

明治 20 年所得税法における納税主体

——法人所得課税の議論——

本多 八穂

はじめに

「現代文明諸國の租税制度の中樞をなすものは所得税であつて、所得税を研究する事によつて其の國の財政制度の發達の程度を批判し得る程である」¹⁾と評されるように、所得税は、資本主義經濟から生じた「所得」に課する租税であり、租税制度の中樞として國家の財政基盤を担う租税である。そして、その所得税の構造は、まさにその國の資本主義經濟の成熟度を投影し、財政制度の發達にその足跡を残すこととなる。

この所得税制度を最も早く導入したのは、英國の 1798 年であり²⁾、我が國の導入は、それから遅れること 89 年後の 1887 年である。しかし、我が國の近代化の嚆矢を明治元年（1868 年）とすると、それからわずか 20 年足らずで、所得税制度の導入へと踏み切ったこととなる。この事實に照らせば、その歴史

1) 汐見三郎『各國所得税制論』1 頁（有斐閣、1934 年）。

2) 英國の所得税制定については、1798 年の Triple assessment を濫觴とする説と 1799 年の新所得税法を最初のものとする説があるが、ここでは前説に従うとする。汐見、同、5 頁。

的背景には、我が国の驚異的な資本主義経済への傾倒があったことを、窺い知ることができる。

我が国の所得税制度は、個人所得税が明治 20 年 3 月 23 日勅令第 5 号³⁾により創設され、法人所得課税が明治 32 年の同法全文改正⁴⁾により、分類所得税として導入された。特に、この法人所得課税は、近代資本主義国家を標榜した殖産興業政策のもと、日清戦争を契機とする戦費調達の出発点として、財政上の要請が高まっていった。大正 9 年の同法全文改正⁵⁾では、「法人」が独立した納税主体であることを前提に、法人所得課税は再構築され、最終的に昭和 15 年における法人税法⁶⁾の立法化をもって所得税法から分離し、独立した法人所得課税制度として成立するに至った。

このように法人所得課税は、所得税法上分類所得税として導入されたのち、産業構造の変革に伴う税制改正によって、その納税主体である「法人」とはいかなるものか規定されていくこととなる。我が国では租税法学が課税所得の算出面を研究の中心においてきたため、租税法における納税主体の研究はまだ不十分である⁷⁾との指摘もあり、特に、法人所得課税の納税主体に関する通時的な研究が、未だ俟たれる状況にある。

そこで、本稿では、所得税の制度の原点である、明治 20 年 3 月 23 日勅令

-
- 3) 明治 20 年 3 月 23 日勅令第 5 号。大蔵省印刷局編『官報第千百拾五號 (明治二十年三月二十三日)』217 頁 (内閣官報局、1887 年)。
 - 4) 明治 32 年 2 月 13 日法律第 17 号。大蔵省印刷局編『官報第四千六百八十二號 (明治三十二年二月十三日)』169 頁 (印刷局、1899 年)。
 - 5) 大正 9 年 7 月 31 日法律第 11 号。大蔵省印刷局編『官報號外 (大正九年七月三十一日)』1 頁 (印刷局、1920 年)。
 - 6) 昭和 15 年 3 月 29 日法律第 25 号。大蔵省印刷局編『官報第三千九百六十七號 (昭和十五年三月二十九日)』7 頁 (内閣印刷局、1940 年)。
 - 7) 占部裕典「企業課税における法人概念 (一) —アメリカにおける企業形態と租税要因—」民商法雑誌 95 巻 2 号 231 頁、232 頁 (1986 年)。

第 5 号により公布された所得税法（以下、「明治 20 年所得税法」という。）を、納税主体の側面から取り上げたい。なぜなら、法人所得課税導入の検討とは、所得税制度創設時の議論において最も重要な論点として位置づけられたものであり、この議論にこそ我が国の法人所得課税における納税主体の萌芽を見出すことができるからである。

したがって、第 1 章では、条約改正に向けた近代的法制度の形成という側面と、殖産興業政策から希求された会社制度の導入という 2 つの側面から、所得税法が審議された明治 20 年前後における社会背景を概観し、その歴史的位置づけを明示する。また、産業経済活動を規律する民商法上の「会社」の意義や「法人」の規定について、その内容を検討する。第 2 章では、明治 20 年所得税法について、その立法の目的および課税方法を明らかにする。第 3 章では、明治 20 年所得税法の法人所得課税を巡る議論について、元老院で表明された意見の各論拠をまとめ、最終的に法人所得課税導入が見送られるに至った変遷を整理する。そして、第 4 章では、第 1 章から第 3 章の検討を踏まえ、元老院での法人所得課税議論において納税主体ととらえられた「無形人タル會社」とは、いかなるものであったかを、その法的性質から考察を行う。そして、明治 20 年所得税法で法人所得課税が導入されなかった背景についてさらなる考察を試みる。

第 1 章 所得税の創設前後における社会背景

本章では、まず、明治維新から条約改正に至る近代的法制度の歴史的変遷に焦点をあて、特に民法および商法の法典編纂の経緯を 4 期にわけて整理する。次に、明治時代における会社制度の萌芽と旧民商法における「会社」の意義をまとめる。そして、旧民商法における「法人」規定について取り上げ、「会社」の意義との相関を考察する。これらのことから、所得税が創設された明治 20 年を取り巻く社会背景を明らかにする。

1. 1 条約改正と近代的法制度の形成

安政 5 年 (1858 年)、我が国は、米国と日米修好通商条約 (同年に英国、フランス、ロシア、オランダとも通商条約を締結し、これらの条約は安政五か国条約とも呼ばれる。) を締結した。しかし、当該条約とは、領事裁判権を認め、関税自主権がないといった不平等な内容であった。

江戸幕府は、慶応 3 年 (1867 年) 大政奉還によって倒壊し、明治 2 年 (1869 年) 6 月には、版籍奉還により封建体制が崩壊した。王政復古により発足した明治新政府の喫緊の課題は、法典の編纂であった。大隈重信「開國五十年史結論」では、「維新以後我國民が先づ痛切に必要を感じたるは法典の編纂にして、此れには二箇の理由あり。」⁸⁾ とし、我が国における法典編纂の必要性を、国内外の課題を掲げて、次のように言及している。

国外課題とは、「第一は外部の關係より出でたるものにして、國民知識の開發により、最早治外法權の屈辱的條約を忍容する能はざるに至りたるが故なり。抑々徳川政府が開國の當時歐米の五箇國と訂結したる條約は、我國民が未だ國際の通理に關する知識乏しかりし時誤つて調印したるものなり。因つて歐米諸國は皆治外法權を保留し、我國は支那、土耳其、波斯等と同一視せられたれば、國民の知識開け、漸く其真相を知るに及びては、條約を改正して對等の位地に立たんとするの欲望制止す可からざるに至れり。而して此欲望を實現せんとするには、先づ我國の文明を具體的に證明せざる可からざるの必要あり、是に於てか法典の編纂は實に焦眉の急とは爲りしなり。」⁹⁾ と述べられている。つまり、我が国が近代的法制度に立脚した国家であることを、諸外国に対して具体的に証明するには、なによりも法典の完備が必須であった。その上で不平等条約の撤廃に臨み、国際的な地位を得ることこそが、対外的に最も重要な課題であつ

8) 大隈重信「開國五十年史結論」大隈重信編『開國五十年史下巻』1033 頁、1035 頁 (開國五十年史発行所、1908 年)。

9) 大隈、同。

たのである。

国内課題とは、「第二の理由は内部の事情より起りたるものにして、是は王政維新と共に封建制度瓦解し、従前各藩に於て其趣を異にしたる習慣法は復用ひらる可くもあらず、全國統一の新法制を必要となし、而して我政治家が廣く世界の大勢に鑑み、成文法典の價値を認識し、其法律思想の發達したる結果なり。」¹⁰⁾と述べられている。つまり、明治政府は、幕藩体制で区々としていた「習慣法」を改め、新たに全國統一の法制度を成文法典により確立することを掲げる。すなわち、資本主義経済のもとで欧米諸国と肩を並べるべく、近代的法制度による法治国家の形成を目指したのである。したがって、これら国内外2つの課題によって、明治時代の法典の編纂は急務であった。そして、法典は、改変を重ねつつ、我が国の急速な近代化を支え¹¹⁾、その成長と共に歩みを進めることとなった。

特に、殖産興業政策¹²⁾による産業資本の生長は、経済の自然発展によるものではなく、明治政府による強力な人為的育成によるものであったため¹³⁾、

10) 大隈、同。

11) 内田貴『法学の誕生－近代日本にとって「法」とは何であったか』7頁(筑摩書房、2018年)によれば、「日本の近代化の鍵は『法』だった。明治維新後、驚くほど短期間に日本が近代国家の形成に成功したのは、西洋の法と法学の受容に成功したからである。」と、評価している。

12) 日本史籍協会編『大久保利通文書第五』561頁(日本史籍協会、1928年)には、大久保利通による「殖産興業に關する建議書」として、「大凡國ノ強弱ハ人民ノ貧富ニ由リ人民ノ貧富ハ物産ノ多寡ニ係ル而テ物産ノ多寡ハ人民ノ工業ヲ勉勵スルト否サルトニ胚胎スト雖モ其源頭ヲ尋ルニ未タ嘗テ政府政官ノ誘導獎勵ノ力ニ依ラサル無シ」と述べ、国家基盤強化の目的に対し、政府主導型の殖産興業政策の必要性を説いている。なお、同書は、大久保家蔵を再録したものである。その当該建議書に附された解説によれば、その建議書自体に執筆日の記載がなかったものの、同書の事実関係からすると明治7年5、6月頃に書かれたものであると推定される、としている。

13) 福島正夫『日本資本主義の發達と私法』9頁(東京大学出版会、1988年)。

その基盤には、経済活動を規律する民法・商法といった私法の生成発展が不可欠であったといえる。ここでは、明治維新以降、明治民法¹⁴⁾ および明治商法¹⁵⁾ の成立までの変遷を次の 4 期にわけて整理する¹⁶⁾。

まず、明治期の民法・商法の生成過程における第 1 期は、明治 3 年から 12 年ないし 14 年である。この期は、「邦人官吏の手により民法草案や会社法草案等の起草が行われた」時期である¹⁷⁾。明治元年において、第一に編纂に着手したのが、民法典であった¹⁸⁾。明治政府は、明治 3 年に、太政官に制度取調局を置き、江藤新平が長となって法典編纂局を設けて民法編纂を始めた¹⁹⁾。明治 5 年 4 月に司法卿に任ぜられた江藤は、司法省に民法編纂会議を開いてこれを進めた²⁰⁾。しかし、それは、箕作麟祥がフランス民法を、「誤譯も亦妨げず、唯速譯せよ」²¹⁾と江藤に催促されて速訳したものをもととするものであった。

14) 本稿では、福島に倣い、明治 29 年 4 月 27 日法律第 89 号および明治 31 年 6 月 21 日法律第 9 号を「明治民法」という。福島、同、158 頁。

15) 本稿では、福島に倣い、明治 32 年 3 月 9 日法律第 48 号を「明治商法」という。福島、同、158 頁。

16) 本稿では、明治期における民法・商法の生成過程を、明治維新以降、明治民法・明治商法の制定までとして捉え、その変遷を 4 期に分けて整理をしている。但し、第 1 期から第 3 期までの区分けは、福島に倣っており〔福島、同、74 頁〕、福島による第 3 期以降すなわち明治 23 年から明治 32 年までを、本稿では第 4 期と呼ぶ。

17) 福島、同。

18) 石井良助『民法典の編纂』6 頁（創文社、1979 年）。

19) 谷口知平・石田喜久夫編『新版注釈民法 1. 総則 1 § § 1-32 の 2』10 頁（有斐閣、2010 年）。

20) 石井、前掲注（18）、24 頁。

21) 穂積陳重『法窓夜話』209 頁（有斐閣、1916 年）には、第 61 話『『フランス』民法を以て日本民法と爲さんとす』において、江藤新平が箕作麟祥に「誤譯も亦妨げず、唯速譯せよ」と催促し、2、3 頁の訳が出来るとに会議に附したエピソードが記されている。なお、大槻文彦『箕作麟祥君傳』101 頁（丸善、1907 年）よれば、明治 20 年 9 月 15 日明治法律学校授業初の式における箕作麟祥の演説で「江藤新平と云ふ人が中辨をやつて

江藤の失脚後、明治 6 年に大木喬任が司法卿となり、明治 11 年 4 月に最初の民法典草案が完成した²²⁾。一方、商法については、明治 9 年、大木が司法省から太政官に商法典編纂の議を上申したが²³⁾、その後、政府の方針は、会社法等を単行法として制定する方向に改まり、明治 14 年 4 月に 3 編 143 条から成る会社条例草案が完成された²⁴⁾。

第 2 期は、明治 12 年ないし 14 年から 19 年夏である。この期は、「政府お雇の外国人法学者に対し、近代的な法典起草が委嘱され、これらの学者が精力的に法典、その理由書、ならびに解釈書の起草に当たると共に、協力した邦人官吏学者を啓蒙した」²⁵⁾ 時期である。まず、明治政府は、明治 12 年に、元パリ大学法学部教授で司法省顧問のフランス人ボアソナード (Gustave Boissonade) に民法典起草を委嘱し、明治 13 年 4 月に元老院に民法編纂局を設置した²⁶⁾。そして、明治 19 年 3 月に民法財産編、財産取得編が脱稿され、翌 4 月に元老院の議に附された²⁷⁾。また、明治政府は、明治 14 年 4 月に、元ロストック大学教授のドイツ人ロエスレル (Hermann Roesler) に商法典起草を委嘱し、明

居りましたが、民法を、二枚か三枚譯すと、すぐ、それを會議にかけると云ふありさま」と、穂積の発言を裏付ける内容を述懐している。

22) 谷口・石田編、前掲注 (19)、10 頁。福島、前掲注 (13)、75 頁。

23) 福島、前掲注 (13)、65 頁。志田鉦太郎『日本商法典の編纂と其改正〔復刻版〕』6 頁 (新青出版、1995 年)、原書初出は、1933 年で明治大学出版部である。なお、同書 13 頁には、当該上申文書が示されている。

24) 志田は、「會社條例三編一四三條。第一編總則 (一—四) 第二編人名會社 (凡十一章五—四二) 第三編株式會社 (凡二十七章四三—一四三)」と示している。志田、同、16 頁 (註 19)。

25) 福島、前掲注 (13)、74 頁。

26) 谷口・石田編、前掲注 (19)、11 頁。福島、同、75 頁。

27) 福島、同。原案の題名は、「Projet de code civil pour l'empire du Japon」である。谷口・石田編、同。

治 15 年 3 月に元老院に商法編纂局をおいた²⁸⁾。ロエスレルは、明治 17 年 1 月に草案と逐条の理由書を完成した²⁹⁾。しかし、再び会社法を設ける方針に転じ、明治 17 年 5 月に元老院に寺島宗則を長とする会社条例編纂委員が置かれた³⁰⁾。そして、ロエスレル起草の商法草案のうち会社の部分につき審議された。議了した会社条例の草案は、「商社法案」と称して、明治 19 年 6 月から元老院で第五百十三号議案として審議された。これにより、商社法が単行法として制定されようとした³¹⁾。

第 3 期は、明治 19 年 8 月以後明治 23 年の民法および商法の公布までである。この期は、「条約改正という政治的な契機から、いよいよ法典の制定公布が現実問題として日程に上った」時期である³²⁾。明治 19 年 8 月、条約改正と関連して法典編纂の進行を計ることを目的に、外務大臣井上馨により外務省に法律取調委員会が設置されることとなり、明治 20 年 4 月には、元老院における民法及び商法編纂事業は一切当該委員会に引き継がれた³³⁾。しかし、その後、当該委員会は、同年 10 月に司法省に移管され、司法大臣山田顕義が委員長になって継続された³⁴⁾。そして、民法は、明治 23 年 4 月に民法（財産法）が法

28) 福島、同。なお、福島は、著書においてドイツ人元ロストック大学教授を「ロエスレル」と表記しているが、本稿では「ロエスレル」と表記することとする。

29) 志田、前掲注(23)、26 頁および 30 頁。なお、この「ロエスレル」氏商法草案は、原書「Entwurf eines Handels-Gesetzbuches für Japan」3 巻、翻訳 2 巻が司法省から出版されている。

30) 志田、同、27 頁および 34 頁。

31) 第五百十三号議案（商社法）明治法制經濟史研究所編『元老院會議筆記後期第二十五巻』1881 頁（元老院會議筆記刊行会、1963 年）。

32) 福島、前掲注(13)、74 頁。

33) 福島、同、75 頁。福島によれば、法律取調委員会で条約改正と法典編纂が関連して進行させたことが「この編纂史上での一大劃期といわねばならない」と高く評価している。

34) 石井、前掲注(18)、165 頁。

律第 28 号により公布され³⁵⁾、同年 10 月に民法（身分法）が法律第 98 号により公布された³⁶⁾（以下、これらを「旧民法」という。）。また、商法は、同年 4 月に法律第 32 号により公布された³⁷⁾（以下、これを「旧商法」という。）。

