

論 説

日本の税務行政における官民協力の考察

－関係民間団体を中心として－

アルコール健康医学協会常務理事
(元税務大学校副校長)
市 田 浩 恩
熊本国税局長
(前税務大学校副校長)
岸 英 彦

◆SUMMARY◆

税務行政は限られた官のリソース（定員、予算）で膨大な納税者に対応することが行政の構造上、避けられないところ、日本の税務行政においては戦前の賦課課税制度下から、税務行政の円滑な執行に貢献する納税者の組織体が存在していた。

現在においても、青色申告会、法人会、間税会、納税貯蓄組合等の関係民間団体が租税教育（租税教室の開催、中高生の税の作文募集と表彰、税の絵ハガキ展・税の標語展の開催等）、税制改正の周知（パンフレット配布、説明会設営と参加者の勧誘）、記帳指導、e-Taxの普及促進及び租税収納の確保（振替納税制度の推進等）などの納税環境整備の充実等に対して、税務行政に多大な貢献をして、重要な役割を果たしている。

こうした納税者の組織体（いわゆる民）が官に協力して、原則として無償奉仕で税務行政に貢献する現象（特に納税道義の高揚）は海外に例が無く、日本の税務行政に固有の実となっている。しかも、この貢献活動は法的な義務を負わず、篤志とも言うべき納税者の自発的善意によるものであり、法理論、制度論では、その存在の説明が困難なものとなっている。

本稿では、戦前、戦後の日本の税務行政の過去の経緯をトレースし、官民協力の当事者のメンタリティ継承の視点から人的にアプローチすることで、日本の税務行政固有の官民協力が誕生し、現在も継続している現象を、誕生の社会的な背景や現在までの税務行政上の経緯から検証し、解明することを試みたものである。

（令和2年9月28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

1	官民協力の存在と意義	95
2	「関係民間団体」の概念の整理	96
	(1) 「税務行政に貢献する民間団体」の規定振りの変遷	97
	(2) 官民協力と関係民間団体の概念の整理（小括）	100
3	戦後の税務行政における官民協力の状況	102
	(1) 戦後の税務行政における関係民間団体の概要	102
	(2) 戦後の税務行政における官民協力の状況（小括）	116
4	海外の税務行政における官民協力の状況	119
	(1) 海外の税務行政における「関係民間団体」的存在の検証	119
	(2) 海外の税務行政における官民協力の状況（小括）	124
5	戦前の税務行政における官民協力の状況	125
	(1) 戦前（主として明治、大正期）における官民協力の状況	126
	(2) 戦時体制下の税務行政における官民協力の状況	139
	(3) 戦前の税務行政における官民協力の状況（小括）	144
6	日本の税務行政における官民協力の総括	147
	(1) 日本（戦前・戦後）と海外における官民協力の比較検証	147
	(2) 日本固有の（納税道義の高揚を目的とした）官民協力の再生と誕生	149
7	国税当局と関係民間団体の官民協力関係の在り方	156
	(1) 関係民間団体への指導監督権限の検証	157
	(2) 関係民間団体との官民協力関係の今後の展望（小括）	164
8	税務行政における官民協力の行政法学上の位置付け（私見）	168
	(1) 「官民協力」の税務行政上の位置付け	168
	(2) 関係民間団体の官民協力の行政法学上の位置付け	168
	(3) 新たな視点（公私協働論）による官民協力の検証	169
9	税務行政における官民協力関係の今後の在り方	170
	(1) 基本的な考え方（平成 30 年通達を中心として）	171
	(2) 表彰制度（納税表彰事務運営指針：平成 31 年通達）	171
	(3) 関係民間団体に対する職員意識の醸成（平成 30 年通達：官総 7-18 他）	172
	(4) 国税当局幹部のリーダーシップの重要性	174
10	おわりに	174

1 官民協力⁽¹⁾の存在と意義

国税庁は、その使命である「納税者の自発的な納税義務の履行を適正かつ円滑に実現する。」ため、財務省設置法（平成 11 年法律第 95 号）第 19 条に定められた「1 内国税の適正かつ公平な賦課及び徴収の実現」、「2 酒類業の健全な発達」、「3 税理士業務の適正な運営の確保」を任務として遂行することを求められており、内部事務の一元化、内部事務の集中化等の事務運営自体の改善・整備に不断的努力をしてきたが、社会経済の国際化、ICT 化の進展による経済取引の複雑困難化等、税務行政を取り巻く環境は厳しさが増しており、内部事務の集中処理等での事務運営体制の改革や「税務行政の将来像」⁽²⁾等で示された ICT 活用による税務行政の効率化、高度化を推進しているが、例えば、税務行政の重要指標である税務調査の実調率（調査件数÷調査対象の納税者数等）は数十年に 1 回の接触割合となっている⁽³⁾。

この税務調査の事務運営一つをとってみても、税務行政は限られた官のリソース（定員、予算）で膨大な納税者に対応することが行政の構造上、避けられないところ、日本の税務行政においては、戦前から、税務行政の円滑な執行に貢献する納税者の組織体が存在していた⁽⁴⁾。

すなわち、租税教育（租税教室の開催、中高生の税の作文募集と表彰、税の絵ハガキ展・税の標語展の開催等）、税制改正の周知（パンフレット配布、説明会設営と参加者の勧誘）、記帳指導、e-Tax の普及促進及び租税収納の確保（振替納税制度の推進等）などの納税環境整備の充実等に対して、官の限られたリソースを、納税者の組織体の（いわゆる）民のリソース（人材、能力）で補完し、もって税務行政の円滑な運営に協力、寄与することを目的とした「官民協力」の実施主体が存在してきた。そして、この「官民協力」による行政貢献活動は税務行政において重要な役割

を果たしてきたところである。

更に、国税庁の任務 1 「内国税の適正かつ公平な賦課及び徴収の実現」、「(1)納税環境の整備①、②」にある申告・納税に関する事務手続を周知・広報し、相談に応じて支援する組織体（日本の関係民間団体の役割の一部分に近似）や任務 3 に貢献する税理士会に類似した役割を果たす組織体は海外でも存在例が確認されたが、「(1)納税環境の整備③」における社会教育的な税の啓発活動、生徒児童の租税教育等の「納税道義の高揚」に貢献する青色申告会、法人会、間税会、納税貯蓄組合、納税協会のような役割を果たす組織体は海外では把握されておらず、日本の税務行政に見られる固有の組織体となっている。（納税道義の高揚）に関しては、後述 5 (1) ①参照）

更に、これらの組織体は、原則として反対給付が無い無償奉仕で税務行政に貢献しており、国税庁としても、税務行政への貢献に対して納税表彰等を行い、その貢献活動を労い、長年にわたる尽力と功績に敬意を表してきたところである。

ところが、このように重要で敬意を表すべき組織体でありながら、今まで、『国税庁事務年報』、『国税庁レポート』等の税務行政を代表する主要な文書における用語の規定振りは、文書ごとに、関係団体、税務協力団体、関係民間団体等と異なっており、対象団体の範囲も一貫性が無い区々なものとなっていた。

国税庁では、平成 27 年度以降、こうした組織体との連携・協調の在り方を全庁的に検討していたが、過去の文書における区々の規定振りを総括し、当該組織体への対応を弾力化したと捉えられる国税庁長官通達が発遣された。

平成 30 年 6 月に、関係民間団体との連携・協調を一層積極的に推進する事務運営指針（以下「平成 30 年通達」⁽⁵⁾という。）が発遣され、平成 31 年 3 月に、従来の納税表彰制度だけでなく、納税環境整備に貢献してきた

「活動」を個別・具体的に評価して、感謝状贈呈の対象に「団体」を加えることで、従前より顕彰対象を拡大した事務運営指針（以下「平成 31 年通達」^⑥という。）が発遣された。

平成 30 年通達においては、「関係民間団体は各種説明会等をはじめとした様々な取組を通じて、適正な申告納税制度の実現や税知識の普及等を図るための啓発活動に取り組んでおり、税務行政の円滑な執行に寄与している」とし、関係民間団体の属性が過去に発遣された主要な文書の中で最も具体的に規定されており、団体の活動内容に対して、継続的に評価する実施要領まで記載した総合的な取組方針を提示している。平成 31 年通達は、感謝状贈呈の対象が概ね関係民間団体の「役員個人」に限定されている納税表彰制度は変更せずに対象者の選定を弾力化し、「団体」も顕彰対象とするなど、官の限られたリソースを民のリソース（人材、能力）で補完している官民協力に対して、その代表的な実施主体である青色申告会、法人会等の主要団体役員に限定することなく、個々の貢献活動の行政的な実質を踏まえて遍く評価し、その対象者に含める姿勢が明確に読み取れる内容である。

本稿では、税務行政における官民協力の象徴であった青色申告会、法人会等の税務行政に貢献する重要な組織体が発足した経緯と沿革、発足の法的根拠、活動目的と業務内容等を整理することで、日本の税務行政に固有の官民協力が誕生した理由を戦前の状況も踏まえて検証し、平成 20 年の公益法人関連 3 法^⑦の施行による主務官庁制度の廃止の影響等も踏まえつつ、長年にわたり税務行政に対して、官民協力の活動を通じて重要な役割を果たしてきたパートナーであり、時に税務行政に対して意見具申するステークホルダーでもある「関係民間団体^⑧」を中心として、日本の税務行政における官民協力の在り方を考察する。

2 「関係民間団体」の概念の整理

局署（国税局（国税事務所含む。）及び税務署の略称。以下同じ）において、租税教室や税を考える週間の関連行事等を開催するに際して、法人会、間税会、税理士会等の関係民間団体が重要な存在となっているのが実情である。

広報予算の減少傾向もあり、例えば、「税を考える週間」の関連行事の開催に当たっては、税理士会、法人会等の協力が無ければ、関連行事の訴求力が貧弱な内容となることは確実であり、「税を考える週間」自体を維持するのであれば、週間行事全体としての訴求力を確保するためには、法人会等の開催行事も組み込むことが欠かせなくなっている。

ところが、このように重要な存在でありながら、税務行政の円滑な運営に貢献してきた民間団体の定義については、過去の税務行政の主要な文書においては、関係団体、税務協力団体、関係民間団体等、その呼称や団体の範囲は表見的には一貫性が無い区々な規定振りとなっていた。このように検討対象の定義及び範囲が曖昧・不確定であれば、課題の抽出、検討、考察の結果を受けた対応方針までの全てが曖昧なものとなりかねない。

従って、本稿で、「税務行政における官民協力」の意義と在り方を考察するに当たっては、官民協力の象徴的存在で、主要な実施主体である青色申告会、法人会、間税会、納税貯蓄組合、納税協会、税理士会、酒類業組合に関して、今まで税務行政に貢献してきた状況を、税務行政を代表する主要文書で確認される「関係民間団体」の規定振りの変遷等を踏まえた上で、これらの「関係民間団体」が発足した経緯、沿革、活動目的と業務内容等の検証を通して、日本の税務行政に官民協力が誕生し、なおかつ重要な役割を果たしてきた事実の「行政上の実質」を把握し、その実質を踏まえて、「官民協力」と、その考察の中心となる、「関係民間団体」の概念

整理を先行して実施し、本稿において官民協力の在り方を考察する評価軸を確立することとする。

(1) 「税務行政に貢献する民間団体」の規定振りの変遷⁽⁹⁾

税務行政の運営に貢献する民間団体の規定振り、対象範囲については、税務行政を代表する主要な文書である事務年報、税務運営方針等において、「関係団体」、「税務協力団体」、「関係民間団体」等の種々な用語が使われているだけでなく、対象となる団体の属性の規定振りにも微妙に差異があり、対象となる団体の範囲も区々なものとなっている。

「国税白書的」な事務年報、国税庁レポートや基本的な運営方針通達等の税務行政を代表する主要文書の記載内容は、当該文書が発遣・公表された時点時点における税務行政の各分野に対する国税当局の関心度及び重要度の「写し鏡」であり、主要文書の作成時点における税務行政の課題の緊急性、重要性の程度を測定するための重要な参考資料ともなっている。

そこで、税務行政を代表する主要な文書に絞って、当該文書の新規策定時点、「関係民間団体」の記載が開始された時点、記載が変更された時点等の節目を捉えて、税務行政の円滑な執行に長年にわたって貢献してきた青色申告会、法人会、間税会、納税貯蓄組合、納税協会等の誕生の背景にある行政的な実質を抽出して、税務行政における官民協力の在り方を帰納的に検証、検討し、対象範囲の確定や評価軸を確立することを目的として、主要文書における「関係民間団体」の規定振りの変遷を検証する。

イ 事務年報⁽¹⁰⁾

国税庁全体の1年間の業務結果を総括的にまとめた、基本的な文書として『事務年報』がある。昭和24～26年度（3年度

分を合冊）の第1回『国税庁事業年報書』以降、納税貯蓄組合関連（昭和32年度まで納税施設で項目立て）⁽¹¹⁾、酒類業組合関連が各論で記載されていたが、「関係民間団体」の文言は無く、項目立てもされていなかった。

昭和50年度の第25回事務年報において、「関係民間団体」の文言自体が初めて登場し、第7章「税務協力体制」第1節「関係民間団体」が項目立てされた⁽¹²⁾。その後は事務年報の全体の構成の変更等の影響を受けても、関係民間団体の項目は継続していたが、40年近く「関係民間団体」を定義する文章は無く、団体別の活動概要が列記されるのみであった。

平成27年度の第65回事務年報から、「関係民間団体」の節の冒頭に、初めて関係民間団体とそれ以外の団体を区分するメルクマールの一文が加わった。

その記載内容は以下のとおりである⁽¹³⁾。

関係民間団体は、各種説明会等をはじめとした様々な取組を通じて、適正な申告納税制度の実現や税知識の普及等を図るための啓発活動に取り組んでおり、税務行政の円滑な執行に寄与している。

この規定振りからは、関係民間団体は、国税庁の任務「1内国税の適正かつ公平な賦課徴収の実現（1）納税環境の整備」に寄与する団体と読み取れるところである。

以後、直近の平成30年度の第68回事務年報まで、同様の項目立てと文言が継続して記載されている。

【明記された関係民間団体（8団体）】

日本税理士会連合会、日本税務協会、全国青色申告会総連合、全国法人会総連合、酒類業組合等、全国間税会総連合会、全国納税貯蓄組合連合会

※平成元年度に納税協会連合会が追加されて以降は8団体となっている。

□ 税務運営方針⁽¹⁴⁾

① 昭和 29 年 4 月⁽¹⁵⁾

昭和 29 年の税務運営方針は、戦後の関係民間団体の官民協力の再生と誕生に多大な貢献をした平田敬一郎氏が第 2 代国税庁長官在任時に発遣したものである⁽¹⁶⁾。同方針では、「関係民間団体」として集約した項目立ては無く、各論に分散して記載されているが、「各税事務、第六 所得税関係」において、「五 市町村及び関係団体との連絡協調」の項目立てがされている。その項目「2」での記載内容は、以下のとおりである。

税務行政の運営は、ひとり税務署側の施策のみをもつてはその十全を期し得ないものがあることにかんがみ、その円満な運用を期するため、・・・青色申告会、納税貯蓄組合、商工会議所等民間団体の協力を求めるほか、必要に応じ業種団体の意見も徴すること等により協調を図る。

これは、上記 1 で示した膨大な納税者への対応が構造的に必要なとなっている税務行政における「関係民間団体」の役割と意義を端的に示唆する興味深い表現と考えられる。

その他にも、「各税事務、第九 間税関係、一 酒税関係 5 酒類業組合等の指導監督」の項目において、酒類業組合の業者団体としての育成助長の推進方針が、「各税事務、第十 徴収関係、四 期限内納付の向上を図るための直接の施策、1 納税貯蓄組合に関する施策の推進」で、納税貯蓄組合の育成充実、組合員の増加策が各論的に記載されている。

【明記された関係民間団体（4 団体）】

青色申告会、酒類業組合、納税貯蓄組合、商工会議所等

② 昭和 51 年 4 月⁽¹⁷⁾

「第一 総論、2 事務運営に当って共通の重要事項、(7) 地方公共団体及び関係民間団体との協調」の項目で、「関係民間団体」の用語が使用されているが、「関係民間団体」の積極的な定義付けは無く、各団体名と活動概要が列記されているのみである。また、関係民間団体に商工会議所、商工会が含まれている。

これは、関係民間団体との協調の目的が「納税者、特に小企業者の記帳指導等を積極的に推進」と記載されており、文脈的に、納税者への記帳指導の実務において、青色申告会と類似の貢献活動をしている商工会議所、商工会を評価しての記載と推察される。

【明記された関係民間団体（8 団体）】

税理士会、日本税務協会、青色申告会、法人会、間税協力会、納税貯蓄組合、商工会議所、商工会

ハ 国税庁 30 年史、40 年史、50 年史

国税庁 20 年史に「関係民間団体」とした項目は無く、納税貯蓄組合が独立して項目立てされていた⁽¹⁸⁾。昭和 54 年にまとめられた 30 年史から「第 10 章 税務協力体制、第 1 節 関係民間団体」が独立した項目とされた⁽¹⁹⁾。平成 2 年の 40 年史で、「第 11 章 税務協力体制、第 1 節 関係民間団体」⁽²⁰⁾、平成 12 年の 50 年史で、「第 8 章 税理士制度・税務協力体制、第 2 節 関係民間団体」と項立てされている。

なお、50 年史においても、「関係民間団体」の積極的な定義付けは無く、各論で団体名と各団体の個別の活動内容が列記されているのみである⁽²¹⁾。

【明記された関係民間団体（8団体）】

日本税理士会連合会、日本税務協会、全国青色申告会総連合、全国法人会総連合、酒類業組合、全国間税会総連合会、全国納税貯蓄組合連合会

※ 50 年史から納税協会連合会が追加されて以降は8団体

するなど、各団体間の連携・協調の強化を図っています。このように、関係民間団体は、適正な申告納税制度の実現や税知識の普及等のために大きな役割を果たしています。

この規定振りも国税庁事務年報と同様に、関係民間団体は、「1 内国税の適正かつ公平な賦課徴収の実現（1）納税環境の整備」に寄与する団体と読み取れるところである。

【明記された関係民間団体（5団体）】

青申会、法人会、間税会、納税貯蓄組合、納税協会

二 事務運営指針(昭和 39 年 2 月 18 日発遣)

昭和 39 年当時、会員数等が増加する発展期にあった法人会等の民間団体が、より税務行政との関係を密接、強固なものとするため、民法改正前の公益法人関連の旧規定に基づいて公益法人化を求める動きがあった。

それを受けて、国税庁も原則として公益法人化を認める方針を決定し、昭和 39 年 2 月 18 日付官総 1-23「税務協力団体の公益法人設立許可及び監督について」(事務運営指針)を発遣している。

本指針においては、「関係民間団体」の文言は無く、「いわゆる税務協力団体」の記載と税務協力団体の活動の目的を表象する以下の記載がある。

税務知識の普及徹底等税務啓蒙活動を目的とする、いわゆる税務協力団体

ホ 国税庁レポート（2019 年版⁽²²⁾）

国税庁レポートの 2019 年版では、「Ⅱ納税者サービスの充実と行政効率化のための取組、9 関係民間団体との協調」として項目立てされており、9 の頭書部分に、税務行政における「関係民間団体」の役割が以下のとおり記載されている。

関係民間団体においては、e-Tax の一層の普及・定着に向けた取組や社会保障・税番号制度（マイナンバー制度）の定着のための周知・広報への取組、「税を考える週間」における各種行事の共同開催を推進

ヘ 国税庁実績評価書（平成 30 年度版⁽²³⁾）

平成 10 年 6 月に成立した「中央省庁等改革基本法」第 16 条第 6 項第 2 号において、主として政策の実施に関する機能を担う庁（「実施庁」）については、その業務の効率化を図る観点から「府省の長は、〔中略〕実施庁が達成すべき目標を設定し、その目標に対する実績を評価して公表すること。」とされている。財務省の実施庁である国税庁の実績の評価については、財務大臣が、国税庁が達成すべき目標を設定し、その目標に対する実績を評価して公表することとされている。⁽²⁴⁾

国税庁の実績評価書においては、関係民間団体について、実績目標（大）の 1「内国税の適正かつ公平な賦課及び徴収」の下部の実績目標（小）1-2「納税者サービスの充実」の下部の業績目標 1-2-1「広報広聴活動等の充実」の施策「業 1-2-1-3：関係民間団体との連携・協調関係の推進及び広報広聴活動等の協力要請」との目標が設定され、その「目標設定の根拠」で、関係民間団体は以下のとおり記述されているとともに、毎年、その実績を分析の上、その評価結果が公表されている。

関係民間団体は、適正な申告納税制度の実現や税に関する知識の普及などに大きな役割を果たしており、国税庁が推進する施策等の実施に当たっては、引き続き、協調関係の推進を図ることが重要です。

・・・国税庁が推進する施策への協力を積極的に要請・・・

この実績評価書の目標設定も、正に、関係民間団体は、「1 内国税の適正かつ公平な賦課徴収の実現、(1)納税環境の整備」に寄与する団体と読み取れるところである。

また、実績評価書の最後尾の用語集（平成 30 年度版で 142 頁以降）では、青色申告会、法人会等の各関係民間団体の内容が記述されている。

【明記された関係民間団体（7 団体）】

税理士会、日本税務協会、青色申告会、法人会、納税貯蓄組合、間税会、納税協会
※なお、実績評価書では、「・・・などの関係民間団体」と記述しており、上記 7 団体以外にも、国税庁が推進する施策等の実施に貢献する組織体の存在を肯定した規定振りとなっている。

なお、施策の検討対象は、青色申告会、法人会、間税会（大阪局においては納税協会）及び納税貯蓄組合を基本とするが、局（所）署の実情に応じてこれら以外の団体を含めることとしても差し支えない。

本通達の規定振りも、国税庁の使命である「納税者の自発的な納税義務の履行を適正かつ円滑に実現する。」を実現するための任務として財務省設置法第 19 条に定められている、「1 内国税の適正かつ公平な賦課徴収の実現（1）納税環境の整備」に寄与（貢献）することが、関係民間団体の属性であるとまでは読み取れる。更に、本通達においては、「局（所）署の実情に応じてこれら以外の団体を含めることとしても差し支えない。」との対象団体を拡充する規定がある。

実際にも税務運営方針に記載された商工会のように、税務行政においては、法人会等の代表的な関係民間団体以外にも「関係民間団体的」な組織体が存在して税務行政に貢献しており、税務行政の円滑な執行に貢献する官民協力の重要性に着目し、税務行政の現場における実情に即した弾力的な規定振りと評価できる。

【明記された関係民間団体（5 団体）】

青申会、法人会、間税会、納税貯蓄組合、納税協会

※なお、適正な申告納税制度の実現や税知識の普及等を図るための啓発活動に取り組み、税務行政の円滑な執行に寄与する団体であれば対象とすることを認めた、対象団体の拡充規定有り。

ト 平成 30 年通達⁽²⁵⁾（平成 30 年 6 月 12 日発遣）

平成 27 年度から、税務行政の円滑な運営に貢献する関係民間団体の活性化について、全庁的、総合的に検討が行われ、平成 30 年 6 月 12 日に「関係民間団体との連携・協調について」（事務運営指針）が発遣されている。平成 30 年通達の対象となる団体に関する規定は、以下のとおりとなっている。

関係民間団体は、各種説明会等をはじめとした様々な取組を通じて、適正な申告納税制度の実現や税知識の普及等を図るための啓発活動に取り組んでおり、税務行政の円滑な執行に寄与している。・・・

（2）官民協力と関係民間団体の概念の整理（小括）

上記（1）のとおり、税務行政の主要文書において、国税庁の事務運営に貢献してきた関係民間団体の規定振りは微妙に違い、対象となる団体の範囲は区々となっているが、

税務行政の各分野で、関係民間団体が民のリソース（人材、能力）を用いて貢献している。

特に戦後の税務行政の混乱期においては、租税収納の確保のための納税貯蓄組合の活動、申告納税制度や青色申告制度導入期の低い記帳水準を踏まえた記帳指導の充実に資する青色申告会の育成に焦点を当てた記載となっていた⁽²⁶⁾。

その後、税務行政の混乱期が収束するにつれて、日々、発生する滞納への対応、日常的な経済活動と連動する記帳水準の向上等の短期的な対応を求められる喫緊の課題への対応から、中長期的な対応が必要となる税の啓発、租税教育等の納税道義の高揚にも税務行政の関心がシフトするにつれて、納税道義の高揚を目的とした法人会、間税会、納税協会関連の記載が始まり、国税庁 50 年史等では、特別の法律に基づいて設立された税理士会、酒類業組合も一括りにして「関係民間団体」としている。

税務行政を取り巻く環境の変化に対応して、税務行政は事務の効率化、高度化に注力してきたが、95 頁に記載した実調率の長期低落傾向一つを取ってみても、現状の税務行政を取り巻く環境に対応していくためには、昭和 29 年当時より税務行政が国際化・高度情報化・複雑困難化している現在では、昭和 29 年 4 月の税務運営方針が端的に示していたような、「税務行政の運営は、ひとり税務署側の施策のみをもつてはその十全を期し得ないものがあることに鑑み、その円満な運用を期するため・・・民間団体の協力を求める⁽²⁷⁾」とした、民のリソース（人材、能力）を活用する視点が、ますます重要になっていくものと思われる。

平成 30 年通達が「関係民間団体」の範囲を実質的に拡大し、平成 31 年通達が顕彰の対象を納税表彰より拡大したことは、関係民間団体が体现している官民協力の実質を重視する方針を明確にしたものと評価される。

なお、平成 30 年通達の抜粋部分（100 頁二重圏内）は、国税庁の使命を達成するための任務の一つである「(1)納税環境の整備」に寄与する団体を関係民間団体とすることまでは読み取れるが、税理士会、酒類業組合まで含まれるかは明確ではない。

しかしながら、「1 内国税の適正かつ公平な賦課徴収の実現」と並ぶ国税庁の任務である「2 酒類業の健全な発達」の推進には酒類業組合が、「3 税理士業務の適正な運営の確保」の推進には税理士会が重要な役割を果たしており、国税庁の当該事務系統の定員だけでは、上述の 2 つの任務の遂行が困難なことは明らかである。加えて、国税庁 50 年史等でも、税理士会、酒類業組合を関係民間団体として記載しているところでもあり、この 2 団体も「関係民間団体」に含めて検討する。

更に、後述するように、従来から関係民間団体と認識されていた青色申告会、法人会、間税会、納税貯蓄組合、納税協会、税理士会、酒類業組合以外にも、税務運営方針で対象とされていた商工会等のように、「関係民間団体的」に税務行政の運営に貢献する組織体が存在している。税務行政を取り巻く環境の厳しさを踏まえると、現に税務行政に貢献している組織体の民のリソース（人材、能力）を活用しない判断は行政的に妥当とは思われない。

このような理由により、平成 30 年通達を基礎とし、税務職員が馴染んできた主要な「関係民間団体」である青色申告会、法人会、間税会、納税貯蓄組合、納税協会、税理士会、酒類業組合と同様に当該組織体の「民」のリソースで「国税庁の使命及び国税庁の任務の達成に協力し、貢献している」行政的な実質に差異が無ければ、「関係民間団体等」として「等」に含め、本稿において、官民協力の在り方を考察する対象に含めることとする。

税務運営方針が関係民間団体に含めていた商工会、商工会議所は、署によっては、青色申告会の事務局を兼ねている例もあり、所得

税の記帳水準の向上策に青色申告会と同様の貢献をしている場合には、その活動状況によつては、平成 30 年通達、平成 31 年通達⁽²⁸⁾の対象に含まれることとなる。

これらの税務行政における主要文書の関係民間団体に関する規定を俯瞰した最大公約数としての関係民間団体の属性は、「税務行政の運営は、ひとり税務署側の施策のみをもつてはその十全を期し得ないものがあることに鑑み、その円満な運用を期するために協力を求める」対象であり、「適正な申告納税制度の実現や税知識の普及等を図るための啓発活動等」に取り組み、税務行政の円滑な執行に寄与している『民間団体⁽²⁹⁾』との総括ができる。

この関係民間団体の属性定義を税務行政における貢献活動（官民協力）の行政的な実質から置き換えれば、官（税務行政）の限られたリソースを民のリソースを活用して補完し、もって、税務行政の円滑な執行を図ることを目的とした原則として反対給付の無い「無償奉仕」の行政貢献活動であり、関係民間団体は、その継続的、組織的な実施主体」と整理できる⁽³⁰⁾。（税務行政における官民協力は、長年にわたり継続されており、この継続には関係民間団体の組織体の枠組自体が寄与しており、重要と考えている。後述 7(2)ハ参照）

この官民協力の行政的な実質（貢献活動の内容）と形式（実施主体）を表裏一体化した上記の属性定義を本稿の評価軸としたい。

この官民協力の「実質」と「形式」を統合した評価軸を用いることで、主要文書の区々な規定振りは、文書の作成時点での官民協力における重要課題にフォーカスした違いに過ぎないものと整理できる。更に、組織体の法人格は「形式」であり、行政的には官民協力による民のリソース（人材、能力）の活用との「実質」がより重視されることで、任意団体、一般法（公益法人関連法）、個別法に基づいた設立等の法人格の形式をメルクマールとして峻別する実益は失われ、過去の主要な

文書で対象となる関係民間団体の範囲が伸縮した記載状況の整合的な説明が容易となる。

このように、平成 30 年通達、平成 31 年通達の内容を踏まえた上記の評価軸に基づけば、団体名、法人格の有無、設置根拠法等の形式的な差異に拘泥することなく、国税庁の任務及び使命の円滑な執行を確保するために、民のリソース（人材、能力）で補完しているという実質的な側面から、税務行政の主要文書間の規定振りの微妙な差異による属性定義の混乱を止揚することが可能となり、官民協力の「実質」である行政貢献活動の「象徴的な実施主体」である関係民間団体を中心として、今後の官民協力の在り方についての的確な考察と方向性を提示できると考えている。

