

租税史

審査請求から見る昭和戦前期の税務行政

税務大学校研究部税務情報センター

(租税史料室) 研究調査員

今村千文

◆SUMMARY◆

本稿は、令和4年12月16日(金)に国税庁で開催された「第37回租税史研究会」における今村千文研究調査員(税務大学校租税史料室)の報告を取りまとめたものである。

本稿では、昭和戦前期の審査請求制度について概観している。昭和戦前期は、深刻な経済不況及びそこから脱却、戦時体制への移行、戦局の悪化、敗戦、と、激動の時期であり、税制も大きく変化した。その実際の税務行政の現場ではどうであったのかについて、審査請求を通じて見ていくものである。

(税大ジャーナル編集部)

キーワード：審査請求、審査委員会、税務代理士、税務相談所、苛斂誅求

本内容については、すべて執筆者の個人的見解であり、税務大学校、国税庁あるいは国税不服審判所等の公式見解を示すものではありません。

目 次

はじめに	2
1 昭和戦前期の審査委員会	3
(1) 所得税法に関する取扱方通牒での審査請求	3
① 組織	3
② 所得審査委員会の運営	3
(2) 税務当局の審査請求に対する見解	4
2 審査請求の件数分析	4
(1) 個人の審査請求に関する件数	5
① 景気の影響	7
② 税務代弁業者問題	8
③ 「苛斂誅求」への反発	8
(2) 法人の審査請求	9
① 法人事務全体の遅延	10
② 納税者数と税務職員数の推移	11
③ 大法人の調査徹底方針	14
3 戦時体制と税務行政	15
(1) 戦時体制下の納税者数と審査請求件数の推移	15
(2) 昭和 17 年の審査請求件数の激増	16
(3) 昭和 18 年の方針転換	19
(4) 戦時下の「苛斂誅求」と人材不足	19
(5) 外部との協力	22
① 税務代理士制度の創設	22
② 税務相談所から日本税務協会へ	22
おわりに	23

はじめに

筆者は、前稿で審査委員会制度について、明治から大正期にかけての数量の推移分析を行った^①。そこでは、明治後期に審査請求件数が激増するも、大正期には落ち着いていく経過を確認した。本稿では、前稿を承けて昭和戦前期の審査請求制度について概観する。

終戦までの昭和期の税制および財政に関する研究は、基本的な文献として大蔵省が編纂する『昭和財政史』がある。また、高橋財政や馬場税制改革案といった深刻な経済状況、

危機的な国際関係を背景とする中、総力戦体制を支える財政政策が確立されていく過程を、政治史的分析だけではなく、その当時の蔵相の個性と絡めた研究など層が厚い^②。

昭和戦前期の総力戦体制、統制経済ができていく過程についての政治史、経済史の分析は厚いのだが、実際にその税法下ではどのように執行されていたのであろうか。この税務執行面については、牛米氏が近代日本の徴収機構の整備過程や所得調査委員制度を中心とした賦課課税システムの設立過程及びその

運用についての分析をしている^③。

今回、対象とする昭和戦前期は、深刻な経済不況及びそこから脱却、戦時体制への移行、戦局の悪化、敗戦、と、激動の時期である。その政治社会情勢に対応して、税制も大きく変化した。しかし、その実際の税務行政の現場ではどうであったのか。本稿では、この疑問について、審査請求を通じてみていく。

1 昭和戦前期の審査委員会

(1) 所得税法に関する取扱方通牒での審査請求

① 組織

当時の租税に関する審査請求の特徴である審査委員会制度について、まず確認しておく。なお、明治大正期の審査委員会制度については、前稿で確認をしたが当時とは若干変更点があるため、重複するが確認しておく。

大正 15 年に改正された所得税法に沿って、昭和戦前期の所得審査委員会の構成を確認しておく。

所得税法第 62 条によると、所得審査委員は、各税務監督局内に設置され、大蔵大臣から命じられた収税官吏が 3 人、税務監督局管轄の府県ごとに選出された所得調査員から 1 名により構成された。この所得調査委員会は、基本的には税務署所轄内に設置されていた。大正 15 年(昭和元年)当時の各税務監督局の管轄府県数は、東京が 8、大阪が 12、仙台が 6、名古屋が 6、広島が 6、熊本が 8 である。札幌は、北海道内で 4 人が選出されることとされた。

この審査委員会の構成等は、昭和 15 年の所得税法の大改正でも変わらなかった。また、昭和 18 年 11 月に新潟財務局と松山財務局(昭和 16 年に税務監督局は財務局へ改称されていた)が新設されたが、新潟財務局は新潟県、長野県、石川県、富山県、福井県を、松山財務局は徳島県、香川県、愛媛県、高知県を所管しており、いずれにせよ、常に所得

調査委員選出委員、すなわち納税者の代表側の方が多い状態となっている。

なお、大正 15 年の税制改正により、営業税は営業収益税となった。この時に営業収益税に関する審査請求も、所得審査委員会が審査することとなり、昭和 15 年の税制改正では地方分与税の営業税となったが、これまでと同様に所得調査委員会が担当することとなっている。

② 所得審査委員会の運営

では、実際の運営はどのように規定されていたのか、昭和 2 年の所得税法取扱方通牒で確認していく^④。

第三種所得税を例に、審査請求の流れを確認しておく。納税者の申告書提出期限は 3 月 15 日、所得調査委員会での決議は 5 月 31 日限りとなっていた。所得調査委員会の会期は、所轄する納税者数に比例しており、5 千人以上の場合は 30 日以内、3 千人以上の場合は 25 日以内、千人以上の場合は 20 日以内、500 人以上の場合は 15 日以内、500 人未満の場合は 10 日以内である(所得税法施行規則第 34 条)。所得調査委員会の決議に対し、税務署長が不当と認めるときは 7 日以内の間に調査委員会に再調査に付すとされ、それでも調査委員会の決議を不当と認めるときは所得金額は政府決定とされた(所得税法第 52 条)。

所得調査委員会の決議を経た、もしくは政府決定による所得金額決定通知を受け取った納税者が、通知された所得金額に異議があるときは 20 日以内に政府に審査の請求をなすこととされていた(所得税法第 60 条)。

そのため、納税者が審査請求書を提出するのは、だいたい 6 月中ということになる。

審査委員会での審査は、「第三種所得ノ審査決定ハ特別ノ事由アルモノ外、其ノ年十二月末日迄ニ之ヲ為スヘキモノトス(通牒 352 条)」と、目標期限が設定されていた。

審査の請求を行う者は、事由を記した書類

と共に証拠書類を添えて、所得金額の決定をなした税務署長を経由して税務監督局長に申し出ることとされた(所得税法施行規則第39条)。請求書を受け取った税務署長は「意見書及参考書類ヲ添附シ税務監督局長ニ送付スルモノトス但シ納税地ノ変更アリタルモノニ付テハ新納税地ノ税務署長ヲ經由シテ新納税地ノ税務監督局長ニ送付スルモノトス」(通牒第344条)とされた。

審査委員会での審査は、基本的に書面での評価であったが、必要に応じて請求人に質問を行うことが認められ、税務当局側も意見の陳述をすることができた(所得税法第61条)。

また、通牒第350条で「第三種所得ノ審査ニ際シテハ当初決定ノ基本額又ハ所得標準率ニ拘ラス成ルヘク実額ノ調査ヲ為スモノトス」とされた。審査にあたっては、第351条で「所得金額ノ審査決定ヲ為ス場合ニ於テハ、当初決定額ニ拘泥スヘキモノニ非スト雖、特別ノ事由アルモノノ外成ルヘク之レカ増額ヲ為サルモノトス」と、基本的には増額の決定は行わないこととしている。

(2) 税務当局の審査請求に対する見解

以上のように法令で規定され、なるべく増額決定をしないよう通達されていた審査請求制度だが、税務当局ではどのように認識されていたのだろうか。

昭和7年2月の大蔵省主税局長通牒では、次のような注意が与えられている。

所得税、営業収益税等ノ課税ニ関シ納税者ヨリ異議ヲ申立テ審査ノ請求ヲ為シタル場合ニ於テ往々ニシテ之ヲ其ノ年ノ所得審査委員会ニ附議セス翌年以降ニ延期スルモノ有之ヤニ及聞候処スノ如キハ簡易ナル手續ニ依リ課税ニ対スル争議ヲ解決シ又ハ速ニ正式訴願訴訟ヲ為スノ機会ヲ与ヘントスル立法ノ精神ニ反シ不当ニ納税者ノ権利ヲ抑圧シ課税ノ確定ヲ実質上遅延セシムルモノ

ニシテ甚タ遺憾ニ存セラレ候ニ付而今御注意相成度⁵⁾

納税者から出された審査請求を当年の所得審査委員会に付議せず、翌年以降に延期するケースがあったため、そのようなことがないように注意をしたものである。その理由として、審査請求の遅延は納税者の権利を抑圧することであり、また、課税額の決定の遅延にも繋がるためとしている。

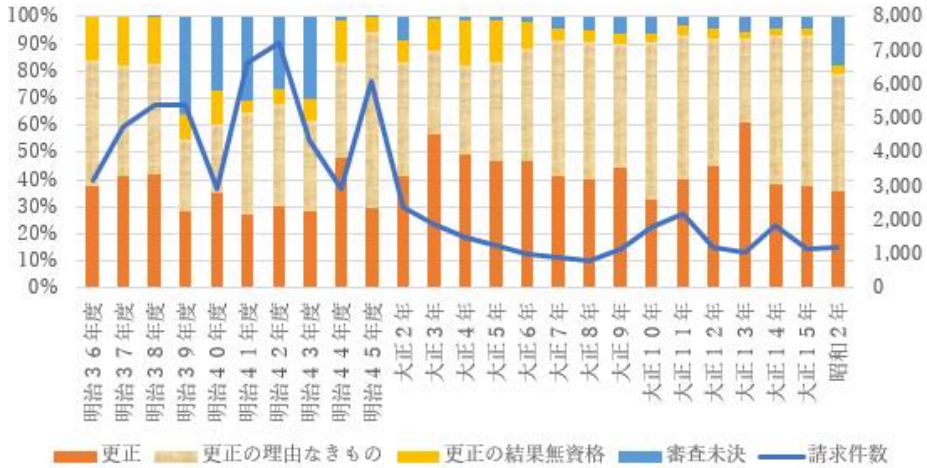
大蔵省主税局では、審査請求を、納税者と税務当局との争議についての簡易、手頃な解決手段であると捉えており、訴願や行政訴訟が争議の正式な解決案であると認識していた。審査請求も含めて異議申し立て制度は法律で認められた納税者の権利であるという認識は、昭和期以前から変わらない認識である⁶⁾。

2 審査請求の件数分析

では次に、実際の審査請求の件数及び結果について分析をしていく。本題に入る前に、明治大正期の審査請求件数を振り返っておく。明治40年代後半に請求件数が倍増している。

グラフ1は、明治36年度から昭和2年度までの審査請求件数とその結果をまとめたものである。折れ線グラフが請求件数を表しており、棒グラフが審査結果の割合を表している。

グラフ1 審査請求件数と結果（明治～大正）



詳しい分析は、前稿に譲るが、明治38年、39年、41年、42年といった請求件数が急増している時期があるが、この激増の理由は、税務職員及び税制度の「苛斂誅求」に対する反発のため、また、納税者の税法の無理解によるものである。実際の課税額に対する不服ではないものが多いため、審査結果も「更正の理由なきもの」と処理される割合が多くなっている。

大正期の審査請求は、請求件数は千件から二千件の間で落ち着き始めている。この背景には、所得税をはじめとする減税が実施されたこと、及び官民ともに目指された税務行政の民衆化方針の結果であると考えられる。

