

# 現代税制形成過程の研究

宮 本 憲 一

## 第一節 明治財政制度の矛盾

——問題の所在——

## 第二節 所得税中心主義の制度化へ

——大正九年税制整理批判——

## 第三節 兩税委議論の原型

——臨時財政經濟調査会答申批判——

## 第四節 「安撫な政府」か地方自治か

——日本型社会政策——中産者保護政策の矛盾——

## 第五節 財界・地方団体の税制整理論批判

## 第六節 古典的地方自治の破産

## 第一節 明治財政制度の矛盾——問題の所在——

### 一 研究対象と研究方法

明治六年（一八七三年）地租改正を起点として明治二二年（一八八九年）帝国憲法の制定によって完成した財政制度を、明治憲法体制の物質的基礎といういみで、明治財政制度とよぶとすれば、この制度は日露戦争後明治末期にかけて、次第にその矛盾を大きくしていた。その矛盾は、すでに大内兵衛、阿部勇、風早八十二の三氏が一致して指摘しているごとく、資本主義の発達にともなう財政規模の増大に対して、大衆課税を原型とした租税収入（正確に言えば、消費税

と小生産者への直接税を中心とする」が不足し、その補綴としての公債の増発、インフレーション、財政収支均衡のためざる危機、というかたちとなってあらわれた。

日露戦争中および、戦後の財政膨脹（「国債の増大」）を直接的な理由として、明治四一年（一九〇八年）から大正三年（一九一四年）にかけて、相つゞ税制改正がはじまった。それは財政危機を解決するところみであったが、便宜的な増税あるいは新税創設にとどまった。

第一次世界大戦後「日本資本主義は恐慌から恐慌へとよるめいて来たが」（大内兵衛「日本財政論、公債篇」一七一頁）それとともに明治財政制度は音高く、くずれはじめた。中央、地方を通ずる財政制度とりわけ租税制度の改革の必要は、ひとり財務官僚の指摘にとどまらず、だれの目にもあきらかとなっていた。

「我国現在ノ租税制度ハ其ノ発達ノ沿革上租税全体ヲ一貫シタル統一的ノ組織ヲ欠キ各税相互ノ連絡十分ナラサルカ爲ニ経済事情ノ現況ニ適応セス国民負担ノ適正ヲ得サルモノ少ナカラス故ニ根本的ニ改正整理スルノ必要アルコトハ殆ント朝野ノ意見一致スル所ニシテ其ノ実行案ノ作成ハ多年ノ懸案タリ」（大蔵省主税局「税制調査委員会書類」大正二年、一九頁、なおこの資料を以下「書類」と略す）。

財政制度の改革は経済制度、政治機構の改革と関連することによって、はじめて有効性をもつものであったが、政府と支配階級はそれをたんなる税制の改革にすりかえてしまった。このすりかえにもかかわらず、以下の節であきらかなごとく、税制の改革が政治経済全体の改革へとつながる問題をふくんでいたことは皮肉なことであった。

さて、第一次大戦後の資本主義の税制改革は次のような動機をもっていた。まず第一に、財政規模の増大とともに従来補完的役割にとどまっていた所得税を国税の中心にすえ、それにともなう前資本主義的な租税を廃減税し、国税制度を所得弾力性の大きなものにするのであった。

「……各国税制ノ変遷ニ鑑ミレバ応能課税ノ原則ト社会政策的施設ノ必要トニ因リ益々直接国税ヲ重要視スルノ傾向

顯著ナルモノアリ今我國ノ租税制度ヲ論スルニ當リテモ大体ノ方針トシテハ此世界的風潮ニ順應スルノ必要アルコト疑問ナキニ似タリ此ノ意味ニ於テ直接国税ノ体系如何ハ実ニ税制問題ノ中心ヲ為スモノト謂ハザルベカラス直接国税ノ体系ハ応能課税ノ原則ニ從ヒ所得税ヲ以テ其ノ中心タラシムルコトヲ要ス此ノ点ニ付テハ各國ノ立法例及學說ノ全ク一致スル所ナリ」(前掲「吾類」一九一〇頁)。

第二は従來慣習によつて徴税してきた地方税を法律をもつて制定し、近代化することであつた。これは附加税を整理し、それとともに応益原則にしたがつて人頭税的色彩をもつていた戸数割、地方毎にまちまちで企業の發展の障害となつていた府県營業税、雜種税を廢減税し、すすんで国税の地租・營業(收益)税を委譲することもふくんでいた。

第三はいわゆる社会政策的減税を基軸とする負担の公平の問題である。これまでのべたような税制を近代化し所得弾力性を大きくする道は、独占体の資本蓄積を阻害することであつてはならない。そこで必然的に勤労者および小生産者への重税となる。これらの諸階級への重税はひいては階級斗争を激化する。とりわけ地主や中小企業者はその重税の不滿をつよくする。日本の独占資本はこの両者から利潤または収益を収奪することによつて独占利潤を維持する一方、この両者によつて政治経済体制、なかんづく地方政治制度を安定させるという二面性をもっている。そこで独占資本はその体制維持のために、重税制度の枠内でいわゆる社会政策的減税の名のもとに中産者保護のための「減税」政策||税制改革を行わざるをえない。もともと資本主義的租税制度は負担の公平の名のもとに中産者の分解をすすめてゆくのであるが、この段階の日本資本主義では、一方で分解を促進する負担の公平をかかげて近代化をすすめながら、一方では社会政策的減税の名の下にそれを保護してゆくことになるのである。

第一次大戦後の日本資本主義の構造的変化にもなつて、以上のような独占資本の税制改革の要求が基底的動機としてあらわれる。だが、この三つの動機はそのまま実現したのではない。当時の政治構造は大正デモクラシーのいきよによつて、政党内議会の力がつよくなり、総資本とりわけ独占資本の政治への圧力がきわめてつよくなつてい

たが、依然として天皇制絶対主義の政治的支配はつづけられていた。このため総資本あるいは独占資本の意志は歪曲されて財政政策の中へ結晶するか、あるいは挫折するのが常であった。さきの三つの租税改革の資本の要求の運命もそのようであった。

ここでは主として大正八年（一九一九年）から昭和四年（一九二九年）、すなわち第一次大戦後から世界恐慌にいたるまでの税制整理をとりあつかうことにする。この時期の税制整理は資本主義の構造的変化のはじまりを反映するものであるから、現代資本主義の租税制度を理解するにとぐちをしめすであろう。しかしながら、この場合、先にものべたように日本資本主義の特殊な性格、とりわけ政治構造に規定されて、資本主義の構造的変化の税制への反映も歪曲または断絶される。そして、できあがった租税政策あるいは制度は総資本の意志が不明確となり、きわめて総花的で無性格なものになってしまう。そこで各年度の税制整理をあつかう場合、税制の確立したあとの法文あるいは条文をみても、その性格はつかめない。政府案を中心に議院内の論争あるいは議会外の諸階級の圧力（個人の請願だけではなくこの時期にはすでに組織されていた資本金団体、労働者団体、農業団体、地方団体の圧力）がいかにからみあい、そして政策の決定へとむかってゆくかという過程をどうしても重要視しなければならない。このダイアレクティックな租税政策決定過程の研究を媒介にして、はじめてこの時期の租税政策の矛盾は理解できるのである。一般的にいうならば、経済政策の理解にあたっては、このような政策決定過程を考慮にいれるのは当然のことであり、また、この考慮の必要はわが国にかぎらず他の資本主義国の経済政策の研究の場合にもあてはまることかもしれない。しかし、とくにこの時期の日本資本主義の財政政策を理解する場合にはこの研究方法は重要である。

ところで所得税中心主義の確立にともなう国税—地方税の整理は、わが国ではとくに地租、営業（収益）税委譲問題（以下両税委譲と略す）というかたちであらわれ、ある場合にはこの後者が税制整理の主役のようにさえる。これはわが国において、中小企業と地主制の危機がこの第一次大戦後にはじめてつよくあらわれ、それらが日本資本主義

の危機の中で一番するべく表現されるため、それにかかりあっている租税の改革が、所得税の改革よりつよく意識されるのである。またデモクラタイゼーションの進行を行政の過度の中央集権的官僚統制と地方の非政治的共同体意識によってチェックしてきたわが国の政治構造の特殊性が、地方独立税<sup>II</sup>地方自治の要求を所得税中心主義の確立よりも大きな政治問題とするのである。そしてこのことの中に、われわれは日本資本主義の矛盾をよみとれるといつてよい。

わたくしはここでは一〇年にわたる税制整理をあきらかにしながら、ブルジョア的税制整理論を批判し、同時に第一次大戦後の資本主義の構造的変化の性格とその日本におけるゆがみをあきらかにしたいと考える。

## 二、財政構造の全般的変化

ここでは、以下の行論の理解をたすけるはんいで、第一次大戦前後の財政構造にあらわれた主な変化をのべておこう。

(1) 国民所得分配の変化 第一次大戦を通じて日本資本主義は重工業・化学工業・エネルギー産業などを中心に飛躍的に発展した。すでに日露戦争を通じて、日本の独占資本は形成されていたが、この新しい全般的な技術革新によって、第二次大戦中に日本の独占資本は完全な確立をみたといつてよい。このことは株式会社を中心とする大法人組織が産業の支配的地位をしめることとなつてあらわれた。その結果、国民所得の構成に大きな変化があらわれた。第1表のごとく、日清戦争直後、第一次産業の生産所得は全所得の四八・七%をしめていたが、以後逐年低下し、とりわけ第一次大戦中には三〇%台に激減してしまつた。これを分配国民所得についてみるならば、大正八年から昭和元年（一九二六年）にかけて、農業所得は三六億一、九〇〇百万円から二三億一〇〇万円へ三六・五%減少しているのに対し、法人所得は八億二、九〇〇万円から一二億五〇〇万円へ四五%増大し、勤労所得は二五億七、九〇〇万円から

第 1 表 国民所得構成の变化

(単位百万円)

年次	明治 29 年 (1896年)	明治 39 年 (1906年)	大正 5 年 (1916年)	大正 8 年 (1919年)	大正 9 年 (1920年)	昭和元年 (1926年)
国民所得總額	1,212 100.0	2,648 100.0	4,630 100.0	13,275 100.0	11,845 100.0	12,846 100.0
第一次産業生産所得	591 48.7	1,160 43.8	1,510 32.6	5,187 39.1	4,066 34.3	3,489 27.2
第二次産業生産所得	242 20.0	591 22.3	1,406 30.4	3,483 26.2	3,193 27.0	3,211 25.0
第三次産業生産所得	379 31.3	897 33.9	1,714 37.0	4,605 34.7	4,586 38.7	6,146 47.8

(注) 1. 金額は名目額である。

2. 第三次産業の生産所得の評価は理論的にわかれるところであるが、ここでは、便宜上それにはふれない。

3. 「日本経済統計集」(昭和38年, 日本評論新社) P. 344—5 による。

第 2 表 分配国民所得の推移

(単位百万円)

所得 種類 年次	勤労所得	割合 (%)	個人業主所得				家賃 地代 所得	割合	利子 所得	割合	法人 所得	割合	その他 所得	割合	総計	割合	
			農業	割合	その他	割合											合計
大正 8 (1919)	2,579	20	3,619	29	3,439	27	7,058	56	1,406	11	575	5	829	7	236	2	12,683 100
大正 12 (1923)	4,404	38	1,873	16	1,912	16	3,785	32	1,316	11	855	7	1,012	9	376	3	11,748 100
昭和 1 (1926)	4,437	33	2,301	17	2,532	19	4,833	36	1,530	12	846	6	1,205	9	401	3	13,252 100
昭和 5 (1930)	4,967	42	1,065	9	2,331	20	3,396	29	1,295	11	1,472	13	470	4	140	1	11,740 100

(注) (1) 前表同様、この所得の区分には問題はあるが、ここではふれないことにする。

(2) 前掲「日本経済統計集」P. 346—7 より。

四四億三、七〇〇万円へ七二%増大している(第2表参照)。この場合、法人所得と勤労所得の比重の増大は、小生産者の兩極分解をしめすものであつて(そのあらわれが個人業主所得の絶対的減少)、それらの所得の絶対的増大部分には、これまで顕在化しなかつた小生産者の自家消費分のあることは注意しなければならない。また法人組織の拡大にともなつて、従来財産所得としてあらわれた資本家階級の所得があたかも管理労働にたいする報酬であるかのごとく、俸給または手当として、勤労所得にはいつている。したがつて、この表の勤労所得の絶対的増大は、窮乏化法則を否定するものだといへばならない。それはともかくとして、国民所得の分配の性格が、小生産者の分解にともなう近代化と同時に、独占資本主義段階のそれへと変化していつていることに注意しなければならない。

(2) 国家財政の変化 国民所得の構成および分配の変化は、租税収入の構成にも変化をおよぼす。

明治財政制度においては財政収入のうち、租税のしめる割合は、今日におけるほど高くはなかつた。第一次大戦中の後の税の異常な自然増収の時期においても、税収入は全歳入の五〇・一六〇%どまりであつた。そして残りは、官業及び財産収入(なかなづく通信事業収入と専売益金)と国債に依存していた。とはいえ、租税収入が經常財源の主力であつたことはいうまでもない。

明治財政制度は明治初期においては地租、明治中期以後においては間接税中心で、それにくわえて次第に所得税が地租にかわつて補完的役割をつとめるようになったと概括できよう。

この租税収入の構成は第3表のごとく、明治二年から大正九年(一九二〇年)まで、わずか三〇年の間に、おどろくべき変化をうけている。その変化のうち、もっとも目に立つのは、日露戦争直後と第一次大戦直後の税制改正の与えたえいきようである。なかなづく、後者は国民所得分配の変化を反映して、所得税と地租の地位の代替をはつきりとしめしている。ここでは、当面必要な三つの租税の状態だけを列記しておこう。

(1) 地 租 周知のように地租は地主の近代的土地所有権の国家的認定(「保護」とひきかえに明治政





第4表 農家家計における諸負担の割合 (%)

階層別 項目	自作農	自小 作農	小作農
農家経費	100.0	100.0	100.0
国 税	2.59	1.15	0.08
府 県 税	4.60	2.29	0.71
市町村民税	5.23	2.77	1.13
租 税 負 担 計 合	12.42	6.21	1.92
そ 諸 の 負 他 担	2.09	1.11	0.26
諸負担合計	14.51	7.32	2.18

(註) 1. 大内兵衛「家計調査に現れた給料生活者及び農業者の租税負担」(『大原社会問題研究所雑誌』第7巻第3号)より。

府の物質的基礎の主軸として、明治六年制定された<sup>(3)</sup>。制定当時は田畑地租の税率は地価の一〇〇分の三であったが、明治一〇年(一八七七年)一〇〇分の二・五と改正、明治三七年(一九〇四年)の非常特別税法によって一時的に一〇〇分の五・五まで引上げられたが、明治四三年(一九一〇年)一〇〇分の四・五と改正されていた。また宅地租についても非常特別税法の時代にはかなり高率であったが、明治四三年一〇〇分の二・五と定められ、そのまま時にいたっていた。一方、法定地価の修正は、明治三二年特別地価修正、同三一年一部修正をのぞいては、市場価格の大巾な騰貴にもかかわらず、全面的改訂をおこなっていないかった。このことは前述のごとく非常事態をのぞいて税率を据置きしたこととあいまって、地租収入を明治末期から大正期を通じて、七、〇〇〇万円台に固定化させることとなった。このため租税収入にしろる地租の割合は、明治初期過半をしめた状態から、第一次大戦時には一挙に一〇%台に低落し、戦後はその一〇%にもみならず、わずかに営業税や砂糖消費税と肩をならべる状態であった。このように国税としての地位は低下したにもかかわらず、後にものべるごとく地方歳入たる地租附加税は急速にふえていた。そのため、絶対的にも相対的にも減少しつつあった農民所得にとって、公課負担はいちぢるしく重くなっていた。とりわけ中小地主

には重課されていた。大内兵衛教授によれば、第4表のごとく、中小地主たる自作農においては、農家家計の一四・五一%をしめていたといわれる。いま、収益に対する地租と営業税の負担を比較してみると、第5表のごとく、商工業の営業税負担が収益の六・八〜九・二%にたいし、地租のそれは一〇〜一二%にのぼっている(ただし、これは所得税負担をぬいているので正確な

第6表 地租納額別人員表

納税額区分	人 員	割合
— 20銭	2,090,218	19.3
20銭— 1円	2,390,065	22.2
1円— 5円	3,403,605	31.5
5円— 10円	1,217,974	11.3
10円— 20円	904,836	8.4
20円— 50円	582,701	5.4
50円—100円	140,389	1.3
100円—500円	67,234	6.2
500円—1,000円	3,292	0.3
1,000—2,000円	803	0.1
2,000—5,000円	228	0.0
5,000—10,000円	33	0.0
10,000—	9	0.0
計	10,801,387	100.0

(註)

1. 大正12年1月1日現在。
2. 前掲「書類」P. 488 より作成。

税としての重要性を喪失してい

ともかく、地租は、零細な中小地主の伸張率の小さな収益に基礎をおき、課税標準も弾力性を欠いている状態では、次第に国

租委譲案は、中小地主の要求に応えたものと評価している。

この点は、後にも検討するが、

あつたから、収益に対して逆進的となり、小作料収入の少い中小地主あるいは自営農民にとって、その負担が地主全

体の中では比較的重かったことはいうまでもない。このような理山を基礎にして、当時の帝国農会や全国農会代表者

会議が、地租委譲に地主負担の軽減の要求を出している(第四節参照)。大内兵衛教授は、これをもって、政友会の地

第5表 収益に対する地租及び営業税の負担比較(%)

区 分	国 税	地方税	計
種 別			
農 業 A	3.57	7.60	11.17
同 B	3.32	7.05	10.37
同 C	3.35	7.12	10.47
物品販売業	4.73	4.47	9.20
製 造 業	3.51	3.32	6.82

(註)

1. 国税は農業の場合は地租、他
2. 事例となった農業者及び個人
3. 大蔵省主税局「税制調査委員

収益にたいする税負担率でない)。

しかも、地租の納税額を階層別にしらべてみると、納税額一円以下の零細土地所有地が全体の四一・五%、一〇円以下が八四・三%に達する状態であつた(第6表参照)。この場合地租は土地所有の規模に応ずる比例課税で

たといつてよい。

## (四) 營業 稅

營業稅は日清戰爭直後、明治二九年（一八九六年）弾力性のある新財源の必要を主要動機とし、同時に地方によつてまちまちであつた營業課稅を統一し、從來公民権のなかつた商工業者にその權利を与え、地主との間に政治的均衡をつくるために制定されたのであつた。その後數次の改正を経たが、課稅標準は二四種の營業種目をあげ資本金、売上金高、建物賃貸價格、従業者、職工労役者報償金、同請負金などによる外形標準であつた。これは企業會計の未発達な段階で、資本の収益を直接把握できないために、以上の外形でそれを推定しようというのであつた。そこで實際の營業収益と外形による推定収益とが、くいちがう場合がおおく、營業の實体にあわなない惡稅であるという聲が商工業者の団体から多く出ていた。これは、法人企業における會計の進歩とともに、利潤の計算が可能となり、外形による推定の不合理が明らかとなるにつれ、ますますつよくなつていた。

さて稅收入の變化をみるならば、營業稅も、絶對額は増大したが、その收入の予算にしめる割合は明治三〇年代以後ほとんど一定していた。これは、營業稅の主要稅源たる個人企業者の所得の國民所得にしめる割合が減少したこと、の反映であつたが、課稅標準が形式化し、零細個人企業者と法人との間に差別が生じないことにも原因があつた。商品生産—流通が資本主義化し、營業の主体が法人組織となるにつれ、營業稅が利潤課稅の一形態になるのは當然である。しかし、このような營業稅の企業會計上の合理化は、營業稅と法人所得稅の差別を消去し、營業稅存続の意義を失わせるものである。そこで、營業稅の独自性を保持するためには、法人と個人の無差別課稅、外形標準による経費と利潤の無差別課稅という非合理性を容認しなければならない。そのことは、この稅收入の弾力性を喪失させることになる。そして、地租同様、附加稅増徴による地方団体と業者とのあつれきが自立つありさまであつた。

## (五) 所 得 稅

さて地租と營業稅という、從來の國稅の根幹をなしていた租稅が弾力性を失つていたにもかかわらず、國家財政は膨脹への内的衝動をつよくしていた。そこでそれにかわるものとして所得稅の地位は次第に

第7表 所得税の種類別推移

(単位千円)

年 度	所得税種類	第一種得		第二種得		第三種得		総 計
		第 所	割合	第 所	割合	第 所	割合	
明 治	32	1,520	32	254	5	3,026	63	4,800
"	(1899)							
"	35	2,268	30	303	4	4,926	66	7,497
"	(1902)							
"	40	8,345	30	492	2	18,712	68	27,549
"	(1907)							
大 正	1	11,521	29	279	1	27,551	70	39,351
"	(1912)							

(註) (1) 種類別の総計は重複分があるので所得税額とは一致しない。

(2) 前掲「明治大正財政詳覧」の推計より作成。

大きくなっていった。所得税は明治二〇年(一八八七年)に制定されたが、当時は法人所得に課税せず、個人所得についても一%から三%までのわずか五段階の累進税率を課するのみであった。したがって、この制定は日本資本主義の成立の指標としてのいみはあっても、前掲第3表のごとく、租税制度の上では、あくまで「安固な収入」たる地租と間接税の補充のいみしかなかった。ところで、所得税は他の資本主義国同様、帝国主義戦争を媒介にして飛躍的に増大した。まず明治三二年(一八九九年)はじめて、所得が三種に区分され、法人所得(第二種所得)をも把握することになり、個人所得(第三種所得)も一%から五・五%までの一二段階の累進税率を課せられることとなった。だが、この場合、法人所得税はわずか二・五%の比例税率であり、中国大陆をはじめ在外地企業は免税されていた。また配当金が免税され、公債、社債の利子所得(第二種所得)も二%の低率の比例税として分離課税であり、総合所得課税主義ではなかった。そのことは資本主義の発展にもなつて、法人所得および配当、利子所得の増大がもつともいちぢるしいにもかかわらず、それを完全に捕捉することができず、所得税はもっぱら第三種所得、その納税人員の過半をしめた中産者からの収奪によつていた(第7表参照)。

このような所得税の性格はその後もつづいた。明治三七年と同三八年(一九〇五年)の非常特別税法は所得税の税率をひきあげ、それを平時にも

第8表 所得税の大衆化

事 項 年 度	所 得 税 員 納 税 人	指 数
明治25年 (1892)	117,094人	100
" 32年 (1899)	348,854人	298
" 40年 (1907)	925,634人	790
大正7年 (1918)	1,053,191人	900

(註) 前掲「明治大正財政詳覧」  
(大正15年) P. 381 より作成。

勤労者も所得税の対象にくみいれられはじめた。第8表のごとく、所得税の納税人口はわずか二〇数年のうちに九倍になっている。

このような独占体の資本蓄積促進と課税の大衆化、そしてそれにくわえて税收の増大（「弾力性の増大」という原則を制度化することが、第一次大戦後にのこされた課題であった。

### (3) 地方財政の変化

#### (イ) 附加税の独立財源化

明治地方自治制の物質的基礎をなす地方財政の原型は市町村においては、財産収入を第一義としていた。市町村財政を公財政とせず、共同体会計にとどめおこうとするようなこの制度は、明治四四年の市制町村制の全文改正の際も堅持され、昭和初期になっても、貴族院の絶対主義者によって主唱されていた。しかし、事実はこれは空文あるいは理念にとどまった。たとえば、大正三年、町村財政のすべてを財産収入によってまかない、町村税を賦課せざる「優良町村」は三町村にすぎず、経常費半額以上を財産収入により支弁する町村数は、わずか三五町村、それに対し全く基本財産を所有しない町村は六七四町村に達していた（大正三年、全町村数二二、二六七で

恒久的なものとしたので、税收は急激にふえていった。ところで独占資本主義の形成とともに、大正二年（一九一三年）特定製造業の法人所得にたいする特別減免税措置がしかれた。これは明治三二年までの法人の一般的減免税から独占体への個別的減免税へと税制の性格が大きくかわりはじめたことをあらわしている。また一方第三種所得については、免税点がすえおかれ、大正二年の改正でも四〇〇円、大正七年の改正でも五〇〇円にとどめられたので、中産者はもとより、労働力の価値の上昇、物価騰貴による名目賃金の上昇にともなう、次第に

あった。

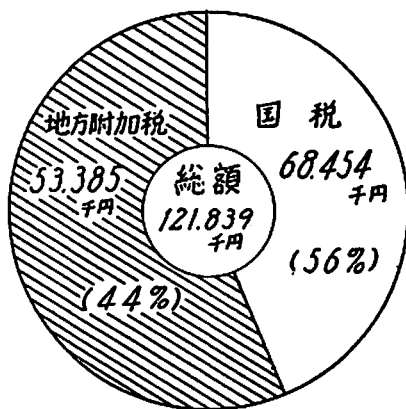
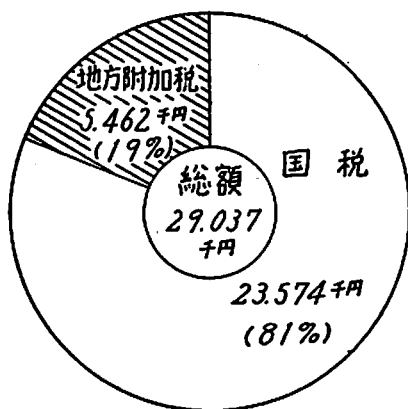
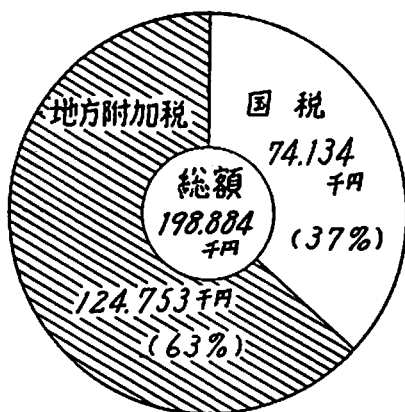
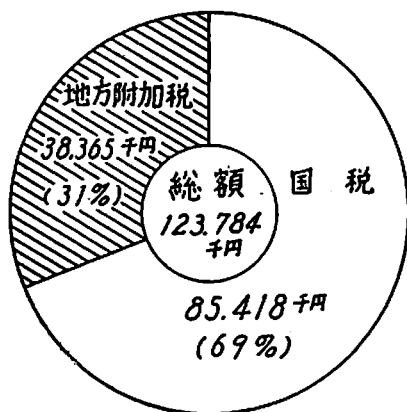
第9表 法定制限率と実際附加率の比較 I  
(府県分)

本税の 種類	法定制限 附加率 (一円につき) (A)	全国平均 附加率 (一円につき) (B)	率の 比較 (B/A)
宅地租	0.34	0.487	1.43
その他の 地租	0.83	1.181	1.42
営業税	0.29	0.424	1.46
所得税	0.036	0.052	1.44

(註)

- (1) 大正11年11月27日内務省地方局調。  
(2) 大蔵省前掲「書類」P.36 より作成。

そこで、この財産収入にかわるものとして、地方財政収入の根幹をなしたのは附加税である。附加税は独立税とちがひ、国税と地方税を総合する税体系の統一が維持される反面、国税と附加税と同一税源に共存しているため、両者の対立をまねきやすい面をもっている。そのため、日露戦争による軍事費の増大を契機に「地方税制限ニ関スル非常特別税法」が施行され、附加税に大巾な制限がくわえられた。明治四一年三月、この戦時立法は「地方税制限ニ関スル法律」となって恒久化してしまつた。だが、附加税に対するきびしい制限にもかかわらず、その制限を突破してしまつた。まうような財政支出の増大がつづいた。とりわけ、大正七年(一九一八年)を転機にして、地方歳出は飛躍的に膨脹し、以後一〇年たらずのうちに国庫歳出の規模をうまわつてしまつた。この膨脹の原因は、都市においては、資本の集中、労働者の都市流入―都市問題の発生にともなう都市計画事業関係費の増大であり、農村においては義務教育費の膨脹であつた。このため、大正一一年(一九二二年)一月二七日内務省の調査では、制限外課税をしない府県はなく、しかも、その課税は法的な制限をはるかにこえて増大した。まず、府県税収入についてみるならば、第9表のごとく、三国税の全国平均附加率は、それぞれ法定の一・四倍以上に達していた。中でも、附加税の最高をあげていた京都府郡部、宮城県、栃木県および長野県の地租附加税は、本税一円に付一円四〇銭以上にのぼつていた。ちなみに、最低は沖縄県および北海道で、それぞれ一円につき七〇銭前後であつた。また市財政においても第10表のごとく、それぞれ実際附加率は法定制限率の一・二倍ない



