

研究報告

明治～昭和戦前期の法人所得と税務行政

税務大学校研究部税務情報センター
(租税史料室) 研究調査員
舟橋明宏

◆SUMMARY◆

税務大学校税務情報センター（租税史料室）では、20万点を超える税に関する歴史的資料（史料）を所蔵しており、税制や税務行政などの歴史を紹介する「常設展示」のほか、年1回の「特別展示」を行っている。

令和5年度の特別展示は、「明治～昭和戦前期の法人所得と税務行政」と題し、法人所得の課税の始まり、大正期の教育改革、工業簿記の導入、税務講習会の開催などに焦点を当て、令和5年11月1日から令和6年10月31日まで展示を行っている。

本稿は、令和5年度の「特別展示」について、展示資料の写真を交えながら、その内容を紹介するものである。

(税大ジャーナル編集部)

キーワード：税務講習会、法人所得、商業簿記、工業簿記、所得税、法人税

本内容については、全て執筆者の個人的見解であり、税務大学校、国税庁あるいは国税不服審判所等の公式見解を示すものではありません。

目 次

はじめに	3
1 明治期の所得税	4
(1) 所得税の導入と法人課税	4
(2) 減価償却をめぐる裁判	5
① 原告（法人）の主張	7
② 被告（税務当局）の主張	7
③ 裁判所の判断	7
④ 裁判の結果	7
2 大正期の社会状況	7
(1) 大正期の経済発展	7
(2) 大正期の教育改革	8
① 学校教育	8
② 通信教育	9
③ 苦学と「専検」認定	10
3 戦前の簿記・会計学	11
(1) 学校教育と簿記・会計学	11
(2) 工業簿記・原価計算の導入	12
4 税務職員の学歴・経歴	12
(1) 大蔵省の陣容	12
(2) 判任官の任用	13
(3) 税務職員の経歴	14
① 渡辺善蔵（明治 19（1886）年生、宮城県）	14
② 中村継男（明治 21（1888）年生、熊本県）	15
③ 氏家保寿	15
④ 明里長太郎	16
⑤ 鬼丸政雄	16
⑥ 忠佐市	17
⑦ 松井静郎	17
⑧ 市丸吉左エ門	18
⑨ 島田種次	18
⑩ 中村平男	19
まとめ	19
(4) 税務職員の特任ポスト	19
(5) 銀行局と銀行検査官	20
(6) 大蔵省主税局と主税局事務官	23
① 大蔵省の組織	23
② 主税局事務官	23
(7) 戦中・戦後の税務当局の法人担当	24

① 大蔵省主税局の法人担当	24
② 七夕会	26
③ 大阪税務監督局の法人係	26
5 税務講習会での簿記・会計学	26
(1) 初期講習会のテキスト	26
① 初期の税務講習会	26
② 織田吉蔵の講習内容	27
③ 山本貞作の講習内容	28
④ 仮装決算と仮装記録	28
(2) 法人所得の調査	30
① 山下竹次郎の講義内容	30
② 認定調査の事例	31
③ 青島幸太郎の著書	31
おわりに	32

はじめに

税務大学校税務情報センター（租税史料室）^①は、昭和 43（1968）年の開設以来、税に関する史料を収集し、研究を進めてきた。その成果は、Web コンテンツ、出版物、市民講座等の場で公表してきた。また、租税史料自体も閲覧に供し、専用のスペースで博物館展示を行っている。近年では、普及活動にも力を入れている。

展示スペースでは、日本の租税史を紹介する常設展示のほか、租税に関する特定のテーマに絞り、1年間限定で公開する特別展示を開催している。令和 5（2023）年度の特別展示では、「明治～昭和戦前期の法人所得と税務行政」と題し、法人所得に関する租税の歴史を紹介している。開催時期は、令和 5 年 11 月 1 日から令和 6（2024）年 10 月 31 日までで、入場無料である。また、希望者には、音声ガイドのほか、専門スタッフによる口頭説明も準備している。

ここでは、その特別展示を紹介しつつ、令和 3（2021）年度の租税史研究会で報告した「法人所得と税務職員～大正から昭和戦前期を中心に～」(研究調査員 舟橋明宏)の内容を併せて整理していく。

さて、本論の内容を簡単にまとめると次のようになる。

当時の経済発展による社会変動の下で、より高い教育を受けた労働者を多く創出する必要が生じた。そのため、政府は全国的な教育改革を実施し、学校数を増やしながら、制度面も整えていった。そして、ほぼ同時期に、工場生産の発達から従来からの商業簿記に加え、製造業に相応しい工業簿記等が必要になった。簿記・会計学は教育を通じて労働者に受容され、広く社会に浸透した。

このような社会変動により、税務当局でも新たな対応に迫られた。製造業等の発達による法人経営の変化は、税務調査の方法を見直す必要性をもたらし、税務監督局内の研究会が組織さ

^① 施設の名称の変遷はあるが、ここでは省略する。

れ、研究会や例会を重ね、雑誌等も刊行された。さらに、簿記・会計学を修めた職員を意図的に募集し^②、既存の職員を対象に税務講習会を開いてスキルアップを図った。

以下、詳細な事実関係や具体的な説明を述べていく。

1 明治期の所得税

(1) 所得税の導入と法人課税

法人所得の課税に関する沿革^③は、明治 20 (1887) 年創設の所得税法に始まる。ただし、当初の所得税は、個人所得だけで、法人所得に課税されなかった。次いで、明治 32 (1899) 年に所得税法が改正され、第一種所得税として法人所得、第二種所得税として利子等、第三種所得税として個人所得が課税された。

表 1 所得税・法人税の沿革

年代	事項	備考
明治 20 (1887) 年	所得税法の創設	法人所得への課税なし
明治 32 (1899) 年	所得税法の改正	法人所得への課税開始
		第一種所得税(法人)、第二種所得税(利子)、第三種所得税(個人)と所得税を三分割し、それぞれ課税徴収方法を別にした(分類所得税制)。
明治 32 (1899) 年	商法の公布	「財務諸表」等の公表
大正 9 (1920) 年	所得税法の改正	第一種所得税(法人)は、留保所得・配当所得・清算所得・超過所得・外国法人所得の五つに分割
昭和 15 (1940) 年	所得税法の改正	所得税から法人税が分離
	法人税の創設	源泉徴収の開始

そして、昭和 15 (1940) 年に、所得税法が改正され、所得税から法人税が分離・独立することになった。

② 例えば、各地の高等商業学校の卒業予定者に対し、個々の税務監督局が自局への就職(後に見るように、ここでは雇)を広報している。

③ 所得税の沿革については、大蔵省主税局編『所得税百年史』(昭和 63 年)を参照。

写真1 昭和8(1933)年「第一種所得金額及営業純益金額決定通知書」

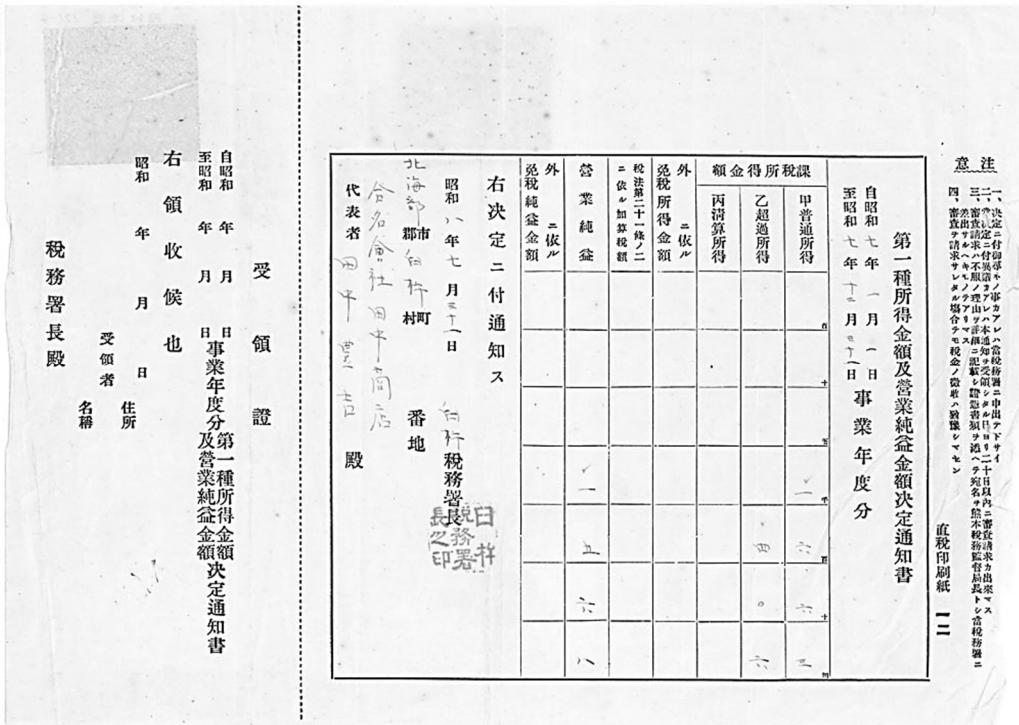


写真1は、税務署が法人に送った所得金額の決定通知書である。
 戦前の税制は、現在とは異なり、賦課課税制度を採用していた。法人は期末ごとに、財務諸表等の会計書類を添え、所得金額を税務署に申告した。それに対して税務署は、それらの申請書を参考に所得金額を計算し、法人にその金額を通知した。所得金額を決定する権限は、税務署長にあった。法人が決定通知書を受け取った時点で納税義務が生じ、決定に異議があるときは、通知書を受け取った20日以内に審査請求ができた。

(2) 減価償却をめぐる裁判

法人所得に対する課税が始まると、減価償却の取扱いをめぐる裁判が起きた。

裁判の争点は、第一種所得税（法人）の計算で、機械建物の消却金が総損金に算入できるかどうかという点にあった⁽⁴⁾。法人の第一種所得税の所得計算は、純資産増加説の立場にあり、すべてのプラス要素の合計が総益金、すべてのマイナス要素の合計が総損金となり、その差額が純益（所得金額）となって、課税の対象になった。

⁽⁴⁾ 消却は物理的に消去すること、償却は帳簿上の操作で消去することである。

表2 減価償却の沿革

和暦	西暦	事項	備考
明治 32 年	1899	所得税法の改正	減価償却の規定なし
		法人課税開始	
同年頃	1899	法人課税の裁判	会社は総損金（経費）算入を主張
			税務当局と裁判所は、利益処分とし、不算入を主張
			減価償却以前に、製造業の機械建物の購入費が経費にならず
明治 36 年	1903	所得税法の改正	船舶は総損益に算入可
			ほかの機械建物等は算入不可
			減価償却の限定的適用
明治 40 年～	1907	帝国議会	税法改正の動き、減価償却を組み込む方向
			税法改正案の否決及び提出見送り
			通達行政に依拠（商法も同じ）
大正 7 年	1918	（通牒、内部）「固定資産ノ減価償却及時価評価損認否取扱方ノ件」（大正 7 年 7 月 19 日付主秘第 177 号）	減価償却が認められた固定資産の対象範囲は、船舶、建物及び紡績機械のほか、煙突（構築物）、金庫（器具備品）及び生産設備と拡大
			初めて耐用年数表（堪久年数表）の策定、以後漸次改正
昭和 2 年	1927	主秘第 1 号	これまでの通牒を廃止し、新たに制定
			減価償却の規定は、49 項目
昭和 15 年	1940	法人税法の創設	所得税法からの分離独立
昭和 22 年	1947	法人税法の全文改正	減価償却が税法上で明確に規定
			法令条文中に減価償却明記

