

日本の所得税源泉課税型の法人所得税 (1)

— 1899 ~ 1919 年 —

大間知 啓 輔

要 約

本稿は 1899 年から 1919 年の日本の法人所得課税史を研究している。

その法人所得税は、明治中期の初期株式会社に基ついた所得税源泉課税型のものであった。日清戦後の「戦後経営」下で、この税制は、殖産興業と軍備拡大のために、株式会社と株主を厚遇するように組み立てられた。厚遇措置とは低率法人所得税率と受取配当非課税であった。

株式会社が発展するにつれ、古い法人所得税観は、発展した株式会社の実態から離れ、かつ、その税制は不公平税制の傾向が強まった。1920 年の税制改正の結果、所得税の源泉課税型の法人所得税から独立課税型の法人税に変わった。

本稿は、第 1 部、税制の歴史的背景と、第 2 部・第 3 部、この税の歴史的意義と限界とに二分される。第 2 部・第 3 部は本誌次号に掲載される。

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 — (以上本号)

第 2 部 所得税源泉課税型の法人所得税の限界 (以下次号予定)

- 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意義と限界

序章 課 題

本稿の課題

法人所得が課税されたのは日清戦後の明治 32 (1899) 年であった。明治 20 (1887) 年に、所得税が導入されてから 12 年を経過していた。この法人所得課税は未解明の部分が多く、研究すべき諸課題は次のとおりである。

(1) 日清戦後、列強に対抗し、「戦後経営」の下で、軍備拡大と産業補強がおこなわれ、経費が膨張し増税された。そのなかで特殊な仕組みの法人所得税が新設された。その「戦後経営」とは何か。それがどのように、法人所得税の仕組みを左右したのか。

(2) この法人所得課税は、どのような性格と仕組みをもっていたのか。

理論的準備なしに、これに解答するのはむずかしい。そこで、初期法人所得税の成立条件を示す理論モデルを、次のように用意しておきたい。

所得税源泉課税型の法人所得税とは何か 経済社会で主導的な株式会社において、株主が法人を共同支配している場合、法人所得は、その持分に応じて構成株主に帰属する、という思考習慣が形成される。こういう社会では、法人所得に課税する場合、各株主に法人所得を配当する前に、法人所得に対してもつ各株主の持分に、個人所得税を源泉課税する税制が整合する。こういう性格をもつ法人所得課税を所得税源泉課税型の法人所得税という。この法人所得課税の性格に適合するように、法人所得課税の仕組みが構築される。(株式会社が発展し、株主支配が後退すれば、法人所得課税は別のタイプに変わる。)

英国の同型の法人所得税を分析した結果、わたしはその理論モデルの有効性を確かめた¹⁾。

英国では、産業革命をパートナーシップと個人企業が担った。パートナーシップは法人ではない。その利潤は持分に応じてパートナーのもので、各パートナーに分割され、その所得に個人所得税が課税された。19 世紀に、パートナーシップは、漸次、法人企業に変わり、その利潤は法人所得となった。それでも、共同出資と共同支配がおこなわれ、その利潤は持分に応じてパートナーのものだという思考習慣が受け継がれ、その法人所得は株主の集合所得とされ、持分に応じて各構成株主に帰属するとされた。だから、英国の初期の法人所得課税は個人所得税の源泉課税となった。この検証をへて、上記の理論モデルは仮説ではなくなった。

1) 拙稿「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 合併併号, 1999 年), 「法人所得課税の発展段階 (2)」(上記誌, 第 7 巻第 1, 2, 3, 4 合併併号, 2001 年) 参照。法人所得課税の発展の三段階については、後掲の注 7 を参照。

とはいえ、日本の、初期法人所得課税の分析の際、その理論は十分に適用されず、その有効性の確認が不十分だった。そこで、本稿でこのモデルを適用し、1899～1919年の法人所得課税の性格解明をこころみる。

念のためにいえば、段階を踏まえずに、初めから法人は株主から独立化するのはない。初期の株式会社では、株主という共同出資者が共同支配し、経営に主体的に参加する。単一の主体なしに取引が成立しないから、株式会社は法人とされ、複数の株主個人を超えた単一の主体にされる。役員の要件は株主とされ、株主の代表者をその法人の代表者にする。ここでは法人は株主と分離しない。初期の株式会社では、法人は、その代表に株主代表をおく株主の構成体である。初期の法人に対するこのような規定を、本稿では、株主構成説と呼ぶ。だから、初期の株式会社では、法人所得は法人自体の所得ではなく、持分に依じて構成株主に帰属するとされる。

発展した株式会社では、株主の共同支配は後退し、株主構成体は崩れる。法人の機関の決定を得さえすれば、株主でなくても、法人の代表にすることができ、株主から法人に権力が集中する。法人は株主から分離する。法人は株主から独立化した法人に、あるいは集権的法人に変わる。このような法人論を法人独立主体説と呼ぶことがある。

(3) 日本の所得税源泉課税型の法人所得税は特殊性がある。どんな歴史的事情に由来し、どのような特殊性がつくられたのか。英国のそれと比べれば、その答を引き出せるかもしれない。

(4) この法人所得税は1899年に導入され、1920年に他の型の法人所得課税に移行した。20年の生命に過ぎなかった。どのような限界に衝突し、他のタイプの法人所得課税に移行したのか。これが解明されれば、次の段階の法人所得課税の解明の手がかりが得られるかもしれない。

この稿は、法人所得税の成立背景、その税制の性格・仕組み、その日本的な特殊性、その成立の根拠、その破綻と改革にいたる過程について経済学的解明をこころみようとしている。

本稿の構成と各章のポイント

第1部では、法人所得税の成立過程と法人所得税の性格・仕組みを分析する。第2部では、この法人所得課税の破綻の基礎過程を分析する。第3部は、「所得税源泉課税型の法人所得税の意義と限界」と題し、本稿全体をまとめている。

多岐亡羊に陥らないように、本稿の構成と各章の主題と論点を摘出しておく。

第1部 法人所得税の性格と仕組み

(1) 第1章 日清「戦後経営」と法人所得の導入 日清戦後、政府は、「戦後経営」と称して、列強に対抗し、軍事力と経済力を総合的に強化する計画をもった。後述のように、戦後に、大

蔵官僚、阪谷芳郎は語った。近代戦争は経済に支えられておこなわれる。だから、戦争を総括すれば、近代戦争では、軍事計画と並んで経済計画、すなわち、殖産興業と産業基盤の整備が不可欠である、と。この軍勢力と経済力の総合的強化の事業が「戦後経営」にほかならない。このため、多くの諸事業が計画され、経費が膨張し増税するなかで、税制そのものにも経済力強化の仕組みをもつ、法人所得税が導入された。

「戦後経営」の構想者は大蔵省だと、中村正則氏の先行的研究は指摘している²⁾。これに示唆をえ、株式会社厚遇の法人所得税も「戦後経営」の精神に根があると、わたしは考えている。

(2) 第2章 1898年の所得税法第一次改正法律案の審議 1898年の法人所得税案の審議過程が分析される。当初、政府は、個人同様、法人を独立の経済主体と考え、法人の所得にも累進税率を適用する法案を議会に提出した。議員が反論し、法人を株主の構成体と捉え、法人所得を株主に帰属する集合所得とし、これに対してもつ各株主の持分に、個人所得税を源泉課税する。これに適合する税率は累進税率ではなくて、単一比例税率だとした。これが議事録で明らかにされる。累進税率か、単一比例税率か、税率をめぐる議会内論争と政府側がその成果を吸収していく過程は、とても魅力的である。

(3) 第3章 明治中期の株式会社の実態と法人所得税の性格 単一比例税率が採用され、最終的に、議員の構想どおり、所得税源泉課税型の法人所得税が採用された根拠は何か。

議員による構想は、明治中期の株式会社の実態と合致していた。日本の近代産業を担う株式会社は、資本蓄積が貧困のなか、均等株主による共同支配を条件に有力な出資者を集めた結果、法人は株主で共同支配され、法人所得は株主に帰属するという思考習慣が普及した。議員は、これにもとづいて法人所得税を構想したから、説得力があり同意が得られたのであろう。

この分析の際、英国の同型の税制を研究した拙稿³⁾を使用し、日英の、初期の法人所得税の共通性と異質性に注目している。

(4) 第4章 1899年法人所得税の仕組み — 法人厚遇税制 — 個人所得に累進税率を適用し、法人所得に単一比例税率を適用したから、出資者の所得が高額の場合、個人企業よりも法人企業に出資したほうが、出資者の税負担が軽くなった。この不公平を調整する制度は採用されず、株主受取配当が非課税にされた。

なぜ、このような税制を採用したのか。その背景に、「戦後経営」と称し、列強に対抗し軍

2) 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) 86頁参照、同「日清「戦後経営」論」(『一橋論叢』第64巻第5号、1970年) 141頁以下。

3) 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)

事力と経済力を総合的に強化する政府の政策があったからだ、としている。

(5) 第5章 1905-19年の重層的法人所得税 日露戦争中の1905年に、法人を二分し、21人以上の株主をもつ株式会社に比例税率を適用し、その他の法人に累進税率を適用した。なぜ、こうした重層的法人所得税を導入したのか。

重層的法人所得税を「株式会社の本格的な発展を促す性質のもの」⁴⁾と規定したのは、吉田震太郎氏であった。これに示唆を受け、重層的法人所得税とは、「戦後経営」の下で、軍事力と経済力の総合的強化のため、一定規模以上の株式会社に限定し、効率的に株式会社の資本調達を促進を図ったものであるのが解明される。

(6) 第6章 税法審査委員会の税制改正論議 法人所得税の性格と仕組みについての大蔵省の説明は、当初、必ずしも明確でなかった。配当非課税などに納税者に不満があるなか、『税法審査委員会審査報告』(1906年)で、現行法人所得税制の正当化に努めた。この弁護論を検討する。

第2部 所得税源泉課税型の法人所得税の限界

(7) 第7章 株式会社の発展による法人所得税観の変化 この税制は長く続かなかった。株式会社が発展するにつれ、法人所得税観の変化と、税負担の不公平の拡大という二面から、この税制の基礎が破綻した。これが第2部で解明される。

明治中期の、上位均等株主が共同支配する株式会社を基礎に、この型の法人所得税が成立した。その後、この基礎の破綻が進み、「発展した株式会社」の実態と旧来の法人所得税観とが整合しなくなり、新しい法人所得観と独立課税型の法人税観が有力になった。

その際、株主支配から経営者支配への変化過程については、経営史研究者である由井常彦氏と森川英正氏の業績を参考にしている⁵⁾。

(8) 第8章 不公平な税負担の実態 法人・株主厚遇税制の下で、各種所得者間の税負担の不公平が拡大した。その実態を大蔵省臨時調査局『租税負担調書』(1917年)等を使い、統計的に検証する。高額配当利子所得者の税負担がネグリジブルである実態が露呈される。

(9) 第9章 法人所得税批判論 税負担の不公平の拡大と法人所得税観の変化とともに、各方面から税制改正論が現れた。そこで学者、新聞論説者、官僚による改正論を検討する。

4) 吉田震太郎「帝国主義財政の形成」(鈴木武雄編『財政史』東洋経済社、1962年)92頁。

5) 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)、「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)、「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)、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。

第3部 所得税源泉課税型の法人所得税の軌跡

(10) 最終章 所得税源泉課税型法人所得税の意義と限界 最終章では、英国の同型の法人所得税との比較を念頭に、1899～1919年の日本の法人所得税の歴史的意義と限界がまとめられる。

本稿の課題と論点は多岐にわたっているので、最終章で全体を取りまとめた。

使用した材料

本稿で使用した主な材料について述べておく。

第3章では、明治中期の主導的株式会社の実態に基づいて、初期の法人所得課税の性格が規定されたことが論じられている。その際、日本経済史研究の業績である伊牟田敏充『明治期株式会社分析序説』（法政大学出版会、1976年）によるところが大きい。

明治中期の法人所得税の性格と仕組については、議会と政府委員会で重要なポイントを議論しているが、これが顧みられていないので、精査の必要があろう。そこで本稿では、帝国議会速記録、『税法審査委員会審査報告』（1906年）、『税法整理案審査会審査要録』（1907年）、『税法整理案審査会議事速記録』（1907年）を使用し、税制の論理の論議を解明した。各種所得の税負担は、大蔵省臨時調査局『租税負担調査』（1917年）を使用している。

日本の税制史研究はないではないが⁶⁾、税制史上、重要な一齣をなす、1899～1919年の法人所得税を分析したものは、ほとんどない。わたしの法人所得課税発展の三段階論⁷⁾という、

6) たとえば、日本の税制史に次のものがある。阿部勇『日本財政論 - 租税論』（改造社、1933年）、勝正憲『日本税制改革史』（千倉書房、1938年）、藤田武夫『近代租税制度』（河出書房、1948年）、大蔵省主税局調査課『所得税・法人税制度史草稿』（1955年、執筆者は雪岡重喜）、井手文雄『要説近代日本税制史』（創造社、1959年）、大蔵省編『所得税百年史』（1988年）、吉国二郎総監修『戦後法人税制史』（税務研究会、1996年）。このうち通史は藤田氏と井手氏の著書である。

7) 法人所得課税の現実分析をするには、主導的株式会社の発展に照応する法人所得課税の発展段階を理論的に規定し、この理論モデルを理論的基準にする必要がある。わたしの法人所得課税の発展の三段階論は次のとおりである。

第一段階は、共同出資者が共同支配する、「株主構成体的法人」（「中間的法人」と呼ぶこともある）を対象にしている。法人所得はその法人を構成する株主個人に帰属する集合所得であり、これに法人所得税という形で、株主に対する個人所得税が源泉課税される。この税制を所得税源泉課税型の法人所得税という。

第二段階は、株主から独立化した「集権的な法人」（「発展した法人」と呼ぶこともある）を対象にしている。

固定資本が巨大化し、株式会社の度重なる増資で、共同支配していた株主が分解するとともに、激増する一般株主は経営から疎外された。株主構成的な法人から集権的な法人に変わる。法人所得は株主から独立化され、法人自身の所得とされ、法人所得も株主受取配当もそれぞれ独立して課税される。この税制を独立課税型の法人税という。

第三段階の現代法人税は、資本調達促進という政策の見地から組みなおされる。上場株式会社は法

理論モデルをふまえた分析となると、いよいよ少ない⁸⁾。本稿は、法人所得課税の段階的発展のモデルの日本への適用をこころみている。

日本の法人所得税を解明するため、英国のその税と比較した。その際、英国の資料を省略した。これについては、拙稿「法人所得課税の発展段階 (1) (2)」⁹⁾をご参照いただきたい。

研究の意義

今日の法人税を解明するのは容易ではない。法人税は歴史のなかでつくられたから、その解明を深めるには、1899～1919年の法人所得税の研究が必要であると思われる。

シャープ勧告 (1949年) に基づく、1950年からの日本の現行法人税は、注7で述べたわたしの理論モデルでいえば、観念的所得税源泉課税型の法人税である。

先取りしていえば、今日の法人税は所得税源泉課税型と規定しても、大法人では株主による会社支配が形骸化されているから、実体的には、法人所得は株主の所得とはいいきれない。だから、今日の法人税は、実体的には、株主の所得に個人所得税を源泉課税しているとはいえない。にもかかわらず、今日の法人税を所得税の源泉課税としているのは、株式会社の形式のみに着目し、観念的にそうだと、みなしているからである。1899～1919年に存在した所得税源泉課税型の法人所得税を、1950年に観念的に復活させたのが現代法人税なのである。

1950年からの観念的な所得税源泉課税型の法人税 (第3段階の法人所得課税) は、1920年～1949年の独立課税型の法人税 (第2段階の法人所得課税) を否定したものである。さらにさか

人集権的性格をいっそう強め、上場株式会社の所得は株主からますます独立化し、実質的には、上場株式会社の所得はますます法人自身の所得になる。にもかかわらず、その法人所得を株主に帰属すると観念する。だから、法人税は、株主に帰属する所得に所得税を源泉課税するものと観念される。法人税と配当所得税は、それぞれ別人の所得に対する課税なのに、両税は株主に対する所得税として統合され、二重課税と観念され、調整される。この税制を観念的所得税源泉課税型の法人税という (拙稿「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), 81頁, 88頁, 97頁, 104～105頁参照, 英国の法人所得課税の発展の3段階については、拙稿「法人所得課税の発展段階 (2)」 (上記誌, 第7巻第1・2・3・4合併号, 2001年) を参照。

英国の3段階について述べたが、さらに法人所得課税史観を踏まえて、ドイツ、日本、米国等の法人所得課税の発展段階が実証されるならば、それはたんなる史観を超えるであろう。本稿はこの史観を日本に適用したところみである。念のため、先取りしていえば、本稿で実証されるように、1899～1919年の法人所得課税は所得税源泉課税型の法人所得税であり、別稿で明らかにされるように、1920～49年は独立課税型の法人税、1950年からは観念的所得税源泉課税型の法人税である。

