

日本の所得税源泉課税型の法人所得税 (2)

— 1899 ~ 1919 年 —

大間知 啓 輔

要 約

前号の拙稿の第 1 部で、1899 年導入の法人所得税の性格とその仕組みを論じた。本稿の第 2 部では、その税制が二つの問題に遭遇したことを明らかにしている。

第一の問題はその税のシステムに現れた。株式会社の発展とともに、この法人所得税の性格と仕組みは、発展した株式会社の実態と整合しなくなり、その税制の性格と仕組みは納税者にわかりにくいものになった。

第二の問題は納税者の税負担に現れた。この法人所得税は、産業の発展を促進するために、株式会社と株主を厚遇する仕組みがあった。税負担が非常に不公平になり、納税者は厚遇措置に不満をいだいた。

これらの問題を解決するために、1920 年に新型の法人所得課税が採用された。

目 次

序章 課 題

第 1 部 法人所得税の性格と仕組み

- 1 日清「戦後経営」と法人所得税の導入
- 2 1898 年所得税法第一次改正法律案の審議
- 3 明治中期の株式会社の実態と法人所得税の性格
- 4 1899 年法人所得税の仕組み 法人厚遇税制
- 5 1905 ~ 19 年の重層的法人所得税
- 6 税法審査委員会の法人所得税改正論議 現行法人所得税制の弁護 (以上本誌前号)

第 2 部 所得税源泉課税型の法人所得税の限界 (以下本号)

- 7 株式会社の発展による法人所得税観の変化
- 8 不公平な税負担の実態
- 9 法人所得税に対する批判論

第 3 部 所得税源泉課税型の法人所得税の軌跡

最終章 所得税源泉課税型の法人所得税の歴史的意義と限界

第2部 所得税源泉課税型の法人所得税の限界

1899年の所得税源泉課税型の法人所得税は長く続かなかった。この税制を崩壊させた基礎過程は二つあった。

第一は、所得税の源泉課税型の法人所得税を支えた基礎が崩壊したことである。この税制の基礎に、主導的な株式会社は上位均等株主に共同支配され、法人所得が持分に依りて株主に帰属したという事情があった。日露戦後の明治後期からの株式会社の発展によって、この税制の基礎が崩れはじめた。株式会社における支配関係が変化したのに、法人所得税システムは元のままであり、納税者に理解しがたい税になった。第7章でこれを述べる。

第二に、株式会社と株主を厚遇する法人所得税が各種の所得者間の税負担の不公平を生み、納税者の不満を強め、この税制を改めざるを得なくなった。第8章でこれを述べる。

7 株式会社の発展による法人所得税観の変化

(1) 均等株主共同支配の終焉

増資と均等株主構成体の解体

株式会社が増資が重ねておこなわれ、均等株主構成体の崩壊したことから説明をはじめよう。

表8で、1905年からの株式会社数と資本金の増加基調を確認しておこう。

表8 資本金階級別会社数と資本金の推移 (1905～20年)

(資本金の単位：百万円)

		年	～10万円	～50万円	～100万円	～500万円	500万円～	総数
実数	会社数	1905	7,651 (85.0)	1,049 (11.7)	155 (1.7)	116 (1.3)	23 (0.8)	8,994 (100.0)
		1910	10,372 (84.3)	1,459 (11.9)	251 (2.0)	176 (1.4)	42 (0.3)	12,300 (100.0)
		1915	13,438 (78.3)	2,561 (14.9)	575 (3.4)	473 (2.8)	102 (0.6)	17,149 (100.0)
		1920	18,608 (62.2)	6,520 (21.8)	2,076 (6.9)	2,182 (7.3)	531 (1.8)	29,917 (100.0)
	資本金	1905	132.8 (13.6)	189.1 (19.4)	99.5 (10.2)	201.0 (20.6)	353.4 (36.2)	975.8 (100.0)
		1910	170.8 (11.5)	268.3 (18.1)	162.2 (10.9)	317.4 (21.4)	562.7 (38.0)	1,481.4 (100.0)
		1915	168.8 (7.7)	304.8 (14.0)	197.3 (9.0)	533.4 (24.4)	980.6 (44.9)	2,184.9 (100.0)
		1920	311.2 (3.8)	640.7 (7.8)	576.7 (7.0)	2,013.3 (24.4)	4,696.2 (57.0)	8,238.1 (100.0)
増加率	会社数	10/05	35.6	39.1	61.9	51.7	82.6	36.8
		15/10	29.6	75.5	129.1	168.8	142.9	39.4
		20/15	38.4	154.6	261.0	361.3	420.6	74.5
	資本金	10/05	28.6	41.9	63.0	57.9	59.2	51.8
		15/10	-0.1	13.6	21.6	68.0	74.3	47.5
		20/15	84.4	110.2	192.3	277.4	378.9	277.0

(資料) 1905年と1910年は内閣統計局『日本帝国年鑑』, 1915年と1920年は商工大臣官房統計課『会社統計表』。()内は構成比。増加率は%。

1905年から1920年の15年間に、いいかえれば、日露戦争後の15年間に、会社(合名会社・合資会社を含む)は2万社増加し3倍も増えた。とくに1915年から1920年の5年間に、いいかえれば、第一次大戦中と戦後の好況期の5年間に、1万社も増えた。資本金額は会社数の増加率を超えて増えた。この5年間に、資本金500万円超の大会社は会社数も資本金も5倍増えた。大株式会社躍進の時代だった。株式会社厚遇税制は好況期の大株式会社増加の主要因ではなかったが、株式会社と株主厚遇の所得税によって促進されたことは否定できない。

株式会社が増資を重ねた結果、均等株主による共同支配は明治後期から崩れはじめた。

新株発行は旧株主に割当てられた。その株主に資金があれば、株式の引き受けができる。上位株主の対応は二つに別れた。

上位株主は、一方では、自己資金で、あるいは持株を担保に銀行からの借入で、新株を引き受け、高い持株率を維持し、会社支配を続けた。他方では、新株を引き受けず、持株率を低下させ、共同支配から離脱した。資金のある株主でも、他に出資先があり、新株を引き受けない株主もあった。持株率を維持できない株主は、均等株主による共同支配から離脱した。こうして共同支配株主の分解がはじまった。

新株の株主割当てだけで会社が目標額の資金を調達できない場合、第三者に新株を割当てた。旧株主以外の特定の者に新株を引き受けてもらった。あるいは公募の形で、不特定多数に新株を引き受けてもらった。第三者割当てにせよ、公募にせよ、株主数は急増し、支配に参加しない従属小株主数が急増した。新株は均等株主以外で引き受けられることが多くなった。

紡績会社における均等的株主共同支配の分解

明治中期に株主構成体の典型が紡績会社にみられたから、紡績会社において上位均等株主による共同支配が分解し、会社の新しい支配がおこなわれたプロセスに触れておく。一方で、会社支配者から華族株主と商人株主が脱出し、他方で、会社内では、持株集中を根拠にした筆頭株主と、専門的技術を根拠にした専門的経営者という、二つの新しい支配者が形成された。

上位株主から脱出する株主 (a) 華族層 明治15(1882)年創設の大阪紡績では、蜂須賀家・毛利家・前田家・上杉家など華族にまでも均等株主に加えた。明治16(1883)年6月末の総株数の38%を華族が占めた⁷⁶⁾。資産家の華族は、年々の、高額の消費のため、新株を引き受けず、早くから、持株を手離し均等株主の列から脱落した。

(b) 商人株主 富裕な出資者を上位均等株主とし広範囲に資金を集めたいきさつからして、

76) 高村直助『日本紡績史序説上』塙書房、1971年、66頁以下参照。

均等株主のなかに富裕な商人がいた。彼らは本業の会社に出資するほか、関連の諸会社へ多角的に出資する必要もあり、持株を売り、諸会社の非常勤取締役や上位均等株主から脱け出すものもあった。

会社の新しい支配者 (c) 持株を集中した筆頭株主 紡績会社のなかには、均等株主の共同経営者であることに満足せず、持株を集中し、群を抜いた筆頭株主になり専一的支配者になるものが現れた。岸和田紡績の寺田甚与茂一族、倉敷紡績の大原孫三郎、三重紡績の伊藤伝七、大阪合同紡績の谷口房蔵がその例であった⁷⁷⁾。かつての上位株主の多くは、持株を集中できず、会社支配から脱落し、株主共同支配は解体した。

(d) 専門的経営者 持株を集中しなくても、専門的技術を根拠に、取締役として頭角を現し、会社を支配するケースが出てきた。紡績会社では、上位株主が割当増資の引き受けが困難で、持株率を低落し支配力を失ってきたなかで、会社経営をめぐる技術的経済的条件が著しく複雑になり、取締役に高度な経営能力が求められ、支配人や技師長など管理職員のなかから、尼崎紡績の菊池恭三、大阪紡績の山辺丈夫ら専門的技術者が取締役に台頭してきた。

由井常彦氏と森川英正氏の経営史研究の業績によると、明治後期から、資本規模を拡大した株式会社では、取締役は、急変する内外の経済事情の下で、各地の支店・工場・営業所を新設し、被使用人の支配人・技師長をとおり、人材の採用、資金調達、生産・販売・購入・研究開発などの広範な業務を調整して執行しなければならなくなった⁷⁸⁾。

旧来の、いくつかの会社の取締役に兼務した上位株主取締役では、広範で複雑な経営業務を総括し執行する能力の限界が現れた。この限界を突破したのが、被使用人であった支配人や技師長の専務取締役・常務取締役に登用だった。彼らは、会社内部で勤続し、専門的知識や経験や熟練を蓄えた人々であった。進んでは、専務取締役は取締役社長に登用された。

株式会社の初めは、株主の代表が役員になり、取締役の資格は株主に制限された。それでも支配人・技師長は高所得者だったから、容易に自社株を取得し専務取締役にたり得た。さらに1911(明治44)年に、株主でなくても、取締役や監査役にたり得るように商法が改められた⁷⁹⁾。

77) 宮本又郎「産業化と会社制度の発展」(『日本経営史3 大企業時代の到来』岩波書店、1995年所収) 395頁参照。宮本又郎『日本の近代 企業家たちの挑戦』中央公論新社、1999年、343頁参照。

78) 明治期の取締役の状態と専務取締役採用の意義については、由井常彦「明治時代における重役組織の形成」(『経営史学』第14巻第1号、1979年所収)、「日本における重役組織の変遷 明治大正期の研究」(『経営論集』第24巻第3・4号、1977年所収)、「概説1915-57年」(由井常彦・大東英祐編『日本経営史第3巻 大企業時代の到来』1995年所収)、森川英正『日本経営史』(日本経済新聞社、1981年)、『トップマネジメントの経営史』(有斐閣、1996年)を参照。

79) 浅木慎一『日本会社法成立史』信山社、2003年、188頁・214頁参照。明治33年会社法は、取締役

大規模の株をもたない専門的経営者が取締役に台頭してきた⁸⁰⁾。

以前は、均等株主であれば共同支配者の一員であったが、均等株主共同支配がくずれると、一方で、持株を集中した筆頭株主が専一的支配者になり、多数の株主は支配から排除され、従属的株主になる傾向が出てきた。他方で、有力な筆頭株主がない会社では、会社内外の諸関係が複雑になるなかで、専門的経営者が有力な取締役として台頭してきた。いずれにしても、株主であるがゆえに、主体的に経営に参加し会社を支配するという関係は、薄弱になった。多くの株主はたんなる配当受取人になった。こうなると、株主にとって、法人所得は株主に帰属するという意識は薄弱になった。

(2) 法人観、法人所得観と法人所得税観の変化

株式会社における法人所有

いうまでもない、個人企業では、単一の個人が出資した資本は出資者個人のもので、その資本の利潤も出資者個人のものである。資本とその利潤は、出資者個人に私的に所有される。

ところが、「発展した株式会社」では、資本の私的所有は部分的に廃止され、法人所有に変わる。ここでは、出資者個人は株式会社への出資と引き換えに、株式(株主総会の議決権、配当請求権等)を所有するが、複数の出資者から出資された結合資本を、私的に所有しない。結合資本とその利潤は会社のもとなり、法的には、法人のものとなる。発展した株式会社では、資本主義の限界のなかで、資本の私的所有が部分的に廃止される。

会社資本とその利潤の所有権は株主個人にはなく、会社にある。法的に言えば、会社資本とその利潤の所有権は、自然人である個人になく、法人にある。所有は法人化する。

その法人そのものは意志を表現できないから、自然人個人を法人の代表にする。会社資本の所有権は株主個人にはなく、株主とは別人格の法人にあるから、株主を必ずしも法人代表にする必要がない。

は株主から選任すべきものと定めていたので、「他より株を借りて重役になる者が甚だ多い」という状況だったが、明治44年会社法はこの制限を撤去し、株主でなくても取締役と監査役になりうることになった。

80) 森川英正氏によれば、大企業の取締役に占める専門経営者の割合は、1905(明治38)年では大企業(払込資本金100万円以上、銀行のみ200万円以上)75社のうち27社(36%)であった。1913(大正2)年では、大企業(払込資本金150万円以上、銀行、電力、鉱山のみ300万円以上)115社のうち67社(58.3%)に増えた。第一次大戦直前でも、大企業のうち半数を超える企業のトップに専門経営者が参加していた(森川英正『トップマネジメントの経営』有斐閣、1996年、75頁参照)。

明治中期の株式会社における株主の所有観

ところが、現実の株式会社の発展過程をみれば、株式会社における所有の実態と所有観念は必ずしも一致しない。

明治中期の初期株式会社では、株主に私的所有の観念が残った。先に述べたように、初期の株式会社では、所有権は法的に法人にあるとされても、会社資本は、均等株主により共同支配されていたから、事実上、均等株主代表が法人代表者とされた。これを基礎に、持分に応じ会社資本とその利益は株主に帰属すると観念され、私的所有の観念が残り、これが当時の株主の思考習慣になった。所有の法人化が不徹底だった。

これが、所得税法のなかに持ち込まれた。そこで法人所得は、法人それ自体の所得とされず、税法上、<持分に依じて株主個人に帰属する所得>と観念され、法人所得課税は、持分に依じて株主個人に帰属する所得に対する、個人所得税の源泉課税だとされた。所有の法人化が不徹底な、「中間的法人」の基礎の上に、税法上、所得税の源泉課税型の法人所得税が成立した。

「発展した会社」における法人所得観と法人所得税観

均等株主によって共同支配されていた、初期の株式会社では、<会社の利益は株主個人に帰属する所得であり、法人所得税は株主個人に帰属する所得に対する税であり、株主個人に帰属する所得から、法人所得税額を控除した額が、株主個人に配当される>、と考えられていた。

ところが、「発展した株式会社」では、所有の法人化が徹底し、株主と法人はそれぞれ独立化する。したがって、株主代表が法人代表となるという関係はなく、株主でなくても法人代表になり得る。法的には、その代表取締役が法人を代表し、法人の権利を行使する。ここでは、経済関係からみて、むしろ経営専門家が取締役、さらには代表取締役になり、会社(法人)を代表することが適合する。

ここまでくると、会社の利潤観も配当観も一変した。

「発展した株式会社」では、新しい経営専門家の経営者からみれば、<会社の利益も法人所得も、法人のものであり、株主のものではない>。<したがって、法人所得税は、法人それ自体の所得に対する課税であり、法人の所得そのもので支払われ、株主の所得に対する所得税の源泉課税ではない>。<したがって、配当は会社の利益から株主に支払われるのであり、株主の所得から所得税を源泉課税した後の、株主の所得ではない>ということになる。

新経営者からみれば、<会社利益の配当は、会社が株主に株式を引き受けてもらうのに必要な「経費」である⁸¹⁾>、と観念される。社債の利子が社債を引き受けてもらうのに必要な

81) 小川郷太郎は、経営者の法人所得税観の変化について、1915年の社会政策学会でのべている。「今

と同様に、株式の配当も株式を引き受けてもらうのに必要であり、増資のための一手段とみるようになった。ここでは、経営者は、安定配当と利益の社内留保に努め、むやみに配当しない。