第10表 法定制限率と実際附加率の比較Ⅱ  
(市区分)

本税の 種類	附加率 法定制限 附加税(1円 につき) (A)	全国平均 附加税(1円 につき) (B)	率の 比較 (B/A)
宅 地 租	0.28	0.383	1.37
その他 の 租	0.66	0.889	1.35
営 業 税	0.47	0.583	1.22
所 得 税	0.14	0.195	1.39

(註) 出典は前表に同じ。

し・四倍にたっている。この結果、地租・営業税は第1図のごとく、ともに附加税と本税の位置が、大正一〇年(一九二一年)をさかに転倒しはじめていた。

(ロ) 独立財源の近代化 一方、補助財源とされていた戸数割、家屋税、道府県営業税、雑種税などの府県税及び同附加税と特別税も増徴された。なかんづく、戸数割の増額はいちぢるしく、大正二年度から一〇年度にかけて一躍三倍、二億円をこえ、大正一〇年度決算において地方税総額の三六%となった。戸数割は課税標準がなく、多くは見立割であり、封建的な人頭税とよべる性質のものであり、従前から政争のまとなっていた。大正一〇年一〇月府県税戸数割

規則は、所得額によって算定し課税すべき額を総額の一〇分の七と定めたが、従来の慣習によって実行されがたく、翌年ついにこれを改め、資産状況による見立割は一〇分の四まで引上げられた。このように、大正一〇年の改正は、これまで慣習によっていた戸数割を形式の上で近代的租税にしたであろうとするところみであったが、免税点もごく低くとどめられており、累進制の原則も適用されず、低所得者層(農村では小作人層)にも負担が重かった。そこで戸数割の町村附加税は全国一戸平均二三円一錢四厘の高い額にのぼり、一戸平均一五九円(神奈川県)、一〇〇円六二錢三厘(長野県)という驚くべき高額の町村もあったのである。このため、戸数割は当時すでに課税限度に達しており、大正末期を頂点に形式が近代化すればする程、収入額は低落し、農村不況による課税不能とあいまって、財源としての比重を軽くしていった。

戸数割と同じく府県営業税、雑種税なども「細民重課」のため、すでに限度にきていた。第11表のごとく、府県営



業税は、明治一三年（一八八〇年）太政官布告により、国税を課せられない小営業を課税主体としたが、職工税をはじめ、日雇業・露店業などの半プロ層への直接税をふくんでいた。この場合、課税率は府県によりまちまちであったが、人頭割のような応益原則が主体であった。また雑種税も、先の明治一三年の太政官布告により二七種、特に内務、大蔵兩

第11表 府県税・営業税中主要課目  
(単位円)

業 体 別	税 額
物品販売業	3,169,327
芸妓置屋業	2,031,262
製 造 業	1,328,472
職 工	1,141,693

(註) 出典前表に同じ。

第12表 雑種税主要課目  
(単位円)

税 種 別	税 額
自 転 車 税	7,498,942
車 税	7,085,955
不動産取得税	4,663,363
遊 興 税	4,059,513
芸 妓 税	3,099,506
私法人建物税	1,982,162
漁 業 税	1,979,825
興 業 税	1,221,785

(註) 出典は前表に同じ。

大臣の許可をうけたものとして八八種を数えていたが、第12表のごとく、これも零細な小営業者、半プロ層までも捕捉する細民税であった。このように両税とも廃減税こそ問題であれ、増税あるいは新税創設はおよびもつかなかった。

(ハ) 根本的修正の二つの道 こうして、地方財政制度の原型は根本的修正にせまられていた。その方向は基本的には、財源譲与と事務再配分であった。この財源譲与については、国庫補助金か独立税かという全く対立する二つの政治的主張があらわれた（この双方を主張する者は後述のごとく、ほとんどなかった。財源譲与とりわけ独立税体系の確立は、内務省地方局もつよく要望していたところであったが、前述のように、国税体系が増税を目的とする税制整理にせまられている当時としては、きわめて困難なことであった。また事務再配分は絶対主義官僚機構と地方自治制の再編成をいみしたから、一層困難な課題であった。次にのべることく、財源譲与と事務再配分はたんに財政技術上の問題で

なく、明治財政制度の変更、そして次にのべるような天皇制にふれる政治問題にまで発展したのであった。

#### (4) 政治構造の変化

(4) 恒産恒心主義の破産　そこで第四に政治の変化とりわけ地方政治の変化にふれよう。そもそも、明治財政制度における国税の納税義務は公民権のバッヂのようなものであった。とりわけ、寄生地主制は天皇制の足であったから、地租は公民権資格の中でも一番比重がおもかった。だから地租委譲絶対反対論のチャンピオンであった貴族院議員菅原通敬が「公民権は地租納税者に対する特典である」（同著「地租委譲絶対反対論」大正二年、巖松堂、一四頁）といったのは絶対主義者とすればあたり前のことであつて、決して後めたいことではない。

「……国家に於ても地租納税者に対して特別の恩典を与へて来た。例へば市制町村制に於て公民権の資格を定むるにあたりて、他の直接国税であれば二円以上を納むる者にあらざれば其の資格を与へざるに拘はらず、地租であれば一銭を納むる者でも其の資格を与えることと爲したる如きは地租納税者に対する一種の特典であつて、土地及び地租に対する国民観念を尊重したる結果と謂はねばならぬ。貴族院令及衆議院議員選挙法其他直接国税の納税額を資格の要件とする場合に於て、地租納税者を其の第一位に置いて居るのは決して偶然ではない」（前掲書一四頁）。

これはまた、なんと率直な地主の意見ではないだろうか。要するに天皇制国家においては公民は地主であつて、地租以外の直接国税納税者は準公民で、他の大部分の人民は非公民というわけである。事実、明治地方自治制の公民権は地主の地方自治を保証していた。他の階級の公民権要件である直接国税二円以上の規定を地主の地租にも適用すると前掲第六表によってみれば地主の半数は公民権を失うはずであつた。ところが、地主の納税する地租は一銭でも公民権の資格となつていたのである。

公民権を担税能力とりわけ地租とむすびつける思想、いいかえれば「恒産恒心主義」は、資本主義の発展とともに次第に否定されてきた。大正一〇年、公民権の納税要件を直接市町村税に改め、市の三級選挙制を二級選挙制にし、

第13表 大正10年改正による地方選挙権者の増加 (単位千人)

事 項 団体別	改正前	改正後	増加率
市	337	1,037	3.1
町 村	4,665	6,486	1.4
総 計	5,002	7,523	1.5

(註) 「大日本帝國議会議」第12  
巻P.1622 より。

は、直接市町村税を納税資格にいられて、間接税をいれないのは不公平であるとのべ(「大日本帝國議会議」以下「議会議」)と略す。第二巻一六二七頁、砂田重政議員も大蔵大臣によって指定せられた直接市町村税には、芸妓置屋税がはいっているのに、家屋税などがはいらないのは政治的作為であるといっている(同誌一六三三頁)。

(四) 普選と両税委譲問題 このように担税能力と公民権をむすびつけるためにおこる矛盾は、一旦地租を公民権への「免罪符」の位置からひきずりおろした以上、次々と露呈せざるをえない。だが、この両者をたちきつて、普選をむかえることは、なかなか困難であった。ところが、普選をもとめる大正デモクラシーにとって、援軍は思わぬところから到来した。

いままでのべたような資本主義の構造的変化にともなう財政危機は、地租、営業税委譲をよびおこしたが、この両税委譲問題がその援軍であった。恒産恒心主義は免税点や累進制などの導入による両税の負担の公平を妨げていた。しかし、いまや恒産恒心主義よりも「負担の公平」などの税制整理が先行するようになると事態は一変する。第14表のごとく、両税を委譲した場合の失権見込者数は全有権者の六九・四%に達し、とりわけ郡部では七六・二%という

町村の等級選挙制を附帯条件つきで全廃したのは、そのあらわれであった。これによって不当に少かった都市有権者の数は増加し(第13表参照)、公民権の地租偏重のために差別待遇されていた中小商工業者をはじめ中産階級の不満はほぼ解決したかにみえた。しかし、町村においては、特別の場合においては内務大臣の許可により、二級選挙制を設けることがみとめられており、都市においては等級選挙制がのこっていた。このため、当時の都市選出の普選を主唱する議員達は、政友会の伝統的な「恒産恒心主義」の限界をついている。たとえば、衆議院の浅賀長兵衛議員

第14表 地租営業税委譲に伴う衆議院議員選挙失権見込者調

事 項 地 域 別	有権者数 A	地租委譲の 失権見込者		営業税委譲の 失権見込者		両税委譲の 失権見込者	
		総数B	割合 B/A	総数C	C/A	総数D	D/A
市 部	437,526	41,707	9.5	67,796	15.4	118,088	26.9
郡 部	2,743,293	1,881,688	68.5	147,298	5.3	2,090,406	76.2
計	3,180,819	1,923,395	60.4	215,094	6.7	2,208,494	69.4

- (注) (1) 有権者数は大正11年10月1日現在により調整した名簿による。  
 (2) 衆議院議員選挙法調査会「地租営業税ノ地方委譲ニ依ル衆議院議員選挙失権見込者調」より作成。

高率であった。これが当時の政友会のように地租のみ委譲の場合となると、郡部の失権率は都市部の実に七・二倍にたつする有様であった。この失権見込者数は府県別にきわめて不均等であった。ここでは全府県の資料を掲げるのは煩雑なので、都市型と農村型の府県を夫々三つづつえらんで比較してみよう。第15表のごとく、都市型の場合は、東京府のように、失権見込者がわずかに二六・二％、他の二府県でも四〇ないし五〇％台にとどまっているのに対し、農村型の場合は七〇ないし八〇％台にのぼっていた。

三木武吉議員は先の大正一〇年の改正問題の際、都市選出の議員の七割までは普選賛成であり、政友会が普選反対なのは、郡部選出議員が多いからだといっている。ところが、この政友会が提案し、一〇年の間「とって置き一枚看板」(後掲社会民衆党松永義雄の言)となった両税委譲(昭和二年までは地租のみ委譲)によって、選挙地盤を失うのは、実はこの政友会であった。普選の即時断行をしる一方で、従来の制限選挙では選挙地盤を失う地租委譲→両税委譲をおこなわねばならぬ政友会の役割は三枚目であった。こうして、春秋の筆法をもってすれば、両税委譲が普選をよびおこしたといえるかもしれない。

(イ) 地方自治と両税委譲問題 両税委譲と普選あるいは地方自治の關係は、いまのべた關係と逆の交流の方がより一層重要である。大

第15表 府県別、失権見込者調査

府 県 別	事 項	全 有 権 者			地租委譲による失権見込者								
		市 部 A	郡 部 B	合 計 C	市 部		郡 部		合 計				
					人 数 D	割 合 D/A	人 数 E	割 合 E/B	人 数 F	割 合 F/C			
都市型府県	東京	102,324	59,327	161,651	1,214	1.2	22,785	38.4	23,999	14.8			
	大阪	51,820	51,181	103,001	2,415	4.7	25,841	50.5	28,256	27.4			
	神奈川	17,661	45,152	62,813	805	4.6	30,726	68.0	31,531	50.2			
	新潟	6,214	97,426	103,640	1,071	17.3	64,264	66.0	65,335	63.0			
農村型府県	秋田	1,381	42,727	44,108	273	20.1	29,353	68.9	29,631	67.0			
	鹿児島	3,590	65,830	69,420	567	15.8	53,058	80.7	53,625	78.4			
府 県 別	事 項	営業税委譲による失権見込者						面税委譲による失権見込者					
		市 部 人 数 G	郡 部 割 合 G/A	郡 部 人 数 H	郡 部 割 合 H/B	合 計 人 数 I	合 計 割 合 I/C	市 部 人 数 J	郡 部 割 合 J/A	郡 部 人 数 K	郡 部 割 合 K/B	合 計 人 数 L	合 計 割 合 L/C
都市型府県	東京	11,598	11.6	5,396	9.1	16,994	10.5	12,883	12.6	29,432	49.6	42,315	26.2
	大阪	10,559	20.4	5,027	9.8	15,586	15.1	13,546	26.2	31,507	61.7	45,053	43.7
	神奈川	746	4.2	2,410	5.3	3,156	5.0	1,569	8.9	34,118	75.5	35,687	56.8
	新潟	1,429	23.0	5,225	5.4	6,654	6.4	2,738	44.1	71,217	73.1	73,955	71.5
農村型府県	秋田	182	13.2	2,021	4.7	2,203	5.0	502	36.4	31,936	74.9	32,438	73.8
	鹿児島	783	21.8	2,055	3.1	2,838	4.2	1,398	39.0	55,587	84.5	56,985	82.2

(註) 出典は前表に同じ。

正七年を転機として寄生地主制を根底からゆすぶりはじめた小作争議は、大正末期にかけて、次第に政治要求をかかげはじめた。たとえば大正一四年（一九二五年）二月二七日、日本農民組合第四回全国大会は、「町村会の占領」を具體的プログラムにのぼせた。また関東大震災以後、労働組合もこれまでの普選にたいする否定的態度をあらため、選挙活動をおこないはじめた。大正一二年（一九二三年）一〇月一二日総同盟中央委員会の決定は、そのはじまりをいみしていた。

このような労働者小作人の選挙活動は、普選施行直前の大正一四年の地方選挙において、著しい無産者議員の進出をみせた。すなわち、無産者議員の総議員数にしめる比率は二割前後であったが、一二七の町村議会において三分の一以上をしめ、六〇の町村議会で過半数をしめたのであった。これを労働者小作人の地方自治というならば、これは地主の地方自治の決定的な反対物であった。この労働者小作人の地方自治を背景に、大正末期にかけて郡制——郡役所廃止という地方団体理事者と議員の要求が実現した。そして、さらにこれを土台とし知事公選の要求がかげられる。大正一五年の長野事件は知事公選と専制（＝天皇制）打破という要求によるさいしよの民衆の暴動となった。地方理事者・議員の運動は地方自治といっても地方団体の自治権の強化にあつたから、必ずしも地主の地方自治と決定的に対立するものではなかった。とはいえ、それは地主の地方自治をより公的形式的なものへと近代化するものであったことは否定できない。大正デモクラシーの一般的風潮の中で、政府に「反抗」して斗われたこの地方団体の理事者、議員の地方自治は、きわめてつよい独立財源の要求をもなっていた。後にふれるごとく、大正九年（一九二〇年）九月、全国地方長官会議は地方財政の窮乏を救済するために両税委議を決議し、全国町村会は大正一二年一〇月の臨時總會で自主財源確保のため両税委議を決議した。この両者は、それぞれの所属する団体の性格によってちがいがあつた。すなわち前者の主張は、府県官僚機構の強化とむすびついているし、後者は町村長および町村議会の強化のための事務再配分とむすびついている。そのいみでは、全国町村会の要求の方が、天皇制官僚機構に対立する面をもっていた。

が、しかし、その地方主義は、地主の地方自治を離別できない面をもっていたことも否定できない。このような、それぞれの思想の陰影を正確に描写することは、後節にゆずるとして、大正デモクラシー（普選要求を主体）と地方自治の運動が、両税委議をよびおこしていたことは注意すべきであらう。

### (註)

- (1) 大内兵衛「日本財政論、公債篇」（昭和二年改訂版、改造社）、阿部勇「日本財政論、租税篇」（昭和八年改訂版、改造社）、風早八十二「財政史」（「日本資本主義発達史講座」所収、昭和七年、岩波書店）参照。
- (2) 地租委議はすでに明治三五年頃より問題になっている（乗竹蕭堂「宅地租は地方財源と為すべし」（「蕭堂遺稿財政論」大正元年所収）、石坂橋樹「地租委議を断行すべき理由」（祖國同志会「該租問題に関する石坂農學博士、土方經濟學博士の論文」所収）などを参照）。なお両税委議問題に関する当時の論作や資料の数はきわめて多い。またそのような時論を紹介し、この問題の位置づけをこころみたる研究も数多くある。しかし、資料としての価値を別とすれば今日傾聴に値するのは、先の阿部勇「日本財政論、租税篇」、藤谷謙二教授の「我國最近の地租問題」（昭和七年、大阪商大經濟研究所）、藤田武夫教授の「昭和財政史」第五卷、第一四卷（昭和三二、二九年東洋經濟新報社）および同教授の「日本地方財政發展史」（昭和二十四年、河出書房）だけであらう。しかし、この場合でも、以下の節であきらかなごとく、藤谷教授の税源バランス論や藤田教授の地方自治論（とりわけ政友会の両税委議を称揚するような点）は、検討を要するところであらう。なお、ここで營業（収益）税としたのは、營業税が大正一五年に營業收益税に改められるので、一〇年にわたる論争を綜括する場合に右のごとく表現することにしたのである。
- (3) 地租の研究は、さしあたり宇野弘蔵編「地租改正の研究」（昭和三二—三年、東大出版会）を参照されたい。
- (4) 所得税の形成過程については、高橋誠「初期所得税制の形成と構造——日本所得税制史論——」（「經濟志林」第二六卷第一号）を参照されたい。
- (5) 制限外課税は、特別の必要がある場合または元利償還、非常災害に因る復旧工事、水利及伝染病予防の爲費用を要する時に限り、内務、大蔵兩大臣の許可をうけておこなわれることになっていた。
- (6) 「現在ノ地方税ヲ通観スルニ其ノ体系ハ國府県税ニ對スル附加税ト國府県ノ遺ス所ノ税源ニ對スル獨立税トヲ以テ組成セリ而シテ税總額ニ對スル割合附加税ハ七割七分、獨立税ハ二割三分ニシテ地方税ハ獨立ノ税源ニ乏シキノミナラス其國稅附加税亦法定制限ノ存スルアリ從テ地方ハ歳出ノ激増ニ伴ヒ之レカ財源ノ涸竭ニ苦シム勢ヒ現行戶數割ノ如キ比較的良稅タラサルモ

ノニ偏重シ又ハ或種ノ營業稅雜種稅ノ如キ零細ナル稅種ヲ涉獵シ雜然トシテ何等脈絡系統ナキニ至レリ依テ地方ニ適當ノ稅源ヲ与ヘ稅制ヲ整理改善シテ負擔ノ公平ヲ期スルハ最も緊要ナリト思考ス」(内務省地方局「地方財政の現況」大藏省前掲「書類」五三頁)。

(7) 第四六議會において、政友會が「行政及稅制の整理に關する建議案」を提案するや、湯淺凡平議員は、次のように批判している。「……第六は地租委譲と選舉權の問題であります。私は昨年の本會議場に於きまして、普通選舉の討論の際に於て斯く申して置いた。唯今の選舉法が改正致され十圓の納稅資格が三圓に引下げられたが、續いて起る所得稅の改正で免稅点引上げられ、選舉權はくだつとなつた。また此度營業稅減稅で選舉權を失う。……然るに此際に於て更に又地租を地方に委譲さるゝならば、恐らくは二百萬人と云ふ地方の農民は、立どころに貴重なる參政の權利を剝奪さるゝと云ふ結果になるのであります。事茲に至りましては、如何に政友會の諸君と雖も、普通選舉に付て大に悟る所あること、尚ほ行政整理を拒まれて今日に於て心機一転致して徹底的行政整理の要求を為さると云ふことの如く、左様に御自益なさらなければならぬと思ふのであります。最早斯くなりました以上は未練がましいことを捨て、男らしく兜を脱いで吾々の軍門に降伏し、普通選舉の斷行に向つて御賛成あるや否やを伺ひたいのです。」(「議會誌」第一四卷五三九頁)。

(8) 労働者、小作人の地方自治運動については拙著「明治大正期の町村合併政策」(島恭彦編「町村合併と農村の變貌」一九五八年、有斐閣所収)一三三—一四二頁を参照されたい。なお、この節の(3)および(4)の敘述も、前拙稿第二章第四節と重複するところが多い。

## 第二節 所得稅中心主義の制度化へ

### ——大正九年稅制整理批判——

#### 一 大正九年稅制整理の背景と政府案の大綱

世界戦争はおわつたが、帝國主義諸國家間の斗争はおわらなかつた。軍備擴張、新投資と設備更新をとまなう資本の集中集積、そして後進國・植民地市場の爭奪は、はげしさをましていた。これらは中央、地方を通ずる財政の膨脹をひきおこし、慢性的インフレーションをよびおこした。戦時經濟の活況を反映して、戦時中の予算において毎年度、



税の自然増収があつたがこれをもってしても、財政の膨脹をまかなうに足らず、しかも慢性的インフレーションは、増税の一層の必要をよびおこすという悪循環をくりかえした。

大正九年（一九二〇年）、原内閣は八八艦隊、特科部隊の創設などの軍備拡張を中心に、交通通信機関の充実、専門教育の拡充、産業奨励の積極政策をかかげた。この政策の財源として、増税、減債基金制度の一時停止、短期事業公債の発行などが必要となつた。とりわけ、税制改革による増税が、その財源措置の主体とされた。「近代的所得税としての形態を整えた」（前掲「昭和財政史」第五卷一五頁）と評され、また政党内閣初の税制改革と称揚される（武藤金吉の言）。大正九年度の税制改革は、直接には、以上のような日本資本主義の戦後体制の確立を準備するものであつた。

大正九年の政友会の税制改革案は、さいしよ、その年の一月第四二議会に提出された。ところが普選問題を契機とする議会展散によつて審議未了となり、それから半年おいた七月の第四三議会に再提出されることとなつた。この間、前年来の戦後恐慌が誰の目にもあきらかとなるほど、ひどくなつていたので、同じ法案にもかかわらず、二つの議会における論争はかなりちがつており、貴衆両院による都合四回の修正は、財界の圧力によつて、さいしよの法案の趣旨から次第におおくなる傾向をしめした。ひとくちでいえば、大正九年の税制整理は、所得税中心の税体系をくむという新しい課題の性格と、それがいかに日本資本主義の特質によつてゆがめられたかという戦後税制整理の原型をしめしている。

政府の税制整理のさいしよの基本方針は次のとおりであつた。

- (1) 第一種所得における会社の種類別課税<sup>（イ）</sup>の廃止
- (2) 配当所得の第三種所得へのくみいれによる綜合所得課税主義（以下綜合課税主義とも略す）
- (3) それを補足するための法人の超過所得、留保所得の分離課税
- (4) 勤労所得控除の引上、幼者老若及不具廢疾控除の新設、課税最低限の引上、超過累進税の累進強化などによ

る、いわゆる社会政策的減税

- (5) 定期予金利子所得を第三種所得から第二種所得へ分離
- (6) 立木売買による山林所得への課税
- (7) 所得調査委員会の間接選挙制を直接選挙制へ改正
- (8) 酒税の増税

この基本方針は一見してわかるように、一貫性にかけている。たとえば、会社種類別課税の廃止、総合所得課税主義、累進制の強化、山林所得の範囲の拡大などは、ブルジョア合理主義による改良あるいは「社会政策的減税」とよべるかもしれない。しかし、一方では、それと全く矛盾する利子所得の分離、法人所得の種類別課税、酒税の増税をおこなっている。しかも、ブルジョア税体系からみた政府案の混乱は、与党たる政友会の第四二議会における修正によって一層ひどくなった。すなわち、修正案では、第三種所得に総合される配当所得の控除制（当初案では所得の二割控除）を導入して、総合所得課税主義を一步後退させてしまった。このようなこともあって、二つの議会では、理論的な税体系論争が、かつて、ないほど展開された。そこで、ここでは、当時の租税思想を位置づけるために、総合所得課税主義、いわゆる社会政策的減税、所得税中心主義による税体系全体のバランスの三つの問題について論争を整理しておこう。

## 二 総合所得課税主義の矛盾

(1) 配当所得課税の挫折    まず総合所得課税主義については配当所得の分離課税が問題となる。これまで、七億円余にのぼる配当所得は個人所得に総合されていなかった。このため、高額所得者の所得の分散逃避が合法的に是認されていた。第16表のごとく、当時の最高額個人所得者以下五名の富豪は一%の所得税すら納税しておらない。高額所得者の所得源は、配当所得、利子所得、山林所得を主要構成成分とするが、税額の状態からいって、大部分は税法上免

第16表 高額所得者の合法的脱税の状況

事 項 所得順位	所得額 (千円)	所 得 税 (円)	効 率 (%)
1	8,715	473	0.005
2	7,800	311	0.004
3	4,880	7,700	0.158
4	4,341	9,380	0.216
5	2,539	321	0.013

(註)

- (1) 大正6年度長者番付による。  
 (2) 前掲「議会誌」第12巻P.416より作成。

が、当時の資本家階級にとって、いかに有利なものであり、この免税規定が、第一次大戦中戦後の資本蓄積に大きな役割を果たしたが、これをもって理解できるであろう。後にものべるごとく、国民党の大口喜六は免税点を政府案の六〇〇円から一、〇〇〇円に引上げる修正案を出して否決されるが、この免税点引上によって免税となる人員は実に課税人員の六割、八三六、八六五名であるが、その減税額はわずかに四〇六万円余であると推計されている。これは、高額所得者上位四名の合法的脱税額にすぎないのである。このように大きな脱税を総合課税によって捕捉するというのであるから、配当所得税という改革は、大正九年税制整理の基本であつたとさえいえる。高橋是清蔵相が「富豪征伐」と豪語する理由もここにあつたのであり、「社会政策的減税」もこれとあいまって生きてくるものであつた。

ところが、政府当局にとって、この改革を実行する気持が本当はなかったことは、与党自身の修正によって、配当所得の一部を所得でなく、費用、主として借金の利子という名目でおとししまったことでも明らかであろう。いわば利潤の費用化現象(費用への転移)がここで試みられたのである。修正案では、合法的に配当所得の二割が控除され

税とされていた配当所得と推定される。この高額所得を勤労所得なみに総合課税し、所得の分散逃避をゆるさないとすると、累進度の低かつた当時の所得税法ですら、所得順位第一位の八七二万五、〇〇〇円の所得には、約一七二万円の所得税がかかることになる。これを前表のごとく、現実の納税額四七三元とくらべてみると、その脱税は一〇〇%にちかく、無税にひたしい状態であることがわかる。配当所得の合法的脱税

てしようというのである。二割といえ、先の最高所得者では、逃避所得一〇〇万円をこし、所得税にして二〇万円以上の脱税である。一旦導入された配当所得の控除制はとどまるところをしない。後にものべるごとく、討議の回をかさねるごとに、この控除率はふえ、最終の改正法では実に四割が控除されるという無原則ぶりである。これでもって、政友会政府の総合所得課税主義がいかに羊頭狗肉のものであったかがわかるであろう。

この修正をなさしめた原動力は、衆議院の町田忠治議員によれば、資本家団体の圧力であるという（『議院誌』第一巻一七〇三頁）。第五節で引用する資本家団体の配当所得に対する建議からいって、町田の指摘は正確な判断であるといえよう。しかしながら、この町田議員の場合も、またより一層の「社会政策的減税」をとなえた国民党すらもが、配当所得の控除の一部免税について、徹底的な追求をおこなっていないことは、当時の政党のブルジョア的限界をしめすものといえるであろう。利潤の費用化をみとめる彼等の「社会政策的減税」なるものは、その主張にちがいはあっても、ただか、勤労者への恩恵の差にすぎなかったのである。

