

《研究ノート》

占領下における軍政部徴税督励

小 柳 春一郎

はじめに

戦後税制発足当時においては、申告納税制度定着が重要課題であった。安定した運営に至るまでの税務行政混乱を象徴するものとして、連合軍第8軍徴税督励 (Military Tax Surveillance) がある。これは、占領下で国税徴収が順調に進まなかったときに、第8軍の担当者 (必ずしも軍人とは限らない。) が各税務署を直接訪問して税務行政監督と収収目標達成のための徴税督励を行ったというものである。

軍政部徴税督励については、税務行政史上極めて特異な事件として数多くの文献が言及しているが、『昭和財政史8・税務行政』がこれまでのところ最も包括的であり、その起源、展開及び終了に関して次の諸点を明らかにしている¹⁾。

① 軍政部徴税督励は、昭和22財政年度の末、より正確には昭和23年1月から開始され、昭和24年まで継続した。

② 軍政部徴税督励の目的は歳入の確保であり、具体的には徴税目標額の達成にあった。その方法としては、各税務署単位に徴税目標額が割り当てられ、軍政部担当者が税務署を訪問して、これを完遂することを要請・命令した。結果的に、収収確保という目的は達したものの、主要目的である収収確保が最優

1) 大蔵省財政史室編『昭和財政史8——終戦から講和まで 税制(2)・税務行政』(1977年)387頁。また、税務大学校研究部編『税務署の創設と税務行政の100年』(1996年、大蔵財務協会)128頁。

先された結果、申告に対する大量の更正、決定が不可避となり、個々の納税者に対する調査に基づかない課税に結びついた。かくして、納税者にとって好ましからざる制度であった。

③ 徴税督励の直接の対象となった税務署にとっても歓迎されざる制度であった。というのも、占領軍徴税督励は税収の確保を第一の目的としており、税務行政の円滑な運営の阻害要因でもあった。税務署は、税収確保のために納税者に対して更正決定の乱発を行うという結果に結びついた。

④ 日本において申告納税制度が導入された昭和22年度の所得税課税からこのような強圧的・恣意的な手段による課税が行われたことは、申告納税制度の不幸なスタートになり、その後の租税行政の困難の一因になった。

⑤ 第8軍の徴税督励からの排除は、軍政部の役割縮小に伴い昭和24年11月頃になされたが、連合軍総司令部経済科学局内国歳入課長モスの努力によるところがおおきかったし、大蔵省もこれを歓迎したところであった。

⑥ シャープ勧告により徴税目標制度の廃止があり、また、国税庁創設による租税行政の安定化もあって、この徴税督励は完全に過去のものになった。

以上の『昭和財政史8・税務行政』の指摘は、大蔵省所蔵資料と徴税督励当時の税務行政担当者の回想に基づいている。以上により、徴税督励制度の基本的な姿は明らかになっていると評価できるであろう。これに対し、本稿は、GHQ文書という占領軍側からの資料を主として検討し、軍政部徴税督励についてこれまでと異なった角度から光を当てる²⁾。

軍政部徴税督励は、昭和22年度から昭和24年度にかけての戦後税務行政史において最も注目すべき事柄の一つである。いかなる経緯で徴税督励が開始さ

2) この問題についての基本的な資料は、第1に「4.8A-10; Correspondence, 4.8A-11; Informal Memo, 4.8A-20; Organization of Surveillance, 4.8A-30; Special Report, 4.8A-40; Investigation Action, 4.8A-50; Publicity, ESS-34579~34586」というフォルダータイトル名のファイルである (Box 7632)。これらは、文字通り徴税督励を中心に編集されたファイル群である。第2は、「11 RP-19: Reports to General Marquat」というフォルダー・タイトル名の資料である (Box.7637, ESS-34740)。これは、財政課と内国歳入課が当面の税務行政について当時の経済科学局長マーカットに対して提出した報告を集めたファイルであり、徴税督励にしばしば言及する。

れ、占領軍としてどのような意義を認め、いかなる経緯で廃止されたのであろうか。また、軍政部徴税督励は、その後の税務行政にどのような影響を与えたのであろうか。本稿は、こうした問題をGHQ文書に即して明らかにする点で意義を主張できるであろう。軍政部徴税督励は、もともとGHQの発案に由来するものであるからGHQ文書の検討は重要である。

本稿は、2つの部分からなる。第1は、「1 財政課による徴税督励の発足」である。第8軍による徴税督励がスタートするのは、昭和22財政年度の終わり頃である昭和23年1月である。この当時、税務行政に関する占領軍の担当部局は、経済科学局（Economic and Science Section, 略称 ESS）財政課（Finance Division）であった。第2は、「2 内国歳入課と徴税督励」である。徴税督励は、財政課から内国歳入課（Internal Revenue Division）が独立した昭和23年度についても一層発展させられた。しかし、昭和24年半ばに第8軍による徴税督励は経済科学局への移管がなされ、その後は、経済科学局内国歳入課地方支分部局係（Field Operation Branch）による租税行政監督がなされた。最終的には、シャープ勧告により徴税目標制度が廃止されるのである。なお、本稿は、筆者の戦後租税行政史研究の一環であり、前稿である「国税庁の発足と税務行政」³⁾と関連し、国税庁発足前の税務行政のあり方を詳細に検討するものである。

1 財政課による徴税督励の発足

(1) 制度的背景

徴税督励は、申告納税制度の導入と密接に関連している。そのため、あらかじめ簡単に当時の税制と税務行政の問題点を概観する必要がある。

イ 賦課課税時代

しばしば指摘されるように、戦前の所得税制においては、申告納税制度は採

3) 『獨協法学』44号（1997年）。

用されておらず、賦課課税制度によっていた。賦課課税制度の中心であったのが、所得調査委員会であった⁴⁾。これは、税務署長が所得税等の賦課決定にあたって、管内納税者のうちから選挙により選ばれた所得調査委員を以て構成する委員会の議を経て課税所得および税額を決定するという仕組みであった。所得調査委員は、管内の有力者であり、その議を経たということで、税務署の決定に信頼性が加わるという機能があった。しかし、税務へのボスの介入、腐敗の可能性と言う点は、否定できなかった。所得調査委員会の原案は、税務署長が提出した。その作成にあたっては、納税者の側での系統的な帳簿の整備がきわめて不十分であった当時では、税務署側からの推計課税によっていた。推計課税の代表的手法は、「所得標準率」による所得推計であった。税務当局が各種業種についてサンプル調査により収入金額に対する標準的所得率を算出して、これをもとに所得を推計した。また、同業者については、同業者団体に諮問し、団体から各所属事業者格付けを答申させ、これにしたがって、個々の事業者の課税を行うこともあった。以上のように、戦前では個別納税者の実際の所得に基づいて課税するというよりも、同一環境にある納税者相互のバランスを重視した課税が行われていたのである。

ロ 戦時補償特別税

申告納税制度は、制度的には戦時補償特別措置法による戦時補償特別税（昭和21年10月9日法律38号）と財産税法（昭和21年11月12日法律52号）による財産税に始まる⁵⁾。

(イ) 戦時補償請求権

戦時補償特別税は、第二次大戦中に生じた民間企業等の政府に対する戦争関連債権（「戦時補償請求権」）を実質的に放棄させるねらいを有する特殊な税であった⁶⁾。戦時補償請求権とは、政府または特定機関（国の施策に協力する法

4) 『昭和財政史 8』319頁。

5) 忠佐市「申告納税制度の発足」『ファイナンス』11巻8号（1975年）。井上一郎「申告納税制度が導入された頃」『速報税理』平成10年2月1日号24頁、なお、同誌は、申告納税制度50周年を記念して大島隆夫、塩崎潤、島田種次、村山達夫諸氏へのインタビューを掲載し、有益である。また、『税務署の創設と税務行政の100年』79頁。

6) 『昭和財政史 7 税制(1)』151頁。

人その他の団体で命令で定めるもの）に対する請求権であって、弁済期が昭和20年8月15日以前にもの同日以前に決済がなかったもの、弁済期が昭和20年8月15日後で同日以前に生じた損害若しくは損失または同日以前になされた給付若しくは施設によるものであった。政府または特定機関の通常の業務に関して生じた請求権はこの戦時補償請求権には含まれない（1条）。

具体的には、旧陸軍省、旧海軍省及び旧軍需省航空兵器総局（臨時軍事費支弁）の業務活動に関する請求権については、賃金、俸給、年金、退職金その他の諸給与の請求権が「通常」のものとして除外されるがそれ以外の請求権は戦時補償請求権となり、100%課税により実質的に切り捨てられることになる。旧陸軍省、旧海軍省及び旧軍需省航空兵器総局（臨時軍事費支弁）以外の各局の業務活動に関する請求権については原則として「通常」のものとして戦時補償請求権から除外された。

（四）100%課税

この法律施行の際に現に戦時補償請求権を有する者またはこの法律施行以前に戦時補償特別請求権について決済を受けた者には、この法律により戦時補償特別税を課する（2条）。課税価格は、この法律施行の際に現に存する戦時補償特別請求権についてはその金額、すでに決済を受けた戦時補償特別請求権については決済のあった額である（8条）。請求権毎に1万円等の控除があるが、残余については100分の100の税率で課税された（13条）。

100%課税の結果、現存する戦時補償請求権は控除額を除けば實際上消滅し、また、既に決済（国からの支払）のあった分については、支払を受けた者から返納されることになった。納税義務者は、命令の定める日までに課税価格その他を記載した申告書を政府に提出し、その申告期限内に戦時補償特別税を納付することになっていた（14、15条）。

そもそも100%課税を原則とする戦時補償特別税は、その戦時補償打ち切りというねらいから考えても、通常の税というべきか疑問があるほどであり、その申告は、通常の申告納税とは性格を異にするものと考えられる。これに対し、財産税は、実質的な申告納税のスタートとなった税である。

ハ 財産税

表1 財産税の税率	
課税価格10万円を超える金額	100分の25
11万円を超える金額	30
12万円を超える金額	35
13万円を超える金額	40
15万円を超える金額	45
17万円を超える金額	50
20万円を超える金額	55
30万円を超える金額	60
50万円を超える金額	65
100万円を超える金額	70
150万円を超える金額	75
300万円を超える金額	80
500万円を超える金額	85
1500万円を超える金額	90

財産税は、昭和21年3月3日午前零時を調査時期とし（1条）、課税価格10万円を超える財産を有する個人（同居家族については課税価格合算の制度がある）に課された税である（22条）。この点に鑑み、調査時期に合わせて預金封鎖、新円切り換えなどの一連の金融緊急措置が実施された。税率は、表1に見るように、例えば、課税価格10万円を超える金額については25%であり、最高税率は課税価格1500万円を超える金額について90%に達した。

