

創 設 所 得 税 法 概 説

——明治20年の所得税法誕生物語——

磯 部 喜久男

(元研究部主任教授)

目 次

はじめに	157
I 創設所得税法の概要	161
II 創設所得税法導入の目的	163
1 租税法体系の整備	163
2 帝国議会開設との関係	164
3 導入時の環境、その他諸条件	164
4 公式発表の導入目的	166
III 導入についての賛否、世間の評価	173
1 元老院における反対意見	173
2 学者の見解	175
3 新聞の論調	176
4 海防費献金について	179
IV 元老院における項目別審議内容	181
1 納税義務者	181
(1) 人的控除について	181
(2) 世帯合算課税について	183
(3) 300円の価値について	183
2 法人課税論	186
(1) 法人課税論のきっかけ	187
(2) 第一次修正案	188
(3) 第二次修正案	192
3 課税所得の範囲とその計算	195
(1) 第一項所得について	196
イ 貸金の利子について	196
ロ 交際費課税について	200
(2) 第二項所得について	201
(3) 損益通算について	202

4	必要経費	203
(1)	減価償却費について	203
(2)	家事費及び家事関連費について	206
(3)	棚卸しについて	206
(4)	備荒儲蓄金について	207
5	予算金高による申告	208
(1)	予算方式採用の理由	210
(2)	比準による所得金額の計算	212
6	納付期限	215
7	非課税所得	216
8	所得税の等級及び税率	219
9	納税額の通知と通知済額の変更	222
10	不服申立て	223
11	所得の減少と納税額の減額	224
12	質問検査権及び守秘義務	228
(1)	郡区長(現在の税務署長)の調査権	228
(2)	調査委員の調査権	228
13	執行面での基本方針	234
V	むすび	237
	あとがき	239
	附録「所得税に関する参考資料」	240

はじめに

「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」。我が国初の所得税法の誕生である。以来、110年が過ぎた。

この所得税法は、同年3月23日付の官報でその全文が公表された（以下この所得税法を「創設所得税法」という。）。

同月24日付東京日日新聞¹⁾は、所得税法の創設を、「かねて世上に評判ありし所得税法は、昨二十三日を以て発表せられたり、その全文は本紙第一欄にあり、就いて見らるべし。さてこの所得税法は何ほどの収入あるべきや、その筋にても未だ確かな見据えは付かざれども、およそ百四十五万余円にて、その内より二十万円位は調査費、徴収費に掛かるべし。ただし、本年七月より十二月までにては半ヶ年分なれば、およそ六十万円位なるべきか。しかし、人民も段々所得税の事を理會し、調査も行き届くに從いて、収入も増加するなるべしとの見込みなりと言えり。

この所得税法は、英国、独逸その外欧州諸国の税法を参照して、日本に適當するように取調べられしものにて、單に外法によられしにはあらずとの事なり。

また、この所得税より得る所の金額は、多分これを国防のために、すなわち砲台建築に向けらるべし。この外に帝室よりも国防のため御下金ありと言え、一にしてこれに充てらるるなるべしと聞けり。」と報じている。簡潔な内容であるが、要領を得た報道内容である。

報道にもある収入見込みをみると、明治20年の歳入予算には、まだ収入見込額は計上されていない。同21年の税収をみると、所得税106万円である。税収総額は6,472万円であるから、所得税の割合は1.6パーセントであり、納税者数においても、明治21年が14万人で、²⁾当時の人口3,900万人の0.36%に過ぎない。

また、その規定そのものも、今では考えられないほど簡潔で、短いものである。³⁾全文29条、約2,300字であり、仮に新日本法規の実務税法六法に掲載するとすれば、ちょうど1ページ分である。

このように、収入の面からみても、規定の量的な面からみても、非常に小さな所得税法としてスタートしたものである。

短い規定ではあるが、納税義務者、課税所得、非課税所得、所得金額の算出方法、所得金額の届出に関する規定はもちろん、不服申立て、減免、質問検査及び罰則等の規定もあり、加えて調査委員に関しても詳細に規定されており、現在の所得税法の基としての要素を十分に持つものである。

明治政府は、明治4年藩制を廃止して全国に郡県制度を敷き、中央集権を図ったが、そのためには、財政的基盤の整備が急がれていた。明治6年に着手した地租改正は、そのための大事業であり、明治20年の税収の63.6パーセントが地租であった。

地租は、定率、金納という新しい制度であるが、土地が課税対象であったことから、封建制における年貢の概念から理解できたであろう。しかし、創設所得税法は、「所得」を課税の対象とするもので、これまで経験の全くない税であり、我が国においては未知の税法である。

そのため諸外国の税法を研究し、我が国において執行可能な税法として制定されたものである。今後我が国の目指す資本主義的経済にふさわしい税として導入された税であるが、導入に当たっては大変な勇気と決断が必要であったと思われる。

特に国の徴税機関である税務署が設置されたのは、明治29年であり、国税を扱う機関は、未整備であった。明治20年に導入された所得税は、現在まで主要な税として発展し、我が国の近代税制の基となった。すなわち、明治20年に、国税組織の近代化に先駆けて、税制の近代化の一步が踏み出されたといえる。それが所得税である。

ところで、明治20年には、まだ帝国議会は開設されておらず、新しい法律の制定のための審議は、元老院で行われていた。そのため創設所得税法の審議も元老院で行われた。元老院では、逐条審議が行われ、その審議の内容は、「元老院会議筆記」^[4]（以下「会議筆記」という。）として残されている。その内容をみると、熱心な審議の状況を生々しく感じることができる。そして、そこに、新しいものを創ろうとする明治の人々のエネルギーを感じる。それは、形式化された機械的なエネルギーではなく、人間的なエネルギーである。

そこで本稿では、会議筆記による元老院での審議の内容を中心に、創設所得税法の誕生の過程及びその内容を現行所得税法と比較しつつ概観してみることとした。

そこから、創設所得税法の仕組みを理解し、また、当時の人々の所得税に対する考え方も理解できればと思う。

〔資料の引用について〕

- 1 当時の資料を引用する場合、資料紹介を兼ねて、基本的には原文をそのまま引用する。
- 2 ただし、
 - (1) 当時のカタカナ文で、「、」及び「。」が付されていないものについては、適宜筆者が付した。
 - (2) 漢字の旧字体は、特別な熟語を除き現在使われている字体とした（例えば、體＝体、當＝当）。
 - (3) 漢字表記の接統詞、副詞で、現在あまり使用されていない漢字については、カナ書とした。
 - (4) 読みにくい漢字については、当該漢字の後に（ ）で、読み方及びその意味を記した。（下記注3のアンダーライン部分参照）
- 3 会議筆記の引用は多数になるので、引用文の末尾に（ひっき00）として、引用したページを記した。なお、ページ数は原本のページである。

〔注1〕毎日コミュニケーション出版部「明治ニュース事典」第三巻428ページ

〔注2〕税収、納税者数等は、税務大学校研究部編「税務署の創設と税務行政の100年」（大蔵財務協会発行）の参考資料による。以下同じ。

〔注3〕創設所得税法の規定は、現在の感覚で見ると非常に簡略であるが、規定を簡略にすることについて会議筆記をみると、次のように考えていたようである。

「日本国民ハ心情淳厚ニシテ理屈ニ泥マス（ナジマス）、故ニ西洋諸国ノ如ク法律ニモ規則ニモ、一々物事ヲ詳記スルコトヲ要セス。本案ノ如キモ試ミニ

亭（プロシャ）法ニ照ラサハ、殊ニ簡略ナルヲ覺ヘン。是レ日本社会ノ風習自ラ簡易澹泊（タンパク＝淡泊と同じ）ニシテ面倒ノ關係ヲ存セサルカ故ナリ、他ノ税法ノ如キモ大抵然ラサルナシ。」^{〔ひっき32〕}

「モットモ修正案モ亦完全無瑕ト言ヒ難キヲ以テ、其完カランコトヲ望メハ、数百條ヲ要スルニ至ルヘシ。聞ク英国ノ所得税法ハ、スコフル浩瀚（コウカク＝書物のページの多いこと）ノ者ナリト。我国ノ如キハ右ニ陳ル理由モ有レハ、簡略ニ之ヲ作り其作用ハ主務省に任シテ可ナリ。」^{〔ひっき63〕}

（注4）本稿で引用した創設所得税法に係る会議筆記は、元老院会議筆記刊行会から、昭和57年1月20日発行された「元老院会議筆記」（後期第26巻）に収録されている。

I 創設所得税法の概要

本論に入る前に創設所得税法のおおよそを理解するため、ここでその概要をみることにする。

- 1 納税義務者は、年間所得300円以上の人民である。
- 2 総合課税であるが、所得金額の計算は、第二条の第一項と第二項に区分される。第一項の所得は、現行所得税法の利子、配当、雑（非営業の貸金利子）及び給与所得に相当し、必要経費を控除せず収入金額を以て所得金額とする。第二項の所得は、同じく不動産、事業及び山林所得に相当し、必要経費を控除して所得金額を算出する。
- 3 第二項の所得金額は、前3ヶ年の平均により算出する。
- 4 非課税所得の内、特徴的なものは、「営利の事業に属せざる一時の所得」であり、現行所得税法の譲渡、一時及び退職所得がこれに相当する。
- 5 税率は、次のとおり五段階の等級別単純累進税率である。

第一等	所得金 3 万円以上	税率 3 %
第二等	所得金 2 万円以上	税率 2.5 %
第三等	所得金 1 万円以上	税率 2 %
第四等	所得金 1,000 円以上	税率 1.5 %
第五等	所得金 300 円以上	税率 1 %
- 6 所得金額は郡区長（現在の税務署長に相当）が調査委員会の決議により決定する賦課課税制度であるが、その基礎となる金額は、本人がその年の所得の予算金高を、4月30日までに届出る。

予算とは、「過去を以て未来を推算すること」であり、前3ヶ年の実績を基にその年1年間の所得を見積もる方式である。
- 7 納期は、9月末及び翌年3月末である。
- 8 各郡区役所管轄内に選挙により選ばれた調査委員7名を置き、調査委員は、郡区長から提出された上記6記載の届出書及び郡区長作成の所得金高下調書等により、各納税者の所得金高決議する。

- 9 納税者は、通知を受けた等級金額を不当とするときは、通知を受けた日より20日以内に所得金高明細書及び証憑等を添えて府県知事に申し出ることができる。
 - 10 納税者は、所得金高の十分の五以上減損したときは、郡区長に申し出ることができる。
 - 11 その他、守秘義務、脱税に係る罰則の規定がある。
 - 12 施行は明治20年7月1日であり、北海道、沖縄県及び小笠原島伊豆七島に於いては、官府より受ける俸給、年金及び恩給金の外は当分の間施行しない。
- 以上が創設所得税法の規定の概要である。全文29条の簡潔な税法であるが、附録「所得税に関する参考資料」¹¹⁾（以下、「附録」という。）により、草案、原案、第一次修正案、第二次修正案を比較してみると明らかなように、それぞれの段階で重要な修正が加えられている。中でも元老院での審議の結果により修正がされた点に注目したい。

（注1）この参考資料は、林健久氏の「日本における租税国家の成立」の附録をそのまま使用させていただいた。

Ⅱ 創設所得税法導入の目的

1 租税法体系の整備

明治20年に所得税法を導入した目的は、租税が、「国家が、特別の給付に対する反対給付としてではなく、公共サービスを提供するための資金を調達する目的で、法律の定めに基づいて私人に課する金銭給付である」¹¹⁾以上、租税収入の確保にあったことは、当然である。

しかし、当時の我が国の事情及び先に見たとおり創設所得税法による税収の少なさを考えると、産業の育成を考慮したうえでの租税体系の整備等、更に大きな目的があったように思われる。

当時の事情について、林健久氏は「日本における租税国家の成立」において、次のように述べておられる。

「日本は、帝国主義化しつつある先進諸国と対抗しうるような近代国家を形成しなければならず、またそれを裏づけるために近代的な産業の急速な成長をはかる必要があったのである。したがって、新政府は維新の経費をまかない、新しい行政機構、軍事機構の創出をはかりながら、一方では、新しい近代産業導入のパイオニアとしての役割をも引受けなければならなかった。そうした政府の仕事は、一面からみればこの時期の多彩な財政活動となってあらわれている。明治初期財政史をいづる紙幣発行・公債発行なども、そうした活動をまかなうための手段であったことはいうまでもない。

しかし、それには自ら限界があったし、それらの収入も結局は租税の先取りにすぎない性質のものであったから、強力な近代国家を構築するためには、どうしてもその前提として資本主義生産関係にふさわしい租税をつくりだし、その収入を確保しなければならないことは明らかであった。こうして「租税国家」を形成することが、近代国家として自らを資本主義世界で独り立ちさせようとする日本の、この時点での最大の課題となったのである。」¹²⁾

この記述は、直接明治20年の所得税導入の目的として述べられたものではなく、明治20年代はじめまでの財政面での事情を述べられたものであるが、その内容から、地租改正を含めた租税体系整備の必要性、すなわち広い意味で創設

所得税法導入の目的を理解することができる。

2 帝国議会開設との関係

では、導入の時期が、なぜ明治20年か。

この点については、帝国議会の開設との関係が考えられる。第一回帝国議会が召集されたのは明治23年11月である。その前提となる衆議院議員選挙法は、同22年2月に公布された。同法第6条の選挙人の資格をみると「直接国税15円以上ヲ納メ仍引続キ納ムル者」とあり、被選挙人の資格として同法8条に、選挙人の資格と同様の規定がある（直接国税とは、地租及び所得税である。明治21年7月31日付官報）。

帝国議会の開設は、明治14年10月12日の勅諭³⁾により、同23年にはその開設が約束されていたのであり、衆議院議員選挙法の立案者が、衆議院議員の選挙人、被選挙人の資格として、納税額を考えていたとすれば、所得税法の導入は是非とも必要であったであろう。

地租が地主層、所得税が自営業者と考えれば、両者のバランスが必要であり、地租のみを資格要件とすれば反発も予想される。

こうした帝国議会との関係から、導入の時期について考えると、所得税法の導入は帝国議会開設の前提要件の一つであったと思われる。

3 導入時の環境、その他諸条件

前述のように所得税法導入の必要性は、租税法体系の整備及び帝国議会との関係からみることができる。次に導入時の環境及び周辺の諸条件について見てみたい。

所得税は、「所得」が課税標準であるから、特に中心となる事業所得、不動産所得を考えると、その算出技術すなわち簿記会計の普及が必要である。その前提として、企業と家庭の分離を基本とする、経営者の企業体意識の成熟等の環境が整っている必要がある。当時、簿記会計にしても、企業体意識にしても、それが十分であったとは到底考えられない。

この点に関して、雪岡重喜氏が「財政」（21巻第9号）において、簡潔に述べておられるので、世界各国の所得税の導入状況と合わせて参看することとする。

「わが国で始めて所得税が課税されるようになったのは明治20年（1887年）である。これは世界の所得税史のうちでも比較的早い方で、試みに世界の主要国に所得税が設けられた年代を調べてみると、イギリスが一番古く1798年、これは有名なイギリスの宰相ウィリアム・ピットがナポレオンとの戦争遂行に要する経費に充てるために作ったものであるが、続いてはスイスが1840年、アメリカが1862年、イタリーが1864年といった具合で、ドイツやフランスはずっと遅れて、前者は1914年、後者は1920年である。

もっとも、ドイツ連邦の一州プロシャなどでは1850年代にすでに所得税の性質を持った課税が行われていたことがある。

大体所得税のような、数多い租税の中で一番合理的であるとされる租税（ということは、所得税は、租税を負担する能力を直截簡明に表示する所得に課税するものであって、応能負担の原則に最もよく適合するとされるから）、従って近代的な性格を有する租税が生成発展して行くためには、資本主義文明が相当高度に発達しているというような環境が必要なのである。すなわち、各種の職業領域における生産活動と消費活動との分離、市場経済や貨幣経済の存立、近代的雇用関係の確立、企業会計の方法の発展などの諸条件がそろって始めて所得税の合理性が実現されるといえるのである。

ところが、明治20年といえば、所得税制度を生成発展させるべきこのような社会的諸条件はかなり未成熟であった。それなのに、こうした時期に、当時としては相当進歩的な、総合課税方式による累進税率の所得税が創設され、ともかくも著しい破綻や矛盾なしに順調な成果を挙げて行ったということはおどろくべきことであった。」

まさに雪岡氏のいうとおり、創設所得税法が順調な成果を挙げ、110年後の今日の所得税法に成長したことを思うと「驚くべきこと」である。もちろん、後に質問検査権等の議論において詳しく述べるが、法の規定においても

強権を思わせないように神経を使っていることが窺え、また、実際の執行についての大臣訓示からも、納税者に対して相当神経を使ったことが窺える。

当時の政府は、上記の社会環境を十分承知の上で、租税負担の公平と税制の近代化のため「所得税法を育てる」ことも真剣に考えて導入したものと思われる。

4 公式発表の導入目的

創設所得税法は、元老院において審議されたものである。元老院では、明治20年2月2日に第一回読会⁴⁾を開き、同年3月3日の第三読会において可決している。

大蔵大臣は、第一読会に先立ち、所得税導入の趣旨を説明している。政府の公式見解を理解するため、参考として、その全文を紹介する。

「本日ハ、所得税法議案ノ第一読会ヲ開カルト聞ク、因テ其開議ニ先タチ本案制設ノ趣旨ヲ略述センニ、第一義ハ、歳入ノ一部ヲ増加スルニアリ。其増加ヲ要スル訳柄ハ、近日東洋ノ形勢ニ於テ、我カ国防ノ等間（トウカン＝物事をいい加減にすること）ニ付スヘカラサルニヨル。蓋シ前時トテモ同様ナレトモ、目今ノ事態ヲ觀察スレハ、実ニ深く戒心セサルヲ得ス。既ニ海防ノ完備ヲ求ムルヤ砲台ノ建築スヘク戦艦水雷船ヲ建造スヘキ等、一ニシテ足ラストイエトモ、其経費ノ支払エサルヲ奈何セン。到底今日ノ歳入ノミニ依頼シテ成就シ得ル事業ナラス。

故ニ新税ヲ起シテ之カ経費ニ充テ、年ヲ逐ヒ日ヲ積ミテ遂ニ目的ヲ達セサルヘカラス、是レ本法ノ第一要点ナリ。

又タ第二義ハ、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コトコトク之ヲ土地ニ賦課セルヲ以テ、租税ハ、ヒトエニ農ニ重ク商工等ハ全ク其負担ヲ免カル、者ノ如シ。大政維新以来ハヤク此ニ見ル有リ、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、ヤヤ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軽ナル

事實ヲ呈ス如キハ、畢竟課税方法其宜キヲ得サルノ致ス所ニシテ、早晚必ス之レヲ釐革（リカク＝おさめあらためる）シ以テ公平均準ノ法途ヲ取ラサルヘカラス。然ルニ今ヤマサニ新税ヲ起シテ海防ノ經費ニ充ントスルニ会ウ。ヨッテ各外国ノ税法ヲクラヘテ我国ニ適当スル者ヲ択ミ、以テ所得税法ヲ編制セリ。

思フニ本法ニシテー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。シカラハ、課税方法ノ宜キヲ得ル復タ此右ニ出スル無ケン。是レ本法ノ第二要点ナリ。

此ニ一事ノ懸念スヘキハ、本法ノ実施後ニ至リ、政府ノ歳入ニ幾多ノ増加ヲ見ルヲ得ハ、是レ国家福昌ノ徴候ニシテ深ク喜フニ足レリトイエトモ、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、シハラク之ヲ他日ニ譲リ、今先ス、本法ヲ施行スルニ如カサラン。

要スルニ、第一ノ目的ハ本法ヲ設ケテ国家ノ急務タル海防ノ經費ヲ弁シ、第二ノ目的ハ本法ヲ行ヒテ納税ノ負担ヲ貧富ニ適セシムルニ存ス。大意ハ先ス此ノ如シ。

其節目ニ至テハ、番外1番及ビ番外2番（注 番外は内閣委員）ノ参席セル有レハ、仔細ニ説明シテ各位ノ質問ニ答フルナルヘシ。因テ本官ハ言フ此ニ止ム。」^(ひっき)

大臣の説明は以上のとおりであり、所得税法創設の第一の目的は、海防完備の爲の歳入増加であり、第二の目的は、農商工及び貧富間の負担の公平にあった。

第二の目的に関して参席した内閣委員は、第一読会の冒頭で、「本邦課税ノ例法タル富民ニ輕ク貧民ニ重キノ傾キ有り、直税ハヤヤ平準ヲ得タルモ、間税ノ如キ大抵中等以下ノ人民之ヲ負担ス。我国税源ノ第二位ヲ占ムル酒造税ハモトヨリ、間税ニシテ實際其三分ノ二ハ貧者ノ負担ニ歸シ、富者ノ負担スル所ハ僅々ノミ、此他ノ間税モ概ネ然ラサルナシ。

是レ蓋シ税法其宜キヲ得サルニヨル。故ニ今者本案ヲ発シテ其偏頗（ヘン

パ＝かたより)ヲ救ヒ不平準ヲ医セントス。是レ本案制定ノ第一原因ナリ。』^(ひっき⁹)と説明している。大臣の説明では負担の公平が第二の目的となっているが、内閣委員の説明では、これを第一の原因としている。真の目的が何れにあったかはともかく、上記に続いてされた内閣委員の説明は「所得税法ヲ施行スレハ万一緩急ニ当タリ、僅ニ其課率ヲ加重シテ容易ニ需求ニ応スルニ足ラン。カツ此税法ハ中等以下ノ貧者ニ苦痛ヲ与エス、中等以上ノ富者モ少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盡クスコトヲ得セシメン。

今若シ此税法ヲ施行セスンハ、ヤムヲ得スシテ巨額ノ公債ヲ募リ遂ニ一国民ヲ不幸ニ陥ルノ成行キヲ見ン。』^(ひっき¹⁹)というものであり、この説明は、かなり本音と見ることができる。すなわち、財政需要を所得税の税率を上げることにより賄うことが可能であり、しかも貧者に苦痛を与えないとする意見であって、もし現在の国会審議で新税導入の目的とその利点として、「財政需要に応じて税率を調整できる」という点を挙げたとしたら、審議がかなり紛糾すると思われる。

しかし、これに対する質疑はされていない。したがって、この説明の真意は、「所得税はあくまでも富者に負担を求めるものであり、貧者に負担を求めない」とする説明と理解すべきであろう。

これらの説明に合わせて、当時すでにアダム・スミスの租税原則⁶⁾が研究されていたことを考えると、所得税法の導入目的は、もちろん税金の増加が含まれていることは否定できないが、公平負担を含めた租税制度の近代化が大きな目的であり、「公債云々」をも考えると、財政の近代化も大きな目的であったと思われる。⁷⁾

(注1) 金子 宏「租税法」〔第6版〕9ページ

(注2) 林 健久「日本における租税国家の成立」東京大学出版会・1965・2ページ

(注3) 勅諭の内容は次のとおりであり、明治23年の国会召集を宣言している。

「朕祖宗二千五百有餘年ノ鴻緒(コウショ＝天子の血統)ヲ嗣キ、中古紐ヲ解クノ乾綱(カンコウ＝世の中を治める天子の権限)振張シ、大政ノ統一ヲ総覽シ、又夙ニ

立憲の政体ヲ建テ、後世子孫継クヘキノ業ヲ為サンコトヲ期ス、嚮ニ（サキニ）明治八年ニ、元老院ヲ設ケ、十一年ニ、府県会ヲ開カシム、此レ皆漸次基ヲ創メ、序ニ循テ歩ヲ進ムルノ道ニ由ルニ非ざるハ莫シ（ナシ）、爾（ナンジ）有衆（人民）、亦朕カ心ヲ諒トセヨ

顧ミルニ、立国ノ体、国各宜キヲ殊ニス、非常ノ事業、実ニ輕挙ニ便ナラス、我祖我宗、照臨シテ上ニ在リ、遺烈（イレツ＝故人が生前にたてた、すぐれた功績）ヲ掲ケ、洪模（コウボ＝大きなはかりごと）弘メ、古今ヲ変通シ、断シテ之ヲ行フ、責朕カ躬ニ在リ、将ニ（マサニ）明治二十三年ヲ期シ、議員ヲ召シ、国会ヲ開キ、以テ朕カ初志ヲ成サントス、今在廷臣僚ニ命シ、假スニ時日ヲ以テシ、經畫（計画）ノ責ニ当ラシム、其組織権限ニ至テハ、朕親ヲ衷ヲ裁シ、時ニ及テ公布スル所アラントス

朕惟フニ、人心進ムニ偏シテ、时会速ナルヲ競フ、浮言相動カシ、竟ニ（ツイニ）大計ヲ遺ル、是レ宜シク今ニ及テ、謨訓（ボクン＝後世の政治の手本となる教え）ヲ明徴シ、以テ朝野臣民ニ公示スヘシ、若シ仍ホ故サラニ躁急（ソウキュウ＝性急）ヲ争ヒ、事變ヲ煽シ、国安ヲ害スル者アラハ、処スルニ国典ヲ以テスヘシ、特ニ茲ニ言明シ、爾有衆ニ諭ス

