

## 国税庁の発足と税務行政

小 柳 春 一 郎

### 目 次

はじめに

1 戦前の税務行政

2 申告納税制度の導入

3 国家行政組織法の制定

4 大蔵省設置法案

5 GHQ指令

おわりに

### はじめに

国税庁の誕生は、税務行政の歴史を考える場合に極めて大きな意義を有する。そもそも、戦前においては税務行

政を中央から地方まで一貫して担当する国税庁のような組織は存在していなかった。これに対して、昭和二四年には国税庁という組織が誕生し、その後の税務行政を担当することになった。

国税庁の誕生事情については、既に『昭和財政史——敗戦から講和まで——』<sup>(1)</sup>、『税務署の創設と税務行政の100年』<sup>(2)</sup>等により、相当の事実が明らかにされている。本稿が考察を加えるのも、これに敢えて屋上屋を架するが如き感がないわけではない。しかし、これらの出版物は、相当重要な資料を発掘しながらも、全体の叙述バランスへの配慮のために当該資料の内容を詳しく紹介することがない場合があり、国税庁の誕生事情そのものについて一層詳細な紹介を行う余地が残されている。本稿は、こうした出版物が発掘した資料についてできる限り詳細に検討するとともに、GHQ文書についても検討したことで、従来は主として日本側の資料に基づいて検討されてきた問題を、より広い視角から検討するものであり、この点で意義を主張できようであらう。

本稿は、直接戦後の時代から議論を始めるのではなく、より遡って明治時代から租税行政の流れを概観する。国税庁の発足という税務行政史を画する大きな問題を検討するには、それ以前の税務行政のあり方について理解を持つことが必要になるからである。

注

(1) 大蔵省財政史室編『昭和財政史——敗戦から講和まで——』第三卷『アメリカの対日占領政策』(昭和五一年、東洋経済新報社)、第四卷『財政制度・財政機関』(昭和五二年)、第七卷『租税(1)』(昭和五二年)、第八卷『租税(2)・税務行政』(昭和五二年)。以下、昭和財政史の諸巻は、書名のみで引用する。

(2) 税務大学校研究部編『税務署の創設と税務行政の100年』(平成八年、大蔵財務協会)。以下、『税務署の創設』として引用する。

## 1 戦前の税務行政

### （1） 税務署発足前の税務行政

国税庁の発足について、重要なのは、税務署制度である。ここで簡単に戦前の税務署制度を概観する必要がある。<sup>①</sup>その前提として、税務署の制度が創設された明治時代の税制の概要を見ることにする。税務署制度が創設された明治時代における税目別の税収決算額は、次頁表1のようになっている。

各税目毎の推移を見れば、地租は、明治のはじめの最も重要な税であり、明治一〇年度の内国税、関税、印紙収入を含めた国家収入全体の八二パーセントを占めている。また、酒税は、明治時代を通じてその重要性を増していく税であり、明治一〇年度では六パーセントを占めるのみであるが、明治四〇年度には国家収入の二三パーセントを占めるに至る。明治時代は、地租と酒税が税収の中心であった。

所得税は、明治二〇年度から実施されるが、当初は、国家収入の一パーセント強を占めるにすぎず、明治四〇年でも八パーセントを占めるにすぎない。しかも、当初の所得税は、法人所得に対する課税を行っていない。法人所得に課税がはじまるのは、明治三二年の所得税法からである。なお、明治二九年に營業税法が制定され、それまで地方税であった營業税を国税に移管するが、このことが税務署の創設と密接な関係をもっていた。逆に言えば、明治二九年に税務署が創設されるまでは、地方団体が租税徴収を行ったのである。

明治二〇年に所得税が導入されたが、この当時の所得税は、現在と比べると大きな相違があった。第一に、申告納税制度ではなく、賦課課税制度であった。所得税を納めるべき所得のある者は、所得の予算金及び種類を郡区長

表1 明治時代の税目別決算額

	明治10年度		明治20年度		明治30年度		明治40年度	
	決算額	構成比	決算額	構成比	決算額	構成比	決算額	構成比
地 租	39,451	82%	42,152	64%	37,965	38%	84,974	25%
酒類税	3,050	6%	13,070	20%	31,105	31%	78,406	23%
所得税	0	0%	528	1%	2,095	2%	27,292	8%
営業税	0	0%	0	0%	0	0%	20,384	6%

決算額の数字は千円単位、構成比は内国税、関税、印紙収入を含めた国家の歳入に対する比率（『国税庁統計年報書第百回記念号』より作成）

に届けることになっていたが、これは参考であって必ずしも重視されなかった。第二に、互選による所得税調査委員会が設置されていた。この所得税調査委員会（明治三二年所得税法からは所得調査委員会）は、戦前の所得税についての特色となる制度である。明治二〇年の所得税法は、各郡区長は所得税調査委員会の決議に拠り各納税者の所得税等級金額を定め、これを納税者に達すると規定する（一七条）。明治三二年の所得税法は、法人所得については、損益計算を調査して政府が決定するが、個人所得については、所得調査委員会の調査により政府が決定すると規定する（九条）<sup>(2)</sup>。こうして、戦前の所得税課税は、実額課税ではなく、権衡課税であったと評価されている。戦前の税務行政では、商工業者等の実額調査の結果納税者が政府に協力して正確な所得が把握された場合や調査所得金額が従来のもので比べ激増した場合に「実額斟酌」、「激増斟酌」というかたちで一定の減額査定するしきたりもあった<sup>(3)</sup>。戦前の税務署長の役割は、所得（税）調査委員会をうまく運営していくことであった。第三に、法人所得について明治二〇年所得税では課税していないし、明治三二年所得税法でも課税はするが、当初の税率は二・五パーセントと僅かだ

あった。

所得税導入の後、明治二二年に国税徴収法と国税滞納処分法が制定された。これは、それ以前の一種前近代的な滞納処分制度を克服するものであった。それ以前の徴収法規としては、明治一〇年の太政官布告七九号（租税不納処分規則）があった。<sup>(4)</sup>これは、国税に優先権と自力執行権を認めた画期的な法制である。現在では、租税債権の特徴として、自力執行権と優先権があることが指摘される。通常の債権は、裁判所等を媒介として債権の満足を図る必要があるのに対して、租税債権者である国や地方団体は、滞納処分として自ら差押えをなし、換価手続により債権の満足を図ることができる。また、租税債権は、原則として総ての債権に優先して徴収できる。明治一〇年の太政官布告七九号は、この点についての先駆的法規である。もっとも、このときの制度は、現在から見れば相当独特の制度である。例えば、地租滞納の場合には、土地についてしか滞納処分手続をなしえないのであり、滞納者が重要な動産や債権を持ってもこれを差押えたり、換価したりすることはできなかったし、地租は文字どおり土地に対する課税であり、土地しかその対象としていないため、家屋や山林についても差押えも公売もできなかった。この点は、非常な不便であった。その代わりに、国税債権は強い優先権を持っていた。例えば、土地にあらかじめ担保権が設定されていても、地租不納の場合には、換価手続において地租が常に担保権に優先した。要するに、この時代の国税は、狭いけれども強力な優先権を得ていたのである。

明治二二年の国税徴収法・国税滞納処分法定当時の政府部内の審議内容によると、第一に、これまでの滞納処分法ではわずかな租税の不納のために先祖伝来の田地を失うことになり非常に過酷であること、第二に、これまでの方法は地租のように明確な課税の目的のある物税には適するが、明治二〇年から導入された所得税には適合しないことを理由として述べている。所得税は、先に触れたように、税収面では明治期に大きな役割を果たしていない

が、徴収制度に与えた影響は大きかったのである。明治二二年に国税徴収法と国税滞納処分法ができたことは、明治憲法の成立や現在の財政法に相当する会計法の成立と関連するが、同時に以上のような税制内部との関連もあったことに注意が必要である。

この国税滞納処分法制定の過程で再び問題になったのが、租税債権と担保権の調整の問題である。新たな滞納処分制度では債務者の一般財産を差押え、換価できるようにした。その代わりに担保権にも一定の優先権を認め、国税の納期限より一年前に担保権が設定された場合には、その担保権が国税に優先するとした。この制度は、明治三〇年の国税徴収法にも継承される。もっとも、この場合には担保権が先に設定されていても、それが国税の納期限の一年より前でなければ国税債権が優先するわけであり、その後大きな問題とされ、昭和三〇年代に「滞納処分と強制執行等との手続きの調整に関する法律」(昭和三二年法律九四号)等により調整されるが、当時においては、それ以前の制度に比べれば大きな前進として理解されていたのである。

なお、明治二二年の国税徴収法、国税滞納処分法においても残されたのが、地租、所得税などの国税を地方団体である市町村に徴収委託する制度であった。

## (2) 税務署の発足と税務行政

明治二九年にそれまで地方税であった営業税が国税に移管された<sup>(5)</sup>。営業税とは、物品販売業、銀行業、保険業などの各種の営業別に売上金額、建物賃貸価格、従業者、資本金額などに一定の税率をかけて税額を算出する税である。例えば、物品販売業(小売)の場合には、売上金額の万分の一五、建物賃貸価格の千分の四〇、従業者一人につき金一円の税を課したのである。

営業税の特徴は、その営業が赤字であっても営業税が課税されることである。売上金額、建物賃貸価格、従業員

数などの外形的事実に基づき、収益があるか否かに関わりなく、課税された。なお、建物賃貸価格とは、店舗その他の営業用の土地、建物の借料のことであった。こうした営業税の制度は、現在から見れば乱暴な制度のようにも見えるが、当時の社会制度から見ればそれなりに理由のある制度であった。というのも、現在でも所得とは何かは相当の難問であつて、これを会計原理や記帳制度の十分な理解のない当時で一氣に法人所得税を導入するのは、むしろ理論倒れの観すらあるからである。もっとも、こうした外形課税の制度には批判も強く、結局大正一五年には営業税を営業収益税に変更し、法人所得税の補完的な税としたのである。もっとも、この場合であっても実額課税に徹していなかったことは、先に指摘したところである。

営業税に関連して設置が必要になったのが、国家機関である税務署であつた。税務署設置の理由は、それまで地方税であつた営業税について全国的に統一的解釈、実施を行う必要があること、外形的なものであれ個々の納税者の営業活動についての調査を必要とすること、このため専門的な職員が必要であることなどである。

営業税法第三三条には、「収税官吏ハ営業ニ関スル帳簿物件ヲ検査シ又ハ營業者ニ尋問スルコトヲ得」との条文がある。各營業者は貨物の仕入れ、売上げ、従業員、金銭の出納を明らかにするために帳簿を備え付けることが義務づけられ（三二条）、虚偽の届けを為したり、故意に帳簿の記載を怠ったときには科料に処せられた。営業税での調査のあり方、質問権などは今日の税務署の直接税体制の原型を作るものである。

なお、税務署が創設されてからも、地租及び個人の所得税、営業税（その後身の営業収益税）は、市町村に徴収委託されていた（法人の営業税、営業収益税、所得税、酒税は税務署で徴収していた）。これらの徴収委託されていた税では、未納があつた場合に税務署が督促や滞納処分を行うことになつていた。徴収委託制度の場合に滞納が増えると税務署の業務が増大するために、税務署の仕事は、市町村を督促して滞納が発生しないようにすることで

あった。このため、税務署職員の定数も大きな変化がなく、長いこと一万人以下であった。

### (3) 税務監督局

大蔵省の地方官庁としては、当初は税務管理局、後には税務監督局が設けられた。もっとも、明治二九年の発足当初は税務管理局が内国税事務に関する監督機関及び執行機関とされ、税務署長には上官の指揮の下に税務署主管の事務を掌理し、部下の管理を監督する権限が与えられていたにすぎなかった。とはいえ、税務管理局が法律上の執行機関であっても実際には税務署が執行機関としての役割を果たしていたのであり、その後、明治三五年制定の税務監督局官制(税務管理局から改称)・税務署官制により執行機関と監督機関が分離され、税務監督局長は内国税事務を管理し、税務署長を指揮監督する権限<sup>6)</sup>の性格に純化され、税務署長は内国税に関する事務及び法律命令を執行する権限<sup>7)</sup>の執行機関としての性格が与えられることになった。このことは、税務管理局官制(明治二九年勅令三三七号)第一条が「税務監督局ハ大蔵大臣ノ管轄ニ属シ内国税ニ関スル事務ヲ掌ル」と規定したのに対し、税務監督局官制(明治三五年勅令二四一号)第一条が「税務監督局ハ大蔵大臣ノ管理ニ属シ内国税ニ関スル事務ヲ監督ス」と規定したことによく示されている。また、「(税務監督……小柳注)局長ハ大蔵大臣ノ指揮監督ヲ承ケ其ノ管轄内ニ於ケル内国税事務ヲ管理シ税務署長ヲ指揮監督ス」(第三条)、「(税務監督……小柳注)局長ハ税務署長ノ処分法律命令ニ違反スト認ムルトキハ之ヲ取消スコトヲ得」(第四条)とあるように、税務監督局長は、大蔵大臣の指揮監督を受け、その管轄内における内国税事務を管理し、税務署長を指揮監督するのであり、税務署長の処分が法律命令に違反するときはこれを取り消しうるものとされた。これに関連して、明治三五年に制定された税務署官制(明治三五年勅令二四二号)は、「税務署ハ大蔵大臣ノ管理ニ属シ内国税ニ関スル事務ヲ執行ス」と規定し(第一条)、税務署が執行機関であることを明示している。税務(管理)監督局の数は、明治二九年当初二