第 4 期は、明治 23 年から明治 32 年である。この期は、「旧民法」および「旧商法」の公布以後、明治民法および明治商法施行並びに最初の改正条約施行に至る時期である。

「旧民法」、「旧商法」の公布のちには、明治 23 年から 25 年にわたり、この民法典、商法典の実施断行と延期について、我が国の法律家の間で、いわゆる法典論争³⁸⁾が巻き起こることとなった。その後、起草委員穂積陳重・富井政章・梅謙次郎による、民法第 1 編から第 3 編が明治 29 年 4 月 27 日法律第 89 号に

35) 明治 23 年 4 月 21 日法律第 28 号。大蔵省印刷局編『官報號外（明治二十三年四月二十一日）』1 頁（内閣官報局、1890 年）。

36) 明治 23 年 10 月 7 日法律第 98 号。大蔵省印刷局編『官報號外（明治二十三年十月七日）』22 頁（内閣官報局、1890 年）。

37) 福島、前掲注（13）、76 頁。明治 23 年 4 月 26 日法律第 32 号は、大蔵省印刷局編『官報號外（明治二十三年四月二十六日）』1 頁（内閣官報局、1890 年）。

38) 穂積、前掲注（21）、333 頁。第 97 話「法典實施延期戦」では、「商法民法兩法典の實施断行の可否に關する爭議」を言及している。なお、穂積によれば、このいわゆる法典論争について、「當時『イギリス』法律を學んだ者は概ね擧な延期派に屬し、『フランス』法律を學んだ者は概ね擧な断行派に屬して居つた」（左記引用箇所には、穂積による傍点が附されている）とし、法律学派による苛烈な対立が強調されている。

福島は、当該法典論争について、「政治的な対立抗争であり、従って法典論争はもともと政治的な現象である。」と指摘している。その理由は、「維新いらい積りきたり結節と化した社会的・経済的の矛盾が法典制定に當って表面的闘争となった」点を挙げ、「この矛盾は成文法典の現出によって尖鋭化し、表面化せざるをえない」と評している。また、「この法的な理論闘争が政治運動に影響を及ぼしたところはすこぶる大きく、その過小評価は許されない。」と言及し、当該法典論争が、明治維新以降の諸問題を、法典実施に際して改めて顕在化させ、政治的な影響力を持った点を指摘している。福島、同、103 頁。

より公布され³⁹⁾、民法第 4 編と第 5 編が、明治 31 年 6 月 21 日法律第 9 号により公布され、同年 7 月 16 日に施行された⁴⁰⁾。一方、商法は、明治 25 年末までと明治 29 年末までと、二度にわたりその施行を延期することとなったが⁴¹⁾、その間に会社法に関する商法の一部が、明治 26 年 3 月 6 日法律第 9 号により公布され、同年 7 月 1 日に施行された⁴²⁾。その後、商法は、起草委員梅謙次郎・岡野敬次郎・田部芳により作成した原案に基づく草案が審議され、明治 32 年 3 月 9 日法律第 48 号により公布され、同年 6 月 16 日より施行されることとなった⁴³⁾。

これらの変遷をたどり、近代的法制度の基盤たる民法典及び商法典は、ともに、明治 32 年 7 月 16 日までに施行された。したがって、我が国は、これらの法典を完備し、最初の改正条約となった「日英通商航海条約」⁴⁴⁾の施行日、すなわち明治 32 年 7 月 17 日を迎えることとなったのである。

39) 明治 29 年 4 月 27 日法律第 89 号、大蔵省印刷局編『官報號外（明治二十九年四月二十七日）』1 頁（内閣官報局、1896 年）。なお、同号により、明治 23 年 4 月 21 日法律第 28 号が廃止された。

40) 志田、前掲注 (23)、53 頁。明治 31 年 6 月 21 日法律第 9 号、大蔵省印刷局編『官報號外（明治三十一年六月二十一日）』1 頁（内閣官報局、1898 年）。なお、同号により明治 23 年 10 月 7 日法律第 98 号が廃止された。

41) 明治 23 年 12 月 27 日法律第 108 号による延期および明治 25 年 11 月 24 日法律 8 号による延期。

42) 明治 26 年 3 月 6 日法律第 9 号、大蔵省印刷局編『官報第二千九百二號（明治二十六年三月六日）』49 頁（内閣官報局、1893 年）。志田、前掲注 (23)、51 頁。

43) 志田、同、86 頁および 111 頁。明治 32 年 3 月 9 日法律 48 号、大蔵省印刷局編『官報號外（明治三十二年三月九日）』1 頁（印刷局、1899 年）。

44) 「日英通商航海条約」とは通称であり、「通商航海条約」（明治 27 年 8 月勅令）のことを示す。日英通商航海条約は、明治 27 年（1894 年）7 月 16 日、ロンドンで駐英公使青木周蔵と英国外相キンバレーとの間で調印された。なお、同条約は、明治 27 年 8 月 24 日に批准され、同年 8 月 27 日に公布された。大蔵省印刷局編『官報第三千三百五十號（明治二十七年八月二十八日）』1 頁（内閣官報局、1894 年）。

1. 2 明治時代における会社制度の萌芽と「会社」

我が国の「会社」の意義が、法典上初めて明示されたのは、明治 23 年の旧民法および旧商法を制定した時である。しかし、その制定時より前に、条例等の上で「会社」という文言が用いられていた。そこで、まず、会社制度の黎明期をたどることによって、明治 23 年の旧民法および旧商法の制定前における、当時の会社制度を規律した条例等を掲げる。次に、旧民法および旧商法における「会社」の意義を整理する。

1. 2. 1 旧民商法制定前における「会社」

我が国の会社制度の発達は、殖産興業政策のもとで、明治政府の非常な助長と先導がなされている点に大きな特徴がある⁴⁵⁾。まず、明治元年 4 月には、政府の官署として商法司が置かれたが、これに代わる形で明治 2 年 2 月に通商司が置かれ、この通商司の監督のもとで通商会社、為替会社が設立された⁴⁶⁾。つまり、これらが、我が国において最初に公に認められた会社組織である⁴⁷⁾。

45) 渋沢栄一は、「政府は維新後財政の窮乏に苦しみ、金融の疏通並に殖産、興業の擴伸を謀るを以て第一の政策と爲せり」と述べ、財政基盤のために殖産興業が第一の政策であったとしている。また、「明治二年更に通商司を設け、其麾下の二大機關として通商會社及び爲替會社を組織せしめたる」として、政府主導で、具体的に通商会社及び爲替会社を組織させたとしている。渋沢栄一「會社誌」大隈重信編『開國五十年史下巻』677 頁、678 頁（開國五十年史發行所、1908 年）。

46) 福島、前掲注 (13)、27 頁。政府は、通商会社および爲替会社により、一方で立会結社の実物を人民に示してその普及を図り、他方貿易を奨励し金融を疎通し、殖産の發展を図ろうとした。銀行通信社編『銀行大鑑』5 頁（銀行通信社、1933 年）。

また、菅野和太郎によれば、「通商・爲替の兩會社は互に唇齒輔車の關係を有し（中略）其の營業は共に通商司の命令を仰いで萬事行はれ、又同時に政府より特別の保護を受けたのであつて、全く半官半民の會社であつた。兩會社は明治二年五六月頃より商業上の要地に設立されたが、其の主なるものは東京・大阪・西京・横濱・神戸・新潟・大津・敦賀であつた」と指摘する。菅野和太郎『日本会社企業發生史の研究』124 頁（経済評論社、1966 年）。

47) 小橋一郎「わが国における会社法制の形成」国際連合大学編『国連大学人間と社会の開発プログラム研究報告』1 頁、2 頁（国際連合大学、1981 年）。

この通商会社は、内外商業の経営の振興を図ることを目的とし、為替会社は、その経営の振興に要する資本を融通運転して通商会社を支援し、かつ民間の融通に役立たせる一種の銀行のような役割であった⁴⁸⁾。なお、近時の研究によれば、通商会社及び為替会社の法的性質は、「これらはいずれも法的にはまだ完全な株式会社ではなく、法人格をも具備せず、組合的な性格を濃くおびていた。とはいえそれらは、家族的な紐帯によらず、従来の同業組合のそのままの継承でもなく、全く政府が新しい使命のために合資企業として設立させた、将来の会社への萌芽形態であった。」⁴⁹⁾と評されている。このように、これら通商会社及び為替会社は、会社組織の原点として画期的な意義を持ち、我が国の経済を大いに発展させる礎石となったもの、とされる⁵⁰⁾。

明治政府は、会社知識の普及と推進に努めるべく、株式会社にに関する啓蒙書を官版し、全国に頒布した。代表的なものは、明治 4 年に大蔵省から官版された福地源一郎訳「会社辨」⁵¹⁾ および渋沢栄一著「立會略則」⁵²⁾ の二書であり⁵³⁾、

48) 菅野、前掲注 (46)、124 頁。

49) 福島、前掲注 (13)、28 頁。但し、通商会社及び為替会社の法人格の存否については、これを有するという主張もある。菅野は次の理由から、両会社が法人格を有していたと断じている。「兩會社は、商社の如く假令社中に異動が生じて、一々解散及び設立手續を採ることなく、其の儘存續して居た。之は明かに兩會社の設立行為が組合契約でなかつたことを示すものである。(中略) 兩會社は明かに一つの人格として活動した。即ち會社自身が權利義務の主體となつたのであるから、兩會社は法人格を有したる會社であつた」と、組合契約との異同から、その法人格について言及している。菅野、前掲注 (46)、244 頁。

50) 菅野、同、256 頁。

51) 福地源一郎訳『会社辨』(大蔵省、1871 年)。同書は、福地が官命により、ウェイランドやジョンスチュアート・ミルなどの経済書から抄訳したものであり、「会社」と冠しているが、「預り金會社バンク、オフ、デポジット (ママ)」や「為替會社バンク、オフ、エキスチエンヂ (ママ)」といった銀行のことを説明している。なお、「會社は西洋諸州皆バンクと云」という文言からも、会社と銀行との混合がみられる。

52) 渋沢栄一『立會略則』(大蔵省、1871 年)。同書は、渋沢が大蔵省改正掛在勤中に起稿しており、同書における「会社」についても、通商会社だけでなく為替会社つまり銀行を含めて説明している。三枝一雄『明治商法の成立と変遷』32 頁 (三省堂、1992 年)。

53) 三枝、同、31 頁。

のちに渋沢が「開國五十年史」において、「二書の刊行とは、會社設立の機運を促すに於て大に力ありしものなり。」⁵⁴⁾として再評価するように、その効果と実績を残した。

明治時代における会社制度の黎明期は、「既に明治四年頃より各種の會社及び組合を設けて營利事業を營まんとする氣運盛んとなり政府も其取締上種々の苦心を重ね」⁵⁵⁾ていた。そこで、特種の營業を行う会社の取締りに関しては、様々な条例や規則が設けられることとなった。すなわち、銀行に関しては、有限責任の株主で組織する国立銀行を設立することを許す国立銀行条例（明治 5 年 11 月 15 日太政官布告第 349 号）⁵⁶⁾、株式取引所に関しては、株式取引所条例（明治 11 年 5 月 4 日太政官布告第 8 号）⁵⁷⁾などが制定された。しかし、こ

54) 渋沢、前掲注 (45)、679 頁。

55) 志田、前掲注 (23)、8 頁。大蔵省が、「關西鐵道會社」及び「横濱生絲改會社」の設立を許可し各地方に同様の会社を設立することを勸奨した（明治 6 年大蔵省達第 13 号及び第 81 号）など、次々に会社が勃興したことを示している。志田鉦太郎『日本商法論第二編會社一上』8 頁（有斐閣、1900 年）。

なお、明治政府の方針は、一般の民間会社に対し、「当初は許可設立主義であった。すなわち、六年十一月の大蔵省達および同十二月の太政官布告により会社の設立は府県庁を経由して大蔵省の許可を得るものとし、政府は一々取調の上、許可を与えた。」。しかし、明治 7 年 4 月に政府は方針を変え、自由設立主義に転化した、と説示している。福島、前掲注 (13)、29 頁。

56) 銀行通信社編、前掲注 (46)、10 頁。国立銀行条例は、通計 28 条 161 節から成り、第 4 条では、社号および社印を用いた約定書作成などを命じている。同書 8 頁によれば、銀行制度に関しては、米国の「ナショナルバンク」の方法を採った。当該条例により、三井組・小野組が発起人となり明治 6 年 7 月 20 日に日本初の国立銀行である第一国立銀行を開業し、渋沢栄一が総監役（後に頭取）に就任した。その後、明治 13 年頃までに 150 余の銀行が開業された。菅野、前掲注 (46)、299 頁。

57) 株式取引所条例は、12 章 49 条から成る。中丸木忠正訓『株式取引所条例(仮名附)』（文昌堂、1878 年）。なお、株式取引所については、「維新政府は、殖産興業策のひとつとして株式会社制度の導入を図る一方、封建遺制を整理するため新・旧公債、秩序公債などを発行し・・・これらの公債の売買がしだいに活発になるにつれて、取引機関設立の機運が高まり、政府は明治 11 年 5 月 4 日、株式取引所条例を制定・・・同月 10 日、東京実業界の有力者であった渋沢栄一、三井養之助らは、条例に基づく株式取引所の設立を出願し、同月 15 日に大蔵卿大隈重信の免許を受け、ここに株式会社組織の東京株式取引所が誕生し、6 月 1 日から營業を開始」とある。株式会社東京証券取引所ホームページ「東証の歴史」<http://www.jpx.co.jp/corporate/jpx-profile/tse/05-01.html>（2018 年 5 月 30 日現在）。

れらいずれにも法人の制度は明定されていない⁵⁸⁾。

これに対して、一般の会社については、これらの条例又は規則に相当するものがなかった。そこで、会社並びに組合条例を制定する議論がおこった。しかし、その変遷をたどると、一般の会社に対する条例には、①単行法として進めて公布を急ぐべきか（以下、本稿では「単行法推進論」という。）、②他の法規と併せて完結した商法典を目指すべき（以下、本稿では「商法編纂完遂論」という。）かの間で、揺れ動きがみられる。

まず一つ目は、「会社条例」に関する議論である。会社条例については、明治 13 年 9 月に、会社並びに組合条例の審査委員を任命し、審査局が置かれ⁵⁹⁾、逐条審査の末、会社並組合条例を併せて単に会社条例とし、明治 14 年 4 月 14 日当該会社条例の草案が、審査総裁山口尚芳から太政大臣三條實美へ上申された⁶⁰⁾。しかし、その後、同年に、政府は方針を変じ、会社条例を単行法で逐次制定する立法主義を抛棄し、法典を編纂する主義を採用することとした⁶¹⁾。なぜなら、「商事會社ノ規則ハ素ト商法ノ一部分ナルヲ以テ彼此同時ニ發布スルヲ善シト」⁶²⁾する理由からであった。これは、商法編纂完遂論に傾いた結果とも考えられる。

二つ目は、「商社法」に関する議論である。まず、明治 17 年 5 月に元老院に

58) 谷口・石田編、前掲注 (19)、12 頁。

59) 「明治十三年九月二十二日、元老院幹事山口尚芳氏を會社並組合條例審査總裁に 神田孝平 渡邊驥 渡邊洪基 周布公平 田口恵 富田冬三の諸氏を審査委任に任じ、同月二十四日元老院中へ審査局を開設し、會社並組合條例の審査を命じた。」志田、前掲注 (23)、16 頁。

60) 志田、同、9 頁。

61) 志田、同、25 頁。福島、前掲注 (13)、65 頁。

62) 明治法制經濟史研究所編、前掲注 (31)、1883 頁。この理由は、明治 19 年 6 月 10 日に開かれた元老院の第五百十三号議案（商社法）における周布公平の発言である。周布は、商社法の議論に先立ち、会社条例が見送られた理由を述べた。

寺島宗則を委員長とし、会社条例編纂委員が任命された⁶³⁾。そして、当該委員らは、ロエスレル起草の商法草案のうち会社の部分について審議をし、会社条例の草案は、明治 19 年の春に議了した⁶⁴⁾。その後、「商社法」と称して明治 19 年 6 月 10 日より、元老院にて第五百十三号議案商社法⁶⁵⁾として審議可決し、併せて商社法施行規則も、元老院から上奏された⁶⁶⁾。ところが、またここで、政府の方針が変わり、商社法の公布は見合わせる事となった。このことについては、三浦安が、のちの明治 23 年 12 月 22 日貴族院第一議會「商法及商法施行條例施行期限法律案（衆議院提出）第一議會の續」の議場、商社法審議当時の事情を振り返り、「商社法と云ふのが元老院に下付になつて議定して實施條例まで議定しました（中略）其時に當つて奈何せん商法編纂説が起つて商社法は議定にまでなりましたけれども實施を止められて商法に組込んで今日まで延引になりました」⁶⁷⁾と発言していることから、知ることができる。つまり、商社法もまた、商法編纂完遂論により施行されず、結局、明治 23 年の商法典公布を待つこととなるのである。