【史料】

①機械建物消却金並ニ役員賞与金ハ所得税法第四条第一項第一号ニ所謂総損金ノ内ニ包含スヘキモノナリヤ否ヤノ件

（中略）

②【原告主張】原告訴求ノ要旨ハ原告会社ハ明治三十三年二月甲三号証ノ如ク明治三十二年下半期計算書ヲ以テ原告会社ノ所得金額ヲ参萬六千八百九拾五円五拾壹錢トシ其届出ヲ為シタルニ横浜税務管理局長明治三十三年三月十七日付ヲ以テ甲四号証ノ如ク之ニ器械建物消却金^⑤並役員賞与ヲ加算シ所得金額ヲ四萬六千参百四拾五円五十壹錢四厘ト

^⑤ 「減価償却」という用語は、まだ確立されていないので、いくつかの用語が混用されている。現在の意味では、消却は物理的に消去することで、償却は帳簿上の操作で消去するである。

シ其決定通知書ヲ原告会社ニ交付セシメタリ③然レトモ器械建物消却金ハ一種ノ積立金ニシテ原告会社カ定款ノ規定ニ従ヒ計算期毎ニ器械建物減損ノ消却ニ充ツルモノナリ而シテ器械建物ナルモノハ永久同一ノ状態ヲ保続スヘキモノニアラス日ヲ遂ヒ時ヲ経ルニ従ヒ漸次摩耗腐朽シ年々歳々其価格遞減シ遂ニ何等ノ価値ナキニ至ルモノニシテ殊ニ原告会社ノ如キ製造事業ノ器械建物ニ在テハ最トモ然リトス此ノ摩耗腐朽ハ④会社財産ノ欠損ニシテ即チ会社ノ損失ナルヲ之レカ消却ニ充ントスル積立金ハ取モ直サス会社ノ損金タルニ外ナラス（中略）会社ノ損金ニ非ストシテ所得金額ニ加算シタルハ不法ナリ（中略）

⑤【被告答弁】ノ要旨ハ⑥器械建物消却金ハ現実本事業年度ニ費消シタルモノニアラスシテ単ニ未来ノ用途ヲ予定シテ為シタ積立金ニ外ナラス（中略）右スルニ右兩項目ハ何レモ本事業年度ニ於ケル益金ノ処分タルニ過サレハ被告カ原告ニ対シ為シタル決定ハ適法ニシテ取消スヘキ理由ナク（中略）

⑦【本件所争ノ要点】ハ（中略）⑧会社ノ利益金ノ中ヨリ積立タル金額ニ外ナラス（中略）故ニ本件ノ如キ金額ハ孰レモ会社ノ利益金ニ就テノ処分タルニ外ナラザルヲ以テ（中略）所謂総損金ノ中ニ包含スヘキモノニ非ス（後略）

第一種所得税の所得金額の計算で、機械建物等の消却金が総損金に加算されるかどうか争点である。

① 原告（法人）の主張

機械建物の消却金は一種の積立金の形になっており、決算期ごとに機械建物の減損（摩耗腐朽）の消却に充てた。会社の損失に対する消却に充てる積立金なので、会社の損金に該当するとし、税務当局が、総損金に算入せず、所得金額に加算したのは不法であると主張した。

② 被告（税務当局）の主張

機械建物の消却金は、事業年度ごとに費消したのではなく、単に未来の用途を予定して積立していた金額である。ゆえに、利益処分的一种であり、総損金に算入すべきではなく、所得金額に加算すべきものと主張した。

③ 裁判所の判断

原告が述べる積立金は、会社の利益金から積み立てたものである。このような金額は、会社の利益金の処分であり、総損金に算入すべきものではないと判断した。

④ 裁判の結果

このように、原告の敗訴となった。機械建物消却金は、その金額の由来が利益処分による積立金であり、総損金には算入せず、所得金額に加算されることになった。

2 大正期の社会状況

(1) 大正期の経済発展

大正7（1918）年の米騒動を契機に、政友会総裁の原敬が本格的な政党内閣を組織した。こ

れ以降、政友会と憲政会（のち立憲民政党）の両党が交互に政権を担当した。大正デモクラシーと呼ばれる民主化・大衆化の雰囲気は、文化・生活の各方面に波及した。電化が進み、工場生産が一般化し、給与所得者が増え、郊外に住んで通勤することが増え、生活や文化の洋風化も広まった。

写真2 新橋から銀座通りを望む（絵はがき）



写真2は、東京の新橋から銀座通りを望んだ景色である。道路の中央に東京市電が走り、左手に和光の時計台が見える。大正時代の東京の発展ぶりが窺える。

(2) 大正期の教育改革

このような経済や生活の変化に即応する新しい労働者が必要になった。そのため、必要な知識や技術を学べる学校の整備、新しい労働者の創出が求められた。

① 学校教育

大正6（1917）年に、寺内正毅（のち原敬）内閣は、第一次世界大戦に伴う社会情勢及び国民生活の変化を受け、これに即応する教育の改革を行うことにした。初等教育は、明治の終わりには、小学校の就学率が95%を超えたが、卒業生の8～9割は経済的な理由から中等教育に進むことができなかった。このような状況下で、教育改革では、まず諸学校の拡充が図られ、学校数や学生・生徒数を増やした。

大学、高等学校、高等専門学校^⑥の高等教育機関を見ると、大学は、もともと官立の帝国大学4校だけだったが、公私立の大学も新設された。同じく高等学校も、官立の8校だけだったが、公私立が新設された。高等専門学校も公私立の学校が増設された。

^⑥ 高等専門学校には、高等商業学校、高等農林学校、高等工業学校等があった。

中学校や実業学校⁽⁷⁾の中等教育機関を見ると、中学校は、公私立ともに校数と生徒数が増加している。

表3 中等学校の校数と生徒数の推移

年度	西暦	中学校	実業学校
明治20年	1887	48校／1万人	—
大正5年	1916	325校／14.7万人	568校／10万人
昭和11年	1936	559校／35.2万人	1,304校／16.6万人

中学校の校数及び生徒数が飛躍的に増加していることが分かる。

次に、実業学校のうち商業学校について見ると、明治43(1910)年の全国の商業学校生の進路は、自家営業に37%、商店18%、銀行会社15%で、大部分が自家を中心とした商業関係で占められていた。もともと商業学校は、商人の子弟が、商人として必要な知識・技術を身に付けつつ、人間修養の場とされていた。

大正期以降、学校数は増加したが、それでも校数は足りなかった⁽⁸⁾。そのため、府県は夜間の中学校、夜間の実業学校の設置を求めた。府県は文部省に夜間中学の認可を求めたが、昭和18(1943)年まで夜間中学を認めなかった。文部省が設置を見送り続けたのは、生徒の健康を考慮するという名目だった。

このような文部省の態度に対し、府県は、昼間の中学校の設備や教員を活用した夜間中学(私塾)の設置を推奨し、校長等の地元の有力者が独自に運営する夜間中学が各地に設置された。

このような中学校の扱いに対し、実業学校に対する文部省の対応は早かった。大正10(1921)年に、夜間の実業学校の設置が許可された。そして、大正13(1924)年に、昼夜の実業学校ともに、中学校と同じ「専門学校入学検定試験」(専検)の認定が認められた。実業学校の卒業生にも、高等専門学校の受験資格が認定された。

昼夜の実業学校に「専検」資格が認められるようになると、生徒の質が大きく変貌した。昭和12(1937)年に、東京市立商業学校⁽⁹⁾から中央大学専門部に進んだ島田種次によると、在校生のほぼ全員が進学希望者だったという。商業学校は、商家の子弟が学ぶ学校から、高等教育のために「専検」資格の獲得を目指す者たちの学校に変わっていった。

大正期の教育改革で、高等教育に進学するルートが新たに開拓されたといえよう⁽¹⁰⁾。

② 通信教育

日本では、古くから通信教育が盛んだった。中央大学は明治18(1885)年、早稲田大学は明治19(1886)年から通信教育を始めており、古くからの実績があった。例えば、大正末年に日本女子大学が行っていた通信教育の宣伝では、実際の大学では4年間かけて学ぶ知識を、通信

⁽⁷⁾ 実業学校には、商業学校、農林学校、工業学校等があった。

⁽⁸⁾ 急激に学生数及び進学希望者は増大したが、学校側では校舎等の設備・備品、教員数が足りなかった。

⁽⁹⁾ 同校は、のちに触れる夜間専門の実業学校であり、卒業時に「専検」が認定された。生徒は昼間に働きながら夜に通学した。同校の著名な卒業生に、元内閣総理大臣の村山富市氏がいる。

⁽¹⁰⁾ 夜間の中学校では、未認可の私塾のまま、昭和7(1932)年一部の夜間中学が「専検」認定を受けた。そして、昭和18(1943)年に中学校夜間授業の設置が許可された。

教育では1年半で修得できるとし、しかも修了証書も交付されると謳われていた。

大正2(1913)年に、実業之日本社が企画した帝国実業講習会が発足した。総裁は大隈重信、副総裁は渋沢栄一を擁し、職業人や家庭人を対象にした通信制の実業教育が企画された。

同じ大正2(1913)年に、一般大衆への法律知識の普及を目指す日本大学法制学会(公益財団法人日本法制学会)が設立された。初代会長は石渡敏一(司法官僚、司法次官、政治家)、2代会長は勝田主計(大蔵官僚、大蔵次官、政治家、蔵相、文相)、3代会長澤野民治(日本大学高等師範部卒、石渡蔵相秘書官)が就任した。

教科の内容は、官吏の任用試験である普通文官試験と裁判所書記登用試験の対策が中心だった。その内容は講義録として次々に刊行された。昭和元(1926)年の会員数は、3万人(日本15,000人、中国7,000人、朝鮮5,000人、台湾3,000人)の規模だった。通信教育は昭和19(1944)年まで続き、総会員数は100万人に達し、普通文官試験、裁判所書記登用試験の合格者の40~60%を会員が占め、高等文官試験の合格者も多数輩出したという⁽¹¹⁾。

正規の学校の他にも、通信教育が教育環境の向上に大きく寄与していたと考えられる。

③ 苦学と「専検」認定

中等教育の学校を経ずに、高等教育を目指すには、「専検」等の資格試験に合格する必要がある。しかし、この資格試験は、「駱駝が針の穴を通るよりも難しい」と評されるほどの難関で、合格することは至難の業とされた。試験内容の難しさとともに、試験期間も約1か月を要する長丁場だった。

