

# 營業税と徴収機構

牛 米 努  
〔 税 務 大 学 校 〕  
〔 租 税 史 料 館 研 究 調 査 員 〕

## 要 約

明治 29 年に導入された営業税は、その執行に専門的な税務の知識を要する税であり、それが税務管理局官制（税務署）成立を必然化したとされている。確かに、営業税の課税標準は複数の外形標準を組み合わせる複雑なもので、その執行にあたっては全国的な反対運動も惹起した。しかし税務管理局官制は府県収税本部を税務管理局に再編することを主眼にしており、税務署は収税署を改称したに過ぎない。さらに営業税と税務管理局官制は成立時期にズレがあり、必ずしも営業税の執行が税務管理局官制を「必然化」したわけではなかった。営業税と税務管理局官制の関係は、帝国議会開設前後の税制改正と府県収税部機構の改革の検討から導き出されるものであり、従来の研究史の不充分性を指摘せざるを得ない。

帝国議会開設前後、地租軽減および政費節減をめぐる世論のもとで、税制と徴収機構の改革が模索される。地租軽減問題の過程で、代替財源としての営業税の導入や地租賦課法の改正など直接税の見直しが進められるようになる。明治 10 年代の間接税を中心とする増税策は犯則取締などを強化させ、租税検査機能を中心とする府県収税部機構を整備したが、これが間税は「苛酷」であるとの批判を招いた。地租軽減問題のなかで直接税の見直しが進められるのは、間接税のこうした現状があったためである。

地租軽減問題は、代替財源も含めた直接税の見直しを進めるとともに、政費節減による徴収機構の再編をもたらした。そのなかで大蔵省は、地方間税局構想から地方税務局構想へと、間税部門だけでなく直間税両部門の直轄化を志向することになる。そして徴収機構の再編は、明治 26 年の収税署体制に帰結する。大蔵省の地方税務局構想は実現しなかったが、直税部門の府県移管論を退けて、直間税両部門の縮小統合により収税署は成立したのである。明治 29 年の税務管理局官制は、基本的にはこのときの地方税務局構想の延長上にあり、明治 29 年改正税法の執行に加えて第二次松方内閣の成立という政治的な要因により実現したのである。

## 目 次

はじめに	419
第1章 税務管理局官制と明治29年営業税	421
第1節 税務管理局官制の成立	421
第2節 営業税の導入	425
小括	430
第2章 帝国議会開設前後の営業税法案	432
第1節 営業税法案の史的検討	432
第2節 地租軽減と営業税法案	437
第3節 営業税法案と地方営業税則	446
小括	451
第3章 税制と徴収機構	452
第1節 徴税费削減と徴収機構	452
第2節 収税署の成立	456
小括	461
おわりに	462



## はじめに

明治 29 年（1896）3 月、営業税法が公布され、翌明治 30 年 1 月 1 日に施行された。営業税については、明治 29 年 11 月の税務管理局官制すなわち税務署創設の前提であることが指摘されている。とくに中尾充敏氏は、複雑な課税標準を設定した営業税の執行が、専門的な税務行政に対応できる機関としての税務署を創設させたと指摘した<sup>(1)</sup>。また、営業税の施行は全国的な反対運動を巻き起こす結果となり、その原因として外形標準課税や帳簿検査などが指摘されている。そして政府の増税路線を受けた新税の執行に、国の機関である税務管理局と税務署があたったことが混乱に拍車をかけたとされている<sup>(2)</sup>。

これらは税務署の創設を考察した優れた研究であるが、営業税の執行と税務管理局官制を直結させている点で共通している。しかし結論を先取りして言えば、営業税の執行が税務管理局官制を必然化したとは必ずしも言えないのである。大蔵省は官制制定による行政改革の過程で、明治 20 年代初頭から府県収税部機構の直轄化構想を維持してきた<sup>(3)</sup>。明治 29 年の税務管理局官制の成立は、こうした徴収機構の形成過程から導かれるものであり、極論すれば営業税はそのきっかけとなったに過ぎないのである。そして営業税もまた明治 29 年に突然現れたわけではなく、帝国議会開設前後から導入が検討されていた。明治 20 年代初頭の営業税法案と明治 29 年営業税の導入理由は、地方営業税法の統一、不適當な国税の整理、商工業者への参政権拡大と、全く同じである。帝国議会

- 
- (1) 中尾充敏「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 39 卷 1・2 号（1991）。
- (2) 全国的な営業税反対運動については、江口圭一『都市小ブルジョア運動史の研究』（未来社、1976）が詳しい。江口氏は、営業税法の欠陥が外形標準課税にあり、そのことが反対運動の焦点となったとされている。また、大村巍「税務署の発足」税務大学校論叢 10（1976）は、酒造税と営業税の調査・検査と税務署成立の関係を述べている。
- (3) 拙稿「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—」税務大学校論叢 39（2002）。とくに断らない場合、国税徴収機構については本稿を参照いただきたい。

開設後、地租軽減をめぐる政府と民党の対立により、営業税法が成立する第 9 議会まで税制関連法案は一つも成立していない<sup>(4)</sup>。しかしこの間に大蔵省では税制改正の検討が続けられており、こうした動きのなかで徴収機構の問題を検討しておく必要があるのである。

本稿は、以上の問題意識のもと、まず税務管理局官制と明治 29 年改正税法の執行体制について検討し、さらに営業税の前史である帝国議会開設前後の営業税法案の検討、そして税制問題と国税徴収機構との関係について検討を進めていきたい。

---

(4) 地租軽減をめぐる政府と議会の動向については、坂野潤治『明治憲法体制の確立』（東京大学出版会、1971）を参照している。なお、唯一の例外として、明治 26 年の酒精営業税法があるが、これはアルコール含有飲料の取締りを目的とする酒造税法の補完的な法律である（国立公文書館所蔵「公文類聚」第 17 編、第 25 巻）。

# 第1章 税務管理局官制と明治29年営業税

## 第1節 税務管理局官制の成立

税務管理局官制は明治29年(1896)10月7日に裁可され、10月21日に公布された。府県収税部は税務管理局に再編され、11月1日から収税署は税務署と改称された(北海道は翌年4月1日)。閣議への提出理由は、収税署はこれまで一般行政事務と区分する方針を採ってきたので、「今般ノ変更ハ、地方長官ノ管理ノ制ヲ改メ、収税署事務ニ至テハ既ニ新制ノ趣旨ニ副ヘルノ組織ナルヲ以テ、名称ヲ改ムルニ止メントスルニアリ」とある<sup>(5)</sup>。これにより大蔵省は、念願であった府県収税部機構の直轄化を果たしたのである。勅令の原案には、税務管理署を大蔵省直轄とする必要性が3点にわたって述べられている<sup>(6)</sup>。税務管理署案は、①郡制・府県制の施行により地方自治制度が整備されてきているが、国税徴収事務は自治体の政務とは異なるため地方から分離する必要がある。②「公明正大ヲ旨トスル」税務の取り扱いが、「其地方ノ形勢ニ依リ、若クハ政略上一時ノ出来事」の影響で「税務ノ不羈独立ヲ傷ケ、其公平ヲ害スルニ至ル」としている。税務執行と地方行政の目的は方向性を異にすることがあり、国税徴収事務の府県による管理には弊害がある。③税務の執行は「検税ヲ初トシテ税務一切ノ周到整備ヲ図リ」、不正の手段を防いで正業者を保護し国庫を安定させることが必要である。税務の完全を期するためには、各府県の管理を脱して全国的な税務管理署を設置することが必要である。これを要約すれば、国の機関となることで公平で統一的な税務の執行が図れるということである。

次に、こうした大蔵省直轄案がこの時期に出された背景について具体的に検討しておきたい。直接の理由とされる営業税は、明治29年3月に成立した。衆議院は3月5日、貴族院は3月23日に可決している。貴族院の特別委員会における審議は3月15日に終了しており、これにより営業税の審議は事実上終了し

(5) 国立公文書館所蔵「公文類聚」第20編、巻6。

(6) 「松方家文書」55-21(『近代諸家文書集成』ゆまに書房、マイクロフィルム版)。

たといえる。大蔵省は3月18日、明治28年度予算による府県収税属の定員254名の増員を閣議に提出した<sup>(7)</sup>。理由は、社会の発達にともない「諸税ノ検査事務漸次繁劇ヲ加フル」こと、そして京都府など8府県に14ヶ所の収税署を増設するためであった。

そして明治29年度に入ると、大蔵省は7月、1601人もの収税属定員の大幅増を申請したのである<sup>(8)</sup>。理由は、明治30年1月以降の営業税施行と明治29年10月からの酒造検査および「間税検査監督上周到ヲ期スルモノアルトニ由」と、明治29年税制改正にともなうものと説明されている。営業税と酒造税の執行は、府県収税部機構の大幅定員増により準備されていたのである。表1からわかるように、このときの大増員により、収税属の定員は明治23年10月の

表1 収税属定員一覧

年 月	定 員
明治23年10月	5,606人
明治26年10月	3,750人
明治29年3月	4,004人
明治29年7月	5,605人

各年の『法令全書』による。

いるのである。

ついで明治29年8月6日から21日まで、府県収税長による税務諮問会が開催された<sup>(10)</sup>。諮問会に提出された22の項目は、税制改正の柱である営業税と酒造税(自家用酒税も含む)にほぼ二分されていた。営業税関係の第1項目は、収税部に「営業税調査委員」を置くことの要否である。これについては府県

直税署・間税署設置時とほぼ同じ水準に戻ったのである。衆議院の営業税法案委員会では、収税属359名の増員と説明されていたが、その約4.5倍の増員である。7月には、営業税施行規則と営業税法施行上取扱方の内訓が出されている<sup>(9)</sup>。大幅な定員増は、営業税の執行方針が具体化したことを示して

(7) 「公文類聚」・前掲注(5)に同じ。

(8) 「公文類聚」・前掲注(5)に同じ。

(9) 大蔵省編『明治大正財政史』第7巻(財政経済学会、1938)18~21頁。

(10) 大蔵省主税局編『主税局第23回年報書』(1898)143~146頁。



調査ヲ遂ケ好結果ヲ収メント」した。また民間から選定する「各営業に通暁する」「営業税下調補助員」の任命も検討され、府県ごとに状況に応じて運用することとなった。所得税とは反対に、収税官吏が調査を担当し、民間から下調べをする補助員を選定する方法である。これについては何分未経験のことなので予め統一することは困難であり、却って統一することで実際に適合しないことも予想される。そのため「是亦各地方ノ措置ニ委スヘキヲ希望ストノコトニテ結了」という結果になった。次いで「課税標準調査ノ程度方法」、「売上金、請負金及報償金額調査ノ方法」、「資本金調査ノ方法」、「雇人職工労役者調査ノ方法」、「土地家屋借料調査ノ方法」、「土地家屋ノ時価調査ノ方法」、課税物件下調台帳や申告用紙など、課税標準の調査法を詳細に指示している。

酒税関係の第1項目は、納税保証人の資格についてである。改正により、これまで3年以内の無免許営業などの不正による処罰や滞納処分に付された者、それに不動産の所有価格が造石税の4分の1未満の場合に必要な納税保証物や納税保証人が、一般の酒造家に拡大された。そして保証人を第二次納税義務者と明確に規定したのである。納税保証の条件については、「地方長官ノ認定ニ委セラレタルヲ以テ、特ニ一定ノ資格条件ヲ設クルヲ要セス」とされ、小規模営業者への自家用酒税免許の交付についても、「旧慣」の維持や適宜に地方で判断するとの意見が多数を占めたと記されている。酒造税の諮問内容は、もっぱら納税保証に主眼があったことがわかる。

このときの税務諮問会については、主税局年報書に以上の記載があるのみで詳細は不明である<sup>(11)</sup>。全国酒造組合連合会は、明治28年と明治29年の収税長会議を比較し、前年の収税長会議では「収税権を中央に集め大に税政を革進し、其権力を膨大にし、命令の一途に出でんことを希望するに至りしことは、自然の結果と云べし」という状態であったにもかかわらず、今年は税権の伸張を図る事項が何もなく、「各収税長不平の漏洩場たらん」と報じている<sup>(12)</sup>。連合会