課税価格10万円を超える財産を有する者は、必要な事項を記載した申告書を政府に提出することになっていた（37条）。そして、その1ヶ月後に財産税を納付すべきものとされた（40条）。申告が政府の調査と異なる場合には、政府は、その調査により財産調査委員会に諮問して、その課税価格を更正した（46条1

項）。無申告の場合にも政府は、その調査により財産調査委員会に諮問して、その課税価格を決定した（46条3項）。政府は、こうした課税価格の更正、決定を納税者に通知した（49条）。これらの更正、決定に不服のある納税義務者は、通知後1ヶ月以内に不服の事由を具し、政府に審査の請求をなすことができた（51条1項）。不服の審査は、財産審査委員会においてこれをなした（52条）。

なお、異議申立の場合にも政府は税金の徴収を猶予しなかった（51条3項）。

財産税には、通報者制度が設けられていた（64条）。これは、納税義務があると認められる者が申告書を提出しなかった事実または課税価格に脱漏があると認められる事実を政府に報告した者がある場合において、政府がその報告によって課税価格を決定または更正したときには、政府は、課税価格の決定または更正により徴収することのできた金額の25%以下に相当する額（10万円を超えることはできない。）を報奨金として交付できるというものであった。これは、日本政府の反対にも拘わらず経済科学局財政課の強い勧告により導入された制度であるが、申告が適正になされることを担保する目的を有した。

財産税の執行には、申告納税という新たな制度のみならず、財産の評価という困難な問題があった。しかし、結果的に、財産税の執行状況は、比較的順調であった。財産税納税者は、総計210万人であったが、そのうち申告分が94%にのぼった。また、課税価格、税額ともに申告により90%以上が処理された。その理由は、現金、預金等のいわゆる不表現財産の把握のために預金封鎖、新円切り替えなどの金融緊急措置を採用したこと、財産評価の明確な基準が示されたこと、納税者が各地の富豪、名士を中心としていたこと、納税者側に財産税を経済再建のためのやむを得ない犠牲と考える傾向があったことが指摘されている⁷⁾。

ニ 増加所得税

以上の戦時補償特別税と財産税では申告納税制度が導入されていたが、昭和21年12月29日に公布された増加所得税法（昭和21年法律63号）は、伝統的な賦課課税方式、所得調査委員会方式に従った最後の税制であった。

7) 『昭和財政史 8』334頁。また、広田四哉「旧資産階級の没落」『戦後日本 占領と戦後改革第2巻 占領と改革』（岩波書店、1995年）とりわけ、130頁以下参照。

増加所得税を新たに導入した理由は次の点にあった。当時の所得税法によれば、勤労所得は、分類所得税として当年度に支払がなされていたが、商工業者、農林水産業者その他の事業所得者については、前年中の所得の実績によりその年の所得税を課税していた。ところが、この制度ではインフレーションの激しい時代には時期的に課税のズレが生ずると言う問題が生ずる。この弊害を解決すべく、当年度課税を採用することが必要になり、昭和22年度の所得税から当年度課税を採用することが予定されていた。しかし、昭和22年度の所得から昭和22年分の所得税を納めさせることになると、商工業者等は、昭和21年の所得税は昭和20年の所得実績を基準に課税されているが、21年の実際の所得は、昭和20年の所得よりも非常に増大している。この増大している分に課税しなければ、課税の機会を逸してしまうことになり、これに対する課税が必要になる。増加所得税は、昭和21年の不動産所得及び事業所得の合計額が昭和21年度の当該所得の決定金額の基礎となった所得金額（前年の所得金額）に比べ増加した者や当該年度中に不動産所得があった者に対する所得課税であった（1条）。換言すれば、増加所得税の主たる目的は、前年度に比べて所得金額が増大した者について課税を行うことにあった。そして、この場合、新円階級を対象とするとする観点から、給与所得を増加所得税の対象から除外していた⁸⁾。

増加所得税の税率は、当時の所得税法が分類所得方式に依っていたことに従い、次のようなものであった。不動産所得および事業所得については、増加所得2万円以下の金額に対する30%から100万円を超える金額に対する90%までの累進課税、山林所得については、2万円以下に対する30%から金額50万円を超える金額に対する70%、また、譲渡所得については、20万円以下の金額に対する25%から100万円を超える金額に対する65%までの累進課税であった。

増加所得税について納税義務のある者は、所得その他必要な事項を政府に申告した（6条）。もっともこの所得申告は、税額を確定する効果を有したのではなく、参考としての役割しか有しなかった。政府は、増加所得税調査委員会に諮問して、所得金額を決定した（7条）。

8) 『昭和財政史7』230頁。

増加所得税の執行については、税務行政の第一線で相当な困難があった⁹⁾。当時の第一線の税務職員が後年回想したところによれば、次のとおりである。

「当時のインフレの進行は激しく、その率は数倍から数十倍にもなろうとしていた。貨幣価値の下落が甚だしければ、名目所得は一段と高くならざるを得ない。本年の所得が前年に比べて仮りに実質的に増加していなくとも、名目的な数値では数倍の所得金額になるはずである。まして闇でかせぐ者などが実質的に所得を伸ばした場合など、対前年所得金額は十数倍の金額になる理屈である。このへんの理解が十分でない納税者が多かったし、理解できたとしても、必ずしもおいそれとこれに従う世相でもなかった。また、みずから収入や必要経費などを正確に記録するという記帳の慣習も全く熟していなかった。これらが重なりあい、自己の所得が前年に比較して十倍以上になるとは考えず、それらの者でもせいぜい二、三倍の申告にとどまったため、税務署の見るところと大差のある過小申告が大量に発生してしまった。当然税務署で決定した所得金額は本人の申告に比べてはるかに高額であったため、驚いた納税者からの異議申立が殺到した。そのうちに各地に集団反税運動が起こり、いくつかの税務署は一部のリーダーに指導されて押し寄せた群衆に何日も取り囲まれる状態がつづいた」。

このような指摘を見ると、申告納税制度の導入以前であったにも拘わらず、インフレーションと経済の混乱のために実際には税務行政の混乱は始まっていたと考えられる。

ホ 昭和22年所得税

その後、申告納税制度は、昭和22年の所得税全面改正（昭和22年3月31日法律27号）、法人税全面改正（昭和22年3月31日法律28号）、相続税法（昭和22年4月28日法律87号）により昭和22財政年度から本格的に導入された。

所得税において申告納税制度を導入した理由は、第一に当年度課税への移行、第二に租税民主主義であった。申告納税制度の中心となる所得税法では、次のようになっていた。まず、予定申告の制度である。個人は、毎年4月1日

9) 千木良志気夫『戦後の税務行政秘話——元税務署長のメモランダム』（筑波書房、1980年）21頁。

においてその年中の所得金額が4800円を超えると見積もられるときは、毎年4月1日から同月30日までに、その年分の所得金額及び当該所得金額に基づき計算した所得税額の見積額を記載した申告書を政府に提出する（21条1項）。4月予定申告を提出した者は、予定納税額の4分の1に相当する金額を、4期（第1期4月1日から30日、第2期7月1日から31日、第3期10月1日から31日、第4期翌年1月1日から31日）において納付しなければならない。

7月1日においてあらたにその年中の所得金額が4800円を超えると見積もられるときは7月1日から同月31日までに、10月1日においてあらたにその年中の所得金額が4800円を超えると見積もられるときは10月1日から同月31日までにその年分の所得金額及び当該所得金額に基づき計算した所得税額の見積額を記載した申告書を政府に提出する（22条）。7月予定申告及び10月予定申告をなした者についても予定納税の制度がある（31条）。

確定申告としては、その年中の所得金額が4800円を超えるとときは、翌年1月31日までにその年分の所得金額及び当該所得金額に基づき計算した所得税額を記載した申告書を政府に提出する（26条）。なお、利子所得、配当所得及び給与所得に関しては、源泉徴収の制度があった（37条以下）。

これらの申告について、更正及び決定の制度があった。4月予定申告書、7月予定申告書、10月予定申告書の提出があった場合において申告または修正にかかる所得金額の見積額または予定納税額が、政府において調査したところと異なるときは、政府は、その調査により、その所得金額の見積額または予定納税額の更正をなすことができた（44条1項）¹⁰⁾。更に、4月予定申告書、7月予定申告書、10月予定申告書の提出をなす義務があると認められる者が、当該申告書を提出しなかった場合においては、政府は、その調査により、その所得金額の見積額または予定納税額の決定をなすことができた（44条2項）。納税義務者は、こうして政府の通知した所得金額の見積額または予定納税額に不満の

10) この制度は、申告納税が適正に行われることを目的としたものであったが、その度の申告の更正、決定に税務職員が忙殺され、結果として調査が不十分になると言う弊害が存在した（「税務第一線を担う人々と語る——所得税を中心にして——」『財政』昭和24年3月号59頁）。

ある場合には、通知を受けた日から一ヶ月以内に不服の事由を具し政府に審査の請求をなすことができた（48条）。確定申告についても政府は、同様の更正、決定をなしえ（46条）、同様の異議申立て手続きがあった（49条）。財産税の場合では、税額の決定における調査委員会、異議申立てにおける審査委員会という委員会への諮問があったが、全面改正された所得税法では、そうした制度は廃止されている。なお、所得税法でも、通報者制度が設けられ、決定または更正により徴収することのできた金額の10分の1以下に相当する金額（10万円を超えることはできない）の報奨金を交付した（54条）。

昭和22年財政年度から導入された所得税・法人税の申告納税制度では、後に述べるように深刻な状況が生まれた。換言すれば、申告納税制度の本格的定着までには多くの混乱が存在したのである。

（2）徴税督励の成立

徴税督励制度が発案されたのは、日本の財政・税制を担当している経済科学局の財政課（Finance Division）においてであった。その後、財政課より分離して税制・税務行政を担当した内国歳入課（Internal Revenue Division）においてもこれを維持する決定がなされている。

イ 1947年4月12日文書

軍政部徴税督励は、1947財政年度に導入された。既に述べたように、同財政年度は申告納税制度に基づく新たな所得税法の導入後の初年度にあたった。それでは、軍政部徴税督励は、所得税についての申告納税制度の導入時に予定されていた制度であったろうか。当時において経済科学局において税制を担当していた財政課（Finance Division、なお、内国歳入課は1948年8月11日に財政課から分離する。）の文書を検討する限り、徴税督励は、所得税への申告納税制度導入時に予定されていた制度ではないと考えられる。

申告納税制度による新所得税の初年度である1947財政年度の当初にあたる1947年4月12日付けで経済科学局長マークット宛に財政課長ルカウント（Le Count）から報告書が提出されている。同文書は、広く当時の税収確保対策を