具体的には、平成 30 年通達に明記された、青色申告会、法人会、間税会、納税貯蓄組合、納税協会に、国税庁の任務の「酒類業の健全な発達」、「税理士業務の適正な運営の確保」に貢献し、国税庁 50 年史等で記載されている酒類業組合、税理士会の 7 団体を中心として考察することとなる。なお、平成 30 年通達に記載されたとおり、ある団体の活動内容が上記団体に類似する場合は、活動内容の実質に即して、関係民間団体性（関係民間団体の属性（無償奉仕性）評価の考え方は後掲の第 1 図参照）を評価することとなる。

3 戦後の税務行政における官民協力の状況

(1) 戦後の税務行政における関係民間団体の概要

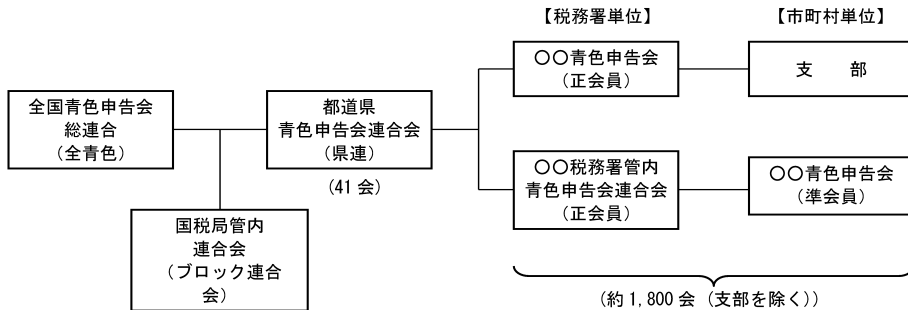
イ 青色申告会⁽³¹⁾

① 組織体系の概要（全国青色申告会総連合、県単位会、署単位会）

全国青色申告会総連合（以下「全青色」という。）に加入している単位青色申告会は約 1,800 会であり、大阪国税局管内を除く、都道府県単位で 41 連合会が結成されており、会員数は約 59 万人である⁽³²⁾。

● 組織体系図（概要）⁽³³⁾

○ 一般社団法人 全国青色申告会総連合の組織



単位会は1税務署1会として各市町村に置いていところと、市町村別に単位会を組織して税務署管内連合会を結成しているところがある。

② 設立根拠法⁽³⁴⁾

○一般社団法人及び一般財団法人に関する法律（平成18年法律第48号）

○公益社団法人及び公益財団法人の認定等に関する法律（平成18年法律第49号）

法人格の態様は、一般社団法人（全青色を含む。）、一般財団法人、公益社団法人、任意団体となっており、大半が根拠法を持たない任意団体である。

③ 発足の経緯・沿革

所得税は、昭和22年度にそれまでの賦課課税制度から、納税者自らが申告・納税を行う申告納税制度に移行した。

そして、昭和24年度の第一次シャウブ勧告で提言された青色申告制度により、納税者自ら記帳し、自己の経営状態を知ることが可能な民主的な税制となった。

昭和25年4月に青色申告制度を導入した改正所得税法（昭和25年法律第71号）が施行されたが、制度を普及するため、行政から商工会議所や業種別組合の総合団体として日本中小企業連盟（後の社団法人日本中小企業団体連盟）などの民間団体に協力を求めることとなった。

当時、東京国税局では先行して法人会の設立を推進していたが、東京都内の

青色申告者有志による青色申告会の設立も推進し⁽³⁵⁾、都内36税務署で青色申告会が結成され、昭和26年3月16日に東京青色申告会連合会が結成された。

その後も青色申告制度の普及とともに全国において青色申告会が結成されるに至り、昭和30年10月19日に全国組織の全青色が設立された。その後、平成25年5月に「一般社団法人 全国青色申告会総連合」として登記されている。

④ 活動目的及び具体的業務

【全国会：一般社団法人 全青色】

全青色は、全国の青色申告会の指導、連絡を図り、青色申告を基盤とした税務、経理及び経営の調査、研究並びに指導を行うとともに、青色申告者の公正な世論を結集し、その実現に努め、もって申告納税制度の確立と小規模企業の振興に寄与することを目的として設立された。⁽³⁶⁾

◎ 税務行政関連の事業活動⁽³⁷⁾

- (a) 青色申告制度の普及・拡大
- (b) イータックスの普及・拡大
- (c) 複式簿記の普及と青色申告特別控除65万円適用の推進
- (d) 指導相談計画の立案と指導相談体制の整備

【**県単位会の例：一般社団法人 東京青色申告会連合会**⁽³⁸⁾（以下「東青連という。」）】

本会は、会員との連携を密にし、会員及びその構成員の発展に資する事業を行う。あわせて、申告納税制度を推進し、納税道義の高揚を図り、税務行政の円滑な執行に寄与し、社会の発展に貢献することを目的とする。（東青連 定款第3条）。

◎ **税務行政関連の事業活動（東青連 定款4条から抜粋）**

- (a) 申告納税制度の推進及び青色申告制度の普及に関する事業
- (b) 税務知識の普及及び納税道義の高揚に資する事業
- (c) 税制、税法、行財政等に関する調査及び研究並びに意見の提言

【**署単位会の例：一般社団法人 東村山青色申告会**⁽³⁹⁾】

本会は、健全な納税者の団体として、全青色申告者に誠実な記帳と租税の適正な申告の普及徹底を図るとともに、租税に関する調査研究を行い、もって、納税道義の高揚及び公平な税制と円滑

な税務行政の確立に寄与し、併せて、事業経営の健全な発展と地域社会の発展に寄与することを目的とする。

（東村山青色申告会 定款3条）

◎ **税務行政関連の事業活動（東村山青色申告会 定款4条から抜粋）**

- (a) 租税関係の法令、通達等の周知徹底を図る講習会、説明会等の開催
- (b) 経理、経営に関する講習会、説明会等の開催及び記帳指導の実施
- (c) 租税教育など税知識の普及と納税意識の高揚に資する事業

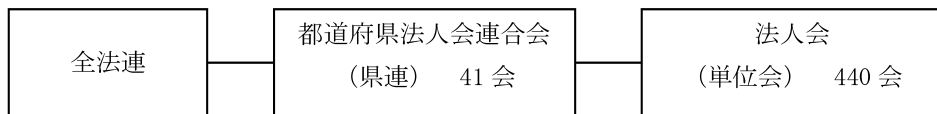
□ **法人会**⁽⁴⁰⁾

① **組織体系の概要（全国法人会総連合、都道府県単位会、署単位会）**

法人会は、納税協会が組織されている大阪国税局管内を除いて、原則「一税務署・一法人会」として結成されており（440 法人会）、都道府県単位では連合会が結成されている（41 連合会）。全国法人会総連合（以下「全法連」という。）は全国組織として法人会及び連合会を統括しており、平成 30 年 12 月時点の全国の会員数は約 77 万社となっている。

● **組織体系図（概要）**⁽⁴¹⁾

（組織図）



② **設立根拠法**

○ **一般社団法人及び一般財団法人に関する法律**（平成18年法律第48号）

○ **公益社団法人及び公益財団法人の認定等に関する法律**（平成18年法律第49号）

法人格の態様は、全法連が公益財団法人、都道府県連合会が公益社団法人2、

一般社団法人 39、署単位会が公益社団法人 384、一般社団法人 56 であり⁽⁴²⁾、全法人会が法律に根拠のある法人格を有している。

③ 発足の経緯・沿革

戦後の荒廃、混乱した日本の社会経済情勢の下、法人税の税制は納税者に税金を割り当てる賦課課税制度であったが、社会経済の混乱に加え、税務職員不足や企業の税務事務に対する不慣れなどもあって、制度自体が十分に機能しているとは言い難い状況であった。一方で納税者は深刻なインフレーション等から、日々の生活に追われており、納税者と国税当局間で意思疎通が十分ではなかったとされている。

こうした状況下で、昭和 21 年 11 月、宮城県石巻市で、「法人協会」（現在の石巻法人会）が設立された⁽⁴³⁾ ⁽⁴⁴⁾。

昭和 22 年 4 月に賦課課税制度が廃止され、申告納税制度に移行したが、インフレーションの影響で納税者数が急増した上に、税務署や納税者が新制度に不慣れなままに施行されたため、過少申告や無申告が相次ぎ、膨大な更正決定が行われ、滞納者も増加した。そのような状況下で、昭和 22 年 6 月に岩手県で花北法人会、同年 7 月には青森県にむつ法人会、岩手県で一関地区法人会、同年 8 月には山形県で酒田法人会が設立された⁽⁴⁵⁾。

昭和 24 年 6 月 1 日に国税庁が設置され、昭和 25 年には青色申告制度が創設される等、日本の戦後の租税制度が確立したこの時期に、東京都内においても、昭和 24 年夏頃から法人会が設立され始めた⁽⁴⁶⁾ ⁽⁴⁷⁾。昭和 25 年には東京都内の法人会が 32 団体に増え、25 年 9 月に東京都法人会連合会が設立されると、全国各地で法人会や道県連合会が設立されて、全国的な連合組織結成の流れが生じた。

そして、昭和 26 年 6 月には、東京、三多摩、神奈川、千葉の各連合会が参加して法人会総連合を結成し、昭和 29 年 10 月には、全国 216 の法人会と 13 の

都道府県法人会連合会の大同団結になって、全国法人会総連合（全法連）が設立されるに至った⁽⁴⁸⁾。その後、昭和 30 年代後半に法人会の公益法人化（社団法人化）を求める運動が起こり、昭和 37 年に、全法連において、法人会が社団法人としての法人格を獲得するため、大蔵省（当時）及び国税庁へ働きかけることを目的とした「法人格獲得運動実行委員会」が結成され、法人会の公益法人化を求める活動が活発化した。国税庁でも、法人会で一定の基準を満たす団体を公益法人として設立許可することとして、昭和 39 年 2 月 18 日付で、前掲の「税務協力団体の公益法人設立許可および監督について」を発遣した。

これ以降、昭和 39 年 9 月の葛飾法人会を皮切りに続々と公益法人化し、平成 4 年 12 月の岡山県連を最後に全 479 会が旧民法下で公益法人化した⁽⁴⁹⁾。

全法連は、昭和 50 年 1 月に財団法人として許可されて、「財団法人全国法人会総連合」となり、平成 23 年 3 月に新公益法人制度における公益財団法人の認定を内閣府公益認定等委員会から受け、同年 4 月から「公益財団法人 全国法人会総連合」となっている。

④ 活動目的及び具体的業務

【全国会：公益財団法人 全法連⁽⁵⁰⁾】

本会は、我が国各地で活動する法人会と連携し、税知識の普及、納税意識の高揚に努め、税制・税務に関する提言を行い、もって我が国における適正・公平な申告納税制度の維持・発展と税務行政の円滑な執行に寄与すると共に、我が国各地における企業活動の活性化と社会の健全な発展に貢献することを目的とする。

（全法連 定款第 3 条）

◎ 税務行政関連の事業活動（全法連 定款4条から抜粋）

- (a) 法人会の行う税知識の普及や納税意識の高揚に資する活動など法人会の目的の達成のための各種の事業への助成事業
- (b) 税を巡る諸環境の整備改善等を図ることを目的とする事業
- (c) 法人会の活動を支援することを目的とする事業

【県単位会の例：一般社団法人 東京法人会連合会⁽⁵¹⁾（以下「東法連」という。）】

本会は、全国組織である公益財団法人全国法人会総連合及び都内の法人会と連携し、税知識の普及、納税意識の高揚に努め、税制・税務に関する提言を行い、もって適正・公平な申告納税制度の維持・発展と税務行政の円滑な執行に寄与するとともに、企業と社会の健全な発展に貢献することを目的とする。（東法連 定款第3条）。

◎ 税務行政関連の事業活動（東法連 定款第4条から抜粋）

- (a) 税務知識の普及及び納税道義の高揚を目的とする事業
- (b) 税制及び税務に関する調査研究並びに提言に関する事業

【署単位会の例：公益社団法人 麹町法人会⁽⁵²⁾】

この法人は、税知識の普及、納税意識の高揚に努め、税制・税務に関する提言を行い、もって適正・公平な申告納税制度の維持・発展と税務行政の円滑な執行に寄与するとともに、地域企業と地域社会の健全な発展に貢献することを目的とする。（麹町法人会 定款第3条）。

◎ 税務行政関連の事業活動（麹町法人会 定款第4条から抜粋）

- (a) 税務知識の普及を目的とする事業
- (b) 納税意識の高揚を目的とする事業
- (c) 税制及び税務に関する調査研究並びに提言に関する事業

ハ 間税会⁽⁵³⁾

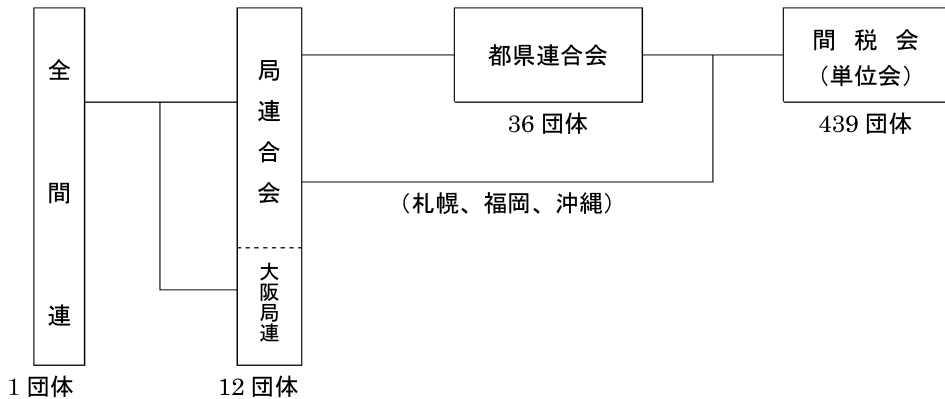
① 組織体系の概要（全国間税会総連合会、局連合会、都県連合会、署単位会）

全国間税会総連合会（以下「全間連」という。）の傘下には、①税務署単位で結成する「間税会」（439）、②署単位の間税会が地域別に結成する「都県連合会」（36）、③更にこれらが国税局別単位で結成する「局連合会」（12）の487団体があり、会員数9万1千者を擁している。

間税会内に石油ガス税部会、揮発油税部会、印紙税部会などの業種別部会を設けている会もある。

● 組織体系図（概要）⁽⁵⁴⁾

（組織図）



② 設立根拠法

○一般社団法人及び一般財団法人に関する法律（平成18年法律第48号）

○特定非営利活動促進法（平成10年法律第7号）

法人格の態様は、一般社団法人1、特定非営利活動法人1、その他は根拠法を持たない任意団体である。

③ 発足の経緯・沿革

間税会は、昭和22年当時、各地に発足していた納税貯蓄組合、青色申告会、法人会の活動状況を見聞し、間接税についても、税法の研修の場が必要であり、正しい納税手続を知る必要があるとして、賦課課税制度下の昭和22年2月に民間有志で結成した「板橋税務署管内物品税の正しい納税運動促進会」が嚆矢とされている⁽⁵⁵⁾。更に、戦時立法として強く廃止が要望されていた物品税が、昭和24年のシャープ勧告を受けて、昭和25年度の税制改正で生活必需品の課税廃止や税率の引き下げがされたこと等により、恒久税としての性格を有する個別消費税に転換したとして、税法を正しく理解しなければならないとする気運が高まったとされている。

その後、昭和37年に、間接税についても所得税や法人税と同様、従来の賦課課税制度から申告納税制度に移行したことに伴い、自主申告納税のためには、税法知識の周知徹底を図る必要があるとして各地に間税協力が設置され、事業活動も活発化し、税務行政に対する協力団体として重要な存在となっていく。

昭和40年代に入ると、これらの協力団体間の運営について横の連絡調整が必要であること、そのためには、上部団体組織の結成が必要であることが痛感されていた。このことから、全国組織へ発展する原動力が生じ、未組織地域の組織化、上部団体の組織化が進み、昭和48年4月に間税協力の全国組織としての全国消費税協力の総連合会が任意団体として結成され、同年6月28日に開催の第1回常任理事会において、全国間税協力の総連合会に改称することが決定し、昭和49年11月に開催の第1回通常総会において正式に名称変更している。

全国の間税協力の統一に向けた原動力となったとされているのが、東京国税局間税協力の総連合会の古岡会長と市川副会長による全国間税協力の総連合会への訪問行脚である。訪問は昭和47年3月の大阪局

管内の納税協力会連合会訪問に始まり、昭和 48 年 4 月の金沢局管内の北陸消費税協力会連合会創立総会の訪問まで計 21 回を数えており、この民間篤志家の献身的努力により、全国統一の機運が高まったとされている⁽⁵⁶⁾。

創立時の名称は「全国消費税協力会総連合会」であったが、昭和 49 年に「全国間税協力会総連合会」に名称を変更し、その後、平成元年の消費税の創設に伴い、消費税を中心とした間接税の納税者で組織する会に改め、名称を全国間税会総連合会（全間連）に変更して今日に至っている。

④ 活動目的及び具体的業務

【全国会：全間連⁽⁵⁷⁾】

間税会は、消費税を中心とした間接税の納税者で組織する団体であり、間接税についての知識を習得し、自主的な申告納税体制の確立を通して、円滑な税務運営に協力することを目的としている。

◎ 税務行政関連の事業活動

- (a) 税務知識の習得と普及
- (b) 税務行政への協力

【局単位連合会の例：東京国税局間税会連合会⁽⁵⁸⁾】

間税会は、消費税を中心とした間接税の納税者で組織する団体であり、間接税についての知識を習得し、自主的な申告納税体制の確立を通して、円滑な税務運営に協力している。

◎ 税務行政関連の事業活動

- (a) 税務知識の習得と普及
- (b) 税務行政への協力

【署単位会の例：一般社団法人 麹町間税会⁽⁵⁹⁾】

麹町間税会は、消費税を中心とした

間接税の納税者と間税会活動に賛同する者で組織する団体で、円滑な税務運営に協力し、これからますます重要となっていく消費税が、国民に理解され、安定した税制として定着するよう、税の啓発・広報活動や税制改善意見の具申等を行う。

◎ 税務行政関連の事業活動

- (a) 消費税や印紙税等周知と疑問点解決のための研修を実施する事業
- (b) 非営利部門（事業家）向けに間接税制度の研修を実施する事業
- (c) 小中高生から税の標語を募集して表彰をする事業
- (d) 租税教育に協力をする事業
- (e) 改正消費税を周知する事業
- (f) 国税電子申告納税制度の利用促進策に協力する事業
- (g) 間接税全般にわたる調査、研究及び提言をする事業
- (h) 消費税等を中心として行政施策に協力を実施する事業

二 納税貯蓄組合⁽⁶⁰⁾

① 組織体系の概要（全国納税貯蓄組合連合会、国税局単位連合会、税務署単位会）

納税貯蓄組合は、納税資金の貯蓄を目的として、個人や法人が一定の地域、職域や勤務先を単位として組織され、納税貯蓄組合法（昭和 26 年法律第 145 号）に基づいて設立された団体であり、納税貯蓄組合法第 2 条第 1 項により、設立する納税貯蓄組合の規約を税務署長及び地方公共団体の長に届け出ることと設立することとなる。

納税貯蓄組合には、全国組織として全国納税貯蓄組合連合会（以下「全納連」という。）がある。その傘下に各国税局単位で結成する局納税貯蓄組合連合会「局納貯連」が 12 会、都道府県単位で結成する「都道府県納税貯蓄組合連合会」

が 41 会、各税務署単位で結成される「地区（税務署管内）納税貯蓄組合連合会」の 464 会が、更に、地域別に市町村納税貯蓄組合連合会及び単位会（町内会、商店街、同業者組合、企業等）毎に結成する単位組合約 18 千組合（注：全納連調）が組織されている。

他の関係民間団体と異なる納税貯蓄組合の特徴として、補助金の交付があった。

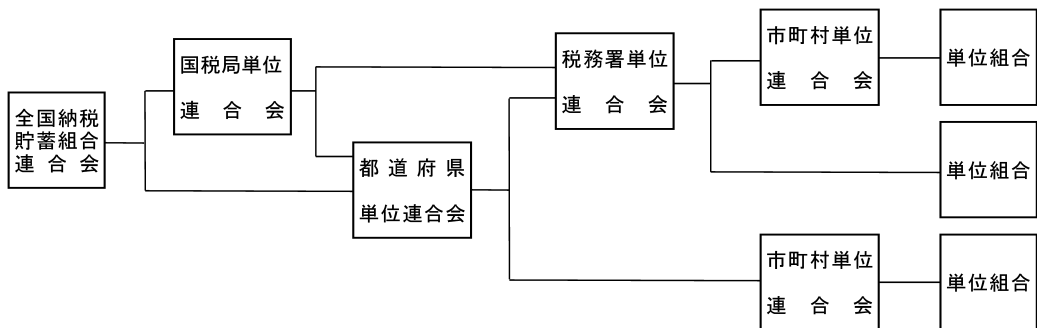
なお、納税貯蓄組合の実質的な前身である納税施設法に基づいた納税組合に対しても、国は助成策を講じていた⁽⁶¹⁾。

納税貯蓄組合法に基づいて発足した納税貯蓄組合に対して、納税貯蓄組合法第 10 条に規定された経費（組合事務

人件費、帳簿書類購入費、事務所使用料等）を補うため、一定の基準（当初は組合の国税納税人員、以降、変更有）に基づいて、予算の範囲内において、昭和 26 年度から補助金が交付されていた⁽⁶²⁾。

その後、昭和 41 年度まで納税貯蓄組合法の規定に基づいて交付されていたが、零細補助金整理の方針に基づいて、昭和 42 年度に予算措置が終了したが、これに関連し、昭和 42 年度から納税貯蓄組合連合会に対する補助金の予算措置がとられ、税務署単位の連合会又は国税局単位の連合会に交付されていたが、これも昭和 54 年度限りで廃止されている⁽⁶³⁾。

● 組織体系図（概要）⁽⁶⁴⁾



② 設立根拠法

○納税貯蓄組合法（昭和26年法律第145号）

法人格の態様は、公益財団法人、公益社団法人、一般社団法人等は存在せず、納税貯蓄組合法（2 条）を根拠としている。

③ 発足の経緯・沿革⁽⁶⁵⁾

納税貯蓄組合は、税金を容易かつ確実に納付するため、日ごろから納税資金の貯蓄をしておこうとする納税者が任意に組織した組合で、その組合の代表者が規約を税務署長等に届け出ることにより、納税貯蓄組合法（昭 26 法第 145 号）に

規定する「組合」として認められる団体である。

納税を期限内に容易かつ確実に履行するため、納税資金を準備しておこうとする団体は、第二次世界大戦前から存在（後述する納税組合）していたが、昭和 18 年に、これらの納税協力団体を強化し、更にその実を上げるため、納税施設法（昭和 18 年法律第 64 号）が制定され、納税団体等を法律上の納税団体として、国において積極的に助成策を講ずることとした。

納税施設法は終戦後も継続したが、

ボスの支配を排除するという連合国軍最高司令官総司令部（以下、「GHQ」という。）の占領政策により、昭和 22 年 11 月に納税施設法は廃止された。その際、既に発足していた納税組合の一部が任意の納税協力団体として存続していたとされている。⁽⁶⁶⁾

戦後における我が国の財政は、戦時中のように公債政策によることが許されなくなり、その財源を租税収入に求めざるを得なくなった。このため、国民は戦後の経済混乱の下で相当な租税負担にあえぎ、その結果、滞納額は逐年累増し、税収確保も容易ならざる状況に陥った。

このような状況下で税収をいかに確保していくかが、国及び地方公共団体の財政確立のための重大かつ緊急の問題となっており、納税施設法の廃止で解散した納税貯蓄組合が再び自然発生的に再結成されるようになった⁽⁶⁷⁾。

こうした状況を踏まえて申告納税制度の健全な発展を図るため、自主納税を推進する組合等の必要性が高まり、昭和 26 年に議員立法で納税貯蓄組合法（昭和 26 年法律第 145 号）が制定され、納税資金の備蓄活動を通じて、租税の期限内納付を図ることを目的として、納税貯蓄組合の設立が政策的に推進されるようになった⁽⁶⁸⁾。その後、各地で都道府県単位の連合会が順次結成され、昭和 33 年には、全国組織として全納連が結成され、昭和 39 年には連合会に単位組合の指導育成及び連絡調整機関としての役割を持たせるため、連合会組織の法制化（昭和 39 年法律第 162 号）がなされている。

④ 活動目的及び具体的業務

納税貯蓄組合は、租税の自主納付態勢確立のための活動、納税道義の高揚を図るための活動及び金融機関との連携強化等を行っており、主な活動は以下のとおりである。全納連は、納税貯蓄組合連合会の相互の連絡協調を図り、もって納税貯蓄組合の総合的發展に寄与することを目的⁽⁶⁹⁾として設立されている。

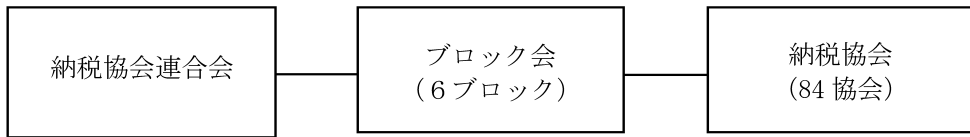
- (a) 租税の自主納付態勢確立のための活動
納税資金の備蓄の推進、滞納未然防止活動、振替納税制度の一層の拡充、e-Tax の普及活動及びダイレクト納付の推進
- (b) 納税道義の高揚を図るための活動
中学生の「税についての作文」事業、税の理解者・協力者の獲得活動、税務広報活動の拡充、租税教育活動の推進
- (c) 金融機関との連携強化
地域所在の金融機関に消費税積立預金等の商品化を働き掛け

ホ 納税協会⁽⁷⁰⁾

① 組織体系の概要（納税協会連合会、署単位納税協会）

納税協会は、個人・法人、青色申告・白色申告等を問わず、全ての納税者を対象としており、現在では大阪国税局管内に固有の組織となっている。戦時体制下の昭和 15 年の源泉所得税導入時に一部の協会の実質的な前身が発足し、昭和 35 年に全管 1 署 1 協会の組織化を達成し、現在、大阪国税局全 83 署の管内に協会が存在している。

● 組織体系図（概要）⁽⁷¹⁾



② 設立根拠法

○一般社団法人及び一般財団法人に関する法律（平成18年法律第48号）

○公益社団法人及び公益財団法人の認定等に関する法律（平成18年法律第49号）

法人格の態様は、旧民法の規定に基づいて、昭和49年6月に納税協会連合会が財団法人となり、昭和59年に大阪国税局管内全83の納税協会の社団化が達成された。平成20年12月1日施行の新公益法人制度に対応して、平成23年4月1日に全83納税協会が公益社団法人へ移行している。納税協会連合会も平成24年4月1日に公益財団法人へ移行しており、現在、納税協会連合会が公益財団法人、署単位83納税協会が公益社団法人となっており、全納税協会が法律に根拠のある法人格を有している。

③ 発足の経緯・沿革

昭和15年、戦費調達のため、税制大改正が行われ、初めて給与所得に対して源泉徴収制度が採用されたが、戦時下での官民共の人手不足、制度の準備期間不足等の要因から、源泉徴収制度への移行が思うように進まない状況にあった⁽⁷²⁾⁽⁷³⁾。こうした状況下で、昭和15年4月以降に税務行政からの要望⁽⁷⁴⁾と民間篤志家の尽力により、源泉徴収制度の円滑な運営に寄与することを目的とした民間団体として「源泉納税報国会」が順次、設立され、源泉所得税の収納に効果があったとされている⁽⁷⁵⁾。

この「源泉納税報国会」が納税協会の

前身であり、昭和21年以降、戦時中の租税収納への貢献を評価していた国税当局の助力もあり⁽⁷⁶⁾、「源泉納税報国会」は源泉所得税に限らず、各税に関する税務協力団体として存続して、「納税協会」に改称された。昭和21年6月に各納税協会の連携の強化と全管的に統一事業を実施することを目的として、大阪財務局管内納税協会連合会が結成された。

連合会の結成当時は大阪財務局管内の主要32税務署に納税協会が設立されていた。昭和26年6月に大阪・金沢国税局管内納税協会連合会⁽⁷⁷⁾、昭和33年7月に大阪国税局管内納税協会連合会に改称しており、昭和35年11月に84税務署（当時の大阪国税局管内全署）に納税協会が設立され、統一組織が確立した。

昭和49年6月には、税務行政全般に協力するのみならず種々の事業活動を展開すること、社会的信用を得る必要があること等から任意団体であった納税協会連合会を財団法人納税協会連合会に改組し、昭和59年に全ての納税協会が社団法人化されるに至った。

④ 活動目的及び具体的業務

納税協会は、個人・法人、青色申告・白色申告を問わず、全ての納税者を対象としているため、事業活動内容が他の国税局管内における法人会、青色申告会、間税会の機能も合わせた広範な事業活動を行うのが特色となっている。

納税協会連合会は、署単位納税協会の業務の連絡調整と統一的事業の円滑な

遂行、単位会の事業の助成を図るために結成された連合体である。

【局単位会：公益財団法人 納税協会連合会⁽⁷⁸⁾】

本会は、大阪国税局及び管下税務署等との連携協調の下に、すべての納税協会が本会を中軸として、税知識の普及に努め、適正な申告納税の推進と納税道義の高揚を図り、もって税務行政の円満な執行に寄与し、併せて、企業経営の健全な発展と明るい地域社会の発展に寄与することを目的とする。(納税協会連合会 定款第4条)

◎ 税務行政関連の事業活動

(納税協会連合会 定款第5条)

- (a) 納税道義の高揚と税務行政の円満な執行に寄与する各種の事業
- (b) 税制及び税務に関する調査研究並びにそれに関する提言
- (c) 機関紙、税務関係の法規に関する図書及び各種資料の刊行
- (d) 納税協会の事業に必要な経済的な助成又はその調整
- (e) 税に関する広報・宣伝

【署単位会の例：公益社団法人 東納税協会⁽⁷⁹⁾】

本会は、健全な納税者の団体として、公益財団法人納税協会連合会及び税務官公署等と連携協調のもとに税知識の普及に努め、適正な申告納税の推進と納税道義の高揚を図り、もって税務行政の円満な執行に寄与し、併せて、企業