三（後に二六）であつたが、その後、明治三五年には一八になり、さらに、明治四二年の行政改革で一三に減少し、さらに、大正二年からは八になった。<sup>7)</sup>

この税務監督局、税務署は大蔵大臣直轄の地方行政機関であり、大蔵省が担当する諸行政を執行する場合に地方機関として担当した。大正一一年からは国有財産管理業務、昭和七年からは預金部資金の運用及び経理事務を担当した。その後、税務行政上に大きな変化を与えたのは、昭和一五年の馬場財政改革による所得税中心税制への変更である。これと同時に導入されたのは、給与所得での源泉徴収制度である。さらに、昭和一五年からは、統制経済の一環として資金統制が強化されて会社経理統制令が公布され、会社の利益配当、積立金、役員及び社員の給与について大蔵大臣の許可を受けることを規定したが、この許可事務の一部もまた税務行政機関の担当になった。

これにより、税務監督局、税務署は税務以外の多くの仕事を抱え込むことになった。かくして、昭和一六年には財務局官制（昭和一六年勅令七四〇号）を制定し、税務監督局を財務局と改称し、内国税事務の監督に関する事務、会社経理統制令の施行、国有財産に関する事務、預金部資金の運用及び経理を任務とすることになった。<sup>8)</sup>このように、財務局が多様な役割を果たしたことは、税務行政への注力が難しくなり、国税庁発足の重要な原因になった。なお、財務局官制が規定する財務局と税務署の関係は、税務監督局と税務署の関係と異ならなかった。というのも、財務局の役割は内国税事務の監督にあり（財務局官制一条一号）、（財務……小柳注）局長ハ大蔵大臣ノ指揮監督ヲ承ケ局務ヲ掌理シ其管轄内ノ税務署長ヲ指揮監督ス（第四条）、（財務……小柳注）局長ハ税務署長ノ処分法律命令ニ違反スト認ムルトキハ之ヲ取消スコトヲ得（第五条）という規定は、先に紹介した明治三五年の税務監督局官制の規定とほとんど同じであった。

こうして、主税局、財務局、税務署という当時の税務関連機関について後年次のような指摘を見る結果になつ

た。

「主税局長は、大蔵大臣の補助機関にすぎず、租税の賦課徴収に関する責任はすべて大蔵大臣に帰するとともに、人事会計等についても、事実上主税局の職員課及び経理課が主として関与していたとはいへ、官制上はあくまでも官房の秘書課及び会計課の責任であった。而してこのことは、税法上租税の賦課徴収を税務署長の権限として規定していることと相俟って、税務行政施行の責任の帰属は必ずしも分明とは云ひがたかった。又、地方機関たる財務局についても、大蔵省の一般的に地方組織として存し、主税局は税務行政事務に關し、大臣の委任を受けてこれを指揮監督したに止り、財務局は主税局の地方機構ではなかったのである。事務執行の必要上より事実上において主税局は財務局につき殆ど包括的な指揮を行っていたとはいへ、官制的にはかゝる能力はなく、従って税務監督局時代から財務局時代に変化するに従ひ、又終戦前後の通信交通の不円滑と相俟って、中央の地方に対する指揮監督はやゝ徹底を欠く憾みがあったのである。」<sup>(9)</sup>

注

- (1) 前掲・『税務署の創設』六三頁以下、拙稿「明治時代の国税徴収制度」税大通信三六三号(平成八年)。
- (2) 織井喜義『山本洋「創成期の所得税制叢考」』『税務大学校論叢』二〇号(平成二年)。
- (3) 『租税(2)・税務行政』三一―九頁。
- (4) この時期の国税滞納処分については、拙稿「明治一〇年代における国税の自力執行力と優先権」『法学政治学論究』二三号(平成六年)、「明治初年の滞納処分における国税の自力執行力と優先権」西川洋一・新田一郎・水林彪編『罪と罰の法文化史』(東大出版会、平成七年)、伊藤孝夫「債権の強制的実現と公權力——『年貢未進』・強制執行・租税滞納処分——」京都大学日本法史研究会編編集代表中沢巷一『法と国制の史的考察』(信山社、平成七年)。

- (5) 『税務署の創設』三〇頁、更に、中尾敏充「一九八六（明治二十九）年營業税法の制定と税務管理局官制」近畿大学法学三九卷一―二号（平成三年）が、税務署創設の事情についての優れた研究である。
- (6) 中尾敏充「一九〇二（明治三十五）年税務監督局・税務署官制の意義」阪大法学四二卷二―三三三（平成四年）二一六頁。
- (7) 税務監督局、税務監督局、財務局、税務署に関する法令等については、国税庁税務大学校租税資料室編租税資料叢書第七巻『国税行政機関関係法令規集』Ⅰ（平成六年）が詳細でかつ有益な資料集である。
- (8) 『昭和財政史第二巻財政機関』（東洋経済新報社、昭和三十一年）二三八頁。
- (9) 吉田信邦（国税庁総務課長）「国税庁の発足及びこれに伴う税務機構の改正」国税庁税務大学校租税資料室編租税資料叢書第九巻『国税行政機関関係法令規集』Ⅲ二四五頁、初出は『財政』第一四九号（昭和二十四年）。この点に修正が加えられたのは、昭和二年の財務局官制改正（昭和二年一月二〇日政令二二〇号）であり、財務局の掌るべき事務として、第一条に新たに「内国税ニ関スル法令ノ執行ニ関スル事務ニシテ財務局長ノ権限ニ属セシメラレタルモノ」という条文が付加された。これにより、財務局に一定の国税事務監督以外の執行としての権限が付与された。これは、査察制度の導入などに必要であった。

## 2 申告納税制度の導入

### (1) 申告納税制度の導入と所得調査委員会の廃止

以上のように戦前の租税行政組織は、明治時代に創設された姿を基本的に継承し、戦時中に若干の変化を受けながらも安定した姿を示していた。「戦前わが国の納税者は、政府によって賦課された税金は誠実に支払い、滞納も少なく」と『昭和財政史第八巻租税（2）・税務行政』が述べるように、社会的にもこの税務行政組織のあり方は機能していた。<sup>(1)</sup>しかし、終戦後税務行政は、大きな変化を受けることになる。そのもっとも大きな原因は、昭和二年の所得税法改正であり、これにより総合累進所得税を導入し、更に申告納税制度を設けたことである。

申告納税制度の導入は、当時の連合軍総司令部 (G H Q) から指示されたものであった。当時の連合軍総司令部においては、種々の局 (Section) が存在したが、その中の経済科学局 (Economic and Science Section) とりわけ財政課 (Finance Division) が財政問題を担当していた。<sup>(2)</sup> 当時の財政課から申告納税制度の導入と所得税調査委員会の廃止が要請されたが、その理由の一つは、申告納税制度はアメリカにおいて採用されている制度であり、それがベストであるという比較的簡単明瞭なものであった。<sup>(3)</sup>

さらに、申告納税制度が必要であつたもう一つの理由は、当時のインフレが進行したなかでの徴税状況にあった。そもそも、それ以前の所得税課税は前年実績課税主義であつた。各年の所得税は、勤労所得のように源泉徴収の対象となる所得 (勤労所得の源泉徴収は、昭和一五年に開始された。) は別にして前年の所得額を基礎として、毎年五月頃に決定され、その年の七月、九月、十一月及び翌年の二月の四回に分けて納付することになっていた。この制度は、終戦後の急激なインフレーションの下では、問題の多いものであつた。というのも、源泉徴収の対象とならない事業所得の場合には、所得が発生してから半年から一年以上経過して所得税を納付するため、インフレーションによる通貨価値の下落から利得を得ることができ、実質的に税負担が減少した。これに対し、勤労所得は源泉徴収の対象となり、所得の発生と同時に徴収され、その後の通貨価値の下落から利得を得ることがないから著しい不均衡が発生した。<sup>(4)</sup>

不均衡は正策としては、所得の発生時期と所得税の確定・徴収の時期を出来る限り接近させることが必要になつた。これは源泉徴収制度では問題ないのであり、それ以外の一般の所得税について改革が必要になり、導入が検討されたのが予算課税制度によりその年の所得に対し、その年の税をとるという制度である。予算課税制度のためには、従来の賦課課税制度では問題が多いとして、財政課から申告納税制度の導入が示唆された。

それでは、大蔵省として申告納税制度の導入に積極的であったかと言えば、そうではなかった。というのも、当時の日本人の税に対する知識が十分でなく、また、記帳の習慣もないところで正しい所得の計算と申告ができるか相当疑問があったのみならず、インフレの昂進と経済的・社会的混乱の著しい当時において納税道徳に支えられた正当な申告が広く行われるとは期待しがたいというのが理由であった。<sup>(6)</sup> 申告納税制度は、民主主義の観点と関連されて理解されるべきものであり、確かに当時においてもそうした点に言及するものがあるが、それだけにとどまらず当時の申告納税制度の導入はインフレへの対応という実務的な理由づけが重要な役割を果たした。

以上の改革とともに、所得調査委員会の廃止と市町村への徴収委託制度の廃止が行われた。従来の税務署は、自ら直接所得税の賦課徴収を行うというよりも、税額の決定においては所得調査委員会に、税金の徴収においては市町村に多くを委ねた立場であったが、こうした制度の廃止により、税務署は自ら多くの業務を担当せざるを得なくなった。このことは、税務職員を急増させた。インフレ下では税務職員の待遇改善が容易ではなく、このため、経験ある職員の退職と未経験の新規採用職員の増加という事態が生じ（税務署定員は終戦直後は一九四一八人であったのに対し、昭和二三年度には七三六〇七人）、しかも新たな制度を導入したため、大きな混乱が生じた。<sup>(8)</sup>

## （２） 申告納税制度の結果

申告納税制度の導入に伴い、制度をうまく機能させるための改正が行われた。<sup>(9)</sup> 第一は、脱税の犯罪化である。戦前の税法においては直接国税のは脱に対しては罰金又は料金を課することはあっても、懲役刑を課することはできなかった。実際の運用に当たっても、直接税の脱税を犯罪として訴追することはなかったといわれている。というのも、戦前の税務行政においては、所得調査委員会などに付議して賦課課税を行ったのであり、納税者間の権衡を重視していた。これに対し、GHQ財政課は脱税を犯罪とするように強く指示し、昭和二二年の所得税改正から詐欺

又は不正の行為により所得税額の一部について所得税額を免れた脱税者に対して一年以下の懲役に課することができる旨が規定された(六六条)。なお、法人税においても詐欺その他不正の手段により法人税を免れた場合、法人の代表者、代理人、使用人その他の従業者でその違反行為をなしたものについて一年以下の懲役に処しうることになった(四八条)。

第二に、税務調査と更正決定の権限が明示された。例えば所得税法(昭和二二年)では、予定申告書(毎年四月一日においてその年中における所得金額が四八〇〇円を超えると見積もられるときには、四月三〇日までに予定申告書を提出することが義務づけられた(二一条)に記載された所得金額の見積額や予定納税額が政府の調査したところと異なる場合には、政府は、その調査により、所得金額の見積額や所得金額、予定納税額の更正をなしうるし、また、予定申告書を提出する義務があると認められる者が予定申告書を提出しないときには、政府の調査により所得金額の見積額及び予定納税額の決定をなすことができる(四六条)。また、確定申告書に記載された所得金額や所得税額が政府の調査したところと異なる場合には、政府は、その調査により、所得金額や所得税額の更正をなしうる。確定申告書を提出する義務があると認められる者が予定申告書を提出しないときには、政府の調査により所得金額の見積額及び予定納税額の決定をなすことができる(四七条)。特に、予定納税制度において更正、決定ができるとしたことは、当年度の歳入が申告に任せるために極端に悪くなることを防止しようとするものであった。しかし、その反面として、申告に重きを置かないという態度を示すものでもある<sup>(10)</sup>。

