

創成期の所得税制叢考

織井喜義

(税務大学校
前研究部教授)

現・神奈川県
副署長

山本洋

(税務大学校
前研究部教授)

現・芝税務署
副署長

目次

はじめに	五
第一章 所得税法創設の趣旨、理由及びその準備過程	九
第一節 先学の業績	九
一 阿部勇著「日本財政論 租税」	九
二 汐見三郎ほか共著「各国所得税制論」	一五
三 能勢貞治著「日本最初の所得税(上、下)」	二〇
四 高橋誠著「初期所得税制の形成と構造」	二三
五 林健久著「日本における租税国家の成立」	三二
六 藤井誠一著「創設期所得税法の基本的性格」	三四
第二章 本章のまとめと若干の考察	四五
第三章 所得税法案審議過程の考察	六五
第一節 法人税論	六九
第二節 営利事業に係る所得の非課税論	八一
第三節 貸金、預金の利子の経費認容論	九六
第四節 所得の算出方法	一六
第五節 外国人より受ける所得の課税論	三二
第六節 等級及び税率	三七
第七節 所得税制導入時の社会、経済情勢	四〇
第八節 所得税法案審議過程における若干の考察	四六
第三章 外国税制の摂取	五五
第一節 立法者における外国所得税制の認識	五五
第二節 大蔵省における外国租税関係書の翻訳	六三
一 合衆國収税法	七六
二 巴華釐厘國税法(ババリア国税法)	九三
三 プロイセンの階級税及び階層別所得税法	一〇八
― 等級税及び所得税法―	一〇八
四 ポーリュー(ポリュー)の「租税論」	四五
五 奥國スタイン氏税法講義筆記	六六

六	本節の結び	二九二
第四章	所得税制の運用と執行をめぐって	二九五
第一節	所得税法の施行	二九五
第二節	大蔵大臣の演説	二九八
第三節	所得税制執行体制の樹立と住民への税制周知	三〇四
第四節	課税の実態	三一二
第五節	課税当局の施策	三三三
	結びにかえて	三五五
	附属資料	三六五

はじめに

「所得」の概念を定義づけることは難問とされているが、「所得」という語の生成の由来、また、それが今日的な意味で用いられるようになったのはいつごろのことであろうか。

漢和辞典によれば、「取^三其所得^一、以作^三彝器^一」（春秋左氏伝）襄公十九年⁽¹⁾、「入^三佛法寶山^一、都無^三所得^一」（智度論⁽²⁾）など、「所得」という語の出典は中国古典とされているが、日本の文献にも「此布一匹、取ラセタレバ、男、思ハズナル所得シタリト思ヒテ」（宇治拾遺⁽³⁾）、「攝津守ノ富ニ如カズ、イザヤ、大勢ヲ催シ、カノ宿所ニ乱入テ所得セント云ヒケレバ」（前太平記⁽⁴⁾）」というように古くから用いられているという。

しかし、江戸時代以前には、今の所得税に相当する税を課徴しておらず、したがって、「所得」が英語の「INCOME」やドイツ語の「EINKOMMEN」と結びつけられたのは明治初期のことと解してよい。

明治初期における外国租税書の翻訳文献から「INCOME」あるいは「EINKOMMEN」の邦訳をみると、

「収入」としているもの（明治四年 何礼之訳「英國賦税要覧」、同八年、古賀保高訳「巴華釐厘國税法」）

「家入」としているもの（同五年 立嘉度訳「合衆國収税法」）

「歳入」としているもの（同六年 林正明訳「租税全書」、同十五、十九年 大蔵省租税局訳「租税論」）

「所得」としているもの（同七年 福井信編「会計問答 一名財政摘要⁽⁵⁾」、同十年 山崎直胤訳「租税説」）

「入額」としているもの（同十一年 米田精訳「佛國収税法」）

というようにまちまちであり、この時期には「所得」という用語の統一はとれていない。

そこで、「所得」という語が用いられている文献を遡ると、明治七年家禄税施行の際に、「内務大蔵両省ヨリ地方官へ内達（七年四月日闕）」のうち「禄税ノ儀ハ所有物又ハ所得物等ノ儀ヲ以テ課賦候譯ニ無之全ク世襲軍職ヲ被解候上ハ固ヨリ軍費ヲ資クヘキ義務アルヲ被賦候儀ニテ」と課税の趣旨を明らかにしたものがある。これは、内務省が左院に「家禄賦課ノ方法ハ所有物税又ハ取得物税等ト一般ノ賦税ニ有之候哉」と伺を出し、左院の指令「元来家禄ヲ賜ル者ハ必ス軍職ヲ帶フ已ニ軍職ヲ解レ候上ハ禄ヲ賜ル者亦軍費ヲ資クヘキノ義務アリ仍テ陸海軍費ノ為課税候儀ニテ他所有物又ハ取得税等トハ自カラ相異リ候事」に基づいたものである。ここでは「取得」と「所得」が混同された形で用いられている。

また、明治十一年七月二十二日地方税規則を定めた際の「地方官會議議長伊藤博文上申」（十一年四月十五日）には、「府県税ニ至テハ明治八年二月ニ雑税ヲ廃シ其取締ニ係リ差向キ收税ヲ要スル者ハ府県限徴収セシム、同年九月国税以テ国費ニ供シ府県税以テ府県費ニ供スルノ公令アリ、是ニ於テ各府県旨ヲ承ケテ処分スル同一ナラス、或ハ旧賦金雑税ヲ拡充シテ百余種ニ至ルアリ、或ハ専ラ警察取締ノ税ニ止メ一、二十種ニ過キササルアリ、或ハ私ニ所得税ノ類ヲ設ケテ各戸ノ入額ニ課スルアリ」とあり、ここでは「所得税」という語が出てくるが、今日の「所得」を意味する語は「入額」と表現されている。（句読点は筆者）

法律の学語については、「現時用いている法律学の用語は、多くはその源を西洋の学語に発しておって、固有の邦語または漢語に基づいたものは極めて少ないから、洋学の渡来以後、これを翻訳して我邦の学語を鑄造するには、西学輸入の率先者たる諸先輩の骨折はなかなか大したものであった。……蘭学者がその始め蘭書を翻訳したときの困難は勿論非常なものであったが、明治の初年における法政学者が、始めて法政の学語を作った苦心も、また一通りでは

なかった。⁽⁸⁾」ということであるが、「所得」という用語統一のいきさつは解明できるのであろうか。

このような歴史への興味を含めて、昭和六十二年が我が国の所得税法施行以来百年目に当たることから、創成期の所得税制に關しての研究会が、税務大学校租税資料室井上一郎氏の指導のもとに十数回開かれたのである。

本稿はそのまとめ、あるいは、その延長線に立つて考察を展開したものであり、第一章においては、所得税法創設の趣旨、理由及びその準備過程などについて今日までに研究されているところを明らかにするため、先学の業績をその著作により紹介して、これに若干の考察を加えることとし、第二章では、「元老院會議筆記」⁽⁹⁾を基に、所得税法の成立に携わった人々が時代をどう捉え、いかなる考え方で所得税法案の審議に当たったかを、その審議過程を再現することにより眺めることとし、第三章では、これらの人々の考え方の拠り所となつた外国の税制や思想が、日本の所得税法にどのように影響しているかを探ることとしている。そして、第四章は趣を変えて、所得税制の運営、執行をめぐって、その考え方や問題を検証、整理しようとするものであり、全体としては、創成期の所得税制に込められた思想、あるいは、当時の人々の租税観などを浮き彫りにしたいと考えたものである。

折しも、昭和の時代が終焉を告げ、新元号が平成となり、歴史の時代評価の区切りとなつた。本年は新税制消費税の導入の年でもある。現代税制といえども歴史に培われた古い税制の連続線上にあり、時には振り返ってみなければならぬものであり、その整理も必要である。本稿が税制史整理の一端を担えば幸いである。(平成元年一月八日)

(注) 1 諸橋轍次「大漢和辞典」巻五 昭和三年 大修館書店

服部宇之吉、小柳司氣太共著「修訂増補 詳解漢和大辞典」 昭和二十七年 富山房

大槻文彦「大言海」 昭和八年 富山房

「春秋左氏伝」は「春秋」(孔子が整理したといわれている。)の注釈書。左丘明の作と伝えられている。三〇卷。

2 前掲「大漢和辞典」、「大言海」。「大言海」は「一入三佛法寶山」、都無所得」(大智度論)」

3 前掲「大言海」

4 前掲「大言海」

5 大淵利男「明治期西欧財政学撰取史―わが国財政学前史に関する一研究―」 八千代出版

「凡ソ公費ハ尽ク国内人民ヨリ収徴スルモノト雖トモ之ヲ収徴スルノ方法ニアリ一ハ即チ其国内ニ於テ一額ノ土地ヲ国王自ラ所有シ其所得ヲ以テ支給スル是ナリ一ハ人民所得ノ利足ニ就テ取立ル是ナリ之ヲ方今各国ニ於ル所ノ普通ノ方法ナリトス尚オ此他益金ト云フ一種特別ノ納法アリ此益金モ亦先ニ説ケル公領ヨリ取立ルモアリ又時トシテハ人民所得ノ利足ニ就テ取立ルモアリ」 二六八頁(「会計問答」七丁)

「第二条 政府其国民ヨリ取立ル税ハ其財本ヲ損ハシム可カラス須ラク其所得ノ利益ヨリ取立ヘキヲ要ス」 二七二頁
(「会計問答」経済学ニ於ケル亦五条ノ條款)

6 「法規分類大全 租税門 雑税 禄税」 二四頁

7 「法規分類大全 租税門 地方税」 三九頁

8 穂積陳重「法窓夜話」 岩波書店 一七〇頁

9 国立公文書館所蔵「元老院會議筆記」五三四号議案

第一章 所得税法創設の趣旨、理由及びその準備過程

第一節 先学の業績

初期所得税法の創設理由、形成過程、性格等の研究は、昭和初期から近年に至るまでに既に何人かの先学によりなされており、その業績も高く評価されているところであるが、ここではその著書から論究していることを探り我々の研究の方向を見出していこうとするものである。

一 阿部勇著「日本財政論 租税」

阿部勇教授は、著書「日本財政論 租税」（昭和八年刊 改造社）の序において、「財政学が国家の収入支出の学問であるとするカメラリスト的な考へ方や、無内容な配分で糊塗しようとする俗流経済学的な態度は、恐慌によって充分清算せらるべき時が来ていると確信する。本書を世に贈る意図はここにあるとも云える。」といって、国家財政と国民経済の結合を重視して資本家的商品生産社会における租税をとりあげ、「租税制度の成立と発達」、「資本家的租税の体系」、「税制改革の歴史」、「現行租税制度」を論じており、このなかで明治二十年三月十九日勅令第五号により制定された所得税法について次のように研究されている。

所得税法の創設は、租税収入の大部分が地租と酒税によって占められていた当時において、租税制度への一大転換の可能性を意味するものであり、地租の地位が農業、就中地主の政治的地位に関連したのと同様に、営業税とともに、商工業の政治的地位にも連関をもつと意義づけている。

そして、その創設の理由については、時の大蔵大臣松方正義の「予算説明(歳計予算書、明治二十年度)」及び「所得税法之議」を引用して「海軍費の増大と従来の封建的な諸租税負担の不均衡を矯正し、ここから資本家的な負担関係へと推移する一つの重大なる転向を意味する。」とみている。

しかし、松方正義がこの時登記税の賦課、煙草印紙税の改正をも考えていたが、これらが日清戦争後の税制整理の時まで延期され、何故に所得税のみがここで採用せられたか、我々はこのことを明らかに出来ない、としている。

次に、明治二十年制定の所得税法については直接詳細なるその成立の説明を持たぬとしながらも、その基礎になるものとして、大蔵省文庫主任高橋俊氏が松方氏所蔵の手記中より発見して提供したという「所得税草案(明治十七年十二月)」を紹介し、これが明治二十年の所得税法とは相当顕著な差異を示していることを指摘して、これを成立した所得税法と対照することにより所得税法の沿革、その内容の意味の理解に資したい、としている。

その所得税草案は、次のように構成されている。

所得 税 草 案 (明治十七年十二月)

(一) 所得税則施行之義ニ付上申

本邦現時ノ諸税ハ富民ノ負担割合ニ輕クシテ未タ事実ノ妥当ヲ得タリト謂フヘカラス今ヤ国費ノ増加ヲ要シ漸次新税ヲ興サムルヲ得サルノ時ニ方リ先ツ人民歳入ノ割合ニ応シテ税金ヲ納メシムル方法タル所得税ヲ施行シ以テ漸ク富民ノ負担ヲ増サンコトヲ図ルハ蓋シ賦税ノ平準及事実ノ妥当ヲ得ルノ道ニ於テ一歩ヲ進ムルニ庶幾ン乎謹テ別紙御布告按取調收入予算額並ニ説明書相添ヘ及上申候至急仰御裁定候也

明治十七年十二月

大蔵卿伯爵 松方正義

太政大臣公爵 三條 實美 殿

(二) 御布告按

第 号

所得税則別冊ノ通制定明治十年 月 日ヨリ施行ス

右奉 勅旨布告候事

太 政 大 臣
大 藏 卿

(三) 所得税則

第一条 所得税ハ資産又ハ勞力ヨリ生スル所得高ニ課スヘシ

第二条 所得税ヲ課スヘキモノハ左ノ如シ

一 商工業及商工ニ類似セル諸業ノ所得並勞銀

二 貸預及其他ノ金穀ヨリ生スル所得

三 學術技芸ニ関スル諸般ノ所得

四 公債証書ノ利子

五 諸会社利益配当金

六 官府ヨリ受ル俸給手当金及賞勲年金

七 公共ヨリ受ル俸給手当金

八 人民相對ノ約定ニヨリ雇主ヨリ受ル給金手当賞与金及之ニ類似セル諸般ノ所得

第三条 第二条第一項第二項第三項ノ所得アルモノハ其所得金高ニ応シ左ノ割合ヲ以テ所得税ヲ納ムヘシ

所得金高

五百円以上六百五十円未満

六百五十円以上九百円未満

九百円以上

百分ノ二

百分ノ二・五

百分ノ三

第四条 第二条第四項第五項第六項第七項第八項ノ所得アルモノハ其所得高百分ノ三ニ当ル所得税ヲ納ムヘシ

第五條 左ニ掲クルモノハ其所得稅ヲ免除ス

一 一ヶ年金五百円ニ滿タザル第二條第六項第七項第八項ノ所得

二 陸海軍人從軍中ノ所得

三 官府又ハ公共ヨリ受ル旅費日當其他一時ノ所得

四 土地家屋ヨリ生スル所得

五 米商會所株式引取所及其仲買人ノ売買手数料

六 公共ノ用ニ供スヘキ所得

七 社寺所有ノ資本ヨリ生スル所得ニシテ其社寺ノ用ニ供スヘキモノ

八 神社仏閣公園名所旧跡等保存ノ為メ募集シタル資本ヨリ生スル所得ニシテ其費用ニ充ツヘキモノ

第六條 第二條第一項第二項第三項ノ稅額ハ前年一月一日ヨリ十二月三十一日迄ノ所得高ニ拠テ之ヲ定ム其稅金上納ノ期限ハ左ノ如シ

第一期 其年五月三十一日限

第二期 其年八月三十一日限

第三期 其年十一月三十日限

第四期 翌年二月二十八日限

第七條 第二條第四項ノ稅金ハ利息金下付ノ節大藏省ニ於テ之ヲ引去ルヘシ

第八條 第二條第五項ノ稅金ハ利益配當金總額ノ内ヨリ公債証書ノ利息ニ係ル分ヲ引去リ其殘額ニ拠テ之ヲ定ム若シ一ヶ年間利益配當ヲ為サルトキハ第十四條以下ノ規則ニ準拠スヘシ其ノ稅金ハ会社ニ於テ取纏メ配當ノ日又ハ所得高確定ノ日ヨリ十日以内ニ納ムヘシ

第九條 諸会社ニ於テ其損益決算ノ日限確定セシトキハ其旨十日以前ニ郡役所ニ届出ヘシ但シ郡役所主任官ハ之ニ臨檢スルコトアルヘシ

第十條 第二條第六項ノ稅金ハ給与ノ節官庁ニ於テ之ヲ引去ルヘシ

第十一条 第二条第七項第八項ノ税金ハ給与ノ節給与者ニ於テ之ヲ引去リ其日ヨリ十日以内ニ納ムヘシ

第十二条 第二条第七項第八項ノ所得ハ其給与金高ノ確定シタルトキ給与者ヨリ其金高及人名ヲ戸長ニ届出ヘシ

(第十三条は欠落しているが、附屬の「所得税則説明書」から判明するので左に掲げる。―引用者注)

第十三条 戸長ハ前条ノ届書を受ケタル日ヨリ五日以内ニ郡区長ニ申告スヘシ但届出ノ金高不相当ト認ムルモノアルトキハ之ニ其意見ヲ附スヘシ

第十四条 第二条第一項第二項第三項ノ所得アルモノハ毎年二月十五日限前年一月一日ヨリ十二月三十一日迄ノ所得高ヲ其所得アリシ地ノ戸長ニ届出ヘシ、但本条ノ期限ニ至リ届出ヲナササルモノアルトキハ戸長ニ於テ其所得高ノ見積リヲ立ツヘシ

第十五条 町村戸長ハ前条ノ届書又見積リニ拠リ所得高下調査ヲ作り毎年三月十五日限郡区長ニ申告スヘシ但届出ノ所得高不相当ト認ムルモノアルトキハ之ニ其意見ヲ附記スヘシ

(第十六条は欠落しているが、「所得税則説明書」から判明するので左に掲げる。―引用者注)

第十六条 所得高調査ニ関シ郡長ノ諮問ニ応ズル為メ一郡区毎ニ調査委員五名乃至拾名ヲ撰定スベシ

(第十七から第二十条まで欠落している。第二十一条以下は欠落しているが、「所得税則説明書」から判明するので左に掲げる。―引用者注)

第二十一条 郡区長ハ第九条ニ依リ検査シタル官吏ノ報告又ハ第十三条戸長ノ申告ヲ受ケ其当否ヲ審査シテ各個ノ所得高ヲ定ムベシ

第二十二条 調査委員ハ調査上郡区長ノ処分ニ関シ意見アルトキハ処分後十日以内其事由ヲ府知事県令ニ具状スル事ヲ得但シコノ場合ニ於テハ府知事県令其再調査ナス事アルベシ

第二十三条 納税者郡区長ニ於テ定メタル所得高ヲ不当トスルトキハ其通達ヲ得タル日ヨリ二十日以内府知事県令ニ具状シ其再調査求ムル事ヲ得

第二十四条 第二十二條第二十三條ニ拠リ府知事県令再調査ナシ郡区長ノ定メタル所得高ヲ不適當ナリト認ムルトキハ之ヲ更正スベシ

第二十五条 府知事県令再調査ナスニ當リ其取調ニ関シ必要トスル帳簿及物件ハ主任官吏ヲシテ検査セシムコトアルベシ

第二十六条 所得税ヲ納ム可キ者不在又ハ事故アルトキハ代人ヲ置キ本則ニ関スル諸般ノ事ヲ弁セシムベシ

第二十七条 第八条ノ取纏メ又ハ第九条第十二条ノ届出ヲ怠リタル者ハ一円以上一円九十五銭以下ノ科料ニ処ス第十二条ノ届出ニ許
謄ノ記載ヲナシ脱税ヲ図リタル者ハ其通脱ヲ図リタル金高ノ三倍ノ罰金又ハ科料ニ処ス

(四) 所得税草案収入予算表(ここには掲載を省略する。―引用者注)

(五) 所得税収入予算表説明書(ここには掲載を省略する。―引用者注)

(六) 所得税則説明書(これには総説としての説明のほか、「本則二十七ヶ条ハ左ニ叙列シ毎条説明ヲ附ス但シ特ニ説明ヲ要セザル
モ(ノ)ハ之ヲ略ス」として、第一条ノ第九条、第十二条ノ第十六条、第二十一条ノ第二十七条の本文とその説明が加えられて
いる。―引用者注)

以上、明治十七年十二月に起草された所得税草案の概略であるが、その所得税則のうち第十七条から第二十条までは完全に欠落している。

以下は、この所得税則について阿部教授の論究するところである。

まず草案の所得税則説明書には、所得税は会社及び個人の資産及び勤労より生ずる所得への課税であることが明記されているが、制定所得税法では法人に対して課税せざる方針をとっており、漸く勃興の緒についた企業の保護の精神に出づるものである。

次に、税率については、一般に税率を低め、課税最低限も五百円から三百円に引き下げたこと、これは「下級所得者の負担と上級のもののそれとの均衡」が脅かされる危険が生じたもの、とみている。

このほか、納期が草案の四期制から二期制に改められているが、我々は、どういふいきさつを経てこれらの修正が行われたかを詳細に知りえない。何となれば、当分我々の知りえたのは、本案が「明治二十年一月閣議に提出せられ、次で元老院の議定を経て多少の修正を加へ」(明治財制史)られたということに止るのだから、としている。

そして、明治二十年年度の所得税の各府県別確定額（明治二十一年五月一六日官報）により、大都市就中東京と大阪への所得の集中が明白であるとして、我が国の所得税体系も亦都市と農村との対立の上に築かるべき運命をもった租税体系であつて、その租税収入中における地位は、同時に商工業と農業の支配関係の交錯を示すものとし、更に前記高橋俊氏が松方氏所蔵のものより筆写していたという「所得税届出三等以上人名調（三等は之を略す。）」を掲げ、当時の所得の構成について巨大所得の収納者が著しく封建的色彩をもつ金利依食者であり、いわゆる資本家階級は当時においてはおお「健全な市民」に止る、と結んでいる。

二 汐見三郎ほか共著「各国所得税制論」

翌昭和九年に刊行された財政金融研究会紀要第三卷「各国所得税制論」（有斐閣）は、汐見三郎教授（当時京都帝大教授）とその門下佐伯玄洞・柏井象雄・伊藤武夫氏ら財政金融研究会同人の研究成果として発表されたものであり、英国・米国・独逸・仏蘭西・伊太利・露西亜そして日本所得税制を中心に、その史的発展を通じて租税全体又は財政全体につき各国の特色を浮き出す事につとめた（「序言」による）著作である。

その総説のなかで汐見教授は、「明治二十年の我が所得税法は今日の財政学の眼から見れば極めて単純なる税法であるが、それにしても綜合課税主義による累進税であるから、此の意味に於ては当時の英国、伊太利の所得税より進歩していたのである。然らば明治二十年の我が所得税法は何処の税法を模範として制定せられたのであろうか。当時の独逸に於ては、国税としての所得税は存在しなかったが、支分国プロイセンには綜合課税の精神を酌んだ所得税が成立していたから、或はプロイセンの制度が日本の所得税に影響したのかも知れないのである。何れにしても我が国

にかくのごとき進歩したる近代的所得税が明治二十年の昔に制定せられていたことは注目すべき事実である。……我が国の如き比較的後の時代に世界の舞台に始めて乗り出した国が、欧米諸国に先んじて所得税を採用し、且つ各国に先んじて近代的色彩を所得税法の上に画いていることは、実に驚異に価するのである。」と意義づけ、「当時にあつては、我が国の租税制度は固定したる制度として存在せず、財政は新制度を樹立すべき処女地であり、先覚者が雇外国人等の進言を容れ当時最も進歩したと考えられている所得税制度を何の遠慮なしにその処女地の上に植えたのでなかろうか。」と外国の租税制度との関わりを述べて「我が国の現代の所得税の発達を理解する為には、我が国の財制史を研究すると共に其れ以外に欧米諸国の財制史をも研究する必要がある。」と論じている。

そして、その各論「我が国の所得税—所得税創設時代」において、国運の進展に伴い経費を増し特に海軍拡張の急務に迫られていたにも拘らず、北海道物産税を軽減する必要あり、ここに新財源を求むる為に所得税を採用することとなった。従来为国家歳入は専ら地租酒税等の伝統的の租税によっていたのであるが、近代的租税制度を採用する第一歩として外国の制度を参酌して新たに所得税を起したのである、と述べている。

この最後の点、すなわち外国の制度を参酌した事実について、「阿部教授は、松方正義伯の『所得税法の議』を用すると共に、松方氏所蔵の手記中の所得税法草案（明治十七年十二月）を紹介し所得税法案の基礎としていられるが、私は更に収入税法草案（明治七年十一月二十九日）を所得税法案の基礎としていたのである。大蔵省文庫主任高橋俊氏より次の資料を得た。」として伊東巳代治から伊藤参議あての文書、及びカ・ルードルフから伊藤博文あての収入税法草案を紹介している。

これらの資料は重要な意味をもつので次に掲げておく。

拜啓豫テルードルフヲシテ調査セシメラレ居候財産等級稅法案脱稿候ニ付別冊和譯一本上呈候間乙夜被為瀏覽度候就テハ尊諭ニ依リ親シク同人ニ就テ所疑ヲ質シ候所逐一答辯ヲ得候ニ付是亦別冊第一篇第二篇考說ヲ作り併セテ供高閣候然ルニ右第二篇考說中巴華里該法ニ付キ質問候所刻下材料ニ供スヘキ書籍ノ用意無之旨ニ付無詮事ニ候得共ルードルフノ所說ニテハ巴華里ニ於テハ收入稅ノ外ニ資本稅アルモノノ如ク答議シ且本邦土地ヲ有スルモノト公債証書ヲ有スルモノトニ就テ對比辯論セシニ同人モ其輕重ヲ悟リ候ニ付テハ公債証書等ヲ有スルモノノ為ニ別ニ資本稅ヲ課シテ其不均ヲ補ヒ然ル後均一ニ收入額ニ對シテ等級稅ヲ課スルトキハ二法相須テ權衡宜シキヲ得ヘシトノ說ニ候得共巴華里ニ於テハ別ニ資本稅アルニアラスシテ財産稅ノ一部ニ居候事ニ承知候ニ付猶ホロエスレルニ就テ其辯疑ヲ請ヒ候所全ク愚考ノ通ニ付ルードルフノ說ハ偶誤謬ニ出テ候乎即チロエスレルヨリ所示ノ資本利得稅法並ニ產業稅則ジョードンヲシテ英譯セシメ後復タ和文ニ重譯シ共ニ纏束シテ机邊ニ上リ候間可然御裁鑒所願ニ候且又巴華里ノ資本稅ハ直ニ本邦ニ移シテ毫モ支障ナキノミナラス却テ今日ノ不公平ヲ醫スルニ於テ最モ恰當ノ法律ト存候ルードルフ呈案財産等級稅ニ至テハ目下細目ノ利害得喪攻究罷在候ニ付不日卑見ヲ陳シ再ヒ奉煩高覽度候

敬具

明治十七年十二月

伊東巳代治

伊藤參議殿閣下

目錄略

收入稅法律案

別紙收入稅法律案ヲ呈ス

本案中閣下ノ命ニ從ヒ地租ヲ納ムヘキ土地ヨリ生スル收入ノ課稅並ニ酒造所ノ收入稅ヲ免除シタルモ其他ノ收入種類(資本、營業、俸給其他一切ノ收入)ニハ悉ク之ヲ課セリ

閣下幸ニ本案ノ原則ヲ採容スルニアラハ速ニ其施行上必要ナル訓令ノ立案ヲ小官ニ委任シ來千八百七十五年ヲ以テ本律ヲ頒布シ該年

度ノ収入税ヲ徴収セラレンコトヲ希望ス本案ノ説明ハ書記官伊東巳代治氏ノ筆記書中ニ詳ナリト雖モ需要ニ依リ更ニ説明書ヲ作ルヘシ

右上申候 敬 具

千八百七十四年十一月廿九日

カ、ルードルフ

参議兼宮内卿 伯爵 伊藤博文閣下

この文書により、「ルードルフ (Rudolf)」が明治七年に収入税法草案を参議伊藤博文に提出し、更に書記官伊東巳代治氏がルードルフ及びロエスレル (Roessler) 等の意見を参照して明治十七年に伊藤参議に建議せる消息が明らかとなっている。傭外国人たる二人の独逸人の意見が収入税法草案として現れ、且つ此の法律案の内容が独逸の所得税の内容と類似し、更に此の法律案が明治二十年の所得税法に間接に影響している事を見れば『外国の制度を参酌』の意味が明らかとなってくる。」として、明治二十年の所得税法の主なる条文を列挙し、これに相当するルードルフの「収入税法草案 (収入税法案・収入税案)」の条文を対比することによって、「明治二十年の所得税法の特徴を、両者は大体の骨組において一致しているが、個々の点においては必ずしも同様ではない。」と論じている。

比較している事項は次のとおりである。

一 所得税法第一条は、納税義務者の範囲を規定している。免税点は三百円であり「収入税法案」の四百円より百円低い。この三百円の免税点は大正二年に四百円に引上げられた。「収入税法案」は納税者の住所及び所得源の所在地等に関し詳細に規定していたが、対外経済関係が単純なりし為か又は外国人に対する遠慮ありし為か当時の所得税においては全く具体化せられず、漸く明治三十二年の税法において「収入税法案」の精神が実現せられる事とな

った。

二 所得税法第二条の所得の計算方法は三箇年平均主義を原則として採用せる点において「収入税法案」と一致している。この平均実績主義は明治三十二年に改められて予算主義となり、更に大正十五年より前年実績主義に戻る事となった。

三 所得税法第四条の税率は全額累進の中の百分比によるものを採用し、これが大正二年まで続いたのであって、「収入税法案」が全額累進の中の金額によるものを採用しているのと対照をなしている。所得税法は百分比による全額累進を採用している事において優っているが、その階段数は僅かに五つであって、「収入税法案」が小刻みに階段を分っているのに比べると粗雑である。又「収入税法案」が納税者の家族事情を考慮している精神は、本所得税法においては実現せられず、大正九年に初めて採用されるに至ったのである。

四 第五条の納期、第六条の申告義務、第七条の郡区の所得税調査委員会、第二十条の府県常置委員会、第二十三条の減損更訂に関する規定等についても所得税法と収入税法案とはそれぞれ特色を有しているが、両者の間に密接なる関係の存する事は之を否定し難いのである、と結び、「明治二十年の所得税法は外国制度を日本に輸入したる大なる試みであつて、行わるべき税法よりも寧ろ考えられたる税法であつた。」とし、次の所得税確立時代への論を進めている。

ところで、ルードルフの「収入税法律案」は、明治二十年の所得税法と比較する形で紹介され、三十一条から成っているものであるが、その第八条から十三条までと、十九条から二十四条までが「(中略)」として省略されている。

この原史料は、阿部勇教授の紹介した「所得税草案(明治十七年十二月)」とともに、その後の研究者によつても確

認されておらず、松方正義関係文書として公刊されている文献にも勿論採録されていないところであり現存していないと考えられる。

三 能勢貞治著「日本最初の所得税(上、下)」

第二次世界大戦後における初期所得税法の研究は、主として阿部勇、汐見三郎両教授が発掘したこれらの史料を基に立論されていくわけであるが、戦後間もない昭和二十三年に発表された能勢貞治氏の論稿「日本最初の所得税(上、下)」では、我が国所得税の濫觴を別の角度から論じているので次に紹介する。

本稿は、今から六十年前の明治二十三年三月二十三日勅令第五号で公布され、同年七月一日から実施された所得税法が、今日に至る迄の間に数次の大小の改正を経て、昭和二十二年の大改正で全くその面目を一新した。恰も還暦というところで更始一新されたのも偶然といえない感があり、翻って、この六十年間における所得税発達をなすところの我が国運の隆替、国民経済の消長、社会情勢の推移等を顧みれば、何人も無量の感慨なきを得ないであろう、というところから書き始められている。

我が国所得税の濫觴については、明治二(一八六九)年に新設された「禄税」を紹介している。

すなわち、「この税は、行政官に給する禄高を標準として、禄高二十五俵以上の者に対し、(イ)千俵取に七分、(ロ)五百俵取に六分、(ハ)五百俵以下三百俵迄に五分、(ニ)三百俵以下百俵迄に四分、(ホ)百俵以下二十五俵迄に三分の累進税率を課し、禄高下渡の節之を徴収したものである。この禄税は、明治二年十二月禄制改正の結果一年限りで廃止されたが、この禄税は所謂勤勞所得税と言うべきものであるから、これを所得税の嚆矢と見れば、英国の一七九八

年の臨時所得税（ウィリアム・ピットの所得税）に後れること七十一年。一八四二年の所得税（ロバート・ピールの所得税）に後れること二十七年であったということになる。更に、この禄税の復活と見るべきものに、明治七年から施行された『家禄税』（明治六年十二月二十七日布告第四三三三号、同日布告第四二四号―最初、華士族に給する家禄を標準としていたが、明治八年五月平民の家禄にも課税を拡張、更に同年十二月賞典禄に対しても課税）及び『官禄税』（明治六年十二月二十八日布告第四三一号）がある。」とこれらの内容を紹介して、「これらの禄税―家禄税、賞典禄税及び官禄税―は、即ち明治二十年に登場する所得税の前駆をなすものと言うべきである。」と論じている。

また、所得税の生みの親として、松方正義伯をあげ、「氏が明治十四年十月大藏卿に陸任するや、早くも所得税に着眼し、同十七年には税法案を閣議に提出する用意をしていたことは、当時の所得税法案が残されていることによって明らかである。該草案の説明書に『現行の税法は概ね中等以下の民に負担を重くし、反って上流に立つものの負担を軽くするの弊あり、是を以て今新たに所得税なるものを興し、中等以下の負担を軽くし反って上流に立つものの負担を重くせば、庶幾くは偏重偏輕の弊害を匡済するの一助たらん乎』とあるのは、同氏の抱負を仄めかしたものであるが、その理想案は、当時容易にその実現を許されなかったのである。

ところが、明治十八年十二月内閣制度が定められ、伊藤伯を首相とする内閣成り、松方伯は大藏大臣に任ぜられて、依然財政の局に当たり、紊乱していた幣制の改革を完了し、次で税制の改善に努力しながら、所得税創設の機会を明治二十年につかみ得たのである。」として、所得税法創設の理由は、松方正義の租税負担の不公平是正政策に加えて、「これを急速に促した重大な動機の一つは明治十九年における外国水兵の長崎港頭の暴行事件が、外交交渉にまで発展しながら、有乎無乎の裡に葬られ、国民の多数をして切齒憤慨せしめ、わが海防の欠陥今更の如く非難せら

れるに至った。」ことで海防整備の財源の一部に充てるために計画されたものである、としている。

そして、これと同時に海防整備の勅が下り、御手許金三十万円が下賜され、これに恐懼した伊藤首相は地方長官を召集して、海防献金の旨を論ずるとともに、所得税法の実施に協力を要望した。地方長官の勧誘に応じた全国の富豪及び官吏の献金は合計二百余万円に達し、多額の献金者はその献金高に応じてそれぞれ位階を授けられ家門の面目を飾り得たが、新たに所得税という紳士税の負担年々百余万円を荷って、かなり懷を痛めたという事情からも、所得税法の導入は、松方伯の意とするところのものが海防整備の財源調達に促されたもので、地租本位の当時の税制の大転換の礎を据えた意義は極めて重大なものがある、と評価している。

時に、欧化主義全盛であり、伊藤内閣が舞踏内閣とも称される時代であつたが、その後「頻々と催された鹿鳴館の夜会における風紀問題から世論漸く沸騰して遂に伊藤内閣攻撃の声四方から起り、一方には勝海舟の時弊を痛論せる意見書、谷干城（農商相）の条約改正反対意見書、御雇傭人ボアソナードの条約改正中止の建議等が現われ、与論の激昂益々甚だしく、各政党挙つて政府を攻撃し、血氣盛んな壮士の示威運動益々盛んとなり物情不穩となつたため、遽かに保安条例を作つて、危激の行動ありと認めた政党人を一網打尽して、皇城三里以外の地に追放する等に至つた。他方には井上外相の罷免、条約改正の中止となつたが伊藤内閣に対する攻撃は容易に収まらず、遂に翌二十一年四月伊藤首相は退却するに至つた。その後欧化主義の反動たる国粹保存主義急に台頭する等、政界思想界動揺の環境裡に、所得税法は実施されたのである。」と所得税法施行時の環境に触れ、実施の成績は、「立法当初政府が予定した百五十万円には達しなかつたが、当時国民経済未だ十分に発達せず、而も税法の規定は精緻を欠くのみならず、税率も低く、その上当時の徴税機構とその徴税技術とを以てしては、蓋し已むを得なかつたことと思う。」と結んでい

る。

(注) 勅令第五号は明治二十年三月十九日付で公布され、明治二十年三月二十三日付の官報に掲載された。

四 高橋誠著「初期所得税の形成と構造」

昭和三十三年に刊行された高橋誠教授の著作「初期所得税の形成と構造」(経済志林第二六卷一号)は、同教授の「日本所得税制史論その一―その三」の最初の部分である。高橋教授は、「本稿に続く数編の論文においてかく日本の税制の王座にすわっている個人および法人の所得税について、その税制の歴史的展開過程に沿いながらその構造と機能を究明し、それを通ずる特質を考察」することとして、まず本稿では、「日本において所得税が創設されたのは、一八八七(明治二十)年であり、主要資本主義国のそれに三十年も先行して、いわゆる『早熟な』所得として出発しているのである。したがって、われわれの課題である所得税制の現代的機能の分析を十全におこなう前提として、創成期におけるかかる『早熟な』所得税制はいかなる内容と構造をもつものであったか」の分析が課題であると、**「所得税制の形成過程」**及び**「初期所得税制の構造」**について論究していくのである。

そして、「第二章 所得税制の形成過程」では、この税制が、どのような事情でどのような変遷をたどって形成されるに至ったかを解明することから始められている。

まず所得税制の創設過程については、先学による二つの業績、すなわち阿部勇氏の「日本財政論―租税」における一八八四(明治十七)年十二月、大藏卿松方正義より太政大臣三條實美に提出された「所得税則」、また、汐見三郎博士の「各国所得税制論」におけるルードルフ「収入税法草案」(一八七四(明治七)年十一月)、それぞれを資料的

基礎とする両氏の所説に対する見解等は後述する旨断わって、これらの先学とは所見を異にして、一八八一年、東京府会によって提議された實入税（所得税）賦課に関する建議書に出発点をおいて考察することとし、これを紹介している。

以下は、實入税賦課に関する建議書についての記述である。

『建議書』はいわゆる『松方財政』の展開に関連して、明治政府がおこなった従来の小学校補助、土木費払下等の国庫補助金の大幅な打切りとともに、監獄費・府県庁舎費等の国庫支出の地方負担への移転に関連して強行された地方三税（戸数割・家屋税・営業税）の増徴にたいして、東京府会が強硬な反対の態度をしめすとともに、その財政負担を『彼ノ泰西ニ所謂所得税ノ税ヲ採用シ上ハ政府ノ官吏ヨリ下ハ諸銀行等ノ株主ノ如キ年々其収入ノ定リタル者ニ相当ノ租税ヲ取立』てる地方税によって転嫁することを政府に要請したものである。…この提案はとくに東京府会によるいわば『下から』の所得税設置の要求である点注目し値する」とし、この社会経済的意義について次のように論じている。

第一は、当時、資本主義発展にともなうてようやく露呈するにいたった中央地方を通ずる租税制度の矛盾をすることくついている。すなわち、当時の主要税目であった地租・酒税・タバコ税等の消費税（国税）、戸数割・営業税・家屋税（地方税）は、大衆課税として国民にきびしい財政重圧をくわえ、その苛酷さは松方財政下においていっそうはげしくなったが、地租をにう農民、営業税をにう小商人らに對して、資本家や俸給生活者とくに官公吏は相当高額の所得を有する場合でも一般庶民と同様に「僅ニ戸数割の賦課ヲ受クルノミ」といった税負担の不平等をあらわにするにいたった。建議書はこの不平等の是正の方法として所得税制を提起したのである。

第二には、建議書の主体である府会は、地主層中心の議会構成（国税地租納税額五円で選挙権、十円で被選挙権資格がある。）をもっており、当時かなりの重い地租の負担をになっていた地主層が、自己の税負担を他の階層に転嫁せんとする意味をもっていたとすることができ、としてこの要求が「下から」の要求である点を高く評価している。そして、このように地方税として所得税を創設する提案はもとより政府の容れるところではなかったが、すでに明治政府において計画されていた所得税制の進行に相当の影響をあたえたことは容易に想像されうる、と述べている。そこで、明治政府による所得税法の調査についてであるが、「いわゆる『泰西の文物取調』事業の一環として、相当はやくから着手されていたことは、前述のルードルフの『収入税法草案』がはやくも一八七四（明治七）年、伊藤博文の手許に提出されていることによってもうかがうことができるが、明治政府が本格的にこの所得税実施の準備をいそいだのは、一八八二年以降のことであろう。」と、その根拠として次の諸点をあげている。

第一は、「国家体制整備の要求に起因する。いわゆる『明治十四年の政変』を契機に、明治政府は国会開設運動の高揚に対処して、準備期間において一八八九年に国会を開設する宣言をおこなったが、明治政府はこの準備期間において急速に国家体制を整備しなければならなかった。……問題を税制に限定すれば、その根本的な路線は明治憲法の大綱を決定したといわれる岩倉具視提出の『大綱領・綱領・意見書第一第二第三』（一八八二年七月）において提起されたかの前年度予算施行の規定とならんで有名な『旧税ハソノ力ヲ保ツ』の原則においてさししめされたといえよう。すなわち、国会開設以前にできるだけ多数の税目を『旧税』として制度化して政府の財政権を確立しておくことの重要性は、当時の為政者の言明から容易に推察しうるところである。筆者はこの点を日本の所得税法の創設の原因として重視したいと考える。」

第二には、「とくに『松方財政』の展開に連関して国民の財政負担が増大し、前述した『東京府会建議』が指摘したような維新以来の地租、間接税、地方税による大衆課税税制の矛盾が露呈し、租税負担の不公平が指摘されるに及んで、これらに何等かの配慮をしめし、税制の整備をおこなわないでは、租税増徴もようやく困難になってきたことが考えられなければならない。」と、所得税制の実施の準備を促進した事情を説明している。

そして、それが具体的にいかなる作業者によって、いかなる内容で、いかなる変遷をたどって進められたかについて、阿部勇、汐見三郎両氏によって提起された所得税法の立法過程に関する両説に対する見解を次のように述べている。

高橋教授は、この準備過程について、「政府部内の二つの部門においてそれぞれこととなった内容が準備された、…その一は、大蔵官僚によってイギリス税制を典拠として立法をすすめたものであり、他は憲法制定にあたった伊藤博文とその幕僚によってすすめられたプロシヤ税制を典拠としたものである。」と推定している。

まず前者は、阿部勇氏により発表されたいわゆる明治十七年の「所得税則」であり、その大要は、(一)個人及び法人の年所得を課税対象とする、(二)所得の種類により差別課税を行い、商工業所得・労銀・貸金預金利子・学術技芸の所得には五百円以上のものについて所得額を三段階に分けて、二%、三%の全額累進税率を適用し、官府公共民間よりの給与所得は五百円以上のものに三%の比例税率を、公債利子・法人利益配当金は免税点を認めず全額に三%の比例税率を課する、(三)二重課税を避けるため地租家屋税の対象となっている不動産所得や個人の配当所得は課税を免除する、(四)徴収方法は公債利子・法人利益金・給与所得は源泉徴収、他は申告による納税方法を取り、前年度実績主義をとる、(五)申告納税の場合の所得査定は、町村会議員の代表によって構成される調税委員会の査定によって

郡が決定する、(一六)戸長は郡長のもとで下部の徴税機関として査定・賦課・徴収の任務に当たる、の諸点である。

この「税則」の企図した所得税制は、当時としては相当進歩的なものであり、分類所得税、源泉課税方式など、根本的な点でイギリス所得税制に範を求めているということができる、として「われわれは、ここに、欧米諸国のもっとも先進的な諸制度を移入して、国家体制の整備に精力的な努力をつづけていた当時の大蔵官僚の姿を想像しようが、この新進の大蔵官僚のなかにあって、諸般の財政制度の立案にあたった中心人物は田尻稻次郎であり、この「税則」においても彼の所見を無視しては、その立法の具体的な過程を論及しえない。」としている。

そして、田尻稻次郎については、フランスの財政学者ボーリユー (P. Beaulieu) を信奉しており、「ボーリユーの財政論はその優れて技術的な性格のゆえに、当時の財政制度の整備をいそいでいた日本の財政官僚のもとめた実践的要求と合致し、きわめて重用された。」と述べている。

所得税に関するボーリユーの所説については、

「所得税を国家財政収入の重要な税目とは考えず、間接税・収益税によって生ずる貧富間における税負担の不公平を是正するために富裕な階層に課せられる補助税であると規定し、そのうえで当時欧米諸国における所得税制の具体的な内容を詳細に紹介しそれに検討を加えている。そしてこれらの検討の後、イギリスの所得税は、細部においては問題があるとしても現行の世界の所得税制中、もっともすぐれているとしてこれを推奨している。とくにこの税制の特色として個人の自由の尊重と徴税の厳正というこの税にまつわる困難を経験的にたくみに両立させている点をあげている。また、プロシヤの所得税『階級および階層別所得税』については、この税が税負担の不公平の是正という所得税本来の目的に合致せず、またその徴税の方法が強権的であるとしてこれをしりぞけている。」として、このよう

なボーリューの結論は、日本の為政者がこの税制に期待した目的とまったく同一であって、立案にあたった留学帰りの新進官僚は、日本の実状とは別個に、当時のもっとも進歩的な税体制を導入することに真剣な熱意をもっていたと考えられるので、ボーリューの推奨するイギリス所得税を典拠としたことも当然であろう、と明治十七年の「所得税則」草案がイギリスの所得税制を典拠としたものである、と結論している。

更に、この「所得税則」がその後(明治一八年か一九年はじめ)、基本的な点は変更はないが細部について相当な改訂をされた、という第二次「所得税則」草案を、さきの阿部、汐見両氏の労作にもとりあげられず、未発表のものとして紹介されている。

そして、この第二次「所得税則」草案は、次の諸点で第一次のものと重要な相違をみせている、と指摘している。

- (一) 同居親族の所得は戸主の所得に合算される。
 - (二) 源泉課税方式は廃され、申告課税制度一本になっている。
 - (三) すべての所得に対する免除点を三百円としている。
 - (四) 課税所得に対する差別課税は廃止されている。
 - (五) 納税委員の資格について、単に町村会議員とあるのを所得税を納める町村会議員と改めている。
- これらの点は、本法にそのまま採用された原則を提起するものであり、このような草案改訂の理由としては、
- (一) 免税点の引下げにより、税収入の増大を計画した。
 - (二) 公債利子及び法人利益に全額比例税率をかけることは、当時の国家財政の重要な一環をなした公債政策上の運営と、漸く勃興の緒についた会社企業に対する保護育成政策とに重大な支障をきたすことが考慮された、と推定して

いる。

このように、大蔵官僚を中心にした所得税立法は、第二次の「税則」によって第一次の「税則」をかなり修正して、「本法」に近い形態を整えたのであるが、「本法」の基本的な内容は、プロシヤ税制を典拠とした伊藤博文らを中心とする憲法制定グループによって準備されたように思われる、とみている。

すなわち、「伊藤博文が所得税の創設にかなりはやくから関心をもっており、傭外国人ルードルフをしてその立案の取調をおこなわせ、一八七四年にその成法を彼のもとに提出させている。これが『収入税法草案』であって、……その実体はプロシヤの『階級および階層別所得税』の直輸入であったといつてよい。……この『法律案』の『本法』にたいする関係は密接」で、(一)同居親族所得の戸主合算制度を採用していること。(二)綜合課税方式によっていること。(三)所得算定方式に関して前三ヶ年平均の方式を採用していること。の三点は、プロシヤ方式の所得税制が「本法」の形成に影響したと思われる重要な点であり、この「法律案」の影響が「間接的である」という意見には賛同しがたい、と論じている。

そして、「この『収入税』法律案は、その後実施にうつされないままで放置されていたが、明治一〇年代後半において、所得税制創成のころみが再燃するにおよんでふたたび伊藤らによってとりあげられるようになったと推定される。伊藤がつよくプロシヤ方式の所得税の調査をすすめた理由はかならずしも明らかでないが、おそらく、彼がよく推進していたプロシヤ的国家体制の建設という点と密接な関連をもっていたであろうことは容易に想像される。また、憲法制度事業の重要な一環をなす選挙制度との関係―納税者選挙権すなわち多額納税者議員、中央および地方議会の選挙権および被選挙権―からも直接国税制度の調査と再検討が要請されたと考えられる。」更に「伊藤の

もとで所得税の調査に当たったのは、その有力な幕僚伊東巳代治であり、彼はルードルフに教示をうけて、さきの大蔵省の第一次草案の提出時期と大体同じころ、伊藤博文のもとにその調査結果を報告している。」と立論し、その具体的な内容についての充分な資料は得られないが、伊藤博文編「秘書類纂財政資料」に所収されているルードルフ口述、伊東巳代治筆記「財産等級税講説」（本文の内容から大体一八八二年以降と推定される。）によってその大要を明らかにすることができる、としている。

この「講説」においては、プロシヤの「階級税」は、その「弊害実ニ挙テ数フベカラズ、此ノ如キ惡法ハ固ヨリ取ラザル所、日本ノ徒ニ此法ニ模倣シテ細民ヲ困窮セシメザランコト実ニ仰望ノ至リニ堪ヘザル所ナリ」として退けているのであるが、「伊藤―伊東らによるプロシヤ方式の所得税設置の構想は、プロシヤ的国家体制建設の路線が確立した一八、九年においては、政府部内の有力な地位を確保する」に至り、「一九年三月、大蔵省のイギリスの方式は根本的に廃棄される」に至った。すなわち、一九年三月、松方大蔵大臣より総理大臣伊藤博文に提出された「一九年予算調査ノ実況ニ就キ歳入ノ財源ヲ索ムルノ議」において、「所得税モ亦所理適當ノ性質ナリト雖モ、其徴収ノ基額ヲ調査シ得ル事極メテ難シ、方今普魯西等財産等級税ハ其ノ賦課徴収ノ法最モ簡易ニシテ能ク我カ目下ノ時勢ニ適應セルヲ以テ、直ニ其調査ニ著手シ来二十年ヨリ實際ノ徴収ニ至ランコトヲ要ス」となったのである。

高橋教授は、初期所得税制の形成過程について以上のとおり論究し、「初期所得税制は、維新以来明治政府のとりきたった地租・間接税・地方税による大衆課税政策の矛盾がようやく露呈し、指弾されるに及んでかかる租税負担の不公平になんらかの配慮をしめさないでは、増加する経費の調達に應ずるための租税増徴をおこなえないという事情のもとにその準備が本格化し、しかも政府のめざした『明治憲法体制』の急速な整備過程の一環としておこなわれ

た。しかも、その形成過程は、大蔵官僚の『開明的』イギリス方式により出発したが、最後は国家体制にふさわしいプロシヤ方式により終結した。」と結んでいる。

(注) 第二次「所得税則」の全文は紹介されておらず、次の主要な条項が掲げられている。

第一条 凡ノ資産又ハ勞力ヨリ生スル所得金高一ヶ年三百円以上ノモノハ左ニ記載スル科目ニ就キ此税則ニ依ッテ所得税ヲ納ムヘキモノトス其同居ノ親族ニ属スル所得ハ総テ戸主ノ所得ニ算入スル

一 官府又ハ公共ヨリ受ル俸給手当金及賞勲年金

二 學術技芸ニ関スル諸般ノ所得並勞銀

三 人民相對ノ約定ニヨリ雇主ヨリ受ル給金手当賞与金及之ニ類似セル諸般ノ所得

四 商工業及商工ニ類似セル諸業ノ所得

五 貸預ケ及其他ノ費財ヨリ生ズル利益

六 公債証書ノ利子

七 諸会社株式ノ利益配当金

第二条 所得税ハ左ノ割合ヲ以テ納ムベシ

所得金高三百円以上四百五拾円未満 百分ノ一ヶ半

四百五拾円以上六百円未満 百分ノ二

六百円以上九百円未満 百分ノ二ヶ半

九百円以上 百分ノ三

第五条 第一条ノ所得アル者ハ毎年二月十五日限前年一月一日ヨリ十二月三十一日迄ノ所得高ヲ居住町村ノ戸長ニ届出ベシ、但本条ノ期限ニ至リ届出ヲナサムルモノアルトキハ戸長ニ於テ其所得見積ヲ立ツベシ

五 林健久著「日本における租税国家の成立」

林健久教授による明治前期の租税体系の研究は、昭和三十七年に「明治前期の租税構造（一）」（二）（『社会科学研究』東京大学社会科学研究所紀要第一四巻第二号及び第三・四合併号）として発表され、同四十年に「日本における租税国家の成立」（東京大学出版会）として集成、出版されている。

初期所得税については、これらの書のなかで、その採用の背景・理由、成立の過程（原案・第一次修正案・第二次修正案の構造）、実態等を論究されている。

まず所得税採用の背景であるが、「一般に所得税が主要な資本主義国で中心的な租税としての地位を確立するのは、一九世紀末から二十世紀にかけてであった。……それは資本主義の帝国主義段階に対応し、それに適合的な租税だと考えていいのである。……所得税を有効ならしめるためには、所得が所得として明確に形成され、かつ課税当局がその所得額を正確にとらえる必要があるが、そのためには個人や企業の内部に立入って調査をしなければならない。しかし、それはデモクラシーの精神に反する検察的な行為であるとして伝統的に非難されつづけてきたのであった。また所得税のもっている差別性、累進制が、勤労意欲をそぎ、資本蓄積をさまたげるという意味の反対も少なからずのべられてきた。……明治二十年といえ日本において資本主義そのものがようやく成立するかしないかという時点であり、立入って検査しようにも産業の大部分は零細農業であり、その他の部門でもほとんどの企業がまだ家計とはつきり分離していない状態であった。また分離していても会計秩序が確立していない当時あっては、そもそも所得が所得としてとらえられるような一般的な条件がそなわっていないかったことはいうまでもない。またそれをとらえる徴税機構もとのつていようはすもなかつたし、まして、社会政策的な意味での所得税にたいする内的な要請があつた

とはとうてい考えられないであろう。」として、むしろ原蓄期の租税収入をおぎなうために、まだ土壌が整備されているとはいえないのに制度だけが早急に移植されたとみるのが妥当ではないか、と説明している。

しかし、そうはいっても、何のきっかけもなく租税制度が輸入・採用されることはなく、元老院会議の提案理由説明で、この税の第一のねらいは軍艦・砲台などの海防充実のための財源をもとめること、第二は人民の負担の均等化をはかる点にある、と述べており、軍事費調達のほかに、これまで政費は土地すなわち農民のみが負担しており、商業はまったく負担していないため、資産の貧富に応じた公平な課税となっていない。そのため、直接税、間接税とわず中等以下に偏重、以上に偏軽であったのを是正することが採用の理由である、と論じている。

次に所得税法の成立については、長い準備過程があり、その相当部分は、すでに先学により紹介されている、それらの研究によって、日本における所得税成立過程は次第に明らかになってきたのであるが、いまはそれらのひとつひとつについて、ここで相互に比較対照する余裕はない。しかし、それらの草案がいかなるプロセスで本法のような形となったのかは、今までのところまだはっきりと示されていない状態である、として本法に直接つながる案（引用者注―明治二十年一月大蔵省請議による所得税法草案）と、その元老院における審議修正の過程を明らかにすることとしている。

まず「所得税法草案」作成のいきさつについて、同草案に付されている「説明書」の総説の部分を現代文で紹介している。すなわち、「この草案の作成に当っては、所得税の得失を調べるために、従来所得税を施行している各国すなわち英仏独墮伊などについて、その沿革と成績などを調査した。そのうち一部の収入だけに課税するフランスの動産税やアメリカの資本税などは、一部にかたよって平等を欠くものであり、また仮にそれを日本で採用しても手続が

煩雜でしかも収税額はわずかだと想像される。のみならず、フランスでは現在一部にのみ課するこの税を一般に課税すべく改正しようとしているところであるから、いまさら日本で模倣すべきではない。また収入のうちの或る種類を除き他の種類に課税するイタリヤ、ババリアのようなやり方をとれば、被税者は課税のある種類を避けて該税以外の種類によって収入を得ようとして経済に変動を生ずるから好ましくない。……結局、英、澳、普諸国などのように一般収入にたいして課税するという精神を採用するのが至当であろうと認め、かつその賦課方法については各国の現法を取捨選択し、本邦の条件に適するような草案を作成した。……」ということから、まず広く各国の所得税（ないし類似の税）を研究し、産業、徴税組織ともに未成熟な原蓄期の日本でも採り得るように簡略化したもの、と述べている。

そしてこのあと、主要な条文の内容に触れ、「とりわけプロイセンのそれに、もつともつよく依拠していることに注目しなければならぬ。戸主合算制、総合課税方式、前三ヶ年平均による所得算出方式、調査委員会制度などについて、とくにそれがいえよう。」とこの項を結んでいる。

なお、元老院における審議修正の過程についても論述されているが、これについては後章で触れることとする。

六 藤井誠一著「創設期所得税法の基本的性格」——日本所得税法生成史論序説——

「創設期所得税法の基本的性格」は、藤井誠一教授が昭和四十二年に「税法における所得概念の歴史的考察」を发表してからその後約十五年間の研究によって、「同論攻を補足し展開させたもの」(序言)として昭和五十七年に刊行されたものである。^(注)

同教授は、その序言において「わが国創設期所得税法の制定の意義は、世界租税史上からみて、十九世紀後半期

において、後進資本主義国日本が欧米先進諸国と時期を同じくして、あるいは先がけていわゆる『近代的』な所得税法を立法化し、且つ定着せしめたところの早発性、早熟性とそのパラドクス (Paradox) にあるということができよう。」と言って、「創設期所得税法は現代所得税法の出発点であり、かつ、原型でもあるばかりでなく、現代所得税法は創設期所得税の延長線において理解されざるをえない。今日の所得税制の全体像に社会科学の光をあて、その本質的理解に迫るためには、まず明治二十年所得税法創設以降今日に至る日本所得税法の生成発達史の本格的な究明が前提」として、創設期所得税法の生成史について分析を加える、とされている。以下はその論述されているところの要約である。

まずその制定理由に関して、いわば明治政府の「公式見解」を示すものとして、今日まで一般に流布されてきた見解、すなわち第一の目的は、軍事費、特に海軍費増加と他の税源（北海道物産税）の欠落部分の補填であり、国家財政支出の増加に対処するため、第二は諸階級間の租税負担の不均衡を是正する必要性にあるという通説には必ずしも十分な説得力がなく、学問的な批判に堪えるものといえるかどうか疑問があり、にわかに肯定し得ない、としている。

それは、明治二十年所得税法制定当時に予算した税収が一四五万四、三二六円であり、これから徴税費予算二〇万五、二二四円を差引くと増収をもたらすと予定された純額は一二四万九、一〇二円に過ぎず、明治二十年の総税収の僅か一・八%という比重（地租六三・七%、酒税二〇%）であること、更に明治二十年から同三十一年までの間、つまり創設所得税法が殆ど改正されずに維持された十一年間を通じて納税人員が七六、六九八名増加し、所得金額において八、七九三万円も増加したにもかかわらず、実収所得税額が当初収入予算額を若干上廻ったのは創設後八年目に当たる明治二八年のことであった事実を顧みるとき、明治政府が創設された所得税法に対し期待したものについて、

当時の財政窮迫状態を打開せんとすることが主要な理由であったという通説は必ずしも妥当でなく、少なくとも歳入増加は副次的な要因、と考えるわけである。

そして、創設所得税法は我が国租税制度史上、近代税制への転換の契機をもたらした画期的立法として、「その量的側面、つまり税収の相対的絶対的比重についてそのもつ意義を認められるべきでなく、その質的、内容的側面について、さらに同法制定施行の早熟性¹¹早発性についてその歴史的意義とともに政治的、社会的、経済的意義が評価されねばならない」と述べ、それと同時に、同法の制定は、旧帝国憲法制定（明治二十二年）と国会開設に至るまでの法体制整備期における行政法・財政法等の整備の一環として、国税徴収法（明治二十二年）・間接国税犯則者処分法（同二十三年）・行政裁判所法（同二十三年）等の公布とともに重要な意味をもつものであるばかりでなく、衆議院議員選挙及び貴族院令（いずれも明治二十二年二月公布）とも密接な関連性を有する、として更に深く分析することとしている。

次に所得税法採用の第二の理由として挙げている農業部門と非農業部門との間の租税賦課の一方的偏向、諸階級間又は階層間の租税負担の不衡平性の是正論についてであるが、このような租税負担の偏重が生じた背景には、明治六年七月の地租改正以後明治二十年に至る資本主義の原始的蓄積期から初期資本主義の確立までの歴史的時期が横たわっている。すなわち、明治十四年に始まる松方財政は不換紙幣の整理をはかり、いわゆる「松方デフレーション政策」を強行し、間接税及び地方税の二倍以上の大増税を行なった。この結果地主、自作農に対する地租負担が増大しその窮乏をもたらす一方、政府の手厚い保護育成を受けた運輸業・商工業・銀行を営む政商は、都市における巨大企業として著しい発展を示し、都市における巨大資本と地方の中小資本との軋轢をもたらし、後者の衰退をみるにいたった。

紙幣整理の進展は、正貨準備の充実と一般金利の低下をもたらし、公債の値上がりによるその財産価値の増加を招き、これらを資本とする銀行・会社の設立の例が多くみられた。

また、明治政府の中央・地方を通ずる膨大かつ強力な政治権力機構の確立に伴う官僚層―官吏群に対する俸給手当も巨額に達していた。

このような松方大藏卿による紙幣整理過程、つまり日本資本主義の本源的蓄積の第二段階は、激動する農村経済の姿を如実に示すものであった。明治十五年以来の米価の急速な下落は特に激しく、明治十三年、十四年の最好況時の五〇％にも達しない状況であり、各種公租公課の過重負担と相俟って農村における階級的分解を著しく促進した。そして、地租及び地租割等の滞納のために強制処分を受けるものも数多く、これによって農民は土地を喪失し、零細土地所有者⇨小作兼自作ないし小作農へと転落し、又は都市への賃金労働者として流出するなどの窮状を生み出し、更に中小地主の没落と大地主への土地の兼併集中をもたらした。ここでの農村社会の階級分解は、小作農の増大と自作農の減少、少数の富農と多数の小農の貧困化という階層分化を促進し、地租の納税者数を急速に減少せしめ、中以上の地主層、富農層に地租の負担を集中せしめることとなった。

以上のように、明治政府の財政政策、特に租税政策の帰結は、歳出増加に伴う税収増を賄うべき税源を旧来の農村大地主層を含めて、新興商工業者層、新興知識階層、利子・配当等資産所得者層などの高額所得者層の保有利得に求めざるを得なかった。しかしながら、「富国強兵」と「殖産興業」を至上の国家政策としていた明治政府にとって、諸階級、諸階層間の租税負担の不衡平がいかに激成していたとしても、またこれらの諸階級等に帰属する税源としての所得がいかに巨額であったとしても、新しい産業発展の萌芽をつみとるような新税法の制定による新税源の捕捉によ

り、徹底した租税負担の公平化を実現し得ないことは極めて明瞭に観取し得るところであった。

明治二十年所得税法によって明治政府が期待したのは、当時、国家歳入の大部分の担い手であった農村社会の貧窮化の進行を目の前に見て都市新興階級を対象に税負担の漸次的な肩代りを求めながら「負担公平」はあくまでも、立法正当化の名分に過ぎず、現実には「不平等」の微調整の実行にあった。このことは、会社法人が納税義務者から除外されたこと、年所得三百円以上という高額所得者に限定して課税することなど創設期所得法の特質と構造によって知ることができ、また、同法の納税者数が明治二十年から同三十一年までの間、約十二万名より約十九万名まで増加したに止まっており、同期間の国税収入中所得税収入の占める割合が極めて微小な額に止まっていたことにより明らかに認識することができる、と諸計表を用いて分析しながら論述されている。

そして、このような実体をみるとき「制定の理由として立案ないし立法者が掲げた『負担公平の実現』というスローガンは極めて理念的、擬制的なものに過ぎず、真実の目標を示したものといえないとするならば、明治憲法の制定を目前にしてかくも『早熟』、『早激』といわれながら、なぜ明治政府によって所得税法がにわかに制定されるにいたったのであろうか。」と次の見解が述べられている。

まず高橋教授が論述するところの、所得税法の立法趣旨は税収入の確保ないし税制改革というような直接的現実的な根拠に求めるのではなく、伊藤博文を中心とする制憲グループによる「国会開設以後の民選議會をおさえるごとき支配機構つまり官僚機構と財政権の確保を狙い」とする国家体制整備の要求に基因し、「明治二十年所得税法もまた、制憲以後において行政権力による財政権の維持と確立を目的として急遽、立法化の運びとなったもの」という将来的展望に沿った立法措置とみる見解を高く評価しつつも、それが所得税法の構造的機能的特質と関連づけて考察され、

さらに新興富裕層を対象とするその「補完的富裕税」的性格と参政権（制限選挙制）とに着目するならば、明治二十年所得税法の創設理由趣旨の解明は一層の展開をみせる、というものである。

その構造的機能的特質については、元老院会議における内閣法制局参事官岩崎小二郎の提案理由説明に「所得税ヲ施行スレハ万一緩急ニ当リ僅ニ其課率ヲ加重シテ容易ニ需求ニ応スルニ足ラン」とあるところから、同法のもつ税収の弾力性 \parallel 伸縮性に注目し、将来起こりうる国家財政収入確保の要請に應えるであろうという未来指向的な見通しのなかでの役割である。しかし、かかる将来展望のみならず、岩崎小二郎が「此税法ハ中等以下ノ貧者ニ痛苦ヲ与ヘス中等以上ノ富者も些シク冗費ヲ節シ不自由ヲ忍ヘハ国家ニ対シテ其富有家タル本分ヲ尽クスコトヲ得セシメン」と力説しているのは目前に迫った国会開設をひかえ、諸階級、諸階層のうち、特に新興富裕階層に対して直接国税としての所得税の納税義務と引換えに選挙権・被選挙権を付与せんとする伏線であったことがその後の法体制整備とともに明らかになった。すなわち、この二年後に成立した衆議院議員選挙法及び貴族院令による多額納税議員選挙制度が、それを明瞭に映し出している。

もっとも、衆議院議員選挙法の成立以前においても、地方議會議員選挙は納税資格（明治十一年の府県会規則では、府県議員の被選挙資格は地租十円以上、選挙権については同五円以上）による制限選挙であったが、この地方議会の議員構成は、農村富有者層、寄生地主層及び自作農たる富農層によって独占的に支配されていた。このような背景のなかで、衆議院議員選挙法と貴族院令は創設所得税法と結合して、来たるべき国会の構成が地租納税者代表によって全面的に占拠されることに大きくブレーキをかけ、各界各層の富有者層によって構成しようとする狙いをもって制定された、と述べ、所得税法創設の理由について、「かくして、創設所得税法は、わが国資本主義経済の急速な形

成過程において生成發展してきた新興資産階級と新興富有知識階級に対してその經濟的地位に対応し、その高さに比例した政治的地位を与えることによって、その本来の隠された立法趣旨を達成したということができると結ばれている。

このあと論攻は更に進められて、創設期所得税法の内容と構造の直接的分析と総合的検討を通じ、本法の基本的性格を明らかにしなければならないとして、その立案過程と外国税法の継受、更には立法過程についての論究がある。

この稿の最初に第二次大戦直後までの先学による業績の概要と若干のコメントがあり、そのなかで藤田武夫氏の著書『近代租税制度』（昭和二十三年河出書房刊）に触れ、同氏が汐見三郎博士の見解を支持し、「ルードルフ収入税法案は『プロシアの所得税を模倣したものであり、これが明治二十年の所得税法に間接に影響していると見られる』と論じ、更に『直接に所得税の原案となったものは、十七年十二月の大蔵卿松方正義の「所得税草案」である』と断定している。」ことについて、明治二十年の所得税法と十七年十二月の大蔵卿松方正義の「所得税草案」との相違点は納税義務者、課税範囲のみならず、課税単位、課税標準算定及び課税方式、累進原則、徴税機構など全領域に見られるところであり、したがって藤田説は誤りといわなくてはならない、と指摘している。

そして、「ここで留意されねばならないことは、明治十七年十二月という同じ時期に一方において、伊藤博文を中心として伊東巳代治を幕僚とする憲法制定グループがプロイセン所得税制を継受しつつ『収入税法草案』を準備して政府に上申し、公布、施行を提案したこと、他方において、大蔵省（その中心には田尻稻次郎がいたといわれる）官僚の手によってイギリス税制を継受しつつ立案された法案が『第一次所得税則』として準備され、同じく政府に実施方が提案されたことである。」と述べている。

そこに、明治政府内部で所得税法制定をめぐり、プロイセン型か、イギリス型か、いずれを採用すべきかをめぐって対立し激しく論争されたことが推測し得る、としてその論述は次のように展開されている。

当時、国家体制の整備に当たって、大隈重信が主張するイギリス型議員内閣制の採用は「明治十四年の政変」を契機として退けられ、岩倉具視、伊藤博文、井上毅らの提唱するプロイセン型立憲君主制が明確に方向づけされ、伊東已代治が推進し、伊藤博文が支持するプロイセン所得税法継受の方針が支配的なものとなることは必然的な成行きであった。しかし、国家財政収入の中で所得税のウェイトは一般に低く、それは地租及び間接税によって生ずる貧富間の租税負担の不公平性を調整し、緩和するため、富裕階層に課税される補助税とみるイギリス・フランス流の税制のあり方、これは田尻稻次郎を中心とする大蔵省の所得税法に対する基本的な認識であるが、これが創設期所得税法の根幹に導入されていることはまぎれもない事実であり、プロイセン的なものとは異質の思潮が残されたことは見逃すことはできない。

かくして、明治十八年以降は、プロイセン型の税制を典拠とする主要な動向が優勢のまま所得税法創設の準備が着々と進められた。それは高橋教授によって発見され、発表された「第二次所得税則」草案において（一）同居親族所得の戸主合算制の採用、（二）源泉課税方式（一部の所得種類につき申告課税方式（賦課課税方式を含む。）を採る。）をすべて申告課税方式に、（三）課税所得の種類による差別的課税方式（源泉徴収制と所得種類別による差別税率）を総合課税方式にするなど「第一次所得税則」草案が修正されていることで窺うことができる。これはイギリス型からプロイセン型へと転換する契機となったもので、伊藤を中心とする憲法制定グループの法体制整備の方向が決定的な勝利の第一歩を進めたことを意味する。

そして、この「第二次所得税則」草案は、「ルードルフ收入税法草案」（プロイセン税制からかなり強い影響を受け継ぎながらもわが国の歴史的伝統と風土的条件―政治的社会的経済的諸条件を加味して立案されている。）から若干の重要な部分を取り入れたものであるが、これは明治二十年一月の「大蔵省請議」における所得税法草案（以下所得税法草案という。）とは法文構成においても、内容においても接近しつつあるとはいえ相当に距離がある。特に、課税標準算定規定の充実整備、納税義務者と課税所得の範囲の整理、非課税所得に関する規定の新設、税率のきざみ―等級数の拡張などでその内容、形式を大きく変貌せしめている。

また、徴税機構の面では大きな相違点がある。第一次及び第二次税則に定める調税委員会は郡区長の諮問機関として位置づけられ、「所得高」の賦課決定権は郡区長に与えられているが、「ルードルフ收入税法草案」においてはこの調税委員会に相当する「收入税事務局委員会」が收入税（所得税）の賦課決定権（過半数による決議権）をもち、同委員会の委員長となる郡区長は可否同数のときにのみ発言することとされている。「所得税法草案」では「調査委員会」に調査権と賦課決定権を与え、郡区長は主として同委員会決議の執行機関としての役割を与えられており、独自の権限としては府県知事への意見具状に限られている。

以上各草案の「所得税法草案」に対する影響を集約すると、「第一次所得税則」には殆どみるべきものはなく、「第二次所得税則」は「所得税法草案」にかなり接近してきたものの、両者の間に重要な点において差異を見出す。むしろ「ルードルフ收入税法草案」と「所得税法草案」ひいては「本法」との関係が密接であり、汐見博士及び藤田教授の「ルードルフ收入税法草案」について「本法に対する影響が間接的である」という指摘には肯定しがたい点が多分にある。したがって、プロイセン所得税法が「本法」の形成にかなり強く影響したという主張がより正しいというべ

きであらう、という見解である。

次に所得税法の立法過程についてであるが、明治十八年以降、プロイセン型の税法創設の基本的方向に沿いながら、明治政府の手により精力的な立法活動が進められた。明治二十二年二月二十二日の元老院會議筆記によれば渡辺清議官が「聞ク此法案ハ数年前主務省ヨリ内閣ニ提出シ、内閣ニテ屢々調査委員ヲ設ケ幾度モ調査ヲ遂ケ遂ニ本院ノ議ニ付セラレタリトスル困難ノ法案ナレハ……」と述べ、複雑な立法過程のあったことを示唆しているが、このとき、既に伊藤内閣はプロイセン型の税制を典拠として新しい所得税法案を準備しつつあったことは容易に推察しうる、とされている。そして、明治十九年三月二十二日松方大蔵大臣より伊藤総理に提出された「十九年予算調査ノ実況ニ就キ歳入ノ財源ヲ索ムルノ議」に「所得税法モ亦所理適當ノ性質ナリト雖モ、其ノ徴収ノ基額ヲ調査シ得ル事極メテ難シ、方今普魯西（プロシヤ）等財産等級税ハ其ノ賦課ノ法最モ簡易ニシテ能ク我カ目下ノ時勢ニ適應セルヲ以テ、直チニ其調査ニ著手シ来二十年ヨリ實際ノ徴収ニ至ランコトヲ要ス」とあるのは、伊藤—伊東を中心とする制憲グループによる所得税法の制定の方向を確認するものであった、と述べている。

なお、このあと「所得税法草案」と、これが内閣の内議を経て元老院に付議される「所得税法原案」とを分析したうえで、「立案当局はヨーロッパ諸国の所得税制をひろく調査したうえ、わが国と政治的社会的經濟的諸条件の類似するプロイセン・ドイツの所得税法の強い影響力の基礎のうえに、イギリス、スイス、ババリア、その他の諸国の所得税法のなかでわが国の国情に適應し、長所と考えられるものを取捨選択して法律構成がおこなわれていることを容易に了解することができる。しかし、だからといって創設期所得税法が單なる輸入制度であり、外国、とくにヨーロッパ先進国の全面的な制度的模倣とみることは必ずしも妥当ではない。」と論述し、更に元老院における審議につい

て検討している。

最後に次のことが述べられている。

創設期所得税法の特徴として、一つは同法の成立が日本の経済の後進性に比し著しく制度的に先行していること。このことは外国、とくにヨーロッパ先進国の輸入法ないし継受法として濃厚な色彩を帯有せしめる原因ともなったが、同時に税法の形式的・外観的な整備と体系化にもかかわらず、内容的貧困性（例えば課税標準算定規定の無内容性）をもって特徴づけられる。

二つには、富裕税・補助税的性格、これは明治政府の所得税法立法政策の根底に流れる思考に完全に適合した。

三つには、同法が根幹においてもところの前近代、プロイセン・ドイツの性格である。

次に所得税法採用理由について、従来一般に公式見解として示されてきた国防の緊急性とくに海軍費の増加や他の租税廃止に伴う歳入増加需要、また富者と貧民、ないし農村と都市との間の租税負担不均衡の是正の緊要性という要因は、直接的・本質的関連性を有せず、本質的原因の一つは、将来展望に立つ歳入財源の発掘であり、二つには新興富裕階級に対し、納税者制限選挙制度を媒介として一定の政治的地位を付与する保証を与えることであった、と結論し、「明治二十年所得税草案法ないし同原案にもっとも強い影響を及ぼしたものは、ルードルフ収入税法案（明治七年作案）であり、したがって、間接的であれプロイセンの「階層別所得税法」が、継受法として、支配的影響力をもち立案されたことはほぼ確認される。しかし、草案の立案段階においてもヨーロッパ諸国、とくにイギリス、オーストリー、フランス、イタリア、ババリア、スウェーデン、スイス聯邦、さらにロシア、アメリカまで、ひろく、各国の税法が内閣および大蔵省において調査研究され、また政府備外国人ロエスレルおよびルードルフ等の意見が参考に

された。しかも日本と国内事情が類似するプロイセン税法に多くを学びこれを模倣する結果となったといえ、イギリス税法、スイス税法、スエーデン税法、ババリア税法からその長所とされるものを継受したことが分析結果として明らかになった。」と論断されている。しかし、創設期所得税法が、単なる輸入制度として、主体性と独自性を欠除するところの、そして当時の欧化主義の盛行―最絶頂期（鹿鳴館時代）の一産物に過ぎないと理解するものではなく、むしろ長期にわたり慎重になされた立案・立法過程の厳密な検討の結果によれば、日本の政治・経済・社会の諸条件に対する充分な考慮のうえに全く未経験な一般所得税制をいかにして適合させ、定着させるかという主体的な態度が立法者の思考と行動において一貫していた、と論稿を結んでいる。

（注）大東文化大学大学院経済学研究科「経済研究」第四集 別刷

第二節 本章のまとめと若干の考察

ここまで、所得税法創設の意義、趣旨、理由そしてその準備過程などについての先学の論述を考察してきた。

明治二十年、我が国の極めて未成熟な資本主義経済体制のもとに導入された所得税法は、先進資本主義国のそれに三十年も先行した早激性・早発性を有しているといわれ、財政中に占める位置はそれほど重要でなかったにしても、我が国租税体系近代化の転機をもたらした画期的な立法として評価する点で先学の意見は一致している。

その創設の趣旨、理由については、同年一月に大蔵省が閣議を仰ぐために提出した「請議」⁽¹⁾に、「近來東洋諸國國際ニ関スル現況上海防ノ一事ハ最モ輕忽ニ附シ難ク、随テ其經費ヲ要スルノ巨多ナル」こと、「大ニ北海道物産稅ヲ輕減

スヘキ」ことにより歳入の増加が必要であるという財政上の要請、また「現行ノ税法ハ維新創業ノ際、制定シタ」もので「已ニ今日ノ国情ニ対シテハ大ニ其適度ヲ失ヘルモノアリ、且税率モ亦輕重ノ平ヲ誤リ、随テ富者ノ負担甚タ輕ク、貧者ニシテ或ハ富者ニ幾数倍ノ重税ヲ負フノ事實アリ」として不公平税制是正の要請、したがって、現行税法では「歳入ノ増加ヲ求ムルノ道ナキノミナラス、漸次改良セサルヘカラサルノ時期ニ臨メリ」という明治政府の公式理由がある。これは、同年二月二日の元老院會議の冒頭における松方大藏大臣が行った所得税法案創設の趣旨説明により次のとおり補強されている。

その第一は、「歳入ノ一部ヲ増加スルニ在リ、其増加ヲ要スル訳柄ハ近日東洋ノ形勢ニ於テ我国国防ノ等閑ニ付ス可ラサルニ由ル、蓋シ前時トテモ同様ナレトモ目今ノ事態ヲ觀察スレハ実ニ深ク戒心セサルヲ得ス、既ニ海防ノ完備ヲ求ムルヤ砲台ノ建築ス可ク戦艦・水雷船ノ構造ス可キ等一ニシテ足ラスト雖トモ、其經費ノ支ヘサルヲ奈可ニセシ、到底今日ノ歳入ノミニ依頼シテ成就シ得ルノ事業ナラス、故ニ新税ヲ起シテ之カ經費ニ充テ年ヲ逐ヒ日ヲ積ミテ遂ニ此目的ヲ達セサル可カラス」という国防費の必要性である。

第二には、「人民ノ負担ヲ平均スルニ在リ、従前我国ノ歳計ヲ立ルヤ百般ノ政費悉ク之ヲ土地ニ賦課セルヲ以テ、租税ハ偏ニ農ニ重ク、商工等ハ全ク其負担ヲ免カルム者ノ如シ、大政維新以来夙ク此ニ見ル有リ、漸次ニ各外国ノ成法ニ倣ヒテ改良ヲ図レルモ未タ以テ人民ヲシテ其資産ノ貧富ニ応シ公平ニ租税ヲ負担セシムル能ハス、故ニ間税ト直税トヲ論セス動モスレハ中等以下ノ人民ニ偏重ニシテ却テ中等以上ノ人民ニ偏輕ナル事實ヲ呈ス、是ノ如キハ畢竟課税方法其宜キヲ得サルノ致ス所ニシテ早晚必ス之ヲ釐革シ、以テ公平平均ノ方途ヲ取ラサル可ラス」といい、貧富間における租税負担の均準化を図る意図である。そして、「本法ニシテ一タヒ実施スルニ至ラハ、従前貧富両者ノ間ニ

賦課ノ平等ヲ失ヘル弊患ヲ救ヒ、更ニ将来ノ国計上ニ正確ナル税率ヲ立ルヲ得ントス」と説明している。

しかし、近代の創設所得税法研究においては、これら明治政府が公式に示した理由はあくまでも副次的なものであり、その真実の目標とするところは、国家体制整備の要求に起因したもので、「旧税ハソノ力ヲ保ツ」という原則に則り「国会開設以前にできるだけ多数の税目を『旧税』として制度化して政府の財政権を確立しておく意図」⁽²⁾、あるいは、「将来展望に立つ歳入財源の発掘であり、また租税体系近代化の転機を将来に期待すべく断行した賢明な布石」であると同時に「来るべき開設国会における地主層（地租納税者）の独占的役割を抑制」し、「諸階級、諸階層のうち、特に新興富裕階層に対して直接国税としての所得税の納税義務と引換えに選挙権・被選挙権を付与」せんとする政治的再編成に伏線がある、⁽³⁾というところまで論究されている。

それでは、ここで松方家文書から松方大蔵大臣の財政論策中租税に関わるところをみることにする。

まず、当時の財政経済の状況については、「松方伯ハ明治元年以降二十五年間政府ニ在リ、而シテ其中二十余年間常ニ財政ノ枢機ヲ取レリ、然レトモ伯ノ理財上功績最モ顯著ナルハ明治十四年十月伯カ大蔵卿ノ職ニ就キシ以後ニアリ。是ヨリ先明治政府ノ歳計ハ入、出ヲ償ハス常ニ困難ヲ極メタリ。大隈井上二伯ノ奮励刻苦スル所アリシニ拘ハラス歳入ハ常ニ欠乏ヲ告ケ、之ヲ補フニ紙幣ノ発行国債ノ募集ヲ以テセリ。故ニ其高漸次驚クヘキ巨額ニ昇リタリ。又一国経済ノ形状ヲ觀察スルニ、農業振ハス工業興ラス、貿易ハ常ニ平均ヲ失シ明治五年以降十四年マテニ金銀ノ海外ニ流出セシモノ七千七拾九万余円ニ達シタリ。明治四年前ハ統計備ハラスト雖トモ、安政開港以後金銀ノ海外ニ流出セシ高少ナクモ一億五千万円ヲ下ラス。二者合計二億二千余万円トス。故ニ財政経済両ナカラ其困難ヲ極メタリ。伯カ大蔵卿就職ノ時ニ於テ政府ノ不換紙幣ハ一億二千余万円ニシテ、之ニ銀行紙幣ヲ加フレハ其高一億五千四百八拾余

万円ナリ。而シテ準備金中ノ正価ハ僅カニ八百六拾余万円ニ減シタリ、紙幣ノ価格ハ銀貨ニ對シ壹円七拾三錢余ニ下落シタリ、金利ハ一割八分余ニ騰貴シタリ、公債價格ハ七分利付額面百円カ七拾貳円ニ下落シタリ、物価ハ非常ニ騰貴シ絶ヘス高低アリ、正実ノ商工業ハ衰退シテ投機業独リ盛況ヲ極メタリ、政府ノ會計ハ紙幣下落ノ為メ歳入ハ殆ト半額ノ実価ヲ失セシニ拘ハラス、文武政務擴張ノ為メ歳出ハ益々増加シ非常ノ窮迫ニ陥リタリ、……」ということであつた。

この財政經濟窮迫に對処するために、「我邦比年貿易平均ヲ失シ金銀流出止マサルモノハ農工業ノ振ハス物産繁殖セサルニアリ。農工業ノ振ハサルハ資本欠乏シテ金利ノ高キニアル、金利ノ高キハ金融壅塞シテ疎通ノ道ナキト紙幣下落シテ物価ノ高低常ナキニアリ。故ニ理財ノ要ハ金融ヲ疏通シ紙幣ヲ消却シ、金利ヲ低下スルニアリ。」、「我國殖産ノ進歩ヲ妨ケ且ツ金銀濫出ノ最重原因ハ不換紙幣ニ在リ、今日ノ急務ハ先ツ此害物ヲ排除スルニアリト確心シ」、兌換紙幣の制度を立て、日本銀行を起こしその機關に充てる一方、不換紙幣の消却を図つたのである。

そして、「紙幣減縮ノ為メ採用セル方略」の一つとして「酒造税、煙草税、証券印紙税、売藥税、醬油税、菓子税、所得税等ヲ改正増置シ、以テ歳入ノ増加ヲ計リ其残余ヲ以テ紙幣消却ノ元資ニ充テタリ。」という政策があり、「伯ハ必要ナル政費ノ為ニ租税ヲ賦課スルコトヲ恐レサルナリ。」と評価されているのである。⁽⁴⁾

