經濟論叢

第九十一巻　第一號

国際通貨・金融の問題点……中　谷　　実　1

明治三十二年所得税法と会社
　税務会計……高　寺　貞　男　19

政府部門の増大と統制手段の
　麻痺現象について……池　上　　惇　43

アメリカ鉄鋼業の地帯的構造……宮　永　昌　男　63

昭和三十八年一月

京都大學經濟學會

明治三十二年所得税法と会社税務会計

高寺貞男

一

「我国所得税ノ制度ハ明治二十年三月〔一九日〕勅令第五号所得税法ノ制定ヲ以テ創始トス……而シテ同法ハ……各人一箇年三百円以上ノ所得アル者ニ対シ累進率ヲ以テ所得税ヲ課シ……法人ニ対シテハ課税セサルノ主義ヲ採[1]」っていた。このように「所得税法制定ノ当時ニ於テハ法人ナル観念ハ未タ一般ニ了得セラレサリシカ故ニ該法ハ法人ニ課税スルノ規定ヲ設ケサリシト雖モ[2]」「株式ノ利益配当金」はこれを他の個人所得と合算して課税した。「この措置は初期税制が……有産者にたいする等級別「富裕税」の性格をもっていたことからくる当然の帰結であり、商法の制定もおこなわれていなかった段階では当然のことであろう。しかし、それは結果としては当時勃興しつつあった会社企業の擁護のためにはたした意義はきわめて多大であったと考えてよかろう。この意味では現今の法人にたいする課税優遇政策の「端緒」としてよいであろう。この措置が会社制度の増大にはたした役割はすくなからぬものがあるが、税制上個人企業に対して、会社制は租税負担がかからないという理由で、形式上会社組織をとったものも相当みられた[3]」

このように法人企業または法人成りした実質的個人企業にたいしては課税はなされなかったが、個人企業（農家も含む）の「所得ハ左ノ定則ニ拠テ算出」され、課税された。すなわち「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、備荒蓄金、製造品ノ原質物代価（原料品の代価）、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」（第二条第二項）「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リテ算出ス可シ」[4]（第二条第三項）　この規定において収入金または収入物品代価から控除する項目は例示されたものではなく、制限的に列挙されたものと考えられるから、そこに掲げられていない減価償却費は控除を認められなかった、という解釈が成立する。

そうだとすると、明治二〇年所得税法に規定された個人企業の所得「算出」法は（また明治三二年所得税法における個人企業所得「算定」法も）[5]、減価償却費（または固定資産評価損）を控除項目から除外した点において、明治七年一一月二九日に法律顧問K・ルードルフ（K. Rudolf）が参議伊藤博文に提出した「収入税法律案」における個人企業の所得「算定」法――「商業、工業或ハ其他ノ収利営業（自由業など）ヨリ生スル収入ハ営業三年以上引続キタルトキハ前三ケ年ノ平均高ニ拠リ収入税ヲ算定スヘシ其中建物及営業用具ノ割引（建物等使用ニ由リ年々其価ヲ減スルヲ以テ其割合ニ準シ原価ヨリ割引スルヲ云フ）其他営業ノ為メ必要ナル費用ヲ引去ルヘシ但納税義務者ノ家計ニ関スル費用或ハ業務ノ拡張改良等ニ関スル出費ハ引去ルヲ得ス」[6]（第二十八条第二項、傍点―高寺）――よりも後退したものであったということができよう。しかし、ルードルフが提出した収入税法律案は、いわゆる収支計算から出発し、収入から控除しうるものを建物および器具の減価償却やこれまでの規模で企業を継続するためになされる支出にかぎって

いた一八五一年（一八七三年改正）のプロシヤ所得税法[7]によったものであり、わが国における当時の企業会計を反映したものではなかった。わが国において減価償却がはじめて実施されたのは、収入税法律案がルードルフにより提出されてから約七カ月後の東京第一国立銀行および新潟第四国立銀行明治八年上半季決算においてであった[8]。そして、その後十年くらいの間に減価償却実務は多くの銀行会社において採用されるようになったが、個人企業においては収支計算からぬけだして、減価償却をおこなうものはほとんどなかった。

ところで、個人船主達によって帆船の「船価償却費が明確に計上・控除されている[9]」計算書がある。それは「明治一〇年代後半以降、日本郵船を中心とする蒸汽船の侵略が次第に北前帆船（北海道・北陸から馬関を経て兵庫・大阪を結ぶ不定期船活動をおこなっていた個人船主）の活動基盤の上にまで伸び、彼等の前途が重大な不安にさらされるにおよんで[10]」「その対応策として、（明治二〇年三月二〇日に）石川・福井・滋賀3県下北前船主が「北陸親議会」なる自衛組織を結成したときに（くわしくは結成後明治二〇年五月に）、同会決議として承認された「所得税下調」なる記録であって、一、〇〇〇石積大和型帆船（一隻の建造費一、〇〇〇円）の北前一航海収支計算に外ならない[11]。」そして、そこでは自己運送による商品売買利益一、〇〇〇円から「金壱百弐拾円也」の「船体創業費銷却金（利益壱割二分ニ当ル）」すなわち船価償却費が「営業雑費」よりも先に控除されている。

親義会議定書　所得税下調[12]

