租税史

審査委員会から見る近代日本の税務行政

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、令和元年 12 月 10 日（火）に税務大学校和光校舎で開催された「第 34 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、わが国の近代税制の成立過程における権利救済としての異議申立制度について、その特徴であった所得税及び営業税の審査委員会制度に着目し、それぞれの組織や権限の違いを明らかにしている。その上で、それぞれの審査結果を比較するとともに、審査委員会制度を取り巻く税務行政や社会情勢の変遷について分析し、権利救済に係る制度が税務行政に与えた影響について考察している。

（令和３年12月１日税務大学校ホームページ掲載）

（税大ジャーナル編集部）

本内容については、全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……108
第１　審査委員会の組織と権限……110
　１．所得審査委員会……110
　　（１）組織……110
　　（２）所得審査委員会の権限……112
　２．営業税審査委員会……113
　　（１）組織……113
　　（２）営業税審査委員会の権限……116
　　　イ　「諮問機関」としての審査委員会……116
　　　ロ　「決議機関」としての審査委員会……117
　３．更訂に対する対応……117
第２　審査委員会における審査結果の概要……118
　１．所得税……118
　　（１）第三種所得税……118
　　　イ　納税者数の多い層への新規課税……120
　　　ロ　納税者と税務当局との関係……121
　　（２）第一種所得税……122
　３．営業税……124
　　（１）明治期の審査請求……124
　　（２）大正期の審査請求……126
　４．審査請求に影響を及ぼした特殊な要件……127
　　（１）税務代理業者問題……128
　　（２）税務行政側の審査請求への対応……129
おわりに……130

はじめに

わが国において納税者の正当な権利を救済する機関として国税不服審判所が昭和 45（1970）年に設置された。それ以前より納税者の権利救済としての不服申立制度は存在していた。例えば、国税不服審判所が発行した『国税不服審判所の 20 年』では「わが国に初めて租税についての不服申立ての規定が設けられたのは、明治 20 年に所得税法が制定されたときであり、同法第 19 条に『納税者ニ於テ所得税ノ等級金額ヲ不当トスルトキハ……府県知事ニ申出ルコトヲ得……』と定められている」(1)と、明治 20（1887）年の所得税法より不服申立ての規定があったことを指摘している。

また、これ以前より税に限らず、行政全般に権利救済を申し立てる手立てとして明治５（1972）年の司法省第 46 号達で地方裁判所への出訴が認められ、明治７（1874）年司法省第 27 号達で行政裁判という名称が初

めて登場した。行政庁への権利救済の申立てについては、明治 15（1882）年に請願規則が制定されていた。明治 22（1889）年に大日本帝国憲法が発布され近代法制度が整備されるに伴い、翌年には訴願法と行政裁判所法が制定された(2)。

訴願法、行政裁判所法制定過程については、明治立憲制成立の中心人物である井上毅に注目した木野主計氏の研究が挙げられる。木野氏は、井上毅を「（制度取調御用掛の）中心人物として、所謂、明治典憲体制のグランド・デザインを其処で描いた」人物と位置付け、人民の権利保護のために訴願法に概括主義を採用しようとしていたことを評価している(3)。

このように、人民の権利保護制度の成立過程として、訴願法、行政裁判法の成立過程についての研究はあるが、実際にどのように運用されてきたのか、あるいは、訴願や行政裁判以外の行政への異議申立てに関する研究は管見の限り見当たらない。明治憲法の下では、異議申立てに関する一般法は制定されなかった。

昭和 22（1947）年、大日本帝国憲法の全文改正として日本国憲法が施行されるに伴い、行政裁判所が廃止され、行政事件訴訟特例法が制定された。租税に関する訴願は、戦前より税務監督局（国税局）、あるいは大蔵省が裁定したが、昭和 25（1950）年に発足した協議団が審査請求を管轄するようになると、それが訴願に代わるものとされた。一般的な訴願制度については、昭和 38（1963）年に行政不服審査法が制定された(4)。

租税に関する異議申立ては以上のような経過だが、本稿では、わが国の近代租税行政の出発点として明治 20（1887）年の所得税法公布からの近代税制の成立過程における租税に関する異議申立制度を対象とする。

近代日本税制での異議申立制度の特徴の一つに審査委員会制度がある。

審査委員会とは、所得税や営業税など一部の直接税で設けられたものである。詳細については本稿で明らかにするが、税務監督局長に対して出された審査請求事案に対して審査委員会に諮り、それに基づいて決定するというものである。審査委員会は、基本的には納税者から選ばれる民間委員及び税務当局職員で構成されており、民間委員側が多数を占めていた。ここで、納税者からの異議申立てを審査決定するのだが、その結果に対して不服がある場合は上級官庁（税務監督局、大蔵省）への訴願か、行政裁判所への行政訴訟を求めることができた（なお、審査委員会制度がなかった間接税等では、税務署の賦課に不服がある場合は、まず訴願を行い、さらに不服がある場合、行政裁判を求めることとされていた）。

以後、営業税（明治 29（1896）年導入）や相続税（明治 38（1905）年導入）などの直接税でも、各税法により審査委員会が設置され、そこが不服申立ての審査を行うこととされていた。本稿では、この審査委員会制度の組織や実態を通じて、近代の税務行政を考えることを目的とする。

ところで、近代日本の租税、特に所得税や営業税の最大の特徴は、賦課課税制度が採用されていたことである。近代日本の賦課課税は、納税者の代表による調査委員会が課税標準の決定に関与できる制度を基礎としていることが特徴であることを牛米努氏は指摘している(5)。その中で、所得調査委員会については、単なる諮問機関ではなく調査額を削減するなど積極的な役割を担っていたこと、戦後の廃止に至る経緯でもＧＨＱが指摘するいわゆる「ボス支配」問題だけではなく、戦前からその役割が形骸化しつつあったことなどを明らかにしている。また、営業税についても、当初は調査委員会が設置されておらず、税務当局の調査により課税標準が決定することとされていたが、それに対する「苛

斂誅求」批判、さらには営業税廃止運動の高まりにより、調査委員会が設置されていったことを明らかにしている。

本稿でテーマとする審査委員会制度は、この調査委員会と深い関わりがあった。審査委員会の構成員のうち、民間から選出された者たちはこの調査委員会から互選されることが多かったのである。

審査委員会についての先行研究は、ほとんどないのが実情である。例えば、先に挙げた『国税不服審判所の 20 年』において、審査委員会についての記述は数項しかない。その中で、先述したように牛米氏は、所得税や営業税における調査委員会制度を中心に、第三種所得税における納税者救済手段としての審査委員会制度に着目して検討している。

また、審査請求と関連して、税の廃減税運動についての研究蓄積はある。特に営業税では、廃減税運動の主体に着目して、江口圭一氏は営業者の経営規模に着目して階級闘争と関連付けて営業税廃止運動を分析している(6)。石井裕晶氏は、営業税法で業種別に異なる課税標準による税負担の違いに着目して、業種、商業会議所や同業者団体の運動の関わりを分析し、綿布を扱う商社などの大規模事業者も運動に参加していたことを明らかにしている(7)。こういった廃減税運動と関連して、審査請求を検討しておくことは有効であろう。税法の改廃を求める運動と並行して、実際に目前に迫る納税に対して異議申立てを行うこととは密接な関係があるからである。

そこで、本稿では、近代税務行政の異議申立ての特徴である審査委員会を通して近代の税務行政を考察する。まず第一部で審査委員会の制度を明らかにした上、第二部では大蔵省主税局が作成した『主税局統計年報書』に採録されている所得税や営業税の審査結果を分析する。この分析を通じて、明治大正の税務行政を考察する。

なお、本稿では、所得税（第一種、第三種）と営業税を検証対象とし、時期については、所得税法が公布される明治 20（1887）年から営業税が廃止される大正 15(1926)年までを対象とする。

また、用語の確認であるが、本稿では、納税者の異議申立て全般（税務署への再調査申立て、税務監督局や大蔵省への訴願、行政裁判所への行政訴訟など）について不服申立てといい、不服申立ての中で、所得税などの審査委員会が設置された税目において、税務監督局長の諮問により審査委員会が審査決議するものを審査請求（時々の税法では「再審査」ともいう）ということにする。

なお、本稿は令和元（2019）年 12 月に開催した第 34 回租税史研究会の報告に加筆訂正したものである。また、史料の引用に際しては、適宜句読点を補い、現用漢字に改めた。

第１　審査委員会の組織と権限

まずは、所得税と営業税の審査委員会制度の組織と権限について、税法や通達を使用して概観していく。

１．所得審査委員会

（１）組織

明治 20（1887）年に所得税法が公布され、その時より審査請求について規定されていた。しかしながら、当時は税務署が設置されておらず、所得税だけでなく地租や酒税などの国税事務は府県知事が管轄し、税務署に相当する事務は郡区長が担っていた。

具体的に明治 20（1887）年の所得税法の審査請求に関する規定を見ていこう。

第 19 条では「納税者ニ於テ所得税ノ等級金額ヲ不当トスルトキハ、其達ヲ受ケタル日ヨリ二十日以内ニ所得金高明細書及其証憑トナルヘキモノヲ添へ、府県知事ニ申出ルコトヲ得」と、知事に対して申立てることとされた。第 20 条で「府県知事ハ第十八条第十

九条ノ場合ニ於テハ府県常置委員会ニ付シテ調査セシメ、其決議ニ拠テ之ヲ処分スヘシ」と、府県知事は常置委員会の調査決議に基づくことと明記された。

常置委員会とは、官民の軋轢を無くし地方政治の円滑化を目指して設置された組織で、府県会議員より選出されていた(8)。主に地方財政に関する諮問を知事から受けていた。租税に関する審査請求を調査することもその延長と考えられる。

第 20 条では処分内容についても明記されている。すなわち「但、其処分納税後ニ渉ルトキハ税額ノ不足アルモノハ之ヲ追徴シ過剰アルモノハ之ヲ還付スヘシ」と、還付だけでなく追徴することも規定されたのである。

明治 29（1896）年に税務署が創設されたが、所得税法は改正されなかったため、所得税事務は府県知事の管轄のままとなっていた。この時期の国税の執行については、実態が明らかとなっていない(9)。

明治 32（1899）年に所得税法が全文改正され、これにより、第一種所得税として法人所得にも課税されるようになった。所得税も税務管理局（明治 35（1902）年からは税務監督局）、税務署が管轄するようになった。明治 32（1899）年の所得税法ではどうなったのか次に確認しよう。

第 36 条で「納税義務者、政府ノ通知シタル所得金額ニ対シテ異議アルトキハ、通知ヲ受ケタル日ヨリ二十日以内ニ不服ノ事由を具シ、政府ニ申出テ審査ヲ求ムルコトヲ得」と規定された。具体的には、同年に出された所得税法施行規則第 14 条で「所得税法第三十六条ニ依リ審査ヲ求ムル者ハ、事由ヲ具シ証憑書類ヲ添ヘ税務署ヲ経由シ税務管理局長ニ申出ツヘシ」と、税務署長を経由することが決められた。その際に税務署長が受け取った審査請求書を税務管理局長へ提出するときに、同時に自らの意見書も添えることとされていた。

さて、税務署長経由で審査請求書を受け取った税務管理局長は、審査委員会での決議によって処理をするのであるが、第 37 条で審査請求の処理及び審査委員会について明記されている。長くなるが、以下のとおりである。

前条ノ請求アリタルトキハ審査委員会ヲ開キ其ノ決議ニ依リ政府之ヲ決定ス

審査委員会ハ収税官吏三人調査委員四名ヲ以テ之ヲ組織ス

審査委員会の所属区域ハ勅令ヲ以テ之ヲ定ム

審査委員会ハ前条ノ申立ヲ為シタル者ニ対シ其ノ所得ニ関スル事実ヲ質問スルコトヲ得

審査委員会は、収税官吏３名と調査委員会から選出された４名とから構成された。選出に関しては、所得税法施行規則第 16 条で「収税官吏ヲ以テスヘキ審査委員ハ大蔵大臣之ヲ命シ、調査委員ヲ以テスヘキ審査委員ハ税務管理局所轄内ノ調査委員之ヲ選挙ス」と決められた。この選挙は記名投票であった（第 19 条）。すなわち、審査委員会では納税者の代表である調査委員側の委員の方が税務当局側の委員よりも一人多くなるように規定されたのである。