一方、軍備擴張費と財政の建て直しについては、「軍備皇張費之議」⁽⁵⁾（明治十五年十二月廿六日太政大臣ニ呈セシモノニ係ル）に「今般陸海軍備更張ノ儀被仰出兩卿ヨリ差出候見込書御下付相成意見具狀可致旨御達ニ付」とあり、これに對処するに「増税ノ概算額取調……造酒煙草之諸税額一ヶ年七百五拾万円ヲ收入シ得可キ見込ニ有之」と答え、同年同月の地方長官の集會席上の演説においては、「財政ノ救治ナリ、兵備ノ擴張ナリ、決シテ偏廢ス可カラサル此ノ

如シ。今ヤ之二者ヲシテ双進併行相戾ラス、之ヲ処シテ饒然宣キヲ得セシメンコトヲ欲セハ、蓋シ国帑ヲ増加スルノ外又タ他ニ方策ナカルヘシ。国帑ヲ増加スルニ其法種々アリト雖モ、蓋シ税額ヲ増加スルノ法ニ若クハナシ。今般畏クモ天皇陛下ノ特旨ヲ奉シ大臣ヨリ増税ノ議ヲ演達セラレシモ畢竟ノ力為メナリ、而シテ其増税実施ノ方法ノ若キハ熟ク廟議ヲ尽シ更ニ告令アルヘシ。今若シ如此税額ヲ増加シ、一方ハ以テ海陸ノ軍備ヲ皇張シテ、一方ハ以テ現今財政ノ目的ヲ変セス益々救済ノ方ヲ進メハ是レ所謂兩全ノ策ナリト信ス⁽⁶⁾と増税の路線を表明している。

更に、「十九年度予算調査ノ実況ニ就キ歳入ノ財源ヲ索ムルノ議」⁽⁷⁾（明治十九年三月二十二日内閣総理大臣へ呈出セシモノニ係ル。）によれば、「本年度各庁ノ経費ハ皆共ニ冗費節減ノ聖旨ヲ体シ其費額ヲ概算シ支出ノ請求アリシモ、之ヲ本年度歳入ノ概算額ニ対照スレハ出入尚ホ相償ハス、為メニ其節減シ得可キノ経費ハ勉メテ之ヲ節減セシト雖トモ、調査上甚タ困難ナリシハ予算取調書ニ於テ具陳セシカ如シ。」

「且ツ之ニ拠リテ将来ヲ通観スルニ、政務上止ミ難キ費途ノ逐年ニ増加ス可キハ必然ノ勢ナルヲ以テ、今日ニ於テ予メノカ計画ヲ為サムル可カラス。因テ熟々歳入ノ財源ヲ考按スルニ、登記所得兩税ノ賦課及ヒ煙草印紙税ノ改正等ナリ。：所得税モ亦事理適當ノ性質ナリト雖モ、其徴収ノ基額ヲ調査シ得ル事極メテ難シ。方今普魯西国等財産等級税ハ其賦課徴収ノ法最モ簡易ニシテ能ク我カ目下ノ時勢ニ適応セルヲ以テ、直ニ其調査ニ著手シ来二十年ヨリ實際ノ徴収ニ至ランコトヲ要ス。」

「右述フル所ノ三税中煙草ノ如キ所謂有害無益ノ消費物ニ課税スルモノニシテ、他ノ二税ハ曾テ賦税ノ及ハサル財産ニ向ヒ応分徴収スルモノナルカ故ニ、国費負担ノ權衡上亦幾分か公平ニ帰スルノ正理アリ。

其他新税法ノ施行又ハ改正ヲ要スヘキモノアルトキハ、漸次其方法ヲ計画シ更ニ裁決ヲ仰ク可シト雖トモ、前陳三税

著手ノ如キハ不足ノ歳入ヲ補填スルニ於テ最モ要急ノ財源ナリトス。」としている。

このように、松方大蔵大臣の姿勢は、軍備の拡張費を含めて財政の窮迫を救うための増税であるとしているが、所得税法を施行することによる歳入の増加については、元老院會議の冒頭説明で「年々逐ヒ日ヲ積ミテ遂ニ此目的ヲ達セサル可カラス」と、また「本法ノ実施後ニ至リ政府ノ歳入ニ許多ノ増加ヲ見ルヲ得ハ、是レ國家富昌ノ徵候ニシテ深ク喜フニ足レリト雖トモ、或ハ然カク満足ヲ得サランコトヲ恐ル故ニ、其好結果ヲ収ムルハ暫ク之ヲ他日ニ譲リ」と言っており、当時の財政窮迫状態を一挙に打開しようとする議論ではないことは明らかである。

また、明治二十年三月三十日、鹿鳴館における松方大蔵大臣の「演説筆記」⁽⁸⁾によれば、「現今ノ稅務ニ於テハ前刻來述フル如シト雖、尚將來ノ稅務ニ関シ今ヨリシテ大ニ慮ルヘキモノアリ、何ソヤ外國條約改正ノ事是ナリ、此改正ナルモノ何レノ年ニアルヘキカ遲速ノ如何ハ予知スルヲ得トス雖トモ、早晚必ス此目的ヲ達スルノ日アルヘケレハ國內万事ノ狀況モ亦大ニ變更シ稅務ノ如キハ殊ニ今日……其變更ヲ要スル一ニシテ足ラサルヘシ」として、当時の我が國の念願である先進列強諸國との不平等條約の改正を目指して、國家体制を整備することが急務であり、殊に財政の基盤となる稅制の變更整理が重要であるとしている。

この條約改正問題については、「帝國海關稅ハ開國當時平均二割ノ輸入稅ヲ課シタルニ、旧政府時代ニ於テ諸外國ヨリ種々ノ圧迫ヲ受ケ、明治政府カ旧政府ヨリ引継ヲ受ケタル海關稅率ハ輸入稅輸出稅トモ平均五分ナリキ、此五分稅制度ハ條約ニヨッテ束縛セラレ、帝國歲計ノ必要ト商工業發達ノ必要トニ応シ自在ニ之ヲ伸縮スル事ヲ得ス。明治政府ハ多年條約改正ノ必要ヲ唱ヘ之ヲ各國ニ交渉シタルモ、米國政府ハ常ニ好意ヲ表セルニ拘ハラス其他諸國ノ同意ヲ得ルコト能ハス、空シク歲月ヲ經過シタリ。」⁽¹⁰⁾という経緯であり、「本邦開港ノ初未タ歐亞諸國ノ事体ヲ悉サス、此

ニ於テ事々皆彼カ為メ籠絡セラレ交際条約貿易規則ト混濟別ナク、甚シキニ至テハ税法ヲ輕重シ、物品開閉シ、條例ヲ設クル皆彼國領事ト協議決定スヘキノ條款ヲ立ルニ至ル。税法不利ニシテ而シテ變スルヲ得ス、空シク自主獨立ノ虛名ヲ擁シ其実附庸屬隸ニ異ナラス。豈可歎ノ至ニアラスヤ、然ル則チ本邦今日外交ノ急務ハ条約改正ノ大眼目ヲ立テ税法定立ノ大權ヲ復取スルニ在リ。：現今定立ノ税則ヲ閱スルニ、輸出税重キニ過キテ輸入税ヲ課スル多ク便利ヲ外人ニ与ヘ、更ニ内國ノ利害ヲ計ラサルモノニ似タリ。」⁽¹¹⁾と関稅自主權を回復して、輸出税を減らして国内の産業を興隆させるとともに、輸入税を増徴すべきことを指摘している。

このほか、松方大藏大臣が後年記述したという「開國五十年間日本帝國財政」⁽¹²⁾によれば、「：明治十年ニ至リ西南戰爭アリ巨額ノ軍費ヲ要シ、其結果紙幣ノ増発トナリ、是カタメ紙幣ノ價格ニ下落ヲ来セリ。明治十一年ヨリ明治十九年ニ至ルノ間ハ紙幣ノ整理処分及ヒ朝鮮問題ニ関シ陸海軍備ノ擴張鐵道開通等ノタメ歲計ノ増加ヲ来タセルコト尠カラス。從テ新ナル租稅ヲ起シ、公債ヲ募集スル等ノ必要ヲ生セリ。此間又國庫出納ノ制度、予算決算ニ関スル會計ノ法規、公債ノ制度、銀行ノ制度等改良進歩ノ見ルヘキモノ尠ナカラス。明治十九年ヨリ明治二十六年ニ至ルノ間ハ我國憲法政治創始ノ時期ニ属シ、明治二十三年ヨリ帝國議會ノ開設ヲ見ルヘキカ故ニ一般ノ人心殊ニ政府ノ施設專ラ諸般制度ノ不備ヲ改良整理スルヲ以テ目的トシ、歲計上著シキ増加ヲ見ス。寧ロ此間ニ於テハ帝國議會ハ常ニ消極ノ主義ニ傾キタルヲ以テ、歳出ハ削減セラレ歳入ハ自然ノ増加ヲ来タシ、其結果年々巨額ノ剰余ヲ生スルニ至レリ。明治十九年以来政府ハ紙幣ノ交換ヲ開始シ、金融市場ハ頗ル順調ニ赴キ金利ハ低落シ、五分利付以上ノ公債ハ続々五分利付公債ニ整理償還セラルニ至レリ。又政府ハ全国田畑ノ地価ヲ修正シ地租ノ不平均ヲ矯正シ、其結果地租ハ數百万円ノ減少トナレリ、此年間ハ実ニ財政上ニ於テハ最モ豊ナル時期ナリスト。」

「明治元年ヨリ明治十四年迄ハ旧政府ヨリ引継キタル租税整理時期ニ属シ其後明治廿一年迄ハ欧米文明ノ主義ニ基ク所得税及ヒ間接税制度ノ創定ヲ力メ、玆ニ至リ帝國税法ハ稍々完備ヲ告クルニ至レリ。」と回顧されている。

さて、ここまでの松方大蔵大臣の財政論策を集約すると、当時の経済情勢は、産業の沈滞、貿易の不均衡、金銀の海外流出、紙幣価値の下落、金利の騰貴、金融の壅塞、公債価格の下落、物価の騰貴と不安定という悪循環であり、財政は紙幣価値の下落により圧迫され、軍備費の拡張など歳出の増加により窮迫していた。この元凶は濫発された不換紙幣にあるということで、兌換紙幣の制度を設け、不換紙幣を消却することとした。そして不換紙幣消却の財源と欠乏した国庫への補充財源を増税に求めることとしたが、これも欧米文明の主義に基づき税負担公平の思想を採り入れて、税制を合理的に改良整理しながら行うという同大臣の思想であり、大蔵省もまたこの立場で事を進めていったものと考えられる。

このような大蔵省の立場からすれば、既に述べた所得税法創設の提案理由は至極当然のことと解されるが、ここに総理大臣伊藤博文が登場することから事情が交錯することになる。

所得税法の創設に關しての伊藤博文の登場は、汐見教授の「各国所得税制論」により紹介された明治十七年十二月付、伊東巳代治から伊藤参議あての上呈文書（ルードルフ財産等級税法草案和訳上呈―本書一七ページ参照）及び一八七四（明治七）年十一月二十九日付、カ・ルードルフから参議兼宮内卿伯爵伊藤博文へ上呈の「收入税法草案」から始まり、これは所得税法の形成過程におおいに關係がある。

所得税法が大蔵省の草案として閣議を仰ぐに至るまでの形成過程、いわば立案準備過程についての論述は、阿部教授の「日本財政論―租税」により紹介された明治十七年十二月付、大蔵卿松方正義から太政大臣三條實美への上申に

係る「所得税則」(第一次)、汐見教授紹介の前記「ルードルフの収入税法草案」、更に高橋教授が「初期所得税制の形成と構造」で論じている一八八一(明治十四)年、東京府会によって提議された「實入税賦課に関する建議書」、そして明治十八、十九年頃第一次の「所得税則」を改訂したという第二次の「所得税則」などを資料的基礎としている。

ところで、このなかのルードルフの「収入税法草案」は明治七年の草案とされており、「明治政府による所得税法の調査は、いわゆる『泰西の文物取調』事業の一環として、相当はやくから着手されていた」⁽¹³⁾、「伊藤博文が『所得税』の創設にかなりはやくから関心をもっており」⁽¹⁴⁾、「この『収入税』法律案は、その後実施にうつされないまままで放置されていた」⁽¹⁵⁾というような記述の根拠となっているのであるが、井上一郎氏の指摘する⁽¹⁶⁾ように、伊藤博文が宮内卿であったのは明治十七年三月から同十八年十二月まで、伯爵になったのが同十七年七月であること、また、この上呈文中に「本案ノ説明ハ書記官伊東巳代治氏ノ筆記書中ニ詳ナリ」と記載されているが、伊東巳代治はその頃兵庫縣三等訳官の職にあり、書記官と名がつくのは同十三年二月以降であること、更にルードルフは、伊藤博文が明治十五年滞独中宰相ビスマルクと交渉の上雇い入れることに決めた三人のドイツ人顧問の一人であり、内務省顧問(地方政治科)としての政府雇期間が同十七年から同二十年までであることなどが人名録その他の文献⁽¹⁷⁾から確認できるので、この「収入税法草案」上呈文に記載された年代は誤りであるとみてよいであろう。

それではルードルフの「収入税法草案」はいつ頃の草案であろうか。この関係の史料は松方氏所蔵の手記中より発見されたものとされているが、残念ながら現存せず、次のような松方家文書目録⁽¹⁸⁾だけが残されているものと考えられる。

財政一七

租税

夫役税及分頭税

一、夫役税則説明 [筆]

二、夫役税則御布告ノ儀ニ付上申 [松方正義] (明一六) [筆]

三、等級分頭税則、同上税收入予算、奴婢税收入予算内訳表 [筆]

所得税

四、所得税則施行之儀ニ付上申、同上布告按、所得税則、所得税收入予算表、所得税則説明 (明一七・一二) [筆]

五、所得税法修正ニ際シ府県市町村費附加ヲ禁ズベキ理由 (明一七・一二) [筆]

六、所得税ニ対シ地方税附加禁止ノ可否問答 [筆]

七、所得税法案ニ対スル意見 [田尻稻次郎] (明七・一二) [筆]

八、所得税法修正案 [筆]

九、所得税法修正案并ニ参照 [筆]

一〇、区町村ニ於テ所得税附加税ヲ賦課スルヲ得サル訓令及説明 [筆]

一一、所得税届出三等以上人名調 [筆]

一二、外国人ニ対スル所得税調 (明三三・四・一三) [筆]

二ノA、收入税法案、財産等級税考税、産業税則 (ルードルフ調査) [伊東巳代治] (明一七・一二) [筆]

この目録の四が阿部教授の発掘された「所得税草案 (第一次所得税則」といわれている。(本書一〇ページ参照)であるが、八の「所得税法修正案」は高橋教授が紹介された「第二次所得税則」か、大蔵省請議として閣議に付議した「草案」か断定しがたいところである。

ルードルフが作案した「收入税法律案」は「收入税法案」として、一二ノAに「財産等級税考説（財産等級税講説——ルードルフ氏口述・伊東已代治筆記——年月不明）」及び「産業税則」（ジョードンをして英譯せしめ後復た和文に重譯——本書一七ページ参照）とともに、明治十七年十二月のものとして整理されているようである。

なお、七に田尻稻次郎の「所得税法案ニ対スル意見」があり明治十七年十二月のものとして整理されているが、田尻稻次郎の大蔵省入省は明治十三年であり、明治七年には米國留学中である。したがって、この「意見」もまた明治十七年十二月のものではないかと考えられる。ちなみに、明治十七年十二月における田尻の官職は、大蔵権大書記官・調査局第一部長である。しかし、この「所得税法案ニ対スル意見」もまた現存しておらず、今その内容を知るすべがない。⁽¹⁹⁾

ところで、伊藤博文は、明治十五年三月憲法調査のため渡欧、同十六年八月に帰國、同年十二月に立憲政体創設の準備として第一に宮中に制度取調局を設置し、第二に宮内省改革の必要を奏上した。⁽²⁰⁾

そして、明治十七年三月十七日宮中に制度取調局が設置され、伊藤はその長官に任命された。またその直後に宮内卿を兼任している。

その間の事情については、「そもそも伊藤がまず制度取調局長官に任じられその後宮内卿兼任を命じられたのは、宮中・府中の別を破る混乱をできるだけ抑えたいという天皇の配慮から出たものだった。また伊藤はこの時宮内省の大改革を企図し、帝室令の草案をも提出していた。しかし天皇はまず松方を召して政府の財政状態を下問し、財政困難を知ると伊藤に改革の延期を命じたのであった。⁽²²⁾」が、明治十七年中に内蔵寮設置、華族令公布、図書寮設置、式部職新設、華族局設置等次々と機構改革を実施してい⁽²³⁾き、同十八年十二月に内閣制度が創設されたのである。

この間に憲法調査も進められており、プロイセン（プロシア）的立憲君主制の国家体制を志向する伊藤博文が、その基盤となる税制を研究し、日本において行われていない「財産等級税法」の調査と、これに類似したもので日本の風土等に適合する税法案の起草を、「地租ヲ納ムヘキ土地ヨリ生スル収入ノ課税並ニ酒造所ノ収入税ヲ免除シタ」ものと条件をつけて命じても不思議ではない。

すなわち、これがルードルフの「収入税法律案」であり、明治十七年十二月付、伊東巳代治から伊藤参議へ「豫テルードルフヲシテ調査セシメラレ居候財産等級税法草案脱稿候ニ付別冊和譯一本上呈候間乙夜被為瀏覽度候」と上呈されたものではないかと思われる。さすれば、ルードルフ氏口述、伊東巳代治筆記による「財産等級税講説」に「我国ニ於テ此ノ税法ヲ設ケタルハ実ニ一千八百五十一年トス。爾來星霜ヲ経ル既ニ三十年ヲ超ユ」とあるのとつじつまが合い、前述の松方家文書目録の整理日付と併せて、この「収入税法律案」は明治十七年十一月の起草と推測してもよいのではないかと考えるのである。

さて、このようにルードルフの「収入税法律案」は明治十七年十一月の起草と推定できるのであるが、この段階における「収入税法」は、伊藤博文が制度取調局長官であり、まだトップ・リーダーとしての地位が確保されていない立場であることからみて必ずしも当面の財政窮迫を救うという意図のものでなく、伊東巳代治から伊藤参議あての上呈文書に「巴華里ノ資本税ハ直ニ本邦ニ移シテ毫モ支障ナキノミナラス却テ今日ノ不公平ヲ醫スルニ於テ最モ恰當ノ法律」、「ルードルフ呈案財産等級税ニ至テハ目下細目ノ利害得喪攻究」とあることから、欧米諸国並みの近代国家建設構想の一環として、これらの国の税制に倣った税制、それは当時日本においては課税の外にあった資本の利得等に課税する税制であり、いわば租税負担公平の主義に則った税制であるが、これを導入したときの利害得失を研究する

ためのものであったと位置づけることができる。なぜならば、ルードルフ起草の「収入税法草案」は、宮内卿兼制度取調局長官伊藤博文のもとに提出されただけで、政府に上申して公布、施行を提案した事跡はなく、いつの頃からか松方正義の手に草稿のままで残されたものとみられるからである。

しかし、明治十八年十二月内閣制がしかれ、伊藤博文が総理大臣となつてから情勢は変わってくる。伊藤総理が所得税法の成立に非常な関心をもっていたことは、同法を審議する際、傍聴を禁じていた元老院會議に秘書官伊東巳代治と法制局参事官曾祢荒助の二名を特命により傍聴させていたこと⁽²⁵⁾でも窺われるが、総理大臣に就任して大蔵省における所得税法の立案を聞き、自分の意向はプロイセン型の所得税法の施行にあることを大蔵大臣松方正義に告げ、ルードルフ起草の「収入税法草案」を渡したのではないかと考えられるのである。

今ここに、プロイセンの「階級税及び階層別所得税法（一八五一年五月一日公布、前記の財産等級税法）」を翻訳したものが三編残されている。これらは大蔵省主税局統計課が明治二十年三月に刊行したもので、翻訳の時期は不明であるが、その訳語等により、明治十八年以前に翻訳されたとみられる「普國分等税及ヒ分等收入税規則」、「普國所得税徴収法（下等級及ヒ上等級所得税）」の二編、及び同十九年に翻訳されたとみられる「字國等級税及ヒ所得税法（別に同一訳文で所得税及等級税法）」である。⁽²⁶⁾

これらはいずれも異なつた訳文により翻訳されており、なぜ同一の法規がほぼ数年の間に別人の手で翻訳されたのか疑問のあるところであるが、その一編は制度取調局が翻訳してルードルフ起草の「収入税法草案」とともに大蔵大臣に渡されたもの、他は大蔵省独自のプロイセン税制研究のためのもの（一編は伊藤総理の意向をうける前、他はその後）とみればやや納得がいくのである。

このほか、大蔵省が既訳の税法を明治十九年以降改めて翻訳したものにはプロイセンの地租法、營業税法があり、松方大蔵大臣の「方今普魯西國等財産等級税ハ其ノ賦課ノ法最モ簡易ニシテ能ク我カ目下ノ時勢ニ適応セルヲ以テ、直チニ其調査に著手シ」⁽²⁷⁾という方針のもとに、プロイセンの税制に焦点をあてての調査研究が行われた証佐ではないかと思われるのである。

また、十九年一月頃、加藤濟銀行局長、中村元雄一等主税官を財政、經濟研究調査のために欧州へ派遣したこともおいおいに關係あるものと推測される。⁽²⁸⁾

この時期において、イギリス的といわれる明治十七年の「所得税則」が、プロイセン的なものに接近したことについて、「明治政府部内では、所得税法制定をめぐり、プロイセン型か、イギリス型か、いずれを採用すべきかをめぐって対立し、激しく論争された。」ことを我々は実証しえないのであるが、同十九年五月、經濟學博士田口卯吉が東京經濟雜誌に「近日民間に於て風評する所に因れば、我政府は方に所得税の徵收方法を評議せらるゝと伝えり。」⁽³⁰⁾と記述しているところをみれば、政府内部の論争がいち早く民間に風評として伝わっていたことも考えられる。そして、前述のとおり、この頃から大蔵省におけるプロイセン税制の調査研究が精力的になされていることからみて、その論議の結果、大蔵省としては伊藤総理の意向を受けるとともに、「其ノ賦課ノ法最モ簡易ニシテ能ク我カ目下ノ時勢ニ適応セル」税制、いわば、簡略な制度がその經濟事情に適合するものとして、プロイセン的な要素を多く採択することに踏み切つたのではないかと考えられるのである。

次に、我が國所得税法の施行が資本主義經濟の成熟度に比べ先行しているということに絡み、岩倉具視の「旧税ハソノ力ヲ保ツ」という原則において示されるように、国会開設以前にできるだけ多數の税目を「旧税」として制度化

して政府の財政権を確立しておく⁽³¹⁾、という考え方、あるいは、「八十二年十一月、天皇は地方長官を宮中にあつめ、軍備拡張にあてるため租税増徴を命じるといふ異例の措置をとり、酒税・煙草税・醬油税・所得税その他の値上げと新設を行った。(引用者注—このときには所得税の新設は行われていない。)それはまた一八九〇年と約束した国会開設の前に、増税を実現してしまうという意図から出ていた。」⁽³²⁾という説がある。来るべき国会の予測される勢力とその時の元老院の政府との力関係を比較すれば、このような考え方はうなずけるのであるが、憲法に租税法主義を明示した規定を採り入れるに当たり、「財政における権限を手掛りに議会が内閣の命脈を制することがあつてはならない」ことを考慮し、国会開設以前に租税制度を整備して財政権を確立しておくという考え方もあつたにせよ、明治二十年四月、井上毅が憲法草案を立案する際に、租税全般について一律に永久税主義を採用せず、「特に所得税を『動税』として、その徴収につき議会の毎年の承諾を要件とする構想」、すなわち「財政における議会の権限を全くといってよいほど奪うという立場には進まず」、「国会に一定の権限を与えるべきと考えていた」⁽³⁴⁾ことからすれば、所得税と国会は無縁になるわけではなく、井上毅の考え方と、所得税法の創設を「国会開設前の財政権の確立」、あるいは「国会開設前の増税の実現」の一環と考えることは相克するのである。

そのほか、先学の講究により隠れた立法趣旨とされる所得税法と選挙制度との関連、すなわち、参政権(選挙権・被選挙権)付与に当たり、所得税を含めた直接国税の納税をその資格とする制限選挙制を実施することにより、国会の勢力分野のなかに各界各層の富者層、特に知識階級を取り込み、地租納税者の代表である富農層による国会の全面的支配を制限しようとする予測図が描かれていたとすれば、当時の為政者の将来展望に測り知れない力を感じるものである。

ともあれ、創設された所得税法は、歳出の激増に伴う財政の窮乏を漸進的に解消するため、負担公平の理念のもとに各種の租税を時代に適合するように整理し、恒久財源の確保を図るという大蔵省の財政構想と、為政の主流となった伊藤博文を中心とする憲法制定グループの近代国家建設構想との融合の所産であり、それぞれの思惑のなかで所得税法百余年の歴史の幕明けとなったものとみられる。

なお、所得税法の形成過程における外国税制の影響についての考察は後章において行うこととする。

(注) 1 「公文類聚」第十一編 明治二十年 第二十六卷

内閣記録局編「法規分類大全」第三十八巻租税門〔8〕第一編 三九九頁以下

税務大学校研究部編「明治前期所得税法令類集」 三二五頁以下

2 高橋誠「初期所得税制の形成と構造」 五六頁

3 藤井誠一「創設期所得税法の基本的性格」 一〇八頁

4 大内兵衛・土屋喬雄編「明治前期財政経済史料集成 第一巻 松方伯財政論策集」昭和五三年 原書房

(復刻) 昭和六年 改造社 二五七～二六五頁

明治二五年九月三日 文学士 阪谷芳郎識「松方伯ト明治ノ理財法」

5 「右同書」

陸海軍拡張費支出概算表(明治十五年十二月調) — 明治十六、十九年度だけ掲げる — 引用者

	明治十六年度	明治十九年度
一新艦製造費	三、〇〇〇、〇〇〇	三、〇〇〇、〇〇〇
二軍艦維持費	五〇〇、〇〇〇	二、〇〇〇、〇〇〇
三陸軍兵員増加費	一、五〇〇、〇〇〇	一、五〇〇、〇〇〇

六

- 13 高橋「前掲書」 五五頁
 - 14 「右同書」 六二頁
 - 15 「右同書」 六二頁
 - 16 井上一郎「抜本的税制改革と所得税【下】」 税務弘報三六卷一二号
 - 17 梅溪昇「お雇い外国人」⑩政治・法制 付録 二五七頁
 - 18 「近代諸家文書集成 総索引」ゆまに書房 (松方家文書) 五八頁
 - 19 田尻稻次郎の財政制度近代化についての理論と実績は、森田右一「わが国における財政制度の近代化―田尻稻次郎の貢獻―」(昭和六〇年 関東学園大学大学紀要第三号抜刷)に「北雷田尻先生伝」からとして次の事項が記述されている。
 - (1) 各種の租税を整頓して、負担の公平と恒久対策の確保を図る。
 - (2) 濫発せられたる紙幣を整理して兌換制度の創設に資する。
 - (3) 錯雑極まりなき諸公債を整理統一して、内外における募債上の信用を高める。
 - (4) 清国償金の收受を機として、多年の懸案たる金貨本位制を確立する。
 - (5) 国立銀行の営業継続、普通銀行の業務発達を扶掖して民間信用機関たるの実をあげさせる。
 - (6) 中央銀行たる日本銀行の設立に関与。
 - (7) 特殊銀行たる横浜正金銀行、日本勧業銀行、農工銀行、北海道拓殖銀行、台湾銀行、日本興業銀行の設立に関与。
 - (8) 日清戦争における戦費の調達及び其の支弁方法の成績。
- また、森田右一「田尻稻次郎の財政学」(昭和六一年 東洋研究第七七号抜刷)では次のように言っている。
- 田尻は、ルローア・ポリュエ(Pierre paul Leroy-Beaulieu)の「財政学概論(Traité de la science des Finances)」二巻を携えて帰国し、帰国後間もなく次の二つの部分を翻訳出版している。
- ポリュエ 財政論 関税之部 明治十三年一月
- ポリュエ 財政論 地方税之部 明治十三年一月

- ルロアーポリューは、税制について「所得税における累進課税その他の社会的政策的課税に最後まで反対している」が、「田尻の財政理論は大筋で、ルロアーポリューを祖述」しながらも、「必ずしもそれに固執するものでなく」、「明治二十年に世界の主要国に先がけて創設したわが国の累進所得税について、田尻はルロアーポリューのような反対をしていない。」
- 20 坂本一登「宮中の制度化と内閣制度の創設—伊藤博文の政治指導を中心に—」（近代日本研究会「官僚制の形成と展開」所収）一九八六年 山川出版社 四九頁
- 21 制度取調局御用掛兼務 参事院議員井上毅・同議員補伊東巳代治・同荒川邦藏・太政官権少書記官渡辺廉吉・同山県伊三郎・同牧野伸顕 御用掛 太政官権大書記官金子堅太郎
- 22 長官・参事院議長・主管参議の執務順序は、「凡ソ法律ノ新創又ハ改正各省ヨリ案ヲ具ヘ上申スルモノハ主管参議検印シテ制度取調局ノ審閲ニ付シ参事院ノ議決ヲ経、内閣回議ノ上御覽ヲ請ヒ、裁可シテ後元老院ノ議決ニ付シ更ニ内閣ノ回議ヲ経上奏批行ス」と定められた。
- 坂本「前掲書」 五二頁
- 23 「右同書」 五二頁
- 24 平塚篤校訂「財政資料」上巻 昭和一〇年 秘書類纂刊行会
- 25 「公文類聚」第十一編 明治二十年 第二十六巻
- 26 「普国分等税及ヒ分等收入税規則」・「普國所得稅徵收法」は、主税局「稅務雜篇 附錄」（明治二〇年三月刊行）所収、なお、「普國所得稅徵收法」は、大蔵省主税局「稅務雜篇 三巻」にも所収
- 「李國等級稅及ヒ所得稅法」は、主税局「李國稅務類纂 完」（明治二〇年三月刊行）所収
- 「所得稅及等級稅法」は、主税局「独字稅法 第二編 直稅編之二」（明治二三年四月刊行）所収
- 大内・土屋「前掲書」（十九年度予算調査ノ実況ニ就キ歳入ノ財源ヲ索ムルノ議）四〇九頁
- 28 主税局「壘國スタイン氏稅法講義筆記 完」（明治二一年七月刊行）に「此ノ所ニ於テ中村氏我國地租改正ノ次第ヲ告ケ且曰我國ノ地籍ハ未タ全ク整理ノ域ニ至ラスト雖トモ其大体ハ既ニ云々ノ点ニ達セリ」とあり、この時の筆記ではないか

と思われる。

29 藤井「前掲書」 一一四頁

30 鼎軒田口卯吉全集刊行会編輯「鼎軒田口卯吉全集」第六卷（明治十九年歲計予算—明治十九年五月一日発行・東京經濟雜

誌三一四号載）昭和三年 大島文太 二〇八頁

31 高橋「前掲書」 五六頁

32 遠山茂樹「明治維新と現代」一九六八年第一刷発行 岩波書店 二一〇頁

33 小柳春一郎「明治憲法下における會計制度の形成—剰余金支出の問題を中心に—」（近代日本研究会「官僚制の形成と展

開」所収）一九八六年 山川出版社 六二頁

これは、「ロエスレルが井上毅宛の答議においてくり返し強調した」ことである。

34 小柳「前掲書」 六二・六三頁

「井上は全ての税を永久税としてその徴収について毎年の議会の承認を不要とすべきだとは考えていなかった。『従前各等ノ租税ハ概ネ經常不動定分税トシテ議院ノ毎年ノ議定ヲ経ザルベキモ、但タ所得税ハ各国ノ例ニ倣ヒ動税トナシ毎年ノ議定ニ応シ増減シ議院ノ自由ナル議權ニ任スヘシ』と論じている。所得税を『動税』とする理由は、第一に『変換不定ノ收入ト支出トノ平均ヲ保ツ』ということであり、第二に『動税アリテ始メテ予算表ノ確定ニ関シ国会ニ有効ナ勢力アラシムルコトヲ得』というものである。」（七〇頁）

第二章 所得稅法案審議過程の考察

前章では主として所得稅法創設の趣旨、理由そしてその準備過程などについての先学の業績をみてきたのであるが、本章においては、元老院における所得稅法案の審議過程を通じて、それに携わった人々の思想、あるいは、それらの人々の当時の社会・經濟情勢についての認識、また外国稅制に対する認識などを考察することとする。

明治二十年一月、大藏省は「所得稅法」(草案)を「所得稅法施行條例(大藏省令)」(案)、「所得稅法說明書」、「所得稅予算說明書」と併せて、「諸草案ヲ附シ進呈ス」として内閣總理大臣に提出した。^(註)

「所得稅法」(草案)は、法制局において一部手直し、修正された上で各省大臣の合議、内閣總理大臣の裁可を得て、同年一月二十八日元老院の議定に付せられる。

法制局において修正された主要な部分は次のとおりである。

施行條例第二条にあつた「同居ノ家族ニ属スルモノハ総テ戸主ノ所得ニ合算シ、二箇所以上ノ地ニ居宅又ハ業務場ヲ設クルモノハ、本宅又ハ本店ノ所得ニ合算スヘシ」を削り、本法第二条に「但同居ノ家族ニ属スルモノハ総テ戸主ノ所得ニ合算スルモノトス」と加えること、本法同条第一項「私債ノ利子」を「貸金預金ノ利子」に、「其收入金ヲ以所得トス」を「直ニ其金額ヲ以テ所得トス」にそれぞれ改め、また同条第二項「営利上ニ使用スル雇人給料」の「営利上ニ使用スル」を削除する。

本法第三条非課稅所得のうち、第四項「慈善ノ目的ヲ以テ設立シタル場所ノ所得」を削除する。

本法第四条「所得稅ノ等級及稅額」の「所得金高」欄に「何々円」とあるのを「何々円以上」と改める。

本法第六条「各郡区」を「各郡区役所管轄内」に、「数名ノ予備員」を「五名以下ノ補欠員」にそれぞれ改める。

本法第十一条を第十二条とし（以下、条文がそれぞれ繰り下がる。）、第十一条に「調査委員ノ手当、旅費其他調査ニ関スル費用ハ国库ヨリ之ヲ支給ス」と挿入する。これは施行条例第九条に「内国徴収費ヨリ之ヲ給ス」云々とあるのを本法に組み入れたものである。

本法第十七条但書「但シ此場合ニ於ケルモ調査委員会ノ決議ニ抛リ相当ノ等級ヲ達ス可シ」を削除する。

その他手続的な面での若干の修正があるが、「慈恵ノ目的ヲ以テ設立シタル場所ノ所得」を非課税所得から除外したほかは草案の考え方に變更を加えていない。

この所得税法の特徴とされるのは次のとおりである。

(一) 納税義務者は個人（同居親族に所得がある場合には戸主に合算する。）であり、法人は非課税とされる。

(二) 総合課税方式によって課税する。

(三) 所得算出の方法は次による。

(イ) 利子及び配当所得、給与所得などはその収入の全額が所得となる。

(ロ) その他資産及び営利事業の所得金高は収入高より必要経費（国税・地方税・町村費・原料の原価・仕入原価・種代、肥料代・事業用の借地借家料・修繕費・労務費・負債利子・雑費）を控除して算出するものとし、本年の所得金高は前三か年の平均額とする。

(四) 予算主義により届出する。

(五) 免税点は三百円とし、課税は五等級の全額累進税率を適用して行う。

(六) 所得の査定は郡区長が所得税調査委員会の決議によって行う。郡区長を下部徴税機関の責任者とする。

(七) 所得税調査委員会は各郡区について五〜七名で構成し、所得税調査委員は納税者の間接選挙によって選出する。

この法案(所得税法原案といわれる。)は明治二十年二月二日、第五百三十四号議案として元老院において審議された。元老院は、冒頭に松方大蔵大臣の提案理由の説明、次いで内閣委員法制局参事官岩崎小二郎の補足説明を受け直ちに審議に入った。会議は「禁傍聴」であったが、総理大臣の要請により総理大臣秘書官伊東巳代治と法制局参事官曾祢荒助の兩名が傍聴を許されている。

第一読会は紛糾の末、全部付託調査委員五名に修正案の作成を付託して散会した。

第二読会は、同年二月二十二日に開かれ、全部付託調査委員が作成した修正案が提出された。この修正案は会社の積立金に対する課税を追加したほか、税率等に修正を加えたものであったが、賛成、反対の論議が激突し、翌二十三日まで延長されてなお合議が成立しなかった。そこで再び全部付託修正委員七名を選出し、再度の修正案を作成、三月一日、二日に第二読会が引き続き行われた。

そして、漸く三月三日の第三読会をもって所得税法が成立したのである。

元老院における審議の主な内容は次のとおりである。

- (一) 納税義務者を人民とし、個人に課税することとしているが、法人に課税することの是非
- (二) 産業保護のために営利事業の所得を課税対象から除外することの是非
- (三) 貸金、預金の利子を営業・非営業に区分し、営業の貸金、預金の利子に経費を認めることの是非

(四) 所得算出方法の是非

(五) 外国人より受ける所得に課税することの是非

(六) 税率構造(刻み、等級数)の妥当性

(七) その他立入検査、納期の明確化、調査委員の権限・選挙方法等

以下これらに関する元老院の審議経過を「元老院会議筆記 第五三四号議案」から追ってみることにする。

(注)

国立公文書館所蔵「公文類聚第十一編」明治二十年 第二十六卷
以下、所得税法(草案) 第一条から第三条までを掲げる。―句読点は筆者―

第一条 凡ソ人民、資産又ハ営業其他ヨリ生スル所得金高一箇年三百円以上アルモノハ、此税法ニ依リテ所得税ヲ納ム可シ

第二条 所得ハ左ノ定則ニ拠リテ算出ス可シ

第一 公債証書其他政府ヨリ発スル証券及ヒ私債ノ利子、株式ノ利益配当金、官私ヨリ受クル俸給手当又ハ賞勲年金、恩給金ハ其収入金ヲ以所得トス

第二 第一項ヲ除ク外資産、営業其他ヨリ生スルモノハ、其種類ニ応シ収入金高若クハ収入物品代価中ヨリ国税、地方税、町村費、備荒儲蓄金及製造品ノ原質物代価、販売品ノ原価、種、肥料、営利事業ニ属スル負債ノ利子又ハ場所、物件ノ借入料、修繕料及営利上ニ使用スル雇人給料若クハ雑費ヲ除キタルモノヲ以テ所得トス、但其年ノ地方税、町村費額確定セサルトキハ、前年ノ納額ニ依ル可シ

第三 第二項ノ所得ハ前三箇年間所得平均高ヲ以テ算出ス可シ、但所得収入以来未タ三年ニ滿タサルモノハ月額平均、其平均ヲ得難キモノハ他ニ比準ヲ取りテ算出ス可シ

第三条 左ニ掲クルモノハ所得税ヲ課セス

- 第一 軍人從軍中ニ係ル俸給
- 第二 官府又ハ公共ヨリ受クル旅費及ヒ傷痍、疾病者ノ恩給金及ヒ孤兒、寡婦ノ扶助料
- 第三 営利ノ事業ニ屬セサル一時ノ所得
- 第四 慈惠ノ目的ヲ以テ設立シタル場所ノ所得

第一節 法人課税論

まず、納税義務者の問題で法人課税の是非についての議論であるが、尾崎三良議員が冒頭「第二条第一項に『公債証書其他政府ヨリ発スル証券ノ利子及貸金預金ノ利子』云々とあるが、このうちには銀行その他貸付会社より各個人に貸付けする金高の利子も含まれるか、あるいはその利益は株主、社員等に配当されるからこの項目に入らないのか、また第二項の『営業』の文字は銀行、会社を包含するか。」（元老院會議筆記、以下同じ。一二ページ）と質問したのに対し、内閣委員岩崎小二郎は「株式をもつて成立し利益金を株主に配当する銀行、会社は第一項の中に入り、直ちに株式の利益配当金に向けて課税する。その一個人に属するものは第二項の『資産又ハ營業其他ヨリ生スル』云々のうちに含著する。」（二三ページ）と、やや意味を取り違えたような回答をし、箕作麟祥議員に「内閣委員ノ答弁ハ少シク彼此ノ旨意齟齬セシ如ク本官聊カ領會ニ苦シム」（一九ページ）と言わせている。

しかし、その直後に尾崎議員は「内閣委員は營業上の収入の幾分かを備蓄したり、資本に組み込んだ場合には課税すると言う。しかるに、銀行、会社その他株式より成立する商会等はその本行、本社、本店等に対し課税せず、その株主に向けて課税すると言う。しかしながら、純益金を余さず悉く株主に配当するものは株主に課税するから本行、

本社、本店等を除いてもよいが、ここに専ら貯蓄を目的とする性質の会社があって、例えば十万円純益中五万円を株主に配当し、五万円を積立金に組入れるもののように、単に株主に課税すれば積立の五万円は全く免税となってしまう、かかる所得は免税すべきではない。」(二二ページ)と反対し、ここから法人課税是非の議論が始まる。

次いで、村田保議官が「英独二国は往時より所得税法を施行している。現に本法はプロイセン(プロシア)の所得税法に倣ったものである。さて第二条第一項の株式利益金で配当するものには無論課税するが、その配当をしないものはどうするか、プロイセン法には何々には課税するが、何々には課税しないと区別をして明記してある。本法にその区別がないのは理由があつてのことか。」(二九ページ)と質問したのに対し、岩崎内閣委員は「第二条第一項は株式の利益配当金といい、第二項は営業その他より生ずる収入金高といっている。これは直接に会社に課税せず、利益の配当を受ける株主に課税する」ものであつて、ある人は「会社は無形人なるも所得金高三百円以上に上るときは課税されるものとの見解を下すかもしれないが、その利益は株主に配当するが故に会社には課税せず」、「只其利益ヲ割賦セサル会社ハ此限りニ非サルノミ」(三一ページ)と利益を割賦しない会社には課税するというような応答である。

更に、山口尚芳議官が「第一条の『人民』という文字は一個人をいい、会社を包含しないとの岩崎内閣委員の説明であるが、本官は会社も無形の一個人であると信じている。果して会社を除くとなれば、その積立金にも課税しないというのであらうが、大蔵大臣の上申書(『所得税法説明書』のこと。―筆者注)には『収入金中ヲ以テ資本ヲ増殖シ又ハ業務ヲ拡張改良スル等ノ如キハ収入ヲ求ムル為メニ充用シタルトスルモ之ヲ除カシメス』と言っている。すべて会社の積立金は資本を増殖するため、又は事業を拡張するためにするものであつて、これに課税するのは当然であ

る。

これは、どんな積立金でも十年ないし二十年にわたれば勢い巨額に上り一度は必ず株主に分配するから、その時に課税する意かも知れないが、ある貯蓄銀行のごときは常に配当をなさず、永く積立をしているものがある。これらを一かに取り扱わんとするのか。例えば、ここで十萬円の儲蓄を為したのに一個人ならば課税され、会社ならば課税されず、而してその後この会社の積立金を他人に譲渡するときには終に課税を免れることになる。」（三三ページ）と反対意見を述べている。

しかし、この日の議論は進まず、出席者三十八名（当初四十五名、途中退席七名）中、三十四名の賛成を得て全部付託調査委員五名、山口尚芳、尾崎三良、三浦安、中村弘毅、神山郡廉を選出し散会した。

この法人課税論について、林健久教授は、いわば質問者の「法人實在説」に対し、政府側は「その利益は株主に配当する故に会社には課税せず。」と「法人擬制説」的な説明をしているのであるが、会社の全利益が配当されるわけではなくてその一部は留保され、企業拡大のために資本として投下されていることも無視しえず、実際に政府の意図したところは、会社への課税を全く避けるということではなく、「只其利益ヲ割賦セサル会社ハ此限りニ非サルノミ」と言つて、留保利潤への課税を考えていたとみられる。しかし、原案の条文にはそれが規定されていなかったのである、この重要な点において明確さを欠いていたと言わなければならない、と評している。

第二読会は、二月二十二日、四十四名の議員出席のもとに開催、法人課税に関しては、全部付託調査委員が作成した修正案の第二条一項に「会社ノ所得中ヨリ積立金ト為スモノ亦同シ但法律命令ニ依リ積立ルモノハ此限りニアラス」という規定が加えられている。

その理由として、調査委員の山口議員は、「原案は無形人である会社には課税しない趣旨であつたが、仔細に論究すると道理に合わない。会社といえども政府の保護を受け訴訟その他の権利義務すべて有形人と異ならない。ただ一個人と集合体という差があるだけである。かつ、弊害の点よりこれを見ると、会社の所得を除税すれば、親族あるいは朋友等申し合せて名目を会社、組合に借り、もつて連税を謀るということを防ぎ得ない。なお、但書きにより課税しないものは、国立銀行の紙幣引換に準備する積立金、郵船会社の船舶修造に準備する積立金等である。」(三九・四〇ページ)と説明している。

また、同じく調査委員の三浦議員は、「原案に従えば、各会社の株式利益金を株主に配当するときには、これに課税するが、積立金とするときは課税しない。しかし、一個人の所得で資本の増殖、事業の拡張改良に充てるときは、一切これを除くことを許さない。会社の積立金は免税し、一個人の貯蓄金に課税するときには、会社に厚く、一個人に薄い待遇で公平でない。若し、某会社が積立金だけを多くして配当金を減らせば、株式が有っても所得税がないという観を呈する。」(四三ページ)と、更に補足説明をしている。

これに対して村田議員が、「プロイセンの法によつても、会社の積立金に課税する例はない。所得税は所得金を随意に運転使用するものに課徴すべきものである。しかるに、会社の積立金は所得ではなく、また随意に使用することできない。各個人に課税する税をもつて会社に課税するのは不当である。強いて会社を有形人と同一視するならば質問がある。ここに某会社が第二十四条に触れて所得金高を隠蔽したとすれば、必ず処罰すべきであるが、このときには会社を罰するのか、また頭取その他の役員を罰するのか、更に会社を有形人と同視して所得税を課税するときには、これを調査委員にも選挙することができるのか、到底会社は一個人の作用をすることはできない。第一条にいう

人民とは一個人を指すもので、無形人たる会社ではないことは明白である。」（四七ページ）と反対した。

調査委員の尾崎議員は、「プロイセン法では無形人たる会社に課税しないと云われるが、イギリス法では明文をもつて無形人たる会社に課税している。ひつきょう課税するも、しないも道理があつてのことではない。平心でこれを考えてみると、利得を有する者に対しては有形人たると無形人たるとを問わず課税しても可であろう。株券のごときも個々別々に課税するのは手数であるから、最初の評議のときは纏めて会社に課税しようと考えたが、近來会社の創立が漸く盛んになり、これに課税すればまさに発生せんとする萌芽を傷つける恐れもあり、一方会社の集金高と株主配当高とは多少の差異を生じ、従つて税率に影響を及ぼし、計算上すこぶる不便であるから原案のとおり株式一切に課税することに決まつたものである。会社の積立金もやはり營業上得た収益の一部を貯蓄するもので、ただ積立てるのと配当するのと異なるだけである。故に一個人の収益と權衡を保つためには、会社の積立金にも課税せざるを得ない。また、人民という文字には会社を包含しないと言われ、それも一論ではあるが、ある点においては会社は人民の一部であるということもできる。これは各自の見解次第で必ずしも会社は人民のなかに入らないと断定する道理もない。現に府県会において決議した地方税も会社・組合に課税し、また会社・組合から代人を出して諸般の事務を弁じさせているではないか。」（五〇・五一ページ）と修正の理由を述べている。

次いでその課税方法についての議論がある。

林友幸議員の「修正案は『会社ノ所得中ヨリ積立金ト為スモノ』云々の一項を加えてこれにも課税することとしたが、その課税法はいかにするのか、一万円ならば二百円を課税するのか。」との質問に対し、「積立金とは前年の所得より積立てた金円をいう。」と三浦議員の回答（六三ページ）、更に、「前年は八千円の所得があり、本年は一万円の所

得あるものはそれでも前年の所得高によってその幾分を徴収するのか。」の質問に、「積立金は直ちに所得とみて課税する。」との回答（六四ページ）が続く。しかし、なかなか納得は得られない。

ここで清岡公張議員は言う。「調査委員の答弁を聞いてもいまだ明瞭でない。なるほど会社の所得中より積立てた金円に課税しないのは公平を失うことではあるが、問題は本案の大体の趣旨が一定しないところにある。もし無形人の積立金にも課税するのであれば一般無形人にも及ぼさなければならぬ。そうでなくて会社の積立金に限り課税するのであれば、その意を明記することを要する。要するに本案にはいずれの部分に課税し、いずれの部分に課税しないかが判然としていない。ある論者は人民も会社も同様に徴税すべしと言うけれども、社寺保存のために公債証書を買上げ、その利子をもつて費用に充てることは往々にある、現に保晃会、養育院等の類例も少なくない。その他郡区役所の有余金をもつて公債証書を買ひ、郡区内の人民の納めるべき地方税の幾分かを補うところもある。養育院等は政府より特に金円を賜つて保護するほどであるから、今これらの所得に課税することは穩当ではない。果たしてこれらにも課税する趣旨であるとすれば、それはなし得ないことではあるが、とにかく有形人なり無形人なり何にでも徴税する精神であるのか、そもそも無形人に一概に徴税せず、ただ会社の積立金にだけ徴税する精神であるのか、もう一度明瞭な説明を請う。」（六四ページ）

これに答えて三浦議員は、「第一条に『凡ソ人民ノ資産又ハ營業』云々といっているのは無形人より徴税しないためである。すなわち、ここにいう会社は一般の会社を指すのではない。修正の趣旨は、株式の利益配当のある会社で、配当すべき利益を積立てた金円に対して課税するということである。ただし、単に会社というのは漠然としているが、株式会社といえは狭きに失するので、かく記したけれど文辞は各官の意見に従いどのように修正してもよい。

意味は以上述べたとおりであるので了解を請う。実は一旦株主に配当し、然る後に更にこれを積立金とするなれば、その配当金に課税するのは無論であるが、会社の所得中より直ちに積立金とするのが従来の慣例であるので、實際と背馳しないように『会社ノ所得』云々と言った。」（六五ページ）と説明している。

しかし、渡辺清議官から「本官は最前の説明で会社とは商社法にあるいわゆる合名会社、合資会社、株式会社を総称するものと認めていたのに、只今の説明では単に株式会社だけを指すようである。何故独り株式会社の積立金に課税し、合資会社等の積立金には課税しないのか。」（六五ページ）と説明を求められる。

そこで、三浦議官は、「漠然と会社と記したのは株式会社のほか、他に同類の会社を包含するためである。說のごとく合名会社、合資会社等の名称は商社法に見られるが、商社法はまだ発表されていないものであるから、ここにその名称は示していない。もっとも、極めて明瞭にということであれば、株式の利益配当金のある会社としてもよい。実は広く網羅しようとして単に会社と記したが、あるいは不完備かもしれない。合名会社、合資会社等もこのなかに入るか否かについてはまだ論究しなかったが、利益配当金のあるものはここに包含することもできると思う。」（六五・六六ページ）と回答する。

尾崎議官もこれを支援して、「元来この修正の主義は、一個人の積立金には課税して、会社の名を下し得る者の積立金には課税しないという不公平を救うために出たもので、利益配当のある会社又は営利事業に属する会社と改める。」（六五ページ）ことには同意するとしている。

この後、銀行の報告書に繰越金というものが見られるが、これは積立金、資本増殖、事業拡張等の部にも入らず、他日配当金とするか、積立金としたときに課税する、という議論があった。

そして、修正案を本案として逐条審議に移ることを採択し、第一条を朗読したところで散会の建議があり、議長の「本案ハ内閣ニ於テ成ル可ク急速ニ議決スルヲ望ムニ因リ」という声もあったが、この日は第一条を可決しただけで散会した。

翌二月二十三日、第二読会が開かれ、第二条から逐条審議に移ったのである。

第二条一項は、「公債証書其他政府ヨリ発スル証券ノ利子、株式ノ利益配当金、官私ヨリ受クル俸給、手当金、年金、恩給金、交際金及割賦賞与金ハ直ニ其金額ヲ以テ所得トス。会社ノ所得中ヨリ積立金ト為スモノ亦同シ、但法律命令ニ依リ積立ルモノハ此限りニアラス」とされており、これについて清岡議員は、「第一条に『凡ソ人民ノ資産』云々と掲げ、専ら一個人の所得に課税することを示したにもかかわらず、ここで会社の文字を加えると原案の精神に反し混乱を生じ、人民に疑惑を起こさせるので、『会社ノ所得中ヨリ』云々の項は削除すべきである。ただし、原案の会社の所得に課税しないということは道理に合っている。元来会社はその関係するところ広く、一個人の比ではない。住々にして数十百万円の資本を有し、その種類も一様ではないが、社会一般に影響を及ぼすことは重大で、社会の安寧にも関係するが故に会社も適応の規約を設け自らを維持しているので、政府も政略上敢えて等閑視するときもあり、また特別の保護を与えることもある。今日我が国の諸会社はなお幼稚なものもあり、十分に保護を加えなければならぬ。しかるに、これを一個人と同視してその所得に課税することは時宜に適わざるのみならず、この法律自体の趣旨を混乱させる。調査委員の修正の理由は、第二項へ『資本ノ増殖、事業ノ拡張改良ニ充ル金額』は所得から控除できないと加えたから、これと権衡を保つために『会社の所得』云々を加えたものと推察されるが、なるほど諸会社の積立金は資本の増殖、事業の拡張改良に充る金額にほかならない。本官としてもこの不権衡を是認するわけで

はない、務めて公平が得られんことを望むものであるが、今日の現況をみるとどんな会社でも一千円や二千円の資本をもつて容易に組織することはできず、大抵幾万円乃至幾十万円の資本を要する。もし脱税を謀ろうとすれば、その積立金を運用することができず、従つて割賦すれば課税されるといつて永く積立て置くことができるであらうか。僅かに数百円の課税を免れんために空しく数万円の資本を庫内に埋蔵するとき愚者はいないであらう。また、およそ会社を構成する者は社会の上流に位する人であり、少しばかりの税金を惜しんでその資本を運転せず、徒にこれを積立金とすることはない。従つて、この項を削除しても取締上全く障害がない。のちにこれら脱税の弊が生ずれば、その時一般の無形人に対して施行する課税法を設けても遅くはない。これは別問題に係ることであるから、今日のこの法律に混入すべきことではない。」（七八〜八〇ページ）と反対論を述べ、調査委員の修正項の削除を求めている。

ここで、第二条一項は、「先ツ墨書ノ『所得トス』マテヲ一段ト為シ決ヲ取り、次ニ朱書ノ部分ヲ決セントス」との議長裁定により分割審議されることになったが、前段の部分でも議論百出、再三の再調査委員選出の動議を否決しながらも、最後に全部付託修正委員を投票により選出して、この日は散会となった。

選出された全部付託修正委員は、法人課税論者の尾崎三良、三浦安、法人課税反対論者の村田保、清岡公張、そのほか榎村正直、渡辺清、箕作麟祥の七名である。

第二読会第一日と二日目の議論を整理してみると、第一読会で選出された全部付託調査委員により提出された修正案には会社積立金一般に課税する規定が追加され、法人課税を明文化したが、村田、清岡議員らから反対論が主張されている。調査委員の意見は、脱税のための「法人成り」を指摘しての課税公平論であり、反対者は本法の趣旨が個人税であること、あるいは法人企業の幼稚性を考慮しての保護育成論である。

第二読会の続会は三月一日、全部付託修正委員により各条項に朱書で修正が加えられた再修正案が提出された。

そのなかで第二条一項は、「公債証書其他政府ヨリ発シ若クハ政府ノ特許ヲ得テ発スル証券ノ利子及營業ニアラサル貸金預金ノ利子、株式ノ利益配当金、官私ヨリ受クル俸給、手当金、年金、恩給金及割賦貸与金ハ直ニ其金額ヲ以テ所得トス」と修正され、「会社ノ所得中ヨリ」云々の法人課税の項は削除されている。

まず、冒頭に榎村議員から修正の理由説明があつたが、法人課税の項の削除については触れていない。

次に、三浦議員が、「本官向キニ全部付託調査委員ノ選ニ当リ討論ノ上原案ニ修正ヲ加ヘ報告シタリシカ、會議ノ時第二条ノ第一項ニ至リ其案ハ排斥セラレ、更ニ全部付託修正委員ヲ置クニ決シ、本官再ヒ委員ニ選マレ修正ニ從事セリ、其修正セシ理由ハ五番（榎村正直のこと）ヨリ詳細ニ陳弁シタリ、第二条ノ修正ニ本官前説ヲ提出スヘキ筈ナルモ実ハ原案ノ如クニテ不可ナキニ前修正ノ際誤テ朱書ヲ加ヘタリシヲ以テ今回ノ修正ニハ衆議ニ随ヒ別ニ討論セザリシ、当時朱書ヲ加ヘシハ細密ニ過ク、何トナレハ本案ノ会社積立金ニ課セサルハ不公平ニ似タルモ之ヲ取ルトキハ原案ノ一箇人ニ課スル組織ニ違フヲ以テナリ、且此ノ如キ僅々ノ規則ニテ百般ヲ網羅シ難ク、到底施行ノ上ナラテハ可否ヲ知ル能ハサルモノアリ、外国ニテモ此等ノ法律ハ施行後追々改正セリト云ヘハ他日ヲ俟テ整備スルモ可ナリ」（一一五・一一六ページ）と説明している。

当初からの法人課税論者である山口議員は、なお「下付の原案には第二条に会社のことが掲げてないが、前の調査委員は、所得税法を行う以上は公平を得ることに注意しなければならない。たとえ行政官が削除しても、立法府においては注意して会社もいれておかねばならないとした。既に本院の議定を経た会社法に従えば、三人以上集まれば結社することができるとあり、会社の名をもって所得税を逃れることを防ぐことはできない。三人集合せる会社な

れば税を逃れ、一人なれば税を取るといふとき、一人と三人の間に區別をつけるのは不都合である。再修正案にこれを削除したのはいかなる理由であるか。」(一七ページ)と答弁を求めたのに対し、榎村議員は、「修正案に会社を加えたのに今回これを削ったのは何故かとの問であるが、元来本案は第一条に『凡ソ人民ノ資産』云々と掲げ、無形人には課税しないという趣意であるから削ったものである。……若し提出の修正案に欠失ありと思えば修正の意見を出すのはよいが、ただ前の修正案をとって今回の修正と比較するだけで全く益がない。」(二一八・一九ページ)と答へ、山口議員もこれを了解したものの、「この案は原案について修正したものでなく、前調査委員の修正案に基づき取捨したものであるから」と一言加えている。これについて、三浦議員は、「前修正報告案は消滅し、原案に戻って修正したもの」と述べ、前回の修正案は無かつたものと確認し、ここに法人課税是非論は決着をみたのである。

これについて林教授は、「この問題は第一読会以来の中心的争点であり、かつ本法の本質を左右する問題であるにもかかわらず、まことにあつけなくけりがつけられてしまった。」、「右の説明者たちがいうように法人課税の規定をすることは、『細密ニ過』ぎるか。この税法は第一条により『一箇人ニ課スル組織』^(一)だというたてまえがいちおうあるであろうが、しかしその個人に会社が含まれるとして『英法』の無形人課税を援用した前回の論者はなぜ一矢をむくいないのか。……個人と会社の間に予想される大きな『不公平』をさけるために、第一条の個人課税のたてまえの方を変えるなり、その『個人』に会社を含めることを明示するなりすることも考えられるのではないか。そちらはうごかないで『不公平』を放置する方を選んだのはなぜか。また、さきに原案を第一次修正案に変えることに賛成した大蔵省はいかなる理由でそのさい賛成し、またいかなる理由でこの第二次修正案にのりかえたのか。ともあれ、この再度の改正にはわかりにくいことが多い。しかしこの後、これらの点にかんする議論はまったく影をひそめた。三

浦、尾崎ら独立課税主体論の突然の『変節』についての追及もみあたらない。したがって三浦にしたがえば前回は誤って法人課税を主張したから今度取消したのだという結末になり、提出修正案はそのまま所得税法となったのである。

元老院は内閣との関係でいえばきわめて弱体であるから、あるいはプロイセンびいきの内閣の反対にあったのかも知れない。……とにかく奇妙な幕切れというほかはない。」と幾つかの疑問を呈しておられる。

ところで、法人課税を主張した尾崎議員は、三月一日、第二読会の続会、すなわち全部付託修正委員による再修正案（第二次修正案）が提出された日には何故か姿を見せず、その後二回の会議にも欠席しているのである。したがって、法人を非課税としたことについては、独り山口議員だけの若干の反論に留まり、これも榎村議員の「本案ハ第一条ニ『凡ソ人民ノ資産』云々ト掲ケ無形人ニハ課税セサルノ趣意ナルヲ以テ之ヲ削レルナリ」との説明により、「答弁ニ因テ会得セリ」ということで終結をしたのである。

次に、内閣・大蔵省がいかなる理由で、原案を「第一次修正案」に変えることに賛成し、更に「第二次修正案」に乗り換えたのかという疑問もあるが、第二読会の冒頭に股野琢内閣委員が、「修正案ハ前会ノ終リニ選定セシ調査委員ノ反覆審査シテ報告セラレシ者ナレハ敢テ異義ノ容ル可キ無シ、尤モ本案ノ大体ニ關係スル第五条ノ税率ノ修正、第二十九条ノ施行期限ノ更改等皆是レ調査員ヨリ主務大臣ニ協議シ、主務大臣ハ内閣ニ提出シ、内閣ノ議モ竟ニ此ニ決セルモノナレハ名ハ修正案ト曰フモ其實ハ原案ト同視ス可キ者ナラン、其他ノ各条モ本員、主務官ニモ協議シテ修正セラレタレハ更ニ異議ヲ蓄ヘス」（三八ページ）と言っていることから、調査委員より主務大臣に協議し、主務大臣が内閣に提出し、内閣の了解を得たのは、第五条の税率の修正、第二十九条の施行期限の更改の点だけではないかと思

われる。

また、その発言の末尾の「其他ノ各条モ本員、主務官ニモ協議シテ修正セラレタレハ更ニ異議ヲ蓄ヘス」ということについては、二月二十三日の会議において、渡辺議員が、「内閣委員ニ質問セン、昨日内閣委員ノ本修正案ニ同意云々ノ言アリシヲ以テ推考スレハ」(一〇三ページ)云々と質問したのに対し、股野内閣委員が、「本員昨日ノ語ヲ以テ徹頭徹尾修正案ニ同意セル如ク言フモ、彼ノ税率ノ変更ト施行期限ノ遅速トノ件ハ主務大臣ヨリ内閣ニ稟議シ、調査委員ノ修正ニ可決セルヲ以テ、本員モ此点ニハ異議ヲ存セス、其他強テ不同意ヲ唱ヘス議場ノ景況ニ從ント言ヒシノミ」(一〇四ページ)と言っていることからみれば、「税率ノ変更ト施行期限ノ遅速トノ件」には異議なく、その他は敢えて不同意を唱えず議場の景況に從う、というのが内閣・大蔵省の本心であつたものと考えられる。

ともあれ、租税負担公平論をかざして法人にも課税するという修正案は、法人の保護育成論の反対に会い、本法の趣旨が個人税であるという論に制圧されたのである。けだし、政府が非課税とするものを敢えて課税しようとする強硬な空気は元老院の大勢のなかには無かつたものと推測される。

(注) 1 林健久「日本における租税國家の成立」 東京大学出版会 三一〇・三一頁

2 「右同書」 三二二・三二三頁

第二節 営利事業に係る所得の非課税論

次に産業保護のために営利事業に係る所得を課税対象から除外すべきか否か、の議論である。

所得税法を審議するに当たつて産業保護を考慮すべきであるという意見は、第一読会冒頭における所得税法制定趣

旨についての議論のなかで、大島圭介議官の発言から始まる。すなわち、「この案の大体には賛成する。所得税は富者に課し、貧者には課さないもので、立案の主旨はすこぶるよい。初めは本法によって収入する税金額は少なくとも一千万円にも及ぶと推測したが、内閣委員の説明によれば、僅かに一百五十万円の予算であると言う。若し徴税費用を差し引けば一百二十万円にも達しないであろう。このような国力の貧弱なることは実に歎息に堪えない。これに加えて、本法を施行すれば殖産興業に影響を及ぼし、折角商工二業が漸く発達せんとする気運を挫いて衰退させる恐れがある。若しこれらの利益を保護する目的がたないようであれば、到底本法を認めるわけにはいかない。」（一六ページ）という意見である。

また、渡辺清議官も「本案は増税の性質から言えば否と言わざるを得ないが、この税法が国に適當かどうかと問われれば適當と答える。しかし、本法の組織上には三つの異見を有している。その一は、本法の施行によって農工商業の発達を妨げることである。近頃の景況をみると農工商業は振るわず、ために国力の伸長を欠き、識者の慨歎するところであるが、最近ではやや活気がでて、製作人等も旧習を捨て改良を図るものが続々とでて、外国人の信用もとみに厚くなり、漸く旧時の面目を取り戻そうとしている。これは国家のために悦ぶところである。しかるに、本案を發布すれば、第二条第二項によって多少の税を課せられ、折角萌芽を生じて好果を結ばんとする商工業をして再び不活発の域に沈ませてしまうのは何とも忍びないことである。それ故創立後まだ三ヶ年に満たない者を免除する等の奨励保護を加えるのはやむを得ない。」（二八ページ）と言って、産業保護を主張している。

これらは、本案には基本的に賛成するものの、産業保護に何らかの措置が必要であるという意見であるが、これより先第二読会における再修正案の逐条審議の段階で出てくる営利事業に係る所得課税全廃の要求につながるのであ

る。

すなわち、第二条第二項は、「第一項ヲ除クノ外資産又ハ營業其他ヨリ生スルモノハ其種類ニ応シ入金高若クハ収入物品代価中ヨリ国税、地方税……及雜費ヲ除キタルモノヲ以テ所得トス」という規定であるが、まず、津田真道議員が、「第二項に至つては大いに國家の經濟に害があると考えるので削除して欲しい。その理由は、所得税法を發布して新税の徴収を要するのは、国防をゆるがせにできない時勢が切迫し、ために巨額な資金を要するも国庫欠乏して余力がなく、やむを得ずこれを新税に仰ぐということである。顧みて世界文明の淵藪たる欧州をみれば、既に古くよりこれを施行する国があり、また近時創施した国があつて、その徴収方法には多少の差があるが、今日ではこれを施行していい所はないようになった。しかしながら、我が國の人民は國が開けてから二千數百年の今日に至り、始めてかかる税法実施の日に遭遇したものであるから、税率は苛重とは言えないが、納税者の經濟に大いに動搖を來すことは免れない。ただし、その課税は三百円以下の所得には及ばないから、國民の過半は免れ得るも、國家の用をなすことの最も多い中等以上の者は免れることはできない。およそ國民の多數は下等人民で間接には國費を負担すれども、常に國家の用をなし直接に國費を負担する者は中等人民である。今日の社會では金力に富むのも、知識に富むのも、また有益な事業をなすのもすべて中等人民である。それ故欧州においては、中等人民は最も國家の大切にすることである」と聞いている。一步進めて言えば富國強兵の基をなすものは中等人民であるとしても極言ではない。本官はこの中等人民に向けて所得税を課すのに異論はないが、二千有餘年間未だかつて遭遇しなかつた新税を課するのに独逸はこのごとし、英國はこのごとしと、一つに外國の税率、方法を基本とするのは少し急進に過ぎないかと憂慮しているのである。本官はいわゆる漸進主義をとるをもつて經濟上より考へて第二項の削除を望むのである。」（二三〇

・一三二ページ」と主張した。

八四

次に、楠本正隆議員も津田議員の意見に賛成して、「かかる苛酷な法案が出たのは海防の急なることによる、と先に主務大臣が懇ろに述べたところであるが、本官は今日の形勢に疎く、我帝国の危急の時機とは思わなかった。果して一日も安坐することのできない時機に臨んだのであれば、所得税は勿論人頭税を課するのも敢えて拒まない。

しかしながら、我国家の財源は日々乾涸し、また余滴をものこしていない。従って、商業も衰え弱り、これを振起するのにも道もない景況である。海防はもとより注意を怠るべきではないが、まず物産を起こし、財源の涵養を図ることが急務である。しかるに、営利事業に課税して殖産興業に多少の妨害を与えることは、本官の最も憂うところである。公債証書、諸株券のごとく些少の労力も要せず安坐して利を得る者に課税するのはよいが、労力を積み、資本を運用し、刻苦奔走して僅かに得た利益の幾分かを徴収するのは決して得策ではない。」（一三四ページ）と、課税は第一項にとどめ、第二項の削除を求めた。

更に、林議員も、これに同感なりとして、「今日の海防の必要性は平素から感じているところであるが、たとえ砲台を堅固にするために国家の実力が疲弊して、これを維持できなくなるようでは紙型の砲台にも及ばない。まして今日焦眉の急に迫っているわけではない。海防について十年をもつて成就する目的であれば、これを二十年に延ばしてもよい。それ故、所得税は取りやすく害のないものから始めることを希望する。第一項の公債証書、株券のごときは安坐して収益するものであるから、徴収が容易で特に害がない。これに反し、営利事業に属するものは大いに殖産興業の先達を害するのみならず、これを徴収するのに手数がかかり多額の徴収入費を要し、実際の収額は第一項のものより下ることも決して多くはないであろう。よって、今暫く第二項の徴税を遅らせて、もって人民の感触を悪くし

ないようにして農工業奨励の一端とするのがよい。」（一三五・一三六ページ）と賛成した。

この後、次々と賛成意見が登場する。

神田孝平議員は、「本条第一項、第二項はその性質に差異がある。第二項は農工商百般の事業から生じ、国家の財源の最も大切なものに属する。その順序を分けてみれば、第二項は本であり、第一項は末である。本が衰えれば末は自ら枯れ、その根を養えば枝自ら栄えるのは理の当然である。従って、第二項に課税するのが不得策であることは多弁をまたずして明瞭である。本邦農工商の現状をみると農家は田畑を売り、商家は店舗を閉じ、工業家は製造場を廃し、その資金をもつてことごとく株券、公債に向けて投下している情勢である。このように本を捨て末に走る者が続々として絶えないのは国家のために悦ぶべきか、否大いに歎すべきである。政府はこれに注目していないわけではない。すなわち農工商業の振興を奨励するのをみても分かることである。しかるに、かかる事情を顧みずして第二項をも第一項と同様に課税しようとするのは政策の前後不一致である。……そもそも政府が財政に窮し、しきりに国庫欠乏を訴える所以は何か。紙幣償還の度が過ぎたことに原因がある。換言すれば、紙幣の流通額がとみに減少したがために資本が自ら渋滞し、これに伴って一般商業が衰退し、遂に政府収入の幾分かを減じたためである。故にその危急を救うには暫く償還すべき紙幣を一方の費用に振り向けて充当する必要がある。これは一挙兩得の策であるが、政府は果たしてこの策を用いるか否か、若しこれを用いるならば、国家の財源を枯らす所得税法のような窮策を用いる必要はなくなる。」（一三六・一三七ページ）と政策への批判も交えている。

次いで、岩山敬義議員の「政府は農工商業の奨励に従事しているが、まだ十分な結果が見えていない。殊に近來の調査によれば、農業は穫る所、失う所を償うに足りず、益々困弊に陥る状況である。本条第二項は実に国家の富源を

壅塞させる。万一第一項の収額だけで目下の費用を充足できなければ、その税率を重加しても第二項は削除しなければならぬ。」（一三七・一三八ページ）

中村正直議官の「現時農工商業はともに衰退している。いかに海防の必要があると言っても、これを顧みないでなお一層甚だしく衰退させるのは施政の得策ではない。今海防のために百万、二百万の費用を投じて海外諸強国に抗敵することはできない。」（一三八ページ）

小畑美稻議官の「敢えて理由は言わないが賛成する。」（一三八ページ）というように営利事業所得課税を反対する意見が続出したのである。

これらの意見を集約すると、巨額な海防費を賄うための資金が国庫に不足しているので、所得税法を導入してこれを補おうとする趣旨には賛成できるが、現在農工商業の疲弊は甚だしく、これに課税するときは国の経済に大きな影響を及ぼし、国力が衰退する恐れがある。したがって、公債証書や株券に課税するのはともかく、農工商業の所得に課税するのは急進的であってはならない、とするものである。

これらの営利事業所得非課税論に対して、修正委員の槇村議官は、次のように答えたのである。

「第二項を削除する説は多数の賛成者があって種々の理由が陳述された。本官も初めはその考えがあつて修正委員席で一言しなかったわけではないが、到底正論でないことを悟った。そもそも第二条は、所得より税金を算出する方法を示したものであり、既に第一条において『凡ソ人民ノ資産又ハ營業其他ヨリ生スル所得金高一箇年三百円以上アル者ハ此税法ニ依テ所得税ヲ納ムヘシ』との原則があつて、その税額の算出方法はいかにするかというに、すなわち第二条を設けてこれを示したものである。その方法は第一、第二、第三に分け、第一は何々の収入は直ちに所得とする

ことをいい、第二は国税、地方税その他甲乙の入費を控除した後の余りを所得とすることをいい、第三に至って前三年間の所得平均高をもって算出することを定めたものである。故に第一条が存する以上は本条第二項は削除するわけにはいかない。また、論者は、第一について安坐して利をとるものであると云うが妥当ではない。何となれば、官私より受ける俸給、手当金等は労力、知識の運用によって得るもので安坐して利を得たるものではない。これに反し、第二項の所得者たる豪農、豪商のごときは数十百人を使役して自分はこれを監督し、あるいは数十百町の田地を小作に付し、坐して利を得る者もある。その使役される者の中には一年の給料三百円以上を受けるものが少なくはない。しかして論者の説のごとくすれば、労役者は三百円以上を受けるが故に第一項によって課税され、坐して数十百人を使役して大利を得る者は課税を免れる結果となる。」(三八・三九ページ)と既に第一条が可決されていることを前提に条文構成の論理で応酬したほか、豪農、豪商とその使用人との権衡の問題を指摘した回答である。

また、村田議員は、「本官も修正委員の一人であるから本案を維持するために一言述べる。三十八番(榎村正直)の言うところは甚だ分明的な論理であり、この論理を聞いてなお第二項を削ると言うのは首尾貫徹しない不明瞭の論と評さざるを得ない。……第一条に『凡ソ人民ノ資産又ハ營業其他ヨリ生スル所得』云々と記載してある以上は第二項の明文が存すると否にかかわらず資産、營業より生ずるものに課徴するのは明らかである。これを削れば徒に徴収方法に不明を来すだけである。若し第一条を改めて、課税するものと、課税しないものとを区別すれば所得税法の名を下すべきではない。しかるに、その名と第一条の明文がありながら、みだりに第二項のみを削ると言うに至っては首尾貫徹しない論で、つまり打毀し論に過ぎない。」(一四〇ページ)と、やはり条文構成の論理で反対論を否定している。

これに対して津田議員は、「十六番（村田保）の論旨は、単に第二項を削除すれば全法案が支離滅裂、用をなさざるに至ると言うもので、一応道理ある論であるが、この提案問題が成立すれば、既に経過した第一条にも必ず修正を加えることが必要となる。しかれども、第二読会で既決された条に遡るのは議則の許さないとあるから、本条議の後において以下各条項の抵触している箇所を修改し、第三読会に至って第一条を修正するも決して遅くないと信じている。また、本官の意見のごとく改めると所得税法の名は適當でないと言うが、これを改めてその名を用いても敢えて抵触するかどうかは考えない。以上十六番（村田保）に対する答えはこれだけである。

以下は前回の陳述に関して、なお補わんとするものである。

現今の日本の状況は、民間愁歎の声が日に甚だしく、寸時も絶えることがない。けだし、この不景気の声は一朝一夕に起こったものではなく、既に十年の久しきにわたっている。その原因は種々複雑であるが、要するに資本の運用が不活発で、自ら商業の衰微を来したことになる。資本家がたまたま資本を投下して多数の物品を買入れても、空しく店頭に堆積して売捌きに苦しみ、やむを得ず一萬円の物品は五千円に値下げし、五千円の物品は二千五百円に値下げして、その残った資本をもって他に運用すればまた忽ち失敗し、損失の上に損失を加えるが故に、利が少なくてもむしろ確実な事業に向けて投資するにしかずと決心するに至るという状況である。商業はもともと活発な事業で恰も戦争のごときである。この営利の戦争に勝を制する者は、常に運動を活発にして進んで激闘するにあり。しかるに、今日の状況に全くこれに反し進んで戦う者は必ず失敗するをもって、彈丸硝薬ともいうべき資本は公債証書に向けて集まり、世の不景気にもかかわらず、その相場はとみに騰貴するという意外な結果を生じている。初め七朱公債は額面百円に対し政府が特別に八十円で買上げ、当時市場の相場は七十円乃至八十円の間を昇降した。これに反し

て、今日の市価は高いもので百十円、安いものでも百五円を下らない勢いであるのに人民は争ってこれを買入れている。これは果たして国家のために悦ぶべきか、また憂うべきか、本官は浩歎に堪えない。しかるに、なお第二条第二項を存置するのは不景気の上塗りをするものである。このように、商業家は漸次資本を減らして固息を守る有様なのに、更に所得税を課せば既に減縮した資本は益々減縮し、国家の災害も大なることは明らかである。往時大地震のために江戸八百余街の人口、家屋が倒れたがこの課税の災害に比べれば小さい、何となれば、その震災は既に恢復した。今日の災害は恢復の時期は甚だ寛束なく、国民の貧者が亡びて後やむようになるからである。政府にはもともと具眼の人がいて決してこれを度外視していいないことは信じて疑われないが、若し不景気恢復の急務を疎かにして、かえってその上塗りをなすがごときは大いに憂慮するところである。ひるがえって、我政府の政略を考察する。欧州強諸国の形勢を察するに、外に平和の色を粧うも、内には相互の暈隙を窺う情勢であることは覆い隠せない。その東洋に向けてとるところの政策も心寒いものがある。さる年英国が巨文島を占領したごとく、当時若し露国がこれを占領し、翼を東洋に張る企てがあればどうするか。本邦はまず対州、琉球その他海岸地方の防御に尽力し、砲台を築かなければならないし、艦隊を配置しなければならない。ここにおいては内国の不景気を顧みる暇がないというこの政略は、護国の危急に備えるもので敢えて異論は唱えない。しかし、さきに酒造税を増し、醬油、煙草、菓子等に新税を課したのは何のためか、これ皆国防費の不足を補うためではなかったのか。本官らは当時納税者の困難を思わなかったわけではないが、やむを得ず同意した。今国防というが、ただ砲台を増築し、軍艦を製造するほかはない。しかして一時の費用をもって堅牢なものを建造すれば、その後は年々僅かに修復を加えるだけで事足りる。殊に百万円の軍艦は、いかに改良進歩の速やかなる今日といえども、十年間は実用に供することができる。それ故、政府がどうしても

国防政略のために更に更に国庫の歳入を増さなくてはいけないとするならば、さきに海軍公債証書を発行した例もあり、新たに国防公債を募るべきである。公債は租税と異なつて利子を払う損があるが、海軍公債、整理公債の額面百円のものも低くても百五円、高ければ百十円で競つて応募する者がある状況から推せば敢えて困難なことでもない。……本官は、年をおつて新税を増加するより、むしろ一時に公債を募集するのが得策であると考え。若し政府がこの策に従えば不景気の上塗りを免れて、実際の収入を増加させるのは容易である。現今世人の言う不景気挽回は最も難事であり、政府は早くからその策に苦慮するも、まだその実効の端緒も見えない。それ故この時において多く公債証書を発行するに勝るものはないと言ふのである。今日の人気は公債に傾いており、五、六百万円乃至一千万円を募つても価格騰貴の勢いは碎け折れることはない。速やかにこれを発行して本条第二項の所得税を止めれば、民間の商業もやゝ振起の運に向かい不景気の一部を挽回するのは難しくない。およそ天地間の事は活動変化して常に止どまるものではないから、今日の不景気といえども永遠に継続するわけではない。ただし、人智の及ばざるところでこのまま不景気が重なるかは測り知れないが、とにかく資本の運転活発なる国は必ず富み、これに反して遅緩なる国の貧しいことは、もともと数理からはずれないところであつて、新税を課するについてもこの理を忘れてはならない。」(一四一―一四四ページ)と世の中の不景気を訴え、農工商業に新税を課すよりも公債を発行せよとの提唱は極めて長い発言となつた。

これに対する三浦修正委員の回答は、「幾多の賛成説はいずれも感服のはかはない、およそ租税はなるべく少額にして平均なるを要するということは古今の定論であり、いずれの学者、いずれの政治家といえども重税を可とする者はいない。本官は初めこの動議が出たときこれに同意しようと思つたけれども、いかにせん世間の事はことごと

とく道理のみに従って行われるものではない。道理を貴ぶべきことは良く知っているが、今日の実際は必ずしもそうはいかない。昨今の政治家はそれ程事物に暗い人だけではない、今大蔵大臣が国防の急に迫り新税賦課の発議に当たって、人民の経済をも考えずに歳入の一点だけに着目したのではなく、必ず内務・農商務等の各官に質し熟議細論を経たものに相違ない。本官はただ収入を増すという一点だけの浅薄な考えでないことを信用するものである。本案はもともと万やむを得ざる理由により出たもので、その主たる理由は二つある。第一は国防の急なること、第二は人民の負担を平均すること、これである。しかるに、論者の説のごとく第二項を削って第一項のみに課税するときは、本案第一の目的である国防の費用を給するに足りないだけでなく、第二の目的である負担の平均は望むべくもない。また、不景気の点より論ずれば、今日はむしろ好景気とも言うことができる、いや好景気とは言えないまでも真の不景気の極度は明治十八年のことで漸次恢復の方向に進み、現今に至っては銀貨、紙幣は平均の価格を保ち、既に不景気恢復の氣運を生じていると言うことができる。ただし、この見解は人によって異なるが、政府の考察もここにあつて本案施行の挙に出たものと思われる。ある論者は、今日の不景気は急激な紙幣償還が原因であると言うが、差し障りなく流通するものは強いて引き揚げなくてもよいとの單純な議論に過ぎない。

しかしながら、經濟の原理より推すときは、銀貨と紙幣の均衡は不景気挽回の良策にして、その均衡を保つ方法は銀貨を超過した紙幣の流通額を減少させることにある。故にこれを減少させる間多少不景気が続くのは、病に藥を投ずるとき暫くは口に苦味を残すのと同様にやむを得ないことである。若し政府が紙幣償還に氣付くのがおそかったならば、今日なお昔日に勝る困難に陥っているであらう。紙幣償還は不景気恢復の根元をなすものであり、今日は最早銀貨、紙幣の価格が均衡してきたので、一年内に不景気は全く地を掃くようになくなるであらう。さすれば、本条第

二項の営利事業に属する所得中より諸経費を差引き、その純利益を向けて課税することもさしたる困難を来さない。農工商の営利事業に対し、純益の百分の一、二を徴収しても大なる影響を与えないであらうといふことはいち早く政府が考へついたことであらう。日本内地の現状は既にこのとおりである。

更に一步進めて、外国との關係如何について稽查すると、外交は盛んにしても一方では不時の侵略に備へなければならぬ。すなわち、軍艦、砲台を増築し、思いがけない出来事に備へるべきは勿論である。我が国においては、かつて数年の研究によつて村田銃を發明し世界一の利器なりと思つてゐたが、近來ドイツにおいて精良な七連發銃の發明があつたので、我が村田銃は声価を落し、この上十分の改良を加へなければ前の声価を回復できないようになつた。これを見れば、外国の侵略を防ぐに足るべき国防費用を空の我が国庫から給することが到底不可能であると知れる。これが新税を起す所以であらう。しかるに、この新税のために財源枯渇し、人心反亂して國家遂に滅亡する言ふに及んでは、最も極端に走れる論であり、感冒は時に腸チフス、ジフテリアに變症することがあるとはいへ、感冒はすなわち腸チフス、ジフテリアであると言ふがごとき論である。ひつきやう、これら發布のため國家の潰亂を想像すれば、政治社會のことは何事も手を下すことができない。かつ、この税法は営利事業の所得に課すといへども、一年に三百円以上の所得がなければ課税されないものであるから、さしたる影響もなからうと思考する。若し道理上から推究すれば、論者の説は非難すべきでないが、實際の事情につき考えれば三百円の所得に一年僅かに三円を取られるのは些少の高であり、金満家すなわち数十百万円の所得ある者は更に痛痒を覺えないであらう。今外國の形勢を見て国防の急なること一日も疎かにできないと覺れば、心では悦ばないが堪忍して本案を認めざるを得ない。