(2) 利子所得の分離課税 同じことは利子所得を分離して第二種所得として課税することについてもいえる。利子所得の分離課税は従来、公債および社債の利子についてのみおこなわれていたが、政府案では銀行定期預金の利子であらたに第三種所得から分離し、これに社債と同じ税率を課せうとするものであった。利子所得の分離課税は、もともと預金の秘密性をまもり、予貯金の増大をねがう銀行業者の発案になるものであった。だが、利子所得の分離課税は、高額所得の分散をゆるし、さらに累進制（控除制、累進税率をふくむ）が適用されないで、比例税となり、高額利子所得の合法的減税と低額預金者の相対的過重税負担をまねくことをいみした。

「申すまでもなく、公債を所有し、地方債を所有し、社債を所有し、銀行に定期預金を致す階級は、所謂富裕階級若くは有産階級の優者に属する者であります。彼の事業を経営し、経済社会に活動して居る者に向つては、総合課税主義を課し、富豪其他手を拱して其資本の利息を得る者の此富豪階級に對しまして、何故に故らに第二種所得税を設け

て、之を綜合せざりしが、綜合課税主義に於て、私は政府の此原案は第一に此点に於て欠点を発見したやうに思ひます」(前掲誌一七〇三頁)。

この町田忠治議員の指摘は、先分離課税からうける高額利子所得者の利益をついたものといえる。また、貴族院の菅原通敬議員も分離課税の不公平なる点につき、さらに国債の利子免税について次のようにのべている。

「……現在の法規に於て国債の利子に対して所得税を免除すると云ふことは、極めて不合理であり不公平であると思ひます……申すまでもなく国債を所有するものは他の財産を所有するよりも寧ろ安全にして確實なるもので、最も担税力の強いものであります……国債の利子に対する所得税を免除するにあらざれば公債の発行が出来ないと云ふことは甚だ心細いことであると思ふのであります」(前掲誌一五〇四頁)。

町田や菅原は利子所得を不労所得として把握したのではなく、綜合課税主義の論理一貫性を要求したのであった。しかし、そのはんい内で、この批判は的を射たものといつてよい。

配当所得控除と定期預金利子のくみいれによる第二種所得の拡張は、いずれも高額所得者の所得の逃避分散による減免税を可能にし、同時に所得税の所得弾力性と税収の増大を阻害することとなった。そのはねかえりは、低額所得者の所得の厳密な捕捉と累進制の緩和、そして大衆消費品への重税となり、政府のかかげた社会政策的減税を無意味なものとし、大衆課税への一歩前進となった。

(3) 戦時利得の資本化と平均利潤率の税法化 さて綜合課税主義の第三の問題点は法人所得(第一種所得)の所得種類別課税、なかならず、超過所得および留保所得への課税である。もともと、所得種類別課税は配当所得の第三種所得への合算にともなう脱税防止のためにつくられたものであった。すなわち、配当所得課税をさけるために、企業は利潤を配当にまわさずに、法人所得として過大に留保する傾向が予測される。そこで、この法人所得の過大留保分を所得種類別課税によって捕捉しようというのが、最初の目的であった。そしてまた、戦時中に未曾有の膨脹となつ

た法人所得を捕捉するために、戦時利得税の経常化措置としてとられたものであった。「所謂早く言ふて見ると一種の戦時利得税の変化之を順補すると言うような殆んど精神である」(「議公誌」第二卷一五〇頁)とこれを矢口長衛門議員は評している。

わが国の法人所得への課税は、明治三二年にはじまるが、低率の比例税なること、次にのべる重要物産製造会社への免税措置などによって、大資本優遇としての特徴をもっていた。このたびの改正は法人の所得を法的に種類別に、一定の利潤率を課税標準として、上から規制したものであった。いわば税法上の「平均利潤率」が権力によって設定されたのである。この場合、戦時中に資本金をこえる多額の積立金をのこした独占資本の法人所得を利潤率標準化の指標としたために、改正法は新興企業あるいは中小企業には不公平な課税となった。政府原案では、超過所得の免税限度(＝税法上の平均利潤率)は八%とされていたが、積立金の過大な資本の場合、免税限度は払込資本の二〇%以上に当たっていた。たとえば鐘淵紡績会社の場合、払込資本の一・二五%の積立金を蓄積していたので、払込資本プラス積立金の八%は払込資本の一九・二%にあたった。また日本郵船の場合は実に積立金が払込資本の二・二倍に達して

第17表 税法上の平均利潤率の実際  
利潤率への還元

事 社 名	払 込 金 A	積立金 B	免税限度 への還元 $8\% \times \frac{A+B}{A}$
	万円		%
鐘淵紡	1,580	1,970	19.2
日本郵船	5,800	12,700	25.6

(註) (1)「議公誌」第11巻, P. 1715より作成。

いたので、税法上の免税限度八%は払込資本の二五・六%までの免税点であった(第17表参照)。

すなわち、改正法のねらいは、戦時中蓄積した積立金を資本化することとをまとめ、独占資本の利潤の大部分を税法上費用として、課税所得から脱落させ、独占利潤の資本化を合法化することをいみした。一方、新興産業や中小企業については、独占資本と一率の免税点、税率をもうけることによって、税法上の平均利潤率をこえる所得を捕捉されるしくみであった。衆議院において、大口喜六、町田忠治両議員が、法人所得の

種別課税が産業なканずく新興産業の發展を阻害するといったのは、この点であろう。

ところで、このような税法上の平均利潤率の設定は、不況期には独占資本にとつても、重税となる可能性をふくんでいる。このため大正一五年（一九二六年）には大巾な修正をみるのである。

(4) 法人所得の減免税特別措置　綜合課税主義からみた、さいごの問題点は、重要物産の製造業の特別免税措置である。すでに大正二年の所得税法の改正は、特定法人の所得の合法的免税の道をはじめてひらいた。すなわち、勅令第六九号は次の九項目の重要産業の開業年度および翌年度より三年間の免税を規定している。

「一、金、銀、鉛、亜鉛、鉄又ハアルミニウムの合金

二、鉄ノ条、竿、テ一形アングル形類、軌条、板、線及管（鑄製管ヲ除ク）

三、銅ノ合金ノ条、竿、板及管

四、汽鋸、原動機（機関車ヲ含ム）及動力ヲ以テスル鉄製ノ機械

五、燐、曹達灰、苛性曹達、硫酸アムモニウム、石炭酸、クロール酸加里及グリセリン

六、製紙用バルブ

七、板硝子

八、コンデンスドミルク

九、絹、亜麻又ハ毛ノ織物

前項第九号ノ物産ノ製造業ニ付テハ動力ヲ以テ運転スル機械ヲ使用シ幅鯨尺一尺八寸以上及長鯨尺三十尺以上ノ織物ノミヲ製造スル者ニ限ル」

この大正二年の特別措置は独占資本主義段階に税制が照応して、重化学工業を中心とした独占度の高い企業への合法的免税制度を確立したものであることは、右の種目から、理解できるであらう。そして、これは明治三二年まで、

法人所得の全般的免税がおこなわれていた時期と対比すべき、新しい税制の指標といえる。

この大正二年の勅令第六九号は単独規定であつたが、このたびの改正で、その条文はそっくり所得税法施行規則の中にくみこまれている。この特定産業への四年間の免税措置は綜合課税主義にあきらかに反するものである。すなわち、これは九項目の特定物産を製造するために、創設された新企業が免税されるだけでなく、既成の産業があらたにこの九項目内の産物の製造をはじめめる時は、関係する所得の免税をうけることができた（「所得税法施行規則」第十五条後段）。このため重化学工業は多種類の製品を一貫作業によっておこなうための、資本の集中、集積への刺激が与えられたといつてよい。こうして、主として独占体の法人所得は特定所得を控除されて課税されるか（二分分離課税）全部免税されることとなった。

税法の規定と違反するような特別措置は、その後整理されるどころか、後にものべるごとく大正末期から第二次大戦中にかけて、農村対策、輸出振興政策、軍需工業振興政策（とりわけ製造業）、移民政策の名のもとに、次々と拡充され、ついに昭和十五年（一九四〇年）の税制改正で集大成され、第二次大戦後の今日までつづいている。この特別措置こそは、もはや独占段階にいたると税制整理もマルクスのいったような「急進ブルジョアジーのお好み」のブルジョア合理主義すら無縁のものとなったことをしめす、もっともよい例証であらう。

### 三 「社会政策的減税」と大衆課税

綜合課税主義挫折の原因は、資本蓄積の租税政策にあった。そして、この資本蓄積の租税政策は政府のかかげた社会政策的減税の性格をも規定した。

政府の改正案は低額所得者に対してかなりの減税を予定した。その後の数次の修正もこの減税をすすめた。すなわち、年所得一千元、家族三人の勤労者の所得税は、旧法では一二円だが、改正法では無税となる。このように免税点の六百元への引上げ、千円以下の勤労控除の一〇分の二への引上げ、扶養控除の新設はたしかに名目上の減税となつ



た。与党の小川郷太郎議員は次のように評価している。

「之を要するに今日は此経済界の変動から致しまして、日本には非常な金持が出来て居ります。……而してそれに関連致しまして労働問題とか色々過激の思想とか入って来まして人心が動揺して居る時であります。此人心が動揺して居る時です（ので）所得税法の改正と言ふものは、最も当を得たものである、私は此所得税に依てです社会政策的に富豪も押へるやうに逃しはせぬ、而して貧民に軽く課すると言ふやうな或は貧民を免税すると言ふやうな此精神と言ふものはです、税法の正理と言ふものを此に表白するものでありまして、之に依て民心の動揺と言ふものは或る程度に於いて防げると思ふのであります」（『議会議』第一卷一七一頁、角括弧内は筆者挿入、以下同じ）。

名目的減税は否定できないにせよ、この改正でもって、米騒動以来の階級対立—民心の動揺がふせげるといふような小川の意見は、所得税で「富豪征伐」をおこなうと主張した高橋大蔵大臣や「此法案の制定されたことは帝国の大幸福である」（前掲誌、一七〇頁）という武藤金吉議員同様、少々過度の自己陶醉といつてよいであろう。何故ならば、国民党の大口喜六議員の指摘するごとく、物価騰貴を考慮すれば、六百円の免税点は、明治二〇年の所得税法制定当時の最低課税額の三分の一に減額している。年所得一千元以下という、生活に余裕があるとはいきれない所得層の人間が総納税人員の六割、八三六、八六五人に達する状態である。また改正法では「五千元を超える所の多額納税者に対しても其率は非常に減ぜられて居るのであります。上に行く程比較的多くの率が減ぜられて居るのであるが故に少額所得者よりも、寧ろ是は多くを収める所の富豪階級の者が余程廉くなる所の修正であると私は思ふ」（『議会議』第二卷、四二三頁）という大口の意見も成り立つのである。これは第四節でのべるように、日本の社会政策的減税の本質が中産者保護にある点をついたものであるといえよう。そして、また、所得税の減税を相殺するかのような酒税の増税があったことも考慮すべきである。堀川美哉議員は「酒税法に就ては此物価騰貴の今日に於て益々細民の—特

に下級者の負担を増すものであるとして、甚だ遺憾とするのであります」(「議会誌」第二巻、一七二六頁)といっている。

#### 四 税体系をめぐる政党政派の理論

第三の問題たる税体系バランス論については、主として地租、営業税と所得税の關係が議會において多くの議員によつてとりあげられた。この場合のとりあげ方は、全般的税制整理と所得税の改正をむすびつなければならぬという点では一致しているが、その理由はそれぞれちがっている。

まずもつともブルジョア合理主義をつらぬいたのは衆議院高木益太郎議員の地租営業税の地方委譲—綜合所得税への税制の一本化の理論である。これは同年、東京日本橋区会が両税を廃止して所得税に統一してほしいとのべた請願と趣旨は一致している。これにたいして、貴族院の菅原通敬議員の理由は反対である。彼は従来の税制改正では、三税(所得税、営業税、地租)の均衡をとっていたのに、この際所得税だけ増税したのは、他の二税に担税力がないとみただためかと質問している(前掲誌、一五〇二頁)。すなわち、後節でもふれるごとく、菅原議員は地租の地位の低下を地主の地位の低下として恐怖していたのである。地主の地位の低下を防ぐためには、地租の増税もあえて辞せぬという地主的見解が菅原の主張であつたといつてよい。この二つの立場の明らかな意見にはさまつて、政友会、憲政会の意見はいずれも中途半端であつた。政友会は菅原議員に反して、国税に地方附加税を合算して考えてみると農民には土地課税は過重であり、同様に考えると営業税も営業者にとって悪税であつて、これ以上の増税は不可能であることをとめてゐる。だが、政友会はこの時期には、国民党のように一挙に都市計画財源として両税を地方へ委譲し、国税を綜合所得税中心に整理するところまでふみきつていなかった。また憲政会にいたつては、戦時利得税の一年延期によつて、増税をまねく政友会の税制整理をさけようとしただけであつて、綜合的税制整理というような積極的提案はなかつたといつてよい。

#### 五 歪曲か拋棄か

(1) 資本救済のための政府案修正 主として、これまで検討したことは、第四二議会内の論争であるが、第四三議

会にも同じ問題がもちこされた。第四三議會衆議院の開会へき頃、島田三郎、浜口雄幸兩議員は、当面する不況の責任を原敬内閣にもとめた。すなわち原敬内閣の積極政策が物価騰貴と輸入超過による國際収支の悪化をまねいたといふのである。そして、政友会が増税の理由としてかけける國防計画は大義名分をたてるにすぎず、眞の理由は積極政策から生れた物価騰貴による財政収支のアンバランスだとはげしく追及し、いまは増税をやめ財界救済を第一義とすべきだとしている。これにたいして政友会は、國防計画を前議會同様増税の第一の理由としている。そして高橋蔵相は「財界が不況になったからといって、國民に担税力がある以上は國家の必要なる経費に向つて、新に増收計画を立てると言ふことは是は差支へないことと考へる」(「議會誌」第二卷、一〇八頁)とのべている。

だが刻々とひどくなつてゆく戦後恐慌の影響の前には、政友会も超然としてゐることはできなかった。資本救済のために政府原案にたいする修正案が次々に与党政友会自身の手によつて提出され、また貴族院の原案修正が黙認された。まず配当所得控除率は原案の二割が衆議院において三割にまで引上げられ、さらに貴族院では四割<sup>(1)</sup>となった。これでは綜合課税主義によつて高額所得者の配当所得を把握することは、その効果を半減したといつてよい。これを補整するかのように、法人の受取配当所得を第一種所得とし、百分の五の低率税を課すこととした。だがこの課税は第三種所得の基礎控除引上げにともなう補填財源であつて、いたずらに第一種所得の種類別課税を複雑にしたにすぎない。また一方、留保所得の税率が貴族院において三〇%から二〇%に大巾に引下げられた。これは資本救済措置のあらわれである。この留保所得の税率引下のみかえりとして、利子所得の税率が二%微少ながら引上げられた。資本救済のためには利子所得税の引上も辞さない点は、阿部勇氏の指摘のごとく、資本の所有よりも資本そのものをまもらうとする新しい財政政策のあらわれといえるかもしれない(阿部勇前掲書、三五五頁<sup>(2)</sup>)。だが、その場合でも利子所得の分離課税の方法をやめたわけではないから、利子所得の税負担が第三種所得の税負担とくらべ、はるかに軽減されて

いることはいうまでもない。

一方、第三種所得の免税点は原案六〇〇円から八〇〇円に引上げられ、全体の累進税率の幅を低下させることによつて、社会政策的減税も同時に拡充させようとしていた。しかし、この場合でも、見返りとしての酒税の増税は断行された。

(2) 根本的税制整理へ さて、大正九年の税制改革は、未曾有の軍拡の財源として、経済不況のさい中に増税を実現した。そして、この税制改革は綜合課税主義、社会政策的減税、税体系問題という三点のいずれにおいても、中途半端なものにおつた。もともと原敬内閣の税制改革案は増税を目的として弾力性のある所得税の整理を中心としていたが、戦後恐慌による資本救済のはじまりとともに、その所得税の整理も中途半端となり、他の税の整理には、手がつかなかつた。こうして、根本的税制整理の課題はさらに後年にのばされてしまった。だが場当りのな増税が税制を混乱し、国民の税負担の不公平をましていることは誰の目にもあきらかであつた。

「……明治初年以來例へば地租を課し、それから漸次進んで所得税となり、色々の税金が出来て居るのでありますが、未だ一度も根本的税制整理を為したことは無い。何時でも歳出の急に迫られ、国防は己むを得ざるものである。何は一日も忽せにすべからざるものであると云ふ一言の理窟のために圧倒されて出さなければならぬものであると云ふが如き觀念に押さへられる結果として、何時も己むを得ず其上に増税又増税で出来合の増税で今日まで至つたと云ふのが日本の税制の現象であります。それ今日我日本の税制と云ふものは是で決して均衡を得て居るものであるとは満堂の諸君も決して御認めにならぬであらうと思ふ」(大口喜六議員の演説、前掲誌、四二頁)。

これより先、大正八年二月一〇日第四一議会に国民党より「財政整理に関する臨時調査機関設置の建議案」が提出された。提案者大養毅議員は次のようにのべている。

「此大戦の余響として此儘では参らぬのであります。總てを改革しなければならぬ、總てを改革しなければならぬと云へば、先づ茲に財政就中最も力を税制の上に、向けて行きたいと思ふのであります。租税の制度即ち改廃すべきものもあらう、或は他に増さなければならぬものもあるであらう。殊に内務当局に於かれては社会政策の研究、其他段々御調になつて居るやうであります、之を調べられれば此負担はどうして行くかと云ふ問題は直に起つてくるのである。それから購和會議の結果がどうなるか、国防上にも大変化が及んで来る、歳出の大部分を占める所の国防の大部分に影響する、國際關係にも影響すると云ふ總てのものが根本から立て直さなければならぬと云ふことが、出来はしないか、それと同時に多年の習慣で余程役人の間には改革しなければならぬものがありませう。始終非難を受ける話であります、役所の仕事の執方と實際会社銀行の仕事の執方はまるで違ふ、こんな事を此機会を以て一掃してしまふ。民間熟達之士を挙げて互に研究することが一番必要ではないか……」

（『議會誌』第一卷二〇三—三頁）。

すなわち、税制整理は第一次大戦後の資本主義の新しい変化にともなう政治・行政機構の諸改革の一環として、またそれらのかなめとして企図されたものであった。先の大口議員の言のごとく、わが国の租税は何らの理論的体系的な制度にたったものではなく、資本主義の発展にともなう財政膨脹によつて、増税につぐ増税によつて変化をとげてきたのであった。その過程で明治財政制度の一環としての地租、營業税および消費税中心の租税制度は、原型をみとめるのが困難なほど歪曲されてしまった。資本主義の構造的危機がはじまっていたまとなつては、この原型のひずみをさらに大きくするか、思いきつて原型をすてるかという岐路に立たざるをえなかった。そして、このことは租税制度の問題ではなく日本資本主義の運命にも關係することであつた。

国民党の提案は賛成多数で可決され、臨時財政經濟調查会がつくられた。そして、この調査会は、政府与党だけでなく、貴族院、野党もふくめて、文字どおり輿望をになつて発足したのであった。

## (註)

(1) 法人所得は明治三二年創設時には無差別一律の税率を課せられていた。ところが明治三八年非常特別税法の改正で、株主二人以上又は株主及び社員の数二人以上を以て組織した株式会社又は株式合資会社とそれ以外の法人とが区別され、前者は六・二五％の一率の税を課せられ、後者は四・五％から一二・五％までの累進税率の対象となった。この会社種類別課税は、大正二年の改正でも同七年の改正でも、名称をかえて存続した。すなわち、大正二年には、第一種所得甲は合名会社、合資会社で四％から一三％の累進税率、同乙は株式会社、株式合資会社その他の法人で、税率は改正前同様一率六・二五％であつた。また大正七年の改正では、甲の累進税率が四・五％から、一七・五％に、乙の一率課税が七・五％に引上げられただけで、原則上の変更はなかった。

(2) この算定は、大正二年の改正所得税法により、全額給与所得としておこなつた。この場合勤労控除一〇％、旅費、学資金及び法定扶養料控除を一、五〇〇円とした。

(3) 阿部勇氏も次のように評価している。「超過所得に対する累進税率の適用は全く戦時利得税の継続に外ならない。蓋しこの立法理由は、当時戦争は終了したが、経済界はなほ活況を保持し、むしろ上向傾向を辿つてゐたので、異常な高率の利益を挙げてゐる会社も多数に上つた際ではあり、これらのものに課税しようとした旨趣に出づるのであるから」(前掲「日本財政論租税篇」三五三頁)。

(4) この配当控除について、日本経済聯盟「税制整理ニ関スル意見書」(大正一五年)は次のように評価している。「現行法ニ於テ所得額ヨリ四割ヲ控除シタルハ畢竟此ノ負債関係ヲ酌量シタルモノナルベキモ特ニ四割ト定メタルハ的確ナル根拠ニ基キタルニアラス大抵無意義ノモノニシテ一片ノ假想的断定タルノ排ヲ免カレ難シ」(同書五頁)。

(5) 阿部勇氏は大正九年の改正以後、第一種所得が漸減し、第二種及び第三種所得が漸増していることをもって、「資本そのものに對する課税と所有に對する課税との明かな分離が見られないであらうか」(前掲書三五五頁)といつてゐる。これは恐慌期におけるドイツの財政政策と同じ歴史的意義があるという。すなわち「ドイツは恐慌期においておよそ資本の投下を妨ぐべきあらゆる課税を軽減すると共に、所有に對する課税を益々高めた。ここでは資本家階級が單なる所有の階級と企業家の階級との二つに分離する。資本主義が最後迄防衛せねばならぬものは單なる所有者、即ち世紀末資本家階級ではない。それは資本自身であり、その監理人である。」(同三五五頁)。これは暗示的だが重要な指摘である。

(6) この改革は、各種税制整理以外につきのものをよくんでいた。専売事業整理、公債及借入金整理、各種官業の整理、各種特

別会計の整理、各種委任経理の整理、地方財政の整理、殖民地財政の整理。つまり、明治財政制度全般の改革を問題としていた（『議案誌』第一一巻一二三四頁）。

### 第三節 両税委議論の原型

——臨時財政経済調査会答申批判——

一 総花主義と無計画主義 — 答申の経過と挫折の理由 —

大正九年六月一日、臨時財政経済調査会は第一回の特別委員会をひらいた。特別委員は二九名（内一名は中途辞任）で、委員長は、はじめとおわりを林博太郎、中途を郷誠之助であった。委員の顔ぶれは、三土忠造などの政友会黨員、浜口雄幸などの憲政会黨員、藤山雷太などの財界人、神戸正雄や横井時敬などの学者を網羅したものであった。これは後の大正一二年の税制調査会が官僚だけで構成していたのと比較して、かなり巾の広いものであった。調査会に対する政府の諮問の内容は次の四点にあった。

- (一) 所得税を中心にいかなる補完税をもって直接税体系をくむか。その方法として
    - (1) 地租、営業税を存置し、その課税方法を改善して負担の均衡をはかるか。
    - (2) 両税を全廃して一般財産税を創設するか。
    - (3) 両税を全廃して特別所得税を創設するか。
  - (二) 「負担者ノ資力ニ相応セヌ」間接税をして特殊なものを除くの外、廃減税するにはいかにすればよいか。
  - (三) 直間両税を通ずる整理をとおして、負担の均衡と制度の欠陥を補うため新税を制定する必要があるか。
  - (四) 複雑多岐、百余種にのぼる地方税を整理し、国税と相まって負担の均衡をはかるにはどうすればよいか。
- ところで、「此ノ際租税全体ヲ通シテ其ノ収入ノ減少ヲ企図シ得ヘカラス否将来國家ノ進歩ト共ニ漸次増加スルコ

トラ期セサルヘカラス」(「臨時財政經濟調査会答申税制整理案」二二三頁、以下「調査会答申」と略す)とあるのをみても、この根本的税制整理のねらいが減税になかったことはあきらかである。

調査会は大正十一年六月一五日の全整理案の完成まで、満二年の間に特別委員会三〇回、小委員会三六回合計六六回を数えた。この調査の経過をみると、さいしよの年は地租、營業税を中心に、その委譲あるいは軽減にともなう新税の創設を検討した。だが年があけた特別委員会では、他の直接国税、間接税、そして地方税の整理が同時に必要なることが確認され、以後の審議の重点がかわっている。いわば、兩税委譲には全体の税制の整理の必要を審議の経過とともに自覚しているのである。そして最終案は總會では財産税創設に反対意見多く、決定は不可能となったので、たんに参考案にとどめるという答申となつてしまつた。これを田中広太郎氏は次のように評している。

「つまり財政經濟調査会は二歳に亘る長き星霜を費して財政読本を編纂したから、政府はそれを熟読參考に供し自分で成案を作れというのである。意見を聞かれたものがお前勝手に考えろとは何という無責任のことであつたろうか」(田中広太郎「地方財政」日評、昭和五年、五〇頁)。

この無責任さは、まず第一に、税制整理の主導権を地主階級も資本家階級もいずれもにぎれなかつたという状態に起因している。また、資本家階級自体も不況期のせいもあつて個別資本の利害にとらわれていて、總資本の意志による租税政策をもっていない。せいぜいのところ營業税全廃を中心とする個別的減税を考えているだけである。このように支配階級に統一的意志のないのを反映して、政党や貴族院の政策も口では根本的整理となえ、その必要を認識しながら一致点がなく、むしろ対立しているありさまであつた。前節でのべたごとく政友会内閣にいたつては、この調査会が審議をはじめないかのように、所得税改正をふくむ税制整理案を議會に提出し、このため「抜駈けの功名」として反対党を刺戟し、かえつて対立の火に油をそそぐようなものであつた。これでは、下駄をあずけられた調査会に結論を期待するのは、はじめからむりであつた。いわば、調査会は、財政政策について總資本の主体性



が確立せず、したがって、支配諸階級の利害が政策に雑多にもりこまれるという、財政の総花主義の客観的な投影図であつた。

参考案にとどまつた「無責任」の理由の第二は、資本主義の無政府性―景気変動（とくに恐慌）が、計画的恒久的な税制整理をゆるさなかつたことにある。藤谷教授は挫折の原因として、整理案の骨子となつた両税委議―財産税創設という方針は大正九年頃の財政膨脹時代に考えられたもので、実行を決定すべき大正十一年の不況期、とくに軍縮時代の減税の方針とあわなくなつたためだといつてゐる（藤谷議二前掲書七五頁）。この教授の意見を理論的にいひなせば、先のごとく資本主義の財政政策に内在する無計画性にあるといえるであらう。すなわち、根本的税制整理という、根本的ということにひつかかつて慎重審議をすれば、経済の状態がかわつて、政策決定のタイミングがわるくなり、かえつて根本的でなくなる。そのあらわれが調査会答申であるといえる。

さて以上は、答申案の性格を外側からあるいは結末から逆に光をあてたのであるが、次には、内容に就いて吟味してみよう。この原文二五一頁からなる税制整理案は、引用紹介した研究書も多く、また大蔵省編「明治大正財政史」第七巻（経済往来社、昭和三年復刻）に収録されていて、今日容易に読むことができるので、ここではその骨子をのべるにとどめる。

## 二 国税整理案の総花主義

国税整理案は直接税と間接税の整理の二つにわかれてゐる。まず直接国税整理案の中心は地租、營業税整理とそれともなう直接国税の新体系である。これには三案がある。

(1) 地方自治と中産者収奪―分解の矛盾―第一案― 第一案は「一般所得税ヲ中核トシ別ニ一般財産税ヲ創設シテ之ヲ補完税タラシメ現行地租營業税ハ之ヲ地方税ニ委譲スルコト」（前掲書一頁）であつた。この案は、両税委議の理

由として、地租の課税標準の地価が固定していて弾力性を失っており、また免税点のないこと、営業税も外形標準で固形化してしまっている点をあげている。この案では、この両税を委譲して単一所得税を設ける場合、財産所得と勤労所得が無差別になるので、補完税として財産税を設けるというのである。<sup>(1)</sup>この案が全く一八九三年のプロシヤの改革の模倣であることは「調査会答申」の理由にも明瞭である。