経営の健全な発展と明るい地域社会の発展に寄与することを目的とする。(東納税協会 定款第4条)。

◎ 税務行政関連の事業活動

(東納税協会 定款第5条)。

- (a) 税務行政に関する意見具申
- (b) 税知識の普及徹底を図るための講習会、説明会等の開催及び指導
- (c) 税に関する広報、宣伝
- (d) 青色申告の指導育成及び振替納税の推進

へ 税理士会⁽⁸⁰⁾

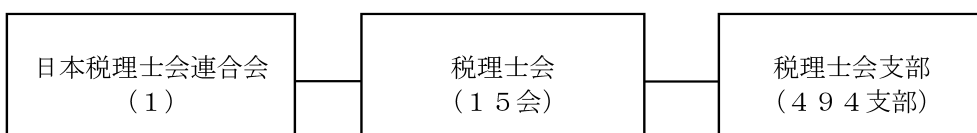
① 組織体系の概要（連合会、局単位税理士会、署単位支部税理士会）

税理士会は、法律に基づいて、原則として、国税局の管轄区域ごとに一つ設立され、税務署の管轄区域ごとに設置された支部や会員に対する指導等を行うことを目的としている。税理士数が5,000人を超える場合は、新たな区域を定めることができ、東京局管内に3会、名古屋局管内には2会の税理士会がある。

税理士会支部については、隣接する2以上の税務署の管轄区域で一つの支部とすることも可とされている。

現行の税理士法では、「登録即入会制」が採用されており、税理士は、登録を受けたときに、その登録を受けた税理士事務所の所在地に設立されている税理士会の会員となる。全国に15の税理士会が設立されており、その下に494の支部が設置されている。

●組織体系図（概要）⁽⁸¹⁾



② 設立根拠法（全税理士会が根拠法に基づいて設立）

○税理士法（昭和 26 年法律第 237 号）

法人格の態様は、全税理士会が特別の法律（税理士法）に基づいて、強制的に設立された法人である。

③ 発足の経緯・沿革

現在の日本の税理士法は、戦時中の昭和 17 年 2 月に制定された税務代理士法（昭和 17 年法律第 46 号）が前身とされている⁽⁸²⁾。同法により財務局管轄区域毎と東京、大阪、京都、神戸及び名古屋の 5 市に税務代理士会が特別法人として設立され、これらの税務代理士会により、同年 11 月 30 日に日本税務代理士会連合会が特別法人として設立された。

昭和 22 年 4 月に所得税、法人税、相続税に申告納税制度が導入され、昭和 25 年 4 月に青色申告制度が導入された後、昭和 26 年 6 月には、税務代理士法に代わって、税理士法（昭和 26 年法律第 237 号）が制定された。また、同法に基づいて、原則として国税局の管轄区域ごとに税理士会が、更にこれらの税理士会により昭和 27 年 3 月 22 日に日本税理士会連合会が、加入脱退が任意の社団法人としてそれぞれ設立されている。

その後、昭和 31 年の税理士法改正で、税理士登録を行い、かつ税理士会に入会しなければ、税理士業務を行えない間接強制入会制になったことに伴い、原則として国税局の管轄区域ごとに 1 会の税理士会が設立され、これらの税理士会により昭和 32 年 2 月 15 日に日本税理士会連合会が税理士法に基づく特別法人として設立された。それに伴い、それまでの社団法人の税理士会及び日本税理士会連合会は解散した。

昭和 36 年には、税理士登録事務が

国税庁から日本税理士会連合会に移譲されて、税理士会の自治が強化された。昭和 55 年には税理士登録が即税理士会入会となる法改正がされており、税理士法の目的とする申告納税制度の理念にそって、租税法令に規定された納税義務の適正な実現を図るための「士業法」としての税理士法が整備されてきている。

④ 活動目的及び具体的業務⁽⁸³⁾

税理士法第 1 条では、「税理士は、税務に関する専門家として、独立した公正な立場において、申告納税制度の理念にそって、納税義務者の信頼にこたえ、租税に関する法令に規定された納税義務の適正な実現を図ることを使命とする。」と規定され、税理士は申告納税制度を民間人専門家として担保する重要な役割を担っている。

税理士の資格を有する者が税理士となるには、日本税理士会連合会に備え付けの税理士名簿への登録（税理士法第 18 条）及び税理士会への入会が前提（第 49 条の 6 第 1 項、第 3 項）となっている。

税理士のみが税理士の名称を使用（名称独占：税理士法第 53 条）し、税理士業務を行うことができる（事業独占：税理士法第 52 条）ことから、税理士の登録制度は資格を有する私人の営業の自由に制約を課すものであり、昭和 36 年以前は行政（国税庁）が所管していた業務であった。

このように、税理士の登録業務と加入強制の枠組に加えて、申告納税制度を支える士業団体として公益性が高いため、税理士会は、特別の法律である税理士法に基づいて、「税理士は、国税局の管轄区域ごとに、一の税理士会を設立しなければならない」（税理士法第 49 条 1 項）として強制設立されている。

更に「税理士及び税理士法人の義務の遵守及び税理士業務の改善進歩に資するため、税理士会及びその会員に対する指導、連絡及び監督に関する事務を行い、並びに税理士の登録に関する事務を行うことを目的」として、全国の税理士会は、日本税理士会連合会を設立しなければならないとされ、設立された日本税理士会連合会は、法人とするとされている（税理士法第49条の13）。いわゆる特別の法律（税理士法）に基づいて、強制的に設立された法人である。

この法的枠組を捉えて、過去の税務行政の主要文書においては、任意団体や公益法人の一般法（公益法人関連法）により発足した民間団体と一線を画して関係民間団体の対象に含めないと整理している文書もあったが、税理士会は、租税教育、税を考える週間、e-Tax普及促進等の納税環境整備でも税務行政に大きく貢献してきたところである。

特に平成26年度の税理士法改正では、税理士会の会則に記載すべき事項として、「租税に関する教育その他知識の普及及び啓発のための活動に関する規定」が追加された（税理士法第49条の2第2項第10号、第49条の14第1項第1号）。

これにより、事実上取り組んでいた租税に関する教育に貢献する公益事業が法的な裏付けを持つことになった。税知識の普及と納税道義の高揚という納税環境整備に関し、税理士会の民のリソース（人材、能力）が活用されており、法人会、間税会、青色申告会等の関係民間団体と同様に税務行政に貢献している。

日本税理士会連合会は、平成23年度の税制改正大綱（平成22年12月16日閣議決定）を踏まえ、平成23年11月16日に発足した「租税教育推進関係省庁等協議会」⁽⁸⁴⁾に賛助会員として参画し、

平成26年度の税理士法改正を踏まえ、税理士会及び日本税理士会連合会の会則に「租税教育」を記載（税理士法第49条の2第2項第10号）するなど⁽⁸⁵⁾、関係民間団体の重要な行政貢献活動である租税教育の推進では、関係民間団体の中でも租税教室への講師派遣を含めて大きく貢献している。

税理士会は、国税庁の使命を果たすための国税庁の任務「1内国税の適正かつ公平な賦課徴収の実現(1)納税環境整備」と「3税理士業務の適正な運営の確保」の2つの任務に貢献していることとなる。

ト 酒類業組合⁽⁸⁶⁾

① 組織体系の概要

酒造組合、酒販組合といった酒類業組合は「酒税の保全及び酒類業組合等に関する法律」（昭和28年法律第7号。以下「酒類業組合法」という。）に基づいて、酒税の保全に協力し、組合員の共同の利益を増進するため、全国や都道府県、税務署の管轄区域等を単位として、製造業、卸売業又は小売業の業態毎に（製造業については、更に酒類の品目ごとに）財務大臣の認可を受けて設立されている。

その他に、日本醸造協会、アルコール健康医学協会、日本ワイナリー協会、日本洋酒輸入協会、全国味醂協会、全国地ビール醸造者協議会、全国酒類業務用卸連合会有る。これらの団体を「酒類業関係団体」と総称している⁽⁸⁷⁾。

② 設立根拠法

○酒税の保全及び酒類業組合等に関する法律（昭和28年法律第7号）

○一般社団法人及び一般財団法人に関する法律（平成18年法律第48号）

○公益社団法人及び公益財団法人の認定等に関する法律（平成18年法律第49号）

酒類業組合法に基づいて設立された全国単位の会として、日本酒造組合中央会、日本蒸留酒酒造組合、ビール酒造組合、日本洋酒酒造組合、全国卸売酒販組合中央会、全国小売酒販組合中央会がある。

公益財団法人に日本醸造協会、公益社団法人にアルコール健康医学協会があり、その他は根拠法を持たない任意団体である。

③ 発足の経緯・沿革

酒類業組合は、酒税法の補完法とされている「酒税の保全及び酒類業組合等に関する法律」(昭和 28 年法律第 7 号)に基づいて設立された法人である。

酒類業組合自体の歴史は古く、戦前に遡る。明治以降の近代法制下で法的根拠を持つ組合としては、明治 13 年 9 月の太政官布告に伴う各府県通達で清酒、旧式しょうちゅう及びみりんの製造者が設立した「酒造組合」が初めてであり、同通達では酒造業者は組合を強制的に設けることを規定していた。その後、明治 31 年酒造税法附則(明治 31 年法律第 33 号)第 40 条において一応の法律的根拠が付与された。

その後、明治 38 年 1 月に酒造税法から独立して酒造組合法(明治 38 年法律第 8 号)が設けられた。これにより酒造組合は法人として認められることとなり、税務署単位酒造組合、都道府県酒造組合連合会、酒造組合中央会が順次結成された。

また、酒類販売業者については、昭和 7 年に制定された商業組合法(昭和 7 年法律第 25 号)によって、都道府県単位程度の同業組合が設立された。

昭和 18 年、事業者団体の協力を得て、政府の手による統制の効果を十分に発揮させる必要性から、酒造組合法が酒類業

団体法(昭和 18 年法律第 73 号)に名称が変更されるとともに所要の改正が行われ、それまでの酒造組合、酒販組合及び任意に設立されていた清酒等以外の酒造組合が再編成された。

再編成された酒類業組合は、昭和 22 年に制定された閉鎖機関令(昭和 22 年勅令第 74 号)に基づいて各酒類業団体等が閉鎖機関に指定されて、解散を余儀なくされ、酒類業団体法は昭和 23 年 7 月に廃止された。

しかし、団体組織を必要とする業界は、相次いで協会方式の任意団体を設立し、酒類業組合としての機能を発揮していた。

酒類業団体法廃止後の酒税保全のための措置は、第 2 次世界大戦中に制定された酒税法(昭和 15 年法律第 35 号)第 52 条を中心として、行政側だけのリソースによって行われていた。

しかし、昭和 27、28 年頃には、戦後の経済混乱から脱却し、食糧事情の好転に伴う酒類供給の急激な増加は、販売競争の激化、酒税の滞納、酒税の強制徴収による業界の混乱という好ましくない事態の発生も予想されたことから法律に基づく業者の自己防衛組織が必要になり、また、経済情勢の変化に対応する酒税保全措置も必要になったことに伴い、昭和 28 年に酒税の保全と酒類業界安定のため、酒類業組合法が制定され同法に基づいて酒造組合と酒販組合が設立されている。^{(88) (89)}

④ 活動目的及び具体的業務

酒類業組合法は、酒類が我が国の重要な財政物資であることから、酒税の確保と酒類取引の安定を図ることを目的として制定されたもので、酒税法の補完法とされている。酒類製造業者や酒類販売業者は、特別の法律である酒類業組合法

に基づいて組合を設立し、酒税の確保に協力するとともに、組合の自主事業として、合理化カルテルなど組合員の共同の利益を増進するための事業を実施できるとされていた。ところが、「独占禁止法適用除外制度の整理等に関する法律」(平成9年法律第96号)により、過度競争防止カルテル及び再販売価格維持契約が廃止され、合理化カルテルも市場制約要因の強い価格、数量カルテル等は廃止された。

致酔性飲料である酒類の特性に起因する社会的規制の必要性を踏まえた「酒類の販売方法に関する規制」については、

①未成年者飲酒防止等酒類の社会的規制の要請、

②酒類容器のリサイクルの推進の要請、

③酒類販売業界の構造改善事業への積極的な取組、

等の社会的な要請に対し、酒類業組合が中心となって対応する制度に改められている⁽⁹⁰⁾。酒類業組合法第86条の5では、酒税の保全の観点から酒類製造業者などに対する酒類の品目等の表示義務、また、第86条の6において、消費者利益等に資する観点から酒類製造業者等が遵守すべき酒類の表示の基準制度が設けられている。

(2) 戦後の税務行政における官民協力の状況 (小括)

上記(1)の関係民間団体の組織体系の概要、設立根拠法、発足の経緯・沿革、活動目的及び具体的業務等を俯瞰した、戦後の税務行政における官民協力の状況は以下のとおりとなる。

イ 組織体系の概要関連

酒類業組合、納税協会を除き、おおむね、全国管轄組織、地域ブロック管轄組織、署の管轄区域単位の3段階の階層構造となっている。

ロ 設立根拠法関連

制度論的、法理論的に団体の設立目的が明確な納税貯蓄組合、税理士会、酒類業組合は特別の法律に基づいて設立されている。

しかしながら、税知識の普及、納税道義の高揚を目的としている青色申告会、法人会、間税会、納税協会は、制度論的、法理論的に特別な法律の必要性までは認められず、公益法人設立の一般法(公益法人関連法、特定非営利活動促進法)に基づいて設立されるか、法的根拠の無い任意団体となっている。

ハ 発足の経緯・沿革関連

各関係民間団体の発足の経緯と沿革を俯瞰すると、立法政策上、明確な目的があり、特別の法律に基づいて発足した納税貯蓄組合、税理士会、酒類業組合については、戦前の賦課課税制度、戦後の申告納税制度を通して、類似の目的と枠組の組織体が存在し、税務行政の円滑な執行に貢献してきた。

戦前の前駆的な組織体である納税組合、税務代理士会、酒類業団体の役割、枠組及び構成員は実質的に戦後に継承されている。

また、納税組合、税務代理士会は戦時下の混乱期の税務行政に対応するため、既に存在していた任意の民間団体又は税務代理業者に法的根拠を持たせることで、その機能を強化するための法整備を行っている。

酒類業団体も、戦時下における酒類販売の規制強化のための法整備が行われている。

源泉納税報国会(納税協会の前身)は戦時下の昭和15年に新規に導入された所得税の源泉徴収制度の執行の混乱という、税務行政(源泉所得税事務運営)の緊急事態を憂えた納税者の篤志による尽力が発足の原動力となっている。

申告納税制度導入後の発足が時系列的に明らかな青色申告会は、申告納税制度や

青色申告制度導入後の記帳水準の低さから、導入直後の青色申告制度の定着を促進するためには、記帳指導等の税知識の普及施策等において、民のリソース（人材、能力）も活用したいとの判断、意図が官にあり、それに呼応した民間有志の公共心との融合が団体発足の原動力になっていた⁽⁹¹⁾。

戦前と戦後の税務行政における制度的な前提条件を俯瞰すると、賦課課税制度と申告納税制度の制度的な骨格は異なっているが、納税の義務は旧憲法、新憲法下を通して国民の重要な「義務」とされている。

ただし、この義務は自らの義務を果たせば完結するものであり、税務行政の執行に協力する義務ではない。「納税の義務」に、租税の収納確保、記帳や申告手続等の税知識の普及及び租税教育等の納税道義の高揚等の納税環境整備に関して、納税者が税務行政に協力する「義務」まで包含されるとする解釈を、制度論的、法理論的な観点から導き出すことは困難と思われる⁽⁹²⁾。

冒頭で各関係民間団体の発足の経緯と沿革を俯瞰したが、日本の税務行政において、納税道義の高揚に関する「官民協力（実施主体が関係民間団体）が存在」する根拠や淵源は、「制度論」や「法理論」に起因するものではなかった。税務行政の円滑な執行を確保するために、官の限られたリソースだけではなく、民のリソース（人材、能力）も活用したいとの行政上の判断（立法を含む。）と意図があり、それに呼応する民間篤志家が存在し、篤志家の公共奉仕の精神と行政の意図が「幸運な融合」をして官民協力が誕生したものであるという「行政上の経緯論」に、その根拠や淵源を求めざるを得ないものと考えられる。

二 活動目的及び具体的業務関連

上記（１）のとおり、各関係民間団体の活動目的及び具体的業務は制度論的、法理

論的に設立の目的が明確な納税貯蓄組合、税理士会、酒類業組合は、固有の根拠法があり、その目的に沿って活動目的が規定されている。

青色申告会、法人会、間税会、納税協会には固有の根拠法は無いが、サンプル例の団体の定款等から明らかなように、税知識の普及、納税道義の高揚を活動目的としている。なお、税理士会が租税教室の講師派遣、納税貯蓄組合も中学生の税の作文等で納税道義の高揚にも積極的に取り組んでおり、全国会と局署単位会の会則等の活動目的にも付加されている。

関係民間団体の業務活動に関しては、原則として公的な助成はされておらず、団体に加入する会員の会費収入、連合会が加入する団体生命保険の手数料収入等の自助努力で経済的な基盤を形成している。

国費の支出の事例には確定申告の相談業務の委託等があるが、現在は一般競争入札となっており、委託先は関係民間団体に特定されていない。

納税貯蓄組合は、昭和 26 年度から事務費の国費補助がされていたが、昭和 54 年度限りで廃止された⁽⁹³⁾。酒類産業行政上の必要性から日本酒造組合中央会に対して、清酒製造業近代化事業費等補助金が出ているが、これは中央会を經由して、中央会の会員企業の近代化事業を支援するものである⁽⁹⁴⁾。

（参考）関係民間団体の属性（無償奉仕性） 評価の考え方（私案）

上記 2 (2) では、税務行政の主要な文書の記載を俯瞰した最大公約数として、官民協力とその実施主体としての関係民間団体の行政的な実質面から属性を整理して小括したが、行政的な実質面での重要なメルクマールとなる「原則として反対給付の無い無償奉仕の行政貢献活動」の評価の考え方

を、上記 3 (2) 及び後述 7 で関係民間団体の根拠法、具体的な業務内容を個別に検証した結果を踏まえて、関係民間団体の属性（行政貢献活動の無償奉仕性）評価の考え

方を深化、整理したのが、下記の官民協力による行政貢献活動の無償奉仕性の評価区分表（第 1 図）である。

（第 1 図）官民協力による行政貢献活動の「無償奉仕性」評価区分（令和 2 年 3 月末現在）

		自発的貢献度合（法的監督規定の有無）	
		税務当局の指導 監督規定無し	税務当局の指導 監督規定有り
貢献活動 原資の 自主財 源度	公的助成 無し	【①区分】 青色申告会 法人会 間税会 納税協会	【②区分】 納税貯蓄組合 税理士会 酒類業組合
	公的助成 有り	【③区分】	【④区分】

※上記各団体の行政貢献活動の人件費相当分は団体の自主財源（団体構成員の無償奉仕）で賄われており、団体間で特に差異、優劣は無い。

上記第 1 図の①区分が、究極の自発的で無償奉仕の官民協力となるが、②区分においても、国税当局に指導監督権限があっても、納税貯蓄組合、税理士会共に租税教育等の納税道義の高揚に無償で貢献しており、酒類業組合も酒類の表示ルール遵守、未成年者飲酒防止等の酒類産業行政の円滑な執行に無償で協力、貢献する場合が多く、実際に局署において、関係民間団体の一つとして酒類業組合も納税表彰の対象となっている。

なお、青色申告会には記帳指導の委託費（一般競争入札）が出ている会があり、納税貯蓄組合も昭和 54 年度までは事務費弁償的な公的助成が行われていたが⁽⁹⁵⁾、組合員に臨戸して集金等の人の手間のかかる徴収事務や、国税庁と共催で実施している中学生の税の作文事業の人件費は無償

奉仕であり、従来から青色申告会、納税貯蓄組合の両団体とも主要な関係民間団体として納税表彰の対象となっていた。

上記の④区分に該当する場合は、相当の個別事情が無い限り関係民間団体の属性（無償奉仕性）を認定することは困難と思われる。

ただし、①区分より少し無償奉仕性が低くなる②、③区分においても、民のリソース（人材、能力）で税務行政の円滑な執行に貢献する無償奉仕の「行政的な実質」が部分的にでも認められれば、完全無欠の無償奉仕性まで求めず、関係民間団体としての属性を認めて協力を求めることが行政的に妥当な対応と考えられる。

例えば、商工会等が青色申告会と同等の記帳指導を行った場合、上記の評価区分表で青色申告会と類似した座標軸に置くこと

ができるならば、関係民間団体性を認めることとなり、税務運営方針等の過去の主要文書の記載や平成 30 年通達の関係民間団体の対象拡充規定とも整合することとなる。

4 海外の税務行政における官民協力の状況⁽⁹⁶⁾

日本の税務行政においては、その各分野で、関係民間団体が存在して税務行政に貢献していることが確認されたが、上記 2(2)で、官民協力と実施主体である関係民間団体の「行政的な実質」の捉え方を小括し、更に、上記 3(2)で、「納税道義の高揚を目的」とした官民協力（実施主体としての関係民間団体）が存在する根拠、淵源は、「制度論」や「法理論」ではなく、「行政上の経緯論」にしか求められないことを小括し、日本の税務行政における官民協力を考察するための評価軸を得ることができた。

ここでは、この評価軸に基づいて、日本の税務行政における官民協力（実施主体としての関係民間団体）が日本の税務行政固有の現象であるかについて、明治期の日本が税制も含めて近代法制の範としたドイツ及びフランス、シャープ勧告等で戦後日本の税制に大きな影響を与えたアメリカ、税制や国税組織が日本との共通点の多い韓国等の海外の税務行政における官民協力の状況を把握し、本稿で官民協力の在り方を考察するに当たっての参考としたい。

(1) 海外の税務行政における「関係民間団体」的存在の検証

イ アメリカ

アメリカにおいて、日本の税務行政における法人会、間税会、納税貯蓄組合といった、納税道義の高揚や租税の収納確保に協力する関係民間団体のような組織体を確認することができなかった。一方、非営利組織がボランティアを募り、低所得者等に対し確定申告書作成補助を行う V I T A

(Volunteer Income Tax Assistance) や T C E (Tax Counseling for the Elderly) という制度が存在している。こうした支援制度が成立する背景としては、税務代理が税理士等の独占業務となっている日本とは違い、米国では、税理士等の資格がない人でも税務申告書の作成を行うことができることや、ボランティア活動等が盛んで、それが評価される社会的な仕組みがあることも一因であると思われる⁽⁹⁷⁾。なお、日本の税理士会に類似する税務専門家の組織も存在する。

① V I T A Program (Volunteer Income Tax Assistance)

V I T A とは、非営利組織がボランティアを募り、年収 5.6 万ドル（約 616 万円：2019 年 11 月時点）以下の者、障害者、ネイティブアメリカン及び英語に不自由のある者に対して確定申告手続の無料支援（相談・申告書作成補助）を提供する制度である。

非営利組織は米国内国歳入庁 (Internal Revenue Service : I R S) に対して運営費として助成金の申請を行い、認可されれば助成金⁽⁹⁸⁾の交付を受けることができる。また個人が非営利組織のボランティアになるためには、I R S のウェブサイトから申込みを行い登録する。納税者として本制度を利用する場合には、I R S のウェブサイトアクセスすれば最寄りの組織を検索することができる。

根拠法としては、1969 年税制改正 (The Tax Reform Act of 1969) に由来しているとされるが、明示的な記載は確認できなかった。2019 年税制改正により内国歳入法第 7526A 条に記載されている。

助成金制度は 2007 年に開始しており、実績としては、2017 年に上院に提出され

た予算案によると、2016年には、298組織が24.3百万ドル（約26億円）の交付を受けており、現在245組織が助成金の交付を受けている。同予算案によると、VITAにより3,800千件の申告書が提出され、うち740千件が約1,100百万ドル分のEITC⁽⁹⁹⁾の適用を受けている。

② TCE Program (Tax Counseling For The Elderly Program)

TCEとは、VITAと同様に、非営利組織がボランティアを募り、特に年金関係や退職関係といった60歳以上の高齢者特有の問題に特化した無料の税務支援（相談等）を提供する制度である。

VITAと同様に非営利組織はIRSに対し運営費として助成金の申請を行い、認可されれば助成金の交付を受けることができる。

非営利組織は同助成金を税務相談の会場代やボランティアの交通機関、食事、その他の費用に充てている（日本は原則として関係民間団体負担）。現在28組織（令和元年11月18日現在）が助成金の交付を受けている。

本支援は毎年確定申告期間中（1月1日から4月15日）に行われるが、年金に関する支援は、年間を通じて実施されている。根拠条文は、1978年歳入法第163条（Section 163 of the Revenue Act of 1978）である。

③ NAEA (National Association of Enrolled Agent)

NAEAは、日本でいう税理士会に類似する組織であり、1972年にカリフォルニア州で創立され、現在ワシントンDCに本拠を置く。

NAEAは43の州に38支部約11,000人の会員を有し、税務専門家の地位向上、

税務専門家数の増加を目的として雑誌、ウェブ、セミナー等を通じて会員である税務専門家の教育を行う。組織の運営は、会費・寄附・出版物の広告収入で賄われているが、根拠法は不明である。

ロ イギリス

イギリスにおいても、日本の税務行政における法人会、間税会、納税貯蓄組合といった、納税道義の高揚や租税の収納確保に協力する関係民間団体のような組織体を確認することができなかったが、日本の税理士会に類似する職業会計団体は存在している。

イギリスでは、複数の職業会計団体がそれぞれ資格認定プロセスを持ち、国はそのことに対しては全く関与していない。

国は、財務諸表監査を義務付ける法律を制定・管理することにより、複数の会計士団体に所属する会計士全てに対して排外的な権利を付与しているだけである。

イギリス（England, Scotland, Wales）では、歴史的に会計プロフェッショナルの資格付与を国家ではなく、職業会計団体が担ってきた。

すなわち、職業会計団体が資格付与を行ってきたことに対して国家の立場からは何も問題がないと考えられてきた。したがって、国家資格としての会計士（税理士）は存在しない。会計士の資格を付与する団体又は税務に関係する民間団体として主なものには、以下の団体がある。

- ① IC AE W (The Institute of Chartered Accountants in England and Wales : イングランド及びウェールズ勅許会計士協会)
- ② C A I (Chartered Accountants Ireland : アイルランド勅許会計士協会)
- ③ I C A S (The Institute of Chartered Accountants in Scotland : スコットランド勅許会計士協会)

- ④ A C C A (Association of Chartered Certified Accountants : 勅許公認会計士協会)
- ⑤ A T T (Association of Taxation Technicians : 租税技能協会)
- ⑥ C I O T (The Chartered Institute of Taxation : 勅許税務協会)

ハ フランス

フランスにおいても、日本の税務行政における法人会、間税会、納税貯蓄組合といった、納税道義の高揚や租税の収納確保に協力する関係民間団体のような組織体を確認することができなかった。

ただし、事業者に経営、会計、研修の分野で税に関する技術的なサポートを行うことを目的とした団体として、「公認経営団体」が存在している。団体に加盟して一定の条件を満たせば、税法上メリットがある。

設立の根拠法は 1974 年修正予算法及び 1977 年予算法である。公認経営団体は、申告支援の対象により、以下の 2 種の団体と、支援対象が混合した（混合経営組織）Organisme mixte de gestion がある。

① Centre de Gestion agréé（公認経営センター）

製造業、商業、農業、手工業者の商業所得、農業所得又は法人税を支援対象として、公認会計士又は公認会計士団体に属する会社、地域の商工会議所、手工業会議所、農業会議所、職業団体（製造業者、商業者、手工業者、農業者によって法律に基づいて設立）の発意によって設立される社団（association）で最低加盟者数を満たす必要があり、所在地を管轄する地域圏公共財政局長による公認を受ける（CGI ann.II 371G 条）。

② Association agréé（公認協会）

自由業者（医師、獣医師、建築士、弁護士、会計士、測量士等）、主に法務大臣が任命する公職（公証人、コンセイユデタ・破棄院弁護士等）の非商業所得を支援対象として、専門職同業団体等、公認会計士又は公認会計士団体に属する会社を設立メンバーとし、センターと同じく社団（association）の形をとる。

最低加盟者数を満たす必要があり、所在地を管轄する地域圏公共財政局長による公認を受ける（CGI ann.II 371S 条）。

（参考：納税者団体（市民団体）

「Contribuables Associés」

上記①及び②の他に、法律に根拠を持ち、税に関するロビー的な活動を行う団体として、納税者団体（市民団体）「Contribuables Associés」がある。

設立の根拠法は「協会の契約に関する法律（Loi du 1er juillet 1901 relative au contrat d'association）」である。

フランスの税制と税控除及びその進化を科学的に研究して、フランスの税と社会システム、及び公金の管理について市民と納税者に情報を提供し、教育する団体であり、特に、訴訟を通じて、あらゆる形態の権力濫用、課税、公的支出、規制の分野の市民と納税者を擁護する。

上述の目的をよりよく遂行できるように、最大数の納税者を集めるとしており、全国で 35 万人以上の会員を有しているとしており、国、地方公共団体から運営費補助金は無く、メンバーの寄付等により運営されているが、本稿で考察する税務行政の執行の円滑化に貢献する官民協力の形態（なお、法人会等は副次的に税制に関して情報発信する場合がある。）とは異質であり、ここでは参考として紹介するに留める。

ニ ドイツ

ドイツにおいても、日本の税務行政における法人会、間税会、納税貯蓄組合といった、納税道義の高揚や租税の収納確保に協力する関係民間団体のような組織体を確認することができなかった。

ただし、給与所得者の申告支援をする団体、日本の税理士会に類似する職業会計団体が存在している。

① 連邦税理士会

(Bundessteuerberaterkammer)

税理士法 (Steuerbevollmächtigte) に基づいて設立され、全国組織の連邦税理士会の下に、国内各地に 21 箇所の税理士会議所を有する。

会員数は、97,653 者 (税理士 (Steuerberater) 85,495 名、税務代理士等 (Steuervollmachtigte) 1,973 名、税理士法人 10,185 法人：2019 年 1 月 1 日現在) となっている。連邦税理士会の活動内容は、専門職務の問題について税理士会議所の会員に助言し、指示すること、税理士会議所の会員間の紛争で要求に応じて調停すること、依頼に応じて、税理士会議所の会員とその顧客の間の紛争を調停すること、会員に課せられた義務の履行を監督し、懲戒の権利を行使すること等がある。日本の税理士会とは異なり、租税教育等で税務行政に協力するような活動を行った実態は把握されていない。国又は地方自治体などからの運営費補助金などはない。