奉

勅

太政大臣三條實美

明治十四年十月十二日

（注４）読会とは、議会で法令を審議する際、最初に全体的に討議し、次いで各条審議を行い、最後に重ねて全体的に検討し、決定する制度であり、元老院は、三読会制度を採用していた。

〔参考〕元老院の読会規則（抄）

第一読会

第一条 議案ヲ頒チタルヨリ少クトモ三日ノ後ニ各議官ヲ集メテ第一読会ヲ開ケ

第二条 議長書記官ヲシテ議案ヲ朗読シタルノ後内閣委員ハ直ニ本案ノ趣旨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バ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。〔略〕」(『明治二十年の税制』、税務大学校研究部編、以下「資料叢書第四巻」という。) 315ページ

第二読会 第二読会ニ於テ書記官議案ヲ朗読シタルノ後逐条適当ノ順序ニ由テ其

第五條 第二読会ニ於テ書記官議案ヲ朗読シタルノ後逐条適当ノ順序ニ由テ其
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

第三読会 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

第九條 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
毎ニ一回ノ發言ヲ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

(注5) 所得税法草案の大蔵省請議(明治20年1月)での、所得税法導入の目的は次のとおりである。当然のことながら、元老院での大臣及び内閣委員の説明と同趣旨である。

「(略) 抑モ此法案ヲ起草シ来二十年度四月一日ヨリ実行ヲ企図スル所以ノモノハ、
近来東洋諸国国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
スルノ巨多ナルト、大ニ北海道物産税ヲ輕減スヘキコト共ニ、内閣ノ内議ヲ経テ之
ヲ二十年度ヨリ施行セントスルニ決セラル。加フルニ近來政費ノ多端ナルニ応シ歳入
ノ増加ヲ謀ラサルヘカラスト雖トモ、凡ソ現行ノ税法ハ、維新創業ノ際制定セシモノ
ニアラサレハ、則チ封建ノ余風未タ全ク消除セサルノ時ニ當リ、民情ノ適度ヲ測リ制
定シタルモノニシテ、已ニ今日ノ国情ニ對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、隨テ富者ノ負擔甚タ輕ク、貧者ニシテ或ハ富者ニ幾數倍ノ重
税ヲ負フノ事實アリ。故ニ現行税法ニハ単ニ其率ヲ増シ、以テ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ルノ時期ニ臨メリ。仍テ今更ニ所得税法
ヲ創定シ、一ハ以テ国库ノ歳入ヲ増シテ前記ノ經費ニ補充シ、一ハ以テ税法改良ノ目
的ヲ漸行セント欲スルナリ。(略)」(『税務大学校研究部編「租税資料叢書第四巻(以
下「資料叢書第四巻」という。) 315ページ)

(注6) 明治20年5月出版 今村長善著「所得税法詳解」には、アダム・スミスの収
税の原則として、次のように紹介されている。

第一則 凡そ一國の臣民にして、其政府の保護を受け、各自に生業の所得を

収むる者は、其所得の額に応じて、国庫に給せざるべからず。

第二則 凡そ租税は、必ず一定確実に徴収すべし、猥りに賦課すべからず。徴収の期節、納税の方法、及び納額の多寡は、独り納税者のみならず、其他各人に知らしめて明白なるべし。

第三則 凡そ租税は、納税者に取りて、至便とする期節と方法とに依りて、之を徴収すべしとす。

第四則 凡そ租税は、到底国庫に収入する所の者の外は、出来るだけ人民の経費を要せざる様徴収すべしとす。

（注7）創設所得税法の導入目的について井手文雄氏は、「要説 近代日本税制史」（6ページ）（創造社昭和34年2月発行）において、注5に記載した大蔵省請議を全文紹介した上、「右によれば所得税創設の理由は、基本的には海軍費を中心として国家経費が増大したため、その財源を確保せんとしたことに求められる。即ち明治15年の朝鮮事件以来、日清両国の関係は危険をはらみ、わが国は之に備えて海軍々備の充実を必要とし、之が実現をはかり、その財源を租税収入の増大に見出さんとしたのである。しかるに従来の税制は当時の社会経済情勢に適合せず矛盾を内包し、且つ負担の均衡を失っていたので、現行諸税の税率を単に引上げるだけでは、収入の増大を期待することが出来ないのみならず、負担の不均衡をいよいよ激成せしめる怖れがある。そこで新たに所得税の創設を見ることゝなったのである。

他の租税でなく、とくに所得税が創設されたについては、当時の税制と我国民経済の実情との乖離を省みなければならない。当時、我国の税制は地租、酒造税の外、数種の租税があったが、地租及び酒造税の収入が税収総額の大半を占める状態であった。とりわけ地租収入は圧倒的に大なる比重を占めた。他方、我国民経済はすでに産業資本主義の段階に入り、農業収益以外の収益、即ち商工業収益や金利収入はかなり増大していた。かかる状況の下において、農業収益に対する課税を中心とする税制を改正して、商工業収益や金利収入等をも課税対象の中に包摂する税制を樹立しようとするのは自然の成り行きであった。

次に、二次的ではあるが負担の均衡化という目的も認められる。

この様に見て来ると、所得税の創設は、単に収入目的のみならず、税制の合

理化、近代化の目的をも同時にもっていたと考えるべきであろう。」と述べておられる。

Ⅲ 導入についての賛否、世間の評価

1 元老院における反対意見

元老院における審議の過程において、当然のことながら所得税法導入そのものに反対する意見もあった。しかし、それは少数であった。

ここで元老院における意見の中から、所得税法導入反対の理由を見てみたい。

「此税法ハ、専ラ富民ニ課シ其身代イヨイヨ富ムニ随イ税額モ増スナレハ或イハ間然（カンゼン＝非難する欠点のあるさま）スル無キ如キモ、更ニ思惟スルニ此税法ニ因テ国库ニ収入ヲ増ス有レハ、一方ニハ人民ニ負担ヲ減スル無カルヘカラス。本法モ初メハ目的タル富者ニ課徴センモ、終ニハ其負担ノ貧者ニ歸スルヤ論ヲ待タス。ナホ人ノ冷酒ヲ嗜ムコトク飲テ直チニ酩酊セサルモ、頃刻ヲ経レハ漸ク酔郷ニ入ルト一般ニテ、差向キ富人ニ課税スルニ似タルモ結局ハ小民ノ苦痛ト為ランノミ。

シカラハ、本法ヲ行ハサランカ、否ナ之ヲ布キ以テ人民ノ苦痛ヲ感スル他ノ課税ヲ緩フルニ如カサラン。（中略）

民貧シケレハ国貧シク、国貧シケレハ敵国ノ乗スル所ト為リ、遂ニ其ノ独立ヲ保持スル能ハサルノ殷鑒（インカン＝手本、他人の失敗を自分の戒めとする）明カニ存セリ。故ニ本官ハ今日ニ於テ国家ノ財源ヲ培養シ以テ善隣ノ道ヲ他ニ求メンコトヲ願フナリ。

之ヲ要スルニ本案ノ趣旨タル課税ヲ公均ニスルニハ賛成スレトモ唯其収入ヲ増スノミニシテ負担ヲ減セサルハ敢テ與ミセサル所ナリ。』^{〔ひっき15〕}

この意見は、所得税を導入して課税の公平を図るという趣旨には賛成であるが、具体的に、所得税に対応しての減税案がないというものである。その前提として、導入当初は富者の負担となっているが、ついには貧者の負担に帰すことは明らかであると述べている。これは予言としてみるべきであろう。的中したか否かは、ここでは論じないこととする。

続いて、殖産興業の面からの反対意見として、「所得税ハ、富者ニ課シ貧

者ニ賦セサル者ニシテ立案ノ大旨ハ、スコフル善シ。本官初メ本法ニ因テ収入スル税金額ハ、少ナクモ一千万円ニモ及ハント推測セシニ、内閣委員ノ説明ニ依レハ僅カニ百五拾万円ノ予算ナリト。若シ徴収費用等ヲ引去ラハ実収入ハ百弍拾万円ニモ達セサルヘシ。

国力ノ貧弱ナル此ノ如キハ実ニ嘆息ニ堪エス、シカノミナラス、本法ヲ施行セハ、殖産興業ニ影響ヲ及ホシ、折角ト商工二業ノ漸ク発達セントスル機運ヲ挫キテ衰退セシムルノ恐れ有リ。若シ是等ノ利益ヲ保護スル目途ノ立タサルニ於イテハ、到底本法ヲ名案ト認ムル能ハス。」^(ひっき16)と反対の意を述べ、更に内国銀行の利子、貸金業者に課税すれば、「資本家ハ、イヨイヨ利子ノ低キニ苦シミ、終ニハ外国人ニ資本金ヲ預クルニ至ルモ知ルヘカラス。略

外国銀行等ニ対シ調査ヲ加フルハ甚タ難事ニシテ、往々ニ捕税ト為ランノミ。我カ政府ヨリ其国領事ニ掛合ウモ、決シテ制止シ得サルヲ奇貨トシ、内国人シキリニ外国人ニ向テ預金ヲ為スノ例習ヲ生セハ、我国ノ経済ヲ害スル実ニ大ナラン。」^(ひっき16)と述べ、政府側に対し、この点についての意見を求めている。政府委員は調査権限のことには触れず、「今日未だ此の如き影響を生ずべき懸念あらず」として、簡単に答えている。

参考までにみると、外国人に雇われた場合の所得に対する課税の議論でも、外国法人、外国人に対する調査権限については議論されていない。この点から当時は、外国法人、外国人に対する調査権限については、全く考えていなかったことが窺える。

ところで、元老院における所得税法導入に対する反対意見は上記の程度で、それほど議論もされていない。全面的に反対ではないが、部分的に免税、課税除外等の意見があった。例えば、製茶、製糸、製糖、製鉄あるいは紡績業等の免税特典を与えよ、または営業所得を課税対象から除外せよ等の意見である。

また、不景気を理由に、第二条第二項そのものを削除せよという提案もあった。これは、事業所得、不動産所得等の営業に係る所得を、課税対象から除外せよという趣旨である。この提案に対しては、「第二項ヲ削ルト云フニ至リ

テハ、首尾貫徹セサル不明瞭ノ論ナリ・・・詰マリ打毀ハシ論ニ過キサルナリ」^(ひっき140)と反対意見が優位にあり、提案者は、「第二条第二項ヲ存スルハ、謂ハユル不景氣ノ上塗ヲ為スモノナリ。此ノ如ク商業家ハ、漸次資本ヲ減シテ固息ヲ守ルノ有様ナルニ際シ、更ニ所得税ヲ課セハ、已ニ減縮シタル資本ハ益々減縮シ、国家ノ災害ナニヨリ大ナルハナカラン。往時大地震ノ為メニ、江戸八百餘街ノ人口家屋ノ過半ヲ倒セシモ、此課税ノ災害ニ比セハ、猶小ナラン。・・・」^(ひっき142)という激しいものであったが、賛成者は少なく採用にはならなかった。

2 学者の見解

創設所得税法が施行された明治20年早々に、所得税法の解説書が出版されている。

明治20年6月に発行された、大審院評定官奥山政敬氏校閲、鍋島成善氏註釈の「実際手続 日本所得税法註釋」⁽⁴⁾（以下「鍋島註釋」という。）もその一つで、同書の自叙（序文）では、次のように賛意を表している。

「余輩カッテ思ヘラク、我邦ノ心酔スル独逸国ニ所得税アリ、英国モ亦タ所得税ヲ以テ歳入ノ大部ヲ占ム。我邦ニテモ早晚所得税ノ制定ナルヘカラスト。果セルカナ今回勅令第五号ヲ以テ、イヨイヨ所得税ヲ公布スル事トハナリ。又余輩謹テ之ヲ捧読シ此ノ新法ノ結構ナルニ感服シ、又タ未曾有ノ新法ナリト賛美スルモノニシテ、ツラツラ之カ大体ヲ觀察スルニ、決テ欧米焼直ノ税法ニアラス、其本尊ナル精神コソ欧米ノ法ヲ採リタレ、其條目ニ到テハ、現時ノ国情民力ヲ斟酌シ如何ニモ能ク今日ノ民度ニ適當セリ。論ヨリ証拠ノ一ニハ、税金ヲ納ムル者ヲ300円以上ノ所得アル金持トセラレ、税率ノ割合モ金持ニハ次第々ニ重キ様ニシタレトモ、去リトテ其割合ヲ余リ強クセサル如キハ最モ至当ノコトナリ。又タ是迄ハー文ノ税金ヲサエ納メサル公債証書株券持ノ如キ楽隠居流ノ人モ税ヲ課セラレ、殊ニ珍シキハ官員ニ税ヲ課スルノミナラス、奉任以上手車（自家用の人力車）ヲ置キ、或ハ乗馬モ畜ハネハナラヌ等随分入費モ沢山掛カルヘケレトモ、俸給ノ内ヨリハ文久

（文久3年（1863）以降、江戸幕府が鑄造した四文銭＝安価なもののため）ノ差引モナク課税セラル、ナトハ、新法ノ大ニ目立ツ処ナレトモ、尚ホ他税ニ之レナキ権利ヲ人民ニ與ヘラレタリ。ソレハ何ニカト言ヘハ、各人ノ税金ヲ定ムルニハ銘々ノ選ヒタル委員ニ取扱ハシメ、府県知事モ郡区長モ不認可ノ何ノト自己ノ意見ヲ行ヒ干涉スルコト出来サル等ハ、余輩力甚タ感服シ新法ヲ賛美スル所以ニシテ、余輩ハ所得税ノ我邦最大ノ税源トナリ多々益々多カラントヲ冀望（キボウ）スルモノハ、蓋シ国民ノ富強ハ所得税ノ源泉ナレハナリ。」^[2]

まさに所得税法の創設を賛美する意見であり、所得税法を研究し、その導入を待っていた気持ちで、感じられる文章である。

そして、創設所得税法の特徴として、①課税最低限を300円としたこと、②累進税率を採用したこと、③納税者に楽隠居、官員が含まれていること、④官員等の給与所得者に必要経費を認めていないこと、⑤調査委員制度を採用したことを挙げている。

③の楽隠居については、これまで税として認識されていた年貢または地租あるいは酒税のような間接税等とは全く異なる「所得」に対する課税であり、事業者でも地主でもない楽隠居に課税することに、戸惑いと驚きをもって、新しい時代と新鮮さを感じたものであろう。

また、同じく③の官員の納税義務については、現在の我々の感覚では何の不思議も違和感もない。しかし、明治になるまで武士あるいは旗本が税を納めるという感覚はなかったであろうから、同様の仕事をしている官員が、一般の人民と同じように税を納めることとなったことに、新鮮さを感じたのであろう。

3 新聞の論調

創設所得税法に係る納税者数は、明治21年で140千人であり、当時の人口39,000千人からみると、わずかに0.36パーセントであった。そのためか、導入反対の世論はほとんどなかったようである。

しかしと言うか、当然と言うか、新聞では反対の論説を掲げている。

明治20年3月23日、25日の朝野新聞社説⁽⁴⁾では、次のように述べている。

まず「所得税法発行のことは久しく風説ありしが、今の如き民間衰凋の時に当りて、此上にも負担を増加する事は、真逆に当局者の敢て為さざる所ならんと確信し居りたるに、政府にては万已むべからざる事情あるにや、遂に昨日の官報を以て之を公布せしめれば、最早詮方なき事とはなりぬれど、之が利害得失に就きては、いささか意見を述べ置かざる可からず。」として、以下の反対理由を述べている。

(1) 土地の所得を免税としなかったこと

地租改正の時に於いて、税率を3パーセントと定めたが、地租改正条例第六章に、物品税等を整備し、歳入が増加したら、税率を漸次減少させると明記している。しかし、地租の税率をそのままとし、土地の税を増加させた旨を述べ、「今の如く地方の衰退したる時に当たりて、更に土地の所得に課税せらるべしとは、夢だも想はざりしならん。將た土地は、地租を払い地方税を払い町村費を払い、種々なる租税を賦課せらるゝ者なるにも拘らず、更に之が所得に国税を課せらるべしとは、決して世人の想像し能わざりし所ならん。」と述べている。

(2) 導入の理由の明確な説明がないこと

新たに税を導入する場合には、必ず理由があり、その理由を説明すべきである。これまで酒造税増加のときも、その理由を明らかにしてきた。今後は、新税を施行するに際し、理由を示さない例とするのか、と強い語調で反対理由を述べている。

更に創設所得税法は、「土地を始めとし、全国各種の事業に向て賦課し、其利害の及ぶ所極めて広ければ、政府が之を視るの重きは、地租を視るに異らざるべき筈なり。左れば、斯る租税を課するに当たりては、広く人民に向て其事情已む可からざる所以を知らしめ、人民をして甘して之を負担せしめざる可からず。

抑も今此税を設けられたる所以は、万已む可からざるに出るは無論なれ

ども、我輩の寡識なる未だ何事に向て最も之を要するを知る能はず。海軍の改良には海軍公債あり、陸軍の事業には砲台建築を始め相当の経費を備へあれば、急に之を要すべしとも想はれず。(略) 此の新税は何の事業の為に設けられたるにや。」と述べている。

(3) 個人課税でなく世帯合算課税とし、戸主を納税義務者としたこと

家族の財産には妻の持参したものもあり、所得は必ずしも戸主のものではなく、同居の兄弟姉妹でも経済を別に行っているものもある。また、一家を合算すれば300円以上となるが、別々に計算すれば300円未満になることもある、として一家の所得を戸主の所得とみなすことに反対している。

そして当時の世相を反映する興味ある理由として「殊に近年女子独立就業の風俗、稍々(ショウショウ=だんだん)行はるゝの勢趨を顕はしたるを以て、一家に同居して経済を異にせるもの漸々(ゼンゼン=次第に)増加する有様なれば、斯の如き財産に関する法律は、戸を以てせずして人を以てし、成る可く各個人の権利を全ふせしめんことを勉むべき」である、と述べている。

(4) 公債利子、株式配当を課税対象としていること

現在、公債・株式の売買が流行している。しかし、この税法により、これらの売買益を所得として課税すれば、投資者は身代に不相当の税負担を負い、その影響により投機を減少させることとなる、として経済への影響を指摘している。

(5) 各戸に毎年所得金を調査することは煩雑であること

純粋な所得金額を計算するには諸経費を控除するのは勿論であるが、各戸に毎年調査をすることは、その煩雑はいかばかりか、と調査の難しさを指摘している。新聞の社説では以上の反対意見を述べているが、所得税法の導入そのものについては、先に引用した、「政府にては万已むべからざる事情あるにや、・・最早詮方なき事とはなりぬれど」との記述からも、それほど強い反対ではないことが窺える。

創設所得税法は、納税者数・税率からみて、いわゆる大衆課税ではな

く、世論としての反対運動はなかったようで、引用した新聞の論説から世論の評価を理解すべきであろう。

ところで、上記の新聞論説は反対意見のみでなく、①累進税率を採用したこと、②最高税率を3パーセントと負担を軽微としたこと、③調査委員会制度を採用したことを、創設所得税法の優れた点として挙げている。

4 海防費献金について

創設所得税法の導入目的が、海防費の調達にあったことは前述のとおりであるが、この海防費に関連して、前記「はじめに」で引用した新聞記事では、国防のために使われる旨を述べ、続いて「帝室よりも国防のため御下金あり」と述べている。海防のために、人民に所得税の負担を求めることになったので、皇室においても、海防費の一部を拠出するということである。

この御下金については、明治20年3月14日の詔勅があり、その内容は「朕惟うに、立国の務めに於いて、防海の備え一日も緩くすべからず。しかして国庫歳入未だにわかにその鉅費を弁じ易からず。朕これがために軫念（シンネン＝天子が心にかげられること）し、ここに宮禁の儲余三拾万円を出し、いささかその費を助く。閣臣旨を体せよ。』⁽⁴⁾ というものである。

この聖勅を受けて、大口の海防費献金が続き、「平素の儲余に係るものといえども、薄産者の献金は採納せず」として1千円未満の献金は受け付けなかったが、230万円余の献金があった。⁽⁵⁾

このことから、当時海防費が真実必要であったことが明らかになる。また、明治21年の所得税の税収が100万円余で、献金額はその2倍以上であり、その多くを士民が献金していることから、所得税の負担が納税者にとって、極めて軽いものであったことを窺い知ることができる。

（注1）鍋島註釋「實際手續 日本所得税法註釋」は、税務大学校研究部蔵書によつたが、税務大学校論叢23号の資料紹介に、全文掲載されている。

（注2）先に掲げた新聞においても、鍋島氏も創設所得税法は、外国の制度を参考に

した旨記している。どの国の制度を検討し、どのように参考にしたか、主税局の所得税法草案の説明（以下「草案の説明」という。資料叢書第四卷326ページ）では、次のように述べている。

「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、從來所得稅ヲ施行セル各国、即チ英仏独澳伊等ノ該稅沿革及其成績ヲ考覈（コウカク＝調べ考え物事を明らかにする）スルニ、得失各一ナラスト雖、中ニ就テ一部ノ收入ニ課稅スル仏ノ動產稅、米ノ資本稅ノ如キハ、一二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、例令ヘ之ヲ我國ニ採用スルモ、其煩雜ニ比シ其收稅額極テ僅少ナルヘク、況ンヤ仏國ノ如キハ、曩ニ（サキニ）之ヲ改正シテ一般ニ賦課スルノ事ヲ計畫セシコト屢ナレハ、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、他ノ種類ニ課稅スル伊太里、巴華里（ババリア）ノ如キヲ施行センニハ、被稅者ハ、課稅アルノ種類ヲ避ケテ該稅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、其租稅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、元來所得稅ナルモノハ、人民カ其收入上ニ要スル租稅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、獨リ租稅ノ重キ種類ハ、其所得稅ヲ除キ、輕キモノハ、之ニ課スルカ如キハ、却テ不均一ニシテ本稅賦課ノ本旨ニ背馳スヘシ。然ラハ英澳普諸國等ノ一般收入ニ向テ課稅スルノ精神ヲ採用スルヲ至当ナルヘシト認メリ、猶其賦課方法ニ至テハ、各國ノ現法ヲ取捨シ、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、即チ各条下ニ於テ詳説ス可シ」

（注3）朝野新聞社説 税務大学校論叢23号614ページ

（注4）毎日コミュニケーション出版部「明治ニュース事典」第三卷151ページ

（注5）同第四卷100ページ （献金者別では、士民169万円、華族34万円、官吏10万円であった。）

Ⅳ 元老院における項目別審議内容

元老院では、読会規則に従って各条ごとに熱心な審議が行われ、原案の修正もなされている。

この審議内容をみると、当時の人々が所得税法をどのように理解し、どのような問題意識を持っていたかを窺い知ることができる。そこで、創設所得税法の規定に従って、元老院での審議内容を中心に、その問題点、議論の内容等を見ることとする。

1 納税義務者

所得税の納税義務は、創設所得税法の第一条に規定されている。

第一条では、所得税の納税義務を「所得金高一箇年三百円以上アル者」と規定し、免税点方式を採用しており、現行法のように一般的、包括的な納税義務を定めず、免税点込みで一括して規定している。

また、現行法と異なり、世帯合算課税であり、同居の家族の所得は戸主の所得に合算し、300円以上か否かを判定し、戸主が納税することとされている。

草案の説明は、「本条ハ、皇族ヲ除キ、一般人民ノ所得ニ係ルモノハ、何等ノ種類ヨリ収得シタルニ拘ハラズ、本税ヲ課スルコトヲ明ニス。人民ノ所得ハ、各種ヨリ収入シタルモノヲ合算セシメ、並ニ家族ノ収入ヲモ戸主ノ所得ニ併算セシムルナリ」¹⁾としているが、その趣旨等は、詳しく説明していない。

また、世帯合算課税について、前記Ⅲの3に記したように新聞の論説では反対の意見を述べているが、元老院では特に反対意見は無く、また、300円の是非についても議論されていない。

(1) 人的控除について

300円は人的控除を含む課税最低限であり、現在の理解では、基礎控除、扶養控除等の人的控除及びその他の所得控除の一切を包含するものであ

る。草案の説明では、「本税ノ起源ハ、富者ニ課スルニ在リ、三百円以上ノ所得アルモノハ、普通家計上ニ余裕アルモノナリ、故ニ之ヲ以テ最下限トス」⁽²⁾と結論を簡単に述べているのみで、300円とした根拠、趣旨は明らかにしていない。

