

1891年プロイセン所得税法と基準性原則

中 田 清

(受付 2007年5月9日)

1. は じ め に

所得税法上の営業所得計算を商法上の利益計算に依存させるという基準性原則は、1874年12月17日のプレーメン所得税法、および同年12月22日のザクセン所得税法において初めて採用された。その後、プロイセンでも商工業の発達がみられるようになり、営業所得の重要性が増大し、1891年の直接税（所得税、営業税、相続税）の改革を機会に、所得税法の中に基準性原則が導入された。プロイセンでの基準性原則の採用は、その後、それが1920年のドイツ帝国最初の所得税法、および同時に制定された法人税法に取り入れられるうえで大きな影響力をもつものであった。

本稿の目的は、1891年プロイセン所得税法への基準性原則の導入の動機、その過程を当時の議会議事録を中心にして解明していくことにある。次節でまず、19世紀前半に一般的所得税導入の試みがプロイセンでなされたが成功しなかったことをみてみたい。次に、紆余曲折を経ながら制定された1851年所得税法（「階級税および分類所得税の導入に関する法律」）、とりわけそこでの営業所得計算方法について吟味し、営業所得が源泉理論に基づいた収入支出計算により求められたことを明らかにしよう。そして、1891年所得税法への基準性原則導入（これは財産比較による所得計算を意味する）と、その後の影響について検討を加えることにしたい。

2. プロイセン王国への所得税の導入

プロイセン王国への一般的所得税の導入は、1851年所得税法をもって嚆矢

とする。しかし、それ以前にもその試みはなされた。本節では、それについて概観したい。

19世紀初頭、解放戦争（1813～1815年）前の1808年2月23日に、「東プロイセン＝リタウエン州の、そして特にケーニヒスベルク市の、戦争による負債制度に関する勅令」¹⁾が国王フリードリッヒ・ヴィルヘルム（三世）の署名をもって認証された。プロイセンは1807年7月のティルジット講和条約によって、フランスへの賠償金の支払いとナポレオン軍に対する人的・金銭的協力を求められた。それによって生じた州全体の負債およびケーニヒスベルク市の負債、それぞれの償還のために所得税が徴収されることとなった。このことを規定したのが上記勅令である。

営業からの所得に関していえば、利益が大きく変動したり、あるいはその平均値を求めるのが困難であったりするので、土地や資本から生じる所得、賃金所得などとは別個に分離して課税された。すなわち、営業の種類や採算性に依じて五つの階級が設けられ、それぞれに一定の税額が課されたのである。一種の階級税であったといえよう。なお、この所得税は1811年9月7日の勅令²⁾により廃止された。3年半適用されたに過ぎなかった。

1812年には「財産税および所得税の徴収のための勅令」（1812年5月24日認証）³⁾が施行された。ここでは財産に起因しない、純粋な所得（営業、俸給、年金などから生じる）が存在する場合に次のように課税された。すな

1) Reglement, das Kriegs-Schulden-Wesen der Provinz Ostpreußen und Litthauen und der Stadt Königsberg insbesondere betreffend. Vom 23ten Februar, Sammlung der für die Königlichen Preußischen Staaten erschienenen Gesetze und Verordnungen, Berlin, 1808, S. 193-216.

2) Fernerweites Edikt über die Finanzen des Staats und das Abgaben-System. Vom 7ten September 1811, Gesetz-Sammlung für die Königlichen Preußischen Staaten, 1811, S. 253-262, hier insbesondere S. 261; vgl. Grabower, Rolf, Preußens Steuern vor und nach den Befreiungskriegen, Berlin, 1932, S. 197.

3) Edikt wegen Erhebung einer Vermögens- und Einkommenssteuer. Vom 24sten Mai 1812, Gesetz-Sammlung für die Königlichen Preußischen Staaten, Berlin, 1812, S. 49-53.

わち、年間所得が300ターラー以上の場合には5%、100ターラー以上300ターラー未満の場合には1%の税率を用いて税額計算が行われた。また、100ターラー未満のケースでは、肉体的な力を行使する人の場合は12グロッシェン、芸術家や特殊な知識を行使する人の場合は18グロッシェンの税額であった。ただ、この所得税は一回だけ、臨時に徴収されたものであった。

所得への一般的課税が行われるまでには、もう少し時間を要した。解放戦争後、1820年5月30日に「租税制度の整備に関する法律」⁴⁾が認証され、税制改革が実施された。これに関連して、同日付で認証された「階級税の導入のための法律」⁵⁾および「穀粉・屠獣税の整備のための法律」⁶⁾が施行された。穀粉・屠獣税は132の大都市において、あらゆる種類の穀物およびすべての畜殺された牛・山羊・豚などの消費に対して課された税である。穀粉・屠獣税が適用されなかった地域では、その住民に対して通常、世帯単位で階級税が課された。これは職業と身分によって住民を5階級に分類し、それぞれに対して毎月一定額を課するものであった。したがって、階級税は国籍を持つ者すべてによってその所得から、しかもその大きさに応じて国家に支払われるという意味での所得税⁷⁾ではなかった。

4) Gesetz über die Einrichtung des Abgabewesens. Vom 30sten Mai 1820, Gesetz-Sammlung für die Königlichen Preußischen Staaten, Berlin, 1820, S. 134–139.

5) Gesetz wegen Einführung einer Klassensteuer. Vom 30sten Mai 1820, Gesetz-Sammlung für die Königlichen Preußischen Staaten, Berlin, 1820, S. 140–143.

6) Gesetz wegen Einrichtung einer Mahl- und Schlachtsteuer. Vom 30sten Mai 1820, Gesetz-Sammlung für die Königlichen Preußischen Staaten, Berlin, 1820, S. 143–147. なお、「穀粉・屠獣税」という訳語は、野津高次郎『獨逸税制發達史』（復刻版）、文生書院、1988年、111ページ、による。

7) Aktenstück Nr. 75: Bericht der X. Kommission über den Entwurf eines Einkommensteuergesetzes, Anlagen zu den Stenographischen Berichten über die Verhandlungen des Hauses der Abgeordneten während der 3. Session der 17. Legislatur-Periode, 1890/91, Zweiter Band, Berlin, 1891, S. 1251.