8) 日本の法人所得課税を三期に分け、第1期の1899～1919年を所得税源泉課税型としたのは、1994年の拙稿「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) においてである。その後の研究に田崎佳代「1920年法人税制」 (1995年度熊本学園大学大学院修士論文) と石栄高志「日本の1899-1919年の法人所得課税」 (1996年度同大学院同研究科修士論文) がある。

9) 拙稿「法人所得課税の発展段階 (1)」 (上記誌, 第5巻第1・2合併号, 1998年), 拙稿「法人所得課税の発展段階 (2)」 (上記誌, 第7巻第1・2・3・4合併号, 2001年)。

のばれば、この独立課税型の法人税は、1899～1919年の所得税源泉課税型の法人所得税（第1段階の法人所得課税）を否定したものである。

このようにみると、現代の法人税は、1899～1919年の法人所得税に対する「否定の否定」として成立したものととってもよい¹⁰⁾。したがって、1899～1919年の法人所得税の研究は、現代法人税の性格の解明に寄与するであろう。

1887年の所得税の導入については、旧稿「明治20年の所得税の由来」¹¹⁾で述べた。本稿はその稿の続編である。

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

(1) 日清「戦後経営」

「戦後経営」は軍事力と経済力の総合的な強化事業

日清戦後の軍事力と経済力を総合的に強化する事業は「戦後経営」と呼ばれ、法人所得税導入の契機となったうえ、その税の仕組みを左右したので日清「戦後経営」から分析をはじめ。

日清戦争が終わり、安価な政府が実現されたのではない。戦争は政府経費の約2年半分に相当する戦費を要したが、公債、国庫剰余金、賠償金を含む特別資金繰り入れ等でまかなわれたから、戦後に増税が持ち越された¹²⁾。

それだけではない。「戦後経営」という事業に着手した。世界史的には帝国主義の段階であり、列強が清国の領土分割を図るなかで、小国日本が戦争に勝利し台湾・澎湖島・遼東半島の割譲を調印し、清国分割に割り込んだから、露、独、仏の三国から遼東半島の返還の勧告を受け、遼東半島を還付せざるを得なくなった。しかも日本政府はロシアの南進を強く意識するようになった。そこで「臥薪嘗胆」といい、身の丈を超えて軍備拡大に向かった。

ところが1890年代は産業資本が成立したばかりで、軍事力を支える経済力が劣っていた。近代的戦争とは経済力の戦争であり、戦争をとおして、官僚は日本の経済力の弱さを自覚した。

10) 拙稿、上記論文、115～116頁参照。

11) 日本の所得税は英国の分類所得税と源泉徴収制度をもつ所得税と異なり、プロイセンと同様、総合所得税をもって出発した。その歴史的背景は拙稿「明治20年の所得税の由来」（『熊本学園経済論集』第8巻第3・4号、2002年）を参照。同稿で最初に所得税に法人所得課税を採用しなかった歴史的背景に言及している（上記論文、32～34頁参照）。

12) 井手文雄『要説近代日本税制史』創造社、1959年、18～19頁。

(1) 軍事力の近代化とは、軍事力の要素のうち兵器そのものと、船舶・鉄道などの輸送機関の構成を高度化することであり、その近代兵器や船舶・鉄道が、その原燃料を含めて、近代的企業、とくに重工業の株式会社によって供給される。これがはっきりしてきた。ところが、その肝心の民間の株式会社が十分ではなく、陸海軍の工廠など国営部分で補強してきた。それでも兵器も船舶も十分に国産されず、輸入に依存していた。それでいて、有力な輸出産業もなく、外貨に欠けていた。軍用物資や軍隊のみならず、産業用物資を運ぶ鉄道網、港湾、電信網などの産業基盤も整っていなかった。

(2) さらに急増する軍事費と産業基盤整備費をまかなう税の負担能力が、民間に欠けていた。所得税の増税に耐えうる産業資本が発達していなかっただけではない。国内に過剰資本が未形成であり、国債引受能力も劣り、外債依存から抜けられなかった。

戦争をともし、劣る経済力を十分に動かし軍事力を発揮したことを、大蔵官僚はよく知っていた。だから、戦争を総括し、戦後に大蔵省の打ち出した計画は、陸海軍の武官らと違い、軍事力拡大一本槍ではなかった。

戦後の1895年10月に、経済計画の必要を大蔵省の主計官、阪谷芳郎は演説している。「戦争と経済というものは余程近いものである、・・・此戦争の七分まではどうも経済の範囲の様に思はれる、後との三分が本統の剣戟を交へるところである、・・・まづ此経済上の計画といふものが立ちませぬと云ふと戦争と云ふものを敏速に優勢に又長く継続すると云ふことは能はぬのでございます」。だから「戦争の計画を致すに当りまして先づどうしても経済の計画からして立てなければならぬ」。「此戦争の費用と云ふものを支えて往くにはまづ其国全軀の力と云ふものを衰弱ならしめてはならぬ・・・日本国の衰弱を来さぬ様にしやうとするのには、どうしたら宜しいかと云ふと、先づ外国貿易と商工業」の維持と発展である¹³⁾。

阪谷芳郎は松方正義蔵相の下で戦後の経済計画を構想し、伊藤博文総理大臣宛て「財政前途ノ経画ニ付提議」(1895年8月15日)¹⁴⁾を起草した大蔵官僚だった。阪谷演説に「戦後経営」の精神が込められている。要するに、近代戦争は経済に支えられる。日清戦争を総括すれば、

13) 阪谷芳郎「戦時及戦後経済」(『東京経済誌』第32巻、第798号、1895年11月2日)690~691頁。専修学校理財学会秋季大会(1895年10月13日)「演説」。

14) 1895年8月15日松方正義「財政前途ノ経画付提議」は伊藤博文編『秘書類纂16 財政資料』中巻、(原書房、1970年)55頁以下。渡辺国武蔵相は上記の松方蔵相の「経画」を継承した。明治29年度予算提案演説(1896年1月10日)は述べている。「戦後財政計画ノ精神」を簡単にいえば、「軍備ノ整頓ト俱ニ経済ノ発達ヲ規画シ又財政ノ鞏固ヲ慮ルト同時ニ、民産ノ増殖ヲカムル」ことを大方針として計画した。これについては「重ニ勸業、教育、金融機関ノ発達、交通運輸機関ノ発達若シクハ各種ノ税法ノ改良ト云ウコトニ重ナル注意ヲ加エタモノデアリマス」(『渡辺大蔵大臣ノ演説』、大蔵省『大蔵大臣財政演説集』1972年、20頁)。

近代戦争では軍事計画と経済計画，すなわち，殖産興業と産業基盤の整備が必要だということだった。この軍事力と経済力の総合的強化の構想者は松方正義・阪谷芳郎ら大蔵官僚だった¹⁵⁾。

その主な事業は，軍備拡張のほか，植民地経営，製鉄所設立，鉄道の整備改良，航路拡張補助・造船奨励，電信電話の拡張，教育施設の増設，勸銀・農工銀・北海道拓殖銀行の設立，治水事業などであった¹⁶⁾。

要するに，「戦後経営」は日清戦後，列強に対抗し軍事力と経済力を総合的に計画的に強化する事業であった。その国家像は重武装を支え得るように，産業を補強する軍事的産業国家だった。武装を国民の安全保障目的の範囲にとどめる精神と制度が弱い，危険な国家像だった。

1890年代は産業資本の確立期だったが，90年代後半に，早くも政府による軍事力強化と産業補強が強められた。1900年の松方蔵相の戦後財政始末報告によれば，「明治29(1896)年度以降同33(1900)年度ニ至ル間ニ於テ戦後経営ノ為メ施設セラレタル事業ハ甚タ多シ」とし，一連の事業は「国力ノ充実産業ノ発達ヲ企図スルニ出テサルモノナシ」¹⁷⁾と述べ，経済力強化の「戦後経営」の事業を語った。

八幡製鉄所官制を1896年に勅令で公布した。これより先の海軍省「製鉄所設立費要求書説明」(1891年)によれば，「鉄ハ工業ノ母，護国ノ基礎ナリ。製鉄ノ業起ラザレバ万業振ルハズ。(中略)本邦ノ富強ヲ謀ラントセバ宜ク製鉄所ヲ起スベキナリ」¹⁸⁾とされた。製鉄業があれば軍艦を国産できる。基礎産業であり，橋梁，船舶，機械も製造できる。巨大資本を要しリスクも大きかったから，国営の製鉄所が創設された。製鉄にとどまらず，鉄道，航海・造船の奨励，電気通信も，軍事力と経済力の基礎をなすものだった。

日露戦後も「戦後経営」の名で軍事力と経済力の強化に努めた。「戦後経営」と称する軍事力と経済力の総合的強化で，後発国の日本が急速に軍事的産業国家を目指すことになった。

15) 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)86頁参照，同「日清「戦後経営」論」(『一橋論叢』64巻5号)141頁以下。石井寛治「日清戦後経営」(『岩波講座 日本歴史16 近代3』1976年)50～51頁参照。坂谷が松方を補佐したことは，故阪谷子爵記念事業会編纂『阪谷芳郎伝』(同会，1951年)151頁以下参照。

16) 日清，日露の「戦後経営」をとおして高価な政府へ転換したことは，中村隆英「日清日露「戦後経営」」(『明治大正期の経済』東大出版会，1985年)，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)を参照。日清，日露の戦後経営の財政については，佐藤進「産業資本の形成と財政」・吉田震太郎「帝国財政の形成」(鈴木武雄編著『財政史 日本現代史』東洋経済新報社，1962年)を参照。

17) 明治財政史編纂会『明治財政史』第1巻 丸善株式会社，1904年，25頁。『明治大正財政史』でも，戦後経営の「何れも皆国力の充実，産業の発達を企図せしものに外ならず」(大蔵省編纂『明治大正財政史』第1巻，経済往来社，1955年，140頁)とのべている。

18) 海軍省「製鉄所設立費要求書説明」(1891年)は，歴史学研究会編『日本史史料[4] 近代』(岩波書店，1997年)，227～228頁。

日本の所得税源泉課税型の法人所得税 (1)

(2) 「戦後経営」費の膨張と増税

「戦後経営」費の膨張と税負担率の急増 「戦後経営」は軍事力と経済力の総合的強化だったから、「戦後経営」費は膨張した。表1によれば、日清戦後の1896～99年では、「軍事費・植民地費」が一般会計歳出の30%弱に達し、「産業・交通・教育費」とあわせ「戦後経営費」は40%弱に及んだ。1900～03年度では、「軍事費・植民地費」が減って「産業・交通・教育費」が増えた。日露戦後の1907～08年度は、陸海軍の整備も鉄道も土木事業も産業奨励も規模を拡大した。国債整理基金繰入額は「戦後経営」に要した国債の整理基金である。これを含む広義の「戦後経営」費は大きく増えた。

表1 日清・日露の「戦後経営」費

(単位:1000円, %)

年度	軍事費・植民地費 ①	産業・交通・ 教育費 ②	「戦後経営」費 合計 ①+②	国債整理基金 繰入額を含む 「戦後経営」費 合計	一般会計歳出	(参考)一般 会計歳出の 対国民所得比
1896～97	122,041(29.5)	34,149(8.3)	156,190(37.8)	-	413,409(100.0)	15.4
1898～99	135,818(28.6)	50,174(10.6)	185,992(39.2)	-	474,309(100.0)	13.0
1900～01	106,323(18.7)	86,086(15.1)	192,409(33.7)	-	570,214(100.0)	14.0
1902～03	57,420(10.3)	104,880(18.8)	162,300(29.1)	-	557,562(100.0)	13.6
合計	421,608(20.9)	275,289(13.7)	696,897(34.6)	-	2,015,494(100.0)	13.9
1905～06	22,844(2.6)	40,466(4.6)	63,310(7.2)	214,494(24.2)	885,017(100.0)	18.4
1907～08	146,913(11.9)	109,488(8.8)	256,401(20.7)	607,630(49.1)	1,238,762(100.0)	20.2
1909～10	166,287(15.1)	116,336(10.6)	282,623(25.7)	605,137(54.9)	1,102,048(100.0)	18.8
1911～13	293,017(16.7)	266,118(15.2)	559,135(31.9)	990,626(56.5)	1,752,905(100.0)	23.1
合計	629,061(12.6)	532,408(10.7)	1,161,469(23.3)	2,417,887(48.6)	4,978,732(100.0)	20.4

(資料) 中村隆英『明治大正期の経済』(東大出版会, 1985年)より作成。一般会計歳出の対国民所得比の試算を挿入。原資料は大蔵省編『明治財政史』, 『明治大正財政史』, 国民所得は大川推計(日本統計研究所『日本経済統計集』1958年)。

(注) 軍事費・植民地費は陸軍拡張費, 海軍拡張費, 植民地経営費。産業・交通・教育費は土木事業費, 同補助費, 鉄道建設費, 電話交換改良費, 製鉄所創立拡張費, 産業奨励費, 高等教育機関創立費, 農商務省治水費, 航路拡張補助航海造船奨励金。

この結果, 一般会計歳出は急増した。一般会計歳出の対国民所得比率は, 日清戦後(1896～1903年度計)が14%弱だったが, 日露戦後(1905～1912年度計)は20%強に引上げられ, 6%ポイントも増加した(表1)。「戦後経営」費は日清・日露戦後の財政支出の大膨張要因になった。

日清戦争の戦費は主として公債・借入金に依存したため, 戦後の1896年に増税がはじまった。国民所得に対する国税地方税合計額の比率(税負担率)は, 戦時の1894年度が8.3%, 1895年度が8.8%にとどまったが, 戦後の1900～03年度は15%台に跳ね上がった。日露戦後

の1906～13年度は20%を大きく超えた(図1)。

一人当たりの国民所得が低く、しかも政府からの社会福祉給付がなく、国民の税負担能力が劣っていたから、国民の重税苦は深刻だった。「戦後経営」とは戦後増税を意味した。

図1 国民所得に対する税負担率の推移(1890～1919年度)



(資料) 国税庁編『国税庁統計年報書 第100号記念号』1976年。

日清戦後に間接税、地租、所得税などを増税した。第一次増税として1896年に、非農業者の収益税である営業税を地方税から国税に移した。さらに酒税法を改正し酒税の増収をはかった。

第二次増税として1899年に、地租の税率を2.5%から3.3%に引き上げた。次いで所得税を増税し、個人所得税の税率引上にとどまらず、法人所得税を導入した。

こうして戦後の一連の増税のなかで、法人所得税が導入されたのである。これより先、1887年に所得税を導入した際、法人所得を非課税にした。これは資本蓄積が貧弱のなかで近代産業を移植せねばならず、株式会社形態で資本集中にせまられたためであった^{19), 20)}。

19) 大蔵大臣松方正義の明治20年所得税法案の提案理由は「所得税法之議」にみることができる。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、410頁参照。拙稿「明治20年の所得税の由来」(『熊本学園大学経済論集』第8巻第3・4合併号、2002年)、5頁参照。

20) 20年所得税法で法人所得課税を非課税にした背景は、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)を参照。その紹介は、前掲拙稿、32～34頁参照。

日本の所得税源泉課税型の法人所得税 (1)

1890年代に株式会社が急増し、1887～1897年の10年間で、会社数は3倍増、払込資本金が約8倍増となり(表2)、税源として法人所得が目立った。

1887～98年では、法人所得は非課税だった。受取配当は課税されたが、賦課課税でその脱税が多かった。だから所得税回避のため個人企業の法人成りが増えた。こうした状況で、地租と酒税のみを増税すれば、議会の反発がつかなくなるから、法人所得税導入に踏みきらざるを得なかった。しかし戦後増税は、法人所得や配当を重点においたのではなかった。

「戦後経営」下で求められた法人厚遇税制 租税の配分は「戦後経営」の目的を考えれば明瞭である。「戦後経営」の目的は列強に対抗し、経済を発達させつつ、軍備を拡大させることにあった。だから、法人所得に課税しても、株式会社の発達を妨げないように、株式会社の厚遇を求める状況にあった。所得税の増税は控えめであった。税は、間接税で勤労者に、地租で地主に負担してもらうことになった。政府のいう「民力培養」とは福祉に配慮することではない。「民力」とは民間産業のことで、「培養」とは産業の基盤を築いて、産業を強くすることだった。

2 1898年の所得税法第一次改正法案の審議

(1) 所得税法第一次改正法案 — 累進法人所得税案と配当非課税案

1899年の所得税改正法の制定にいたるまでの道筋は容易ではなかった。

その制定の前年の1898年5月、伊藤博文内閣の井上馨大蔵大臣の下で第12回帝国議会に所得税法改正第一次法律案が提出され、法人所得税導入案が審議されたが、同年6月10日に、衆議院が解散されたので審議未了になり、第一次法律案は廃案となった。

