

戦間期日本の税制整理

—— 現代資本主義化のなかの1926年税制改革 ——

池 上 岳 彦

はじめに

I 税制整理案の作成

1. 財政整理の試み
2. 税制整理案の作成過程
3. 諸団体の税制改革要求

II 1926年税制改革

1. 第51議会における論戦
2. 租税構造の変化
3. 全般的税制整理の評価

む す び

は　じ　め　に

第一次大戦中及び大戦直後の日本にあっては、積極的財政政策のために所得税・酒税・専売益金等の増税が行われたが、本格的な税制整理は先送りされた。そして、1920～22年には臨時財政経済調査会の場で税制整理問題が取り上げられ、財産税の創設と地租・営業税の地方税への委譲を中心とする答申が作成されたが、主として財産税創設に対する反発が調査会の内外で強かったため、この答申は「参考案」として事実上棚上げされることになった。1923年税制改革では、営業税の軽減を中心とする応急的な税制整理が行われたのである¹⁾。

本稿では、関東大震災及び第二次護憲運動を経て政党政治の手に委ねられた全般的税制整理という課題が、憲政会内閣による1926年税制改革という形で決着していく過程を検討する。そして、1920年代に入って現代資本主義的な政策体系の枠組みでとらえられるようになった日本財政²⁾のなかで、この時期の租税政策をどのように特徴づけるか、という問題に取り組みたい。

I 税制整理案の作成

1. 財政整理の試み

税制整理問題の検討に入る前に、歳出面、つまり財政整理に関してどのような政策がとられたかを簡単にみておきたい。

-
- 1) 拙稿「第一次大戦後日本における税制整理問題の発生」(研究年報『経済学』〔東北大学〕第48巻第4号、1986年11月)を参照されたい。なお、1923年税制改革のなかで、定期預金以外の銀行預金利子を第三種所得から定期預金と同じ第二種所得に移したことは、総合課税の例外としての利子所得源泉分離課税制度、すなわち高額利子所得への軽減制度を確立するものとなった。ただし、それまでこれを第三種所得として申告する者はほとんどいなかったため、この改革によって所得税の増収が見込まれていた。したがって、同論文においてこれを「銀行預金利子等への所得税軽減」(58頁)と表現したのは適切ではなかった。

加藤友三郎内閣（1922年6月～23年8月）が編成した1923年度予算では、経費節減策として、ワシントン条約にもとづく海軍の建造中戦艦製造中止・旧艦廃棄・軍港整理等、国民世論に応じた陸軍の兵役短縮・人員馬匹整理・要塞整理等により、陸海軍合計で70,997千円の節減がはかられた。また、一般の行政整理として、諮問機関廃止（5つ）・国勢院廃止・拓務局整理・行政各部の人員整理及び物件費節減等により、67,069千円の節減がはかられたのである。しかし他方で、減債基金繰入復活、義務教育費国庫負担金3,000万円増額、治水・港湾修築事業拡張、高等諸学校創設・拡張、恩給増加、北海道拓殖費増加等の経費増大要因もあった。結局、23年度一般会計の本予算は1,346,002千円となり、22年度の本予算より120,154千円の減少（8.2%減）となった。なお、本予算に追加予算を加えた予算総額でみると、22年度1,501,486千円→23年度1,389,354千円と112,132千円の減少（7.5%減）になっている。

ところが、それにつづく第二次山本権兵衛内閣（1923年9～12月）は、関東大震災（1923年9月1日）の対策に迫られた。応急措置としては、物資配給・応急救護、応急金融措置（支払延期令、日本銀行による復旧・復興資金融通、震災手形割引損失補償令等）、被災者への租税減免、必需物資・復興建築材料等の関税減免等が行われ、また、実行予算の編成によって約8,300万円の節減がはかられた。そして、帝都復興・震災復旧計画が作成されて1920年代末期に至るまで復興・復旧事業が実施され、23～30年度の事業総額は国939百万円、地方680百万円、合計1,619百万円に達した。とくに24～28年度は国・地方を合わせて毎年度2億円以上の復興・復旧事業費が支出されたのである³⁾。

第二次山本内閣が虎の門事件で退陣したのを引き継いだ清浦奎吾内閣（1924年1～6月）は、政友会から分裂した政友本党の支持を得たものの、政友会・憲政会及び革新倶楽部からなる護憲三派の攻撃を受けて、衆議院を解散した。

2) 拙稿「1920年代日本財政の性格について」（『新潟大学商学論集』第22号，1990年3月）を参照されたい。

3) 詳しくは、持田信樹「後藤新平と震災復興事業」（『社会科学研究』〔東京大学〕第35巻第2号，1983年8月）を参照せよ。

1924年5月の総選挙は護憲三派の圧勝に終わり（当選者数は憲政会152，政友本党111，政友会102，革新倶楽部30，その他69），第一次加藤高明内閣（1924年6月～25年7月）が成立した^{4）}。

加藤内閣は、浜口雄幸大蔵大臣を中心に行財政整理の方針を掲げ、1924年度から25年度にかけて行政機関の改廃（郡役所廃止，農商務省分割，営繕管財局新設等），軍備の整理（陸軍4個師団廃止，部隊・学校の改編整理），特別会計の整理（臨時国庫証券収入金特別会計・臨時軍事費特別会計等の廃止，教育改善及農村振興基金特別会計の設置，鉄道・植民地関係の特別会計の整理），大蔵省預金部の改革，国債発行の抑制と公募中止，地方財政緊縮の促進（経費の減額ないし繰延，課税・起債の抑制，地方債償還の促進等を奨励した）等を行った。しかし，24年度の一般会計追加予算のなかで帝都復興・震災復旧の経費を162,761千円計上し，また軍縮分が航空部隊の充実に振り向けられる等，歳出増大要因も多かった。その結果，たとえば国の一般会計でみた場合，24年度の予算総額（清浦内閣作成の実行予算に加藤内閣の追加予算を加えた金額）は1,654,120千円（対前年度19.1%増），25年度の予算総額は1,580,462千円（4.5%減）となり，再び15～16億円台に戻っている。

後に述べるように，税制整理の方針をめぐる対立を契機として憲政会と政友会の提携は崩れ，憲政会単独の第二次加藤高明内閣（1925年8月～26年1月）が成立した（加藤の病死により第一次若槻礼次郎内閣〔1926年1月～27年4月〕となる）。憲政会内閣は，1925年度までで歳出面の整理が一段落したという判断のもとに，26年度は税制整理を最重要課題として掲げた。憲政会内閣は26年度予算編成に際しても整理緊縮の方針を継続していると主張したが，これも後述する義務教育費国庫負担金3,000万円増額をはじめとする様々な歳出増加要因があったため，26年度一般会計の予算総額は1,666,774千円（対前年度5.5%増）となった。

4）護憲三派内閣期を中心とする1923～25年の政治状況については，伊藤之雄『大正デモクラシーと政党政治』（山川出版社，1987年11月）第1部第3～4章を参照せよ。

この間の歳出の動きを一般会計の決算額でみると、軍事費が1921年度731百万円→26年度434百万円と減少したのに対して、同じ時期に行政費は570百万円→774百万円、年金・恩給は73百万円→133百万円、国債費は112百万円→233百万円とそれぞれ急増している。その結果、一般会計歳出総額は21年度1,490百万円、22年度1,430百万円、23年度1,521百万円、24年度1,625百万円、25年度1,525百万円、26年度1,579百万円と増減を繰り返しながらも、全体としては漸増傾向にあったのである。

また、国・地方を通じた財政支出純計⁵⁾でみても、軍事費が21年度1,114百万円→26年度594百万円と減少したのに対して、土木費245百万円→409百万円、産業費397百万円→477百万円、教育費348百万円→487百万円、公債費176百万円→486百万円等をはじめとして軍事以外の経費が増加した。支出総額では、21年度3,470百万円、22年度3,606百万円、23年度3,438百万円、24年度3,539百万円、25年度3,801百万円、26年度3,909百万円と、23年度を除いて漸増傾向にあった。その対GNP比は、21～25年度には23%前後ではほぼ一定していたが、26年度は24.5%とやや上昇した⁶⁾。

ここで、この時期の財政整理の目的及び評価についてまとめてみたい。

政友会内閣の積極財政路線が行き詰まった1922年度以降、26年度までは財政整理＝緊縮路線が掲げられていた。交通費・土木費等の公共投資増大及び救済融資は、政党による利益誘導＝党勢拡大の意図をもつとともに景気対策の役割を果たしたが、それに対して直接的には財政的制約が表面化したのである。たとえば、国債現在高が1916年度末2,468百万円→21年度末4,077百万円、地方債現在高が16年度末340百万円→21年度末654百万円、というように公債の累積が進んでおり、公債費が急増していた。また、地租附加税率〔宅地租以外の平均〕が道府県で1915年度41%→21年度114%、市で27%→85%、町村で23%→61%、国税営業税附加税率〔平均〕が道府県で1915年度14%→21年度41%、市で20%

5) 原朗「1920年代の財政支出と積極・消極両政策路線」(中村隆英編『戦間期の日本経済分析』, 山川出版社, 1981年2月, 所収)の推計による。

6) 前掲拙稿「1920年代日本財政の性格について」, 147-154頁を参照されたい。

→56%, 町村で15%→43%と急上昇したのをはじめとする国税附加税率の上昇や戸数割等の増徴にみられる地方税負担の増大に対する反発が高まっていた。

また、1920年恐慌以降の日本では諸外国に対する物価の割高傾向がみられ、貿易収支(△印入超)は1917年567百万円、18年294百万円、19年△75百万円、20年△388百万円、21年△361百万円と再び大幅な入超になっており、為替相場も横浜正金銀行建値の年中平均が1917年100ドル=50.67円、18年51.47円、19年50.79円、20年49.78円、21年48.15円と下落傾向にあった。積極財政及び恐慌・不況時の救済融資は有効需要の創出及び弱体資本の温存によってこれを助長した面があり、この点からも何らかの路線転換による財界整理問題への取り組みが必要になっていたといえる。

それに加えて、シベリアからの撤兵及びワシントン軍縮をはじめとする陸海軍軍縮によって生じた余裕財源を何にあてるか、という問題が発生したのである。余裕財源の「使途」としては、他の政策へ向けた経費の増額、地方団体への財源賦与、減税、公債整理等の選択肢があった。さらに、それに合わせて軍事以外の行政整理をどれだけ推進するか、という問題も表面化してきた。ここに財政整理のチャンスが訪れ、その方向性が問われることになったのである。

財政整理について、政友会は、国の余裕財源を地租委譲や義務教育費国庫負担金増額という形で地方団体への財源賦与に回し、その財源を地方税負担の軽減あるいは地方財政支出の増大にあてることを重視していた。そこでは減税も、戸数割等の社会政策的=体制統合策的減税とともに地方財政の基礎強化、つまり将来の租税負担能力増大をめざす一時的な負担軽減ととらえられていた。国・地方を通じた経済的経費(交通費・土木費・産業費)の増大を推進する本来の政策方針と合わせて考えれば、政友会は積極政策路線と財政整理との調和をめざしたといえよう。

これに対して憲政会は、軍縮に行政整理の分を加えた全体としての財政整理=緊縮をより重視していた。それは、財政緊縮自体が経済全体の消費節約を促進して物価引き下げ及び財界整理を進めると同時に、財政緊縮による財源を減

税及び公債整理にあてることができる、という効果をねらったものである。ここでは減税は収益税（地租・営業税）の合理化・軽減及び生活必需品への社会政策的減税とされており、また、公債整理は公債費負担の緩和と同時に日本の国際的信用を高めることをめざしていた。このような政策は、正貨払い下げ等と相まって為替相場の上昇・安定を促進し、将来の金解禁を準備する政策の一環だったといえる。

しかし、関東大震災に対する復興・復旧事業及び地方財政を中心とする公共投資需要が財政緊縮を大きく制約しており、また義務教育費国庫負担金増額等による地方財政救済の必要性は憲政会も認めていたため、シベリア撤兵及び軍縮による軍事費の減少にもかかわらず財政支出が漸増傾向にあったことは、上でみたとおりである。そのため、この時点で政権を握った憲政会は自らの政策路線を十分実現することができなくなり、限られた選択肢のなかで減税よりも国債累積の抑制を優先するようになったとみられる。1924～26年度の国債現在高の対前年度増加率はそれぞれ約3%であり、これは1917～23年度（7～15%）と比較すれば相当低い（ただし、地方債の累積のほうはあまり抑制できなかった⁷⁾）。これに対して、減税によって全体として国民の負担軽減をはかることはできなくなった。もちろん社会政策という「旗」を降ろすことはしなかったものの、憲政会の社会政策は普通選挙制、労働・小作立法等の法制度面を重視することになった。他方で、後にみるように、憲政会内閣は1926年の全般的税制整理にあたって「国民負担の軽減」ではなく「国民負担の均衡」を強調することになったのである。

2. 税制整理案の作成過程

1923年税制改革が行われた第46議会の衆議院において、絶対多数を占める政

7) 拙稿「戦前期日本の地方債政策」（研究年報『経済学』第49巻第4号，1988年1月），48—55頁を参照されたい。

友会が提出した地租委譲を中心とする税制整理の建議案が可決されたのをうけて、加藤友三郎内閣は1923年6月、西野元大蔵次官を会長とし、大蔵省・内務省・農商務省の局長クラス及び大蔵省の関係課長からなる税制調査委員会を設置した。委員会は6月18日から8月22日までの間に9回開かれ、地租・営業税の地方税への委譲の可否、その方法及びその際の直接国税・地方税体系を中心に論議が行われた⁸⁾。

委員会において、大蔵省主税局サイドは、衆議院の建議案で掲げられた地租委譲にとどまらず営業税も同時に委譲したい（ただし、両税とも委譲先を道府県にするか市町村にするかは未定とされた）、との方針を表明した。ただし、両税委譲後の直接国税体系については特別所得税新設・財産税新設・新税創設回避の3案を示し、どれも決定的な案とはしていなかった。

しかし、たとえば地租について黒田英雄主税局長が「地方ニ委譲スレハ地域狭小ナルヲ以テ地価ノ修正比較的容易ニシテ又一地方内ニ於テハ其ノ地価ノ権衡ヲ図ルコト容易ナルヘシ」と述べたのに対して農商務省の鶴見左吉雄商務局長は「各地方ノ分ヲ合計スレハ国ノ修正スル場合ト同一ナルニアラサルヤ」と疑問を呈しており⁹⁾、また営業税についても鶴見は「営業税ヲ非難スル者ノ声ハ種々ナルモ近来ハ全廃ヨリモ寧ロ適当ナル改正ヲ望ム者多キカ如クニ感セララル特ニ大納税者ノ如キハ地方委譲ヲ好マサルモノノ如シ」と全廃論や委譲論が必ずしも多数意見でないことを指摘している¹⁰⁾。さらに、大蔵省内でも田昌主計局長は、地租を委譲した場合の直接国税体系との関係について「地方税ハ各地方ノ事情ニ応シ適当ニ課税スヘキモノナリトセハ理論上ニ於テモ国税ト相応シテ全国ノ負担ヲ保持スルコト不可能ニアラスヤ」「本案ノ特長及欠点ヲ比較スルニ結局現在ノ制度ヨリモ更ニ不適実ノ制度トナルト云フニ帰着スルニアラスヤ」「地租ト通シテ体系ヲ考フルモノトセハ国力営業税ヲ増徴シタルトキ

8) 以下、税制調査委員会については、大蔵省主税局国税課長「税制調査委員会議事要録」（大蔵省財政史室所蔵『昭和財政史資料』第2号第43冊所収）による。

9) 同前、27-28頁。

10) 同前、33頁。

ハ地方ニ於テモ地租ヲ増徴スルノ必要ヲ生セスヤ」と主税局案を批判しており、黒田もそのような理論上の欠点があることを認めている¹¹⁾。すなわち、この委員会でも地租・営業税の地方税委譲論は決定的な支持を得るに至らなかったのである。

その他、内務省は両税委譲を前提とした地方税体系案を提示したが、これは臨時財政経済調査会答申で示されたもの¹²⁾と同じであった。しかし、それについては十分審議が行われないうちに、9月1日の関東大震災によって審議は中断され、その後の混乱と資料の焼失のため、委員会は消滅してしまった。

なお、第46議会終了後、岡野敬次郎司法大臣が加藤友三郎総理大臣に「新施政方針ニ関スル調査」と題する意見書を提出したが、これは主として馬場鏐一法制局長官が調査立案したものといわれている¹³⁾。この意見書は、「七、地租移譲ニ関スル件」として「其ノ主義ニハ固ヨリ賛成」としながらも、「之ガ実現ニ関シテハ特ニ十分ノ攻究ヲ遂グルコトヲ要ス」として、①移譲後の補填財源としての行政整理・関税引き上げ・剰余金繰入れ・財産税創設・所得税増税はいずれも困難である、②財源上の問題から一部移譲にしたとしても、将来の全額移譲の見込みは立たないし、政友会・憲政会ともこの案には賛成しないであろう、③結局は営業税も移譲することになり、財源の問題はますます苦しくなる、④地方に地租を移譲しても、財産税・関税・所得税の増税や国庫補助金の整理を行えば、地方民の負担が増加する恐れもある、⑤政友会が本気で地租移譲を考えているかどうか疑わしい、と述べ、地租移譲問題については大蔵省内で慎重に審議すべきことを主張した。そして、それとは別に税制整理及び関税率の改定を促進すべきことを提案したのである。この意見書は、実質的には地租委譲反対論だといえる。

とくに興味深いのは、この意見書を実際に調査立案したといわれる馬場が、

11) 同前、56、62-63頁。

12) 前掲拙稿「第一次大戦後日本における税制整理問題の発生」、55頁。

13) 『馬場鏐一伝』（故馬場鏐一氏記念会、1945年12月）、111-119頁に意見書の全文が収録されている。

臨時財政経済調査会においては神戸正雄（京都帝国大学教授）・三土忠造（政友会）等とともに、財産税の創設を前提とする両税委譲を主張していた点である¹⁴⁾。それが今回の意見書では、財産税創設について「財産税ニ至リテハ課税技術上幾多ノ困難アリ殊ニ今日ノ場合新税ヲ設立スルガ如キハ意外ノ反対ヲ惹起スベク……」「地方移譲ノ結果財産税ヲ設クルトキハ中流以上ノ農民ノ負担増加スベキヲ以テ農村ノ現況ニ於テハ容易ニ決行スル能ハザル事態タリ」と否定的な見解が示されている。さらに、政府に対する準与党の立場にある政友会が唱える1924年度からの地租委譲論についても、「急速実現ノ困難ナルハ同会ニ於テモ之ヲ認メラルルガ……果シテ彼等ハ之レヲ近キ将来ニ実現スルノ確信アル計画ヲ有スルヤ疑ハザルヲ得ズ」と極めて冷淡な態度がとられているのである。すなわち、理論上はともかく現実問題として財産税創設が困難になったため、地租委譲論に対しても否定的な態度をとらざるをえなくなったのだと考えられる。

要するに、1923年8月頃までは政友会及び大蔵省主税局を中心に両税委譲論（とくに地租委譲論）がまだ有力だったものの、財産税創設の構想が事実上挫折したことによって、この議論は税制整理上の体系性を失うとともに財源問題上の困難性を顕在化させつつあったのである。

さらに、関東大震災による混乱と財源問題の深刻化は、両税委譲論を傍流の地位に追いやった。たとえば、清浦内閣が設置した帝国経済会議の諮問第四号「農村振興ニ関スル方策如何」に対する答申（1924年6月11日）のなかで、「第一 農家負担ノ軽減」としては、①田畑地租を軽減する（4.5%→2.5%）とともに自作農地を免税とする、②不在地主の不動産には所在市町村のみに課税権をもたせる、③国有財産・国営事業にも地方費を負担させる、④小学校教

14) たとえば『臨時財政経済調査会諮問第五号税制整理特別委員会議事録』、294—295頁をみると、馬場は「新ニ財産税ヲ創設シテ地租及營業税ハ之ヲ地方税ニ委譲スルノ方針ヲ可トス」る立場で議論を展開していた（1921年9月29日の発言）。また、同調査会の総会における馬場の発言も同趣旨である（『臨時財政経済調査会総会議事速記録諮問第五号』〔国立公文書館所蔵『臨時財政経済調査会書類』所収〕1922年7月20日分）。

員俸給全額分まで義務教育費国庫負担額を増やす、⑤地方経費節減及び地方税制整理を進めるとともに事業収入拡大の途をひらく、という政策が提言された¹⁵⁾。ここに地租委譲は盛り込まれていない。同会議の農業部会特別委員会（1924年5月26日）の席上、震災前の税制調査委員会の経過を質問された黒田主税局長は、「地租ヲ地方ニ委譲スルト云フ事ガ果シテ良イモノデアルカドウカ、或ハ委譲スルトスレバ之ヲ府県ニ委譲スルガ適當デアルカ市町村ニ委譲スルガ適當デアルカト云フ風ナ事ニ付テハ、何レモ未ダ結論ニ達シマセヌ状況ニアッタノデアリマス、唯私ダケガドウ考エルカト云フ事ヲ申上ゲルノモ無益デアリマスルシ、又此処デ確信ヲ申上ゲルト云フマデモ研究ヲ進メテ居リマセヌノデアリマス」と答え、内務省の潮恵之輔地方局長も「内務省ニ於キマシテ地租委譲ノ事ニ付テドウト云フ事ハ決定シテ居リマセヌ」と述べたのである¹⁶⁾。なお、黒田は答申にある田畑地租軽減及び自作農地免税についても、それぞれ歳入の大幅減少及び課税技術上の問題をあげて、賛成できないという態度をとった¹⁷⁾。代替財源の見込みがたたないうえに震災を経たこの時点では、個人的な意見はともかくとして財政当局の立場からすれば、地租の委譲にしろ軽減にしろ全体として国の歳入を減少させるような税制整理は容認しにくいものとなっていたのであろう。

