

日露戦後から第一次大戦後にかけての都市税制改革

——家屋税を中心として——

根 岸 睦 人

はじめに

家屋税の概要

- 1 地方税負担の概要と家屋税制度の沿革
- 2 家屋税と戸数割の関係

都市における家屋税の実態

- 1 東京市における家屋税の実態
- 2 京都市における家屋税導入問題

家屋税の再編過程

- 1 日露戦後の論議と臨時財政経済調査会答申
- 2 1926年地方税整理

おわりに

はじめに

日露戦後から第一次大戦後にかけてのわが国の地方税の問題として、国・地方間の支配 = 対抗関係を軸とする、地方税源の枯渇と、脆弱な税源への過度の依存が指摘されてきた¹⁾。これをふまえて多数の実証的再検討が行われ、農村財政では、戸数割課税を巡りその問題が集約的に表現されていた点が明らかにされた²⁾。一方、都市財政については、市営事業や都市計画などの都市政策に規定されて生じた経費構造の特殊性や、それに起因する地方債累積の問題に加え³⁾、

1) 藤田武夫『日本地方財政発展史』，河出書房，1949年を参照。

2) 坂本忠次「明治末町村財政における戸数割課税の展開 岡山・山口県下の町村の事例を中心に () ()」『岡山大学経済学会雑誌』6巻3・4号，7巻1号，1975年3月，1975年6月，「地主制後退期の町村戸数割課税 大正期牛窓町における町村課税と地主負担との関係」『岡山大学経済学会雑誌』20巻1号，1988年5月，大石嘉一郎・西田美昭編『近代日本の行政村』日本経済評論社，1991年を参照。

3) 岩波一寛「昭和恐慌下の地方債の累積と財政矛盾」『中央大学経済研究所年報』4号，1973年3月。坂本忠次「1920年代の地方債問題の量と質 金融市場との関連を中心に」(大内力編『現代資本主義と財政金融2 地方財政』)，東京大学出版会，1976年。金澤史男「1910年代の都市財政の一考察 東京市電気事業の成立を中心に」『経済学研究』22号，1979年10月を参照。

都市政策の理念の形成と実践の両面で都市行政官などの官僚層が果たした役割が明らかにされている⁴⁾。しかし、地方税の問題については、税源の枯渇状況が指摘されているものの、地方税の課税の実態に立ち入り、都市が独自の公共政策に従って既存の地方税を如何に運用したのかについて、十分に明らかにされているとはいえない。また、第一次大戦後の両税委譲問題をはじめとする一連の税制改革論議を、都市行政官による都市税財源の確保の要請と関連して位置付ける作業も行われているが、現実の歴史的過程で地方税制度に施された改正の意義を、都市財政の側面から明確にすることが課題として残されている⁵⁾。

以上の問題意識を踏まえ、本稿では、当該期の都市税収に重要な位置を占めた家屋税の実態に注目する。すなわち家屋税が、都市政策との関わりにおいて如何に実施され運用されていたのかを検討し、その意義を具体的に明らかにする。その上で、都市における家屋税の課税が戸数割の代税という特殊な制度的枠組の下で行われていた点にも注目する。つまり、この特殊制度を巡る日露戦後の学識者層の議論と、第一次大戦後に国政で提起された再編策を検討し、その意義と問題点を明らかにする。以上の検討を踏まえ、都市における地方税課税の特徴と問題点を多面的に明らかにし、当該期の地方税の問題の中に位置付けたい。

I 家屋税の概要

1 地方税負担の概要と家屋税制度の沿革

家屋税の具体的検討に入る前に、まず日露戦後の地方財政を取り巻く環境と、地方税の課税状況を確認しておきたい。日露戦後の国家財政は、いわゆる「戦後経営」の展開による経費膨張が生じた。しかし戦後の恐慌と、その後続く不況は、もとより弾力性の乏しかった税収の一層の低迷と、戦争及び「戦後経営」の公債の累積による国債費の重圧をもたらし、国家財政における公債及び税制整理の要請を生み出す結果となっていた⁶⁾。こうした国家財政の状況を背景に、政府は国内諸行政の事務を、積極的に地方へと委任した⁷⁾。一方、地方団体では、とりわけ都市を中心に日露戦中に凍結もしくは圧縮されていた事業が再開され、これが上述の委任事務の拡大と相俟って歳出が急速に拡大した。しかしその財源となる地方税収入は、著しく不足していた。日露戦中に国税収入の安定的確保を目的として公布された非常特別税法は、地

4) 芝村篤樹「関一における都市政策の歴史的意義」(大阪歴史学会編『近代大阪の歴史的展開』, 吉川弘文館, 1976年), 関一の財政政策を批判的に検討したものとして, 関野満夫「関一の都市財政論 戦前日本における改良主義的都市財政論の検討(1)」『経済論叢』129巻1・2号, 同「関一と大阪市営事業 戦前日本における改良主義的都市財政論の検討(2)」『経済論叢』129巻1・2号を参照。

5) 小路田泰直「『政党政治』の基礎研究」『日本史研究』235, 1982年3月。

6) 鈴木武雄『財政史』(日本現代史体系), 東洋経済新報社, 1962年, 93 116ページ。

7) 藤田, 前掲書(注1), 156 214ページ。

方団体の課税する国税付加税の課税制限を強化したが、戦後に至っても国家財政における財政整理を背景に、その十分な緩和がなされなかった。当該期の地方税体系を略説すると、府県は国税付加税と府県税、市町村では国税付加税と府県税付加税、そして市町村独立税たる特別税の課税が認められていた。市町村税は、国税付加税を主たる税種とするにも拘らず、その厳しい課税制限により十分な収入が得られず、制限の無い府県税付加税の増徴を行わざるを得なかった。しかし日清・日露戦争を経て段階的に行われた国・地方税制度改正は、いわば「国税優先の租税政策」であり、地方税から国税への移管や、相継ぐ国税の新設により地方税源は脆弱化されていた⁸⁾。従って、市町村は拡大する財政需要を賄うため、脆弱な税源からなる府県税付加税や特別税に大きく依存することになったのである。

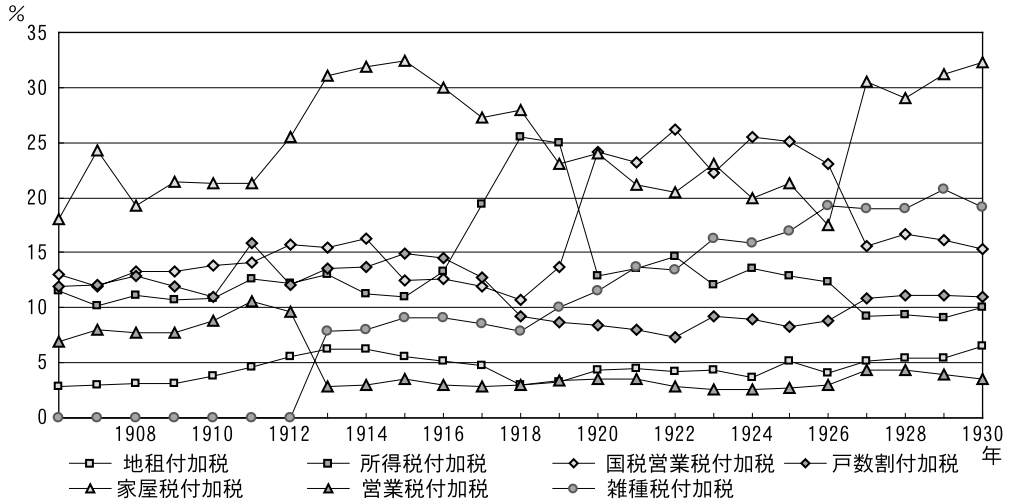
以上の傾向を、当該期の市と町村の主要税目の収入構造から確認したい(図1, 2)。市税収入の構成の特徴は、第一に、家屋税付加税が最大の収入となっていた点である。この傾向は、国税付加税収入が十分な財源とならず、市が家屋税付加税収入に大きく依存せざるを得なかったことを示している。その推移を見ると、第一次大戦中後の一時期を除き、日露戦後に急速に拡大し、その後は市税の首位で安定している。また、家屋税付加税と代税関係にあった戸数割付加税収入は少なく、市では家屋税付加税の方が重要な税収入であった点に注意が必要である。この点は、後に詳しく検討する。第二に、所得税付加税と国税営業税付加税が市税収入の中で大きな割合を占めている点である。市では両税の税源となる所得や営業が豊富に存在しており、後に見るように、同じく厳しい課税制限が設けられていた町村税と対照的な傾向を示している。また両税収入は景気に弾力的であり、第一次大戦中後の好況と課税制限の緩和により急激に拡大し、一時的に家屋税付加税収入を上回っている。しかし、あくまで一時的なものであった。一方、町村税収入については、地租付加税を除き、税収入の大部分を戸数割付加税で賄っていた点が特徴的である。農村部では地租付加税を除き、国税付加税の税源となる所得や営業が少なく、不足する財源を戸数割付加税により補うほかない状況に陥っていたのである。戸数割付加税の比率は1918年をピークに徐々に低下するが、上述した特徴を大きく変更させるほどの変化は生じていない。なお、町村では家屋税付加税収入が低位にある点にも注目しておく必要がある。

以上の点を踏まえ、市と町村間の税収構造の相違を次のように整理できる。第一に、市制町村制における市を都市とし、町村を農村とすると⁹⁾、都市では資本の集中・集積が進み、所得

8) 金澤「両税委議論展開過程の研究 1920年代における経済政策の特質」『社会科学研究』36巻1号、1984年7月、69-77ページ。

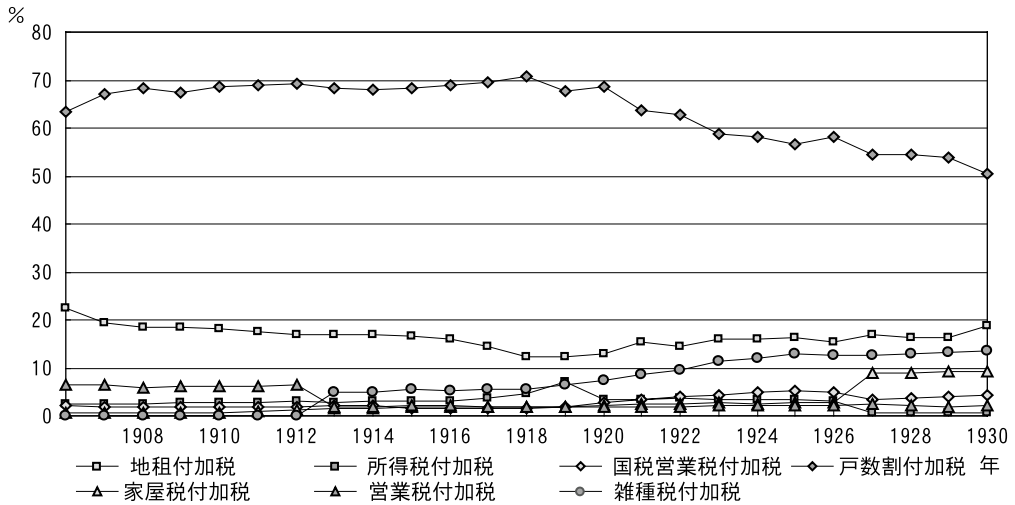
9) 地方都市を対象とした都市史研究により巨大都市 地方中心都市 農村をつなぐ近代都市と農村の重層的編成の成立と展開過程を明らかにした大石嘉一郎・金澤史男(『近代日本都市史研究 地方都市からの再構成』、日本経済評論社、2003年)の研究では、市制施行地=都市という把握に止まらず、都市が国家政策により付与される「拠点性」のあり方に規定され、階層的序列のもとに編成され