三十八番（村田保）は国防公債を發行すべしと論じたが、今日の不景氣は人民が争つて有金を公債に投じ、資本の

不融通をもたらしたのが一つの原因であるから、この上なお公債を増せば、世の有金はことごとく公債と化し、金融の閉塞は一層甚だしくなる道理である。現今公債の高は非常に多く、新旧公債を始め幾多の公債は一つも償還を終わつたものがないので、政府が更に整理公債を起こして幾多の公債を整理しようとするとき、なおこの上に新公債を加えるとするのは果たして国家の経済に利があるのであらうか。おそらく、これは一個の意見で天下普通の経済論ではないであらう。元来国防公債のごときは国家焦眉の急に臨んで起こすべきものであって、今日の形態は未だこれを起こすべき時機ではない。こう言うとき軍艦、砲台は一時に巨額の経費を要するをもって一時の公債によって支弁すれば、永久に徴すべき租税によるを要せずとの論が起こるであらうが、軍艦は数多の乗組員とともに、常に大洋を運行するものであるから、その隻数が加わるに従つて毎年の修繕費その他の費用も自ら加わるようになる。砲台のごときも亦然り、十分に全国の海岸を防御するためにはとて十や二十の増築で足りるというわけにはいかない。あるいは言うであらう、その多きに從つて年々の経費を増すことは勿論なれば、無事の今日にあってかく数多の軍艦、砲台を造るは不要なりと。しかし、軍備は平時に用意しなければ決して急時の間に合うものではない。さすれば、一時の公債をもって足りるとする論は通らないことが明らかである。そもそも所得税法案は、政府において三、四年来精密な調査を尽くし、今日は既に政治上の機が熟し、時来たり、これを発するにやむべからざる運びになったものと信じるからである。しかるに、單に理論をもって一抹に打破し、時機早しと言わばいずれの時がその機会であるか。およそ政治の事をなすのに人民の欣心を買うのは難しいのが常である。故に外国の侮を防ぎ、一国の国権を広げるためならば、たとえ多少の困難に遭い、人民の怨嗟を招いてもこれを顧みる暇はない。数年の後、好結果を結ぶに至り始めて前途を顧みれば、政府の当初の施政が当を得たものであることを感じるであらう。それ故目前の小石につまづいて氣

を挫いてしまえば何事も成就しないから、本案全体を喜んで賛成するわけではないが、この課税がやむを得ざるものと知ったのである。

また、他の一点から論ずれば、所得税という以上は一般の所得に課税することこそ当然で、若し甲から取り、乙を免ずるような区別があれば所得税という名は当たっていない。仮に理論上より本案を批判すれば、一言も賛成すべきところがないが、前述のとおり實際上より考えてくると万々やむを得ない。しからば、本税法が殖産興業を阻害し、不景気の上塗りをなし、遂に国家潰乱を醸すとの説は席上の空論であることは明らかである。」(二四四―二四八ページ)と津田議官の主張に反論しながらも、理論上は本案に賛成し難いと言ひ、しかし実際の政治上の要請には従わなければならないと弁論したのである。

しかし、津田議官は屈しない、「本官が公債を起こすべしと言ったのは、今日の民心が一に公債に傾き、各々坐して衣食することに勉め、資本の流通が益々閉塞するという弊害を救おうとするものである。しかるに、公債を増発すれば民心が益々公債に傾くと言う論はよく理解できない。およそ物価の高低は、需要と供給が相互に相背馳するときに生ずる経済の原理であり、諸君のよく知っているところである。物品の需要額が供給額を超過すれば、その価を増し、供給額が需要額を超過すれば、その価を減ずるのは理の当然であり、この理に基づき公債を増加して、その価を低落させ、現在公債一途に流注する資本の方向を転じ、もって他の事業に転じさせることを望むものである。しかるに、このようにすれば却って公債の価を騰貴させるとは実に不思議な論理であり、理解できない。本官の説は、たとえ事情に迂闊であつたとしても、かかる不了解の論理をもって一撃のもとに打破されるべきものではない。また、軍艦を新造しても、ただこれを海上に浮かべてすむものではなく、乗込人員を要し、石炭その他毎年の運用経費が必要

と言ひ、砲台においても亦同じと言うが、これまた解り切ったことで、このことに考え及ばないということがあろうか。なるほど、第二条第二項を削つて、これを補うのに新公債をもつてすべしと言つたことに、席上の空論と反撃を來したのは無理からぬところであるが、本官が公債を起すべしと言つたのは、ただ経済の上で不景氣を救うための一策として述べたものであるから、直ちに迂闊論をもつて一抹することはできない。」（二四八・一四九ページ）と反駁した。

ここで、営利事業の所得を非課税にするか否かの議論は終了、修正動機の採決が行われ、非課税に賛成する者は出席三十七人中十五人、結局非課税説は否決されたのであつた。

第三読会も逐条審議の形で法案の可否が決定されていくが、第二読会で消滅に帰した説を第三読会に提出することができるようである。

そこで、津田議員から再び「第二条第二項の削除の意向であるが、そのためには第一条中の『又ハ営業其他』の六文字を削除する説を提出する。」（一七二ページ）と動議が出され、議論が再燃したが、動議賛成者十三人で採択されなかつた。

このように、所得税を課税することにより、ただでさえ疲弊している農工商業者に更に重圧を加え、ひいては経済に大きく支障を來すことを憂慮して、この際はこれらの産業から生ずる所得を非課税にして、その發達を促し、もつて国力を伸長させるのが、当面の国庫の欠乏を補ふことよりも先決であるという理由で、営利事業から生ずる所得を非課税にしようとする説は、出席者の四〇％に當たる十五人の支持を得たのであるが、實際の政治上の要請に従わなければならぬとする者がやや多数を占めたことにより、政府原案のとおり農工商業者に対する課税は実施されるこ

ととなった。

ただ、この非課税説は、所得税の課税最低限が三百円と高かったことから、法施行後、零細な農工商業者にまで課税は及ばず、いわば大衆課税に至らなかったことで、論者の杞憂に終ったことは事実である。

第三節 貸金、預金の利子の経費認容論

これは、貸金、預金の利子に経費を認めるか否かの問題である。政府原案では第二条第一項に「貸金預金ノ利子」は「直ニ其金額ヲ以テ所得トス」とあり、経費は認められなかったのであるが、修正案において「貸金預金ノ利子」が、第一項から削除され、同条第二項の「資産又ハ営業其他ヨリ生スルモノ」に含まれることになり、従って「……及雑費ヲ除キタルモノヲ以テ所得トス」と経費を認める仕組みになったことから、議論は活発化した。

ここでは、しばらくその議論を追ってみることとする。

第一読会においては、内閣委員に対する質問である。

山口議員「貸金、預金の利子とは、銀行、会社等にあらざる一個人で貸金・預金を営業とする者の収入する利子というのか。しからば、このほかにもこれに類する者、すなわち官吏が俸給の余剰を貸付けて利子を収入するがごときもこの中に入るか。また、呉服商が仕入を見合わせたために暫く資本金が不要となったので、商人の習いとして少しの時日も金円を無益に遊ばせておくことなく、これを直ちに預け、又は貸付けて利子が生じた場合はどうか。これらは、第二項の『営業其他ヨリ生スルモノ』の中に入り、第一項の『貸金預金ノ利子』という部分とは別であるのか。」

(一二五ページ)

岩崎内閣委員「第二条第一項の種類は、すべてその収入上に手数料と費用を要しないものとする。…およそ貸金、預金はいろいろある。一時の融通で商業資本をこれに向けるもの、あるいは家計の余剰の金円をこれに向けるものもあるが、これらは皆百円に五分なり六分なりの利子を収め、しかも、これがために手数料と費用を要しないから、直ちにその金額を所得と認める。また、営業者も公債証書を所有して利子を収め、あるいは株券を所有して利益の配当を受けることがあるが、これらの部分はその営業上の所得、すなわち収益内より税金諸費用を差引いた所得と合算し、もって第一条の原則に従い納めさせるから、今日公債証書又は株券証券を所有して、明日これ売って商業の資本に使用するなどその他何回運用してもこれらの事柄には関係しない。」(二五・二六ページ)

次に第二読会において修正案が提出されたときである。

山口議員(調査委員)「第二条第一項の『及貸金預金ノ利子』を削って、暗にその大意を第二項に移した理由は、およそ労力を費やさず袖手して収め得る所得を第一項に網羅しようとするのが原案の趣旨であるが、貸金、預金をなす一種の商業(昔銀行、会社のないころは専ら質屋、両替屋の業務)は純然たる営業に属するから、今俄にその営業として得る利子を公債証書、政府発行証券と同一視できない。原案第二項の『資産又ハ営業其他ヨリ生スルモノ』といえる部類の中には安坐して収利するものも含まれている。どうして独り貸金、預金の営業だけを第一項に入れる必要があろう。」(二六ページ)

村田議員「調査委員の削除した『及貸金預金ノ利子』なる文字は必要である。例えば、官吏がその俸給の余分を銀行又は貯金局に振込んで得た利子は、当然に所得とみなして課税すべきである。なるほど、およそ営利上に係るものは第二項に入るべきであるが、官吏の貸金、預金の利子は公債証書の利子と同一であるから、これを免税にするのは

不公平である。故に、『及貸金預金ノ利子』の八文字を蘇生させて、『及』の下に『営業ニ非サル』の六文字を加えたい。」
(八二ページ)

渡辺議員「營業に非ざる貸金、預金の利子を公債の利子と同一視し、一々これに課税しようとするのは、その手数甚だ煩雜にわたる。故に、この事は修正案に従い第二項に含めるのが当然である。」(八三ページ)、更に、「修正説を出す。第二条第一項に『及貸金預金ノ利子』とあるのを削るべきではない。『營業ニ非サル貸金』云々と入れるのもよいが、第二項に『營業其他ヨリ生スルモノ』と明文があるから、第一項の貸金預金は『營業ニ非サル』ものであることは明瞭である。よって『及貸金』云々の八文字を旧に復したい。」(九六ページ)

槇村議員「調査委員は第一項の『貸金』云々を第二項に入れんがため削除したと言うが、第二項に属する種類は国税、地方税、区町村費を控除してその所得額を定めるものに限る。もつとも、金貸業をなす者は第二項によって徴収するのは当然であるが、非營業者にして金円を貸し、若しくは預け金の利子を得る者には決して地方税、区町村費等を控除する必要はない。故に『及貸金』云々の八文字は残しておいてよい。」(九六・九七ページ)

山口議員「原案の趣旨は貸金、預金の利子は營業者であるか否かを問わず、皆坐して得る利益であるから第一項に載せたと言うが、第二項の『營業其他ヨリ生スル』云々に含めても不可ということはない。第一項に置くのは却って權衡上よろしくないので、本官等が削ったものである。」(九七ページ)

槇村議員「營業に非ざる貸金、預金には、国税、地方税、区町村費等一つもこれに課されていないので、第二項に入れて論ずるべきではない。營業となす者については、もとより第二項によって論ずべきである。」(九八ページ)

尾崎議員(調査委員)「なるほど、貸金等に対し直ちに国税、地方税等を課していないが、第二項に入るべしとす

るものも皆これを課しているわけではない。一例をあげると、公証人のごときは将来はさておき、今日は国税、地方税等を課していないが、第二項に入れて論じなければならない。かつ、第二項に示す費用といえども、あるいはこれを要し、あるいはこれを要しない場合もある、ひつきょう、その營業に必要な費用は悉く所得中より控除するというに過ぎない。貸金等も營業に相違ないので、これに関する費用は控除せざるを得ない。貸金等には国税、地方税を課さないから第二項に入れてはいけないと言う説には服従できない。」(九九ページ)

箕作議員「貸金、預金の利子は、公債証書の利子と同性質であり、一つは一人に貸し、若しくは預けたる金円の利子、一つは政府に貸したる金円の利子である。要するにその利子は皆坐して得る性質のもので費用は要しない。原案がこれを第一項に置く所以である。若しそれが金貸業のものであれば第二項に入るが、非營業者の所得に係る貸金、預金の利子は、公債証書と同じく第一項に置かざるを得ない。」(九九・一〇〇ページ)

山口議員(調査委員)「五番(榎村正直)、十一番(渡辺清)は、第一項の貸金、預金は非營業者の貸金、預金を指し、營業者の貸金、預金は第二項において論ずべしと言う。けれど、第二項には『第一項ヲ除クノ外』云々とあり、原案の趣旨は貸金、預金は營業者であるか否かを問わず等しく第一項にあてて論ずると言う、いずれも坐して利を得るとみたためである。しかし、營業のため雇人を使用し、また商店を開き、その店には国税、地方税等の負担があつても、これらの費用は一切控除せず、三百円以上の収入があればこれに課税するのは、第二項との權衡を失うのではないか。これが修正を加えた理由である。」(一〇〇ページ)

三浦議員(調査委員)「内閣委員に質問する。第一項の貸金、預金の文字は營業者、非營業者とを問わないの意と解釈していたが、ある論者は營業に係るものは第一項に入り、しからざるものは第二項に入ると言うが、内閣の趣旨

は果たしていかなるものであらうか。」(一〇一ページ)

股野内閣委員「『第一項ヲ除クノ外』とある以上、貸金、預金は営業者と否とを問わない意である。第一項中貸金、預金のほかにも俸給、手当、割賦金のように営業上より生ずる所得もある。けだし、内閣の意は、これらは公債証書類以のもので、他の勞力精神を要する商業と同一視できないとする理由からである。」(一〇二ページ)

三浦議員(調査委員)「只今の内閣委員の答弁によれば、この問題の發議者は原案を誤解していると言える。何となれば、貸金、預金をした非営業者は第一項をもって論じ、営業者は第二項をもって論じるからである。けだし、公債証書の所有者は國家が転覆したような場合はさておき、常に一定の收入があり、これに反し、民間の貸金等を營業とする者は甚だ不安心の上、種々の費用を要するので、幾分か寛裕にならざるを得ない。故に、第一項の『貸金』云々を削り、これを第二項に包含させたのは敢えて不当とは言えない。」(一〇二ページ)

津田真道議員「現問題の可否はいずれに決してよいが、二者を比べると修正案が優る。反對論者は、公債証書の利子も貸金の利子も同じく坐して得る性質のもので差がないと言うが、甚だ事情に迂遠な説である。ある老練な商人の言に、貸金營業をもって産を起こし、富をなすほどの者は他の營業をなしても同じであるという言葉がある。旧藩士が僅かな公債証書を資本として貸金營業を始めたのをみると皆失敗し、平民が貸金營業をしてもまた失敗者が多く、横浜石炭屋のごときは本当に稀である。貸金營業をもって豪富をなすことは決して容易ではない。岩崎が海運事業をもって興ったのも同様である。石炭屋が貸金營業をもって富み、岩崎が海運事業をもって興ったことにいかなる難易さがあったのかよく知らないが、これを見ても公債証書の利子と貸金の利子とを同一視すべきではない。しからば、『貸金』云々を削りこれを第二項に含蓄させるのは當を得ている。ただし、官吏等が金円を貸し、利を得るものは第

二項に入れるべきであるが、もとより数少なく利益はまだ完全でないのに損失を受けるものが多いので修正案のまま
でよい。」(一〇二・一〇三ページ)

渡辺議員「内閣委員に質問する。昨日、内閣委員の本修正案に同意の言があったことを考えれば、貸金、預金の利子を第二項に入れるのも無論同意であると思われる。しからば、ここに貸金業者にして田畑等を買求め、国税、地方税等は貸金の利子をもって支弁する者があるとすれば、その費用は貸金の所得から控除するか。これは全く無関係に似ているが、若し控除しないと云えばその説の基づくところが判明しない。内閣委員の意見はどうか。」(一〇三ページ)

股野内閣委員「十一番(渡辺清)は本員の昨日の語をもって徹頭徹尾修正案に同意しているように言うが、かの税率の変更と施行期限の遅速との件は主務大臣より内閣に稟議し、調査委員の修正に可決したのであるから、本員もこの点には異議をもっていない。その他は強いて不同意を唱えず、議場の景況に従うと言ったのである。

貸金、預金の利子を削り、これを第二項に入れる件もまた異論はない。しかし、その質問は理解し難い。田畑等を所有すれば国税、地方税等はその田畑の収益中から支弁するのは当然で、貸金等の利子から控除する理由はない、若しこれをも理由ありとするならば、公債の所有者で貸家を有すれば家屋税等の費用もまた公債証書の利子から控除するようになる。この質問は理解し難い。」(一〇四ページ)

渡辺議員「質問の意は、一番(山口尚芳)の言う貸金業者の負担する国税、地方税等を貸金の利子から控除しなければ、第二項と権衡を失するという説に因っている。この説によれば、第一項の『貸金』云々を削るのは、すなわち、貸金業者の家屋税等は貸金の利子から控除する趣旨と言わざるを得ない。内閣委員の意見は果たして一番と

同一であるか、これを質問しているのである。」(二〇四ページ)

股野内閣委員「一番(山口尚芳)の説は、貸金営業者が営業のため特に商店を設けることがあるので、その場合に家屋税等を利子から控除することができないとすれば、第二項との権衡を失するという意と解している。しかし、営業に必要な家屋、田畑等の費用は貸金、預金の利子から控除できないことは論をまたない。」(二〇三ページ)

渡辺議員「内閣委員も一番も貸金と貸家とは全く別物視し、家屋に係る税金等の負担はその収益より支弁し、たとえ貸金の利子より支弁しても、これをその内から控除しないというようである。このとおりであれば、不可ではない。本官は初め控除するということに聞いたので質問したのである。」(二〇五ページ)

槇村議員「念のため内閣委員に質問する。先程、三十二番(三浦安)の問に答え、原案第一項『貸金』云々は、営業者と否とを問わないと言ったが、営業者は営業税を払い、かつ費用をも必要とするのに、これをその利子から控除せず、例えば、貸金の利子三百円を得る者が、営業のため二十円を要し、実際の収入が二百八十円に過ぎなくても、なお三百円とみるか、果たしてそうであれば頗る苛酷である。内閣の意はどうか、必ずしもそうではないであろう。また、内閣委員は第一項中に貸金、預金のほかに国税、地方税の負担のあるものがあると言ったが、その種類を聞きたい。」(二〇五ページ)

股野内閣委員「酷と言えば酷のようであるが、公債証書の利子が三百円に満つれば、たとえばその中から家屋税等を支弁し真の所得三百円以上となくなっても、なお所得税を課す、すなわち、官吏においても乗馬飼養料及び官報購読の費用を控除しないと同様である。

第一項中貸金、預金のほか云々は、先程、営業に係るものは第二項中に入るとの説が出たので、割賦賞与金のごと

きは營業より生ずるものであるが、なお第一項中に載せたと言っただけである。」（一〇五ページ）

榎村議員「内閣委員の答弁はまだ質問の趣旨に合していない。本官の疑点は、第一に貸金營業をなせば、その營業につき幾分か地方税を出すであろう、これも控除しないのか、家屋税を控除しないことには疑いをもっていない。第二に貸金、預金のほかに第一項にあるもので国税、地方税の負担のあるものがあるかということである、割賦賞与金のごときは国税、地方税の負担のあるものではない。」（一〇五・一〇六ページ）

股野内閣委員「第一項はいわゆる読んで字のごとく、營業税も国税も決して貸金の利子から控除せず、直ちにその利子をもって所得とするということである。第一項にあるもので貸金、預金のほかに国税、地方税を課すものがあると言った記憶はない。貸金のほか營業に係るものは皆第二項に入るといふ説が議場に出たので、第一項にもなおその種のものであると言っただけである。」（一〇六ページ）

三浦議員「貸金營業者に營業税を課し、その税金額を控除せず、直ちに貸金利子をもって所得とするのは甚だ無理なことである。五番（榎村正直）の質問により始めてその無理なことを知り、益々修正案が不可でないことを確信する。」（一〇六ページ）

榎村議員「前に三十二番（三浦安）は、公債証書の利子と貸金の利子との異なる所以を述べ、一つは政府より出るから安心なるも、一つは一人より出るをもって甚だ危険である。故に、二者の位置もまた異にせざるを得ないと言った。しかるに、第一項では株式の利益配当金といい、また官私より受くる俸給、手当金といい、官私混肴して皆これを同一視している。かかる理由にては未だもって『貸金』云々を削った修正に同意することはできない。」（一〇六ページ）

尾崎議員（調査委員）「營業税を課し、これを控除せず直ちに所得とみるのはいかにも酷である。これすなわち『貸金』云々を削除した所以であつて、修正の益々當然なことを証するに十分なことは同論者三十二番（三浦安）が既に述べたところである。反対論者は、貸金の利子は株式の利益配当金と同一であると言うが、一方は純益であり、他はそうでない。しかるに、これを同一視するのは當を得ていない。また、俸給、手当金は一定してこれを収入できないという心配はないが、貸金、預金の利子はそうではない。」（一〇七ページ）

箕作議員「調査委員は切に修正の理由を述べるが、まだ服することはできない。貸金の營業者を第二項に入れるのはやや理解できるが、非營業者まで第二項に入れるのは何故か。營業者は營業税の負担があるが、非營業者は一銭の負担もない、その収入する利子が公債証書の利子と何の差異があるか。また、政府より払うから安心とか、一私人より払う故に不安心とか言うが、安心か否かで区別すれば、官吏の俸給等は随分と不安心のものであるから、これまた第二項に入れなければならない。また、貸金は營業とする者があるが、預金は營業とする者がないであらう。到底今の説明では未だ同意することができない。」（一〇七ページ）

山口議員（調査委員）「質屋又は両替屋等で貸金をしても、このために別の地方税を賦課されないのは勿論であるが、實際貸金をする者は大家屋に住み、自然他事にて間接に税金を払うであらう。また預金により利子を得る者でも商家等ではこれを他の商業に流用し、彼此合算してその収入を計算し、また預金だけで利を得る者もあるが、本案はこのような瑣末なことまで立ち入らぬこととして定めたものである。これらは決して調査委員の研究が至らなかつたということではない。」（一〇七・一〇八ページ）

三浦議員「安心云々の論であるが、公債証書の利子及び政府より発行する証券の利子は、これを得るのに容易で手

数を要しないが、貸金、預金の利子は種々の手数を要し、決して公債証書のように確実なものではない。非営業者の貸金といえども亦第一項に入れて論すべき程のものではない。官吏の俸給は不安心と言うが、これは人々の才識、勉強等によるから安危をもつて論すべきではない。また、預金を営業とする者はないが、貸金は人の請求に出るが故に利子高く、預金は己の希望に出る故に利子低いのが常である。英国の所得税法は郵便局預金の利子を所得に算入しないという、要するに、貸金の利子や預金の利子を第二項に入れたけれども全く無税となるのではない、ただ少し寛容にしただけのことである。」(一〇八ページ)

ここで、議論百出未だ一項も議了するに至らない、何時議論が終結するか分からないとして出された全部付託修正委員を選ぶ建議が、山口議官の夜を徹して審議してもよいという意見を押えて採択されたのであった。

全部付託修正委員が提出した再修正案の第二条第一項は、「公債証書其他政府ヨリ発シ若クハ政府ノ特許を得テ発スル証券利子、及営業ニアラサル貸金預金ノ利子、株式ノ利益配当金、官私ヨリ受クル俸給手当金、年金、恩給金及割賦賞与金ハ直ニ其金額ヲ以テ所得トス」というもので、貸金、預金の利子については、「営業ニアラサル貸金預金ノ利子」として復活している。

これを榎村議官(修正委員)は、「同一の貸金でも営業と否との差がある。営業とするものは、すなわち商業に属して地方税を課す故に第二項に入るべきであるから、ここには営業にあらざる貸金とし、その利子の金額をもつて所得としたのである。」(一一三ページ)と説明、議論の攻防は当初修正案と逆になる。

審議が始まり、山口議官は、「営業にあらざる貸金とあって、その区域を明示していないため、いかなるものを営業とし、また営業としないかが了解できない。営業者は地方税の内に入ると説明があつたが、兩替店、質店のごとき

は金融をもって営業としているけれども、特に貸金営業者と称するものはない。ひつきょう、貸金は代人も営むことができ、官吏中にも財産に富む者がこれを営んでいるものがある、どこに区域をたてるのか説明して欲しい。」（二一七ページ）と質問、これに対し、榎村議員は、「質問の趣旨は、貸金営業の標札を店頭に掲げるものがないから、収税に差支えありと言うようであるが、なるほど、東京府下はこれを専業とする者はないかもしれないけれども、全国中では決して少ないと言うことはできない。大蔵省主税局の税目書の商業、工業等細密区別の金穀貸付営業の目によれば、これを営む者は三、四三七人、その税額は一九、六三七円ばかりにして既にこれに向けて課税した。」（二一八ページ）と回答した。

次いで、第二条第一項から逐条審議に移る。

津田真道議員「原案にはただ『利子及貸金』とだけあったが、今回は『営業ニアラサル貸金』として営業貸金との區別をつけた。しかし、第一項、第二項を並立させる以上は営業と非営業との區別を要するが、第二項を削れば『営業ニアラサル』という文字は無用である。この営業にあらざる貸金とは甚だ不明瞭であり、人間の所為において営業にあらざるものはない、すなわち我輩のごとき官員が営業である。他から見れば営業にあらずと言うかもしれないが、その実営業に相違ない。官員が金貸をなし、利子を取るの公然の業にあらざるも、黙許された営業と言うべきである。また、商業を営むことができないが、土地家作を有して、それより生ずる利益を収め、あるいは銀行、鉄道の株主たることを許可されれば、銀行及び鉄道会社の営業人であるに相違ない。一層上のことを言えば、天皇陛下といえども営業である。その営業は、すなわち、内国の治安を図り、外国との交際を全うし、陸海軍の大元帥となる、これである。その内職には宮内省の御料局において御所有の土地等より生ずる利益を取扱う、これまた営業に相違ない。

しからば、營業にあらざる貸金、預金なるものは實際にないと言える。貧人のために設けた貯蓄銀行又は駅通局の預り金のようなものは、その本職ではないが、營業でないわけではない。道理上から考えて、この無用の朱書（修正案で加えた文字）を削ることとしたい。」（二三・二三ページ）

山口議員「第二条第二項を削除するのには服すことはできないが、第一項の『營業ニアラサル』という数文字を削るのには同意する。修正委員は、『營業ニアラサル』という中へ地方税を課さないものを入れるというが、東京府は貸金營業に地方税を課さないし、本官の生国（佐賀）も同様である。しかし、埼玉県においては課税すると聞いており、これらは地方官の意見によってそれぞれ異なっているが、政府も貸金に課税してはいけないという禁止制度を設けていない。『營業ニアラサル』といっても到底区別することはできない。貸金に地方税を課税することは何時でもできることであり、これを課税しない間は營業とみなさず、課税すれば營業とみなすというように法律上に区別をつけることはできない。かつ、官吏にも鉱山採掘の事業を行い、金円を貸すことが許されているが、これらも營業であり、従って、營業、非常業の区別をつけることは不可能である。ここに富者がいて、田地を有し、その利を収めて公債証書を購入し、その利を取り、傍ら金円を貸すような各種の業を行っている者について、いずれをもって本来の營業とみなすべきか、各種の中で最も所得の多いものに従うのか、これを計算するには余程の煩勞がかかる。よって、三十八番（津田真道）の意見に賛成する。」（二三・二四ページ）

榎村議員（修正委員）「発論者は第二条第二項を削るにつき、第一項の『營業ニアラサル』という数文字をも削ろうという意味を言っているのに、賛成者は第一項の数文字を削るだけに同意したようである。しかし、その説を聞くと、本官の説明がまだ貫徹していないと思われる。その『營業ニアラサル』というのは、例えば、呉服商等が臨時出

入職人に金を貸すような例である。また、地方税は各地でその賦課を異にし、甲県において課税しても乙県では課税しない場合があると言われたが、元来地方税について各府県会の議定するところは、ひとり貸金だけでなく他のものも同一ではない。本官は東京では貸金に課税しないが、他県においてはこれに課税すると言ったのである。何府県においても金穀貸付を営業とする者には必ず課税することは、収税科目中に金穀貸付の目があることから知れる。学理上から言えば、人間の為すところのもので営業でないものはないが、これは営業である、あれは非営業であると地方議會でも毎々論ずる語であるから、これは必ず区別しなければならない。かの呉服商等が出入職人に金を貸すがごときものは決して営業とは言わない。」（二四ページ）

小畑議官「問題を賛成する。」

楠本議官「本官は、前回以来まだ一度も発言していないが、自ら熟考するところがあって各官の意見を聞いていた。さて本案は、調査委員の調査及び修正委員の修正を経て、精密に精密を加えて、法律上から言えば整備された議案となったことは言うまでもないが、全体法律を議するには、まず人心の向背がどうかということをみるのが本則である。しかるに、本案の文面は、整備されていても大切な収税のことに至っては取捨よろしきを得ていない。各官がその大綱に異議をいれないのは、政府が東洋の大勢を察して諸事の準備に費用を要し、やむを得ず施行するという意を承認するからであろう。しかしながら、今本官の言は満場の議官に背戻するかもしれないが、将来この法律によって満足な結果を得るであろうか。振り返って、人心の向背がどうかということを想像すれば慄然として恐れざるを得ない。故に、到底賛成を表することができないといえども、今日の急需に迫りやむを得ずこれを徴税するというものであれば、現に見るところに従ってこれを課税することが必要である。したがって、第二項は除き、第一項の『営業

ニアラサル』云々は、あるいはそのまま据え置いてよいが、まずこの問題に賛成する。これは第三読会において意見を述べようと思つたからで、その時我が意を得た説が問題となれば賛意を表し、併せて意見を述べることとした。とにかく、人の懷中に手を入れて差引精算を要するのは、現今の日本の營業がまだ振るわざるときに際して時機尚早と思う。政府のため、人民のために思考しても恐らくはこれ以上不都合な議案はないであらう。本官は廢案を望むが、それを行わなければならないことを知っているので、徒に時間を費やすよりは、むしろ問題を賛成するものである。」(二五ページ)

箕作議員(修正委員)「前論者の修正は、第二項を全く削除するについて、第一項の『營業ニアラサル』をも削らんとしているが、實に大修正と言ふべきである。賛成者中には發議者と主意を異にして同意を表する者がいるようである。發議者のように第二項を全く削除すれば、人民にとっては甚だ寛大な法であるが、若しこれを全部削除するときは、原案を大半廢棄するのと同じであり、今日主務大臣が述べられた東洋海防の目的も行われなくなることになる。しからば、むしろ廢案にした方がよいのではないか。本官はこの課税のやむを得ざるを知っているから、第一読会においても、その然るべき所以を并じ賛成して調査に従事したのである。調査委員においても調査が細密に過ぎ、人民に不快の感を起こさせないことを望み、第二十一条、第二十二条、第二十三条、第二十五条等に修正を加えて、なるべく課税を軽くしようとする主意で、關係人を尋問する等のことを除いたのである。すなわち、關係人や、あるいは他の隠し事を探索するようなことがあれば、人民の感觸を悪くし、官民間の軋轢を生ずることを恐れてのことである。均しく納税するにしても不愉快にて納税すると、しないとは大きな差がある。その他は下付原案に従つても可とする。それ故、先の全部付託調査委員が修正したところでも今回は原案に復したものである。

また、貸金は営業と否とを区別しなければならない。営業の貸金は雑費を引かなければならないのに、これを第一項に入れて、それを引かないものと混同するときは俗に言う十把一束となる。前調査委員は、『貸金預金ノ利子』の数字を削り、これを第二項に入れたが、直ちにその金額をもって所得とするものと、諸費用を引き去るべきものと同項に置くのは不都合である。また、営業の文字が解らないと言うが、その性質を考えれば、これは営業でない、これは営業であると断定することは敢えて難しいことではない。先程の発議者自らも官員で金貸しを行い、利子を取るの公然の業ではないと言ったのではないか、すなわち営業と非営業との区別はこれにても明らかである。官吏が官省に出勤して定時間職務に従事するのは本業であり、金円を貸し利を収めるのは本業ではない。また、農家が耕耘するのは本業であり、小作者に金円を貸し利を収めるのは本業ではない。某議官は、公債証書を有し、貸金を行い、また田地より利益を収めるような各種の業をもって生計をたてている者があればどうするか、と言うが、これらは一個の富商であり、即ち味噌、酒、醬油等の販売を兼ねている者と同一で、それが営業としからざるとの区別は営業税の有無によっても明らかにすることができる。官吏が金円を貸し利を得るのは営業ではないから、その収得は直ちに収益とみなしてよいと信じ、第一項、第二項に区別したものである。また、預り金を営業とするものはあるが、預け金を営業とするものはない。

さて、問題のように第二項を全部削除し、第一項の『営業ニアラサル』の文字を併せて削らんとするのは、人民に對しては立派な議論であるが、前の修正において営業・非営業の貸金を混入したのと同一の結果となり、甚だ不都合と思考する。前にも述べたように、営業と非営業とは必ず区別しなければならない。すなわち、営業者は雑費を要し、非営業者はこれを要しないというのが区別しなければならない所以である。なお、各官は種々異なった意見があ

と思うが、本案に賛成されることを望むものである。」（二六・二七ページ）

山口議員「本官が『営業ニアラサル』云々を削除することに賛成したのは、その下の『貸金預金ノ利子』を併せ削ることを考えたからである。今十番議員（箕作麟祥）の言うところによれば、発議者は『営業ニアラサル』の七文字を削る意図のようである。果たしてその七字だけを削って貸金以下を残すという意味であれば、不適當な修正と認めるから賛成を取り消さざるを得ない。三十八番（津田真道）の意はどうか。」（二七ページ）

津田真道議員「ただ『営業ニアラサル』の字を削る修正である。」

山口議員「しからば、賛成を取り消す。若し現問題が消滅すれば、この第一項の『貸金預金ノ利子』を削り、第二項に入りたい。三十八番の言うようにすれば、貸金、預金を公債証書と同視するという不公平に陥るから賛成しないと言うより大いに反対の意思を抱くをもって取り消さざるを得ない。」（二八ページ）

神田議員「第二項を削る精神に賛成するをもって、併せてこれを第一項に及ぼす修正に賛成する。」

議長「一番（山口尚芳）は賛成を取り消したが、他に賛成者があれば問題は依然存立する。現問題に同意する者は起立せよ。」

ここで起立者九人にて少数なるをもって問題は消滅した。

しかし、山口議員は、なお「第二条第一項の『貸金預金ノ利子』を削除し、これを第二項に入りたい。元来原案は営業と営業にあらざるものを混同し、かつ、営業上に雑費を要するものも直ちにその金額をもって所得とするのを不公平と認めたので、前修正においては営業を第二項に入れるという精神で、第一項の『貸金預金ノ利子』を削除したのである。今回の修正も同一精神であるべきも、これは営業と非営業との区別に収税官の意見を異にすることがあ

り、非常に人民に迷惑を及ぼす。若し地方税又は金高の多少をもって明らかに區別することができれば異論を唱えないが、思うに金穀貸付をもって営業とするのは会社のように大きなものをいうのであって、小さな金貸はこれに入らない。東京は勿論某地方においても小さな金貸人に営業税を課税するところはないようである。もっとも、一地方をもつて他を証することはできないが、地方税は各府県の随意に任せているので、これを目安として貸金の課税について定めるのは到底一致しないことになる。また、金額によって區別すれば百円の者あり、二十円の者あり、その少なきをもつて営業でないとすることはできず、主税官も説明に困るであろう。このような煩雜なものを第一項に挙げるより、むしろ第二項に入れ、適宜課税する方が勝っているのではないか。若し、本案のようにすれば、収税吏が十人いれば十人それぞれ意見を異にするであろう。よつて、第一項の『貸金預金ノ利子』の文字を削除し、これを第二項に入れる修正案を提出する。」(二二八・二二九ページ)と提案したが、賛成者がなく第一項は可決された。

貸金、預金の利子に必要な経費を認めるか否かの議論を集約すると、政府側が原案の第二条第一項に貸金、預金の利子を入れ、これは収入を得るために手数と費用を要しないので、費用等を引き去ることなく、直ちに所得とする、と説明したのに対し、当初修正案ではこれを第一項から削除し、貸金、預金を業として営むものもあり、これらは費用を要するから、第二項の「営業其他ヨリ生スルモノ」に含め、費用の控除を認めることとしたものである(山口尚芳、尾崎三良、三浦安)。

しかし、官吏の貸金、預金の利子は公債証書の利子と同一であり、費用の控除を認めるべきでないから、貸金、預金の利子を営業のものと営業にあらざるものとに區別して、前者を第二項に、後者を第一項に入れるという提案があり、再度の修正案はこれを生かして作案されている(村田保、楨村正直、箕作麟祥、渡辺清)。

また、第二項の「營業其他ヨリ生スルモノ」云々を全部削除する前提で、第一項の「營業ニアラサル」を削除（貸金預金ノ利子」は第一項に置く）する意見もある（津田真道、小畑美稻、楠本正隆）。

これらの議論の根拠とするところは、同じ貸金、預金の利子でも營業とするものと、非營業であるものとの課税権衡上の理由が主であるが、營業の定義が明示されないところからの議論、あるいは、前節で紹介したように、産業保護の立場から營利事業に係る所得を非課税とする説が交錯して長い議論が続けられたのであった。

ところで、これらの議論の中で營業、非營業の区別がつけにくいことを言っており、特に津田真道議員は、人間の所為において營業にあらざるものはないとし、官員や、銀行・鉄道の株主等も營業であり、官員が金貸をなし利子を取るのも黙許された營業であると言っている。

立法者が所得税法第一条、第二条で予定したところの營業の概念はいかなるものであっただろうか。大蔵省作案の所得税法草案に附された「所得税法説明書」では全く触れていないが、同じく草案に附されている「所得税予算説明書⁽¹⁾」の収入予算項目には次の税源が見込まれている。

一 土地より生ずる所得（土地を所得することにより生ずる所得、すなわち地主の所得、土地を利用することにより生ずる所得、すなわち農家の所得―採鉱・牧畜・樹芸等を含む―）

二 公債証書より生ずる所得（新公債、金札引換公債、金札引換無記名公債、金禄公債、旧神官配当禄公債、起業公債、中山道鉄道公債）

三 商工業より生ずる所得（商業―卸売商・仲買商・小売商・雜商―、工業、船舶、漁業）

四 諸会社収益より生ずる所得（日本銀行、国立銀行、正金銀行、日本鉄道会社、郵船会社、米商会所、株式取引

所、前項に掲げない一切の会社）―これは利益配当金を見積もるためのものである。（筆者注）

五 官吏その他の俸給及び労銀より生ずる所得（官吏俸給、賞勲年金、府県会常置委員手当、中学校・師範学校・専門学校・各種学校の校長及び教員、海員、開業医師、免許代言人、著作者、新聞記者、諸会社役員等）

六 借家借庫料より生ずる所得（貸家、貸蔵）

また、同省主税局編成の「所得税納人心得方備考」⁽²⁾には次のように記載されている。

「税法第二条ノ第二項ニ資産ヨリ生スルモノトハ、土地、家屋、船舶、車馬其他動産、不動産ヲ人ニ貸付ケテ收入スルモノノ類ヲ云ヒ、営業其他ヨリ生スルモノトハ、農業、工業、商業及医療、代言其他學術、技芸又ハ労働ヲ以テ收入スル所ノモノヲ云フ（所有ノ田地ヲ自分ニ耕作シ又ハ所有ノ船舶ヲ自分ニ使用シテ收入スルモノハ、農業又ハ商業ヨリ生スル所得ニシテ資産ヨリ生スル所得ニ非ス、他ハ皆之ニ倣ヒ區別ヲ為スヘシ）」、そして、営業にあらざる貸金、預金については、「税法第二条ノ第一項ニ営業ニ非ル貸金、預金トハ、質屋、荷為換業、荷受問屋及ヒ金貸営業者ニアラサル貸付金又ハ預金ヲ云フ」

更に、同局編纂の「所得税法取扱方問答書」⁽³⁾の第二条の項には、

問 営業其他云々トアリ其他トハ一、二ヲ挙クレハ何等ノモノナルヤ

答 医師、代言人並ニ學術、技芸ヲ以テ營利ノ業ヲ為ス者、労力ヲ以テ利ヲ収ムル者等普通営業ト称セサル所ノ營利事業ニ属スルモノヲ云フ

問 営業ニアラサル貸金ノ利息トハ如何ナルモノナリヤ

答 金ヲ他人ニ貸スヲ以テ業トスル者即チ質屋、荷為換業、荷受問屋及ヒ通常金貸ヲ業トスル者ノ貸出シタル金員ヲ

營業上ノ貸金ト謂ヒ、其他ハ皆營業ニアラサルモノナリ、とあり、

「營業」の概念としては、農業、工業、商業に概括され、「普通營業と称するもの」を予定し、「其他より生ずるもの」は、医師、代言人並に學術、技芸をもつて營利の業を行う者、勞力をもつて利を収める者のように「普通營業と称しないもの」を考えているようである。また、貸金營業に質屋、荷為換業、荷受問屋を例示している。

ちなみに、明治二十年四月出版の安井講三解釈「所得税法解釈」では、營業は「日々営む處の商法」、營業その他より生ずるものは「營業（せうばい）」其他諸職工の手間料、遊芸人の稼ぎ等」と解説されている。

なお、「奥國スタイン氏講義筆記」には、次のように記述されている。

抑モ營業「ゲウエルベ」トハ物貨ノ資本ヲ以テ利ヲ営ムモノヲ云ヒ、職業「エルウエルブ」トハ物貨ノ資本ヲ用ヒス腦力及体力ヲ以テ利ヲ営ムモノヲ云フ、但シ玆ニ職業ト称スルモノハ狹意ノ字義ヲ用ユルモノニシテ広意ノ字義ハ以上ノ營業職業ヲ總稱シ、苟モ營利ニ屬スルモノハ凡テ之ヲ職業ト云フヘキノナリ

貴國ニ於テハ營業ト云フ文字ノ意義未タ充分定ラサルヘシ、歐洲諸國ニテハ已ニ大凡其範圍定リタルモノム如シ

營業ノ意義ヲ一定セサルトキハ其範圍空漠ニシテ限リナカルヘク、即チ農民モ營業者タルヘク、職工モ亦營業者タルヘシ、苟モ此意ニ由テ營業稅ヲ課スルトキハ殆ト人頭稅ニ異ナラスシテ、遂ニ租稅ノ主義ヲ紊ルニ至ラン

歐洲諸國ニ於テ營業（ゲウエルベ）ト称スル語ハ二箇ノ要点ヨリ成ル

第一 他ヨリ物品ヲ買入レ、之ヲ製造シ若クハ製造セスシテ、更ニ之ヲ他ニ販売スル者、故ニ農業者ノ如ク自作ノ米ヲ以テ酒ヲ製シ、之ヲ他ニ販売スルカ如キハ、自作ノ米ヲ其儘他ニ販売スルト同様ニシテ營業者ニ非サルナリ

第二 一人以上ノ助手（ゲヒュルヘ）若クハ弟子（レールリング）ヲ有シテ業ヲ営ム処ノ職人、故ニ他ニ雇入レラレタル職工等ハ營業者ニ非ラス

又タ營業ト工業トハ全ク區別スルヲ要ス、而テ其區別ノ要点ハ一ノ營業ニシテ專務ノ支配人若クハ監督人又ハ記簿掛ヲ有スル者ハ工

業ト知ルヘシ、工業ト商業トハ其物貨ヲ製造スルト唯物貨ヲ運転スルノミトニ由テ之ヲ區別スヘシ

これは、オーストリアのスタイン博士から受けた講義を筆記したものであるが、この文面から営業と工業・商業の區別は必ずしも判然としない。「営業」の概念を定義することは現代でも難しいことであり、議官それぞれの考え方の相違で議論が交錯したのも無理からぬところであらう。

(注) 1 「公文類聚 第十一編」明治二十年 第二十六卷 国立公文書館所蔵

内閣記録局編「法規分類大全」第三十八卷 租税門〔8〕第一編

税務大学校研究部編「明治前期所得税法令類集」三三二頁以下

2 税務大学研究部編「前掲書」二一・二二頁

3 「右同書」三六・三七頁

第四節 所得の算出方法

所得の算出方法は第二条に定められており、第一項は公債証書の利子等について直ちにその収入金額をもって所得とすることを定め、第二項は営業所得等について収入金額から国税、地方税その他諸種の経費を控除して所得を算出することを定めている。問題となるのは第三項「第二項ノ所得ハ前三箇年間所得平均高ヲ以テ算出スヘシ、但所得収入以来未タ三年ニ滿タサルモノハ月額平均、其平均ヲ得難キモノハ他ニ比準ヲ取リテ算出スヘシ」の規定である。

まず、第一読会において尾崎議員が「第二条第三項『第二項ノ所得ハ前三箇年間所得平均高ヲ以テ算出スヘシ』とあるが、文義分明でない。」と疑問を呈したのに対し、岩崎内閣委員は、「三箇年間所得平均高を得れば、その平均に従うべきであろうが、ある場合には所得を収入してまだ三か年に満たず五か月、十か月の者もいるであろう。その場合は五か月、十か月の平均高に従うということである。ただし、まだ一か月に満たないような場合には他に比準を取って算出せざるを得ない。」（二三ページ）と答えたが、ここではまだ詳細にわたる審議は行われぬ。

ところが、尾崎ら五名の調査委員による修正案では、第三条として「所得税ハ前年一月ヨリ十二月マテノ所得金高ヲ以テ算出スヘシ」と改められ、「原案のように三か年間の平均高を平均するのは面倒な手数を要し、かつ、平均高といえは、その収入高が毎年相違し、当年の収入高は前三か年間の平均高と大差があるにもかかわらず、これに拠らざるを得ない。それ故、『前年一月ヨリ十二月マテノ所得金高ヲ以テ算出スヘシ』と修正した。このようにすれば、前年だけの収入高を計算してその年の所得金高を算出するから、まさに手数を省くだけでなく、所得高の算出方もや実際に適當する。」（四〇ページ）と山口調査委員から説明がなされた。

更に、三浦調査委員による補足説明は、『前年一月ヨリ十二月マテノ所得金高ヲ以テ』と改めたのはイギリス法に拠った。プロイセン法は『三か年間の所得平均高をもつて』としているが、我が国において三か年間の所得平均高をもつて算出するときは、収税官、納税者ともに無用の手数を重ねるだけで、その結果はさほど異ならないから、むしろイギリス法の簡易さに勝るものはない。（四一ページ）、また、尾崎調査委員からも「近來は財産の変動殊に頻繁であるから、三か年間の調査をするのは困難な業である。一年間の調査といえども困難は免れ得ないが、年を短縮すれば調査委員の手数も少なく、また日記帳等の備えのある家は甚だ僅少であるから、納税者のためにも便利である。」

(六二ページ)と、いずれも簡便さを強調している。

この修正案に対する疑義は、原案で「前三箇年間所得平均高」とするのは第二項の所得に限ったが、修正案での「前年一月ヨリ十二月マテノ所得金高」はすべての所得に係るものであること、前年の所得金高によってその年の所得税を算出することは、原案における所得の予算を届け出る精神と矛盾することであった(渡辺議員)。

しかし、この修正案は再度の修正案において原案に復することになる。

そこで、前回の調査委員である山口議員は、「原案には『三年ニ満タサルモノハ月額平均、其平均ヲ得難キモノハ他ニ比準ヲ取りテ算出スヘシ』とあるが、これは到底できることではない。若し月額平均を得難いときは月額でも比準を取ることができない。主務官にその算出方法を問えばただ何らかの良法があるだろうとの一言で答えるのみである。必ず三年平均を取らなければならないとすれば、あるいは明らかにならないこともあるが、前年とすれば計算も容易であるからこのようにしたのに、今回の修正では再び原案に戻っている。」(一一七ページ)とその理由を質した。

修正委員の槇村議員は、「この点は原案に復した以上内閣委員に答弁してもらうのが至当である。本官等は原案のとおりでも敢えて支障がないということで戻したものである。何となれば、第二条第三項は、第二項の算出方法を示したもので、第二項に製造、耕作等の営業を掲げ、第三項はその所得を算出する方法となつてゐるからである。あるいは、三年前のことは帳簿等も不明で比準を取り難いと言われるかもしれないが、地租の調査は五か年の平均を取り、五か年の平均を取り難いときは隣地に比準を取っている。かつて、大蔵省の官吏に聞いたところでは、地租以外は大抵三か年の平均を取つてゐるという。また、『他ニ比準』とは、例えば、田地の比準を近隣に取り、この地の紡績所利益の比準をかの地の紡績所に取るという類で決してできないことではない。これが原案に戻した理由である。比

準法によるとしたのは、前修正のようにただ前年の比較を取るだけでなく、その間に猶予を与えたものである。

また、所得税は富者に課し、貧者には課さないことを本則とし、官吏の月給のごときは予め算出することができるが、商工農業に至っては歳の豊凶、時の利、不利に係し、一定の収額がないから、三年間の平均によるのが妥当である。ただし、官吏もまた一定の収額があるとは言えない。すなわち、昨年は官吏であっても今年は罷め、昨年は若干の公債証書を有していたが今年はこれが無いという場合、これに反して、昨年にこれらが無く今年はこれらがあるという場合がある。このような場合に、前年の所得に拠るとすれば、有るものに課税せず、無いものに課税することが生ずる。このようなことに理があるうか。」(一一八・一一九ページ)と答える。

山口議員は、「従来から所有している田地から産する物については、比準を取らなくても明らかであるが、例えば、本年五月に買入れた田地のごときは前三年の比準を取ることはできない。紡績所の収額のごときもその紡績所について調べれば明らかであるのに、更に大小異なるものに比準するのは無法である。」(一二九・一二〇ページ)と反駁し、議論はその後の逐条審議に持ち込まれる。

逐条審議では、「田地等是他に比準を取ることができ、商工業については取り難く、原案のままでは甚だ不安心である。よって、『得難キモノハ』の下『他ニ比準ヲ取リテ』を『定算ヲ取リテ算出スヘシ』と改める修正を提出する。」(一二一ページ)と林議員からの修正動議が出て、更に、山口議員の「『定算ヲ取リテ算出スヘシ』という修正意見があるが、『現高ヲ以テ算出スヘシ』とする方がよいと思う。例えば、毎月百円の所得があれば五か月では五百円の所得として算出すればよい。本条のように比準を取ることではない。元来所得税の性質は現益について徴収するのを本旨とするものであるから、利益の有無にかかわらず他に比準を取することは、為し難きを為さしめることである。」

(一五二ページ)、「現高とは所得現高のことである。」と他に比準を取ることに於いての修正説が出る。

修正委員の槇村議員は、「三か年の平均又は月額平均を得難いものは別に定算の立つべき道もないから、やむを得ず他に比準を取るわけで、定算としても、所得現高としてもその平均を得難いものは他に比準を取らざるを得ない。むしろ原案のとおりでよい。」(一五三ページ)と答えるが、「前三か年間の平均をもって算出した予算の届出により課税するのはイギリス、ドイツのような国で行われているが、今日これを日本において行うのは甚だ困難である。何となれば、本案は創設に係る法律であり、その所得が前三か年間にいかなる異動があつたのか知る由もない。若し、概略の予算をもって届出をさせ、他日納税者の隠蔽を察してこれを責めるに当たつて、概略の予算であつたと言われればどうすることもできないからである。」(山口議員) (一五三ページ)と反論を受ける。

「第三項は、第二条の算出方法を示したもので、各自が所得を届け出るに先立ち、その所得を算出する手順とも言ふべきものである。すなわち、三年以上の者は三年平均、三年未満の者は月額平均をもって算出させるが、それが一年にも満たない者について、他に比準を取る以外所得を算出する方法がない。比準を取るのは、所得現高が明らかでない者の取扱ひを示しているものであるのに、それに現高を算出させるといふ論理は了解し難い。」(渡辺議員)、「まだ三か年に満たないとか、あるいは商業等によつては月額平均も得難いものもあるであらう。その平均を得難いものは他に比準を取らざるを得ない。所得現高とするときはたちまち差し支えを生ずる。」(槇村議員) (一五四ページ)と修正委員は懸命に修正動議を否認する。

しかし、山口議員は、「現高とすれば比較を取ることのできないものがあると言われる。もっとも、所得高届出の期限と同時に商業を始めたような場合には、現高の比較を取ることができないようであるが、一日は一日の現高があ

り、その現高より算出するのに何の難しいことがあろう。しかし、他に比準を取ろうとするときは、同業者でも、あるいは破産の場合があり、あるいは大利益を獲得した場合もあるであらう。この場合に破産した方に比準を取らず、大利益のある方に比準を取れというような税法はない。よって、十五日間の現高の平均をも得難いものは一週間でもよい。他に比準を取るのはこの法律の本旨に背反する。」(二五ページ)と、あくまでも主張、「月額をもって算出する方法も明らかでない、また、他の比準を取る云々も議論を引き起こす文面である。本案は創設の法律であるから、その可否は施行後でなければ判定し難い、しからば、余り細密なことには立ち入らないことをもってよしとする心で提案のようにしてよいと思う。」(楠本議員)(一五六ページ)というような賛成説が出たところで、動議の採決が行われたが、賛成者七名で修正提案は否決された。

しかしながら、この問題は単純には治まらず、第三読会において再燃する。

林議員は、再び「他に比準を取るといふのは、いかにしてこれを取ることができなのか甚だ明白でない。よって、『其平均ヲ得難キモノハ他ニ比準ヲ』の十五字を削り単に『月額平均ヲ取りテ算出スヘシ』としたい。」(一八五ページ)と他に比準を取ることの困難性を主張して修正説を出すのである。

山口議員も、「本案は全体に不明備の箇所が多く、一兩年間には必ず改正あるべきと信じて黙止していたが、六番(林)の修正説が出たのでこれに賛成する。本条第二項の多くは納税者の心算に出るものであって、確乎とした準拠がないのであるから、狡猾に隠蔽する者がないことを期待するべきではない。立法上、政府は人民が正直であつて、その申告に為りなきものと認めているわけである。しからば、その算出方法は些細なことにわたらず、月額平均にとどめ、極めて簡便明白なものにすべきである。第六条によれば、四月三十日までに、その年の所得の予算金高を届出

るものであるから、その届出の後五月より開業する者は、五月より八か月間は納税の義務を免れることになる。したがって、届出前の一か月に満たないような僅かな日数の営業経験で、爾後果たして利益があるか否かを知ることとはできない。他の比準を取ることができて、時々これに合わせられればよいが、時として失敗破産に至ることもあろう。かつ、多くの人情としては税を出すのを欲しないものであるから、その比準を隣家の損失又は破産した者に取って、その業体に利益なしと証明するかも知れない。若しこのようになれば、徒に比準云々が存在するようになり、政府は勘定に迂闊であると悪評されることになる。ひつきょう、本案で賦課される税金は、中等以上の人民の負担に属するものであるから、これを簡単に言えば海防上特志金と言ってもよいであらう。しからば、努めて繁細を避けるべきである。」(一八五・一八六ページ)と簡便明白な規定にすることを求めた。

林議官の修正説には、大久保一翁、宮本小一、田中芳男、三浦安の各議官が賛意を表した。三浦議官は修正委員であるにもかかわらず、再修正案作成の際には、深く講究して本項を原案に復したものでないことを述べ、熟考した結果の賛成である。すなわち、「この年額、月額とは、既に得た利益の所得であり、まだ利益を得ていない者に所得のある道理はない。現在利益を得ていない者に強いて比準を取らせるのは三年平均又は月額平均をもって所得を算出する趣旨に反する。原案の趣意はあまり精密に過ぎ、かえって道理に合っていない。」(一八七ページ)との主張である。本項を原案に復したのは、内閣委員側の強い要望によったものである。

修正委員の村田議官は、「例えば、水販売又は水泳所を設け、開業以来二年を経たが、まだ三年に満たない者があるとして、これらは月額平均を取ることのできない者である。修正説によれば、このように利益があつて、もとより課税すべき資格を有しながら課税できないということが生ずる。本官は主任官よりこの比準のことがないときは、実

際の施行に苦しむ事実があることを聞き、最も必要な文字と認めたのを記憶している。要するに、各自の所得が本年内にどのくらいあるか予算をたて、これを届出することである。公債証書若干を買入れ、どのくらいの利子を得るかを期待し届出をするときである。」(一八七・一八八ページ)と予算課税が主意であることと、課税漏れについての執行上の必要性を述べている。

これに対し、林議員は、「水商のように月額平均を取ることのできない者は免税にしてよい。若し、これを漏らさないようにすれば、所得の無い者にも敢えて隣家の例に倣わせて無理に課税する事態に至ることを恐れるものである。このように多岐にわたることを要しない。月額平均にとどめて足るものである。」(一八八ページ)と多少の課税漏れは許しても、所得の無い者には無理して課税しないという主義である。

村田議員は、「第三項に記載するところは、まだ入手していないその年の収入の所得を見積もった予算であって、ここにその算出方法を示したものである。反対者は、あるいは既に金函に収めた所得金と認めたのではないか。まだ実際に収入が無くても、若干の所得あるべしと目算を立て、税率に照らして届出をするのが本法案の趣意であり、これが予算ということである。まだ実際に収入が無い場合には他に比準せざるを得ない。修正説の賛成者は、既に手に入れた実収入でなければ課税し難いと言っているようである。これでは予算届出の主意にそぐわない。」(一八八・一八九ページ)と予算課税をするためには比準が必要であることを述べている。

ここで、三浦議員は、「第六条に予算とあるが、これは現在の所得より算出すべきものであることは論をまたない。前三か年間所得平均高といい、月額平均といっても、共に現在収入のあつた所得高であり、一点も思慮分別を加えず、更に取捨するところのない予算である。しかるに、これを比準をもってするときは想像臆断をもってする予算と

なってしまう。……その予算は現在の所得金高であり、第一次においては前三か年間所得平均高をもって算出すべしとし、二次においては未だ三年に満たないものは月額平均をもって算出すべしとしている。その算出方法は根底あり、順序ありで秩序明白であるのに何を苦しんで比準を取り云々と曖昧な文字を掲げ、納税者をして繁雑にも算盤を携帯し、四隣を駆け巡り、これを問わしめるような手段を要するのか。この第三項において確乎たる一定の算出方法を明示しなければ、第六条の予算届出に大障害を与えるものと信ずる。」（一九〇・一九一ページ）と、林議員への援護である。

比準云々の可否論はこの後も続き、修正委員の主張が展開される。

槇村議員は、「比準云々があれば大きな障害のあるように言うが、これを削れば、かえって大きな不都合を生ずることを恐れる。例えば、田地の所得高を算出するのに、三年間持ち続けなければ平均高を得ることができず、月額をもって算出しようとしても、毎年の収納季節が一定しているために月額平均を得ることができない。到底この隣田地の收穫に比準して算出するほか抛るべき手段がない。これは独り農業においてだけでなく、商工業においても同じである。すなわち、商業も工業もその種類により一定の期日に至らなければ利益を見ることができないものがある。例えば、物品により春夏の候に製造して秋冬の季節に売り捌くものもあるし、職業により半年若しくは一年を経なければ落成しないものもある。これらの所得額もまた他に比準を取らなければ算出することができない。その所得収入以来未だ三年に満たない者は月額平均によるべきであるにしても、ある事業においては一月、二月を経ても所得が無いが、年末に至って一時に三百円以上の所得のある者もいるであらう。若し、他に比準を取る方法がなければ、所得額を算出することができないこととなり、規定が不備であることは免れない。議員の中には、他に比準を取るべき標

準の有無に関わりなく、必ず隣に比準を取って算出しなければならないというように最も窮屈に解する者がいるが、本項は利益に差があるにもかかわらず、必ず相比準せよというわけではない。その比準を取るには、必ず他の比準すべき相当の標準に拠るのである。その標準がなくて比準を取る事実を生ずべきいわれはない。また、前三か年の所得高を平均することができないときは、前年一月より十二月までの所得高をもって算出すべしと論ずる者がいるが、これは比準云々のことには関係しない。仮に關係ありとしても所得税は実際の収益に賦課するものであるから、みだりに前年の所得高をもって直ちに今年の課税の率としてはいけない。その年の所得高を知るには予算をもってする。すなわち、第二項のごときその収入の目的のあるものから国税等その他諸雜費として支出すべき金額を差し引き、これを算出するのは当然であるが、米穀のごときは年の豊凶により收穫に差異があつて、その得益成算は秋季を待たなければ明らかにならず、その他得益の確定しないものも甚だ多い。これが、すなわち所得高の予算は前三か年の所得平均高により、若しその所得収入以来三か年に満たざる者は月額平均により、月額平均を得難き者はやむを得ず他に比準を取って定める所以である。某議官は氷店などは夏季三か月間の商業であるから、その三か月の得益を十二月で除算すべしと言うが、これは甚だ誤見であり、これらは他に比準を取ることを要するものである。その他農工商の事業で月額平均高に拠ることができず、他に比準を取ることを要するものも少なくない。この算出方法はもとより便利主義からでているものであつて、課税を苛厳にする意ではない。今これを削除するのは本案をして不備の税法たらしめるものである。」(一九二―一九四ページ)と述べ、ここに「比準を取るには必ず他の比準すべき相当の標準に拠るのである。」という標準率を適用するような考え方が示されている。

また、渡辺議官は、「原案の第五条に『其年予算金高』とあるのを見ても、所得高を知るのは到底予算にはかならな

い。予算とは明治二十年に幾らの所得があるだろうと見込むことをいうのである。……今問題説を支持する論者は、所得無き以前に所得の算出方法無し、しかし、他に比準を取るべしと言うのは無理な算出方法で、所得なき者に課税する方法であると甚だ感服し難い論理である。……論者よ、予算の届出と徴税とを混同するなかれ、開業後未だ数日を経なくても、なお四月三十日まではその年の届出を要するというのは、その予算の届出を出すにとどまり、その届出の後三百円以上の収益を得るに至って課税されるのである。故に四月三十日以後に開業した者は、翌年四月三十日までに出るよといとする精神である。しかるに、論者は、届出とともに税金を徴収されるごとく考えるをもつてかかる誤謬説を起こしたものである。」（一九四・一九五ページ）と、あくまでも予算課税のあり方で説得を図るのである。「予算」をどう考えるかは難しい問題である。

山口議官の考え方は、「前三か年間所得平均高とは現に三か年間に所得した収額を平均算出したものをいう。他人の所得高に比準して算出するごとく考えるのは大きな誤解であり、予算のことを了解していないところから生ずる論である。また、十一番（渡辺清）は、予算の届出は税を取るものではないと言ったが、これまた甚だしい誤解である。予算は何の必要があつて届出させるものか、すなわち税を徴収するためである。かかる考え方で本案を議定すれば大きな間違いを生ずる。前三か年間の平均高をもつて算出するということは、想像の平均高ではなく、実際の平均高をいうのである。例えば、前三か年間所得高が三千円であれば、これを三分しその年の予算高を一千円と定めることである。

また、一家で三業を兼ねている者の一業について前三か年間に損失があつても、他の二業に利益があればその利益について算出し、若し三百円に満たなければ届出を要しない。従つて免税されるのである。更に、一月に田地を买入

れて、收穫は未来であるという場合でも免税されるべきではなく、前三か年の平均によって予算高を届出ざるを得ない。

しかし、その田地を五月以後に買入れた場合には、その年の税金は免除されるべきである。何となれば、当該田地に係るその年の所得高は、前の所有者、すなわち売渡人において届出て税金を負担しているから、なおこれに課税すれば二重税となることを免れない。それ故、このような場合は免税しても政府の損失とはならない。ただ、政府が課税を減免すべき場合は、資産の十分の五以上を減じたときとか、所得高が一か年三百円以下に減じたときである。某議官の言う、前三か年間の所得平均高をもって算出すべしということについて、前三か年間の概略の所得平均高をもって算出するとの見解は大きな誤りである。前三か年間云々とは、前三か年間の現実の所得高を平均算出すること而言うものであって、政府はこれをもってその年の予算とみなし直ちに課税するのである。以上論述するところをもつてすれば、比準云々の無用であることは言をまたない。」（一九七ページ）ということである。

股野内閣委員は、「本項原案の趣旨は、その年の予算を立てるのに別に拠るべき確然たる算出方法がないので、まず前三か年間の所得平均高に拠り、前三か年間の所得がなければ月額平均に拠り、また月額平均を得ることができなければ他に比準を取って算出するということである。したがって、一月に商売換をした者のように、前年の平均高若しくは月額平均に拠ろうとしてもできない者は、是非とも他に比準を取る必要を生ずるのである。また、営業継続中にその一部を他人に譲渡した場合には、その譲受けた者は所得を予算する方法がなく、前年の平均高を知ることでもできない。これらもまた他に比準を取る必要を生ずる。若し比準云々を削れば、本案に瑕疵を生ずるのみならず、納税者もまた大いにその算出に困却するであらう。三年なり五年なり継続してきた営業であれば、前三か年間の所得平均

高より一年の国税、地方税、雑費等すべての支出を差し引いて計算することができるが、新営業で月額平均に拠るべき者に至っては、この位の店であれば家屋税は幾らであり、区町村費は幾らであると見積もるために、必ず他の継続營業者について比準を取らざるを得ない。この比準方がなければ、全収入の予算は立てることができるが、差し引いた純所得高の予算は立てることができない。若し、みだりに収入のみをもつて届出れば、後に至って地方税、区町村費等を控除しない全体の収入につき所得税を出すという不幸に会うことになる。」（一九八・一九九ページ）と説明するが、反論は続くのである。

結局、この問題は算作議官が言うように、「数種の質問や反論が紛出したが、その論旨を一向に解することができない。それぞれがその論拠を異にしている。」ということであろうか。

「本官等が委員となつて、前調査委員の第三項に加えた修正を削除して、原案に戻したのは論拠のないことではない。及ばずながら十分に考案を尽くした結果である。しかるに、修正委員の一人が問題説に賛成したのをもつてすれば、あたかも当時修正委員の中で一定の説がなかったように聞こえるため、満場の感触に影響することを憂慮するので、決してそうでないことをここに証言しておきたい。さて、比準云々の削除説は種々の理由を有しているようであるが、要するに比準はもともと想像であるから不確実であるという点に帰着するようである。前調査委員はこのような考え方から、予算は前年一月より十二月までの所得金をもつて算出することとしたのであろう。なるほど、前年の所得高をもつて本年の予算高とすれば比準法を用いる必要はなからうが、未来の所得予算に前年の現在所得高をもつてするのは予算法の当を得たものとは言えないので、修正委員は原案に戻したものである。およそ予算なるものには幾分か想像的なことを含まないことはないが、その想像に拠るべきところがあつて、最も事実に近いものをもつて最

良の予算と言ふべきであるから、比準方があるのは、すなわちこれが無いのに優るだけでなく、この税法の意にそむかないものである。前修正のように全く前年の現所得高に抛るとすれば、収入の無い者にまで所得税を課す不都合を生ずるからである。現問題はこの妥当でない前修正に戻すのと同じの趣旨であるから賛成することができない。論者の言うようにみだりに想像を非難すれば、原案第五条のごときがどうして可となるのか。比準云々の文字に拘泥して憶測なり想像なりと論駁するのは誤れるのも甚だしい。収益して未だ一か月に満たず月額平均を取ることのできない者も世間には甚だ多い。かかる者に適用するには比準という一方法があるだけである。しからば、第三項において比準云々の必要欠くべからざることとは言をまたない。修正委員の中に反対論が生じているのは、委員の攻究が行き届かないわけではないことを弁じ、併せて問題説が消滅することを望むものである。」(二〇三・二〇四ページ)との清岡公張修正委員の發言を最後に第三項の「其平均ヲ得難キモノハ他ニ比準」の十四字を削るという修正動議の採決が行われたが、在席二十七人中、賛成者十人でこの動議は否決された。

かくして、所得の算出方法は、政府原案のとおり可決されたのであるが、第三項のその後の具体的な運用について考察する。

施行細則(明治二十年五月五日施行)は、「税法第二条第三項ニヨリ所得ヲ算出スルハ、其年所得ヲ生スヘキ現在ノ資産又ハ業務ニ応シ前三箇年間平均若シクハ月額平均ノ歩合ニ依リ又ハ他ノ比準ニ依ルヘキモノトス」と規定しており、「歩合」という言葉が示されている。

歩合について、「所得税納人心得方備考」⁽¹⁾では、「税法第二条第三項ニ前三箇年間所得平均高ヲ以テ算出スルトハ、譬ハ明治二十年ノ所得ハ明治十七、十八、十九ノ三箇年ニ於テ収入シタル所得高ヲ平均シテ計算ヲ立ル如キヲ云フ、

然レトモ其但書ニアル如ク所得收入以来即創業又転業後三箇年ニ滿タサルモノハ始テ收入アリシ月ヨリ毎月ノ所得ヲ平均シテ之ヲ算出シ、毎月ノ平均ヲモ得難キモノハ他ノ同業若クハ類似業ノ利益ノ割合又ハ自己若クハ世間一般同一資本ヨリ取得スル利益ノ歩合又ハ開業以来ノ景況ニ依リ将来ヲ推算スル等相当ノ入額ヲ算出スヘキモノナリ」として、その例を示している。その例の幾つかを次に掲げると、

一 資本金三万円ニテ營業シ明治十七年ニハ七分、十八年ニハ八分、十九年ニハ七分五厘ノ所得ヲ收入シタル此所得ヲ平均スルトキハ一箇年七分五厘トナル、因テ二十年ハ三万円ニ七分五厘ヲ乘シ二千二百五十円ノ所得アルモノト算出スルナリ

一 前年五月、一万三千円ノ資本ニテ營業ヲ創メ、爾来毎月ノ所得平均一分即百三十円ツツヲ收入シタルトキハ、本年モ同上ノ割合ニテ收入アルモノト為シ其十二月分即千五百六十円ヲ以テ所得ト為スナリ

一 新タニ製造業ヲ創ムル如キモノハ、製造場ノ構造及ヒ器械、職工ノ員数等ニ対シ其年製造シ得ル物件ノ見込ヲ立テ他ノ振合等ニ依リ其代価ヲ算出スルナリ

一 新タニ農業ヲ創ムル如キハ、隣地又ハ他ノ同等ノ土地ヨリ生スル收穫ヲ目安トシ自家ノ收穫代価ヲ算出スルナリ
と、資本金に対する所得の割合を平均する方法が採られ、資本により難いものは器械その他業務上標準となるべきものが基本となっている。

「前三箇年間所得平均高」で執行上問題になったのは山林所得である。

まず、明治二十年六月三十日、岐阜県より大蔵省主税局へ「所得予算金高届出ノ期限後山林伐木ノ必要ヲ認め伐採売却スルモ此ヲ届出ツルノ明文ナク又其所得ハ十年以上ヲ経過セサレハ再ヒ得難キモノニ付、仮令前年ニ所得アレハ

翌年ニ至リ其平均ヲ取り所得ヲ算出スル儀ニモ不行届旁、毎届出期限後ニ至リ伐木スル等ノ手段ニ出ツルモノアルトキハ永ク課税ヲ逋ルルノ場合ニ帰スヘクト被考候ヘ共右ハ到底止ヲ得サル儀ニ候哉」と照会されたのを始めとして、七月四日、静岡県より「山林木材ノ儀ハ数十年目ニ一度伐採スルヲ常トス、然ルニ税法第六条ノ届出ヲ為ストキハ該年ニ於テ伐木ノ見込ナキモ秋冬ノ期ニ及ヒ木代騰貴等ノ点ヨリ俄ニ伐採所得金増加スルト雖モ、所得金高届出ノ後ナルヲ以テ課税スルノ限ニ無之儀ト心得可然哉」と、また七月二十日には三重県より同様の照会がなされた。

これに対する大蔵省指令は、「税法第六条ノ届出後ニ伐採ノ所得アルモノハ翌年ニ至リ其平均ヲ取ルコトヲ得」(明治二十年七月二十八日、三十日)ということであつたが、なお愛知県から「翌年ニ至リ納税セシメントスルモ全ク其年所得ナキ山林ノ目ヲ掲ケサルヲ得ス」、鳥取県から「伐木翌年ニ於テハ所得ノ生スヘキモノニ非サレハ亦所得ノ算立ルニ由ナキ」というような照会がなされ、主税局もこれを検討、八月二十二日から二十四日にかけて、「山林ノ所得ハ当該年(届出期日前後共)ノ有無多少ヲ論セス総テ前三年平均額ニ拠リ課税スヘシ」と省議したとして前指令が取り消される。

しかし、同年十一月二十日にも宮崎県から同趣旨の照会があるなど執行現場に戸惑いがあつたようである。

そこで、翌二十一年五月十二日、大蔵省から各府県に対し、「山林所得算出方法ノ儀ハ三箇年平均額ニ拠リ難キ場合之候条税法第二条第三項末文ニ基キ当該年見込額ヲ届出シメ課税スヘキ儀ト省議決定」と通牒が発せられたのである。⁽²⁾

税法第二条第三項末文は「其平均ヲ得難キモノハ他ニ比準ヲ取りテ算出スヘシ」となっており、「所得税法取扱方問答書」⁽³⁾には山林所得の件について「問 山林ノ材木等ヲ売却シタル代金ノ類ノ如キハ、平均ヲ求メ難キモノナルヲ

以テ他ニ比準ヲ取りテ算出スヘキモノナリヤ、答 然リ」とあるが、その年の届出期日後に山林所得が生じ、翌年には全く山林所得がない場合、その年に増額の届出をする規定はなく、翌年においても届出の義務がないのであるから、「他ニ比準ヲ取りテ算出シ、当該年見込額ヲ届出シメ課税スル」という指令が執行現場においてどのように運用されたのか疑問の残るところである。

なお、第四章で検討するが、所得の算出方法について、ここで激論の末、「前三か年間所得平均高」をもって算出するという方法を採用したにもかかわらず、実際納税者がこの方法で計算したとは考えられず、本年届け出る所得は前年所得等を参考にするなどして適当に見積もったのではないかとみられるふしがある。ただ、「他ニ比準ヲ取り」という規定は、のちの標準課税の根拠となったものと考えられる。

(注) 1 税務大学校研究部編「明治前期所得税法令類集」二四〇二六頁

2 「右同書」六五〇七一頁、「法規分類大全」第八十一巻租税門「十二」六〇九頁

3 前掲「明治前期所得税法令類集」四十頁

第五節 外国人より受ける所得の課税論

これは、第二条第一項にある「官私ヨリ受クル俸給手当又ハ賞勲年金、恩給金ハ其収入金ヲ以所得トス」という規定の「官私」の解釈をめぐり、納税義務の範囲に係る問題である。

箕作議長が「今、外国政府又は外国人に雇われて給料を受ける日本人が多い、今後更増加するであろう。原案

の『官私』の文字は日本国に限る官私であるか、又は外国人より与えられる給料にも及ぶのか。現にドイツ人で日本政府及び人民に雇われる者が、その俸給手当の幾分を本国政府に納めている。」（八四ページ）と内閣委員に質問したことから始まる。

これに対し、股野内閣委員は、「質問の諸点は悉く網羅して、この『官私』の文字に包含させる立案の精神である。しかし、文字が不備であれば、このような意味で修正しても差し支えない。」と外国人より受ける給料にも及ぶものと返答した。

更に、質問は外国政府発行の公債証書の利子に及び、「日本人が英国ロンドンその他外国都市又は横浜にあって、外国政府発行の公債証書を有する場合にもその利子に課税し、もって本項の『政府』なる文字に外国政府をも包含させるのか。」（箕作）との間に「原案の講究にまだ十分でないことが有るのを知った。外国の公債証書は初めから本項の『公債証書』の文字に包含させる精神ではない。しかし、その利子に係る所得は自ら本項の中に入るものと信ずる。」（股野）と、この辺の研究不足を認めている。

三浦議員は、「調査委員においても外国公債証書の一事は思い至らなかった。内閣委員は、日本人が外国人より受領する給料についての前質問に対し、これは『官私』云々の文字に包含すると答え、外国の公債証書に係る後質問に対しては、これを『公債証書』の文字に包含させないと答えたが、理解できないところである。本官は前質問の給料は、第二項の営業の部分に入るものと認める。外国人に雇われて給料を受領するものやはり営業の一種であるからである。」（八四ページ）と給料も営業の一種であると述べるが、村田議員は、「外国より受領する給料が『官私』の文字に包含されるかとの疑いがあるが、本官は是非ともその中に入れるべきものと信ずる。この種の給料であっても、も

とより所得にほかならない。現に日本に雇われる外国人は皆本国に納税しているし、更にこれだけにとどまらず、（他国では）外国人に対してもその俸給の所得に課税する。本官は、明治十三年に日本官吏の資格でプロシア国に航行し、その法律を調べるためにベルリンに逗留したところ、三か月分の所得税七十マルクを課税された。その時、本官は不満を鳴らし、『本官は営業のために逗留しているわけではない、日本政府の命を受けて法律取調べのために来航したものである。』と論じたが、日本人とか何国人とか論ずることなく、現にプロシアに来ておれば納税しなくてはならない。殊に日本政府の命をもって我が国の法律を取調べるならば、その業務のために得る俸給には当然課税される。若し、不服があれば市庁に訴えよと言ひ、遂に七十マルクを取られた。我が国においては外国人に課税することはできないが、日本人が外国より受領する給料に課税しない理は全くないであろう。三十二番（三浦）は、第二項の営業の部分に入るものと言うが、かかる性質の所得ではないと認める。」（八五ページ）と反論し、日本人が外国より受領する給料には課税することを主張した。

尾崎議員も、「外国より受領する給料に関して、『官私』の文字に包含するとかしないとか各官の見解が分かれているが、この種の所得を取り除いていない以上その中に包含するものと解釈して、これに課税するのは当然である。調査委員席では外国にわたる議論はなかったが、平心で本項の文辞を読めば、無論この種の所得にも課税するものとの見解を下さざるを得ない。」（八六ページ）と、課税論支援である。

ここで、村田議員は、「内外国関渉の有無はすこぶる重大な疑問であるから、これを明らかにしないでこのまま曖昧な議決をなすべきではない。更に調査委員を設けてもう一回調査を加えるべきである。」（八九ページ）と再調査委員を設けることを提唱するが、「第一条に『凡ソ人民』と明言したからには、すべて日本人民に課税するのは瞭然な

り、外国に雇われるとか、横浜にてコックに雇われるとかいう文字をを本案に掲げるべきではない。これを掲げなくとも課税を逃れることができないことは全体の行文において明らかである。調査委員を設けるのは徒に混雑を増し、日時も費やす。」(清岡) (九四ページ)

「今日、日本人で外国の公債証書を所持する者はいない。また、我が国の人民がなるべく外国から金銀を取得したほうがよいので、この種の所得には課税すべきではない。留学生など外国人に雇われて手当金を受ける者についても課税すべきではない。ただ、内地開港場において在留外国人に雇われる日本人の給料には課税すべきである。この部分は『官私』のうちの『私』に入るものである。しかし、そのときは本条はまた修正を加えることになる。到底一般に財産調査を行うのでなければ、精細に人民の所得額を知ることとはできない。それ故、今日はまず、暫く簡易な課税法を行って国防費用に充ててよい。苛細にわたる議論のために再調査委員を設けるのは無用である。」(中村弘毅) (九四ページ)

「日本人民は、その受けるところ内外官私を問わず、いやしくも三百円以上の所得があればすべて納税の義務を負うものと信ずる。先程内閣委員は今外国政府に雇われる日本人はいないと言ったが、現に朝鮮政府に雇われる者がいる。また、今後は外国の公債証書を所有する者もあるだろうから、もとより内外の区別をするべきでなく、当然に本条の中に入るであろう。ただし、再調査委員を設ける建議には同意できない。」(岩山敬義) (九五ページ)と、この段階での再調査委員を設けることは反対された。

しかし、この後全部付託修正委員が選ばれ、その修正案の説明の際に、三浦修正委員から「官私と政府とに外国を含むか否かについては、修正委員において討議を尽くし、官私にも政府にも外国は含まないことに決定した。ただ

し、日本人で在横浜の外国人に雇われ俸給を受ける者のように、たとえ外国人が給与しても、受ける者が日本人であるときは課税を免れることはできない。」(二二一ページ)と、官私と政府とは外国を含まないが、日本人が在留外国人から受ける給料などには課税するという解釈が明らかにされた。

第三読会においては、岩山議官が、「公債証書、諸証券利子及び官私より受ける俸給、手当金等は外国に在留する者にも課税されると思つていたが、調査委員の意見では外国にあって受領する者には及ばないようである。これは恐らく当を得ていない。第一条に『凡ソ人民ノ資産又ハ營業其他ヨリ生スル所得金高』云々とある以上は、我が人民一般に課税すべきものであつて、外国に居るからといってこれを免除すべき理由はない。その身が外国にあって朝夕その国の軍備に汲々たる状況を目撃するときは、自らも故国の海防の整備を望む、これは人情のしからしめるところである。この税法を發布するのは海防充備のためであるから、いやしくも愛国心を有する者が、外国に居るといふ理由で税を免れようとすることは万が一にも無いと信じている。人員及び金額の多少にかかわらず、第一項の精神を貫徹しようとするれば、悉く課税すべきである。」(一八四ページ)と発言したが、これについては特に条文の修正を加えず、第一条の「凡ソ人民ノ資産」といふ、その意を拡充して適用する要があるとの発言を付け加え、この問題の審議はここで終了した。

このように、在外日本人の所得については課税することとし、その取扱いは、施行細則において「此税法を施行セサル地ニ居住シ、本法施行ノ地ニ於テ生スル所得金一箇年三百円以上ヲ收入スル者」は納税管理人を定めることとしている。

しかし、国内に居住する外国人の所得については、「我が国ニテハ外国人ニ課税スルコトハ得サレトモ」(村田保)

と、課税できないことが当然と考えられており、何ら審議されていないことからみると、当時の日本が対外的に対等でなかった事情がここにも表れているのである。

第六節 等級及び税率

次に、等級及び税率の問題であるが、原案では、所得税の等級及び税額左のごとし、として等級・所得金高・税額が第一等二十万円以上六千円から第十九等三百円以上三円まで定められ、その趣旨としては、「等級を設けたのは、累進税率を用いるため、これを用いる理由は、課税最低限を三百円としたが、三百円を若干超えたところに直ちに高率の税額を課すと所得を隠蔽するものが多くなるのを考慮したものであり、また、最高税率を百分の三に留めたのは、本邦の従来の課税、各国の等級・税率を参考にしても、これ以上の重税は富者を害する。」とし、等級を多くするか、少なくするかについては、「等級を多くすると納税者がその所得を隠蔽しようとしても、あまりに懸け離れた数等下の所得を申告する気にはなれないという利点はあるが、調査上煩雑という欠点がある。これに反し、等級を少なくすると煩雑さは避けられるが、納税者は努めて下級に下ろうとする。しかし、十九等程度の等級で、かつ税率を低くすれば、世間誰でも信用と名誉を惜しむものであり、生計に余裕のある者は、金員にこだわって自己の顔を毀損することはしないであろうし、僅か十数等の刻みの中で一等下がって寡少の身代と見られることも望まないであろうから、新税を起こすに当たって、その辺を考慮したものである。」と説明されている。

しかし、第一読会において「等級を設ける方法に異議がある。そもそも所得税法に關して欧州各国の例では互いに異なっている。等級を設ける国、あるいは従価税のように百分の一とか、二とかの税率を設けている国もある。試み

に、その一、二を言えば、ドイツは等級税法であり、イギリスは従価税法である。スウェーデンもまたこれに類する。それぞれ得失があるが、公平均一といえるのは従価税法のようである。本案は等級税法のようであり、不公平、不均一にみえる。

例えば、最上級である第一等は、所得高二十万円以上のものに税額六千円が課せられることになるが、三十万円の所得も百万円の所得も同じ六千円を納めるに過ぎない。一百万円の所得に六千円を課税するのは甚だ軽く、その比例は僅かに百分の六厘に留まり、最下級の十九等の所得高三百円以上に税額三円というのは百分の一に当たる。最上級と最下級との比例がこのようになるのはいかがと思われる。所得税は所得高が多ければ税額もいよいよ増すべき筈であるのに、このような結果となるのは当を得ていない証拠である。しからば、等級を設けるのを止め、従価税法のように百分の一、あるいは百分の二とすれば、公平均一を得られるようであるが、恐らく立案の趣旨にそぐわないであらう。

また、等級税法より煩雑である。よって、暫くは原案のように等級を設け、その等級の仕組みを改めた方がよい。等級税法は多少の不平等を免れないとはいえ、前述のごとき例は甚だしく権衡を失っている。それ故、少なくとも三十等位に増やせば、等級の間隙を塞いで不平等をいくらかでも避け得る。聞くところによると、露西亞国（ロシヤ）の所得税法は三十等を設け、最下級を初めに置き、最上級を終わりに置いているというが、参考にすべきである。要するに、所得高が多ければそれに従って税額も多くなるようにするのが所得税の主義であるから、この主義に反しないようにすることを望む。例えば、二十万円以上には五万円を加えるごとに千分の一を加えるとか、五円を増すとか、とにかく累進の算法によらざるを得ない。」（尾崎三良）（二〇～二三ページ）という意見があり、当初の修正

案では、「第五条の『税額』を『税率』と改めたのは、調査委員が最も焦心苦慮した修正で、原案のように等級を設けて税額を立てるときは、手数が煩雑であり、かえって粗漏に失するのを免れない。若し精密を求めるならば、更に等級を四十、五十にも増やさなければならず、いよいよ繁細にわたるので、従価税の制度にならい、なるべく等級を減らし、手数を省くことを目的として等級、税率ともに五段に縮め、もって原案の精神を発揮せしめた。」（山口尚芳調査委員）（四一ページ）、「第五条の修正はスイス連邦の所得税法が階級を七、八段に定めているのを参考に累進法を用いて折衷を加えたものである。原案においては、所得金高三百九十九円の者も、三百円の者も同じく三円の税金を納めるわけで、三百円の者は不仕合わせであり、三百九十九円の者は仕合わせである。プロセイン法はこの例に同じであるが、その等級が数十段と多いのでやや平準を得ているだけである。しからば、本案もプロセイン法のように、数十段の等級を定め平準を得せしめるか、主務官の言うところでは、原案の十九段の等級を調査するだけでも甚だ煩雑であるのに、それが数十段と多くなればなお煩雑であることは言うまでもない。それ故、修正案のように最下位に平準を得せしめたのであって、これは最上段にも平準を得ていることになる。例えば、原案では所得金高二十万円以上どれ程多額に達しても六千円の税金を徴するのに留まるが、修正案はこれと異なっている。元来個人の資産は増すこともあり、減ることもあるから、その課税にも変通法を設けなくてはいけない。所得税の本旨から言って下段より上段へ累進すべきものであるのに、原案では累退している。何となれば、所得金高を三十万円とすればその六千円の税額は、第十九等とやや権衡を得るが、所得金額を六十万円以上とすれば、課税率は累退するのである。したがって、僥倖の穴を塞ぎ、煩雑の手数を省き、もって公的簡便な方法を求めるならば必ず従価税の制度によらざるを得ない。また、第一等を三万円以上と定めたのは、少し勇断に過ぎたかもしれないが、仮に五分の利と見積もって、三