さて、第二次護憲運動を経て成立した第一次加藤高明内閣は、さきに述べたとおり1925年度予算編成までで行財政整理にいちおうの区切りをつけ、今度は浜口大蔵大臣を中心に本格的な税制整理に取り組むことになった。浜口は大蔵省内に自らを会長とする税制調査会を設置し、政府内部（大蔵省・内務省）だけで調査立案を進める形をとった。

税制調査会では、幹事会を中心に、まず地租・営業税委譲は、それを補填すべき財源のうち財産税には反対が強い、個別財産税は手続きが煩雑であるし累

15) 山本義彦編『第一次大戦後 経済・社会政策資料集』第4巻（柏書房、1987年7月）、224頁。

16) 同前、110－111頁。

17) 同前、219頁。

進課税ができない、特別所得税は脱税を招きやすい、といった理由から退けられた。直接国税体系としては、現行どおり所得税を中軸に収益税、つまり地租・営業税・資本利子税（新設）を補完税として配する、という方針が確立したのである¹⁸⁾。

そして、6月30日には国税に関する「税制整理方針」・「直接国税整理綱要」及び「間接国税整理綱要」がまとめられ、7月8日には両「綱要」を一部修正した「税制整理綱要」が作成された¹⁹⁾。ここでは、税制整理の目的として、(1)租税体系の整備と負担の均衡、(2)税務行政執行上の便をはかること及び、(3)現下の財政経済状況への対処が掲げられた。そして、国税整理案の概略を示すとつぎのようになる。①直接国税体系の原則的維持及び改善として、地租・営業税は国税として存置し、資本利子税を新設するが、家屋税は地方税とする。②産業発展の助長及び負担の均衡をはかる措置として、法人留保所得課税の比例税化、営業税の純益課税への転換及び軽減、地租の賃貸価格課税への転換及び田畑地租軽減を行う。③中流以下の多数国民の負担を軽減する社会政策として、第三種所得税の免税点引き上げ、田畑地租の免税点設定、個人営業税の免税点改定、相続税の免税点引き上げ及び綿織物消費税・通行税・醬油税・売薬税の廃止を行う。④他の租税の税源擁護及び廃減税による歳入減少の補填のため、資本利子税とともに清涼飲料税を新設する。⑤さらに、歳入減少の補填のため、相続税及び酒税の増税を行う。⑥新たに専売事業を計画しない。⑦直接税の減収を直接税の新增税で補填しきれない場合には、関税改革による増収で補う。間接税の減収分の補填方法は財政計画立案時に定める。

7月22日、浜口大蔵大臣は以上の「税制整理方針」及び「税制整理綱要」をはじめ他の閣僚に内示し、22～25日の閣僚懇談会での質疑応答を経て、29日の閣議に提出した。これに対して、政友会の小川平吉司法大臣及び岡崎邦輔農

18) 税制調査会の4～5月の経過については、生松浄「新聞紙に現はれたる税制整理論」(『経済研究』〔岩波書店〕第2巻第3号、1925年7月)、209-215頁が、新聞紙面を整理する形で伝えている。

19) いずれも、前掲『昭和財政史資料』第2号第40冊所収。

林大臣は、国税整理と地方税整理の不可分論、地租委譲論、貿易振興・産業開発・教育改善等の「国策の確立」に沿った税制整理を主張して譲らず、ここに憲政会と政友会の提携は崩れることになったのである。加藤総理大臣による辞任要求を小川及び岡崎が拒否したため、7月31日、加藤内閣は総辞職した²⁰⁾。

結局、加藤高明が再び組閣を命じられ、8月2日、憲政会単独の第二次加藤内閣が成立した。政友会が政友本党との提携による政権奪取を画策して三大政党間関係が混乱するなかで、元老西園寺公望・内大臣牧野伸顕等は、政局の安定をはかるには倒閣工作に奔走する政友会や政友本党よりも現政権を主導してきた憲政会に政権を継続して委ねるほうが比較的無難と判断したのであろう。いずれにせよ、政党間の政権争いのなかで憲政会と政友会の提携が崩壊するのは時間の問題だったのである²¹⁾。

ともかく、憲政会単独内閣が成立したため、税制整理の作業は既定方針どおり進められることになった。8月4日にはさきの「税制整理方針」及び「税制整理綱要」が一部修正のうえ閣議決定されたが²²⁾、政府の税制調査会はさらに調査を進めて「税制整理綱要中追加変更スヘキ事項」²³⁾をまとめ、その修正

20) 税制整理問題を契機とする第一次加藤高明内閣の総辞職について、憲政会の立場を述べたものとしては、憲政会本部発表「協調決裂の真相と今後の我党の方針」(1925年8月7日。高橋亀吉監修『財政経済二十五年誌』第3巻、実業之世界社、1932年11月、864-866頁)、『憲政公論』1925年9月号の〔主張〕「第二次加藤内閣と我党の態度」、『憲政会史』(憲政会史編纂所、1926年10月)、772-785頁等、政友会の立場から論じたものとしては、立憲政友会本部発表「協調決裂の真相」(1925年9月15日。『政友』第294号、1925年9月、1-4頁)、小川平吉「税制整理案閣議の顛末」(同誌・同号、4-14頁)等がある。

21) 第一次加藤高明内閣の総辞職と第二次加藤内閣の成立をめぐる政党間対立の経緯については、『牧野伸顕日記』(中央公論社、1990年11月)、215-224頁、岡義武・林茂校訂『大正デモクラシー期の政治——松本剛吉政治日誌——』(岩波書店、1959年12月)、405-433頁、伊藤前掲書、195-214頁、升味準之輔『日本政党史論』第5巻(東京大学出版会、1979年6月)、95-114頁及び林茂・辻清明編『日本内閣史録』3(第一法規、1981年8月)、72-86頁(金原左門執筆分)を参照せよ。

22) 「税制整理方針及綱要」(1925年8月4日。前掲『昭和財政史資料』第2号第40冊所収)。

23) 同前所収。

は12月18日の閣議で決定された。そして1926年1月15日には「税制整理要領」²⁴⁾が発表されて、政府が提出する税制整合法案の内容が確定したのである。では、その主な内容（地方税を含む）を整理してみよう（下線を付した箇所は、後に述べるように、第51議会において修正されることになる）²⁵⁾。

(1) 国 税

- ①所得税改革 法人留保所得の累進課税（5～20％）から比例税（5％）への転換。同族会社の一定以上の留保への高率課税。法人が納付した第二種所得税額の第一種所得税額からの控除。第三種所得税の免税点引き上げ（800円→1,200円）、勤労所得控除・扶養家族控除の一部引き上げ、第三種所得算定の前年実績主義等。
- ②地租改革 課税標準の賃貸価格への転換（1928年度から）。田畑地租の一分減（4.5％→3.5％）。住所地市町村内に有する田畑の地価が200円未満の場合の免税。
- ③営業税廃止・営業収益税創設 課税標準の純益への転換（1927年度から）。原則としてすべての営利法人への営業収益税賦課。税率は法人3.6％、個人2.8％。個人営業の免税点は純益400円。地租・資本利子税額の営業収益税額からの控除。
- ④資本利子税創設 課税対象は甲種（利子支払時に源泉徴収）＝公債・社債・産業債券・銀行預金の利子及び貸付信託の利益、乙種（所得調査委員会で金額を決定）＝第三種所得税納税義務者の営業でない貸金・預金の利子。税率はいずれも2％。
- ⑤相続税改革 免税点引き上げ（家督相続2,000円→5,000円、遺産相続500円→1,000円）。税率引き上げ、遺産相続とみなす贈与の範囲拡大等。
- ⑥酒税改革 税率引き上げ（清酒は1石当り33円→40円、酒精含有飲料は酒精1％ごとに1石当り1.5円→1.8円、麦酒は1石当り18円→25円）。

24) 同前所収。

25) 1926年税制改革に伴って定められた地方税に関する勅令等の内容についても一部記した。

- ⑦織物消費税改革 綿織物への免税。
- ⑧骨牌税改革 税率引き上げ（1組当たり0.2円→麻雀3円・その他0.5円）等。
- ⑨清涼飲料税創設 炭酸ガス0.05%以上かつアルコール1%未満の清涼飲料への課税。税率は、玉ラムネが1石当たり7円、その他の瓶詰のものが1石当たり10円、瓶詰以外のものが炭酸ガス使用量1kg当たり3円。
- ⑩通行税廃止
- ⑪醬油税・自家用醬油税廃止
- ⑫売薬税廃止

(2) 地方税

- ①特別地稅創設 府県税として、地租を免除された田畑に対して課税。税率は地価の3.7%以内。市町村の附加税率は本税の80%以内。
- ②家屋税改革 府県税として、家屋所有者に対し、賃貸価格を課税標準として課税。税率、附加税率、賃貸価格算定方法等は勅令で規定。
- ③雜種税改革 府県税營業税に属すべきもの（料理屋税・飲食店税等）、家屋税に属すべきもの（法人建物税等）及び反社会政策的なもの（貸金税、職業税等）の廃止。賦課制限等は勅令で規定（市町村の附加税総額は本税総額の89%以内）。
- ④府県税營業税改革 府県税として、營業收益税を賦課されていないものに対して課税。税率等は勅令で規定（税額は營業收益税の最低限未満、課税標準は純益・外形標準または定額課税、市町村の附加税率は本税の80%以内）。
- ⑤戸数割改革 府県税としては廃止し、市町村税として創設。課税標準は資力（所得額及び資産状況により算定）。税率制限等は勅令で規定（市は市税総額の37%以下、町村は町村税総額の60%以下）
- ⑥国税營業税附加税廃止・營業收益税附加税創設 附加税率は、府県が本税の43%以内、市町村が本税の63%以内。
- ⑦所得稅附加税改革 府県の附加税率は、第二種を除く本税の24%以内。

市町村は原則として附加税を賦課できないが、戸数割賦課の困難な団体は内務大臣及び大蔵大臣の許可により第二種を除く本税の7%以内の附加税賦課も可能。

- ⑧地租附加税改革 田畑地租に対する附加税率の引き上げ（府県は83%以内→107%以内，市町村は66%以内→85%以内）。

ここで、税制調査会における審議の過程で税制整理案にどのような変更が加えられたか、主な点を拾い出してみたい。

第1に、6月30日の「間接国税整理綱要」には、「貴金属、貴石、其ノ製品、織物、家具及化粧品等ニシテ一定価格以上ノ高価品」（奢侈関税賦課品を除く）に対して小売段階で税率10%の奢侈品税を賦課し、織物消費税は廃止して高価なもののみを奢侈品税中に編入する（奢侈品税の税収見込額35,000千円）、という案が記されている。しかし、7月8日の「税制整理綱要」では奢侈品税は取り下げられ、その代わりに織物消費税は綿織物を除いて存置され、新たに清涼飲料税（1石当り10円）が設けられることとされた。その後、税制調査会「清涼飲料税課税法（案）」（1925年11月16日）²⁶⁾では、比較的低所得層が多く消費する玉ラムネが1石当り8円に引き下げられ、さらに1926年1月の「税制整理要領」では1石当り7円に再び引き下げられている。

奢侈品税は、1924年の贅沢品関税設定²⁷⁾を契機に、国民の消費節約を促進する政策の一環として構想されたものである²⁸⁾。政府がこれを断念した理由について、浜口大蔵大臣は第51議会において、織物・家具・什器・時計・ステッキ・靴・帽子といった例をあげながら、「外国品ニ限ラヌ所ノ内地ノ生産品ノ中、是ハ贅沢品デアル、是ハ奢侈ニ属スルモノデアルト云フ故ヲ以テ、一々其物件ヲ捉ヘマスコトハ、是ハ中々容易ノ事デハアリマセヌ、……甚シキニ至リ

26) 前掲『昭和財政史資料』第2号第44冊所収。

27) 岡茂男「奢侈関税法の制定と産業界の対応」（『武蔵大学論集』第37巻第2～5号，1990年3月）及び拙稿「1920年代日本の関税政策」（『新潟大学商学論集』第21号，1989年3月），87～91頁を参照されたい。

28) 神野直彦「社会政策的租税政策の展開」（『経済学雑誌』〔大阪市立大学〕第86巻第3号，1985年9月），40～42頁を参照せよ。

マシテハ、国民ノ営業ニ向ッテ不当ノ干涉ヲ試ミル、サウシテ其検査ナリ或ハ調査ナリト云フ事ガ其度ヲ過ギマスト云フト、甚シキ怨嗟ノ声ヲ聞クニ至ルト云フ虞ガアリマスノト、仮令如何ニ周到ナ用意ヲ以テ是ガ調査ヲ致スニ致シマシタ所デ、其課税ノ目的ヲ十分ニ達スルコトガ出来ルヤ否ヤト云フコトヲ疑ッタノデアリマス」と述べている²⁹⁾。「奢侈品」の定義が難しいことに加えて、営業税をめぐる税務当局と営業者とが長年対立をつづけているなかで、これ以上摩擦要因を増やすことはできなかったのであろう。ただし、法案が提出された時点で存置された織物消費税（綿織物を除く）の平年度税収予定額32,420千円と新設の清涼飲料税の平年度税収予定額4,389千円を合わせれば³⁰⁾、6月に示された奢侈品税の税収見込額を上回る。奢侈品税を断念したといっても、それは直ちにいわゆる直間比率を引き上げることにはならなかったのである。すなわち、この変更は、より課税範囲のせまい個別消費税を選択することで広範な業界の反対運動が起こることを回避したものといえよう。

第2に、営業収益税については、7月8日の「税制整理綱要」までは「営利法人ニハ現行営業税ヲ課スルト否トヲ問ハス総テ課税スルコト」とされていたのが、8月4日の閣議決定では「課税業体ノ範囲ハ総テ現行通りトスルコト」と変更された。しかし、その後の調査の過程で再び全業種の法人に課税することになった。その理由について、税制調査会「課税営業ノ範囲ニ付閣議決定ノ変更ヲ可トスル理由」（1925年9月7日）³¹⁾では、課税営業と非課税営業を兼ねる法人について両者を区分するのは困難であるし、非課税営業に対して資本利子税を課するとしても、そのような兼営法人の資本利子税額算定は困難であ

29) 第51議会衆議院所得税法中改正法律案（政府提出）外二十七件委員会（1926年2月13日。以下、「衆議院税制委員会」と記し、日付の年を省略する）における浜口雄幸（大蔵大臣）の発言（『第五十一回帝国議会衆議院所得税法中改正法律案（政府提出）外二十七件委員会議録』〔以下、『51・衆・税制委員会議録』と記す〕第11回、18-19頁）。

30) 金額は、いずれも「税制整理後ニ於ケル各年度税額」（前掲『昭和財政史資料』第2号第40冊所収）による。

31) 前掲『昭和財政史資料』第2号第44冊所収。

る、課税業体を限定した場合、地租・営業税（営業収益税）・資本利子税の重複を避けるための計算が非常に繁雑になる、法人はすべて商行為を業としており、個人が非課税営業を行うのとは異なる、法人に対する営業税をその株主または社員に補完税を負担させるための源泉課税と考えれば、法人の営業内容は株主・社員の負担力と関係ないからすべて営業税を賦課すべきである、といった点があげられている。

また免税点についても、7月8日までは「個人営業ノ課税最低限ヲ純益四百円」とされていたのが、8月4日の閣議決定では個人・法人を問わず「課税最低限ハ純益四百円トスルコト」といったん変更され、その後、再び個人のみの免税点設定に戻っている。さらに、税率については、7月8日には「総額ニ於テ現行税額ヲ幾分軽減スルコト」とされていたのが8月4日の閣議決定では法人4%・個人3%と具体化されたが、12月18日の閣議決定では法人3.6%・個人2.8%と引き下げられている。要するに、補完税として地租及び資本利子税とのバランスをとるために法人に関する課税ベースをできるだけ広げ、その代わりに税率をできるだけ低めに設定したのだと考えられる。

第3に、関税改革及び専売益金と税制整理との関係について。8月4日の閣議決定では、「税制整理方針」のなかに「直接国税ノ減免ニ依ル歳入ノ減少ハ、成ルヘク直接税ノ増収ヲ以テ之ヲ補填スル方針ヲ採リ、其不足額ハ関税ノ改正ニ依ル自然ノ増収ヲ以テ之ニ充テムトス」という一項があったが、その後、作業が進むにつれて政府は税制整理と関税改革がまったく別のものであることを強調するようになった³²⁾。他方、政府はたばこの価格を約2割引き上げることとし、税制整理に先立つ11月7日、買占め・売り惜しみ等を防止するためとして発表と同時に実施したのである（平年度増収見込額22,227千円）。保護関税的性格を重視しながら関税率の全面的改定を進めるためには、関税改革に対して「歳入補填のための関税増収」という制約をあらかじめ課さないようにする必要があったのである。また、それには、政友会が地租委譲の補填財源の半

32) 前掲拙稿「1920年代日本の関税政策」、38頁を参照されたい。

分以上を関税増収に頼ろうとしていることに対抗する意味もあったと考えられる。それに対して、たばこの値上げは嗜好品の消費に対する増税という点で酒税増税と同じ性格をもっており、歳入補填のための増収策としては最もとりやすかったのであろう。

その他、法人が納付した第二種所得税額の第一種所得税額からの控除、勤労所得控除・扶養家族控除の一部引き上げ等、田畑地租免税点の適用を住所地市町村内に限ること、骨牌税の税率引き上げ等は、税制調査会によって8月から12月までの間に追加あるいは修正されたものである。

最後に、与党である憲政会の動きにふれておきたい。1924年8月16日、憲政会は行財政整理案を決定したが、そのなかで税制については、行財政整理による財源を主として国民負担の軽減にあてるべきこと、国民負担の均衡公平を期するために根本的税制整理を断行すべきこと及び1925年度予算で義務教育費国庫負担金を2,000万円増額すべきことが盛り込まれた³³⁾。

そして、その年は税制整理が見送られると、1925年4月27日の憲政会近畿大会では、決議のなかに「速に税制を整理し国民負担の均衡軽減を期す」という一項が入れられたが、挨拶のなかで加藤総裁＝総理大臣は「国民負担の均衡を得せしむるためには税制整理を実行せねばなりません、市町村負担の軽減に資するためには小学校教員俸給国庫負担額の増加を図らねばなりません」と述べた³⁴⁾。さらに、その直後の5月2日の政務調査会には浜口大蔵大臣が出席し、「税制整理の主義は(一)負担の均衡を図るを以て主眼とし(二)能ふ可くんば負担の軽減に関しても一步を進めたしと思惟す、猶ほ今直に減税の余地ありとの自信を有せざるを遺憾とする」と発言したが、これとあわせて財産税についても「政務調査項目に加ふる必要あり」と述べた³⁵⁾。浜口としては、もし社会政策的減税を大規模に行うとすれば、自らもかつて唱えていた財産税の創設³⁶⁾

33) 前掲『憲政会史』, 676-678頁。

34) 同前, 749-750頁。

35) 同前, 757-758頁。

36) 前掲拙稿「第一次大戦後日本における税制整理問題の発生」, 50頁。

がその条件となる、と考えたのであろう。ただし、政府内の税制調査会で財産税があらためて否定されたため、政府として社会政策的減税を前面に掲げることとはできなくなったのである。

その後、5月26日、憲政会の「税制、行政並びに地方制度改正に関する特別委員会」では、政府の方針どおり国税収入全体に増減のない範囲で「負担の均衡」をはかるのか、それとも行政整理による財源を公債整理だけでなく「負担の軽減」にも振り向けるのか、議論は行われたものの、結論はでなかった³⁷⁾。すなわち、政府レベルでは、税制については「負担の均衡」をはかるのにとどめ、「負担の軽減」については義務教育費国庫負担金の増額で対処する、という方針が固まっていたが、憲政会内部ではなお減税を求める声も根強かったのである。ただし、政友会との提携が崩壊してからは、憲政会は政府の方針を全面的に擁護することになった³⁸⁾。憲政会単独内閣の成立が、党論の統一をなかば強制したともいえよう。

3. 諸団体の税制改革要求

では、第一次大戦期以降、諸階級の組織化が進むなかで、諸団体は税制整理に対してどのような態度をとっていたのか。臨時財政経済調査会答申以降の諸団体の動向を整理してみよう³⁹⁾。

まず、財界団体のうち、商業会議所連合会は1925年6月に「營業税及所得税ニ関スル決議」⁴⁰⁾を行い、政府に建議した。ここでは、營業税については、基本的には現行の營業税を廃止し、その半額程度で商工業者の負担能力に応じた税を新設することを要求している。そして、それまでの応急策として、營業科