図1 全国市税の構成



注：地租付加税には特別地税付加税、反別割が含まれる。
 注：所得税付加税には所得割が含まれる。
 注：戸数割付加税には特別税戸数割・戸別割が含まれる。
 注：家屋税付加税には家屋割が含まれる。
 注：営業税付加税には営業割が含まれる。
 注：雑種税付加税には雑種割が含まれる。
 資料：『内務省統計報告』第21 46回より作成。

図2 全国町村税の構成



注：地租付加税には特別地税付加税、反別割が含まれる。
 注：所得税付加税には所得割が含まれる。
 注：戸数割付加税には特別税戸数割・戸別割が含まれる。
 注：家屋税付加税には家屋割が含まれる。
 注：営業税付加税には営業割が含まれる。
 注：雑種税付加税には雑種割が含まれる。
 資料：『内務省統計報告』第21 46回より作成。

ている点が明らかにされている。

や営業が比較的豊富に存在したため、これを税源とする国税付加税が比較的多く得られた。一方、農村では土地課税たる地租以外、目立った国税付加税収入は得られなかった。第二に、しかし市と町村ともに国税付加税は必要収入を賄うには決定的に不十分であり、府県税付加税に大きく依存する傾向が見られた。主として都市では家屋税付加税が、農村では戸数割付加税が重課される傾向が見られた。地方財政における脆弱な税源への過度の依存の問題は、両税への過度の依存として現象したのであり、また、市と町村間の依存税目の相違は、地方財政内部でこの問題が多様な様相を呈していたことを示している。

そこで次に家屋税制度と戸数割制度の沿革から、市と町村間での両税への依存状況の相異を生み出した特殊な制度的枠組みを確認しよう。1878年太政官布告第19号「地方税規則」により、府県で戸数割の課税が開始された。しかし戸数割は、課税すべき税目として示されたのみで、その課税方法や課税額に関する規定は定められなかった。一方、1882年太政官布告第12号「区郡部会規則中削除追加」により、府県の都市部たる区部では家屋税の課税が認められた（当初は東京府・大阪府・京都府・神奈川県の区部のみ）。ただし家屋税を課税する場合、戸数割の課税は認められず、ここに家屋税と戸数割の代税関係が成立した。その後1888年法律第1号「市制」「町村制」、1890年法律第35号「府県制」により、府県は市部（旧区部）だけでなく町村部でも戸数割に代えて家屋税の課税が認められ、市町村はその付加税の課税が認められた。しかし家屋税の課税方法に関する規定は設けられなかった。

1921年勅令第422号「府県税戸数割規則」により、戸数割に初めて全国統一的な課税方法が規定された。配賦基準は、戸数割総額の半額を前年度初めの戸数割納税義務者数、残りは各市町村住民の前々年度の直接国税および直接府県税額とする。課税標準は所得額を主とし、住家坪数（戸数割総額の10%以内）と資産の状況（同じく20%以内）からなる資力とする¹⁰⁾。課税制限額は税込総額にリンクする形で定められ、市では市税収入総額の50%、町村では町村税収入総額の80%以内とされ、家屋税にも同様の制限が適用された。こうした課税制限のあり方は、戸数割と家屋税をもって市町村の税財源を最終的に調節することを、政府が認めたものとして注目できる。なお、家屋税の課税方法に関して、特別の規定は設けられなかった。

1926年には税制整理が実施され、法律第24号「地方税二関スル法律」公布された。これにより家屋税は府県独立税として一般的に設置され、全国の市町村でその付加税が課税されることになった。同時に家屋税の課税標準は家屋賃賃価格に統一された。一方、府県税戸数割は廃止され市町村独立税とされた。こうして府県では家屋税と戸数割の代税関係が事実上消滅し、一方市町村では家屋税付加税と戸数割が併課されるため代税関係は原則的に廃止された。

以上の沿革から、家屋税が戸数割の代税という特殊な制度的枠組のもとで課税されていた点

10) 1923年勅令第282号により、資産の状況の課税範囲が20%から40%に拡大された。なお、水本忠武『戸数割の成立と展開』、お茶の水書房、1998年は、同改正し府県税戸数規則の公布を統一的に捉え、その意義を明らかにしている。

が確認できた。この代税関係にもとづき、各地方団体では独自の課税方針に従って両税のいずれを課税するかの選択が行なわれていたのである。次節では、家屋税と戸数割の選択状況と、選択により生じる負担の相違を明らかにしたい。

2 家屋税と戸数割の関係

前節でみた図1, 2では、市では家屋税付加税が、町村では戸数割付加税が重課される傾向が確認された。この傾向は、両税が代税関係にあることから、その選択状況の特徴を反映したものと見える。以下で、両税の選択状況をみたい(表1, 2)。

1920年度において府県税家屋税付加税もしくは特別税家屋税を課税している市町村は、合計して39市区(5区)149町村であり、全国市の約41%, 全国町村の約1%に当る。家屋税は市で多く実施される一方、町村ではごく僅かに過ぎず、町村では専ら戸数割が課税されていたことを示している。また、市部の中でも6大都市の全てが家屋税を課税し、さらに、6大都市が所在する府県に含まれる市町村が、家屋税実施地域全体の約76%に上っていることから、家屋税は大都市または大都市近郊の市町村で多く選択されていたといえる。なお家屋税実施地域の変遷を見ると、日露戦後に急速に増加したことが分かる。すなわち、府県税家屋税付加税が施

表1 府県税家屋税施行地(1920年度)

府県	市区	町村
東京府	東京市, 八王子市	28町13村
京都府		1町5村
大阪府	大阪市, 堺市	14町27村
神奈川県	横須賀市	8町3村
兵庫県	姫路市, 尼崎市, 明石市	6町6村
千葉県	千葉市	
群馬県	前橋市, 高崎市	
栃木県	宇都宮市	
愛知県	名古屋市, 豊橋市, 岡崎市	12町5村
長野県		1村
福井県	福井市	2町
石川県	金澤市	
富山県	富山市, 高岡市	
島根県	松江市	
岡山県	岡山市	
和歌山県	和歌山市	
徳島県	徳島市	
高知県	高知市	1町
鹿児島県	鹿児島市	
計	25市	72町60村

資料：「大正九年度家屋税二関スル調」大蔵省財政史室『昭和財政史資料 震災から準戦時財政まで』2 068 1より作成。

表2 特別税家屋税施行地(1920年度)

道府県	市区	町村
北海道	函館区, 札幌区, 小樽区, 室蘭区, 釧路区	4町2村
京都府	京都市	3町6村
神奈川県	横浜市	
兵庫県	神戸市	
長崎県	佐世保市	
静岡県	静岡市, 浜松市	
長野県		1町
広島県	広島市	
徳島県		1村
香川県	高松市	
福岡県	八幡市	
計	14市区	8町9村

資料：「大正九年度家屋税二関スル調」大蔵省財政史室『昭和財政史資料 震災から準戦時財政まで』2 068 1より作成。

行された市は、1903年では僅か6市だが、1910年は15市、1915年は19市と急増していたのである。

次に、都市で家屋税が実施された基礎的な要因を、家屋税の成立過程から確認しよう¹¹⁾。1879年東京府区部が戸数割課税を開始した際、その課税方法は各戸の現住者を納税義務者とし、居住する家屋の優劣を課税標準として課税されていた。しかし施行の過程で重大な問題が生じた。第一に、都市部では人口の流入が頻繁に行われるため、各戸現住者を納税義務者とする戸数割の徴収は困難であり、多額の徴収欠損が発生する。第二に、諸階層が混在し頻繁に異動を繰り返す都市部では、各戸の現住者の貧富を合理的に捕捉する課税標準を見出すことが困難であった点である。これらの問題を解消するため、1881年東京府会は政府に対し、各戸の現住者を納税義務者とする戸数割から、各家屋の所有者を納税義務者とする家屋税への改正を要請した。政府はこの建議を契機に区郡部会規則の改正を行い、同規則適用の府県区部に限り戸数割に代え、家屋税の課税を認めたのである。このように家屋税の課税と、それを保障する両税の代税関係は、都市が戸数割の徴収欠損を解消し、効率的・合理的に税収を確保するため整備された制度だったのである¹²⁾。

では家屋税制度と、戸数割制度の内容を確認しておこう。上述のように家屋税は1926年、戸数割は1921年まで課税方法に関する規定が設けられず、各地方団体はそれを独自に決定し課税した。従って、各地方団体で両税の課税方法は多種多様であった。1920年度の両税の課税方法

表3 家屋税配賦基準

基準事項	府県名
建物坪数	群馬県、千葉県、栃木県、長野県、 島根県、和歌山県、高知県、鹿児島県
建物軒数	福井県、石川県、岡山県
戸数及び直接国・府県税額	京都府、兵庫県
建物坪数に建物の種類及び地位等級率を乗じて算出した個数	富山県
建物坪数に市町村毎に異なる建物の種類率を乗じて算出した個数	愛知県
建物坪数に種類率を乗じて算出した個数	徳島県
戸数を個とし市町村毎に其の歩合を定めて換算した個数	神奈川県

注：1920年度の各府県の家屋税配賦基準を大別して掲載。

資料：「大正九年度家屋税二間スル調」大蔵省財政史室「昭和財政史資料 震災から準戦時財政まで」2068 1より作成。

11) 拙稿「家屋税の成立」『立教経済学論叢』60号、2001年11月を参照。

12) 家屋税の課税を認める規定が追加された区郡部会規則は、三部経済制の原理を議決機関である府県会に導入するために、定められた規則であった。周知のように三部経済制は、「大都市所在の府県に実施された例外的行財政制度」であり、政府が戸数割から家屋税への転換を、大都市財政における特例として位置づけていたことを示している。高橋誠「『三部経済制』の研究(1) 日本地方財政史の一節」『経済志林』34巻4号、1967年1月、7ページ。金澤史男「日本府県財政における『三部経済制』の形成・確立(1)(2) 神奈川県の場合を中心に」『神奈川県史研究』43号、45号、1981年1月、1981年3月を参照。

表4 家屋税課税標準

標準事項	府県税		市町村特別税	
	市数	町村数	市区数	町村数
建坪数				7
建坪に建物種類による乗率を乗じて算出した個数		41		1
建坪に建物種類構造による乗率を乗じて算出した個数				1
建坪に地位等級率もしくは家屋等級率を乗じて算出した個数または延坪数	2	9	1	2
建坪に建物種類による乗率と地位等級もしくは家屋等級率とを乗じて算出した個数	16	64	9	5
建坪に建物構造による乗率と地位等級率を乗じて算出した個数		3		
建坪に建物種類構造による乗率と地位等級を乗じて算出した個数	3	10	1	
建坪に地位等級と建物等級率との和または積を乗じて算出した個数	1	4	2	1
建物賃貸価格			1	
建物価格と宅地地価とによって定めた賃貸価格	2			
建物賃貸価格および坪数		1		
建物価格に地区に等級を付し定めた地位等級率を乗じて算出した個数	1			
総 計	25	132	14	17

注：1920年度の家屋税課税標準を大別して掲載。

資料：「大正九年度家屋税二関スル調」大蔵省財政史室『昭和財政史資料 震災から準戦時財政まで』2 068 1より作成。

を大別すると、次のようになる。

家屋税の課税権者は府県（特別税家屋税は市町村）であり、納税義務者は家屋の所有者である。東京府と大阪府を除く全ての府県で配賦が行われ、配賦基準と課税標準とも団体毎に多様であった。配賦基準は、家屋軒数や建坪などが多く、なかには戸数や納税額といった家屋に直接関連の低い基準も採用されていた。家屋の経済的価値を反映しない基準が多く、家屋税を課税する府県内の市町村間で負担の不公平が生じるという問題を抱えていたといえる（表3）。課税標準は、家屋の外形標準が最も多く、特に複数の標準を組み合わせた外形標準を多くの団体が採用していた（表4）。しかし家屋の構造や種類が高度化した場合、そのきめ細かい把握が困難なことや、地位等級の基準となる地価と実勢地価の乖離が生じるなど、外形標準は家屋の経済的価値を明確に捕捉しえないという問題を抱えていた。この点で、より合理的な標準である、家屋賃貸価格を採用する団体は僅かにすぎなかった。