さて、第一案の特徴は、財源委譲の地方自治主義と一般財産税によって地主や小生産者の財産に課税することの間の矛盾である。なぜならば、前の地方自治主義は、まさに地方の地主や小生産者の負担軽減—地方振興に他ならなかったのだが、その代財源とされる一般財産税は、資本の保護はあっても、彼等は保護されなかったからである。新設される一般財産税綱要によれば、納税義務者は財産の権利者であり、重複課税をさけるという名目で法人を除外している。すなわち「納税義務者」の次には「財産ノ権利者但シ法人ハ之ヲ除ク」としている。その理由は次のようである。

「法人ヲ除クハ重複課税ヲ避クル為ナリ即チ法人ノ財産ハ株式又ハ持分ニ表現セラレ其ノ株式又ハ持分ハ個人ノ財産トシテ課税セラレルヲ以テ法人ノ財産ニハ課税セザルヲ可トス」(前掲「調査会答申」六〇—一頁)。

これは法人擬制説に立つものだが、重複課税を問題にするならば、地主や個人企業者などの小生産者も、財産税と所得税その他の国税と重複課税をされるし、何よりも財産税は委譲される地租、営業税と重複課税であった。結局、法人は財産税から除外されることによって地租、営業税両税分だけ、負担軽減になるわけである。

課税の基礎となる「私有総財産価額調」によれば、船舶、鉱山、機械器具、原料、仕掛品、通貨などは六〇%以上が法人所有であり、商品、国債、地方債、社債、預金なども二〇—三五%が法人所有であった(第18表参照)。当時私有財産推定総価額の四六%までが、個人の所有の多い土地、建物であったから、全体としては法人の所有分は一六%にすぎなかった。だがしかし、土地、建物の課税標準の弾力性は前記の種類にくらべてとぼしい。このため、法人を除

第 18 表 私有財産価額調

(単位千円)

事 項 種 類	総財産価額 A	法人所有分 B	割 合 B/A	個人所有分 C	割 合 C/A
(1) 土 地	27,998,037	839,941	3%	27,158,096	97%
(2) 建 物	8,926,332	437,791	5	8,488,541	95
(3) 山林立木	1,819,946	18,199	1	1,801,747	99
(4) 鉱 山	6,412,820	3,847,692	60	2,565,128	40
(5) 船 舶	642,619	481,964	75	160,655	25
(6) 家 畜	349,111	—	—	349,111	100
(7) 機械器具	284,889	213,667	75	71,222	25
(8) 原 料 品	178,056	115,736	65	62,320	35
(9) 商 品	6,452,095	2,258,233	35	4,193,862	65
(10) 国 債	1,274,004	382,201	30	891,803	70
(11) 地 方 債	401,914	120,574	30	281,340	70
(12) 社 債	422,608	126,782	30	295,826	70
(13) 銀行預金	7,695,292	1,539,058	20	6,156,234	80
(14) 通 貨	1,526,393	1,244,571	82	281,822	18
(15) 株式その他 法人投資	11,272,864	563,643	5	10,709,221	95
計	75,656,980	12,190,051	16	63,466,928	84

(註)

1. 各種財産の現在者は大正七年乃至大正九年に於て調査し得たものの内成べく最近のものを採用した。
2. 機械器具道具等には製造業の分のみを計算し農業及商業用のものは算入しなかった。
3. 室内装飾品・身辺装飾品及び自動車等のごときものは調査困難のため省略した。
4. 私設鉄道及び軌道の価額は総て法人所有経営に属するが故に上表内に包含した。
5. その他細目の計算方式は省略するが、原典を参照されたい。
6. 前掲「調査公答申」P.65 より。

外することは、この時期には法人の評価額が低いとしても、資本主義の発展にともなつて、法人の財産は絶対的相対的に増加する。そこで、このような将来性のある財産を捕捉することをこの租税はおこなわないのである。そして、

財産税は土地建物をはじめ地主や個人企業などの小生産者の財産に対する課税となり、しかも課税最低限は評価額二千円で千分の一・五の無差別の比例税率であつた。そこで、これらの「中産者」にとっては、財産税は地租、營業税と五十歩百歩のものである。なお、この財産税徴収額は七、一九三万八千円、徴税費見積七〇〇万円を引いて実収費六、四九三万八千円であり、ほぼ地租額にちかいものであり、兩税の半額委譲分にあたるものであつた。

(2) 相対的資本保護の第二案 第二案は「一般所得税ヲ中樞トシ別ニ土地營業等ニ對スル特別所得税ヲ創設シテ之カ補充税タラシメ現行地租、營業税ハ之ヲ地方ニ委譲スルコト」(前掲書一八頁)となつてゐる。この案は第一の案がプロシヤの改革の模倣であつたのに対し、英仏伊三國の一九一四、一七兩年の税制改革が参考となつてゐる。<sup>3)</sup>

第二案は、兩税委譲については前案と同じであつて、問題は代財源としての特別所得税にある。この特別所得税は所得源泉による差別課税をとつてゐる。「即資産所得ハ担税力最モ大ナルヲ以テ之ニ重課シ營業所得之ニ次キ勤勞所得ハ担税力最モ薄弱ナルヲ以テ一般所得税ヲ課スルニ止メ特別所得税トシテハ之ヲ課税外ニ置ク」(前掲書二七頁)。税率は不動産所得百分の五、利子所得百分の五、營業所得百分の三で、この税率は特別所得税が廃止する兩税の總額を得るように定めてゐる。課税最低限は一年二千円未満の不動産所得で、次のような所得は免税または非課税となつてゐる。法人より受くる配当所得、銀行の取得する利子および割引料は免税、医師、弁護士、看護婦等の自由職業者および職工労働者の所得は、營業所得よりのぞかれる。特別所得の總額および税額は第19表のごとくである。

さて、特別所得税は一種の超過所得税で、総合課税としての一般所得税を補充し、所得を「社会政策的」に差別するといふみでは、第一案の財産税よりはまさつてゐるが、しかしそれにも限界がある。まず税率をみると、もっとも所得額の多い營業所得に低くなつてゐる。營業所得の七四%が法人所得であるから、この案は資本の利潤への課税

第19表 特別所得税の内容

## A 総 額

所得種別	事 項	所得金額 (千円)	割合 (%)	税率	所得税額 (円)	割合 (%)
不動産所得	所得	964,153	29	5/100	48,207,650	37
資本利所得	所得	479,924	14	5/100	23,996,205	19
営業所得	所得	1,922,854	57	3/100	57,685,620	44
計		3,366,931	100		129,889,475	100

## B 不動産所得税の内訳

種 類	事 項	所得金額 (千円)	割合 (%)	所得税額 (円)	割合 (%)
土地	所得	659,761	69	32,988,050	68
家屋その他	所得	304,392	31	15,219,600	32
計		964,153	100	48,207,650	100

## C 営業所得税の内訳

種 類	事 項	所得金額 (千円)	割合 (%)
商工業	法人	1,274,511	66.4
	個人	460,853	23.9
鉱業	法人	140,743	7.3
	個人	5,423	0.3
原産始業	法人	6,750	0.4
	個人	34,574	1.8
合 計	法人	1,422,004	74.0
	個人	500,850	26.0
	合 計	1,922,854	100.0

(注) 前掲「調査会答申」PP.29—33より作成。

を相対的に減税するものといえる。第一表Aのごとく所得金額にしめる比率と税額との比率は営業所得の場合一〇%以上ちがいがあがある。また配当所得が重複課税をさけるために、免税されていることも資本蓄積の租税政策といえよう。つまり、第一案が絶対的な資本保護の税制の確立とすれば、第二案は相対的なそれといえよう。

これに対して、比較的捕捉しやすく、税率も高い不動産課税の六割までが、土地課税である。このことは両税委議した場合に地租の負担者は、納税額について、絶対的相対的にほとんど変化がないといえる。また、この超過所得税額は第一案の一般財産税額より五、〇〇〇万円以上も多く、両税の全額委議が可能となっている。そのいみでは、全般的減税をしなくとも、法人の一部減税を実現しながら、両税を委議することが可能なわけで、第一案とくらべ政策

上実現性の濃厚な案といえる。

(3) 「恥の上塗り」の第三案 第三案は「一般所得税ヲ中枢トシ之ニ配スルニ現行地租營業稅ヲ修正シテ存続セシメ尚地租營業稅トノ權衡上建物稅及資本利子稅ヲ創設スルコト」(前掲書三三頁)であつた。この案の提案理由は第一案が不動産所有者への重課となり、また第二案が一般所得税と重複する欠陥をおきなおうものである。しかし、そのことにとらわれて、実質的には、現行制度とくらべ、ほとんど改正がなかったといつてよい。

すなわち、地租、營業稅に共通する外形標準主義(「表現的課稅標準」)は「一般所得税ノ短所ヲ補充スルニ適シ資産者ハ資産勤勞共働ノ所得ニ重課スルノ点ニ於テモ亦一般所得税ノ及ハサル所ヲ補フニ足ルヘキ特質ヲ有ス」(前掲書三五頁)として、そのまま存置された。といつても、現行法のまま存置するのではない。まず地租の改正は地価修正を田畑にかぎり、約五、〇〇〇万円かけておこなうようにもくろまれた。この場合でも、その修正は売買價格にかえて貸賃價格をもつてしたのみであつた。すなわち、地租をして利子所得税にちかひものにかえたが、農業生産による所得に対する課稅とは、あくまで區別してゐたといつてよい。營業稅は「成ルヘク所得ヲ推定スルニ適当ト認ムルモノ即ち營業ノ大小又ハ收入ノ多寡ヲ最モ能ク代表スト認ムルモノヲ課稅標準トシテ選択スルコトトシ同時ニ其ノ種目ヲ成ルヘク少カラシメ以テ調査ノ簡便ヲ圖ルヲ要ス」(前掲書四二頁)とした。しかし、あくまで「原則トシテハ依然外形標準」を採ることとされた(同書四三頁)。

この第三案は建物稅(稅率三・五%)、資本利子稅(稅率四・五%)の新設を予定して、地租、營業稅は存続するので、稅制整理というよりは、かえつて稅制を複雑にするおそれがあつた。しかし、従来の租稅構造に急激な改革をおこなわず、政治的にはさしさわりが少く、現実的な妥協性のつよいものであつたといえよう。この現実的な妥協性が、資本主義の發展とともに、事態の解決策として不適当なものとなるのも、「時勢の流れ」といえるかもしれない。

(4) 第一案採用とその善後策 以上三案を考慮した後、第一案が採用された。その理由は所得税の補完稅として、

財産価額を課税標準とする一般財産税がもつとも適しているとみとめられたからである。だが、その表向きの理由の背後には、前述のごとく、第一案が、両税委議——根本的税制整理の与論に依ており、しかも絶対的に資本保護の税制整理であったこと、課税最低限が二、〇〇〇円であり、衆議院の選挙資格等で中小地主をはじめ多数の小生産者にとって政治的に不利ではなかったことなどが働いていたものと推定される。

さて、両税委議の方法については、一般財産税収納額が両税の四四・五%にしか当たらないので、暫定的に両税とも同率低減して存続することにした。そして両税の全額委議は財産税の完成をまつことにしたのである。

この他、直接税の改革としては、通行税の廃止、売薬営業税の営業税への繰入、相続税、登録税および鉱業税の税率引下げ、所得税中財産保全会社の留保金への課税の厳正化および銀行預金の第二種所得へのくみ入れなどの改正がもくろまれていた。

(5) 一般的増税となつた間接税整理案 間接税改正についての諮問は「元来間接税ハ必スシモ其ノ負担者ノ資力ニ相応セス資産者ト無資産者タルトヲ間ハス均等ニ負担スルノ傾向ヲ有スルヲ以テ間接税ハ特殊ノモノヲ除クノ外ハ成ルヘク之ヲ軽減シ或ハ之ヲ改廃スルノ要アルヘシ」(前掲書二頁)とある。しかし、整理案は直接税での減税分を間接税の増税で補填することとなり、その廃減税は有名無実となつた。すなわち醤油税、自家醤油税、石油消費税、売薬印紙税は廃止となるが、酒造税、酒精及酒精含有飲料税、麦酒税、砂糖消費税、織物消費税はのきなみに大巾の増税を予定されている。また、あらたに奢侈品の性格を有するものとして、化粧品税と清料飲料税とが創設されたが、これはあきらかに財源補填のための措置であつて、なんら税体系を整理するいみをもつたものでないといつてよい。

さて以上の国税の整理案は、数種の前近代的な租税が整理をされたにとどまり、所得税には手をふれず、両税の半額委議のかわりに財産税が創設され、全体として間接税は増額され、さらに複雑にしてしまったといえる。つまり、

国税に関しては税制整理といっても、不徹底で、国民の税負担の問題は、たんなる税体系のバランスにすりかえられてしまったといえる。では両税の委譲を実現した地方税制は幾分なりとも税負担の軽減や合理化を実現したであろうか。

### 三 「地方自治」の限界―地方税整理案の性格―

地方税整理の目的は地方税収の確保と国税から形式的に独立した地方税体系の確立をはかることにあった。この改革は同時に農村対策として、戸数割、府県営業税、雑種税などの細民税を整理することをもなわねばならなかった。国税整理が不徹底におわり、両税委譲も半額にとどまった以上、地方税収の確保を第一条件とすれば、細民税整理は第二義的となる。また独立税体系が文字どおり人民の地方自治の財政的保障となるためには、当時の地方団体の要求にもあったごとく、事務再配分を同時におこない、さらに制限つき等級選挙制度の廃止↓郡制・郡役所廃止↓知事公選などの政治上行政上の諸改革をとみなわねばならなかった。このように、地方税整理には相矛盾する要求があり、税制の枠の中だけでは解決できない課題をもっていた。そこで結局は地方税整理案は次のように中途半端なものとなった。

まず府県税の場合、さしあたっては地租附加税、営業税附加税はすえおかれ、戸数割は全額市町村へ委譲されるかわりに、市町村の所得税附加税が府県に委譲され、賃貸価格を課税標準とする定率の家屋税を新設する（従来、戸数割にかわるものとして課していた家屋税は廃止する）。そして、細民税として名の高い営業税と雑種税の一部課目を廃減税するなどの改正をもくろんだ。すなわち、この場合は、総額においては変化がなく、弾力性の大きな所得税附加税を府県が独占したこと、細民税の一部を整理したことなどが目立った変化である。

次に将来において、両税の全額委譲が実現した場合は、府県税の主体は独立税たる地租（従来の附加税と同額）、家屋税、営業税（府県営業税を廃合し、従前の営業税の性質の税の総額を限度とする）、雑種税（一部整理）の四種計一億四、六〇〇万円であって、これを補完するものとして所得税附加税三、九二三万円であった。なお、この場合府県税の主体が



独立税となつたとしても、当時の知事は官選であり、府県は国の出先機関とよんだ方がよい状態であつたので、これだけをもって、この案が地方自治を發展せしむるものとする見解はあやまりであろう。むしろ地方自治の財政的保障としての独立税の要求を、このようなかたちにすりかえたと評価するか、あるいはせいぜい府県の形式的自治にとどまっていると評価するのが正当であらう。

第二は市町村税についてみるならば、さしあつては国税から委譲される両税の収入額は両税附加税の増額となつてゐる。それとともに府県に新設される家屋税に附加税を課し、委譲されたこの三附加税を中心に市町村税となつた特別税戸数割の整理軽減（課税標準を所得中心とする）をおこなうのである。また将来においてもこの方針の下に「地租及営業税ノ附加税ハ現在ノ地租及営業税（完業営業税ヲ含ム）ノ委譲額ト其ノ市町村ノ附加税額ヲ合算シタル程度迄徴収スルコト」（前掲書二〇五頁）となつてゐる。これをもつてみると、市町村の財源は委譲額だけ増大するが、依然として戸数割と三附加税が中心であつた。なるほど戸数割が特別税となつたことは、市町村の独立財源の創設となつたが、この課税は量的にすでに限度にきており、増税よりも廢減税こそが問題であつた。<sup>(3)</sup> しかも弾力性の大きい所得税附加税は戸数割の代りに府県へ委譲してゐるのである。そのいみでは、この案は市町村にとって一時的財政救済策であつたとしても、将来永続すべき税制の確立であつたとはいえない。

第三は、全体を通じてみた税制整理の性格である。府県営業税、雑種税中廢止見込表をみると、一課目一〇〇円にみたぬものが、それぞれ七課目と二課目におよぶありさまであつた。また営業税職工税など、当然勤労所得税の対象としては免税さるべきものをふくむなど、いかに当時の地方税が、国税の涉獵した廢墟をまたはりおこすようなものであつたかということが歴然とするであらう。いわばこの段階での税制整理の目的は、今日の常識で判断する国民所得分配効果、ひろくいつて経済効果を目的とせず、それ以前の近代税制としての不合理の除去というプリミティヴなものであつた。「応能主義ニ適合シ而カモ応益主義ヲ加味シ得ル租税ヲ以テスルヲ至当トス」（前掲書一八七頁）とい

う地方税整理の新原則が、地方税に利益主義という古典的の原則から一步ふみだす萌芽をしめしていることは注目すべきである。しかし、この改革案では、一方で税制近代化をはばむ要因のあったことを見抜かねばならない。地方税の主体は依然として戸数割にあり、三附加税の徴税方法も旧態にとどまっていた。また営業税、雑種税も多少課税課目をへらしたが、近代化というにはほどよい。

#### 四 改革案の運命

先にものべたごとく、調査会の答申案は、結論の出ないまま参考案として提出され、事実上にぎりつぶされる運命におかれた。政友会は、調査会を無視するかのごとく、大正九年税制整理を強行した。このような不幸な運命になったが、この案にたいする当時の評価はきわめて高かった。当局者はもとより、兩税委議反対の菅原通敬すらが、調査会案はきわめてすぐれていると考えた（菅原通敬「地租委議絶対反対論」大正十二年、四四頁）。後年の評者も多くは、調査会の案は、兩税委議案中ももっとも客観的に整備されたものであり、考えうるあらゆる条件を検討していたので、後の税制整理の思想はすべてここから発しているといっている。たとえば採用されなかった国税整理案第三案は大正一五年若槻内閣の税制整理となり、第二案は昭和四年の田中内閣の整理案となつてあらわれたといえる。そのいみでは、たしかに後の税制整理政策の原型がここにあるといえるかもしれない。しかし、同時に、この調査会の客観性、合理的性格というのは、あらゆる財政問題を税制整理の枠の中で解決しようとすることによって、限界にぶつかっている。国税整理の三つの案はすべて、資本優先の原則のために、常に短し、たすきに長しといった感じになっている。税制整理と税収増大の同時実現を考えた結果は、間接税において、大巾な増税と新税創設をおこない、全体として税制の上めりをかえたにすぎなかった。整理案に附帯された第二の決議は、この矛盾をまことによくあらわしている。

「間接国税ニ関スル税制整理ノ結果課税ヲ為シ約一千二百万円ノ歳入ヲ図ルコトヲ計画シタルモ若此ノ際他ニ適當ナル財源アルニ於テハ此等ノ比較的大ナラサル新税ヲ創設スルハ税制整理ノ大体ヨリ通観シテ寧ろ避クヘキモノト認ム」

(前掲書二二頁、傍点は筆者、つまり避くべきことを無理に実行しようとしたことを自らみとめているのである)。

地方税整理についても事務再配分、行政整理などの改革と関連させていないので、財源附与とも地方自治の拡張とも、説明のつかぬものとなっている。次の附帯決議第一にみられるごとく、地方への財源附与には軍縮こそが鍵なのであった。

「本整理案ハ諮問ノ趣旨ニ依リ現在ノ歳入ニ増減ヲ来ササルコトヲ目標トシテ作成シタルモノナルヲ以テ財源ノ關係上土地租及營業稅ハ当分約半額ヲ國稅トシテ存置スルコトト為シタルモ理想トシテハ其ノ全額ヲ地方稅ニ委譲スヘキモノナルカ故ニ軍備縮小ニ因リ生スル財源ヲ以テ此ノ兩稅ノ全部ヲ地方稅ニ委譲セムコトヲ望ム」(前掲書二二頁)。

二つの附帯決議に、この税制整理の矛盾があらわれている。整理案の中心は所得税中心主義による税制の確立にあった。しかし、法人重課はできるだけせよとしたために、国民所得分配の変化に対応して所得弾力性の大きな税体系の確立をはかるということは限界にぶつかった。そして、せいぜい利子所得への重課にとどまり、第三種所得の免稅点の引上げも間接税の増徴でその効果は減殺され、むしろ勤労者には負担増となる性格となった。これが、いわゆる客観的税制整理の本質であった。

### (註)

(1) 「現行地租ハ法定地価ヲ課稅標準ト為スカ故ニ事實上地価又ハ土地所有ノ變動アルモノニ對シテ適応ノ課稅ヲ為スコト能ハス……加之營業稅所得稅ハ課稅最低限ヲ設クルニ拘ラス地租ハ單一筆ノ土地ヲ有スルモ尚課稅セラルハ單一筆ノ土地ヲ有スルモ尚課稅セラルノ如キハ甚タ權衡ヲ失スルモノト云フヘシ 次ニ營業稅ハ各種ノ外形標準ニ依リテ課稅スルカ故ニ其ノ課稅ハ必スシモ所得ヲ伴ハス……若夫レ租稅ハ單一所得ノミニ課稅スヘシトノ理論ニ從フトキハ單一所得稅ヲ以テ可ナリトスヘキモ同一所得ト雖其ノ源泉カ財產ナルト勤勞ナルトニ租稅力ニ相違アルヲ以テ財產ニハ特ニ重課スルノ要アルノミナラス所得ヲ生セサル財產ト雖モ尚之ニ課稅スレハ當該財產ヲシテ收益化セシムルノ反射作用ヲ生スヘキヲ以テ一般所得ノ外尚其ノ補完稅トシテ一般財產稅ヲ起スノ必要アリ」(前掲「調査會答申」二二三頁)。

(2) 第一案の理由書には次のようにかいてある。「…普國ハ不完全ナル所得稅ノ外ニ地租・家屋稅及營業稅ヲ有セシカ同年(一

八九三年―筆者註）ノ改革ニ當リ此等ノ諸税ヲ地方団体ニ委譲シ国税トシテハ新ニ一般財産税ヲ創設シ更ニ從來ノ所得税ニ大改正ヲ加ヘテ一般所得税ト爲シ此ノ兩税ヲ以テ直接税ノ体系トシテ負担ノ均衡ヲ計レリ……故ニ我國ニ於テモ一般財産税ヲ起ス場合ニ於テハ地租・營業税ハ宜シク之ヲ地方団体ニ委譲スヘシ蓋シ此ノ兩税ハ国税トシテ上述ノ如キ缺點ヲ有スルモ之ニ相當修補ヲ加ヘテ地方税ニ移ストキハ其ノ施行區域狹少ナルカ故ニ地価ノ修正又ハ課税標準ノ調査等容易周到ナルヲ以テ比較的權衡ヲ維持シ得ヘク又各地間ノ權衡ニ付テハ中央政府ニ現行地方税ヲ整理スルノ必要切迫セル今日ニ於テハ此ノ兩税ヲ地方財源ニ委譲スルハ最も機宜ニ適セル方策ナリト認ム」（前註同頁）。

(3) 「今欧州列強國ニ於ケル直接税制度ノ推移ヲ大觀スルニ英國ハ從來所得税ヲ以テ租税制度ノ中軸トシ國家有事ノ際ハ常ニ其ノ税率ヲ増加シテ其ノ國費ヲ支弁シ來リシカ一九一四年ニ至リ普通所得税ノ外ニ更ニ各所得ノ綜合ニ對スル附加所得税ヲ設ケ其ノ特徴ヲ發揮セリ仏國ニ於テハ一九一四年……一般所得税ヲ創設シ更ニ一九一七年ニ至リ營業税、人頭動産税、門窓税等ヲ廢シテ特別所得税ヲ起シ兩者相俟ツテ直接税制度ノ改革ヲ完成セリ伊國ニ於テモ最近ニ至リ從來ノ主要直接税タリシ地租家屋稅動産所得税ヲ併合整理シテ統一所得税ヲ設ケタリ……」

右ノ如ク各國ノ直接税制度ハ漸次外形の標準ヲ以テ課税標準ト爲ス収益税ヲ廢シテ所得税ヲ中心體系トスル組織ニ改正スルニ至レリ（「ところでわが國では」一般財産税ヲ起シテ其ノ整理ヲ期セシムトスルノ議アルモ財産税ハ所得ノ有無ニ拘ラス之ニ課税セムトスルモノニシテ租税ノ根本觀念ニ反シ……或ハ又地租營業税ヲ相當ニ修補シ以テ其ノ權衡ヲ圖ラムトスルカ如キハ從來數次改正ヲ經テ今尚非難ノ声ヲ絶タサル現況ニ鑑ミ符亦世界各國ノ大勢ニ省ミ根本的革新ノ必要切迫セル今日ニ於テハ到底斯カル姑息ノ方法ヲ以テ満足シ得ヘキモノニ非ス是ヲ以テ之ヲ觀レハ我邦將來ノ直接税制度トシテハ宜シク欧州各國ノ例ニ倣ヒ地租營業税ヲ廢シ之ニ代フルニ各種ノ特別所得税ヲ起シ農工商工等ヲ通シテ其ノ所得ニ課税スルト同時ニ其ノ綜合所得ニ對シテハ又別ニ一般所得税ヲ課スルノ制度ヲ樹立スルコトヲ肝要ナリト認ム」（前掲書一八九頁）

(4) わが國では、奢侈品が大衆消費品となるや否や課税の對象となるか、あるいはその税率がひきあげられる。つまり「奢侈品に重く必需品に軽く」という古典的な間接税の原則に形式的にしたがうようにみえて、實質は大衆課税となるのである。

(5) 調査会でも將來、三附加税と戸數割の額を同額にする案を考えていた。これはほぼ現行戸數割及び家屋稅附加税の三二%の減税をいみした（前掲「調査会答申」二〇八頁参照）。

(6) 田中広太郎氏は以後の税制改革は調査会案に発すると述べている。「浮世は輪廻の小事とはいへ願れば財經調査会の特別委員会は財産稅案を採り、憲政会内閣は収益稅案に拠り、今政友会は特別所得稅案を提出したのである。即ち財經調査会の下調

した三案は茲に總て一應誰人かの手に依つて採用されたことになったのである」(前掲「地方財政」五八頁)。これは藤谷教授も同意されている。また、藤田武夫教授は、調査会答申を次のように評価している。「…税整案は、学界、實際界の權威者によつてまとめられたものだけに、充實した内容を持ち、わが国の租税体系に対して示唆するところも多かったので、その後の諸税制改革案に対して大きな影響を及ぼした。」(前掲「昭和財政史」第一四卷、六六頁)。

#### 第四節 「安価な政府」か地方自治か

——日本型社会政策——中産者保護政策の矛盾——

一 軍縮と減税・義務教育国庫負担金増額——空前の請願議會——第四五、四六議會——

臨時財政經濟調査会の答申は消え去つたが、税制整理の必要は去らなかつた。戦後恐慌は大正一二年になつても、いまだにこの困を洗つていた。大正八年以來三年間の貿易の入超額は八億二、一〇〇万円にのぼり、これによつて戦時中四年間の出超額約一四億円の六割が失われた。長い不景氣にもかかわらず、卸売物価は一時的下落をみただけで、消費者物価は一向に下落せず、大正一〇年において、戦前の一二〇%方増大するという異常な状態であつた。そして都市においては失業の増大—労働爭議の激増がみられ、農村ではこの時期をさかいに、小作爭議が政治的色彩をおびるようになった。大正一一年度の予算はこのような状況を反映して、所得税の六、八〇〇万円の減収をはじめ、前年度に比し印紙収入および郵便電信電話収入の激減が予想され、このため既定事業を九、六〇〇万円もくりのべ、大正九年度の剰余金一億一、〇〇〇万円をくりこんだが、それでも総額一億一、八〇〇万円の財政規模の縮少を余儀なくしたのであつた。

これまで、政友会内閣は、すでに大正八年度から三年間に一〇億四、八〇〇万円の巨額の剰余金を予算にくりこみ、そのうえ増税と公債政策で積極政策を展開してきた。この不況期にのぞみ、しかもワシントン會議によつて、世界的軍縮が日程にのぼっているにもかかわらず、政府はできるだけ財政規模の縮少をさけ、營業税、酒税、織物消費税の