第三に加算税の制度が整備された。期限後申告書若しくは修正申告書が提出され、又は更正又は決定があった場合に、その法定納期限の翌日からこれらの申告書を提出した日又は更正若しくは決定についての納税告知書の指定納期限までの期間について加算税を徴収した(所得税法五五条)。さらに、追徴税の制度も導入された。納税義務者

が更正決定を受けた場合には、やむを得ない事由があると認められる場合を除く外、当該更正決定又は修正申告により増加した税額の一定割合を追徴税として徴収するものである。

第四に、査察制度が設けられた。もともと、昭和二三年制度創設当初の査察制度は、現在のような犯則事件の調査、告発に限られず、大口インフレ利得者などに対して徹底的、機動的な調査を行い税収を確保することに目的があった。<sup>(1)</sup>

以上の点は、いずれも納税者が公正妥当な申告を行うことを目指したものであった。しかし、実際には公正妥当な申告が行われたとは言い難い状況であった。当時の個人事業者に経理の基本原則は確立しておらず、正確な帳簿をつける習慣もなかった。このため、過少申告・無申告が相次いだ。また、激しいインフレ状況の下では、四月に予定申告をした後に、七月、一〇月に修正申告をし、又はこれらの申告又は無申告に対し仮更正、決定を成し得るなどの二重三重の対策がとられた。しかし、昭和二三年の予定申告の状況では、課税見込み人員の五七％、課税見込み税額一七％しか申告がなされなかった。<sup>(2)</sup> G H Qは、この対策として、税務署に徴収目標額を設定した「徴税強行」を指示した。更に、軍による徴税督励もなされた。この結果、申告又は無申告に対して更正決定が大量になされたが、当時の税務職員の未経験と社会の混乱によりしばしば十分な調査に基づかない更正決定がなされることになり、多くの問題を生んだ。納税者は、申告をしてもいざれ更正されるのであるから、申告をするにしても最小限にとどめるべきであると考え、このため、過少申告と大量更正という悪循環がうまれたという推測もある。更に滞納処分も積極的に実施された。

以上のように、当時の税務行政は極めて困難な状況に立ち至っていた。国家財政の困難とインフレ、更に連合軍という戦前には想像も付かなかった事態のためにそれまで比較的に安定していた租税行政に大きな混乱が生じたの

である。

注

(1) 『租税(2)・租税行政』三二〇頁。なお、昭和二年所得税法は、それまでの分類所得税からの総合累進所得税への転換として、わが国の所得税法の歴史の上で極めて大きな意義を有する。

(2) 『アメリカの対日占領政策』四七二頁。

(3) 『租税(2)・租税行政』三八七頁。『税務署の創設』八一頁。更に、当時の税務行政については、井上一郎『税務行政史』(中央経済社、昭和五五年)が極めて有益である。

なお、所得調査委員会の制度について、後年次のような指摘がある。

「戦後問題になったのは、アメリカ流のいわゆる実額課税に徹するという考え方、それと日本の在来の考え方との衝突ということがあったと思うですね。所得調査委員会はその最も典型的な一つの例、つまり他人のふところのことなどわかりっこないのに、納税者自らが自分の所得の計算をするという考え方じゃなくて、公平な第三者としての所得調査委員会というものが所得の査定をする、いわば全体としてバランスのとれた所得を査定をする、そういう考え方が基本にあった制度ではなかったかと思うのですね。」(平田敬一郎『忠佐市』泉美之松『昭和税制の回顧と展望 下巻』(大蔵財務協会、昭和五四年)一一四頁)。

(4) 金子宏「シャウプ勧告と所得税」同『所得課税の法と政策』(有斐閣、平成八年、論文初出昭和六三年)、同「わが国の所得税と源泉徴収制度——その意義と沿革——」同『所得課税の法と政策』(論文初出平成三年)一四一頁。

(5) 『租税(2)・租税行政』三八九頁。『税務署の創設』八三頁。

(6) 近年の文献として中村芳明「申告納税制度とその展開」日本租税理論学会編『戦後五〇年と税制』(谷沢書房、平成八年)。

(7) 『租税(1)』二〇二頁。

(8) 『租税(2)・租税行政』三六四頁、『税務署の創設』八七頁。



(9) 『租税(2)・租税行政』三九二頁以下、『税務署の創設』八二頁以下参照。なお、当時の大量の更正、決定の背景として占領軍の指示の元に「徴税目標」制度が存在したことが挙げられる。「徴税目標」制度は、歳入確保を至上の目的としていた。

(10) 『租税(2)・租税行政』三九三頁、『税務署の創設』八七頁。

(11) 『租税(2)・租税行政』三九九頁、『税務署の創設』一八九頁。

(12) 『租税(2)・租税行政』三九三頁。後年の座談会では、次のように述べている。

「忠(佐市) 予定申告の程度が期待していたものよりも非常に低かったのです。七月予定申告の関係だけでもうしますと、前年度に比較して大体四倍程度の物価の値上がりであったかと記憶しています。したがって、累進税率で計算した所得税額も少なくとも四倍くらいになっているのではないかと期待をして、そういったような宣伝もしてもらったつもりですけども、出てきたのは前年の大体一倍半から二倍くらいの程度でした。しかも全国に共通してあまり高低がない、まことに判で押したような結果が出てきたのには驚きました。」

平田(敬一郎) ぼくが(主税局長に……小柳注) かわった途端、当時、理財局長の伊原君(昭二・九〇同二六・五)が、大蔵省証券の発行限度があと十日分くらいしかなく、このままだと国庫は破産状態になるので、主税局頼むと、深刻な顔をして言ってきたことを覚えています。統計を調べてみると、二二年一二月末現在で、二二年度の税収は予算に対して全体で三五％しか入っていないかった。なかなか申告所得税はその年の見積り額の一一・四％です。だから申告所得税は特に一二月までは惨たんたる状況にあったわけですね。(平田敬一郎〓忠佐市〓泉美之松『昭和税制の回顧と展望 上巻』(大蔵財務協会、昭和五四年) 三二八頁)。

### 3 国家行政組織法の制定

#### (1) 官僚制の改革

以上のような租税行政の混乱とは別に、当時の大きな問題は、新憲法にあわせて官僚機構全体を改革するという

ものがあつた。<sup>(1)</sup> 明治憲法においては、官僚制に関する問題は、天皇の官制大権に属するものとされ、それ故、勅令である官制(各省官制)により規定されていたが(それ故、税務機構については、主税局は大蔵省官制、財務局は財務局官制、税務署については税務署官制により規定されていた)、戦後の新憲法の下では、そのような形式による規制は不可能になった。まず、新憲法の制定に伴い行政組織の根本的改変が必要になり、昭和二十一年三月にはこのための臨時法制調査会を設置することが政府により発表され、七月から審議が開始された。臨時法制調査会における法案作成に関しては、連合軍司令部民政局との継続的接触が行われ、法律の要綱案のみならず具体的条文起草についても民政局との折衝が頻繁に行われた。<sup>(2)</sup> 審議の成果としての内閣法案は、第九一回帝国議会に提案され、昭和二十二年一月に公布され、新憲法の施行の日(昭和二十二年五月三日)から施行されることになった。

内閣法の制定とあわせて、官僚制改革は、占領軍の大きな目的の一つであつた。当時は、官僚制全体について大きな組織改革が可能な時期であり(例えば、内務省解体)、平時とは異なる状況であつた。行政組織全体でも、また大蔵省内部でも繰り返し新たな大蔵省の組織について議論が行われている。もっとも、税務行政に関する組織を外局として独立させるという「国税庁」(当初は、主税庁、収税庁などの名称があつた)設置案は、大蔵省の省全体の案としてまとまつたことはなかつた。しかし、大蔵省内部では外局構想は、何度か検討されていた。

ここでは、まずはじめに、全体的な官僚制改革のあり方を概観し、大蔵省設置法案の前提である行政官庁法や国家行政組織法で「外局」という制度がどのように位置づけられたかを検討する。

## (2) 行政官庁法

臨時法制調査会は、内閣法案とほぼ並行して行政官庁法の起草を担当した。当初は、中央官庁法、地方官庁法という二本立てで行政組織について検討したが、新憲法の審議において知事公選制が不可避となり、抜本的な地方制

度改革が必要となり、中央官庁に関する法としての行政官庁法が起草されることになり、昭和二二年三月に行政官庁法が成立した。<sup>(3)</sup>しかし、行政官庁法は、行政組織の基本的法規であるが、各省の機構改革自体がまだ十分な熟度を達成していない時期の立法であり、また、連合軍司令部の十分な支持を得られないままに成立した法であって、一年限りの暫定的な法律とされ（昭和二三年五月二日に期限切れになる予定であったが、その後一旦五月末日まで延長され、更に国家行政組織法の施行される前の日まで効力を有することになった。）、将来の本格的な機構改革とその他の新法（「国家行政組織法」）が予定されていた。そもそも連合軍最高司令部民政局は、新憲法下の国会において行政機構について根本的な再検討を行うことを期待していたのである。なお、行政官庁法は、外局について「各大臣の管理する事務は、法律又は政令に別段の規定あるものを除く外、総理庁、従来の各省及び従来の各大臣の管理する外局で、これを掌る」と規定していた（三条）。この場合の外局とは、行政官庁法の立案の際には「省と並び省の外にある独立機関（independent organ）」として理解されていた。当時の法制局の説明に従えば、外局とは中央官庁の補助部局組織の一部であると同時に独立官庁たる性格をも備えているものであった。<sup>(4)</sup>

### （3）国家行政組織法と外局

行政官庁法の代替としての国家行政組織法案起草は、昭和二二年末から開始された。その過程で連合軍最高司令部民政局から指示があり、国家行政組織法案は、政府官庁（government offices）の種々の種類の定義、各省又は独立官庁内部の機構における種々の定義を内容とすべきことになった。<sup>(5)</sup>このため国家行政組織法案は、現行の行政組織の体系を一定の規格に基づいて整序することを意図したものになった。

国家行政組織法案による外局の位置づけは、大きな意義を持つ。というものの、他ならぬ国税庁は外局として創設されることになるからである。外局について、立法当時の考え方は、次のようなものであった。

まず、そもそも外局の制度を存置する理由、廃止すべきでない理由について、国家行政組織法案起草当時の想定問答集は次のように述べている。《所掌事務が内局の一局で掌握する場合よりも著しく多いが独立の一省となるほどではない場合、他の行政機関及び国民に対して自らの名前で意思を発表することが適当である場合、人事・会計等の面で独立の地位を認めることが適当である場合であった。従来は、外局は直接に大臣を補佐するもので、事務を行うには次官を通じないこととしていたのであるが、昭和一七年一月一日の各省官制改正により、次官は各局部（省外局部を含む。）の事務を監督する旨規定し、外局の事務も次官を通すことになったため、外局の存在理由はいささか減少した（各省官制一六条）。しかし、特に従来の総理府では、各省に編入できない行政事務を担当する外局が極めて多く、しかも内閣総理大臣がこれを直接監督することが事実上不可能であり、総理府においては外局の制度を設ける必要がある。》各省の外局についても、国家行政組織法案の想定問答集は、次のように述べている。「各省の場合につきましても、民間達識の専門家を外局の長としてある程度独立に、自由にその手腕をふるわせることが適当である場合も少なくないと思われます。」<sup>(6)</sup>

なお、外局と府、省との関係については、次のように法案立案当時は説明されていた。<sup>(7)</sup>国家行政組織法案五条により、国の行政事務はすべて総理府、法務府、各省に分属させられるため、外局の所掌事務は対外的にはすべて府省に属する。しかし、一二条二項で外局の長は、その機関の所掌の事務に関して主任の大臣に対して、府令、省令等の発出を求めることができる。

また、国家行政組織法案は、外局の名前を院（Administration）、庁（Agency）、委員会（Board, Commission）とした。これは民政局の指示に従ったものであるが、法案の想定問答書集は次のように述べている。<sup>(8)</sup>《従来の総理府外局には建設院、賠償庁、宮内府、食糧管理局など名称がまちまちであり、一般国民が少し見ただけではそれらの

