「公文別録」上申建言録3。

表8 公売処分の理由一覧

年 度	貧 困	怠 慢 等	合 計	不 明	貧困の割合
明治16年度	24,048人	9,318人	33,366人	479人	72%
明治17年度	54,508人	14,887人	69,395人	1,210人	79%
明治18年度	86,690人	19,816人	106,506人	1,549人	81%
明治19年度	44,387人	16,697人	61,084人	172人	73%
明治20年度	22,052人	13,044人	35,096人	0人	63%

『日本帝国第8統計年鑑』(内閣統計局、明治22年)より作成。

そのため政府は、明治17年10月から12月にかけて、租税滞納規則・未納税処分規則を参事院で審議するなど対応策の検討に入っている。詳細は不明であるが、未納租税徴収規則の原案は、未納者の家屋にある財産をすべて差し押さえ、その所有の如何を問わず公売処分に付す内容だったようである。これにたいして参事院は、財産の所有権の問題とともに、「甚(だ) 苛酷」であるとして、自他の所有が判然としない財産は差し押さえるが、後に他人の所有が確認されれば本人に返還するとの修正案を松方に提示し、基本的な同意を得ている<sup>(40)</sup>。ただ、官没の増加による収入減少というだけに止まらず、先祖伝来の土地を喪失させる現行の滞納処分の弊害が憂慮されるなど、容易には決着がつかず、最終的には明治22年の国税滞納処分法の制定に至るのである。

以上、所得税草案作成時の歴史的な背景について検討してきた。これにより以下のことが指摘できる。海軍皇張のための間接税の増税路線が松方デフレの影響により行き詰まり、新税導入が必然化したこと。酒税を中心とする間接税は貧富の差による負担の均衡を欠くため、間接税の補完税として中等以上の階層に課税する所得税が、新税として選択されたということである。明治17年の大蔵省草案が、「現行税法ニハ単ニ其率ヲ増シ以テ歳入ノ増加ヲ求ムルノ道ナキノミナラス、漸次改良セサル可カラザルノ時期ニ臨メリ」と所得税導入理由を説明しているのは、現状では地租及び酒税などの間接税にはもはや増税の余地はないとの認識を率直に示したものであったのである。また、所得に応じた公平な負担とは、とりわけ明治14年度以降の地方税負担の増加のなかで強まってく

(40) 『尾崎三良日記』上巻、381-382頁(中央公論社、1991年)。

る考え方である。こうした納税者の要求も、所得税が適切な新税と評価された理由だったと考えられる。

ただ当時は、米価下落により農民の所得が落ち込み地租負担が加重になっていた時期である。自由民権派による地租軽減運動や各地で頻発する農民騒擾、それに土地公売処分の増加など、それぞれ法制度の改正を含む対処が政府に求められていた。こうした現状認識のもと、中等以上の階層を対象とする 3%程度の軽微な課税とし、その上でさらに地租や間税の過重負担に配慮した政策的な免除規定が設定されたのである。

しかし明治 17 年 12 月の 2 つの所得税草案は、その後、施行に向けて具体的に検討された形跡はない。もともと 2 つの所得税草案は、会計年度改定と定額予算制延長の決定後に作成されているので、明治 19 年度予算編成を睨んだ新税案である。しかも閣議提出の形式を整えている大蔵省案はともかく、ルードルフ案はまだ素案の段階である。政府部内で所得税導入は合意されたが、それが具体的に進まなかったのは、12 月に勃発した甲申事変の影響によるものと考えざるを得ない。ひとつは甲申事変により新たな財政措置が必要となったこと、二つには財政通の参議である伊藤や井上が甲申事変の跡始末に追われたためである。外務卿井上馨は全権大使として朝鮮に赴き、両国の約定締結に追われている。宮内卿伊藤博文もまた、その事後処理のため全権大使として清国に出張している。伊藤が天津条約を締結して帰国するのは、明治 18 年 4 月 28 日である。こうした政治的・財政的な理由が明治 17 年草案を一旦「棚上げ」させ、改めて明治 19 年度予算編成のための新税案が検討されることになるのである。

## 小 括

松方財政は紙幣整理を最優先課題とする緊縮路線であり、そのために明治 15 年度から 3 か年の定額予算制が施行された。壬午事変後の海軍皇張問題においても政府は、酒造税などの増税分の枠内に軍事費を限定する軍備部方式を採用し、あくまでも紙幣整理を優先させる緊縮路線を堅持した。しかし松方デフレ



の影響により増税路線は破綻し、定額制が期限切れとなる明治 18 年度予算編成に苦心することになる。そこで大蔵省は、明治 19 年度からの会計年度の改定を決定し、明治 18 年度の定額制の継続を断行したのである。

会計年度の改定と定額制延長は、2 つの問題を引き起こすことになる。1 つは、酒類造石税の収入年度の変更により、明治 18 年度は種類造石税が皆無となり、軍備部方式が破綻したことである。ただ、海軍皇張費については、紙幣整理の進展により低利の軍事公債発行が可能となったため、明治 19 年から海軍軍事公債により手当てされることになる。もう 1 つは、定額制延長により内務省の土木費国庫支弁再開要求が強まったことである。政府の緊縮財政は、明治 14 年度から土木費などの国庫補助を全廃するなど、地方財政に大きな影響を与えていた。地方税負担の増加は、地方税の公平な負担を求める輿論を引き起こし、地方議会では公平な税負担や地方財政への国庫補助要求も起こってくる。とりわけ収入に応じた租税負担要求は、所得格差の大きい都市部を中心に唱えられてくる。東京府の戸数割が家屋税に改正されたのは、家屋の構造や立地条件などの外形標準を課税標準とすることで所得に応じた課税を実現し、さらに家屋所有者に課税することで徴税手数や徴税費を抑えようとの意図があったのである。