第二次法律案が、山県有朋内閣の松方正義蔵相の下で、同年11月、第13回帝国議会衆議院に提出され、同年12月に修正議決され、翌1899年1月31日に貴族院修正案が衆議院に回付され、衆議院はその修正に同意し、同年2月10日改正所得税法が公布された。

所得税法律案の審議過程で、法人所得税の性格と仕組みについて、政府委員と議員の間で議論され修正された。貴重な記録なので審議内容のポイントを追跡してみよう。

表2 会社数と払込資本金の推移(1887-99年)

(単位:千円)

	会社数	払込資本金	法人所得額
1887	2,038	67,856	-
1897	6,113	532,522	-
1898	7,044	621,676	-
1899	7,631	683,820	1,520
1900	8,598	779,251	2,244

(資料) 会社数と払込資本金は内閣統計局『日本帝国統計年鑑』、法人所得額は国税庁編『国税庁統計年報書 第100号記念号』1976年。

第一次法案：五分類所得税案 所得税法改正第一次法律案では、所得を法人所得、財産所得、営業所得、給与所得、その他の所得に五分類し、各所得の税負担能力が異なるのを配慮し、異なる累進税率を適用する。法人所得に、所得 1000 円未満 1%～所得 100 万円以上 5%の 8 段階の累進税率を適用する²¹⁾。

法人所得税案で注目すべきは、累進税率を適用したこと、旧所得税法で受取配当が課税されたのを、非課税に改めたことである。

(2) その審議 — 累進課税か比例課税か —

なぜ受取配当非課税なのか (若槻政府委員の説明)

提案者の若槻礼次郎政府委員²²⁾は、1898 年 6 月 2 日の衆議院の所得税法改正法律案審査特別委員会で、法人所得税案と受取配当非課税案の趣旨を説明している。

「法人ト私人トハ別人デアルカラ、法人ニモ課税シ配当ヲ受ケル其人ニモ課税セルト云ウノガ、法律ノ公平ナルモノデアル」「正シク申セバ、両方カラ取ラネバナラヌ」「配当ヲ受ケタ者ニ課税ヲセラルルト二重デハナイ、人ガ違フカラ二重デハナイ」²³⁾

若槻によれば、法人は株主から独立した経済主体であるという、法人独立主体説 (法人実在説と呼ばれる) に基づき、法人にも株主個人にも課税するのが、彼ほんらいの理想論だった。

だが、両者に課税するのは、「稍々二重ノ如キ感ヲ持ツカラ法律ヲ改正スルノニ、サウ一足飛ビニ行カズニ、ソコニ八人ノ感ジモアルカラ、余リ人ノ感ジモ悪クセヌヨウニト云フノデ、一個人カラハトラヌノデ、法人ニ課税スル」²³⁾。

彼によれば、法人も株主も課税すれば二重課税のような感もあるから、税制を急変するわけにいかず、株主の反発を招かないように、株主受取配当を非課税にする、という。

若槻説に対する疑問

若槻の書生風の説明に疑問がある。

21) 1898 年の第 12 回帝国議会提出の所得税法第一次改正法律案は、汐見三郎『各国所得税制論』(有斐閣、1934 年)、262～268 頁参照。同書に帝国議会第 12 回提出の所得税法改正第一次法律案、第 13 回議会衆議院提出の第二次修正案、1899 年の所得税法の条文が比較掲載されていて便利である。第一次法律案の法人所得税の税率は、所得 100 万円以上 5%、50 万円以上 4.5%、10 万円以上 4%、5 万円以上 3.5%、3 万円以上 3%、1 万円以上 2.5%、5000 円以上 2%、1000 円以上 1.5%、1000 円未満 1%である。

22) 若槻礼次郎は、1898 年 11 月大蔵省主税局内国税課長政府委員。1904 年 10 月主税局長、1906 年阪谷芳郎大蔵大臣の下で大蔵次官。

23) 「衆議院所得税法改正法律案審査特別委員会速記録明治 31 年 6 月 2 日 (第 1 号)」(『帝国議会衆議院委員会議録明治編 1 第 12 回議会明治 31 年』東京大学出版会、1986 年)、401 頁。

(1) 若槻の法人独立課税論 法人は、株主が共同支配している場合と、株主個人から独立している場合がある。若槻は株式会社の実態を分析せず、「法人ト個人ト八別人」という法的観念一般から、現実の法人を株主から独立していると断定した。この誤断が混乱の源泉になった。後で述べるように、明治中期の現実の法人が株主に共同支配され、株主に法人所得を株主の所得とする思考習慣があるのに、若槻は法人と株主それぞれに独立課税しても重複課税にならぬと述べたり、法人それ自体に税負担能力があるからといい、累進税案を提案したりしている。累進税案は後で議員に問題を指摘され、取り消す羽目になった。

ドイツの、いわゆる実在説的法人観の影響を受けた一部の官僚は別として²⁴⁾、明治中期の主導的株式会社は株主が共同支配し、法人は株主の構成体であり、法人所得は株主個人の集合所得であったから、法人所得と受取配当とを別人の所得とする思考習慣がなかった。だからこそ、株主の集合所得(法人所得)と受取配当に課税されることに、株主の拒絶反応が強かった。株主の所得に、二度も課税されるのを株主は恐れていた。これは第3章で明らかになる。

別稿で述べたが、英国でもドイツでも米国でも、法人所得課税の最初の段階では、法人は株主に支配され、法人所得が株主に帰属するという思考習慣があったから、法人所得に課税し、株主受取配当を非課税にしたり、配当課税した場合でも過重にならないように調整したりしてきた²⁵⁾。

(2) 先進国の事例の誤認 若槻によれば、「法人ト私人ト八別人デアルカラ、法人ニモ課税シ配当ヲ受ケル其人ニモ課税」する。「西洋ナドデハ英吉利デモ独逸デモ皆サウヤツテ居リマス」²⁶⁾と、彼は術学的に粉飾して自説を語る。だが、1909年以前の英国では、法人所得も受取配当も株主のものとし、法人所得に所得税を源泉課税し受取配当は非課税だった。だから若槻の英国所得税論は事実誤認であろう。ドイツのプロイセン邦では、1891年から法人所得も受取配当も課税されたうえで、二重課税が調整された²⁷⁾。

24) 明治中期の大蔵官僚は、ドイツの法人の実態に基づいた法人観に影響を受け、いわゆる実在説的法人所得税を構想し、1898年所得税第一次案を提案したとみられる。ドイツでは、株式会社の普及がはじまった1870年代から、銀行自体が株式会社となり、比較的豊富な自己資本もち、産業株式会社の創設や増資の際、株式を引き受けた。このため、産業株式会社は、銀行からの設備資金の借入の返済が容易になった。したがって、銀行の株式引受と長期信用の授与をとおり、銀行の首脳部が産業株式会社役員を兼ねるといふ、銀行優位の人的結合が成立した(戸原四郎『ドイツ金融資本の成立過程』1963年、東大出版会、142頁参照)。こうした状態のドイツでは、個人出資者構成体という観念になじまず、いわゆる法人実在説が、ある程度、普及していたとみられる。

25) 英国の19世紀の所得税における受取配当非課税の論理については、拙稿「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10月)、86~87頁参照、「法人所得課税の発展段階(2)」(上記誌、第7巻第1・2・3・4合併号、2001年3月)、420頁参照、ドイツ・プロイセンの1891年における二重課税調整については、上記論文(1)、94頁参照。

26) 前掲、『帝国議会衆議院委員会議録明治編10 第12回議会明治31年』401頁。

27) 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)41~47頁参照。

(3) 後年の若槻の説明変更 後年、若槻自身、主張を変更した。配当を非課税にした理由を税務行政面から説明した。株主の所得を法人の段階で源泉課税にしたほうが脱税を避け、税金が増える、と語った。1907年の『税法整理案審査会議事速記録』によれば、彼は法人所得税創設の事情を回顧している。

「[明治] 32年マテハ会社ノ配当金ト雖モ源泉ニ於テ課税セスシテ個人ノ手ニ於テ課税シテ居ッタ、所カソレカ為ニ非常ニ脱税カアツテ中ニソレハ取レナイ、ソコテ累進税ニ依ル方カ宣イトシタニ拘ラス、会社ノ配当金タケハ源泉取立法ニ依テ取ツタ方カ十分ニ取レテ宣イト云フ論テ、32年カラ今日マテ会社ノ配当金タケハ源泉テ取ツタ」²⁸⁾

彼の後年(1907年)の説明によれば、1899年までは、株主受取配当の賦課課税(各人が自身の所得を税務署に申告し、署がこれに基づいて調査し決定し、納税告知書を納税者に送付し納税させる方法)がおこなわれ、脱税が多かった。これをやめ、法人の段階で法人所得に課税し、株主所得税の源泉徴収とすれば、税金を増加できる、とみていた²⁹⁾。つまり、1907年では、1899年導入の法人所得税を法人所得に対する独立課税とはみず、個人所得税の源泉徴収とみるようになった。これは第6章第2節で述べる。

累進税か比例税か

法人所得累進税案に対する議員の反論

1898年6月2日、政府は、税負担者は法人それ自体だとし、1~5%の累進税率の法人所得税案(第一次案)を衆議院で提案した。提案者側の官僚は株式会社についての識見に乏しかったが、飯島政治議員と江島久米雄議員は株式会社に精通し、累進課税されれば、どのような結果になるかを予知し、累進税案の困難を詳細に指摘した。これは審議過程のなかのハイライトだった。

若槻：高所得法人ほど税痛感が弱い 若槻の累進税採用理由はこうだった。

「所得ノ多イ会社ハ少々所得 [税額 - 引用者] ガ重クナツタ所ガ左程苦痛ヲ感ズマイ、(中略) 個人ト同様所得ノ多イモノハ少シ余計ナ税率ヲ負担シタ所ガ左程苦シフアルマイト云フ考ヘデ

28) 『税法整理案審査会議事速記録』明治40年4月21日第4会議、190頁、下線は引用者のもの。

29) 脱税の多かった受取配当課税をやめ、法人所得課税を採用したいきさつを若槻は述べている。「明治32年ノ所得税法改正ノ時ニ、トウモ会社ノ所得モ配当金カ割合ニアル、其割合ノ上カラ行ケハ、モット税額(税収入額 - 引用者)カ少ナイ、ソレテ其所得税法ニ依ッテ居リマシタカ、日清戦争後ノ必要上、何カ補ッテ行カナケレハナラヌ、ソレニハ何カ増サナケレハナラヌ、増スニハ税率ヲ高メテヤルコトハイケナイ、隠レテ居ルモノヲ出スト云ウコトテ、其時ニ始メテ法人ノ所得ト云フ方テ税ヲ取ツテ仕舞フトイウコトヲ致シマシタ」(上記書、明治40年4月29日第5会議、215頁)。

ス」³⁰⁾

提案当初、若槻によれば、法人は個人から独立しており、法人所得は法人自身の所得だから、法人の所得に課税されれば、株主の税痛感ではなく、法人それ自体の税痛感が生ずると、考えていた。その痛税感が高所得法人ほど弱い。だから法人も、個人同様、所得が高額なほど高率の累進税を適用する、という。

二人の議員が若槻説に反対した。飯島正治衆議院議員は、高所得法人ほど税負担能力があるのか、と疑問を投げた。

(飯島議員：資本利益率からみて累進課税は非合理)「私人〔個人〕ハ所得ガ殖エマスレバ、課税ガ殖エマシテモ苦痛ハ少ナイ、此法人ノ方ニ於キマシテハ、所得ガ多イカラト云ッテ、資本ガ皆夫々大キク掛ッテ居リマスノデ、或ハ割合〔資本利益率 - 引用者〕カラ申シマス、少イ所得ノモノヨリ百万式百万〔円 - 引用者〕以上ノ所得ノ方ガ利益〔率 - 引用者〕ガ少ナイト云フコトガアラウト思フ、サウ云フヤウナ所カラ論ジマスルト、法人ノ所得ハ単一ノ税法〔税率 - 引用者〕デ宜カラウト思ヒマスガ、此ヲ区別シタ理由ハ、ドウ云フ訳デアリマスカ」³¹⁾

例を引いて飯島議員の質問の趣旨を解説しよう。A 大会社と B 小会社がある。A 社の資本金額が 1000 万円で利益が 10 万円とすれば、資本金利益率が 1% にすぎない。B 社の資本金額が 10 万円で利益額が 5 万円とすれば、資本金利益率が 50% である。この場合、A 社の利益の絶対額は B 社の 2 倍だからといい、A 社の税負担力が B 社よりも強いとみて、A 社の所得に、B 社よりも高い累進税率を適用すべきなのか。これが飯島議員の趣旨である。

利益率は B 社が 50% なのに、A 社は 1% にすぎない。尾鰭をつければ、よほどのことがなければ、低利益率の A 社は、社会的平均的な配当率の配当が不可能であり、株価は低いだらう。増資も利益留保も容易ではない。高利益率の B 社は、配当も役員賞与も利益留保も容易であろう。上場会社であれば増資も容易であろう。こういうわけで、A 社の所得額に高率の累進課税を適用するのは、A 社に耐えがたい、と飯島議員は考えたのであろう。

飯島議員によれば、そもそも法人所得は法人の税痛感や税負担能力を表わさない³²⁾。法人は構成株主で支配され、法人所得は構成株主に帰属するからだ。法人所得課税は株主所得に対

30) 「衆議院所得税法改正法律案審査特別委員会速記録明治 31 年 6 月 2 日 (第 1 号)」(『帝国議会衆議院委員会議録明治編 10 第 12 回議会議録明治 31 年』東京大学出版会、1986 年)、402 頁参照。

31) 上記書、402 頁。

32) 資本金利益率を基準にした累進税率の適用も考えられないではなかった。だが、飯島はもともと株主構成説論者であったし、若槻は、その後、いわゆる法人実在説論者であるのをやめたから、資本金利益率基準の超過累進税の採用はありえなかった。その累進税率を政府が採用したのは、1920 年導入の独立課税型法人税制のもとであった。

する源泉所得税だから、単一の比例税率を適用せざるを得ない、という。飯島は株式会社第六十三銀行の頭取、信濃銀行監査役の経験もあり³³⁾、株式会社の経営の実際に精通していた。

(江島議員：株主所得課税だから法人所得累進税は不公平) 江島久米雄衆議院議員も、株主構成説に立ち、累進税反対の意味をこめて質問を続けた。

「或場合ニ八百万円以上所得 [法人所得 - 引用者] ノアルモノ [法人] ヨリモ [法人所得] 千円以上ト云フモノ [法人] ガ株ヲ割リマシテ [各株主に、その持分に応じて法人所得を割当てるといふ意味であろう] 一私人 [一個人] ノ得ル所ノ配当ガ却ッテ多イト云ウモノガ [アル] コトハ實際ノ上デ明カデゴザイマスガ、サウスルヤウナ事ニナルト、百万円以上ト云フ利益ノアル法人ニ就イテモ、小サク割テ見タトキデハ小サイ配当ヲ受ケル事ニナッテ、[百万円以上所得ノアル - 引用者] 会社ノ不利益ニナリハシマセヌカ」³⁴⁾

江島議員も株式会社と株主の実態に通暁していた。表現はわかりにくいので、下記のように例解すれば容易に理解できる。法人所得等が異なる大小の二法人 A、B があるとするとする。

大法人と小法人の平均株主の税負担率 (例解)

	法人所得	株 主 数	平均株主 割当所得 = /	法人所得 税率 (累進税率)	平均株主の 税負担額	平均株主の 税負担率 /
A 大法人	100 万円	1 万人	100 円	5 %	5 円	5 %
B 小法人	1000 円	2 人	500 円	1 %	5 円	1 %

(1) A 大法人の所得は 100 万円の高額でも、総株主数を 1 万人とし、株主に所得を割り当てれば、平均 100 円にすぎない。法人所得 100 万円は高額だという理由で、法人所得税の税率を 5 % とすれば、株主の平均割当所得 100 円に対する税額は 5 円になり、税負担率は 5 % という高率になる (ここでは株主の所得は他の所得を総合していない)。

(2) B 小法人の所得が 1000 円という低額でも、株主が 2 人とすれば、株主平均割当所得は 500 円になる。法人所得はわずか 1000 円にすぎないといい、税率を 1 % とすれば、株主の平均割当 500 円に対し税額は 5 円にすぎず、株主の税負担率は 1 % にすぎない (1898 年提出の第一次所得税法改正法律案では、法人所得税の税率は、所得 100 万円以上 5 %、1000 円未満 1 % であった)。

(3) 高所得大法人の、平均割当所得の低額の株主は、税負担率が高率になるが、低所得小法

33) 山崎謙編『衆議院議員列伝』1901 年、23 頁参照。

34) 前掲書、「衆議院所得税法改正法律案審査特別委員会速記録明治 31 年 6 月 2 日 (第 1 号)」(『帝国議会議院委員会議録明治編 10 第 12 回議事明治 31 年』東京大学出版会、1986 年)、402 頁。