機関の性格について理解に苦しむ点があった。これらの名称を簡易化することが必要である。従つて、府は総理府、法務府等各省と同じくその長が内閣法にいう主任の大臣として行政事務を分担管理し、最も一般的な中央行政機関たる省と同列のものであるものに限り、外局は委員会の他には院、庁の二種類に限ることにする。そして、院と庁の区別は大体その組織の大小、複雑性に従つて定めることになるが、原則として院とはその所掌事務の特殊性から國務大臣（及び認証官……ただし、認証官については資料では鉛筆で抹消されている（小柳注））を以てその長とすることに定められていとし、それ以外の外局は庁ということにしてこの点を明確にしたい。但し、法律には明記しない。それは、何か特別の理由でこの原則を貫くことが適當でない場合に備えてである。そして、院では長を総裁、庁ではその長を長官と統一する。なお、合議制の機関は委員会とし、その長を委員長とする。』

しかし、以上の点に關して国家行政組織法案の国会審議において重要な変更があつた、法案が行政機関の種類を府、省、委員会、院、庁の五種類としたのに対し、議会は院を削除した（三条）。それ故、外局として設置できるのは、合議体の外局のための委員会と合議体でない外局のための庁だけになった。国会が院と庁の区別を廃止した理由は、院と庁とに分けるのは無用の分類であり、庁から院への昇格運動の種をまくというものであつた。

こうして成立した国家行政組織法による外局の長の権限は次のようなものである。外局の長は、その機関の事務を統括し、職員の仕事について、これを統督する外（二〇条）、その機関の所掌事務について、それぞれ主任大臣に対し、案を供えて、府令又は省令を発することを求め（第二二条）、又は法律の定めるところにより、政令、府令、又は省令以外の規制その他特別の命令を自ら発することができる（第二三条）。更に、外局の長は、その機関の所掌事務に關し、公示を必要とする場合においては告示を発し、又その所掌事務について、国家公務員法及びこれに基づく規則の規定に従い、命令又は示達するため、所管の機関及び職員に対し、訓令又は通達を発することができる

(第一四条)。更に、国家公務員法により、内閣、各大臣、会計検査院長、及び人事院総裁とならんで各外局の長は、任命権を有する。外局の職員の任免、分限、懲戒等人事管理に関する事項を行使しうる。<sup>(9)</sup>

国家行政組織法は、昭和二十三年七月一〇日に公布された。その施行日については、昭和二十四年一月一日からとされていたが、大蔵省設置法案などの各省設置法案の成立が遅れたため昭和二十三年一月一〇日法律二三五号により昭和二十四年四月一日からとされ、更に、昭和二十四年三月三十一日法律四号により六月一日からとなった。

注

(1) 『財政制度・財政機関』三三八頁以下、赤木須留喜『官制の形成』(日本評論社、平成三年)三九一頁以下、岡田彰『現代日本官僚制の形成』(法政大学出版局、平成六年)、牧原出「内閣・官房・原局——占領終結後の官僚制と政党(一)」『法学』六〇巻三号五頁以下(平成八年)。

(2) 『財政制度・財政機関』三六八頁以下、岡田『現代日本官僚制の形成』一二五頁。

(3) 『財政制度・財政機関』三四一頁以下、赤木『官制の形成』四一〇頁以下、岡田『現代日本官僚制の形成』一三九頁。

(4) 岡田『現代日本官僚制の形成』一五五頁。

(5) 『財政制度・財政機関』三四二頁以下、赤木『官制の形成』四三四頁以下、岡田『現代日本官僚制の形成』一五一頁。

(6) 行政調査部「国家行政組織法案想定問答集」一八頁(国立国会図書館憲政資料室所蔵佐藤達夫文書一七三五)。岡田『現代日本官僚制の形成』一五五頁。

(7) 行政調査部「国家行政組織法案想定問答集追補」二頁佐藤達夫文書一七三五。

(8) 同追補四頁、岡田『現代日本官僚制の形成』一五七頁。

(9) 船後正道(国税庁総務部)「新徴税機構総説」国税庁税務大学校租税資料室編租税資料叢書第九卷『国税行政機関関係法令規集』Ⅲ三〇一頁、初出は『財政経済弘報』昭和二十四年七月四日第一三三号。

#### 4 大蔵省設置法案

国家行政組織法案と並行して準備が進められたのが、各省設置法案であり、大蔵省設置法案もその一つである。

この時期において大蔵省設置法案は、三度国会に提出された。第一回目は、昭和二年五月に国家行政組織法案と関連して提出された。もっとも、このときは国家行政組織法のみが修正を加えられて成立し、大蔵省設置法案は成立しなかった。第二回は、昭和二年四月に国家行政組織法の施行のために提出されたものである。しかし、第一回、第二回の大蔵省設置法案はいずれも国税機構を外局としていない。第三回目は、後に見る昭和二年五月四日の連合軍指令を承けて、昭和二年五月に提出された案であり（ただし、手続的には第二回提出案の修正によった）、国税機構を外局とした国税庁設置を主な内容としている。三回目の案が成立したことにより、国税庁が誕生した。

##### （1） 昭和二年大蔵省設置法案（第一回）

昭和二年二月に臨時行政機構改革審議会令（政令四〇号）が公布され、行政調査部（行政管理庁の前身）が事務方となり、行政機構改革の準備が進められた。このときに重要な課題とされたのが、行政機構の簡素化による定員の削減であり、連合軍総司令部民政局からも強い指示があった。しかし、各省設置法案の起草については、各省が連合軍のそれぞれ独自のセクションと接触し（例えば、文部省は民間情報教育局に接触）、容易に機構簡素化に同意しなかった。<sup>(1)</sup>

大蔵省内部においては、昭和二年一月一日（官）という日付が付された「行政整理による大蔵部内機構改革

案<sup>(2)</sup>という文書が作成されている。この中では、内局について検討として、「(五) 主税局の構成を総務(人事労組関係)、企画立法、実施の三つに区分して課の再編成を行うことはどうか。(1) 国税第一課と第二課の統合、(2) 管理一、二課と次長制の検討、(3) 総務課を創設して人事と職員課の事務を担当させる考え方、主税局の内、徴税実施面は収税庁(外局)として独立させることはどうか。」という検討があった。ここでは、外局たる「収税庁」が徴税実務面を担当する構想が検討事項として挙げられている。

しかし、昭和二三年に国家行政組織法案と関連して国会に提出された大蔵省設置法案(第一回)では、収税庁構想は実現されずに終わった。というのも、昭和二三年五月六日付の大蔵省設置法案<sup>(3)</sup>では、大蔵省に本省の外、専売庁、印刷庁、造幣庁、証券取引委員会の外局を置くとしており(三条)、税務のための外局は予定されていない。これが昭和二三年五月一日閣議決定の大蔵省設置法案<sup>(4)</sup>になっている。なお、この法案において、財務局や税務署については、次のように規定する。

「第九条(財務局) 財務局は、大蔵大臣の管理に属し、税関の分掌事務を除く外、本省及び証券取引委員会の所掌事務を分掌する。

2 財務局の名称、位置、管轄区域その他必要な事項は、政令でこれを定める。

3 大蔵大臣は、局務の一部を分掌させるため、所用の地に、財務局の地方部、管財支所及び出張所を設置することができる。その名称、位置及び管轄区域その他必要な事項は、大蔵大臣がこれを定める。

……

第十一条(税務署) 税務署は、大蔵大臣の管理に属し、内国税等に関する本省の所掌事務を分掌する。

2 税務署の名称、位置、管轄区域その他必要な事項は、大蔵大臣がこれを定める。」



以上のように、財務局は大蔵大臣の管理に属することを明記している。財務局と税務署の関係については、規定していない。もっとも、この法案は先に述べたように、成立しないで終わった。

(2) 徴税機構整備要領(案) (昭和二三、五、四)

ところで、興味深いことに第一回目の大蔵省設置法案の閣議決定の寸前の昭和二三年五月四日付の「徴税機構整備要領(案) (昭和二三、五、四)」という文書がある。これは、次のような内容である。

同文書は、徴税機構の整備が必要な理由として次のように述べている。

「一、整備の必要な理由

(1) 税務本来の性質から見ても、税務に課せられている重要な責務から考えても徴税事務の円滑な遂行と能率の増進を図るためには、徴税事務で中央と地方とを直結する強固な一体的徴税機構を確立することが理論上適当である。

(2) 徴税事務は本省の他の所管事務とその趣を異にし、強固な指揮監督を行うのでなければ、十分にその能率を上げる事は出来ない。従って主税局を独立官庁としてその指揮権を確立し事態に即応して適切な措置をとらうる機構とする。

(3) 税務職員の任免、移動等人事について相当広範な独立的権限を与える必要があり、又会計上においても独立な地位を賦与するのが適当である。

(4) 主税局、財務局、税務署という徴税機構相互に所属職員を一体的に配置する必要がある。而してその交流、転換を円滑におこなうためには、地位、待遇について財務局、税務署と連繫した一体的制度としなければならない。

(5) 現在財務局の事務が多種、多量に過ぎると認められるから、徴税事務の組織とその他の組織を区分するのが適當である。

(6) 内国税行政と関税行政とは著しくその性質を異にするから、これを分離して、主税局中内国税行政に関する部分とその下部機構、関税行政に関する部分とその下部機構とを系統的に区分し、区別を明確にすることが適當である。

## 二、整備の要領

(1) 主税局中内国税に関する部分を分離し、主税庁とし、これを大蔵省外局とする。

(2) 財務局及び税務署について徴税事務に関する部分とその他の部分とを分離して地方税務局及び税務署としこれを主税庁の直屬地方機関とする。

(3) 財務局、税務署中徴税事務に関係なき部分は別個の大蔵省の地方機関として組織する。

(4) 財務局、税務署を相当数増設するとともにその組織を能率的合理的に改組する。

(5) 関税課を拡充し、税関局として税関をその直屬地方機関とする。」

更に、五月五日付の「税務機構整備に関する意見」がある。これは、次のような内容である。

「一、税務執行の特殊性に鑑みて、その機関を整備することの必要は、最近における職階給制度の実施、一勢賜暇戦術による徴税率の低下等に伴って緊切になってきた。

二、従って執行機関として、収税庁(仮称)、税務監督局(仮称)、税務署を以て中央地方を通ずる一貫した機構を整備すること。

(イ) 収税庁は大蔵省の外局として、税務行政の責に任ぜしめる。税制の企画については他の中央行政機関と

性質を異にしないので大蔵省内の部局として存続する。この場合主税局として残続せしめるかあるいは財務総局を設けてその一部とするかは研究を要する。またこの補助職員としては収税庁の職員の一部を兼務せしめる。

（ロ） 税務監督局は大体旧時の税務監督局と同一とし、現在より相当数増設する。

（ハ） 現在の財務局は解体して、理財部、国有財産部の事務は、現在の地方部を大蔵省直轄としこれに所掌させ、税務監督局所在地の地方部をして同局管轄地域内にある地方部を区処、統轄せしめる。

三、機構整備と同時に、収税官吏に対しては次の措置を講ずること。

（イ） 被選挙権の制限

（ロ） 労働運動の制限

（ハ） 職階給制度における優位の賦与

以上の「税務機構整備に関する意見」案は、先の「徴税機構整備要領（案）（昭和二三、五、四）」と国税のための外局設置という点で類似する。ただし、設置される外局の名称が、「徴税機構整備要領（案）（昭和二三、五、四）」では「主税庁」であったのに対し、「税務機構整備に関する意見」案では「収税庁」である点が異なる。これは、「徴税機構整備要領（案）（昭和二三、五、四）」の「主税庁」の場合には、税の企画立法をも含んでいたのに対して、「税務機構整備に関する意見」案での「収税庁」は、執行面だけを担当していることが関連している。

なお、この頃に成立したと考えられる「米国徴税機構の概要（経済科学局モス氏口述及び質疑応答）」<sup>(7)</sup>という資料があり、これにより、アメリカの制度の情報が入手されている。

閣議決定された案と全く構想を別にする大蔵省の機構改革案が、閣議決定の前後にどうして成立したのかは、明

らかでない。しかし、以上の案は、米国の徴税機構を勉強しながら、或いは米国の徴税機構に示唆を受けながら、主として主税局において作られた組織改革構想であると考えられる。とりわけ、昭和二三年五月四日付の「主税庁」案の特徴は、次のような点である。