1842年に英国は所得税を（再び）導入した。この出来事をライン州議会は1845年に取り上げ、そこでの所得税の導入に賛成を表明した。それに基づいて出された邦議会決議は、なるほど租税立法改革を拒否したが、しかし大都市で階級税の代わりにしている穀粉・屠獸税を軽減することが貧しい階級のために必要であることを認めた⁸⁾。

1847年3月28日になり、国王および政府は一つの法案を連合州議会に提出した。その主な内容は穀粉・屠獸税を廃止すること、および階級税の適用を400ライヒスターラーまでの所得に制限し、それ以上の所得に対しては所得税を導入することであった。特に所得税に関しては、第11条により、①各種の土地財産所得、②資本財産所得、ならびに③営業および何らかの利益をもたらす活動からの所得、これらが申告されなければならなかった。

これらのうち営業所得に関していえば、それは、最近3年間の平均により計算された「商工業上の利益」であった。その際、商工業のために行われた支出のみが控除されえた。したがって、企業の経営に必要な「場所」のための賃借料は控除されうるが、納税義務者やその親族の住居のための賃借料、あるいはその扶養のための支出は控除されえなかった（第15条第2項）。また、第15条第1項によれば、収入は継続的なものに限られた。「継続的な」という形容詞は、贈与などの一度きりの収入に所得税を課さないことを保証するために導入された。所得計算についての詳細は、財務大臣によって出されるべき訓令に含まれることになっていた。このような内容の法案であったが、これは成立しなかった⁹⁾。その大きな原因として、マティアーク（Mathiak）はその論文において、財務省の戦略ミスを挙げている。財務省は法案について、廃止されるべき穀粉・屠獸税の長所と導入されるべき所得税の欠点を長々と列挙し、中立性に配慮しすぎたたのであ

8) Mathiak, Walter, Was von einem großen Plan blieb: Die preußische klassifizierte Einkommensteuer von 1851, *Steuer und Wirtschaft*, 4/2001, Köln, S. 324.

9) Mathiak, Walter, a.a.O., S. 327–331.

る¹⁰⁾。

それでも、所得税のみが租税公平性をつくり出すという意見は、1848/49年の革命年において目に見えて影響力を持ってきた¹¹⁾。政府は1949年に、「所得税および階級税の導入に関する法案」¹²⁾を議院に提出した。これは、1820年の「租税制度の整備に関する法律」に規定する階級税および穀粉・屠獣税を廃止すること、その代わり帝国全域において、年間所得1,000ライヒスターラー超を有する住民に対して所得税（税率は3%）を、それ以下の所得を有する住民に対して新階級税を課することを内容としていた。下院はこの法案を採択した。だが、それは上院では否決された。上院は所得税を導入しないこと、穀粉・屠獣税を維持すること、階級税を見直すことを内容とする修正案をまとめたが、会期切れになり下院ではもはや議論されえなかった¹³⁾。

1851年1月に政府は第三の法案、すなわち「階級税および分類所得税の導入に関する法案」¹⁴⁾を議院に提出した。これはほとんど修正されることなく、1851年5月1日の法律（以下、これを1851年所得税法という）¹⁵⁾となった（7月1日に発効）。それは今までの二回の法案とは異なり、穀粉・屠獣税を維持した。また、階級税と所得税の境界を1,000ライヒスターラーとした。すなわち、階級税は穀粉・屠獣税の納税義務がない地域の住民で、

10) Mathiak, Walter, a.a.O., S. 329

11) Mathiak, Walter, a.a.O., S. 324.

12) Gesetz-Entwurf, die Einführung einer Einkommen- und Klassen-Steuer betreffend, Stenographische Berichte über die Verhandlungen der 2. Kammer, Bd. 1, Berlin, 1849–1850, S. 565–580.

13) Vgl. Mathiak, Walter, a.a.O., S. 335f.

14) Entwurf eines Gesetzes, die Einführung einer Klassen- und klassifizierten Einkommensteuer betreffend, Stenographische Berichte über die Verhandlungen der 2. Kammer, Bd. 3, Berlin, 1850–1851, S. 53–62.

15) Gesetz, betreffend die Einführung einer Klassen- und klassifizierten Einkommensteuer. Vom 1. Mai 1851, Gesetz-Sammlung für die Königlichen Preussischen Staaten, Berlin, 1851, S. 193–209.

年間所得が1,000ライヒスターラー以下の者に課された。年間所得が1,000ライヒスターラーを超える国民に対しては分類所得税が課された。1851年所得税法の内容、なかんずくそこでの営業所得の算出方法については次節で詳細に吟味することにしよう。

3. 1851年/1873年所得税法

1851年所得税法によれば、分類所得税の査定は次のように行われた。1847年の草案と同じように、所得は、①土地所有、②資本財産、定期的な発掘、または何らかの種類の便益に対する権利、および③営業または何か利益を生む活動、それぞれから生じるものの三つに分類された（第19条）。そして、第20条がこれらの合計所得の大きさを30段階に分類し、各ブラケットに対して税額を定めた。税額は合計所得の3%を超えないように配慮された。

ここでは、所得が源泉理論に基づいて規定されている。土地所有、資本財産、営業活動等から規則性と継続性をもって発生する所得が課税対象とされたのである¹⁶⁾。三つに分類された所得のうち、営業所得の算出方法に関して、第30条が次のように規定している。

「第3種所得、すなわち商業・工業・用益賃貸・何かある種の利益をもたらす活動——例えば、国家官吏または地方官吏として、医師・弁護士・文筆家等として——から生じ、同時に年金や退職給、および一般に不動産または動産の金利とみなされえない継続的な収入、これを包括する所得に関して、次のことが斟酌されなければならない：

商業・工業・用益賃貸等からの利益は、過去3年の平均により——営業または用益賃貸借がこれだけの期間継続して行われている限り——、算出されなければならない。その場合、支出として、建物や備品の年々の減耗に対する通常の控除の他に、商業や工業経営等のた

16) Barth, Kuno, Die Entwicklung des deutschen Bilanzrechts, Bd. II, Stuttgart, 1955, S. 178.

