

国税徴収機構形成史序説

—租税局出張所から税務管理局まで—

牛 米 努

〔 税 務 大 学 校 〕
〔 租 税 史 料 館 研 究 調 査 員 〕

目 次

はじめに	269
一 三新法体制下の国税徴収システム	271
(1) 郡区町村編制法と租税局出張所	271
(2) 府県国税徴収費の成立	274
(3) 主税官・収税専務官構想の実現	280
(4) 不納者処分の強化	290
二 市制・町村制下の国税徴収システム	294
(1) 明治19年官制改正と徴収機構	294
(2) 市制・町村制と国税徴収	298
(3) 地方間税局構想と直税署・間税署	301
(4) 直税・間税論と機構改革	307
おわりにかえて	316

はじめに

本稿の課題は、統一的な地方制度の整備を目的として施行された三新法から市制・町村制、そして税務署創設までの、国税徴収機構の形成過程を明らかにすることにある。この時期は明治憲法を画期とする法体制の形成期から整備期と位置付けられており、国税徴収機構も地方制度の形成とともに整備されていく時期である。

国税徴収機構については、第1期を府県の時代（明治維新から三新法）、第2期を大蔵省租税局派出機関時代（明治12年から同17年）、第3期を府県委嘱の時代（明治17年から税務管理局設置まで）、第4期を大蔵大臣直轄の時代（税務管理局および税務署設置以降）という時期区分がある⁽¹⁾。これは財政機関の沿革を、中央機関の大蔵省（金穀出納所や会計官時代も含む）と出先の地方機関に分けて示したものである。国税徴収機構の形成については、「大蔵省沿革史」や『明治財政史』に依拠して機構や組織の沿革をなぞったものがほとんどで、その意味付けを試みたものは意外に少ない。

そのなかで大村巍氏の「税務署の発足」は先駆的な業績と評価することができる⁽²⁾。大村氏は、日清戦後経営のなかで租税改革が急務となり、明治29年の営業税法と酒税法が税務機構改革の直接的な要因と指摘した。とくに広く営業者に課税する営業税は、課税標準が複数の外形標準であったにもかかわらず、今日の直接税における税務調査の原型となったと指摘した。専門的な税務調査の必要性を、税務署創設の要因と位置づけたのである。

これに対して、地方制度との関連で国税機構の変遷を位置づけようとする中尾敏充氏の一連の研究が出された⁽³⁾。中尾氏は、明治17年に脱税の弊風に対

(1) 明治財政史編纂会『明治財政史』第1巻、明治37年、丸善株式会社。

(2) 大村巍「税務署の発足」（『税務大学校論叢』10、昭和51年）

(3) 中尾敏充「1884（明治17）年改正徴税機構の特徴とその意義」（『阪大法学』第133・134号、昭和60年3月）、同「市制町村制の制定と徴税機構の整備」（『阪大法学』第201・202号、平成11年11月）、同「1896（明治29）年営業税法の制定と税務管理局官制」（『近畿大学法学』第39巻 第1・2号、平成3年11月）、同「1902（明治35）年税務監督局・税務署官制の意義」（『阪大法学』第164・165号、平成4年11月）。また、井上一郎「国税行政機構の生成過程について」（租税資料叢書第7巻『国税行

処するため「地方行政機構にほぼ完全に依存する制度に改革され」た国税徴収機構が、市制・町村制のもとで専門化し、地方行政機関から分離・独立する方向を示した。そして営業税法の施行により「大蔵省による中央集権的・統一的な専門的徴税機構」が形成され、地方行政機関からの分離・独立が達成されるとした。さらに明治34年の税務監督局と税務署の設置を、日露戦後の地方改良運動との関係で理解しようとする試論も提示されている。

中尾氏の研究は、これまで地方制度の面から検討されるのみで、国税徴収機構そのものの研究がない現状にあっては注目すべき成果といえる。しかしながら国税徴収機構の形成過程を考えると、組織改革の内的な展開過程においては更なる検討の余地があるようにおもえる。それは三新法および市制・町村制という地方制度と徴収機構の関係を問題としながら、税務管理局および税務署の創設においては営業税による徴税の専門化と統一化を理由とせざるを得なかった点にかかわっている。しかもその後の税務監督局および税務署官制については、地方改良運動との関係で位置づけようとしているので、一貫した論理での把握に成功していないと言わざるを得ないのである。とりわけ日露戦後の地方改良運動と税務監督局を関連付けることには無理があるようにおもえる⁽⁴⁾。もとより国税徴収制度の形成過程は、地方制度との関係を抜きに論じることはできないし、地主層や営業者など納税者の動向も重要な問題である。しかし小

政機関関係法令規類集』Ⅰ、税務大学校租税資料室、平成6年）、同「国税行政機構の生成過程における周辺の諸問題について」（租税資料叢書第8巻『国税行政機関関係法令規類集』Ⅱ、税務大学校租税資料室、平成7年）。井上氏の論文は、松方家文書を中心とする史料紹介的な性格が強く、しかも国税機構の形成過程を近代化・統一化の過程として単線的に理解する傾向にある。なお、小稿で使用した史料の多くは、中尾氏や井上氏の論文にも紹介されているものである。

- (4) 日露戦後の地方改良運動と税務監督局・税務署の創設をむすびつけるのは、まず時期的にも無理がある（税務監督局および税務署官制は明治35年11月である）。地方改良運動は内務省主導の運動であり、納税改良などの動きもでてくるが、それが大蔵省主導により強力に進められるのは大正3年の国税徴収法改正による市町村交付金の増額という財政基盤を得て以降のことである。この点については、渡部照雄「納税奨励策について—大正時代を中心に—」（『税務大学校論叢』33、平成11年6月）で豊富な事例が分析されている。

稿では、中尾氏の研究成果に学びながらも、まずは組織上の内的な論理から徴収機構の形成過程を分析することを課題としたい。

一 三新法体制下の国税徴収システム

(1) 郡区町村編制法と租税局出張所

明治11年に公布された三新法により、それまでの大区小区制は廃止され、府県のもとに郡区（長）を、その下に町村（戸長）を置くという地方制度となった。三新法とは、郡区町村編制法・府県会規則・地方税規則の総称である。国税と地方税（府県税）の分離は地租改正および雑税整理の過程で実施されたが、あらためて国税と地方税の区別を立て、地方税の賦課・徴収については府県会で決議し、住民生活にもっとも密着した町村の賦金（町村税）についても町村会の決議によることとなった。町村会の成立は地方により一様ではなく、政府は明治13年に町村会規則を公布してモデルを示した。三新法においては、郡区はまったくの行政区画と位置付けられたのである。

三新法の原案では、町村は住民生活独立の区画とのみ位置付けられ、行政区画としての性格を併せ持つ府県および郡区とは異なる性格の区画とされていた。そのため行政機構としては府県（知事・県令）—郡区（長）にとどまり、町村は行政に関与しないとされていた。しかし、この原案は地方官会議および元老院の審議で修正され、町村もまた行政区画としての性格を併せ持つ存在と位置付けられたのである⁽⁵⁾。町村戸長が公選で、郡区長が官吏とされたのは、町村が住民生活に密着した存在と認識されていたことの反映である。そのため府県知事・県令の委任を受けて国税を徴収するのは官吏である郡区長であり、戸長は地租および諸税を取り纏めて上納するという職掌になった。町村の戸長に税金の取り纏めと郡区長への上納

(5) 山中永之佑「明治前期における地方制度の展開」（『近代日本地方自治立法資料集成』1 [明治前期編]、弘文堂、平成3年）。以下、同書の引用は、『自治1』と略記する。

を命じたのは、土地の名寄帳（一人別ごとに集計した帳簿）を管理しているのが町村だったからである。国税に関する事務も、税金の上納のほかに地券台帳の調製が戸長の職務となった。

税金徴収の責任者である郡区長には租税不納者処分の権限が与えられ、それまでの身代限り処分が廃止されて租税未納処分法が適用されることになった。徴収期限を30日過ぎた場合、賦課した財産を公売処分とし、営業税については営業を停止し製品や製造器具を公売処分に付すことになったのである。醸造税についても同法が適用され、郡区長は公売処分後に入費を差し引いて徴収することとなった。

このような三新法体制に対応する国税徴収システムは、明治11年12月の国税金領収順序に示されている⁽⁶⁾。賦課・徴収の大まかな手順は以下の通りである。まず郡区役所から戸長役場に納税切符が達せられ、これにもとづいて戸長は町村内の納税者の税金を取り纏める。戸長のもとに集められた現金は、大蔵省が任命した税金預り人に納入され、戸長は税金預り人が発行する納税切符を郡区長に上納する。郡区長は、納税切符と郡区長が領収したことを示す納税証書を大蔵省租税局から派遣された収税委員に送付する。収税委員は領収書を郡区長に交付し、郡区長は収税委員の領収書を府県庁に提出する。府県知事は、収税委員の領収書と郡区長の皆済報告をあわせて皆済帳を作成して大蔵卿に提出する、という具合である。

税金は大蔵省が設置する税金預り所で税金預り人（後に為替方と改称）が領収するが、これは大蔵省出納局の管轄である。税金預り人は現金を保管し収税委員に報告するとともに、収支計表を出納局に報告した⁽⁷⁾。出納局が管轄するのは国庫金の出し入れであるが、税金そのものは収税委員の管轄である。そのため出納局から為替方への指示は、収税委員の承認を得てはじめて実行されるという煩雑さがあった。この点は、明治13年11

(6) 明治12年12月大蔵省乙第72号国税金領収順序。以下は、租税資料叢書第3巻『明治前期国税徴収沿革』参考法令編（税務大学校租税資料室、昭和63年）、p 82。

(7) 『明治財政史』第4巻、p 43。

月の大蔵省為替方条例により税金の領収と支出が出納局に一元化されることで解消された⁽⁸⁾。

さて、収税委員の事務は国税徴収事務の監督と税金の領収である。収税委員には大蔵省租税局長が任命され、各地の収税委員出張所へ派遣された。収税委員出張所の設置および収税委員の派出は明治12年3月に関東諸府県に達せられ、逐次全国に拡大されていった。また、明治12年10月には、収税委員出張所とは別に東京・大阪・広島・熊本・名古屋・仙台の6か所に租税局出張所が設置され、全国を6ブロックに分割して酒税や印紙税の監査を行うこととなった⁽⁹⁾。租税の領収と徴収事務の監督は収税委員出張所、諸税の監査は租税局出張所と、執行体制は異なっていたのである。

しかし租税局出張所の設置にあたり、東京の旧万世橋租税寮出張所と大阪の旧中ノ島租税寮出張所は、東京と大阪だけでなく近隣府県の収税事務をも担うようになる。明治12年7月に横浜税関内に開設された横浜収税委員出張所は廃止となり、神奈川県は東京府の万世橋租税局出張所詰の収税委員が取り扱うこととなった。さらに万世橋租税局出張所は、翌年7月までに関東7府県と山梨・長野・新潟3県をも管轄するようになった。同様に大阪中ノ島租税局出張所は大阪・滋賀・京都・兵庫の各府県に管轄を拡大し、新設された名古屋租税局出張所も愛知・三重・岐阜の3県を管轄した。租税局出張所のうち、万世橋・中ノ島・名古屋の3出張所は、諸税の監査だけでなく収税委員出張所の事務を併せて執行する機関となったのである。このことは、租税局出張所の増設を求めた大蔵省伺に、「東京・大阪・名古屋出張所ノ如キハ既ニ若干府県収税委員出張所ノ事務ヲ併合実試候処、果シテ順序其宜ヲ得候ニ付テハ、一般諸税監査ノ儀収税事務ト合併整理候ハ、彼此ノ便益不少」、経費上も若干の減額が可能であると記さ

(8) 租税資料叢書第2巻『明治前期国税徴収沿革』(同前、昭和62年)、p 82。大蔵省百年史編集室『大蔵省百年史』上巻、p 48~49(大蔵財務協会、昭和44年)。

(9) ・(10) 『法規分類大全』12・官職門(3)、[原書房復刻版]による。なお同書からの引用は、以下『大全』12・官職門(3)と略記する。

れている⁽¹⁰⁾。そして明治14年8月、租税局出張所が15か所増設され収税委員が出張所長に任命された。そして10月、収税委員出張所は廃止され、すべての租税局出張所が収税委員出張所の事務を併合した機関となったのである。

租税局出張所の事務は賦税・収税・庶務に分かれていた。賦税は、荒地や開墾地の実地調査、酒造検査の監査、煙草税や印紙税の諸帳簿の検査などで、監査の時期については事前に地方官との協議が必要であった。収税は、郡区長の報告を受けて納額調書を作成して租税局長へ報告すること、納税切符を為替方へ送付すること、各税の皆済帳を租税局長へ提出することなどであった。租税局出張所では、雇や嘱託を雇って監査事務を執り行わせた。このように租税局出張所による諸税監査は、郡区長に委任された国税徴収事務の監査であり、煙草税則違反を発見した場合も、戸長へ手続書を交付するとともに地方官へ通知して処分を執行させることが規定されている。租税局出張所吏員は、あくまで地方官の処分を促すだけであった。

(2) 府県国税徴収費の成立

三新法下で最初に着手された検査は、酒造検査である。明治11年の酒類税則改正により、酒類の売買価格から造石高へと課税標準が改正され、酒類の隠蔽等への科料も規定された。検査についても、従来は10石以下の小規模な酒造業は戸長に委託していたのを改め、すべて郡区役所において検査することとなった。