63) 志田、前掲注 (23)、34 頁。

64) 福島、前掲注 (13)、66 頁。

65) 明治法制經濟史研究所編、前掲注 (31)、1881 頁。なお、福島、同、67 頁では、商社法案の内容は、「後に公布された旧商法の第一編第六章商事会社及び共算商業組合とほとんど同じであり、総則、合名会社、合資会社、株式会社、罰則、共算商業組合の六章二二一条である。」と、ほぼ同様の内容であることを指摘している。当該法案は、明治 19 年 6 月 21 日に議了している。

66) 第五百十八号議案（商社法施行規則）明治法制經濟史研究所編、前掲注 (31)、1971 頁。

67) 大日本帝国議會誌刊行会編『大日本帝国議會誌第一卷』64 頁（大日本帝国議會誌刊行会、1926 年）。さらに、三浦は、商社法が施行されなかった結果生じた混乱について、「其時即・・・これが發布になつて居りましたことなればこの四五年間に猥雑な會社が起り投機者は起り實業家は倒れると云ふ今日の不景氣を來たすことはなかつたのであります」と述べ、商社法が可決した明治 19 年当時には、商社法の實施が必要な時期であつたということを改めて指摘している。

1. 2. 2 旧民商法における「会社」

旧民法において、「会社」は、旧民法財産取得編「第百十五條 會社ハ数人カ各自ニ配當ス可キ利益ヲ収ムル目的ニテ或ル物ヲ共通シテ利用スル爲メ又ハ或ル事業ヲ成シ若クハ或ル職業ヲ營ム爲メ各社員カ定マリタル出資ヲ爲シ又ハ之ヲ諾約スル契約ナリ」⁶⁸⁾と定義される。

熊野敏三によれば、この第 115 条は、会社の定義を定めるものであるが、これを分析すると、会社契約の目的と必要条件が示される、と説く。まず、「會社契約ノ目的」は、「法文ニ示ス如ク『或ル物ヲ共通シテ利用シ又ハ或ル事業ヲ起シ若クハ或ル職業ヲ營ム』」⁶⁹⁾である。そして、その「會社契約ノ必要条件」⁷⁰⁾は、「第一、各社員ヨリ定マリタル出資ヲ爲シ又ハ諾約スルコト」、「第二、利益ヲ収ムル目的ナルコト」、「第三、各社員間ニ利益ヲ配當シ損失ヲ分擔スルコト」、「第四、當事者間ニ會社ヲ結フノ意思アルコト」であるとしている。

しかし、志田鉦太郎によれば、この第 115 条について、「此定義ハ一方ニ於テハ社團タル會社ヲ契約ト爲シ契約ト其効果トヲ混同シタルノ缺點アリ」⁷¹⁾として、社團である会社を契約としている点を示し、契約とその効果とを混同しているという欠点があると指摘している。また、この定義について「舊民法及

68) 大蔵省印刷局編、前掲注 (35)、58 頁。なお、野田良之「会社という言葉について」鈴木竹雄先生古稀記念『現代商法学の課題 (中)』691 頁 (有斐閣、1975 年)によれば、この「第 115 条の定義規定は、ほぼフランス民法典第 1832 条と同趣旨である」(700 頁)と指摘している。また、野田は、当該旧民法第 115 条および第 116 条から「《会社》という言葉が現行民法典の組合をも含むかなり広い意味に使用されていたことがわかる。(中略) ボワソナード法典まではこのように《会社》と《組合》の用語上の区別はなく、現在われわれが組合と呼んでいるものはそれが営利団体であるかぎりすべて会社と呼ばれていた。」(701 頁)と説示する。

69) 熊野敏三『民法正義 (財産取得編卷之壹)』620 頁 (明治法律學校講法會内新法註釈會、1890 年)。

70) 熊野、同、620 頁。

71) 志田、前掲注 (55)、20 頁。

と舊商法ニ於ケル會社ノ意義既ニ此ノ如ク廣濶ナリ故ニ其中ニハ数多ノ種類ヲ包含ス」⁷²⁾ とし、当該条文は、広範に多種多様な会社を包含する定義である、と言及している。

旧民法及び旧商法は、「會社」を民事会社と商事会社に大別し、商事会社とは、「商事ヲ營ム會社ヲ以テ商事會社ト爲スヘシ實ニ商法第九條ヲ見ルニ商事ヲ營ム者ヲ商人ト爲シ商事ヲ營ムトハ常業トシテ商取引ヲ爲スヲ謂フトアリ故ニ常業トシテ商取引ヲ爲ス會社ハ則チ商事會社ナリ」⁷³⁾ とした。また、旧民法財産取得編「第百十六條 商事會社ニ特別ナル規則ハ商法ヲ以テ之ヲ定ム」⁷⁴⁾ とし、商事会社の特別な規定は、商法で定めるとしている。したがって、民法は、普通法であるので、商事会社について商法で特別な定めのない事項と民事会社について規定する。

なお、明治 26 年 7 月に旧商法の一部を施行する際には、特別法である旧商法のみを施行し、普通法である旧民法を施行しなかったもので、この二者に共通する会社の意義を決定することに多少の困難が生じた。つまり、旧商法における「会社」の意義を定めるにあたって、未だ施行されていない旧民法の規定に依らなければならなかったからである。しかし、この点に関して、志田は、「一般ノ解釋者ハ深ク此點ニ留意セス舊民法ノ規定ニ依リ舊商法ニ所謂會社ナル語ノ意義ヲ決定シタルモノ、如シ」⁷⁵⁾ とし、その共通項目たる会社の意義は、施行されていなかったものの、旧民法の規定によって決定されたようにして解された、と説示している。

72) 志田、同。

73) 熊野、前掲注 (69)、615 頁。

74) 大蔵省印刷局編、前掲注 (35)、58 頁。

75) 志田、前掲注 (55)、21 頁。

1. 3 旧民商法における「法人」

(1) 旧民法

旧民法における「法人」の規定は、人事編（第 5 条、第 6 条）と財産取得編六章の会社（第 118 条、第 143 条）があるのみである⁷⁶⁾。なお、法人の定義規定は、旧民法典に存在しない⁷⁷⁾。

まず、法人に関して、民法人事編「第一章 私権ノ享有及ヒ行使」において、第 5 条「法人ハ公私ヲ問ハス法律ノ認許スルニ非サレハ成立スルコトヲ得ス又法律ノ規定ニ従フニ非サレハ私権ヲ享有スルコトヲ得ス」⁷⁸⁾と規定する。つまり、旧民法においては、私法人だけでなく公法人もその対象範囲とする⁷⁹⁾。そして、当該条文には、成立の認許及び私権の享有に関する原則だけが掲げられており、その具体的な規定は、商法や特別法に譲られている⁸⁰⁾。

また、この「認許」という文言については、旧民法には存在するが、明治民法の第 33 条「法人ハ本法其他ノ法律ノ規定ニ依ルニ非サレハ成立スルコトヲ得ス」には、存在せず削除されている。その削除理由は、当該第 33 条の立法

76) 河内宏「法人論」星野英一編『民法講座第 1 巻民法総則』131 頁、132 頁（有斐閣、2012 年（原書初出 1984 年））。

77) 大村敦志『民法読解総則編』129 頁（有斐閣、2009 年）。

78) 大蔵省印刷局編、前掲注（36）、32 頁。

79) 大村、前掲注（77）、130 頁。のちの明治民法第 33 条第 1 項は、旧民法における「公私ヲ問ハス」を削除し、民法は私法人のみを対象とした。この点について、大村は、「法典調査会では、（中略）起草者たちは公法人はそれぞれ特別法によるので、民法の対象外であるとしている。この点は、以後、日本の法人論の大きな特色となる。」と述べる。そして、「19 世紀中葉から 20 世紀初めにかけてドイツやフランスで展開された法人理論においては、私法人と公法人の双方が視野に入れられていた」点を挙げて、我が国の法人理論における対象範囲との違いを指摘している。

80) 大村、同、128 頁。

理由⁸¹⁾において2つ示されている。第一に、「認許」の文字は、一法人を設立する毎に個別の法律の制定を要するように読めるからである。第二に、「認許」とは既に存在するものを承認するというニュアンスがあるためである。つまり、「法人は自然に存在する」というのは、団体と法人とを混同した考え方であり、団体は自然に存在するとしても、その団体が法人格を得るのは法律の効力によるものである、とされる⁸²⁾。したがって、これらの理由からも、旧民法の当該第5条は、その対象範囲が広く、解釈が明確でない点が存するものであったといえる。

(2) 旧商法

旧商法第73条は、「會社ハ特立ノ財産ヲ所有シ又獨立シテ權利ヲ得義務ヲ負フ殊ニ其名ヲ以テ債權ヲ得債務ヲ負ヒ動産、不動産ヲ取得シ又訴訟ニ付キ原告又ハ被告ト爲ルコトヲ得」と規定し、第116条「會社財産ニ屬スル物ハ社員ノ債權者其債權ノ爲メ之ヲ請求スルコトヲ得ス」と規定する。しかし、これらの規定においては、「会社」と「法人」との関係についての解釈が区々であった⁸³⁾。

上述の規定について、旧商法の起草者ロエスレルは、「商社ハ無形人ニ非ラスト雖モ法律上ニテ無形人ノ如クニ見做サル、フ往々之アリ」⁸⁴⁾と述べ、「会

81) 明治民法 33 条の（理由）とは、「認許ヲ改メテ規定ニ依ルト爲シタルハ法人設立ノ認許ニ關スル規定ハ次條以下ニ於テ別ニ之ヲ掲クヘク殊ニ認許ノ文字ハ或ハ一法人ヲ設立スル毎ニ一ノ法律ヲ制定スルノ必要アルカヲ疑ハシメ且認許トハ既に存在スルモノヲ認ムルノ謂ニシテ法人ノ自然存在説ヲ取りタルモノノ如ク見ユルヲ以テナリ」である。廣中俊雄『民法修正案（前三編）の理由書』92 頁（有斐閣、1987 年）。

82) 大村、前掲注（77）、131 頁。

83) 旧商法第 73 条は、大蔵省印刷局編、前掲注（37）、8 頁。同法第 116 条は、大蔵省印刷局編、同、9 頁。河内、前掲注（76）、133 頁。

84) ヘルマン・リョースレル『ロエスレル氏起稿商法草案（上）』209 頁（司法省、1884 年）。なお、このロエスレルの説明が附された条文は、商法草案「第七十一條 各商社ハ特別ノ財産ヲ有シ又獨立シテ權利義務ヲ有スルモノトス殊ニ社名ヲ以テ金銭ヲ貸借シ動産不動産ヲ所得シ又訴訟ニ付テハ原告又ハ被告トナルヲ得ヘシ 商社ノ裁判管轄ハ其設立地ノ裁判所ニ屬スルモノトス」である。

社は法人となるわけではないと解していた」⁸⁵⁾とされる。しかし、これに対して、旧商法の注釈書「商法正義」の著者である岸本辰雄は、当該第 73 条の義解で、「本條ハ商事會社ノ法人タルコトヲ認メタル規定ナリトス」⁸⁶⁾と述べ、商事會社が法人であることを明言している。このように、「会社」が「法人」であるか否かについては、起草者を含め論者によって大きな相違がみられた。

のちに明治商法を起草した梅謙次郎は、この旧商法第 73 条に関して、「会社」は「法人」であるという説とそうではないという説との二種の意見の間で従来から議論があったことを挙げ⁸⁷⁾、それゆえ明治商法第 44 条第 1 項で「會社ハ之ヲ法人トス」⁸⁸⁾と、明確に規定したと述べている⁸⁹⁾。つまり、梅いわく、「固ヨリ法人ノ觀念ハ人々之ヲ異ニスルト雖モ民法ニ於テハ法人ヲ廣義ニ採リ總テ財産ノ主體ト爲リ訴訟ノ主體ト爲ルモノハ皆法人トセリ」⁹⁰⁾とし、元々法人の觀念は論者によって異なるが、民法においては法人を広義に採ることで、すべ

85) 河内、前掲注 (76)、133 頁。なお、河内は、この指摘にあたり、ロエスエルの上述の発言を「・・・・・商社（会社のこと）ハ無形人（法人のこと）に非ラスト雖トモ法律上ニテ無形人ノ如クニ見做サルコト往々之アリ・・・・・）」(140 頁)と自らの説明を加えて引用している。

86) 岸本辰雄『商法正義第貳卷』36 頁（明治法律學校講法會内新法註釈會、1893 年）。

87) 法典調査会『法典調査會商法委員會議事要録第壹卷』124 頁（日本學術振興會、1936 年）によれば、第 38 条案（つまり明治民法第 44 条）とは、「梅委員ノ説明ニ曰ク本條ハ舊商法第七十三條ト同一ナリト雖モ右第七十三條ハ其書方惡キヲ以テ從來議論多シ」と記される。つまり、旧商法第 73 条も明治民法第 44 条第 1 項と同一の意義であったが、書き方が悪かったことを理由に、その解釈について議論が生じたと説示している。

さらに、梅謙次郎は、ロエスレルの商法草案の説明〔ヘルマン・リョースレル、前掲注 (84)、209 頁〕を取り上げて、「『ロエスレル』氏原案ニ於テハ法人ト見ストアリ」と指摘し、ロエスレルが会社を法人と見ないと解していた、と評している。

88) 大蔵省印刷局編、前掲注 (43)、4 頁。

89) 河内、前掲注 (76)、135 頁。

90) 法典調査会、前掲注 (87)、124 頁。

て財産の主体となり訴訟の主体となるものは皆法人とするということから、会社は法人とした、のである。

1. 4 小括

所得税が創設された明治 20 年は、条約改正という政治的な契機から、いよいよ法典の制定公布が現実問題となった時期であった。一般の会社を規律する商社法は、単行法として審議が進められ、明治 19 年 6 月には制定目前であった。このため、元老院で法人所得課税導入の可否について盛んに議論がなされたのも至当であったといえる。しかし、明治 20 年所得税法審議は、商社法の公布前であり、また明治 23 年における旧民商法の公布にも先行するものであったため、「会社」や「法人」の定義について、法的根拠をもって示すことが出来ない時期でもあった。これらの歴史的背景を踏まえ、次章では、明治 20 年当時における所得税の立法目的を明らかにし、明治 20 年所得税法の構造とその特徴を整理する。

第 2 章 所得税法の立法化

本章では、明治 20 年所得税法の立法の目的を明らかにし、同法の課税方法とその内容を整理する。

2. 1 立法の目的

我が国の所得税法は、明治 20 年 3 月 23 日勅令第 5 号により公布され、同年 7 月 1 日から施行された。所得税法の制度の目的は、大蔵大臣松方正義が所得税法草案に附した「所得税法之議」⁹¹⁾で、次のように述べられている。

91) 大蔵省（農商務省會計検査院）編纂大内兵衛・土屋喬雄『明治前期財政經濟史料集成第一巻』410 頁（改造社、1931 年）。

「爰ニ所得税法按ヲ起草シ謹テ閣議ヲ仰ク。抑モ此法案ヲ起草シ來二十年度四月一日ヨリ實行ヲ企圖スル所以ノモノハ、近來東洋諸國々際ニ關スル現況上海防ノ一事ハ最モ輕忽ニ附シ難ク、隨テ其經費ヲ要スルノ巨多ナルト大ニ北海道物産稅ヲ輕減スヘキコト、共ニ内閣ノ内議ヲ經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應シ歳入ノ増加ヲ謀ラサルヘカラスト雖モ、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餘風未タ　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、已ニ今日ノ國情ニ對シテハ大ニ其適度ヲ失ヘルモノアリ。且稅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稅ヲ負フノ事實アリ。故ニ現行税法ニハ單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サルノ時期ニ臨メリ。仍テ今更ニ所得税法ヲ創定シ、一ハ以テ國庫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。別冊説明書並ニ所得税法施行條例大藏省令等諸草案ヲ附シ進呈ス。」⁹²⁾

上述「所得税法之議」で着目すべき所得税法の制定の目的は、近隣諸国との軍事的緊張関係に伴う海防費用の増加⁹³⁾ および北海道物産税の軽減による税

92) 大内・土屋、前掲注 (91)、410 頁。なお、本稿では、明治 20 年所得税法にかかる資料を参照するので、その原典を伝えるため、長めの引用であるが丁寧に引用したい。

93) 明治財政史編纂会編『明治財政史（第三卷）会計法規－予算決算』392 頁（丸善、1904 年）によれば、明治 20 年度の歳出予算は総額 7,993 万 5 千 552 円 75 銭 4 厘であり、明治 19 年度の同予算に比し 524 万 6 千 538 円 75 銭 4 厘増加している。