一、日本形廿四反帆船　壱艘　船頭外十一名乗

但本艦札壱千石積ヲ云フ、尚此石数ニ則リ壱千石ノ北海産ヲ積ムヲ例トス

以上右数ニ応ジテ算出スルモノトス

計算書左ニ

一、壱百五拾円也　（下リ）甲港ヨリ乙港積降ノ雑品ヲ売買スル平均利益ナリ

一、八百五拾円也　（登リ）乙港ヨリ甲港積登リ売買スル利益ナリ

合計金壱千円也

右之内

一、**金壱百弐拾円也**　**船体創業費銷却金**（利益金壱割二分ニ当ル）

一、金五百九拾五円五十七銭五厘　営業雑費合計金

此内訳

一、弐拾円也　本鑑札表国税金

一、参円也　船頭給料

一、拾六円五拾銭　水夫十一名給料、一人壱円五拾銭宛

一、六拾円也　カマド入費合計

一、六拾円也　船長会計交際費

一、百弐拾円也　八道具費金

一、百円也　営繕費

一、七拾五円也　諸雑費

一、百四拾壱円〇七銭五厘　水先乗組十弐名二百八十五日一人一日白米七合五勺宛此石廿五石六斗五升、壱石五円五拾銭平均。

二口〆　七百拾五円五拾七銭五厘
差引此純益金
　　弐百八拾四円四拾弐銭五厘

右の計算書は、「所得税下調」と呼ばれていたことからもわかるように、各北前船主が明治二〇年七月一日に施行される所得税法にしたがい同年「七月三十一日マテニ」届出ることになっていた「其年所得ノ予算金高[19]」（前三箇年間所得平均高）がまちまちの算定基準によって算出されないようにするため、届出に先立って同年五月に会員船主が集り、算定基準として承認した「一船一航海標準損益計算書」である。この場合、北前船主が「一船一航海損益計算制度」(one-ship one-voyage system of accountancy) を採用していたので、それにしたがい標準損益が計算されたのか、それとも実際は期間損益計算をしながら、一船一航海の標準損益を示した方が便利なので、わざとそうしたのか、いずれとも判定しがたいが、右にかかげた計算書はあくまで課税所得算出用の標準損益計算であるから、そこに減価償却が計上されていても、それをもって実際の損益計算において減価償却費が控除されていたというわけにはゆかない。おそらく実際の損益計算においては、それが一船一航海計算であったか、それとも期間計算であったかはともかくとして、減価償却をしていなかったに相違ない。なぜなら、個人の資力でもって自己運送に従事していた北前船主は（会社形態をとった企業のように利益分配のための計算をする必要はなかったから）減価償却を無視して、収支計算だけをやっていても、なんら不都合は生ぜず、それで会計管理は充分になしえたからである。ただし、課税所得算出の場合に減価償却を無視すると、明らかに不利となるので、さきにかかげた「所得税下調」においては収支計算に特に減価償却を加味したのではなかろうか。だから、彼等が「其年所得ノ予算金高及種

類」を「届出」るにあたって、「所得税下調」において特に減価償却費を控除していたことを忘れ、修繕費支出の方だけを控除していたとしても決して不思議ではないのである。事実、北前船主として「世上最も高名の」「広海二三郎が明治21年4月石川県江沼郡長大塚志良宛に提出せる「所得金高届」の控」[14]をみてみると、そこでは「四千五百拾円八十一銭　本船及附属品修繕費」は控除項目に入っているが、「所有船拾艘」の減価償却費は計上されていない。また、「明治22年および23年4月末の広海家「所得金高届」〔明治二二年のは大阪西区長宛、二三年のは大阪府知事宛〕において他の諸所得（収入と経費とを併記する帆船所得が中心をなすが）から明確に区別して示される「北陸丸」〔明治二二年六月に他人運送を目的として購入し、神戸・東京間の表日本航路に就航した蒸汽船〕の収支」[15]計算においても、同様に減価償却費は控除されていない。

ところで、右のような「所得金高届」が提出されたわけは明治二〇年所得税法の課税所得算出規定に求めた方がよいといわれる方もあるであろう。しかし、広海二三郎のいとなんだ個人企業の会計ではおそらく減価償却費はまだ計上されず、もっぱら収支計算がおこなわれていたに相違ないから、かかる背景からして減価償却費を認めない所得税法の所得算出規定にたいしなんらの抵抗を示すことなく、それを無条件で受入れたのだ、と考える方が筋が通っている。

以上考察したように、わが国最初の所得税法が制定された当時にあっては、個人企業の会計はまだ収支計算の段階にとどまっており、またそれに相応した体系をもって税務会計も構成されていたので、両者の間にこれという食違いの生ずる余地はなかったのである。税務会計をめぐる企業と税務当局の宿命的対立がはじまるのは、明治三二年にいたり所得課税の対象が個人から法人へと拡張される時にまでまたねばならないのである。

(1) 『明治財政史』第六巻、明治三七年、一―二頁。
(2) 若槻礼次郎『現行租税法論』（和仏法律学校＝現法政大学・明治三三年度講義録）、二五二頁。
(3) 高橋誠「初期所得税制の形成と構造―日本所得税制史論その一」経済志林、昭和三三年一月号、七一―七二頁。
(4) 『明治財政史』第六巻、二―三頁。
(5) 明治三二年所得税法は個人所得すなわち「第三種ノ所得ハ総収入金額ヨリ必要ノ経費ヲ控除シタル予算額ニ依ル」（第四条第一項第三号）そして「総収入金ヨリ控除ス可キモノハ種苗蚕種肥料ノ購買費家畜其他ノ飼養料仕入品ノ原価原料品ノ代価場所物件ノ修繕費其借入料物件又ハ業務ニ係ル公課雇人ノ給料其他其収入ヲ得ルニ必要ナル経費ニ限ル但シ家事上ノ費用及之ト関聯スルモノハ之ヲ控除セス」（所得税法施行規則第一条）と規定していた。この場合「収入ヲ得ルニ必要ナル経費」には減価償却費が含まれるようにに解釈できそうだが、当時もっとも権威のあった税法解説書によると、「法律ハ総益金ト言ハスシテ総収入金額ト言ヒタルヲ以テ現ニ収入シタル又ハ将来収入スヘキ金額ノミヲ指称スルモノト謂ハサルヘカラス随テ財産ノ増価ヨリ生スル差益ノ如キハ之ニ含マス又総損金ト言ハスシテ経費ト言ヒタルヲ以テ之ヲ現ニ支出シタル又ハ将来支出スヘキ金額ノ意義ニ解セサルヘカラス故ニ財産ノ減価ヨリ生スル差損ノ如キハ之ヲ包含セサルモノトス」（若槻、前掲書、二九一頁、傍点―高寺）と、減価償却費はもちろんのこと、固定資産評価損（減価償却をしない場合における前期末時価と当期末時価との差額）も控除項目から除外されていた。
(6) 汐見三郎、佐伯玄洞、柏井象雄、伊藤武夫『各国所得税制論』昭和九年、二五二頁。
(7) *Vgl.* Kuno Barch, *Die Entwicklung des deutschen Bilanzrecht*, Bd II Steuerrecht, 1955, S. 178 ff.
(8) 高寺貞男「明治前期の国立銀行における減価償却」経済論叢、昭和三六年一〇月号、一一月号、参照。
(9) 佐々木誠治『日本海運業の近代化』昭和三六年、六三頁。
(10) 前掲書、一六九頁。
(11) 前掲書、六三頁。
(12) 前掲書、六三―六四頁。
(13) 「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（

シ」（第六条）ただし「本年ニ限リ七月三十一日マテニ差出スヘシ」（所得税法附則）

(14) 佐々木、前掲書、六五―六六頁。

(15) 前掲書、二〇六―二〇七頁。

二

すでにのべたように「所得税法制定ノ当時ニ於テハ法人ナル観念ハ未タ一般ニ了得セラレサリシカ故ニ該法ハ法人ニ課税スルノ規定ヲ設ケサリシト雖モ爾後社会ノ発達ト共ニ商事会社ノ勃興ヲ促シ商法民法ノ実施ニ依リ法人ナルモノ茲ニ法律上ノ承認ヲ得ルニ至リテハ之ニ課税セサルハ法ノ衡平ヲ維持スル所以ニアラス特ニ法人ニ課税セサルノ結果ハ箇人ヲシテ依リテ以テ所得税ノ賦課ヲ免ルルヲ得セシムルニ至ルヲ免レサルヲ以テ所得税ニ因リ収入ヲ得ントスルノ目的ヲ達スルカ為メニモ亦法人ニ課税スルノ必要ヲ見ル[1]」にいたり、「明治三十二年〔二月一〇日〕法律第十七号ヲ以テ所得税法全部ノ改正ヲ為シ[2]」た。この改正において「法人ノ所得」は「第一種ノ所得」としてあらたに課税されることになったが、株式・公社債投資を促進するため「所得税ヲ課セラレタル法人ヨリ受クル配当金ヲ課税外ニ置キ[3]」、公債社債からの利子収入（第二種ノ所得）を法人所得および個人所得（第三種ノ所得）から分離して（利子が支払われる際に源泉において[4]）低率の課税をすることとした。