改正酒類税則は10月から施行されたが、このとき租税局から検査員や検査監督員を府県に派出して酒類の隠蔽や密造を摘発し、当初の届高より103万石余の造石高の増加となった。そのため租税局は、翌明治12年度の検査体制強化のため酒類醸造検査費の増額を太政官へ要求した。酒造検査費は租税局職員80名の増員と府県における臨時検査員雇用費で、すべて人件費と検査旅費である。租税局職員の増員理由は、酒造検査には8～9か月を要し、残りの3か月程度で酒類請売税や証券印紙帳簿・煙草印税の監査を実施しなければならず、職員の補充が必要であるとされている。

また府県の検査費は、昨年度の実績をふまえて8割増の予算が見積もられた。この租税局の上申から、酒類検査については租税局（出張所）の検査監督員とは別に、府県が検査のために臨時に雇用する検査員があり、その費用が大蔵省（租税局）から支出されていることがわかる。もちろん検査費を含む国税徴収費は府県費からも支出されているが、府県の定員以外に酒造検査のために臨時に雇用するものについては、明治11年度から府県酒類醸造検査費として大蔵省の経費から別途に支出されていたのである。府県ごとの酒造検査費は、府県からの請求高を管内の酒造人数に比例して配分されている⁽¹¹⁾。

酒税検査費の問題は、明治13年9月の酒造税則の制定によりさらに緊急の課題となる。酒造税則の制定により酒税は免許税と造石税になり、業態の区別などに煩雑な事務を伴う請売営業税は廃止された。造石税は倍増となり、従来は慣行として認められてきた自家用料酒についても年間1石以上のものについては同様に課税することとなった。そして濁酒のもととなる鬻麴に課税する鬻麴営業税も制定されたのである。酒造税則取扱心得書で、酒造業者に酒造米買入帳や酒蔵出帳・酒売上帳などの帳簿の作成が命じられ、造石検査の際の参考に供することとした。また、酒造場に造石検査簿を備え付けるなど検査体制の整備が図られた。10月からの酒造税則の施行にさいして大蔵省は、「酒類税ノ儀ハ造石検査ノ精粗ニヨリ税額ノ増減ヲ来ス、実ニ著シキモノアリ」と検査の強化を打ち出し、酒造検査費として新たに政府予備金からの別途支給を請求した。改正税則の施行初年度であり、税額が倍増しているため脱税が懸念されること。しかも今年度は、同年8月の酒類税則取扱心得書改正により酒造桶類の検査があらたに付け加わったため府県の検査費用に不足を生じ、このままでは検査員を減少せざるを得ないこと。租税局員を府県に派遣して検査費の請求額もチェックしているので、府県検査費の請求額は妥当な数値であると説明して

(11) 独立行政法人国立公文書館所蔵「公文録」明治12年12月大蔵省一（2A-10-公2522）。

いる。明治13年12月の酒税検査費の別途請求が認可されたのは翌14年4月であった⁽¹²⁾。また、租税局の検査員および監査員の俸給や旅費は、租税局出張所の在勤を取りやめて本局からの出張とすることとし、同出張所の経費を流用することで確保された⁽¹³⁾。

この時期政府は、紙幣償却資金を確保するため各省に経費節減を求め、明治14年度以降3か年間の予算の据置きを発表した⁽¹⁴⁾。大蔵省の予算も定額金となり、このなかで税制改正に対応した検査体制を維持・強化していくことは困難な課題であった。とりわけ税制改正は酒税などの間接税に集中し、検査体制の強化と同時に、増税から逃れるための脱税行為にも対応しなければならなかった。そのため大蔵省は、明治14年度から国税徴収費を独立した予算科目とする伺いを太政官に提出した。大蔵省の定額金および府県費に含まれる国税徴収費をそれぞれ独立させ、それを租税局・関税局と府県に配賦することとしたのである。国税徴収費の概算は、租税局費・関税局費・府県費を併せて109万円余が見積もられている。府県費に含まれる国税徴収費には、地方税で賄う郡区役所の経費は含まれていない。各省および府県予算の定額制にともない、国税徴収費を独立した費目とすることで、税制改正等に対応した予算の伸縮が可能となる。しかも租税局が府県の国税徴収費を統一的に把握し、府県への配賦額を有効かつ効果的に実施できることになったのである。大蔵省による国税徴収費目の設定は許可されたが、府県費からの国税徴収費の算定や予算の組換えに手数を要したため、翌15年度からの実施となった⁽¹⁵⁾。府県に国税徴収費の調査が達せられたのは、明治14年9月である⁽¹⁶⁾。

国税徴収費の予算科目の設定が延期となったため、明治14年度の府県

(12) 「公文録」明治14年5月大蔵省（2A-10-公3019）

(13) 「公文録」明治14年5月大蔵省（2A-10-公3024）。

(14) 前掲『大蔵省百年史』上巻、p86。

(15) 「公文録」明治14年5月大蔵省（2A-10-公3024）。

(16) 「公文録」明治14年9月大蔵省第二（2A-10-公3034）。

酒造検査費は前年度予算額と追加の配賦額を基準に算定され、前年度の追加分を府県費（国税徴収費）に組み込む形で増額された。以後は、この予算額が徴収費の基本となるが、「十四年度酒造検査之儀、今一層精密ヲ加ヘサレハ予算ノ税額完収無覚束」事態となったため、府県の酒造検査費として前年度以上の増額を要求するとともに、租税局予算の増額をも求めた。政府は前年度の実施額をもとに酒造検査費の増額を認めたものの、それ以上の増額は認めなかった。また租税局の増額要求も減額されて認められた。こうして酒造検査費の配賦額は府県の国税徴収費へ組み込まれ、独立した科目となったのである⁽¹⁷⁾。

府県の国税徴収費は、明治15年度予算から他の府県費と区別して徴収費の小科目が設定された。府県徴収費の科目設定により、国税徴収費の増額については租税局出張所長や租税局から派遣される監査員などとの協議が行われるようになり、府県ごとの具体的な検討を経て大蔵省から太政官に申請されるようになった。明治15年12月の増額申請では、清酒以外の酒類の検査も郡区長から県の直轄とするため（宮城県）、誤謬地検査・酒桶検査・地価修正終了などの予算外の費用（石川県）、水災罹災地の検査旅費（熊本県）などが認可されている⁽¹⁸⁾。このように国税徴収費の増額要求は、租税局と府県の協議を経て特別な理由がある場合に限り申請されることになったのである。

しかし明治15年には酒造税則の改正や売薬印紙税規則の制定などが相次ぎ、府県からの徴収費の増額申請も多数に上った。改正酒造税則の施行は明治16年10月からであるが、いくつかの府県からは明治15年度予算への増額が申請された。改正により自家用料酒類の製造免許鑑札は府県が発行することとなったが、千葉県と茨城県からは対象者が多数であることを理由に免許鑑札製造費の増額が申請され認可された。また売薬印紙税規則の制定により、新たな徴収費も必要となった。売薬印紙税規則は、そ

(17)・(18) 「公文録」明治14年11月大蔵省第一（2A-10-公3039）。

れまで売薬の製造者と請売・行商者にそれぞれ課税する仕組みであったのを、製造者に印紙の貼付を義務付けて課税することが大きな改正点であった。売薬印紙税規則の施行にともない大蔵省は、明治15年度府県売薬印紙税検査費を営業人員に応じて府県に配賦する措置をとり、その総額は5万円余にのぼった⁽¹⁹⁾。

このように明治15年度の徴税費は税制改正等により増大したが、問題は府県における使途である。府県徴税費は明治15年度に小科目となり、翌16年度には中科目となったものの、科目が細分化されて徴収費用全般を網羅できないこと、府県の施策により十分な徴収費が確保できない場合があること、他への流用などがあること等、必ずしも充分なものではなかった。そこで大蔵省は明治16年5月、国税徴収費目の独立にともない府県に国税課設置の上申書を提出した。府県の徴税事務の現状を通観すると、「各地検査事務施行上異同百端ニシテ画一整理ノ要領ヲ得サルノミナラス」、検査等に粗密・寛嚴の弊害があるが、租税局派出官吏はこれを監督するだけで「其間隔靴ノ嘆ナキヲ免カレサルナリ」。酒造税をはじめ相次ぐ税制改正により脱税者も増加しており、府県に担当課を設置する必要があるとしている。この時期に特に問題となっていたのは酒税・醫麴営業税・売薬税・煙草税の検査であった。また、府県国税徴収費目の独立により「徴税吏員ノ俸給旅費及ヒ雑費ニ至マテ」すべての費用を支弁することになり、「徴収費ハ事務ノ伸縮ニ従ヒ恰当増減シ得ヘキ浮動ノ性質」をもっているため、ともすれば他の庁費の補填に流用しないと限らない。これを防ぐためにも国税課の設置が必要であると主張した。この上申書を審査した参事院は、確かに府県により担当課の構成が様でないことは事実であるが、租税課を設置している府県も多く改めて一課を設置する必要性はないとし、国税徴収事務を担当する一課の設置を指示するに留まったのである⁽²⁰⁾。し

(19) 「公文録」明治16年4月大蔵省(2A-10-公3514)。

(20) 「公文録」明治16年6月大蔵省第一(2A-10-公3517)。なお、この史料は前掲『自治1』明治16年・史料18として所収されている。同書に所収された史料につい

かし名称はどうあれ国税徴収事務を担当する課の設置が認められたことは、府県の徴収組織の統一化と、国税徴収費の独立と相俟って府県の一般事務から徴収事務そのものを分離させるうえで大きな意味をもっていた。府県の国税徴収事務を監督する租税局が徴収費の予算と配賦の権限をもっており、これにより租税局による府県の国税徴収事務の監督が強化されることになったのである。こうして租税局は、府県への国税徴収費の配賦を通して府県の諸税検査部門を強化すると同時に、国税徴収費を府県費から独立させることで検査部門への影響力を行使できるようになったのである。

このような国税徴収事務の一般事務からの分離について、若干の補足をしておきたい。明治16年2月、明治16年度からの郡区長の地位と俸給の引き上げ、それに国庫支弁が決定した。府県の国政委任事務の実施において郡区長の位置が重要であることは、国税徴収においても見てきたとおりである。このような措置は、これまで郡区長の給与が地方税から支弁されていることを理由に、府県会等で郡区長の公選要求が出されていたことへの対処であった。郡区長の俸給は、地方税支弁であるため府県会の議決が必要であるが、国庫支弁となれば府県定額金からの支出となる。郡区長の俸給の国庫支弁にあたり大蔵省と内務省は、まず定額金のなかで郡区長俸給の細科目を立てて属などの職員の俸給とともに定額化し、旅費や臨時雇いなどの給料は別に庁費の定額に上乘せすることとした。内閣での審議により、庁費への上乗せではなく郡区長俸給の科目を新設して予算措置をすることに修正されたが、いずれにしても府県定額金に郡区長の俸給分が増額となったのである。郡区長俸給の国庫支弁は、郡区役所の一般事務から府県の国政委任事務を分離していくことが目的であり、その科目の新設については大蔵省の許可により現実的な流用が認められたのである⁽²¹⁾。郡区長俸給の国庫支弁により、郡区役所の一般事務から国政委任事務全体の分離を図る動きが、国税徴収事務の分離の背景にあったのである。

ては、『自治1』明治16年—18と略記する。

(21) 『自治1』明治16年—3・5・11。

(3) 主税官・収税専務官構想の実現

明治16年2月、租税局大阪出張所長鎌田寛から租税局へ、「租税監吏常置ヲ要スルノ建議」が具申された。鎌田の建議は、府県に監税区画を設定して租税監吏を常置し、さらに租税局に常置する監吏（同補）に監督させるというものである。監吏の「服章」（服制の意味か）を一定することも付け加えられている。府県の諸税検査を監査する立場にあった鎌田は、府県による検査の実態を次のように指摘している。酒造検査の検査員のほとんどは酒造期間の5～6か月間だけの季節雇いで、「朝ニ検査ノ吏タリ、夕ニ被検者ノ雇人トナルアリ」という恒産なきもので、そのため失態もまた少なくない。また煙草税や証券印税は庁務の合間に行うため、検査が充分に行き届いていない。売薬印紙税の創定や煙草税の改正もあり、検査体制の改正が必要であるとしている。臨時雇いの検査員のかわりに常置する租税監吏は判任ないし準判任とし、経費も監税区に常置すれば旅費を抑えられるので捻出可能であるとしている⁽²²⁾。前節で国税徴収費の問題について述べてきたが、国税徴収費とは諸税検査費であり、その配賦を受けた府県における検査の実態はこのようなものだったのである。

この建議は、租税局出張所長という府県の諸税検査の実態に精通している立場からのものであることと、その後に建議の主要部分が実現していることから、租税局内で取り上げられたものと考えられる。そしてこの建議は、「彼ノ直管説ノ如キ大改革ハ姑ク措キ」と、当時の租税局内に検査機能の直轄論があったことを示している点でも重要である。国税徴収費の設定により、徴収費額と徴税額が比較されることは当然であり、国税徴収費（検査費）を管理する大蔵省が、府県の諸税検査機能にまで関心を向けることは当然といえる。では、その「直管説」とはどのようなものであろうか。