表5 戸数割配賦基準

基準事項	府県名
市町村の等級	長野県, 山梨県, 愛媛県
直接国・府県税額	京都府, 長崎県, 兵庫県, 広島県, 岡山県, 山口県, 徳島県, 高知県, 茨城県, 石川県
直接国・府県税額と市町村の等級	香川県
戸数, 国・府県税額その他諸種の標準	青森県
戸数	その他の32府県

注：1920年度の各府県の戸数割配賦基準を大別して掲載。

資料：「大正十年六月戸数割二関スル参考資料」大蔵省財政史室『昭和財政史資料 震災から準戦時財政まで』2 068 3より作成。

表6 戸数割課税標準

標準事項	市区数	町村数	計
見立割	12	4,692	4,704
所得、資産、生活の状況	4	531	535
所得、納税額		460	460
納税額		460	460
所得	1	420	421
資産、生活の状況	2	383	385
納税額、生活の状況		333	333
所得、資産、納税額、生活の状況	1	263	264
所得、資産		259	259
所得、生活の状況	2	255	257
所得、納税額、生活の状況	1	205	206
その他	32	3,560	3,592
総計	55	11,821	11,876

注：複数町村が採用していた戸数割課税標準のうち主要なものを掲載。

注：1920年度の市町村の戸数割課税標準を大別して掲載。

資料：「大正十年六月戸数割ニ関スル参考資料」大蔵省財政史室「昭和財政史資料 震災から準戦時財政まで」2 068 3より作成。

一方、戸数割の課税権者は府県（特別税戸数割は市町村）、納税義務者は各戸の現住者である。しかし家屋税と同様に多くの府県で配賦が行われ、配賦基準と課税標準ともに多様だった。配賦基準は戸数が最も多いが、これは市町村の現住者の負担能力が一切考慮されないため、府県から市町村への配賦段階で市町村間の負担不公平が生じる問題を抱えていた（表5）。次に課税標準は見立割や生活の状況により現住者の資力捕捉が行われていたが、客観的基準がなく貧富の捕捉が可視的財産に傾斜したり、恣意的になる危険性があった（表6）。

では家屋税と戸数割の選択により生じる負担の相違を確認したい。これは両税が性格の異なる税である上に、各地方団体が課税方法が多様であるため、個別の事例検討を行う必要がある。しかし既に見た両税制度の基本的構造から、次の点を挙げる事が出来る。

第一に、法人への課税の有無である。戸数割の納税義務者は各戸の現住者であり、個人を対象とした課税に限られる。一方、家屋税の納税義務者は家屋所有者であり、個人・法人双方が含まれる。家屋税実施団体が都市部に多く見られた点を考慮すれば、都市は家屋税を選択することで集中・集積する法人企業への直接課税が可能となり、都市の経済発展に応じて弾力的な税収が確保しえたといえる。裏返して言えば、戸数割負担は個人に配分される一方、家屋税は法人への課税が可能である分、家屋税実施地域では個人に配分される負担が相対的に軽減されるのである¹³⁾。

13) 当時、法人負担の相違を解消するため、戸数割課税地では雑種税法人建物税の設置や、戸数割の私法人課税の議論が行われていた。また、府県税戸数割規則の制定により配当所得が所得標準に含まれた後も、戸数割実施地域では戸数割の法人課税が模索されていた。東浦庄治「戸数割納税義務者とし

第二に、階層間の負担の広がりである。戸数割の場合、免税規定のあり方にもよるが、各戸の現住者を納税義務者とするため、その負担は全階層に広く及ぶ。この点について、日露戦後の戸数割課税の実態を岡山・山口県下の町村の事例分析から明らかにした坂本氏の研究によれば、日露戦後の町村財政では、義務教育費の負担増大と戸数割依存の拡大が生じ、町内では「町村会議員・町村長など行政町村の支配層である村内有力地主層対自作・小作農民層との戸数割賦課決定をめぐる対立の激化」が生じていた¹⁴⁾。この対立の背景には、戸数割が等級標準に基づき課税され、課税額を決定する町村会議員の大多数が上中位等級階級出身者で占められ、下位等級階層、すなわち自作や小作層に相対的に重い負担が生じていたことが明らかにされている。また金澤氏は長野県下の村財政の事例研究を通して、1921年の「府県税戸数割規則」の施行による戸数割の負担構造の変化を、次のように指摘している¹⁵⁾。すなわち戸数割を所得課税に接近させた同規則施行により、土地所得の算定が、従来の地価に一定課率を乗じる算定方法から、収入から必要経費を控除する算定方式に編成替えされ、自作および小作収入の捕捉率が高められた。また「俸給給料歳費年金恩給退恩料及此等ノ性質ヲ有スル給与」が一定の控除後に所得算入され、家計補充的な賃労働ないし退職後の年金等に依存する農家の所得捕捉率が高まった。これらの点から農村の大衆課税化が進化したとする¹⁶⁾。こうした先行研究を踏まえれば、当該期に生じた戸数割負担の重課傾向は農村部全階層を包摂する問題であったといえよう¹⁷⁾。一方家屋税は、負担転嫁問題を考慮しない場合、家屋所有者のみ税負担が発生するため、都市に多く存在した借家居住者は直接的税負担を免れる。借家居住者が如何なる社会階層に属するかは明確にしえないが、多くは都市下層や労働者層に加え¹⁸⁾、俸給生活者をはじめとする新中間層が主体となっていたことが推察できる¹⁹⁾。この点は、後に詳しく検討する。

ての私法人 (1) (2) (3)』『帝国農会報』13巻10号12号、14巻3号、1923年10月12月、1924年3月。田中廣太郎「家屋税付加税と私法人建物税付加税」『自治研究』2巻12号。永安百治「地方財政調整論」、良書普及会、1933年、95-111ページ。1926年度の法人建物税額は内務省「地方財政改善二開スル内閣審議会中間報告」、1936年11月を参照。

14) 坂本、前掲稿(注2)、「明治末町村財政における戸数割課税()」、49ページ。

15) 戦前期の評価としては、田中廣太郎「地方財政」(時事問題講座6)日本評論社、1930年、田中廣太郎「田中廣太郎氏談話第一回速記録」(内政史研究資料第五集)内政史研究会、1963年や、福岡県若松市長石井良一「戸数割規則更正私見」『法律新聞』2041号、1912年10月23日を参照。

16) 金澤史男「行財政の再編と財政構造の変化」(大石嘉一郎、西田美昭編「近代日本の行政村」日本経済評論社、1991年)254-323ページ。

17) 家屋税と戸数割の階層間の負担の広がりとの相違が、都市の労働者層と農村の小作層間の公民権格差を生み、両地域間の社会運動の展開に差異を生み出していた点については、林宥一「『無産階級』の時代」(シリーズ日本近代からの問い)、青木書店、2000年を参照。

18) 当該期の都市下層及び工場労働者層の居住のあり方を含む、生活の実態については中川清「日本の都市下層」、勁草書房、1985年を参照。

19) 池田宏「家屋税及其の付加税の地方税制上における偏重傾向」『池田宏都市論集』、池田宏遺稿集刊行会編、1940年、220-235ページを参照。

以上のように家屋税は、戸数割と代税関係にあるという特殊な制度的枠組みの下で設けられた地方税であった。家屋税成立の経緯からも明らかなように、この代税関係は都市における徴税の効率化・合理化を保障する意義を持ち、さらに両税の課税の選択如何により法人課税の有無や、階層間の負担の広がりという点で負担の相違が生じるのであった。こうした要因を与件とし、当該期の経費膨張と税源の枯渇という問題に直面した都市が、如何に家屋税を実施し運用したのか、また、その実施と運用の過程を通して代税関係の意義が如何に変化したのかを明らかにする必要がある。次章では、家屋税の実施が最も早くから行われた東京市と、6大都市の中で家屋税の実施が最も遅れた京都市を事例とし、家屋税の運用と実施の実態を検討する。

II 都市における家屋税課税の実態

1 東京市における家屋税の実態

本節では、日露戦後の東京市財政を事例に、家屋税の運用過程を明らかにする。当該期の東京市財政は、市域全体の経常的行政を担う市財政と、区毎に運営される区財政の2層構造をなしていた²⁰⁾。それぞれの歳出構造の特徴は、前者は道路・河川・港湾・土地区画整理に加え、水道・電気・軌道・ガスといった公営企業などの都市政策関係支出が中心であった。これは営業者や企業、労働力の集中・集積に起因して、生産基盤や生活基盤への需要が拡大したことを示す。一方、後者は委任事務たる義務教育への支出が中心であり、区財政においても人口増加と、政府の教育政策の強化により急速な経費膨張が生じていた。日露戦後の両者の急速な規模拡大は、その財源となる地方税負担を増加させた²¹⁾。東京市の市税（区に属する市税を含む）収入の状況を示すと次のようである（表7）。

税収構成では家屋税付加税が最も多く、これに所得税付加税、国税営業税付加税が続いている。所得税や営業税の税源が豊富に存在する大都市でも、その付加税では歳入を十分に賄えず、家屋税付加税収入に大きく依存していたのである。こうした家屋税付加税の重課は、以下に述べる市会での負担軽減運動と、課税制度の合理化運動を引き起こす結果となった。

まず、東京市会に設置された「家屋税整理二関スル調査委員会」の活動の変遷を通して、負担軽減運動を明らかにしよう。1911年府会の家屋税改正論への積極的関与を図るため、同年12

20) 当該期の東京市財政と区財政との関係や、義務教育費負担をめぐる両財政間関係の展開については拙稿「日露戦後から第一次大戦後にかけての都市教育財政問題 東京市における市区間財政関係を事例として」『立教経済学研究』57巻1号、2003年7月を参照。

21) 当該期の東京市財政の特徴として、歳入における税外収入の相対的規模の大きさが指摘される。しかし区財政の税収入を加味すると、普通経済においては市税収入が税外収入を上回り、必ずしも税外収入の大きさを強調することは出来ない。

22) 東京市『明治四十四年東京市会議事速記録第十四号』（以下で引用する東京市会議事速記録はすべて東京都公文書館所蔵。以下は省略する）113-115ページ。

表7 東京市(区) 税収入

(単位:千円)

	地租 付加税	所得税 付加税	営業税 付加税	府税家屋 税付加税	府税営業 税付加税	府税雑種 税付加税	特別税	その他	合計
1906年	53	332	318	1,203	29	137	128	0	2,201
1907年	79	318	379	1,587	33	175	214	0	2,785
1908年	78	348	403	1,720	53	280	381	0	3,263
1909年	77	427	422	1,814	50	309	232	0	3,331
1910年	95	474	657	1,914	54	315	588	0	4,097
1911年	70	559	635	1,981	54	351	708	0	4,358
1912年	130	557	632	2,027	47	349	534	1	4,278
1913年	132	462	474	1,848	57	375	539	55	3,943
1914年	134	439	443	1,747	59	393	438	50	3,703
1915年	137	441	298	1,763	79	507	252	36	3,514
1916年	146	538	326	1,795	80	557	333	55	3,828
1917年	149	1,125	378	1,958	101	656	387	56	4,811
1918年	175	1,668	481	2,293	291	631	499	53	6,093
1919年	204	2,105	782	2,809	434	955	1,012	113	8,413
1920年	654	1,243	3,748	4,243	789	1,666	1,647	85	14,075
1921年	654	2,737	4,353	5,013	1,083	2,747	2,987	89	19,661
1922年	1,010	3,891	7,764	5,202	1,191	2,887	3,437	75	25,457