ところで、明治三二年所得税法は法人所得の「算定」法について「第一種ノ所得ハ各事業年度総益金ヨリ同年度総損金ヲ控除シタルモノニ依ル[5]」（第四条第一項第一号）という新しい規定を設け（ただし、「前項第一号ノ場合ニ於テ益金中……所得税ヲ課セラレタル法人ヨリ受ケタル配当金及……支払ヲ受ケタル公債社債ノ利子アルトキハ之ヲ控除ス」（第四条第二項）ることとし）、さらに大蔵大臣は各税務管理局にたいし「所得税法施行上取扱方心得」として「第一種ノ所得ヲ

算出スルトキハ純益金ヨリ前年度繰越金ヲ控除スルハ前年所得税ヲ課税セラレタルモノニ再ヒ所得税ヲ課セサルノ旨趣ニ出テタルモノナルヲ以テ前年度ニ於ケル益金中ニ包含セラレサルモノハ之ヲ控除スルニ及ハサルモノトス」[6]

（明治三二年四月一日大蔵省内訓秘第三二六号第一条）と訓令した。したがって「法人ニ在リテハ各事業年度ノ総益金中所得税法ニ依リ所得税ヲ課セラレタル法人ヨリ受ケタル配当金及ヒ……支払ヲ受ケタル公債社債ノ利子ヲ除キタルモノヨリ其年度ノ総損金及ヒ前年度繰越金ヲ控除シタルモノヲ以テ其所得ト為スヘキモノト」[7]（傍点—高寺）されていたわけであるが、肝心の「総益金・総損金」については、それがどんなものか、所得税法にはなんらの規定もなかったため、「会社ノ損益計算中ニ於テ往々見ル所ノ役員賞与金及ヒ器械、建物、船舶等ノ償却金ナルモノハ之ヲ〔損金として益金中より〕控除スヘキモノナルヤ否ヤニ関シテ世間種種ノ論議[8]」をかわし、「其事業年度ノ所得ニ対スル所得税ハ之ヲ其年度ノ損金トシテ益金中ヨリ控除スヘキヤ否ヤニ付テモ亦世間ニ議論[9]」がおこった。たとえば、明治三二年九月から一〇月までの「東京経済雑誌」をひもといてみると、そこでは東京経済雑誌記者と森川鎰太郎との間につぎのような論議がかわされていた。

「各法人は本年上半季に於ける損益計算書を編成して税務署に届出で、政府は之を調査して決定せし所を通知したるに、法人中異議を唱ふるものあり、余輩〔記者〕は左に之を観察して卑見を述る所あらんとす、

異議の第一点は前季繰越損失、即ち創業費消却金の如きものを総損金〔総益金？〕中より控除せざるは不当なりと云ふに在り、余輩は此の異議の理由あることを思はざるべからず、何となれば創立費の損金たるや論を俟たず、唯々其の消却を数年間に分割したるに過ぎざるものなれば、其の年割額を総損金中より控除すべきは、営業費の控除すべきと異ならざればなり、

異議の第二点は建物及び器械代消却積立金を総損金中より控除せざるは不当なりと謂ふに在り、余輩は此の異議には反対を表せざるべからず、何となれば此の積立金は保険責任準備金[10]と稍々性質を同うすと雖も、其年度に於て実際支出するものにもあらざれば、之を以て損金なりとは見るべからざればなり、

異議の第三点は役員賞与金を総損金中より控除せざるは不当なりと謂ふに在り、此の異議は理由あるものと謂ふべし、夫れ給料及び賞与金の如きは、法人の所得税を課せらるゝと、課せられざるとを問はず、第三種の所得として納税せざるべからざるものなり、然るに之を控除せず、法人の所得として課税するときは、二重に所得税を課せらるゝに至るべし、是れ豈正当なる解釈ならんや、

異議の第四点は所得税額を総損金中より控除せざるは不当なりと謂ふに在り、此の非難は本年上半季に在りては不当たるを免がれざるべし、何となれば本年前半期の所得税額を納むるは、下半期に在るを以て、之を下半季の総損金中より控除せざるときは不当なりと雖も、上半季の総損金中より控除せずして可なればなり」[11]（傍点―高寺）

「法人所得の算定法に就き納税者中政府の課税法に異議を唱ふるものあるに当り、有力なる記者の意見を聞くを得たるは余〔森川〕の大いに謝するところ、且つ其の多くは愚見と異るところなきを喜ぶものなり、されど建物及び器械代消却積立金を総益金中（記者の総損金と云へるは誤ならん）より控除するは不当なりと云へる記者の説に至りては、余は全然之れに反対せざるを得ざるなり、

記者は曰く、

此の積立金は（中略）其の年度に於て実際支出するものにあらざれば、之を以て損金なりとは見るべからざればなり、

と、

されど思へ、建物及器械の腐朽損傷するや、著しく目にこそ見へざれ、時々刻々、年一年に腐巧損傷し、随て其価格を減じ行くものなれば、其の腐朽損傷たるや、即所有主の損失たるを以て、之を所有主より見れば、所有せる公債株券の市価の下落より生ずる損失と毫も異るところなく、尚適切に之れを云えば、薪炭其の他の消耗品より生ずる損失と択ぶところなきにしもあらずや、されば此等の積立金は記者の云ふ如く其の年度に於て実際之れを支出せざるにもせよ、便宜上支出の代はりとして積立て置くものなれば、之れを損失として総益金中より控除するは、素より当然の事と云ふべし、記者以て如何となす、」[12]（傍点―高寺）

ところで、以上のような論議は、それをとりあげた記事のはじめに報道されていたように、「納税義務者政府ノ通知シタル所得金高ニ対シ異議アルトキハ通知ヲ受ケタル日ヨリ二十日以内ニ不服ノ事由ヲ具シ政府ニ申出テ審議ヲ求ムルコトヲ得」[13]（第三十六条）という規定にもとずき、明治三二年八月から九月にかけて、多くの会社銀行が集団的に、特に紡績聯合会所属の紡績会社の場合にはその指令にしたがい統一しておこなった（減価償却、役員賞与、前季繰越損失を損金からはずして所得金額を決定したことにたいする）不服申立をバック・アップするものであった。この間の事情は明治三二年九月の「東洋経済新報」に載ったつぎの二つの記事を読めば、より明白になるであろう。

「各銀行会社に於ける年度の決算に対し前季繰越損失建物及器械代消却金（積立金に非す）役員賞与金の三種を控除せすして所得税を賦課したるは不当なりとて目下頻りに運動中なるが今其反対理由を聞くに前期繰越損失建物及器械代消却金役員賞与金等は皆商法の規定に基き株主総会に於て認定せらるるものなり若し此三種のものに所得税を課すときは役員は二重の税金を徴収せらるゝに至り到底不当たるを免れすと云ふにありと云ふ」[14]（傍点―高寺）

