

明治末期における地租改革論

Land Tax Reform Theory at the End of the Meiji Era

海野 大地*

はじめに

本稿は、税制改正が要請され租税体系の変動期となった明治末期において、地租がいかに論じられ改革が唱えられたかを明らかにするものである。その分析視角としては、制度改正の帰結に着目するのではなく、大蔵官僚・学者・税務官吏の地租改革論をとりあげ、その争点や問題認識を示すことにより、かかる議論が近代日本の租税史上にいかなる意味をもったのかを検討する。

(1) 先行研究

はじめに、研究史整理として、地租がこれまでいかに検討されたか、とくに租税制度としての地租のいかなる側面が指摘され、また指摘されてこなかったか、という点を中心に整理したい。

第一に、研究史の大部を占める地租改正の研究について、地主制の形成との関係把握や負担過重への対抗運動の実証分析が試みられ、今日では近代的土地所有権の確立として捉える見方が主となり、地租は近代租税国家への転換の基礎として位置付けられている¹⁾。すなわち、地租制度は土地制度と租税制度の結合体として把握される。かかる評価は、近代日本の地租制度の特質として重要であり、後述するように戦前の大蔵省の地租認識と一致した。

* 立命館大学大学院文学研究科博士後期課程

しかし、地租改正段階を除いて地租制度の特質についての言及は乏しい。

また地租改正における地価算定は外見的には純収益課税の試みであったが、実体は旧租の若干の軽減にとどまったことが多様な事例から明らかにされている²⁾。それは租税国家の成立段階では、財政基盤の確立が第一であり、割り当てられた税収に合わせるため、実収をゆがめることで公平性を確保する運用がなされたためである。その結果、改組当時より現実にそぐわない地価が算定され、その修正は部分的なものにとどまり³⁾固定化された結果、明治17(1884)年の地租条例により、社会経済状況の変化に連動させない方針が確立した。したがって時代が下るごとに現実との乖離が広がったうえ、財政膨張には増率でのみ対応したことから、地価をめぐる地域間格差の問題が深刻化した。

この地域間格差は、帝国議会開設後の地租をめぐる政治過程の根幹をなす問題となる。したがって第二に、議会設置後の地租について、民力休養を旗頭に展開された地租をめぐる政治運動は政治史研究の一つの軸となった。ひとつは初期議会期に沸騰した地租軽減・地価修正運動の分析、もうひとつはその終着点として位置付けられる明治32年の地租増徴・地価修正である⁴⁾。消極主義から積極主義への政策転換と、官民対立から官民調和へ向かう政党勢力の体制内化の歩みが、政党政治の展開として統合的に示された⁵⁾。

ここで注意すべきは、地租軽減と地価修正の質的相違である。すなわち、税率の一律軽減である前者が、民権運動以来政党の求心力となり得たのに対し、後者は地価修正により恩恵を受ける地域と不利を受ける地域が生じることから、政党組織の瓦解要因つまりは遠心力としてはたらいだ点である⁶⁾。それは、地域間格差の是正という租税の負担公平が、政党にとって重い足かせとなったことを意味した。したがって、地域間格差の是正を中心とする地租制度改革要求は、地主層の窓口であった政党の外よりはじまった⁷⁾。それは政党が全国各地の地主を支持基盤としたがゆえであった。

以上の研究史に対し、第三に、20世紀以降を対象とした地租の検討は、地

租委譲論の評価をめぐる諸研究を除けば非常に少ない。とくに明治末期は、税制体系の変動により税収に占める割合が低下し地租改正以来の特権的地位を喪失していくとの評価がなされ⁸⁾、日露戦後の税制整理の中心課題であった宅地地租の検討にとどまっている⁹⁾。

こうした評価は通史的理解として誤りではないが、当該期に生きる人々にとって地租はいまだ軽くない税であり、国家統治において重要な位置を占める負担配分の問題が、租税負担の公平として要請された点に注意を向けていない。すなわち、地租制度をいかにして公平なものとするか、という点は、地租のみならず近代日本の租税史上の問題となる。

かかる租税負担の公平について、「平等」をめぐる理念と政治の問題として論じた重要な成果として、佐藤健太郎の研究がある¹⁰⁾。佐藤は税制改正の背景となる思想を検討する必要を説き、「神戸正雄の思想的歩みを租税制度に関わる理念と併せて析出」した¹¹⁾。さらに大正期以降の地租委譲論や地租をめぐる罹災地救助の制度化をめぐり、実際の政策形成ないし議論過程を検討し、「理想と現実の相互作用が作り出す政治空間の提示」を試みた¹²⁾。

ただし明治末期を社会政策的税制が台頭する重要な時期と位置づける¹³⁾一方で、地租制度への言及は大正期の地租委譲論にはじまる。ここに生じた空白は同著が残した課題である。租税の公平・地域間の平等、あるいはその相互関係の把握という視角は、前述のとおり明治末期の地租改革論においても重要である。地租をめぐる議論は、地租委譲論や地租法制定へ向かう以前、租税体系が変動する明治末期を重要な画期としたのではないか。そこで本稿は、制度設計をはかる大蔵官僚、学理的検討を加える学者、制度運用を担う税務官吏の租税思想や平等観念を探ることとする。

(2) 分析視角

そこで本稿では、以下の三つの視角から明治末期の地租改革論を検討する。

第一に、地租の歴史的展開に由来する制度的特質に着目する。そこで重要となるのは、大蔵省による国税事務直轄化をめぐる牛米努の研究である。牛米は、明治17(1884)年の府県徴税費の府県費からの分離を国税事務の大蔵省管理の端緒とし、同省が課税公平を目的として、とくに「国税検査機能」の直轄を試みたことを指摘。地方自治制度の整備への対応にともなう国税事務の分離をへた、明治26(1893)年の収税部-収税署体制の確立を、税務官吏の大蔵省直轄化として重視した¹⁴⁾。

ここで注目すべきは、地租における検査機能とは土地整理にほかならず、その直轄が土地への課税という大蔵省の根本方針を形成した点である。それは、納税義務の根拠である土地台帳を大蔵省直轄の税務署が管理するかたちをとった。その結果、人からの収税をはかる市町村-内務省との事務分掌がはかれる。それは、以下の表のように、管轄内の土地を課税対象として把握する「属地主義」に基づく土地台帳を税務署-大蔵省が管理し、管轄内に在住する個人を課税対象として把握する「属人主義」に基づく人別名寄帳を市町村-内務省が管理する体制であった。

税務署-大蔵省	属地主義 (土地への課税)	土地台帳
市町村-内務省	属人主義 (人からの収税)	人別名寄帳

とはいえ、地租制度の運用において両者は対等な立場にあるわけではなく、納税義務の根拠として土地台帳を管理する大蔵省が主導した。これが大蔵省による国税事務直轄化と位置づけられる所以である。本稿では、この大蔵省主導の地租運用体制を、土地台帳制度と呼びたい。土地台帳制度は、近代日本の地租制度が、土地制度と租税制度の結合体であったがゆえの制度的帰結であった。また、毎年の実収と地価との連動を否定する地租条例は、土

地台帳の整理方針となり、地価の固定化ひいては地域間格差の拡大を促した。かかる土地台帳制度が以下に検討する地租改革論にいかなる影響を与えたかを考察したい。

第二に、明治末期における応能負担原則への注目の高まりが、地租へと波及した点に着目する。応能負担原則とは、納税者個人の租税負担能力（担税力）に応じた負担を課すべきとする租税の根本原則である。それはドイツ正統派財政学¹⁵⁾の流入により、累進課税による所得分配的性格が加味され、社会政策的税制へと発展していく。明治末期は、かかる意味において、応能負担原則が注目される端緒的時期であり、それが地租改革論へも波及することとなった。ただし、それは必ずしも累進性の導入を意味せず、より広義な意味でも用いられた¹⁶⁾。したがって、応能負担原則を適用した地租の負担公平要求は、社会政策的性格とは距離のあるものとなった。一貫していたのは、応能負担原則が、納税者個人に課せられる人税とくに所得税に適合的であると認識されていたことである。

対して地租は、収益が生じる「物」に課税する物税ないし収益税である。その課税方法は、税源である収益そのものではなく、収益を推定する「外形」（当時の地租の場合は法定地価）を課税標準として課税される¹⁷⁾。したがって両者は本来相容れないものであった¹⁸⁾。この両者が接点を持ちえたのは、明治末期において、ドイツ正統派財政学が流入し応能負担への注目が高まり、それに並行して税制改正の必要が問われたためである。その結果、実際の収入・所得に則した負担を課すべきという（広義の意味における）応能負担によって実質的平等をはかろうとする志向性と、地租負担の不公平に対する是正要求＝地租改革論の提起が連動することとなった。

その際に接点となったのが、ドイツ正統派財政学を受容した新進気鋭の大蔵官僚や学者あるいは税務官吏であり、彼らは地租改革論の主唱者となった。したがって、その地租改革論は、応能負担原則を地租に波及させようとする試みとなった。それはいずれも応能負担により実質的平等をはかる志向

性であり、また論者ごとに、①物税である地租を人税ないし所得税的に運用しようとする志向性、②収益税である地租に対し実際収益・所得との連動をはかる志向性、③地租に対しても累進課税の導入をはかろうとする志向性としてあらわれる。それらの志向性に着目することは、各々の地租改革論の性格づけ、ないし位置づけをはかる際に有効な手法となる。

第三に、地租負担の不公平を是正するため問題視された格差として、地域間格差ないし階層間格差の問題に着目する。地域間格差は、先行研究で指摘されるように、政党ないし政治運動の組織化に関わる問題としてあらわれた。弾力性を持たない地租制度であるがゆえ、この地域間格差の是正が中心的課題となる。それは同じ負担能力をもつ者には同じ負担を課すべきという水平的公平を目指した負担均衡であった。

他方、階層間格差は、土地兼併の進行が問題視され、より高い負担能力をもつ者にはより重い負担を課すべきという垂直的公平の問題へ波及したことで新たに提起された問題である。ただし、その認識をめぐっては異論が生じた。

ここで注意すべきは、地租の所得税的運用をはかる議論が、階層間格差の積極的解決をはかる態度と必ずしも結びつかない点である。したがって、新たに加えられた社会政策的側面が閑却されることも多かった。

(3) 構成

以上の視角から、本稿は明治末期の地租改革論を検討する。第一章では、新進気鋭の大蔵官僚が唱えた画期的な地租改革論と、大蔵省全体の地租認識を明らかにする。第二章では、学者の地租改革論に着目し、まず実地調査をふまえた地租負担の現状認識を地域間格差についての指摘を含めて示し（第一節）、地価修正の方法あるいはその是非について、地域間・階層間格差への認識に着目しつつ検討する（第二節）。第三章では、地租制度の運用・監督に長く携わった税務官吏の地租改革論を、以上の言説との比較を試みつつ

検討する。

これにより、明治末期において地租制度がいかなる問題を抱え議論されたか、地租をめぐる不公平－格差の問題、従前の地租制度の特質と応能負担という新たな租税理念との関係を中心に検討し、その意義と限界を示したい。