この要因の一つが海軍費の増大であり、大藏大臣松方正義は、当該明治 20 年度にかかる歳出予算説明のなかで、具体的に、海軍費が合計で 674 万 2 千 558 円 53 銭増加したことを説明している。「軍事費において新艦増加のため、二十六萬五千四圓五十三銭、又十九年の豫算上において別種の計畫に譲りて一時歳出の減少に立ちたる海軍造船費は、同年六月勅令第四十七號海軍公債條例に據て募集せられたる五百萬圓を同年度の豫算決定後實際の増額として支出し、本年度も亦其計畫を繼續するがために、特別費において六百四十六萬二千八百六十一圓、興業費において小野濱造船所購買代金償還のため、

源の縮減といった当時の財政上の直接的要因である。そして、軍備拡充という喫緊の課題に対し、既存の税制における不平等⁹⁴⁾を是正することにより、広く個人に応能負担を求める抜本的な租税改革が希求された。同草案に添えられた「所得税法説明書」⁹⁵⁾には、我が国の所得税法導入に先立ち、既に所得税を

一萬四千六百九十三圓、合計六百七十四萬二千五百五十八圓五十三錢の増加あるによる」再録、阿部勇『日本財政論－租税』236 頁（改造社、1933 年）。

また、阿部の同書 229 頁の「第十二表－歳出内容の變化（明治十五年－二十三年）」によれば、歳出全体に占める軍事費の割合は、明治 15 年 17%、明治 16 年 22%、明治 17 年 23%、明治 18 年 25%、明治 19 年 25%、明治 20 年 28%と通増していることが分かる。なお、当該軍事費の金額比較では、明治 15 年が 1,241 万円であるのに対し、明治 20 年は 2,223 万円であり、結果として明治 15 年同金額の約 1.8 倍に達しており、軍事費が歳出での大きな負担となっていたことが明らかである。

- 94) 地租改正法が、明治 6 年 7 月 28 日太政官布告第 272 号により公布された。この目的は明治政府の安定した財政収入の確保と、廢藩置県に伴い、各藩区々であった税制を全国的に統一し、国民の負担の均衡を図ることにあった。そして、その内容は、旧来の貢納制度の廢止とそれに代わる土地の地券調査の実施、地価を標準として百分の三の率による地租を実施することであった。林健久『日本における租税国家の成立』138 頁（東京大学出版会、1965 年）、国税庁長官官房総務課編『国税庁統計年報書（第 100 回記念号）』3 頁（合同印刷株式会社、1976 年）。

当該地租改正により、明治政府は、安定した税源を確保したものの、依然として全税収に対する地租の比率が 9 割近く占め（明治 6 年度における全税収に対する地租の割合は、93.2%、明治 7 年度の同割合は、91.0%。上述の国税庁統計年報書 40 頁。）、地租改正直後も、我が国の税収は、地租に偏重した体系であることには変わりはなかった。そして、この地租の納税者の多くは、農業従事者が占めていたため、商工業者との間で課税の不均衡がさらに広がる結果となった。

- 95) 「所得税法説明書

（総説）本案ヲ調理スルニ先チ課税法ノ得失ヲ撰定スルヲ必要トスルヲ以テ從來所得税ヲ施行セル各國、即チ英佛獨澳伊等ノ該税沿革及其成績ヲ考慮スルニ得失各一ナラスト雖中ニ就テ一部ノ收入ニ課税スル佛ノ動産税米ノ資本税ノ如キハ一ニ偏シテ平等ヲ缺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取税額極テ僅少ナルヘク況ンヤ佛國ノ如キハ曩ニ之ヲ改正シテ一般ニ賦課スルノ事ヲ計畫セシメテハ各國ノ之ニ模倣スルノ不可ナルハ言ヲ竣タス又収入アルノ或ル種類ヲ除キ他ノ種類ニ課税スル伊太里巴里ノ如キヲ施行センニハ被税者ハ課税アルノ種類ヲ避ケテ該税外ノ種類ニ就テ收入ヲ求メントシニ民間經濟ニ變動ヲ起スヘク（中略）猶其賦課方法ニ至リテハ各國ノ現法ヲ取捨シ本邦ノ宜ヲ酌量シテ之ヲ各條ニ排列セリ」

内閣記録局編『法規分類大全〔第 41〕租税門〔第 6〕雑税第 2 禄税・銃獵税・婢僕馬車人力車駕籠乗馬遊船諸税・車税・絞油税・港湾碇泊税・諸会社税・煙草税・度量衡税・売薬税・菓子税・所得税・釐山税・郵便税・北海道出港税・北海道水産税』405 頁（内閣記録局、1891 年）。なお、同説明書に附された草案の逐条解説部分には、当該条文の取扱いととも、検討対象となった欧州諸国における取扱いととの比較が記されている。

また、上述総説については、林、前掲注（94）、303 頁においても、現代仮名遣いに変えて、言及している。

施行していた英・仏・澳・伊など欧州諸国の課税の沿革およびその得失に関する考察が述べられている。例えば、一部の収入にだけ課税するフランスの動産税や米国の資本税は、一部に偏っているため平等を欠くものであり、また仮にこれを我が国で採用したならば、手続が煩雑であるにもかかわらず、その収税額は極めて僅少であるだろうと評価している。また、フランスでは、現在一部にのみ課するこの税を一般収入に課税するよう改正を計画しているのであるから、いまさら我が国で模倣するべきではない、と言及している。すなわち、各国の所得税制が変革の時期であることを踏まえて、我が国にとってより望ましい課税方法とは何かが検討されたと考えられる。さらに、収入のうちある種類を除き他の種類に課税するイタリアなどの方法では、被税者が課税される種類の所得を避けて、あえて課税されない種類の所得で収入を得ようとする予想し、経済に変動が生ずる可能性があると考え考察するのである。つまり、租税回避による影響にも言及しているのである。

これら他国の税制との比較の結果、我が国の所得税の指針は、「元來所得税ナルモノハ人民カ其収入上ニ要スル租税若クハ負債若クハ消費料等ヲ控除シタル餘ノ純収入ニ課スルモノトスレハ獨リ租税ノ重キ種類ハ其所得税ヲ除キ輕キモノハ之ニ課スルカ如キハ却テ不均一ニシテ本税賦課ノ本旨ニ背馳スヘシ然ラハ英澳普諸國等ノ一般収入ニ向テ課税スルノ精神ヲ採用スルヲ至當ナルヘシト認メリ」⁹⁶⁾ であるとした。ここで注目すべきは、我が国の所得課税が、英澳普諸国などに鑑みて、「一般収入」に着目し、これに対して課税するのが至当であるとした点にある。また、その所得税の本質とは、人民が収入を得るうえに要する租税や負債もしくは原材料費などを控除した残りの「純収入」に課するものと言及している。つまり、課税の対象を「一般収入」に求めることで、土地のように地租の負担が高いものには所得税上考慮したり、逆に現在租税負

96) 内閣記録局編、同、405 頁。

担が軽いものだけに課税したりすることによって生じうる不均衡を排除した。そして、あくまでも所得税法導入の趣旨に則り、所得税による公平な負担を試みたのである。このように、我が国の所得税法は、欧州諸国の現法を取捨選択し⁹⁷⁾、とりわけ「一般収入」に対する課税制度を導入した英澳普諸国に倣って、立案されたのである。

したがって、所得税法の制定とは、「一般収入」に対し広く個人が負担する所得税が、まさに近代国家の財政基盤を担うもの⁹⁸⁾であることを明示⁹⁹⁾し、

97) 所得税法の構築は、欧州諸国の税制が参考にされ、検討されることとなったが、これに先立って、松方正義は、明治 7 年に「租税志編纂ノ議」により、日本古来の税制の沿革を調査する必要性を訴えて、大蔵卿大隈重信に建議した〔大内・土屋、前掲注 (91)、364 頁〕。その成果は、明治 17 年に「大日本租税志」として出版されるに至った〔大内・土屋、同、408 頁〕。このことは、所得税法導入に際し、海外の税制の検討とその受容について、海外の制度をそのまま取り入れたのではなく、日本の国情とこれを形成した歴史的要因も踏まえて検討されたと考えられるのではないだろうか。

98) 所得税収の推移をみると、各年度の国税収入のうち所得税が占める割合は、明治 20 年度 0.8%、明治 32 年度 3.5%、大正 9 年 20.3%、昭和 14 年度 30.3%と推移し、我が国の基幹税へと成長を遂げることとなる。大蔵省主税局編『所得税百年史』131 頁（大蔵省主税局、1988 年）。

99) 所得税法の創設とその内容を、広く一般に知らしめることを目的に、明治 20 年所得税法が明治 20 年 3 月 23 日に官報掲載されてから 9 か月以内に 29 種類もの所得税法解説書が出版されている。井上一郎「安井・今村・鍋島による明治 20 年所得税法逐条解説」税務大学校論叢 23 号 509 頁、512 頁（1993 年）。

安井講三『所得税法解釋』3 頁（正文堂、1887 年）では、全文にわたるルビ付きで、所得税法が逐条解説されている。また、前文において次のように立法趣旨が記され、広く一般に向けて正しい所得税の納税を啓蒙している。

「(解) 所得税は英語に之をインコム、タツキス Mcome (ママ) tax と云ふ官民の別なく各自が儲け得たる處の純益の幾分を割きて納税するの謂なり此の税法たるや我が國開闢以來の新税法たる耳ならず東洋諸國中にも未だ曾て有らざる處の税源なり近來政費多端なるを以て義には登記法及び公證人規則を制定して其費用の幾分を補なはれしと雖も未だ全く其目的を達すること能はざるにぞ今又此の新税法を公布し均しく税率を定め帝國臣民より徴収して其費用の不足を補はれんとす依て苟くも我が臣民たるものは能く此の解釈を熟讀して國民國に亅その義を思ひ進んで多額の納税者となれ決して納税者の列を漏る事勿れと聊か江湖の諸君に告ると斯の如し」

かつ、所得税法における課税の公平という基本理念を表明している。また、同法が、従来から農業者に対し偏向してきた封建的な租税負担の不均衡を矯正し、商工業による所得や金融資産から生じる金利収入及び配当金といった近代資本主義経済に基づく所得を課税対象とした点で、我が国の租税体系における歴史的転換点をもたらしたと考えられる。

2. 2 課税方法とその内容

明治 20 年 3 月 23 日勅令第 5 号による所得税法は、全 29 条から成り、これに伴う所得税法施行細則は、同年 5 月 5 日に大蔵省令第 8 号¹⁰⁰⁾により公布された。この明治 20 年所得税法は、下記のとおり、第 1 条に納税義務者の範囲を、第 2 条に所得金額の算出方法を、そして第 3 条に非課税所得を定める。そして、当該算出された課税対象となる所得金額に第 4 条¹⁰¹⁾に規定する単純累進税率を適用する総合所得税であった。

【納税義務者の範囲】

「第一條 凡ソ人民ノ資産又ハ營業其他ヨリ生スル所得金高一箇年三百圓以上アル者ハ此税法ニ依テ所得税ヲ納ムヘシ 但同居ノ家族ニ屬スルモノハ總テ戸主ノ所得ニ合算スルモノトス」

100) 大蔵省印刷局編『官報第千百五拾貳號（明治二十年五月五日）』37 頁（内閣官報局、1887 年）。

101) 第 4 条では、各所得金高に応じ、以下の 5 段階の税率が適用される。

第 1 等級 所得金高 3 万円以上 3%、第 2 等級 所得金高 2 万円以上 2.5%、第 3 等級 所得金高 1 万円以上 2%、第 4 等級 所得金高 千円以上 1.5%、第 5 等級 所得金高 3 百円以上 1%。なお、林、前掲注 (94)、328 頁の「第 90 表－所得税収納状況」によれば、明治 20 年における総人口に対する所得税納税人員の割合は、わずか 0.3%にすぎず、このことから、当該所得税の課税の対象は、もっとも富裕な階層に属する者（世帯）のみであったと考えられる。

明治 20 年所得税法の第 1 条に規定する納税義務の生じる「人民」とは、皇族を除いた一般人民、すなわち自然人である「個人」であり¹⁰²⁾、「会社」は含まれない¹⁰³⁾。なお、当該納税義務者とは、家族所得の戸主合算による年間 3 百円以上の所得を有する者である¹⁰⁴⁾。

102) 内閣記録局編、前掲注 (95)、405 頁における「所得税法説明書」の第 1 条にかかる解説によれば、「本條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稅ヲ課スルヲ明ニス」とし、課税の対象となる者を「皇族ヲ除キ一般人民」と説明している。また、安井、前掲注 (99)、5 頁では、当該条文の「人民」を、「我が日本帝國の臣民」と説明している。

103) 元老院における明治 20 年所得税法審議では、最終的にその納税主体を個人とした。なお、本件は、本稿第 3 章にて詳細に検討する。

104) 明治 32 年所得税法における納税義務者の範囲は、「第一條 帝國內此ノ法律施行地ニ住所ヲ有シ又ハ一箇年以上居所ヲ有スル者ハ此ノ法律ニ依リ所得稅ヲ納ムル義務アルモノトス」と定める。政府委員の若槻禮次郎は、明治 32 年 1 月 16 日第 13 回帝國議會貴族院所得税法中改正法律案特別委員会において、第 1 条の「住所」および「居所」に関する原案について次のように説明している。まず「住所」とは、「民法ナドデモ既ニ定メテゴザイマス通りニ生活ノ本據ノ在ル所ガ住所デゴザイマスノデ、日本ノ此法律ノ施行サレマスル所ニ以テ來テ自分ノ生活ノ本據ヲ設ケル、斯ウ云フコトニ致シマス」と説示し、所得税法上の「住所」が「生活ノ本據」であることを明らかにしている。ただし、若槻の説明の「住所」が、①所得税法上の固有の概念ととらえるべきか、②明治民法第 21 条「各人ノ生活ノ本據ヲ以テ其住所トス」からの借用概念ととらえるべきかは、明白ではなく、いずれの解釈も妥当するようにみえる。さらに「其人ガ兎ニ角此土地ニ長ク居ル人ト云フ意思ヲ表ハシタ人デアルト見ル外出来マセヌ故ニ是ニハ住所サヘアレバ其住所ヲ定メテカラ又半年經タヌデモ稅ヲ掛ケテ宜シイ」と説示する。つまり、「住所」とは、その土地に長く居るという意味表示と捉え、住所があれば半年たたなくても納税義務者となる旨を述べている。この発言からは、居住の「意思」が「住所」の要素であることを示している。

次に、居所に関し 1 年以上という年限をつけたことについては、「住所ヲ有ツテ居ルト云フノハ本體デアリマシテ居所ト云フ方ハチョツシタモノデアルカラ課稅セヌ、最早一年以上モ居レバ住所ト云フモノニナルカラ夫レニハ課稅ヲスルト云フ趣意デ出来マシタノデ夫故ニ住所ニハ年限ヲ設ケナイ」とした。つまり、居所を有することになった者に直ちに課税を行うことはないが、「居所ト云フノハ（中略）一ヶ年以上モ日本ニ居ルナラバ既ニ其人ハ住所ニ似寄ッタモノヲ日本ニ定メタモノト見做シテ其人ニ課稅スル」とした。これは、居所での滞在に 1 年以上という具体的な期間を明示することによって、合理的に「住所」と同様の効果が生じてその納税義務が生じると判断すると規定したのである。貴族院『第十三回帝國議會・貴族院所得税法中改正法律案特別委員會速記録（第二號）（明治三十二年一月十六日）』7 頁（貴族院事務局、1899 年）。

【所得金額の算出方法】

「第二條 所得ハ左ノ定則ニ據テ算出スヘシ

第一 公債證書其他政府ヨリ發シ若クハ政府ノ特許ヲ得テ發スル證券ノ利子、營業ニアラサル貸金預金ノ利子、株式ノ利益配當金、官私ヨリ受クル俸給、手當金、年金、恩給金及割賦賞與金ハ直ニ其金額ヲ以テ所得トス¹⁰⁵⁾

105) 明治 20 年 2 月 23 日元老院第二議會〔明治法制經濟史研究所編『元老院會議筆記後期第二十六卷』204 頁および 228 頁 (元老院會議筆記刊行会、1982 年)〕で、箕作麟祥は、この第 2 条第 1 項における「官私ヨリ受クル俸給」について、当該「官私」の範囲が日本に限られるのか、それとも外国政府または、外国人から支払われる俸給にもこの考えが及ぶのかを質問した。さらに、同条同項の「公債證書其他政府ヨリ發シ若クハ政府ノ特許ヲ得テ發スル證券ノ利子」における「政府」に外国政府が含まれるのか否かを質問し、日本人が、外国都市または横浜で外国政府発行の公債証券を所有するとその利子に課税されるのかを尋ねた。

この結論は、明治 20 年 3 月 1 日元老院第二議會にて、全部付託修正委員の三浦安が、第二次修正案として「今回ノ修正委員ニ於テ討議ヲ盡シ政府ニモ官私ニモ外國ハ含マサルヲ決セリ」と説明し、「政府ト官私ハ内國ニ限ルモノト解セラレンコトヲ乞フ」(228 頁)と述べている。つまり、「政府」と「官私」のいずれも我が国のみを範囲とするとし、これが可決することとなった。なお、日本に住む「外國人」に雇われた日本人が、支払いを受ける俸給への課税可否について、三浦は、「日本人ニシテ在横濱ノ外國人ニ雇ハレ俸給ヲ受クル者ノ如キ從令外國人ヨリ之ヲ給與スルモ受ル者日本人ナルヲ以テ課税ヲ免ル可ラス」と述べた。つまり、たとえ俸給の支払者が「外國人」であったとしても、日本人が受領した俸給には、所得税が課税されると明示している。