「紡績聯合会にては此程法人所得税問題に関し聯合各紡績会社へ宛通知書を発して此問題に就ての当業者の方針を通告せり其要左の如し

㈠器械及建物代償却金並に賞与金は決して課税すべきものに非ざるを以て万一税務署に於て是等を課税標準価格中に加入することに決定するに於ては飽迄反抗すること

㈡前二項の外前季繰越金（当季のみ）をも加入するの議あり是又異議を申立つべきこと

㈢前季繰越金損失金は当季利益金より差引くを至当とすること

尚税務署より器械及建物代償却金並に賞与金を加入せる決定書を送られたる平野紡績明治紡績両会社は既に異議の申立を為したりと云ふ[15]」（傍点―高寺）

それでは、以上のような不服申出にたいし、それを審査するために各税務管理局所轄内に設けられた「審査委員会」はどのような決議をなしたのであろうか。またそれにより各税務管理局はどのような決定をおこなったのであろうか。この場合、大蔵省主税局は、法人企業の側から異議申立のあった時期に大阪ならびに京都税務管理局からその取扱い方について中央の見解を求めるため照会された事項にたいし、各税務管理局長宛主税局長通牒および主税局回報によって、中央の見解を流し、会社税務会計がまちまちにならないよう努力しているので、次章では、右の問いに答える前に、まず主税局の統一見解なるものについて考察することにしよう。

(1) 若槻、前掲書、二五二―二五三頁。

(2) 前掲書、二五四頁。

(3) 前掲書、二八一頁。

明治三二年所得税法が「此法律ニ依リ所得税ヲ課セラレタル法人ヨリ受クル配当金」（第五条第七号）「所得ニハ所得税ヲ

課セス」（第五条）とした理由を、主税局内国税課長および議会の大蔵省所管事務政府委員として所得税法律案の作成・議会通過および制定後の施行の過程で中心的役割をはたした若槻礼次郎はつぎのように説明している。「法人ナルモノハ箇人ノ外ニ別ニ特立シテ人格ヲ有スルモノナルカ故ニ法人ニ課税シタル後之ヨリ配当ヲ受ケタル箇人ニ付キ更ニ所得税ヲ課スルコトハ理論上之ヲ以テ重複ノ課税ト謂フコトヲ得ス然レトモ元来箇人相集リテ営利ヲ目的トス法人ヲ設立スルハ之ニ依リテ利益ヲ得ントスルニ在ルヲ以テ法人ノ利益即チ其所得ニ課税スルハ間接ニ箇人ノ利益ニ課税シタルモノナリ故ニ法人ノ利益ヲ分配スルニ当リテ其配当金ニ付キ更ニ箇人ニ課税スルトキハ同一ノ利益ニ付キ再度ノ課税ヲ受クルカ如キ感想ヲ懐クハ人情ノ免レサル所ナリ旧所得税法ニ於テハ法人ニハ全ク所得税ヲ課セサリシニ現行所得税法カ之ヲ改正シテ法人ニモ所得税ヲ課スヘキモノト為シタルハ既ニ課税ノ密ヲ加ヘタルモノナリ然ルニ尚ホ其法人ヨリ受ケタル配当金ニ付テモ亦箇人ニ所得税ヲ課スヘキモノトセハ改正所得税法ノ増課ハ稍ヤ急遽タルヲ免レサルヘシ是レ法律カ所得税ヲ課セラレタル法人ヨリ受クル配当金ヲ課税外ニ置キ以テ法律改正ノ経過ヲ緩和シタル所以ナリ」（前掲書、二八〇―二八一頁）つまり、理論上建前として法人実在説（entity theory）をとりながら、租税政策上（株式投資促進のため）法人擬制説（fiction theory）に傾き、二重課税を避けようとして配当所得を非課税とする措置がとられたわけである。

(4) 公社債利子収入を分離・源泉課税とした「理由ハ、法人ノ所得ニ附イテ既ニ課税ヲシテ本元デ課税スルト云フコトニナル以上ハ、株券ノ所有者ニ対シテ課スルト同ジク、公債社債ノ利ヲ持ッテ居ル人モ矢張仕払ノ所デ、課税スルト云フコトガ宜シイノデアル」（政府委員若槻礼次郎の答弁「第十三回帝国議会衆議院議事速記録」第二二号、官報〔号外〕、明治三二年二月一日、二七二頁）また、こうすれば、「公債ガ無記名タルカ故ニ、先ヅ自分ノ所得トシテ利子ヲ書出サズ致シテ居ルト云フ結果ガ生ジ」（衆議院議員星亨の発言、前掲官報、二七三頁）ないようにして、脱税も防ぐこともできると説明されていた。しかし、当時問題となっていたように、分離して「公債社債ト云フモノニ千分ノ二十ヲ課スト、他ノ所得税ハ三百円ニ満タナイモノハ取ラナイト……ナッテ居ルニモ拘ラス此公債社債ニ限ッテハ縦令五十円百円ノ一枚ヲ所有スルモノモ之ヲ徴収スル」結果となり、僅少の軍事「公債社債ヲ持ッテ居ル者ニ向ッテ、非常ニ〔税ガ〕重クナル」が、その反面、多額の公債社債「ヲ持ッテ居ル者〔ニ〕ハ……非常ニ税額ヲ軽ク」し、ひいては「公債社債ノ価格ニ〔良い〕影響ヲ及ス」（衆議院議員滝口帰一の発言、前掲官報、二七二、二七三頁）ことになるから、利子所得の分離課税は「明治政府の公債政策と密接な関連をもっていた

とかんがえられる。……とくに日清戦争の戦費の調達のために政府は一億をこえる当時として巨額の公債を発行し、これを各銀行や「資本家」「資産家」の「愛国心」に訴えて応募せしめた。これによって、旧封建領主、ブルジョアジー、政府高官などは、従来から所有していた金禄などにくわえて高額の公債の所有者となった。しかも、戦後経営のため財政の膨脹はさらに公債の増発の傾向をみせたため、公債価格を低下させる傾向を生じた。そこで政府は公債発行を容易にし公債価格の維持をつうじて、多額の公債所有者に対して前記のように税制上で多額公債所有を優遇することによって、公債価格の安定をはかるとともに、すすんで彼等の公債投資を奨励しようとしたものである。」（高橋誠「明治後期の所得税制――日本所得税制史論その二」経済志林、昭和三四年一月号、一〇一頁）

(5) 『明治財政史』第六巻、一四頁。

(6) 前掲書、二五―二六頁。

(7) 若槻、前掲書、二八二頁。

(8) 前掲書、二八四頁。　(9) 前掲書、二八六頁。

(10) 「其法人ニシテ保険事業ヲ営ムモノナルトキハ総損金及ヒ前年度繰越金ノ外尚保険責任準備金ヲモ控除スヘキモノナリ」（前掲書、二八二頁）このように「保険会社ニ在リテ特ニ責任準備金ヲ課税標準外ニ置キタルハ責任準備金ナルモノハ保険事業ノ理論上将来発生スヘキ推定アル危険ニ対スル準備金ナルカ故ニ未タ之ヲ以テ会社ノ利益ト為リタル金額ナリト謂フコト能ハサルヲ以テナリ」（前掲書、二八四頁）