検討しているものの、徴税督励には全く言及していない。具体的には、同文書は、次のように論じている¹¹⁾。

《最近の税制上の発展は、財産税の成功と新円利得者に対する期待以上の課税にある。

財産税については、既に自主的な申告納税分だけで総額343億円に相当する申告があり、これは当初の税収見積りの80%に相当する額である。今後の更正・決定を考えれば、400億円から450億円の税収を確保できると予想している。そして、自主的な申告分だけで総税収額の70%を達成できることになる。このような結果をみれば、日本の財産税の執行は成功したと考えられ、また、この種の財産税の歴史においても最も成功したものと評価できる。

財産税は、旧資産家や財閥には打撃となったものの、新円資産家には大きな影響はなかった。というのも、財産税の評価時点が1946年3月3日であり、それ以後の利得を把握していないからである。しかし、これに対しては、増加所得税が課税されることが期待され、国税職員が厳正な執行を行うことが考えられる。増加所得税は、1946年の所得の1945年に対する増加に対して課税するものであり、最高税額は90%に達する。

現在の租税調査活動の成功は、増加所得税が予想を上回ったことにより示される。増加所得税の当初の予想税収は、45億円であったが、実際の税収は1月には60億円、2月には80億円、3月には100億円から120億円に達し、最終的には160億円に達することが期待されている。増加所得税は、営業所得と不動産所得に課税され、給与所得には課税されない。そのため、増加所得税は、闇市場での収入に課税されていることになり、新円階級と労働者との不均衡の是正に有効である。

また、われわれの要求に応じて、新たな「当年度課税 pay-as-you-go」システムによる所得税法案が議会を先月通過し、今月から施行された。これに関する行政上の詳細は、シャベル氏と大蔵省担当者により決定されるであろう。》

以上のように、この1947年4月12日付の財政課報告書から判断する限り、こ

11) Memorandum for Chief, ESS, Subject Taxation Programs, 12 April 1947, Box 7637, Folder Title: 11 RP-19: Reports to General Marquat.

の時点で財政課は財産税における申告納税制度の順調な実施に満足している。増加所得税についても、執行上の困難については言及していない。所得税についても、徴税督励への言及はない。この時点では、全体として財政課は税務行政につき楽観的な評価と見通しを有していたのである。以上の資料から判断する限り、徴税督励制度は、所得税における申告納税制度導入当初から予定されていた制度ではないと推測できる。

財産税の申告納税が比較的 success したというのは、日本側の税務職員の評価でもあった。既に述べたように、その理由としては、終戦直後であり敗戦のために税を納めるのは仕方ないという心理、財産とりわけ不動産を隠すことの困難さ、納税者が有識階級であること及び金融緊急措置令などの一連の強制的な措置があったことに求められている。その反面、所得税については、こうした好条件を欠いていた。それどころか、経済状態が不安定で闇取引が多く、闇であるが故に表に出しにくい所得があること、経済の激変のために店舗間口などで所得の類推が難しいこと、課税最低限を考えても多くの国民に所得税が課税されるようになったこと等の点は、所得税行政の困難を予想させるものであった¹²⁾。しかし、1947年4月の時点では、経済科学局歳入課は特に対策を講じていなかったのである。

ロ 1947年11月28日付文書

その後、財政課長ルカウントは、経済科学局長マーカット宛に財政課報告書を度々提出している。こうした一連の文書のなかで徴税督励が初めて登場するのは、1947年11月になってからである。1947年11月28日付けのルカウント財政課長による経済科学局長マーカット宛報告書は、この点に関する重要な資料であり、徴税督励の発端と考えられる¹³⁾。

同文書は、租税徴収改善方策と題され、「1日本の租税行政の性質」、「2徴税の現況」、「3現在の経済科学局の対応」、「4今後なされるべき経済科学局の対

12) 「税務第一線を担う人々と語る——所得税を中心にして——」『財政』昭和24年3月号60頁。

13) Memorandum for Chief, ESS, Subject Tax Collection Improvements, 28 November 1947, Box 7637, Folder Title: 11 RP-19: Reports to General Marquat.

応」から成る。同文書は、当時における包括的な租税行政論であり、次のような内容である。

まず、「1日本の租税行政の性質」では次のように述べている。

《日本の税制は、西洋の税制の規準から判断すれば、伝統的に弱いものであった。英国や米国では現在の国民所得の25%から35%を租税が吸収しているのに対し、1947年4月以前の日本では僅かに国民所得の12%から16%しか吸収していない。さらに、日本の租税行政は、非常にしまりのない (lax) ことで有名である。脱税犯に対して一度も刑事罰が課されていない。日本の納税者の伝統的な心理は、その収入の一部のみを申告し、具体的な税額の決定は税務署との交渉によるというものである。これに対し、日本の税務官吏の心理は、恣意的なものであれ、科学的なものであれ、適当な規準に従って納税者の所得を査定することが責任であるというところにあった。》

「2徴税の現況」は次のような内容である。

《本予算年度における課税状況は、予定の25%にとどまっている。その具体的な理由は次の点にある。第1に、本年度は新たな申告納税による所得税の初年度である。伝統的な納税者の心理は、「税務官吏に税額を推定させる let-the-tax-collector-guess」というものであったから、申告納税制度に適應できないのも無理がない。第2に、租税官吏の間で労働運動が盛んである。労働組合の意見によれば、国税職員の給与はその責任の重さから考えれば、一般の政府官吏より本来は厚遇でなければならないにも拘わらず、実際にはそれを下回っている。このため、国税職員は、しばしば実質的なサボタージュを実施している。例えば、ポスターをはがす、納税者に納税協力しないように恣意する、給与不足分の補充のために賄賂を要求する等である。第3に、生活費の上昇のために、多くの納税者は正しく計算された税額を支払うことが困難になっている。たとえば、源泉徴収した所得税を納税しない企業が増えている。第4に、昨年度では租税は国民所得の12%を吸収したが、今年度では24%を吸収することが予定されている。実質的に租税負担が倍増することは、困難の原因になる。第5に、少なくとも国民所得の3分の1の闇市場が存在している。第6に、約60万人の韓国系外国人、約2万人の中国・台湾人が公然と日本の税法を

遵守しない。》

「3現在の経済科学局の対応」は、次のような内容である。

《適正な税收確保という重要目的のために、占領軍は占領開始以後次のような措置をとってきた。第1に、法律の改正である。所得、法人、相続税において、法律の改正が行われた。その目的は、法律の簡素化、民事・刑事罰の強化（通報者への報奨金制度を含む。）及び適正かつ科学的な査定方法の確立にあった。第2に、政府職員でない者により構成される調査委員会の廃止である。これは、非専門的な・選挙により選ばれる関係者による税額査定というこれまでの制度を改め、適正に訓練を受けた国税職員が査定を行うという制度を樹立する目的であった。第3に、宣伝である。新しい所得税については、特に積極的な宣伝を行った。第4に、申告用紙の改善である。日本政府は、経済科学局の勧告に従い、合衆国において採用されているのと類似した・簡素化された申告書を採用した。第5に、租税行政の拡大である。経済科学局の勧告により、税務署数は360から400に、国税職員は1万5千人から3万5千人に増加し、また、大蔵省主税局内部でも組織の拡充が実現した。》

「4今後なされるべき経済科学局の対応」は、次のような内容である。

《第1に、非日本国籍者に対する日本政府の課税権の確立である。これについては、数日中に明確な措置がとられる予定である。第2に、所得税宣伝キャンペーンの着手である。正しい申告・納税を行う必要性を強調したキャンペーンが既に開始され、12月と来年1月まで継続する。第3に、国税職員に対する報酬の改善である。経済科学局は、日本政府から提案された国税職員の待遇改善案に同意を与えた。これは、国税職員のモラル改善に有効であろうし、また、一層有能な人員を職場に引きつけるために効果がある。第4に、占領軍軍人の利用である。「経済科学局は、現在、ある計画を検討中である。その計画では、第8軍の軍人が日本政府と協力して韓国人、中国人及び非日本国籍者に対して税法を実施する」。第5に、経済科学局による税務署調査である。現在経済科学局は、いくつかの税務署について調査を行っている。その結果は、12月なかばに得られるであろう。その目的は、今年度の残りの月日に関して予想できうる税收についての情報を得ることと、今後経済科学局がとりうる措置を明

らかにすることにある。第6に、脱税に対する措置である。経済科学局は、大蔵省主税局に対して脱税に対して厳格・適正な措置をとることを要請している。第7に、国税行政組織改革である。これについては、現在大蔵省と協議中である。》

以上のように、同文書は、当時の徴税改善策として包括的な内容である。そして、同文書は、今後とられるべき徴収促進策の一環として、第8軍が日本の課税当局と協力して、韓国、中国人など外国人課税を行うという計画を経済科学局が検討中であることを指摘している。実際、外国人課税問題は、当時における税務行政上の非常に困難な問題であった¹⁴⁾。以上の文書によれば、軍政部徴税督励は、当時困難を極めた外国人課税問題を解決するための手段として（少なくとも）当初は位置づけられていたのである。そして、それ以外の包括的な役割は特に言及されていない。

財政課が徴税改善策を検討したのは、背景があった。それは、GHQ民政局（GS）の干渉である。昭和22年10月4日には、民政局担当官が大蔵大臣を呼び、脱税や税務官吏の腐敗が大きな問題となっていることを指摘したのである¹⁵⁾。税の問題は、本来経済科学局の担当であることから、別のセクションがこれに干渉することに経済科学局としては神経質になったのである。

ハ 1947年12月2日付文書

経済科学局財政課は、1947年12月になると軍政部徴税督励を単に外国人向けではなく、より包括的な・日本人の課税問題を解決する手段として位置づけるようになった。即ち、第8軍が税務署を定期的に訪問して、督励を行うという手段を導入することにより租税徴収状況を改善するという方策を検討し、経済科学局長宛に承認を求めるようになる。財政課長ルカウントにより準備された租税徴収改善方策と題される1947年12月2日付文書¹⁶⁾は、この構想を具体的に

14) 井上一郎『租税行政史——終戦から占領初期まで——』（中央経済社、1980年）184頁以下、『昭和財政史8』401頁。

15) 『昭和税制の回顧と展望上』334頁。

16) Memorandum for Chief, ESS, Subject Improvement of Tax Collection, 2 December 1947, Box 7637, Folder Title: 11 RP-19: Reports to General Marquat.