「専検」試験に合格するためには、受験生として生活を送る必要があり、「苦学」と呼ばれた⁽¹²⁾。

写真3 専検カード式参考書「博物」



写真3は、「専検」受験のための参考書である。

現在と同じように、入学試験や資格試験のための参考書が数多く出版されていた。

⁽¹¹⁾ 公益財団法人日本法制学会(日本大学法制学会)の公式サイトによる。

⁽¹²⁾ 朴烈事件の金子文子は、父親に私生児の認可を得られず、無戸籍児となった。そのため、小学校にも入学できなかった。私塾で学びつつ、「専検」合格を目指した。

正規の学校の整備は進んだが、従来からの苦学をする人々は多かった。苦学用の様々な手引書が出版されていた。『最新東京苦学案内』（教成社、1921年）という手引書には、次の記載がある。

苦学に容易な大学及び高等専門学校としては、中央大学、日本大学、法政大学専門部、専修大学、東京物理学校（東京理科大学）⁽¹³⁾が挙げられている。各校の共通点は、所在地が神田神保町（東京都）の周辺に多いこと、比較的学費が安いことである。

また、苦学に適した職業として、牛乳配達、新聞配達、新聞売り子⁽¹⁴⁾、印刷製本、職工、諸官庁の雇・書記等が挙げられている。仕事として諸官庁の雇・書記が掲げられている点が注目される。国の予算で任用されるのが官吏であり、税務監督局の予算で雇用されるのが雇である。大正期以降は、ほぼ同じ仕事の内容とされており、官吏が主務で、雇が補佐という立場だった⁽¹⁵⁾。

苦学は、働きながら認可されていない予備校的な私塾に通うが、英語の正則英語学校（正則学園高等学校）、漢籍の二松学舎（二松学舎大学等）、数学の研数学館（公益財団法人研数学館）等の有名な学校もあった。

3 戦前の簿記・会計学

(1) 学校教育と簿記・会計学

大正期に行われた教育改革と同じ時期に、簿記・会計学自体にも進展が見られた。それまでの簿記・会計学は、製造業でも商業簿記を使っていたが、工業化が進み、工業簿記が必要になった。

次に、各学校の簿記・会計学の教科書を見ていこう。当時の教科書には、検定制度はなかったが、全国の約7～8割の商業学校で、吉田良三の著書が使われていた⁽¹⁶⁾。この著書の内容から教育の内容を知ることができる。

吉田良三『甲種商業簿記教科書（上・中・下）』（同文館、明治44（1911）年初版、大正11（1922）年まで改版重版）は、中等教育の甲種商業学校の教科書として執筆された。同書は3巻構成で、内容は以下の通りである。

上巻 緒論、単記式簿記、複記式簿記

中巻 勘定科目及分類、帳簿の種類及組織

下巻 銀行簿記

その内容は、商業簿記に限られ、複式簿記を中心にした基本部分を学ぶ構成になっていたといえよう。

⁽¹³⁾ 東京物理学校は、入学金が無料だったが、卒業するのが難しかった。

⁽¹⁴⁾ 朝売りと夕売りの二つがあった。朝売りは夕方の学校、夕売りは昼間の学校に通った。ともに新聞店への住み込みだった。

⁽¹⁵⁾ 官公庁の雇が好まれたのは、勤務時間が定時という点にあった。残業のために学校に行けないということもなかった。また、税務署の場合、学校に近い税務署に転勤させる等の学業に便宜を図った。

⁽¹⁶⁾ 太田哲三『会計学の四十年—我が半生の記—』（中央経済社、1956年）による。

(2) 工業簿記・原価計算の導入

吉田良三の業績は、前記の商業簿記に加え、工業簿記も専門とした⁽¹⁷⁾。日本では、明治の初めから商業簿記一辺倒だったが⁽¹⁸⁾、大正6（1917）年に吉田良三『工場簿記』が刊行され、製造業の発達とともに工業簿記が普及するようになった⁽¹⁹⁾。

吉田良三は、東京高等商業学校を卒業後、早稲田大学で教壇に立ち、原価計算を講義した。大正3（1914）年から英米に留学し、帰国して『工場簿記』を出版した。さらに、大正13（1924）年に欧米に留学し、原価計算を学んだ。吉田を通じて英米独の原価計算が日本に移植されたと評価されている。

4 税務職員の学歴・経歴

(1) 大蔵省の陣容

前述した大正中期の教育改革の結果、新しい学識を備えた労働者が多く生み出され、その中には税務職員になる者もいた。

まず、税務職員の前提として、大蔵省の人事について見ておこう⁽²⁰⁾。当時の大蔵省は、その首脳部のほとんどが、帝国大学出身者で占められていた。これらの候補生は、毎年3月に各大学からの推薦を受けて出願し、大蔵省の側では秘書課長等の数名の銓衡委員が選ばれ、志願者を銓衡して15から16名の採用者が選ばれた。なお、ほぼ全員が高等文官試験の及第者である。

これらの幹部候補生は、4月に「大蔵属」（判任官）の辞令を受けて入省した。やがて司税官（奏任官）として税務署長となり⁽²¹⁾、次いで高等官として漸次昇進した。事務方の最上位は次官だったが、政界に転じて大蔵大臣や内閣総理大臣になる者もいた⁽²²⁾。

高等官の下に、普通の官吏である判任官⁽²³⁾がいた（後述）。

そして、高等官や判任官のほか、「雇」と呼ばれる職員がいた。属は国の予算で任用される官吏だったが、雇は大蔵省や各税務監督局の予算で雇用される職員で、官吏ではなかった。雇も4月初めに採用されることが多かった。初任給は中等学校卒業程度で35円、専門学校卒業程度で40円、官立高等商業卒業並びに私立大学の学部卒業者で50円が標準だった。やがて雇は、1年から2年ぐらい働くと、属（判任官）の年功任用（後述）のための銓衡試験を受験できた。この試験は税務監督局等の主催だった。

さらに、判任官として任用された属は、その経験と力量が評価され、特別任用として奏任官

⁽¹⁷⁾ 昭和10（1935）年に『間接費の研究』により、東京商科大学（現一橋大学）から商学博士の学位を授与された。

⁽¹⁸⁾ 日本に銀行簿記を伝えたのは、イギリス出身のお雇い外国人で銀行家アレキサンダー・アラン・シャンドである。1873年に刊行された『銀行簿記精法』の原著者である。

⁽¹⁹⁾ それまでも、高等商業学校等の高等教育機関では、原書を用いた工業簿記の講義が行われていたが、初めて日本語のテキストが刊行されたので、より広く普及することになった。

⁽²⁰⁾ 黒田力造『大蔵省読本—財政経済の知識—』（政治知識社、昭和13年）による。

⁽²¹⁾ 20歳半ばでの署長就任であり、俗に「学士署長」と呼ばれた。

⁽²²⁾ 大臣は、阪谷芳郎、勝田主計、若槻礼次郎、浜口雄幸、藤井真信、賀屋興宣等の諸氏がいた。このうち若槻と浜口の両氏は内閣総理大臣に就任した。

⁽²³⁾ 判任官は、中央の各省庁に官吏（属）として配されていたが、府県等にも判任官として吏員（属）が置かれていた。吏員は、地方での公務員の呼称である。

に任じられた。司税官、税務監督局事務官、専売局副参事、営繕管財局事務官、銀行検査官、為替管理官、大蔵理事官等がその官職で、高等官三等にまで進むことができた。

また、高等官、判任官、雇のほか、高等小学校卒業で満 17 歳以下の者を給仕として採用していた。給仕は、経済的な理由から中学校に進学できなかった者のうち、昼間に給仕として働きながら、夜間の実業学校等で学ぼうとする者が採用された。給仕として3年くらい真面目に働くと、雇になるための銓衡試験を受けることができ⁽²⁴⁾、雇として採用された⁽²⁵⁾。

(2) 判任官の任用

次に、判任官である雇の任用を見ていく。

当時の官職について整理すると、局長・課長・課長補佐は職名、書記官・事務官は官名となる。奏任官・判任官は任官手続きによる分類で、給料は判任官〇級のように、この任官手続きによる区分を基準に定められていた。

判任官の任用は、少数の普通試験合格者、多数の年功任用者の二つがあった。一般に、判任官は実務を担当するので、多様な人材を確保する必要があった。雇として働いて人柄や能力を評価されて銓衡されるので、年功任用の者がその多様性を支えていた。

表 4 任用の整理

試験有無	任用種類	内容	備考
試験あり	一般試験	高等文官試験	
		文官普通試験	
	特別試験	外務省書記生	
		裁判所書記登用試験	
試験なし	自由任用	特別な官職	警視總監等
	試験委員の銓衡	広く一般国民から銓衡	
		特定の経歴者から銓衡	特別の技芸を要する行政官等 一定の勤続年数の雇員からの銓衡任用
		特定の学歴者に任用資格付与	
		特定の実務経験者に任用資格付与	

判任官の任用は、①試験がある場合、②試験ない場合に大別された。

①試験がある任用は、一般試験として、高等文官試験、文官普通試験がある。そして、特別試験として、外務省書記生、裁判所書記登用試験があった。この書記は判任官の一種だったが、他の判任官よりも格下とされ、一般の判任官に転出するときには、改めて試験を受ける必要があった。

②試験がない任用は、自由任用、銓衡任用、特定の学歴による任用、実務経験者の任用、勤

⁽²⁴⁾ 税務監督局等が試験を主催した。

⁽²⁵⁾ どのような経歴を経ても、雇は雇、判任官は判任官として対等な立場を与えられた。

続年数がある雇員の任用の別があった。

ただし、試験がない年功任用でも税務監督局ごとに独自の銓衡試験が実施されていた。実際に、数名の税務職員の経歴を見てみたい。

(3) 税務職員の経歴

大正から昭和戦前期にかけて、法人を担当する属として活躍した職員のうち、複数の単著を持つ者は、明治 19 (1886) 年生まれの渡辺善蔵、明治 21 (1888) 年生まれの中村継男が有名である。

① 渡辺善蔵 (明治 19 (1886) 年生、宮城県)

渡辺善蔵については、当時の雑誌に次のような記事がある⁽²⁶⁾。

(前略) 渡辺君は明治十九年十月宮城県相馬に近い亙理郡山下村の農家に生まれ (中略) 小学校時代を抜群の成績で押し通した渡辺君は、多方面からその将来を嘱望されたが家庭の事情から親を扶けて農事に親しむの外がなかつた。然し渡辺君の勃勃たる向上心は徒らに田畑にあつて太平洋の怒濤を音律として鋤鋤を動かすのみでは満足せず、時折草刈る手を休めて読書にふける時間が多かつたが、その甲斐あつて二十一歳になるや彼の志望通り県下のある税務署に税務署属として任用されたのである。爾来宮城県下、福島県下と二、三の地方税務署に転任し、二十四歳の時には税務署直税課長に昇進し、次いで二十六歳には仙台税務監督局に奉職し得たのである。この時の局長は楠正篤君⁽²⁷⁾であつたが渡辺君はこゝにあること約四ケ年、楠君が勝正憲君⁽²⁸⁾に仙台の局長を譲つて大阪税務監督局長に転ずるに及び渡辺君は楠局長を追ふて大阪に転勤したのである。これは大正四年のことであつたが降つて大正八年勝君が本省に入つて国税課長となるに及び渡辺君は勝課長に招かれて同年六月本省に入つて国税課勤務となつた。