(11) 「法人所得の算定法」東京経済雑誌、九九五号、明治三二年九月九日、五四四頁。

(12) 森川鎰太郎「法人所得の算定法に就き東京経済雑誌記者に質す」東京経済雑誌、九九九号、明治三二年一〇月七日、七七〇頁。

(13) 『明治財政史』第六巻、一八頁。

(14) 「銀行会社と所得税法」東洋経済新報、第一三五号、明治三二年九月五日、三二頁。

(15) 「法人所得税問題に関する紡績聯合会の通牒」東洋経済新報、第一三七号、明治三二年九月二五日、三五―三六頁。

三

すでにのべたように明治三二年所得税法は「総益金マイナス総損金」という法人所得算定方式を採用したにもかかわらず、「総益金・総損金」がなんたるかについてなんらの規定も設けていなかったので、「前季繰越損失金（所謂創業費消却の如きもの）、建物及器械代消却金、役員賞与金及所得税をも控除するものや否やに付き、……其筋と会社との間所得税法の解釈を異にせる」結果を生じたが、「右に関する大蔵省の〔当初の〕見解なりといふを聞くに、大蔵省は素より直接に会社を監督せるものにもあらざれば、実際会社の定款に於て前記の如き費目を損金の一部と見做して計算すべきものとなし、其計算方に基きて会社の純益金なるものを算出し、之を届出でたるときは其届書に従って所得金を決定すべく、若し又前記の費目を損金とせず利益分配の如く純益金の一部と為すの定款ありて、其計算法に従ひ会社の所得金を決定して届出を為したるときは、強いて之を訂正して損金中に入れしむるの必要之なきに依り、此場合には亦其届出に基きて課税すべきものと為す、之を要するに前記の各費目は会社の定款と及び其定款に従って編製しる計算書の如何に由て決定する筈なり」[1]（傍点—高寺）といわれていた。しかし、はじめて法人にたいし「総益金マイナス総損金」という所得算定方式を適用する場合とはいえ、総益金・総損金とはなにかを決めずに、総損金に含まれるかどうか解釈に相異のでた項目は「会社の定款と及び其定款に従つて編製せる計算書に由て決定する」という行き方は、筋が通らないことに気がついた大蔵省主税局は、まず「時価評価」を強制した商法（明治三二年三月九日公布・六月一八日施行）第二十六条第二項——「財産目録ニハ動産、不動産、債権、其他ノ財産ニ其目録調製ノ時ニ於ケル価格ヲ附スルコトヲ要ス」——を前提にして「総益金トハ法人ノ受領シタル一切ノ収入

ハ勿論其所有財産ノ価格増加ニ因リ生シタル利益〔財産評価益〕モ亦之ヲ包含スルモノニシテ総損金トハ其支出シタル一切ノ経費ハ勿論所有財産ノ価格減少ニ因リ生シタル損失〔財産評価損〕モ亦之ヲ包含スルモノナリ[2]」と解釈し、つぎに、かかる解釈にそって、明治三二年一〇月に、異議申請のあった項目を中心として各項目の取扱い方について照会をしてきた大阪ならびに京都税務管理局に回答すると同時に、つぎのような各税務管理局長宛主税局長通牒および主税局回報を通じて、中央の統一見解を各税務管理局へ流した。

明治三十二年十月二日主税局長通牒（各税務管理局長）

「第一種法人の所謂計算方に関し大阪税務管理局照会に対し省議を経回答せし事項左に

一、利益ノ有無ニ拘ハラス事業年度中毎月又ハ随時ニ賞与ヲ為スト定メタルモノ

二、決算ニ際シ総益金中ヨリ営業上ノ総損失金ヲ控除シタル残額ニ対シ歩合ヲ定メテ賞与ヲ為シ之ヲ損金中ニ計算シ其ノ残額ヲ純益ト定ムルモノ

三、総益金中ヨリ総損金ヲ控除シタルモノヲ純益金トシ其ノ額ニ対シ歩合ヲ定メ賞与ヲ為スト定メタルモノ

右賞与金一ノ場合ハ法人ノ所得ト見ルヘキモノニアラス二、三ノ場合ハ法人ノ所得ト見ルヘキモノトス[3]

一、総益金中ヨリ総損金ヲ控除シタル純益金ノ内ヨリ器械器具代価償却準備金若クハ器械器具償却積立金ノ名称ヲ以テ積立ルモノ

二、前項ノ同名称ノモノヲ損金トシテ計算シ其実定款ニハ利益ノ内ヨリ償却又ハ積立ルコトニ定メアルモノ

右器械器具償却積立金ハ一、二ノ場合共其積立金ハ所得ト見ルヘキモノトス

一、土地建物器械器具等固定資本ハ商法ノ規定ニ依リ其決算期ニ於テ時価ヲ附スルモノナレハ其時価ヲ前期決算期ノ時価ニ対比シ増差額ハ固定資本ノ増価益金トシテ総益金ニ計算シ減差額ハ減価損金トシテ総損金ニ計算スルモノ

二、有価証券又ハ商品等ニシテ翌期ニ繰越スモノモ亦前項同様前期決算期ノ時価又ハ原価ニ対スル増減差額ヲ総益金総損金ニ計算スルモノ

右固定資本並商品等ノ減価損金ハ一、二ノ場合共ニ其ノ損金ハ総損金中ニ計算スヘキモノトス

一、創業費（雑費ノミニテ固定資本ノ買入代等ヲ含マス）ヲ其ノ法人設立ノ初期ニ於テ又損失金ヲ其ノ損失アリタル年度ニ於テ資本金ヨリ支払ヒ而シテ翌期以降ノ利益金ヲ以テ漸次其ノ資本ヲ補充スルモノトシ計算書中損金ニ現ハシタルモノ

二、其ノ創業費及損失ヲ債務トシテ後期ニ繰越利益金ノ内ヲ以テ弁済ヲ為スモノトシ計算書中損金ニ現ハシタルモノ

右創業費及損失金ハ一、二ノ場合トモ其ノ事業年度ノ総損金中ニ計算スヘキモノトス」[4]（傍点―高寺）

明治三十二年九月二十五日京都〈税務管理〉局照会

「第一種、第三種所得計算方ニ付テハ一ハ総益金ヨリ総損金ヲ控除シ一ハ総収入ヨリ必要ノ経費ヲ控除スルノ差異有之候ヘ共其課税ヲ受クヘキ所得ノ種類ニ至ツテハ両者間区別ナキヲ以テ第一種ノ所得ニ在テモ資産ニ付テノ損金ヲ控除スヘキハ勿論ノ事ニ有之候得共総テノ支出ハ必シモ損金ニアラサルヲ以テ仮令其営業上ノ収入金ヲ以テ支出シタルモノト雖法人ニ於テ損失ヲ来ササルモノ例之器械買入代金ノ如キ法人ニ於テハ一ノ損益スル処ナク寧ロ性質上資本ノ変形ニ過キサルモノハ〔資本的支出であり〕固ヨリ損金トシテ控除スヘキモノニアラサルヘシ然リト雖諸器具ノ買入代金及機械ノ修繕費ノ如キ之ヲ経済的ニ見テ亦恰モ資産ノ変形ニ類スルカ如シト雖此等ハ営業上又ハ保持上必要ノ為メ支出スル〔収益的支出なる〕モノニシテ又通常果実ヲ以テ支弁スヘキ性質ノモノタルヲ以テ之ヲ損金トスルヲ穏当トスヘクト被存候然ルニ此等控除金ニ付テハ論議スル所有之税務署今後ノ取扱ヲ一定セシメ度云々