明治 17 年末に作成されたふたつの所得税法案は、新たな会計年度のスタートで、尚且つ予算拡大が見込まれる明治 19 年度を睨んだものであった。松方デフレの影響により地租と酒税を中心とする現行税制が行き詰りをみせ、現行税制の補助税として選択されたのが所得税であった。所得税は収入に応じた負担を国民に求めることが可能な税目であり、欧州においても戦費調達のために導入されていた。ふたつの所得税法案の存在は、現状において導入可能な新税が所得税であるとの認識が、政府内で共有されていたことを示している。そして免税規定にみられるように、松方デフレ下の社会情勢の認識もまた共有されていたのである。

甲申事変により所得税導入問題は一旦「棚上」となるが、朝鮮事件の決着後、明治 19 年度予算編成のなかで、所得税問題は改めて検討されることになる。そしてそれは、紙幣整理終了後の緊縮財政の転換をも含む、新たな財政政策のな

かで行われることになるのである。

## 第2章 所得税法導入過程の歴史的検討

### 第1節 明治19年度予算と新税導入問題

明治18年度予算は定額制を延長した9か月分となったが、明治19年度の予算編成における歳出増加は必至であった。とりわけ甲申事変後、海軍だけでなく陸軍も大幅な予算要求をはじめた。そのため大蔵省では、財源確保のため様々な新税法案の検討が行われた。そして大蔵省は、所得税の次に考えていた家屋税を先に導入しようとしたのである。

明治18年2月24日、大蔵省は家屋税則案と、絹布税則・醤油税則・菓子税則の3つの間接税案を提出し、参事院の審議にかけられることになった<sup>(41)</sup>。大蔵省は家屋税の明治19年1月1日施行を目指しており、家屋調査に10か月必要であるとして緊急の裁定を求めている。家屋税則では、「曾テ所得税施行ヲ可トスルノ儀モ有之ト雖、該税ハ我国現今ノ情勢ニ照スニ極メテ煩雜最施行シ易カラサルノミナラス、収入モ亦些少ナリトス」との提案理由が述べられている。わが国の現状では、所得税は煩雑で施行が容易でなく、税収も少ないことが所得税導入の難点とされているのである。大蔵省は、財政拡大要求に対応するため、家屋の大小などを課税標準とし、多少とも貧富の差に応じた課税が実現でき、しかも「簡便且多額」の税収が期待できる家屋税を優先したのである。なお、所得税については、大蔵省内でふたつの草案の比較検討がなされていたと推測できる。

家屋税則は参事院で廃案となったが、その審議過程は不明である。家屋税導入は地方税改革と密接な関係を持っており、内務省との事前協議が必要であった。すでに東京府の区部では、地方税戸数割の課税標準を家屋の坪数や構造、

(41) 国立公文書館所蔵「諸雑公文書」2A-37-雑1065及び1066。しかし、これらの新税法のうち実現したのは醤油税と菓子税だけである。なお、菓子税則及び醤油税則の成立については、拙稿「菓子税の創設」税経通信46巻2号175-176頁(1991年)及び同「醤油税の復活」税経通信46巻15号191-192頁(1991年)を参照のこと。

地価に求める家屋税を明治 15 年度から施行していた<sup>(42)</sup>。これは農村部と異なり貧富の格差の大きい大都市部で公平な課税を行うためには、収入に応じた課税法が必要であるとの建議により実現したものである。吏員も少なく所得調査に手数がかかるため、家屋及び立地などの外形標準により戸数割を賦課し、家屋の所有者に課税することで住民の移動が頻繁な都市部での戸数割の徴収を簡易にすることが家屋税への改正理由である。戸数割を家屋税に改正する動きは、明治 17 年度から神奈川県（横浜）、同 18 年度からは愛知県（名古屋）と大都市部に広がっていく<sup>(43)</sup>。こうした地方税改革の動向は、明治 14 年度から府県庁舎や監獄の新築修繕費などを地方税支弁とすること、土木費国庫補助の停止、その財源として地租附加税を 1/5 から 1/3 へと増加するという地方税規則の改正（明治 13 年太政官布告第 48 号）に端を発していた。政府の緊縮財政により地方税負担が増大し、その対策が必要になっていたのである。ちなみに高橋氏が「下からの所得税案」と称した東京府会の「実入税」建議も、この家屋税案と同時期に府会に出されたものである。両建議とも、地方税負担の増大のもとで収入に応じた税負担の実現を掲げて提起されたのである<sup>(44)</sup>。

大蔵省の家屋税則には、地方税の家屋税及び戸数割を廃止し、その代替財源については改めて上申するとされている。しかし地方税の 3 つの財源のひとつを廃止するのであるから、地方財政への影響は甚大である。地方税を管轄する内務省との十分な調整が不可欠であるが、国庫補助を巡る両省の確執もあり簡単には実現し難いものであった。これでは参事院の審議も進まなかったと考えられる。

この時期の内務省は、山縣有朋が卿に就任し、地方財政の悪化に苦慮する府県の道路や治水など土木費の国庫補助再開を求めている。内務省の国庫補助要

(42) 安藤・前掲註(4) 302-325 頁。

(43) 国立公文書館所蔵「公文録」2A-10-公 3692 及び 3919。

(44) 『地方税規則後の東京府税制（其の 2）』60-66 頁（東京市財務局主計課、1941 年）。  
なお、太政官布告第 48 号については、長妻廣至『補助金の社会史—近代日本における成立過程—』（人文書院、2001 年）を参照のこと。