② 連邦賃金税支援協会 (Bundesverband Lohnsteuerhilfevereine)

税理士法 (Steuerberatungsgesetz) 及び賃金税支援協会に関する実施に関する規則 (Verordnung zur Durchführung der Vorschriften über die Lohnsteuerhilfevereine)

に基づいて設立され、全国組織の賃金税支援協会の下に、加盟している下部組織が 300 超 (2019 年 10 月現在) ある。

会員数は 300 万人以上 (賃金税支援協会 HP より) とされている。支援協会の所掌業務は、会員企業の従業員や年金所得者に対して賃金税の申告書の作成、所得税還付額の計算、異議申立て (明らかに誤った税額査定の場合に、財務裁判所への訴訟提起の前の異議申立てまで) などの相談及び支援を行っている。なお、賃金税は日本の源泉所得税に該当する税である。

所得税申告については、雇用に基づく給与収入、年金収入等のみ賃金税支援協会が相談及び申告補助をすることができるとしている。

国又は地方自治体などからの運営費補助金はない。

ホ 韓国

韓国においても、日本の税務行政における法人会、間税会、納税貯蓄組合といった、納税道義の高揚や租税の収納確保に協力する関係民間団体のような組織体を確認することができなかった。ただし、日本の税理士会に類似する職業会計団体は存在している。

① 韓国税務士会

税務士の品位向上と職務の改善・発展を図り、税務士に対する指導及び監督に関する事務を行うことを目的として税務士法に基づいて設立されている。全国会の傘下には、地方庁単位で 7 会、地域・署単位で 120 会の下部組織があり、会員総数は 13,508 人 (2019.9 現在) となっている。

会の活動内容には、納税者の権益保護及び支援、不合理な税法の改善、税金に

関する広報活動、租税研究活動、研修教育・倫理活動、税務人材の育成等があるが、日本の税理士会のように租税に関する教育、啓発その他の知識の普及及び啓発のための活動を行うことは明記されていない。

② 韓国租税財政研究院

本稿の考察対象である法人会、間税会、納税貯蓄組合等の民間団体とはやや異質であるが、韓国国税庁のホームページに「関係民間機関」として掲載されている。

設立の目的は、租税、財政、公共機関の運営に関する事項を調査、研究、分析することにより、国家の租税、財政、公共機関の運営に関する政策の樹立を支援し、国民経済の発展に寄与することとされており、(韓国租税財政研究院定款第2条)、租税、財政、公共機関の運営に関するシンクタンク機関とされている。

へ オーストラリア

オーストラリアにおいても、日本の税務行政における法人会、間税会、納税貯蓄組合といった、納税道義の高揚や租税の収納確保に協力する関係民間団体のような組織体を確認することができなかったが、電子申告の支援、法人会類似の大法人の組合、日本の税理士会に類似するサポート組織が存在している。

① Taxpayers Australia Limited (商号 Tax & Super Australia)

税務の専門家団体であり、税務代理人や税務代理人を目指す人に有益な知識と情報を提供し、彼らが顧客により良いサービスを提供できるようにサポートする。

また、メディアを通じて、ATO(豪州税務当局)や政府に対してメンバーの考えを表明する。

この傘下に、TAL Practitioners & Advisers Limited があり、税務専門家委員会に登録している税務代理人等に一般的なサービス及び質の高いトレーニングリソースや出版物を提供する。また、税務代理人として登録するために習得する必要があるプログラムを提供している。

上記2法人は、「Australian Public Company, Limited by Guarantee (保証有限責任会社)」に基づいて設立されている。

国又は地方自治体などからの運営費補助金などはない。

② The Tax Institute

本団体は、税務専門家のためのフォーラムである。メンバーである税務専門家に対して、税務に関する情報提供や様々な支援を行う。

メンバーは、様々なデータベースへのアクセス、出版物購読、オンライン学習などを行うことができる(有償)。

本法人も、「Australian Public Company, Limited by Guarantee (保証有限責任会社)」に基づいて設立されている。

国又は地方自治体などからの運営費補助金などはない。

③ Corporate Tax Association

本団体は、大規模法人の税務に関する団体であり、業務内容は以下のとおりである。税制改正の提言等に重点を置いており、日本の税務行政における法人会のような納税道義の高揚等への貢献を主目的とする団体とは趣が異なっている。

- ・ 豪州の法人税制度の効率性及び完全性並びに大企業が豪州に対して行っている重要かつ継続的な貢献について、社会と政府の認識を高める。
- ・ 世界的に競争力のある税制内で、

大企業が協力して納税義務を果たす法人税制度に貢献する税政策に影響を与え、そのような税政策を作成する。

- ・ 法人税制の運用を改善し、コンプライアンスコストを削減する。
- ・ 企業の透明性を促進し、豪州税務当局、財務省、連邦政府とのやり取りを支援することにより、メンバーのベストプラクティスの実施を促進する。
- ・ これらの目標を達成するため、連邦政府や野党、財務省、豪州税務当局に建設的に働きかけ、定期的に連絡をとる。
- ・ 大規模法人における税務機能を維持

するために必要な資料を公開し、メンバーに配付する。

- ・ 法人税制度の運用と大規模法人が納税者として豪州経済に貢献していることについて、資料を公開し、社会に知らせる。

(2) 海外の税務行政における官民協力の状況 (小括)

日本と海外の税務行政における官民協力の状況との比較に一覧性を持たせ、本稿での考察に資するため、「国税庁の任務」と海外の税務行政における関係民間団体との関連をまとめたのが、第2図である。

(第2図) 国税庁の任務と海外の税務行政における官民協力の状況との関連図

国税庁の任務の区分		国税庁の任務と活動目的が合致する関係民間団体的な組織体	海外の税務行政で官民協力が存在する場合の前提となる税制度
【 国税庁の任務 】	1 内国税の適正かつ公平な賦課及び徴収の実現		
	(1) 納税環境の整備	納税道義の高揚 申告・納税手続支援 アメリカ(申告支援: VITAプログラム)、フランス(公認協会: 個人申告支援等、公認経営センター: 法人申告支援等)ドイツ(連邦賃金税支援協会: 給与所得者の申告支援)韓国(租税財政研究会: シンクタンク)オーストラリア(Corporate Tax Association: 大法人の組合)	〇個人所得課税【申告納税方式】アメリカ、韓国【賦課課税方式】フランス、ドイツ、オーストラリア 〇法人所得課税【申告納税方式】フランスオーストラリア
	(2) 適正・公平な税務行政の推進	(存在無し)	—
	2 酒類業の健全な発達	(存在無し)	—
	3 税理士業務の適正な運営の確保	アメリカ(NAEA)、イギリス(CIOT、ICAEW等)、ドイツ(連邦税理士会)、韓国(税務士会)、オーストラリア(T&S)	申告納税制度 賦課課税制度

※納税環境整備の内訳の「納税道義の高揚」は、「任務(1)ハ 租税の役割や税務行政について幅広い理解や協力を得るため、関係省庁等及び国民各層から幅広い協力や参加の確保に努める。」を、「申告・納税手続支援」は「任務(1)イ 申告・納税に関する法令解釈や事務手続などについて、分かりやすく的確に周知・広報を行う。」を簡記したものである。

第2図のように、海外の税務行政における官民協力の存在状況を国税庁の任務と税制度で区分すると、海外においても、日本の税理士会や青色申告会に類似した申告手続を代理、普及・支援する民間団体は存在しているが、納税貯蓄組合のように租税の収納確保に資する民間団体も存在していなかった。

また、申告納税制度、賦課課税制度の税制の構造と官民協力の目的や存在の有無に特に法則性、関連性は認められなかった。

更に、第2図の納税道義の高揚を目的とした官民協力は海外には存在していなかった。

また、海外では酒類行政を所掌する行政機関は通常は税務組織ではないため、日本の

酒類業組合に相当する組織体も確認できなかった。したがって、これらは日本の税務行政に「固有に実在」する官民協力の形態と考えられた。特に、その根拠、淵源が行政上の経緯論以外に把握することが困難な納税道義の高揚を目的とした行政貢献活動が無償奉仕で担う官民協力は世界的に稀有な税務行政上の現象であることが確認された。

なお、「適正・公平な税務行政の推進」の区分は、現在の海外の税務行政だけでなく、戦後の日本の税務行政においてさえ官民協力（実施主体の関係民間団体）は存在しておらず、戦前の日本の税務行政と現在も存在していない海外のごく一部の国の税務行政に固有の存在となっていた。（後述「5(1)ハ」所得調査委員会を参照）

一方、海外の各団体はおおむね何らかの法的な根拠を持ち、国、地方公共団体からの公費助成も無く、会費、手数料、寄付等で自律的に運営されているが、アメリカのボランティアによる無料納税相談等の税務支援（VITA、TCE）は運営費の公的助成を受けている。（運営費助成等の実費弁償的な公的助成の有無等による関係民間団体性（無償奉仕性）の評価、認定については、前掲第1図の評価区分表を参照。）

5 戦前の税務行政における官民協力の状況 (100)

上記3(2)で小括したように、日本の税務行政において「納税道義の高揚を目的とした官民協力（その継続的、組織的な実施主体が関係民間団体）が存在」する根拠や淵源は、「制度論」や「法理論」に基づくものではないことが把握できた。

そして、税務行政の円滑な執行を確保するために、官の限られたリソースだけでは対応困難であり、民のリソース（人材、能力）も活用したいとする行政上の判断（立法を含む。）と意図があり、それに呼応する民間篤志

家が存在し、篤志家の公共奉仕の精神が過去に「幸運な融合」をして官民協力が誕生したとする「行政上の経緯論」に根拠や淵源があるとした。この小括を踏まえて、上記4で海外の税務行政における官民協力の状況を検証したが、海外の税務行政では、納税道義の高揚を目的とした官民協力が存在しないため、「行政上の経緯論」の補強には至らなかった。

一方で、戦前の日本の税務行政においては、現在も存在する関係民間団体のうち、納税貯蓄組合、納税協会、税理士会、酒類業組合は、戦前にも類似の役割を担い、類似の組織構成を持つ前駆的な組織体が存在していた。

この前駆的な組織体の発足の経緯を検証することは、それを実質的に継承した関係民間団体が発足した「行政上の経緯」を、その根源から把握することにつながる連続性があり、これらの組織体が戦前から存在して、税務行政において有効に機能していた歴史的な事実を辿ることにより、「行政上の経緯論」の補強となることが期待される。

また、税理士法の前身である税務代理士法が太平洋戦争の戦時下における税務行政の混乱を緩和するため、税の民間専門家を育成し、納税者の申告、納税を円滑にすることを目的として制定されていた。これは納税環境整備に直接的には結び付かないが、民間専門家が納税者の申告を支援することで、間接的に適正な申告と納税を担保する役割を果たすため、税務代理士となる弁護士等の民のリソース（人材、能力）を活用して、官のリソース不足を間接的に補完しており、税務行政上の実質としては税理士法と同じであるため、税務代理士法の検証も必要と考えられる。

そして、戦前の税務行政においては、官民協力の特異な形態に所得調査委員会⁽¹⁰¹⁾がある。これは民間人の納税者に課税権限を実質的に委ねる制度であった。

所得調査委員会は民間人で構成されたが、法律に根拠を持ち、選挙で選ばれた守秘義務

を負った者で構成された「行政権限を持った『公的機関』」であった。本稿での考察対象である「関係『民間団体』」とは属性が異なるが、その行政的な実質は構造的な制約を抱えた所得税調査事務を円滑に執行する行政上の必要性から、官のリソース不足を極めて巧妙かつ効果的に民のリソース（人材、能力）で補完するものである。また、後述するように、戦後の税務行政の関係民間団体を中心とした官民協力が副次的、間接的に好影響を及ぼした可能性が高いと考えており、検討、考察の対象に加えたい。

なお、酒類業組合は団体設立の目的が納税環境整備ではなく、「酒税の保全と酒類業界の安定のため」とする点で、法人会等とは明確に異なっているが、「酒税行政の円滑な執行」に貢献しており、官のリソース不足を民のリソース（人材、能力）を補完する観点からは、納税環境整備を目的とする団体と同列に論じることが可能である。ただし、法律に基づいて設立され、設立の必要性を制度論や法理論から容易に導き出せることから、行政上の経緯論を検証する実益が乏しいため、戦前における状況を検証する対象とはしない。

（１）戦前（主として明治、大正期）における官民協力の状況

イ 租税の収納確保関連（納税組合を中心に）

(102) (103)

① 納税組合誕生の経緯と背景

昭和 18 年の納税施設法の制定以前から、任意団体として多数の納税組合が存在していた⁽¹⁰⁴⁾。その淵源は、明治 41 年に時の桂内閣が提唱し、内務省が推進した「地方改良運動⁽¹⁰⁵⁾」に求められるとされている。

当時、日露戦争後の町村秩序の動揺という事態に対処するため、耕地・水利行政の本格的展開、農産物の生産、流通、取引等に関する法的規制、農業団体に對

する官僚統制の強化などが次々に打ち出されており、地方改良運動は、この政策を遂行するための基盤を整備することを目指したものであったが、その特徴の一つに行政目的を達成するための行政補助組織の形成（既存の民間組織に行政補助機能を付与）があった⁽¹⁰⁶⁾。

これにより、それまで町村行政から排除してきた地主以外の一般町村住民を、例えば戸主会（家長会）などの行政補助組織を通じてではあるが、町村行政に関与させる機会を与えることとなった。

行政補助組織の形成は、特に徴税、貯蓄、徴兵行政を支える組織形成に力が注がれ、徴税では納税組合が積極的に組織されたほか、青年会、戸主会、農会、産業組合、衛生組合等の町村内組織に徴税機関の補助組織としての役割を担わせ、納税告知書の配布と納税金の取り纏め、納税督励、納税意識の涵養等、期限内完納の実現に関わらせていた⁽¹⁰⁷⁾。

現在、国税の徴収（滞納処分事務を含む）は国の所掌事務であるため、「国税徴収に資する納税組合」が「町村秩序の動揺に対応した地方改良運動の行政補助組織として形成」されたとの表現は一見、奇異に見えるが、戦前においては、国税の直接税の徴収事務は地方自治体に委任されていたため、租税収納の義務を負った地方自治体が租税の収納確保に、種々、創意工夫した施策を実施しており、それを「納税施設⁽¹⁰⁸⁾」と総称していた。

その中でも納税組合が効果的な施策であったとされており、国税当局、地方税当局が協調して推進した歴史的な背景に基づいた記述である。

明治 11 年の地方三新法の公布により⁽¹⁰⁹⁾、地方自治制度は府県、郡区、町村となり、国税徴収は府県の所掌となったが、府県知事の委任を受けて実際に徴収

にあたるのは郡区長で、町村（戸長）は税金を取り纏めて郡区長に上納する役割となった。地租改正で幕藩体制下の年貢の村請制が廃止されて、納税は個人別になされるはずであったが、実際には町村戸長が取り纏めて納税することとされた理由は、依然として市町村しか一人別の地租納税額を把握できなかったため、市制・町村制で市町村は地方自治団体となったものの、国税である地租の徴収は「旧慣」により、市町村の義務とされたのである。

地方三新法による地方自治体への国税徴収委任に対応する国の機関は収税委員派出所が収納事務の監督と国税金の領収、租税局出張所が諸税検査を担当したが、明治14年の収税委員派出所廃止により租税局出張所に一元化された。租税局出張所は、府県（郡区）の徴収事務を監督するという間接的な事務形態を取っていた。明治21年には市制・町村制が施行されており、これらの地方自治制度を前提に地租と所得税や営業税等の徴収に関し、明治22年3月制定の国税徴収法で国税徴収委任制度が導入された。

この点に関する明治22年2月の大蔵省請議を紹介する。地租の徴収を市町村の義務にしたのは、「実ニ我邦古来地租納入上ノ慣行」を法文化したに過ぎず、この慣行は「自カラ然カラサルヲ得サルモノ」として必然であるものとされていた⁽¹¹⁰⁾。その必然とは地租の納税者ごとに納税額を集計した名寄帳を備えているのは町村だけで、府県（都市）レベルでは納税者ごとの地租額を把握できなかったためである。但し、本来なら国が徴収すべき直接税の国税については、「一般ノ官治事務ヲ以テ市町村ニ供託スル上ハ、其費用ヲ交付スベキハ固ヨリ当然ノコト」としている。所得税のように本来で

あれば、国に徴収する義務がある国税の徴収についても、勅令に基づいて徴収事務が市町村に委任されたことから、事務費の補填として交付金制度が徴収法に盛り込まれ、国から府県を通して市町村へ交付金が支出されることとなった⁽¹¹¹⁾。

この国税徴収法は明治30年3月に国税滞納処分法と統合し、新たな国税徴収法が制定されたが、国税の徴収委任制度はそのまま継続されており、最終的に、終戦直後の昭和22年3月の国税徴収法改正をもって徴収委任制度は廃止されている⁽¹¹²⁾。

② 納税組合による租税収納確保の枠組

当時、税務当局においては、様々な収納確保策（納税施設）を考えており、主なものとして、小学校等の教育機関を利用した納税義務心の養成や地域有識者等による納税講話（現在の納税道義の高揚）、納税組合の設立、納税選奨（組合への完納交付金、個人や組合の表彰）等の多様な納税施設があった。これらの納税施設のなかで、積極的に奨励されていくのが、納税組合の設立であった⁽¹¹³⁾。

納税組合が効果的に機能した要因としては複数が挙げられていたが、東京税務監督局の局報掲載の「東京税務監督局管内の納税施設数」の解説には、納税に向けた積極的なインセンティブである完納交付金、個人や納税組合の表彰等に加えて特異なものとして「制裁」が紹介されている。

これには滞納者への村八分が含まれていた。この「制裁」の具体的な一例として、丸亀税務監督局管内の愛媛県坂本村（松山税務署管内）の納税組合⁽¹¹⁴⁾の規約の規定を紹介する⁽¹¹⁵⁾。同組合の納税組合規約の第3条では、「組合地域内に居住し、納税義務を有する者を組合とす

る。組合員の資格を有する者は、組合に加入する義務を負う。」としている。規約に法的義務は無いが、納税組合は地方改良運動の行政補助組織であり、地縁が重んじられた当時の地域社会において加入を拒むことは難しかったと思われる。

そして、当時の地域社会の慣習を組み込んだかのような納税組規約第 11 条では、「組合長及び世話係の督励斡旋あるも之に応ぜずして滞納処分を受けたるものは、組合の協議を以て総て社交上の関係を断つべし。」と規定されていた。当時、この措置に程度の差はあっても、組規約に規定する組合が多かったとされており、地縁を無視できない農村においては、相当程度に効果的な滞納防止が実質的に期待できる規定であったと考えられる。

納税組合は地方改良運動を契機としており、当時の地域社会の慣習も織り込み、納税者が心理的に滞納を回避せざるを得ない巧妙な枠組となっていた。

③ 戦前の租税滞納状況の推移と納税組合の普及拡大

明治期、大正期は、種々の社会的要因により、何度か滞納が急増する時期が

あった。市町村に徴収が委任された国税（主要 3 税：地租、所得税、営業税）の督促状発付数の推移から見ると⁽¹¹⁶⁾、日露戦争後、昭和前期、昭和 15 年以降の 3 つの滞納のピークがある。日露戦争後のピークは、戦費調達のための増税、昭和前期のピークは、昭和 6 年の地租改正（課税標準を土地賃貸価格に変更）であり、昭和 15 年以降は太平洋戦争等の戦費調達のための増税が原因とされている。国税の滞納状況の最初のピークは、日露戦争の戦費調達のために実施された第一次（明治 37 年）、第二次（明治 38 年）の 2 度の非常特別税法による増税に起因するものである。戦争終結後に廃止される時限立法であったが、日露戦争後の財政事情が非常特別税法の廃止を困難とし、各種租税に対する非常特別税の名称は所得税を除き消滅したが、非常特別税は実質上恒久税として引き続き賦課されることとなった⁽¹¹⁷⁾。

国税等の増税に伴い、国民の税負担は急増し、当時の大蔵省主税局統計を引用して算定すると、府県税及び市町村税を合せた国民一人当たりの租税負担額の推移は第 1 表のとおりとなる。

（第 1 表）国民一人当たりの租税負担額表（国税、府県税、市町村税合計）

	明治36年	明治37年	明治38年	大正元年	大正4年	大正7年	大正10年
租税負担額	4. 806円	5. 217円	5. 985円	9. 127円	7. 311円	14. 293円	22. 216円
指 数	100	109	125	190	152	297	462

※出典：渡部照雄「納税奨励策について―大正時代を中心に―」税務大学校論叢 33 号 313 頁(1999)

第 1 表のとおり、非常特別税創設による増税前の明治 36 年を 100%として比較すると、大正元年に 190%と国民 1 人当たりの租税負担額は急激に増加している。（なお、明治 39 年からの税制整理、大正 2 年の所得税減税もあり、大正 4 年は指数が 152%と減少している。

大正 7 年と大正 10 年の大幅な負担増

は、第一次世界大戦（大正 4 年～7 年）による好景気の影響と考えられるため、大正 7 年から督促状発付数が増加するが、本稿では、日露戦争の増税の影響とは切り離して考えている。）

こうした非常特別税法による増税は、納税者の脱税や滞納を増加させた。この時期、国民は進んで納税義務を果たすべ

きにも拘らず、「却テ収入ノ歩合漸次低減ノ傾向ヲ示シ」、督促状の発付件数は倍増し、欠損額も増加したのである⁽¹¹⁸⁾。

滞納の矯正は急務であるが、滞納処分の強行等では円滑な納税は実現できない。

そのため、大阪税務監督局では、他の税務監督局において好成績を収めている納税組合の設置を奨励しており、「円満な徴税」が強調されるほど非常特別税法の執行には困難が伴い、様々な納税奨励策の勧奨がなされていた⁽¹¹⁹⁾。こうして、大蔵省と内務省、そして国税徴収を委任された地方自治体が連携・協調して納税施設は拡大されていったが、国税当局である大蔵省は特に熱心に、納税組合の発足を奨励した。その背景は、国は地方自治体に国税徴収を委任していても、納期限までに徴収できなかった国税は、国税滞納処分法（明治 30 年に国税徴収法と統合）が適用されて、以後は国税徴収機関の所掌となることにあった。

そこで、こうした滞納急増に対して、大蔵省は真摯に対策を打っており、その中でも納税組合の租税収納効果が最も高いと評価していた。種々の記録が残っており、当時の資料で端的な表現があるものを紹介する。

昭和 3 年 9 月の東京市税務協議会において、東京税務監督局長が、優良な納税組合の発達は「徴税上の凡ゆる難問題を解決すべき最良の方策である。」として、納税組合普及策の討議を提案している⁽¹²⁰⁾。更に、こうした精神論的な要請だけに終わることなく、当時の大蔵省は経済的な裏付けも手当していた。

上述の国税（直接税）の徴収を委任した市町村への交付金がそれである。

この交付金制度が結果として納税施設、特に納税組合の設立と普及拡大に大きく貢献することになった。

交付金は当初、当然の義務とされた地租は対象ではなく、勅令で委任された直接税は徴収金額の 4 % とされた。

その後、地租が多い農村部、所得税が多い市部の徴収事務負担の格差の是正等もあり、明治 44 年に地租にも 0.7 % の交付金が認められ、大正 3 年には地租も含めて一律 3 %、昭和 11 年には人口に応じて、1 % から 3 % の格差を設ける改正がなされ、更には税収自体の増加もあり、交付金額は増加していった⁽¹²¹⁾。

特に大正 3 年の改正では、国税交付金はほぼ倍増して、交付金の使途に関心が高まり、大正 3 年 8 月、大蔵省主税局長、内務省地方局長の連名で、交付金の趣旨に基づき、徴税上に必要な各種施設方法を講ずる経費に充当するように税務監督局長に指示し、府県知事から市町村に対して、納税施設の充実に交付金を活用するように市町村への監督方を府県に要請している⁽¹²²⁾。

このように、国税当局は市町村等の地方自治体に任せきることなく、滞納防止の効果も評価して、交付金による経済的な支援も用意し、内務省等と連携して地道に納税施設（特に納税組合）の涵養に努めており、判明しているだけでも、第 2 表のとおり、昭和期には納税組合数が相当数に上っていたのである⁽¹²³⁾。

(第2表)納税組合数一覧(合計:全国ベース)

年 月	納 税 組 合 計
昭和 9 年度	182, 203
昭和10年度	198, 618
昭和11年度	214, 439
昭和12年度	232, 152
昭和13年度	256, 108
昭和14年度	272, 951
昭和15年度	293, 350
昭和16年度	310, 089
昭和17年度	296, 271

※出典:牛米努『近代日本の課税と徴収』295 頁(有志舎、2017)

日露戦争後と昭和前期の国税の滞納の急増は、税務当局が取り組んだ納税組合等の納税施設の充実、涵養に加えて、明治 42 年 5 月に大阪市で導入が開始された「郵便振替制度」による納税利便の向上、明治 44 年の国税徴収法改正で導入された延滞金制度の導入等も相まって功を奏し、滞納が減少していくことになった⁽¹²⁴⁾。

ところが、3 つ目のピークである昭和 15 年以降の滞納激増は、太平洋戦争に向けた戦時体制下の税負担の増加と徴兵による官民共の人手不足等による影響等が深刻であり、前 2 回のピークを解消した施策だけでは収拾することは困難であった。そのため、従前の納税施設の涵養の促進に加えて納税準備貯金制度等を法的に整備することとなった。

それが昭和 18 年の納税施設法制定であった。なお、同法の制定は準備貯金、納税積立金制度等を新規に導入しただけでなく、税務当局が効果ありとして地道に努力して普及拡大を図り、第 2 表のとおり、任意団体ではあったが、納税施設法制定前に多数存在していた納税組合に法的根拠を付与して充実、強化を図ることとしたものである。

□ 納税道義の高揚関連（納税懇話会を中心に）^{(125) (126)}

① 戦前の税務行政における「納税義務心の養成⁽¹²⁷⁾」方針

本稿では、税知識の普及や租税教育等の納税道義の高揚等の納税環境整備に関する官民協力の必然性を制度論、法理論の観点から導き出すことは困難であり、「行政上の経緯論」に根拠、淵源を求めざるを得ないことを明らかにしてきた。

更に、納税道義の高揚を目的とした法人会、間税会のような組織体は、海外

の税務行政では存在していないことも確認されており、日本の税務行政に「固有の实在」である可能性が高いが、それでは、何故に現在の日本の税務行政においてのみ「固有の实在」が存在し得るかの理由は明らかになっていない。

ところが、戦前の日本の税務行政においては、特に大正期以降、国民の協力による円満な税務行政の執行、税務行政の官民協調路線⁽¹²⁸⁾が打ち出され、その官民協調路線の重要な施策として、現在の「納税道義の高揚」とほぼ類似した「納税義務心の養成」が当時の国税当局によって熱心に推奨されていたという行政上の経緯があった。

そして、この官民協調路線の象徴の一つと考えられる官民協調の実施主体として、大正 12 年 6 月に後掲の「納税懇話会」が無償奉仕で税務当局との意思疎通、税務の無料相談、税務講習会の開催を目的（第 1 図の評価区分表の関係民間団体性が認められる。）に発足していた。

こうした戦前と戦後の税務行政で相通じた「納税義務心の養成」方針に着目し、その推進状況をトレースすることで、日本の税務行政に固有の存在と思われる納税道義の高揚を目的とした官民協力（実施主体としての関係民間団体）が現在も存在するに至った「行政上の経緯」の検討と考察に資することとしたい。

戦前の国税当局の認識では、納税施設の各施策中で最も効果的な施策は一貫して納税組合とされていたが、その他にも種々の納税施設が考案、実施されていた。

当時の東京税務監督局⁽¹²⁹⁾と丸亀税務監督局⁽¹³⁰⁾の局報等に記載されたものとして複数の納税施設が掲載されている。

納税施設の中でも効果が高いとされた納税組合以外では、現在の税務行政における税の啓発、租税教育等の納税道義

の高揚策に通じる施策として、小学校児童に対する小学校などの教育機関の利用や、有識者等による成人への納税講話による「納税義務心の養成」が重視されており、当時の国税当局の「納税義務心の養成」に対する認識を紹介する。

まず、丸亀税務監督局長篠崎昇が、大正4年10月29日に管内の税務署長に対して発した訓令⁽¹³¹⁾では、「納税成績は民衆奉公心の厚薄に比例す精神的方面を開拓するは納税改善の徑路なり故に社会改良講話会、通俗講話会、青年会其の他所有機会を利用し納税義務心の発揚を鼓吹し又は小学校児童に之を注入するの途を講し以て根本的納税觀念の洒養を図るへし」と訓示している。

次に、納税に関する国民教育資料（大正9年、仙台国税局作成⁽¹³²⁾）において、「国の興廃は専ら財政の如何に由って岐

れ、財政の運用は国民の納税思想の厚薄に左右せらるるや明かである。是に於てか納税思想の普及発達は独り戦後の今日に於て緊切を感じる許りてない。将来永遠に亘りて一日も緩うすへからざる最も重要な問題である。」としている。

将来の納税義務者である児童に、正しく納税義務を理解させ、ひいては納税義務者である父兄の納税行動にも影響を与え、日露戦争を契機とした増税、更に、大正期の増税で国民負担が急増するような状況下で円満な徴税を行うためには、納税に対する国民の理解が必要であり、納税義務心の養成は納税施設として重視されていた⁽¹³³⁾。

この「納税義務心の養成」は、東京税務監督局管内だけでも、第3表のとおり、相当程度の施設数（実施件数）となっていた⁽¹³⁴⁾。

（第3表）東京税務監督局内の納税施設数（納税義務心の養成関係）

年 度	大正5年	大正6年	大正7年	大正8年	大正9年	大正10年	大正11年	昭和2年	昭和3年	昭和4年
教 育 機 関	56	78	67	73	74	74	75	92	151	136
納 税 講 話	38	107	55	43	35	61	60	198	170	135