株主の多くは株主総会に参加しなかったり、委任状を提出したりするから、筆頭株主は、持株が過半数に達しなくても代表取締役になり得る。その場合でも、発展した株式会社では、株主取締役は、株主代表として経営しない。多くの株主は短期の高配当を求めるのに対し、大株主取締役は会社の長期利益を求めるから、多くの株主の要求に従うことはない。代表取締役は、増資に必要な限り配当を引上げるが、株主の高額配当の請求を受け容れることがない。

発展した株式会社では、株主は支配力を失っているという客観的事実があるから、従属株主も、支配株主も、経営専門家取締役も、会社の利潤は各株主に帰属するとはみない。だから、税法にしたがって、大蔵官僚から「会社の利益は各株主に帰属する所得であり、法人所得税は各株主の所得に対する所得税の源泉所得税である」といわれても、株主も経営者もなんのこともわからない。

「発展した株式会社」では、「法人所得税は所得税の源泉課税である」という、旧来の筋骨きどおりに考えない。大蔵官僚が税法にしたがって、「法人所得税を所得税の前払」としても、経営者は、「法人自身の所得に対する課税」ととみるようになった。法人所得税をめぐる、大蔵官僚と「発展した会社」の経営者との思考の亀裂は明白だった。

「法人の段階で株主に帰属する所得に個人所得税が源泉課税されされるから、株主の受取配当に課税すれば、重複課税になるので配当に課税しない」と、官僚が弁明されても、勤労者の納税者からは大株主弁護論と受け取られるだけであった。大蔵省も弁護しきれなくなってきた。

こうして「発展した株式会社」を基礎とし、新しい法人所得観・法人所得税観と旧来の税法上の観念とが衝突した。ここまでくると、法人所得課税を、「発展した株式会社」の実態に適合するように、改正せざるを得なくなってきた。

日の株式会社の経営振を見るに所得税を一種の営業費と見て居る。所得税に該当する額だけ配当を減ずる様のはせぬ。基礎の確実なる会社程一定の配当率を維持しやうとして居る。所得税が増しても、之を株主に転じやうとはせぬ。故に株主は今日に於て租税(法人所得税 - 引用者)を負担して居るといふ感じを持って居ない」(小川郷太郎「社会政策より観たる税制問題報告及討議 報告第二席」[社会政策学会編纂「社会政策から見たる税制問題」]『社会政策学会論叢』第9冊、同文館、1916年所収)、72~73頁。拙稿は、この論文に少し手を入れて掲載した小川郷太郎「社会問題と財政」(帝国地方行政学会、1920年、92頁から引用した)。

8 不公平な税負担の実態

法人所得税制の改正を不可避としたのは、税負担の不公平であった。

株式会社・株主厚遇の税制が所得者間の税負担の不公平を強め、国民の反発を招くという政治上の問題があった。それは政権を不安定にただけではない。国民の納税意欲を減退させ、増税にとって障害物となった。

各種の税負担の不公平の実態は、次の三面から明らだった。

個人企業と法人企業への出資者の間の税負担格差

農業所得者、営業所得者、給与所得者、配当所得者間の税負担格差

農業部門と非農業部門の間の税負担の不均衡

(1) 個人企業と法人企業への出資者間の税負担の不公平の拡大

高所得株主の税減免額の増加

表 9 によれば、1899～1918 年の 20 年間の、個人所得税 (第 3 種) と法人所得税 (第 1 種) の税率、および要調整税率は、4 回、変更された。日露戦時の 1905 年に、個人所得税の税率は、その累進度を強める形で引上げられた。日露戦争が終わり 8 年たって、ようやく 1913 年に、個人所得税の税率は少し引き下げられたが、1918 年は 1905 年の税率を超えた。法人所得税の比例税率 (1899 は全法人、1905 年は株主 21 人以上の株式会社・株式合資会社、13 年、18 年は株式会社・株式合資会社に適用) も引き上げられた。

問題は、高所得出資者層の所得に対する税率の推移である。表 9 によれば、最高所得 30 万円に対する税率については、個人企業への出資者は、1899 年の 5.5% から 1905 年の 20.35% へ 3.7 倍も引き上げられたのに、大規模株式会社への出資者は、2.5% から 6.25% へ 2.5 倍引き上げられたにすぎなかった。1905 年から 18 年にかけて、個人企業への出資者は 20.35% から 25.81% への 26.8% も増加したのに、大規模株式会社への出資者は 6.25% へ 7.5% への 20% の増加にとどまった。したがって、最高所得出資者層は、同年に、要調整税率が引き上がり、しかも株主段階で、受取配当非課税だったから、ますます税を免れた。

第 4 章第 3 節で述べたが、繰り返していえば、税負担の調整とは、出資者の所得が同額の場合、個人企業への出資者の税負担額と等額になるように、法人企業への出資者の税負担額を調整することである。

調整のために、各株主に帰属する法人所得に調整税率を乗じて、株主の段階における要調整税額を算出する。要調整税率は、各株主の総合所得に適用される所得税の税率 (t_i) から、法

日本の所得税源泉課税型の法人所得税 (2)

人所得に適用する税率 (tc) を控除して得られる (要調整税率 = $t_i - t_c$)。

高所得株主に対する要調整税率が高く、要調整額 (株主に帰属する法人所得 × 要調整税率、 $I \times [t_i - t_c]$) が高額なのに、現実には、その調整がなかったから、事実上、高所得株主に対する要調整税額分は高額の免税となった。この事実上の免税額が要調整税率の引上げで増加した。

所得 30 万円の最高所得株主は、1899 ~ 1918 年に、要調整率が 3% から 18.31% へ、実に 6 倍、引き上げられた (表 9)。ところが、株主の段階で調整課税がなかったから、大規模株式会

表 9 個人所得課税と法人所得課税の税率および要調整税率の推移

(%)

課税所得	個人所得課税の税率					要調整税率				
	1899	1904	1905	1913	1918	1899	1904	1905	1913	1918
400 円	1.0	1.7	2.00	2.50	3.00	1.5	2.25	4.25	3.75	4.50
500 円	1.2	2.4	2.52	2.50	3.00	1.3	1.85	3.73	3.75	4.50
700 円	1.2	2.4	2.52	2.50	3.00	1.3	1.85	3.73	3.75	4.50
1,000 円	1.5	2.55	3.45	2.80	3.30	1.0	1.70	2.80	3.45	4.20
1,500 円	1.5	2.55	3.91	3.03	3.53	1.0	1.70	2.34	3.22	3.97
2,000 円	1.7	2.89	3.91	3.15	4.02	0.8	1.36	2.34	3.10	3.48
3,000 円	2.0	3.40	4.60	3.60	5.01	0.5	0.85	1.65	2.65	2.49
4,000 円	2.0	3.40	4.60	4.07	5.51	0.5	0.85	1.65	2.18	1.99
5,000 円	2.5	4.25	6.00	4.36	6.11	0	0	0.25	1.89	1.39
7,000 円	2.5	4.25	6.00	5.11	7.36	0	0	0.25	1.14	0.14
10,000 円	3.0	5.10	7.50	6.13	8.90	0.5	0.85	1.25	0.12	1.40
15,000 円	3.5	5.95	9.45	7.42	10.77	1.0	1.70	3.20	1.17	3.27
20,000 円	4.0	6.80	11.06	8.56	12.32	1.5	2.55	4.81	2.31	4.82
25,000 円	4.5	6.80	11.06	9.65	13.26	2.0	2.55	4.81	3.40	5.76
30,000 円	4.5	7.65	13.95	10.37	14.30	2.0	3.40	7.70	4.12	6.80
40,000 円	4.5	7.65	13.95	11.78	15.60	2.0	3.40	7.70	5.53	8.10
50,000 円	5.0	8.50	17.00	12.62	16.88	2.5	4.25	10.75	6.37	9.38
60,000 円	5.0	8.50	17.00	13.52	17.73	2.5	4.25	10.75	7.27	10.23
70,000 円	5.0	8.50	17.00	14.16	18.70	2.5	4.25	10.75	7.91	11.20
80,000 円	5.0	8.50	17.00	14.89	19.42	2.5	4.25	10.75	8.64	11.92
90,000 円	5.0	8.50	17.00	15.45	19.98	2.5	4.25	10.75	9.20	12.48
100,000 円	5.5	9.35	20.35	15.91	20.44	3.0	5.10	14.10	9.66	12.94
200,000 円	5.5	9.35	20.35	18.95	23.72	3.0	5.10	14.10	12.70	16.22
300,000 円	5.5	9.35	20.35	19.97	25.81	3.0	5.10	14.10	13.72	18.31
	法人所得課税の税率									
	2.5	4.25	6.25	6.25	7.5					

(資料) 大蔵省主税局『内国税の税率及び納期に関する沿革摘要』(1949 年 1 月調べ) より作成。

- (注) 1. 要調整税率 = 株主の持分に応じた法人所得と同額の個人所得に適用される税率 - 法人所得課税の税率
 2. 個人所得に適用される税率は実効税率である。1899 年、1904 年、05 年では単純累進税率であり、1913 年、18 年では、超過累進税率から試算した実効税率 (税額 ÷ 課税所得) である。
 3. 法人所得課税の税率は、1905 年は株主 21 人以上の株式会社、株式合資会社、13 年、18 年は株式会社、株式合資会社に適用される。

社の高所得株主の免税額は 9000 円から 5 万 4930 円に増加した。株式会社の大株主富豪層は、毎年、高額の税額を免れた。

個人企業への出資者の税負担率が最高

出資者の所得が同額の場合、出資先の企業形態によって、税額が大きく左右された。その一例をみたのが表 10 である。出資者の所得が 30 万円 (最高所得層) の場合の、1899 年～1918 年における、出資企業別出資者の所得税負担率の推移は以下のとおりであった。

- (1) 所得 30 万円の出資者の税負担率は、個人企業では、1899 年の 5.5% から 1918 年の 25.8% へ引き上げられた。税負担率の増加倍率は 4.7 倍であった。
- (2) 同族的法人では、2.5% から 13.6% へ引き上げられた。増加倍率は 5.4 倍だった。
- (3) 出資者の税負担率の引上げが最低だったのは、非同族的法人であり、2.5% から 7.5% の引き上げにすぎなかった。増加倍率 3 倍にすぎなかった。
- (4) 個人企業の非同族的法人企業に対する、所得 30 万円の出資者の税負担率の倍率は、1899 年が 2 倍だったが、1918 年に 3.4 倍となった。
- (5) 1918 年の所得 30 万円の出資者の税負担額は、個人企業への出資者は 77,400 円であり、非同族法人企業の 22,500 円の 3.4 倍だった。同族的法人企業のそれは 40,800 円であり、非同族的法人企業の 1.8 倍だった。

要するに、個人所得税は、1905 年の日露戦時増税で、税負担能力に応じて税率を高率にし、

表 10 個人企業と法人企業への出資者の所得税負担額の推移
(1899～1918 年)

(出資者の所得が 30 万円の場合) (単位: 円, %)

	1899 年	1918 年	増加倍率 (/)
個人企業			
税額 (A)	16,500	77,400	4.7
税負担率 (%)	(5.5)	(25.8)	4.7
同族的法人企業			
税額 (B)	7,500	40,800	5.4
税負担率 (%)	(2.5)	(13.6)	5.4
非同族的法人企業			
税額 (C)	7,500	22,500	3.0
税負担率 (%)	(2.5)	(7.5)	3.0

(資料) 大蔵省主税局『内国税の税率及び納期に関する沿革摘要』昭和 24 年 1 月調べ。

(注) 1905 年の非同族的法人企業は株主 21 人以上の株式会社と株式合資会社、同族的法人企業はその他。1918 年の同族的法人は合名会社と合資会社、非同族的法人はその他。

個人所得税の負担は垂直的に公平にした。これに対し法人所得税は、株式会社厚遇のため、単一比例税率の引上げは控えめだったから、高所得の出資者で、所得が同額の場合、株式会社への出資者の税負担は、個人企業への出資者よりも大きく軽減された。だから、個人所得税の負担の垂直的公平を追求するほど、両企業への出資者の税の負担は水平的に不公平になった。

税負担の不公平を調整しなかったから、個人所得税を垂直的に公平化するほど、両企業への出資者の税負担は水平的に不公平になった。この矛盾の解決のためには、独立課税型の法人税へ移行しなければならなかった。独立課税型の法人税の下で、法人税の累進税化と株主受取配当の所得税の総合累進税化が可能とされたからだ。

(2) 農業所得者、個人業主、給与所得者、配当所得者間の税負担格差

大蔵省「租税負担調査」から

農業所得者、営業所得者、給与所得者、配当利子所得者の税負担を比べてみよう。

所得者間の税負担の不公平が拡大し、税負担者の不満が強まったので、1914年と1917年に大蔵省はその実態を調査した。その結果をまとめたのが、東京税務監督局『租税負担調査』(1914 [大正 3] 年)と大蔵省臨時調査局租税部内国税掛『租税負担調査』(別名『各業別租税負担状況調査』1917 [大正 6] 年)である。

その調査結果は外部へ発表されず、ほとんど知られていない。ここで、結果の全貌を示せないが、大蔵省『租税負担調査』(1917年)を資料に、各種所得者の税負担の実態をのべる。

この『調査』(1917年)を使用し、高橋誠氏が当時の所得税制を分析したことがある⁸²⁾。わたしは、ここで、所得税にとまらず、地租と営業税を含め、各種所得者間の各種の税負担の実態を示すことにする。注目するのは、各種所得者間の所得階級別税負担の実態である。

調査方法と定義

調査方法や統計上の定義に独特のものがあるので、若干の説明を加え、これを摘要する⁸³⁾。

(1) 『調査』(1917年)は、調査対象を個人所得税の納税者に限定している。当時、1916年の所得税課税最低限は400円だったから、調査対象者は所得400円以上の所得税納税者である。

(2) 所得税を納税する所得者を、農業者(地代所得者を含む。本稿では農業所得者と呼ぶ)、営業者(営業所得者と呼ぶ)、公務業者(俸給所得者であり公務員ではない。給与所得者と呼ぶ)、

82) 高橋誠「現代所得税制の展開 日本所得税史論」(『経済志林』第28巻第1号、1960年所収)、131~136頁参照。

83) 調査方法は、大蔵省臨時調査局租税部内国税掛『租税負担調査』(1917年9月)、1~4頁参照。

独立業者（「株式配当金，公債社債ノ利子等主トシテ動産資本ノ所得ニ依リ生活スル者」。配当利子所得者と呼ぶ）の4種に分ける。本稿では，各種所得者をそれぞれ上記の括弧内の名で呼ぶ。その内容上，その名が適当だと思われるからだ。農業者は「可成自作所得アルモノ」であり，地代所得者も含む。

(3) 所得税を納税する各種所得者を，所得額別に8階級に分け，その税負担を調べている。

(4) 調査される税は所得税のみではなく，直接税である。国税として所得税，地租，営業税を，特別地方税として府県営業税，雑種税，戸数割家屋税（それぞれ付加税を含む）を調べている。その他の公課は，水利組合費，水害予防組合費，協議費，商工会議所費等である。これら租税公課は1916（大正5）年度中の賦課額である。本稿では，所得税は国税のみならず，地方税の所得税付加税を，営業税は国税のみならず地方税の営業税付加税を含めている。要するに，所得税納税者の各種直接税の負担を調査している。

(5) 所得は1916年度当初決定額である。『調書』でいう収益は，所得額に所得を得るのに要する公課（水利組合費・水害予防組合費等）を加えたものである。「収益」は粗収益ではなく，所得に近い。だから，本稿では，この「収益」を所得と呼ぶこともある。

(6) 配当利子所得者を除けば，所得者の収益または所得には，配当と公社債利子を加算していない（『調書』の表参照）。だから，配当利子所得者を除けば，非加算分だけ所得者の収益額または所得額が少なくなっている。

(7) 家計費は，食料費，衣料費，住居費，教育費，その他の知的需用費，交際費，衛生費，諸寄付費，その他であり，奢侈または臨時費を除いている。「所得者の身分」に応じた必要な家計費を調べている。家計費は「奢侈または臨時費」を除く，といっても，最低生活費ではない。この『調書』でいう家計費とは，所得者の社会的位置に応じた基礎的生活費といっていいたいであろう。