37) 前掲『憲政会史』、761頁。

38) たとえば、『憲政公論』1925年8月号の〔主張〕「税制整理の両面的効用」、同誌・1925年10月号の〔主張〕「地方税制整理の急務」等。

39) 臨時財政経済調査会が開かれていた時期の諸団体の動向については、前掲拙稿「第一次大戦後日本における税制整理問題の発生」、51-52頁を参照されたい。

40) 前掲『昭和財政史資料』第2号第40冊所収。

目の加除分合，課税標準からの従業者数の削除，課税最低限引き上げ（現行の2倍程度），税率引き下げ（現行の半分程度），物品販売業売上金額に対する税率の3種区分及び小売の税率の卸売への接近，資本金額計算方法の統一，減損更訂の拡大及び処分・還付の迅速化，納税者に対する煩累の除去，収税官吏の待遇改善，地方附加税の制限強化等を求めている。また，所得税については，課税の主義が一貫せず，徴税方法が複雑で，負担の公正・均衡を欠くとして，社会政策・産業振興の観点から，株式配当の第一種所得または第二種所得への移転，国債利子への課税免除の撤廃，第二種所得税を課された所得の法人所得からの控除，負債利子の第三種所得からの控除，第三種所得税の課税最低限引き上げ（1,200円以上），勤労所得控除の引き上げ及びその他の小額所得控除の設置，所得調査委員会の権限拡大等を要求している。

そして，憲政会内閣の税制整理方針及び各税の綱要が公表されて税制整理の作業が進んでいくなかで，商業会議所連合会は1925年12月，「税制整理ニ関スル意見」⁴¹⁾を發表した。①営業税については，政府案は増税になり，また前回の建議のうち採用されていないものがあるとして，現行の半額程度への負担軽減（改正税法で軽減不可能の場合は現行税法の枠内で軽減），純益課税の場合は損失繰越を填補するまでの営業税免除，個人営業純益からの負債利子控除，課税方法の統一，申告の尊重，地方附加税の制限強化等を要求している。②所得税については，前回の建議がほとんど採用されていないとして，株式配当の第一種所得税への移転，国債利子への課税免除の撤廃，第二種所得税を課された所得の法人所得からの控除，負債利子の第三種所得からの控除，所得調査委員会の権限強化といった前回とはほぼ同じ要求を繰り返している。③資本利子税については，これを新設する必要はなく，第二種所得税として低率で併課すればよい，と述べている。

これに対して，大蔵省はつぎのように反論した⁴²⁾。①営業収益税について。

41) 同前所収。

42) 大蔵省「商業会議所連合会ノ税制整理ニ関スル建議ニ対スル意見」（同前所収）。

大幅な負担軽減は歳入の関係上不可能である。毎年の利益への課税を目的とするのだから、繰越欠損金は控除すべきでない。収税官吏の検査・質問は課税の公正を期するために必要である。純益の前年実績に課税するのだから減損更正はなるべく制限すべきである。営業と関係ない負債の利子までは控除できない。地方附加税の絶対的制限は現状では困難である。②所得税について。負担の公平のために株式配当を総合課税したのだから、元へは戻せない。国債利子への課税は、従来の沿革上及び現下の経済事情から適当でない。第一種所得税額から第二種所得税額を控除したので、重複課税は回避される。所得との関係が明らかでない負債の利子までは控除できない。所得調査委員会に絶対的権限は与えられない。③資本利子税は、地租及び営業収益税と対立するものとして独立の課税を行うのであり、所得税に含める理由はない。

商業会議所連合会は、これを不満として1926年1月22日、「営業収益税法案に関する決議」⁴³⁾を行ったが、ここでは独自の調査をもとに、政府の営業収益税法案は現行の営業税と比べて増税になる、と批判したほか、12月の「税制整理ニ関スル意見」と同趣旨の主張を行った。政府案では、営業税から営業収益税への転換に伴って国税では4,174千円の減収になる、とされていた。これに対して、商業会議所連合会の調査は、6大都市の827法人を取り出して、現行の営業税額を9,315千円、政府案による営業収益税額を14,695千円、したがって差し引き5,380千円の増税（増加率57.7%）と算定した。そして、資本利子税・地租を控除した法人営業税の実質増税割合を5割と推定し、これを全国の法人営業税推定額33,000千円に乗じて全国の法人増税額を16,500千円と推定したのである。しかし、その時点では政府提出法案は既に完成しており、それを変更させるには至らなかった。

商業会議所連合会の要求は、営業税の課税標準の整備及び第一種所得税と第二種所得税の重複課税回避が実現したほか、第三種所得税の免税点引き上げ・

43) 高橋亀吉監修『財政経済二十五年誌』第4巻（実業之世界社、1932年11月）、117頁。

勤労所得控除等の引き上げといった中産階級の下層部向けの社会政策が一部採り入れられた。しかし、かんじんの営業税の大幅軽減、株式配当の第一種所得への移転、国債利子への所得税賦課といった商工業者の税負担軽減及び産業資金の供給促進の面では、あまり多くの成果をかちとることはできなかったのである。

つぎに、日本工業倶楽部に代わって大資本を代表する財界団体となった日本経済連盟会は、設立直後の1922年9月には財政調査委員会・物価調節委員会等を設けた。そして1923年6月21日、日本経済連盟会評議員会は物価調節委員会の審議にもとづく「物価調節に関する建議書」⁴⁴⁾を発表したが、そのなかで税制について、「所得税の累進的総合課税法は理論上正当なりとするも、経済界の趨勢に鑑み企業心を阻害するが如き苛重なる課税方法を改善し、又営業税を軽減し特に比較的小資本営業者の存立を助成するに足るべき修正を要すべし」と述べた。また、物価調節委員会の後をうけた産業調査委員会は、1924年6月18日には、法人が第二種所得税を課される利子の第一種所得からの控除及び株式配当の源泉課税への転換を決議し、同年10月26日には「所得税法改正に関する意見書」を政府に提出したが、この意見書では、留保所得・配当所得の区別を廃した法人利益への比例税（税率7.5%）賦課、国債利子への第二種所得税賦課、個人所得税の免税点引き上げ及び累進率緩和を要求している⁴⁵⁾。

そして、政府が税制整理の方針及び綱要を発表すると、日本経済連盟会は税制整理調査委員会を設置し、その審議をふまえて、1926年1月25日、「税制整理に関する意見書」を発表し、政府に建議した⁴⁶⁾。この意見書は、政府の税

44) 『経済団体連合会前史』（経済団体連合会、1962年5月）、128—130頁。

45) 同前、131—132頁。なお、日本工業倶楽部も1924年10月24日、「所得税法改正に関する意見」を発表したが（前掲『財政経済二十五年誌』第4巻、325—326頁）、その内容は日本経済連盟会の要求とほぼ同じである。ただし、日本工業倶楽部は株式配当については「課税の本質と時代の趨勢とに鑑み」個人段階の総合課税を支持した。

46) 前掲『経済団体連合会前史』、138—139頁。なお、この意見書の全文は前掲『昭和財政史資料』第2号第40冊に収録されている。

制整理案が前回の意見書の内容をかなり採り入れていると評価したうえで、さらに修正を要する点として、①経済上（株式取得の有利化による事業振興等）・財政上（徴税手続きの簡素化等）・社会政策上（事業発展による国民の福利増進）及び租税体系上（配当と資本利子の同質性）の理由から、株式配当を源泉課税として資本利子税のなかに編入する、②所得階級間の負担の公正のために第三種所得の所得金額及び税率を細分する、③国内外の二重課税を防ぐために、外国で専ら経営する事業の所得税を免除する、④地租・営業税及び所得税に対する地方附加税の制限外課税を廃止し、法律の範囲内にとどめる、の4点を掲げた。

これに対して大蔵省は、①総合課税は一般所得税の根本思想であり、大資産家と小資産家の配当を同じ税率で課税するのは負担能力を無視するものであり、さらに、社会政策上・租税体系上も源泉課税とする理由はない、②所得金額を細分すれば手数が倍加され、比較的低い所得で最高税率に達してしまう、③外国での事業への免税は検討中だが、内国事業との権衡及び財政上の問題がある、④地方財政の現状に照らすと、制限外課税の廃止は困難である、と反論している⁴⁷⁾。結局、日本経済連盟会もこの段階で政府案をさらに変更させることはできなかった。

日本経済連盟会の活動は税制整理に相当な影響を与えたとみられ、とくに産業の振興、つまり資本蓄積の促進策という面では、法人の留保所得を累進課税から比例税に変更させること及び法人が納付した第二種所得税を第一種所得税から控除させることに成功した。とくに法人所得税の税率は5%となっており、7.5%という要求を上回る成果を勝ちとったのである。

しかし、株式所得の源泉課税化、国債利子への所得税賦課及び国税附加税の制限外課税廃止については、それぞれ所得税制度の整備、国債の価格維持、地方財政膨張への対処という国家的利害との調整がつかずに実現できなかった。

47) 大蔵省「日本経済連盟会ノ税制整理ニ関スル建議ニ対スル意見」（前掲『昭和財政史資料』第2号第40冊所収）。

また、第三種所得税の免税点引き上げと累進税率緩和を結びつけて高額所得者を含む個人所得税の軽減をめざしたが、実現したのは中産階級下層部に対する社会政策的意味をもつ免税点引き上げのみであった。なお、日本経済連盟会は、株式配当の源泉課税化についても、非資産階級との国税負担の権衡を考えれば配当所得者にある程度の便宜を与えることは課税の公正を失わず、かえって事業界の活動を発展させることで結局は一般国民の福利を増進して社会政策にも資する、という「社会政策上ノ見地」を主張している。このように資本蓄積促進の要求に社会政策的な外被をかぶせるという手段もとられているが、それも所得税の総合課税原則を強調する政府を動かすには至らなかったのである。

ここで、商業会議所連合会と日本経済連盟会の要求を比較してみると、第一種所得税と第二種所得税の重複回避、第三種所得税の免税点引き上げ、株式配当の源泉課税化、国債利子への所得税賦課、国税附加税の制限外課税廃止といった点では共通していた。しかし、商業会議所連合会が営業税の軽減や収税官吏の権限縮小を強く要求したのに対して、日本経済連盟会のほうは留保所得・配当所得の区別を廃した法人利益への比例税賦課、第三種所得の所得金額・税率の細分化、国外事業の免税というように所得税を重視していた。財界団体のなかでも、商業会議所は中小資本の影響力が強く、それまで長期間にわたって政府との間で営業税をめぐる対立を繰り返してきた。これに対して、大資本の結集軸として1922年に創設された日本経済連盟会が、第一次大戦後になって租税の中軸と位置づけられるようになった所得税の問題を重視することになったのは当然である。両者の財界団体としての性格の違いがここにも現れているといえよう。

つぎに、農業団体の代表といえる帝国農会の活動をみておきたい。帝国農会は、1922年10月21～24日の第13回総会において「農業者ノ負担軽減ニ関スル建議案」⁴⁸⁾を可決し、政府に建議した。これは農村救済のための租税公課負担軽減を求めるものであり、具体的には田畑地租税率の2.5%への引き下げ及び免

48) 『帝国農会報』第12巻第11号(1922年11月)、5－6頁。

税点設定、田畑に関する所得税調査方法の公正化、各国税附加税の附加制限の均等化、不在地主・法人に対する新税賦課、小学校教員俸給の国庫負担化、国庫交付金の増加及び国政委任事務への手数料交付を要求している。しかし、1923年の税制改革に際しては、営業税の軽減が行われたにもかかわらず、地租の軽減は実現しなかった。

そして、第一次加藤高明内閣の成立をうけた1924年10月20～24日の第15回総会で可決された「農業者負担軽減ニ関スル建議」⁴⁹⁾では、内閣の方針である行財政の整理緊縮を国民の負担軽減に活用すべきであるとして、具体的には国税地租の全廃（地方委譲）あるいは軽減（自作農地免税）、地租附加税制限率の引き下げ、府県税戸数割の配当基準変更及び法人への賦課、不在地主に対する戸数割附加税に相当する特別税の賦課、田畑所得算定方法の改正、義務教育費国庫負担金の増額（小学校教員俸給の全額国庫負担）、国有財産・国営事業に対する地方費補助、町村に対する国庫交付金の増額等を要求した。

さらに、憲政会内閣の税制整理方針及び各税の綱要の発表をうけて1925年10月27～30日の第16回総会で決議された「農業者ノ負担軽減ニ関スル建議」⁵⁰⁾は、政府案は地方費膨張に伴う農業者の過重負担を軽減する面で不十分だと批判し、当然国庫負担たるべき地方費の国家への移転による地方経費縮小、地方税制の徹底的改革及び地方財政の監督強化によって農家の負担軽減をはかることを要求した。

帝国農会は、農業者の租税公課負担が過重で、商工業者との権衡を失っており、自作農の減少及び小作争議の激発を招いている、という認識にもとづいて農業者の負担軽減及び不在地主・法人への増税を主張したのである。ここでは、地租については地方委譲するにせよしないにせよ国税・地方税を通じた全体としての負担軽減が最重要視されていたこと、国庫負担金・補助金・交付金の増額及び監督の強化による地方財政の救済＝実質的緊縮が求められていたこと等

49) 同誌・第14巻第22号（1924年11月）、4－6頁。

50) 同誌・第15巻第22号（1925年11月）、10－11頁。

に注意したい。帝国農会は、従来の政友会寄りの立場をあらためて、地租委譲等をめぐる政党間対立に対してはできるだけ中立の立場をとりながら自己の利害を貫徹しようとしたと考えられる。結果的には、自作農地の田畑地租の免税点設定、義務教育費国庫負担金の増額という形で要求がある程度実現したものの、田畑地租税率引き下げの見送り、特別地税の新設、家屋税の全国的賦課等によって、その効果は後にみるようになり減殺されることになったのである。

最後に、当時の農民運動及び無産政党の活動のなかで税制の問題がどのように取り上げられていたかを簡単にみておく⁵¹⁾、農民運動のなかでは租税改革闘争として戸数割の軽減及び賦課方法民主化、雑種税中の自転車税・荷車税等の撤廃、家屋税の撤廃等が要求されていた。また、無産政党運動（農民労働党[1925年結成]、労働農民党[1926年結成]、社会民衆党[1926年結成]、日本大衆党[1928年結成]、労農党[1929年結成]等）に共通した税制改革要求としては、生活必需品に関する消費税・関税の撤廃、府県税営業税・雑種税中の大衆課税的税種の廃止、家屋税及び戸数割の軽減または廃止、財産税・土地増価税・奢侈税の創設、所得税・地租・営業収益税・資本利子税・相続税等の高率累進賦課等が掲げられていた。

これらは、労働者・小作農等の利益をはかる立場から、有産者増税及び無産者減税による所得の再分配を求めるものである。しかし、これらの要求を実現することは、社会保障的経費支出の増大とも相まって、資本主義的経済活動の結果としての所得分配に国家の手で大幅な修正を加えることになる。それを進めようとするれば資本主義社会における体制統合的社会政策という枠をはみ出す可能性が生じ、それだけ有産者及び資本主義擁護勢力の反発・反撃を強めることになる。これらの税制改革要求は第二次大戦後になっても実質的に十分実現されているとはいえず、現在でも重大な論争点あるいは検討課題となっているものが少なくないのである。ましてや、男子普選が実現したとはいえ、憲政会

51) 当時の農民運動及び無産政党活動における税制改革要求については、坂本忠次『日本における地方行財政の展開』（御茶の水書房、1989年2月）、381－411頁が、岡山県内の動きを中心に詳しく紹介している。

(→民政党)、政友会等の既成政党が全国的に地盤を固めて圧倒的に優勢で、しかも1930年代以降の戦時体制へ向けて反体制的組織を弾圧する治安維持法体制が確立していく当時の政治状況にあつては、要求実現の可能性はほとんどなかったといつてよい。

II 1926年税制改革

1. 第51議会における論戦

(1) 税制整理諸法案の内容

憲政会内閣、政友会及び政友本党は、それぞれ税制整理に関する法案を第51議会に提出し、1926年1月25日、衆議院本会議において各法案の趣旨説明が行われた。そのうち政府提出法案の内容はIで紹介したとおりであるが、これについてもあらためて野党案とともに概略を説明しておきたい。

まず、浜口雄幸大蔵大臣は、減税的整理は財政の現状に照らして到底不可能なので歳入に著しい増減のない範囲で税制を整理する、直接国税の体系は現行制度を是認する、具体的には負担の均衡及び国民全体の福利の増進をはかり、とくに「時代の趣向に鑑み、社会政策的効果を挙ぐることに努めると同時に、事業の基礎を鞏固ならしめ、産業の発展に資せんとするの方針を採った」と述べた。そして、政府の国税整理案として、①直接国税の体系整備のために資本利子税を設ける、②「中産階級以下多数国民の生活上の負担を軽減」するための社会政策的廃減税として所得税・相続税の免税点引き上げ、扶養控除引き上げ、田畑地租免税点設定及び通行税・売薬税・綿織物税・醬油税の廃止を行う、③産業発展を助成するために法人留保所得の比例税化、営業税の純益税化、第一種所得税・第二種所得税の二重課税排除、営業収益税と地租・資本利子税との二重課税排除、地租の賃貸価格税化及び田畑地租の一分減を行う、④減収を補填するための増収策として資本利子税・清涼飲料税の創設、相続税・酒税の

税率引き上げ、たばこ値上げ等を行う、として、各税に関する改革案の内容を説明した⁵²⁾。

つぎに、若槻礼次郎内務大臣は、地方税整理の方針として、応益原則による物税体系の整備、府県税体系の構成上の改善、市町村の人税組織構造の改善と人税偏重の緩和及び非社会政策的色彩の除去を掲げた。具体的には①租税体系上、家屋税を府県一般に実施する、②戸数割は府県税としては不適当なので市町村税とする、③府県税営業税及び雑種税を整理し、細民課税の廃止等を行う、④地租免税点以下の土地に対して、減収を防ぐために特別地税を設ける、⑤国税軽減に伴う減収を防ぐために地租・営業税（営業収益税）の附加税率を引き上げる、⑥所得税附加税を市町村税としては原則的に廃止するが、府県税としては附加税率を引き上げる、と述べた⁵³⁾。

これに対して、市町村税地租法案を提出した政友会を代表して、三土忠造が提案理由説明を行い、①国よりも地方財政のほうが膨張が激しいので、地方税整理（府県税としての戸数割・家屋税廃止、府県税営業税・雑種税の細民課税廃止、地租附加税の軽減、市町村の戸数割・家屋税の軽減）が急務であり、そのためには全国どこでもとれる確実な財源である地租を独立財源として与えるのがよい、②地租は国税としては不公平だが、各市町村が賃貸価格を算定すれば公平になる、③委譲後は、地租を全体として現行より軽減すべきである、④政府案のような大規模な家屋税賦課は細民課税になるのであり、むしろ戸数割及び家屋税の軽減が重要である、と述べた。また三土は、政府が提案した義務教育費国庫負担金2,000万円増額について、この程度の増額では教育施設の改善拡張に用いられて負担軽減に回らないだろうから、税制の枠内で負担軽減を行うことが必要である、と批判し、政府のいう租税体系については、国税・地方税を通して整えればよい、という態度をとった。なお、地租委譲の補填財源

52) 第51議会衆議院本会議（1926年1月25日。以下、「衆議院本会議」と記し、日付の年を省略する）における浜口雄幸の発言（『大日本帝国議会誌』第16巻、1930年8月、529—533頁）。

53) 同前（同日）における若槻礼次郎（内務大臣）の発言（同前、533—534頁）。

としては、関税改革による増収（約4,000万円）及び行政整理・軍縮による財源のうち帝都復興に用いている分（約3,400万円）を充てて、帝都復興のはうは足りなければ公債を発行する、とされた⁵⁴⁾。

さらに、政友本党を代表して小川郷太郎が、①第二種所得税を廃止して第三種所得税に総合課税する、②資本利子税を設ける、③国債利子に所得税を賦課する、④第三種所得税の免税点を1,200円に引き上げる、⑤第三種所得税の累進税率を緩やかにする、⑥自作農を保護することで小作争議を防止するために、自作農の田畑地租を免除する、という負担の均衡を重視した「応急的」税制整理案の趣旨説明を行った。なお、政友本党は、この改革に伴う増収によって義務教育費国庫負担金を4,000万円増額し、それを負担軽減及び義務教育の改善に充てる、という方針を掲げていた⁵⁵⁾。

(2) 議会における論戦

では、衆議院及び貴族院における論戦について、論点ごとに整理してみたい。

第1に、租税体系論について。政府は、直接国税体系について、所得税を中軸、収益税を補完税とする従来の体系を基本的に維持し、さらに資本利子税の創設及び府県税としての家屋税の全国的賦課によって収益税体系を改善する、という方針をとった。ただし、営業税の課税標準を外形標準から純益に改め、地租の課税標準を法定地価から賃貸価格に改めることにしたため、それぞれの収益税は実質的には特別所得税に近いものになったともいえる。

この点について、政府＝憲政会と政友本党の間に基本的な差はない。また、地租委譲を主張する政友会の場合も、国・地方を通じた租税体系としては所得税を中軸、収益税を補完税としている。ここで重要なのは、三大政党がいずれも財産税創設を否定していることである。浜口雄幸は貴族院の委員会審議で、三土忠造は衆議院の委員会審議で、それぞれ財産税創設を否定している⁵⁶⁾。また従来は財産税創設を条件に両税委譲を唱えていた小川郷太郎⁵⁷⁾も、第51