(11) 大蔵省文庫「松方家文書」第33号の細目には、明治29年10月「税務諮問会顛末報告」があるが欠本である。

(12) 『醸造雑誌』第226号（明治29年8月11日）。

は、大蔵省の任命する収税長が府県知事の監督を受けるため収税事務に不振をきたし、検税官吏は「往々地方に頭角を現はせる政治家論客等に其職務を執行するに充全ならざるに至る事体」となっていると主張していた。全国統一の執行を求める立場から、同連合会の酒造家たちは「収税権を中央に集め」ることを収税長に陳情していた。しかし「税権伸張」の議論が、今年は一向に進展していないというのである。なお連合会は、自家用酒の禁止と引き換えに酒造税の増税を受け入れる立場であった。このような税務諮問会の状況は、明治 29 年度の改正税法の執行体制が、これまでの府県収税部機構を前提に準備されていたことを示しているのである。

営業税の執行には、事前の課税標準調査が必要であり、同法施行により申告書が提出される明治 30 年 1 月末までに完了している必要があった。7 月の定員の大増員と 8 月の税務諮問会は、改正酒造税法が施行される 10 月および営業税の準備調査完了から逆算された期限だったと考えられる。新税の執行が税務管理局官制を必然化したとすれば、当然 7 月には閣議提出されていたであろう。しかし税務管理局官制の提出は、9 月 28 日である。もっとも原案の税務管理署案では、改正酒造税法は 10 月 1 日施行となっており、7~8 月には作成されていたものと推測できる。大蔵省は収税署設置時から地方税務局構想の実現の機会を計っており、新税法の執行は絶好の機会である。しかし新税の執行準備と税務管理局官制成立の時間的なズレは、第二次伊藤内閣から第二次松方内閣への過渡期における政治的な要因で生じたものと考えられる<sup>(13)</sup>。もっとも税務管理局官制では収税署はそのまま税務署と改称するだけであり、新税の執行を収税署は十分に担えることを示している。政治的な背景についてはなお検討が必要であるが、少なくとも新税の執行が税務管理局官制の成立を必然化したのではなく、その契機に過ぎなかったとすることができるのである。

---

(13) この点については、伊藤之雄『立憲国家の確立と伊藤博文』（吉川弘文館、1999）を参照した。第二次松方内閣の成立は 9 月 18 日である。松方は大蔵大臣兼任で、9 月 20 日には内務大臣が板垣退助から同じ薩摩の樺山資紀に交替している。税務管理局の成立が内務省や地方官の反対を押し切ってなされたことを考えると、第二次松方内閣の成立が税務管理局官制成立の政治的要因とすることが可能なのである。

## 第2節 営業税の導入

営業税は酒造税の増税と並ぶ、明治29年度予算案の中心であった。大蔵大臣松方正義は、明治28年(1895)8月の意見書で将来歳入の増加が見込まれるものとして、地租・所得税・酒造税・煙草税・海関税・登記料・森林収入・郵便電信収入・鉄道益金を上げている<sup>(14)</sup>。そのうち地租増徴については政策上困難であり、海関税も条約改正が前提となる。森林等の諸収入は「他ノ政費ニ供スルニ足ラス」、所得税は「漸次増加シ得ヘキモ、俄ニ巨額ノ収入ヲ望ムヘカラス」状態である。現状では酒造税・煙草税・登記料の3種であるが、登記料および煙草税については制度の根本的な見直しが必要であり、すぐには対応できない。現状において収入増加が見込めるのは酒造税の増税だけであり、そのため新税導入が必要となり営業税法案が登場するのである。営業税は、地方税である営業税を国税化して税法の不均一による経済発展への妨害を除去し、営業者に国政参政権を与えるなどのメリットも大きいと説明されている。そして地方税収入を補填するため、国税としては「収税上最モ不適當ナル」車税・船税などを地方税へ委譲し、営業税附加税を加算すれば充分余裕ができるとしている。こうして明治29年度は酒造税増税と営業税創設により増収を図り、葉煙草専売制の準備を行うとしたのである。

第1の酒造税については、現行の1石4円を7円に増加するとともに、脱税防止のため自家用料酒を改正して資力ある者の免許を制限し、混成酒法により低廉な輸入アルコールに薬品や香料などを混和する酒類も規制するとした。酒造税の大幅な増税については、「酒造税ハ贅沢品ニ課スル間接国税ニシテ」造石数に一時的な影響を与えるかもしれないが、酒造業の衰微には至らないとされている。そして酒税の増税により脱税が増加することを防ぐため、自家用酒税法・混成酒税法を独立させて法整備を図ったのである。また、沖縄県酒類出港税則と朝鮮国製造日本酒類輸入関税法の改正により、酒造税法適用外地域から

(14) 「松方家文書」21-33・前掲注(6)および藤村通監修『松方正義関係文書』第4巻(大東文化大学東洋研究所、1982)106~114頁。

移出される酒類も同様に増税することで「酒造家ノ保護」が図られた。そして酒税確保のために納税保証物や保証人の規定が強化されるのである。

第2の営業税法は明治28年5月には草案が作成され、7月には成案ができていたが、第二次伊藤内閣のもとでは提出されなかった。松方は8月に大蔵大臣を辞任し、営業税法案などの増税案は後任の渡辺國武により11月8日に閣議提出された。閣議の提案理由には、将来の財政の基礎を強固にするため広く商工業者一般に課税することと、府県により区々な営業税負担を均一化することが挙げられている<sup>(15)</sup>。また、営業税の国税化にともない、国税として不適切な諸税を廃止する国税整理案も同時に提出された。これにより醤油税則・煙草税則・酒造税法中の営業税と菓子税は営業税法に吸収され、徴税費が嵩む車税・船税・牛馬売買免許税は国税から地方税へ移譲されることになったのである。

第3の葉煙草専売制は、専売制により独占的な国庫収入とするだけでなく、「煩雜ナル檢束ヲ加ヘサルヘカラサルヲ以テ、營業者ニ不利ナルノミナラス政府ニ於テモ之カ執行上困難ノ点少シトセス」という印紙税方式の欠陥をも解消するものであった<sup>(16)</sup>。

明治29年3月に成立した営業税法は、24の營業を対象に売上高や資本金・建物の賃貸価格・従業員数などを課税標準とするものであった。そして菓子税・醤油税・牛馬売買免許税・車税・船税・煙草営業税・醫麴営業税は廃止され、営業税の対象となるか地方税へ委譲された。また、後述するように明治20年代初頭の営業税法案では営業免許税として営業税とは区別されていた酒造営業税などの間接税に含まれる直接税も営業税に組み込まれ、参政権の納税要件に加えられた。こうして明治20年代初頭から懸案となっていた営業税の導入とともに、直税・間税および国税・地方税の整理がなされたのである。

明治29年営業税法を明治20年代初頭の営業税法案と比較すると、課税標準を外形標準とする点は基本的に同じであるが、課税対象が24の營業に明確化されたこと、そして営業税調査委員会が設定されていないことが大きな相違点で

---

(15) 国立公文書館所蔵「公文類聚」第20編、巻19。

(16) 大蔵省主税局編『主税局第22回年報書』（1897）86頁。

ある。営業税の賦課決定は営業者の申告をもとに、営業税調査委員会ではなく政府が決定することとなったのである。営業税調査委員会の規定は、明治 20 年に導入されたばかりの所得税に倣って設置されたものである。このときの所得税は中等以上の富者への課税が目的であり、収税官吏ではなく民間の委員に諸帳簿検査を取り扱わせたほうが執行の円滑化が図れると判断されたのである<sup>(17)</sup>。そのため現行所得税法は、所得金高届や課税台帳などに基づいて郡区長が作成した所得金高調を、所得調査委員会が審議して決定する仕組みである。収税官吏は郡区長が作成する所得金高下調べに間接的に関与できるだけであり、諸帳簿検査などの権限は所得税調査委員にしか与えられていない。所得税は収税官吏の検査対象ではなかったのである。

収税官吏が課税額を決定する営業税では諸帳簿の検査は不可欠なものとして、調査により申告の適否や納税義務の有無などが判断されることになる。営業税法の逐条説明には、「其調査ノ必要アル場合ニ於テハ、収税官吏ハ營業者ノ家宅ニ臨ミ帳簿物件等ヲ検査シ、若クハ營業者ニ尋問スル等ノ自由ヲ有セスンハアル可カラス」とされている<sup>(18)</sup>。この条文について衆議院の委員会では、収税官吏の検査が煩瑣になって営業に支障をきたす恐れが指摘されていた。しかし目賀田主税局長は、売上金高や雇人数などは申告に依拠し、賃貸価格は地方税で課税標準にしていた府県もあり、大蔵省はその均一化を図るだけであると回答している<sup>(19)</sup>。また目賀田は、収益への課税であれば毎年調査が必要になるが、営業物への課税であれば一度調査すればあとは手数がかからないとも答弁している<sup>(20)</sup>。徴税費の増大を懸念する質問は何度か議会でも出されており、税収確保の見地から重要視されていたのである。

営業税法は、民間においても様々な議論を呼んだ。『東京経済雑誌』の田口卯吉は、営業税は営業所得への課税でなければ公平な課税とは言えないと主張し

---

(17) 『元老院会議筆記』後期第 26 卷（明治法制経済史研究所、1982）257 頁。

(18) 「公文類聚」・前掲注(15)に同じ。

(19) 『帝国議会衆議院委員会議録』明治篇 26（東京大学出版会、1987）42 頁。

(20) 『帝国議会貴族院委員会速記録』明治篇 3（東京大学出版会、1985）167 頁。

ているが、現状では外形標準による課税は止むを得ないとの立場である。営業内容も多岐にわたり変動が著しい営業所得の調査は到底不可能であり、外国でも外形標準による課税がなされている。しかし我が国の営業税法の外形標準は適当とはいえず、同法の簡単な規定では施行後に改正が必要になるだろうと論評している<sup>(21)</sup>。さらに田口は、名義上からすれば営業税は売上高・資本金・従業者が課税標準となるが、「立法者の宜く研究すべき所は、如何に徴収せば営業税と云へる名儀に対して至当なるやにあらずして、如何にせば其納税者が最も苦痛を感じずして同額を収納するやにあるなり」と、あくまで東京府の家屋税方式を主張している<sup>(22)</sup>。東京商業会議所は、「課税標準甚々複雑ニ、徴税方法頗ル煩瑣ニシテ、加フルニ税額ノ負担亦公平ヲ得」ないと批判した<sup>(23)</sup>。そして会社組織については別に会社税を創設して「会社収入ノ利益」に課税し、個人については外形標準の修正をはかること、営業税調査委員を任命すること、委員の任命により削減された徴税額分を減税することなどの改正意見を提出した。この改正意見は全国商業会議所の臨時連合会で検討され、個人については業体により売上金額・総益金額・貸付金額・請負金額・報償金額を、会社については利益金を課税標準とすることが決議され、大蔵大臣と衆議院・貴族院両議長に請願されたのである<sup>(24)</sup>。営業税は、外形標準の設定の適否に批判が集中したことがわかる。

営業税法施行後、申告書の提出や修正をめぐる税務署と営業者のトラブルは、新聞や雑誌において連日のように報道された<sup>(25)</sup>。とくに毎日新聞と東京経済雑誌は、各地の反対運動を全国に発信して、その中心的な役割を担った。東京税務管理局長大塚貢は、申告書の提出や課税標準額について苦情が多発し、申告