(8) 国から59町を選び，所得税納税者のなかから8,791人を抽出し調査した。

(9) まとめていえば，この『調書』は，所得税納税者の各種所得者別所得階級別に直接税の負担を調べたものである。直接税のみを調べ，間接税は対象外である。

この第2節は，この『調書』（1917年）を資料にし，各種所得者別の税負担率，各種所得者別の所得階級別の税負担率，対家計剰余税負担率の実態を明らかにする。最も重要なのは，大正5（1916）年の，各種所得者別の所得階級別税負担額を集約している点である。

この調査は所得税に限らず，地租と営業税等に及んでおり，所得階級別各種直接税負担の実態を白日の下に晒している。

日本の所得税源泉課税型の法人所得税 (2)

各種所得者の税負担の実態

[1] 税負担率の最高は農業者、最低は配当利子所得者 対収益 (対所得に近い) の税負担率が最も重いのは農業所得者であり、実に 30.9% に及んでいる。ついで営業所得者 (15%)、給与所得者 (4.9%)、最も軽いのが配当利子所得者であり 2.8% にすぎなかった。不労所得者の配当利子所得者の税負担率は、農業所得者の 10 分の 1、営業所得者の 5 分の 1、給与所得者の 5 分の 3 にすぎなかった (表 11)。これは株主受取配当非課税の結果だった。

表 11 各種所得者別の対収益の税負担率 (1916 年) (%)

	農業所得者	営業所得者	給与所得者	配当利子所得者
税負担率	30.93	15.03	4.93	2.78

(資料) 大蔵省臨時調査局『租税負担調書』1917 年。

各種所得者別の税負担率の大差は税種のちがいから来ている (表 12)。

農業所得者は地主と自作農を含んでおり、その税負担率は 31% に達し突出した。地租 (国税) が重課されたうえ、小作料所得に所得税 (国税、第 3 種) が課税されたほか、府県の地租・所得税の付加税、戸数割家屋税など特別地方税、水利組合費・水害予防組合費等の公課が重かった。農業所得者の地方税負担は重かった。

表 12 各種所得者別税種別の対収益の税負担率 (1916 年) (%)

	地租	営業税	所得税	他の国税・付加税	特別地方税	公課	合計
農業所得者	17.91		4.53	0.19	5.54	2.76	30.93
営業所得者		5.36	5.26	1.22	2.90	0.29	15.03
給与所得者			3.57	0.12	1.22	0.02	4.93
配当利子所得者	1.00		0.45	0.07	1.17	0.09	2.78

(資料) 大蔵省臨時調査局『租税負担調書』1917 年。

(注) ここでいう地租、営業税、所得税は、国税の他にそれぞれの付加税を含む。

営業所得者の税負担率は 15% で、農業所得者の半分だった。両者は所得税のほか、営業税を負担している。農業所得者の収益税は地租であり、営業所得者の収益税は営業税である。営業者の営業税の負担額は、農業者の地租負担額の 3 分の 1 以下だった。

給与所得者の税負担率は 5% にとどまった。主たる負担は給与所得税 (第 3 種) であり、収益税を負担しなかった。

配当利子所得者の税負担率が 3% 弱なのは、受取配当と国債利子が非課税だったうえ (国債利子は 1913 年から免税)、公債社債の利子は 2% の分離課税だった。

1878～98年では、配当は所得税が課税されたが、1899～1919年は非課税だった。この不労所得者の税負担率は、所得者のうちで最低になった。配当利子所得者は高額になるほど、非課税の配当所得の構成比が高率になったからだ。最高所得層の所得1万円～5万円層の配当利子所得者の税負担率は2.6%にすぎない。

[2] 税負担率は配当所得者が逆進的、他は累進的 各種所得者別の所得階級別の税負担率に大差がある(図2と表13)。

給与所得者の税負担率は累進的である。所得500円以下3.26%であり、最高の1～5万円層で12.53%である。

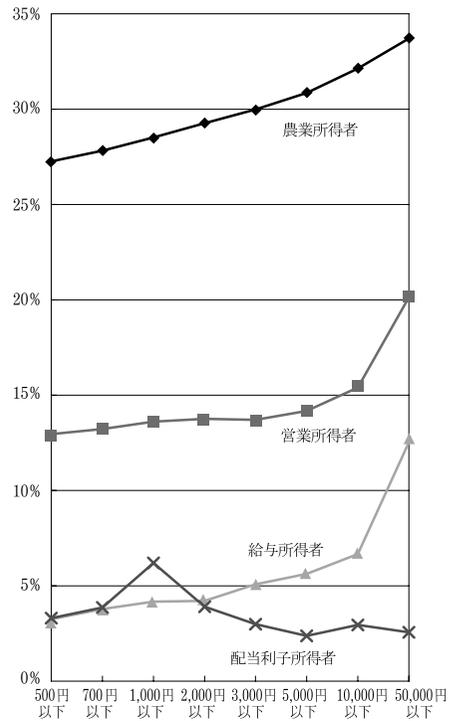
農業所得者の税負担率の累進度はよわい。所得500万円以下が27.3%(地租だけで16.1%)という高所から出発し、最高所得層の1万～5万円が33.7%(地租だけで17.6%)にすぎない。それは、農業者(地主・自作農)に地租や地方税が高率の比例税率で課税されたからである。

営業所得者の税負担率の累進度は、5000円以下層ではよわいが、5000円を超える層ではつよい。営業税(収益税)が比例税率であるうえに、高額事業所得に累進所得税が適用されたからである。

配当利子所得者の税負担率は、所得700円～1000円の層では累進的である。この層では所得税、地租、特別地方税の税額が増え、税負担率はピークに達する。所得1000円を超えると逆進的に低落する。非課税の配当所得の構成比が高率になるからだ。最高所得層の所得1万円～5万円層の配当利子所得者の税負担率は2.6%にすぎない。

配当利子所得者の税負担率は逆進的に低落しているのに、他の所得者のそれは累進的に上昇するから、高所得層ほど配当利子所得者与其他の所得者間の税負担率格差が大きい。地租と所得税の負担の重い大地主の株式投資が増えたことを第一部の第4章で述べたが、それは大地主と高所得配当利子所得者の間の、大きな税負担率格差のためであった。

図2 各種所得者別所得階級別の対収益租税負担率



(資料) 表13から作成。

日本の所得税源泉課税型の法人所得税 (2)

表 13 各種所得者の税目別所得階級別の対収益の税負担率 (1916 年)

(%)

税目／所得階級	～5 百円	～7 百円	～1 千円	～2 千円	～3 千円	～5 千円	～1 万円	～5 万円	平均
農業所得者	27.26	27.82	28.52	29.26	29.99	30.85	32.13	33.71	30.93
地 租	16.09	16.57	17.33	17.85	18.31	18.59	18.27	17.64	17.91
所得税	1.68	2.08	2.29	2.76	3.19	3.81	5.07	8.45	4.53
その他	9.49	9.17	8.90	8.65	8.49	8.45	8.79	7.62	8.49
営業所得者	12.95	13.23	13.61	13.76	13.70	14.17	15.40	20.13	15.03
営業税	5.55	5.53	5.62	5.34	5.13	5.03	5.42	5.69	5.36
所得税	1.94	2.41	2.69	3.30	3.83	4.64	6.20	11.50	5.26
その他	5.46	5.29	5.30	5.12	4.74	4.50	3.78	2.94	4.41
給与所得者	3.26	3.79	4.18	4.71	5.08	5.62	6.66	12.53	4.93
所得税	1.84	2.31	2.61	3.19	3.69	4.44	6.14	10.30	3.57
その他	1.42	1.48	1.57	1.52	1.39	1.18	0.52	2.23	1.36
配当利子所得者	3.30	3.87	6.20	3.90	2.99	2.37	2.44	2.56	2.78
所得税	0.26	0.45	0.36	0.43	0.44	0.31	0.29	0.56	0.45
地 租	0.69	0.85	1.80	1.02	0.95	0.68	0.94	1.08	1.00
その他	2.35	2.57	4.04	2.45	1.60	1.38	1.21	0.92	1.33

(資料) 大蔵省臨時調査局『租税負担調書』1917 年。

(注) 地租、営業税、所得税はそれぞれの国税の他に付加税(地方税)を含む。その他は、その他の国税と付加税、特別地方税、その他の公課を含む。

[3] 小所得の農業者と営業者の税負担率は高い 小額所得層(500 円以下の所得層)の税負担率は、給与所得者と配当利子所得者が 3%にすぎないのに、農業所得者が 27%、営業所得者が 13%に達した。500 円以下の農業所得者も営業所得者も、地租あるいは営業税という収益税が、高率比例税で課税されたからだ。小額農業所得者(自作農・小地主)の地租と地方税の負担率は高く、生活苦が避けられなかった⁸⁴⁾。

小地主・自作農や弱小営業者の負担が苛酷だったのは、収益税(地租と営業税)の仕組みからきている。

もともと収益は所得と違い、費用や損失を控除しないから、収益税の負担が利潤部分を超え、自家労賃や賃金など費用部分にも食い込むことがあり得る。実際に、収益に代わる外形標準を課税標準にする。地租は地価を、営業税は資本金額、売上金高、建物賃貸価格、従

84) 明治期の農家の税負担調査はすくない。斉藤萬吉の調査によれば、1890～1908 年では、農家の税負担額が総計で約 2.7 倍増となったのは、国税の地租と地方税が急増したからだ(表 14)。戸数割の地方税負担は中下層農を圧迫した。地方税の増加は、国の経費の膨張が地方への委任事務を増加したことによる。国税の所得税は地代所得税(所得税 3 種)であり、地主・自作農の負担額を増やしたが、地租の負担額の増加に比べると小額だった。次ページへ続く

業者数等を課税標準にする。この外形標準は硬直的で、必ずしも収益と連動しない。景況で収益が変動するが、外形標準は変動しないことがあり得る。しかも、収益税では、個人所得税と違い、扶養者など納税者の人的事情を考慮しないから、税負担能力の有無にかかわらず、課税される。その上、その税率は高率の比例税率である。

これらのため収益税は、小地主・自作農や弱小営業者に負担が苛酷だった。

84)の続き 表 14 農家の租税・公課の負担額の推移 (1890～1908年)

(単位:円)

年次	国 税				府 県 税			町 村 税				公課	総計
	計	地租	宅地税	所得税	計	地租割	戸数割	計	地租割	戸数割	その他		
1890	8.57	7.98	0.53	0.05	2.22	1.82	0.40	2.52	1.11	1.23	0.17	0.92	14.23
1899	10.09	9.20	0.65	0.23	5.85	4.91	0.94	5.28	2.41	2.29	0.57	1.56	22.78
1908	18.51	15.33	1.54	1.63	7.15	5.75	1.40	10.13	2.66	6.68	0.79	2.68	38.62

(資料) 齊藤萬吉『日本農業の経済的変遷』西ヶ原叢書刊行会、1918年(齊藤萬吉『実地経済農業指針・日本農業の経済的変遷』明治大正農政経済名著集、第9巻、農山漁村文化協会、1876年)464頁より作成。

(注) 関西26カ村と東北21カ村の一戸あたり平均。

表15は、1890～1912年の地主、自作農、小作農の総収入に対する税負担の比率をみたものである。ここでいう総収入は農業粗収益であり、金肥、雇入賃金など農業費用を控除しない前の収益である。諸負担は租税、公租、寄付金を含む。

表 15 地主、自作農、小作農の総収入と諸負担の推移 (1890～1912年)

年次	地 主					自 作 農				小 作 農				
	総収入 (円)	諸負担 (円)	負担率 (%)	田畑所有 面積(町)	小作料取 入(円)	総収入 (円)	諸負担 (円)	負担率 (%)	田畑所有 面積(町)	総収入 (円)	諸負担 (円)	負担率 (%)	小作地 面積(町)	小作料 支出(円)
1890	1,697	338	19.9	16.7	973	291	31	10.7	1.9	202	2	1.0	1.2	75
1899	2,535	551	21.8	18.1	1,510	457	51	11.2	1.9	303	4	1.3	1.3	111
1908	3,631	863	23.8	19.3	2,322	662	83	12.5	1.9	471	7	1.5	1.3	159
1911	4,097	854	20.8	19.3	2,542	804	86	10.7	2.0	613	8	1.3	1.5	210
1912	4,981	888	17.8	19.4	3,348	938	90	9.6	2.0	705	8	1.1	1.4	253

(資料) 上記書、483～501頁より作成。

(注) 1 地主は24カ村の平均、自作農・小作農は27カ村の平均。

2 総収入は肥料(金肥)、雇入給などの費用を控除しない前の収入。諸負担は租税、公課、寄付金を含む。負担率は総収入に対する諸負担の比率。

これによれば、地主も自作農も小作農も税負担率のピークは日露戦後の1908年だった。1890～1908年の税負担率が増えたが、1908～1912年では元に戻った。地主の平均田畑所有面積は20町弱で、小作料が総収入の半分を超えた。対総収入の税負担率は20%前後だった。

自作農の田畑所有地は2町程度で、税負担率は10%程度だった。直接税や消費や貯蓄の財源は、農業粗収益から農業費用を控除した所得である。1921～23年の「農家経済調査」によれば、所得率(農業粗収益に対する所得の比率)は約60%だから、自作農の所得に対する諸負担率は、5年間の平均で18%程度と推計される。地主と自作農の地租負担が重かった。

小作農の平均小作地面積は1町を超えた。小作農の対総収入税負担率は1%程度にすぎないが、小作料が総収入の3分の1を超え、兼業で食いつなぎ、生活は苦しかった。「小作農負債は目下一戸平均百円乃至百五、六十円を計上せり」という状態だった(齊藤萬吉、上記書、504頁)。

家計のゆとりを表わすのが教育費の計上額である。1912年では、教育費は地主が256円(対総収入比率は約5%)も計上したが、自作農は24円にすぎず、小作農にいたってはゼロだった(齊藤、上記書、485頁、492頁、501頁参照)。

上記の負担率は平均の数字である。小地主、自作では所得が落ち、税負担能力が低下しても、地租の税率は比例税率なので税負担が重かった。小作農は小作料控除後の所得が零細で貧窮が著しかった。

[4] 税負担率は最高配当所得者に比べ小所得農業者が 10 倍、小所得営業者が 5 倍 先に述べたように、配当利子所得者の税負担率は所得 700 円～1000 円の層をピークにし、高所得層ほど税負担率が低落し、負担は逆進的だった (図 2)。

税負担率は、所得 500 円以下の最少所得者層の農業所得者が 27%、営業所得者が 13% という高率だったのに、所得 1 万～5 万円の最高配当利子所得者のそれは 2.6% にすぎなかった。最高所得層 (1～5 万円) の配当利子所得者の税負担率に比べて、最少所得層 (500 円以下) の農業所得者のそれは 10 倍、営業所得者は 5 倍だった。

第一次大戦期の好況をとおして株式配当が急増し、配当所得者が最も富裕な階級のひとつに成り上がった。彼らは巨額の配当を得たばかりでなく、株式売買益を得た。しかも株式配当・国債利子も証券売買益も非課税だった。働くこともない、最も富裕で優雅にクラス、配当利子所得者は税をほとんど納税しなかった。配当所得者のゼロの税負担を基準に、農業者・営業者など勤労所得者の税負担が比較されたから、勤労者は税負担の不公平を実感した。

対家計剰余の税負担率

その定義

一般に、税負担の軽重は所得に対する税負担額の比率で示されるが、その所得は税負担能力を示すのに不十分な面がある。所得は世帯の基礎的生活費に支出される部分と奢侈的生活費に支出される部分・貯蓄される部分に分けられ、このうち基礎的生活費に支出される部分は、実際に、税負担が不可能である。所得から世帯の基礎的生活費を控除した残額が、世帯の税負担可能額になる。そこで、世帯の税負担可能額に対する直接税支払額の比率を試算し、各所得者の、税負担の難易度を考えてみる。

