

## 第二章 所得税法案審議過程の考察

前章では主として所得税法創設の趣旨、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税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・経済情勢についての認識、また外国税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、大蔵省は「所得税法」(草案)を「所得税法施行条例(大蔵省令)」(案)、<sup>(注)</sup>「所得税法説明書」、「所得税予算説明書」と併せて、「諸草案ヲ附シ進呈ス」として内閣総理大臣に提出した。

「所得税法」(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、内閣総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。

施行条例第二条にあった「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、「其収入金ヲ以テ所得トス」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。

本法第三条非課税所得のうち、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「所得税ノ等級及税額」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庫ヨリ之ヲ支給ス」と挿入する。これは施行条例第九条に「内国徴收費ヨリ之ヲ給ス」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変更を加えていない。

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とする。

(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。一句読点は筆者

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「株式をもっ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『資産又ハ営業其他ヨリ生スル』云々のうちに含著する。」（一三ページ）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つてしまふ、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)の所得税法に倣つたものである。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區別をして明記してある。本法にその區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、第二項は營業その他より生ずる収入金高といつてゐる。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ゐる。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』と言つてゐる。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。これらはい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「法人実在説」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、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、調査委員の山口議官は、「原案は無形人である会社には課税しない趣旨であったが、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みると、会社の所得を除税すれば、親族あるいは朋友等申し合わせて名目を会社、組合に借り、もっ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官は、「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官が、「プロイセンの法によっても、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もできない。各個人に課税する税をもっ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。平心でこれと考えてみると、利得を有する者に対しては有形人たる無形人たる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、本年は一万円の前

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、その利子をもっ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って公債証書を買ひ、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っ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、株式会社といえば狭きに失するので、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、実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。説のごとく合名会社、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つたが、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營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、政府も政治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元や二千元の資本をもって容易に組織することはできず、大抵幾万円乃至幾十万元の資本を要する。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、恩給金及割賦賞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、冒頭に槇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（槇村正直のこと）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ぬ。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なければならないとした。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。」(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、まことにあつげ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』だといふ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かないのか。……個人と会社の間予想される大きな『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。そちらはうごかさないうで『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しれない。……とにかく奇妙な幕切れというほかはない。」<sup>(2)</sup>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、尤モ本案ノ大体ニ関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実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」 三三二・三三三頁

## 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、大島圭介議員の発言から始まる。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、渡辺清議員も「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

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収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へ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。およそ國民の多数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をであると聞いている。一歩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のごとし、英國はのごとしと、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。

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取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たところであるが、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して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、もって人民の感觸を悪くし

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。」(二三七・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、修正委員の榎村議官は、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っ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。」(二三八・一三九ページ)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営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とにかかわらず資産、営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取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、本条議了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ないと考える。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。

現今の日本の状勢は、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たしたことによる。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ふ状況である。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、今日の状勢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、彈丸硝薬ともいふ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ふ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、内には相互の豊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ぬ。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は低くても百五円、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へる。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。今日の人氣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變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、もともとと数理からはす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へ、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ほかはない、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は何回か思つたけれども、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と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云うことができる。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いが、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、病に薬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地を掃くようになくなるであろう。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。

更に一歩進めて、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いたが、近來ドイツにおいて精良な七連発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、人心反乱して國家遂に滅亡するやうに及んでは、最も極端に走れる論であり、感冒は時に腸チフス、ジフテリアに変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。ひつきょう、これら発布のため國家の潰乱を想像すれば、政治社会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元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らなぬものがないので、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るか。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ろう。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べきし、永久に徴すべき租税によるを要せずとの論が起こるのであるが、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っ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も十や二十の増築で足りるといふわけにはいかない。あるいは言うであらう、その多きに従っ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、四年來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、単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ずるのである。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無いが、前述のとおり実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。」(一四四—一四八ページ)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ぬ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ったとしても、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、これまた解り切つたことで、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っ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%に当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つたことで、論者の杞憂に終つ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つたのであるが、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、従つて「……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つたことから、議論は活発化した。

ここでは、しばらくその議論を追つてみることにする。

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つたので、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。」

(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、もつ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、明日これを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いが、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いが、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権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ぬ。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。けだし、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と否と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、第二項との権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。」(二〇一ページ)