渡辺善蔵は、家庭の事情から小学校卒業後に進学を断念したが、家業を手伝いながら任官を目指し、21歳のときに、おそらく年功任用によって税務署属になった。そして、26歳で仙台税務監督局の局属になり、仙台税務監督局長の楠正篤が大阪税務監督局長に転ずるときに⁽²⁹⁾、楠局長を追って大正4(1915)年に大阪に転勤した。そして、大正8(1919)年に勝正憲が主税局の国税課長になると、渡辺善蔵は大蔵省に招かれ、大蔵省主税局の国税課の所属となった。長らく特任ポストの主税局事務官の地位にあり、退官した。渡辺善蔵の経歴は、中等学校への進学を断念したが、年功任用で判任官さらに特任ポストになった事例であろう。これは、大正期の教育改革以前に中等学校進学を断念した者の一つのコースといえよう。

⁽²⁶⁾ 田中潔「大蔵省が生んだ人々43 渡辺善蔵」(『税』11-3)を参照。

⁽²⁷⁾ 明治6(1873)年生まれの楠正篤は、高等文官試験に及第した高級官僚で、明治41(1908)年4月から仙台税務監督局長、大正4(1915)年7月から大阪税務監督局長の職にあつた。

⁽²⁸⁾ 明治12(1879)年生まれの勝正憲は、高等文官試験に及第した高級官僚で、大正4(1915)年7月から仙台税務監督局長、大正5(1916)年12月大蔵省主税局国税課長の職にあつた。また、大正15(1926)年11月に辞職し、東京市助役を経て、昭和3年に衆議院議員になった。通信大臣等を歴任した。

⁽²⁹⁾ 仙台税務監督局長の後任は、勝正憲だった。

② 中村継男（明治 21（1888）年生、熊本県）

中村継男は、明治 21（1888）年に熊本市で生まれ、市内の中学校を卒業後、長崎高等商業学校に進んだ。大正 3（1914）年の卒業と同時に、熊本税務監督局に任官し、熊本税務監督局長の多胡啓三郎の知遇を得た。当時の税務監督局は、会社の税務調査の推進を企図しており、このため高等商業学校出身の中村継男が任用されたという。

大正 6（1917）年に多胡局長は東京税務監督局長に移ると、中村継男も多胡局長の引き合いで、東京に転じた。東京税務監督局において中村継男は、九州時代と同じように、会社の税務調査で活躍した。

中村継男は、大正 12（1923）年に退官し、税金に関する官民協調を目指す税務懇話会を組織した。その後、衆議院議員に当選し、大蔵省出身の議員として活躍した。

中村継男の経歴は、官立の高等商業学校を出た学歴と、簿記・会計学という専門性により、異例の昇進を遂げた事例といえよう。

③ 氏家保寿

表 5 氏家保寿（明治 24（1891）年生、宮城県）

和暦	西暦	年齢	事項
明治 40 年	1907	17 歳	宮城県加美郡立加美養蚕学校卒
大正 4 年	1915	24 歳	10 月裁判所書記登用試験合格
			同月税務署属・楯岡税務署
大正 10 年	1921	30 歳	大蔵属・主税局
昭和 6 年	1931	40 歳	司税官・神田橋税務署（後述）
昭和 8 年	1933	42 歳	主税局事務官
昭和 15 年	1940	49 歳	銀行検査官、兼大蔵理事官・主税局
昭和 16 年	1941	50 歳	大蔵事務官

上述の 2 人に次ぐのが、明治 24（1891）年生まれの氏家保寿である。宮城県出身の氏家保寿は、郡立の養蚕学校を明治 40 年 4 月に卒業した⁽³⁰⁾。その後、大正 4（1915）年 10 月に裁判所書記登用試験に及第すると⁽³¹⁾、同年同月に税務署属として任用されている。これはおそらく雇として働いていたのであろう。そして、大正 10（1921）年 1 月に東京に招かれ、大蔵属・主税局となった。

その後の活躍も目覚ましく、昭和 6（1931）年に司税官・神田橋税務署、昭和 8（1933）年に主税局事務官、昭和 15（1940）年 4 月に銀行検査官兼大蔵理事官等の特任ポスト⁽³²⁾を歴任している。

氏家保寿の経歴は、大正の教育改革以前に、中等教育を受けた人物が特任ポストまで昇進した事例といえよう。

⁽³⁰⁾ 『大蔵省人名録』（大臣官房秘書課、昭和 56（1981）年）の記述を引いたが、生年か卒業年のどちらかが間違っていると思われる。

⁽³¹⁾ 氏家保寿は、それまで税務監督局や税務署で雇として働いていたと思われる。文官普通試験及第者以外で属に任用されるのは、年功任用だったからである。

⁽³²⁾ 特任ポストについては後述する。

④ 明里長太郎

表6 明里長太郎（明治33（1900）年生、鳥取県）

和暦	西暦	年齢	事項
大正4年	1915	15歳	尋常高等小学校高等科卒
大正9年	1920	20歳	文官普通試験合格
			税務署属・鳥取税務署
昭和6年	1931	31歳	税務監督局属・広島税務監督局
昭和11年	1936	36歳	大蔵属・主税局
昭和15年	1940	40歳	司税官・日本橋税務署長心得
昭和16年	1941	41歳	大蔵理事官・主税局

明里長太郎は、大正3（1914）年に高等小学校を卒業し、大正9（1920）年に大蔵省文官普通試験に及第し、同年に税務署属となった。昭和6（1931）年に広島税務監督局の局属となるが、昭和11（1931）年に東京に招かれ、大蔵属・主税局となった。その後、昭和14（1939）年に朝鮮総督府属に転じるが、翌年に国内に戻り、司税官・日本橋税務署長心得になった⁽³³⁾。昭和16（1941）年に大蔵理事官・主税局になる等、国内復帰以降は特任ポストに就いている。

明里長太郎は、高等小学校を卒業した後に、進学せずに文官普通試験に及第し、属となった事例になる。

⑤ 鬼丸政雄

表7 鬼丸政雄（明治37（1904）年生、福岡県）

和暦	西暦	年齢	事項
昭和3年	1928	24歳	税務署属・水道橋税務署
昭和12年	1937	33歳	税務監督局属・東京税務監督局
昭和17年	1942	38歳	大蔵属・主税局（⇒主税局事務官）

任官以前の鬼丸政雄の経歴は分からない⁽³⁴⁾。昭和3（1928）年に税務署属・水道橋税務署になった。おそらく雇からの年功任用であろう。昭和12（1937）年には税務監督局属・東京税務監督局になり、昭和17（1942）年に大蔵属・主税局となった。次いで特任ポストの主税局事務官に就いた。

鬼丸政雄は、中等学校には進んでいないと思われるが、東京区内の税務署に配属され、法人係で働いているので、それなりの素養を持っていたと見られる。

⁽³³⁾ 日本橋税務署は、もともと永代橋税務署の名前で、神田橋税務署と並ぶ管内に多くの法人を抱える、全国有数の税務署である。

⁽³⁴⁾ 2019年にご遺族に聞き取り調査を実施したところ、家庭内でも生い立ち等は分からないとのことだった。本人が全く語らなかつたという。

⑥ 忠佐市

表8 忠佐市（明治39（1906）年生、福島県）

和暦	西暦	年齢	事項
大正12年	1923	17歳	4月～8月専売局郡山地方専売局
大正15年	1926	20歳	5月税務署雇・郡山税務署
			8月税務署属・同署
昭和6年	1931	25歳	12月税務監督局属・仙台税務監督局
昭和7年	1932	26歳	1月同属・東京税務監督局兼大蔵属・主税局
昭和10年	1935	29歳	中央大学専門部法学科卒
			高等試験行政科・司法科合格
			大蔵省辞職
			司法官試補（⇒判事）
昭和14年	1939	33歳	同省再入省
			醸造試験所事務官兼大蔵事務官・主税局

忠佐市は、高等小学校を卒業した後、大正12（1923）年4月に専売局郡山地方専売局に雇われたが⁽³⁵⁾、すぐに同年8月に辞めている。そして、大正15（1926）年に税務署雇・郡山税務署となり、同年8月には税務署属・郡山税務署として任官した。雇から任官までの期間は、僅か3か月であり、短期間で評価されたのであろう。

忠佐市が税務署で勤務していたのは、初任の郡山税務署の約5年間だけであり、昭和6（1931）年12月に税務監督局・仙台税務監督局に転じ、1か月余りの仙台税務監督局を経て、昭和7年1月に上京し、東京税務監督局属兼大蔵属・主税局になった。

そして、上京時に中央大学専門部法学科に進み⁽³⁶⁾、昭和10（1935）年7月に卒業した。卒業と同じ年の11月には、高等文官試験行政科と司法科を受験し⁽³⁷⁾、両方合格し、高等官の仲間入りを果たした。一度は大蔵省を免官して裁判官に転じるが、大蔵省に復職している。

⑦ 松井静郎

表9 松井静郎（明治41（1908）年生、兵庫県）

和暦	西暦	年齢	事項
大正15年	1926	18歳	税務署属・西税務署
昭和5年	1930	22歳	関西大学専門部法律科卒
昭和12年	1937	29歳	大蔵属・主税局

⁽³⁵⁾ おそらく臨時雇か職工であろう。郡山の専売局には大きな煙草工場があり、多くの職工が雇われていた。

⁽³⁶⁾ 高等専門学校に進学しているので、忠佐市はどこかで「専検」資格を得たはずである。前後関係から考えて、初任の地である福島県郡山市であろう。

⁽³⁷⁾ 忠佐市は、行政科は全体の3位、司法科は全体の1位という好成績を修めた。行政科は特に資格を得るわけではないが、高等官になり得る身分を得られた。また、司法科に合格すると弁護士資格を得ることができた。

松井静郎は、大正 15（1926）年の 18 歳で属として任官した。大阪税務監督局の西税務署に配属されたが、同署は全国的にも有数の法人数を抱えていた。昭和 5（1930）年に関西大学専門部法律科を卒業した。

そして、昭和 12（1937）年に東京に招かれ、大蔵属・主税局となった。

⑧ 市丸吉左工門

表 10 市丸吉左工門（大正 4（1915）年生、佐賀県）

和暦	西暦	年齢	事項
昭和 8 年	1933	18 歳	唐津商業学校卒
			10 月税務署雇・佐世保税務署
昭和 16 年	1941	26 歳	大蔵属・主税局

市丸吉左工門は、大正 4（1915）年に佐賀県で生まれた。

昭和 8（1933）年の 18 歳のときに唐津商業学校を卒業し、同年 10 月に税務署雇・佐世保税務署になった。その後、税務署属になり、昭和 16（1941）年の 26 歳のときに、東京に招かれ、大蔵属・主税局になった。