次の史料は、松方家文書にいくつか残されている租税局改革案のひとつ

(22) 『大全』12・官職門(3)、p419～421。

で、後に述べる主税官・収税専務官構想に直接つながる「租税検査ノ事務ヲ租税局ノ直管トナシ、暨ヒ租税局ノ組織ヲ更正スル議」と題する建言である。この建言は、作成時期や建言者は不明であるが、太政官に収税専務官設置案が上申される直前の、明治16年10月中旬ころに大蔵省内の複数の官員が松方大蔵卿へ提出した租税局の組織改革案である⁽²³⁾。この建言には、第1は租税局に租税総監（勅任）と同副総監（奏任）、租税官（奏任）・租税属（判任）を置き、租税局長は勅任官、租税局出張所長は奏任官とすること。第2は収納の事務はしばらく府県に委任するものの、検査機能はすべて租税局の直轄とすること、の2点が主な内容である。総監・副総監制は警察や駅事務にならった職制で、後述する府県国税徴収費分離の際に内務省管轄の府県警察機構が参照されている点と併せて考えると興味深い⁽²⁴⁾。租税局改革案が租税総監制により局長の地位の向上を訴えている理由は、「税務執行上最モ密切ノ関係」がある府県知事との官等上のバランスにあった。官等表では知事は勅任官に相当し、奏任官である租税局長より上位に位置している。租税局長と同等の官等は権知事や県令であるが、維新の功績による勅任官の地方官は少なくなかった。そのため府県知事のなかには、「是等ノ人豈下流ニ在ル租税局長ノ指導ヲ受ルヲ屑シトセンヤ、仮令陽ニ懇切ノ状ヲ示スモ、陰ニ輕侮ノ心ヲ存シ、其情意決シテ親密ナルコト能ハサルハ理勢ノ当ニ然ルヘキ所ナリ、況ンヤ軋轢ノ形跡ヲ顕ハス者アルニ於テヤ」と、租税局長と府県知事・県令の軋轢があったのである。租税局長を勅任官に引き上げることが建言の最大の力点となっているのは、このためである。このような関係は、租税局出張所長と郡区長との間でも同様とされている。

また府県知事のなかには県民保護に偏って脱税者を庇護する場合があります、

(23) 「松方家文書」32-28。なお上申書（「松方家文書」55-13）の日付は10月24日である。本稿で使用する「松方家文書」は、『近代諸家文書集成』（ゆまに書房、マイクロフィルム版）所収の松方正義関係文書である。

(24) 「松方家文書」32-18。

一例として自家用料酒の免許の交付件数が隣接する県で3千人と5万人という大きな開きがあることが掲げられている。諸税検査に府県の間ではばらつきがあるため、「人民カ租税ヲ厭フノ情」の甚だしいものは、「其重歛ニ堪サルニ由ルニ非スシテ、寧ロ徴税取扱上ノ不完全ニシテ其煩ヲ厭フモノト謂ハサルヘカラス」とまで言及しているのである。そのため収税はしばらく府県に委任するものの、検査はすべて租税局の直轄とすることを主張しているのである。また、検査機能の租税局直轄化は、さきごろ太政官へ上申された税則違犯に関わる家宅搜索と物件の差押えについての懸念を幾分か減少させるであろうと付け加えている。この上申というのは、後述する「諸税検査ノ節檢証及物件差押ニ係ル処分之義ニ付上申」のことである。これは犯則取締のため検査官吏に家宅捜査や差押え処分の権限を認めるものであった。この法案自体は、酒税を中心とする間接税の検査上の要請から立案されたものであるが、検査員の身分的な問題などで収税専務官構想に新たな意味を付与することになったと考えられる。もともと租税局の構想の主眼は、租税検査の直轄化にあった。租税検査には司法・警察的性格があり、この直轄化にあたり警察機構が参照されていることは偶然ではないのである。検査不統一の要因である府県知事の政策的配慮を排除し、勅任官である租税局長の指令のもとで法規に従って厳正に検査を執行する体制が目指されたのである。

租税局への総監制の導入と検査機能の直轄化構想は一大改革であり、それに対して鎌田は「目下最モ急ナル所ヲ以テ」府県の諸税監査体制の整備を具申したのである。租税局および同出張所から提出された諸税検査体制の整備・強化策は、政府歳入の拡大を図る上で急務の課題と認識されていたが、具体的な動きは10月に開始された。

明治16年10月9日、大蔵省は改めて府県経費からの徴税費の分離(大科目の設定)を求め、翌17年度からの実施を要請した。この上申書は、これまで府県国税徴収費を小科目から中科目へと分離してきたが、「来ル十七年度ヨリ府県経費中徴税費ヲ分離シ、更ニ府県徴税費ノ大科目ヲ置き、

右費額ハ彼ノ府県警察費ヲシテ内務省ノ管理ニ属セルカ如ク、当省之管理
スル所ト為シ」と、府県国税徴収費を租税局の管理下に置くことを要求す
るものであった⁽²⁵⁾。この上申書には、府県徴収費を完全に府県費と分離し、
これを大蔵省がすべて管理することで国税検査機能をコントロールしよう
とする意図が明確に打ち出されている。そしてそれは内務省と府県警察費
の関係と同様にイメージされており、この上申が租税局改革案に沿ったも
のであることがわかる。

そして大蔵省は、同年10月に主税官および収税専務官設置の上申書を
太政官へ提出した。この上申は、大蔵省および府県に収税を専務とする官
職を設置し、租税局出張所を廃止して同所の収税と検査機能をすべて府県
に統合するというものであった。租税局と関税局を合併して主税局（主税
官長・主税官・主税属）を新設し、府県には収税長と収税属を置き、主税
局長の指示のもとに統一的な徴収体制を築くことが意図されている。この
大蔵省の上申書は、参事院で検討された。参事院は、租税・関税両局を合
併しても、内国税には直税と間税または地稅と雜稅（酒稅・煙草稅・印紙
稅・關稅などを指す）という区別により2局の設置が必要であり、關稅は
さらに性格が異なることを指摘したものの、主税官長（主税局長）を勅任
官とすることや出張所を廃止して収税長等を置くことなどの基本的な部分
は認められた。そして収税長の人事についても、大蔵卿から府県知事へ意
見の具申が可能となった。参事院での検討結果は10月27日に太政官へ
上申されているが、この改正が発表されるのは翌年の5月である⁽²⁶⁾。こう
して府県のレベルで収税と検税の機能が一般の府県事務と財政面・組織面
で分離され、収税長の人事をとおして府県の収税事務への大蔵省の関与が

(25) 「公文録」大蔵省明治17年6月第一（2A-10-公3742）。

(26) 「公文録」大蔵省明治17年5月第一（2A-10-公3723）。『自治1』明治17年-
18。なお、この上申書の草案が「松方家文書」55-13で、日付は明治16年10月24日
になっている。なお、地方官職制および地方官官制については、内務省地方局内自
治振興中央会編『府県制度資料』下巻（歴史図書社復刻版、昭和48年）を参照のこと。
こと。

可能となった。しかし租税局内には野中準（権少書記官）のように、租税局出張所の廃止に反対し、あくまでも府県の租税課を租税局出張所に合併して租税局の直轄組織の拡大をはかる意見もあった。これは検査機能の直轄化をさらに府県租税課の併合にまで進めたもので、いずれは収税そのものまで直轄化するという租税局改革構想の延長線上にある意見とみてよい⁽²⁷⁾。野中は『大日本租税志』の編纂に従事してきた人物で、このときは租税局編集課に所属して「中篇」の刊行を準備中であった。

収税専務官構想は明治16年中には実質的に認可されていたようで、約半年間のブランクは予算措置の問題とおもわれる。新年度予算となる明治17年7月には収税長と収税属設置にともなう国税徴収費の増額要求が裁可され、収税長47名と収税属247名の増員、それに旅費や庁費（事務経費）の合計17万5千円余が全額認められた⁽²⁸⁾。府県における徴収事務の要に位置する収税長は、府県官の席次を警部長の次席、奏任郡区長の上席とされた。警部長と収税長は八等官相当の奏任官であり月俸も同等であったが、警部長は行政・司法の警察事務を兼行し、時として内務卿に直結する職掌であるという理由から収税長の上席となった⁽²⁹⁾。こうして租税局出張所が取り扱ってきた国税領収事務は府県収税課に引き渡された。表1は、明治17年6月から11月までに任命された府県収税長の一覧である。43名の収税長のほとんどは府県一等属からの任命であるが、主税属9名が収税長に転出している。収税属についての詳細は別途に検討が必要であるが、ここでは東京府の事例を若干付け加えるにとどめたい⁽³⁰⁾。東京府の場合は租税課長が収税長となり、収税属も租税課員がそのままになっているケースがほとんどであるが、6～7名の租税局出張所員が収税属に転じている。これは主税局長郷純造から府知事にたいして、採用方についての協

(27) 「松方家文書」32-27。

(28) 「公文録」明治17年5月大蔵省第二（2A-10-公3745）。

(29) 『自治1』明治17年-29。

(30) 東京府文書「明治17年進退原議」冊の1（東京都公文書館所蔵）。

表1 明治17年 府県収税長一覧

府県名	氏名	属籍	前職	府県名	氏名	属籍	前職	籍属	前職
札幌県	森 長保	鹿児島県士族	札幌県収税属	静岡県	杉山 叙	長野県士族	一等主税属		
根室県	浅羽 靖	大阪府平民	根室県収税属	愛知県	今宿信一	滋賀県平民	愛知県一等属		
函館県	佐藤 暢	富山県士族	富山県射水郡長	三重県	市岡昭智	岐阜県士族	三重県一等属		
青森県	宮村清慎	東京府士族	一等主税属	滋賀県	七里定嘉	滋賀県平民	滋賀県一等属		
岩手県	清宮 質	茨城県士族	三等主税属	京都府	大坪 格	宮崎県士族	京都府一等属		
秋田県	鳥海弘毅	秋田県士族	秋田県一等属	大阪府	渡辺 鼎	兵庫県士族	大阪府一等属		
山形県	鮫島宗條	山形県士族	山形県東置賜郡長	兵庫県	賀集寅次郎	兵庫県平民	兵庫県一等属		
宮城県	山田葵一	岩手県士族	宮城県収税属	和歌山県	岩崎高一	熊本県士族	和歌山県一等属		
福島県	河島 清	栃木県平民	福島県一等属	鳥取県	山根光友	鳥取県士族	鳥取県一等属		
茨城県	高島千畝	京都府平民	茨城県一等属	島根県	関 方高	茨城県平民	内務二等属		
栃木県	村井元善	東京府士族	栃木県一等属	岡山県	野崎万三郎	岡山県士族	岡山県一等属兼税務属		
群馬県	飯塚忠成	東京府士族	群馬県一等属	広島県	鈴木得之	神奈川県平民	広島県一等属		
埼玉県	宮内公美	東京府平民	埼玉県一等属	山口県	大塚 貢	(熊本県士族)	山口県一等属		
千葉県	高力衛門	山形県士族	千葉県一等属	徳島県	荒木利定	熊本県士族	徳島県一等属		
東京都	田中正道	福岡県士族	東京府一等属	愛媛県	広瀬敬四郎	大分県平民	二等主税属		
神奈川県	添田知通	神奈川県平民	神奈川県一等属	高知県	高瀬 量	滋賀県平民	高知県収税属		
山梨県	齋 斎	山梨県士族	山梨県南北都留郡長	福岡県	仁尾惟茂	高知県士族	福岡県一等属		
長野県	原 信謹	東京府士族	二等主税属	佐賀県	中島 準	長崎県士族	佐賀県一等属		
新潟県	渡辺義郎	長野県士族	新潟県一等属	長崎県	小倉左文	大分県士族	長崎県一等属		
富山県	持田直澄	栃木県平民	一等主税属	熊本県	上田省吾	大分県平民	熊本県二等属		
石川県	梅原可也	石川県士族	石川県二等属	大分県	上田恭徳	岐阜県士族	二等主税属		
福井県	宮原 廉	愛知県士族	福井県一等属	宮崎県	片柳 篤	群馬県士族	二等主税属		
岐阜県	清水勝定	(岐阜県士族)	岐阜県一等属	鹿児島県	中田直慈	秋田県士族	三等主税属		

「公文録」明治17年および明治18年官吏進退・大蔵省(2A-10-公3855・3856・4064・4065)により作成した。
なお、根室・宮城・高知の3県は収税長心得で、翌明治18年に収税長に昇進している。

議がなされた結果である。主税局は旧租税局出張所の事務引継ぎを円滑にし、かつ出張所員の削減に対応するため、府県に収税属としての採用を申し入れていたのである。採用にあたっては、その分の収税属の俸給を増額することとなっている。府県にとっても事務引継ぎを円滑にするためには旧出張所員の採用は必要であり、そのための人件費も用意されているのであるから断る理由はなかったであろう。追加される人件費とは府県国税徴収費である。このような人的な連続性は他の府県でも同様であり、収税属のレベルでも主税局と府県の結びつきは強められたのである。

明治17年の収税長設置は、大蔵省内における検査機能の直轄化構想とは反対に府県への国税領収事務の統合という形になった。しかし大蔵省内では検査事務の直轄論がこれ以降も維持されていくので、この段階での政治的な判断による断念と考えざるを得ない。もともと租税局改革の目的である租税局長の勅任化や検査機能の直轄化が、府県知事との官等や政策上の配慮（検査の寛厳）に対するものだったことを考えれば、府県の組織を租税局（主税局）のもとに組み入れることは不可能と判断されたのであろう。租税局改革構想と太政官への上申の差異は、直轄化の形式よりも実質的に府県の国税徴収事務を主税局の監督下に置くことを選択した結果であるといえよう。このとき府県により名称や管掌事務もばらばらであった租税課は収税課となり、国税徴収担当課となったのである。