しかし、会議筆記をみると、人的控除、医療費控除、災害減免等を考えた人がいたことがわかる。すなわち、直接人的控除に係わるものとして質問されたものではなく、納税額の減免に関してではあるが、「第二十一条ニ資産営業其他ノ所得ヲ減損シタル場合ニ係ル、税額減等ノ処分ヲ掲クルモ、甚タ亭法ト異ナリ、亭法ハ課税方法ノ厳密ナルニモ拘ラス、其減免ス可キ者ノ部類ハ寛裕ニ付シ、例ヘハ本人ノ死亡シ或ハ疾病ニ墮リ或ハ火災ニ罹リ、又ハ男女ノ子供甚タ多キ等ノ場合ニハ、税額ヲ減免スルコトト為セリ。本法ニハ斯ル寛裕ヲ与ヘ救恤（キュウジュツ＝災害にあった人を助ける）ヲ加フルヲ見ス、一概ニ徴収スル者ノ如シ、果シテ然ルヤ」^(ひっき30)と質問している。この質問は、疾病、災害、扶養家族等は考慮しないのか、という外国の例を挙げてのものである。

これに対し内閣委員は、「是レ外国ニ在テハ或ハ可ナランモ、我国ニ於テ一々之ヲ数ヘ挙ントセハ、其種類甚タ多ク、維新以来世運屢ハ変遷セル為メニ艱難貧困ニ陥イル者其数ヲ知ラス。若シ悉ク事情ヲ酌ミテ減免ニ付スルトキハ、本税収入予算額ノ一半ヲ減却セントス。故ニ本案ハ此等ノ事情ニ拘ラス、一箇年ノ税額三円ヨリ下ル者ニ非サレハ一切ニ免除ニ付セサルナリ」^(ひっき32)と答弁している。

この答弁は、税額3円すなわち課税最低限を300円とした根拠を直接述べたものではない。しかし、その内容は、各個人には色々な事情があるが、300円は、それらの事情を包含した金額である、したがって、所得が300円未満の者には課税しないこととし、300円以上の所得のある者については、もはや質問者が挙げた個々の事情は考慮しない、という趣旨である。⁽³⁾

また、鍋島註釋では、「所得税ハ・・・其生計ノ供給ニ余裕ナキ小額ノ所得者迄ニ課税スヘカラサルハ至当ノ理ニテ、我カ税法ハ三百円以下ハ我国

民ノ生計上必要点以下ト認メラレ、凡テ免税スルトナリ」⁽⁴⁾とその趣旨を解説している。

(2) 世帯合算課税について

世帯合算課税について元老院では、特別の議論はされていない。同居の意義について、「親が東京、子供が京都に居住しそれぞれ所得がある場合、合算することとなるのか」という質問があり、これに対し内閣委員は「同居ノ家族トハ其文字ノ如ク同居即チ同住スル家族ノ謂ヒナリ」^(ひっき35)と答弁している。これは戸主に合算としているが被合算者は戸籍上の家族でなく、生計を一にする家族であるというものである。

その他に議論はなく、前記の新聞論説のような反対意見はない。

なお、世帯合算課税の趣旨について、鍋島註釋では次のように解説している。

「仮令ヒ同居スルモ其經濟ヲ異ニシ別々ニ生計スル者アルヲ以テ、其戸主ノ所得ニ合算スルハ不当ナルカ如シト雖モ、脱税ノ遁路ヲ塞カンカ為メニハ、事実止ムヘカラサルナリ。仮令ヒ千円以上の所得アル者モ、納税ヲ免レンカ為メニ、表面之ヲ家族ナル妻子兄弟間ニ四分スレハ三百円未満トナリ、容易ニ脱税ヲ謀ルノ狡猾者アルヲ以テ但書ヲ加ヘ之ヲ塞キタル所以ナリ」⁽⁵⁾

世帯合算課税については、戸主制度の時代背景もあってか、素直に受け入れられたようである。しかし、草案を作成する段階では、上記鍋島註釋のような理由も、当然挙げられたことであろう。

(3) 300円の価値について

前述のとおり、創設所得税法における課税最低限は300円であり、年間所得300円以下、元老院での説明によれば貧者は課税されないこととなる。この300円について、当時どのように認識されていたか、前記Ⅲの3で紹介した朝野新聞社説では、「通常の農民は、収穫の中より此等の出金（地方税、肥料代、雇人費等の経費を指す。）を引去れば、其余は極めて寡少なるものにして十の八九迄は三百円以下の所得なるべきに由り、農民

の多分は免税の部類に属すべし」と述べている。

また、明治21年の納税者が人口の0.36%であったことからみても、300円が相当高額であったことは、確かである。

ところで、300円を現在の価格にすると何円くらいになるか、そのためには物価等による比較が考えられる。ちなみに、本稿で引用する鍋島註釋は、明治20年の発行であり定価は25銭である。現在の同様の税法解説書の価格を計算しやすく2,500円とみれば、1万倍となり、300円×1万は300万円である。これも一つの比較要素であり、300万円は、現在の控除額としても少額とはいえない。しかし、農民の80～90%が課税対象とならないという朝野新聞の社説、また納税者数が人口の0.36%という状況からみると、必ずしも実情を認識できる適切な比較とは思われない。そこで、他の面から当時の状況を見ることとする。

① 職人の日当

当時の大工、屋根職人、畳職人等の日当をみると、概ね50銭ほどであり、仮に盆暮れのみ休み1年360日働いたとしても180円である。そうすると、職人といわれる人は課税対象とならないこととなる。

② 地方公務員の給与

給与の面の資料として、明治18年8月12日付朝野新聞の記事がある。⁶⁾これは、近江の国滋賀郡の百戸内外の村落の例としての投書記事であり、統計資料ではないが当時の状況を理解できる資料と思われる。それによると、戸長(村長)月給5円、書役4円、小使い3円、学校教師12円とある。最高月給の12円の学校教師でも12ヶ月で144円である。

③ 農家の収入

農家の収入は、基本的には米価に左右されるが、次の例の明治13年と17年との比較でも明かなように、当時の米価は変動が激しく、現在の米価との比較は難しい。そこで農家の収入の標準的な例をみて、おおよその感じを理解することとする。

例は、明治17年11月29日付朝野新聞の「群馬の農家の収支」という記

事である。¹⁷⁾

明治17年は13年と比較して、田畑とも、収入で半分、所得で10分の1である。仮に、13年に田1町歩（100アール）耕作したとしても、所得は300円に満たない。

〔田1反（10アール）当たり〕

○ 明治13年

収穫米 2石5斗

売却相場 33円30銭

肥料 3円62銭5厘

手間代 5円10銭

地租 2円

地方税 19銭2厘余

協議費 1円16銭

差引 21円27銭3厘余贏

○ 明治17年

収穫米 2石5斗

売却相場 15円

肥料 3円42銭5厘

手間代 4円90銭

地租 2円

地方税 41銭6厘

協議費 1円60銭

差引 2円65銭9厘余贏

〔畑1反当たり〕

○ 明治13年

収穫高 2石3斗

売却相場 16円92銭

肥料 2円55銭

手間代 4円10銭

地租 60銭

地方税 5銭7厘余

協議費 34銭8厘

差引 9円15銭7厘余贏

○ 明治17年

収穫高 2石3斗

売却相場 8円60銭

肥料 2円45銭

手間代 4円

地租 60銭

地方税 12銭4厘

協議費 48銭

差引 94銭6厘余贏

（注 13年分は差引計算が合わないが、資料のままとした。余贏（ヨエイ＝あまったもの））

以上①ないし③の資料は、統計的価値の高いものとはいえないし、また、この資料を基に直ちに、300円の現在価値を導き出すことはできないが、当時の一般人の収入を想像することはできる。そして、現在の感覚からすれば、300円は、相当高い課税最低限（免税点）であったことを実感できる。

（注1）資料叢書第4巻326ページ

（注2） 同 326ページ

（注3）井手文雄氏は、第一条について、「総合課税方式を採用したことは、当時英国の所得税が分類課税方式をとり、源泉徴収によるものが多かったのに比し、進歩的である。しかし納税者の個人的事情（扶養者の多寡等）を考慮していないことは、折角の総合課税方式の長所を生かしていない。免税点300円は、創設当時の所得税の納税人員の全人口に対する比率が0.3%前後であったことより判断すれば、必ずしも低すぎるとはいえない。しかし、大蔵卿松方正義の「所得税草案」（明治17年12月）の500円に比し大巾に引下げられている。」と述べておられる。（前掲「要説 近代日本税制史」10ページ）

（注4）鍋島註釋10ページ

（注5） 同 13ページ

（注6）前掲「明治ニュース事典」第3巻210ページ

（注7） 同 260ページ

2 法人課税論

創設所得税法の納税義務者は人民すなわち個人であり、法人は納税義務者となっていない。

法人に納税義務を負わせるか否かで、元老院でも相当の議論がされた。納税義務者に関する最重要事項であるが、第一条の納税義務についてではなく、第二条に係る議論において質疑がなされたものである。

すなわち、元老院では、納税義務者を「人民」としている第一条を、特段

の議論もなく承認して第2条に審議を進めた。政府は、基本的には法人に課税せず、配当を受けた個人に課税すれば足りると考えていたようである。第二条の審議において、以下に紹介するような質疑応答がなされ最終的には政府原案どおり納税義務者は「個人」のみとなり、法人が納税義務者となるのは、明治32年の所得税法の全面改正を待つこととなる。⁽¹⁾

(1) 法人課税議論のきっかけ

法人課税に係る議論は、個人の所得に課税するのであれば、法人の所得にも課税すべきであるというのではなく、個人の所得計算に関しての質疑がきっかけである。

すなわち、所得税は、経費を控除した金高に課税するものであるが、例えば第二条に掲げる経費のほか、「資本ニ振向ケ、或ハ之ヲ積立テ、或ハ機械ヲ買入レ、或ハ工場ヲ建増ス等ノ為メ、例ヘハ其所得金高參万円ノ内ヨリ壹万五千元ヲ此等ノ入用ニ向クル如キ、其名ハ異ナレトモ、其實ハ所得金ヲ他事ニ転用シテ増殖ヲ謀ル者ナレハ、此壹万五千元モ所得金ニ算入セシメテ課税スル者トハ信スレトモ、明文上之ヲ言ハサルヲ以テ疑ヲ存ス」^(ひっき17)との質問があり、内閣委員は「所得ノ一部ヲ、他事ノ資本器機ノ買入等ニ供スル者ハ、見解ノ如ク所得金ト看テ課税スルモノナリ」^(ひっき17)と答弁した。

これを受けて、「内閣委員ハ營業上ノ収入ノ幾分ヲ儲蓄シ、若クハ資本ニ組込メル者ニハ課税スト言ヒ、而シテ銀行会社其他株式ヨリ成立スル商会等ハ、其本行本社本店ニ対シ課税セス、其株主ニ向テ課税スト言フ。然ルニ純益金ヲ余サス悉ク株主ニ配当スル者ハ、株主ニ課税スルヲ以テ本行本社本店ハ之ヲ除クモ可ナレトモ、専ラ貯蓄ヲ目的トスル性質ノ会社アリ。例ヘハ拾万円ノ純益内ヨリ五万円ヲ株主ニ配当シ、五万円ヲ積立金ニ組入ル者ノ如キ。若シ単ニ株主ノミニ課税セハ、積立ノ五万円ハ全ク免税ト為ラン。斯ル所得ハ免税ニ付ス可キニ非サラン」^(ひっき22)という発言があった。

更に、「第二条第一項ノ株式利益金ニシテ、其配当スル者ハ之ヲ課税センモ、其配当セサル者ハ如何スルヤ」^(ひっき29)との質問に対し内閣委員は、

「第二条第一項ニハ株式ノ利益配当金ト言ヒ、其第二項ニ營業其他ヨリ生スル収入金高ト言フ。是レ直接ニ会社ニ課税セス利益ノ配当ヲ受クル株主ニ課税スル者ニシテ、第一条ナル原則ノ精神即チ然リ。其レ故ニ「所得金高一箇年三百円以上」云々ト言ヘリ人、或ハ第一条ニ「營業其他ヨリ生スル所得金高」ト言フヲ以テ、会社ハ無形人ナルモ所得金高三百円以上ニ上ホルトキハ、課税セラル可シトノ見解ヲ下スヤヲ知ラサレトモ、其利益ハ株主ニ配当スルカ故ニ会社ニハ課税セス。只其利益ヲ割賦セサル会社ハ此限りニ非サルノミ」^(ひっき31)と答弁している。

このように、法人課税の議論は経費の關係と株式の利益配当の關係から始まったものである。内閣委員の答弁から、政府の、法人の利益は配当所得として個人に課税されるから、法人には課税しない、という考えが明らかとなる。しかし、「只其利益ヲ割賦セサル会社ハ此限りニ非サルノミ」との答弁が、なぜ、次の第一次修正案が提出される前にされたのか不思議である。答弁内容は、次の第一次修正案と同じであることから、すでに原案検討の段階で、配当をしない会社に対する課税、あるいは配当の源泉徴収等が相当議論されており、その考えが、質問に合わせて、ぼろっと出たのではないかと思われる。

(2) 第一次修正案

元老院では、第一読会において出された様々な意見を整理検討するため委員会（全部付託調査委員会）を置き、同委員会の修正案提出を待って、第二読会を開いた。

修正案は、第二条第一項に「会社の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ニアラス」という文言を追加したものである（附録の第一次修正案参照）。

そもそも、納税義務者は第一条で「人民」⁽²⁾と定められており、人民に法人が含まれるか否かが問題であり、第二条は単に所得の計算方法を規定したものにすぎない。したがって、修正案による追加文言のみから、明確にその趣旨を理解することはできない。あるいは法人の納税義務すなわち

留保金課税のような規定と解することもできるし、あるいは個人に対するみなし配当のような規定と解することもできる。

内閣委員は修正案について、「原案ハ無形人タル会社ヲ除税ニ付スル旨意ナルモ、子細ニ論究スルトキハ是レ或ハ道理ニ適セス。会社ト雖トモ政府ノ保護ヲ受ケ、訴訟其他ノ権利義務総テ有形人ニ異ナラス、唯一個人ト集合体トノ同シカラサルノミ。且ツ弊害ノ点ヨリ之ヲ觀ルモ、会社ノ所得ヲ除税ニ付スレハ、親族或ハ朋友等申合セテ名目ヲ会社組合ニ仮リ、以テ通税ヲ謀ル無キヲ保セス。是ヲ以テ此一項ヲ加ヘタリ。」^(ひっき39)と説明している。

当然のことながら、修正案に対して反対意見がある。すなわち、「調査委員ハ会社ノ積立金ニ課税スル為メニ一項ヲ加エシモ、本官其理由ヲ解セス。亭法ニ拠ルモ未タ会社ノ積立金ニ課税スル例ヲ見ス。畢竟所得税ハ所得金ヲ随意ニ運轉使用スル者ニ対シテ課徴ス可キ者タリ。然ルニ会社ノ積立金ハ其所得ニ非ス、又随意ニ使用スルヲ得ス。各己人ノ所得金ニ課スル税ヲ以テ無形人タル会社ノ積立金ニ課スルハ不当ナラン。若シ強テ会社ヲ有形人ト同視セントナラハ、本官試ニ問フ可キ有リ。此ニ某会社カ第二十四条ニ触レテ所得金高ヲ隱蔽スル有ラハ、必ス処罰ニ付ス可ク、而シテ此時ニハ会社ヲ罰スルヤ、將タ頭取其他ノ役員ヲ罰スルヤ。又会社ヲ有形人ト同視シテ所得税ヲ課スルトキハ、之ヲ調査委員ニモ選挙スルコトヲ得ヘキヤ。到底会社ノ一個人タル作用ヲ為スハ能ハサル所ナラン。

第一条ニ言ヘル人民トハ一個人ニシテ無形人ナル会社ニ非サルヤ明白ナリトス」^(ひっき47)という意見である。多少皮肉も込めての反対意見ではあるが、趣旨、解釈、及び文理と幅広い内容のある意見である。

この意見に対し、調査委員の一人が次のように説明を加えている。

「亭法ニテハ無形人タル会社ニハ課税セスト言フモ、英法ニテハ明文ヲ以テ無形人タル会社ニ課税ス。畢竟其課税スルモ否ラサルモ、確乎タル道理アツテ然ルニ非ス。平心ニ之ヲ考フルニ、利得ヲ有スル者ニ対シテハ、有形人タルト無形人タルト問ハス課税シテ可ナラン。彼ノ株券ノ如キモ

個々面々ニ課税スルハ手数ナルヲ以テ、最初ノ評議ハ纏メテ会社ニ課税セント欲セシモ、追々ニ主務官等ノ説明ヲ聞キ、且近来会社ノ創立漸ク盛ンニ行レントスルニ際シ屢ハ之ニ課税セハ、或ハ将サニ発生セントスル萌芽ヲ傷ハンコトヲ懼レ、一方ニハ会社集金高ト株主配当高トハ多少ノ差違ヲ生シ、随テ税率ニ影響ヲ及ホシ、計算上頗ル不便ナルヲ以テ、原案ノ如ク一切ニ其株式ニ課税スルコトニ決セリ。会社ノ積立金ハ矢張り営業上ニ得ル収益ノ一部ヲ貯蓄スル者ニシテ、唯タ積立ツルト配当スルトノ異ナルノミ。故ニ一己人ノ収益ト權衡ヲ保タシメン為メニハ、会社ノ積立金ニモ課税セサル可ラス。又其人民ナル文字ニハ会社ヲ包含セスト言フハ自ラ論ナルモ、或ル点ニ於テハ会社ハ人民ノ一部分ナリト言フコトヲ得ヘシ。是レ各己各自ノ見解次第ニテ、必シモ会社ハ人民ノ中ニ入ラスト断定スル道理モ無ラン。現ニ府県会ニテ決議セシ地方税モ、会社組合ニ課賦シ又会社組合ヨリ代人ヲ出シテ、諸般ノ事務ヲ弁理スル有ルニ非スヤ」^(ひっき50)

この説明は、前記の意見に答えるもので、やや長文であり、意味の良く理解できない部分もあるが、当時の考えを良く表していると思われるので省略しないで紹介したものである。その内容は、

- ①プロシャでは法人に課税していないが、イギリスでは課税している。課税するしないに、それほど確固たる理由が有るわけではない。
- ②所得が有れば、個人であると法人であるとを問わず課税してよい。配当に係る課税は、最初はまとめて法人に課税しようとして議論した。しかし、最近漸く法人の設立が盛んになってきたところであり、法人に課税すれば、その芽を摘む恐れがあるので、原案の如く株式に課税すること（配当課税）とした。
- ③しかし、積立金も所得であり、積立てするのと、配当するとの違いのみである。したがって、個人の所得との權衡を保つため、法人の積立金にも課税しなければならない。
- ④また、「人民」には法人を含まないという説も一理あるが、解釈しいでは、人民の中に法人が入らないとは断定できない。

⑤地方税においては、法人にも課税しており、法人から代理人を出していろいろな事務を行っている。

というものである。

前記の意見に対する説明としては、十分である。そして法人の積立金に課税しようとする理由も理解できるし、また、当時の法律についての考え方、特に法人格についての理解度も知ることができる。しかし、これから制定しようとする所得税法を審議しているのであるから、法人に課税するのであれば、「人民」の解釈論や地方税のことを根拠にせず、所得税法に明記すべきであると思われる。

これに関連して、上記の説明もそうであるが、会議筆記を読んで法律に対する理解の差を痛感する。「はじめに」の（注3）でも紹介したところであるが、外国の税法の熱心な研究と裏腹に規定を簡潔にし、執行機関である主務省の権限を幅広いものとする、ある意味でのおおらかさを感じる。

第二読会での審議は1日では終わらず第二日に入り、再び法人課税に対する反対意見が出された。それは産業育成を主眼とするものである。すなわち、

「昨日質問セシ無形人タル会社ノ一事、何分ニモ不安心ナレハ夜来更ニ勘考ヲ加ヘシニ、第一条ニハ「凡ソ人民ノ資産」云々ト掲ケ、専ラ一己人ノ所得ニ課税スルヲ示シタルニ、朱書ノ如ク会社ノ文字ヲ加フルヤ、原案ノ精神ニ反シテ混雜ヲ生シ易ク、人民ニ疑惑ヲ起サシメントス。故ニ「会社ノ所得中ヨリ」云々ノ朱書一項ハ、全ク削除セサル可カラス。蓋シ原案ノ会社ノ所得ニ課税セサルハ甚タ道理ニ合ヘリ。元来会社ハ其關係広大ニシテ一己人ノ比ニアラス、往往ニ数十、百万円ノ資本ヲ有シ、又其種類ハ一様ニ非サレトモ、社会一般ニ影響ヲ及ホスハ実ニ重大ニシテ、ホトント社会ノ安寧ニモ関スルカ故ニ、会社モ適応ノ規約ヲ設ケテ自ラ維持シ、政府モ政略上敢テ等閑ニ視ス時ニ、或ハ特別ノ保護ヲモ与フルコト有リ。今日我国ノ諸会社ハ幼稚（ヨウチ＝幼稚）ニシテ、ワスカニ成立ヲ得タルマ

テノ時機ナレハ、十分ニ保護ヲ加ヘサル可カラス。然ルヲ一己人ト同視シ、其所得ニ課税スルハ時宜ニ適ハサルノミナラス、此法律ノ大体ノ趣旨ヲ混乱スルナリ。略 第一条ノ明文ニ反シテ此处ニ会社ヲ挿入スルトキハ、本案ノ精神ヲ打破スルナリ」と述べ、更に、会社の積立金に課税することは、個人との権衡から必要を認めるが、積立金により税を免れる者はいないであろうとした上、「後來万一ニモ此等脱税ノ弊ヲ生セハ其時ニ至リテ、一般ノ無形人ニ施スヘキ課税法ヲ設クルモ晩カラス。個ハ是レ別問題ニ係ルヲ以テ、今日此法律中ニ混入スヘキノ事ニ非ス」^(ひっき78)と述べている。

この意見は、趣旨には賛成するが、第一条で「人民」とした法の趣旨に反すること、法人の保護が大切であること、また、脱税等の弊害が生ずるようであれば、別途法人課税について検討すべきであるとするものであり、賛成意見も出された。

(3) 第二次修正案

第二読会では、法人課税以外にも様々の意見が出され、調査委員会（結局全部付託修正委員会）を設けて、再検討することとなった。その検討の結果、第二次修正案が提出された。

法人に課税するか否かは、税制そのものに係る重大事項であり、元老院においても様々な意見が出され、議論されてきたものであるが、第二次修正案では第一次修正案で追加された法人課税に関する事項は削除され、当初の原案に戻された。

その理由について、第一次、第二次の両修正案作成に携わった調査委員は、「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言ヘハ、他日ヲマッテ整備スルモ可ナリ」^(ひっき116)と説明している。

これを受けて、「原案ニハ第二条ニ会社ノ事ヲ掲ケサルモ、前ノ調査委員ハ所得税法ヲ行フ以上ハ公平ヲ得ルノ注意無カル可ラス、仮令行政官ノ削除スル迄モ立法院ニテハ注意シテ会社モ入レ置ク可シト為セルナリ。既ニ本院ノ議定ヲ經タル会社法ニ從ヘハ、三人以上集マレハ結社スルコトヲ得トアリ。及チ狡黠（コウカツ＝悪賢い）者ノ貯金ヲ図ルモノハ、会社ノ名ヲ以テ所得税ヲ逃ルゝコトナキヲ保セス。三人集合セル会社ナレバ税ヲ逃レ、一人ナレハ税ヲ取ルト言フ如キ、一人ト三人トノ間ニ區別ヲ立ツルハ不都合ナリ。再修正ニ之ヲ削除シタルハ如何ナル理由ナルヤ」^{（ひっき117）}との質問があり、他の委員が、「元来本案ハ第一条ニ「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」^{（ひっき118）}と簡潔、明快に答えている。

調査委員会での審議の状況が明らかでないので、削除された理由は上記の答弁から推測することとなる。

おそらく表面に出ない政府の方針があったであろうが、会議筆記からその理由を推測して要約すれば、①基本的には個人の所得に課税する所得税法であること、②第二条に追加した第一次修正案のみでは、現実の執行が困難であること、③公平の面から法人課税も必要であるが、当面法人成りしてまでの節税は考えられないこと、④法人の草創期であり、産業育成の面からの配慮も必要であること、そして、⑤結論として、法人課税については、後日、別途検討すべきである、ということであろう。

しかし、法人に課税するか否かは、税制に関する重要事項であるから、将来の方針も示さず、一旦提出された修正案が削除されたのは、唐突にという感じである。

この点に関し林健久氏は、「法人課税について。この問題は第一読会以来の中心的な争点であり、かつ本法の本質を左右する重要な問題であるにもかかわらず、まことにあけなくけりがつけられてしまった。その間に何か表面化していない事情でもあるのかと疑わせるほどである。」と述べ、更に「だが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。そちらはうごかさないで「不公平」を放置する方をえらんだのはなぜか。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。」「第一次修正案自身、さきに述べたように内閣、大蔵省の同意⁽³⁾のもとに提出されたのであって、とにかく奇妙な幕切れというほかない。』⁽⁴⁾と不自然さを指摘しておられる。

とにかく、こうして一旦浮上した法人課税論は、先に人民には法人も含まれる等法人課税論を主張した論者の反論もなく、消滅した。しかし、この時期、公平課税論に端を発し、法人に課税する論議がされたことの意義は大きなものと考えられる。