なお、上述の箕作の質問に関連して、村田保も、自身が日本政府の命により法律調査にベルリン赴いた際の、国際課税にまつわる興味深いエピソードを述懐している。村田は、ベルリンの収税員から「日本人及ヒ何國人ニ論ナク現ニ普漏土國ニ來リ居レハ納税セサル可ラス殊ニ日本政府ノ命ヲ以テ我國ノ法律ヲ取調ルナレハ其業務ノ爲メニ得ル俸給ニハ當然ニ納税スクヘ若シ不服トナラハ市廳ニ出訴セヨ」(205 頁)といわれ、3 か月分の所得税 70「マルク」を徴収された。このことは、プロイセンの法によって、彼の地で外国人である村田が、納税義務者と判断されたことを示し、課税が及んだことを明らかにしている。つまり、非居住者にも国内源泉所得に対し課税されたことを示している。この経験から元老院の議論上、村田は、「官私」には外国も含まれ、日本で雇用されている外国人が外国から受領する俸給についても、当然に我が国の所得税が課され

第二 第一項ヲ除クノ外資産又ハ營業其他ヨリ生スルモノハ其種類ニ應シ收入金高若クハ收入物品代價中ヨリ國税、地方税、區町村費、備荒儲蓄金、製造品ノ原質物代價、販賣品ノ原價、種代、肥料、營利事業ニ屬スル場所物件ノ借入料、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ヘシ但所得收入以來未タ三年ニ滿タサルモノハ月額平均其平均ヲ得難キモノハ他ニ比準ヲ取りテ算出スヘシ」

【非課税所得】

「第三條 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 官私ヨリ受クル旅費、傷痍疾病者ノ恩給金及孤兒寡婦ノ扶助料

第三 營利ノ事業ニ屬セサル一時ノ所得」

第 2 条は、所得の種類を 2 つに分け、まず、第一に、公債証書その他政府が発行する証券及び政府の許可を得た私債の利子、営業外の貸金預金にかかる利子、株式利益配当金、俸給、手当金、年金、恩給、割賦賞与金を定め、これらは、その収入金額を所得とする。そして、第二に、前項以外の資産または営業から生じる所得を定め、その収入金額から必要経費を控除したものの前三ヶ年間の平均高をもって算出した金額とする。すなわち、収入金額として取得した経済的価値から、原資の維持に必要な部分である必要経費を控除するという、資本

るべきであると主張している。なぜなら、村田自身の経験に照らせば、その役務提供した地が日本であるならば、外国政府から支給される俸給であっても、我が国の所得税法により課税されることが相当であるからである。村田の発言には、国際課税の観点に立ち、勤労所得に関する源泉地国課税にまつわる発見があったことを示唆している。

これら質問の背景には、箕作や村田が、お雇い外国人であるボアソナードのもとで法典編纂に従事〔七戸克彦「現行民法典を創った人びと 5 - 主査委員②箕作麟祥・村田保」法学セミナー通巻 657 号 72 頁、(2009 年)〕するという、日本で雇用されている外国人との執務経験から、このような着想を得たと考えられる。

主義的拡大再生産を保障するため¹⁰⁶⁾に必要な所得計算が取り入れられたのである。なお、第 3 条の第 3 では、「營利ノ事業ニ屬セサル一時ノ所得」として、営利事業以外の一時的利得が課税対象となる所得から除外されている¹⁰⁷⁾。

2. 3 小括

本章では、明治 20 年所得税法の立法目的と同法の特徴およびその構造を整理した。所得税法の制定の目的は、近隣諸国との軍事的緊張関係に伴う海防費用の増加および北海道物産税の軽減による税源の縮減といった財政上の直接的要因であった。また、この当時は、こうした軍備拡充という喫緊の課題に対し、既存の地租に偏向した税制による不平等を是正し、広く個人に応能負担を求める抜本的な租税改革が希求された時期でもあった。

明治 20 年所得税法は、商工業による所得や金融資産から生じる金利収入及び配当金といった近代資本主義制度に基づく所得を課税対象とした点で、我が

106) 金子宏『租税法〔第 22 版〕』189 頁 (弘文堂、2017 年)。

107) 金子宏『所得概念の研究－所得課税の基礎理論上巻』46 頁 (有斐閣、1995 年) によれば、「明治 20 年の所得税法・・・が『凡ソ人民ノ資産又ハ營業其他ヨリ生スル所得』を課税の対象とすることとし (一条)、他方では『營利ノ事業ニ屬セサル一時ノ所得』を課税の対象から除外していた (三条三項) ことから考えると、そこでは、問題として意識されなかったにせよ、継続的源泉からの収入ないしは継続的・反覆的收入のみが課税所得を構成し、その他の一時的・偶発的・恩恵的利得は所得の範囲から除かれるという考え方が暗黙の前提とされていたのではないか、と思われる」とする。つまり、明治 20 年所得税法における課税所得の特徴が、「継続的源泉からの収入ないしは継続的・反覆的收入」であることを指摘している。そして、このような特徴が生じた理由と背景について、「このような理解は、その後の実定所得税法の展開に合致するのみでなく、明治 20 年の所得税法が、制限的所得概念の支配的であったプロイセンの法制を模範として起草された、という歴史的事情にも合致する。」と述べる。すなわち、明治 20 年所得税法の課税所得の特徴が、制限的所得概念に符合することに着目し、明治 20 年所得税法がプロイセンの法制を模範としたとする汐見三郎の見解 (後掲注 (109)) に賛同する見解を示している。

国の租税体系における歴史的転換点をもたらした。しかし、この明治 20 年所得税法審議におけるその中心的な論点は、納税主体が個人に限定されるのかそれとも法人にも及ぶのか、であった。そこで、次章では、元老院での所得税法審議に立ち戻り、法人所得課税を巡る議論に焦点をあてて検討を行う。

第 3 章 法人所得課税を巡る議論

本章では、大蔵省の所得税法案である明治 17 年「所得税則」にふれ、元老院における明治 20 年所得税法審議を取り上げる。具体的には、納税主体に関する議論上、法人所得課税がいかなる意見のもとで検討されたのかを検証し、最終的に法人所得課税が導入されなかった経緯を整理する。

3. 1 明治 17 年「所得税則」

元老院での審議に至るまでの、所得税法立案の変遷は、次の通りである¹⁰⁸⁾。まず、所得税法制度の法案は、明治 17 年 12 月に、大蔵卿松方正義から太政大臣三條實美へ「所得税則」として上申¹⁰⁹⁾されている。そして、当該法案に附

108) 我が国の所得税法成立の先行研究として、林、前掲注 (94)、294 頁がある。

109) 阿部、前掲注 (93)、239 頁では、「所得税草案 (明治十七年十二月)」の中に「所得税則」が、引用されている。なお、同書中の当該法案は、大蔵省文庫主任高橋俊氏が自ら松方氏所蔵の手記中より発見した資料を公表したものであると記されている。

なお、牛米努「明治 20 年所得税法導入の歴史的考察」税務大学校論叢 56 号 438 頁、447 頁 (2007 年) によれば、大蔵省によるこの明治 17 年 12 月の所得税草案は、大蔵省文庫所蔵「松方家文書」に当該期の所得税関係史料とともに収録されていたのであるが、現在その原本は所在不明である。

高橋誠は、この「所得税則」について次のように評価している。「この『税則』の企圖した所得税則は、その法案それ自身は當時としては相當進歩的なものであったとみることができる。また分類所得税、源泉課税方式など、根本的な點でイギリス所得税制に、その範を求めている」(57 頁)とし、当該大蔵省案がイギリス型であったことを示

された「所得税則説明書」では、「(總説) 所得税トハ會社又ハ一個人ノ資産若シクハ勞力ヨリ生ズル一年間ノ純益金高ニ課税スルモノナリ」¹¹⁰⁾と述べ、所得税は、会社または個人の資産もしくは勤労より生ずる所得に課する税であることが明記されている¹¹¹⁾。すなわち、明治 17 年 12 月における、この「所得

税」を論じている。なお、高橋は、明治 14 年に東京府會によって提議された「實入税 (所得税) 賦課にかんする建議書」が、我が国の所得税の出発点であるとし、その全文をこの論文で紹介している。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 26 巻 1 号 47 頁、57 頁および 65 頁 (1958 年)。

また、汐見三郎は、汐見、前掲注 (1)、247 頁で、上述の「所得税則」とは別個に、ルードルフ (Rudolff) による財産等級税法に基づく収入税法法律案 (明治 7 年 11 月 29 日) が存在し、制度取調局長官伊藤博文に提出されていたことを指摘している。さらに、書記官伊東巳代治が、ルードルフ及びロエスレル (Roesler) 等の意見を参照した事実が記されている参議伊藤博文への建議文書 (明治 17 年 12 月) を紹介している。汐見は、同書 259 頁で、ルードルフの収入税法法律案と明治 20 年所得税法とを逐次的に比較し、両者は大体の骨組においては一致しているとしつつも、個々のところは同様ではないと評価している。しかし、「両者の間に密接なる關係の存する事は之を否定し難い」(260 頁)と述べ、プロイセンの税制を典拠とした財産等級税法の法律案が、明治 20 年所得税法へ影響を与えた可能性を示唆している。

なお、村井正「明治 20 年所得税法のルーツを探る - なぜプロシヤ階級税か - 〔上〕〔中〕〔下〕」税研 186 号 28 頁、187 号 25 頁、188 号 25 頁 (2016 年) では、明治 20 年所得税法のルーツについて、村井は上述汐見説を支持し、明治 20 年所得税法はルードルフ案の影響が顕著であるとしている。さらに、これまで明らかとなっていなかったルードルフ (村井論文の中では、「ルドルフ」) の略歴についても調査し紹介している。同論文 (税研 187 号 28 頁) によれば、ルドルフは、明治政府の方針がプロシヤ・モデルに決定後に、最初に派遣された 2 人のドイツ人 (もう一人は、教育制度と民事訴訟法を担当した Hermann Techow) の一人であり、日独政府間同意による公式の人事異動によって招聘されたとしている。なお、汐見文献での Rudolff のスペリングは、Rudolph であると指摘している。

110) 阿部、同、244 頁。

111) なお、「所得税則説明書」の総説では、「會社ヨリ受クル利益 (配當金) 等ハコノ税ヲ免除スルモノトス (傍點阿部)」とし、「會社」の所得には課税する一方で、「會社」から受領した配当金は、株主の個人所得として課税されないことと規定していた。阿部、同、245 頁。

税則」では、所得税法の課税の対象を個人の所得のみならず、「會社」の所得も含めると企図していたのである。しかし、この明治 17 年の法案は、直後に勃発した甲申事變の処理により一旦棚上げとなり¹¹²⁾、その後、明治 20 年 1 月に第五百三十四号議案所得税法¹¹³⁾として、新たに提出された草案により、元老院で審議されることとなった。

3. 2 元老院での所得税法審議

元老院での所得税法の審議は、明治 20 年 2 月 2 日の第一読会にはじまり、同年 2 月 22 日、23 日、3 月 1 日、2 日の第二読会、3 月 3 日の第三読会まで行われた。その主要論点¹¹⁴⁾のうち最も重要かつ議論的となったのが、所得税法の納税主体として「法人」を含めるか否かという点であった。そこで、本稿では当該論点に絞り、当時の法人所得課税に対する議論の変遷をまとめる¹¹⁵⁾。

なお、本稿では、明治 20 年 1 月大蔵省から出された「大蔵省請議」¹¹⁶⁾、「所得税法」¹¹⁷⁾、「所得税法施行條例」¹¹⁸⁾、「所得税法説明書」¹¹⁹⁾、「所得税豫算説明

112) 所得税法案の一時的棚上げに伴い、大蔵省は、所得税に代えて家屋税則と菓子税則・醬油税則などを提起した。牛米、前掲注 (109)、439 頁。

113) 第五百三十四号議案所得税法の元老院での審議は、明治法制經濟史研究所編、前掲注 (105)、151 頁に収録されている。

114) 本稿で取り上げる論点以外には、利子収入における経費控除の可否、選定した税率及び等級の階層数の妥当性、そして調査委員の権限やその選挙方法などがある。

115) 第一読会審議後に提出された「第一次修正案」と第二読会審議後に提出された「第二次修正案」では、それぞれ法人所得課税に関し異なった法案が掲げられ議論が行われているので、本稿では、第一読会と第二読会とを分けて整理する。

116) 内閣記録局編、前掲注 (95)、399 頁。

117) 内閣記録局編、同。

118) 内閣記録局編、同、402 頁。

119) 内閣記録局編、同、405 頁。

書」¹²⁰⁾、「法制局議案」¹²¹⁾などのうち「所得税法」を「原案」、明治 20 年 1 月に「第五百三十四號議案所得税法」として当初提出された草案¹²²⁾を「草案」、元老院で指名された全部付託調査委員¹²³⁾により提出された第一次修正案¹²⁴⁾を「第一次修正案」、さらに同議会で選定された全部付託修正委員¹²⁵⁾により提出された「第二次修正案」として最終提出され可決したものを「明治 20 年所得税法」と呼ぶ¹²⁶⁾。

3. 2. 1 第一読会

法人所得課税の議論は、その導入の可否に関し、その会社の所得に対する納税主体に焦点を当てている。そして、株主に配当される利益と配当されずに会社内に留保される利益とに峻別し、所得税法としていかに課税することが望ま

120) 内閣記録局編、同、408 頁。

121) 内閣記録局編、同、414 頁。

122) 明治法制經濟史研究所編、前掲注（105）、153 頁。なお、原案と草案は、軽微な修正以外ほとんど違いがない。

123) 明治 20 年 2 月 2 日元老院第一読会にて、全部付託調査委員 5 名（山口尚芳、尾崎三良、三浦安、中村弘毅、神山郡廉）が指名され、同年 2 月 22 日の第二読会において「第一次修正案」が提出された。この議会冒頭では、内閣委員法制局参事官股野琢が、「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實ハ原案ト同視ス可キ者（ママ）」と発言し、当該「第一次修正案」は、内閣及び大蔵省としても同意し、原案と同視すべきものであるとしている。明治法制經濟史研究所編、同、174 頁および 175 頁。

124) 明治法制經濟史研究所編、同、194 頁および 196 頁。

125) 明治 20 年 2 月 23 日元老院第二読会にて、全部付託修正委員 7 名（尾崎三良、村田保、横村正直、渡邊清、箕作麟祥、三浦安、清岡公張）が投票により選出された。明治法制經濟史研究所編、同、221 頁。

126) 林、前掲注（94）、341 頁において、林は自身の分析上、それぞれ「草案」・「原案」・「第一次修正案」・「第二次修正案＝所得税法」と呼称し、各々の全文を参考資料として提示している。これらは、本稿における「原案」、「草案」、「第一次修正案」、「明治 20 年所得税法」とそれぞれ対応する。

しいか、という点から展開している。

〔問題提起①〕

第一読会では、まず、尾崎三良が、会社の所得への課税について、その会社の所得は会社自体に帰属するという観点に立ち、会社自体を納税主体とする見解¹²⁷⁾を示した。その見解は、「純益金ヲ餘サス悉ク株主ニ配當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専ラ貯蓄ヲ目的トスル性質ノ會社アリ例ヘハ拾萬圓ノ純益内ヨリ五萬圓ヲ株主ニ配當シ五萬圓ヲ積立金ニ組入ル、者ノ如キ若シ單ニ株主ノミニ課税セハ積立ノ五萬圓ハ全ク免税ト爲ランスル所得ハ免税ニ付ス可キニ非サラン」¹²⁸⁾である。尾崎は、「純益金」すなわち会社の利益の全てが配当された場合には、株主の手元で全額が課税されるので会社自体に課税しなくてよいことになるが、貯蓄を目的とする性質の会社の場合、その利益の一部を配当し一部を積立金に組入れたならば、配当部分は株主の手元で課税されることになっても、積立金として留保した金額には課税されない点を指摘した。つまり、原案のように会社の所得に課税しないことを前提とすると、同じ利益であっても、会社が利益を留保することを選択して積立金とすれば、これが課税を免れる所得となるので、この会社の所得を免税すべきではないと主張する。尾崎は、配当すれば株主が課税されることに對し、内部留保すれば会社が課税されないことに關し、課税中立性の観点から問題提起したのである。

〔問題提起②〕

村田保は、「第二條第一項ノ株式利益金ニシテ其配當スル者ハ無論ニ之ヲ課

127) 「会社自体を納税主体とする見解」とは、田中二郎『租税法』453頁（有斐閣、1968年）で述べる企業課税に対する考え方として、「法人は、その構成員である株主等とは独立した一個の実体（entity）であり、それ自体として課税単位となりうるものである」という考えに繋がると考えられる。