54) 同前（同日）における三土忠造（政友会）の発言（同前、534－538頁）。

55) 同前（同日）における小川郷太郎（政友本党）の発言（同前、538－540頁）。

議会以降は財産税創設あるいは両税委譲を主張しなくなった。財産税創設構想の挫折は、浜口の場合は大規模な社会政策的廃減税を、小川の場合は両税委譲を、それぞれ断念させたわけである。これに対して、両税委譲のみを生かそうとした政友会が国税の減収補填問題について他党から攻撃されたのは、後にみるとおりである。

ところで、租税体系の中軸とされた所得税のうち、個人所得税については総合課税が原則とされた。ただし、現在もそうであるが、資本利子にあたる第二種所得については源泉分離課税となっていた。これについて政友本党は、総合課税の原則を貫徹するために第二種所得を廃止して第三種所得税に総合すべきであり、課税技術的にも、利子支払時に金融機関に所有者を確認させて、それを税務当局に申告させれば総合課税は可能である、と主張した⁵⁸⁾。それに対して政府は、原則としては総合課税が望ましいが、無記名債券の場合には所有者の確認に正確を期することは不可能であり、また税務当局による立入検査が必要になって金融機関等の負担が著しく増えるので、いまのところ技術的な理由から総合課税は無理である、という態度を崩さなかった⁵⁹⁾。結局、総合課税化に伴う徴税技術上の困難について政府が調査・研究に努めることを言明しただけで⁶⁰⁾、分離課税はそのままになった。これは租税体系のなかで直接税

56) 第51議会貴族院所得税法中改正法律案外二十一件特別委員会（1926年3月4日。

以下、「貴族院税制委員会」と記し、日付の年を省略する）における浜口雄幸の発言（『第五十一回帝国議会貴族院所得税法中改正法律案外二十一件特別委員会議事速記録』〔以下、『51・貴・税制委員会速記録』と記す〕第3号、5—6頁）及び衆議院税制委員会（2月9日）における三土忠造の発言（『51・衆・税制委員会議録』第8回、16頁）。

57) 小川郷太郎『税制整理論』（内外出版、1923年8月）、219頁。

58) 衆議院税制委員会（2月5日）における小川郷太郎の発言（『51・衆・税制委員会議録』第5回、13—14頁）。

59) 同前（同日）における浜口雄幸及び藤井真信（大蔵省主税局国税課長）の発言（同前・第5回、14—18頁）。

60) 衆議院税制委員会内の小委員会（2月19日）における浜口雄幸の発言（『第五十一回帝国議会衆議院所得税法中改正法律案（政府提出）外二十七件小委員会議録』第4回、8頁）。

の中軸と位置づけられた所得税の根幹に関わる問題であるが、このときから60年以上経過した現在まで徴税技術及び貯蓄優遇税制の問題として持ち越されているわけである。

第2に、社会政策と大衆課税との関連について。政府は社会政策の対象となる階級を、労働者・小作農に限らず「中産階級以下多数国民」としていた。そのうち、第三種所得税・相続税の免税点引き上げ、田畑地租の免税点設定等は、中産階級下層部へ向けた社会政策であった。とくに田畑地租の免税点設定については、田畑地租の一分減と相まって、自作農の負担を軽減することで、その維持＝保護をはかるとともに小作農の自作農化を奨励・促進する、という意図があり⁶¹⁾、政友本党の自作農地租免税案も、同様の意図をもっていた。しかし政友会は、免税点の設定に強く反対したわけではないが、地租の一部に免税点を設けるのは収益税の内部で公平を欠くことになる、という批判を加えた⁶²⁾。また、田畑地租の一分減については、政友本党も、一部の地主を利することによって小作農の反発を招くのではないかと批判し⁶³⁾、むしろ義務教育費国庫負担金の大幅な増額が必要であることを主張した。

ところで、社会政策と大衆課税との関連について最も激しい論争が展開されたのは、間接税の増減税をめぐるものである。まず、政府が生活必需品関連の廃減税として掲げた醬油税・通行税・綿織物消費税及び売薬税の廃止については、免税しても価格は下がらずに中間の営業者の利益が増すだけではないか、という疑問が投げかけられた⁶⁴⁾。これに対して政府は、政府が認可権をもつ交通機関の料金はもちろん値下げされるはずだが、それ以外のものについては業者

61) 衆議院税制委員会（2月6日・10日）における浜口雄幸の発言（『51・衆・税制委員会議録』第6回，22，25頁・第9回，11頁）。

62) 衆議院本会議（2月20日）における武藤金吉（政友会）及び大口喜六（政友会）の発言（『大日本帝国議会誌』第16巻，827，832—833頁）。

63) 衆議院税制委員会（2月13日）における福井甚三（政友本党）の発言（『51・衆・税制委員会議録』第11回，10—11頁）。

64) 同前（2月14日）における高橋熊次郎（政友会）の発言（同前・第12回，25—27頁）。

間の自由競争によって価格が下がるのを期待するだけである、という態度をとっていた⁶⁵⁾。

また、間接税のなかで増税となった酒税・専売益金・清涼飲料税等については、これらは広く大衆が消費するものであり、しかもこれらを合わせれば醤油税等の減税分より多く、間接税全体としては増税となっているから、むしろ大衆課税が強まっている、という批判が政友会によって行われた⁶⁶⁾。これに対して政府は、免税されるもののうち綿織物・売薬は主に無産階級が消費し、通行税は中産階級以下の負担となるが、増税となる酒・たばこ等は国民一般が等しく消費するものだから、間接税が増えていても無産階級の負担が増加したとは限らない、という反論も行っている⁶⁷⁾。しかし、醤油・綿織物・売薬・交通機関利用と酒・たばこ・清涼飲料との間で消費する所得階層にはっきりした相違があることを政府が証明したわけではない。この反論は説得力に乏しいと考えざるをえない。むしろ反論の柱になったのは、「絶対的の生活の必需品に対する所の課税の減免を行はんが為に、少々嗜好品に近い所の品物に対して新税増税を課すると云ふことは、是は当然の事であらう」⁶⁸⁾、すなわち、免税したものは生活必需品であるのに対して、増税したものは嗜好品であるから、この間接税整理は社会政策に反しない、という論理であった。これは、実質的な社会政策的減税の余地が乏しいなかで大衆課税を正当化するために、嗜好品増税による必需品減税という「次善」の策をとったものといえよう。

さらに、間接税の一種である関税の全面的改革に伴う増収について、政府は府案による約2,000万円の増収が国民負担の増大につながることをいちおう

65) 同前(同日)における浜口雄幸の発言(同前・第12回、26頁)。

66) 衆議院本会議(1月25日)における大口喜六の発言(『大日本帝国議会誌』第16巻、541頁)、衆議院税制委員会(2月8日)における砂田重政(政友会)の発言(『51・衆・税制委員会議録』第7回、18頁)等。

67) 衆議院税制委員会(2月8日)における浜口雄幸の発言(『51・衆・税制委員会議録』第7回、18頁)。

68) 衆議院本会議(1月26日)における浜口雄幸の発言(『大日本帝国議会誌』第16巻、555頁)。

認めながらも、その点をなるべく曖昧にしようとしていた⁶⁹⁾。しかし、政府案をさらに約2,000万円上回る政友会の関税増収案を憲政会側が「二千万円ノ物価ノ騰貴ハ、輸入品ニ対シテノミハ二千万円デアリマスガ、唯是ダケデハ私ハ済ムマイト思フ、是ハ均衡上当然内地ノ生産品モ物価ヲ騰貴セシムルト云フコトハ当然ノ結論デアラウト思フ」⁷⁰⁾と批判したのに対して、政友会側も「関税ヲ掛ケレバソレダケ直接関税ヲ掛ケラレタ物及ビ之ニ関連スル物ガ騰貴スルノハ当然デアリマス……政府ノ今回提案サレマシタノハ政府ノ計算通りヲ貴方ガタノ如ク信ゼラレマシテモ、約二千万円ノ増税ニナル、從テソレガ他ノ内地ニ出来マス品物ニ及ビマスカラ、矢張一億円ヤソコラノ物価騰貴ニナル、是ハ仕方ガナイ」⁷¹⁾と反論している。両党とも、程度の差はあれ関税率の引き上げに伴う物価上昇＝国民負担増大をしかたないものと考えていた点では一致していたのである。

なお、地方税整理のなかでは、戸数割を市町村税として全体として軽減するかわりに府県税として家屋税を全国的に賦課することの是非が論争点となった。政友会は、とくに農村では小作農でさえ持ち家に住んでいる者が多い、としたうえで、「大体ノ面積トカ坪数ト云フコトヲ標準ニ致シマス、資産家ト貧乏人トノ間ノ賃貸価格ニ依ル担税力ト云フモノハ、資産状態ニハ非常ニ副ハヌモノガ出来ル、斯ウナリマス結果トシテ、是迄ノ府県税タル戸数割、家屋税ヲ負担シテ居ッタヨリハ、今度ノ新タナル家屋税ヲ負担スル結果トシテ、其町村内ノ資産家ハ非常ニ得ヲスル、資産家ハ今日マデノ府県税戸数割ヨリ非常ニ楽ニナル、其楽ニナル所ヲ中産以下ノ人々ニ非常ニ重課スルト云フコトニナル」、さらに市町村は比較的資産家に重く課される所得税附加税を失ったかわりに家屋税附加税を賦課することになるので、この結果、「各町村内ノ資産家ハ非常ニ負担ヲ軽減サレ、中産以下無産階級ノ人ハ非常ナ負担ノ重課ニナル」、と論

69) 前掲拙稿「1920年代日本の関税政策」、102－104頁を参照されたい。

70) 衆議院税制委員会（2月13日）における加藤鯛一（憲政会）の発言（『51・衆・税制委員会議録』第11回、25頁）。

71) 同前（同日）における三土忠造の発言（同前・第11回、25頁）。

じた。政友会は家屋税の全国的賦課それ自体に反対したのではないが、所得税附加税の税率をもっと高めることで家屋税の税率をなるべく引き下げるよう主張したのである⁷²⁾。

これに対して政府側は、家屋税が戸数割よりも下層に重いという批判は受け入れなかったものの、「家屋税ニ於テ貧富ノ差ノアルノト、所得税ノ附加ニ於テ貧富ノ差ノアルノトノ、割合ガ違フト云フコトハ認メナケレバナラス」と述べた。そして、「所得税ノ賦課ヲ余リニ高メルト云フト、資産ニ依テ生活シテ居ル人ノ苦シムヨリモ、寧ロ勤勞ニ依テ所得ヲ得テ居ル人ノ苦シミ方ガ酷クナル、是モ余程考慮シナケレバナラスト云フ点デ、無暗ニ所得税ノ附加税ダケヲ高メル訳ニ行カヌ」と述べ、全体としては、所得税附加税及び家屋税を賦課したうで「一方有形的標準ヲ除カレタ後ノモノデ、見計ヒデ戸数割ヲ掛ケル其点デハ貧富ノ見計ガ出来ル、其結果ガ負担ノ上ニハ最モ公平デアル」と論じたものの、「例ヘバ、或村デ一番金持ト言ハレル人ノ負担ガ、従前ヨリモ若干減ジテ、今マデ或村デ一番貧乏人ト云ハレル者ノ負担ガ、従前ヨリモ少シ増スト云フ結果ガ起リハセヌカト云フ御話、或ハサウ云フコトガ起ルカモ知レマセヌガ、起ッテモソレガ最モ公平ナル負担デアル」という点は政府も認めざるをえなかったのである⁷³⁾。租税政策の方針として社会政策を唱えていたとはいえ、それよりも「公平」が優先するという形で有産者増税を回避し、実質的には社会政策的性格を弱めることを正当化したといえよう。

第3に、産業発展の助長、すなわち資本蓄積の直接的促進策については、財界団体の税制改革要求に掲げられた事項を中心に、議会でも論戦が展開された。

まず、所得税のなかで、法人留保所得への課税を累進税率から比例税率に改めることについては、政友本党の小川郷太郎がこれを積立金の多い大会社の優遇策であると批判したが⁷⁴⁾、小川を除く政友本党の発言者及び政友会の発言

72) 同前（2月15日）における三土忠造の発言（同前・第13回、23-26頁）。

73) 同前（同日）における若槻礼次郎（内閣総理大臣兼内務大臣）の発言（同前・第13回、25-27頁）。

74) 衆議院本会議（1月25日）における小川郷太郎の発言（『大日本帝国議会誌』第16巻、547頁）。

者はこの問題を取り上げておらず、三大政党のほとんどの部分がこの改革を支持していたといえる。

つぎに、1920年の改革以降、株式配当の6割を第三種所得に総合していることについて、衆議院では新正倶楽部の増田義一⁷⁵⁾が、貴族院では前東京商業会議所会頭の藤山雷太⁷⁶⁾等が、それぞれこれを源泉課税とするよう主張したが、政府は財界団体への反論のときと同じく所得税の総合課税原則をたてにそれを拒否した⁷⁷⁾。株式配当の総合課税は政友会の原敬内閣が行った改革であり、政友会・政友本党も源泉課税化を主張しなかったため、財界団体の強い要求ではあっても議会では実現しなかったのである。

また、民間に対する産業資金の供給促進あるいは地方債との権衡をはかるために国債利子にも所得税を賦課すべきだ、との藤山⁷⁸⁾や小川⁷⁹⁾の主張についても、政府は国債の消化等を円滑に行うという公債政策上の理由を掲げてこれを退けた⁸⁰⁾。この問題についても、公債発行に積極的といわれる政友会の議員が、憲政会と同じく国債利子への課税を主張していないのは注目される。

これに対して、営業税から営業収益税への転換については、純益課税への転換自体にはほとんど異論がなかったものの、商業会議所を代表する藤山だけでなく政友会の砂田重政も、Iで紹介した商業会議所の調査に依拠して法人増税であると批判した⁸¹⁾。また、政友会の武藤金吉は、40業種について独自に調査したところ、営業税から営業収益税への転換によって増税になるのが29業種、

75) 衆議院税制委員会（2月8日）における増田義一（新正倶楽部）の発言（『51・衆・税制委員会議録』第7回，5－6頁）。

76) 貴族院税制委員会（3月2日）における藤山雷太（研究会。大日本製糖社長。前東京商業会議所会頭）の発言（『51・貴・税制委員会速記録』第1号，6頁）。

77) たとえば、同前（同日）における浜口雄幸の発言（同前・第1号，6－7頁）。

78) 同前（3月3日）における藤山雷太の発言（同前・第2号，4－5頁）。

79) 衆議院本会議（1月25日）における小川郷太郎の発言（『大日本帝国議会誌』第16巻，546頁）。

80) たとえば、同前（同日）における浜口雄幸の発言（同前，548頁）。

81) 貴族院税制委員会（3月5日）における藤山雷太の発言（『51・貴・税制委員会速記録』第4号，15－16頁）及び衆議院本会議（2月21日）における砂田重政の発言（『大日本帝国議会誌』第16巻，846頁）。

減税になるのが11業種であり、増税になる業種のほうがはるかに多いと主張した⁸²⁾。さらに、同じく政友会の大口喜六は、従来は物品販売業の課税最低限である売上額2,000円の者が税額6円だったのに対して、改革後は個人事業者の課税最低限である純益400円の者の税額は11.2円になるが、売上額に対する純益の割合は2割以上とみなされる者が多いから、従来の課税最低限に近い階層には増税になる、と論じた⁸³⁾。地方財界団体及びその全国的連合体である商業会議所の支持を得ることは選挙に与える影響も大きいと考えられるので、政友会としてもこの問題を政府攻撃の材料として取り上げやすかったのであろう。

しかし政府は、商業会議所の調査について、①現行営業税額を過小に見積もっている、②純益の計算が過大になっている、③営業収益税から地租と資本利子税を控除する額が過小である、④6大都市以外の法人の税額増加割合を6大都市の法人と同じとみなすのは多すぎる、⑤827法人の調査だけで全国35,000法人の税額を推定するのは困難である、と批判し、全国の税務署を使って調査した政府の計算のほうが正確であると主張した⁸⁴⁾。政府は、純益課税への転換に伴って個々の業種あるいは事業者のなかに増税になるものが多少あったとしても、全体としては減税になるはずだから税率を政府案（法人3.6%、個人2.8%）より引き下げる必要はない、という態度を崩さなかったのである。

第4に、経済政策路線、すなわち緊縮政策あるいは積極政策と税制整理との関連について。

まず、憲政会は従来から物価調節策の柱として、行財政の整理緊縮、国民に対する消費節約奨励といった公私にわたる経済緊縮促進策とともに、「生産費の低減を図るが為に国民の生活の必需品に関する所の課税を免除、若は軽減す

82) 衆議院本会議（1月21日）における武藤金吉の発言（『大日本帝国議会誌』第16巻、470、494—495頁）。

83) 同前（2月20日）における大口喜六の発言（同前、833頁）。

84) 貴族院税制委員会（3月3日）における黒田英雄（大蔵省主税局長）の発言（『51・貴・税制委員会速記録』第2号、1—3頁）。

る」政策を掲げていたが、今回の税制整理にあたっては通行税・醤油税・売薬税及び綿織物消費税の廃止は「一般の国民の負担を軽減せしめ、それに依って生ずる所の物価の調節に資する所があるであらう」と主張した⁸⁵⁾。

それに関連して、たばこの値上げは憲政会が唱える物価調節策に反するではないか⁸⁶⁾、との批判に対し、浜口大蔵大臣は「煙草の値段を引下げるよりも寧ろ国民生活の絶対的必要であります所の綿織物、売薬、汽車、電車の運賃、醤油と云ふやうなものの値段を下げる方が遙かに物価調節の趣旨に合致するものである」⁸⁷⁾と述べた。これは、嗜好品の値下げがその消費拡大を招きやすいのに対して、需要の価格弾力性が低い生活必需品の値下げは国民経済全体としての労働力再生産費を引き下げ、それは労資関係しだいでは賃金の引き下げあるいは抑制につながり、そうなれば国内製品の生産コストを引き下げて産業の国際競争力を強化することになる、という判断を示したものと見えよう。

また、酒・たばこ・清涼飲料といった嗜好品に対する増税がどれだけそれらの消費減少を招くかについて、政友本党の小川郷太郎は、酒・たばこの例をあげながら「嗜好品ハ必需品デハアリマセヌケレドモ、嗜好シテ居ルノデアルカラシテ、増税ノ為メ其消費ハ多少減ッテモ恢復性ヲ帯ビテ居ル、即チ消費ガ一時減ジテモ、後ニハ其消費ガ恢復ヲスル」と論じた⁸⁸⁾。しかし、浜口はそれらの消費について「私ノ考ヘル所ニ依レバ、却テ減少スルノデアラカト思フ、^(ママ)実用品デアルナラバ減少スルコトモナイガ、嗜好品デアルカラ減少スルト思フノデアル」と反論した⁸⁹⁾。政府は、酒については増税による消費減少を増税しなかった場合と比較して1年目10%減、2年目7%減、3年目5%減と見積

85) 衆議院本会議（1月23日）における浜口雄幸の発言（『大日本帝国議会誌』第16巻、511—512頁）。

86) 同前（1月26日）における加藤隼五郎（政友本党）の発言（同前、558頁）。

87) 同前（同日）における浜口雄幸の発言（同前、558頁）。

88) 衆議院税制委員会（2月5日）における小川郷太郎の発言（『51・衆・税制委員会議録』第5回、5—6頁）。

89) 同前（同日）における浜口雄幸の発言（同前・第5回、6—7頁）。

もっており⁹⁰⁾、たばこについては消費減を口附きたばこ10%、両切りたばこ2.5%、刻みたばこ5%と見込んでいたのである⁹¹⁾。

ただし政府は、清涼飲料税の創設理由として、歳入減少を補填することに加えて、麦酒税の増税に伴うビールの消費減少を防ぐために、ビールと代替関係にある嗜好品である清涼飲料にも課税して、麦酒税の税源を涵養する必要があることを掲げていた⁹²⁾。この点について政友会の大口喜六は、「片つ方では酒の税を増して、成たけ国民に嗜好品を少く使はせるやうな政策を執るかの如く言つて、一面に於ては収入主義から麦酒を売らせる為に、寧ろ国民の衛生には有益である所の清涼飲料に税を掛けて、以て麦酒売行を図らんとする、此位矛盾撞着した遣方はありません⁹³⁾」と批判を加えている。

こうしてみると、嗜好品に対する増税は、それぞれ消費の一時的な減少を計算したものではあったが、清涼飲料税にビールの消費減少＝税収減少の防止策という意味が含まれていたように、嗜好品の消費量減少自体を目的にしたとは考えにくい。やはり、物価調節策と社会政策の性格を合わせもつ生活必需品の廃減税をはじめとする歳入減少を補填する、というのが主な目的だったと思われる。