税務行政の民衆化方針とは、円満な税務行政の運営を目指して、税務職員には納税者への懇切な対応が取られた。

関東大震災後まもなく、改元した昭和期は震災恐慌、金融恐慌に見舞われており、さらには世界恐慌に直面するという極度の不況の時期であった。

(1) 個人の審査請求に関する件数

それではまず、個人を対象とした第三種所得税と営業収益税（個人）の審査請求の件数

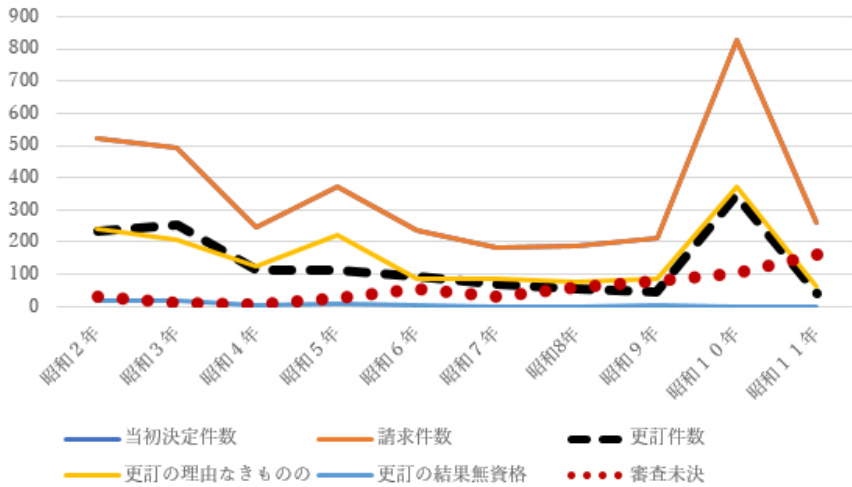
について見ていく。

第三種所得税（グラフ2）では、審査請求件数（当初決定件数）は昭和2年から減少傾向にあり、特に昭和4年に大きく減少している。昭和6年から200件前後で落ち着くが、昭和10年に一挙に800件以上まで激増した。

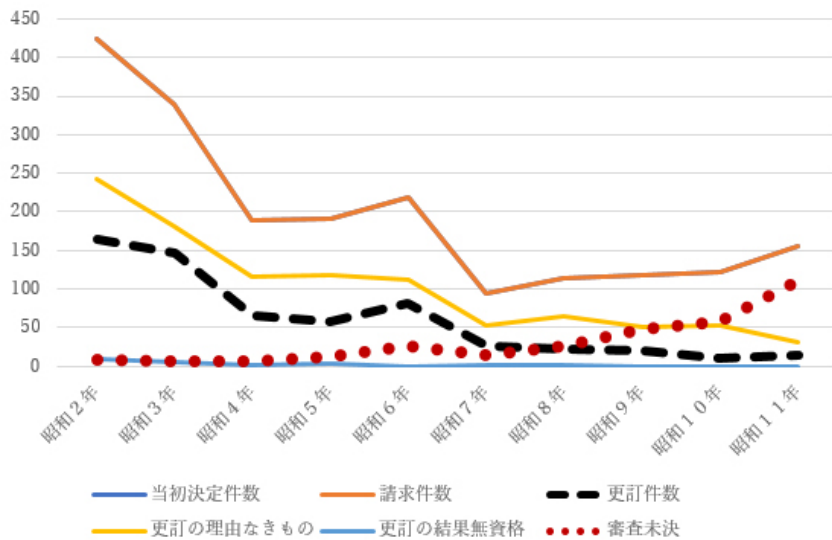
営業収益税（個人）（グラフ3）では昭和2年が最も多く、翌年より急激に減少していたが、昭和6年に増えている。

個人の審査請求件数については、所得税と営業収益税とは同じ推移をしていない。

グラフ2 審査請求結果 件数の推移（第三種所得税）



グラフ3 審査請求結果 件数の推移（営業収益税 個人）



営業収益税の件数は、昭和6年以降に漸減しているが、この理由は軍縮による減税が考えられる。

昭和4年にアメリカで発生した世界恐慌が翌年には日本にも派生し、企業の倒産や規模縮小が相次ぎ失業者が急増したほか、特に農作物価格が急落し、農村部が疲弊していた⁷⁾。後述するが、第三種所得税納税者数は、景気の低迷とともに減少しており、分母が少なくなった分、審査請求者が減少したことも一因

と考えられる。

昭和6年、ロンドン海軍軍縮条約による軍縮分を財源として、減税が実施された。これは、恐慌により疲弊した農村部を救済するために1千万人の納税者を抱える地租がまず軽減の対象とされ、地租との権衡上、都市商工業者の救済のため営業収益税も対象となっていた。また、比較的国民生活に必要な砂糖消費税、織物消費税も対象とされていたものである⁸⁾。なお、軍縮を財源とするため、こ

の減税は昭和6年から昭和11年までの期間限定であった。営業収益税の審査請求件数が目立って減少するのは、この減税の影響が考えられる。

一方の第三種所得税の審査請求件数への影響については、以下の要因が考えられる。

一つ目は経済状況、特に不況の影響、二つ目は税務代弁者の関与、そして三つ目が税務行政への反発である。次に、それぞれの要因について見ていく。

① 景気の影響

一つ目の理由である不況の影響だが、昭和初期は深刻な経済不況が発生していた。審査請求の発生件数と照合してみると、昭和3年前後のピークは金融恐慌の影響が、昭和5年のピークは世界恐慌、昭和恐慌の影響と考えられる。なお、昭和10年前後にもピークがあるが、後述するがこの時期は景気の回復傾向に入っていたが、それは一部の業種に限られており、特に農村部などは取り残されているという、景気への不公平感が募る時期であった。前2つのような経済の動向だけではなく、後述する税務行政への反発が挙げられる。

昭和5年3月に大蔵省主税局長から次のような通達が出された。

本年分第三種所得税及個人営業収益税ニ関シテハ、民間ヨリ多数ノ陳情等モアリ、課税上珍重ナル注意ヲ払フト共ニ、調査ヲシテ最モ周到ナラシムルノ要アルモノト存セラレ候ニ付テハ、調査会ノ如キモ本年ハ成ルヘク五月ニ入リテ開会スルコトトシ、以テ調査ノ完璧ニ努メ苟モ苛斂誅求ノ非難ヲ蒙ルコトナキ様遺漏ナクヲ期セラレ度、右及通牒候也⁹⁾

この通達が出された3月24日という時期は、税務署にとっては、昭和5年の第三種所得税及び個人営業税の申告書を受理して、来る調査委員会開会に向けての準備を始めるタイミングにあたる。その際に調査の完璧に努

め、凶らずも「苛斂誅求」という非難が寄せられぬよう注意を与えているのである。

このような注意喚起が行われる背景を、「本年分第三種所得税及個人営業収益税ニ関シテハ、民間ヨリ多数ノ陳情」が出されているためとしている。大蔵省、税務監督局、税務署に出された陳情や請願の総数を知ることが史料が残されていないため確認できないが、大蔵省主税局が作成した史料では、大正12年以降に大蔵省主税局に提出された請願をまとめたものがある¹⁰⁾。これを見ると、扶養控除の拡充、所得調査委員の定員増員、減損肯定の引き下げ、免税点の引き下げなどが求められていた。

この通達が出された時期は、前年昭和4年10月のアメリカから発生した世界恐慌が日本に波及してきていた時期である。しかも、このタイミングで金輸出が解禁され、昭和恐慌が発生した。都市部においては過剰生産が問題となり、農村部では農産物価格の暴落により、壊滅的な打撃を受けていた。

景気が悪化すると、所得税や営業収益税は自然と税収額が下がるものであるが、中にはその分を埋め合わせようとする職員も現れていたらしい。このような報告を受けて、大阪税務監督局長が管内税務署長に対して、釘を刺していた。

第三種所得並ニ営業収益税額カ前年ヨリ減少スルタメ、之ヲ補填スルノ目的ヲ以テ著シク新規課税ニ涉獵スル向アルヤニ聞及候処、課税権衡ヲ失スルカ如キ特殊ノ場合ハ格別、然ラサルニ於テハ、本年ノ如キ年柄トシテハ調査委員会ノミナラス、決定後ニ於ケル民部ノ感触等ヲモ考慮スルノ要モ有之候条、此等ノ点ニ付テハ特段ノ注意ヲ払ヒ執行上凡全ヲ期セラルベク¹¹⁾

かつてない不況に見舞われ税に関する陳情が続いている中、職員の中には税収を確保しようとしている者もあり、それに対して「苛

斂誅求」という批判が出かねない状態であった。そして、この「苛斂誅求」への批判から、政府の決定額に対する異議が生じやすくなったとも考えられるのである。このような社会的状況を加味せず税収を確保しようとする姿勢に対する批判は、後述する。

② 税務代弁業者問題

もう一つの問題は、税務代弁業者の存在である。税務代弁業者が、納税者と税務当局との間に介在して、疎隔させる弊害が明治期よりあったことは前稿でも確認した⁽¹²⁾。

昭和3年9月13日に大阪北税務署長から大阪税務監督局長へ提出された報告を見てみよう。この報告は、もともと9月20日付小島誠大阪税務監督局長が藤井真信大蔵省主税局長への報告秘第243号で「爾来税務代弁者トノ応接交渉等ニ関シテハ、別紙写ノ如キ内規ヲ定メ其他機会アル毎ニ屢々警戒ヲ加ヘ来候処、最近彼等ノ裏面ニ於ケル行動ニ寒心スベキ事實ヲ発見シタル趣別紙写ノ通北税務署長ヨリ申報ニ接シ候次第モ有之、今後一層此点ニ関シ注意ヲ加フルノ必要ヲ相認メ候、此段為御参考及申報候也⁽¹³⁾」と報告されたものである。

そこでは、近年の経済不況に伴い、税務代弁業者の関与事案が増加しつつある上、税務代弁業者や大納税者による汚職事件が指摘されるようになった。

税務代弁業者又ハ之ニ類スルモノト応接交渉ニ関シテハ、大正十五年内達第一号御訓達ノ次第モ有之候事トテ、当署ニ於テハ、爾来、機会アル毎ニ部下職員ニ対シ夫々戒飭ヲ加ヘ不正事件ノ防止ニ努メツツ有之候、然ルニ近時経済界ノ不況ニ伴ヒ、税務代弁業者ノ干与事件数ハ漸次多キヲ加フル傾向アルニ鑑ミ、本年個人所得税及営業収益税ノ審査請求其ノ他ノ調査ニ当リテハ一層前記御訓達ノ貫徹ヲ期スベク、左記計画ノ下ニ之レ

ガ調査ヲ執行致候処、意外ニ数度ノ誘惑ニ遭遇シ不正ニ遁脱ノ達成ヲ期セムトセシ事実ヲ発見致候、先年我ガ税界ニ於ケル不正事件勃発以来、当業者ヨリノ新種ノ誘惑ハ全々其ノ跡ヲ断チタルモノト思考セラレタルニ不拘、今尚如斯事例ノ続発スルハ誠ニ遺憾トスル所ニ有之候、今後調査ノ進行ニ伴ヒ如何ナル事件ノ発生スルヤモ不計候ニ就テハ、尚一層部下職員ノ厳戒ニ努メ以テ処理上萬遺憾ナキヲ期スル見込ニ有之候、今御参考迄ニ之レガ調査ノ概況左ニ摘録致候⁽¹⁴⁾

税務監督局内で、綱紀肅正する内規がだされているのにも拘わらず、税務代弁業者等から不正の誘惑が跡を絶たなかったのである。

北税務署長の報告内で触れられている「左記計画」では、「税務代弁業者干与事件、其他大納税者ニ対スル調査専担員設置」が定められている。具体的には、「(イ) 主トシテ営業、庶業、貸家及貸宅地所得ニ対スル異議申立及減損更訂請求ニシテ当初決定額一万円以上ノモノ並ニ米穀取引員全部、(ロ) 税務代弁業者又ハ之ニ類スルモノ、関係セリト認メラルハ事件」には上席者3名で専担させることとされていた。大納税者や米穀取引員と並んで税務代弁業者の事案については、ベテラン職員が3人で対応することで、汚職を防ごうとしていたのである。