主税局および収税長等の設置により、府県の国税徴収事務は収税長以下が管掌し、主税局はこれを監督する体制となった。この体制の課題は、主税局の指令により府県の収税長以下の組織が有機的に機能するかどうかであり、その要に位置するのは府県知事と収税長であった。収税専務官構想が認可された明治17年5月、大蔵省では歳入の目途を強固にするため、地方官と主税局の気脈を通じ収税官吏の人選に注意して、「人民収税ノ義務ヲ重ニスルノ風習ニ帰」すようにしたいとの、府県知事・県令への大蔵

脚訓示案が作成されている⁽³¹⁾。

このようななか主税局では、府県の税務監査体制の構築に向けた内部事務の見直しを図る動きがでていいる。主税局発足直後の明治17年10月、4等主税官小泉信吉等3名が主税局の組織改革についての意見書を松方大蔵卿に提出した⁽³²⁾。現在の主税局は、各部課に専任の主務者を任命して事務を取り扱っているため、「其部課ノ錯雑ナルカ為、主務者意ヲ全体ノ利害ニ注カズ、小部分日常事務ノ整理ヲ以テ自ラ足レリト為シ」、担当事務の功利を争う弊害も危惧される状態である。そのため主税局の税目ごとの部課構成を改革することが必要であるとしている。まず第2部（地租課・船車税課・水産税課・雑種税課・計算課・収納課）と第3部（酒税課・印紙税課・地方税課・会社税課・計算課・収納課）を第2部に統合して、規律課・調理課・収納課・徴税費課の4課とする。規律課は各税課を統合して国税諸規則や検査指令などを管掌する部署で、「第2部中ノ精神」（中枢）と位置付けられた。計算課は廃止して調理課・収納課・統計課にそれぞれ統合し、調理課は台帳の整理など歳入予算の基礎的な事務、収納課は収納と諸税の決算を担当する。徴税費の配賦は府県の税務に大きな影響を及ぼすので、これを第4部から第2部に移すという構成になっている。税法や検査上の指令などを規律課に集中することで、「内国税全体ノ事務ニ関シテ利害得失ヲ考察シ、収税長ヲ督励シ徴税ノ機能ヲ円滑ナラシムルノ轄子ト」することが重要であるとしている。ここでは府県の税務監査体制の構築に向けた税法や検査の法整備が課題となっており、主税局内の事務体制の整備がなければ「復タ何ソ地方ノ官吏ヲ督励シ府県ノ事務ヲ整理スルニ違アラシヤ」と主張されているのである。この意見書の一部は同年12月に実現しているが、意見書が「精神」とした規律課のような

(31) 「松方家文書」55-13。

(32) 「松方家文書」55-15。主税局では明治17年6月の諮問会規により、租税に関する法律規則の制定・修正にかかわる議案、その他の重要事件については主税局長が主催する諮問会で検討することが通達されている（『大全』12・官職門(3)）。

部署は誕生しなかった。これは組織の大改革であり、すぐに実現するものではなかったのである。しかしこの時期に税法や検査法などの整備が重要課題となっていることは注意しておく必要がある。

主税局は明治17年8月に租税監査規定および監査心得書を制定し、全国を6ブロックに分割し、適宜に主税官を派遣して府県の税務監査を実施することを通達した。9月には租税および徴税費監査官の詳細な派出要項が作成されている⁽³³⁾。府県の税務監査は府県知事との関係に配慮して実施されなければならなかったが、その要に位置するのは収税長である。府県の税務監査にあたり大蔵省は、主税官にたいして府県と気脈を通じて職務を執行するよう内達を出し、主税局と府県知事の職掌の確認を行った。主税局は租税徴収の手続き等を制定して地方官へ通達し、その執行の不都合等については注意を促すこととし、府県知事は「奸民逋脱」に対して「臨機相当ノ行政処分ヲ以テ之ヲ防止」することとされた。収税事務は府県知事の職掌であるが、収税長は一切の事務を管掌し収税に関しては府県知事と同等の責任を負うとしている。さらに「主税官長ト収税官トハ互ニ同局員タルノ心ヲ抱キ、其関係ハ恰モ頭脳ノ手足ニ於ケルカコトクナランコトヲ要ス」と、収税長と主税局との一体化を強調しているのである。そして収税長は収税属や郡区長・戸長の収税事務を掌握し、「納税者ヲシテ成ヘク煩雜ヲ感セシメス、厭悪ノ情ヲ起サシメ」ないように注意するとしている。検査上の注意も、細心の注意と厳正な執行を求めている。大蔵省の意図は、「主税局ハ税務ノ江澮、府県ハ其支流」という言葉に端的に表されているように、主税局の指示のもとで府県収税組織が一体となって事務にあたる体制の構築であった⁽³⁴⁾。そして10月の地方長官会議において府県

(33) 『大全』・12官職門(3)。「松方家文書」32-19は府県知事・県令への訓令案、「同」32-30は明治17年8月の監査心得書の基本方針を示したものと考えられる。

(34) 「松方家文書」32-31。同文が『秘書類纂』財政資料、下巻、p68~74に掲載されている。この規定により主税官の府県税務監査が実施されるが、明治18年4月に三等主税官目賀田種太郎が提起した組合による脱税の矯正案は、実地の税務監査の経験から導き出された方策であった。逋脱の弊害が甚だしいのは煙草税・売薬税であ

知事に収税長設置の機構改革の趣旨を説明し、主税官の監査に際しての府県と主税局との事務取扱について演説した⁽³⁵⁾。地方長官会議での松方大蔵卿の演説には主税局への内達にあった「府県は支流」とか「手足」といった直接的な表現は勿論ないが、陸海軍の拡張や内政の改良などのため歳入の増加が必要であることを強調し、府県知事へ収税長とともに収税事務の改善を図るよう訴えている。とくに間税検査の精密化や税務官吏の厳選が必要で、「互ニ氣脈ヲ通ス」するため主税局は「各地方ト本局ト其属員ヲ交換」する「決意」を表明している。

こうして明治18年5月、主税局は「将来税務整理ノ計画等ヲ詢ルカ為メ」、全国の収税長を召集して税務諮問会を開催した⁽³⁶⁾。ここでは具体的な諸税の取り扱い等についてのさまざまな意見がだされたが、長野・大分両県からは主税局と府県収税課だけでなく郡区役所にも収税専務員を置いてほしいとの建言がだされた⁽³⁷⁾。そして同年6月、大蔵省は府県収税官組織を徴収の内部事務を担当する収税と諸税検査担当の検税に二分し、収税には従来の収税属を宛て、検税部門に専門の吏員（収税検吏・同補）の増員を求めると同時に、収税長の職掌に徴税費の管理と部下の監督を追加することを求めた。収税検吏（同補）はいずれも判任官である⁽³⁸⁾。大蔵省の上申を受けた参事院は、これまでも収税と検税の吏員が区別されてきたことを理由に、収税検吏の新設を認めず収税属の職務を分担することで対処

り、岡山・徳島・大阪などでは警察の手を借りて不正業者の摘発を行ったが、無印紙の販売や印紙の再利用などの不正は容易に根絶できない。岡山市内には励盛会という煙草業者の組合があり、組合員からは一度も犯則者をだしていないため、県では同会への加盟を奨励して煙草税の脱税防止に努めていることが直接的なヒントになっていた。目賀田は、酒造・煙草・売薬の三税については、府県単位の同業者組合を結成し、営業上の福利増進を図るとともに不正防止に役立てることを主張したのである（「目賀田家文書」11-11）。「目賀田家文書」も、『近代諸家文書集成』（ゆまに書房、マイクロフィルム版）所収の目賀田種太郎関係文書である。

(35) 『秘書類纂』財政資料、下巻、p 75～83。

(36) 『大全』12・官職門(3)。

(37) 『主税局第11回統計年報書』p 478～479。

(38) 「公文録」大蔵省明治18年7月第一（2A-10-公3961）。『自治2』明治18年-7。

できるとした。しかし検査に従事する雇等にたいしては営業者からの批判も少なくなかったため、検税担当として収税属の増員を認めたのである。もっとも予算上の問題もあるため、判任官である収税属の給料の下限を引き下げ、その分で収税属の増員を図ることになった。検査事務の統一化を目指す主税局にとって、検税担当の収税属の増員が認められたことの意義は大きかった。検税組織の整備のため8月に租税検査員派出方準則が制定され、府県ごとに租税検査区の設定と租税検査員派出所の設置が指示されるのである。また同じ8月には郡区役所の国税収納事務検査規程も制定され、収税課により年2回以内の検査が行われるようになった⁽³⁹⁾。このような府県における租税検査体制は、明治19年の大蔵省官制および地方官制の改正後に全国的な統一が図られていくことになるのである。

(4) 不納者処分の強化

府県の国税徴収費の分離から収税長・収税属設置までの一連の推移は、地租改正の結果をもとに成立した三新法体制下での国税徴収システムの修正であった。地租を中心とした税制に、酒税を中心とする間接税の改正や新設がなされたことにより検査体制の整備と強化が求められたことが、その最大の理由であった。政府の歳入拡大を図るにあたり地租増徴ができない状況にあつては、税負担を消費者に転嫁できる間接税は容易に新設や増税が可能な税目と考えられていたようである。

明治15年と同16年に実施された地方巡察使の報告書には、各地での租税を巡る動向が記載されている。たとえば地租については、納期までに完納する「善良ナル慣習」の地域がある一方で、「郡役所・戸長役場等徴税ノ措置・監督或ハ其宜ヲ失ヒ、為メニ脱税ノ結果ヲ呈スルモノアリ、或ハ納税者故ラニ期日ヲ愆リ、結局公売処分ヲ行フニ当リ始メテ完結スルモ

(39) 大蔵省達第56号および同第61号（『法令全書』明治18年(1)）。府県における租税検査区の設定は、明治17年度が最初である。これは酒造税の検査吏員を適宜に配置するためのもので、他の税目の検査にも酒税検査区が用いられていた（『主税局第11回年報書』p149）。

ノアリ」（茨城県）というような「弊風」が指摘されている⁽⁴⁰⁾。納期限を守らずに公売処分直前になって納税すると指摘されている地域は少なくない。

酒税については、明治15年の酒造税則の制定とその後の改正が、酒造業者に大きな影響を与えたことが報告されている。各地の動向は、酒税減税の請願と自家用料酒の取り締まり強化要求、納期の改正要求に大別される。福井県の酒造家から出された酒税減税建白書は、「我党（立憲政党）ニ加盟セハ、酒税ノ過重ナル理由ヲ痛論シテ新聞ニ演説ニ輿論ヲ喚起スルノ手段ヲ施シ、且減税嘆願ノ事ニ尽カスヘシト」との勧誘によりなされたとあるように、自由民権運動の影響下でなされた行動であった。同様の動きは石川県・富山県や群馬県など各地で起こっている。明治15年に大阪において立憲政党が勧誘したというのは、植木枝盛が中心となって組織した酒屋会議のことである。しかし続けて報告書が、「富裕の酒造家は陽に増税に反対しつつも、陰に小規模酒造家の廃業による市場拡大に喜色あり」としているように、民権派による酒税増税反対運動は全国的な運動とはならなかった。農家の副業や中小の酒造家が廃業に追い込まれた一方で、専業の酒造家はこれを需要の拡大として歓迎する傾向さえあったのである。勿論、増税そのものに賛成しているわけではないが、酒造税則の制定により酒造業者の新規参入にあたり同業者5人以上の連印が必要となり、最低造石数が設定されたことを利用して、地域において既存の酒造家が新規参入者に制限を加える傾向があると指摘されている⁽⁴¹⁾。これが「陽に反対し、陰に喜色あり」という意味なのである。さらに既存の酒造家は、酒造経営に影響を及ぼす自家用料酒の取り締まり強化を求めたのである。

酒税増税と自家用料酒の制限・取締り強化は、さまざまな問題を引き起こした。ひとつは租税未納者処分法の不備である。同法には、課税に関す

(40) 我部政男編『明治15年・明治16年地方巡察使復命書』下巻、p 859（三一書房、1980年）。以下、同書は『復命書』下巻と省略する。

(41) 『復命書』上巻、p 511。

る行政処分に不服を申し立てて裁判所へ訴訟を行った場合、判決がでるまでに納期がきた場合の規定がなかった。そのため予算措置にも関わるとして、明治15年5月、課税に不服がある場合でも、まず納税を行ってから提訴することを命じることが達せられた。実例として挙げられているのは酒造税である。訴訟により納期を遅らせることで、訴訟費用を支払っても利益があるため、兵庫や静岡の酒造業者のなかには敢えて訴訟を起こすものがあるとされている⁽⁴²⁾。この法案の元老院での審議では、興味ある事項が議論の対象となった。それは裁判所への出訴以前に不服を申し立てる相手である。「管轄庁」とするか「収税官吏」とするか議論となったのである。この議論からみると、「地租額等ハ地方ノ属官之ヲ徴スルモ、酒造税・煙草税ノ如キハ大蔵ノ官吏派出シテ直ニ之ヲ徴スル」ことが一般的であったことがわかる。ただ大蔵省の官吏（租税局出張所員ということになる）が直接納税者のもとへ出向いて徴収するのではなく、地方の官吏の陪席が必要であった。とくに租税不納者にたいする公売処分は郡区長の職掌であり、租税局員の職掌ではなかったのである。また議論の中で、津田真道議員の「今日ニ在テハ国税徴収ノ如キハ地方長官ニシテ之ヲ兼ルモ、世上ノ改進黨ニ従ヒ、他日大蔵ノ官吏ニテ之ヲ掌理スルニ至リ、欧米諸国ノ現行ノ如キノ日アルハ疑ヲ容レサルナリ」との発言もみられた。この法案の主旨説明でも、「泰西各国ノ収税規則皆然ラサルハナシ」とされており、政府部内で欧米の税制や徴収制度の研究が進んでおり、将来は大蔵省の直轄機構への改革が当然視されていることが窺える⁽⁴³⁾。同法は、明治15年4月14日から21日まで3回にわたって元老院で審議され、5月10日に公布された。