それに対して、奢侈品税を創設する構想のほうは明らかに国民の消費節約を促進する政策の一環であったが、それが挫折したことについては、既にふれたとおりである。

なお、政府の税制整理案に関しては、積極政策的な財政支出との関連で、戦時＝非常時の歳出増に対する備えはあるか、といった議論も行われた⁹⁴⁾。こ

90) 同前（同日）における藤井真信の発言（同前・第5回、4－5頁）。

91) 衆議院本会議（1月26日）における浜口雄幸の発言（『大日本帝国議会議誌』第16巻、555頁）。

92) 同前（同日）における浜口雄幸の発言（同前、565頁）。

93) 同前（2月20日）における大口喜六の発言（同前、834頁）。

94) 貴族院税制委員会（3月3日）における馬場鏐一（研究会。元法制局長官）及び添田寿一（同成会。元大蔵次官）の発言（『51・貴・税制委員会速記録』第2号、5、12頁）。

れについて浜口は、「有事ノ際ニ於キマシテ少カラザル所ノ歳入ヲ要スルト云フコトニナリマスレバ、直接国税ニ於キマシテハ地租モアリマスルシ、又所得税モアルト思フノデアリマス、間接国税ニ於キマシテハ、此度既ニ酒ハ増率ヲ致シ、煙草ヲ値上げ致シマシタケレドモ、其消費ノ状況ニ依ッテ是亦相当ノ余地ガナイトモ限ルマイト考ヘマス」「地租ノ課税標準ヲ賃貸価格ト云フモノニ致シテ置キマスルト云フト、是ハ収入ニ比例スル所ノ税デアリマスルガ故ニ、負担ノ公正ヲ期スルト云フコトニナリマス、其負担ノ公正ヲ図ッテ置キマスルト云フト有事ノ場合ニ於テモ是ハ私ハヤルトハ申シマセヌガ、或ハ必要ガアッタラバ増税ヲアル時ニ、現在ノ儘ヨリモヤリ易クナルト云フコトモアラウト思ヒマス……是ハ地租ニ限リマセヌ、營業税ニ付テモ同様デアリマス……營業純益ニ応ジテ課税スルト云フコトニ改メテ置キマスルト云フト、他日必要ノ起ツタ場合ニ於キマシテハ、此税率ヲ高メルト云フコトモ比較的容易ク出来得ルコトノヤウニ考ヘマス」と述べ⁹⁵⁾、今回の整理によって直接税は伸縮力を増し、嗜好品にもまだ増税の余地はある、という態度をとった。財政緊縮を唱える憲政会といえども有事の際の積極的な財政支出に備えた税制整理という意識をもっていたこと及びここでも酒・たばこといった嗜好品への増税が増収策の一環として位置づけられていたことがわかる。

最後に、政友会の地租委譲案に関する論点をまとめておく。まず、地租委譲の目的、つまり市町村が委譲された財源をどのような使途に用いるのか、という問題について、三土忠造は、委譲財源7,400万円を地方税としての土地課税軽減と戸数割軽減にそれぞれ半分ずつあてる、と述べている⁹⁶⁾。ただし、政友会の唱える地方分権論と地租委譲との関係を問われると、三土は、地方団体は国から押しつけられた事務が多く、財政緊縮も困難であるから、独立財源を与えるのは地方団体の基礎の強化につながる、具体的には、全国的に戸数割及びその附加税が重課されるため、資産家は戸数割のない都市に移住してしまい、

95) 同前（同日）における浜口雄幸の発言（同前・第2号，7，13頁）。

96) 衆議院税制委員会（2月9日）における三土忠造の発言（『51・衆・税制委員会議録』第8回，18頁）。

村の中心人物がいなくなるとともに村が財政的に破綻してしまう、それを防ぐために地租委譲によって戸数割等を軽減することは地方団体の基礎を強化することにつながる、と主張した⁹⁷⁾。

これについて憲政会からは、一時的には負担軽減になっても、土地課税を市町村の自由に委ねれば、他の市町村税の整理・軽減、地方分権等に伴う事務の増大による地方財政の窮迫、無産階級の勢力拡大等につれて土地に対する無制限な増税が行われる、また、都市あるいは市街地周辺の団体は大幅な増収になるが農山村ではあまり財源を得られない、という批判があった⁹⁸⁾。それに対して三土は、原則としては「此国運ノ進歩ニ連レテ、財政上ノ歳入ヲ多ク要スルデアリマセウガ、其時分ニ何ニ持ッテ行ッテ増加スルカト云フコトガ問題デアリマス、自治体ニ任セテ置キサヘスレバ、其時分ニ土地ニ余裕ガアレバ土地ニ対シテ課税スル、サウスレバ戸数割ノ膨張ヲ防ゲル、土地ニ対シテ課税ノ苦シイモノハ、ソレヲ押ヘテ置キマシテ、戸数割ノ方ニ持ッテ行クト云フコトデアリマス」としながらも、「国ノ地租ガ撤廃サレマシテ、町村ヘ行キマシテ、此中デ相当減額コソスレ、当分ハ増加シマイト思ヒマス、又将来ヲ考ヘテ見マシテモ、農村ノ田畑ノ租税力ハサウ増加シマセヌカラシテ、之ニ持ッテ行クト云フコトハアルマイト思フ、唯都市ノ工業地等ニ於キマシテ、社会上、経済上ノ進歩、通信、交通機関ノ発達等ニ依リマシテ、土地ニ新ニ力ガ出来テ、租税力ガ増シテ参リマス、ソレニ対シテ税額ヲ増スト云フコトハ公平デアル」と応じている⁹⁹⁾。これは、農村については土地の負担軽減、都市については土地課税の増収による戸数割・家屋税附加税等の軽減あるいは経費増という形で、社会政策的な効果を狙ったものといえよう。

なお、農村向けには「地租ヲ委譲スルダケノ余力ガアリマシタナラバ、寧ロ

97) 同前（2月8日・13日）における三土忠造の発言（同前・第7回、13—14頁・第11回、23頁）。

98) 同前（2月8日・12日・13日）における浜口雄幸・村上國吉（憲政会）及び岡本實太郎（憲政会）の発言（同前・第7回、10頁・第10回、26—27頁・第11回、41—45頁）。

99) たとえば、同前（2月12日）における三土忠造の発言（同前・第10回、27頁）。

義務教育費ノ国庫ノ負担額ヲ増加ナサル方ガ公平デハアリマセヌカ」¹⁰⁰⁾との質問に対しては、三土は「ソレハ単ニ町村ノ戸数割ノ軽減トカ云フヤウナコトカラ申セバソレデ宜イカモ知レマセヌガ、地方ノ税制整理ヲスルト云フ見地カラ申シマスト、ソレハムツカシイト思ヒマス」¹⁰¹⁾と答えた。これも、単なる戸数割軽減をこえて、都市と農村を包括した体制統合的な社会政策的改革をはかるために、税制の枠内で整理を行うことの必要性を強調したものといえる。ただし、政友会は義務教育費国庫負担金の増額に反対していたわけではない。政友会は、それを教員俸給の半額まで増額することを地租委譲とともに主張していたのである¹⁰²⁾。

地租委譲について、もうひとつの大きな論争点になったのは、地租委譲による国税減収の補填財源をどうするか、という問題である。さきにふれたように、政友会は委譲後の補填財源として、関税改革による増収(約4,000万円)及び行政整理・軍縮による財源のうち帝都復興に用いている分(約3,400万円)をあてて、それによる2年分の帝都復興事業の不足財源は公債を発行することでまかなう、という案を提示していた。これに対して政府＝憲政会は、4,000万円もの増収をもたらすような関税改革を行えば産業保護が度を過ぎたものになってしまう、また、この時期に公債を増発することは、日本財政の対外的な信用を失墜させるとともに、金利の上昇によって産業を圧迫して輸出不振を招く、さらに、帝都復興事業が終わっても、行政整理等によって余った財源は事業繰延分等に充当するよう既に将来の財政計画に組み込まれているから地租委譲の補填財源にはならず、結果として公債発行がずっとつづけられることになる、と批判した¹⁰³⁾。要するに、保護関税政策の程度及び公債発行に関する態度の相違が、地租委譲の補填財源論争という形で現れたといえよう。

100) 同前(2月13日)における岡本實太郎の発言(同前・第11回, 45頁)。

101) 同前(同日)における三土忠造の発言(同前・第11回, 45頁)。

102) たとえば、同前(2月9日)における三土忠造の発言(同前・第8回, 15頁)。

103) 同前(2月5日・8日)における町田忠治(憲政会)及び浜口雄幸の発言(同前・第5回, 24-28頁・第7回, 10-12頁)。

(3) 税制整立法案の成立 —— 憲本提携による政府案の修正 ——

衆議院において与党憲政会は464議席中165議席を占めるに過ぎず、税制整立法案を通過させるには、87議席をもつ政友本党との妥協が必要だった。第二次加藤高明内閣成立以降、政友本党は政友会・憲政会のいずれと提携するかをめぐって党内対立が表面化し、政本合同派は既に脱党しており、残った主流派は憲政会と提携しやすい状況にあった。また、政友本党は地租委譲を掲げておらず、政府案の大枠のなかに政友本党の「応急的」税制整理案の一部を取り入れる、という形で妥協が可能だったのである。

具体的には、衆議院の委員会審議の後半以降、舞台裏で憲本両党の話し合いが進められ、委員会を締めくくりに際して議案整理のために設置された小委員会及びそれに続く委員会の席上、政府案の修正が憲政会・政友本党等の間で合意された。その内容は、①田畑地租の免税点については、「住所地市町村及隣接市町村」合計で地価200円未満とし、ただし免税を自作農地に限るために「小作ニ付シタル田畑ニ付テハ此ノ限ニ在ラス」という限定をつける、②政府案にあった田畑地租一分減は撤回するが、その代わりに1926年度は義務教育費国庫負担金を3,000万円増額して7,000万円とし、その後、財政状況に余裕ができれば8,000万円に増額する、③その他の国税整理は政府案どおりとする、④「地方税ニ関スル法律」は政府案どおりとする、⑤「地方税制限ニ関スル法律」の改正のうち、営業収益税については資本利子税額を控除する前の金額に附加税を課することにするが、附加税率は現行税率（府県41%以内、市町村61%以内）に戻す、また、第一種所得税については第二種所得税額を控除する前の金額に附加税を課することにする、さらに、田畑地租の附加税率を現行税率（府県83%以内、市町村66%以内）に戻す、⑥政友会が提出した法案はすべて否決する、⑦政友本党が提出した法案は、上で取り入れられたもの以外は消滅する、というものであった¹⁰⁴⁾。

104) 同前（2月19日）における小川郷太郎の発言（同前・第14回、2－4頁）。なお、憲本両党の議会内外における交渉の推移については、当時の新聞、たとえば『東京朝日新聞』1926年2月13～20日付が詳しく伝えている。

この憲本提携に対して政友会は反発したものの、この修正案は2月19日の委員会及び21日の衆議院本会議で可決され、貴族院に送られた。貴族院では、衆議院で出された論点が繰り返されたり、大蔵省等の元幹部による課税技術論的な質問や財界関係者による資本蓄積促進を重視した発言等もあったが、政府は院内の最大会派である研究会に対する接近策をとっており、特定の会派による強い反対はなかった。衆議院修正案には、①営業収益税が政府予算以上の増収になった場合は税率低減をはかる、②営業収益税の実施にあたっては納税者・税務官吏間の紛争を避ける措置をとる、③地方税の制限外賦課に厳密に注意する、④税制整理に伴う市町村の経費負担を緩和する、という4つの希望条件がつけられたものの、3月20日の委員会及び23日の貴族院本会議で可決され、ここに税制整理法案は成立したのである。

なお、憲本提携に際して政府提出案に加えられた最も大きな修正は、田畑地租一分減を撤回し(968万円増収)、その代わりに義務教育費国庫負担金増額を1,000万円積み増したこと(2,000万円増額→3,000万円増額)である。これについて、農会幹部・政友会及び貴族院の発言者からは、田畑地租の一分減による受益者は農民であるが、義務教育費国庫負担金の増額による教育改善及び負担軽減の受益者は都市と農村にまたがっているから、この2つの政策はまったく別物であるし、この修正は農民を不利にすることになる、という批判の声もあがっていた¹⁰⁵⁾。これに対して政府は、確かにこの2つの政策の趣旨が異なっていることは認めるが、今回の国庫負担金増額分はほとんど負担軽減に回され、国庫負担金増額の約9割が町村に配分されるのに対して、田畑地租も約9割が町村に属するので、結果として政策効果の帰着するところはほとんど変わらない、と主張した¹⁰⁶⁾。政府からみれば、政府提出の税制整理法案を実質上無傷

105) たとえば、衆議院本会議(2月20日・21日)における岡田温(新正倶楽部)・武藤金吉及び砂田重政の発言(『大日本帝国議会誌』第16巻, 818-819, 829, 844頁)、貴族院本会議(2月26日)における阪谷芳郎(公正会。元大蔵大臣)及び藤村義朗(公正会)の発言(同前, 145-146, 153-154頁)等。

106) たとえば、衆議院本会議(2月20日)における浜口雄幸の発言(同前, 819-820頁)及び貴族院本会議(2月26日)における若槻礼次郎の発言(同前, 150頁)。

で成立させるために、政友本党に対するこの程度の譲歩ですめば十分な成果だったといえよう。

2. 租税構造の変化

1926年税制改革の内容は、Iで紹介した政府提出法案に上でみた修正を加えたものであり、ここであらためて紹介しなおす必要はないであろう。ただし、これで税制整理がすべて終わったわけではなく、この時点で調査未了であった税について、1927年、若槻礼次郎内閣により第二次税制整理が行われた。その経過を詳しく述べる余裕はないが、その改革の内容を簡単にまとめるとつぎのようになる（関税改革を除く）。

- ①登録税改革 不動産所有権移転・質権抵当権取得・法人合併の場合の課税軽減。不動産信託の課税方法改善。社会政策的・公共施設の施設の免税。土地台帳登録税の廃止。定額税の一部引き上げ。
- ②印紙税改革 階級定額税・定額税併用制度の採用。社会政策上必要な証書・帳簿の免税。売買仕切書等の証書の免税。通帳・判取帳の税率引き上げ。
- ③砂糖消費税改革 第一種糖の減税。第二種糖と第三種糖の併合。第四種糖・第五種糖等の減税。

また、政友会の田中義一内閣のもとでは両税委譲問題が再燃したために地租の賃貸価格税化の作業が一時中断される形になったが、1931年にはそれが民政党の浜口雄幸内閣の手で実現した。それとともにロンドン会議の結果としての海軍軍縮による余裕財源を使った地租・営業収益税・砂糖消費税及び織物消費税の軽減が行われた。これは、財政緊縮を行っただけで、地租の改革を行い、さらに財源に余裕がある場合にそれを社会政策あるいは生産費低減策としての減税にあてるものであり、その意味では憲政会＝民政党的路線に沿った最後の平時的な税制改革ともいえる。しかし、この時期の政策及び決算状況には昭和恐慌の影響が大きく出てきており、税収及びその構成等の変化も税制改革の結

果といえない面が大きい。そこで、1920年代における全般的税制整理の結果を決算状況から分析する場合、1926～27年の税制改革の前後における税収構造の変化を検討すればよいのではないかと考えられる。

では最初に、1926～27年税制改革による団体種類別の税収変化を検討してみよう。

まず、政府の試算にもとづいて作成した国税に関する平年度の増減収見込み（第1表）をみると、1926年の改革は田畑地租一分減を撤回した結果、税制の枠内では138万円の増収になったが、27年改革が784万円の減税になった結果、内国税としては減税に転じた。しかし、関税の増収見込み2,529万円を加えれば1,882万円という大幅な増収になる。とくに、いわゆる直接税のなかでは所得税・地租及び営業〔収益〕税の減収合計が資本利子税及び相続税の増収合計を500万円余り上回っているが、間接税は内国税の部分では増減収がほぼ均衡しているものの、関税の分だけ増収になっている。結局は間接税、とくに嗜好品消費税及び関税の増収が目立つことになる。

また、地方税の増減収見込み（第2表）をみると、府県税では、免税点設定による地租附加税の減収を特別地税で補い、戸数割の廃止と家屋税の全国的賦課との差額を所得税附加税の増収で補っており、ほぼ国税営業〔収益〕税附加税と府県税営業税・雑種税の減収分だけ減税になっている。また市町村税では、地租附加税の減収を特別地税附加税で補い、戸数割と所得税附加税の減収を家屋税附加税の増収で補っており、ここでも国税営業〔収益〕税附加税と府県税営業税附加税・雑種税附加税の減収分だけ減税になっている。これを地方税全体としてみれば、地租附加税の減収を特別地税で補い、戸数割の軽減分を家屋税の全国的賦課及び所得税附加税率の引き上げで補っており、国税営業〔収益〕税附加税と府県税営業税・雑種税の減収分だけ減税になっている。なお、市町村税については、義務教育費国庫負担金増額の追加分1,000万円がすべて負担軽減に回されることが想定されていたので、それだけ戸数割・家屋税附加税等が軽減されるはずであったことを付け加えておきたい。

第1表 1926～27年税制改革による
 国税増減収見込み〔平年度〕
 (単位：千円)

税 目	増 収	減 収
所得税		10,204
〔第一種 4,007減〕		
〔第三種 6,197減〕		
地 租 (免税点設定)		12,055
営業税→営業収益税		4,174
資本利子税 (創設)	14,819	
相続税	6,208	
〔免税点引上 668減〕		
〔税率引上等 6,876増〕		
通行税 (廃止)		11,643
酒 税 (税率引上等)	33,850	
醬油税 (廃止)		7,145
清涼飲料税 (創設)	4,389	
織物消費税 (綿織物免税)		25,382
売薬税 (廃止)		10,102
骨牌税 (税率引上)	587	
専売益金 (たばこ値上げ)	22,227	
砂糖消費税 (税率引下)		4,138
登録税 (税率引下等)		2,233
印紙税 (税率引下等)		1,470
関 税	25,289	
〔1926年改革 22,806増〕		
〔1927年改革 2,483増〕		
総 計	107,369	88,546

〔差し引き18,823千円増収見込み〕

資料：内国税については、「税制整理後ニ於ケル租税（印紙及専売益金共）初年度平年度増減税額一覧」（大蔵省財政史室所蔵『昭和財政史資料』第2号第40冊所収）及び勝正憲『日本税制改革史』（千倉書房、1938年2月）、162－164頁による。関税については、同資料及び貴族院における黒田英雄（大蔵省主税局長）の発言（1926年3月22日、『第五十一回帝國議會貴族院関税定率法中改正法律案特別委員會議事速記録』第8号、2頁）にもとづいて作成した。

第 2 表 1926年税制改革における地方税の増減収見込み〔平年度〕

(1) 府 県 税

(単位：千円)

税 目	純 計		(内 訳)	
	増 収	減 収	増 収	減 収
地租附加税 (地租免税点設定の影響)		13,803		(13,803)
特別地税 (創設)	13,708		(13,708)	
国税営業〔収益〕税附加税 (① 個人最低限引き上げの影響) (② 課税標準・税率変更の影響) (③ 資本金子税額の非控除)		828		(1,230) (808) (1,210)
所得税附加税 (① 本税改革の影響) (② 附加税率引き上げ)	22,860		(380) (22,480)	
〔新〕家屋税 (創設)	30,530		(30,530)	
戸数割・〔旧〕家屋税 (① 戸数割廃止) (② 〔旧〕家屋税廃止)		53,010		(44,540) (8,470)
府県税営業税・雑種税 (① 府県税賦課営業者の増加) (② 府県税営業税の課目整理) (③ 雑種税の課目整理) (④ 府県税営業税の 8 % 軽減)		4,273	(2,318)	(1,212) (4,651) (728)
総 計	67,098	71,194	(70,626)	(75,442)

〔差し引き4,816千円減収見込み〕

(2) 市町村税

(単位：千円)

税 目	純 計		(内 訳)	
	増 収	減 収	増 収	減 収
地租附加税 (地租免税点設定の影響)		8,051		(8,051)
特別地税附加税 (創設)	8,024		(8,024)	
国税営業〔収益〕税附加税 (① 個人最低限引き上げの影響) (② 課税標準・税率変更の影響) (③ 資本金子税額の非控除)		1,422		(1,430) (1,202) (1,210)
所得税附加税 (① 原則として廃止) (② 戸数割を施行しない団体分)		16,368		(19,938) (3,570)
〔新〕家屋税附加税 (創設)	45,128		(45,128)	
戸数割附加税・〔旧〕家屋附加税 (① 戸数割附加税廃止) (② 〔旧〕家屋税附加税廃止)		176,783		(156,716) (20,067)
戸数割 (創設)	148,023		(148,023)	
府県税営業税・雑種税附加税 (① 府県税賦課営業者の増加) (② 府県税営業税の課目整理) (③ 雑種税の課目整理) (④ 府県税営業税の8%軽減)		5,170	(1,854)	(1,127) (4,139) (1,758)
総 計	201,175	207,794	(207,809)	(214,428)

[差し引き6,619千円減収見込み]

(3) 地方税合計

(単位：千円)

税 目	増 収	減 収
地租附加税		21,854
特別地稅・同附加税	21,732	
国税營業〔収益〕税附加税		2,250
所得税附加税	6,492	
〔新〕家屋税・同附加税	75,658	
戸数割・同附加税		53,233
〔旧〕家屋税・同附加税		28,537
府県税營業税・同附加税		653
雜種税・同附加税		8,790
総 計	103,882	115,317