中田：1891年プロイセン所得税法と基準性原則

めに今までの大きさで行われたもののみが控除されうる。したがって、納税義務者の家庭や、その家族の扶養に関連した支出、あるいは営業の拡大やあらゆる種類の改良のための投資支出は控除されえない。(以下、中田による省略)」

ここでいう利益 (Gewinn) は総売上高 (Bruttoerlös) を指す¹⁷⁾。これから上記の支出額が控除されるのである。したがって、営業所得は一種の収入支出計算により求められたのであった。

1851年所得税法は1873年5月25日の法律(以下、1873年所得税法という)¹⁸⁾によって変更された。同時に認証された「穀粉・屠獣税の廃止に関する法律」により穀粉・屠獣税が廃止され、今までそれが課されていた都市に階級税が導入された¹⁹⁾。また、階級税納税義務者のうち、その年間所得が140ライヒスターラー以下の者(主に日給労務者)は階級税が免除された。このような根本的な変更が行われたが、われわれの関心事である営業所得に関しては変更はなかった。

1877年1月3日には、財務大臣によって税額査定に関する訓令が出された。既述したように、1851年/1873年所得税法は所得を三種類に分類し、それらの所得の確定のための諸原則(第28条～第30条)を定めている。この諸原則の正しい公平な運用を、査定官庁、(階級税・所得税の)評価委員会、異議申立・地区委員会の側から保証するために、法律第38条に基づいて当訓令が出されたのである²⁰⁾。

17) Barth, Kuno, a.a.O., S.179.

18) Gesetz wegen Abänderung des Gesetzes vom 1. Mai 1851., betreffend die Einführung einer Klassen- und klassifizierten Einkommensteuer. Vom 25. Mai 1873, Gesetz-Sammlung für die Königlichen Preußischen Staaten, 1873, Berlin, S. 213-221.

19) Gesetz, betreffend die Aufhebung der Mahl- und Schlachtsteuer. Vom 25. Mai 1873, Gesetz-Sammlung für die Königlichen Preußischen Staaten, 1873, Berlin, S. 222f.

20) Instruktion vom 3. Januar 1877, betreffend die Feststellung des der Klassen- bzw. klassifizierten Einkommensteuer unterliegenden Einkommens, Ministerial-

それは営業所得の計算に関する詳細な規定を置いている²¹⁾。それを要約すると、図 1 のようになる。営業所得は一種の収入支出計算により求められたのであるが、純粹な現金収支計算ではないことが理解できる。売上債権が収入に、減価償却費が支出にそれぞれ含まれている。また、固定資産の取得や売却に関わる収支は除かれる（ただし、現状維持のための支出、すなわち収益的支出は含められる）。

当時、会計実務においては一般ドイツ商法典（1861年）が適用されていた。その第29条によれば、あらゆる商人は営業の開始にあたり、その土地、債権・債務、現金、その他の資産部分（Vermögensstück）を正確に記録しなければならなかった。その際、資産部分の価値を計上し、資産（Vermögen）と負債の関係を表示する決算書を作成しなければならなかった。彼はまた、各年度に、財産目録および財産の貸借対照表を作成しなけ

図 1 1851年/1873年所得税法における営業所得計算

— 収 入 —	— 支 出 —
総売上高（売上収入、 売上債権 ^{*)} ） （3年間の平均） + 取引に係る受取利息 自家消費の商品・製品	建物・機械・什器の減価償却費（または賃借料） 建物・什器・棚卸資産の維持・製造・保険のための支出 従業員への賃金・食事のための支出 車を引く動物の飼育のための支出 営業税、土地・建物税 負債利子

^{*)} 疑わしい債権は真実に近い価値で評価する。

✧ Blatt für die gesammte innere Verwaltung in den Königlichen Preussischen Staaten, 38ster Jahrgang, Berlin, 1878, S. 44-57.

21) 財務大臣の訓令中「計算の対象。第17条」には次の規定が置かれている。「商工業経営からの所得の計算は、考慮されるべき期間の総収益に向けられなければならない。そして、それには特に工業者の自己資本（設備資本、経営資本）に割り当てられる利子も含められなければならない。資本損失は、たとえこれが工業経営から生じたものであれ、それが年々の所得の減少を伴う大きさを除いて、その他の納税義務者の場合に財産損失が収入と相殺されてはならないのと同様に、控除されてはならない」と。

ればならなかった。また、その第31条は資産評価を規定しており、それによれば財産目録および貸借対照表の作成にあたり、すべての資産部分および債権は、その作成時にそれらに付されるべき価値でこれを計上することを要した。そして、回収の疑わしい債権はこれを真実に近い価値で計上し、回収不確実な債権はこれを償却しなければならなかった。なお、利益は収入支出計算ではなくて、財産比較計算により算出された²²⁾。

商法上の利益計算と税法上の所得計算を比べてみるならば、前者が財産比較計算であり、後者が収入支出計算であるという形式的な相違点が見られる。加えて、内容的にも固定資産の取扱いに関して大きな違いがある。前述したように、所得計算にあつては、固定資産については減価償却費や修繕費・保険料が考慮に入れられるだけであつて、その売却損益、評価損益、および資本的支出（投資）は斟酌されないのである。このことは、上述した財務大臣の訓令において「計算の対象。第17条」の箇所で言及されている。すなわち、所得計算にあつて決算書を参考にする場合には、とりわけ資本損失の取扱いに関して注意しなければならない、と明記されているのである。商人が備えている帳簿は所得計算に対して資料を提供するに過ぎなかった。あくまでも所得は総売上高から個別的に控除を認められている支出を差し引いて求められた。

したがって、この時代、商人は二種類の計算を行う必要があり、煩雑であつたと思われる。商業帳簿上の利益を所得課税の基礎とするよう主張す

22) Das allgemeine deutsche Handels-Gesetzbuch nebst dem Einführungsgesetz und der Verordnungen über Führung der Handelsregister für das Großherzogthum Baden, in: Neudrucke Privatrechtlicher Koedifikationen und Entwürfe des 19. Jahrhunderts, Band 1, Darmstadt, 1973. 一般ドイツ商法典により初めて、人的会社の利益計算に対する諸原則が確立された。その発効により、収入支出計算による利益算出は背後に押しやられた。なお、株式会社については、すでに1856年株式規程第34号に、1年間の支出に対する1年間の収入の余剰ではなくて、貸方に対する借方の余剰が純利益を形成する、と定められていた (vgl. Barth, Kuno, a.a.O., S. 131-140)。