このような計画が作られることは、逆に税務代弁業者が積極的に税務当局と接触を持っており、審査請求やその他の調査へも影響を及ぼしていたのである。

③ 「苛斂誅求」への反発

3つ目の要因が、一つ目でも触れたが、税務当局の「苛斂誅求」への反発である。

先に確認した昭和3年、昭和5年の審査請求のピークは不況にその理由を求められたが、昭和10年前後のピークは、それに加えて「苛斂誅求」への反発があると考えられる。

この時期の経済状況を確認しておく、昭和6年12月に成立した犬養内閣の高橋蔵相は、前任の若槻内閣下の井上蔵相の方針とは打って変わり、国民経済力の回復を図るために増税を見合わせ、国債を財源とする積極財政方針を取った⁽¹⁵⁾。この方針のもと、昭和7年頃から景気は徐々に回復に向かっていった⁽¹⁶⁾。この景気回復基調の中である昭和10年頃にも審査請求の件数が増加しているのであるが、(1)でも触れたが、その原因は「苛斂誅求」への反発、課税の権衡への疑念であると考えられるのである。

苛斂誅求とは、「租税などをむごくきびしくとりたてること」(広辞苑第7版 638頁)を意味し、税務行政を批判する用語として、明治期よりしばしば使われてきた。昭和5年での「苛斂誅求」は、経済情勢を鑑みない厳しい課税決定への反発であったといえる。では、経済情勢が上向いてきたときの「苛斂誅求」批判とは、どのようなものであったのだろうか。

昭和10年8月に大蔵省主税局長の通牒でも

税務執行ノ適実公平ヲ期シ、納税者ヲシテ怨嗟ノ声ナカラシムルコトニ関シテハ、各位ニ於テ夫々適切ナル施設ヲ講ジ、執行上遺憾ナキヲ期セラレツツアルコトハ被存候得共、近時各地ニ於テ所得税及營業収益税ノ賦課ニ関シ、税務行政ニ対シ苛斂誅求ノ声ヲ聞クコト漸ク多カラムトスル傾向アルヤニ認メラルルハ、寔ニ遺憾トスル所ニ有之候、就テハ税務行政ノ執行ニ当リテハ宜シク大局ニ着眼シ、時勢ノ推移、社会民心ノ動向ニ一層ノ注意ヲ払ヒ、徒ニ煩瑣ニ流レテ大綱ヲ失フガ如キコトナク、常ニ寛嚴宜シキヲ制シ、納税者ヲシテ課税ニ対シ能ク理解スル所アラシムルノ用意ヲ要スルハ勿論、特ニ直接納税者ニ接スル職員ヲシテ一層言語態度ヲ慎重ナラシメ、懇切丁寧

ノ旨トシ、苟クモ怨嗟ノ声ナカラシメ、以テ適正円満ナル効果ヲ収ムルコトニ格段ノ御留意相成度、依命此段及内牒候也⁽¹⁷⁾

と職員の状態に注意が与えられている。この納税者の「苛斂誅求」への反発の声、それを防ぐために職員に対しては「懇切丁寧」を旨とすること、「適正円満」な税務行政の運営を目指すことは、明治期より常に注意されていたことである⁽¹⁸⁾。常に税務当局が目指すところであったが、それがなかなか叶いにくい理想の姿であったともいえる。

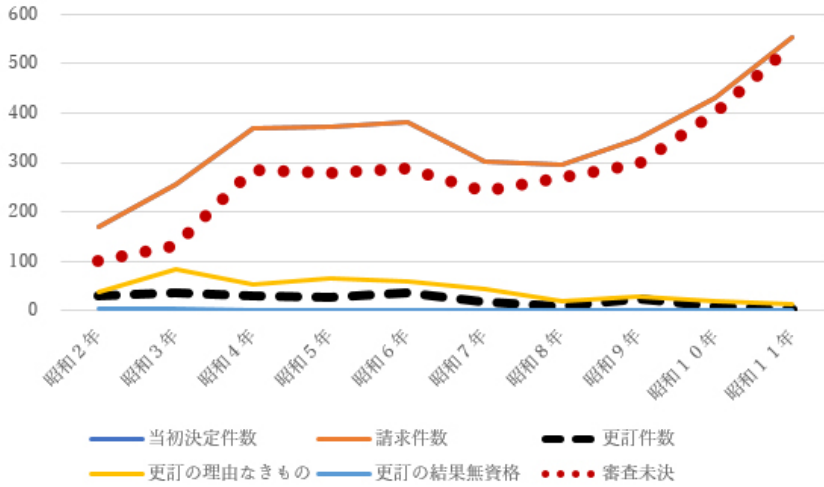
当時は賦課課税制度であるため、職員の賦課に対して不満が生じると、それに対して審査請求を行うことへとつながる。

(2) 法人の審査請求

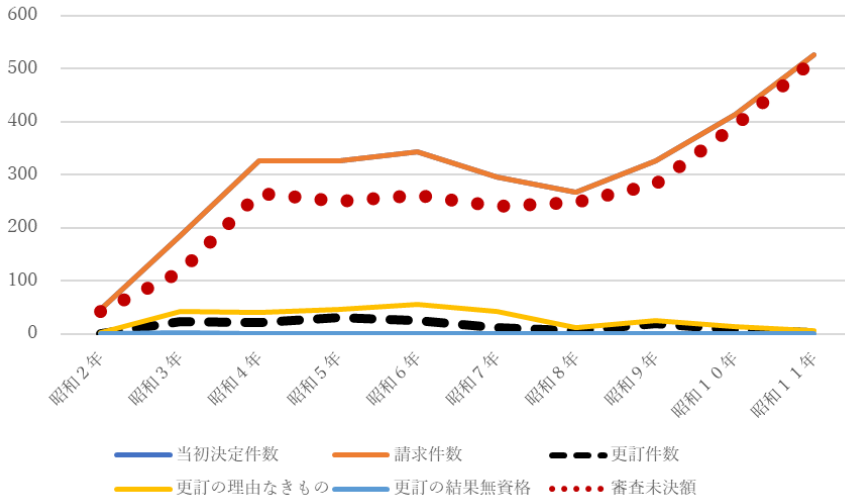
では、次に法人での審査請求の特徴を見てみよう。

グラフ4、5では、第一種所得税と営業収益税での審査請求の件数は、ほぼ同じ動きを示している。昭和4年、5年で増加するが、さらに昭和9年以降に急増している。この審査請求件数増減の傾向自体は第三種所得税と変わらない。昭和4、5年の増加は不況の影響が考えられ、昭和9年以降の景気回復に対する不公平感が影響したと考えられる。

グラフ4 審査請求結果 件数の推移（第一種所得税）



グラフ5 審査請求件数 結果の推移（営業収益税（法人））



大きな特徴は、未決割合が極めて高いことである。この未決割合の高さの背景について、税務行政の中の法人事務そのものについて確認していく。

① 法人事務全体の遅延

まず、昭和3年2月に東京財務監督局長から出された通達をみてみよう。

この通達の前半では、法人の所得税、営業収益税に関する事務の処理については、以前

よりスムーズな進捗を促されていた事が確認できる。この法人の事務処理の如何が個人等、他の税目の事務にも多大な影響を与えることから重要視されていたのである。

そのため、スムーズな法人事務処理を目指して、目標を提示したのである。

法人、特に資本金五万円以上の大法人については年度内に必ず処理するよう命じられている。

すなわち、昭和3年段階では、すでに法人

事務の遅延が問題となっていたこと、特に大法人事務の優先的な処理が求められていたことが確認できる。昭和3年2月21日に東京税務監督局が「法人ニ係ル未済事務処理ノ件」として、「法人ニ係ル所得税及営業収益税事務ノ受理方ニ付テハ夫々適当ナル計画ノ下ニ其ノ進捗ヲ期セラレ居ル儀トハ被存候得共、法人ニ係ル未済事務ノ処理如何ハ直ニ他税事務等ニ影響スル所多キヲ以テ当年度内ニ於テハ少ナクトモ左記各項ニ依リ未済事務ノ処理ヲ遂ケラレ度」という通達を出している⁽¹⁹⁾。そこで決められた処理方針では、特に当年度内に処理すべき対象を挙げている。

一、最近終了事業年度末公称資本金五万円以上ノ法人ニ係ル決定未済分ハ当年度内ニ必ス処理スルコト、但シ未決定事業年度分ニ以上ニ亘リ、且、之ヲ一時ニ決定スルニ於テハ財政困難ニシ納税不可能ナリト認メラルルモノノ内、初メノ一事業年度分以外ノモノ及二月末日迄ニ決算確定セサルモノニ限り翌年度ニ繰越決定スルモ差支ナシ

二、前項本文ニ該当セサルモノト雖、決定■済ニ係ル直前事業年度分ニ付所得税法第七十三条ノ二ノ規定⁽²⁰⁾ヲ適用シタルモノ、本年二月末日迄ニ決算確定スル事業年度分ニ付所得税法第七十三条ノ二ノ規定ヲ適用スル見込ノモノ、所得総額ヲ認定スルノ要アルモノニシテ第三種所得ノ総合課税ニ関係ヲ有スルモノ、翌年度ニ繰越決定スルニ於テハ納税上困難ナリト認メラルルモノ及二月末日ニ至ルニ事業年度分以上決定未済トナルニ至ルヘキモノノ内初メノ一事業年度分ハ必ス当年度内ニ決定ヲ了スルコト

三、法人ニ係ル未決事業年度分ニシテ、翌年度ニ繰越決定スルノ止ムヲ得サルモノト雖、可成当年度内ニ決算書類ヲ徴シ特ニ第三種所得資料ノ有無念査ノ上

其ノ資料ノ蒐集及活用ヲ期シ苟モ所得税法第二十六条第二項又ハ第三項ニ依ル決定ノ原因ヲ生セシメサルコト⁽²¹⁾

このように、法人、特に大法人事務の迅速な処理が求められていたのだが、それが解消されたわけではなく、むしろ増加している状況であった。昭和10年9月にはまた東京税務監督局長から「法人ノ未済件数処理促進方ニ関スル件」という通達が出されている。

法人ノ未済件数処理促進方ニ付テハ、署長会議其他ノ機会ニ於テ屢々注意ヲ喚起シ置キタル処ナルモ、本年七月末現在ニ於ケル未済件数ハ別表ノ如クニシテ、過去三ヶ年分ト比較スルニ漸次増加ノ傾向ニアリ、殊ニ事業年度終了後一ヶ年以上経過セルモノ及二ヶ年以上経過セルモノ著シク増加セルハ甚遺憾トスル所ナリ、斯ノ如キハ単ニ納税者ヲシテ不安ノ念ヲ抱カシムルノミナラス、延テハ各種ノ調査ニ支障ヲ来ス虞有之、今般主税局長ヨリ特ニ処理促進方ニ付通牒ノ次第ニ有之候ニ付テハ、一層部下ヲ督励シ、未済処理ノ一層ニ努メラレ度右及通牒候也⁽²²⁾

経済が上向き始めていた時期であり、未済件数は漸次増加傾向にあり、中には2年以上超過した事案が増加していくことに危機感を抱いていることが分かる。

法人事務が遅延していくと、個人の総合課税へも影響が出るほか、審査請求の処理自体の遅延にも繋がっていく。法人の審査請求で未決が多いのは、こういった事務遅延が一因であると考えられる。