第一章 地租改革論と大蔵省

第一節 浜口雄幸による地租改革論——土地賃貸価格課税論

地租制度をめぐる主要な争点は、課税標準を何に求めるかという問題であった。そこで注目すべきは、文官高等試験初年度世代（いわゆる二八組）として、日清・日露戦争期を新進気鋭の官僚として過ごした浜口雄幸による土地賃貸価格課税論である¹⁹⁾。同論は地租改革論のひとつの画期となった。

その画期性は、第一に、近代租税国家の新たな方向性を提示し、地租の課税標準をめぐる新たな提起であった点である。結論を先んじれば、それは土地所有者への課税として地租を位置づけ、所得税的運用をはかった点にあった。

かくして応能負担の導入が試みられるまでの過程は、以下の通りである。浜口の地租論の端緒は、大蔵省入省直後の明治31（1898）年に、自由主義を標榜する天野為之（『東洋経済新報』主筆）が唱えた売買価格課税論に対する批判であった²⁰⁾。その後、税務署を監督する税務監督局長として松江に転じ、明治35（1902）年に売買価格課税論の対案として、自作農には生産費用を実額控除した純収益を、小作農には小作料を課税標準とする改革論を説いた²¹⁾。しかし、それでは十分に地租の租税公正をはかりえないとみて、明治37（1904）年、東京税務監督局長であった浜口は、純収益・小作料への課税を自ら否定し、土地賃貸価格課税を提起したのである。

第二に、同論が、浜口自ら制度設計者となり昭和3（1928）年地租法に結実させた地租制度改革の根幹となった点である²²⁾。浜口の税制改革論は、官

僚としてではなく私人として学理的立場から唱えたものであった。浜口がその構想の実現を試みえたのは、20余年後に蔵相（第一次若槻礼次郎内閣）として主導した税制整理においてであり、その法制化は、地租改正以来の制度改革となる昭和3年地租法公布までまたねばならなかった。

(1) 土地所有者への課税——所得稅的運用の導入

前置きが長くなったが、浜口が提起した、土地賃貸価格課税論の検討に入ろう。

同論の特徴は、地租の課税標準を土地所有者の純収益に求めたことにある。曰く、純収益課税は「今日祖稅學ノ理論上並ニ文明諸國ノ立法上既ニ帰着スル所」であり、純収益の内実を「土地ガ社会全体ノ為メニ寄与スル所ノ収益」とするか「土地所有者ノ為メニ寄与スル所ノ収益」とするかが問題となる。そこで浜口は、後者を妥当とし、純収益とは「土地所有者ガ其土地ヨリ受クル」ものと位置づけた。

そして、この位置づけに対する反論を想定し反証を加える。ひとつは地租の課税対象を土地そのものとみる「収益税」説、もうひとつは「現実ノ地代」を課税標準とする論である。

まず「収益税」説に対し、浜口は、土地所有者への課税として地租を運用する必要を説いた。曰く、収益税説は、「土地其物ヲ以テ地租ノ主体トナシ所有者タル人格ヲ眼中ニ置カサルモノニシテ租稅額ノ進歩シタル今日」において「陳腐説」である。それは「国家ト土地トノ間ニ一私人ノ介在スルコトヲ許サ」なかった「封建制度」に代わり、「土地私有ノ制度ヲ認ムル以上ハ国家ト直接ノ關係ヲ有スルモノハ土地所有者」であらねばならないためである。したがって「土地其ノモノハ単ニ国家ガ土地所有者ヲ稅スルーノ物件若ハ標準」に過ぎないとして、「土地私有」つまりは近代的土地所有制を根柢に、土地所有者に対する直接課税に限定することを妥当とみた。

以上のように、浜口の主張は、土地私有を認める限り、納税主体である土

地所有者への課税を妥当とするものであった。かかる論理により、収益税説は封建制度と結びつく「地租ノ歴史的観念ノ遺物」であり「今日ノ学理」に不適合であるとされた。このように、浜口は、土地ではなく土地所有者に課税する税、すなわち人税として地租を位置づけようとした。それは所得税的運用をはかる試みであった。

(2) 土地賃貸価格への課税——評定主義の採用

他方、「現実ノ地代」への課税に対して、浜口は地租と所得税との区別の必要という面から批判を加え、土地賃貸価格への課税を提起した。それは課税標準として「土地ノ賃貸契約ヨリ其土地ガ所有者ニ対シテ理当ニ供給シ得ベキ平均ノ地代額ニ該当スベキモノヲ以テ土地ノ純価格ヲ評定」すべきとの主張であった²³⁾。つまり土地賃貸価格を、実際価格ではなく「評定」による決定とし、土地所有者による毎年の実際所得との連動を否定することで、所得税との差異化をはかろうとしたのである。

かかる評定主義が採用された背景としては、次の三点が指摘できる。

第一に「納税主体ノ所得ニ接近シタルモノ」を課税標準とする、所得本位主義への転回をあるべき税制への発展過程とする認識があった²⁴⁾。したがって浜口の理想は、イギリスのような所得税への税制一元化にあったが、現状は諸種の税制を併用する段階にあるとみて所得税との混同をさけたのである。

第二に、土地台帳制度を前提に地租改革論を説いたことである²⁵⁾。したがってその運用の前提となる、毎年の実収との連動を否定する地租条例の精神からも、土地所有者の実際所得との完全な連動を避ける方策が要請された。それは大蔵省主導の税務行政の勘所であり、私人的立場からの学理的検討とはいえ、税務行政に携わる浜口にとって重視すべき前提となったと思われる。

第三に、地租が「納税主体ノ身上ノ状態ヲ斟酌」せず推定した平均所得に

基づいて「納税主体ニ対スル課税物件ノ価格ヲ評定」する、「客体税」すなわち外形標準課税であったことである。それは地租本来の対物税としての性格であった。この点においても、土地への課税と人への課税が衝突した。

以上の背景のもと、浜口は評定主義を採用し、地租の所得税化ではなく所得[・]税[・]的[・]運[・]用にとどめた。つまり浜口の地租改革論は、応能負担をはかり所得本位主義への転回を促そうとした点に画期性があった一方、この所得[・]税[・]的[・]運[・]用によって税制体系の現状ないし現行の運用体制との折合が重視されたのである。その具体的方策である土地賃貸価格課税論は、「現実ノ地代」と地租との関与を否定し「推定サレタル平均地代額」への課税であり、この点は、応能負担の適用における限界となった。

(3) 課税標準の算定——土地所有者における実際所得

とはいえ、土地賃貸価格は、貸与目的を問わず借主の随意で土地利用がなされた結果生じる土地所有者の単純所得とされ、所得[・]税[・]的[・]運[・]用をはかりうる最良の課税標準と認められた²⁶⁾。そこで次なる課題として、土地賃貸[・]格[・]を土地所有者の純収益に近づける必要があった。

土地賃貸価格の算定方法は、現行の地価査定と同様に、基準地との比準(類地比準)による推定が想定されたが、ここで問題となるのが、地主による土地投資費用の控除である²⁷⁾。それは「最モ普通ノ条件ヲ以テ貸借契約ヲナシタル場合」の借地料を想定する必要から、地主が土地改良復旧維持費を、借地人が種子肥料耕作収穫等の活動費用を負担する条件を前提としたためであった。要するに、納税対象である土地所有者の投資コストに課税しない²⁸⁾という条件が前提とされ、これにより課税標準とすべき地主の純収益は、借地料から地主負担である土地改良復旧維持費を控除したものとなったのである。

この「控除スベキモノ」を定めること、あるいは「借地ニ非ザルモノ、借地料ヲ類推」することが最も困難となると浜口はみる。その対応として、所

得税と同様に「税務署ノ諮詢機関タルニ止メ」た官民合同での諮問機関設置を提起する。これは、税務官吏の主導権確保すなわち評定主義に則るものであり、「申告ハ実ヲ告ケズ、認定ハ専断ニ陥ルノ虞アル」ことから地主申告制や税務官吏の直接認定はとられなかった。同機関をへて査定した地価は、土地台帳に登録し「十年乃至十五年間」は改定しない方針とした。

以上のように、浜口は具体的調査手段にまで言及し「借地料〔土地賃貸価格〕標準の法」を説いた。それは土地負担の増加とともに顕現する「本邦地租制度の欠点」に対し、「早晩根本的改革を施すの必要」を強く意識したためであった。浜口は土地への課税に基づく土地台帳制度のもとで人への課税（地租の所得税的運用）をはかろうとし、その手段として土地賃貸価格課税を主張したが、結果として、人への課税への転換を試みたこの改革論は、大正期以降の応能負担原則の普及をまつ必要があった²⁹⁾。

第二節 大蔵省の地租認識——日露戦後の税法整理より

それでは大蔵省は、地租の現状ないし将来をいかに認識していたか。かかる問題を、日露戦後に要請された税制整理のなかでの議論から明らかにしたい。

(1) 税法審査委員会

日露戦後、戦時増税の処理をめぐって税制整理の機運が高まった。当初、官民合同での調査機関の設置が模索されたが、貴族院の反対によりこれが潰えた結果、大蔵省内での議論調整を先行させることとなった。そこで設置されたのが税法審査委員会である。メンバーは、原案起草者である菅原通敬内国税課長をはじめ、大蔵省の有力官僚（局課長級）であり、専売局にあった浜口も含まれた³⁰⁾。以下、『税法審査委員会審査報告』³¹⁾を用い、同委員会での地租をめぐる議論から大蔵省の認識を示したい。

審査委員会は、先決事項として、課税標準を現実の売買価格や実収益に基

づく「現実ノモノ」とするか否か、その更新割合をいかにするかを議論した。前者については、課税標準の候補である売買価格・小作料・純収益が、いずれも「主観的条件」「对人的関係」に規定されるため、実際調査は実行困難であり、かえって課税の不公平を助長する結果を招くと否定された。したがって税務官吏主体の決定を基本とする、評定主義の継続が決定した。後者では、地租条例の精神が再確認され、「土地の状況は年々変遷推移する」ため地価の毎年更定が「理論上正当」であるが、調査コストに対する税収増加が期待できないことから、一定年限の継続適用（10～15年間）が妥当とされた。このように大蔵省は、評定主義と課税標準の一定年限据置を基本方針とした。

以上をふまえて、地租制度の具体的検討がなされる。以下、田畑地租の検討に限定し、①地租の課税方法、②地価修正および税率改正、③罹災田畑への地租免除の三点について、大蔵官僚の見解を示す³²⁾。

第一に、①課税方法とくにいかなる課税標準を採用すべきかという問題である。そこでは売買価格・小作料・純収益（土地賃貸価格を含む）の可否が議論された。まず売買価格への課税について、「精確」な調査が困難な点、土地売買は頻繁には行われなため「公正ノ価格」を発見しえない点、小作料や土地の純益と相関しない点から否定される。次に小作料への課税は、市場金利や労銀物価の影響を受ける点、契約状況・人的関係に影響される点、自作農の多い地方には不適當である点などから反対多数となった。