る商人が現れてもおかしくない。これに関連して、次のような判例がある。ある株式合資会社が1886年12月31日の決算にあたり、当時適用されていた1884年の「株式合資会社および株式会社に關する法律」(以下、1884年株式法という)²³⁾に従い、有価証券評価損を計上した。そして、1886年度分の市町村所得税の計算にあたってそれを収入から控除した、という事例である。原告人は、法規定および認められた商人の諸原則に一致して作成された貸借対照表は、課税にとっても基礎とならなければならない、と主張したのである。これに対して、1888年5月1日にプロイセン上級行政裁判所は、貸借対照表によって明らかにされる利益は所得課税の基礎にはならない。年度支出に対する年度収入の余剰として計算される所得は貸借対照表からは明らかにならないと述べ、上告を却下した²⁴⁾。

このようにプロイセンでは、利益計算と所得計算は全く別個のものであったのである。なお、ザクセン(1874年12月22日の所得税法)、プレーメン(1874年12月17日の所得税法)、およびハンブルク(1881年3月7日の所得税法)では、すでにこのとき、商法上の利益が税法上の所得の基礎となっていた。

4. 1891年所得税法への基準性原則の導入

(1) 1891年所得税法案とそれをめぐる委員会審議

1883年頃から、邦議会・学会・新聞雑誌などにおいて、直接税の徹底的な改革——現状の欠陥や問題点の除去——の必要性が叫ばれてきた。政府

23) Gesetz, betreffend die Kommanditgesellschaften auf Aktien und die Aktiengesellschaften. Vom 18. Juli 1884, Reichs-Gesetzblatt, Berlin, 1884, S. 123-170.

24) Endurteil des II. Senats vom 1. Mai 1888, Rep. II. C. 15/88, Entscheidungen des königlichen Oberverwaltungsgerichts, sechzehnter Band, Berlin, 1888, S. 96-103. この判決は地方税法の解釈に関わっている。しかし運用にあたっては、国税としての所得税法の諸原則が適用されることとなっていた(vgl. Barth, Kuno, a.a.O., S. 197)。

は、所得税・営業税・相続税という三つの直接税に関する法案づくりを同時に進めた。その際、歳入を増加させることなく、公平な、納税義務者の給付能力に合致した直接税負担の配分を行うことが考慮に入れられた²⁵⁾。

1890年11月3日に財務大臣ミクヴェル (Miquel) は、邦議会の上下両院に所得税法案を提出した。その第14条 (第1文) が営業所得に関して、次のように規定していた²⁶⁾。

「鉱業を含む商工業からの所得は、一般的諸原則 (第6条～第11条) に従って算出された営業利益である。」

ここにいう一般的諸原則に従えば、納税義務ある所得は所得 (総所得) から、容認された控除項目の金額を差し引いて算出される (図2参照)。なお、営業利益 (Geschäftsgewinn) とは貸借対照表利益 (Bilanzgewinn) より狭い概念であって、それは本来の商工業活動から生じた利益のみを含む²⁷⁾。したがって、例えば店舗の賃貸からの利益は除外される。それは賃貸所得として課税される。

法案には理由書が付されている。各条文について詳細な説明が行われているが、第14条に関しては何も言及されていない。起草者は、源泉理論に基づいた収入支出計算という従来の考え方をそのまま踏襲したものと考えられる。

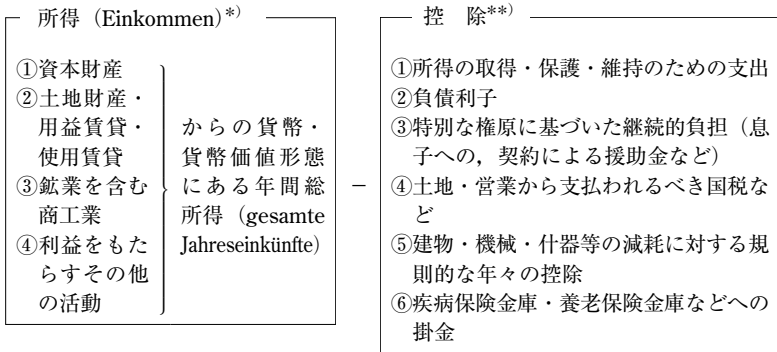
しかし、貸借対照表の結果に基づいて税額査定を行うというきっかけが、個人商人および人的会社の側からもたらされた。彼らは当時、二つの異なった年度決算書を作成することに疲れていた。すなわち、一つは源泉理論の意味における収入支出計算によるものであり、いまひとつは一般ドイツ商

25) Aktenstück Nr. 5: Entwurf eines Einkommensteuergesetzes, Anlagen zu den Stenographischen Berichten über die Verhandlungen des Hauses der Abgeordneten während der 3. Session der 17. Legislatur-Periode, 1890/91, Erster Band, Berlin, 1891, S. 213.

26) Aktenstück Nr. 5: Entwurf eines Einkommensteuergesetzes, a.a.O., S. 204.

27) Barth, Kuno, a.a.O., S. 182, Fußnote 17a.

図 2 1891年所得税法案における、一般的諸原則に従った課税所得の算出



*) 相続・贈与・生命保険、土地売却 (営業・投機目的を除く) からの臨時収入は所得ではなくて、基本財産の増加である。

**) 資産の改良・増加、営業拡張・出資・資本返済のための支出、家族の扶養のためになされた支出、自家消費した商品・製品は控除できない。

法典の規定によるものである²⁸⁾。

政府案について、委員会が審議を行った²⁹⁾。この委員会は1890年11月24日に下院の決議によって設置された、28人の構成員から成るものである。その際、早速、上記の個人商人たちの立場を考慮に入れた動議が出された。それは次のように、政府案の規定に文言を追加するというものである。

「鉱業を含む商工業からの所得は、一般的諸原則 (第 6 条～第11条) に従って算出された営業利益である。その場合、商工業からの純利益は、財産目録および貸借対照表について商法典によって規定されているか、そうでなければ正規の商人の慣習に一致する諸原則に従い算出されなければならない。特に、このことは固定資産の増加と減耗、および債権、債務、それらの利子について当てはまる。」

委員会議事録によれば、この提案が行われた根拠は、貸借対照表は税務

28) Barth, Kuno, a.a.O., S. 197f.

29) Aktenstück Nr. 75: Bericht der X. Kommission über den Entwurf eines Einkommensteuergesetzes, a.a.O., S. 1251–1288, insbesondere S. 1264f.