(注1) 明治32年の所得税法の全面改正については、堀口和哉「明治32年の所得税法改正の立法的沿革」税務大学校論叢28号参照。

(注2) 第一条の主税局の趣旨説明は、「本条ハ、皇族ヲ除キ、一般人民ノ所得ニ係ルモノハ、何等ノ種類ヨリ取得シタルニ拘ハラズ本税ヲ課スルコトヲ明ニス」とあり(資料叢書第四巻326ページ)、人民に法人を含むと解するのは、難しいと思われる。

(注3) 第一次修正案の内閣、大蔵省の同意について、内閣委員は、第二読会において、「修正案ハ前会ノ終リニ選定セシ調査委員ノ、反復審査シテ報告セラレシ者ナレハ、敢テ異議ノ容ル可キ無シ。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、皆是レ調査委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、其实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。一言以テ此事ヲ各位ニ陳ス。』⁽¹⁷³³⁸⁾と述べている。

(注4) 林 健久 前掲書321ページ

3 課税所得の範囲とその計算

創設所得税法は総合課税方式であり、第二条では課税所得と各所得金額の算出方法を次のように定めている。

なお、草案の説明では、第二条の目的を「本条ハ、此税法ニ於テ所得ト称スルモノノ分界ヲ明挙シ、併テ其算出法ヲ確定スルカ為メニ設ケタルナリ」¹⁰⁾と説明している。

第二条 所得ハ左ノ定則ニ拠テ算出ス可シ

第一 公債証券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、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

第二 第一項ヲ除クノ外資産又ハ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、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、雇人給料、負債ノ利子
及雑費ヲ除キタルモノヲ以テ所得トス

(以下、第一項に規定する所得を「第一項所得」、第二項に規定する所
得を「第二項所得」という。)

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

第一項及び第二項は、各種所得の算出方法の基本を規定したものである。
すなわち、第一項所得は、必要経費を認めず、収入金額即所得金額とし、第
二項所得は、収入金額から必要経費を控除した額を所得金額とするというも
のである。そしてまた、第一項及び第二項は、課税所得の範囲を示すもので
もある。

創設所得税法は、現年度課税であり、4月30日までに、その年の所得の見積もり額（予算額）を届け出ることとなっている（第6条）。第三項は、その予算方法を規定したものである。

(1) 第一項所得について

創設所得税法では、現在のように所得を区分して、それぞれに名称を付していないが、第一項所得は、現在の所得区分によれば利子所得、配当所得、給与所得並びに雑所得該当の年金及び貸金による所得に該当する。

第一項所得の特徴は、必要経費を認めないことである。この考えは終始一貫しており、次に述べる「貸金の利子」以外は、表現方法について議論はされたが、内容についての議論はそれほどされていない。

元老院において繰り返し議論され、深い意義があると思われるのは「貸金の利子」についての議論である。

そこで、その審議の内容と意義について見ることにする。

イ 貸金の利子について

貸金の利子については、草案、原案、第一次修正案、そして第二次修正案の第二条第一項を見れば明らかなように、各段階で規定が異なっている（附録参照）。

まず、草案には貸金の利子についての記載はなく、原案では「貸金預金ノ利子」とされ、第一次修正案ではその記載が削除されている。そして第二次修正案（最終的な所得税法成案）では「営業ニアラサル貸金預金ノ利子」となる。

議論は第一読会の、「貸金預金ノ利子トハ銀行会社等ニ非サル一己人ニシテ、貸金預金ヲ営業ト為ス者ノ収入スル利子ヲ謂フヤ、若シ然ラハ此他ニモ之ニ類スル者、即チ官吏力俸給ノ余贏（ヨエイ＝余り）ヲ貸金ト為シテ利子ヲ収入スル如キモ、此中ニ入ルヽヤ、又或ル呉服商力仕入方ヲ見合セシ、為メニ暫ラク資本金ノ不用ニ属スル有レハ、商人ノ習ヒトシテ些シノ時日タモ其金円ヲ無益ニ庫中ニ遊ハシメス、直チニ之ヲ預ケ、又ハ貸付ケテ利子ヲ生セシムルヲ常トス、是等ハ第二項ノ「営業其

他ヨリ生スル」云々ノ中ニ入り、第一項ノ「貸金預金ノ利子」ト言ヘル部分トハ別ナルヤ」^(ひっき25)との質問から始まった。

これに対し内閣委員は、「第二条第一項ノ種類ハ総テ其収入上ニ手数料ト費用トヲ要セサル者トス。略 凡ソ貸金預金ハ色々ニテ、或ハ一時ノ融通ヨリ商業資本ヲ之ニ向クル有ル可ク、或ハ家計贏餘（エイヨ＝余り）ノ金円ヲ之ニ向クルモ有ル可キモ、皆是レ百円ニ五分ナリ六分ナリノ利子ヲ収メ、而モ此カ為メニ手数料ト費用トヲ要セサルヲ以テ、直チニ其金額ヲ所得ト認メリ」^(ひっき26)と答弁している。

この答弁は、質問の趣旨とやや異なるが、事業用の余裕資金あるいは家計の余裕資金のいずれから生ずる利子も第一項所得に該当し、必要経費は控除しないというものである。

そして、第二読会において第一次修正案が提出され、「貸金預金の利子」は第二条第一項から削除された。その理由は、「第二条第一項ノ「及貸金預金ノ利子」ヲ削リテ暗ニ其大意ヲ第二項ニ移セシハ、凡ソ労力ヲ費サス袖手（シュウシュ＝ふところ手）シテ収メ得ル所得ヲ、第一項ニ網羅シ盡サントスルハ原案ノ旨意ナルモ、此貸金預金ヲ為スハ、畢竟一種ノ商業ノミ銀行会社等ノ設ケ有ラサリシ昔日ニ在テハ、専ラ質屋両替屋ノ業務ト為セル所ニシテ純然タル営業ニ属スレハ、今日俄カニ其営業ニ得ル利子ヲ以テ、公債証券政府発行証券ノ利子ト同視ス可ラス。原案第二項ノ「資産又ハ営業其他ヨリ生スルモノ」ト言ヘル部類中ニハ、安座収利スル者モ籠リ居レリ、何ソ独リ貸金預金ノ業者ノミヲ第一項ニ入ルゝヲ得ン。況ンヤ是等ノ営業ヲ為スニモ相当ニ番頭手代ヲ使ヒテ、若干ノ給料ヲ与フル有ルヲヤ」^(ひっき39)というものである。

内閣委員の説明のとおり、貸金業においても経費が必要であるが、仮に経費のかからない者がいた場合は、経費を控除しないに過ぎず、第二項に含めても、なんら差し支えはない。安全を考えた修正であると思われる。

したがって、これで貸金の利子に係る議論は終結したものと思ってい

たところ、再び、「調査委員ノ削去セシ「貸金預金ノ利子」ナル文字ハ
 要用ナリ。例ヘハ官吏タル者俸給ノ余分ヲ銀行又ハ貯金局ニ振込ミテ得
 タル所ノ利子ハ、当然ニ所得ト看做シテ課税スルヘキナリ。成程凡ソ營
 利上ニ係ル者ハ第二項ニ入ルヘキモ、官吏ノ貸金預金ノ利子ハ公債証書
 ノ利子モ同一ナルニ、之ヲ免税ニ付スルハ不公平ナラン。故ニ「及貸金
 預金ノ利子」ノ八字ヲ蘇生セシメテ「及」ノ下ニ“營業ニ非サル”ノ六
 字ヲ加ヘン」^(ひっき82)と提案がされた。この提案は、修正案で削除された
 「預金の利子」を第一項所得に明記することと、非營業貸金の所得を第
 一項所得とするというものである。

この提案について賛成、反対の意見が出され、ここから營業、非營業
 の区分の議論が始まる。

まず、「營業ニ非サル貸金預金ノ利子ト修正セント言フモ、其營業ト
 非營業トヲ區別スルニ煩多ノ手数ヲ要シ、且ヤ貸金ハ公債ト同一ニ手ヲ
 懷ニシテ其利子ヲ収メ得ヘキニ非ス。略 今日我国ニ於テ營業非營業ノ
 區別ヲ立ルハ随分ト面倒ナルヘシ」^(ひっき87)「營業ニ非サル貸金預金ノ利子
 ト為サントスル修正説モ、營業ト非營業トヲ區別スルハ甚タ困難ニシテ、
 官吏ノ如キハ判然ニ區別シ得ヘキモ、其他ハ彼ノ銃獵中ニ於テ遊獵ト職
 獵トヲ區別スルト一般ナレハ、独リ官吏ノミヲ目的トシテ苛酷ノ賦課法
 ヲ立ルヲモチヒス」^(ひっき88)という意見が出され、その後、營業と非營業と
 の区別の要否及び必要経費控除等様々な意見が出た。

例えば、「貸金營業ヲ為ス者アレハ、第二項ニ抛テ徴収スル当然ナレ
 トモ、非營業者ニシテ金円ヲ貸シ、若クハ預ケ金ノ利子ヲ得ルモノニハ
 決シテ地方税區町村費等ヲ控除スルヲ要セス」、^(ひっき95)貸金預金の利子も
 公債証書の利子も同性質であり、私人に貸し、又は政府に貸した利子で
 あり、「皆所謂坐シテ得ル性質ノ者ニシテ更ニ費用ヲ要セサル者ト
 ス」、^(ひっき99)という非營業貸金業の必要経費控除不要説からの提案賛成説。

「第二項ニ示ス諸入費ト雖モ、或ハ之ヲ要シ或ハ要セサル有り、畢竟
 其營業ニ必要ノ費用ハ悉ク之ヲ所得中ヨリ控除スト言フニ過キサルノミ、

貸金等モ営業ニ相違ナクレハ、之ニ関スル必要ノ費用ハ亦控除セサルヲ得ス」^(ひっき99)「公債証書ノ所有者タル国家顛覆等ノ際ハ置テ論セス、イヤシクモ常ニ一定ノ収入アリ、之ニ反シ民間ノ貸金等ヲ営業ト為ス者ハ、甚タ不安心ニシテ加之種々ノ費用ヲ要スレハ、幾分カ寛裕ナラサル可ラス、故ニ第一項ノ「貸金」云々ヲ削リ之ヲ第二項ニ包含セシメタルハ敢テ不当ニ非ルヲ信ス」^(ひっき102)として第二項に含め必要経費を認めるべきであるとの点からの提案反対説、等の必要経費の面から盛んな議論が展開された。

この営業、非営業の区分に関する議論は、まさに延々と続けられ、第二次修正案において、「営業ニアラサル」が加えられた。

第二次修正案に対しても更に質問、意見が出された。すなわち、「営業ニアラサル貸金トアリテ、其区域ヲ明示セサルカ為メ、如何ナルモノヲ営業トシ又営業ニ非ストスルヤ瞭解スル能ハス」^(ひっき117)とか、「営業ニアラサル貸金云々ノ文字ヲ加ヘタル趣意不明ナリ」^(ひっき118)とか、「人間ノ所為ニ於テ営業ニ非ルモノハ無キナリ、我輩ノ如キ官員カ営業ナリ。略

天皇陛下ト雖モ営業ナリ、其営業ハ即チ内国ノ治安ヲ図リ、外国ノ交際ヲ全フシ、陸海軍ノ大元帥トナル如キ是ナリ。」^(ひっき123)という理由で、営業、非営業の区分が難しいということを理由に、再び削除せよとの提案があり、賛成者も出て、なお賛否両意見が続出した。とにかく「天皇陛下」の例が出るほどで、「営業」の概念が一定していなかったのだから、区分が難しいとの意見も当然であろう。

ところで、この営業・非営業の問題は、創設所得税法の審議において、最も長時間が費やされた問題である。現在でも貸金業が事業所得か雑所得かは、しばしば争われる事項であるから、論争は当然ではあるが、意見を大きく二つに分けることができる。

一つは、営業、非営業の区分が難しく、しかも必要経費を要する場合もあるので、第二項所得として必要経費を認めるべきであるという実務的意見である。一つは、所得の性質により第一項所得か第二項所得か区

分すべきであるとする理論的意見である。

すなわち、実務的意見は、必要経費の見込まれるものは、第二項所得とすれば、実際に経費を要した場合は控除でき、安全であるとするものである。理論的意見は、第一項所得の中にも、家屋税を支払ってもこれを控除しない利子所得、「乗馬飼養料及ヒ官報講読ノ費用」を支払っても、これを控除しない給与所得が含まれており、費用の有無のみで第一項所得と第二項所得を区分すべきでない。あくまでも所得の性質より区分すべきであり、経費の見込まれる利子配当所得、給与所得を第一項所得としたのであるから、同じ性質として認識できる非営業の貸金利子も同様に扱うべきである、というものである。

この議論の内容を総て紹介することはできないが、各議官の意見を通読すると、それぞれ信念をもって審議に当たっていたことが感じられる。

そして、最終的には第一項所得に「営業ニアラサル貸金預金ノ利子」が加えられたわけであるが、これは、信念をもって所得税法の創設を考えた理論的意見派の勝利である。安易に妥協せず、あくまでも、第一項所得と第二項所得を、その所得の性質、内容により区分すべきであるとした信念に拍手を送りたい。

この考え方が、現在の所得税法における所得区分の源流になっているように思われる。

ロ 交際費課税について

第一次修正案において、第一項所得に交際金が追加された。給与所得者の交際費については、現在でも「現物給与」あるいは「フリンジ・ベネフィット」としてその取り扱いが議論されている。支給を受けた給与所得者に対する課税の問題はもちろん、最近では、消費税の仕入税額控除の問題として支給者側の取り扱いも議論されている。

第一次修正案において、第一項所得に交際金が追加された理由は、単に「遺漏ヲ補フ」であり、具体的な理由は示されていない。

課税に賛成の意見は、「政府ヨリ交付スル者ハ定例アレトモ、民間ニ在テハ大抵臨時ニ交付ス。故ニ若シ此處ニ之ヲ掲ケサレハ、銀行会社ノ役員等其月給ヲ小額ニ定メ、交際又ハ割賦ノ金額ヲ多クシ、此名義ノ下トニ逃税ヲ謀ルノ弊害ヲ生スルヤ必セリ。思フニ或ル部分ニハ一時ノ交際賞与金ニ係ル者アランモ、此少数者ノ為メニ全体ノ逃税ノ門口ヲ啓クヘキニ非サルナリ」、^(ひっき87) また、「原案ハ交際金割賦賞与金ヲ手当金ノ中ニ包含セシメタリト言フモ、原文ノマ、ニテハ、其見解ヲ下ス能ハス。銀行会社等役員又ハ雇員等ノ金円ヲ得ル、多クハ交際費又ハ割賦賞与金ノ名ヲ以テス。現ニ横浜正金銀行頭取ハ一万乃至二万円ノ交際費ト、一万円許ノ割賦賞与金ヲ受クト言フ。故ニ交際金ノ明文判然此ニ掲ケサルハ、何ニ拠テ之レヲ徴セン。即チ坐シテ利ヲ得ル者ニ課税スルノ旨趣ニ背馳ス」、^(ひっき97) というもので、事前に脱税の方法を防ごうとする趣旨の意見である。

反対意見は、「元来交際金トハ交際ノ費用ニ充ル為メニ給与シ、割賦賞与金トハ労力ニ酬イル為メニ給与スル手当金ニ過キサレハ、之ニ課税スルハ苛酷ナリ」、^(ひっき83) 「交際金ハ交際費用ニ要スル金円ナルヲ以テ、之ヲ所得ト見ルハ妥当ナラス」、^(ひっき96) という交際費の性格からみた至極当然の意見である。

第一次修正案において、第一項所得に交際金が追加されると同時に「割賦賞与金」も追加され、上記の引用文からも明らかなように、議論も交際金と割賦賞与金は一体としてなされた。その性質は相違するものであるが、定期の支払いではないものとして捉えたものと思われる。

貸金業の営業、非営業の区分のように、何らかの基準を設けるという議論も、現物給与、フリンジ・ベネフィットの面からの議論もなく、最終的には交際金は削除され、割賦賞与金は残ることとなった。

(2) 第二項所得について

第二項所得は、現在の所得区分によれば、不動産所得、事業所得、山林所得及び雑所得（非営業の貸金業による所得を除く）に該当する所得であ

る。

第二項所得は、収入金額から必要経費を控除して算出する点で現行所得税法と同じであるが、必要経費については、現在の認識と重要な点で相違しているので、次に項を改めて述べることとする。

(3) 損益通算について

上記のとおり創設所得税法は、第二条で課税所得を第一項所得と第二項所得に区分し、課税所得の範囲を明示するとともに、各所得の金額の算出方法を示している。

そして第六条で、その年の所得の予算金高（所得の予算については、後記5で詳述）及び種類を届け出ることとされている。しかし、ある所得に損失が生じた場合について、すなわち損益通算については何らの規定もない。

損益通算についての規定がないということは、現行所得税法のような損益通算の制限がないこととなる。すなわち、第六条でその年の所得の種類と金額を届け出ることとされているが、総合課税であるから、自動的に通算されることとなる。

届出に関する実務的取扱についてみると、届出書の書き方として、工業に係る所得に損失がある場合、「先ツ公債利子、俸給ヲ列記シ合計ヲ付シ、次ニ土地商業其他ノ収入ヲ列記シ合計ヲ付シ、之ト工業ノ損失トヲ差引キ残額アレハ其残額ヲ掲ケ、不足スレハ所得皆無トシ、其事由ヲ詳記シ・・J⁽²⁾と説明している。また、第二十三条の減損の場合の計算方法について「所得届出総額ヨリ減損額ヲ控除シ、減免ノ処分相成然ルヘシJ⁽³⁾と指示している。いずれも、通算の順序や制限はなく無条件の損益通算を示している。

（注1）資料叢書第四巻 327ページ

（注2）資料叢書第四巻 113ページ

（注3）資料叢書第四巻 98ページ

4 必要経費

第一項所得と第二項所得の違いは、所得金額の計算に当たって、必要経費を控除するか否かにある。

必要経費の考え方を草案の説明では、「其年ノ収入上ニ欠ク可カラサルノ費用、即チ之レ有ルカ為メニ此収入ヲ得ルトスル諸件ノ費額ハ、之ヲ除キ、其余ヲ以テ所得トシ、此費用ナキモノハ、直ニ其収入金額ニ抛リテ課税スルハ、畢竟被税者ノ純収入ニ課税スルノ精神ナレハナリ。」と説明し、第一項所得については、給与所得について必要経費を控除しない理由として、「官吏職務上ノ費用トシテ支出スルモノハ、旅費、手当、筆墨料其他ノ官給アリ、或ハ職務アルカ為メニ、一二ノ之ヲ要スルモノ無キニ非サルモ、必然除却スルノ緊要ヲ見サルヲ以テ、此ニ之ヲ控除セス」としている⁽¹⁾。

そして、第一次修正案の第二条第二項は、「家計ノ費用、婢僕ノ給料等、営利事業ニ属セサル費額ハ、之ヲ除クコトヲ得ス」としている。この家事費に関する規定は、当然のことで、規定するまでもないとして削除されたもので、家事費は必要経費にならないという考え方に変わりはない。

ここまでは、現在の必要経費の概念と大きく異なるものではない。しかしながら、第一次修正案の第二条第二項は、「資本ノ増殖、事業ノ拡張改良ニ充ル金額ハ、之ヲ除クコトヲ得ス」とし、草案の説明は、「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リトスルモ、之ヲ除カシメス」としている。⁽²⁾

この考え方は、資本的支出は、必要経費に算入しないとするもので、当然のことである。しかし、この支出をその後、必要経費に算入する規定がない。すなわち、減価償却の規定がないのである。創設所得税法の所得金額の計算における最大の特徴である。

(1) 減価償却費について

上記のとおり、創設所得税法には減価償却に関する規定がなく、もちろん実務の取り扱いも同様である。現在の基本通達又は取扱通達というべき主税局編成の「所得税納入心得方備考」及び主税局編纂の「所得税法取扱

方問答書」をみると、「事業ヲ拡張シ若クハ之ヲ改良スル為メ使用スル金員等モ、スベテ引去ルヘキモノニ非ス」⁽³⁾と説明し、また、「所得金中ヨリ他ノ資産ヲ買入、或ハ業務ヲ拡張改良スルカ為メニ消費スルモノハ、総テ引去ヲ得サルモノナルヤ」との問いに対し、「然リ」⁽⁴⁾と答えている。更に、貸家が災害に遇い、損失が発生した場合の取り扱いについて、「資産ト所得トハ自ラ區別アリテ、本税法ハ所得ニ就テ増減ヲ見ルモノナリ、故ニ資産ノ価格ニ増減アルモ、其年ノ所得ニ増減ナキトキハ税金ヲ増減スルノ限リニアラス。但被害ノ為メ其年内ニ家屋ノ修繕ヲ為シタル費用ハ、所得中ヨリ控除スヘキモノナリ」⁽⁵⁾と答えている。

これらを見ると、資産の購入又は改良は、所得の処分即ち資本の投下であつて経費の支出ではなく、また、資産損失も、その年の収入から経費支出を控除する所得計算には直接関係がない、というものである。

これは、長期固定的な資本を通常の運転資本から分離し、これを資本勘定とし、さらに運転資本については、これを収益勘定として別個に収支を記録する「複会計制度」⁽⁶⁾に基礎を置くものと思われる。すなわち、創設所得税法は、複会計制度の収益勘定により課税所得を計算し、資本勘定に属する支出又は損失は所得計算の外に置くというものである。

なお、積立金により費用の期間配分をする考えは、当時既にあり、元老院の審議においても、「製造場、器械ノ如キ数年後ニ至レハ用ヲ為サ、ルヲ以テ、予メ積立金ヲ為シ、改造ノ準備ニ充テサルヲ得ス、此準備ノ積立金ニ対スル課税ハ如何スルヤ」⁽⁷⁾⁽³³⁾との質問がある。残念ながら、この質問については、答えの無いままとなっており、この時点での主税局の考えを知ることはできない。

参考までに、船舶会社の船舶減価引除金が経費として認められるか、が争われた事件の明治36年7月10日判決から、国側の答弁をみると、「原告日本郵船株式会社定款ニ就キ、右船舶減価引除金算定ノ方法ヲ見ルニ、船舶維持ノ為メ製造船価百分ノニヲ控除スヘキコトヲ規定セリ。斯ル算定方法ハ決シテ財産目録調整ノ時ニ於ケル現実ノ価格ノ昂低ヲ表明スルモノニ

非ス、之ヲ以テ資本欠損額ナリト言フハ事実ニ符号セサルモノト云フヘシ。而シテ原告カ船舶ノ減価引除金ヲ設ケタル所以ノモノハ、他日代用ノ船舶ヲ購入スルニアタリテ、或ハ多額ノ支出ヲ要スルコトナキヲ保セス。斯ル不時ノ用途ニ充テ、以テ利益歩合ノ非常ノ昂低ヲ調節センカ為ニ設ケタルモノニシテ、畢竟一種ノ積立金ニ外ナラス。」として、船舶減価引除金を経費として認めず、益金に加算したことは正当であると主張している。⁽⁷⁾

裁判所は、「本件船舶ノ如キハ其時価ヲ定ムルコト至難ナルヲ以テ、原告ニ於テ一定ノ標準即其堪用年限ヲ定メ、年々価額ヲ遞減スルハ相当ノ方法ト謂フヘク」とし、その処分を違法を認め、一方、同時に争われた建物減価引除金については、「建物ハ自ラ普通ノ相場アルモノナレハ、船舶ノ例ニ倣フヘキモノニアラサルモ、亦其価格ニ幾分ノ変動ナキヲ得ス」と、原告の主張する理由は認められないが、だからと言って全く認めないのは、正当な処分ではないと判断している。

判決は、上記の理由をもって、船舶減価引除金及び建物減価引除金に係る処分を取り消し、「被告ハ該金ニ付更ニ相当ノ処分ヲナスベシ」と命じている。

実質的には、原告の勝訴であるが、しかしこれは、減価償却費と同様の費用配分の理論をもって原告の主張を認めたわけではなく、船舶及び建物の決算時評価の方法の一つとして原告の主張を認め、又は、再検討を命じたものと考えられる。⁽⁸⁾

結局、明治36年の判決においても、投下資本の費用配分としての減価償却は認められなかったのである。

ここでは、減価償却の歴史的研究が目的ではないので、創設所得税法では減価償却が認められていなかったことと、その考え方を理解するための判決の紹介に止める。

なお、減価償却の歴史については、高寺貞男氏の「明治減価償却史の研究」を参照されたい。⁽⁹⁾

(2) 家事費及び家事関連費について

家事費及び家事関連費については、創設所得税法には何ら規定はないが、第一次修正案（附録参照）には、「家計ノ費用婢僕ノ給料等営利事業ニ属セサル費額ハ之ヲ除クコトヲ得ス」とある。この考え方は基本的には現行所得税法と同じである。