---

(21) 『東京経済雑誌』第811号(明治29年2月8日)。

(22) 『東京経済雑誌』第822号(明治29年4月25日)。

(23) 渋沢青淵記念財団竜門社編『渋沢栄一伝記資料』第21巻(渋沢栄一伝記資料刊行会、1958)208～211頁。

(24) 江口・前掲注(2)29～40頁および『渋沢栄一伝記資料』第21巻・前掲注(23)221～224頁。

(25) 全国の反対運動については、江口・前掲注(2)に詳しい。

期限を経過するものも多かったと述べている。売上高については税務署の見積額と申告高が異なる例が多く、組合の申し合わせで7掛とした事例などもあり修正を訓諭したが、なかなか修正に応じないとしている。また旅館の白米購入や料理屋の清酒買入を卸売と小売のどちらに認定するかなど、細かな取扱規定がないとしている。さらに賃貸価格は「営業税中尤も苦情多き課税物件」であり、物件が多くて調査が行き届いていないことも認めている<sup>(26)</sup>。こうした事態は、主税局長の議会での答弁とはかけ離れたものであった。正確な申告を行わなかったり、従業員数を一時的に減少するなどの営業者の抵抗だけでなく、外形標準の認定にあたり細部で取扱に違いが生じたことが混乱の原因であった。

営業税施行の翌年、第13回衆議院には議員提案による営業税改正案が提出された<sup>(27)</sup>。全国商業会議所連合会の請願を基本に、課税標準を資本金や売上高・請負金額などに一本化し、営業税調査委員会を採用する内容である。この改正案は衆議院を通過し貴族院へ送付された。大蔵省は対抗策として営業税調査法案を作成したが、理由書には「営業税課税標準ノ多クハ、商家ノ機密ニ属スルヲ以テ、之ヲ調査シテ正鵠ヲ得ルコト頗ル至難ノ事業ト為ス」、さらに現行法だけでは申告の不正を発見できず「任意ノ認定」とならざるを得ないと述べられている<sup>(28)</sup>。大蔵省は混乱の原因を営業税法の不備と認識していたが、課税標準を資本金や収入高などに一本化する改正案には反対であった。あくまでも営業税の外形標準は維持しながらも、調査委員会の導入で妥協を図ろうとしたのである。しかし衆議院の改正案は、貴族院で審議未了のまま廃案となった。営業税調査委員会の導入は、憲政擁護運動のもとで営業税廃止運動が再び展開される大正3年（1914）まで実現しなかったのである。

大蔵省が営業税の外形標準にこだわったのは何故であろうか。目賀田主税局長は、営業所得への課税を求める意見に対して、「所得税ノヤウニナツテ課税ノ

(26) 『東京経済雑誌』第875号（明治30年5月8日）。

(27) 『帝国議会衆議院議事速記録』14（東京大学出版会、1980）63～64頁。

(28) 「目賀田家文書」1-14（『近代諸家文書集成』ゆまに書房、マイクロフィルム版）。

宜シキヲ得マイ」と答弁している<sup>(29)</sup>。また衆議院營業税法委員長河島醇は、營業税は現行の所得税より勢力がある国税であるとし、「今所得税ニ於テ不完全ナルガ故ニ、ソレニ関スル營業税ハ最モ審査討議ヲ要シテ、将来各税ノ基準トナシ、其公平ヲ得ルマデニ審議スルノ吾々ノ義務」であると演説している<sup>(30)</sup>。明治32年の改正所得税法を解説した『所得税法講義』には、地租以外の直接税の賦課法として、収税官吏の検査、納税者の申告、「外評」による推定の3つを上げている<sup>(31)</sup>。所得調査には推計法は適用できないが、田畑の所得については「地価又ハ段別当ノ標準純益金額ヲ定メ」、酒造や生糸製造業などの営業についても「各其ノ生産物又ハ資本金等ニツキテ標準ヲ一定シテ」推計する方法が実際には行われているというのである。外標による営業収益の推計は理論上可能とされており、營業税法に示された外形標準は營業税の根幹ともいうべきものであった。売上高などへの課税標準の一本化は、所得税との関係で營業税の根幹を失わせるものであったのである。こうした理論上の要請が、大蔵省が營業税調査委員会を導入しても外形標準を維持しようとした理由と考えられるのである。

## 小 括

税務管理局官制の成立を必然化したとされる營業税の執行体制は、府県収税部機構により準備されていた。大蔵省は新税施行に際して収税部機構の直轄化を計っていたものの、内閣の不安定性などの政治的理由で意図どおりには実現できなかった。このことは府県収税部機構が、すでに複雑で専門性を要する税務行政を担える組織であったことを物語っている。税務管理局官制は収税本部の再編を主眼としており、収税署は税務署と改称されるに止まったのである。

---

(29) 『帝国議会衆議院議事速記録』14・前掲注(27)45頁。

(30) 『帝国議会衆議院委員会議録』明治篇26・前掲注(19)39頁。

(31) 上林敬次郎『所得税法講義』(松江税務調査会、1901)。上林敬次郎は当時、松江税務管理局長で、大蔵省において「諸税沿革取調」に従事し、明治30年から金沢・松本・広島・秋田の各管理局長を歴任した人物である(大蔵省百年史編集室編『大蔵省人名録—明治・大正・昭和—』大蔵財務協会、1973)。



大蔵省による収税部機構の直轄化は、新税執行に不可欠なものだったのではなく、新税執行が懸案であった直轄化の大きな契機だったのである。

また、営業税の混乱の原因とされる外形標準は、営業所得の推計のために導入された課税標準であり、営業税の本質的な部分として維持された。それは理論上営業税が外形標準による営業所得の推計をなし得る税であり、所得の推計を補完する上からも重要とされたのである。

## 第2章 帝国議会開設前後の営業税法案

### 第1節 営業税法案の史的検討

この時期の営業税法案は、井上一郎氏の史料紹介がある程度で、ほとんど研究されていない<sup>(32)</sup>。井上氏が利用したのは、大蔵省文庫の「松尾家文書」と「目賀田家文書」である。創設期の所得税および営業税に関する史料は、同文庫の「松方家文書」第37号にまとめられていたが、残念ながら原史料は欠本で目次が判明するのみである。また大蔵省文庫所蔵の史料は、編纂の過程で原秩序が失われている可能性があり、利用には年代推定を含めた史料批判が必要となる。敢えて1節を史的検討に充てる理由である。

松方家文書にある営業税関係の史料でもっとも古いものは、明治19年(1886)作成と推定できる「地方税中商業税改正私案」である<sup>(33)</sup>。表紙に「阿部」の印があるが、この人物は大蔵省主計局地方財務課長の阿部興人と考えられる。阿部は徳島県美馬郡長や同県県会議長を歴任した人物で、明治19年3月に大蔵省に入り、明治22年8月には大阪府書記官に転じている<sup>(34)</sup>。この私案は地方営業税(商業)の課税方法を統一する内容で、大阪府(府部・郡部)・徳島県・広島県・千葉県などのデータが参照されていることから、阿部興人本人の作成と考えることができる。府県により区々な課税方法を、収入高・建物の賃貸価格・成人雇人数の3つを合計した金額を課税標準に統一し、金額により30等の等級を立てて税率を設定するものである。収入金200円未満と行商人は免税である。収入金額は前年度の売上高とし、金銭出入帳などの諸帳簿の作成が義務付けられている。賃貸価格は年間の家賃で、雇人は1人につき200円と換算されてい

---

(32) 井上一郎「近代税制の支柱を担った営業税法1~102」税と経営1338~1471号(1999~2002)。

(33) 「松方家文書」39-8・前掲注(6)。

(34) 『大蔵省人名録—明治・大正・昭和—』・前掲注(31)。阿部は、後に改進黨で活動していることが確認できる(五百旗頭黨『大隈重信と政党政治』東京大学出版会、2003)126頁。

る。そして町村ごとに戸数 500 戸につき商業税標調査委員を 5～10 人選定し、申告の当否や賃貸価格の調査などに従事させるとしている。

大蔵省においてこのような私案が作成された背景には、明治 10 年代後半の地方税負担の増加があると考えられる。明治 15 年に地方財政の悪化により営業税・雑種税の課税制限が廃止され、府県では課税方法の見直しが進められていた。地方財政に占める営業税・雑種税の割合も高まっていったのである。大蔵省は明治 19 年の官制制定の際、内務省との併管であった地方税について専管を主張した。国税と地方税を含めた租税負担の軽重を図る必要があること、地方議会の決議に任せたため区々となっている営業税・雑種税の課税標準の均一を図ることの 2 点が、大蔵省が地方税の賦課・徴収の専管を要求する内容である<sup>(35)</sup>。しかし大蔵省専管は、内務省の反対で実現しなかった。

次に営業税が登場するのは明治 20 年代に入ってからである。この時期は地租軽減を求める世論を背景に、その代替財源として営業税法案が作成されていることが特徴であり、当初から営業税の国税化と国税整理が前提とされている。営業税国税化の代替財源として附加税を認めることで地方営業税の課税の統一を図り、さらに国税に不適當なものを地方税に委譲する案である。国税整理は地方税の補填だけでなく、徴税费削減をも意図していた。

表 2 に、松尾家文書と法制局長官井上毅の手元に残された営業税関係史料を一覧にした。①と③には後年の書き込みで「明治 23 年 7 月」とあり、⑥と⑦にも別の筆で「明治 23 年 7 月」の書き込みがある。①から⑦までをみると、閣議説明⑥・法案①と③・法案および課税例説明④・収入概算書②と⑦、それに現行税法改廃案⑤にまとめられ、営業税法案の閣議提出資料を構成していることがわかる。営業税導入が政治日程に上った時期は、明治 21 年末と明治 23 年末の 2 度である。松方家文書第 37 号（欠本分）に営業税の閣議説明案と考えられる「営業税法制定ノ議」があり、作成は明治 21 年 12 月となっている。原本での確認ができないが、年代の記載から⑥とは別の史料と考えられる。つまり閣

(35) 伊藤博文編『秘書類纂』財政資料上巻（原書房、1970）、519～520 頁。

議提出説明案も2点あるのである。以下、個々の史料に即して検討していきたい。

表2 営業税法案関係史料一覧

番号	史料名	備考	松尾家文書	梧陰文庫
①	営業税則案	明治22年月 日より施行	33-6	
②	税法改正後国庫及府県市 町村諸税収入概算書	明治21年度 予算による	33-15	
③	営業税法案	明治22年月 日より施行	33-7	B1704
④	営業税法説明書・課税例 説明		33-7	B1705
⑤	現行国税・地方税改廃案	明治22年月 日より施行		B1706
⑥	営業税法制定ノ議		33-5	B1707
⑦	営業税施行後国庫及府県 市町村諸税収入概算書	明治22年度 予算による	33-16	B1708

「松尾家文書」は『近代諸家文書集成』（ゆまに書房、マイクロフィルム版）、

「梧陰文庫」は國學院大學図書館所蔵（マイクロフィルム版）による。

まず法案①と③は同様に「明治22年施行」とあるが、①の営業税調査委員選挙規程は明治21年4月公布の市制・町村制（明治22年4月施行）が前提となっている。③は国税徴収法や東京・大阪・京都三市の市制特例が前提とされているので、明治22年3月頃かそれ以降の作成である。④は③の説明書である。①の営業税則案と③の営業税法案の課税標準は、業種ごとに定額税と比例税を組み合わせるもので基本的な相違はみられない。定額税は営業地の課税等級や

資本金・従業員数で、比例税は賃貸価格などである。営業税調査委員会の規定も、複選制の委員選出方法を含めて同じである。営業税額は、郡区長または府県知事・郡長が営業税額調査案を提出し、営業税調査委員会の決議により決定されるとなっている。これは当時の所得税調査委員会の規定を準用したものである。①と③の相違は課税標準の等級設定にある。営業地の課税等級をみると、両案とも地方の等級は6等に区分されているが、課税等級は①が20等で、③は13等である。1等地方の1等課税額は、①が60円であるのに対して③は15円である。業種別の定額税と比例税の税額を比較しても、①は③の2倍程度に設定されている。両法案の税額の差異は、次の収入予算額を検討することで明瞭となる。

②の収入概算書は営業税導入による国庫収入の概算書であるが、明治21年度予算をもとにしたもので「府県制郡制施行後ノ計算」との註がある。このことから②は、市制・町村制とともに成立が図られていた府県制・郡制の施行を前提とした予算書であることがわかる。府県制・郡制案の元老院提出は明治21年10月であり、②もまた同時期に作成されたと考えられる。ただし同法案は元老院の反対もあり、最終的に公布されるのは明治23年5月である。②の営業税収入額は約450万円で、地租軽減（田畑地租の10%減）と酒造免許税などの減額、そして車税・船税・牛馬売買免許税を廃止する内容で、営業税附加税は国税の10分の4である。このことから①と②は、明治21年4月の市制・町村制および同年10月の府県制・郡制の施行を前提とした地租軽減の代替財源案であることがわかる。