また、これまで罰則が設けられてきた酒類の隠蔽や検査前の売却などに加え、脱税を目的として清酒を公売処分までに売り尽くしてしまうなどの行為も増加した。この場合、清酒の製造機械が公売処分の対象となるが、

(42) 「公文録」明治15年5月太政官（2A-10-公3212）。

(43) 『元老院会議筆記』前期第11巻。

これを他人の名義にしておけば差押えや公売処分を免れることができたのである⁽⁴⁴⁾。公売処分が他人の財産にまで及ばないことを突いた脱税行為は各地で行われた。米価の下落にともなう酒価の下落は、小規模な酒造経営を圧迫し廃業となる事態を招いたが、小規模酒造にこのような脱税行為が少なくなかったことは注意しておく必要がある。そのため租税不納者処分法は明治16年8月に改正され、所有の自他を問わずに製品や製造機械を公売処分に付すことができるようになった。これにより酒造家が互いに清酒や酒造器械を持ち合っ、差押えや公売処分を免れることを防止しようとしたのである。この措置は、改正酒造税則の施行(10月1日)が目前に迫り、増税による脱税行為が助長されることが懸念されることから、早急に実施された⁽⁴⁵⁾。

さらに明治16年9月27日には、「諸税検査ノ節検証及物件差押ニ係ル処分之義ニ付上申」がなされた。これは犯則取締のため検査官吏に家宅捜査や差押え処分の権限を認めるものである⁽⁴⁶⁾。この法案は、11月29日に元老院の審議に付され、治罪法に示された家宅捜査および物件差押えの司法処分に準拠するという点で大変な議論となった。まず参事院の審査の過程で、「諸税」を酒類・醬麴・煙草・売薬の4税目に限定することとされ、次いで元老院に付託された。元老院の議案は「酒造税則等ニ関シ犯則ノ証憑取調処分ノ儀」である。元老院の審議は、検査員に予審判事同様の司法処分権を認めることは行き過ぎであり、あくまで租税犯則の証憑取り調べのための行政処分であることを確認して12月3日に終了し、12月20日に第43号布告として公布された⁽⁴⁷⁾。この布告は、明治23年に

(44) 『復命書』下巻、p 1526。

(45) 前掲『明治前期国税徴収沿革』p 152～153。

(46) 「公文録」明治16年12月大蔵省第一(2A-10-公3541)。未納租税の徴収規則においては、明治16年7月から10月までの井上毅とボアソナードとの問答書が残されており、欧州の法律に則って法案の検討がなされていることがわかる(国学院大学日本文化研究所編『近代日本法制史料集』第9、昭和62年、東京大学出版会)。

(47) 『元老院会議筆記』後期第18巻。

間接国税犯則者処分法が制定されるまで、犯則者取締りの主要な法令となったのである。

二 市制・町村制下の国税徴収システム

(1) 明治19年官制改正と徴収機構

立憲制への過程で、太政官制から内閣制への組織改革が発表されたのは明治18年12月である。翌明治19年官制改正により、太政官制度を廃止して国务大臣の合議機関としての内閣を組織し、内閣総理大臣が行政全体を統括する体制となった。内閣制についての詳細は他に譲るが、官制施行・官吏の試験任用制・公文書の簡略化・経費節減・官吏規律の厳格化が求められた⁽⁴⁸⁾。明治19年1月には諸省の官制も統一的に改正され、それにとまって2月に大蔵省官制が改正された。明治19年官制により大蔵省の組織は、大蔵大臣官房と主税・関税・主計・出納・国債・金庫・銀行・預金・記録の9局となった。このときの官制改革は、主税局に大きな変更をもたらした。

明治18年末頃に作成されたと考えられる大蔵省の組織改正案には、次の3つの史料がある。ひとつは松方家文書の55-16甲・乙（以下、松方家文書（甲）・（乙）とする）、それに伊藤博文家文書の「大蔵省組織」である⁽⁴⁹⁾。まず伊藤家文書の「大蔵省組織」と松方家文書（甲）の組織案は、大蔵省の基本的な組織構成については同一で、官房・主計（一等局）・出納（一等局）・国債（一等局）・金庫（二等局）・記録（二等局）・銀行（二等局）・預金（二等局）・会計（二等局）の各局からなっている。両案の差異は、備荒儲蓄課が官房（松方家文書）に属するか、国債局（伊藤家文書）に属するかである。明治19年大蔵省官制では備荒儲蓄課は官房の総務局に属しており、その点では松方家文書（甲）のほうが伊藤家文

(48) 由井正臣「近代官僚制の成立過程」（『日本近代思想大系3 官僚制・警察』岩波書店、1990年）。

(49) 伊藤博文編『秘書類纂』官制関係資料（原書房復刻版による）、p 191～202。

書の案より成案に近い。松方家文書（甲）には加筆・訂正があるので、史料的な前後関係については、伊藤家文書が大蔵省提出案で、松方家文書（甲）がその政府修正案と考えられる。

しかし、この大蔵省組織案には、前年に設置されたばかりの主税局は存在しない。この意味は、大蔵省提出案＝伊藤家文書及び松方家文書（甲）の原案と考えられる松方家文書（乙）を検討することで判明する。この史料は大書記官加藤済以下5名が松方大蔵卿に提出した甲・乙2案のうちの甲案に該当する。大蔵省内で作成された甲・乙2案とは、甲案が松方家文書（乙）で、乙案が同文書（甲）ということになる。大蔵省甲案は、大蔵省内部の組織改革（国庫金の出納や計算・簿記の手続等）について検討したもので、乙案はさらにそれを政府の官制案に沿って練り直し、甲案と一緒に松方に提出された大蔵省官制案なのである。

大蔵省原案ともいえる甲案は、大蔵卿の命により数度の書記官クラスの会議を経て作成された草案で、フランス大蔵省の組織に準拠していると記されている。この組織案の特徴は、「右組織変更ノ大主眼ハ、現時調査局全体ノ事務（調査局ハ全廃）及ヒ国債局事務ノ一部ヲ合シ之ヲ以テ出納局ノ本務ト定メ、新タニ主計局ヲ置キ国庫金其他一切ノ出納収支ヲ登記センメ」、「出納・主計ノ両局ヲ本トシ事務ノ順序相改メ候」という点にあった。つまり出納局と主計局を中心とした、政府の予算・決算および国庫金の出納の大蔵省による一元的管理体制が意図されていたのである。そして雑則には、「主税・造幣・印刷ノ三局ハ、大蔵省ノ外部ヲ組織スルモノ」と記されている。主税・造幣・印刷の3局は大蔵省の外局と位置付けられたため、大蔵省の甲案には主税局が含まれていなかったのである。そして官制公布後の4月、造幣・印刷の2局に官制が公布された。

大蔵省甲案で外局とされていた主税局については、同じ伊藤家文書に「大蔵省収税部組織」と題する組織案がある⁽⁵⁰⁾。これによれば「大蔵省ニ関税・

(50) 前同『秘書類纂』官制関係資料、p212～216。

直税・間税ノ三局ヲ置キ収税部トシ、各官制ヲ定ムル」とされ、それぞれ局長・次長・主税官（以上は奏任）・主税属（判任）の職員構成と課の構成が記されている。この組織案は、大蔵省乙案とともに政府に提出されたと考えられるが、関税局・直税局・間税局の3局にそれぞれ官制を定めて外局とする構想である。また、松方家文書には主税局官制の勅令案も存在する⁽⁵¹⁾。これは19年大蔵省官制から主税局の条項をすべて抜き出したものであるが、19年官制以前の部課編成となっており、さきの大蔵省官制案の経緯を考えれば大蔵省甲案とセットになった案と考えるのが妥当であろう。主税局官制案は、主税局長は勅任で大蔵大臣に隷属し、「租税ノ賦課徴収、地籍及地方税ニ関スル事務ヲ管理ス」となっている。なお、関税部門は3月に税関官制が公布され外局となった。19年官制の作成過程で検討された主税局の外局化構想は、国税徴収費目の独立の延長線上に位置付けられる。この案が実現しなかったのは大蔵省の組織改革全体の問題によるものと考えられるが、主税局の外局化はやはり警察機構のイメージで考えられていたとおもわれる。

官制改正後の主税局の職掌からは歳入予算・決算書の作成が削除され、主税局は「租税ノ予算意見書ヲ編製」するだけとなった。予算・決算書の作成は主計局の総予算決算課に移されたのである⁽⁵²⁾。明治19年度『第13回主税局年報書』には、「十九年二月勅令第二号大蔵省官制発布アリテ職制ノ更定アリ、従来本局ニ属セシ収納事務ノ内大半ハ主計局ノ主管ニ属セラレ、ニ至リ、実二十九年度間ニ於テハ収納上ノ順序ヲ一変セリト謂フ可シ」と記されている。また、内国税予算及決算の項目にも、「租税予算決算ノ事タルヤ従来本局ニ於テ整理セシモ、（中略）予算決算整理ノ事務ニ至テ

(51) 「松方家文書」55-18。

(52) 租税資料叢書第8巻『国税行政機関関係法令規類集』Ⅱ（税務大学校租税資料室、平成7年）、p13-27。同書は、明治19年以降の大蔵省官制および分課規程から主税局の項目を抜き出し、その沿革が容易に理解できるようになっている。本稿でも、主税局官制についての考察では適宜本書を利用した。

ハ之ヲ主計局ノ職制ニ帰シ、只本局ニ於テハ内国税ニ係ル予算意見書ヲ編纂スルモノトシ、決算ノ如キハ本局ノ干涉スルノ責任ナキ」とある⁽⁵³⁾。主税局の外局化構想は、予算決算事務を主計局に移管し、内国税の賦課・徴収事務に管掌を限定することで可能となったのである。

また主税局には「税則及ヒ其取扱細則」を検討する調査課、府県税務監査を行う監査課が置かれ、各税の担当課も地租課・酒税課（酒造税・醬麴税・醬油税等）・印紙税課（煙草税・菓子税・証券税・売薬税）・雑種税課（船税・車税・会社税等）に整理された⁽⁵⁴⁾。調査課は、主税局の内部事務の整理で主張されていた規律課の位置付けである。各税の区分も4課に整理されている。また、監査課の設置により4月には府県税務監査規則が制定された⁽⁵⁵⁾。これは明治17年8月の府県税務監査規程を改正したもので、監査官心得も税目ごとの具体的な監査の内容から府県税務の監督内容へと一新された。各省の官制に続いて地方官官制が7月に公布されて府県収税部が設置されたことにより、府県収税部の税務監督が主税局監査課の職掌となったのである。明治20年4月には、監査官として派出する主税官が府県と協議すべき諸税検査法や検査体制についての条項が主税局で決定されている⁽⁵⁶⁾。また明治19年10月、府県の租税検査区画に関する事務を徴税費課から監査課に移し、府県の検査体制の一元的な掌握をはかったのである⁽⁵⁷⁾。そして明治20年5月には租税検査員服務心得と処務順序準則が作成され、6月に府県に内訓された⁽⁵⁸⁾。府県はこの内訓にもとづいて検査規則を作成した。東京府では明治21年6月に租税検査区の設定と

(53) 『主税局第13回年報書』明治19年度、p33およびp87。

(54) 注(52)に同じ。

(55) 『大全』12・官職門(3)。『自治2』明治19年-7。

(56) 「松方家文書」32-32。

(57) 「松尾家文書」25-17。同文書は、『近代諸家文書集成』（ゆまに書房マイクロフィルム版）所集の「松尾臣善家文書」である。

(58) 「松方家文書」32-33および『第15回主税局年報書』明治21年度、p46による。なお「租税検査官吏服務心得」と「同処務順序準則」は、「松尾臣善家文書」25-20に収録されている。

租税検査員派出所の設置がなされている⁽⁵⁹⁾。こうして主税局監査官の派出をとおして、府県での租税検査体制の整備が行われていったのである。府県に租税検査員派出所が設置されるのは明治21年度からで、市制・町村制の施行により区域に若干の修正が加えられることになる。なお、明治21年1月には、府県収税官吏の試験科目に刑法・治罪法と租税規則が追加された⁽⁶⁰⁾。

(2) 市制・町村制と国税徴収

明治22年の市制・町村制の施行は、町村合併により地方自治に堪えうる新たな市町村の創設を目的として実施された。そして同23年には府県制・郡制も公布され、逐次施行されることになった。市制・町村制の検討過程では、三新法の過程と同様に、府県—郡—市・町村の各段階の自治をどのように考えるかの議論がなされてきた。明治憲法体制の基礎となる地方自治のありかたが、さまざまな立場から議論されたのである。

市制・町村制に対応する国税徴収システムは、明治22年3月に公布された国税徴収法に明示されている。国税徴収法は第2条で市町村に地租の徴収と国庫への納入を義務付けたが、大蔵省の国税徴収法案はこの条文を「我邦古来地租納入上ノ慣行」に従っただけであると説明している。地租の各人別名寄帳は町村にのみ備えるもので、個人別に賦課する手段がないため旧慣に従ったとされている。さらに第3条では、地租の徴収費用は市町村の負担とし、それ以外の勅令で定める国税の徴収費用として税額の4%を交付するとされた。個人別の納税にすると、納税者が一度に輻輳して混雑すること、少額の納税に税額を上回る旅費や手数料がかかるなど官民