② 納税者数と税務職員数の推移

それでは、この時期の納税者数と税務職員数の推移を見てみよう（表1）。

表 1 納税者数と税務職員数の推移

	所得税(個人) (単位:人)	所得税(法人) (単位:件)	営業税(個人) (単位:人)	営業税(法人) (単位:件)	税務職員数 (単位:人)	税務署数 (単位:署)
昭和元年	1,128,979	24,788	-	-	7,895	345
昭和2年	1,033,748	31,132	778,861	26,080	12,681	345
昭和3年	979,664	32,976	748,568	31,899	9,044	345
昭和4年	957,046	36,520	742,931	35,890	8,495	345
昭和5年	938,925	36,782	730,229	36,242	8,479	345
昭和6年	782,814	39,174	682,640	38,650	7,888	345
昭和7年	732,934	46,955	672,812	46,250	7,641	345
昭和8年	796,840	53,132	699,248	52,538	7,654	348
昭和9年	876,917	55,925	761,616	55,320	7,694	348
昭和10年	941,604	63,175	814,242	62,429	7,625	351
昭和11年	1,030,360	66,334	859,472	65,615	7,914	353
昭和12年	1,131,096	74,518	891,592	73,360	10,336	359
昭和13年	1,657,609	72,681	946,809	71,235	12,028	360
昭和14年	1,880,368	69,998	1,024,860	68,653	12,619	360
昭和15年	2,785,378	62,036	1,286,015	30,144	14,706	364
昭和16年	3,125,135	71,368	1,467,696	66,695	15,098	376
昭和17年	4,327,259	76,207	1,801,930	72,382	14,803	376
昭和18年	4,898,695	88,517	1,997,406	85,357	16,699	386
昭和19年	5,960,503	83,604	2,002,710	81,772	17,367	396
昭和20年	6,017,336	53,664	1,566,535	50,832	19,418	394

出典 税務大学校研究部『税務署の創設と税務行政の100年』大蔵財務協会、平成8年

税務職員数では、まず昭和2年に急激に人員が増加しているが、これは土地賃貸価格調査事業に従事するため税務署の雇・嘱託等が大量に採用された(大正15年4月1日時点で1,719人が翌昭和2年4月1日時点では5,207人)ためである。彼らは臨時雇いであるため、事業が終了すると雇用が終了するため(同じく昭和3年4月1日時点で2,032人)、昭和3年には職員数が激減している⁽²³⁾。

昭和6年にはさらに職員数が激減し、翌昭和7年が最少となっている。これは、浜口内閣(昭和6年から若槻内閣)井上準之助蔵相下、世界恐慌に対応するため行われた財政緊縮策の影響である⁽²⁴⁾。井上蔵相は昭和7年に増税案を作成したが内閣が瓦解し実現せず、後を継いだ高橋是清蔵相は、景気回復のために増税を行わず国債発行で歳入を賄う方針をとった。その後の蔵相も増税に頼らない財政

政策を続けており、昭和12年の日中戦争勃発の時期まで徴税機関の数には大きな変化は生まれていない⁽²⁵⁾。

納税者数は、個人、法人ともに昭和6年、7年に底を打ち、それ以降は景気の回復に応じて増加傾向へと転じている。特に、個人所得税納税者数が昭和13年に約50万人増加しているが、これは、免税点が1,200円から1,000円へ引き下げられた影響である。

納税者数の増加に比例するように職員数も増加へと転じている。この職員増加のきっかけとなったのが昭和11年の馬場税制改革案と言われている。昭和11年5月の第69回帝国議会での馬場蔵相の財政経済政策に関する答弁においても、「税務官吏ノ職務ハ繁劇、困難ナルニモ拘ラス、其ノ待遇ハ他ノ官吏ニ比シ宣カラスト認ムルカ故ニ、相当改善ノ要⁽²⁶⁾」があると認識されていた。帝国議会での馬場

蔵相の答弁は、1. 予算関係、2. 租税専売関係、3. 公債関係、4. 金融関係、5. 其ノ他の項目からなっており、税務官吏の待遇関係は、官吏の減俸復活問題とともに予算関係の中で触れられている。具体的には、租税専売関係の項目で「税務機関ノ拡充、管轄区域ノ変更、税務官吏ノ待遇改善、所得調査委員制度ノ改正ニ付テモ調査研究スヘシ⁽²⁷⁾」と、増員も含めた改善が念頭に置かれるようになっていく。

馬場税制改革案自体は実現しなかったが、昭和12年以降は、臨時租税増徴法、北支事件特別税法などが新設され、戦時税制へと舵が切られ、税目の新設、課税対象の拡大に対応するため、徴税網が細かく張り巡らされることになった⁽²⁸⁾。昭和2年から昭和11年の間で7署しか増加しなかった税務署数が、昭和11年初めの段階で351から昭和16年末には375へと増設された⁽²⁹⁾。

このように、昭和12年をきっかけに職員や税務署数が増加に転じているが、同時に統制経済が推し進められ、税務署の管掌事務も増加しており、徴税事務にゆとりが生じた訳ではなかった。

昭和15年10月に会社経理統制令が公布され、会社の利益配当、積立金、役員および社員の給与等については大蔵大臣の許可が必要とされ、この許可事務の一部は税務行政機関の担当となったのである⁽³⁰⁾。

すでに国有財産管理事務が大正11年に、預金部資金の運用及び経理事務が昭和7年から税務監督局及び税務署で所管していたのだが、これに加えて会社経理統制も所管となったのである。昭和15年に税務監督局には会社監督部が設置され、翌年には財務局へと拡充改称された⁽³¹⁾。税務署でも、資本金百万円未満の会社の社員賞与給与の承認、役員雑給与、社員特殊手当または社員退職金準則の制定または変更の許可及び承認といった事務も所管とされた⁽³²⁾。昭和16年に税務監督局が

財務局へと改称された際に、税務署から財務局出張所が分離され会社経理統制、国有財産管理、預金部資金の運用および経理の事務を担当することとされたが、実際には税務署の建物の中に設置され、所長も税務署長が兼任する体制であった⁽³³⁾。

職員数の増加は、納税者数の増加に追い付いていないとは言えず、圧倒的に税務職員の人員が不足している状況だといえる。

では、この人員不足は現場ではどのような状態だったのだろうか。先項で第三種所得税の審査請求が急増していた昭和5年6月に大阪財務監督局長より各税務署長へ出された通達を確認しよう。

本年分第三種所得税及個人営業収益税ノ調査決定ハ、昨年下半年以後不況ノ程度特ニ深刻ニシテ、各種ノ組合又ハ団体等ヨリ多数ノ陳情アリ、其他諸種ノ雑件
■出シ、加之人員経費等不足ノ為従事員諸氏ハ連日ニ亙リ早出晩退シ、又ハ各課相互援助ヲナス等克ク此間ニ善処シ、大体円満裡ニ調査委員会ノ終了ヲミルニ至リタルハ、之レ全ク署長以下従事員諸氏ノ努力ノ結果ニシテ、深ク其ノ勞ヲ多トスル所ナリ、決定後ニ於ケル各種事務処理ニ付テモ十分ニ留意シ、執行上万遺憾ナキヲ期セラルベク⁽³⁴⁾

この通達が出された昭和5年6月は、前年にアメリカで発生した世界恐慌の影響が日本にも伝わり、猖獗を極めていた時期にあたる。各種団体からの税に関する陳情が続出し、それへの対応等もあり、事務量が激増していたことが確認できる。陳情などに関する事務量の増加と反比例して、行政整理による人員の削減によって人員が圧倒的に少ない状況の中、職員は「早出晩退」「相互援助」で乗り切っていた。いわば、マンパワーに頼らざるを得ない状況ともいえる。これを補う方策として、効率的な人員配置、職員の資質の向上、あるいは職員教育の充実が叫ばれていく一因と

なっている。

③ 大法人の調査徹底方針

このように、現場では人手不足に苦しむ中で、調査についてより効率性が求められるようになった。その一例が、昭和 11 年に東京税務監督局が出した大法人への調査徹底方針「大法人の調査徹底に関する件」である。

何度か触れたが、昭和 10 年ごろからの景気回復は一部の産業にのみ恩恵があり、日本社会全般には及んでいなかった。このタイミングで創設された臨時利得税は、増加する軍事費を賄うため、当初の予定では恒常的な増税ではなく期間限定で創設された税である。

高橋大蔵大臣は、臨時利得税の導入背景を「何分にも此軍需工業と云ふものは莫大な利益を得て居る。人の羨望の的となって居る。斯う云ふものに税を課けぬのはどう云うふ訳かと云ふ説が起って居ったのです。それ故に如何にも一事態を見ますと云ふと、一方には非常にまだ景気回復に浴せない部類が多くあるのであります。そこに又改めて災害が起って来たのであって、国民中苦む者、困難を感じる者が益々殖えて来た。そこへ一方には著しく目立って、工業の或る部分は非常な利益を挙げて居る。而もそれは何かと云ふと、国が赤字公債を出し、それを元として事業を興す、其本業を興す方に其の資本が向いて行く。さう云ふ部類に当たった者は、非常に利益を挙げて行くと云ふやうなことがあって、さう云ふのに向って此際臨時の利得税を課すると云ふことが、正に此時勢に適した方法ではないか⁽³⁵⁾」と説明している。

この新しい税の導入は、税務当局での人員配置にも影響をもたらした。まずは、臨時利得税事務に従事する専門職員が設置されたのである。大蔵省主税局に属が 5 人、税務監督局及び税務署に属が 262 人設置された。特に税務監督局（昭和 16 年より財務局）及び税務署に設置される人数は増減しており、昭和 14

年には 320 人、昭和 16 年には 288 人、昭和 18 年には 295 人、昭和 19 年には 299 人と推移している⁽³⁶⁾。

さらには、臨時利得税導入の前提ともなった、軍需産業を中心とした企業への利益の偏重、大規模法人の脱税問題は、税務当局での大法人への調査徹底方針へと繋がったのである。

近時大法人ハ独占的地位ヲ利シ、利潤増大セルモ時代ハ高率配当ヲ喜ハサルノ風潮ニアリ、又軍需品製造法人等ニアリテハ納入品ノ単価切下ヲ恐ルルノ結果、凡ユル手段方法ヲ講シテ原価ヲ高価ナカラシメ利益ヲ減殺シ秘密配当又ハ秘密留保ヲ計リ旁臨時利得税ノ施行セラルルニ及ヒ税ノ過重ヲモ遁レントスルモノ頻々ト発見セラルル現況ニ鑑ミ、今回別紙方針ニ依リ本局直税部第二係ニ法人特別調査班ヲ新設シ当分ノ間之ヲ実行スル見込ニ有之、本計画ハ固ヨリ各署ニ於ケル調査範囲ヲ何等制限スルモノニ非ス、特殊法人ノ徹底的調査ヲ応援スル一方法ニ過キサルヲ以テ此ノ際各署ハ徒ニ本局ニ調査ニ依頼スルコトナク最善ノ計画ト努力トヲ以テ徹底的調査ヲ励行セラルルト共ニ本特別調査事務ノ円満ナル執行ニ協力セラレ法人事務ノ刷新改善ヲ期セラレ度⁽³⁷⁾

より効率的な調査を行うため、税務監督局直税部内に法人特別調査班が設置された。この法人特別調査班は、直税部長の指揮の下「(一) 大法人ノ特別調査ニ関スルコト (二) 主要法人ノ権衡調査ニ関スルコト (三) 法人ノ処理応援ニ関スルコト (四) 審査ニ対スル調査ニ関スルコト (五) 法人特別調査ノ資料蒐集ニ関スルコト (六) 調査必要急要ノ経済事象ノ調査ニ関スルコト」に従事するとされた。

このように法人調査に特化した組織を作ることには以前より模索されていた。例えば、大

正 13 年の税務監督局長会議で、「税務機関ノ改善及能率増進ニ関スル意見」では、税務署の再編成が求められ、その時には大都市の法人事務に特化した法人税務署の創設などが求められた⁽³⁸⁾。この要求は、税務署数が史上最少まで削減された行政整理のただ中ということもあり、実現はされなかったが、法人調査の専門部門設置の必要性は存在しており、それがこの昭和 11 年の法人特別調査班の設置へと繋がったといえよう。

新規の部署が設置されたが、専門的に調査を行うのではなく、「特殊法人の徹底的調査を応援する一方法に過ぎ」ないとされた。管轄税務署は、大法人の調査を励行することが変わらず求められ、その一助として税務監督局に設置されたのである。

このように、法人事務の遅延が審査請求の未決割合からも伺うことができた。この法人

事務遅延は、人員不足という背景があり、それを効率的な人員配置で補おうとしていたといえる。

3 戦時体制と税務行政

以上、日中戦争以前の昭和期の税務行政、特に審査請求との関係を確認した。

次に、戦時中の審査請求を中心とする税務行政はどのようなものであったのだろうか。

(1) 戦時体制下の納税者数と審査請求件数の推移

昭和 14 年分から昭和 18 年分間の個人課税（所得税、営業税、臨時利得税）に関する審査請求件数をまとめたものが、大蔵省主税局「所得税個人営業税及び個人臨時利得税審査請求件数調⁽³⁹⁾」（表 2）である。