もう一つの収入概算書である⑦を検討する前に、他の史料を先に検討しておこう。③と⑤は明治22年中の作成が確かであり、④は③の説明であるから、少なくとも③④⑤は明治22年の作成と判断できる。⑦は明治22年度予算をもとにした営業税導入による国税収入と地方税収入の増減表である。営業税の収入額は約230万円で、酒造免許税などの減額と菓子税・船税・車税・牛馬売買免許税の整理、それに府県への営業税附加税を10分の8としている。これにより国税は47万円余の増収、府県税は250万円余の減収、市町村税は440万円弱の

増収となっている。府県税の減収分には地方税徴収費 100 万円が交付されることとなっており、市町村には国税徴収法（明治 22 年 3 月公布）に規定された国税（営業税）徴収額の 4%にあたる 9 万円余の補助も計上されている。このことから⑦もまた明治 22 年 3 月以降の作成で、地租軽減とセットにならない単独の営業税法案とみることができる。

⑥の閣議提出説明案には営業税導入の理由として、賦課法が府県により区々なため全国均一の税法とする必要があること、商工業者に対して国政参政権を付与すること、現行の国税中徴収額が少なく徴税費が嵩む税目を整理して地方税に委譲することの 3 点が掲げられている。営業税・雑種税の収入額を国税および府県税・市町村税の附加税に二分割し、国税整理により廃止される税額で補填する内容である。菓子税と牛馬売買免許税は営業税に組み込まれ、間接税中の営業税を営業免許税と改称し、さらに船税（海上航行船舶は除く）と車税は地方へ委譲するとされている。③から⑦までは共通した内容で、閣議提出資料としてまとまった史料群なのである。

以上のことから、①と②は明治 21 年 12 月の閣議提出資料で、③から⑦は⑥に附属する明治 22 年作成の閣議提出資料という結論になる。ただ、これらが実際に閣議に提出されたかどうかは別の問題である。では前述の史料の書き込みはどう理解できるだろうか。①と③には筆で「23 年 7 月秘」、⑥と⑦にはペンで「23 年 7 月」とある。字体も前者と後者では異なっている。私は明治 21 年作成の①と同 22 年作成の③の書き込みは、当時大蔵省出納局長であった松尾臣善の手元に参考資料として二つの法案が届いた日付だと考えている。明治 23 年 7 月は、第 1 回衆議院議員総選挙での民党勝利により、第 1 議会の予算審議において地租軽減が最大の争点となることが明確となった時期である。大蔵省の営業税法案検討の参考資料として、明治 21 年および同 22 年の二通りの法案が供されたのである。このように考えれば、史料の作成年代との相違は無理なく説明できる。しかしペン書きの⑥と⑦は、①と③を参考にして後の財政史編纂関係者が推定したものである可能性が高い。⑥と⑦が明治 22 年の作成であることは前述の通りであり、むしろ営業税単独導入案が明治 23 年 7 月に閣議提出

されたとの積極的な説明が必要となるのである。

このような推論は、大蔵省文庫所蔵「目賀田家文書」に収められている、松尾家③とほぼ同文の営業税法案の検討により補強できる<sup>(36)</sup>。これを⑧として、以下に検討しておきたい。⑧と③は、営業届や廃業届などの提出先が、前者が「郡長又ハ市長」、後者が「市ニ於テハ府県知事」となっている点が異なっている。⑧には国税徴収法の内容が反映されていないので、明治22年3月以前の作成と考えられる。⑧は約266万円の地租減少を補填するため約522万円の収入予算額となっており、地租軽減とセットになった法案である<sup>(37)</sup>。しかも法案の趣意書（閣議説明案）の内容は、地租軽減以外は⑥とほぼ同じである。収支見積は明治22年度予算に基づいており、廃止する国税は⑦の税目に銃猟免許税が追加されている。このことから⑧は、③から⑦と同時期に作成された地租軽減とセットになった営業税法案とみることができる。

さらに付け加えれば、⑧が明治22年中の史料であることは、この史料のなかに明治23年末から明治24年初頭にかけて作成されたとみられる収支見積が別にあることから補強できる。ここでは地租減額500万円と国税廃止額を併せて約580万円とし、その代替財源として営業税250万円、所得税増税50万円、「諸会社其他資本収益税」50万円が見積もられている<sup>(38)</sup>。これ以外に酒造税などの増収分もあり、これで地租軽減分が補填できる計算になっている。銃猟免許税が廃止になっているのは⑧と同じであるが、営業税の導入だけでは地租減額分を補填できないため、会社の資本収益税の導入や所得税増税案も検討されているのである。

## 第2節 地租軽減と営業税法案

本節では、営業税法案の史料的検討を前提に、帝国議会開設前後の地租軽減

---

(36) 「目賀田家文書」4-7・前掲注(28)。

(37) 「目賀田家文書」4-6・前掲注(28)。

(38) 「目賀田家文書」5-22・前掲注(28)。

問題と営業税法案との関係を検討しておきたい。

この時期の営業税法案は、世上の大問題となっていた地租軽減問題と密接な関係を持って立案された。明治20年10月から明治23年7月の第1回衆議院議員総選挙ころまで展開された大同団結運動および三大事件建白運動は、条約改正問題をめぐる政府内の対立を契機に自由民権各派の再結集を促した<sup>(39)</sup>。三大事件建白運動は、条約改正反対・地租軽減・言論の自由などを掲げ、全国から建白書提出を理由に大挙上京して政府への働きかけを行った。なかでも地租軽減は初期議会における政府と民党との大きな争点となり、第1議会の予算審議における最大の焦点となった。

明治21年4月に黒田内閣の大蔵大臣に留任した松方正義は、立憲制導入を前提にした将来数年間の政務方針について、「一国ノ政務改良ハ其民力ノ発達ト」の権衡を計ることが大事であるとの意見書を閣議に提出した<sup>(40)</sup>。すなわち、明治21年度予算を見る限り歳入規模は7400～7500万円程度で、歳出は帝室用度費・国債の利払い・陸海軍費を除いた2500～2600万円が一般政務費となる。これらの財政規模を維持するには、海軍拡張には一般政務費の節減、世論の求める地租軽減については新税導入により対応せざるを得ないとしている。松方は、わが国の地租が租税収入の過半数を占め、諸外国に比して「非常ノ重税苛斂」であるとしつつも、「諸税賦課徴収ノ方法ヲ改良シ、若シクハ新税ヲ起シテ」歳入が増加すれば漸次に地租軽減を図っていくとしていた。世論の求める地租軽減には、新税導入が必要であるとの立場である。

このときの松方の諮問に対する回答と思われる主計局長渡辺國武の上申には、各省の経費節減額を400～500万円と見積もったものの、「政府中ニ許多ノ分子有之」状況では閣議で「甲是乙非紛々擾々到底帰着スル所モ有之間敷」と、まず総理と大蔵大臣とで基本方針を確認しておく必要があるとしている<sup>(41)</sup>。この

(39) 当時の政治状況については、坂野潤治「初期議会期の内政と外交」井上光貞他編『日本歴史大系4』近代1（山川出版社、1987）、佐々木隆『藩閥政府と立憲政治』（吉川弘文館、1992）などを参照した。

(40) 「松方家文書」21-30・前掲注（6）。

(41) 「松方家文書」21-32・前掲注（6）。



なかで渡辺は、政費削減の聖詔を発して基本方針を確定すること、各省官吏の3分の1削減、陸海軍費を定額制とするなどの10項目を掲げている。また、「田租畑租等一国ノ生産力ニ関係アル租税ハ漸次減少ノ方案ヲ立ツルコト」と、地租軽減の方向性も打ち出している。渡辺は明治21年11月の大蔵次官就任直後の松方宛意見書で、税法改正について大体の素案はまとまっているが、「一般ノ人心ニモ拘り、甚タ政府ノ御徳望ニモ相関」することなので、止むを得ない改正以外は徴税規定の改正にとどめ、憲法の規定に従い国会の場で協議すべきであると述べている<sup>(42)</sup>。大体の素案というのは地租軽減およびそれとセットになった営業税則案と考えられる。そして主税局では「其(租税)徴収法、強徴法、徴税署組織法等」の検討が進行中であるとも付け加えている。

明治21年12月の営業税則案は、帝国議会開会前に世論の求める地租軽減を実施するための代替財源として立案された。井上毅が「営業税を起して地租を減するの説は、昨年来の内議に有之候」と述べているように、明治21年12月に営業税の導入が内閣で検討されていた<sup>(43)</sup>。営業税則案や営業税法案は、このために準備されたものだったのである。しかし営業税の導入には、明治21年12月20日付で井上毅が大蔵大臣松方正義に反対意見を表明している<sup>(44)</sup>。井上の反対意見は、以下の2点である。1点目は、憲法発布(明治22年2月11日)が間近に迫っており、新税法の制定時期としては適当でないとの判断である。井上は、営業税が全国の民間営利事業に大きな影響を与える税目であり、税を転嫁できる大営業者と転嫁できない小営業者との間で、全国的・長期的な「経済社会ノ変動」が起こると指摘している。ただでさえ「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」時期であり、営業税法の施行により小営業者の税負担が増加し、それが政治運動を一举に高揚させる事態を懸念しているのである。2点目は、営業税を国税に移すことへ

(42) 「松方家文書」21-31・前掲注(6)。

(43) 明治22年2月26日付伊藤博文宛井上毅書簡(伊藤博文関係文書研究会編『伊藤博文関係文書』第1巻、塙書房、1973)、389頁。

(44) 井上毅伝記編纂委員会編『井上毅伝』史料篇第2(國學院大学図書館、1971)、63~68頁。

の反対である。井上は、三新法施行後、家屋税と営業税が地方税として定着してきたことを評価し、各国の税制も引きながら国税は間接税を中心とすべきとの主張を展開している。ここで井上が家屋税といているのは、東京府などが戸数割のかわりに導入していたものである。

しかしこれとは対照的に、農商務省は極秘で営業税導入に積極的に動いていた。明治22年2月の伊藤博文宛井上毅書簡には、「先日農商務大臣殿より各地方官へ内密下問有之候由」とあり、農商務大臣井上馨は実際に地方官へ内密の下問を行っている<sup>(45)</sup>。この下問への回答が兵庫（明治22年4月）・青森（明治22年7月）・鹿児島（年不明）の3県分残っている。井上からの諮問は、大蔵省案の当否を問うものではなく、地租軽減と営業税の国税化案そのものの当否だったようで、3県知事はいずれも地租軽減と営業税導入に賛成であった<sup>(46)</sup>。青森県知事鍋島幹の意見草案には、外部への漏洩を恐れて「専ラ小官（知事）・収税長兩人ニ於テ取調」べたため遅くなったと付け加えている。しかしあくまでも導入に反対する井上毅は、農商務省のこうした動きが洩れて民間の世論を刺激することを危惧しており、あらためて営業税反対意見を伊藤に送ったのである<sup>(47)</sup>。

政府内で営業税法案が検討中であることは新聞や雑誌でも報道されていた。朝野新聞は社説で、農民と商工業者の負担の平等という点から、地租軽減のための営業税導入を支持している<sup>(48)</sup>。そのうえで、課税方法の問題点や課税による商工業への影響を懸念する内容である。とくに課税法について、フランスの営業税法が導入以来何十回もの改正を経たことを指摘し、営業所得への課税が「真誠の税法」ではあるが、その把握が困難であることが指摘されている。そして欧州諸国の実例を踏まえて、「少々弊害の少なきものは、人口の多寡に従ひ土地に階級を立て、営業の種類に依りて多少税率を異にし、且つ家賃価格及び