〔差し引き11,435千円減収見込み〕

資料：政府提出案については、1926年2月3日付の内務省発表「地方税整理に伴ふ各税額異動調」（鈴木憲久『最近日本財政史』、東洋経済新報社、1929年2月、763—766頁より再引用したが、明らかに誤りとわかる箇所は訂正した）による。衆議院による修正の影響額については、憲政会と政友本党の合意内容を掲載した『東京朝日新聞』1926年2月20日付の記事による。表は、両者を総合して作成した。

国税と地方税を合わせた租税全体の増減収見込み（第3表）でみると、全体では739万円の増収になっている。ただし、通行税・酒税・醬油税・清涼飲料税・砂糖消費税・織物消費税・売薬税・骨牌税・登録税・印紙税・関税及び専売益金を間接税、その他の国税・地方税をすべて直接税とみなした場合、直接税では1,684万円の減収、間接税では2,423万円の増収になっている。政府が文書あるいは帝国議会における発言のなかで示した増減収見込みの数字をつなぎ合わせていくと、直接税減税・間接税増税で全体としては700万円余の増税、ただし義務教育費国庫負担金増額による地方税軽減の期待を含めて考えれば大幅な増減はなし、という形が浮かび上がってくるのである。

では、国税・地方税を合わせた実際の税収の変化を検討してみたい。第4表

第3表 1926～27年税制改革による増減収見込み
[平年度。国税・地方税合計]

(単位：千円)

税 目	増 収	減 収
地租・特別地税・同附加税		12,177
営業〔収益〕税・同附加税		6,424
所得税・同附加税		3,712
資本利子税	14,819	
相続税	6,208	
通行税		11,643
酒 税	33,850	
醬油税		7,145
清涼飲料税	4,389	
砂糖消費税		4,138
織物消費税		25,382
売薬税		10,102
骨牌税	587	
登録税		2,233
印紙税		1,470
関 税	25,289	
専売益税	22,227	
〔新〕家屋税・同附加税	75,658	
戸数割・同附加税		53,233
〔旧〕家尾税・同附加税		28,537
府県税営業税・同附加税		653
雑種税・同附加税		8,790
総 計	183,027	175,639

[差し引き7,388千円増収見込み]

資料：第1表及び第2表による。

は、1926～27年の税制改革に伴う税収の変化をみるために、直接税と間接税に分けて、改革前の1924年度・25年度の平均¹⁰⁷⁾と改革全体の影響が最も及んで

107) 1923年度の数値を用いなかったのは、関東大震災の影響が大きいのと考えられるからである。

第4表 1926～27年税制改革の前後における税収の変化〔国税・地方税合計〕

(単位：千円)

年度	1924・25平均	1927～29平均	増 加 額	増加率(%)
直接税	998,710	1,016,682	17,972	1.8
所得税・同附加税	252,132	252,652	520	0.2
地租・同附加税	200,914	201,768	854	0.4
国税営業税・同附加税	133,189	104,701	-28,488	-21.4
府県営業税・同附加税	17,413	20,224	2,811	16.1
資本利子税	0	15,930	15,930	皆増
家屋税・同附加税	30,612	95,300	64,688	211.3
相続税	15,659	26,676	11,017	70.4
戸数割・同附加税	215,166	161,573	-53,593	-24.9
雑種税・同附加税	107,407	112,480	5,073	4.7
その他	26,221	25,380	-841	-3.2
間接税	753,096	784,015	30,919	4.1
酒 税	217,108	240,117	23,009	10.6
砂糖消費税	78,464	81,582	3,119	4.0
織物消費税	59,965	38,184	-21,781	-36.3
印紙収入	92,125	82,424	-9,701	-10.5
専売益金	150,631	176,088	25,457	16.9
関 税	115,400	142,547	27,148	23.5
その他	39,405	23,074	-16,331	-41.4
合 計	1,751,807	1,800,696	48,890	2.8

〔構成比(%)〕

(増減)

直接税	57.0	56.5	-0.5
所得税・同附加税	14.4	14.0	-0.4
地租・同附加税	11.5	11.2	-0.3
国税営業税・同附加税	7.6	5.8	-1.8
府県営業税・同附加税	1.0	1.1	0.1
資本利子税	0.0	0.9	0.9
家屋税・同附加税	1.7	5.3	3.5
相続税	0.9	1.5	0.6
戸数割・同附加税	12.3	9.0	-3.3
雑種税・同附加税	6.1	6.2	0.1
その他	1.5	1.4	-0.1
間接税	43.0	43.5	0.5
酒 税	12.4	13.3	0.9
砂糖消費税	4.5	4.5	0.1
織物消費税	3.4	2.1	-1.3
印紙収入	5.3	4.6	-0.7
専売益金	8.6	9.8	1.2
関 税	6.6	7.9	1.3
その他	2.2	1.3	-1.0
合 計	100.0	100.0	

注：1) 直接税の「その他」は、鉱業税及び同附加税・売業営業税及び同附加税・戦時利得税・特別税・取引所営業税附加税・夫役現品換算額の合計。

2) 間接税の「その他」は、醬油税・石油消費税・清涼飲料税・通行税・兌換銀行券発行税・取引所税・屯税の合計。

資料：大蔵省主税局『明治・大正・昭和 国の歳入一覧表（附）地方歳入一覧表』（1956年2月）。

いるとみられる1927～29年度の3年度平均とを比較したものである。これをみると、租税合計は18億円前後で、改革の前後では2.8%の増加となっている。第4表でみると、直接税は全体としては1.8%増だが、その中身をみると、家屋税の増収が戸数割の減収を約1,000万円上回っており、その他の収益税では国・地方を通じた営業〔収益〕税の3,000万円近い減収が目立つ。間接税は約4%の増収であり、いわゆる直間比率をやや低下させたが、とくに関税・専売益金及び酒税がそれぞれ2,000万円以上の増収になっている。逆に織物消費税・印紙収入等は減税の影響が現れた。

つぎに、第4表のなかで、第3表に示した増減収見込みとずれが大きい税種をあげてみると、家屋税は増収の幅が見込みを大きく上回っており、専売益金・関税・相続税等の増収も予想より多かった。また地租及び所得税の場合は減収になるはずが実際には横這いであった。さらに、雑種税及び砂糖消費税の場合は、減収のはずが実際は増収になっている。逆に、酒税の増収は見込みを下回り、営業〔収益〕は減収の規模が見込みより相当大きい。要するに、消費税については品目ごとに消費の見込みと現実が食い違っており、地方税では戸数割から家屋税への代替が予想以上に進んだ。また収益税のうち、商業会議所の関心の的だった営業〔収益〕税の軽減が政府の予想をもはるかに上回ったのに対し、地租のほうは附加税（特別地税を含む）の増収等もあって、営業〔収益〕税を上回る減収になるとの政府の見込みに反してほとんど税収が減らなかったのである。

それでは、今度は角度を変えて、1920年代の全般的税制整理の結果を租税負担率の変化という面から検討してみたい。

租税の推移を長期的に示した第5表をみると、租税合計額は第一次大戦末期以降10億円を越えて、1920年代は約16～18億円で推移している。また、これをGNEデフレーターを用いて実質額（1934～36年価格）に直すと、1900年代後半には租税総額が10億円を越えたものの、大戦期には物価の急騰に税収の伸びが追いつかず目減りした。それが大戦後は再び増加し、20年代前半は12～14

第5表 租税の推移（名目額・実質額 [1934～36年価格]・対国民所得比）

年度	国 税 [千円]	地 方 税 [千円]	租税合計 (A) [千円]	G N E デフレーター (B)	実 質 額 (A/B) [千円]	国民所得 [NNP](C) [百万円]	対国民所得 比(A/C) [%]
1891	64,423	30,061	94,484	0.226	418,071	982	9.6
1892	67,168	32,039	99,207	0.227	437,035	1,041	9.5
1893	70,005	33,278	103,283	0.229	451,017	1,056	9.8
1894	71,287	35,020	106,307	0.245	433,906	1,269	8.4
1895	74,698	38,469	113,167	0.268	422,265	1,391	8.1
1896	81,765	45,907	127,672	0.289	441,772	1,432	8.9
1897	100,884	53,012	153,896	0.343	448,676	1,726	8.9
1898	103,793	65,243	169,036	0.371	455,623	2,236	7.6
1899	137,977	76,009	213,986	0.366	584,661	1,988	10.8
1900	153,459	86,673	240,132	0.387	620,496	2,266	10.6
1901	162,716	97,919	260,635	0.384	678,737	2,294	11.4
1902	177,300	104,711	282,011	0.399	706,794	2,234	12.6
1903	175,231	103,053	278,284	0.422	659,441	2,575	10.8
1904	239,051	82,071	321,122	0.427	752,042	2,689	11.9
1905	315,145	86,823	401,968	0.456	881,509	2,761	14.6
1906	350,304	100,146	450,450	0.490	919,286	3,202	14.1
1907	376,747	123,037	499,784	0.535	934,176	3,605	13.9
1908	406,908	140,638	547,546	0.524	1,044,935	3,648	15.0
1909	412,603	153,584	566,187	0.513	1,103,678	3,558	15.9
1910	406,595	159,272	565,867	0.501	1,129,475	3,568	15.9
1911	421,481	170,605	592,086	0.563	1,051,663	4,172	14.2
1912	455,920	181,491	637,411	0.602	1,058,822	4,612	13.8
1913	469,608	177,130	646,738	0.627	1,031,480	4,801	13.5
1914	427,071	177,104	604,175	0.588	1,027,509	4,358	13.9
1915	413,625	174,646	588,271	0.585	1,005,591	4,585	12.8
1916	454,499	184,278	638,777	0.666	959,125	5,943	10.7
1917	560,961	211,140	772,101	0.854	904,100	7,869	9.8
1918	755,710	263,214	1,018,924	1.083	940,835	10,513	9.7
1919	1,008,021	377,379	1,385,400	1.347	1,028,508	14,398	9.6
1920	938,057	524,347	1,462,404	1.392	1,050,578	13,702	10.7
1921	1,001,556	587,454	1,589,010	1.225	1,297,151	13,666	11.6
1922	1,113,845	643,900	1,757,745	1.316	1,335,672	13,923	12.6
1923	1,003,883	592,418	1,596,301	1.322	1,207,489	14,083	11.3
1924	1,128,317	610,300	1,738,617	1.226	1,418,122	14,851	11.7
1925	1,139,455	625,541	1,764,996	1.319	1,338,132	15,632	11.3
1926	1,136,751	643,764	1,780,515	1.286	1,384,537	15,162	11.7
1927	1,153,382	616,185	1,769,567	1.269	1,394,458	14,651	12.1
1928	1,179,717	646,331	1,826,048	1.207	1,512,882	15,411	11.8
1929	1,150,566	655,907	1,806,473	1.186	1,523,164	15,621	11.6
1930	1,103,085	593,253	1,696,338	1.059	1,601,830	13,105	12.9
1931	991,407	525,368	1,516,775	0.955	1,588,246	11,818	12.8
1932	940,377	516,832	1,457,209	0.938	1,553,528	12,943	11.3
1933	1,001,584	552,972	1,554,556	0.958	1,622,710	14,606	10.6
1934	1,113,781	590,068	1,703,849	0.974	1,749,332	15,421	11.0
1935	1,202,289	628,264	1,830,553	0.996	1,837,905	16,502	11.1
1936	1,360,751	665,414	2,026,165	1.030	1,967,150	18,216	11.1
1937	1,782,763	651,054	2,433,817	1.144	2,127,462	20,991	11.6
1938	2,336,809	697,617	3,034,426	1.274	2,381,810	24,601	12.3
1939	2,927,975	757,163	3,685,138	1.423	2,589,696	30,780	12.0
1940	4,217,342	783,896	5,001,238	1.613	3,100,582	35,848	14.0

資料：租税は、大蔵省主税局『明治・大正・昭和 国の歳入一覧表（附）地方歳入一覧表』。G N E デフレーター及び国民所得（国民純生産 [NNP]）は、大川一司他『長期経済統計 1 国民所得』（東洋経済新報社、1974年9月）。

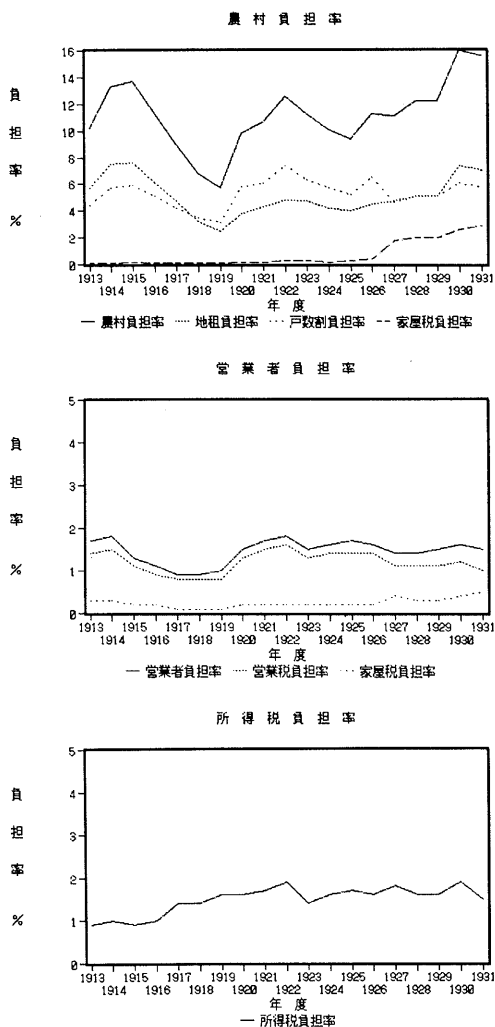
億円、後半は14～15億円に達した。そして、昭和恐慌期には大戦期とは逆に物価の急落に税收減少が追いつかず、実質額は約16億円に増えている。税收の動きは物価の変動に遅れる傾向をもつが、20年代は、若干の例外はあるものの、いったん急騰した物価が漸落するなかで租税は実質的には漸増したのである。

なお、租税合計額の対国民所得（国民純生産）比をみると、1900年代後半が15%台で最も高いが、その後、第一次大戦末期にかけて9%台まで下がった後は、1920～30年代を通じて11～12%台で安定している。1920年代の全般的税制整理は、1930年代にいたるまで、国民経済の規模からみて総体としての租税負担増大を招くものではなかった。

しかし、すべての業種あるいは階級について、一律に税制整理の影響が及ぶわけではない。そこで、業種に合わせて税種ごとの負担率を試算してみたのが第1図である。ここでその試算方法を説明しておく¹⁰⁸⁾、まず農村関係のうち、地租負担率については、国税は地租額から宅地租額を減じたもの、附加税（反別割・特別地税及び同附加税を含む）は附加税額に（地租－宅地租）／地租を乗じたものとし、両者の合計を大川一司等の国民所得推計における農林業の国内純生産で除して求めた。戸数割負担率については、戸数割及び同附加税のうち市の税收を控除したものを農林業の国内純生産で除して求めた。また、営業者の営業税負担率は、国税営業〔収益〕税及び同附加税と府県税営業税及び同附加税の合計額を鉱工業、建設業、運輸・通信・公益事業及び商業サービス業Aの国内純生産合計額で除して求めた。なお、家屋税については、本税（府県税）は、町村附加税額と市附加税額をそれぞれの平均附加税率で除して得た数値の比に応じて町村と市に配分した¹⁰⁹⁾。そのうえで、その町村部分に町村附加税額を加えた額を農林業の国内純生産で除したものを農村の家屋税負

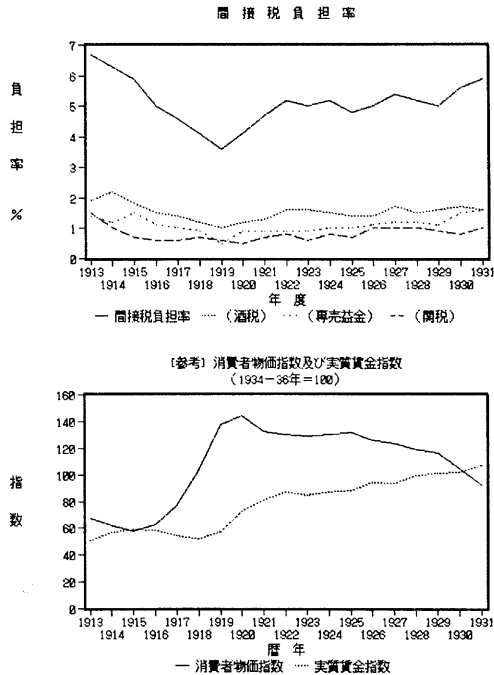
108) 以下の負担率計算のうち、所得税負担率、間接税負担率及び農村の地租負担率・戸数割負担率の算出方法については、それぞれ神野前掲論文、17～24頁における「所得税負担率」、「間接税負担率」、「地租・付加税負担率」、「戸数割負担率」の計算方法にほぼ依拠している。

109) 1913～17、20年度については、平均附加税率が不明なので、町村附加税額と市附加税額との比に応じて配分した。



第1図 各種租税負担率の推移 (1913~31年度)

資料：租税は、大蔵省主税局『明治・大正・昭和 国の歳入一覧表（附）地方歳入一覧表』。家屋税に対する平均附加税率は、内務省地方局『地方財政概要』各年度版。国民純生産及び国内純生産は、大川一司他『長期経済統計 1 国民所得』。消費者物価指数（家賃を含む総合指数）及び実質賃金指数（A系列の男女総合指数）は、大川一司他『長期経済統計 8 物価』（東洋経済新報社、1967年9月）。



- 注：1）地租負担率については、国税は地租額から宅地租額を減じたもの、附加税（反別割・特別地税及び同附加税を含む）は附加税額に（地租－宅地租）／地租を乗じたものとし、両者の合計を農林業の国内純生産で除して求めた。
- 2）戸数割負担率については、戸数割及び同附加税のうち市の税収を控除したものを農林業の国内純生産で除して求めた。
- 3）営業税負担率は、国税営業〔収益〕税及び同附加税と府県税営業税及び同附加税の合計額を鉱工業、建設業、運輸・通信・公益事業及び商業サービス業Aの国内純生産合計額で除して求めた。
- 4）家屋税については、本税（府県税）は、町村附加税額と市附加税額をそれぞれの平均附加税率で除して得た数値の比に応じて町村と市に配分した（ただし、1913～17、20年度は平均附加税率が不明なので、町村附加税額と市附加税額との比に応じて配分した）。そのうえで、その町村部分に町村附加税額を加えた額を農林業の国内純生産で除したものを農村の家屋税負担率とし、市部分に市附加税額を加えた額を鉱工業、建設業、運輸・通信・公益事業及び商業サービス業Aの国内純生産合計額で除したものを営業者の家屋税負担率とみなした。
- 5）地租負担率・戸数割負担率及び農村の家屋税負担率の合計を農村負担率とする。
- 6）営業税負担率及び営業者の家屋税負担率の合計を営業者負担率とする。
- 7）所得税及び同附加税を国民純生産で除したものを所得税負担率とする。
- 8）間接税（酒税・醤油税・砂糖消費税・織物消費税・石油消費税・取引所税・兌換銀行券発行税・通行税・清涼飲料税・関税・屯税・印紙収入及び専売益金の合計額）を国民純生産で除したものを間接税負担率とする。

担率とし、市部分に市附加税額を加えた額を鉱工業、建設業、運輸・通信・公益事業及び商業サービス業Aの国内純生産合計額で除したものを営業者の家屋税負担率とみなした。そして、地租負担率・戸数割負担率及び農村の家屋税負担率の合計を農村負担率、営業税負担率及び営業者の家屋税負担率の合計を営業者負担率と呼ぶ。さらに、所得税及び同附加税を国民純生産で除したものを所得税負担率、間接税¹¹⁰⁾を国民純生産で除したものを間接税負担率と呼ぶことにする。

第1図をみると、まず農村負担率は第一次大戦期に急落したのが1920年代初頭に戸数割を中心に上昇した。ただし、地租負担率は大战前よりは低かった。1926年税制改革の結果としては、地租の免税点設定にもかかわらず地租負担率は逆に若干上昇しており、また、戸数割負担率は下がったものの、家屋税の全国的賦課に伴う負担率上昇の影響が大きいため、税制整理後の農村負担率は整理前と比較して上昇しているのである。そして、昭和恐慌のなかで税収の減少幅が相対的に小さかったため、農村負担率はさらに上昇した。

これをさらに詳しくみるために、農家の直接税負担に関する農林省の調査結果を示した第6表をみてみよう。この表では税制整理の影響が最も現れているのは1928～29年度である。自作の場合、最大の負担である地租（附加税を含む。以下同じ）は金額としては減少しているが、戸数割が減少している分は家屋税によってほとんど相殺されている。そして、直接税合計額は減少しているが、農家所得の減少がこれを上回っていたので、所得に対する地租の負担率でさえほぼ横ばいであり、全体の負担率はやや上昇したのである。自小作及び小作の場合も、戸数割の軽減が家屋税の賦課によって完全に相殺されており、地租軽減の影響が小さい分だけ不利になり、とくに小作の場合には直接税合計の金額でも増大している。そして、自小作・小作とも農家所得は漸減していたため、それに対する直接税負担率は上昇していたのである。なお、地租・家屋税及び