表 2 昭和 14 年～昭和 18 年個人課税審査請求件数の推移

年次	決定件数(千件)	審査請求件数(千件)
昭和14年分	2, 943	150
昭和15年分	4, 104	234
昭和16年分	4, 634	260
昭和17年分	6, 187	565
昭和18年分	6, 960	556

大蔵省主税局「所得税個人営業税及び個人臨時利得税審査請求件数調」

昭和 14 年から昭和 18 年で、決定件数が約 2 倍、審査請求件数は約 3 倍強に急激に増加している。

決定件数では、昭和 14 年の 294 万件が昭和 15 年に 410 万件へと急増しており、さらに昭和 17 年分で約 600 万件を突破している。

審査請求件数についてみると、昭和 16 年分の 26 万件から昭和 17 年分には 56 万件へと倍増している。

決定件数、すなわち納税者数が昭和 15 年分に激増した理由は、この年の大規模な税制改正が挙げられる。

昭和 12 年の日中戦争をきっかけとして軍事費を中心に増え続ける歳出や、国債消化の停滞、あるいはインフレーションの進行という財政面の問題に対して、今後の戦局の進展にも対応した弾力的な租税制度の確立が目指された。また、臨時租税特別増徴法や北支事

変特別税法など乱立する臨時税法を淘汰し、租税体系を整理統合することが目指されて大規模な税制改正が実施された⁽⁴⁰⁾。

この昭和 15 年の税制改正では、直接税を中心とする租税体系が目指された。従来、直接国税は、所得税を中枢として、地租、営業収益税、及び資本利子税の三つの収益税をその補完税に充てるという体系であったが、「結局所得税に依るの外な」いため、所得税に根本的な改正を加え、営業収益税、地租は地方税へと回すこととなった⁽⁴¹⁾。今一つの大きな改正は、それまで第一種所得税とされていた法人所得税が法人税法として、一つの税目となったことである。また、消費抑制の観点から、酒税などの間接税も改正されている。

第三種所得税については、分類所得税と総合所得税の二本立てとされた。分類所得税は、不動産所得、配当利子所得、事業所得、勤労所得等の六つの所得に分けて、それぞれで税率を適用した。高額所得者に対して総合所得税が設けられ、超過累進税率が課されることとなった。これにより、各種所得間の負担の均衡を図ろうとしたのである⁽⁴²⁾。

また、分類所得税のうちの勤労所得税に対しては、それまでは免税点は 1,000 円とされていたが、基礎控除 720 円と大幅に引き下げられ、所得税が著しく大衆課税化した⁽⁴³⁾。これにより、昭和 15 年から個人所得税の納税者数が大幅に増加したのである。

このように、納税者数の増加については昭和 15 年の税法改正で理由がつくのであるが、審査請求件数の増加には直接影響がみられない。審査請求件数が大きく変化するのは昭和 17 年であるが、次に、その増加についてみていく。

(2) 昭和 17 年の審査請求件数の激増

それでは、昭和 17 年に審査請求件数が激増した理由は何があるのだろうか。昭和 17 年 7 月に、審査請求等について、主税局長より

具体的な指令が出されていた。

本年分所得金額等ノ決定ニ対スル納税者ノ異議ノ申立等ニ対シテハ、夫々適切ナル対策ヲ講ゼラレツ、アルコトト存候モ、本年ニ限り特ニ左記各項ニ依リ御取扱相成度、尚審査請求期限・督促状ノ発送等ニ付右ノ如キ特ニ寛大ナル措置ヲ講ズルコトトシタルハ、昨年ニ於ケル経済界ノ好況ニ依リ本年分決定額ガ相当増加セル者アリ、更ニ本年度ニ於ケル税法改正ニ依リ納税者数モ激増シ、又税率ニ付テモ大幅ノ引上ヲ見タルト、他面小売業ノ再編成・配給規正、其ノ他統制ノ強化ニ伴ヒ経済界ガ著シキ変動ヲ見ツツアル現況ニ在ル等、行政各方面ニ於ケル実状ヲ考慮シタル結果ニシテ、此ノ際大局的見地ニ立チテ特ニ必要ナル措置ト認メラル、モノナルトヲ以テ、執画上遺憾ナキヲ期セラレ度、右及通牒候也⁽⁴⁴⁾

そして、注意事項とともに実施要領が示されている。長くなるが、引用する。

一、納税者ヘノ説明ハ懇切丁寧ヲ旨トシ完璧ヲ期スルコト

二、審査請求ニ対スル訂正処分ノ取扱ハ左記ニ依ルコト

イ、訂正ノ申出ヲ為シタルトキ、簡単ナルモノハ出来得ル限り納税者ニ手数ヲ掛ケズ直ニ申出ニ依リ訂正スルコトトシ、本人ニ其ノ旨申シ伝ヘルコト

三、形式ノ完備セザル審査請求（例ヘバ住所・姓名及決定ニ対シ単ニ異議アル旨ヲ記載セルモノ等）ト雖モ、之ヲ受理シ適当ニ処理スルコト

四、期限後ノ審査請求ト雖モ、本年ニ限り期限後一週間ニ限り便宜之ヲ受付ケ誤謬訂正処理ヲ為スコト

五、誤謬ノ事実明瞭ナルモノニ対シテハ、本人ノ申出アルト否トヲ問ハズ速ニ誤

謬訂正処理ヲ為スコト

六、前記ノ期限内ニ異議申立ヲ為サザル者ト雖モ、他トノ権衡其ノ他ヨリ見テ訂正スルヲ必要ト認メラル、モノニ対シテハ、本年ニ限り申請書ヲ提出セシメ誤謬訂正ノ処理ヲ為スコト、但シ此ノ場合ニ於テハ財務局長ニ稟議セシムルコト

七、決定額ノ特ニ激増セル者（前年ニ比シ大体三倍以上トナリタルモノ、本通牒ノ各項ニ依リ処理シタル後尚前年ニ比シ三倍以上トナル者ニ付亦同ジ）ニシテ苦痛ヲ訴フルモノニ対シテハ、特ニ他ニ訂正ノ理由ナシト認メラル、場合ニ於テモ、本年ノ営業状態・本人ノ資力ヲ調査シ適當ニ斟酌ヲ為スコト、但シ前年ノ所得ヲ以テ不動産・商品ノ買入等ニ充テ居ルガ如キモノニ付テハ此ノ限ニ在ラズ

八、転廃業者ニシテ臨時租税措置法ニ該当セザルモノ（例ヘバ自由転廃業者・商品入手困難ニ依ル休業者・不完全合同者）ニ対シテモ、本年ニ限り実情ニ応ジ相当程度（決定額ノ二割程度以内）斟酌ヲ為シ得ルコト、但シ決定当時ニ於テ相当斟酌シタル者ニ付テハ此ノ限ニ在ラズ

九、応召者等ニ対シテハ従来モ相当斟酌ヲ為シ居ル筈ナルモ、特ニ此ノ際考慮ヲ為スコト

一〇、所得又ハ純益ヲ推定ニ依リ計算スル場合ニ於テハ、所謂闇取引ニ因ル利益ヲ加算シ又ハ公定若ハ自肅的ノ規格アル商品ニ付、規格外ノ商品ヲ販売シタルモノトシテ算定シタルガ如キモノハ之ヲ訂正スルコト、但シ実額ニ付調査ヲ為ス場合ニ於テハ、闇取引ニ因ル利益ナルコトノ明瞭ナル場合ヲ除キ当該調査額ニ依ルモノトスルコト

一一、審査請求ニ付調査未了ノ者ニ対シテハ、原則トシテ督促状ノ發送並ニ滞納処分ヲ見合スコト、但シ減免ノ理由大体

ナシト認メラルル者ニ付テハ此ノ限ニ在ラズ

前項ノ場合ニ於テ仮減ノ処理ヲ為スコト妨ゲナキコト

一二、所得税法第七十五条・営業税法第二十三条等ノ規定ノ活用ヲ図リ、納税者資力ヲ喪失シ納税困難ト認ムルトキハ、所得税・営業税等ヲ軽減又ハ免除スルコト

一三、今回ノ税制改正ニ因リ新ニ納税者ト為リタル賦課課税ノ所得者ニシテ、期限内ニ申請セザリシヲ扶養家族ノ控除ヲ受ケザリシ者ニ付テモ、期限後ニ申請シタル場合又ハ決定後第四項ノ期間内ニ其ノ旨申出デタル場合ニ於テ、本人ノ負担力等ヨリ見テ必要アリト認ムルトキハ、控除ヲ認メタルト同程度ノ負担トナルヤウ所得金額ヲ訂正スルコトヲ得ルコト

尚、申請又ハ申出ナキ場合ト雖モ、右ニ依リ軽減シタル者トノ負担ノ均衡上必要アリト認ムルトキハ、特ニ之ニ準ジテ処置スルコトヲ得ルコト

納税者ノ異議ノ申立等ニ対スル取扱方実施要綱

一、主秘第三四二号通牒ハ小売業ノ再編成・配給規正、其ノ他統制ノ強化ニ伴ヒ経済界ニ著シキ變動ヲ見ツ、アル現況ニ於テ、苟モ税務ノ執行ニ付非難不平ノ声アラバ行政各方面ニ影響スル所大ナルヲ慮リ、本年ニ限り大局の見地ヨリ臨時ノ措置ヲ講ズベシトノ趣旨ニ基キ発セラレタルモノニシテ、当局管下各署ノ実情ハ必ずシモ右ニ恰当スルモノトハ思料セザルモ、全国ノ同通牒ノ趣旨ニ基キ措置スベキニ付、各署ハ其ノ実情ニ即シ万遺憾ナキヲ期スルコト

二、今回ノ措置ハ大局の見地ヨリ臨時時応急ノ施策ニ付、従事者ハ率直ナル心

裡ヲ以テ之ニ従フベキハ勿論ナルモ、将来ニ亘リ税務ノ伝統的精神ヲ喪失スルガ如キコトナキ様充分指導スルコト

三、納税者ヘノ説明ハ懇切丁寧ヲ旨トシ、「闇取引ニ因リ利益ヲ得タデハナイカ」、「納税困難ナラバ転廃業ヲスレバ宜イ」、「此ノ際利益ハ全部国家ニ納付スベキデハナイカ」、「自分ノ所得（又ハ純益）ハ自分ガ一番良ク分ル筈ダ」、「調査ニ行ツタ際不在ノクセニ今頃ニナツテ何ヲ云フノカ」、「アレ程普及宣伝シタノニ知ラナカツタ筈ガナイ」等ノ言ヲ為スコトハ厳ニ慎ムコト

（中略）

三二、本年分所得又ハ純益金額等ニ対スル審査請求ヲ為シタルモノニシテ調査未了ノモノニ対シテハ、督促状ノ発送並ニ滞納処分見合せ左記ニ依リ処理スルコト

（一）審査請求（誤謬訂正申出、再調額申出、其ノ他名称ノ如何ヲ問ハズ決定ニ対シ不服又ハ異議ノ申出ヲ為シタルモノ、全部ヲ含ム）ニ付、法定納期日迄ニ処理ヲ了セザルモノニ付テハ一応仮減ノ処理ヲ為スコト、但シ左ノ各号ノ一ニ該当スル者ニシテ徴収督促ヲ為スヲ適当トスルモノニ付テハ此ノ限ニアラズ⁽⁴⁵⁾

開戦当初の一部経済界の好況により、所得決定額が増額する者や、増税によって納税者数が増加すること、反対に経済統制が進められることによって小売業等の再編が進められ、経済社会に大きな影響がみられることとなった結果、今年度に限って「寛大ナル措置」を取るよう達しているのである。今年度限りとはしているが、実施要綱でも「今回ノ措置ハ大局的見地ヨリスル臨時応急ノ施策ニ付、従事者ハ率直ナル心裡ヲ以テ之ニ従フベキハ勿論ナルモ、将来ニ亘リ税務ノ伝統的精神ヲ喪失スルガ如キコトナキ様充分指導スルコト」

