

タイトル	近代日本の課税と徴収
著者	牛米, 努; usigome, tutomu
引用	
発行日	2019-09-30

『近代日本の課税と徴収』

牛米 努

論文要旨

本論文は、戦前期の日本における国税の課税と徴収のあり方について、所得税と営業税を中心に歴史学の立場から考察したものである。

これまで租税については、財政史や政治史の一部として取り上げられることはあっても、税制の執行、すなわち課税から徴収までの一連の過程を総体的に取り扱う研究は行われてこなかった。営業税反対運動など、民衆運動の側面からの研究もあるが、本論文が対象としたのは所得税や営業税の課税と徴収のシステムそのものである。

論文の構成は、以下の通りである。

序 章

第一編 所得税の導入と課税

第一章 所得税の導入

第一節 明治十七年所得税法案の再検討

第二節 所得税導入過程の歴史的検討

第二章 所得調査委員会にみる賦課課税

第一節 統計からみる第三種所得税

第二節 明治後期の所得調査委員会

第三節 第一次世界大戦と所得調査委員会

第三章 大正期における所得の申告奨励策

第一節 大正二年改正と申告奨励方針

第二節 大正九年改正と申告奨励の推進

第三節 申告奨励と税務行政の改善

第二編 営業税の導入と課税

第一章 営業税の導入と徴収制度

第一節 税務管理局官制と営業税

第二節 帝国議会開設前後の営業税法案

第三節 税制と徴収制度

第二章 営業税調査委員会の成立

第一節 営業税と調査委員会構想

第二節 審査委員会から調査委員会へ

第三編 徴収機構と徴税

第一章 税務署の創設

第一節 三新法下の徴収システム

第二節 市制・町村制下の徴収システム

第二章 国税徴収委任制度

第一節	国税徴収委任制度の成立
第二節	日露戦争と国税徴収
第三節	大正期の納税奨励
第四節	昭和戦前期の納税奨励
特論	災害と国税の減免～災害減免法の沿革～
第一節	濃尾震災租税減免法の成立過程
第二節	大正三年災害地地租免除法の成立
第三節	災害国税減免法の成立
終章	まとめと課題

第一編では所得税、第二編では営業税、第三編では徴収と、それぞれ立法をふくむ課税から徴収までのシステムを考察している。考察の対象とする時期は、近代的租税制度が成立する明治十一年から、所得税に申告納税制度が導入される昭和二十二年までである。戦前期の所得税は賦課課税であったが、租税の分野では戦後の申告納税制度の前提として、その制度的な沿革以上には関心が払われてこなかった。

第一編の所得税の導入と課税は、第一章所得税の導入と第二章所得調査委員会にみる賦課課税、第三章大正期における所得の申告奨励策からなる。

所得税法は、松方デフレのもとでの租税負担の過重に対して、富裕層への軽微な課税を意図する、地租と酒税の補完税として検討されたものである。所得税法案の原型はイギリス型の大蔵省案とプロイセン型のルードルフ案が知られている。しかし、壬午・甲申事変に対する財政確保の要請のもと、このときには会計年度変更や海軍軍事公債条例などにより導入が見送られ、改めて明治十九年度予算編成において導入が検討された。松方デフレ後の財政確保の観点から具体的な検討が行われ、執行が容易なプロイセン型への「転換」がなされ、明治二十年に導入されたと結論付けた。そのため、法人課税などの議論は棚上げとされ個人のみの課税となったのである。法人課税は、条約改正による外国人課税が課題となった明治三十二年に実現する。

わが国の所得税執行の特徴は、所得調査委員会制度にある。もともと申告税である所得税は、納税者の正確な申告をもとに成り立つものである。納税者の申告－税務当局（官）の調査－所得金額の決定という執行過程において、所得金額の決定における官民の対立を避けるために導入されたのが所得調査委員会制度である。一言でいえば、官の調査額を納税者の代表である所得調査委員がチェックするシステムである。

第二章は、所得調査委員会制度の成立から廃止までを検討し、約六十年間の変化を俯瞰したものである。その結果、明治期の調査委員会は税務当局の調査額を減額する役割を果たしてきたが、大正期には削減割合は低下していくことを指摘した。もともと所得調査委員は、地域の事情精通者として調査の衡平に寄与することが求められていた。しかし、経済活動の複雑化や税務当局の調査能力の向上により、調査委員会の弊害や形骸化が叫ばれるように

なる。とくに営業団体からの官選は、税務当局だけでなく営業者からも要請された。

昭和十五年の所得税における源泉課税制度の拡大や、出征等における税務職員の不足などにより、戦時財政下においても調査委員会の改善策は様々に議論された。所得調査委員会は、戦後のGHQの統治下で「ボス支配」として批判され、申告納税制度導入とともに廃止される。しかし、税務当局者のなかには、調査委員会制度を「一種の民主的な組織」とする意見もあった。民間の租税委員としての所得調査委員会の役割については、納税意識などの面からも検証が必要であると提言する所以である。