したがって純収益課税が妥当とされ、田畑では現行制度のとおり「土地ノ総収入ヨリ耕作費ヲ控除シタル残額則チ土地ヨリ生スヘキ合体的純収入」を課税標準とすることが、全会一致で決まった。その際、浜口が唱えた土地賃貸価格は田畑地租をめぐる議論にはのぼらず、宅地地租に限定された。

ただし「合体的純収入」の算定方法をめぐっては異論もあった。争点は「今日の台帳主義」の継続か「申告主義」の採用かであった。「申告主義」の提唱者は、「台帳主義」による不公平を説く。その要因として経済事情の変

遷への対応困難、官吏の手心（情実的対応）、修正コストの高さによる修正困難、増率時の負担不公平の拡大などをあげ、「土地ノ平均収入ヲ調査シ之ニ依リ地価ヲ評定スルノ簡便法」を提起したのである。要するに、公平を求めて地租においても屈伸力を重視すべきという主張であった。

対して「台帳主義」継続論者は、先決事項にて毎年更訂を否定したこと、申告制は徴税費用や地主負担を増加させること、土地台帳制度は歳入安定に寄与し定率税との相性が良いこと、参政権決定に便利であることなどを理由に抗弁した。その結果、純益課税法を採用する以上は「台帳主義」をとるべきとの意見が多数を占めた。かくして税法審査委員会＝大蔵省は、土地台帳制度のもとでの純収益課税という現行制度の維持を結論とした³³⁾。なお留意すべきは、総収入より控除する耕作費がこれまで通り総収入の15%という全国一律の割合で算定されことである。この点は、第二章以降でとりあげる学者や制度運用者の地租改革論の一大争点となった。

第二に、②地価修正および税率改正についてである。地租負担の偏重偏軽すなわち地価修正の必要如何については、官僚内外より修正が要請された宅地に対し、田畑については相対的にみて必要なしとされた。つまり大蔵省は、田畑において地価修正を必要とするだけの地域間格差を認めなかったのである。その判断の根拠となったのは、法定地価と時価（売買価格）との比率であった。田の比率は、法定地価に対して時価が全国平均で3.2倍であり、北海道東京山口をのぞけば3倍前後とほぼ同一で権衡を保っていた。それゆえ、すでに明治22（1889）年の特別修正、同32（1899）年の一般修正により十分に調整しており、これ以上は地価算定方法を含めた根本的改正のほかなく、時間的にも予算的にも現状は修正不要と認識されたのである。

税率改正については、「土地ノ収益及び地主ノ負担」が調査され、利率や公民割合の妥当性が検討された。地租改正当時との算定手法の異動（家族分の労銀を控除する変更）を除けば、いずれも改組時よりはるかに高率となること。また時価と法定地価との割合から税率を求めれば8.75%となり、現状

の5.5%は改組当時に比べ非常に軽いこと。この二点を以て、地主の担税力を超過したものは認められず、現状維持にまともった。以上のように、大蔵官僚は、地価については地域間格差をごく一部の例外を除き認めず、税率については地主の担税力相応との認識であった。

第三に、③罹災田畑への地租免除についてである³⁴⁾。現行制度では水害にのみ免除が認められ、その他の災害は延納に止まる不公平があった。そこで某委員より、年度ごとの豊凶を平均して一律に課税する「地租改正ノ根本的精神」を鑑みれば免除は望ましくないこと、歳入に巨額の欠損を及ぼすこと、官民の衝突や免租の濫発を惹起することを理由として、延納に統一すべきとの意見が出された。さらに折衷論として、延納期間中に再度罹災した場合に限り未納分を免除する方針が説かれた。この二論は大体同趣旨として「相当ノ時期ニ於テ現行法ノ改正ヲ為ス」こととされたが、とくに後者の論は、地価・税率の修正では認められなかった地域間格差への官側からの対応として重要な提起であった。それは官民合同で開かれた税法整理案審査会において深められる。

(2) 税法整理案審査会

税法整理案審査会は、税法審査委員会による整理案を、政財界および学术界の代表者を集め議論する場として設置された。その冒頭では、若槻礼次郎大蔵次官より趣旨説明として前述した地租に対する方針が説かれ、その後委員質問へと移った。委員の関心の多くは宅地地租に向かい、田畑地租についての議論は多くなく、①②については、若槻より大蔵省の方針説明が繰り返されるにとどまり落着した。すなわち①田畑の地価算定法について、明治32(1899)年の地価修正により十分に負担権衡をはかられたため制度改正の必要を認めないこと³⁵⁾、②田畑地租の増率見込みについて、租税間均衡をはかる必要から即時の増徴を認めないこと³⁶⁾である。したがって地価修正を必要とするだけの地域間格差を認めない方針は、とくに異論なく引き継がれ

た。

審査会において特筆すべきは、③罹災田畑の免租についてである。結論から述べれば、免租廃止により作況の毎年変動を問わないとする地租条例の精神を維持しつつ、災害頻繁地に対しては特例として延納分の救済が認められ、これにより東北救済つまり地域間格差の是正がはかられた。若槻によれば、大蔵省の税法審査委員会では、免租問題に対する反対が想定され整理案全体に累を及ぼしかねないとの疑念が生じ、方針決定が保留されたという。

そうして番外案として提示された結果、整理案審査会では、同案について議論復活の声が高まることとなった。その主唱者は、内務省の吉原三郎地方局長であった³⁷⁾。吉原は、衆議院では免租の水害への限定を不公平としその他の災害に対する地租免除案がほぼ毎年提出されることを問題視し、免租を否定する地租条例の精神を貫徹すべく免租廃止が妥当とした³⁸⁾。さらに、もし免租を残すのであれば、水害に対してのみでは不公平ゆえ「人力ニ依ツテ排斥スルコト」ができない災害すべてを対象とすべきと主張した。

これに対して若槻は、免租廃止の方針を明示した³⁹⁾。そのうえで、中国・畿内・北海道などに対して、東北は明治35（1902）年以來の数年間ですでに複数回の凶作があり、延納分を重納させれば救済の目的は達せられないとする。そこで延納法を「實際ニ適スルヤウニ直シテ、サウシテ免租カラ起ル弊ヲ矯メ」るのが妥当と税法審査委員会の結論を繰り返した。

以上のように、延納分の特別免除という大蔵省の手法は、東北の不利化という地域間格差の是正と、国民の納税観念に結びつく地租条例の精神との双方に配慮する試みであった。さらにそれは、整理案全体への批判につながるのではないかとの大蔵官僚の懸念から、税法審査委員会段階では番外案－事後課題としたが、内務省代表（吉原地方局長）からの要請もあり税法整理案審査会で復活し、政友会代表などの反対を斥け賛成多数で採用されたのである⁴⁰⁾。

この延納論の提起者が誰であるかは定かでないが、税法整理案の起草者で

あり整理の中枢を担った菅原通敬内国税課長ではなかったかと推察される。宮城出身である菅原は、大正2(1913)年に東北振興会の創立メンバーとなり、会長を務めた人物であり、入省以前より東北への帰属意識が強かった⁴¹⁾。すなわち菅原には、東北の利益を保護したい心情と、地租条例の精神との矛盾や税収欠損を避けたい大蔵省主税局の立場が混在し、その線引きの結果が、再罹災地への特例免租であったのではないか。少なくとも、その推進者であったことは疑えない。

第二章 地租をめぐる学者の言説

明治末期において、農業負担やその地域間格差がいかに認識されていたか、あるいは地価修正や地租軽減がいかなる問題を含むものとみられていたかを、地租をめぐる学者の言説から検討する。その際、重要な視点となるのは、租税の公平性に直結する、地域間格差と階層間格差の問題である。以下とりあげる論者の多くは、ドイツ正統派財政学の輸入をはかった社会政策学会のメンバーであり(松崎蔵之助・小林丑三郎・河田嗣郎・神戸正雄・横井時敬)、彼らは租税制度が果たす役割として、これまでの国家財政の確立・維持に加え、応能負担による負担権衡ないし格差是正に着目した⁴²⁾。それは応能負担原則が地租制度へも波及する背景となった。

第一節 明治末期における農業負担と地域間格差

(1) 農業負担の頭打ち——松崎蔵之助の地租評価

東京帝国大学で財政学や農政学を担任し、税法整理案審査委員会のメンバーでもあった松崎蔵之助は、はやくから社会政策的税制を提唱した⁴³⁾。松崎は、『税法整理論』(1908年)⁴⁴⁾において明治末期の地租を、確定的財源として重要であるが将来的な伸長は期待できないと評し、農業負担は頭打ちであるとした。

同著は、急転しかねない財政経済に対し、学理的な立場から現行税法の根本的改革を行う必要を唱え、税目ごとに論及したものである。地租については、第一に地租改正時に対する米価上昇を理由に増税を見込んで地租を主要財源と位置づける論を否定し、第二に東京近郊の土地所有者の負担を实地調査した結果として、その純収益の乏しさに言及している⁴⁵⁾。とくに後者について、農業地方の「小農」「小作」にとっては農業外収入による生計維持が不可避であることを強調する。農業負担をめぐる階層性を意識しつつ、農業の不利化のもと国家の財政基盤を土地税に求める租税体系はとりえないと、地租の頭打ちを主張したのであった。

(2) 地域間格差の深刻化と東北不利論——斎藤萬吉の農村経済調査

他方、農学者・農政官僚として独自の農村経済調査をおこなった斎藤萬吉は、調査に基づいて農業負担の過重を説き、地域間の不均衡として東北地方の困難化を指摘してその救済を要請した。その端緒が、1903年から1909年までの实地調査の成果をまとめた『实地经济农业指针』（1911年）である。同著において斎藤は、稲作採算の悪化・農地価格の停滞を実証し農業の不利化を説き、さらに東北の不利化という地域間格差の進行を指摘した。

まず農業の不利化に対し、米価騰貴率の倍以上に土地負担が膨張したことで農業負担が過重となり農地市価の下降を招いたと指摘する一方、地租軽減は「事実無理なる注文に近き」ことを理由に「農業資金の融通を円滑」化するよう求めた⁴⁶⁾。農政面からの中農重点化政策であり、農政官僚らしい主張であろう。

続いて東北の不利化に対し、主たる要因を土地生産力に求め、東北100に対し中国九州が130から150にいたること⁴⁷⁾、さらにその生産力の差異によって農地市価の上昇率に地域差が生じることを指摘する⁴⁸⁾。また他作・他業労働が可能である関西各地域に対し、東北が米穀に傾倒せざるを得なかったことが、不利化を決定づけたと述べる⁴⁹⁾。要するに斎藤は、自然・経済両

条件より生じる地域間格差として、農業面から東北救済を主張した。

税制から地租を問う本稿において、とくに重要なのは、農業生産の地域間格差が農地市価のそれに波及することを示した点である。それは地域ごとの法定地価を権衡十分とみた大蔵省の認識（第一章第二節参照）の問題点を意図せず浮き彫りにした。

大蔵省は、前述のとおり、税法審査委員会に際して、A市価＝農地価格に対するB法定地価の比率が2～4倍程度、平均3.2倍に収束したことを以て、法定地価の均衡十分との認識を示した（以下参照）。

$$\frac{\text{(A市価＝農地価格)}}{\text{B法定地価}} = 2 \sim 4 \text{ 倍、平均 } 3.2 \text{ 倍}$$