※出典：牛米努『近代日本の課税と徴収』286頁（有志舎、2017）

国税当局の認識は、納税成績改善の短期的な効果を期待したのは納税組合であったが、中長期的には、成人及び小学校児童に対する納税義務心の養成も重要視しており、現在においても重要視されている租税教育等による「納税道義の高揚」と相通ずるものがあるのが興味深い。

なお、納税講話等を含む納税奨励の施設については、税務監督局から国税徴収を委任している市町村に実施を要請している⁽¹³⁵⁾。市町村から依頼された小学校教員や有識者が納税施設として実施しており、小学校教員は大半が公務員であり、有識者も全て民間人とは把握

できていないため、戦後の関係民間団体の官民協力による納税道義の高揚とは完全には一致していないと思われる。

②「納税義務心の養成」方針の背景（税務行政の官民協調路線）

納税義務心の養成を含む納税施設の涵養を国税当局が推進した背景には、上述したように、日露戦争の戦費調達のための増税が納税者の脱税や滞納を増加させ、「円満な徴税」が強調されるほど、税の徴収に困難が伴うようになり、減税要求だけでなく、課税の執行においても税務官吏の苛斂誅求批判^{かれんちゆうきゆう}が強くなって

いたことがある。

明治44年12月設置の臨時制度整理局による行財政改革案では、官庁間で重複する部門や監督機関などの統合廃止方針が打ち出されるが、税務監督局や税務署も例外ではなかった。とりわけ監督機関である税務監督局の廃止や、より踏み込んだ税務署の府県への統合を求める意見が複数の府県から出された。その理由は複雑な機関を単一にすること、税務官吏の誅求を防ぎ地方財源を涵養すること、国費節約の三点であった⁽¹³⁶⁾。

「かれんちゆうきゆう苛斂誅求」批判は税務官吏への批判を通り越して、国税機関そのものの存立に関わる問題となったのである⁽¹³⁷⁾。

これに対し、国税当局は所得の申告奨励策の基本方針として官民協調路線を打ち出している。大正2年4月の所得税法改正で免税点が引き上げられ、更に超過累進税率の適用や少額所得及び勤労所得控除制度の導入等、少額所得者の負担軽減を基調とする、いわゆる「税制への社会政策」的配慮が実現された。

こうした減税を基調とする税制改正により、懸案であった日露戦争の戦費調達のための増税は漸く解消された。

更に、国税当局からは、大正2年の所得税減税と同時に所得の申告奨励方針が打ち出された。大正2年の所得税法改正案では、帳簿の検査権や不正申告等への制裁規定等が盛り込まれていたが、衆議院で、制裁規定や検査権はあまりに苛酷であるとして削除を求められ、結局、給与の支払調書の提出義務のみが残された。

それでも支払調書の提出が義務化されたことで所得税の調査の執行上の利点が一応は確保されている。

大正2年4月の主税局長通達には、申告を奨励して納税義務の履行を誘導すると同時に、誠実な申告はなるべく是認

して、「漸次申告税」の実を上げることとされた。申告書及び支払調書の提出奨励により、かれんちゆうきゆう税務官吏と納税者の直接折衝を回避し、苛斂誅求批判を浴びないようにすることも「税法改正の要旨」の一つであると念押しされている⁽¹³⁸⁾。

そして、制裁規定を欠いた申告奨励策において重要視されたのは、納税義務心の養成である。国民としての納税義務観念などが組織的に喧伝されるのも、大正期の税務行政の特徴である⁽¹³⁹⁾。納税義務心の養成は、大正3年の国税交付金額の増額を契機に納税施設の涵養を地方自治体に要請した中でも重視されていた。

③「官民協調路線」の進展と「関係民間団体」の誕生

また、大正9年8月の改正所得税法の説明書では、法人・個人とも期限内の申告は「所得税課税上極メテ重要ナル手續ニシテ、所得金額ノ基礎」と位置付けられた。また、諸控除申請は申告と同時に提出すると規定されたため、誠実な申告は「納税者自身ノ利益」になると説明された。そして所得税の円満なる施行は、「国民ノ自発的申告及協助」がなければ到底達成できないと、納税者の協力が訴えられていた^{(140) (141)}。

このように、国民の協力による円満な税務行政の執行、それが官民協調路線として大正期の税務行政の基本方針となっていたのである。⁽¹⁴²⁾

こうした大正期の税務行政の基本方針の到達点として「税務行政の民衆化」方針がある^{(143) (144)}。この「税務行政の民衆化」方針は大正12年6月の全国税務監督局長会議における主税局長訓示⁽¹⁴⁵⁾⁽¹⁴⁶⁾に基づくもので、6月10日付の東京日日新聞で全国に公表されたが、最後に「納税思想の普及、税務行政の民衆化」

の項目が附加されており、その要点は、印刷物の配布や講演会、税務相談部の設置等により、納税者に税法の精神や執行方針を丁寧に説明すること等である⁽¹⁴⁷⁾。

この主税局長の「民衆化」方針は、すでに勝正憲東京税務監督局長⁽¹⁴⁸⁾⁽¹⁴⁹⁾の大正 12 年の新春挨拶に先取りされていた。そこでは、「知らしめずして抛らしむべし」というのは時代錯誤の妄想で、今日においては官民協調路線による「得心の行く納税」を実現しなければならないと明快に述べており、官民協調による円満な税務行政の発達を税務行政の理想として提示されている⁽¹⁵⁰⁾。

こうした主税局長訓示や税務監督局長挨拶の方針に沿った申告奨励策として、所得税法改正の趣旨の説明や具体的な手続についての部外講習会が盛んに実施され⁽¹⁵¹⁾、大正 12 年 3 月には、税務相談所が東京税務監督局で開設されるなど、税知識の普及策も進められた。

大正 14 年には、第三種所得申告書に税務署への希望を書く欄が設けられ、納税者の要望が税制改正や税務行政の改善などに生かされるようになった。

このように大正期の官民協調路線と納税奨励策が推進されていく中で、大正 12 年 6 月には松本重威大蔵省主税局長と勝正憲東京税務監督局長の後援の下、勝正憲東京税務監督局長の部下であった中村継男⁽¹⁵²⁾、大企業の社長等⁽¹⁵³⁾の民間人が発起人となり、設立されたのが、税務当局との意思疎通、税務の無料相談、税務講習会の開催を目的とした、任意団体の「税務懇話会」である。

これは、官民協調路線を推進した行政（勝正憲東京税務監督局長等）の判断と意図があり、民の篤志家の公共奉仕の精神と「幸運な融合」をして、官民協調（官民協力）の実施主体として、「納税懇話会」

という「関係民間団体」が発足した「行政上の経緯」を見る好例と考えている。

納税懇話会は、納税知識の普及と官民協調路線の推進を目的として、大正 13 年 5 月に、多数の税務職員も参加して発会式を行い、日刊紙にも掲載されて、東京を中心に 14 税務署及び 1,500 名余の会社、銀行等を会員に擁して税務行政の官民協調路線に貢献したとされており、その後、昭和 13 年に社団法人「税務懇談会」に組織変更された。

このように、戦前の税務行政、とりわけ大正期の税務行政で、所得の申告奨励策から派生した納税施設の中でも重要な施策として納税義務心の養成（戦後の納税道義の高揚）を国税当局は重視していた。その背景には国税当局自身が官民協調路線（税務行政の民衆化方針）を推進して納税環境を地道に整備していた行政上の経緯があり、その延長線上に、納税懇話会という「納税道義の高揚を目的とした『関係民間団体』」の誕生を見ることが出来たと考えられる。

ハ 適正・公平な課税の推進関連（所得調査委員会を中心に）⁽¹⁵⁴⁾

① 課税権行使における官民協力の制度的枠組

戦前の税務行政における官民協力の特異な形態として所得調査委員会がある。

その制度的な枠組は、①税務署の調査額を基礎として、②所得税の納税者の中から選挙で選出⁽¹⁵⁵⁾された「民間人」の所得調査委員が納税者（明治 20 年の導入時で免税点である所得額 300 円以上の所得者）の所得の調査を行って、所得税額を決議し、税務署がその決議に不服であれば再調査を調査委員会に要請し、③再調査の決議にも不服であれば税務署が所得税額を決定できるとする枠組で

あった。

ただし、最終的な政府決定にまで至る調査事案は極めて少なかったとされ、実際に昭和5年から昭和10年の間には、再調査の事例は確認されておらず⁽¹⁵⁶⁾、民間人に実質的に課税権限を委ねる制度となっていた。

所得調査委員会の役割は課税額決定という公権力の行使であり、戦後の行政においては、常識的に国等の行政組織でなければ担うことは有り得ず、民が実施主体となることは不可能と考えられるが、戦前の税務行政においては、民のリソースを活用することで、所得税の税務調査を円滑に執行しており、民が公権力の行使に多大な貢献をした稀有な官民協力の事例である。

所得調査委員会の権限は、明治20年の所得税法第17条では、「調査委員会ノ決議ニ拠リ各納税者ノ所得税等級金額ヲ定メ」としており、所得調査委員会を課税の決議機関と位置付けていたが、法人所得への課税を導入した明治32年の改正後⁽¹⁵⁷⁾の第9条では、課税の諮問機関に位置付けが変更されて、「第三種ノ所得金額ハ所得調査委員会ノ調査ニ依リ政府之ヲ決定ス」と規定されていた。

この所得調査委員会の役割に関する国税当局の解釈を紹介する。

上林敬次郎⁽¹⁵⁸⁾は、その著書『所得税法講義』において、明治32年の旧所得税法においては、「調査委員会ハ第二次ニ於ケル調査機関ニシテ、其ノ決議ハ実ニ所得金額決定ノ基本ト為ルモノナリ」と説明する。すなわち、第一次調査は税務署が独自に行う所得調査であるが、戦前の所得税法では、税務署に帳簿の検査権は付与されておらず、納税者の帳簿も未整備の当時の状況では実額の調査は困難であったため、所得の種類ごとに作成さ

れた標準率が税務署の第一次調査に用いられていた⁽¹⁵⁹⁾。税務署が作成した所得調査書は調査委員会に提出され、調査委員会は第二次の調査機関として決議し、その決議は政府決定の基本としている。

若槻礼次郎⁽¹⁶⁰⁾も、その著書『現行租税法論』において、「普通ノ場合ニ於テハ、政府ノ調査委員会ノ決議額ト異ナリタル決定ヲ為スコト能ハサルモノトス」として、上林敬次郎と同様の見解を示している。

明治20年代の東京市内の所得調査委員の経歴を調べた研究では⁽¹⁶¹⁾、地域の高額納税者（明治20年の導入時の免税点の所得額300円以上の所得者は、明治36年時点で日本の人口比1.4%程度）の中から選挙で選ばれた所得調査委員は銀行頭取、大商店店主、大地主等で区議員を兼務する者も目立つなど、その地域の名士、業界代表者が大宗を占めていた。（後掲第5表参照）

所得調査委員は、経歴から推察は容易であるが、調査委員選挙で地域の高額納税者が選んだ地域の名士の中の名士であった。調査委員会の会期中は委員会業務に拘束されるが、手当と必要旅費等が一時的に支給されるだけで、委員報酬は無給であった。そして、調査委員の選挙は立候補制ではなく、納税者から選ばれていたため、正当な理由がない限り辞任することは許されず（旧所得税法第7条）、また調査委員会の調査・議定で知り得た納税者の資産や所得に関する事項は漏らしてはならない守秘義務が求められ（旧所得税法第22条）、守秘義務に違反した場合には罰金刑に処せられるなど（旧所得税法第25条）、調査委員には高い公職性が与えられていた。また、「名誉職」という社会的地位の高さを示す称号が付与されていたとされている^{(162) (163)}。

② 課税権行使における官民協力の意義

所得調査委員会制度は、明治 39 年の税法審査委員会では、現行の調査委員会は政府の調査額を削減する傾向が強いと、弊害を批判する意見が出されている⁽¹⁶⁴⁾。

しかし、それは裏返して納税者の立場から見てみれば、課税処分されてから、税額を事後に審査請求、行政訴訟で争うことなく、課税処分の前に税額が減少することとなるため、納税者に有利な結果となる傾向が指摘されている⁽¹⁶⁵⁾。

それ以外にも調査委員が自己の関係者の有利に決議している等の批判もあったが、所得調査委員会制度は納税者の納得を得やすいとの行政上のメリットも認識されていたためか、終戦直後の昭和 22 年の申告納税制度導入まで曲がりなりに 60 年間の命脈を保った制度であった。

調査委員には重い守秘義務が課されていたものの、個人情報保護法、マイナンバー制度が導入され、個人情報の取扱いが極めてセンシティブになっている現在においては考え難い制度的枠組である。

それが 60 年間も連綿と続いた歴史的事実からは、税務行政上は、官民共に一定の必要性を認めていたものと推測されるところであり、この制度の必要性の認識は当時の資料からも明確に伺えるところである。以下、何点か紹介する。

まず、明治 20 年の導入時の説明を引用すると、「わが国では、所得調査の便がなく、かつ『創始ノ際』なので、人民の申告に拠らなければならないとされている。さらに、わが国では、調査委員を設置しなければ調査は不可能であり、郡区長などの官吏には一任できない。その理由は、調査が所得税賦課課税の基本となること、さらに官吏の調査は精密だが、苛細に涉るので『民情ヲ傷ルノ疑ヒ』があるとされている。官吏の「苛細」

な調査による民情の悪化を避けるため、調査委員会制度が導入されたのである。」^{(166) (167) (168)}。この点についても、前掲の上林敬次郎⁽¹⁶⁹⁾『所得税法講義』の解釈を紹介する。上林の解釈では、調査委員会が維持されてきた理由は、全くの行政上の必要性からであると断言している。

その行政上の必要性は 2 つある。1 つは、所得調査は人民の最も忌諱するところで、調査の精密は期しがたい。ましてや納税者は、税務官吏の「苛察ヲ鳴ラシテ」負担軽減を図ろうとする。調査委員会は、このような納税者の感情を緩和するために有効な制度としている。

もう 1 つは、税務署の調査は、税務官吏の調査資料の多少や調査の難易などにより、納税者の権衡を失うことが避けられない。そこで事情に通曉する調査委員が、専ら納税者間の権衡を保持する役割を担うとしている。

上林は、税務署による統一的な調査を基本に、事情精通者である調査委員が納税者の代表としてその権衡をはかるものと考えており、調査委員会の最大の役割は、納税者の賦課課税に対する「苛察」の感情の緩和であると述べている⁽¹⁷⁰⁾。

次に、所得調査委員会制度の廃止直前である昭和 21 年 8 月の第 90 回帝国議会における池田勇人主税局長の答弁を紹介する⁽¹⁷¹⁾。

「納税者ニ其ノ所得ノ賦課ガ適正デアルト云フコトヲ納得シテ貰ヒ、又喜ンデ納メル程度ニナツテ戴ク為ニハ、民間ノ實際知識ノオアリノ方ニ、決定ニ対シテ十分御参与ヲ願ヒタイト思ヒマシテ、只今所得調査委員会ノ制度ヲ置イテ居リマス」と答弁している。数々の弊害が指摘された所得調査委員会制度ではあったが、戦後の制度廃止直前においてさえ、民間人の所得調査委員が所得税の賦課課税

に参与することで、納税者が適正な課税だと納得できる制度であるとする税務行政の最高責任者である主税局長の認識が示されている。

この当時、所得調査委員会は、「地域ボス」による賦課課税への介入を許す制度として、GHQが強く廃止を主張しており、税務行政の幹部も制度の弊害も認識しており、所得調査委員会制度廃止に抵抗が無かったとされているが、前掲平田敬一郎は、「あれは一種の違った意味での民主的な組織」と述べており⁽¹⁷²⁾、官民が協力した同制度に一定の評価をしていた。平田敬一郎は関係民間団体の育成に前向きであったとの記録が残っており、後に第2代国税庁長官として策定した、上掲の昭和29年4月の税務運営方針に示された「税務行政の運営は、ひとり税務署側の施策のみをもつてはその十全を期し得ないものがあることにかんがみ、その円満な運用を期する」との記載との間に行政理念の連続性があり、同人の行政理念の根底には民のリソース(人材、能力)への畏敬とその活用に対する評価が一貫してあったことが伺われる。

明治20年に導入された旧所得税法では、当時、現在のような会計帳簿が整備されていなかったことに加えて、調査対象が高額納税者の富裕層であり、新税導入に対する納税者のアレルギーに配慮し、税務署に納税者への質問権は認められていたが、帳簿の検査権が付与されていなかった。

このため、国税当局は、所得標準率を基に納税者の所得を算定しており、実額調査に基づく真実の所得を捕捉することは構造的に困難であった。そこで、選挙で選出された地域の名士である民間人の所得調査委員を所得税課税の決定過程に関与させて、調査委員の地域経済の知見

を活用して課税の権衡を保持し、併せて納税者の代表が税額を決定することで納税者のアレルギーを緩和させ、所得税の円滑な執行に貢献しているとの評価が戦前の税務行政の為政者の共通の認識となっていた。

なお、所得調査委員の税務行政への貢献に関しては、所得調査委員の所得審査委員会への登用についても触れておきたい。所得調査委員会の決議及び政府決定により、第三種所得税の賦課課税がなされるが、政府決定に不服がある場合は、この当時も審査請求や行政訴訟が認められていた。審査請求手続の詳細は省略するが、所得税の審査請求件数は日露戦争前後に急増し、大正時代に入ってから急減している。

審査請求人員は、最も多かった明治42年の5,280人で、納税者数1,231,467人の0.4%程度であり、所得調査委員会の決議額がそのまま政府決定額になっていた昭和5年～昭和10年の間に特に減少し、同期間中で最も少ない昭和7年の182人で、納税者数732,934人の0.02%程度に低下していた⁽¹⁷³⁾。

この審査請求を受ける部署が税務監督局所轄内に設置された所得審査委員会であり、大蔵大臣が任命した税務監督局高等官が3名(例えば東京税務監督局であれば、局長、総務部長、直税部長)と、税務監督局管内の各府県の所得調査委員から互選された1名(例えば5府県であれば5名)で構成されており⁽¹⁷⁴⁾、租税の不服申立ての審査請求の局面でも所得調査委員のリソースが活用されていたのである。これを現在の不服申立制度と比較すると、現在も外部人材登用ということで、審判所の中立性を確保する施策として、外部の弁護士、税理士、公認会計士等を任期付きで国税審判官に

採用する特定任期付職員制度があるが、一旦は前職を離職して採用しており、法的には民間人でなく公務員である。

しかるに、所得審査委員は外部に本業を持った純粹の「民間人」であり、所得税の課税段階で民間人が税額決定に関与し、課税後の審査請求でも民間人が所得課税額の増減に「二重に関与」することになっていた。

この所得審査委員会も個人情報の取扱いが極めてセンシティブになっている現在においては考え難い制度的枠組であったものの、これもまた、正に「一種の民主的」な制度ではあったと思われる。

③ 課税権行使における官民協力の効果（私見）

このように、地域を代表する名士であり、高額納税者でもある所得調査委員を、税務行政は毎年度の所得調査委員会の会期期間中、拘束し、審査委員にまでフルに活用していたのである。地域の名士であり、選良である民のリソース（人材、能力）を、税務行政（所得税調査）の円滑な執行のために活用している構造であり、その実態をイメージできる指標として、下記の第4表の所得調査委員の定員数の推移を例示する。

（第4表）所得調査委員の定員（明治、大正期：全国ベース）

年 月	調査委員定員
明治32年4月	2, 693人
明治38年4月	2, 625人
明治42年11月	2, 292人
大正2年6月	2, 234人
大正10年5月	2, 407人
大正15年9月	3, 158人

※出典：牛米努『近代日本の課税と徴収』63 頁（有志舎、2017）

上記計数の評価の切り口は種々あるが、所得調査委員会の会期は、明治 32 年の所得税法改正までは、遅くとも 8 月 1 日までに開会し、8 月 31 日までに決議するという規定であり、実際には最長で 57 日もの期間がかかった委員会もあったようである。明治 38 年の改正では国会で会期短縮が議論されたが、最終的に衆議院では、納税者数に応じ、30 日から 10 日以内までとして可決された。平均を取って、20 日としても、明治 38 年 4 月の定員を基にして、所得調査委員の人材リソースの活用状況を事務量ベースで仮計算すると、 $2,625 \text{ 人} \times 20 \text{ 日} = 52,500 \text{ 人日分}$ の高額所得者の「稼働時間」を、

ほぼ無給で税務行政に利用しており、人件費換算ベース、事務量換算（定員）ベースだけでも活用した民のリソース（人材、能力）は相当の数値になることは明らかである。

なお、定量的な評価は難しいが、所得調査委員には大商店店主や銀行頭取等の企業役員も多数いたため、本来の業務に従事していたら稼働していたはずの経済的な利益を逸失した機会費用換算ベースでは更に多額なものになることが容易に推察される。

更に、定量的な評価は困難であるが、地域の名士である所得調査委員の権威が抑止力となり、各納税者が「得心して」

納税（租税争訟を未然に回避する効果）することで、所得税調査事務の効率化にも大いに資することとなったことも容易に推察できるところである。

この「納税者の納得」を定量的に測定することは困難であるが、苛斂誅求批判かれんちゆうきゆうの代名詞と言われ、何度も廃税運動が起こった営業税にも所得税のような調査委員会の導入が要望されており、大正 3 年の税制改正で営業税調査委員会が導入されて以降は、営業税の廃税運動は沈静化し、審査請求も急減している⁽¹⁷⁵⁾。

この営業税の調査委員会導入後には、営業税の執行に「納税者が納得し」、ひいては「円滑な執行」に至っており、間接的ではあるが、所得調査委員会の「納税者の納得」効果を推定できる結果と考えられる。

更に間接的な効果であるが、後述するように、所得調査委員自身の公共奉仕の精神の涵養が官民協力の戦後への継承に大きな役割を果たしたと考えている。

④ 民間人の課税権行使と税務行政への同化

所得調査委員会は民間人で構成されたが、法律に根拠を持ち、選挙で選ばれ、守秘義務を負った委員で構成された「行政権限を持った『公的機関』」であり、本稿での考察対象である「関係『民間団体』」とは前提が異なっているが、その行政的な実質は構造的な制約を抱えた所得税の税務調査事務の円滑な執行という行政上の必要性から、官のリソース不足を民のリソース（人材、能力）で補うものである。

更に、立候補制ではない選挙で選ばれた（望まれた）ことからくる調査委員本人の自負心と責任感の醸成、地域経済の重鎮の知見を活用した課税の権衡確保、課税される側からしても自ら選んだ委員

によって税額を決められることによる課税への納得感と抵抗感の緩和など、地域名士の人材を活用することから来る有形無形の影響まで織り込んで活用しており、真実の所得金額を把握することが困難であった当時の所得税の課税実務がおかれた現状と日本人のメンタリティまで計算された、極めて巧妙な官民協力の一形態であった。

実際の制度の運用結果においても、所得調査委員が税を減額する傾向（官側からは弊害）を指摘されており、納税者有利の「一種の違った意味での民主的な組織⁽¹⁷⁶⁾」であったのである。

なお、地域の名士が法律の規定に基づいた選挙で選出され、守秘義務も課すなどの公職性をいかに纏っても、同じ区域の民間人に自己の所得、経済状況を知られることは、現在の社会通念、納税者感情からはあり得ず、何故に所得調査委員会が 60 年もの間、所得税事務に定着していたことは極めて興味深い現象であるが⁽¹⁷⁷⁾⁽¹⁷⁸⁾、少なくとも官民双方が制度にある程度の評価と納得感が無ければ、このような長期間に渡って安定して制度が継続することは困難であったと思われる。

所得調査委員のような高い公職性を持ち、他者の所得金額を決めるという重い公務を国税当局（税務署長）と共同で濃密に執行する調査委員に最低でも 1 期 4 年も従事した自負心から生じる調査委員本人の税務行政への一体感、共感、公共奉仕の精神と納税義務心の養成に好影響があったことは想像に難くない。所得調査委員の経験者が終戦直後の地域社会においても影響力を保持し、新生の官民協力が再生、誕生する際に一定の役割を果たしていたとの定性的な推論は高い蓋然性をもって成り立ちうるものと思われる。

る（推論の補強としては、後掲6(2)ロ③参照）。これに関して所得調査委員の回顧、寄稿文等の資料等で、この内面心理が間接的でも把握できれば、終戦直後の納税思想が悪化していた環境下において、納税環境の整備、特に納税道義の高揚を目的とする青色申告会、法人会、間税会、納税協会等が再生、誕生した逆説的な現象を合理的に説明する間接的な証拠になりうるため、官民協力の視点から所得調査委員の内面心理にも踏み込んだ検証が別途、望まれるところである。

（２）戦時体制下の税務行政における官民協力の状況⁽¹⁷⁹⁾

日中戦争の勃発（昭和12年7月）以降、国家総動員法（昭和13年法律第55号）が施行され、日本は戦時統制経済に移行することとなった。

税務行政においても、北支事変特別税法（昭和12年法律第51号⁽¹⁸⁰⁾）や支那事変特別税法（昭和13年法律第51号⁽¹⁸¹⁾）など、相次ぐ新税導入や戦時増税の影響により、納税者や課税物件が激増し、各税務署、特に都会署における賦課徴収事務は多忙を極めるとともに複雑になっていった。一方で、国民の生活水準は低下し、インフレによる実質国民所得も下落する中、租税の滞納が増加し、戦時下の税務行政上、重大な問題となっていた。

この事態に対処するため、遊興飲食税（消費抑制、購買力吸収の観点から、昭和14年4月に地方税であった遊興税を国税に移管拡充した間接税⁽¹⁸²⁾）が導入され、物品税の罰則を強化する一方で、納税者と摩擦を起こさず、円満に税務行政を執行するため、租税完納を目標とした町内会や業種別納税組合の組織化を図る等、国民の協力を得るための施策が講じられた。

戦局が厳しさを増すにつれて、職員の応召も相次ぎ、税務署の人手不足が著しくなり、

昭和19年1月になると、戦争完遂を目的に戦時官吏服務令が出され、税務職員は休日も執務することが要求された。

こうした状況では、納税者の協力を得て、国税徴収を円滑に執行するために「納税施設」を充実強化するのは自然の流れである。

しかも、それまで税務当局が納税施設の涵養、育成に継続して努力し、既に任意の官民協力の組織体として納税組合が多数存在し、機能していた。加えて、自然発生的に存在していた税務代理業者まで、戦時下の税務行政の混乱に対応するため、戦時立法までして、民のリソース（人材、能力）の活用について更なる強化を図っている。

それが、納税施設法と税務代理士法の制定である。そして、この戦時下の税務行政の混乱を憂えた民間有志と官の意図が融合したことで、源泉納税報国会や日本税務協会の新たな官民協力の組織体が発足している。

これらは緊急時の措置であり、通常時における関係民間団体が発足する根拠、淵源として普遍性のある回答にはならないものの、戦時下の極度の官のリソース不足を前提とした、非常時における官民協力の在り方の参考となる上に、これにより発足した組織体が、現在も存在する関係民間団体に実質的に継承されている。こうした条件に該当する4組織体に絞って、発足に至った行政上の経緯を検証する。

イ 納税組合

戦時下において税収を確保するためには、税制改正による税目の新設と既存税法の税率引上げのみでは不十分となっており、税務行政自体の運営も問題となった。

このため徴税機構の拡充が行われるとともに各種の徴税方式が考案され実施された。

その一つとして昭和18年4月に施行されたのが納税施設法（昭和18年法律第64号）である⁽¹⁸³⁾。

納税施設法に基づいて設立された納税協力団体は「納税に関し、公共的事業を行う町内会、部落会及び納税組合を納税団体という法制上の団体として認め、これに対しては政府においても助成の途を講じますとともに、納税団体において管理する納税資金の保有方法につきましては、その確実を期するために一定の制限を設ける等、指導監督上必要な事項を規定し、納税団体の普及並びに発達を図る⁽¹⁸⁴⁾」こととされ、政府の納税に関する普及・宣伝に協力し、もって国家財政の確立に貢献することとなった。

納税施設法の制定以前から、納税組合、納税事務を取り扱う町内会等が任意団体として存在していたが、納税施設法で法律上の根拠を付与して、これらの団体に税務行政に協力する役割を与えると同時に、法人の納税積立金制度、納税準備預金制度、租税の貯蓄納付制度を創設して、国民の納税の履行を容易にし、併せて国民貯蓄の増強等に資するための体制を確立整備するための法的整備として納税施設法が制定された。同法の内容はおおむね次の4点からなっていた。

第1は、納税に関し、公共事業を行う町内会等及び納税組合を納税団体という法制上の団体として認め、政府はこれに補助金、奨励金を交付して援助した。

第2は、法人の納付する法人税、営業税、臨時利得税等の納税準備のため、法人は、毎事業年度決算確定の際、一定割合の納税積立金を強制的に積み立てることを規定し、また、法人に対して、その積立金の一部を納税準備預金として保有する義務を負わせた。

第3は、専ら租税納付に充てることを目的とする納税準備預金という新種預金制度を創設して、比較的に有利な利子に免税の特典を付与し、その上、この預金を受け入れる金融機関に、預金者のための租税納付

に関する事務をも取り扱わせている。

第4に、租税の納付と国民貯蓄増強を関連させた租税の貯蓄納付制度が創設されている。戦費調達のための租税の収納確保に向けて、納税者、営利法人、金融機関に法的に協力を求めるものであり、あくまでも戦時下の緊急的な対応であった。納税施設法は、納税組合に対する事務経費の公的助成を法的に認め、納税準備預金を設けるなど、制度の枠組が戦後の納税貯蓄組合法に酷似している。既述のとおり、納税施設法下で発足した納税組合が納税施設法廃止後も解散せずに任意団体として存続、あるいは再結成されて、現在の納税貯蓄組合に実質的に継承されたと考えられている。

戦局が悪化し、社会経済が窮乏の度を強めていた昭和18年当時、行政の掛け声だけで一朝一夕に納税に協力する団体を発足させることは困難であり、納税施設法の制定前から、国税当局が地道に納税組合を育成してきたことが基盤となり、納税施設法は実効性を確保できた可能性が高いと思われる。後述するように、納税施設を地道に涵養してきた行政上の経緯の無かった源泉所得税の租税収納実務が混乱したのとは好対照となっている。