第三章は、所得税の執行が日露戦後から第一次世界大戦にかけて、大きく転換していくことを検証した。もともと所得税は、富裕層へ軽微な負担を求める税制であった。しかし、日露戦争における二度の非常特別税による増税や、戦後の直接税の調査体制の整備は、課税に対する「苛斂誅求」批判を引き起こした。日露戦後の税制整理により、所得格差の増大への対応として「社会政策的税制」が導入される。累進課税や諸控除制度の導入を基本とするものであるが、執行面では課税標準の正確な把握が推進される。脱税の摘発を目的とするのではなく、法令に基づいた正確な課税標準の把握が要請されるようになるのである。納税者には誠実な申告が求められ、税務職員には正確な調査と丁寧な説明が求められた。職員教育も間接税から直接税に、そして所得税においても個人から法人へと、社会の発展に応じた対応がなされていくのである。こうした税務行政の転換は、第一次世界大戦後の「税務行政の民衆化」方針のもと、官民協調路線として定着していくのである。

第二編の営業税の導入と課税では、まず第一章の営業税の導入で、松方デフレ後から明治二十九年の国税営業税の導入までの立法過程を検討した。松方デフレ後、所得税や営業税、家屋税などの諸直接税の導入が検討されていたが、帝国議会開設をにらんだ地租軽減の代替財源として具体化された。ただ、営業税は地方税であるため、その国税化には内務省との協議が必要であった。また、府県収税部機構の大蔵省直轄化問題もあり、なかなか進展しなかったのである。しかし、日清戦後の増税策というだけでなく、営業税の課税標準の公平化という府県側の意向もあって、営業税の国税化が実現したと結論付けた。その際、税務管理局官制（税務署）の創設と営業税の国税化を一体的なものとする従来の理解を改め、長年、府県収税部機構の大蔵省直轄化を志向してきた経緯のなかで理解すべきものと訂正した。

第二章の営業税調査委員会の成立は、営業税の執行過程を所得税と同様の観点から検討したものである。明治二十九年に成立した営業税は、納税者の申告をもとにしているものの、税務官吏の調査により決定される点で所得税とは大きく異なるものである。営業税は収入額や資本金額、従業員数、建物賃貸価格の3つの外形課税標準を組み合わせるものである。税務官吏には帳簿調査権が付与されているため、所得税のような調査委員会は必要とされなかったのである。営業所得への課税が、「所得税のようになっては適正な課税ができない」というのが税務当局の認識であった。調査権限がない所得税においては、調査委員会が税務当局の調査額を減額する機関となっていた。課税標準が外形標準であり、しかも税務官吏が調査することで正確な課税が可能とされたのである。ただ、当初の営業税法案には、徴税の

円滑を図る目的で調査委員会制度が明記されていた。しかし、帝国議会開設直前の政治的な状況下で、これは実現しなかった。

しかし、導入後の所得税は、導入時の明治三十年、日露戦後の大正初期、関東大震災後と、三度の全国的な廃税運動を引き起こした。導入時の課税標準は多くの府県の規程と同内容であったにも拘わらず、こうした反対運動が引き起こされたのは、課税の細部で税務官吏の判断が異なったことが一因である。反対運動が盛んだったのは地方税と比して負担が増加した府県であったが、一般的には営業税の申告が組合の申し合わせで「七掛」とするなど、申告額が税務当局の調査とかけ離れていたことが大きな要因であった。所得税と異なり、税務当局の調査権が「苛斂誅求」批判の大きな理由であった。

その後、営業税のスムーズな執行のため審査委員会や調査委員会の導入が検討され、大正三年に所得税と同様の調査委員会制度が導入された。営業税についても申告税として、所得税と同様の誠実案申告が奨励された。調査委員会の導入により営業税の混乱も一旦は落ち着くが、第一次世界大戦の経済変動のなか、所得税と同様の営業収益への課税を求めた廃税運動が起こるのである。こうして大正十五年に営業税は廃止されて営業収益税となり、所得調査委員会によるチェックがなされるようになるのである。

第三編は徴収機構と徴税で、第一章は税務署の創設、第二章は国税徴収委任制度である。三新法における国税は、地租と酒税・煙草税が中心である。大蔵省および府県収税部体制は、直接税と間接税の2つの異なった税目に対応する調査・検査部門を維持したものであった。国税の専担機関としての収税部機構は、府県徴税費により府県の一般行政から国税部門を分離して形成されたものである。地方自治制度の導入と並行して、府県の収税部や収税部出張所などが段階的に形成された。また、直税署・間税署のように間接国税犯則者処分法の執行上から要請された機構改正もある。大蔵省からいえば、行政機能の一部を分離された府県や内務省が直接税部門を府県に取り戻そうとする動きを押さえ、直接税と間接税の両部門を維持して税務署が創設されたことを明らかにした。