展開している。

同文書は、「脱税」、「国税職員のサボタージュ」、「所得税の過小申告」、「闇市場脱税」の項目から成っている。そのうち、第8軍の徴税督励に関連するのは、次のような内容である。

第1に、「脱税」では、次のように述べる。《労賃の上昇と労働運動のために大企業でもしばしば経営困難に陥っている。そして、現在ますます多くの企業がその職員の所得税源泉徴収分をみずからの経営上の赤字を補填するために充当して、納税しないということがある。芝浦電機産業はその好例である。これに対しては、大蔵省が通達を発出しているが、第8軍の軍人が関与すれば法令遵守につき好結果が見込まれる。》

第2に「国税職員のサボタージュ」でも、《第8軍の軍人が関与すれば労働運動に対して一定の抑制的機能が見込まれる》と論じている。

第3に「所得税の過小申告」においては、次のとおりである。《納税者は、これまで政府による税額決定という方式に慣れ親しんでいたのであるから、今年度から導入された申告納税制度にすぐに対応できない。納税者はむしろ国税職員による「更正」を予期して申告を行っている。これに対する措置としては、まず宣伝がある。それに、脱税を行う者に対する厳しい刑罰である。》

最後に、一般論として、同文書は、第8軍の軍人が400ある全国の税務署を訪問するという方策が税収確保のために有効なことを指摘している。これは、税務行政の改善であるというのである。そしてそのために、第8軍に対して正式の協力要請が必要であると論じている。

ニ 1月14日付コマンド・レター

以上の構想は連合軍総司令部内部での承認を受け¹⁷⁾、1月14日付マッカーサー将軍によるコマンド・レターが第8軍に送付された¹⁸⁾。同文書は、次のように

17) Memorandum for General Marquat, ESS, Subject; Taxation Program, 5 January 1948, Box 7637, Folder Title: 11 RP-19: Reports to General Marquatは、この点に関して、既に草案が局長マーカットに提出され、承認を待っていることを述べている。

18) AG.012.1 14/Jan. Subject, Surveillance of Japanese Tax Administration, to Commanding General, Eighth Army, APO 303, 14 January 1948, Box 7632, Folder Title: 4.8A-20: Organization of Surveillance, ESS-34581.

述べる。

《日本政府による適正な歳入の確保が現在の時点で連合軍総司令部の最も重要な関心事である。日本政府の歳出が税収により確保されない場合には、インフレーションの悪化が避けられない。現在の状況では、歳入状況は当初の予想を遙かに下回っており、そのためにインフレーションが避けられない。このために、日本政府が直ちに措置をとり、軍政部が徴税に協力することが必要になった。

軍政部の徴税督励は、450ある税務署に対し行われるものであり、地方自治体の税務担当部局は目的としていない。その重点は、個人所得税部門に置かれる。というも、最も期待できる税収がそこにあるからである。既に、徴税目標額と割当額は東京、大阪など各地の財務局に通知されており、徴税督励はできる限り早急に実施されるべきである。》

1月20日付のマーケット局長宛の財政課報告書によれば、財務局の督励は1月26日から、税務署の督励は2月1日から行われることになった¹⁹⁾。

以上のように、徴税督励は、歳入の確保を主たる目的としたが、その最終的な目標はインフレーションの防止にあった。そして、税目では個人所得税を中心にしていて、これに対し、日本側でも徴税状況が実に深刻であることを承知していた。しかし、割当課税と言ったドラステックな手段にはなお、抵抗感を有していたのである。

当時の主税局長による後年の回想として次のようなものがある。

「十一月ごろには、今度はその年の収入が悪いというわけで盛んに司令部とやり合いました。……その当時に割当課税の問題がありました。私は、割当するのはよろしい、しかしとに角この税収は十分——これはぼくがつくった収入見込みであるから、それだけは絶対切ることはないからそれはまかせてもらいたい。

というのは、こちらは、更正決定を最後にしっかりやればそれで行けると

19) Memorandum for General Marquat, ESS, Subject; Tax Collection Progress, 20. January 1948, Box 7637, Folder Title: 11 RP-19: Reports to General Marquat.

思っておったわけでありますから、下手な割当課税をやって非難を受けるとむしろやりにくくなる、割り当てることは何でもないので、それで紛糾したのでは、かえって税務署にまずい思いをさせることになるので、なんとかしてもやめてもらいたいというので、これまたつつ張っておったわけでありませう。』²⁰⁾。

割当課税を前提とした徴税督励は、日本側も当初から決して歓迎していた事態ではなかったのである。

ホ 徴税督励の具体的運用

具体的マニュアルとして、以下の運営方針が採用された（1947年12月26日付文書²¹⁾）。

《大蔵省主税局が各財務局宛に毎月の徴税目標額を通知する。財務局は、管轄下の各税務署に割当を行う。この割当に関しては、軍政部の監視部隊もその正確性を監督する。各税務署の職員に対しては、日本政府の徴収担当者が連合軍代表者の同席するなかで、租税徴収の重要性、財政需要の緊急性、インフレーション防止の重要性などに触れて説明を行う。また、メディアを通じて、宣伝を行う。闇市場からの利得について適切な措置を執るよう指導する。不適切な申告に対しては厳格な刑事訴追がなされることについて宣伝をし、娯楽場（ナイトクラブ、劇場など）について現場検査を行う。租税徴収を妨害する組合指導者などについて司令部に特に報告する。市民としての権利を侵害しない限りで、監視担当の軍政部員が租税執行に関与する。ほぼ毎月税務署に電話をかける。》

実際の運営では、このマニュアルを超えて、進駐軍の車を滞納処分のために貸与するなどの方策も採られたようである。

徴税督励の具体例については、日本側からも次のような証言がある²²⁾。

20) 前尾繁三郎主税局長（当時）の回想『昭和財政史 8』369頁。

21) AG. 012. 1 (12 Jun. 48) Subject: Surveillance of Japanese Tax Administration, To Commanding General, Eighth Army, APO 343, 12 June 1948, Box 7632, Folder Title: 4 8A-10: Correspondance ESS-34579 の付属文書表題名 Subject: Eighth Army Surveillance of Japanese Tax Administration, 26 December 1947.

22) 『昭和税制の回顧と展望上』341頁。

「第8軍の現実の状況は、和歌山で申しますと、軍政部の中尉が全くの軍人さんでございまして、そこに二世の通訳がついておる、こういう体制でしたから、大蔵省から出てまいります目標額、これをもう金科玉条として扱っておりました。今でも覚えておりますが、私（和歌山税務署長……小柳注）の場合は十億三千万円ぐらいの金額、その税目構成とか課税の質という内容がどうあってもいいのです。とにかく、その全額が自分の監督下にあつて完全に徴収ができればよろしいと、こういう態度で、督励をやりました。

具体的にはどういうことになるかということ、滞納処分です。まず午前8時頃に中尉が署長室へやってまいりまして、滞納処分表を当日分の督励として10枚くらい選び出させ、それを持って、署長以下数名の職員をつれて同行いたします。おもてには、ジープが2台、場合によりますと、ジープより少し大型の滞納処分物件を乗せる自動車をあとへ持ってきて、その処分表の順序に回るわけです。軍政部の係官は玄関までしか参りません。あとはおまえらが入って、とにかく滞納処分を執行せい、ということで、生活に必要なミニマムの物件を除いて、差し押さえをし、物件を引き上げるものがあつたら、トラックに積んで税務署まで持ってきて、税務署の蔵に入れる、こういうことの繰り返しでした。」

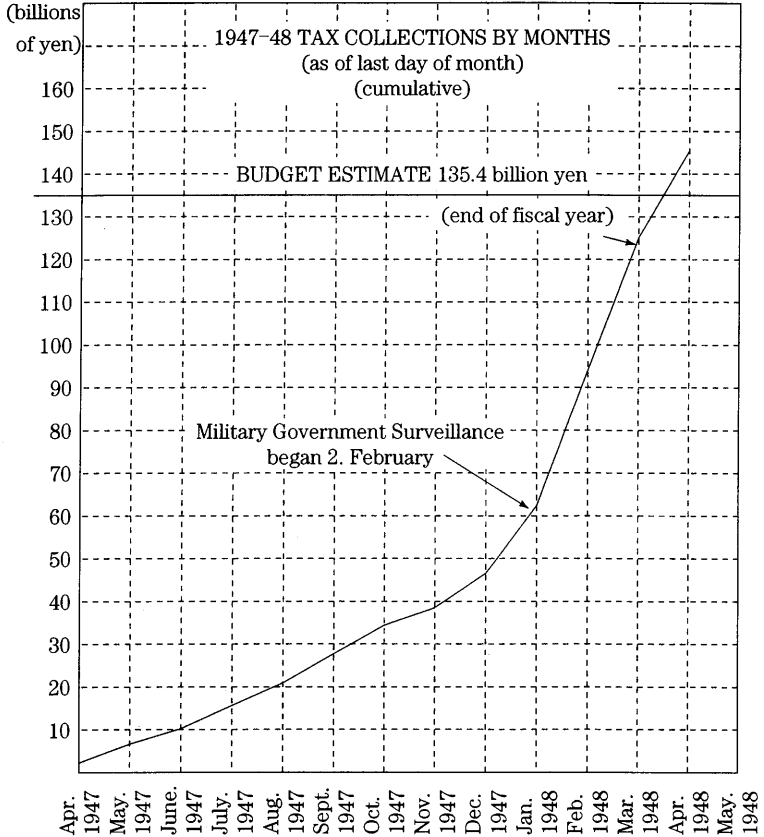
徴税督励の第一の目標は、目標額の達成にあつた。この場合には、成功した税務署長にはシャープペンシル等の報償が与えられ、また、未達成の税務署長には厳しい叱責が加えられた。しかし、徴税督励は、それ以外にも向けられた。それは、まず脱税犯の刑事訴追の実現である。当時は、新しい刑事訴訟法が施行されたばかりであり、検察当局も脱税犯罪の訴追に十分に習熟していなかった。これに対して、積極的に訴追を行うことが指令された。最後に、税務職員に対する統制である。腐敗職員に対して積極的処分を行った²³⁾。

へ 財政課による徴税督励の評価

その後、財政課長ルカウントは、1948年5月14日付のウィークリー・タックス・レポートを経済科学局長宛に提出し、徴税目標額達成の見通しが得られ、

23) 『昭和税制の回顧と展望上』344頁。

図1 1947財政年度の徴税状況グラフ（E S S 財政課作成）



出典：1948年5月28日付ウィークリー・タックス・レポート²⁵⁾

徴税督励は実にめざましい効果を上げたと自賛している²⁴⁾。

1947—1948年財政年度終了後、5月28日付のウィークリー・タックス・レ

24) Memorandum for Chief, Economic and Science Section, Subject: Weekly Tax Report, 14 May 1948, Box no. 7637, Folder Title: 11 RP-19: Reports to General Marquat.

