

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

氏 名 ・ (本籍地)	牛米 ^{うしごめ} 努 ^{つとむ} (福島県)
学 位 の 種 類	博士 (文学)
学 位 記 番 号	博 (文) 乙第 7 号
学位授与の日付	令和元年 9 月 3 0 日
学位授与の条件	学位規則第 4 条第 2 項該当
学 位 論 文 題 目	近代日本の課税と徴収
論 文 審 査 委 員	主 査 教授 郡 司 淳 副 査 教授 迫 塩 千 尋 副 査 教授 森川 (大森) 一輝

論 文 内 容 の 要 旨

本研究は、従来もっぱら財政史として論じられてきた近代日本の税の歴史について、所得税と営業税を中心に、課税と徴収からなる税の仕組み全体の解明をととした「租税史」として把握しようとした研究で、序章・3 編 7 章 19 節と特論 3 節・終章で構成されている。

第 1 編「所得税の導入と課税」第 1 章「所得税の導入」では、明治政府がこの新しい税を導入するにあたって、イギリス型 (分類課税方式) とプロシア型 (総合課税方式) のどちらのモデルを採用しようとしたのか、という点にもっぱら関心を注いできた先行研究を批判した上で、1887 年に所得税が導入されるまでの過程が再検証される。すなわち、当初、所得税は松方デフレによって地租・酒税中心の現行体制が行き詰まっているとの認識のもとで、主に収入に応じた公平な負担であることを理由に、地租・酒税の補助税として構想されたものであったこと。1886 年度予算編成では、家屋税新設案と、所得税新設・府県営業税の国家移管案が検討された結果、賦課・徴収が容易で税収も大きい家屋税が優先されたこと。しかし家屋税の導入は、営業税国営化とともに地方税改革をとまなうため、地方行財政を管掌する内務省との間に権限問題を生じさせ、協議不調に終わったこと。そのため、翌年、86 年後半からの景気回復によって土地・家屋収入に対する免税措置が必要なくなったこともあり、改めて所得税の導入がはかられたことが明らかにされる。その上で、87 年の所得税がプロシア型へ「転換」したのは、苦しい財政状況のもとでその早期導入を確実にするため、所得把握が困難な分類課税方式を放棄したからであって、直接的には執行面の容易さにその理由が求められると指摘する。

同第 2 章「所得税委員会にみる賦課課税」では、納税者によって選出される所得調査委員会に焦点を充て、その設立からシャープ勧告に基づく第二次世界大戦後の申告納税制度導入による廃止までの制度の改変と実態が検証される。調査委員会は、納税者の代表が課税標準の決定に参加することで円満な課税と徴収を実現するための賦課課税への合意を調達するシステムと位置づけられていたが、その実態は税務署の調査額に対し「理由なき削減」を行う機関であると大蔵省にみなされていた。しかし、日露戦争における非常特別税法による増税が戦後も継続して滞納が増加するなかで、申告奨励策の一環として調査委員会でも税務署調査額について丁寧な説明が行われるようになり、さらに大戦景気によって納税者が急増して所得に応じた税負担の均衡が強調されるようになると、調査委員会は地域・業界・個人の利害調整の役割を高めると同時に、税務当局との馴れ合いや贈収賄の弊害も生じ、多業種にわたる納税者の増加によって調査に専門的な知識が要求されるようになったことと相俟って、次第に形骸化していかざるをえなかったことが明らかにされる。

同第 3 章「大正期における所得の申告奨励策」では、大正期における所得の申告奨励策への転換とそれが税務行政に与えた影響が検討される。すなわち、日露戦争後も非常特別税法による増税が継続されたことにより、減税・廃税要求とともに、税務官吏の「苛斂誅求」への批判が高まるなかで、納税者の「誠実な申告」を是認する方針のもとで、申告奨励のための講習会の実施や、所得申告に家族扶養控除など新たに導入された控除の申請を組み合わせることで期限内申告を奨励するような税務行政の転換が起こり、官民協調による「得心の行く納税」の実現を図る 1923 年の「税務行政の民衆化」方針に結実していった過程が明らかにされる。