(59) 『大全』74・官職門(13)。租税検査区については、明治17年度に酒造税の検査区が府県に設置されており、その他の税目についてもこれが検査区として概ね用いられてきた。

(60) 『自治2』明治21年—1。府県の収税官吏は、明治18年以降は試験により採用することになっていた。以後、他の部署の判任官についても試験を経て収税官吏に転任させるようになり、主税局や他府県の収税官吏、税務担当の郡区書記などから転任の場合の試験は免除された（「松尾家文書」25—27）。

ともに不便である。三新法下における税金の戸長による取り纏めの慣行を参酌し、税目を定めて徴収を命令することになった。これは官治（国政）事務の市町村（地方団体）への任託であるから、費用の交付は当然であるとされている。第4条と第5条では、市町村に国税の徴収役を置き、徴収額に不足を生じた場合は市町村が弁償するとされた⁽⁶¹⁾。

この国税徴収法案は、市町村が自治団体と位置付けられたことを受け、制度的な不備により郡区単位での個人別納税額を把握できない地租は、三新法を継承して市町村に徴収を義務付けて費用を負担させ、その他の国税については徴収委任の費用を支弁するというものである。不足額の弁償も、徴税令書の不発行や計算ミスなどの場合を想定しており、村請制の論理とは勿論異なっている。この案については、大蔵省参事官駒井重格の修正意見が残されている⁽⁶²⁾。駒井は、市町村は一法人であるから特に徴税役の規定は不要であることなどを陳述しており、これは後に法案から削除された。ここで確認しておきたいのは、地租の徴収について制度的な不備が認識されていることである。また勅令で定める国税とは、所得税・自家用料酒鑑札料・菓子税（製造税・製造営業税・卸売営業税・小売営業税）・煙草税（製造営業税・仲買営業税・小売営業税）・売薬営業税・船税・車税・牛馬売買免許税・銃猟免許税である。このうち所得税は、所得金高届の受付から所得税調査委員会による所得額の決定まで郡市役所の取り扱いとなった。それ以外は、鑑札料や免許税・営業税など郡市役所への届出により徴

(61) 『大全』79・租税門(9)。なお、市制・町村制のもとでの国税徴収事務の検討にあたり府県知事からは、地方税支弁の戸長や郡役所吏員に国税を徴収させるにもかかわらず、国税徴収費は府県収税部にのみ支出することへの異議がだされている。この点は、内務大臣山縣有朋も国庫より市町村へ国税徴収費を支給して委任することが当然との回答を得ている（『秘書類纂』法制関係資料、下巻、p 39～48）。市町村の事務負担の軽減と徴収費用の支弁は地方官だけでなく内務省の意向でもあった。国税徴収法に国税徴収費用の交付が規定されたのには、このような経緯があったのである。地方官からは、国税徴収事務のうち「税金収纏メ」を収入役に兼務させることとし、収入役への国費支弁の建議が再度だされている（『自治2』明治22年-7）。

(62) 「松方家文書」32-18。

収できる税目である。菓子税の製造税は売上金高の5%であるが、製造高と売上高は郡市役所へ届け出ることとなっており、これも理論上は検査によりはじめて課税額が決定する性格のものではない。このように市町村が徴収する国税は、いずれも手続き的には後述する「人民自らが納税する直税」であった。ここからは酒税や自家用料酒の造石税など検査が必要な税目は除外されており、これらは府県において検査および徴収がなされることとなった。

市制・町村制の施行により、これまで郡区長に分任した国税収税事務は府県収税部出張所を設置して取り扱うこととなった。収税部出張所の設置は、これまで郡区長に分任した国税事務を地方税支弁の郡役所から府県の直轄に移管し、さらに土地の異動などの煩雑な土地台帳への登録事務もここで行うことで、郡役所の事務を軽減し地方税の減少を図ることが目的であった⁽⁶³⁾。府県収税部出張所は、明治22年7月1日以降に各郡市役所所在地に開設することが達せられた。収税部出張所は、郡役所事務との関係からなるべく郡役所内に開設すること、租税検査員派出所が設置されている場合は合併することとされた。郡区役所から収税部出張所への簿冊の引継ぎも命じられている⁽⁶⁴⁾。府県収税部出張所の事務は、土地台帳と地図、国税を課税する営業への鑑札交付、船車の検印、諸印紙の売下、市の国税徴収、市町村長が徴収した国税の収納事務である。国税徴収法第8条の郡長が町村に徴税令書を発するとの条文も、明治22年9月に徴税令書の発行はすべて府県知事の職掌となり、収税部出張所が担当することになった。また、明治23年1月から施行となる国税滞納処分法では、財産の差押え命令書は地方長官が発し、執行には収入官吏があたるとされた。国税徴収

(63) 『自治2』明治22年-22。翌年、主税局は各府県知事にたいして、収税部出張所設置により減少した郡役所経費の調査を行っている。埼玉県は、明治22年7月以降の9か月間で約18.6%の削減となったことを回答している。このうち人件費は郡書記38人・傭員18人分の減少であった（「明治23年地方財政部 県税」埼玉県立文書館所蔵、明706）。

(64) 『大全』79・租税門(9)。

法における収入官吏とは府県の収税属である。滞納の場合の財産公売処分もまた、これまでの郡区長から収税属に職掌が移されたのである⁽⁶⁵⁾。

次に、収税部出張所の設置について具体的に見ておこう。千葉県は収税部出張所は、主税局の指示に随って租税検査員派出所と併置する形で設置された。収税部出張所長と租税検査員派出所主幹は、収税属の身分は同じであるが別々に任命されており、収税部出張所と租税検査員派出所の事務は別個に取り扱われた⁽⁶⁶⁾。ただ、収税部出張所在勤の雇員1名に検査員派出所の事務を兼帯させて文書の收受などを行わせた。また、出張所の事務である土地異動の臨検や船舶の臨時検印などは、検査員の事務に支障のない場合は検査員に委嘱することができるとされた。このように市制・町村制の施行に対応して、国税徴収事務は明治22年に郡区役所から府県収税部出張所へと移管され、明治21年に整ってくる租税検査員派出所と併せて、府県収税部の組織は収税と検税の二系統に整備されたのである。

収税属の職掌が整理されることもない、俸給の引き上げも行われた。収税属は一般の判任官と官等は同じながら、増員を図るために俸給の下限が低く設定されてきた。そのため勤続年数の通算で一般判任官と比較して不利になることがあり、それが事務上に悪影響を及ぼす恐れがあるとして、一般判任官と同等に引き上げる案が明治21年10月に提出された。この案は裁可され、収税属の等級を個々に引き上げて不利にならないように取り扱うことになったのである⁽⁶⁷⁾。

(3) 地方間税局構想と直税署・間税署

明治23年6月、大蔵省官制が改正され分課規定も改正された。主税局は直税課・間税課・徴収課・徴税費課・庶務課の5課となった。官制改正

(65) 明治22年の国税滞納処分法までの法令の沿革は、租税資料叢書第2巻『明治前期国税徴収沿革』（税務大学校租税資料室、昭和62年）がそれぞれ制定の理由を簡潔に示しており、同叢書第3巻『明治前期国税徴収沿革』参考法令編（同、昭和63年）とともに参照した。

(66) 税務大学校租税史料館所蔵「自明治22年・至明治29年秘密書類」（昭54東京143）。

(67) 『自治2』明治21年-9。

により定員が規定され、大蔵省主計官は8名、主税官は7名、試補は10名、属は552名となった。明治19年の主計官は10名・主税官は16名であるから、主税官が大きく削減されている⁽⁶⁸⁾。そして10月には地方官官制も改正され、収税部は直税署・間税署となり、直税署は直税の賦課・租税徴収・徴税費、間税署は間税の賦課と犯則者処分を執行することとなった。収税属の定員は大蔵大臣が定めることとなり、5,606名とされた。収税長はそれぞれ直税署長および間税署長となり、収税属は管内に設置された直税分署・間税分署にそれぞれ配置された。

明治23年の地方官官制案が内閣に提出されたのは9月9日であるが、直税署・間税署や収税属などの項目は原案に加筆・修正される形で追加されている⁽⁶⁹⁾。原案への追加修正は、大蔵省による間税署および間税分署設置の請議によりなされた。同案の審議が進んでいた9月22日のことである。大蔵省は、間税署および間税分署の設置の必要性を、直接には間接国税犯則者処分法の制定に求めている。直税と間税はその性質上取り扱いが異なり、組織上も区別が必要である。間税の検査および犯則捜査はこれまで租税検査員派出所がもっぱら処理してきたが、さらにその処務を明確にするために間税署を府県に設置し、間税分署を租税検査員派出所の所在地に設置することが必要と説明した。また、これまで府県収税部出張所が取り扱ってきた事務のうち、間接国税に関する諸営業鑑札の交付や船車の鑑札交付および検印、印紙売下げの事務などを間税署に移管して直税・間税の事務を混同しないように事務取扱を改正したいとされている⁽⁷⁰⁾。なお、この説明の中で大蔵省は、国税徴収法の改正により徴税令書の発行が郡・市長から府県知事に変更されたことにより郡市役所との関係はなくなったとして、収税部出張所を郡市役所の所在に関係なく適宜に配置することが

(68) 『大全』72・官職門(11)に官制改正の大蔵省稟申が掲載されている。

(69) 『自治2』明治23年-29。

(70) 藤村通監修『松方正義関係文書』第3巻、p384(大東文化大学東洋研究所、昭和56年)。

必要であるとも付け加えている。収税部出張所と租税検査員派出所の事務は、それぞれ直税分署と間税分署に整理して処理されるようになったのである。処務細則によれば、直税分署の担当税目（直税）は地租と所得税であり、それ以外の酒造税・自家用料酒・醬麴税・醬油税・煙草税・菓子税・売薬税・船車税・証券印税は間税分署の担当となっている⁽⁷¹⁾。

では、何故このような形で間税署の設置が地方官官制に追加されたのだろうか。それは大蔵省が当初は独立した地方間税局構想を推進しており、それが間接国税犯則者処分法により急遽府県収税部を直税署・間税署とする案に変更されたためと考えられる。

松方家文書には、大蔵省の地方間税局構想を示す「間税ノ直轄ヲ要スル件」という史料がある⁽⁷²⁾。これは明治21年頃、市制・町村制の施行に対応して作成されたもので、主税局や直税局・間税局の外局化などの延長線上にある構想といえよう。この史料の論点は、間税と直税の賦課は性質を異にし、直税は台帳に基づく届出により納税額が決定するのに対し、間税は調査の精密さが要求される。「約言スレハ直税ハ人民自ラ之ヲ納メ、間税ハ強テ之ヲ徴スト云フヘキモノ」である。各府県における間税事務の緩急や寛厳、それに直税の取り扱いとの差異が税務の執行全体への非難を招いており、直税と区別して間税を中央の直轄として検査事務の統一を図る必要があるとしている。「苛酷・苛察」と世間に流布されている間税検査の直轄化構想の背景に、将来の府県制の施行を見込んで地方官の意向に左右されない検査体制の構築への意図を見て取ることができる。近年の検査体制の整備については「酷評スレハ殆ント府県知事本来ノ職権ヲ侵スト謂フヘキ迄ニ及」んでいるとまで述べられており、地方自治制により中央

(71) 税務大学校租税史料館所蔵「間税分署処務細則・間税検査手続・直税分署処務細則・直間税分署当直心得」松戸間税分署（昭43東京98-2）。

(72) 「松方家文書」32-21。同史料には「中村」の印が押されているが、これは主税官中村元雄のことであると考えられる。中村は明治18年にドイツおよびフランスに出張し、同21年3月に帰朝している。

の干渉が緩められれば「地方税務ノ退却」は必然であると認識されている。

「自治団体である府県」ではなく主税局の直轄としなければならないのである。この史料には「間税局設置後間税検査事務組織」図が付いており、大蔵大臣のもとに間税局と間税署を置き、間税署の事務を間税局の監督官が監督するという構成になっている。この間税局構想は、明治21年末には地方間税局官制案として具体化されていた⁽⁷³⁾。地方間税局官制案は、地方間税局に局長・間税監督官（同補）・属を置き、間税署に検税長・検税吏を置くという構成で、局長は奏任官・検税長は判任官である。全国を13の間税局が管轄し、府県に219の間税署と112の間税分署を設置するとされ、管轄区域も決められている。このような間税局および間税署設置案を急遽地方官官制に組み込んだことが、明治23年の地方官官制において収税属の定員を大蔵大臣が定めるとの規定が挿入された理由と考えられる。

しかし明治23年9月に間接国税犯則者処分法が公布されたことにより地方間税局構想は断念され、間税署は府県収税部組織の分割により設置されることになったのである。また明治23年の官制改正は政府予算の削減による行政整理を背景としており、このふたつの条件のもとで府県直税署・間税署が成立したのである。明治23年2月、主税局長中村元雄が大蔵大臣に示した史料には、「本省吏員減少ノ目的ヲ以テ、一昨年来地方収税部ノ要用ヲ待チ、昨廿二年末日迄ノ結果」として判任官165名のうち94名を減員したと記されている。主税局の判任官の数を165名（明治21年8月）、145名（同22年1月）、71名（同23年1月）と減員し、さらに明治22年6月に府県の収税事務を一層拡張するため主税局