□ 税務代理士会⁽¹⁸⁵⁾

戦時下の増税と新税導入の税制改革のたびごとに、課税対象は増加し、複雑かつ精密となったことにより、税務に関して専門的な知識と経験が必要となった。

そのため、会計に関する知識又は税務に関する経験等に基づいて納税者の代理をし、納税者の相談に応じることを職業とする者が続出し、その数は相当に増加する傾向にあった。更に、この税務代理業者が乱立するに従い、代理業者の中には、暴利を貪る者、脱税の相談に応ずる者や不正な計算をなす者等が生じた。

国税当局は、この状態を放置すれば、戦時下の税務行政に大きな障害をもたらすと考え、税務代理業者への監督と不法行為の取締りを厳重に行うとともに、これらの代理業者に税務行政の運営の補助機関としての役割を与えようとして、昭和 17 年 2 月から、税務代理士法（昭和 17 年法律第 46 号）が施行された。

大蔵大臣の税務代理士法の提案理由説明においては、「戦時下における財政需要の増加の方向性から、税務行政の適正な運営を図ることが「喫緊の要務」であり、税務代理士の制度を設け、素質の向上と取締の徹底を期し、これにより、戦時における税務行政の円滑なる運用に資せんとする」としており、税務代理士法制定の背景と目的が、戦時下の税務行政の円滑な執行に資するため、民間の税務専門家の制度を創設するとの立法趣旨が端的に述べられている⁽¹⁸⁶⁾。

税務代理士法では、税務代理士となる資格を、弁護士、計理士及び 3 年以上、国税の事務に従事した一定の税務職員等に限る、税務代理士業を営む場合には、事務所を設置し、帳簿を作成するとともに、使用人に関する届出をする必要があった。

また、税務代理士業を行う者は、大蔵大臣、財務局長及び税務署長の取締り監督を受けるとともに、財務局の管轄ごとに税務代理士会を設立させ、その組織及び運営は大蔵大臣の監督下に置くこととされた。

なお、税務代理士法では、税務代理士になるためには、資格試験制度では無く、税務代理士銓衡委員会の議を得た後に大蔵大臣の許可を得ることが要件であり、登録制で無い点では税理士法と異なっているが、士業団体（税務代理士会）を設立して強制加入制とし、事業独占となっている等の法的な枠組は税理士法と酷似している。現在の税理士会においても、税務代理士法は実質的に税理士法（昭和 26 年法律第 46 号）

の前身となっていると認識されている⁽¹⁸⁷⁾。

戦後の税理士法では、弁護士は税理士会に届け出た「通知弁護士」として税理士業務を行うことが可能であるが、税務代理士法においては、税務代理士の許可の対象となる主要な前提資格として「弁護士」があるのが興味深い。戦前の税務行政における税務代理は弁護士（明治 25 年までは代言人）に負うところが大きかったことから、そのような税務行政上の実態を追認して、税務代理士法が立法されたものと推察されるため、税務代理士法制定以前の税務代理業の実態を辿ることとしたい。

税務代理士法制定前は、弁護士が事実上、現在の税理士の役割を担っており、その起源は明治期の営業税（所得税）の導入を契機としたとされている。日清戦争後の日本の財政は膨張し、その経費捻出のため、明治 29 年に営業税が導入された。営業税については、それまで地租中心の税制であったところ、商工業者に新たに課税することになり、官民双方が営業税に不慣れであったことや、その課税標準の複雑さもあって納税者の不満は強く、「税務官吏の苛斂誅求批判」^{かれんちゆうきゆう}が根強くあり、営業税への所得調査委員会の導入の要因ともなっている。この営業税の導入に伴い、主に大阪地方の納税者が会計知識のある者や元税務官吏等に納税の相談を依頼したことにより、初めて税務の代理が行われたとされている。

その後、日露戦争の勃発により増税が行われて、税務の代理を依頼する納税者も増加し、それに伴い、税務の代理を独立の職業とする者が続出した。

税務代理業者の中には、納税者に不当な報酬を要求する者も存在していたため、大阪府では、①他人の委任を受け、税務に関し、当該公務所に対し、願、届出、申立て、その他の手続の代弁を業とする者を税務代弁者とし、②税務代弁者になろうとする者

は、警察署の免許を受け、③事件簿を記帳し、2年間これを保存しなければならないこと、④報酬に関し規程を定め、警察署を経由して、大阪府の認可を受けなければならないこと等を内容とする大阪税務代弁者取締規則が明治45年5月に制定された⁽¹⁸⁸⁾。

その他にも、明治20年の所得税の導入が税理士業務の発祥の契機になったとの指摘がある⁽¹⁸⁹⁾。日本に初めて導入された所得税は、明治20年3月19日公布、同年7月11日施行、同法に基づいた所得金高（所得額の申告書）の届出が同年7月31日となった。

所得税法の公布後、明治20年中に内務省の出版権免許あるいは出版届をして、出版された所得税の解説本は、確認できるだけでも31冊を数え、この所得税解説本の出版ラッシュは、導入当初は知名度の低かった所得税を国民に周知する効果があったとされている。

更に、解説本の作成者の職業を検分すると、著者は代言人（弁護士）、法学生、法律学校卒業生、解説本の校閲者には代言人、大審院評定官、法律学校講師など法律関係者が多数を占めていた。

しかし、解説本に記載されていた法律的解釈だけでは、実際の所得金額算出や納税手続に対応することは困難であり、明治20年7月31日の所得金高届の期限が迫るにつれて、代言人の所得金高届の相談に応ずるとする新聞広告（『朝野新聞』明治20年7月9日、『読売新聞』明治20年7月10日、『郵便報知新聞』明治20年7月13日）が見られるようになった。

その内容は、実質的に所得金高届代理業の広告であるとして、「所得税導入」は税理士発祥史のうえでも注目すべき施策であった。」と、「所得税導入初期の執行体制～東京市の所得税調査委員会を中心に～」の著者が指摘している⁽¹⁹⁰⁾。

いずれにしても、税理士業務の淵源は明治期の地租から所得課税への転換期であった。当初、国税の中心であった地租は幕藩体制以来の課税のノウハウの蓄積があり、課税対象が「土地」であることから、課税対象や課税標準の把握が容易であったのに対し、所得税、営業税は、納税者の日々の経済活動を把握する困難さがあった。

なかでも営業税は外形標準課税であり、納税者の感覚から見て赤字でも課税される等の不満が強く、「苛斂誅求感^{かうれんちゆうきゆう}」を指摘され、何度も全国的な廃税運動を起こされており、それが既述したように営業税調査委員会を導入する要因となっていたが、税務代理業が必要とされ、実質的に機能していた経緯が窺えるのである。

税務代理士法は、戦時中の税務行政の混乱を緩和し、租税収入を確保するとの税務行政上の必要性から、税務行政において既に有効に機能していた税務代理業を追認することで、制度の実効性が担保されており、課税実務の実態に即した立法であったと評価される場所である。

ハ 日本税務協会

戦時下において、国税の滞納等が急増するなか、租税収納の確保を図る観点から、納税施設法を制定して納税組合を強化したが、納税思想の高揚も必要かつ緊急な国策となり、これに翼賛する民間団体が必要となった。

すでに、国税当局との意思疎通を目的とした税務懇話会が大正12年6月に設立されていたが、昭和13年には社団法人「税務懇談会」に組織変更されていた。

この「税務懇談会」の税務相談所6か所と各地にあった官設の税務相談所22か所を整理統合して、昭和19年4月に財団法人「日本税務協会」に改組された。

この日本税務協会の法人格は民法の規定

に基づいた財団法人であり、会の目的も「税務其の他一般財務に関する税知識の普及啓発に努め・・・・財務行政に関する官民の意志の疎通を図り其の円満適正なる運営に資する」としており、基本的な方向性は税知識の普及、納税道義の高揚と財務行政に貢献することを目的とした官民協力の実施主体であり、現在の青色申告会、法人会、間税会、納税協会との共通点がある。ただし、発足時に国税当局の納税相談事業と施設を継承しているため、独立行政法人的な側面もあり、純粋な民間団体とは言い難いところがある。

更に、日本納税協会の昭和 19 年当時の収入を見ると、収入の大半を国からの助成金が占めており、上記 2 (2) で小括した「官民協力」の属性である民のリソース(人材、能力)を活用して補完し、もって、税務行政の円滑な運営を図ることを目的とした、原則として反対給付の無い「無償奉仕」の行政貢献活動」との定義に該当するかは、この経済的実質の側面からは微妙である。

このように、発足の経緯が戦時下の緊急対応であり、行政機関の事業を譲り受けたことに関して法人の公的性格の精緻な議論がなされたかは不明であるが、原則として反対給付の無い無償奉仕で税務行政に自発的な行政貢献をしている現在の法人会等とは質的な差異が感じられる活動内容になっている(民間団体の行政貢献活動の無償奉仕性の評価、認定は前掲第 1 図参照)。

二 源泉納税報国会

昭和 15 年、戦費調達のため、税制大改正が行われ、初めて給与所得に対して源泉徴収制度が採用され、源泉徴収義務者に事務負担が生じることとなった。当時、国税の徴収は、明治 22 年 3 月に制定された旧国税徴収法により、地方自治体に徴収が委任されていたが、既存の国税の徴収

自体が戦時増税による急激な税負担の増加と戦時下での国民生活の窮乏で滞納が急増していたため、納税組合等の一層の活用だけでなく、源泉徴収制度も「画期的」な徴収事務困難化の打開策として民間に所得税の徴収を委任するものであった。源泉徴収義務者が徴収した源泉所得税は源泉徴収義務者が郵便局で納付できるため、徴税効率の観点から、勤労所得の税を源泉徴収する「納税方法の簡易化」は地方自治体や納税組合の関与も必要としない究極の民のリソース(人材、能力)の活用形態であり、税理論上は画期的な制度であった⁽¹⁹¹⁾

当時の説明でも、昭和 15 年の勤労所得の源泉所得税制度の導入による源泉徴収の対象納税者は約 200 万人と見積もられ、「従来も徴収の便宜を有する者に徴収を委託せられた例は」あるが、勤労所得の源泉徴収のような広汎な制度の導入は、画期的な大改革であるとされていた⁽¹⁹²⁾。

しかしながら、当時の実際の源泉徴収の実務では、戦時下での徴兵等で官民共に人手不足の上、制度の急な導入で官民ともに習熟の準備期間が不足した等の要因に加えて、直接、民間に徴収義務を負わせる源泉徴収制度の枠組み上、地方自治体、納税組合のルートにも乗らないため、改正後 3 年程度は源泉徴収制度への移行が思うように進まない状況にあった⁽¹⁹³⁾。

こうした状況下で、「民間企業の理解と協力なくして正常化は望めない」として、源泉徴収制度の混乱を見かねた民間篤志家の発願と尽力により、昭和 15 年 4 月以降⁽¹⁹⁴⁾、源泉徴収制度の円滑な運営に寄与する民間団体として、「源泉納税報国会」が大阪税務監督局管内において、順次、設立され、戦時下の源泉所得税の収納に顕著な効果があったとされている⁽¹⁹⁵⁾。

なお、源泉納税報国会発足の要因となった源泉所得税の導入も制度論的には国税

徴収事務の円滑化を目的としたものであったが、租税収納の官民協力が既に存在していた納税施設法と違い、制度導入以前から官民協力体制を涵養していた行政上の経緯、前提を欠いたまま施行されたため、源泉所得税の租税収納が導入当初、混乱したのは、ある意味、必然だったと思われる。

この源泉納税報国会は、地方自治体に徴収委任された国税の収納確保のための納税施設の中で最も効果的と一貫して評価され続けた納税組合に類似した源泉所得税版での官民協力であった。「源泉納税報国会」は戦後の納税協会の前駆的組織体であり、昭和 21 年以降、戦時中の租税収納への貢献を評価した行政側の働き掛けもあり(196)、「源泉納税報国会」は源泉所得税に限らず、多税目に関する関係民間団体として存続して、「納税協会」に改称されている。

(3) 戦前の税務行政における官民協力の状況 (小括)

上記 3 及び 4 において、現在の日本の税務行政と海外の税務行政における官民協力(関係民間団体)の発足の経緯・沿革、活動状況を俯瞰した結果、賦課課税制度、申告納税制度の税制構造と官民協力の存在には法則性や直接的な因果関係を見出せなかったが、青色申告会、税理士会等に類似した記帳指導、申告手続の支援を目的とする官民協力(組織体)は日本、海外の税務行政を問わず存在しており、原則として組織体の運営自体には公的な支援を受けていないことは共通していた。

日本と海外の税務行政の明らかな相違は、納税環境整備でも、特に社会教育的な税の啓発活動、生徒児童の租税教育等の納税道義の高揚を目的とする法人会、間税会等のような役割を果たす官民協力の存在の有無である。

納税道義の高揚を目的とする組織体は海外では把握されず、日本の税務行政に「固有に実在」している組織体であり、こうした関係

民間団体が日本に存在してきた根拠、淵源は、各関係民間団体の発足の経緯、沿革等を俯瞰した最大公約数としての共通項を帰納的に抽出した結果、「制度論」や「法理論」に基づくものではなく、税務行政の円滑な執行を確保するための官の意図があり、それに呼応した民の篤志が「幸運な融合」をした結果として官民協力が誕生した、「行政上の経緯論」に求められると結論付けた。ここでは、上記 3 及び 4 での考察の成果である「行政上の経緯論」について、戦前の税務行政における官民協力誕生の経緯をトレースして補強する。

イ 戦前における官民協力誕生の背景(行政上の経緯)

税務署創設時の国税組織の人材リソースは貧弱(創設された明治 29 年の税務職員定員 6,703 人⁽¹⁹⁷⁾⁽¹⁹⁸⁾)であり、この陣容で全国の地租等の国税徴収を直接、担当することは非現実的であったため、国税徴収を地方自治体に委任するのは「必然」であり、まずは地方の「官」のリソースを活用している。そうした土壌があるところに、明治 41 年(職員定員 8,634 人)には、内務省が推進した「地方改良運動」における「行政補助組織の形成」という幸運に恵まれたが、これに国税当局は甘ずることなく、日露戦争の戦時増税負担による滞納の急増や、営業税への納税者の激しい苛斂誅求批判も踏まえ、納税施設の涵養(納税組合の設置、納税義務心の養成が 2 大重点)を内務省と地方自治体に地道に要請し続け、大正 2 年(職員定員 8,944 人)の所得税の税制改正では、賦課課税制度が建前であるにもかかわらず、申告の内容に応じて、誠実な所得税の申告を是認する方針を公表する等の所得税の納税奨励策を打ち出している。

大正 3 年(職員定員 8,445 人)には、国税徴収法の改正により国税徴収の地方交付金が倍増した機会を逃さず、大蔵省と

内務省が連名で、交付金を納税施設の涵養に充当する旨を地方自治体に要請し、膨大な納税組合を全国で発足させ、租税収納の確保に貢献している。

内務省主導の「地方改良運動」は、大正期に入ると下火になり、余り効果を上げられなかったとの指摘がある⁽¹⁹⁹⁾⁽²⁰⁰⁾。一方で税務行政が推進した納税施設の涵養方針は、上述のとおり、膨大な納税組合を発足させ、租税収入の確保に現実的に貢献し、更には、昭和 18 年に導入された納税施設法の実効性を担保する基盤を生成する効果をもたらした。この社会改良運動本体の顛末とのコントラストは、国税当局が他官庁の推進した社会改良運動を活用しながらも、国税徴収委任による国税交付金という財政的な支援策も活用しながら、地道かつ現実的な自助努力を継続した賜物と評価されるところである。

更に、所得税の納税奨励策による官民協調路線により、所得税法改正の趣旨の説明や具体的な手続についての部外講習会が盛んに実施され、大正 12 年 3 月（職員定員 9,660 人）には、税務相談所が東京税務監督局で開設される等の現在の税務行政と同様の税知識の普及策も進められている。

大正 14 年（職員定員 7,971 人）には、第三種所得申告書に税務署への希望を書く欄が設けられて、納税者の要望が税制改正や税務行政の改善などに生かされるようになっていた。上記の括弧書きで付した職員定員は税務職員全体の定員であり、それを税務署レベルでの定員配置状況で見ると、当時の税務署の規模感が分かり易くなる⁽²⁰¹⁾。

例えば、明治 35 年（職員定員 7,237 人）の東京税務監督局管内で、（現在の東京都内となる）13 税務署の定員は、最大で 25 人（厩橋税務署、現在の浅草、上野、本所署を管轄：税務属 16 人、雇 9 人）であり、

最小は 5 人（千住税務署、現在の足立、西新井、向島、葛飾署等を管轄：税務属 4 人、雇 1 人）であった⁽²⁰²⁾。現在の税務行政の規模感（現在の東京都内の税務署の定員は 1 署当たり概ね数百人規模）からは、調査事務等の重要な事務運営を、本当に有効に執行していたのか疑問を感じる規模であり、この状態では国税徴収を地方に委任せざるを得なかったのも「必然」と思える税務署の定員配置状況となっていた。

戦前の国税当局では、所得課税に関して民のリソース（人材、能力）を最大限に活用する等により、上述のような定員規模で効率的な税務行政の運営に努めていたのである（徴収事務に関しては、地方自治体の「官」のリソースを活用）。

こうした所得税の納税奨励策による官民協調路線の総仕上げとして大正 12 年 6 月に「税務行政の民衆化」方針が打ち出されたが、税務行政の民衆化の有力な主導者である勝正憲東京税務監督局長の後援の下、戦前の日本の税務行政では、海外に例のない納税道義の高揚を目的とした法人企業を主体とする「関係民間団体」（現在の法人会が最も近似していると思われる。）である「納税懇話会」まで東京市で誕生していた。

税務行政においては、大正期に「官」が官民協調路線を標榜して納税者に協力を呼びかけ、重要な納税施設として「納税義務心の養成」が推進されており、その環境の整備に努めていた。

納税懇話会は、先行して官民協調路線が推進され、その官民協調路線の官の主導者（大蔵省主税局長、東京税務監督局長）の明確な意図があり、その環境の下で、勝監督局長の意を汲んだ部下が触媒となり、民（大企業役員等）が共鳴して発足に至っており、正に官民の意志が「幸運な融合」をするに至った「行政上の経緯」の好事例となっている。この戦前における税務行政

の官民協調路線は、賦課課税制度から連想される官尊民卑、上意下達などの戦前の行政一般に対する権威主義的なイメージを覆すものである。

こうした柔軟で開明的な対応の根源には、上述の税務行政の節目ごとに、税務職員全体の定員を参考として付したように、当時の税務行政では、官のリソース不足が背景にあり、納税者数が増加しても大正期から昭和 11 年までの税務職員の定員は横這いか減少していた。

日本の経済規模が現在より小さいとしても、今より遥かに交通通信網が未発達で、適正な所得申告の前提となる会計帳簿の普及も不十分で、行政事務処理での ICT 技術の有無も含めた OA 技術が現在とは遥かに劣る等の種々の制約下において、税務行政が官のリソース不足を的確に認識して身の丈にあった税務行政を推進し、所得調査委員会制度がその典型であるが、実質的な課税権まで民のリソース（人材、能力）に委ねることで行政の対象者（納税者）を行政に同化するという究極の官民協力体制による税務行政まで展開していた。その他にも地方自治体に国税徴収を委任しており、このような官民協力、国地方間の官官協力により、戦前の税務行政は、小さな政府を実現することができたものと思われる。

□ 戦前に誕生した官民協力の戦後への継承

この戦前の歴史的経緯からは、制度論、法理論以前に、税務行政の定員事情、行政実務上の制約から、行政的には官のリソース不足解消が最優先であり、官側から官民協調路線（官民協力）を求める必然性があったと考えられる。

そして、戦時下の緊急時の税務行政における官民協力を検討した結果、戦時下の納税者の急増と戦時増税による滞納の激増に対して、税務行政も昭和 12 年から定員

増に転じるものの、正に焼け石に水の状態であり、戦時下の極度なリソース不足となったため、官側に民のリソース（人材、能力）活用のインセンティブが更に強く働き、納税施設法、税務代理士法が制定され、源泉納税報国会や日本税務協会の発足に至る行政上の経緯となっていた。これらの経緯で戦前に発足した関係民間団体のうち幾つかが、戦後の関係民間団体に継承されて、当該団体の淵源になっている。

納税懇話会には納税組合や税務代理士会のように官民協力が誕生する要因となる経済的支援や法的な裏付けが存在しておらず、上述のように、税務行政が官民協調路線の正の連鎖を積み重ね、官民協調路線の体現者（大蔵省主税局長、東京税務監督局長）の存在と意志が原動力になった「行政上の経緯」によって納税懇話会は発足している。

なお、資料上、納税懇話会の発足に向けた官側の意志は明確であったが、それに呼応した民側の意志（公共奉仕の精神）の存在も、納税懇話会が誕生した経緯で推測はできるが、納税懇話会の民間人発起人の回顧、寄稿文等の今後の発掘と検証で、より明確になることを期待したい。

この点に関しては、青色申告会、法人会、間税会、納税貯蓄組合、納税協会等の現在の関係民間団体に関しては、間接的ではあるが、民側の意志を証明する資料が残されている。それは各団体の団体史である。

編纂が後の団体史になるほど記述が淡々となる傾向があるが、いわば当該団体の創世期に団体役員を勤められた方の回顧録や寄稿文からは、団体発足に関連した民の先人達の「篤志」、「公共奉仕の精神のほとばしり」が強く感じられるところである。

そして、この民の公共に奉仕する「篤志」、「公共奉仕の精神のほとばしり」は、自然発生的に、あるいは行政が強要することで、一朝一夕に体得できるものではない。

例えば、納税懇話会誕生は、その行政上の経緯から明らかなように、官側が長期に渡って地道な啓発活動を真摯に継続させ、それに民が呼応した結果である。

また、所得調査委員会の検証で把握したように、官が民の力を認めて虚心坦懐に協力を求め、徴税権力を官民で分担することで、民間人の所得調査員経験者に自負心、矜持が育まれ、結果として行政との一体感も醸成されている。このように長年にわたる官民協力の地道な継続の過程から結果的に納税義務心が養成され、官民との一体感、シンパシーが醸成された行政上の経緯を、戦前の税務行政における官民協力を検証する過程で把握し、紹介することができた。

更に、こうした人間の内面に一度、形成された自負心、矜持、気概のような高い倫理感は簡単に失われるものではない。

官民双方の当事者の精神の内面において、戦前から戦後に官民協力の篤志のDNAが継承されたとする本稿の推論は、経験則的に蓋然性の高いものと考えている。

6 日本の税務行政における官民協力の総括 (1)日本（戦前・戦後）と海外における官民協力の比較検証

今まで検討、考察してきた日本の戦前・戦後における官民協力の状況を整理・統合したのが、下記の第3図である。

(第3図)国税庁の任務と日本の税務行政における官民協力の状況との関連図

国税庁の任務の区分		国税庁の任務と活動目的が合致する 関係民間団体等(戦前を含む)	団体発足時の税制度 (戦前を含む)	設立根拠規定
【国税庁の任務】	1 内国税の適正かつ公平な賦課及び徴収の実現			
	(1) 納税環境の整備	納税道義の高揚 青色申告会、法人会、間税会、納税貯蓄組合、納税協会、税理士会、商工会 (納税懇話会)	申告納税制度 賦課課税制度	一般社団・財団法人法 公益法人認定法 特定非営利活動促進法 根拠法無(任意団体)
		申告・納税手続支援 青色申告会、法人会、間税会、納税貯蓄組合、納税協会、税理士会、商工会 (納税組合等、源泉納税報告会、日本税務協会)	申告納税制度 賦課課税制度	納税貯蓄組合法 納税施設法 根拠法無(任意団体)
	(2) 適正・公平な税務行政の推進	(所得調査委員会、所得審査委員会)	賦課課税制度	旧所得税法
	2 酒類業の健全な発達	酒類業組合、(酒造組合、酒類業団体)	申告納税制度 賦課課税制度	酒類業組合法 旧酒造組合法 旧酒類業団体法 旧商業組合法
	3 税理士業務の適正な運営の確保	税理士会、(税務代理士会)	申告納税制度 賦課課税制度	税理士法 税務代理士法

※1納税環境整備の内訳の「納税道義の高揚」は、「任務(1)イ 租税の役割や税務行政について幅広い理解と協力を得るため、関係省庁等及び国民各層から幅広い協力や参加の確保に努める。」を、「申告・納税手続支援」は「任務(1)イ 申告・納税に関する法令解釈や事務手続などについて、分かりやすく的確に周知・広報を行う。」を簡記したものである。
※ 関係民間団体等の欄と団体発足時の税制度の欄の1重下線は申告納税制度関連と、2重下線は賦課課税制度関連を示す。下線が無い場合は、申告納税制度、賦課課税制度下において、類似の団体が実質的に継続している団体を示す。商工会は経産省の所管であり、区分けの対象外とした。

上記3、4及び5で検討のとおり、現在及び戦前の日本及び海外の税務行政において、税務行政に対して何らかの貢献をする官民協力（その実施主体としての関係民間団体）

が存在していたが、その発足の沿革、経緯等を俯瞰しても、賦課課税制度と申告納税制度の税制構造と有意な関連性は無く、官民協力の存在の根拠、設立根拠、法人格等の組織

形態の現状の背景、論拠を制度論、法理論から導き出すことはできなかった。

また、日本、海外の官民の双方が明確に認識していたか否かは別として、結果として、官のリソースを民のリソース（人材、能力）で補完する官民協力の行政的な実質は共通しており、戦前の日本の税務行政、特に戦時下の税務行政においては、その傾向が強かった。

なお、現在の関係民間団体の発足の目的と根拠については、若干、法則性がある。酒類業組合は国税庁の任務の一つである「酒類業の健全な発達」という酒税行政上の目的と根拠がある。税理士会も、国税庁が膨大な納税者を対象として、申告納税制度を的確かつ円滑に実現させていくためには、国税庁の任務の一つである「税理士業務の適正な運営の確保」に向けて、税務申告の民間専門家を育成、確保し、そのリソースを活用して申告納税制度を担保するという目的と根拠がある。

納税貯蓄組合も発足の目的及び根拠並びに淵源となった行政上の経緯も明確であり、戦時下を含む戦前の日本の税務行政における租税徴収事務における官のリソース不足の補完にあったと考えられる。特にリソース不足であった戦時下には納税施設法が制定され、納税組合の体制強化が図られている。

この時に整備された基盤を踏まえて、納税貯蓄組合法が制定され、戦後の納税貯蓄組合の再生につながり、終戦直後の厳しい滞納状況への対応に大きく貢献することとなった。

その一方で、納税環境整備の中でも特に納税道義の高揚に貢献してきた法人会、間税会、納税協会は制度論的、法理論的に存在の必然性を導き出すことが困難であり、その結果として、特別の法律が立法される理由がなく、法律に根拠を持たない任意団体、公益法人関連法等の一般法に基づいて設立される団体となっている。

社会教育的な租税教育等の納税道義の高揚等に関しては、民が官に協力する「義務」

までを含むものとして制度論的、法理論的に導き出すのは困難であり、その論理的な帰結ではあるが、日本のような行政上の経緯が過去に存在していなかったと思われる海外では法人会、間税会、納税協会と類似の団体の存在は把握できず、日本の税務行政固有の官民協力となっていた。

納税貯蓄組合（戦前は源泉納税報国会も該当）のような租税収納の確保を目的とした官民協力（関係民間団体）も海外には存在していなかった。

海外では酒類行政を所掌する行政機関は税務組織ではないため、日本の酒類業組合に相当する存在も確認できず、日本の税務行政固有の官民協力形態であった。この日本の税務行政に固有の官民協力が存在している区分と海外の税務行政における存在状況を比較しやすいように、上記4(2)の海外における官民協力の存在状況を示した第2図と第3図では、海外の税務行政で官民協力が存在していない区分をグレーで着色して表示している。

更に、グレー部分の「適正・公平な税務行政の推進」の区分においては、海外の税務行政は当然ながら、戦後の日本の税務行政でも想像さえできない所得調査委員会という特異な官民協力の形態が、戦前の日本の税務行政には存在していた点が特徴的である。

所得調査委員会は行政機関であり、関係民間団体という属性は存在しないが、「適正・公平な税務行政の推進」のために、無償奉仕で課税額決定に関して行政貢献活動する点で「官民協力の実質」を備えていた。

結局のところ、日本の税務行政における固有の官民協力でも、特に納税道義の高揚を目的とした官民協力は、その誕生の必然性を説明できる明確な理由、根拠が無く、行政上の経緯の幸運な積み重ねで誕生している。

更に、現在の関係民間団体は、終戦直後の納税思想が極度に悪化していた状況において逆説的に納税道義の高揚を目的として誕生

しているため、その誕生の必然性の説明を難しいものにしている。

本稿では、この逆説的な現象について、行政上の経緯から蓋然性の高い説明を試みるため、逆説的な誕生に貢献した発起人や団体役員の回顧録や寄稿文に垣間見える「篤志」、「公共奉仕の精神のほとばしり」に着目した。

そして、発起人や団体役員がリーダーシップを発揮して、関係民間団体を誕生させるに至った公共奉仕の精神を形成する過程を探ることとした。

それが戦前の「官民協調路線」による納税義務心の養成効果と、民間人が公権力を行使する所得調査委員を経験したことによる税務行政との一体感の醸成効果（税務行政への同化効果）の把握であり、そうした戦前の税務行政が継続性を持って時間をかけた地道な努力の結果が、戦後の官民協力の再生と誕生に大きく影響したものと考えている。

（２）日本固有の（納税道義の高揚を目的とした）官民協力の再生と誕生

イ 戦前、戦後における官民協力の時系列的な俯瞰

日本の税務行政は、戦前においても納税道義の高揚（当時は納税義務心の養成）を推進しており、納税道義の高揚を目的とした納税懇話会が存在していた。納税懇話会は法人企業を主たる構成員として発足していたが、現在の法人会等と吸収、合併、譲渡等の法形式上の法人格継承の連続性が無く、法人会は終戦直後の昭和 21 年からスタートしている。