万円の所得を得るのには六十万円の元金が必要である。現今の我が国の実況において、この金高を有するのは上乗の資産家であり、その所得金高の百分の三を納税に充ててもさほど痛痒を感じないであらう。また、所得金高が上がるに随って税率も上がるから、所得金高が百万円、二百万円になれば税金も増して三万円、六万円となる。これを税額六千円に留める原案に比べれば、極めて応用の道を得たものと信ずる。」(三浦安調査委員)(四四ページ)と説明して、

等級

税率

第一等

所得金高三万円以上

百分ノ三

第二等

所得金高二万円以上

百分ノ二半

第三等

所得金高一万円以上

百分ノ二

第四等

所得金高千円以上

百分ノ一半

第五等

所得金高三百円以上

百分ノ一、という等級、税率が提案された。

この改正点は、所得金高三万円以上を比例税率とし、高額所得者に対し重課する方向であるが、以後全く議論の対象とならず、再修正案にもこのまま継承され、第三読会において異議なく決定の上本法として施行された。

第七節 所得税制導入時の社会、経済情勢

前節まで元老院における所得税法案の審議の経過を論議された問題ごとに区分して再現してきたのであるが、ここでは、その議論の背景となった社会、経済情勢を集約することとする。

政府が所得税法施行の理由として掲げた国防費用の必要性については、

「国防をゆるがせにできない時勢が切迫し、ために巨額な資金を要するも国庫欠乏して余力なく、やむを得ずこれを新税に仰ぐということである。欧州列強諸国の形勢をみると、表面は平和の色を粧うも、内には相互に隙を窺う情勢であることは覆い隠せず、その東洋に向けてとるところの政策にも心寒いものがある。さる年イギリスが巨文島を占領したごとく、若しロシア国がこれを占領し、翼を東洋に張る企てがあればどうするか。本邦はまず対州、琉球その他海岸地方の防御に尽力し、砲台を築かなければならないし、艦隊を配置しなければならない。ここにおいては内国の不景気を顧みる暇がないというこの政略は護国の危急に備えるもので敢えて異論は唱えない。」（津田真道）

「外国との関係如何について稽查すると、外交は盛んにしても一方では不時の侵略に備えなければならない。すなわち、軍艦、砲台を増築し、思いがけない出来事に備えるべきは勿論であるが、外国の侵略を防ぐに足るべき国防費用を空の我が国庫から給することは到底不可能である。」（三浦安）

「かかる苛酷な法案が出たのは海防の急なることによると先に主務大臣が懇ろに述べたところであり、本官は今日の形勢に疎く、我帝国の危急の時機とは思わなかった。果たして一日も安坐することのできない時機に臨んだのであれば所得税は勿論人頭税を課するのも敢えて拒まない。」（楠本正隆）と、国防のための費用の必要は認めているが、「いかに海防の必要があると言っても、現時農工商業の衰退を顧みないでなお一層甚だしく衰退させるのは施政の得策ではない。今海防のために百万、二百万の費用を投じて海外諸強国に抗敵することはできない。」（中村正直）

「今日の海防の必要性は平素から感じているところであるが、今日焦眉の急に迫っているわけではない。たとえ砲台を堅固にするために国家の実力が疲弊してこれを維持できなくなるようでは紙型の砲台にも及ばない。海防を十年で成就する目的であれば、これを二十年に延ばしてもよい。それ故、所得税は取りやすくて害のないものから始める

ことを希望する。」(林友幸)

「近頃の景況をみると農工商業は振るわず、ために国力の伸長を欠き識者の慨歎するところであるが、最近ではやや活気がでて、製作人等も旧習を捨て改良を図るものが続々とでて、外国人の信用もとみに厚くなり、漸く旧時の面目を取り戻そうとしている。本法の施行によって農工商業の發達を妨げ、折角萌芽を生じて好果を結ばんとする商工業をして再び不活発の域に沈ませてしまうのは何とも忍びないことである。」(渡辺清)、「海防はもとより注意を怠るべきではないが、まず物産を起こし財源の涵養を図ることが急務である。」(楠本正隆)と、産業を疲弊させてまでも国防に走ることには懸念をもつ者がいる。

それでは、産業經濟の状況はどうであらうか。

「政府は農工商業の奨励に従事しているが、まだ十分な結果が見えていない。殊に近來の調査によれば、農業は獲る所、失う所を償うに足りず、益々困弊に陥る状況である。」(岩山敬義)

「現今の日本の状況は、既に十年の久しきにわたって、不景氣の聲が甚だしく、寸時も絶えることがない。その原因は種々複雑であるが、要するに資本の運用が不活発で、自ら商業の衰微を來たしたことによる。たまたま資本を投下して多数の物品を買入れても売捌きに苦しみ、やむを得ず値下げを続け、損失の上に損失を加えるため、資本は公債証書に向けて集まり、世の不景氣にもかかわらず、その相場はとみに騰貴するという意外な結果を生じている。」(津田真道)、「本邦農工商の現状をみると農家は田畑を売り、商家は店舗を閉じ、工業家は製造場を廃しその資金をもってことごとく株券、公債に向けて投下している情勢である。このように本を捨て末に走る者が続々として絶えない。そもそも政府が財政に窮し、しきりに国庫欠乏を訴える所以は何か。紙幣償還の度が過ぎたことに原因がある。

換言すれば紙幣の流通額がとみに減少したために資本が自ら渋滞し、これに伴って一般商業が衰退し、遂に政府収入の幾分かを減じたためである。故に、その危急を救うには暫く償還すべき紙幣を一方の費用に振り向けて充当する必要がある。」(神田孝平)というように不景気の世相が浮き彫りにされているが、

「不景気の点より論ずれば、今日はむしろ好景気とも言うことができる。いや好景気とは言えないまでも真の不景気の極度は明治十八年のことで漸次恢復の方向に進み、現今に至っては銀貨、紙幣は平均の価格を保ち、既に不景気恢復の氣運を生じていると言うことができる。ある論者は、今日の不景気は急激な紙幣償還が原因であると言うが、經濟の原理より推すときは、銀貨と紙幣の均衡は不景気挽回の良策にして、その均衡を保つ方法は銀貨を超過した紙幣の流通額を減少させることにある。故にこれを減少させる間多少不景気が続くのは、暫くはやむを得ないことである。若し政府が紙幣償還に気付くのがおそかったならば、今日はなお昔日に勝る困難に陥っているであろう。紙幣償還は不景気恢復の根元をなすものであり、今日は最早銀貨、紙幣の価格が均衡してきたので、一年内に不景気は全くと地を掃くようになくなるであろう。日本内地の現状は既にこのとおりである。」(三浦安)という見解もある。

また、「政府がどうしても国防政略のために更に國庫の歳入を増やさなくてはいけないとするならば、さきに海軍公債証書を発行した例もあり、新たに国防公債を募るべきである。」(津田真道)と、所得税法の施行に代えて公債を発行するという意見に関しては、「今日の不景気は、人民が争って有金を公債に投じ資本の不融通をもたらしたのが一つの原因であるから、この上なお公債を増せば世の有金はことごとく公債と化し、金融の閉塞は一層甚だしくなる道理である。現今公債の高は非常に多く、新旧公債を始め幾多の公債は一つも償還を終わったものがないので、政府が新たに整理公債を起こして幾多の公債を整理しようとするとき、なおこの上に新公債を加えんとするのは果たして

國家の經濟に利があるのであらうか。おそらく、これは一個の意見で天下普通の經濟論ではないであらう。元來國防公債のごときは國家焦眉の急に臨んで起こすべきものであつて、今日の形勢は未だこれを起こすべき時機ではない。」

(三浦安) とする考え方、他方、「公債を増発すれば民心が益々公債に傾くと言ふ論はよく解らない。およそ物価の高低は需要と供給が相互に相背馳するときに生ずるのは經濟の原理であり、物品の需要額が供給額を超過すればその価を増し、供給額が需要額を超過すればその価を減ずるのは理の當然であり、この利に基づき公債を増加してその価を低落させ、現在公債一途に流注する資本の方向を転じ、もつて他の事業に転じさせることを望むものである。」(津田真道) と、經濟論も二つに分かれる。

そのほか、「從來我が國における貸金の利子は、外國に比べれば甚だ高いので、まだ外國人に向けて預金する者はないが、近頃は利子が少し下がり、公債その他銀行預金の利子等は、外國銀行の利子と同率になつてきている狀況である。この際に、内國銀行その他貸金營業者に課税すると資本家は利子の低いのに苦しみ、最後には外國人に資本金を預けるようになるかもしれない。横浜、神戸等の外國銀行で現在このような預金を預かっているところが無いであらうか、若しあれば外國銀行等に対して調査を行うことは甚だ困難であり、往々にして逋税を生じ、我が政府からその國の領事に掛け合つても決して止めることができないのを奇貨として、國內人がしきりに外國人に向けて預金をする例習が生ずれば、我が國の經濟を害するところは大きい。」(大島圭介)、「今日このような懸念はない。」(股野)との問答に日本の利子率が高いこと、邦貨が外國資本に流入する懸念のあることなどが窺われる。

當時施行されたいた税制に関しては、「今日、現行の租税すら納めることができないで公売処分を受ける者がおびただしいのではないか。このようにしてやまないとときは、行き着くところ不良の徒を生み、日に月に監獄の囚徒を増

し、随つてその費用を加えることになり、遂に本法によつて徴収する一百五十万円もこれらに費消してしまふこともないとは言えない。聞くとところによると現今の懲役人の数は常備兵の数と同じであるといい、驚くべきことである。」

(神田孝平)

「かの酒造税のごときは政府が脱税を防ぐのに汲々とし、人民もまた巧みに逃税の工夫をめぐらし、人民と収税吏との間に絶えず紛争を起こし、葛藤を生ずるのを免れない。これはその徴収方法がよろしきを得ないからであらう。しかし、酒造税は巨額であるからしばらくこれを忍ぶにしても、所得税は僅か一百五十万円であるから、これのために多くの人民に悪感触を与えるのはまことに好ましくない。」(箕作麟祥)というように、必ずしも適正な税務の執行が行われているとはみていない。

更に、公平論の問題であるが、「神社仏閣、病院等寄付金をもつて公債証書、株券等を買入れ、その利子をもつて維持費に充てるものにも課税するのか。同じ神社仏閣といつても有馬家の水天宮、浅草寺の観世音のごときは賽銭その他収入が最も多いと聞いているが、これらはどうするのか。」(大島圭介)

「内閣委員は神社仏寺の収入には課税しないという。信仰上奉納する賽銭、寄付金のごときは免税にすべきであるが、僧侶で一般人民の營業に類する者がままある。本願寺のごときは幾十万円の収入をもち、邸宅を構え、妻妾を蓄え、奴婢を使い、甚だ裕かな生活をしているのに、これに課税しないのは穩当でない。」(尾崎三良)と、宗教団体への課税が取り上げられている。

以上、議官の發言にみられる所得税制導入時の社会、經濟狀態である。

第八節 所得稅法案審議過程における若干の考察

ここまで、元老院における所得稅法案審議の状況をみてきたのであるが、ここで若干の考察を加えることとしたい。
元老院の議事の進行は、議事條例、議案修正條例、読会規則等に基づいて行われるが、そのうち読会規則⁽¹⁾（明治九年十二月二十八日印行）は、次のようになっている。（句読点は筆者）

第一読会

第二条 議長書記官ヲシテ議案ヲ朗読セシメタルノ後、内閣委員ハ直ニ本案ノ旨趣ヲ弁明シ、仍ホ疑フヘキコトアレハ議官ハ更ニ内閣委員ノ弁明ヲ求ムルコトヲ得

第三条 内閣委員ノ弁明已ニ畢レハ議官ハ議案ノ大意ニ付可否ノ討論ヲナス可シ、修正ノ説ヲ出スコトヲ得ス

第二読会

第五条 第二読会ニ於テ書記官議案ヲ朗読シタルノ後、逐次適當ノ順序ニ由テ其討論ヲナシ、且其可否ヲ決ス可シ、然レトモ衆議ノ決定ニ由テ其條款ノ順序ヲ变换シ、或ハ各条ヲ連帶シテ討論シ又ハ同一ノ条ニ付キ修正ノ各意見アルトキハ之ヲ分別シテ各其可否ヲ決スルコトヲ得

第六条 前条ノ場合ニ於テ、一議官修正ノ意見ヲ出シ他ノ議官之ヲ賛成スレハ、議長ハ之ヲ問題トシ各議官ヲシテ討論セシメ、而シテ后其可否ヲ問フ、此際ニ方ッテ別段の建議ヲ發言スルノ外問題外ノ説ヲ發言スルコトヲ得ス

第三読会

第九条 第三読会ニ於テ書記官議案ヲ朗読シタルノ後、議官ハ議案ノ大意及各条毎ニ只一回ノ發言をナシ、發言已ニ畢レハ議長ハ可否ヲ問フテ之ヲ確定ス可シ

第十条 第三読会ニ於テ第二読会ニ決定セル修正案廃棄セラルルトキハ、仍ホ原案ニ就テ可否ノ決ヲ取ル

第三十一條 第三議會ニ於テハ修正ノ意見ヲ出スコトヲ得ス、若シ己ムコトヲ得サルニ出テ修正ノ意見ヲ出ス者ハ其要旨ヲ議長ニ告ケ其意見ヲ陳述ス可シ、但此意見ハ五名以上ノ賛成ヲ要ス、若シ其説用ヒラレタル時ハ更ニ其修正案ヲ頒ツニ至ルマテ確定ノ決議ヲ延ハス可シ

附則

第二條 何レノ会ニ於テモ議員ノ動議賛成多数ノ決ニ由テ委員ヲ択ミ議案ノ全部或ハ一部及其他会中ノ事務ヲ附托スルコトヲ得、此委員ハ其附托セラレタル事ニ付テノミ之ヲ処分シ、且之ニ付テノ報告ヲナス可シ

また、會議傍聴の制度は、所得税法審議當時には特に定まっておらず、明治二十一年に次のように制限が設けられた。したがって、前に述べたとおり、伊東巳代治、曾祢荒助は「特に内閣ヨリ指名シテ通牒アル者」として會議の傍聴を許されたのである。

元老院稟申 二十一年十一月十九日⁽²⁾

内閣ノ御通示ニ依リ從來秘密ニスル本院ノ會議ハ特に内閣ヨリ指名シテ通牒アル者又ハ本院議長ニ於テ差支ナシト認ムル者ノミ傍聴ヲ許セシモ未タ一定ノ例規と為ス可キモノアラス、向後ハ別紙記載ノ者ニ限り傍聴ヲ許シ然ルヘキ乎此段及具申候也

一 皇族及親任官

一 議案ニ関スル主務省ノ次官

一 法制局長官及参事官

一 議案ノ起草ニ関与セル主務庁ノ高等官

元老院ヘ回答 二十一年十一月二十一日

元老院ニ於テ秘密會議ノ節皇族其他傍聴差許ノ件ハ具申ノ通ニテ可然候此段及回答候也

さて、次に掲げる表は、所得税法の審議に携わった元老院議員の出身、審議出席、発言状況などを表したものである。

元老院議官の審議出席状況

席番	氏 名	出 身	会 議						発言 回数 合計	摘 要
			1	2	3	4	5	6		
議長	大木 喬任 1832～1899	佐賀藩	○ 4	○ 7	○ 22	○ 12	○ 23	○ 30	9 8	
1	山口 尚芳 1839～1894	佐賀藩	○ 2	○ 2	○ 8	△ 6	○ 6	○ 4	2 8	法人課税論、 調査委員
2	伊東 祐磨 1834～1906	鹿児島藩	○ 0	△ 0	○ 0	○ 0	○ 0	× -	0	
4	楠本 正隆 1838～1902	大村藩	○ 0	○ 0	× -	○ 2	○ 1	× -	3	営利事業非課税論
5	楨村 正直 1834～1896	山口藩	○ 1	○ 0	○ 6	○ 4	○ 3	○ 2	1 6	修正委員、法人非課税 営利事業課税論
6	林 友幸 1823～1907	山口藩	△ 0	○ 2	○ 0	○ 1	○ 5	○ 4	1 2	営利事業非課税論
7	西 周 1829～1897	津和野藩 幕臣	○ 0	○ 0	○ 0	○ 0	○ 0	○ 0	0	
8	長松 幹 1834～1903	山口藩	○ 0	○ 0	○ 0	○ 0	○ 0	○ 0	0	
9	中島 錫胤 1829～1905	徳島藩	× -	○ 0	○ 0	○ 0	× -	○ 0	0	
10	箕作 麟祥 1846～1897	幕臣	○ 1	○ 0	○ 5	○ 1	○ 0	○ 2	9	修正委員
11	渡邊 清 1835～1905	大村藩	○ 1	○ 6	○ 8	○ 0	○ 3	○ 2	2 0	修正委員 産業保護論
12	久我 通久 1841～1925	公家	○ 0	○ 0	△ 0	○ 0	□ 0	○ 1	1	
13	清岡 公張 1841～1901	高知藩	○ 0	○ 3	○ 4	○ 0	○ 0	○ 2	9	法人非課税論 修正委員
15	渡邊 驥 1830～1896	松代藩	× -	× -	× -	○ 0	□ 0	× -	0	

席番	氏 名	出 身	会 議						発言 回数 合計	摘 要
			1	2	3	4	5	6		
1 6	村田 保 1842～1925	唐津藩	○ 1	○ 3	○ 8	○ 1	○ 0	○ 3	1 6	法人非課税、修正委員 営利事業課税論
1 7	本田 親雄 1829～1909	鹿児島藩	△ 0	○ 0	△ 0	○ 0	× -	× -	0	
1 8	神田 孝平 1830～1898	幕臣	○ 1	○ 0	○ 2	○ 2	× -	△ 1	6	営利事業非課税論
2 0	野村 素介 1842～1927	山口藩	○ 0	× -	△ 0	○ 0	○ 0	△ 0	0	
2 1	福原 實 1844～1900	山口藩	○ 0	○ 0	○ 0	△ 0	□ 0	○ 0	0	
2 4	小畑 美穂 1838～1912	高知藩	× -	○ 0	○ 0	○ 2	× -	× -	2	営利事業非課税論
2 5	永山 盛輝 ～1902	鹿児島藩	× -	○ 0	× -	○ 0	○ 0	○ 0	0	
2 6	尾崎 三良 1842～1918	[京都] 三条家屋	○ 2	○ 5	○ 6	× -	× -	× -	1 3	調査委員・修正委員 法人課税論
2 8	黒田 清綱 1830～1917	鹿児島藩	△ 0	× -	× -	× -	× -	× -	0	
3 0	大鳥 圭介 1832～1911	岡山藩	○ 1	○ 0	× -	× -	× -	× -	1	産業保護論
3 1	田邊 太一 1831～1915	幕臣	○ 0	○ 0	△ 0	× -	○ 2	△ 1	3	
3 2	三浦 安 1828～1910	西条藩 和歌山藩	○ 1	○ 8	○ 10	○ 4	○ 0	○ 11	3 4	調査委員・修正委員 法人課税のち非課税論
3 3	伊集院兼寛 1832～	鹿児島藩	○ 0	× -	○ 0	× -	○ 0	△ 0	0	
3 4	上杉 茂憲 1844～1919	出羽米沢 藩主	○ 0	○ 0	○ 0	○ 0	○ 0	○ 0	0	

席番	氏 名	出 身	会 議						発言 回数 合計	摘 要
			1	2	3	4	5	6		
3 5	原田 一道 1830～1910	岡山藩	△ 0	○ 0	○ 0	○ 0	○ 0	○ 0	0	
3 6	橋口 兼三 1828～1900	鹿児島藩	○ 0	○ 0	○ 0	× -	× -	△ 0	0	
3 8	津田 真道 1829～1903	津山藩 幕臣	○ 1	△ 0	○ 3	○ 5	× -	△ 6	1 5	営利事業非課税論
3 9	楯取 素彦 1829～1912	山口藩	○ 0	○ 0	○ 0	○ 0	○ 0	△ 1	1	
4 2	田中 芳男 1838～1920	幕臣	△ 0	○ 0	○ 0	○ 0	○ 0	○ 1	1	
4 4	安藤 則命 1827～1909	鹿児島藩	△ 0	× -	× -	× -	× -	× -	0	
4 5	長岡 護美 1842～1906	熊本 細川藩	○ 0	△ 0	△ 0	△ 0	○ 0	○ 0	0	
4 6	大久保一翁 1817～1888	幕臣	○ 0	○ 0	○ 0	○ 0	○ 0	○ 1	1	
4 7	河田 景与 1828～1897	鳥取藩	○ 0	○ 0	○ 0	○ 0	× -	× -	0	
4 8	町田 久成 1838～1897	鹿児島藩	× -	× -	× -	× -	× -	△ 0	0	
4 9	伊丹 重賢 1830～	本籍東京	× -	○ 0	△ 0	× -	× -	× -	0	
5 1	中村 弘毅 1838～1887	高知藩	○ 0	○ 0	○ 1	○ 0	○ 0	○ 1	2	調査委員
5 2	何 禮之 1840～1923	幕臣・長 崎伝習所	○ 0	○ 0	○ 0	○ 0	○ 0	△ 0	0	
5 3	岡内 重俊 1842～1915	高知藩	○ 0	○ 0	○ 0	○ 1	○ 2	○ 2	5	

席番	氏 名	出 身	会 議						発言 回数 合計	摘 要
			1	2	3	4	5	6		
5 4	調所 廣丈 1840～1911	本籍東京	○ 0	○ 0	△ 0	○ 0	○ 0	△ 0	0	
5 6	宮本 小一 ～1916	幕臣	○ 0	○ 0	○ 4	○ 0	○ 1	○ 1	6	
5 8	東久世通禧 1834～1912	公家	○ 0	○ 0	○ 1	○ 0	○ 0	○ 0	1	
6 0	中村 正直 1832～1891	幕臣	○ 0	× -	○ 1	○ 1	× -	× -	2	営利事業非課税論
6 2	壬生 基修 1835～1906	公家	○ 0	○ 0	○ 0	○ 0	○ 0	○ 0	0	
6 3	津田 出 1832～1905	和歌山藩	○ 0	○ 0	○ 0	× -	× -	○ 1	1	
6 6	神山 郡廉 1829～1903	高知藩	○ 0	○ 0	○ 0	× -	× -	× -	0	調査委員
6 8	由利 公正 1829～1909	福井藩	○ 0	○ 0	○ 0	○ 0	○ 0	○ 0	0	
6 9	長谷部辰連 1848～	福井藩	○ 0	○ 0	× -	○ 0	○ 0	△ 0	0	
7 0	岩山 敬義 1839～1892	鹿児島藩	○ 0	○ 0	○ 1	○ 1	○ 0	○ 5	7	営利事業非課税論
番外 1	岩崎小二郎 1846～1895	大村藩	○ 5	× -	× -	× -	× -	× -	5	
番外 2	股野 琢 1838～	播州竜野	○ 3	○ 1	○ 9	○ 0	○ 0	○ 4	17	

(注) 1 会議欄の表記 1 (第一議会 2月 2日)、2～5 (第二議会 2月22日、23日、3月 1日、2日)、6 (第三議会 3月 3日)を示す。

2 記号表示 ○出席、×欠席、△途中退席、□途中出席を示す。

3 出欠記号の下欄の数字は発言回数を示す。

このときの議官の総数は不明（明治二十三年元老院廃止のときは九十三名）であるが、各議官には席番が付されており、ここにみられる最高席番が七十番であることから、総数七十名以上であったと推定される。

まず、出身藩等の別にみると、旧幕臣十名、鹿児島藩九名、山口藩六名、高知藩五名、公家系四名、大村藩、佐賀藩、岡山藩、福井藩、和歌山藩各二名、徳島藩、松代藩、唐津藩、米沢藩、細川藩、鳥取藩各一名、本籍東京と判明するが出身元不明の者二名合計五十二名であり、維新に貢献した西南雄藩の出身者が多いのであるが、旧幕臣も登用されており、各藩別にはある程度均衡が保たれている。

審議は六日間にわたるが、初日に出席した者は四十六名、最終日三十五名であり、途中の出・退席を含めて全会議に出席した者二十七名、そのうち、終始臨席して審議に携わった者は十八名、出席率は若干低調である。

そして、審議の際の発言回数をみると、発言の主力は全部付託調査委員、あるいは全部付託修正委員に選ばれた者であり、全く発言の無い者が二十五名、そのうち、全会議に出席しながら発言の無い者が十名数えられる。

次に、その主張するところをみると、所得税法を施行することについては、

「大体上には異義を容れない」（尾崎三良、調査委員・修正委員）

「大体上この案を賛成する。」（大島圭介）

「やむを得ず賛成する。」（箕作麟祥、修正委員）

「法案の大体上には異議を存しない。」（三浦安、調査委員・修正委員）

「本官は不幸にして常に多く内閣下付の原案に反対しているが、本案に関してはそうではない。大いには賛成しないが、敢えて不同意を唱えない。」（津田真道）

「増税ということから言えば否決せざるを得ないが、この税法が我が国に適當かどうかと問われれば、適當と答える。」（渡辺清、修正委員）

「やむを得ず賛成する。」（村田保、修正委員）ということであり、全く反対する者はいなかった。

議事内容に入って、法人課税を主張する者は、山口尚芳（佐賀藩）、尾崎三良（公家系）、三浦安（和歌山藩）であり、原案のとおり非課税とする者は、村田保（唐津藩）、清岡公張（高知藩）であったが、三浦安は全部付託修正委員となつてから法人課税論を引つ込めた。

営利事業に係る所得を課税から除外するという主張は、津田真道（旧幕臣）によりなされ、その賛成者は、楠本正隆（大村藩）、林友幸（山口藩）、神田孝平（旧幕臣）、岩山敬義（鹿児島藩）、中村正直（旧幕臣）、小畑美稻（高知藩）であったが、政府原案を支持する者、すなわち営利事業にも課税すると発言した者は、榎村正直（山口藩）、村田保（唐津藩）、三浦安（和歌山藩）ら全部付託修正委員に選ばれた者である。

所得算出方法の「前三か年平均主義」と「前一年主義」との対立において、「前一年主義」を主張するのは、山口尚芳、三浦安、尾崎三良であり、政府原案どおり「前三か年平均主義」でよいとする者は、榎村正直、渡辺清（大村藩）であった。

また、政府原案の「他に比準を取る」ことに反対の者は、林友幸、山口尚芳、楠本正隆、大久保一翁（旧幕臣）、宮本小一（旧幕臣）、田中芳男（旧幕臣）、三浦安であり、政府原案どおりとする者は、榎村正直、渡辺清、村田保、清岡公張ら、やはり全部付託修正委員に選ばれた者であった。

これらを集約すると、何らかの形で政府原案に反対を唱える者は、山口尚芳（佐賀藩）、尾崎三良（公家系）、津田

真道（旧幕臣）、楠本正隆（大村藩）、林友幸（山口藩）、神田孝平（旧幕臣）、岩山敬義（鹿児島藩）、中村正直（旧幕臣）、小畑美稻（高知藩）、三浦安（和歌山藩）、大久保一翁（旧幕臣）、宮本小一（旧幕臣）、田中芳男（旧幕臣）の十三名であり、これに對して、政府原案に全く異論の無い者は、村田保（唐津藩）、清岡公張（高知藩）、榎村正直（山口藩）、渡辺清（大村藩）となる。

ここにおける賛成、反対論者の共通点は見出せず、議論が対立するのは、主として全部付託調査委員、全部付託修正委員とその他の者との間であつて、「営利事業課税是非論」における山口藩の林友幸と榎村正直、「所得比準規定是非論」における大村藩の楠本正隆と渡辺清のように同一藩でも意見背反する場合もあり、この限りにおいては、議論の中身に出身藩のつながりは認められないのである。

ただ、大木議長が「本案は内閣ニ於テ成ル可ク急速ニ議決スルヲ望ムニ因リ」と言うように、政府は所得税法の早急な成立を要望しており、そこにどんな働きかけがあつたかは知り得べくもないが、議官にしても、その導入に真に向から反対する者がいないことからすれば、我が国の内外の政治情勢は極めて切迫していたことが窺われるのである。

（注）1 「法規分類大全」第一編 官職門十七 官制 元老院 七五〇七七頁

2 「右同書」第二編卷五 官職門三 官制 元老院 五頁

第三章 外国税制の摂取

我が国の所得税法が外国税制を手本にして起草されたことは、明治二十年一月大蔵大臣が閣議を仰ぐため総理大臣に上呈した所得税法（草案）の説明書中「英澳普諸国等ノ一般収入ニ向テ課税スルノ精神ヲ採用スルヲ至当ナルヘシト認メリ此レ本案ノ大体ナリ猶其賦課方法ニ至リテハ各国ノ現法ヲ取捨シ本邦ノ宜ヲ酌量シテ之ヲ各条ニ排列セリ」とあることから明かである。

本章では、この所得税法に影響を与えた外国所得税制を検討することとし、大蔵省により刊行された外国租税の翻訳書を中心として、その摂取状況を考察することとするが、まず、第一節においては、元老院における所得税法案審議の当時、政府及び同院議員が外国所得税制をどのように受けとめているかを整理する。

第一節 立法者における外国所得税制の認識

大蔵省が起草した所得税法草案の「所得税法説明書」総説においては、

「本案ヲ調理スルニ先チ、課税法ノ得失ヲ撰定スルヲ必要トスルヲ以テ、從來所得税ヲ施行セル各国、即チ英・仏・独・澳・伊等ノ該税沿革及其成績ヲ考覈スルニ、得失各一ナラスト雖、中ニ就テ一部ノ収入ニ課税スル仏ノ動産税、米ノ資本税ノ如キハ、一ニ偏シテ平等ヲ欠クモノナレハ課法其宜ヲ得サルノミナラス、例令ヘ之ヲ我国ニ採用スルモ其煩雜ニ比シ其收税額極テ僅少ナルヘク、況ンヤ仏國ノ如キハ曩ニ之ヲ改正シテ一般ニ賦課スルノ事ヲ計画セシコ

ト屢ナレハ、之ニ模倣スルノ不可ナルハ言ヲ竣タス、又收入アルノ或ル種類ヲ除キ他ノ種類ニ課税スル伊太里、巴華里ノ如キヲ施行センニハ、被税者ハ課税アルノ種類ヲ避ケテ該税外ノ種類ニ就テ收入ヲ求メントシ、大ニ民間經濟ニ變動ヲ起スヘク、或ハ土地ノ如キハ其租税他ニ比シテ負担重キカ為メニ之ヲ除クトスレハ右ノ傾向ヲ見サルトスルモ、元來所得税ナルモノハ、人民カ其收入上ニ要スル租税若クハ負債若クハ消費料等ヲ控除シタル余ノ純收入ニ課スルモノトスレハ、独リ租税ノ重キ種類ハ其所得税ヲ除キ、輕キモノハ之ニ課スルカ如キハ却テ不均一ニシテ本税賦課ノ本旨ニ背馳スヘシ、然ラハ英・澳・普諸国等ノ一般收入ニ向テ課税スルノ精神ヲ採用スルヲ至当ナルヘシト認メリ、法レ本案ノ大体ナリ、猶其賦課方法ニ至リテハ各国ノ現法ヲ取捨シ、本邦ノ宜ヲ酌量シテ之ヲ各条ニ排列セリ、其意見ノ如キハ則チ各条下ニ於テ詳説ス可シ」とあり、從來所得税法を施行したイギリス・フランス・ドイツ・オーストリア・イタリア等の諸国の沿革や成績を検討したが、フランスの動産税、アメリカの資本税は平等を欠き、またイタリア・ババリアなどはある種類を除いて課税するので、納税者が課税されない種類の収入を求めようとして民間經濟に變動を起こす欠点がある。

したがって、イギリス・オーストリア・プロイセン等の一般收入に向けて課税する精神を採用し、賦課方法は各国の現法を取捨して、本邦の實情に合わせて各条に配列したと言っている。

各条については、第一条と施行条例において、家族全員の所得を戸主に合算する総合課税法を採るが、これはイギリス・オーストリアのような類別課税法が難しいし、またその必要もないという理由である。

第二条の所得算出方法については、欧州諸国では文武官吏に職務上必要な経費を控除しているが、本邦では控除しない。

第三条の非課税所得については、各国によって若干異なるが、おおむねその例に倣う。ただ、プロイセンの軍人従軍中の俸給の免税方式は、煩勞にわたるので採用しない。

第四条の税率を百分の三に留めたのは、各国の等級、税率を参考にした。これ以上の重税は富者を害する。

第五条の所得金高届については、イギリスは主に人民の申告により、ドイツは調税委員の評定によっているが、本邦では人民の所得を搜索するのは相当でなく、かつ創始の際には申告によらざるを得ない。

第六条の所得税調査委員会については、各国の例、特にプロイセン・ババーアの例を参酌した。

その他、欧州諸国では、府県庁内に調査委員を置くが、本邦では府県常置委員会に委ねること、プロイセンでは課税額に異議のあるときは、大蔵大臣に控訴する道を設けているが、本邦では徒に煩冗をみるもので益がないこと、罰金額は多い国では税額の十倍に至るものがあるが、本邦では現行の諸税則と權衡を保つたこと、などである。

それでは、元老院の議官は外国の所得税制をどう捉えているであらうか。

まず、所得税法施行の可否の論議の段階で、筭作議官は、「納税者をして所得金高の申出をなさせた上に、なお調査委員を置き、その可否を調査させ、かつ、調査上必要と認めれば納税者の帳簿書類を検査し、又は關係人に尋問することが出来る。これはイギリス等の所得税法と大いに異なる。イギリスにおいては納税者の申出に任せて吟味を加えない。人民もその実をもって申告する風習で、若し逃税を謀る者があれば、公衆はその人を疎外して、ともに生きるのを恥じる。それ故、人々は相互に戒めて相当の所得税を納めるのを榮譽としている。

これに反し、ドイツにおいては、本人の申出を綿密に検査し、不当と認めればこれを更正する。これが二国の法則の異なるところであり、いずれが善いかと言えば、イギリスの方法である。本案は多くドイツの法則をとっているよ

うである。法律はその国に適應することを要するといえども、検査が厳密なため自然に民心を害し、その徴収において、酒造税のような煩雜なものにして民間の苦情を招くことの無いように望む。」と言って、納税者の申告に留め、調査をしないというイギリス法を支持している。

尾崎議員は、「欧州各国で行われる所得税の徴収方法は多種であり、極めて寛大なものもあり、極めて厳しいものもある。本法はその寛大なものに比してやや厳しく、その厳しいものに比してやや寛大であるから、寛厳すこぶるその度を得ていると言える。」「この税法は総体においては各国の成例を折衷して、やや寛大なところがあるが、ただ施行期限が切迫しているため、人民に厳しいとの感触を起こさせるのは好ましくない。」と、外国制度にも寛厳があると受けとめ、我が国においてはある程度寛大なものが必要であることを述べている。

法人課税の議論の段階では、村田議員が、「各位の多くは欧州各国が皆この税法を設けているから、本邦においてもこれをよろしく適用すべしと説くが、聞くところでは、フランスにおいてはこの法を設けていない。一八四八年に初めて所得税法案を提出したが、二重税にわたるとの反対を受けて遂に廃棄され、一八七二年に及んで漸く諸会社株主の収益に課税した。これが最初から純粹の所得税法を設けなかった証拠である。」と、うん蓄のあるところを前置きした上で、本法はプロイセン法に倣ったものであるが、同法には何々に課税して、何々に課税しないと明記してあり、会社の積立金には課税しないと述べ、これを法人課税反対論に援用している。

これに対し、法人課税論の尾崎議員は、「イギリス法では明文をもつて無形人たる会社に課税している。」と主張したのであるが、結局ここではプロイセン法的な考え方に結論が達するのである。

議員の中には、「ドイツはのごとし、イギリスはのごとしと、外国の税法を基本とするのは急進的ではない

か」「イギリスなどは所得税をもつて一国経済の大根幹としてしていると聞いている。これがイギリスのイギリスたる所以であつて、日本の今日に望むべきではない。日本は古来田地にだけ租税を課してきたところ、大政維新以後国費が多端なるために、外国の制度に倣い種々の税法を興したが、今日なお地租は諸税額の過半を占めている。我が国の羨望する欧米諸国はその経済を地租に仰いでいる所はない。簡袖、窄袴は軽便である、肉食は身体の健康に必要である。米飯を麵包に換え、蔬菜を牛羊に換えようと欲しても、一朝一夕に日本国民をして悉く洋衣洋食させることはできない。これと同じように、一国の経済も漸進主義でいかなるはならないことは、小児をして大人の仕事をさせてはならないということと同様である。」(津田真道)と憂慮し、漸進主義を望む議官もいるが、ドイツ(プロイセン)法に拠る考え方と、イギリス法に拠る考え方との対立は否めないようである。

所得算出の方法についての前三か年間所得平均主義の是非論では、修正案において、原案のプロイセン法に拠る「前三箇年所得平均高ヲ以テ」という条文を「前年一月ヨリ十二月マテノ所得金高ヲ以テ」と改めたのはイギリス法に拠つたとし、前者は収税官、納税者ともに無用の手数を重ねるだけで、その結果はさほど異ならないから、むしろ後者の簡易さが我が国に適応する。」(三浦安)、「一年間の調査といえども困難であるが、三か年間の調査をするのはなお困難な業である。年を短縮すれば調査委員の手教も少なく、また納税者のためにも便利である。」(尾崎三良)と、手続的にはイギリス法が簡便さを備えているとみている。

税率に関しては、「欧州各国の例では、ドイツのように等級税法の国、あるいはイギリス、スウェーデンのように従価税法の国があり、それぞれ得失があるが、公平均一といえるのは従価税法のようである。本案は等級税法のようであり、不公平、不均一にみえる。等級を設けるのをやめ、従価税法のように百分の一、あるいは百分の二とすれ

ば、公平均一を得られるようであるが、恐らく立案の趣旨にそぐわないであらう。また等級税法より煩雑である。よって、暫くは原案のように等級を設け、その等級の仕組みを改めた方がよい。聞くところによると、ロシア国の所得税法は三十等を設け、最下級を初めに置き、最上級を終わりに置いているというが、参考にすべきである。要するに所得高が多ければ、それに従って税額も多くなるようにするのが所得税の主義であるから、この主義に反しないようにすることを望む。とにかく累進の算法によらざるを得ない。」(尾崎三良)という意見があり、修正案では、「第五条の修正はスイス連邦の所得税法が、階級を七、八段に定めているのを参考に累進法を用いて折衷を加えたものである。原案は、プロイセン法の例に同じであるが、プロイセン法はその等級が数十段と多いのでやや平準を得ているだけである。しからば、本案もプロイセン法のように数十段の等級を定め平準を得せしめるかと考えるが、原案の十九段の等級を調査するだけでも甚だ煩雑であるのに、それが数十段と多くなれば、なお煩雑であることは言うまでもないので、修正案のように五段階にした。」(三浦安)と、諸外国の例を参考に行っている。

所得税減免の項では、「ドイツにおいては、所得の減損したときは下級の者に限り、所得税減免の例外法があると云うが、この例外法は上級の者にも適用される。そもそも、一八五三年、ドイツにおいて初めて所得税法を設けたときは、納税者の等級を三十に分け、一八七三年にこれを改正して四十とした。もっとも、改正前といえども天災等のため所得を減損した者については、すべて一級下の所得税を納める者とし、最下級の者は減級することができないので所得税の代わりに等級税を納めることとした。しかし、事情によって一級を減らすだけではまだ足りない者があることから、七三年の改正法によって実地の応用を便利にするため相当の減等を許すことになったのである。」(村田保)

「本官はドイツの所得税法を熟知していないので、前説は、あるいは誤っているかもしれないが、ここにその国の訳書がある。その二十条を見ると等級を四十に分ち金額の最も少なる者を第一級とし、次第に進んで第四十級で終わり、末項に『第一級及第二級ノ所得税責務者ニ対シテハ其家計上ノ関係ニ抛リ一級ヲ通減スルモノトス』との明文を示し、かつ、『家計上ノ関係』なる文字の下に『多数の小児貧窮附属者ノ救助』云々の注解が付してある。」（尾崎三良）と、ここでは、かなりプロイセン法が研究されている。

全体としては、「およそ日本国民は心情淳厚であり、理屈にはなじまない。故に、西洋諸国のように法律にも規則にも一々物事を詳記する必要がある。本案も試しにプロイセン法と照合すれば、殊に簡略なことを覚えるであらう。」（岩崎内閣委員）というように、プロイセン法を簡略化して原案が作成されたものとみられる。

修正案では、「原案は多くプロイセン法に則り、修正案は比較的イギリス法をとった。」（三浦安）、あるいは、「さきに十六番（村田保）は外国の法律をひいて弁じたが、本官は初めからイギリス法に抛ったのではない、またフランス法、ドイツ法に抛ったでもない。ただ今日の我が日本国に施行できる程度を斟酌して本案の修正を加えたものである。」（山口尚芳）と説明されている。

このほか、審議の中にみられる各議官の外国所得税制の認識は次のとおりである。

課税所得の項で、「第三項に『官舎ニ居住スル者ニシテ宿舍料ヲ納メサル者ハ』云々を加えたのは、本案の藍本であるプロイセン法にも記載のあるところである。」（三浦安）

貸金、預金の利子については、「イギリスの所得税法は、郵便局預金の利子を所得に算入しないという。」（三浦安）、「預金のごときも英国などは貯蓄預けの金額には課税を免じている。」（尾崎三良）

源泉徴収制度については、「イギリス法プロイセン法のごときは、国庫より俸給を下げ渡すときに所得税金を引き去るとの明文を掲げている。」(村田保)

「英国等では、国庫より俸給を下げ渡すときに所得税を引き去るというが、本邦では他年この例を用いることを知らなかった。」(岩崎内閣委員)

非課税所得については、「資産、営業その他の所得を減損した場合の税額軽減等の措置を掲げてあるが、プロイセン法と異なる。プロイセン法は課税方法が厳密であるにもかかわらず、その減免すべきものについては寛裕である。例えば、本人が死亡し、あるいは疾病にかかり、あるいは火災にあい、又は男女の子供が甚だ多い等の場合には、税額を減免することとしている。」(村田保)

修正案において『軍人』の二字を削ったのは、プロイセン国においては文武官ともに従軍中は免税するから、プロイセン法に倣ったものである。」(三浦安)

調査、検査に関しては、「調査委員の会議方法も、プロイセン法においては自己の所得に係る調査は勿論その近親の所得に係る調査も避けて、その評定に加わることができないことを明示している。」

「検査を行う場合には、納税者の家宅に行つて、その帳簿書類を検査するのであらう。いやしくも、一個人の家宅に入つて検査することは容易ならざること、治罪法においても家宅搜索するには手続きを経なければ許されない。プロイセン法においても、この調査に関して他人の家宅に入ることを禁じている。」(いずれも村田保)

以上、政府及び各議官が述べていることから、所得税法の政府原案は、プロイセン法(ドイツ法ともいう、原文では李法、独法)に典拠したところが多いとみていることが判明する。

プロイセン法を援用して議論するのは村田議員であり、明治十三年に法律取調のためドイツ、イギリスに派遣され、その折、憲法調査の伊藤博文とともにグナイストから講義を受けたこともある人物である。一方、イギリス的な考え方を示すのは尾崎議員、慶応四年から明治六年までイギリスに留学し、イギリス人を妻にもつ経歴からみてもなすげるところである。

第二節 大蔵省における外国租税関係書の翻訳

本節では、大蔵省における外国税制の攝取状況をその翻訳書を中心として考察することとする。

大蔵省による外国租税関係の翻訳文献で我々が入手できたものは次のとおりである。

明治 五年 十月刊行 立嘉度訳、ブーツウェル編纂『合衆國収税法』

明治 八年 春 刊行 古賀保高訳『巴華釐亜國税法 上・中・下』（アレキサンダー・フォン・シーボルト口述）

明治十六年 六月刊行 大蔵省、エツワール・ビーヌ著『佛國租税全書』

明治十九年 五月再刊 大蔵省、ポリュー著『租税論 下巻』

明治二十年 二月刊行 主税局『直税篇 上・中・下巻』・同『章程篇 上・下巻』

明治二十年 三月刊行 主税局『間税篇 一々四巻』・同『税務雜篇 一々四巻』・同『税務雜篇 附録 完』

同 『李國稅務類纂 完』

明治二十年 四月刊行 主税局『白耳義國稅務類纂』

明治二十年十二月刊行 主税局『白耳義國葡萄酒消費稅他』

明治二十一年七月刊行 主税局『奥國スタイン氏税法講義筆記 完』

明治二十二年二月刊行 主税局『獨李税法 第一編（直税編之一 地租之部）』

明治二十二年七月刊行 主税局『獨李税法 第六編（地方税之部）』

明治二十三年四月刊行 主税局『獨李税法 第二編（直税編之二）』

明治二十三年七月刊行 主税局『白耳義税法證書税及財産轉移税篇 完』

明治二十三年九月刊行 主税局『白耳義税法問税篇 完』

明治二十三年十月刊行 主税局『白耳義税法直税篇 完』

明治二十三年十一月刊行 主税局『獨李税法 第三編（直税編之三）』

明治二十三年十二月刊行 主税局『獨國直税法典』

刊行年不明

『奥國租税法規抄譯 職業税諸則 第一・第二』

『奥國家屋税則 第一・第二』

『白耳義國稅務類纂』

『佛國證印税法他』

これらの文献に収められている租税法規等を一覧にしたものが次の第一表である。（附属資料参照）
なお、文献の確認はできないが、高橋俊「明治・大正大蔵省刊行文献」（大蔵財務協会「財政」昭和十二年六月号所収）を加え、これで大蔵省の手になる関係文献はほぼ網羅されたものと考えられる。

大蔵省が翻訳した租税法規等の主要国は、イギリス、アメリカ、ドイツ（プロイセン・プロシア）、フランス、ベ

ルギー、オーストリア、ロシアである。

この租税法規等は、訳出時期不明のものが多くのであるが、原書の刊行年、訳語の用い方、例えば、「大蔵卿・大蔵大臣」という語については、明治十八年十二月の内閣制施行を境として、その前後とみるように、およその訳出時期を推定したものである。

第二表は、これらの租税法規等をおおまかに分類して、各国別にその数を掲げたものである。

大蔵省における外国税制の攝取は、明治五年に翻訳された「合衆國収税法」を先駆として、まずイギリス・アメリカを中心に、次いでドイツ（プロシア・プロイセン）・フランス・オーストリア、そしてベルギーというような過程を経ているとみられる。

イギリスの所得税制については、我が国の所得税法が成立するまでに、かなり参考にされたのであるが、所得税法規に相当する翻訳が見当たらない。これは、しかるべき法典が入手できなかったのであろうか。「合衆王國內國稅表」を翻訳する際に「一八七九年以後ノ出版ニ係ル大英國稅法書ノ未タ我國ニ渡來シアラサル故ニ其書ノ來ルヲ待テ他日將ニ改正スル所アラントス」と訳者をもって言わせしめている。

これに反して、ドイツ（プロシア・プロイセン）の租税法規等の翻訳は、同一法規を重ねて翻訳するなど、大量のものが残されている。これが、第一章で述べた、大蔵省にプロイセン税制の精力的な調査研究があるという所説のゆえんでもあり、次節以下主要な翻訳書について検討を続けることとしたい。

第一表 大蔵省による租税関係翻訳書一覧表（明治前半期）

イ ギ リ ス

翻訳時期	法 規 名 等	原 書 名 等
明治 6 ～ 9年	英國印税規則（法規）	1871刊 チー・ビー・ヴェーチェル「スタムブダーケス」
明治 7 ～ 9年	英國印紙税則及罰則集（法規） 器飾印紙税則（法規）	1874刊 チー・シー・クリフヒツス「エ・ダイグスト・ ヲフ・ゼー・スタムブ・ヂューチー・エンド・ヲフ・ゼー・ヂュチ レアル・デサイジョンズ」
明治 8 ～ 9年	英國金銀匠記標編 各國印標ノ概略（佛國条例）	1875刊 ウィリアム・チャップフェル「ハール・マークス ・ワン・プレート」
明治 ～ 9年	英國雜稅官必携 酒精稅則（法規） 英國雜稅官必携 金銀器飾規則（法規） 英國租稅官必携 租稅官採用規則（法規） 英國雜稅官必携稅法 違犯者處刑ノ件（法規抜抄） 英國歳入稅及住家稅收稅官心得 （法規）	1865刊 ベートマン「マニユアル・ヲフ・ゼー・エキ サイズ・ヲフ・ヒザール」 " " 1870刊 ベートマン「マニユアル・ヲフ・エキサイズ・ オフューサー」 1870刊 官版「インカソ・タクス・エント・インハ ビテット・ハウスヂューチー」
明治 6年 ～	大英國法令目錄漁業之部（法令目錄）	1873刊 官版「インギリス・スタチュート」
明治 8 ～18年	英國地租辨（沿革史）	1875刊 エム・エー・ホルデン「ランド・タックス」
明治 9年 ～	英國歳入及商業提要 金銀器飾規則（法規）	1876刊 ジー・デー・ハム「レウェニュー・エンド・メ ルカンタイル・ワド・メルカム」
明治 ～18年	合衆王國稅法沿革史（沿革史）	1870刊 ノーブル「クイン・タックス」
明治19年	合衆王國內國稅表（稅表）	1879刊 フルマナック（英國統計年鑑） 1870刊 ノーブル「クイン・タックス」
不 明 明治20年 刊 行	英國內國稅取扱規則徵收ノ部 英國租稅事務組織 英國國產稅收納順序 英國直稅徵收法	未詳 （注）高橋俊「明治・大正大蔵省 刊行文献」から抽出したもの で、訳書は確認していない。

ア メ リ カ

翻訳時期	法 規 名 等	原 書 名 等
明治 5年	合衆國収税法（法規）	1866刊 プーツェル編纂 「ザ・タックスベイヤーズ・マニュアル」 立嘉度訳
明治10年頃	1875年米國租税局長報告書（報告書）	未詳
明治10 ～13年	北米合衆國 加里保爾尼亞州法律大全（法規） 北米合衆國 聯邦麻薩設律州律令（法規） 北米合衆國麻薩設律州法律大全 （郡区法規） 合衆國租税官章程（法規）	1872刊 チー・エッチ・ヒッセル 「ゼネラル・ロース・ゼ・ステート・オブ・カリフォルニア」 リチャルドソン、サンガル 「ゼネラル・ロース・ゼ・ステート・オブ・マサチューセツ」 抄訳 1876刊 リチャルドソン 編纂 「デネラル・ロー・オブ・セーステートマサツセツ」 〃
明治10 ～18年	米國租税律令 歳入税（法規） 米國税律令 金銀器飾課税ノ部（法規）	1867刊 官版 「ラー・インテルナル・レウェニュー・オブ・ユナイテッド・ステート」 抄訳 〃
明治12年 ～	紐育商法会所条例（法規）	1878刊 「チャルテル・エンド・バイロー・オブ・ニュウ・ヨルク・プロヂューフ・エクスチャンヂ」
明治12 ～18年	米國內國税法（法規） （官吏規則・訴・罰則等） 米國內國税法 賦税及収税之部（法規） 米國租税法則提要（手引書）	1879刊 官版 「インテルナル・レウェニュー・ロー」 〃 1879刊 「インテルナル・レウェニュー・マニュアル」
明治17 ～18年	米國大蔵卿年報 1884年度（年報） 米國諸税率納期略表（税率納期表）	官版 「アンノアール・レポルト・オブ・ゼー・セクリタリー・オブ・ゼー・トレズリー」 1879刊 米國租税法 「インテルナル・レウェニュー・ロー・オブ・ユナイテッド・ステート」 1884刊 米國大蔵卿年報
不 明 明治20年 刊 行	米國不納税徴収規則 米國租税収納法 北米合衆國租税誤納還付及減免取扱手続	未詳 （注）高橋俊「明治・大正大蔵省刊行文獻」から抽出したもので、訳書は確認していない。

ドイツ・プロイセン

翻訳時期	法 規 名 等	原 書 名 等
明治 8年	巴華薩亞國稅法 地稅法・家稅法・免稅法・收入稅法 元金利息稅法・商工稅法（法規）	1863年 「ストイエルゲゼツ」 アレキサンダー・シ ーボルト口述・古賀安高訳
明治 8 ～ 9年	李國收稅官規則 1861.2.9（法規） 地租收入官事務章程（法規） 1866.2.9 1875.4.30 追加	未詳 未詳
明治 ～ 9年	李國官省錄抄訳 中央官制（法規） 地方官制（法規）	未詳
明治10～	李國租稅強徵法（法規）	未詳
明治10 ～18年	普國分等稅及ヒ分等收入稅規則 1851.5.1 發布（法規） 分等收入稅賦課法 1877.3.4（法規） 獨逸國釀造麥芽稅（法規）	未詳 未詳 1868刊 クロテフエント編纂 「ゲセツエ・ウ ント・フェルアルトマクセン・フェル・プロイセン・ウント・ドイ ツランド」抄訳
明治11年	〔李國〕地租改正問答 マイエット 講述	明治11.9.27 ～10.23
明治11 ～18年	獨逸國骨牌印稅（法規）	1878刊 クロテフエント編纂 「ゲセツエ・ウ ント・フェルアルトマクセン・フェル・プロイセン・ウント・ドイツラ ンド」
明治14 ～18年	李國大蔵省組織（法規） 李國郡收稅吏事務規程（法規） 李國租稅官吏規則（法規）	1881刊 ヲツツエ " " " "
明治15 ～18年	獨逸地租臺帳地圖並ニ帳簿改正 1877.3.31 訓令（法規）	1882刊 官版 「エルネウエルンク・デルカルテン・ ウント・ビュヘル・デス・グルンドストウェル・カタステル」
明治16 ～19年	李國地方稅法（法規）	1871刊 ベルキウス 「理財学」 1871刊 レンネ 「李國法」 1878刊 スタイン 「理財学」 1881刊 フ라우ヒツチュ 「李國行政法」 1883刊 イルリツグ 「行政官吏必携」
明治17 ～18年	普國營業稅規則 1820.5.30（法規） 營業稅商營業稅賦課法（法規） 普國地稅規則（法規） 普國家屋稅規則（法規）	1884刊 クロテフエント 編纂 「ゲツセツエ・ウ ント・フェルアルトマクセン・フェル・プロイセン・トイツラン ト」抄訳 " "
明治 ～18年	所得稅賦課手続（法規） 普國所得稅徵收法（法規）	「分等收入稅賦課法」の補正版 未詳

ドイツ・プロイセン

翻訳時期	法 規 名 等	原 書 名 等
明治19年	李國財政摘要 直税ノ部 歳計予算・出納事務他・地租及家屋 税・等級税及所得税・營業税・取立 及收納法（財政・租税解説）	未詳
	李國財政摘要 間税ノ部（租税解説） 総論他・印紙税・境関税・消費税	未詳
	李國財政摘要（租税解説） 境関税並関税官衙及職務規程	未詳
	李國地租法（法規）	未詳
	李國地租分賦及徴収法（法規）	未詳
	李國地籍官職務章程（法規） 1877.3.31 訓令	未詳
	李國麥酒釀造税則・蒸留酒税則 （法規）	未詳
	李國等級税及ヒ所得税法（法規） 1851.5.1布告、1873.5.25 改正	未詳
	等級税ヲ賦課スルノ手続キ 1875訓令（法規）	未詳
	等級税徴収及訴願手続（法規）	未詳
明治19 ～22年	李國地租法（法規）	「李國地租法」の補正版
	李國地租分賦法及徴収法（法規）	未詳
	東部六州ニ於ケル地租ノ配賦徴収及訴 願法（法規）	未詳
	地租帳簿及地圖ノ取扱登記手続 1877.3 訓令（法規）	未詳
	李國県庁地籍事務ニ関スル職務章程 1877.3 訓令（法規）	未詳
	地籍官職務章程 1877.3 訓令（法規）	未詳
	地籍官吏試験規則 1882.11（法規）	未詳
	家屋税法 1861.5.21 發布（法規）	未詳
	家屋税賦課細則 1878.2.11（法規）	未詳
	營業税法 1820.5.30/法律（法規）	未詳
	營業税法改正規則（法規）	未詳
	行商營業税法（法規）	未詳
	定鋪營業税法賦課規則（法規）	未詳
	鉄道税法 1853.5.30 發布（法規）	未詳
	鉱山税法 1851.5.12 發布（法規）	未詳
	地方税之部 地方税論（租税論）	未詳
	李國地方税一斑（法規）	未詳

ドイツ・プロイセン

翻訳時期	法 規 名 等	原 書 名 等
明治19 ～22年	県出納部事務章程（法規） 1887（補注1885）.5(6).21(1)発布	未詳
	郡出納所長職務章程（法規） 1879.12.30発布	未詳
	郡出納部監督職務章程（法規） 1880.10.30発布	未詳
	租税経時効規則（法規） 1840.6.18 発布	未詳
	直税法違反罰金及追徴税取扱規則 1877.1.26 訓令（法規）	未詳
	滞納処分法 1879.9.7勅令（法規） 同施行細則 1879.9.15 （法規）	未詳
	直税間税部執行吏職務章程（法規） 1879.10.11発布	未詳
	附 伯林府直税局事務規程（法規）	未詳
明治19年 ～	獨逸帝國證券印税法（法規） 獨逸帝國為替證印税法（法規）	1881刊 ノイマン " "
明治20年 ～	李國普通證印税法（法規）	1887刊 原書未詳
明治 ～20年	普國及聯合各國租税強徴法 普國徴収金取立權制処分規則 李國租税期滿免除規則	未詳 （注）高橋俊「明治・大正大蔵省 刊行文献」（大蔵財務協会 「財政」昭和12年 6月号）か ら抽出したもので、訳書は確 認していない。
明治 ～21年	撤遜國所得税法	
明治 ～23年	獨逸國関税法・違反者処分法	
		リヨール著 原書未詳

フ ラ ン ス

翻訳時期	法 規 名 等	原 書 名 等
明治11年	佛國収税法（租税論）	1867刊 バトビー「トレテー・テラリク・エ・フラ チック・ド・ドロー・ビュブリック・エ・アドミニス・トラチ ーフ」
明治13年	佛國財政論（財政論）	1877刊 ベー・エル・ボーリュエ「シャンス・デ・フィ ナンス」
明治14年	佛國證印税法（法規）	1878刊 タロス「原書未詳」
明治16年	佛國租税全書（租税論）	1872刊 エグワール・ビーヌ「トレテー・ザンボ ン・フランス」

フ ラ ン ス

翻訳時期	法 規 名 等	原 書 名 等
明治14 ～18年	佛國直稅篇（沿革・法規） 佛國營業稅則（法規） 佛國營業免許稅法（法規） 佛國不轉財產稅法（法規） 佛國車馬稅法（法規） 佛國度量衡檢査規則（法規） 佛國鉸山規則（沿革・法規） 佛國地籍調查規則（法規） 佛國入市稅則（法規） 佛國諸稅率納期略表（稅率表等） 佛國間稅罰則（法規） 佛國罰金規則（法規） 佛國海上漁獵規則（法規） 佛國河川漁獵規則（法規） 佛國官省簿記規則（法規） 佛國倉庫規則（法規） 佛國間稅篇（法規等） 佛國動產貨格稅則（法規） 佛國書入質入稅則（法規） 佛國脂質稅則（法規） 佛國油稅則（法規） 佛國紙類稅則（法規） 佛國石鹼稅則（法規） 佛國塩稅則（法規） 佛國酢稅則（法規） 佛國砂糖稅則（法規） 佛國シコレー稅則（法規） 佛國內國渡航稅則（法規） 佛國海外渡航稅則（法規） 佛國舟車營業規則（法規） 佛國集會稅則（法規） 佛國玉突稅則（法規） 佛國貧民救助稅則（法規） 佛國振出規則（法規） 佛國文案稅則（法規） 佛國駅遞規則（法規） 佛國旅行免狀規則（法規） 佛國骨牌稅法（法規） 佛國飲料稅則（法規） 佛國飲料稅檢査法（法規） 佛國蒸留酒稅徵収法（法規） 佛國印稅規則（法規） 佛國金銀器具保護局規則（法規）	1881刊 モーリス・ブロック 「ディクショネル・ドゥ・ラドミニストラシヨ・フランセー ズ」
明治 ～18年	佛國租稅纂要（租稅論）	1867刊 エスキルウ・ド・バリウ 「トレテー・デー・ ザムボ-

フ ラ ン ス

翻訳時期	法 規 名 等	原 書 名 等
明治16 ～18年	佛國土地所有權轉移地籍台帳面改正 前地租徵收法（租稅論・法規抄訳）	1869刊 ラット「デ・ザムボール・ア・フランス」 1880刊 エズワール・ピース「トレーテ・ザンボール・ア ン・フランス」 1876刊 ベルー「レジストラシオン・デ・コントリビューシ ョン・シメクト」 1883刊 ジョザール「ル・ミニステル・デ・ヒナンス」
明治18年	佛國大蔵省事務章程並組織（法規） 佛國中央大蔵省組織（採用等） 佛國主税官配置法並等級（法規） 佛國徵稅官職制及事務章程（法規）	1885刊 ジョザール「ミニステル・デ・ヒナンス」
明治19年 ～	佛國直稅法典	未詳
明治 ～20年	佛國直稅追徵処分規則 佛國直稅事務組織 佛國間稅事務組織	未詳 （注）高橋俊「明治・大正大蔵省 刊行文獻」から抽出

ペ ル ギ ー

翻訳時期	法 規 名 等	原 書 名 等
明治10 ～18年	白耳義國地籍帳保存規則（法規）	1877刊 官版 レーグルマン・シュール・ラ・コン セルバシオン・デュ・カダストル
明治 ～18年	白耳義國會計法令布達彙集（法規） 白耳義國地稅法（法規） 白耳義國鉱山稅法（法規） 白耳義國地籍帳保存規則（法規）	1868刊 官版 ルクキュー・デ・ローアール・エ・アレチ ー・ル・ラチーフ・アラ・コンタビリテール・ヒエブリック 1871刊 官版 コード・デ・マントリビューシオン・ シメクト・ザアヌ・アッシーズ 抄訳 未詳 未詳
明治19 ～20年	白耳義國營業免許稅法（法規） 營業免許鑑札下渡規則（法規） 白耳義國營業免許稅法（目次） 内外商業免許稅法律（法規） 船乘營業免許稅法律（法規） 船舶休航届出手続（法規） 白耳義國人別稅法（法規） 白耳義國葡萄酒消費稅法（沿革法規） 白耳義國內國火酒消費稅法（ " ） 白耳義國麥酒及酢消費稅法（ " ） 白耳義國砂糖消費稅法（ " ） 白耳義國輸出入稅及消費稅徵收法 （法規） 白耳義國直稅徵收及追徵処分法（ " ）	未詳 未詳 未詳 未詳 未詳 未詳 未詳 未詳 未詳 未詳 未詳 未詳 未詳

ベ ル ギ ー

翻訳時期	法 規 名 等	原 書 名 等
明治19 ～23年	「白耳義税法證書税及財産轉移税篇」 記録税（法規） 遺物相続税（法規） 證印税（法規） 書入質税（法規） 書記局税（法規） 既収税金及期滿免除（法規） 裁判管轄及訴訟手続（法規）	未詳 未詳 未詳 未詳 未詳 未詳 未詳
明治19年 ～	白耳義國證印税法（法規）	1879刊 クレピン

オ ー ス ト リ ア

翻訳時期	法 規 名 等	原 書 名 等
明治 8年 ～	澳國租税滞納処分法（法規）	1875刊 ヨハン・モリッツ・クルップ、リッテル・フアン・クロナウ 共著「澳國直税書」
明治10 ～18年	澳國直税便覧（租税論等） 澳國職業税（法規解説） 澳國家屋税家賃税建物等級税則（法規） 澳國所得税（法規） 澳國地税法（法規抜抄） 澳國直税法罰則（法規）	1874刊 ヨハンモリッ・シュルツ「システマチシス・ハンドブック・テル・ジルクテンストイエル」抄訳 " " " " "
明治13 ～18年	澳國財政官庁組織（制度規則） 澳國租税事務要覧（ " ）	1880刊 イブスン・フロンスキ 未詳
明治 ～18年	澳國維也納府相協会社規則（法規）	1860刊 シーエン「ウインネル・ペールセオルトストング」
明治19年 ～	澳國家屋税諸則 第1～3編 家屋税則他（法規） 第4～8編 住家分等細則他（法規）	未詳 未詳
	澳國租税法規抄訳 職業税諸則 第1～5編 澳國職業税諸則他 第6～8編 各職業ノ納税義務ニ関スル追加規程他（法規）	未詳 未詳

ロ シ ヤ

翻訳時期	法 規 名 等	原 書 名 等
明治 8年 ～	露國統計原理 (統計論)	1875 イワノフスキー 「スターヌチカー」
明治13 ～18年	露國酒類税則 (法規)	1857 官版 「ビティヌイ・ウスターフ」
不 明	露國地価評定法 (法規)	1862 ヤコフ・ヨソソ 「プレーウキラ・ヲ・ツェンキー ・セリスコ・ハジャイスツェンヌイフ・ゼメーリ」

各 国 共 通

翻訳時期	法 規 名 等	原 書 名 等
明治12年 ～	各國營業稅摘要 (概説) 佛國 澳國 伊國 魯國 李國 ウェルテムブルヒ國 バイエルン 國 ハーデン國 索遜國	1866 エトプハイフェル 「ジュー・スタアツアイソナーメン」抄訳
	英佛獨府県税 (概説)	未詳
明治16年 ～	各國租稅技梓書 家屋稅ヲ課スル邦國 所得稅ヲ課スル邦國	1883刊 「万国年鑑」 1883刊 「万国年鑑」
明治 8年 ～ 明治10年 ～ 明治13年 ～	魯國分頭稅 (概説) 佛國分頭稅 (概説) 伊國分頭稅 (概説) 李國分頭稅 (概説) 米國人頭稅 (概説)	1875 「魯國歲入出決算表」 1877刊 ボーリウ 「財政論」 1877刊 クレルジェー 「會計必携」 1877刊 フロック 「行政字典」 1864刊 フイエ 「佛國字典」 1877刊 「デキシヨナリー・オフ・デート」抄
明治15年	伊國政府ニ於テ煙草專売權・・	1882.11.4 「メル」新聞抄訳
明治15 ～18年	租稅論 第1冊 (明治15年刊) 第2冊 (" 16年刊) 第3冊 (" 17年刊) 第4冊 (" 18年刊) 租稅論 上・下卷 (" 19年刊) 國債史 (" 17年刊) 關稅論 上・下卷 (" 15・17年刊)	1877刊 ボール・レルワ・ボリュエ 「Traité de la science des finances 財政学概論」
明治19年 明治20 ～21年	澳國大博士須多因氏租稅要論 (財政) 澳國大博士須多因氏租稅要論 (稅法・間稅・關稅)	スタイン宅訪問、講議筆記 "

各 国 共 通

翻訳時期	法 規 名 等	原 書 名 等
不 明	米國仲買人税制（概説）	1871刊 ディンヂ、キンボール両氏 「米國租税法要略抄出」
不 明	獨國人頭税（概説）	1870刊 マウリス「モーデルネ・ベストイエルンク」

（注）翻訳時期が不明なものについては、原書の刊行年、訳語の用い方等でその範囲を推定した。訳語の用い方の例－明治10年 1月租税寮・租税頭を租税局・租税局長に改称、明治17年 5月租税局を主税局に改称、明治18年12月内閣制の施行により大蔵卿を大蔵大臣に改称

第二表 大蔵省による外国税法規等の訳出状況

国名 法規名等		イギリス	アメリカ	ドイツ・プロイセン	フランス	オーストリア	ベルギー	ロシア	各国	計
所得税法	本 法	-	2	5	-	1	-	-	-	8
	関係法	1	-	4	-	-	-	-	-	5
営業税法	本 法	-	-	4	1	2	-	-	-	7
	関係法	-	-	2	-	-	-	-	-	2
	要 論	-	-	-	-	-	-	-	1	1
地 租 法	本 法	-	-	4	1	1	1	-	-	7
	関係法	-	-	7	1	-	1	1	-	10
	要 論	1	-	1	-	-	-	-	-	2
家 屋 税 法		-	-	3	-	2	-	-	-	5
間 税 法		6	2	6	28	-	9	1	-	52
徴 収 法 ・ 罰 則		4	3	8	3	2	3	-	-	23
官 吏 規 則		2	2	11	6	2	-	-	-	23
地 方 税 法		-	3	2	-	-	-	-	1	6
そ の 他 の 法 規		-	2	5	11	1	10	-	-	29
共 通	要 論	2	-	2	5	1	-	1	5	16
	表	2	1	-	1	-	-	-	-	4
	報告書	-	2	-	-	-	-	-	-	2
	手引書	-	1	-	-	-	-	-	-	1
	目 録	1	-	-	-	-	-	-	-	1
合 計		19	18	64	57	12	24	3	7	204

一 合衆國収税法

「合衆國収税法」⁽¹⁾は、明治五年十月に大蔵省記録寮記録頭立嘉度の翻訳により上梓され、同六年二月に大蔵布達第九号により頒布されたものであるが、その緒言に「：今ヤ西洋各国ト互市ヲ通シ文化日進ノ秋ニ方リ農商均一ナラサル税法ノ如キ精詳公平ニ釐革スルノ廟議アリト聞ク是ニ於テ臣官務ノ余暇此書ヲ訳シ以テ奉獻ス庶幾クハ他日參考ノ一助トモナランニハ何ノ幸ヒカ之レニ如カンヤ」とあり、記録頭という高官が官務の余暇に訳していることから、明治五年六月大蔵省に設置された翻訳局の活動未だしというところで、本書は大蔵省における外国租税法の翻訳の先駆をなすものとみられる。

この原書は、一八六六年合衆國租税頭ブーツウェル (Boutwell, George S.) の編纂になるものであると緒言に記載されているが、書名は明らかでない。しかし、現在国立公文書館内閣文庫に保存されている「THE TAX-PAYER'S MANUAL; BOUTWELL」⁽²⁾が一八六六年刊行のものであり、この書に「記録局」の押印があるところから、その原書とみられる。

この書の前書には、一八六四年六月に成立した税法と一八六五年及び一八六六年の改正を含むと記載されている。アメリカ合衆国における所得税法の採用は一八六二年七月であり、その採用を促した最大の要因は一八六一年から一八六五年までの南北戦争の戦費調達のためである。

アメリカ合衆国は、一七七六年に独立宣言し、その後一七八三年に十三州の独立が認められ、一七八九年には憲法を制定して連邦国家としての体制を整備した。当時、連邦政府の主要な財源は関税であったといわれる。

所得税法創設の提唱は、一八一四年、対英戦争の際の財政需要を背景にダラス財務長官により行われたが採用に至らず、後年の南北戦争を契機にその導入が図られ、一八六一年八月に初めて所得税法の制定をみたのであるが、これも実施されなかった。しかし、翌一八六二年に一八六一年法の税率等を改正した所得税法が成立、実施されることになり、一八六四年、一八六五年の三度にわたって税率の引き上げを行い、戦時及び戦後の財政需要に応じたという経緯がある。

さて、この書には、アメリカ合衆国の租税法が巻之一から巻之四までに邦訳されており、所得税に関するところは巻之三にあるが、条項の記載はなく、次のような柱書が付されている。

- 家入高税金ヲ納ヘキ事
- 家入高算計方ノ事
- 家入高仕払ノ事
- 家入高或ハ利潤高ノ表ヲ出ス事並ニ表ヲ出サス或ハ偽表ヲ出ス者罰ノ事
- 家入税ヲ免ルヘキ者ノ事
- 家入税ヲ遅納スル者過料ノ事
- 為替会社等ヘ預金ノ利潤配当ヨリ取立ツヘキ税金ノ事
- 配当金ノ表ヲ出ス事並ニ出サムル者罰之事
- 危難請負会社配当金分与ノ節税納ノ事
- 通用紙幣ヲ発行スル会社ヨリ利潤ノ表差出方並ニ税銀ヲ出サムル者罰ノ事

○ 官員給料並ニ分捕品売払配当金ノ内ヨリ取立ヘキ税金ノ事

その後、アメリカ合衆国の租税法は幾つか翻訳されるのであるが、この連邦所得税に関する部分は、明治二十年二月刊行の『直税篇 上』に「米國租稅律令 歳入税」として収められている。これは、一八六七年倫敦府刊行、原書名官版ラー・インテルナル・レウエニュー・ヲフ・ユナイテッド・ステート《The internal revenue of United States—筆者注》の第一一六条から第一二三条までの抄訳であり、翻訳時期は明らかでないが、その訳語からみて明治十年以後のものであることが推測されるものである。

以下、「合衆國收税法」の連邦所得税に関する部分を「原書」及びこの「米國租稅律令 歳入税」と対比して検討を試みることにする。（原書の現代訳は税務大学校矢内一好の訳出による。）

第一一六条

【原書現代訳】合衆国に居住するあらゆる者又は海外に居住する合衆国市民は、財産から生ずる所得、賃貸料、利子、配当、給料及び合衆国内外で行われる専門的役務提供の報酬、事業、雇用及びその他の職業からの所得に対して、六〇〇ドル超五〇〇〇ドル以下は五％、五〇〇〇ドル超一〇％の税率で、暦年の所得等について暦年毎に租税を納付しなければならない。また、外国に居住する外国人が合衆国内で行う専門的役務提供の報酬、事業所得等に対して同様に課税される。法律により義務づけられている配当の支払者は配当金額の一％を源泉徴収し、内国歳入庁長官宛に同税を納付しなければならない。当該源泉徴収された金額は当該納税者の租税の計算上控除される。課税年度は納期限の直前の十二月三一日とする。手形、債券、合衆国国債から生ずる利子及び金、利付債券の償還益は本条の所得計算に含まれる。夫婦、子供から構成される家族の所得合計から六〇〇ドルの控除が唯一認められる。課

税年度中に購入した不動産の処分により実現した純所得金額は所得として課税される。また、課税年度中に購入した不動産の譲渡損は他の所得と通算しなければならない。

【合衆國収税法（以下収税法という。）】

○ 家人高税金ヲ納ヘキ事

合衆國ニ在留スル諸國ノ人民並海外ニ居留スル合衆國人民ノ産業或ハ家賃、利銀、歩合或ハ給料等ヨリ家入セシ金高六百元以上五千元迄ノ分ヘハ年々高ノ五分税ヲ納ムヘシ、五千元以上ハ一割ノ税ヲ納ムヘシ、合衆國ノ人民ニアラサル者ト雖モ國中ニテ為ス商業ノ利潤並家入高右同様ノ税ヲ納ムヘシ

○ 家人高算計方ノ事

合衆國ノ紙幣証券其他質物等ノ利銀並正金 利札トノ歩合ヲモ家入トシテ算計スヘシ、一家歳入六百元以下ノ者ハ之ヲ除クヘシ
家入高ヲ算計スルニ総テ年内州郡ノ入用トシテ税ヲ納メシ分ハ其者ノ家入高ヨリ之ヲ引去ルヘシ、或ハ合衆國ノ海陸軍ニ勤仕ノ者又ハ文官ナル時ハ其給料六百元以上ノ内ヨリ之ヲ引去ヘシ

【米國租稅律令 歳入税（以下歳入税という。）】

合衆國ニ住居シタル各人民及外國ニ居住シタル合衆國人民ハ財産、賃金、利益、株券若クハ給料又ハ外國ニ於テ行フトコロノ百工、商業、職業若クハ事業其他何等ノ益源ヲ問ハス得ルトコロノ所得、利益及歳入ノ一千弗以上ニハ其額百分ノ五分税ヲ年毎ニ徴収スヘシ、又合衆國外ニ住居シタル合衆國民ナラサル者ニシテ合衆國內ニ於テ起ストコロノ職業、商業、或ハ百工ノ所得、利益及歳入モ同税ヲ課ス

歳入税ハ納税時期前ノ十二月三十一日ヲ限り年度ノ所得益及歳入ニ課スルモノトス

（注釈）

本条には、納税義務者、課税標準、課税単位、基礎控除、税率、課税年度及び源泉徴収のことが包含されているが、「合衆國収税法」は、条文ごとに訳出されたものではなく、重要な部分だけの要訳とみられる。したがって、納

税義務者、課税客体、課税単位、基礎控除及び税率についての翻訳はあるが、課税年度及び源泉徴収については訳出されていない。

「米國租税律令 歳入税」の原書はその税率⁽⁴⁾からみて一八六七年改正法と推定される。これにも課税単位、基礎控除及び源泉徴収についての訳出はない。

訳語としては、「gains, profits, and income」を「家入セシ金高（家入高）」としているほか、利銀（利子）、歩合（配当）、元（ドル）という語を用いている。「家入」としたのは、家に入るもの、あるいは、課税単位が一家歳入であるところからきているものと思うが、この時期には、後年「income」に当てはめる「所得」という言葉は用いられていない。

「米國租税律令 歳入税」においては、「gains, profits, and income」を「所得、利益及歳入」と訳し、ここでは「gains」が所得、「income」が歳入というように表現されている。

納税義務者については、すべての米国民、米國に居住する外国人及び米國で事業を行う非居住の外国人が納税義務を負う。米国民が外國に居住する場合であっても、米國において課税される。このため、米國と他國での二重課税の問題が生じるが、外國税額控除制度が創設されたのが一九一八年、國際的二重課税回避のための租税条約が締結されたのは一九三二年の対仏國租税条約が最初であり、この税法では二重課税の排除について特別の配慮はなされていない。

課税標準に関しては、課税年度中に購入した不動産の譲渡益は所得に加算し、譲渡損は他の所得と通算される、という規定が特徴的であるが、邦訳には採り入れられていない。

課税は家族単位とし、夫婦及び子供の所得は合算される。そして、基礎控除の制度がある。

また、邦訳「合衆國収税法」及び「米國租稅律令 歳入税」には、いずれも源泉徴収のことが触れていない。

第二一七条

【原書現代訳】納税者の暦年の所得、利益、所得算定に際して、すべての国税、州税、市町村税を課税年度の所得等から控除しなければならない。また、公務員、陸軍、海軍及び上院、下院、議会の議員を含むその他の政府機関から受領する給料については年俸六〇〇ドルを超過する金額からこれらを控除する。

納税者の所得算定に際して、すべての手形、債券、抵当権及びその他の利子を生ずる債権により受領、発生する利子は、支払いの有無にかかわらず、当該受取利子から支払利子を控除した純額が当該者の所得となる。

株式等、不動産、動産及び牧畜用動産の譲渡所得は（これらの牧畜用動産、砂糖、羊毛、バター、チーズ、豚肉、牛肉、羊肉及びその他の肉類、干し草、穀物及びその他の野菜等の金額は売却時の生産高による。十二月三十一日の手許高は含まれない）所得に算入される。

法人又はパートナーシップの所得の持分は、分配されたかどうかにかかわらず所得に算入される。

所得から控除されるものとしては、建物、土地及びその他の財産の賃借料、農耕のために支払う人件費、事業のための人件費。抵当に係る支払利子についてはこれらの実際の支払金額が経費に算入される。課税年度直前五年間の平均額を超過しない通常の修繕費用は控除される。ただし、新築の建物の建築費、建造物の改良、その他財産価値を増加させるための支出は経費とならない。

合衆国政府職員等に支払われる給与の金額が年俸六〇〇ドルを超えない場合、又はその他の報酬、不定期な給与

等の場合、これらの給与等は、規定されているように財務省長官の決定により内国歳入庁長官の給与と同様に受領した者の所得となる。

【収税法】

○ 家入高仕払ノ事

総テ利銀ノ付タル紙幣証券其外財貨等ノ質物ヨリ得ル所ノ利潤ハ家入ト見做スヘシ、且地面所持品、家畜又ハ所持ノ地面中ニ生セル砂糖。羊毛。牛酪。猪肉。牛肉。羊肉或ハ其他肉類ノ売買ニヨリ得ル所ノ利潤ハ家入ト見做スヘシ

社中利潤ノ配当金モ亦同様タルヘシ。最モ其家入ヲ得シカ為メ建物並ニ地面等ヲ借り、或ハ耕作ノ為メ日雇ヲ雇ヒ其外利銀等ヲ払ヒシ者ハ其家賃日雇賃或ハ利銀ノ為全ク費セシ高ハ其家入高ヨリ之ヲ除クヘシ、且又五ケ年ノ修復料ヲ各年ニ平均シ之ヲ通常ノ修復料トナシ其金高ヲモ除クヘシ。然ト雖モ地面等ノ価ヲ増加スル為ニ取設ケタル新規ノ建物永久ノ模様替等ニ用ヒシ金高ハ之ヲ除クヘカラス。政府ニ勤仕スル者ノ給料或ハ手数料一ケ年六百元以下ノ分ハ外家入ニ合シ算計スヘシ

○ 家入税ヲ免ルヘキ者ノ事

家入六百元ニ至ラサル者ハ其段■ヲナシ申立ツヘシ。エスセスソル助役ニテ其申立ノ趣ヲ聞届ル上ハ家入税ヲ差出スニ及ハサルヘシ

【歳入税】

所得、利益及歳入ノ予算ヲ立ツルニハ合衆国ノ紙幣証券、及他ノ証書ノ利子ヨリ生セシ各歳入ヲ包括ス歳入ノ予算ヲ立ツル年或ハ前二ケ年間に購入シタル実産ノ売却ヨリ生シタル利益

旧紙幣証券、質物或ハ利子ヲ払フト払ハサルニ係ラス正当ニシテ徴税スヘキモノナレハ利子ヲ有シタル他ノ負債物ノ利子但シ当年ノ間其人ヨリ払フ処ノ利子ヲ除クヘシ

金及利札ノ利金

生畜、砂糖、羊毛、牛酪、乾酪、豚肉、羊肉其他ノ肉類、枯草、穀物其他ノ蔬菜等ノ生産物ニシテ各人ノ地面内ニ生シ乃収獲シタル品ノ売上高。但自家消費ノ部分ヲ除クヘシ

当人ノ名義或ハ妻ノ名義ニテ当人或ハ家族ノ使用シ或ハ占有シタル家屋敷ノ借賃ヲ除クノ外何等ノ原因ヨリ生スル年間ハス総テ他ノ所得、利益、及歳入、各会社ハ組合及仲間ヲ問ハス其所得及利益ニシテ各人ニ割賦スルト否ラサルニ拘ハラス若割賦スル時ハ各人ノ受取スヘキ割賦金

学会或ハ職工組合ノ役員ニシテ法律上ニ要セシ如ク其会組合等ヨリ付与スヘキ割賦金ノ幾割ヲ引去リ之ヲ受取ヘキ役員ニ払渡シタル学会或ハ組合ヨリ受取スヘキ歳入額ヲ除クヘシ

合衆國ノ海陸軍官及各文官、上院代議員議官及委員ノ受領セシ俸給及手当ニシテ租税ヲ免除シタル所ノ其部分ヲ除クヘシ
前文ノ如ク一千弗ノ歳入税ヨリ除税ノ外左条ノ項目ハ除免スヘシ、年内ニ払ヒタル国税、州税、郡税、邑税ハ其人ノ所有者、借地人或ハ質入人タルニ拘ハラス現ニ該税ヲ払ヒタル人ノ所得、利益或ハ歳入ヨリ引去ルヘシ

現ニ其年内ニ失火、破船ヨリ起リタル損失或ハ交易ニ因リ受ケタル損失及償却ノ見込ナキモノト推定セシ負債、然レトモ歳入ヲ算定スヘキ年ヨリ二年前ニ購買シタル実産ヲ年内ニ売却シテ生セシ価格ノ低落ト損失ハ除免セス

土地ヲ耕耘スル為耕夫ヲ雇ヒ又ハ土地ヲ賃貸シタル者或ハ現ニ歳入ヲ生スヘキ他ノ事業ヲ執行スル者ニアリテ勤勞或ハ利子ノ為払ヒタル金額

自身或ハ同人家族ノ住所ニシテ占有シタル家屋及屋舖ノ借賃トシテ現ニ払ヒタル金額

尋常ノ修復料トシテ払出シタル金額

但財産及土地ノ価格ヲ増加センカ為新ニ建物ヲ造リ永遠ノ維持若クハ修繕ヲ加フルカ為払出シタルモノハ何等ノ金額ヲ問ハス除免ノ限リニアラス。追加一千弗ノ免除ヲ為スハ一親或ハ両親及一人以上ノ幼子若クハ夫婦ヨリ成立ツタル一家族総人員ノ歳入ニ限り減免ヲ為スヘシ