求は、知事と対立する府県会対策としても重要であった。内務卿山縣有朋の見解は、明治18年2月の「地方経済改良ノ議」に端的に現れている<sup>(45)</sup>。山縣の主張は、農民の撫育救済に必要な地方経済改良策の前提として、国税・地方税・区町村費を併せた土地への課税が重く、とりわけ区町村費は土地以外の税源がないこと。不納者処分法が課税物件の公売処分を規定しているため、土地の公売により生産の基盤を喪失すること。農家の家計が逼迫していることの3点を指摘している。そして救済策として、土地の税負担の軽減と代替財源としての新税導入、地方公費（区町村費）の節減を提起している。土地の負担軽減をはかるため、土地課税の制限を地方税だけでなく区町村費にまで拡大する必要があるとした。また新税は「専ら中等以上ノ人民ニ賦課」して租税の土地偏重を是正することとされ、たとえば地方営業税を国税化し地方税をその附加税とすることにまで言及している。地方営業税の課税については負担の平等を巡って課税方法の試行錯誤が続いており、地方財政面からも国と地方を通した税制改革の必要性が認識されていたのである。

地方公費の節減は区町村費支弁費目の整理を含むもので、土木費の国庫補助再開など国と地方の財政支出の見直しをも迫るものであった。山縣の建議は、同年10月、内務・大蔵両省による区町村費の地租1/7以内への制限として実現する<sup>(46)</sup>。区町村費の節減は、支出項目を見直して神社祭典費や神官の給料などを公費から除外し、また学務・衛生委員の給料や村総代手当の廃止、小学校費の削減などに及んでいる。区町村費の削減は、土地に賦課する租税を軽減して農事振興を図ることが目的であるが、同時に国税収入を増加して地方への国庫補助を再開するプランでもあった。山縣の内務省は、緊縮路線は基本的に認めつつも、土木費の国庫補助の増大を要求している。紙幣整理の完了が見えてきた段階において、大蔵省及び内務省から国税と地方税を通した税制改革が提起され、それは新会計年度からの予算増額が予告されていた明治19年度予算編成において、具体的に検討されることになるのである。

(45) 『近代日本地方自治立法資料集成』2[明治中期編]72-82頁（弘文堂、1994年）。

(46) 前掲註(45) 90-100頁。

明治19年度の予算編成は、明治18年9月から本格的に開始された。8月に政府は、政費節減による陸海軍皇張と機構改革の推進という財政計画の大綱を決定し、内閣制度創設へ向けた動きが加速された。明治19年度は明治17年度より400万円の減収が見込まれていたが、各省からは、海軍皇張費に加えて「陸軍卿ヨリハ砲台建築之儀、内務卿ヨリハ道路治水之儀ニ付夫々請求之費途も不少」という状態であった<sup>(47)</sup>。政費節減と土木費の国庫補助要求とは相反する政策のようであるが、工部省の解体と内務省による土木費の一元的管理などの機構改革と併行することで政費節減は可能である<sup>(48)</sup>。そのため明治19年度予算は、機構改革と密接に関連して編成作業が進められたのである。

表9は、大蔵省が作成した明治19年度予算案である。作成年代は、明治19年度の予算編成作業が本格化する明治18年9月以降から、12月の内閣制成立頃までと考えられる。この予算表は、地方税支弁費目のうち府県庁舎建築修繕費や府県監獄費などを国庫支弁としており、地方への国庫補助拡大が前提とされている予算案である。そして内務省が要求する土木費を国と地方のどちらから支弁するかで、甲乙両案が作成されている。財源としては、甲案は家屋税、乙案は所得税と営業税である。これらの3税は、それぞれ附加税等により地方の財源も認められており、国税収入の増加とともに地方財源を拡大する内容である。営業税はもともと地方税であり、営業税規則の収入額が現行税額である。

---

(47) 国立国会図書館憲政資料室所蔵「井上馨関係文書」、明治18年6月3日付井上馨宛松方正義書簡。

(48) 地方補助政策と内閣制については、御厨貴『明治国家形成と地方経営』第一章（東京大学出版会、1980年）に依拠している。

表9 明治19年度予算案

## 国庫負担分

支 出 予 算			収 入 予 算		
費 目	甲 案	乙 案	税 目 等	甲 案	乙 案
土木費	0	2,320,180	家屋税	5,907,387	
郡区吏員給料旅費等	2,499,970	2,499,970	所得税		2,209,832
諸達書及掲示諸費	173,741	173,741	営業税		3,216,543
府県庁舎建築修繕費	35,465	35,465	監獄囚徒傭工	700,000	700,000
府県監獄費	3,392,452	3,392,452	銭収入概算		
同建築修繕費	148,952	148,952			
計	6,250,581	8,570,762	計	6,607,387	6,126,375
内国税徴収費概算	200,000		営業税規則		2,444,387
合 計	6,450,581	8,570,762	合 計	6,607,387	8,570,762
			収入超過	156,805	0