110) ここで間接税とは、酒税・醬油税・砂糖消費税・織物消費税・石油消費税・取引所税・兌換銀行券発行税・通行税・清涼飲料税・関税・屯税・印紙収入及び専売益金の合計額である。

第6表 農家の直接税負担（税種別。1924～30年度）

（単位：円）

種 類	年 度	負 担 額						[参 考] 農 家 所 得
		地 租・ 同附加税	所得税・ 同附加税	家屋税・ 同附加税	戸数割・ 同附加税	そ の 他	直 接 税 合 計	
自 作	1924	92.526	—	—	47.467	29.411	169.404	1,748.200
	1925	101.014	—	—	62.015	21.378	184.407	1,888.181
	1926	96.440	—	—	62.911	14.972	174.323	1,597.786
	1927	86.704	—	—	53.205	15.964	155.873	1,421.126
	1928	86.797	1.055	16.097	40.293	13.109	157.351	1,394.423
	1929	81.644	0.436	12.575	41.417	11.462	147.534	1,365.790
	1930	74.482	0.390	10.196	30.943	7.806	123.817	837.301
自小作	1924	41.369	—	—	26.737	15.276	83.382	1,462.303
	1925	42.888	—	—	30.094	11.705	84.687	1,521.194
	1926	39.172	—	—	29.680	18.312	87.164	1,387.444
	1927	35.984	—	—	28.968	12.297	77.249	1,195.403
	1928	34.852	0.496	9.249	21.910	10.928	77.435	1,180.482
	1929	35.833	0.013	7.667	24.716	10.975	79.204	1,109.993
	1930	36.416	—	5.825	17.564	7.510	67.315	698.817
小 作	1924	3.144	—	—	9.183	10.367	22.694	970.867
	1925	3.223	—	—	12.024	7.546	22.793	1,212.351
	1926	2.702	—	—	13.024	7.952	23.678	987.467
	1927	3.298	—	—	15.503	7.363	26.164	986.555
	1928	3.171	0.010	5.907	8.998	8.050	26.136	922.555
	1929	4.687	—	5.696	10.095	8.353	28.831	874.284
	1930	4.875	—	3.739	8.515	7.226	24.355	579.397
種 類	年 度	農家所得に対する租税負担率（％）						
		地 租・ 同附加税	所得税・ 同附加税	家屋税・ 同附加税	戸数割・ 同附加税	そ の 他	直 接 税 合 計	
自 作	1924	5.29	—	—	2.72	1.68	9.69	
	1925	5.35	—	—	3.28	1.13	9.77	
	1926	6.04	—	—	3.94	0.94	10.91	
	1927	6.10	—	—	3.74	1.12	10.97	
	1928	6.22	0.08	1.15	2.89	0.94	11.28	
	1929	5.98	0.03	0.92	3.03	0.84	10.80	
	1930	8.90	0.05	1.22	3.70	0.93	14.79	
自小作	1924	2.83	—	—	1.83	1.04	5.70	
	1925	2.82	—	—	1.98	0.77	5.57	
	1926	2.82	—	—	2.14	1.32	6.28	
	1927	3.01	—	—	2.42	1.03	6.46	
	1928	2.95	0.04	0.78	1.86	0.93	6.56	
	1929	3.23	0.00	0.69	2.23	0.99	7.14	
	1930	5.21	—	0.83	2.51	1.07	9.63	
小 作	1924	0.32	—	—	0.95	1.07	2.34	
	1925	0.27	—	—	0.99	0.62	1.88	
	1926	0.27	—	—	1.32	0.81	2.40	
	1927	0.33	—	—	1.57	0.75	2.65	
	1928	0.34	0.00	0.64	0.98	0.87	2.83	
	1929	0.54	—	0.65	1.15	0.96	3.30	
	1930	0.84	—	0.65	1.47	1.25	4.20	

注：1）数値は農林省が選定して継続調査した農家（200戸前後）の平均。

2）調査に際して、年度は2月1日から翌年1月末日までとされた。

3）「家屋税」は1926年税制改革で導入されたもの。

資料：稲葉泰三編『覆刻版・農家経済調査報告』（農林省農業総合研究所，1952年10月）。

戸数割の負担率を比較した場合、自作・自小作・小作の間の負担率の差は家屋税が最も小さくなっており、家屋税が相対的に下層に重い税であったことがわかる。

さらに1930年度になると、自作・自小作・小作を問わず、農家所得が急減しており、直接税負担の減少はこれに追いつかず、負担率は地租を中心に上昇した。慢性不況から昭和恐慌へと移りゆく状況のもとで、税制整理は結果として農家の租税負担率の上昇を防げなかったのである。

第1図に戻って営業者の営業税負担率をみると、第一次大戦期に下落した後、1920年代前半は大戦前の水準に戻ったが、1926年税制改革によって軽減されたことがはっきりわかる。ただし、営業者の場合も家屋税の負担が増大したため、営業者負担率としては軽減の幅が小さくなっている。

なお、第1図の作成方法からわかるように、この図に現れた数値から農業者と営業者について税負担の度合を直接比較することはできない。そこで、1928年の時点で大蔵省が調査した田畑所得者と営業所得者に関する所得階層別の負担を示した第7表をみると、すべての所得階層について田畑所得者の負担は営業所得者の2倍前後になっている。また、両者とも租税負担は所得に対して累進的であったが、田畑所得者の1,200円所得層の負担率は22.5%であり、これは営業所得者の30,000円所得層の租税負担率とほぼ同じである。1920年代における全般的税制整理を経た時点でも、農業者の税負担は営業者に比してはるかに重かったといえる。

再び第1図に戻り、今度は国民経済に対する所得税の負担率をみると、第一次大戦期から1920年代初期にかけて上昇傾向が続いたが、大戦期に負担率が下がらなかったのは所得税だけである。これは所得税の景気に対する弾力性の大きさに加えて1918年と20年の2度にわたる増税の影響もある。所得税負担率は23年度に一時下がったが、1926年税制改革の前後では大きな変化はみられない。今回の所得税整理は国税の面で社会政策的あるいは資本蓄積促進的な減税も行われたが、府県の附加税率引き上げがそれを相殺する形になり、所得税負担率

第7表 田畑所得者と営業所得者の負担比較
〔国税・地方税合計。1928年分〕

所得階級 (A)	田 畑 所 得 者		営 業 所 得 者		B / C [%]
	負担額[円] (B)	負担率[%] (B / A)	負担額[円] (C)	負担率[%] (C / A)	
1,200円	269.86	22.5	126.28	10.5	213.7
2,000円	529.90	26.5	230.28	11.5	230.1
3,000円	873.91	29.1	363.51	12.1	240.4
5,000円	1,394.85	27.9	700.61	14.0	199.1
10,000円	3,484.72	34.8	1,603.33	16.0	217.3
30,000円	12,096.72	40.3	6,818.65	22.7	177.4
100,000円	53,224.90	53.2	30,057.91	30.1	177.1

資料：大蔵省が全国各税務監督局管内における田畑所得者120人，営業所得者168人について調査したもの（大内兵衛「地租委譲と中小地主階級」〔『大原社会問題研究所雑誌』第6巻第1号，1929年9月，所収〕より再引用〔『大内兵衛著作集』第4巻，岩波書店，1975年3月，203—204頁〕）。

はあまり変わらなかったのである。

最後に間接税負担率をみると，第一次大戦期には急落したが，大戦ブームのなかで消費者物価が急騰したために1918年度までは実質賃金が停滞あるいは下落しており，米騒動が起こるとともに労働争議が頻発した。逆に，間接税負担率が急上昇した1920～22年度には物価はやや低落しており，実質賃金も上昇している。したがって，間接税負担率がそのまま国民大衆の生活状態等を規定したわけではない点に注意しておく必要がある。1926年税制改革の前後をみると，間接税負担率は27年度にはやや高いものの，全体としては22～24年度の水準と同程度であった。間接税における社会政策的あるいは物価調節的な廃減税が行われたにもかかわらず，主要な税種である酒税・専売益金及び関税はいずれも増税されたために負担率を上昇させており，間接税全体としては大きな変化はなかったのである。

第8表 収入階級別にみた月収に対する間接消費税
及び公課（直接国税及び地方税）の負担率

（単位：％）

月 収	間 接 消費税	織物	砂糖	酒	麦酒	酒精・同 含有飲料	清涼 飲料	たば こ	公課	合計
60円未満	2.60	0.24	0.25	1.06	0.04	0.02	0.01	0.99	0.26	2.86
80円未満	2.34	0.38	0.22	0.83	0.04	0.02	0.01	0.86	0.27	2.61
100円未満	2.25	0.39	0.20	0.80	0.04	0.02	0.01	0.79	0.24	2.49
120円未満	1.78	0.43	0.15	0.55	0.05	0.02	0.01	0.59	0.26	2.04
140円未満	1.80	0.48	0.14	0.52	0.04	0.02	0.01	0.59	0.27	2.07
160円未満	1.86	0.52	0.14	0.51	0.05	0.02	0.01	0.61	0.40	2.26
180円未満	1.71	0.54	0.12	0.45	0.04	0.02	0.01	0.54	0.47	2.18
200円未満	1.61	0.57	0.12	0.34	0.04	0.02	0.01	0.51	0.68	2.29
200円以上	1.36	0.42	0.10	0.32	0.04	0.01	0.01	0.47	0.96	2.32

注：1）内閣統計局の家計調査（1926年9月～27年8月）により、給料生活者及び労働者の世帯（合計4,785世帯）について、収入（月収）階級別に間接消費税及び公課（直接国税及び地方税）の収入に対する負担割合を示したものである。

資料：内閣統計局『所得と消費税負担との関係』（調査資料第4輯，1931年9月），15～19頁。

また、内閣統計局の家計調査（1926年9月～27年8月）にもとづいて給料生活者及び労働者の月収別に間接消費税の収入に対する負担率を示した第8表をみると、衆議院における政府側の弁明にもかかわらず、酒・たばこ・砂糖を中心に全体として消費税の逆進性は明らかであり、当時の政府も消費税について「負担総額の増加割合は収入の増加割合に及ばず従つて其の収入総額に於ける割合は収入階級の高まると共に逡減するに至つて居る」¹¹¹⁾ という点を認めざるをえなかった。さらに、累進性をもつ公課（直接国税及び地方税）の負担率を間接消費税の負担率に加えてみても、租税全体としての逆進性は解消されていなかったのである。ただし、この時期には物価が安定あるいはやや低落傾向

111) 内閣統計局『所得と消費税負担との関係』（調査資料第4輯，1931年9月），18頁。

を示しており、実質賃金も上昇していたので、その分だけ政府としては、間接消費税の逆進性を承知しながらも酒税・専売益金・関税等の増税に踏みきりやすかったといえよう。

3. 全般的税制整理の評価

全般的税制整理としての1926年税制改革に対する評価を行うに際して、まず当時の論者の評価を紹介してみよう。

財政学者でありながらも、いまや政友本党の「財政通」となった小川郷太郎が、従来掲げていた財産税創設・両税委譲論にこだわらずに、今回の税制整理を肯定的に評価していた¹¹²⁾のは別として、他の論者のなかには今回の税制整理の結果に対してかなり批判的な論評も少なくなかった。

たとえば神戸正雄は、国税については、地租及び営業税の課税標準変更、地租の免税点設定等を評価したが、営業収益税の免税点が低く、また法人と個人の税率を区別すべきでない、法人の留保所得は累進課税がよい、消費税を含めれば無産者が有産者より税負担が重い等の批判を行った。また地方税については、府県税営業税・雑種税の整理、所得税附加税は府県税、戸数割は市町村税という整理、家屋税の全国的賦課、特別地税の設定、義務教育費国庫負担金増額による戸数割・家屋税附加税の軽減等を評価したが、他方で戸数割軽減の不十分性、収益税附加税の間の不均衡、大都市の減収補填の不十分性（都会地の地租の課税標準を時価としなかったこと等）、府県の所得税附加税増税による人税偏重、営業収益税の免税点よりやや上の階層への附加税重課等を批判し、全体としては所得税附加税・営業収益税附加税等の点で中産階級政策に反する、と主張した¹¹³⁾。そして神戸にとって根本的な税制整理とは、臨時財政経済調査会のときと同じく、国税として一般財産税を創設し、地租及び営業税を地方税に委譲することだったのである¹¹⁴⁾。

112) 小川郷太郎『日本現時の財政に就て』（東京銀行集会所〔銀行叢書第7編〕、1926年12月）。ただし小川は、第二種所得の総合課税化が実現しなかったことについては不満だ、と述べた。

また小林丑三郎の場合、国税としての地租及び営業税を廃止するという点では神戸と同じだが、小林はそれに代えて個別所得税（個人及び法人に対して、不動産所得・動産所得・企業所得・勤労所得の四種に分けて課税する）、一般所得税（総合所得3,000円以上の個人に対して累進課税する）及び法人所得税（法人所得から推定標準配当金を控除した額に比例課税する）という直接国税体系をとることを主張した。そして地方税については、市町村に、現行の地租・家屋税を改良した不動産税（土地価格及び建物価格を総合した額に課税する）、営業税を改良した企業税（農商工業に関する一切の資本価格に対して収益の程度に応じて累進課税する）及び奢侈税を設け、府県は国税及び市町村税に対する附加税を中心として若干の特別税を加える、そして現行の戸数割や府県税営業税・雑種税は原則として廃止する、という体系を示した¹¹³⁾。

さらに石橋湛山は、地方財政にはこれ以上緊縮する余地はないという認識にもとづき、住民の公共心と聡明を増進する実際教育として重要な地方政治の中核たる市町村の自治を興すために、地租及び営業税を不労所得課税の趣旨で改正したうえで市町村に委譲することを主張した。その際に石橋は、市町村の税務行政は信頼できるし、両税のうちとくに地租は大幅な増収が予想される、また中央財政の補填財源としては、地方自治体への干渉につながる国庫補助金を廃止すればよい、と論じた¹¹⁴⁾。

これらの主張に対して、鈴木憲久の場合、特別所得税及び財産税は各種純益

113) 神戸正雄「政変の動機となりたる整税案」（同『時事経済問題』〔弘文堂書房〕第38冊、1925年9月、所収）、同「地方税整理の問題」（同誌・第39冊、1925年10月、所収）、同「我邦国税負担の分配」（同誌・第47冊、1926年6月、所収）及び同「地方税制整理失敗の一著例」（同誌・第51冊、1926年10月、所収）。

114) 神戸正雄『財政学』（日本評論社、1928年12月）、日本租税論編・6—60頁。

115) 以上、小林丑三郎『税制整理の根本批判』（日本評論社、1927年10月）による。

116) 石橋湛山「地方財政緊縮の余地なし」（『東洋経済新報』第1148号〔1925年5月16日〕社説）、同「地方自治制と市町村」（同誌・第1151号〔1925年6月6日〕社説）、同「市町村に地租営業税を移譲すべし」（同誌・第1153号〔1925年6月20日〕社説）及び同「両税移譲と中央財政」（同誌・第1155号〔1925年7月4日〕社説）。

あるいは財産の調査捕捉が不完全であるため、実際上は収益税を補完税とせざるをえないとして、所得税及び収益税の整備を基本的には肯定した。また、地方税を独立税体系とする必要性はないとして、戸数割・府県税営業税・雑種税等の改革をも肯定的に評価した。ただし鈴木は、家屋税を国税としなかったことや資本利子税の税率が低いことを批判するとともに、直接税減税・間接税増税という形になったのは中産階級以上の負担を軽減してそれ以下の階級の負担を増大させたことになり、また義務教育費国庫負担金の増額は地方税負担の軽減には消極的に関係するに過ぎない、と述べた¹¹⁷⁾。

なお、資本制下の租税制度一般を批判する立場から、阿部勇は、地方税において小農の負担が大農より重く、それが国税の社会政策的施策を無効にしている点、第8表でみたように間接税が逆進的であって、直接税を含めても全体としての逆進性が解消されない点等をとくに強調しながら、日本の租税制度を批判した¹¹⁸⁾。

このように、租税体系論、直間比率・地方税整理等に関連した社会政策論、地方分権論等が当時の議論の中心であったが、その論調は様々であり、主流と呼べるようなものは見だしにくかったのである。

ここで戦後の研究に目を転じてみたい。まず藤田武夫は、この税制整理の特徴として、税制の近代化及び合理化（収益税の整備、小消費税の廃止等）が進められた点、明白な資本蓄積擁護策（法人留保所得の比例課税、資本利子税率の低さ等）がとられた点、直接税及び小消費税に関する社会政策的改革がその他の間接税増徴及び地方附加税賦課によって目的を達成できなかった点等を強調する。そして全体としては、膨張する国家歳出を賄う増収の必要性和不況にあえぐ産業界の減税要求の両方に応えるために大衆課税的な間接税の大幅な増税が行われたのだ、と特徴づけている¹¹⁹⁾。

117) 鈴木憲久『最近日本財政史』（東洋経済新報社、1929年2月）、704—785頁。

118) 阿部勇『日本財政論 租税』（改造社、1933年12月）、523—623頁。

119) 大蔵省昭和財政史編集室編『昭和財政史』第5巻・租税（藤田武夫執筆。東洋経済新報社、1957年3月）、116—122頁及び藤田武夫『日本資本主義と財政』下（実業之日本社、1949年4月）、129—135頁。

また宮本憲一は、憲政会の掲げた社会政策については、それが「恐慌→資本主義の危機にともなう階級斗争の緩和剤」としての中産者保護政策であり、酒・たばこ等の増税が大衆課税強化であったことに加えて、物価が硬直的な独占段階では間接税のうち軽減された分は企業利潤の増大につながり、また地方税に関する社会政策は応益原則にもとづく家屋税・特別地稅等によって相殺された等の指摘を行っている。さらに宮本は、地租及び營業税における課税標準の変更はいちおう「税制のブルジョア的合理化＝近代化」といえるが、法人所得税軽減や資本利子税軽減といった資本救済策はそれに反するとして、今回の税制整理の本質は「不況期の資本救済策であり、中産者保護策であった」と述べている¹²⁰⁾。

これに対して神野直彦の場合、税種ごとの負担率計算にもとづいて、1920年代には第一次大戦前と比較して下級階層の負担は軽減され、富裕階級の負担は増大し、旧中間層の負担は大戦前と同水準だったと述べる。神野は、1926年税制改革において旧中間層の負担軽減は重視されておらず、また生活必需品の廃減税は労働者の生活費引き下げによる賃金率・生産費の低下を、嗜好品に対する増税はその消費抑制を、そして直接税改革は民間貯蓄形成の促進を、それぞれ狙ったものであり、全体としては階級的租税負担配分の変更と経済発展との微妙なバランス（直接税については富裕階級重課と民間貯蓄形成促進とのバランス、間接税については下級階層負担軽減と賃金率引き下げ及び消費抑制とのバランス）を追求したものだ、と結論づけている¹²¹⁾。

では最後に、以上のような論評及び研究に対する評価という意味も含めながら、これまで行ってきた議會内外の論戦及び税制改革前後における租税構造の変化に関する検討にもとづいて、1920年代における全般的税制整理の性格をあらためて整理しなおしてみたい。

120) 宮本憲一「現代税制形成過程の研究」(『金沢大学法文学部論集(法経篇)』第8巻, 1961年3月), 232-245頁。

121) 神野前掲論文, 16-24, 33-48頁。

(1) 社会政策の希薄化と大衆課税の正当化

税制における社会政策は、無産階級及び中産階級の下層部分に対する租税負担軽減を中心課題としており、1920年代の全般的税制整理に際しても、直接税の免税点引き上げ、生活必需品関連の消費税減免、細民課税的地方税の軽減等が行われた。憲政会はこれらを、普通選挙制実現の精神をうけて行った社会政策だと主張していたのである¹²²⁾。しかし、租税負担の変化を検討したところからわかるように、この税制整理に際して生活必需品関連の廃減税を上回る嗜好品増税及び関税率の全面的改定が行われたため、逆進性をもつ間接税は全体としては軽減されなかった。そのため、労働者等についてみれば、租税全体を通じて負担が逆進的だったのである。また農村の直接税負担をみると、地租の負担は附加税を含めれば軽減されておらず、戸数割が軽減された分は相対的に下層に重い家屋税の賦課によって完全に相殺されていた。営業税負担が軽減された営業者と比較して、農家の租税負担がはるかに重い状態がつづいていたのである。

しかし、このように数字からみて社会政策的な性格が希薄であったことを指摘しただけでは不十分であり、その原因及びそれが可能であった理由にもふれておかなければならない。1920年代の全般的税制整理において社会政策的性格が希薄であった原因は、関東大震災に伴う復興・復旧事業等により全体としての租税負担軽減が困難になったことに加えて、臨時財政経済調査会において構想された財産税の創設、すなわち社会政策的な資産課税強化が、資産階級の強い反発によって挫折したことにある。資産階級への増税によって中産階級以下の負担軽減を行うという実質的な社会政策的租税政策の構図がくずれたとき、当時の憲政会内閣が最もとりやすい選択肢として、負担感の大きい直接税の合理化及び軽減によって中産階級の不満を緩和するとともに、その下層部分の没落を防いで体制内化することが優先されたのである。ただし、地租・戸数割・