これに対し斎藤は、A市価を独自に算出し、前述のように東北地方の上昇率の低さを指摘した。A市価に対するB法定地価の割合が、低い地域ほど高い地域に対して不利となる。したがって東北地方はA市価の伸びが想定的に低調であるため、現行の地租制度によりB法定地価が固定される限り、その不利が増幅される。すなわち分子であるA市価が低調である限り、それに応じて分母となるB法定地価を下方修正しなければ、その比率は地域間で権衡を失うこととなる。

かかる斎藤の「稲田市価率」調査をふまえれば、地域間は権衡十分であり地価修正の必要を認めない大蔵省の認識が、東北の不利化を一層深める要因となったことが指摘できよう。

第二節 地価修正をめぐる学者の提言

かかる地租の現状を打開すべく、財政学者や農政学者が地価修正・地租軽減をめぐり学理的な提言をおこなった。それらは、(1)いかにして地価を算定すべきか、(2)地価修正と地租軽減とはいかなる関係にあるか、(3)そもそも地価は自然的・経済的要因による変動に応じうるのか、(4)地域間格差の是正のみで十分であるかなど、明治末期の地租をめぐる重要な論点を含んだ。

(1) 地価算定における生産費用について

まず従前の地価算定方法をめぐる問題に切り込んだのが小林丑三郎である⁵⁰⁾。小林は、内閣法制局参事官をつとめるかたわら国家財政や租税制度を論じ、初期の代表的著作として『比較財政学』(1905年刊)を発表する⁵¹⁾。そこで小林は、大蔵省と同様に、地租の賦課対象を地主利益と耕作者利益をあわせた合体的収益におき⁵²⁾、生産費用を控除した残額へ課税する現行の収益課税法を妥当と評した。しかし一方で、現行の土地生産力の査定方法を問題視した。それは控除対象となる生産費用を種肥代に限定し、そのうえ実際費用に対応しない画一的算定法を採用した点である。

明治末期において、小林が提起した地価算定における生産費用の問題は、実際費用との対応を目的とした、①収益課税における控除対象と、②その算定率をめぐる議論としてあらわれる。

まず①控除対象について言及したのが、社会政策を論じた農業経済学者である河田嗣郎であった。1908年10月、農民負担への対応として、財政膨張を理由に地租軽減を否定し、負担公平をはかる必要を説いた⁵³⁾。それは控除対象が種肥料1割5分のみである現状の算定方法では、とても「収益課税主義」とはいえないという批判であった。そこで「地価修正の標準とみるべき大凡の数字を算出」することを試みた⁵⁴⁾。河田の提起は、種肥料1割5分に、労銀1割5分、牛馬飼養・農具修繕費用など1割をあわせた「企業費」計4割を収入額から控除し、定率控除をそのままに控除対象の変更を迫るものであった。したがって地域間の控除対象の異動には言及されず、道府県ごとの試算からみても地域間格差への制度的対応を考慮したものではなかった。とはいえ、「企業費」すなわち生産コストを広くとり、控除対象を広げようとする河田の提起は、応能負担を是とするものであり、地租のあり方に変容を迫る象徴的な議論の一つであった。

②算定率については、1907年台湾総督府民政部財務局長に転任した小林のもとで税制事務を担った津谷政介⁵⁵⁾が、小林の税制論を基礎に論じた「地

租論」が参考になる⁵⁶⁾。同論は、東北地方の税務事務を管轄する仙台税務監督局の機関誌『財務之友』に全文転載され、制度運用者である税務官吏を一読者として想定し書かれたものであった⁵⁷⁾。そこで津谷は、小林の「合体的収益課税」論や土地台帳制度批判を継承し議論の深化を試みた。台帳制を「財政上より已むを得ざるの方法」としつつも⁵⁸⁾、その問題点として経済変動への対応困難（屈伸力の不足）に言及し、土地の変動要因である経済的・自然的条件を加味した、動的な「土地使用価値」を課税標準とするよう主張したのである。

ただし、その具体的調査方法については今後の課題とされた。かかる提言を、主な読者であった東北の税務官吏が発展させ（ようと）した形跡は見当たらない。以下推察であるが、その理由として、生産費用の算定率やその判断基準を定めることが困難であったこと。さらには「収益課税主義」の実際化が事務繁雑を招き、その制度整備が現場（税務官吏）の裁量を狭める懸念があったことが指摘できよう。要するに、評定主義を貫徹しながら、生産費用を現実に近づけることは難しく、それが種肥代に画一的な算定率が使用され続けた一因となったのではないかということである。このことは応能負担への転回に際して障壁となり、地域間格差への対応を困難なものとしたといえよう。

(2) 神戸正雄の地価修正先行論

続いて、地価修正論と地租軽減論が当該期にいかなる関係のもとに論じられたかを示す。

1910年初頭、第26帝国議会に際して地租軽減論が沸騰し請願運動が全国化する。運動の全国化が可能であったのは、地租軽減論が全国一律の軽減要請であったためである。すなわち地域間格差を棚上げし衝突を回避できたためであり、政党とくに在京の党人派代議士・党員や地方組織の活動性を投入した結果であった⁵⁹⁾。地租軽減運動の背景には、低米価という経済的状況と、

日露戦後の財政整理で生じた歳計余剰をいかに配分するかという政治的問題があった。特に後者では、地主と商工業者の負担配分、官吏の待遇改善の三つが天秤にかけられ議論が紛糾した。

そんななか、近代日本の社会政策的議論を牽引した神戸正雄は⁶⁰⁾、地価修正による格差是正を最優先とし、地価修正→地租軽減→官吏増俸の順に解決すべきと説いた⁶¹⁾。それは、①低米価を理由に不公平な現行地価を据置き要請される地租軽減論を否定する（地価修正→地租軽減）一方、②戦後の負担軽減については地租負担を優先すべきとする（地租軽減→官吏増俸）主張であった。

したがって神戸の地価修正先行論は、①の点において、低米価を理由に地域間格差を残存させたまま税率軽減を訴える者への批判となった⁶²⁾。つまりは、地租負担者の公平を第一とし、地価修正による地域間格差の是正を最優先したのである。それは地価の不公平を残せば、有事の際に増率が困難となるためであった⁶³⁾。そこで神戸は、②の点について、戦時増税を復旧し有事の増税に備えるべく、戦争との関わりなかに民力休養を位置づけ、それゆえに歳計余剰の使途として、政府が進める官吏増俸よりも、地主負担の軽減を優先すべきと地租軽減論を唱えた。かくして地価修正が現状維持を有利とする地域からの反発を惹起することを留意しつつ、それでも政府は「国家国民全体ノ永遠ノ利益ヲ計ルノ至誠」をもって地価の根本改正を断行すべきだと主張したのである。

これに対して、地価修正の中身については、現実の土地価格に法定地価を一致させようとする意向を示し地租納税者間での負担公平化をはかるべし、とする以上には言及しなかった。課税標準や調査方法についての議論が欠落しているうえ、地価修正の予算を根拠なくかなり低く見積っており、その実現性は乏しい。それは、同論が歳計余剰の使い道という時事的な政治問題を前提としたものであること。それゆえに「官吏増俸ニ充ツベキモノヲ以テ地租軽減ニ向クベシトイフモノナレドモ、地価ノ修正サル、マデハ暫ラク之ヲ

右ノ地価修正ノ大費用ニ充ツルヲ至当」として、その修正経費は「官吏増俸ノ中止ニヨリ生ズル余裕〔1000万円程度〕ニヨリ充タス能ハザル程巨額ニモ非ザルベシ」と早急に結論づけていることからうかがえる。

以上のように、神戸の地価修正先行論は、時事的問題への提言という点に限界があった。それは地租をめぐる神戸の本願が、社会政策的税制の導入にあったことを意味するのであろうか。神戸は、明治末期以来、土地累進税の導入による土地兼併の是正や、社会発展に由来する都市部の地価上昇から不労所得を得ていると、土地投機者に担税力を認める課税（土地増価税）を提起していく⁶⁴⁾。したがって、それは田畑地租をめぐる地域間格差よりも、都市（宅地）を主な対象として階層間格差の問題を重視した地租改革論であったといえよう。

(3) 横井時敬の地価修正反対論

他方、神戸のような地価修正要求の限界を指摘したのが、横井時敬の地価修正反対論である。地主層を重視する農本主義の代表的論者であった横井時敬は、地価修正による不公平の是正を困難とみて、その不可を説いた⁶⁵⁾。

まず横井は、地租制度の問題点として、幼稚な土地評価方法による不公平をあげる。すなわち合体的収益への課税は合理的も、根拠のない耕作費用の画一的算定は不合理であるとする。また藩制下の負担偏重偏軽が残存したこと、その対応として、収穫調査の際に「下等地ノ収穫ヲ比較的ニ軽ク測定シ」「暗々裏ニ」不公平の是正をはかったとする地租改正時の制度外対応を、一時的な不公平の軽減にとどまる非合法的処置として批判した⁶⁶⁾。

とはいえ、横井は、負担公平のための根本的地価修正を主張しなかった。それは、手数・費用や民側の問題に加えて、査定方法上の問題から、全面的な地価修正を困難と認めたからである。その論及は、以下の四点に整理できる。

第一に、人員調達の面からである。地位査定は専門的知識・経験を要すが、

改組当時の属吏による調査は不十分であった。したがって再改正では精密化をはかるため少なくとも4~50人の専門的技術家を一時に採用する必要があるが、これを到底不可能とみた。第二に、費用面についてである。明治19(1886)年の松方による地価修正試算は、官費338万円・民費1,046万円であったが、今日の物価に則してその3倍、調査の精密化によりさらに3倍として、官費3,000万、民費13,000万円と効果を上回る多額の費用が必要と見込んだ。第三に、民側の負担についてである。官費の捻出はともかく、民側の不公平を除きえない民費支出、調査に係る煩勞、紛擾の可能性を抱えても、十分な公平は得られないとした。

第四に、地位査定的方法的問題である。収益評価法の基礎となる地位査定は、土地の性質=固有の地力をはかり、その価値を経済上の関係から評定する必要がある。しかしながら「我国ノ如キ氣候土質ノ參差甚シキ土地柄ニ於テハ到底正確ナル比較」はできず、土質・土壤・氣候が「生産力ニ大ナル差異」をもたらし「査定ハ区域ガ広ケレバ広キ程、正確ナル比較ハ愈々困難トナル」⁶⁷⁾。横井の認識は、改正時の丈量が「小区域ニ於ケルノ比較的精査」に過ぎず、その精密化には比準する土地の範囲拡大が必要となるが、その困難さは計り知れないというものであった。

他方、地価修正論に対し、横井は税率改正を主張した。そこで、まず土地の純収益⁶⁸⁾を定める一要素として地租(の増減)を位置づける。そして地租の増加は所有者に対する財産の一部没収であり軽減はその贈与であるから、地租は土地売買価格へと自然に反映されると説いた。すなわち法定地価は不公平ながら不動であるため、実際の売買価格が仮定の法定地価と連動し、不公平が緩和されるという論理であった。そうして横井は、冒頭の批判を逆転させ、政府が藩政時代からの不公平を存置しつつも地価を固定してきたことは、かえって地租負担の公平を保たしめたと評価した。