第一に、大蔵省主税局を外局とし、名称は、「主税庁」になる。これは、税務執行だけでなく、税法の企画立案についても外局たる「主税庁」で一体的に管轄しようという構想である。その後の、現実に実施された国税庁分離では、執行面を外局である国税庁に移したのと異なる。

第二に、外局とすることの理由は、徴税事務は中央地方で一体的な運用が必要であり、強固な指揮監督が重要であることにあった。また、人事面、会計面でも独立性を確保することを目的としていた。既に、国家行政組織法案での外局での位置づけがある程度明らかになっていたことも関連する。

第三に、財務局から徴税事務を分離し、「主税庁」の直属地方機関とし、税務署も同様に「主税庁」の直属機関とする。

第四に、「主税庁」の管轄から関税事務をはずし、関税については、関税局を設けて独立の機関とする。

### (3) 税務機構及び税務職員に関する特別懇談会

昭和二三年五月三十一日には、税務機構及び税務職員に関する特別懇談会が設置された。<sup>(8)</sup> 委員長は、大蔵大臣北村徳太郎であり、委員は、国会関係として衆参両院議員が各二名、更に、官庁関係として、大蔵政務次官の他、大蔵次官野田卯一、官房長河野一之、主計局長福田赳夫、主税局長平田敬一郎、給与局長今井一男、東京財務局長湯地謹爾郎、行政調査部総務部長前田克巳、人事委員会事務局長佐藤朝生、更に学識経験者として日本商工会議所会頭近藤鉄次などの有力者が就任している。この懇談会は、その委員の顔ぶれを見ても全大蔵省的な立場からの懇談会

であったことが明らかである。

昭和二三年六月一八日には、「税務機構改革に関する諸問題<sup>(9)</sup>」という論点整理が作成された。そこでは、機構の問題として、「中央地方を通じ徴税機構を根本的に整備するため本省、財務局、税務署間の機能、権限の配分等を再検討すること」が挙げられ、「主税局を外局とすることの可否、外局とする場合の組織」、「財務局を税務監督局（又は地方税務局）とし、税務一本とすることの可否」を検討事項としている。これは、明らかに先に見た「徴税機構整備要領（案）」や「税務機構整備に関する意見」が前提になっている。

懇談会の第一回は、昭和二三年七月二日に開催された<sup>(10)</sup>。

更に、懇談会には小委員会が設置され、昭和二三年六月一九日から議論がなされた。小委員会には、荒井誠一郎、大矢半次郎、荒木満寿夫大蔵政務次官、杉村章三郎東大法学部教授、前田克巳、平田敬一郎主税局長、河野一之官房長のほか、主税局次長、関税課長、監理課長、職員課長、文書課長、関税二課長が委員となっている<sup>(11)</sup>。この第一回小委員会において次のような議論があった。

「正示啓次郎主税局次長 モス氏の話によると、財務局では部長がその衝に当たってゐる。主税局長は直接部下を指揮して直接に納税者にぶつかっていくという姿勢でないのを不思議に思つてゐる。中央、地方を通じて一人が税務に全責任をもつという姿勢が必要である。アメリカでは歳入局長官が税務につき直接の責任者になっている。嘗ての税務監督局はそのような組織であったが、経済界の変動により一時的には、総合的な官庁（財務局のこと……小柳注）を作る必要があった。しかし、今は再び昔の組織に戻した方がよい。

黒金（文書課長） 財務局長自身は、権限縮小を嫌つて、現状維持を望んでいる。」

また、昭和二三年八月三日の第六回小委員会において次のような詳細な議論があった<sup>(12)</sup>。

「(一) 主税局を外局とするものの可否について

荒井 どの程度のことを何時までにまとめるのか。

吉田 (主税局職員課長) モス氏が今回米本国に帰りスタッフを連れて九月下旬に戻り出来得れば租税課でもつくりたいからそれまでに準備しておいてくれとのことなので九月下旬の臨時国会に提出する大蔵省設置法案に折り込むかどうかの問題がある。

前田 機構の問題はこのプリントに書いてある程度のことならモス氏の帰還を待たないで、了解を得た上、やってよいのではあるまいか。

平田 税務署の実状からいえば十月か五、六月がよいが、十一月か十二月になっても切りかえが税務署に及ぼす影響は少ないと思うからその時期についてはモス氏の渡米前に相談することにしよう。

……

河野 外局とした場合の利益如何

平田 中央で賦課徴収できるという点が第一である。

黒金 (文書課長) それに加えて租税に関し告発を行う場合、大蔵大臣直轄から離れて多少独立の機関とした方が良い点である。この点で外部に対し国民の信用を得る所以である。

荒井 それから現に主税局長は税の決定ができないのに実際行っているような不明朗な点がはっきりして国民の信用を得られる。

……

(二) 外局とした場合、企画立案をどこへおくか。

前田 大局的に見て、企画立案を執行部内から離すのはよくない。行政機構の簡素化の上からも機構を複雑にし、能率を害する。

黒金 しかしそうすると政策の影響をうける者が告発などをなすことになり国民の信用を受ける所以ではない。

……

荒井 この問題は税務の中心を財務局におくか主税庁におくかという事と関連する。

吉田 理論的にはアメリカ式の中央集権主義がよいが現在は財務局中心にゆくのがよいと思う。

平田 財務局を大いに働かせ、足りないところは主税庁がやるようにしたい。

荒井 その場合権限の調整を考えねばならない。

前田 企画立案と実施面を分けるのは本省と地方との関係でいえることで、主税庁が余りやるのはよくない。実施を地方に任せ、中央で企画するという風に解釈すべきである。」

これに関連し、昭和二三年九月七日付で「税務機構及び税務職員に関する特別懇談会小委員会報告(第二回)」<sup>(13)</sup>が報告されている。これは、税務の能率刷新に関する勧告として、税務機構に関する問題を取り上げている。

それは、次のような内容である。

《税務機構については、従来の税務署中心の方針を変更して、徴税の中心を漸次上昇させてきたが、今後もこれを強化する必要がある。このため、主税庁の如き外局の設置を必要とする。この場合、税務の執行の中心を中央機関である主税庁まで上昇させるべきか、租税についての調査立案と執行の関係をどう考えるかについては、今後尚検討すべきである。

改革の要点は、現在の税務機構をより合理的且つ中央集権的に整備し、かつ税務の特殊性に応じた独立した機

構とすることである。

この場合、現在的主税局中内国税に関する部分を大蔵省外局として主税庁（仮称）を設置する。

税法の企画、立案事務を分離して本省に残すことなく、外局たる主税庁において行う。

地方中間機構としては、財務局の税務関係以外の事務を分離して地方税務局（仮称）とする。

財務局の機能及び権限を拡充して更正決定等について現在税務署で行っている事務のうち重要なものを自ら行うものとする。

税務署については、申告納税、更正決定、異議申立、滞納処分に関する各種の事務についてそれぞれ別個の課で担当する。》

などを提案している。

更に、税務機構改革の理由について、「資D第一号 税務として一貫した税務機構（例へば主税庁―地方税務局―税務署）の確立を必要とする理由」という添付資料が次のように論じている。

「一、科学的、合理的課税を行うためには、地方小官庁たる税務署に課税上の責任の総てを負わせている現機構を改めて、中央官庁又は地方大官庁においても重要な事項については直接責任を負う体制を整えるとともに、各機関の連結を強固にし、全国税務機構をより有機的且つ中央集権的に再編成する必要がある。

二、税務行政は、国民の財産権に関する事項であるから、その遂行は最も厳正公平でなければならない。従って、その職務の遂行にあたっては、公正中立の立場を堅持する必要がある、このためには中央機構において外局の形をとるとともに、地方機構においても他の行政事務と分離するを適当とする。

三、税務行政は、国民の財産権に直接影響を及ぼす重大な事項であるとともに、調査、検査、滞納処分は技術



的に極めて困難であり、かつ高度の知識経験を有することが少なくない。従って税務職員の教育、給与、職階等について一貫性を確保する必要がある。

四、以上の観点からみて、現在の組織は主税局が省の内局であること、財務局が大蔵省の地方総合官庁であり、税務一本に専念し得ないこと等中央集権的に税務を統合するに不適當であり、従って主税局、財務局を税務一本に再組織し、外局たる主税庁―地方税務局―税務署という制度が必要と考えられる。」

以上のように、税務機構の再編の必要が指摘されている。なお、主税庁に税法の企画、立案を含むべきか否かについても、次のように論じている。

主税庁を外局としたときに、税法の企画、立案をも業務に含むべきであるという理由としては、「税法等の企画、立案はたえず、執行の動きを検討して、これと表裏一体となつて行うのでなければ、実際宇宙に浮く虞があるとともに、税法の企画、立案はそれ自体、税務行政運用の實際的、技術的問題と密接に関連して居り、企画立案を分離することは執行面に於いても不都合が多い。」「税法等の企画立案といつても、税目、課税標準、税率等に関する重要な基本問題は、省議其他の中央機関の意見によつて定められ、それに必要な収入見込、或は実施上必要な法案の起草等技術上の問題であつて、外局となつても、大蔵省と独立して、税法の企画立案が行はれるようになることを必要はないこと」が指摘されている。ここから、外局である主税庁（仮称）が税法の企画立案を行うという構想の場合であっても、税目等の重要問題は省議により決定されることを前提としており、主税庁（仮称）の担当する税法の企画立案は主として技術的な問題を中心としていたことが明らかになる。

もっとも、報告には、このような主税庁（仮称）が税法の企画立案を担当すべきであるという見解を否定する議論も併記されている。それによれば、主税庁（仮称）は税法の企画立案を担当すべきではなく、執行面に専念すべ

きであるとされている。その理由としては、①税務の特殊性は、執行面だけについて指摘できることであり、税法の企画立案は一般の行政事務と異なるところがないこと、②立法面まで外局で担当すると、財政計画樹立上本省と連絡が十分でなくなるおそれがあること、③外局である主税庁長官は執行面に専念すべきであり、立法事務にまで管轄を及ぼすのは困難が予想されることなどが指摘されている。

更に、報告には、主税庁又は財務局が租税の賦課徴収について直接に重要な役割を果たすべきことが指摘されている。それに依れば、現在の機構において税務署が租税の更正決定等をそれぞれ独立で担当しているが、これは能率上不十分であり、また公平妥当を欠くおそれがある。理想の形態としてはアメリカ合衆国のように徹底した中央集権的組織（税務署は、申告書の形式的審査及び徴収のみを行い、更正決定及びそのための調査は中央機関と地方部で行う組織形態）が望ましいが、現行の事務機械、通信設備、税務職員の素質能力では採用できない。そこで、差し当たり、大蔵省及び財務局の権限を拡張して大蔵省又は財務局において重要問題について直接検査、調査をなすことを検討すべきである、というのである。

もっとも、いわば主税局の意向が強く出たと考えられる小委員会報告が全体としての懇談会でのような扱いを受けたかは明らかではない。むしろ、後に見るように否定的な扱いを受けたものと考えられる。

#### (4) 主税庁構想の棚上げ

以上の外局設置構想は、大蔵省設置法案にまでは到達しなかった。そもそも、昭和三年六月二四日文という日付のある「大蔵省設置法案撤回後の大蔵部内機構改革について」と題された文書<sup>(14)</sup>では、税務機構について次のように述べるにとどまっている。

「(ロ) 税務機構について (別紙のとおり)

（１）大蔵省主税局において、四部一四課に拡充するか。（２）財務局において、局長官房を廃止して総務部とし、査察部を設置するか。（３）財務局出張所を廃止するか。（４）税務署において庶務課を廃止して、総務課を設置するか。（５）大蔵省主税局及び財務局に国税査察官を置くか。」

また、「財務局及び税務署の暫定的機構改革に対する試案（昭和二三、六、二五主税局）」という文書<sup>（15）</sup>でも、先の文書に対応した機構改革案が策定されている。これらは、大蔵省設置法案の第一回提出案に近いものである。

主税局の文書でも、「税務機構整備要領案（二三、六、二三主税局）」<sup>（16）</sup>というのがあり、大胆な改革案を採用せず、財務局存置の案となっている。以上の資料は、いずれもほぼ近接した日時に成立したものであり、この段階で省内の意思統一を図ったものとして理解できる。