市丸吉左工門は、戦中・戦後の主税局にあって、法務に長けた人物として活躍した。国税庁創設のときにも主税局側に残った。

⑨ 島田種次

表 11 島田種次（大正 4（1915）年生、埼玉県）

和暦	西暦	年齢	事項
昭和 12 年	1937	22 歳	東京市立商業学校卒
			文官普通試験合格
			税務署属・日本橋税務署
昭和 14 年	1939	24 歳	中央大学専門部法学科卒
昭和 22 年	1947	32 歳	高等試験行政科・司法科合格

島田種次は、大正 4（1915）年に埼玉県で生まれた。昭和 12（1937）年の 22 歳のときに、東京市立商業学校を卒業した。ちょうどその年に実施された文官普通試験を受験し、合格して税務署属に任官した。配属先は、日本橋税務署であり、日本有数の法人数を抱える税務署だった。専門性が期待されたのであろう。

昭和 14（1939）年の 24 歳には、中央大学専門部法学科を卒業した。さらに、昭和 22（1947）年の 32 歳のときに高等文官試験行政科、司法科に合格し、高等官の仲間入りを果たした。

島田種次は、主税局に入ることはなかったが、高等官として職務に当たった。また、文官普通試験、高等文官試験行政科、司法科の三つに合格しているという珍しい事例である。

⑩ 中村平男

表 12 中村平男（大正 6（1917）年生、滋賀県）

和暦	西暦	年齢	事項
昭和 10 年	1935	18 歳	滋賀県立水口中学校卒
昭和 12 年	1937	20 歳	判任官銓衡試験合格
昭和 17 年	1942	25 歳	財務局属・大阪財務局
昭和 21 年	1946	29 歳	4 月大蔵事務官
			5 月主税局

中村平男は、大正 6（1917）年に滋賀県で生まれた。昭和 10（1935）年の 18 歳時に滋賀県立水口中学校を卒業した。昭和 12（1937）年の 20 歳のときに判任官銓衡試験⁽³⁸⁾に合格して属になった。昭和 17（1942）年の 25 歳のときに、財務局属・大阪財務局になった。

昭和 21（1946）年に東京に招かれ、大蔵事務官になり、主税局に属した。

中村平男は、法務に強い人物として主税局で活躍したが、国税庁創設のときに、国税庁に移った。

市丸吉左エ門と中村平男の二人は、昭和 15（1940）年に大蔵省が開催した全国税務講習会を受講し、成績優秀者として大蔵省に呼ばれた職員である。ちなみに、中村平男は、戦後の高財 1 期生の首席でもある。

市丸は商業学校、中村は旧制中学を卒業し、とても短い勤務歴で大蔵省主税局に移っている。以後、市丸吉左エ門は主税局で、中村平男は国税庁で、連携して法務を担った。

まとめ

大正期の教育改革により、夜間の実業学校が認可され、「専検」資格を得られるようになると、昼間は雇として働き、夜は実業学校に通い、高等教育を目指す者が多く現れた。そのような者の中から高等文官試験行政科、司法科に合格する者も出るようになった。

また、一部の職員の経歴を見ると、10 年未満の職歴で、30 歳前後の年齢で東京に招かれ、そのまま主税局に配属される者が出てきたことが分かる。そして、彼らの経歴を見ると、法人の税務を専門としていたように見える。

(4) 税務職員の特任ポスト

これまで見てきた職員の経歴の中に、判任官が進み得る奏任官の特任ポストが散見できた。これらの特任ポストについて整理していこう。

大蔵省主税局では、高等官のほか、10～20 数名の属（判任官）が各課に配属されていたが、そのうち数名が特任ポスト（奏任官）に選抜された。また、税務署や税務監督局の属も特任ポストに選ばれたが、多くは司税官として各地の税務署長に配属される場合である。

- ◆ 司税官（税務署長）
- ◆ 司税官（神田橋税務署の法人統括）
- ◆ 税務監督局事務官

⁽³⁸⁾ 年功任用の判任官銓衡試験の受験資格は管内の雇なので、それ以前に雇として働いていたはずである。

◆ 主税局事務官

税務監督局事務官は明治 35（1902）年に、主税局事務官は大正 9（1920）年に、法人担当の司税官は昭和の初めに設置された。大正以降の東京税務監督局事務官の就任者を見ると、中村継男や片岡政一（後述）等の法人を専門とする職員である。

昭和の初めに、神田橋税務署内に、法人を担当する司税官が新設された。東京税務監督局管内の法人情報が集約され、税務に活用された。初代は東京税務監督局法人係長だった矢部俊雄、次いで前述した能吏型の氏家保寿が就任した。法人を専門とする職員、法人事務に強い職員が配属されたのであろう。

主税局事務官は、ほかの特任ポストとは異なり、土地賃貸価格調査のような期間限定の事業の予算で設置された。業務の内容は、地租関連の事務が多かったが、実際には地租以外の業務も行っていた点に注意したい。

最初の石原は、大正 11（1922）年時の両国橋税務署長であり、おそらく地租を専門とするベテラン職員と思われる。次の能勢は、税務署創設以前からの経歴を持ち、地租を専門とするベテラン職員だった。

表 13 主税局事務官の人員と分担

和暦	西暦	専担	兼任	職務
大正 9 年	1920	石原市三郎	—	田畑地価調査事務
大正 10 年	1921	石原市三郎	能勢貞治	田畑地価調査事務
大正 15 年	1926	渡辺善蔵	能勢貞治	土地賃貸価格調査事務
昭和 4 年	1929	渡辺善蔵	能勢貞治	土地賃貸価格調査及無届異動地整理事務
昭和 6 年	1931	渡辺善蔵	能勢貞治	土地賃貸価格調査及無届異動地整理事務
昭和 9 年	1934	氏家保寿	能勢貞治	
昭和 10 年	1935	氏家保寿	—	
昭和 11 年	1936	氏家保寿	—	土地賃貸価格調査及無届異動地整理事務
		志達定太郎		
昭和 12 年	1937	志達定太郎	氏家保寿	土地賃貸価格調査及無届異動地整理事務
昭和 13 年	1938	志達定太郎	氏家保寿	土地賃貸価格調査及無届異動地整理事務
昭和 14 年	1939	志達定太郎	片岡政一	土地賃貸価格調査及無届異動地整理事務

昭和 14（1939）年に、氏家保寿は、神田橋税務署の法人担当司税官、主税局事務官、大蔵理事官、銀行検査官になり、多くの特任ポストを歴任している。片岡政一は、昭和 15（1940）年に東京税務監督局事務官と主税局事務官という二つの特任ポストを兼任していたが、退官した。その後、財団法人税務懇話会に就職した。

(5) 銀行局と銀行検査官

大蔵省の中で、税務の他に簿記・会計学が必要な部局は、銀行局であろう。同じ時期の動向を確認しておこう。

明治 23（1890）年に、銀行条例と貯蓄銀行条例が制定され、銀行は大蔵省に業務報告書を提出することになった。大正 4（1915）年には、青木得三と関場（大久保）偵次の 2 名を銀行検

査官に任命した。同年に無尽業法が制定され、無尽も大蔵省に業務報告書を提出することになった。大正5（1916）年には、理財局の一部局だった銀行業務を切り離し、大蔵省に銀行局を再設置した。さらに、大正10（1921）年に銀行検査官を6名に増員した。その目的は、「従来数箇年若しくは十数箇年に一度なりし銀行検査を今後は隔年又は毎年一回宛勵行すべき意向」だったという。同年に貯蓄銀行法、翌年に信託業法が制定され、大蔵省に業務報告書を提出することになった。

昭和2（1927）年に銀行法（昭和2年法律第21号⁽³⁹⁾）が制定され、銀行検査官も増員された。

当時のある雑誌に、銀行検査官に関する記事がある⁽⁴⁰⁾。

（大正10（1921）年）その頃の銀行検査は加藤栄一郎、岡田信の両君に依つて行はれてみたが全国二千行内外に達する多数の銀行を二人の検査官で完全に監督することは素より不可能であつた。検査官の増員に依つて添田君と共に銀行検査の大蔵事務官を承つたのは島田茂、菅野栄一郎、磯江安雄、色部貢の諸君であつた。斯くて勢揃ひした銀行検査官は東京税務監督局から中村継男君を呼んで銀行簿記を学び当時銀行局の生字引として知られてゐた菅谷老人に銀行業務の講義を聞いたのであつた

当初の2名の銀行検査官では、全国の約2000行の銀行を監督することは不可能で、間もなく増員が図られた。銀行検査員に銀行簿記の講習を実施したが、呼ばれた講師は、東京税務監督局でも簿記・会計学を講じていた中村継男だった。

この時期の大蔵省の銀行検査は、通常規模の銀行1行あたり銀行検査官（奏任官）1名と銀行検査官補（判任官）2名の3人体制が基本だった。銀行検査官補は、専任と大蔵属との兼任があり、合計で50名前後の陣容だった。

次に、銀行検査官となる高等官の経歴を見る。松隈秀雄は、次のような回想を残している⁽⁴¹⁾。

当時において大学出身者の税務署長は卒業年次で五、六期にわたり、人員で五、六十人を数えた。つまり普通のコースであると税務署長を二、三カ所廻つて後、六年勤めてから署長を卒業するのであつた。その行先は、税務監督局か税関の事務官が最も多かつた。大蔵本省に転勤するのは、その後のことであつて、税務課長⁽⁴²⁾から本省入りというのは稀有の例であつた。

帝国大学出身の官吏は、属として見習いを勤め、税務署長になった。2～3か所の署長を、約6年ぐらい勤めると、税務署長を卒業になる。その後は、税務監督局や税関の事務官になる者が多かつた。大蔵本省に戻るはその後のことで、税務課長から大蔵本省に戻るの珍しいことだった。

ところが、昭和二年春の金融恐慌の後に銀行検査官の制度が出来た。検査官には大先輩の

⁽³⁹⁾ 昭和56（1981）年に公布された現在の銀行法の旧法に当たる。

⁽⁴⁰⁾ 田中潔「大蔵省が生んだ人々49 添田定一君—日本興業銀行監査役—」（『税』11-9、昭和8（1933）年）

⁽⁴¹⁾ 松隈秀雄『私の回想録』（平和厚生会出版部、昭和57年）を参照のこと。

⁽⁴²⁾ 各税務署に置かれた直税課長や間税課長等の役職のこと。

人もなったが、銀行検査は長期の地方出張が多く、若い人のほうがよいというので税務課長⁽⁴³⁾から抜擢される者が出て、これが若くして本省入りのコースというので、一つの懂がれとなった。

昭和2（1927）年の春に金融恐慌の後に、銀行検査官の増員等の制度改変が行われた。銀行検査官はベテランも就いたが、長期の地方出張等も多かったので、若手が選ばれ、税務署の課長職からの抜擢も見られた。これが若手の大蔵本省入りのコースとなり、羨望の的になった。