と、「税務の伝統的精神」を失ってしまわないよう求めている。これは、「率直ナル心裡」には依らない綿密な調査に基づく姿勢を指していると考えられる。

この、納税者数が激増した昭和 17 年の税法改正を確認しておく。日中戦争以降、毎年約 6 億円の増税がされたが、昭和 17 年は 11 億円の増税がなされた。電気瓦斯税、広告税などが新設されたが、基本的には直接税を中心とした増税である。

中でも、各種の分類所得税中勤労所得の増徴割合が最も大きく、分類所得税全体の増徴率が 5 割 5 分なのに対し、勤労所得の増徴率は 6 割 7 分にも上っていた⁽⁴⁶⁾。すなわち、勤労所得の基礎控除が 720 円から 600 円に引き下げられ、税率は 6 % から 10 % に引き上げられたのである。総合所得税では、課税最低減額が 5,000 円から 3,000 円に引下げられ、新たに 35 万人の中産階級の所得税負担が増加することとなった⁽⁴⁷⁾。このように、大衆課税が強化されたのである。

一方、法人税は、税率が 18 % から 25 % に引き上げられたが、増徴割合が個人よりも低く抑えられていたのは、「余り重課すると、法人企業を萎縮せしめて、必要なる生産力拡充も出来ない。又一般に所得の殖えて参る芽を摘む」ことになるため、法人擁護の方針が採られたためである⁽⁴⁸⁾。

このように、昭和 12 年以降の税法改正は、戦時税制とはいえ、明治後期から社会政策的観点が残されていたが、この昭和 17 年の税法改正は、戦時税制下での税負担へと如実にシフトした税法改正だったともいえる⁽⁴⁹⁾。

このように、大衆課税の度合いがより一層深まった増税だったのだが、そのためか、昭和 17 年段階では、「大局」に鑑み「臨機応急的措置」として、審査請求などについては「寛大に」対応するよう指示が出されたのである。法定納期日までに審査が終わらない審査請求に関しては、「仮減」処理をするなど、納

税者側に配慮した姿勢を取るよう指示されたのである。

(3) 昭和 18 年の方針転換

しかしながら、このような方針は翌年には転換されている。昭和 18 年 4 月 23 日に大蔵省主税局長より次のような通牒が出された。

昭和十八年分個人三税ノ調査決定ニ付テハ、過般ノ局長会議ニ於テモ慎重協議シタル所ニ有之、各局共其ノ趣旨ニ依リ夫々適切ナル計画ノ下ニ之ガ進捗ヲ図ラレツツアルモノトハ存ジ候ヘドモ、従来ノ事蹟ニ徴スルニ特ニ営業ノ所得等ニ於テハ、其ノ種類ニ依リ或ハ場所ニ依リ課税ノ権衡ヲ得ザルモノモ少カラザルヤニ被認候ニ付テハ、本年ハ特ニ此ノ点ニ意ヲ用ヒ、各種統制資料ノ活用ニ付テモ単ニ表面ノ計数ニ捉ハルルコトナク、従来ノ課税ノ実績ヲ参酌シテ適実ヲ期スルト共ニ、同業者団体ノ善導等ニ付一段ト工夫ヲ凝ラシ、経済ノ実情並ニ動向ニ対スル観察ヲ誤ラザルハ勿論、納税者個々ノ実相ノ把握ニ努メ、以テ課税後ニ於ケル誤謬訂正、審査請求ノ輻輳スルガ如キ事態ヲ来サザル様、調査ノ權威ヲ保持セラレ度、此段依命及通牒候也 追而、応召者、転廃業者等ニ付テハ特ニ周到ナル調査ヲ遂グルト共ニ、所得調査委員等ニ就テモ進ンデ其ノ実情ヲ聴取シ、苟モ苛酷ニ亘ルガ如キコト無キ様御留意相成度、特ニ申添候⁽⁵⁰⁾

前年の誤謬訂正、審査請求に前向きだった姿勢が一変する。経済の実情や動向に注意を払うよう求められるのは変わらないが、それは「課税後に於ける誤謬訂正、審査請求の輻輳するが如き事態を来さざる様」に「調査の權威を保持」するよう命じられた。前年、審査請求や誤謬訂正を積極的に受容していたが、昭和 18 年にはそれへの反省か、審査請求や誤謬訂正が頻発することがないよう、逆に調

査の權威を保持することがもとめられたのである。

ただ、ここでは、審査請求や誤謬訂正を受理するなという態度なのではなく、あくまで「調査の權威の保持」が求められたのである。審査請求を通常通りに処理をする点では、これまでとは変化がない。「調査の權威の保持」のために、特に誤謬訂正が発生しないよう戒めている。

なお、昭和 18 年の税法改正は、間接税が増税の中心であった。酒税などが増税されたほか、消費抑制を目的として特別行為税が創設されている。直接税は増税はされていなかったが、すでに前年まで増税が行われていた事で個人の納税者数が激増していたこと、統制経済が強化された上、企業合同などが進んできたことにより特に中小企業の営業状況が急激に変化したために、租税の滞納が増加していることが問題となった。そのため、徴税を強化するために昭和 18 年に納税施設法が公布されている⁽⁵¹⁾。

(4) 戦時下の「苛斂誅求」と人材不足

先にも触れたが、昭和 17 年は個人を対象とした直接税を中心に増税がなされた⁽⁵²⁾。税負担が急増するに伴い、円満に税務行政が進むように、納税者のより一層の協力姿勢が求められるようになった。納税者の協力姿勢を求める一方、税務官吏の懇切丁寧な態度がより求められるようになった。(2)で触れた、審査請求の奨励とほぼ同時に出された東京財務局長の通達では、職員の態度を厳格に戒めている。

税務官吏ノ態度ニ対スル民部ノ意嚮ニ関シ警視庁経済警察部長ヨリ別紙ノ通(抜萃)申越候趣ヲ以テ大蔵省主税局秘書係ヨリ通知有之候ニ付、戦時下ニ於ケル租税負担ノ急増ニ鑑ミ一般国民ノ税ヲ通シテノ協力ノ要特ニ切ナルモノアルヲ以テ之等納税者ニ対スル税務官吏

ノ態度ハ殊ニ懇切丁寧ヲ旨トシク其ノ趣旨ヲ了得セシムルノ要有之候条、税務職員ノ民部ニ対スル態度ハ慎重ヲ期シ、此ノ際特ニ言動ヲ慎マシムル様致度追而新任官吏ノ態度ニ付テハ此ノ際至急訓諭ヲ為シ苟クモ外部ヨリ指揮セラル、カ如キコト無キ様注意相成度⁽⁵³⁾

税務官吏に対して懇切丁寧な態度を求めることは、明治期よりしばしばなされていたが、今回の通牒では、横暴な税務官吏の事例について警視庁経済警察部長から主税局長へ報告があり、それに対しての注意喚起が各財務局長へ出されたという形である。「外部ヨリ指揮セラル、カ如キコト無キ様」戒められている⁽⁵⁴⁾。

警視庁経済警察部は、統制違反、すなわちヤミ取引を取り締まるため、昭和 13 年に設置された部署である⁽⁵⁵⁾。納税者の批判で共通している認識は、「最近ノ税務官吏ハ実ニ若イ方バカリ」で「言動ハ実ニ横暴」というものであった。日中戦争以降、中堅職員を中心に職員の応召が続き、代わりに若手の職員の採用が行われていたが、職場経験のなさからか「実ニ横暴」な態度が問題となっていたのである。史料中に出てくるような、高圧的かつ横暴な対応では、納税者の協力を得ることは難しい上に、納税だけでなく社会全般での官民間の疎隔をもたらす危険があった。そのため、警視庁からも苦言が呈されることとなったのである。

ベテラン職員不足の外にも、税務職員の納税者に対する不適切な態度に関する要因があるのか、同年に東京財務局長より出された注意喚起を探ってみよう。

納税者ニ対スル税務職員ノ態度ニ付テハ既ニ屢々口頭又ハ通牒等ヲ以テ機会アル毎ニ注意ヲ加ヘ来リ各署長ニ於テモ右ノ趣旨ニ依リ部下職員ノ指導監督ニ万全ヲ期セラレツツアルコトトハ被存候ニ、今尚職員ノ態度ニ不遜ノモノ、

其ノ説明ニ親切ヲ欠ケルモノ等アルヲ耳ニスルハ甚ダ遺憾トスル所ニ有之候本年分所得金額等ノ調査決定ニ当リテハ、納税人員ノ激増ト調査方法ノ困難トニ加ヘ、従事員ニ甚シク不足ヲ告ゲタル等ノ為、担当職員ハ不眠不休ノ努力ヲ傾倒シ心身共ニ疲労ノ際更ニ多数ノ異議申立者トノ応接ニ当リタル結果、殆ド無意識ノ裡ニ斯ル言動ニ出タルモノニアリタルヤニ察セラルル次第ニハ有之候モ、納税者ニ対スル職員ノ態度親切ノ如何ハ従来税務ノ執行ニ至大ノ影響ヲ及ボスハ勿論、時局下税務官庁ト納税者トノ間ニ氷解シ難キ溝渠ヲ築クハ敵性諸国家ニ乗ゼラルルノ間隙ヲ与フル惧アリ、広義国防上ヨリ之ヲ観ルモ真ニ憂慮スベキ問題ナルヲ以テ今後署内窓口ハ勿論出張先ニ於ケル納税者トノ対応ニ当リテハ一層親切丁寧ヲ旨トシ無用ノ摩擦ヲ生ズルガ如キ言動ハ敵ニ之ヲ慎ム様、更ニ一段ノ注意ヲ払フベク部下職員ノ指導ニ遺憾ナキヲ期セラレ度 右重ネテ及通牒候也⁽⁵⁶⁾

財務局でも「納税人員ノ激増ト調査方法ノ困難トニ加ヘ、従事員ニ甚シク不足ヲ告ゲタル」状況である上、臨時的にせよ多数の異議申立者への対応という事務量が加わり、現場が疲弊していることを理解はしている。税務職員の態度が悪化した要因には人員不足と事務量の過多もあったといえる。

ではあるが、納税者との疎隔は「敵性諸国家ニ乗ゼラルルノ間隙」となるため、一層の懇切丁寧な態度の徹底を周知しているのである。この懇切丁寧な態度は、明治期より職員に求められてきたが、それを求めることには戦時中も変わりがない。むしろ、戦時中であり「敵性国家」に乘じられかねないからこそ、より懇切丁寧な態度が求められている。

さらに戦局が悪化した昭和 19 年 4 月にも次のような通達が出されている。

今や戦局は真に重大性を加へ来り居候処、此の難局を突破し敵米英撃擯の大業を完遂する為には、愈々必勝の信念を堅持すると共に、国家の総力を挙げて戦勝目的に集中するの急務なることを俟たざる所に有之候、既に国内諸態勢は着々整理強化せられ、国民は政府の指導の下一致結束、凡ゆる生活上の困苦をも敢然として克服しつつ、各自生産の増強に将又消費の節約に挺身しつつあるは慶賀に不堪次第に有之候、然る所戦局の苛烈化に伴ひ国民生活は著しく窮屈化しつつあり、他面国民所得の状況は最近に於ける国内経済の変動に因り尠からざる変化を来しつつあると共に、最近屢次の増税に因り租税負担は急激に増加したるを以て、彼此相俟つて国民の精神的物資的の苦痛は相当大なるものありと被存候、斯る情勢の下に於ては国民生活に極めて密接なる関係を有する税務行政の運営に当り、民心の安定・挙国一致態勢の確保を図ることに留意すること最も緊要にして、仮にも大局を忘れて法規の末節に拘泥し、或は苛察に亘りて民心を激発せしむるが如きこと等は絶対に之を避くべきは勿論、税務官吏が納税者と接触するに際しては飽く迄も懇切丁寧を旨とし、苟も苛斂誅求の批難を招き官民の間に感情の齟齬を来し、為に国民の協力態勢に支障を生ぜしむるが如きこと無き様、厳に戒心を要する次第に有之候条、特に左記各項に御留意の上決戦下税務の執行上遺憾無きを期せられ度、此段依命及通牒候也⁽⁵⁷⁾