『租税負担調書』(1917 年)には、「家計費」という項目がある。その家計費は、奢侈または臨時費という選択的支出を除いており、「所得者の身分」(所得者の社会的地位)に応じた、基礎的生活費を意味している。そこで、『調書』でいう「収益」(実体は所得に近い)から「家計費」(基礎的生活費)を控除した残額を家計剰余と呼ぶことにする。

所得者は、この「家計剰余」から直接税を払い、奢侈または臨時費を支出し、その残額を貯蓄すると考えられる。「家計剰余」は直接税の支払可能基本額になる。

したがって、支払うべき直接税額が家計剰余を超えれば、直接税の納税のために、奢侈または臨時費への支出の削減あるいは停止、あるいは貯蓄を取り崩すことになる。それも不可能なら借金をして直接税を納税する。

だから、家計剰余に対する直接税負担率は、直接税負担の難易度を表現する。それは、次の

ように計算される。

$$\text{家計剰余に対する税負担率} = \frac{\text{税負担額}}{\text{家計剰余}} = \frac{\text{税負担額}}{\text{「収益」} - \text{「家計費」}}$$

対家計剰余の税負担率平均は最高が農業者で 51.8%，家計剰余の半分が税にとられる。ついで営業 (29.4%)，給与所得者 (22.9%) で，最低が配当所得者 (4.3%) だった (表 16)。

表 16 各種所得者別所得階級別の対家計剰余の税負担率 (1916 年)

(%)

所得階級	農業所得者	営業所得者	給与所得者	配当利子所得者
500 円以下	109.81	118.49	50.00	52.85
700 円以下	84.61	71.91	31.80	28.04
1,000 円以下	70.78	52.42	27.72	39.22
2,000 円以下	57.26	35.45	21.43	10.52
3,000 円以下	52.09	28.25	20.05	8.38
5,000 円以下	49.15	25.56	21.71	4.60
10,000 円以下	46.59	23.88	20.39	3.77
50,000 円以下	45.33	25.04	24.53	3.17
平均	51.84	29.39	22.87	4.34

(資料) 大蔵省臨時調査局『租税負担調査』1917 年。

配当と国債利子が非課税だったから，配当利子所得者は家計剰余額の 4.3% というとるに足らぬ分しか税を負担しない (表 16)。したがって，配当利子所得者は，家計剰余のほぼ全額を，奢侈・臨時費への支出や預金，株式・国債など有価証券投資に向けたとみていい。

対家計剰余の税負担率は逆進的

平均所得者の対家計剰余の税負担率をみても，あまり意味はない。所得の高低で，対家計剰余の税負担率に大差があるからだ。

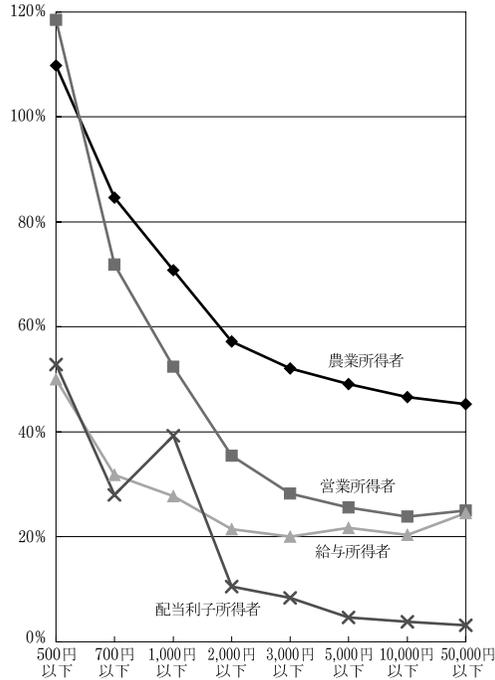
図 3 によれば，所得階級別の対家計剰余の税負担率は，各種所得者すべて右下がりであり，逆進的である。世帯の所得が増えるほど世帯の家計剰余が累進的に増加するのに，対家計剰余の税負担率が逆進的に低落する。

これは，農業者と営業者の場合，収益税の税率が高率で比例的である上に，所得税負担の累進度が軽度であるためである。給与所得者では，所得税負担の累進度が軽度である。配当利子所得者にいたっては，配当と国債利子が非課税であり，高所得層で所得税の税負担率が極度に

日本の所得税源泉課税型の法人所得税 (2)

低落する。このため、配当利子所得者の最高所得層 (所得 1 万 ~ 5 万円) では、対家計剰余の税負担率は 4% に低落している。

図 3 各種所得者別所得階級別の対家計剰余の税負担率



(資料) 表 16 より作成。

これは、高所得世帯ほど、家計剰余が高額になり、その家計剰余は奢侈的あるいは臨時的支出や貯蓄や投資に向けられる割合が急増し、直接税の支払に向けられる割合が急減していることを語っている。最も高額な配当利子所得者の、家計剰余に対する直接税の割合は 4% にすぎず、主要部分は貯蓄と投資に向けられている。配当・国債利子非課税という累進総合所得税の抜け穴があり、税制で所得分配の平等化を図るのではなく、税によって所得の不平等化を強めた。

驚くべきは、小額所得層 (所得 500 円以下) の、対家計剰余の税負担率は、農業者は 110%、営業者は 118% だったことである (表 16)。小額所得層の農業者と営業者は 100% を超え、家計剰余相当額のすべてを直接税の納税に充てても、納税に足りなかった。納税のために、奢侈や臨時費への出費をやめたのはもちろん、貯蓄の余地はなく、貯蓄があれば、それを取り崩すことになったと思われる。それでも不足すれば、借金にせまられる状態だった。

先にみたように、自作農・小地主層の生活は楽ではなかった。地租の課税標準は地価であり、

税率は一律の比例税率だったから、小額所得層の負担が重く、家計剰余の全額を充てても、納税に足らなかった。納税のために、土地を担保に借金をせまられることもあったであろう。債務不履行ともなれば、土地を手放し無産者化し、大地主による土地集中を許すことにもなったと考えられる。

経営に欠損が生じて、地価、資本金など収益税の外形標準が縮小しないことがあり得るから、地租や営業税の納税のために、小額所得の農業者や営業者は生活苦におちいりやすかった⁸⁵⁾。

(3) 農業と非農業部門間の税負担の不均衡

税負担の不均衡は産業部門間にもみられた。所得税に不公平な要素を採用した。株式会社が成長し法人所得と配当所得が急増し、税源が急増したのに、法人所得税の税率の引上を控えめにしたうえ、株主の受取配当を非課税にし続けた。このため、一方で、概して、非農業部門では税負担率の引き上げが遅れた。他方で、農業部門では、高率地租が増税されたり、減税が遅れ、税負担の高率が維持されたりした。

農業部門と非農業部門との間の税負担の軽重は詳しくはわかっていない。この節では、産業部門間の税負担不均衡について、簡素な分析を試みる。

産業別税負担

産業部門別税負担額の概算法

初めに、産業部門別に生産国民所得で負担される直接税額を推計概算する。性質上、正確に推計できず、傾向を把握するための概算にすぎない。その概算推計は以下の方法によった。

第一次産業の生産所得で負担する直接税は、主として地租と地代所得税(第三種所得税)とした⁸⁶⁾。地租は第一次産業外の生産所得で負担する部分もあるが、当時はその部分が小額

85) 家計支出をみると、最高所得層は食費構成比が低く、交際費と寄付の構成比が高い。その一端をあげると、最高額所得層(所得5万~1万円)の配当利子所得者は、家計費合計額が5,720円、そのうち食費が26.7%にすぎないが、交際費13.9%、諸寄付8.2%である。最高額所得層の農業所得者は、家計費合計額が6,075円、食費24%にとどまるが、交際費12.4%、諸寄付9.8%である。ところが所得500円以下の農業所得者(所得税納税者)は、食費59.0%と異常に高く、交際費6.1%、諸寄付2.3%にすぎない(大蔵省臨時調査局租税部内国税掛『租税負担調書』1917年)。

86) 松方による所得税導入趣旨は農業・非農業部門間の税負担の不均衡是正だったが、地主の地代所得にも課税されたので、その税負担均衡化効果は弱かった。第3種所得税(公債・社債利子を除く個人所得税)額は、1902年では492万6千円であり、その約3割にあたる158万8千円が農業部門の生産国民所得で負担されたと推計される。その額は、田畑、原野、山林、牧羊・採取業からの課税所得額、第3種所得税の種類別課税所得額、第3種所得税額総額より推計した(大蔵省編纂『明治大

日本の所得税源泉課税型の法人所得税 (2)

であったからである。地租と所得税に国税と地方税とがある。

第二次・第三次産業の生産所得で負担する直接税は、営業税、法人所得税 (第一種所得税)、地代所得税を除く個人所得税 (第三種所得税) とした。給与所得税 (第三種) は、第二次・第三次産業の生産所得で負担するとした。第一次産業に属する法人は僅少なので、法人所得税のすべてを第二次・第三次産業で負担する税とした。

分類不能の税は、第二種所得税 (公社債利子所得税) である。

部門別生産所得は国民所得統計を使用した。

表 17 は産業別の直接税負担額を試算したものである。これによれば、1902~1915 年では、

表 17 産業別生産国民所得が負担した地租、営業税、所得税の額の推移 (試算)

(単位: 千円, %)

	1902	1905	1910	1915	1918
第 1 次産業計	88,949 (78.2)	114,916 (70.6)	128,754 (67.0)	127,302 (64.7)	151,639 (43.9)
地租	86,831 (76.3)	108,710 (66.8)	118,597 (61.7)	117,454 (59.7)	130,067 (37.7)
所得税	2,118 (1.9)	6,206 (3.8)	10,157 (5.3)	9,848 (5.1)	21,572 (5.0)
国税第 3 種	1,588 (1.4)	5,671 (3.5)	8,656 (4.5)	8,416 (4.4)	16,038 (8.1)
地方税	530 (0.5)	535 (0.3)	1,501 (0.8)	1,432 (0.7)	5,534 (2.8)
第 2 次第 3 次産業計	24,483 (21.5)	47,609 (29.2)	68,296 (35.6)	69,058 (35.1)	192,378 (55.7)
営業税	17,006 (15.0)	28,250 (17.4)	40,549 (21.1)	35,042 (17.8)	54,010 (15.6)
所得税	7,477 (6.6)	19,359 (11.9)	27,747 (14.4)	34,016 (17.3)	138,368 (40.1)
国税第 1 種	2,268 (2.0)	7,945 (4.9)	7,528 (3.9)	14,678 (7.5)	62,047 (18.0)
国税第 3 種	3,337 (2.9)	9,745 (6.0)	16,118 (8.4)	14,391 (7.3)	45,696 (13.2)
地方税	1,872 (1.6)	1,669 (1.0)	4,101 (2.1)	4,947 (2.5)	30,625 (8.9)
分類不能計	303 (0.3)	293 (0.2)	140 (0.1)	445 (0.2)	1,124 (0.3)
合 計	113,735 (100.0)	162,818 (100.0)	192,076 (100.0)	196,805 (100.0)	345,141 (100.0)

- (資料) 1. 地租と営業税は国税分と地方税分の決算。その国税分は国税庁編『国税庁統計年報書第 100 回記念号』(1976 年)、地方分は東洋経済新報社編『明治大正財政詳覧』(1926 年)による。所得税国税分は、第 1 種と第 3 種が決定額、第 2 種は調停済額による。所得税の地方税分は決算。所得税国税分の産業別配分は大蔵省編『明治大正財政史』(第 6 巻, 1957 年, 1222~1224 頁)、所得税地方分は上記『明治大正財政詳覧』による。
2. 地租は第一次産業の生産国民所得で負担するとして概算。所得税額の産業別配分額は、国税分を税額総額と所得種類別課税所得額構成比より推計。給与所得税は第 2 次第 3 次産業で負担するとして概算。所得税の地方税分を産業別所得税 (国税) 額配分割合より推計。
3. 分類不能は第 2 種所得税 (公社債の利子) である。第 2 種所得税は付加税 (地方税) がない。

正財政史』第 6 巻, 経済往来社, 1957 年, 1222 頁, 1232 頁参照)。

中村正則氏は「第 3 種所得の大半は農業者によって負担されているといわざるをえず、従って、この時期の所得税の増大を担ったのはむしろ農業部門だった」(中村正則『近代日本地主制史研究』東大出版会, 1979 年, 55~56 頁)と書いている。少し誇張を含んでいるが、所得税は農業部門でも負担されたことは注目されている。

第一次産業が直接税の半分以上を負担した。1902年に限れば、第一次産業で負担した直接税は、その総額の80%に及び、第二次・第三次産業のそれは20%にすぎなかった。農業部門と非農業部門が、それぞれ国民所得全体の2分の1ずつを生産したのに、農業部門が、実に、直接税総額の5分の4を負担した。非農業部門は5分の1を負担したにすぎなかった。

その後、第一次産業が負担した直接税額の構成比は漸次低落したが、その構成比が50%以下になったのは、米価高騰で農業の名目所得が増え、地租の負担率が低落した1918年であった。

農業・非農業間の税負担率の不均衡

1890年に、資本の原始的蓄積を完了し、以後、工業が成長したが、なお農業部門が税を負担し続け、商工業部門は応分の税の負担を避けてきた。

表18によれば、1902～1915年では、非農業部門の生産国民所得に対する直接税の負担率は、2.4～3.8%にすぎなかった。農業部門の負担率は、実に10.2～12.7%の高さで推移してきた。地租負担率が10%程度を維持したからであった(ただし米価高騰で農業の生産所得が名目的に急増した1918年には、農業部門の税負担率は4.6%に低落した)。

表18 産業別生産国民所得に対する直接税の負担率の推移

(単位:千円, %)

	1902	1905	1910	1915	1918
第1次産業生産所得	854,000	905,000	1,133,000	1,243,000	3,289,000
地租負担額	86,831	108,710	118,597	117,454	130,067
負担率 /	10.2	12.0	10.5	9.4	4.0
所得税負担額	2,118	6,206	10,157	9,845	21,572
負担率 /	0.2	0.7	0.9	0.8	0.7
合計負担税額 + =	88,949	114,916	128,754	127,302	151,639
負担率 /	10.4	12.7	11.4	10.2	4.6
第2次3次産業生産所得	1,032,000	1,263,000	1,755,000	2,568,000	5,712,000
営業税負担額	17,006	28,250	40,549	35,042	54,010
負担率 /	1.6	2.2	2.3	1.4	0.9
所得税負担額	7,477	19,359	27,747	34,014	138,368
負担率 /	0.7	1.5	1.6	1.3	2.4
合計負担税額 + =	24,483	47,609	68,296	69,058	192,378
負担率 /	2.4	3.8	3.9	2.7	3.4

(資料) 産業別生産国民所得は、国民所得は大川一司推計による(日本統計研究所『日本経済統計集』)。税負担額は表17による。負担率は%。

1902～15年の非農業部門の税負担率は、農業部門のその4分の1～3分の1にすぎなかった。

この不均衡は税制上の歪みから生じている。

1902～15年の農業部門では、地租は負担率10%という高率を続けたが、非農業部門では、所得税の負担は0.7%～1.6%にすぎなかった(表18)。これは法人所得税では税率の引上げ抑制、個人所得税(第3種)では受取配当非課税があったからだった。

地主各層の高率地租の影響は多様だった。最も深刻だったのは小地主・自作層であり、地租負担は過酷だった。大地主は、小作料収入を財源に株式投資に転進した。高率地租と配当非課税が組み合わされたから、第4章5節でのべたように、税引きの株式利回りが税引の土地利回りよりも上昇した。大地主は銀行、紡績、鉄道、電力、商業等へ出資し、配当生活者化した。政府は、地方の農工商の発展策を織り込んで「戦後経営」を実施したから、政府の「戦後経営」に妥協する地主も現れた⁸⁷⁾。

間接税依存

間接税構成比の増加

「戦後経営」下で経費が膨張したのに、所得税の増税が控えめだった。個人所得と法人所得が急増したのに、1890～1915年度の25年間に、国税収入に占める所得税の構成比は、2%弱から9%に増えたにすぎなかった(表19)。その反面、間接税収入の急増と地租依存が続いた。