このように納税者側の委員が一人多くなるように所得税法で定められていたが、大正 9（1920）年の所得税法改正で審査委員会の組織について変更が加えられた。

第 62 条　各税務監督局所轄内ニ所得審査委員会ヲ置ク

所得審査委員会ハ左ノ審査委員ヲ以テ之ヲ組織ス

一　収税官吏中ヨリ大蔵大臣ノ命シタル者三人

二　税務監督局所轄内各府県又ハ北海道ニ於テ調査委員ノ互選シタル者、府県ニ在リテハ各一人、北海道ニ在リテハ四人

税務当局側は変更がなかったが、調査委員による互選委員は、各府県一人（北海道は四名）と変更された。一見、調査委員選出委員が削減されたような印象だが、審査委員会は税務監督局内に設置されたので、税務監督局管内の府県から各一人選出する（北海道は4人と明記されている）ため、現状維持または増員されているのである(10)。すなわち、明治32（1899）年以降の所得審査委員会は、常に調査委員選出委員が多数を占める構造だったといえる。

このような構成の所得審査委員会では、どのような手続きが取られたのか。明治32（1899）年の所得税法施行規則に沿って確認してみよう。

所得審査委員会は、先にも確認したが各税務管理局に設置されており、そこで審査が行われていた。初回の会議で審査委員会の中で会長を選挙した（第24条）。議事は出席委員が定員の過半数を超えなければ決議することができず、議事は多数決によって決議され、可否同数の場合は会長が決定した（第25条）。議事に際し、税務管理局長又はその代理人が出席して意見を陳述することを認められていた（第28条）。なお、先にも確認したが所得税法第37条では請求者に対して審査委員が質問することも認められている。審査委員会で決議された内容は会長が税務管理局長に通知し（施行規則第29条）、税務管理局長が納税者に通知することとされた（同第30条）。

明治30年代のものが管見では見つからないため、明治43（1910）年の東京税務監督局の所得税事務取扱心得(11)で、より詳しい取扱方が定められているので確認しよう。

第58条で審査請求書を受け取った税務署長は「各種ノ決定所得ヲ関係帳簿及書類ニ対照再査シ、尚調査ノ精確ヲ期スルカ為必要アリト認ムルモノハ実地ニ就キ之ヲ調査ノ上、当初決定変更ノ要否、及其員数等ノ意見ヲ付シタル調査書ト共ニ一件書類ヲ速ニ送致スヘシ」とされた。ここの調査書とは、第一種所得税の場合は「本年度並前年度決定所得高、其他参考ト為ルヘキ事項」、第三種所得税の場合は「当年及前年所得決定高、調査並決定事項、当年分所得申告高及其他審査上参考トナルヘキ事項」を記載することと定められ、さらに「特ニ第一種所得ニ関シテハ定款、営業報告、貸借対照表、損益計算書及其他ノ調査資料トナルヘキ書類ヲ添付スルコトヲ要ス」と特記されている。また、審査請求者に対しても「審査請求書ハ可成証憑書類ヲ添付セシムヘシ」と促された。

つまり、所得審査委員会では、審査請求者、税務署長が提出する書類を元に審査が行われ、必要がある場合に、審査請求者や税務監督局長から聴取をするという段取りであった。

以上の段取りを経て決定された結果は、税務監督局長を経て税務署長から審査請求者へ通知される。これも基本的には郵送だが、審査決定に対し説明を求めることが認められており、「本局ヨリ送附ノ書類其他ニ就キ懇切ニ説明」するよう求められた（第59条）。

この審査結果に不服がある場合は、大蔵省へ訴願、もしくは行政裁判所へ行政裁判を提起する流れとなるのである。

（２）所得審査委員会の権限

上記（１）で所得審査委員会の組織を確認したが、その際に明治32（1899）年所得税法第37条で、審査委員会には審査請求の申立人に対し質問する権利が与えられており、審査委員会の「決議」を受けて政府が審査決定することと規定されていたことに触れた。

この審査委員会の「決議」がどの程度政府（税務管理局）を拘束するのかが問題となった。明治34（1901）年に、審査委員会の決議を税務管理局が否認するという事態が問題化した。所得税法では、このような事態に

ついての条文がなかった。決議を否認された審査委員会側は「所得税法第37条第1項ニ所謂決議ニ依リトハ、依拠スルノ意義ニシテ諮詢スルノ意義ニ非ス」と主張して、渡辺国武大蔵大臣に陳情し、政治問題ともなった(12)。

この対立が生じたほぼ同時期に、帝国議会で所得税法が改正され、第37条の審査委員会決議について「第31条ノ規定ハ之ヲ審査委員会ノ決議ニ準用ス」という項目が追加された。

第31条の規定とは、所得調査委員会の調査結果について政府が不当とした場合、再調査に付すというものである。

すなわち、審査委員会の場合も、政府が決議を不当とする場合には「再審査」に付するとしたが、それでも当局が「再審査」の結果を不当とする、若しくは15日以内に「再審査」が終了しなかった場合は、政府が決定するとされたのである。ここには、税務当局と審査委員会（ひいては調査委員会）との間で葛藤が生じたときに、まずは審査委員会に「再審査」を求め、その上で政府決定をするという妥協点が見られる。

なお、この明治34（1901）年の所得税法改正は、衆議院議員木村誓太郎（三重県、憲政本党）等が提出した改正法案が土台となったものである。当初の改正法案は、第一種所得税の損益を計算する際に、賞与金も控除に含めること、山林所得の計算をその年の予算によるのではなく前年度の所得に依って計算することに改めることが骨子であり、第37条は改正の対象外であった。第37条が対象となったのは、貴族院の特別委員会からである。特別委員会の会議録が残されていないため、明治34（1901）年3月24日の貴族院本会議での若槻礼次郎政府委員の発言を引用しておく。

> 尚ホ特別委員会ニ於キマシテ三十七条ニ一項ヲ加ヘラレマシタコトハ最モ今日ノ必要ニ応ズル御改正ト考ヘマスノデ、其事ハ殊ニ特別委員会ノ修正ニ向ッテハ同意ヲ表シテ居ル次第デアリマス、其次第ト申上ゲマスノハ今日審査委員会ト云フモノガ諸方ニゴザイマス、所ガ此審査委員会ハ法律上ノ解釈ヲ異ニシテ居リマスノデ、全国各地ニ於テ法律ノ解釈ガ違ッテ適用サレテ居ルト云フコトガ起ッテ居リマス、ソレハ丁度此改正ニ拠ッテ不当デアレバ再議ニ付スルシ、尚ホ不当デアレバ政府ノ見ルトコロノ解釈ニ依ルト云フコトデ、全国ノ解釈ヲ一定シヤウト云フコトデゴザイマシタ、而シテ尚ホソレニ対シテ行政上ノ訴願ナリ訴訟ナリ起スコトガ出来マスノデ、斯様ニ改正ノ出来マスノハ最モ適当デアラウト考ヘマシテ、本院ノ特別委員会ノ修正ノ通リ可決アランコトヲ希望致シマス(13)

貴族院、および政府大蔵省側で問題視していたのは、審査委員会の結果、税法の解釈が局によって区々になるという弊害が生じることで、全国統一の法解釈を浸透させるために37条の追加条項は必要としたのである。最終的に審査結果が政府決定となったとしても、さらに訴願、行政訴訟を起こすことができるから納税者の権利の侵害には当たらないと判断したのである。この貴族院改正は帝国議会会期末直前で貴族院通過したため、衆議院でも時間の関係上、修正することなく成立した。

この第37条の追加項目に対し、衆議院は翌年、廃止するよう所得税法改正案を提出するが、不成立となっている。

2．営業税審査委員会

（1）組織

国税移管当初、明治29（1896）年の営業税法では、業種を24種に区切り、売上金額や資本金額、建物賃貸価格、従業員数を課税標準とする外形標準課税であった。営業者は業名及び課税標準を政府へ提出し、所得税の

ように調査委員会が調査決定することなく、課税標準に基づき政府が直接算定し、営業者の課税標準を不相当と認めた場合、政府が調査をしたうえで課税標準を算定しなおし、営業者に通知した。

明治 29（1896）年営業税法の条文に沿って審査請求を見ていこう。

まず、政府が通知した課税標準に対して異議がある場合に「再審査」を請求することができるとされた。第 26 条で「政府ニ於テ営業者ノ申告ヲ不相当ト認メ、資本金額又ハ建物賃貸価格ヲ算定シタルトキハ之ヲ営業者ニ通知スヘシ」とし、第 27 条で「前条ノ算定ニ対シ異議アルトキハ、通知ヲ受ケタル日ヨリ二十日以内ニ申立テ再審査ヲ求ムルコトヲ得」とされるが、再審査請求中の税金の徴収猶予は認められていなかった。

ところで、この法案の閣議提出書類に付された法案説明書の逐条説明中第 26 条の説明では「是レ其権利ヲ保護スルトトモニ、主任官吏ノ慎重ヲ促シ苟クモ不正当ノ所置ナカラシメンコトヲ期スルニ在リ(14)」と、納税者保護と同時に税務官吏が調査をする際に慎重を期することを目的とすると説明していた。

次に、具体的な手続きについて営業税法施行規則に沿って確認していく。

第 18 条で「(政府が申告を不相当として課税標準を算出することを規定した）前条ノ算定ニ対シ異議アル者再審査ヲ求メントスルトキハ、其ノ理由ヲ詳記シ営業税法第２７条ノ期限内ニ地方長官ニ申出ヘシ」とされ、第 19 条で「地方長官ハ資本金額再審査ノ請求ヲ受ケタルトキハ、更ニ営業者ノ提出シタル理由書ニ拠リ当初ノ算定ヲ再査シ、其ノ訂正スヘキハ之ヲ訂正シ、決定書ヲ作リ之ヲ異議申立人ニ通知スヘシ」とされた。

当初の営業税では、所得税のように調査委員会が設置されておらず、審査委員会も設置されていなかったのだが、建物賃貸価格に関しては「評価人」が設置された。営業税法第 29 条では次のように規定された。

第 18 条第３項(15)ノ建物賃貸価格算定ニ付異議ノ申立アリタルトキハ評価人ヲ定メ之ヲ評価セシム、評価一致セサルトキハ其ノ平均ヲ以テ之ヲ定ム

評価人ハ四人トシ、二人ハ政府ヨリ之ヲ命シ、二人ハ土地建物所在市町村長之ヲ選定ス、但シ費用ハ本人ノ負担トス

前項市町村長ノ職務ハ特別市制ヲ施行スル市ニ於テハ区長、市制町村制ヲ施行セサル地方ニ於テハ戸長、沖縄県ニ於テハ役所長之ヲ行フ

評価人は、政府より２人、市町村長が選定する民間人が２人と同数で構成された。この市町村長が選定する者について、先にも触れた法案説明書の第 28 条に関する説明では「評価人ノ選定ヲ政府ト本人トニ於テセルモノト為セルハ、専ラ公平ヲ維持セントスルニ由ル(16)」と、申立人側の意見を反映することを想定されていた。

営業税法は明治 30（1897）年１月より施行されたが、当初から税務当局と納税者との対立が見られていた(17)。そのため、衆議院では営業税法の改正を目指し、営業税法改正法案を作成提出、可決するも、貴族院で否決、あるいは議会解散などにより不成立が続いていたが、明治 35（1902）年に漸く成立した(18)。この改正の目玉は、課税対象として鉄道業を運送業から分離させたこと、課税標準を資本金額より収入金額に改めたことであるが、「再審査」を「審査」と改め（第 26 条)、審査委員会が設置されたことも重要な改正点である。すなわち、