(73) 「松方家文書」55-17。この史料の管轄区域には、奈良県（明治21年11月4日設置）はあるが、香川県（明治21年12月3日設置）はない。府県のデータが明治21年11月から12月までのものであることから、この史料も明治21年末と推定できる。なお、「時事新報」明治22年7月12日では、大蔵省は収税事務の直轄案を閣議に提出したが否決され、逆に地方への分任が進められたと報じている。そして「右は同省が従来経験上より最も便利と感じたるに出たるものなれば、他日又々直轄説の再出することもあるならんと噂せり」と、大蔵省が直轄化を諦めたわけではないとしている。

経費の一部を府県徴税費に移し、同時に主税局吏員を府県に転任させたところ⁽⁷⁴⁾。表2は各年3月末の主税局および府県収税吏員数の一覧であるが、この数値が中村の発言を裏付けている。大蔵省は主税局経費を府県国税徴収費へ移して主税属を府県に転任させることで行政改革に対応したのである。このことは逆に主税局と府県収税部との一体化を促進することになり、明治23年官制改正で加速される結果となったのである。明治23年7月に東京府租税検査員派出所が間税検査員派出所と改称されているが⁽⁷⁵⁾、東京府と主税局との間では多数の判任官が転出入しており、東京府の事例は間税分署設置のテストケースであった可能性がある（間税署設置は明治23年10月の地方官官制の改正により実施される）。

表2 主税局・府県収税吏員数一覧

	主 税 局					府 県			
	勅任	奏任	判任	雇	合計	奏任	判任	雇	合計
明治18年							2,891	695	3,586
明治19年		18	218	36	272		4,871	1,401	6,272
明治20年		18	173	52	243		3,830	1,396	5,226
明治21年		18	167	221	406		4,534	1,837	6,371
明治22年		15	131	26	172		4,005	1,288	5,293
明治23年		15	68	46	129		4,504	3,231	7,735
明治24年	1	7	46	47	101		4,070	2,090	6,160
明治25年	1	9	63	77	150		3,842	2,182	6,024
明治26年	1	7	70	66	144		3,698	2,247	5,945
明治27年	1	3	53	33	90	46	3,656	1,205	4,907
明治28年	1	3	57	34	95	46	3,683	1,119	4,848
明治29年	1	4	58	33	96	46	3,703	1,150	4,899

(注) 各年度の『主税局年報書』より作成した(数値は3月末日)。

(74) 「松方家文書」54-51。

(75) 『大全』74・官職門(13)。

次に、間税署設置の直接の要因となった間接国税犯則者処分法の制定についても触れておきたい。同法案は、明治23年5月31日に大蔵・司法両省から内閣に提出された⁽⁷⁶⁾。同法の制定目的は、間接国税の犯則は犯則者数も多く裁判に手間と費用がかかること、直接国税と異なり軽微であること、租税の完納を目的とすることから、特別に通告処分による取り扱いとすることとされている。同法に規定する間税官吏は、間接国税の検査若しくは徴収に従事する官吏で、証票の携帯が義務付けられた。同法案は全部で59条からなる大部なものであったが、法制局の審査で20条に修正され、元老院での若干の修正を経て9月20日に公布された。

しかし間接国税犯則者処分法施行細則には、犯則者処分は間税署において行うとだけで間接税そのものの規定はない。これは明治33年の同法全面改正の際に、同法施行規則の第1条で酒造税など6税目を間接国税と規定しているのとは対照的である。明治23年の間接国税犯則者処分法案を審議した法制局は、「其要旨ハ犯則者アリタル際、行政官庁即チ間税官吏ニ於テ処刑命令ヲ発スルコトヲ得セシメ、並ニ其命令ヲ発スルニ至ルマテ証憑集取・家宅捜査・物件差押等ヲ専決執行セシムルニアリ」、「普通裁判法ニ対スル一大変例」であるとしつつも、諸外国の事例や明治16年第43号布告（前述）を引き合いに出して、間税官吏による略式処分を認めた。法制局の審議においては、もっぱら裁判制度との関係が検討されており、とくに間接税の定義については問題となっていない。その理由は、間接国税犯則者処分法は明治16年第43号布告の延長線上に位置付けられており、第43号布告が検査の対象としてきた税目がそのまま前提とされていたからである。第43号布告は、先述したように参事院や元老院の修正で酒造・醬麴営業・売薬印紙・煙草の4税に限定されたにもかかわらず、それ以後は他の間接国税にも適用する慣例となっていた⁽⁷⁷⁾。組織上も間税分署は基本的には租税検査員派出所の事務を引き継いでおり、この点もと

(76) 独立行政法人国立公文書館所蔵「公文類聚」第14編・巻之92(2A-11-類538)。

(77) 注(76)および津田実『国税犯則取締法解説』帝国判例法規出版社(昭和24年)。

くに問題とはならなかったようである。

(4) 直税・間税論と機構改革

大蔵省主税局の分課規程において主税局に直税課と間税課が設置されているのは、明治23年改正から同26年改正により両課が内国税課となるまでのきわめて短期間である。間接国税犯則者処分法により府県に間税署が設置されたことは前項で述べたが、間税署設置については間接国税犯則者処分法への賛否とともに、直接税・間接税の区別への反対もあった。たとえば田口卯吉が主催する「東京経済雑誌」は、収税官吏に犯則者の審判を委ねることに反対し、もともと租税に直間の区別はないとして間税署の新設反対を主張している⁽⁷⁸⁾。この時期には、帝国議会開設にともなって、財政上における税の構成などの学問上の議論や、選挙権にかかわる直税の規定など、直税と間税の議論が盛んに行われた。

このころの大蔵省内の動向を示すものとして、松方家文書には直間税の区分について次のような史料が残されている⁽⁷⁹⁾。この史料は、明治23年6月の大蔵省分課規定にある直税・間税の定義について検討したもので、明治23年後半に作成されたものである。まず学説上の区別としては①納税人が負担するか否か、②課税額が確定しているか否か、③物件そのものに課税するか否かの3説があり、実際の取り扱い上の区別としては④検査を主とするか否か、⑤全くの便宜、の全部で5説があり、学説上は②の定義が正確であるとしている。②の学説に従えば、直税には銀行税・船税・車税・北海道水産税・銃猟免許税・牛馬売買免許税も加わるとし、酒造営業税のように性格上は直税であるが税制上主たる間税に随伴して間税とするものもある。すでに市制・町村制中の直接国税については、明治21年7月大蔵省告示第95号において地租と所得税と規定されている。これは公民権を付与する上での「政策上」の規定であり、衆議院議員選挙法や貴族院令・府県制も、すべて選挙権に関わる規定である。しかし問題は、明

(78) 「東京経済雑誌」第527号（明治23年6月28日）。

(79) 「松方家文書」32-4。

治23年6月の大蔵省官制にもとづいて公布された大蔵省分課規定における直税と間税の区分である。この史料の筆者の主張は、分課規定における直間の区分においては選挙権等の政策上の規定に従う必要はないという点にある。選挙権にかかわる直税の定義は⑤の便宜上の規定であり、当面大蔵省としては④の検査の必要性により区分せざるを得ない。ただ「内国税徴収費ノ配賦、検税官吏ノ配置、検税上ノ取扱、税法性質ノ考究及将来税法ノ施設等」については②の学説上の区分を採用する必要がある、としているのである。直間税論が組織編成とかかわって論じられている点がこの時期の特徴である。これは経済の変化だけでなく、立憲制や条約改正交渉などが税制の整備と絡み合っただけでなく、検討されなければならなかったことによるものである。

直接税・間接税の論議は、まず市制・町村制をはじめ衆議院議員選挙法などの公民権の問題として注目された。とりわけ公民権の拡大を主張する民権派にとって、選挙権にかかわる直接国税の定義は重要な政治問題であった。改進黨系の政論新聞であった朝野新聞は、明治21年10月24日から「直税と間税」を12回にわたって連載し、大蔵省告示第95号が直接国税を地租と所得税と規定したのにたいして、国立銀行税や北海道水産税、酒造営業税・営業税・醤油営業税・菓子営業税・煙草営業税・売薬営業税・船税・車税の12の税目を直接国税とし、これらの諸税の営業人が公民権を失っていると主張した⁽⁸⁰⁾。執筆者の町田忠治は、内閣法制局法制部を退官し、この年の10月12日に朝野新聞社に入社したばかりであった。町田は、まず直税と間税に区別はないとの考えに反論し、直税と間税の区別には「経済上・行政上二種の解釈」があるとした。直間税の区別は、経済上は負担の帰着により区別することで基本的に一致しているが、行政

(80) なお、「朝野新聞」に連載された「直税と間税」については、それをまとめた『直税と間税 全』町田忠治（明治22年、集成社）から引用した。なお、町田については町田忠治伝記研究会編『町田忠治—伝記編』と同『町田忠治—資料編』（ともに桜田会、1996年）があり、本稿でも参照した。

上の区別は徴収方法により異なっている。大蔵省には直間税の区別による分課はなく、そのため「収税官吏は独り間税に於て其徴税検査をなすのみならず、吾人の所謂の直税にも此検査を施行し」ている。行政上の区別においても、経済上の「学理」を基本とすべきであると主張した。直間税論は、公民権の問題から徴収組織にまでいたる基本的な問題とされているのである。さきの大蔵省の見解は、このような批判を十分に意識したものであった。

なお、町田の指摘と大蔵省の見解における税目上の差異は、主要には酒造営業税のような間接国税を主とする税制に随伴する直接税を間接国税に分類するかどうかであり、大蔵省は検査上の問題からこれらの営業税は間接税として取り扱っていた。市町村が徴収する国税として地租と所得税以外に、菓子税・煙草税・売薬税中の営業税や船税・車税が規定されており、徴収上の観点からの区分も行われているのであるが、まだ明確な区別ではなかった。この点については、地方制度改革と並行して帝国議会に営業税法案の提出準備がなされていたこととの関係が注目される⁽⁸¹⁾。営業税法案は、立憲制創設時の税制改正は不適當であるとの強い意見があり見送られた経緯がある。営業税については別途の検討課題としたいが、明治29年の営業税法が、間接国税に含まれる営業税を整理して直接国税とし、公民権をこれらの営業者に拡大したという意味は、以上の文脈の中で検討されなければならない。

この時期の直間税論は直税分署や間税分署の現場にも影響を与えたようで、千葉県下の間税分署関係の簿冊に、「直税及ヒ間税ヲ論ス」という史

(81) 明治21年の営業税法案については、『自治2』明治21年—23および27に關係史料が集録されている。ここで内閣法制局長官井上毅は、営業税を国税とすることと、「専制政治ヨリ立憲政体ニ遷ルノ当時ニ於テハ民心激昂シ、政治上ノ熱度非常ニ上昇スルヲ例トス」と税制改正の時期ではないとの判断から反対意見を提出している。さらに井上の反対論の基調には、営業税がその性格から国税に相応しくないという主張もあった。なお、明治十年代後半からの条約改正交渉が税法改正に大きな影響を与えていた点も重要である。

料が挿入されている⁽⁸²⁾。作成年代は前後の史料から明治23年後半期のものと推定され、間税分署員自身の文章なのか、誰かの文章を書き写したのかは判断できないが、収税する立場からのものであるのは確かである。この史料は、「租税トハ政府ノ命令ヲ実行スル為メ、並ニ政府百般ノ職掌ヲ尽ス為メニ、政府カ人民ヨリ要求シ、並ニ受取ル所ノ財産ヲ云フ」という租税の定義から始まっている。国家は人民および人民の財産を保護し、人民は財産を出して国家を支える相互主義に基づいており、納税は人民の義務であるとしている。しかし収税官の「取立ツルノ方法其宜ヲ得サルトキハ、正税却テ不正ノ税ト変ス」と続き、直税と間税の性格を論じ、完全な税法は「政府ノ費用ノ負担ヲ平等ニ分配シ、政府ノ保護ヲ受クル各人ハ相当ノ割合ヲ払ヒテ過不足ナキ」目的を達成できる税法であると結論付けている。この時期、収税の現場において租税の定義や納税義務の観念、税法の性格、税法の適否等についての収税官吏の理論武装が必要とされていたことが窺えるが、そこから導き出されるのは「負担ノ平等（課税の公平）」観念であった。

大蔵省の官制改正は、明治23年に引き続いて翌明治24年にも行われた。明治24年と推定される大蔵省官制案では、主税局と関税局の合併および主税局を直税・間税両局に分割する案をともに不可としている。後者の理由は、主税局を分割して1局を2局とするのは経費節減方針に反するからである⁽⁸³⁾。大蔵省内で経費節減方針のもと直税署・間税署体制の改革の必要性が認識されていたことは確かであるが、具体的なことは不明である。ただ、明治24年4月に大蔵省内部で検討された史料がいくつか残されている⁽⁸⁴⁾。目賀田家文書には、税務に関し将来起こるべき問題のひとつ