同期に、間接税構成比は33%から66%に急増した。酒税、専売益金(たばこ税など)、砂糖消費税等の間接税が寄与した。地租構成比は、1890年度の60%から1915年度に17%に低下したが、それでも所得税収入の二倍もあった(表19)。

要するに、商工業部門が所得税負担の急増を免れたのは、間接税の激増と地租依存の継続による。所得税制のシステムからいえば、法人所得税の税率引き上げの抑制、配当非課税、所得税の税率引き上げの抑制による。「戦後経営」下の軍事的産業国家の経費は、主として間接税

87) 地主階級が「戦後経営」下で、高率地租を承認し負担に耐えたことについて政治的分析が必要だが、本稿はそれを試みていない。中村正則氏は述べている。第13議会で「地主階級は何故、地主の負担となる地租増徴法に賛成したのだろうか?この点に関してこれまでの研究は、藩閥官僚とブルジョアジーとの結託、山県による憲政党の抱きこみ、政府の譲歩・妥協、地主のブルジョア化などによって説明している」とまとめ、新視点として「地価修正法」と「地価増徴法」とを抱き合わせて提出されたために、「地租増徴法」の地主への賛成が得られた、という(中村正則「日本資本主義確立期の国家権力日清『戦後経営』論」、『歴史学研究』別冊特集、1970年10月[安田浩・瀬川信夫編『展望日本歴史19 明治憲法体制』東京堂出版、2002年、183頁以下参照])。だが、こうした政治過程の分析に本稿は立ち入っていない。

と地租でまかなわれ、勤労大衆と地主層に税負担を求めた。「産業ノ発達ヲ阻害セラルルコトナカラシムルヲ期シ」、所得税の増税を控えめにし、商工業部門の税負担の増加を抑制した。したがって、この間、直接税のうちの基幹税は収益税であり、所得税は補完税にとどまった。

表 19 主要国税収入構成比の推移 (1880～1915 年度)

(単位：千円)

	1890 年度	1895 年度	1900 年度	1905 年度	1910 年度	1915 年度
直接税	43,748 (66.2)	43,451 (58.2)	60,345 (39.3)	125,059 (39.7)	139,304 (34.3)	140,243 (33.9)
地 租	40,084 (60.6)	38,693 (51.8)	46,718 (30.4)	80,473 (25.5)	76,292 (18.8)	73,602 (17.8)
営業税			6,052 (3.9)	18,785 (6.0)	25,757 (6.3)	21,455 (5.2)
所得税	1,092 (1.7)	1,497 (2.0)	6,368 (4.2)	23,278 (7.4)	31,722 (7.8)	37,567 (9.1)
間接税	22,367 (33.8)	31,246 (41.8)	93,114 (60.7)	190,085 (60.3)	267,291 (65.7)	273,382 (66.1)
酒 税	13,912 (21.0)	17,749 (23.8)	50,294 (32.8)	59,099 (18.8)	86,701 (21.3)	84,649 (20.5)
専売納付金			7,244 (4.7)	46,344 (14.7)	62,090 (15.3)	68,804 (16.6)
国税合計	66,115 (100.0)	74,698 (100.0)	153,459 (100.0)	315,145 (100.0)	406,595 (100.0)	413,625 (100.0)

(資料) 東洋経済新報社編纂『明治大正財政詳覧』東洋経済新報社、1926年。決算額である。

(注) 国税総額は、租税と印紙収入のほか専売納付金(専売益金)を含む。1890年、1900年の酒税は酒造税である。決算額である。()内は構成比(%)である。

各種税負担の不公平についての要約

各種の税負担の不公平の実態を多岐にわたって述べたので、まとめておきたい。

1899～1919年に、日清・日露の「戦後経営」の下で、日本の所得税は法人と株主を厚遇した結果、配当非課税を基準に各種の所得者間の税負担の不公平が拡大した。

(個人企業への出資者の税負担は法人企業へのそれより重かった) 高所得出資者の場合、個人企業への出資者は、所得税(第3種)の累進度が強まり税負担が重くなったが、株式会社への出資者の税負担は、法人所得税(第1種)が単一比例税率の引き上げを控えめにした上、公平のための税負担調整制度がなく、受取配当を非課税にした。このため、個人企業への出資者の税負担は、法人企業へのそれより重くなった。

(株主配当が非課税だが、農業者の地租負担は重かった) 各種所得者間の税負担は収益税の有無で左右された。地租は高率の比例税率が採用され、地租を負担する農業者が最も重く、ついで営業税を負担する業者が重かった。配当所得者は収益税がなく、しかも配当は非課税だったから、その税負担は取るに足らぬものになった。

(小額所得層の農業者の税負担率は最高所得層の配当利子所得者の10倍) 配当と国債利子は非課税だったから、最高所得層(1～5万円)の配当利子所得者の対所得の税負担率は2.6%にすぎなかった。小額所得層(500円以下層)の農業者と業者の税負担率を、最高所得層

日本の所得税源泉課税型の法人所得税 (2)

の配当利子所得者のそれと比べると、農業者は10倍、営業者は5倍だった。小地主・自作農は地租のため、小営業者は営業税のため、その税負担が基礎的生活費を侵すほど重かった。

(間接税構成比は高く、所得税構成比が低かった) 所得が急増したのに、国税収入のうち所得税の構成比が急増しなかった反面、酒税、専売益金、砂糖消費税などの間接税と収益税の構成比が高かった。法人・株主厚遇税制のため所得税増収が抑制され、所得税は直接税の基幹税にはならず、収益税を補完する税にとどまった。

(株式会社・株主厚遇税制が所得格差を拡大した) 高額の配当所得者は法人・株主厚遇税制で所得税を非課税にされた反面、他の所得者は個人所得税(第3種)が累進課税された。しかも農業者と営業者は収益税の負担が重かった。大衆の間接税の負担率は逆進的で負担が重かった。配当・国債利子非課税の配当利子所得者の税負担を基準に、他の各種の所得者の税負担が比較されたから、各種の税負担者の不公平の実感はつよまった。

(個人所得税負担を垂直的に公平化するほど、個人企業と株式会社への出資者間の税負担は水平的に不公平になった) 一方で、個人所得税(第3種)の累進度を強め、税負担を垂直的に公平にするほど、個人企業への高所得出資者の税負担は重くなり、他方で、法人所得税の比例税率の引き上げが低いうえ、株主受取配当が非課税だったから、株式会社への出資者と個人企業への出資者の間の税負担は水平的に不公平になった。両企業への出資者間の、税負担の水平的公平化は、株式会社・株主厚遇税制で阻害された。だから個人所得税の高度累進化と「収益税から所得税へ」という税制改革は、株式会社・株主厚遇税制で阻害された。税負担の水平的かつ垂直的公平のためには、株式会社・株主厚遇税制、すなわち日本の所得税源泉課税型の法人所得税を改めねばならなくなった。

9 法人所得税に対する批判論

第7章と第8章で述べたように、日本の所得税源泉課税型の法人所得税は、二面で限界に衝突した。

1910年代において、一面では、株式会社の発展とともに、日本の法人所得税のシステムは法人の実態と整合しなくなり、納税者に理解と納得が得られにくいものになった。他面では、所得税において法人・株主を厚遇し軽課あるいは非課税にし、地租・営業税と間接税を重課したので、国民の間に、税負担の不公平感が増幅した。したがって、税負担の不公平を改める税制改革なくして、増税が不可能になった。

「不公平なる所得税」と題して、実業家の大橋新太郎が講演したのは、第一次大戦前の1913

年のことであった。これは第5章の末尾でふれた。

1910年代に、法人所得税のシステムと税負担の二面に鋭敏で先覚的な、法人所得税改革論が現れた。ここで、税法学者、財政学者、新聞論説者、大蔵官僚の、法人所得税批判論と改革論を紹介しておきたい。

(1) 法人所得税への諸批判

法人実在説に立ち、配当総合課税と法人累進税を提案 (関口健一郎)

早くも、1911 (明治 44) 年に、関口健一郎『現行所得税法要義』(1911年)が、いわゆる法人実在説に立って、法人所得税の改正を次のように提案した。

所得税の源泉課税とするのをやめる 「現行法力第一種所得ノ課税ヲ単ニ稅務行政上ノ便宜規定トスル立法ノ主義ヲヤメテ其ノ配当金ハ之ヲ第三種所得トシテモ課税スル」。これまで、株主受取配当の [賦課] 課税は納税者の株主による脱税を招くとされ、法人の段階で、株主の所得に所得税を源泉課税されてきた。しかし、「今日ノ稅務機關ノ整備ハ到底昔日ノ此ニアラサルヲ以テ直チニ今ヲ断定スヘキニアラサルヘシ」⁸⁸⁾。

法人は経済主体だから法人所得に累進課税せよ 「法人ハ法律上自然人ト同等ニ人格ヲ有スルノミナララス、一面ニハ又經濟主体トシテモ全ク投資者 [株主 - 引用者] トハ独立シテ、經濟單位ヲ成シ、而モ經濟界ニ於ケル企業者トシテノ活動能力ハ自然人ニ優越スルコト普通ニシテ、自然人ヨリモ永キ生命ヲ有スルコト亦普通タリ」⁸⁸⁾。だから、法人所得課税は、「法人ヲ自然人ト同等ノ位地ニアル經濟主体トシテ之レニ所得稅ヲ課税スルノ主義ヲ採用スルトセハ、累進稅主義ヲ採用スルヲ当然トス」⁸⁸⁾。

関口は、法人も個人も独立した経済主体だから、法人も累進課税し、株主受取配当も他の個人所得と合算して総合累進課税をせよ、提案している。

関口は税法研究者であり、形式的な法的な論議をしている。法人は個人同様に、実在する経済主体であり、法人も税負担能力があるといい、こうした法的な法人観から法人所得累進課税を提唱している。

かれの法人所得累進課税論や株主受取配当総合累進課税論は、生きた株式会社の支配実態の分析から出発せず、その税制成立の社会的根拠を示さず、法人についての一般的法的観念から出発しているので、当時、株主構成説、あるいは法人擬制説に立っていた大蔵省の主流に対しては、説得力に乏しい。この種の論法の難点は、第6章の末尾で述べたので、その批判を繰り返

88) 関口健一郎『現行所得税法要義』巖松堂書店、1911年、48頁。

返さない。経済や財政の研究者とちがい、これまでの法人所得税が各種所得者にいかなる影響を与えてきたかの分析がない点も、提案の説得力を弱くしている。

社会政策的な税制批判 (小川郷太郎)

小川郷太郎は、1915年の発展してきた株式会社と所得再分配の実態に言及しており、かれの批判論は説得力を増している。

日露戦後、資本の集積と集中が進み、劣悪な労働条件、貧富の懸隔の拡大、小農問題、都市の小商人・手工業者の生活苦が現れ、社会主義の思想と運動が芽生えた。そこで社会主義を予防し、労働問題、小農問題、小工業問題等に対し社会改良を求め、学者・官僚が、1907年に第一回社会政策学会を開いた。その研究は税制にまで及んだ。

大正4(1915)年10月23日、社会政策学会第9回大会で、「社会政策より観たる税制問題」が討議された。その報告者の一人、小川郷太郎(京都大学教授、財政学、租税論)は、たんなる税法論を超え、社会政策的見地から当時の法人所得税の実態を分析している。先に、その一端を述べたが、重要なので重ねてとりあげる。

会社の実態から所得税源泉課税説を批判 所得税法によれば、会社利益は株主の所得であり、会社において株主の所得に源泉課税する。「それは株主に配当金が交付せられたる後に、配当を調べてこれに課税することは非常に面倒臭い。それであるなら、会社にある間に、配当せられざる前に一遍に税するのだ」⁸⁹⁾という。

だが現実には、会社の利益は会社自身のものであり、会社自身の利益に課税される。だから、会社は法人所得税を会社が負担する「一種の営業費」とみている。会社は、株主の利益から税を前取りした後の利益を、株主に配当しているとはみない。だから税を株主に負担させているとは考えない。株主も法人所得税を自身が負担している、と実感していない⁹⁰⁾。

法人成りで「脱税」する 個人事業所得は総合累進課税されるのに、法人所得は6.25%の比例税率で課税されるにすぎないから、実業家は企業形態を個人企業から株式会社に変え、「脱税」する⁹¹⁾。

現行利子配当税制は反社会政策的 有価証券税制は公平ではない。公債社債利子は、他の所得と分離し2%の比例課税をするだけで、総合累進課税しない。国債利子は非課税だ。株

89) 社会政策学会編纂『社会政策より見たる税制問題』(「社会政策学会論叢」第9冊、1916年所収)、72頁。

90) 社会政策学会編纂、上記書、72~73頁。

91) 前掲書、64~66頁。

式会社はその純益に 6.25% の比例課税をするだけで、株主受取配当は一切課税されない。有価証券は富者に集積集中され、利子・配当の課税が不公平だから、貧富の懸隔は拡大している。貧富の懸隔を縮小する税制を社会政策的税制という。現行税制は反社会政策的だ⁹²⁾。

要するに、日本の所得税源泉課税型の法人所得税は、概して個人所得よりも軽課したうえに、株主受取配当を非課税にし、貧富の懸隔を拡大しているから反社会政策的だといひ、税制を社会政策的に改めよ、と提言している。

小川報告は従来の形式的法的税制論を超え、株式会社の実態と税制による所得再分配にまで入り込み、株式会社の実態と税の効果までを論じ、法人所得税論を重厚なものにした。それでも社会政策論者で階級協調論だから、追究はおだやかだった。後年、社会政策的税制は「社会政策を加味した税制」として、政府側からも提唱された。

階級的税制批判 (榎田民蔵の「大阪朝日新聞」論説)

榎田民蔵になると、不公平な所得税に対する階級的批判の筆鋒は鋭かった。

第一次大戦 (1914~18 年) にともない、「大戦景気」 (1915~18 年) が起こった。内外からの需要増と日本によるアジア・中国市場の独占にともない、日本の輸出と工業生産が急増した。とくに船舶が不足し、造船・海運業界が巨利をえ、船成金と株成金が続出した。株式配当が一般的に増加し、株価が高騰し株式キャピタルゲインが激増し、貧富の差は拡大した。しかも米価がはね上がり、生活者大衆は骨身に應えていた。

それでも、法人所得の軽課と受取配当非課税は改められなかった。そのうえ、酒税、たばこ税など大衆の間接税負担が重かった。

こうした大戦景気のさなか、1917 (大正 6) 年 11 月 26 日付けの「大阪朝日新聞」の論説は、「所得税法改正の必要」と題し、その改正の必要を訴えた。書き手は榎田民蔵だった。

階級的税制批判論 「同法 [所得税法 - 引用者] に於て、其の税率が個人所得に重くして、法人所得に軽く、個人所得に重き累進税率を課しつつ、公債、社債の利子に比例税率を課し、更に株券の配当を免除するは、資本家の利益を主としたる立法と謂はざるを得ず」⁹³⁾。

当時の所得税法によれば、1913~17 年分の所得に、個人では、2.5% から 22% の超過累進税を課し、同族的法人 (合名会社・合資会社と株主数 20 人以下の株式会社) では、4~13% の超過累進税率を適用した。ところが、非同族的法人 (株主数 20 人以上の株式会社・株式合資

92) 前掲書、71~75 頁。

93) 「所得税法改正の必要」 (『大阪朝日新聞』大正 6 (1917) 年 11 月 26 日、論説、榎田民蔵執筆) (榎田民蔵『社会問題』 (『榎田民蔵全集』第 4 巻、改造社、1935 年所収)、471 頁。

会社) では、6.25%の単一比例税率を課しただけで、株主受取配当は非課税だった。

こうした税制は、「法律其のものが、資本家の利益のみ眼中に置けるのみならず、間接に資本家の脱税を放任するものと謂はざるべからず」。資本家は企業形態を株式会社形態に変え、税額を軽減した。