第 28 条ヲ左ノ如ク改ム

第 28 条ノ１　前条ノ請求アリタルトキハ営業税審査委員会ノ諮問ヲ経テ政府之ヲ決定ス

第 28 条ノ２　各税務管理局所轄内ニ営業税審査委員ヲ置ク

審査委員ノ定数及審査委員会ノ会議ニ関スル規程ハ命令ヲ以テ之ヲ定

審査委員ハ商業会議所代表者及納税義務ヲ有スル営業者中ヨリ大蔵大臣之ヲ命ス

第 28 条ノ３　収税官吏ハ審査委員会ニ出席シテ意見ヲ述フルコトヲ得

第 28 条ノ４　営業者第 28 条ノ１ノ決定ニ対シ不服アルトキハ、訴願又ハ行政訴訟ヲ提起スルコトヲ得

審査請求がなされると、政府は、審査委員会の「諮問」を経て決定をすることとされた。審査委員会は当初は税務管理局所轄内に設置され、商業会議所代表者及び納税義務を有する営業者より大蔵大臣が任命するとされた。審査の対象も課税標準そのものとなったのである。この改正の趣旨は、提案者の一人である木村誓太郎は「又第二十七条第二十八条ヲ改正致シマシタノハ、新ニ営業税審査委員会ノ制ヲ設ケマシテ、又訴願行政訴訟ノ途ヲ開イテ、納税義務者ガ不服アルトキニ、満足ヲ得セシメルタメノ趣意ニ外ナラヌノデゴザイマス(19)」と、所得税のような審査委員会を設置すると同時に、それまで営業税法で規定されていなかった訴願や行政訴訟への道を明記することにあった。

このように明治 35（1902）年に営業税法が改正されたが、同時に改正された営業税法施行規則では、審査委員の定数は５人とされ（第 20 条）、審査委員会の議事運営については所得税とはほぼ変わらない。初回で審査委員中より会長を選挙し（第 22 条）、会長不在の場合は年長者が代理をし（第 23 条）、審査委員会は定員の過半数が出席しなければ決議は行えず、議事は多数決を以て決し、同数の場合は会長が決した（第 24 条）。また、会議では税務官吏が出席して意見を述べることが認められていた（営業税法第 28 条３）が、所得税のように審査委員が納税者に対し質問をすることは認められていなかった。

明治 40（1907）年、政府は税制の大規模な見直しを図るため、政府有識者を集めて税法整理案審査会を設置し、そこで営業税に関しても課税標準などについて検討が加えられた。衆議院での税法改正案の幾度かの否決を経ながらも、明治 43（1910）年に営業税法が改正された。その際に営業税にも所得税と同様に調査委員会を設置する案が提出されたが、営業税の課税標準が外形標準課税であることなどを理由に却下された。しかし、それと引き換えに救済機関としての審査委員会の機能を厚くする必要から、税務監督局単位から税務署単位に審査委員会を設置するよう改正された(20)。また、審査委員会の人員について営業税法では、商業会議所代表者の規定が外され、納税者のうち大蔵大臣が任命した者とされた。また、税務官吏側から委員は選出されていない。

この営業税法改正は政府提案で行われたが、審査委員会制度については衆議院で改正案が加えられた。その理由を大岡育造（山口県、立憲政友会）は次のように説明した。

例ヘハ長野県ハ新潟県ノ税務監督ノ管轄ニナルノデアル、長野県ノ片ッ端カラ新潟県マデ出掛ケテ往クト云フヤウナコトハ随分億劫ナコトデアリ、且営業者ノ状態ヲ知ルコトモ甚ダムツカシイコトニナリマスカラシテ、今日デハ審査員（ママ）ナルモノガアリツヽソレガ役ニ立タナイ、用キラレテ居リマセヌ、ソコデ之ヲモット縮メテ活用スルニハ、一ノ税務署ノ中ニ於テ之ヲ設ケルコトニシタナラバ初メテ役ニ立ツデアラウ、斯ウ云フ意味ニ於テ一ノ監督署（ママ）内ニアッタモノヲ、一ノ税務署内ニ置クコトニシマシタ（中略）此ノ如ク一郡若ハ二郡ノ間ニ在ル税務署ノ下ニハ必ズ商業会議所ガアルト云フコトニナリマセヌノデ、今度ハ商業会議所ノ字ヲ除イテ納税者カラ採ルト云フ意味ニシタノデ、是ダケハ格別ニ商業会議所ヲ粗外スル意味デハナイ(21)

営業税審査委員の移動の便宜や営業者の状態をより詳細に把握するために、税務署管内に設置と変更したが、なかには管内に商業会議所がない場合があるため、商業会議所の文字を削除し、納税者中より大蔵大臣が任命すると改めたのである。では、どのような人物を営業税審査委員に想定したのだろうか。

営業税法改正の翌年明治 44（1911）年１月に、大蔵省では税務署に対し「審査委員ニ命令セラレ適任ト認メラルル者（納税義務ヲ有スル営業者中性行篤実ニシテ地方ノ徳望ヲ有スル者）ヲ選択」し、申報するよう通知している(22)。

大正２（1913）年の営業税廃止運動を受けて翌年、営業税法が改正された。これにより、営業税にも調査委員会が設置されることとなった(23)。この結果、営業税審査委員会は税務監督局単位に設置された。また、営業税調査委員には法人の代表者も選ばれたため、営業税審査委員にも法人の代表が務めることができるようになり、また、税務官吏も審査委員を務めるようになった。

第 28 条ノ１　前条ノ請求アリタルトキハ審査委員会ヲ開キ、其ノ決議ニ依リ政府之ヲ決定ス

第 26 条ノ 28 ノ規定ハ之ヲ審査委員会ニ準用ス

第 28 条ノ２　各税務監督局所轄内ニ営業税審査委員会ヲ置ク

審査委員会ハ収税官吏三人、調査委員四人ヲ以テ組織ス

収税官吏ヲ以テスヘキ審査員ハ大蔵大臣之ヲ命シ、調査委員ヲ以テスヘキ審査員ハ税務監督局所轄内ノ調査委員之ヲ選挙ス

審査委員ノ選挙及審査委員会ノ会議ニ関スル規定ハ命令ヲ以テ之ヲ定ム

第 26 条ノ 17、第 26 条ノ 18 及第 26 条ノ 20 ノ規定ハ審査委員ニ之ヲ準用ス

大正 15（1926）年に営業税が廃止され、営業収益税が創設された。この改正は、所得税を租税収入の中心に据え、地租及び営業収益税を補完税として位置付けるという大規模な税制体系の転換を図った大正 15（1926）年の税制改正の結果である(24)。

営業収益税では、専担の調査委員会、審査委員会が設けられず、所得調査委員会、所得審査委員会が管轄することとなった。営業収益税が所得税の補完税と位置付けられたことから、その調査や審査などで齟齬が生じないようにしたためである(25)。

（２）営業税審査委員会の権限

以上のような変遷を遂げた営業税審査委員会だったが、組織と同様、その権限も所得審査委員会とは異なっていた。次に、その権限について見ていく。

イ　「諮問機関」としての審査委員会

明治 35（1902）年より営業税審査委員会が設置されたのだが、当初よりその権限等は所得審査委員会とは異なっていた。すなわち、営業税審査委員会では、審査請求に対して「前条ノ請求アリタルトキハ営業税審査委員会ノ諮問ヲ経テ政府之ヲ決定ス（営業税法第 28 条の１）」とされた。上記１（２）で、所得審査委員会の「決議」を巡って、審査委員会と税務当局との葛藤があったことを指摘したが、当初より営業税審査委員会は、「決議」より弱い「諮問」を行う機関と位置付けられたのである(26)。

営業税審査委員会は、諮問機関と位置付けられ、審査請求人への質問をすることも認められなかった。明治 36（1903）年７月 27 日に宇都宮税務監督局より出された営業税審査委員会の権限に関する照会に対して出された８月 11 日の大蔵省主税局の回答にも営業税審査委員会の性格が表れている。

審査委員会ノ審査方法ニ付テハ、何等ノ制限ナキヲ以テ、必要ナル手段ハ総テ之ヲ為シ得ルカ如シト雖モ、元来審査委員会ハ税

務監督局長ノ諮問所タルニ止マルヲ以テ、本件ノ如キ外部ニ対スル質問又ハ実地調査ノ如キ必要アル場合ハ税務監督局長ノ権限ニ属スヘキモノニシテ、法律カ明ニ規定セサル限リハ審査委員会ノ権限ニ属セサルモノト解釈スル方、至当ト認メラルヽニ由ル(27)

主税局は、営業税審査委員会を税務監督局の「諮問所」であると位置付け、質問、実地調査は税務監督局の権限内としたのである。

また、税務当局が審査委員会の決議に対し異議がある場合も、所得税の場合とは異なった。

明治 44（1911）年に改正された営業税事務取扱心得によると、「審査委員会ノ決議ヲ相当ト認ムルトキハ之ニ依リ課税標準ヲ決定シ、若シ其決議ヲ不当ト認ムルトキハ調査額ニ依リ課税標準ヲ決定シテ速ニ通知ヲ為スヘシ(28)」と、所得税では「再審査」を経ると定められていたのに対し、営業税では政府が直ちに調査額によって課税標準を決定できることになっていたのである。こうした点からも「諮問所」としての立場が伺える。

ロ　「決議機関」としての審査委員会

上記イのとおり、大正３（1914）年の営業税法改正により営業税調査委員会が設置され、営業税審査委員もそこから選出することとされた。さらに、「諮問」が削除され、審査委員会の「決議ニ依リ政府之ヲ決定ス」と権限が拡大することとなった。また、「政府ハ調査委員会ノ決議ヲ不当ト認ムルトキハ之ヲ再調査ニ付ス、仍其ノ決議ヲ不当ト認ムルトキ、又ハ再調査ニ付シタル日ヨリ七日以内ニ調査結了セサルトキハ政府ニ於テ課税標準ヲ決定ス（第 26 条ノ 28）」と、営業税審査委員会の決議を税務当局が不当とした場合は、所得税と同様、「再調査」に付すとされ、より審査委員会の決定が尊重されるようになったのである。

営業税審査委員会は、大正３（1914）年の改正により決議機関へと変わったが、それでも申立人へ質問をすることは認められておらず、これが可能になったのは、大正 12(1923)年の税法改正である。

この改正は、第一次世界大戦後、再び営業税廃止運動が激化したのを受けたものである。この際に、営業税調査委員会及び審査委員会は、これまでの経験から鑑みて所得調査委員、審査委員と同等の組織とすることとされた(29)。

明治 35（1902）年段階から営業税に関しては、所得税執行の経験上、調査委員会制度などの権限を与えることを大蔵省は躊躇していたが、これまでの運用から鑑みて、営業税と所得税について、調査委員会、審査委員会共に同様の権限を付与してもいいと判断した。このことは、ひいては大正 15（1926）年の税法改正により営業税が廃止され、営業収益税が創設された際、営業収益税の調査や審査は所得調査委員会・審査委員会が行うことへ連なるのである。

３．更訂に対する対応

なお、『国税不服審判所の 20 年』でも指摘されているが、戦前の不服申立てでは、納税者にとって不利益となることがあった(30)。明治 37（1904）年の行政裁判所の判決では以下のように出された。

原告ハ、所得税ノ審査ハ前決定額ヲ超過シ、異議申立人ノ不利益ニ変更シ得ヘキモノニアラスト云フモ、法令中斯ル制限ノ設ケナキノミナラス、該審査ハ所得ノ全体ニ就キ調査ヲ為スモノナレハ其結果前決定額ヲ超過スル場合之ナシトセス、依テ原告ノ主張ハ其当ヲ得サルモノトス(31)

また同様に、明治 44（1911）年の行政裁判所判決でも「税務監督局長ノ審査権限ニ付テハ何等之ヲ制限スル規定ナキヲ以テ、審査請求ニ対スル調査ニ基キ得タル事実ニ因リ

テ前決定ノ金額員数ヲ増減スルモ違法ニアラス[32]」とされている。

しかし、大正 10（1921）年の所得税取扱通達では「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アラスト雖特別ノ事由アルモノノ外可成之レカ増額ヲ為ササルモノトス[33]」と、運用面ではなるべく当初決定額より増額しないよう通達されていた。