また、三月より各省設置法案の具体的起草を検討した臨時行政機構改革審議会は、昭和二三年六月三〇日付の答申を提出した。

臨時行政機構改革審議会報告書<sup>（17）</sup>によれば、大蔵省については、わずかに、中央行政機構改革としては

「三、大蔵部内

（一）造幣局

事業の縮小に伴い極力機構の簡素化を図ることとし、差し当たり研究部を廃止して、その事務を総務部に移す。」（二〇頁）

また、地方行政機構（地方出先機関のこと）の改革として

「二、大蔵部内

財務局地方部（四四）

企業再建整備法に関する事務の一段落した時期において、これに従事した人員を財務局理財部に配置転換して可及的縮小を図る。」

という指摘があるだけである。

また、昭和二十三年八月五日付で行政管理庁が作成した大蔵省設置法案でも大蔵省本省に設置する外局としては、証券取引委員会、会計士管理委員会、専売庁、印刷庁、造幣庁のみが挙げられている。<sup>(18)</sup> また、大蔵省の地方支分局として財務局を設置することになっている（同法案第二章第三節（条文番号未定））。ここでは、財務局内に総務部、直税部、間税部、国税査察部、理財部、国有財産部、経理部、鑑定部などが設けられることになっており、基本的にそれまでの組織の形態を維持するものである。税務に関する財務局の権限は、「内国税事務（税関の所掌に属するものを除く。）の監督に関する事務を処理すること」と「内国税に関する法令の施行に関する事務で財務局長の権限に属せしめられたものを処理すること」である。前者は、税務監督局以来伝統的な財務局の権限であるが、後者の点は、財務局に査察部がおかれることに対応する。

更に、昭和二十三年九月九日付けの「国家行政組織法に基づく大蔵省機構改正案（二三、九、九官）<sup>(19)</sup>」では、次のように述べている。

「大蔵省の機構改正については、

（イ） マッカーサー書翰による専売機構の改正

（ロ） 金融制度改正に伴う金融委員会の設置

（ハ） 徴税強化のため、税務機構の改正

の根本問題があるが、（イ）は大綱を臨時国会迄に決定して立法は通常国会で行うこととし、（ロ）は目下検討中で

成案をうる迄には相当の時間を必要とし、（ハ）も臨時国会の開催が遅れて機構改正の実施が十二月以降となれば差当りの徴税事務に支障を来す懼れが多いので翌年まで延期することとし、この三者は一応切離して進行することにする。」

これは、先に見た二三年九月七日付の「税務機構及び税務職員に関する特別懇談会小委員会」の報告を棚上げするという内容である。

このように組織変更構想を棚上げした理由を示すものとして、主税局の外局化構想に対して反対する側からの資料が現在も残されている。ここでは、国有財産局から昭和二三年八月一八日付けで提出された「収税庁創設に伴ひ財務局解体系に対する意見」<sup>(20)</sup>を紹介する。

これは、次のように述べるものである。

《現在の財務局所在地は、各地方勢力圏の中心であり、商工省等の出先機関もここに中心機構を有している。このときに、財務局のみ解体するのでは、政治力が失われ、事務運営上の障害が著しい。

このような案を実施すると予算及び人事において円滑を欠くことになるし、事務の分散により支出の増大を招く。

国有財産業務については、これをあわせ所管することにより財務局長の政治力を強化し、財務行政運営上各種業務相互に資することはあつても徴税業務を阻害することはない。》

以上のように、当時の財務局では国有財産管理が重要な任務であつたが、特に進駐軍使用財産、軍用財産の管理などで多くの人員を割いていた。国有財産局の意見は、こうした業務を財務局長があわせ管轄することにより徴税業務にも有益である旨を指摘することにあつた。

（5） 税制審議会の外局設置構想

その後、税制審議会が明治二四年一月一日に第一回が開催されている。昭和二四年二月九日には、第九回税制審議会が開催され、そこで、税務機構の問題について議論があった。<sup>(2)</sup>

そこでは、司令部からの要請を受けて再び外局設置が検討されているのであり、次のような議論がある。

「正示監理部長 司令部よりサジェスチョンがあったが、その要旨は大体次の三点である。

第一は、中央機構として、主税局を外局とし、一元的責任の官庁とする事。日本の現状では税務署長が一応責任の帰属者であり、大蔵省には法令上の権限がない。

第二に、財務局は現在税務の他、理財、国有財産関係が一緒になっているが、純粹の税務のものをつくる事。

第三は、所得、法人、相続税については、更正決定のみをする特別の役所を府県単位か、財務局単位に、作る事。

最初の二点は事務的に一応可能と思うが、第三点は現在の税務職員の経験年数、年齢構成素質等から相当の無理を伴うのではないかと見て居り、妥協案として、現在税務署でやっている更正決定を、重要なものに限って財務局で処理する便法を考えている。」

これに関連して、審議会の当日に配布された「税務機構改革に関する問題」<sup>(22)</sup>という文書が残っている。

これは、現在の税務機構をより合理的でかつ縦に一貫せる統一的機構に整備することを目的として、現在の主税局中、内国税に関する部分を、大蔵省外局として主税庁（仮称）を設置すること、主税庁は税務の執行のほか税法の企画立案事務をも行う事とすること、主税庁を設置する場合には賦課徴収の具体的指導を強化しうる機構とする

とともに特に必要ある場合には直接賦課徴収を行い得る機構とすること、などを記載したものである。

これに関しては、第一〇回の税制審議会<sup>(23)</sup>で議論があり、税務行政運営刷新要綱（案）<sup>(24)</sup>がまとめられ、二月二八日の第一一回税制審議会<sup>(25)</sup>に提出されている。

その内容は、次のようなものである。

《適正な課税により国民の租税負担の公平を図り租税収入を確保するために、税制の改正と並行して税務行政の改善を行う必要がある。》

特に税務機構の改善としては、現在の税務機構においては税務行政の直接の担当機関は地方官庁である税務署であり、重大な課税上の責任も税務署に帰属するのであり、上級官庁は他の行政事務と並行して税務署を指導、監督しているのとどまる。かかる税務行政組織においては強力で責任ある税務行政の運営は不可能であり、税務行政の根本的改変が必要である。

中央機構の改正としては、大蔵省の外局として、「主税庁（仮称）」を新設し、現在の主税局中内国税に関する部分をここに吸収する。同庁は下級機関を指揮監督して税務行政の中核としての機能を果たすが、それだけでなく、自ら直接調査、検査、更正決定等の行政処分を行う。

主税庁の下に地方税務庁（仮称）を置き、現在の財務局中税に関する事務を吸収するとともに、数の増加を考慮する。地方税務庁については、税務署に対する指導監督をさらに具体的緊密なものとするとともに、更正決定、滞納処分等についても重要なものは地方税務庁において自ら行うものとする。税務署については、内部機構について再検討し、所屬税、法人税、物品税等の調査部門の強化、徴収に関する事務機構の整備、所得税の審査に関する事務の整備を考慮するとともに内部事務と外部事務との分業を促進し、事務能率の刷新を図

る。』

これは、再び外局設置構想を述べたものである。

(6) 大蔵省設置法案(第二回)の成立

もっとも、これらの外局設置構想は、大蔵省設置法案に生かされることはなかった。そもそも、昭和二年一月一九日に連合軍總司令部から經濟安定九原則の指令が発出されたために、吉田内閣は、昭和四年一月四日に行政機構刷新審議會を設置することを閣議決定し、これに基づき行政機構刷新審議會が設置され、行政整理のための機構改革が検討され、二月一〇日に答申をまとめた。この間の審議では、予算庁を創設して、大蔵省主計局を移管する案が検討されているが、税務機構に対する検討は見られない。<sup>(26)</sup> 僅かに、二四年三月七日付の大蔵省設置法案別案<sup>(27)</sup>において収税庁を外局として設ける案が存在したのみである。

ここでは、再び国有財産局が先の昭和二年八月の反対意見と同様の反対意見を昭和四年二月二三日に提出している。<sup>(28)</sup> それとともに、各地方の財務局による反対の資料が現在まで残されている。<sup>(29)</sup> これは、昭和四年三月九日付けで全国の財務局長が連名で提出したものである。「政府は去る二月二十五日の閣議に於て行政機構刷新及び人員整理に関する要綱を決定され、これに基づいて大蔵省としては徴税機構の再組織の問題並びにこれに伴う財務局理財部、国有財産部、地方部の機構改革の問題が取り上げられ、……その帰趨は吾等並びに部内職員一同の重大なる関心事とする処であります。」という文章で始まるこの資料は、理財部、国有財産部並に地方部の機構についての第一案として、「財務局から税務関係を分割せず現状維持の態勢を保持しつつ今後本省権限中執行に関する事務は大巾に地方に委譲する方途を通じて、益々理財部国有財産部並に地方部の育成強化を図る」案を提唱している。第二案としては、「関係方面の要請と租税收入確保の絶対的必要性によって財務局から税務関係をやむを得ず分割する



場合は次の如く措置せらるゝよう配意願いたい。」として、大蔵省事務について執行関連は財務局に委譲し、財務局の育成強化を図ることなどを提唱している。ここでいう関係方面の要請とは明らかに後述のGHQとりわけモスの要請のことを指すものと考えられる。

その後、三月四日に行政整理本部を設置することを閣議決定したが、行政管理庁は三月初旬に各省次官と接触し、三月一九日に各省庁機構改革案をまとめた。これを元に四月四日の臨時閣議で行政機構の改革案が決定された。四月七日に民政局はSCAPの全セクション宛に再編案を通知した。昭和二十四年四月に国会に提出された大蔵省設置法案は、税務機構を従来通りとするものであり、財務局（一六条）については、「財務局は、本省及び証券取引委員会の事務を分掌する。但し、税関の所掌するものを除く。」と規定していた。<sup>(30)</sup>

注

- (1) 岡田前掲書二六一頁。
- (2) 大蔵省財政史資料（大蔵省文庫所蔵）・愛知文書行政機構（2）Z 526—16—2—21。本稿が引用する財政史資料の諸文書は、そのほとんどが『財政制度・財政機関』三六八頁、四五七頁、『租税（2）・税務行政』三五八頁以下に簡単に内容を紹介されているものである。本稿は、これらの資料の内容をできる限り詳細に紹介する。
- (3) 財政史資料・Z 604—43—1—26。
- (4) 財政史資料・文書課文書・国家行政組織法・設置法関連Z 604—43—1—33。
- (5) 財政史資料・愛知文書・行政機構（4）Z 526—16—4—47。
- (6) 財政史資料・文書課文書・Z 604—44—1—20。
- (7) 財政史資料・文書課文書・行政整理・行政機構Z 604—44—1—22。
- (8) 財政史資料・野田文書・税務機構Z 511—12—5。

- (9) 財政史資料・野田文書・税務機構 Z 511 | 12 | 20。
  - (10) 財政史資料・野田文書・税務機構 Z 511 | 12 | 6。
  - (11) 財政史資料・野田文書・税務機構 Z 511 | 12 | 14。
  - (12) 財政史資料・野田文書・税務機構 Z 511 | 12 | 18。
  - (13) 財政史資料・野田文書・税務機構 Z 511 | 12 | 7。
  - (14) 財政史資料・愛知文書・行政機構 (2) Z 526 | 16 | 2 | 27。
  - (15) 財政史資料・愛知文書・行政機構 (2) Z 526 | 16 | 2 | 25。
  - (16) 財政史資料・愛知文書・行政機構 (2) Z 526 | 16 | 4 | 48。
  - (17) 「臨時行政機構改革審議会報告書」佐藤達夫文書一七二六。
  - (18) 「大蔵省設置法案」第三条、佐藤達夫一八一六。
  - (19) 財政史資料・野田文書・行政機構 (8) Z 511 | 8 | 19。
  - (20) 財政史資料・愛知文書・行政機構 (4) Z 526 | 16 | 4 | 53。
  - (21) 財政史資料・谷川文書・税制研究会関係書類二十四年 Z 504 | 2 | 62。
  - (22) 財政史資料・谷川文書・税制研究会関係書類二十四年 Z 504 | 2 | 47。
  - (23) 財政史資料・谷川文書・税制研究会関係書類二十四年 Z 504 | 2 | 61。
  - (24) 財政史資料・谷川文書・税制研究会関係書類二十四年 Z 504 | 2 | 63。
  - (25) 財政史資料・谷川文書・税制研究会関係書類二十四年 Z 504 | 2 | 75。
  - (26) 「行政機構刷新審議会議事」佐藤達夫文書一七四〇、一七四一。
  - (27) 財政史資料・文書課文書・国家行政組織法・設置法関連 Z 604 | 44 | 2 | 6。
  - (28) 財政史資料・愛知文書・行政機構 (4) Z 526 | 14 | 4 | 54。
  - (29) 財政史資料・愛知文書・行政機構 (4) Z 526 | 14 | 4 | 56。
  - (30) 財政史資料・文書課文書行政整理・行政機構 Z 604 | 44 | 2 | 15。
- なお、昭和財政史第一八卷『資料(2)』。