税制改正の必要 「此の如きは主として立法の不備に基づく所にして、此立法の不備は我国の議会政治が、益々資本家代表の議会たらんとしつつあるを語るものなり。而して之が影響は、財政上には、国庫収入の減少となり、経済上には、国民所得分配の不平等となるが、更に此の国庫収入の減少が消費税の加徴となり表はる時は、二重に所得分配の不平等を来すべく、事実消費税に就て最も利害関係多き労働者階級の勢力の微弱なる我国に於ては、此の危険最も多しと云ふべく、而も一般社会上には、社会道德の頹廃を来すべし、何れの点より云ふも、吾人は、之が改正の必要を認めざるを得ず」⁹⁴⁾。

税負担は、個人企業よりも同族的法人を軽くし、しかもその同族的法人より非同族的法人を軽くしたうえ、株主受取配当を非課税にした。この所得税法は資本家のために定めたもので、議会が資本家を代表する機関になっていることを意味する、という。

それに、この法人・株主厚遇の法人所得税制が国庫収入の増加を抑制するため、それだけ間接税の増徴を招き、大衆の間接税負担を重くする。これらを改めるには、所得税法の改正が必要だ、といっている。

「大阪朝日」という新聞の社説で、所得税制に対する階級的視点からの痛烈な批判と税制改革の必要が論じられた。所得税における株式会社厚遇と間接税増徴とが表裏の関係にあるのがよく理解されていた。

社説は、「此の如きは主として立法の不備に基づく所にして、此立法の不備は我国の議会政治が、益々資本家代表の議会たらんとしつつある」といっている。この「立法の不備」の第一は所得税法そのものの不備であり、これは制限された選挙法という第二の不備からきていると、社説は考えていたと思われる。

当時適用された、1900年改正衆議院議員選挙法では、選挙資格は直接国税10円以上の満25歳以上の男子に制限され、02年の選挙の有権者は全人口比2.2%にすぎなかった。事実上、無産者大衆は議会から締め出された。この不平等な選挙法が、議会将「資本家代表の議会」にし、これがこの資本家本位の税法をもたらした、とみていたのであろう。

この「所得税法改正の必要」と題する論説は、所得税の階級性を攻めるのに急だった。しか

94) 櫛田, 上記書, 472頁。

し、諸先進国の例を引くまでもない。資本主義は、常に必ず、このような不公平な所得税を採用するものではない。日本資本主義のいかなる特殊性のために、日清日露の戦争後に、このような所得税を採用せざるを得なかったかを、櫛田は分析していない。当時の日本の経済学では、現実の所得税を経済学的に分析する方法が研究されていなかった。

大蔵省がまとめた「租税負担ノ不均衡ヲ来スヘキ税制上ノ欠陥」

大蔵省は「税制上ノ欠陥」をどのように把握していたのか。大蔵省の『租税負担調書』（1917年）の結果の分析は前章でのべた。大蔵省自身は『調書』の結果をどのように分析していたのか。その一端を臨時調査局租税部内国税掛「各業別租税負担情況調査要領」1917年12月（『勝田家文書』第12冊 1）で知ることができる。それによれば、「租税負担ノ不均衡ヲ来スヘキ税制上ノ欠陥」は以下のとおりである。

「租税負担ノ不均衡ハ主トシテ税制上ノ欠陥ニ在ルコト明ニシテ是等ノ事情ニ適応シ負担均衡ヲ期センガ為ニハ税制上ニ適當ノ改正ヲ加フルヲ要ス而シテ租税負担ノ不均衡ヲ来スヘキ税制上ノ欠陥ハ其ノ主要ナル点概ネ左ノ如シ

- 一、収益税特ニ地租ノ負担甚タ軽カラサルコト
- 二、從テ下級ニ対スル負担重キニ失スルコト
- 三、営業以外ノ動産資本対シ収益税ノ課税ナキコト
- 四、所得税ハ事実上直接税ノ中心タラス却テ収益税ノ補充的關係ヲ有スルコト
- 五、地方税ノ制限ノ宜シキヲ得サルコト
- 六、特ニ地方税ハ土地ニ対シ過重ナルコト
- 七、特別地方税ノ賦課其ノ当ヲ得サルコト⁹⁵⁾

『調書』は法人所得税を対象とせず、各種の不公平な税負担が法人・株主厚遇税制のために増幅していることに分析が及んでいない。それでも「税制上ノ欠陥」について、一定の方向を次のようにまとめている。

収益税、とくに地租が小地主・自作農に重すぎる。 営業以外の動産資本に収益税が課税されていない。 直接税の中心に収益税がおかれ、所得税が収益税を補完している。 地方税は土地に重課されすぎている。

95) 迎由理男「大蔵官僚と税制改革」（波形昭一・堀越芳昭編著『近代日本の経済官僚』日本経済評論社、2000年所収、22～23頁）、原資料は、臨時調査局租税部内国税掛「各業別租税負担情況調査要領」1917年12月『勝田家文書』12冊 16。

上記の「調査要領」(1917年)によれば、税負担の不均衡の核心は地租重課と所得税軽課にあり、これを改め、所得税を直接税の基幹税にし収益税を補完税にする、という税制改革の方向を示唆している。「収益税から累進所得税へ」改めるというのであった。

わたしの分析では、所得税軽課と地租重課は株式会社軽課・受取配当非課税を基礎にしていたから、法人所得税改革こそが税制改正の突破口にならざるをえない。したがって、改革は、法人所得税改革を避けて通れなかった。これを、1917年の大蔵省「調査要領」は表明していないが、その後、大蔵省でも、法人所得税改革の必要性が認識されるようになった。

徴税官吏の不平を押さえ切れなくなった

法人所得税への不満は、大蔵省内部の徴税官吏にも及んでいた。徴税官吏ですら、徴税の士気を挫くほどだった。元税務官僚松隈秀雄は『戦時税制回顧録』(大蔵省)で、大正9(1920)年の、所得税改正前の徴税官吏の心境を述懐している。

「大正9年[1920年]に[税制]改正になったのは、聞くところによりますと、もっぱら税務官僚が税の不公平を唱えたというのです。先ほどの戸順調査というものをやりまして所得税を戸毎に調べて行く、そうすると門構えの立派な邸宅を構えている家に行くと、『お宅の所得税いくらですか』と言うと、『うちは所得税払ってない。』『おかしいじゃないか』と言うと、『うちは配当で食っているんです』と言う。配当が当時の金で仮に百万円あっても、税は払っていない。これは税法にちゃんと書いてあるのですから。その隣にしがない業者があつて、年所得1万円でもそれは所得税を払っている。・・・戸順調査をやつて、ポカッと百万円もの大きな穴があいていると、これでは鯨屋の30万円と荒物屋の40万円との10万円の差を議論してみたつて、隣りに百万円でぜんぜん無税というのがあつたのでは、税務官吏としてなにをやっているかと、こういう感じで、法人にはたとえ課税されても、個人の調査をやつて、『あの不公平は放任できません』という声が大いび高くなつてきて、大蔵省の上層部の人も税務官吏の不平は押さえ切れなくなつてきた」⁹⁶⁾。

しがない鯨屋から厳しく事業所得税を取り立てているのに、門構えの立派な邸宅の富豪は所得税を払っていなかった。彼は配当で豪勢なくらしをしているのに、受取る配当は非課税だったからだ。このような不公平徴税に、徴税官吏自身、居たたまれなくなり、大蔵省上層部も、この不満を押さえ切れなくなり、所得税改正に取り組まざるを得なくなった、という。

96) 大蔵省大臣官房調査企画課『戦時税制回顧録』昭和財政史談会記録第3号、1978年、224～225頁。

(2) 大蔵省内からの批判 中村継男『改正法人所得税法詳解』

中村継男『改正法人所得税法詳解』

大蔵省が法人所得税改革に踏み切ったのは1920年で、その旗幟は鮮明だった。これまでの法人所得税観をどのように批判し改革しようとしたか。その姿勢の一端を税務監督局兼大蔵省の職員、中村継男『改正法人所得税法詳解』（東京税務二課会、1920年）で窺うことができる。中村は、これまでの法人企業観と法人所得税観を批判し、その筆鋒は鋭かった。

法人企業観 = 法人主体説 法人は組合（パートナーシップ）から生まれたからといって、法人と組合とを同一視してはいけない。組合とちがい、法人の主体は出資者ではない。「現今の法人の企業は、該法人自体の企業にして、其の組成分子たる出資者の共同企業にはあらずなり。別言すれば法人は其の経営する企業の企業主体にして出資者は只其の資本拠出者たるに止まるものとす。出資者が法人企業に対し資本を拠出する所以のものは財産の利用方法として資金を融通するに止り、自己が其の企業主体たらんとするが為にはあらずして、其の拠出資金に対する配当を得んことを目的とするものなること恰も資金の利殖運用の方法として銀行預金をなす場合と異ならず」⁹⁷⁾。

法人所得観 = 法人それ自体の所得、受取配当観 = 出資者の動産所得 したがって、「法人企業に在りては、其の法人は企業利得の主体となり、更に其の分配を受けたる出資者は動産（拠出資金）所得の主体となるものなり」⁹⁸⁾。だから、法人所得に課税し、出資者の受取配当に課税するのは、貸付金または預金の利子と同様、資産運用所得に課税するものにほかならない。

所得税源泉課税説と二重課税論批判 ところが、法人所得課税を出資者の配当所得に対する源泉課税とし、法人所得に課税し、その上、出資者の受取配当に課税するのは二重課税とする見解がある（名指しはないが税制審査委員会の見解である。引用者のもの）。これは、法人と出資者とのちがい、法人所得と出資者の所得とのちがいを無視しており、「企業主体としての法人格を認めざる旧時代の見解」であり、「法人の企業を以て出資者の共同企業なりとす法人発達の沿革的觀念に謬着せる見解」⁹⁹⁾である。

97) 中村継男『改正法人所得税法詳解』東京税務二課会、1920年、12～13頁。下線は引用者のもの。以下同様。

98) 上記書、14頁。

99) 前掲書、14～15頁。

中間的法人の歴史的必然的根拠と中村継男の限界

この1920年の中村の主張は、事実上、1906年の「税法審査委員会」が規定した法人観と法人所得税観を体系的に批判しており、旧来の法人所得税観に対する批判が大蔵省内からも生じていたのがわかる。

主体は法人それ自体にあり、といういわゆる実在説的法人観が示され、次いで、法人それ自体の所得であるという法人所得観が示された。その結果、法人それ自体の所得に課税するという税制、すなわち、独立課税型の法人税に変える、という改正の方向が鮮明に打ち出された。中村の論理の展開は鮮明だった。

だが、思考の展開は単純だった。〈法人企業は出資者の共同企業である〉としてきた旧来の規定を、中村が明治中期でさえも謬論として排除しているとすれば、その論理は単純すぎた。

第3章で述べたように、明治中期に資本蓄積が劣る状況で、巨額の資本を要する近代産業を株式会社が担うために、突出した出資者を避け、広範に富裕な出資者から出資を求めやすいように、株式会社を均等出資者が共同支配する企業として創設した。こうした歴史事情を根拠に、法人を「出資者の共同企業」とする思考習慣が成立した。これに基づいて法人所得税を所得税の源泉課税とする制度が成立したのである。

初期の法人は中間的なものであった。初期の法人では、法人といっても、法人の資本とその利潤は、均等的な出資者が共同でそれを支配した。だから、こうした法人では、法人を出資者の構成体とし、法人所得は出資者に帰属するという意識を、出資者がもったのは自然であった。

英国のように、個人企業あるいはパートナーシップから法人成りした株式会社が多い国、あるいは、日本のように、均等株主による共同支配という形態で、株式会社が出発した国では、一定の期間、出資者が共同で法人を支配する「中間的法人」の存在が避けられない。したがって、これを歴史的基礎に、法人所得を出資者に帰属する所得とし、所得税源泉課税型の法人所得税が成立せざるを得ない。

所得税源泉課税型の法人所得税論を「謬着せる見解」と断じても、中間的法人が存在する間は、そうした思考習慣は消え失せず、これを肯定せざるを得ず排除できない。もし、この現存する「中間的法人」に、独立課税型の法人税を課そうとすれば、株主から反発が起こり、その税制を採用できない。現に、その反発が、法人所得税案の審議の際、議会内で、現実の株式会社に精通した議員たちから起こったことは、第2章で述べたとおりである。

ところが、中村は、所得税源泉課税型法人所得税の歴史的必然的根拠を肯定的に理解できず、その税制の論理を排除すべき「謬着せる見解」として全面否定した。彼の主張は、独立課税型の法人税を絶対視し、政府は、それを過去も現在も未来も採用すべきものとする。それは超歴

史的な「真理」により、所得税源泉課税型法人所得税の歴史的必然的根拠を否定し排除する。それは、歴史上、必然的根拠があった封建社会を「謬着せる」社会として全面否定し、排除した論理に似ている。

1920年に税法が変わったのは、独立課税型の法人税の論理が絶対的真理だったからではない。その当時には、所得税源泉課税型の法人所得税が存立の歴史的根拠を失い、それに代わって、独立課税型の法人税に歴史的必然的根拠が生じたから、新しい税制が成立したのである。

中村の論理は、「謬着せる」旧来の税制を排し、絶対真理である独立課税型の法人税を採用する、というものだった。歴史的必然的根拠が生じたから、独立課税型の法人税の採用を提案するというのでなかった。中村の主張の方法は、社会科学として限界があった。

所得税源泉課税型の矛盾を解決する独立課税型の法人税へ

大蔵官僚は歴史的根拠をよく理解できなかったけれども、所得税源泉課税型の法人所得税への批判が強まるなかで、独立課税型の法人税への変更は避けられなくなった。

簡単にいえば、日本の所得税源泉課税型の法人所得税は、明治中期に、上位均等株主による共同支配の株式会社を基礎にし、日清戦後の1899年に成立した。それは、負担を公平にする税負担調整制度を設けず、株式会社と株主を厚遇した。「戦後経営」の下で、軍事力を支える目的で、産業の補強を目指し株式会社の資本調達を促進するためであった。法人所得と配当が急増するなかで、この法人厚遇税制が諸所得者間の税負担の不公平が明瞭になり、国民の反発を招いた。

その上、株式会社が増資を重ね、上位均等株主共同支配が崩壊し、法人に権力を集中すると、所得税源泉課税型の法人所得税は、発展した株式会社に適合しなくなり、旧来の税制は不可解になった。このように旧型の法人所得税は存立条件を失い、改めざるを得なくなった。

旧型の法人所得税の諸問題を解決するために登場したのが、独立課税型の法人税だった。それは、第一に、税制の論理と「発展した株式会社」の実態との乖離を、つぎのように解決し、納税者に納得が得られる税制になるだろう、と洞察された。

- (1) 独立課税型に変えれば、税制は法人自身の所得である法人所得の現状に適合する。
- (2) 個人所得税同様、累進税率にすれば、法人自身も税負担能力をもつという実態に適合する。
- (3) 法人所得も株主受取配当も課税すれば、法人も株主（個人）も人格があるという実態に適合する。

独立課税型の法人税は、第二に、所得者間の税負担の不公平を除去できると洞察された。

日本の所得税源泉課税型の法人所得税 (2)

- (1) 独立課税型の法人税に累進税を採用できるので、法人所得税も増税できるように思われた。
- (2) 法人と個人(株主)を別個の人格とし、法人を株主から独立すれば、法人に課税した上で、株主受取配当にも、他の個人所得と合算し累進課税し、国民の反発を緩和し、個人所得税を増税できるように思われた。とくに配当非課税から配当総合累進課税への転換は所得税収入を大きく増やすと期待された。
- (3) 総じて、独立課税型法人税を採用し、法人の所得への累進課税と個人の受取配当に対する総合累進課税により、所得税収入の急増が期待できると思われた。同時に、所得税を基幹税にし、収益税を補完税にする税体系に変更するのを容易にする、と思われた。

中村の『改正法人所得税法詳解』(1920年)でも、その一端が明らかのように、政府は日本の法人所得税の下で生じた矛盾を、独立課税型の法人税への転換で解決できると洞察し、独立課税型の法人税への改革に突き進んだ。