昭和三年一月一日現在の官庁職員録を見ると、銀行検査官の筆頭は勅任検査官の関場偵次郎君（銀行局検査課長、明治四十一年卒業）で、以下十余名の検査官が並んでいる。若いほうから列挙すると小原正樹君（大正九年卒業）、駒井重次君（同上）、相田岩夫君（大正八年卒業）、山田鉄之助君（同上）などがある。

その後、銀行検査官の課長だった星野喜代治が詳しく回想している⁽⁴⁴⁾。

銀行検査官を命ぜられたとき、私は次のように考えた。当時省内では一般に銀行検査官というのは腰掛けの地位ぐらいの考え方が支配的で、ずいぶんいいかげんに勤めている者も少なくなかった。しかし、私は銀行検査を行なうからには、自分でソロバンがはじけるくらいにならねばならぬし、銀行簿記にも精通しておく要ありと考え、ソロバンの練習や簿記の勉強を積極的に行い、三井銀行の人の著わした銀行実務誌その他の文献を精読した。

銀行検査官は、短い期間で転出する役職であり、在任中に簿記・会計学を修得しない者がいたという。おそらく実務を担ったのは、長い期間在職する銀行検査官補だったと思われる。また、中村継男が東京税務監督局から呼ばれているのは、銀行局内に簿記・会計学の専門家がいなかったことを示しているよう。

銀行検査官補の一例として与賀田辰雄の経歴を見てみよう。与賀田辰雄は、大正12（1923）年に長崎高等商業学校を卒業し、昭和2（1927）年に永代橋税務署の属になった。同署では、署内の法人の税務の講習会の講師を担当していることが確認できる。また、永代橋税務署は、法人数600社を数える法人の税務の中心地であり、初任の与賀田辰雄が配属されたのは、それだけ法人に対する税務に優れていたためであろう。

昭和4（1929）年頃から銀行検査官補に転じ、昭和12（1937）年から昭和15（1940）年まで特任として銀行検査官に就いた⁽⁴⁵⁾。この間の銀行局長は松隈秀雄等で、同僚に氏家保寿（前述）と平田芳造がいた。平田芳造は、東京税務監督局の法人係の係長だった。

昭和16（1941）年に退官すると、実業界に転じ、凸版印刷株式会社の監査役を皮切りに、印刷界や教科書業界の重鎮となった。

⁽⁴³⁾ 税務署の課長職のこと。

⁽⁴⁴⁾ 星野喜代治『回想録』（日本不動産銀行十年史編纂室、1967年）による。

⁽⁴⁵⁾ このころ管制が改められ、銀行検査官は、高等官のほかには判任官の特任ポストにもなった。

(6) 大蔵省主税局と主税局事務官

① 大蔵省の組織

戦前の大蔵省は、「一局二課制」と呼ばれ、局長 1 人と課長 2 人の簡素な体制だった。課長の下に課長補佐 1 名ずつがいた。ここまでが高等官である。

この下に、属と雇がいた。合わせて 30～40 名程度配置されていた⁽⁴⁶⁾。

② 主税局事務官

ここで注目されるのは、判任官から奏任官に進む特任ポストである。とくに、主税局事務官について、以下の人員に注目したい。

渡辺善蔵
氏家保寿
志達定太郎
片岡政一

渡辺の主な著書は、次の通りである。渡辺は、各種の税目の立案・修正に関与しており、法人所得が専門という訳ではなかった。地租から所得税までをカバーする能吏型の職員と言えよう。

渡辺善蔵『所得税法講義』、東京財務協会、大正 10 (1921) 年

渡辺善蔵『所得税法資本利子税法積義』、自治館、昭和 2 (1927) 年

氏家保寿の経歴については前述した。大蔵省主税局に入ったあと、税務講習会等で地方税等の講師も担当しており、様々な税目を担当する能吏型の職員と言えよう。ただし、単著はないと思われる。

伊藤管之助・氏家保寿『印紙税法・登録税法逐条正解』、自治館、昭和 2 (1927) 年

志達定太郎の経歴は不詳だが、昭和の初めには主税局の属になり、法人所得を専門としていたようだ。退官後は日本産金振興株式会社⁽⁴⁷⁾に入社した。

志達定太郎『営業収益税法及実務講義案』、大蔵省主税局、昭和 2 (1927) 年⁽⁴⁸⁾

志達定太郎『会社所得税及営業収益税』、第一書房、昭和 14 (1939) 年

片岡政一も経歴不詳であるが、大正の末期には東京税務監督局に在籍していたが、昭和に入ると主税局に転じている。法人所得を専門とする職員であろう。退官後に、中村継男が立ち上げた税務懇話会に参加している。

片岡政一『税務会計』、森山書店、昭和 7 (1932) 年

片岡政一『税務会計原理 会社篇』、文精社、昭和 10 (1935) 年

片岡政一『増進徴税税務会計原論』、文精社、昭和 12 (1937) 年

⁽⁴⁶⁾ 職員録等では、個々の属と雇は一括して掲載されており、それぞれの役割は分からない。

⁽⁴⁷⁾ 昭和 15 (1940) 年 3 月 29 日の日本産金振興株式会社法 (法律第 36 号) で設立された会社である。

⁽⁴⁸⁾ 大蔵省主税局主催した税務講習会のテキストとして執筆された。

片岡政一『会社税法の詳解』、文精社、昭和 13 (1938) 年
 片岡政一『税法上の損益』、第一書房、昭和 13 (1938) 年
 片岡政一『戦時下に於ける国民の税法』、第一書房、昭和 15 (1940) 年

特に有名なのは、「税務会計」という用語が、片岡の『税務会計』という書籍のタイトルが元で一般化したことである。片岡は、税を専門とする学術雑誌から一般誌まで寄稿しており、健筆をふるっていた。

また、『昭和税制の回顧と展望』上巻に収録された座談会で、当時の主税局長の松隈秀雄が主税局事務官の活躍ぶりを話題にしている。

(平田敬一郎) あの当時、志達定太郎君 (故人) とか、氏家君 (故人) とか、なかなか有能な士がいましたね。志達君なんかは、課長さんや局長さんなんかになんかに負けんぐらい議論していたようすな。

(松隈秀雄) 主税局は昔から、属官といっちゃ悪いけれども、属官であろうと事務官であろうと、課長であろうと、対等で議論しようじゃないかというルールがおのずからできておりましたね。遠慮はいらんぞ、自分の信ずることはどどん述べなさい。それも小さな声じゃいかん。大きな声でやれと…。

氏家保寿と志達定太郎の二人が主税局事務官時代の追憶であろう。主税局内部での議論の様子を伝えている。

最後に整理すると、主税局事務官になる人物は、地租専門の職員、能吏型の職員、法人専門の職員の三つからなる。土地賃貸価格調査が焦点だった大正期を除くと、法人税務に比重が置かれていたと言えよう。能吏型とはいえ、神田橋税務署の法人担当司税官、銀行検査官になる氏家保寿は、かなり簿記・会計学に通じていたはずである⁽⁴⁹⁾。

(7) 戦中・戦後の税務当局の法人担当

① 大蔵省主税局の法人担当

昭和 15 (1940) 年 9 月に、5 年ぶりに大蔵省の税務講習会 (直税) が開かれた。昭和 15 (1940) 年は、所得税法の抜本改正⁽⁵⁰⁾、法人税法の所得税法からの分離独立等の税制改正が行われた年だった。

昭和 15 (1940) 年の大改正の前に、主税局事務官として法人所得関係の事務を担っていた志達定太郎と片岡政一が退官し、新たな体制を組み直す必要があったと思われる。

受講者は、全国の税務監督局から 90 名、朝鮮、台湾、関東州、満州国を合わせて 100 名余りだった。

講師は、次にみるように充実した陣容だった。

財政学	井藤半弥	東大教授
経済学	舞出長五郎	東大教授

⁽⁴⁹⁾ 前述のように、氏家保寿は養蚕学校 (農業学校の一つ) の出身であるが、一般的に、農業学校でも商業科目がカリキュラムにある。どのような内容を教えていたのは、未検討である。

⁽⁵⁰⁾ 分類所得税と総合所得課税の二本立ての課税、及び給与所得に対する源泉徴収制度の創設等である。

会計学	太田哲三	一橋大学教授
簿記	岩田巖	一橋大学教授
民法・商法	司法省担当書記官	
日本租税制度	田中豊 ⁽⁵¹⁾	主税局国税課長
外国租税制度	脇阪実 ⁽⁵²⁾	主税局事務官 ⁽⁵³⁾
所得税法	渡辺喜久造 ⁽⁵⁴⁾	主税局事務官
相続税法	平田敬一郎 ⁽⁵⁵⁾	主税局事務官
有価証券移転税法	池田勇人 ⁽⁵⁶⁾	主税局経理課長
建築税	村山達雄 ⁽⁵⁷⁾	主税局事務官
法人税	石田亮盛 ⁽⁵⁸⁾	東京税務監督局員
営業税	鈴木保雄 ⁽⁵⁹⁾	主税局係長
統制経済	下村治 ⁽⁶⁰⁾	理財局事務官

このうち大学の教官、司法省書記官を除き、田中から村山、そして下村は、高等文官試験に合格した高等官である。残りの石田亮盛と鈴木保雄の2人は、同試験を合格していない普通の属である。

この講習会の結果、成績優秀者のうち、6名の職員が東京に呼ばれ、主税局に入った。

久田重次郎⁽⁶¹⁾
 工藤幸男⁽⁶²⁾
 中村平男
 安田恭一
 西慶統
 市丸吉左エ門

⁽⁵¹⁾田中豊は、のち大蔵省理財局長、大蔵省主税局長、大蔵次官を歴任した。

⁽⁵²⁾脇阪実は、のち関東信越国税局長、東京国税局長、造幣局長を歴任した。

⁽⁵³⁾特任ポストの主税局事務官ではなく、主税局に属する大蔵事務官という意味であろう。ここでいう主税局事務官は、高等文官試験合格者である。

⁽⁵⁴⁾渡辺喜久造は、東京国税局長、大蔵省主税局長、国税庁長官を歴任した。

⁽⁵⁵⁾平田敬一郎は、のち大蔵省主税局長、国税庁長官、大蔵省事務次官を歴任した。

⁽⁵⁶⁾池田勇人は、のち大蔵次官、衆議院議員、大蔵大臣、内閣総理大臣を歴任した。

⁽⁵⁷⁾村山達雄は、のち名古屋国税局長、大阪国税局長、主税局長、衆議院議員を歴任した。

⁽⁵⁸⁾石田は、東京税務監督局出身で、のち札幌国税局長となった。

⁽⁵⁹⁾鈴木は、大阪税務監督局出身で、主税局に移り、のち国税庁監督官室長になった。

⁽⁶⁰⁾下村は、のち大臣官房財務調査官（銀行局担当）を歴任し、戦後独創的な理論経済学者として活躍し、池田勇人内閣で国民所得倍增計画立案では中心的な役割を果たした。