徴税を強化する一方、軍事費の縮少は経常費でわずかに一二〇万円、「依然として二億五、〇〇〇万円の大金を此の不生産的軍備に消費して居る」(浜口雄幸議員の言、前掲「議会議録」第二三巻、五一七頁)状態であった。

第四五議会議院には、資本家団体、中小企業者から営業税廃止の請願が四三件、全国の市町村の理事者、議員、教員から小学校教員俸給国庫支弁の請願が六三一件、義務教育費国庫負担額増加の請願が二六三件提出された。<sup>(1)</sup>これらはいずれも軍縮による余剰財源を減税、教育の振興、地方財政救済にまわしてもらいたいというものであって、その請願の数の多いこと、請願者の分布が全国にわたっていることなどの点で、まさに議会上空前の圧力である。そしてまた、これは当時の普選にたいする大衆運動の圧力とならぶものであった。

この請願運動の圧力の中で、この議会では与野党をふくめて、義務教育国庫負担金増額の建議が提出され、次年度よりの増額が決議された。またこれとともに臨時教育行政調査会は、かつての文部大臣小松原英太郎の教育行政整理案とはほぼ同じ内容の案、すなわち学級整理・複式授業の採用、教員の整理、設備費および備品費の節約などを検討していた。義務教育国庫負担金の増額と教育整理案とは一見矛盾するようであるが、財政の補給の目的は教育の設備充実というよりは、地方財政の一時的救済にあり、長期的には義務教育費の縮減が考えられていたのである。

さて一方、国民党より税制の根本的整理として営業税廃止が提案された。この案は営業税が「一種の行為税」で外形標準によって一律に課税をするので、衡平を缺いており、戦時特別税であったのだから、軍縮を機会に廃税すべきだというのであった。また憲政会は海軍軍縮の財源を地租、営業税の改廃にまわすべきだとのべ、政友会も営業税の改正をのべているが、これらはいずれも具体的な提案ではなかった。また、これらの減税と義務教育国庫負担金増額の基礎となるべき軍縮—行政整理案も各党から提出され、尾崎行雄議員は軍縮の大演説をおこなった(「議会議録」第二三巻、二七五—二八二頁)。だが、普選をめぐって議会が解散され、政友会内閣が貴族院内閣に席をゆずるとともに、いずれも審議未了のまま、次会にもちこされた。

第四六議會は軍縮—行政整理と税制整理の問題が中心となった。まず政府は、所得税の改正と營業稅一、九八〇万円減稅などの税制改正案をだしたが、野黨はこれを不満として、一齊に別個の税制整理案を提出した。

まず憲政會はこの軍縮の時期は、減稅の時期であるとして、地租の二分減、營業稅廢止（營業所得稅への移行）、醬油稅及び自家醬油稅廢止、綿織物の織物消費稅免稅をと考えた。浜口雄幸議員は次のように提案理由をのべている。

「既往三十箇年に於ける増稅の歴史は即ち戰爭と軍備擴張の歴史であつたと言得る（日清戰爭以後三七年間の減稅差引の實質増稅は三億九、五〇〇万円にのぼつた—筆者註）……即ち戰費支弁と軍備擴張との爲に爲したる増稅であります以上は、軍備の縮少を行ふと云う今日に於ては其金は減稅に振向くべきものであると云ふことは固より當然の事であると言はなければならぬ……若し此の機会を逸しましたならば他日再び減稅を行ふと云ふ機會が到來をしないかも知れぬと云ふことを虞る者であります。」（前掲誌五〇〇頁）。

この認識のもとに農村振興のための「應急策」として地租減稅、商工業振興策として營業稅の營業所得稅化と生活必需品の價格引下による生産費の切下、貿易振興のための政策として、一部消費稅の輕減を提案している。

これにたいして、革新俱樂部（國民黨を中心に憲政會脫黨者と無所屬俱樂部で結成）は憲政會と同じく軍縮の時代のいまこそ過度の稅負擔を輕減し、物価を引下げるべきであるとして、減稅の提案をした。この場合憲政會とのちがいは、地方財政の救済のために、地租・營業稅の廢止とそれらの地方委讓をくわえていることである。また庚申俱樂部も革新俱樂部とほぼ同じ案を提出している。

このような野黨の提案は、當時高まっていた与論のバックアップによつて、減稅は不可能と言明していた準与黨たる政友會を動搖させた。有力な圧力団体のひとつである全國農會代表者協議會は、政府の税制整理が地租にふれていないことを不満として、大正一二年度の應急的減稅、同一三年度（一九二四年度）よりの地租委讓を決議した。このため政友會は對抗策として、大正一三年度より地租のみ委讓を行うことを骨子とする行政及税制の整理に関する建議案

を提案した。<sup>3)</sup>こうして、政府案とあわせ五つの税制整理案（庚申倶楽部を革新倶楽部と同一案と考えれば四つの案）をめぐって、はげしい論争が議会でまきおこり、結局政府案と政友会の建議案が採択された。ところで、この政友会の建議案は大正一三年度より地租を委譲するという内容のものであったから、大きな反響をよんだ。そこでここではまず、この政友会案をめぐる政党政派、貴族院の態度から検討してみよう。

## 二 政友会の地租委譲案——「地方自治」の混乱——

(1) 政友会地租委譲案の地方自治論　まず政友会の地租委譲案の目的は「税制ヲ根本的ニ整理シテ負担ノ不權衡ヲ矯正シ殊ニ地方財政ノ基礎ニスルニアル」（三土忠造の意見、大蔵省主税局「税制調査委員会書類」大正二年、三七二頁、以下「書類」と略す）といっている。先にもふれたように、政友会の委譲案は地主の税負担の軽減を目的にふくめているが、同時に（そして他の政党政派とことなつて）地方税制の整理——地方財政の救済をとなえている。<sup>3)</sup>三土は次のようにいっている。

「我國現時ノ地方税制ニ於テ最も缺點トスル所ハ其ノ重要ナルモノハ国税ノ附加税トシテ独立税種ノ乏シキニアル之カ為メ年々歳入ノ不足ヲ告ケ其ノ補額ヲ無制限ニ賦課シ得ラルル税種ニ求ムルカ故ニ戸数割家屋税ノ如キハ膨脹底止スル所ヲ知ラス雜種税ハ其ノアラン限りヲ漁リ尽シ慘酷ナル課税ヲ敢テスルニ至レルノ実状ハ此ノ儘放任スルヲ許サヌ茲ニ地方税制ヲ根本的ニ整理スルニハ独立ノ税種ヲ地方ニ委譲スルヲ以テ先決問題トスヘキハ勿論テアル」（前掲書三七二頁）。

すなわち独立財源の確立によつて、地方税制を合理化しようとするのである。この考え方は後年の三土の「税制整理に就て」（昭和三年）において「地方分権の趣旨に依り地方財政の確立を図り自治体の健全なる発達を期する為には地租の委譲を断行するの外なし」（同書四頁）として、あきらかに「地方自治」を看板とするにいたるのである。

一般的にいって地方の独立財源論は近代的地方自治の内容をなすかもしれない。多くの学者によつても、政友会の



地租委譲が「地方自治」であるということは、常識のごとくなっている。しかし、政友会は同じ時期に町村会ですら問題となった知事公選に反対しただけでなく、もはや世論として動かしがたくなっていた郡役所廃止にすら反対をしている。また、普選に反対し、制限つき等級選挙制度をできるかぎり残そうとしたのであった(第二節(四)参照)。これをもってみると、地租委譲(後の兩税委譲)は地租負担の軽減―地方団体の独立財源の充実によって、地主を救済し、寄生地主制に基礎をおく明治地方自治制の一部修正による、その温存をくわだてたものだといつてよい。つまり、これは、道府県知事が小作争議に対決して、地主の「地方自治」を発展させるために、自作農創設保護および地租などの独立財源の委譲とともに、町村会の解散権などの統制権の知事への集中―府県の強化という要求をした系譜につながるものである(「地方行政ニ関スル地方長官ノ意見」大正九年参照)。

さて、この時期には、政友会は地租委譲後の租税体系については、政府の自由にまかすといっている。つまり、租税体系の全体について確定した構想をもっていなかった。しかし、建議案にもとづいてつくられた大蔵省内の税制調査委員会では、地租の単独委譲と兩税委譲の双方の場合の地方税体系について五つの案をしめしているが、そのうち市町村の独立税へ委譲する案は一つしかなく、あとはことごとく、府県へ委譲することを想定していた。後年、第一議會に提出した政友会の市町村税地租法案では、市町村自治の強化のために地租を委譲することになっているが、この時期には、先の府県知事の要望に応じて府県を強化することにあつたのである。

地租委譲は当然のことながら、その代財源を必要とする。政友会は先の第四六議會では代財源は政府の自由にまかせる(前掲「議入誌」第一四卷、五三七頁)という態度をとっていたが、この点に反対派の攻撃が集中する。そこで、後には自然増収、行政整理、財産税創設(その他増収改正による増収もふくむ)によつて七、〇〇〇万円の代財源は可能と考えた。<sup>(6)</sup>

## (2) 国体擁護―明治地方自治制原型維持のための貴族院の反対

政友会が地租委譲にふみきるや、貴族院の一部議

員は国体擁護、明治地方自治制の原型保持の立場から、つよい反対をした。中でも、院内外において、一貫して精力的に反対論をはいたのが菅原通敬である。彼は大正一二年八月に書いた「地租委譲絶対反対論」において、土地制度（寄生地主制）は「皇室と国民との関係」のあらわれであり、私有財産制度の基礎であるが、これにたいして、両税委譲は破壊的影響をおよぼし、小作争議を誘導し、ひいては国民思想、国家維持に危険をおよぼすとのべている。

菅原によれば「地租即ち税金、租税即ち地租」（前掲「地租委譲絶対反対論」一三頁）であつて、この地租の納税者が天皇制の支柱として公民権の特典をもっているのは当然であると考えている（第一節(4)）。このように、地租を寄生地主制の天皇（絶対主義政府）の認可にたいする代償として、ひいてはこの天皇（国体）への忠誠のバッヂとするという考え方は、今日からみれば、きわめて特異な感じがするが、多額納税の地主議員をはじめ、貴族院の多数を支配した意見であつた。

もとより、このような反動的意見をもつてしても、農村問題および地方財政問題の解決の必要は無視することとはできない。菅原が提案する地方財政政策は地方財政の緊縮をはかり、「国と地方の事務の分界」を改めて検討し、国庫補助金の範囲の限度を定める（前掲書六六―九頁）ことである。これは、先の「観念的反対論」よりは納得できる点もあり、一見憲政会の緊縮政策とにているようだが、その理由とするところは、憲政会こととなる。すなわち「地方財政の膨脹は放漫政策」（政友会の放漫政策の意味―筆者註）の結果であり（前掲書六六頁）、また地方関係事業中国庫支弁事業が多く、国庫補助事業が際限なくふえているのは「国庫補助制度と経費分担制度とは動もすれば党勢拡張の武器に利用せられ」ているからであるというのである（前掲書六九頁）。彼はすすんで現在の地方自治の不振についても次のようにのべている。

「抑も自治の不振も農村の疲弊も其原因する所は綱紀の頹廢と政策の放漫とに外ならぬ。而して皆此れ党勢拡張の余弊であると断ぜざるを得ない。

党弊深く地方自治体を侵蝕し、議員が党勢の扶植と利権の争奪とに没頭し、農民が鋤犁を捨て政党の走狗となり奔命に疲るゝやうで何うして自治発達農村の振興が出来やうか」(前掲書八四頁)。

貴族院の絶対主義者によれば、現在の地方財政の窮乏、ひいては地主的地方自治の危機も、すべては地方政治の政党化(＝地方政治における資本主義の発展)を原因とするものであった。この菅原通敬や同じく反対論の中心人物であった阪谷芳男、阪本彰之助両貴族院議員などは、同じ時期にあらわれた大正デモクラシーの発展にともなう、明治地方自治制の原型にたいする、あらゆる修正に抵抗している。大正一〇年制限つき等級選挙制の廃止に抵抗して、恒産恒心主義をまもうとしたこと、郡制廃止に抵抗したこと、そして、それがやむをえない情勢になるや郡役所廃止にあくまで抵抗したことなど、かぞえきれない。松方正義元老はいみじくも地租委譲のような急激な租税改革が露国思想の浸潤する将来とあわせて、危険なことを指摘している。このような絶対主義者の反対論は年月とともに次第に精緻となり、税体系論、代財源論などを立論の根拠とし、憲政会とはば同じ趣旨の反対論や根本正「地租委譲反対論」(大正一四年)のごとく、地租委譲後の府県財政のアンバランスを理由として反対するものもでたが、その根元はかわっていない。

(3) 政友会委譲案の非政治的租税論の限界 以上のような天皇制＝明治地方自治制原型維持の立場からする反対論の一貫性にくらべれば、政友会の政策はたしかに混乱している。同党の三土忠造議員は「租税政策ノ要諦ハ負担ノ公正デアツテ租税ノ歴史デナイ。如何ニ古キ歴史ヲ有スル租税デアツテモ負担ノ公正ヲ失スルニ至レバ社会ノ調和ヲ保チ難ク随テ愛国心ニモ亀裂ヲ来スコトハ仏国革命其ノ他古今東西ノ歴史上幾多ノ事例カアル諸外国ノ実例ニ徴スルモ地租委譲ノ為メ愛国心ニ影響ヲ及ボシタトイフコトハ未ダ曾テ聞カナイ」(前掲「書類」三七三頁)とのべ、貴族院絶対主義者のごとく或る特殊な租税を例外視するのは、今日ではかえって革命の基になると逆に反駁している。また諸外国の例をあげ、もはや国税中税額の上で地位の低下した地租を委譲することは大きな問題でないといっている。

「英國デモ昔ハ租税即チ地租デアッタガ今日デハ昔ノ如キ地租ハ国税トシテハ存在シテ居ナイ。直接国税ハ所得税ヲ主トスル様ニ改メテキルノデアルガ是ガ爲ニ英國民ノ愛国心ニ何等ノ影響ヲ及ボシタト云フコトハ聞カナイ。独逸モ同様デアル。独逸ノプロイセンハ夙ニ地租ヲ地方ニ委譲シタノデアルガ爾来プロイセンノ統一ハ益々鞏固ニコソナレ愛国心ノ減退ヲ来タシタト云フ事實ハ少シモナカッタ。若シ我ガ国民中租税ト云ヘバ即チ地租ナルガ如キ感想ヲ懷イテ居ルモノガアルナラバソレハ近時ノ我ガ租税制度並ニ財政事情ニ不明ナルガ爲メデアツテ寧ロ悲シムベキ事相ニ属スルノデアル。今日ニ於テハ国税トシテハ地租ハ決シテ重要ナル部分ヲ占メテ居ナイコトヲ国民ニ周知セシムルハ吾人ノ義務デアラネバナラヌ」(前掲「書類」三九四—五頁)。

絶対主義者が特定の租税を特定の階級の忠誠心にむすびつけるという封建的貢納思想にとらわれ、財政問題を政治的観念論で理解しようとしたのにたいして、三土のこの意見はブルジョア的である。しかし、このように租税問題を政治問題ときりはなした政友会が何故一方で恒産恒心主義にもとづいて、租税を公民権の要件とし、その担税額をもつて選挙権の等級をつける制限つき等級選挙制を保持して、普選に反対したのであるうか。革新倶楽部の湯浅凡平議員や憲政会の清水留三議員はこの点をついている。すなわち、地租委譲は公民権のはくだつになるので、当然普選を前提としなければならぬというのであるが、これに対して、政友会は普選は委譲の結果をみてそれによって是否をきめるとにげている(前掲「議公誌」第一四卷五三九、五四〇—一、一〇六四頁)。政友会のこの矛盾こそは先にのべた「地方自治」の矛盾と同じ質のものであるといえるだろう。

(4) 憲政会の委譲反対論 政友会の地租委譲案が一種の妥協案であつたように憲政会の反対も論理的なものでなく、委譲の趣旨には反対でないが、代り財源がないという消極的なものであつた。若槻礼次郎議員は「地租委譲ニ反対スル最大ノ理由ハ地租ヲ委譲スルニ要スル財源ニ就テ見込ノ立ッテ居ナイ事デアル」(「時事新報」大正二年六月三〇日、前掲「書類」三八三頁)とのべ、地租委譲だけでは片手落で、どうしても營業税委譲をまねくから、この両税委譲にと

もなう一億二、〇〇〇万円の用意がなくてはならないと考えている。ところで、この財源について、浜口雄幸議員は次のような否定的見解をのべている。

まず陸海軍軍縮や行政整理に財源を得ることは、現状からいってほとんど不可能である。次に自然増収はどうか。「成ル程十一年度ニ於テハ自然増収ハアツタガ、コレハ主トシテ消費税及煙草専売益金デアツタ。然ルニ今日一般ニ消費節約ノ宣伝ガ行ハレテ居ル状態ニ際シテ之等ノ自然増収ヲ見積ル事ハ危険デアルノミナラズ政府ノ消費節約ノ政策ニ相反スルモノデ之亦財源トナス事ハ出来ナイ」(『東京朝日新聞』大正二年六月六日、前掲書三六七頁)。また関税の増収は「即輸入ノ増加デ貿易政策上面白クナイ。サウデナクテモ関税ヲ増徴スルノ結果ハ物価騰貴ヲ誘ヒ物価調節ノ政策ト相背馳スル」(同三六八頁)。さらに郵税引上は社会政策上よくないし、その他の増税若くは新税創設はいずれもかえって負担をおもくする。すなわち「財産税ノ創設ハ実行不可能デアル。仮ニ起シテモ之ヲ負担スルモノハ主トシテ地主デアルカラ地租委譲ノ財源トシテ財産税ヲ起スコトハ意味ヲナサナイ。次ニ酒税ノ増税説デアルガ増税ノ結果ハ消費税ノ節約ヲ招来シ増収ノ目的ハ達セラレナイ」(同頁)。この結果は貴族院公正会の池田長康の指摘のごとく、公債政策に補填財源をもとめねばならぬこととなる。

憲政会の批判の第二の点は、地租の単独委譲後の税体系のバランス、負担の公平という問題であった。まず国税体系については、地租の単独委譲では補完税のバランスをくずし、また両税委譲した場合「所得税ノミヲ財源トシテ国家ノ財政ヲ着フ事ハ無謀モ亦甚ダシイト云ハネバナラヌ。其ノ他ハ消費税デアルカラ国家経費ノ大部分ハ中産階級以下ノ負担トナリ時代ノ大勢ニ逆行スルモノデアル」(同掲書三六八頁)と浜口議員はのべている。そこでさしあたっては地租の軽減、営業税の収益税化、消費税の整理が必要というのである。次に地方税体系については、浜口は地租委譲によって、戸数割などの軽減ができたとしても「地方財政ノ必要上課税ノ方法並ニ税率ガ区々ニ別レ府県ニヨツテ地租営業税ノ輕重ハ千差万別不公平極マルモノトナル」(同三六八頁)。もし、中央政府が地方によって不公平とならぬよ

う、これを徹底的に監督するとすれば、附加税と何等選ぶところがなくなってしまう。そこで、これにかわるものは地方税体系内での合理化と義務教育国庫負担金増額による財源補填であると憲政会が主張している。

当時の新聞雑誌に共通した反対論は、代財源のともなわぬことと委譲後の税体系のバランスであった。これを考え合わせ、地租委譲が大規模な軍縮を前提とせぬかぎりでは、憲政会の批判は的を射ていたかもしれない。だが、減税を予定しない税制整理はどのように負担の公平をとんでも、それを実現不可能な夢物語としてしまう。たとえば後に大正一五年ようやく憲政会の税制整理が実現するが、国家財政については、結局酒税や専売益金などの大衆消費品にたいする増税、関税改正による増収、自然増収分の経常財源へのくりこみをおこなったのであった。浜口は大正一二年当時には、税体系のバランス論を直間両税のバランスとして論じながら、三年後大蔵大臣となるや直間両税の区別は形式的なものだとのべている（『議公誌』第一六卷四七四頁）。これは理論に首尾一貫性がないという証拠であると同時に、憲政会と政友会のブルジョアの合理性は五十歩百歩であったということをしめしている。地方財政についても農村問題（『小作争議』）の根本的解決策をたてぬかぎり、結局は憲政会も政友会の対策とえらぶところがなかった。このことは両方の農村振興建議が同じ内容であることにあらわれている（前掲誌第一四卷五四二—八頁参照）。

(5) 革新倶楽部の両税委譲論—小ブル的批判— 政友会が中小地主の要求におされて地租のみの委譲という中途半端な案を考えていたのにたいして、革新倶楽部は両税委譲をかけた。革新倶楽部は地方財政における附加税、戸数割、府県営業税、雑種税などの細民税を整理し、同時に地方団体の財政を救済するものとして両税委譲をかけた。

「国税の負担の為に国民が苦しんで居る。同時に地方税の負担に苦しんで居ることは非常なものである。此地方税を整理して細民と云うものの苦痛を脱し雑種税の如きは改正し、戸数割の如きは改正し、更に地租営業税に向つて相当の軽減を加へることをしなかつたならば国税に苦しむと同時に地方税の為に我が帝国の人民は塗炭の苦みに陥ると思

つて居ります、是は数字の上に明かであります。所が之に就て之を改正して相當に國民の安らかなる生活を与へると云うには、どうしても国庫が自ら己の財政を緊縮して、それに依つて得た金を以て確實の財源を地方に与へなければならぬと吾々は思ふのであります」(大口喜六の演説、前掲誌四五頁)。

それだけではなく、農村においては勸業費、都市においては都市計画費のための財源とするために両税委議を実現しようとしたのであった。西村丹治郎議員は「今日地方の農村に於きましては教育なり、土木なり、衛生なり、斯う云ふ方面に大部分の金を取られてしまつて、而して直接国富の増進に資すべき勸業の施設などと云ふものは、何れの地方に参りましても殆ど等閑に付し去られて居ると云ふのが現在の実情であります」(前掲誌四九六頁)とのべ、両税を委議すればそれらがその勸業費の財源となることをのべている。また都市計画事業の財源として両税を委議せよという意見については、岡実「都市経営の革新」(大正二年)がある。岡はわが国の都市の急速なる発展に都市行政がおくれているために商工業者が損失をこうむつてゐることを指摘している。そしてこの状態を打開するために、財政の改革Ⅱ両税委議と土地増加税の新設による独立財源の充実を考えている。この場合の代り財源は「第一軍備の徹底的縮小Ⅲ第二は根本的の行政整理Ⅳ第三は減債基金繰入中止」(前掲「議案誌」四九七頁)であつた。

革新倶楽部の意見は、簡易な税体系→所得税Ⅰ主義→財産所得と勤労所得の均衡→国税地方税を通ずる負担の軽減の主張など、マルクスのいう急進ブルジョアジーの得意な税制改革にもっともちかいものであった。

とはいえ、革新倶楽部は地主制の廃止Ⅱ明治地方自治制の廃棄を考えていたわけではない。先の西村議員は小作争議を解決するには「大体に於て小作料を引下げると云うことが免かるべからざる結果であらう……然らばと云つて現在ですら立行かざる地主、此上小作料を引下げてどうして地主が立つて行きますか」(前掲誌同頁)と自問自答し、結局改善の策として、地租委議を考えているのである。だから、この日本型急進ブルジョアジー、小ブルジョアの政策も結局は、市町村の理事者、議員、あるいは都市行政官の要求、すなわち郡役所廃止(→知事公選)都市計画の促進、

兩税委議の要求をとらえたにすぎず、あくまで旧体制内のデモクラタイゼーションにとどまったのであった。

### 三 憲政党内閣の税制整理——「社会政策」的減税と中産者保護論理の矛盾——

(1) 政府案成立過程とその大綱 大正一二年九月一日、とつじよ大震災が関東地方をおそった。この震災によって、政友会地租委議案の実行は延期された。「吾々は一たび口を発すれば必ず其言を実行するのであります」(小川平吉の演説「議會誌」第一四卷、五四四頁)と大見えをきり、世論の批判を一身にうけてしまった政友会は、地震によって救われたようなものであった。すでに高橋内閣において、中橋、元田阿大臣を閣外に放逐して以来内紛をつづけていた政友会は、大正一三年、清浦内閣の成立とともに分裂をしてしまった。そして分裂後の政友会は憲政会、革新倶楽部と共に憲政擁護運動にのりだし、貴族院の清浦内閣を打倒し普選を実現しようとした。この頃院外においても、新聞雜誌をはじめ、普選断行の大衆運動がきわめてつよくなっていた。大正一三年五月一〇日の総選挙において護憲派と中立派が進出すると共に、清浦内閣は総辞職し、護憲三派内閣が成立した。この内閣は第一に普選、第二に貴族院改革、第三に行財政整理、軍縮、金利引下げ、公債発行停止などの緊縮政策と綱紀肅正を旗印とした。この第三の方針は、一応大正一四年度の予算において実現した。いわば戦後恐慌の中で歴代内閣がたえず公約していた緊縮財政が、震災復旧の一段落とともに、はじめて緒についたのである。この結果、一般、特別両会計を通じ二億五、六〇〇万円の規模の縮小となった。しかしながら、この縮小は公債の減少と相殺になり、国民の税負担に影響はなかった。この予算編成の際、政府は翌年度の税制整理を公約したが、その後、この税制整理案をめぐる、政友会出身の閣僚は兩税委議など地方税制の整理を主張し、憲政会はそれを後日にゆずると言明した。そして双方ともゆずらず、ついにその年の七月三〇日護憲内閣は分裂し、憲政会の単独内閣が成立した。

第五〇議會が普選議會であつたとすると、第五一議會は税制整理議會とよべるであろう。それほど、ここでは各政党派の税制整理案が徹底的に論議をされた。この各党の税制整理案は相つゞ恐慌を契機とする日本資本主義の变革



をさけるために、本格的恐慌対策のかわりに財政政策とりわけ租税政策をもってしたといういみで、共通しており、これらの論争の中と深さの点で画期的なものである。

まず、憲政会政府は、大正一二年以来あたためていた、いわゆる「社会政策的減税」をおりこんだ次のような根本的税制整理案を提出した（△印は減額）。

# (I) 減 税 分

## (1) 所得税の改正

- (イ) 第一種所得（法人所得）中留保所得の分離累進課税の廃止
- (ロ) 第一種所得と第二種所得の重複課税の改正
- (ハ) 第三種所得税の免税点八〇〇円の一、二〇〇円への引上
- (ニ) 第三種所得税の扶養控除の改正
- (ホ) 山林所得にたいする減税

△ 九、〇三〇万円  
△ 一、〇二〇万円

## (2) 地 租 改 正

- (イ) 地 租 の 一 分 減
- (ロ) 地租免税点（二百円）の新設
- (3) 営業税の営業収益税への改正にともなう減税
- (4) 綿織物の織物消費税の免税
- (5) 通行税の廃止
- (6) 醬油税及び自家醬油税の廃止
- (7) 売 菜 税 廃 止

△ 二、一七〇万円

# (II) 増 税

- (1) 相続税改正（免税点引上と税率引上による差引増）
- (2) 資本金利子税の新設

八、二〇〇万円  
六二〇万円  
一、四八〇万円

(3) 酒税の平均二割増税	三、三八〇万円
(4) 骨牌税の改正	五〇万円
(5) 清涼飲料税新設	四三〇万円
(6) 煙草の定価一率二割引上 <sup>10)</sup>	二、二二〇万円
(Ⅲ) 差引(Ⅰ)+(Ⅱ)	八三〇万円
(Ⅳ) 関税法改正による収入増	一、九三〇万円
	△
	(平年度)

またこれにともない地方税では次のような改正をおこなうこととした。

#### (一) 府 県 税

- (1) 戸数割の委譲
- (2) 戸数割委譲の財源として家屋税(三、〇〇〇万円)の新設
- (3) 所得税附加税率の増率(一〇〇分の四から一〇〇分の二四へ)
- (4) 府県営業税と雑種税の整理
- (5) 地租の免税点引上にとまう特別地税の新設