## 地方税支弁分

支 出 予 算			収 入 予 算		
費 目	甲 案	乙 案	税 目 等	甲 案	乙 案
警察費	4,128,646	4,128,646	地租附加税	12,341,443	12,341,443
同建築修繕費	65,122	65,122	船車税附加税	634,994	634,994
土木費	2,320,180	0	雑種税	1,508,702	1,282,396
区町村土木補助費	511,647	511,647	警察費国庫補助	1,207,485	1,207,485
府県会議諸費	274,980	274,980	家屋税附加税	2,853,693	0
衛生及病院費	274,835	274,835	所得税附加税	0	1,104,916
教育費	1,068,375	1,068,375			
区町村教育補助費	342,686	342,686			
郡区庁舎建築修繕費	37,572	37,572			
救育費	39,378	39,378			
浦役場及難破船諸費	894	894			
勸業費	101,194	101,194			
戸長以下給料旅費	4,184,004	4,184,004			
地方税取扱費	31,425	31,425			
特別費	126,877	126,877			
予備費	321,998	321,998			
合 計	13,829,818	11,509,638	合 計	18,545,517	15,362,949
			収入超過	4,715,699	3,853,311

「松方家文書」26-4により作成(単位は円、円以下は切捨て)。

高橋氏が紹介した所得税則修正案が、このときの所得税法案であることは言うまでもない。「従価税」(単純累進税率)の適用や土地家屋からの収入免除など、基本的な部分は明治17年の所得税則と同一である<sup>(49)</sup>。修正案の税率は表

(49) 「松尾家文書」31-3。

10に示したが、異なる点は、まず課税最低額を500円から300円に引下げて税率1.5%の等級(3段階から4段階)を追加し、税収を144万円から230万円にする増税案となっている点である。また、官府・会社の俸給や公債利子等の配当など、明治17年の所得税則では源泉とされた所得もすべて申告制となり、同居家族の所得は戸主に合算になっている。この2つは所得税則の大幅な修正点と見ることができる。さらに、所得調査委員については区町村議員である所得税納税者

表10 所得税則修正案の税率表

所得額	税率
300～450円	1.50%
450～650円	2.00%
650～900円	2.50%
900円以上	3.00%

「松尾家文書」31-3

の互選と明確化され、補欠委員選出規定も加わるなど詳細になっている。調税委員規定の詳細化は、細部まで詰めきれていなかった部分を明確にする必要性和同時に、課税対象を下方修正した増税案であったことが理由と考えられる。すべて申告制になったため全体の申告数が増加するだけでなく、課税対象が下方修正されたことで第4等級の納税者数の増加とともに、所得額決定への不服申立も増加することが予測されたからであろう。

この修正案には、収入予算説明書が添付されている<sup>(50)</sup>。基礎数値は明治17年の所得税則説明書と同じであるが、たとえば商工業及び類似する諸業について、500円以上の場合には資本金高の1/10と見積もっているが、300円以上だと1/2になっている。学術技芸に関する所得では1/10から1/3など、それぞれ所得の種類ごとに収入見積りが修正されている。高橋氏が紹介した史料は出典を欠いているが、松尾家文書であることは、この収入予算説明書からも裏づけられる。同草案が明治17年草案よりも課税範囲を拡大した増税案になっているのは、地方税支弁から国庫支弁に変更になる費目の財源とされたからである。所得税則修正にあたり区町村の附加税を禁止する訓令案が、表1の松尾家文書中に存在することもこれで説明できる。明治18年10月に区町村費の削減と地

---

(50) 「松尾家文書」31-2。



租附加税の制限がなされたばかりで、所得税の区町村附加税が認められないことは当然である。そして附加税については、市制・町村制において改めて検討の俎上に上ることになるのである。

大蔵省の試算によれば、家屋税は所得税と営業税を合わせた収入額より多く見積もられている。また、甲案には家屋調査のための内国税徴収費が計上されているが、所得税・営業税の乙案には新規の計上はない。家屋税の場合、国税徴収費により収税属を増員して家屋調査を実施する必要があるが、所得税の調税委員（調査委員）は所得額決定の諮問に必ずしも出席が義務付けられていないので、とくに旅費等は必要とされなかったのであろう。この予算表から判断すれば、大蔵省は所得税よりも賦課・徴収が容易で税額も大きい家屋税を第1案、所得税・営業税を第2案と考えていたと思われる。国税と地方税を通した改革をとまなう予算案を可能にするためには、内務省との協議が不可欠である。しかし土木費の国庫補助をめぐり、「内蔵両省数年間の紛議今に結了不立到」という状態が続いていた<sup>(51)</sup>。そのため内務卿山縣と大蔵卿松方は、それぞれ予算編成についての意見書を作成し、伊藤を含めて互いの妥協点を探っていたようである。このことは、大蔵省が作成した表9の予算案が、最終的には土木費をふくめた国庫補助費目を拡大した案になっていることから窺える。国税と地方税を通した税制改革には、まだ両省の協議が必要だったのである。

明治19年1月、大蔵省はこれまで内務省との併管であった地方税を同省の専管とする建議を提出した<sup>(52)</sup>。租税の賦課徴収について、国税・地方税の区別なく大蔵省の管掌とすることが目的である。大蔵省建議の背景に、明治19年度予算編成にかかわる税制改正プランがあったことが想定できる。これに対して内務省は地方財政を監督する立場から大蔵省の専管に反対するとともに、逆に地方税規則そのものと、営業税・雑種税、戸数割のそれぞれについて根本的な改革案の提示を大蔵省に求めた。地方税改革の必要性は両省の認めるところでは