後見人ハ各被後見人ノ為前条ノ減免ヲ為スコトヲ允ス、尤モ二人以上ノ被後見人ノ一家族ヲナシ合併財産ノ利益ヲ有スル場合ニハ一項ノミニ付テ免除ヲ与フヘキモノトス

合衆國ノ職分或ハ官職ニ従事シタル者ニ払ヒタル俸給及報酬ニシテ毎年一千弗ノ割合ニ超過セサルカ或ハ手数料トシテ受クルカ或ハ増加シ或ハ受取シタル員額若クハ之ヲ受取スヘキ時期及規則ノ定マラサル場合ニハ其俸給及報酬ハ之ヲ受取シタル者ノ所得、利益、或ハ歳入ヲ算定スル時ハ包括スヘキモノトスル

(注釈)

本条は所得と経費についての条項である。その特徴的なところをあげると、

所得に関しては、自家消費は収入に算入されない。また、法人又はパートナーシップの所得は、分配されたかどうかにかかわらず、納税者の持分に相当する金額がその納税者の所得となる。

なお、法人課税が行われたのは、一九一〇年法人消費税という名称で導入されたのが最初である。

経費に関しては、一定以上の給与から国税等が控除され、利子所得に係る支払利子が控除される。修繕費は課税年度直前五年間の平均金額を超えない部分について控除されるが、建物の建築費、改良費で建物等の価値を増加させるための支出は経費とならない。ここにはまだ減価償却制度は登場していないが、資本的支出は経費としない考え方である。

第一一八条

【原書現代訳】法的に一定の年齢に達したすべての者は、国内歳入庁長官により決められた書式と方法により、居住する地域の税額査定官補佐宛に所得等の金額を記載した申告書を提出しなければならない。また、後見人、財産の受託責任者も、彼らの居住する地区の税額査定官補佐宛に後見している未成年者又は財産を委託した者の所得の申告書を提出しなければならない。

税額査定官補佐は、すべての申告書等に申告した者の宣誓、確約により正当性を確認することを要請する。税額査定官補佐は提出された申告金額が過少申告であることを確信したときは増額更正をすることができる。納税者、後見人、受託者が申告書の提出を怠ったり、拒否したり、あるいは虚偽の申告書等を提出した場合、税額査定官

又は同補佐は当該者及び帳簿等を調査することで得た資料、その他の証拠に基づいて申告額を決定することができる。その場合の加算税は無申告の場合は二五%、虚偽の申告をした場合は一〇〇%である。

後見人、受託者として納税者の代理をするいかなる団体も国内歳入長官により決められた書式と方法により、納税者の納税地において納税者の計算で、宣誓することにより申告することが認められている。当該申告においては納税者の当該法に基づく所得金額が六〇〇弗以下であること、又は当該納税者が他の地域で納税義務を履行している旨を申告しなければならない。税額査定官補佐が当該申告を正しいと認めるときは、その地域における租税を免除され、税額査定官により増額更正されるときは、当該団体は帳簿を開示し、申告金額の妥当性を主張することができる。しかし、宣誓及び証拠が十分でない場合には、税額査定官補佐の承諾が得られるまで当該事案の経費控除は認められない。税額査定官補佐の決定に不服のあるときには、同地区の税額査定官に申し立てすることができる。国内歳入庁長官の反対意見がない限り、税額査定の決定が最終のものとなる。当該手続きの書式、時期及び方法については国内歳入庁長官により決められた規則による。

【収税法】

○ 家入高或ハ利潤高ノ表ヲ出ス事並ニ表ヲ出サス或ハ偽表ヲ出ス者罰ノ事

通常家主ハ前文ノ家入或ハ利潤高ノ表ヲ部内ノエスセスソル助役ヘ差出スヘシ、家主幼年ナル時ハ其後見或ハ引請人ヨリ前書ノ表ヲ其所ノエスセスソル助役ヘ差出スヘシ、エスセスソル助役ハ右表ヘ誓詞ヲ為サシメ若シ其価高二減漏アルト思ハム表中ノ金高ヲ増加スル事ヲ得ヘシ

右表ヲ差出サス或ハ偽リノ表ヲ差出セシ時ハ当人ヲ糺シ帳面類又ハ証書トナルヘキ物ヲ取調ヘエスセスソル或ハ其助役ノ内ニテ表ヲ拵ヘ表ヲ差出サムル罰トシテ其表中ノ税銀高二割五分ヲ加ヘ取立且偽リノ表ヲ差出セシ節ハ其罰トシテ表中ノ税銀高二倍ヲ加ヘ取立ツヘシ

【歳入税】

租税局長ノ規定シタル雛形書式ニ從ヒ法律上ニ定メタル時日マテニ住居区内ノ課税副官ニ対シ前文ノ如ク歳入、所得、利益ノ員額ヲ記載シタル報牒ヲ差出スハ合法年齢各人民ノ義務トス

各後見人、委託人、跡式引受人及監財人其他信任ヲ受ケタル人ハ前文ノ如ク同人等住居シタル区内ノ課税副官ニ対シ己ノ後見シタル幼稚者其他ノ人ノ歳入、所得、利益ノ員額ヲ記載シタル報牒ヲ差出スヘシ、課税副官ハ報牒ニ対シ其差出人ノ誓約ノ立証ヲ要ス、若同官ニアリテ員額ヲ低減シタルカノ十分ノ理由アル時ハ増加セシムヘシ

以上ノ人ニシテ報牒ノ呈出ヲ怠リ或ハ肯ンセサル時ハ課税副官或ハ課税副官ハ最モ駭ナル告知ヲ以テ其人或ハ帳簿或ハ爾他ノ証拠物等ヲ審査シテ品目欠額ヲ定メ報牒ヲ作ルヘシ、又報牒ノ呈出ヲ怠リ肯ンセサルモノニシテ其情ヲ知ルモノハ其報牒ニ記載スベキ税額ノ五割ヲ罰科トシテ附加シ又詐偽ノ報牒ヲ呈出スルモノハ賦課スベキと査定シタル税額ノ一倍ヲ附加シ前条ニ定メタル処分法ニ拠リ税額ト共ニ附加税ヲ課収スヘキノ任アリトス

但自己或ハ家族或ハ被後見人ノ為租税局長ノ規定シタル雛形及書式ニ從ヒ同人或ハ家族或ハ同人等ノ被後見人或ハ信任ノ人ハ条例ニ拠リ課税スヘキ額乃チ一千弗ノ歳入ヲ所有セサル旨ヲ誓約或ハ保証ノ上申立ルコトヲ允ス、或ハ合衆国内ニオイテ同年間ニ或ル地方ニ於テ法律上定メタルカ如ク同人ノ歳入、所得及利益ニ付已ニ歳入税ヲ上納シタルコトヲ申立ルヲ得ヘシ、若課税副官カ其申立ヲ正実ト認定スル時ハ同区内ニ於テハ歳入税ヲ除免スルヲ得、或ハ課税副官ニアリテ人民報牒ノ欠額ヲ増加セシ時人民ハ帳簿及計算帳ノ展閲ヲ受ケ誓約或ハ立証ノ上ニ課税セラルヘキ歳入額ヲ証明シテ申立ルヲ得ベシ、然レトモ此誓約立証ハ事実ノ終結トスヘカラス、如何ナル場合ニアリテモ課税副官ニアリテ其事実ヲ証明スルニ至ルマテハ減免ヲ允スヘカラス

以上ノ場合ニアリテ課税副官ノ裁決ヲ内当ト思考スル時ハ区内ノ課税官ニ上告スルヲ得、而シテ同官ノ裁決ハ租税局長ニ因テ廃棄セラルムニアラサレハ終結トスヘシ○上告ノ雛形、時限及手続ハ租税局長ノ規定シタル章程規則ニ準拠スヘシ

追加報牒ヲ怠リ或ハ肯ンセサル者或ハ詐偽ノ報牒ヲ差出シタル者ハ租税局長ノ規定シタルカ如ク納税者ヲシテ報告ヲ知ルヘキ機会ヲ得セシムルニ正当ナル時間ト告知ノ場所トヲ通知シタル後ニアラサレハ決して罰科ヲ課スルコト能ハス

(注釈)

本条は、申告方法、罰則規定及び不服申立てについて定めた条項である。

「申告書」のことを邦訳では「表」あるいは「報牒」としている。手続規定であり、特に注釈することはないが、アメリカ税法の一条文は非常に長く、簡略を旨とする当時の我が国の立法者にはなじまないところがあるだろう。

第二一九条

【原書現代訳】一八七十年までの間、五月一日に所得税が課税され、六月三十日が納期限である。納期限後の未納額及び徴収官からの督促状後十日を経過したときは、死亡した者及び破産した者を除き、不納付額の一〇%の加算税を納付しなければならない。

【収税法】

○ 家入税ヲ遅納スル者過料ノ事

家入税ノ表ハ一千八百七十年迄年々第五月一日ニ取集メ第六月三十日迄ニ之ヲ払フヘシ、而シテ死去セシ者或ハ真実払方出来サル者ヲ除クノ外、若シ第六月三十日迄ニ差出サスシテコレクトルヨリ催促ヲ受ケ、尚其日ヨリ十日ノ内ニ差出サムル時ハ其税銀高ヘ過料トシテ一割ヲ加ヘ取立ツヘシ

【歳入税】

一千八百七十年ニ至ル迄歳入税ハ毎年三月一日ニ賦課シ四月三十日迄ニ上納セシムヘシ

前ノ如ク四月三十日迄ニ税額ヲ納メス又収税官ニアリテ通知ノ上請求ヲ為シタル後十日間内ニ上納セサル者ハ其税額五分ヲ附加シ、課税ノ時日ヨリ税額ニ一ヶ月一分ノ割合ニテ利子ヲ附シ罰科トシテ徴収スヘシ
但死人、無能者、貧窮人ノ財産ヲ除クヘシ

(注釈)

この規定だけでは、アメリカの所得税が自主申告制度であったのか、申告に基づく賦課決定方式の制度であったのか判然としないが、おそらく後者であったとする見方が強い。

第二二〇条

【原書現代訳】今後宣言される仮証券、金銭によるすべての配当について五％の源泉徴収が行われる。株主、証券所有者、預金者及びその他の団体に対して、合衆国市民、外国人を問わず非居住者も含んで、支払地、支払時期にかかわらず、銀行、信託会社、貯蓄銀行、損害保険、生命保険、国内保険会社の所得等を原資として、証券又は投資信託のいずれであっても、合衆国及びその領土において一般法により設立されたもので、いかなる名称、形態であっても、これからの配当については課税される。また、当該年度における当該会社の剰余金又は偶発損失引当金へ計上された未分配の金額に対しても源泉徴収される。銀行、信託会社、貯蓄銀行及び保険会社は納税義務を負うとともに、配当等の支払いに対して五％の源泉徴収をすることがここに認められる。申告書は配当等から源泉徴収した次の月の十日までに税額査定官又は税額査定官補佐に提出しなければならない。当該申告書は真実の内容を記載しなければならない。また、当該申告書には銀行、信託会社、貯蓄銀行及び保険会社の社長、出納係の宣誓に基づく申告も内国歳入庁長官が定めた所定の書式に記載して添付しなければならない。提出された申告書等に虚偽のある場合、罰金として一〇〇〇ドルを課せられる。申告書又は税の納付に虚偽のある場合、税の申告、徴収、加算税の賦課は無申告の場合を準用する。

生命保険会社の配当に課せられる源泉徴収は当該配当の支払いがあるまでは納税義務が生ずるものとはみなされ

ない。また、証券所有者に生命保険会社から支払われる運用益及び貯蓄銀行等で預金者に支払われる年間又は半期の利子で法人の損金となり、配当とみなされるものは源泉徴収の対象とはならない。

【収税法】

○ 為替会社等へ預金ノ利潤配当ヨリ取立ツヘキ税金ノ事

合衆国ニ在ル為替会社セーウインクインステイテュション並ニ火災、水難、内地旅行ノ危難請合会社等ヨリ金主或ハ金銀預人ヘ分与スヘキ利潤配当金或ハ配当ヲ為サスト雖モ年内増加セシ利潤ノ金高ヘ五分ノ税ヲ納メシムヘシ、且其会社ハ分与スヘキ配当金ノ内ヨリ右納ムヘキ五分ノ税ヲ引去リ其金高ニ応スル所ノ五分税ヲ官ヘ納ムヘシ

○ 配当金ノ表ヲ出ス事並ニ出サ、ル者罰之事

配当金ヲナスヘキ月ノ翌十日迄ニ其表ヲエスセソル並ニ其助役ノ内ヘ差出スヘシ、其表ハ税銀高ノ正算ヲ認メタルモノニシテ其会社又ハ社中頭取、支配人或ハ勘定方ノ誓詞ヲ添ユヘキナリ

誓詞ヲ添ヘ右表ヲ差出サ、ル時ハ罰トシテ其会社並ニ社中ヨリ一千元ノ過料ヲ取立ツヘシ

○ 危難請負会社配当金分与ノ節税納ノ事

人身危難請負会社ハ其配当ノ金ヲ分与スル節税銀ヲ納ムヘシ

(注釈)

本条は、一八六六年七月十六日以降、配当に課す所得税の源泉徴収の規定である。

源泉徴収については、「収税法」は「其会社ハ分与スヘキ配当金ノ内ヨリ右納ムヘキ五分ノ税ヲ引去リ其金高ニ応スル所ノ五分税ヲ納ムヘシ」と表現している。「歳入税」の全訳文は以下省略するが、ここでは、「銀行、貸附会社、貯蓄銀行及保険会社ハ此税ヲ納ムヘシ、因テ前文ノ如ク払フヘキ割賦金若クハ金額ヨリ五分ノ税額ヲ引去ルノ権アルモノトス」と訳出されている。したがって、源泉徴収制度は、明治五年には既に理解されていたとみてよいのである。

さて、ここまで租税法規翻訳の先駆けとみられる「合衆國収税法」の訳文を原書の現代訳と対比しながら考察してきたのであるが、訳語は稚拙であるにしても、簡にして要を得た翻訳は評価すべきものであり、貴重な史料である。また、その十年ぐらい後に翻訳されたとみられる「米國租税律令 歳入税」については、翻訳技術の進歩を感じさせるものとして史料価値を有するのである。

なお、アメリカ合衆国の所得税法は一二三条までであるが、一二一条以下の原書の現代訳とこれに対応する「収税法」の部分は注に掲げる。⁽⁵⁾

(注) 1 立嘉度は明治四年十二月八日記録頭に就任、同六年十月二十九日退任、同日記録権頭に就任(このとき記録頭は空席)、同七年五月二〇日退任、外務省文書権正の経歴もあるが、あまり知られていない。

2 太政類典編第二七一巻索引及び公文録目録

3 国立公文書館内閣文庫所蔵

《THE TAX-PAYER'S MANUAL; BOSTON. LITTLE, BROWN AND COMPANY. 1866》

なお、ブーツウェルの次の著作も所蔵されている。(内閣文庫洋書目録英書篇 上)

《A manual of the direct and excise tax system of the United States; Boston. Little, 1863. 500p》

《A manual of the direct and excise tax system of the United States; Boston. Little, 1864. 333p》

4 汐見三郎ほか共著「各国所得税制論」 五七・五八頁

税率の改正は次のとおりである。

一八六二年 六百ドル以上一万ドル未満に三%、一万ドル以上に五%

一八六四年改正 六百ドル以上五千ドル未満に五%、五千ドル以上一万ドル未満に七・五%、一万ドル以上に十%

一八六五年改正 六百ドル以上五千ドル未満に五%、五千ドル以上に十%

一八六七年改正 一千ドル以上五%

一八七〇年改正 二千ドル以上二・五%

5 第二二一条

【原書現代訳】紙幣の発行が認められている銀行で、六か月に一度の配当又は剰余金は偶発損失引当金の加算を行わない場合は、各年の一月一日及び七月一日以降三十日以内に直前半年の利益の金額を、社長、出納の宣誓を添えて、その地区の税額査定官又は同補佐宛に二部の申告書を提出しなければならぬ。更に、これらの申告書を提出した銀行は、当該申告した利益の五%を同地区の徴収官に納付しなければならぬ。申告に虚偽のある場合、この法律の定めにより、三十日以内に税を納付しなければならぬ。配当金額に銀行、信託会社、貯蓄銀行、保険会社、鉄道会社の剰余金又は偶発損失引当金の一部が含まれている場合、これらの剰余金等に既に課税が行われているときは、当該配当の課税において既に納付した金額は控除される。

【収税法】

○ 通用紙幣ヲ発行スル会社ヨリ利潤ノ表差出方並ニ税銀ヲ出サムル者罰ノ事

通用紙幣ノ発行ヲ免サレタル会社ニテ年内兩度ノ配当金ヲ為サムル分ハ、毎年第一月並ニ第六月一日或ハ其後三十日ノ内ニ半年分利潤金高ノ表ニ通ヲ拵ヘ頭取或ハ勘定方ニテ誓詞ヲ為シ、一通ハ部内ノエッセスソル或ハ其助役ヘ差出シ、一通ハ部内ノコレクトルヘ差出スヘシ、而シテ其金高ノ五分ノ税ヲ納ムヘシ、若シ右表ヲ差出サス或ハ前文ノ如ク三十日ノ内ニ税銀ヲ納メサル者ハ前条ニ記載スル所ノ法令ヲ以テ罰スヘシ

第二二二条

【原書現代訳】鉄道会社、運河、道銭取立門、運河海運、近海海運会社が社債等により借入を行い、一

年以上にわたり利子を支払い、又は利子を表す利札を発行する会社が、仮証券又は現金による配当をすることを宣言した場合、当該会社の所得の一部として合衆国市民又は外国人のいずれか、非居住者も含めたところのこれらの株主に支払われる金額、また運用資金又は建設資金として利用された当該会社のすべての利益について、利子、利札、配当及び当該利益の金額に5%の課税が行われる。

その場合、支払の場所及び時期については問わない。また、当該支払の受領者についても、非居住者、市民、外国人を問わない。当該会社はこれらの支払から5%の源泉徴収をすることが認められる。当該会社は、社長及び会計責任者の確認後源泉徴収税額を納付することで納税義務を解除される。また、六か月に一度、源泉徴収についての申告書をその翌月の十日までに税額査定官又は同補佐宛に提出しなければならぬ。更に、添付するものとして、当該会社の社長と会計責任者の申告を所定の様式により宣誓を添えて提出する。提出した申告書等及び納付に誤りのあるときは、罰金一〇〇〇ドルが課される。これらは無申告の場合の規定を準用する。

本条の適用となる会社が債務に係る利子等を支払えない場合又は支払を怠った場合、当該会社が債務に係る利子の支払を開始するまで、源泉徴収税額は政府に支払われない。

【収税法】

該当する訳文がない。

第一二三条

【原書現代訳】合衆国公務員、陸軍、海軍の軍人及びその他政府に雇用された者の給与、上下院議員及

びその他の代表者の給与は年俸六〇〇ドル超過額に対して五%の税率で、五〇〇〇ドル超過額については十%の税率で課税する。これらの支払についてはすべての給与支払の責任者の責任において、支払時に源泉徴収を行い、同時に支払担当者が証明書を作成する。源泉徴収した金額は内国歳入庁に移送される。給与支払名簿等は当該支払の証拠となる。これらの源泉徴収が適正に実施されているかどうかを検査するのは財務省の検査官の責務である。報償金は給与とみなされて同様に課税される。

本条は公共事業に雇われた技術者、労働力に対する支払には適用されない。

【収税法】

○ 官員給料並ニ分捕品売払配当金ノ内ヨリ取立ヘキ税金ノ事

文官、武官其他政府ニ奉職スル者（但シ集議院ノ評議役並ニ州郡ノ名代人ニ至ル迄）ノ給料一ケ年六百元以上ノ分ハ五分ノ税、五千元以上ノ分ハ一割ノ税ヲ納ムヘシ

總テ諸局ノ勘定ハ給料ヲ渡ス時右税銀ヲ引去リ、其引去リシ高並ニ官員ノ名前ヲ認メ証書ニ製シ之ヲ租税頭役所ヘ引渡シ内国税ノ類別ニ組入ルヘシ

分捕品売払代ノ配当金ハ給料ノ家入ト見做シ前同様ノ振合ヲ以テ税銀ヲ取立ヘシ

但シ工部省ニ於テ職工並ニ人足等ヘ払フヘキ給料ハ此例ニアラス

二 巴華釐亜國税法（ババリア國税法）

「巴華釐亜國税法」は、明治八年九月大蔵省により発刊されたもので、同年二月、大蔵省八等出仕古賀保高が大蔵卿の命を受け、一八六三年ウェルツブルグにおいて刊行された「ストイエルデセーツ」を大蔵省雇澳國男（パロン）、

亜歴山德、矢伊勃兒篤（アレキサンドル・シーボルト—アレクサンダー・フォン・シーボルト⁽¹⁾）の口授により翻訳を始め、三月に至って完成をみたことがその序文に記載されている。

序文の冒頭には、「輓近各国ノ訳書上梓シテ世ニ行ハルモノ汗牛充棟其幾多部ナルヲ知ラス、然リ而シテ独リ租税ノ書ニ至テハ寥々觀ルコト稀ナリ、此時ニ当リ此書ヲ闕ク、人皆以テ遺憾トス、況ヤ其官ニ立チ其職ニ従事スル者ニ於テヲヤ」（句読点—引用者）とあり、明治八年当時には租税関係の翻訳書が極めて少なかったことが窺われる。

そして、このあと、「巴華釐厘国は政体の沿革が我が国と類似しているが、税法は比べものにならない、すなわち、地税法（グルンド・ストイエル）は我が国の地券税法と同じではなく、免税（ストイエル・アフレッセ）、商工税（ダウエルベ・ストイエル）は未だ我が国において備わっておらず、家税（ハイゼル・ストイエル）、収税法（アインコメン・ストイエル）、元金利息税（カピタール・レンテン・ストイエル）のごときは未だかつて行われていない」と述べ、「この書の説くところの規則は、極めて公正であり、その方法においてもすこぶる緻密である。若し、彼の長所をとり我が国に補えば、その適切なことは他の各国の比ではない。今我が国はまさに税法を改革しようとしているが、その職に任ずる諸子がこの書を参考にすればその裨益するところ少なくない。」と言い、巴華釐厘国の税法を模範とすべきであると記述している。なお、巴華釐厘（ババリア）国は、ドイツ南部バイエルン州である。

本書は三巻から成っており、巻之上に地税法、家税法、巻之中に免税法、収税法、元金利息税法、巻之下に商工税法が収められている。ここでは、収税法について現代文で要約し、考察することとする。

アインコメン、ストイエル
収 入 税 法（一八五六年五月三十一日定む、すなわち安政二年）

第一章 収入税の根源並びに税額

第一条

この税は、地税、地頭年貢税、家税、商工税、元金利息税に入るべきものの以外で、定期的あるいは一時的に収入するところの金貨又は金貨に換わるべきもの、あるいは、その価値のある利得に賦課するものである。

第二条 この税を納める者は左のとおりである。

第一節 給金を収入する者

- イ 人足、小使、僕婢、手間取職人等すべて日雇の者
- ロ 筆耕人その他契約なき一時の雇人

第二節

- イ 自由業者、ただし、一時的な営業で商工業に入らない者
- ロ 代言人、医師、作家、文教師、音楽師、彫像師その他成業の上学業、技術をもって収入する者、ただし商工業に入らない者

第三節

- イ 關廷、政府、陸軍、宣教、郷党（天主堂等建立の資金として備えおく義助金の取扱をいう）、吏員の俸給、手当金、養老金、非役給、賄料等すべて勤務により収入するもの、及び遺族の扶助金、賄料並びに人民相對定式の雇人及びその遺族前同断の収入
- ロ 妻が夫の遺言によって受けた贈遺金及び義助金から得る教師の資生料その他勤務によらず生涯収入するもの

第三条

すべて税を納めるべき収入高のある者は、この法に基づいて右の三節中に組み入れる。たとえ三節中に掲載

がなくても、税を納めるべき筋のものはその類似の部分に組み入れて適用する。

第四條 若し一人にて数種の業を兼ね、種々の収入がある場合には、前三節中に掲載したように種類を分けて、その

一節ごとに税を納めなければならない。

第五條 収入税は左の三項のごとく定める。

第一節の分は四等に分け税額を定める。

一等 二十クライツル

二等 三十クライツル

三等 四十五クライツル

四等 一グルデン（我が四十錢）

第二節の分は次のとおり区分する。

一等 収入高 二百グルデンまで 税額 半グルデン、から
 十九等 収入高 五千一より六千グルデンまで 税額 五十五グルデン、まで

第三節の分は

収入高 六百グルデンまで 税額 その高の一分の三分の一（すなわち、百グルデンにつき一クライツル）

収入高 五百グルデン未満 税額 その高の一分の三分の二（すなわち、百グルデンにつき四クライツル）

第六條 前条二項（すなわち第一節）の税は、一日の雇給その地方の時価あるいは現実の収入高に従って、その割合

収入高 九百グルデン以上 税額 その高の一分（すなわち、百グルデンにつき一グルデン）

をもつて相当の等級に組み入れる。

若し雇給の平均高が一日一グルデンより多いときは前条三項（第二節）相当等級に組み入れる。

第七条 第五条三項（第二節）、四項（第三節）の税は一か年の収入高をもつて定める。すなわち、次のとおりである。

イ 定期的な収入は実際収入高

ロ 定期以外の収入は前三年分の平均高

ただし、三年間収入が連続しないときは、完全に収入した部分の平均額の割合によつて税を定める。

第八条 第二節、第三節に区分したものについては、収入高よりその事業に係る経費を控除するが、非事業用の費用又は公のための費用は控除することができない。

納税すべき勤務の収入は左のとおりである。

イ 定期的な俸給

ロ 官宅、官地料及び勤務のため収入する土地の産物、ただし、それらについて直税を納めない場合に限る。

ハ 別段の手当金、手当品、ただし、勤務のため消費しないものに限る。したがって、一時の手当、日給、旅費、

炭料、飼馬料、秣料、接対料等はこの中に入らない。義助金より受ける教師の資生料はその収入高から雇助教師に対し支払う給与相当額を控除する。控除したものは助教師の分としてそれぞれ納税することを要す。

この税は、教師の俸給といえども免除することはできない。

第九条 この税を納めないものは次のとおりである。

一 戸籍帳に記載のある乞丐、あるいは公私の救恤をもって全部又は一部の養育を受けていることが公然である者又は証明のある者

二 家族が自己に課税される収入がなく、その主人に助力する場合

三 第二条第一節の者で給金を収入する場所に居住しない場合、ただし、第六条二項に従って計算した額が税を納める程の金高でないときに限る。

四 常備兵卒、下士官、騎馬巡査は平常のときといえども無税とする。上等の武官は非常出陣のときに限る。

五 第二条第三節イに記載した遺族の扶助金及び賄料の一年の収入高が二百グルデン以下であり、そのほかに得る収入高が二百グルデン以下のとき。ただし、この収入高を計算する場合には、寡婦、遺児の扶助金及び賄料を合算する。

六 郷党議会、教院、学校、救恤場等の私立所及び救恤銀行、貯蓄銀行

七 学問、教育あるいは技術興業のために備え置く資金より収入する者、ただし、これは生涯でなく、ある年限の間に収入するときに限る。

第十条 ババリア国籍以外の者で不動産又は居宅を当地に有する場合には、この税を課するが、ババリア国内において収入するもののみに限る。

ババリア国民で外国より収入がある場合には、外国へ税を納めていない証拠のあるものに限り、ババリア国において課税する。

若し外国にて納めた税額がババリア国の税額より過少であるときは、不足額を追徴する。

第十一条 税は永久の住居所において納めなければならない。若しその住居所がない場合は、居留地あるいは収入を得る所において納税する。

第十条の初項においてババリア国籍以外の者に課税する場合には、その居留地において徴収し、その居留地がないときは不動産所有の地において徴収する。

第二章 収入税の賦課方法

い 税目録の組立方

第十二条 すべて納税する者あるいは法律上の名代人は、郷党役人より索問の上、口頭あるいは書面をもって左のことを上告しなければならない。

イ 収入の有無。収入は何より生ずるか。この法に従って納税すべきものか。第二条第三節のうち第何節に入るべきものか。

ロ 第一節に入るべきものは一日当たりの収入高

ハ 第二節に入るべきものは一か年収入の平均高、あるいは第五条第三項（第二節）中相当の等級

二 第三節に入るべきものは一か年の収入の実際高

ホ このほか、免税となるべきこと、また納税のため緊要なことはその旨を同時に上告しても差支えない。

納税すべき親族が同居している場合には、その戸長が親族の上告の責に任ずる。

第十三条 この上告書は、先に通達した郷党役人へその期限中あるいは定められた日に提出しなければならない（ただし、口頭による場合は吏員が口書を作成する。）。

その後、これ郷党役人より代官へ提出し、代官所においてはすべての上告書を集輯して税目録を作成する。

若し封緘をもって上告書の提出があった場合には、封緘上に上告人の姓名、居所の記載があれば、そのまま郷党役人より代官へ提出する。

第十四条 郷党役人は、索問のため郷党中の居住者あるいは居留地で納税すべきものの人名帳を作成する。

第十五条 この期限を怠けて上告しない者があるときはこれを督促し（この使料は怠けた者から弁償させる。）、更に、何日まで上告すべきことを通達し、若し違反するときは第二十四条に従って処置する旨を承認させ、その証拠を領収する。それでも上告しないときは、郷党役人はその旨を代官へ届け、代官は第二十一条四項に従い処分する。

第十六条 一代官ごとに税目録の作成が済んだ場合には、支配下すべての上告調査の事務に着手する。

この調べ方は、市街広域の場合には従来定められている区画に分け、区画の無い所は新たに区画を定めておよそ一郷党に分けたところで調査する。

第十七条 調税委員は五人と定め、うち四人は一代官の管轄内の常設委員とし、次条の方法に従って選挙し、うち一人は郷党の頭役が勤める。

若し頭役に事故があったときは、その郷党の全権人一名を出す。ただし、市街においては区あるいは市の頭役から名代人を出す。

第十八条 この選挙の方法は、一等、二等の市街においてはその市街の役人並びに郷党の全権人を召集し、三等の市街及び宿駅においてはその所の役人一人並びに郷党の全権人一人を召集する。市街なき郷党は郷党の頭役あるいは全権人一人を召集する。

ファールズ邦においては一郷党千人ごとに選挙人一人を選挙する。これは郷党議會より選り、人口の少ない所でも必ず一郷党から一人を選挙する。

この選挙人集会のとき、総員のうち得票多数の順に調税委員十二人を選ぶ。また、この十二人のうちから得票多数の順に常設委員を選び、その他の者はあらかじめ名代の順を定めておく。

この選挙取締りのため、邦の行政官より郡の警察官一名をもって選挙監督官とする。

この調税委員に選挙される者は、品行正直であつて一代官の管轄内に居住する者に限る。

また、管轄内に市街なき郷党と隣接して一等、二等の市街のある場合には、委員十二人のうち少なくとも四人は市街の者を選び、この四人のうち二人は必ず常設委員とする。

第十九条 調税委員及び名代人には選挙監督官より左の誓詞をなさしめる。

私儀この度調税委員に選挙された以上は、以来税の上告書査定のとき正実を旨とし、智力を尽くさんためこれに上帝に誓う。若しこれに違背するときは、上帝の教詞に掲げてあるごとくその冥助を蒙らずして未来の幸福を受けなくてもいささかも遺憾なきものである。

第二十条 調税委員及び名代人に選挙された者は相当の事故がなければ職を辞すことができない。

辞職請願のことを郡の警察官の裁判において承服しないときは、邦の内務局において決裁する。この控訴は該局までに留まる。

若し辞職の請願をなさず、あるいは請願をした上許容されないのに召換に応じないで吟味の席に出ない者からは料金を徴収して貧民救恤の用に供する。この料金は代官より通知の上、郡の警察官が裁判し、若しその裁判を承服

しないときは、邦の内務局において決裁する。この控訴は該局までに留まる。

第二十一条 調税委員は代官の指令をもつてその時々集會する。この時はすべての上告書並びに代官が出した税目録と添書とを点検し、疑いのないときはその旨を記載し、若し意見のあるときは取り調べるものである。

若し税を納める者の上告書に意見のあるときは、評決前にその当人を召換してこれを吟味する。当人が召換に応じない場合にはその旨を記載して置く。

第十五条のごとく督促してもなお上告しないときは、当人に照會することなく直ちに調税委員においてその税を定める。ただし、第二十四条により処罰する。

第二十二条 常設の調税委員の中から同意の上一名を決め長とする。不同意の場合には最も年長者をもつてこれに充てる。調税委員の決議は必ず投票の過半数をもつて定める。若し二説以上の異なる意見のあるときは、その意見中最も金額の多い投票を次に金額の多い投票に加え、この方法で逐次加えていき、投票数が半ばを過ぎたところの金額に定める。

すべて自己のことに關係ある決議のときは、その当人は退席させる。また、調税委員中に同様のことがあればこの席を退き、委員長がこれに代わつて投票する。

調税委員會集會のときは代官あるいはその名代人が政府の検事長となつて臨席する。

検事長は、この法の趣旨を誤らないように注意し、また上告書及びその書中の件に遺漏がないか否かに着目して専ら政府理財のためになる意見を陳述する權利を有す。検事長は、調税委員の決議の前に自己の意見を陳述する權利があるが、投票の權利はない。

調税委員の評決については簡明な記録を作り、総員署名する。若し上告書のうち一旦異議があった後決定した分はその顛末並びに決議の要旨を記載する。この記録を作成するため代官所より記録係一名を出す。

調税委員が職務上のことを漏泄することを厳に禁ずる。

第二十三条 すべての上告書の調べが済み、決議した上、代官所においてその税高を計算し税目録に記載する。

この目録は、布告の後十四日の間代官所において納税者の見閲に供する。若し目録の上で承服できないことがあれば、第二十七条に従って告訴することができる。

この告訴の期限が過ぎるか、又は告訴について審査決定したところでその目録を締め切り、邦の理財局へ上達する。

ろ 罰則のこと

第二十四条 第十五条のように督促を受けても、十分な理由なく上告しない者からは罰として調税委員が定めた税以外に税高と同じ料料を徴収する。

第二十五条 納税者の上告書に収入高の差違があるとき、これを宥恕すべき誤りのほかは、減少させようとした税高の三倍を徴収する。

若し詐欺したことが後日発覚したときは、その税の不足高と料料を追徴する。

若し詐欺したことが本人死亡後発覚したときは、遺物よりこれを追徴する。若しその遺物を既に分配したときは受領した者にこれを分賦してこれを追徴する。

第二十六条 処罰のこと、及びその証拠は検事長より調税委員に陳述し、調税委員においてこれを裁判する。ただし本人へは記録に掲載の上申達する。

この科料は、本人の納税地の貧民救恤の用に供する。すべて科料の執行方は代官所において取り扱う。
 は 告訴並びに税目録改正のこと

第二十七条 調税委員において決議したこと、あるいは代官所において計算した金額については、すべてこれを告訴
 することができる。その権利はすなわち納税者と検事長とにある。

すべての納税者の告訴は三十日間に代官へ口頭又は書面をもって上告する。この期限が過ぎたときは受理しない。
 期限の初めは税目録を布告した日から起算する。罰についての告訴はその申達の日をもって初めとする。

科料についての告訴のほかは、その告訴のために一旦決裁したことを猶予することはない。

第二十八条 告訴のことは調税委員及びその代勤の順を定めておいた名代人四人で更にこれを審査する。決定した後
 は法律上の告訴を再びすることはできない。

第二十九条 税目録は告訴等の事件を整理した上で締め切る。締め切った後は税の増減、変易あるいは差違があると
 きで更に査定した上でなければ改正することはできない。

に 税の期限、税の取扱いのこと

第三十条 前に記載した方法をもって既に確定した税目録は次期六カ年間の収税の基本とする。全国的に六年ごとに
 収入税を改正する。この調べ方はすべて前述の方法に準拠して新たに査定すべきものである。

第三十一条 六年の期限中に収入税の根元が変わったときは、その旨納税者より請願し、あるいは代官が公認の上こ
 れを改め、この税は会計年度中次期の計算期限より徴収する。

第三十二条 納税者が死亡するか、又は外国に移住し、あるいは他の事故によって収入高が全く消滅したときは次期

の計算期限より除却する。

第三十三条 税期限内にこの法に従つて新たに税を納めるべき収入高が生じたときは、その旨代官へ上告し、代官は仮に税額を定めておき、次期の計算期限よりこれを徴収する。

第三十四条 会計年度が終了したときは、代官より調税委員へその年度中の税の変易したこと、あるいは新たに税を収納すべきことを通達する。ただし、告訴のことは第二十七条のとおりである。この調べ方はすべて前述の方法に準拠して定める。

調税委員の調べが済み、その税高が若し先に代官において仮に定めておいた税高より過多となったときは、納税者よりその不足分を徴収し、若し過少となったときは政府よりその過剰の分を還付する。

第三十五条 警察官はその支配下において新たに収入税を納めるべき者の名前書をその時々々に代官へ通知する。

第三十六条 調税委員の勤続期限は六年とし、六年ごとに新たに選挙する。ただし、この期限内に死亡あるいは移転したときはその時々々に選挙する。

は 税賦課に関する費用のこと

第三十七条 収入税賦課のために生ずるところの事件については納税者よりの手数料及び証印税を要しない。

調税委員の旅行費はもちろん調税のため時日を消費するので相当の手当金を支給する。

郷党役人が第十四条の規定により人名帳を作成したときの費用を書き出させる。

右の費用はもちろんのことこのほかの費用といえども必要な分は政府の金庫より支弁する。

第三十八条 告訴の理由が正当でないときのこれに関する一切の費用はその告訴人から弁償させる。また、たとえそ

の理由が正当であるときでも自己の失費は政府の金庫から一切支弁することはない。

第三章 収入税徴収のこと

第三十九条 収入税の徴収は納期月ごとに収税所において徴収する。ただし、この納期月はおって公告する。

末章

第四十条 理財局は内務局と協議の上、一代官の支配下に若し一等の市街がないときはこの収入税法と同日に決定した元金利息税の調税委員に収入税の調べを兼務させることができる。故にこの時は収入税の調税委員を選挙することを要しない。

第四十一条 郷党役人は職務のため税目録帳を見閲することができ、定まった税高のことに限る。

第四十二条 この法は一八五五年より同六年までの会計年度中に施行する。この時より一八五〇年に定めた収入税法を廃止する。

以上が巴華釐厘国税法の所得税に相当する部分であるが、我が国の所得税法がどの程度参考にしたのであろうか。

まず、所得税法草案の「所得税法説明書」総説においては、「巴華里ノ如キヲ施行センニハ、納税者ハ課税アルノ種類ヲ避ケテ該税以外ノ種類ニ就テ収入ヲ求メントシ、大ニ民間經濟ニ變動ヲ起スヘク」と理解しているが、本法が納税義務者に関して、商工業者については商工税との重複課税を避ける、あるいは、国債・貸金等の利子は元金利息税と、不動産貸付による所得は地税・家税との重複課税を避けることとし、いわば勤労の所得を主体として課税する方式であることから、所得税のもつ精神から言えば偏向しており、このまま採り入れるわけにはいかない、ということであらうか。

しかし、これより先に伊藤巳代治がドイツ税制を調査研究していたときには、「巴華里に於テハ収入税ノ外ニ資本税アルモノノ如ク」、「巴華里ノ資本税ハ直ニ本邦ニ移シテモ毫モ支障ナキノミナス却テ今日ノ不公平ヲ醫スル⁽²⁾」としており、資本課税（巴華里では元金利息税）を提唱している。

前にも述べたとおり、ドイツ（プロイセン・プロシア）の税法は数多く翻訳されたのであるが、この「巴華釐亜國税法」は本書による訳出だけであり、当時の人の多くの目は巴華釐亜國の税法より、プロイセン（プロシア）の「階級税及び階層別所得税法」の方が、より進歩したものとしていたものと考えられる。

しかし、本書が訳出された明治八年当時には、プロシアの所得税法は受容されておらず、前項の「合衆國収税法」とともに、我が國に所得税制を導入することの示唆を与えたであろう先覚の書として、本書の価値を見出すことができる。

(注) 1 アレクサンダー・フォン・シーボルト（一八四六年～一九一一年）は、フィリップ・フランツ・フォン・シーボルト（バイエルン州ヴュルツブルク出身）の長男、一八五九年父とともに来日、イギリス公使館の定員外通訳、一八六七年幕府の遣欧使節徳川昭武の一行に通訳として加わる。帰國後イギリス公使館勤務に戻り、一八七〇年に日本政府に奉職し、刑部省、参議府、ベルリン日本公使館、井上外務卿付、ローマ日本公使館、再び外務卿付の勤務を経て、一八八七年ヨーロッパへ帰國している。

ハインリヒ・フォン・シーボルトは弟である。

三 プロイセンの階級税及び階層別所得税法―等級税及び所得税法―

今までに考察してきたところでは、プロセイン（プロシア）の所得税法が、我が国の所得税法に大きく影響していること、すなわち、それを典拠としている、又はそれに強く依拠している、あるいは、模倣する結果となったこと、しかし、全面的な制度の模倣でなく、各国の制度を研究して我が国に適合するように簡略化したことが論じられている。

そこで、本節では、プロセインの所得税法について考察することとする。

大蔵省におけるプロセインの「階級税及び階層別所得税法」の翻訳には、それぞれ訳文の異なる次の三編がある。

一 「普國分等税及ヒ分等收入税規則」

二 「普國所得税徴収法」

三 「字國等級税及ヒ所得税法」

これらは明治二十年三月に刊行された「税務雑篇 附録」、「字國税務類纂 完」及び同二十三年四月刊行の「獨字税法 直税編之二 第貳編」に収録されているが、訳出の時期及び原書名は不明である。

まず、第一の「普國分等税及ヒ分等收入税規則」には、一八五一年五月一日発布の規則、一八七三年五月二十五日発布の改正規則、同年同月日に発した穀肉税を廃する規則、一八七四年一月二日発布の規則第十五条の手数料を増加する規則、一八七五年六月十五日の分等税改正規則、一八七七年三月十二日の地税・分等税・分等收入税の改正規則、一八七二年五月二十九日発布の分等税賦課法、一八七七年三月四日の分等收入税賦課法（大蔵卿布達）がこの順

序で収録されている。

第二の「普國所得稅徵收法」は、一八五一年五月一日發布の規則を基に改正部分は「一八七三年五月二十五日の制規に準拠す」として織り込んだところで訳出しており、「穀肉稅及び屠畜稅廢止に係る一八七三年五月二十五日の制規」、「下等級賦課條例中若干の改正に係る一八七五年六月十六日の制規」が付されている。

第三の「學國等級稅及ヒ所得稅法」は、一八五一年五月一日布告、一八七三年五月二十五日改正と記され、改正部分が完全に織り込まれた法規であり、その後一八七五年五月二十九日發布の訓令「等級稅ヲ賦課スルノ手續キ」が付されている。

この三編に含まれる法規の發布時期からみると、一八七七年、すなわち明治十年以降の訳出と考えられるが、それらの前後關係を検討するために、次にその条文の一部を對比してみることにする。

第十條

【一 普國分等稅及ヒ分等收入稅規則】

第七條ノ等級ニ於ケル評定ハ團結長ヲ會長ト為シ團結會「團結議員會」ヨリ撰擧シタル委員ニ於テ為スヘシ

【二 普國所得稅徵收法】

第七條ニ記載セル等級ノ檢定ハ委員之ヲ行フモノトス、而シテ此委員ハ町村會若クハ町村代理ニ於テ町村組頭ノ内ヨリ撰擧ス

【三 學國等級稅及ヒ所得稅法】

第七條ニ準シテ納稅者ノ等級ヲ定ムルニハ秤量委員會ヲ設ケテ之ヲ執行ス、該委員會ハ邑村會ヨリ撰擧シタル委員ヨリ成立シ邑村長ヲ以テ之カ會長ト為ス

第二十八條

【一 普國分等稅及ヒ分等收入稅規則】

土地ノ收入ハ納税者所有地又ハ其他ノ權利ニ因テ土地ヨリ得ヘキ收入ヲ含蓄ス

貸付地ノ收入ハ其時ノ貸付料ヲ計算スヘシト雖モ、借受人ヨリ物件等ヲ完納スヘキ義務アルトキハ其義務及ヒ貸付人ニテ使用スルトキハ其使用權ヲ合算シ貸付人ニ存スル義務ハ之ヲ除去スヘシ

貸付サル土地ノ收入ヲ計算スルニハ其土地所有者ノ農業ヨリ得タル三年間ノ純益ヲ通算スヘシ

郡内ノ製造場「焼酎麦酒製造場、水車、煉化石製造場等」ノ所屬地ノ收入ニ計算セサル物及ヒ医師石盤石、石灰白土鉦坑、金銀分析場ハ三年ノ純益ニ因テ其收入ヲ算スヘシ

所有者ノ住居スルカ又ハ其他自己ノ用ニ供スル土地ノ收入ハ地方ノ貸家賃ニ因テ之ヲ算スヘシ

土地附着ノ義務、租税及ヒ土地書入負債其他ノ負債ノ利子ハ之ヲ控除スヘシト雖トモ、官署ノ求メニ因テハ債主ノ氏名、住所及ヒ証書ノ月日ヲ証明スヘシ

【二 普國所得稅徵收法】

土地資産ノ所得トハ納税者所有ノ全靜産ヨリノ上リ高及ヒ其靜産ニ係ル收益ヲ云フナリ

凡ソ土地ノ貸附賃トハ最初締約ノ金錢若クハ作物等ノ現品並ニ花利等ヲ併算シ、此内貸主ノ負担スヘキ責務（若シ風雨、水害等ノ修繕ヲ貸主ニ於テ負担スヘキ約束アレハ）ノ費途ヲ控除シテ其清算ヲ以テ所得トナスモノトス

賃貸ヲ為ササル所有物ヨリ収ムル所得計算ニ就テハ前三ヶ年ニ於ケル本人出納ノ平均ヲ取りテ得タル純益ニ基クモノトス

焼酎製造所、麦酒製造所、水車場、焼磚場等ノ如キ村野製造所ハ其資本（資金、土地、家屋、機械ヲ云フ）ノ所得稅ヲ定ムルニ際シ酌量セラレシ間ハ石坑、石盤坑、石灰坑、白堊坑、此他鑿坑所、鋸鉦所同様ニ前三ヶ年ニ係ル平均純益ニ從テ其計算ヲ為スヘキモノトス

賃貸ヲ為サスシテ所有主自ラ居住スルカ又ハ其使用ニ供スル家屋ニ就テハ其地普通ノ家賃價格ニ準拠シテ家賃所得ヲ計算スヘキモノトス

所有地ニ屬スル責務、租税並ニ之ヲ抵当ニ書入レタル負債ト爾他ノ負債トノ利子ハ之ヲ控除スヘシト雖トモ、時宜ニ由テハ其債主ノ姓名、住所並ニ借用証書ノ年月日ヲ書上テ其負債ヲ精細ニ証明セシムヘシ

【三 帝國等級稅及ヒ所得稅法】

土地ノ所得ハ納税者所有地ノ收入高並ニ其他ノ權利ニ因テ土地ヨリ得ヘキ收入高ヲ含蓄ス

貸付地ノ所得ヲ計算スルニハ貸付料ノ外ニ借受人ヨリ地主ノ為メニ勞役シ若シクハ之ニ收穫物ヲ収メ及ヒ地主ニテ其土地ヲ使用スルカ如キ地主ノ利益アルトキハ皆ナ之ヲ合算シ若シ土地ニ負担スル義務アルトキハ之ヲ除去スヘシ貸付サル土地ノ所得ヲ計算スルニハ其農業ヨリ得タル三ヶ年間ノ純益ヲ通算スヘシ

農業附屬ノ製造場(例令ハ蒸留酒、麦酒、麦粉、煉瓦製造場等)及鋪石、石盤石、石灰、白土掘取場、墳坑、溶墳場ハ三ヶ年ノ純益ヲ通算スヘシ、但附屬ノ製造場ハ其本業ノ收入計算ノ際ニ合算セサリシトキニ限ル

所有者ノ住居スルカ又ハ其他自己ノ用ニ供スル家屋ノ收入ハ其他ノ家賃ニ因テ之ヲ算スヘシ

土地ニ負担スル租税其他ノ義務及ヒ土地書入負債其他ノ負債ノ利子等ハ之ヲ控除スヘシ、但シ官署ノ求ニ因テハ債主ノ氏名、住処及ヒ証書ノ月日ヲ証明スヘシ

第三十六条の一部

【一 普國分等税及ヒ分等收入税規則】

郡内委員ノ賦課シタル税額ハ故障ニ因テ之ヲ延納スヘカラス、必ス一定ノ期日ニ完納スヘシト雖トモ、他日過分ノ税額ヲ還付スルハ格別ナリトス

俸給、接待費、休職料、退隱料ノ分等收入税ハ之ヲ支払フヘキ出納局ニ於テ之ヲ控除シテ租税受取所ニ送付スルコトヲ得

【二 普國所得税徴収法】

検定委員ノ賦課シタル確定税額ハ再審ノ為メ延納スルヲ得サルヲ以テ、必ス定メタル期限ニ於テ之ヲ納付スヘシ、尤モ若シ過納アルトキハ後日其分ヲ賠償スルモノトス

俸給、割合手当金、非職手当金及ヒ恩給ノ上等給所得税ハ其下附スヘキ金庫ニ於テ之ヲ引去リ、該金庫ヨリ直ニ租税領收所ニ回納スルヲ得ヘシ

【三 率國等級税及ヒ所得税法】

秤量委員ノ賦課シタル税額ハ訴願ヲ為シタルト雖トモ之ヲ延納スヘカラス、必ス規定ノ期日ニ之ヲ納ムヘシ、但訴願ヲ採用セラレタルトキハ他日過分ノ税額ヲ還付スヘシ

俸給、手当、休職料、恩給ニ課スヘキ所得税ハ金庫ニ於テ之ヲ控除シ、税金受取所ニ送付スヘシ
第三十八條

【一】普國分等税及ヒ分等收入税規則】

此規則ヲ施行スル為メ必用ナル布達、規則ハ大藏卿ヨリ發スヘシ

【二】普國所得稅徵收法】

本制規実行ニ付キ必要ノ規則、敕令ハ大藏卿ノ發布スル所ナリ

【三】寧國等級税及ヒ所得税法】

大藏大臣ハ本律ヲ実施スル為メ必用ナル訓令、命令ヲ發スルコトヲ得

右に掲げた一、二、三の法規のうち、前二者において「大藏卿」と訳しているものを第三の法規は「大藏大臣」としているところから、後者は明治十八年十二月二十二日、内閣制がしかれたあと刊行日まで、すなわち、およそ明治十九年の訳出と考えられ、前二者はそれ以前のものと判断される。

一及び二の法規の前後関係については、一の法規が「団結」、「故障」、「布達、規則」と訳している語を、二の法規では「町村」、「再審」、「規則、敕令」と訳しておりや現代文に近いこと、また、訳文全体を通じて二の法規の方が現代文であることから、前者は古い時期、後者は新しい時期の訳出であるものと判断される。

さて、このように明治十年以降およそ十年の間にプロセインの所得税法がなぜ三度も訳出されたのか、ほかにも、地租法、營業税についての重訳があり、これは他の諸外国の租税関係書にはみられないことなので、大いに興味をそそるとして、第一章において、このうちの一編は制度取調局による翻訳ではないかとの仮説をたてたところであるが、その真の理由については明らかでない。

我が国の税制を整備するに当たって、ドイツ法制を志向し、繰り返し原書を求めて、深く研究した結果であるのか、あるいは、対立抗争の所産であるのか推測する証はないのであるが、いずれにしても、大蔵省においてプロイセンの所得税法が他の諸国のそれよりも相当深く吟味されたであろうことは窺い知ることができるのである。

次に、プロイセンの所得税法の構造、性格等とそれが我が国の所得税法に与えた影響を考察することとし、その方法としてプロイセンの「階級税及び階層別所得税法」を現代文で要約して、これと憲法制定グループが推し進めたといわれるルードルフの「収入税法草案」と、元老院に付議した「政府原案」とを対比して検討を進めることとする。

なお、傍線の部分は類似している点である。

一八五一年五月一日布告・一八七三年五月二十五日改正

李国等級及び所得税法

第一条 一八二十年五月三十日の租税法第一条の等級税と一八四八年四月四日の麦粉税を廃止する仮規則の直接補充税は、本年七月一日より廃止する。特定地方の穀肉税（麦粉税・肉税）は、なお徴収する。また従来麦粉税を徴収していない地方においては、新たにこれを徴収する。

第二条 補充直税を廃止した代わりに左の税目を徴収する。

- 一 毎年一千ターレル以下（未満）の所得ある人民には等級税を賦課する。
- 二 毎年一千ターレル以上の所得ある人民には所得税を賦課する。ただし、従来穀肉税を納めている地方においては、所得税の全額から穀肉税として二十ターレルを控除した残額を所得税とする。

第三条 穀肉税を課する地方の人民が一時等級税を課する地方に滞在するときは、等級税を納める義務はない。

しかし、等級税（所得税）を課する地方の人民が一時穀肉税を課する地方に滞在するときは、穀肉税を納めるため等級税（所得税）の免除を要求することはできない。等級税及び穀肉税を課す両地方に住家を有する者は、必ず等級税あるいは所得税の全額を納めなければならない。

第四条 穀肉税を廃して等級税を課し、等級税を廃して穀肉税を課すことは、法律をもって定めなければならない。

第一章 等級税の賦課徴収法

第五条 等級税は穀肉税を納めない地方の住民で一ヶ年一千ターレル以下の所得ある者に賦課する。

等級税を免除される者は左のとおり。

一 一ヶ年の所得が一四〇ターレル以下（未満）の者

二 十六歳未満の者

三 陸海軍の常備人員に属する下士兵卒及びその家族。ただし、営業、農業、所有地、資産（資本金）から年一

四〇ターレル以上の所得を得ない者に限る。

四 帰休の下士兵卒及びその家族並びに戦時において召集されたか又は志願した下士兵卒及びその家族。ただし、現役服務中に限る。

五 陸海軍将校、軍医、文官にして出陣している間、出陣しない歩砲隊若しくは出陣すべき軍隊の補欠兵に属する間又は戦地の城塞を占拠する間

六 内国の一地方に一ヶ年未満滞在の外国人。ただし、営業のため滞在する者はこの限りでない。

七 鉄十字勲賞の所持者また一等、二等の従軍徽章の所持者及びその家族

八 特別の勲章を受けていないが、普国国民又は当時普国に合併していない地方の住民として同盟軍隊に加入して一八〇六年より同一五年までの戦争に加わった者及びその家族

【原 案】

〔第三条 左に掲クルモノハ所得税ヲ課セス

第一 軍人從軍中ニ係ル俸給

第二 官府又ハ公共ヨリ受クル旅費、傷痍疾病者ノ恩給金及孤兒、寡婦ノ扶助料

第三 營業ノ事業ニセサル一時ノ所得〕

第六条 等級税一ヶ年の予定総額は、納税義務者の増加を算外において一百万ターレルと定める。この定額は法律をもって定めなければ変更できない。

等級税は第七条の税級によって賦課する。等級税賦課額が予定総額に対し増減が生ずるときは、等級税賦課額を増減して予定総額と均一にする。この場合において、大蔵大臣は法令誌をもって毎年七月一日までに賦課の結果を公告し、併せて既に賦課した税金一ターレルにつき幾倍増減するかを告示する。

新たに納税義務者が増加したときは右告示の税額に従い課税する。

第七条 等級税は十二級に分けて徴収する。

納税者を十二級に分けるには一ヶ年の所得高による。ただし、所得高を秤量するに当たり納税者の財力に影響を及ぼす事態（多数の子があること、貧窮な親戚を扶助する義務のあること、長病にかかること、その他莫大な負債及び非常の災厄等）を酌量する。

第一級に属する者は課税を全く免除する。

一戸及び一個人の一ヶ年に納めるべき税額は左のとおり。

「税 額 表 一級〜十二級」

一ヶ年の所得高を秤量するには二八、二九、三〇条に準ずる。

第八条 (イ) 等級税は通常戸毎に徴収する。

(ロ) 一戸には必ず一人の戸主を要する。若し婦人が一戸を構えたときはその婦人をもって戸主とする。

(ハ) 同居人及び俸給又は賃金を受ける雇人は家族に属しない。

(ニ) 納税の義務ある家族に属しないか、また独立して一戸を立てていない者で納税義務のある者は賦課された税の全額を納める。

第九条 (イ) 自治の団結地において、等級税率に準じて賦課する地方税は、一ヶ年一四〇ターレル以下の所得者でも別に免税の理由がなく、窮民救助の保護を受けていなければこれを負担する。この種の納税者に賦課する税額は一戸又は一個人につき一年半ターレルとする。

(ロ) 従来規則により毎年三ターレル若しくは四ターレル以上の等級税を納めていなければ、その地の投票権及び選挙権がないとする町村にあっては、選挙権改正規則を發布するまで二ターレル以上等級税を納める者に仮にこの権利を享有させる。

第十条 (イ) 納税者の等級を定めるには秤量委員会を設けてこれを執行する。この委員会は町村会より選挙した委員により成立し、町村長をもって会長とする。委員を選挙するには各級納税者なるべく均一に代表させるよう注

意する。

市府においては数個の委員会を設けることができる。この場合において市長は会ごとに委員の一人を選んで会長とする。

市長及び町村長は、納税者の所持物、財産、営業及び所得上の実況その他財力に影響を及ぼす一切の關係につき、納税者の家事に深く立ち入らざる限りにおいて、なるべく詳細に調査し、かつ、納税者の等級を定める標準となるべきものは悉く収集する。

秤量委員は、規定の標準によって会長の提出した秤量の意見を精細に検査する。しかし納税者の家事にみだりに立入ってはならない。委員は調査が終了後、この調査又はその他の方法で知得した実況を根拠として各納税者の等級を定める。

秤量事務所に携わった委員長その他の役員は、職務上規定の誓約をなし、その事務より知り得たる財産及び所得の実況を他に漏洩してはならない。委員は会長に対し拍手をもってこれを他に漏洩しないことを誓う。

委員会において予定した秤量は、町村長（市長）が一応検査した後、県庁（ベルリン府直税事務局）において最終の検査をして確定する。

納税者の等級を確定するに当たり、委員において予定した等級より一層高い等級に改めようとするときは委員の意見を諮問する。ただし書損を改める場合にはその必要はない。

（ロ）町村長（市長）は、一年限りの納税者人名簿及び納税者増減表を編製する。ただし、独立していない市府にあってはこれを編製するのに郡長の監督を受けなければならない。

(ハ) 税金取立人を置き、税金を取立させる。

(ニ) 右取立法は地方の情况によって別に規則を發し定める。

第十一条 外国若しくは穀肉税を納める地方より等級税を納める地方に転住するか又はその他の理由によって等級税を納める義務を負担した者は、その翌月から等級税を納付しなければならない。この場合において、市長(町村長)は、先ずその納税者の等級を仮決定し、県庁においてこれを確定する。

外国若しくは穀肉税を納める地方へ転住するか若しくは満六十歳となるか又はその他の理由によって等級税を納める義務を免れる者は、その義務を免れた翌月からその税を免ずる。

等級税を納める他の地方に転住した者は、転住した月の分まで旧來の住所において納税する。

第十二条 (イ) 家屋建築地の所有者又はその代理人は、その地内に居住する者で納税義務のある者の姓名を主管の官署に届出なければならない。

(ロ) 戸主はその家族の姓名及び納税義務のある同居人の姓名を届出なければならない。

(ハ) 納税者の姓名につき規定の届出を怠り、又は主管官署の尋問を受けその年度内に届出をしない者は、一ヶ年税額の四倍以下の罰金に処し、かつ、脱税額を追徴する。

(ニ) この規則に違背した者で主管官署の定めた期限内に脱税金、罰金及びその他の費用を完納しないときは、裁判所においてこれを審判する。

第十三条 (イ) 賦税表は毎年の始めに公告する。

(ロ) 納税者は毎月の始め八日以内に税額を納めなければならない。ただし、二ヶ月乃至一ヶ年の税額を一度に納

めることも随意である。

租税を賦課した後、非常の災厄にあい財力を減じたときは、委員の申立により県庁はその財力相当の高まで税額を減額することができる。

(ハ) 規定の納税を怠り、税金取立人より三日間に完納するよう催促を受け、なおこれを完納しない者は強徴法によつて処分する。

(ニ) 税金取立人は、取立てた税金にやむを得ない不足金及び残金の説明書を添え、毎月二十五日までに主管の出張所に送納する。ただし、この期間内に一定の送納期日を定めてもよい。

(ホ) 税金取立人は、税金に不足があるか若しくは強徴の効がないけれどもまだ証明がつかないときは、責任をとつて出納所にその金額を立替える。

第十四条 (イ) 納税者は、等級税の賦課に対し不服あるときは、賦税公告後三ヶ月以内(訴願期限)に郡長若しくは町村長(市長)に訴願する。ただし、年度内の賦税に対する訴願の期限は税額告示の日より起算する。

(ロ) 税金は訴願中といえども必ず規定の期日までに納めるものとする。ただし、訴願採用の後、過納となった税金は還付する。

(ハ) 訴願のあつたとき、県庁は郡会(市会)をして訴願委員を選ばせその意見を聞いて裁定する。県庁において委員の意見に同意しないときは、所得税の県部委員がこれを裁定する。

訴願取調の際、訴願委員及び県部委員は、訴願者の財産及び所得の実況を仔細に調査し、かつ、これらの実況に基づいて訴願者に尋問を行い、また土地貸借規約書、借用証書、営業帳簿その他必要な書類を差し出させるこ

とができる。若し規定の期限内に尋問に対し答弁をしないか又は右の書類を差し出さないときは、訴願の理由がないものとみなし訴願書を却下する。

また、訴願委員及び県部委員は、訴願の可否を裁定すべき証拠がないときは訴願者をして所得の弁明を宣誓してなざしめることができる。この場合裁決書の中にその弁明したことを記録し、八日以上の期日を定め訴願者をしてこれを誓わせる。若しその期日に至り訴願者がこれを誓わないときは、訴願の理由がないものとみなして訴願書を却下する。

(ニ) 訴願委員の意見と一致した県庁又は県部委員の裁定に対し、訴願者において不服があるときは、その裁定書を受領した後四週間以内に郡長を経て大蔵省に訴願することができる。また県庁は同期限内に県部委員の裁定に対し大蔵省に控訴することができる。

(ホ) 一八四〇年六月一八日の租税期満得免規則(経時効規則)は、等級税にも適用する。ただし、本律において特別の規定がある場合はこの限りではない。

第十五条 町村において各納税者より等級税を取立てる方法は従前の規則に従う。
筆墨、雛形用紙等の諸雑費に充てる収税手数料は、取立てた税額の百分の四を超えてはならない。

第二章 所得税の賦課徴収法

第十六条 所得税は、諸王族及びホーヘンツワルレン両公室を除き、一家の所得を合算して毎年一千ターレル以上の所得を有する国内住民及び外国に滞在する普国民に賦課する。ただし、家族の内に特別の所得があるときはこれを戸主の所得に算入する。

〔ルードルフ案〕

〔第一条〕凡ソ日本国民ニシテ本國或ハ外國ニ住居シ一人ニテ或ハ其家族ノ有スル特別収入ヲ合算シ一ヶ年四百円以上ヲ收入スル者ハ皇族ヲ除クノ外悉ク收入税ヲ納ムルノ義務ヲ有ス

〔原案〕

〔第一条〕凡ソ人民ノ資産又ハ營業其他ヨリ生スル所得金一箇年三百円以上アル者ハ此税法ニ依テ所得税ヲ納ムヘシ

〔第二条〕但同居ノ家族ニ属スルモノハ總テ戸主ノ所得ニ合算スルモノトス

第十七条 普國人で外國に所有地を有し、その所得について外國政府に同種の租税を納めることを証明した場合には、所得税を免除する。

〔ルードルフ案〕

〔第二条〕外國ニ住居スル日本國民ハ外國ニ於テ有スル土地ノ收入ニ付外國政府ニ收入ヲ納メタルコトヲ証明スルトキハ此收入税ヲ免除スヘシ

第十八条 外國人といえども内國に土地を所有しその収益一千ターレル以上の場合には所得税を課す。また外國人で内國に製造場若しくは商店を有し、或はその營業の組合員であるときもこれに準ずる。

その他の外國人は、營業のため又は普國に一年以上滞在するのでなければ所得税を納めるには及ばない。

〔ルードルフ案〕

〔第三条〕凡ソ外國人ニシテ營業ノ為メ又ハ一年以上日本國內ニ住居スル者ハ收入税ヲ納ムヘシ、但此義務各國ト締結セル現行條約ニ抵触スルトキハ此限ニアラス

外國人ニシテ日本國內ニ於テ土地ヲ所有スル者其收入金額一ヶ年四百円以上ナルトキハ同ク收入税ヲ納ムヘシ、外國人ニシテ内地ニ於テ商工營業所ヲ有スル者モ亦之ニ準ス、但此義務各國ト締結セル條約ニ抵触スルトキハ此限ニアラス

【原案 細則】

〔第五条 左ニ掲クル者ハ、一定ノ地ニ其納税管理人ヲ定メ戸長ヲ經テ郡区長ニ届出、此税法施行ニ関スル諸般ノ事ヲ弁セシムヘシ〕

- 一 此税法ヲ施行セサル地ニ居住シ、本法施行ノ地ニ於テ生スル所得金一箇年三百円以上ヲ收入スル者
- 一 内外國ニ旅行シ又ハ外國若クハ此税法ヲ施行セサル地ニ寄留スル納税者

第十九条 所得税は所有地、資本金收入、定期收入、營業收入その他利益ある業務收入の総額に準じて賦課する。

第二十条のとおり各納税者の等級を定める。しかし、その一ヶ年の税額は收入総額（所得）の百分の三を超えてはならない。

【ルードルフ案】

〔第四条 收入税ハ納税義務者ノ土地、資本、或ハ商工業其他利益ヲ目的トスル營業ヨリ收入スル金額若クハ年、月、及日給或ハ其他ノ利益金額ニ準シテ賦課スルモノトスル、但各納税義務者ノ納税額ハ次条ニ記載スル等級ニ応シ賦課スルモノトス〕

【原案】

〔第一条 凡ソ人民ノ資産又ハ營業其他ヨリ生スル所得金一箇年三百円以上アル者ハ此税法ニ依テ所得税ヲ納ムヘシ〕

第二十条 「税額表 一級〜四十級」以下所得二万ターレルごとに税金六百ターレルを加える。

一、二級の所得税を賦課するに当たつて、納税者の資力に影響を及ぼす事態（多数の子があること、貧窮な親戚を扶助する義務のあること、長病にかかること、その他莫大な負債及び非常の災厄等）を酌量し一級を減ずることが出来る。一級に属するときは等級税十二級の税額に減ずることが出来る。

【ルードルフ案】

〔第五条 「税額表 一等〜五十五等」以下一万円毎ニ三百円ヲ加フルモノトス〕

一等乃至十二等ノ収入税ヲ各納税義務者ニ賦課スルニハ其納税力ニ関係アル家計ノ有様（一家ニシテ数多ノ児童ヲ有スル者又ハ数多ノ家族ヲ養フ者、長病に罹ル者、負債ヲナシ又ハ非常ノ災ニ遭遇シ納税力ヲ減セラレタル者ヲ）斟酌シ一等ツツ減税スルヲ得、此場合ニ於テ第一等ノ税ヲ納ムヘキ者は免税スルヲ得」

【原案】

「第四条 「税額表 一等〜十九等」

第二十一条 所得税の等級を定めるには、毎年各郡若しくは独立市府において委員会を設け、県庁より任命した委任官若しくは郡長をもつて会長とする。その委員の三分の一は都会又は市会の議員中より、三分の二は所得税負担者中より選挙する。所得税負担者中より選挙する場合には、諸税の所得（土地、資本及び営業の収入）の納税者となるべく均一に代表させるよう注意する。

当選者は、後見人たることを拒み得る事由があるか、又は既に三年間引き続き委員であつた場合においては、その選挙を拒むことができる。

委員の数は、その郡若しくは市府の大小及び住民の所得高の多少に従い、県庁において各別に定める。

また、県庁は一郡内において大きな市府及び町村ごとに特別の秤量委員会を設けることができる。独立郡府においては委員総会のほか、数個の委員小会を設けることができる。

【ルードルフ案】

「第六条 収入税ヲ賦課シ且ツ之ニ関スル申立ヲ裁決スル為メ、各郡区ニ於テ収入税事務局ヲ設ケ、郡区長ヲ以テ其委員長ニ任シ、或ハ県令ヨリ特ニ委員長ヲ命スヘシ、郡収入税事務局委員ハ県会ニ於テ各郡ノ収入税義務者ヨリ選任シ（但郡会設置ノ後ハ郡会ニ於テ其委員ヲ選任スヘシ）、区収入税事務局委員ハ区会ニ於テ其区内ノ収入税義務者中ヨリ選任スヘシ 委員ハ可成各郡区中ニ現存スル収入各種類（土地、資本及営業）ヨリ平等ニ選挙スヘシ

当選人ハ左ノ場合ニ限り之ヲ拒ムコトヲ得

(イ) 既に三ヶ年間引続キ委員タリシトキ

(ロ) 年齢満六十一年以上ナルトキ

(ハ) 五名以上ノ未丁年者ヲ有スルトキ

(ニ) 後見人タルトキ

(ホ) 疾病ニ罹リ平常ノ職務ニ堪サルトキ

収入税事務局ノ委員ハ六名トス、其外四名ノ代委員ヲ選舉スヘシ、郡区収入税義務者ノ数七名以内ナルトキハ此義務者ヲ以テ委員トスヘシ、収入税事務局ハ其委員四名以上出席スルトキハ決議ヲナスコトヲ得、此決議ハ過半数ヲ以テ決ス、議長(委員長)ハ委員ノ可否説同数ナルトキニ限り發言スルヲ得、事務局ノ達並裁決ニハ議長及委員二名以上之ニ署名スヘシ、府知事及県令ハ時宜ニ依リ郡区ヲ二或ハ数多ノ収税区ニ分割スルヲ得

【原案】

〔第五条〕 此税法ニ依リ税金ヲ納ムヘキ所得アル者ハ其年所得ノ予算金高及種類ヲ記シ毎年四月三十日迄居住地ノ戸長ヲ經テ郡区長ニ届出ヘシ

〔第六条〕 各郡区役所管轄内ニ七名以下ノ所得税調査委員ヲ置キ、毎年調査委員会ヲ開キ、所得税ニ関スル調査ヲ為サシム、調査委員定数ノ外五名以下ノ補欠員ヲ置キ欠員ノ補充ニ備フヘシ

〔第七条〕 調査委員ハ其郡区内ノ選舉ヲ以テ之ヲ定ム

〔第八条〕 調査委員ノ選舉人、被選舉人ハ二十五歳以上ニシテ、其郡区内ニ現住シ、所得税ヲ納ムル者ニ限ル

〔第九条〕 郡区長ハ町村ノ大小ニ応シ五名ヨリ多カラサル町村選舉人ノ員数ヲ定メ、其町村人民中第八条ノ資格ヲ有スル者ヲシテ互選セシム、町村選舉人ハ第八条ノ範圍内ニ於テ調査委員及補欠員ヲ選舉スヘシ

〔第十条〕 調査委員ノ任期ハ満四年トシ二年毎ニ全数ノ半ヲ改選ス、但第一回ノ改選ハ抽籤ヲ以テ其退任者ヲ定ム

【原案 細則】

〔第十二条〕 調査委員会及ヒ調査委員選舉ニ関スル細則ハ府県知事之ヲ定ム

〔第十三条 調査委員ヲ辞スルコトヲ得ル者ハ郡区長ニ於テ已ムヲ得スト思料スル事故アルモノニ限ル〕

〔第十四条 調査委員会ノ決議書ハ会長及委員二名以上之ニ署名スヘシ〕

第二十二條 委員長は、その郡内若しくは市府内の賦税事務を主監し、本律に従つてこれを実施する責任を有す。

委員長は、等級税名簿と通知書に基づき管轄の住民のうち所得税を負担すべき義務があると認めた者及び管内の土地所有者で外国に滞在する者につき明細に調査を作るべきものとする。

委員長は、納税者の所有物、財産、営業その他所得の実況につき深く立ち入ることなしに、なるべく詳細に調査し、納税者の所得を定める標準（証拠）はすべて収集すべきものとする。

納税者についての明細な調査の作成、及び納税者の財産、収入を調査する際に、委員長はその見込によつて町村長の助力を求めることができる。町村長は必ずその求めに応じなければならない。

委員長は、右取調べの結果をその管内の所得調査に登記し、かつ、その一定の欄内に各納税者の所得高に準じ見込の等級を附記するものとする。ただし、右調査をなすにあつては、第二十八条ないし第三十条に準拠しなければならない。

その他委員長は、委員を招集し、決議の準備をなし、かつ、その決議に対し県部委員（第二十三条）となお会議することを要しないと認定したときは、直ちにその決議したことを施行すべきものとする。

【原案】

〔第十二条 郡区長ハ所得下調査ヲ製シ、第五条ノ届書ト共ニ調査委員会ニ付スヘシ〕

〔第十三条 郡区長ハ納税者ト認ムルモノニシテ第五条ノ期限ヲ過キテ其届出ヲ為サル者アルトキハ、所得金高見積ヲ立テ之

ヲ調査委員会ニ付スヘシ」

〔第十四条 調査委員会ハ郡区長ノ招集ニ由リ之ヲ開ク、調査委員会ノ会長ハ郡区長ヲ以テ之ニ充ツ、郡区長欠席スルトキハ會員ノ互選ヲ以テ之ヲ定ムヘシ〕

第二十三条 委員は、規定の標準により会長の提出した所得の明細書を仔細に検査すべし。ただし、この場合においては、みだりに納税者の家事に立ち入ることを許さないといへ、所得額を算定するに必要と認めるときは、争訟に関わらない裁判調書（裁判所又は公証人にて財産目録を作り、又は財産を封印し、動産を公売し、契約書・遺言書を作る類）及び土地抵当書書入簿等を点検することができる。

委員は、右調査又はその他の方法によつて証明した実況を根拠として所得税の等級を定めるものとする。

確定した等級及び税額は封書をもつて各納税者に通知し、かつ、その書面には、納税者においてその秤量に對し不服があるときは二か月以内に委員会長に訴願ができることを附記する。また、訴願手續については、納税者の都合により本人又は二名以上の代理人が書面又は口頭をもつて課税の不当なることを訴えることができるものとする。

訴願のあつたときは、秤量委員会においてこれを議決する。若し、会長がこの議決を不当と認めたときは、県部委員会においてこれを裁決する。

訴願の裁決に對し、納税者において不服のあるときは、四週間以内に秤量委員会長の手を経て県部委員会に訴願をなすべし。

委員会の議決は多数決とする。委員会長は可否同数のときに限り投票権を有し、その投票によつて議決する。

委員会の議決に対し、会長は県部委員に訴えをすることができる。県部委員の裁定があるまでは納税者をして委員会の確定した税額を納めさせる。ただし、訴願を採用したときは他日これを還付する。

委員会の議決書及び裁定書は委員会会長及び二名以上の委員において作成するものとする。

【原 案】

〔第十五条 調査委員会ハ過半数出席スルニアラサレハ會議ヲ開クコトヲ得ス、會議ハ出席員ノ過半数ヲ以テ之ヲ決ス、可否同数ナルトキハ会長ノ可否スル所ニ依ル〕

〔第十六条 郡区長ハ調査委員会ノ決議ニ拠リ各納税者ノ所得税等級ヲ定メ、之ヲ本人ニ達スヘシ〕

〔第十七条 郡区長ハ調査委員会ノ決議ニ関シ意見アルトキハ、府県知事ニ具状シ指揮ヲ請フヘシ〕

〔第十八条 納税者ニ於テ所得税ノ等級ヲ不当トスルトキハ、其違ヲ受ケタル日より二十日以内ニ所得高明細書及其証拠トナルヘキモノヲ添ヘ府県知事ニ申出ルコトヲ得、但此場合ニ於ケルモ其税金ハ違ヲ受ケタル等級ニ從テ之ヲ納ムヘシ〕

〔第二十条 調査委員会又ハ常置委員会ハ此税法ニ関シ調査上必要ト認ムルトキハ、納税者ノ帳簿書類ヲ検査シ及納税者又ハ関係人ニ尋問スルコトヲ得〕

二十四条 各県、ハンノーフル州及びベルリン府には各々の県部委員会を設け、大蔵大臣の任命した委任官をもって会長とする。その委員の三分の二は所得税負担者の中から、三分の一は等級税負担者の中から州会において三年の期限をもって選挙するものとする。

委員の数は各県の大小及び住民の所得高により大蔵大臣が定めるものとする。この委員を選挙するに当たっては諸種の納税者なるべく均一に代表せしめるように注意すべし。その当選を拒み得る事由は第二十一条の規定に準拠する。

県部委員については、当初に限り次回の州会においてこれを選挙し、爾後は委員の任期が満つるごとに次回の州会においてこれを改選するものとする。

〔ルードルフ案〕

〔第七条 府県ニ於テハ府県委員局ヲ設ケ府知事及県令ヲ以テ委員長ニ任シ、或ハ大蔵卿ヨリ特ニ委員長ヲ命ス、凡ソ収入税事務局ノ処分及裁決ニ対スル故障及異議又該局委員長ヨリ該局ノ決議ニ対スル異議ヲ裁決セシム府県委員ハ府県会ニ於テ府県会ニ於テ府県内ノ収入税義務者中ヨリ選任スヘシ、其在任期限ハ三ケ年トス

府県委員ハ委員長ヲ除キ十名トス、其他六名ノ代委員ヲ選挙シ委員ノ事故アルトキハ之ニ代ワラシム、府県委員局ハ委員若クハ代委員六名以上出席スルトキハ決議ヲナスヲ得、此委員ハ可成収入各種類ヨリ平等ニ選挙スヘシ、当選ノ拒絶、決議ノ方法並決議書ノ署名ニ関シテハ前条ノ定規ヲ用ユヘシ〕

第二十五条 県部会長は、県内の賦税事務を主監し、課税規則を公平に施行し、秤量委員会長の執務を監督し、かつ、賦税事務が渋滞しないよう注意しなければならない。

また、県部会長は、一切の訴願及び秤量委員の議決に対するその会長の訴を受理し、かつ、県部委員を招集し、その議決を施行するものとする。

第二十六条 県部委員は、秤量委員の処置及び議決に対する一切の訴願及び秤量委員会長の訴を裁定するものとする。ただし、秤量委員会長の訴を裁定する場合には秤量委員と同一の職権を有する。

納税者の訴願を裁定するには、まず、第二十三条に掲げた手順に従いその事実を調査すべし。訴願者の財産及び所得の実況を仔細に調査し、かつ、証人（場合によっては、相当の裁判所においてこの証人に誓盟をなさしめて、尋問することあり）及び訴願者にこれらの実況につき尋問をなし、土地貸借書、借用証書、営業帳簿その他必要な書

類を差し出させることができる。若し規定の期限内に右の尋問に対し答弁をしないか、又は右の書類を出さないときは、訴願の理由がないものとみなして訴願書を却下すべし。また、訴願の可否を裁決すべき証拠がないときは、訴願者をして所得の弁明につき盟誓をなさしめることができる。この場合においては、裁決書の中に弁明の簡条を登録し、八日以上の期日を定め訴願者をしてこれを誓わさせるべし。若し、その期日においてこれを誓わないときは、訴願の理由なしとして、これを却下すべし。

県部委員が確定したものに對しては訴願をすることができない。

その他県部委員は、秤量委員の確定した賦税調書を仔細に調査し、賦税の輕重につき覺書を作り、これを課税の参考に供すべし。

県部委員の會議及び議決の方法は、秤量委員の規則に準ずるものとする。

【原案】

〔第十九条 府県知事ハ第十七条、第十八条ノ場合ニ於テハ府県常置委員會ニ付シテ調査セシメ、其決議ニ拠テ之ヲ処分スルコトアルヘシ、但其処分納税後ニ涉ルトキハ税額ノ不足アルモノハ之ヲ追徴シ、過剩ハ之ヲ還付スヘシ〕

第二十七条 納税者の訴願を裁定するに当たり、その財産及び所得の実況を確定するには、所得の各種類について定めた規則第二十八条、第二十九条、第三十条に従うものとする。

【ルードルフ案】

〔第二十五条 収入税ヲ賦課シ且ツ之ニ関スル申立及異議ヲ裁決スルニハ左ノ三ヶ条ニ準シ収入ヲ算定スルヲ得〕

【原案】

〔第三条 第一項所得ハ左ノ定則ニ拠リテ算出スヘシ…〕

第二十八條 土地の所得は、納税者所有の収入高並びにその他の権利によって土地より得るべき収入高を含む。

貸付地の所得を計算するに当たっては、貸付料のほかに借受人が地主のために労役したり、若しくは收穫物を納めたり、地主がその土地を使用するような利益のあるときはこれをすべて合算する。若し、土地に貸主の負担すべき義務のあるときはこれを控除する。

貸付しない土地の所得を計算するに当たっては、その農業より得たる三か年間の純益を通算すべし。

〔(注) 別の訳文には、「前三か年における本人出納の平均を取って得た純益に基づくものとする。」とある。〕

農業附屬の製造場（例えば、蒸留酒、麦酒、麦粉、煉瓦製造場）及び鋪石、石盤石、白土掘取場、鉦坑、溶鉦場については、三か年の純益を通算すべし。

〔(注) 別の訳文には、「前三か年に係る平均純益に従ってその計算をなすべし。」とある。〕

所有者が居住するか、又はその他自己の用に供する家屋の収入は、その地の家賃によってこれを算出すべし。

〔(注) 別の訳文には、「その他普通の家賃価格に準拠して家賃所得を計算すべきものとす。」とある。〕

土地に負担する租税その他の義務及び土地書入負債その他の負債利子等はこれを控除すべし。ただし、官署の求めによって、債主の氏名、住所及び証書の年月日を証明すべし。

〔ルードルフ案〕

〔第二十六條 土地ノ収入トハ納税義務者ノ自ラ使用シテ収ムル所ノ利益並ニ此ヲ他人ニ貸渡シテ収ムル所ノ利益ヲ総称ス

他人ニ貸渡シタル土地及家屋ノ収入ヲ算定スルニハ借地料、家賃、借主ノ納ムヘキ現品及其勤ムヘキ勞力其他貸渡人ノ權利ニ關スル使用權等ヲ合算シ、其中ヨリ貸渡人ノ義務ニ關スルモノヲ引去ルヘシ

賃渡ササル土地ノ収入ヲ算定スルニハ所有者ノ自ラ使用シテ収メタル利益ノ前三ヶ年平均高ヲ以テ収入トスヘシ

土地ニ関スル製造所(米春車、粉挽車、酒及麦酒醸造所、煉化石及瓦製造所ノ類)ニ付テハ、若シ其存在スル土地ノ収益ヲ算定スルニ当リ、此製造所ノ利益ヲ共ニ算入セサリシトキハ其収メタル純益ノ前三ヶ年平均高ヲ以テ製造所ノ収入トスヘシ

石工所、盤石採掘所、石灰製造所、白墨製造所、鉱穴及溶鉱所モ同ク前三ヶ年平均高ヲ以テ其収入トスヘシ土地所有者ノ自ラ使用スル建物ノ収入ハ其地方慣行ノ家賃ニ準シ算定スヘシ

土地ニ関スル義務及租税並ニ土地抵当借入金及其他借金ノ利子ハ収入ノ中ヨリ除去スヘシ、但請求ニ依リ貸主ノ住所及氏名並ニ借用証書ノ月日等ヲ証明スヘシ

第二十九条 資本金の所得とは、一個人、政府、官立・公立会社、合本会社、外国政府等に貸付けた資本の利子をいう。また、終身仕送条約(資本を他人に預け、死後はこれを同人に譲与する約束をもって終身仕送金を受けるものをいう)、その他類似の約条により得るところの金円若しくは有価物品もまた資本金の収入とみなす。

公債、貸金より生ずる利子もまた課税すべき所得のうちに算入する。

利子の高に毎年不同があるか、又は株券会社の純益配当のように毎年増減のあるときは、前年において取得した金額を標準とすべし。これらの収入により控除すべき借金の利子があるときは、第二十八条末文に従うべし。

一般営業上の貸借は第三十条の収入を確定するときに酌量すべきをもって本条に掲げない。

〔ルードルフ案〕

〔第二十七条 資本ヨリ生スル収入トハ納税義務者ノ私人、政府、銀行、諸会社或ハ外国政府等ニ対シ有スル所ノ請求権ヨリ生スル利子及利益金ヲ総称ス、其他相互ノ条約ニ基キ年金、物品其他利益ヲ収入スル者モ之ニ準ス

公債証書或ハ私債証書其他株券等ニ於テ定メラレタル利子及利益金ノ収入ヲ算定スルニ各年ノ利子利益金総高ヲ以テ其収入トスヘシ

利子及利益金額ニ年々不同アルトキハ其前年度ノ収入額ニ収入税ヲ課スヘシ

此納稅義務者負債ヲ有スル場合ニ於テハ前条末項ノ規定ニ準シ其利子ヲ収入額ヨリ除去スヘシ、商業並ニ營業ニ關スル貸借ハ次条ノ収入ヲ確定スルニ當リ差引スヘシ

【原 案】

〔第二条一項 公債証書其他政府ヨリ發スル証書ノ利子、株式利益配当金、官私ヨリ受クル俸給手当又賞勲年金、恩給金ハ直ニ其金額ヲ以テ所得トス〕

第三十条 第三種ノ収入は、工商業、貸地・貸家（業）より生ずる収入及び中央、地方政府の官吏、醫師、代言人、著述者等の収入、及び恩給、休職料等すべて動産、不動産の利子とみなすことのできない永続の収入を總稱する。これを秤定するには左の箇条に準拠すべし。