人の、平均割当所得の高額の株主は、税負担率が低率になる。これでは、株主の税負担は不公平ではないか、という。

この反対論も、法人は株主で構成されるという考えからきている。江島議員によれば、法人は株主に支配され、法人所得は株主の持分に依じて各株主に帰属する。この株主に帰属する所得こそが株主の税負担能力を表す。法人所得そのものは、構成株主の税負担能力を表さない。

高所得の上場大株式会社は株主数が多いのが普通だから、一般に株主の平均割当所得(帰属所得)が少額になり、その株主の負担能力が劣る場合があり得る。だから法人所得が高額だからといい、株主の税負担能力が必ずしも高いとは限らない。

要するに、両議員は法人が株主に支配されている実態をわきまえ、法人所得を構成株主の所得とする思考習慣に基づき、法人所得税率は単一比例税率に修正すべしとした。法人所得は株主に帰属するという考えは、法人所得税について意見を述べた議員が共有していた³⁵⁾。

若槻も累進税の非を認める

議員の反論を受け、若槻は早くも同日の議会で累進税率案の非を認める発言をした。

「若シ配当ヲ受クル方カラ考エレバ、御話ノ通り百万円ヲ百人二分ケルト拾萬円ヲ十人二分ケルト同ジ事デアリマスカラ、御話ノヤウナ点ガ出テ来マセウト思ヒマス、(中略)御話の通り御考ヘニナルモ亦一説デアリマセウ」³⁶⁾

第一次法律案では、法人所得 100 万円の法人と 10 万円の法人とは、税負担能力は大差があったが、審議の結果、100 人の株主で構成される法人の 100 万円の法人所得も、10 人の株主で構成される法人の 10 万円の法人所得も、株主一人あたりの平均帰属所得は 1 万円であり、株主の税負担能力は同じだと、若槻はいうようになった。

これは転換であった。若槻も、株主個人の法人所得税の負担能力を考えるようになったからだ。彼も、法人は株主で構成されるという法人観に立って税負担能力を考えるようになり、後述の第二次法律案では、単一比例税案に変更した。

第一次案提出の 1898 年 6 月から 11 月の第二次案提出にいたる三ヶ月の間に、政府は、事実

35) たとえば、貴族院議員・三島弥太郎は「此ノ法人ナルモノハ、如何ニモ是ハ法律上デハ独立ノ一人ニ相違ゴザイマセヌケレドモ多数ノ株主カラ成リ立ッテ居ルモノデゴザイマシテ、其所得ト云ウモノハ株主ノ所得ノ集合シタルシタルモノ」と主張していた(明治 31 年 12 月 27 日、所得税法改正法律案第一読会の速記録、「第 13 回帝国議会貴族院議事速記録第十号」[『帝国議会貴族院議事速記録議院委員会議録 14』東京大学出版会、1986 年]、86 頁)。三島は米国に留学し農政学を専攻し、農商務省、通信省に關係したが、1897 年に貴族院議員、1911 年に正金銀行頭取、13 年に日銀総裁になった。

36) 「衆議院所得税法改正法律案審査特別委員会速記録明治 31 年 6 月 2 日(第 1 号)」(『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)、402 頁。

上、株主から独立して存在するという法人観から、株主で構成されるという法人観に変更した。ただし、政府が後者に立つ法人所得税観を鮮明に打ち出すのは、1906年の税法審査委員会とおしてであった。これは第7章で述べる。

一言補足したい。ほんらい政府の「戦後経営」によれば、軍備の拡大とそれを支える製鉄業や造船業などを補強しなければならず、そのために巨大株式会社を発展させねばならなかったはずだ。だから、法人所得税累進税案は、「戦後経営」下の重工業の株式会社補強政策に反していたのではないか。その意味では、伊藤内閣井上蔵相提案の第一次改正所得税法案の法人所得税累進税案は、「戦後経営」を推進する政府として深慮を欠いていたともいえた。だが軍需関連産業の株式会社補強策からの累進法人所得税反対論は、議会内で展開されなかった。

(3) 1899年所得税法

第二次法律案が山県内閣の松方蔵相により、同年11月、第13回帝国議会の衆議院に提出され、同年12月に修正議決された。翌1899年1月31日貴族院修正案が衆議院に回付され、衆議院は貴族院の修正に同意し、同年2月10日法律17号で改正所得税法が公布された。

最終的な1899年改正所得税法の内容を先取りして概説する。次のように所得税を改めた。

1899年所得税概説 一 法人所得は単一比例税，受取配当は非課税

第1種 法人所得 2.5%の単一比例税率で源泉課税する（第一次法律案の累進税率案を改める）。受取配当に課税しない。旧所得税法では、法人所得を非課税とした上、株主受取配当は他の所得と合算し総合累進課税していたのを改める。

第2種 公債社債の利子 他の個人所得から分離して、2%の比例税率で源泉課税する³⁷⁾。

旧所得税で総合累進課税されていたのを改める。

第3種 その他の所得 総合され、300円以上の所得に1%から、10万円以上の所得に5.5%までの12段階の累進税率とする。旧所得税が所得300円以上1%から、3万円以上の所得3%までの5段階の累進税率であったのを改める（第一次法律案の五分類所得税案をやめる）。

37) 衆議院提出の第二次法案は公社債利子分離課税案だったが、これを廃案にするように修正した。その後、貴族院で公社債利子分離課税案を復活し、衆議院もこれを採用し、公社債利子分離課税になった。政府は、脱税回避と公債消化のために公社債の利子分離課税に執着した。

若槻によれば、公社債の利子を払う際、「払ッテカラアトカラ税ヲ課ケルト云フヨウニセズニ差シ引イテ支払フコトニスレバ、納税者モ知ラズ識ラズ納税ガ出来、政府モ脱税ナク徴収ガ出来ルト云フコトニナル」『第13回帝国議会衆議院所得税法改正法律案審査特別委員会速記録明治31年12月13日(第一号)』（『帝国議会衆議院委員会議録12』[明治篇12第13回議会明治31年]東京大学出版会、1986年84頁）といい、公社債利子源泉徴収で脱税を防ぐとした。さらに2%という低率の比例税率にすれば、公債消化が誘導されるとした。

日本の所得税源泉課税型の法人所得税 (1)

1899年改正所得税法では、2.5%の比例税率の法人所得税を導入し³⁸⁾、第一次法律案の法人所得税累進税案をやめ、旧所得税の株主受取配当課税を非課税に改めた。

要するに、新所得税は、法人所得(第1種)と公債社債の利子(第2種)が他の所得から分離され比例税率で源泉課税され、その他の個人所得(第3種)が総合累進課税される。最初の1887年所得税法は法人所得税のない総合所得税だったが、1899年改正所得税法は分類所得税と総合所得税からなる複合所得税制に変わった。

3 明治中期の株式会社の実態と法人所得税の性格

なぜ、議員から法人所得累進税案が反対され、なぜ議員が提言した単一比例税率案など法人所得税構想が採用されたのか。なぜ、所得税は株主受取配当非課税に変わったのか。総合的にいえば、1899年導入の法人所得課税はどのような性格と仕組みをもち、どんな歴史的根拠で、それが成立したのか。

これらの難問の解決には、明治中期の主導的な株式会社の実態解明が必要であろう。

(1) 分析方法 — 法人と株主の関係で左右される法人所得課税

税法だけを見ても、あるいは、税制それ自体だけを見ても税のことはよく分からない。そこで迂遠のように思われるかもしれないが、法人所得課税分析の方法にふれておこう。

法人所得に課税するから、法人所得の性格で法人所得課税は左右される。その法人所得の性格は、次のように、株式会社の発展に応じた法人所得と株主との関係で規定される。

構成株主が法人を支配する場合 (1) 経済社会で主導的な株式会社において、株主が法人を共同支配し、法人所得を支配すれば、その法人所得は構成株主に帰属し、法人所得は構成株主に帰属するという思考習慣が形成される。

(2) この場合、法人所得課税は、次のようになるのが自然である。構成株主に帰属し株主の集合所得である法人所得に課税すれば、その法人所得課税は、持分に応じ株主に帰属する所得に、所得税を源泉課税することになる。株主に帰属する所得は、所得税の源泉税額を控除して各株主に配当される。

要するに、主導的な株式会社において、構成株主が法人を共同支配している実態があれば、

38) 「第13回帝国議会衆議院所得税法改正法律案審査特別委員会速記録明治31年12月13日(第一号)」(『帝国議会衆議院委員会議録12』[明治篇12 第13回議会, 明治31年] 東大出版会, 1986年) 83頁。

法人所得課税を所得税源泉課税型とするのが整合的になる。

法人が株主から独立化する場合 (1) 株主による共同支配が後退し、法人が株主の支配から独立化すれば、法人所得は法人自身のものになり、そういう思考習慣が形成される。

(2) この場合、法人所得課税は、法人自身の所得に対する課税、すなわち、独立課税型の法人税であることが、法人所得支配の実態に整合する。このほかに、現代の法人税があるが、これについては、さしあたり、前掲の注7をご参照ください。

このようにみると、法人所得課税を左右するのは、法人と株主との関係だということになる。

英国の例

日本に先行した、英国法人所得税の例をあげて、法人所得課税の分析法を確かめておこう。ほんらいの法人では、出資者個人の所有は否定されるが、初期の法人の法的位置は中間的であり³⁹⁾、その利潤観がパートナーシップと共通するところがあった。

英国では、18世紀後期～19世紀前期に個人企業とパートナーシップが産業革命を推進した。1720年の泡沫会社禁止法の下で、勅許会社と議会特別法による会社を除き、法人格ある会社と株式発行・譲渡が禁止されたが、パートナーシップは禁止されず、普及した。このパートナーシップと個人企業が、19世紀後期に、法人格や有限責任制度を求めて株式会社に編成替えした。

法人化した企業でも、その利潤観はパートナーシップと共通するところがあった。

パートナーシップは、パートナー個人を超える法人格はなく、パートナーシップという会社の利潤は、その構成員である各パートナー個人のものであり、各パートナー個人に分割される。したがって、各パートナーの所得に個人所得税が課税される。

英国の、初期の法人企業の利潤観はパートナーシップの利潤観が継承され、会社の利潤は、「法人所得」とされても、共同出資者の集合所得とされ、出資持分に依りて各出資者個人に帰属する所得とされた。

だから、英国では、法人所得税は、出資者から独立した法人所得に対する課税ではなく、出資者の集合所得に対する課税であり、出資者の集合所得が出資者に配当される前に、持ち分に

39) 英国では、1855年の有限責任法以前の、勅許会社と議会の特別法に基づく会社ですら、法人格をもつ会社の法的位置は中間的であった。当時の高等裁判所判事リンドレイはいう。「法人格を持つ会社は、コモン・ロウに知られた法人と普通パートナーシップの中間にあり、両者の性質をもつ。こうした会社に関する法律は、普通パートナーシップを支配する原則にも依存し、厳密にいわれる法人に適用される原則にも依存している」(Nathaniel Lindley, *A Treatise on the Law of Partnership, Including its Application to Companies*, Vol. I, 1878, p.5.)

応じた出資者の所得に、所得税が源泉課税されるものであった。出資者に帰属する所得は、所得税の源泉税額を控除して、出資者に配当された。

こうして、英国では、初期の法人企業の下で、パートナーシップから継承された会社観と所得観を基礎に、法人は出資者個人の集合体とされ、法人所得といっても出資者個人の集合所得とされた。だから、法人所得税とは、法人所得という出資者の集合所得に対してもつ各株主の持分に、個人所得税を源泉課税するものとされた。こうして法人所得税は、所得税源泉課税型の法人所得税として成立した⁴⁰⁾。

このように英国の、初期の主導的株式会社の実態を分析した結果、その株式会社と所得税源泉課税型の法人所得税が整合するのが分かった。同様に、明治中期の主導的な株式会社の実態を分析すれば、どのタイプの法人所得税が整合的だったのが、明らかになるであろう。

(2) 明治中期の株式会社の実態 — 均等株主による共同支配 —

法人所得税の性格を規定した法人企業のタイプ

政府が1899年法人所得税の性格と仕組みを構想した際、その対象企業のタイプは、当時の主導的な法人企業であり、法人所得税の納税主体になり、大量に納税するとみられた企業であろう。それはどんなタイプの企業だったのであろうか。

明治中期の会社企業は、伊牟田敏充氏の研究によれば、次の4タイプがあった。

紡績、鉄道など公開的で出資者多数の大資本タイプ (株式会社)

貿易業、鉱業など封鎖的で出資者少数の大資本タイプ (財閥政商資本中心で合名会社が少なくない)

味噌・醤油など在来産業の出資者少数の小資本タイプ

養蚕・茶業など出資者多数で小資本タイプの農民出資の組合的会社企業⁴¹⁾

40) 英国では、「1720年の泡沫会社禁止法のもとで、18世紀の60年代以降の産業革命期に、共同出資企業として、富裕な出資者の集合体〔構成体といってもよい—引用者〕であるパートナーシップが普及し長く続いた。そのうえに、1855年の有限責任会社法のもとで、こうしたパートナーシップを編成替えるかたちで、初期の株式会社が普及した。このため、共同出資企業が法人化しても、法人を個人の集合体とする法人観がつくられた。個人の集合体的共同企業の長期の存続が、個人の集合という伝統的な法人観を英国に根づかせた。」(拙稿「法人所得税の発展段階(2)」[『熊本学園大学経済論集』第7巻第1・2・3・4合併号、2001年3月]418頁)。

19世紀の英国で法人所得に個人所得税が源泉課税されたのは、上記のように歴史に根ざした法人観があり、しかもその主要な法人企業が、その株主が経営に主体的に参加する株主構成体的法人企業であり、その法人所得が持分に依りて株主個人に帰属するとされたからであった(上記拙稿、418~419頁参照)。

41) この4分類は、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)、30~31頁参照。

思うに、1899年の法人所得課税の性格を規定した法人企業は、財閥政商資本による企業でもなければ、在来産業の小資本タイプの企業でも、組合的企業でもない。4タイプの会社企業をひっくるめ、算術平均した企業でもない。

明治中期の近代産業を担い、当時も将来も、大量に法人所得を取得し、法人所得税を納税するだろうとみられた法人企業は、「公開的で出資者多数の大資本タイプ」であり、紡績業等の公開的な大株式会社であった、とみてよいであろう。

1880(明治13)年に、大阪紡績株式会社が資本金25万円で設立され、1883(明治16)年に1万5000圓で、蒸気力を利用して開業された。それは英国の紡績業に対抗できる、新鋭で大規模な設備をもって開始された。ミュール精紡機中心の英国に比べ、高生産性のリング精紡機を採用した。1887(明治20)年に、大規模の紡績会社の設立ブームがおこった。このような近代産業をになった、大規模な公開的な株式会社が、法人所得税を構想した際に、モデルとされた法人であろう。

均等株主による共同出資と共同支配

日本では、紡績業をはじめ近代産業では、先進国から先端的な技術が輸入され、所要の資本額は巨大だった。にもかかわらず、当時の日本の資本蓄積は貧弱だった。産業資本の活動に先立つ商人資本の貿易活動が弱く、原始的資本の蓄積が消極的だったからだ。そこで、個人企業やパートナーシップの段階を経過しないで、急速に、社会的に資本を集中する株式会社を新設した。その際、単一の系統の同族資本だけでは、所要の規模の資本を調達できず、広く異系統の複数の有力出資者から出資を求めざるをえなかった。

そのために、単数の出資者の突出と排他的支配を避け、会社発起人の持株数を均等にし、上位出資者たちの出資額を均等にし、横並びにし、均等出資者による共同支配がしやすいようにした。会社発起人の持株数を均等にし、上位数人あるいは十数人から、均等額の出資を求めた⁴²⁾。この上位株主層が創設時の総株数の40~60%を占め、残りが一般から公募された⁴³⁾。こうして創業資本の目標額を集めた。

42) 尼崎紡績(現在のニチボーの前身)は明治22年6月に兵庫県知事より設立認可をえている。創立当初の同社の筆頭株主は400株の均等出資者であり、同規模の均等出資者は8名に及んだ(伊牟田, 上記書, 95頁参照)。

他の移植産業でも均等出資がみられる。明治21年5月開業の東京人造肥料は、同年12月末の株主数が34名のうち200株所有者が6名、100株所有者が5名という均等的所有がみられる(伊牟田, 上記書, 92頁参照)。明治29年1月に創設された日本製糖株式会社の発起人の最大引受株数は300株であり、その数は全発起人52人のうち45人であった(伊牟田, 上記書, 106頁)。

43) 伊牟田, 上記書, 106~107頁参照。

持株数を均等にただけではない。大株主の議決権が制限された。伊牟田氏の調べによれば、「大株主の議決権を持株率以下に制限する条項を定款に含む、株式会社が明治中期には普遍的に存在していた」⁴⁴⁾。これによって、大株主による自己専一的な支配を排除した。