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。」(二〇一ページ)

三浦議員(調査委員)「只今の内閣委員の答弁によれば、この問題の発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、常に一定の収入があり、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。」(二〇二ページ)

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。反対論者は、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ひ求め、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つ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つていない。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(山口尚方)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ふ説に困っている。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ように聞いたので質問したのである。」(二〇五ページ)

榎村議員「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、業者と否とを問わないと言ったが、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、たとえその中から家屋税等を支弁し真の所得三百円以上とならなくても、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

きは営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、第一に貸金営業をなせば、その営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、営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。貸金のほか営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があると言っただけである。」(一〇六ページ)

三浦議員「貸金業者に営業税を課し、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云った。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、修正の益々当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、一人よが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いないであらう。到底今迄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ず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って論ずべきではない。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條第一項は、「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、「營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っ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、「營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ったが、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、利子を取るのとは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。」（二二二・二二三ページ）

山口議官「第二条第二項を削除する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』といつ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、従つて、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。よつて、三十八番（津田真道）の意見に賛成する。」（二二三・二二四ページ）

榎村議官（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、その説を聞くに、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、あるいは非営業であると地方議会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する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する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ことがあれば、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考するからで、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、人の懐中に手を入れて差引精算を要するのは、現今の日本の営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。本官は廃案を望むが、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『営業ニアラサル』をも削らんとしているが、実は大修正と言うべきである。賛成者中には発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。発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、原案を大半廃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。しからは、むしろ廃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弁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、関係人を尋問する等のことを除いたのである。すなわち、関係人や、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のものもある。

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に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、利子を取るは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、これらは一箇の富商であり、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、その取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ぬ。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ぬ所以である。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。」(二二六・二二七ページ)

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ら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区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うである。もっとも、一地方をもっ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らう。また、金額によって区別すれば百円の者あり、二十円の者あり、その少なきをもっ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らう。このような煩雑なものを第一項に挙げると、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らう。よって、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して営業にあらざるものとに区別して、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業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・鐵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らうか。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」<sup>(1)</sup>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、中山道鐵道公債）

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、日本鐵道会社、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」<sup>(2)</sup>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ケ金ヲ云フ」

更に、同局編纂の「所得税法取扱方問答書」<sup>(3)</sup>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、勞力ヲ以テ利ヲ収ムル者等普通營業ト稱セサル所ノ營利事業ニ屬スルモノヲ云フ

問 營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

営業上ノ貸金ト謂ヒ、其他ハ皆営業ニアラサルモノナリ、とあり、

「営業」の概念としては、農業、工業、商業に概括され、「普通営業と称するもの」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「普通営業と稱しないもの」を考へてゐるようである。また、貸金営業に質屋、荷爲換業、荷受問屋を例示してゐる。

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、営業は「日々營む處の商法」、営業その他より生ずるものは「営業（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營ムモノヲ云ヒ、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營ムモノヲ云フ、但シ茲ニ職業ト稱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モノナリ

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、欧州諸國ニテハ已ニ大凡其範圍定リタルモノトシ

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

欧州諸國ニ於テ營業（ゲウエルベ）ト稱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）ヲ有シテ業ヲ營ム処ノ職人、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」三三三頁以下

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「近来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日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ぬとすれば、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。

修正委員の楨村議員は、「この点は原案に復した以上内閣委員に答弁してもらおうのが至当である。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つてゐる。かつて、大蔵省の官吏に聞いたところでは、地租以外は大概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、商工業に至っては歳の豊凶、時の利、不利に係り、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無という場合、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か。」(一一八・一一九ページ)と答える。

山口議官は、「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、「田地等ほ他に比準を取ることができが、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『他ニ比準ヲ取りテ』を『定算ヲ取りテ算出スヘシ』と改める修正を提出する。」(一二一ページ)と林議官からの修正動議が出て、更に、山口議官の「『定算ヲ取りテ算出スヘシ』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るとは、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つ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うべきものである。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。比準を取るのには、所得現高が明らかでない者の取扱い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っては月額平均も得難いものもあるであろう。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、他に比準を取らうとするときは、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。」(一五五ページ)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って、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、政府は勘定に迂濶であると悪評されることになる。ひっきり、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ろう。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つたものである。