注: 税収額には区に属する市税(区費)として徴収された分も含む。

注: その他には、鉱業税付加税, 売菜営業税付加税, 取引所営業税付加税が含まれる。

注: 市区改正特別税は不算入。

資料: 東京市『東京市統計年表』第1回 第21回より作成。

月市会は「家屋税整理二関スル調査委員会」を設置した²³⁾。当初「委員会」の活動は、家屋税の課税方法の調査を目的としていたが、その後、市の家屋税重課に関する調査・報告を行うなど、活動範囲を拡大した²³⁾。

その契機となったのは、府の家屋税増徴だった。日露戦後、府が課税する家屋税本税額は急速に拡大し、さらに1914年の東京大正博覧会の開催の財源として、大幅な増徴も企図されていた。つまり府税家屋税額は1903年が約411千円であったが、日露戦後の1908年には約700千円と増額され、13年度予算では博覧会の財源も含む932千円の課税が予定されていた²⁴⁾。これをうけ1912年市会で「委員会」は、家屋税の重課傾向を次のように報告した²⁵⁾。つまり家屋税が市区だけでなく府も含めた多段階で課税される結果、「所謂奪取りノ税金ヲ掛ケルヤウニナツテ仕舞ツテ、随分営業スル者八過重ナル税ヲ掛ケラルルヤウニナツテ居リマス」と、市部の営業者層に過重な負担を強いている点を警告し、その軽減を要請した。また「委員会」は、府の増

23) 『明治四十五年東京市会議事速記録第四号』265ページ。

24) 東京府『東京府史 府会篇』第5巻, 1931年, 507ページ。

25) 以下の引用は、1912年12月13日の野々山幸吉の発言。『明治四十五年度東京市会議事速記録第四号』266 270ページ。

税計画について「市会ハドウカト云フト、三十四万円ノ減税ヲシテ居リマス、ソレ八年度ノ極マリニ於テ府ノ方ガ極マリマスカラ、ソレガ極マル時分ニハ市民ガ堪エナイモノト思ヒマスカラ、ソレヲ斟酌シテ減税ヲシテ苦ンデ居ルノデゴザイマス、ソレニモ拘ラズ五割強ノ税ヲ増スト云フコトハ私ハ無謀ダト云ツテ差支ナイト思フ」とも批判し、府市当局間の家屋税軽減に関する交渉を実施するよう求めたのである。さらに、翌年「委員会」は「府税徴収ニ関スル意見書」を市会に提出し、市部の家屋税負担の軽減をさらに強く求めた²⁶⁾。この意見書は、市当局者が府との交渉を進める際の参考書として用いられたのである。

しかし、「委員会」の精力的な負担軽減運動にも拘らず、その成果は乏しかった。すなわち府への減税要求は認められず、増税が実行された。一方市では、家屋税付加税の多くが区で徴収されており、義務教育費の増大と財源不足から減税は困難だったのである。

以上の「委員会」活動から、家屋税の軽減運動が都市営業者層の税負担の軽減要求を反映したものであった点に注目できる。都市営業者層の主たる市税負担は、国税営業税付加税や府税営業税・雑種税付加税により生じると考えられる。これらの負担は市税の約25%に上り、注目すべき規模となっていた。これに加え、家屋税は家屋所有者を納税義務者とするため地主層や、都市に集中する法人企業への直接的課税が可能となる一方、市内に店舗を構える中小小工業者など、都市の旧中間層にも重い負担を課していたのである²⁷⁾。「委員会」の負担軽減運動もこうした旧中間層の利害を代表したものであった。それは「委員会」のその後の活動からも確認出来る。つまり「委員会」活動は家屋税に止まらず、国税営業税の撤廃運動にまで及んでいた²⁸⁾。1913年12月に市会提出された「国税営業税廃止ニ関スル意見書」は、家屋税負担とも関連して都市営業者層の負担を次のように説明した²⁹⁾。「近年我国商業ノ萎靡トシテ振ハス不景氣ノ嘆声一般ニ瀰漫セルハ、何人モ知ル所ニシテ、其原因ハ、主ニ国民ニ過重ノ税ヲ賦課スルニ在ルモノノ如シ（中略）今試ミニ本法中ノ課税標準タル建物賃賃価格二付テ之レヲ見ルニ、本税ト共ニ実ニ七重ノ課税ヲ受ケツツアルニアラスヤ。本市ノ営業者ハ同一建物ニ対シ、本税ノ他ニ、府税、市税、市区改正特別税ノ付加アリ、又別ニ東京府ノ家屋税ニ加ヘテ市税、区費ノ付加アリ、実ニ驚クヘキ過重ノ負担タル事ハ、争フヘカラサル事実ナリ」と。日露戦後の不

26) 『大正二年東京市会議事速記録第三号』420-433ページ。この他、1914年10月にも家屋税負担の軽減を求める意見書が提出された。『大正三年東京市会議事速記録第十三号』840-846ページ。

27) 参考に1915～22年の東京市家屋税の課税対象家屋のうち、銀行、会社、工場、倉庫、劇場その他娯楽場軒数の平均比率を示すと約9～10%である。しかしその他の一般住宅にも、職住分離を果たしていない中小小工業者の営業家屋が含まれるため、より多くの負担が営業者に生じていたことが推察される。なおこれ以前は統計に「住宅」軒数が明記されていない。東京市『東京市統計年表』14-20回より算出。

28) 「委員会」代表者の野々山幸吉の営業者負担軽減の活動は『東京経済雑誌』1500号、1909年7月24日を参照。

29) 『大正三年東京市会議事速記録第七号』361-365ページ。

況から脱しえない状況下で、国税営業税と家屋税負担が都市営業者層を強く圧迫している実状を批判し、その軽減が訴えられていた。以上のような都市営業者層の負担重課への根強い反発と、家屋税負担の軽減運動は、次に見る家屋税制度の合理化運動へと転化されていくことになる。

東京府市部の家屋税制度は、家屋の建坪・構造・種類・地価に基づく地位等級の複数標準を組み合わせた外形標準により課税されていた³⁰⁾。府は家屋税創設以後、数度に渡り課税標準を改正したが、それらは地位等級の細分化や、建物種類の適切化を主な内容とし、外形標準課税を維持しつつ市域内の負担公平化を図るものであった³¹⁾。しかし、外形標準に依拠する限り、家屋の経済的価値の明確な捕捉は困難だった。特に標準の中軸となる地位等級が、公定地価に基づき決定されていたため、急激な工業化と都市化により上昇した実勢地価との著しい乖離が生じるという問題を抱え、担税力を捕捉する根拠となりえなくなっていたのである³²⁾。

この問題に対し、2側面から抜本的解決が要請された。第一に、市会における家屋税制度の合理化の要求である。先にみた「委員会」も家屋税の課税方法を考究し、地位等級を実勢地価に接近させるよう府に要請していたが、これは外形標準の範囲内での改正を要求したに止まっていた³³⁾。課税方法の根本的修正が提起されたのは第一次大戦後だった。1922年市会では、従来各区で負担された小学校教員給与、恩給基金及び学校医手当を全額市負担化することが議決され、その財源として、従来区で徴収されてきた家屋税付加税が大幅に市へ移転されることになった。この改正を契機に市会では、家屋税の課税方法を合理化し、負担を公平化することが強く要求されたのである。具体的には、上述した地位等級の問題が、地価上昇で恩恵を受けているにも拘らず軽微な負担で免れる家主層を生みだしていることへの批判が相次ぎ³⁴⁾、加えて、家屋種類の標準も簡素にすぎ、家屋の経済的価値を十分に把握出来ないとの批判が加えられた³⁵⁾。そして具体的に、賃貸価格標準の導入という、課税方法の抜本的改正が要求されたのである³⁶⁾。市当局もこれに賛同し、府市当局間で「相対応致シマシテ此事ノ速成スルコトニ助力シタイ」と答弁するなど、家屋税制度の再編に積極的姿勢を示した³⁷⁾。1922年11月には市会が

30) 東京府の家屋税課税方法については、拙稿、前掲稿（注11）を参照。

31) 家屋税制度の変遷は、東京市財務局主計課『東京市財政史稿』第六輯、第八輯、第十輯、1941年、1942年を参照。

32) 日露戦後の東京府の家屋税制度の問題点は、拙稿、前掲稿（注20）、108-109ページを参照。

33) 『明治四十四年東京市会議事速記録第十四号』113-114ページ。『明治四十四年東京市会議事速記録第十五号』227-228ページ。

34) 1922年3月27日早川庄太郎の発言。『大正十一年東京市会議事速記録第四号』536ページ。この他にも同年2月24日小久江美代吉の発言。『大正十一年東京市会議事速記録第二号』202-204ページ等。

35) 1922年2月27日秋山明の発言。『大正十一年東京市会議事速記録第三号』234-236ページ。

36) 1922年3月27日垣見八郎右衛門の発言。『大正十一年度東京市会議事速記録第四号』507ページ。

37) 1922年2月27日永田秀次郎の発言。『大正十一年東京市会議事速記録第三号』236ページ。

らも、府に家屋税制度の改正の速成と、改正への市会の関与を求める「意見書」の提出が決議されたのである³⁸⁾。

第二に、市当局による都市政策財源の確保の要請である。当時東京市助役を勤め、都市計画法の起草に携わった池田宏は、「計画法の特別税として法定する家屋税の基本税に至りては其の税制は甚だしく時勢の要求と隔絶」しているとし、都市計画財源としての家屋税制度の不合理を批判する³⁹⁾。すなわち東京市の家屋税が、外形標準の中軸となる地位等級に問題を抱えている点を厳しく批判し、課税標準を「家屋の用途種類賃貸価格等」により合理化し、負担を家屋の「利用価値の大小に比例」するよう提案したのである。池田は、都市計画が市民全体の共同利益と「付近土地家屋の利用価値を著しく高騰せしむる」としている点から⁴⁰⁾、家屋税の応答性を強化して、利用価値の上昇を税源として捕捉し、都市政策財源として回収することを提案していたといえる⁴¹⁾。上述のように、市会での家屋税制度の合理化運動に対し市当局が積極的姿勢を示した背景には、こうした行政官の都市政策財源の確保の要請が存在していた点に注意が必要である。以上の要請を受け、1922年12月27日東京府市部会は、家屋賃貸価格標準への改正を審議、可決し、調査期間を経て1924年度から施行することとしたのである⁴²⁾。

家屋税制度の改正のため東京市政調査会が行った「家屋税改正案調査」では、新に導入すべき課税方法として家屋賃貸価格標準を提案し、その理由を次のように説明していた。つまり、課税の簡便さに加え、家屋収益を直接的に捕捉し得る点、「都市ノ発達ト共二年々騰貴スル家屋ノ賃貸価格ニヨリ能ク収入ノ自然増収ヲ期待」でき、「将来益々膨張セントスル大都市ノ財政状態ニモ適応スル」点が挙げられていたのである⁴³⁾。家屋税制度の改正は、家屋の経済的価値をより詳細に捕捉し、負担の過重傾向により高まっていた負担不公平感を払拭すると共に、都市の経済発展に応じて弾力的税収を確保し、都市政策財源を確保するという意義が多分に込