---

(45) 『伊藤博文関係文書』第1巻・注(43)389頁。

(46) 安在邦夫編『明治建白書集成』第9巻（筑摩書房、2000）。

(47) 『伊藤博文関係文書』第1巻・注(43)389頁。

(48) 「朝野新聞」明治21年11月28・29日（ペリかん社の縮刷版による）。

器械の多少、雇人の員数等に拠り各営業者の所得を概測するの一方法あるのみなり」としている。このような外形標準の設定は大蔵省の営業税法案とも一致しており、大蔵省と社説の筆者とは欧州の税法を同様に参照していることがわかる。また「時事新報」は、営業税の均一化や徴税費減少の観点から「一個の税法改良」策と評価している<sup>(49)</sup>。東京の新聞が、営業税の導入に必ずしも否定的でないことは注意しておく必要がある。

明治 21 年末から翌年にかけて検討された営業税の導入は見送られたが、政府は明治 22 年 9 月の田畑特別地価修正法により高地価地域の地価修正による地租軽減に踏み切った。明治 22 年の田畑特別地価修正を検討した黒田展之氏は、当時の社説や論説からは代替財源の積極的な説明は見出せないとしている。地価修正の代替財源として報道されていたのは、政費節減、条約改正による関税増加、地方へ配分する備荒貯蓄費の廃止などであるが、条約改正交渉が妥結していないので関税の増加は見込めず消極的な説明にとどまるとされている<sup>(50)</sup>。前述のように大蔵省では、地租軽減の規模次第では営業税だけでなく「会社税」の導入や所得税の増税なども議論の俎上に上っていた。条約改正の進展がなければ関税の増加は望めず、間接税も明治 10 年代の増税策が行き詰まりを見せているなかで、地租軽減の代替財源として直接税の見直しがなされることになったのである。

一旦は見送られたものの、第 1 回衆議院議員総選挙における民党の圧勝を受け、明治 23 年 7 月に営業税法案は再浮上する。民党の勝利により予算審議において地租軽減問題が焦点となることは明白であり、大蔵省としては対応策を講じておく必要があった。出納局長松尾臣善の手元に提出された「明治 23 年 7 月秘」の史料は、大蔵省が地租軽減とセットになった案と単独導入案の二通りの案で臨んでいたことを物語っている。明治 23 年 7 月に法制局部長に就任した尾崎三良は、8 月 5 日に総理大臣山県有朋（当日は不在）と司法大臣山田顕義

---

(49) 「時事新報」明治 21 年 11 月 3 日（龍溪書舎の複製版による）。

(50) 黒田展之『天皇制国家形成の史的構造—地租改正・地価修正の政治過程—』（法律文化社、1993）289～291 頁。

を訪問し、帝国議会開会前の成立を目論んで各省が提出している法案について、法制局において緊急のものとそれ以外のものに区別し、後者は帝国議会に提出すべきであると建議した<sup>(51)</sup>。山田もこれに同意し、閣議決定の運びとなった。翌日、尾崎は再び山県に面会して同様の意見を述べ、山県の同意を得ている。閣議の内容は、元老院および枢密院に回っているものは8月中に公布し、他は帝国議会に提出するというものであった。この閣議決定は帝国議会開設前に駆け込みで法案の成立を図ろうとする各省の動きに歯止めをかけるものであったが、営業税法案は第1回帝国議会の予算審議の推移を見守りながら議会に提出されるべきものであり、明治23年7月に導入が図られたわけではなかった。この時期の閣内の動向を推測する史料として、明治23年9月と推測できる井上毅の営業税法案意見がある<sup>(52)</sup>。このなかで井上は営業税法案について、営業税と地租軽減を同額とすること、営業税と地租軽減をともに否定することの2通りの議会对策を検討し、後者に帰着するだろうとの見込を示している。しかしそれでは地租軽減を政府が既に決定しているとの批判を浴び、地租軽減論は勢いづくだろうが、減租論が多数を占めても上奏建議にとどまるであろう。こうした議会の反応を見ながら、次期議会に営業税法案を提出するか、予め今議会に提出して機先を制するかは「政府ノ政略如何」であるとしている。井上は営業税の導入には反対であったが、議会で導入が決議されれば自説に固執しないと述べている。帝国議会開設に当たり、地租軽減の代替財源である営業税法案は議会对策上からも重要な位置を占め続けたのである。

しかし明治24年度予算案の審議は、衆議院予算委員会において約800万円もの大幅削減を求める査定案が作成され紛糾した。衆議院の地租軽減論は井上の予想をはるかに上回るものだったのである。議会の意図は、大幅な政費削減に

---

(51) 伊藤隆・尾崎春盛編『尾崎三良日記』中巻（中央公論社、1991）、410頁。以下、『尾崎日記』と略記する。

(52) 『井上毅伝』史料篇第2・前掲注（44）392～393頁。この史料について編者は、明治24年と推定している。しかし第2議会においては、第1議会の政費削減分の使途が争点となっており、営業税導入が問題となった形跡が見えない。そのため年代を明治23年と推定した。

より地租軽減の実現を図ろうとするもので、獲得議席数が少なかった立憲改進黨には解散も辞さない強硬論もあった。査定案が予算委員長に提出されたのは12月27日で、翌年1月8日から衆議院本会議において審議が開始された。査定案の審議では、官制改正や官吏の人員・俸給削減など憲法第67条の天皇大権への抵触が問題となった。政府内では、こうした衆議院の動きをにらみながら地租軽減とセットになった営業税導入の可否が議論されたのである。12月14日、尾崎三良に宛てた井上毅の「営業税駁論」が届き、尾崎は翌日この意見書を山県総理に届けている<sup>(53)</sup>。尾崎は16日、直接山県に面会して地租軽減および営業税導入に反対し、山県も同意したと記している。しかし査定案の審議が開始される翌年1月になると、地租軽減に応ずる妥協意見が政府内部で強まっていく。1月8日付の大蔵次官渡辺國武宛書簡で井上毅は、議会は営業税を政費節減の身代わりとはせず、必ず議会で廃案となると述べている<sup>(54)</sup>。そして翌日の書簡では、地租軽減とセットになった営業税の導入案は、営業税の否決により地租軽減のみが残される結果となり、しかも政費節減を否定している以上、進退きわまって近日中に内閣総辞職となるだろうと断言しているのである。しかし閣内での地租軽減論は根強く、松方ばかりか山県までも同意するに至ったようである。2月6日の尾崎日記には、「世論ノ囂々タルニ迷ヒシト見へ、井上（毅）ハ一旦前説ヲ変ジ已ニ地租軽減ノ取調ナドヲ為シ、又山県伯モ色稍動ク気色アリ、予憂慮ニ堪ヘズ」と記している<sup>(55)</sup>。結局、尾崎の言によれば伊藤博文の反対により井上も前説に復し、山県・松方の論も確定したとされている。

尾崎三良が非難した井上毅の地租軽減説とは、歳出削減による田畑地租の0.5%減額案である<sup>(56)</sup>。井上は地租負担が過重であるのは「古来田制上ノ沿革」によるもので、他の直税・間税が欧州の制度を模範にしているのに比して地租はそうでないことが一因である。そして地租軽減による700万円の歳入不足は、

(53) 『尾崎日記』・前掲注(51) 443頁。

(54) 井上毅伝記編纂委員会編『井上毅伝』史料篇第4(國學院大学図書館、1971) 671~672頁。

(55) 『尾崎日記』・前掲注(51) 458頁。

(56) 『井上毅伝』史料篇第2・前掲注(44) 318頁。

条約改正が行われない現状では歳出削減によるしかないとしているのである。井上は商工業者の負担が農民に比して少ないことは認識していたが、営業税導入には反対であり間接税の増収を主張していた。議会開設前は議会が議決すれば営業税反対に固執しないとしていたものの、もはや営業税の導入を図れる状況にはなかった。そのため地租軽減の代替財源は政費節減に拠るしかなく、明治24年度における大幅な官制改正の断行が準備されるのである。

しかし政府はアジア初の国会の解散を避けるため、特別委員を選定して協議会を開催し、政費節減案を受け入れて民党との妥協に動いた。協議会開催にあたり政府において確定された方針は、以下のような内容であった<sup>(57)</sup>。政府と衆議院の対立点は政費節減分の使途であり、政府は「国家二大急務ナル国防治水ノ費用」、衆議院は地租軽減と、その目的を異にしている。政府の方針としては二通りある。第1はあくまで国防と治水を優先し、第2は譲歩して地租軽減を認め、代わりに新税を導入することである。だが、地租軽減は容易でも新税導入は困難であり、代替財源がない以上は地租軽減には応じられないというものである。すでに山県は1月24日付の松方宛書簡で、「政費節減之剰余を以、地租軽減ニ充ル之議ハ、目下之急務ニ非ず」とし、海軍拡張と治水対策を急務とする方針で議会を乗り切れるとの確信を伝えているが、これが政府の方針として確定したのである<sup>(58)</sup>。こうして3月2日、衆議院は約630万円の歳出削減の予算案を可決し、政府との妥協が成立した。非妥協派の尾崎三良は、山県内閣がこうした選択をせざるを得なかった原因は、松方・渡辺の大蔵省トップと井上毅、それに閣内で賛同した外務大臣青木周蔵・農商務大臣陸奥宗光にあると名指しで批判している<sup>(59)</sup>。

山県内閣は地租軽減には応じなかったものの、明治23年末ころから大蔵省では地租軽減法案への対応が講じられていた<sup>(60)</sup>。大蔵省は、立憲自由党の林有造

---

(57) 明治24年2月26日付松方宛山県書簡（大久保達正監修『松方正義関係文書』第9巻、大東文化大学東洋研究所、1988）155～156頁。

(58) 『松方正義関係文書』第9巻・前掲注（57）148～149頁。

(59) 『尾崎日記』・前掲注（51）466頁。

(60) 「松方家文書」36-11・前掲注（6）および「時事新報」明治23年12月6日。

が発表した地価地租特別修正案は廃案になると予想しつつも、大成会が主張する地租税率の0.5%引下げ案は両院を通過するかもしれないと考えていた。林有造の地価修正案は明治23年12月25日の郵便報知新聞に発表されたもので、低地価地方の上方修正により地価の権衡を図り、かつ田畑の地租税率を一律0.5%引き下げるというものであった<sup>(61)</sup>。林の地価修正案は、一律減租という点を除けば明治23年末に大蔵省で検討されていた地価修正案と基本的に同一である。地価引き上げの対象地域は山口・福岡・大分・宮城・福島・岩手・青森・秋田・京都で、これに大蔵省案では山形・新潟・富山・長野が付け加わっている<sup>(62)</sup>。大蔵省は、全国的な地価の権衡が重要であることは認識しつつも、低地価の上方修正には反対が多く現状では困難と考えていた。そのため林案も、地価の引き上げ対象となる府県選出議員の反対により成立しないと考えていたのである。しかし田畑の地租税率0.5%引下げは、地租軽減を主張する議員の賛成が得られる可能性が高く、大蔵省としては法案通過に備えた準備が必要だったのである。

大蔵省案には二通りの選択肢が示されている。甲案は、議会で地租条例改正案（税率軽減案）が可決されても政府はこれを認めない場合で、来年度に改正法案を提出するかどうかは内閣の判断とされている。乙案は、地租軽減と地方儲蓄法を抱き合わせにする案である。地租軽減額の用途について、議会の機先を制して地方儲蓄法を提起し、凶荒時の農民生活を保証するために地方団体の基本財産の拡充に充てることを表明する。地方儲蓄法の目的は、自然災害や疫病などの際の窮民扶助や納税（地租）の補助である<sup>(63)</sup>。大蔵大臣の演説案には、地租軽減の承認は「政府ノ輿論ヲ敬重スルノ謙讓ノ徳ヲ示」すものであり、軽減分を地方儲蓄法の財源として明治25年度予算から執行する。また政費節減だけでは地租軽減の財源不足となるため、適当な新税法案を議会に提出するとい

---

(61) 林有造案については、長岡新吉「明治20年代の地租軽減論について」『弘前大学人文社会』17号（1959）および前掲黒田『天皇制国家形成の史的構造』第2編を参照のこと。