122) たとえば、衆議院本会議（2月21日）における山田道兄（憲政会）の発言（『大日本帝国議会誌』第16巻、847—849頁）。

家屋税等を合わせた農家の租税負担が結果として軽減されなかったことからみれば、農村の中産階級下層部には租税負担軽減の効果が予想以上に及ばなかったともいえる。

なお、全般的税制整理に先立つ1922年の府県税戸数割規則制定は、見立割が圧倒的であった戸数割の課税標準を所得中心に転換することを規定したのをはじめ、その賦課方法を全国的に統一しようとしたものであった。これは、1921年の市制町村制改革で公民権の拡張、町村の等級選挙制撤廃等が行われたのをうけて、「法令上何等課税標準の定めのない戸数割は之を以て階級闘争の具に供せらるる虞があり、将来町村自治の和平を壊乱するの因となる」¹²³⁾ という危機感にもとづいて行われた改革である。その意味では、これは戸数割の近代化を進めながらも、他面では小作農・労働者等の政治参加が進むのに備えて、地方における資産課税が強化されるのを予防する措置であった。

そして間接税のなかでは、社会政策的な生活必需品関連の廃減税を行うのに対して、増収となるのは嗜好品関連の増税及び保護関税強化の結果である、という形をとることによって、全体としての間接税増徴を正当化しようとしたのである。また、物価が1920年代に入ってから停滞あるいは漸落し、実質賃金も上昇傾向を示しているなかでは、間接税という「目にみえにくい」税種については増税を比較的行いやすかったといえよう。

(2) 税制による直接的な資本蓄積促進

税制によって直接的に産業発展、すなわち資本蓄積を促進する施策として、今回の税制整理のなかでは法人留保所得の比例税化＝軽減、第一種所得税と第二種所得税との二重課税排除、営業収益税と地租・資本利子税との二重課税排除等が行われた。また地租・営業税の課税標準変更、資本利子税の創設及び家屋税の全国的賦課という収益税体系の整備は、各種の収益を生む活動に対する税制上の歪みを減らす方向で改革を進めたものといえる。しかし、資本利子税が2%と低率にとどめられたことや営業税改革が予想以上の減収になったこと

123) 田中広太郎『市町村税戸数割正義』(良書普及会、1929年7月)、27頁。

は、収益税体系のなかでとくに資本蓄積が優遇される結果になったことを示している。さらに、同時に行われた関税率の全面的改定が商品加工度の高い業種を中心として保護関税的な性格を強めるものであったことは、別稿で検討したとおりである¹²⁴⁾。

ただし、財界団体から出されていた株式所得の源泉課税化という要求は、所得税の総合課税原則を理由に拒否され、累進税率の緩和も実現しなかった。また、民間産業資金の供給を促進するために国債利子に対する所得税免除措置を撤廃するという主張は、国債消化の円滑化、価格維持等の理由から拒否され、地方における国税附加税の制限外課税廃止は地方財政膨張への対処が必要だとして認められなかったのである。これらの資本蓄積を促進する税制改革要求は、現代税制の中軸となるべき所得税の整備、景気対策や地域的利益誘導をはかる公共投資の財源あるいは直接的な財政危機対策の財源としての国債発行や地方税増徴、といった国家的利害によって拒否された。ここまでは、政党間の経済政策路線の対立をこえた問題であった。

(3) 緊縮政策路線との関連

では、1920年代の全般的税制整理は、憲政会内閣が掲げていた緊縮政策路線とどのような関係にあったのであろうか。

まず、生活必需品関連の廃減税には、社会政策的意図とともに、これが生活必需品の値下げを招けば、それが労働力再生産費を引き下げて、労資関係しいでは賃金を引き下げあるいは抑制し、そうすれば国内製品の生産コストを低下させて産業の国際競争力を強化できる、という意図があったと考えられる。これは行財政の整理緊縮及び国民に対する消費節約の奨励と並ぶ物価調節策の一環という面をもっていたのである。

これに対して、嗜好品関連の新增税は、それぞれの物品の消費が一時的に減少することを計算に入れたものではあったが、そのこと自体が目的というよりも、生活必需品関連の廃減税及び直接税の軽減による歳入減少を補填するほう

124) 前掲拙稿「1920年代日本の関税政策」を参照されたい。

が主な目的だったと思われる。そして、大衆の娯楽や消費生活水準の一定の上昇をもって主要な課税対象にするという形で個別消費税の課税ベースを拡大しながら増収をはかる考え方は、既に1918年税制改革の政府原案や臨時財政経済調査会のときから出されていたのである。それに対して、明らかに国民の消費節約を奨励する政策の一環として構想された奢侈品税創設のほうは、「奢侈品」の定義が困難であるし、税務当局と営業者との摩擦をこれ以上増大させることもできない、という判断によって挫折したのであった。

また、憲政会の緊縮政策路線は、1920年代初期には軍縮及び行財政整理による財政緊縮自体を物価調節策並びに財界整理策として位置づけ、さらにそれによる財源を地租・営業税の軽減及び生活必需品関連の社会政策的廃減税といった減税及び国債整理にあてることをめざし、とくに減税を強調していた。ところが、関東大震災後の復興・復旧事業や地方を中心とする公共投資需要の増大及び義務教育費国庫負担金増額等による地方財政救済が重要課題となり、財政緊縮の困難が増すなかで、憲政会は減税よりも国債整理の方を優先するようになったと判断できる。これは、公債費の負担を緩和するとともに日本財政の国際的信用を高め、正貨払い下げ等と合わせて為替相場の上昇・安定をはかり、将来の金解禁に備える意味をもっていたといえる。しかし、それによって「国民負担の軽減」は軽視され、とくに社会政策的減税は内容が希薄化されることになった。憲政会内閣が社会政策という「旗」を守りながら大衆課税の維持・強化を正当化する、というやり方をとらざるをえなかったのはそのためである。

なお、緊縮政策を唱える憲政会の場合も、収益税体系の整備のなかに有事の際の積極的な財政支出に備えるという意味をもたせており、また、有事に際して嗜好品関連の消費税を増税する余地はまだあると判断していた。さらに、地方財政需要の増大を前にして、都市を中心に地方財政の緊縮が困難であることは政府も認めており¹²⁵⁾、地方債の発行を抑制しきれずに、その返済のために

125) たとえば、貴族院税制委員会（3月10日）における潮恵之輔（内務省地方局長）の発言（『51・貴・税制委員会速記録』第8号、19—20頁）。

各種附加税の制限外課税を認めざるをえないのが現実だ、という批判も強かった¹²⁶⁾。要するに、憲政会も国家財政の膨張に対する備え及び地方財政への対処を重要課題とせざるをえなかったのである。

(4) 地方財政対策に関する憲政会と政友会の共通点及び相違点

最後に、経済政策路線・税制整理等に関する憲政会と政友会の共通点及び相違点と「地方分権」あるいは地方財政対策との関係についてまとめてみたい。

まず、地方制度改革という面から考えてみよう。憲政会内閣が行った1926年の地方制度改革は、地方についても男子普選を実現し、郡役所を廃止するとともに、市町村長の選任、府県及び市町村の組織権・財政権等について自治権を拡張するものであった。そして政友会内閣が行った1929年の地方制度改革は、府県を中心に団体自治権の拡充を進めるとともに、府県・市町村とも議決機関及び執行機関の権限を拡大し、事務処理方法の改善を進めた¹²⁷⁾。この2つの改革は基本的に「地方分権」すなわち地方自治権の拡張をめざしたものであった。これは政党間の路線対立をこえた問題であり、そこには男子普選の実現に代表される1920年代の「大正デモクラシー」的状況への政党政治的対応という共通性があったと思われる。

むしろ、政党間の対立は地方財政対策をめぐって現れた。そのうち、積極政策を唱える政友会が主張した地租委譲は、農村については地租・戸数割の負担軽減、それによる将来の租税負担能力増大及び地方名望家の農村への定着、都市については地租の増収による戸数割・家屋税附加税等の軽減あるいは公共投資等の増大、という形でそれぞれ体制統合的な意味をもつ社会政策的効果を狙ったものである。ただし、この積極政策的改革論は地租委譲後の補填財源をどうするかという問題を抱えていた。すなわち、関税の増収分4,000万円及びそれ

126) たとえば、同前（3月11日）における志村源太郎（研究会。産業組合中央会会頭）及び添田寿一の発言（同前・第9号，2，8頁）。

127) 1926年及び29年の地方制度改革について、詳しくは亀掛川浩『自治五十年史・制度篇』（良書普及会，1940年12月），516—584頁及び同『地方制度小史』（勁草書房，1962年6月），160—197頁を参照せよ。

に伴う内地産品の価格上昇は、国民の負担増大を招くものである。また、行政整理による財源が帝都復興終了後にはたして減税財源として残っているかと考えた場合、憲政会でさえこの財源を既に将来の財政計画に組み込んでいたのであるから、まして政友会であれば余裕財源を歳出増大にあてて地租委譲分の国債発行を継続するという事態も十分に予想できた。いずれにしても、委譲後の補填財源の具体的なあり方によっては、これが負担軽減につながらない可能性も大きかった、という点に注意しておきたい。

要するに、政友会による地租委譲論は特別に「地方分権」と結びつくものではなかった。地租及び営業税の地方税委譲が実現するには、戦時体制化が進んでいた1940年の税制改革において所得税が増税＝大衆課税化されることを必要としたのであった。

これに対して憲政会の場合には、緊縮路線を掲げつつも、地方財政の緊縮が困難であるために制限外課税を認めざるをえなかった。しかし、国税において直接税の軽減を優先した精神を生かすためには、国税附加税が増徴されることはできるかぎり防がなければならない。そこで、教育の充実、地方税負担の軽減あるいは抑制、そして地方財政調整の意味をも合わせもつ義務教育費国庫負担金が増額されることになった¹²⁸⁾。

ただし、義務教育費国庫負担金か地租委譲か、という二者択一の状態だったわけではない。政友会のはうは地租委譲と並んで義務教育費国庫負担金の増額を主張していたのであり、第51議会でも憲本提携にもとづく増額案に賛成した。両政党は、租税負担及び行政水準の地域間均衡をはかるという現代的課題にこたえるべく義務教育費国庫負担金を増額する点では共通していたのである。なお、1926年の地方税改革は、両税委譲に関係する部分を除けば、基本的には臨時財政経済調査会の答申に示された改革案を受け継いでおり、憲政会独自の発

128) 義務教育費国庫負担金が特定補助金と地方財政調整金の二重性を持っていたことについては、鵜川多加志「市町村義務教育費国庫負担金の二重性について」・同(二・完)、『立教経済学研究』第38巻第4号・第39巻第3号、1985年3月・1986年1月)を参照せよ。

想から行われたとはいいいにくい面もあった。したがって、両党間の相違は、積極政策を掲げる政友会がこれらに加えて大幅な関税率引き上げや国債発行を伴う地租委譲を主張したのに対して、地方財政緊縮の困難さを実感しながらも政策路線として緊縮政策を掲げていた憲政会が、地方債発行を抑制する方針をとりつつ義務教育費国庫負担金の増額及び制限外課税の調整によって対処しようとした、という点にあったのである。

む す び

帝国主義段階をむかえた資本主義の景気循環における外部的要因の影響力強化、すなわち世界的な政治経済情勢によって資本と労働力の需要・供給が大きく変動する傾向は、第一次大戦によって決定的となった。それによる資本蓄積の攪乱がロシア革命による社会主義の現実化と結びついたとき、各国の国民大衆はそれぞれ経済的・政治的地位の向上、つまり所得の増大及びその垂直的再分配、失業の回避、政治的権利の拡大及び平等化を求める動きを強めた。これが旧来の体制を危機に陥れると意識されたとき、それを資本主義の否定ではなくその枠内で処理しようとするところに資本主義の現代化、すなわち現代資本主義体制のはじまりを見いだすことができる。

国民大衆の要求の受けとめ方によって、現代資本主義体制の型が国ごとに異なってくるのは当然である。しかし、国民統合の方式としては、戦時になれば総力戦の遂行を最優先する体制がとられるにしても、平時にあっては普通選挙制の実現にみられるような政治的民主主義の拡大が進む。そして、現代的課題を抱え込んだ帝国主義国家としての現代国家は、体制統合と資本蓄積とを両立させるような政策を模索する。たとえば体制統合という面では、生存権の保障を掲げた福祉国家化及びそれに税制等を加えた所得の再分配、公共投資・補助金等の配分を通じた地域・業種ごとの利益誘導、労働者の権利拡大、労使協議

の制度化等が行われる。これらは、無産階級の体制内化及び中産階級の保護をはかる社会政策が民主主義運動・社会主義運動の発展に応じて強化されたものである。ただし、これが懐柔しきれない反体制的組織活動に対する治安維持政策を否定するものでないことは、あらためていうまでもない。他方、資本蓄積の維持・促進策として、国内的には、管理通貨制の採用を前提としたフィスカル・ポリシー及び金融政策、所得政策、公営企業経営、国家的視点から独占組織を誘導あるいは規制する産業政策等が展開される。また対外的には、国内市場及び輸出市場の確保政策、資源輸入確保政策、企業の国際競争力を強化する政策、軍事・外交・経済援助等による国際的利害調整政策等がとられる。

ここで1920年代の日本についてみると、本格的な政党内閣が成立する一方で、労働者・小作農等の組織化が進んで争議が頻発する、という状況のもとで、男子普選・労働争議調停法・自作農創設政策・米価政策等の体制統合的社会政策がとられた。ただし、反体制的なものも含めて運動が急速に活発化したことに対する危機感は強まっており、私有財産制及び有事の際を中心に国家の統合基軸となる天皇制を守るために治安維持法が制定されたのである。他方、第一次大戦末期以降の労働力不足・労働争議による賃金上昇と消費需要拡大、ヨーロッパ諸国の戦後復興による国際競争圧力激化は、1920年恐慌後の日本において貿易収支の継続的赤字を伴う慢性不況をもたらした。さらに財界団体の組織強化及び政策要求の高まりがみられた。これに対応した資本蓄積の維持・促進策としては、金本位制停止下における積極的な公共投資、度重なる救済融資、製鉄等への補助金支出、国産奨励策、輸出促進策等が行われ、対外的には、植民地経営を進める一方で、国際連盟やワシントン体制への参加による国際的利害調整政策がとられたのである。これらの政策は、第一次大戦後の現代資本主義的状况を意識した日本としての対応策である。なお、政策の形成に際しては、国家官僚・政治家・財界代表・学者等を集めた大型の諮問機関が活用されるようになった。また、社会資本整備による地域的利益誘導と有効需要創出の意味をもつ公共投資政策の展開については、1920年代以降、中央・地方間の政府間財

政関係が強化される方向で地方税・地方債・国庫補助金及び地方財政調整制度という財政制度の発展がみられたのである。

では、ここまで検討してきた1926年税制改革を中心とする全般的税制整理は、現代資本主義的政策体系とどのような関係にあるのか。この点を明らかにすることによって本稿を締めくくりたい。

帝国主義段階における経費膨張に対応して租税の増収が要請されるなかで、総合課税を原則としながら累進制をとる所得税が発達した一方で、関税を含む間接消費税が増徴されたことは周知のとおりである。そして、「大きな政府」が福祉・軍事・経済政策といった面でさらに膨張していくのを支える現代財政のもとでも、とくにまったく新しい税種が登場するとは限らない。現代的租税政策は、所得税の大衆課税化、法人税制の整備、間接消費税の課税ベース拡大等によって税収を増大させると同時に、貯蓄・投資の優遇措置等によって資本蓄積を促進することを課題とする。現代税制が必ずしも社会政策的な内実を備えているとはいえないのである。

しかも、大型の新税創設、既存税種の大衆課税化、中央・地方間の税種移動といった大規模な改革は、総力戦を支える戦時体制（あるいは敗戦後の占領期）というような機会をとらえて行われることが多い。これに対して平時にあっては、諸利益団体が活発な運動を展開し、普通選挙制のもとで議会制民主主義をとる大衆民主主義的状况のもとで、政策を正当化しなければならない。そこで、税制による「所得の再分配」あるいは課税の垂直的公平論を唱える一方で、大衆課税の維持・強化を正当化するためだけでなく、財界や各種業界団体の利害を考慮しつつもそれをこえた国家的利害を主張するために、諮問機関が利用される場合もあるし、他国の例あるいは様々な租税理論が援用＝取捨選択されることにもなる。このような政策過程を経ることによって、平時における税制改革の内容が戦時より小規模あるいは妥協的なものになることが多いのは当然ともいえよう。

1920年代の日本における税制整理問題は、政友会の原敬内閣が設置した臨時

財政経済調査会場で取り上げられ、官僚・学者等によってプロイセンにおけるミーケルの改革を援用した財産税創設及び両税委譲を中心とする改革論が唱えられた。ところが、財産税に対する資産階級の反発は強く、ここでは資産課税強化の正当化、いいかえれば支配諸階層間のコンセンサス形成に失敗したのである。その後、税制整理は関東大震災・第二次護憲運動等を経て、政党の分裂・合同・提携が繰り返され、男子普選が実現するなかで、憲政会内閣による1926年税制改革という形で実現されることになった。

憲政会内閣は、税制整理における社会政策として、直接税の免税点引き上げ、生活必需品関連の廃減税及び細民課税的地方税の軽減を行った。しかし、逆進性をもつ間接税は総額では増大した。また、農業者に対する戸数割の軽減も家屋税の賦課によって相殺されており、営業者と比較して農業者の租税負担が重い状態がつづいた。すなわち、憲政会内閣は、財政需要の拡大及び財産税創設の挫折によって全体としての社会政策的減税が困難になったため、中産階級にとって負担感の大きい直接税の合理化及び軽減を優先したのである。そして、間接税の増徴については、嗜好品関連の新増税及び保護関税政策の結果であることを強調してこれを正当化しようとした。すなわち、「大正デモクラシー」の状況のもとで間接税をはじめとする大衆課税の維持・強化を正当化する、という課題を抱えていたのである。

また、税制による資本蓄積の促進という面からみると、法人留保所得税の軽減、法人所得税内部の二重課税排除、収益税体系の整備及び収益税間の二重課税排除といった改革が行われるなかで、資本蓄積を優遇する措置がとられた。そして、関税率を全面的に改定した1926年関税改革においても、最終消費者の利害は軽視され、商品加工度の高い産業の利害を重視しつつ重化学工業の育成をはかる税率引き上げ、独占組織の強い軽工業に関する保護関税の継続・強化、関税とそれ以外の政策手段との併用、という形で保護関税が強化されたのである。ただし、財界団体の要求のなかでも株式配当所得の源泉課税化、国債利子への所得税賦課、国税附加税の制限外課税廃止等の要求は、所得税制の整備、

公共投資あるいは財政危機対策の財源となる国債発行の円滑化や地方税増徴といった国家的利害によって拒否されたのであった。

なお、当時の二大政党が経済政策路線をめぐって対立するなかで、税制整理を担った憲政会は、物価の引き下げによる産業の国際競争力強化、為替相場の上昇・安定等により将来の金解禁に対する準備をめざす緊縮政策を掲げていた。そのため、生活必需品関連の廃減税は行財政整理及び国民に対する消費節約の奨励と並ぶ物価調節策の一環としても位置づけられていたのである。また、財政緊縮による財源の使途として減税より国債整理が優先されるようになり、これが全体としての租税負担軽減を妨げたのである。ただし、憲政会としても、収益税体系の整備や嗜好品関連の増税の余地という点からみて、有事の際の積極的財政支出への対応を考慮していた。さらに、地方財政の緊縮が困難であることは憲政会内閣も認めており、租税負担及び行政水準の地域間均衡をはかるために義務教育費国庫負担金を増額しつつ各種附加税の制限外課税を調整することで、それに対応しようとした。すなわち、国債発行及び大幅な関税率引き上げを伴う地租委譲を唱えた政友会ほど積極的ではないにしても、憲政会もそれなりに現代的な財政需要の拡大に対応しようとしていたといえよう。

1920年代の日本は、第一次大戦後の国際的経済競争と対社会主義という枠のなかで、民主主義的権利の一定の拡大を前提とした政党政治による利益誘導型の体制統合及び資本蓄積の促進を中心とする政策をとった。これは、アジア諸国への侵略を強めながら、度重なる政変・事件を経て、天皇の「統帥大権」を利用した軍部が主導する国家総動員体制、すなわち国家暴力及び排外主義イデオロギーによる統合が指向される戦時体制化が進んでいった1930～40年代と比較すれば、平時的な現代化が進んだ時期と特徴づけられる。そして、1920年代における全般的税制整理は、社会政策を唱える一方で大衆課税を正当化し、資本蓄積を促進しながら、相対的に緊縮政策を指向しつつも現代的な財政需要の拡大や公債政策、政府間財政関係の発展という課題に対応しようとした平時型の現代的改革だったと評価できる。ただし、所得税の大衆課税化、間接税の課

税ベース拡大，地方財政調整制度の完成といった大規模な改革が実現するには，戦時体制化の進行をまたなければならなかった¹²⁹⁾。第二次大戦後の日本に通じる現代的租税政策は，1920年代から戦時体制にかけての政策課題及び政策過程の現代化のなかで形成されていったのである。

129) 日本における税制自体の現代化が戦時税制改革によって急速に進行したことについては，神野直彦「現代日本税制の形成過程」(1)・(2) (『経済学雑誌』第88巻第2・3号・第5・6号，1987年9月・1988年3月)を参照せよ。