---

(51) 明治18年7月16日付伊藤博文宛山縣有朋書簡（『伊藤博文関係文書』8、113-114頁）。

(52) 大山梓編『山縣有朋意見書』159-170頁（原書房、1966年）。

あったが、すぐに実現する可能性は少なかったのである。

このようななか明治19年3月、大蔵省は地方費の国税支弁を拡大する予算案を放棄し、明治17年度並とする予算編成を求めたのである。ここに国と地方を通した税制改革は撤回され、大蔵省の所得税則修正案もまた廃案となったのである。

## 第2節 明治20年所得税法の成立過程

明治19年3月、大蔵大臣松方正義から総理大臣伊藤博文に、明治19年度予算編成の閣議請議が提出された。松方は各省の予算請求額を認めれば約1,400万円の歳入不足になり、新税導入か請求額の大幅削減の二者択一しかないと現状報告した。新税導入による拡大予算案については、前述のとおりである。しかし将来の財政拡大は止むを得ないとして、内閣制への改革により正確な予算の見積もりができない本年度は、明治17年度予算を基準に予算を編成し、新規事業は明治20年度以降に譲ることを求め、その間に新財源を確保するとしたのである<sup>(53)</sup>。ここで大蔵省が計画している新財源とは、登記税及び所得税の導入と煙草税改正である。大蔵省は、「登記税ハ直間二税ノ欠漏ヲ補フニ最モ適当ナル性質ノ者」であり、ほぼ草案も完成しているので、早急に閣議決定を経て明治19年度から施行したいとしている。一方、所得税については「徴収ノ基額ヲ調査」することが極めて困難であるとしつつも、「普魯西国等財産等級税ハ其賦課徴収ノ法最モ簡易」で「能ク我カ目下ノ時勢ニ適応」しているので、直に調査に着手して明治20年の導入を目指すとされている。また煙草印紙税の改正については、フランスやオーストリア等に倣って専売法の導入を検討し、明治19年度中の発令(明治21年度施行)を目指したいとしている。この3税について、煙草は「有害無益ノ消費物」への課税であり敢えて物議を醸すことはないとの、従来とおりの間税増税論が示されている。また、登記・所得の両税は、「曾テ賦

(53) 前掲註(33)「松方伯財政論策集」409-410頁。

税ノ及ハサル財産」への課税であり、国費負担の権衡上「亦幾分カ公平応分ニ帰セシムルノ正理アリ」と記されている。登記税と所得税は、これまで非課税であった「財産」への課税という税法改良方針に沿って説明されている。その上で、所得税については賦課徴収が簡易なプロシア型が「時勢ニ適応」しているとして、明治20年からの導入が目指されたのである。

この新税導入案は、家屋税又は営業税・所得税の導入を検討していた大蔵省にとっては、大きな政策転換と言わざるを得ない。定額予算を実質2年間延長させてきた大蔵省にとって、明治20年度は確実に財源を拡大しなければならない年である。そのためには、内務省との折衝が不可欠で先行きが見えない家屋税や営業税は、新税として適当ではなかったと考えられる。登記税は明治15年から内務省と草案の検討がなされていたが、当時は司法省との間で検討が進められていた<sup>(54)</sup>。所得税導入も政府決定事項であり、この2税と煙草専売制であれば、大蔵省は内務省との関係なしに税制改正案を提出できるのである。こうして明治19年度予算成立後に、明治20年度の早期導入を目指してプロシア法に範をとった所得税法が新たに立案されることになったのである。ちなみに、この法案による所得税収入予算は明治17年草案並の145万円余である。

こうして作成されたのが明治20年1月に閣議提出された所得税法草案であるが、閣議提出書には、新税導入理由として巨額の海防費及び北海道物産税減税の経費補充と説明されている<sup>(55)</sup>。そして将来の歳入増加のために所得税を導入することが、富者の負担が甚だ軽く「貧者ニシテ或ハ富者ニ幾数倍ノ重税ヲ負フ」現行税制改良の第一歩であると強調された。この草案は、「英澳普諸国等ノ一般収入ニ向テ課税スルノ精神ヲ採用」し、土地と家屋からの収入免除規定を削除したことが、それまでの大蔵省案との大きな相違点である。フランスの動産税やアメリカの資本税など収入の一部に課税する方式は、平等を欠く課税法

---

(54) 登記税については、福島正夫「旧登記法の制定とその意義(1)(2)」国家学会雑誌 57巻8号及び10号(1939年)、同「日本における不動産登記制度の歴史」法律時報 24巻3号(1952年)を参照のこと。

(55) 国立公文書館所蔵「公文類聚」第11編、第26巻。

であると同時に、煩雑な割に収税額が僅少であるため日本には向かないとしている。又、地租の過重を理由に土地収入を免税することは所得課税の「本旨」に背くとして、従来の免除規定は削除されたのである。次いで、イギリスやオーストリアなどの「類別課税法」は慣行として定着しているため「煩擾ノ憂」も少ないが、わが国の現状では「類別ノ難キノミナラス、目下亦其必要ヲ見ス」として、所得の種類による分類課税方式は否定されたのである。松方デフレから脱して一般に景気回復が実感されるようになった社会情勢の変化が、こうした転換の背景にあることは間違いない。

大蔵省草案には、表11のように所得額による19等の課税等級と、それぞれの「等級税」が設定された。各等級の「等級税」額を税率に換算すると0.1%から3%に相当し、ルードルフ案と同じ累進税になっていることがわかる。