38) 『大正十一年東京市会議事速記録第十四号』1637 1638ページ。

39) 以下、池田宏『都市経営論』、都市研究会、1922年、204 213ページから引用。

40) 同上書、190ページ。

41) 同時期チャールズ・ビーアドも東京市税について、不動産税が地方税制の基礎として最も重要であるにも拘らず、「東京市には科学的又は衡平と称すべき土地及び建造物評価がない」と批判し、新たな評価体制の下で、性質が単純で、容易な課税を行うことを提言していた。東京市政調査会『東京市政論』、東京市政調査会、1923年、91 107ページ。当時の都市行政官僚が、都市政策に充てる税財源確保を積極的に要求した実態を示すものとして、岡実の議論も参照。岡実『都市経営革新の急務』(東京市政調査会所蔵)、1923年。

42) 本改正により1923年度から家屋賃貸価格調査が開始されたが、同年9月関東大震災が発生し多数の家屋が倒壊及び焼失したため、施行が26年まで延期された。1926年以降は、法律第24号「地方税二関スル法律」で新たな課税方法が定められたため、結局東京府市部では独自の規則に基づく賃貸価格標準課税が実施されることはなかった。

43) 小林丑三郎『家屋税改正案調査(未定稿)』、東京市政調査会(東京市政調査会所蔵)、1922年11月。なお東京市政調査会『家屋税改正案調査』(東京市政調査会所蔵)も参照。

められていたのである。

2 京都市における家屋税導入問題

以下では京都市の家屋税導入過程の検討を通して、当該期の都市における家屋税実施の意義を明らかにしたい。京都市は6大都市の中で家屋税導入が最も遅れ、1917年度まで特別税戸別割（戸数割と同意義のため、以下は簡略化して戸数割と表記）が課税されていた。京都市の戸数割は、居住する家屋の種類（家持、表借家、裏借家）を区別し、6等級からなる地位等級と組み合わせ、納税義務者を40等級に分類する。その上で各等の課税範囲額を決定し、毎年市会および学区会が税額を決定した⁴⁴⁾。居住する家屋の立地条件や、地価のみで課税等級が決定され、免税点も無いため、低所得層にも負担を強いる制度であった。また、多額の徴税欠損が生じるという問題も抱えていた⁴⁵⁾。市会では家屋税導入が幾度も建議されたが、地主・家主層や営業者層の反対が強く、結局実施には至らなかった⁴⁶⁾。

表8 隣接町村の人口の変化 (単位: %)

	1912年	1913年	1914年	1915年	1916年
白川村	114	107	108	113	121
田中村	159	171	220	262	269
鞍馬口村	107	114	114	110	116
大宮村	173	193	197	210	229
衣笠村	145	153	150	163	167
朱雀野村	203	219	232	307	353
大内村	248	236	258	264	279
上鳥羽村	104	109	110	116	115
東九条村	182	230	227	229	229
深草村	139	134	146	159	161
柳原町	112	147	149	147	142
京都市	121	124	127	132	135

注：1907年を基準とした数値。

資料：京都府『京都府市町村合併史』1968年より作成。

44) 1915年度の特別税戸別割の課税方法。京都市役所『京都市政史下巻』、1940年、247-338ページを参照。

45) 1910年度の京都市税の徴税欠損額6万円の内、約半額が戸数割の徴税欠損額であり、この点を評して「所謂悪税の正体」とも言われていた。『朝日新聞京都付録』1912年1月9日。

46) 市会では1883年、1902年、9年、15年に家屋税実施が提案されたが、何れも実施には至らなかった。市会は戸数割存続の理由として家屋税の家賃への転嫁問題を挙げていた。京都市役所『京都市政史下巻』1940年、298ページ。これに対し、当時の市参事会員は次のように批判した。「市会の多数は今更一部の家主連に動かされ、又自己一身の利害より打算して之に反対するに至りしは矛盾の甚だしき者にして市会の多数は寧ろ徳義の何者たるを解せざる者と云ふも不可なし」と。「元市参事会員東枝吉兵衛氏の市行政談」宮野孝吉編『名家訪問録（京都策）』、東枝律書房、1903年。その他、京都府知事

表9 隣接町村住民の職業構成

	農業		工業		商業		その他		人数計
	人数	構成比	人数	構成比	人数	構成比	人数	構成比	
白川村	130	13%	129	13%	42	4%	667	69%	968
田中村	541	6%	1,130	12%	2,850	30%	4,940	52%	9,461
鞍馬口村	91	16%	6	1%	379	68%	82	15%	558
大宮村	2,173	21%	5,423	53%	974	10%	1,590	16%	10,160
衣笠村	657	23%	854	30%	166	6%	1,173	41%	2,850
朱雀野村	381	1%	5,165	19%	10,580	38%	11,432	41%	27,558
大内村	185	2%	2,033	23%	3,946	44%	2,757	31%	8,921
上鳥羽村	1,926	75%	101	4%	475	18%	66	3%	2,568
東九条村	1,306	21%	363	6%	1,761	28%	2,910	46%	6,340
深草村	3,445	35%	1,140	12%	1,845	19%	3,479	35%	9,909
柳原町	11	0%	1,014	13%	673	9%	5,935	78%	7,633
合計	10,846	12%	17,358	20%	23,691	27%	35,031	40%	86,926

注：1916年12月の数値。

資料：京都府『京都市町村合併史』1968年より作成。

次に、京都市の隣接町村の動向を確認したい(表8,9)。日露戦後の隣接町村では人口が急増し、市の増加率を大きく上回っていた。特に、市中心部に近い市西南の朱雀野村や大内村、市北部の田中村や大宮村では、その傾向が著しかった。居住者の職業構成は町村毎にかなりの差異があるが、平均では工業や商業従事者が多く、農業従事者は既に全人口の12%程度と低い。隣接町村では、市の商工業を中心とした経済活動の発展と拡張に伴い、市中心部に近い地域から都市化していたのである。これらの地域は商業および工業が発展する一方、市部に労働力を供給する拠点でもあった。当時、人口増加が最も激しかった朱雀野村の状況について、京都市の市域拡張時の史料は次のように説明している。「本村ハ京都市西部二位シ壬生、西ノ京、聚楽廻ハ商店櫛比シ、電気軌道開通以来銀行、会社、商店、工場等ノ類非常ニ増加シ又ハ新聞記者、会社員、官吏、銀行員其他労働者ハ同村ノ家屋税ノ施行以来生活上ノ便宜アリトシ日一日ニ増加シ来リ」⁴⁷⁾と。朱雀野村では電気軌道の開通により、商業とともに金融業や工業も急速に発展し、また職場への通勤が容易になった労働者も多く居住していた⁴⁸⁾。市中心部に近い隣接町村は労働力の供給地となっていたのである。そこで注目したいのは、労働者の多くが「家屋税ノ施行以来生活上ノ便宜」を考慮して、隣接町村に居住していたという点である。

木内重四郎の回顧録でも、市会の戸数割存続への批判が示されている。馬場恒吾「木内重四郎伝」、ヘラルド社、1937年、294-295ページ。その他『朝日新聞京都付録』1911年5月14日。『大阪毎日新聞』1909年3月14日も参照。

47) 京都府『京都市町村合併史』1968年、554ページ。

48) 京都市の電気軌道事業の展開は、京都市役所、前掲書(注44)894ページを参照。大正前期の京都市の市街地拡大については中川理「明治末期から大正期の京都における市街地の拡大」『日本建築学会計画系論文報告集』382号、1987年12月を参照。

人口の急増した隣接町村では、市より先に家屋税を導入していた。つまり1915年度から朱雀野村、大宮村、田中村、深草村、東九条村、大内村、柳原町が、1917年度から白川村、鞍馬口村、衣笠村が家屋税を実施し⁴⁹⁾、その理由は「戸数割徴収不能の損害を被りつつあるからそれを避けん」とするものだった⁵⁰⁾。隣接町村では都市化の進展に伴い戸数割の徴収が困難となり、徴税効率の向上を目的として家屋税を導入したのである。直接税負担に限定すれば、高額給与所得者を除く労働者層は地租・国税営業税・所得税といった国税およびその付加税負担は生じない。また消費税の性格の税目を除いた、府県税営業税・雑種税の負担も生じない⁵¹⁾。そのため労働者層の税負担の有無は、地方団体の家屋税と戸数割の選択如何により左右されたのである⁵²⁾。つまり戸数割課税地域では「各戸ノ現住者」である限り原則的に戸数割納税義務者となるが、家屋税課税地域では家屋所有者でない限り納税義務は発生しない⁵³⁾。従って居住費や交通の好条件に加え、家屋税課税地域であることが労働者層の居住地選択の重要な要因となったと考えられる。

こうした労働者層の動向は、戸数割実施地域の京都市と、家屋税実施地域の隣接町村間でも次のような事態を引き起こしていた。すなわち「(隣接町村の) 居住者家屋は借家が大部を占め、家屋税であるから税をまめがれ、家の所有者だけが払っていた。低所得層ではこの制度があるために、郡部に居住している者も多かった。(中略) 生活困窮者は家賃も一日二銭、三銭の日割りで払う者もあり、これらの層は仮りに一年四期に分納すべき戸別税を一戸につき二〇銭課税されても納付は容易でないとした(括弧内は著者)」と⁵⁴⁾。以上の点をふまえると、京都市と隣接町村間の問題として次のような理解が成り立つと思われる。つまり新聞記者、会社員、官吏、銀行員等のいわゆる新中間層に加え、低所得者を含む労働者層は、交通インフラの整備により流動性を高め、より経済的に好条件な隣接町村に居住した。そこで隣接町村は人口

49) 京都府『明治三十八年度以降京都府財政統計』(後編)、1920年。

50) 『朝日新聞京都付録』1914年8月24日。

51) 京都府、前掲書(注49)を参照。

52) 都市労働者層が直接的税負担を回避しえた点は、1921年の市制町村制改正を巡る議論で、公民権の要件を市町村税としても「多クノ都市ニ於テハ、殆ド家屋割ノ制度ニ依リマス為メニ、戸数割ノ負担ヲ負フト云フ者ハ無イ」ため、「都市ニ住スル者ハ例ヘバ役人デアル 下級ノ役人デアル、労働者デアル、或ハ会社ニ勤メル人々ニ於テ、所得税ヲ納付セザル限りハ、殆ド其都市ニ於ケル負担ヲ負ハナイノデアリマス」とし、都市の公民権拡張の成果が十分に挙げられないとの批判がなされた点からも伺える。第44議会衆議院本会議市制中改正法律案外一件第一読会の1921年3月9日砂田重政の発言。『衆議院議事速記録第二十三号』552ページ。

53) 朱雀野村では1914年の戸数割税収額が8,410円、15年の家屋税収入額が8,402円と、家屋税導入前後で税収額には殆ど変化が無いのに対し、納税義務者数は1914年が8,524人で15年が932人と大幅に減少した。この傾向は大内村や衣笠村でも見られた。この点からも、家屋税と戸数別の負担の広がりとの相違を確認できる。京都府、前掲書(注49)、145ページ。

54) 京都府、前掲書(注47)、568ページ。

増加に対応して税収確保を図るため家屋税導入を行ったが、結果としてそれは市の戸数割負担の回避を目的とした労働者層の流入を加速させる事態を招いたのである。

次に、こうした事態が引き起こした、市と隣接町村間の問題を検討したい。上述した隣接町村の都市化は、無作為な資本と労働力の急速な集中の結果進行した。その結果、これ等の地域では防火、伝染病予防、道路・下水整備等の都市政策の実施が都市化の進行と比較して遅れていたうえに、個々の町村の財政力だけではその実施も困難な状態であった。そこで1918年、京都市では市域拡張が行われ、市と隣接町村の行財政の統合が図られたのである⁵⁵⁾。その際、両地域間の租税制度の相違が重大な障害となった。つまり、1917年8月の京都府知事による境界変更と財産処分に関する諮問に対し、関係町村の多くが家屋税実施を希望条件として提示したのである⁵⁶⁾。