かくして、横井は、地価修正論者の「土地ノ絶エズ転々売買シ居ラル、ノ事実ヲ眼中ニ置カザル」点を批判し、宅地では10~15年、農地でも50~60

年ごとに所有者を更新するはずとして、地租の増減は「一切二」行うべきと、横井は税率の一律修正を説いたのである。ただし、土地売買を前提とした横井の論は、多くの土地は一所有者が所有し続けており土地売買は盛んではないとする論⁶⁹⁾との衝突を免れず、かかる認識の相違は地租軽減論と地価修正論の懸隔のひとつとなった。

(4) 小林丑三郎の地価修正論——階層間格差の指摘

明治43(1910)年から翌44(1911)年にかけて、田畑地租の税率軽減および宅地地価修正が実施された。同43年に官界から学術界に転じていた小林丑三郎は、同45(1912)年2月、更なる税制整理の必要を唱え、地租改革論を説いた⁷⁰⁾。その論は、所得本位主義や社会政策的税制の導入を特徴とし、浜口や神戸の論とも重なるものであった。

第一に、地租の所得税的運用へのシフトを促したことである。小林は、地租を所得税に統合することを理想とし、その準備として土地収益を調査し地価修正を断行すべきと主張した。注目すべきは、その手段として土地賃貸価格を主張したことであり、調査コストの面に優れることを利点として強調した。その背景には、不公平な地租負担の要因である法定地価の使用が、税率変更にともない不公平をさらに増大させるという危惧があった。したがって、大地主に軽く小地主に重い負担となる現行の法定地価では増率が困難であり、地租収入は頭打ちとなると評した。つまり応能負担に従って、法定地価の逆進性を問題視し、地域間格差の是正とともに階層間格差の是正を要請したのである。

そこで第二に、小林は、所有反別による階層間格差を問題とし、それが地域間格差をより顕在化させると指摘した。地域間格差が地主層に有利にはたらき土地兼併が助長されれば、「不公平の程度は所有反別の大小に依りて更に著しく懸隔を生」じる。そうした状況への対応として、根本的地価修正をはかるまでは「所有反別の少き者に特惠」する減税的「累進課税」法を導入

すべきと主張したのである。そして、これにともない、税務署ごとに有税地を区分する「属地主義」から、管轄地域の土地所有者ごとに所有反別を集計する「属人主義」への移行を促した。これは属人主義をとる所得税との統合の準備を意図するものであったか。この点は、大蔵省が基礎とする土地台帳制度との齟齬となった。

第三章 制度運用者からみた地租制度

本章では、大蔵省や学者の地租改革論とは異なる、制度運用者からみたそれとして、長らく地租制度の運用・監督にあたった税務官吏、吉田政治の手による「地租法要論」をとりあげる⁷¹⁾。同論は、地租制度を現場から支えた税務官吏が、地租制度の体系的解説を試みた点、現行制度の問題点を指摘しつつあるべき運用に論及した点が画期的である。

吉田政治は、明治 18 (1885) 年ごろに収税官となり地押調査を担い、税務署長や大阪税務監督局事務官を歴任したのち朝鮮総督府の招聘を受け、明治 44 (1911) 年に帰阪し、大阪財務研究会の機関誌『財務』を主幹した人物である⁷²⁾。「地租法要論」はこの『財務』上で巻頭論説として長期連載された。同論は、収税・監督事務に長けた税務官である吉田が、地租制度を「単に課税の根本問題のみに着眼」せず、「土地台帳其の他課税の運用に関する、詳細なる事務的方面の研究」としてまとめたものである。大正 3 (1914) 年に神戸市主事税務課長に転じたことで、途中で終わるが全 20 回にわたり連載された長大な論稿であり、その目次は以下になる。

緒言

第一章 地租の性質

第二章 地租の財政学上に於ける地位

第三章 租税に関する術語

第四章 地租の賦課方法

第五章 定率税と配賦税の利害

第六章 地租の転嫁

第七章 地租の沿革

第一節 耕地の面積を標準としたる課税時代（第一期）

第二節 収穫高を標準としたる課税時代（第二期）

第三節 地租改正⁷³⁾

【本論】

第一章 地租法規の法律上に於け〔る〕地位

第二章 地租の新課廃止及税率の増減

第三章 土地の区域

第四章 地目

第五章 土地の分類

第六章 面積

第七章 地価

第八章 地租

第九章 納税義務者

第十章 土地台帳

第十一章 地図

第十二章 地租の徴収

以上のように、租税制度の学理的な位置づけや大体論（第一章～第六章）とその沿革（第七章）が前段としてあり、本論として十二章にわたって事務的検討が加えられる。本稿では、吉田の議論の特徴を抜粋しまとめることとしたい。

第一節 大体方針——土地台帳制度下での純収益課税

第一に、地租制度の方針として、課税標準を何に設定し、租税対象をいかに捕捉しようとしたかである。吉田は地租改革論の根幹として、土地台帳制度のもと純収益を課税標準とする方針を示した（本論第四章）。まず課税標準として、地代課税は「放下せる資本額」（土地改良費用）が算定できず、売買価格課税は需給関係や投機取引など経済状況に影響されやすく、また借地料（土地賃貸価格）課税は土地改良費用が地主による費用であることが自明ではなく必ずしも地主所得と借地料との連関がうかがえないと、それぞれを端的な理由を付して否定し、純収益課税を主張した。

ただし、その査定方法について「経済事情の変遷に伴ふ収益の増減に比例せしむるを得べきか」と屈伸力の有無が問題視され、土地台帳制度はこの屈伸力を減退させるものと評価された。すなわち「文明諸国の実例」を示し、「一旦調査決定せし土地の課税額は、實際上容易に改正し難く、其不公平なるを知りつゝ、或は経費を要すること巨額なる為、或は負担の増加を避けんが為、或は絶対的完全は到底実現し難き為等の事由」から土地台帳制度下での地租の整理を困難とみたのである。ここで対案として浮上するのは、税法整理の際にも議論されたように「収益申告法」であるが、これは納税道德の減退に加え、土地所有者が町村や府県をまたぎ散在することから困難とされ、即座に否定された。

そこで吉田は、最良の純収益査定法として①「地図・地番号・種別（地目）及面積」の完全な調査決定による「課税の基礎」の確保、②半官半民の土地調査委員会の設置、③課税標準の修正要件（一定年限・一定割合以上の増減）の設定を提示する。①税務官吏への技術的要請に加えて、とくに②が特徴的であり、これは浜口が唱えた官民共同の諮問委員会構想以上に重要な役割を与えるものであった。

吉田曰く、委員会は「純粹なる諮問機関とし、毎筆土地の等級及各等級の純収益を調査報告せしむることを目的とし、政府亦其の当否を調査し置き、

之に依り五個年又は七個年平均額を算出し、規定の課税標準額と対照し、以て修正すべき部分を決定」することとされた。それは、税務署単位で設置される決定権のない諮問機関であるが⁷⁴⁾、委員数を納税者 \geq 税務官吏と定めるなど民側の主体性を喚起し、課税標準額の決定に直結する地位等級や純収益の調査をより実際に近づけようとする提起であった。要するに、税務官吏—大蔵省の主導性を担保する評定主義をとりつつも、土地台帳制度の欠陥である屈伸力の欠如に対し、民側を巻き込むことにより対応を試みたのである。加えて、課税標準とする純収益は、毎年行う調査の平均をとり一定年限で改定することとし、地租条例の精神への配慮が加えられた点は留意すべきであろう。

第二節 地価をめぐって——所得本位主義と権衡主義

第二に、吉田は、本論第七章「地価」において、地価算定をめぐる二大方針として「権衡主義」と「所得本位主義」を提示する。それは、地価推定の際に土地と所得のいずれを比較対象とするか（類地比準と所得比準）という問題であった。すなわち両主義は、浜口が提起した、土地と人のいずれに対する課税かという問題に結びつくのである。したがって土地台帳制度のもと、土地制度と租税制度が一体となった地租制度において、両主義は衝突せざるをえなかった。以上の点に留意し、吉田の地価算定をめぐる提言を検討したい。

まず吉田は、現今の地価算定方法について、「我国歳入の大宗たる地租の課税標準決定に関する規定としては、其貧弱の感に堪えざる」が、収益税として運用する要件である「地価は近傍の類地に比較して見積るべきこと」「所得に比準せしむべきものなること」を備えており、それに加えて、算定にあたって詳細な規定を設けず執行者たる税務官吏に委ねるやり方は、要を得ていると肯定的にみた。要するに、類地比準と所得比準は収益税の両輪であり、この両輪をうまく回すことこそが、税務官吏の役割であるとして、その制度

上の柔軟性を評価したのである。

ただし、地価修正の経過をめぐる大蔵省と吉田の認識は異なる。吉田は、地価修正とは「使用方法の変更」「天災に起因する地力の減耗」などに際する地租負担の均衡化であり、一般に生じた負担不公平の是正は一般地価修正と呼ぶべきものであり、それは明治44年宅地地租修正を除いて一度もなされなかったという。つまり明治32年地価修正で権衡をとったとする大蔵省に対し、明治32年までの修正は地租改正時の不備を是正するにとどまるものであり、地価の下方修正に終始した不権衡を残存させた部分修正であったと評したのである。

実際問題として、地価の上方修正は民側の反発やそれともなう政党の政府批判活発化を避けたい政治的理由から困難であったが⁷⁵⁾、そうした政府の批判回避を支えたものこそが、土地台帳制度のもと地価を固定化した疑似的収益算定法であった。ただし、その疑似性ゆえ、地租改正時の査定法で現今の米価や収量を算定すれば齟齬が生じた。開墾地等の地価算定を行う場合、今日と同収量地は改組時にはより低位地として認められていた場合が多く、低位の等級が割り振られているそれら既存耕地との権衡がとれないためである。

かかる疑似性を打開し、実際収益に応じた地価算定により負担公平化をはかることが、地価修正の根本整理の目的であった⁷⁶⁾。地租による税収の向上をはかる一方、負担者間の不公平を是正する。そのためには、浜口が提起したように地租を土地所有者への課税と割り切り、相対的に調査コストが抑えられる土地賃貸価格に課税するか、土地の生産力（地力）を重視し全国定率である生産費用をより実際に近づけ、これを控除した純収益に課税するかの二つの査定法が有力であり、後者が吉田の立場であった。つまり吉田は、実収との対応をはかる応能負担原則をとり入れることで、地域間格差の是正をはかろうとしたのである。

このように、土地所有者と地力（＝土地そのもの）とのいづれを課税対象

として重視するかという点において、吉田は浜口と見解を違えるが、一方で所得本位主義を近代的税制の本来とした点では一致していた。浜口にとって、それは地租を所得税に統合すべきとの論であるが、吉田は地租の運用をめぐる興味深い例をもってそれを示した。

それは田から畑へ地目転換した際、桑田や果樹園など田作以上の収利を得る場合について、旧田地価をそのまま畑地価とするか、麦を基準とする低率な畑地価(通常3~4分の1程度)を新たに設定するかという問題である。吉田はこの問題をとりあげることで、「所得本位主義」と「権衡主義」の衝突を論じた。