ポートにおいて、財政課長ルカントは、1947年12月31日までの徴税成果が目標額の34.4%に過ぎなかったのに対し、その後の3ヶ月にわたる徴税督促の結果、最終的には徴税目標額の110.4%が徴収でき、予算が達成できたと報告し、「軍人による徴税督促その他の徴税促進策が開始された1月以降に徴税成果は、著しい上昇カーブを描いた」と述べ図1のグラフを掲載している²⁵⁾。

結局、この時点においては、財政課は、軍政部徴税督促の功績のみを指摘しているのである。

ト 日本側の証言

日本側でも、徴税督促については、税務行政史上に残る事件として多くの証言がある。まず、大蔵省上層部は、インフレーション防止と言う観点から不承不承その意義を認めたのであった。1947年12月27日に主税局長に就任した平田敬一郎氏は、後年の回想で次のように述べている。

「私は、インフレは最悪の租税で、いかなる悪税でもインフレより悪いものはない、という理論をもっておりましたので、事茲に至っては致し方がない。課税の方法としてはそれ自身いい方法ではないが、ある程度非常措置をやって、とにかくインフレを食い止めなければならない。——これはいくらか気休め的な考え方だったかも知れませんが、そういうつもりで、馬力をかけることに致しました。方針をこう定めますと、所得等も申告に依存するなどということは、いままでの経験からいってもわかには期待しがたいことだし、どうしても法律に認められた更正決定を適切に、また勇敢にやらざるを得ないことになる。われわれとしてはなるべく早くそれをやって納税の促進をはかり、差押えなんかもばあいによってはやらなければならない。²⁶⁾」

徴税督促は、課税目標額と結びついて実施された。その具体的なあり方について後年の回想で吉国二郎氏（当時大阪北税務署長、後に大蔵次官）は、次のように述べている。

25) Memorandum for Major General F. Marquat, Chief, ESS, Subject: Weekly Tax Report, 28 May 1948, Box no. 7637, Folder Title: 11 RP-19: Reports to General Marquat.

26) 『昭和財政史7』280頁。

「依然として司令部の状況は強硬で、主税局も苦慮した結果、予算を見積もる時には、各局（財務局のこと……小柳注）から局内の情勢を報告させて見積りを作ることになるわけだから、そういう見積りをまた各局で税務署毎に指示をしていわゆる目標として指示する、今でいえば日米交渉のような話しになりますけれども、目標指示額というものを示して、更正決定の目処を付けさせようということが行われることになり、昭和23年早々の署長会議で各税務署毎に所得税の更正決定の基準として、営業の一人当たり平均幾ら、見込み人員幾らというような形で営業、庶業、その他というふうに分けて指示をするということが行われたわけです²⁷⁾。

その税務署長会議は異様な雰囲気で、本日の会議については途中発言を許さず、文句のあるものは全部済んだ後で言え、というようなことで、各税務署毎に一人当たり所得金額目標課税人員というものを指示され、それを基にして従来の調査をさらに整理して課税するということが行われました。この目標指示額というのは23、4年も続いたわけです。」

このような徴税督励の強圧的側面を物語る資料は多い。当時、所得税事務の第一線で担当していた桜田昇氏（後に、大阪国税局東税務署長）の回想は次のようなものである。

「所得税について、……大阪局においても各税務署ごとに課税目標額を算定致しました。これは割当課税ではないにしても、絶対確保しなければならない最低課税目標額であり、署長会議を開催して、その場において指示されていたわけでございます。また、署長会議での局長さんの訓辞の中にも『目標達成に献身的な努力をするように。』とか、『万難を排しても課税額を確保するように。』とかいうような表現が使われていた記録がございます。……署長会議の席には軍政部から大阪駐在の係官が必ず陪席して、会議の状況を監視しておりました。さらに、各府県に駐在する軍政部の係官においても、各税務署を巡回し、課税内容等を監視して強硬指示を出す等、課税額又は収納額が特に低調な署にあっては、署長の進退問題にまで及ぶこともあったわけでございます²⁸⁾。

27) 吉国二郎『税金こぼれ話 わが国の租税変遷体験記』（財経詳報社、1996年）96頁。

28) 大阪国税局『税務行政の歩み』（1996年）29頁。

以上のように、当時の日本人の回想では軍政部の強圧的な側面が強調されているが、多少異なる回想もある。

竹内道雄氏（当時甲府税務署長、後に大蔵次官）は、次のように述べている²⁹⁾。

「その年、甲府税務署ではなかなか目標額に達しません。甲府軍政部には、中尉と伍長と2人の担当官が居て、時々税務署にハッパをかけたにやってきました。そのうちに、目標を達成できない税務署の署長は、免職になるとか、刑務所に入れられるとか、物騒な話しが流れて来るようになりました。

何月でしたか、寒い時期でした。私は一晩中かかって、英語で司令部あての陳情書を書きました。助けになったのは、焼け残って手許にあったコンサイスの辞書一冊だけでした。その趣旨は、だいたい次のようなことです。

『山梨県の重要な産業は、農業と織物業であるが、本年は悪天候で農産物は不作だった。また、織物は昨年まで“ガチャ万”などと言われて好況だったが、今年に入って供給過剰になってさっぱり振るわない。一方、徴税目標額は、昨年の実績をもとにして作られていて、必ずしも、本年の経済の実情を反映していない。甲府署においては、全署をあげて徴税に努力しているが、以上のような事情から、目標額の達成は大変困難である。司令部には、このあたりの状況を十分に勘案していただきたい。』

今考えると全く冷汗ものの英文でしたが、あり合わせの便箋15枚ぐらいのものを書いて、翌日軍政部の係官に渡しました。数日すると、担当の中尉が税務署にやってきました、『貴方の説明はよく分かったので、タイプで打って、上の方に上げることにした。それにしても、こんな英語の文章が書けるのに、何故あなたは私の訪問に際していつもあまり物を言わないのか。』と言って、私の書いた陳情書の用語の誤りや文法上のミスを直したものを返してくれました。』

徴税督励の強圧的な側面は、当時の日本人税務職員側の対応により加速されたという点もあるようである。

納税額の確保のために更正、決定がなされたが、個別事業者に対する悉皆調

29) 竹内道雄「終戦直後の甲府税務署」甲府税務署『百年の歩み』（1996年）14頁。

査は到底税務職員の成し得ることではなく、むしろ各業団体との交渉が行われた。この点について、吉国二郎氏の回想は次のように述べている。

「申告納税の体制になってからは、所得調査委員というような者の関与は廃止されましたが、納税者の協力がどうしても必要であり、商店会とか業種組合とは大まかな折衝をしながら納税の改善を図ると同時に、売上げその他の申告についての資料の徴集を行ったわけで、そういう意味では、所得調査委員の代わりに、それらの諸団体が事実上の税務調査の補助機関のように考えられていた時代でした。それを団体交渉と称していたのですが、団体交渉というと、私どもは動労組合との団体交渉と思い込んでいたので、団体交渉という言葉が聞かされた時、一寸異様な感じを受けたこともありました³⁰⁾。」

実際、このような団体交渉は、シャウプも目撃したのであり、シャウプは私信の中で次のように述べている。

「ペーパーの上での税法と実際の税をどのように査定し徴収するかということとの間にはとてつもないギャップのあるということを思い知らされている。フランスよりもっとひどいほどだ。医者地域ごとに（例えば市、あるいは東京の一部）『医師会』に属していて、そこの『ボス』が税務署の係官と交渉して、医者がグループ全体としていくら支払うべきか決めるという有様、それからグループのメンバーが課税額を何とかして分けているらしい。日本の会社は、帳簿を全くつけていないか、数組の帳簿をつけていて（一つは債権者用、一つは税務署用、一つは経営者用等々）……。」³¹⁾

一方で全体としての徴税目標額を確保し、他方で納税協力団体との合意を取り付けることが当時において重要な税務行政であった。

30) 吉国二郎『税金こぼれ話』95頁。

31) 1949年5月14日付の家族宛シャウプ書簡・シャウプの証言（C. S. シャウプ著柴田弘文・柴田愛子訳『シャウプの証言』（税務経理協会、1988年）139頁）。なお、シャウプ勧告でも同様の評価がある（福田幸弘監修『シャウプの税制勧告』（霞出版社、1985年）414頁）。

2 内国歳入課と徴税督励

(1) 内国歳入課発足と徴税督励

イ モスと内国歳入課

以上のように財政課時代に発足した軍政部徴税督励は、その後どのような展開を見たのであろうか。差し当たり、1948財政年度での扱いが問題になる。1947財政年度と1948財政年度の最大の相違は、財政課ではなく内国歳入課が税制・税務行政について担当していることである。これとの関連で、内国歳入課とその課長であるハロルド・モスについて簡単に述べる必要がある。

既に、1947年11月14日にGHQは、アメリカ合衆国内国歳入庁長官に対し、適切な人材を派遣するように依頼していた。これに応じて派遣されたのが、ハロルド・モス（Harold Moss）である³²⁾。モスは、1913（大正2）年4月25日にアメリカ合衆国アラバマ州で生まれ、アメリカ合衆国陸軍産業大学修士課程を1932（昭和7）年に修了し、同年米国内国歳入庁に勤務をしている。その後ニューヨーク署、マニラ事務所などの勤務を経て、昭和21年からはアメリカ合衆国内国歳入庁カリフォルニア局上席調査官として在職していた。その後、南朝鮮軍司令部勤務を経て、1948年4月に来日し、日本の租税制度、租税行政の改革のために大きな役割を果たす。後に見るように、シャープ勧告で著名なシャープ博士を招聘することを企画したのもモスである。モスは、1948年4月の来日後大蔵省幹部と接触するなど精力的に日本税務行政・税制についての調査を実施した。

32) 井上一郎「租税史をたずねて—L・ハロルド・モス（L. Harold Moss）の功績—」『税経通信』1991年3月号、Historical Summary of the Japanese Tax System prepared by the Internal Revenue Division, 30 June 1951, Box 5978, Folder Title: ESS Revenue Division, ESS-00111.なお、同課の文書マニュアル等については、Internal Revenue Files, Box 7627, Folder Title: Internal Revenue Division-SOP, ESS-34424. が包括的である。

ロ 1948年6月16日文書

モスは、1948年6月の段階で当面する税制・税務行政の問題を包括的に検討し、その後の税務行政のあり方についての基本文書（1948年6月16日にモスが経済科学局財政課長ルカウント宛に提出した文書³³⁾）を作成した。これが、経済科学局で採用されて、その後の財政課からの内国歳入課の独立に結実するのである。そして、ハロルド・モスは、財政課から分離された内国歳入課（1948年8月11日創設）の課長となる。

この文書は、当時のモスの基本構想を包括的に明らかにしている点で注目すべきものである。それによれば、当時の課題の第1は、租税法規の改善である。第2は、財源の中央、地方の分配である。第3は、租税行政機構の改善である。第1と第2の課題については、十分な時間と有能な多数の人員が必要である。と言うのも、現在の租税法規を詳細に分析し、さらに経済的条件の検討をしなければならぬからである。第3の問題についても人員が必要であり、決して一夜で解決可能ではない。これが実現するまでの間は、日本政府が占領軍の援助によりながら税収の確保につとめなければならない。

モスは、以上に言及した問題の解決のためには、長期プログラムとしては、第1に5、6人の卓越した有識者（そのうち3、4人は内国歳入庁の高官、2人は財政問題を専攻する経済学者）が日本を訪れ、90日間にわたって調査を行い、租税行政と税制について勧告（recommendation）を行うという構想を提案する。この調査団の長としては内国歳入庁副長官クラスを予定する。モスのこの構想は、後にシャープ調査団として実現する。要するに、シャープ調査団の構想は、この段階で明確になったのである³⁴⁾。

第2の長期計画は、占領軍の財政問題スペシャリスト増強である。そのために、租税行政ユニット、地方支分部局ユニット、計画・調査ユニット、地方政

33) Memorandum for Mr. Walter Lecount, Chief, Finance Division, ESS, Subject: Proposed Course of Action, Taxation Problem, 16 June 1948, Box 7634, Folder Title: 2TA-30 Projected Reforms (Gov. Reorganization), ESS-34637.