第一次修正案に上記の規定を入れた理由は、「第二項ノ末文ニ、資本ノ増殖以下ノ文字ヲ加ヘテ、原案ノ精神ノ存スル所ヲ知ラシム、思フニ原案ニ於テハ、故サラニ斯ル事情ヲ示サストモ、道理上当然ニ除ク可ラサル性質ノ者タリト為スナランモ、往々ニ疑義ヲ来スヲ免レサラン」⁽¹⁷⁾と説明し、更に、当初省令に規定する予定であった旨説明している。

したがって、創設所得税法に家事費及び家事関連費に関する規定はないが、これらの費用は必要経費として認められていたわけではない。

実務的取り扱いを解説した鍋島註釋においても、「別荘ヲ修繕スルカ如キハ、本項ノ所謂ル修繕費ニ入ラサルモノトス」、「営業ニ直接ニ関係ナキ下男女給料ノ如キハ、決テ本項ノ中ニ入ラサルモノトス。而シテ本項雇人ノ給料トノミアルヲ以テ見レハ、家族及ヒ自己ノ労力技芸等ハ、給料トシテ所得高ヨリ控除スルヲ得サルモノトス」、「営利事業ノ為メニセサル負債ノ利子及ヒ雑費ハ、元ヨリ控除スルヲ得サルモノナリ」⁽¹⁸⁾と述べている。

家事関連費、家事上の雇人の給料及び本人はもちろん家族に対する給料も、必要経費として控除することができないのは、現行所得税法と同じである。

(3) 棚卸しについて

現行所得税法に限らず、現在の会計では、売上原価の計算において、期首、期末の棚卸高の把握が不可欠である。しかし、創設所得税法においては、「製造品ノ原質物代価、販売品ノ原価」を控除するとしているが、棚卸に関する規定はない。

実務の取扱を示した主税局編成の「所得税納入心得方備考」にも、必要経費の例として「買入レタル材木、金物等代価。買入レタル米ノ代価。」⁽¹⁹⁾

等と説明しているが、収益との対応関係には言及していない。

鍋島註釋にも棚卸に関する記述はなく、実務においても、棚卸高については考慮しなかったのではないと思われる。

(4) 備荒儲蓄金について

第二条第二項の必要経費の例示の中に「備荒儲蓄金」がある。耳慣れない言葉であるが、当時は一般的な用語であったと思われ、元老院での審議においても特に質問とか説明はない。

鍋島註釋では「備荒儲蓄金トハ、府県会ノ決議ニ依テ課税スルモノニシテ、之ヲ一府一県毎ニ取纏メ、其府県庁ニ儲蓄シ置キ、兎年飢饉等ノ際救恤（キュウジュツ＝災難になった人を助けること）スルノ目的ナリ。然レトモ本金ハ租税ニアラスシテ、人民ノ共有金ト云フヘキモノナリ」⁽¹²⁾と説明している。

現在の制度に当てはめて理解するとすれば、農業共済掛金ということになろう。

〔参考〕

備荒儲蓄法（抄） 明治13年6月15日太政官布告第31号

第一条 備荒儲蓄金ハ非常ノ凶荒不慮ノ災害ニ罹リタル窮民ニ食料、小屋掛料、農具料、種穀料ヲ給シ、又罹災ノ為メ地租ヲ納ムル能ハサル者ノ租額ヲ補助シ、或ハ貸与スルモノトス。

第二条 備荒儲蓄金ヲ分ツテ、中央儲蓄金府県儲蓄金ノ二トス。

第五条 府県儲蓄金ヲ徴収シ管守シ支給シ及ヒ之ヲ一處ニ集儲シ、数所ニ分儲シ、或ハ米穀ヲ購入スルノ方法ハ府知事県令ヨリ之ヲ府県会ニ付シ、其決議ヲ取リ内務、大蔵両卿ニ具狀シ其許可ヲ得テ之ヲ施行スヘシ。但シ米穀ヲ儲積スルハ儲蓄金ノ半額ヲ超ユヘカラス、他ノ半額ハ公債証書ニ交換シ置クヘキ者トス。

第六条 府県会ニ於テ決議スル儲蓄金支給ノ方法ハ左ノ制限ヲ超ユヘカラス。

第一 食料ヲ給スルハ罹災ノ為メ自ラ生存スル能ハサル者ニ限ル。其日数ハ三十日以内トス。又同上ノ窮民ニ小屋掛料ヲ給スルハ一戸十円以内、農具料、種

穀料ヲ給スルハ一戸二十円以内トス。

第二 地租ヲ補助及ヒ貸与スルハ罹災ノ為メ土地家屋ヲ売却スルニアラサレハ地租ヲ納ムル能ハサル者ニ限ル。⁽¹³⁾

(注1) (注2) 資料叢書第四卷327ページ

(注3) 資料叢書第四卷24ページ

(注4) 同 38ページ

(注5) 同 50ページ

(注6) 番場嘉一郎「会計学大辞典」〔第三版〕中央経済社 856ページ

(注7) 明治32年の所得税法改正後の明治33年度講義録であるが、若槻禮次郎講述「現行租税法論」(285ページ)では、法人の所得計算における償却金について、次のように述べている。

「将来ニ於テ減価又ハ減失ヲ生スルコトアルヘキヲ予想シ、其場合ニ応スル準備トシテ、利益金中ヨリ別途ノ計算ニ移シタル金額ハ、会社ニ於テ現ニ支出シタルニアラス、又之ヲ支出スヘキ義務アルニモアラサルカ故ニ、名ツケテ償却金ト称スト雖モ、其実一種ノ積立金ニシテ損金ニアラス、故ニ此ノ如キ金額ハ、総益金中ヨリ控除スルコトヲ得サルモノナリ。」

(注8) 判決の内容は、高寺貞男「明治減価償却史の研究」295ページから、引用させていただいた。

(注9) 高寺貞男「明治減価償却史の研究」未来社 1974.10.30第1刷

(注10) 鍋島註釋 24、25ページ

(注11) 資料叢書第四卷 22ページ

(注12) 鍋島註釋 22ページ

(注13) 税務大学校論叢23号601ページに全文掲載あり。

5 予算金高による申告

創設所得税法第六条は、「税金ヲ納ム可キ所得アル者ハ、其年所得ノ予算金高及種類ヲ記シ毎年四月三十日マテニ居住地ノ戸長ヲ経テ郡区長ニ届出ヘシ」と規定し、第二条第三項は、「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」と規定している。

このように創設所得税法は、納税者自らがその年の所得金額を4月30日までに、原則として「前三箇年間所得平均高ヲ以テ」予算すなわち見積もりをして申告することとされていた。

この申告金高及び郡区長の調査結果等を基に調査委員会が、各納税者の所得金額を決議し、郡区長はその決議に拠り、各納税者に対し、所得税等級金額を通知する（第十六条、十七条）。

この通知により各納税者の所得税額が確定し、その年の所得が通知額の50パーセント以上の減損が生じない限り、納税額が変動することはない（増額更正が無いことについては、後記9で述べる）。

ところで、第二条第三項の規定は、必要経費を控除する第二項所得に関する規定である。したがって、「前三箇年間所得平均高ヲ以テ」予算金高を算出するのは、第二項所得についてであり、第一項所得の予算金高を算出する方法については、特段の規定はない。

主税局編纂の「所得税法取扱方問答書」によれば、「予算ヲ届出ルニアタリ第一項株式ノ利益配当金ノ如キハ、三ヶ年ノ平均ニ拠ルノ法文ナシ、如何スヘシヤ」という問に対し、「平均ニ拠ルノ限りニアラス、納税者ニ於テ其年所得ノ見積ヲ立テ算出スヘシ」と回答している。⁴¹⁾

では、第二項所得税は具体的にどのように算出すべきか、即ち予算の方法について、前掲の「所得税納入心得方備考」をみると、

- ① 資本金三万円ニテ営業シ、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収入シタル、此所得ヲ平均スルトキハ一箇年七分五厘ト為ル。因テ二十年ハ、三万円ニ七分五厘ヲ乗シ二千五百五十円ノ所得アルモノト算出スルナリ。
- ② 資本金六万円ニテ営業スル者、前三ヶ年間毎年資金ニ多少ノ増減アリテ、明治十七年ニハ五万三千円ヲ以テ営業ヲ為シ四千三百円ノ所得ヲ収入シ、明治十八年ニハ四万八千二百円ニテ三千八百六十円ノ所得アリ、明治

十九年ニハ五万二千六百円ニテ四千二百三十円ノ所得アリシ如ク、資金高一定セサルモノハ、三ヶ年ノ資金合計高即十五万三千八百ヲ以テ所得金合計高一万二千三百九十円ヲ割り、得タル所ノ歩合即八歩ヲ目安トシ、之ヲ本年ノ資金高六万ニ乗シテ算出シタル金高四千八百円ヲ以テ本年ノ所得ト為スナリ。

- ③ 廻漕業ヲ為スモノ本年船舶ヲ増加シタル如キハ、前三箇年又ハ数箇月ニ於テ使用シタル船舶ノ積屯数又ハ積石数ニ対スル収入金ノ割合ニ基キ、本年使用スル所ノ新旧総屯数又ハ石数ニ乗シテ算出スヘシ。

と規定している。

- ④ 運送業又は旅館等が、車馬を増加し、あるいは客間を増築した場合には、③に準じて所得を算出すべき旨規定している。⁽²⁾

このように、第二項所得の予算金高は、単に前三年の所得金高の平均により算出するものではなく、本年の資金の額又は事業の規模等を勘案して、予算すなわち見積もりを立てるものと解されていた。

(1) 予算方式採用の理由

前述のように創設所得税法は賦課課税方式であるが、一次的には納税者の申告を基としていた。その申告所得金額の算出方法として予算方式が採用された。

この予算方式を採用した理由について草案の説明では、一般に所得は、「年内ニ於テ新ニ生起スルアリ、増加スルアリ、又絶滅スルアリ、減少スルアリ、必其常ヲ保チ難シ。其増減生滅ニ依リテ年内ノ税額ヲ変易スルトキハ、官民ノ煩雜言ヘカラス。故ニ既往ニ徴シテ予算ヲ定メ、本税法余条ニ於テ減免税ヲ許ス者ノ外、年内ニ於テハ一切之ヲ増減セス。是此第三項ノ算出法ヲ設クル所以ニシテ、傍ラ官民ノ予算ヲ確實ニスルノ意ナリ」⁽³⁾と説明している。

また、申告制を採用した理由について、「所得ノ等級ヲ定ムルニハ、主トシテ人民ノ申告ニ拠ラントスルニアリ、英国ニ於テハ人民ノ申告ニ拠リ、独逸ニ於テハ調査委員ノ評定ニ拠ル、各政治風俗ノ然ラシムルモノア

リテ、如此（カクノゴトシ）ヲ致スナルヘシト雖モ、本邦ノ如キハ、人民ノ所得ヲ搜索スルニ其便ヲ得ス。且創始ノ際ニ於テハ、大体人民ノ申告ニ拠ラサルヲ得ス。』⁴⁴と説明している。

これらの説明を見ると、所得税法を導入するに当たり、そもそも所得をどのようにして把握するかに苦心したことが窺える。

全ての納税者の所得を政府が調査し、決定することは不可能であるから、やむを得ず申告制を採用した。また、所得は様々な理由により、様々な時期に増減するので、その増減を全て斟酌することは、官民双方の手数が大変であるから、予算方式を採用した、ということであろう。

以上のように、創設所得税法は、課税標準である所得を「人民ノ申告ニ拠ル」こととしたが、これは、課税のための資料の提供であって、この「申告」は現在の申告納税制度における「申告」とは、全くその趣旨を異にするものである。

なお、創設所得税法の採用した所得金額の把握方法について鍋島註釋では、「所得税ハ国民ノ所得高二課税スルモノナリトハ云へ、其人々ノ所得ノ知り難キ、其実数ノ得難キハ、假令ヒ嚴密ナル方法ヲ設クルモ到底免レカタカルヘキカ。而シテ其賦課ノ仕方三ヶ条アリ。

第一 人民各自ノ申告ニ拠ルコト

第二 政府ノ推定ニ拠ルコト

第三 政府ノ檢察ニ拠ルコト

右三項ノ中我カ所得税法ハ何レノ法ヲ採用セシカ。若シ第二ノ政府ノ推定ニ拠テ定メンカ、第三ノ政府ノ檢察ニ拠テセンカ、皆不可ナリ。何トナレハ、政府官吏ノ権ヲ以テスルトキハ、其措置或ハ専決臆断ニ流ル、ノ弊ナキヲ得ス。サレハ国民モ亦タ脱税ヲ謀ランカ為メ、変詐（ヘンサ＝かたりいつわること）百出衆人靦然（テンゼン＝恥じる顔つきのないさま）トシテ敢テ之ヲ意トセサルニ到リ、其弊害や実ニ云フヘカラサルヲ以テ、我カ税法ハ第一ノ人民ノ申告ニ拠リ各人ヨリ届出シムレトモ、亦タ其脱漏隠蔽ノ弊ナカラシメンカ為メ、調査委員会ナル者ヲ設ケ其申告ヲシテ不実ナカ

ラシメ、以テ精確ナランコトヲ期シタルモノナリ。』⁽⁵⁾と述べている。

この記述からも、政府の職権による所得金額の把握の難しさと、その対策として申告に依らざるを得なかった理由を理解することができる。

(2) 比準による所得金額の算出

上記のように、創設所得税法は、その年の予算金高を原則として「前三年間所得平均高ヲ以テ」算出することとし、開業以来3年に満たない者は月額平均に拠ることとしている。更に、その「平均ヲ得難キモノハ他ニ比準ヲ取りテ」算出することとしている（第二条第三項。以下、この比準による所得算出法を「比準方式」という。）。この比準方式の採否については、元老院でかなり活発な審議がされたので、その審議の内容を紹介するとともに、比準方式の意義について考えてみることにする。

比準方式の採用に反対する意見の基本的考えは、「元来所得税ノ性質ハ現益ニ就テ徵税スルヲ本旨ト為スモノナレハ、利益ノ有無ニ拘ハラス他ニ比準ヲ取ルトハ為シ難キヲ為サシムルナリ」^(ひっき151)というもので、実際の所得以上の所得を認定される結果を憂慮するものである。また逆に、「他ニ比準ヲ取ルハ此法律ノ本旨ニ背戾（ハイレイ＝そむく）ス、若シ此文字ヲ存シ置クトキハ各自ノ随意トナリ、其比準ハ近隣同業ノ大利益アルモノニ取ラスシテ、破産セルモノニ取ルハ人情ノ免カレサル所ナリ、略 同一ノ田畑ニテ其耕作人ノ勉強ト懶惰（ランダ＝性質がものぐさであること）ナルトニ依テ収穫ノ多少ナキ能ハス、若シ務メテ近隣ノ収穫少ナキ者ニ比準ヲ取ラハ如何、即チ其不都合タル知ル可キナリ」^(ひっき155)として、過少申告の原因になるとするものもある。

更に、反対者は、例えば氷商のように季節により収入に差のある職業について、開業したばかりで月額平均に拠り難い場合、「其氷商ノ月額平均ニテ算出スル能ハサル者ハ、免税ニ属シテ可ナリ、若シ之ヲ漏ササラント欲セハ、其所得ナキモ強テ隣家ノ例ニ倣ハシメ、無理往生ニ課徴スルニ至ンコトヲ恐ル。本官ハ斯ク多岐ニ渉ルヲ要セス、必ス月額平均ノミニ止メテ足レリトス。』^(ひっき188)として、届出時点で月額を算出できない状態であれ

ば課税しなくてもよいと、相当に割り切った意見も述べている。

一方、比準方式賛成者は、「例へハ田地ノ所得高ヲ算出センニ、三年間持続カサレハ平均高ヲ見ル能ハス、月額ヲ以テ算出センカ、毎年ノ収納季節一定スルカ為ニ、月額平均ヲ得ル能ハス、到底比隣ノ田地ノ収穫ニ比準シテ算出スルノ外、依ル可キノ手段ナシ。是独り農業ニ於テ然ルノミナラス、商工業ニ於ケルモ亦然リ。即チ商業モ工業モ其種類ニ依リ一定ノ期月ニ至ラサレハ全ク利益ヲ見サル者アリ。例へハ物品ニ抛リ春夏ノ侯ニ製造シテ秋冬ノ季ニ売捌ク可キモノ有リ、又職業ニ依リ半年若クハ一年ヲ経サレハ落成セサルモノ有リ、此等ノ所得額モ亦他ニ比準ヲ取ルニ非サレハ算出スルヲ得ス。其所得収入以来未タ三年ニ満タサル者ハ月額ノ平均ニ依ル可キモ、前述ノ如ク或ル事業ニ於テハ一月二月ヲ経テ所得ナキモ、年末ニ至テ一時二三百円以上ノ所得アル者アラン。若比準ヲ取ルノ方法ナクハ、所得額ヲ算出スルヲ得ス、到底不備タルヲ免レサルナリ。略 其他農工商ノ事業ニシテ月額平均高二抛ル能ハス、必ス他ニ比準ヲ取ルヲ要スル者少ナカラス。此算出方法ハモトモト便利主義ニ出テ決シテ課税ヲ苛厳ナラシムルノ意ニ非ス。然ルニ今之ヲ削除スルハ本案ヲシテ不備ノ税法タラシムル者ナリ。」^(ひっき192)と述べている。また、「若シ比準云々ヲ削ラハ、本案ニ瑕疵ヲ生スルノミナラス、納税者モ亦大ニ其算出ニ困却セン。三箇年ナリ五箇年ナリ継続シ来レル営業ナラハ、前三箇年間所得平均高ヨリ一年ノ国税地方税雑費等総テノ支出ヲ差引計算ヲ立ルヲ得ルモ、新営業ニシテ月額平均ニ依ル可キ者ニ至テハ、此位ノ店ナレハ家屋税ハ若干ナリ、区長村費ハ若干ナリト見積ルニハ、必ス他ノ継続営業者ニ就キ比準ヲ取ラサルヲ得ス。然ルニ此比準方ナクンハ、全収入ノ予算ハ立ツルヲ得ルモ、差引キタル純所得高ノ予算ハ立ツルヲ得ス」^(ひっき199)として、必要経費の面からの比準方式の必要性を述べている。

これらの議論を経て、採決の結果、比準方式削除の賛成者が少数であったため、原案どおり比準方式が規定されたのである。

比準方式に関する議論は、相当の時間をかけ、多くの意見が出された

が、いずれも新規開業を前提として議論された。実務面からみると、前3年以上継続して営業しているが帳簿等が不備である等、所得金額の計算ができない者に係る比準の要否が重要であるが、この点については、議論されていない。

ところで、課税庁側では所得税下調べをして、各届出の所得金額の適否を検討することとなる。この所得税下調べに関する明治26年2月6日付けの大蔵大臣内訓⁶⁾を見ると、所得税下調心得書として、土地の所得、酒造、醤油造、工業、商業について「標準ヲ定ムヘシ」としている。

また、明治27年2月20日付けの主税局長通牒⁷⁾を見ると、更に具体的に、

- ① 田畑、塩田は、地価百円当たりの所得標準
 - ② 山林原野は、1反当たりの所得標準
 - ③ 貸地は、1反当たり又は1坪当たりの所得標準
 - ④ 貸家は、1坪当たりの所得標準
 - ⑤ 醤油、酒造は1石当たり、製糸は1貫目当たり、製茶は百斤当たりの所得標準
 - ⑥ 商業、工業は売上高百円に対する所得標準
- を作成するように通達している。

現在でも農業所得に係る標準が作成されている現状を考えると、当時は所得標準が相当重要な地位を占めていたことは、想像に難くない。

元老院での審議において、所得標準については直接審議されなかったが、標準に関係すると思われる意見として、「法律上此明文アレハ、或ル郡役所等ニテハ必ス比準ヲ取ラサルヲ得ストシテ、人民ニ強ユルモ亦知ル可カラス」^(ひっき186)と、比準方式が課税庁により強制されることを心配して、その採用に反対する意見があった。

筆者は、比準方式が実務面での所得標準採用の基となり、そのために比準方式が採用されたと考えるが、考え過ぎであろうか。そして、当時の記帳能力を考えると、所得標準も、適正・公平な課税に役立ったものと思わ

れる。

(注1) 資料叢書第四巻 43ページ

(注2) 資料叢書第四巻 24ページ

(注3) 資料叢書第四巻 327ページ

(注4) 資料叢書第四巻 329ページ

(注5) 鍋島註釋 7ページ

(注6) 資料叢書第四巻 98ページ

(注7) 資料叢書第四巻 100ページ

6 納付期限

納付期限については、第五条に「所得税ハ前半年分ヲ其年九月ニ後半年分ヲ翌年三月ニ納ム可シ」と規定されている。

しかし、附録で、草案及び原案をみると納付期限に関する規定がない。

税法に、その税の納付期限の定めが無いということは、現在では到底考えられないことである。

元老院の審議においても、審議開始直後に「第二十一条ニ「納税者其納期前ニ於テ」ト有ルモ、其納期ハ何時ナルコトヲ知ラス。ソモソモ納税期限ハ人民ニ重大ノ関係アルヲ以テ、往々苦情ノ種子ト為ル故ニ、地租ハ法文ヲ以テ納期ヲ定メリ。所得税ノ如キモ其納期ヲ本案ニ明記シテ、以テ人民ノ惑ヒ無カラシメンヲ要ス。然ルモ或ハ其納期ヲ予定シ難キ理由アルヤ」⁽⁷³¹²⁾との質問があった。

これに対し、内閣委員は、「第二十一条ノ納期ハ関係スコフル重キヲ以テ、宜ク本法ニ掲クヘキカ如クナルモ、既ニ地租酒造税等モ、シハシハ其納期ヲ改メサルヲ得サルコト有り。故ニ法文ニ掲ケスシテ時ニ從ヒ改定スルノ便宜ヲ得セシメントス。畢竟常ニ改定ヲ要スル納期ヲ一定センコトヲ望ミ、為メニ変通ノ便ヲ缺カシムルハ制法ノ宜キヲ得タル者ニ非ス。寧ろ本法ニ於テ大蔵大臣ニ此権限ヲ与ヘ、時ニ応シ指定セシムルニ如カス」⁽⁷³¹⁴⁾と答弁してい

る。

この内閣委員の答弁は、納期は、しばしば改正が必要であり、改正の便のため、その権限を大蔵大臣に与えるべきであるというもので、あまりにも現在の感覚と違うため、解説のしようがないし、また、解説の必要もないと思われる。

最終的には、上記の第五条が追加され、納期が明文化されたものであるが、創設所得税法制定過程における一つのエピソードとして、紹介した次第である。

7 非課税所得

非課税所得は、第三条に規定するとおりである。草案と成案と比べても基本的に変更された点はなく、元老院での審議の内容も、ここに記載するほどのものはない。

第二項の「官府又ハ公共ヨリ受クル」を「官私ヨリ受クル」に訂正したのは、「官府又ハ公共ヨリトアリテハ、私ニ受クルモノハ此内ニ入ラサル故ニ不都合ナリ」^(p. 813)という理由によるものである。

非課税所得で特筆すべきは、第三項の「営利ノ事業ニ属セサル一時ノ所得」であろう。これは、所得概念に係るものであり、雪岡氏が「財政」（第21巻第9号）で、「この営利の事業に属さない一時の所得を課税外におくことの規定は、所得税の課税対象を経常的、反復的な所得に求めようとする所得税源泉説が所得税課税理論として支配的であったことから、表現こそ変われ、その後永く、昭和二十二年十一月の改正で一時所得に対する課税が始まるまで、常に所得税法におかれていたのである。」と述べておられるとおりである。

ところで、草案の説明では、非課税の規定を置く趣旨を、「本条ハ、総テ賦課スルニ稔当ナラサルモノヲ掲ケ、並ニ本条外ニ係ルモノハ必ス賦課スヘキノ意ヲ示ス。免除ノ種類ハ、各国小異同アリト雖、(1)国庫ヨリ出テテ国庫ニ復ルモノ、(2)救恤（キュウジュツ＝物を恵んで、災難にあった人を助ける

こと)ニ属スルモノ、(3)所得トナラサルモノヲ免除スルニ外ナラス、本条モ亦此例ニ拠る」⁽¹⁾と説明している。

第三項の「営利ノ事業ニ属セサル一時ノ所得」は、(3)の「所得トナラサルモノ」に相当するものである。当時「所得とならないもの」をどのように考えていたのか。主税局編纂の所得税法取扱問答書により、その例をみると、

(4)問 医師、代言人、技術家等ノ受クル謝金、礼金ノ類ハ一時ノ所得ト云フヘキヤ

答 通常一時ノ所得トハ、予期スル所ナクシテ得ルモノヲ指スコトナルヲ以テ、其業務ニ対シテ得ルモノ、即チ診察料、薬価、代言料、鑑定料又ハ酬勞金ノ性質ヲ有スルモノハ仮令如何ナル名義ヲ用ユルモ一時ノ所得ト為スヲ得ス