#### (二) 市 町 村 税

- (1) 戸数割の新設
- (2) 所得税附加税廃止
- (3) 家屋税と特別地税への附加税の新設

政府は、これらの案について「今回の税制整理は社会政策的効果を挙ぐることに特に重きを置きまして、其直接国税たると間接国税たるとを問わず主として中産階級以下多数国民の負担を軽減せんが為に行つたとのべている(浜口雄幸蔵相、「議会誌」第一六卷、五二九頁)。では一体憲政会という「社会政策的減税」とはどういうことであらうか。

税制整理のブルジョアの公準は、税制内での「負担の公平」である。これは憲政会もことなるところではない。ところで、憲政会は年来、緊縮政策(「安価な政府」)をとってきたのであるが、大正一五年の税制整理では、減税

第20表 「社会政策的減税」の  
性格 (←) (単位万円)

A 中産階級の負担の変化

(I) 減税分 (△)

(1) 所得税	△ 1,020
(2) 地租	△ 2,170
(3) 営業税	△ 410

計 △ 3,600

(II) 増税分

(1) 相続税	620
(2) 資本利子税	1,480

計 2,100

(III) 差 引 △ 1,500

B 一般国民の負担の変化

(I) 減税分 (△)

(1) 織物消費税	△ 2,530
(2) 通行税	△ 1,160
(3) 醤油税	△ 710
(4) 売薬税	△ 1,010

計 △ 5,410

(II) 増税分

(1) 酒税	3,380
(2) 清涼飲料税	430
(3) 煙草専売値上	2,220

計 6,030

(III) 差 引 620

(註) 前掲「議会誌」第16巻P.553  
より作成。

をおこなうことは不可能であった。「我国財政の現状は税制の整理に依って減税を行います余裕がないのでありますから、今回の整理は歳入に著しき増減を来さしめない範囲内に於て之を行ふことと致したのであります」(前掲誌四五頁)。この浜口の告白をもってすれば、税制整理のおもむくところは、ある税を減額すれば他の税を増額することとでなければならぬ。その場合の公準として、とくに「社会政策的減税」がなされたものであるが、はたして総額を減少しないで、社会政策は実現したのであるうか。ブルジョアの税制整理はこれまでブルジョアにとっての減税が一般的負担の公平になると考えていたのだが、このように慈悲的な社会政策をにかけて、負担の公平は、はたして成功したであろうか。

(2) 「社会政策的減税」と中産者保護政策 もともと、社会政策とは労働者保護政策であるが、わが国の場合は中産者保護政策としてあらわれる。政友会の砂田重政議員は第20表のごとく計算して、次のようにいっている。

「……そうすると今まで中産階級と認められた人々に対して行った一千五百万円の減税したものを国民大衆全体の負担の上に転嫁されて、茲に約六百万の金が続いての国民の上に増税される結果になるのであります。此事は当然の帰結で

ある。財源に変化なくして中産階級の一部に減税を行ひ、其行ひたるものは何んからか之を取らなければならぬと云ふことになるから大多数の民衆に対して是が課せられることになる」と云ふ帰結は当然であります。……果して然らば現政府の社会政策的施設を云ふことは或る一部分の中産階級に対して之を行ふて、是等の租税を納むる力無き大多数の民衆に増税を行ふと云ふことが現政府の社会政策的施設と相矛盾せざるや否やと云ふことを伺ひたいのであります」(前掲誌五五三頁)。

これにたいして、政府は、はっきりと社会政策を行う対象は必ずしも無産階級に限るものでなく、わが国では中産階級に対して行ふのがもつとも必要で、今回の税制改正は中産階級(地主・営業者)の減税を加味したものだといっている。

「私の申すまでもなく社会政策と申しますれば無産階級に対する所の社会政策もあれば、中産階級に対する所の社会政策もあります……此中産階級は国家の中堅であります。殊に國民道德の中堅であり、國民健康の中堅である。又國民常識の中堅であります。此国家の組織を成す所の中産階級が今日の如くに日々亡び行くと云ふ現象を其儘傍観をして居りますと云ふ事は国家将来の為に非常に不幸であると思ふのであります。政府は此見地より致しまして、無産階級に対する社会政策を行ひますと同時に此度の税制の整理を機会と致しまして、中産階級に対しましても相当の社会政策を行ふのであります」(浜口蔵相、前掲誌五五六頁)。

ところで、砂田の批判は中産階級と一般國民大衆とを対立させ、またこの二つのグループの税負担を税種によってわけるといふ、大雑把なものであったが、武藤金吉議員は、これを大資産階級、中産階級、無産階級の三つのグループにわけ、政府の税制整理の影響をくわしく検討している。その結果第21表のごとく、大資産階級と中産階級でそれぞれ七〇〇万円の減税がおこなわれるのにたいし、無産階級は六四〇万円の増税となる。これを一世帯当りにすると、無産階級では六一銭の増税となるのにたいし、大資産階級には実に一二円八五銭の減税となるのである。ま

第21表 「社会政策的減税」の性格 (一)

(単位千円)

税 種	諸階級	「大資産階級」	「中産階級」	「無産階級」	合 計
(1)法人 所得 税		△ 9,670	5,663	—	△ 4,007
(2)個人 所得 税		△ 76	△ 6,120	—	△ 6,196
(3)地 租		△ 5,249	△ 12,664	△ 3,823	△ 21,736
(4)営 業 税		△ 1,489	△ 2,685	—	△ 4,174
(5)法人に對する資本利子 税の控除による増減		△ 5,000	5,000	—	0
(6)資 本 利 子 税		29,409	4,705	704	14,818
(7)相 続 税		4,845	1,363	—	6,208
(8)通 行 税		△ 134	△ 5,754	△ 5,755	△ 11,643
(9)酒 税, 綿 織 物 止 税, 売 薬 税 廢		△ 213	△ 6,351	△ 36,064	△ 42,628
(10)骨 牌 税		195	196	196	587
(11)清 涼 飲 料 税		23	653	3,712	4,388
(12)酒 税		169	5,044	28,637	33,850
(13)煙 草 專 売		111	3,312	18,804	22,227
合 計		△ 7,079	△ 7,638	6,411	△ 8,306
世 帯 数		57,619	1,841,001	10,445,637	12,344,257
一 世 帯 当 り		円 △ 122.85	円 △ 4.15	円 0.61	円 △ 0.67

(註) (1) 本欄の増減額は政府案の平年度分による。

(2) 各階級区別の標準は次のとおり

(イ) 「大資産階級」……① 資産20万円以上のもの

② 所得1万円以上のもの

③ 地租(田畑地租のみ)50円以上納むるもの

(ロ) 「中産階級」……① 資産1,000~200,000円のもの

② 所得 800~10,000円のもの

③ 地租(田畑地租のみ)5~50円納むるもの

(ハ) 「無産階級」……(イ)及び(ロ)に属さざるもの

(3) 武藤金吉述「政府ノ税制整理案ニ對スル批判ノ概要」(大正15年2月15日)により作成。

た三土忠造もほぼ同じ推計をした後、地方税を考慮すると都会労働者で一戸当七〜八円、小作人で八〜九円の増税になるといつている(前掲誌八二頁)。ここに「社会政策的減税」の本質がある。すなわち、政府は無産階級への社会政策に中産階級への社会政策を加味したといっているが、その実は「大資産階級」の減税に「中産階級」への減税<sup>11</sup>中産者保護政策を加味したのであった。

(3) 間接税減税と独占価格　政府は反対党の攻撃する酒税や煙草の価格引上、あるいは関税引上(加藤敏五郎議員は関税改正によって主として生活必需品の価格が上るといつている)<sup>12</sup>が、生活必需品でなく嗜好品についておこなわれるのであるから、減税分の代財源をさがすすれば、これらがもっとも適当であるといっている(前掲誌五五六頁)。しかし、一見してわかるように、たとえ酒、煙草、関税商品が嗜好品にせよ、価格にかかわりなく一率増税することが、大衆課税の強化になることは否定できない。<sup>12</sup>

しかも、これらの増税が、価格の引上をまねくことが確実であつたのにたいし、一方、通行税、醬油税、綿織物の織物消費税、売薬税の廃止などの減免税措置は、必ずしも価格引下とはならない。資本の自由競争の段階では、間接税減税は当然価格の引下となり、実質賃金の向上などの影響をおよぼしたかもしれないが、独占資本主義段階では、減税が自動的に物価下落をひきおこす保証はなくなつていた。ここでも砂田議員はするどい批判をしている。

「政府が計画されたる如く、是等の廃税が全国民に徹底いたしますならば、尚ほ忍ぶべしである。若し中間の経営者に悉く若くは其一部分が収納せられることに相成りまするなれば一面に於ては政府に増税を行はれ、他の一面に於ては中間利得に依つて何ものの廃減税の恩沢にも浴することの出来ない」と云ふ結果に陥ると思ふのであります」(前掲誌五五三頁)。

これにたいして浜口蔵相は政府としては業者の価格統制をする力もたず、業者間の競争による価格引下、および業者にたいする消費者の圧力に期待するという、当然ながら無責任な答しか用意していなかった。

「政府は其値段を引上げると云ふことを禁止するだけの統制力を持つて居ないことは是は申すまでもないことであります。唯私が期待致します所のは営業者間の相互競争に依りまして、此免税を理由と致し、一般に其商品の値段が免税額だけ低下すると云ふことを期待して居る者であります。加之斯の如き事柄に對しましては、消費者全体、即ち国民全体の宣伝に依りまして、消費者の威力を発揮致しまして、当業者をして免税額だけ値段を下げしむると云ふことに努力をせんなければならぬであらうと思ふのであります」(前掲誌五五六頁)。

これは、まさに従来の転嫁論や価格論によって、間接税減税と物価の関係をあつかえなくなったことのあらわれである。事此の時期になると、物価は硬直し、間接税の軽減に比例して変動せず、固定しているかあるいは逆方向にさへうごいていた。つまり、間接税減税は企業利潤をまず効果が直接的なのである。このいみで、一見社会政策的減税とみられる綿織物免税も、実は当時輸出振興の主役であり国際収支の健全化に大きな働きをした綿紡資本への報償金といつてよいものだったのである。そして、政府は一方で酒税の増税、煙草の価格引上、関税の引上によって、大衆消費品の値上をはかったのであるから、他の物価が値下するうごきがなく、逆向したのも当然である。たとえば名古屋の市電は通行税廃止をむしる目あてとして値上をはかったといわれているし、また大蔵省の有力な官僚は、業者の価格引下による損失を戻税によって補償してくれという要求にたいして、しばらく機休をして価格引上をはかれと示唆し、これによって業者が機休決議をした(静岡県)ところさえでている(前掲誌五五七頁、八四五頁参照)。これでは一体、憲政会得意の緊縮政策Ⅱ安価な政府による物価引下はいずこへいったのであろうか。

(4) 公益原則と「社会政策」との対立 間接税の増税とならんで、社会政策の上で検討しなければならぬのは地方税である。地方税は第一節(3)でのべたごとく戸数割、府県営業税、雑種税など貧民課税となっているから、これを改正することは、社会政策上当然であった。政府は雑種税中一四種を府県営業税にうつし、二七種を廃棄し、府県営業税中二八種を廃棄した。また戸数割を市町村特別税にうつす際に多少の減税をおこなった。

このような地方税の社会政策的減税の内容はやはり労働者・小作人への減税というよりは、中産者保護であつた。しかも古典的な租税原則である人税物税バランス論にしばらく、増大する市町村の財政にもつとも必要な、弾力性の大きな所得税附加税を府県にとりあげている。また一方で、応益原則にもとづいて、家屋税や特別地税を以上の社会政策的減税とひきかえに財源補額として考えている（若槻内相の演説、前掲誌五三四頁参照）。家屋税、特別地税はいうまでもなく普遍的に負課するものであるから、地方税の社会政策的減税の効果はこれで完全に相殺されたといつてよい。すなわち社会政策的減税と応益原則との対立がここであざやかにひきだされるのである。

#### (5) 各党共通の中産者保護思想

さて、憲政会の社会政策的減税が中産者保護であつたことを政友会は批判したが、政友会といえども、中産者保護政策をまったく否定したのではない。先に痛烈に批判をした砂田自身も「固より租税の改廃と云ふ上に於て、中産階級の最も中堅を成すべき人々にたいして、社会政策的施設を行ふことに反対する者ではありませぬが……」（前掲誌八四五頁）と一応はみとめているのである。また政友本党の小川郷太郎議員は、次のように中産階級こそが小作争議の波をふせぐ防波堤であるといっている。

「今日の日本の強味は中産階級而も農村に於ける中産階級の人が沢山居ると云ふ事に存して居るのであります。小作争議なるものが盛であるに付ては之を防ぎ止める所の一つの防波堤が無くてはならぬのであります。其防波堤は何であるかと云へばそれは自作農であると思ふのであります。自作農がありましたならば小作争議の起る余地は無いのであります。如何に社会問題が八釜しくなり思想問題が險悪になりました革命気分が満ちましたも農村に於きまして自作農が沢山にある以上は、少しも心配するに足らないのであります。……果して然りと致しますならばそう云ふやうな趣旨を税制整理の中に之を現はすと云ふことが又必要であると思ふのであります」（前掲誌五四〇頁）。

この主張は、地租条例の改正にあたって、自作農に特典を与えようという案の思想であつて、後に政府案の修正の



第22表 地価のアンバランス

府県名	事項	現在地価	現在地租	仮定地価	仮定地租	地価の 両比	地租の 別比較
		A	B	B	B	B/A	B/A
山口	口	25.59	1.15	36.94	1.66	1.45	100
広島	島	37.42	1.68	38.13	1.71	1.02	146
岡山	山	41.19	1.85	39.79	1.79	0.96	162

- (註) (1) 現在地価は、田畑毎に各県の総反別を以て総地価を除して算出。  
 (2) 仮定地価は全国の小作料を基礎として各筆毎に賃貸価格を評定し、田畑毎に其賃貸価格に対する総現在地価の倍数を求め、これを各府県毎に田又は畑の一段歩当賃貸価格に乘じて算出。  
 (3) 前掲大蔵省「書類」P.143より作成。

基礎となったものである。このように、税制整理は恐慌資本主義の危機にともなう階級斗争の緩和剤につかわれたのである。中産者保護の財政政策、とくに、減税政策によって、日本資本主義の危機をきりぬけようというのは、わが国の支配者を通ずる支配の論理だったのである（これが後に自作農創設維持政策や農業補助金の根本的性格となる）。とりわけ、この大正一五年の憲政会の「社会政策的減税」にはそのことがよみとれるのである。

(6) 地租および営業（収益）税近代化の二面性 さて、次には視角をかえて、この税制整理がブルジョアの合理化、近代化をなしたといわれる点、すなわち二年後を目標として地租の課税標準を地価から賃貸価格へきりかえる点、外形標準の営業税を収益標準の営業収益税へと修正する点を問題としよう。

これまで、地租は地価を課税標準として、内地では田畑一〇分の四・五、北海道では田畑一〇分の三・二としていたが、この地価が固定しているために農民の収益の上昇と比例して税収のふえなかったことについては、すでにふれた。この地価が維新の論功行賞のように、府県によってきわめてアンバランスに決定されていたことも特徴である。たとえば第22表のごとく山口県では田畑一段平均二五円五九銭にたいし、岡山県では四一円一九銭、広島県で三七円四二銭であり、とくに山口県には一段二銭一厘というべらぼうに安い地価も存在した。つまり岡山県の地主は山口県の地主とほとんどかわらない小作料をうけとりながら、六割以上の地租をおさめていたのである。

地租の課税標準の賃貸価格への修正は、営業税の収益標準化

と呼応した合理化である。この際所得税とのバランスから地価二〇〇円の免税点が暫定的にもうけられた。従来制限つき等級選挙制度の下においては、政治的に地主を優遇するために、免税点措置がなかったが、普選以後はその考慮も必要としなくなった。しかし、免税点を地価二〇〇円とすると、先の地価のアンバランスによって、たとえば山口県では平均八段、岡山県は平均五段、広島県は平均五・四段で免租地となるという不公平がでてくる。また明治七八年（一八七四—一八七五）当時の地価評定の際は田一段三四円、畑八円が平均とされたが、この地価によると免税点二〇〇円は田五段九畝、畑二町五畝で免租地となる。ところで、農業の資本主義化とともに畑地に養蚕のための桑栽培や果樹などの商品生産がすすみ、畑地の収益は急激にふえているのだが、税法上の地価はほとんどかわっていない。この状態では収益のふえ方のはげしい畑地の農民が税負担の上ではるかに有利となり、東北、北陸をはじめ単作地帯の農民は不利になってしまう。以上のようなアンバランスを二年間の賃貸価格調査によって訂正し、できるだけ収益標準にちかい形態で地租をつくりなおそうというのが修正点である。だが、この修正が実現したのは昭和六年（一九三二年）である。

一方、営業税の収益標準化は、従来の外形標準をより利潤課税にちかいものに修正したものであった。ただし所得税の場合とちがい、免税点は田畑地租との均衡上、個人の場合四〇〇円にとどめられたから、かなり小規模の営業まで把握する本質はかわっていない。この修正点のうち、もっとも大きなものは、個人営業の場合は、課税業体を従来どおり限定し、依然として農業ははずしたこと、営業法人の場合は業体を限定しなかったこと、そしてその税率も従来の業体別規模別から、法人一〇〇分の三・六、個人一〇〇分の二・八と一率にしたことである。この場合、個人の税率を低めたのは法人にくらべ個人営業者の営業所得には勤労所得が加味されていると考えたからである。

このように業体を区別せず、税率を一率化したことは第二節二③でのべた平均利潤率の税法化の一つのあらわれである。このいみでは従来の営業税が「一種の行為税」（近藤達児の言、『議會誌』第一三巻、一〇九五頁）で、絶対王制下の宮

業特許税的な色彩をもっていたのが、今度の改正で法人の所得税を補完する特別所得税的なものにかわったといえる。また、これによって税法上の平均利潤率以下の業体は税法上、競争からの脱落者と認定されることとなったのである。そのいみでは、この改正は税制の資本主義化といえよう。しかし、これでも法人所得の総合課税による平均利潤率の税法化とくらべると中途半端なものである。また新設された資本利子税は、営業税の収益税法による外形標準から利潤課税への統一の傾向に反するもので、税制全体とすれば功罪相半ばである。

(7) 資本救済策としての税制整理 両税の収益標準化はまがりなりではあっても、税制のブルジョアの合理化に近代化であったが、法人所得税の改正と資本利子税の新設は、それとは全く反していた。まず従来法人所得中留保所得は分離して累進課税をしていたが、不況期にのぞんで資本蓄積が困難になつてきたので、これを配当所得と同じ税率の比例課税になおしてしまつた。政府の説明は、留保所得と配当所得をバランスさせ(『所得税源バランス論』)、正當な法人が不当に重税となるのをさけるためだといふのであつたが、この両者をバランスさせねばならぬ必然性はなく、また、社内留保を多くし配当を少くするのが正當な法人と一概にはいえない。むしろ、この改正の本質は資本救済策であつたといえよう。これについて小川郷太郎議員は「富豪金持階級を税制の上から庇護すると云われても弁解の言葉はない」(前掲誌五四七頁)と批評している。

また同じく資本救済策として法人所得税から第二種所得税を税額控除することにしてゐる。これは法人所得の一部を税源から逃避させ、しかも税額控除であるから、かなり優遇措置である。

次に間接的な資本救済策としての資本利子税の新設にふれねばならない。当時第二種所得の分離課税によつて、予金、公債、社債の保有者の利子所得は優遇されていた。これにたいして、配当所得はその六割を総合所得課税とするので、株式投資がさけられ社債保有にきりかえる傾向があり、このため増資がさけられ、また、利子所得の捕捉があまりよくないので、他の利潤課税との均衡がやぶれているという批判が、資本家団体からたびたびあげられていた。

そこで減税の代財源として、資本利子税の新設がおこなわれた。これは間接的な資本蓄積の援護策となったが、同時に第二種所得の重複課税となり、ブルジョアの合理化からは一步後退してしまった。

(8) 税制整理のゆくえ 憲政会政府の税制整理は以上のように、社会政策的減税と税制の近代化を旗印としたが、その本質は不況期の資本救済策であり、中産者保護であつたことは理解しえたと考える。

この政府の税制整理案は、その後政友本党との妥協の必要上、地租一步減をやめて義務教育国庫負担金を七、〇〇〇万円に増額すること（予定より一、〇〇〇万円増額）、自作農についてのみ、地価二〇〇円を地租免税点とすることなどの修正を加えて可決した。このように憲政会は政友会となえる地方自治地方独立財源主義を否定し、それにかえて義務教育国庫負担金の増額でもって地方財政の救済をおこなう道をえらんだ。これは憲政会が中央集権を第一とし、また地方自治は財源の問題でなく、事務再配分、選挙権の拡張および監督行政の改善など（前掲書八二一、八四五—六、八四九頁参照）にあると考えたからである。

これにたいして政友会は従来どおり、あくまで地方財政の救済は独立財源委譲にあるとして、それをもって地方自治の中心課題とした。この主張の中には、税制整理を中央—地方を通じて考えるべきであるという三土忠造の主張（前掲誌五三八頁）のごとく正当なものがあつた。そういった中央、地方を通じて税制整理でなければ砂田重政のごとく重複課税となり（前掲誌八四四頁）、先にのべた利益原則と社会政策的減税の矛盾のごとき事態をまねくのであつた。また、教育の国庫負担金をもって財源調整につかうのは、本来邪道であり、これは教育設備の振興につかうべきで、教育費の国庫負担は「税制問題とは全く別個の問題である」（砂田重政の言、前掲誌八四三頁）という意見も、それだけとりだせば全く正当である。

しかし、これらの政友会の意見は、かなり自家撞着で正当とはいえない。独立財源が近代的な地方自治に欠くべからざるように、憲政会のおこなつた地方選挙の普遍化、郡役所の廃止なども、近代的な地方自治の生成に大きな役割をも

っている。この後の点では、政友会は反対なのだからむしろ政友会は憲政会よりも一步後退さえしているのである。

(註)

(1) この請願の件数は、筆者が「議公誌」第一三巻によって、第四五議會衆議院に提出されたものを集計したものである。

(2) 全国農会代表者協議決議は次のとおりである。

『第一 農業者負担の軽減の実現を期する事』

(イ) 大正十三年度より国税たる地租を地方税に委譲する事

(ロ) 大正十二年度に於て応急的負担の軽減を図る事

第二 米穀法の運用に依り米の価格を相当に維持する事

第三 小農保護政策を樹立直に是が実行を期する事

(イ) 自作農の維持創定を図る事

(ロ) 小作法の制定を計る事

(ハ) 積極的低利資金の融通を図る事

(ニ) 産業組合中央金庫の設立を図る事

(ホ) 農業補習教育の普及内容の充実を図る事

(3) 伝統的に増税―積極政策の政友会が減税を提案した動機には農会の圧力にあつたため、いわば「窮極の一策」であつたことは、反対党からも批判されている(前掲「議公誌」第一四卷五四―一頁、一〇五七頁参照)。

(4) 政友会が地方財政救済をつよく主張するとすれば、後年の新聞評のごとく、委譲によって、かえって地方財政は膨服し、農民の負担の増大をまねく結果にならないとはいえない。

(5) この委員会は、大蔵次官西野元を会長とし、大蔵省、内務省、農商務省、法制局の關係局長クラス(大蔵省のみ關係課長も出席)で構成し、大正二年六月一八日第一回の會議をひらき、同年八月八日まで八回の會を重ねたが、震災のため中止している。

(6) 前掲「書類」の三土忠造、小橋一太の意見参照(同書三七五―七頁)。

(7) 「明治維新に至り始めて土地の売買を公許せられ、所有権を確認せらるゝこととなつたのであって、百姓は之を拝借して耕耘に従事し生計の資を得るのであるから、其の天恩に報ゆる為め御年貢を納めて天朝の御料に供へねばならぬと云ふ觀念は今

尚国民の腦裡に没み残つて居る。他の税金は滞納しても地租又は先ず納めねばならぬと云ふ觀念は現存して居る。昔の如く身を売つても御年貢を納めねばならぬと云ふ程のことではないにしても、地租に対しては他の税金に対するよりも國家奉仕の意味が強く含まれて居ることは事實である。」(菅原前掲書一三頁)。このような地租を皇室と國民の特殊な關係の表現とする考え方は、地主制・天皇制という國体が共產主義の「赤化運動ニ對抗シテ之ヲ防止シ得ヘキ力」(前掲「書類」三八頁、黑板博士の意見)という意識とむすびついて、委譲絶対反對論の根柢となるのである。

- (8) 「地租ハ多年ノ歴史ガアリ國庫ノ有力ナル一財源トシテ確實ナルモノデアルカラ、之ヲ地方ニ委譲スルハ不可デスル税種ハ素リニ一党ノ党略ノ犧牲ニ供スベキモノデナイ。近時富豪ノ土地兼併ノ弊ハ惹イテ小作爭議ヲ助長シ、勤モスレバ農村民心ノ動揺ヲ来サントシテ居ルノニ、地租ヲ各府県ニ委譲スルトキハ實際上社会政策的課税モ困難デ我國ノ食糧問題解決ニ寒心スベキ影響ヲ与ヘヌトモ限ラヌ。殊ニ日露條交モ問題トナツテ居ル際デアルカラ将来露國思想ノ没潤スベキコトモ考慮シ我國ノ思想問題ニ深甚ノ注意ヲ要スル。從テ急激ナル租税制度ノ改革ハ宜シクナイ」(前掲「書類」三九一頁)。
- (9) 前掲「町村合併と農村の變貌」一二七—八頁参照。

- (10) この価格引上は前年十一月七日に、すでに税制改正にそなえておこなわれていた。

- (11) 「我國の関税は多く原料若くは生活必需品であります。仍て之に依つて受くる所の打撃は中産以下下層の大多數國民であります。……それと逆の方面から見ますれば産業保護とか或は産業政策の上より見まして、理窟はありませうが此関税改正増収の結果、利益を受けるのは私は資産階級ではないかと思ふのであります」(「議會誌」第一六卷五五七頁)。

- (12) 煙草益金の増大は、価格引上にとまなう消費の減少を見こんで過少算定されている。そこでこれを考慮すると、実際には増税となる(前掲誌五五二頁参照)。

- (13) 税制整理の他に、資本救済の財政政策としては、後に内閣の命取りとなつた対支借款一億円の整理の引受けをおこなつて、金融機関へのてこいれをしたこと、三井、三菱、大倉財閥にだけ原鉱より鋼材を製造する場合、トン当り五円二〇銭の補助金を出したことなどにみられる。

## 第五節 財界・地方団体の税制整理論批判

### 一 財界の税制整理への圧力——ブルジョア民主主義からの背離過程——

(1) 一般的背景と建議の全般的性格 普選は実現したが、貴族院はのこった。郡役所は廃止されたが、府県は強化された。金融恐慌と一九二九年の恐慌は、財界を動揺させ、「中産階級」を不安におとし入れた。とりわけ、農村の不況は、財界の不況よりも根がふかく、農民は絶望の手にとらわれはじめた。治安維持法は大衆の不安を抜け道のない袋小路にとじこめてしまった。大正デモクラシーは幻影であつたかのごとく、次第にファシズムの嵐の前にかきけられていった。政友会の兩税委議案のごとき、矛盾した地方自治の主張すらが、大正デモクラシーとむすびついて、古典的地方自治の流れのひとつとなる情勢はようやくおわりをつけようとしていた。腹のたしにならぬデモクラシーよりも、腹のふくれる恐慌対策がのぞまれるようになった。

この節では、前節とことなり、議會外のうごきに目を転じよう。従来議會外の資本金団体や地方団体が陳情その他のかたちで、政党あるいは政府に圧力をかけることがあつた。しかし、それらは個別分散的で政策決定過程への影響は見るべきものはなかつた。ところが大正九年の税制整理以後は、大正デモクラシーの影響と恐慌対策として税制整理がもつともものぞまれたという二つの理由によつて、その圧力も組織的体系的になつてきた。そして、ほとんど、毎年のように資本金団体および地方団体は建議を出し、租税政策へ圧力をかけている。これは日本財政史上はじめて以来のことである。このように租税政策決定過程のブルジョア民主主義的傾向にもかかわらず、実現した税制整理ははじめの企図とくらべても、きわめて歪曲されたものであつた。