曰く、旧田地価の採用は、所得本位をとれば望ましいが、「在来の畑地」との懸隔が生じ権衡を失する。それでは、所得との連動なき現行地租制度は、所得比準と類地比準との何れを優先すべきか。吉田は、本来的には前者により「所得本位主義」をとるべきであるが、現状は「現行制度の不完全なるより発生する已を得ざる主義」と後者による「権衡主義」を採用している以上、畑地価の採用を妥当とした。また、比準すべき類地がない場合においては、他町村にまで「適当の比準地」を求め対応するか、「同一地目の土地の所得若ば収入と地価との比率に依り目的地の地価を算出」すべしとした。すなわち、類地比準を基礎としつつ所得比準を加味する運用を主張したのである。

第三節 地租率をめぐる——階層間格差の否定

第三に、地租率についてである。吉田は、地租の軽重について、今日の地租課税率が他の税に対して軽いとは断言できないが、改正時に比して軽くなったことは事実であるとして増税の余地を認めた。該当箇所が執筆された明治45(1912)年は高米価に転じた時期であり、地租増率の余地を認めた吉田は、増率によるいっそうの格差拡大を避けるべく地価修正による負担均衡、すなわち地域間格差の是正を要請した。

それゆえ吉田は、小林丑三郎が階層間格差の是正を目して提唱した「累進

課税」導入に反対する。その批判は、以下の3点に整理できる。①地価の不公平は地域間格差に起因するものであり、大地主－小地主間の階層間格差にはないこと。②地価査定者としての立場から、地力の優劣＝地価の優劣とする算定を蔑ろにするものであること。③大蔵省主導の土地台帳制度の維持を重視する立場から、税務署毎に有税地を割り当てる「属地主義」から納税義務者の居住地を管轄する税務署が人物毎に所有反別を集計する「属人主義」への転換は認められないことである。

①②より、地価査定に携わってきた吉田にとって、応能負担は累進課税の導入ではなく、正確に算定した地力を土地所有者の担税力とする、水平的平等の確保にあったことがうかがえる。

対して土地台帳制度をめぐる③は、地租の制度運用に関わる譲れない問題であった。吉田は、地租への「属人主義」の適用が難しい理由として、名寄帳の対象範囲が拡大し管轄外への徴収が必要となり事務繁雑となる点、徴税時の過誤を市町村レベルで判定しづらくなる点、大地主の居住地に納税が偏重し市町村財政へ悪影響を及ぼしかねない点を指摘した⁷⁷⁾。

第二節にみた、吉田による「権衡主義」の選択は、この「属地主義」を維持するがゆえであり、浜口と同様に、「所得本位主義」という理想に対する現実的な対応であった。

税務官吏ないし大蔵省にとり、土地台帳制度のもと納税義務の根拠を握ることは、土地制度を管理することと同義であった。したがって課税対象の把握方法として、属地主義は土地整理と、属人主義は徴収と結びつくことが合理的であり、それは、前者に関わる土地台帳を税務署が、後者に関わる人別名寄帳を市町村が担うことの妥当性につながり、土地台帳制度をより強固なものとした。かかる地租制度の特質は、官側の立場から説かれた地租改革論に大きな影響を与えたのである。

おわりに

本稿では、地租の制度的特質をふまえたうえで、地租のあり方をめぐり何が問われ議論されたかに着目して、明治末期の地租改革論を検討した。各章の概要は以下の通りである。

第一章では、第一に新進気鋭の大蔵官僚浜口雄幸による画期的な地租改革論をとりあげた。浜口は、理想と現実との折衝をつけるべく、所得税的運用と土地台帳制度との調和をはかり、土地賃貸価格への課税を主張した。それは地主負担となる土地改良費用を官民共同で算定し、これを控除する方法をとることで実質的な課税対象を土地から土地所有者へと移行させる、地租の所得税的運用の試みであった。この提起は即時採用には至らなかったが、浜口自らが主導した昭和3年地租法の根幹となる画期的な議論であったことを指摘した。第二に大蔵省全体の地租認識および方針について、税制整理の議論において、大蔵省は地租の課税方法の現状維持を方針とし地価修正を必要とする地域間格差を認めなかったこと、他方重複罹災田畑への特別免租により地域間格差（とくに東北の不利）への対応が試みられたことを明らかにした。

第二章では、学者による言説をとりあげた。第一に地租の現状認識として、財政学者の实地調査により地租の頭打ちが主張されたこと《松崎蔵之助》、農務官僚が全国的な農村経済調査により農村の不利ないし東北の不利を示したこと《斎藤萬吉》をあげ、大蔵省の修正不要との認識が地域間格差を助長したことを指摘した。第二に、地価修正をめぐり、いかに実際との連動をはかり現状の不公平－格差を是正するかが問われた、学者による地租改革論を検討した。①実収益に基づく地価算定方法として控除対象の拡大が迫られた一方、算定基準の設定が困難であったこと《小林丑三郎・河田嗣郎・津谷政介》。②地域間格差の是正が最優先され、有事に向けた平時の民力休養の必要から地租負担の優先的軽減が説かれたこと《神戸正雄》。その一方で③純

収益の正確な査定は困難、税収と徴収コストとの費用対効果の低さから、地価と純収益との連動が否定され、税率改正により地租と時価との連動が志向されたこと《横井時敬》。④地域間格差を深刻化させる階層間格差の是正が指摘され、応能負担のための所得税的運用と累進課税の導入が主張され、大蔵省主導の土地台帳制度を否定する属人主義的管理への転換が主張されたこと《小林丑三郎》である。

第三章では、長く地租制度の運用・監督に関わった吉田政治の地租改革論を取りあげた。第一に、吉田は土地台帳制度のもとでの純収益課税を根本方針とし、とくに土地への課税を基本とした点が大蔵省の方針と重なる一方、純収益査定について現実との連動を求めた。その方法として、官民共同諮問機関の設置を主張し、収税主体優位の評定主義のもとではあるが民の主体性の利用をはかりつつ、一定年限での改定とすることで地租条例の精神に配慮しようとした。第二に地価をめぐる、吉田は、応能負担として実際所得との連動すなわち「所得本位主義」を理想としたが、大蔵省主導の地租制度の特質であった土地への課税（属地主義）を根本方針として尊重し、「(負担)権衡主義」を優先した。土地への課税方針すなわち土地台帳制度は、本来両立しうる「権衡主義」と「所得本位主義」を衝突させる要因であった。第三に地租率をめくり、将来的な増税のため地域間格差の是正を必要とした。他方、地租をめぐる階層間格差の問題化を認めず、収税主体としての立場にたち属人主義的管理への転換に反対し、小林の累進課税の導入による階層間格差の是正という主張を否定した。

以上が、本稿が明らかにした、明治末期の地租をめぐる問題ないし争点である。本稿の結論として、それらをふまえ、明治末期の地租改革論が租税史上いかなる意味をもったかについて述べたい。

地租制度の特質は、土地制度と租税制度との結合体であったことにあり、それゆえ土地への課税（属地主義）が、大蔵省主導による地租運用の勘所となった。それは税務署－大蔵省が納税義務の根拠を設定する、土地台帳制度

として顕現し、この地租制度の特質は批判・継承のいずれにおいても地租改革論の前提となった。なぜなら土地制度としての地租が、租税制度としての地租の展開を強く規定したためである。

そうした前提のもとでの、応能負担原則の地租への波及は、現行制度（固定された擬制的な地価）に由来する負担不公平—格差の是正をはかる画期となり、制度改革が要請された。その端緒が浜口雄幸の土地賃貸価格課税論であった。ここで負担不公平の要因となる格差は主として地域間格差であり、この地域間格差の是正要求は、社会政策への関心が高い学者により応能負担原則と結びつけられ、現行制度に対する批判の方向性として提示された。この点に彼らの地租改革論の意義があった。対して、地租をめぐる階層間格差の問題は、明治末期の段階においては否定的見解も強く、その是正要求（累進課税導入など）は地租制度の補助的な役割を与えられるにとどまった。

他方、現行制度の改善を企図した地租改革論には、地租制度の特質との衝突による限界性もうかがえた。それは論者の立場性にも深く関わるものであり、官外からの学理的意見と、官内からの現行制度との折合を要した議論の違いである。まず官外からの批判の限界として、応能負担の実現による格差是正について、その方策の具体性や実現性に問題が散見された。したがって、現行制度批判への批判であり地価修正を棚上げにすべきとした横井の税率修正論が一定の説得力を有した（ただし、地主層ないし減租運動への影響力は不明である）。ここに地価の根本修正の難しさがあらわれていよう。

対して官側の地価修正論では、応能負担の適用・所得本位主義の導入と土地への課税という大蔵省の根本方針の継承という相反する二つの立場が交錯した。この地租の土地制度的側面が、応能負担への転回を抑制し、地租制度改革の限界となったのである。とはいえ、かかる理想と現実の折衷案として唱えられたのが土地賃貸価格課税論であり、同論が応能負担原則ないし社会政策的税制の普及を経て制度化していく過程は、近代日本の土地税制ひいては租税史上の一大潮流となる。明治末期の地租改革論は、その端緒的段階

として位置づけられる。

以上の検討から、より鮮明な問題として浮かび上がるのが、地租軽減論ないし地租軽減運動の評価についてである。今後の課題は、第一に、政治運動と密接に結びついた地租軽減論の検討、ないし運動そのものの分析である。地租軽減論は、本稿で言及した地租制度の改善要求ではなく、是正すべき問題であった地域間格差を棚上げにしつつ、またその対案を提示することもせず、低米価という経済状況を背景としてひたすらに一律低減を訴えることで、運動化・組織化をはかる純粋政治運動であったと推察する。かかる観点から、請願運動として展開した地租軽減運動の検討を試みたい⁷⁸⁾。

また第二に、地主層を背景に政党政治家・運動家が唱えた地租軽減を中心とする民力休養論が後退するとともに、政党の減税志向は所得税などへと展開していく。社会主義への対峙や社会政策的税制の導入といった問題が政治課題となる過程は、かかる展開と密接に関係しているといえよう。この点は、本稿で指摘した地租制度改善要求の限界に関わる問題である。

〈謝辞〉

本稿執筆にあたり、資料調査・閲覧・収集についてご尽力いただいた、国税庁税務大学校税務情報センター（租税史料室）の牛米努氏、京都大学人文科学研究所図書室および神戸大学社会科学系図書館の方々に、謝意を表します。

注

- 1) 奥田晴樹『地租改正と割地慣行』（岩田書院、2012年）第1編、佐々木寛司『地租改正と明治維新』（有志舎、2016年）。
- 2) 地価設定についての研究史は、佐々木寛司2016による整理（第4編）に詳しい。
- 3) 地価修正も同様に、基準をつくりつつも実際運用、最終修正は人為的判断あるべき税収に添わせるために実収が調整された。
- 4) 自由民権運動期・初期議会期・日清戦後期の諸段階において、中央・地域両レベルから地租軽減および地価修正運動が検討される。詳細な運動過程や運動主体の階級関