表11 明治20年大蔵省原案の税額表

等級	所得額	税額	(税率換算)
第1等	200,000円以上	6,000円	(3.0%～)
第2等	150,000円以上	4,200円	(2.8～2.1%)
第3等	100,000円以上	2,600円	(2.6～1.7%)
第4等	70,000円以上	1,750円	(2.5～1.8%)
第5等	50,000円以上	1,200円	(2.4～1.7%)
第6等	30,000円以上	690円	(2.3～1.4%)
第7等	20,000円以上	440円	(2.2～1.5%)
第8等	15,000円以上	315円	(2.1～1.6%)
第9等	10,000円以上	200円	(2.0～1.3%)
第10等	7,000円以上	133円	(1.9～1.3%)
第11等	5,000円以上	90円	(1.8～1.3%)
第12等	3,000円以上	51円	(1.7～1.0%)
第13等	2,000円以上	32円	(1.6～1.1%)
第14等	1,500円以上	22円 50銭	(1.5～1.1%)
第15等	1,000円以上	14円	(1.4～0.9%)
第16等	700円以上	9円 10銭	(1.3～0.9%)
第17等	500円以上	6円	(1.2～0.9%)
第18等	400円以上	4円 40銭	(1.1～0.9%)
第19等	300円以上	3円	(1.0～0.8%)

※第1等の20万円以上は、すべて6,000円の等級税額である。(「公文類聚」第11編、第26巻による)

大蔵省草案は、「従価税」(税額課税)から「等級税」(定額課税)になっているが、ルードルフ案と同様にそこに累進性が加味されているのである。ルードルフ案との相違は、所得金額 20 万円以上はすべて 6000 円の税額に固定されている点であろう。プロシア型の「等級税」は、細分化した等級を設定することで所得への比例性を保持する方式である。等級の金額幅が広いと等級引下げ欲求が生じ所得の隠蔽などの弊害が起こるが、細分化し過ぎると調査手数が煩雑になる。弊害は税率との関係もあるので、新税導入にあたり煩雑さを避けるため 19 等級とし、「等級税」も 1%から 3%相当額の低額に設定したと説明している。さらに、所得税の課税対象者は、世間の信用と名誉を重んじるので、とくに問題とはならないだろうと付け加えられている。申告制と調査委員制度については、プロシア及びババリアの制度を参酌したとされている。

会計年度の変更と定額制の 1 年延長で乗り切った明治 18 年度ではあるが、翌 19 年度も新税導入の見送りにより実質的に定額制が維持された。財政拡大の主要因であった海軍皇張費を軍事公債で賄うことになったため、機構改革を理由に緊縮財政の維持が可能となったのである。直接税の新税導入が見送られたのは、松方デフレの影響から景気が回復しなかったためと、内務省との税制改革の協議がまとまらなかったことが理由と考えられる。マクロデータからは明治 17 年が景気の底で、翌 18 年からは回復傾向を示すとの指摘もあるが、景気回復が一般に実感されるまでには至っていないのである<sup>(56)</sup>。一般に景気回復の実感が出てくるのは、明治 19 年後半から明治 20 年にかけてとされている。このことが、明治 20 年所得税法の原案において土地からの収入の免除規定が削除された最大の理由であり、分類所得税方式からの「転換」を可能にした要因でもあったのである。

大蔵省草案は、若干の字句の修正があったものの、ほとんど変更なく 1 月 22 日に閣議決定された。そして明治 20 年 1 月 28 日、元老院に回付された。元老

---

(56) 室山・前掲註(23) 266-269 頁。

院の審議は2月2日に開会され、冒頭で松方大蔵大臣の趣旨説明がなされた<sup>(57)</sup>。内閣からは、政府委員として説明にあたる法制局参事官2名以外に、伊藤総理大臣秘書官伊東巳代治と法制局参事官曾根荒助が傍聴を許可されている。伊藤秘書官である伊東の出席は、ルードルフ案作成への関与だけではなく、同25日に孝明天皇20年式年祭のため京都に出張していた伊藤の意向があるように思える。総理大臣の伊藤もまた、所得税法の成立は気に懸けていたのである。

松方の趣旨説明では、海防費増加のための新税導入の必要性と、貧富両者の課税の公平を図ることの2点が強調されている。さらに政府委員として出席した法制局参事官岩崎小二郎は、所得税は税率の変更により便宜に税額を増減し得る税であり、国家非常の際は増税せざるを得ない。所得税は「国家ニ対シテ其富裕家タル本分ヲ尽スコトヲ得セシメン」と、海防費用捻出のための所得税負担による富裕層の国家への貢献を訴えた。そして地租・営業税との「重複」や施行調査の煩雑さなどの想定される反対意見に、所得税は所得の一部分ではなく300円以上の所得すべてに課税する「公平不偏」な税法であること、数年後には円滑な取扱となることなど、あらかじめ反論している。そのうえで、所得税は「所得高ト課税率トヲ制限」した軽微な課税であることを強調している。そして政府原案が所得一般を課税対象としていることが、課税の公平さを図るためとされているのである。

元老院では、開会初日に修正建議が出され調査委員への附託が多数決で可決された。附託建議の提案者である尾崎三良は、内閣原案の一番の問題点が課税方法にあると主張している。すなわち、所得額に応じて負担割合が高くなることで課税の公平性が担保されるが、原案は「立案ノ主旨ニ齟齬」と指摘している。原案だと各等級の上限に位置する所得階層のほうが一等級下位の所得階層よりも、所得が多いにも関わらず負担割合が低くなっていること、それに所得額20万円以上の税額は一律6000円であるため、高額所得者ほど負担割合が低下することになる。尾崎は、原案のままでは「等級税」から「従価税」に