申告に対して確実な基礎を提供すること，したがって提案が採択されれば多くの納税義務者にとって税務申告が容易になること，という点にあった。すなわち，正規の帳簿をつけている人は誰でも，その帳簿の記録，殊に貸借対照表の数字を税務申告書に移しさえすればよいのである。

多くの議員たちは，商法上の決算書に基づいた商人の利益が税務行政によって見積もられうる，という危惧から上記の提案を支持した。それはどうしても阻止しなければならないものであった。

加えて，貸借対照表上の利益への税額査定への依存のメリットとして，次のような点が挙げられた。まず，変動する計算要素の見積りを納税義務者に委ねる以外に，租税委員会の影響をできるだけ受けずに商工業所得を評価することは，事実上不可能であることである。次に，とりわけ株式会社の場合には，正規の貸借対照表は税務申告に対して確実な基礎を提供する点である³⁰⁾。この基礎を受け入れることは，株主に分配する利益とは全く異なる所得を租税委員会が確定することを回避するためにも合目的である。さらに，提案された規定は商工業が発達しているザクセン，ハンブルク，プレーメンですでに適用されていることも指摘された。

この提案に対して，政府委員は次のように異議を申し立てた。問題になっている商法典第31条の規定は，所得税法案第11条～第16条に含まれている諸原則と一致しないから，不明確な状況がもたらされる。商法上の決算書は納税義務ある所得の計算にとってそのままでは基準になりえない。例えば，営業から納税義務者およびその家族のために引き出されたものは商法とは異なり，所得計算上は控除できないのである。しかし，正規につけられた帳簿によって作り出された基礎に従って所得を計算することは，委員会によって無視されえない状況である。そうであれば，この提案に関する詳細な規定を，訓令に委ねる必要がある。ザクセン所得税法においても，商工業所得がその他の所得と異なって計算されるのかどうか不明確な

30) しかし，実際には，のちに指摘するように，株式会社や株式合資会社の場合には，商法上の利益と税法上の所得とは関係づけられなかった。

ので、のちに訓令によってその不明確さが取り除かれなければならなかった³¹⁾、と。政府委員は最終的には第 2 文の追加は避けられないと考えたが、ザクセンの場合と同じように、訓令を出すことを主張した³²⁾。

なお、第 3 文では、第 1 文による収入支出計算と、第 2 文による財産比較計算の違いが強調されている。

このような議論が展開されたあと採決が行われ、第一読会では賛否同数で否決された。しかし、第二読会において、提案者が第 2 文の「その場合」(dabei) という用語を、「これを受けて」(mit dieser Maßgabe) というそれと取り替えることを再提案した。これは全会一致で採択された。ここに、第 2 文は第 1 文を変更するものではなく、単にそれを補足するものに過ぎないということが確認された³³⁾。

結局、委員会で採用された第 14 条 (第 1 文～第 3 文) の文言は次のようになった。

「鉱業を含む商工業からの所得は、一般的諸原則 (第 6 条～第 11 条) に従って算出された営業利益である。これを受けて、商工業からの純利益は、財産目録および貸借対照表について商法典によって規定され

31) 1874年12月22日のザクセン所得税法は1878年7月2日に改正されたが、これについて1878年12月7日に訓令が出された。その第64条・第65条で、営業所得の計算方法が詳しく規定されている。なお、プレーメンおよびハンブルクでは、法律とは別個に訓令を出すのではなく、税法自体に追加規定を設けることによって、貸借対照表上の利益を修正して営業所得を計算することが指示された。例えば、プレーメン所得税法はその第5条で課税所得の概念規定を行い、第5条を補足する追加箇条B「純所得の評価のための指示」において工業所得・商業所得などの計算方法が示されている。ハンブルクでも同様に、所得税法第4条（ここでは所得概念が規定されている）に対する補足規定があり、それが工業所得や商業所得の計算方法を取り扱っている。

32) Aktenstück Nr. 75: Bericht der X. Kommission über den Entwurf eines Einkommensteuergesetzes, a.a.O., S. 1264f.

33) Aktenstück Nr. 75: Bericht der X. Kommission über den Entwurf eines Einkommensteuergesetzes, a.a.O., S. 1265.

中田：1891年プロイセン所得税法と基準性原則

ているか、そうでなければ正規の商人の慣習に一致する諸原則に従い算出されなければならない。特に、このことは固定資産の増加と減耗、および債権、債務、それらの利子について当てはまる。」

追加された第2文をめぐって、その後、代議院（下院）で長時間にわたる討論が展開されることになる。

(2) 1891年所得税法の成立

所得税法案に関する代議院での審議は、1891年2月11日から2月25日にかけて行われた。第14条については、2月16日に、商人の簿記と所得計算の関係（今日でいう基準性原則）を中心に、長時間に亘って論争が繰り広げられた³⁴⁾。

第14条に関しては、委員会案に対して二つの修正案が提出された。一つは、ゴールドシュミット（Goldschmidt）議員とブレーメル（Broemel）議員が共同で出したもので、第2文を次のように改めるといものである³⁵⁾。

「これを受けて、商工業からの純利益は、財産目録および貸借対照表について一般ドイツ商法典によって、株式会社および株式合資会社に対して第185 a 条で規定されているか、そうでなければ正規の商人の慣習に一致する諸原則によって計算されなければならない。」

今ひとつの修正案は、ティーデマン（Tiedemann）議員が提出したものである。彼は第3文を次の文言にすることを提案した³⁶⁾。

34) Stenographische Berichte über die Verhandlungen der durch die Allerhöchste Verordnung vom 21. Oktober 1890 einberufenen beiden Häuser des Landtags. Zweiter Band, Berlin, 1891（以下、Stenographische Berichte と略記する）。第14条の審議に関しては、859-865ページを参照。

35) Antrag zu der zweiten Berathung des Entwurfs eines Einkommensteuergesetzes: No. 114, Anlagen zu den Stenographischen Berichten über die Verhandlungen des Hauses der Abgeordneten während der 3. Session der 17. Regislatur-Periode, 1890/91, Zweiter Band, Berlin, 1891, S. 1423.