- 係、地主層の資本主義的あるいは政治史的位置づけとあわせて、〈地域間格差〉の是正要求と画一的な税率軽減要求が衝突する地租をめぐる負担均衡の性格が、自由党の内部分裂との関連から問われてきた。安良城盛昭「初期帝国議会下の地租軽減・地価修正運動とその基盤」(『社会科学研究』19-6、1968年)、今西一『近代日本成立期の民衆運動』(柏書房、1991年)、小山博也「明治前期における地租軽減論の展開」(『社会科学研究』7-6、1956年)、黒田展之『天皇制国家形成の史的構造』(法律文化社、1993年)、中村政則「日本資本主義確立期の国家権力」(『歴史学研究』別冊特集号、1970年)、松本洵「初期議会自由党の〈党議〉」(『国家学会雑誌』132-9・10、2019年)、渡辺隆喜「埼玉県政党史と増租問題」(『明治大学人文科学研究紀要』38、1995年)、渡辺隆喜『日本政党成立史序説』(日本経済評論社、2007年)第8章。
- 5) 坂野潤治『明治憲法体制の確立』(東京大学出版会、1971年)。
 - 6) 塩出浩之「議会政治の形成過程における『民』と『国家』」(三谷博編『東アジアの公論形成』東大出版会、2004年)。近年では、前掲松本洵2019が、初期議会期の自由党の意思決定過程を〈党議〉の成立という視座から検討し、地租軽減・地価修正運動が党内衝突を惹起したため自由党幹部は争点化を避け、その結果改進黨との民党連合が断たれる構造を析出した。こうした地価修正をめぐる衝突は、政党指導者を積極主義へと向かわせ、あるいは積極主義の牽引者が政党指導者へとなっていったといえよう。
 - 7) 政党による地価修正要求は、地租軽減運動の全国化を経た、第28議会(1912年)における超党派的な建議から活発化していく。そこでは、是正すべき地域間格差の指摘と、費用対効果に優れる地価算定方法として土地賃貸価格への課税(本稿第二章第二節(4)で示した小林丑三郎の影響カ)が説かれた。
 - 8) 奥田晴樹『日本の近代的土地所有』(弘文堂、2001年)、第5章。
 - 9) 佐藤正男「土地税制史」(『税務大学校論叢』39、2002年)、佐藤和男『土地と課税』(日本評論社、2005年)。
 - 10) 佐藤健太郎『「平等」理念と政治』(吉田書店、2014年)。
 - 11) 同上、14頁。
 - 12) 同上、4頁。
 - 13) 同上、3頁。
 - 14) 牛米努『近代日本の課税と徴収』(有志舎、2017年)第3編第1章。営業税新設への対応として税務管理局-税務署体制が確立したとする通説的理解に対し、それ以前の収税部-収税署体制の確立を重視し、国税事務全体の位置づけをはかり、大蔵省によるその直轄化を評価した点に本研究の画期性がある。
 - 15) ドイツ正統派財政学は、イギリス・フランスにおける古典派財政学ないしその基盤となる自由主義的国家観への反発から生じたものとされる。特徴として、①所得分配関係の是正を国家の役割としたこと(社会政策学派)、②古典派が主張する非現実的な経

済理論を否認し歴史研究を重視したこと（歴史学派）、③独自の財政学として19世紀末から第一次世界大戦まで世界の財政学の主流であったこと（正統派財政学）があげられる（金澤史男『財政学』有斐閣、2005年、28～29頁）。その日本への導入については、戒田郁夫『西欧財政学と明治財政』（関西大学出版部、1988年）が詳しい。とくにワグナーの学説は、明治20年ごろより翻訳が進み、1904年に初の翻訳書が出版され、大正以降に日本でも盛況となる社会政策的税制論の拠り所となった。その一つの画期であった「社会政策より見たる税制問題」をとりあげた社会政策学会第9回大会（1915年）における、社会改良主義の税制への本格的波及を前に、日露戦後の税制整理をめぐるなかでその端緒がみえはじめていた。

- 16) 同時代的には、「応能提供の原則」と称された。大蔵官僚の西野元は、応能提供の原則を「各人の提供の能力に応じて提供せしむるの義」と定義し、①税目の種別について（単一所得税か複税論か）、②税率の規定について（比例税か累進税か）の二つの問題を抱えるとする。すなわち租税義務説のもとでの担税力に応じた納税を意味し、今日における広義の意味での応能負担と同義といえる。西野元講述『財政学 完』（中央大学、1906年）377～382頁。

とくに地租をめぐるのは、社会政策的税制の全盛である大正7（1918）年より3年間なされた地価調査について、大蔵省主税局がその目的を「地租ニ屈伸力ヲ有セシメ又収益ニ応シテ年々課税スルコトヲ得ルヲ以テ所謂応能提供ノ理ニ合シ民ヲシテ納ムルニ易カラシ」むるためとしている。大蔵省主税局「田畑地価調査概」（『昭和財政史資料』第2号第29冊、平15財務00197100）。当該期の地租が累進課税の導入を前提としたとは考えにくいため、より広義に用いられていたといえる。

- 17) 神野直彦『財政学』（改訂版、有斐閣、2007年）309頁。
- 18) 同時代的にも、例えば西野元は、収益税の特色として「其所有者の人的関係を斟酌して之に応能提供の原則を適用すること能はざるに在り」としている。前掲西野元講述『財政学 完』395～399頁。
- 19) 浜口雄幸「地租の課税標準を論ず」（『国家学会雑誌』18-203、1904年1月20日）。以下、第一章第一節においては、別に注釈を付さない限り、同論稿からの引用である。
- 20) それは土地の売買価格は性格な把握が困難であり、とくに過半を占める「売買なき土地」を類推することは税務官吏に困難を強いるという批判であった。倚天浜口雄幸「地租問題の解釈に關して再び東洋經濟記者に質す」（『東洋經濟新報』98、1898年8月）。なお天野とのやり取りは、1898年7月から10月のあいだで三度にわたってなされた。そこでの議論は、賃貸価格課税論との関係において後述する。
- 21) 浜口雄幸「土地の売買価格は地租の適当なる課税標準たることを得べきか」（『東京經濟雑誌』45-1138、1902年6月）。
- 22) 地租における課税標準の賃貸価格化の過程と地租法の制定に就いては、『大蔵省省史』（第1巻、大蔵財務協会、1998年）668～670頁。

- 23) 金利変動など社会経済状況に左右され、土地貸借契約をめぐる顕現する土地所有者と借地人との負担配分関係(「肥料其他耕作上必要ナル活動資本」「地租其他ノ公課」「排水灌漑開墾開拓等ノ如キ固定資本」をいずれが負担するか)に地域差が生じることが懸念され、「現実ノ地代」を否定した。
- 24) 「所得単一税ノ制」が本願であるが、「国家ノ課税権」「臣民ノ納税義務」に関する観念や社会経済組織が未熟な今日では数種の税制を併用するほかない。したがって、「租税ニ関スル学理」の進歩にともない制度が精練されることで、「租税上ノ便宜ガ許ス限り」「納税主体ノ所得ニ接近シタルモノ」が課税標準となりうるとした。
- 25) 浜口は、「余輩は地租制度の基本としては土地台帳法を是認するものなり、唯今日の法定地価は甚しく事実に反し、不公平なるを以て、政府財政上の都合が許す限り、成るべく早く一般の地租改正を断行せざるべからず」と、地価算定方法のみを問題視した(前掲浜口雄幸「土地の売買価格は地租の適当なる課税標準たることを得べきか」)。したがって、この1902年の論稿から課税標準の算定方法を変更したのが、本稿がとりあげる土地賃貸価格課税論であった。
- 26) この意味において、浜口は、地租が「唯借主ヨリ一定ノ家賃ヲ受クレバ即チ足ル、使用ノ目的ノ如キハ持主ノ関スル所ニ非ル」家屋税と同様の性質をもつとした。
- 27) この問題は、浜口の地租論の原点ともいえる、天野との論争と地続きであった。そこでは地代の把握をめぐる、純粋な地代と、地主が投資した土地改良資本による利潤との区別が可能か否かが争点となった。いずれもJ.S. ミルの『経済学原理』を用いて、浜口は租税編をもって区別可能とし、天野は地代編を参照してこれを否定した。今井清一『濱口雄幸伝』(上巻、朔北社、2013年)59~62頁。
- 28) 課税すれば、①地主と小作人の負担不均衡を生み、②耕地整理の促進を阻害し生産=供給量を減退させ、それにより穀価が騰貴し消費者に負担が転嫁されると説く。
- 29) 土地賃貸価格が、地価修正コストが相対的に軽い点、応能負担の理念に適合する点などを理由に注目され田畑地租の課税標準に据えられるのは、序章でも紹介したように、大正7(1918)年の原敬内閣期において勝正憲内国税課長の主導で地価調査がなされた際であったが、この段階では応能負担が説かれたものの小作料を基準とし、また調査にとどまった(前掲「田畑地価調査梗概」)。実際に、土地賃貸価格の導入が検討され法制化するのは、大正15(1926)年の税制整理、昭和3(1928)年の地租法制定を、浜口自ら蔵相・首相として主導したときであった。
- 30) 委員長は、若槻礼次郎大蔵次官。委員として、水町袈裟六理財局長、荒井賢太郎主計局長、桜井鉄太郎主税局長、塚田達二郎参事官、菅原通敬書記官(内国税課長)、山崎四男六参事官(文書課長)、浜口雄幸煙草専売局書記官、松本重威書記官(専売事業課長)、菅野盛次郎東京税務監督局長、森賢吾参事官(蔵相秘書官)(『東京朝日』1906年4月24日、『官員録』甲・明治39年参照)。
- 31) 『税法審査委員会審査報告』(大蔵省、1906年)。同資料では発言者の氏名が一貫して