(62) 「目賀田家文書」5-4・前掲注（28）。

(63) 「松方家文書」32-6・前掲注（6）。なおこの案については『井上毅伝』史料篇第2・前掲注（44）394~400頁を参照のこと。

うものであった。このとき政費節減問題について省内に諮問した際の意見と考えられる史料が残されている。ひとつは大幅な政費節減は行政運営に支障をきたすとして民党との妥協に反対しつつも、間税法は「税法ノ原則ニ反対セル多費及煩苛ノ弊失ヲ生スル」ため、間税の増税を否定するものである<sup>(64)</sup>。地租はこのまま維持しても、「間税ノ徴収ニ因り起ル所ノ人民ノ苦情ヲ除クコト」がベターであるという意見である。また、これとは別に我が国の慣行および学理上からも「直税ヲ主トスル」のが良いとして、「相当ナル直税即チ家屋税・職業税ノ如キヲ起シ」、徴税費用が嵩んで収入の少ない間税を廃止するとの意見もあった。ただ家屋税や営業税の国税化には地方税の変更が必要であり、国税・地方税を併せた検討が必要とされている。後者の意見はすでに営業税法案として検討されてきたものであり、かなり一般的な内容であるので主税局以外の意見とも受け取れるが、地租軽減問題のなかで間接税から直接税へと将来の税制構想が変化していることに注意しておきたい。もともと直税への注目は大蔵省だけではない。すでに郵便報知新聞は、地租軽減の代替財源として営業税の導入や所得税の増税などを提起していた<sup>(65)</sup>。また、大蔵省でも営業税の導入以外に所得税増税・資本利子税導入などが検討されていたことは前述の通りである。しかし地租条例改正案は、衆議院を通過したものの貴族院で審議未了のまま廃案となった。

### 第3節 営業税法案と地方営業税則

ここでは営業税法案の内容について、主に地方営業税との関係から検討しておきたい。

表3は、明治29年営業税法の作成にあたり大蔵省が作成した「各地方地方税賦課標準類別調」の一覧である。

---

(64) 「松方家文書」36-12・前掲注(6)。

(65) 「郵便報知新聞」明治23年11月9~11日(柏書房の復刻版による)。



表3 地方営業税の課税標準一覧

課 税 標 準		府 県
建物の広狭・構造、敷地の等級		東京府
業 体 の 類 別	建物の坪数・宅地の等級	福岡県
	助業者・雇人数	福島県・山梨県
	店舗・貯蔵所の坪数	広島県
	売上高の等級	鳥取県・高知県・愛知県
	売上高の歩合	栃木県・群馬県
	市町村・郡市の等級	長野県・茨城県・滋賀県・岩手県・佐賀県・長崎 県・三重県・静岡県・島根県・富山県・新潟県・ 鹿児島県
市町村の等級、1戸平均		青森県・熊本県・和歌山県・石川県
市町村の等級、1戸・1人平均		兵庫県(郡部)・宮崎県・岐阜県・大分県・福井 県・山口県
市町村の負担額		千葉県・香川県・秋田県・山形県・愛媛県

(「松尾家文書」32-23)

東京府については後述するが、この一覧に見えない京都府・大阪府は、ともに「上り高・貸付金高」や「収入金高」により等級を区分して課税している。

「業体の類別」は卸売・仲買・小売などの業態を区分している府県で、さらに建物や敷地、売上高などの等級を設定して課税する方法である。市町村などの等級は、業体の類別に加えて営業地の等級が設定されているものである。業態を区分して、建物や敷地・雇人数・売上高などの等級を組み合わせた課税法を採用している府県が多いことがわかる。

その一方で、青森県・兵庫県(郡部)・千葉県のグループのように、市町村を税区とし戸別・1人別に税額を配賦している府県もある。青森県の課税法は、郡市・町村を税区として過去5年間の営業税の平均額を配賦し、市町村会の決

議により 1 人別の営業税額を決定する方法である<sup>(66)</sup>。同県では、過去に売上高などに課税する方法も行ったが、売上高や資本金の調査は困難を極め、徴税費用や調査の煩雑さから配賦税方式に改めたのである。また、明治 22 年 4 月の農商務大臣の諮問にたいする兵庫県知事内海忠勝の回答には、営業税の課税法には、①営業者の申告した売上高（官吏の検査）に比例、②同（営業者から互選された委員の審査）に比例、③業種・業態（卸売・小売など）・営業地の繁華に従って等級税率を設定し互選された委員が等級を決定、④大蔵省が府県ごとの配賦高を決定し、次に府県会・郡会で郡市・町村の配賦高を決定し、町村会が営業者ごとに課税する、という 4 つがある。このうち①は徴税費が嵩み営業者は納税よりも検査に苦しむ、②は検査の苦痛はないが税収確保が難しい、③はバランスの良い等級が設定できずこれも税収確保が難しいとしている。売上高を官吏が査定する方式は、煩雑な検査をとともなわざるを得ない。調査委員会方式は、課税はスムーズでも実際の売上高に応じた課税が難しく、配賦税方式は課税や徴収は簡単だが配賦基準の設定が困難としているのである。各府県とも営業税の増収を図る上で、公平かつ徴税手数料が省略できる課税法を模索してきたのである。

このなかで家屋税方式ともいえる特徴ある課税法を採用したのは東京府である。東京府は明治 14 年度の改正で、区部及び郡部の営業税雑種税の課税標準に建物の坪数と種類、敷地の等級の 3 つを導入した<sup>(67)</sup>。建物の坪数と種類は石造・煉瓦造・蔵造と木造、それに二階・三階などに区別し、敷地の等級は地価の地位等級により標準をたてるものである。この改正は、収益高を課税標準として課税の公平を図るべきであるとの東京府会の意見に基づいたものである。しかし収益高の把握には「手数ト入費多ク」、脱税の恐れも少なくない。そこで営業の規模を表す建物の間口や立地条件（地価）を課税標準とすることで、公平な課税が図れるとしたのである<sup>(68)</sup>。明治 14 年は監獄費や警察費などの一部が地

(66) 『明治建白書集成』第 9 巻・前掲注 (46) 70～78 頁。

(67) 『東京市史稿』市街編 65（東京都、1973）467～486 頁。

(68) 『地方税規則後の東京府税制』其の 1（東京市財務局主計課、1940）、148～151 頁。

方税支弁となり、地方財政の拡大が必要となった年である。そのため東京府は、戸数割を廃止して家屋税とする案や実入税新設案、地租率を1%軽減して地租割の課税制限を廃止する案などによる財源確保を余儀なくされた<sup>(69)</sup>。こうした地方税負担の増加が、東京府会が営業税の課税標準を改正して営業の規模に応じた課税を追及した理由だったのである。

東京府は明治13年度から、戸数割は納税者の資力を標準に課税する税であるとの考えのもと、区部戸数割の課税標準を家屋の建坪や種類、敷地の等級に改正している。明治12年度の東京戸数割規則（区部）は、東京府会が決定した賦課額を地価による等級に従って各区に配賦し、区会の決議により各戸の賦課額を決定するものであった。これは「戸ノ転変甚タ多ク、其貧富モ亦大ニ懸隔」する区部では、各戸の等級や免除規定を区会に委ねることで実情に応じた課税が可能と考えられたからである<sup>(70)</sup>。しかしこの方法は逆に、隣接する地域でありながら区が異なるため課税額に格差が生じたり、「各自資産ノ厚薄ヲ知ルニ由ナク」、また各区で課税基準が異なるため、「遂ニ各自ヲシテ惑ヲ生セシムルニ至」り、翌年には改正を余儀なくされた<sup>(71)</sup>。そこで戸数割の課税標準として明治13年度に導入されたのが、家屋税方式だったのである。さらに明治14年度、課税対象を居住者とする戸数割の名目を廃止して、移動の多い都市部での徴税手数を省くため家屋の所有者に課税することとし、政府へ建議して名目を家屋税としたのである。

東京府の営業税や家屋税の賦課法の変遷を見ると、戸数割に典型的に見られるように区を単位とする配賦税方式から、各戸の資力を推計できる家屋税方式へ変化していることがわかる。外形標準として家屋税方式が妥当かどうかは別にして、資力に応じた課税が基本的な方向と認識されているのである。このような改正については、さきの青森県のように売上高課税から配賦税方式へと改

(69) 『東京府史』府会篇、第2巻(東京府、1930)126～127頁。

(70) 『東京府史』・前掲注(96)20頁。なお東京府の家屋税については、根岸睦人「家屋税の成立」『立教経済学論叢』60号(2001)も参照のこと。

(71) 『東京府史』・前掲注(96)106頁。

正した府県もあるので、地方財政の実情や商工業者の存在形態など府県ごとの検討が必要である。しかし明治19年の私案やそれに続く営業税法案は、三府などの先進商工業地域と同一の方向性をもっていたことがわかる。東京府会議員として地方税の改正に関与してきた田口卯吉は、営業税・雑種税の徴収について以下のように主張している。すなわち「一家の収入支出ハ地方政府の能く詳知する能はざる所」であり、もし家ごとに検査官を派出して帳簿を検査することになれば、「其徴収する所の租税の殆んど全部を以て此の検査官の給料と旅費とに供するも、或ひは償ふ能はざらん」としている<sup>(72)</sup>。徴税費の増加および検査による所得の把握の困難性から、家屋税方式が選択されたことが強調されているのである。東京府では、収入に応じた税負担の要求に対応する課税法が家屋税方式だったのである。

また売上高や資本金高を課税標準とする大阪府でも、業種によって利益に差があるとして改正の議論が起こっているが、「各商業とも其取締人をして成るべく売上金高の取調高を精確にし」不公平にならないようにすることで落ち着いたという<sup>(73)</sup>。こうした営業人組合の利用は京都府においても確認できる。商工業者の収益の調査法を諮問された京都商工会議所の答申には、正確な把握は困難であるとしつつも、商工会議所の委員および同業組合の委員において評議することを提唱しており、課題はすべての営業者を組合に加入させることであると回答している<sup>(74)</sup>。売上高を課税標準とする大阪・京都両府においては、課税標準の把握に営業人組合が関与しており、これは調査委員制度に類似するものといえる。明治20年初頭の営業税法案は、こうした地方税の課税法の検討を踏まえて外形標準や調査委員会制度を導入したものと考えられる。組合任せでは課税の公平や収入確保が困難であり、すべての営業者の加入も前提となる。そこで営業収益を推計しうる外形標準を設定して、その査定を調査委員会に任せする方法がとられたのである。

---

(72) 『東京経済雑誌』第97号(明治15年2月4日)。

(73) 『東京経済雑誌』第136号(明治15年11月4日)。

(74) 『東京経済雑誌』第297号(明治18年12月26日)。

## 小 括

帝国議会開設前後の営業税法案は、地方営業税の統一と不適當な国税の廃止を基本に、当時の世論や議会在が求める地租輕減の代替財源として立案された。営業税法案には、地方営業税法やフランスを主とする西欧の税制が参考とされた。売上高・建物の賃貸価格・従業員数の外形標準にもとづいて推計する課税法は、營業所得の把握が不可能であることを前提とするものであり、当時の西欧の学説にも則ったものであった。そして徵税手数や徵税费を省くため、これまでの營業組合の関与などを考慮して調査委員会方式が導入されたのである。

また營業税法案は、財政上からは地租輕減の代替財源とされたが、地方税負担の増大のもと、負担の公平を唱えて營業収益への課税を求める世論が、府県における營業税法の模索や大蔵省による統一化の背後に存在したのである。

營業税法案は、地租輕減をめぐる政府と議会の対立により実現されなかった。しかし地租輕減問題をめぐる代替財源の検討は、營業税だけでなく地租そのものや所得税・会社税などの直接税制の検討を推し進めることになったのである。