まず資本金団体の圧力からとりあげよう。ここでとりあげるのは、主として日本商工会議所「税制整理ニ関スル建議事項総覧」(自大正一二年五月至昭和五年五月)同「税制(及負担軽減民力涵養)産業振興及産業金融ニ関スル建議事項総覧」(自大正一五年一〇月一日至昭和五年四月一七日)および日本経済聯盟「税制整理ニ関スル意見書」(大正一五年)である。この建議書を一見しておどろくことは、要求の理由が反覆されていること、すでに時効にかつたような過去の建議まで、わざわざ印刷に付し、大方の意見をあおこうとしている異常な熱意である。この後の点は当時の慢性的

不況に直面した資本家団体が、この危機を租税整理で切り抜けようといかに努力していたかをしめしている。また、これらの建議書は租税政策、ひろくいつて財政政策決定過程への財界の組織的圧力のはじまりをしめすものである。

財界の建議は時期的には三つに区分できる。まず大正一二年五月二六日から大正一五年一月一日までの建議は、大正九年の政友会政府の税制整理への批判と憲政会政府の税制整理案への圧力である。次は大正一五年一〇月一日から昭和四年一二月一日までで、大正一五年の憲政会政府の税制整理批判とその整理でもれた項目を次の政府へ、くりにかし圧力をかける段階である。ここまでの建議はひとくちでいえば、資本家階級からみた税制内の負担の公平の要求であり、各税間のバランスを是正し、個別の税の課税標準を改め、徴税方法をかえようとする要求であった。そこで税制整理案の中には個別的減税と個別的増税とが同時にふくまれていた。ところが昭和五年にはいるや、世界大恐慌の影響もあって、全体としての国税の廃減税、負担の軽減という一般的減税が、次の税制整理案の特徴である。そのいみでは、この三つの時期区分の中、前の二つの時期と後のそれとは性格がことなっているといえよう。全体を通じて税制整理の対象となっているのは、所得税、営業（収益）税、織物消費税、砂糖消費税、一部の地方税で、とりわけ前二者が大部分となっている。

(2) 所得税に関する建議の性格　まず所得税法については次の点を要求している（括弧内は建議年月日、特にことわらないものは日本商工会議所——以下日商工と略す——の建議である。なお○印のついているものは、大正一五年年度の改正で実現したもの）。

(一) 資本蓄積を阻害する綜合課税主義反対

① 第三種所得に綜合されている配当所得を分離源泉課税とする（大正一三・一一・八、同四・七・一〇、同五・一・一一、同五・一〇・一一、昭和四・一二・一、大正一五年日本経済聯盟——以下日経聯と略す——）。

② 法人の第二種所得は第一種所得から控除する（大正一二・五・二六、同三・一一・八、同四・七・一〇、同五・一・一一、大正一五年改正で実現）。



(二) 利潤または利子の費用化による資本蓄積の促進

① (一)の補完として、第三種所得から株式取得などのための負債の利子控除(大正一四・七・一〇、同一五・一・一一、同一五・一〇・一一、大正一五年日経聯)。

② 大正一五年改正所得税法第六条、第一、二項の僅少超過所得などの免税(大正一五・一〇・一一、昭和三・一一・三〇、同一四・一一・一)。

③ 所得繰越損金の補填不能の場合は免税するか、またはそれを当該年度所得から控除して減税する(大正一五・一〇・一一、昭和三・一一・三〇、同一四・一一・一)。

④ 減損更正の拡張(大正一五・一〇・一一、昭和四・一一・一一)。

⑤ 固定資産の償却、仕払利息、広告・宣伝・交際費などの必要経費控除の拡張(大正一五・一一・一二、同一五・一〇・一一)。

(三) 法人所得に不利な課税のアンバランスを是正する。

① 留保所得にたいする超過累進税率をあらため、配当所得同様比例税率とする(大正一三・一一・八、大正一五年の改正で実現)。

② 内国債の利子の免税特典を廃止し新に課税する(大正一三・一一・八、同一四・七・一〇、同一五・一・一一)。

(四) アジア市場などへの資本輸出のため、在外本邦人の個人営業又は法人の所得の免税(大正一二・五・二六、大正一五年日経聯)。

(五) 中産階級保護のための「社会政策的減税」

① 個人所得税の免税点引上と税率引上(大正一三・一一・八、同一四・七・一〇、大正一五年改正で実現)。

② 勤労所得控除、小額所得控除の引上(大正一四・七・一〇)。

③ 第三種所得の金額と税率の細分化(大正一五年日経聯)。

以上の建議のうち、大正一五年度に実現したものをのぞいて、顔度の高いものが要求の最たるものとすれば、(一)と(二)に建議は集中している。まず(一)の①について、日商工の理由書は次のようにのべている。

「純然タル資産所得ニ属スヘキ公債社債ノ利子ニ対シテ百分ノ四又ハ五ノ定率ヲ課スルハ不正ノ最大ナルモノナリ是ヲ以テ税法改正以来資金ハ現代企業組織ノ中枢タル株式ヲ去ツテ公債社債ニ向フノミナス資本ヲシテ一般ニ産業

投資ヲ躊躇シ不生産的放資ヲ撰ハシメ為メニ産業ノ発達ヲ阻碍スルノ傾向頗ル顯著ナルモノアリ而シテ配当金ノ綜合課税ハ徒ラニ徴税ノ手續ヲ繁雜ナラシムルト共ニ合法的脱税ノ機会ヲ多カラシメ之ヲ防遏セントシテ善意ノ民業ヲ圧迫スルノ弊ヲ生スルニ至レリ又配当金ヨリ負債ノ利子ヲ控除スルノ途ヲ開カス機械的ニ十分ノ四ヲ控除スルノ結果却テ負担ノ均衡ヲ失スルコト尠少カラス蓋シ配当金ヲ第三種所得トシタルハ社会政策ノ趣旨ヲ加味シタルモノナランモ産業資金ヲ潤渴セシメ生産ヲ萎靡セシメテ社会政策ノ徹底ヲ期シ難キハ当然ニシテ寧ロ産業ノ振興発達ヲ図ルヲ以テ其ノ根本要件ト為ササルヘカラス仍ツテ甚シキ重複課税ヲ緩和シ産業ノ振興ヲ図ルカ為メ配当金ハ之ヲ第一種所得若クハ第二種所得ニ移シ課税方法ヲ改ムルノ緊要ナリト認ム」(昭和四年二月一日「配当金ノ課税改正ニ関スル建議」)

この理由は大正一三年以来、くりかえしのべられたところであつて、後にいたるほど、表看板の中に、配当所得の分離課税と本来は矛盾するはずの社会政策的理由までそえているちがひがあるだけである。従来、配当所得は綜合所得課税ではあつたが、第二節でのべたごとく、四割を天引する特典がある、ところが、この特典をもつてしても、資産所得(利子所得など)の優遇と比較する時には不公平であり、株式市場への資金の反誘因となるのである。また大正一五年の日経聯の理由書では思いつくかぎりをならべたと思えるほど、配当所得の綜合所得課税が投資を妨げ、その合法的脱税のため、同族会社を發生させている状態についてのべ、さらに配当所得の分離課税をした場合には捕捉がしやすくなり、納税額が上昇する結果、財政政策上の利点があることをのべている。

資本家団体のいうごとく、配当所得のみ綜合所得課税によつて、超過累進税率をかけられることは、資産所得とくらべ、不公平となり、資本蓄積を阻害しているといえるかもしれない。しかし、これは利子所得などの特定の資本資産所得を分離源泉課税している方に問題があるのであつて、資産所得の綜合課税を考えずして、配当所得の分離を考へるのは本末顛倒している。また、第二節でのべたごとく、配当所得を分離するならば、高額所得の合法的な減免税を可能とすることとなり、その勤勞所得との不公平は、現行の資産所得と配当所得の不公平以上にはなほだしい。資

本の要求とすれば、配当所得の分離課税―株式投資への資金の誘引は当然かもしれない。しかし、所得弾力性のいちぢるしい配当所得を累進税制によって捕捉するかどうかは所得再配分効果のかぎであり、また租税による社会政策のきめ手のひとつなのである。この点資本家団体の要求は第二次大戦後でもそうであるが、個別資本の目前の利害にとらわれて資本主義の安定という課題との矛盾におちいつているのである。

(一)の③は大正一五年の税制改正で、この要求どおり、いやそれ以上に所得控除でなく、税額控除として実現した（後者の方が前者より免税額の大きいことはいうまでもない）。いわば資本家団体の圧力が効果をあげた例である。すでに前節でもふれたごとく、資本家団体の要求の理山とするところは、重複課税の防止と金利高騰の予防だが、実際は税法上の利子所得の費用化の第一歩である。以上の(一)の⑦と⑧は大正九年の税制改正を資本家階級として批判したものであるといえよう。

配当所得あるいは利子所得の総合所得課税反対とならんで、資本蓄積のための税制改正案として、一連の利潤または利子の税法上の費用認定あるいは同じ傾向のものが税法上の費用概念の拡張の要求がでている。このうち(一)の④は(一)の⑦の補完的要求であり、同時に法人と同様、個人企業の負債利子所得控除をみとめることによって、中産者を保護しようとするものである。(二)の②以下⑥までは税法上の利潤概念の修正である。とくに③は第一次大戦中後の技術革新による「社会的磨損」の増大にともなうて、資本が固定資産の過大償却をおこなう必要を生じたこと、および不況対策としての広告・宣伝・交際諸費の増大の必要を生じたことなどに応じて、それらを税法上の損金算入にしようというものである。これらは、利潤の一部を税源から合法的に逃避させる措置である。しかしこの方法は本来は税制改正の対象なるよりも、企業会計として処理しうるものであるため、この段階では実現することができなかった。

(㉒)は所得源や所得の形態による差別をあらため、同一の比例税率によって課税しようというのである。しかし、この「負担の公平」は④においては留保所得課税を減ずることによって、積極的な資本蓄積、法人の強化をはかろうとするものであった。⑤の場合は国債利子への免税特典を改め「資金ノ備在ヲ矯正シ」先の配当所得減税の要求と相まって、株式市場への資金の転入をはかる消極的資本蓄積政策である。このうち(㉒)の④は大正一五年の税制改正で実現し、⑤の国債利子課税は所得税制改正には実現しなかったが、資本利子税の新設によって一部実現をみた。これも(㉒)と同様、資本家団体の圧力の成果である。

(㉓)は第一次大戦後、アジアとくに中国市場をめぐる米英資本との競争に直面し、在外投資を税法上優遇することによってそれを促進しようとするものである。すなわち、日商工の建議の理由は次のようである。

「現時英米兩國ガ対支企業ニ対シテ採リタル方策ヲ見ルニ英國ハ対支会社法ヲ制定シ支那貿易会社ニ対シ所得税ヲ免除スル等各國力沈滞セル海外貿易及海外ニ於ケル企業ヲシテ振作勃興セシムルタメニハ外国ニ於ケル資産營業又ハ職業ニヨル個人及法人ノ所得ヲ免税スルヲ以テ最モ緊要ノコトナリトス」(大正二年五月二六日「所得税法中改正ニ関スル建議」第三)

(㉔)はこれまでの税制整理案が法人または個人の資本蓄積の促進を目的としたのにたいし、主として中産階級の個人所得税を免除するねらいをもったものである。その要求の本質については、前節でのべたので省略する。資本家団体の建議ではこの社会政策的減税の理由はほとんどのべられていない。この不熱心さからいっても、この要求は所得税法改正の要求のうちでは二次的なものであったと判断できる。

(㉕) 營業税に関する建議の性格 營業税改正の建議は大正一四年七月の建議以来昭和五年四月の建議まで九回おこなわれている。これらは大きくわけて大正一五年の營業收益税法の制定の前後では性格がことなっている。

まず制定前の二回の建議(大正一四年七月一〇日、大正一五年一月二日)は營業税法を廃止し「商工業者ノ所得ニ対シ

テハ負担能力ニ応シ安シテ納税シ得ル制度ニ改メラレタキコト」(大正一四年七月一〇日「營業稅ニ関スル建議」とい  
うのが主目的である。この趣旨にそつて外形標準をあらため税負担を現行の半分にするための応急措置が要望されて  
いる。すなわち次のとおりである。

① 營業種目の整理

② 課税標準中従業者の項を削除

③ 免税点の引上および税率の引下(免税額は二倍、税率は半分)

④ 法人と個人との資本金計算のアンバランス是正(社債、借入金の資本金算入を法人にもみとめるかどうか)

⑤ 業者の申告の尊重、徴税方法の簡便化<sup>(3)</sup>

⑥ 地方附加税の制限を嚴重にし、府県營業稅、同附加税を國稅を超えない程度に制限

このような營業稅にたいする要求は、當時議會において、地租は地主、營業稅は商工業者の負担と機械的に区分を  
し、兩税を同一視することの不滿を理由のひとつとしている。

「商工業者亦地主タルヲ以テ地租ハ農業者ノミカ独リ負担スルモノニアラス之ニ反シ營業稅ハ商工業者ノミ独リ負担  
スルモノニシテ營業稅ハ実ニ商工業者ニ對スル特別ノ負担ナリ」(大正一五年一月一日「營業稅改正ニ関スル建議」)

すなわちこれは兩税均衡論から生れる兩税委識政策とも對立する問題をふくんでいる。また政府の農村偏重にも批  
判の目をむけている。

「各種産業ノ發達ヲ策セサルヘカラサル現時ニ於テ世論動モスレハ農民ノ負担輕減其ノ他農村振興ノ問題ニ偏シ商工  
業者ノ為メニハ余リ多ク顧ミサルノ傾アリ而シテ勞働問題其ノ他ノ社会政策悉ク商工業者ニ對スル脅威ナラサルハナ  
ク加フルニ商工業者ハ常ニ租稅政策ノ犠牲ニ供セラルルノ嫌ナキ能ハサルハ各種産業ノ円満ナル發達ヲ期スル上ニ於  
テ深憂スル所ナリ商工業者ノ特別負担ナル營業稅ヲ輕減スルハ刻下ノ急務ナリ」(前掲「建議」)。

ところで、この要求は収益税法の成立によって、その大綱は実現するかにみえた。しかし、外形標準から収益標準への移行は営業税をして所得税同様、会計上の利潤計算を税法の中へ導入し、かえって非近代的な個人企業などでは不利をまねくことが明かであった。そこで法案が、一月二五日上提されることにたいして、直接圧力をかけようとして、日商工は一月二三日営業収益税法案に関する決議をおこなった。

「一、税率ハ法人百分ノ二、個人百分ノ一・五

一、減損更訂ヲ四分ノ一迄ニ拡張スルコト

一、第二十五条ヲ削除スルコト

一、損失ヲ繰越シタル場合ハ法人個人ヲ問ハス之ヲ填補スル迄ハ課税セサルコト

一、地方附加税ノ制限ヲ厳ニスルコト

一、調査委員ノ数ヲ増加シ且其権限ヲ拡張スルコト

一、個人ノ負債利子ハ必要ナル経費トシテ控除スルノ趣旨ヲ明確ナラシムルコト」(大正一五年一月三日「営業収

益税法案ニ関スル決議」)

このため押しともいうべき要求はとらなかつた。大正一五年一〇月一日、日商工は「第一次整理ニ対スル建議」において、ふたたび以上の七項目の改正案をそのまま建議し、さらに次の項目をつけくわえた。

「(一)個人営業収益税ノ算定ニ当リ売掛代金回収不能金ヲ収益ヨリ控除シ且支出ニ属スル必要経費ノ範圍ニ付テハ特ニ左ノ項目ニ留意セラレタキコト

イ 營業用建物、器具及機械ノ減損償却金

ロ 仕払利息

ハ 広告費、宣伝費、顧客接待費及店頭裝飾費等」(大正一五年一〇月一日「第一次税制整理ニ対スル建議」内營業収

# 益税ニ関スル件」

これは所得税改正の建議を検討した時にものべたごとく、次のような資本の要求に応えるものであった。

「近時都市ノ発達ニ伴ヒ營業店舗ノ改造修築ヲ要スルモノ多ク從テ之カ修繕維持費ハ甚シク増加シ器具機械類モ亦新案發明等ノ為メ頻繁改良ヲ要シ之カ償却費ヲ増加スルコト尠ナラス而シテ手形取引ノ発達ニ伴ヒ取引ノ大半ハ手形私ナラサルハナク為メニ日歩、割引等ニ支払利息ヲ要スルコト多額ニ上リ又広告、宣伝、接待、裝飾等ノ費用モ近時益々増加ノ趨勢ニアリテ経費ヲ要スルコト甚少カラス仍テ売上代金ノ回收不能金ト共ニ之ヲ營業收益税ヨリ控除シ以テ新税創設ノ趣旨ニ副ヒ負担ノ軽減ヲ圖ルヲ緊要ナリト認ム」(前掲建議)

さて、收益課税は各課税主体の申告を尊重すれば問題はないが、実情は「業態別ノ所得標準ヲ以テ算出シタル推定利益ニ対シ賦課」せられたので、外形標準とかかわらず「却テ營業税ニ比シ一層重税トナリシ視ナキニアラス」であつた(以上、昭和二年(一九二七年)六月一六日「營業收益税ニ関スル建議」)。そこで、大正一五年以来の要求がぐりかえされた。

一方、一九二九年恐慌は個人法人を問わず、營業收益を低下させた。そこで昭和五年にはいるや、日商工の要求は、税法上の合理化でなく、税法適用の際の直接的な負担軽減、すなわち、税務当局の推定課税標準の切下にかわつてくる。昭和五年一月二二日「營業收益税ノ査定ニ関スル建議」は次のようにのべている。

「經濟界ノ不振ハ近時殆ト其ノ極度ニ達シ商工業者ハ物価ノ低落、売掛代金ノ回收困難、売行減少、銀行業者ノ貸出警戒等有ラユル方面ノ打撃ヲ蒙リ特殊例外ノモノヲ除キ何レモ利益ノ激減又ハ欠損ヲ生シ困憊ノ状実ニ言語ニ絶スルモノアリ、之カ為メ爰ニ本會議所定期總會ノ決議ニ依リ免税点ノ引上税率ノ引下等ノ数項ヲ建議シタリ然レトモ之カ当面焦眉ノ対策トシテ營業收益税ノ査定ニ当リテハ深く上述ノ事情ヲ考慮セラレ商工業者ノ實際窮狀ニ顧ミ売上金及收入金ノ推定ヲ低下セラルルト共ニ利益推定標準率モ亦適當ニ之ヲ引下ゲラレンコトヲ切望スル所以ナリ」(前掲昭

和五年一月二日建議)

そうこうしているうちに「経済界ノ実情ハ益々其ノ不振ノ度ヲ強メ商工業者ノ營業ハ愈々其ノ困難ヲ増大シツツアリ申ニ營業利益又ハ所得ヲ激減セルニ止マラス多大ノ欠損ヲ来シツツアリ申ニ營業利益又ハ所得ヲ激減セルニ止マラス多大ノ欠損ヲ来シツツアル窮状ニアリ」(昭和五年四月一七日「營業收益税及所得税ノ課税標準ニ関スル建議」)という状態になつてしまつた。ところが昭和五年度の營業收益税収入は前年度実行予算に比し二二〇万円(三・六%)の減額にとどまつた。そこで、これでは「甚シキ苛斂誅求ニ陥リ商工業者其ノ負担ニ堪ヘサル所ナルコトハ多言ヲ須タス」(前掲建議)という懸念がもたれた。そこで、前回よりもさらにヒステリックな調子の營業收益税および所得税の課税標準切下のための建議が出されたのであつた。

(4) 地方税に関する建議の性格　これより先、日商工は昭和三年(一九二八年)一月三〇日「地方税制整理、特ニ商工業ノ發達ヲ阻礙スル課税ノ改廃ニ関スル建議」をおこなつた。これは地方税制にたいする資本金家団体の意見としてはもつともまゝとまつたものであり、兩税委該への態度を明かにするものであつた。

「現行地方税制ハ極メテ乱雑多岐ニ亘リ或ハ零細ナル税種ヲ涉獵シ或ハ商工業ノ發達ヲ阻礙スルカ如キ課税ヲ敢テシ財源ノ不足ニ伴ヒ累次増徴又ハ濫設セラレ弊害夥カラス之カ整理改廢ハ刻下最モ急務トスル所ナリ特ニ地租及營業收益税ヲ委該シ独立財源ヲ与ヘントスルニ当リテハ地方税制ノ整理ヲ断行シ効力使用税、広告税、金庫税、市場税、電柱税、牛馬税、旋風器税、軌道税、傭人税、蚕糸売買業税、売薬配置税等ノ如キ商工業ノ發達ヲ阻礙スルノ虞大ナル課税ヲ廢止スルヲ最モ緊要ナリト認ム由來我國地方税制ノ乱雑不統一ヲ来シタルニ付テハ地方税ノ賦課徴収ヲ専ラ勅令及地方長官ノ裁量ニ委ネ法律ヲ以テ規定セルモノ甚タ少キニ原因スル所夥カラス仍テ上述ノ税制整理ニ當リテハ少クトモ地方税ニ於ケル税種及賦課率ノ最高限ハ必ス之ヲ法律ヲ以テ定ムルコトヲ以テ地方税制ノ統一ヲ期セラルルヲ緊要ナリト認ム」(前掲「地方税制整理」)。



第23表 小 額 税 の 実 態

## I 道府県営業税 (円)

種 目	税額
運 河 業	9
無 尽 業	12
銀 行 業	13
貨 物 陸 揚 業	18
棧 橋 業	22
船舶碇繋場業	31
両 替 業	281
出 版 業	400
倉 庫 業	502

## II 道府県雑種税 (円)

種 目	税額
珊瑚探採税	15
索道柱税	136
鵜 税	170
地中電線路税	178
潜水器税	741
生 洲 税	748

(註) 前掲「地方税整理建議」による。

この理由としては、国税よりも地方税の負担の方が急激なのだが、「従来ノ税制整理ハ専ラ国税ニ重キヲ置キ地方税ヲ困却セラルルノ傾向」(前掲建議があつた。また現行税制では附加税は本税をこえ、地方税は乱雑多岐にわたつてゐる。たとえば第23表のごとく、全国の税額を合計しても、問題にならぬ小額の税がある。また雑種税中には先の建

議の中にあるごとく、商工業の発達を阻害する税種が甚だ多い。それで両税委譲にあたつては「是等不適当ニシテ弊害多キ諸税ヲ廃止スルコトハ其ノ前提要件」(前掲建議)となるという。すなわち資本金団体の両税委譲は政友会のごとく地方自治の財源を与えるのではなく、あくまで資本の発展のための税制整理としておこなうのであつた。

ところで、従来の地方税はその種目、課税標準、税率については、勅令または地方長官にゆだねられていたが、これは憲法違反であり、租税はたとえ地方税であっても議会の協賛をうる必要があるというブルジョア民主主義の原則がつよく主張された。

「……斯クノ如ク租税ノ設立及賦課率ノ決定ヲ法律ニ依ラス勅令又ハ地方長官ノ裁量ニ委ヌルコトハ『日本臣民ハ法律ノ定ムル所ニ從ヒ納税ノ義務ヲ有ス』(憲法第二二条)『新ニ租税ヲ課シ及税率ヲ變更スルハ法律ヲ以テ之ヲ定ムヘシ』(憲法第六十三条)並ニ『現行ノ租税ハ更ニ法律ヲ以テ之ヲ改メサル限り旧ニ依リ之ヲ徴收ス』(憲法第三二条)ト定メラレタル憲法ノ精神ニ背反スルモノト謂ハサルヘカラス仍テ地方税ノ税種及其ノ賦課率ノ最高限ハ議會ノ協賛ヲ經法

律ヲ以テ之ヲ定ムルコトトシ乱雑区々ニ亘レル地方税ノ種目及賦課率ヲ整理スルト共ニ商業ノ發達ヲ阻礙スルカ如キ不適当ナル税種ヲ廃止セラレンコトヲ希望スル所以ナリ」(前掲建議)。

つまり、資本家団体は負担の公平の原則と立憲主義による税制の整理は、同時に商業の發達を阻害する税の廃止になると考えていた。ここではブルジョア民主主義とブルジョアジーの合理主義とが混然一体となっていた(つまり、この段階での地方税の整理——兩税委議という主張の中ではブルジョアジーの階級的利益と民主主義が一致する)。このいみでは、負担の公平——「安価な政府」という点で憲政会と同じ基本的立場をもちながら、同時にブルジョア民主主義——古典的地方自治をとなえることができた。

(5) 恐慌対策とブルジョア民主主義からの背離のはじまり　ところで、このブルジョア合理主義＝ブルジョア民主主義も一九二九年恐慌とともに、次第にその主張をくりかえす余裕を失ってくる。そして、その階級的利害のみが表面にたち、負担の公平よりも減税という意向がつよくなる。

まず昭和四年二月一日「民力休養ニ関スル建議」が出される。これは次につづく「国民負担軽減ニ関スル建議」の原型であるが、とくに時節柄、金解禁——緊縮政策の理念もあわせられている。

「財界不況ノ為メ国民ノ所得ハ逐年減少ノ傾向アルニ拘ラス我國ノ財政ハ中央地方共二年々膨脹シテ停止スル所ヲ知ラス而モ吾人将来ノ負担ニ属スヘキ国債地方債ハ実ニ驚クヘキ巨額ニ達ス吾人苟ニ思ヒラ茲ニ致ストキハ軫々寒心ニ堪ヘサルモノアリ幸ニモ政府ハ金解禁ノ準備行為ノ一トシテ財政ノ整理緊縮ヲ図リ吾人国民ニ節約ノ範ヲ示シ一面又地方財政ノ緊縮ヲ促サルハ吾人ノ本懐トスル所ナリ惟フニ政府ニ於テ公私経済ノ整理緊縮ヲ図ラサル所以ハ他面吾人国民ノ負担ヲ軽減シ因テ民力ノ休養ニ資シ國富ノ充実ヲ期セラルルニアリト思料スルモ減税ニ依テ民間ニ更生ノ余力ヲ与フルコト実ニ喫緊事ト謂ハサルヘカラス殊ニ吾人カ多年要求スル營業収益税及織物其他ノ各消費税ノ如キ之ヲ税質ニ考ヘ之ヲ社会政策ヲ鑑ミルモ一日モ緩フス可カスト信ス仄聞スル所ニ依レハ政府当局ハ緊縮ニ依リテ剩シ得ル

財源ハ國債償還ノ資金ニ充當スル方針ナリト吾人ハ敢テ之レヲ不可トスルモノニアラスト雖モ廢減稅ニ依ル民力ノ休養ヲ更ニ其ノ切実ナルヲ信スルモノナリ希クハ速ニ中央及地方費ノ負擔ヲ輕減シ以テ産業ノ振興ニ資セラレンコトヲ切望ス」(前掲「民力休養ニ関スル建議」)。

つづいて昭和五年四月一七日「軍縮ニ依ル剩餘財源ノ使途ニ関スル建議」が出た。これはロンドン条約による海軍費の縮小による余裕財源を「其ノ本来ノ目的タル國民負担ノ輕減ニ充當セラレ多年疲弊セル民力ヲ涵養シ以テ国力ノ充實ヲ図ルコトハ刻下ノ一大急務ナリ」としている。

同年五月二八日「國民負担輕減ニ関スル建議」でも、同じ趣旨によつて軍縮財源と物価の下落による政府歳出の自然減少と行政整理によつて次のような税制整理案を出している。

# 「一 營業收益稅中

イ、個人ニ對スル免稅點ヲ八百円トスルコト

ロ、稅率ヲ個人百分ノ二、法人百分ノ三トスルコト

## 二 織物消費稅ヲ全廢スルコト

三 砂糖消費稅ヲ適當ニ減稅スルコト」(昭和五年五月二八日「國民負担輕減ニ関スル建議」)