36) Antrag zu der zweiten Berathung des Entwurfs eines Einkommensteuergesetzes: ↗

「特にこのことは、一方では固定資産の増加に、他方では価値減少を適切に斟酌した、規則的な年々の減価記入に当てはまる。」

議会での討論は主に、前者に関して展開された。ゴールドシュミットは、上記の修正案について、二つのことを述べた。まず、委員会案の第 2 文では、単に「商法典」と記されているが、これを「一般ドイツ商法典」と正式名称を用いた表現にすることである。次に、彼は内容に関して、委員会案にみられる「商法典によって規定されている」原則とは具体的に何を指すか、これを問題とする³⁷⁾。委員会で、政府委員が「問題になっている商法典第 31 条の規定は……(中田による省略)」と述べているように、そこでは第 31 条が念頭に置かれていた。ということは、資産は決算日に付されるべき価値で評価されなければならなかった。なぜなら、第 31 条は次のように規定していたからである。

「財産目録および貸借対照表の作成にあたり、すべての資産部分および債権は、作成時にそれらに付されるべき価値により計上されなければならない。」

疑わしい債権は真実に近い価値で計上されうるが、しかし回収不能債権は償却されなければならない。」

これについて、ゴールドシュミットはこう主張する。現在の価値（決算日に付されるべき価値）の解釈は多様であり、また純粋に個別的なものである。したがって、評価はこれを実務上の経験に基づいた個々人の判断に任せるしかない。しかし、現実には、誠実な商人は自分自身および債権者を守るために、資産を過大計上しないように心がけている。慎重に資産評価を行っている。もし所得税法が現在価値（売却時価）での資産計上を求めているとするならば、誰もがその立派さを疑ったことのない誠実な商人

↘ No. 117, Anlagen zu den Stenographischen Berichten über die Verhandlungen des Hauses der Abgeordneten während der 3. Session der 17. Legislatur-Periode, 1890/91, Zweiter Band, Berlin, 1891, S. 1424.

37) Stenographische Berichte, S. 859.

は、査定委員会と見解が食い違うこととなり、過小評価の故に第68条によって脱税の罪で訴えられる。商人たちの間で、このことに対する心配は極めて大きい³⁸⁾、と。

彼はまた、商品・製品に対する消費者の好みの変化、あるいは機械の陳腐化や不適応化による減価に配慮して、商人たちが慎重に資産評価を行っている現実を紹介している。そこで彼は、資産を貸借対照表に計上する場合の確固たる評価基準が必要であると述べる³⁹⁾。1884年株式法の第185 a 条の規定⁴⁰⁾こそ、それである。第185 a 条のうち、資産評価に関する規定は次のようになっている。

「取引所価格または市場価格を有する、有価証券および商品は、貸借対照表作成日の取引所価格または市場価格を超えない範囲で計上されなければならない。ただし、これが調達価格または製造価格を超える場合には、調達価格または製造価格を超えない範囲で計上されなければならない；

その他の資産は、調達価格または製造価格を超えない範囲で計上されなければならない。」

これは流動資産および固定資産の最高価値として調達価格（または製造価格）を定めたものである。ゴールドシュミットは、この商法上の評価原則を個人商人や人的会社の所得計算にあたって適用すべきであると主張したのである。この背景には、彼自身が1884年帝国議会の委員会メンバーとして、上記の規定を制定したという自負もあったと思われる。「ドイツ帝国

38) Ebenda.

39) Stenographische Berichte, S. 860.

40) ゴールドシュミットはこの規定を、「商法典第185 a 条の規定」と呼んでいる。その理由は、株式法第1条に、「商法典第2編の第2章第2節および第3章における規定、すなわち第173条から第249 a 条までは次の規定と置き替えられる」と記されていることから分かるように、1884年株式法は一般ドイツ商法典の条文の変更を示したものであるからである。その他の発言者は、「株式法第185 a 条の規定」とか、「1884年法第185 a 条の規定」と言っている。

が貸借対照表に対する基準として作り出した原則が、プロイセンの国庫に對しても適用されるべきである」⁴¹⁾ と彼は述べているのである。

このようにして、ゴールドシュミットは営業所得を計算する納税義務者が脱税の罪に問われることのないように、確固たる資産評価基準の必要性から、上記修正案を提出したのであった。

ゴールドシュミットの意見に対して、政府委員（枢密財務顧問官・ヴァラッハ (Wallach)）がまず次のことを発言している。①委員会で決議した第14条の追加文（第2文、第3文）の正当な考え方を実施指図に委ねることが合目的であること、②営業所得の算出にあたって、まず第一に一般的諸原則（第6条～第11条）が適用され、これからの乖離が存する場合にのみ、一般ドイツ商法典の規定が適用されること、がそれである。そして次に、ゴールドシュミットの上記修正案を批判している。もし1884年株式法の第185 a 条に従って営業所得を計算するとすれば、一般ドイツ商法典第31条により貸借対照表を作成する個人商人は、そこに表示された利益をそのまま税務申告に用いることができなくなってしまう。これは委員会の意図に反することである⁴²⁾、と。財産比較による商法上の利益計算と、収入支出計算による税法上の所得計算という、二つの計算を行う商人の煩雑さを軽減しようというのが委員会の考え方であった。

また、ゴールドシュミットと共同で修正案を提出したプレーメルも、彼と同じような理由付けを行っている。商法上、慎重に（すなわち、過小に）資産評価を行う商人が、不正申告者として処罰されないように、彼を守る立法規定を作る必要がある。それが株式法第185 a 条の規定である。これによって、誠実な商人がどの程度まで慎重に資産評価を行っても処罰に服さないか、その境界線が税法で示されることとなる⁴³⁾、と。

ただ、プレーメルは審議の途中で、「計算されなければならない」(zu

41) Stenographische Berichte, S. 860.

42) Stenographische Berichte, S. 860f.