納税懇話会も戦時下に 2 度、組織変更されて日本税務協会となり、同協会は戦後

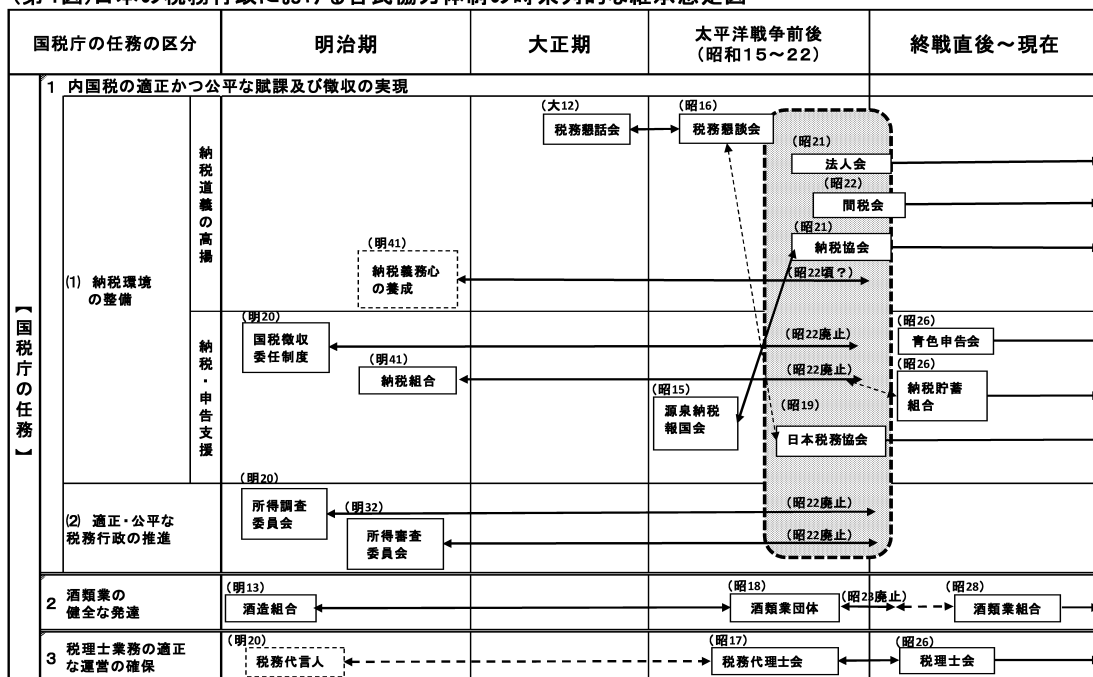
も継続しているが、国の公的助成が収入の大半を占めるようになり、無償奉仕で行政貢献活動をしている現在の法人会等と少し趣の異なる民間団体になっており、戦前の税務行政において誕生した納税道義の高揚を目的とした関係民間団体の属性を備えた納税懇話会と戦後の税務行政において同じく納税道義の高揚を目的とする法人会、間税会等の関係民間団体との連続性が表見上は不明確となっている。

それでも、終戦直後の納税思想が極度に悪化していた環境下において、納税道義の高揚を目的とする官民協力の実施主体として法人会、間税会、納税協会等が再生あるいは新たに誕生する現象が生じている。

この「終戦直後の納税思想が極度に悪化していた環境下において、納税道義の高揚を目的とする官民協力（関係民間団体）が誕生」した、逆説的な現象を終戦直後の時点のみ切り取って、民間の篤志により、突如として、発足したなどとする説明には説得力が無い。実態として直前まで戦前の税務行政の官民協力の醇風美俗が存続しており、それが何らかの経路で戦後の税務行政の官民協力に継承されたとする説明の方が合理的と考えられる。以下、時系列的に検証する。

この検証に資するため、所得調査委員会の廃止、源泉納税報国会の納税協会への継承、法人会、間税会の発足、廃止等の官民協力に関する行政上の経緯について、時系列的な相関関係に一覧性や俯瞰性を持たせるために整理・統合したのが下記の第 4 図である。

(第4図)日本の税務行政における官民協力体制の時系列的な継承想定図



※ 納税環境整備の内訳の「納税道義の高揚」は、「任務1」の「租税の役割や税務行政について幅広い理解や協力を得るため、関係省庁等及び国民各層から幅広い協力や参加の確保に努める。」を、「申告・納税手続支援」は「任務1」の「申告・納税に関する法令解釈や事務手続などについて、分かりやすかつ的確に周知・広報を行う。」を簡記したものである。

上記第4図に基づいて説明すると、まず、納税協会は戦時下に発足した源泉納税報国会を実質的に継承しており、戦前との連続性がある。

現在では納税道義の高揚にも注力している納税貯蓄組合、税理士会も戦前に前駆的組織体が存在し、実質的に継承されている。

ところが、法人会は戦後、まだ法人税が賦課課税制度であった昭和 21 年頃に発足した石巻法人会が嚆矢とされており、戦前に類似の前駆的組織体が無く、戦前との連続性が吸収、合併、譲渡等の法人格等の形式の表見上には存在していない。

間税会も個別物品税の申告手続の普及を図ることを目的に、物品税が賦課課税制度であった昭和 22 年に発足しており、戦前にも個別消費税の対象となる物資を取り扱う事業者の業界団体は存在したが、間税会との組織体としての連続性が表見上は存在していない。青色申告会は、昭和 25 年度

の青色申告制度導入後に同制度の普及促進を図るために発足しており、上記第4図にあるように、青色申告制度自体に戦前との連続性は存在しないが、その活動目的自体は定款等では税知識の普及以外に納税道義の高揚と税務行政に寄与する官民協力も目的として記載されている。

ロ 戦後における官民協力の再生、誕生要因の解明（人的アプローチ）

法人会、間税会、納税協会が誕生した、終戦直後の昭和 22 年前後は、社会経済が疲弊し、滞納が急増して、反税運動も頻発し、納税思想が極度に低下した時代であったことは各種資料に残されている。一見、納税道義の高揚などで民に協力を求められる状況では無かったと思われるが、その環境で納税道義の高揚を目的とする現在の関係民間団体が誕生しているのである。

この当時の社会経済情勢と矛盾する高邁

な目的を持った関係民間団体を誕生させた発起人達が納税道義の高揚に向けて積極的に官民協力を推進するに至るメンタリティを形成した背景を検証してみたい。

なお、こうした「人」のメンタリティの根源を探ることは、法理論や制度論ではなく、発起人の属人的な税務行政へのロイヤリティ、公共奉仕の精神等の精神論的アプローチ、また、そのメンタリティを育んだ背景となった社会環境や行政による環境醸成等の事実関係によって間接的に推察するしかない。その有力な傍証となる資料が既述したように関係民間団体の初期団体史に寄せられた発足に至る創世期に活躍した団体関係者の回顧であるが、ほぼ全てが明らかに公共奉仕の精神が見て取れる内容である。

この初期の団体関係者が具備した公共奉仕の精神の存在以外に、日本の敗戦と、GHQが推進した、いわゆる「ボスの支配の排除」等による社会経済の体制変更が劇的に進展し、更に納税思想が低下したとされる終戦直後においても納税道義が温存され、官民協力が再生、継承された現象を説明する根拠を見出すことはできなかった。

極めて定性的な推論ではあるが、合併、譲渡等の法形式上の「法人格」の連続性ではなく、官民協力の再生、発足を主導した発起人達の矜持、自負心等の「人」のメンタリティの切り口から官民協力の連続性を解明することとし、そうした公共奉仕の精神を具備した「自然人」をキーとした人的アプローチを試みた。

① 所得調査委員会制度の官民協力の継承における貢献（私見）

有効と考えている人的アプローチの切り口としては、戦前の税務行政における官民協力の指導層が公共奉仕の精神のメンタリティを形成した過程、その影響力

と継承ルートの把握と検証を考えている。

そもそも、終戦のほんの少し前まで、大正2年から始まる所得税の官民協調路線下で、小学校教員による「租税教育」や地域有力者の「納税講話」による納税義務心の養成が長年にわたり地道に推進されていたのであり、そうした経験をして、納税義務心を養成した「有識者」（地域指導層）を筆頭とした多数の関係者が昭和20年台前半に存命していたはずである。

特に、人間の内面の納税義務心や税務行政への共感のメンタリティを形成した土壌としての大きな可能性が感じられるのが、種々の批判がありながら60年間も連綿と継続した所得調査委員会制度である。

同制度は、運営形態から納税義務心や税務行政への共感のメンタリティ形成に副次的に好影響が派生している可能性が高く、それを官民協力の視点から再評価してみる。所得調査委員は立候補制でなく、本人の意思に関係なく選挙で選ばれ、実費支弁以外は無報酬で守秘義務が課される公職性の高い地位にあった。

更に、他人の経済上の秘密を知ることとなり、税額を実質的に決める重責を選挙した納税者（おおむね地域の名士、富裕層とオーバーラップ）から託された立場でもあった。このように、選ばれるだけで投票した納税者の信用と信頼を感じ、重い責任、義務を感じざるを得ない人間心理を突いた巧妙な人材活用であり、通常感覚を有していれば相当の責任を感じざるを得ない「名誉職」であった。

そして、他人の所得税額を決める権限は、所得調査委員会制度が始まる明治20年のほんの少し前までは幕藩体制下の封建領主、武士の専権事項であるという強い権威を想起させるものでもあった。

こうした高い公益性を帯びた責務を、所得調査委員は当選回数に制限は無く、仮に任期1期だけとしても4年間も重責を担うこととなっていたのである。

このイメージを具体的に感じられるのが、税務大学校税務情報センター租税史料室の平成18年度の特別展示資料に

基づいた明治期の東京市日本橋区の所得調査委員の一覧であり⁽²⁰³⁾、それを引用して第5表として示す。東京市の場合は、多選されて任期が比較的長期になる熟練者が多く、銀行役員や老舗の商人などが所得調査委員になっていたとされている。

(第5表)東京市日本橋区の所得調査委員(明治20年～明治31年)

初回 当選年	当選 回数	調査委員名	営業名	備考	区議 資格
明治20年	4	渡辺 治右衛門	銀行役員	本材木町の老舗明石家。家業は肥料問屋や海産物問屋。渡辺銀行(私立銀行)の経営主で、第二十七国立銀行頭取にもなった。	○
明治20年	4	杉村 甚兵衛	織物商	新材木町丁子屋。舶来織物卸商を行う。	○
明治20年	3	菊池 長四郎	織物商	元浜町の佐野屋(呉服太物問屋)。日本織物会社取締役を務める。	○
明治20年	3	今村 清之助	銀行役員	長野県出身。舶来綿糸商・両替店を営み、今村銀行(私立銀行)の経営主。東京株式取引所の創業にも尽力した人物。	○
明治20年	2	安田 善次郎	銀行役員	富山県出身。両替屋安田商店を安田銀行(私立銀行)に成長させる。日本銀行創立委員を務め、第三銀行頭取でもあった。	○
明治20年	1	藤田 茂吉	銀行役員	壬午銀行頭取	
明治20年	1	平松 甚四郎	銀行役員	平松銀行(私立銀行)頭取	○
明治22年	2	川村 伝衛	銀行役員	第三十三銀行頭取	○
明治22年	2	堀越 角次郎	織物商	通旅籠町の老舗、富嵐(呉服太物舶来織物商)	○
明治24年	2	前川 太郎兵衛	織物商	堀留町の老舗、近江屋(呉服太物舶来織物商)	○
明治26年	2	柿沼 谷蔵	和洋綿糸商		○
明治26年	2	高津 伊兵衛	鯉節商		○
明治28年	1	長井 利兵衛	茶商	東京府下茶業組合の取締役で茶業界の指導者として活躍	○

第5表は所得調査委員会制度が始まった明治20年度から明治31年度間の所得調査委員の一覧であるが、13人の所得調査委員は銀行頭取、老舗商店店主で業界団体役員を勤める者がおり、本業以外にも1人を除いて区議会議員(当時、存在した日本橋区の議会)でもある地域のオピニオンリーダーでもあり、ひいては組織をマネジメントする能力も備えた「選良」であったと推察できる。更に、

第5表の所得調査委員は4選目が2名、3選目が2名、2選目が6名おり、4選目の任期を全うすれば4期16年間もの長期間、調査委員を務めることとなる。

その間は、毎年、税務署長等の税務行政の幹部と守秘義務を課せられた課税情報に基づいた協議と決断を反復継続するのであり、そうした経験をした者が税務行政に一定の理解とシンパシーを持つようになることは容易に推察できると

ころであり、大半の者が所得調査委員会制度の高い職責を担った自負心と国家の徴税権力を分担したことで培われた税務行政への理解、共感と納税義務心を保持したまま、調査委員退任後も本業で重要な役割を担うだけでなく、地域社会のオピニオンリーダーとして活躍していた可能性が高い。

その意味で、所得調査委員会は、公共奉仕の精神を備えた「民の指導層」を

輩出する育成機能を結果として果たしていたこととなる。

更に、上記第5の表を一見して驚くのは、現在の東京国税局管内の法人会（関係民間団体）の役員名簿と言われても違和感の無いメンバーの役職、経歴である。

所得調査委員の昭和期の定員数の推移は第6表のとおりであり、昭和20年だけでも、3,460人に上っている。

(第6表)所得調査委員の定員(昭和期:全国ベース)

年 月	調査委員定員
昭和2年9月	3, 161人
昭和5年10月	3, 190人
昭和10年9月	3, 277人
昭和13年9月	3, 383人
昭和15年10月	3, 413人
昭和16年4月	3, 411人
昭和17年9月	3, 557人
昭和20年9月	3, 460人

※出典:牛米努『近代日本の課税と徴収』63頁(有志舎、2017)

この所得調査委員会制度は、昭和22年まで存続しており、上記第4図にあるとおり、法人会、間税会等の関係民間団体が発足し始めた昭和22年前後であれば、所得調査委員会が存続しており、相当の確率で所得調査委員経験者が税務行政に理解のある地域社会リーダーとして多数存命して、地域社会の名士として存在感を示していたことがイメージできる。そして、それらの者が関係民間団体の発足に参画(指導)した可能性も十分にあり得たものと推察している。

官民協力の当事者だった納税組合や酒類業団体がGHQの方針とされた、いわゆる「ボスの支配の排除」として廃止されても、水面下で実質的に継続し、組織体自体も間を置かずに再生されていたのであり、ましてや税務行政を

「当局者」として支えてきた所得調査委員達の自負心と矜持を変えることなどできなかったものと推察される。

上記第4図のグレーで着色した太破線の枠囲い内を俯瞰すると、終戦直後の関係民間団体発足時の団体の発起人、当初の団体役員に所得調査委員や業界団体役員として納税組合的活動を経験した者が参画していれば、終戦直後の混乱期で納税思想が悪化した時期において逆説的に納税道義の高揚を目的とした法人会、間税会、納税協会が誕生、再生できた根拠として合理性があり、経験則的に蓋然性の高い推論になると思われる。

そして、このグレーの枠内は終戦前後の混乱期であるが、この時期以前に所得調査委員会を導入した立法者、大正期の所得税の申告奨励策や税務行政の民衆化

の主導者、終戦直後の官民協力再生を支援した「官」側の先人の行政判断と意図、この時期まで地域社会の指導層が実質無報酬で税務行政に貢献した所得調査委員、納税懇話会の発足に参画した企業経営者、地方の納税施設において末端の税務行政（国税徴収、租税教育）に貢献した納税組合等の「民」の公共奉仕の精神と「官」の行政理念が逆境下で「幸運な融合」をし、戦前に誕生した官民協力の公共奉仕の精神のDNAが戦後の官民協力（関係民間団体）に継承されているのであり、いわば、官民協力が再生、継承し、更に誕生した揺籃期でもあったと考えられるところである。

② 官民協力継承の官側功労者の例（平田敬一郎等）

戦前の官民協力の醇風美俗が戦後の関係民間団体に継承された再生、誕生の揺籃期において、醇風美俗のDNAをミッシングリンクとすることなく、後世につなげたキーマンとなる官の功労者のうち2名を以下に、列記する。

第2代国税庁長官（後に大蔵事務次官）平田敬一郎が戦後の青色申告会、法人会の発足に関して積極的な姿勢であったことは、既に述べたとおりであり、その行政理念を端的に示したのが、上記2(1)ロ①の昭和29年4月の税務運営方針に記載の「税務行政の運営は、ひとり税務署側の施策のみをもつてはその十全を期し得ないものがあることにかんがみ、その円満な運用を期するため、・・・青色申告会、納税貯蓄組合、商工会議所等民間団体の協力を求めるほか、必要に応じ業種団体の意見も徴すること等により協調を図る。」であり、その姿勢が客観的に窺える清野真⁽²⁰⁴⁾の回顧を引用する⁽²⁰⁵⁾。

「・・・当時の「割り当」的考え方の

残っている時では、税収確保がやりにくくて仕方がないというようなことで法人会、青色申告会の結成育成に当っては当時の国税庁から非常に邪険にされましたね。これは、ある意味ではわかるのですよ。ボス化するとかいう理由で本庁から反対されましたけれども、・・・ところが、平田さんが長官になられてから、このような考え方は大巾に変わったわけですね。・・・青色申告会その他にも、長官はみずから先頭に立ってというか、どんどん出てきて、ざつくばらんにお話もされるし、お話も聞いていただいた。全然変わったわけですね。・・・極端に言えば、感じとしては、百八十度国税庁が転換してくれたという感じ、これは否めないですね。」と回顧している。既述したように平田敬一郎は廃止直前の所得調査委員会を「あれは一種の違った意味での民主的な組織」と評価をした者でもある。

清野真も関係民間団体育成を重視しており、法人会発足の創世期に仙台財務局管内で法人会が次々に誕生していた際の仙台財務局直税部長、昭和24年頃から東京国税局管内で法人会が誕生し始めた時の東京国税局直税部長を歴任しており、東京国税局管内における青色申告会の発足にも貢献した戦後の官民協力誕生のキーマンである⁽²⁰⁶⁾。

特に、平田敬一郎は主税局長を昭和22年12月～昭和27年12月、国税庁長官を昭和27年12月から昭和30年7月まで勤めており、上記第4図のグレーの枠囲い部分から昭和26年の青色申告会、納税貯蓄組合等の発足時までの期間を通して、長官在任時に策定した昭和29年4月の税務運営方針にあるように、官民協力を重視する行政理念を持つ最高幹部として税務行政を指導監督している。

税務行政が平田敬一郎という「人」

を得た行政上の「幸運な経緯」こそが、納税思想が低下した終戦直後に、逆説的に戦前の官民協力のDNAが継承できた最大の要因と考えられるところである。

③ 官民協力継承の民側功労者の例（江戸川税務署新築関係者）

所得調査委員の経験が税務行政に一定の理解とシンパシーを持つようになるこの本稿の推論を、間接的ではあるが補強する資料として、「昭和22年2月 税務署庁舎建築日誌」⁽²⁰⁷⁾を紹介する。

同「日誌」は、昭和22年当時に、亀戸署が江戸川署と江東署に分割されたことで、江戸川税務署の新庁舎建設が必要となり、その建設過程における「増加所得税」⁽²⁰⁸⁾の賦課決定に関与する「増加所得税調査委員」の公共奉仕の精神と無償奉仕の行政貢献活動を証する貴重な証拠であり、以下、要点を簡記する。

「日誌」によれば、昭和22年当時、亀戸署から分割される江戸川税務署の新庁舎建築は喫緊の課題となっていた。

そこで、昭和22年2月26日に増加所得税調査委員であった倉前伊勢吉・田辺英之輔両氏と亀戸署長とで、庁舎建設方の懇談が行われた。そして、2月28日に、東京財務局に打診をしたところ、国の予算では新庁舎の建設は難しいとされ、民間による建設の上で、国に賃貸する方針が内定した。その後、昭和22年3月11日の「増加所得税調査委員会の席上」、小久保松保会長（公選制になった昭和22年の江戸川区長選で当選）から民間有志による庁舎の建設計画案が提起され、全員一致で賛成し、同時に建設発起人となることが決定した。

以後、東京財務局や大蔵省への陳情、終戦直後の社会経済の混乱による資材不足のために木材の割当てを農林省や

東京都に陳情し、交渉を進めていくこととなった。建築資金の工面について、昭和22年5月23日から6月7日にかけて関係者が断続的に協議し、資金総額及び民間からの募金を決議し、以後、委員達が分担して資金募集に奔走することとなった。途中、昭和22年9月に当該地域は水害に見舞われ⁽²⁰⁹⁾、資金募集の困難化等による建築計画の頓挫が懸念されたが、建築規模縮小等による計画続行等で難局を乗り越え、昭和22年10月18日に地鎮祭、昭和22年11月18日に上棟式挙行、昭和23年2月18日の落成に至っている。

なお、この江戸川税務署庁舎の建設に貢献した者は、所得調査委員ではなく、昭和21年度分の所得税の1年限りで導入された「増加所得税」の賦課決定に関与する「増加所得税調査委員」である。

ただし、制度的枠組は所得調査委員会制度の踏襲であり、調査委員が納税者からの「選挙」ではなく、地域有力者から官が選任する「官選」であることが相違点である。

この増加所得税調査委員の定員は、所得調査委員を上回る4,654人であり、上記第4図のグレー囲い部分において、終戦直後の社会経済の混乱期に、かくの如き高邁な公共奉仕の精神を備えて行政貢献をする可能性のある者の大集団が上記第6表の所得調査委員の昭和20年9月定員3,460人に加算されることとなり、戦前の官民協力の醇風美俗のDNAを繋げることに大きく貢献した蓋然性が極めて高いものと推察されるところである。

こうした官選（国による指名と登用）、民選（納税者からの選出と負託）による違いはあっても、「社会、公共」から重責を負託されたことによる調査委員の自負心、矜持を醸成する効果を大とする精神

面からの人的アプローチの切り口としては酷似しており、所得調査委員の経験が税務行政への一定の理解とシンパシーの涵養につながったとする本稿の推論を補強する有力な間接的証拠になると考えている。

④ 官民協力の継承要因の解明（人的アプローチ）から得た教訓

本稿では、官民協力を主導した民間指導層が、どのような経緯、過程で公共奉仕の精神を体得したかを人的アプローチで解明することを試み、経験則的には蓋然性の高い推論を提示できたと感じている。

そして、これらの人的アプローチから得た教訓は現在の関係民間団体対応にも通ずるものがあり、税務行政と関係民間団体役員間での地道な交流と信頼関係が保たれていればこそ、官民協力の継続に今後も大きな効果を発揮すると期待されるところである。

ただし、こうした行政上のプラスの側面からの人的なアプローチで間接的に補強した一方で、本稿で今まで紹介したとおり、戦前において当初から納税義務心が根付いていたわけでは無かった。

例えば、上記5(1)イ③では戦前の租税収納状況は順調には推移していなかったこと、上記5(1)ロ①では国税当局は納税義務心が不十分と認識して納税義務心の養成に注力していたこと、上記5(1)ロ②では日露戦争の戦費調達のための増税に起因した苛斂誅求批判かれんちゆうきゅうがあったこと、上記5(1)ハ③では営業税は何度も廃税運動を起こされていたこと、そして、上記5(2)では国税当局が長年にわたって地道に納税施設の涵養に努めていたにも関わらず、戦時下では税務行政が危機的な混乱状態に陥ったことを紹介した。

このように、戦前の税務行政においても、自発的に納税義務心が養われ、税務行政が円滑に執行されていたわけではなく、ましてや官側が上意下達で要請しただけで一朝一夕に「官製」で官民協力が創出できたわけでもなかった。

戦前の税務行政において、官が民に対して虚心坦懐に協力を求め、納税奨励策等を実施していく過程で、まさに「幸運な融合」を積み重ねた結果として「先人達の知恵、創意工夫、善意」が官民協力に結実、継承された歴史的な経緯があったことを教訓として忘れてはならない。

税務行政における官民協力の継続性は、こうした官民間で同一の目的に向けて共に努力したことから生じる共感、一体感等の精神的紐帯が極めて有効となっていると考えられることから、このような税務行政における官民協力の歴史的経緯、有職故実を軽視することなく、税務関係者が関係民間団体の役員等に接する際には常に念頭に置くことが肝要と思われる。

そして、関係民間団体の現在の活動状況のみを評価するのではなく、当該関係民間団体の税務行政に対する現在までの無償奉仕の行政貢献の歴史の積み重ねと税務行政へのロイヤリティの継続に対する感謝と畏敬の念を忘れない心構えが不可欠と考えられる。(後述7(2)ハ参照)

7 国税当局と関係民間団体の官民協力関係の在り方

上記2(2)の小括では、「税務行政における官民協力は、税務行政において、官の限られたリソースを民のリソース（人材、能力）を活用して補完し、もって税務行政の円滑な運営を図ることを目的とする、原則として反対給付の無い「無償奉仕」の行政貢献活動であり、関係民間団体は、その継続的、組織の実施主体」として、その属性を定義した。

関係民間団体が実施主体となる、青色申告制度の普及、e-Taxの普及促進及び税制改正の周知等の税知識の普及並びに租税教育及び税を考える週間等における税の啓発等の納税道義の高揚等による納税環境整備は公権力性が無い事実行為であるが、租税教育一つを取っても、今まで税務職員が担当し、今後とも担当する職務であり、これを関係民間団体が官民協力の行政貢献活動として実施する場合には、その活動には公益性が認められるところである。

行政法の講学上も、こうした行政が担うべき業務を目的として、国・地方公共団体とは独立した法人格を付与されながら、行政事務を委任され実施する実施主体が存在し、従来から研究対象となってきた。こうした行政主体性を検討する対象としては、独立行政法人、特殊法人、国立大学法人、認可法人、指定法人、公共組合等が挙げられてきたところである⁽²¹⁰⁾ ⁽²¹¹⁾。

国が行政事務を委任する場合は、所管行政の所掌責任を果たすために必要な限度で、一定の国の関与（指導監督権限）が留保されている⁽²¹²⁾。所管官庁は、この指導監督権限に基づいて、当該法人をコントロールし、全体としての所管行政の目的を達成することを可能としている。こうした他の行政分野と比較した国税当局の指導監督権限の強弱の程度を確認した上で、戦前から現在まで実質的に継承されてきた税務行政における官民協力と、その実施主体である関係民間団体と国税当局の協力関係の今後の在り方を考察する。

この国税当局が留保する指導監督権限の強弱のグラデーションを検証することで、納税環境整備への貢献を目的とする青色申告会、法人会、間税会、納税協会は、そもそも行政主体性が無く、団体に行政的な責務が無い上に、現在では国税庁に指導監督権限が存在しないにも関わらず、税務行政に対するロイヤリティを揺るぎなく維持している。

このような自発的かつ無償奉仕の官民協力による行政貢献活動を継続している事実だけで、法理論的見地からも、敬意を表すべき稀有の現象であることを明らかにして、関係民間団体と当該団体の担う行政貢献活動の税務行政上の価値を浮き彫りにすることとしたい。なお、関係民間団体の行政貢献活動の公的性格の強弱のグラデーションの外縁部を把握することを目的として⁽²¹³⁾、関係民間団体の属性には該当しないが、税務行政関連の組織体で最も行政主体性の強い独立行政法人酒類総合研究所の設立と運営形態も参考として検証する。

(1) 関係民間団体への指導監督権限の検証

イ 個別法（酒類業組合法、税理士法、納税貯蓄組合法）

① 酒類業組合法（昭和28年法律第7号）

酒類業組合法は、酒類が重要な財政物資であることから、酒税の確保と酒類取引の安定を図ることを目的として制定され、酒税法の補完法とされている。

酒類製造業者や酒類販売業者は、個別法である酒類業組合法に基づいて組合を設立し、酒税の確保に協力するとともに、組合の自主事業として、合理化カルテルなど組合員の共同の利益を増進するための事業を実施できることとされている。

この酒税確保の観点から、以前は、酒類業組合は、

- (a) 「酒類の製造数量、販売数量、販売価格等の規制」(過度競争防止カルテル)、
- (b) 「酒類の原材料の購入数量、購入価格又は購入方法に関する規制、酒類の販売方法に関する規制等」(合理化カルテル)、
- (c) 再販売価格維持契約を通じて酒類の需給調整、

ができたとされていた。平成7年3月に閣議決定された規制緩和推進計画により、酒類業組合法も独占禁止法適用除外カル

テル等は「原則廃止」する観点から見直しが行われ、上記の3事業は、「独占禁止法適用除外制度の整理等に関する法律」（平成9年法律第96号）により、過度競争防止カルテル及び再販売価格維持契約が廃止された。また、合理化カルテルのうち、市場制約要因の強い価格、数量カルテル等は廃止された。

上記(b)のうち、致酔性飲料である酒類の特性に起因する社会的規制の必要性を踏まえた「酒類の販売方法に関する規制」については、

- ① 未成年者飲酒防止等酒類の社会的規制の要請、
- ② 酒類容器のリサイクルの推進の要請、
- ③ 酒類販売業界の構造改善事業への積極的な取組

等の社会的要請に対し、酒類業組合が中心となって対応する制度に改められている。

酒類業組合が酒類の需給調整を行うための過度競争防止カルテル廃止に伴い、酒類業組合法第1条中の「需給調整」条項を削除し、「酒類業者が組合を設立して酒税の保全に協力し、及び共同の利益を増進する事業を行う」という、実態に則した事業内容に変更されている。

酒類業組合法制定時は、上記の過度競争防止カルテルや合理化カルテル、再販売価格維持契約等の酒類の需給調整等を目的としていたことから、酒類製造業者、酒類販売業者の営業活動を指導監督する実効性を担保するため、酒類業組合法では、酒類業組合の活動を規制する以下の諸規定が置かれている。

酒類業組合の連合会及び中央会を含めた法人格（第4条）、区域（第7条）、設立（第14条）、設立の財務大臣認可（第19条）、定款の変更の場合の特別の決議と定款変更の財務大臣認可（第38条）、

組合員を規制する協定の財務大臣認可（第43条）、登記（第59条～第78条）等の組合活動に関する手続規定等を詳細に定めている。

また、定款変更は財務大臣認可（第38条）が必要で、組合の活動に対し、酒税の保全のための勧告又は命令（第84条）、事業報告書等の届出を義務付け（第87条の2）、組合役員の解任（第88条）、組合の業務等の改善（第89条）、解散（第90条）を命令することができる。