修正委員の村田議官は、「例えは、水販売又は水泳所を設け、開業以来二年を経たが、また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とするものである。」(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、更に取り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。

楨村議員は、「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。到底この隣田地の収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ぬ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雑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が要するものである。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が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、課税を苛敵にする意ではない。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してよ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取されるごとく考えるをもっ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、これも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、すなわち税を徴取するためである。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っ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ごときである。

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、一月に田地を買入

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を言うものであって、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抛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って届出れば、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る。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るうが、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も可となるのか。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発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」<sup>(1)</sup>では、「税法第二条第三項ニ前三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収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、爾來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ヶ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、毎回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へ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）ということであったが、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ったようである。

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有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。<sup>(2)</sup>

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」<sup>(3)</sup>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、平均ヲ求め難キモノナルヲ

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」の解釈をめくり、納税義務の範囲に係る問題である。

箕作議員が「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、今後も更に増加するであろう。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つた。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出訴せよと言ひ、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にはできない。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。」(二二二ページ)と、官私と政府とに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。これは恐らく當を得ていない。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、外国に居るからと云つ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のは方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 of 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、少なくともするかについては、「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関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、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。だから、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へ、前述のごとき例は甚だしく権衡を失している。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ない、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發揮せしめた。」(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ろう。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	所得金高	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ぬし、艦隊を配置しなければならぬ。ここにおいては内国の不景気を顧みろ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査すると、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ぬ。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も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し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概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発達を妨げ、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懸念をもつ者がいる。

それでは、産業経済の状況はどうであろうか。

「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、既に不景気恢復の気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發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

国家の経済に利があるのであろうか。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経済の原理であり、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当然であり、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、もっ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、経済論も二つに分かれる。

そのほか、「従来我が国における貸金の利子は、外国に比べれば甚だ高いので、まだ外国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、外国銀行の利子と同率になってきている状況である。この際に、内国銀行その他貸金営業者に課税すると資本家は利子の低いのに苦しみ、最後には外国人に資本金を預けるようになるかもしれない。横浜、神戸等の外国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、若しあれば外国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、我が政府からその国の領事に掛け合っても決して止めることができないのを奇貨として、国内人がしきりに外国人に向けて預金をする例習が生ずれば、我が国の経済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、邦貨が外国資本に流入する懸念のあることなどが窺われる。

当時施行されたい税制に関しては、「今日、現行の租税すら納めることができないう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。同じ神社仏閣といっ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十萬円の収入をもち、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、經濟狀勢である。

## 第八節 所得税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税法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、議事条例、議案修正条例、読会規則等に基づいて行われるが、そのうち読会規則<sup>(1)</sup>（明治九年十二月二十八日印行）は、次のようになってゐる。（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変換シ、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、此際ニ方ツテ別段ノ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

第十一條 第三読会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煩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<sup>(2)</sup>