---

(57) 『元老院会議筆記』後期第26巻、151 - 152頁（元老院会議筆記刊行会、1982年）。以下の記述は、特に断らない限りすべてこの史料による。

修正しても問題点は解消されず、とにかく「累進ノ算法」としなければならぬと主張している。また、会社への課税について、配当に課税するため積立金等が非課税となる点なども修正点と指摘している。元老院では、政府が提起した課税の「公平性」を強める観点から修正意見が出され、所得税否定論者である津田真道を除くほぼ全会一致で可決されたのである。

元老院の附託調査委員の議論については、委員であった議員尾崎三良の日記が刊行されており、概要を知ることができる<sup>(58)</sup>。調査委員会は翌2月3日に開会され、ここで修正の論点が整理されたと思われる。翌日には大蔵省から担当者2名が参加し、内閣委員の岩崎小二郎・股野琢と調査委員との協議が開始された。7日、調査委員の山口尚芳と三浦安の2名が松方に面会し修正点を申し入れている。調査委員会の申入れ事項は翌日の閣議に報告され、京都の伊藤へ電信にて協議したうえで回答することとなった。10日には、松方が元老院へ向いて調査委員と審議を行っている。主要な審議事項は以下の5点である。

表 12 明治 20 年所得税法の税率表

等級	所得額	税率
第 1 等	30,000 円以上	3.0%
第 2 等	20,000 円以上	2.5%
第 3 等	10,000 円以上	2.0%
第 4 等	1,000 円以上	1.5%
第 5 等	300 円以上	1.0%

(『法令全書』明治 20 年)

1 は、銀行諸会社の所得については、配当を受けた株主に課税し、会社に対しては「配当セザル利益」すなわち積立金等に課税すること。2 は、税率の等級を 5 段階とし「従価税」とすること。3 は、納期を 9 月と 3 月の 2 期とし本法に明記すること。4 は、施行を 7 月 1 日に延期すること。5 は、北海道も課税対象地とすることである。1 には内閣委員の岩崎小二郎が反対したが、2 は松方と調査委員全員が賛成している。2 月 18 日、大蔵省及び大蔵大臣との協議を経て第一次修正案が作成され、所得税法調査委員会は終了した。修正点のうち、課税等級及び税率と施行期日の延期については閣議の了承済である。第一次修正案の税率は表

(58) 以下の記述は、『尾崎三良日記』中巻、88-93 頁（中央公論社、1991 年）による。

12 のとおりであるが、これは第二次修正案においても当然変更されず、明治 20 年所得税法として実現する。

大蔵省及び内閣は、この 2 点以外については基本的に元老院の審議に委ね、「成ル可ク急速ニ議決スルヲ望ム」と早期の議定を求めたのである。2 月 16 日付の伊藤から松方宛の書簡には、「所得税之事も、元老院議決之趣、好都合之事ニ奉存候」とあり、松方の尽力に感謝を表している<sup>(59)</sup>。内閣としては、元老院の所得税法調査委員との協議を終えた段階で、基本的に所得税導入の目途が立ったと判断しているのである。

こうして調査委員会が作成した第一次修正案は、2 月 22 日に元老院に提出され審議が再開された。内閣法制局参事官股野琢は、修正案の要点である 19 等級を 5 等級に減少し等級ごとの「等級税」を「従価税」とすること、施行期日を 4 月 1 日から 7 月 1 日に延期することの 2 点は大蔵大臣及び閣議の承認を得ており、その他の条文についても大蔵省と協議済であると説明している。第一次修正案作成過程で、会社の積立金等への課税に反対した法制局参事官岩崎小二郎は再開後の元老院には登場せず、政府説明はもうひとりの政府委員股野琢が担当した。政府委員に続き山口と三浦の両委員が修正案の説明を行っている。

第一次修正案は、調査委員である三浦安が「原案ハ多ク率法ニ則リ、修正案ハ較ヤ英法ヲ取レリ」と説明しているが、冒頭から再修正建議が出されるなど波乱含みのスタートとなった<sup>(60)</sup>。しかし冒頭での再修正建議は否決され、第一次修正案を原案として逐条審議が開始された。争点となったのは課税所得の範囲を規定した第 2 条の第 1 項・第 2 項である。条文の不備を指摘して再修正を求める建議が度々出され、それに調査委員が反論するも、審議の先行きが見えないほど紛糾した。退席者も次第に増えている。そして調査委員の説明の食い違いなどもあり、審議を早める理由で再度の修正が可決されたのである。調査委員からは、最初から完全な税法は無理なので 2~3 年以内に改正するとか、精

(59) 『松方正義関係文書』第 6 巻、429-430 頁（大東文化大学東洋文化研究所、1985 年）。

(60) 前掲註(57)『元老院会議筆記』180 頁。



細な所得調査をしなければ所得額は不明であるから暫くは簡易な課税法を施行すべきなどの意見が出されるが、反対意見は収まっていない。第一次修正案の審議は、2日間空転したのである。

再調査委員会は24・25日に開催されたが、混乱の元になった第一次修正案は廃棄され、新たに原案の修正がなされた。林氏は第一次修正案を再修正して第二次修正案が作成されたと理解しているが、第一次修正案は廃棄され、原案に戻って新たに第二次修正案が作成されたのである。第一次修正案の中心的な争点となった法人課税規定が、あっけなく原案に戻っているのは、そのためである。第二次案の主要な修正点は、もっぱら所得調査に関する内容である。所得調査委員や常置委員に認めていた帳簿書類の検査や関係人への尋問は削除され、納税者への尋問に留められた。そして所得調査委員には調査内容の守秘義務を追加するなど、調査の苛酷さを緩和する内容に修正されたのである。