(82) 「自明治22年・至明治29年秘密書類」（税務大学校租税史料館所蔵、昭和54東京143）。

(83) 「松方家文書」55-19。また、「同文書」55-20の大蔵省官制改正案要領も同時期の史料である。

(84) 「松尾家文書」24-7ロ、「目賀田家文書」11-9。

に「直税分署・間税分署廃止(マテ)ノ及徴税法改正、費用節減ノ事」という項目が掲げられている。明治24年4月13日夜の日付である。目賀田の伝記は、これを「府県に於ける税務官吏を大蔵省の直属たらしむる前提として、各府県の直税分署間税分署を廃止すべく、且つ一般徴税費及び徴税法改正に伴ふ費用の節減」と説明している⁽⁸⁵⁾。また同伝記では主税局内の課題として、直税分署は直税の賦課と租税徴収、間税分署は間税の賦課と検査という現在の組織を、地方団体の利用までを含めて検討することの必要性も指摘されている。これは地方への国税徴収委託制度のもとでの直税署・間税署の必要性を含めた議論であった⁽⁸⁶⁾。

このような動向を示すように、明治24年12月7日の衆議院本会議には直税分署・間税分署廃止の上奏案が提出された。提案理由は、経費削減のため両分署を廃止して郡役所・市役所にその事務を移管するというものである⁽⁸⁷⁾。この上奏案は、直税分署・間税分署の廃止の内容よりも、これを上奏案とすることに反対意見が出され、内閣への建議案とするかどうか議論の焦点となつてしまい、混乱の中で消滅してしまったようである。この廃止案は、これまでの郡区役所の事務から収税事務を分離して府県の直轄とし、これを大蔵省のもとで統一的に実施するという方向に逆行するものであったが、議案の内容そのものへの強い反対は本会議ではだされていない。政府の見解は、国庫金と地方税取扱事務を区別しないと事務の渋滞を招き、却って多額の徴収金額を失う結果となるとの理由で否定的であったことが報じられている⁽⁸⁸⁾。

さらに明治26年5月、千葉県など8府県知事連名による内閣総理大臣

(85) 故目賀田男爵伝記編纂会編『男爵目賀田種太郎』昭和13年、p 137～138。

(86) 「時事新報」明治24年3月17日（龍溪書舎の複製版による）には当局者の意見として、主税局と関税局をドイツ流に直税局（地租・所得税に国有財産管理を追加）と間税局（間税と海関税を合併）の2局とする案が掲載されている。

(87) 『帝国議会衆議院議事速記録』3、p 75～76（東京大学出版会）。

(88) 「国民新聞」明治24年10月17日（『国民新聞』第8巻、日本図書センター）による。以下、同紙の引用はすべて日本図書センターの複製版による。

への建議が提出された。この建議の主要な論点は、国税金を金庫に一元的に取り扱わせることにより府県の国税徴収の負担を軽減することにあった。これにより国税徴収を管掌していた直税分署を廃止し、財務部出張所を新設する。財務部出張所は、国税台帳に基づいて市町村に徴税令書を発行するだけの存在となるため、直税署1か所につき1.5名分の判任官俸給が削減できるとしている。また、滞納処分への執行は市町村長の管掌となる⁽⁸⁹⁾。この建議では間税の検査や犯則処分には言及されていないが、連名した府県知事8名のなかには、神奈川県知事の中野健明や群馬県知事の中村元雄・千葉県知事兵頭正懿など大蔵省主税局幹部から地方官へ転出した人物の名前が見える⁽⁹⁰⁾。この建議に先立って府県知事からは別の建議も出されているが、その内容は不明である。しかし収税部を財務部に改組するこの建議は、直税署が管掌する徴収および直税部門を大蔵省から地方官へ管轄替えする構想といえる。

一方、この時期に大蔵省内でも直税署・間税署の廃止を含む収税部改革が検討されていたことは複数の新聞紙上で報じられている⁽⁹¹⁾。とくに収税長廃止論を主張したのは朝野新聞で、明治26年4月22日付で収税部廃止と大蔵省直轄の収税局の設置が内定したと報じた。同紙は続報で、大蔵省は収税の弊害を改めるために収税部を直轄とし、全国に12の税務局を

(89) 『秘書類纂』財政資料・下巻、p374～376。

(90) 中村元雄は欧州出張中の明治19年3月に主税局長となり、同24年4月に群馬県知事に転出した。明治21年3月に中村が帰朝するまで主税局長を兼務していたのが関税局長の中野健明で、その後長崎県知事を経て神奈川県知事となった。兵頭は中村の下で主税局計算課長から主税局次長となり、参事官・預金局長を経て明治26年3月に千葉県知事に転出した（大蔵省百年史編集室編『大蔵省人名録—明治・大正・昭和—』昭和48年、大蔵財務協会）。

(91) 「朝野新聞」明治26年4月22日（以下、同新聞はペリかん社の縮刷版を利用した）。「同」明治26年4月25日。「同」明治26年5月13日。同紙は、5月10日付で収税長の大更迭として、8名の転新任と4名の免官・非職の辞令を掲載している。明治26年の収税部設置にあたり、収税長に異動があったことは興味深い。なお、改進黨系の朝野新聞は経営難から明治23年11月に経営を譲渡し、犬養毅や尾崎行雄・前掲の町田忠治等は退社している（前掲『町田忠治—伝記編』p24）。

設置する改革案を作成したが、大蔵省外からの反対の声が大きく行政整理委員会の通過は覚束ないとしている。朝野新聞は、国庫収入が減少しているにもかかわらず徴税費や収税官吏の俸給などが増大しているため、経費節減のために税務局設置と収税長の廃止を積極的に主張する立場にたっていた。また国民新聞も、税務局設置論は昨年3～4月頃に大蔵省内で持ち上がり、具体化して省内の会議に提出するまでに漕ぎつけたが、当時は大蔵省以外の反対論が強く握りつぶしにあったと報じている⁽⁹²⁾。大蔵省の収税部廃止論は、収税部を税務局に吸収する大蔵省直轄論だったのである。

明治26年10月の大蔵省官制改正により、主税局の分課は内国税・海関税・徴収の3課となった。これにともない府県の直税署・間税署は再び収税部となり、直税分署・間税分署は収税署に統合された。千葉県の場合、収税署には直税・間税・検税・計算の各係が置かれた⁽⁹³⁾。収税属の定員も、5,606人から3,750人に大きく削減された。明治26年の官制改正を報じた時事新聞は、「渡辺大臣主管の収税事務は、井上内務のために縮小されたりと云うもの多し」とコメントしている⁽⁹⁴⁾。渡辺大臣とは渡辺国武大蔵大臣で、井上内務は井上馨内務大臣のことである。明治26年の官制改正は単なる経費節減による収税機構の縮小というだけでなく、収税部の大蔵省直轄論をめぐる内務省・地方官と大蔵省の政治的対立の産物であったと結論付けることができる。そしてその背景には、検査や調査が間税だけでなく直税にも必要となっていた事情があるのである。

直間税論が導き出した負担の公平という観点は、検査を前提とする間税に比して検査や調査の対象になりにくかった所得税などの直接税への調査の導入の必要性を強めたと考えられる。明治26年10月の収税長諮問会

(92) 「国民新聞」明治26年5月6日。

(93) 「収税署処務規定」千葉県（税務大学校租税史料館所蔵、昭43東京98-3）。なお宮城県の収税署は、直税・間税・収入の3係であった（同租税史料館所蔵「法規類聚」4、昭44仙台56）。

(94) 「時事新報」明治26年11月1日（『明治ニュース事典』V）。

議で諮問の最初に掲げられた項目は「所得標準額査定方案ヲ一定スルノ方法」である⁽⁹⁵⁾。所得標準による所得高の把握は明治24年にすでに実施されているが、同26年には大蔵大臣の内訓で所得税下調心得書が府県に通知され統一が図られている⁽⁹⁶⁾。もともと明治20年の所得税は「郡区長ト調査員」が関係し、府県知事や収税長は「間接」に関与するのみであった⁽⁹⁷⁾。所得税の下調べも郡区書記が戸長や取調掛に調査させたが、この段階では収税署（それ以前は直税署）が関与するようになっている。これまで検査は間税にのみ行われてきたが、直税においても調査が必要とされるようになったのである。

また、この時期の営業税の議論においても、多岐にわたる諸営業への賦課にはそれぞれの賦課方法を定めざるを得ないとして徴収費の増加が懸念されている⁽⁹⁸⁾。営業税法案には所得税に倣った調査員制度なども検討されており、直税の改正が大きな焦点となっていたのである。しかし税を消費者に転嫁できない直税については、より慎重さが求められる。増税がそのまま個人の負担増となるからである。しかも先に述べたように、納税義務が「国家は人民および人民の財産を保護し、人民は財産を出して国家を支

(95) 『主税局第20回年報書』明治26年度、p106。

(96) 「所得税法令類纂」福岡県（税務大学校租税史料館所蔵、昭62福岡27）。なお、該当部分は租税資料叢書第4巻『明治前期所得税法令類集』p257～258（税務大学校研究部、昭和63年）に収録されている。なお、この史料集をもとにした、織井喜義・山本洋「創成期の所得税制叢考」（『税務大学校論叢』第20号、平成2年）第4章の第5節「課税当局の施策」で考察されており、本稿でも参照した。

(97) 前掲『明治前期所得税法令類集』p344～347に収録の「明治20年大蔵大臣演説筆記」による。なお同文の史料が前掲『秘書類纂』財政資料 下巻、p261～266にも収録されているが誤植が多い。

(98) 「時事新報」明治24年4月14日。営業税調査の手数についての懸念が、明治29年の営業税法の審議過程でも指摘されていることは前掲中尾「1896（明治29）年営業税法の制定と税務管理局官制」でも述べられている。なお、営業税については、井上一郎氏が「近代税制の支柱を担った営業税法」として『税と経営』第1338号（税経、平成11年1月）から史料紹介を連載中である。ただし明治20年代の営業税法の形成過程については、従来から指摘されている地方税制との関係だけでなく、本稿で述べたような直間税の議論にも留意しておく必要があると考えている。

える」相互主義から導き出されている以上、収税官吏が人民の財産を侵すとの批判は避けなければならない⁽⁹⁹⁾。とすれば間税検査においても府県の統一に苦心してきた主税局が、直税の調査を府県に委ねることは考えられない。直税において調査の必要性が増したことが、課税の公平という観点から調査方法の統一を急務にさせ、間税検査部門だけでなく府県収税部全体の直轄化を必然化させたのである。

明治26年に大幅に削減された府県収税属の定員はその後増加に転じ、明治29年7月には1,601人の増員が認められた。増員の理由は明治30年1月の営業税法の施行と、同年10月以降の酒造検査および間税検査の強化であった⁽¹⁰⁰⁾。

そして明治29年11月、税務管理局官制が施行され府県収税署は税務署と改称された。税務管理局官制勅令案には、市制・町村制施行後、逐次府県制および郡制が施行される状況のもと、地方団体の租税（国税）事務を一般の事務と分離して税務管理署の監督下に置く必要があること、府県知事の政策的な配慮を税務執行から排除し政府直轄とすること、日清戦後経営のための収入増加を図るため税務の統一を図る必要があることが理由として掲げられている。ただし、府県収税部は租税事務の専担部署であるため、府県知事のもとから税務管理署のもとに管轄替えを行うに留めるとされている⁽¹⁰¹⁾。税務署の名称はこの官制案の中で初めて登場し、収税署は税務署と改称されることになった。税務管理局官制の審議過程が不明であるので、府県収税部の直轄化に抵抗していた内務省および府県との関係がどう変化したのかはよくわからない。税務管理局官制が日清戦後経営に必要な財政上の要請からとのみ説明されることが多いが、ここでは財政上

(99) たとえば明治30年4月の税務管理局長への大蔵大臣内訓には、「税法ノ執行ハ汎ク一般人民ノ権利財産ニ関係ヲ及スコト尠カラサルヲ以テ」、税務の事務には「公正忠実」が第一であるとされている（税務大学校租税史料館所蔵「明治30年諸令達指令通牒綴」札幌税務管理局、平1札幌86）。

(100) 「公文類聚」第20編・巻6（2A-11-類749）。

(101) 「松方家文書」55-21。

の必要性から大蔵省の直轄論が内務省の反対論を抑えたと理解しておきたい。

以上のことから、これまで財政上の要請や税制改正（酒税法・営業税法）の観点から説明されてきた税務管理局官制（税務署設置）は、明治26年の大蔵省官制改正をめぐって出された直轄論の必然性を考慮に入れることにより、立憲制のもとでの国税徴収機構の確立と位置づけることが可能になると考える。

おわりにかえて

明治11年の三新法から、同21年の市制・町村制、そして明治29年の税務管理局官制（税務署の創設）まで、国税徴収機構の形成過程について述べてきた。三新法体制のもとでは、府県国税徴収費をキーワードに主税・収税専務官構想を分析し、内閣制導入に際しては究極の形態としての主税局の外局化構想があったことを明らかにしてきた。

そして市制・町村制下においては、公民権の問題や納税義務などの議論を背景に国税徴収機構の改正がなされてきたことを明らかにした。そこでは課税の公平の観点から直税における調査の必要性が重要となり、その統一化のために府県収税部の大蔵省直轄化が必然化すると結論付けた。税務管理局および税務署はその結果創設されたのであり、立憲制のもとでの国税徴収機構の創設と位置づけることができよう。税務監督局および税務署官制については言及できなかったが、基本的には条約改正を第一義的とする税務管理局・税務署体制の修正と考えることができる。

小稿は、松方家文書を中心とする大蔵省の部内史料を使用して、国税徴収機構の形成過程を内的な論理から解明することを課題とした。しかし史料的な制約もあり、とくに後半部の「課税の公平」をキーワードとする徴収機構の改正については、実証面においても不十分さは免れないだろう。この点については、明治10年代後半からの税法改正から明治20年代の営業税法案などの税制面の問題を、徴収方法との関係から考察することが必要であると考えている。