第 2 編「営業税の導入と課税」第 1 章「営業税の導入」では、営業税を中心に、帝国議会開設前後から 1896 年の税制改革までの税制問題と国税徴収機構の形成が考察される。1896 年の営業税法は、議会開設前後に地租軽減の代替財源として立案された営業税法案が売上高・建物賃貸価格・従業員数の外形標準で営業収益を推計し、その査定のために調査委員会を設置する案だったのに対し、外形標準こそ踏襲してはいたものの、調査委員会の設置を定めていなかった。この営業税の導入と同年の税務管理局官制・税務署設置を直接連動したものと把握しようとする先行研究に対し、前者は府県収税部を再編し、後者は単に収税署を改称したもので、収税部機構の直轄化を目指していた大蔵省が、第二次松方内閣の成立にともない営業税導入を絶好の好機として利用したにすぎないとの新たな解釈が提示される。

同第 2 章「営業調査委員会の成立」では、営業税調査委員会が成立するまでの過程が検証される。営業税は、その施行直後から課税標準をめぐり営業者と税務署との紛争が多発したため、商業会議所連合会で調査委員会の設置案が強まり、1902 年には議員提出による営業税法改正によって課税標準への不服申立に関する諮問機関として営業税審査委員会が設置され、さらに 1914 年の営業税法改正で、衆議院

における営業税廃止の要求が高まるなか、当初、課税当局の調査額の削減を恐れ、調査委員会設置に反対していた大蔵省も、財源確保を最優先する立場からこれを承認せざるをえず、所得税の所得調査委員会制度をそのまま敷衍した調査委員会の設立をみるに至ったことが明らかにされる。

第3編「徴収機構と課税」第1章「税務署の創設」では、税務署創設までの国税徴収機構の形成過程が検討される。三新法のもとでは、大蔵省租税局の出先機関が国税徴収を委任された府県・郡区の収税と諸税検査を監督していたが、1884年に大蔵省主税局と、府県に一般の府県事務から国税事務を分離した収税課（86年に収税部）が設置され、前者の監督のもとで後者に府県国税徴収費を配賦することで執行の統一・強化を図った。また市制・町村制のもとでは、地租や所得税など直接税は国税徴収委任制度により市町村が徴収し、酒税など間接税については府県収税部が検査・徴収することになり、それまで郡区に委任していた国税事務は府県収税部が郡市役所所在地に出張所を設置して担当した。府県収税部機構は、行政整理にともなう1890年と93年の改組を経て96年に大蔵省直轄となり、府県収税部も税務管理局に再編されるが、出張所の後身である収税署は単に税務署に改称されただけであるため、93年の収税署設置が実質的な税務署機構の創設であったとする。

同第2章「国税徴収委任制度」では、国税徴収制度の根幹である市町村への委任制度が俎上に載せられる。当初、地租・所得税など直接税の徴収を市町村に委任した上で、地租以外の徴税額を基準に国税徴収交付金を国庫から支給していた国税徴収委任制度は、日露戦争後に都市部と農村部の交付金格差が拡大するなかで、1911年から地租への交付金が始まり、さらに14年には納税告知書発送数をも基準に加えて交付金が倍増した結果、交付金を財源とした納税組合の設立や郵便振替制度の導入などによって市町村の納税施設も改善されたため、「誠実な申告」を奨励・是認する税務行政の転換と相俟って、納税者の申告から税務署の調査、さらには調査委員会の調査を経て税務署が所得額を決定するという直接税の賦課課税システムが安定的に機能することになった。しかし、こうした国税徴収委任制度は、戦時体制下に増税によって大都市部の所得税滞納が激増するなかで、給与所得の源泉徴収制度導入など市町村の徴税事務量の削減を企図した改革が実施に移されるとともに、1943年には翼賛体制のもとで納税組合も町内会・部落会を単位とする納税団体に強制的に再編されたものの、戦後の税制改革を待たずにすでに機能不全に陥っていたことが指摘される。

特論「災害と国税の減免」では、大規模災害に対する国税の免税措置が検討され、帝国議会開設から、それまで地租に限定されていた災害減免法を大きく転換させた1923年の関東大震災を経て、1947年の災害国税減免法改正に至るまでの制度的変遷が跡づけられる。終章は、本論の内容をまとめた上で今後の課題について記したものである。

論文審査結果の要旨

1 審査の経過

審査請求論文に対する審査は、書面審査及び公開口述試験をもって行われた。口述試験は2019年7月27日に実施された。口述試験では公開で本論文について著者の説明を求めた後、関連事項について質疑応答を行なった。その結果、審査委員全員により合格と判定された。その後、2019年8月9日北海学園大学大学院文学研究科委員会において、審議の上、無記名投票した結果、同論文の合格を決定した。