国税機構は、それまでの地租と酒造税を中心とする税体系から、日清・日露戦後の所得税や営業税を中心とする税体系へと転換するなかで、税務管理局、税務監督局体制へと変化していくことになる。

第二章の国税徴収委任制度は直接税の徴収を市町村に義務付ける制度で、申告納税制度の導入により廃止された。三新法により近世の村請制は完全に廃止されるが、戸長役場管内の国税は戸長が一括して納入するとされた。これを村請制の継続とするのは正しくない。一度に大量の申告・納税がなされる直接税については、市町村に徴収を委任せざるを得なかったのである。市町村への徴収委任は、明治二十二年の国税徴収法により確立する。ただし、地方団体への徴収委任であるから、徴収額に応じた交付金が国から交付される仕組みで、翌年には地方税にも拡大された。

国税の徴収もまた課税と同様に、税務管理局官制（税務署）の創設により大きく変化する。税務管理局（税務署創設）の創設は営業税の国税化を背景になされたが、所得税は明治三十

二年の全文改正により国税機関の取り扱いが実現する。本論文では、市町村に徴収委任された主要な直接税である地租・所得税・営業税の滞納件数の変化から、社会の変化に対応する税務行政の変化を検証した。ちなみに、納期までに完納されなかった国税については、税務署が督促状の発送を手始めに滞納処分に取り出すことになる。

国税の滞納は、日露戦争の前後と昭和六年、それに昭和十五年以降に増大する。件数は地租が圧倒的に多いが、日清戦後は営業税、日露戦後は所得税、昭和六年は地租、そして昭和十五年以降は所得税が全体の件数を押し上げていた。

日露戦後の滞納の多さは、減税を求める納税者の要求と所得税や営業税の調査体制の強化によるものである。執行面では誠実な申告の奨励や営業税の調査委員会制度導入などによる、円満な税の執行が目指された。官民協調路線への転換はすでに指摘したところであるが、徴収面でも、これまで地租には交付されなかった交付金の交付や、大正三年の交付金増額など、交付金制度が拡大・是正された。交付金制度の改革により、市町村における滞納防止策の強化が求められたが、その主なものは税務当局と郡や市町村との協議会設置、納税貯蓄組合を最善とする納税組合の設置奨励である。納税組合については、一般には日露戦後の地方改良運動において触れられる程度であるが、こうした地方での取り組みは国税徴収委任制度のもとで実現することになる。その後、交付金制度は都市部と農村部における較差是正を理由に改革されていく。

戦時体制下における度重なる増税と課税対象の拡大は滞納を急増させた。職員の出征などで税務当局の事務能力も低下し、勤労所得への源泉徴収制度導入や納期の削減などの納税手数の簡易化が進められた。国税徴収委任制度もテコ入れが必要となり、納税組合も任意団体から納税施設法による納税団体へと強制的に再編させられていく。そして、昭和二十二年の税制改正により国税徴収委任制度は廃止され、戦後日本の新たな課税システムとして申告納税制度が導入されることになるのである。ここに、戦前期の国税の課税と徴収の基本であった賦課課税制度と国税徴収委任制度が廃止され、戦後の申告納税制度が成立するのである。

以上、直接税の課税から徴収までのシステムを明らかにしたのが本論文の内容である。使用しているのは、主に税務当局が作成した行政資料であり、その一部は史料集としても刊行されている。地租や営業収益税など検討すべき課題も少なくないが、これまでまったく検討されることがなかった分野であり、こうした基礎的な租税史研究が日本近代史研究のなかに幅広く生かされることを提唱した。

なお、特論として、税法の一般的な免税規程では対処できない大規模災害の被災者救済のための、国税災害減免法についての研究を付け加えた。近年の日本列島は災害列島といっても過言ではないほど、毎年のように大規模災害が発生している。こうした被災者救済法制もまた、これまで研究されることはなかった。帝国議会開設後の濃尾震災における明治二十五年の震災地方租税特別処分法から、昭和二十五年の所得税における雑損控除規程の導入までを検討した。

帝国議会開設当初は大地震が相次いだため、地租や酒造税などの幅広い税目が減免対象となった。しかし、日清戦後は水害が多発したこともあり、特別減免の対象を水害に限定する政府と、水害以外に拡大しようとする衆議院との間で攻防が続けられる。地租が主要な国税であったため、明治三十四年の水害地地租免除法と明治三十六年の災害地租延納法と、水害とそれ以外の災害とでは異なる減免制度が成立した。それが、関東大震災という都市部における甚大な災害により、所得税や営業税へと救済対象が一举に拡大したのである。地租の特別減免規定は地租法に受け継がれ、特別減免は所得税などを対象に整備されて戦後に至るのである。