3月1日に開会した元老院では、津田真道から営業による収入の免除を求める修正意見が出された。所得税法廃案論者である楠本正隆など、商業振興を理由に同意する議員も少なくない状況で、修正調査委員と議論が戦わされた。津田の修正案は賛成少数で否決されたが、出席者37名中賛成者は15名もおり、大差で否決されたわけではなかったのである。こうして第二読会は、所得調査員の条文で若干の議論があったものの、あとはスムーズに進行した。第三読会で再度、津田は修正意見を提出して自説の財政論を演説したが、当然のように否決された。こうした元老院における審議を経て、所得税法案はようやく成立したのである。

元老院での所得税法案の審議過程を見ると、第一次修正案は、税率と施行時期の修正以外は元老院の審議に委ねられていたことがわかる。第一次修正案を巡る混乱のなかで、調査委員や政府委員からは、最初から完全を期しがたいとか、2～3年後の改定などを理由に早期可決を求める意見が出されている。これまで元老院の審議内容については、法人課税問題などの課税議論にのみ関心が集中していた。しかし既述の審議経過を見れば、政府・大蔵省や調査委員の関心は、条文の細部の検討ではなく早期導入の一点にあったことがわかるのである。

## 小 括

以上、所得税モデルの「転換」の経緯から、明治20年所得税法が成立するまでを述べてきた。これをまとめると、以下のようになる。

明治17年末の所得税草案が一旦「棚上げ」になると、大蔵省は家屋税導入案を提出した。甲申事変後の財政拡大要求に対応するため、所得税よりも施行が容易で多額の税収が期待できる家屋税導入が意図されたのである。家屋税は地方税改革にまで踏み込むものであったが、国と地方を通じた税制改革の必要性は内務省も認めるところであった。そのため家屋税だけでなく、営業税や所得税法案も地方税附加税を伴って立案されていた。しかし地方税の所管を巡る対立もあり、明治19年度の予算拡大を意図した税制改革案は成立しなかったのである。

明治19年度予算は、機構改革を理由に明治17年度並予算となり、定額予算制はもう一年延長される結果となった。これにより明治20年度予算の拡大は、大蔵省にとって必須の課題となった。そこで内務省との協議が必要な地方税改革をとまう税制改革路線は撤回され、実現度の高い登記税及び所得税の導入と煙草税の改正が選択されたのである。所得税則修正案は廃案となり、かわりにプロシア型所得税への「転換」がなされたのである。それまで大蔵省は所得の分類ごとの把握が最も困難であると、所得税の執行に慎重な姿勢を保ってきた。プロシア型への「転換」とは、所得把握が困難な分類課税方式の放棄であり、それは明治20年の所得税導入を確実にするための「転換」だったのである。この点については、分類所得課税となる明治32年の所得税法の全文改正を視野に入れて検討しなければならないが、本稿では今後の課題とせざるを得ない。

明治20年所得税法の成立過程については、既に記したとおりである。これまで元老院の審議内容がわかっていたため、法人課税などをめぐって分析がなされてきた。しかし政府及び大蔵省は、元老院調査委員との事前協議で課税方法と施行時期の延期について閣議了承し、早期の成立を表明した以外は元老院の審議に委ねていた。しかし元老院の第一次修正案は、法人課税をめぐって大き

な混乱を引き起こす結果となった。そのため第一次修正案を廃案にして、改めて第二次修正案が作成されるが、ここでは混乱の原因となった法人課税規定については何ら触れられない。課税技術論は別にして歴史的に元老院の審議過程を見れば、元老院調査委員の修正点を基本的に政府が了承した時点で、所得税法の正否には決着がついていたのであり、元老院での議論が空しく感じられるほど政府の意向とおりに成立したといえるのである。

## 結びに代えて

明治 23 年 4 月に作成された政務調査報告草案には、所得税の現状について以下のように記されている<sup>(61)</sup>。すなわち、日本の所得税収入は西洋諸国と比較して少額である。その原因は施行後まだ日が浅く、納税者が実額を申告しないからである。所得税は脱税や虚偽の申告がなければ、貧富に応じた課税を実現できる良税だが、この弊害により税収が上らないという欠点があるのだ、と。一方でこの報告草案は、日本における地租の過重を指摘しており、地租軽減策を講じる必要性も指摘している。これらは目前に迫った帝国議会の開会に向けたものであるが、当然、こうした税制改良策については大蔵省においても検討されている。世論が昂揚し帝国議会で問題となることが必至の地租軽減や、所得税導入時にセットとして論じられていた資本税、そして所得税そのものの改正、さらには営業税など地方税と関連する税制改革など、議論は多岐に及んでいる。初期議会期には政府と民党の対立により税制改正は全く実現しなかったが、それは税制改革の動きがなかったことを意味するものではない。しかし、その全体像はほとんど明らかになっていないのである。

所得税についていえば、細かな議論を先送りして導入されたツケは税収が上らないことに端的に現れている。こうした事態に、大蔵省が税制及び執行体制において、どのように対応しようとしていたのか。これらの動向を明らかにしながら、次の明治 32 年 (1899) の所得税全文改正を展望することが、次の課題となる。

---

(61) 「報告草案」参 (国立国会図書館憲政資料室所蔵「伊東巳代治関係文書」202) 及び国立公文書館所蔵「諸雑公文書」3A-43-雑 1382 による。