128) 明治法制經濟史研究所編、前掲注（105）、165頁。

税センモ其配當セサル者ハ如何スルヤ字法ニハ區別ヲ立テ何々ニハ課税スルモ何々ニハ課税セスト明記ス本法ニ此區別ヲ立テサルハ理由アリテ然セルヤ」¹²⁹⁾と述べる。つまり、村田の主張は、第 2 条第 1 項に掲げる配当について、その利益の配当が課税されるのは当然だが、会社が配当を行わず留保した利益はどうすべきかという点にある。プロイセンの法は、課税対象と可否を明らかにしているので、本法が区別を立てないならその理由があつて然るべきである。したがって、村田は、株主に配当せず社内に留保する利益の存在を示して問題提起をしたのである。

【株主の手元で利益の配当に課税するという見解（岩崎説）】

問題提起に対して、内閣委員法制局参事官岩崎小二郎は、会社の利益が配当を通じて株主に帰属する点を指摘し、会社自体への課税についてはこれを否定して、株式の利益の配当に対し株主の手元で課税する見解を示した。つまり、岩崎は、「第二條第一項ニハ株式ノ利益配當金ト言ヒ其第二項ニハ營業其他ヨリ生スル収入金高ト言フ是レ直接ニ會社ニ課税セス利益ノ配當ヲ受クル株主ニ課税スル者ニシテ第一條ナル原則ノ精神即チ然リ其レ故ニ『所得金高一箇年三百圓以上』云々ト言ヘリ人或ハ第一條ニ『營業其他ヨリ生スル所得金高』ト言フヲ以テ會社ハ無形人ナルモ所得金高三百圓以上ニ上ホル片ハ課税セラル可シトノ見解ヲ下スヤヲ知ラサレ其利益ハ株主ニ配當スルカ故ニ會社ニハ課税セス只其利益ヲ割賦セサル會社ハ此限りニ非サルノミ」¹³⁰⁾と述べ、会社自体への課税を否定している。岩崎説の根拠は、「利益ハ株主ニ配當スルカ故ニ會社ニハ課税セス」という理由から、実質的に会社とは株主の集まりであると示唆した点にある。すなわち、会社と株主の関係において、会社の利益は、最終的に利益の配当として株主に帰属するので、第 2 条第 1 項の所得として、株主が

129) 明治法制經濟史研究所編、同、169 頁。

130) 明治法制經濟史研究所編、同、170 頁。

受領する利益の配当を課税対象とする点¹³¹⁾を主張しているのである。したがって、実質的にその会社の利益は株主へ配当され、株主の所得として帰属し課税が完結するので、会社自体は納税主体とならないとするのである。

ただし、岩崎発言の「只其利益ヲ割賦セサル會社ハ此限りニ非サルノミ」という点からは、配当されずに会社の内部に留保される利益も想定にあったことが窺える。しかし、この会社の留保利益に関して、その後、岩崎が再び言及することはなかった。

【会社自体を納税主体とする見解（山口説）】

岩崎説に対し、山口尚芳は、尾崎説と同じく会社自体を納税主体とする見解から、その内部留保も当然に課税されるべきであると主張している。山口説の根拠は、2つある。

第一に、山口は、「本官ハ會社モ無形ノ一個人ナリト信セシニ果シテ會社ヲ除クトナラハ其積立金ニモ課税セサル可キニ大蔵大臣ノ上申書ニハ『収入金中ヲ以テ資本ヲ増殖シ又ハ業務ヲ擴張改良スル等ノ如キハ収入ヲ求ムル爲メニ充用シタルトスルモ之ヲ除カシメス』ト言ヘリ凡テ會社ノ積立金ハ資本ヲ増殖スル爲メ又ハ事業ヲ擴張スル爲メニスル者ニシテ之ニ課税スルハ當然ナリ」¹³²⁾と述べる。山口説の第一の根拠は、会社の積立金とは全て資本の増殖や事業の拡張を目的とするのであるから、大蔵大臣の上申書である「所得税法説明書」¹³³⁾

131) 「株主が受領する利益の配当を課税対象とする」とは、田中、前掲注 (127)、453 頁で述べる企業課税に対する考え方として、「法人を独立の担税力の主体とは考えず、法人税を個人所得税の前取りないしは源泉課税的なものとみる考え方」に繋がると考えられる。

132) 明治法制經濟史研究所編、前掲注 (105)、172 頁。

133) 「所得税法説明書」の第 2 条（説明）は、「本條ハ此税法ニ於テ所得ト稱スルモノ、分界ヲ明舉シ併テ其算出法ヲ確定スルカ爲メニ設ケタルナリ」として、「所得」の具体的説明を講じている。そのなかで「収入金中ヲ以テ資本ヲ増殖シ又ハ業務ヲ擴張改良スル等ノ如キハ収入ヲ求ムル爲メニ充用シタルトスルモ之ヲ除カシメス」として、資本の増殖または業務の拡張改良するものは、収入金額から除外しないとしている。内閣記録局編、前掲注 (95)、405 頁。

の第 2 条（説明）の文言のとおり、「所得」に含まれることにある。したがって、「無形ノ一個人」である「會社」に課税されるのは当然であると主張している。

第二に、山口は、貯蓄銀行を例示し、社内に留保された利益に課税がされないとした場合に起こりうる弊害を指摘した。つまり、「然ルニ何等ノ積立金モ十年乃至二十年ニ亘レハ勢ヒ巨額ニ上ホリ一度ハ必ス株主ニ分配ス可ケレハ其時於テ課税スルノ意ナルヤヲ知ラサレバ或ル貯蓄銀行ノ如キハ常ニ配當ヲ爲サスシテ永ク積立ヲ爲ス有リ此等ハ如何ニ取扱ハントスルヤ例ヘハ此ニ拾萬圓ノ儲蓄ヲ爲サンニ一個人ナレハ課税セラレ會社ナレハ課税セラレス而シテ後來此會社ノ積立金ヲ他人ニ譲渡ス片ハ終ニ課税ヲ免レン是レ主務省上申書ノ旨趣ニ違ハスヤ」¹³⁴⁾と述べる。すなわち、山口説の第二の根拠は、貯蓄銀行のように長期にわたって配当を行わず、内部留保を積立金とした会社がそのまま譲渡された場合に、最終的に、その内部留保が課税を免れる結果となる点を指摘したのである。つまり、会社の内部留保には租税回避が生じ得る点で、個人に対する配当への課税と異なり、所得課税の趣旨を欠くことに疑義を呈したのである。

第一読会は、多岐にわたる議論を経たのちに、全部付託調査委員を指名し、当該委員にその意見を取り纏め、「第一次修正案」を提出することを求めた。

3. 2. 2 第二読会

第二読会では、全部付託調査委員により提出された第一次修正案に基づき審議が行われた。この修正案で特筆すべきは、第一読会で問題となった会社の内部留保にかかる積立金が、公社債利子及び利益配当金等の課税について規定した第 2 条第 1 項後段に「會社ノ所得中ヨリ積立金ト爲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」¹³⁵⁾と追加され、一転して会社の積立金への積立が課税対象となったことにある。つまり、法人所得課税が行われる趣旨の

134) 明治法制經濟史研究所編、前掲注（105）、172 頁。

135) 明治法制經濟史研究所編、同、196 頁。

条文が、修正案として提出されたのである。

調査委員のうちの 3 人が、それぞれ法人所得課税に転じた理由を説明している。

【法人所得課税の理由①（山口説）】

全部付託調査委員として修正案に携わった山口尚芳は、第一次修正案の修正理由を、特に「無形人タル會社」の法的性質に言及して、法人所得課税に賛同する見解を示した。つまり、山口は、「無形人タル會社」について、「會社ノ所得中ヨリ云々ノ一項ヲ設ケシハ原案ハ無形人タル會社ヲ除税ニ付スル旨意ナルモ仔細ニ論究スルトキハ是レ或ハ道理ニ適セス會社ト雖ト政府ノ保護ヲ受ケ訴訟其他ノ權利義務總テ有形人ニ異ナラス唯一個人ト集合體トノ同シカラサルノミ且ツ弊害ノ點ヨリ之ヲ觀ルモ會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會社組合ニ假リ以テ逋税ヲ謀ル無キヲ保セス是ヲ以テ此一項ヲ加ヘタリ」¹³⁶⁾と説明した。ここで注目すべきは、法人所得課税の根拠について、山口が、「無形人タル會社」は、「訴訟其他ノ權利義務」の法的主体であると言及していることにある。つまり、山口の見解は、「無形人タル會社」とは、有形人である個人と同様に訴訟当事者となりうる權利義務の主体であり、また個人との違いは、単に集合体としての存在と捉えられる点だけである。すなわち、「無形人タル會社」も個人と同様に納税主体と成り得ると示唆する。

したがって、会社の内部留保にかかる積立金に課税すべき理由とは、もし会社を納税主体としなければ、個人が親族らで名目上の会社を組成し、いわゆる「法人成り」することで、租税回避に及ぶおそれがあるからである。このように、山口らは、「無形人タル會社」を納税主体であると認識し、その概念を明らかにして第一次修正案を立案したのである。

136) 明治法制經濟史研究所編、同、176 頁。

【法人所得課税の理由②（三浦説）】

同調査員であった三浦安は、利益の蓄積という観点から会社の積立金と個人の貯蓄金における課税関係を比較することで、法人所得課税に賛同する見解を示した。つまり、三浦は、「會社ノ積立金ハ免税シー個人ノ貯蓄金ハ課税スル如キ恐クハ會社ヲ待ツニ厚ク一個人ヲ待ツニ薄キニ似テ未タ公平ナラス若シ某會社ニシテ一向ラニ積立金ノミヲ多クシテ配當金ヲ減セハ株式アルモ所得税ナキノ看ヲ呈セン是レ新タニー一項ヲ設ケテ會社ノ積立金ニモ課税セント要スル所以ナリ」¹³⁷⁾と述べた。したがって、三浦説の根拠は、会社の積立金に課税がされないにもかかわらず、個人の貯蓄金には課税されるのであれば、自らの利益の蓄積という観点で、会社には厚い待遇であり個人には薄くなるので、個人と会社との間の課税上の取扱いが著しく公平性を欠くこととなる。つまり、某会社が積立金だけを多くし配當金を減らせば株式があっても所得税がないような観を呈するので、個人と会社双方の均衡を図る理由で、会社内部に留保した積立金に課税すべきであると主張したのである。

【法人所得課税の理由③（尾崎説）】

同調査員である尾崎三良は、個人に対する所得課税との権衡を保つ観点から、会社の積立金に対する法人所得課税に賛同する見解を示した。尾崎は、「字法ニテハ無形人タル會社ニ課税セスト云フモ英法ニテハ明文ヲ以テ無形人タル會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對シハ有形人タルト無形人タルトヲ問ハス課税シテ可ナラン」¹³⁸⁾と述べる。尾崎は、プロイセンの法では無形人に課税しないが、英国では明文をもって無形人に課税するというように、課税するか否かは必ずしも道理があつてのことではない。平心で考えると、利得を有する者に対

137) 明治法制經濟史研究所編、同、178 頁。

138) 明治法制經濟史研究所編、同、183 頁。

しては、有形人無形人を問わず課税して可であろう、としたうえで、「無形人タル會社」も利得を有する者として課税することが可能であるとする。さらに、「會社ノ積立金モ矢張り營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當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爲メニハ會社ノ積立金ニモ課税セサル可ラス」¹³⁹⁾と述べる。つまり、会社の積立金とは、營業上の収益の一部を貯蓄したものであり、ここで問題となるのは、それが積立てたか配当したかの違いである。したがって、尾崎説は、当該營業上の収益の課税について、その全てが課税される個人所得課税との權衡を保つ意味で、その会社の積立金について課税すべきであると主張したのである。

しかし、このような言説が、調査委員からなされたにもかかわらず、その後は、法人所得課税への反対意見が続くこととなる。

<法人所得課税反対意見①(村田説)>

村田保は、会社の積立金の性質に言及して、法人所得課税に反対した。つまり、「*法律ニ據ルモ未タ無形人タル會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對シテ課徴ス可キ者タリ然ルニ會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會社ノ積立金ニ課スルハ不當ナラン*」¹⁴⁰⁾と述べた。すなわち、プロイセンの法においてもこのような会社の積立金への課税する例は無く、結局、所得税とはその所得を随意に運轉使用する者に対して課税すべきものであるとした。したがって、会社の積立金は所得ではなく、また随意に使用することもできないため、各個人の所得に課す所得税を、無形人である会社の積立金に課税するということは、不当であるとしたのである。また、「*第一條ニ言ヘル人民トハ一個人ニシテ無形人ナル會社ニ非サルヤ明白ナリトス*」¹⁴¹⁾として、そも

139) 明治法制經濟史研究所編、同。

140) 明治法制經濟史研究所編、同、181 頁。

141) 明治法制經濟史研究所編、同。

そも納税主体の前提が個人に限定されるものであることを理由に、法人所得課税に反対したのである。

この明治 20 年 2 月 22 日の第二読会では、議論の末、修正案が本案として可決した後、すぐさま修正案の第 1 条（納税義務者の範囲）「第一條 凡ソ人民ノ資産又ハ營業其他ヨリ生スル所得金高一箇年三百圓以上アル者ハ此税法ニ依テ所得税ヲ納ムヘシ 但同居ノ家族ニ属スルモノハ総テ戸主ノ所得ニ合算スルモノトス」¹⁴²⁾を採択している。

翌 23 日の審議においても、依然として法人所得課税を行うべきではないという趣旨の意見が続いた。

<法人所得課税反対意見②（清岡説）>

清岡公張は、第 1 条と第 2 条との関係への指摘と、産業保護の観点から、法人所得課税反対意見を表明した。まず、「第一條ニハ『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會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」¹⁴³⁾と指摘する。つまり、第 1 条の「人民」が、既に個人であるとされているので、第 2 条第 1 項後段に加えられた「會社ノ所得中ヨリ積立金ト為スモノ」にかかる課税との間で齟齬が生じるため、当該後段の文言を削除することを求めたのである。また、「今日我國ノ諸會社ハ尚ホ幼稚ニシテ纔カニ成立ヲ得タルマテノ時期ナレハ十分ニ保護ヲ加ヘサル可ラス然ル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體ノ旨趣ヲ混亂スルナリ」¹⁴⁴⁾と指摘する。すなわち、殖産興業政策の側面で商工業の萌芽を保護する観点から、我が国の会社が納税主体とされるまでに十分に成長していない点や当該所得税

142) 明治法制經濟史研究所編、同、194 頁。

143) 明治法制經濟史研究所編、同、200 頁。

144) 明治法制經濟史研究所編、同、201 頁。

の趣旨を考慮し、会社を個人と同視して課税するには時期尚早であると主張したのである。

結局、第 2 条第 1 項にかかる審議内容は多岐にわたり、多数の意見は纏まらず、いずれも可決には至らなかったため、投票により全部付託修正委員 7 名が選出された。そして、改めて同修正委員により取り纏められた第二次修正案が、同年 3 月 1 日の第二読会に提出された。

第二次修正案では、第一次修正案で盛り込まれた第 2 条第 1 項後段の「會社ノ所得中ヨリ積立金ト爲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」¹⁴⁵⁾ という箇所が削除された。つまり、法人所得に該当する部分が課税対象から除外されたので、結局実質的に原案へ戻ったことになる。

全部付託修正委員である三浦安は、その理由を「本官前説ヲ提出スヘキ筈ナルモ實ハ原案ノ如クニテ不可ナキニ前修正ノ際誤テ朱書ヲ加ヘタリシヲ以テ今回ノ修正ニハ衆議ニ随ヒ別ニ討論セサリシ當時朱書ヲ加ヘシハ細密ニ過ク何トナレハ本案ノ會社積立金ニ課セサルハ不公平ニ似タルモ之ヲ取ル片ハ原案ノ一個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國ニテモ此等ノ法律ハ施行後追々改正セリト云ヘハ他日ヲ俟テ整備スルモ可ナリ」¹⁴⁶⁾ と述べた。上述の通り、三浦安は、同年 2 月 22 日の第二読会では、会社が内部留保した積立金に課税することによって、法人所得課税と個人所得課税との課税上の公平が実現することを支持していたにもかかわらず、第二次修正案では一転して、修正委員会の結論として、当該所得税法の納税主体を個人のみとすることとしたのである。このほかに、法人所得課税を除外する積極的な理由は、他の修正委員から述べられていないが、三浦曰く「僅々ノ規則ニテ百般ヲ網羅シ難ク」と

145) 明治法制經濟史研究所編、同、196 頁。

146) 明治法制經濟史研究所編、同、225 頁。

いうことを理由に、法人所得課税を僅かな規則で百般を網羅することが難しい点を挙げている。また、この所得税法の施行が喫緊の課題¹⁴⁷⁾であったこともあり、まず早期成立を目指し、「外國ニテモ此等ノ法律ハ施行後追々改正セリト云ヘハ他日ヲ俟テ整備スルモ可ナリ」の如く、諸外国と同様に、施行後に改正を加えるという方法をあえて選択したとも考えられる。