紡績会社など公開的株式会社では、異系統の諸資本家に均等額の出資と議決権の制限を求め、上位均等株主数人が取締役を担当し、共同して経営がなされた。上位均等株主は、取締役でない場合でも、配当の請求など経営に強い影響力をもった。もちろん、法人であるから、代表者がいた。その代表者は通例上位均等株主のうちの一であり、いわば均等株主の代表者であり、均等株主のために経営をした。こうして公開的会社は、上位均等株主による共同支配がおこなわれ、上位株主の構成体になった。

要するに、日本資本主義の後進性に由来して、広く有力出資者が参加しやすいように、均等出資による共同支配の大規模の産業株式会社が創立されたのである。

初期の株式会社では、取締役は株主の代表者であり、「すべての取締役は、設立にあたって有力出資者とし [て] の資格でもっぱら選出され、就任したのであり、彼らは出資者の利益を主張すれば足りる、と単純に考えていた」⁴⁵⁾ といわれる。上位均等株主なるがゆえに取締役になることができ、彼らは、概して他に本業をもち、無給あるいは低額の非常勤取締役であり、会社業務の執行に専任するわけではなかった。本社に、月1回、せいぜい週1回の会議に、出社し、財務上の結果の報告や支配人以下の職員の人事や給料の決定の報告を受ければよかった。それも、株主代表として、高配当の成否につよい関心を寄せ、業務は被使用人の支配人以下が担当した⁴⁶⁾。

当時の取締役は株主の利益を代表し、株主の短期的利益に執着しがちであり、会社資本のために、会社経営に一意専心する意識は強いものではなかった。取締役ににとっては、会社資本は、各株主個人のために利潤を生み出すものであり、資本もその利潤も株主個人に帰属するとされた。だから、会社の利潤は税法上「法人所得」といわれても、出資者の支配意識が強かったから、会社利潤は、当時の株主や取締役にあって、持分に依りて株主に帰属する所得であった。

(3) 1899年法人所得税は所得税源泉課税型

株主共同支配に基づく所得税源泉課税型の法人所得税

要するに、明治中期の主導的な会社では、会社資本は、主として、異系統の諸資本家が均等

44) 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), 62頁。

45) 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), 6頁。

46) 明治の重役組織は、由井常彦, 上記誌, 4頁以下参照。

出資し、複数の上位の株主によって共同支配された。だから、法人は株主で構成されるという法人観が成立していた。したがって、会社資本といっても、構成株主が共同出資したものであり、株主の資本であり、その資本の利潤も、各株主に帰属すると考えられた。したがって、法人所得は、株式持分に依りて株主に帰属するという所得観が思考習慣となっていた。

この思考習慣に適合する法人所得課税は、持ち分に依りて株主個人に帰属する所得に対する課税であり、個人所得税の源泉課税である、と考えられた。

まとめていえば、日本では、均等株主共同支配の株式会社を基礎にして、株主構成体という法人観が思考習慣として形成された。その上に、法人所得は株主個人の集合所得であり、その所得は株主個人の持分に依りて、各株主に帰属する、という法人所得観が成立した。

こういう法人所得観が醸成されたところで、その法人所得に課税されたから、法人所得に対してもつ各株主の持分に、個人所得税を源泉課税するという法人所得税観が成立した。

明治中期の法人実態に基づいた議員の法人所得税観

こうした法人観と法人所得観は議員に普及していた。議員たちは、書生風に、英国法を聞きかじって議会で意見を述べたのではない。かれらは、明治中期の産業革命を担ってきた、株式会社の実態と思考慣習に通じていた。先に述べたように、飯島正治議員は、株式会社六十三銀行頭取と信濃銀行監査役の経験もある。三島弥太郎議員は1998年7月に貴族院議員になったが、1998年12月に貴族院で株主構成説的な法人所得観を述べていた。その翌年の1899年5月に岩越鉄道の監査役になり、同年6月に同社の社長になった⁴⁷⁾。

三島議員は、法人は「多数ノ株主カラ成り立ッテ居ルモノデゴザイマシテ、其所得ト云ウモノハ株主ノ所得ノ集合シタルモノ」⁴⁸⁾と、議会で明言していた。

議員たちの共有する思考習慣によれば、法人は株主から構成され、法人所得は株主の集合所得であり、持分に依りて株主に帰属する所得であるから、法人所得(株主の集合所得)課税という形で、株主に配当される前に、持ち分に依りて、各株主に帰属する所得に源泉課税される、と大筋で理解していた。株主所得に対する源泉課税だから単一の比例税率になり、累進課税はありえない、とも考えていた。

47) 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、545頁参照。鉄道省『日本鉄道省』中篇、1921年、621頁参照。岩越(がんえつ)鉄道は株式会社による鉄道であり、福島県郡山を基点とし、1897年5月に着工し、1904年に喜多方まで開通し、1904年に新潟県新津まで開通した。

48) 明治31年12月27日、所得税法改正法律案第一読会の速記録、「第13回帝国議会貴族院議事即記録第十号」(『帝国議会貴族院議事速記録議院委員会議録14』東京大学出版会、1986年)、86頁。

日本の所得税源泉課税型の法人所得税 (1)

江島議員も、法人は株主構成されるという法人観に基づいて、法人所得は株主の所得の集合であり、異なる持ち分に応じて各株主に帰属する所得だから、法人所得そのものは各株主の所得税の負担能力を表さない、と考えていた⁴⁹⁾。

なぜ、単一比例税率案などの、議員の法人所得税構想が所得税法に採用されたのか。

要するに、議員たちは、ありあわせの輸入した法的観念を借用して、提言したではなかった。法人所得に関する思考習慣を議員たちは共有していた。その思考習慣は、明治中期の主導的な株式会社の下で、均等株主が共同支配し、法人所得は株主に帰属していた、という株主の支配実態に根をおいていた。この思考習慣に基づいて、法人所得税の性格と仕組みとを、議員は提言したから、彼らの構想は抵抗もなく、所得税法に採用された。経済に根においた思考習慣に整合した構想だったから、収まるべき所に収まったのである。

4 1899年法人所得税の仕組み — 法人厚遇税制 —

次の問題は、この税の性格に整合する税の仕組みである。その特徴は二つあった。2.5%の単一比例税率を採用したこと、個人企業への出資者の所得と法人企業への出資者の所得に対する税負担が公平になるように、税負担を調整する制度を採用しなかった点である。なぜ、このような仕組みを採用したのであろうか。

(1) なぜ2.5%の単一比例税率なのか

なぜ、法人所得税では、累進税率をやめ、単一比例税率に変更したのか。しかも、なぜ、その税率を2.5%としたのか。この問題をめぐる議会審議の跡を追うことにする。

なぜ累進税率を採用しなかったのか

衆議院における法律案の修正を受け、1899年1月12日、貴族院所得税法改正法律案特別委員会で、なぜ累進税率が「無理」なのかを、政府委員若槻が説明した。

「法人ノ所得ハ所得高ガ多ク表ハレテモ夫レハ必ずしも所得ガ多イトハ申サレヌ⁵⁰⁾」といい、高所得法人は必ずしも税の高負担能力を意味しない、と述べ、次のように結んだ。

49) 「衆議院所得税法改正法律案審査特別委員会速記録明治31年6月2日(第1号)」(『帝国議会衆議院委員会議録明治編10第12回議会明治31年』東京大学出版会、1986年)、402頁参照。

50) 「第13回帝国議会貴族院所得税法改正法律案特別委員会速記録第1号、明治32年1月12日」(『帝国議会貴族院委員会速記録明治編7第13回議会明治31年』東京大学出版会、1986年)233頁。

「法人ハドモ個人ノゴトク所得高ガ多イ数ガ現ハレテモ其比較上富ンデ居ル所得ガ余計アツタト云ウコトハ出来悪イヤウデアリマスノデ是八個人ト法人トハ少シ課税ノ仕方を変ヘナケレバナラス、即チ法人ニ付テハ累進税ヲ取ルノハ無理デアルー率デナケレバ無理デアル」⁵⁰⁾

先に述べたように、これより先、前年の1998年6月2日に衆議院で累進税案に議員が反対した。議員によれば、高所得法人は必ずしも構成株主の税負担能力が高いことを意味しない。その理由は、高所得法人でも資本金利益率が低いこともある(飯島議員)、低所得法人でも高所得株主で構成されることもある(江島議員)、というのであった。

政府側も議員に理があり、累進税採用案は「無理デアル」とし単一比例税率案を採用した。

なぜ税率を2.5%にしたか

便宜上、株主の総合所得の平均概算額を想定し、これに適用される個人所得税(第3種)の税率を、法人所得税の税率に充てる方法を採用した。

第二次法律案の衆議院通過後、1898年12月27日の貴族院における所得税法改正法律案第一読会で、税率案2.5%の根拠について質疑があった。

三島彌太郎議員がその根拠を尋ねた。政府委員目賀田種太郎の答はこうであった。

「第一種ノ法人ノ所得ト云フトコロハ先ツ此箇人ト見マスルト云フト五千圓以上ノ所得[に適用する所得税の税率 - 引用者]千分ノ二十五ト云フトコトガゴザイマスルガ其辺アタリノ平準ヲ取りマシテ法人モ随分昨今デハ大小ゴザイマスルケレドモ細イ法人モ数多イコトデゴザイマスカラ、マア法人ト云フモノハ総テツノモノ、一ノ種類ノモノト見マシテ殆ド個人デ見マスト一万圓トカ五千圓トカ云フ所ノ平準ヲ取りマシテ法人ハ皆一ノモノニ致シマシタ」⁵¹⁾

法人を構成する株主の平均総合所得を5千円~1万円と概算推定し、これに適用される個人所得税(第3種)の税率は2.5%である。これが根拠だった。

株主の平均総合所得、5千円~1万円という断定は、性質上、大雑把な推計である。統計的に厳密な調査があったわけではない。

独立課税型案から所得税源泉課税型への変更

ここまでくると、政府側が議員の批判を受け容れて、事実上、当初の法人観、法人所得観、法人所得税観を転換したことが明らかだ。税率の再構想とその説明を契機に、事実上、政府は、

51) 「第13回帝国議会貴族院議事速記録第十号、明治31年12月27日、所得税法改正法律案 第一読会」(『帝国議会貴族院議事速記録 14 第13回議会上 明治31年』東京大学出版会、1980年)85頁。

法人観を、法人独立主体説から株主構成説に変更した。

審議過程からみれば、政府側の構想転換の軌跡を次のように推察できる。

(1) 伊藤博文内閣の井上馨蔵相の下で、1898年5月、第12回帝国議会に所得税法改正(第一次)法律案が提出された。法人独立主体説に基づいて、法人所得を法人自身の所得とし、法人に税負担能力を認め、累進法人所得税案を提出した。

(2) 1898年6月2日の衆議院委員会で、累進税案の非合理を議員から指摘され、政府は累進税案が「無理」なのを認め、これを契機に、法人は構成株主で支配され、法人所得は構成株主に帰属するという考えに変更し、独立課税型の法人所得課税(税率は累進税率)の第一次案から所得税源泉課税型の所得税(単一比例税率)の法律案への変更を検討したと思われる。同年6月10日、衆議院解散により第一次案は廃案となった。

(3) 1899年11月山県内閣が成立し、松方蔵相の下で法人所得税単一比例税率案への変更を含む、所得税法(第二次)改正法律案が、同年11月に第13回議会の衆議院に提出され、12月に修正議決された。だが、翌33年1月31日に貴族院による修正案が衆議院に回付され、衆議院は貴族院の修正に同意し、同年2月10日、法律17号を以て改正所得税法が公布された。ここで所得税源泉課税型の法人所得税が成立した。井上馨蔵相の旧提案から松方蔵相の新提案への展開によって、法人所得税の導入は決着した。

(2) 税負担の過不足調整の欠如

株主の所得税源泉税額の過不足

三島議員は、1889年12月27日、貴族院で株主間の源泉所得税の負担について質問を続けた。

「此法人ナルモノハ如何ニモ法律上デハ独立ノ一個人ニ相違ゴザイマセヌケレドモ多数ノ株主カラ成リ立ッテ居ルモノデゴザイマシテ、其所得トイフモノハ株主ノ所得ノ集合シタモノト先ヅ見テ宜シイ」⁵²⁾と株主集合体説を述べ、法人所得に単一比例税率を適用する結果として生ずる、株主間の税負担の不公平に注目した。

「此法人中ニハ株主の持株トイフモノハ非常ナ差ガゴザイマシテ、一方ニ於イテハ數萬株トイフモノヲ持ッテ或八十萬円五萬円ト云フ大キナ収入ノアル者モアリ一方ニハ纔カ十株カ一株モッテ居テ其収入ハ実ニ數フルニ足ラヌ者ガゴザイマスガ、其人タチモ一様ニ二分ノ二十五デ、

52) 「貴族院議事速記録第十号、明治31年12月27日、所得税法改正法律案 第一読会」(『帝国議会貴族院議事速記録14 第13回議会上 明治31年』東京大学出版会、1980年)、86頁。

五千圓以上ノ収入ヲ得ル者ト同ジ税率ヲ負担スルト云フ結果ニナリマス」⁵²⁾

「五千圓以上一会社カラ収入ヲ得ルモノハ即チ千株以上持ッテ居ル人ハ誠ニ少ナイ (中略)。其少数ノ人タチガ之ニ依ッテ税率ヲ課セラレルルノハ兎モ角モ其以下ノ人タチハ税率ガ輕クテ済ム者モ、斯ノ如キ大層重イ稅ヲ負担スルト云フ結果ニナリハセヌカト思ヒマス、サウ致シマスト第一種 [法人所得]・・・・第三種 [公社債利子ヲ除ク個人所得] ノ方ノ三百圓以下ノ収入ト云フモノハ所得稅ヲ取ラヌト云ウ御精神ニ矛盾シハセヌカト考ヘラレルガソレハ如何ナモノデゴザイマスルカ」⁵²⁾

三島議員によれば、法人所得は株主個人の集合所得であり、この所得に、さしあたり単一税率 2.5% の個人所得税の源泉課税をする。ここで、各株主の帰属所得は高低があるのに、単一税率で課税されるから、株主間の税負担に不公平が生ずる。

第 3 種所得税では、個人の所得の高低を標準に累進税率を適用したり、個人所得 300 円以下の低額所得者の所得税を非課税にしたりして応能原則を遵守する。ところが、法人所得税では、高所得株主も所得 300 円以下を含む低所得株主も、2.5% の単一税率で源泉課税する。その上、株主の受取配当は非課税である。これは応能原則に反するのではないか、という⁵³⁾。

この質問に対し政府委員若槻は、「法人ニハマサカ 300 円以下位ノ小サイ所得ノモノ [株主 - 引用者] ハアルマイ、全クナイトハ申サレヌカ知レヌガ先ズ多クノ場合ハアルマイ」⁵⁴⁾ といい、株主間の源泉税額の不公平とその調整という重要問題についての追及をかわした。

三島議員の追及は税制の難点を突いた。法人の段階で、法人所得税として、単一税率で個人所得税が源泉課税されるから、株主間の源泉税額の負担に不公平が生ずる。これを調整してはじめて、個人所得税の課税は完結する。ところが、この不公平な税負担を調整する制度を設けなかったから、税負担能力面からみて不公平で、不完全な所得税になってしまった。

(3) 税負担調整とその欠如

法人所得税と個人所得課税の統合

税負担の不公平は、株主間にとまらず、個人企業への出資者と法人企業への出資者との間にも生ずる。これについて、議会で深く追及されなかった。

法人は株主で構成されるという考えによれば、構成株主で支配される法人所得は、株主個人に帰属する。だから個人企業へ出資した個人の所得も、法人企業へ出資し株主個人に帰属する

53) 「貴族院所得税法改正法律案特別委員会速記録第 1 号 明治 32 年 1 月 12 日」(『帝国議会議事録 貴族院委員会速記録 明治編 第 13 回議會 明治 31 年』東京大学出版会、1986 年)、237 頁も参照。

54) 上記書、236 頁参照。

日本の所得税源泉課税型の法人所得税 (1)

所得も個人所得という等質性があり、両者は個人の所得として包括できる。だから、個人所得税も法人所得税も、個人所得税として、統合できる、とする。

したがって、個人企業と法人企業への出資者の所得税負担を比較できる。したがって、両者の所得が同額である場合、両者の所得に対する所得税額が同額でなければ、税負担は水平的に不公平になる。現実には、両者の所得が同額でも、両者に対する所得税額が同額でなく、しかも調整がなかったから、両企業の出資者間の税負担は不公平になった。

要調整税率と要調整税額

長話で恐縮だが、ここで厄介な問題がある。個人企業への出資者は、出資した資本の利潤(個人事業所得)に所得税が課税されるだけである。法人企業への出資者は、法人所得(出資者に帰属する所得)に課税された後、この税額控除後の法人所得は出資者へ配当され、その受取配当所得に所得税が課税され得る。