工商業、貸地・貸家（業）等の収入（別の訳文では、利益、取得）、前三か年間の平均高によってこれを計算すべし。（ただし、未だ三か年継続していない者はこの限りではない。）

右の収入より控除すべき支出は、建物及び器具の修繕費（別の訳文では、建築物、器具の費耗）並びに旧來のごとく營業を繼續するための費用とする。戸主及び家族の家計又は營業を擴張若しくは改良する費用は控除しない。俸給のように一定の収入は、その全額を計算する。ただし、法律上、退隱料、寡婦救助金を出金すべきときは、その出金額を控除して計算するものとする。

官宅、官地（官地とは、官宅のように職務に附屬しているものをいう。）の利益を引き去らず〔賦金を課することなく〕俸給を与える場合には、その村内の借宅料、借地料を標準としてその利益を算出し、これを俸給に加算して所得を秤定する。

俸給の中に公務費用を含む場合には、この費用を控除し、その残額をもって所得とみなすべし。

負債の利子を控除するには第二十八条末項に従うべし。

〔ルードルフ案〕

〔第二十八条 商業、工業或ハ其他収利營業（例ヘハ…醫師、代言人、著述業ノ類）ヨリ生スル収入其他退隱料、手当金或ハ動産及不動産ヨリ生スル利益ニアラサル諸収入ハ左ノ方法ニ拠リ税額ヲ定ムヘシ

商業、工業或ハ其他ノ収利營業等ヨリ生スル収入ハ營業三年以上引続キタルトキハ前ケ三年ノ平均高ニ拠リ収入税ヲ算定スヘシ、其中建物及營業用具ノ割引（建物等使用ニ由リ年々其価ヲ減スルヲ以テ其割合ニ準シ原価ヨリ割引スルヲ云フ）其他營業ノ為メ必要ナル費用ヲ引去ルヘシ、但納稅義務者ノ家計ニ関スル費用或ハ業務ノ拡張、改良等ニ関スル出費ハ引去ルヲ得ス

官吏給料ノ如キ確平タル収入ハ其金額ニ収入税ヲ課スヘシ、但法律ノ規定ニ準シ退隱料資金及寡婦扶助資金中ニ寄附スヘキ金額ハ其中ヨリ引去ルヘシ

官宅並ニ官宅附屬地ヲ算定スルニハ其土地慣行ノ家賃及借地料ニ準シ之ヲ俸給ニ加算スヘシ、但官宅及附屬地ヲ給スルカ為メ既ニ俸給ノ額ヲ減シタル時ハ此限ニアラス

納稅義務者負債ヲ有スル場合ニ於テハ第二十六条ノ末項ニ準シ之ヲ引去ヘシ

〔原案〕

〔第二條第二項〕 第一項ヲ除クノ外資産又ハ營業其他ヨリ生スルモノハ其種類ニ応シ収入金高若クハ收入物品代価中ヨリ國稅、地方稅、区町村費、備荒儲蓄金、製造品ノ原價物代価、販売品ノ原價、種代、肥料、營利事業ニ属スル場所、物件ノ借入料、修繕料及雇入給料、負債ノ利子及雜費ヲ除キタルモノヲ以テ所得トス、但其年ノ地方稅、区町村費額確定セサルトキハ前年ノ納額ニ依ルヘシ

第三項 第二項ノ所得ハ前三箇年間所得平均高ヲ以テ算出スヘシ、但所得收入以來未タ三年ニ滿タサルモノハ月額平均、其平均ヲ得難キモノハ他ニ比準ヲ取リテ算出スヘシ

第三十一条 大蔵大臣は、全国の賦税の事務を総括し、また県部委員会及び会長の処置に対する訴願を裁定するものとする。

〔ルードルフ案〕

〔第十四条大蔵卿ハ全国ノ收入税事務ヲ総理シ、且府県委員届及委員長ノ手続ニ対スル故障ヲ裁決ス〕

第三十二条 秤量の事務にあずかる委員長及びその他の役員は、職務上規定の誓約をなし、その執務の際知り得た財産及び所得の実況を他に漏洩すべからず。また委員は、会長に対し拍手の式をもってこれを他に漏洩しないことを誓うべし。

〔ルードルフ案〕

〔第十五条 収入事務局委員長並ニ官吏ハ此事務ヲ執ルカ為メ知り得タル人民ノ財産及収入ヲ他ニ漏洩スヘカラス、委員ハ此義務ヲ遵守スルコトヲ委員長ニ盟フヘシ〕

第三十三条 訴願を裁定する際、委員より弁明を請求したときに、訴願者において故意にその所得の一部を隠蔽するか、又はその所得高を減らして弁明したときは、欺いた税額の四倍以下の罰金に処すべし。

納税者において自ら罰金及び処分の費用を納めることを拒絶するときは、裁判所においてこれを審判すべし。郡長又は町村長に差出した弁明書は、右拒絶の場合においては、裁判上の取調書と効力を同じくする。

【原案】

〔第二十二條 所得高ヲ隠蔽シテ遁脱シタル者ハ、其遁脱金高三倍ノ罰金ニ処ス〕

〔第二十三條 第二十條ノ場合ニ際シ帳簿書類ヲ隠蔽シ又ハ検査ヲ拒ミタル者ハ二円以上二十円以下ノ罰金ニ処ス〕

〔第二十四条 第五条ノ届出ヲ為ササル者ハ一円以上一円九十五銭以下の科料ニ処ス〕

〔第二十五条 此規則ヲ犯シタル者ニハ刑法ノ不論罪及減輕再犯加重數罪俱發ノ例ヲ用ヒス〕

第三十四条 賦税の費用は国庫の負担とする。ただし、訴願取調費用は、訴願の主意が正当でないときに限り、訴願者において負担すべし。

委員には、新たに規則を發するまで一八三六年四月二十五日の費用規則第三条により旅費、日当を給すべし。

【原 案】

〔第十一条 調査委員ノ手当、旅費其他調査ニ關スル費用ハ国庫ヨリ之ヲ支給ス〕

第三十五条 税金は、毎月八日までに租税官署より指定した税金受取所に納付すべし。納税者は、一か年までの税額を一時に納めても勝手である。

また、筆墨、雛形用紙等の諸雜費に充てるべき收税手数料は、新たに大藏大臣より規則を發して定めるといへども、取立てた税金の百分の三を超えてはならない。

〔ルードルフ案〕

〔第十六条 收入税ハ四期ニ納ムヘシ

第一期ハ九月一日迄トス

第二期ハ十二月一日迄トス

第三期ハ三月一日迄トス

第四期ハ六月一日迄トス

租税ヲ納ムヘキ場所ハ租税局ニ方テ之ヲ定ムヘシ

納義務税者ハ六ヶ月、九ヶ月若クハ一ヶ年分ヲ取纏メテ一時ニ納ムルヲ得〕

第三十六條 秤量委員会が賦課した税額は、訴願をしていても延納することはできない。必ず規定の日に納付すべし。

ただし、訴願を採用されたときは、他日過分の税額を還付するものとする。

俸給手当、休職料、恩給に課すべき所得税は、金庫においてこれを控除し、税金受取所に送付すべし。

賦税の後、所得に増減があつてもその年度内は税額を増減しない。ただし、納税者において、非常の損害を被り、その所得に四分の一以上の減額を生じたことを証明し得るときは、相当の高まで税額の軽減を求めることができる。

また、納税者の死去又はその他の事由により全く所得を失ったときは免税する。

いずれの場合においても、減税を請求した月又は全く収入を失つた月までは賦課の税金を納付するものとする。

〔ルードルフ案〕

〔第十七條〕 収入税事務局ヨリ賦課セル収入税ハ、義務者ノ異議ヲ申立ルカ為メ猶予スルヲ得ス、其期日ニ納ムヘシ、但後ニ至リ過納トナリタルトキハ之ヲ返却スヘシ

俸給、手当金、退隱料等ニ課スル収入税ハ之ヲ交付スル所ノ会計局ニ於テ収入税ヲ引去リ収入税徴収所ニ送致スルヲ得

〔第十八條〕 税額を定メタル一ケ年以内ニ於テ収入ニ増減アルモ一旦賦課シタル税額ヲ増減セス、但収入ノ一種類ヲ喪失シタルカ為メ其金額ノ四分ノ一以上ヲ減シタルコトヲ証明スルトキハ之ニ準スル減税ヲ請求スルヲ得

納税者ノ死亡或ハ其他ノ原因ニ依リ、収入全ク消滅スル時ハ一旦賦課シタル租税ヲ免除スヘシ

収入税ノ減税或ハ免税ヲ申立ルモ其時期ニ属スル分ハ皆納スヘシ、減税、免税ノ申立ハ其一年内限り取上ルモノトス

【原案】

〔第二十六條〕 納税者其納期前ニ於テ資産、營業其他所得ヲ生スヘキモノ十分ノ五以上ヲ減損シタルトキハ、郡区長ニ申出ヘ

シ、郡区長ハ事実ヲ審査シ其税額ヲ減等シ減シテ一箇年税額三百円ヲ下ルモノハ之ヲ免税スヘシ、但シ、既納ノ税金ハ之ヲ返付セス」

第三十七条 一八四〇年六月十八日の租税期滿得免規則は所得税にもまた適用する。ただし、本律において特別に定めた場合はこの限りではない。

〔ルードルフ案〕

〔第二十九条 地租ヲ軽減シ或ハ其他改正ヲ行フニ至ルマテ土地收入ノ税ヲ免除シ收入税ヲ納ムヘキ收入ノ中ニ算入セス〕

〔第三十条 追テ何等ノ法規ヲ定ムルニ至ルマテ酒造收入ノ税ヲ免除シ收入税ヲ納ムヘキ收入ノ中ニ算入セス〕

第三十八条 大蔵大臣は、本律を実施するため必要な訓令、命令を発することができる。

〔ルードルフ案〕

〔第三十一条 大蔵卿ハ此法律ヲ施行スル為メ必要ナル規則及訓令ヲ発スヘキモノトス〕

【原案】

〔第二十六条 此税法施行ニ関スル細則及其納期ハ大蔵大臣之ヲ定ム〕

以上、プロイセンの「等級税及び所得税法（階級税及び階層別所得税法）」と我が国所得税法の原案、そしてルードルフの「収入税法草案」とを並べてきたが、これらを比較しながら、その特徴と我が国所得税法への影響を検討してみたい。

一 等級税と所得税

プロイセンの所得税法は、所得一四〇ターレル（一ターレルは邦貨にしておよそ七十五錢）以上一千ターレル未満

の者を十二級に分け累進定額の税を課す等級税（階級税）と、所得一千ターレル以上の者に課す所得税とに分かれている。

我が国の所得税法は、所得三百円以上の者に課税するものとしており、その課税最低限はかなり高い水準にあり、零細な所得者にも課税するプロイセンの等級税に相当するものは採用していない。これが元老院議員をして、寛容な点があると言わしめたゆえんでもある。この点については、ルードルフ案も課税最低限を四百円としたが、考え方は同様である。

二 条文構成

条文構成についてみると、プロイセン法は、冒頭に納税義務者、次いで課税客体、税率、賦課決定の機関とその手続き、訴願、訴願裁定の際の所得算定方法・罰則、納付という順序で構成されており、ルードルフ案もこれを典拠とし同様な構成をしているが、日本法では、納税義務者と課税客体を第一条にまとめ、次いで所得算出の定則、非課税所得、税率、納付、賦課決定の機関とその手続き、課税不当の申出、軽減免除、罰則というように構成し、所得算出の定則が初めの方に置かれているところに特徴がある。

また、プロイセン法は一条文に多くの内容を盛り込んで長い条文になっており、ルードルフ案も同様であるが、日本法的一条文は簡潔に構成されている。

したがって、条文構成の点では、日本法はプロイセン法ないしルードルフ案を模倣したものとは考えられず、諸外国の制度を学び、これを簡略化したという言葉が当てはまる。

三 納税義務者

納税義務者については、プロイセン法では、王族等を除くプロイセン国民とし、外国人といえども国内に土地、製造場、商店等を有する者、また営業のため又は一年以上プロイセン国に滞在する者を含めており、ルードルフ案も皇族を除く日本国民のほか、外国人で営業のため又は一年以上日本国内に居住する者にも課税することとしているが、日本法は、凡そ人民（皇族は人民に入らない。）に課税するだけで外国人には課税をしない。これは、日本が対外的に対等でなかった立場を反映している。

四 課税客体

課税客体は、プロイセン法では、所有地、資本金（所有資金）収入、定期（定時配当金・収益金）収入、営業収入その他利益ある業務（事業）収入であり、ルードルフ案も土地、資本、あるいは商工業その他利益を目的とする営業よりの収入若しくは年・月・日給その他の利益を掲げており内容的には同旨である。日本法では、これを資産又は営業その他より生ずる所得と包括的に規定している。

五 課税方式

課税方式は、プロイセン法、ルードルフ案、日本法ともに総合課税方式であり、同居家族の所得を戸主に合算することは共通している。

課税の方法について、プロイセン法は、納税者に納税の義務のある者の姓名を届出させた上、等級税については、市町村長を会長とし、市町村を単位とする民選の委員会をもって構成する秤量（検定・評定）委員会が等級を秤量し、県庁で最終的な検査した後賦課決定、所得税については、郡・独立市府を単位として、会長たる郡長、市長と民選の委員で構成する秤量（検定・評定）委員会が等級を秤量して賦課決定することとしている。

日本法は、納税者にその年の予算金高及び種類を記載した所得金高届出書を提出させた上、郡・区を単位として、会長たる郡区長と民選の委員をもって構成する所得税調査委員会が等級を定め、これにより郡区長が賦課決定する。

この点は、プロイセン法を典拠したものともみてよいが、申告手続において、プロイセン法が姓名の届出だけで賦課決定するのに対し、日本法は、納税者にその年の予算金高及び種類を記載した所得金高届出書を提出させ、それを参考に等級を定めて賦課決定することとしている点に相違がある。しかし、いずれも賦課課税方式であるところは共通している。

ルードルフ案における届出の規定は、条文の欠落部分にあるのかどうか不明であるが、賦課決定の機関は、郡・区を単位とする収入税事務局委員会であり、郡区長を委員長とし、民選の委員で構成されることになっている。

また、プロイセン法は、賦課決定機関についての細部の規定を本法に掲げてあるが、日本法は細部の規定を各府県が定める所得税調査委員選挙及び調査委員会細則に委ねているのが特徴である。

六 賦課決定の通知

賦課決定の通知について、プロイセン法における等級税の場合は、年の始めに賦税表（租税名簿）を公告、所得税の場合は封書をもって各納税者に通知する。

ルードルフ案における取扱いは不明であるが、日本法も各納税者に達（通知）することとしている。

七 非課税・免税所得

プロイセン法では、等級税を免除する者を掲げているが、日本法は非課税とする所得を掲げている。両者とも「軍人従軍中ニ係ル俸給」には課税しないが、「官府又ハ公共ヨリ受クル旅費、傷痍疾病者ノ恩給金及孤児、寡婦ノ扶助

料」、「営利ノ事業ニ属セサル一時ノ所得」を非課税とするのは日本法独自のものである。

ただし、プロイセン法には、納税者の財力に影響を及ぼす事態（多数の子があること、貧窮な親戚を扶助する義務のあること、長病にかかること、その他莫大な負債及び非常の災厄等）があれば、所得高を秤量するに当たり、一級を減ずる等酌量の余地があり、この方法はルードルフ案に模倣されている。

また、同法では、納税者が非常の損害を被り、その所得に四分の一以上の減額を生じた場合には、減税、免税を申し出ることができる。これもルードルフ案に模倣されているし、日本法も同様の規定を設けて、原案では資産、営業その他所得の基因となるものに十分の五以上の減損を生じた場合に減免できることとしたが、法案審議の段階で所得金高の十分の五以上の減損の場合と修正された経緯がある。

八 課税所得の範囲及び所得算出方法

プロイセン法は、所得の算出方法を三条に分けて規定している。その特徴的なものを挙げると、第一、土地の所得について、貸付しない土地及び自己の居住の用に供する家屋の収入（所得―別訳）、いわゆる帰属所得にも課税することである。

そして、これらの算出は、その者の農業から出た純益（本人出納）の三か月間平均額又はその地の普通家賃価格に準拠した額に基づいて行うこととしている。

第二、資本から生ずる所得については、利子収入が毎年異同である場合、配当収入のように毎年増減ある場合には、前年の収入額を標準として算出する。

第三、工商業、貸地・貸家業の所得については、その業が三か年間継続している場合には、その収入（利益・収得

―別訳）を前三か年間平均額で算出する。収入から控除する経費は、建物や器具の修繕費（費耗―別訳）並びに旧来のように営業を継続するための費用とし、家計費及び営業拡張、改良の費用は含まれない。

俸給は収入の全額が所得とされるが、退隠料、寡婦救助金は控除される。また、俸給の中に公務費用が含まれている場合には、この費用は控除される。ほかに、官宅等を使用した利益が俸給から引かれていない場合には、その地域の借家料を標準としてその利益を算出し、これを俸給に加算する。いわば、経済的利益への課税である。

ルードルフ案は、おおむねプロイセン法に沿って作案されているが、経費のところで翻訳文が、「建物及び器具の修繕費（別の訳文では、建築物、器具の費耗）」としているのを、「建物及營業用具ノ割引使用ニ由リ年々其価ヲ減スルヲ以テ其割合ニ準シ原価ヨリ割引スルヲ云フ）」として、これが減価償却費であることを明らかにしている。

日本法は、課税所得の範囲及び所得算出法を極めて簡略に規定している。

すなわち、プロイセン法が土地の所得として農業所得を主体に規定しているのに対し、日本法は、これについては改めて規定せず、「資産又は営業その他より生ずるもの」と包含させ、帰属所得の課税は取り上げていない。

次の資本から生ずる所得（利子、配当金）及び俸給等については、収入金額をもって直ちに所得とすることとし、利子、配当金に毎年の増減があっても前年の収入額を標準として算出することはない。また、俸給から控除するものではなく、経済的利益にも課税しない。

農工商業等の所得の算出については、控除する経費を「国税、地方税、区町村費、備荒儲蓄金、製造品ノ原質物代価、販売品ノ原価、種代、肥料、営利事業ニ属スル場所、物件ノ借入料、修繕料及雇人給料、負債ノ利子及雜費」というように限定的に列举しているが、減価償却費は入っていない。所得を「前三箇年間所得平均高」をもって算出す

ることは採用しているが、所得収入以来未だ三年に満たないものは月額平均、その平均を得難いものは他に比準を取って算出することを付け加えている。

九 納付

納期に関しては、プロイセン法が毎月納付するものと規定しているのに対し、ルードルフ案は年四回、日本法は年二回とし煩雑をさせている。

納付の方法について、プロイセン法では、俸給、手当、休職料、恩給に課すべき所得税を金庫（出納局）において控除し、税金受取所に送付する仕組み、すなわち源泉徴収制度を採用しており、ルードルフ案もこれを模倣しているが、日本法は、その素案に源泉徴収制度がみられるものの、提案されたものにはこれを採用していない。

十 異議申立

賦課決定された税額に不服のあるときは、不服を申し立てることができる。プロイセン法の等級税は賦税表公告後三か月以内に市町村若しくは郡長へ、所得税は通知後二か月以内に秤量（検定、評定）委員長へそれぞれ訴願することができる。また、その裁定に不服があるときは、それぞれ上級機関へ訴願することができる。

ルードルフ案については不明であるが、日本法も達（賦課決定の通知）を受けた日から二十日以内に府県知事への不当の申出ができることを規定している。

十一 罰則

罰則について、プロイセン法では、姓名の届出を怠った者等に一か年税額の四倍以下の罰金、訴願の際に所得を隠蔽した場合には、欺いた税額の四倍以下の罰金に処することになっている。

ルードルフ案については不明であるが、日本法は、所得を隠蔽して遁脱した場合はその遁脱金高の三倍、尋問等の際に帳簿書類を隠蔽し又は検査拒否の場合は二円以上二十円以下の罰金、所得金高届出書を提出しない場合は一円以上一円九十五銭以下の科料に処す規定である。

さて、ここまでプロイセンの「等級税及び所得税法（階級税及び階層別所得税法）」をルードルフの「収入税法律案」及び我が国所得税法と対比し、検討してきたのであるが、ルードルフ案は、まさしくプロイセン法の所得税法（階層別所得税法）の部分を典拠として、その法律構成を模倣した形で作成されていることは明らかである。

しかしながら、我が国の所得税法は、総合課税方式、同居家族の所得を戸主に合算する制度、所得を前三年間の所得平均高で算出する方法、民選の所得税調査委員会制度等の要素についてプロイセン法と同様な規定となっているものの、総合課税方式や家族所得の合算制度はアメリカ税法にもあり、特にプロイセン法の特徴とするものでない上、法構成や細部の規定には独自のものを打ち出しており、単なる模倣の域から脱しているものと考えられる。

大蔵省が所得税法の原案を作成するに当たり、諸外国の制度を参酌し、長所と見込まれるものについて我が国への適合性を測った上で取捨選択し、それを簡略化しながら融合したことはその法案審議の様相からみて明らかである。

そして、プロイセン法への傾斜についても、単に憲法制定グループにより準備されたというルードルフの「収入税法律案」を鵜呑みにするのではなく、そこには別途プロイセン法を繰り返し翻訳し、検討した上でイギリス法などの制度と比較して、これが我が国に適合すると選択した結果のものが見受けられるのである。

四 ポーリユー（ボリユー）の「租税論」

ここまで、我が国所得税法の成立過程を考察してきたのであるが、立法者の租税観形成の拠り所となったのは、財政論、とりわけ租税論の翻訳書と思われるので、ここではその一つであるポーリユー（ボリユー）の「租税論」について触れてみたい。

この書は、当時大蔵省国債局長であった田尻稻次郎が、八年のアメリカ留学を終えて帰国したときに持ち帰った「財政学概論」《Traité de la science des finances 一八七七年出版》二巻を翻訳したものの一部であり、その翻訳出版は明治十五年―十八年に大蔵省租税局により行われている。⁽¹⁾

このほか、ポーリユーの「財政学概論」は、次のとおり訳出されている。⁽²⁾

田尻稻次郎訳「ボリユー氏財政論関税之部」・「ボリユー氏財政論地方税之部」（明治二三年一月）

太政官第一局版權所有「列氏財政論後編 第十五節」（同一五年）、駒井重格訳「歳計予算論」（同一六年）

日本田尻稻次郎先生講述・仏国ボリユー氏原著「国債史」（同一七年）

専修学校教科書・田尻稻次郎講述「国債論」

このポーリユーの「財政学概論」は、エール大学のサムナー教授から理財学書として推奨を受けたものであり、ボリユーが松方大蔵大臣と親交のあるフランスの大蔵大臣レオン・セーの高弟であることもあって、この書などから得た田尻の新知識は、松方財政の理論的支柱となったといわれている。⁽³⁾

田尻稻次郎については、「松方公は天才的な財政家であって、明治の財政は松方公の功績であるとは、何人も言う

ことであるけれども、夫れは財政の大綱に就いての事であつて、實際上の施設に関する調査から、立案実施に至るまでの種々の手続等に至るまで、悉く其の勞を執つたのは先生であるから、松方の大蔵省であると同時に、田尻の大蔵省であつたのである。(水町袈裟六⁴)といわれるように、大蔵省をリードしており、松方家文書目録に「所得税法案ニ対スル意見」が残されていることから、当時は国債局長という立場にあつたのであるが、所得税法の立案に深く関わりをもつた人物であるともみてよい。

以下、田尻が心酔したというボーリューの「租税論」の論ずるところである。

論者は、あるいは、歳入税をもつて国家の財政上重要な租税としてはならないと信ずるのは大きな過ちであると言ふかもしれない。しかし、歳入税は一つの補助税、償補税とも言ふべきものであり、租税の不平均を平均するため、生計の裕かな者に課すものである。何となれば、これらの者は間税の負担割合も軽く、他の直税を負担することゝも大衆と異なるところがないからである。この不平均を平均するために、富裕の民に課税するところの租税を設けることが最良である。そして、この税は社会の一部分に課税するものであるから、なるべく軽くしたほうがよい。国家危急のときでなければ、五分ないし六分を超えないほうがよい、これを超えると弊害が少なくないのである。

このように、一般の歳入税は修整補綴の租税であるが、世論は常にこれが設置を妨げている。そもそも、歳入税の設置は容易なことではない。歳入税の制度は、大國においては補助税に過ぎないけれども、これが無ければ財政の法において正しく公平が得られないのであり、緊要なことである。

通常一般の歳入税は、地租、動産税、營業税のような類別直税のほかに課税するものとするが、反対論者は同じものに重複して課税すると言ひ、仏國においては盛んにこれを唱えている。しかし、一般の歳入税の性質からみると必

ずしも排撃することはできない。〔同書〕、以下同じ。二九〇三ページ〕

直税を賦課する方法には三つの方法がある。第一は納税者が申告した歳入若しくは財産によること、第二は中央政府若しくは地方官吏の権限をもって納税者の歳入若しくは財産を定めること、第三は住家の大小、美悪、奴婢の多少、車馬の数等のように貧富を表す外形の標準により、一定の規則に従い納税者の歳入若しくは財産を推定することである。

一般の歳入税においては、通常第三の方法を欠いており、これを用いるのは類別直税の場合である。

イギリス、ジェルマン、イタリア、オーストリアのように一般の歳入税を行う国は皆第一、第二の方法をとっているが、いずれを主とし、いずれを従とするかは国によって異なっている。

イギリスは納税者の申告を主とし、政府の査定はこれに次ぐものとしている。ジェルマン、オーストリアは政府の査定を主とし、納税者の申告は誤謬を修正するためだけのものである。

歳入税は常に憶測と不平均とを免れないものである。憶測を免れないというのは、これは平素のことではないが、官吏は、ある場合においては統制するために多少究問、探究をしなければならないからである。このことはイギリスといえども免れざるところである。また、不平均を免れないというのは、人民の良心、感覚に異なるところがあるからである。この憶測若しくは究問、探究の緩蔽は、常に不平均の大小と相反するものである。若し、偏に租税賦課の平均を欲していることプロイセンのごとくであれば、究問、探究は蔽にならざるを得ない。これに反して、憶測の所業はないようにと欲するイギリスのごとくなれば、不平均は大ならざるを得ない。このように、各国皆この二つの不便を免れないと言えども、国民の性質によって不便の大小を異にする。例えば、プロイセンのように国民が常に慣れてい

るときは、究問、探究の苛厳を忍ぶことができるが、国民の商業上の信義が厚く、事を公にする風潮があり、愛国の心も深いイギリスのようであれば、却って納税者の申告による方が勝っている。

デ・バリュー氏は、イギリス、フランスにおいて、人民が政府に増払いした税額を比較して、イギリスは非常に多く、フランスは甚だ少ないことを示した。これをもつて見れば、イギリス国民は信義の厚いことフランス国民に勝っているようとも言えるが、これをもつて直ちに信義の厚薄を断言するには足りない。何となれば、イギリス国民が政府に増払いをなすこと大なることは、不足払いをなす者の多いことによると言えるからである。

このように、一般の歳入税を課税するに当たっては、被税物の調査が甚だ困難であるとされる。この不便は漸次減少することができるとはいえ、到底これを全部消すことはできない。この困難があるため、通常歳入を類別し、特別の税目を設けてそれぞれ課税することになり、ここにおいて歳入税の性質をすこぶる変えることになったのである。

一般の歳入税の困難は、ただ被税物の調査のことに留まらず、なお第二の困難がある。すなわち、一般の歳入の負担について不公平を無くすことである。それではどうすれば不公平を無くすことができるのか。そもそも、一般の歳入税を課税しようとするときは、人の労働によって得るもので永遠を期することできない。一時の歳入と、貯蓄した資本より得るもので確乎たる永世の歳入とは賦課の軽重を異にし、一時の歳入は永世の歳入より軽くしなければならぬ。ここで軽く、重くと言うのは割合を言うのであって、実際の負担において軽重あらしめると言うことではない、歳入に二種の大區別があることを示すものである。

例えば、甲某は全く財産を有せず、一身の労働、材能、勉強などをもつて毎年一万フランの歳入を得ており、隣人の乙某は苦勞せずに資本の利子若しくは地代として毎年一万フランの歳入を得ているとする。この場合に、甲乙とも

に均しく租税を課すべきか、決してそうではない。甲が得るところの一万フランには貯蓄に充てなければならぬ部分があり、その性質は早晚消滅するもので永遠の歳入ではない。それ故、これに公平な租税を課税しようとするば、その一万フランから甲が老後の備えをし、また幾ばくか家族に資産を残すために貯蔵しなければならぬ部分を除かなければならない。

イギリスの経済家マクラック氏は、非常の明察をもつてこの点を探究し、今ここに一生の歳入が一千ポンドである四十歳の人が居るとして、死亡表によるときはなお二十七年半の生命を保つことになる、イギリスにおける生命保険の通常の割合によると、一千ポンドの歳入は確乎たる永遠の歳入六六〇ポンドに当たる。故に、一生の歳入一千ポンドのうち租税を課税すべき部分は六六〇ポンドである、と言っている。しかしながら、不幸にして法律をもつて右の省減をなすことができない。若しこれを実施しようとすれば、一生若しくは一時の歳入を有する者について人ごとにこれを計算しなければならず、その綿密なものができるはずはない。

そこで、諸国は通常次の二法を採る。第一は一生の歳入、永世の歳入の区別なく、ともに同率で課税する、これは不公平の甚だしいものである。第二は一生の歳入には、永世の歳入に課税する租税の半額若しくは三分の一を課税することである。この方法は一生の歳入を同一視してその間に少しも区別するところがないので、純正とは言えないが、第一法に比べれば遙かに勝るものと言える。(三二―三六ページ)

イギリスは一七九八年、一八〇三年、一八四二年において三度一般の歳入税を廃置した。初めの二回は数年ならずして廃止されたが、第三回の設置以来今日まで行われている。

一七九八年に設置し、その廃止後一八〇三年に再度設置したのは、フランスとの交戦に当たり、軍費が入用であ

り、やむを得ざる措置に出たものであるが、一八四二年の場合は、歳出入相償わざりしためである。

一七九八年、ビット氏が起こした歳入税は「アッセストタキセス（驕奢税のほか家屋税を合わせ称するところの享楽税における納税者の歳入に課税したもので、「アッセストタキセス」の副税である。それ故、自主独立の租税ではなく、旧税に寄宿しているもので歳入税の濫觴とは言いがたい。

一七九九年において、この制度を変え、「アッセストタキセス」の副税をやめ、代わりに新法を制定した。これにより、国民はすべて財源のいかを問わず、ことごとくその得るところの歳入を申告することとなった。

税率については、六〇ポンド以下の歳入は除き、六〇ポンドから六五ポンドまでを一級として一二〇分の一を課し、二〇〇ポンドに至るまで五ポンド増加するごとに税率を増し、二〇〇ポンドに至って一割の税を課すというものである。当時申告された歳入高を見ると、五九ポンド一〇シリング、すなわち被税点に達せざること僅かに一〇シリングの者が非常に多かったことで奸曲が盛んに行われたことを知るべきである。

歳入税の賦課を任ぜられる委員は、国会議員の選挙方法と同様地主の選挙するところであり、俸給を与えず、委員に当選した者は職務上について秘密を守るべきことの誓いをなし、六〇ポンド以上の歳入を有すると推定した者を召換する権限がある。若し納税者の証拠について満足しないことがあれば、説明書を請求することができ、また誓詞を取ることができる。地方の被選委員は、中央政府より直接に命じられた官吏とともに執務する。当該官吏は租税監督吏で、検査を行い是非を討議する者であり、疑わしき事件があれば控訴裁判所に上告する権限がある。そして、控訴裁判所の判決をもって最後の審判とした。これがすなわち、歳入の性質のいかを問わずして一般に徴課した歳入税といえるのであるが、税率が重く、従って奸曲を誘い、加えて諸般の歳入を区分せず、総歳入高によって租税を課した

ので、その算定が難しく、奸曲も容易に行われることとなった。この歳入税はアミエンズの和議条約の後に廃止され、当時滞納高もすこぶる多く残ったという。

一八〇三年、和議が破れるに及んで再び歳入税の法を復活し、これを改良した。初回の歳入税法は、諸般の歳入を同一視して区別するところがなかったが、第二回の際は歳入の性質により判然と類別したので、相互の關係が甚だ薄く、殆ど異種の税のようであった。歳入の性質に従ってかの有名な五種を設置したのは実に一八〇三年の条例にあるのである。

第一種は土地の所有より得るところの歳入とし、第二種は土地の耕耘より得るところの歳入、すなわち農業の利益とし、第三種は公債証書、会社の株式等の利子若しくは配当金とし、第四種は工業、商業、職業の利益とし、第五種は被役者、官吏の俸給とするものである。

当時の官書を見ると、歳入税を類別した理由を次のように挙げてゐる。

旧時の歳入税法においては、諸般の歳入によって生ずる財源を問わず、ただ納税者の歳入の全額を目的としてこれに租税を課したのであるが、現行の租税は直ちに各歳入の財源に遡り、歳入を収獲するところの人に課税し、實際の負担は自然の勢いに任せてその歳入を利する者に達せしめるものである。故に、土地によって利益を得るところの地主及び他の諸人に課税しないで直ちに土地の使用人すなわち農民に課税し、あるいは、債主に課税しないで利子を払うところの負債主に課税することになる。各人民の歳入の財源は一つにして足らず、各個人の歳入を精密に調査しやうとすれば、事務がすこぶる煩雜になるが、これを行わずにその財源に遡って課税する。政府は人民の歳入を公表せず、民の厭苦を少なくし、徴収の方法で奸曲を防御すれば、その目的を達成ことが容易であり、かつ、正確である。

このように、この税の負担は初めはその歳入を収集する者に、最後にはこれを利する者に及ぶことになり、私事を公開せず、政府の収入においても他の方法に比べて多くなることとなる云々、ということである。

これで見ると、イギリスの歳入税法には要となるものが二つある。第一は煩を去りて簡に就き、奸曲を防止すること、第二は努めて納税者の私事に侵入することを避け、その財産若しくは歳入の全額を問わず、これによって専制強奪の弊を避けることに努めるということである。

この法をもつて、一七九九年に一割であつた税率を五分とし、被税点は前例に従い六〇ポンドとして、六〇ポンドを超えて一五〇ポンドに至るまでは税率を軽減した。(五三―五五ページ)

一八〇六年以後は税率を増加してことごとく一割とし、従前は六〇ポンド以下の歳入には課税しなかつたのに、土地若しくは資本より得るときは免除を行わざるものとしたほか、被税点も五〇ポンドとし、身体若しくは材能の労働による歳入については、五〇ポンドから一五〇ポンドに至るまでの税率を軽減した。被税点を五〇ポンドとしたのは、奸曲が盛んに行われたことによるもので、毎年費すところは六〇ポンドの三倍にも達する者といえども、歳入の申告高は六〇ポンドに達せざる者がすこぶる多いことは皆敢えて疑わざるところであつた。そこで、被税点を低くして従前の申告高に従つて申告するときは、多数の奸徒をして租税を逃れることのできないようにしたのである。

イギリスの国立銀行において、国債事務取扱いを行うをもつて公債の利子を支払うときに直ちに税額を引き去るに至つたのは実に一八〇六年の条例に始まるのである。(五六―五七ページ)

英仏戦争が終わるに及び歳入税は再び廃止されたとはいへ、イギリス国民がこれを嫌惡すること甚だしく、この税の徴収に關した記録類は皆焼いてしまった。じ後、歳入税の再置を有名な財政家が唱へても、旧時の苛法が大いに人

心に浸潤して忘れることができず、再置の議が人心に容れられるに至ったのは実に二十五年の久しきを過ぎてからであった。

一八四二年ロボルト・ピール氏が宰相になり、歳入税が漸く再置された。その理由は、軍費のためではなく、歳出入相償わざるために歳入税をもってその不足を補い、かつ同時にこれをもって関税及び内地間税の改正、改良の道を開くのにあつた。(五八ページ)

ロボルト・ピール氏の歳入税再置の議案が国会の議題となつたとき抗論も盛んであつたが、目下の急を救うためやむを得ざるものとし、三ヶ年を限つてこれを設置した。このように、財政上永遠に一要項となるべき税目にしても、初めは臨時の補助税として設置されるものが諸国においても少なくない。(五九ページ)

一八四五年において三ヶ年の期限が満ちた。この間イギリス政府は二つの大改革を行つた。一つは五穀法の廃止であり、保護政策の破滅はここに始まる。二つは郵便税の改革であり、イギリス中の書簡の郵送料を減らしたことである。

この二つの改革があつて、国会は歳入税をなお三ヶ年の施行することを承諾したが、宰相をして一八四八年に至れば他の税の収入が増加して歳入税を廃止すべき見込がある旨を断言させた。

しかし、その期が至つた時には、ロボルト・ピール氏を始め守旧党は政権を失ひ、歳入税の抗論者であつたロード・ジョン・ルッセル氏を始め改進黨が政権を握つた。この時に当たり、歳入税を歳止すれば六〇〇万ポンドの不足を生ずるをもつて、内閣の要請により、異議なしということではなかったが、遂に三年の延期をなした。

この期限は一八五一年に終わったのであるが、歳入税がなければ歳出入未だ相償わず、強いてこれを廃止すれば別

に新税を置かなければならないこととなり益々難事であつた。ここにおいて、宰相は、歳入税は実に九年間暫時の補助として施行してきたが、今から無期永遠の税としたい、と要請した。しかし、国会は僅かに一ヶ年の延期を承諾しただけであつた。更に、一八五二年にまた一年の延期を許し、遂に一八五三年、宰相グラッドストーン氏が雄弁をもつて堂々とその得失を論じ、国会の同意を得て更に七年間歳入税の施行を維持することとなつた。

この期が尽きる時は丁度一八六〇年の貿易条約の時であり、大きく関税の減少があつたので、歳入税は更に一年の延期をみた。グラッドストーン氏は自由貿易政略が大いに人心に適し、フランスとの貿易条約により威権が横溢するのを得て、一八六一年に歳入税を久しくイギリス租税の一要項たらしめることを要請した。

じ後、一八年すなわち歳入税再置の後三十七年の今日一八七九年において、イギリスの歳入税が依然として存在するのを見れば、グラッドストーン氏の見通しはよく当たつたようである。実に税率はすこぶる軽く、一ポンドにつき三ペンスであり、一分を少々超えるものであつたが、なおこれを非難する者も少なくなかつた。しかし、最近の勢いを見るとその廃止の日は近くはないようである。(五九六二ページ)

内地租税取調委員の報告並びにセシレネーデ・ラブリー氏の論説(一八七三年「プレタン・デ・ソシエテー・デ・レヂスラシオ・コムバレー」)により歳入税の賦課及び徴収の方法を見ると左のとおりである。

歳入税は納税者の申告書に基づいて徴収する。納税者は毎年申告を歳入税賦税吏員に提出するものとする。この吏員は中央政府に関係のない者であり、地方において選挙する者である。毎年の税額は前年に申告した歳入高に従つて算定する。その賦課並びに徴収をつかさどる者は地方の吏員であり、賦税の職務、収税の職務を兼ねることが最も多い。当該吏員の事務を監督する者は中央政府の官吏であり、検察官と称する。工業、商業の歳入に課税するために、

特別に委員を置き、通常は記録局の官吏からこれを命じ、納税者の申告書を領受させる。これは納税者がその營業の景況並びに利益の多少を隣人に示すことを厭うからである。

国会においてその年の歳入税の税率が定まると、直ちに中央政府の検査官は申告書の雛形を地方の賦税吏に分ける。賦税吏は第一種、第二種の雛形を歳入一〇ポンドの町村各戸に送り、第四種の雛形を各卸売店、小売店及び銀行に送る。そして、納税者の申告を促すために各寺院の入口に張出をしなければならないものとする。苦し規定の日限を過ぎても申告をしない者は五〇ポンドの過料を払わせる。

すべて家主はその所有家屋、借主の姓名を申告し、家長は雇人の姓名並びに住所を告げ、諸会社の頭取は手代の姓名はもちろん、各手代の俸給高に至るまで皆ことごとく申告しなければならない。第一種、第二種、第五種に属する歳入は直ちに賦税吏に、申告は封書として歳入税委員の書記役に送致する。

納税者の申告を調査するのは当然のことであつて、賦税吏は種々の方法をもつてこれを調査し、家屋、土地の歳入においては、その申告高を不動産に課す地方税の負担高と比較する。このようにすると、誤謬を整理し、藏匿を発見することも敢えて難しくない。このように、賦税吏は先ずその申告の当否を調査し、その賦税額を定めて中央政府の検査官に出し、検査官はこれを調査し、その修正すべきはこれを修正した後施行するのである。

元来、賦税吏は往々にして納税者の隣人であり、時としてその競争者であるから、第四種すなわち工、商業の利益に課すところの租税においては、ただその仮調べをなすに留まり、更に、申告高を調査決定する者は特別の調査官とも称すべきところの特殊の委員である。ただ、イギリスの歳入税は納税者の申告によつて課税するものなりという、あるいは、誤解する者もあろう。それ故、歳入税は政府の調査修正を経た申告によつて課税するものであると言

わざるを得ないのである。

税額が定まった時、委員の書記役は納税者にこれを知らせ、賦税吏員は直ちに徴収高を公布する。

右に述べたのは通常の手続きであり、第四種すなわち工業、商業の歳入に係る者については、納税者の請求により、必ずしも右の手続きによらないこともできる。第四種の納税者が若しその營業の景況、利益の多少を地方の吏員に示すのを望まなければ、地方の吏員に申告せず、特別委員に申告することを請求する権利がある。このような場合には、申告書を密封して検査官に送り、中央政府の吏員自らすべての手続きをして課税する。若し納税者がその徴課額に不服があれば、特別委員に自らこれを判決するよう請求することができる。そして、特別委員の判決に不服のあるときは、納税者若しくは検査官は内地租税局に控訴することができる。

第一種は土地、家屋、貴族の所有地に課税するものであって、最も精密確實の徴税をなし、これを隠蔽しようとしても殆どできない。何となれば、租税を払う者は土地の使用主であるからである。これらの者は地主のために先ず租税を納め、しかる後に地代において税額を減ずる。地主は若し所有地に書入の負債があれば、債主に支払う利子から租税として払った額を減額する。もっとも、その税額は自ら払うこともあり、また農民が払うこともある。

第二種は土地を耕耘する利益に課税するものであって、推定法により農民の利益はエングランドにおいては地代の半額、スコットランドにおいては地代の三分の一に当たるものと仮想した。ただし、このように推定したけれども実際に適合しない者も甚だ多く、一八五一年以後は、年末において利益が推定額に達しない農民は、地方の委員に告げて税額の一部又は全部を免れることができることとした。もっとも、この場合には、請求する理由を弁明しなければならぬ。土地を耕耘する利益に課する租税を払うのは、真の農民に留まらず、地主が土地を貸付けせず自ら利用す

るときには地主がこれを払わなくてはならず、この場合地主は第一種の税はもちろん第二種の税をも負担することとなる。

第三種は割賦金及び公債証書の利子に課税するものであって、申告を要せず、納税者の歳入には関係なく政府において直ちにこれを課税する。若し納税者自らその歳入が被税点に達しないか、あるいは、一五〇ポンドから四〇〇ポンド迄の間にあって免除又は減額を受けられることを証明すれば、賦税を免れることができるが、これを証明することとは容易でなく煩わしき規則に従わざる得なかつたので、法律上は課税されない者であっても、税率が軽く一分、二分を超えない場合には甘んじて租税を払う者も非常に多かつたのである。

第四種については既に述べたとおりである。

第五種は俸給、年金に課税するもので、申告を要するものもあり、要しないものもある。政府の吏員についてはその俸給から直ちに税額を引き去り、敢えて申告を必要としない。ただ歳入の総額が一五〇ポンドに達しないか、若しくは四〇〇ポンド以下にあるときは、これを証明して免税又は減額の措置がある。私に使役される者の俸給については使役者がこれを申告することになる。

これらによって見ると、歳入税に五種の区別があるが、各々独立の租税であつて賦課徴収の方法もそれぞれ相異なり、その間に連絡があるのは歳入の額が若干に達せざるときに、納税者は全く免税されるか、若しくは一部分を免れることができるということだけである。

元来、歳入税は間税の不公平を調理し、富民が消費税を負担することが少ないことを償補させようとするものであつて、その主義はすこぶる公正の税法といえども、実施上においてはすこぶる不完全なものである。五種の納税者に

幸不幸があるのは明らかである。例えば、第二種の賦課は推定によるもので確實ではない。第四種は政府において税額を引き去り、被税点に達しないところの歳入は自ら証明するのに任ずるものであり、不幸の位置にある。また、税率に至っては、永世の歳入（財産より得るところの）と一世の歳入（その身に属して一生の間に得るところの）、一定の歳入と一時の歳入、労苦せずを得るところの歳入と労働によって得るところの歳入において少しも区別するところがないのである。これらの短所は細小であると言つてはならない。今の税率は甚だ軽いので、民衆は敢えてこれを意とせず、その不平均をも顧みないとはいへ、税率を重く、例えば歳入の五分、六分を徴収する時には黙すことはないであらう。（七五—八一ページ）

近頃、ロンドン府の土木局において多数の家屋を取り壊したので、その償いを請求した者が多かつた。よつて、内地税務委員が二百人の請求者を調査したところ、そのうち八十人は租税が過納であつたのでこれを受理した。その歳入申告高は七三、六四二ポンドであつた。しかるに、これを調査したところ、実に一七一、三七〇ポンドであつて、その申告高を超える額が九七、七二八ポンドであることを発見した。これによると、納税者は實際歳入高の四割を申告していたに過ぎないのである。（八二—八三ページ）

次に、プロイセンの歳入税の利害得失は果たしてどうであらうか、その弊害の最も甚だしいのは賦課の方法である。

第一、この税は精密の比例を得ることを望んでいない。すなわち実施上において不平均であるのみならず、理論上においても不平均である。

第二、歳入税を課税するのは中歳入以上であり、小歳入には等級税を課税するをもつて一の要旨を欠くものである。

その要旨とは、中民以上が間税を負担する割合が少ないことから、歳入税を中民、富民に課税して上下の負担を修正平均させることである。

第三、永世の歳入と一生若しくは一時の歳入、すなわち、資本を貸付け又は預けて得るところの歳入及び職業を修正在得るところの歳入を同視して区別するところがない。

第四、この税は三、七五〇フラン以上の歳入にのみ課税するもので、プロイセンのような貧国ではその程度が高過ぎる。したがって、収入を得ることが甚だ少ない。もっとも、同国は等級税と称して三、七五〇フラン以下の歳入にも課税して巨額の収入を得るから、歳入税の収入が少ないというのはただ外形にありと言うことができる。

第五、この税は甚だ苛酷である。この点においては、遙かにイギリスの歳入税に及ばない。この税に耐えることのできる者は非常に政府に柔順な人民のみである。(一〇一〜一〇二ページ)

オーストリアの歳入税は四級に分けて課税する。

第一、土地の歳入及び土地質入証書に課税する。

第二、工業、商業の歳入に課税する。

第三、労働職業をもって得るところの歳入に課税する。すなわち、俸給、年金、耕作の利益、高尚な職業の利益に課税する。

第四、勞せずして得るところの利子及び年賦金に課税する。(一〇三ページ)

オーストリアの歳入税の賦課は納税者の申告によるが、その申告の疑わしき場合においては、申告者の各種の歳入並びに経費を検査し、また、取引の帳簿を出させて検閲をする。若し隠蔽をしたことが明らかなきは三倍の租税を

払わせる。

オーストリアの法はプロイセンに比べれば比例を得んことに努め、現行租税を斟酌し、重複税のそしりを免れんことを望んで「憶測」の弊害はやや少ない。しかし、非常に密であり、収入はそれほど多くない。(二〇四ページ)

この税は小歳入を免除しないという欠点があつて、間税の盛んな国において上下負担の不公平を修補する要を欠くものである。(二〇六ページ)

イタリアも州において歳入税を行うところの一国である。同国では土地の歳入には既に諸種の直税を課しており、歳入税は動産の歳入に課すものである。初めイタリア諸州が未だ統一されていらない時は無数の小国が各々独立して、それぞれ政令を施行していたので、財政の制度も一つでなく、租税の種類も甚だ多く、いやくも諸国で行うところの税のうちイタリア中に見られないものはなかった。すなわち、分頭税、動産税、營業税、俸給税、労銀税、土地書入証書税など枚挙に暇がない。

イタリア政府の歳入税設置は、イギリスの状況と大いに異なっており、歳入税によつて租税の権衡を取り、中等以上の人民が間税を負担する割合の軽いことを償補するというような考え方ではなく、ただ重複税のそしりを免れるようにして政府の歳入を得ようと望んだものである。それ故、性質が均しく見えるところの租税の乗課を避け、土地、家屋については既に地租、建物税を課税するをもつて歳入税は課税せず、専ら各種の動産の歳入に課税することとし、同時に分頭税、動産税、營業税を廃止し、特に二大直税すなわち土地及び家屋に課するところの地租及び動産資本若しくは職業によつて得る歳入に課するところの動産歳入税を設置したのである。もつとも、商業に課税する租税は依然として印紙税、登記税という形で残っている。

この制度は、これまで講究してきたものと比べれば条理があり、簡単にして、かつ平均を得ているようであるが、間税の不平均を修補するという歳入税の性質を欠くものと言える。

動産歳入税は初め配賦法としていたが、一八六六年以後これを改めて取分法とし、納税者の純歳入の八分を徴収した。一八七〇年に至りこれを一割二分とし、今日においては実に一割三分二を課税している。(二〇六〜一〇八ページ)

この税は、納税者の申告によることとし、動産の歳入を分けて四級とする。第一級は永遠の公債証書、土地書入証書若しくは私の証書、貸金預金の利子のごとき勞せずして得るところの永久の歳入であり、その全額に課税する。第二級は工業、商業の歳入のように資本、勞力を相混じえて得るところの歳入であり、その全額の八分の六に課税する。第三級は職業の歳入のように専ら勞力によって得るところの歳入とし、一生の年賦公債証書の歳入はこの級に加え、その全額の八分の五に課税する。第四級は勞銀、俸給、年金の類であり、その半額に課税する。この分級法は敢えて不可と言うことはできない。永久の歳入と一生若しくは一時の歳入を区別しているところは正理に適うものと言える。

第二級以下の三種には、歳入の一部を控除して課税するだけでなく、四〇〇フラン以下の小歳入はことごとく課税を免じ、四〇〇フランから八〇〇フランに至るまでの歳入には、またその若干分を控除する。しかし、その控除の刻みが細かく、むしろイギリスのように控除額を均一にし、例えば千フラン以下はことごとく二五〇フランを控除するというようにした方がよいのではないか。

この控除は名簿をもって徴収するところの歳入に限られ、政府公債証書の利子のように直ちに徴収する歳入には許されていない。

歳入の価格は租税吏の算定するところであり、納税者の申告によりこれを調査修正するものとする。そして、初等委員があつて、その算定した価格を宣告する。この委員は邑会又は財政区の邑会において四名を選挙し、プレーチュル（フランスの治安裁判官に均しい者）が長となり、また上等委員があつてこれを監督する。

この税の収入状況は極めてよろしくない。不当の課税若しくは収納することのできないものが非常に多く、その上、奸詐が一般に甚だしく実に言うに忍びないほどである。

統計によれば、イタリア全国において納税者の総数六三九、三二〇人のうち一千フラン以上の歳入を有する者は僅かに七八、二四六人であり、各州において五千フラン以上の歳入を有する者が百人に達するものも甚だ少ない。

職業者の平均歳入は、医師及び外科医の数八、〇四七人で僅かに四四六フラン、代言人・詞訟鑑定家・公証人の数一三、九一八人で僅かに七三〇フラン、土木師・器械家・建築家の数二、六一二人で七一七フランである。

また、医師及び外科医で、一千フラン以下は六、八五六人、一千～二千フラン四八〇人、二千～三千フラン六〇人、三千～四千フラン三六六人、四千～五千フラン一六六人、五千フラン以上は一人である。工業者・商業者の歳入についてもまた似たようなものである。これから見ると、歳入を隠蔽するのは、ただ二分の一、三分の一に留まらず、六分の五甚だしきは十分の九に至った者も少なくないと疑わずにはいられない。（二〇～二一四ページ）

イタリアの動産税の収入の過半は、政府の公債証書、無名会社の負債証書、株式等に課税するものであつて、政府が直ちに徴収するところのものである。これは実際上は不公平な税制である。何となれば、商業及び高尚な職業の歳入は隠蔽するところが多いが、政府の官吏、公債証書の所有者のごときは租税を逃れる道がなく、偏重の負担に苦しめられているからである。

しかしながら、税率が軽く、かつ、既に營業税として別に商業若しくは工業に課す場合はその不平均を減じることにはなる。

これをもって見れば、イタリア動産税の制度はよろしきを得ないものである。何となれば、その主義においても、歳入税を地租の附属のごとく考えるからである。余輩は、歳入税をもって補足、償補とし、中以上一切の歳入に課税しようと望むものである。イギリス同様の歳入税を課税する必要がイタリアにはある。イタリアの間税は塩税、麦粉税、入市税をもつて日用の必需品に課税し、下民の負担割合は重い。直税は中等以上の歳入に課し、小歳入の課税を免ずる法を設けなければ、これらの平均を得せしめることはできない。しかるに、イタリアは巨額な収入を得ることを目的とし、同国においてイギリスのような歳入税を行えば、負担を平均することはできても、貧国にして中以上の歳入を有する者が少なく、到底巨額の収入を得ることはできないとしている。(二四—二五ページ)

フランスにおいては、一般の歳入税の法はない。これを設置する議はしばしば起こったが、上下議院は常に抵抗してこれが設置を拒み、未だ行われるに至っていない。元来、フランスのように争乱がしばしば起こる国では世論が常に一切の新法を嫌悪するから、寛裕の改革をするのは非常に難しい。歳入税は重複税と称し、あるいは憶測なり、あるいは強奪なりという説が盛んに行われた。フランス政府が歳入税の議案を提出したのは、殊に困難危急の時であり、国民が最も危惧を抱く時であった。

一八四八年、大蔵卿グードショウ氏は動産の歳入に租税を課す議案を提出した。その法案によれば、この新税は従来の四種の直税を増して五種とする意であつて、このために別に動産に課すところの歳入税を廃止せず、六千万フランを各州に配賦、各州より邑に配賦し、その割合は分頭税、動産税、門窓税の高に比例させるものとして各邑が人民

に配賦するものである。その配賦法は納税者の申告を要せず、邑長と邑の議員六名をもってなる平等審査官の意見をもって各人民の負担高を定めるものである。この方法はプロイセンの制度に似たものであるが、その一大過失は憶測をもつてすることの甚だしいところであり、加えて、免税点が高く、フランスのように富の分散する国においては租税の負担が重きに過ぎる感がある。

国会の委員は政府の提出した議案を調査し、大いに修正の意見を附してこれを報告した。その報告に当たったのがデ・バリュー氏である。その修正案によれば、先ず土地耕作の利益に課税するところの租税を除くにあつた。これはその主義においては甚だ不公正というべきであるが、フランスは耕地が広くないために耕作營業の利益は大きくないので、實際の影響は大きくなかつた。次いで、租税を課すところの歳入を分けて四種とした。

第一 商業、工業の純益

第二 代書人、公証人、使吏等の純収入及び高尚な職業の純収入

第三 年金、報謝金、公私の俸給、勞銀

第四 割賦金、年賦金、貸金利子、一切の公債証書の利子

そして、租税を課すべき歳入を定めるに当たって、負債及び別に課するところの租税は分頭税、動産税を合わせて控除することを許した。これは間接に租税を平均させる一方法である。また、その配賦法を改めて取分法とし、一般に三分の税を課すべきものとした。

この修正案において、各人民の歳入を定めるのは平等審査官であるが、その審査官は直接若しくは間接の民選のものでなく、主に行政官吏をもつてなるものであつた。すなわち、第一治安裁判官、これが長である、第二管理官、第

三記録税徴収吏、第四間税吏員、第五商事裁判所員、第六各邑の邑會議員、第七直税徴収吏各一名とする。この官選審査官は、公平無私よくその任に耐えることは遙かに民選審査官に優るものがある。この委員はただ報告をするに留まり、租税を賦課するのは州の行政会にある。このように、政府が課税すべき歳入を定めるので、人民の誓詞を要せず、帳簿を調査されることもなく、隠蔽の罰を受けることもないのであった。

この修正案の重なる不便は申告を廃絶することにあつた。報告委員及び州の行政会は世評のほかに人民の歳入を明知する術がなく、大不公平を生ずることも疑いをいれないところである。しかし、この修正案にも採るべきところもあり、なかんずく、審査官の選任法はよろしきを得たものと言ふべきである。(二一五—二一九ページ)

グードショウ氏に次いでパッシー氏が大蔵卿となり、一八四九年に再び一般歳入税の法案を提出した。この法案では土地の歳入を除かず、一般人民の歳入に一分の租税を課税するものであった。(二一九—二二〇ページ)

しかし、この法案は後任のフル氏が廃棄し、じ後、歳入税の説はしばしば国会の問題となつて、一八五五年、一八六二年、一八六三年、一八七一年、一八七二年に下院から歳入税設置の案が提出されたが、政府は納税者の不満を來たし、人心を失ふことを恐れて常にこれに反対し、いまだ行われることはない。(二二一—二二二ページ)

歳入税と資本税の利害得失はしばしば抗論を免れないところであるが、本編において論究するところによつて歳入税は資本税に勝ることを解するに足ると思う。

歳入税といふ資本税といふ、決して巨額な収入を得るには足りないことを知るべきである。これらの税は、ただ間税の償補修正として課税するに過ぎないものである。イギリスの歳入税はその細密な点で多少の欠点があるとはいへ、概してよろしきを得たるものと言ふべきである。若し一時の歳入と永久の歳入とを區別して税率を異にするに至

れば、この税は完全というべきものになるであらう。(二三八ページ)

以上がボーリュー説くところの欧州諸国の所得税に相当する税の歴史的発展経緯、現状及びその利害得失と望ましいあり方等である。我が国の所得税立法案者も欧州諸国の所得税制をかく理解していたのであらう。税負担の平準化の思想は受容しつつも、所得の種類により税負担率を区別し、公平を図るという分類所得の考え方は、その「素案」にみられただけで否定されることになったのである。しかし、この考え方は、明治三十二年の改正により日の目を見るのである。そのとき、田尻稻次郎は大蔵次官として、三たび蔵相に返り咲いた松方正義に仕えていた

(注) 1 森田右一「わが国における財政制度の近代化」 関東学園大学学紀要第三号抜刷 三八頁

なお、本書一七四頁参照

2 大淵利男「明治期西欧財政学撰取史」 五〇・五一頁

3 森田右一「前掲書」 四八頁

4 「右同書」

五 奥國スタイン氏税法講義筆記

ここで、もう一つの財政論、租税論に触れてみたい。それは「奥國スタイン氏税法講義筆記」である。

「奥國スタイン氏税法講義筆記 完」は、明治二十一年七月に大蔵省主税局から刊行され、「財政」、「税法」、「間税」、「関税」の各論をその内容とするものであるが、これより先、同二十年三月刊行の「帝國稅務類纂 完」に「奥國大博士須多因氏租稅要論」として「財政」の部だけが登載されている。

筆者及び筆記の時期は不明であるが、文中に、「今ニ両君ハ幸ヒ李仏両国ニ就キ其实務ヲ研究セラレントス、素ヨリ予カ贅言ヲ呈スルニ及ハスト雖トモ、予ハ兼テ貴国ノ厚遇ヲ受ケ且ツ両君ハ酷暑炎天ヲ厭ハス寓居ヲ顧ミ玉フコト十余回、予モ亦タ大ニ感スル所アリ」(同書、以下同じ。三九ページ)、「此ノ所ニ於テ中村氏我國地租改正ノ次第ヲ告ケ、且曰我國ノ地籍ハ未タ全ク整理ノ域ニ至ラスト雖トモ、其大体ハ既ニ云々ノ点ニ達セリ」(四八ページ)、「惟フニ貴下等帰朝親ク其局ニ当ルニ及ンテ運用其宜ヲ失フナクンハ時ニ或ハ補益ナキニナラサルヘシ」(九〇ページ)とあり、また、「大蔵大臣」という用語が用いられている(大蔵大臣の呼称は明治一八年一二月内閣制施行による)。

これらのことから推測すると、本書は、中村氏ほか一名が渡欧してスタイン宅を訪問し、講義を受けたものの筆記であり、その時期は、「澳國大博士須多因氏租税要論」の発行日と「大蔵大臣」との呼称からみて、明治十九年酷暑炎天の頃と推定できる。

中村氏の名及び帯同した者の氏名は不明であるが、この頃渡欧した大蔵省関係者として、銀行局長加藤濟、一等主税官中村元雄がいる。両名が日本を出立したのは明治十九年一月頃であり、その目的は欧州諸国の財政経済の実地調査研究のためである⁽¹⁾。

したがって、本書はそのときの講義の筆記とも考えられるが、確証はない。

オーストリアのスタイン(ロレンツ・フォン・シュタイン—Lorenz von Stein)の講義筆記の類としては、明治十五年、伊藤博文が憲法調査のため渡欧した当時、伊東巳代治が筆記した「大博士斯丁氏講義筆記」(講義は十七回にわたり、第一回が明治十五年九月十八日、第十七回が同年十月三十一日)⁽²⁾のほか、海江田信義「須多因氏講義」(同⁽³⁾)

二二年）があるが、本書だけ訪問者、筆記者の解明がっていない。

さて、中村元雄が帰国したのは明治二十一年三月であり、本書の前半の部分の刊行が同二十年三月、後半の「税法」以下を含めた全体の刊行が同二十一年七月、我が国の所得税法が明治二十年三月成立し、彼らの渡欧中であつたことから考えると、本書が所得税法の立案に直接影響したかどうか明らかなでないが、彼らの訪問目的は、スタインの言に、「今貴下等ハ各国ノ税法ヲ研究シ以テ貴国ノ税法ヲ整理セント欲セラルムニ際シ」（四〇ページ）、「今ヤ貴国ノ税法ヲ改正スルニ付テノ要義ハ地租ノ輕減ト從來ノ無税者ニ課税スルトノ二件ヨリ先キナルハナシ」（四八ページ）とあるように税法改正のためのものであつたことが知れ、その筆記の前半部分の原稿は、恐らく滞欧先から日本へ届けられたものとみることができないだろうか。いずれにしても、スタインの思想には伊藤博文ら憲法調査の面々も傾倒したところであり、我が国識者の租税観形成の基礎になつたことは想像される。

以下は、欧州諸国の税制についてスタインの講義するところである。

英 国（七—一〇ページ）

一六八八年ウィルヘルム三世のときに始めて公律を制可し、これによつて特族は国事に参与する実権を失ひ、財政もまた始めて特族の制限を脱した。国王は賦税の法規を制定し、それを主管するものに命令してこれを執行させた。

この時代から、歳出には各経費に規定の各項目があり、その歳出の各項目について歳入税目を制可することとなつた。そして、この法は議員政治の今日に至るまでなお継続している。王室及び官衙の経費は歳出入とも各項目において年限を予定して認許していないが、おおむね国王の一世と予期し、その他軍事費及び補助費のような支出項目はことごとくこれに年限を予定して歳入税目を許可するのが常例である。

今英国における税目を挙げてみると、歴史上成立した地租（貢租の類、アクセスタクース）のほか、およそ五十余種類の物品及び消費税がある。もとより地租においては規定の税率があり、また期限を定めていないが、物品及び消費税に至ってはことごとく起因の理由によつて税率及びその年限を定めてある。

所得税は当時未だ国税として起こつていないが、議院の権外にある地方自治府においては既に土地及び物件の収益に係る所得を用途として窮民救助費、学校費及び道路修築費の支出額に対し所得税を賦課した。しかし、地方自治費に属する賦税は税と唱えず配賦支出金と言つていたようである。

地租、貢租のように歴史上成立したものは漸次改良してきたが、未だ今日まで英国の全部においてその終局をみるに至つていない。また、物品及び消費税においても漸次廃存更正し、一八四六年財務宰相ロベルト・ピールの時代に至つて、法則に則りやや改正の効を果たすこととなった。

そもそも、英国の財政法は欧州大陸の諸国と全くその制度を異にし、毎年の総支出額に対し総収入額を認許する方法でなく、歳出一項目についてその年限を規定し歳入税目を認許する方法である。したがつて、英国の歳計予算は議院において毎年の収支の総額を認許するのではなく、各項目の収支額についてその期限と税率の増減とを認許するのである。

次に、一七四二年にコンソリデートホントという計算法を起こした。これは各税収入の総額と各支出の総額を対照し歳計を合算調理する方法であるが、議院において毎年の各収支の項目について期限と税率とを定める例規は依然として存するものであり、この計算法は各項目法における繁雑さを省き、収支合額計算の簡便法を設けたということに留まる。

更に、一八四六年ロベルト・ピールが財務宰相に就任するに及んで始めて所得税（インコムタックス）を起し、物品及び消費税等の諸税則を規定した。その税則の主なものを見ると、所得税、旧存の地租、間税（物品及び消費）、営業鑑札税及び境関税等である。

所得税は五種の収益物を定め、各個人をしてこの収益物より生じた各自の所得高を徴税監査委員に詳明させ、委員がこれを調査して賦課する方法を採っている。徴税委員は徴税区ごとにジョスチスラフピース（戸長類似の官吏）一名と委員二、三名によつて組織し、また、所得税の税率は毎年議院において国費の総額により等しくこれを増減し認許規定するものとし、おおむね英貨一ポンドにつき幾千ペンスと議決して賦課する法規となっている。

仏 国（二〇～一五ページ）

仏国は、一六五〇年頃王権すこぶる盛んにして、いわゆる君主専治の時代である。当時の英主ルイ十四世は宰相コルベルトに命じて財政法規を制定させるに際し、租税規則もまた大いに更正したため、著しく進歩をみることとなった。

しかし、当時制定の法規は一七九〇年の革命に当たりことごとく廃止されたのであるが、現に欧州大陸の諸国に実施されている財政法規はコルベルト宰相が創定した主義に則さないものはない。当時の仏国の租税を挙げると、「タイエ」（往古に王権をもつて土地に課した収入）、及び「エデ」（特殊に賦課したもの）という直税と「オクトア」（境界及び入府の税）という間税、ほかに特権専売に属する塩、煙草、硫黄、硝薬の収入と車馬運送及び酒店税の類である。

その後、一七六四年同国の経済学者ネッカーが初めて「仏国財政法規纂論」を著し、同氏はルイ十六世時代の財政

の宰相に推挙されたが、自己の財政主義を仏国の財政法規に実施することはできなかった。しかし、経済上の学理をあまり推しはかり、財政の主義を論究したことは、じ後、仏国の財政を発達させる効力を有していたと言わざるを得ない。なお、同氏は仏国革命に際し国外に脱し、スイスに隠遁した。

一七九二年の革命は旧王ルイ十六世を刑に処し、同時に王国の典令法章を廃棄したが、共和政府においては旧法令全廃のため国費の支出に困り、財政維持の急務であることを評議した。これより先、国王ルイ十五世の時代に経済学家の宰相ケスネー及びチュゴの両学士は農産経済の主義を主張し、その学派は仏国に蔓延した。その後星霜を積み革命に至るもなお両氏の農産経済主義を持論とする者が多く、よって共和政府は国費を全国農産上の収益に賦課することに決し、直税として地租（コントレブーション）を起こし、また同時に全国の人民は各々一年のうちに幾千かの労力を国家に入れるべき義務があるものとし、一回すなわち一日の働力賃を仏貨一フラン五〇サンチーム、一年三回すなわち三分の働力賃四フラン五〇サンチームの人頭働力税を施行した。しかし、国事益々多端となり両税のみをもって国費を支えることができず、間税を設けることとなった。

この時代に至って、歳計は歳入出を款項目に細別し、毎年予算表を調製して議院の議決を要することになり、その認許を得て施行するものとなった。この方法は英国の財政法とは全くその体裁を異にし、歳出総額に対し歳入総額を認許する方法であり、現行の欧州各国の歳計予算法式もまたこの主義に基づいて規定されたものである。

一七九九年、ナポレオン一世が共和政府の統領となり、国費も益々多くなったため、歳入を増加しようとして更に塩税、煙草専売、家屋税、營業税等の議案を議院に附して、議決を経た後法律をもってこれを發布した。

そもそも、歳出入は、毎年予算に基づき議院において議決し、これを認許する権利があるものとすれば、歳計予算

は普通の法律と同じ性質を有するものと言わざるを得ない。租税法は、永年にわたり継続して、あまねく国民をして遵守させるべき法律と等しい性質を有するものであるから、一税には必ず一税の法律がなくてはならない。ナポレオン一世が新税を起すに当たり、これを議院に附し、その議決を経て普通法律をもって発布するに及んで、欧州各国の租税法は以後この主義に基づいて規定されることになった。

さて、一八〇四年から一八一二年に至る間、ナポレオン一世が帝位にあり、その権勢は大いに強く議院は勢力を失ってきた。同帝が法規に基づいて歳計予算及びその決算を議院に下して承認を求めたとはいえ、事実においては名目だけのものに過ぎず、新税の法案は同帝の独裁発布するところであった。

一八一五年、ナポレオン一世が大敗して位を退き、仏国の旧王族を英国から迎え、仏王ルイ十八世とした。そして、立憲君治の政体を立て、上下両議院を置き再び旧制に基づき、財政の法規は必ず議院の認許を受け執行することになった。当時の財務の宰相ラビットは、毎年の予算法案は議院において歳出の当否を先に検閲議定し、しかる後に、その歳入を決議認許するのが便宜であると建議して受け入れられた。また、歳入の予算額は決算に及んで異同をみることは少ないが、歳出の予算額に至ってはそうではない。毎年必ず予算外の臨時支出を要し、常に変動が少なくない。

したがって、定額のある歳入をもって定額外の臨時支出に応じようとするには何の方策を用い何の法律をもってするのか。臨機の急務に際し必要の支出を要する時は、国王の勅令をもって定期の国庫券を発行し目下の急を救う方法を設ける特権を持たせ、その証券は必ずその翌年度の歳入をもって償却すべきものとする。若しその歳入をもって金額を償う余剰が無いときは更に議院の認許を仰ぎ年賦償還の国債とする便法を設けることを建議した。じ来、この主義が欧州各国の普通の例となったのである。

ところで、従来仏国においては英独等のように所得税と単称すべき税法はない。何となれば、同国はおよそ一七〇〇年前後より、政府が己の負担に係る各種巨額の国債を発行し、その国債には法律をもって国税を賦課しないという明文を認めたのである。それ故、有資産家はいずれも巨額の国債券を所有し、各自の所得の多くはその国債より生ずる利子の重なったものである。しかし、政府は普通の所得税法を設けることができず、ほかの名称による税、すなわち「プロハビキス」及び「プロハセッシヨネル」等の類似所得税を設けることになったのである。

地租は、全国の土地の総收穫に配賦し徴収する方法であり、県郡及び町村すなわち地方の区画に割付賦課する方法である。しかし、仏国は古くから既に地籍の調査に着手したにもかかわらず、未だ全国の地籍を秤量していない。故に、地租の法規は独澳兩國に未だ及ばざるところがある。ただし、澳国においても既に一応は全国の秤量を行ったけれども、本調査に至っては着手以来四十年後年にわたるも未だ終局を全部にみることはできない。

独逸（一五—二九ページ）

独逸は上古より連邦共治の国であり、独逸帝は外務上においては全邦を統治し、全軍を指揮する権利を有するが、連邦各個の内務に關与する権利は有していない。それ故、各連邦はいずれも自主の法律制度を有し、財政法のごときも独逸全国においてどのくらいあるか知らない。そもそも、独逸においては上古より今日に至るまで統一の法規をみることはできないが、中古以降は学理の発達するに従い、各連邦の人民は法律、政治、經濟及び財政上の原則について殆どその思想を一にし、その主義を等しくすることとなってから久しい。そして、これを各連邦の現行法規に及ぼし目今の隆盛をみるに至らしめたことは他邦に比類のないことである。

独逸の財政史要を挙げると、各連邦の財政権は初めは全く特族に帰し、君主は公費の欠額を特族に請求しその認許

を得る制度であつた。特族が財政上の実権を専有したのは一五〇〇年から一八〇〇年の初めに至る時代である。特族は各自負担の金額をもつて自領の人民に配賦し、その金額を徴収して官庫に納めたが、未だその支出と決算についての当否を問う権利を有しなかつた。この時代を特族財政年紀と呼ぶ。

独逸の各邦においては特族に財政上の特権があるため、君主は直ちに租税を土地の收穫物に賦課する権利がなかつたが、塩、煙草等のように間税に属すべき収益ある物品については、特権収入として官庫に收入する特権を有していた。それ故、直税については、上古からその利害得失を經濟上の主義に推し論究した者は多かつたが、中古においては間税の必要なこと、その利害得失を論究した者はなく、間税は長い間財政の範圍外に置く感覺を生じていた。

独逸における財政学は一七〇〇年代に漸く起こつたとはいへ、既に一六二四年にはストラスブルヒ府の經濟学家クロクは財政纂論を著し、普通經濟上の學理を推し租税經濟の要務を論究していた。その要点を挙げれば、租税は經濟上の原則に基づき必ず法規を設けなければならない、そして所得の純益に幾干かを課する、所得を秤量する方法は最も緊要なことである、故に地租はまず地籍を調査し、地価の等級を定め、精細に実収益を審査し、もつてこれに適度の税率を定めるべしという論である。もとより同氏の主論は専ら農産經濟上のものであると言へるが、けだし、普通經濟主義をもつて租税の要点を論究した財政学家は同氏をもつて始祖と仰がなければならない。

その後、特族が財政権を失い、国王自ら賦税の法規を制可するに当たり、碩学クロクの門派に属する学士が、租税については国君に至重の權利があるといへども、国民の承認許諾を得るにあらざれば執行してはならないと論じた。しかし、その時代は未だ財政学の主義及び法則は全く具わらず、むしろ學理上これを收納学若しくは租税学と稱すべき事實を含んでいた。じ來、財政学の発達について推考すると、独逸の財政学はここにその本源があるものと言わざ

るを得ない。

中古以来特族が財政権を専有した時代においては、邦国に公費と唱うべきものはあるが、未だ国費と称する国民の負担に係るような財政の法はなかった。世運が一変して君主専治の世となるに及んで、君主は自ら法律を制定して国民に租税を賦課し、かつ、内閣に財務部を置き、その主管長に命じて官有土地、特権収入、租税及び国庫歳出入を掌らせた。ここにおいて内閣経済の名称が起ったのであるが、当時は未だ政治、経済、財政学等の範囲内においてその主義とその法則とを学理上明確に分析するまでには発達しなかった。漸く一六〇〇年の末に至り、ジョスチー及びソネンヘルスの二氏が輩出して、初めて内閣経済を学理的に講究し、本源と主義とをはっきり分け、警察学(政治)、経済学、財政学の三学とした。租税法においても、その当時の頃から直税、間税の正別をはっきりさせ、その利害得失を論究するようになった。また、国債もこの時代に起ったものである。

独逸連邦には一八〇四年に至っても未だ二百有余の独立侯伯国があつて、政令法規も統一したものではなかったのであるが、この二碩学以来独逸の政治経済学は学理、実際ともに著しく発達をみたのであり、この時代を君主専治の時代と称する。

次に、十九世紀、すなわち憲法政治の世においては、財政の沿革を分けて三期三要とする。

すなわち、一八一七、八年から同三〇年の仏国革命までを一期、一八三〇年の仏国革命から同四八年の独逸の革命、李国の憲法政治までを二期、それから北部連邦同盟及び現今に至る時代をもつて三期と言う。また、三要とは、憲法政治の原理より起る財政主義、及び経済の原理と物貨交通の便否とによって起る財政主義、並びに共存社会主義の経済より起る財政主義である。

一八〇〇年の初め仏帝ナポレオン一世が大軍を率い、長驅して独逸の二國を蹂躪し、独逸連邦を分離して独帝フランク二世を退位させ単に澳帝とした。当時なお独逸北部において雄を唱えるものが李国である。その後仏帝が敗戦し、独逸の連邦は再び編成され、盟章を定め澳帝を推して盟主とした。この時澳國に名宰相フュルスト・メトニツクあり、李國にも名宰相フォム・スタイン及びフュルスト・ハルデンベルヒあり、互いに連邦政略の方針を異にして、李國はひそかに覇業を計ろうとして、兩國にやや軋轢の兆しがあつた。

しかしながら、独逸全國の國民は既に等しく歐洲の南部における改進黨政治の思想を抱き、しきりに憲法政治の設立を希望するに至つた。そこで、李國の宰相スタインは、全國の氣運の向かうところに従い、李國の國是を定めようと因習の久しい特殊專政の弊を改め、君主統政の基礎を立て、次いで地方自治の制を定めることとした。ここにおいて、全國の人民は李國の銳進の政略を慕い、澳國を連邦より退け李國を推し、まさに独逸の立憲帝國の実現をみようとした。しかし、各連邦の君主及び特殊はこれを拒み、飽くまで李國を忌み、かつ、永く澳帝を推し戴く状況であつたが、一八一七、八年に至り独逸の南部は君主專治の政体を保つことができず、ババリア王國を始め二、三の侯國、また、北部においてはザクセン、ワイマル公國が遂に憲法政治となつた。そして、この時初めて財政法章に「新税は必ず特殊會議（國會のこと）の認許を仰ぐべし」と掲げられた。しかし、最初は未だ議院は歲計予算を檢案議定すること、またその決算を調査認承する等の權利を有するに至らず、したがって、歳出の不足額は君權をもって臨時國債を募り、これを補うことができたが、人民は漸次法律、政治の思想に富んできて、憲法の原則より推して歲計予算の適否を議論し、國會の認許を経て法律とするのでなければ、毎年の収支は君權といえども執行してはならないと主張して、このことは憲法上の一大疑問となつた。

一八三〇年七月、仏国の革命に際しその余焰がまさに独逸に及ぼんとした。ために人心は恐々とし、人民は更に改進黨自由の政治思想を温めるに至った。ここにおいては、連邦の侯伯国は遂に旧政体を維持することができず、ザクセン王国を始め侯伯国が次々と憲法政治となった。この時には、議院は殆ど政務を左右する実権を有するようになり、法律及び行政において著しく変更をみるに至った。殊に歳計予算及び租税等については全く議院の権利に帰すこととなった。それ故、人民は普通經濟上の原理をもつて国本の厚薄を時運に照らし、あまねく財政の適否を論究するに至った。これは財政法規において人民は義務及び負担を免れることができず、各自の生計に直接の利害得失を蒙るからである。

従来独逸の財政及び人民の財物の根本は、専ら農産をもつて主としており、未だ英仏のように商工業の利益を經濟上において推究するには至っていなかったが、國運が進歩するに従い商工業の範ちゅうにまで入ってきた。しかし、連邦の各国は、名邦とも境關を置き貨物の輸出入に課税して、これを國庫の歳入に充て、商工業發達の氣運を囿らなかつたが、独り李國のみが將來独逸全國の商工業を保護し、財力を發育させる必要のあること、また、連邦統一政略の考えをもつて、境關稅會盟を作り、盟約して各連邦の境關稅を廢し、等しく物貨交通の便を開くとともに、境關稅會盟連邦の外部においては共盟の境關を置き、輸入の物貨を檢閲して適度の稅を賦課し、かつ、その事務總理の官庁をベルリン市に設け、會盟連邦委員を派出して監督させ、その收入額は連邦の人口に比較して分配する方法を設けようという法案をたてた。これにザクセン地方の公侯國が同意し直ちに該會盟に入り、続いて北部の連邦が殆ど入會を請い、結果として李國の法案がそのよろしきを得て、じ來全國の殖產工業が急激に興り、また、全國の人民は初めて統一の邦國に生計することの便宜を感じ、そのため統一氣運に向かうこととなった。ここにおいて、經濟政略の

みならず統一政略の目的を達する兩利を得たのである。

さて、一八四八年二月に仏国の革命が起こり、同年四月には遂に独逸の革命となった。李国も君主專治の国体を維持することができず、立憲の政体を立て上下兩院を置いた。そして、憲法に「歳計は毎年調製の予算表にすべて国庫の収支額を掲げ、これを議院において検案調査し、その予算額を議決し、毎年一の法律をもって確定するものとする。」と掲げたのである。これが李国憲法上において議政權と行政權との範圍が判然としない理由であり、そして將來の一大疑問となったのである。

これより先、欧州南部の諸国すなわち英・仏・ベルギーの主義が欧州大陸に入らんとしていた。よって、未だ君主專治の国体であった露・澳・李の三国は、旧制を守り憲法政治を設けないよう秘に盟約していたが、李国はこの盟約を守ることができず、一八四八年に憲法政治を設立した。そのため、露・澳の二国はその違約を李国に責め、また、李国の特殊のうち保守主義をとるものは、陰に後援を露・澳に求め、憲法主義を拒もうとしたが、その目的を果たさず、遂に露・澳・李三国の軋轢となった。

その後、歳月を積み民心やや安定し、法律制度も定まろうとしていたが、時に旧特殊はなお保守の政略を試みるごとがあり、また、要路にある者もやや保守の政略主義に傾くことがあった。外交における露・澳との関係は日々切迫し、仏帝ナポレオン三世は遙かに澳・李の氣運を窺い、方策を巡らし兩國の離反を計ろうとする状況にあった。李国はまさに外患内憂、その上澳・李の旧盟約により軍隊を出してデンマルクの罪を問わんとするに際し、戦備をなさざるを得なかった。そこで、一八六三年度の歳計予算に国費の増額を掲げ、これを議院に下附したが、議院はこれを否決した。李国王ウィルヘルムは、議院に対し「歳計予算は施政上一日も欠くべからざる要務である。議院において速

やかにこれを可決することを請い願う。」と宣したが、議院は、「法律勅令を遵奉し、重任を要路に奉じ、國務を総理する責に当たる者が、内にあっては財政の危急を顧みず、人民の意向に反して威力を欲しいままにし、外にあっては怨を他邦に結ぶをもつて、更に國費の増加を要することとなっている。陛下の英明をもつて速やかに当局者を免じ、俊良の人材を選抜して政務の責に当たらしめ給うにおいては、何ぞ施政必需の歳計予算を否決することがあろうか。若し陛下が議院の奏議を決行しなければ、議院は飽くまでこれを拒むものである。」と答えたのである。

國王は、遂にこれを承諾せず、この時フォン・ビスマルクを総理大臣として、彼に命じて議院に「國王は議院の奏議を許諾しない。また、予算の認許を議院に求めず、既定の予算法律によりこれを執行する。同時に憲法上の特権をもつて議院を閉止する。」と答えさせた。

この時外交政略はいよいよ切迫し、遂に一八六四年澳・普連合してデンマルクに軍を出し、続いて積年の軋轢が破れて澳字六六年の役となり、國費も更に巨万を加えたが、ことごとく臨時の勅令をもつてこれを支弁した。幸いにしてキヨニヒグレッツの一戦に大勝利を得て澳と和睦し、李國王は独逸北部連邦の盟主となった。ここにおいて、総理大臣ビスマルクは、「臨時巨額の軍費は國家の運命に関しやむを得ざる支出であつた。その処置は果たして當を失したものであつたか。今よろしく専行した責を受ける。」と議院に動議して、その決をとる時に「憲法の条規には違反するが、責任上大臣が当面の急に処し、その職を全うしたもので専行の罪を問うに及ばず。」という動議に同意する者が若干の多数を得て漸く議院と政府との軋轢が終結した。

議院、すなわち立法官なる者は法案を議し、これを可否議定する權利を有するもので、もとより可決、修正若しくは否決する權利のあることは疑いのないところである。しかれば、議院は初め一回の歳計予算法律を議定して、また

更に例年の歳計予算においてもこれを普通の法案と同じに可決又は否決することができるという性質を有するものであるか。毎期の歳計予算は純然たる行政規則であり、既定の予算法律上において費項の変動を生じないときは、あたかも議院に毎年の決算の承認を受けるのと等しく、毎期その検閲を議院に受け勅令をもって頒布執行することができるのである。また、収支の予算額に増減を加えるとき、若しくは新たに支出の項目を設けるとき、あるいは新税を起し、若しくは旧税の税率を変更するようなどときには無論その法案を議院に下附し、必ず認許を仰がなければならぬものとする。李国は憲法上これを純然たる法律と認め、更にピスマルク大臣が軋轢を止める政略をもってこれを普通の法律と認めただけでなく、議院はあくまでも可否議決の權利を有するものと政府が暗に承諾したので、同国はこれよりさき立法権と行政権との分界及びその範圍を錯雜ならしめたのである。

かつて、李国の大博士グナイスト氏は英国の旧慣法を引証して、歳計予算に毎年変動がないときは議院の認許を仰がず、行政権において發布することができ、若し変動が生じたときは必ず議院の認許を要すると言ったが、同氏の説は實際上穩当である。