明治三十二年十月十二日坤第一〇、四八四号主税局回報

本年九月二十五日付第二五四号照会第一種所得計算方ノ件右ハ器械器具ト雖其ノ性質上資本ノ変形ニシテ財産目録ニ掲クヘキ

モノハ損金トシテ控除スヘキ限ニ無之其他ハ貴見ノ通」[5]（傍点―高寺）

ところで、『明治財政史』によると、「賞与金交際費機械建物償却金ハ総損金ノ内ニ含蓄スルヤ否ヤニ就テ各税務管理局ノ意見又ハ各地審査会ノ議決、行政裁判所ノ判決等各其解釈ヲ異ニシ一事両端ニ出ツルノ例少ナカラス」[6]といわれているが、その実情はどうだったであろうか。

「東洋経済新報」明治三二年一一月二五日号の記事によると、「法人所得に関し諸会社が東京税務管理局の決定に異議の申立をなしたることは曩に報道したる所なるが今聞く所によれば東京税務管理局内の所得税審査委員会にては」「法人所得の異議申立六件中三件は之を採用したるも他は排斥し」[6]たが、その場合当審査委員会にては一〇月二日の主税局長通牒の線にそって「会社の役員賞与金及交際費は定款に於て利益分配の一部と定めたるときは純益金〔総益金?〕の中より控除するものにあらず」という「決定を与えたり」[7]また、日本石油株式会社が「明治三十二年下半期損益計算書ヲ所轄税務署ニ提出シタルニ新潟税務管理局長ハ……〔定款の規定により利益の一定割合を支払った〕役員賞与金並ニ交際費ヲ所得金額ニ加算シタリ依テ……不服ノ事由ヲ具シ審査会ノ審査ヲ求メタルモ審査会ニ於テモ……〔会社側〕ノ申立相立タサルコトニ決シ」[8]た。他方、「大阪ノ管理局部内ニ於ケル審査会、又名古屋管理局ニ於ケル部内ノ審査会ニ於テハ」主税局長通牒には同調せず、「此賞与金杯ハ〔税を〕取ルベキモノデナイト云フコトニ決シ」[9]た。たとえば、大阪税務管理局管内の明治紡績、大阪合同紡績、日本紡績、摂津紡績、平野紡績、大阪紡績、内外綿、摂津製油、毛斯倫（モスリン）紡績および堺紡績の各株式会社が、明治三二年下半季（七月―一二月）と翌三三年上半季（一月―六月）またはそのいずれかの事業年度分の所得金額の決定にたいし、定款の規定にしたがい「営業益金」または「収支計算ノ残額ニ対シ其十分ノ一」[10]をもって支払った「役員賞与金ヲ所得金額ヨリ控除

スヘキトノ理由ヲ以テ異議申立ヲ為シ審査ヲ請求セシ処審査委員会ハ……「これら」ノ異議申立ヲ理由アルモノト決議」した。[11] もちろん、大阪税務管理局長はあくまでも主税局長通牒の線を守り、「此決議ニ服従セス異議申立ヲ理由ナキモノトシテ」「前同様ノ決定ヲ為セリ」[12] そこで、これらの企業は一連の「所得金額決定変更及取消ノ訴」（明治三四年第二二―三〇、三二号）をおこしたが、行政裁判所は、日本石油会社が新潟税務管理局長を相手とした二回にわたる「所得金額決定取消ノ訴」（明治三三年第一三八号・明治三三年一一月一二日宣告、明治三三年第二三三号・明治三三年一二月二八日宣告）[13] の場合（この事件では利益に比例して支払われる役員賞与金のみでなく、同様の交際費もその損金性を行政裁判所によって否認された）と同様、税務管理局長の決定を支持し、明治三四年五月三〇日に「役員ノ賞与金ハ俸給又ハ給料ノ如キ会社損益ノ有無如何ニ拘ハラス会社ノ義務トシテ支給スヘキモノト其性質ヲ異ニシ純ラ会社ニ利益金アル場合ニ限リ給与スヘキモノニシテ本件ノ賞与金ノ如キハ……畢竟会社ノ利益金ニ就テノ処分タルニ外ナラサルヲ以テ所得税法第四条第一項第一号ニ所謂総損金ノ中ニ包含スヘキモノニアラス」[14] と判決した。

以上役員賞与金（および交際費）についての行政実例および行政裁判例をすべてあげたわけではないが、これらの事例から判断すると、さきに引用した『明治財政史』の記述には、役員賞与金に関するかぎり、若干の誇張が含まれているということができよう。たしかに当初は下部の「各税務署或ハ管理局ノ審査会ニ至リマシテハ区々ニナッテ税務署ノ取扱方ニ至ッテモナカナカ一定シテ居ラナイ、或ハ賞与金ヲ取ラズシテ課税ノ金高ニ組込マズシテ、機械建物償却金ダケヲ組込ンデ居ル所モアリ、又機械償却金ヲ組込マズシテ賞与金ダケ組込ンデ居ル」[15] という事態が生じていたが、主税局長通牒がでてからは、役員賞与金についての各税務管理局の決定、大阪および名古屋税務管理局所得金額審査委員会以外の審査委員会の議決および行政裁判所の判決はすべて主税局通牒の線にかたまってい

たというのが実情である。こうなったわけは、主税局が、通牒を通じて、利益の一定割合を支払う役員賞与金は之を総損金に含めず、利益の分配とみるべきであるという明確な基準を示し、他方それが適用される企業の側でも一般に定款の規定にしたがい利益の一定割合を役員賞与金にあてる実務をやっていたことによるものといえよう。

こうして役員賞与の税務会計は容易に主税局長通牒の線に統一され、税務行政上混乱をさけることができたのであるが、機械・建物等の減価償却の方は、次稿「明治三十二年所得税法と税務減価償却」においてくわしく考察するように、当時の減価償却実務を反映して主税局長通牒自体に問題があったため、役員賞与金のようなわけにはゆかず、『明治財政史』が指摘している通りの事態が生じた。