34) 『昭和財政史7』369頁。なお、付言すれば、6月の時点ではシャープが団長になることが決定されていたわけではない。

府ユニット、専売ユニットの人員として、経済科学局に内国歳入を専門にする人員18人の増強を要望している。徴税督励を行う第8軍に対しても、8人以上の専門家増員を依頼し、その大部分は米国内国歳入庁から採用すべきであると、更に人員の派遣については米国内国歳入庁の同意を得ているとする。このうち、前者については内国歳入課の創設というかたちで実現した³⁵⁾。

短期のプログラムとしては、日本政府に脱税者の厳格な訴追と財務局に税務署監督部門を創設することを要請すること、予定申告について攻撃的な更正を直ちに行うこと（昨年度は、年度後半になるまで更正はなされなかった。）、1万2千人の職員教育、輸送・交通機器の改善、税務職員に対する特別の給与表の適用、納税教育プログラム及び現在開催されている租税審議会に対し租税行政システム改革を指示することなどを提案している。

そして、GHQにより直ちに実施可能なプランとしては、第8軍による徴税督励を一層活用することをあげている。即ち、第8軍に対し、督励を永続的に続けること、この任務を最も優先させること、軍内部に督励のための専門チームを創設すること、意図的な脱税を行う者に対して軍が必要な手段を講じ得るようにすること、租税教育・宣伝に関して税務職員を援助できるようにすることが指示されている。モスに依れば、第8軍もこの計画に異存はないとのことである。

要するに、この1948年6月半ばの時点で、当面の措置として一層の軍政部督励が予定されているのである。モス来日は直ちに方針の転換をもたらしたわけではない。むしろ、モスは、来日当初の段階では一層大規模な徴税督励を意図していたのである。

同時に、注目すべきことは、内国歳入課の創設に代表される、占領軍側の税・財政問題のスペシャリストの充実である。この点は、後に軍政部徴税督励

35) 内国歳入課の目的は、日本において、民主的かつ衡平のとれた課税水準を維持しつつできる限りの税収を上げ、インフレーションと闘うこと、また、税制が特定のグループを不利に取り扱うことがないようにし、また、収入と財産の集中化を防止することであった（Memorandum for Mr. Motz G-1, Subject: Draft Questionnaire for Hearing on Manpower for Internal Revenue Division, ESS, Box 7508, Folder Title: 320.3: Organizational Tables, ESS-31228.）。

についてモスが問題点を認識することにつながるのである。そして、ここで内国歳入課に勤務した米国人は、多くが税制・税務行政の専門家として高い能力・識見を有していたことが特徴である。日本側の担当者の後年の回想でも次のように述べている。

「インターナル・レヴェニュー・ディヴィジョンにやって来たアメリカのオフィサーは、他の各部局のオフィサーとは非常に趣を異にしていた。いわば質がよかったということが言えるのではないかと思う。インターナル・レヴェニュー・ディヴィジョンとそれ以外の部局とでは、同じ司令部の中でも全然違っていたと思う。³⁶⁾」

なお、軍政部に対しては、1948年6月14日付コマンド・レター³⁷⁾及び同9月2日付コマンド・レター³⁸⁾が第8軍に送付され、徴税督励への協力要請が継続された。これは、ある意味では当然の措置と考えられる。

ハ 第8軍の対応

ところが、1948年度の徴税状況は1947年度の中途までの状況と大差ないものであった。1948年度の徴税状況について報告する1948年11月19日付のウィークリー・タックスレポートによれば、所得税源泉徴収分と法人税については好結果を得ていたものの、申告納税分の所得税については極めて満足できない結果しか得られていなかった³⁹⁾。というのも、ハロルド・モス作成による1948年12月11日付ウィークリー・タックスレポート⁴⁰⁾によれば、第8軍の側では徴税督

36) 『昭和財政史7』381頁。岸本謹之助の回想。

37) AG. 012. 1 (12 Jun. 48) Subject: Surveillance of Japanese Tax Administration, To Commanding General, Eighth Army, APO 343, 12 June 1948, Box 7632, Folder Title: 4 8A-10: Correspondence, ESS-34579. 同文書は、徴税督励を1947財政年度における歳入確保の第一の要因であると位置づけつつ、特に新たな指令がない限りこれを継続することを命じている。

38) AG. 012. 1 (2 Sep. 48) Subject: Surveillance of Japanese Tax Administration, To Commanding General, Eighth Army, APO 343, 2 September 1948, Box 7632, Folder Title: 4 8A-10: Correspondence.

39) Memorandum for General Marquat, Subject: Weekly Tax Report, 19 November 1948, Box 7637, Folder Title: 11 RP-19: Reports to General Marquat.

40) Memorandum for General Marquat, Subject: Weekly Tax Report, 11 December 1948, Box 7637, Folder Title 11 RP-19: Reports to General Marquat.

励を永続化させるための何らの実質的措置もとらず、実際になされていたのは、統計データの収集にとどまっていた。このため1948年12月6日に第8軍のMGセクション長ビーズレー Beasley 将軍とモスとの会談が横浜のビーズレーのオフィスで行われた⁴¹⁾。ビーズレーとしても、徴税督励の実質化について最大限の努力を払うことがこの際に約束されている（12月11日付ウィークリー・タックス・レポート⁴²⁾）。

1949年1月1日付のハロルド・モスによるウィークリー・タックス・レポート⁴³⁾によれば、徴税状況は、全体として予算額の43.4%にとどまっている（表2参照）。なかんずく問題なのは、所得税の申告分の納税が予算額の29.1%にとどまっていることであった。この徴税状況は、前年度よりは改善されているものの、不十分であるという点では変わらない。モスは、これについて、一部は季節的変動がその原因であるが、しかし、その最大の原因は納税者側の非協力的な姿勢と税務行政側の非効率性にあるとしている。そして、こうした状況を改善するために、可能な限りの最大限の措置が執られなければならないと述べ、こうした措置の一環として「これまでより強化され、一層集中的な8軍による徴税督励」、脱税の刑事訴追の懲罰及び国税官吏に対するインセンティブの付与があると述べている。ハロルド・モスもまた、歳入不足という現状の前に軍政部徴税督励を積極的に位置づけるに至ったのである。

1949年1月18・19日には横浜で徴税督励のための大会が開催され、京都・仙台・呉でも同様の大会が予定されていること、そこでは経済科学局スタッフ、大蔵省担当者のみならず第8軍司令部の職員も出席することになっていた（1949年1月1日付レポート）。より大規模化した徴税督励の姿を物語る。

41) Memo For File, Subject: Conference with Brigadier General Beasley on the 6th of December, Box 7632, Folder Title: 4 8A-10 Correspondence.

42) Memorandum for General Marquat, Subject: Weekly Tax Report, 11 December 1948, Box 7637, Folder Title: 11 RP-19: Reports to General Marquat.

43) Memorandum for Major General Marquat, Subject: Weekly Tax Report, 1 January 1949, Box 7637, Folder Title: 11 RP-19: Reports to General Marquat.

表 2 1948年12月現在の徴税状況

	予 算 (補正予算含む) 単位億円 12月現在	48年12月10日現在	
		徴 税 状 況 単位億円	予算目標達成 状況
所 得 税 ・ 源 泉	613	375	61.1%
所 得 税 ・ 申 告	1,222	356	29.1%
法 人 税	161	95	39.8%
酒 税	456	239	52.9%
物 品 税	175	89	50.6%
取 引 高 税	211	55	54.9%
そ の 他	411	162	39.8%
総 計	3,161	1,371	43.4%

出典：1月1日付ウィークリー・タックス・レポート

(2) 徴税督励の問題点の認識

以上のように、1948年度の軍政部徴税督励は、前年度より一層大規模に実施されたのであるが、内国歳入課による評価は前年度の財政課による評価とは同じではない。内国歳入課は、既に1949年2月の段階で、軍政部徴税督励の問題点を認識するようになっている。

イ 1949年2月12日付文書

1949年2月12日付のウィークリー・タックス・レポートは、徴収状況について、全体としては目標額の62.4%が既に達成され、申告納税分については目標額の42%の徴税が達成されたことを紹介しつつ、次のように述べている⁴⁴⁾。

「本課の代表者と第8軍のMGセクションの代表者は、大阪と東京で開催された税務署長の緊急会合に出席した。この種の会合は名古屋でも開催された。

44) Memorandum for Major General Marquat, Subject: Weekly Tax Report, 12 February 1949, Box 7637, Folder Title: 11 RP-19: Reports to General Marquat.

これらの会合は現在なされるべき措置について、すなわち大都市地域の申告書の更正について国税職員が緊急且つ劇的な措置をなすべきことを強調する目的であった。

次のことは承認されなければならない。仮に、申告書が更正されるべきだとすれば、国税職員の側の粗雑で、劇的で、恣意的な措置が必要になる。ところが、これらの税務職員の恣意的措置と方法は、共産党の宣伝の絶好の対象となっている。恣意的方法に代わるものがあるとすれば、税収の激減であるが、これもまた望ましくない。非効率的な租税行政の中では衡平の観念が一夜にして効果を持つことは期待できない。そして、衡平が実現されるのは、問題が歳入見積りとの関連で検討されるときである。かくして、本課は1949—1950年の歳入見積りを低額にして、租税行政における衡平の観念を重視することを要望する。」

以上の文書は、当時の租税行政が衡平の観念から著しく遠ざかっていることを内国歳入課が認識し、さらにそれを経済科学局長に述べている点で注目すべきである。

ロ 1949年2月26日付文書

2月末段階で作成された1949年2月26日付ウィークリー・タックス・レポート⁴⁵⁾で、ハロルド・モスは次のように述べている。まず、予算達成率であるが、全体としては72%に達し、申告納税分の予算達成率も55.9%になっている。しかし、達成までの方法が問題である。

「現在の状況が示すところによれば、1948—49財政年度の予算は、達成できる。しかし、そのその達成方法は、望ましい姿から全く遠ざかっている。現在課税庁により採用されている方法は、東洋の国であるにしても明らかに余りにも酷く (harsh) また恣意的である。この状況は、改善されなければならない。これは、最大の問題の1つであり、また本課の最大の活動領域でもある。」

以上の記述は、確かに予算額に応じた租税徴収という目的を達成したにしても、内国歳入課は決して軍政部徴税督励に満足しているのではなく、課税方法

45) Memorandum for Major General Marquat, Subject: Weekly Tax Report, 26 February 1949, Box 7637, Folder Title: 11 RP-19: Reports to General Marquat.