ところで政府は海軍軍縮余裕財源五億八〇〇万円の内一億三、四〇〇万円をもつて、地租、營業收益稅、織物消費稅及砂糖消費稅を輕減することとした。これは資本家団体の要求が一部實現したことをいみする。しかし、これではまだ不充分といふので二月二七日再度壓力をかけている。

「然レトモ之ニ依ル減稅額(前記四稅の減稅―筆者註)ハ初年度九百万円、第二年度以降二千五百万円ニ過キス現下經濟界ノ実情ニ鑑ミ能ク民力涵養シテ産業ノ振興国力ノ充實ニ資セシムルニハ不十分ナルヲ以テ此ノ際軍備並行政財政ノ整理ヲ斷行シ更ニ一層國民負担ノ輕減ヲ企圖セラレンコトヲ要望ス」(昭和五年一月二七日「國民負担輕減ニ関スル建議」)

このように昭和五年をむかえるとともに、実に同一趣旨の建議を三度もおこなう始末である。そして、ブルジョア・ジューは負担の公平というブルジョア合理主義と租税の協賛権というブルジョア民主主義（―地方自治）の双方ともに旗印とする余裕をうしなっていた。彼等は税制整理よりも目前の減税をのぞんだ。そして、彼等は両税委議を中心とする地方自治を支持することからとおのいていった。必要なのは資本救済のための減税であって、地方へ財源を委譲する余裕は失っていた。政友会の地方自治はここに有力な支持階層を失うのである。

## 二、地方団体の税制整理案―「安価な政府」からの背離―

(1) 両税委議案の性格 地方団体とりわけ町村の理事者議員が全国的な連絡をもち、政府にたいして圧力をかけるようになったのは、資本家団体のそれとほぼ同じ頃である。すなわち、その団結の契機となったのは、長年指導監督機関であった郡役所の廃止問題であり、義務教育国庫負担金増額および両税委議問題である。昭和四年二月一八日全国町村会は、両税委議に圧力をかけるために、大正一二年以来の総会の決議をまとめた「税制並に町村制改正に関する意見」を発表した。この意見は、両税委議決議を主として、それに町村の理事者の権限に団体自治の強化の要求をあわせた二つの内容からなり、全部で一八項目となっている。すなわち、町村会の場合は、地方自治を税制整理―財源委議としてだけとらえるのではなく、地方制度の改正とむすびつけていたのであった。

町村会の両税委議案は大正一二年一〇月、大正一三年二月、同年八月、大正一四年七月、大正一五年一月、昭和三年一月、昭和四年一月と七回にわたって、満場一致、同じ趣旨でもって決議されている。その理由とするところは、不合理で負担の重い税制の整理、弾力性と担税力のある税制確立であった。

「地租及営業収益税ヲ地方ニ委譲スルヲ可トスル理由ハ地方自治団体ノ経営上最モ緊要ナル財政ニ対シ適當ナル財源ヲ与ヘテ家屋税ノ如キ又戸数割ノ如キ或ハ又雑種税ノ如キ其賦課徴収上困難ト不均衡トニ悩メル惡税ノ負担ヲ軽減シ

テ之ヲ確實ナル財源ニ求メントスル其一ナリ又其弾力性ヲ有スル獨立ノ財源ヲ与ヘテ今後膨脹セントスルノ勢ニ在ル  
 地方財政ニ對シ担税ノ余力ヲ獲得セシメントスル其二ナリ」(前掲「意見」) (一) 税制ニ関スル件、一、地租及營業收益税ヲ  
 地方ニ委譲スルコト)。

ところで、兩税委譲をする場合には、國庫財源が不足することをおそれるものがあるが、これは事務再配分をおこなえばよいと次のようにいつている。

「若シ夫レ國庫財政ノ運用上其確實財源ヲ放棄スルノ危險ヲ論スルモ政務ヲ地方ニ分担シテ努メテ繁雜ノ制度ヲ避クルノ途ヲ講セハ行政費ノ節減ニ依リテ余力ヲ見ルヘク又中央都市在住者ト地方在住者トノ間ニ租税負担ノ均衡ヲ欠クルノ実情ヲ考察セハ更ニ大ナル余力ヲ発見スルコトヲ得ヘシ宜シク兩税委譲ヲ斷行シ以テ地方自治団体ノ発達ノ振興ヲ図ルヘキナリ」(前掲書に同じ)

このことは昭和四年一月の決議でも「國府縣等の事務ニシテ法令ヲ以テ町村ニ委任スル事務ニ關スル經費ヲ町村ノ負担ト為スハ自治ノ進展ヲ阻礙スル所ナルヲ以テ之等ハ總テ國庫又ハ府縣等ノ負担ト為スコトニ改正スルコト」と積極的事務再配分とそれによる地方自治の拡充をとなえている。つまり町村会の意見の中では兩税委譲＝獨立税中心の地方自治と事務再配分＝行政整理＝「安撫な政府」とが、一応一体化して主張されている。しかし、この場合の地方自治はあくまで団体自治であり、内務省―府縣の従来の指導監督にたいして、相對的に理事者の権限を強化しようとしたものであつて、住民全体の地方自治を考えたのではない。

(2) 地方団体の地方自治の性格 町村会は「意見」の第二項目においては「町村会ニ議案提案權ヲ認ムルコトハ自治制ノ現状ヨリ見テ時期尚早ナリト認ム」(昭和四年一月決議)と町村議會の権限強化に反對している。この理由は大正デモクラシーの進展によつて、帝國議會および府縣會に發議權をまとめようとする方針がでているが、これを「兩主義」にて町村にあてはめた場合、議會と理事者との對立をまねき「兩者ノ円満協調」を破るといふのである。

また全人民の普通選挙権についても「婦人ニ公民権ヲ附与スルコトハ時期尚早ナリト認ム」（昭和四年一月決議）と  
のべている。依然として性によって選挙権を区別するのは「国体及国民政治的理解ノ程度又社会習慣等考慮ヲ要スル  
点頗ル多ク一時的感情又国体及社会習慣ヲ異ニセル外国ノ例ノミヲ基礎トシテ輕々ニ断定スルヲ許ササル所ナリ」と  
いう、きわめてふるくさい理由である。

このように議会の立法権と人民の選挙権をできるだけ明治地方自治制の枠の中にとどめておこうとする一方で、町  
村に議員選挙区の決定を委任し、上級官庁の許可の必要事項を爾後報告にし、連絡事務を簡素化しようとした（前掲意  
見第二項四、六の決議）。また一方「町村長ノ権限ヲ拡張シ市長ト同一ナラシムルコト」（前掲「意見」第二項一六、昭和二  
年四月、昭和三年一月、同年四月、昭和四年一月決議）という要求をもなっている。この要求はさしあたっては市長と同  
じく教員の人事権の拡張（教員任用の内申をする権利を要求すること）陸海軍召集事務を無経験な警官官吏にまかせず町村  
長の仕事とすることである。このことをいまままでの傾向とくらべてみると、ここに主張される地方自治は、理事者の  
自治であることは明白であらう。

この傾向は府県知事にゆくとはなはだしい。知事の地方自治の場合は「安価な政府」よりも財源附与であり、附加  
税率の引上げを考えている。彼等が地方自治をまもろうというのは小作争議の激化で地主の地方自治の発達が阻害さ  
れると考えているからである。

地方自治が団体自治にとどまるかぎり、官僚機構の中央集権の傾向につれて、理事者はそれにしがたい「空想的な」  
独立財源の要求よりも「現実的な」補助金をえらぶようになる。この場合には「安価な政府」が地方自治から遊離し  
てくるのである。

(註)

- (1) この日本経済聯盟は大正九年の税制整理を批判した意見書を大正一三年一〇月に発表しているのだが、入手できなかった。

(2) 「是ヲ以テ一般ノ金利ヲ昂騰セシメ延テハ國債利子ノ負担並既發國債ノ市価ニモ影響スル所少カラス斯ノ如クハ二重課税ニ依リ國家ノ得ル所其ノ失フ所ニ比シ果シテ如何況ンヤ法人ニノミ二重課税ヲ敢テスルカ如キ衡平ヲ欲クルモノト云フ可シ」  
 (大正一二年五月二六日、日商工「所得税法中改正ニ關スル建議」第二)。

(3) この場合、「納税者ニ對スル煩累ヲ除カシムルコト」という要求とならんで「収税官吏ノ待遇ヲ改善スルコト」となっているのは興味ぶかい(大正一四年七月一〇日、日商工「營業税ニ關スル建議」)。

(4) 營業收益税法(大正十五年)第二十五条は次のとおりである。

「収税官吏ハ營業ニ關スル帳簿物件ヲ検査シ又ハ營業者ニ質問スルコトヲ得」。

## 第六節 古典的地方自治の破産

一 政友会の地方税法案と無産政党・貴族院昭和俱樂部の反対意見

(1) 政友会案の推移 これより先、昭和二年、政友会内閣は成立と同時に、地租委譲要綱を発表し、ついで昭和三年「地方税ニ關スル法律」を提出したが、衆議院解散のため流案となった。昭和四年、政友会内閣は実業同志会との協定の下に、地租のみでなく、營業税をくわえた「兩税委譲のための税制整理案」を提出した。この案は市町村に地租、家屋税を独立税としてあたえ、府県に營業收益税(これまでの營業税とあわせて名称は營業税と改称の予定)を委譲しようという地方税法案と、所得税法を改正して所得の種類による比例税(事実上の特別所得税)を設けようというのであった。この趣旨はかつての臨時財政經濟調査会の第二案とまったく同じであり、その理由とするところも、あいもかわらず「地方自治の健全なる發達」と「負担の公正と軽減」(三土大蔵大臣の提案理由)であった。

この兩税委譲案はいわばこれまでの長い論争の終着点であり、従来批判のあった地租の単独委譲案にくらべれば税体系論上整備されたものだといわれた(藤田武夫前掲「昭和財政史」第一四卷、九六頁)。だが一〇年にわたる論争の結果、手あかのついた新鮮味のとばしいものであった。これをめぐる諸階級、諸政党の論争も、改めて紹介し位置づける必要もないほどである。ただ二つの新しい事態が出現した。

## (2) 無産政党の両税委議案

第一は無産政党の政友会案反対である。第五六議會において日本労働党の河上丈太郎議員は、政府は今回の税制整理を社会政策といっているが、まず地租二、三〇〇万円の減税によって小作人は何等の利益もえない。営業税も同じである。では一体両税委議によって軽減される雑種税、戸数割あるいは家屋税の改正はどうだろうか。雑種税については税目の整理ではなく、附加税率軽減にとどまり、戸数割軽減はたしかに無産者に利益になるが、所得税のような累進税制(諸控除もふくめて)にならぬかぎり、社会政策とはいえない。家屋税減税についてもほとんど無産者は関係ない(「第五十六議會衆議院議事速記録」四一五—六頁参照)……と考え、その社会政策の本質をばくろして反対している。

では無産政党は両税委議に反対して、民政党や貴族院の反対に同意し、民政党が昭和三年政綱としてかかげた義務教育費国庫全額負担に賛成したかという、そうでもない。社会民衆党の松永義雄は、次のようにいっている。

「我々は地租及営業収益税の委議が地方に確實なる財源を与へ地方自治の発達に実質なる基礎を与ふるものなる点に於いて満腔の賛意を表するものである。しかし地租委議と一口に言ってもそれはいろいろの方法がある。一口に地方財源の確立と称しつつ実は地主負担の軽減を企図するが如き地租委議論には我々は与することが出来ぬ。而も政友会の委議案は正しくこれに相当するものである。何故ならば元来地租委議の本来の目的は地方財源の確立にあって決して地主負担の軽減には存しないのである。然るに政友会案を見るにそれは地租の増徴を全く認めないばかりか寧ろ地主負担の軽減を企図している、我々は反対に地租を市町村に移譲し課税標準を改正することによって従来不当に軽い負担しかしてゐない地主の懐から正当なる負担額を徴収せんと欲する、それは正に正反対の事柄である。」(松永義雄「地方財政論」昭和四年、クララ社、一四四—五頁)。

すなわち、地租委議は地主負担の軽減でなく、地方自治の発達のための財源充実であるから、むしろ地主への重課とならねばならぬのである。また一方、民政党の義務教育全額国庫負担については次の理由で松永は反対であ



るという。

「一、義務教育費を国家が負担するも地方団体が負担するも結局の負担者の負担に交りはない。

二、学校教育は市町村の経営に適する仕事である。而して仕事は経営者の負担と責任に於てせしむる方が熱心になれる。

三、財源を与へずに保護するよりも、財源を与へて保護せぬ方が自治制本来の精神に一致する。」

（前掲書一四六頁）。

これは、まことに古典的地方自治ではないか。当時の社会民衆党は、このようなブルジョアデモクラシーの地方分権を素朴にうけいれていた。<sup>(1)</sup>ところで、松永義雄は地方財政の改革については提案していなかったが、同党の織本侃は「我国市町村財政と無産階級」（昭和四年、新興科学社）において、次のような市町村財政改革プランを提案している。

まず第一は「現行帝国主義法令の範圍内」で「居住地市町村の有産者との直接的な斗争」によって「大故にまた多分に地方的特殊性」（前掲書、一一九—三五頁）をもった過渡的財政改革を目標とする。それは七項目からなりたっている。

(一) 戸数割の軽減…戸数割制限に関する内務省令によってその制限額の厳守および課税標準を資産中心とすることによる無産者負担の軽減

(二) 雑種税附加税の改正…附加税の不均一税率方式を利用し、雑種税中勤労者負担となる税種の税率の軽減

(三) 家屋税附加税率の改正…工場と普通住宅とに不均一税率を実施することによって、勤労者住宅の家屋税附加税の軽減

(四) 地租附加税率の引上…國税地租の課税標準は「超現世的に低価」であるので、それを是正するために全国平均

課率に達していない市町村に於ける税率の引上

(四) 所得税率の引上：平均月収一五〇円（年収一、八〇〇円）の中産者以上の負担たる所得税の税率を特別市町村において引上げる

(五) 営業税附加税の改正：課税標準を純益に改め、不均一課税によって湯屋、理髮屋などの如き零細業者の負担軽減

(六) 地方的特別税の一般化、新税の創設：府県税雑種税或は市町村特別税中有産階級の負担となるような電柱税、金庫税、不動産所得税、遊興税、備人税、扇風器税、玉突台税、遊漁税、広告税、瓦斯管税、船舶取得税、蓄音器税、入湯税、坪数割、不在別荘所有税、戸別割、門税、ダンス場税、タンク税、倶楽部税、商品券発行税、妾税、高層建築税、骨董品売立税、宏壮邸宅税、権利金税、権利取得税の新設

すなわち、第一段階では、現行税の課税標準と税率の改正を中心として、廃税はなく、また新税創設は私有財産（非生産手段）にたいする個別的雑税である。次の第二段階では帝國主義國家の法令改廃のための斗争によって、次のような原則的財政改革を目標としている（前掲書一三六―五四頁）。

(一) 収益税の市町村委譲：地租、営業収益税および家屋税の委譲

(二) 相続税附加税の獲得：年間相続財産額三〇億圓に附加税を課す

(三) 悪地方税の廃止と新税の創設：① 戸数割、特別地税、営業税および雑種税中勤労者負担となるべき税などの廃止 ② 土地増価税、間地税、庭園税、年租地税、百貨店税、一般財産増加税、資本課税、不在地主税の新設

この織本の案は無産政党に似あわぬ現実的な政策を提示している。だが現実への適応性がつよいだけに、「租税による社会主義」とマルクスが嘲笑したような「急進ブルジョアの税制整理」の枠にとどまっていることも否定できない。織本は二段階の改革のさいこの段階では帝國主義法令の廃棄による税制整理を考えている。だが、それは政友会

の案に有産者からの収奪のための資本資産への雑税を加えて混合したものにすぎなかった。このような資本主義への雑税は私有財産を排棄させる槓杆としての過渡のないをもつかもしれないが、この程度の改良では、ブルジョアの生産関係の持続を暗々にみとめたことになってしまふであらう。

松永や織本らの著書は、無産政党が地方財政問題をはじめて包括的にとりあつかい、両税委議問題を帝國主義を排棄する斗争の一環としてとらえようとした点では輝かしい業績である。しかし、その最終段階の改革ですら、せいぜい第二次大戦後成立するようなブルジョアの改良のはんいをでなかった。またブルジョアの改良のはんいをはみでるような資本資産税でも、労働者政党の権力が確立していない場合には、第二次大戦の財産税にみられるごとく、事実上骨ぬきになる運命にあつた。このように考えると、当時の無産政党の政策の中には、すでに社会民主主義の現実的妥協的な性格の萌芽がみえていたことも否定できないであらう。

(3) 貴族院絶対主義者の反対　ところで、政友会の両税委議は衆議院を通過したが、貴族院では強い反対にあい、遂に審議未了ではおむられてしまった。貴族院はすでに一年前から昭和俱樂部において調査委員会をもうけ、反対理由を充分に検討していた。このため、反対理由は二〇項目にのぼるほど多岐にわたっている。とくに委議後の国家財政の危機、両税委議の税法系論上の矛盾が多くでている。

すなわち代財源がみつからぬために、鉄道公債や震災善後債を発行していること、一方代艦建造や植民地守備隊整備のための財源が必要とされ、財政危機をまねくこと、そして税法系からみて、両税を委議すると所得税制にかたより補完的な増税が必要なこと、委議後の地方税制は複雑となり全国的に課税標準が不統一となり、負担の不公平をまねくこと、消費税負担の軽減をとまわらないから社会政策的減税といえぬことなどの批判がのべられている。このような反対の理由は民政党の反対理由とかわりないようにみえる。しかし、この本質はくりかえし主張されているように、あくまで寄生地主的土地所有のようご—明治地方自治制の原型維持にあつた。この点では第四節でのべた貴族院

の態度とかわりはない。政友会の案そのものはブルジョアの改革というにはとおかったが貴族院の絶対主義者はこの案がブルジョア民主主義の道をきりひらく可能性をおそれたのであった。

これまで貴族院の絶対主義者は郡制廃止（正確には郡会廃止）、制限つき等級選挙制の廃止、郡役所の廃止というように、明治地方自治制の手足が順々にもがれてゆく傾向を「時勢の流れ」として、やむをえず見送っていた。もとより可能なかぎり抵抗をし、普通選挙制には治安維持法などの取締立法によって足かせをはめ、郡役所廃止には、必要あらば中間機関設置をみとめるという附帯事項をつけた。それでもここまでは一応妥協してきたが、しかし、両税委護には断固反対した。貴族院としてはこの反対は「時勢の流れ」にさからうことではないとよんだからであった。彼等の反対の本質は、くりかえしのべたごとく、大正九年以来一〇年にわたって一貫しているように明治地方自治制の原型維持＝天皇制の擁護にあった。しかし、このような絶対主義の反動をあからさまに主張することなく、両税委護による国家財政の危機を看板にすればより有効に反対をつらぬけると判断したのであった。この判断はまちがっていなかった。うちつつく不況が理由のちがいをとわず、目前の危機打開策を支配者層の共通の課題としてゆくにおよんで進歩はかけをひそめ、貴族院の絶対主義者の反対をつよめたのであった。そして一九二九年の世界恐慌は、政友会の地方自治の夢すらもうちくだいてしまった。

## 二 行政統制より財政統制へ

両税委護は挫折したので、これにかわって義務教育国庫負担金が地方財政救済ひいては財政全体の救済の手段として重要になった。正確にいうならば、この負担金は両税委護とひきかえに登場したのではない。民政党が義務教育費の全額国庫負担（はじめは義務教育国庫負担金の増額）をかかけ、政友会の両税委護と対決して以来、地方財政政策として、これらが二者択一の状態にあったかのごとくうけとられているが、実はそうではない。義務教育国庫負担金が地方財政の救済なканずく、財源調整の役割をもったのは成立の当初からであった。

もともと、資本主義社会における労働力の商品化は、義務教育制度による労働力の全国的画一化、労働の基礎的能力の等質化を要求する。この義務教育制度は、わが国のように絶対主義の富国強兵策の基礎として、はやくから導入された場合と資本主義社会の発展にともなつて、ほぼ帝国主義段階にはいるころ、国民教育となつてあらわれる場合とでは、その形態にちがひがあることは当然である。わが国では農村財政の資本主義的画一化は何よりもまず、官僚機構の整備費とならんで、教育費の面であらわれた。ところで、農村においては、義務教育は必要ではなかつた。農村における生産力の発展は未熟であり、教育による労働の基礎的能力の向上の内的な必要はなかつた。このため、教育は、はじめから農村経済の実態と分離し、地域の要求とは無縁なものとして、たんに政府から義務として強制されたのであつた。一方、政府とすれば、労働力および兵力の供給源としての農村の子弟に国民的な統一をもつた教育は必要なことであつた。しかし、形式的にようやく分離独立した国家財政をもつて、教育費をまかなうことは不可能であつた。そこでわが国では教育の地方における必要とは無関係に、たんに教育財政のみを欧米なみに地方財政に委ねるという形で出発したのであつた。

このような教育財政は、農村にとつて、きわめて重い負担であつた。すでに小学校令の公布の時から地方財政は危機におそわれた。地方附加税率の引上げあるいは制限外課税の主な理由は教育財政にあつたことはいうまでもない。しかも資本主義の発展は、義務教育の質の向上を要求し、労働力人口の増加にともなう児童数の激増とともに教育費はきわめて大きくなつた。もともと、農村にとつては教育の独自の内的必要はそれほどなかつただけに、教育費の負担の増大は農村の理事者、議員にとつて必要以上に過重に感ぜられた。

大正七年義務教育国庫負担金法が成立するが、これは教員の増俸や校舎設備の充実にともに、市町村財政の負担軽減が主要な目的とされたのであつた。そして、その配分の方法も、一〇〇〇万円の一〇分の一は資力薄弱の町村に、残りの半額は尋常小学校の正教員及準教員数に比例し、半額は就学児童数に比例することとなつた。

先にのべたごとく、大正一二年にこの負担金は四、〇〇〇万円に増加するとともに、その配分方法も一〇分の一は資力其他の事情により必要な特別町村に増加配分し、のこり一〇分の九のうち三分の二は教員数と就学児童数に比例して配分し、その残額（一〇分の九の三分の一）の一部は特別市に、のこりは町村のみに交付するというのである。以上の特別市町村の数は大正七年度三、一六一であるが、第24表のごとく、昭和三年度になると全市町村一一、九〇八の四九％、五、八八〇に達している。この場合の負担金の配分は第25表のごとく、昭和三年度においては、全体の四

第24表 特別市町村の推移

市町村別 年 度	特別市	特別町村	計
大正7年度	—	3,161	3,161
" 12年度	26	4,430	4,456
昭和元年度	37	5,504	5,541
" 3年度	43	5,837	5,880

(注) 田中広太郎前掲「地方財政」P.129  
より作成。

第25表 義務教育国庫負担金の配分

(昭和3年度)

市町村別 事 項	義務教育費 国庫負担金 額 (円)	地方団体教 育費中の割 合 (%)
特 別 町 村	34,632,552	37
普 通 町 村	32,420,414	29
特 別 市	3,229,991	13
普 通 市	4,717,034	12
合 計	74,999,991	20

(注) 田中広太郎前掲書 PP.129—30によ  
り作成。

六％が特別町村に、ついで普通町村に四三％、特別市に四％、そして普通市は六％となっている。これを各市町村の教育費との割合からみると特別町村は三七％に達しているのにたいし、普通市では一三％となっている。このように、大正一二年以降は教育の改善よりもむしろ農村財政を中心とした地方財政の救済とりわけ貧困町村の財源補給→財源調整が主体となっていた。

第26表 大正12年度  
国庫負担金増額分の使途

事 項 使途内訳	金 額 (千円)	割 合 (%)
学級増設費	3,846	13
教員給の増加	5,437	18
学校営繕費	1,913	6
其 他 の 費 教 育	2,849	9
地 方 の 税 輕 負 担 減	16,058	53
合 計	30,103	100

(註) 田中広太郎前掲書 PP.133ff.  
より作成。

この状態は、負担金の名目でなく、実際の使途の状況をみれば一層はつきりする。すなわち大正七年においては負担金一、〇〇〇万圓中八五〇万圓(八五%)は教員の増俸につかわれたが、大正一二年になると第26表のごとく、三、〇〇〇万圓の負担金の増額中五三%(つまり全負担金の四四%)は財政救済、とりわけ、戸数割附加税の輕減に一、五九五万五千圓がつかわれたのであった。この傾向は大正一五年の義務教育費の増額の際には、もっと明らかとなる。すなわち、この際、三、〇〇〇万圓の大増額がなされたが、その全額が地方税負担の輕減にまわった。このため、義務教育費国庫負担金總額七、〇〇〇万圓の六七%が地方財政の救済にまわってしまった。こうして、義務教育国庫負担金は實質上、地方税制の合理化の代財源として、しかもその配分にあたっては前述のごとく、財源調整資金としての性格をつよくするようになった。

このような義務教育国庫負担金の財政調整交付金への性格転化は、地方財政の新しい段階のはじまりをつけるものであった。大正デモクラシーの要求のひとつであった知事公選はまぬかれ府県はのこったものの、網の目のような細分された末端行政機構の整理(郡役所廃止)によって、直接行政統制の手段のよめられた政府にとって、新しい財政統制の手段がここに生れつつあるものであった。第二次大戦後、ブルジョア民主主義の権力分散の原則によって、中央集権の体制を行政機構の上では喪失しておりながら、事実上の統制手段として財政が機能しているが、萌芽はこの時期に芽生えたのであった。

政友会の両税委譲がもしも実現して、地方財政の一般的負担輕減になったとしても、個々の市町村の財政のアンバ

ランスの是正とはならないことは、すでに多くの人のみとめるところであつた。義務教育国庫負担金はその穴をうめるものであつた。兩税委譲による独立税中心主義の思想が有効になるためには、財源調整交付金が必要なのであつた。このことは、当時蠟山正道氏がすでに、政友会、民政党の二者択一式の議論に反対して、「兩税委譲も国庫補助金も」というかたちで主張している。二者択一論は思想として筋がとおるようにならないうえながら、実は論理的にも政策としても筋のとおらなくなる時代がきていたのであつた。つまり二者択一式の兩税委譲論の挫折は、古典的地方自治の終焉を体現していたのである（一九五九年六月稿）。

(註)

(1) たとえば同党の安部磯雄は、積極的にブルジョアデモクラシーをと立てている。彼によればデモクラシーは地方分権につながるものであるから、当然警察制度の中央集権による政治警察化をあらため、また教育制度の中央集権化を改めるべきだといっている。「以上の様な中央集権的化物を打破する事は、実に刻下の急務と信ずる。合理的な地方分権制度の樹立は最も早く望しいものである。……今度大阪で出来た農民党の綱領政策を見ても全部自由主義デモクラシー（ブルジョア民主主義とよめる——筆者註）の精神で充ちて居る。この無産政党が議會に地歩を占めて無産政党の精神が顕はれると結果は地方分権的に行くと考へる。

無産政党は明白に考へて居る。地方と云ふ小供に中央と云ふ親父の財産を分与するのが良いと考へて居る。そこにデモクラシーに生きる無産政党の意義がある。地方分権に就ても既成政党と無産政党とは別れる事になるのである」（安部磯雄「政治的新旧勢力と地方分権主義」『地方行政』第三四卷第五号）。

(2) 貴族院昭和俱樂部は、昭和三年三月以来兩税委譲問題に関する調査委員会をもち、その後翌年一月まで五回開会している。そして昭和四年二月一〇日「地租及營業收益税委譲問題二回スル調査報告」を発表している。これは同年一月一六日の委員会の討論をまとめたもので、貴族院絶対主義者の委譲反対論の集大成である。この調査委員会の立役者は菅原通敬であり、まづめ役は阪谷芳郎であつた。

(3) 蠟山政道「地方税整理の根本的立場」（『地方行政』第三七卷二号）を参照されたい。

(附記) この小論は「現代財政の形成」の第一章にあたり、昭和三年度文部省科学研究費による研究成果である。なお、この原稿の成立には大阪経済大学渡辺敬司助教授の助言の大きかつたことをつけくわえておきたい。