同じく営業税でも、大正４（1915）年の大蔵省主税局の通牒で「課税標準中ノ一ニ付審査ヲ請求シタル場合ニ於テ、他ノ課税標準ヲ調査シ変更増加スルコトハ理論上差支ナキモ、審査ヲ請求シタル課税標準再審ノ結果当然変更セサルヘカラサルモノヲ除クノ外ハ成ルヘク之ヲ避クルモノトス[34]」と、なるべく増額決定しないように通知している。

すなわち、条文上では増額決定が可能ではあったが、運用面ではなるべく増額決定を出さないようにという配慮がなされていたといえる。しかしながら、この配慮は、所得税の場合は当初決定額と比較した場合のことであり、営業税では審査請求対象となっていない課税標準を調査して増額変更をする場合であることは注意しておく必要があるだろう。いずれにせよ、審査請求人にとって「予想外」の増額決定はなるべくしないようにと留意されていたといえる。

第２　審査委員会における審査結果の概要

上記の第１では所得税と営業税の審査委員会について条文などからその組織や権限を確認した。それでは実際にどのような決定を下したのであろうか。本項では、審査請求の傾向を把握することを目的とし、統計データから概要を大蔵省主税局が毎年発行した『主税局統計年報書』を使って分析する。

なお、『主税局統計年報書』で審査委員会の審査結果が採録されるのは、明治 36(1903) 年度から昭和 11(1936) 年度までであるが、本稿では紙幅等の関係から大正 15（1926）年までを時期対象としていることを最初に断っておく。なお、昭和期に関しては、別稿で触れる予定である。

まず、『主税局統計年報書』で採録している基本的な項目を確認しておく。

採録項目は、「当初決定額」、「請求額」、「更訂（大正５（1916）年度まで更正と表記）額」、「更訂の理由なきもの」、「更訂の結果無資格」、「審査未決額」である。所得税の場合は、それぞれの項目について人員と所得金額、税額の員数が記載されている（なお本項グラフでは人員と税額を採用している）。営業税では、当初は「算定額」「請求額」「更訂（大正３（1914）年度まで更正と表記）額」「更訂の理由なきもの」「更訂の結果無資格」「審査未決額」であったが、大正４（1915）年より所得税と同じようになった。ただし、いずれにしても営業税で採録しているのは人員と税額のみである。

「当初決定額」は、審査請求をした者の人員数と当初決定額であり、人員については基本的に請求額の人員と同じである。「請求額」、「更訂額」、「更訂の理由なきもの」、「審査未決額」は、文字通りである。ただし、更訂額については、請求額よりも増額している場合があった。「更訂の結果無資格」は、審査の結果、免税点を下回り納税資格が無くなったことを指し、現在でいうところの取消し処分に当たる。

１．所得税

では、税目ごとに審査請求の件数の推移を確認していこう。

（１）第三種所得税

まず、個人を対象とする第三種所得税を概観していく。

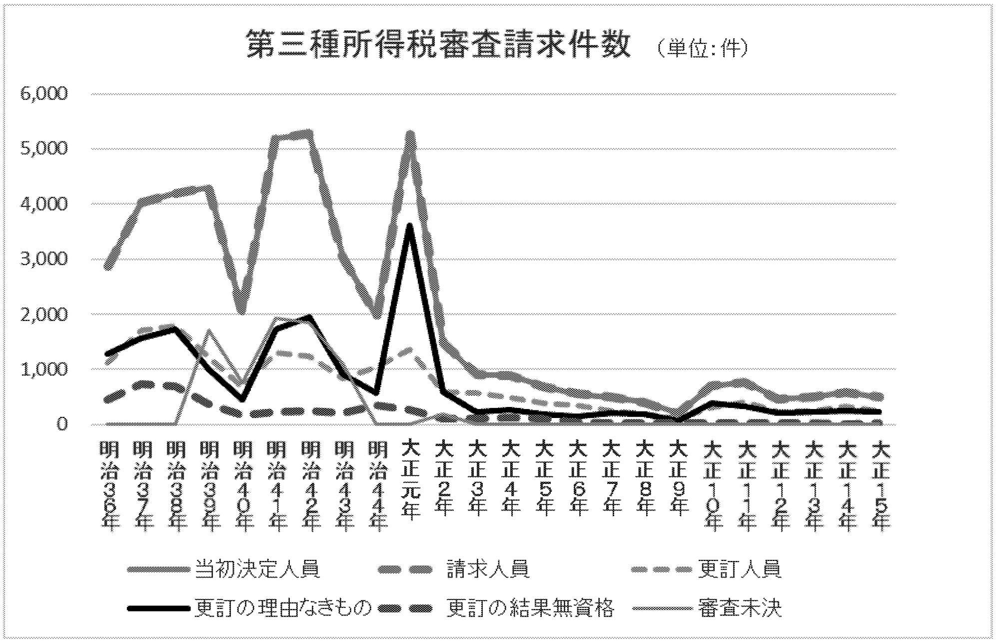
第三種所得税の審査請求件数（グラフ１－１）は、明治末から大正初期に大きなピークを迎えており、そこからは急速に減少し、そ

れ以降はほぼ横ばいである。第一次世界大戦終結後の反動恐慌を反映して、大正 10（1921）年から数年間は若干件数が増加している。

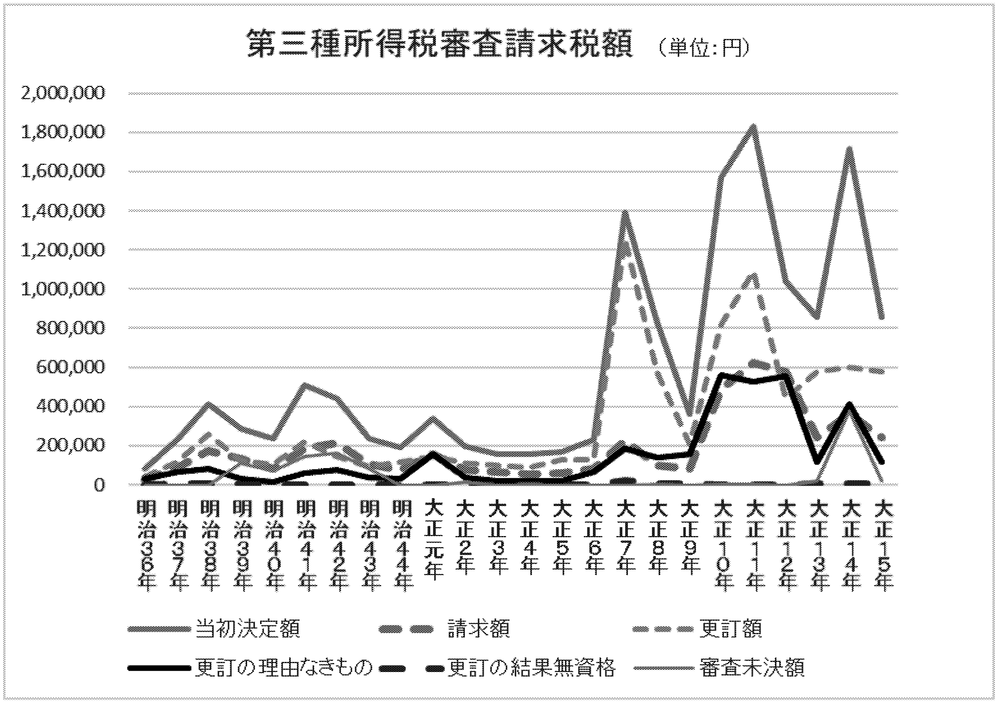
人員数から審査結果を見ていこう。更訂人員は毎年一定割合を占めている。「更訂の理由なきもの」と決定された件数が、明治末年に急増している。この理由は審査請求件数の急増と同様に後述する。「審査の結果無資格」と判断された件数も大正２（1913）年までは比較的多い。この理由は、一つは税務当局の調査能力が未熟であった可能性と、同年に所得税法が改正され、減税が行われた結果と思われる。「審査未決件数」は、審査件数が激増していた明治期には目立つが、大正時代に入ると、ほぼ確認できない。請求件数が落ち着いてきたことと、事務処理能力が向上したことが背景にあると考えられる。

一方の審査請求税額（グラフ１－２）を見てみると、様相が大きく異なる。当初決定額、すなわち審査請求が出された件数の金額は、明治末年のピークがあるのは件数と同様であるが、第一次世界大戦を挟む時期より金額が跳ね上がり、上下の振れ幅が大きくなっている。

グラフ１－１



グラフ１－２



つまり、明治期は、請求件数が多いが１件当たりの金額が少なく、大正期に入ると請求件数が減少したが、逆に１件当たりの金額が多くなっていることが分かる。

これは、明治から大正にかけての経済の発展が考えられる。国民所得は、本稿が扱う明治 36（1903）年から大正 15（1926）年の間で１人当たりの国民所得が 40 円から 207 円へと増加している(35)。特に第一次世界大戦を挟む大正６（1917）年は 66 円、翌年には 85 円、116 円、148 円、191 円と戦後恐慌後も著しい伸びを示しており、これが１件当たりの請求額の高さの理由と考えられ、第一次世界大戦頃より、審査請求は高額化していったといえよう。

税額（グラフ１－２）から審査請求結果を見ていこう。

ここで特徴的なのが、更訂額が第一次世界大戦以降、急激に増えている事である。特に大正７（1918）年から同９（1920）年にかけては、請求額をも遥かに上回り当初決定額とほぼ変わらない数値となっている。また、「更訂の理由なきもの」と決定された、すなわち当初決定額のとおりとされた税額もある程度はあるため、審査結果が当初決定額のまま、あるいはそれ以上の税額へと更訂されたことを意味している。

おりしも、「成金」が出現していた時期、多額の所得を得た人物が所得税の審査請求を行ったが、その多くが「更訂の理由なきもの」と判断されたか、もしくは増額更訂を受けていたといえる。これは、「成金」時代ともいえる当時の社会風潮をよく表すグラフといえる。

ところで、請求件数が異常ともいえる明治末から大正初期の数値について、大蔵省主税局は主に以下の２つの原因を挙げている。

イ　納税者数の多い層への新規課税

まず、明治 36（1903）年の審査請求の件数について、主税局は次のように分析した。

前年ニ比シ審査請求ノ増加セシハ、主トシ

テ従来申告額ノ低キモノニ対シ成ルヘク訂正セシメタル慣行ヲ改メ、直ニ調査委員会ノ決議ニ依リ決定セシ地方アリシト、陸軍士官ノ馬糧代金及馬匹繁畜料ノ参入決定ヲ不当トシテ審査ヲ請求シタルモノ数多アリシトニ由ル(36)

すなわち、第一に所得金額決定過程の厳格化、第二に「陸軍士官ノ馬糧代金及馬匹繁畜料」への課税決定に対する不服である。

第一の点は、一部地域で行われていた、調査委員会開会前の段階での申告書の訂正指導をやめ、調査委員会の決議に基づき即座に決定をしようと改めたというものであり、厳密に税法に則った賦課決定処分を行った結果と言える。

第二の点は、一部の軍人には乗馬が義務とされており、その馬の飼育費用が軍より支給されていたのだが、この費用について大蔵省が課税対象としたことに対して、審査請求が出されたのである。この問題は、以後、大蔵省と陸軍省との間で折衝が重ねられ、大正２（1913）年の所得税法改正で非課税となったものである。軍人という納税者が多い層へ新規に課税をしたため審査請求件数が増えたという事案は、他の職業でも発生した。

明治 45（1912）年、第三種所得税の審査請求件数が急増したが、その理由について大蔵省主税局は次のように分析した。

所得ノ審査ヲ請求スル者前年迄ハ漸次減少ノ趨勢ナリシニ、本年度ニ至リ俄然請求人員 3,285 人ノ増加（所得金額ハ 132 万円税額 167 千円ヲ減ス）ヲ示セルハ、主トシテ本年度ヨリ鉄道職員ノ受クル手当金ニ対シ課税ノ結果、其ノ事由ヲ解セサル納税者ノ審査請求激増シタルニ外ナラス(37)