その中では具体的に「一 所得等の調査決定に当りては、各種団体、官庁等と連絡協調を緊密にすると共に、各種資料の念査、納税者の了解等に万全の配慮を行ひ、円満妥当なる課税を行ふことに努むること、(中略) 三 所得の激増したるものに対しても相当程度の

斟酌を為し、其の負担が急激に増加すること無き様措置すること」のほかに「五 決定後に於ける誤謬訂正、審査請求、過誤納金の払戻等の処理に関しては迅速と懇切を旨とし、納税者に不便・迷惑を及ぼし官民相互の間に感情の疎隔を生ぜしめざる様細心の注意を払ふこと」など指令が出されている。

昭和 19 年の税法改正は、それまでは昭和 17 年が直接税中心、翌年には間接税中心と分けられていたのが、直接税間接税ともに引き上げる「全般的大増税⁽⁵⁸⁾」となった。勤労所得の税率は百分の十から百分の十五へ引き上げられた上、勤労控除の適用は 10,000 円以下から 6,000 円以下に引き下げられ、「勤労大衆の最低生活費に深く食い込み、あるゆる税源をあさりつくす⁽⁵⁹⁾」状況となったのである。戦局が悪化し、増税が限界まで行われていても、執行面では、「苛斂誅求」の怨嗟の声で官民協調を崩さないよう求められていたのである。

戦局が悪化した昭和 19 年には、次のような通達が出されている。

法人事務ノ従事者養成ニ関シテハ各署共相当留意シ来リタル処ナルガ最近熟練者ノ応召相次ギ之ガ補充容易ナラザル状態ニアリ、併モ一面税法及取扱等ハ屢々改正セラレツツアリテ調査並決定手續ハ益々複雑化シツツアル結果、従事者ヲ克ク一朝一夕ニ養成シ得ルモノニアラス、特ニ本年度ハ特別計画ニ基キ例年以上多数決定ヲ要スルヲ以テ、従事者ノ署内養成方ニ付テハ特別ノ考慮ヲ払ヒ居ルモノトハ被認モ、差当り本年ノ法人事務講習終了者ハ全部直ニ法人事務ニ従事セシメ計画ノ遂行ニ配慮セラルヘシ⁽⁶⁰⁾

ベテラン職員が次々と応召していく上に、税法が毎年のように改正され現場での調査決定手続きが複雑化していく中、法人事務従事者の養成が追い付かない状態となっていたの

である。そのため、法人事務講習修了者は、直ちに法人事務に従事させるよう通知している。

戦局が悪化するにつれ、ベテラン職員の応召、税法改正による調査等の複雑化が深刻化し、特に法人事務での人手不足が顕著となった。各局では職員講習が行われていたうえ、昭和 16 年には税務講習所が設置された。その修了者を効率的に配置するよう命じていたのである。

(5) 外部との協力

① 税務代理士制度の創設

このように繰り返す増税、深刻な人手不足など税務の現場が深刻な事態となっている中、いくつかの解決策は外部との協力に求められていた。

その一つが、税務代理士制度の創設である。

明治期より税務代弁業者が出現し、納税者の代理代筆を行うだけでなく、中には脱税等の指南だけではなく、恐喝事件等を引き起こすといった者が出現するという問題が生じていた⁽⁶¹⁾。

しかも、日中戦争勃発以降、毎年のように増税や税制改正が行われるようになると、「会計に関する知識又は税務に関する経験に基き税務に関し、納税者の代理を為し或は納税者の相談に応ずる等を業とする者が簇出した。現に此の種の業務を職業としている者の数は相当多く而も此等の者の数は年を逐つて益々増加する趨勢」となっていた。この税務代弁業者の中には「納税者に対し、無暗に異議の申立を勧誘し官民相互の摩擦を惹起し、又甚しきは納税者に不正なる計算を慫慂し、租税の逋脱を図らしむるが如き者も少くないのである。又中には依頼者から不当に高い報酬を貪るが如き者もあつて、独り納税者に対して迷惑を及ぼすのみならず、税務行政の執行に付て好ましからざる影響を与へる虞」がある者も出てきた。そこで、「今回此等業者に関す

る基礎法として、税務代理士法を制定し、此等業者の資格を限定すると共に之を許可制度とし、其の素質の向上を図り、又取締の徹底を期し、之に依り戦時に於ける税務行政の円滑なる運行に資せんとするのである」ことを目的として税務代理士制度が導入されたのである。

池田勇人主税局長も「本来此等の業者は納税者と税務当局との間の在つて、納税上に伴ふ双方の煩瑣なる手数を省くのみでなく、兎角租税に関する知識に乏しい納税者の相談に応じ、税務に関する理解を深からしめ、延いて税務行政の円満適正なる執行に寄与することとなるのであつて、其の職務は多分に公益的使命を有するのである⁽⁶²⁾」と期待をしていた。

新しく誕生した税務代理士制度では、一定の資格要件を課し、資質の向上が図られるようになったのである。税務代理士は、所得税や法人税などの主要な直接国税に関して、税務官庁に提出する書類の作成、審査の請求や訴願の提起の代理、税務に関する相談の受付等が職務となったのである。

なお、税務代理士は、昭和 22 年の申告納税制度の導入により納税者数が急増したこと等に対応するため、昭和 26 年には税理士へと変わった。昭和 26 年の税理士法では、税理士の職務には地方税も含まれるようになり、資格者には従来の許可銓衡制度に加えて、試験制度及び登録制度が採用されることとなった⁽⁶³⁾。

② 税務相談所から日本税務協会へ

もう一つが、官民協調施設の整備である⁽⁶⁴⁾。

すでに、大正期から税務行政をめぐる官民協調の施策が行われてきたことは、前稿で確認した。大正 12 年には、税務相談部が税務監督局内に設置された。また、民間でも社団法人税務懇話会が設置され官民協調機関として活動をしていた。

戦局が進むにつれ「決戦下租税の果す役割は益々重大性を加へ来り、一億国民が夫々の分に依りて租税を負担し、租税を通じて戦費の分担に任ずる所謂国民皆税の実を挙ぐるの要愈々緊切なるものある点に顧みるときは、租税に関する官民協力態勢を更に強化する必要」から、「税務官庁と呼応して税務行政施策の浸透徹底に協力し、他面民意の暢達を支援し、納税者の良き相談相手となるべき中間機関の存在が要望されるに至」った⁽⁶⁵⁾。その解決として、昭和 19 年に、税務相談所と税務懇話会が発展的に合同し、財団法人日本税務協会が設置された。この日本税務協会の会長には勝正憲が、理事長には、元東京財務局長の松山宗治が就任している。

設置された直後の日本税務協会では、さっそく納税相談を受け付ける臨時特設税務相談所を 40 か所設置することを決め、理事長の松島宗治より田中豊主税局長へ職員の派遣等の協力依頼が 6 月 8 日に出されている。

陳者増税法ノ実施ニ際会セル本年分所得税及營業税等ノ決定期ニ際シ、税務相談所事務ノ応急的拡充ノ要ヲ認め、今般別紙要綱ニ基キ常置税務相談所ノ外枢要ノ場所四十ヶ所ニ対シ臨時税務相談所ヲ開設シ決定期ニ於ケル相談対応ニ備フルコトニ致候間、此段及御報告候也
 追而本要領ノ実施ニ当リテハ、各財務局又ハ関係税務署ニ対シ職員ノ御派遣方其ノ他ニ付、御援助相仰度候ニ付テハ可然御配意ノ程御願申上候⁽⁶⁶⁾

この依頼を受けて、6 月 11 日に田中主税局長から財務局長へ日本税務協会の税務相談所へ協力するよう命じた。

所得調査委員会モ無事終了シ近ク決定通知ヲ發送セラルルコトト存候処、本年ハ巨額ノ増税ヲ為シタル直後ニシテ且所得ノ相当増加セル方面モ有之ヤニ被存候間、此際納税成績ヲ確保スル為ニハ、官民一体ト為リテ決定内容及今次増税

ノ趣旨ノ説明等ニ付遺憾無キヲ期シ、国民ヲシテ納得シテ納税ニ協力セシムルコト極メテ肝要ナリト被存候、此ノ点ニ顧ミ今回日本税務協会ニ於テ決定後ニ於ケル納税者ノ相談ニ応ジ且税務官庁ニ対スル諸手続ノ遂行ヲ援助シ税務行政ニ関スル官民ノ意思ノ疎通ヲ図ル為、別紙要綱ニ依リ貴局管下枢要ノ地ニ特設税務相談所ヲ設クルコトト相成候ニ就テハ、本趣旨ヲ体シ出来得ル限り協力シ其ノ成果ヲ納メシムル様御配意相成度、此段及通牒候也⁽⁶⁷⁾

なお、この松山理事長から出された依頼には、臨時特設相談所の方針として「八、審査請求等ニ関スル書類ノ代書ニ付テハ事簡單ナル誤謬訂正願ニ類スルモノノ如キハ可及的其ノ要求ニ応ジ、然ラザルモノニ付テハ書類ノ調理方其ノ他手続方法等ノ指導ノミニ止ムル方針ヲ採ルコト」「一〇、審査其ノ他ノ事件ニ付テハ其ノ手続等ヲ指示説明スルコトハ勿論ナルモ進ンデ納税者ノ代理人タルガ如キ行為ニ付テハ一切之ヲ為ササルコト」と明言されていた。

大正 12 年に設置された税務相談所では、審査請求に関する相談を受け付けていたが、さらには審査請求の代書も行うこともあった。しかし、昭和 17 年に税務代理士制度が創設されると、申告書や申請書の代書等は税務代理士の専権事項となり、税務協会の職務からは除外された。日本税務協会ですされたのは、審査請求の前段階での「簡單ナル誤謬訂正」の代書までであり、それ以上のことは税務代理士が行うことと、明確に住み分けがなされるようになった。日本税務協会は、官民の意思疎通をスムーズにする役割がより強調される存在として位置付けられたのである。

おわりに

以上、昭和戦前期の税務行政の姿を審査請求を通じて見てきた。

審査請求件数の発生件数は、景気の動向や戦時税制下の増税のタイミングで増減していた。税務当局側としては、円満な税務行政運営のためにも、審査請求については、懇切丁寧に対応する方針を取っていた。この懇切丁寧な対応は、昭和以前から職員に対して求められており、一貫して税務当局で求められていた姿であったといえる。

一方で、この時期は景気の動向や軍事費増加等のため税務職員が削減される反面、納税者数は増加傾向にあった。そのため、現場での事務が多端となり、特に法人で遅延がちとなった。その結果、特に法人での審査請求の処理も未決が多くなっていった。税務職員は、昭和 10 年代から増員されていくが、それにも増して増加する納税者数や、会社経理統制等の事務量の増加により、現場の人員不足は慢性的な問題となっており、それを補うためにも税務職員の質の向上が求められ、人員の効率的な配置、職員講習の充実が求められていった。

税務当局にとって、納税者の権利としての審査請求の位置付けは、戦時中においても変化はなかった。むしろ、戦時中という特殊な時局下においては、納税者との距離にはより注意が払われるようになっており、審査請求を忌諱するような傾向は確認できなかった。しかしながら、逆に、昭和 17 年の直接税を中心とした増税による納税者の急増、審査請求の奨励は、現場では事務量が激増し、混乱や疲弊が見られるようになっていった。特に審査請求の奨励は、税務調査への信頼が疑われることに繋がってしまいかねなかった。そのため、以降は審査請求を奨励するようなことはなくなっており、戦時下での税務に関する審査請求では、昭和 17 年が一つのトピックであったといえる。

戦局が悪化しても、むしろ、より納税者と税務当局との円満な運営が望まれていた。審査請求に対しても、親切な対応で臨むよう主

税局などから求められていた。ただし、「税務ノ伝統的精神」による調査の質の保持は求められていた。戦時下、毎年行われる増税による納税者数の増加、ベテラン職員の応召等により、税務の現場は人員不足が深刻化していく。