両出資者の所得が公平に課税されるには、法人企業への出資者に帰属する所得に対する課税額と受取配当課税額の合計額が、個人企業への出資者の所得に対する課税額に等しくなるように、課税額の調整を要する。

この関係を数式で表すと以下ようになる。個人企業への出資者の所得と法人企業への出資者に帰属する所得は、質的に等しい個人の所得であり、かつその等量が前提されるから、両者それぞれの所得を、ともに I とする。これに適用される個人所得税の税率を t_i とし、法人所得税の税率を t_c とする。個人所得税は累進税であるから、ここでいう税率 (t_i) は限界税率である。個人企業への出資者個人の所得に対する税額と法人企業への出資者個人に帰属する所得に対する税額とが等額になるように、株主の段階で調整を要する税額を X とする。

$$I \times t_i = I \times t_c + X$$

$$\text{個人事業所得} \times \text{個人所得税の税率} = \text{個人に帰属する法人所得} \times \text{法人所得税の税率} + X$$

要調整税額、 X は次のようになる。

$$X = I \times t_i - I \times t_c = I \times (t_i - t_c)$$

$$\begin{aligned} \text{要調整税額} &= \text{個人事業所得} \times \text{個人所得税の税率} - \text{個人に帰属する法人所得} \times \text{法人所得税の税率} \\ &= \text{個人に帰属する法人所得} \times (\text{個人所得税の税率} - \text{法人所得税の税率}) \end{aligned}$$

こういうわけで、両出資者の税負担を水平的公平になるように調整するには、株主の段階で、要調整税額がプラスであれば税額を加算し、マイナスであれば税額を減額し、税額を調整する。

個人所得に適用する税率 (t_i) から法人所得税率 (t_c) を控除すれば要調整税率が得られる。

$$\text{要調整税率} = t_i - t_c$$

$$= \text{個人所得税の税率} - \text{法人所得税の税率}$$

個人に帰属する法人所得額に調整税率を乗ずれば、要調整税額がえられる。

$$\text{要調整税額} = I \times (t_i - t_c)$$

$$= \text{個人に帰属する法人所得} \times \text{要調整税率}$$

要調整税率がプラスの場合、源泉税額の不足を意味し、株主の段階で納税すべき額として要調整税額を追加する。いわば追加課税される。要調整税率がマイナスの場合、源泉税額の過大を意味し、要調整税額が株主に還付される。

株主の段階における株主に帰属する法人所得 (I) の計算は、問題を簡単にするために、法人所得が全額配当されるとすれば、法人が株主へ配当の際、源泉税額 (I_{tc}) を株主に知らせ、この源泉税額 (I_{tc}) に受取配当額 (I - I_{tc}) を加えればよい [I_{tc} + (I - I_{tc})]。あるいは、源泉税額 (I_{tc}) を源泉税率 (t_c) で割ればよい (I_{tc} ÷ t_c)。

$$\text{株主に帰属する法人所得} = \text{源泉税額} \div \text{源泉税率} \quad I = I_{tc} \div t_c$$

要調整税率とその欠如

所得別の個人所得税の税率 (第3種) から法人所得税の税率 (第1種) 2.5% を控除すれば、表3のように、所得別の要調整税率が得られる。例えば、出資者に帰属する所得が10万円であれば、法人企業への出資者の税額は2,500円にすぎない (税率2.5%)。だが個人企業への出資者の税額は5,500円である (税率5.5%)。要調整税率は3%で、要調整税額は3000円であ

表3 所得別要調整税率 (1899 ~ 1903年)

(%)			
所得	法人所得税率 (第1種) (A)	個人所得税率 (第3種) (B)	要調整税率 (B - A)
500円未満	2.5	1.0	1.5
1,000円未満	2.5	1.2	1.3
2,000円未満	2.5	1.5	1.0
3,000円未満	2.5	1.7	0.8
5,000円未満	2.5	2.0	0.5
10,000円未満	2.5	2.5	0
15,000円未満	2.5	3.0	0.5
20,000円未満	2.5	3.5	1.0
30,000円未満	2.5	4.0	1.5
50,000円未満	2.5	4.5	2.0
100,000円未満	2.5	5.0	2.5
100,000円以上	2.5	5.5	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』 (1949年1月調)。

日本の所得税源泉課税型の法人所得税 (1)

り、この高所得株主は 3000 円追加課税されねばならないのに、1899 年所得税では、これを免れている。

こうして税負担の調整制度がないため、(1) 個人企業と法人企業の出資者間の所得税負担に不公平が生じた。(2) さらに株主の帰属所得に高低があり、税負担能力に高低があっても、単一税率で源泉課税されるだけで、調整制度がないため、株主間の所得税負担は応能的に不公平が生じた。個人企業と法人企業の出資者間に、さらに株主間に、所得に対する税負担の不公平があること、これが、日本の、所得税源泉課税型法人所得税の最大の難点であった。

調整制度つきの 1909 年以降の英国所得税

念のためにいえば、英国では、1909 年から一定額を超える個人所得に累進課税が適用された。その際、法人所得税は、これまでどおり標準税率で比例税率が適用された。それでも、英国の場合、法人と個人間の税負担の水平的公平が追求され、税負担が調整された。

英国の税額計算では、各株主に帰属する所得 (法人所得) は、受取配当額と、配当に係わる法人所得税額 (源泉税額) を合計して算出するので、グロスアップ方式といわれる。これによれば、適用される所得税の限界税率が法人所得税の税率より高い株主は、個人所得税を支払う段階で税額が追加される。所得税の適用限界税率が低い小所得株主は、税額の還付を受ける。

(4) なぜ法人厚遇税制なのか

- 「戦後経営」下の「産業発達」のための法人厚遇税制 -

法人所得税は税負担が調整されなかったため、税負担は次のように不公平になった。

(1) 法人企業では、株主の帰属所得に高低があっても、単一の比例税 2.5% で源泉課税されたままで、公平に負担するように税額を調整しなかった (株主間の不公平)。

(2) 出資者の所得額が 1 万円を超える場合、出資者の所得が同額でも、その税負担は出資先が法人企業の方が個人企業より軽かった (個人企業と法人企業の出資者間の不公平。表 3)。

なぜ出資者の税負担の不公平をなくす調整制度が採用されなかったのか。これが 1899 年法人所得税の根本問題である。英国と比較し、この問題を考えてみよう。

英国との比較

英国は、世界に先駆けて産業革命を推進し、これをパートナーシップと個人企業が担い、19 世紀に、これらの企業が株式会社に徐々に編成替えした。この際、英国の政府は、法人化や株式会社化の法制度を整備したが、法人を、税制上、厚遇し法人化を促す必要がなかった。

英国では、先進的な産業資本が、むしろ政府に保護主義の廃止と安価な政府を要求し、自由主義的税財政を実現させた。税制は中立的であり税制で特定の企業形態を支援しなかった⁵⁵⁾。

日本はひたすら株式会社化を急いだ。日本の産業資本が、産業技術も資本蓄積も後進的であったので、政府は、株式会社の創設を促し、株式会社をとおり、先進的な産業技術を輸入し、産業革命を推進することを急いだ。だから税制で株式会社を厚遇してきた。

1887年の所得税導入の際に、個人企業への出資者の所得に課税したのに、株主受取配当に脱税の多い賦課課税を課しただけで、法人所得は課税せず、株式会社を厚遇した。

1899年に法人所得税を導入した際も、株式会社を厚遇した。なぜそうしたのか。

「戦後経営」下の株式会社厚遇税制

先述のように、「戦後経営」は軍事力と経済力の総合的強化を目指すものであり、日清「戦後経営」費の膨張に応じて、法人所得税が導入された。そればかりではない、「戦後経営」の方針にそい、産業の発達を阻害しないような、税の仕組みが採用された。

近代的軍事力は経済力に支えられた。近代戦では、軍事力の要素のうち、兵器と輸送手段の構成比は激増した。その兵器と、鉄道・船舶など輸送手段は、その原材料等の生産を含め、近代産業の生産物だった。だから、近代的軍事力は近代産業に依存した。したがって、近代戦争とは、近代産業と近代産業との戦争であった。

ところが、肝心の、日本の重工業の発展は列強の近代産業に比べて劣っていた。兵器・輸送手段も、その原料も輸入に依存していた。これらの近代産業を担う企業は、主として株式会社だった。だから、軍事力の強化にとって、民間の株式会社の発達が焦眉の急務だった。欠落部分は陸海軍工廠や製鉄所など国営部門が担当したが、すべてを賄えるものではなかった。

法人所得と株主受取配当に重課すれば、株式会社の増資や新設が抑制され、軍事力の基礎である近代産業の発達は妨げられる。そこで株式会社の資本調達促進のため、株式会社の税負担軽減を図った。税率を下げれば、株式会社の内部留保が促進される。受取配当非課税で配当が増えれば、株式への投資が活発になる。会社では増資が容易になる。内部留保と増資ができれば、会社の銀行からの借入れも容易になる。

要するに、株式会社厚遇の法人所得税は、軍事力と経済力の総合的強化のため、株式会社の資本調達を促進するものだった。いいかえると、株主間や、個人企業と法人企業の出資者間の

55) 19世紀の英国の自由主義的税財政が、先進的な産業資本を基盤にしたことについては、武田隆夫『財政と財政学』東大出版会、1985年、81～133頁参照。

日本の所得税源泉課税型の法人所得税 (1)

税負担の公平は、株式会社の資本調達促進を妨げるとし、無視されたのでであろう。「戦後経営」の下、株式会社への重課によって、産業の発達を妨げてはならない。これが「戦後経営」下の政府の方針だった。

株主受取配当を総合累進課税 (第 3 種) にすれば税収が増えるが、これをしなかった。上記の 1895 年の松方の財政計画の「提議」は、「所得税八漸次増加シ得ベキモ、俄カニ巨額ノ収入ヲ臨ムベカラズ」⁵⁶⁾ とある。これは所得税負担に耐えるほど産業が俄かに発達しないことを述べただけではなく、「殖産興業」のため産業を厚遇するから俄かに所得税収入増を予期できないとの意味を込めての主張だったと、いってもよいであろう。

(5) 法人厚遇税制の諸効果

法人成りを誘導

法人厚遇税制の効果については、包括的に最終章で述べる。ここでは企業の法人成りと地主の株式投資の促進だけにふれる。

法人厚遇税制の下で、個人企業の法人成りが増えた。法人所得税導入直前の 1898 年では、法人企業数は 7,016 社だったが、1904 年では 8,895 社になり、この間、1,879 社が増加した。増加法人のうち資本金 10 万円未満の中小法人は 70% 占めた。資本金 10 万円以上の大法人企業は、増加法人のうち 30% にとどまった (内閣統計局『日本帝国統計年鑑』)。

個人企業の法人化が増えた。法人厚遇税制が寄与したと考えられる。法人成りで税負担が軽減され、内部留保が増えた。しかも受取配当が非課税だったから、増資が容易になり、大規模株式会社の増加も促進されたとみられる (後掲表 6)。

地主の株式投資を促進

土地市場と株式市場があり、地主が農地利回り (地価に対する小作料の比率) と株式利回り (株価に対する配当の比率) を比較し、高利回りの株式投資を選択する傾向が存在していた。

この選択に税制が関係した。一方で、農地利回り関係では、地価を課税標準にして地租を課税したうえ、地主の小作料所得に所得税 (第三種) を課税した。他方で、株式利回り関係では、受取配当を非課税にした。表 4 によれば、日清戦後の 1899 年、日露戦中の 1904 年、05 年に地租 (農地) と地代所得税 (所得税第 3 種) の税率は大幅に上げられたが、株式配当に対する

56) 1895 年 8 月 15 日松方正義「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) 60 頁。

表 4 土地と株式関連税の税率の推移

(%)

年	土 地 関 連			株式関連
	地租	地代所得税		配当所得税
		所得 10 万円以上	10～5 万円	
1898	2.5	3	3	3
1899	3.3	5.5	5	
1904	4.3	9.35	8.5	
1905	5.5	20.35	17	

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

(注) 地租は農地、地代所得税は所得税第 3 種。

税率はこれまでの 3% から、1899 年に非課税になったままだった。

この税制改正のため、大地主は課税後の土地利回りは大きく引き下げられたが、課税後の株式利回りは引上げられた。これで株式投資の条件は相対的に改善され、大地主を株式投資へ誘導した。大地主の収入は株式投資に向けられ、資本が農業内から農業外へ移動した⁵⁷⁾。中村正則氏は、1910 年代の、各地の大地主の株式所有の増加を実証している⁵⁸⁾。これは、東京大阪など株式市場が発達したためでもあるが、税制改正がそれを後押ししたことにもよる。

5 1905～19 年の重層的法人所得税

(1) 1904 年の戦時特別法と所得税法の改正

日清戦後、南進するロシアとの対立を深め、日露戦争に発展した。日露戦後の「戦後経営」の下で、日清戦後に増して経費が膨張したので、1904 年と 1905 年に、度重ねて税制を改正した。

日露戦争(1904 年 2 月～05 年 5 月)の戦費は 17 億 1600 万円にのぼった。1903 年の税収は 1 億 4600 万円だったから、その戦費は 12 年分の税収に匹敵した。戦費調達を多くを国債に依存したが、大增税は避けられなかった。

57) 地主の株式・社債投資や銀行預金により、資本は農業内から農業外へ移動した。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集第 19 巻』農山漁村文化協会、1976 年、138～139 頁参照)。

58) 中村正則『近代日本地主制研究—資本主義と地主制—』(東京大学出版局、1979 年) 49 頁以下。

日本の所得税源泉課税型の法人所得税 (1)

第一次非常特別税法が 1904 年 4 月に施行され、所得税では、法人所得 (第 1 種) は比例税率を 2.5% から 4.25% に、個人所得 (第 3 種) は累進税率を 1~5.5% から 1.7~9.35% に引き上げた (表 5)。

表 5 法人所得と個人所得に対する税率の推移 (1899~1905 年)

	1899 年	1904 年	1905 年
法人所得 (第 1 種)	2.5% (比例)	4.25% (比例)	甲法人: 6.25% (比例) 乙法人: 4.5~12.5% (累進)
個人所得 (第 3 種)	1~5.5% (累進)	1.7~9.35% (累進)	2~20.35% (累進)

(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)。

(注) 甲法人は株主 21 人以上の株式会社と株式合資会社、乙法人は株主 21 人以下の株式会社・株式合資会社、合名会社・合資会社。

1904 年に、法人も個人も、所得税の税率を一律 70% 引き上げた。負担能力の劣る層は苦痛だったに違いないが、大蔵省編『明治大正財政史』は、所得税の比例的増徴は、「本次の増税が全く戦時費増税たるの性質に基づくものに外ならず」⁵⁹⁾と書いている。1905 年 3 月 8 日から国債の利子を非課税にした。戦時の公債発行を支援するためだった。

地租の税率は、市街宅地が 2.5% から 8% に、郡村宅地が 2.5% から 6% に、その他の土地が 2.5% から 4.3% に大幅に引き上げられた。間接税では、たばこの製造専売が開始され、毛織物消費税と石油消費税が新設された。

増税の重点は地租と間接税だった。所得税はもともと低税率だったのを考えれば増税は控えめだった。1904 年度の税の増収予定額は 6,220 万円であり、税別の寄与率は、地租が 38% 強、消費税とたばこ専売収入が 38% であり、所得税と営業税が 8% にすぎなかった⁶⁰⁾。

(2) 1905 年の重層的法人所得税の導入

1905 年の増税

1905 年に、第二次非常特別税法で全般的に増税された。

宅地以外の地租の税率は、前年の 4.3% から 5.5% へ引き上げられた。塩専売 (塩消費税) が始められ、低所得者の負担は重くなった。それは地租に次いで税収増に寄与した。法人所得税の増税は控えめだった (表 5)。

59) 大蔵省編『明治大正財政史』第 6 巻，経済往来社，1957 年，1001 頁。

60) 井手文雄『近代日本税制史』創造社，1959 年，27~28 頁。

個人所得 (第 3 種) の税率は、1904 年の累進税率 1.7~9.35% から 1905 年に 2~20.35% に引き上げられ、累進度が強められた (表 5)。そのわけを『明治大正財政史』は、前年の一律 7 割増税に続いて 1905 年に一律の増税にすれば、「仮に大所得者は必ずしも忍び得ざるに非ずとするも、小所得者は殆ど其の苦痛に堪え得ざるに至るべきを以てなり」⁶¹⁾ と書いている。

重層的法人所得税とはなにか

「戦後経営」の下で、1899 年に法人所得に低い比例税率を適用し、とくに高所得の法人企業の税負担を軽減した。法人成りをした企業のなかに、株式会社の実質をもたず、不適切な支援対象もあった。そのためにたんに国庫の税収を減らす効果があった。