⁽⁶¹⁾久田は、裁判所書記から税務署属に転じ、昭和15（1940）年の大蔵省税務講習会を経て、東京に呼ばれ、主税局に入った。金沢国税局長、関東信越国税不服審判署長を歴任した。また、久田は、専検試験に合格しており、任官中に中央大学経済学部を卒業している。

⁽⁶²⁾大分県立武田高等学校関東同窓会会報『臥牛』7号によると、「昭和15（1940）年に初上京で、十二月までの三ヶ月を大蔵省の講習会に受講、翌十六年九月大蔵省へ出向を命ぜられ、主税局勤務となり、池田勇人経理課長の下で、歳入の予算、決算の担当となり、以来十三年間一筋に勤めました」とある。

主税局に呼ばれた6人のうち中村平男と市丸吉左エ門の2人が法人担当だったと思われる。

また、大蔵省税務講習会の後、翌年の昭和16(1941)年には、大蔵省税務講習所が設置され、職員の研修環境が大きく変化した。

② 七夕会

平成3(1991)年に、東京の法人係OBの回想録として『税務同時代外史』(七夕会、平成3(1991)年)が出版された。七夕会は、東京の法人係の親睦団体である。

当時の会長は、市丸吉左エ門(第一勸銀顧問)、副会長は、会計学者として有名な武田昌輔(成蹊大教授)で、中村平男(松下電器相談役)、吉牟田勲(筑波大)等が名を連ねている。

前述したように、会長の市丸吉左エ門は、昭和15(1940)年の税務講習会の後に主税局に呼ばれ、戦中戦後の法人関係業務を担当することになった。市丸は、「主税局国税課法人係に配属され戦時中は増税に次ぐ増税で少人数ではあったが何とかこなし」と述べている。戦後に苦勞したのは、重要物産免税の整理、特別法人税と法人税の統合、納税地指定制度の創設、抱合合併による株式の消却損の損金除外、申告書様式の法令による全国統一だったという。

③ 大阪税務監督局の法人係

大阪でも、平成元(1989)年に、法人係OBによる回想録が出版された。

ただし、同書は、中村平男が亡くなった直後の出版であり、多くの追悼の言葉が贈られている。

戦後の中村平男は、上京して主税局に入り、市丸吉左エ門と机を並べ、一緒に仕事をしていた。両者の仕事は、法令通達の改変・整備だった。国税庁の創設に際し、主税局の法人税係が2分され、主税局には市丸吉左エ門等が残り、国税庁には中村平男等が属することになった。

主税局の市丸らは法律の条文、国税庁の中村らはそれらに対応した通達の条文を作成・修正したと述べている。中村平男は、約20年間も国税庁の法務を担当し、法律と関連通達のスペシャリストとして、主税局の勉強会にも呼ばれて意見を求められていたという。

5 税務講習会での簿記・会計学

(1) 初期講習会のテキスト

① 初期の税務講習会

工場制機械工業等が発達すると、法人での簿記・会計学の必要性は高まり、税務当局でも簿記・会計学のスキルアップが図られた。税務当局が掲げる独自の問題は、当時の課税・徴収方法が申告納税制度ではなく、賦課課税制度だった点である。最終的には税務署長が税額を決定するので、税務署は納税額の決定に至る税務調査を行う必要があった。税務署から金額の通知があつて初めて納税義務が生じた。

このような状況下で、税務職員に対する税務講習会が開かれるようになった。大蔵省、税務監督局、税務署がそれぞれ講習会を主催し、様々な科目の講習が開かれた。このうち法人所得関連の科目は、簿記・会計学と税務調査法の二つがあつた。

東京税務監督局の税務講習会を例に見ると、当初の講師は、中村継男が講師だったが、中村の退官後、山本貞作と織田吉蔵の二人が引き継いだ。

山本貞作の単著である『直税調査法講話第1輯』(東京税務監督局、大正13(1924)年)に、

山本の講習内容がまとめられている。本の中身は、税務調査法のテキストである。また、織田吉蔵の単著である『簿記会計学講義』（東京財務協会、昭和2年）では、織田の講習内容がまとめられている。本の中身は、簿記会計学のテキストだった。

昭和3（1928）年6月25日「直税課員の簿記学習練に関する件」⁽⁶³⁾という東京税務監督局長から各税務署長に宛てた通達をみると、簿記会計学の知識は直税調査上必須とされ、東京税務監督局の税務講習会に参加できなかった職員を対象に、織田の著書を自習させ、試験を課すことを通達している。そもそも織田の著書は、「客年中管内各署員全員に頒付致候」と述べており、東京税務監督局管内では、同書は全員に頒布されていたことが分かる。法人係に止まらず、税務職員全員が対象になっていた。簿記会計学の普及を図っていたのである。

② 織田吉蔵の講習内容

織田は、官立の長崎高等商業学校の出身であり、中村継男の後輩に当たる。序文で謝辞を述べているのは、研究会「会計」の創立者で、明治大学教授だった中村茂男、元長崎高商教授で横浜高商校長の田尻常雄、元長崎高商教授で大倉高商校長の川口西三である。このうち田尻と川口は、織田の長崎高商時代の恩師だった。織田は中村茂男に誘われ、雑誌『会計』に寄稿している。

目次は以下の通りである。

- 第1部 簿記
 - 1章 財産及取引
 - 2章 仕訳及其の見方
 - 3章 勘定口座及其の見方
 - 4章 勘定科目
 - 5章 帳簿及記帳
 - 6章 決算手続
 - 7章 仕訳帳の進化
 - 8章 伝票整理
- 第2部 会計原論
 - 1章 資本的収支と収益的収支
 - 2章 資産の分類及性質
 - 3章 資産の評価
 - 4章 営業権及特許権等の評価
 - 5章 負債の分類性質及評価
 - 6章 資本金及附帯事項
 - 7章 減価償却
 - 8章 損益計算
 - 9章 貸借対照表
 - 10章 純損益処分

⁽⁶³⁾ 昭和3（1928）年直発第15号。東京税務監督局長から税務署長宛に出されたものである。そのうち鯉沢税務署の分の記載である（平12東京134）。

11章 原価計算

12章 仮装決算＝秘密積立金

先に見たように、商業学校は、複式簿記等の商業簿記の基礎的な部分を中心に授業が行われていたが、織田の本には減価償却や原価計算等の製造業に関連する新しい知見を含んでおり、より高度な内容になっていたことが分かる。また、見慣れない「仮装決算」という項目があるが、これは決算の偽装のことであり、純益を少なく見せること、純益を多く見せることの両方を指している。

織田の著書は、商業学校よりも高度な内容を含む上に、税務調査に関わる仮装決算も加わっていた。

③ 山本貞作の講習内容

山本は、宮城県仙台市の出身であるが、詳しい経歴は分からない。広島税務監督局で局属として働いていたが、大正7（1918）年に開かれた大蔵省税務講習会に参加した。そこで優秀な成績を修めたので東京に呼ばれ、東京税務監督局の属となった。

山本貞作『直税調査法講話第1輯』（東京税務監督局、大正13（1924）年）は、税務調査法を論じた初めての書籍とされ、それ以降に刊行された類書の下敷きになったという。長い間、同書の需要が続いたようで、読み継がれたようである。大正13（1924）年に刊行された後、昭和24（1949）年に大蔵省高等財務講習所の卒業記念として配られ、さらに昭和36（1961）年に税務講習所内で復刊されている。

章立ては以下の通りである。

- 1 直税調査の要訣
- 2 財産状態の見方
- 3 会計記録の組織
- 4 仮装記録の研究（前半）
（以下焼失）
- 4 仮装記録の研究（後半）
- 5 遁脱手段の解剖
- 6 第一種所得税の調査
- 7 第二種所得税の調査
- 8 第三種所得税の調査
- 9 営業税の調査
- 10 相続税の調査

山本貞作『直税調査法講話第1輯』（東京税務監督局、大正13（1924）年）の原稿は、関東大震災で半分以上が焼失したが、東京税務監督局長だった勝正憲の勧めにより、刊行されることになった。焼け残った部分だけでも広く読まれ、伝説的な書物となったのである。

両書に共通して、仮装決算と仮装記録という独自の項目がある。

④ 仮装決算と仮装記録

仮装記録と仮装決算は、純益を多く見せること、または少なく見せることという偽装である。

そのような仮装への対策は、貸借対照表、損益計算書等の主要な決算書（財務諸表）を読み込むことにあるとする。

従来の調査を例示すると、次のようになる。

- 物品販売業では、商品を出荷するときの荷送り伝票だけを調査し、所得金額を推定した。
- 棚卸を行わない会社があり、店を閉めさせ、税務職員が代わりに棚卸を行った。
- 複式簿記を用いず、単式の大福帳だけで決算している会社は、税務職員が大福帳を複式に書き直した。
- 醸造業や酒類販売業の調査では、店頭の樽を叩いて中味の有無だけを確認し、所得金額を推定した。
- 所得調査で、経営状況を概観し、とりあえず減価償却の一部を否認した。

現在と比べると、客観性に乏しい大雑把な手法に見える。しかも、商業簿記全盛の時代である。そして、減価償却や原価計算等の製造業を見据えた簿記・会計学に展開していくのである。主要な決算書を読み込み、分析していく税務調査は、新しい方法といえよう

織田は著書の中で、次のように述べている。利益増大及び削減の抽象的説明は済ませたが、実務では、営業の種類、大小、態様によって異なり、甚だ複雑を極める。そして、実務面での説明は、別稿に譲るとしているが、刊行に至っていない。

織田と山本の業績は、ともに未完に終わっていることになる。二人は、次作への構想を抱いていたが、昭和の初めに、二人とも早くに亡くなってしまった。

写真4 昭和4（1929）年「税務講習会の修了証書」

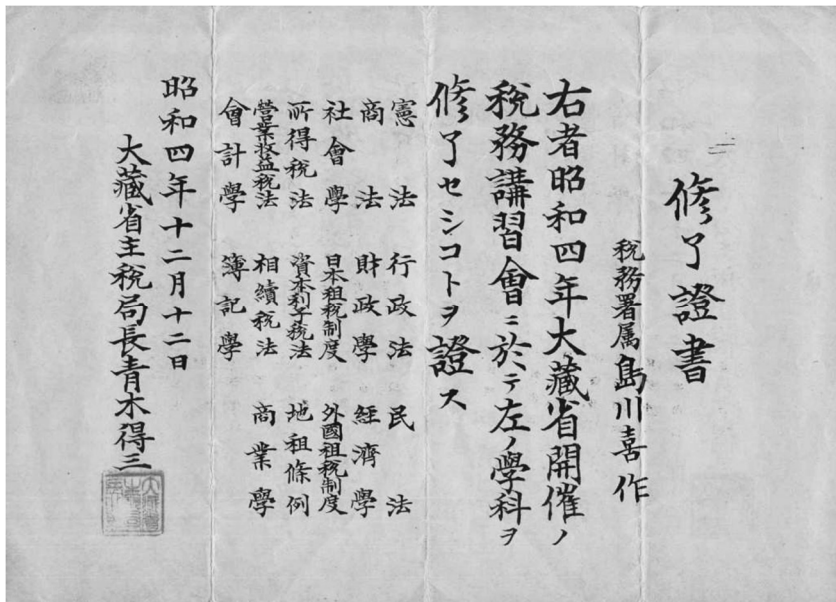


写真4は、昭和4（1929）年に行われた大蔵省主催の税務講習会の修了証書である。学科の内容は、一般的な法学、経済学・社会学等の教養科目、日本や外国の租税制度の概要、個々の税法、商業学・会計学・簿記学の簿記・会計学が列挙されている。おそらく直税のカリキュラムであろう。