こうして、多くの議論があったものの、明治 20 年所得税法は、最終的にその納税主体を個人とし、法人所得課税の導入は見送られることとなったのである¹⁴⁸⁾。

3. 3 小括

本章では、元老院で審議された法人所得課税導入の可否について、第一読会および第二読会それぞれの議論と変遷を整理した。第一読会では、所得税が個人所得にのみ課税し、会社の所得に課税しないことを前提とすると、株主に配

147) 大蔵大臣松方正義が所得税法草案に附した「所得税法之議」には、「抑モ此法案ヲ起草シ来二十年度四月一日ヨリ實行ヲ企圖スル所以ノモノハ、(中略)内閣ノ内議ヲ經テ之ヲ二十年度ヨリ施行セントスルニ決セラル。」「[大内・土屋、前掲注 (91)、410 頁]とあり、元老院での審議開始が明治 20 年 2 月 2 日からとすると、全く新たな税目であるにもかかわらず、非常に短期間での成立が余儀なくされていたと考えられる。

148) 明治 20 年所得税法の導入後、明治 32 年所得税法まで法人所得課税が行われなかったことに関し、村井は自身の推論としつつも「当時の立法技術からすれば、法人税を一旦導入し、原則課税とした後、一定の要件の充足により投資促進の優遇措置を特例法で許容するというような手の込んだ仕組みに関する知見をもたず、端的に法人課税の制度化を見送ることによって特別措置と同じ効果を狙ったのではないか」と論じる。このことは「プロシャ・ドイツでも 19 世紀後半に法人課税が提案されたにもかかわらず、第一次大戦後まで法人課税されず、それが功を奏したのか独企業、特に重工業が英企業を追い抜いてしまったという経験とも符合する」として、法人所得課税導入の見送りは、実質的に自前の投資促進のための租税インセンティブの付与として、我が国の殖産興業の発展に貢献したと評価している。村井正「明治 20 年所得税法のルーツを探る—なぜプロシャ階級税か— [中]」税研 187 号 25 頁、35 頁 (2016 年)。

当せず社内に留保した利益には課税されない点から問題提起がされた。これを契機に、積立金として社内に留保した利益にも課税することが規定された「第一次修正案」が提示された。しかし、第二読会では一転してこの修正案に反対意見が集まり、最終的に「第二次修正案」では、この法人所得課税に関する文言が削除され、実質的に原案に戻った。つまり、第一次修正案で一旦は法人所得課税の導入に傾いたものの、第二次修正案では、再び法人所得課税が否定され、そのまま見送られることとなったのである。では、この法人所得課税を巡る議論にはどのような意義があり、法人所得課税が見送られた背景にはどのようなことが考えられるだろうか。次章では、明治 20 年という歴史的立場づけと社会背景を踏まえて、この明治 20 年所得税法審議から 2 つの考察を行う。

第 4 章 考察

本章では、本稿第 1 章から第 3 章の検討を踏まえ、次の 2 つの点を考察する。まず、元老院での法人所得課税議論において納税主体ととらえられた「無形人タル會社」を取り上げ、その法的性質を明らかにする。そして、条約改正に向けた法典整備の歴史的変遷という見地から、法人所得課税の導入が、明治 20 年所得税法において見送られた背景を検証する。

4. 1 「無形人タル會社」の法的性質

元老院での所得税法審議では、法人所得課税導入の可否にかかる全議論を通じて、「法人」という文言は用いられていないが、会社と「無形人タル會社」との峻別がみられる。したがって、ここでは、この所得税法審議時における当該「無形人タル會社」の意味するところを、法的性質に着目し、同時期に審議が進行していた民法の変遷に照らすことで明らかにしたい。

まず、この「無形人」という文言は、旧民法第 5 条にあたる第一草案の第 6 条に見出すことができる。この第 6 条は、「無形人ハ公私ヲ問ハス法律ノ之ヲ

認許スルニ非サレハ成立スルコトヲ得ス又法律ノ之ニ附与スルモノヲ除クノ外私権ヲ享有スルコトヲ得ス其設立ノ条件及ヒ其権利ハ此法律及ヒ特別法ニ之ヲ規定ス¹⁴⁹⁾と規定する。また、この第 6 条に附された「理由」において、「無形人」とは、「無形人ハ自然ニ存立スルモノニ非シテ仮想上ノモノナリ何人カ此仮想ヲ造成スルヲ得ヘシト問ハ、立法官ニ非サレハ之ヲ造成スルヲ得スト答フルノ外アル可ラス¹⁵⁰⁾と説示される。つまり、「無形人」とは、法によって擬制された存在であり、法律の認許をもってのみ成立し、私権の享有を得るといえるのである。

そして、この第一草案の第 6 条は、その後再調査案以降に、「法人ハ公私ヲ問ハス法律ノ認許スルニ非サレハ成立スルコトヲ得ス又法律ノ条規ニ従フニ非サレハ私権ヲ享有スルコトヲ得ス」と改まり、「無形人」は、「法人」と改められた。その理由は、法典論争の際に「無形人」ではなく「法人」にすべきであるという主張があり¹⁵¹⁾、それがそのまま旧民法人事編第 5 条に採用されたた

149) 明治文化資料叢書刊行会編『明治文化資料叢書 3 巻法律編上』40 頁（風間書房、1959 年）。「伊第二条」を参照している。

150) 明治文化資料叢書刊行会編、同。

151) 江木衷「民法草案財産編批評」星野通『民法典論争資料集（復刻増補版）』25 頁、27 頁（日本評論社、2013 年（原書初出 1969 年））。同書は、『法理精華第四巻第十九号（明治二十二年十月一日発売）』に掲載された江木論文を再録したものであり、当該『法理精華』は、民法典延期派の機関誌である。

江木は、「民法草案ノ所謂無形人ナル訳語ハ現行ノ市町村制ニ於テハ法人ト訳シタルニ係ハラズ、其訳例ニ頓着ナキハ少々不都合ナラン（中略）他ノ訳語ハイザ知ラズ、法人ト無形人トハ原語ノ上ニ於テ学術的ニ異ナリタル理論アルコトナリ。法人トハ英語デ云ヘバ Legal Person、ノ事ナリ、学者或ハ此語ノ代リニ無形人即チ Moral Person 又ハ想像人即チ Fictions Person 等ノ文字ヲ用ユレドモ、無形人又ハ想像人ノ語ハ、今日ノ法理ニ於テハ最モ不当ナルモノト断定セラレタルモノナリ。サレバ市町村制ノ編纂者ハ、此等ノ点ニモ注意シテ法人ノ語ヲ用ヒタル事ハ学者ノ称揚スル所ナリ」と主張する。つまり、民法草案における「無形人」には、市町村制で用いられている「法人」の文言を用いるべきであるとしている。

めであるとされる¹⁵²⁾。

さらに、「法人」については、明治民法編纂に際しての「民法修正案（前三編）の理由書」¹⁵³⁾からその背景が理解できる。当該理由書によれば、旧民法人事編第 5 条とは、①法人の成立は法律の認許によるものであり、その私権の享有は法律の規定によるものとする原則を掲げるのみであり、②それらの具体的な規定は、商法及び特別法に譲るとしている。これに対し、「佛國民法」は、法人という存在を明記せず間接的にこれを認めるにとどまり¹⁵⁴⁾、その他は特別法に定めている。「佛國民法」に倣う諸国は概ね同一の体裁を採っているが、「伊國民法ハ佛國民法ニ倣ヒタルニモ拘ハラス其第二條ニ於テ法人ノ存在ヲ明記シ」¹⁵⁵⁾ている。したがって、「佛國民法」を範とした「伊國民法」が、「法人」の存在を明記したことに倣い、我が国は、明治民法において、「本案ニ於テハ法人ハ自然人ト相竝ヒテ私権ノ主格タルヲ以テ民法總則中ニ之カ規程ヲ掲クル

152) 川角由和「『法社会学論争』の教訓（一）市民法学（ないし市民法論）の〈戦前〉と〈戦後〉・ひとつの素描」龍谷法学 49 巻 4 号 865 頁、937 頁（2017 年）。

153) 廣中、前掲注（81）、90 頁。

154) 廣中、同、91 頁。志田、前掲注（55）、14 頁には、「佛蘭西ニ於ケル會社ノ意義」の説明がある。佛蘭西における会社すなわち Société は、2 つに大別され、①「二人以上ノ人ノ間ニ取結ヒタル契約」と②「各員ヨリ離レテ別ニ存在スルモノ換言スレバ無形人（Person nemorall）」を指す。また、「民法商法ニ通シテ Société トハ利益（Benefice）ヲ得テ之ヲ各員ニ分配スル目的ヲ有スル團體（Association）」である。Société とは、2 種あり、「第一 Société Civile（民事會社）第二 Société Commereinle（商事會社）」である。「後者ハ必ス法人タルヘキモ前者ハ法人タルコトアリ」として、「後者」である商事会社は、必ず法人である、とする。また、「後者ハ自然人タル商人ト全一ノ規則ニ従ヒ其設立ニハ特別ナル方法及ヒ公告ヲ要スル」というように、商事会社は、自然人である商人と同一の規則に従い、設立には特別な方法と公告が必要である、と説示する。

155) 廣中、前掲注（81）、91 頁。他に、ベルギーの民法草案では特に法人のために 1 章を置いており、他にもスペインや米国ニューヨーク州、「獨逸帝國民法草案」にも、皆法人に関する規定のために 1 章を設けている、とある。

ノ必要ヲ認メ」¹⁵⁶⁾、法人の規定を明記することとしたのである。

明治民法および明治商法の起草者の一人である梅謙次郎によれば、「法人トハ人ニ非サル者ヲ以テ法律上或範圍内ニ於テ人ト同一視シタルモノニシテ權利義務ノ主體ト爲リ訴訟其他法律行爲ノ當事者ト爲ルコトヲ得ルモノナリ」¹⁵⁷⁾と説示する。つまり、「法人」とは、法によって創出されたものであり、法律上の範囲内では、自然人と同一視できるものとして「權利義務ノ主體」であり、「訴訟其他法律行爲ノ當事者」となることができるのである。

上記の変遷を踏まえて、明治 20 年所得税法審議における「無形人タル會社」を検討する。ここで特筆すべきは、明治 20 年 2 月における所得税法審議であるにもかかわらず、山口尚芳が、「無形人タル會社」の法人性を言及していることにある。山口は、「無形人タル會社ヲ除税ニ付スル旨意ナルモ仔細ニ論究スルトキハ是レ或ハ道理ニ適セス會社ト雖モ政府ノ保護ヲ受ケ訴訟其他ノ權利義務總テ有形人ニ異ナラス唯一個人ト集合體トノ同シカラサルノミ」¹⁵⁸⁾と発言し、「無形人タル會社」が「個人」と同様に納税主体と成り得ることを主張している。つまり、山口は、「無形人タル會社」とは、「訴訟其他ノ權利義務」を有するものであると言及し、「有形人」との違いは、唯一「集合體」という点であると説示したのである。山口が説明に及んだ「無形人タル會社」、すなわち「訴訟其他ノ權利義務」という法的主体性は、のちの明治 23 年に公布される旧民法に先んじて、所得税法上の「法人」の法的性質を示しているようにも見える。本稿第 1 章 1. 2. 2 で検討した通り、旧民法における「会社」は、それが法人であるか否かを規定せず、かつ、その多種多様な組織形態を包含する定義であった。したがって、その意味では、敢えて「無形人」という「法人」

156) 廣中、同。

157) 梅謙次郎『初版民法要義卷之一總則編』64 頁（和佛法律學校、1896 年）。

158) 明治法制經濟史研究所編、前掲注（105）、176 頁。

としての法的性質を具備した「会社」、すなわち「無形人タル會社」を納税主体と捉え、その所得に焦点をあて課税の可否を議論している点に、大きな意義があると考えられる。なぜなら、明治 20 年所得税法審議における「無形人タル會社」とは、初めて所得税法上の法人概念について言及したものといえるからである。

もちろん、山口が、明治 19 年 12 月 6 日から元老院で行われていた第五百十五号議案民法¹⁵⁹⁾に参加していたことを理由に、「法人」の法的性質について知り得ていたと考えられる。しかし、新たに制定される所得税法において、「法人」を規定する民法に先んじて、「法人」の概念を用いて、合理的に「法人所得課税」の議論を試みていた姿勢は、注目に値するのではないだろうか。

4. 2 「法人所得課税」が導入されなかった背景

ここでは、明治 20 年所得税法において「法人所得課税」が導入されなかった理由を、条約改正に向けた法典編纂等の変遷との相関から、検討を試みたい。

まず、元老院における明治 20 年所得税法の審議では、「法人所得課税」導入可否の議論について、次のような変遷があった。

最初の審議は、明治 20 年 2 月 2 日の第一読会であり、会社の所得に対する納税主体に焦点を当て、株主に配当される利益と配当されずに会社内に留保される利益と二つの側面から議論を進めた。元老院議官である山口尚芳は、「無形人タル會社」自体を納税主体ととらえ、法人所得課税を推進している。しかし、これに対して、内閣委員法制局参事官岩崎小次郎は、会社は株主の集まりであるので「株主」を課税対象とすることで、「無形人タル會社」自体には課税しないと発言している。しかし、この場合、会社が積立金として留保した所得には課税できないのではないかという質問には、明確に答えてはいない。こ

159) 明治法制經濟史研究所編、前掲注(31)、1921 頁。

の点について、山口は、もし「株主」の受領する配当を課税対象としたならば、会社が配当を行わず内部留保の目的で積立金としこれをそのまま譲渡した場合、租税回避が生じるおそれがあることを指摘する。そして、「無形人タル會社」自体に着目し、その留保した積立金を課税対象とすべきであることを主張した。このように、第一読会では、会社の所得に対する納税主体について、「無形人タル會社」とすることに概ね前向きな意見が見受けられた。

第二読会は、第一読会の審議を受け、全部付託調査委員によって提出された「第一次修正案」をもって審議された。ここで注目すべきことは、修正案として改められた条文には、第 2 条第 1 項後段に「會社ノ所得中ヨリ積立金ト爲スモノ亦同シ但法律命令ニ依リ積立ルモノハ此限りニアラス」として、会社の所得に関しその積立金としたものについても課税対象とする、つまり「法人所得課税」を前提とする文言が付け加えられたのである。第一読会後に、このように「無形人タル會社」を納税主体とすることへ傾いたのは、議会の反応もさることながら、おそらく当該全部付託調査委員の中に、山口尚芳や三浦安といった法人所得課税推進派が含まれていたことも大きな要因と考えられる。特に、山口は、本章 4. 1 で言及した通り「無形人タル會社」とは、「訴訟其他ノ權利義務」の法的主体として、有形人である個人と全て同等であることを明らかにしている。そして、法人所得を課税対象としなければ、租税回避としての「法人成り」が生じ得るという問題点までも指摘しており、法人所得課税の必要性に対し説得力のある言説を表している。にもかかわらず、第二読会の最後には、一転して、法人所得課税への反対意見が噴出し、ついに全部付託修正委員に委ねられることとなり、最終的には当初の原案に戻り、明治 20 年 3 月 3 日に法人所得課税は見送られることとなったのである。

このような議会の変節は、所得税法審議だけを見た場合には、非常に不可解であるが¹⁶⁰⁾、当該審議を行っていた明治 20 年 2 月が、「会社」を規律する法

160) 林健久は、第二次修正案が一転して原案に戻った理由について、「元老院は内閣との関

の生成上どのような過程にあったかという面から考えると、その理由が見えてくるように思われる¹⁶¹⁾。本稿第 1 章 1. 2. 1 における会社条例や商社法の審議と、所得税法の審議の時期を並べると次のようになる。

【会社条例・商社法・民商法・所得税法の審議過程】

明治 14 年 4 月 14 日	「会社条例」草案が、審査総裁山口尚芳から太政大臣三條實美へ上申
明治 17 年 1 月	ロエスレルによる「商法」草案の完成
12 月	「所得税則」（所得税法制度の法案）が、大蔵卿松方正義から太政大臣三條實美へ上申
明治 19 年 3 月	ボアソナードによる「民法」財産編及び財産取得編の草案が完成
明治 19 年 6 月 21 日	「商社法」元老院での審議議了
8 月	外務省に法律取調委員会設置
明治 20 年 2 月 2 日	「所得税法」審議開始
3 月 3 日	同上議了
3 月 23 日	「所得税法」勅令第 5 号公布
4 月	「民法」及び「商法」編纂事業を外務省法律取調委

係でいえばきわめて弱体であるから、あるいはプロイセンびいきの内閣の反対にあったのかもしれない。しかし第一次修正案自身、さきにのべたように内閣・大蔵省の同意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はない。」と評価している。林、前掲注 (94)、322 頁。