43) Stenographische Berichte, S. 861f.

berechnen sein) という当初提案の文言を「計算されうる」(gerechnet werden können) という文言に変更した。彼はこれによって、所得計算にあたり、企業の法形態とは無関係に、株式法第185 a 条の規定を選択的に認めようとしたのである。

この変更されたゴールドシュミット＝プレーメル案に対しても、他の議員や財務大臣ミクヴェルにより反論が加えられている。その理由はヴァラッハが述べたことと同じである。もし株式法第185 a 条により所得計算をすることになれば、個人商人は商法典第31条による計算と、株式法第185 a 条による計算とを行う必要があり、負担軽減とはならないからである。また、株式法第185 a 条を選択的に認めることは混乱をもたらすだけであるからでもある。

なお、ハマッハー (Hammacher) 議員が、ゴールドシュミットの発言に関連して、次のように述べている。商品の異常な価値低下が存在するような場合、商法典の規定だけではなく、正規の商人の慣習に一致する諸原則も適用されるので、減価記入を行うことは可能である。ゴールドシュミットがなぜ前述のような心配をするのか理解できない⁴⁴⁾、と。

ハマッハーはさらに、商法典第31条第2文に規定する債権の評価について財務大臣に確認している。未回収債権の価値引下げの会計処理方法として、個別法——個別債権において予想される損失額を当該勘定に貸方記入する方法——と、一括法——未回収債権について予想される損失の合計額を示す「貸倒引当金勘定」(Delcrederekonto) を設ける方法——の二つがある。実務では、特に多くの未回収債権が存在する場合には、個別債権ごとに評価するのではなく、債権合計額の一定割合の大きさに貸倒引当金勘定を設けている。税務行政は後者を認めるか、という質問である⁴⁵⁾。ミクヴェルは、貸倒引当金勘定の設定は減価記入の今ひとつの形式であって、内容的には減価記入以外の何ものではない。実際に必要な大きさであれば

44) Stenographische Berichte, S. 862f.

45) Stenographische Berichte, S. 863.

認められる、と答弁している⁴⁶⁾。

ティーデマンが提出した修正案に目を移そう。彼の提案は、営業税法(第22条)⁴⁷⁾上の文言と一致させることが目的であった⁴⁸⁾。そうすることによって、鉱業の地下埋蔵物(Substanz)などの減価記入も考慮に入れられることとなる。委員会で決議された文言によれば、有形固定資産に係る物的な減耗しか控除されえなかったのである。

長時間の討論のあと、採決に移った。ゴールドシュミット＝プレーメル案は否決された。ただし、その否決後、「商法典」という用語の前に「一般ドイツ」というそれを挿入するかどうか採決され、これは可決された。ティーデマンの提案は採択された⁴⁹⁾。その結果、第14条(第1文～第3文)は次のようになった。

「鉱業を含む商工業からの所得は、一般的諸原則(第6条～第11条)に従って算出された営業利益である。これを受けて、商工業からの純利益は、財産目録および貸借対照表について一般ドイツ商法典によって規定されているか、そうでなければ正規の商人の慣習に一致する諸原則に従い算出されなければならない。特にこのことは、一方では固定資産の増加に、他方では価値減少を適切に斟酌した、規則的な年々の減価記入に当てはまる。」

この新所得税法は1891年6月24日に認証され、1892年4月1日に発効し

46) Ebenda.

47) 当時、営業税法の改正作業も進められており、その第22条で「収益の算出にあたり、すべての営業費および価値減少を適切に斟酌した減価記入が控除される」という文言が置かれることになっていた(Gewerbsteuergesetz. Vom 24. Juni 1891, Gesetz-Sammlung für die Königlichen Preußischen Staaten, Berlin, 1891, S. 212)。営業税法改正に関わる委員会の委員長の職にあったティーデマンは、営業税法と所得税法とで文言を一致させることを主張したのであった(Stenographische Berichte, S. 843)。

48) Stenographische Berichte, S. 861.

49) Stenographische Berichte, S. 865.

中田：1891年プロイセン所得税法と基準性原則

た⁵⁰⁾。その認証後まもなく、1891年8月5日に「1891年6月24日の所得税法の施行のための財務大臣の指図」⁵¹⁾が出された。その第1部第2章第19条「特に、商人の簿記における利益計算」の後段は次のような内容である。なお、前段には主に、所得税法第14条の規定と同じ内容のことが記されている。

「財産目録での資産部分および債権の評価に対して、そして一般に認められている減価記入の大きさに対して、一般ドイツ商法典第31条の規定、商人の慣習、およびそれによって設けられた限界内での納税義務者自身の判断が決定的役割を果たす。したがって、この点で彼によって帳簿記入にあたって採用された諸原則は、個別ケースにおける減価記入の不適切な大きさが、一般的な慣習に従った大きさ、または特別な現実の状況によって正当化されている大きさを明らかに超えない限り、あるいは実際の純利益の作為的な圧縮の意図が認められない限り、納税義務ある所得の計算に対しても基準であることに変わりない。

同じ諸原則により、不確実な債権にかかる減価記入、および起こりうる損失の補償のための準備金（貸倒引当金勘定）に関して、処理が行われなければならない。」

この規定から、代議院での審議で憂慮された問題、すなわち現実に商人が行っている記帳（特に減価記入）を税務行政が認めるかどうかに関して、意図的な所得隠しでない限りできるだけ税務上也認めようという財務大臣の考え方が窺える。

なお、議会で商法典第31条をめぐって議論されたことから分かるよう

50) Einkommensteuergesetz. Vom 24. Juni 1891, Gesetz-Sammlung für die Königlichen Preußischen Staaten, Berlin, 1891, S. 175-204.

51) Anweisung des Finanzministers vom 5. August 1891 zur Ausführung des Einkommensteuergesetzes vom 24. Juni 1891, in: Krause, Paul, Das preußische Einkommensteuergesetz vom 24. Juni 1891 nebst Ausführungsanweisung vom 5. August 1891, Berlin, 1892, S. 115-169. insbesondere S. 133f.

に、個人商人および人的会社の所得計算のあり方が問題とされたのである。というのは、株式合資会社および株式会社に対しては第31条は適用されないからである。株式合資会社に対しては1884年株式法第185 a 条が、株式会社に対しては第239 b 条（第185 a 条と同一内容）がそれぞれ適用される。また、所得税法上も株式会社については別規定がある。所得税法第16条および財務大臣の指図第27条により、「余剰」（Überschüsse）が株式会社の納税義務ある所得を形成するのである。それは、配当金として株主に分配される金額に、その他の処分される金額（負債または基礎資本金の償還，改良または営業拡張，積立金の設定のための金額）を加え、その合計額から払い込まれた株式資本金の3.5%を差し引いて求められる。

株式資本金の3.5%を控除するのは、配当金を受け取った株主に対する課税との二重課税を回避するためであった⁵²⁾。いずれにせよ、株式会社の場合には、財産比較により算出される商法上の利益と、税法上の所得（余剰）との間には直接的な関係はなかった。

1884年株式法が存在するにもかかわらず、プロイセン所得税法がその第16条において、株式会社に対し「余剰」による所得計算方法を定めたのは、1874年のザクセン所得税法に倣ったことに由来する⁵³⁾。ザクセン所得税法第4条（法人の納税義務に関する規定）はその第2号において、株式会社、株式合資会社、鉱業会社および生業・経済協同組合は、株式利息または配当——名称はいつでもよいのだが——として構成員に分配される、あるいは積立金の設定や負債の償還のために用いられる余剰に関して納税義務がある、と規定している⁵⁴⁾。

また、帳簿記入や貸借対照表作成を義務づけられていない商人（例えば、

52) Aktenstück Nr. 75: Bericht der X. Kommission über den Entwurf eines Einkommensteuergesetzes, a.a.O., S. 1254.