(5)問 仮令ハ官吏ニシテ著作料、翻訳料、染筆料等ヲ受クル類ハ一時ノ所得ト為スヘキヤ

答 一時ノ所得ト為スヲ得ス

(6)問 遺産、遺物ノ如キハ如何

答 一時ノ所得トス

(7)問 営業ノ為メニ非スシテ物件ヲ売却シタル代金ハ如何

答 物件ノ金銭ニ代リタルマテニシテ、即チ財産ヲ轉換セシニ過サルモノナレハ所得ノ類ニ非ス

としている。⁽²⁾

(4)と(5)は、一時の所得ではない。したがって課税所得であり、現在の事業又は雑所得となるべきものである。

(6)は、一時の所得としており、非課税所得となる。

(7)は、「所得ノタゲイニアラズ」というもので、このように現在の譲渡所得を「所得とならないもの」としていたのであり、この考え方が、当時の課税所得の概念を良く表している。

なお、所得概念に関連して、ここで当時のエピソードを紹介したい。資料は、所得税に関して芸者が集まり会議をした、その内容を伝える明治20年7

月27日付けの新聞記事である。

「一名芳町芸妓と云う大坂町住吉町辺の芸妓が、所得税の事に付き、去る廿四日、芳町の扇屋へ集まり、同所では有名の岡田屋金八が議長となりて会議を開きたるに、この所得税は玉ばかりで祝儀は算入する訳はあるまいか、殊に差し向かいで貰った物などは不時の出来事で、姉さんにさえ猫婆々で居る事があるから、無論所得税にする物ではあるまい。ナゼというに、これは罷り間違えば十円のお灸を据えらるる事もあると云いしを、議長は嫌疑に触るる廉（カド）ありとて、その発議を止め、それよりなお種々薩多（ザッタ）な議論も出たる末、営業に用うる道具、例えば三味線、出の衣装、箱屋の給料等は営業の資本ゆえ、皆引き去る部分なるか、この辺は何分不明瞭に付き、議長の名を以って、同区長へ伺うべき事に議決したりという。」⁹⁾

この記事は、芸妓の、「チップは所得ではない」との発言とその理由を伝えたものである。この発言は、脱税を考えたものではなく、所得ではないと信じての発言であると思われる。

所得でないとする理由の「不時の出来事で、姉さんにさえ猫婆々で・・・」が、その気持ちを表していて微笑ましく、一時の所得が非課税であったので、不時の出来事を理由に挙げたのは、一理あり、である。

当時は、所得とは何かと考える前に、「所得」という言葉自体、耳新しいものであったであろうから、随所でこのような会話が交わされたのではないだろうか。

あわてて発言を止めた議長の様子を思うと、微笑ましくもあり、必要経費について区長に伺いを立てるとした真面目な内容を見ると、所得税法は、こうして成長してきたのかと、感無量の思いがする。

（注1）資料叢書第四巻 328ページ

（注2）資料叢書第四巻 41ページ

（注3）毎日コミュニケーション出版部「明治ニュース事典」第三巻428ページ

8 所得税の等級及び税率

創設所得税法はその第四条で所得税の等級及び税率を定めている。まず所得を第一等から第五等に等級区分し、各等級毎に税率を定める、いわゆる等級別累進税率である（超過累進ではない。）。

この等級別累進税率の採用について、鍋島註釋では創設所得税法の優れた点の一つとして掲げ、「税金ヲ納ムル者ハ三百円以上ノ所得アル金持トセラレ、税率ノ割合モ金持ニハ次第タニ重キ様ニシタレトモ、其割合ヲ余リ強クセサル如キハ、最モ至当のコトナリ」¹¹⁾と述べている。

原案では等級を19に分け、等級ごとに一定の「税額」を定めていた。第十九等は三百円以上四百円未満で、税額は三円であり、第一等は二十万円以上で、税額は六千円であった。

この原案に対して、元老院での審議において、真先に修正意見が出された。その理由は、百万円の所得があっても税額は六千円で、この場合の税率は、最下級である第十九等の1パーセントより低く「不公平不均一」であり、また同一等級でも四百円と四百九十九円では、実効税率が異なるというもので、当然と言えば当然の意見である。

そして修正意見として、従価税法にして百分の一あるいは百分の二とすれば「公平均一」を得るが、これは立案者の主旨に齟齬するであろうから、等級を30等位にすれば不平準を避けられると、提案した（会議筆記20～22ページ）。

これらの修正意見を受けて、第一次修正案において修正され、その修正案がそのまま成案となった。その修正の理由を、「修正ハ瑞西（スイス）連邦所得税法ノ階級ヲ七八段ニ定ムルニ擬シ、累進法ヲ用ヒテヤヤ折衷ヲ加ヘタリ。略 亨（プロシャ）法ハ大抵比例ニ同シキモ其等級数十段ノ多キニ及ヘルカ故ニ、ヤヤ平準ヲ得ルノミ。然ラハ本案モ亨法ノ如ク数十段ノ等級ヲ立テ平準ヲ得セシメンカ。主務官ノ言フ所ヲ以テスレハ原案ノ十九段ノ等級ヲ調査スルタモ猶ホ實際甚タ煩雜ナリト、イワンヤ数十段ノ多キヲヤ。故ニ修正案ノ如クシテ最下段ニ平準ヲ得セシメリ。又是レ最上段ニモ平準ヲ得セシ

ム。例へハ原案ニテハ所得金高二十万円以上、何程多額ニ達スルモ六千円ノ税金ヲ徴スルニ止マレトモ、修正案ハ之レニ異ナリ、元来各己人ノ資産ハ増スコトモ有リ、減ルコトモ有レハ、其課税ニモ変通法ヲ設ケサル可ラス。所得税ノ本旨ヨリ言フモ宜ク下段ヨリ上段ニ累進スヘキ者ナルニ、原案ハ累退スルニ似タリ、何トナレハ第一等ヲ二十万円以上ト為スヲ以テ所得金高ヲ三十万円ト算スレハ、其六千円ノ税額ハヤヤ第十九等ト権衡ヲ得ルモ、若シ所得金高ヲ六十万円以上ト算スレハ、轉タ（ウタタ=ますます）課税率ノ累退スル實ヲ見ルヲ以テナリ。

故ニ僥倖ノ穴ヲ塞キ煩雜ノ手数ヲ省キ、以テ公均簡便ナル方法ヲ求メハ、必ス從価税ノ制ニ出テサルヲ得ス。又其第一等ノ所得金高ヲ三万円以上ト定メシハ、少シク勇斷ニ過クル如キモ、今仮ニ五分ノ利ト積ランニ、三万円ノ所得ヲ見ルニハ六十万円ノ元金ヲ要ス。現今我國ノ実況ニ於テ此金高ヲ有スルハ上乘ノ資産家ニシテ、其所得金高ノ百分ノ三ヲ納税ニ充ルモ左ノミ痛痒ヲ感セサラン。且其所得金高ノイヨイヨ上ルトトモニ税率モ随テ上ルヲ以テ、壹百万円乃至貳百万円ニモ上レハ其税金ハ増シテ三万円乃至六万円ニ至ル可ク、之ヲ原案ノ税額ヲ六千円ニ止ムルニ比スレハ、極メテ応用ノ道ヲ得タル者ト信ス。」^(ひっき44)と説明している。

等級別税額方式では、どうしても最高の第一等の額を越えるほど、「課税率ノ累退」という問題が生ずるため、税率方式にしたもので、的を得た修正といえるであろう。

なお、上記の説明で、第一等を三万円以上としたのは「少シク勇斷ニ過クル」としている。これは、原案では三万円は第六等で税率は2.3 パーセントであり、第一等まで漸次税率を上げ、第一等で3 パーセントであったものを、第六等以上総て3 パーセントとしたことを指しているものである。

当時、「税率3 パーセント」に、こだわりがあったようで、草案の説明をみると「本条ニ等級ヲ設ケタルモノハ、累進税率ヲ用ユルカ為ナリ。累進税率ヲ用ユル所以ハ、本税法ニ於テハ、三百円未満ノ所得アルモノニハ、課税セサルカ故ニ、ニワカニ三百円以上ニ及ンテ多数ノ税額ヲ課スルトキハ、其

所得ヲ隠蔽スルモノ多カルヘキヲ慮リ、又之ヲ漸次ニ進ムルハ、人民ニ不当ヲ感セシメスシテ国庫ノ収入ニ益アルカ為メナリ。然レトモ、ヨウヤク進テ百分ノ三ニ止ムルモノハ、本邦從來ノ課税ニ見ルモ、各国ノ等級税率ニ参スルモ、之ヨリ以上ノ重税ハ、富者ヲ害スルニ至リ、賦課シ難キノ觀アルヲ以テナリ。』¹²⁾と、最高税率を3パーセントに止める方針であったことが窺える。

そうすると、3パーセントの税率を、3万円以上とするか、20万円以上とするかは大問題であり、原案の20万円から一気に3万円にした修正案は、正に勇断であったであろう。

(注1) 鍋島註釋 1 ページ

(注2) 資料叢書第四卷 328ページ(草案の説明では、上記引用部分に続いて等級を十九等にした理由を次のように述べている。)

「等級ヲ分ツニ之ヲ多クスルト少クスルトハ利害一ナラス、之ヲ多クスルノ利益ナルモノハ、被税者カ其所得ヲ隠蔽セントスルモ、ミタリニ下リテ懸隔ナル数下等ノ所得ヲ申告スルノ意念ヲ防キ得ヘシ。然レトモ調査ニ煩雜ナルヲ免レス。之レニ反シ等級ヲ短クスル者ハ、煩雜少ナクモ被税者ハツトメテ下級ニ降ランコトヲ思念ス可シ。

ケタシ李国(プロシャ)カ、往年三十級ノ階級ヲシテ更ニ改正シテ四十級ニ更定シ、又瑞西(スイス)カ、其階級ヲ短クスルモノモ各見ル所アリテ然ルナラン。

今本条ニ於テ等級ヲ十九等ニ定メタルモノハ、思フニ等級ヲ短クスルハ、上ニ陳フル如ク煩雜ヲ除キ得ルハ勿論ニテ、新税ヲ興起スルノ始ニ於テハ、此点ニ注意スヘキハ必要ナルヘク、且ツ其短級ナルカ為メニ被税者ノ下級ニ降ラントスルノ意念ヲ防キ得ルハ、税率ノ如何ニ因ルモノナレハ、税率ヲ低クスルトキハ、此弊ヲモ防止スヘシ。世間誰カ信用ト名誉ヲ惜マサラン。生計ニ余裕アル以上ノ者ナルトキハ、金員ニ拘ハリテ所謂自己ノ顔面ヲ毀損スルコトハ、アエテセサルヘク、僅々十數等ニシテ其一等ヲ下ルトキハ、タチマチ寡額ノ身代タルノ觀ヲ視メスコトハ、各人ノ望マサル所ナルヘシ。

然トモ税額ヲ低クスレハ此事ヲ保チ得ヘキモ、税額ヲ高クスルトキハ、或ハ

堪ヘス、或ハ怨ミ、其名誉ヲ毀損スルモ、ムシロ逃テ数下級ニ降ランコトヲ図ルヘシ、故ニ其ヨロシキヲ計画シテ此等級ト税額ヲ定メタル所以ナリ。但二十万円以上ヲ最上限ト為シタルハ、目下民富ノ程度ヲ参酌シタルモノトス。

税率ハ一等ヲ千分ノ三十、二等ヲ千分ノ二十八トシ、三等以下ハ各千分ノ一宛ヲ減シ、千分ノ十即チ百分ノ一ニ至リテ止ム。」

9 納税額の通知と通知済額の変更

納税額の通知は、毎年8月10日までに（所得税施行細則第十五条）⁽¹⁾調査委員会の決議に拠り、郡区長が納税者に通知することとされている（第十七条）。

郡区長は調査委員会の決議に関して意見のある場合は、府県知事に具状することとされており、自らの権限で調査委員会の決議額を修正することはできない。

第十七条は、郡区長は調査委員会の決議に拠り各納税者の「所得税等級金額ヲ定メ」これを納税者に通知すると規定している。この「定メ」に関し、所得税法取扱方問答書を見ると、「調査委員ノ決議シタルモノヲ取捨増減スルモノナリヤ」との問いに対して主税局は、「郡区長ニ於テハ取捨増減スルヲ得ス。若シ意見アルトキハ第十八条ニ依ルヘキノミ。法文ニ定メタルハ、之ヲ定ムルノ事ハ行政官ノ職務ニ属スルカ為メナルノミ」と回答している。⁽²⁾調査委員会の決議は郡区長を拘束するものであるが、納税者との関係での通知、すなわち賦課課税の権限は郡区長にある、ということである。

このように、各納税者の等級及び税額は郡区長の通知により確定する。一旦確定した税額は、不服申立て（第十九条）又は通知額の50パーセント以上の所得が減少した場合（第二十三条）、すなわち納税者の申し立てがあつて変更されることはあるが、郡区長の職権により変更されることはない。

郡区長が職権により税額を決定する賦課課税方式であるから、自ら賦課決定した税額を、自ら変更又は訂正できる旨の規定がないのである。

実務の取り扱いについて、県の伺いに対する主税局の通牒をみると、次のような問答がある。

問 所得金高届ノ誤謬ヲ等級金高示達後、郡長ニ於テ発見セシ場合ハ、納税人ノ申出ヲ俟タス、税法第十八条及ヒ第二十条ニ準シ処分然ルヘキヤ。

答 処分ノ限ニアラス。⁽³⁾

問 郡長ニ於テ下調ノ当時本人ノ届書ニ抛リ下調台帳ヘ謄写ノ際、誤テ家族ニ係ル四百八拾円記載漏トナリ、随テ調査委員会ニ於テモ其儘決議シ等級金額達済ノ処、当今ニ至リ其誤謬ナルコトヲ発見セリ。右ハ全ク郡長ノ下調及調査会ノ粗漏ヨリ出タル錯誤ニシテ是迄類例無之義ニ付、如何取扱可然ヤ。

答 既ニ正当ノ順序ヲ経、本人ニ於テモ別ニ異議ノ申立ヲ為サス、所得額確定シタル以上ハ、訂正ヲ加フヘキ途ナキモノト存セラル依命此段通牒ス。

(決議要領)

本件ハ郡長ノ職責ニ帰スヘキハ当然ナルモ、既ニ正当ノ順序ヲ経、本人ニ於テモ異議ノ申立ナク所得額確定シタル以上ハ、税法上訂正ヲ施スヘキ途ナキニヨリ、別段指令ヲ要セサルコトトシ通牒セリ。⁽⁴⁾

引用した事例は、納税者の届出が誤っていた場合と郡長の処理に誤りがあった場合であるが、いずれも通知をした後に誤りを発見したもので、「税法上訂正ヲ施スヘキ途ナキニヨリ」通知のとおり確定し、訂正することはできないというものである。

すなわち、一旦通知を発したら、後に増額更正はできないのであり、賦課課税方式における郡区長の責任は重大である。職権による課税という言葉から受ける印象とは、異なるものが感じられるところである。

(注1) 所得税施行細則は資料叢書第四卷10ページ以下参照

(注2) 資料叢書第四卷47ページ

(注3)(注4) 資料叢書第四卷84ページ

10 不服申立て

第十七条の通知を受けた納税者は、その等級金額に不服がある場合、その

通知を受けた日より20日以内に、証拠となるべきものを添えて、府県知事に申し出ることができる（第十九条）。

不服申立てをしても、通知を受けた金額を納付しなければならない、すなわち納付は猶予されない点は、現在と同じである。

この不服申立てに関しては、元老院でも取り立てて記するほどの議論は、されていない。

現在の感覚から成程と思われる点は、第十七条の通知書に不服申立てについての教示がある点であろう。通知書には「但之ヲ不当トスルトキハ、所得税法第十九条ニ拠リ申出ヘシ」と記載されている。申出の期限、申出先の記載はないが、根拠条文の記載はあり、やや不十分ではあるが、教示がされたことは、意義あることと思われる。

ところで、第二十三条の減免の場合も同様であるが、申出に対する決定になお不服がある場合について、税法上は規定がない。いずれの場合も、「請願条例ニ拠リテ」出訴することとなる。

ただ、租税に関しては、明治15年太政官布告第22号「課税ニ関スル処分ニ就キ不服ノ者出訴方」がある。この布告は、「課税ニ関スル処分ニ就キ不服アリテ出訴セントスル者ハ先ツ其旨ヲ申立課額ヲ上納シ領収證書ヲ添ヘ其翌日より六十日内ニ訴出ツヘシ 但納税期限前ニ訴出テ訴訟中ト雖モ其期限ニ至レハ課額ヲ上納スヘシ」というものである¹⁾。（引用内容は、布告全文である。）

この布告の実際の運用状況は調査していないが、もし規定どおりであれば、納付できない者は出訴できないこととなる。いずれにしても、現在では到底考えられない規定である。

（注1） 内閣官房局編 原書房「法令全書（第十五巻）」13ページ

11 所得の減少と納税額の減額

第二十三条では、通知を受けた所得金額が納期前に10分の5以上減少した

場合、郡区長に納税額の減額を求めることができる旨規定している。

創設所得税法は、その年の4月30日までに、その年一年間の所得金額を予算（見積もり）して届け出る予算方式を採用しているのであるから、見積もりに狂いが生じた場合の訂正方法があつて当然である。現在の予定納税、確定申告という制度のように清算の機会がないのであるから、むしろ、納期前、10分の5という条件は、厳しいものといえる。

ところで、第二十三条は原案の第二十一条が修正されたものである（附録参照）が、両者には大きな違いがある。原案の第二十一条は「資産営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」減額を求めることができる、としている。これは所得が減少した場合ではなく、所得を生ずべき資産に損失が生じた場合に、納税額の減額を求めることができるというものである。

創設所得税法は予算方式であるから、所得金額の見積もり誤りを訂正する手続きなら理解できるが、原案のように資産損失が生じた場合にのみ納税額を訂正し、所得金額の見積もり誤りを訂正する手続きがないのは、やや奇異に感ずる。しかし、草案の説明をみると、その趣旨は、所得税法は予算方式を採用しているので、その年の所得金額は既往の平均であり、今年の所得の減少は、自ずから来年の所得予算額を減少させ、負担を減少させる、したがって「目下ノ納税ニ支障アル迄ノ損害」が生じた場合に、免税をするというものである¹¹⁾。趣旨からみると原案にもそれなりに理由があつたのである。

ところが、元老院では第一次修正案（原案と趣旨は同じ）の審議において、まず「亭（プロシャ）法ニ拠レハ本人ノ死亡疾病其他不時ノ災害ニ罹ルトキハ、害ニ（タダニ＝単に、下にのみならずと結ぶ）其所得ヲ失フノミナラス僅カニ他人ノ力ヲ借り、辛クモ一時ノ急ヲ凌ク程ノ場合モ間マ多ク、真ニ慫（ビン＝あわれむ）諒ス可キヲ以テ免税ニ付スルニ、本案ハ是等ノ用捨（ヨウシャ＝同情して手かげんすること）ヲ加ヘス、唯其十分ノ五以上ヲ減損シタル時ノミ審査ヲ經テ減税シ、其他ハ三百円ヲ下ル者ノミヲ免税シ、餘ハ一切ニ課徴スルニ在リテ、其一時災厄ニ罹レル者ヲ濟恤（サイジュツ＝助ける

こと) スル方法ヲ立テサルハ最モ遺憾ナリトス」^(ひっき49)との意見が出された。この意見は孝法の死亡、疾病、災害を引用しており、これら総てについて対応を求める趣旨かと思われたが、その趣旨が不明確なままの意見となった。その後趣旨を明確にして、「本条ニハ「納税者云々資産營業其他所得ヲ生スベキモノ十分ノ五以上ヲ減損シタルトキ」云々ト言ヒ、所得ヲ減損セルニ非スシテ、所得ヲ生ス可キモノ即チ原本ノ減損セル場合ノミヲ言フカ如シ、果シテ然レハ所得ノ減損セル場合ニハ之ヲ如何スルカ、是レ本官ノ疑フ所ナリ」^(ひっき57)と質問している。

これに対し修正案の作成に携わった委員は、「天災等ノ為メ所得金ヲ消費スルハ何ソ三四百円ニ限ラン、幾千円乃至幾万円ニモ上ルコト有ル可シ、例ヘハ三千円ノ俸給ヲ受ル官吏ニテモ其子若クハ親ノ死去セル場合等ニハ、一年ノ俸給額ヲ抛ツ(ナゲウツ)モ尚ホ費用ヲ弁セス、甚シキハ更ニ負債ヲ起ス者アラン。然レトモ之カ為メ別ニ所得税ヲ減免スルコト無シト一般、銘々ノ所得金ハ何ニ因テ減損シ亦其減損ノ高ハ何程ナルモ、是ハ本則ノ問フ所ニ非ス。唯之カ為メ其所得ヲ生ス可キ者即チ田畑ナリ公債証書ナリ之ヲ売却シ、其減損十分ノ五以上ニ満ルトキハ、所得税ヲ減免スル勿論ナリ。」^(ひっき57)と答えている。

この答えから、所得税を減免するのは、資産損失が生じた場合であって、所得金額が減少した場合ではないとする理由を十分に理解することはできないが、その後特記するような議論はされていない。

そして第二次修正案において、所得金額が10分の5以上減少した場合に、所得税を減免することとされた。これは、資産損失が生じた場合の減免の規定が修正されたもので、資産損失に関する規定は、その姿を消した。

どちらか一方でなく、所得の減少、資産損失の両者とも減免の理由とされても良いと思われるが、修正案の作成に携わった委員は、所得の減少に変更した理由を、「第二十三条原案ノ所得ヲ生スベキモノトハ田地又ハ園圃等ヲ斥シテ言フナラン、然ルニ其半ハ以上ヲ減損スルニ非レハ免除セスト為セハ、農家ニ於テ半作ノ収穫ハ歳ニ因テ之レアルモ、田地ノ半ハ以上ヲ減損セルハ

容易ナラサル災難ニテ、所得ヲ生スヘキモノト云ヘハ金高ニ非スシテ即チ田地ヲ失フコトニ為ルナリ。元來所得ノ半ハヲ減損シタル等ノ事アレハ免除スヘキ理ナルモ、其之レヲ生スヘキ原物十分ノ五ヲ失フニ非レハ免税セストハ、亦甚苛酷ナラスヤ。納税者疾病ニ罹リ又ハ他ノ事情ニ由テ「所得金高十分ノ五以上」云々ト為シ、「資産營業」云々以下数字ヲ削レリ。此ノ如クスレハ損失ノ半作以上ニ及ヒシトキニハ減省スルコトヲ得ルナリ」^(ひっき114)と説明している。

「元來所得ノ半ハヲ減損シタル等ノ事アレハ免除スヘキ」の「元來」は、接続詞の「そもそも」と同義語と思われるが、それでも結論を述べたのみで、先に引用した草案の説明のような理論的な説明はない。

上記の説明は、創設所得税法は予算方式による賦課課税であるから、年の経過前に納税額が確定しているが、疾病その他の理由により、その年の所得が見積額の50パーセント以下になれば、納税額を減額するというものである。当然の措置ではあるが、ここでは、所得の減少の理由に「納税者疾病」を挙げている点に注目したい。

現行所得税法の、医療費控除とは比ぶべくもないが、予算方式による賦課課税制度において、納税額を減額する原因の一つに、疾病が挙げられたのは、個人的事情を一切考慮しない免税点方式と併せ考えると、元老院における審議による前進である。

所得が見積額の50パーセント以下というのは、あまりにも厳しい条件ではあるが、草案の説明にあるように、今年の所得の減少は、自ずから来年の所得予算額を減少させる予算方式を考えれば、やむを得ないところであろう。

いずれにしても、予算方式に対応する措置であり、予算方式の特徴を良く表している規定である。

(注1) 資料叢書第四卷331ページ参照

12 質問検査権及び守秘義務

(1) 郡区長（現在の税務署長）の調査権

創設所得税法には郡区長の権限として、第六条の届出書に拠り所得金高下調書を作成し、その届出書と共に調査委員会に提出すること（第十三条）、納税者と認められる者が期限内に届出をしなかった場合には、その者の所得金高を見積り調査委員会に提出すること（第十四条）が定められている。

郡区長は、下調書を作成し又は無届け者の所得金額を見積もるのであるから、当然調査が必要である。しかし、創設所得税法には、郡区長の調査権についての規定がなく、施行細則第十条に「郡区長の第三者への問合権」として規定されている。その内容は、「郡区長ハ、其所轄内ニ於テ納税者ト認ムルモノノ所得ニ関シ、調査上必要ナル場合ニ於テハ、各地方ノ会社若クハ一箇人ニ対シ、其事項ノ問合ヲ為スコトヲ得」というものである。文理上から郡区長は、納税者本人に対する問い合せ等の質問、検査をすることはできない。