- 161) 筆者が、このような点から問題意識をもった理由は、明治 17 年 12 月に、大蔵卿松方正義から太政大臣三條實美へ上申した「所得税則」（所得税法制度の法案）に関する「所得税則説明書」〔阿部、前掲注 (93)、244 頁〕には、会社の所得課税が規定されていたことにある。つまり、この法案提出前には、同年 1 月にロエスレルによる「商法」草案の完了があったため、この「商法」を法的根拠とした「法人」に対する法人所得課税が企図されたのではないかと、この相関に着目したからである。

員会に移管 (条約改正と関連して法典編纂を計る)

7 月 1 日	「所得税法」施行
明治 22 年 2 月 11 日	「大日本帝国憲法」発布
明治 23 年 4 月 21 日	「民法 (財産法)」法律第 28 号公布
4 月 26 日	「商法」法律第 32 号公布
10 月 7 日	「民法 (身分法)」法律第 98 号公布
11 月 29 日	「大日本帝国憲法」施行

上記の時系列から観察すると、明治 20 年所得税法は、その約半年前に議了上奏した「商社法」の施行を見込んで、法人所得課税の導入を企図していたように考えられる。なぜなら「商社法」は、本稿第 1 章 1. 2. 1 で検討した通り、一般の会社を規律する法律として、産業振興のためにその制定が希求された単行法であり、それが、やっと明治 19 年 6 月に議了し上奏されたからである。つまり、「商社法」という法的根拠を得ることで、所得税の創設にあたり、合理的にその法人所得課税の導入を推進できることとなったと言える。その意味では、所得税法における法人所得課税導入は、好機であった。特筆すべきことは、この所得税法案の元老院審議に、「商社法」審議に関与した、山口尚芳・三浦安・箕作麟祥・村田保・尾崎三良・渡邊清らが関わっていた点にある¹⁶²⁾。特に、三浦は、明治 19 年 6 月 10 日の「商社法」審議において、「本案ハ然ラス商社ヲ組織スル者ノミ遵奉セハ足レルナリ又今日以前ハ商社ヲ結合セント欲スルモ其保護法ナキヲ以テ躊躇セル者モ之レ有ン本案ハ是等ニ大便利

162) 明治法制経済史研究所編、前掲注 (31)、1881 頁。審議は、明治 19 年 6 月 10 日、21 日に行われている。なお、山口尚芳・三浦安・箕作麟祥・村田保は、6 月 10 日の審議において、調査委員に選出され、「商社法」の最終的な修正案に参画している。また、前掲注 (59) のとおり、山口尚芳は、「會社並組合條例審査總裁」として「会社条例」草案を太政大臣三條實美へ上申していることから、「会社条例」及び「商社法」の審議にあたって重要な存在であったと考えられる。

ヲ與フ可ケレハ速ニ之ヲ公布スルヲ望ム」¹⁶³⁾と述べる。つまり、三浦は同法の公布が、これまで法がなかったことで商社を組織することを躊躇していたものにも、商社を興すことに後押しになるとして、その公布に対し強い意欲を見ている。渡邊清も三浦の意見に賛同し、「本官ハ八九年前ヨリシテ會社ニ關スル法律ノ制定ヲ渴望セリ（中略）結社ヲ出願セル有ルモ法律ノ照準ス可キ無キ爲メニ各府縣ハ人民ノ隨意ニ結社スルヲ許スヲ以テ弊害滋漫シテ息マスト云フ」¹⁶⁴⁾と述べ、明治 10 年ころから同法の整備を渴望し、これまで法の整備がなされなかったことによる弊害にも言及している。このような事実からも、「所得税法」審議における第一読会で、「法人所得課税」に前向きであったことに繋がると考えられる。

では、なぜ、第二読会でこれが一転するかというと、筆者は、明治 20 年 4 月に「民法」及び「商法」編纂事業が外務省法律取調委員会に移管され、条約改正と関連して法典編纂を計られることとなった事実に着目する。この条約改正と法典編纂の一元的推進が、何を意味するかというと、政府は、単行法として「商社法」を公布することを止め、最終的に、完成された商法典を公布するという方針を選択したということである。つまり、「商社法」が単行法で公布されないとすれば、所得税法においても法人所得課税に対し、「商社法」という法的根拠をもって立法することができないこととなる。したがって、この外務省法律取調委員会への移管の事実が明らかになった段階で、法人所得課税をあきらめざるを得なかったのではないだろうか。この事実が判明したタイミングは、明らかにすることが出来なかったが、この事実は、所得税法審議に影響を及ぼしていると考えられる。このことは、第二読会における三浦の発言に表れている。渡邊清から、法人所得課税の範囲となる「會社」の意義を問われた

163) 明治法制經濟史研究所編、同、1891 頁。

164) 明治法制經濟史研究所編、同。

三浦は、「漠然ニ會社トノミ記セルハ株式會社ノ外他ニ同類ノ會社ヲ包含スルカ爲メナリ說ノ如ク合名會社合資會社等ノ名稱ハ商社法ニ之ヲ見ルモ商社法ハ未タ發表セサル者ナルヲ以テ此ニ其名稱ヲ示サス」¹⁶⁵⁾と述べている。つまり、「商社法」が未だ公表されていないので、現況においては「會社」の意義を法的根拠により明示できないことを理由に、単に「會社」とのみ条文上記した、と述べている点からも理解できる。

これらの検討から、明治 20 年所得税法において法人所得課税が導入されなかったのは、最終的に会社に関する法的根拠を「商社法」に求めることが出来なかったことに起因するのではないかと推測する。特に、明治 22 年 2 月 11 日には、大日本帝国憲法が發布され、その第 62 条第 1 項で「新ニ租税ヲ課シ及税率ヲ變更スルハ法律ヲ以テ之ヲ定ムヘシ」¹⁶⁶⁾と規定し、租税法律主義を明定したことから、法人所得課税は、少なくともその「会社」の意義といった法的根拠が明示される明治 23 年の旧民商法の公布までは、待たざるを得なくなったのである。本稿第 1 章のとおり、明治維新以来、政府の喫緊の課題は、条約改正に向けた近代的法制度の形成であった。そしてまた、明治 20 年に始まった所得税法審議もこの潮流のなかにあったのである。したがって、明治 20 年所得税法における法人所得課税の検討は、単に一つの税目の審議とみるのではなく、条約改正に向けた一連の法典整備と関連して考察することで、当該論点を深化できるのではないかと考える。

165) 明治法制經濟史研究所編、前掲注（105）、193 頁。

166) 大蔵省印刷局編『官報號外(明治二十二年二月十一日)』5 頁(内閣官報局、1889 年)。なお、第 21 条では「日本臣民ハ法律ノ定ムル所ニ從ヒ納税ノ義務ヲ有ス」と納税義務を規定し、第 63 条では「現行ノ租税ハ更ニ法律ヲ以テ之ヲ改メサル限ハ舊ニ依リ之ヲ徴収ス」と規定する。

4. 3 小括

明治 19 年における会社数は、2796 社で、明治 21 年においては、3685 社に増進したことから、明治 20 年所得税法が創設された明治 20 年は、まさに会社勃興の時期であったといえる¹⁶⁷⁾。明治政府の条約改正に向けた一連の取り組みの中で、殖産興業政策は、資本主義経済の基盤を形成する上で、もっとも重要な課題であった。それは、対外的には、条約改正に向け、欧米諸国に追従すべく行う資本主義経済による近代国家の形成であり、対内的には、軍事費用の財源確保の下で、産業経済の構造変革による租税負担の公平化を推し進めることであった。その意味では、商工業から生ずる所得や、公債や社債といった金融商品から生じる所得を課税対象とする「所得税法」は、資本主義経済の中で求められるべくして求められ、国家の歳入を担う基幹税として、その導入が実現したといえる。

しかし、明治 20 年がまだまだ脆弱な経済環境であったことに鑑みれば、明治 20 年所得税法は、「創成期における『早熟な』所得税制」¹⁶⁸⁾と評されるのは、当然と言えよう。したがって、明治 20 年所得法の審議において法人所得課税導入が活発に議論されるものの、その一方で、殖産興業の見地から、むしろ萌芽期である会社に対し課税を行わないと決したことも、また産業政策的な配慮が色濃く反映しているといえる。

では、当該審議における法人所得課税の議論は、どのような意義があったのであろうか。明治 20 年所得税法の議論は、本章 4. 2 で述べた通り、「商社法」の成立と施行断念との間に行われていることから、法人所得課税導入可否の背景には、これらの歴史的背景を勘案する必要があると思われる。しかし、本章 4. 1 で検討した通り、法人所得課税の議論に際して、その課税対象を単に「會

167) 林、前掲注 (94)、331 頁。

168) 高橋、前掲注 (109)、51 頁。

社」とすることなく、「無形人タル會社」の法人性に言及した上でこれを納税主体としている。この点で、いわば初めて所得税法上の法人概念を表して、法人所得課税が議論されたということに、大きな意義があると考ええる。

元老院議員として当該議論にかかわり、さらに明治 32 年所得税法の議論にもかかわった尾崎三良は、のちの明治 32 年の審議において、明治 20 年の議論を振り返り「今日ハ此ノ如ク國會モ開カレ、總テノ事ガ文明流ニ赴イテ来タ以上ハ所得税ノミ此ノ如ク昔ノ流ヲ守ッテ居ルト云フコトハ甚ダ其必要モナシ」¹⁶⁹⁾と述懐して、明治 20 年と 32 年の現況を比較し、法人所得への課税に検討を加えている。この発言からも、初めての所得税法審議から 12 年経った明治 32 年こそ、法典整備が完了し条約改正が結実したタイミングであり、法的根拠をもって、法人所得課税導入に及べる時機であったといえる。したがって、本稿の研究を通じて、筆者は、明治 20 年におけるさまざまな審議の蓄積こそが、明治 32 年における法人所得課税導入への最も重要な布石となったのではないかという結論に至った。

おわりに

1. 本稿の結論

本稿は、法人所得課税における納税主体とはいかなるものであるか、その原点となった明治 20 年所得税法における議論を取り上げた。また、当時の社会背景とこの議論とを照らし合わせることで、法人所得課税が見送られるに至った背景についても考察を行い、次のような結論を得た。

所得税が創設された明治 20 年は、不平等条約の撤廃という政治的な契機から、いよいよ我が国の法典の制定公布が現実問題として日程に上った時期に

169) 貴族院『第十三回帝國議會貴族院所得税法改正法律案特別委員會速記録第三號（明治三十二年一月十九日）』4 頁（貴族院事務局、1899 年）。

あった。明治 20 年所得税法の議論は、明治 23 年における旧民商法の公布に先行するものであったが、一般の会社を規律する商社法が単行法として制定目前であったことに鑑みれば、法人所得課税導入の可否について盛んに議論がなされたのも至当であった。

「会社」の意義は、旧民法財産取得編第 115 条に、契約という位置づけで定められており、広範に多種多様な会社を包含する定義であった。これに対し「法人」の定義は、旧民法には定められておらず、旧商法第 73 条および第 116 条において、会社の権利義務にかかわる規定が定められていたものの、これらの条文に関して「会社」が「法人」であるか否かという解釈は、起草者を含め論者によって区々であった。つまり、旧民商法の制定時には、「会社」は「法人」であると明定されているとはいえず、結局、のちの明治商法の第 44 条第 1 項で「會社ハ之ヲ法人トス」と明定されて、はじめて「会社」は「法人」とされた。このように、明治 20 年当時は、まだ、「会社」や「法人」の定義について、法的根拠をもって示すことのできない時期であったのである。

大蔵大臣松方正義が所得税法草案に附した「所得税法之議」によれば、所得税の創設は、近隣諸国との軍事的緊張関係に起因する、海防費用の増加といった財政上の要因および既存の税制における不平等の是正を目的とするものであった。また、同草案に添えられた「所得税法説明書」によると、我が国の所得税法の立法化は、欧米諸国の税制を比較検討した上で、我が国に適するよう取捨選択し、とりわけ「一般収入」に対する課税制度を導入した英澳普諸国に倣って立案されたものであった。明治 20 年所得税法の構造は、その納税義務者の範囲及び所得金額の算出方法並びに税額計算の仕組みにおいてこそ簡素といえるが、商工業による所得や金融資産から生じる金利収入や配当金といった近代資本主義経済に基づく所得を課税対象としたことは、我が国の租税体系における歴史的転換点をもたらしたと考えられる。

明治 20 年所得税法は、元老院にて第五百三十四号議案として審議され、その中心となった論点が「法人所得課税」の導入可否であった。この問題提起は、

法人所得の帰属先が会社自体と考えるべきか、それとも、株主であるのかという点にはじまり、会社が配当を行わず社内に留保した利益の課税上の取扱いに及んだ。なぜなら、この原案では、会社自体を納税主体とせず、法人所得には課税しないことを前提としていたからである。つまり、株主が受領した配当には、株主の手元で課税がされるが、もしも会社が積立金を通じて内部に利益を留保したならば、課税を免れることになっていたのである。しかし、この問題提起から、会社が積立金として社内に留保した金額、すなわち法人所得について課税する方向に傾き、この積立金を通じた社内留保に課税することが第一次修正案に盛り込まれた。ところが、殖産興業政策の側面で商工業の萌芽を保護する観点から、この第一次修正案が反対され、再度提出された第二次修正案は、実質的に原案に戻ることとなったのである。この議論の変遷を検討することで、本稿では、次の二つの点を見出し考察することができた。

一つ目は、元老院審議での「無形人タル會社」という文言の意味である。この文言は、元老院議員の山口尚芳が、法人所得課税における会社の納税主体について言及したものである。山口は、この「無形人タル會社」における「無形人」の法的性質を「訴訟其他ノ權利義務」の法的主体であるとし、「無形人」が「個人」と同様に納税主体と成り得ることを主張した。この「無形人」という文言を民法から考察してみると、旧民法第 5 条にあたる第一草案の第 6 条に見出され、その後法典論争を経て、旧民法人事編第 5 条で「無形人」が「法人」と改まったことがわかった。また、のちに明治民法の起草者の一人である梅謙次郎が、「法人トハ人ニ非サル者ヲ以テ法律上或範圍内ニ於テ人ト同一視シタルモノニシテ權利義務ノ主體ト爲リ訴訟其他法律行爲ノ當事者ト爲ルコトヲ得ルモノナリ」と、「法人」の法的性質を述べている。つまり、梅は、「法人」とは、「權利義務ノ主體ト爲リ訴訟其他法律行爲ノ當事者」とし、この点で「法律上或範圍内ニ於テ人ト同一視シタルモノ」と説示している。このように、山口の発言は梅の「法人」の説明に符合しているのである。このことから、山口が説明に及んだ「無形人タル會社」、すなわち「訴訟其他ノ權利義務」という法的主

体性は、初めて所得税法上の法人概念について言及したものと考えられるのではないだろうか。つまり、単なる「会社」ではなく、法人性を有する「無形人タル會社」を納税主体と捉え、法人所得課税の可否を議論している点に、明治 20 年所得税法審議の大きな意義があると考えられるのである。

二つ目は、明治 20 年所得税法において「法人所得課税」が導入されなかった理由を、条約改正に向けた法典編纂等の変遷との相関から考察した。その変遷を検証すると、所得税法審議のころは、既に「商社法」が議了し、単行法として制定されるばかりの時期であったことに気が付く。つまり、明治 20 年所得税法は、「商社法」という法的根拠を得ることで、合理的にその法人所得課税の導入を推進できる背景があったと言える。ところが、この審議の翌月である明治 20 年 4 月に、「民法」及び「商法」編纂事業は外務省法律取調委員会に移管され、条約改正と関連して法典編纂が計られることとなった。つまり、単行法としての「商社法」を断念し、商法典による公布へと方針を変更したのである。明治 20 年所得税法審議を挟んで、法典編纂にかかわる大きな変更があったことが、「商社法」に法人所得課税の法的根拠を求めた所得税法に影響を及ぼしたのではないかと、筆者は推測する。すなわち、「商社法」を断念したことが、法人所得課税を断念する一つの要因となったのではないかということである。なぜなら、当該審議にあたった議官の発言も、その可能性を示唆していたからである。

2. 今後の課題

明治 20 年所得税法で見送られることとなった法人所得課税は、明治 32 年の所得税法全文改正（以下、「明治 32 年所得税法」という。）において導入される。このため、本稿で取り上げた明治 20 年所得税法における法人所得課税の論点が、具体的にどのように活かされ課税方法が構築されたかを明らかにするためには、明治 32 年所得税法の議論の考察が必要である。

また、明治 32 年 7 月 17 日には、明治政府の最大の外交課題であった最初の

改正条約「日英通商航海条約」が施行され、内地雑居が認められることとなる。このため、明治 32 年所得税法においては、本稿脚注 104 で指摘したとおり、その納税義務者の定義および課税所得の範囲の分水嶺に「住所」の概念が導入される。したがって、今後は、明治 32 年所得税法における法人所得課税導入が、明治 32 年の帝国議会審議を通じていかに進展し、またどのように結実するかを別稿にて明らかにしたい。