今を隔てることおよそ二十年前、初めて独逸に共存社会主義（ソチャリスムス）の經濟論が起った。その主論は、そもそも邦国は社会の發達したもので、法律及び政治は務めて公平無私、偏重のないことを要する、しかるに、現行の法規は実施上において公平無私で偏重の憂いがないか、国民の義務及び負担に関する兵役及び租税における現状は、富民に緩やかで貧民に酷となっているように法律の範圍内において貧民が富民に制せられているすこぶる酷な状況にある。今これを救済し、共に公平を得る方策はどうか、という論旨である。あるものは一つの党派を組織し、あるものは一種の社会主義の經濟論となり、その後等級所得税が設けられるに及んで更にこの党派の勢力が増加し、

目下その主義は政治及び経済学上の一大疑問となっている。この党類もまた全国に蔓延し、立法上にも少なからず権力を有せんとする現状である。また、共存社会党の主論は、仏国における共産社会党（コムニスムス）の主論とやや類似するところがあるといえども、事実を糾生するときは大いに異なるところがある。よって、その起因と主論を陳述するのは欧州の財政及び経済政略上の実況を講究する場合に最も必要なことである。共産社会党は一七九一年の仏国革命の時に起こり、その主論は、人はそもそも生命を天賦にうけ、天然の貨殖によって各々貴重な生命を全うすることを得るものである。しかるに、今や社会に邦域を立て、これを殆ど一個人の私有に属せしめるのみならず、その一個人を推尊して国王と呼び、また、人々が天に享有するところの共産貨物を各自に享有せしめ、これを名付けて各自の所有物と唱えている、これをいわゆる性法において許すべきであらうか、社会に至重至大の私権と威力とを有する者を倒し、また社会共産の貨物を私有する者を廃し、共に天理に則り共益、共産等しく生存することを得ようとするものである。

スタイン氏は言う、財政上最も難しく、最も必要なものをもって租税とし、租税の中でその名が正しく、その事が順なるようで、最も秤量の名実を得せしめるのに苦しむものをもって所得税とする。今の欧州各国の所得税、そして財政諸学士の論説について推考すると、未だかつてその主義が明瞭にして規則が実際に適合するというものを知らない。

今、欧州各国の現行所得税の理論上の利害得失を判然と説明することができれば、その他の租税を説明することは難とするに足りない。英・仏・独三国の所得税法はその質は同じであるが、その方法は各種である。例えば、英国のように五種の直税物について各所得の純収益を詳細、かつ明らかに検定し、これを合算して所得税を人別に課す方

法、仏国のように各種の直税に暗に所得税を計算して賦課する方法、また、独国のように連邦においてその方法は各種あるが、例えば、各直税のほか更にその所得の残収益額を暗に計算し、各個人が生計必需の用に支出する金額をおおむねの表にして各個人の所得を秤量する李国の方法、あるいは、南部独逸の諸邦のように地租、家屋及び資本等の直税を除き、専ら労力より生ずる純益に所得税を課す方法、更には、ザクセン王国のように英国の所得税を折衷し人別直税の所得税を賦課する方法など各種のものがある。

これらにより、その利害得失を攻究しようとするときは、先ず英・仏・独三国に実施された所得税法を明らかにすることが優れた方法である。よって、以下ここにその概略を述べることにする。(二九〇三ページ)

英国においては、かつて経済学士アダム・スミス氏が、租税は国民各自の資産より生じた純収益に賦課すべしと主張した主義に基づくといえども、その当時は未だ旧法の地租及び物品税等を廃止して、更に税法を更正する暇はなかった。一八〇〇年の初め、ナポレオン一世が覇業を起こさんとするに当たり、英国はこれに抗戦するため巨万の軍費を費し、財政も急を要した。ここにおいて、総理大臣ピット氏が、これを救うため旧税の地租、家屋及び営業の所得と新たに資本税及び俸給備償税の二種を加え、併せて五種の直税においてその総所得を算定して各個人に配賦し、これを人別所得の直税(インカムタックス)と規定し徴税する方法を設けた。しかし、同国の土地には歴史上成立した貢租があり、地税と同じ土地より生ずる収益も五種の所得に合算されるときは、地主はあたかも重複の直税を負担する義務を免れざるとの議論が起った時に、同大臣は、そもそも英国の全土は古来より国王の所有権に属しており、今各自の所得に係る土地はことごとく永借地と認めざるを得ない。しかし、永借地主が若し貢租の金額を加乗して土地の原価を算定し、その金額を官庫に全納し終わった場合には、その土地を各自の所有権に帰せしめ、従って貢租の

義務を免除するであらう。そして、自ら地主となった者は等しく一分の所得税を負担するだけでよい、と説明した。これによって、同国では、漸次土地の原価を算定して、これを国庫に納め、永借貢租の制度を廃止する方法を起こしたのである。

英国の所得税は定期税であり、変動ある税率として、毎年国費の増減額によって税率を変更する方法である。例えば、本年度においては一ポンドにつき何ペンスの税率と議院で議決し徴税する方法である。そして、その賦課の方法について言えば、各徴税区の監査官が委員とともに、各自の詳明な切符を鑑定調査し、合算の所得税を各個人に賦課する方法である。アダム・スミスの租税論から言えば、英国の所得税法はその原則に適うようである。しかれども、その秤量検閲の方法はすこぶる簡易であり、果たして同国の監査官及び委員は英敏にして、その実額を量るのに老練であるのか、否そもそも納税の義務は国民として免れることはできず、また避けてはならないとし、普通人民の甘喜しないものである。しかるに、かの鋭利なる英人に限り、独り納税の義務を好むの情があるのか、若し普通の人情と同じように、これを好まないとすれば、英国のように各自が詳明保証する所得税の徴収法は、徳義上は信憑を置くべきであるが、実際上においてはむしろ迂闊な方法と言わざるを得ない。(三〇—三二ページ)

仏国の所得税は、英国とその主義及び方法を異にしている。すなわち、各種の直税において純収益を秤量して賦課するものがこれである。例えば、地税については、未だ全国の地籍を測量し、地質を調査し、地価の等級を規定するには至らないが、既に賦税の方法として、全国の土地より生ずる純収益の所得税額幾百万円と確定し、その税額を各県へ平均配賦し、各県はこれを各郡の実地籍に比較して配賦し、また各郡は各町村に配賦し、各町村では豪農若しくは地主により成立した徴税委員が一町村の配賦額を各大小の地主に割り付け徴収する方法をとっており、その実際は

地籍及び地価調査等の方法が備わっていないため、貧富の負担の偏重を免れないという害が少なくないと言われている。

また、家屋税もやや所得税の性質をもって賦税法を設けている。すなわち、門窓をもって目表とし、家屋税の等級を秤量して賦課徴収する方法である。更に、人別動産税と名付けるべき所得税的のものもあるが、全国一定でなく都府及び各県において賦課の方法を異にしている。

このほか、営業等級税と営業所得税に資本税、また人頭働力税等がある。これらの直税は皆その所得を目表として賦課する主義であり、割付法の地租を除くほかはことごとく定率税である。

しかし、同国の直税は、實際上においては概計の標準をもって主管庁若しくは徴税委員より配賦し徴税するものであり、英独のような所得税法を設けなかった理由、その利害得失を論究するためには、各種の税目について論究しなければならぬ。それ故、その詳細を述べることができないのである。(三二―三三ページ)

次に独逸国であるが、同国の現行所得税法は連邦各邦においてその主義及び方法を異にするが、その主たるものとして李国と独逸南部のバリエン王国及びザクセン王国等の現行税法を講究しなければならない。

バリエン王国及び南部独逸国の所得税法は、地租及び家屋の両直税を除き、営業、俸給、傭賃及び資本等より生ずる純益を合計して各個人の所得と算定し、これに所得税を賦課する方法である。また、澳国その他は、地租、家屋、資本、等級営業税及び営業所得税等のように各種単独の直税を設けている。更に、ザクセン王国においては、英国の所得税を折衷し、各直税の純収益を合計して一個人の所得とし、これを一個人ごとに自ら詳明させ、これについて秤量委員が各個人の所得税を検閲秤定して賦課する方法である。

李国には、仏国の地租法を折衷した地税と家屋税、營業税の三直税のほか、人別の所得税がある。そして、所得税を二種に区分し、三千マルク以上の所得のある者に普通の定率所得税を賦課し、四百二十マルク以上三千マルク以下の所得者には比例税率の等級税を賦課することとなっている。各個人の合計所得を委員が秤量する場合には、地租、家屋及び營業の三種に直税を賦課徴収したその残所得額と資本、俸給、儲賃等より生ずる所得との合計所得額を暗に目表とし、またこれを各個人が歳計必需費に支出する家賃、諸器具及び消費物等の費額を概算し、その出入総額を比較算定して各個人の所得税を秤量規定する方法であり、すこぶる繁雜であると言わざるを得ない。

同国の所得税については、秤量委員が果たして各個人の所得税を公平至当に秤量し賦課することができるのか、これが第一の難点である。この税は各個人の歳出入を概算秤量して賦課する方法であり、各個人の歳出費額は未定の支出を計算するものと言わざるを得ない。物価は時期によって高低があり、また、一家の生計は節約するか、しないかによって年々増減するものである。これをあらかじめ算定するにはどんな方法でできるのか、これが第二の難点である。所得を秤量するのに各個人の資産若しくは勞力より生ずる所得をもって基準とせず、各個人の歳計支出額をもって秤量の目表とするときは、各個人の生計における各個の嗜好、欲望によってすこぶる異同があり、あるいは奢侈、あるいは節儉、あるいは毎年余裕を生ずる者、あるいはその日の生計にも困る者がある。然るに、その余裕ある富者の所得を秤量するのは甚だ困難であり、その税を課するのも必ず薄い。これに反して、その日の生計にも困る者の所得を秤量するのは勿論容易にして、その税を課せられるのも必ず厚い。このように厚薄偏重を免れることができない、これが第三の難点である。

そもそも、租税一般の主義として直税に重複の税を課すべきではない。また、間税は日計必需の消費物すなわち穀

物、肉類に課すべきではない。李国においては、地租、家屋、営業三つの直税に重複税を課し、またこれを合算し、もって人別所得税としているが、この三つの直税は他邦に比し税率が軽いので、租税政略の上でこれを再び所得税に合計して徴税する方策である。その主義はもとより曖昧であるが、その総税額を民力と比較すると、他邦に比べ幾分か優れるところがあると言わざるを得ない。そして、等級税に比例税率を用いたのは、いくら細民を救う政略であり、他邦より大いに進歩したところがあると言わざるを得ない。(三三―三六ページ)

所得及び等級の税法は、貧富偏重の負担を免れ得ないことは明らかであるので、その当否を論じたり、又は、これを軽減してその償いを間税に求めんとしたり、あるいは、直税は国税のみに止め、地方税はことごとく間税とすべし、という論がある。

昔、独逸の市府はおおむね境関を設け、入府の関税法を施行したが、李国は先にこれを廃し、澳国はこれを未だ続けていた。それで、市府の住民が年々減少して市外に転住する者が多かった。これは生計の必需品に課税することを嫌ったことによるものである。また、租税は国税、地方税のいかを問わず国民各個人の資産、すなわち土地、家屋、資本、労力若しくは俸給、備償等より生ずる純収益の総額を合計し、これを各個人の所得として累進税率を用いて貧富偏重の現行税法を改正せよと主張するに至った。(三六ページ)

今また各国所得税の現行法を論ずると、英国はその主義明瞭にして、幾干か経済の原則に適するとはいえ、賦課秤量の方法は競争社会の世にあっては事情に通じていないものと言わざるを得ない。仏国は各直税に所得税の実を得たものがあるが、英独のように名実を備えるものがなく、ここで得失を論ずることができない。独逸の主たるものは李国であるが、李国の所得税は主義不明であり、賦課秤量の方法は最も錯雑であるが、国民の経済を害せず、かつ租税

の政略上においては最も巧みな賦税の方法を設けたものと言わざるを得ない。李国では財政のみならず、国政上の法律を務めて簡素にし要を得たものを掲げ、これを執行するに当たって、必ず勅令若しくは訓令をもってその細則を示す。これによって事は簡にして整肅、かつ最も円滑に渉るのである。(三八ページ)

およそ租税は、これを賦課徴収するのに各国それぞれの方法を異にし、あるいは一般の所得税法により、あるいは別に収益税の法を設け、あるいは二者を混合し若しくは折衷してこれを行うところがあり、ひとつもその方法と同じとするものはないとはいへ、課税の目的、すなわち「租税は人民の所得に賦課す」という主義は各国共通であり、この原則にはずれるものはない。けだし、各国とも国家の大主義は皆一であり、従って租税の主義もまた一である。しかし、各国とも社会上、歴史上、経済上の関係においては千差万別であり、軌を一にすることはない。それ故、この三者の力により生ずるところの人民の所得もまたその性質と関係とを異にせざるを得ない。所得の性質、関係が同じでないときは、これに課税する方法もまた同じであり得ない。

今、貴下等は各国の税法を研究し、もって貴国の税法を整理しようと欲しておられるので、一言を呈す。

およそ国は歴史上、社会上、経済上各固有の性質を有し、その関係を全く同じとするものは未だかつてなかった。それ故、他国のものを百事採用して、そのまま自国に行うのが不利であることは言うまでもない。まして、各国相異なる社会、経済に密着した関係を有する税法においては尚更である。貴国は貴国固有の性質によってその税法を設け、もって社会、経済の発達を妨害しないことに注意されたい。要するに、税法の法式は軽く精神は重いということである。

よって、私は法式を省き、各国税法の精神を講談する。貴下等はこれを斟酌、折衷して貴国の税法の整理を図られ

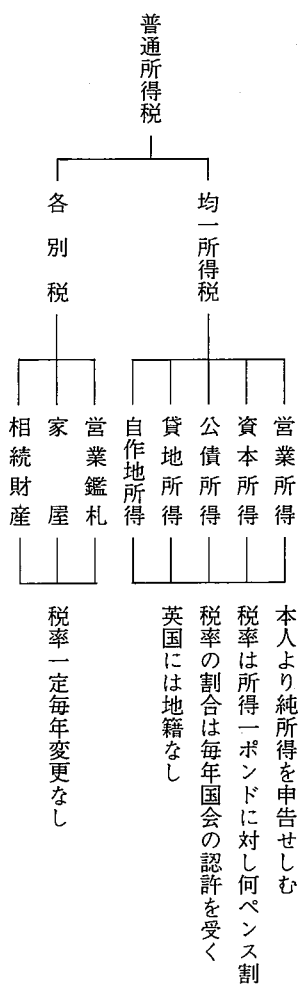
れば、私としても身に余る誉れである。(三九・四〇ページ)

(英国)

英国の直税は一の普通所得税によってこれを徴収している。所得税はこれを大別して二部とする。

一は均一所得税といい、五種の財源より生ずる所得高を各人民より申告させ、同一の税率によって賦課徴収する。ただし、この税率は毎年国会においてその割合を定める。すなわち、国会は税率の認許権を有するのである。この税率は、五種の財源より生ずる所得に対し皆同一の割合をもつて賦課され、その種類により増減されることはない。また、税率は金位の割合によるものであつて等級等を設けることはない。すなわち、一ポンドに対する何ペンスの税率と定めている。

他は各別税と称し、三種の財源に賦課するものであり、その方法及び税率は相異なる。すなわち、各別の収益税の法によるものである。この二部の税を合わせて普通所得税という。これを図解すると左のとおりである。



英国相続税は、他国のように印紙税の法によって徴収するのではない。また、鑑札税は一定の營業、すなわち藥種屋等に賦課するもので、その範圍は広くない。一年一回納めるものもあり、三年ごとに納税するものもある。

その他英国には地租に類する一種の税がある。これは歴史上に成立したもので眞の地租ではない。すなわち、昔日土地は一切国王の所有であり、これを人民に売渡し、その代価を年賦のごとき法をもって取り立てるもので全国一般に行われるものではない。

英国は国税においても欧州大陸諸国とは大いに趣を異にし、殊に地方税に至っては全く特殊のもので欧州大陸諸国にはかつてその例を見ないところである。すなわち、英国の地方税は国税とは全く關係ないもので、行政事務ごとに各々特別の税を設けたものである（例えば、救貧の事務に關する費用を徴するに救貧税の名をもってし、道路を改築する費用を徴するに道路税の名をもってする類）。それ故、各地方でそれぞれその法を異にし、国税に附加する副税のごときものは一切ないのである。（四〇～四三ページ）

（仏 国）

仏国税法が英国と異なる点は、それが學問上の研究によって設けたものであり、歴史上成立したのではないことである。ただし、仏国には一七九〇年頃大革命があつて、旧法は全く廃止され、今日行われるところのものは、この革命の時新たに制定したもののだけである。それ故、その法律の明文上より見るときは、その主義は至って明瞭であり、英国税法の及ぶところでないといえども、實際施行するところでは極めて曖昧にして、かつ規律の正しからざることむしろ英国に一步譲るようである。

仏国において普通所得税を設けないゆえんは、大革命のとき制定した法律の明文に違反するからである。その明文

には、およそ租税は各人民の所得を精細に調査し、その純所得高に準じて徴収すべしとある。本条の意に従い精細の所得高を調査するには人民各個の財源に就くのでなければできないことである。これが仏国において普通所得税を設けず、各別収益税の法を設けたゆえんである。しかし、収益税は各々幾分か所得税の性質を帯びているものである。

人別税は、仏国民として権利を有する者に三日分の労力賃として貧富を問わず平等に賦課するものである。ただし、この税は憲法の明文、すなわち、仏国民は皆同等の権利を有するという意に基づき、義務もまた同等でなければならぬということ、人民は国家に対し一ヶ年三日ずつ労力を費すべきものと定め、この労力を金に換え納めさせるものである。これは、あたかも権利を買う代価のごとき性質を有し、租税は所得の多少に準ずべきものという原則に違ひ最も不公正の税法である。したがって、租税は所得の多少に従い人々に不同があつても当然のこととして、仏国のその他の直税も専らこれに則っているものである。（四三・四四ページ）

仏国人別税と李国の等級税とは、これを創設した主旨において類似するところがあるが、実際に施行する上では全くその趣を異にしている。李国では等級を設け各人の生活の模様に従つて賦課し、各人は皆不同である。よつて、これを消費等級税という。（四四ページ）

今、貴国の税法を改正するについての要議は、地租の軽減と従来の無税者に課税することの二件より先立つものはない。地租を減ずることでは生ずる国費の不足は、營業税若しくは資本収益税を興してこれを補充するのが最善である。

ただし、地租を減ずると同時に地籍を整理するのは最も緊要の一事業であるが、各地の収益を秤量して完全な地籍を調整するのは実に一大事業であり、あるいは四、五十年の星霜を経るのだからできないかもしれない。貴国で

は未だ地籍を整理していないと聞くが、先ず簡略な配賦法によるのが善い。すなわち、村吏をして各地の収益を見積もらせ、これに配賦するのである。(四八ページ)

以上、自分の不肖をも顧みず講説したが、最後に一言すると、新税は寛に旧税は厳にすることが必要である。そもそも、この言は租税政略上の格言として、時の古今を論ぜず、国の内外を問わず、至極適切な言であり、無量の妙味が自らその中にある。(九〇ページ)

以上がスタインの講義したところの一部である。

スタインは、およそ国は歴史、社会、経済の事情が異なるから、他国の税法をすべて採用して、そのまま自国に行うことは妥当でなく、社会、経済の発達を阻害しないように留意して、自国の事情に適合した税制を施行することが肝要であると述べている。

また、海江田信義「須多因氏講義」においては、「課税ノ原則」として「凡ソ租税ハ、個人カ得ル所ノ純利ノ内ヨリ之ヲ取ルヘキ者トス」、「租税上納ノ方法ヲシテ成ル可ク容易ナラシムヘシ」という二つの基本的原則を提示しており、これらの思想は、「新税ハ寛ニ旧税ハ厳ニスルヲ要ス」という格言とともに、我が国最初の所得税法に生かされている。

(注) 1 大内兵衛・土屋喬雄「明治前期財政経済史料集成」第一卷 六〇一頁

松方伯財政論策集(加藤銀行局長、中村一等主税官欧州渡航ノ節送別ノ辞)

中村元雄の経歴

明治一七・五 主税局第三部長・二等主税官、同一七・九 一等主税官、同一八・一二 ドイツ・フランス出張、同一九・三 主税局長、同一二・三 帰朝

2 稲田正次「明治憲法成立史 上巻」 有斐閣 五八七頁

3 大淵利男「明治期西欧財政学撰取史―わが国財政学前史に関する一研究」 八千代出版 五七二頁

「須多因氏講義」は、元老院書記官であつた有賀長雄によつて「凡例」が示されている。

「スタイン氏講義」ハ、氏カ海江田元老院議員ノ為ニスル所ニシテ、丸山圖書助亦蒞ニ臨メリ、即チ明治廿年七月二十六日ヲ以テ起リ、翌年一月四日ヲ以テ了ル、大抵隔日ニ一回トシ、毎回二時間余ニ及ヘリ、「講義ノ最初ヨリ九月廿六日ニ至ルマテ、海江田議員随行内閣雇曲木高配氏通弁シ、丸山氏筆記セリ、中途ニシテ曲木氏病ニ罹リ、之ヲ継続スルヲ得ス、因テ海江田氏余ヲ仏国ヨリ招ク、乃チ招ニ応シ、九月廿六日ヲ以テ奥国維納ニ至ル、其講義筆記第二部以下ハ、即チ余ノ通弁シ筆記スル所ナリ」

4 「右同書」 五七六頁

六 本節の結び

外国税制に関する知識は、海外留学生の派遣、外国訪問、外国の学者・法律家を政府の法律顧問として招聘（お雇い外国人）、あるいは、外国文献の翻訳というような形で我が国にもたらされたが、本節では主として外国文献の翻訳についての考察を進めてきた。

租税論の移入は経済学、財政学の導入とともになされてきている。

すなわち、明治維新前後から明治十年代にかけては、「英米の通俗経済書の移入と共に、主として租税論に限定されながら、経済学と未分化のままで始まった。」のであるが、これら租税論に傾斜した非実用的な英米財政学は、我が国の直面していた幣制改革や財政諸制度の整備といった重大問題の解決には極めて縁遠いものであったので、これ⁽¹⁾にとつて代わつてフランスの財政学が導入され、我が国の行政担当者のよき手本となつたと言われる。

更に、明治十年代には、田尻稲次郎がフランスの財政学を代表するルロア・ボーリュの「財政学」をひっさげて登場し、その普及活動により技術的実用性という特性をもつフランス財政学が我が国の土壌に移植され見事に開花する。⁽²⁾

しかし、やがてこれも衰退を来し、代わってドイツ財政学時代が訪れることになるのであるが、プロイセンの所得税法だけはドイツ財政学に一步先んじた形で撰取された。

近代的所得税の源流はイギリスの所得税とヨーロッパ(大陸)の所得税制を代表する一八九一年のプロイセンの所得税の二つの型にあると言われる。そして、その特徴は前者が「シェデュール制度(所得を種々の源泉に応じてわけ、分離して課税する制度)及び源泉徴収制度の採用である」のに対して、後者は「総合所得合算制度」及び「申告納税制度」(一八九一年ミケルの改革)の堅持であると言われる。⁽³⁾

我が国の所得税法案審議の折にも、イギリス型とプロイセン型の所得税制が多く比較され、この二つの源流、二つの型の功罪が問われたところである。

次に、翻訳技術の点から言えば、何礼之訳「英國賦税要覧」⁽⁴⁾(明治四年)、立嘉度訳「合衆國収税法」(同五年)、古賀安高訳「巴華釐厘國税法」(同八年)のような初期における翻訳書には、いわば「硬くて、馴染みにくい」訳語がみられるのであるが、明治十年代後半においては、現代の用語により近いものとなってきたており、これは言い換えれば、この頃用いられた用語が現代にも継承されていることになるのであるが、この十余年間の翻訳技術の進歩には驚嘆すべきものを感じさせるのである。

また、翻訳書に関しても、尾崎三良議官が元老院會議のとき席の傍らに置き、「此ニ其國所得税則ノ訳書アリ、其

第二十條ヲ觀ルニ等級ヲ四十ニ分チ金額ノ最モ少ナル者ヲ第一級トシ次第ニ進テ第四十級ニ畢リ末項ニ『第一級及第二級ノ所得稅責務者ニ對シテハ其家計上ノ關係ニ抛リ一級ヲ通減スルモノトス』トノ明文ヲ示シ、且『家計上ノ關係』ナル文字ノ下ニ『多数の小兒貧窮附屬者の救助』云々ノ注解ヲ付セリ⁽⁵⁾と言つて示したブロイセンの所得稅法は、第三章第四節において検討した大藏省に残された三編の訳文と異なるものであつて、この時期大藏省のみならず幅広い場において翻譯が行われたことを窺わせるものである。

そして、「英國賦稅要覽」にみられる次のような租稅原則が當時の人々の租稅觀形成の抛り所となつたことは想像に難くない。

「アダム、スミット」ノ稅法ヲ基トシ加フルニ諸家ノ論ヲ斟酌シテ以テ左ノ法則ト為スヘシ

- 第一 衣食ノ用度ニ重稅ヲ賦ス可ラス
- 第二 煙、酒ノ如キ無益ノ贅品ニ重稅ヲ賦ス可シ
- 第三 右ノ兩件ヲ除キ其余ノ收入ニ就キテ相當ノ稅ヲ賦ス可シ
- 第四 租稅ハ宣シク一定同經ナルヲ要ス、随意ナルヘカラス、不平均アル可ラス
- 第五 租稅ハ之ヲ納ムル者ノ極メテ便利ナル時ト法ニ從ウヘシ
- 第六 租稅ハ務メテ其高ヲ減ジテ民產ヲ培育ス可シ

(注) 1 戒田郁夫「西欧財政學と明治財政」 關西大學出版部 昭和六三年 四〇六頁

2 「右同書」 六・七頁

3 佐藤進「近代稅制の成立過程」 東京大學出版會 一九八二年復刊第2刷 三二一頁

4 緒言に「原書ハ『デ、タキセーシュン、オフ、ユナイテット、キングダム』ト称シテ英国賦稅書ノ義ナリ經濟ノ學士『アル、ドュドリー、バキストル』ノ所著ニシテ千八百六十九年全国ノ會計ヲ總載シタル者ナリ」とある。

5 「元老院會議筆記」 五八・五九頁

6 大蔵省に残された三編の訳文は次のとおりである。

一級二級ノ分等收入稅ヲ賦課スルニハ納稅者ノ資力ヲ減スヘキ活計「多人数ノ子又ハ貧窮ナル家屬ヲ救助スヘキ義務、長病又ハ資力ヲ減スヘキ負債及ヒ非常ノ災厄」ヲ酌量シ一等ヲ減ス（普國分等稅及ヒ分等收入稅規則）

上等級ノ初等及ヒ二等納稅者ヘ課稅スルニ方リ家計ノ關係（多人数ノ小兒、貧人給育ノ義務、長病并ニ斯レカ為家計ニ苦ム間ノ負債及ヒ災厄ノ場合）ニ酌量シ租稅一等丈ヲ減課スル（普國所得稅徵收法）

一級及二級ノ所得稅ヲ賦課スルニハ納稅者ノ資力ニ影響ヲ及ホスベキ事体（多数ノ子アルコト、貧窮ナル親戚ヲ扶助スルノ義務アルコト、長病ニ罹ルコト、莫大ノ負債及ヒ非常ノ災厄等）ヲ酌量シ一級ヲ減稅スルコトヲ得（普國等級稅及ヒ所得稅法）

第四章 所得稅制の運用と執行をめぐって

前章まで所得稅法の成立をめぐり論を進めてきたが、ここでは施行された所得稅制をその運用と執行の面から眺めることとしたい。

第一節 所得稅法の施行

明治二十年三月三日、元老院の議定を終えた所得稅法案は、勅裁を仰ぐため同日内閣総理大臣のもとへ次の文書に

より提出された。

(1)
乾第五百三十四号

一月二十八日下付有之候所得税法今三日會議ニ於テ修正ヲ加フヘキニ決シ別冊議定案勅裁ヲ仰キ候為メ御上奏有之度候右修正ノ理由記載上奏可致管ニ候得共特ニ至急ヲ要セラルムノ案却テ時日ノ費ヘンコトヲ恐レ候ニ付其理由ニ至テハ内閣委員法制局参事岩崎小二郎法制局参事官股野琢ヨリ具陳可致因テ此段御領承有之度候也

明治二十年三月三日

元老院議長伯爵 大木喬任

内閣総理大臣伯爵 伊藤博文殿

一月二十八日下付セラレシ所得税法今三日會議ニ於テ修正ヲ加フヘキニ決ス因テ其修正ノ箇所ヲ朱書シ謹テ之ヲ上奏ス

明治二十年三月三日

元老院議長從二位勲一等伯爵 大木喬任

ここには、所得税法が「特に至急を要する案」として扱われている。したがって、内閣も三月四日付で次の勅令案を裁決、明治二十年三月十九日に勅令が公布される運びとなった。

別紙元老院議定上奏所得税法ノ件ヲ審査スルニ同院議定ノ通裁可相成可然ト信認ス

勅令案

朕所得税法ヲ裁可シ茲ニ之ヲ公布セシム

明治二十年三月十九日

内閣総理大臣
大蔵 大臣

勅令第五号

所得税法

(2)
この勅令は明治二十年三月二十三日付の官報千百拾五号に掲載されている。

次いで、同年五月五日大蔵省令第八号により、所得税法施行細則が定められ、官報に掲載されたが、掲載に次のよ

うな誤りがあり訂正する一幕もあった。

乾第一〇六六号⁽³⁾

昨日官報ニ掲載セル大蔵省令第八号所得税法施行細則書式第三号中第廿二条トアルハ第十九条ノ誤写ニ付明日ノ官報ニテ正誤ノ義取計置候条此段為念及御届候也

明治廿年五月六日

内閣総理大臣伯爵 伊藤博文殿

大蔵大臣伯爵 松方正義

かくして、我が国最初の所得税法が明治二十年七月一日から施行されることとなり、各種の期限も次のように定められたが、新税を全国すみずみまで浸透させるのに十分な時間的余裕があるとは思えない。その執行は果たしてどのように行われたのであろうか、これが本章において考察しようとする主題である。

(平 年 度)

(二 十 年 度)

所得金高届出

四月三十日

七月三十一日

所得税等級金額達

八月 十日

十一月(改正十二月末日)

納 期 限

その年九月、翌年三月(二回)

納税者の住所氏名公告

九月(改正十月末日)

(注) 1 国立公文書館所蔵「公文類聚」第十一編 明治二十年 第二十六卷

2 官報については、

明治十六年五月二十二日 達二三号「今般官報発行候ニ付、従前官省院庁ノ達并ニ告示ノ儀ハ官報ニ登載スルヲ以テ公式トシ、別ニ達書又告示書ヲ發付スルニ不及候、但内達ノ類ハ従前ノ通可相心得此旨相達候事」

この時の官報は各官庁の達類のみを掲げる官庁内部の通達機関に過ぎなかったから一般向けの布告布達は除外されていた。

明治十八年十二月二十八日 達二三号「布告布達ノ儀自今官報ニ登載スルヲ以テ公式トシ別ニ配布セス」と定められ、布告以下一切の法令は官報を以て公布することが原則となった。（大久保利謙「明治維新の政治過程」 三八〇～三八一頁）

3 国立公文書館所蔵「公文類聚」第十一編 二十年 第二十六卷

第二節 大蔵大臣の演説

当時の税務執行のあり方、所得税法施行に当たっての心構え等については、明治二十年三月三十日大蔵大臣が鹿鳴館に各府県の地方官を招集して行った演説に表れている。以下、その演説筆記を現代風に要約してみる。

大蔵大臣演説筆記^(注)

本日、各位をこの場に招集したのは各位が日頃携わっておられる税務上のことについて述べるところがあるからである。税務に関しては、しばしば説いてきたところであり、また、各地方の税務もここ三、四年來すこぶる面目を改めたことは認めるところであり、各位の成績は顕著であるが、今更ながら縷々と話そうとするのは、ほかでもない税務は実に国家の重大事項であるからである。

およそ、人民が貴重とするものには、生命、財産を超えるものはなく、政務の中で直接にその財産に関係するものは、すなわち税務であるから、このことに最も深く意を注がなければならない。予が常に苦慮することが多いのもこれがためであるから、平素思つてやまざることを並べ各位の注意を求めたい。

そもそも、国の租税なるものは、維新前におけるその間には各藩の中で商工業等に課した例もなかったわけでは

ないが、おおむね農民、すなわち土地に賦課したものであつたのを、維新以後は賦課の公平均一を要するとの趣旨をもつて漸次改良の道を進んできた。政府はみだりに慣習の成立したものを廢して、軽々しく改進を求めたのではなく、経済の道理によつても、国民の義務から論じてもその輕重が偏つてよいという理由はないから、このように改革を行つてきたのである。

しかしながら、多数の人民の中には旧を慕い、新を厭う者もないわけではない。また、人民中のなにがしかは自身の奉すべき税法をも理解しないで知らないうちに不納となつたり、また犯則を犯す者もあるので、現段階ではあらかじめ懇諭することに努め、郡区長、戸長等と十分に協議し、指示をすることによつて、税法の施行の趣旨を人民に徹底しなければならぬ。

最近、公売処分の件数が数年前に比べてやや減少したようである。その原因を尋ねると、民間の業況が幾分か回復したことによるというが、主として各位の処務がよろしきを得ているためと推察している。しかし、その件数がおおむね多いのを見て常に痛く憂慮しているところである。元來、この処分を受ける者の類は一ではない。ある者は怠惰から、ある者は貧困により、また奸猾であることにより処分を受けるなどその事情も様々であるが、おおむね事に迂遠であり、租税は国民の一大義務であるとの覚悟が薄く、納税の準備が行き届かないことにある。それ故、平常からその義務の重いことを認識させることに努めるほか、納期が切迫しない前に注意を促してその準備をさせ、納税期に違反しないような好慣習を漸次養成するように計らい、また、脱税の意志のある者には、誠実の精神と周到の注意をもつて、その良心を導き、最後には納税が滞ることのないようにする。たとえ、実際にはすべてについてこのようにはできなくても、公売処分を絶無に至らしめる精神をもつて従事することが必要である。

次に、検税のことについて一言する。検税吏員は人民の財産に直接当たるものであるから、丁重の上に丁重の意を加えて当たらなければならない。したがって、検査のため営業場内に立ち入り、諸般の調査をする場合や、検税上人民の家宅を搜索するような場合はやむを得ないことであるが、家宅は人民の財産の城壁であり、これに入るのは努めて避けるべきであるから、ここまでしないでその目的を達するのを執務の上策とする。よって、なるべくこの上策を採ることが必要で、万やむを得ずして家宅搜索の下策を採らなくてはならない場合には、ただ一つ検税の目的を達するに留めて、粗暴の挙動なく、業務の妨害とならないよう努められたい。要するに、検税の良否は各位の注意にかかっているのである。検税員は常に遠隔の地に居るので十分に制御することは困難と言えはそれまでであるが、予は決してそうではないと信じている。

右のように懇切にし、丁重にすべしと説くのは、弊害を未然に防御し、また、なるべく民業に妨害を与えないよう努めるべきであるという意であり、みだりに寛裕にすべしという意ではないことは言をまたない。若し、この意を誤って緩慢に流れることがあれば、甚だ予の素心に背くものとする。法規を犯し、あるいは遁脱を謀る者があれば、もとより許すべきではない。公売すべきものはこれを公売し、告発すべきものはこれを告発して、その処置を厳正にしなければならない。

既に前に述べたとおり、税務は実に重大なものであるから、この職に当たる者として努めて適当な人物を選択しなければならない。今、収税吏員を採用するのに試験の方法を用いているが、この試験を行う場合でも十分な注意をしなければならない。採用の後には、絶えず訓練、養成して執務上過ちなく、渋滞がないようにさせ、また、一旦就職した者は永く忍耐して、その功が成るようにさせなければならない。

処務の計画については、忽ちのうちに始めて忽ちのうちに廃するのは事務の錯雑さを醸し、首尾の関連を妨げ、従って空費を生ずることが極めて多く、極めて忌むべきことである。よろしく庁内のことから外は検税に至るまであらかじめ綿密に計画を設け、他日しばしば変更しないことを要する。

本務に関しては、本省主税局と府県との間に気脈が一貫するよう努めることを要する。ついでには、平素主税局が照会、通達する事柄で了解できないものがあれば、幸いにこの際これを尋ね、あるいは、事件のなかで府県においては必要を感じなくても、主税局においては実に必要なものもあるので、その所用とするところをつまびらかにし、つまびらかにした上なるべく速かに上申し、また、府県の所見で主税局に通じていないものは十分にこれを弁明して、事務の風通しをよくすることが必要である。

予が説くところのものは、このように些細にわたり、多くは各位が了知し、実行していることを反復して述べているに過ぎないようであるが、税務の整理をどうするかについては、予が日夜苦慮して放置できないところのものであり、たまたま、各位と会ったよい機会に意中を吐露するに当たり、遂に勢いがこきまで来てしまったものである。予の意とするところを了解して欲しい。

また、二十年度の徴税費の配布額については、あるいは不足の感があるかも知れない。もとより、煩わしいことの多い税務に應ずる費用であるから、なるべく十分に給付したいのは勿論であるが、政府においては目下緊急切迫した事が多く、各省の費用をも努めて節減している折柄、この際到底増額することができない。およそ、少ない費用の額をもって許される限り多くの事務を処理し、これについて支弁し得るのは、当局者その人の事に当たる能力であり、誠に尊ぶべきものである。殊に、租税が容易に得難きものであることは、各位が日々自ら実験するところ

であり、その租税より生じた金額を支出するのには努めて儉約せざるを得ないこともまた各位の熟知するところである。それ故、本年の費用の額について不足を言わずに十分の効果を期すことが必要である。

今般発布された所得税の施行方に関しては、日頃主税局長をして各位と打ち合わせておいたので、既にその趣旨を了解していると思う。

この税法は新法であり、しかも人民の經濟に大きな關係を有するものであるから、これを取扱うには、實に失して脱税を生じ、併せて他の納税者と比べて不公平でないことを要し、また、蔽に失して煩瑣に陥り、みだりに人民の手續を増し、あるいは、みだりに人民の屈書に疑念をいれて、しばしば尋問とか搜索を行い、本人をして、その煩勞に堪えることができないようにさせ、遂には不幸を嘆きながら納税させるというようなことがあれば、人民をしてこの税法を忌み厭う傾向を生じさせることになる。よろしく深くここに注意し、そして、各地方において緩やかな所と苛酷な所とがそれぞれに生じないようにすることが必要である。この税法によれば、本税に關係する者は郡区長と調査委員だけであるが、府県知事はその事務を統括するもので、収税長はこれを調理するものであるから、左右を注意し、間接にこれを視察して失点のないよう決意されたい。弊習が一度成立すると他日の大害を惹起するから、施行の始めにおいてきめ細かく考えて欲しい。

終わりに望んでなお一言申し上げる。

現今の税務は、今までに述べたような状況であるが、なお将来の税務に関し大いに考えなければならないことがある。それは、外国条約改正のことである。この改正なるものはいずれの年にあるべきか遅速のほどは予知できないが、早晚必ずこの目的を達する日があるだろうから、国内の万事についても大いに變更し、税務のごときは今日

内国の人民のみを待つ手続きによらなければならないもの（筆者―意味不明）が多く、その変更整理を要するのは一つでは足りないと思う。職務に当たたる官吏は、あらかじめ将来の形況がどうかであるかを察し、これが準備の意を蓄え、目下税務において不整理なものを速に整理完了するのは勿論のこと、将来的に設備が余りあるということもないであろうから、各位もこの体勢で常により体制を作られんことを云々

明治廿年三月三十日 於鹿鳴館

この演説には、維新以来の税法の改良は賦課の公平均一を要として行ってきたものであるが、人民の中には税法をよく理解しないで納税の滞る者があり、これらには懇切に諭すことにより租税が国民の一大義務であることを徹底させ、また、脱税の意志のある者についてはその良心を導くことが必要とされる。税金の検査はなるべく民業の妨害をしないよう慎重に行うが、法規を犯す者については厳正に処置する。このため、各府県は主税局との連絡を緊密にし、計画的な執務体制を整え、従事する職員の質を高める必要がある。しかし、徴税費は潤沢ではないので、配布された範囲内で工夫を凝らし十分な効果をあげるよう期待する、という基本的態度が示されている。

更に、所得税法の執行に関しては、寛政中庸の運営を図り、納税者間の不公平はもとより、各地方において不均衡が生じないよう留意して新税の施行が円滑に行われることを求めており、これらの税法の整備が来るべき外国条約改正の際に必要とされる国家体制の整備につながる事が述べられている。

以下、このような大蔵大臣の意図を受けての所得税法の執行を垣間見ることにする。

（注） 税務大学校研究部編「明治前期所得税法令類集」三四四～三四七頁

原史料 同校所蔵「岩田文書参考書類」第五十九号所収

第三節 所得稅執行体制の樹立と住民への稅制周知

當時の稅務執行体制は、府県及び郡区という地方行政組織に委ねられており、かつ、所得稅調查委員會及び調査委員選舉に關する細則の制定は、所得稅法施行細則により府県知事に委任された。

所得稅調查委員會及び調査委員選舉細則が制定されたのは、早い地方で六月一日(東京府)、遅いところでは八月四日(鳥取県)である。

その細則の内容は、

(一) 選舉

イ 調査委員及び補欠員の地域別人員數

ロ 選舉区域、町村選舉人選舉人員、選舉期日 公告日

ハ 投票用紙書式、投票方法、開票方法、當選順序

(二) 委員會

イ 開催日、会期、開催場所、入場資格

ロ 議決方法、書類の編綴、尋問、書記の設置等を定めており、各府県とも基本的な内容にはほとんど差異はないが、強いて言えば當選順序の項に次のような差異がある。

「其投票多數ヲ得タル者ヲ當選人トシ、同數ナレハ所得屆額ノ多キ者ヲ取り、所得モ亦同額ナルトキハ抽籤ヲ以テ之ヲ定ム」(東京府、同旨山口県、福岡県)

「其投票ノ多数ヲ得タルモノヲ以テ当選人トシ、同数ナレハ所得届額ノ多キモノヲ取り、所得モ亦同数ナルトキハ年長ヲ取り、同年ナラハ闔（くじ）ヲ以テ之ヲ定ム」（長野県）

「其投票多数ヲ得タル者ヲ当選人トシ、同数ナラハ年長ヲ取り同年ナラハ闔（くじ）ヲ以テ之ヲ定ム」（岐阜県、同旨広島県）

すなわち、「年長ヲ取り」を採用しない府県、「所得届額ノ多キ者」を採用しない県、両者を採用している県があり、この点では若干の特色を見せている。しかしながら、基本的な内容はそれぞれ揃っており、中央と地方、あるいは府県間の情報の連絡は極めて緊密であったことが窺われるのである。

初年度における調査委員等の選挙については、東京府の場合、町村選挙人を十二月七日以内、調査委員及び補欠員を同十五日以内に選挙し、同月中に調査委員会を開催することを定めたが、所得税の等級金額の通知期限は十二月末でありかなり忙しい状況である。

それでは地方の状況はどうであらうか。ここに社団法人長野県史刊行委員会から幾つかの貴重な史料の提供を受けたので、それらを紹介しながら税務執行の跡を追ってみる。

長野県の「所得税調査委員選挙及委員会細則」は明治二十年六月二十二日付県令により制定された。⁽²⁾これを受けて同県下高井郡では、九月に調査委員等の選挙が行われている。

告示第八号⁽³⁾

所得税町村撰挙人名別表ノ通ニ有之候調査委員及ヒ補欠員ノ選挙を本月十九日午前第十一時郡役所内ニ於テ開設ス但調査委員及ヒ補欠員ノ被撰挙権ヲ有スルモノノ人名ハ客月告示第七号町村ノ被撰挙人ノ通り

明治廿年九月十三日

下高井郡長 ○○○ 印

これに先だつて、

所得税調査委員町村撰挙人ニ撰定相成候旨御通達之趣致承諸候
此段御請仕候也

明治二十年九月十二日

青 木 × × ×

下高井郡長 ○○○殿

つまり、この町村撰挙人が調査委員と補欠員を選挙するのであり、下高井郡の場合調査委員三名、補欠員二名が定員である。そして各郡にはそれぞれ所得税調査委員会議事細則が定められていたようである。その一例を次に示す。

所得税調査委員会議事細則⁽⁵⁾

第一条 本会ハ明治二十年勅令第五号所得税法ニ準拠シ各納税者ノ所得金ヲ議定ス

第二条 議事ハ午前第九時ニ開キ午後第四時ニ閉ルヲ例トス

但伸縮スルハ会長ノ指揮ニヨルヘシ

第三条 郡長事故アリテ欠席シ委員中ヨリ会長ヲ要スル場合ニ於テハ無記名投票ヲ用キ毎会之ヲ選挙スヘシ

第四条 委員列席ノ順次ハ抽籤ヲ以テ之ヲ定ム

第五条 委員事故アリテ出席セサルトキハ会開前其事由ヲ会長ニ報告スヘシ

第六条 凡ソ議事ハ一会ヲ以決スルヲ例トス、但或ル場合ニ於テハ会長ノ意見又ハ委員ノ請求ニ依リ再審ノ會議ヲ以テ之ヲ決定スヘシ

第七条 建議勸議ハ凡テ會議ノ決ヲ要スヘシ

第八条 議事ハ過半数ニ決スト雖モ其法方ハ起立又ハ投票ヲ以テスル等会長之ヲ指揮ス

調査委員を選挙する町村撰挙人は納税有資格者であり、前記の青木氏が届出た所得金高は明らかでないが、ここに

郡役所からの調査のための呼出状がある。⁽⁶⁾

所得ノ義ニ付取調ヲ要スル義有之候条、曩ニ差出シアル金高届書中ニ対シ左ノ項目取調来ル三十一日午前第九時ヲ期シ当衙へ持参可有之此旨及通牒候也

但曩ニ差出タル届書ノ扣其他参考書類持参ノ事

明治二十年十月廿八日

下高井郡役所 印

夜間瀬村 青 木 ××× 殿

取調項目

- | | | | |
|-------------|----------------|-------|----------|
| 一 貸金ハ | 元金 | 一 株券ハ | 名称、金高、株数 |
| 一 質屋ハ | 質金高 | 一 貸屋ハ | 所在地及ヶ所 |
| 一 地所ハ | 地価但自作ト小作各別ニスヘシ | 一 製糸ハ | 釜数及製造高 |
| 一 桑葉ハ | 反別並ニ其数量 | 一 繭ハ | 数量 |
| 一 商業ハ | 売上金 | | |
| 一 外書ニ対スル調物ハ | 各其所得ニ応シ区分取調ベシ | | |

右のように提出した所得金高届書について、呼出しによる取調ベが十月三十一日に行われ、十一月二十五日に税額の決定が左のとおり発せられている。⁽⁷⁾つまり、青木氏の所得金は六百円、税金六円と決定されたのである。

明治二十年

青 木 ×××

五等所得税金六円

右所得税ノ等級金額頭書ノ通定ム但之ヲ不服トスルトキハ所得税法第十九条ニ拠リ申出ヘシ

明治廿年十一月廿五日

下高井郡長 ○○○ 印

この通知に対し、⁽⁸⁾ 受書が出されている。

御 受 書

下高井郡夜間瀬村

青 木 × × ×

五等所得税金六円也

右ハ明治二十年所得税金前記之通り被相定候旨御通達相成候此段御請仕候

明治二十年十二月 一日

右 青 木 × × ×

以上のとおり、この地方では所得税法の公布、施行から実際の賦課に至るまではかなり円滑にいったとみるべきであらう。

執行当局にとつての最大の課題は、いかにして新税の趣旨を住民に徹底し、定められた期限までに税法の趣旨に則つた所得金高届書が提出されるよう図ることであつたと考えられる。

長野県諏訪郡の場合で、住民に伝達された一例を挙げてみると、

勅令第五号所得税法本年ヨリ施行相成候ニ付、別紙届書雛形ニ倣ヒ每人一箇年所得貳百円以上有之者、来ル二十五日迄ニ届書当戸長役場へ差出候様村内へ無洩通達方御取計有之度候成

明治二十年七月十三日

豊田村湊村戸長役場 印

耕地総代

濱 半三郎 殿

追テ本年ノ所得ハ明治十七・十八・十九年三箇年分ヲ平均、本年ノ所得高ヲ定メ、又創業以來三年ニ滿タサル者ハ毎月ヲ平均シテ所得ヲ算出シ、毎月ノ平均ヲモ得難キモノハ、他同業若クハ類似業ノ利益ノ割合歩合等ニ依リ算出スル事、所得税法及ヒ細則並ニ所得税納人心得方等当役場ニ有之候間、一覽之上必ス期日迄ニ届出可差出、万一隠蔽等有之候節ハ夫々罰則等モ有之候儀、後日不都合ニ不相成様篤ク御通達置相成度候也

所得金高届

(付箋)

「税法第二条第一項ノ所得金ハ公債証書・株券・貸金・俸給其他共税法ノ掲記ニ從ヒ、各別項ニ記スルヲ要ス」

金何円

何々ノ利息又ハ利益配当金又ハ何々

一 金何円

貸金ノ利息

(付箋)

「税法第二条第二項ノ所得金營業並ニ資産ノ種類ヲ別チテ之ヲ記スルヲ要ス、但各種混同ニシテ所得ヲ分別シ難キモノハ之ヲ合記スヘシ、其支店・分店及ヒ居住地外ニ属スルモノハ毎箇所ノ所得ヲ別項ニ記シ、其所得アル町村名ヲモ併記スヘシ、若シ其所得混同スルモノハ之ヲ合記スヘシ、又控除スヘキ金額ハ外書トシテ各本項ニ掲ケタル種類ニ属スル費用ニ係ルモノムミヲ記スヘシ」

一 金何円

何々ノ所得

外

金何円

何租、何税、区町村費、備荒儲蓄金

金何円

製造品原質物、代金、商品原価

金何円

借地借家料、何々借入料、何々修繕料

金何円

種代、肥代、何々買入代金

金何円

雇人給料、何々手当、何々費

金何円

何々ニ係ル負債ノ利息

小以金

所得高計金

右之通ニ候也

年 月 日

何府県何郡区何町村居住（又ハ寄留）

何ノ誰

（若シ管理人ナルトキハ）

何府県何郡区何誰納税管理人

何ノ誰

郡区 長宛⁽⁹⁾

当時の行政支配は、中央―府県知事―郡長―戸長―惣代（総代）という系列で行われており、その戸長役場から耕地総代へ「本年所得税法が施行されたから、一箇年の所得が貳百円以上ある者は来る二十五日までに所得金高届書を戸長役場へ提出すべきことを村内へ通達」するよう通達されたのが明治二十年七月十三日のことである。

法律による郡長への提出期限は七月三十一日であるから、戸長が取りまとめ郡長に届ける余裕を六日間みて提出期限を七月二十五日としたのはうなずけるところであるが、村民に伝達されてから提出までの期間は十余日であり、その上、所得税法及び細則並に所得税納人心得方等⁽¹⁰⁾は戸長役場にあるというのでは、村民が、「所得税とは何か」を周知するゆとりがなかったものと推測される。

また、所得税の課税は所得三百円以上を有する者について行われるにもかかわらず、「一箇年の所得が貳百円以上ある者は届書を差出す」ように通達されており、誤って通達されたのではないか、当時の税務執行の混乱をしのげるとの推測も成り立つが、その後これが訂正されたというような史料は見当たらない。

（注） 1 税務大学校研究部編「明治前期所得税法令類集」（所得税調査委員選挙及委員会細則制定状況）一二三―一二六頁

- 2 長野県史刊行会「長野県史」近代史料編 第三卷(二) 地租改正 税制 六八九〜六九二頁
- 3 史料写 長野県史刊行会保存(長野県下高井郡山ノ内町 青木氏所蔵史料より)
- 4 同右
- 5 同右(長野県塩尻市 原満史氏所蔵史料より)
- 6 同右(長野県下高井郡山ノ内町 青木氏所蔵史料より)
- 7 同右
- 8 同右
- 9 長野県史刊行会「長野県史」近代史料編 第三卷(二) 地租改正 税制 六九一・六九二頁
 (『御達書類綴込 花岡惣代小口斉一郎 明治二十年自第四月』岡谷市 花岡共有)
- 10 前掲「明治前期所得税法令類集」 二二〜三三頁

第四節 課税の実態

ところで、所得税の課税の実態はどのようなものであったのか、まず実際に提出された所得金高届書について、ここにその幾つかを散見してみようと思う。

例 (一)

所得金高届	
一金百拾円	田畑貸附所得
外	
金四拾七円五拾銭	地租地方税村費備荒公儲金
金拾五円七拾銭	堤防費
一金貳拾円	養蚕所得
外	
金三円五拾銭	蚕種代
金七拾五銭	桑畑地租地方税村費備荒公儲金
金三円	桑畑手入れ費
金六円	肥代
金四円五拾銭	雇人費
金壹円八拾銭	雇人食料
小以金拾九円五拾五銭	
一金貳拾円	水車屋貸附所得
外	
金貳円四拾銭	水車営業税
金六円	水車器械修繕費
金壹円六拾銭	水車用水揚託費
小以金拾円	

農業所得	
一金貳拾五円	肥代
外	
金貳拾円	種代
金三円	山林手入れ費
金四円	雇人費
金拾五円	雇人食料
金七円	鋤鉋修繕費
金貳円	地租地方税村費備荒公儲金
金拾壹円五拾銭	堤防費
金五円	
小以金六拾七円五拾銭	火薬売買所得
一金六拾円	
外	
金貳拾円	火薬売買中託願届等入費
金五百円	仕入元価
金百六拾円	酒造所得
外	
金三拾円	営業鑑札税
金百拾貳円五拾銭	資金借入ニ付利子
金八拾五円	薪油代
金百四拾四円	雇人費

例
(二)

<p>金八拾八円三拾錢 雇人食料</p> <p>金貳拾五円 酒造器械修繕費</p> <p>金拾貳円五拾錢 酒造組合集會費及組長給料</p> <p>金五拾四錢 酒検査願及売買届簡便ニト</p> <p>紙代</p> <p>金三拾円 玄米水車運搬費</p> <p>小以金五百廿七円八十四錢</p> <p>所得金高計金三百九拾五円也</p> <p>右の通り候也</p> <p>明治二十一年四月廿七日</p> <p>長野県東筑摩郡坂井村××番地</p> <p>東筑摩郡長○○○殿</p>	<p>所得金高届</p> <p>一金七拾壹円五拾錢 貸金利子</p> <p>一金七拾貳円 俸給</p> <p>一金七拾六円五十錢 田畑原野貸附所得</p> <p>外</p> <p>金四拾壹円 地租地方税村費備荒貯金費</p> <p>一金五円 貸地貸家ノ所得</p> <p>外</p> <p>金壹円六十錢 地租地方税村費備荒貯金費</p> <p>金三円四十費 修繕料</p> <p>小以五円 酒造ノ所得</p> <p>一金百拾円 外</p>
--	---

例
(三)

<p>金五百四十六円三十六錢八厘 造石税</p> <p>金三十円 免許税</p> <p>金五百八十四円廿錢五厘 買入米</p> <p>金拾五円 製造場修繕料</p> <p>金四拾円 薪代</p> <p>金三拾円 杜氏給料</p> <p>金九十五円 雇人給料</p> <p>金六十壹円八十六錢八厘 同食料</p> <p>金八十七円六十七錢四厘 負債利子</p> <p>小以千四百九十円十二錢五厘</p> <p>所得高計金三百三十五円</p> <p>右之通ニ候也</p> <p>明治廿一年四月三十日</p> <p>長野県東筑摩郡麻績村居住</p> <p>東筑摩郡長○○○殿</p>	<p>所得金高届</p> <p>一金拾五円也 貸金ノ所得</p> <p>一金百廿八円也 田畑貸付ノ所得</p> <p>外</p> <p>金六拾壹円五拾錢 地租地方税村費公儲金</p> <p>一金六拾五円也 農業ノ所得</p> <p>外</p> <p>金拾八円五拾錢 地租地方税村費公儲金</p> <p>金貳拾壹円五拾錢 種代肥代</p> <p>金八円五拾錢 雇人費</p>
--	--

例
(四)

小以金四拾八円五拾錢	紙漙ノ所得
一金三円也	外
所得高計貳百拾錢	楮代灰代
右之通り候也	長野県東筑摩郡麻績村××番地
明治貳拾壹年五月一日	××××
東筑摩郡長○○○殿	××××

金十三円	雇人給料
金六円八十九錢	口喰料
小以後金六拾貳円「七拾四円」九十四錢	長野県東筑摩郡坂井村平民
一金高計金四百三十九円七拾錢也	××番地居住
右之通りニ候也	×××
明治廿壹年四月廿九日	××
東筑摩郡○○○殿	×

所得金高御届	貸金之所得
一金百五拾七円七拾錢	田畑所得
一金貳百五拾三円	外
金貳百七拾円也	租税地方税村費備荒儲蓄金
一金九円也	貸地貸家所得
外	税金地方税村費備荒儲蓄金
金壹円廿七錢九厘	農業所得
一金貳拾円也	地租地方税村費備荒儲蓄金
外	種代
金拾五円五十錢	肥代
金貳拾四円	正雇料
金七円五十錢	山林手入費
金四円	鋤畝修繕費
金壹円八十錢	

これらの所得金高⁽¹⁾は、所得税法施行後二年目の明治二十一年に同一郡役所に届出されたものの控と見られる史料であり、書式は法定の雛形に沿っている。

所得金高は収入高から各種の費用の額を差し引いて算出するのが建前であり、「前三箇年所得平均高をもって算出する」ことが法定されており、例えば、農業における収穫米麦の代価は三か年の平均相場により算出するものとされていた。しかし、これらの所得金高届から窺えるところでは、例えば、酒造の所得について、造石税、買入米を費用として計上している(二)の例とこれらが計上されていない(一)の例とを比較すると、酒造業者には記帳義務⁽²⁾が課されているというものの、後者の場合には、所得金高届書を作成するに当たり、最初に所得金高を適宜見積もり、これに各種の費用の額を添えているものと考えられる。

次に農業所得等について考察してみる。

(農業所得)

例(一)

例(三)

例(四)

収入金高	九二円五〇銭	一二三円五〇銭	九四円九四銭
租 税 等	一一・五〇	一八・五〇	一五・五〇
種代・肥代	二三・〇〇	二一・五〇	二六・二五
修繕費	二・〇〇	—	一・八〇
手入費	四・〇〇	—	四・〇〇
雇人費	一二・〇〇	八・五〇	二七・三九
その他	五・〇〇	—	—

費用額計	六七・五〇	四八・五〇	七四・九四
所得金高	二五・〇〇	六五・〇〇	二〇・〇〇
所得率	二七%	五七%	二〇%

(田畑貸付所得)

例(一)

例(三)

例(四)

収入金高	一七三円二〇銭	一八九円五〇銭	五二三円〇〇銭
租税等	四七・五〇	六一・五〇	二七〇・〇〇
その他	一五・七〇	—	—
費用額計	六三・二〇	六一・五〇	二七〇・〇〇
所得金高	一一〇・〇〇	一二八・〇〇	二五三・〇〇
所得率	六四%	六八%	四八%

この場合でも、所得金高はすべて円単位で、その所得率もまちまちであり、当初所得金高を見積もった上で、費用の額を加えるといった算出方法が読み取れるのである。

その年の所得金高を見積もるに当たり、「前三箇年所得平均高」によるか、あるいは「前年所得高」によるのか、元老院会議で激しく議論されたことも記帳の慣習の乏しい末端ではやや焦点を失った感を免れないのである。

さて、納税者から戸長役場へ届け出された所得金高届書は郡役所に集められ、郡区長がこの届書により作製した所得金高下調書とともに所得税調査委員会の議定に付されることとなる。ここで所得税調査委員があらかじめ調査した

事項及び郡区長が下調べした事項を参照にして審査が行われ、各納税者の所得金高が決定される。この郡区長の下調べは、区長が戸長の事務を兼ねる地区にあっては臨時取調掛が、それ以外の地区では郡書記が行って郡区長の腹按に供したものである。

ちなみに、納税者の所得高を内取調べ（下調べ）するのには、次の手順が定められていた。

- 一 納税者所得高ノ内取調ヲナスニハ、先ツ郡書記ヲシテ戸長等ニ接シ其意見ヲ聞キ、所得三百円以上ノモノ及ヒ三百円未満ナルモ或ハ之ニ満タントスル見込アルモノノ名簿ヲ調製セシム
- 一 名簿ノ調製ヲ終リタルトキハ、郡書記ハ戸長役場ノ簿書類ニ就キ又ハ他ノ方法ヲ以テ調得ル限りハ所得取調ノ材料トナルヘキモノヲ取纏メ各人名上ニ記入ス
- 次ニ郡書記ハ取調ノ材料實際ノ況状等ヲ参酌シ、尚戸長ノ意見ヲ聞キ一人毎ニ所得高ノ見込ヲ立テ之ヲ各人名上ニ記入ス
- 一 前項ノ手續ヲ了リタルトキハ、郡長ハ名簿ニ就キ郡書記ノ記入シタル取調材料及郡書記戸長ノ評定シタル所得高並實際ノ況状等ヲ参察シ、尚郡書記ノ意見ヲ聞キ所得高ヲ予定ス
- 税法第六条届出期限ヲ過キタル後、郡長ハ各人所得届出高ヲ以テ予定高ニ対照シ郡書記ノ意見ヲ聞キ其当否ヲ審按ス
- 一 総テ此取調ハ郡長ノ腹按ニ供スルモノニシテ、税法第十三条ノ下調書ハ単ニ人民ノ届出ニ依ルヘキ者ニシテ互ニ相惇ラサルモノトス⁽³⁾

所得税調査委員には納税者を呼出し又はその所在地において尋問する権限が与えられていたが、臨時取調掛や郡書記は、「毎戸ニ直接シテ取調ヲナス如キノ事アルヘカラズ、其不分明ナルモノハ他人ニ就テ探問シ又ハ種々ノ況状ヲ参察シテ取調ノ多少ヲ勘案スルニ在リ（主税局長通牒 明治二十年五月二十八日）」⁽⁴⁾と指示されており、納税者を直接に調査することはなかった。

この所得金高届出の模様については、「所得税届出の期限は実に去七月三十一日を以て終を告げられたれば、今や日本

全国三府四十余県の県庁、五百六十一の郡区役所、一万三千九百八十一の戸長役場に於ては其届出金額の可否を調査し、其諸表を調製其金額を合計し其誤謬なきや否やを点検し大蔵省租税局に上申するの手續を為すの最中なるべし。其苦辛真に想察すべきなり。」(明治二十年九月十日発行東京經濟雜誌⁽⁵⁾)と言われている。

ところで、納税者の届出額が、所得税調査委員会の審査議定によりどの程度修正されたのであろうか。

ここで、長野県上伊那郡における委員会の議定のための資料とみられる「明治二十一年六月 所得金高取調書⁽⁶⁾」を検討する。これは所得税調査委員を務めた同郡宮田村代田家に残されていたもので、同書には、郡下各町村別に納税者の氏名、届出の所得金高合計額及びその内訳が所得の種類別に墨書で記載され、欄外等に鉛筆書で「原」、「原決」又は訂正された金額が随所に記載されている。「原」、「原決」と全く記載のないものは、納税者の届出額をもって税額を決定することにしたもの、訂正金額の記載されているものは、委員会により届出額が訂正され税額を決定することとなったものと考えられる。なお、この地区の所得税調査委員は五人である。

次の第三表・第四表は同書を分析したものである。

第三表は、課税されるべき納税者が有する所得について、その種類ごとの人員と届出の所得金高、併せて所得税調査委員が取調べにより加算した分の人員と所得金高とを町村別に示したものである。

所得税を負担する職業としては、自作農プラス小作地所有、小作地所有プラス営業という形態が多く、課税人員一八六人のうち一七一人(九二%)は田畑貸付の所得のある者、すなわち田畑を小作させている地主であり、所得税の負担者の多くは地主層であることを表している。これらの地主のうち、四二%程度の者が自らも農業に従事し、六五%程度の者は養蚕を行っている。この所得金高を一人当たり平均額でみれば、田畑貸付の所得はおよそ二九七円(届

出額は二八六円）であり、以下農業所得四三円（届出額四一円）、養蚕所得三八円（届出額三七円）となる。このほかに注目されるのは、非営業貸金の利子を有する者が一一三人（六一％）、その所得が一人当たり平均八五円四十銭となつてゐることである。これは地主の多くが小作人等に金銭等を貸付けていたものと解される。

すなわち、「十四年からの松方正義大藏卿によるデフレ政策のために、米価がさがり、税金の増加によって、中農以上の農民でも借金がふえて没落する者が続出し、小作人も生活苦にあえぐことになった。このために農村は荒廃して、長野県の小作地率は十六年に三二・七パーセントに増加し（明治六年、二七パーセントⅡ推定）、十九年には三六・六パーセントになった。このため地主と小作人との階層分化がすすみ、小作人は娘たちを製糸工場へ工女として出すか、大都市へ流出して無産者になるかという状態になった。明治二十年代半ばから小作農家は二五パーセント台になつてゐる。」⁽⁷⁾という農村の状況の一端であると言えよう。

更に、養蚕所得のある者が一一一人（六〇％）いることは、この地方が蚕糸王国の一角であることを示している。

さて、所得税調査委員等の目がどれくらい行き届いたかという点であるが、課税人員一八六人中、委員の取調べにより所得金高を訂正加算されたのは九二人（加算額五、九一二円、届出額に対し約六％）と半数を占め、このうち届出額に対して最も加算率の高いのは、商工雑種業の所得のある者で九〇人中三六人（加算額二、五四二円、届出額に対し約一七％）と四〇％を占めている。

また、山林所得の届出漏れを加算したのが二人、各二〇〇円あるのが注目される。

この数値からみると、納税者の所得自計能力未だしというところで、申告水準も低調と感じられるが、反面所得税法施行後二年目であるにもかかわらず、所得税調査委員等の精力的な執務が行われたこともしのばれる。

「所得金高取調書」の分析表

金額単位：円

養蚕の所得		田畑貸付の所得		貸家賃地の所得		商工雑種業の所得		山林・竹・桑葉売却等所得		合計所得金額	
人員	金額	人員	金額	人員	金額	人員	金額	人員	金額	人員	金額
1	45	3	315	1	49	1 3	+ 25 333	-	-	実 1 3	+ 75 912
1 9	+ 55 474	10	3,197	3	66	1 7	+ 20 960	-	-	4 9	+ 95 6,058
4	184	13	+ 18 8,112	4	61	5 5	+ 286 742	1	17	6 14	+ 304 14,755
1 1	+ 11 11	1	235	-	-	-	-	-	-	1 1	+ 11 407
1	15	4	976	1	18	1 1	+ 27 218	-	-	2 4	+ 57 1,735
1	17	1	185	-	-	2	695	1	5	1 3	+ 18 1,186
-	-	2	533	-	-	-	-	-	-	2	672
3	95	4 5	+ 258 3,093	1	12	1	70	-	-	4 5	+ 258 3,554
2	35	2	967	-	-	-	-	-	-	1 3	+ 20 1,002
1 3	+ 10 30	5	1,578	1 -	+ 7 -	1 1	+ 10 204	1	8	3 5	+ 37 1,871
3 9	+ 28 154	8 12	+ 494 5,730	1	7	2 2	+ 53 269	3	76	9 12	+ 646 6,878
1	15	1 1	+ 35 210	-	-	-	-	-	-	1 1	+ 55 315
6	294	1 7	+ 137 1,044	1 2	+ 12 50	2	514	-	-	3 8	+ 188 2,625
6	238	6	1,058	-	-	3	400	1	25	6	2,226
2	35	1 3	+ 15 937	-	-	-	-	-	-	3 3	+ 48 1,331

2 合計所得金高欄の人員は実人員を示す。

第三表-1

明治21年 6 月 長野県上伊那郡役所

町 村 名	公 債 証 書 等 の 利 子		非 営 業 貸 金 預 金 の 利 子		株 式 利 益 配 当 金		俸 給 ・ 手 当 金 賞 与 ・ 年 金 等		農 業 の 所 得	
	人 員	金 額	人 員	金 額	人 員	金 額	人 員	金 額	人 員	金 額
西 春 近 村	-	-	1 3	+ 50 120	-	-	-	-	1	50
宮 田 村	-	-	1 6	+ 20 1,361	-	-	-	-	-	-
赤 穂 村	-	-	13	1,590	1	1,055	7	2,848	5	146
下 平 村	-	-	1	120	-	-	-	-	1	41
飯 島 村	-	-	1 1	+ 30 20	-	-	1	440	1	48
本 郷 村	-	-	1	20	-	-	2	264	1 -	+ 18 -
田 切 村	-	-	2	71	-	-	-	-	2	68
片 桐 村	-	-	2	164	2	120	-	-	-	-
上 片 桐 村	-	-	1 -	+ 20 -	-	-	-	-	-	-
七 久 保 村	-	-	1 4	+ 10 51	-	-	-	-	-	-
大 草 村	-	-	3 5	+ 71 154	4	160	6	310	1	18
葛 島 村	-	-	1 1	+ 20 60	-	-	1	30	-	-
中 沢 村	-	-	2	163	-	-	3	452	2 4	+ 39 108
東 伊 那 村	-	-	5	225	-	-	1	42	4	238
東 春 近 村	-	-	3	175	-	-	1	72	2 3	+ 33 112

(注) 1 各欄の下段は届出の所得金高、上段は所得税調査委員会が取調べにより加算した所得金高を示す。

「所得金高取調書」の分析表

金額単位：円

養蚕の所得		田畑貸付の所得		貸家賃地の所得		商工雑種の所得		山林・竹・桑葉売却等所得		合計所得金額	
人員	金額	人員	金額	人員	金額	人員	金額	人員	金額	人員	金額
2	42	2	319	-	-	1	100	-	-	実2	650
-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	1	311
1	45	-	-	1	9	-	-	-	-	1	320
1	10	-	-	-	-	1 1	+ 28 280	-	-	1 1	+ 28 313
-	-	3	373	-	-	1 3	+ 417 539	-	-	1 3	+ 417 1,245
-	-	2	334	-	-	1 2	+ 34 247	-	-	1 2	+ 34 669
-	-	2 9	+ 46 1,195	4 5	+ 111 151	5 10	+ 474 2,494	-	-	6 10	+ 704 4,960
-	-	1 1	+ 23 195	1	20	1 1	+ 20 30	-	-	1 1	+ 43 365
1	20	1 2	+ 116 529	-	-	-	-	-	-	1 2	+ 116 732
2	76	4	735	1	20	2	446	-	-	4	1,636
1 1	+ 5 30	2	697	-	-	-	-	-	-	1 2	+ 5 786
2	75	1	164	1 -	+ 50 -	1	254	-	-	1 2	+ 50 608
1	30	1	200	-	-	-	-	-	-	1	304
1 3	+ 13 29	9	3,147	2	9	2 6	+ 75 864	-	-	3 9	+ 88 5,092
-	-	1 3	+ 29 890	1	43	2	405	-	-	2 3	+ 76 1,626

2 合計所得金高欄の人員は実人員を示す。

第三表-2

明治21年 6 月 長野県上伊那郡役所

町 村 名	公 債 証 書 等 の 利 子		非 営 業 貸 金 預 金 の 利 子		株 式 利 益 配 当 金		俸 給 ・ 手 当 金 賞 与 ・ 年 金 等		農 業 の 所 得	
	人 員	金 額	人 員	金 額	人 員	金 額	人 員	金 額	人 員	金 額
富 県 村	-	-	1	90	-	-	-	-	1	90
非 持 村	-	-	-	-	-	-	1	300	1	11
黒 河 内 村	-	-	-	-	-	-	1	165	1	101
溝 口 村	-	-	-	-	-	-	-	-	1	23
長 藤 村	-	-	2	60	-	-	1	180	1	93
藤 沢 村	-	-	-	-	-	-	-	-	2	88
西 高 遠 町	3	501	1 5	+ 73 560	1	5	1	12	1	42
下 山 田 村	-	-	1	120	-	-	-	-	-	-
美 簗 村	-	-	1	118	-	-	1	36	1	29
沢 岡 村	-	-	3	316	-	-	-	-	4	43
野 口 村	-	-	1	54	-	-	-	-	1	54
中 坪 村	-	-	1	79	-	-	-	-	1	36
福 島 村	-	-	1	55	-	-	-	-	1	19
平 出 村	1	12	7	760	-	-	3	90	5	181
沢 底 村	-	-	1 3	+ 28 251	-	-	-	-	1 2	+ 19 37

(注) 1 各欄の下段は届出の所得金高、上段は所得税調査委員会が取調べにより加算した所得金高を示す。

「所得金高取調書」の分析表

金額単位；円

養蚕の所得		田畑貸付の所得		貸家賃地の所得		商工雑種の所得		山林・竹・桑業売却等所得		合計所得金額	
人員	金額	人員	金額	人員	金額	人員	金額	人員	金額	人員	金額
3	207	4	761	-	-	-	-	1	300	実4	1,749
1	35	1	182	-	-	-	-	-	-	1	307
1	20	1	211	1	21	1	4	-	-	1	319
8	285	8	1,945	3	68	36	+ 65 672	-	-	38	+ 65 3,529
11	+ 9 21	1	98	-	-	1	258	-	-	11	+ 9 406
7	421	58	+ 115 1,287	-	-	13	+ 58 535	1	30	68	+ 173 2,922
1	30	1	244	-	-	-	-	-	-	1	301
12	712	616	+ 253 4,176	14	+ 10 21	411	+ 338 1,300	-	-	916	+ 616 7,541
24	+ 44 157	6	1,044	12	+ 2 13	12	+ 130 338	3	+ 412	56	+ 588 2,476
1	45	11	+ 46 104	1	20	-	-	-	-	11	+ 74 331
6	119	68	+ 427 1,404	14	+ 11 196	511	+ 482 1,898	-	-	913	+ 1,002 6,019
13	+ 12 44	2	446	1	145	-	-	-	-	13	+ 12 928
1211	+ 187 4,095	39171	+2,012 48,850	1040	+ 203 999	3690	+2,542 15,069	39	+ 412 461	92186	+ 5,912 91,972
-	37	-	286	-	25	-	167	-	51	-	494
% 10.8	% 4.6	% 22.8	% 4.1	% 25.0	% 20.3	% 40.0	% 16.9	% 33.3	% 89.4	% 49.5	% 6.4

2 合計所得金高欄の人員は実人員を示す。

第三表-3

明治21年6月 長野県上伊那郡役所

町 村 名	公 債 証 書 等 の 利 子		非 営 業 貸 金 預 金 の 利 子		株 式 利 益 配 当 金		俸 給 ・ 手 当 金 賞 与 ・ 年 金 等		農 業 の 所 得	
	人 員	金 額	人 員	金 額	人 員	金 額	人 員	金 額	人 員	金 額
東 箕 輪 村	-	-	3	58	-	-	1	204	3	219
樋 口 村	-	-	-	-	-	-	-	-	1	90
赤 羽 村	-	-	1	25	-	-	-	-	1	38
小 野 村	1	7	3	64	-	-	1	260	6	228
横 川 村	-	-	-	-	-	-	-	-	1	29
伊 那 富 村	-	-	3	118	1	10	2	468	2	53
辰 野 村	-	-	-	-	-	-	-	-	1	27
中 箕 輪 村	1	7	11	+ 15 843	1	70	6	337	2	75
南 箕 輪 村	-	-	6	329	-	-	2	273	6	322
西 箕 輪 村	-	-	1	130	-	-	-	-	1 1	+ 28 32
伊 那 村	2	28	1 9	+ 62 858	1	80	5	1,248	1 2	+ 20 188
伊 那 部 村	-	-	1	70	-	-	2	204	1	19
合 計	8	555	13 113	+ 399 9,252	11	1,500	49	8,235	8 72	+ 157 2,956
1人当たり 届出平均	-	69	-	82	-	136	-	168	-	41
取調べによる 加算割合	-	-	% 11.5	% 4.3	-	-	-	-	% 11.1	% 5.3

(注) 1 各欄の下段は届出の所得金高、上段は所得税調査委員会が取調べにより加算した所得金高を示す。

次の第四表は、商工雑種業の所得の状況を業種別に表したものである。

商工雑種業については兼業のものもあるが、このなかでは酒造業が最も多く、商工雑種業を営む者九〇人中三三人（三七％）おり、そのうち二〇人（六一％）が委員の取調べにより所得金高を訂正加算されている。

明治二十一年における、当郡の清酒醸造戸数七六戸（製造高一〇、五六七石一、九〇二・〇五五⁽⁸⁾）であるから、このうちの四三％が課税されたことになる。この頃の酒造業者は、味噌・醤油製造業者などと比べると、事業規模、収入等も大きく、それに記帳義務が課されている上、酒造税課税のためにその製造高も把握されているので、委員の査定も厳しかったことであろう。

このほか、多い業種としては商業（物品販売業と思われ、多くは兼業）二五人、生糸製造業一人、質貸業八人、⁽¹⁰⁾ 売薬業七人、医業六人と統いており、これらの平均所得金高を多い順に並べると、医業二九六円、酒造業二五四円、生糸製造業一六二円、醤油製造業一〇九円、旅館一〇三円等という結果が得られる。

このように、所得税調査委員が取調べの結果、委員会で議定されたとみられる所得金高に基づいて、これに法定の税率を乗じて税額を算定したものが第五表である。

当郡全体の課税人員一八六人は、明治二十年の総戸数一七、二四三戸（人口九四、九九〇人）の一・〇八⁽¹¹⁾％に当たり、その所得金高合計額は九七、八四四円（一人当たり平均五二六円）、税額は一、〇八四円九〇銭（一人当たり平均五円八三銭）となる。この頃当郡には二町五五村あり、所得税の納税者の最も多い村では一六人、納税者一、二名の村が一八か所、納税者のいない町村が一五か所ある。

第四表

明治21年 6 月 長野県上伊那郡役所「所得金高取調書」における営業所得の状況

業 種 名	届出額は認分		取 調 べ に よ る 届 出 額 訂 正 分				合 計	
	人員	所得金高	人員	当初届出 所得金高	加算額	査 定 所得金高	人員	所得金高
酒 造 業	人 13	円 175 2,275	人 20	円 224 4,470	円 81 1,630	円 305 6,100	人 33	円 254 8,375
生糸製造業	8	175 1,401	4	75 300	60 240	135 540	12	162 1,941
醤油製造業	1	40 40	2	106 211	37 75	143 286	3	109 326
油 製 造 業	2	50 100	1	8 8	12 12	20 20	3	40 120
酢 製 造 業	1	32 32	—	— —	— —	— —	1	32 32
菓子製造業	1	34 34	—	— —	— —	— —	1	34 34
医 業	5	305 1,527	1	225 225	25 25	250 250	6	296 1,777
商 業	19	82 1,550	6	83 497	44 263	127 760	25	92 2,310
売 業 業	7	96 673	—	— —	— —	— —	7	96 673
質 貸 業	4	66 263	4	42 168	22 88	64 256	8	65 519
旅 館	1	80 80	1	110 110	16 16	126 126	2	103 206
染 物 業	2	41 82	—	— —	— —	— —	2	41 82
石 灰 焼	2	78 156	—	— —	— —	— —	2	78 156
水 車	4	16 62	1	— —	4 4	4 4	5	13 66
通 運	4	30 119	1	— —	18 18	18 18	5	25 137
印紙切手売捌	11	10 115	1	44 44	35 35	79 79	12	16 194
そ の 他	4	88 347	—	— —	— —	— —	4	88 347
合 計	89	100 8,856	42	144 6,033	57 2,406	201 8,439	131	132 17,295

(注) 所得金高欄の下段は合計額、上段は1人当たり平均額を示す。

第五表 明治21年6月 長野県上伊那郡における所得税課税額

町 村 名	人 員	所 得 金 高		税 額		(明治31年)	
			1人当 たり平 均		1人当 たり平 均	戸 数	人 口
西春近村	人 3	円 987	円 329	円・厘 9.870	円・銭 3.29	戸 667	人 3,967
宮 田 村	内 1 9	内 1,861 6,153	1,861 684	内 27.915 70.835	27.92 7.87	戸 614	人 3,351
赤 穂 村 下 平 村	内 4 14 1	内 10,361 15,059 418	2,590 1,075 418	内 155.415 202.395 4.180	38.85 14.46 4.18	赤穂村 1,400	人 8,212
飯 島 村 本 郷 村 田 切 村	4 3 2	1,792 1,204 672	448 401 336	17.920 12.040 6.720	4.48 4.01 3.36	飯島村 784	人 4,589
片 桐 村	内 2 5	内 2,725 3,812	1,363 762	内 40.875 51.745	20.44 10.35	戸 400	人 2,417
上片桐村	3	1,022	341	10.220	3.41	352	2,042
七久保村	5	1,908	382	19.080	3.82	340	1,961
大 草 村 葛 島 村 四 徳 村	12 1 —	7,524 370 —	627 370 —	75.240 3.700 —	6.27 3.70 —	南向村 716	人 5,170
中 沢 村	8	2,813	352	28.130	3.52	717	4,483
東伊那村	6	2,226	371	22.260	3.71	359	2,236
東春近村	3	1,379	460	13.790	4.60	580	3,512
富 県 村	2	650	325	6.500	3.25	589	3,564
非 持 村 黒河内村 溝 口 村	1 1 1	311 320 341	311 320 341	3.110 3.200 3.410	3.11 3.20 3.41	美和村 454	人 2,644
長 藤 村	内 1 3	内 1,032 1,662	1,032 554	内 15.480 21.780	7.26	戸 407	人 2,416

明治21年6月 長野県上伊那郡における所得税課税額

町 村 名	人 員	所 得 金 高		税 額		(明治31年)	
			1人当 たり平 均		1人当 たり平 均	戸 数	人 口
藤 沢 村	人 2	円 703	円 352	円・厘 7.030	円・銭 3.53	戸 435	人 2,485
美 簗 村	2	848	424	8.480	4.24	601	3,315
西高遠町 東高遠町	内 2 10 —	内 2,126 5,664 —	1,063 566 —	内 35.070 70.450 —	17.54 7.05 —	高遠町 850	4,589
下山田村 上山田村 小 原 村 勝 間 村	1 — — —	408 — — —	408 — — —	4.080 — — —	4.08 — — —	河南村 336	2,053
沢 岡 村 野 口 村 中 坪 村	4 2 2	1,636 791 658	409 396 329	16.360 7.910 6.580	4.09 3.96 3.29	手良村 437	2,598
平 出 村 沢 底 村 樋 口 村 赤 羽 村	内 1 9 3 1 1	内 1,343 5,180 1,702 307 319	1,343 576 567 307 319	内 20.145 20.15 58.515 17.020 3.070 3.190	20.15 6.50 5.67 3.07 3.19	朝日村 667	3,878
小 野 村	8	3,594	449	35.940	4.49	445	2,476
横 川 村 上 島 村	1 —	415 —	415 —	4.150 —	4.15 —	川島村 380	2,205
伊那富村 辰 野 村	8 1	3,095 301	387 301	30.950 3.010	3.87 3.01	伊那富村 927	5,229
中箕輪村	内 1 16	内 1,128 8,157	1,128 510	内 16.920 87.210	16.92 5.45	1,165	6,705
南箕輪村	6	3,064	511	30.640	5.11	531	3,246
西箕輪村	1	405	405	4.050	4.05	635	3,694

明治 2 1 年 6 月 長野県上伊那郡における所得税課税額

町 村 名	人 員	所 得 金 高		税 額		(明治 3 1 年)	
			1 人当 たり平 均		1 人当 たり平 均	戸 数	人 口
東箕輪村	人 4	円 1,749	円 437	円・厘 17.490	円・銭 4.37	戸 472	人 2,791
三日町村	—	—	—	—	—	箕輪村 337	1,819
福与村	—	—	—	—	—		
伊那村	13	7,021	540	70.210	5.40	伊那村 1,776	9,350
伊那部村	3	940	313	9.400	3.13		
福島村	1	304	304	3.040	3.04		
市ノ瀬村	—	—	—	—	—	伊那里村 296	1,720
杉島村	—	—	—	—	—		
浦村	—	—	—	—	—		
中尾村	—	—	—	—	—		
山室村	—	—	—	—	—	三義村 302	1,854
荊口村	—	—	—	—	—		
芝平村	—	—	—	—	—		
合 計	内12 186	内20,576 97,884	1,715 526	内 311.820 1,084.900	25.99 5.83	18,971	110,571
備 考 明治20年 現 在						17,243	94,990

- (注) 1 各欄の内書は所得金高一千円以上の者に係る数値を示す。
2 「所得金高取調書」の末尾に、21年分所得金 102,364円、197人、内4等20,576円、5等81,788円と集計されており、本表の合計額と符合しないので、あるいは、東高遠町あたり(11人、所得金 4,480円)が脱落している可能性がある。
3 戸数、人口は上伊那誌編集会編「長野県上伊那誌」第三巻現代社会篇による。

この状況をみると、所得税の免税点三〇〇円はかなり高い水準にあり、初期所得税はまだ大衆課税とは言えなかったのである。なお、この「所得金高取調書」には所得金高三〇〇円未満の者が末尾に六人記載されているが、これは課税対象からはずされた者とみられる。