第3部 所得税源泉課税型の法人所得税の軌跡

最終章 所得税源泉課税型の法人所得税の歴史的意義と限界

1899~1919年の法人所得税を所得税源泉課税型と規定し、その法人所得税の成立過程、その性格と仕組み、その歴史的意義と限界を分析してきた。論点と記述が多岐にわたったので、この最終章では、繰り返しをいとわず、日本の、所得税源泉課税型法人所得税の歴史的意義と限界をまとめ、結びにかえておきたい。それは、日本の、この型の法人所得税の軌跡を摘要することでもある。

(1) 所得税源泉課税型の法人所得税の歴史的意義

日清「戦後経営」と法人所得税の導入

日清戦争後の1899(明治32)年に、法人所得税が導入された。

アジアは列強による領土分割の場になっており、そのなかで、日清戦争で後進小国日本が勝利し清国の領土を分割したから、日本は列強、とくに南進するロシアと対立が深まった。そのため、日清戦後、軍事力を強化した。

政府は、日清戦争をとおして、近代戦争とは経済戦争だということを体得した。近代的兵器そのものも、兵器・人員・燃料・食糧等の輸送機関も、近代産業の産物であり、近代産業の発

達が不可避である。しかも近代的兵器の装備や輸送機関を整備する費用が膨大であり、巨額の税を経済社会に負担させるためにも産業の発達が必要である。したがって、軍事力を強化するには、産業基盤を整備し巨大な経済力をつくらなければならない。発達した近代産業があるから列強は軍事力に勝り、近代産業をもたぬ清国は軍事力に劣った。政府はこれを実感した。

そこで政府は日清「戦後経営」と称して、日本の軍事力と経済力の総合的強化を目指し、軍事費のみならず、産業・交通・教育費を急増し、諸増税をおこなった。

そのため政府は、地租と間接税を重課し続けた。さらに、1899年に法人所得税を採用した。だが、法人所得税をむやみに増税するわけにはいかなかった。その増税が、近代産業を担う株式会社の発達を阻害するからだった。したがって、政府は、法人所得税の仕組みを、明治中期の株式会社に適合させるとともに、株式会社の発達を妨げないように、構築しなくてはならなかった^{99-a)}。

所得税源泉課税型の法人所得税の採用とその歴史的根拠

1899年導入の法人所得の性格は、日本の明治中期の株式会社に整合するものであった。

1899年に採用した法人所得税の性格は、所得税の源泉課税型というべきものであった。それは、法人所得は株主に帰属するとし、法人所得税を株主の所得に対する所得税の源泉課税とするものであった。

明治中期に、資本蓄積が乏しいなかで、紡績業など最先端の工業を先進国から移植するため、英国とちがい、個人企業やパートナーシップをへないで、はじめから株式会社を設立した。その際、巨額の資本を調達するために、広く異系統の出資者が出資し、会社経営に参加しやすいように、株式の均等所有と議決権制限措置がとられた。だから、その株式会社では、異系統の上位均等株主による共同支配がおこなわれた。

産業株式会社創設の際、ドイツとちがって、日本では、銀行が株式を引き受けなかったから、法人株主はなく、上位均等個人株主の共同支配が明瞭だった。だから、法人は株主個人の集合体であり、その法人所得は株主個人に帰属するという、思考習慣が自然に形成されていた。

ところが、伊藤博文内閣の井上馨大蔵大臣の下での、1898年5月の政府提案の第一次改正所得税法律案は、いわゆる法人実在説に基づく法人所得累進課税案だったから、議会で議員から批判を受けた。

99 - a) 日清「戦後経営」下の税財政の構想については、拙稿「阪谷芳郎と日清『戦後経営』論覚書」(『熊本学園大学経済学部リーガルエコノミクス学科開設論文集』熊本学園大学、2007年所収、197頁以下参照。)

明治中期では、株式会社が普及し産業革命を担ってきたから、議会内に株式会社に通暁していた議員もいた。かれらは、株式会社における株主の支配の実態を反映し、株主構成説という法人観をもち、1898～1899年の議会で、税制がおよそ次のように論じられた。

法人所得は構成株主個人に帰属する所得である。法人の段階で、それを各株主に配当する前に、各構成株主の法人所得の持分に個人所得税を課税し、その税額を源泉徴収するから、適用する税率は、累進税率ではなくて、単一比例税率でなくてはならない。高額な法人所得額は必ずしも構成株主の高い税負担能力を示さないから、累進税率を採用すべきではない。

こうした税制の論理と提言が、飯島正治、江島久米雄、三島弥太郎らの議員から、相互に補完的に主張された。これは所得税の源泉課税型の法人所得税にほかならなかった。

審議の結果、政府側も、法人所得累進課税案が不自然なのを認め、税制の仕組みを、所得税源泉課税型の法人所得税に適合するように、単一比例税率に修正した。構成する各株主の総合所得の平均を5千円～1万円と想定し、5千円～1万円の個人総合所得に適用される所得税(第3種)の税率、2.5%を、法人所得(構成株主の集合所得)に適用した。ただし、源泉税額の過不足を調整する課税はなく、株主受取配当を非課税にした。

こうした議会での議員と政府側の質の高い審議により、山県内閣の松方正義大蔵大臣の下で、1899(明治32)年2月13日に「所得税法」が公布された(法律第17号、1899年3月5日施行、1899年分から適用)。

要するに、明治中期の株式会社において上位均等株主が共同支配していた経済関係を土台に、株主構成説が株主たちの思考習慣になっており、これを基礎に、法人所得を各構成株主に帰属する所得とし、所得税源泉課税型の法人所得税を採用した。

念のためにいえば、日本では、1950年から観念的な所得税源泉課税型の法人税が『シャウプ勧告』(1949年)に基づいて採用された。第二次大戦後、現実に普及していた法人は、発展した巨大株式会社であり、経営者が支配した会社であった。だから、その法人の所得は、株主から独立した法人自身の所得だった。それは株主に支配され、株主に帰属するものではなかった。ところが、シャウプは、現実の、法人の所得の実態を直視せず、想定する法人所得を株主個人の所得とみなし、これに個人所得税を源泉課税すると観念的にみなした。だから、それは観念的な所得税源泉課税型の法人税であった¹⁰⁰⁾。

1899年に導入された法人所得税は、これとちがう。1899年法人所得税は、明治中期の共同

100) 『シャウプ勧告』(1949年)における観念的な所得税源泉課税型の法人所得税論については、さしあたり、拙著「法人所得課税の発展段階(1)」(『熊本学園大学経済論集』第5巻第1・2合併号、1998年所収)106頁以下参照。

出資した株主により、その資本とその利潤が共同支配される株式会社を根拠にして成立したものである。したがって、その法人所得は株主に帰属し、これに個人所得税が源泉課税されていた。だから、本物の所得税源泉課税型の法人所得税であった。

シャウプが構想した所得税源泉課税型の法人所得税は、観念的に想定された、観念的な所得税源泉課税型の法人税である。本物の所得税源泉課税型の法人所得税は、およそ 50 年前の日本で、議会内で、日本人によって論理的で率直に審議され、1899 年に、所得税法として成立した。法人所得課税史の研究がほとんどなく、この歴史的事実が知られていない。

株式会社・株主厚遇の仕組み

源泉課税の過不足の調整制度の欠如 法人所得税は個人所得税の源泉課税とされたから、単一の比例税率が適用された。法人所得の各株主の帰属額に高低があり、各株主の負担能力が異なるのに、源泉課税は単一税率が適用されたから、株主間に源泉税額の過不足が生じた。つまり、株主間の税負担は垂直的に不公平になった。さらに、株主の帰属額と他の個人所得額が同額である場合に、一方の法人所得の株主の帰属額は単一税率が適用され、他方の個人所得額は累進税率が適用されたから、両者の税負担に高低が生じ、税負担は水平的に不公平になった。

公平のためには、株主段階で、この過不足を調整しなくてはならないが、日本の 1899～1919 年の法人所得税では、この調整の仕組みはなく、株主の段階で、受取配当非課税とされた。このために、高所得の株主の帰属所得と受取配当は、高率の累進課税を免れた。

重層的法人所得税 日露戦時の 1905 年、重層的法人所得税を採用した。単一比例税率の適用対象を法人全般ではなく、一定規模を超える株式会社に限定し、税率として低比例税を適用する公開的法人と、累進税を適用する同族的法人とに二分した。このために、その株式会社の法人所得に低い単一比例税率が適用され、高所得株主の場合、株主の税負担は軽減され、株主厚遇税制になった。

「戦後経営」下の株式会社・株主厚遇税制

株式会社・株主厚遇の 1899 年法人所得税は、日清「戦後経営」下の政策に整合するようにつくられた。

株式会社・株主厚遇税制 列強に対抗するなか、「戦後経営」と称し、軍事力と経済力を計画的総合的に強化する事業を推進した。このため諸増税をおこなうなかで、法人所得税を導入した。軍事力と経済力を強化する政策に従って、法人所得税は導入されたから、産業の発達を妨げてはならず、それどころか、産業の発達を促進するものでなければならなかった。

そのために所得税の公平が軽視された。高所得株主の所得と低所得株主の所得に同率の単一の源泉税率が採用されたままで、株主の段階で、不公平を調整する措置を採用しなかった。

さらに、高所得の個人事業所得者に累進税率を適用したのに、これと同額の高所得株主の高額帰属所得に低い比例税率を源泉課税したうえ、受取配当は非課税であったから、両者間の税負担の水平的不公平は調整されず、高所得株主を厚遇した。

これらの措置は、株式会社と株主を厚遇し、株式会社の資本調達を促進するものであり、経済力を強化する「戦後経営」の目的に従うものであった。

重層的法人所得税は、一定規模を超える株式会社の法人所得に限定し、低い比例税率を適用するものであり、「戦後経営」を効率的に推進するものであった。

要するに、1899～1919年の法人所得税は、列強に対抗するなか、軍事力と経済力の計画的総合的な強化を目指した「戦後経営」に従い、近代産業を担う株式会社の資本調達を促進するために、株式会社と株主を厚遇した所得税源泉課税型の法人所得税であった。厚遇とは、株式会社の法人所得に低い比例税率を適用するとともに、株主受取配当を非課税にし、所得税の公平な負担のための調整措置を欠いた税制をさしている。

株式会社と工業の躍進 株式会社・株主厚遇税制は、株式会社の増資を促し、多数の他人の手に散在していた資本を株式会社へ集中した。もっと広くみれば、厚遇税制は株式会社の創設、その会社への企業形態の変更、その会社の内部留保と増資、株式を担保にした銀行借入を促進した。

法人厚遇税制が採用された20年(1899～1919年)間に、法人数と法人所得が激増した。厚遇税制がすべてではないが、株式会社の発達促進要因の一つであったのは否定できない。

20年間に、法人数は6,133者から31,734者へ5倍増、税務上の法人所得額は6,081万円から14億3,619万円へ24倍増となった(『国税庁統計年報書』1975年)。この間、卸売物価指数は約3倍高騰した(『日本経済統計集』1958年)ので、これでデフレートすれば実質法人所得額は約8倍増加した。工業生産指数は10倍に増加した(名古屋高商工業指数、『日本経済統計集』)。1909～1919年の10年間の、職工5人以上の工場の重工業生産額は12倍増となった(『工業統計表』、『日本経済統計集』)。諸指標は株式会社と重工業の発達の高スピードを示した。兵器生産そのものも兵器製造関連の重工業も、戦場の後方で軍需品を補給する海運業・鉄道も発展した¹⁰¹⁾。要するに、産業発展の促進という「戦後経営」目的の一つはほぼ達成されたと

101) 兵器の国産化は、民間株式会社ではなく、陸海軍工廠でおこなわれた。日清戦争は統一された国産銃で戦えたが、機関銃の量産も鋼砲の国産も日露戦後になった。鋼艦国産化は遅れ、日露戦争の主力艦は全て英国その他からの輸入艦だったが、1911年に英国へ注文した一巡洋艦を最後に海外発注はな

いい。いい。

日清戦後の軍事的産業国家の法人所得税

1899～1919年の法人所得税の意義は次のようにまとめられる。

日清「戦後経営」下の法人所得税の導入 日清戦後、「戦後経営」と称し、軍事力と経済力とを計画的総合的に強化する政策が採用された。その国家は単に軍事力のみを拡大する軍事国家ではなく、産業を発達させ、その基礎のうえで軍事力を強化する軍事的産業国家であった。その財源を調達するために、各種の税の税率を引き上げたり、課税対象を拡張したりした。そのなかで法人所得税が導入された。だから、法人所得税は近代産業の発達を妨げないどころか、近代産業の発達を促進する仕組みをもつことになった。

1899～1919年の法人所得税は所得税の源泉課税型 明治中期では、近代産業が巨額の資本を求めたのに、資本蓄積が乏しかったから、有力な出資者を株式会社に結集するため、有力株主の持株を均等にし、均等株主が共同支配するという株式会社が普及した。このために、法人所得は株主に帰属するという思考習慣が形成され、この法人所得に個人所得税を源泉課税するタイプの、法人所得税が採用された。

日本の法人所得税は株式会社厚遇税制 軍事的産業国家の下で、近代産業を担う株式会社を補強する所得税制が求められた。個人所得は累進税率が適用されたが、法人所得は単一比例税が適用され軽減され、株主受取配当に対し所得税が非課税にされた。このように、所得税に、株式会社と株主を厚遇する仕組みが採用された。1905年から同族的法人に累進税を適用し、非同族的法人のみに限定して低率の単一比例税を適用し、税率構造が重層化された。

この税制の下で、高所得出資者の場合、本格的な株式会社への出資者の所得税の負担は、個人企業や同族的法人への出資者よりも軽減された。本格的な株式会社の法人所得に単一の比例税率が適用されただけで、高所得株主と低所得株主間の税負担の不公平を調整しなかったから、両者間の税負担は、税負担能力からみて不公平になった。

日清戦後の軍事的産業国家の法人所得税制 日本の所得税源泉課税型の法人所得税は、経済力を強化するため株式会社と株主を厚遇する仕組みをもち、株式会社の資本調達を促進し

くなった。軍艦国産化を支えたのは官営八幡製鉄所と民間株式会社の造船業と鉄鋼業だった。後方支援を担ったのが海運業と鉄道の民間株式会社だった。ただし鉄道は1906年に国有化された。この海運業と鉄道は民間株式会社の造船業と車両業に支えられた(小山弘健『日本軍事工業の史的分析』御茶の水書房、1972年、佐藤昌一郎「国家資本」[大石嘉一郎編『日本産業革命の研究』上巻、東京大学出版会、1975年所収]、石井寛治『日本経済史』第2版、東京大学出版会、1991年参照)。

てきた。日本の法人所得税は、日清戦後の軍事的産業国家の本性を体現した税制であった。

(2) 所得税源泉課税型の法人所得税の限界

なぜ所得税源泉課税型の法人所得税は廃止されたか

日本では、株式会社の発展とともに所得税源泉課税型法人所得税の成立の条件が失われ、その税制の限界が露呈された。法人・株主厚遇税制が株式会社の発達を促進し、従来の型の法人所得税の土台であった、「均等株主による共同支配」を崩壊させたからであり、かつ、所得者間の税負担を不公平にし、国民の反発を強めたからであった。

一面で、1910年代に、株式会社の増資が急増し、これまでの「均等株主による共同支配」を分解し、有力な株主経営者に、あるいは経営者に支配力が集中した。このため、<法人所得は株主に帰属するから、法人所得課税は所得税の源泉課税となる>という、これまでの税制の論理は、法人所得の実態に整合しなくなり、納税者に理解しがたいものになった。

経営者に支配力が集中したから、<法人所得は法人自身のもの>という法人所得観が普及し、法人独立課税型の法人税への移行条件が作りだされた。

他面で、日清日露の戦争後、「戦後経営」費(軍事費・植民地費、産業・交通・教育費)が膨張し、地租と間接税が増税されるなかで、法人所得税の税率の引上げ抑制と株主受取配当非課税が続けられた。このため、所得者間の税負担の不公平が拡大した。

配当非課税下で配当が急増し、株主がますます富裕になるなかで、高比例税率の地租が自作農・小地主の生活を侵し続けた。中小営業者の営業税の負担も強まった。酒税・たばこ専売納付金など間接税の増税も、生活者大衆の税負担を増やした。