## 第3章 税制と徴収機構

### 第1節 徴税费削減と徴収機構

明治10年代後半の間接税を中心とする増税策は、府県国税徴収費の配賦を梃子とする租税検査体制を形成させた<sup>(75)</sup>。検査体制の強化は、2つの面で進められた。1つは明治13年(1880)の酒造税取扱心得や明治15年の煙草税則改正で規定された、諸帳簿記帳の義務化である。帳簿の作成を義務化して、造石高や売上高などの検査の参考としたのである。これは明治18年に導入された新税である醤油税と菓子税についても同様である。もう1つは犯則取締の法的整備である。大蔵省は犯則取締りを強化するため、検査官吏に犯則の証憑取り調べのための証拠物件等の差押や家宅捜査を認める布告案を提出した。これは明治16年12月太政官布告第43号として公布され、明治23年の間接国税犯則者処分法に引き継がれていく。大蔵省の布告案は「諸税」を対象とするものであったが、参事院の審議で酒類・醬麴・煙草・売薬の4税に適用が限定されて成立した。しかしそれは菓子税など他の間接税にも適用されていた。このような帳簿検査規定と犯則取締の行政処分を認める第43号布告は、明治17年の大蔵省主税局一府県収税課(収税長・収税属)の設置による国税徴収機構の形成を大きく促進したのである。

しかし地租軽減の世論のなかで、諸税の軽減や徴税费削減要求が高まってくる。朝野新聞には、「今日改正の主眼は、成る可く租税を軽減するの方向を取り、一方には徴収の方法を簡易にし、又一方には脱税を防禦し、以て営業上に妨害なからしむるに在り」との松方大蔵大臣の意見が掲載されている<sup>(76)</sup>。この意見は、多数の吏員と経費を要する租税検査が人民を苦しめるにも拘わらず、国庫の実収がさほど増えていないことへの反省として語られている。徴税费の配賦により形成されてきた租税検査体制もまた、明治20年代には見直しを迫られる

---

(75) 国税徴収機構については、拙稿・前掲注(3)を参照のこと。

(76) 『東京経済雑誌』第345号(明治19年12月4日)。

ことになったのである。

表4は各税の犯則者一覧である。明治19年度以降、地租以外は各税とも犯則者数は減少する。地租の犯則者数は、明治18年度から開始される地押調査を反映していると考えられる。明治19年度の年報書で主税局は、「検査員ヲ派出シテ税則執行上ニ於テ大ニ検束スルト雖トモ、証券印税規則・菓子税則ノ如キハ尚ホ法令ノ精神克ク実地ノ情况ニ応セサル所ナキ能ハス、又烟草税・売薬税ノ如キ法則中未タ箝束ノ足ラサル」により逋脱を図り犯則処分を受けるものが少なくないと述べている<sup>(77)</sup>。検査当局の立場からすれば、印紙の貼用や帳簿記載などが不徹底であり、煙草税・売薬税は罰則規定を強化するなどの改善が必要とされていた。しかし煙草業者からは、「一時数多ノ検査員ヲ派シ（中略）嚴重ノ検査アリタルカ故ニ、其犯罪ニ係リ罰ヲ請ケタル者勝テ数フ可カラス、之レカ為メニ糊口ノ路ヲ失フ者ハ幾千人」との批判が出され、課税や検査法の改正が求められている<sup>(78)</sup>。また、帳簿検査や印紙方式の煩雑さと犯則の多さを改善するため、煙草税を職工数に応じた課税とする意見も出されている。醤油税では、醪に課税することにより「御検査費ヲ省略シ、製造家ハ営業ノ安ヲ得」とされている。また検査の簡略化と脱税防止のための同業組合の設立を求める意見も出されているが、同業者組合の活用は主税官目賀田種太郎も提唱するものであった<sup>(79)</sup>。

こうした様々な要求は、閣内でも認識されていた。明治20年12月井上毅は、総理大臣伊藤博文に提出した立憲制施行への意見書のなかで、「間税ノ煩苛ヲ除ク」として以下の3点を指摘している<sup>(80)</sup>。1つは1石以下の濁酒自家飲料税の全廃、2つは菓子税の課税を製造元までとし露天商などは免税とすること、3つ

(77) 大蔵省主税局編『主税局第13回年報書』（1880）72頁。

(78) 以下の記述は、すべて大日方純夫編『明治建白書集成』第8巻（筑摩書房、1999）149頁による。

(79) 「目賀田家文書」11-11・前掲注（28）。なお、拙稿「初代收税長の履歴について」『租税史料館報』平成14年度版（2003）を参照のこと。

(80) 大久保達正監修『松方正義関係文書』第6巻（大東文化大学東洋研究所、1985）313頁。

表4 犯則者数一覽

年 度	地 租	地券証 印税	酒造税	自家用 酒	煙草税	証券印 税
明治 17 年度			3,732	3,873	6,848	
明治 18 年度			1,453	6,170	4,323	
明治 19 年度	114	5,659	2,530	8,421	8,156	21,321
明治 20 年度	1,722	18,581	2,236	6,411	7,267	13,493
明治 21 年度	69	34,001	1,714	5,359	4,134	9,673
明治 22 年度	196		1,200	3,788	2,470	7,198
明治 23 年度	73		637	3,195	2,134	8,140
明治 24 年度	8		702	3,262	1,652	5,537
明治 25 年度	24		672	3,715	1,517	5,457

年 度	売 薬 税		醬油税	菓子税	車 税	船 税
	営業税	印紙税				
明治 17 年度	979	2,164				
明治 18 年度	643	1,137	296	14	1,493	2,755
明治 19 年度	1,206	1,470	866	2,615	2,838	4,103
明治 20 年度	752	576	741	2,752	1,930	2,588
明治 21 年度	383	456	358	843	934	1,023
明治 22 年度	350	276	106	385	868	918
明治 23 年度	283	224	82	386	796	767
明治 24 年度	148	279	68	431	1,047	785
明治 25 年度	141	287	67	419	950	687

(各年度の「主税局年報書」により作成した)



は醤油税を醪（史料では造酵）課税とし検査を簡単にすることである。この具体的内容と思われる「諸税則施行上意見」には、1の自家用酒について、これまで1石未満の免許鑑札料が80銭であったのを、3斗未満は20銭、1石は80銭（1斗増加ごとに8銭加算）とする小規模醸造者の免許料減額案が記されている<sup>(81)</sup>。そして自家用免許鑑札料へ町村税附加税（10分の2以内）を認めることで、町村による自家用料酒製造者の把握が可能となり、収税官吏による自家用料酒検査が簡略化できるとしている。2の醤油税は、酒造税にならった検査法により1期中の検査が7～80回に及ぶ割には税収が減少していることを指摘し、製成前の醪の石数に課税することで営業者の便宜を図るとしている。3の菓子税は、課税品目を明確にすることで売上高や露天商などの免税条件も不要となるとしている。

井上の自家用料酒への課税意見は実現しなかったが、醤油税の醪への課税は明治21年6月の改正で実現し、醤油造石税は醪または溜への課税となった。醤油営業者の要望が受け入れられたのである。また、批判が多かった搾り器械の封緘も廃止され製造機械の届出制となった<sup>(82)</sup>。菓子税は、営業・仕入・出売の鑑札料とそれぞれ雇人数に応じた営業税（製造・卸売・小売）、さらに売上金高への製造税で構成されているが、井上の意見は営業税を製造元に限定することで検査の手数を省くことを意図したものであった。菓子税は明治21年2月に改正されたが、改正の要点は2点あった。まず営業税の課税標準に雇人1人を新設して（それまでは雇人2人か0人であった）零細な営業者の負担軽減を図り、さらに帳簿記載の義務化を廃止したことである。売上高などの調査は郡区長に任せ、収税官吏の検査は不正業者に限定することとし、「売上高検査ノ煩苛ナルヲ除」くことが改正点のひとつであった<sup>(83)</sup>。醤油税則と菓子税則改正の元老院審議では、検査の簡略化による減収は徴税費の減額によりある程度抑えられる

(81) 國學院大学図書館所蔵「梧陰文庫」B1700（マイクロフィルム版による）。

(82) 明治財政史編纂会編『明治財政史』第6巻（丸善、1904）312頁。

(83) 『法規分類大全』第81巻（原書房、1983）398頁。

とし、「煩雑・苛酷」な検査法の修正が優先されたのである<sup>(84)</sup>。ちなみに菓子税額 50 万円に対して、徴税費は 8 万円もかかっていると指摘されている。

検査批判は、間接税だけではない。井上は地方制度意見のなかで、少々の開墾についても事前の届出がないため罰金が科せられるなど、農業の発展を阻害していると批判している<sup>(85)</sup>。このような批判は、明治 14 年 5 月の太政官 38 号により、それまで府県知事に委任していた新開地、潰地・荒地起返の地価設定や 10 年以上の開墾地の鍬下年期と 5 年以上の荒地免租については、大蔵省の認可が必要とされたことに起因している。府県知事は農民の保護や農業の振興を理由として継年期を安易に認める傾向にあり、これに対して大蔵省は地租の減収や地租負担の不権衡を招くと改正を要求したのである<sup>(86)</sup>。こうした地租の減収に歯止めをかけるための土地検査の強化が、井上の批判の背景にあったのである。

帝国議会開設を目前にして、地租軽減とセットになった政費節減要求は、徴税費削減や徴税法の改正を求める大きな世論となった。そして政費節減は官制改正による行政機構の再編を一層推し進め、国税徴収機構も改編を余儀なくされたのである。

## 第 2 節 収税署の成立

このような直税・間税の改善策として、いくつかの動きが現れている。ひとつは明治 21 年 (1888) に作成された、租税検査機能の大蔵省直轄案である地方間税局構想である。全国に 13 の地方間税局を設置し、租税検査員派出所を管轄する案である。間税部門の大蔵省直轄案は、府県により寛嚴の差がある間税検査の統一により、検査官吏が「都テ苛察」であるとの世間の非難に応えること

---

(84) 『元老院会議筆記』後期第 30 卷 (明治法制経済史研究所、1985)。

(85) 國學院大学日本文化研究所編『井上毅伝』史料篇補遺第 1 (國學院大学、1991) 29 頁。

(86) 自治振興中央会編『府県制度資料』下卷 (歴史図書社、1973)、85～87 頁。

が理由とされている<sup>(87)</sup>。間税の課税や脱税防止のために検査は不可欠であり、大蔵省の直轄化による統一的な検査体制の形成が、「苛酷」とされる間税検査批判への対抗策だったのである。なお、地方間税局案については前稿に譲り、ここでは大蔵省で検討されていた地籍条例案について述べておきたい。

明治 21 年に作成された地籍条例案の要点は、府県収税部による一元的な地籍管理と、法定地価を廃止して土地の収益に課税し 15 年ごとに課税標準を見直すこと、地租を府県単位の配賦税とすることの 3 点である。「地籍条例制定ノ議」には、「土地ノ図籍タル面積ヲ正シ所有ヲ明ニシ、以テ財政ノ要務タルノ外、帝国ノ版図ヲ定ムル」ため、全国に「地籍所」を設置して図籍の管理を行うことが目的とされている<sup>(88)</sup>。地籍の管理は民有地だけでなく内務省管轄の官有地も対象とされ、主税局に地籍総監、府県収税部に地籍監督、郡単位の地籍所には地籍主事を置いて、地押調査後の地籍の変更を管理する構想である<sup>(89)</sup>。そして地押調査により確定した地籍と地価を基準に、行政区画単位に地租額（地価の 2.5%）を配賦し、最終的に市町村に地租の上納を義務付けるものである。地価は 15 年ごとに見直され地租の配賦額も変更されるが、将来は法定地価を廃止して土地の収益へ課税するとされている。地租の課税標準を収益とする考え方は、直接には郡村宅地の課税標準を市街宅地と同一にする必要性から導き出されたものであり、これは明治 43 年（1910）の宅地地価修正へと受け継がれていく。また 15 年間の地価の据え置きは、その間の開墾や地目変換などによる土地検査を省略するメリットがあるとされている。検査が必要となるのは、荒地の免租や有租地から官有地への転換など減租となるケースだけである。また市町村には地租の上納だけでなく土地の公売処分を命じ、これにより市町村による地租不納分の立て替えが期待されている。この地籍条例案はプロシアやフランスの地租制度を参照したもので、地籍所構想はフランスやベルギーの制度に倣った