鉄道職員の手当金に対し課税決定をしたことに対し、数千人規模で不服を申し出たのである。

この手当金に対する課税は、鉄道職員以外の職業ではすでに実施されており、課税の公平の点から鉄道職員にも導入されたものである。そのため、この課税の趣旨が認知されると、審査請求がなされなくなるのである。翌年の大正２（1913）年には「前年ニ比シ請求人員 3,763 人ヲ減シ税額 123,762 円ヲ増加セリ、而シテ人員ノ減セシハ彼ノ鉄道職員ノ手当金ニ対スル課税ノ主旨漸次徹底シ、是等ノ者ノ請求減シタルモノニシテ、税額ノ増ハ偶比較的大所得者ノ請求多カリシニ由ルモノ也(38)」と分析されていた。

このようなケースは、課税対象の公平性などが浸透していく過程に見られるケースであるといえよう。

ロ　納税者と税務当局との関係

もう一つの審査請求急増の理由が、上記イとも関連するが、納税者と税務当局との緊張関係によるものである。明治 42（1909）年度の所得税審査請求に関する大蔵省主税局の分析を見てみよう。

神奈川県ノ増加ハ、横浜市ニ於ケル税務署ノ毎戸調査ヲ誅求ナリト称シ、審査ヲ請求シタルニ依リ、埼玉県ノ増ハ、元岩槻税務署管内ノ不当決議ニ対スル政府ノ決定ヲ納税者ニ於テ不当ナリトシテ、八百余名挙テ審査ヲ請求シタルニ由ル(39)

神奈川県横浜市においては税務署の調査に対し「誅求」であるという反発から、埼玉県岩槻においては所得調査委員会の決議を税務当局が不当であると政府決定をしたことに反発して、審査請求件数が増加したと分析している。納税者と税務当局との緊張関係が、審査請求件数の増加を招いたと分析したのである。このような状況から、税務署は調査に注意を払うよう求められた。

明治 42（1909）年４月の税務監督局長会議で、桂太郎大蔵大臣が演説で、「世間往々税務行政ノ当否ニ付テ言議ヲ為スモノアリ」と税務行政を取り巻く状況を指摘し、次のように促した。

宜シク正邪ヲ甄別シ寛厳其ノ中庸ヲ得、機宜ヲ失ハサランコトヲ要ス、事務ノ取扱形式ニ流レ煩細ニ失シ、納税者ヲシテ無用ノ煩労ヲ感セシムルトキハ、租税ノ負担以外ノ苦痛ヲ加ヘ、延テ租税本来ノ得失ヲ疑ハシムルニ至ルノ虞ナキヲ保セサルヲ以テ成ルヘク納税者ノ便宜ヲ計リ、其ノ業務ノ障碍トナラサランコトニ注意セサルヘカラス(40)

ここでは、寛厳の中庸を得て、納税者の便宜を図るよう調査に注意を払うことが指導されている。納税者に余計な負担感を負わせず、納税義務に服すよう導くことが求められたのである。

このような指導は大臣だけではなく、主税局長、税務監督局長からも出され、それが功を奏したのか、明治 43（1910）年には「請求人員ノ減少シタルハ、所得調査ニ対スル当局者ノ注意周匝ヲ加ヘシト、前年ノ如ク扇動ニ依リ多数連合シテ審査ヲ求メシ地方ノ絶無ナリシ等ニ由ル(41)」となり、さらに明治 44（1911）年には「審査請求者逐年減少ノ所以ハ、所得調査ニ対スル方法注意周到ナルカ為メ、多数連合シテ審査ノ請求ヲナスノ弊ヲ一掃シ得タル結果ナルヘシ(42)」と審査請求件数が減少したと分析している。

また、これらの分析では、「多数連合」して審査請求をする者がいたことを示しているが、それも、「周到」な調査の結果、減少したとしている。納税者の余計な負担感を軽減することで、納税への反感も軽減した結果ともいえよう。

これらの理由により、明治末期から大正初期にかけて第三種所得税の審査請求件数が急増した。こういった特異な点がなくなると、件数は横ばいとなるのだが、審査請求税額は伸びている。

この理由は、当初は 300 円だった第三種所得税の免税点が、大正に入ると数度引き上げられていった結果（大正２（1913）年 400 円、大正 7（1918）年 500 円、大正９（1920）年 800 円、大正 15（1926）年 1,200 円）、審査請求件数の１件当たりの額も高額化した結果であると考えられる。

（２）第一種所得税

次に法人所得を対象とした第一種所得税を見ていく。第一種所得税の審査請求件数が第三種所得税のそれと比較してはるかに少ないためか、その理由は『主税局統計年報書』に記載されていない。そのため、同時期の通達によって審査請求を取り巻く状況を考えていく。

まず、審査請求件数（グラフ２－１）を見ていこう。

大正４（1915）年までは、若干の山があるがほぼ 20 件前後で推移している。それ以降は急激に審査請求件数が増加している。

明治 43（1910）年に若干審査請求件数が増加しているが、この理由は第一種所得の調査に関して、税務当局が改善を図ろうとしていた影響が考えられる。

たとえば横浜税務監督局が明治 41（1908）年に出した「戦後経営ニ伴ウ徴税方法ノ改善」では、第一種所得については、法人は損益計算書を提出し、それをもとに税額が決定されるのだが、この損益計算書を偽造、もしくは実質は個人なのに法人を装うことで税負担の軽減を図ろうとする者が現れていることを指摘し、より周到な調査を求めた。

二　従来第一種所得調査ガ遅滞ニ流レ、其極調査ノ粗笨、決定ノ脱漏ヲ生シ易シト認メラルヽヲ以テ、損益計算書ヲ提出セサルモノニ対シテハ、会社ニ就キ進ンデ損益ヲ調査シ其所得金額ヲ決定スベク、之カ調査ハ所得税事務規程第二条ニ依拠シ遺漏ナキヲ期スヘシ、此場合ニ於テ仮令其事業年度ニ所得ナキモノト雖トモ、損失ヲ次ノ年度ニ繰越スモノニ在リテハ、之カ為メ其調査ヲ粗略ニ付スルカ如キ弊ナキニ注意ス

ヘキコト(43)

この通達では、現場の調査を重視するよう指示しており、調査の厳密化を求めた。これが、苛斂誅求を叫ばれた可能性がある。

第一種所得税の審査請求件数は、大正期に入ってから増加している。特に第一次世界大戦（大正３（1914）年～大正７（1918）年）の前後で伸びているが、これはいわゆる大戦景気と戦後不況の経済情勢の結果が大きいと思われる。特に大正７（1918）年に審査請求税額が急激に伸びているのは、この大戦景気の最盛期の結果であろう。この時期には「成金」が出現しており、彼らをターゲットにした戦時利得税が創設されていた。この動きに重なっていると考えられる。

もう一つ考えられる原因が大正９（1920）年の所得税法改正である。第一次世界大戦終結後、装備の一新など国防充実が叫ばれるようになり、その財源として所得税と酒税の増税が目指された。この時、第一種所得税が特に重点的に改められ、法人所得を超過所得、留保所得、清算所得などの分類に分け、それぞれに課税することとし、課税が厚くなっていったのである(44)。

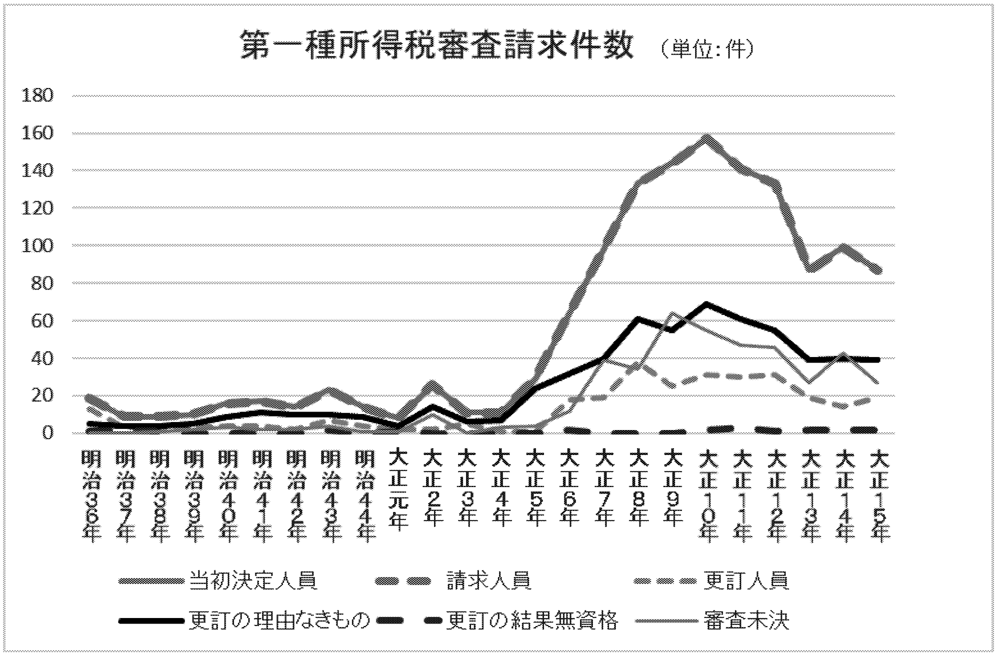
審査結果の件数を見ていくと、第三種所得税と比べて、「更訂の理由なきもの」の割合が比較的多い。

また、第三種所得税や営業税の審査未決件数が減少していくのに対し、第一種所得税は審査未決件数が増加しているのも特徴である。大正９（1920）年以降には、審査請求件数の約半数が審査未決となっている。審査請求件数自体は、第三種と比べて第一種のその数は少ないのだが、未決件数が多い理由は、法人事務の遅滞が挙げられる。

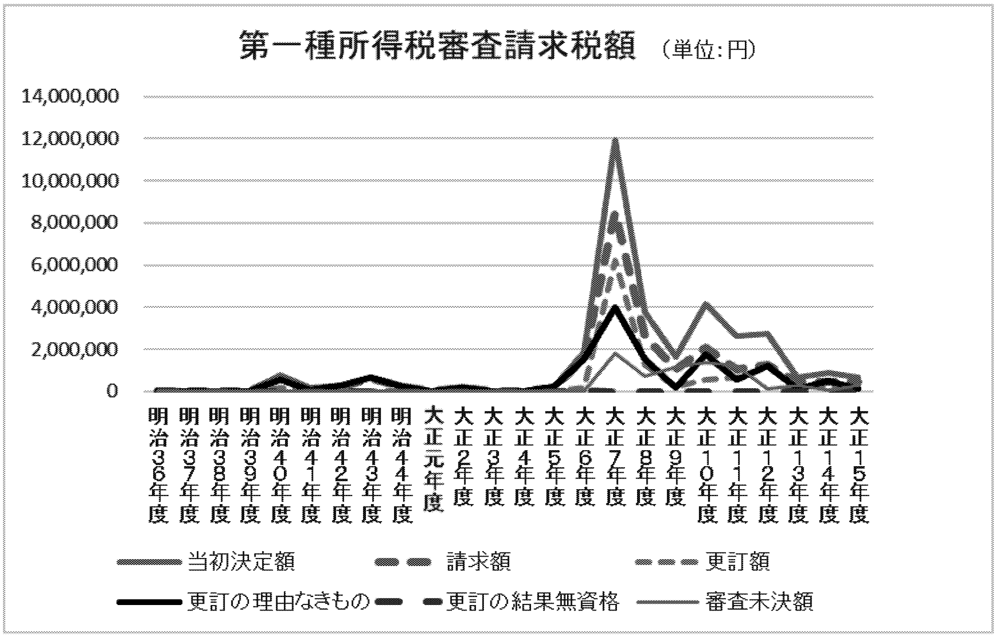
第一種法人税は課税時期が法律で明記されていないため、事務遅滞となりがちであった(45)。その上、大戦景気により法人数が増加し、深刻化していったのである。この事務の遅滞に比例して、未決件数が増えたと考えられる。