(1) 「法人所得税に対する大蔵省の見解」東京経済雑誌、第九九四号、明治三二年九月二日、五一一頁。

「法人ノ所得ヲ算定スルニ就キマシテハ、是マデ政府ノ方針ト云フモノハ段々変ッテ来テ居リマスル、此所得税法ノ出来マシタ当時、即チ其時分ノ大蔵省ノ方針ト云フモノハ、全ク其会社、其銀行ノ定款ノ書方如何ニ依ッテ、賞与金杯ニ税ヲ課スルト課セヌノ区別ヲシテ来タノデゴザイマス、ソレデ現在吾々大蔵省ノ方針ニ依ッテ議案ヲ出サレタ、審査会ニ於テノ議案ヲ見テモ、政府ノ方針ハ明カニ其明文ニ掲ゲテアルコトデゴザイマス」（衆議院議員木村誓太郎の発言、「第十五回帝国議会衆議院議事速記録」第四号、官報〔号外〕明治三四年一月三〇日、二八頁）

(2) 若槻、二八二頁。

総益金（収入と評価益）から総損金（経費としての支出と評価損）を控除した金額、これすなわち所得であるとする把え方は、その後明治四〇年六月二六日の行政裁判所判決においても、「政府カ決定スヘキ法人ノ所得ハ一事業年度ヲ通シ総テノ収入支出及ヒ価格ノ増減ヲ加除シタル計算金額ナラサルヘカラス」（『行政裁判所判決録』第一八輯、四八五頁）と再確認されている。この場合、収入支出とは現金収支のみをさすのか、それともさらに「其事業年度内に於て法人に属せし収入の権利の価額」と「其事業年度内に於て其性質上利益の有無に係はらす負担せる支払義務」まで含めて広い意味で用いられているのか、明白でないが、もしも後者であるならば、かかる所得算定法は「純財産増加説」（Reinvermögenzugangstheorie）によった

場合と同一の結果をもたらすであろう。事実、大正期に入ると、「益金又は損金の性質に付ては税法中別に規定なしと雖、商法の規定によれば損益は畢竟会社財産の増減を云ふものなるが故に、本法に於ても亦此の意味なりと解すべきものとす」（武本宗重郎『改正所得税法釈義』大正二年、九三頁、傍点―高寺）と純財産増加説的解釈がなされている。

(3) 役員賞与金の取扱い方について若槻内国税課長は、主税局長通牒を補足するかのごとく、当時つぎのようにのべていた。「利益ノ有無ニ拘ラス一定ノ条件ヲ具備シタル者ニハ必ス賞与金ヲ与フヘキコトヲ定メタル場合ニ於テハ賞与金ノ支払ハ当初ヨリ会社ノ義務ニ属シタルモノト謂ハサルヘカラサルカ故ニ賞与ニ充テタル金額ハ之ヲ損金トシテ益金中ヨリ控除セサルヘカラス之ニ反シテ会社ニ於テ利益アリタル場合ニ限リ一定ノ条件ヲ具備シタル者ニ賞与金ヲ与フヘキコトヲ定メタル場合ニ於テハ会社ニ於テ決算上利益アリタル場合ニ於テ始メテ其一部ヲ役員ニ分配スルモノナルカ故ニ其金額ハ之ヲ損金ト謂フコト能ハス随テ之ヲ益金中ヨリ控除スヘキモノ―アラス而シテ賞与金カ損金トシテ支払ハルルモノナルヤ将タ利益ノ分配トシテ支払ハルルモノナルカハ事実ノ問題ニ属スルカ故ニ各場合ニ就テ之ヲ判断セサルヘカラスト雖モ定款ノ規定又ハ総会ノ決議ニ於テ利益ノ比率ヲ以テ賞与金ヲ定ムルカ如キ場合ニ於テハ其賞与金ハ常ニ利益ノ分配ナリト信ス」（若槻、前掲書、二八五頁）

(4) 武本、前掲書、九五―九七頁。

(5) 武本、前掲書、九八―一〇〇頁。

(6) 『明治財政史』第六巻、三五頁。

(7) 「法人所得と審査委員会決定」東洋経済新報、一四三号、明治三二年一一月二五日、三四頁。

また、東京税務管理局内の安房銀行についてつぎのような記事がある。「法人より事業年度終了後役員へ給与する賞与金は、之を法人の総損金中へ加算すべきものなるや否やに付ては、世間多少の疑惑を抱き、随て甲乙見解を異にするものあり、諸会社中にも異議を唱ふるものある由は屢耳にせし所なるが、右に関し此程株式会社安房銀行より大蔵大臣に訴願を提起せしに、審理の未総損金中に加算すべきものにあらずと裁決せられたる旨、其筋より各税務管理局へ通知したりと云ふ」（「法人の納税に就て」東京経済雑誌、一〇〇四号、明治三二年一一月一一日、一〇四九頁）

なお、東京税務管理局所得金額審査委員会は「所得税を納むる事業年度の所得税は実際に納付したる年度に於ては控除すべきも未だ納付せざるときは之を控除すべきものにあらず」（「法人所得と審査委員会決定」東洋経済新報、一四三号、明治三二

年一一月二五日、三四頁）と決定していた。さきの主税局長通牒はこの点について全然ふれていなかったから、これをもって当審査委員会独自の決定とみることも不可能ではないが、若槻内国税課長によってつぎのように主張されていたことを考えあわせると、役員賞与金の場合と同様、主税局の統一見解にしたがい決定したものということができよう。

「所得税ナルモノハ法人ノ各事業年度ニ於ケル所得ニ賦課スルモノニシテ所得ハ年度経過ノ後損益ヲ決算シテ始メテ確定スルモノナルヲ以テ所得税ヲ納ムヘキ義務ハ年度経過後ニ於テ始メテ生スルモノナリ故ニ所得税ハ其年度ニ於ケル損金ニアラス随テ之ヲ其年度ノ益金中ヨリ控除スヘキモノニアラス但シ所得税ノ納付ハ法人ノ義務ニ属スルモノナルカ故ニ翌年度ニ於テハ之ヲ其年ノ損金トシ其損益計算ニ加フヘキハ勿論ナリ」（若槻、前掲書、二八六頁）

(8)『行政裁判所判決録』第四〇巻、一一九―一二〇頁。

(9) 衆議院議員木村誓太郎の発言、「第十五回帝国議会衆議院議事速記録」第四号、官報〔号外〕、明治三四年一月三〇日、二八頁。

「審査委員ハ収税官吏三名」と第三種所得税納税者から選出された「調査委員四人ヲ以テ之ヲ組織」（所得税法第三十七条）し、「議事ハ出席員ノ多数ヲ以テ之ヲ決ス」（同施行規則第二十五条）ことになっていたから、民間側の調査委員が一致して不服申立を支持して、四票を行使すれば、主税局長通牒に反する決議をすることも可能であった。事実「大阪税務管理局審査委員〔中民間より選出された〕天川三蔵、湖亀治郎七、福井楠多郎、植田一郎」は「明治三十三年十二月十九日より同廿六日に至る間」明治三二年下半季と三三年上半季の「所得金額決定に対する異議申立」を審査した際、協同して「役員賞与金は…支出に入るべきものとして之に課税すべきものに非ず、若し之れに課税し、尚一己人の収入に課税し、結局二重となるを以て免除するを正当とす」と主張し、収税官吏側と「討論の末」「日本紡績株式会社外七十餘会社〔銀行〕の異議を理由あるものと〔いう〕議決」（「大坂税務局所得審査委員陳情書」東京経済雑誌、一〇六四号、明治三四年一月一九日、九九、一〇〇頁）へもちこんでいたのである。