の改善が重要な課題になっていることを示すものである。

(3) 軍政部と内国歳入課

徴税督励に関連して、第8軍の徴税督励の担当者からも内国歳入課にしばしば問い合わせがなされるようになってきている。この中には、実務的な質問も勿論多い。質問に対して、内国歳入課は、大蔵省とも相談しつつ回答を与えている。

例えば、「税務職員は、徴税督励チームの勧告により解雇しうるか。」という質問に対し、国家公務員法の条文を引用しながら、徴税督励チームの勧告だけで解雇することは不可能であるという返答がある⁴⁶⁾。

また、徴税目標の性格について次のように述べている。

《大蔵省に依れば、徴税目標（goal）は、徴税割当額（allocated quota of tax collection）として理解されてはならない。むしろ、それは、税務職員が租税法規を遵守して、職務を誠実に実行するならば得られるであろうという大蔵省の見積りである。また、目標の設定にあたり日本全体にわたるバランスを配慮している。それ故、事情が変化すれば、新たな目標が設定されるのである。》

以上のような説明に依れば、言葉の上では、目標額は割当額ではないとしているが、確かに事情変更による変化を認めるにせよ、事情が同じであるとすれば目標額は実際には割当額としての機能を果たすと受け取られていることになる⁴⁷⁾。

以上のような実務的質問の他に、日本の税務行政のあり方に関する包括的なレポートも存在する。ここに紹介するのは、東海北陸地区の徴税督励担当者か

46) Informal Answers to questions submitted by Shizuoka Military Government Team regarding Surveillance of Japanese Tax Administration, 27 January 1949, Box 7632, Folder Title: 4. 8A-21: M.G.Surveillance Data, ESS-34582.

47) Informal Answers to questions submitted under the date of 7 January 1947 by Toyama Military Government Team regarding Surveillance of Japanese Tax Administration, 27 January 1949, Box 7632, Folder Title: 4 8A 21: M.G.Surveillance Data, ESS-34582.

ら提出された「日本租税法規の管理」と題された1949年7月12日付のレポートである⁴⁸⁾。

同レポートは、「状況」、「勧告」、「議論」の3部から構成されている。「状況」では、当時の日本の租税行政のあり方について次のように述べている。

《日本の租税行政における最大の特徴は、納税者の自発的法令遵守の欠如である。これは、自ら申告納税を行う商工業者、農家においてとりわけ著しい。具体的には、収入・費用に関する記録の欠如と正確な税額を申告する習慣の欠如に示されている。この問題のために、行政では大きな困難に直面する。税務職員は、申告書の半数以上について更正をしなければならない。更正後の税額を実際に収納することが、滞納処分によってもなかなか困難である。多くの場合において、更正が過大になっている。異議申立てが大量であり、実際の調査が不可能なほどである。納税者と税務署との間に不信感が醸成され、政治的な宣伝の絶好の機会になっている。税務職員の職務が過重になっている。

申告納税者の中心である農家と商工業者について言えば、問題は商工業者の方が悪い。農家は、更正された税額を比較的すんなりと払う傾向がある。

このような問題状況は、一つには申告納税制度導入から日が浅いということと説明できるかも知れない。しかし、「申告の習慣や記帳の習慣に関して、今年と昨年との間で目に見える改善は認められない」。意図的に法令不遵守（non-compliance）がなされていることは、納税者からの聞き取りによっても知ることができる。

何故、意図的な法令不遵守がなされるのであろうか。それは、正直になろうとする納税者についても、税務職員からの更正に対して何らの防御手段が存在していないからである。現在ある方式、即ちまず大蔵大臣への異議申立て、そして地方裁判所への提訴という手段は、通常の納税者の能力を超えている。納税者が正直に申告しているか否かにかかわらず更正がなされている現状では、納税者はできる限り低額の申告をし、その後、税務職員と納税額を交渉

48) Subject: Administration of Japanese Tax Laws, prepared by Fernand C. Dumont: Colonel Infantry Commanding, 12 July 1949, Box 7632, Folder Title: 4. 8A-10 Correspondence.

するという方法を選択している。

また、申告書が公開され、さらに他の官庁も閲覧できるために、闇市場関係者は正直な申告をすれば経済事犯として処罰されるのではないかと考え、あえて正確な申告をしなくなっている。さらに、所得の低い者には租税負担が重すぎ、正直な申告の阻害要因となっている。》

「勧告」では、以上の現状認識をふまえたよう述べている。

《第1に、独立の異議処理委員会または裁判所を設けるべきである。この機関は、独立の権威を有する必要がある。その裁判官は選挙で選ばれるのではなく、任命方式による。管轄は租税事項に限られる。任期と報酬は有能な人員を引きつけることができる程度でなければならない。地方裁判所への提訴を認めるが、この場合は法律の解釈問題に限定され、幾らの収入を得ているかなどの事実問題についてはこの機関が専属的判断権を有するようにする。また、納税者の費用負担はできる限り少なくする。第2に、申告書はじめ税務署、財務局などの全ての記録は、法律により秘密とし、正直な申告を奨励する。第3に、租税負担の水準について検討する。》

「議論」では、次のように述べている。

《租税不服審査機関を設置したとしても、現状では数多くの異議申立てのために処理能力を超えることにならないかという心配がある。しかし、この機関の権威が確立すれば、多くの類似事例にも判断をすることが可能になり、処理は容易になるだろうし、さらに、納税者の自発的法令遵守が向上することにより、異議申立ての可能性が減少する。また、申告の秘密化についても、税法が合法的所得と非合法的所得の区別をしていない以上、このような措置は違法とはならない。》

以上のように、軍政部徴税督励をきっかけとして、内国歳入課は日本の税制のあり方について経験を深めるだけでなく、税務行政の実際についても詳細な知識を得るようになっていた。これは、徴税督励によりGHQスタッフが税務行政に深く関与したことの結果である。そして、内国歳入課は、納税者の側の自発的法令遵守の増進が日本の税務行政の中心的課題であることを明確に知るようになるのである。

(4) 軍政部徴税督励の移管

イ 1949年9月23日文書

軍政部徴税督励の廃止の理由については、経済科学局長マーカットにより準備されたスタッフ・スタディー文書（1949年9月23日）が詳細である⁴⁹⁾。

同文書は、日本政府の税務行政について、その程度は減りつつもお不適切、非能率、不公平、かつ恣意的であると評価する。その原因の一部は、職員が多くが若く経験を欠いていること、有能な人員が実質的には欠けていることにある。もう一つの原因は、東洋的な租税観念である。それに依れば、徴収担当者には無制限の全権があり、納税者の側には実質的な異議申立ての権利がない。さらに、現在は、徴税目標制度が存在し、各税務署は経済状況の如何に関わらず徴税目標を達成することが期待されている。また、税率は極めて高率であるが、それは歳入需要が極めて大きなことによる。これらが結びついて、現在の日本には非常に望ましからざる税務行政のあり方が現出している。それは、「調査なしの恣意的な大量更正、納税者の側での実質的な異議申立て権の欠如」である。そして、納税者の自発的協力が全く見られないという事態を招いている。

一方GHQの税制に対する関心は、日本占領の主たる力点が、民主化・非軍事化から日本経済の安定化の達成に移行するにつれて変わってきた。

軍政部徴税督励は、次のような歴史をたどった。1947財政年度について歳入の著しい不足が予測された結果、最高司令部は軍政部徴税督励の開始を決定した。1948年1月の終わりに約120人の軍政部職員が投入された。その成果は著しいもので、1947年12月31日時点では税收予算の34%しか達成できていなかったのが、1948年3月終わりには110%の達成率になった。その後、徴税督励はそ

49) 306 (23 Sep. 49) ESS/IR. Memorandum for Chief of Staff, Subject: Tax Surveillance Program, 23 September 1949, Box 6836, Folder Title Taxes, ESS-16970. 同文書は、Box 7632, Folder Title: 5 NJ-10: Occupational Personnel, ESS-34588にも存在するが、筆者の入手できた資料では不鮮明である。

の程度を引き下げ、僅かに40人がこれに関与するようになった。再び、1948財政年度の歳入不足に鑑みて、130人が1949年1月から投入された。この結果もまた予算達成に結びついた。

確かに、目標達成については、この軍政部徴税督励は大きな成果を取めたが、量的な『圧力 pressure』を加えるというタイプの徴税督励は、日本の租税行政が抱える問題を悪化させるという面も併せ持った。日本の租税行政が極めて不適切、不公平であるという共産党の主張はこの意味では否定できない。市民と政府の間に相互の信頼とフェア・プレーが存在しないところでは、民主主義は期待できない。ところが、日本の租税行政では全く納税者と国税職員との間には信頼が存在しない。

一方で、GHQから見ても現在のような人員・組織による徴税督励を永続的に維持することは困難である。他方、日本政府の側でも日本の租税行政組織を垂直的・中央集権的なものとするのは、既に国税庁の創設で実現した。

このため、現在までのような量的な監督制度 (quantitative surveillance) ではなく、適切かつ質的な監督制度 (qualitative surveillance) をつくり、租税行政に効率性と衡平の観念をもたらすことを通じて、納税者の自発的法令遵守を強化することが必要である。

現在の日本の状況では、何らかの監督・督励制度は存在しなければならない。というのも、既に日本の税制について調査を開始したシャープがその勧告本文の前身となる秘密レポートにおいて何らかの租税監督制度が継続することを要請しているのである。

実際、このスタッフ・スタディー文書が引用する1949年8月24日付シャープ秘密レポート⁵⁰⁾は、次のように述べている。

50) From Tokyo Japan T DA WASH DC Routine, To West from Shoup, Serial No. 5, 24 August 1949, Box 6836, Folder Title: Taxes, ESS-16970. 同レポートは、次の文言で始まっている。「このレポートは、1949年7月29日と同8月12日のレポートに加えて、われわれの租税使節団が到達した結論の要点を示すものである。全ての結論は、GHQの関係部局との間でチェックが行われ、主要な点については実質的な同意が得られている。」