特に、家屋税実施を強く要請した朱雀野村の村会では、次のような議論がなされていた。つまり「従来同村に移住し来るの多くは只僅に家賃の外厘毛の課税せられざる為」であり、「今後市部と同じく住宅の広狭によりて戸数割或は学区税を徴収せざるべからざる場合に於て交通の不便と尚且水道等の設備なき等を忍とも同村に止まる者果たして幾千かあるは大に疑問」⁵⁷⁾と。市域拡張により市の戸数割が再び課税される場合、その負担回避を目的として多数の居住者が域外に転出せざるを得なくなる点を懸念していた。また家屋税実施を希望条件としなかった衣笠村も⁵⁸⁾、市域編入の懸念事項として「北野神社の西手及平野金閣寺筋にして全部借家住まひの人々なるのみならず西陣方面より流れ込みの賃機職工多数にして只戸数割学区税を免るのみか家賃も市内に比して廉なれば交通の便否を問はず只生活の容易を第一条件として移住せし者多き（中略）従来何等の課税なかりしに軒別に戸別割を実収せらるる事となるを以て勢い滞納者多かるべく」と、戸数割による徴収欠損の再発する点と、多くが借家に居住する都市労働者層や都市下層に負担を強いる点が強く懸念されていた⁵⁹⁾。後者の点は、その他の隣接町村からも多く主張された⁶⁰⁾。つまり労働者層や都市下層への負担軽減を図るという、いわば社会政策的配慮の点から、家屋税の導入が強く要請されていたのである。

55) 隣接町村では深草村と上鳥羽村が村の一部、その他は全部市に編入。隣接町村以外にも下鴨村、野口村、七条村の全部と、上賀茂村、西院村の一部が編入された。同上書、560ページ。

56) 答申で家屋税実施を要求した隣接町村は、田中村、朱雀野村、大内村、東九条村、柳原町。なお下鴨村と深草村は編入に反対した。同上書、同ページ。

57) 『京都日出新聞』1917年8月24日。

58) 白川村でも、村長の談話で家屋税実施が要望されていた。『朝日新聞京都付録』1917年8月29日を参照。

59) 『京都日出新聞』1917年8月25日、『京都日出新聞』1917年11月10日。

60) 柳原町会の「編入後戸別割を賦課さる時は其の日暮らしの町民の苦痛を大にして負担に応ずることは到底不可能なる」との戸数割批判や（『朝日新聞京都付録』1917年8月26日）、朱雀野村同組合の編入反対論等を参照（『京都日出新聞』1917年9月3日）。

1917年12月12日京都市会では市域拡張に伴う家屋税導入と学区費負担の改正案が提出された。家屋税条例案、戸別税条例改正案、京都市尋常小学校教員給、旅費その他諸給と市費支弁の件の3案である⁶¹⁾。は家屋税を賦課し難い家屋への課税を目的とし、従来の戸数割とは異なる。は学区間の学区費負担の格差や、教育設備水準の格差縮小を目的とし、従来学区で負担された小学校教員給与等の諸給与を市費支弁化する案だった。市会は同月22日・案を修正可決し、案は、小学校教員給与は従来通り学区負担とし、財源も学区税戸数割によるべきとする意見が多数を占め否決された⁶²⁾。従って、修正可決された案の家屋税条例案も、学区税を戸数割とすることを前提とした修正が加えられていたのである⁶³⁾。これに対し、内務省による家屋税実施を指示した通牒が、府から市へ移牒され、大野市長は同月24日に再議を決定し、27日に市会を召集した⁶⁴⁾。再議では三案を巡り、市長・市当局者が強硬姿勢を取り紛糾したが、結局、議事を延期して「府参事会の裁決に待つが如きは市の不面目」という態度を表明する議員が現れ、原案通り可決された⁶⁵⁾。こうして京都市では、1918年度から市域拡張と共に家屋税が実施されたのである。

市会では戸数割が根強く支持されたが、市当局にとっては、市域拡張と戸数割の継続は矛盾した選択であったといえる。既に述べたように市域拡張は⁶⁶⁾、市と隣接町村を統合して財政力を強化し、隣接町村で不足する都市政策を速成すること。加えて、これらの地域に対し、京都市が「近キ将来ニ於テ急速ニ膨張発展スヘキ趨勢ニ順応スル計画ヲ定ムル」という目的で行われた。従って市では、これら大規模な都市政策を賄うための税財源の確立が、焦眉の課題となっていたのである。それにも拘らず、徴税欠損が多く十分な歳入が得られないうえに、借家居住者が移転する恐れのある戸数割を継続することは、市域拡張の両目的と矛盾した。市当局者もこの点を認め、市域拡張や都市計画により市財政が「年と共に益々膨張する」際に、戸数割は「市の財源として甚だ不確実」であるとし、収入の確実性・伸張性の点から家屋税の実施を支持していた⁶⁷⁾。さらに上述した内務省の通牒も「特別税戸別割八大正七年度ヨリ家屋税二改メ負担力ヲ調査シ偏重偏軽ノ弊ナカラシメ且財源ヲ鞏固ナラシメ将来市発展ノ状態ヲ考慮シ適当ナル課税方法ヲ講セラレ度」⁶⁸⁾とし、都市計画の推進に要する財源確保のためには家屋税導

61) 『京都日出新聞』1917年12月13日。

62) 『京都日出新聞』1917年12月23日。

63) 京都市学区の統一を巡る市会の論議は、三上和夫「学区設置者の権限と住民自治」『教育学研究』48巻1号、1981年3月、同「戦前都市の変貌と教育費の徴収・配分機構」『教育行財政研究』10号、1982年を参照。

64) 『京都日出新聞』1917年12月25日。

65) 『京都日出新聞』1917年12月28日。

66) 以下の引用は、京都府、前掲書（注47）、552-553ページ。

67) 『京都日出新聞』1917年10月25・27・28日、京都市財務課長水入善三郎の談話を参照。

68) 京都府『京都市町村合併史』1968年、555ページ。

入が望ましいとの見解を示し、市にその実施を指示していたのである。

Ⅲ 家屋税の再編過程

1 日露戦後の論議と臨時財政経済調査会答申

本章では、日露戦後の家屋税と戸数割の代税関係を巡る議論と、第一次大戦後の国政で提起されたその再編策の内容を検討する。日露戦後の地方財政における税源枯渇の問題は、国家財政の整理が議論されるなかで閑却されてきた地方財政問題の重要性を強調する学者や官僚達を生み出した⁶⁹⁾。彼らは急激に依存が高まった地方税制度の矛盾を明かにし、その合理化・公平化を図るための具体的な改善策を提示したのである⁷⁰⁾。以下で、家屋税と戸数割の関係を巡る各論者の議論を整理したい。

本多精一は⁷¹⁾、戸数割に特定の課税方法がなく、多くの市町村で負担不公平が生じている点を批判した⁷²⁾。そして、現行の戸数割を廃止し「新たに家屋税の名の下に統一」することを提案する⁷³⁾。この場合、家屋税の課税標準は賃貸価格とし、免税点の設定と累進課税により「社会政策上の要求と租税政策上の要求に対し、適切なる相互の一致点」を見出すことで⁷⁴⁾、「地方の経済事情に適合する地方団体の税源たらしむるを得べし」とした⁷⁵⁾。本多の、代税関係の廃止と家屋税への統一の議論は、専ら地方税の応益原則と根拠としたが、家屋税の累進課税を提案するなど、社会政策的配慮も強調されていた。

こうした戸数割から家屋税への転換の論理を、より精緻化したのが小林丑三郎である⁷⁶⁾。小林は本多の指摘に加え、第一に、家屋税と戸数割の負担不均衡問題を指摘した。つまり「戸数割は家屋に関係なき資産又は資力までをも課税の前に拉出し家屋税は単に家屋に関係ある外形標準又は賃貸価格を標準として賦課するか故に小村落に居住するものは所得税類似の負担を受け都市に居住する者はこの所得税を免るの結果となる」ため、都市と農村間に負担不均衡が

69) 日露戦後の社会政策学会に関わる学者層や内務官僚が提唱した、地方財源不足問題の解消を目的とする「国税委譲論」については、金澤、前掲稿(注8)を参照。

70) 地方財政の整理という側面から展開された市町村財政の合理化運動は、大島美津子「地方財政と地方改良運動」(古島敏雄他編『明治大正郷土史研究法』郷土史研究講座7, 朝倉書店, 1970年)を参照。

71) 本多精一『地方財政問題』隆文館, 1911年。同「地方財政整理の根本問題」『斯民』6編7号, 1911年10月7日を参照。

72) 同上書『地方財政問題』176ページ。

73) 同上書, 179-180ページ。

74) 同上書, 59ページ。

75) 同上書, 62ページ。

76) 小林丑三郎『地方財政学』明治大学出版部, 1911年。同「地方税の改善」『日本経済新誌』8巻11号, 1911年3月参照。

生じるとする⁷⁷⁾。そして日露戦後の市町村における両税の重課が、負担不均衡を一層激化させるといふ問題認識のもと、早急に代税関係を解消し「村落部の戸数割を家屋税に改めて都鄙一様の家屋収益税を普及せしめんことを望む」とした⁷⁸⁾。市町村の両税への過度の依存と、都市における家屋税の積極的実施と運用は、もとより存在した負担の相違の問題を顕在化させる結果となっていたのである。第二に、家屋税の一般的導入による収益税体系の整備と応益原則の重視である。小林は「宅地に地租ありて宅地の上に存する家屋の収益に課税なきは一国の収益税として完全なるものにあらず」とし、家屋税の一般的導入により収益税体系を整備し、多様化する税源の捕捉の充実化を訴えた。そして地方税収益税の設置は「地方経済の性質上地方団体の財源として適切なる」と、応益原則により根拠付けていた⁷⁹⁾。しかし本多と小林の議論には、次の点から反論が加えられた。第一に、戸数割廃止と家屋税の設置により、地方税が収益税=物税に偏重する点。第二に、家屋税の一般税化が農村部には不適切だとする点である。それぞれの点の代表的反対論として、神戸正雄と田子一民の議論をみよう。

神戸正雄は、直接税制度の骨子として、一般所得税を中心とし、補完税として各種の収益税を配置した租税体系を提唱した⁸⁰⁾。そして「我邦に於ては既に所得税あり、又地租、営業税あり、之等を改善するの外、更に家屋税、資本利子税を新設するを必要とすべし」と、収益税体系を整備する上で、家屋税の一般的設置が不可欠だとした⁸¹⁾。そこで家屋税の一般的設置を妨げる戸数割との代税関係を、物税と人税という両税の性格の相違から批判した⁸²⁾。しかし神戸は、戸数割から家屋税への転換を主張したわけではない。若干時期の異なる論稿で神戸は、戸数割の課税方法を「所得税的ノモノニ改造」し、人税としての応能性の強化を提唱した⁸³⁾。そして、小林や本多の主張を「両君トモ地方税ニ於テ家屋税ニ重要ナル地位ヲ與エントセラルルカ如キモ、予ハ家屋税ニハ二次的地位ヲ與ヘ、所得税ニ主位ヲ與フヘキモノト信ズ」と批判したのである。理由として「地方税ニハ利益原則ノ加味トイフコトガアリ、之ヨリシテ土地家屋営業ノ三ノモノニ多少特別ノ負担ヲ課スルトイフコトヲ至当トスルガ、其ハ飽迄モ加味デ、二次的デアツテ所得税ノ足ラザル所ヲ補フニ止マルヘキデアル」とする⁸⁴⁾。小林と神戸の議論は、収益税制度の整備という文脈に家屋税の一般的設置を位置付ける点で共通した。しかし、直接税の国・地方間の配分原則として国税=人税、地方税=物税のみによらず、地方税における応