## 5 GHQ指令

### （一）ハロルド・モス

以上のように、国税組織のための外局設置構想でしばしば推進役としてその名前が登場し、最終的には指令の発出を決定し、国税庁の発足に最も重要な役割を果たした人物がハロルド・モス（L. Harold Moss）である。モスは、一九一三（大正二）年四月二五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一九三二（昭和七）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、昭和二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、昭和二三年四月に来日し、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。シャウプ勧告で著名なシャウプ博士を招聘することを企画したのもモスである。<sup>(1)</sup>

### （二）昭和二三年七月のモス・レポート

モスは、来日後税務行政について調査を行い、既に大蔵省主税局に対して米国税徴収組織について説明を行っている。その後、昭和二三年七月一日付でモスによる日本の租税行政についてのレポートがある。これは、この当時のモスの見解を示すものとして、実質的に極めて重要である。<sup>(2)</sup> その概要は次のとおりである

「国税行政を担当する組織についての調査報告」

### 《一 調査の目的

本調査では、租税行政のすべてについて調査、検討するものではない。ただし、主な問題についての批判的検

討を行う。

## Ⅱ 租税行政を担当する組織

大蔵省、主税局、財務局、税務署の四つがある。そのうち、主税局の長は局長であり。その人員は全部で二九八人である。主税局は、本質的に政策と計画を行う部署であり、財務局や税務署の個々の問題に、例外的な場合を除いて直接関与していない。

また、財務局は、日本の八つの産業的・商業的に重要な地域において設置されている。財務局の仕事は租税業務、非租税業務に分けると、租税業務には五四・一％（総務部門一五・六％、直接税部門一〇・六％、間接税部門八・〇％、徴収会計部門二〇・四％、検査（酒）部門一・五％）、非租税業務には四五・八％（国有財産管理が二九・一％、金融部局が一六・七％）の人員が充てられている。財務局は、大蔵省の支分局であり、財務局長は直接大蔵省に責任を負っている。財務局長は、自らを大蔵省の「大使」と考えているのであり、主税局長は直接監督権を行使することができない。

税務署は、全国で四五一存在する。税務署長は財務局長より任命され、一つの税務署には七三人から一二五人くらいまでの職員がいる。税務署は三つの部門に分かれる。即ち、総務部門、直税部門、間税部門である。財務局は、税務署の運営について例外を除いて関心を有さないのであり、税務署長の財務局に対する関係は、租税徴収等の報告が主たるものである。

## 批判的分析

日本においては、四五一ある税務署は、自律的 (autonomous) な存在であり、実際には他から独立に運営されている。また、税務署相互の連携も存在しない。東洋諸国に特徴的な恣意的運営もまた現在の日本の租税システ

ムに存在する。

このため、次のような問題が存在する。

- a 中央集権的・効率的・組織的租税機構が欠如している。
- b 主税局の権限が税務署に及ばない。
- c 財務局の業務の範囲が広範に過ぎ、租税行政の効率化の障害になっている。
- d 財務局の数が税務署に比べて少なすぎる（東京の財務局は一一四の税務署を管轄する。）。
- e 税務署を監督するための定常的監督機構が存在しない。
- f 租税調査と徴収で非効率が存在する。
- g 腐敗のおそれのある職員に対する適切な組織が欠如している。
- h 租税情報の収集のための適切な機関がない。
- i 租税徴収などのための統計機関がない。》

なお、モスのレポートには租税行政に経験のある人員が少ないことを指摘し、その対策を検討する部分がある。極めて経験の少ない税務職員が多い理由は待遇問題にあると指摘している。（税務職員の経験と年齢について、次頁表2のような興味深い表を作成している。）

以上のモスのレポートは、実質的に後に見る昭和二十四年四月一二日付の Staff Study 文書を準備したものである。例えば、財務局長は、自らを「大使」であると考えているという表現などはそのまま Staff Study 文書に継承されている。もっとも、租税行政を直接担当する外局を設置すべきであるという点、租税法規の企画立案はいずれの部局が担当すべきかという点についての議論は、ここには存在しない。

表2 税務職員の経験と年齢

部 署	人 員	年 齢 (才)			経 験 (年数)	月 収 (円)
		平 均	最 年 長	最 年 少		
署 長	1	—	—	—	30	7879
徴収・総務	39	20	29	16	2	1600
直 税	80	22	44	15	2—3	2000
関 税	8	22	32	19	4	2000

（モス・レポートより）

昭和二三年八月にモスを課長として歳入課 (internal revenue division) が創設され、シャウプの招請をはじめとした税・財政改革に大きな役割を果たした。歳入課は、各地の税務署、財務局の訪問を行い、多くの調査、レポート等が現在に残されている。

### （3）昭和二四年三月のIRD非公式メモ

その後、モスらは、昭和二四年一月に大蔵省との折衝の席で税務行政組織の変更を指示した。これが、昭和二四年初頭の税制審議会における議論の背景となっている。しかし、結局この指示は大蔵省改革構想としては実現しないで終わった。このため、昭和二三年三月一四日付でIRD内部のメモが残されている。それは、租税行政の組織変更と改善 (Reorganization and Improvement of Tax Administration) を主題とするタイプ書の非公式メモである<sup>(4)</sup>。このメモには書き込みがあり、「草案であるが、提出されなかった (Draft, not submitted)」と記載されている。

メモの概要は、次のようなものである。

《1 一般的に言って政府の国民に対する重要な責務として、国民の代表者が決定した租税法を運営するために適切な租税行政機関を創設し、維持することがある。現在の日本政

府では、租税問題はとりわけ重要である。

2 GSや新聞などの報告によれば、租税行政機関には非効率性が存在する。現在の大蔵省は、十分適切に租税徴収を行うことが出来ないにも拘わらず、非効率的な租税行政機構を改革することに熱心ではない。

3 ほぼ一年前に、日本政府は、日本における有識者を集めて租税行政の改革のための調査を行わせ、報告が提出された。報告では種々の問題のメリットとデメリットを検討したが、結論に達しなかった。これ以来、私や私のスタッフが何度も大蔵省に組織変更を要請したが、大蔵省は租税行政改革のための具体案を示していない。

4 このため、連合軍司令部内部の租税問題に専門的知識があるメンバーが租税行政について包括的調査を行い、次のような結論を得た。

a 大蔵省の租税行政は、全国レベル、地方レベル、地域レベルで再組織され、大蔵省の外局（external bureau of the Ministry）とされるべきである。

b 最近創設された査察部門は、拡充されるべきである。

c 最近創設された徴収監督制度の仕事を拡充されるべきである。

d 租税行政調査、徴収のためのキャリア・メリットシステムが創設され、有能な人を引きつけることができるようにすべきである。

e 小さな部署を作り、租税担当者の綱紀の維持を行うべきである。

f 租税担当者の教育を重視すべきである。

g 国税査察と検査の協調を最大限とするよう努力すべきである。

h 仕事の最大時の負担に適切に対応できるように人員の適切な利用につとめるべきである。

5 この問題の重要性故に、日本政府への租税綱要 (Tax program) を与えるようにすべきである。ここに提案した問題については、他の局と相談をすべきである。

経済社会局長

マークット

(4) 大蔵省とモスの合意 (四月九日)

もっとも、この文書に従って直ちに指令の発出があった訳ではない。実際に SCAPIN 指令二〇〇一号が発出されたのは、昭和二十四年五月であるが、その間の事情について比較的詳細なのは、渡辺武の叙述であり、次のように述べている。<sup>(5)</sup>

「昭和二十四年の春の徴税機構の改革については、ESSがその急先鋒であった。その骨子は、当時税に関して企画部門も実施部門も大蔵省の内局である主税局が管轄していたものを分離しようというものであった。……

二月二三日のマークット少将との定例会見にはドッジ氏も同席していたが、席上マ少将から徴税機構の改革も急ぐようにとの話があり、モス氏は、『六月一日を目標に改革し、九月乃至一〇月から動くようにしたい』との希望を表明した。その後、大蔵省ではこの問題を検討したが、そのころの「収税庁案」と呼ばれたこの案には、省内でも反対が大多数であった。また当時、地方の財務局は税務のみならず、その他大蔵省関係の地方での事務をすべて所管していたが、これを分離することには財務局長は大反対であった。私は、三月一日にモス氏に面会して長時間にわたって懇談し、省内及び地方の財務局長の反対の空気を伝え、行政整理との関係も



あるので、『もしぜひとも実行したいのなら指令を出して欲しい』と申し述べた。池田蔵相も同じく指令の発出を希望したが、司令部では指令を出すことには躊躇していた。

その後、ドッジ氏も徴税機構の強化を要望したので、四月九日にモス氏に長沼（弘毅）次官と一緒に面会して協議し、結局、税に関する企画調査は本省内局にとどめ、税法の施行は外局の仕事とすることに同意した。また、地方の財務局の事務のうち、税務関係は他の事務と分離独立させることに賛成した。しかし省内に反対が依然としてあるので、私は四月一日、平田（敬一郎）主税局長とともに司令部に行き、指令の発出を求めた。また地方部局の税以外の面の処理は日本側に任せるように要望した。」

実際にG H Q文書においては、次のような手書きのメモが存在する<sup>(6)</sup>。

V—Mini

9 April 1949

Watanabe

Interpreter

JHM RLS JEM

1 T.B. external bureau

2 Direct Control T.B. to region t local

(以下……略)

JHMとは、モスのことである。それ故、これは、先の渡辺の発言を裏付けるものであり、まさに四月九日に両者の間に基本的な合意が成立したことを明らかにしている。

(5) 指令の成立

更に、昭和二十四年四月一二日付けでStaff Studyの文書が存在する。<sup>(7)</sup>これは、同年五月四日の指令の原文となるものであり、次のように論じている。

《主題 日本政府の国税行政再組織

問題

1 大蔵省内部において租税行政のための中央集権的 (centrally controlled) ・半自律的 (semi-autonomous) 専門的機関を組織すること。

議論

2 政府機構の再組織のための公式案が閣議において決定されているが、これは、国税行政については何の進歩ももたらさないものである。提案された内容における唯一の変化は、関税部と総務部を部divisionとしては廃止することくらいである。

3 現在の租税行政は、三つの部分から成り立っている。(a)大蔵省の内局としての主税局 (the Taxation Bureau) (b) ―ある財務局 (regional finance bureaux) (c) 約五〇〇の税務署 (local tax offices)。それぞれの特徴は次のようなものである。

(a) 主税局は、小さな計画・政策策定機関である。主税局長の、財務局や税務署に対する権限は限られている。

(b) 財務局は、大蔵省の支部である。財務局長は、自らを大蔵省の「大使」として理解しているのであり、主税局長に責任を負っているのではないと考えている。また、課税業務は、財務局の仕事の一つであり、財務局は大蔵省の管轄にある問題で地方レベルのすべてについて権限を有している。戦時中に租

税業務と関係のない国有財産管理、金融監督などの業務が財務局に付加された。

(c) 税務署は、申告、査定、徴収を担当しているが財務局から限られた監督しか受けていない。実際には税務署は、ほとんど自律的 (autonomous) に行動している。

4 現在の組織を評価すれば、水平的 (horizontal) というものであり、垂直的な責任と監督のラインは存在していない。主税局は、内局であり、財務局のコントロールが出来ない。財務局は種々の業務を担当しており、租税業務に特化した機関が存在しない。

5 租税行政は、約一ヶ月の間、調査されてきたし、特に最近五ヶ月はアメリカ内国歳入庁などの専門家による調査・検討がなされてきた。これら専門家の一致した意見は、次のようなものである。現在の日本の租税行政システムは改革されねばならず、日本の国民性や現在の租税スタッフの能力に配慮つつアメリカの内国歳入庁をモデルとして、新たな組織を作るべきである。明確な責任と権威のラインが外局としての Taxation Bureau から生ずるようにしなければならない。