「われわれは、既に日本の租税行政において開始された実質的な行政の改革の継続を勧告する。われわれの公式レポート（いわゆるシャープ勧告のこと……小柳注）においては、GHQによってなされた仕事を強調することは避けるべきである。しかし、このメモランダムにおいては、われわれは経済科学局内国歳入課によりなされた進歩とその継続の重要性を強調したいと考えている。とりわけ、われわれのプログラムが成功するかどうかは、大部分、占領軍の手による継続的な租税行政監督活動にかかっている。それは、経済科学局の内国歳入課に直接報告がなされ、また、直接そこから指示が出るものであるべきである。この関連で、この秘密レポートにおいて、われわれは租税監督活動のドラスティックな縮小には憂慮の念を表明する。新しい日本の税務行政組織が新たな税制と一緒にあって、適切な程度に強力な監視活動なくして、必要な歳入を得ることができるようになるには、数年が必要であろう。」

以上のシャープの秘密レポートを引用しつつ、1949年9月23日付スタッフ・スタディー文書は、軍政部徴税督励自体はこれを廃止し、徴税督励を担当している第8軍の人員のうちで租税専門家を中心に39名程度を経済科学局内国歳入課に移管し、内国歳入課が一元的な機関として今後の税務行政監視を直接担当するのが適当であると論ずる。

以上のように、このスタッフ・スタディー文書は、徴税督励の変化の必要性を明確に指摘している。量的な税収のみを目的とした従来の軍政部徴税督励の問題点を明確にしているのである。他方、日本側の事情として、国税庁の発足が税務行政における改善事項と考えられていることが重要である。国税庁の発足という組織改革は、軍政部徴税督励廃止のための積極的ファクターであった。そして、国税庁発足はシャープの秘密レポートでも明らかに肯定的な文脈で引用されている。

ロ 1949年11月8日付コマンド・レター

以上の議論を受けて、1949年11月8日付のコマンド・レターがマッカーサー將軍より第8軍司令部に対し発出された⁵¹⁾。これは、第8軍に対し、11月15日

51) AG 012. (2 (6 Nov. 49) ESS/IR, Subject: Surveillance of Japanese Tax Administration, 6 November 1949, Box 6836, Folder Title: Taxes, ESS-16970.

より内国歳入課の地方支分部局係（Field Operation Branch）に業務と人員（32名）を移管することを命じている。このコマンド・レターは、軍政部徴税督励は、1947財政年度、1948財政年度の税収確保のために非常に貢献したと指摘する。その上で、第8軍において非軍事的活動を制限するという現在の政策のためと、徴税監督に求められるものが変化したことのために、徴税監督制度を経済科学局内国歳入課に移管することが適当であるとしている。そして、30名の人員について経済科学局への移管を命令する。他方、事務所、施設、供給品、設備などは、第8軍が便宜を図るよう命令する。

これが、軍政部徴税督励の終了にあたるのである。その後は、内国歳入課の地方支分部局担当者による新しい租税行政監督制度が組織されることになった。

（5） シャープ勧告と徴税目標制度

徴税督励と密接に結びついていた目標額制度は、当時の徴税強行の中心的制度であった。これに対し、1948年9月に公表されたシャープ勧告は、これについて所得税の徴収が完全に崩壊するのを防止するためには当初は必要であったかも知れないと述べながら、自発的な申告納税制度の原理と反するものであり、これを排除なくしては健全な税務行政の運営は不可能であると指摘する。目標額制度においては、税務署長の第一の目的は目標額達成になり、過大な或いは過小な課税を避けることに対する注意が不十分になると言うのがその理由である。勧告は、所得税は目標額制度がなければ機能しないという意見に対しては、「この制度なしには機能が発揮しえないというのであれば、所得税は廃止した方がよい」とまで述べて、強い調子で目標額の廃止を求めた⁵²⁾。

さらに、勧告は、目標額に代えて各税務署の能率を確保する適切な方法が講じられるべきであると論じ、例えば、提出された申告書の数、必要とされる更正決定の割合、納税者の不服申立の件数、調査を実施した件数、その地域で実

52) 福田幸弘監修『シャープの税制改正』367頁。また、『昭和財政史8』456頁。

施されている記録保全の範囲等により資格ある監督官が税務署を監督することにより能率向上を図るという方法を提案している。こうして、徴税督励の制度的背景についても改正がなされることになったのである⁵³⁾。

おわりに

一般に第8軍と経済科学局の関係は、次のようなものである。日本占領のための連合軍総司令部は、日本占領のために設けられた中核的行政機構であり、形式的には連合国最高司令官兼アメリカ太平洋陸軍（極東軍）最高司令官マッカーサー元帥の幕僚機構であった。アメリカ合衆国以外の連合軍は、イギリス連邦軍がアメリカ第8軍の指揮下に占領軍として参加していただけであった。マッカーサーが当初日本に進駐していたときには、直接軍政を予定していたが、結局日本政府を通じた間接統治方式によることになり、マッカーサーの下に10からなる特別参謀部が設置された。経済科学局はその10の局の一つで1945年9月15日に設置された⁵⁴⁾。その任務は、「ポツダム宣言を履行するために、日本において実施される経済、産業、財政、科学の諸政策に関して連合国最高司令官に助言を与える」ことにあった。財政課や後に財政課から分離する内国歳入課は、その課のひとつである。経済科学局の任務は、日本政府の官庁では大蔵省、商工省に対応する大きなものであった。

以上のようなスタッフ機関に対して、「主として最高司令官の指令の遵守を監視する機関として、また必要があれば最高司令官が遵守を確実にするために用いる」ライン機関として行動したのが、第8軍であった。第8軍は、政策決定機能は持たなかった。

第8軍の任務は、総司令部の政策実施を直接遂行することと、占領政策の監視であった。占領政策の監視にあたっては、まず、日本政府が総司令部から指

53) このあとに生まれたのが、いわゆる「お知らせ方式」である。これは、申告指導を内容とするもので、調査などによって得られた金額を納税者に告げ、それにより申告をするように強力な指導をしたというものである（『昭和財政史8』476頁）。

54) 『昭和財政史3 アメリカの対日占領政策』（1976年）187頁。

令を受け取るとこれを日本の法令として地方行政機関に流す。第8軍は、遵守がなされているかを監視する。遵守がなされていない場合にも、第8軍は直接是正命令を出すのではなく、上級機関に報告する。その後、総司令部が再び日本政府に是正措置をとるという間接統治の建前を遵守した方式が執られた。徴税督励では、一応徴税状況が円滑に行われているかを監視するだけではなく、目標額遵守の指導を行うことが期待されていた。

徴税督励の意義については、既に『昭和財政史』が明らかにしている。これに対して、本稿は、GHQ文書を中心にいくつかの点で新たな知見を付け加えることができた。とりわけ、経済科学局の財政課・内国歳入課が徴税督励をいかに位置づけていたかについて、これまで明らかでなかった点を明確化しえた。

徴税督励は、1948年1月14日付のコマンド・レターにより開始された。なぜ、徴税督励が開始されたのだろうか。軍政部の徴税への関与という構想は、第1に外国人課税問題から生まれた。その後、申告納税制度導入初年度の税收確保の困難さから全面的に軍政部が税務署を督励するという方策が採用されたのである。その目的は、勿論税收の確保にあったが、同時に税收を上げることでインフレーションを防止することも重要な目的であった。昭和22年度は、緊急措置であったが、昭和23年度にはより一般化・恒常化された。そして、それは日本側税務担当者に税務行政の疾風怒濤期として記憶されることになった⁵⁵⁾。

経済科学局の租税行政担当者により徴税督励はどのように評価されたか。まず、歳入確保の面では極めて有効であることが認識された。しかし、税收確保のみを目的とした執行体制のために、大量の更正決定の乱発になり、また、政治的にも問題が多いことが認識された。この点は、徴税督励がなぜ廃止された

55) 「税務から見ますと、第8軍の督励というのは大変くらいイメージでしたし、それから、米軍の手で徴税を督励されていることを一般納税者が当然知ることになった。日本政府の手による徴税ではなくて、背後に督励班がついておるといった感じが、納税思想の立ち直りにも余りいい影響を与えなかったように思います。」という評価が後年なされている（『昭和税制の回顧と展望上』344頁）。

かに関連するのである。軍政部徴税督励は、最終的には、1949年11月8日付のコマンド・レターにより、11月15日より内国歳入課の地方支分部局係（Field Operation Branch）に業務と人員を移管することになり、廃止された。

なお、更に、次の点を指摘しうる。

第1に、徴税督励は、連合軍総司令部とりわけ財政課・内国歳入課が租税行政に直接関与することになるきっかけを作った。それまでの経済科学局財政課の活動は、日本政府の租税法案作成に対する指導・助言に重点を置いていた。これに対し、徴税督励への関与により、租税行政・法規執行が経済科学局の重要な活動領域になっていった。このことは、経済科学局内部で内国歳入課が独立するきっかけになったと考えられる。

第2に、徴税督励の結果、内国歳入課は、当時の日本の租税行政の問題点をより明確なかたちで認識することになった。とりわけ、納税者の記帳がないこと、脱税の制裁が乏しいこと、税務署中心主義（税務署に対するコントロールの不十分な）税務行政、納税者の異議申立て手続きの不十分さなどが明確に認識された。

第3に、徴税督励の問題点を認識した結果、内国歳入課は、量的な歳入確保だけでなく、質的な納税者による法令遵守による納税という目標を新たに打ち立てることになった。シャウプの秘密レポートは、そのような内国歳入課の意向を強化するものであった。シャウプ勧告と相俟って、法令遵守の増進がその後の税務行政の重要な課題となった。

第4に、シャウプと徴税督励の関連について述べれば、確かに、シャウプの秘密レポートは軍政部徴税督励の廃止に影響を与えたと考えられる。しかし、シャウプ以前に内国歳入課自体が法令遵守のための税務行政監督という新しい課題を持っていたことが重要である。換言すれば、シャウプは、軍政部徴税監督の廃止の後押しをしたのであっても、廃止の主役はやはり、モスに代表される内国歳入課の活動にあった。なお、この徴税督励の問題に限らず、占領軍と日本の税務行政の関連について総合的に検討することは、なお今後に残された課題である。

〔追記〕 本稿を作成するにあたり、財団法人大蔵財務協会からご配慮とご援助を賜った。記して感謝の意を表す。

また、国税庁税務大学校研究部租税行政史班の方々にも有益な御教示を賜ったことに感謝申し上げる。