77) 同上書『地方財政学』495ページ。

78) 同上書、同ページ。

79) 同上書、493ページ。

80) 神戸正雄『財政概論』(最近経済問題第九巻)、隆文館、1910年。

81) 同上書、178ページ。

82) 同上書、287-288ページ。

83) 神戸正雄「戸数割及戸別割ヲ論ズ」『経済論叢』2巻2号、1915年1月を参照。なお神戸は戸数割を所得税付加税と同化させ、その他、低所得層への「屋賃ニ基ク累進課税」となる税の設置も提案した。

84) 同上稿、166-168ページ。

能原則も重視し、所得税付加税または戸数割の配置を提案した点、代税関係の問題を都市と農村の負担不均衡問題としてではなく、専ら租税体系論の側面から批判した点で異なっていた⁸⁵⁾。

次に、田子一民は上述した三者と異なり、家屋税の一般的設置に反対した⁸⁶⁾。つまり「小林博士や本多博士は家屋税説を持つておられるさうであるが、世は家屋税以て戸数割に代へるのは我国の実情に適しないと思ふ」とし、特に「農村などに家屋税の適しないことは明かに謂つて置きたい」と反対する。その理由として、農村では農業経営の形態で家屋規模が異なり、必ずしも外形標準では家屋の担税力を捕捉できない。賃貸価格標準も賃貸事例の無い場合が多く、合理的な賃貸価格は得られないため、戸数割から家屋税へ転換した場合、負担不公平が生じる恐れがあるとす⁸⁷⁾。田子の議論で注目できるのは、小林と同様に、代税関係を巡る問題が、すぐれて都市と農村間の問題として認識されている点である。小林と田子は、代税関係により都市と農村間で地方税制度の相違が生じているという認識では一致していた。しかし、小林が都市と農村間の負担不均衡の解消を目的として、家屋税への統一を提案したのに対し、田子は都市と農村の社会経済的相違を理由に、それに反対した。地方団体間の社会経済的構造の相違を無視した、画一的地方税制度の抱える問題を、田子は鋭く指摘していたのである。それは既に見た、都市における戸数割問題と本質的には相通じる問題提起であったといえよう。

続いて、臨時財政経済調査会の答申における両税の位置付けを検討する⁸⁸⁾。第一次大戦後の1920年5月に設置された臨時財政経済調査会は、「税制整理に関する根本的方策如何」の諮問に対し、1922年7月に答申した。それは第一次大戦を経た日本資本主義の飛躍的發展と、それに伴う一般的担税力の強化や所得の分化への対応、財政膨張を支える財源を確保し得る租税体系の構築という要請を受け作成されたものだった。同調査会が提示した直接国税整理案の大綱は、一般所得税を中軸とし、一般財産税を補完税として創設すると共に、地租・営業税を地方税に委譲するものであった。地方税体系は「応能主義ニ適合シ而力モ応益主義ヲ加味」することを基本原則とし、道府県は地租、家屋税、営業税の3収益税に所得税付加税を加え、市町村は地租、家屋税、営業税の3収益税付加税に戸数割を加えた整理案を提示した⁸⁹⁾。

85) 神戸正雄「地方税ニ於ケル配分原則ニ就キテ」『京都法学会雑誌』4巻2号、1909年、同「地方税としての所得税の重要」『経済論叢』12巻2号、1921年を参照。

86) 以下の田子の引用は全て、田子一民『市町村財政の実際と其理論』、白水社、1918年、294-316ページ。

87) この点は、時期が異なるが田中廣太郎「戸数割に就て(上)(下)」『新民』16編8・9号、1921年7・8月も参照せよ。

88) 臨時財政経済調査会の審議内容や、答申で示された改正案については、池上岳彦「第一次大戦後日本における税制整理問題の発生 臨時財政経済調査会の財産税創設論争を中心に」研究年報『経済学』48巻4号、1986年11月を参照。

89) 以下の地方税整理案の引用はすべて、臨時財政経済調査会『諮問第五号答申税制整理案』199-229ページ。

家屋税と戸数割の再編案は 賃貸価格標準で定率の府県税家屋税を新設し、市町村では府県税家屋税の付加税を課税する。府県では戸数割を廃止し、市町村では独立税として所得を主たる課税標準とした戸数割を新設し、現在の家屋税施行地にも課税することであった。

特に注目したいのは、第一に、家屋税を一般的地方税とし、全府県・市町村で課税とした点である。その理由は「土地及営業八地方税ヲ課セラルルニ拘ラス独り家屋ニ対シ広ク一般ニ課税セラルルコトナキハ彼此均衡ヲ失セル」とし、応益原則を加味した収益税体系の整備を挙げていた。他方、戸数割は府県から市町村へと委譲され、市町村独立税とされた。それは戸数割の配賦により、府県下の市町村間で生じる負担不公平の解消、市町村税における物税偏重の回避という2点の理由によっていた。後者の点を補足すると、答申は市町村の所得税付加税の廃止（府県への移管）を同時に提案したため、応能原則の加味という点で、市町村税に人税たる戸数割の設置が不可欠だったのである。

また答申は、戸数割を「現在ノ家屋税施行地ニモ施行スルコト」とし、家屋税と戸数割の代税関係の廃止を提案した。これが、注目する第二点である。市町村税への人税の設置という目的を貫徹するためには、戸数割を課税しない地域を設けることは出来ない。また家屋税は、既存の各収益税との負担均衡を図るため設置され、その課税額も各収益税との「均衡ヲ保ツ」必要があった。そのため両税の代税関係を維持することで、一部の地域が戸数割を賦課せず、家屋税付加税が重課される事態を避ける必要があったのである。それは答申が家屋税の財源調節機能の廃止を提案している点からも伺える。つまり家屋税付加税の課税制限を、従来のように市町村税込総額にリンクする形で定めるのではなく、本税の50%に止めていたのである。

以上のように、家屋税と戸数割の代税関係の問題は、日露戦後の学識者の論議を通して明らかにされ、第一次大戦後の臨時財政経済調査会の答申で、具体的改正案が提起された。日露戦後の議論では、代税関係による負担不均衡が、都市と農村間の負担不均衡や、税の性格の相違の点から批判され、両税の統一または、併課が要請された。こうした問題認識の高まりは、両税収入への市町村の依存や、都市における積極的な家屋税の実施と運用が、負担の相違を顕在化させたという事情を反映したものであった点には注意しなければならない。そして、臨時財政経済調査会の答申は、租税理論の側面から両税の関係を切り離し、新たな租税体系への再配置を提案した。それは、当初都市の特例として生まれた家屋税を、画一的租税体系へと取り込み、代税制度を廃止することで、実質的に都市と農村間の負担不均衡を是正するものだった。しかし、田子が指摘した都市と農村間の社会経済的相違や、当該期の都市が代税制度を適用し、積極的に家屋税の実施と運用をすすめる過程で、新に代税制度に付与された意義については何等考慮されていなかったのである。

2 1926年地方税整理

周知のように、臨時財政経済調査会の特別委員会では税制整理案を巡り、意見の一致に至ら

ず、結局、答申は税制整理の「参考案」として政府に提出された。この「参考案」に修正を加えた国・地方税制整理は、紆余曲折を経て1926年に漸く実施された⁹⁰⁾。家屋税と戸数割の改正点は、賃賃価格標準による府県税家屋税の一般的設置と、市町村での付加税の課税。府県税戸数別の廃止と、市町村での独立税戸数割の設置であった。改正の骨子は、臨時財政経済調査会の答申を受け継いだものといえるが、大きく異なる点もあった。

第一に、代税関係の存続である。改正により市町村では家屋税付加税と特別税戸数割が同時に課税されるため、原則的に両税目の選択制は廃止された。しかしこれには例外規定が存在したのである。つまり「内務大臣及大蔵大臣ガ戸数割ヲ賦課シ難キモノト認メタル市町村」での戸数割の不実施を認める例外規定が設けられ、さらに「現ニ府県税家屋税付加税ヲ賦課スル市町村八第十一条ノ規定ニ依ル承認ヲ受ケタルモノト看做ス」として、従来の家屋税施行地が自動的にこの適用を受けたのである。これにより、従来家屋税を課税していた市町村は、継続的に戸数割を賦課し難い市町村と認定され、次に示す代税が付与された。

第二に、代税関係の再編である。新たな代税には、家屋税付加税の課税制限の緩和に加え、所得税付加税が規定された。所得税付加税は本税7%の付加税が認められた。税制整理では原則的に所得税付加税は府県のみで課税され、市町村では廃止された。しかし戸数割を課税し難い市町村では、例外的に継続して課税が認められたのである。家屋税付加税の課税制限は、戸数割を賦課する市町村では家屋税本税の50%とされたが、戸数割を賦課し難い市は市税予算総額の36%、町村は町村税予算総額の60%とされた⁹¹⁾。上述したように、税収予算総額にリンクする形の課税制限は、家屋税付加税の財源調整機能を継続的に認めたことを示す。従って、戸数割を課税し難い市町村では、代替財源として所得税付加税を課し、なお不足する分を家屋税付加税の増徴により賄うという収入構造となったのである。

代税関係の存続が意味するのは、都市での戸数割徴収が単に技術的に困難であったことだけではない。既に詳しく見たように、日露戦後の都市における家屋税の実施と運用の過程は、労働者層への課税の社会政策的配慮や、都市政策財源の確保といった、都市政策的への課税の弾力的対応という意義を、新に代税関係に付与していた。そこでは家屋税の運用だけでなく、実施面における戸数割の廃止も積極的意義を持っていたのである。従って、戸数割課税を復活し、その意義を消失させることは、都市が独自に進めてきた都市政策を停滞もしくは後退させることにもなりかねず、事実上不可能だった。代税関係の再編も、都市による地方税の弾力的運用を維持させるための必然的措置だった。つまり1926年の地方税整理は、緊縮政策のもと、地方財源不足を解消する新たな税源の付与は行われず、地方団体間の税源の移動に終始した彌縫的

90) 1926年の税制整理を改正を巡る諸団体の要求と政党間の政策対抗のあり方、税制整理による負担構造の変化については、池上岳彦「戦間期日本の税制整理 現代資本主義化のなかの1926年税制改革」

『新潟大学商学論集』23号、1991年3月を参照。

91) 所得税付加税を課税する場合、市は市税予算総額30%、町村は町村税予算総額の55%まで。

整理であった⁹²⁾。家屋税の一般的設置を除く主要な改正は、市町村独立税として戸数割を創設する一方、都市の主要税目である所得税付加税を府県へと移管することだった。これでは、従来家屋税を課税してきた都市の場合、租税収入が激減する恐れがある⁹³⁾。そのうえ上述の答申や、改正にあたり政府が掲げた応能・応益の両原則を加味した地方税体系の構築という命題にも適合しなくなる⁹⁴⁾。そのため政府は特例的に、戸数割を賦課し難い市町村での所得税付加税の課税を認めざるを得なかったのである。

しかし、家屋税と戸数割の代税関係が示してきた積極的意義が維持されることは、反面、その消極的側面である地域間の負担不均衡の是正を後の課題として残したことを意味する。代税の変化に伴う、両地域間の負担の相違の変化を確認しよう。既に述べたとおり、家屋税と戸数割の間には、法人課税の有無という相違が存在していた。例として1931年度東京市における家屋税の法人負担割合をみると、約35%であった⁹⁵⁾。また所得税付加税も第1種と第3種所得双方への課税が行われるため、個人所得と法人所得の双方が課税対象となる。同じく1931年度東京市を例に見れば、所得税付加税総額に占める第1種所得税額は約41%にもものぼっていた。このように戸数割を課税する市町村と、課税し難い市町村間では、法人負担の点で注目すべき規模の相違が発生していた⁹⁶⁾。この相違は、以後、戸数割課税団体から戸数割の法人課税を求める請願が、相次ぐ根拠となったのである⁹⁷⁾。