(2) 法人所得の調査

① 山下竹次郎の講義内容

織田・山本に続く時期の法人調査の事例を見てみたい。山下竹三郎（税務監督局属）は、『法人所得調査要領』というテキストを著している。

同書では、法人所得の調査として、書類調査（申告書、営業報告、財産目録、貸借対照表、損益計算書、利益処分等）、質問調査（書面）、実地調査（臨検）の三つがあるとする。法人が提出した書類の吟味を行い、必要に応じて書面による質問調査を行い、そして必要に応じて実地の臨検調査に進んだ。

写真5 大正10（1921）年「質問調査」の書面

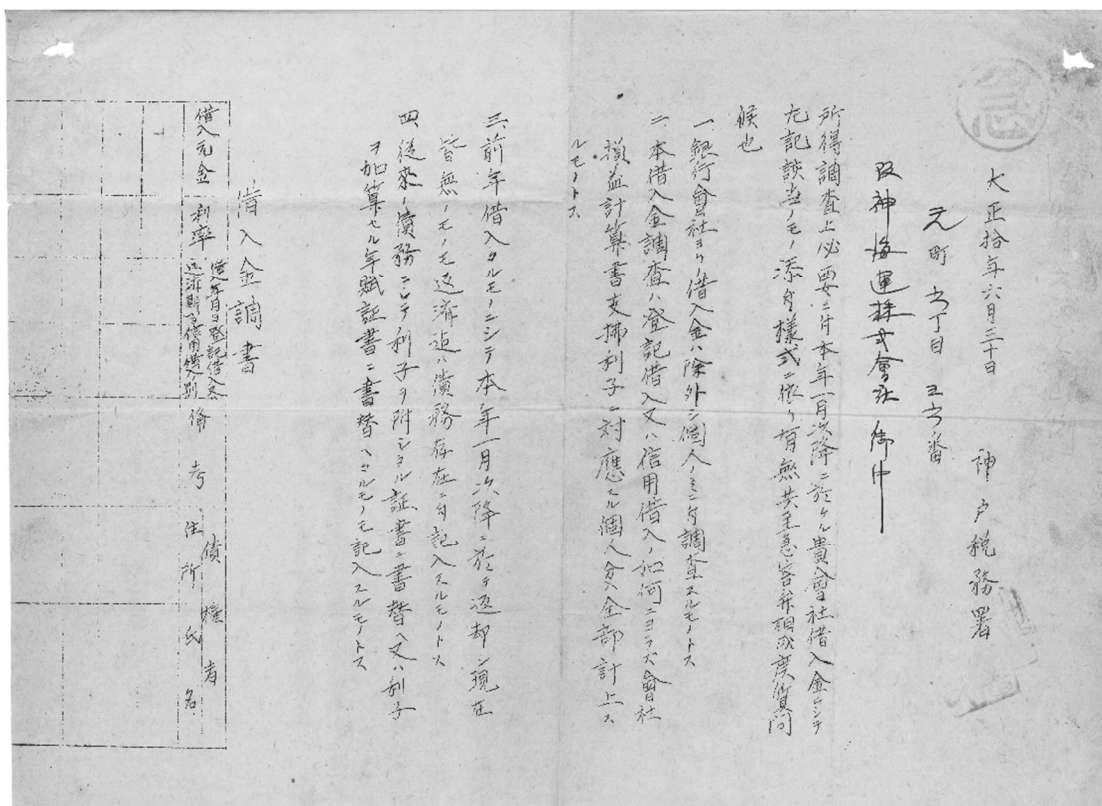


写真5は、法人の所得金額の計算に際し、税務署が法人に送った質問書である。借入金の詳細な内容を求めている。

当時の税法では、税務当局の質問に法人側が応答する義務はなく、帳簿等の書類を開示する義務もなかった。そのため、四つ目の「認定ニ依ル所得調査」が必要になった。この認定調査には、七つの事例が挙げられている。

1. 所得計算基礎たる収支各科目の金額を推算して総所得金額を認定するもの。
2. 達観的に所得そのものを認定するもの。

3. 同業者の権衡を比較・勘案して所得を認定するもの。
4. 所得と一定割合の関係を有すると認めるべき基本数量又は経費を推定捕捉し、これを基として所得を認定するもの。
5. 基本因数を捕捉し、第三種所得調査の標準率を参酌して、所得を算出認定するもの。
6. 工場能力、生産能力、販売能力等を勘案し前号に準じて所得を認定するもの
7. 処分されたと推定される所得の内訳より総所得を認定するもの。

このように、認定調査とは、認定の基準になる数値を把握できないまま、種々に推計して所得を認定する調査方法だった。そして、「所得認定に関する抽象的方法は極めて容易なるが如きも、その実際に於ける適用は頗る至難なる問題にして、要は四囲の事情と調査者各自の手腕に俟つの外なきものとす」という問題の難しさを述べている。法人等の置かれた状況、そして、調査者の経験の差が大きく影響を与えた。

② 認定調査の事例

次に、実際の認定所得調査の事例を見てみる。田中潔「大蔵省が生んだ人々38本誌『税』の創始者平山鼎」（『税』10-10、昭和7（1932）年）に次のような記載がある。

鐘紡は（中略）平山君が調査に出掛けても（中略）真面目に帳簿検査に応じない。こゝに於て平山君は調査の方針を変更して東洋紡との比較対照に依ることとし（中略）熱心に調査の歩を進めた結果、原料及び仕掛品などに巨額の利益が隠されて居ることを推定し得たので（中略）認定課税を断行した。

鐘紡が税務調査に非協力的だったので、東洋紡の調査結果との比較対照によって、税務当局が認定課税を行ったのである。

『財務協会雑誌』（1-6、1922年）に、「や生」という人物が書いた「大阪初夏の陣／東京局法人係の遠征」という記事がある。

矢部（俊雄）⁽⁶⁴⁾君と私（山本貞作）⁽⁶⁵⁾とは、中村（継男）⁽⁶⁶⁾事務官に従って大阪に旅立った。それは某大会社の所得実査を遂げるためである。中村継男、山本貞作、矢部俊雄という東京税務監督局法人係の幹部3人が法人の所得調査のために大阪に出張したことが分かる。

この法人の申告税額は72万円だったが、調査の結果は418万円となり、差引346万円の増額となった。この1法人の増額分は、広島、仙台、丸亀、札幌の各局の総額よりも多い金額であり、東京と大阪の規模の大きさが窺える。

山本貞作は、この記事によって、企業の経済的解剖や経済的大数的観察を駆使した認定調査の重要性を強調している。

③ 青島幸太郎の著書

名古屋税務監督局属だった青島幸太郎が著述した『事業所得調査法』（精文館書店、昭和25（1950）年）という書籍がある。序文を寄せているのは、国税庁長官高橋衛、名古屋国税局長

⁽⁶⁴⁾ 矢部俊雄は、東京税務監督局の第二（法人）係長、のち神田橋税務署の法人担当司税官だった。

⁽⁶⁵⁾ 山本貞作は、東京税務監督局の第三（個人）・第四（調査）係長だった。

⁽⁶⁶⁾ 中村継男は、特任ポストの東京税務監督局事務官で、東京の法人係の筆頭だった。

北島武雄の2人と本人だった。

その中で青島幸太郎は、「嘗って師事した織田吉蔵氏並に故山本貞作氏の垂教に負うところが多く」と述べており、織田・山本両名の教え子だったことが分かる。また、青島の執筆途中で申告納税制度が導入されたので、新法に寄せて加筆訂正を行ったと述べている。

簿記・会計学の知識は大前提とされ、その先を学ぶことが課題とされている。簿記・会計学を駆使し、決算書類を読み込み、商売の内容を解剖し、比較検討することが求められている。ただし、青島の著書では、業種の違いや商慣行等の個別的な要素については、本格的に勘案することは今後の課題とし、先送りされている。

おわりに

工場制機械工業等の経済発展に伴い、大正期には教育改革が実施され、労働者のスキルアップが図られた。学校数や生徒数が増加し、従来であれば、中等教育進学を断念するような経済状態にある子供たちが、夜間の実業学校、さらに夜間の高等専門学校で学びながら昼間に働く形が一般化した。

簿記・会計学の世界では、それまで商業簿記一辺倒だったが、減価償却、原価計算等の工業簿記が本格的に導入されるようになった。

このような状況は、税務職員も同様で、大正期の教育改革の恩恵を受けた者が属や雇になって税務行政の一翼を担った。簿記・会計学の基礎を学んだ職員が増え、さらに職場では税務講習会が開催された。税務当局の法人系のスキルも全般的に向上し、実際の税務調査の場面でも旧来の調査手法が更新され、簿記・会計学を前提とした形に進化した。

しかし、法人の税務調査方法は、簿記・会計学とともに進展するのには、大きな制約があった。法人の税務調査の方法では、会計の関係書類を閲覧すること、会計担当者に事情を聞くことは、税務当局側の権限が大きく制限されていた。調査によって様々な関係性を把握しつつ、調査が及ばないところは、推量に推量を重ねて認定調査を行い、課税の認定金額を決定し、納税者に通知した。しかも、法人の税務は税務署での膨大な事務量を要するため、営業の期末から認定金額の通知まで2～3年も要することがあった。

特任ポストの主税局事務官だった片岡政一（前述）は、税務会計について次のように述べている。

税務会計は税務当局の実務から成る税慣習の集積を骨子として其の原理を究むべきであるから、税務の体験を持合せずして之を説くことは許されない筈である。

簿記・会計学に基づく調査は広く共有できるとしても、推量に推量を重ねる認定調査の部分は、税務行政を担って得ることができる「税慣行の集積」と言え、税務行政の経験が必要であるとしている⁶⁷⁾。

戦後になると、申告納税制度が導入され、税務調査が置かれた環境も大きく変わった。戦前の税務会計は、賦課課税制度の下で、税務職員のノウハウを蓄積して体系化する会計だった。

⁶⁷⁾ 戦前の大蔵省では、通達類を省外に開示しなかった。例えば、どのような考え方で、どの程度減価償却を是認するのか、固定資産の耐用年数の品目等の内容は、基本的に外部には伝わらなかった。ただし、税務職員が税目の解説書を出版するときに、通達の内容を紹介することはあった。

それに対して戦後の税務会計は、申告納税制度の下で、申告する納税者が自らの納税額を計算するための会計になった。つまり、税務会計は、税務職員のためのものから納税者のための会計に大きく転換したのである。