この点に関し鍋島註釋では「郡区長ハ納税者ナルヤ否ヤ疑ハシク、又タ所得高ノ見積立チ難キトキハ、各地方ノ会社若クハ一箇人ニ対シ、其事項ヲ問合スヲ得ヘシ。細則第十條參觀スヘシ。然レトモ納税者ト認ムヘキ本人ヲ尋問調査スルヲ得ス、是レ第二十一条及ヒ本条細則第十条ヲ反対ヨリ解釈シテ然ルナリ。」^[1]と解説している。要するに、郡区長は、第三者に対する反面調査をすることはできるが、納税者本人に対する質問検査はできないとされていたのである。

これは、草案の説明にある「所得税調査ノ権ハ、専ラ調査委員ニ歸スルヲ以テ本法ノ精神トス」^[2]とする正にその精神の表れであり、郡区長の権限は、調査委員の権限の補完的権限であったといえる。

(2) 調査委員の調査権

調査委員の権限は、「調査上必要ト認ムルトキハ納税者ニ尋問スルコトヲ得」（第二十一条）というものである。この権限に関する草案、原案及び第一次修正案は、いずれも「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」とされていた。最終的には、帳簿書類の検査及び関係人に対する尋問が削除され、納税者本人に対する尋問のみが認められ、権限の範囲が大幅に狭められたこととなる。

更に、この権限に対応して草案、原案及び第一次修正案には、「帳簿書類ヲ隠蔽シ又は検査ヲ拒ミタル者ハ弍円以上弍拾円以下ノ罰金ニ処ス」と罰則も盛り込まれたが、成案ではこの条は削除された。つまり、質問検査拒否に対する罰則規定がなくなったのである。

これに加えてという訳ではないが、納税者の権利関係として記せば、「調査委員其他所得税ノ調査ニ関スル者ハ納税者ノ資産及所得ニ係ル事件ヲ他ニ漏洩スヘカラス」（第二十二條）及び「第二十二條ヲ犯シタル者ハ三元以上三十円以下ノ罰金ニ処ス」（第二十五條）が、追加された⁹⁾。つまり、守秘義務と守秘義務違反に対する罰則が規定されたのである。元老院の審議の結果として、質問検査の範囲が制限され、守秘義務が課されたこととなる。

ここで、現行所得税法の質問検査権と比較して、その善し悪しを論ずるつもりはない。ここでは、なぜ、質問検査の範囲が当初の案を制限することとなったのか、元老院での発言内容を見ることとする。

まず、一般的な考えの表明として、「所得税額ニ等級ヲ設ケ、富有ノ割合ニ応シ課税スルニハ異議ナキモ、其徴税方法ハ未タ宜キヲ得サラン。本官カッテ聞ク、凡ソ税ハ其多寡ヲ定ムルヲ難シトセス、只タ實際之ヲ徴收スルヲ難シトス。既ニ彼ノ酒造税ノ如キ、政府ハ、ツトニ脱税ヲ防クニ汲々トシ、人民亦巧ミニ逃税ノ工夫ヲメクラシ、人民ト収税吏トノ間ニ断エス粉擾（フンジョウ＝もめること、ごたごた）ヲ起シ葛藤ヲ生スルヲ免レス。是其徴收方法宜キヲ得サルノ致ス所ナラン。然レトモ酒造税ハ巨額ナレハ、シハラク忍ハンモ、所得税ハ僅々壹百五拾万円ナルニ、此カ為メニ幾多人民ニ悪感触ヲ与フルハ、マコトニ好マシカラス。

本官試ミニ各外国ノ所得税法ニ関スル書籍ヲ稽查（ケイサ＝考え調べること）スルニ、往々異同ヲ見ル。本法ハ納税人ヲシテ所得金高ノ申出ヲ為

サシムルニカカワラス、尚ホ調査委員ヲ置キテ其当否ヲ調査セシメ、且ツ調査上ニ必要ナリト認ムレハ、納税者ノ帳簿書類ヲ検査シ又ハ関係人ニ尋問スルコトヲ得セシム。是レ大ヒニ英国等ノ所得税法ニ異ナリ、英国ニ於テハ納税者ノ申出ニ任セテ吟味ヲ加ヘス。人民モ必ス其实ヲ以テ告ルノ風習ニシテ、若シ告ルニ其实ヲ以テセス、逃税ヲ謀ル有レハ公衆ハ其人ヲ疎斥シテ、俱ニ齒ヒスル（トモニヨウイスル＝ともに仲間として交わる）ヲ恥ツ。故ニ人人相ヒ戒メ、相当ノ所得税ヲ納ムルヲ荣誉ト為ス。畢竟人民ノ財産ト知識トニ富メルヨリ、此美風ヲ化成セシナラン。誠ニ欽羨（キンセン＝尊敬し慕うこと）ス可キナリ。」と述べ、続いて、ドイツにおいては調査し更正するが、英国の方式が良い。本案はドイツの法則に似ている。法律はその国に適應する必要がある旨述べ、「検査ノ嚴密ナル為メ自然ニ民心ヲ害ヒ、其徴収ヲシテ彼ノ酒造税徴収ノ如キ煩雜ヲ致シテ、民間ノ苦情ヲ招ク無ラシメンコトヲ望ム。」⁽⁷³¹⁹⁾との意見があった。

この意見から、酒造税の取締り状況、及び英国における所得税が理想的に理解されていたことを窺い知ることができる。そして、この意見の中心は「幾多人民ニ悪感觸ヲ与フルハ、マコトニ好マシカラス」という点であろう。

また、その解釈について、「検査ヲ行フ場合ニハ納税者ノ家宅ニ行キテ、其帳簿書類ヲ検査スルナランモ、イヤシクモ一己人ノ家宅ニ入りテ検査スルハ、容易ナラサル事柄ニテ、治罪法ニモ家宅搜索ヲ為スハ、其レ其レ手續ヲ経ルニ非サレハ之ヲ許サス。學法ニ於テモ此調査ニ関シテ、他人ノ家宅ニ入ルコトヲ禁セリ。是レ家宅権ハ人民ノ權利中最モ大切ナル者タルニ由ル。然ルヲ本法ニ在テハ随意ニ家宅ニ立入ルコトヲ許セルカ如シ。起草ノ精神果シテ然ルヤ。」⁽⁷³³⁰⁾との質問が出された。

これに対し内閣委員は、『納税者ノ帳簿書類ヲ検査シ』トハ、敢テ家宅ヲ検査スルニ非ス、都合ニ随ヒテ会議席ニ取寄セ、若クハ家宅ニ就キテ閲覧スルノミ。又或ル場合ニ於テハ納税者ヨリ其帳簿ノ査閲ヲ求ムルコトモ有ル可シ。若シ納税者ニシテ帳簿ノ検査ヲ受ルコトヲ拒マハ、第二十三条

ノ裁制力ニ抛テ処分センノミ。決シテ家宅ニ踏込ミ、強テ搜索シ検査スルノ意ニ非サルナリ。チナミニ一言ス、凡ソ日本国民ハ心情濃厚ニシテ理屈ニナシマス、故ニ西洋諸国ノ如ク法律ニモ規制ニモ一々物事ヲ詳記スルコトヲ要セス。本案ノ如キモ試ミニ亭法ニ照サハ、殊ニ簡略ナルヲ覺ヘン。是レ日本社会ノ風習自ラ簡易淡泊ニシテ、面倒ノ關係ヲ存セサルカ故ナリ、他ノ税法ノ如キモ大抵然ラサルナシ。』^(ひっき32)と答弁している。

先の意見や上記の質疑をみると、当時は、納税者の自宅に行き、帳簿書類を検査することに相当抵抗があったようである。昨今の質問検査権に関する訴訟の判例をみると、納税者側の主張は、「まず納税者本人の調査をし、やむを得ない場合に反面調査をすべきである」というにある。質問検査権に関する規定は、税法の中でも重要なものであり、様々な意見が出されて当然であるが、当時と現在では基本的考え方に大きな違いがあるように思われる。特に、「酒造税は巨額であるが、所得税は僅々である」からというような、税収の額により、その対応を変えるという考えは、現在では取りえないものであろう。しかし、質問検査権に関する規定が、税の執行面から見た基本規定であることを考えると、当時円滑な執行と定着を考えた上での意見であり、正直な意見であると思う。

しかしながら、この意見に反対する意見もあった。第二次修正案により「帳簿書類を検査し」が削除されたことに対する意見である。それは「二十一条ノ『帳簿書類ヲ検査シ』云々ヲ削除セルハ、アタカモ本案ノ脳髓ヲ取去リタルニ同シ。タトヘハ、此法ヲ犯セシモノアルトキ、控訴裁判所ニマテ訴ヘ得ル如キ仕組ニシテ、調査委員ハ始審裁判所ノ如ク、府県知事ハ控訴裁判所ノ如シ。然ルニ其時証拠ト為ル可キ帳簿書類等ノ字ヲ削去シ、只尋問ニ止ルトセハ、如何ナル弊事ヲ引起スニ至ル可キヤ。若シ裁判官ニシテ証拠物ニヨラス、己レノ心ヲ以テ裁判スルヨリ他ノ方法ナク、始審ヨリ控訴ニ至ルマテ只口頭ノ尋問ノミナラハ、寧ろ六番ノ言ノ如ク調査委員云々ヲ削除スルノ勝レルニ如カス。何ントナレハ調査委員ニシテ納税者ヲ偏愛シ、為メニ隠蔽セシムルコトアルモ、郡区長ハ之ヲ府県知事ニ控訴ス

ルコト能ハス。スナワチ調査委員ヲ置クモ其効ナケレハナリ。因テ法ヲ立ツル上ハ、充分ニ公平ナラサル可ラス。然ルニ『帳簿書類』云々ヲ削除スレハ、裁判官即チ調査委員ノ随意ニシテ不公平ニ陥リ易シ。若シ帳簿書類ヲ検査スルハ人氣ニ障ルトアラハ、初メヨリ此法案ヲ出サ、ルニ如カサルヘシ。

本官カッテ修正説ヲ持スレトモ、修正委員ノ不同意ハ論ヲマタス、且其成立タサルヲ知ル。然レトモ明治二十年ノ今日ニ於テ、此ノ如キ不完全ナル法律ヲ布クハ、甚嘆カハシク、今後内地雜居ノ日ニ至リナハ、外国人ノ笑ヲ招クヲ恐ル、ナリ。証拠物ニ依ラサル裁判ハ何国ニモ之レアルヲ聞カス。イササカ本官ノ意見ヲ述ヘ、本院ノ議事録ニ留メンコトヲ欲スルノミ。』^(ウツキ165)という意見で、法律を十分に勉強し、理解している人の意見であろう。自分の意見が理解されず、修正案により『帳簿書類云々』が削除されたことが残念であり、せめて議事録に留めたいとする、悲痛な叫びにも聞こえる。

これに対する修正委員の説明は、「成程『帳簿書類ヲ検査シ云々関係人』マテヲ削除セルヲ以テ、或ハ調査委員ノ脳髓ヲ取去リタル如キ感覺ヲ起セシナラン。然レトモ調査委員ハ全ク無キモ可ナリトハ云フヲ得ス。元來課税ノ時ニ当リ、調査上必要ナル場合ニ非レハ帳簿書類検査ノ煩勞ヲモチヒス、又本人申出テタル所ニ不都合ト認ム可キコトナケレハ、敢テ検査スルニ及ハサルナリ。故ニ若シ届出ニ付、不都合ト認ムリトキハ、本人ニ対シ申出ハ此ノ如キモ、此外ニ遺漏ナキヤト尋ヌルモ可ナリ。又申出タル時ニアタリ郡区長ハ金高ノ見積ヲ為シ、其申出ニ遺漏ナキヤ否ヲ調査委員ニ附シテ評議セシメハ、調査委員ハ之ニ対シテ当不当ヲ相談スルナラン。畢竟調査委員ハ成ルヘク穩カニ事ヲ取扱ヒ、逋税者ナカラシメンコトニ注意セハ足レリ。必スシモ嚴ニ帳簿書類ヲ検査スルヲ要セス。

或ハ又調査委員カ不公平ノ処置ヲ為スアラハ、納税者ヨリ知事ニ向テ直チニ事情ヲ述フルモ然ラン。此ノ如キ理由ヲ以テ修正セルナリ、各位之ヲ領セヨ。』^(ウツキ166)である。

こうして、先に記したとおり、調査委員には納税者本人に対する尋問権のみが、郡区長には第三者への問合権のみが認められることとなったのである。

この質問検査権に関する審議内容は、法律家と実務家との考えの違いのように思える。そして実務家の考えが最終的に採用された訳であり、営業にあらざる貸金業の所得区分とは、逆の立場の考え方が採用されたこととなる。直接執行に係わる規定だからであろう。

なお、調査、検査についての大蔵省の考え方については、次項で大臣訓示を引用して詳述する。

(注1) 鍋島註釋 60ページ

(注2) 資料叢書第四卷 330ページ

(注3) 守秘義務については、取り立てて議論はされていないが、第二次修正案において守秘義務及びその罰則の規定が追加されたことについて、次のような賛成意見があった。

「今回ノ修正ハ実ニ弊害ヲ防クヲ得タリト思フ。元来人民各自ノ身代ニ立チ入り、税ヲ徴収スルハ其脳髓ニ入り過キテ感触ヲ悪シクシ、忽チ弊害ヲ生シ易キヲ以テ、此徴税法ハ、ナル可ク人民ノ義務ニ於テ出ス可キモノトナシ、政府ノ法律ニモ偽ヲ迎ヘス、其心ヲ誘致セシムルヲ要ス。然ラサレハ上下ノ心相違背スルノ弊起ラン。調査委員ノ官吏風ヲ為シ、他人ノ所得ヲ漏洩スルアレハ之ヲ罰スルト為シタルハ、再修ノ効果ニシテ、前委員ニ続キテ前修正ヲ取捨シ、更ニ此報告案ヲ成シ、就中（ナカンズク＝そのうちとわけて、ことに）新ニ第二十二條ヲ加ヘ第二十五條ノ罰ヲ改メ、第二十二條（筆者注、二十三條の誤りか）ニ所得金高ナル朱書ヲ加ヘタルハ、尤モ其著明ナルモノトス。因テ其順序ヲ述ヘテ報告案ノ賛成ヲ希望ス。」^{〔ひっき116〕}

13 執行面での基本方針

当時の政府は、所得税法の制定に当たり、その規定においても、執行においても、「人民」に相当気を使っていたことは、上記の質問検査権の修正でも明らかである。

この基本的考え方は、次の大蔵大臣演説でも明らかのように、法施行後も変わることはない。

引用する大蔵大臣訓示は、明治20年3月30日鹿鳴館に各府県の地方官を招集して行ったもので、創設所得税法に関する部分は、「今般発令アリシ所得税ノ施行方ニ関シテハ、頃日来主税局ヲシテ委シク各位ニ打合セシメ置キタレハ、既ニ其旨趣ヲ了得アリシナルヘシ。此税法ハ新法ニシテ、而モ人民ノ経済ニ至大ノ関係ヲ有スルモノナレハ、之ヲ取扱フニハ、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、妄リニ人民ノ手数ヲ増シ、或ハ、ミタリニ疑念ヲ人民ノ届書ニ容レテ、屢（シバシバ）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（エンキ=いやがり嫌うこと）スルノ傾向ヲ生セシムヘシ。宜ク深く此ニ注意シ、並ニ各地方緩苛区々ナラサルヲ要スヘシ。此税法ニ拠レハ、本税ニ関係スルモノハ、郡区長ト調査委員トノミナルモ、府県知事ハ其事務ヲ統轄スルモノニテ、収税長ハ之ヲ調理スルモノナレハ、左右ニ之ヲ注意シ、間接ニ之ヲ視察シテ、万失点ナキヲ期セヨ。弊習一タヒ成レハ、他日ノ大害ヲ惹起スヘシ。宜シク施行ノ始メニ於テ細思（サイシ=くわしく考えること）スル所アレ」¹⁴⁾というものである。

この部分は演説の後段であり、創設所得税法に関する部分であるが、その前段において税に関する調査（検税）についても述べている。そこでは、「検税吏員ハ、人民ノ財産ニ直接スルモノナレハ、鄭重ナルカ上ニモ鄭重ノ意ヲ加ヘサルヘカラス。

故ニ検税ノ為メ営業場内ニ立入り、諸般ノ調査ヲ為ス場合ノ外、検税上ヨリシテ人民ノ家宅ヲ搜索スル如キハ已ムヲ得サル事ナルモ、家宅ハ人民財産ノ

城壁ニシテ之ニ入ルハ務メテ避クヘキ所ナレハ、此ニ及ハスシテ其目的ヲ達スルヲ執務ノ上策トス。故ニ成ルヘクハ此上策ヲ取ルコトヲ要シ、万不能已（バンヤムアタワズ）シテ家宅搜索ノ下策ニ出ル場合ニ於テハ、唯一ニ検税ノ目的ヲ達スルニ止メテ、疎暴ノ挙動ナク、業務ノ妨害トナラサルヲ務ムヘシ。略 右ノ如ク懇切ニシ鄭重ニスヘシト説クモノハ、弊害ヲ未然ニ防禦シ又成ルヘク民業ニ妨害ヲ与ヘサルヲ務ムヘシト云フノ意ニシテ、ミタリニ寛裕ニスヘシト云フニ非サルハ、言ヲ俟タサルナリ。若シ此意ヲ誤リテ緩漫ニ流ルルカ如キアラハ、甚タ予ノ素心ニ背クモノトス。』²⁾と述べている。

創設所得税法に関しては、新法であること、人民の経済に大きな関係をもつものであることを挙げ、「寛」と「厳」との調和を求め、「不公平ナキ」ことを要するとしている。また、検税に関する部分でも、「寛裕」と「緩漫」との調和に注意を促している。いつの時代でも、税の執行者に求められるのは、正にこのことであろう。

ところで、創設所得税法に関しても、「尋問搜索ヲ事トシ」て納税者の反感を招くことの無いように注意しており、検税に関する部分では、営業場への立入り、家宅の搜索は出来るだけ避け、それなくして目的を達するのを上策とし、家宅搜索を下策としている。先の質問検査権の項でも述べたが、当時は、納税者本人に対する質問、自宅又は営業所での調査については、消極的で必要最小限に止める方針であったことが窺われる。そして、このことが、比準方式の採用とあいまって、標準率課税という方法を採用させたものであろう。³⁾いずれにしても、調査の目的、方法は、申告納税制度を基本とする現在と相当異なるものであった。

（注1）資料叢書第四巻 347ページ

（注2）資料叢書第四巻 345ページ

（注3）当時の所得下調べに関する通達をみると、「取調係ハ毎戸ニ直接シテ取調ヘヲナス如キ事アルヘカラス、其不分明ナルモノハ他人ニ就テ探問シ又種々ノ状況ヲ参察シテ取調ノ多少ヲ勘案スルニ在リ。」とあり、また、具体的に、農業、

製造業、工業、商業について標準率の作成方法を指示し、利子、給与については資料の収集による旨指示している（資料叢書第四巻254ページ〔所得下調ニ関スル件〕参照）。

結局、納税者に対する直接調査をせず、周囲の状況、資料から所得金額を算定するとすれば、個別であれば推計であり、全体を対象とする賦課課税であれば標準によることが、最も効率的で公平である、といえよう。

V. むすび

本稿では、所得税法誕生の様子を生々しく伝える会議筆記を中心資料として、現行所得税法との比較という視点も交えて、創設所得税法を概観した。

印象に残った内容を振り返ると、①免税点方式と300円の価値、②法人課税論と産業育成、③「営業」の概念と所得区分の理論、④減価償却と複会計制度、⑤予算方式と申告の意義、⑥非課税所得にみる所得概念、⑦賦課課税方式と増額更正、⑧調査権限と標準率課税、そして⑨大臣訓示にみる執務の上策と下策等である。どうしても現行所得税法との比較項目となる。

そもそも本稿においては、所得税法の創設に携わった人々、すなわち明治の人々が所得税をどのように考え、どのように対処しようとしたかを見てみようとしたものである。そして、それぞれの項では、現在の取扱い又は考え方との違いを比較し、そこから当時の人々の考え、理念をより鮮明にしたいと努めた。その目的からすれば、印象に残った項目が、上記の①ないし⑨となつて、当然かも知れない。

また、全く別の角度から印象に残った事項をみると、①Ⅲの2で引用した鍋島註釋の「楽隱居流ノ人モ税ヲ課セラレ、殊ニ珍シキハ官員ニ税ヲ課スル・・・」、②Ⅲの3で引用した新聞の社説のうち、「近年女子独立就業の風俗、悄悄行はるるの勢趨・・・」、③Ⅳの7非課税所得で引用した、芸妓の会議の様子等である。いずれも当時の世相を表しており、興味深いものがある。特に芸妓の会議の様子は、その内容も興味深い、その報道の仕方をみると、記者の的確な税法知識に、感服する次第である。

項目として創設所得税法の最大の特徴である調査委員について挙げなかったが、調査委員については、その活動、実際に果たした役割をみて、はじめて検討できるのであるが、残念ながら資料調査の時間が十分になく、また、調査委員制度は現存しないので、現在の税法をみる上でそれほど重要ではないとも考え、本稿では取り上げなかつたものである。

聞くところによれば、戦後、米国が調査したところ、調査委員に地方のボス

的人物がおり、その人物が決議に影響を与えていたという、米国の基本的考えに沿わない実態があり、その弊害を除くため、昭和22年に申告納税制度が導入されたということ、また、戦前に税務職員として勤務した人の話では、調査委員会に提出する資料の作成とその説明が大変であったということ、さらに、実際に調査委員会において所得金額の修正がされていたこと、等からみると、調査委員会は単なる賛成機関ではなく、良きにつけ悪しきにつけ、その存在意義はあったように思われる。

ところで、本稿の中心資料である元老院会議筆記は、我が国の所得税法誕生の物語として、独立した読み物としての、十分な価値を有している。元老院での審議の内容からは、世界に視点を向けた明治の人々、すなわち、それぞれの議員が、政治家として、実務家として、また法律家として、それぞれの立場で、十分に自己の信ずるところを発言したことと、新しい税法を創るという責任感と情熱を、感ずることができる。

しかしながら、所得税法を採択し、施行するについては、「必竟此所得税法ハ創始ニ係リ、初ヨリ十分完全ナルコトヲ望ムヘカラス。両三年内ニハ、又必ス修改増刪ヲ要セン。故ニ今日ハ先ス本案ニ決シ、之ヲ施行ヲ試ミテ可ナラン」^(ひっき92)という気持ち、ある意味では勇気が必要であったと思う。

その結果として生まれた創設所得税法は、間違いなく継受法であるが、現行所得税法の礎となり、現在我が国の税制の中心となったものである。今、我々は当時の資料により、創設所得税法の誕生の様子を知ることができるが、逆に、当時所得税法の誕生に携わった人々が、大きく成長した現行所得税法をみて、どのように感じるであろうか。是非、聞いてみたいものである。そう考えると、感慨深いものがある。

あとがき

創設所得税法は、明治20年3月19日に公布され、同年7月1日より施行された。そして今、110年が過ぎた。

私は、予てより創設所得税法、元老院会議筆記及び鍋島註釋に非常に興味を持っていた。この度、税務大学校研究部に籍を置き、これらに当時の資料を併せて読む機会に恵まれた。私自身はこれらを、租税史として研究するというより、読書という気持ちで読んだ。そして色々な場面で、驚き、感動した。

したがって、本稿は、租税史の研究論文としてではなく、私の読書感想文と思って書いたものであり、内容的にも、全く個人的な見方、感じ方が、そのまま表現されていると思う。

当初の予定では、感想文らしく、もっと短い物語風の文を考えていたが、ついつい長くなってしまった。そのため項ごとの書き方に、統一制がない点もあるが、その都度、夢中になった結果であるので、お許しを願いたい。

読書感想は、当然読者により異なる。同じ資料でも読む人によって感じる箇所、感じる内容も異なるので、引用した箇所は、私自身になるほどと感じた部分であるが、やや長文になりポイントが絞りにくい点のあることも承知で、その前後を含めて掲載した。

創設所得税法に興味又は関心を持たれる方が、本稿をお読みになり、一か所でも、なるほど、そうなのかと思っていただければ、望外の幸せである。

なお、資料として引用した資料叢書第四巻は、昭和63年に税務大学校研究部から発刊されたものであるが、編集にご苦勞をされた当時の研究部教授山本洋氏、織井喜義氏、故本多三朗氏に、同じく資料として参考にした税務大学校論叢23号の「安井・今村・鍋島による明治20年所得税法逐条解説」を編集され、さらに本稿の執筆にあたり直接多くの助言をいただいた井上一郎氏に、この場を借りて御礼を申し上げます。