次に税額（グラフ２－２）について見ていこう。

グラフ２－１



グラフ２－２



税額で見ていくと、大正後期が圧倒的に多いのが確認でき、なかでも大正７（1918）年が抜きん出ている。大正期に入って請求件数が増えているとはいえ、それ以上の増加であり、１件当たりの額が格段に上昇していることが分かる。

統計が取られ始めた明治 36（1903）年の審査請求件数が 19 件、税額のピークである大正７（1918）年では 98 件と約５倍の増加なのに対し、税額では 51,351 円から 11,921,876 円と約 230 倍にも激増しているのである。『主税局統計年報書』に記載されている第一種所得税の人員と所得税額が明治 36 年では 6,523 件と 2,355,863 円、大正７年が 25,871 件と 62,047,215 円へと増加していた[46]。日露戦争前後の産業革命や大戦景気により法人の所得額、所得税額が急伸し、それが審査請求税額にも大きく影響していたと考えられる。第一次世界大戦が終結する大正７（1918）年という年は、大戦景気から戦後不況へのターニングポイントだったとはいえ、やはり税額でのこの増加は目を見張る。

審査結果について見ていくと、更訂額と「更訂の理由なきもの」との合計では、当初決定額を上回るケースが多く、これに審査未決額を合わせて考えると、増額更訂が多かったことが推察できる。

３．営業税

営業税の審査請求件数は、明治期では第三種所得税と、大正期では第一種所得税と同じような推移を示している。

次に営業税の審査請求について今度は時代別に概観していく。

（１）明治期の審査請求

まず、営業税の審査請求件数（グラフ３－１）は、明治 38（1905）年に一つのピークがあり、その後明治 42（1909）年の大きなピークが目立つ。請求額では、明治 41（1908）年にピークがくる。

特に、この明治 41（1908）年、42（1909）年のピークでは件数と税額（グラフ３－２）とでギャップが生じている。この理由を、大蔵省主税局は、「而シテ請求、更正トモ人員ニ増シ税額ニ減シタルハ、調査ヲ周密ニシ算

定ヲ為シタルモノ比較的小ナル営業者ニ多カリシト、審査請求ノ事普及セシ等ニ由ルモノトス[47]」と、小規模営業者への営業税の調査が「周密」に行われるようになったことによる審査請求が多いことと、第一部でも述べたが、営業税にも審査委員会ができ、審査請求制度が普及したことに求めている。史料でのニュアンスでは、審査委員会設置にはネガティブな感想ではなく、当然の結果と捉えているようである。

所得税の時にも確認したが、大蔵省主税局の分析でよく出て来る言葉が、調査の「周到」ないし「周密」という言葉であった。調査不足は課税の不権衡を招くだけでなく、納税者からの不信を招き、税務行政の円滑な運営に多大な支障を来すものである。そのために調査を周到に行うことが強く求められるのである。

営業税の場合、村落部と都市部、小規模営業者と大規模営業者の間での調査の粗密が問題となっていた。先にも引用した横浜税務監督局が明治 41（1908）年に出した「戦後経営ニ伴ウ徴税方法ノ改善」方針では「従来ノ調査ガ市街部ニ粗ニシテ村落部ニ密ナルト同時ニ、小営業者ニ過キ大営業者ニ足ラザルガ如キ憾アルヲ以テ、自今大市街地ノ調査ヲ先ニシ比較的大営業者ト認ムル者ニ対シカヲ注クベキコト[48]」と、すでに小規模営業者への調査の偏重を戒めている。この問題が審査請求にも表れたといえよう。

一方で、明治 44（1911）年の大蔵省主税局の分析では、審査請求件数が減少したことについて次のように説明している。

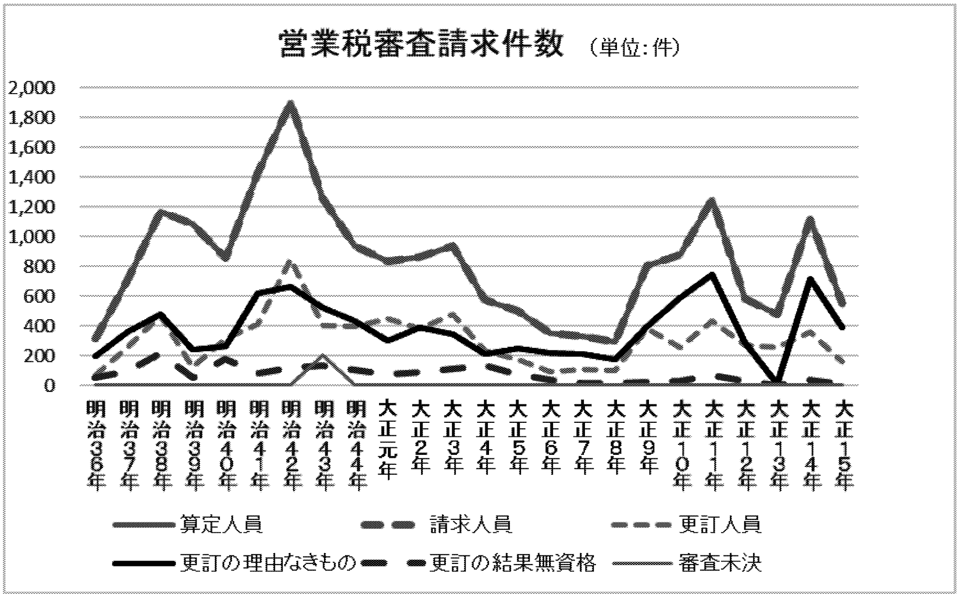
逐年請求人員ヲ逓減セルハ、一面納税思想ノ進歩セルト、他方調査ノ成績漸ク良好ナルノ致ス処、又本年税額ノ増加ハ偶々大ナル営業者ノ請求アリシモノニシテ、審査ノ結果ハ更正額ニ於テ人員金額共ニ減少ヲ示シ、更正ノ理由ナキモノ税額ニ於テ著シキ増加ヲ見ルハ、前述大営業者其ノ大部分ヲ占メ、更正ノ結果無資格トナリタルモノ著シク減少セルハ喜フヘキ傾向ナリト云フヘシ[49]

納税思想の進歩と、調査が良好であったことに理由を求めている。この年は偶然、大規模営業者による審査請求があったため、請求金額が増加しているためであり、この件に関しては「更正ノ理由ナキモノ」とされていた。

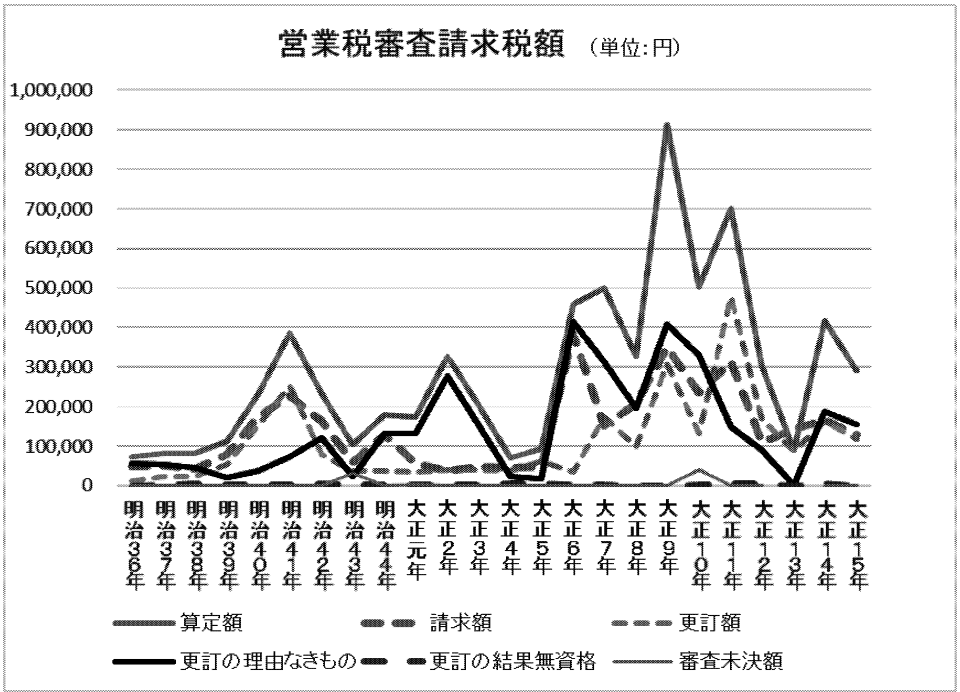
ここで注目すべきなのは、「更正ノ結果無資格トナリタルモノ著シク減少セルハ喜フヘキ傾向ナリト云フヘシ」と述べており、更訂の結果無資格という審査結果に注意を払っていたことが分かる。「更正ノ結果無資格」は、納税義務が無い者に課税決定をしてしまったことであり、最も避けなければならない事態である。

いかに調査を周到にするかが審査請求件数にも大きく影響を及ぼし、税務行政上にも大きな問題であることは、大蔵省主税局でも認知していたのである。

グラフ３－１



グラフ３－２



（２）大正期の審査請求

大正期に入ると、審査請求件数では明治期ほど多くなっていないことが確認できる。一番多い年の大正 11（1922）年でも、約 1,200 件となっている。審査結果の件数では、「更訂の理由なきもの」と判断されたケースの割合が明治期より次第に高くなっている。

グラフ３－１を詳細に見ると、大正３（1914）年に請求人員数のピークがきている。この点に関しては、大蔵省主税局は分析を残していないが、同時期の営業税廃止運動の影響が大きいと考えられる。しかし、この

年から好景気が始まり、第一次世界大戦終結後には反動恐慌が発生するなど、景気の針は大きく振れていた。

大正９（1920）年から審査請求件数が増え始めて来るが、この時期は反動恐慌に見舞われる時期であり、営業税廃止運動が再度盛り上がった時期である。つまり、大正期の営業税の審査請求件数は、営業税廃止運動と密接に関連している。

ところで、大正９（1920）年以降の審査請求件数の増加について、『主税局統計年報書』に大蔵省主税局の言及はないが、大正10（1921）年の営業税の調査を開始する際に東京税務監督局が出した通達では、前年からの景気の大幅な揺れから営業税調査が難航することを見越し、実情に適応した調査を期するよう注意している。景気の激変により営業税調査が「難事中ノ難事」とされており、これも審査請求件数が増えた背景と考えられる。

> 営業税課税標準ノ計算ハ原則トシテ前年ノ実績ニ依ルヲ以テ、大正十年分営業税ノ調査ニ付テハ大正九年中ニ於ケル経済界ノ消長ニ付充分ナル理解アルヲ要ス、而シテ大正九年ハ云フマテモナク戦時経済ノ最高潮時期ト反動的恐慌時期トヲ合ハセ包含セルヲ以テ、波瀾重畳人ヲシテ端倪ニ苦マシムルモノアリ、従テ本期ニ於ケル営業税ノ調査ハケダシ難事中ノ難事ニ属ス、況ヤ財界動揺時期ニ於ケル創痍ノ程度ハ人ニヨリ業体ニヨリ千差万別ニシテ、一定ノ標準ヲ以テ律シ難キヲ以テ、従事者ハ宜シク前年中ニ於ケル財界ノ一般的推移ヲ理解スルト共ニ、周到ナル注意ヲ以テ各人各業ノ盛衰消長ヲ究明シ、此ノ動揺時期ジ於ケル課税ヲシテ克ク実情ニ適応シ、大勢ニ逆行スルコトナキヲ期セサルヘカラス(50)

と、経済状況を考慮した調査方針を命じている。

大正10（1921）年に軍縮を目的とするワシントン海軍軍縮会議が始まると、それを財源として国民負担の軽減、税制整理を求める声が高まった。この流れで、大正11（1922）年には営業税廃止運動が最高潮を見せた(51)。この運動の結果、大正12（1923）年には営業税法は改正され、各営業で税率が低減されたほか、一部の営業種目では課税標準より建物賃貸価格が除外された。