こうして、1910年代に、株式会社・株主厚遇税制は、法人企業と個人企業への出資者間の税負担格差、配当所得者と農業所得者・営業所得者の間の税負担格差をつよめ、納税者の不満が鬱積した。

1910年代に、都市部に、重工業の男子労働者をはじめ勤労者が急増し、その労働苦と生活苦がすすんだ。こうしたなかで、税負担の不公平が強まり、もはや政府は、軍事費の増加と増税を続けられなくなってきた。そこで政府は「社会政策を加味した税制」と称し、税負担の不公平と貧富の懸隔を緩和する税制改革をおこなわざるを得なくなった。

所得税源泉課税型の法人所得税の光と影

日清戦後の軍事的産業国家の下で出発した、増税と法人厚遇税制は、軍隊と株式会社を発展させ、後発資本主義に光明を与えたかにもえたが、闇に面することにもなった。

明治中期以降、日本は清国と露国に連勝し、権益をえて清国と韓国を圧迫した。この間、「坂の上の雲」を目指し、職業軍人と実業家が活躍し、アジアのなかで日本一国だけが帝国主義の坂を上り詰めた。だが、日本がその坂を上るために、小地主や中小業者などを含む勤労者は重い荷物を背負うことになった。

「戦後経営」の名で出発した、軍事的産業国家は、法人と株主を厚遇した反面、勤労者と小地主に重い間接税と地租・営業税を強いた。国民所得に対する税負担率は、日清戦争前から日露戦後にかけて激増した。対国民所得税負担率は、日清戦争前に8%にすぎなかったが、日清戦後は15%を超え、日露戦争後は20%を大きく超えた(前掲第1部の図1)。社会福祉給付がなく、重税で勤労者は貧しかった上に、株主成金非課税や法人厚遇の税制があり、貧富の懸隔が拡大した。

独立課税型の法人税による矛盾の解決

日本の、所得税源泉課税型の法人所得税の矛盾は、その税制の論理と法人の実態との乖離と税負担の不公平となって現れた。この矛盾は、独立課税型の法人税への移行によって、解決すると思われるようになった。

株式会社厚遇の仕組みを含んだ法人所得税だったから、株式会社の増資は急テンポでおこなわれ、「均等株主による共同支配」を崩壊させ、経営者に支配力が集中する「発展した株式会社」になると、出資者による私有制が後退し、法人自身が会社資本とその利潤の所有主体であることが明瞭になった。

法人所得は法人自身の所得とされ、法人所得課税は法人自身の所得に対する税とみられるようになった。したがって、<法人所得は株主の所得であり、法人所得税は株主所得税の源泉課税である>という旧来の税法上の論理と法人所有の実態とが乖離してきた。

この乖離という法人所得税の矛盾を解決するには、法人所得課税そのものを改革すればよく、「発展した株式会社」の所有の実態に整合する、独立課税型法人税に転換すればよいと思われるてきた。

さらに、税負担の不公平という、もう一つの矛盾を解決するためにも、独立課税型の法人税へ転換すればよいと思われるようになった。

独立課税型の法人税の論理¹⁰²⁾によれば、法人と株主個人とは別個の人格である。そこでは、

102) 独立課税型の法人税の論理については、本稿の注4、拙著「法人所得課税の発展段階(1)」(『熊本学園大学経済論集』第5巻第1・2合併号、1998年所収)89頁以下参照。大蔵省側の文献としては、中村継男『改正法人所得税法詳解』東京税務二課会、1920年、中村継男『法人所得及所得税』巖松堂書

法人は会社資本とその利潤の所有主体であり、法人も個人も、それ自体に税負担能力があり、法人所得も株主受取配当も累進税を課税できる、としている。

したがって、独立課税型の法人税に移行すれば、法人と株主それぞれに、負担能力に応じて公平に累進課税できるように思われた。税制改革で、不公平な税に対する納税者の反発を緩和し、政府にとって、所得課税の増税をしやすい税制のように思われた。進んでは、所得税を基幹税に変え、収益税（地租と営業税）を補完税に変えるのを容易にするとみられた。

こうした展望の下で、政府は、日本の所得税源泉課税型法人所得税の限界を、独立課税型の法人税の採用によって突破できるとみて、税制改革に向かって突き進んだ。

なぜ短命だったのか

英国で所得税源泉課税型の法人所得税が全面的に廃止されたのは、1972年だった。100年を超えて、この型の法人所得税が続いた。これは、英国の、この型の法人所得税は税負担を公平にする調整制度を携帯しており、公平課税に努めてきたからであり、かつ英国の株式会社が株主支配の傾向が強かったからであった¹⁰³⁾。

日本では、所得税と法人所得税のシステムのなかに、所得税負担の公平のための調整制度がなく、株式会社・株主厚遇税制を折り込んだ。日清戦後、後進小国が帝国主義列強に伍していくため、軍事力と経済力の総合的強化を目指し、株式会社の資本調達を加速するためだった。

この結果、税負担が不公平になり、国民の反発を招いた。しかも株式会社の発展が急速であり、均等株主共同支配が崩壊し、この税制が「発展した株式会社」の実態と乖離し、その税制の論理は、納税者に理解と納得が得られないものになった。

こうして税制自体の論理が国民に不可解なものになり、かつ、所得税負担の不公平を拡大した。これらの症状は急性的で深刻であり、その禍根の除去が求められた。この結果、日本では、この型の法人所得税の生涯は20年で終わった。

店、1922年を参照。

103) 拙稿「法人所得課税の発展段階(2)」(『熊本学園大学経済論集』第7巻第1・2・3・4合併号、2001年所収)428頁以下。

引用文献

- 浅木慎一『日本会社法成立史』信山社，2003年
- 阿部 勇『日本財政論 租税論』改造社，1933年
- 石井寛治『日清戦後経営』（『岩波講座 日本歴史 16 近代 3』1976年所収）
- 石井寛治『日本経済史』第2版，東京大学出版会，1991年
- 石栄高志『日本の1899-1919年法人所得課税』（1996年度熊本学園大学経済学研究科修士論文）
- 井手文雄『要説近代日本税制史』創造社，1959年
- 伊牟田敏充『明治中期会社企業の構造』（『社会経済史学』第35巻第2号，1969年所収）
- 伊牟田敏充『明治期における株式会社の発展と株主層の形成』（『明治期株式会社分析序説』法政大学出版局，1976年所収）
- 伊牟田敏充『明治期株式会社分析序説』法政大学出版局，1976年
- 江見康一・塩野谷祐一『長期経済統計 7 財政支出』東洋経済新報社，1966年
- 大内兵衛・土屋喬雄編『明治前期財政経済史料集成』第1巻，明治文献資料刊行会，1962年
- 大蔵省『大蔵大臣財政演説集』1972年
- 大蔵省主税局『内国税の税率及び納期に関する沿革摘要』1949年
- 大蔵省主税局『主税局統計年報書』
- 大蔵省主税局調査課『所得税・法人制度史草稿』執筆者は雪岡重喜，1955年
- 大蔵省主税局編『所得税百年史』執筆者は林健久，石弘光，大蔵省主税局，1988年
- 大蔵省大臣官房調査企画課『戦時税制回顧録』昭和財政史談会記録第3号，1978年
- 大蔵省編纂『明治大正財政史』第1巻，経済往来社，1955年
- 大蔵省編纂『明治大正財政史』第6巻，経済往来社，1957年
- 大蔵省臨時調査局租税部内国税掛『租税負担調書』1917年
- 大蔵省臨時調査局租税部内国税掛『各業別租税負担状況調査要領』1917年12月（『勝田家文書』第12冊 1所収）
- 小川郷太郎『社会政策より観たる税制問題報告及討議 報告第二席』（社会政策学会編纂『社会政策から見たる税制問題』同文館，1916年所収）
- 小川郷太郎『社会問題と財政』帝国地方行政学会，1920年
- 大島通義『1891-3年のプロイセンの税制改革』（『三田学会雑誌』第52巻第7号，1959年所収）
- 大橋新太郎『不公平なる所得税』（『東京経済雑誌』1692号，大正2年4月5日所収）
- 大間知啓輔『株式所有の法人化と法人の受取配当非課税(1)』（『熊本学園大学経済論集』第1巻第1・2合併号，1994年所収）
- 大間知啓輔『法人所得課税の発展段階(1)』（『熊本学園大学経済論集』第5巻第1・2合併号，1998年所収）
- 大間知啓輔『法人所得課税の発展段階(2)』（『熊本学園大学経済論集』第7巻第1・2・3・4合併号，2001年所収）
- 大間知啓輔『明治20年の所得税の由来 先発国の所得税の背景とその継受』（『熊本学園大学経済論集』第8巻第3・4合併号，2002年所収）
- 大間知啓輔『日本の所得税源泉課税型の法人所得税(1) 1899~1919年』（『熊本学園大学経済論集』第13巻第1・2合併号，2006年所収）
- 大間知啓輔『阪谷芳郎と日清『戦後経営』論覚書』（『熊本学園大学経済学部リーガルエコノミクス学科開設論文集』熊本学園大学，2007年所収）

日本の所得税源泉課税型の法人所得税 (2)

- 海軍省「製鉄所設立費要求書説明」1891年(歴史学研究会編『日本史史料[4]近代』岩波書店、1997年所収)
- 勝 正憲『日本税制改革史』千倉書房、1938年
- 季武嘉也・尚友倶楽部編『三島弥太郎関係文書』芙蓉書房、2002年
- 榎田民蔵『社会問題』(『榎田民蔵全集』第4巻、改造社、1935年所収)
- 国税庁編『国税庁統計年報書 第100号記念号』1976年
- 小山弘健『日本軍事工業の史的分析』御茶の水書房、1972年
- 斉藤萬吉『日本農業の経済的変遷』西ヶ原叢書刊行会、1918年
- 斉藤萬吉『実地経済農業指針・日本農業の経済的変遷』(明治大正農政経済名著集、第9巻、農山漁村文化協会、1876年所収)
- 阪谷芳郎「戦時及戦後経済」(『東京経済雑誌』第32巻、第798号、1895年11月2日所収)
- 佐藤昌一郎「国家資本」(大石嘉一郎編『日本産業革命の研究』上巻、東京大学出版会、1975年所収)
- 佐藤 進「産業資本の形成と財政」(鈴木武雄編著『財政史 日本現代史』東洋経済新報社、1962年所収)
- 汐見三郎『各国所得税制論』有斐閣、1934年
- 蒼園生「現行租税制度の解剖(13)」(『東京経済雑誌』2039号、1920年1月17日所収)
- 社会政策学会編纂『社会政策から見たる税制問題』(『社会政策学会論叢』第9冊、同文館、1916年所収)
- 税法審査委員会『税法審査委員会審査委員会審査報告』1906年
- 税法審査整理案審査委員会『税法審査整理案審査会審査要録』1907年
- 税法審査整理案審査委員会『税法整理案審査会議事速記録』1907年
- 関口健一郎『現行所得税法要義』巖松堂書店、1911年
- 高橋亀吉『明治大正農村経済の変遷』東洋経済新報社、1926年(『明治大正農政経済名著作集第19巻』農山漁村文化協会、1976年所収)
- 高橋亀吉編『財政経済二十五年誌』第4巻、政策編上、1932年、国書刊行会復刻版、1985年
- 高橋 誠「現代所得税制の展開 日本所得税史論」(『経済志林』第28巻第1号、1960年所収)
- 高村直助『日本紡績史序説上』塙書房、1971年
- 武田隆夫『財政と財政学』東京大学出版会、1985年
- 田崎佳代「1920年法人税制」(1995年度熊本学園大学院修士論文)
- 帝国議会『帝国議会衆議院委員会議録 明治編10 第12回議會 明治31年』東京大学出版会、1986年
- 帝国議会『帝国議会衆議院委員会議録12 明治篇12 第13回議會 明治31年』東京大学出版会、1986年
- 帝国議会『帝国議会貴族院委員会速記録 明治編7 第13回議會 明治31年』東京大学出版会、1986年
- 帝国議会『帝国議会貴族院議事速記録14 第13回議會 上 明治31年』東京大学出版会、1980年
- 鉄道省『日本鉄道省』中篇、1921年
- 東洋経済新報社編纂『明治大正財政詳覧』東洋経済新報社、1926年
- 戸原四郎『ドイツ金融資本の成立過程』東京大学出版会、1963年
- 内閣統計局『日本帝国統計年鑑』
- 中村継男『改正法人所得税法詳解』東京税務二課会、1920年
- 中村継男『法人所得及所得税』巖松堂書店、1922年
- 中村隆英「日清日露『戦後経済』」(『明治大正期の経済』東京大学出版会、1985年所収)
- 中村隆英「マクロ経営と戦後経営」(『産業化の時代 下 日本経済史 5巻』岩波書店、1990年所収)
- 中村正則「日本資本主義確立期の国家権力 日清『戦後経営』論」(『歴史学研究』別冊特集、1970年

- 10月, 安田浩・瀬川真紀希編『展望日本歴史19 明治憲法体制』東京堂出版, 2002年所収)
- 中村正則「日清『戦後経営』論」(『一橋論叢』第64巻第5号, 1970年所収)
- 中村正則『近代日本地主制史研究 資本主義と地主制』東京大学出版会, 1979年
- 日本統計研究所『日本経済統計集』日本評論社, 1958年
- 農林調査委員会編『改訂日本農業基礎統計』1977年
- 藤田武夫『近代租税制度』河出書房, 1948年
- 明治法制経済史研究所編『元老院会議筆記』第26巻, 元老院会議筆記刊行会, 1982年
- 松方正義「財政前途ノ経画付提議」(伊藤博文編『秘書類纂16 財政資料』中巻, 原書房, 1970年所収)
『三井事業史資料 第三』1974年
- 宮本又郎「産業化と株式会社の発展」(西川俊作・阿部武編『産業化の時代上』日本経済史, 第4巻, 岩波書店, 1990年所収)
- 宮本又郎「産業化と会社制度の発展」(『日本経営史3 大企業時代の到来』岩波書店, 1995年)
- 宮本又郎『日本の近代 企業家たちの挑戦』中央公論新社, 1999年
- 迎由理男「大蔵官僚と税制改革」(波形昭一・堀越芳昭編著『近代日本の経済官僚』, 日本経済評論社, 2000年所収)
- 森川英正『日本経営史』日本経済新聞社, 1981年
- 森川英正『トップマネジメントの経営史』有斐閣, 1996年
- 安岡重明『財閥経営の歴史的研究 所有と経営の国際比較』岩波書店, 1998年
- 山崎謙編『衆議院議員列伝』1901年
- 由井常彦「明治時代における重役組織の形成」(『経営史学』第14巻第1号1979年所収)
- 由井常彦「日本における重役組織の変遷 明治大正期の研究」(『経営論集』第24巻第3・4号, 1977年所収)
- 由井常彦「概説1915-57年」(由井常彦・大東英祐編『日本経営史第3巻 大企業の到来』1995年所収)
- 吉国二郎総監修『戦後法人税制史』税務研究会, 1969年
- 吉田準三『日本の会社制度発達史の研究』流通経済大学出版会, 1998年
- 吉田震太郎「帝国主義財政の形成」(鈴木武雄編著『財政史』東洋経済新報社, 1962年所収)
- 吉田準三『日本の会社制度発達史の研究』流通経済大学出版会, 1998年
- Lindley, Nathaniel, *A Treatise on the Law of Partnership, Including its Application to Companies*, Vol. I, 1878

Summary

Japanese corporate income tax (2)
1899–1919

Part 1 of this paper (published in the previous issue of this journal) discussed the nature and structure of the corporate income tax introduced in 1899. Part 2 (published here) shows that the tax system encountered two problems.

The first problem appeared in relationship between the tax system and corporate reality. As corporations developed, a gap grew between the nature and structure of the tax and the actual conditions of the corporations, making the tax system difficult for the taxpayers to understand.

The second problem appeared in the burden on the taxpayers. The tax system was structured to be favorable to corporations and stockholders in order to promote industry. The tax burden became very unfair, causing the taxpayer dissatisfaction.

The new type of corporate income tax introduced with the tax reforms of 1920.