なお、当時「諸管理局多数ノ審査委員ガ、全国異口同音ニ〔賞与金は損金にあらずとして税を〕賦課スベカラザルモノデアルト云フコトヲ新聞ニ書キ」（衆議院議員加藤六蔵の発言「第十五回帝国議会衆議院議事速記録」第一四号、官報〔号外〕、明治三四年三月一九日、二一六頁）たてていたといわれている。

(10) 明治紡績と大阪合同紡績の両株式「会社ノ〔不定額給に属す〕賞与金ハ計算期末ニハ既ニ支出セルモノニシテ世間多数ノ会社ノ如ク一旦損益ヲ計算シ之ヲ利益金ト定メ定時株主総会ニテ決議シタル後其利益金ノ幾分ヲ賞与金トシテ支給スルモノト事実ヲ異ニス」(『行政裁判所判決録』第四六巻、二四、三二頁)ことはたしかであるが、これは仮決算によって営業益金を概算し、定款にしたがいその十分の一を役員賞与金にあててしまい、「若シ所謂不定額給ニ課税セラレタルトキハ……決算以前ニ支払ヲ了シタルモノナリトノ抗弁ヲ為スノ伏線ニ外ナラス……其性質ハ〔他の会社の〕一般賞与金ノ如ク利益金ノ処分ニ係ルモノト異ル所ナシト認メラルル」(明治三五年三月八日大阪税務管理局長照会、自治館編輯編纂『修正増補・税法質議類集』大正一〇年、二五八頁)

(11)(12) 『行政裁判所判決録』第四六巻、二二、三〇、三八、四七、五五、六三、七一、七九、八七、九五頁。

(13) 『行政裁判所判決録』第四〇巻、一二二頁、第四一巻、九八頁。

(14) 『行政裁判所判決録』第四六巻、二七—一八、三六、四四、五二、六〇、六八、七六、八四、九二、一〇一頁。

すでに本文二八頁に引用したような記者の見解を掲載していた「東京経済雑誌」は、行政裁判所が新潟税務管理局長の決定を支持し、日本石油株式会社が敗訴するや、ただちにその詳細を報道すると同時に「行政裁判所の判決は、最終の裁判即ち確定裁判にして、法律上には之を改むるの途なしと雖も、専ら道理上より観察すれば、此の判決は頗る奇異のものとならざるべからず、夫れ賞与金を役員並に社員に与ふるは、多く利益を見たる場合に於てするを以て、之を総損金に加へず、利益金の一部として之に所得税を課するは可なりと雖、既に法人の所得として所得税を課しながら更に之を役員並に社員の所得高に加へて、第三種の所得税を課するは二重にして不都合ならずや」(「賞与金並に交際費に関する行政裁判所の判決」東京経済雑誌、一〇五九号、明治三三年一二月八日、一二四二頁)と批判し、株式会社横浜蚕糸外四品取引所も「所得金額審査決定不服ノ訴」(明治三三年第一八一号、明治三三年一一月一六日宣告)において「会社ノ役員カ会社ヨリ受クル賞与金ハ……個人所得トシテ其税ヲ課スヘキモノナレハ第一種法人ノ所得トシテ其税ヲ課スルコトヲ避ケサルヘカラス……賞与金ニ対シ個人ノ所得トシテ所得税ヲ賦課シ置キナカラ今又是ヲ法人ノ所得中ニ加ヘ課税セントスルハ同一ノ税源ニ対シ二重ニ其税ヲ課スルモノニシテ不法ノ甚シキモノト信ス」(『行政裁判所判決録』第四一巻、四五—四六頁)と陳述していた。これにたいし横浜税務管理局長は「所得税法ハ法人タルト個人タルトヲ問ハス各人ノ収入ヲ以テ課税ノ目的トシ仮令同一物体カ転々幾所ニ移ルモ其

収得者ノ異ナル以上ハ幾回タリトモ課税スルノ本旨ナリ」（前掲書、四八頁）と答弁し、さらに行政裁判所も税務管理局の見解を支持して、「凡ソ法人ナルト個人ナルトヲ問ハス其所得ニ付納税義務アルコトハ所得税法ノ規定スル所ナルヲ以テ課税物件ハ同一ナルモ転シテ他ノ主格ニ移リ其所得者ヲ異ニスル以上ハ之ニ対シ課税スルヲ得ルモノト解釈セサルヘカラス」（前掲書、五一―五二頁）と判決していた。

また、日本紡績株式会社以下八社は一連の行政訴訟において、「若シ夫レ之レ（役員賞与金）ヲ会社ノ純益トシテ所得ヲ計算シ之レニ課税スルトセハ一方会社ノ役員ハ又此賞与金ヲ所得トシテ之ニ所得税ヲ賦課セラル、ニ至ル然ルトキハ一方ニ於テハ法人タル会社ヨリ第一種ノ所得トシテ課税セラレ他方ニ於テハ第三種ノ所得トシテ課税セラレ畢竟一个ノ目的物ニ二重ノ課税ヲ受クルノ不当ヲ生スルモノトス」（『行政裁判所判決録』第四六巻、四〇―四一、五六―五七、六四―六五、七四、八一、八九、九七―九八頁）と陳述し、これにたいし大阪税務管理局長は「同一物件カ更ニ転シテ他ノ主格ニ移リ課税セラル、ハ毫モ法律ニ抵触スル所ナシ」（前掲書、四二、五七、六七、七五、八三、九一、一〇〇頁）と答弁していた。

このように「従来ハ法人並ニ個人カラ取ッタモノデアリマスカラ、之ガ抑々紛議ヲ生ジタ原因」になったため、第一五回帝国議会衆議院において、明治三四年三月一八日「賞与金ハ個人ヨリ徴収シテ、法人ヨリ徴収スルコトハ削除スルガ至当デアルト、決定ヲ致シタノデアリマスガ、……貴族院ニ於テ反対ニ法人カラ取ッテ、個人カラハ取ラナイト云フコト」（衆議院議員鈴木摠兵衛の発言「第十五回帝国議会衆議院議事速記録」第二〇号、官報〔号外〕、明治三四年三月二五日、三九八頁）になったので、三月二四日衆議院もこの貴族院の修正に同調し、四月二日法律第十七号をもって、所得税法を改正し、明治三四年度分から、個人が「所得税ヲ課セラレタル法人ヨリ受クル……割賦賞与金」（第五条第七号）には、受取配当金と同様、課税しないことにした（『明治財政史』第六巻、三四―三五頁）。

このような受取役員賞与金にたいする非課税特典とひきかえに、政府は従来通り、主税局長通牒の線にそって、役員賞与金を総損金に含めず、法人所得として課税するという立場を守ることができたので、この後かかる了解の下にその損金否認をめぐる対立は解消した。

(15) 衆議院議員木村誓太郎の発言「第十五回帝国議会衆議院議事速記録」第四号、官報〔号外〕、明治三四年一月三〇日、二八頁。