大正13（1924）年に審査請求件数が減少しているのは、この前年の減税が影響したと考えられる。

なお、営業税調査について、大正期にはいくつかの変更が加えられていた。すなわち、大正３（1914）年の営業税調査委員会の創設であり、大正12（1923）年には税務官吏による営業税の課税標準調査の際、同業組合などの営業者団体に課税標準について諮問することが認められるようになった事である。

審査請求の結果を見ると、明治期と比べて「更訂の理由なきもの」という結果が若干多い。

税額（グラフ３－２）から見ていくと、大正６（1917）年までは更訂額が比較的低く抑えられている。それ以降は、請求額と更訂額とが接近し、逆転している年も出てきており、増額更訂されていることが多くなっているといえる。

大正期の特徴が、件数と税額の動向が一致しない点である。これは、第一種所得税の推移と近い動きであり、１件当たりの税額が大幅に上がっていると考えられる。

４．審査請求に影響を及ぼした特殊な要件

以上、所得税、営業税の明治期・大正期の審査請求の推移を概観してきた。極端な増減について、経済状況や税法改正などとの関係で考察したが、それ以外にも特殊な要因が審査請求に影響を及ぼすことがあった。次に、

これについて見ていく。

（１）税務代理業者問題

審査請求件数の増加の要因にもう一つ、税務代理業者（史料によっては税務代弁業者とも呼んだが本稿では税務代理業者とする）の存在があった。上記１．（２）ロの第三種所得税の項目で、大人数で審査請求を扇動する者がいたことを確認したが、中でも税に関する知識が深い者が手数料目的に審査請求、あるいは訴願訴訟を扇動することが問題となっていた。

明治 44（1911）年度の『主税局統計年報書』で、営業税の訴願訴訟が増えたことに対して次のように指摘している。

前年ニ比シ請求人員 11 人税額 699 円ヲ増シタルハ、主トシテ大阪ニ於ケル税務代理業者カ、自己ノ利益ノ為ニ漫ニ教唆シテ、訴願訴訟ヲ提起セシメタルモノニ係リ更正額皆無ニシテ更正ノ理由ナキモノ多キヲ見ルモ其申立ノ正当ナルモノニ非ルヲ知ルヘシ(52)

また、翌大正元（1912）年の営業税訴願訴訟の大蔵省主税局での分析でも「而シテ総請求人員ノ７割６分ハ、北海道ニ係ルモノニシテ、他人ノ勧誘ニ依リ審査請求ヲ為シタル者多キニ由ルナリ(53)」と、札幌税務監督局管内で「他人」の勧誘に乗じて審査請求が増加したことを特記している。

このように「他人」、特に「税務代理業者」の指南により審査請求件数が増加する事があり、税務当局では事務の停滞が発生したようである。

特に大阪税務監督局管内では、納税者から委任状を取得して申告等の代理を行う事例が多発し、委任状の確認などから事務量が増加するという事態が発生していた。

当大阪市内ニ於テ、数年前ヨリ税務共同会、公平会或ハ何々会ト称シ、税務一般ノ代理ヲ為ス者続々増加シ、近時其ノ数約三十名ニ達セリ、孰レモ種々ノ手段ヲ以テ会員ヲ勧誘シ、営業者ノ比較的事理ニ疎キヲ奇貨トシテ、別紙ノ如キ総括的永久的ノ委任状ヲ印刷シ置キ之ニ捺印セシメ、爾来幾年度ニ渉ルモ其ノ委任状ヲ有効ナリトシテ連年代理権ヲ行使シ来リ、之レカ為税務署ニ於テハ近来事務取扱上非常ニ複雑ヲ感セリ、即チ代理人ヨリ申告ノモノニ付テハ其ノ委任関係ノ存否ヲ確ムル為、常ニ数年ニ遡リ委任状ノ有無ヲ調査セサルヲ得ス、殊ニ代理申告ノ多数ナルハ実ニ煩雑ニ堪ヘサルモノニアリ(54)

委任状を盾に税務代理業者は、「所得金高ノ申告営業税課税標準届等実ニ不誠実ナル申立ヲ為シ、徒ラニ政府決定ノ数ヲ増加セシ」めたり、「前項ノ次第ナルヲ以テ、不得止政府決定上実地調査ニ臨メハ、代理人立会セサレハ帳簿ヲ提出セサル旨申立ツルモノアリ、又代理人ヨリ帳簿提出スルコトヲ差止タルカ故、提出セスト申立ツルモノアリテ、調査進行上支障甚多」くなったりと調査の妨害が行われ、「代理人ハ、自己ノ利益ノ為政府決定ノ至当ニシテ審査請求スルモ、其ノ効果ノアラサルモノ迄モ徒ニ其手続ヲ為シテ、事務ヲ複雑ナラシムル弊アリ」と審査請求を無暗に行い事務の停滞を招いたのである。また、「其他委任状ヲ濫用シテ、本人ノ夢想タモセサル種々ノ異議ヲ為スコトアリ、一面自然納税思想ノ廃頽ヲ招致シ、税務執行上直接間接ニ妨害少カラス」と、納税思想の悪化をも招いていると非難している。

そのため、委任状問題を解決する為、大阪税務監督局は大蔵省主税局に、委任状に関しては一事件につき一枚委任状を提出させ、税務代理業者が不必要に介入しないように予防線を張ろうとした。

この大阪税務監督局からの問合せに対し、大蔵省主税局は見込みのとおりに取り計らうように回答し、その上で、「税務代理人委任状ニ関スル件ハ、御見込ノ通御取扱相成可然ト存候、尚其ノ委任ノ有無ニ関セス納税義

務者本人ニ対シテ、尋問ヲ為シ又ハ其帳簿物件ノ検査ヲ為スヲ妨ケサル儀ト御承知相成度、此段及回答候也[55]」と、委任状の有無に関係なく納税者本人に税務官吏が調査することが妨げられることはないことを申し添えている。

税務代理業者の中には、税務署員を騙って営業帳簿を盗み見、脅迫などを行う悪徳者がいたようで、明治 45（1912）年４月にこの者たちの取締りを橋本圭三郎大蔵次官と床次竹次郎内務次官との連名で全国の地方長官に通達している。

近来大都会地ニ於テ納税者ノ代理ヲ業トスル者追々増加シ納税者ニ勧誘シテ会費若ハ手数料ヲ徴収シ濫ニ税額ノ審査更訂ヲ請求シ又ハ訴願ヲ提起セシメ、或ハ税務官吏ト詐称シテ営業帳簿ノ検閲ヲ求メ、納税者ノ弱点ヲ発見スルトキハ、他人ヲ以テ脅迫シ、又ハ下戻還付ヲ受ケタル金員ヲ横領シ、若ハ犯則逋税ノ方法ヲ教唆スル等、納税上ニ及ホス弊害少カラサルヲ以テ、先ニ大阪府ニ於テハ其ノ犯罪行為ヲ検挙シ、更ニ之カ取締規則ヲ設クヘキ趣ニ有之、貴管下ニ於テモ該業者ノ行為ニ付公安ヲ害スルノ弊アリト認メラレタル場合ニハ、大阪府同様相当取締方法ヲ構セラルヽ様致度、此段依命及通牒候也[56]

脱税の教唆を行うのみならず、脅迫や横領といった犯罪行為にまで及ぶ者が現れ、その取締を、警察とともに行おうとしたのである。

なお、税務当局がこのように注意を払っていた税務代理業者問題だが、その後も税務当局よりたびたび注意喚起がなされていた。しかしながら、時代が下ると、税法の複雑化に伴い、「税務行政の円満適正なる執行に寄与[57]」するため昭和 17（1942）年に税務代理士法が制定された。審査請求書の代書など納税者の代理業務は、大蔵大臣から認定された正規の税務代理士のみに許されることとなったのである。

（２）税務行政側の審査請求への対応

明治 40 年代から、増加した審査請求や税務代理業者への対策に乗り出し、現場では大正時代に入ってから審査請求件数が落ち着き始めたのが確認できた。このような中、審査請求の撤回などを求める税務官吏もいたようである。大正５（1916）年９月に大阪税務監督局長が管内税務署に宛てた通達では、審査請求は納税者の救済方法であることに注意するよう指示しており、依然、法令を誤解し税務代理業者の勧誘に応じたような場合には懇切に対応するよう指導している。

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ヽ救済方法ナルヲ以テ、其ノ当否ハ審査委員会ノ諮問ヲ経テ之ヲ決スヘキモノニ付、之ヲ接受シタルトキハ成規ニ依リ調理ノ上、意見書ヲ添付シ当局ニ通達スヘキ筈ナルニ、実地調査ニ際シ或ハ出張官吏ノ裁量ヲ以テ翌年ニ於ケル更正ヲ予約シ、或ハ当事者ノ苦痛ヲ感スル調査方法ヲ採ル等、以テ之カ撤回ヲ余儀ナクセシムルモノ往々有之哉ニ聞キ及ヒ候処、斯テハ納税者ノ情意ヲ竭サシメサル為、其ノ苦情ヲ惹起シ延テ全般ノ税務執行ニ関スル感信ヲ損スルノ因トナル虞アルヲ以テ、当該官吏ニ対シ特ニ注意ヲ加フルヲ要ス、尤モ法令ヲ誤解シ又ハ税務代弁業者等ノ勧誘ニ従ヒ、万一ヲ僥倖セムトシテ漫リニ請求セシモノヽ如キニ対シテハ、懇篤理義ノ存スルコトロヲ諭示シ任意取下ケロ為サシムルハ機宜ノ処置タルコト勿論ナルモ、苟モ程度ヲ逸脱シテ之ヲ慫慂スルカ如キコト無之様深ク留意スヘシ[58]

このように、現場では審査請求を疎んじているところもあったが、税務監督局側では、それは納税者救済の手段であるとして、正しく対応するように通知していたが、「税務の民衆化」が叫ばれると、その姿勢はさらに進化した。

大正 12（1923）年、税務相談所が東京税

務監督局を皮切りに各税務監督局に設置された。ここでは、一般的な納税相談だけでなく、審査請求書の代書まで行っていた。

大阪税務監督局管内に設置された大阪税務相談所の機関紙では、大正 12（1923）年 8 月 1 日から 10 月 15 日までに第三種所得税に関する相談1,316件のうち286件で審査請求書を代書又は請求方法を説明したと報告している。中には「本年の決定は別段不当とは思はぬが、黙つて居ては年々増加さるゝ計りで又来年の営業税も所得税も増さるゝから、兎に角審査請求をすると云ふような人も大分」いたようである。「私共は此の談しを聞く度に税務のことが克く理解せられて居ないことを痛切に感じまして、種々説明了解を求めて置きましたが、税務当局でも考慮すべきことであろうと思ふので御座います(59)」と、嘆いている。

その請求が正当な主張であれば当然、審査請求をするべきであるが、黙っていたら増税されるかもしれないという疑念を納税者が抱くこと自体が、税務当局の態度にも問題があると、この税務相談員は考え、それを税務当局に知らせるために、このような一文を書いたのかもしれない。先ほど、営業税の大正期の審査請求の結果で、「更訂の理由なきもの」が多くなったのは、このような納税者が占めていたからかもしれない。

いずれにせよ、「税務の民衆化」の風潮の中、審査請求は納税者救済手段として、あるいは税務当局への警鐘として積極的に推進されようとしたのである。

おわりに

まず、第 1 部で所得税と営業税の審査委員会の組織と権限について分析した。当初より、両者には大きな違いがあった。

所得税については、当初より調査委員会が設置されており、審査委員もそこから選出されており、申立人に対して質問をすることができた。審査結果については、審査委員会の「決議」に従い決定することとされた。

一方の営業税では、そもそも当初は調査委員会と同様、審査委員会も設置されていなかった。明治 35（1902）年に救済機関として審査委員会が設置されたが、それは所得税のような調査委員会を母体とするものではなく、申立人へ質問をすることも認められていない諮問機関にすぎなかった。そのため、営業税審査委員会の審査結果に税務当局が不服である場合は、それに縛られずに調査決定をすることができるとされたのである。