内閣ノ御通示ニ依リ従来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

元老院へ回答 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	98	
1	山口 尚芳 1839～1894	佐賀藩	○ 2	○ 2	○ 8	△ 6	○ 6	○ 4	28	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	16	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	12	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	20	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		
16	村田 保 1842~1925	唐津藩	○ 1	○ 3	○ 8	○ 1	○ 0	○ 3	16	法人非課税、修正委員 営利事業課税論
17	本田 親雄 1829~1909	鹿児島藩	△ 0	○ 0	△ 0	○ 0	× -	× -	0	
18	神田 孝平 1830~1898	幕臣	○ 1	○ 0	○ 2	○ 2	× -	△ 1	6	営利事業非課税論
20	野村 素介 1842~1927	山口藩	○ 0	× -	△ 0	○ 0	○ 0	△ 0	0	
21	福原 實 1844~1900	山口藩	○ 0	○ 0	○ 0	△ 0	□ 0	○ 0	0	
24	小畑 美穂 1838~1912	高知藩	× -	○ 0	○ 0	○ 2	× -	× -	2	営利事業非課税論
25	永山 盛輝 ~1902	鹿児島藩	× -	○ 0	× -	○ 0	○ 0	○ 0	0	
26	尾崎 三良 1842~1918	[京都] 三条家屋	○ 2	○ 5	○ 6	× -	× -	× -	13	調査委員・修正委員 法人課税論
28	黒田 清綱 1830~1917	鹿児島藩	△ 0	× -	× -	× -	× -	× -	0	
30	大鳥 圭介 1832~1911	岡山藩	○ 1	○ 0	× -	× -	× -	× -	1	産業保護論
31	田邊 太一 1831~1915	幕臣	○ 0	○ 0	△ 0	× -	○ 2	△ 1	3	
32	三浦 安 1828~1910	西条藩 和歌山藩	○ 1	○ 8	○ 10	○ 4	○ 0	○ 11	34	調査委員・修正委員 法人課税のうち非課税論
33	伊集院兼寛 1832~	鹿児島藩	○ 0	× -	○ 0	× -	○ 0	△ 0	0	
34	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		
35	原田 一道 1830～1910	岡山藩	△ 0	○ 0	○ 0	○ 0	○ 0	○ 0	0	
36	橋口 兼三 1828～1900	鹿児島藩	○ 0	○ 0	○ 0	× -	× -	△ 0	0	
38	津田 真道 1829～1903	津山藩 幕臣	○ 1	△ 0	○ 3	○ 5	× -	△ 6	15	營利事業非課税論
39	楯取 素彦 1829～1912	山口藩	○ 0	○ 0	○ 0	○ 0	○ 0	△ 1	1	
42	田中 芳男 1838～1920	幕臣	△ 0	○ 0	○ 0	○ 0	○ 0	○ 1	1	
44	安藤 則命 1827～1909	鹿児島藩	△ 0	× -	× -	× -	× -	× -	0	
45	長岡 護美 1842～1906	熊本 細川藩	○ 0	△ 0	△ 0	△ 0	○ 0	○ 0	0	
46	大久保一翁 1817～1888	幕臣	○ 0	○ 0	○ 0	○ 0	○ 0	○ 1	1	
47	河田 景与 1828～1897	鳥取藩	○ 0	○ 0	○ 0	○ 0	× -	× -	0	
48	町田 久成 1838～1897	鹿児島藩	× -	× -	× -	× -	× -	△ 0	0	
49	伊丹 重賢 1830～	本籍東京	× -	○ 0	△ 0	× -	× -	× -	0	
51	中村 弘毅 1838～1887	高知藩	○ 0	○ 0	○ 1	○ 0	○ 0	○ 1	2	調査委員
52	何 禮之 1840～1923	幕臣・長 崎伝習所	○ 0	○ 0	○ 0	○ 0	○ 0	△ 0	0	
53	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		
54	調所 廣丈 1840～1911	本籍東京	○ 0	○ 0	△ 0	○ 0	○ 0	△ 0	0	
56	宮本 小一 ～1916	幕臣	○ 0	○ 0	○ 4	○ 0	○ 1	○ 1	6	
58	東久世通禧 1834～1912	公家	○ 0	○ 0	○ 1	○ 0	○ 0	○ 0	1	
60	中村 正直 1832～1891	幕臣	○ 0	× -	○ 1	○ 1	× -	× -	2	営利事業非課税論
62	壬生 基修 1835～1906	公家	○ 0	○ 0	○ 0	○ 0	○ 0	○ 0	0	
63	津田 出 1832～1905	和歌山藩	○ 0	○ 0	○ 0	× -	× -	○ 1	1	
66	神山 郡廉 1829～1903	高知藩	○ 0	○ 0	○ 0	× -	× -	× -	0	調査委員
68	由利 公正 1829～1909	福井藩	○ 0	○ 0	○ 0	○ 0	○ 0	○ 0	0	
69	長谷部辰連 1848～	福井藩	○ 0	○ 0	× -	○ 0	○ 0	△ 0	0	
70	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 (第一読会 2月 2日)、2～5 (第二読会 2月22日、23日、3月 1日、2日)、6 (第三読会 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、

「大体上には異議を容れない」（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。

議事内容に入つて、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）、小畑美稲（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、これに対して、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って、「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ったかは知り得べくもないが、議官にしても、その導入に真面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