このような税務行政をめぐる状況から、税務代理士制度が昭和 17 年に創設され、審査請求の代理は、税務代理士の専担となった。また、昭和 19 年には税務相談所が日本税務協会へと発展解消した。税務相談所は、それまでは要望によっては審査請求の代書なども請け負っていたが、それは税務代理士に一本化され、日本税務協会は官民協調体制の一翼を担う機関として位置付けられたのである。これにより、それまでの曖昧だった審査請求、異議申立てにおける納税者と税務当局との仲介者の役割の整備が図られたといえよう。

なお、戦時中の官民協調体制については、このほかにも納税団体等が存在するが、それらについては今後の課題としたい。

- ① 今村千文「審査委員会から見る近代日本の税務行政」(『税大ジャーナル』34号、令和4年5月)。
- ② 例えば、神野直彦「馬場税制改革案の形成過程」(『ジュリスト』692号、1979年)、中村隆英『昭和恐慌と経済政策』(講談社、1994年。ただし初出は『経済政策の運命』日本経済新聞社、1967年)。また、近年では井出英策『高橋財政の研究—昭和恐慌からの脱出と財政再建への苦闘—』有斐閣、2006年)などが挙げられる。
- ③ 牛米努『近代日本の課税と徴収』(有志舎、2017年)。また、「近代日本の税務行政の変遷—個人所得税の「円満な徴税」を目指して—」(『税大ジャーナル』34号、令和4年5月)。
- ④ 昭和2年主秘第1号(東京税務監督局『昭和10年7月 所得税営業収益税資本利子税臨時利得税取扱方通牒』昭52本校949)。
- ⑤ 昭和7年2月6日蔵税第312号(熊本税務監督局『昭和19年 直税編例規 所得税(1)』(昭59福岡103-1))。
- ⑥ 大正5年の大阪税務監督局長通達でも「所得税・営業税ノ審査請求ハ税務署長ニ決定イタシ異議アルモノ、救済方法」として、税務職員が正規に則り処理するよう注意している(今村・前掲注(1)129頁)。
- ⑦ 中村隆英『日本の経済統制』(筑摩書房、2017年。ただし初版は日本経済新聞社、1974年)22頁。
- ⑧ 大蔵省昭和財政史編集室『昭和財政史 5 租税』(東洋経済新報社、1957年)245頁。
- ⑨ 昭和5年3月24日主秘局長主秘第33号通牒(遠賀税務署「直税に関する書類」昭44福岡11)。
- ⑩ この史料に関しては、拙稿「近代日本における税の請願」(『税大ジャーナル』28号、平成29年9月)162~184頁を参照。
- ⑪ 昭和5年5月14日大阪税務監督局長通牒(御坊税務署「機密書類」昭55大阪20)。
- ⑫ 今村・前掲注(1)128頁。
- ⑬ 御坊税務署「機密書類」昭55大阪20。なお、ここで触れられている内規では、事務上では「一、本局員ガ税務代弁業者(又ハ之ニ類スル者ヲ含ム以下倣之)ト応接シタルトキハ其ノ都度其ノ要旨ヲ部長ニ報告スルコト 一、税務署員ニ在リテハ特命アル場合ノ外署長、課長、係長以外ハ税務代弁業者ト交渉往復セザルコト 一、税務代弁業者干与ノ事件ニ対スル処理ノ書類ニハ主任者其ノ旨ヲ見易キ個所ニ表示スルコト」が、事務外では「一、税務代弁業者ト金品ノ贈答、貸借、周旋等ノ関係ヲ結バサルコト 一、税務代弁業者ト通信シ又ハ公ノ集会ニ於ケル外会同セザルコト」を定められていた。
- ⑭ 昭和3年9月13日大阪北税務署長「税務代弁業者及大納税者トノ交渉応接ニ関スル施設事項並ニ調査ノ状況申報」(御坊税務署「機密書類」昭55大阪20)。
- ⑮ 大蔵省・前掲注(8)283頁。
- ⑯ 中村隆英『昭和史 上巻』214頁(東洋経済新報社、2012年)。
- ⑰ 昭和10年8月7日大蔵省主税局長 主秘第157号通牒(川崎税務署「機密例規」(昭43東京82))。
- ⑱ 今村・前掲注(1)参照121~122頁。
- ⑲ 昭和3年2月21日東京税務監督局直第210号通牒「法人ニ係ル未済事務処理ノ件」(藤佐在税務署「法人事務例規」昭52東京22)。
- ⑳ 所得税法第73条の2は「同族会社ノ行為又ハ計算ニシテ其ノ所得又ハ株主社員若ハ之ト親族、使用人等特殊ノ関係アル者ノ所得ニ付、所得税遁脱ノ目的アリト認メラルルモノアル場合ニ於テハ、其ノ行為又ハ計算ニ拘ラス政府ハ其ノ認ムル所ニ依リ此等ノ者ノ所得金額ヲ計算スルコトヲ得」という条文である。
- ㉑ 藤沢税務署「法人事務例規」(昭52東京22)。
- ㉒ 昭和10年9月13日 東京税務監督局 直第1076号通牒「法人ノ未済件数処理促進方ニ関スル件」(藤沢税務署「法人例規」昭52東京23)。
- ㉓ 国税庁長官官房総務課編『国税庁統計年報書 第100回記念号』(国税庁、昭和1976年発行)72,73頁。
- ㉔ 井上蔵相は健全財政を目指したが、深刻な不況下であるため、増税ではなく、徹底的な財政緊縮によって、国債の発行を抑えようとした(大蔵省・前掲注(8)273頁)。
- ㉕ 大蔵省昭和財政史編集室『昭和財政史 2 財政機関』(昭和1956年、東洋経済新報社)47,48頁。
- ㉖ 「馬場大蔵大臣ノ答弁ニ表ハレタル税制経済政策要綱」(南税務署『例規令達』平12大阪137)所収。この史料は、大蔵省大臣官房文書課がまとめたものを税務監督局を通じて税務署長へ配布したものである。

- (27) 前掲注に同じ。
- (28) 大蔵省・前掲注(25)156頁。
- (29) 前掲注に同じ。
- (30) 大蔵省・前掲注(25)161頁。
- (31) 大蔵省・前掲注(25)239頁。
- (32) 大蔵省・前掲注(25)179頁。
- (33) 大蔵省・前掲注(25)240頁。
- (34) 昭和5年6月4日大阪税務監督局長通牒(御坊税務署「機密例規」(昭55大阪20))。
- (35) 大蔵省・前掲注(8)308頁。
- (36) 大正9年9月15日勅令第403号「大蔵部内臨時職員設置制」の改正結果でそれぞれ、昭和14年5月10日勅令第298号、昭和16年5月17日勅令第591号、昭和19年4月1日勅令第198号である。ただし、昭和17年分は昭和17年11月1日勅令第808号「行政簡素化実施ノ為ニスル大蔵部内臨時職員設置制外九勅令改正ノ件」による。
- (37) 昭和11年東京税務監督局長直第1015号通牒「法人ノ調査徹底ニ関スル件」(藤沢税務署「法人例規」昭52東京23)。
- (38) この過程については、税務大学校税務情報センター租税史料室『租税史料叢書 第10巻 税務執行関係史料集』の改題を参照。
- (39) 昭45本校378。
- (40) 大蔵省・前掲注(8)493頁。
- (41) 大蔵省・前掲注(8)528頁。
- (42) 大蔵省・前掲注(8)526頁。
- (43) 大蔵省・前掲注(8)583頁。
- (44) 昭和17年7月7日主税局長主秘第342号通牒(都留税務署「機密文書例規編」平12東京117)。
- (45) 都留税務署「機密文書例規編」(平12東京117)。
- (46) 大蔵省・前掲注(8)634頁。なお、法人税の増徴率は3割増減に抑えられている。
- (47) 大蔵省・前掲注(8)649頁。
- (48) 大蔵省・前掲注(8)650頁。
- (49) 「勤労所得税の基礎控除額が、前述のように、720円から600円に引き下げられたことによって(昭和15年の税制改革においては、政府原案が600円であったのを、議会で720円に引き上げたのであるが)、新たに130余万人に上る多数の勤労大衆が、最低生活費の一部を徴収されることとなり、一方における物価の上昇とともに、彼らの生活はますます窮迫化した。かくて、近代税制における「社会政策」も、巨額の軍事費には容赦なく踏みこじられたのである。」(大蔵省・前掲注(8)649頁)
- (50) 昭和18年4月23日大蔵省主税局長主秘第195号通牒(松戸税務署「所得税ニ関スル通牒綴」昭53東京150)。
- (51) 大蔵省・前掲注(8)683頁。
- (52) 昭和17年の税法改正案審議において、個人に比べて法人の税率の引き上げ幅が低すぎると非難されたことに対して、松隈秀雄政府委員が法人擁護の立場を明らかにしていた(大蔵省・前掲注(8)650頁)。
- (53) 昭和17年7月8日東京財務局長蔵秘第228号通牒「税務官吏ノ態度ニ関スル件」(都留税務署「機密文書 例規編」(平12東京117))。
- (54) 経済警察部長からの抜粋では「一、時々税務署カラ官吏ノ方ガオ出ニナリ、ソノ都度実ニ言語態度ガ横暴デ些々タル事ニモ大声デ叱リ付ケ云々、五、間違ヒガアルカ無イカ能ク確メモセズ頭カラ怒鳴リ付ケラレ又其際事務室ニ有ツタ何等関係ノ無イ帳簿マデ「オイ夫レハ何ンダ此方ヘ出セオイ遠慮スル事ハナイ早く出サナイカ貴様等ハ何時デモ其ノ通りダ」ナドト言ハレ商売ハ実ニ弱イモノダトツクヅク嫌ニナツタ、六、税務官吏ガ何故ニ一般業者ニ対シテ斯克モ横暴ナル態度ニ出ツルヤ、一般良民ニ対シ被告人扱ヒヲ為サルハ甚ダ心外ニ堪ヘナイ、七、最近ノ税務官吏ハ実ニ若イ方バカリデ是等官吏ノオ方ノ言動ハ実ニ横暴デス」といった事例が挙げられている(前掲注に同じ)。
- (55) 中村・前掲注(7)72頁。
- (56) 昭和17年8月3日東京財務局長 職秘第269号通牒「納税者ニ対スル税務職員ノ態度ニ関スル件」(都留税務署「機密文書 例規編」(平12東京117))。
- (57) 昭和19年4月8日主税局長通牒主秘第135号「決戦下に於ける税務行政の運営に関する件」(館山税務署「例規通達(直税関係)綴」昭56東京2126)。
- (58) 大蔵省・前掲注(8)694頁。
- (59) 大蔵省・前掲注(8)715頁。
- (60) 昭和19年7月21日熊本財務局長秘第486号通牒(遠賀税務署「機密例規」(昭59福岡48))。
- (61) 今村・前掲注(1)128頁。
- (62) 池田勇人「税務代理士制度の概要」大蔵財務協会『財政』第7巻第3号(昭和17年3月)。
- (63) 中橋敬次郎「税理士法案の大要」(『財政』第16巻6号、昭和26年6月号)106頁。
- (64) 昭和戦前期の税務行政における税務当局と関

係民間団体との関係については、市田浩恩・岸英彦「日本の税務行政における官民協力の考察—関係民間団体を中心として—」（『税大ジャーナル』32号、令和3年1月）139～150頁を参照。

- ⁶⁵⁾ 勝正憲「財団法人日本税務協会の設立とその使命」大蔵財務協会『財政』第9巻第6号（昭和19年6月）。
- ⁶⁶⁾ 昭和19年6月8日企第15号財団法人日本税務協会理事長依頼文（甲府税務署「昭和19年起例規 個人三税」（平12東京70））。
- ⁶⁷⁾ 昭和19年6月11日蔵税第134号主税局長通牒（甲府税務署「昭和19年起 例規 個人三税」（平12東京70））。