6 大蔵省内の他の内局長の嫉妬心 (jealousy) により Taxation Bureau を外局とすべきであるという提案に対し反対がなされてきたし、財務局長も一致して外局構想に反対している。こうして、行政管理庁が現在提案している政府機構再編成案が成立した。

7 現在の組織の状況からすれば、外局設置という組織変更は可能である。

#### 結論

8 次のような結論に達した。

a 現在の政府案は、租税行政の効率化に資するものではない。

b 全面的な組織変更が必要である。この全面的な組織変更は次の点を含む。

(1) 大蔵省内に外局として財務局、税務署に対して直接に監督権を有する租税行政組織を作る。

(2) 租税業務以外の業務は、租税行政機関から除外される。

c 現在の日本政府の反対を考慮すると指令 (directive) を発出すべきである。

推薦

9 指令が日本政府に対して発出されるべきである。その内容は、次のようなものである。

a 大蔵省下に外局としての租税行政機関を創設すべきである。

b この外局に租税法と税制検討の機能以外の機能を移転させる。そして、租税法と税制検討の機能は、大蔵省内局としての租税調査局 (Taxation Research Bureau) に残す。

c 財務局の業務のうち、租税業務以外の業務は切り離し、財務局を外局としての租税行政機関の監督に復するようにさせる。

d 財務局の仕事のうち、租税業務以外の業務は新たに作られる地方機関に移転させる。》

以上の Staff Study 文書が SCAPIN の原型となっていることは、一目して明らかであろう。とりわけ、9 の a から d に至る部分は、ほぼそのままのかたちで SCAPIN に継承されたのであり、この Staff Study 文書が SCAPIN の直接の理由と考えるべきである。なお、この Staff Study 文書には四月一三日付のチェックシートが付け加えられている。それによれば、経済社会局 (ESS) は、この問題に二ヶ月の間検討を加えてきたのであり、政府全体の組織変更の問題とは切り離して、指令が発出されるべきことを説いている。

(6) 指令とシャープ来日の関係

実際に SCAPIN 指令が発出されたのは、五月四日であるが、それ以前に歳入課と大蔵省との間で新しい大蔵省設置法案について検討が加えられている。

昭和二三年五月四日の大蔵省とマーカット少将との定例会見<sup>(8)</sup>において、マーカット少将は、「シャープ教授は、来週日本に着くことになっている。同教授は日本の税制全般に亘って検討することになっており、若し現在の改革案と異なる結論にシャープ教授が達すれば、同一会計年度に二回も改革することになるから今改革することは差し控える方がよいと思う。マッカーサー元帥もドッジ公使もシャープ教授来朝前に税制を種々と弄らない方がよいとの意見であり、自分も同様の意見である。」と述べている。日本側（渡辺武）から税務行政についてシャープ教授来朝以前に改革するのはなぜかについて聞かれると、シャベルが次のように答えている。

「シャベル シャープ教授来朝前にこの処置をとったのは次の理由による。税制を大別すれば、行政面、立法面、及び租税割当面になるが、行政面に関する限り、現在司令部の内国税課職員は、米国の内国税局その他の関係機関に於て二十数年乃至十数年に亘る経験を有する者が多数に居り、シャープ教授達が来いても行政面の改革案を担当するのは現在の職員であるから、シャープ教授来朝前に主税局の機構改革という行政面からの改組を行ってもシャープ教授としては異議がない筈である。シャープ教授達が重点を置くのは、立法面と租税割当面である。

マーカット 今の説明は論理が一貫していると思う。」

大蔵省での検討により、「徴税機構（中央）改革試案（二四、五、二文書課）<sup>(9)</sup>」という資料では、設置される外局として、収税庁という名称を使用している。また、その地方分局は、収税局である。これに対し、「徴税機構改革に伴う大蔵省機構改革試案昭二四、五、六」<sup>(10)</sup>では、国税庁という名称が初めて登場し、その地方機構に、国税局とい

う名称が与えられている。現在の姿の基本がここにおいて確定したものと考えられる。<sup>(11)</sup>そしてこれに基づき、既に国会に提出ずみの大蔵省設置法案(第二回)が修正され、国税庁が誕生した。

(7) 新機構の特徴

以上の、経過で昭和二十四年六月一日に発足した国税庁機構の特徴は、次のような点にある。<sup>(12)</sup>

第一に、国税庁長官は、国家行政組織法に従い、外局の長として、その機関の事務を統括し、職務についてこれを統督する。更に、国家公務員法に従い、国税庁職員の任免、分限、懲戒等の人事管理に関する権限を有する。従来の財務局、税務署においては事実上、主税局が人事について関与していたが、しかし法令的には官房の権限であつたことと比べて、組織形態と責任が明確になった。

第二に、国税庁は内国税の賦課徴収事務の執行に関する最終の責任を負う。国会で成立した大蔵省設置法が、「国税庁は、内国税を賦課徴収することを主たる任務とする。」(二七条)、「国税庁に、地方支分局として、国税局を置く。国税局は国税庁の所掌事務の一部を分掌する。」(三六条)、「国税局の所掌事務の一部を分掌させるため、所要の地に、税務署を置く。」(四〇条)と規定することから明らかなように、国税局は国税庁の所掌事務の一部を分掌し、税務署は国税局の所掌事務の一部を分掌する。これまでの主税局と財務局、税務署との関係に比べて、極めて指揮命令関係が明確である。

第三に、税法の規定に従い、税務署長が専ら租税の賦課徴収に当たることになり、国税局長は例外的な場合に更正決定や通告処分を成し得るのであり、税務署中心主義という点では従来と変化がないように見えるが、国税庁は従来のような指導監督行政を行うにとどまらず、課税標準の調査、検査、及び犯則の取締まりのような行政執行的な面を担当する。また、国税庁、国税局には国税調査官が配置され、大法人及び高額所得者等について法人税又は

所得税等の課税標準の調査及び検査の事務をつかさどることになった。こうした点は、昭和二三年來の大蔵省内での検討が生かされたかたちになっている。

注

- (1) 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——」税経通信一九九一年三月号。
- (2) GHQ/SCAP Records RG331, Box No. 7508 Folder Title 320.3: Organizational Table, 1 July 1948, Memorandum for File: Subject: Brief Survey of Organizations Responsible for Japanese National Tax Administration (Including Personnel Matters) by L. H. Moss, ESS—34404, Sheet No. ESS(F)06985 (国会図書館所蔵)
- (3) 歳入課の活動状況について GHQ/SCAP RG331, Economic & Scientific Section Programs & Statistical Division Taxation File 1948—1951, Box No. 8378, ESS—49431, Sheet No. ESS(D)00745—00808 極めて詳細な記録である。
- (4) GHQ/SCAP, Box No. 7634, 14 March 1948, Informal Memo for: Ministry of Finance Japanese Government, Subject: Reorganization and Improvement of Tax Administration, ESS—34637, Sheet No. ESS(E)08086.
- (5) 渡辺武『占領下の日本財政覚え書』(日本経済新聞社、昭和四一年)二二二頁、なお、この記述の元は、渡辺武氏の日記である。渡辺武『対占領軍交渉秘録 渡辺武日記』(東洋経済新報社、昭和五八年)三四二頁、同日記によれば、昭和四一年一月一二日にもモスから「徴税機構の改革具体案を二月一五日程に提出せよ。」との記述があり、更二月二三日にも「徴税機構改組を出来るだけ急ぐやう」Marguatiの話あり。モスは六月一日を目標に改革し九月乃至十月から動くやうにしたい旨説明あり。」との記述がある。
- (6) GHQ/SCAP Box No. 7634, ESS—34637 Sheet No. ESS(E)08085 及び手書のメモ(無題)。
- (7) GHQ/SCAP Box No. 7634, MEMORANDUM FOR, Chief of Staff Subject: Reorganization of National Tax Administration of The Japanese Government, ESS—34637, Sheet No. ESS(E)08085.
- (8) 財政史資料・渡辺武文書・渉外特報 Z 508—8。
- (9) 財政史資料・文書課文書・行政整理・行政機構 Z 604—44—2—19。

(10) 財政史資料・文書課文書・行政整理・行政機構Z 604—44—2—21。

(11) 国税庁の発足について、後年の回想として、次のようなものがある。「主税局を中心とする税金の仕事を直接担当している人々は自分達の機構を拡大強化することです。この司令部の覚書に対して特に異議はありませんが、官房としては国税局以下の現地官庁はともかくとして本庁機構を余り大きくすることは賛成でなく、主税局がESSと折衝してきた案についていろいろ注文をつけましたらさい。ごにはわたくしにまで司令部から直接電話がかかってきました。」庭山慶一郎「占領期の行政機構改革をめぐる」『ファイナンス』昭和四十八年六月号（通巻九一号）三八頁。主税局には反対がなかったが、官房などが好意的でなかったというのである。その理由は、「大蔵省の機構についての従来からの伝統的な考え方は、……重要な行政機構はなるべく内局にとりこんで、官房でコントロールし、権力の遠心分離を避けるという」というものであったとしている（四〇頁）。

(12) 船後正道（国税庁総務部）「新徴税機構総説」『国税行政機関関係法令規集』Ⅲ 三三二頁。

おわりに

以上で、国税庁を発足せしめた事情を概略的にではあれ、明らかにできたものと考え。外局である国税庁が発足したのは、大蔵省内部の議論の結果であるのか、それともGHQの指示の結果であるのかという問題があるが、両者を択一的に見ることは難しいけれども、GHQの役割が大きかったことを指摘しうる。大蔵省内部で外局設置構想が議論されたのは、昭和二三年一月の早い段階である。しかし、これを、実現させたのは、GHQとりわけハロルド・モスであった。モスは、昭和二三年四月の来日後、米国税徴収制度について大蔵省に対して積極的に説明を行い、垂直的な租税行政組織への再構成を繰り返し求めたのである。そして、最終的には指令の発出によりこれを実現した。



しかし、国税庁について、GHQの要請により偶然的に誕生した組織と見ることに問題がある。少し長い目で見れば、税務行政制度の基本は、明治時代以来大きな変化を見ることなく、第二次大戦まで続いて来たことができる。明治時代は、税制でいえば地租と酒税が重要な時代であり、また所得税等については、所得調査委員会で税額の実質的決定を行い、徴収は市町村に委託するというものであった。この時代は、税務署の役割が租税の徴収において相対的に小さい時代であった。しかし、戦後になると所得調査委員会や徴収委託制度が廃止され、更に申告納税制度が導入され、税務署が直接に納税者に向かい合って租税の徴収を行うことになった。しかも、当時の事情から、国民に相当の税負担が課された。ところが、税務署に配備されたのは未経験な職員であり、インフレなどの社会的・経済的混乱も相俟って税務行政に大きな混乱が生じた。外局としての国税庁設置が要請され、垂直的指揮・命令関係、明確な人事関係を持つ税務行政の整備が必要とされたのは、こうした状況に対応するためであった。大蔵省内部においても、とりわけ主税局においてはこうした外局構想を積極的に位置づけていたことが明らかである。これが、国税庁の発足に大きな意義をもったのである。換言すれば、国税庁という組織は、申告納税制度の導入により税務署と納税者が直接に向き合うようになったときに必要とされたのであった。

以上の経過で成立した国税庁によるその後の租税行政について詳細に検討することは、今後の課題である。ただし、注目すべきことに、国税庁発足に際して垂直的指揮・命令関係の重要性が強調されたことから、申告納税制度導入直後の「徴税強行」以上の強力な権力的行政が国税庁により推進されたのではないかという想像も論理的には可能であるが、実際にはその後の税務行政は全体として見れば安定化に向かった。そのことは、例えば、高橋衛国税庁長官（初代）が昭和二五年に「税務行政の基本的刷新改善の方針」を打ち出し、その中で、「民主的な税務行政の根本精神に基き、納税者の善意を啓発育成し、歳入確保のみに専念することなく、法の適実公正な執行を第一義

とし、もって納税者の善意を政府の公正な行政運営とが相まって、相互の信頼感を基礎とする、真に民主的な税務行政が確立されるよう」に説いたことにも示されている。<sup>(1)</sup> シャウプ勸告が税務行政に果たした役割も含めて、別稿においてこの点について検討したい。

注

(1) 『租税(2)・税務行政』四七六頁、『税務署の創設』一二九頁。

追記 本稿を作成するに当たり、財団法人大蔵財務協会から御援助とご配慮を頂いた。改めて、感謝申し上げます。