(注) 1 史料写 長野県史刊行会保存(長野県東筑摩郡麻績村 臼井勘二氏所蔵史料による)

2 酒類醸造営業人心得

第十項

税則中十九条ニ基キ営業者ハ左ニ掲クル処ノ諸帳簿ヲ製シ、詳細記入シ置クベシ、

酒造米買入帳 搗米通帳 水車屋渡シ米帳ノ類ヲ云フ、

仕入帳 杜氏仕込帳 酒造出帳

酒売上帳

酒売貸帳

酒蔵米仕払帳

杜氏并日雇給料帳

荷物判取帳

金銭判取帳

樽貸帳

積出帳

酒粕糠売払帳

酒造諸器械売買扣帳

酒粕目方扣帳

此他酒粕麴麦萌シ及ヒ銘酒類ニ加味スヘキ品類買入帳一切

第十一項

他家ノ造酒ヲ買受ケ取(販) 売スルトキハ其石高及ヒ代価等ヲ詳記シタル仕切書、又ハ送り状等ヲ取纏メ置クヘシ、

(「長野県史」近代史料編 第三卷(二) 地租改正 税制 六七四頁

『長野県布達全報』長野市

県立長野図書館所蔵)

3 税務大学校研究部編「明治前期所得税法令類集」 二五六頁

4 「右同書」 九六頁

5 鼎軒田口卯吉全集刊行会「鼎軒田口卯吉全集」第六卷 二二五頁

6 税務大学校租税資料室所蔵

7 塚田正明「長野県の歴史」 二四六頁

8 上伊那誌編集会「長野県上伊那誌」第三巻 現代社会篇 五五〇頁（「酒類製造量」長野県統計書）
 9 「右同書」 五四六頁（「長野県統計書県庁所蔵」によると、明治十九年の上伊那郡における清酒、味噌、醤油製造業の製造家戸数、製造数量、製造家一戸当たり年収等は次のとおりである。

業種	製造戸数	製造数量	単価	価格	製造家一戸 当たり年収
清酒	七九戸	九、五七二・八四七石 (一、七二三・一三三三kℓ)	一升(一・八ℓ) 二〇銭	一九、一四六円	二四二円 三〇銭
味噌	一一戸	一、六〇〇貫 (六、〇〇〇kg)	一貫(一五銭) (三・七五kg)	二四〇円	二一円 八〇銭
醤油	一六戸	九七六石 (一七五・六八kℓ)	一升(一・八ℓ) 六銭	五八六円	三六円 七〇銭

10 なお、明治二十一年の価格として、米価精米一石につき松本地区五・一九一円、飯田地区六・〇〇一円●農作男年給二六・八四円、同女二四・二七円●大工賃金日当二五銭一七銭（同書六六四頁）
 質屋の貸金の状況（上伊那郡）

年 度	店 数	貸 出 口 数	貸 出 金 高
明治二十年	一九	一四、五三七口(年末) 一、二六四口(年間)	七三、九四八円(年末) 七、〇二五円(年間)
同 二一年	二三	一三、六、一七五口(年末) 一三、六八四口(年間)	八七、六五七円(年末) 八、四五一円(年間)

（出典 「右同書」 六七九頁）

11 明治二十一年の全国の納税人員は一三九、五〇二人（大蔵省・国税庁「所得税発展の記録」）であり、当時の総戸数およそ七、七二〇、〇〇〇戸（前掲「鼎軒田口卯口全集」第六卷 二二九頁）とされているので、その比率は一・八％となる。

第五節 課税当局の施策

課税当局にとって納税義務者の把握は最も基本的事項であり、その上で課税の充実を図ることが要請される。本節では、そのためにどのような施策が行われたかを検証していきたい。⁽¹⁾
次に掲げるのは長野県北安曇郡役所から発せられた文書である。

所得金高及人員参照上入用ノ為メ左ノ各項至急取調方其筋ヨリ依頼有之候間十二月十四日迄ニ御取調煩御内報度

一 一ヶ年所得金高百円以上二百五十拾円未満 何人

一 同 同 百五十拾円以上貳百円未満 何人

一 同 同 貳百円以上三百円未満 何人

右取調方ハ極メテ困難ニシテ精密ノ取調ハ難相成候得トモ地租、營業税戸数割等各自ノ納額及俸給其他収入額等参考トナルヘキ金額ト推測トヲ以テ見込ヲ立テ取調候ハム概略ハ調査シ得ラレ可申ト存セラレ候間其辺ヲ以テ御調査相成度此段及御依頼候也

第二課長

北安曇郡書記 ○○○ 印

明治二十四年十一月十九日

常盤村長 × × × 殿

追テ本文ノ取調ハ全ク其筋ノ参考ニ止ルヘキモノニ付若シ新税施行等ノ訛言ヲ伝ヘ疑惑ヲ生セシメテハ不都合ニ付其辺御注意内密ニ御取計相成度此段申添候也

この調査依頼に対する報告は十二月十日になされ、

一 一ヶ年所得金高貳百円以上三百円未満 十五人
 一 同右 百五十拾円以上貳百円未満 十三人
 一 同右 百円以上百五十拾円未満 二十二人₍₂₎
 ということであり、それに各自の所得金高及び氏名が記載されている。
 そして、この報告の基礎となつた調査は次のように行われている。

一ヶ年所得金百円以上ノモノ調査表

地 価	営 業 税	俸 給	貸 金	養 蚕	天 蚕	姓 名
所 得	所 得	所 得	利 子	所 得	所 得	
百 円	二 円	〇	千 円	百 円	百 円	某
十 五 円	十 円	百 円	百 五 十 円	三十 円	四十 円	

その調査表の一例を示すと、

貳百六拾七円	五百貳二円五十銭	〇	百五十円	〇	五十 円 十五 円	六十 円 貳四 円	〔村長〕 × × × ×
五拾銭	七十八円五十銭						

右のような標準表を作成し、これにより村民の所得金高を推計している。すなわち、地租の課税標準となる地価百円につき農業所得、田畑貸付の所得等を十五円と見積もり、同様に営業税二円につき商工業所得十円、貸金元本千円

につき貸金利子の所得百五十円等と見積もつて合計所得金高を推計している。

この調査表によると、一一四人の調査が行われているので、この村落の状況を所得高から分析してみる。

所得金高の最高は四〇六円三〇銭（土地の所得一五一円三〇銭、営業所得六〇円、貸金所得七五円、天蚕所得一二〇円）、最低は三八円九〇銭（土地の所得一六円四〇銭、貸金所得一五円、養蚕所得七円五〇銭）、村民の平均所得金高は一七円六五銭であり、平均以上の所得者は四三人（三七・七％）、所得税が課税される所得金高三百円以上の者は四人となっている。

そして、百円以上の所得者は前述のとおり五〇人（四三・九％）、五〇円以上百円未満の者五四人（四七・三％）、五〇円未満の者一〇人（八・八％）である。

地価の最高は一、八一八円八〇銭（見積所得二七二円八〇銭）、最低は一〇九円六〇銭（見積所得一六円四〇銭）であり、土地の所得だけでは所得税は課税されるには至らない。

営業税の納税者、すなわち商工業を営む者は五一人いるが、見積所得の最高は六〇円であり、いずれも規模の小さい業者で平均所得は八円九二銭となっている。

給与所得のある者は九人、その最高は村長の一五〇円、そのほか一〇円から八四円まである。

貸金の所得が見積もられている者は五八人であるが、所得百円未満の者三人にも貸金元本百円程度が配賦されており、やや厳しいものと考えられる。

養蚕農家は九四軒（全村民の八一・五パーセント）、天蚕を兼業している者は一六人、天蚕のみの農家は四軒、その所得見積もりは養蚕の場合三七円五〇銭から一円五〇銭までの七段階、天蚕の場合は一二〇円から四円までの七段階

となっており、平均所得は養蚕で一二円九〇銭、天蚕で三三円三〇銭となる。

以上が常盤村の「一ヶ年所得金百円以上ノモノ調査表」から見た村民の所得の状況であるが、戸数百十余戸のこの村は田畑の耕作と養蚕を行う農家が八割以上を占め、商工業の多くは農家の兼業という小規模のものであり、所得金三百円以上の者は四人だけで村長さえも所得税の課税からはずれている。すなわち、この村の所得税の負担者は、戸数全体の三・五%と位置づけられるのである。

この報告に含まれている所得金高三百円以上の者が、当初から所得金高届書を提出していたかどうかは明らかでないが、課税当局は、無届者の中からも課税すべきものを抽出すべく密かに資料を収集していたことが判明する。

課税当局による納税義務者の把握に関して、第四節で述べた上伊那郡の「所得金高取調書」にも所得金高三百円未満の者が記載されていることから考えると、前に紹介したところの諏訪郡豊田村、湊村戸長役場から発せられた所得金高二百円以上の者の届書提出に関する通達（本書三〇八ページ参照）も、所得税法施行当時の混乱という理由ではなく、課税、非課税を問わず、取り敢えず一定金額以上の所得のある者に届書を提出させて、その中から所得三百円以上と見込まれる者を抽出して課税するという方法をとったとの推測も成り立つが、このあたりの裏面史については解明できないところである。

一方、新制度をあまねく円滑に定着させるために、大蔵大臣の演説にあるように税法不知による納税の懈怠、あるいは、狡猾な意志による回避の例が少なくないとして、これを懇切に説諭して、その理解を求めるといふ姿勢が次の二例にみられる。

(朱書)

「甲第五三號」

近來諸稅徵收ニ當リ不納申報ヲ為スモノ追々増加スルノ傾キ有之、而シテ不納者ニ對シ公売所分ノ違ヲ為スヤ周章取消ヲ出願シ、其所分ヲ実行スルモノハ実ニ僅々タリ、依之觀之實際貧究等ノ故ヲ以テ怠納スルニアラスシテ、全ク等閑ノ心得ヨリ期限ヲ經過スルモノナルベシ、尤戸長役場ニ於テモ右不納申報ヲ為ス迄ニハ十分注意ノ上ニハ可有之候得共、一旦申報スルニ於テハ双方不一方手數ヲ要シ、且ハ徒ラニ時日ヲ經過スルノ虞モ有之候ニ付、自今一層注意期日納金ヲ怠ルモノハ戸長役場ヘ一応本人ヲ召喚シ、納稅ノ忽ニスベカラサル事由並ニ成規ノアル処ヲ懇諭シ、尚之レニ服セサルモノニ限り申報スル様取扱フ可シ、右内訓ス

明治廿一年五月八日

上伊那郡長 金井清志 印

大草村外二ヶ村戸長 佐々木宗一⁽³⁾ 殿

諸稅法施行之創始ニ在テハ主意ノ如何解セサル向モ可有之候得共、日ヲ遂^(逐)ヒ月ヲ累ネ、漸ク其主意ノ解釈ヲ得ルニアリ、然ルニ所得稅法之如キ施行以來最早二ヶ年ヲ經過シ、稅法ノ主意ハ解得セシナランニ、第六條之屆書ノ如キ創始ヨリ却テ今日精密ナラス、又一個人ニシテ年々所得ニ増減アルハ免レサル処ナリト雖トモ、廿年ヨリ本年之屆書ヲ比較スルニ、拾人中九人迄ハ年々減少シ、既ニ納稅人之資格ヲ失ヒタル者尠カラス、平均上如此謂アルナシ、畢竟調査ノ細密ナラサルト、又ハ他人之所得ヲ聞及ヒ、資産之厚薄ヲ計リ、自然減少スル等ノ弊害ヲ生シ候テハ權衡ヲ得サルノミナラス、第一稅法ニ背戾シ甚不相濟義ニ付、届出ニヨリ不相当ト視認ムルモノハ精々懇諭シ、正當之屆書ニ為サシメ可差出、又資格アリト視認メテ届出ナキ者ハ精々懇談ヲ尽シ、法律ヲ誤ラサル様注意シ、尚正當之調ト視認メサルモノハ其意見ヲ内申スヘシ、右内達ス

明治廿二年四月廿七日

下伊那郡長 伊谷修 印

元松尾村・毛賀村戸長 島地保弥太⁽⁴⁾ 殿

第一の例は、諸税について不納となる者が増加しているが、これを公売処分⁽⁵⁾に付すと、不納の理由は必ずしも貧窮によるものでなく、納税をなおざりにして期限を経過し、公売処分の取消を求める者が多いから、以後不納の申報をするときは、一応戸長役場へ本人を召喚し、納税をおろそかにしてはならない理由や法律の定めのあることを懇切に諭すべし、という趣旨である。

第二の例は、所得税法が施行されて二年を経過して税法の主意は理解されたとみられるにもかかわらず、所得金額は年々減少し、無税となる者も少なくない。平均的にみてこのようなことが生ずる筈はなく、これは調査が細密でないこと、あるいは、納税者が他人の所得と比較して自分の資産を加減して届けていることがその理由である。これでは権衡がとれないばかりか、税法に違背することとなるので、届書が不相当と認められる者については、懇切に諭した上で正当な届出を提出させ、また、無届けの者で有資格と認められる者については、懇ろに話をして法律を誤ることのないように手当をすべきである、と言っている。

この頃の税負担の状況を見ると、所得税の負担が重いというより、地租、地方税の負担が過重であったことにもよる。第六表は、長野県上水内郡一町三三か村の明治二十三年度の直接国税・府県税の町村別表である。⁽⁵⁾

この表における税収の構成割合は、全体で地租六三・五%、所得税一・九%、地方税三四・六%となっており、所得税のウェイトは極めて低い。特に農村部における所得税収の構成割合は〇・八%であり、所得税の納税者皆無の村が三か村、所得税額十円未満の村（納税者三人程度）が八か村もある状況である。したがって、所得税を多く負担した者は町部におり、農村部を圧迫していたのは地租、府県税をしてこれらに付加される村費であったと言うことができる。

第六表—1

直接国税・府県税町村別表

長野県上水内郡

町 村 名	地 租		所 得 税		地 方 税		計	
		比率		比率		比率		比率
	円. 厘	%	円. 厘	%	円. 厘	%	円. 厘	%
長 野 町	5,484.191	22.6	1,962.023	8.1	16,773.316	69.8	24,219.530	100
大豆島村	3,234.674	71.4	12.760	0.3	1,283.238	28.3	4,530.672	100
三 輪 村	3,989.083	63.9	95.395	1.5	2,156.055	34.6	6,240.533	100
朝 陽 村	4,373.613	74.0	31.690	0.5	1,506.359	25.5	5,911.662	100
長 沼 村	4,096.005	73.2	30.070	0.5	1,467.441	26.3	5,593.516	100
神 郷 村	2,658.827	68.0	9.080	0.2	1,242.270	31.8	3,910.177	100
若 槻 村	4,479.439	72.2	33.535	0.5	1,692.665	27.3	6,205.639	100
高 岡 村	1,763.907	71.3	3.000	0.1	705.912	28.6	2,472.819	100
三 水 村	6,810.608	74.7	8.480	0.1	2,300.298	25.2	9,119.386	100
柏 原 村	921.887	60.8	38.680	2.6	554.680	36.6	1,515.247	100
富士里村	1,212.229	68.5	7.210	0.4	549.370	31.1	1,768.809	100
芦 田 村	7,473.664	73.1	94.395	0.9	2,660.089	26.0	10,228.148	100
古 牧 村	6,537.175	74.9	20.740	0.2	2,171.146	24.9	8,729.061	100
吉 田 村	1,788.894	62.3	78.380	2.7	1,005.530	35.0	2,872.804	100
柳 原 村	2,882.665	71.5	125.980	3.1	1,023.926	25.4	4,032.571	100
鳥 居 村	3,020.414	71.8	8.430	0.2	1,179.752	28.0	4,208.596	100
古 里 村	2,921.331	73.6	3.280	0.1	1,044.093	26.3	3,968.704	100
浅 川 村	1,313.818	70.9	16.470	0.9	522.375	28.2	1,852.663	100
中 郷 村	2,638.877	67.1	35.470	0.9	1,256.953	32.0	3,931.300	100
信濃尻村	1,164.291	69.9	0	—	500.567	30.1	1,664.858	100
古 間 村	1,233.108	63.4	80.790	4.1	632.200	32.5	1,946.098	100
芋 井 村	2,114.901	73.4	12.020	0.4	752.955	26.2	2,879.876	100
戸 隠 村	1,382.277	63.6	0	—	791.205	36.4	1,173.482	100

直接国税・府県税町村別表

長野県上水内郡

町 村 名	地 租		所 得 税		地 方 税		計	
	円. 厘	比率	円. 厘	比率	円. 厘	比率	円. 厘	比率
鬼無里村	2,185.916	69.5	26.500	0.8	932.097	29.7	3,144.513	100
南小川村	2,955.203	68.5	39.185	0.9	1,317.100	30.6	4,311.488	100
水内村	1,726.952	59.1	67.595	2.3	1,128.255	38.6	2,922.802	100
日里村	2,044.130	74.1	20.050	0.7	695.910	25.2	2,760.090	100
小田切村	1,872.286	73.2	6.600	0.3	677.457	26.5	2,556.343	100
棚 村	1,529.275	66.2	9.420	0.4	770.722	33.4	2,309.417	100
北小川村	1,881.043	71.8	0	—	737.384	28.2	2,618.427	100
津和村	2,035.113	72.9	14.530	0.5	744.052	26.6	2,793.695	100
栄 村	3,022.117	85.2	13.800	0.4	509.935	14.4	3,545.852	100
七二会村	2,922.703	69.3	26.780	0.6	1,267.829	30.1	4,217.312	100
安茂里村	2,799.182	69.6	23.210	0.6	1,199.642	29.8	4,022.034	100
総 計	98,469.798	63.5	2,955.548	1.9	53,752.778	34.6	155,178.124	100

第六表－2

町部と村部との租税負担比較

町 村 区 分	地 租		所 得 税		地 方 税		計	
	円. 厘	比率	円. 厘	比率	円. 厘	比率	円. 厘	比率
町 部	5,484.191	22.6	1,962.023	8.1	16,773.316	69.8	24,219.530	100
	5.6%	/	66.4%	/	31.2%	/	15.6%	/
村 部	92,985.607	71.0	993.525	0.8	36,979.462	28.2	130,958.594	100
	94.4%	/	33.6%	/	68.8%	/	84.4%	/
計	98,469.798	63.5	2,955.548	1.9	53,752.778	34.6	155,178.124	100
	100%	/	100%	/	100%	/	100%	/

しかしながら、このような状況は政府の意図するところの税負担の平準化とはかけ離れたものであり、先の下伊那郡長の内達に見られるように年々所得の届出金高が減少する傾向が全国的にもみられ、それは「畢竟調査ノ細密ナラサル」ことに基因すると考えられたのであろうか。従来、「取調掛ハ毎戸ニ直接シテ取調ヲナス如キノ事アルヘカラス、其不分明ナルモノハ他人ニ就テ探問シ又ハ種々ノ状況ヲ参察シテ取調ノ多少ヲ勘案スルニ在リ」(明治二十年五月二十八日主税局長通牒)としていただけで一貫していなかった所得税下調べの姿勢が、明治二十六年二月六日大蔵大臣内訓「所得税下調心得書」⁽⁶⁾により明確にされるのである。この大臣内訓は府県知事から各郡区長へ次のように内訓される。

長野県の場合には

内訓第三号⁽⁷⁾

所得税下調ノ義ハ従来精粗区々ニ涉リ居候ニ付、別紙ノ通大蔵大臣ヨリ内訓相成候条右ニ要スル各種標準ヲ立ツルノ調査方法ヲ掲ゲテ其標準ノ額ヲ定メ、四月十日迄ニ差出スヘシ

明治廿六年三月三十一日

長野県知事 ○○○○

所得税下調心得書

- 一 土地ノ所得ハ各町村若クハ大字限り小作米若クハ収穫物ニ依リ標準ヲ定ムヘシ
- 二 酒造醬油造ハ前三ヶ年平均代価ニ依リ標準を定ムヘシ
- 三 工業及商業等ニシテ製造物又ハ商品ノ数量代価等ノ調査シ得ヘキモノハ之レニ依リ標準ヲ定ムヘシ
- 四 会社組合等ノ利益ハ考課状等ニ就キ前年分ヲ調査シ置キ、持株高ニ依リ算出ヘシ
- 五 公債証書ノ利子ハ日本銀行本支店代理店、地方債証券ノ利子ハ其取扱所ニ就キ利子請取人ノ氏名ヲ抜萃シ調査ノ材料ニ供スヘシ

六 諸会社製場等多数ノ役員及傭人ヲ使用スル者ニ対シテ、給料若クハ手当金等合計一ヶ年五拾円以上ヲ受クル者ノ姓名・金額ヲ問合せ調査ノ材料ニ供スヘシ、但必要ト認ムル場合ハ五拾円以下ト雖トモ本項ニ依ルヘシ

七 貸付金・預金等ノ利子ハ登記所・銀行又ハ会社等ニ就キ、其人名金額ヲ問合せ調査ノ材料ニ供スヘシ

八 生活上ノ程度又ハ營業ノ実況ニ就キ納税資格アリト認ムルモノニシテ所得届を為ササルモノ、又ハ届高不相当ト認ムルモノアルトキハ市町村長ヲシテ意見ヲ具申セシムヘシ

九 他所轄ノ者ニシテ土地、貸家、貸金、預ケ金、公債証書、銀行、会社、組合等ノ株券等ヲ有シ、又ハ營業ノ所得アル者ハ納税スヘキ地ノ管庁ニ通報スヘシ

福岡県の場合は、これより一月半も早い明治二十六年二月十五日付で「所得税下調ノ義ハ従来精粗区々ニ涉リ居候趣ニ付、自今左ノ心得書ニ依リ精密調査スヘシ、但心得書ニ依リ査定シタル各種ノ標準書ハ毎年調査委員会開會十五日以前内報スヘシ」として同様な知事内訓が発せられており、このことは、中央から発せられた通牒に基づく各府県の執行体制が時期的に足並みをそろえて一斉にというわけにはいかなかったことを示している。

ともあれ、前に述べた長野県常盤村での所得百円以上の者の調査の際、所得標準の原形をみたのであるが、ここにおいて全国的に所得標準を定める制度がしかれたのである。

更に、一年後の二十七年二月九日、「尚一層下調ノ精密ヲ期スル為メ」、毎年五月臨時に收税署在勤の收税属を郡役所に派遣させる旨の大蔵大臣内訓⁽⁹⁾が発遣され、これも県知事から郡長へ通達される。

内訓第六号⁽¹⁰⁾

所得税法第十三条ニ依リ所得金高下調書ヲ調製スルハ固ヨリ郡長ノ職掌ニ候ヘ共、今般大蔵大臣ヨリ内訓ノ趣モ有之、尚一層下調ノ精密ヲ期スル為メ毎年五月臨時ニ收税属ヲ其郡役所ニ派出セシメ候条左ノ要旨ニ從ヒ主任郡書記ト共ニ所得税下調ニ関スル諸般ノ事務ニ従事セシムヘシ

但 派出期日ハ予定ノ上収税部長へ通報スヘシ

明治二十七年四月十八日

長野県知事 ○○○○

郡長 殿

一 郡役所ニ届出タル所得金高ト予テ調製シタル所得標準書トヲ对照シ其当否ヲ勘按シ、不当ト認ムルトキハ郡長ニ申出説諭訂正セシムルノ手續ヲ求ムヘキ事

一 納税者ニ於テ説諭ニ服セス訂正ヲ拒ムモノアルトキハ郡長ノ指揮ニ従ヒ、届書ニ拘ハラス正当ト認ムル所得額ニ依リ下調書ヲ調製スヘキ事

一 所得税納税者ト認ムヘキ者ニシテ届出ヲ怠リタル者ナキヤ否ヲ査察シ届出ノ脱漏ナキ様注意スヘキ事

一 所得税下調台帳ニ記載セル事項ハ其整否ヲ視察シ調査委員会ノ参考ニ供スル便利ヲ謀ルヘキ事

次いで、主税局長から次のように通牒がなされ、所得標準による課税は精密、かつ、本格的な軌道に乗ることとなるのである。

主税局長通牒 主秘第五号 明治二十七年二月二十日⁽¹¹⁾

所得税下調ノ義ニ付テハ明治二十六年二月第二一一号ヲ以テ大蔵大臣内訓ノ趣モ有之候処、尚所得標準取調方等ニ就キ左ノ廉々御心得最前内訓ノ旨趣ニ則リ努メテ精確ノ調査ヲ遂ケラレ度

一 田畑、塩田ノ所得ハ各町村若クハ各大字ニ就キ、自作地ハ土地ノ等差ニ応シ相当ノ階級ヲ立テ、毎級一反当ノ收穫及石代(前三ケ年ヲ平均ス以下皆同シ)ヲ調査シ税法第二條第二項ノ支出金ヲ控除シ地価金百円ニ対シ若干ノ所得ナルヤノ標準額ヲ算出シ、各自届出ニ係ル所得ノ当否ヲ調査スルノ資料ニ供スルコト

但小作地モ本文ニ倣ヒ標準ヲ設ク

二 收穫物及小作米代金ヲ算出スヘキ石代ハ其郡内ニ於テ相場立アル場所其他相当ノ場所ニ就キ取調タル相場ヲ用フルコト

三 山林、原野等ハ各町村若クハ各大字ニ就キ、適宜ノ方法ニ依リ一反当所得標準額ヲ算出スルコト

但収益ヲ以テ算出スル場合ニハ第一項ノ例ニ依ル

四 貸地（宅地）ノ所得ハ各町村若クハ各大字ニ就キ一反当又ハ一坪当、貸家ノ所得ハ每町村ニ就キ一坪当標準額ヲ算出シ、且該物件ニ対スル各種租税及必要支出金額ヲ調査スルノ資料ヲ蒐集スルコト

五 養蚕成繭、酒造、醬油造ノ所得ハ一石当、製糸ノ所得ハ一貫目当、製茶ノ所得ハ百斤当標準額ヲ町村毎ニ（実況ニ依リテハ一郡ヲ通シテ）算出シ、且前項ニ同シク控除金調査ノ資料ヲ備フルコト

但資産又ハ業務ヨリ生スル所得ニシテ石数若クハ斤数等ニ依リ標準額ヲ算出スルヲ便利トスルモノハ本項ニ依ル

六 右ノ外商業、工業ハ売上高百円ニ対スル所得標準額ヲ算出スルコト、但売上高ニ依リ難キ特殊ノ事由アル者ハ適宜相当ノ比準ニ依ル

七 各都市限リ所得下調台帳ヲ製シ、所得調査ニ関スル一切ノ事項ヲ記載シ調査委員会ノ参考ニ供スルコト

八 每町村標準額算定ノ後ハ、更ニ每都市平均上ニ於テ算出シタル標準書ヲ調製シ四月三十日迄ニ主税局ニ通報スルコト

九 他郡区ニ居住スルモノノ所得ヲ其納税庁ニ通報スルトキハ、納入地届ニ意見ヲ附シ併セテ所得所在地ニ於ケル標準書ヲ送付シ、若シ納入地届ヲ怠リタルモノアルトキモ尚納税地ニ通報スルコト

但通報ハ左記ノ書式ニ倣フ

十 所得調査上区々ノ弊ナキヲ期スルカ為メ関係アル接近地方収税長ハ機ニ臨ミ一所ニ会合シ諸般ノ協議ヲ遂クルコト
右命ニ依リ及通牒候也

かくして、「所得下調台帳（標準ノ部）」として「田貸付地所得標準調」・「田貸付地控除金標準調」・「農産物其他価格調」・「公債其他証券株式利益標準調」・「商工雜種業利益標準調」という書式が作成され、所得標準による課税が推進されたものとみられる。

所得標準の具体的一例は次のとおりである。（明治二十七年四月 長野県埴科郡五加村）

明治二十七年三月十七日郡長内訓によるもの⁽¹²⁾

埴科郡五加村小作地並ニ自作地田畑地租金壹円当り所得取調標準

種別	地価	小作米	石代	小作米代価	地租	県税	村税	控除金小計	所得小作地	所得自作地
田	四拾円	壹石貳斗五升	七円	八円七十五銭	壹円	貳拾五銭	貳拾壹銭四厘	壹円四十六銭四厘	八円七拾六銭六厘	八円壹銭四厘
畑	四拾円	同	同	同	同	同	同	同	同	同

養蚕所得取調〔標〕準

原帛	繭出来高	売上金高	諸雑費	所得金
一枚	七ノ五百目	拾五円	拾円五十銭	四円五十銭

(以下一部省略)

明治二十七年三月二十七日郡長内訓によるもの

小作田地々価百円当り所得標準表

町村名	地価	作得米	小作給米	差引作得米	石代	控除金				差引所得高
五加村	百円	貳石三斗六升	壹斗壹升	貳石貳斗五升	七円三拾銭	貳拾五銭	六拾貳銭五厘	五拾參銭五厘	參円六拾六銭	拾貳円七拾六銭五厘
						地租	県税	町村税	小計	

自作田地々価百円当り所得標準表

町村名	地価	作得米	石代	地租	控	除	金	差引所得高
五加村	百円	貳石三斗六升	七円三拾錢	貳円五拾錢	六拾貳錢五厘	五拾參錢五厘	參円六錢拾	拾參円五拾六錢八厘

小作畑地々価百円当り所得標準表

町村名	地価	作得米	小作給米	差引作得米	石代	地租	控	除	金	差引所得高
五加村	百円	貳石六斗貳升	壹斗貳升	貳石五斗	三拾錢	貳円五拾錢	六拾貳錢五厘	五拾參錢五厘	參円六錢拾	拾四円五拾九錢

自作畑地々価百円当り所得標準表

町村名	地価	作得米	石代	地租	控	除	金	差引所得高
五加村	百円	貳石六斗貳升	七円三拾錢	貳円五拾錢	六拾貳錢五厘	五拾參錢五厘	參円六錢拾	拾五円四拾六錢六厘

当時の田畑一反当たりの収穫高及び平均地価についての確実な資料はないが、各種の資料から次のとおり推定さ

れる⁽¹³⁾

年 度	田		畑		出 典
	收穫高・米	地 価	收穫高・大豆	地 価	
明治一五年	一石二七四三	三八円二二九八	〇石四四六〇	一二円三七五五	筑摩県地租改正沿革 長野県地租改正沿革 下伊那郡各地価修正請願書按
同 年	一石三八九三	四三円四四五〇	〇石五〇九〇	一三円九二九〇	
同 二〇年		三九円五六五		一一円六一〇	
単純平均	一石三三一八	四〇円四一三三	〇石四七七五	一二円六三八二	

したがって、標準による一反当たり所得金は、自作田で五・四二七円、自作畑で六・一八六円となり、所得税の課税最低限三百円の所得を得るためには、およそ田畑五町二反を必要とするのである。

さて、このように所得標準を定めた効果について眺めてみよう。第七表は所得税が創設された明治二十年から大きく改正された同三十二年に至るまでの長野県における国税収入と全国の所得税収入の推移を示したものである。⁽¹⁴⁾

所得税収入の前年と比較しての伸びについてみれば、長野県の場合に限らず全国的にも所得標準が作成された明治二十六年以降は、従来低調であったものが九・二〇%と伸びており、所得標準による査定が課税のための施策として威力を発揮したことが窺われるのである。

この所得標準率による課税は、所得税法の「其平均ヲ得難キモノハ、他ニ比準ヲ取りテ算出スヘシ」という規定を根拠に、簡便な方法で課税の平準化を図るという租税原則の考え方を具現したものとして今日でも応用されているわ

第七表 国 税 収 入 の 推 移

年 度	長			野			県			全		
	所 得 税	前年 対比	地 租	その他の税	前年 対比	合 計	前年 対比	所 得 税	前年 対比			
20	円 10,614.920	% —	円 966,223.112	円 795,419.174	% 98	円 1,772,257.206	% 139	円 527.824	% —			
21	19,807.359	187	1,017,082.113	819,125.213	105	1,856,014.685	105	1,066,835	202			
22	17,852.509	90	1,038,243.350	778,117.944	95	1,834,213.803	99	1,056,254	99			
23	19,333.099	108	999,258.235	678,692.654	87	1,697,283.988	93	1,088,639	103			
24	18,879.743	98	991,997.064	696,610.548	103	1,707,487.355	101	1,115,431	102			
25	19,373.323	103	991,271.822	744,566.480	107	1,755,211.625	103	1,132,752	102			
26	21,438.327	111	993,426.537	751,541.162	101	1,766,406.026	101	1,239,441	109			
27	24,381.290	114	992,526.600	773,179.519	103	1,790,087.409	101	1,353,731	109			
28	26,985.739	111	993,755.672	816,497.615	106	1,837,239.026	103	1,497,202	111			
29	29,669.353	110	982,143.412	876,327.889	107	1,888,140.654	103	1,796,837	120			
30	35,633.537	120	976,497.937	1,219,683.329	139	2,231,814.803	118	2,091,889	116			
31	42,828.032	120	972,561.984	1,512,968.545	124	2,528,358.561	113	2,347,895	112			

(注) その他の税は、酒造税・酒雑営業税・醬油税・菓子税・取引所税・国立銀行税・度量衡税・売薬税・船税・車税・鉱業税・牛馬売買免許税・狩(銃)猟免許税・営業税・旧税追納である。
出典：大蔵省・国税庁「所得税実施70周年記念 所得税発展の記録」p. 26. 27、「長野県史」p. 707. 708. 725. 777

けであり、明治の英知がなお生き続けているものと言えよう。

しかしながら、そうは言っても、なかなか公平課税の実現は困難であつたようである。

これより時代はあとになるが、明治三十七年、米穀輸入税、織物消費税を非常特別税として導入しようとした際に、「我輩は斯る悪税にまで拠らずとも軍費の献立を為すに毫も差支なきを信ずるものなり、政府は何故に脱税多き所得税を賃賃価格を標準として徴収せざるや、大蔵省の調査に依れば日本国民一ヶ年の所得額は三億余万円なりと云うにあらずや、……仮に年額を三億円とし之に五分の増率を為とするも一千五百万円、一割ならば三千万円の増収を得らるゝ勘定ならずや……」◎又政府とて予算編成前に気付かぬ道理はなき筈なるに、此好財源を棄て煩苛なる悪税に依頼したる財政当局者の心意を解するに苦まざるを得ず、或は所得税は申告税なるに政府が立入て認定を下すは困難の事情なきにあらずとの説もあらん、併し英国に於ける所得税も亦申告税なり、偶々虚偽の申立を為す者あれば税吏は矢張其所得税を認定して課税の方針を執りつゝあれど何等の差支あるを見すと云ふ、我國民の徳義は英國民と同一視する能はず、申告の可否を正すは到底其煩に堪ふるものにあらずとの説を為す者もあれど、之は我國民を見縊るの甚だしきものにして徴収の方法宣しきを得れば決して脱税の多きを憂へざるなり、既往の実践に徴すれば虚偽の申立脱税者の多きは寧ろ税吏が然かせ得ざる境遇に立到らしめたるの因襲其基を成したるやの嫌ひなきにあらず、

◎人は大抵所得相応の生活を為すものなれば、先づ土地若しくは家屋の賃賃価格を標準として所得税を課すれば幾多の悪税に依頼せずとも戦時財政の基礎を確立するを得べし、或は賃賃価格を標準とするは可なれども之が調査を為すは閑日月の許す所に非ず、急場の間に合はぬを奈何せんと云うものあれど賃賃価格を標準とするは左迄面倒なる事にあらず、年来の慣習都鄙共に自ら一定の価格あるが故に其価格を標準とすれば可なり、且つ亦之を施行するに就て

別に六ヶしき法律規則を制定する迄の事もなかるべく只所得税は賃貸価格を標準とすると定め施行細則の如きは省令にて定むれば可なり……（某經濟家の談）⁽¹⁵⁾」という新聞論調があり、課税が平等に行われていない理由として税務執行当局の寛容さを挙げ、それに対する批判を含めて、土地・家屋の賃貸価格を標準とする課税を提唱しているのである。

このように、徴収方法の困難ならざる所得税課税を望むのは、税務執行当局の調査力の弱さを指摘してのことであるが、当時の徴税機関の実情はどうであつたか、それを垣間見ることとしたい。

維新当初は、府藩県（廢藩置縣以後は府県）が管内の国税を旧慣によつて徴収し、徴収した金穀を大蔵省に納進していたが、明治十一年、郡区町村編成法の制定に伴い府県官職制が整備され、税金の徴収について国税金領収順序が定められたことにより、国税の徴収及び不納処分事務いっさいが郡長・区長に委任され、その下の戸長が国民から税金を徴収した。そして、大蔵省は、租税局の下部機関として収税委員出張所（のちに租税局出張所と改称）を設置し、租税局員を派遣して国税徴収の実況を監査し、府県は郡長・区長から皆済報告と領収書を受け取つて、皆済帳を調整し、国税徴収の実態を大蔵卿に報告する義務を負うだけとなった。

次いで明治十七年、徴収制度は再び改善され、府県官の中に収税長、収税属が配置され、租税局出張所の事務は府県の管轄下に吸収された。各府県には収税課（十九年に収税部となる。）が設置され、下部機関として収税部出張所が置かれ、収税長、収税属がこれを統轄した。すなわち、収税長が徴税事務のいっさいを管理し、郡長・区長及び戸長が徴税の実際に当たる体制となつたのである。

収税長は府県官として、府県の長官の直屬下にあつたが、収税事務については、直接大蔵省主税官長の指揮を受

け、また徴税についての意見を主税官長に具申することができた。⁽¹⁶⁾

所得税法が創設されたのはこの時期であるが、その頃の郡役所の状況について、経済学博士田口卯吉は次のように書いている。

「現今我国の制たる凡そ国庫に収納すべきの租税は大約之を郡役所に於て管掌す。而て郡区役所の費用は一切地方税の支弁する所たり。故に租税徴収の為に郡区役所が非常に繁忙なるも、又吏員給料旅費の増額を要するも、又役所の増築を要するも其辺の事は政府に於て一切関係せざるなり。……然り而して府県会も国税徴収の為に地方税の増費を要するが如きは随分面白からぬ議案故容易に府県知事の要求を承諾せざることは、従来の実験に於て著明なる事実なり。去れば新に手数多き租税の賦課せらるゝ毎に最も困難を蒙るものは郡区役所の吏員なり。此吏員は数々徹夜することもあるべし。数々居残することもあるべし。然り而して決して相当の報酬を得ざるなり。相当の報酬は免職せられざるの一事あるのみ。之を以て中央政府の官吏に比すれば、服務の繁閑給料の多少決して日を同うして語るべからざるなり。是れ皆府県会が明治十五、六年以降此定額を増加するに於て容易に知事の要求を容れざると、中央政府が頻に新税を起し郡区役所に向ひて許多の事務を負担せしめられたるの致す所なり。

然りと雖も余輩の見る処を以てするに此回の所得税は郡区吏員をして困難せしめたるものは従前に於てあらざりしが如し。現今郡区役所の模様は実に驚くべきものあるなり。⁽¹⁷⁾」

これにより、徴税の第一線が新税の導入により繁忙を極め、居残りや徹夜をして精力的に事務をこなしているにもかかわらず、さほどの報酬を得ていないという事情もあり、⁽¹⁸⁾課税の充実にまで手が回らない状況を窺い知ることができ⁽¹⁹⁾る。

その後、明治二十二年三月国税徴収法が制定され、同法は市制・町村制の施行（同二十二年四月）と照応して、国税徴収上の国と市町村との關係を明らかにした。すなわち、市町村は地租の徴収の義務を無償で負い、地租以外の国税で勅令に規定するものは、地租に準じて市町村が徴収する義務を負う。その場合、徴収額の四％が交付金として市町村に還元される。その他の国税の徴収は、府県収税部及び同出張所がこれに当たり、これらの徴税事務は府県の収入官吏が管理することとなった。

その徴税機關としては、明治二十三年十月に収税部が直税署、間税署となり、収税部出張所は直税分署、間税分署となった。更に、同二十六年十月、前者は再び収税部と改称、後者は全国で四七九か所の収税署となるなどの変遷をみている。

そして、日清戦争後の明治二十九年十月、徴税機構の管轄を府県から大蔵省へ全面的に移すという大改革が行われ、大蔵省の管轄下に全国二十三か所の税務管理局、その下部機構の税務署が、以前の収税署を母体として全国に五二〇か所設置され、同年十一月に開庁した。

この改革の趣旨は、（一）国の事務である国税徴収事務を、地方行政から分離する。（二）従来の収税長と大蔵省の間には、地方官が介在し管理が複雑で、徴税の取扱いが統一されない弊害があったので、これを改める。（三）徴税行政が府県単位に小分化されているため、経費がかさむ弊害を改める。（四）増税、新税の創設に対処して、税務行政の拡張、刷新を必要とする、などによるものであった。

これによって、国の歳入に関しては、いっさいを大蔵省の主税局が直接統轄し、市町村がその補助機關として、地租、所得税、営業税などの租税を徴収する体制が確立したのである。⁽¹⁹⁾

このように、所得税法施行以来十年目にして、国の徴税専門機構が設置され、国税の課税の充実に向けて専念することになるわけであるが、所得税の課税については、前述の新聞紙上における批判のとおりに、その公平性の点において常に問題を抱えており、税務執行当局にとっては、「適正かつ公平な課税の実現」が永遠の課題となっているのである。

(注) 1 史料写 長野県史刊行会保存(長野県大町市常盤出張所所蔵史料による)

2 同右

3 長野県史刊行会「長野県史」近代史料編 第三卷(二)地租改正 税制 七〇九頁

「諸税不納申報厳密取扱方上伊那郡内訓」(『郡長訓令達留 大草村外二ヶ村戸長役場 明治二十二年』上伊那郡中川村 中川村歴史民俗資料館所蔵)

4 前掲「長野県史」七〇九・七一〇頁 「所得税精密調査報告方下伊那郡内達」(『内達・内諭・内申物綴込 戸長控 自

明治十九年』飯田市 飯田市役所松尾支所所蔵)

5 資料写 長野県史刊行会保存(『直接国税府県税町村別表』)

6 税務大学校研究部編「明治前期所得税法令類集」 九八頁

7 前掲「長野県史」七二六頁 「所得税下調心得書県内訓」(『本県内訓 全 明治二十三年 同三十年』長野市 長野県

庁所蔵)

8 前掲「明治前期所得税法令類集」 二五七頁

9 「右同書」 一〇〇頁参照

10 前掲「長野県史」 七三〇頁 「所得金高下調査調整につき県内訓」(『本県内訓 全 明治二十三年同三十年』長野市

長野県庁所蔵)

11 前掲「明治前期所得税法令集」 一〇〇～一〇二頁

- 12 資料写 長野県史刊行会保存(長野県埴科郡戸倉町五加支所所蔵史料より)
- 13 前掲「長野県史」 一〇〇・一〇一・一八〇頁(筑摩県地租改正沿革・長野県地租改正沿革)
- 14 前掲「長野県史」 三三六頁(下伊那郡各町村地価修正請願書按)
 七〇七頁(自明治十九年度 至同二十四年度 国税収入一覽)
 七二五頁(自明治二十五年度 至同二十八年度 国税収入一覽)
 七七七頁(自明治二十九年度 至同三十三年度 国税収入一覽)
- 大蔵省主税局調査課・国税庁直税部所得税課 所得税実施七十周年記念「所得税発展の記録」昭和三年刊 二六・二七頁
- 15 前掲「長野県史」 七九八・七九九頁(「明治三十七年十二月 所得税厳正課税により非常特別税不要につき報道記事」)
 (「南信」明治三十七年十二月二十八日 飯田市市立飯田図書館所蔵)
- 16 大蔵財務協会「大蔵省百年史」上巻 昭和四年刊 一七九頁
- 17 鼎軒田口卯吉全集刊行会「鼎軒田口卯吉全集」第六巻 昭和三年刊 二二六・二二七頁(「所得税の徴収果して困難なりしが如し」明治二〇年九月一〇日発行東京経済雑誌三八四号所載)
- 18 明治二年六月 長野県上伊那郡の「所得金高取調書」による給料の状況は次のとおりである。
 戸長 一八〇円(一人)、一四四円(三人) 戸長役場筆生 一一五円~一八円(計九人)、平均五〇円井官吏 六〇〇円・五四〇円・二八八円 教員(小学校訓導) 二七六円・二〇四円・一二〇円など
- 19 前掲「大蔵省百年史」上巻 一七九・一八〇頁

結びにかえて

我々は、ここまで明治二十年に我が国に初めて導入された所得税制をめぐり考察を進めてきた。

まず、第一章では、我が国の所得税法が世界の各国のうちでも早い時期に創設され、それが社会、経済の発達に伴う必然的な過程を経て導入されたものでないことから、その創設の趣旨、あるいは理由についての究明がなされていることを採りあげた。

そこで、これについて先学の講究するところを整理すると、政府が示したその理由、すなわち、第一に東洋の形勢に備える海防軍備費の増加、また北海道物産税を軽減することによる財源不足の補充、第二に貧富間の租税負担不均衡の是正という理由だけでは説明がつかないとして、その伏線、あるいは隠れた立法趣旨を、(一) 帝国議會開設前に「旧税ハソノ力ヲ保ツ」の原則に則って、できるだけ多数の税目を「旧税」として制度化し、財政権を確立するという国家体制整備の要求、(二) 所得税の納税資格を帝国議會議員の制限選挙制と結びつけ、議會の勢力分野に新興富有知識階級を迎えることにより、農村富有者層との均衡を保つという将来への布石であるというような立論がなされている。

しかしながら、我々は明治政府の公式見解以外に、これらのことを直接に実証する史料をもたないので、当時の内外の情勢を総合的に判断するよりはかはないものと考える。

つまり、維新後、新国家を建設するためには、旧幕藩体制における租税制度の不合理性を漸次改正整理しながら財

政を安定させなければならないという命題を抱えていたところ、明治十年西南戦争後の財政窮迫を漸次解消するために増税をもって対処する方針が打ち出され、その増税を含めた税制の整備を西欧文明諸国の制度に倣うということが明治政府の目標でもあった。

所得税法の創設、それは立憲政治、自由民権思想の潮流、あるいは、先進列強諸国との不平等条約改正を背景とした近代国家建設構想の一環であり、そのための税制整備の一環として位置づけられるものである。

次に、所得税法の立案準備過程についても、その立論の基礎となるべき史料は現在保存されていないとみられ、推論の域をでない。ただ、基礎史料のうち、カ・ルードルフの「収入税法草案」の作成年が誤っているであろうことは、井上一郎氏の指摘するところであり、明治七年という早い時期に所得税制導入のための研究、あるいは準備がなされたとは考えられず、それが準備されたのは明治十七年頃と推定されるのである。

また、我が国の所得税法に採用すべき主義をめぐってのイギリス型支持者とプロセイン型支持者との論争の件を含め、所得税法の立案準備過程を説明する手掛かりとして、松方家文書目録にある「所得税法案ニ対スル意見」〔田尻稲次郎〕、「所得税法修正案」等が参考になると思われるが、この史料も現存しない模様であり残念なことである。

第二章、第三章での我々の研究の主題は、所得税法の創設に携わった人々が、当時何を抛りどころとして、どういう思想のもとに、どんな考え方をもっていたかを浮き彫りにする構想であった。したがって、当時の記録や文献をある程度忠実に再現することとしたので、結果として煩冗にわたったかもしれない。しかし、これらのものに込められている思想を短絡的に捉えるのを避けるとともに、これらの思想がその後の税務運営や執行にどう反映したかを課題の一つとすることもあって、煩瑣を厭わず記述したことをお断りしておきたい。

第四章は、明治の英知を集めて成立した所得税法が、徴税の第一線においてどのように運用され、執行されたかを垣間見ることとしたものであり、社団法人長野県史刊行会が収集した史料を提供していただき、これを中心に論述を進めることとし、これをもって終章とした。

我々は創成期の所得税制をこのように考察してきたのであるが、これは租税史の一端を点として捉えたものであって、あるいは管見に過ぎるかもしれない。

そこで、明治前半期の租税史の流れを松方正義の「開国五十年間日本帝国財政 租税⁽²⁾」にみて、本稿の結びにかえることとしたい。これは、その解題に「本書はその題名の通り長期に渉る本邦財政史であるが、その記事は簡潔にして頗る要領を得てゐる。……兎に角、幕末より日露戦争当時に至る迄の事項を要領よく簡単に纏め上げた財政経済史として頗る貴重な文献であらう。」と評価されているものである。

以下はその述べていることの要約である。

旧政府時代における租税は、各地でその制度を異にしており甚だ錯雑たるものであった。当時の租税の主なものは地租であつて、これは大抵は米納であつた。その他種々の雑税があり、また一種の専売制度もあつた。

このほか、領主が資金を貸付けして物産をもつて元利を返済させ、これを販売してその益金を歳入としたもの、また、臨時の歳入不足の場合には強制的に御用金を課したり、あるいは、一種の特典に対し冥加金を納めさせたものもある。要するに、旧政府時代においては、租税制度が均一でなかつたこと、物品納が主体であつたこと、租税の賦課は領主が任意に行つて往々負担の苛重に陥ることなど、その制度は幼稚で腐敗し易きものであつたので、国家経済の発達を妨げることと甚大であつた。

諸藩の租税は、徳川幕府の直轄地に比べると重く、その性質は直接のものが多く、間接税はわずかで発達も幼稚であった。そして、海関税の収入はすべて徳川幕府の歳入に属していた。開国前の外国貿易は、長崎出島の一か所に限り、支那、オランダに数量金額を制限して許可していたものであって、その当時は海関税の制度は備わっておらず、冥加金の性質のものであった。開国以後初めて条約により一定の海関税を課すこととなったが、この制度が完全になったのは維新後のことである。

明治政府となってからの第一の事業としては、租税制度を全国を通して均一にして、直接税なканずく地租の負担を軽減し、農民の状態を改良し農業の発達を図り、歳入の不足は漸次間接税を起こしてこれを補充する方針を採ったことである。よって、明治五年に地租の改正がいわれ、調査に数年を費して全国の土地を丈量し、官民有の区分を明らかにし、土地の私有権を認め、各所有者に地券を下付し、土地の収獲と金利とを参酌して地価を定め、その百分の三を地租として政府に納めることとし、物品納の制度を廃しすべて貨幣をもって納付させ、従来その年の豊凶により地租を増減していたのを廃し、毎年一定の税額を納めることとした。そして、全国各地に行われていた雑税二千余种を廃止した。右に述べた租税制度の改正は、我が国の経済の発達の上で実に重大な結果を生じたものである。

第一に、人民は士農工商の別なく同等の権利を有し、土地の私有権を明瞭に認められ、その売買が公に許され、財産を安んじて固定することとなったので、土地の改良、利殖の念がさくぶる増長した。

第二に、租税の賦課は随意に政府が指定するところであったが、地租条例の制定により全国を通して均一一定となり、官吏が私することを許さず、また条例の改正がない限り随意に変更することができない。したがって、納税者はその負担金額を明らかに知ることとなった。

第三に、物品で納付する場合には、荷造運搬等の非常な手数を要したが、貨幣で納付することになって以来、納税者はその産物を自由に売買することができるので、大いに手数を省くこととなり、政府もまた年々の米価の変動により歳入に増減を生じ、そのために歳計の上で意外な困難を来たすという不便を免れることができた。また、旧時の制度は、年々の收穫を検定して納租額を定める方法であつたので、その検定をするに当たつて政府、人民ともに手数を要し、官吏の腐敗等の弊を免れることができなかったが、地租がその年の豊凶によらず毎年一定となつてからは、その手数を要することもなく、政府の歳入も安全となつた。

地租改正の大事業は、ほぼ明治十年をもつて完成し、その改正の実行は全国山間僻地に至るまで残す所なく、かつ、その利害關係は全国すべての人民に及ぼすべく、なかならず旧を固守する念に富んでいる農民の土地について持つてゐる数千年の習慣を一朝にして打破することにあつたが、その初めにあつては、まだ利害のあるところを了解するに及ばずして、單純な思想により新政を嫌忌したために、地租改正に対する反抗を來たし、各地方にしばしば竹槍蓆旗の騒動を見るに至つた。政府はこれらの反抗にもかかわらず、非常な勇氣と熱心さをもつて当初の方針を斷行した。

もっとも、その間には、納税者の希望によつて米納を便利とする者に米納を許すとか、凶作の年には地租の延納を許すとか、あるいは、備荒貯蓄の制度を設け難民に地租を許すとか多少の緩和策を用いた。なかならず明治十年に地租の百分の三を減らして百分の二分五厘と改め、約八百万円の地租を軽減したことは最も農民の満足を得、反抗の熱度も減少した。

地租改正の事業は、明治政府の租税に対する方針の根源であつて、将来の税制の發達は全くこれに基づいてい

る。明治二十三年より実施された帝国憲法の納税義務についての条文の精神はこのとき定まったものと言える。実に地租改正の事業は、他の重要な財政上の改良事業、すなわち、華士族家禄の処分、公債の整理、紙幣及び貨幣制度の整理、銀行行政の整理等と相まって帝国経済の発達の大きき原因となったものである。

地租改正に続いて、政府は地方税の制度を定め、国税と地方税との分界を明らかにして、その制定、賦課を公平均一にし、旧政府時代に行われた不均一にして、暗黒秘密の弊害をなくし、何人もあらかじめ明瞭にその負担すべき税額を知り、不当の課税に対してはその権利を主張し、理非を明白に判断する途を開いたのである。

明治十四、五年から、朝鮮半島に対する問題は帝国軍備の拡張を要し、また、不換紙幣の処分その他経費の増加を要するものが少なくなかった。よって、政府は酒税を増加し、新たに煙草税、菓子税、醬油税、所得税、証券印紙税等を賦課した。これら新たに課された租税は、所得税を除くほか多くは間接税に属するものである。

明治十九年以後政府の財政が潤沢を告げるに及んで、政府は田畑地価の特別修正を行い、地租数百万円を軽減した。更に、地方税で負担している監獄費を国庫支弁に移す議論があつたが、帝国議会の協賛を得ることができず、漸く近年に至ってその実行をみたのである。

明治二十八年、戦後経営のため巨額の歳入増加の必要を生じ、政府は酒税を増加し、營業税、登録税、葉煙草専売法を起こし、従前の国税中税額が僅少で徴収に不便な車税、船税、菓子税を廃止又は地方税に移して国税の整理を図った。

明治三十一年、政府は戦後経営の必要上、再び増税を断行し、同三十三年北清団匪事件が起こるに及んで、その軍費支弁のため、三たび増税を断行した。今年日露戦争が起こるに及んで、政府は更に非常特別税として戦時税を

起こし、また煙草の製造専売法を実施した。

このように、我が国においては、明治二十七、八年戦役後続々と増税を断行することやむを得ざる状況に至った。

これを既往に遡って考えると、明治元年から同十四年までは旧政府より引継いだ租税整理の時代に属し、その後同二十一年までは欧米文明の主義に基づく所得税及び間接税制度の制定に努め、ここに至って帝国税法は完備することになった。この後同二十九年までは財政に余裕を生じ、租税はむしろ軽減されることになった。しかしながら、それ以後今日までは、東洋の形勢からみて帝国の地位を固めるとともに、その商工業の発達を図るため、しばしば増税を行わざるを得ないこととなった。……………

一国の税制は社会、経済の発展、変化に従って改変されていき、またその税制が経済の発達を促し、ときには税制が政治体制を覆すなど、いつの時代にあつても、徴税ということが為政者の課題の中心であつたことは歴史に証明されるところである。

したがって、税制の変化には、その要因としての社会情勢が背景にあるものと言うことができ、国の歴史の中での租税史の占める役割は大きい。我々の研究会は、冒頭に述べたように所得税法が創設されてから百年ということで、その背景にあるもの、いわば当時の人々がその時の社会情勢の中でもっていた租税観のようなものを探るべく挑戦した。

松方正義や田尻稻次郎の財政理論の支柱となつたとみられるボーリューの思想、すなわち、所得税を租税の不平均

を平均するための一種の補助税、償補税と考え、富裕の民になるべく輕課し、國家の財政上重要な租税としてはならないという考え方は、創設された所得税法の根幹に流れているものと解され、したがって、それが大衆課税に至らなかったこと、また、スタイン説くところの「新税ハ寛ニ旧税ハ嚴ニ」という格言が、大蔵大臣演説にみられる「多數人民中ニハ旧ヲ慕ヒ、新ヲ厭フモノナキニ非ス」、「寛ニ失シテ脱税ヲ生シ、併テ他ノ納税者ニ比シテ不公平ナキヲ要シ、又嚴ニ失シテ煩瑣ニ陥リ、妄リニ人民ノ手数を増シ、或ハ漫ニ疑念ヲ人民ノ届出ニ容レテ、屢尋問搜索ヲ事トシ、本人ヲシテ其煩勞ニ堪ヘス、遂ニ不幸ヲ嘆シテ納税セシムルカ如キアラハ、人民ヲシテ此税法ヲ厭忌スルノ傾向ヲ生セシムヘシ、宣ク深ク此ニ注意シ、並ニ各地方緩苛區々ナラサルヲ要スヘシ」という運営、執行方針に少なからず影響を与えているであろうこと、などが創成期の所得税制の特徴として挙げられるのである。

しかし、社会、經濟の發展に伴い所得税が税制の基幹としての役目を果たしている今日、当初の思想の幾つかは歴史の中に埋藏されていくのであろう。

ただ、当初の所得税制の求めるものの一つに「簡便性と平準化」ということがあると思われるが、これは現代の税制における「簡易課税制度」、あるいは「広く薄い負担」などにみられるように、その基本的な考え方の底流に一貫して変わらざる思想のあることを感じさせる。

また、所得税の課税を「総合課税主義」でいくか、「分類所得課税主義」にするかについても、大きな選択を迫られたわけであるが、当初は「総合」、十二年後の改正により「分類」の課税方式となった。現代の所得税制をみると、総合課税をするのは、十種類の所得のうちの限られた所得の限られた部分でしかない、まさに「分類所得税制への回帰」と言えるのではないか。

本稿は、題名のとおり「叢考」に終わったが、執筆に当たって、多くの史料を活用させていただいた社団法人長野県史刊行会、及び御指導、御協力をいただいた税務大学校租税資料室井上一郎氏、同校研究部矢内一好氏に深く感謝申し上げる次第である。

(注) 1

汐見三郎はか共著「各国所得税制論」では、世界各国の所得税制について「国税としての所得税が各国において何年において始めて採用せられたかを西洋暦年及び日本暦年で示し、年代の順序に配列すると、次の結果を得る事ができる。茲にはポピッツ(Popitz)の調査に多少の修正を加へ之を採用する事とした。」として、次のように掲げてある。(四・五頁)

第一、英国(一七九八年) (寛政十年)	第二、スイス(一八四〇年) (天保十一年)
第三、米國(一八六二年) (文久二年)	第四、伊太利(一八六四年) (元治元年)
第五、セルビヤ(一八八四年) (明治十七年)	第六、南オーストラリヤ(一八八四年) (明治十七年)
第七、日本(一八八七年) (明治二十年)	第八、ニュージーランド(一八九一年) (明治二十四年)
第九、オランダ(一八九三年) (明治二十六年)	第十、タスマニヤ(一八九四年) (明治二十七年)
第十一、オーストリヤ(一八九六年) (明治二十九年)	第十二、スペイン(一九〇〇年) (明治三十三年)
第十三、ハンガリー(一九〇九年) (明治四十二年)	第十四、仏蘭西(一九一四年) (大正三年)
第十五、チェッコ・スロバキヤ(一九一四年) (大正三年)	第十六、露西亞(一九一六年) (大正五年)
第十七、ギリシヤ(一九一九年) (大正八年)	第十八、ルクセンブルグ(一九一九年) (大正八年)
第十九、ベルギー(一九一九年) (大正八年)	第二十、獨逸(一九二〇年) (大正九年)
第二十一、ブルガリヤ(一九二〇年) (大正九年)	第二十二、ポーランド(一九二〇年) (大正九年)
第二十三、ブラジル(一九二二年) (大正十一年)	第二十四、ルーマニア(一九二二年) (大正十一年)

以上の年表につき二三注意すべき事がある。第一番目の英国の所得税の制定については、一七九八年のTrituple assessmentを濫觴とする説と一七九九年の新所得税法を最初のものとする説との二つが分れているが、本年表では前説に従

ふ事とした。第三番目の米国の所得税については、ポピッツは一八六二年七月のものを最初の所得税とし本年表に於てもそうしているが、本格的の所得税としては寧ろ憲法を改正した後に制定実施せられた一九一三年の新所得税法を挙ぐべきである。

2 大内兵衛・土屋喬雄編「明治前期財政経済史料集成」第一巻 「松方伯財政論策集」六四四～六四六頁

附属資料 大蔵省刊行の外国税法規等翻訳書一覧表（明治前半期）

明治5年10月刊 立嘉度訳・ブーツウェル編『合衆國収税法』（税務大学校租税資料室所蔵）

同 8年 春刊 古賀保高訳『巴華釐厘國税法 上・中・下』（税務大学校租税資料室所蔵）

同 16年6月刊 大蔵省・エツワール・ビーヌ著『佛國租税全書』（大蔵省文庫所蔵）

同 19年5月刊 大蔵省・ボリユー著『租税論 下巻』（大蔵省文庫所蔵）

同 20年2月刊 主税局『直税篇上・中・下巻』（上・中巻 税務大学校租税資料室所蔵、下巻 大蔵省文庫所蔵）
主税局『章程篇 上・下巻』（税務大学校租税資料室所蔵）

同 20年3月刊 主税局『間税篇 1～4巻』（税務大学校租税資料室所蔵）
主税局『税務雜篇 1～4巻』（税務大学校租税資料室所蔵）

主税局『税務雜篇 附録 完』（一橋大学図書館所蔵）

主税局『李國稅務類纂 完』（大蔵省文庫所蔵）

同 20年4月刊 主税局『白耳義國稅務類纂』（一橋大学図書館所蔵）

同 20年12月刊 主税局『白耳義國葡萄酒消費税他』（税務大学校租税資料室所蔵）

同 21年7月刊 主税局『奥國スタイン氏税法講義筆記 完』（大蔵省文庫所蔵）

同 22年2月刊 主税局『獨学税法 第一編（直税編之一 地租之

- 部)』(大蔵省文庫所蔵)
- 同 22年7月刊 主税局『獨李税法 第六編(地方税之部)』(大蔵省文庫所蔵)
- 同 23年4月刊 主税局『獨李税法 第二編(直税編之二)』(大蔵省文庫所蔵)
- 同 23年7月刊 主税局『白耳義税法證書税及財産轉移税篇 完』(一橋大学図書館所蔵)
- 同 23年9月刊 主税局『白耳義税法間税篇 完』(一橋大学図書館所蔵)
- 同 23年10月刊 主税局『白耳義税法直税篇 完』(一橋大学図書館所蔵)
- 同 23年11月刊 主税局『獨李税法 第三編(直税編之三)』(大蔵省文庫所蔵)
- 同 23年12月刊 主税局『佛國直税法典』(一橋大学図書館所蔵)
- 刊行年不明 『奧國租税法規抄訳 職業税諸則 第一』
 ・『同 第二』(税務大学校租税資料室所蔵)
 『奧國家屋税諸則 第一』・『同 第二』
 (一橋大学図書館所蔵)
 『白耳義國稅務類纂』(一橋大学図書館所蔵)
 『佛國證印税法他』(一橋大学図書館所蔵)

(参考)

大蔵財務協会『財政』(昭和12年6月号) 高橋俊「明治・大正 大蔵省刊行文献(三)」

1 イギリス

書名	法規名等	刊行	著者	原書名
直税篇上	英國地租辨	1875年 倫敦府	エム・エー・ボールデン	ランド・タックス
	英國租稅局長統計年報	1870 "	官版	レボルト・ワフ・ゼー・コムミスヨネ ルス・ワフ・インランド・レウエニュー
稅務雜篇1	合衆王國稅法沿革史	1870 "	ノーブル	クイン・タックス
稅務雜篇3	合衆王國內國稅表	1879 1870 他	ノーブル	アルマナック（英國統計年鑑） 女王稅（予ガ已ニ合衆王國稅法沿革史トシテ訳出セルモノナリ）
	英國雜稅官必携稅法違犯者処刑ノ件	1870 倫敦府	ベートマン	マニュアル・ワフ・エキサイス・オフエーサー
	大英國法令目錄 漁業之部	1873 "	官版	イングリシ・スタチュート
間税篇3	英國雜稅官必携酒精稅則	1865 倫敦府	ベートマン	マニュアル・ワフ・ゼー・セキサイス・ワフヒサール
	英國印稅規則	1871 "	チー・ビー・ヴェーチュエル	スタンプ・ダーケース
間税篇4	英國歳入及商業提要金銀器飾規則	1876 倫敦府	ジー・チー・ハム	レウエニュー・エンド・メルカソタイル・ワド・メルカム
	英國雜稅官必携金銀器飾規則	1865 "	ベートマン	マニュアル・ワフ・エキサイス・ワフヒサー
	英國印紙稅則及罰則集器飾印紙稅則	1874 "	ヂー・シー・クリフヒツス	エ・ダイゲスト・ワフ・ゼー・スタンプ・ヂューチャー・エンド・ワフ・ゼー・チュチリアル・デサイジョン
	英國金銀匠記標編各國印標ノ概略（佛國條例）	1875 "	ウィリアム・チャップェル	ハール・マークス・ラン・プレート
章程篇上	英國租稅官必携租稅官採用規則	1865 倫敦府	ベートマン	マニュアル・ワフ・エキサイス・ワフヒサール
	英國歳入稅及住家稅收稅官心得	1870 "	官版	インガン・タクス・エント・インハビテット・ハウスヂューチャー
「財政」 高橋目錄	英國内國稅取扱規則徵收ノ部 英國國產稅收納順序 英國租稅事務組織 英國直稅徵收法	本邦 明治20刊		

2 アメリカ

書 名	法 規 名 等	刊 行	著 者	原 書 名
合 衆 國 税 法	合衆國収税法	1866 ボストン	ブーツウェル 編纂	The tax-payer's manual
直 税 篇 上	米國租稅律令 歳入税	1867 倫 敦 府	官 版	ラー・インテルナル・レウェニュー・ ヲフユナイテッド・ステート 抄訳
	北米合衆國加里保爾尼亞州 法律大全	1872	チー・エッチ・ヒ ッテル	ゼネラル・ロース・ゼ・ステート・ヲフ カリフォルニア
	北米合衆國聯邦麻薩設律州 律令	未 詳	リチャルドソン、 サンデル	ゼネラル・ロース・ゼ・ステート・ヲフ マサチュセツト 抄訳
税務雜篇 4	米國大蔵卿年報 1884年度	未 詳	官 版	アノノエアル・レボルト・ヲフ・ゼー ・セクリタリー・ヲフ・ゼー・トレスユ リー
	米國諸稅率納期略表	1879	"	米國租稅法 (インテルナル ・レウェニュー・ロー・ヲフ・ユナイテ ッド・ステート)
		1884	"	米國大蔵卿年報
税務雜篇 4	紐育商法会所条例	1878 紐 育 府	未 詳	チャルテル・エンド・パイロー・ヲフ・ ニューヨーク・プロヂューフ・エクスタ ヤンヂ
税務雜篇 4	1875年米國租稅局長報告書	未 詳	未 詳	未 詳
	米國內國稅法 (官吏規則・訴・罰則等)	1879 ワシントン 府	官 版	インテルナル・レヴェニュー・ロー
間 税 篇 1	米國內國稅法 賦稅及收稅 之部	1879 華盛頓府	官 版	インテルナル・レウエニュー・ロー 抄訳
間 税 篇 4	米國稅律令 金銀器飾課稅 ノ部	1867 華盛頓府	官 版	ラー・インテルナル・レウエニュー・ ヲフ・ユナイテッド・ステート
章 程 篇 上	北米合衆國麻薩設律州法律 大全 合衆國租稅官章程	1876 "	リチャルドソン "	デネラル・ラー・ヲフ・ゼ・ステート・マ サツセツト
	米國租稅法則提要	1879 ワシントン 府	未 詳	インテルナル・レウエニュー・マニ ュール
「財 政」 高 橋 目 録	米國不納稅徵收規則 米國租稅收納法 北米合衆國租稅誤納還付及 減免取扱手續	本 邦 明治20刊		

3 ドイツ・プロイセン

書 名	法 規 名 等	刊 行	著 者	原 書 名
巴華釐亞國 税法	A 地税法・家税法・免税法・ 収入税法・元金利息税法・ 商工税法	1863 ウェルツブルク	未 詳	ストイエルヂセツ 奥國矢伊 勃児篤述・古賀保 高訳
直 税 篇中	D 普國營業税規則 E 營業税商營業税賦課法	1884 シュワフ府	グロテフエント 編纂	ゲツセツエ・ウント・フェルオルトマン ケン・フェル・フロイセン・トイ ツラント抄訳
直 税 篇下	F 普國地稅規則	〃	〃	ゲツセツエ・ウント・フェルオルトマン ケン・フェル・フロイセン・ウント・トイ ツラント抄訳
	※普國家屋稅規則	〃	〃	〃
稅務雜篇 2	獨國地租臺帳地圖並ニ帳簿 改正	1882 伯 林 府	官 版	エルネウエルンク・デルカレン・ウン ド・ヒュヘル・デス・グランドスト ウェル・カタル
	〔李國〕地租改正問答		マイエット 講	明治11.9.27～10.23 講述
	李國收稅官規則 地租收入官事務章程	未 詳	未 詳	未 詳
稅務雜篇 3	李國地方税法	1871 1871 1878 1881 1883	ベルキウス レンネ スタイン ブラウヒツチ イルリツグ	理財学 李國法 理財学 李國行政法 行政官吏必携
稅務雜篇 4	李國租稅強徵法	未 詳	未 詳	未 詳
稅 務 雜 篇 附 錄	A 巴華釐亞國税法	1863 ウェルツブルク	未 詳	ストイエルヂセツ 奥國矢伊 勃児篤述・古賀保 高訳
	B 普國分等稅及ヒ分等收入稅 規則 1851.5.1發布 C 分等收入稅賦課法1877.3.4	未 詳 〃	未 詳 〃	未 詳 〃
	⑤普國所得稅徵收法	未 詳	未 詳	未 詳
間 稅 篇 1	獨逸國骨牌印稅	1878 シュワフ府	グロテフエント 編纂	ゲツセツエ・ウント・フェルオルトマン ケン・フェル・フロイセン・ウント・ドイ ツラント
間稅篇 2	◎獨逸國釀造麥芽稅	1868 〃	グロテフエント 編纂	〃
章 程 篇下	李國大蔵省組織	1881 ライフナック	シュツツエ	未 詳
	李國郡收稅吏事務規程	〃	〃	〃

書 名	法 規 名 等	刊 行	著 者	原 書 名
章 程 篇 下	李國租稅官吏規則	1885 ライフチック	シユツヱ	〃
	李國官省録抄訳 中央官制 地方官制	未 詳	未 詳	〃
李國稅務 類 纂 完	李國財政摘要 直税ノ部 歳計予算・出納事務他・ 地租及家屋税・等級税及 所得税・營業税・取立及 收納法 李國財政摘要 間税ノ部 總論 印紙税・境関税・消費税 李國財政摘要 境関税並関税官衙及職務 規程	未 詳 〃 〃	未 詳 〃 〃	未 詳 〃 〃
	④李國地租法 G李國地租分賦及徵收法 H李國地籍官職務章程	未 詳 〃 〃	未 詳 〃 〃	未 詳 〃 〃
	◎李國麥酒釀造税則・蒸留酒 税則	未 詳	未 詳	未 詳
	b 李國等級税及ヒ所得税法	未 詳	未 詳	未 詳
	④李國地租法 G李國地租分賦法及徵收法 — 東部六州ニ於ケル地租ノ配 賦徵收及訴願法 地租帳簿及地圖ノ取扱登記 手続	未 詳 〃 〃 〃	未 詳 〃 〃 〃	未 詳 〃 〃 〃
	李國県庁地籍事務ニ関スル 職務章程	未 詳	未 詳	未 詳
	互地籍官職務章程 地籍官吏試験規則	未 詳 〃	未 詳 〃	未 詳 〃
獨李税法 1	※家屋税法 ・家屋税賦課細則	未 詳	未 詳	未 詳
	b 所得税及等級税法 等級税賦課手続 等級税徵收及訴願手続 C 所得税賦課法	未 詳 〃 〃 〃	未 詳 〃 〃 〃	未 詳 〃 〃 〃
	④營業税法 ・營業税法改正規則 行商營業税法 ◎店舗營業税法賦課規則	未 詳 〃 〃 〃	未 詳 〃 〃 〃	未 詳 〃 〃 〃
	鐵道税法 鉦山税法	未 詳 〃	未 詳 〃	未 詳 〃
獨李税法 2				

書 名	法 規 名 等	刊 行	著 者	原 書 名
獨字税法 6	地方税之部 地方税論 李國地方税一斑	未 詳 "	未 詳 "	未 詳 "
獨字税法 3	県出納部事務章程 郡出納所長職務章程 郡出納部監督職務章程 租税経時効規則	未 詳 " " "	未 詳 " " "	未 詳 " " "
	直税法違反罰金及追徴税取扱規則 滞納処分法 同施行細則 直税間税部執行吏職務章程 附 伯林府直税局事務規程	未 詳 " "	未 詳 " "	未 詳 " "
李國普通 證印税法他	李國普通證印税法 獨逸帝國證券印税法 獨逸帝國為替證印税法	1887 1881 "	未 詳 ノイマン "	未 詳 " "
「財 政」 高 橋 目 録	普國及聯合各國租税徴徴法 普國徴収金取立権制処分規則 李國租税期滿免除規則 撒遜國所得税法 獨逸國関税法・違反者処分法	本 邦 明治20刊 20刊 20刊 21刊 23刊	 リヨール	

4 フランス

書 名	法 規 名 等	刊 行	著 者	原 書 名
佛國収税法	第 1 編 直税 第 2 編 間税	1867	ハトビー	トレテー・デリリック・エ・プラック ク・ド・ドロワー・ビュリリック・エ・ アドミニストラチーフ
佛 國 租 税 全 書	上巻第 1 編 佛國現行税法 叙述 下巻第 2 編 經濟論 租税 原理	1872	エツワール・ビー ヌ	トレテー・ザンボー・アソ・フランス
直 税 篇上	佛國直税篇	1881 巴 里 府	モーリス・プロ ック	ディクシヨネル・ドゥ・ラドミニス トラジヨソ・フランスーズ
直 税 篇中	佛國營業税則	"	"	"
直 税 篇下	佛國營業税免許法	"	"	"
	佛國不轉財産税法	"	"	"
	佛國車馬税法	"	"	"
	佛國度量衡検査規則	"	"	"
	佛國鉱山規則	"	"	"

書 名	法 規 名 等	刊 行	著 者	原 書 名
税務雑篇 1	佛國租稅纂要	1867 巴 里 府	エスキルク・ド・ バリウ	トレテー・デー・ザムボー
税務雑篇 2	佛國土地所有權轉移地籍 臺帳面改正前地租徵收法	1869巴里 1880 1876 1883	フラット エヴラル・ビーズ ペルー ジョザー	デ・ザムボー・アン・フランス トレテー・デ・ザムボー・アン・フラ ンス レジストラシオン・デ・コントリビューシ オン・ジレクト ル・ミニステル・デ・フィナン
	佛國地籍調査規則	1881	モーリス・プロ ック	ディクシオンネル・ドゥ・ラドミニ ストラシオン・フランス
税務雑篇 3	佛國入市稅則	1881	モーリス・プロ ック	ディクシオンネル・ドゥ・ラドミニ ストラシオン・フランス
	佛國諸稅率納期略表	"	"	"「佛國行政辭典」 抜粹
	佛國間稅罰則	"	"	"
	佛國罰金規則	"	"	"
	佛國海上漁獵規則 佛國河川漁獵規則	" "	" "	" "
税務雑篇 4	佛國官省簿記規則	"	"	"
	佛國倉庫規則	"	"	"
税 務 雜 篇 附 錄	佛國財政論	1877 巴 里 府	ペー・エル・ボリ ュー	ジャンス・デ・フィナン
間 稅 篇 1	佛國間稅篇	1881	モーリス・プロ ック	ディクシオンネル・ドゥ・ラドミニ ストラシオン・フランス
	佛國動產資格稅則	"	"	"
	佛國書入質入稅則	"	"	"
	佛國脂質稅則	"	"	"
	佛國油稅則	"	"	"
	佛國紙類稅則	"	"	"
	佛國石鹼稅則	"	"	"
	佛國鹽稅則	"	"	"
	佛國酢稅則	"	"	"
	佛國砂糖稅則	"	"	"
	同取扱心得書	1879里昂	オリボ	コード・デ・コントリビューシオン・ア ン・ジレクト・エ・デ・オクトロー 抄訳
	佛國シコレー稅則	1881	モーリス・プロ ック	ディクシオンネル・ドゥ・ラドミニ ストラシオン・フランス
	佛國內國渡航稅則	"	"	"
	佛國海外渡航稅則	"	"	"
	佛國舟車營業稅則	"	"	"
	佛國集會稅則	"	"	"
	佛國玉突稅則	"	"	"
	佛國貧民救助稅則	"	"	"
	佛國振出規則	"	"	"
	佛國文案稅則	"	"	"
	佛國郵便規則	"	"	"

書 名	法 規 名 等	刊 行	著 者	原 書 名
間 税 篇 1	佛國旅行免狀規則 佛國骨牌税法	1881 "	モーリス・プロ ック "	ディクシヨネル・ドゥ・ラ・ドミニ ストラシヨ・フランセーズ "
間 税 篇 2	佛國飲料税則 佛國飲料税検査法 佛國蒸留酒税徴収法	" " "	" " "	" " "
間 税 篇 3	佛國印税規則	"	"	"
間 税 篇 4	佛國金銀器具保護局規則	"	"	"
章 程 篇 下	佛國大蔵省事務章程並組織 佛國中央大蔵省組織 佛國主税官配置法並等級 佛國徴税官職制及事務章程	1885巴里 " " "	ジョサー " " "	ミニステル・デ・フィナン " " "
佛 國 直 税 法 典	第 1 卷 原則 第 2 卷 直税ノ配賦 第 3 卷 直税ノ賦課 第 4 卷 訴願 第 5 卷 徴収及ヒ滞納処分 第 6 卷 準直税	未 詳	未 詳	未 詳
佛 國 證 印 税 法	佛國證印税法	1878	タロース	未 詳
「財 政」 高 橋 目 録	佛國直税追徴処分規則 佛國直税事務組織 佛國間税事務組織	本 邦 明治20刊		

5 ベ ル ギ ー

書 名	法 規 名 等	刊 行	著 者	原 書 名
税務雜篇 2	W白耳義國地籍帳保存規則	1877 ブリュクセル	官 版	レーグルマン・シュール・ラ・コンセル バシヨ・デュ・カダストル
税務雜篇 4	白耳義國會計法令布達類集	1868 ブリュクセル	官 版	ル・クチュ・デ・ロアー・エ・アレチー ル・ラチーフ・アラ・コンタビリテー・ヒ ユブリック
白 耳 義 國 税 務 類 纂 完	I 白耳義國營業免許税法 營業免許鑑札下渡規則 内外商業免許税法法律 船乗營業免許税法法律 船舶休航届出手続	未 詳 " " " "	未 詳 " " " "	未 詳 " " " "

書 名	法 規 名 等	刊 行	著 者	原 書 名
白 耳 義 國 葡 萄 酒 消 費 稅 法 他	M白耳義國葡萄酒消費税法 N白耳義國內國火酒消費税法 O白耳義國麥酒及酢消費税法 P白耳義國砂糖消費税法 Q白耳義國輸出入税及消費税 徴収法 J白耳義國直税徴収及追徴処 分法	未 詳 " " " " " " " " "	未 詳 " " " " " " " " "	未 詳 " " " " " " " " "
白耳義税法 證 印 税 及 財 産 轉 移 税 完 篇	記録税 遺物相続税 證印税 書入質税 書記局税 既収税金及期滿免除 裁判管轄及訴訟手続	未 詳 " " " " " " " " " "	未 詳 " " " " " " " " " "	未 詳 " " " " " " " " " "
白耳義税法 問 税 篇完	M葡萄酒消費税法 N内國火酒消費税法 O麥酒及酢消費税法 P砂糖消費税法 Q輸出入税及消費税徴収法	未 詳 " " " " " " " "	未 詳 " " " " " " " "	明治20.12 刊 「白耳義國葡萄酒消 費税法他」の再刊
白 耳 義 國 稅 務 類 纂	R白耳義國地税法 S白耳義國釀山税法 T白耳義國人別税法 I白耳義國營業免許税法 (目次)	1871 リュクスゼル " " " " " "	官 版 " " " " " "	コード・デ・マントリビュシヨ・ジレ クト・ツアース・アッシーズ 抄訳 " " " " " "
白耳義税法 直 稅 篇完	R白耳義國地税法 W白耳義國地籍帳保存規則 S白耳義國釀山税法 T白耳義國人別税法 I白耳義國營業免許税法 J白耳義國直税徴収及滯納処 分法	未 詳 " " " " " " " " " "	未 詳 " " " " " " " " " "	未 詳 " " " " " " " " " "
白 耳 義 國 證 印 稅 法	白耳義國證印税法	1879 刊	クレボン	未 詳

6 オーストリア

書 名	法 規 名 等	刊 行	著 者	原 書 名
章 程 篇下	澳國財政官庁組織 澳國租税事務要覧	1880 維 納 府 "	イサソ・フロン スキ "	未 詳 "
直 税 篇中	澳國直税便覧 K 澳國職業税 澳國地税法 L 澳國家屋税家賃税建物等級 税則 澳國所得税 澳國直税法罰則	1874 ライプツク " " " " " "	ヨハンモリッ・シ ュルツ " " " " " "	システマチシエス・ハンドフウハ・テル ・ジレクテンストイエル 抄訳 " " " " " "
税務雑篇4	澳國維也納府相場会社規則	1860 維也納府	シーエノ	ウィンネル・ペルセオルトストング
澳國家屋税 諸則1・2	①第1～3編 家屋税則他 ①第4～8編 住家分等細則 他	未 詳	未 詳	未 詳
税 務 雑 篇 附 録	澳國租税滞納処分法	1875	ヨハン・モリッツ ・クルツ リッテル・フツン ・クロナウ	澳國直税書
澳國租税法 規抄訳職業 税諸則 1・2	④第1～5編 澳國職業税諸 則他 ④第6～8編 各職業ノ納税 義務ニ関スル追 加規程他	未 詳 "	未 詳 "	未 詳 "

7 ロ シ ャ

書 名	法 規 名 等	刊 行	著 者	原 書 名
税務雑篇1	露國統計原理	1875 彼 得 堡	イワノフスキー	スタースチカー
税務雑篇2	露國地価評定法	1862 "	ヤコフ・ヨソソフ	ブラーウキラ・ラ・ツエンキー・セリス コ・バジエイスツウエンヌイフ・ゼメー リ
間 税 篇2	露國酒類税則	1857 "	官 版	ビティヌイ・ウスターフ

8 各 国 共 通

書 名	法 規 名 等	刊 行	著 者	原 書 名
直 税 篇 中	各國營業稅摘要 佛國 澳國 伊國 魯國 宇國 ウェルムブルヒ國 バイエルン 國 バーデン國 索遜國	1866 ライプツク	エトプハイフェル	ジー・スタアツアインザンメン抄訳
	英佛獨府県税	未 詳	未 詳	未 詳
税 務 雜 篇 3	各國租稅抜粹書 家屋稅ヲ課スル邦國 所得稅ヲ課スル邦國	1883倫敦	未 詳	万国年鑑
	⑥普國所得稅徵收法	未 詳	未 詳	未 詳
	伊國政府ニ於テ煙草專売 權・	1882		11.4「メル」新聞抄訳
	魯國分頭稅 佛國分頭稅	1875 1877	未 詳 ボーリウ	魯國歲入出決算表 財政論
	伊國分頭稅 宇國分頭稅 米國人頭稅	1864 1877 1877	フイエ クルルジュー ブロック	佛國字典 會計必携 行政字典
	米國仲買人稅制	1871	未 詳	「デシヨナリー・オフ・デット」 抜抄
	獨國人頭稅	1870	ディンヂ、キン ボール 共著 マウルス	米國租稅法要略抄出 「モーテルネ・ベストイエルンク」 抄訳
宇 國 稅 務 類 纂 完	U 澳國大博士須多因氏租稅要 論 (財政)			スタインの講義筆記
埃國スタイン氏稅法講 義筆記 完	U 澳國大博士須多因氏租稅要 論 (財政・稅法・間稅・關稅)			スタインの講義筆記 「財政」の部は上記 に同じ。
租稅論下卷	V 租稅論 第 9～16 篇	1877	ボール・レルフ・ ボリュー	Traité de la science des finances 財政学概論
「財 政」 高 橋 目 録	V 租稅論 第 1 冊 (明治 15 刊) 第 2 冊 (〃 16 刊) 第 3 冊 (〃 17 刊) 第 4 冊 (〃 18 刊) V 租稅論 上、下 2 冊 (〃 19 刊) 国債史 (〃 17 刊) 關稅論 上・下 (〃 15・17 刊)	1877	ボール・レルフ・ ボリュー	Traité de la science des finances 財学額概論

(注) 1 同一法規を訳したものについては、「法規名等」の頭部に ABC 等を付して表示した。

なお、訳文が異なるものについては B-b-⑥ というように区分して表示した。
また、同一法規で訳文の一部だけ補正してあるものについてはアンダーラインを付した。

2 ※等記号で表示したものは、税目は同じであるが法規の内容が異なるものである。