日露「戦後経営」を効率的に推進するには、低税率適用対象を公開的株式会社に限定する必要があった。そこで法人を二分し、低税率適用法人を株式会社らしい法人に限定し、他の法人に累進税を適用し所得税の税収増を図った。

くわしくいえば、法人を株主 21 人以上で組織した株式会社・株式合資会社 (以下非同族的法人と呼ぶことがある。ただし 1913 年以降は株式会社と株式合資会社) と、株主 21 人以下で組織した株式会社・株式合資会社、合名会社・合資会社 (以下同族的法人と呼ぶことがある。ただし 1913 年以降は合名会社と合資会社) とに分け、前者に低い単一比例税率を、後者に個人所得税 (第 3 種) よりやや低い累進税率を適用した。

法人を非同族的法人と同族的法人とに分け、非同族的法人に比例税率 (6.25%) を、同族的法人に累進税率 (4.5~12.5% の単純累進税率) を適用し税率を二本にした (前掲表 5)。これを重層的な税率構造といい、重層的な税率構造をもつ法人所得税を重層的法人所得税という。

株式会社を発達させる重層的法人所得税

表 6 は 1918 年の企業形態別の税率を示している。法人所得 4 万円以上では、株式会社・株式合資会社の税率は合名会社・合資会社よりも低い。所得が 5000 円以下では、合名会社・合資会社の税率は個人企業よりも低い。出資者は税負担を回避するように出資先を選択するから、この重層的法人所得税は、個人企業 合名会社・合資会社 株式会社という企業形態の変更、あるいは、出資者の出資対象企業の変更を誘導した、とみられる。

合名会社・合資会社には、個人企業より低いが株式会社より高い中間的税率を適用し、税の減収効果を弱めた。

61) 大蔵省編『明治大正財政史』第 6 巻、経済往来社、1957 年、1004 頁。

日本の所得税源泉課税型の法人所得税 (1)

表 6 所得階級別法人と個人の税率 (1918 年 [度])

(%)

所得額	法 人		個人企業
	株式会社 株式合資会社	合名会社 合資会社	
1000 円	7.5	4.5	2.70
2000	7.5	4.5	3.50
3000	7.5	4.5	4.16
5000	7.5	4.5	5.30
7000	7.5	4.78	6.21
10,000	7.5	5.00	7.50
15,000	7.5	5.50	9.17
20,000	7.5	6.00	10.50
30,000	7.5	6.83	12.66
40,000	7.5	7.62	14.37
50,000	7.5	8.10	15.40
70,000	7.5	9.07	17.28
100,000	7.5	10.25	19.45
200,000	7.5	12.37	23.23
300,000	7.5	12.58	25.48
500,000	7.5	15.15	27.29
700,000	7.5	15.82	28.06
1,000,000	7.5	16.32	28.64

(資料) 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) 13~14頁。

(注) 法人は第1種であり, 1918年4月1日から施行。個人は第3種, 1918年分から適用。株式会社・合資会社は比例税率。合名会社・合資会社と個人企業は超過累進税率なので, 課税所得に対する税額の比率を課税所得別に計算。

重層的法人所得税は, 法人所得税の低い単一税率の適用を同族的株式会社にのみ限定し, 株式会社の資本調達を促進を図るとともに, 同族的法人企業に累進税率を適用し法人所得税の税収減効果を緩和した。

重層的法人所得税を「株式会社の本格的な発展を促す性質のもの」と規定したのは, 吉田震太郎氏であった。「法人を甲, 乙に分けて比較的大きな株式会社等に比例税を課し, 中小法人に累進税を課するというこのやり方は, (中略) 株式会社の本格的な発展を促す性質のものであった」⁶²⁾。これは簡潔で正鵠を射た規定であった。

62) 吉田震太郎「帝国主義財政の形成」(鈴木武雄編『財政史』東洋経済新報社, 1962年) 92頁。

(3) 重層的法人所得税の不公平

非同族的法人への出資者を厚遇

水平的に公平に所得税を負担するには、出資先が個人企業、同族的企業、非同族的企業への三出資者それぞれの所得が同額ならば、三者の所得税額はそれぞれ同額でなければならない。

ところが、1905年所得税によれば、出資者それぞれの所得が10万円という最高所得者層の税額は、出資先が個人企業では2万350円(単純累進税率20.35%)、ついで同族的法人では1万2,500円(単純累進税率12.5%)であり、非同族的法人では6,250円(単一比例税率6.25%)にすぎない。この例では、出資者が高所得者の場合、所得税の税負担率は、出資先が個人企業の場合が最も高く、次いで同族的法人で高く、非同族的法人で最も低い。重層的法人所得税は非同族的株式会社への出資者を最も厚遇した。

実際の税負担率の比較

表7は、1906~19年度の非同族的法人と同族的法人の、法人所得税の課税所得に対する税負担率をみたものである。二つのことが分かる。

(1) 非同族的法人の税負担率は、その税率(単一比例税率)に接近している。

(2) 非同族的法人は同族法人より1~3%ポイント低い。これは税率格差を反映している。

非同族的法人は増資が容易だから借り入れも容易であり、とくに上場法人は資本調達力が格段に勝る。にもかかわらず、税負担率は同族的法人よりも1~3%ポイント軽減してきた。

1906~12年度の6年間では、非同族的法人数は43%増加した。この間、財閥合名会社は株式会社に変更した。株式会社は資本調達が容易であるうえ、税負担が軽減されたから、株式会社化が進んだとみられる。

税負担を軽減できても、形態を変更しない企業もあった。その変更条件が整わなかったためであろう。あるいは、現行形態を続けるほうが、経営意志を速やかに決定しやすい、管理コストが低い、無限責任企業のほうが信用を得やすい等々のメリットがあったからであろう。

なお1906年に、政府の税法審査委員会が、独自の理由をあげて、重層的法人所得税を弁護している。次の第6章で、これを検討する。

財閥企業の株式会社化

重層的法人所得税の下で、財閥企業の株式会社化が進んだ。

1893年の商法の施行で、日本では、合名会社は法人とされた。この商法の下で、三井では、

日本の所得税源泉課税型の法人所得税 (1)

表 7 非同族的法人と同族的法人の数, 所得額, 所得税額, 税負担率の推移

(単位: 所得金額と税額は千円)

年度	非同族的法人				同族的法人			
	法人数	所得金額	税 額	税負担率	法人数	所得金額	税 額	税負担率
1906	4,591	114,793	7,175	6.25	4,387	23,621	2,217	9.39
1907	4,332	109,898	6,869	6.25	4,201	17,587	1,474	8.38
1908	5,396	110,137	6,883	6.25	5,324	22,530	2,035	9.03
1909	4,986	107,250	6,703	6.25	5,626	18,656	1,551	8.31
1910	5,323	105,690	6,606	6.25	6,636	13,913	922	6.63
1911	6,367	125,729	7,858	6.25	8,912	23,235	1,855	7.98
1912	6,567	157,110	9,819	6.25	9,496	23,437	1,702	7.26
1913	7,141	179,555	11,222	6.25	9,079	23,629	1,802	7.63
1914	7,480	176,598	11,037	6.25	9,125	26,030	2,131	8.19
1915	7,862	199,057	12,441	6.25	10,408	28,872	2,237	7.75
1916	7,971	365,997	22,875	6.25	11,438	45,359	3,791	8.36
1917	8,969	760,412	47,486	6.24	14,190	118,461	11,622	9.81
1818	9,906	738,566	52,869	7.16	15,965	101,017	9,178	9.09
1919	12,895	1,309,696	97,913	7.48	18,839	126,493	12,359	9.77

(資料) 『国税庁統計年報書』第 100 回記念号, 1976 年, 119 頁。

(注) 1906~12 年度では, 非同族的法人は株主 21 人以上の株式会社と株式合資会社, 同族的法人はその他の法人。1913~19 年度では, 同族的法人は合名会社, 合資会社, 非同族的法人は株式会社, 株式合資会社等。

三井銀行, 三井物産, 三井鉱山の直系 3 個人企業を合名会社とし, それらを三井同族会が統轄してきた。この合名会社化 (法人化) は, 1899 年法人所得税の下で, 税負担を軽減した。1905 年から法人所得税が重層化し, 合名会社の税負担が株主 21 人以上の株式会社よりも重くなった。そこで税負担軽減のため, 財閥合名会社の株式会社が進んだ。1909 年に, 三井銀行, 三井物産が合名会社から株式会社に変更され, 1911 年に, 三井合名の一部が三井鉱山株式会社になった。三井家直系 3 社を株式会社に変えたのは, 有限責任制に変わり増資に利点があっただけでなく, 税負担が半減するからであった⁶³⁾。

63) 明治 41 年, 三井家副顧問益田孝は, 欧米視察後, 三井家同族会議長三井高棟に三井家営業組織改革意見書を提出し, それに「株式会社二組織変更ノ利害得失」に関する意見書を添付している。そのなかで, 株式会社の利点として有限責任制と所得税半減等をあげている。その際, 株式会社化による所得税の節約額を試算している。銀行, 物産, 鉱山の三井 3 合名会社の明治 40 年度の納税額は 806,194 円であり, 株式会社に變更すれば, 納税額は 403,097 円に半減する, としている (『三井事業史資料第三』1974 年, 586-590 頁参照。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, 88-91 頁参照)。

三菱合資は、1917年、その事業部を三菱造船と三菱製鉄に分離し独立化し、18年と19年に、事業部を株式会社として独立化させた⁶⁴⁾。

こうして、重層的法人所得税の下で、同族的会社の株式会社化が進んだ。1905～1912年では、株主を21人以上の会社にすれば、法人所得税の税率が軽減されたので、株式会社は株主数を増やして税額を軽減した。1913年からは、たんに株式会社にしさえすれば、税負担が軽減された。

1913年の大橋新太郎の講演「不公平なる所得税」から

大正2(1913)年、法人所得税の負担の不公平が経済界で論じられたことがある。大正2年といえば、法人所得税導入から10年、重層的法人所得税導入から7年で、法人所得税の不公平面が明るみに出ていた。同年5月から改正所得税法(内容は税率引上)が施行されようとしていた。

東京瓦斯株式会社取締役兼博文館社長の大橋新太郎は、同年3月の東京経済学会協会の例会で「不公平なる所得税」という題で講演した。非財閥系の実業家の法人所得税論であった。

個人法人間の不公平 「所得税は極めて不公平な税であると思ふ(中略)今回議会を通過した所得税法案(大正2年5月1日から施行-引用者)に就て見るに、株式会社(の税率-引用者)は千分の六十五(6.25%の誤記または誤植であろう-引用者)で、個人は千分の二十五以上千分の二百二十迄各階級に分ちてある(中略)」⁶⁵⁾

個人所得(第3種)の税率を引上げた結果、「個人の営業を法人組織に変形せしめる傾向を来たすので、租税法の為に営業者の組織を变するやうにいたるのは面白くないことであります、又、二十人以下の株主なれば税が高く、それ以上なれば安いとするのも悪い、(中略)若し斯くすれば個人の店も其組織を二十人以上の株式組織として、税の負担を軽くしようとする、之は納税者の公共心を失はせる基であると思ふ(中略)」⁶⁵⁾

合名会社・合資会社は企業形態を変えなければ、税負担が重い。経営者は企業形態を変え、税回避に精を出すという。

個人営業者と配当利子生活者との間の不公平「商人殊に小商人は資本と勤労とに依って営業を為して居るのであるが、此方の税が高い、兎に角個人と法人との所得税率の均衡が取れて居ら無い、私どもの如き者が、三井さん三菱さんよりも多く納税すると云うはどうであるか、洵

64) 1909-21年の三大財閥の主要会社の株式会社化については、宮本又郎「産業化と株式会社の発展」(『産業化の時代 上 日本経済史第4巻』岩波書店、1990年)382-384頁参照。

65) 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)10頁。

に不公平と云はなければならぬ」⁶⁵⁾

正確にいえば、三井、三菱という大会社の法人所得に、わずか 6.5% の比例税が課税されるだけで、財閥大株主の配当はまったく課税されない。だが「資本と勤労とに依って營業を為して居る」小商人は、個人企業に出資し労働し、その所得に 2.5% ~ 22% の重い累進所得税を課税される。これでは「所得税率の均衡が取れて居らぬ」⁶⁵⁾

株主受取配当は非課税、国債利子も非課税、公債社債の利子は 2% の分離課税であり、財産所得は厚遇されている。「今の税法は株式や公債でも併有するほうが余程得策で、株式の配当、公債の利益で安逸に暮らして居る者が、税が安い、然し資産に余裕あって株式へ放資するは勤労を要しないのであります、それで [税の] 自然増収を多くしやうとする時は、多く誅求することに為るのであります」⁶⁵⁾

実業家の税制批評は概して我田引水が多いが、大橋の視野は広い。短い批評の中に、個人企業と株式会社の間、個人営業者と株式会社の株主の間、配当利子所得者と勤労者の間の、「不公平なる所得税」のすべてが訴えられている。

大橋は出資資本家にとどまらず、経営者でもある。現実の経営を担当しない、三井、三菱のような財閥系資本家とはちがう。それで、「資本と勤労とに依って營業を為して居る」小営業者の立場も分かり、「不公平なる所得税」の全容を鋭く論じている。本稿では、法人所得税を中心に不公平な税制の実態の分析が第 8 章で深められる。

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 —

1899 年の税制改正で地租と間接税を重課するなかで、配当を非課税にした。財閥資本家の受取配当ですら非課税にしたから、勤労者のうらみを買った。1905 年の重層的法人所得税では、本格的な株式会社への出資者の税負担を最も軽減した。これは、各種の税負担者の不満の種に油を注ぐようなものだった (税負担の不公平は第 8 章で述べる)。しかも大蔵省の説明もなく、政府内の意志の統一を欠いていた。日露「戦後経営」下、いっそうの増税に備え、現行税制の正当性を確認し、その意志を統一する必要があった。これに応えるかのように、1906 年に大蔵官僚を動員し「税法審査委員会」を組織し、現行税制弁護論をまとめた。

『税法審査委員会審査報告』(1906 年、以下審査報告と呼ぶ) は、税法全般を対象としているが、法人所得税の性格と仕組みの分析を含んでおり、この部分はわれわれの研究の、絶好の材料である。これを紹介し、弁護論の難点を指摘しておきたい。

(1) 税法審査委員会

「税法審査委員会」の組織 1906年に、大蔵省専売局と税務監督局の高等官を組織し、税制調査のために「税法審査委員会」（委員長・大蔵次官若槻礼次郎）を設置し、調査結果を大蔵大臣・阪谷芳郎に報告した。この上級機関として「税法整理案審査会」が1907年に組織され、その会長は大蔵大臣・阪谷芳郎、委員は内閣、外務省、内務省、大蔵省、司法省、農商省の高等官、貴族員議員、衆議院議員、学識経験者であり、大蔵大臣が囑託した。

税法審査委員会における論議は『税法審査委員会審査報告』（1906年）として、税法整理案審査会における論議は『税法整理案審査会審査要録』（1907年）としてまとめられた。

税法審査の方針 大蔵大臣阪谷による税法審査の趣旨と方針を摘記すればこうである。

「戦後ノ経営ハ鞏固ナル財政ニ依頼シ鞏固ナル財政ハ確實ナル租税ニ期待セサルヘカラサルヲ以テ国民経済ノ状態ニ稽考シテ租税ノ制度ヲ整理シ徴税ノ基礎ヲ確立スルハ戦後経営ノ一大要義ナリト謂ウヘシ」⁶⁶⁾ といい、日露「戦後経営」下の、税制整理のための税法審査の必要を説いた（1906年5月17日、第1回の審査委員会での阪谷芳郎の「訓示」要旨。下線は引用者のもの）。

調査ノ際、「国庫ノ充実ト産業ノ発達ト並行セシムルコトヲ期シ尚租税負担ノ衡平ヲ保タシメ事務取扱ノ簡便ヲ得セシムルコトニ注意シ」⁶⁷⁾ と述べ、調査項目の一つに「課税ノ為又ハ税率高キ為産業ノ発達ヲ妨クヘキモノハ課税ヲ廃シ又ハ税率ヲ低クス」⁶⁷⁾ といっている。

審査方針は「負担ノ衡平ト徴税ノ簡便トヲ計ルト同時ニ産業ノ発達ヲ阻害セラルルコトナカラシムルコトヲ期シ」⁶⁷⁾ と重ねて念を押している。

「戦後経営」下の審査方針 「戦後経営」の下で軍備拡張と産業の発達が求められ、そのための経費が増加し増税が必要であり、税制整理が大切だと述べ、税制整理の審査基準とし、「産業ノ発達ヲ阻害セラルルコトナカラシムルコトヲ期シ」と述べている。