伏せられているため、争点と結論の整理を中心とする。

- 32) 従来、同資料の地租部分は、税制整理の主要課題であった宅地地租改正との関係から検討されてきた。前掲佐藤正男 2002。
- 33) このほか、配賦税への変更が反対多数で退けられ、地租を廃止し家屋税とあわせて不動産税を導入する案が提起され別論される（結果として、見送られる）。
- 34) 牛米は、地租をめぐる罹災減免についての立法措置を以下のように概観する。明治 38（1905）年末の第 22 議会にて、衆議院は政府に対し明治 35（1902）年の凶作からの回復もかなわず凶作を重ねる東北への対応を迫り、これが日露戦時下ゆえの窮状打破の必要を理由に政府の同意を得たことで、明治 39（1906）年 3 月に災害地方田畑地租免除に関する法律が公布される。明治 40（1907）年の税法整理案審査会にて延納中の再罹災に対しては未納分を免除する方針が定められ、それ以降衆議院は免租に大蔵省は延納に一本化しようとする動きが生じた。前掲牛米努 2017、特論。
- 35) 『税法整理案審査会議事録』（大蔵省、1908 年）京都大学人文科学研究所図書室所蔵、160～61 頁。
- 36) 同上、161～162 頁。
- 37) 吉原の言として「私ハ今ノ問題〔罹災田畑の問題〕ハ外ノ問題カナクナリマシタラ折角出サウト考ヘテ居ツタノテアリマスカ」とある。同上、163 頁。
- 38) 同上、163～165 頁。
- 39) 同上、165～167 頁。
- 40) 同上、168 頁。
- 41) 菅原通敬の生涯については、戦前に企図・執筆された伝記原稿や当人の日記などをもとにした伝記がある。菅原通敬著、菅原通正ほか編『菅原通敬伝』（前編・中編、1993・1995 年）。
- 42) 社会政策学会は、上からの社会改良によって階級的調和と国家の発展を促進することを謳っていたとされ、税制改革はその重要な方策であった。真実一男「経済アカデミズムの形成」（杉原四郎・長幸男編『日本経済思想史読本』東洋経済新報社、第 9 章、1979 年）120 頁。
- 43) 松崎は社会政策的税制の提言者とされる。とくに代表作『最新財政学』（1912 年）は「明治三十年代からはじまったアドルフ・ワグナーの財政学の移植の過程がようやく結実したことを示す、明治財政学の代表作」「徹底的にドイツ社会政策学派＝歴史学派の財政学であり、租税利益説を排し、累進税率を奨め、どこまでも正統派的である……教科書のなかにおいてさえ、彼は社会政策的税制改革を主張する。このイデオログ的面目は、松崎蔵之助の全著作に反映している」と評される。吉田震太郎「官学におけるドイツ財政学の輸入——松崎蔵之助」（佐藤進編『日本の財政学』ぎょうせい、1986 年）。
- 44) 松崎蔵之助『税法整理論』（日本経済新誌社、1908 年）。これは 1907 年夏から 1908 年

- 初頭にかかる『日本経済新誌』の社説をまとめたものである。
- 45) 発展の余地があるのは宅地地租ないし山林税であるとし、とくに宅地価修正については低率課税により税収が変わらないことを批判する。そこで宅地の利用目的（住居か別荘かなど）により課税率を変えることを提起した。同上、20～26頁。
 - 46) 斎藤萬吉『実地経済農業指針』（合本での復刊、近藤康男編『明治大正農政経済名著集』第9巻、農山漁村文化協会、1976年）70～71頁。
 - 47) 同上、278～279頁
 - 48) 「稲田市価率」の伸び率について、関西に「優勢」東北に「微々」であることを示し、その原因を穀物価格（一反部市価）の伸長率の差異に求めた。同上、148～150頁。なお、斎藤の農地市価調査は「大蔵省が明治34年から開始した同類の調査より、はるかに精度の高い結果が得られている」という。武田勉「解題・二」（同上、18頁）。
 - 49) 同上、274頁。
 - 50) 小林のドイツ正統派財政学の受容について、持田信樹は、国家共同体説をとり租税の根拠を共同員への分担においたこと、累進税率の根拠を“限界”負担能力にのみ求めるべきとしたことをあげ、国家有機体説を前提に租税義務説を唱えたワグナーの「批判的摂取」であったと評価する。持田信樹「官僚から民間学者への転身——小林丑三郎」（前掲佐藤進編1986）。
 - 51) 小林丑三郎『比較財政学』（上・下巻、同文館、1905年）。「明治末期の財政学の水準を示すもの」の一つにあげられる（佐藤進『財政』東洋経済新報社、1983年）23頁。
 - 52) 同上上巻、483頁。
 - 53) 河田嗣郎「地価修正の標準」（『日本経済新誌』4-1、1908年10月）。なお、河田は1908年に京都帝大講師として赴任したばかりであり、同論は彼の実証的学問による提言の端緒というべきものであった。
 - 54) その現状試算は、次のように算出される。1907年度米作付反別と平年米収から算出した全国一反平均収穫1.531石に、同年の正米標準相場16円を乗じ「企業費」4割を控除した、残り6割分を純収入とすると14.698円となる。自作収益は、公課との割合四公六民として、純収益の6割であるから8.819円、それを6分の利率で還元すれば、あるべき地価146.98円が算出される。算定地価146.98円は、1907年度における法定地価平均35.35円（一反）であり、大きな開きがあると指摘し、さらに同様の手法で各道府県の試算を提示した。
 - 55) 1906年4月4日付、台湾総督府民生部財務局勤務・税務事務嘱託。1910年1月11日付で同専売局書記となるまで税務事務にあたった（「津谷政資事務嘱託ノ件」「津谷政資嘱託ノ件：履歴書」『明治三十九年自一月至六月人事書類（専賣局）[3]』台湾史档案資源系統、識別号：TMB_13_07_043、「嘱託津谷政介御用済解嘱」『明治四十三年自一月至六月人事書類（専売局）[1]』台湾史档案資源系統、識別号：TMB_13_07_066）。
 - 56) 津谷が自ら主幹する台湾財政協会の機関誌『財界』に掲載したものである。伏木生（津

- 谷政介]「地租論」(『財海』38~43、臺灣財政經濟研究会、1909年7月~同年12月)。
- 57) 伏木生「地租論」(『財務之友』7-8~12・8-2、仙台稅務研究会、1909年8月~10年2月)、国税庁稅務大学校稅務情報センター(租稅史料室)所藏。
- 58) 収益申告制度については、土地所有の細分化が激しい日本では監督困難となり、結果として納稅者の道義心頼みとなることを理由に否定した。
- 59) 地租輕減運動の実証的検討、とくに運動主体である地主層と政党の關係解明については、別稿を予定している。
- 60) 前掲佐藤健太郎2014、第一章。なお佐藤は、神戸が、租稅の主目的を財政收入におき社会政策を副次的目的として位置づけたこと、「給付能力」を所得ではなく支出により把握すべきとしたことをあげ、折衷主義者と評価する。ただしそれは社会政策的稅制論の牽引者としての立場を、とくにその導入段階において担ったことを否定するものではないといえる。神戸による能力説の紹介は、1901年に翻譯刊行した『セーリグマン氏累進稅論』(原著は、Edwin R.A. Seligman, "Progressive taxation in theory and practice", American Economic Association, 1894.)であり、最も早期なもののひとつであった。
- 61) 神戸正雄「我邦現時の地租輕減問題に就きて(1909年12月6日稿)」(『国民經濟雜誌』8-1、1910年1月)。
- 62) 地租輕減論者が根拠とする「一時的現象ニ止マル」低米価は、「永久ニ亘ルベキ稅制更定ノ理由」にならないとみる。また、今日の地租制度が「旧時ノ自然經濟的物納變動稅制」をすて「新時代ノ貨幣經濟的金納定額稅制」を採用した以上「時々ノ米価變動ヨリ來ル負担ノ過重ノ如キ」は想定すべきと、大藏省が重視する地租條例の精神に則り批判した。同上。
- 63) もし「地価ヲ改正スルコトナクシテ単ニ其稅率ヲ輕減」すれば、「負担ノ公平並ニ輕易ハ到底十分ニ達スルヲ得可カラザルノミナラズ他日非常ノ際ニ臨ミテ之ニ増率スルトキハ堪ユベカラザルノ重負担」となるという。同上。
- 64) 同論でもすでに、地価修正後に土地増加稅を設定することで新地租制度の補完を試みており、その収入余剰は「一層の稅制整理によりて他の諸稅輕減の資に充」てることとした。また1917年には「地租の時勢順応力に就いて」(『經濟論叢』5-5)において、地租に所得稅のような屈伸力を求めるよりも、「課稅標準の根本原則」を維持し、その端緒を別の租稅、とくに土地増価稅など土地關係諸稅に依り補填することが得策と説いている。
- 65) 横井時敬「地價修正ノ不可ヲ論ズ」(『經濟学商業学国民經濟雜誌』8-6・9-1、1910年6~7月)。横井は、地主階級の利益と結びついた「小農主義」の提唱者、地主制擁護を目する小農維持論(小農主義)と商工業に対する農業保護論(農本主義)が結びつく近代日本における農政論の潮流の代表者と評価される。山下一仁「日本農政の底流に流れる“小農主義”の系譜」(『RIETI Discussion Paper Series』17、2017年)。

- 66) インフォーマルな対応は負担の実際比較を困難とする。1899年の地価修正もそうした性格が強かった。
- 67) また横井は、土地査定に於て生産力に関わる要素が少なければ正確を期さず、逆に多ければ多いほど広い区域においては公平な比較が困難となる、というドイツの農業経営学者クラフトの言を参照する。
- 68) なお純収益については、純地代・小作料と定義しており、(地主の農業投資)利潤や労銀についての言及はとくにない。
- 69) 税法審査委員会での議論第一章第二節(1)、前掲伏木生「地租論」など。
- 70) 小林丑三郎『財政整理論』(経済雑誌社、1912年2月)。
- 71) MY生(吉田政治)「地租法要論(未定稿)」(『財務』大阪財務研究会、1911年7月～13年3月)、神戸大学社会科学系図書館所蔵、以下同じ。
- 72) 「本論著者の懐旧談」(『財務』29、大阪財務研究会、1911年12月)、岩男生「吉田氏を送る」(『財務』45、1913年4月)。大阪財務研究会は、大阪税務監督局に付随した税務官吏の考究団体であり、その機関誌運営の手腕は「紙面の体裁を整へ、内容を改善し、硬軟能く交へ以て斬然として同類の誌を凌駕せり」と評された。
- 73) A地租改正着手前の状況、B上論及諸法規、C地租改正始末、D地券の廃止及び土地台帳規則の制定、E明治二十二年の地価修正、F明治三十二年の地価修正、G宅地々価修正、H地租率の変更、I宅地組換法、J宅地地目の合一、K有租地反別及地租額。
- 74) このほか税務監督局長への再調査権限の付与や委員会-税務監督局長-大蔵大臣という報告体制の確立が検討されている。
- 75) なお宅地地租改正にあたり、重課負担者の批判を避けるため上方修正に一定の制限を設けた大蔵省に対しても、同様に負担不均衡を残すものと批判を加えた。
- 76) 加えて、同論が執筆された明治45(1912)年は高米価に転じた時期であり、地租増率の余地を認めた吉田は、増率によるいっそうの格差拡大を避けるためにも、つまり増税のために地価修正による負担均衡を要請した。
- 77) 「属人主義」が必須である第三種所得税は過誤が少なくないと指摘した。また三点目については「属人主義」でないがゆえのべ人数しか判明せず、土地所有・土地税統計が困難であった(相原重政「直接税の負担力」『統計集誌』319～326、1907年)。この一人の土地所有者が郡・府県をまたぐ所有地を持つことによる問題は、大正末期に浜口蔵相-民政党が提起した地租免税点の導入に際しても問題となった。免税を狙い所有を分散する可能性が指摘されたが、結果として、属地主義を基本に免税可能地を居住地に限定する付則を設け対応することとし、地租免税点が導入された(「地租課税区域は一市町村に限定」『東京朝日』1925年10月2日2面)。
- 78) なぜ明治末期に地租軽減論が再燃し全国運動化したのか、あるいは明治末期が減租運動最後の全国化となり、減税要求から農村振興・地租委譲論へ転じていく点を明らかにすることは、政党政治上にとり大きな課題であると考えている。