営業税にも調査委員会が設置されるのは、大正 3 （1914）年の税法改正からである。これにより、営業税審査委員もそこから選ばれるようになり、審査結果も「決議」とされ、税務当局もそれによって決定するとされ、ほとんど所得審査委員会と同じ組織、権限となったが、それでも営業税審査委員会には申立人に対し、質問をする権限は認められていなかった。この点では、所得税の経験から、政府側の逡巡が認められる。質問をする権限についても所得税と営業税とが同等となったのは、大正 12（1923）年の税法改正である。これは、再び活発化した営業税廃止運動に対応する形で行われたのだが、その時には、これまでの経験から鑑みて、営業税審査委員会にも所得審査委員会と同様の権限を与えてもよいと判断されたのである。この判断には、所得審査委員会の実績やこの時期の「税務の民衆化」が影響を与えたと考えられる。なお、両者の違いがなくなったことが、ひいては大正 15（1926）年の税制改正により営業税が廃止されて営業収益税が創設されたときに、営業収益税の審査請求は所得審査委員会へと一本化されることにつながる。

第 2 部では所得税と営業税での審査委員会の審査結果を比較した。

両税で共通するのが、明治期の審査請求件数の異常な多さである。この理由について、

大蔵省主税局では、課税の公平のために納税者層が多い層への新たな課税問題、税務当局の調査の未成熟、「苛斂誅求」をめぐる税務当局と納税者との葛藤、税務代理業者の横行などを指摘している。そして、その対策として、調査の周到化、特に調査の都市部や大規模営業者へのシフトが図られたほか、税務代理業者の取締を図った。

その結果、税法改正も相まって第三種所得税に関しては、大正期から件数はほぼ落ち着いてきているが、税額はそれ以降も急増している。第一種所得税の伸びなどと勘案すると、大正以降は多額の案件が増加しているといえる。

第一種所得税は、大正期以降件数税額ともに増加している。この前提には、明治40年代の第一種所得税の調査に対する税務当局側での自戒、そこからの法人調査へのシフト、という税務行政の転換があったと考えられる。しかしながら、法人事務は遅滞しがちであり、それを反映してか審査未決件数が多い。

大正時代に入ってからの第一種所得税と第三種所得税の審査請求件数の反比例には、この調査の緩急も影響があったと考えられる。また、大正期の所得の伸び、景気の動向も大きく影響していた。これらから、大正9（1920）年の所得税法改正により法人課税が伸びたこと、また大正時代を通じての所得税法改正で個人所得の課税最低限額が引き上げたことにより、第三種所得税納税者数が減ったことの結果といえよう。

営業税に関しては、景気の動向もさることながら、営業税廃止運動が大きく影響していたことを確認した。

また、「苛斂誅求」を指摘されていた税務行政が、税負担（税率だけでなく調査を含めて）の公平性を追求し、さらに「社会政策を加味した税制」を志向しようとした姿勢も確認できた。

この風潮の際たるものが税務相談所の設立である。審査請求書の代書をするなど、納税者救済を積極的に行っていこうとしていた。審査請求制度をバックアップするこのような機関が設置されたことは、大正時代の納税者救済制度の一つの到達点といえよう。

以上、明治大正の審査委員会制度について分析を行ったが、この後、昭和期に入りどのような変遷を遂げて廃止に至ったのかについては、今後の課題としたい。

---

(1)　明治23（1890）年になると、行政争訟に関する一般法である訴願法がさだめられ、請願規則が廃止された。同法第1条に訴願のできる事件として「一　租税及手数料ノ賦課ニ関スル事件、二　租税滞納処分ニ関スル事件」が掲げられており、所得税のように税法で規定されているもの以外の不服申立ては訴願法が適用されることとなった。明治29（1896）年に税務機構が変わり税務署及び税務管理局が設置されたことに伴い、所得税の不服申立ては税務管理局長（後に税務監督局長、財務局長、国税局長となる。）に対してすることになった。そして、明治32（1899）年には所得税法が改正され、不服申立ての名称が「審査の請求」と改められ、審査の決定に対して不服のある者が、訴願又は行政訴訟を行えるようになった」（「国税不服審判所の20年」編集委員会編『国税不服審判所の 20 年』5頁(1990)）。

(2)　訴願法、行政裁判所法制定過程については、明治立憲制成立の中心人物である井上毅に注目した木野主計「行政裁判法制定過程の研究―ロエスレル案を中心として―」（大倉精神文化研究所『大倉山論集』第27輯、1990）及び「訴願法成立過程の研究」（梧陰文庫研究会編『井上毅とその周辺』（木鐸社、2000））を参照。

(3)　木野主計「訴願法制定過程の研究」（梧陰文庫研究会編『井上毅とその周辺』木鐸社、2000年）222頁。

(4)　「国税不服審判所の20年」編集委員会編『国税不服審判所の20年』。

(5)　牛米努『近代日本の課税と徴収』（有志舎、2017）

(6)　江口圭一『都市小ブルジョア運動史の研究』

（未来社、1976）
(7) 石井裕晶『制度変革の政治経済過程』（早稲田大学出版部、2014）
(8) 山中永之佑「明治前期における地方制度の展開」（山中永之佑編『近代日本地方自治立法資料集成　1』28頁。（弘文堂、1991））。
(9) この時期の過程については牛米努「所得調査委員会の研究」（『租税史料室年報』平成21年度版）、牛米・前掲注（5）を参照。
(10) 大正９（1920）年時点の札幌を除いた各税務監督局の所轄府県数は、仙台６、東京８、名古屋６、大阪９、広島５、丸亀４、熊本８である。
(11) 明治43（1910）年４月東京税務監督局訓甲第43号（『所得税事務取扱心得』昭43東京109）。
(12) 『東京経済雑誌』第1064号、明治34年１月19日。この問題については牛米・前掲注（5）。
(13) 『帝国議会貴族院議事速記録18』301頁（東京大学出版会　昭和55年７月５日）。
(14) 税務大学校税務情報センター租税史料室『営業税関係史料集』131頁（2013）。
(15) この条文は建物賃貸価格の認定について「借家ニ非サル場合ニ於テハ近傍借家ノ借料ニ照準シテ建物賃貸価格ヲ定ム、近傍ニ照準スヘキ借家ナキトキハ其ノ土地、家屋ノ時価ヲ各別ニ算定シ、土地ハ其ノ百分ノ五、家屋ハ百分ノ十ヲ以テ其ノ賃貸価格ヲ定ム、無償ノ借家ニ付テモ亦同シ」と規定した箇所である。
(16) 前掲注(14)131頁。
(17) 前掲注(14)17頁。
(18) なお、同時期に大蔵省側も営業税法の改正を試みていたようである。明治27（1894）年～37（1904）年にかけて主税局長を務めていた目賀田種太郎の手許には、営業税にも調査委員会を設置することを目的とした営業税調査法案の草案が残されている。
(19) 『帝国議会衆議院議事速記録　18』214頁（東京大学出版会　昭和55年７月５日発行）。
(20) 大蔵省編『明治大正財政史　第７巻』33～45頁（財政経済学会、昭和 13 年）。牛米・前掲注(5)197～200頁。
(21) 『帝国議会衆議院議事速記録　24』336頁（東京大学出版会、昭和56年１月15日発行）。
(22) 「営業税審査委員任命内申ノ件」明治 44（1911）年１月主秘第 18 号乙（『現行例規類纂直税篇』平12名古屋993）。
(23) 営業税調査委員会が設置されたほか、負担軽減が図られ総額 200 万円にのぼる減税となった（『明治大正財政史　第７巻』、66～81頁）。
(24) 大蔵省編『明治大正財政史　第６巻』311 頁（財政経済学会、昭和12年）。
(25) 浜口雄幸首相の帝国議会での法案説明では、「其他純益金額ノ調査決定並ニ申告、徴収方法等ニ関シマスル規定ハ、大体所得税ニ準ジテ居ルノデアリマス、個人営業ノ純益金額ヲ調査スベキ所ノ調査委員会モ亦本税ノ為ニ之ヲ特設スルコトヲ致シマセヌデ、所得調査委員会ニ於テ所得金額ノ調査ト同時ニ之ヲ調査スルコトト致シ、以テ手数ヲ省略致シマスルト共ニ、両税ノ連絡ニ付テ遺憾ナカラシメンコトヲ期シタノデアリマス」と述べている（『帝国議会衆議院議事速記録 47』109 頁（東京大学出版会、昭和 57 年12月10日発行）。
(26) 牛米・前掲注（5）198頁。
(27) 「営業税審査委員会権限ニ関スル疑義ノ件」『主税局報告　直税之部』昭62大阪138－1。
(28) 営業税事務取扱心得第58条の6『局報　直税事務取扱心得』昭44関信８－１。
(29) 大蔵省編『明治大正財政史　第７巻』106 頁（財政経済学会、昭和 13 年）。衆議院における営業税法改正法案説明で市来乙彦大蔵大臣は「尚ホ調査委員、審査委員等ニ付キマシテモ、大体ニ所得税法ノ規定ニ準ジマスルコトガ、最モ適当デアルト云フコトヲ今回迄ノ経験ニ依ッテ考エテ居リマスル」と述べている（『帝国議会衆議院議事速記録　42』67頁（東京大学出版会、昭和57年７月１日発行）。
(30) 「国税不服審判所の20年」編集委員会編・前掲注（4）５頁。
(31) 明治37年第316号38年７月３日第一部宣告『例規類纂　直税篇』平12名古屋979。
(32) 東京税務監督局『営業税事務提要』昭43東京123）。
(33) 大正10（1921）年１月主税局通牒第２号「所得税取扱通達」（『所得税事務提要』昭 43 東京124-1）。
(34) 大正４（1915）年11月往第9620号通牒（東京税務監督局『営業税事務提要』昭43東京123）。
(35) 国税庁長官官房総務課『国税庁統計年報書第

100回記念号』59頁（昭和51年発行）。
(36) 『主税局第30回統計年報書（以下同じです。）明治36年度』182頁。
(37) 『主税局第39回統計年報書　明治45・大正元年度』144頁。
(38) 『主税局第40回統計年報書　大正２年度』143頁。
(39) 『主税局第36回統計年報書　明治42年度』215頁。
(40) 大蔵大臣訓示（東金税務署「例規通達綴」昭56東京2317）。
(41) 『主税局第37回統計年報書　明治43年度』164頁。
(42) 『主税局第38回統計年報書　明治44年度』158頁。
(43) 明治41年１月横浜税務管理局親秘第１号「戦後経営ニ伴ウ徴税方法ノ改善」（租税史料室『営業税関係史料集』291頁）。
(44) 大蔵省編・前掲注（24）1081～1086頁。
(45) 租税史料室『税務執行関係史料集　１』（2019年）29頁。
(46) 前掲注（36）171頁。『主税局第45回統計年報書　大正７年度』117頁。
(47) 前掲注（39）268頁。
(48) 明治41（1908）年１月横浜税務管理局親秘第１号「戦後経営に伴う徴税方法の改善」（租税史料室・前掲注（14）291頁）。
(49) 前掲注（42）235頁。
(50) 大正10（1921）年１月東京税務監督局直第116号「大正十年分営業税調査一般方針」（租税史料室・前掲注（14）449頁）。
(51) 石井氏は、この時の営業税廃税運動の結果、廃税は達しえなかったが、そもそも財源問題として営業税廃止が実現不能なものとして、地租は据え置かれて、営業税が３割近く減税されたことに、運動の意義を評価している。
(52) 前掲注（42）241頁。
(53) 前掲注（37）215頁。
(54) 明治44（1911）年10月大阪税務監督局照会「税務代理人委任状ニ関スル件」（『例規類纂　直税篇』平12名古屋979）。
(55) 前掲注（54）。
(56) 明治45（1912）年第42号主税局長通牒「代理業者取締方ニ関スル件」（『例規類纂　直税篇』平12名古屋979）。
(57) 池田隼人「税務代理士制度の概要」（大蔵財務協会『財政』第７巻第３号　68頁（昭和17年３月１日発行）。
(58) 大正５（1916）年９月大阪税務監督内達第14号（『機密例規』平５大阪３－２）。
(59) 大阪税務相談所『税務相談所時報』第３号　３頁（大正12年11月10日発行）。