53) Barth, Kuno, a.a.O., S. 149.

54) Einkommensteuergesetz, vom 22. December 1874, Gesetz- und Verordnungsblatt für das Königreich Sachsen, Dresden, 1874, S. 472.

露天商人，古物商人，行商，旅館の主人などのいわゆる小商人)，および商人でない営業者の場合には，第14条第1文に従い収支計算により所得が算出された⁵⁵⁾。

5. 基準性原則導入後の展開

1891年所得税法第14条に関して，当時の注釈書には次のような記述がみられる。「まず，純利益の計算にとって本法律の第6条～第11条が基準となる。これは，財産目録および貸借対照表に関する商法典の規定，そしてさらに正規の商人の慣習に一致する諸原則によって補完される⁵⁶⁾」と。果たしてそうであろうか。第1文～第3文を詳しく吟味してみよう。

まず，第1文によれば，営業所得（営業利益）は収入支出計算により算出される。その際，固定資産に関しては減価償却費が支出として考慮に入れられるだけで，その評価損益，売却損益は無視される。源泉理論に基づいた収入支出計算においては，それは所得ではなく，基本財産（Stammvermögen）の増減とみなされたのである。

これに対して，第2文は期末純資産から期首純資産を差し引いた純利益を営業所得とみなしている。もちろん，この場合には固定資産の計算も含められる。このことは，第3文で強調されている。したがって，第1文により営業所得を計算するか，第2文によりそうするかによって，所得の大きさは異なってくるのである。第2文は第1文を補完するものではなく，全く異なった計算方法を規定している。

当時，行政官補の職にあったドロステ（Droste）は，「1891年6月24日の所得税法第14条の解釈について」というその論文において，第14条には根本的に異なる，所得計算の二種類の方法が存在していると述べている。また，同一尺度では測れない（inkommensurabel）原則が混在しているとも言⁵⁷⁾。

55) Krause, Paul, a.a.O., S. 63, Bem. 5.

56) Krause, Paul, a.a.O., S. 62, Bem. 4.

いづれにせよ、プロイセン上級行政裁判所は1895年12月13日の判決において、商法上の観察は収入支出計算の適用よりも優先する、とした。用益賃借権の減価記入に関する事例がここで問題となる。製粉業を営んでいる合名会社（出資者は原告人とその婿）が水車を賃借した。その際、以前の賃借人が予定された時点よりも早くあけてくれたので、補償金（27,302.50マルク）を支払った。賃貸借期間は1889年9月1日から1898年3月31日までであった。彼はその補償金を用益賃借権勘定に借方記入した。そして、1893/94租税年度にその補償金の1年分を貸方記入し、申告にあたって納税義務ある所得から控除した。しかし、これは当局に認められなかった。訴訟を起こしたが、控訴審判決まで事情は同じであった。

確かに法人税法第14条第1文にいう一般的原則に従えば、固定資産については物的な減耗に対する控除しか認められていない。だが、第3文に特に強調されているように、資産の価値減少を考慮に入れた減価記入は有形固定資産だけではなく、無形固定資産や債権にまで広く認められている。このことを根拠に、プロイセン上級行政裁判所は用益賃借権の価値減少分を所得計算にあたって控除することを認めたのであった⁵⁸⁾。

なお、控除額は次のようにして求められた。まず、借方計上された補償金の1年分の減価額を算出する。

$$27,302.50 \div 8 \frac{2}{3} = 3,150.29$$

次に、原告人の出資割合（40%）分を計算する。

$$3,150.29 \times 0.4 = 1,260.12$$

このようにして、商法上の会計規定に沿った所得計算が優先されたので

57) Droste, Zur Auslegung des § 14 des Einkommensteuergesetzes vom 24. Juni 1891, Verwaltungarchiv, Bd. V, Berlin, 1891, S. 544.

58) Entscheidung des V. Senats vom 13. Dezember 1895, Rep. V. 5/95, Entscheidungen des Königlich Preußischen Oberverwaltungsgerichts in Staatssteuersachen, vierter Band, Berlin, 1896, S. 241-250.

ある。この判決によって、個人商人および人的会社に対する基準性原則が真の意味で確立したといえよう。

6. お わ り に

本稿では、1891年プロイセン所得税法への基準性原則導入の経緯について考察した。1891年まで、営業所得は源泉理論に基づいた収入支出計算によって求められていた。しかし、1861年一般ドイツ商法典に従い帳簿をつけ、貸借対照表を作成し、財産比較により利益計算をしていた商人にとっては、二種類の計算を行うことは煩雑であった。そこで、彼らの要請を受けて、議会で商法上の利益を税務上の所得の基礎とすることが認められたのであった。

本文でみたように、すんなり基準性原則が採用されたわけではなかった。これを受け入れることは所得概念の変更を意味した。1891年所得税法第14条において、立法者は原則は収入支出計算であり、それを補完するものとして財産比較計算（基準性原則）を位置づけようとした。しかし、いったん法律ができあがってしまうと、立法者の意図とは異なって解釈されるようになり、1895年プロイセン上級行政裁判所の判決は商法上の利益を営業所得とみなした。

ただ、基準性原則が適用されたのは個人商人および人的会社のみであった。株式会社や株式合資会社の場合には、商法（株式法）上の利益計算と所得税法上の所得計算との間に直接的な関係は見られなかった。

プロイセン所得税法への基準性原則の導入は、その後、1920年の帝国最初の所得税法、および同時に制定された法人税法に影響を及ぼした。今日、営利企業に対して基準性原則が適用されるが、その源を1891年プロイセン所得税法に求めることができる。ドイツにおける営業上の所得計算のあり方を決定づけたという点で、それは重要な役割を演じたのである。