階層間の負担の広がりには、既に詳しく論じてきたように、戸数割の負担は広く諸階層に広がるのに対し、家屋税は負担転嫁を考慮しない場合、借家居住の都市労働者層への負担は生じない。所得税付加税は、当時の所得税の免税点のあり方が問題となる。都市労働者層に直接関係する第三種所得税の免税点は、1926年度で1,200円であり、同年度の工業労働者の年平均所得が約554円であった点を考慮すれば、労働者層の大部分がこの税負担を免れていたと考えられ

92) 池上, 前掲稿 (注90), 72ページ。なお、税制整理とは別次元で、当時義務教育国庫負担金の増額が行われた点に注意。鶴川多加志「市町村義務教育国庫負担金の二重性について (一) (二)」『立教経済学研究』38巻4号, 39巻3号, 1985年3月, 1986年1月を参照。

93) この点は、田中廣太郎も「当時の地方税整理は都市に恵む所なく」と認めていた。「家屋に対する不均一課税」『自治研究』5巻9号, 1929年9月, 52ページ。また第51議会衆議院所得税法中改正法律案 (政府提出) 外二十七件委員会における1926年2月10日の田中廣太郎 (内務書記官) の発言。『第五十一回帝国議会衆議院所得税法中改正法律案 (政府提出) 外二十七件委員会議録』第9回, 2223ページも参照。

94) 第51議会衆議院所得税法中改正法律案 (政府提出) 外二十七件委員会における1926年2月4日の潮恵之助 (内務省地方局長) の発言, 同上書『委員会議事録』第4回, 23ページ。また田中廣太郎『地方税研究』, 帝国地方行政学会, 1928年, 280-283ページも参照。

95) 東京市財務局主税課『家屋税に関する調べ』(東京都公文書館所蔵) 1937年5月から算出。

96) 東京市『東京市統計年表』第29回から算出。

97) 『地方財政及税制整理二開スル地方長官意見要旨 (抄)』大蔵省財政史室『昭和財政史資料 震災から準戦時財政まで』20683, および『昭和二年以降地方税二開スル意見, 陳情, 請願, 建議要旨集録』, 同, 20687を参照。

る⁹⁸⁾。この相違について小林丑三郎は、所得税の免税点が高く「戸数割とは到底均衡の採れる筈がない」とし、戸数割が「全廃同様になるほどの免税点を設けない限りは、幾多の不均衡生じて到底円満に実行しえない」と批判した⁹⁹⁾。また神戸正雄からも、低所得層への負担の広がりの相違を解消するため、特別所得税を設置し、免税点以下の所得への課税が必要であるとの批判がなされていた¹⁰⁰⁾。以上のように、階層間の負担の広がりの相違も、依然として存在していたのである。

表10 戸数割および代税額 (1931年度予算)

(単位:千円)

		市町村数		戸数割または代税額		(A)/ 市町村税総額
		団体数	構成比	税額 (A)	構成比	
市 部	戸数割実施	73	67%	13,872	28%	43%
	戸数割非実施	36	33%	35,251	72%	42%
	計	109	100%	49,124	100%	43%
町村部	戸数割実施	11,506	98%	100,254	91%	52%
	戸数割非実施	188	2%	10,276	9%	52%
	計	11,694	100%	110,529	100%	52%
合 計	戸数割実施	11,579	98%	114,126	71%	51%
	戸数割非実施	224	2%	45,527	29%	44%
	計	11,803	100%	159,653	100%	49%

注: 戸数割代税額とは、家屋税付加税増額分と所得税付加税額の合計額。

注: 戸数割も戸数割代税も賦課しない28町村は簡略化のため戸数割実施に含む。

注: 戸数割を賦課し難い市町村では、特別税所得税と特別税戸別割の賦課が認められているが、両税とも小額であり、簡略化のため除外した。

注: 市町村税総額は、神戸市の府県費分賦額を控除している。

資料: 内務省地方局『地方財政概要』1932年1月、全国都市問題会議事務局『第三回全国都市問題会議研究報告』1932年4月、15-40ページより作成。

表11 代税額の内訳 (1931年度予算)

(税額単位:千円)

	市			町村		
	団体数	税額	構成比	団体数	税額	構成比
家屋税付加税	36	26,101	74.0%	156	8,840	86.0%
所得税付加税	36	9,150	26.0%	188	1,436	14.0%
合 計		35,251	100.0%		10,276	100.0%

注: 所得税付加税は、神戸市が府県費の分賦を受けているため、府県分賦の所得税付加税額867,957円を控除した。

注: 家屋税付加税は、戸数割を賦課する場合の課税制限率(本税の50%)以上の家屋税付加税額を代税額とした。

注: 都市計画特別税は含まない。

資料: 内務省地方局『地方財政概要』1932年1月、全国都市問題会議事務局『第三回全国都市問題会議研究報告』1932年4月、15-40ページより作成。

98) 日本銀行統計局『明治以降本邦主要経済統計』1966年7月、61-69ページ。1926年の工業労働者平均日給と、同年度の工業労働者の1ヶ月平均出勤日数から算出。なお、各種控除を加味した給与所得者の夫婦子供2人世帯の所得税の課税最低限を算出すると、1926-38年で1,750円であった。

99) 小林丑三郎『税制整理の根本批判』、日本評論社、1927年、104ページ。

100) 神戸正雄『戸数割に於ける矛盾』『経済論叢』31巻4号、1930年10月、14-16ページ。なお、神戸は家屋税負担が「借家人たる下級者への転嫁」により、戸数割と等しく低所得層への課税となるとする議論には、転嫁の不規則性を指摘し反対した。

表10は、1931年度全国市町村の戸数割とその代税額を示している。まず、市町村における戸数割及び代税収入への依存の高さに注目できる。それは市税収入の43%を占め、町村でも52%に上っている。これは税制整理を経てもなお、市町村とも十分な税源を確保できず、両税への過度の依存が生じていたことを示している。また、戸数割を賦課し難い市は全国市の33%だが、戸数割または代税額総額に占める代税額の比率は72%と逆転している。これは、代税の課税地域が都市に集中していたことを示している。町村部でも僅かだが同様の傾向が確認できる。代税の内訳を見ると、代税再編後に新に加えられた所得税付加税は、市部で比較的多く得られているものの、依然として家屋税収入が大部分を占めている(表11)。所得税付加税の課税制限が7%と厳しく、代税課税地域でも十分な財源とはなりえなかった実態を示している。

おわりに

以上で、当該期の都市における家屋税の実態を、都市政策との関わりに注目して検討し、そのうえで都市に限定された家屋税の実施の意義と問題点を明らかにしてきた。以下では、家屋税の実態を通して、都市における地方税の運用の特徴や問題点と、当該期の地方財政が抱えた地方税の問題との関わりを明らかにしたい。

日露戦後、家屋税は、都市独自の政策に対応しうる都市税制として、積極的な実施と運用が行われていた。それは東京市の家屋税の実態と、京都市の家屋税導入過程から確認できた。

東京市では、日露戦後の財政膨張を背景とした家屋税への著しい依存状況に対し、負担軽減と課税の合理化運動が展開された。担軽減運動は、代替財源が見出せず十分な成果は得られなかったものの、同運動の推進力であった都市営業者層の負担軽減要求は、より営業者層の利益を左右する営業税の軽減・撤廃運動へと展開していった。一方、課税の合理化の要求は、都市政策当局者の都市政策財源の要求と相俟って、家屋税の積極的運用へと発展した。すなわち急激な工業化と都市化に伴い、実質的な意義を失っていた外形標準を、家屋の経済的価値を細密に捕捉しうる賃貸価格標準へと改正する。これは家屋税負担の過重により高まっていた負担不公平感を取り除くだけでなく、家屋税の応益性を高め、都市政策の実施に伴う家屋収益の上昇を税源として捕捉し、都市政策財源を回収するという意義を持っていたのである。

京都市では、日露戦後の市周辺部での無作為な資本や人口の集積を契機として、家屋税が実施された。家屋税の実施は、市域拡張により無計画な発展を遂げた市周辺部を統合し、都市計画を推進するための安定的かつ伸張性のある都市政策財源の確保と、都市に集積した低所得層を含む労働者層への課税の社会政策的配慮の要請に応えるという意義を持っていたのである。このように都市独自の都市政策的要請に、地方課税を弾力的に実施・運用し対応しえた点が、当該期の家屋税それ自体と、家屋税の課税を保障した戸数割との代税関係の積極的意義である。

しかし、こうした代税関係は、家屋税と戸数割の課税団体間の負担不均衡という問題を抱え

ていた。当該期の地方財政は、税源の枯渇と脆弱な税源への過度の依存という地方税問題を抱えていたが、本稿で明らかにしたように、その内部には農村を中心とする戸数割課税団体と、家屋税を課税する都市が並存し、とりわけ都市では積極的な家屋税の実施と運用がなされるといふ多様な側面があった。この、国・地方財政間の垂直的關係における問題と、都市と農村財政間の水平的關係の多様性という2面性が、代税關係の消極的側面ともいえる地域間の負担不均衡の問題を顕在化させたのである。この問題は、日露戦後の学識者の論議を通して明らかにされ、第一次大戦後の臨時財政經濟調査会の答申で、その修正が具体的改革案として提起された。つまり租税理論の側面から家屋税と戸数割の關係を完全に切り離し、新たな統一的・画一的租税体系へと再配置することで、地域間の負担不均衡の解消が提案されたのである。

現実の改革にあたり政府は、代税關係を再編し存続させた。都市での徴税の効率化のみならず、日露戦後の都市政策の積極的展開と、それに伴う財政膨張を背景とした、都市からの地方課税の弾力的運用や、都市政策財源の充実化の強い要請を、政府は無視し得えなかったのである。しかし代税關係の積極的意義が維持されたとはいえ、問題も抱えていた。つまり代税關係の存続により、その消極的側面である地域間の負担不均衡問題が解消されないまま残されていた。また、政府が苦肉の策として付与した所得税付加税も、決して都市財政に潤沢な財源を供給したとはいえず、都市では引き続き家屋税付加税が財源調整機能を担い、重課されることになった。それは中小商工業者を含む都市営業者層に重い負担を生じさせ、課税への強い反発を招くという問題を抱えていた。これら点を考慮すると、代税關係の再編は、当該期の地方税の問題を根本的に修正するものではなかった。しかし例外的とはいえ、都市に国税付加税の課税を認め、また、政府が自ら掲げた統一的制度を放棄し、代税關係を存続せざるを得なかった事実は、次のような意味を持つと考えられる。すなわち日露戦後、都市が特例として定められた戸数割の代税制度を積極的に利用し、家屋税を実施し運用したことに象徴される、都市独自の公共政策遂行の要請により、国税優先の租税政策や画一的な地方税体系の設置という政府政策の矛盾が明らかにされ、政府は部分的であれその修正を余儀なくされていたのである。

代税關係は1940年の税制改革により廃止された。同改正では、配付税と還付税からなる地方分与税制度が成立し、これにより地方財政は、本格的な地方財政調整制度を有する、現代的形態を備えることになる。こうした大規模な改革のなかで、戸数割に代えて創設された市町村村民税は全国市町村で課税され、同時に、戸数割と代税課税団体間の負担の相違を形成していた法人への課税が実施された。他方、家屋税は還付税として国税に移管され、その賦課徴収に関わる事務は国政事務として統一的に実施されることになった。本稿で明らかにした、都市における家屋税の積極的実施や運用の意義や、戸数割との代税關係の問題点が、戦時下の同改革に向け如何に議論され改正が進められたのかを明らかにするためには、別個の分析が必要となる。これを今後の課題として取り組みたい。