この抽象的文言だけでは、「産業の発達」を阻害しない税制とは、経済過程に介入しない中立的、あるいは自由主義的な税制のようにも聞こえるが、真意はその反対である。

大蔵大臣・阪谷芳郎は、松方正義蔵相の下で「戦後経営」を構想し、その推進者だった。その「戦後経営」は、先に述べたように、軍事力と経済力を総合的に強化する事業であり、そのために増税し、法人所得税も導入した。だから、『審査報告』は、日露「戦後経営」下でも、<産業の発達を阻害しない>税制を求めたのである。この立場からすれば、大蔵省の株式会社と株主を厚遇する配当非課税や重層的法人所得税の可否に対する解答は明らかだった。大蔵省

66) 『税法審査委員会審査報告』（1907年）、「緒言」1頁。

67) 上記書、2頁。

はその存続を求め、後で述べるように、大蔵官僚は弁護論の構築に苦心した。念のためにいえば、阪谷も若槻も、藩閥官僚ではない。弁護上手の帝国大学卒の専門官僚だった。

問題 1 株主受取配当に課税すべきか

法人所得税の議題は二つあった。第一は<株主受取配当に課税すべきか>であった。法人と法人所得の性格にさかのぼって議論された。第二は<重層的法人所得税の可否>であった。

最初に、<株主受取配当に課税すべきか>が問われた⁶⁸⁾が、<重層的法人所得税の可否>の問題と関連させて議論がなされた。

法人独立主体説による配当課税論 「法人八個人ヲ離レテ存在シ独立ノ経済主体ヲ為スモノナルカ故ニ法人ニ納税義務ヲ命スルト同時ニ之レヲ組成スル個人ニ納税義務ヲ命スルハ何等矛盾重複スルモノニ非ス別個ノ主体ヨリ別個ニ徴収スルモノナレハナリ」⁶⁸⁾

配当課税論者によれば、法人も個人も独立した主体であり、それぞれに独立課税する。甲乙の区別をなくし、一切の法人に課税し受取配当も課税する、とした。これに反対が多かった。

株主構成説による反対論 「我所得税法ニ於テ法人ニ課税スルハ法人ヲ個人ト対立セシメ法人ヲ個人ト同ク経済主体ト見ルカ故ニ非スシテ個人ヨリ個々ニ徴税スルヨリ生スル種々ノ不便ヲ避ケンカ為ニスルモノニシテ所謂源泉取立ノ方法ニ外ナラス」⁶⁹⁾

各株主から徴税するのは厄介なので、株主所得税の源泉徴収として法人所得に課税する。

「法律上ノ人格論ハ姑ク措キ経済上ノ觀察ニ拠レハ法人ノ所得ハ之レヲ組成スル個人ノ所得ニシテ無形ノ法人ニハ金銭上ノ利益アルコトナシ個人ヲ離レテ法人ナシ故ニ法人ニ課税スルト同時ニ更ニ法人ヨリ受クル所得ニ課税スルハ明ニ重複課税ナリ若シ現行第一種法人ノ所得ノ課税率低キニ過クト云ウニ在ラハ増率スレハ可ナリ理論ニ拘泥シテ重複課税スルハ其ノ当ヲ得ス」⁷⁰⁾

配当課税反対論者、つまり現状維持論者はいふ。法人所得は構成する株主の所得である。法人の段階で、株主の所得である法人所得に課税する。次いで株主受取配当に課税すれば、株主所得に重複課税になる。これが配当非課税論者の弁明の核心だった。

法人所得税の性格は所得税源泉課税型 (委員会の規定)

同委員会の主張は先にのべた議員の主張を繰り返した。法人は出資者個人で構成され、法人

68) 『税法審査委員会審査報告』124頁。

69) 上記書、128頁。

70) 上記書、126～127頁。

所得は個人の所得であり、法人所得課税は個人所得税を源泉徴収する、これが弁明の核心だった。議員の主張は会社を語るような臨場感があったが、『審査報告』は作文上手の法的論理を述べている。同報告の各所から摘記し、法人所得税の性格論をまとめてみる。

- (1) 「法人ヲ以テ一箇ノ經濟主体ト看做サス個人ノ集合ト認め」る⁷¹⁾。(法人 = 個人集合体)
- (2) だから「法人ノ所得ハ之レヲ組成スル個人ノ所得」である⁷²⁾。(法人所得 = 「組成スル個人ノ所得」)
- (3) 法人所得課税は個人所得税の「所謂源泉取立ノ方法」である。それは「個人ヨリ個個ニ徴税スルヨリ生ズル種々ノ不便ヲ避ケンガタメニスルモノ」である⁷²⁾。(法人所得課税 = 個人所得税の源泉徴収)
- (4) だから、「法人ニ課税スルト同時ニ更ニ法人ヨリ受クル所得ニ課税スルハ明ニ重複課税ナリ」⁷²⁾。重複課税を避け、受取配当は課税しない。(法人と株主個人への課税 = 重複課税)

要するに、同委員会は、会社の生きた経験を語らず、実証的な根拠を示さず、法人を個人の集合とする法人観、法人所得を株主個人の集合所得とする法人所得観を持ち込んで、法人所得税の性格を所得税源泉課税型と規定した。法人所得は株主個人の所得であり、これに源泉課税したうえ、受取配当に課税するのは重複課税になるから、受取配当に課税しない。これで現行税制の法的論理を語り、配当非課税等の正当性を弁明した。

「法人ハ個人ヲ離レテ存在シ独立ノ經濟主体ヲ為ス」というのは、通例、法人実在説といわれる。これは若槻らの旧説だった。これを認めず、法人を「個人ノ集合ト認め」た。大蔵次官・若槻を委員長とする同委員会は、若槻らの旧説を自己否定し、政府内の意志の不統一をなくそうとしたと思われる。さらに今後の税制批判に、この弁護論で対峙しようとしたと思われる。

配当非課税弁護論の難点 — 源泉課税の過不足の調整は合理的で公平 —

「重複課税」になるから配当を非課税にするという主張は、理にかなっているのか。

ここで税額調整の必要を繰り返すが、個人企業への出資者と法人企業へ出資者の所得が同額の場合、個人企業の出資者に適用される個人所得税(第3種累進税率)の限界税率よりも、法人所得税の税率(第1種、単一比例税率)が過少ならば、株主の源泉税額は個人企業への出資者の税額よりも過少になる。

71) 上記書、128頁。

72) 上記書、126頁。

日本の所得税源泉課税型の法人所得税 (1)

この場合、両者の税負担が公平になるように、源泉課税の不足を調整するため、株主の段階で受取配当に追加課税するのが合理的で公平である。

法人所得税を個人所得税の源泉課税としているから、源泉課税の過不足を、個人の受取配当の段階で、追加課税あるいは税額還付で調整する使命をもつ。給与所得、個人事業所得などに対する個人所得税(第3種)は総合され、累進税率を適用され、応能的に公平に課税される。ここで所得を総合し、源泉課税の過不足を調整し応能的に公平課税するという使命を果たしてこそ、個人所得税は完結する。この意味では、1899年法人所得税は、未完の所得税源泉課税型の法人所得税だった。

不公平な課税ほど納税意欲を失わせるものはない。納税者が脱税と税回避を追求すれば、社会から公正の精神が消え、非公正が横行する。

問題2 重層的法人所得税の可否

株主21人以上の法人に比例税率で課税する理由 委員会は重層的法人税存続の可否を問うた。可とする委員会の理由はこうであった。

「従来法人ノ所得ヲ比例税率トシ累進税トナササリシハ法人ニ在リテハ結局其ノ利益ヲ多数ノ株主又ハ社員ニ配当スルモノナルカ故ニ法人ノ所得ハ大ナルモ各自ニ配当セラルルトキハ小額ノ所得トナルヲ以テ累進税率ヲ課スヘキ性質ノモノニ非サレハナリ」⁷³⁾

委員会によれば、甲法人(株主21人以上の法人)は株主を広く募り株主数が多いから、法人所得が高額でも、各株主の帰属所得は必ずしも高額にならない。「各自ニ配当セラルルトキハ小額ノ所得トナル」。したがって、構成する株主の担税力が強いことにはならず、甲法人に累進税を適用すべきではなく、比例税率を適用すべきだ、という。

株主20人以下の法人に累進課税する理由 乙法人(その他の法人)は甲法人とちがう。「合名会社又ハ合資会社ナルモノハ多クハ親族又ハ相知ノ間ニ組織セラルルモノニシテ社員ノ数多カラナル故ニ法人ノ所得ノ大ナルハ即チ社員ノ所得ノ大ナルヲ示スモノニシテ此ノ場合ニ於テ八個人ノ所得ト異リタル税率ヲ適用スヘキ理由甚タ乏シ故ニ此等法人ノ所得ニ対シテ八個人ノ所得ト同一又ハ之ニ近キ累進税ヲ課スルヲ相当トス而シテ株主二十人以下ノ株式会社及株主、社員二十人以下ノ株式合資会社モ権衡上同一ニ取り扱フヲ必要トス」⁷⁴⁾

これによると、乙法人は出資者を親族と知人の範囲にとどめるから株主数が少ない。だから

73) 若槻礼次郎「税法審査委員会審査報告」1906年、127～128頁。

74) 上記書、128頁。

乙法人では、法人所得が高額なほど、一株主あたりの平均所得も高額になり、構成株主の担税力はずよい。だから、個人所得に累進税を課すのと同様に、乙法人では、法人の所得に累進税を課税するという。この主張は大蔵省編『明治大正財政史』(1957年)に継承された⁷⁵⁾。

重層的法人所得税弁護論の難点 一 個人所得税は構成員の平均所得に対する課税ではない
この重層的法人所得税は世界に類を見ない。その弁護論は苦渋に満ちたものだった。

これによれば、重層的法人所得税は、構成する株主の平均帰属所得額に応じて公平に課税するシステムだと説明している。つまり、大株式会社では、構成株主数が多いから、高額法人所得でも株主の平均帰属所得が低額なので、低率の単一税率を適用する。小規模会社では、構成株主数が少ないから、高額法人所得ほど株主の平均帰属所得が高額なので、法人所得額に応じ累進税率を適用する。つまり、重層的法人所得税は、構成株主の平均帰属所得に課税するのだ、と考えている。

これは論理的に正しくない。法人所得税は個人所得税 (personal income tax) の源泉課税を意味し、法人という集団の構成員の、一人当たり平均の所得に対する課税ではない。

構成株主のなかに、低額所得株主もおるし、高所得株主もおる。だから個人所得税は、ほんらい各個人の個人の所得を精査し、これに課税すべきものだが、法人段階では、これは技術的に不可能だから、便宜的に、ひとまず、法人所得に単一の比例税率を適用し、個人所得税の源泉課税とする。これは、便宜的で、不完全なものだから、各株主個人の段階で調整課税し、究極的に、完全な個人所得税にしなければならない。

要するに、委員会の重層的法人所得税論では、法人所得税は構成株主の平均所得に対する課税だと誤認している。この誤認の上で、株主の担税力に応じた、配慮のゆきとどいた公平な、税制であるかのように弁明し、重層的法人所得税を弁護している。

現実の重層的法人所得税は、各個人に対する応能的税制ではなかった。大規模株式会社でも、同族的会社でも、株主のうちに、各株主の持ち分に応じた個人の帰属所得に高低があるのを無視する。だから、高所得大株主個人のつよい税負担能力は少しも考慮されず、調整のために株主の段階で追加すべき高額の前払所得税額を免じ、受取配当を非課税にした。

75) 「税法審査委員会審査報告」の重層的法人所得論の弁明は、第2次大戦後、大蔵省編『明治大正財政史』(大蔵省編『明治大正財政史』第6巻、経済往来社、1957年、1004頁参照)に継承された。

弁護論の難点 一 実態から離れた法的法人観による法人所得税観 一

第3章では、明治中期の主導的な株式会社では、均等株主による共同支配がおこなわれ、法人所得は株主に帰属するとされ、法人所得税は所得税源泉課税型が適合したことが明らかになった。

ところが、同委員会は、株式会社の現実分析のないまま、「法人ヲ以テ一箇ノ経済主体ト看做サス個人ノ集合ト認め」という、法人観を持ち込み、これを宣言し、それがあたかも「絶対真理」のように前提し、法人所得課税観が主張された。しかもその観念で、「法人ヲ以テ一箇ノ経済主体」とみなす、「法人実在説」(法人独立主体説ともいう)という法的観念を一刀両断で排除した。現実の株式会社の実態分析を欠き、その実態から離れた、法的観念と法的観念の対立だったから、どちらに正当性があるのか説得力に乏しかった。

「報告」は日本の法人所得税の本性を語らなかった

同委員会の、法人・株主厚遇法人所得税の弁護論の難点は、次のようにまとめられる。

個人所得税の源泉課税の不公平負担を調整せず、高所得株主の受取配当を非課税にした。

個人所得税を構成員の平均所得に対する課税とする謬見で重層的法人所得税を弁護した。

明治中期の、株式会社の現実分析のない法的観念から、配当課税を重複課税だと断定し、

配当非課税を弁護した。株主集合説に立っても、高所得株主は、源泉課税の不公平負担の調整のため、配当課税が必要なのに、これを無視した。

この法人厚遇の法人所得税の弁護論は、軍事的産業国家を目指した日露「戦後経営」期の、大蔵官僚の苦心の彫琢だった。だが不公平な税制という馬脚を隠せなかった。

政府は「戦後経営」の下、列強と対立するなかで、軍事力を支える産業の発達を妨げることのないように、株式会社の資本調達促進のため、法人所得税を、株式会社と株主を厚遇する税制にした。これが日本の法人所得税の本性であった。官僚は、この本性を国民に率直に語ることはなかった。

委員は大変勉強されたが、非合理で難解な弁護論は、不公平課税に対する納税者の不満の沈静化に有効だったと思われない。先に述べた1913年の、大橋の不公平所得税批判の後にも、批判者が続出した。さすがの官僚も、勤労納税者にむかい、この難解な論理で富豪の超高額配当所得非課税を弁護しても効き目はなかった。これを語るのが本稿の第2部である。

第1部のまとめ

日清の「戦後経営」下で初期株式会社を対象に法人所得税が構想され、提案されたことを手がかりに、探索を続け、ようやく、法人所得税の軌跡の半分を解き明かすことができた。

第1部では、1899年導入の法人所得税の性格・仕組みとその必然的根拠について、次の四点が明らかになった。日本の、所得税源泉課税型の法人所得税の特殊性もはっきりしてきた。

(1) 法人厚遇の法人所得税の歴史的必然的根拠 日清「戦後経営」と称して、列強と対抗し、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。その際、地租と間接税を重課する反面、法人所得税が産業の発達を妨げないように、株式会社の資本調達促進のため、低い単一税率の法人所得税と配当非課税という、株式会社と株主を厚遇する所得税の仕組みを導入した。

(2) 所得税源泉課税型の法人所得税の歴史的根拠 明治中期の株式会社では、資本蓄積の貧弱ななか、広く有力出資者から資本を調達するため、上位均等株主による共同支配がおこなわれた。だから法人は株主で構成され、法人所得は株主個人に帰属するとされた。こういう思考習慣をもつ議員が法人所得税を構想したから、所得税源泉課税型の法人所得税に収まった。

(3) その税制の仕組み 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。だから、法人所得の各株主の持分に対する個人所得税の源泉課税額は、応能面からみて過不足が生じた。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、1899～1919年の法人所得税では、この調整の仕組みはなく、受取配当非課税とされた。このような株主厚遇税制が採用されたのは、上記の(1)で述べた歴史的事情があったからだ。

(4) 重層的法人所得税 1905年、法人厚遇税制による株式会社の資本調達の促進を効率的にするために、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、税率構造を、低比例税を適用する公開的法人と、累進税適用の同族的法人とに二分した。

要するに、列強に対抗するなか、「戦後経営」と称し、軍事力と経済力の計画的総合的な強化を目指し、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する所得税源泉課税型の法人所得税が成立した。

株式会社の発展とともに、この法人所得税の論理と発展した株式会社の支配の実態との不整合が進んだ。さらに、法人厚遇税制による各種所得者間の税負担の不公平が拡大した。こうした日本の法人所得税の限界が露呈されてきた。これについては、次の第2部・第3部で解明される。

Summary

Japanese Corporate Income Tax 1899–1919 (1)

This paper researches the history of corporate income tax in Japan from 1899 to 1919.

The corporate income tax was a type of advance payment of income tax that was based on the early corporation in the middle of Meiji era. After the Sino-Japanese War, this tax system was structured to be favorable to corporations and stockholders for promotion of industry and armaments. The preferential measures were a light rate of tax on corporate income and exclusion from taxation on dividends.

As corporations developed, the old view of the corporate income tax diverged from the actual situation of developed corporations, and the tax system tended to become more and more unfair. As a result of the tax reform in 1920, the advance payment system of income tax changed to an independent corporation income tax.

This paper is divided into two parts: part 1, the historical background of the tax system and parts 2 and 3, the historical meaning and the limits of this tax. Parts 2 and 3 will appear in the next issue of this journal.