---

(87) 「松方家文書」32-21・前掲注（6）。同構想や収税部機構の改革については、これも拙稿・前掲注（3）を参照されたい。

(88) 「目賀田家文書」5-43・前掲注（28）。

(89) 「目賀田家文書」5-2・前掲注（28）。

ものであった。

この案は、地租軽減だけでなく、検査の煩雑さや不納処分の不備をも改善する内容である。直接税・間接税を問わず、改善策が講じられていたのである。しかし地籍所構想は実現しなかった。地押調査の完了後、明治22年の土地台帳規則により町村の土地台帳は郡役所、市の土地台帳は府県に備え付けられることになった。そして同年7月の府県収税部出張所の開設により、郡市単位での町村の土地台帳管理は同所の管掌となった<sup>(90)</sup>。地籍所構想の目的のひとつは、地押調査完了後の地籍管理を、収税部を通して大蔵省に一元化することである。地籍全体の管理にまでは至らなかったものの、府県収税部（及び同出張所）による土地台帳管理の実現は、地籍所構想の一部実現と考えてよいだろう。また地租の配賦方式は、明治22年の特別田畑地価修正法において採用された。大蔵省は、高地価地域の下方修正により地価の衡平を図り、その地価に減税額を配賦する方法をとることで、スムーズな減租を実施しようとしたのである。地価修正による地租軽減には、これ以降も地価配賦方式が用いられることになる。

徴税費問題は、次に紹介する大江卓の間税法案に典型的に現れている。これは第1回衆議院予算委員長であった大江卓が第2議会に提出したものであるが、明治24年12月25日の提出と同日に解散となり公式な場での議論はなされなかった案である。

大江の間税法案は、税源が枯渇した現状で国庫の実収入の増加を図るためには、税額の2～3割を占める徴税費の根本的な削減によらざるを得ないというものであった<sup>(91)</sup>。間税を賦課された各営業の現状は、いずれも「年々其営業人ノ数ヲ減シテ、犯則者ノ数ヲ増スノ傾向」にあり、その最大の原因は「税法其モノ、不良」にある。そこで間税を「配賦税法」に統一し、徴税費の削減を図る内容である。大江は「配賦税法」を、旧幕時代の株仲間の運上や冥加金の徴収法に類似したものと説明しているが、参考にされているのはプロシアの地租配

---

(90) 佐藤甚次郎『明治期作成の地籍図』（古今書院、1986）、Ⅷ「地押調査における更正地図」を参照のこと。

(91) 大江卓『間税法案』明治24年11月刊行（国立国会図書館所蔵）。

賦法である。対象となるのは酒造税（自家用料酒を除く酒類）・煙草税・醤油税・菓子税・売薬税で、府県ごとに営業人組合を設立させ、最近5年間の平均税額を府県営業人組合に配賦する方法である。組合は総代や委員・評議員などを選挙し、組合員の納税額の調査などにあたり、完納について連帯の義務を負う。そのため組合費として、納税額の2%以内の交付金が支給される。配賦額は大蔵大臣が決定するが、知事や主税官、府県営業人の総代で構成する中央調査会を設置し、配賦額の変更などについては多数決で決定するとしている。府県の営業者組合は強制加入であり、滞納処分や犯則処分などの権限もあたえられている。府県営業人組合に間接税の賦課・徴収を義務化することで検税官吏を5%減少し、営業税や営業鑑札などの直税事務は郡区役所や町村役場に取り扱わせることが可能であるとしている。

この間税法案は、事前に東京府下の実業家や大成会議員に配布された。大江は間税法案に先立って煙草税則改正案を作成し、東京商業会議所会員である煙草業者田中佐治兵衛などの賛同を得たという<sup>(92)</sup>。同法案はこの煙草税則改正案を他の間接税に拡大したものである。全国的な組合結成を進めていた酒造業界は、明治24年11月25日発行の『醸造雑誌』附録として同法案を会員に配布した。間税法案は翌月に衆議院に提出されたが、同日の議会解散で法案も消滅となった。この影響もあってか会員の反応は鈍く、わずか10件程度の回答に過ぎなかった<sup>(93)</sup>。賛否は同数であったが、反対意見は徴税費の削減による密造増加への懸念が多数を占めた。酒造業界では造石検査による課税が定着しており、むしろ業界は自家用料酒の制限や密造酒の取り締まり強化を望んでいたのである。ただ埼玉県酒造組合は「政府に利ありて営業者に不利あり」と、配賦税方式そのものに反対している。大江の間税法案は、彼自身が解散後の総選挙で落選したこともあり、その後は注目を集めることはなかった。第2議会には直税分署・間税分署廃止の上奏案も衆議院に提出されており、徴税費削減の観点から直間税分署の廃止と郡市役所への事務の移管が主張された。この上奏案は成

---

(92) 『醸造雑誌』第70号（明治24年9月25日）。

(93) 『醸造雑誌』第77号（明治25年1月10日）。

立しなかったが、徴税費問題が国税徴収機構の改編に大きな影響を及ぼしたことがわかる。

しかし当時大蔵省参事官であった添田寿一は、「配布税」は政府からみれば毎年一定の歳入が確保でき、かつ徴税上の手続は簡単であるが、納税者からすれば毎年の税額が一定せず、逆に配賦手続が面倒になるため、将来にわたって採用すべきではないと発言している<sup>(94)</sup>。この意見は大江の間税法案に対するものではないが、添田は当面の税制は直間税のバランスが必要との立場から酒造税や自家用料酒の増税を主張しており、そのためには配賦税方式は不相当と考えていたようである。過去の実績に応じて税額を配賦するだけならそれでもよいが、間税の増税策をとる場合には反対意見も強くなるため現実的な選択ではないだろう。また添田は、直税の賦課・徴収は「直接に国家が人民から取る組織」ではなく、なるべく市町村に委託することが望ましいという立場でもあった。彼は明治23年の直税(分)署・間税(分)署の設置には、「恰も税務中央集権的の如き方向」であり反対であった。徴税費削減に逆行しているとの意見である。徴収機構の改編問題は、大蔵省の内外で議論を呼んでいたのである。

明治24年度の政費削減による官制改正への対応を検討していた大蔵省では、直間税分署の廃止や市町村の利用などが検討課題となっていた。具体的な事務内容を見ると、間税事務よりは直税事務の改善点が多く指摘されている。地租条例と同取扱心得の施行・適用、地租検査法、土地制度調査、所得税取扱の統一、地方税の賦課徴収についての調査などである<sup>(95)</sup>。この時期には直税事務の府県への移管を求める府県知事の建議も出されており、機構改革の議論は直税部門の府県移管をふくめてなされたことがわかる。大蔵省の主張は、直税間税両部門の直轄化を求める地方税務局構想である。地租軽減問題のなかで直接税の見直しを進めている大蔵省にとって、直税部門の府県への移管は考えにくいものである。これまでの検査体制統一の必要性から間税部門を直轄化するだけでなく、直税部門の直轄化も必要不可欠なものとなっていたのである。そのた

---

(94) 『国家学会雑誌』第49・51・52号(明治24年3~6月)。

(95) 故目賀田男爵伝記編纂会編『男爵目賀田種太郎』(1938)176~178頁。

め府県収税部を地方税務局に再編し、収税属の定員も大幅に削減することで政費節減の要請に応え、直間税両部門の維持を図ったのである。地租軽減問題のなかで検討されてきた直接税の見直しが、直間税両部門を統合した収税署機構を必然化させたのである。ちなみに明治23年4月段階の府県収税部（本部）職員数は、判任官809名・雇714名である。また出先の職員数は、収税部出張所が判任官2,146名（兼任177名）・雇1,932名、租税検査員派出所が1,526名（兼任307名）であった<sup>(96)</sup>。直税事務の府県への移管とは、直税と徴収を取扱う府県収税部出張所の移管であり、過半数の職員の移動をとまなう大規模なものなのである。このとき大蔵省の地方税務局構想は実現しなかったが、明治26年の地方官官制改正により、直間税分署は収税属定員の大幅削減をとまないながらも収税署に統合された。明治29年の税務管理局官制により税務署と改称される収税署は、こうして誕生したのである。

## 小 括

帝国議会開設にあたり、間税の徴税法の見直しが要求された。このことは明治10年代後半に形成されてきた府県収税部機構の拡充による租税検査体制の修正を迫るものでもあり、このなかで間税部門の大蔵省直轄化構想が打ち出されてくる。明治23年の直税署（同分署）・間税署（同分署）体制は、間接国税犯則者処分法の執行を理由に間税署の「直轄化」を強めた。しかし明治24年の官制改正をめぐる機構改革の議論のなかで、大蔵省は間税だけでなく直税部門をも統合した地方税務局構想を打ち出した。地租軽減問題のなかで直接税制の見直しを進める大蔵省は、直轄化は実現しなかったものの、明治26年に直間税両部門を縮小統合した収税署を成立させたのである。

---

(96) 大蔵省主税局編『主税局第16回年報書』（1891）、157頁。

## おわりに

帝国議会開設前後の営業税法案は、地方営業税法の統一や地租軽減問題と密接な関係を持って作成された。明治10年代の間接税中心の増税策は、煩雑な検査や犯則者数の増加による営業者の減少を招き税収も伸び悩んでいた。そのため地租軽減の代替財源として間接税ではなく、地方税制の統一が検討されていた営業税が浮上することになった。地租軽減とセットになった営業税導入は実現しなかったが、地租軽減問題は営業税だけでなく地租制度そのものや、所得税・会社税など、大蔵省内での直接税の見直しを進展させることになった。

地租軽減問題は税制の検討にとどまらず、政費節減による府県収税部機構の再編をも促した。明治10年代後半の収税部機構は、租税検査体制の強化を軸に形成されてきた。そのため大蔵省は、明治21年に検査体制の統一を求める間税部門の直轄化構想（地方間税局構想）を打ち出す。しかし帝国議会開設後の政費節減・徴税费削減の世論のもと、大蔵省や地方官の官制改正のなかで直税署・間税署の廃止や地方移管が検討され、両部門の縮小統合による収税署が誕生する。この収税署が税務署の原型である。直接税の見直しを進めてきた大蔵省は、間税部門だけでなく直税部門も直轄化する地方税務局構想を打ち出したものの、収税部機構の直轄化は実現できなかったのである。

地方営業税の国税化は、収入に応じた税負担が叫ばれ、府県において営業税の課税法が模索されていたことがひとつの契機と考えられる。地方税の増大は収入に応じた税負担を求める世論を呼び起こしたが、地方営業税においてもそれが求められた。しかし収入の把握には多数の徴税费と手数を要し、それでも把握は不可能と認識されていた。東京府の営業税や戸数割における家屋税方式は、収入に応じた課税を徴税费の増大を抑えつつ実現する課税法として導入されたもので、地方営業税においては様々な外形標準が用いられていた。こうした地方営業税と西欧の税制を検討して作成された明治19年から同20年代初頭の営業税法案は、収入高・建物の賃貸価格・雇人数などの外形標準を課税標準とするもので、これは明治29年営業税法にも基本的に受け継がれた。外形標準



の設定は、営業所得を推計するためのものなのである。また営業税の外形標準は、不完全な所得税の改善を意図したものであった。すでに田畑の所得や酒造業などの営業所得を推計する標準が設定され、収税署に調査が指示されていたのである。また明治29年営業税法は、調査委員会方式を採用せず、そのため収税官吏による検査が不可欠となった。営業税反対運動により営業所得への課税と調査委員会方式の導入が要求されるが、大蔵省は調査委員会では妥協しても、外形標準は維持しようとしたのである。

このような明治29年の新税法の執行体制は、府県収税部機構（収税署）の定員増により準備されたのであり、税務管理局官制を必然化したわけではなかった。税務管理局官制の成立は、これまで述べてきたような明治20年代における大蔵省の府県収税部直轄化構想の延長線上に位置するもので、明治29年の新税執行は絶好の機会であった。税務管理局官制が府県収税本部の再編を主とし、収税署が税務署と改称されるに止まったのは、このためである。営業税と改正酒造税という直間税の執行体制は、明治26年の収税署体制において基本的に成立していたのである。