平成9年9月

磯部 喜久男

附録 所得税に関する参考資料

草案

原案

第一次修正案

第二次修正案Ⅱ所得税法

第一条 凡ソ人民資産又ハ

第一条 凡ソ人民ノ資産又

第一条 凡ソ人民ノ資産又

第一条 凡ソ人民ノ資産又

営業其他ヨリ生スル所得

ハ営業其他ヨリ生スル所

ハ営業其他ヨリ受スル所

ハ営業其他ヨリ生スル所

金一箇年三百円以上アル

得金一箇年三百円以上ア

得金一箇年三百円以上ア

得金高一箇年三百円以上

モノハ此税法ニ依リテ所

ル者ハ此税法ニ依テ所得

ル者ハ此税法ニ依テ所得

アル者ハ此税法ニ依テ所

得税ヲ納ムヘシ

税ヲ納ムヘシ

税ヲ納ムヘシ但同居ノ家

得税ヲ納ム可シ但同居ノ

族ニ属スルモノハ総テ戸

家族ニ属スルモノハ総テ

主ノ所得ニ合算スルモノ

戸主ノ所得ニ合算スルモ

トス

ノトス

第二条 所得ハ左ノ定則ニ

第二条 所得ハ左ノ定則ニ

第二条 所得ハ左ノ定則ニ

第二条 所得ハ左ノ定則ニ

拠リテ算出スヘシ

拠リテ算出スヘシ 但同

拠リテ算出スヘシ

拠テ算出ス可シ

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

第一 公債証書其他政府

第一 公債証書其他政府

第一 公債証書其他政府

第一 公債証書其他政府

ヨリ発スル証券及ヒ利
子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
給金ハ其收入金ヲ以所
得トス

ヨリ発スル証書ノ利子
及貸金預金ノ利子株式
ノ利益配当金官私ヨリ
受クル俸給手当又ハ賞
勲年金恩給金ハ直ニ其
金額ヲ以テ所得トス

ヨリ発スル債券ノ利子
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
此限ニアラス

ヨリ発シ若クハ政府ノ
特許ヲ得テ発スル証券
ノ利子営業ニアラサル
貸金預金ノ利子株式ノ
利益配当金官私ヨリ受
クル俸給手当年金恩
給金及割賦賞与金ハ直
ニ其金額ヲ以テ所得ト
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
入金高若クハ收入物品
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

第二 第一項ヲ除クノ外

資産又ハ営業其他ヨリ
生スルモノハ其種類ニ
応シ收入金高若クハ収
入物品代価中ヨリ国税、
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

第二 第一項ヲ除クノ外

資産又ハ営業其他ヨリ
生スルモノハ其種類ニ
応シ收入金高若クハ収
入物品代価中ヨリ国税、
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

第二 第一項ヲ除クノ外

資産又ハ営業其他ヨリ
生スルモノハ其種類ニ
応シ收入金高若クハ収
入物品代価中ヨリ国税
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

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雜
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

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
費ヲ除キタルモノヲ以
テ所得トス但其年ノ地
方税、区町村費額確定
セサルトキハ前年ノ納
額ニ依ルヘシ

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
費ヲ除キタルモノヲ以
テ所得トス但資本ノ増
殖事業ノ拡張改良ニ充
ル金額又ハ家計ノ費用
婢僕ノ給料零営利事業
ニ属セサル費額ハ之ヲ
除クコトヲ得ス

所物件ノ借入料修繕料
雇人給料負債ノ利子及
雜費ヲ除キタルモノヲ
以テ所得トス

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

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
他ニ比準ヲ取りテ算出
スヘシ

第三条 左ニ掲クルモノハ

第三 官舎ニ居住スル者

ニシテ官舎料ヲ納メサ
ル者ハ相当ノ借料ヲ定
メ其金額ヲ以テ所得ト
ス

第三条 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

第四条 左ニ掲クルモノハ

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 営利ノ事業ニ属セ

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

第四条 所得税ノ等級及税

額左ノ如シ

等級	所得金高	税額
第一等	二十万円	六千円
第二等	十五万円	四千二百円
第三等	十万円	二千六百円
第四等	七万円	千七百五十円
第五等	五万円	千二百円
第六等	三万円	六百九十円

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 営利ノ事業ニ属セ

サル一時ノ所得

第四条 所得税ノ等級及税

額左ノ如シ

等級	所得金高	税額
第一等	貳拾万円以上	六千円
第二等	拾五万円以上	四千貳百円
第三等	拾万円以上	貳千六百円
第四等	七万円以上	千七百五十円
第五等	五万円以上	千貳百円
第六等	三万円以上	六百九十円

所得税ヲ課セス

第一 從軍中ニ係ル俸給

第二 官府又ハ公共ヨリ

受クル旅費及官私ヨリ

受クル傷痍病者ノ恩給

金及孤兒寡婦ノ扶助料

第三 営利ノ事業ニ属セ

サル一時ノ所得

第五条 所得税ノ等級及税

率左ノ如シ

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 貳万円以上	百分ノ二半
第三等	所得金高 壹万円以上	百分ノ二

所得税ヲ課セス

第一 軍人從軍中ニ係ル

俸給

第二 官私ヨリ受タル旅

費傷痍疾病者ノ恩給金

及孤兒寡婦ノ扶助料

第三 営利ノ事業ニ属セ

サル一時ノ所得

第四条 所得税ノ等級及税

率左ノ如シ

等級	所得金高	税率
第一等	所得金參万円以上	百分ノ三
第二等	所得金貳万円以上	百分ノ二半
第三等	所得金壹万円以上	百分ノ二

第七等	二万円	四百四十円
第八等	一万五千元	三百十五円
第九等	一万円	二百円
第十等	七千元	百三十三円
第十一等	五千元	九十円
第十二等	三千元	五十一円
第十三等	二千元	三十二円
第十四等	千五百円	二十二円五十銭
第十五等	千円	十四円
第十六等	七百元	九円十銭
第十七等	五百円	六円
第十八等	四百円	四円四十銭
第十九等	三百円	三円

第七等	貳万円以上	四百四十円
第八等	壹万五千元以上	三百十五円
第九等	壹万円以上	二百円
第十等	七千円以上	百三十三円
第十一等	五千円以上	九十円
第十二等	三千円以上	五十一円
第十三等	貳千円以上	三十二円
第十四等	千五百円以上	二十二円五十銭
第十五等	千円以上	十四円
第十六等	七百元以上	九円十銭
第十七等	五百円以上	六円
第十八等	四百円以上	四円四十銭
第十九等	三百円以上	三円

第五條 此税法ニ依リ税金
ヲ納ムヘキ所得アルモノ
ハ其年所得ノ予算金高及

第五條 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

第四等	所得金高	千円以上
第五等	所得金高	百分ノ一 三百円以上 百分ノ一

第四等	所得金	千円以上
第五等	所得金	百分ノ一 三百円以上 百分ノ一

但所得金高ハ四位未満ノ端数ヲ算
セス

第六條 所得税ハ前半年分
ヲ其年九月二後半年分ヲ
翌年三月ニ納ムヘシ

第五條 所得税ハ前半年分
ヲ其年九月二後半年分ヲ
翌年三月ニ納ム可シ

第七條 此税法ニ依リ税金
ヲ納ムヘキ所得アル者ハ
前年一月ヨリ十二月マテ

第六條 此税率ニ依リ税金
ヲ納ム可キ所得アル者ハ
其年所得ノ予算金高及種

種目ヲ記シ居住地ノ戸長
ヲ經テ郡區長ニ届出可シ

類ヲ記シ毎年四月三十日
迄居住地ノ戸長ヲ經テ郡
區長ニ届出ヘシ

ノ所得高及種類ヲ記シ毎
年四月三十日マテニ居住
地ノ戸長ヲ經テ郡區長ニ
届出ヘシ

類ヲ記シ毎年四月三十日
マテニ居住地ノ戸長ヲ經
テ郡區長ニ届出ヘシ

第六條 各郡區二七名以下

第六條 各郡區役所管轄内

第八條 各郡區役所管轄内

第七條 各郡區役所管轄内

ノ所得稅調查委員ヲ置キ
毎年調查委員會ヲ開キ所
得稅ニ関スル調査ヲ為サ
シム調査委員定數ノ外數
名ノ予備員ヲ置キ欠員ノ
補充ニ備フヘシ

二七名以下ノ所得稅調查
委員ヲ置キ毎年調查委員
會ヲ開キ所得稅ニ関スル調
査ヲ為サシム調査委員定
數ノ外五名以下ノ補欠員
ヲ置キ欠員ノ補充ニ備フ
ヘシ

二七名以下ノ所得稅調查
委員ヲ置キ毎年調查委員
會ヲ開キ所得稅ニ関スル
調査ヲ為サシム調査委員
定數ノ外五名以下ノ補欠
員ヲ置キ欠員ノ補充ニ備
フヘシ調査委員及補欠員
ニ選ハレタル者ハ正當ノ
事由ナクシテ之ヲ辭スル
コトヲ得ス

二七名以下ノ所得稅調查
委員ヲ置キ毎年調查委員
會ヲ開キ所得稅ニ関スル
調査ヲ為サシム調査委員
定數ノ外五名以下ノ補欠
員ヲ置キ欠員ノ補充ニ備
フヘシ調査委員及補欠員
ニ選ハレタル者ハ正當ノ
事由ナクシテ之ヲ辭スル
コトヲ得ス

第七條 調査委員ハ其郡區

第七條 調査委員ハ其郡區

第九條 調査委員ハ其郡區

第八條 調査委員ハ其郡區

内ノ選舉ヲ以テ之ヲ定ム
第八條 調査委員ノ選舉人
被選人ハ二十五歳以上ニ

内ノ選舉ヲ以テ之ヲ定ム
第八條 調査委員ノ選舉人
被選人ハ二十五歳以上

内ノ選舉ヲ以テ之ヲ定ム
第十條 調査委員ノ選舉人
被選人ハ二十五歳以上ノ

内ノ選舉ヲ以テ之ヲ定ム
第九條 調査委員ノ選舉人
被選人ハ二十五歳以上ノ

シテ其郡区内ニ現住シ
所得税ヲ納ムル者ニ限ル

ニシテ其郡区内ニ現住シ
所得税ヲ納ムル者ニ限ル

男子ニシテ其郡区内ニ現
住シ所得税ヲ納ムル者ニ
限ル但左ニ掲タル者ハ選
挙人被通人タルコトヲ得
ス

第一 公権剥奪苦クハ停

止中ノ者

第二 盜罪、詐偽罪、賄

賂收受ノ罪及贓物ニ関

スル罪ヲ犯シ刑ヲ受ケ

タル者

男子ニシテ其郡区内ニ現
住シ所得税ヲ納ムル者ニ
限ル但府県会規則第十三
条第一款第二款第三款第
四款ニ触ルル者ハ被選人
タルコトヲ得ス同条第一
款第二款第三款ニ触ルル
者ハ選舉人タルコトヲ得
ス

第九條 郡區長ハ町村ノ大

小二應シ五名ヨリ多カラ

サル町村選舉人ノ員數ヲ

定メ其町村人民中第八條

ノ資格ヲ有スル者ヲシテ

互選セシム町村選舉人ハ

第八條ノ範圍内ニ於テ調

査委員及其予備員ヲ選舉

第九條 郡區長ハ町村ノ大

小二應シ五名ヨリ多カラ

サル町村選舉人ノ員數ヲ

定メ其町村人民中第八條

ノ資格ヲ有スル者ヲシテ

互選セシム町村選舉人ハ

第八條ノ範圍内ニ於テ調

査委員及其補欠員ヲ選舉

第十一條 郡區長ハ各町村

ニ五名ヨリ多カラサル町

村選舉人ノ員數ヲ定メ其

町村人民中第十條ノ資格

ヲ有スル者ヲシテ互選セ

シム但便宜ニヨリ數町村

ヲ合シテ五名ヨリ多カラ

サル選舉人ヲ定ムルコト

第十條 郡區長ハ各町村内

ニ五名ヨリ多カラサル町

村選舉人ノ員數ヲ定メ其

町村人民中第九條ノ資格

ヲ有スル者ヲシテ互選セ

シム但便宜ニヨリ數町村

ヲ合シテ五名ヨリ多カラ

サル選舉人ヲ定ムルコト

ス可シ

スヘシ

ヲ得町村選挙人ハ第十条

ヲ得町村選挙人ハ第九条

第十条 調査委員ノ任期ハ

第十条 調査委員ノ任期ハ

第十二条 調査委員ノ任期

第十一条 調査委員ノ任期

満四年トシ二年毎ニ全数

満四年トシ二年毎ニ全数

ハ満四年トシ二年毎ニ全

ハ満四年トシ二年毎ニ全

ノ半ヲ改選ス但第一回ノ

ノ半ヲ改選ス但第一回ノ

数ノ半ヲ改選ス但第一回

数ノ半ヲ改選ス但第一回

改選ハ抽籤ヲ以テ其退任

改選ハ抽籤ヲ以テ其退任

ノ改選ハ抽籤ヲ以テ其退

ノ改選ハ抽籤ヲ以テ其退

者ヲ定ム

者ヲ定ム

任者ヲ定ム

任者ヲ定ム

第十一条 調査委員ノ手当

第十三条 調査委員ノ手当

第十二条 調査委員ノ手当

旅費其他調査ニ関スル費

旅費其他調査ニ関スル費

旅費其他調査ニ関スル費

用ハ国庫ヨリ之ヲ支給ス

用ハ国庫ヨリ之ヲ支給ス

用ハ国庫ヨリ之ヲ支給ス

第十一条 郡区長ハ所得高

第十二条 郡区長ハ所得高

第十四条 郡区長ハ第七条

第十三条 郡区長ハ第六条

下調査ヲ製シ第五条ノ届

下調査ヲ製シ第五条ノ届

ノ届書ニ拠リ所得金高下

ノ届書ニ拠リ所得金高下

書ト共ニ調査委員会ニ付

書ト共ニ調査委員会ニ付

調査ヲ製シ其ノ届書ト共

調査ヲ製シ其届書ト共ニ

スヘシ

スヘシ

ニ調査委員会ニ付スヘシ

調査委員会ニ付スヘシ

第十二条 郡区長ハ納税者

第十三条 郡区長ハ納税者

第十五条 郡区長ハ納税者

第十四条 郡区長ハ納税者

ト認ムル者ニシテ第五条

ト認ムルモノニシテ第五

ト認ムルモノニシテ第七

ト認ムル者ニシテ第六条

ノ期限ヲ過キテ其届出ヲ

条ノ期限ヲ過キテ其届出

条ノ期限ヲ過キテ其届出

ノ期限ヲ過キテ其届出ヲ

為サ、ル者アルトキハ所

ヲ為ササル者アルトキハ

ヲ為ササル者アルトキハ

為ササル者アルトキハ所

得金高ノ見積ヲ立テ之ヲ

調査委員会ニ付スヘシ

第十三条 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

長欠席スルトキハ会員ノ

互選ヲ以テ之ヲ定ムヘシ

第十四条 調査委員会ハ会

員過半数出席スルニアラ

サレハ会議ヲ開クコトヲ

得ス会議ハ出席員ノ過半

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

所得金高ノ見積ヲ立テ之

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

長欠席スルトキハ会員ノ

互選ヲ以テ之ヲ定ムヘシ

第十五条 調査委員会ハ過

半数出席スルニアラサレ

ハ会議ヲ開クコトヲ得ス

会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

所得金高ノ見積ヲ立テ之

ヲ調査委員会ニ付スヘシ

第十六条 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

長欠席スルトキハ会員ノ

互選ヲ以テ之ヲ定ムヘシ

第十七条 調査委員会ハ会

員過半数出席スルニアラ

サレハ会議ヲ開クコトヲ

得ス会議ハ出席員ノ過半

数ヲ以テ之ヲ決ス可否同

数ナルトキハ会長ノ可否

スル所ニ依ル但自己ノ所

得ニ関スルトキハ其会議

ニ与ルコトヲ得ス

得金高ノ見積ヲ立テ之ヲ

調査委員会ニ付スヘシ

第十五条 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

長欠席スルトキハ会員ノ

互選ヲ以テ之ヲ定ム

第十六条 調査委員会ハ会

員過半数出席スルニアラ

サレハ会議ヲ開クコトヲ

得ス会議ハ出席員ノ過半

数ヲ以テ之ヲ決ス可否同

数ナルトキハ会長ノ可否

スル所ニ依ル但自己ノ所

得ニ関スルトキハ其会議

ニ与ルコトヲ得ス

第十五条 郡区長ハ調査委

員会ノ決議ニ依リ各納税

第十六条 郡区長ハ調査委

員会ノ決議ニ拠リ各納税

第十八条 郡区長ハ調査委

員会ノ決議ニ拠リ各納税

第十七条 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

第十六条 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

シ指揮ヲ請フ可シ但シ此

場合ニ於ケルモ調査委員

会ノ決議ニ拠リ相当ノ等

級ヲ達ス可シ

第十七条 納税者ニ於テ所

得税ノ等級ヲ不当トスル

トキハ其達ヲ受ケタル日

ヨリ二十日以内ニ所得高

明細書及其証憑トナルヘ

キモノヲ添ヘ府県知事ニ

申出再調査ヲ請フコトヲ

得但此場合ニ於ケルモ其

税金ハ達ヲ受ケタル等級

ニ從テ之ヲ納ム可シ

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

トキハ其達ヲ受ケタル日

ヨリ二十日以内ニ所得高

明細書及其証憑トナルヘ

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達ヲ

受ケタル等級ニ從テ之ヲ

納ムヘシ

者ノ所得税等級金額ヲ定
メ之ヲ納税者ニ達スヘシ

第十九条 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

第二十条 納税者ニ於テ所

得税ノ等級金額ヲ不当ト

スルトキハ其達ヲ受ケタ

ル日ヨリ二十日以内ニ所

得金高明細書及其証憑ト

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

ハ達ヲ受ケタル金額ヲ納

ムヘシ

者ノ所得税等級金額ヲ定
メ之ヲ納税者ニ達スヘシ

第十八条 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

第十九条 納税者ニ於テ所

得税ノ等級金額ヲ不当ト

スルトキハ其達ヲ受ケタ

ル日ヨリ二十日以内ニ所

得金高明細書及其証憑ト

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

金ハ達ヲ受ケタル金額ニ

從テ之ヲ納ムヘシ

第十八条 府県知事ハ第十

第十九条 府県知事ハ第十

第二十一条 府県知事ハ第

第二十条 府県知事ハ第十

六条第十七条ノ場合ニ於

七条第十八条ノ場合ニ於

十九条第二十条ノ場合ニ

八条第十九条ノ場合ニ於

テハ府県常置委員会ニ付

テハ府県常置委員会ニ付

於テハ府県常置委員会ニ

テハ府県常置委員会ニ付

シテ調査セシメ其決議ニ

シテ調査セシメ其決議ニ

付シテ調査セシメ其決議

シテ調査セシメ其決議ニ

拠テ之ヲ処分ス可シ但其

拠テ之ヲ処分スルコトア

ニ拠テ之ヲ処分スヘシ但

拠テ之ヲ処分スヘシ但其

処分納税後ニ涉ルトキハ

ルヘシ但其処分納税後ニ

其処分納税後ニ涉ルトキ

処分納税後ニ涉ルトキハ

税額ノ不足アルモノハ之

涉ルトキハ税額ノ不足ア

ハ税額ノ不足アルモノハ

税額ノ不足アルモノハ之

ヲ追徴シ過剰ハ之ヲ還付

ルモノハ之ヲ追徴シ過剰

之ヲ追徴シ過剰アルモノ

ヲ追徴シ過剰アルモノハ

ス可シ

ハ之ヲ還付スヘシ

ハ之ヲ還付スヘシ

之ヲ還付スヘシ

第十九条 調査委員会又ハ

第二十条 調査委員会又ハ

第二十二条 調査委員会又

第二十一条 調査委員会又

常置委員会ハ此税法ニ関

常置委員会ハ此税法ニ関

ハ常置委員会ハ此税法ニ

ハ常置委員会ハ此税法ニ

シ調査上必要ト認ムルト

シ調査上必要ト認ムルト

関シ調査上必要ト認ムル

関シ調査上必要ト認ムル

キハ納税者ノ帳簿書類ヲ

キハ納税者ノ帳簿書類ヲ

トキハ納税者ノ帳簿書類

トキハ納税者ニ尋問スル

検査シ及納税者又ハ関係

検査シ及納税者又ハ関係

ヲ検査シ及納税者又ハ関

コトヲ得

人ニ尋問スルコトヲ得

人ニ尋問スルコトヲ得

係人ニ尋問スルコトヲ得

第二十二条 調査委員其他

所得税ノ調査ニ関スル者

ハ納税者ノ資産及所得ニ

係ル事件ヲ他ニ漏洩スヘ

第二十條 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
以上ヲ亡失シタルトキハ
府県知事ハ事實ヲ審査シ
其税額ヲ減等シ減シテ一
箇年税額三円ヲ下ルモノ
ハ之ヲ免税スヘシ但既納
ノ税金ハ之ヲ返付セス

第二十一條 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
長ハ事實ヲ審査シ其税額
ヲ減等シ減シテ一箇年税
額三円ヲ下ルモノハ之ヲ
免税スヘシ但既納ノ税金
ハ之ヲ返付セス

第二十三條 納税者其納期

前ニ於テ資産營業其位所
得ヲ生スヘキモノ十分ノ
五以上ヲ減損シタルトキ
ハ郡区長ニ申出ルコトヲ
得郡区長ハ事實ヲ審査シ
テ其税額ヲ減シ所得金高
一箇年三百円ヲ下ルモノ
ハ之ヲ免税スヘシ但既納
ノ税金ハ之ヲ還付セス

カラス

第二十三條 納税者其納期

前ニ於テ所得金高十分ノ
五以上ヲ減損シタルトキ
ハ郡区長ニ申出ルコトヲ
得郡区長ハ事實ヲ審査シ
テ其税額ヲ減シ所得金高
一箇年三百円ヲ下ルモノ
ハ之ヲ免税スヘシ但既納
ノ税金ハ之ヲ還付セス

第二十一條 所得高ヲ隱蔽

シテ遁税シタル者ハ其這
税金高三倍ノ罰金ニ処ス

第二十二條 所得高ヲ隱蔽

シテ遁税シタル者ハ其這
税金高三倍ノ罰金ニ処ス

第二十四條 所得金高ヲ隱

蔽シテ遁税シタル者ハ其
遁税金高三倍ノ罰金ニ処
ス但自首スル者ハ其税金
ヲ追徴シ其罪ハ問ハス

第二十四條 所得金高ヲ隱

蔽シテ遁税シタル者ハ其
這税金高三倍ノ罰金ニ処
ス但自首スル者ハ其税金
ヲ追徴シ其罪ヲ問ハス

第二十二條 第十九條ノ場

合ニ際シ帳簿書類ヲ隱蔽
シ又ハ検査ヲ拒ミタル者
八二円以上二十円以下ノ

第二十三條 第二十條ノ場

合ニ際シ帳簿書類ヲ隱蔽
シ又ハ検査ヲ拒ミタル者
八貳円以上貳拾円以下ノ

第二十五條 第二十二條ノ

場合ニ際シ帳簿書類ヲ隱
蔽シ又ハ検査ヲ拒ミタル
者ハ貳円以上貳拾円以下

罰金ニ処ス

罰金ニ処ス

ノ罰金ニ処ス

第二十五条 第二十二條ヲ

犯シタル者ハ三円以上三

十円以下ノ罰金ニ処ス

第二十三条 第五条ノ届出

第二十四条 第五条ノ届出

第二十六条 第七條ノ届出

第二十六条 第六條ノ届出

ヲ為サ、ル者ハ一円以上
一円九十五錢以下ノ科料
ニ処ス

ヲ為ササル者ハ壹円以上
壹円九拾五錢以下ノ科料
ニ処ス

ヲ為ササル者ハ壹円以上
壹円九拾五錢以下ノ科料
ニ処ス

ヲ為サ、ル者ハ壹円以上
壹円九十五錢以下ノ科料
ニ処ス

第二十四条 此規則ヲ犯シ

第二十五条 此規則ヲ犯シ

第二十七条 此税法ヲ犯シ

第二十七条 此税法ヲ犯シ

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

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

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

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

第二十五条 此税法施行ニ

第二十六条 此税法施行ニ

第二十八条 此税法施行ニ

第二十八条 此税法施行ニ

關スル條例ハ大藏大臣之
ヲ定ム

關スル細則及其納期ハ大
藏大臣之ヲ定ム

關スル細則ハ大藏大臣之
ヲ定ム

關スル細則ハ大藏大臣之
ヲ定ム

第二十六条 此税則ハ明治

第二十七条 此税則ハ明治

第二十九条 此税法ハ明治

第二十九条 此税法ハ明治

二十年四月一日ヨリ沖繩
県ヲ除キ一般ニ施行ス可
シ

二十年四月一日ヨリ施行
ス
但北海道、沖繩県及東京

二十年七月一日ヨリ施行
ス但北海道、沖繩県及東
京府管轄小笠原島、伊豆

二十年七月一日ヨリ施行
ス但北海道沖繩県及東京
府管轄小笠原島伊豆七島

府管轄小笠原島、伊豆七
島ニ於テハ当分ノ内之ヲ
施行セス

七島ニ於テハ官府ヨリ受
クル俸給、手当金、年金、
恩給金及交際金ノ外ハ当
分ノ内之ヲ施行セス

ニ於テハ官府ヨリ受クル
俸給手当金年金及恩給金
ノ外ハ当分ノ間之ヲ施行
セス