2 評価

従来、近代日本の租税については、明治維新研究、地主制研究、明治憲法体制・初期議会の研究のなかで、地租、とくに地租改正に多くの関心が寄せられてきた。また、日露戦後から1920年代後半にかけて三度にわたり大規模な廃税運動が起こった営業税に関しては、憲政擁護運動や普選運動をはじめとする大正デモクラシー研究のなかで取り上げられはしたものの、税そのものについては関心が払われることはなかった。そのため、近代日本の租税に関する研究は、大蔵省を編纂主体とした財政史の分野にほぼ限定され、本研究のように、課税と徴収からなる税の仕組み全体を歴史的に検証・考察した研究は皆無であったのである。以上のような研究状況をふまえ、本研究の成果を評価すれば、次のようなものとなる。

第一に、所得税と営業税の導入過程を、松方（正義）文書をはじめとする諸資料を基に、当該期の政局や景気動向、地方行財政を管掌する内務省との関係をふまえて丹念に跡づけ、さらに税務署の創設をはじめとする国税徴収機構の形成過程についても、その上部機関である大蔵省を含めた組織改革の展開過程として内的に把握することで、従来の研究を大幅に修正したこと。

第二に、徴税の末端に位置する税務署に保存されていた歴史的公文書をはじめとする膨大な資料を基に、所得税法における所得調査委員会の役割や、国税徴収委任制度の実態、さらにこの制度のもとでの納税組合の役割などを検討することをおし、これまでほとんど省みられることのなかった税の執行体制のあり方を制度と実態に即して初めて解明したこと。

第三に、以上の結果、これまでもっぱら財政史として論じられてきた近代日本における税の歴史を、その執行をも視野に入れて課税と徴収からなる税の仕組み全体として把握・解明することで、牛米氏が従来から提唱してきた「租税史」として描き出すことに成功したこと。

このように本研究は、近代租税史の画期的な成果と高く評価できるが、次のような問題点も残されている。

その第一は、牛米氏自身も今後の課題として認めているように、近代日本にお

ける租税の出発点となり、第一次世界大戦後に所得税に取って代わられるまで酒税と並んで国税収入の中心でもあっただけでなく、自由民権運動から三大事件建白運動を経て初期議会に至る政局を支配した主要な問題であった地租について、徴収の視点からの分析にとどまり、その検討が十分でないこと。

第二は、国民国家の根幹が諸制度の整備を通じての国民の受益者意識の形成にあることをふまえ、納税が兵役とならんで国民の二大義務と称された近代日本において、税が国民（意識）の形成にどのような役割を果たしたのかについて、納税義務に対する国家イデオロギーの再検討と、納税者の動向をもふまえた税の執行のさらなる実態解明をとおした具体的な提示が必要なこと。

しかし、これらの問題点は、近代租税史の新たな出発点ともいえるべき本研究の学術的価値をいささかも損なうものではない。今後の課題として、牛米氏のさらなる研究の深化に期待するところである。

以上の論文審査並びに最終試験の結果にもとづき、牛米努氏は博士（文学）の学位を受けるに十分な資格があるものと認める。なお本研究は、すでに 2017 年に有志舎より刊行されたもので、『歴史学研究』『歴史評論』などの書評で取り上げられ、高い評価を得ていることを付記しておく。

3 学内の手続き

以上の博士論文は、北海学園大学大学院委員会での報告、承認に先立ち、本研究科では、次の手続きを踏んだ。

2019 年 6 月 10 日に、博士学位請求論文が提出された。

2019 年 6 月 13 日に、博士学位論文審査委員会が設置された。

2019 年 8 月 9 日、文学研究科博士（文学）学位論文審査委員会において、審査委員全員出席のもと、最終試験を行い、公開で本論文について著者の説明を求めた後、関連事項について質疑応答を行なった。その結果、審査委員全員により合格と判定された。

2019 年 8 月 2 日～2019 年 8 月 8 日、本研究科委員会の委員に対し、博士学位請求論文が公表された。

その後、2019 年 8 月 9 日北海学園大学大学院文学研究科委員会において、審議の結果、無記名投票の上、同論文を合格と決定した。2019 年 9 月 17 日、北海学園大学大学院委員会において、同論文に関する文学研究科委員会の審査経過ならびに論文要旨が報告、承認され、同年 9 月 30 日、博士（文学）の学位が授与された。