また、組合に報告を求め、組合に質問し、組合の事務所に立入検査をする（第91条）等が規定されている。

そして、命令等に違反したり、立入検査を拒んだりした場合には懲役、罰金、過料等の罰則を適用（第96条～第101条）することが可能となっている。このように、国税当局に強い指導監督権限が留保されている点で、公益法人関連法等で設立され、現在、国税庁に指導監督権限が全く無い法人会、納税協会等とは大きく一線を画している。

② 税理士法（昭和26年法律第237号）

税理士会についても、上記3(1)～③、④のとおり、税理士法は弁護士法等の士業法と法的構成はほぼ同じであり、資格取得、業務開始の法的構成も強制加入制（第18条、第49条の6）が取られていること、入会、退会での会の役割、措置について公権力性（税理士の登録拒否は最終的に国税庁長官に審査請求できる行為である。：第24条の2）が付与されている点でパラレルとなっており、税理士会も公共組合のような行政主体性は無いが、弁護士会等の士業組合と同様の公権力性を付与された士業組合と考えられる。

この税理士会業務の公共性を担保するため、税理士会（中央会を含む）は強制

設立され（第 49 条第 1 項、7 項、第 49 条の 3 第 1 項、第 49 条の 13 第 1 項、第 3 項）、区域（第 49 条の 3）が法定され、税理士会新設の場合の国税庁長官の認可（第 49 条第 2 項）、国税庁長官による総会決議の取消命令（第 49 条の 17）、報告の聴取、勧告、検査を行うことができる強い指導監督権限が国税当局に留保されている（第 49 条の 19）。公益法人関連法等で設立され、監督権限が国税庁には無い法人会、納税協会等と一線を画しており、税理士会との官民協力については、国税当局に法的根拠に基づいた指導監督権限が十分に確保されている。

こうした専門的職業の団体としては、戦前には医師会等の職業組合が公共組合とされ、行政主体性を認められていたが、戦後は公共組合から除かれている。

同様な法的規制が及ぶものとして、弁護士会、弁理士会、司法書士会、公認会計士協会、行政書士会がある。これらは強制加入制が取られていること、入会、退会等の措置については、公権力性が与えられている点で（弁護士法第 8 条、第 16 条、第 49 条の 3、司法書士法第 8 条、第 12 条、第 17 条）、公共組合性を見出すことができるとされている。

ただ、このような仕組みが作られる理由は、当該職業の公共性から来ており、その適正さの確保と、当該職業の遂行に関する自律性の要請を調和的に解決するためにあるとされ、この点から、これらは行政主体たる地位を有しないものと解されている。^{(214) (215)}

なお、「税理士会」に対する直接の指導監督ではないが、国税庁は税理士会を構成する「税理士」に対する懲戒処分等の権限も有している（税理士法第 43 条～第 48 条、第 48 条の 20）。上記①の酒類業組合ほどの強い指導監督権限ではない

が、酒類業組合の団体構成員に国税庁が免許制等で影響力を有しているのと同様に、税理士会の団体構成員に対して国税庁の影響力がある点では、団体構成員に対して全く影響力の無い法人会、納税協会等とは大きく一線を画している。

③ 納税貯蓄組合法(昭和 26 年法律第 146 号)

納税貯蓄組合は納税貯蓄組合法に基づき、納税資金の貯蓄を目的とし、個人や法人が一定の地域、職域や勤務先を単位として設立された団体であり、個別法に基づいて発足している点では、公益法人の設立に関する一般法である公益法人関連法等に法的基盤を持ち、指導監督権限が国税庁に無い点で、青色申告会、法人会、納税協会等と一線を画している。

ただし、酒類業組合法、税理士法のように個別法に基づいて法人格や業務目的を具体的には規定しておらず、納税貯蓄組合法に基づいて規約を税務当局に提出することで発足することが可能である弱い準則主義となっており、組合員の加入脱退も自由であり（第 2 条、第 10 条の 2）、強制加入制を採る税理士会と比較すると、会員数維持と組織維持の観点からは相当に緩やかな規定となっている。

また、税務当局は組合に対して質問だけができる（第 11 条 2 項）。以前、交付されていた補助金の使途に関連して質問検査権（第 11 条 1 項）が付与されていたが、上記 3（1）＝①に記載のとおり、補助金は昭和 54 年に廃止されているため、同権限を行使する可能性は事実上、消滅している。

終戦直後の社会経済の混乱と疲弊により、納税思想が低下した時期に国税、地方税を通じて租税の滞納が著しく増加する時期に多数の組合が発足して滞納の減少に大きく貢献したが、この法的構成

では、明治以降に国税当局が市町村交付金を梃子に育成してきた納税組合を戦時中には納税施設法で様々な強化をしていた時期と比べて、そうした前提の無い現在では、税務当局の法的な指導監督権は実質的に実効性を失っており、自主的な解散を止める有効な手段が法制的に無く、納税貯蓄組合の組織の維持は役員の属人的な公共奉仕の精神に依存するところが大きい。(なお、法的な対応では無い事実的な対応として、公共奉仕の精神を備えた地域の他の関係民間団体の支援を受けて、納税貯蓄組合が解散することなく、再生する事例も複数、存在している。)

□ 公益法人関連法（一般社団・財団法人法（平成 18 年法律第 48 号）、公益法人認定法（平成 18 年法律第 49 号））、特定非営利活動促進法（平成 10 年法律第 7 号）及び根拠法に基づかない任意団体

① 公益法人関連法制定の背景等

個別法に基づいて発足した酒類業組合、税理士会、納税貯蓄組合と異なり、青色申告会、法人会、間税会、納税協会に属する団体で法律に設立の根拠を持つ場合には、一般社団・財団法人法及び公益法人認定法⁽²¹⁶⁾に基づいており、間税会の 1 団体が特定非営利活動促進法に基づいて発足している他は法的根拠を持たない任意団体となっている。

公益法人関連法は、明治 29 年に制定された民法に基づく公益法人制度を根本的に見直し、公益法人に関する規定を民法から独立させ、社団法人又は財団法人の設立に関する認可主義を根幹とする主務官庁制度を廃止し、法人格の取得と公益性の判断を分離するものであり、平成 20 年 12 月に施行された。

これにより国税当局は主務官庁では

なくなり、法人会等への指導監督権限を喪失することとなった。

この当時、現在でも有力な関係民間団体である法人会は、国税当局が主務官庁でなくなることを憂慮して、当時、法人会内でも検討をしており⁽²¹⁷⁾、また、国税当局も法人会の検討会のヒアリングに出席していた。

このように法人会が懸念していた旧民法の主務官庁制度の廃止と公益法人関連法施行による国税当局の指導監督権限の喪失と影響力の低下、それまで密接に連携協調してきた協力関係への影響に関しては、公益法人制度改正に関連した総務省の報告書等を要約すると以下のような背景と、それによる影響が考えられるところである⁽²¹⁸⁾。

公益法人は民法の規定に基づき設立された民間団体であるが、国等から補助金等の交付を受け、あるいは契約により国や独立行政法人等から支出を受けて活動を行うなど、行政と密接な関係にある法人も少なくなかった。こうした公益法人の事務・事業は本来的には公益法人を活用することを通じた効率的な行政運営ひいては国や独立行政法人等の業務の簡素化等に資することを期待するものであったが、現実的には、主務官庁の天下り問題や、休眠法人や不祥事等の無駄や非効率が生じてきたことも否めないことから、橋本内閣時の「行政改革大綱」（平成 12 年 12 月 1 日閣議決定）において、「公益法人に対する行政の関与の在り方の改革」として公益法人に対する改革を進めることとされた。その後、「公益法人制度の抜本的改革に向けた取り組みについて」（平成 14 年 3 月 29 日閣議決定）により、公益法人制度について抜本的かつ体系的な見直しを行うこととし、これに基づく「公益法人制度

の抜本的改革に関する基本方針」(平成15年6月27日閣議決定)においては、公益性の有無に関わらず、準則主義(登記)で設立できる非営利法人制度を創設することとともに、公益性を有する場合の取扱等の主要な課題について検討の視点等を明らかにした。その後、これらを有識者により検討し、公益法人関連三法として法令化されている。

新たな公益法人制度においては、設立許可と一体であった公益性の判断が分離されることに大きな特色がある。まず、法人の設立については、これまでの認可主義に代わり、準則主義(登記)により簡便に法人(一般社団法人又は一般財団法人)が設立できることとされている。

そして、この公益法人認定法に規定された明確な基準によって公益性の認定を受けられるものが、公益社団法人又は公益財団法人となるが、公益性の認定は民間有識者からなる合議制機関の意見に基づき、内閣総理大臣又は都道府県知事が一元的に行うこととされ、従前の制度とは異なり、各省庁の影響から切断されることとなった。

② 旧民法の規定下における国税当局の指導監督権限

公益法人制度が導入されたのは明治29年に制定された民法(以下「旧民法」という。)からであり、旧民法制定時の公益法人制度においては、公益活動はあくまでも国が中心となって行うものであり、私人に公益活動を委ねるのは弊害があると考えられていたことから、私人による公益活動は国の保護の下で行わせるものとして主務官庁制度による指導監督権限が規定されていた。

「輓近公共心ノ発達及ヒ経済上ノ進歩ニ因リ法人ノ必要大ニ増加シ」、公益を担う

私人についての規定が必要となったことから、諸国の立法例にならって公益法人に関する規定を置いたものとされ、私人が行う公益活動は国の保護下で行わせるもの、いわゆる国家補助機能として考えていたと推察される。国家補助機能の考え方は税知識の普及、納税道義の高揚等の税務行政における官民協力の役割にも適合しており、国税庁も上記2(1)ニに記載のとおり、昭和39年2月18日付「税務協力団体の公益法人設立許可及び監督について」(事務運営指針)を発遣して、積極的に法人会等の関係民間団体の公益法人化を支援する方針を打ち出した。

これにより、法人会、納税協会の公益法人化が急速に進展したとされている。

この旧民法第34条において、「学術、技芸、慈善、祭祀、宗教その他の公益に関する社団又は財団であつて、営利を目的としないものは、主務官庁の認可を得て、法人とすることができる。」と規定された「主務官庁」としての国税当局の指導監督権限は以下のとおりであった。

- 設立の許可(旧民法第34条第2項)
- 定款の変更に対する認可(旧民法第38条第2項)
- 法人監事から法人の活動が定款に違反があつた場合における報告(旧民法第59条第3項)
- 主務官庁の一般的監督権(旧民法第67条第1項)
- 法人に対する監督上の必要な命令(旧民法第67条第2項)
- 業務・財産の職権検査(旧民法第67条第3項)
- 設立許可の取消(旧民法第71条)

更に、公益法人に対する指導監督は、旧民法第67条第1項において、公益法人の業務が主務官庁の監督権限に属することを規定するにとどめているが、

旧民法第 84 条により、指導監督が及ぶ範囲や具体的な指導監督の内容については主務官庁に委任することとされていた。

更に法人解散に繋がる設立許可の取消権限(旧民法第 71 条)まで主務官庁(国税庁)に与えており、国税当局は十分に指導監督権の行使が可能であった。

しかし、新しい公益法人関連法の制定によって主務官庁制度が廃止された結果、国税当局は指導監督権限を完全に喪失することとなった。更に、総務省の「平成 20 年公益法人に関する年次報告書」を踏まえて、規程等を実務的に検討した結果、関係民間団体に関して懸念される事項は以下が想定されるところである。

まず、旧民法における「公益事業」は、指導監督基準において対象とする事業を「不特定多数の利益の実現を目的とするもの」と規定しており、運用指針において、この不特定多数の利益については、「厳密に不特定かつ多数の者の利益でなくてはならないとの意味ではなく、受益対象者が当該公益法人の構成員等特定の者に限定されている事業を主目的とするものは、公益法人としては不適当という意味である」とされていた。

これにより、法人会が行う事業は、専ら会員企業を対象としたものであっても、管内の納税者であれば誰でも門戸が開放されて会員となれるため、公益事業とされていた。ところが、公益法人認定法に規定される公益目的事業は「不特定かつ多数の者の利益の増進に寄与するもの(公益法人認定法第 2 条第 4 項)」とされており、例えば、法人会の事業が公益目的事業とされるには、文言上は事業の対象者をより広範なものとしなければならず、実質的に会員企業のみを対象とした法人会の事業が、公益法人認定法に規定する公益目的事業となるか

は現在でも微妙なものがある。

更に、旧民法では、公益法人の定款変更は主務官庁の認可が必要であったが(旧民法第 38 条)、公益法人認定法(第 13 条)では、定款の変更は原則として届出制となっており、公益目的事業の種類又は内容の変更を伴わない限り、行政庁へ届け出ることのみで可能である(公益認定法第 13 条)。制度上は、関係民間団体が、定款等に記載している目的を典型的な公益と見られる地域美化活動のような事業にシフトする程度であれば、定款等の変更は容易に達成することができる。

法人会の運営上も公益事業目的が拡がり、会員以外であっても法人会活動によるメリットを享受できるのであれば、会費を払って会員となるメリットが弱まるため、法人会の魅力が低減して会員が減少し、組織の弱体化のベクトルが働くことが想定されただけでなく、税務行政に多大な貢献をしてきた自負心からくる失望感、新たな公益法人制度施行後は国税当局が法人会の主務官庁でなくなり、国税当局の認可団体であるというステータスの喪失感⁽²¹⁹⁾、それまで国税当局が行ってきた法人会に対するきめ細かな対応を受けられなくなる可能性、国税当局との接触が減少し、税に関する会員意見を当局に伝える機会が減少するといった懸念、更に、国税当局との協調関係の維持が可能かについて不安視する声も出されていたため、上述のとおり、公益法人関連法の制定、施行時には、法人会内において法施行後の法人会の在り方の検討がされていた⁽²²⁰⁾。

(参考) 独立行政法人関連法(独法通則法(平成 11 年法律第 103 号、酒類総研法(平成 11 年法律第 164 号))

酒類総合研究所⁽²²¹⁾（以下「酒類総研」という。）は、明治 37 年に酒類の醸造技術を研究する国の研究機関（醸造試験所）として東京都北区滝野川に設置され、平成 7 年に名称を醸造研究所に変更して広島県東広島市に移転した。

平成 13 年に公務員型の独立行政法人に移行し、平成 18 年に非公務員型の独立行政法人となっている。

「独立行政法人改革等に関する基本的な方針」（平成 25 年 12 月 24 日閣議決定）において、酒類総研は以下のとおり整理されている。

「①中期目標管理型の法人（独立行政法人）とする。②日本産酒類の輸出促進という新たな政策課題に対する取組等の業務の拡充については、中小企業に過大な負担とならないよう配慮しつつ、民間による応分の負担を求めるとともに、他の研究機関等との連携を強化する。③東京事務所については、施設の文化財的価値にも配慮した上で、廃止を含め組織・業務の抜本的な見直しを検討する。」

酒類総研では、この方針を踏まえて策定した、第 4 期中期目標期間（平成 28 年度から令和 2 年度）において、酒税の適正かつ公平な賦課の実現、酒類業の健全な発達に加え、日本産酒類の輸出促進や地域振興の取組といった政府の重要方針を達成するため、①酒税法、酒類業組合法の適切な運用のための取組、②酒類産業の振興のための取組、③酒類に関するナショナルセンターとしての取組を行うこととしている。

酒類総研は、財務省設置法第 19 条に定められた使命を達成する重要な任務の一つである「酒類業の健全な発達」を目的とする点で酒類業組合と類似点があるが、「国民生活及び社会経済の安定等の公共上の見地から確実に実施されることが必要な事務及び事業であって、国が自ら主体と

なって直接に実施する必要のないもののうち、民間の主体に委ねた場合には必ずしも実施されないおそれがあるもの又は一の主体に独占して行わせることが必要であるもの（以下この条において「公共上の事務等」という）を効果的かつ効率的に行わせる」ことを目的（独立行政法人通則法第 2 条）として、独立行政法人通則法（平成 11 年法律第 103 号、以下「独法通則法」という。）、個別法（酒類総研の場合、独立行政法人酒類総合研究所法（平成 11 年法律第 164 号、以下「酒類総研法」という。）の法的根拠に基づいて設立された法人であり、税務行政の物的、人的リソースを出資して発足した特別行政主体⁽²²²⁾である。

酒類総研は、独法通則法第 2 条にある「民間の主体」に委ねた場合には必ずしも実施されないおそれがある「公共上の事務等」を所管しているため、本稿で検討する官民協力の実施主体の民間法人（任意団体も含む）である関係民間団体とは、行政法の講学上、行政主体性の有無も含めて質的に異なる法人であり、本来なら本稿の考察の対象ではないが、既述したように、酒類産業関連の他の組織体の公益的性格のグラデーションを比較、検討した結果は以下のとおりである。

酒類総研は、酒税行政の目的の一つである酒類業の健全な発達に貢献する組織体であるが、非公務員型の中期目標管理法人であり、公務員型の行政執行法人ではない。

同じく酒類業の健全な発達に貢献する組織体として酒類業組合があるが、上記（1）イ①のとおり、設立当初は、酒税保全のため、「酒類の製造数量、販売数量、販売価格等の規制」、「酒類の原材料の購入数量、購入価格又は購入方法に関する規制、酒類の販売方法に関する規制等」、「再販売価格維持契約を通じて酒類の需給調整」が可能であり、酒税保全に関して、民のリソ

ース（人材、能力）で実質的に酒税行政を下支えして、補完する役割を担っていた。

また、平成 27 年に日本産酒類のブランド価値の向上や輸出促進の観点から全面改正された日本産酒類の地理的表示制度では、地理的表示使用管理委員会が表示対象酒類の品質と地理的表示記載の表示地域の酒類の特性との適合検査を所掌している。

管理委員会が表示基準に適合しない酒類の品質と認定した場合には表示ができなくなるため、適合審査は酒類生産者の営業の自由を表示基準に基づいて制限する「民」の業務となっており、地理的表示に関して地理的表示使用管理委員会が果たす機能⁽²²³⁾は「民」の能力で酒税行政を補完するものとなっている⁽²²⁴⁾。

そして、この酒類の品質検査は酒類総研の所掌業務でもあるため（酒類総研法第 11 条第 2 号）、地理的表示使用管理委員会の役割、機能との境界線は微妙なものとなっている。このように、酒税行政における関係民間団体（酒類業組合）等の官民協力は独立行政法人である酒類総研と遜色のない公益性を帯びていると高く評価されるものと考えられる。

また、独法通則法に基づいた行政の指導監督の程度も、行政執行法人以外は、府省大臣の包括的事務統括権も特殊法人に見られる主務大臣の一般的監督権も認められておらず、自立性の高い業務運営が確保されているとされるが、主務大臣である財務大臣が、法人の長及び監事の任命権（独法通則法第 20 条、以下、条号のみ記載）と解任権（第 23 条）、法人の業務運営に関しての業務方法書の財務大臣認可（第 28 条）、財務大臣による中期目標の設定（第 29 条）、

中期計画の策定と財務大臣認可（第 30 条）等の権限を有しており、間接的であるが、国税当局が相当程度の指導監督権を保持している。また、事後的にも報告及び立入検査（第 64 条）を行うことができ、違法行為等の是正・業務改善命令（第 35 条の 3）を行うことができるが、同じ独立行政法人でも、より国に近い公務員型の行政執行法人のように通常業務に関しての監督上の命令は行うことはできない（第 35 条の 12）。

一方で、酒類業組合法は制定当初は需給調整のためのカルテルまで認められた規制色が強い法律であり、役員の解任（酒類業組合法第 88 条）、組合の業務等改善（同第 89 条）や解散（同第 90 条）を命令することができる権限が税務行政側に認められており、国税当局の指導監督権限のレベルが酒類総研と酒類業組合では懸け離れたものとなっていない。酒類業組合の公的性格の高さを証する間接的情報となっており、本稿の考察対象である官民協力の外縁部（公益性が官に近接する官民協力の境界）を画すための参考になると考えている。

（２）関係民間団体との官民協力関係の今後の展望（小括）

イ 関係民間団体に対する国税当局の関与（概観）

上記の関係民間団体別の指導監督権限の有無、強弱を、下記の第 5 図で一覧化した（行政主体性が有り、独立行政法人通則法と特別法で設立された酒類総研は一覧表から除外している。）。

(第5図) 国税庁の関係民間団体に対する指導監督権限レベルの比較検討

国税庁の任務の区分		関係民間団体名	指導監督権限根拠法	指導監督権限の強弱 (権限が無い場合含む)	定款の変更や解散を 抑制する権限の有無
【 国税庁の任務 】	1 内国税の適正かつ公平な賦課及び徴収の実現				
	(1) 納税環境整備	納税 指導 者の 高 揚 青色申告会 法人会 間税会 納税協会	一般社団・財団法人法 公益法人認定法 特定非営利活動促進法 根拠法無(任意団体)	(指導監督権限無し) ※一般社団・財団法人法、公益法人認定法、 特定非営利活動促進法の所管官庁は内閣府 又は都道府県であり、任意団体は、そもそも 法的な根拠が無い。	(変更認可等の権限無し) ※一般社団・財団法人法、公益法人認定法、 特定非営利活動促進法の所管官庁は内閣府 又は都道府県であり、任意団体は、そもそも 法的な根拠が無い。
		申告・納 税手 続支 援 納税貯蓄組合	納税貯蓄組合法	○準則主義で発足 (第2条、第10条の2) ○質問権(補助金交付があれば、質問 検査権があるが、現在は実効性無し。) (第11条)	○準則主義で規約を提出するだけで、 発足自体が可能で、変更認可の規定無 し。(第2条、第10条の2) ○解散は届出のみで成立し、国税庁に 解散を止める法的な権限無し。
	(2) 適正・公平な 税務行政の推進		-	-	-
	2 酒類業の健全な発達	酒類業組合	酒類業組合法	○設立は財務大臣認可が必要 (第19条) ○組合役員の解任(第88条)、組合の 業務等の改善(第89条)、解散(第90 条)を命令することが可能 ○質問検査権、検査忌避等に罰則 (第91条、第98条3項)	○総会の決議(組合員の半数以上が出世し、 議決権の3分の2以上)により、定款の変更と 解散が可能 (第38条、第53条、第83条) ○定款の変更は財務大臣認可 (第38条3項)
	3 税理士業務の適正な 運営の確保	税理士会	税理士法	○設立は法律に基づいた強制設立 (第49条第1項、7項、第49条の3第1 項、第49条の13第1項、3項) ○質問検査権、検査忌避等に罰則 (第49条の19、第62条2項)	○総会の決議により、会則変更が可能 (第49条2第3項、第49条の8、第49条の14第 2項、第49条の15) ○総会決議取消の財務大臣命令 (第49条の17)

上記第5図のとおり、酒類業組合、税理士会に対してはともに国税庁が十分な指導監督権限を有しており、税理士法、酒類業組合法の立法目的を没却するような定款の変更を行うことは困難である。

一方で、上記第5図のグレーの着色部分のように、青色申告会、法人会、間税会、納税協会の公益法人関連法上の所管官庁は内閣府か都府県であるため、所管官庁の意向を反映する、あるいは税務行政との信頼関係、精神的紐帯が消滅した場合には、当該団体が自発的意志で定款を変更して税務行政以外の事業内容にシフトする事態が生じて、国税庁に防止する法的権限は無い。

ただし、定款の変更は当該法人の性格を変容させるため、平成20年の公益法人関連法施行前の国税当局が主務官庁時の団体幹部が現役の場合や当該幹部が引退しても現役幹部との間に信頼関係が存続している限りは、変更は事実上、非現実的であると考えている。この推論に至る過程と根拠を、

定款変更(事業内容の変更)の法制度上の成立要件を踏まえて提示する。

□ 法制度上の国税庁の指導監督権限の現状

まず、公益が認定されていない一般社団法人は、公益の有無は問われず、非営利目的であれば、準則主義によって設立され、設立後の定款変更にも行政の関与は無い。

一般社団法人は、社員総会に総社員の議決権数の過半数を有する社員が出席し、出席した当該社員の議決権の3分の2の議決で定款変更が可能で(一般社団・財団法人法第49条第2項、第146条)、一般財団法人は議決に加わることでできる評議員の3分の2以上の議決で定款の変更が可能であり(一般社団・財団法人法第189条第2項、第200条)、後は届け出をするだけで定款変更が可能である。

ただし、公益認定を受けた公益社団法人、公益財団法人の定款変更は、公益目的事業の種類又は内容の変更を伴う場合は、行政

庁の認定が必要となるため（公益法人認定法第 11 条）、既に公益目的事業に税務行政に関する官民協力内容で認定を受けていれば、若干、変更のハードルは高くなる。

この記述のイメージが湧き易いように、公益法人 Information⁽²²⁵⁾から、実際の関係

民間団体の公益認定の状況をサンプル的に抽出して俯瞰してみたい。

下記第 7 表は、サンプルとして全国法人会総連合と麹町法人会を選定して、「公益事業の種類」、「公益目的事業の内容」と「定款の目的」を列記したものである。

（第 7 表）公益財団・社団法人の「公共事業の種類」、「公益目的事業の内容」と「定款」の記載内容比較表

●公益財団法人：全国法人会総連合	
公益事業の種類	18. 国政の健全な運営の確保に資することを目的とする事業 19. 地域社会の健全な発展を目的とする事業
公益目的事業の内容	○法人の行う税知識の普及や納税意識の高揚に資する活動など法人会の目的の達成のための各種事業の助成事業 ○税を巡る諸環境の整備改善等を図るための事業 ○地域の経済社会環境の整備改善を図ることを目的とする事業
定款第 3 条	本会は、我が国各地で活動する法人会と連携し、税知識の普及、納税意識の高揚に努め、税制・税務に関する提言を行い、もって我が国における適正・公平な申告納税制度の維持・発展と税務行政の円滑な執行に寄与すると共に、我が国各地における企業活動の活性化と社会の健全な発展に貢献することを目的とする。

●公益社団法人：麹町法人会	
公益事業の種類	18. 国政の健全な運営の確保に資することを目的とする事業 19. 地域社会の健全な発展を目的とする事業
公益目的事業の内容	○税知識の普及と納税意識の高揚並び税の提言に関する事業 ○地域企業の健全な発展に資する事業の整備改善等を図るための事業 ○地域社会への貢献を目的とする事業
定款第 3 条	この法人は、税知識の普及、納税意識の高揚に努め、税制・税務に関する提言を行い、もって適正・公平な申告納税制度の維持・発展と税務行政の円滑な執行に寄与するとともに、地域企業と地域社会の健全な発展に貢献することを目的とする。

公益法人認定法第 2 条第 4 号別表において、23 種に限定されている公益事業の種類に「税務行政」に関するものは無い⁽²²⁶⁾ため、上記第 7 表の実際の法人会の届出を見れば明らかなように、公益事業の種類だけでは、もはや税務行政の関係民間団体とは認識できない状況であり、公益目的事業の内容の一部と定款に至って初めて関係民間団体と認識できることとなる。

この届出の記載であれば、公益事業の種類、内容を変更せず、税務行政以外の

事業に実質的にシフトすることは容易であり、税務行政に関係ない公益事業にシフトしても、税務行政には利害得失の無い所管官庁（内閣府、都道府県）が変更の抑制を指導する可能性は無いと考えられる。

こうした懸念に対して、公益法人関連法の施行後においても関係民間団体との協力体制を維持するための処方箋としては、それまで主務官庁制度の下で、個別の協力項目を定めずに国税当局と関係民間団体が包括的な協力関係にあった状況から、公益

法人関連法が施行された平成 20 年前後頃に行政法の新たな一分野として議論され始めていた公私協働論（本稿の 168～170 頁）や、行政が公益事業毎に民間組織体と契約を結んで協力する「行政契約」を参考として、国税当局と関係民間団体の個別の事業毎の協力関係への移行も選択肢として理論的には在り得たと思われるが、結果として移行することは無かった。

ハ 信頼関係に依拠した官民協力関係

逆説的ではあるが、もともと法的根拠の無かった任意団体には法制度上の所管官庁は無く、税務行政と信頼関係が維持されていれば、国税当局に指導監督権限は無くとも官民協力は維持可能であり、実際に現在も官民協力関係は維持されている。

推測ではあるが、国税当局に主務官庁としての明確な指導監督権限があった時点においても、ほとんど大半の関係民間団体に対して指導監督権限など行使することなく、信頼関係に基づいて官民協力が行われきた経緯があったと思われる。個別事業ごとに行政契約を結ぶ煩雑さや手間の問題以前に、国税当局側から行政契約の締結を要望すると、自発的な官民協力の具体的な個別事業毎に逐一契約書を交わすこともなく、長年に渡って包括的に無償で奉仕してきた関係民間団体からしてみれば、権限の切れ目が縁の切れ目になるとして、行政側が団体をパートナーとして信用していなかったと誤解と不信感を生じかねない危険性があるため、団体に対して個別事業毎に行政契約の締結を行政側から要望することは、行政的に取り難い選択肢だったと推察される。

結局、こうした新規対応を打ち出すことなく、新法に基づいた公益社団法人、公益財団法人に移行し、上記第 7 表にあるように、法人会等が公表する「公益事業の種類」、「公益目的事業の内容」の文言だけを見れば、

ば、公益法人関連法施行直前において、同法の施行後は関係民間団体と国税当局との関係が希薄になり、税務行政への協力が他の公益事業にシフトしかねないと懸念したとおりの届出状況となっている。ところが、公益法人関連法の施行後も上記 4 団体（青色申告会、法人会、間税会、納税協会）との官民協力は維持されており、本稿冒頭に記載のとおり、現在も税務行政において重要な役割を担っている。

法制上の指導監督権限が無い場合、この現状を法理論から説明するのは困難であり、この場合も行政上の経緯論と人的アプローチから導き出す方が容易である。税務行政への貢献を目的として関係民間団体が発足した経緯があり、それを無視して税務行政以外の公益事業にシフトすることは、そもそも団体発足の理念と存在意義を失わせることになる。

関係民間団体発足時の理念、目的を凝縮したものが定款の目的と事業であり、それを変更することは団体発足の理念を否定することになり、発起人の理念と活動の歴史のバトンを受け継いだ者にとっては、非常にハードルが高いものになると思われる。更に長年の官民協力関係により培われてきた税務行政との一体感、官民協力の関係者間で育まれた共感等の精神的な紐帯がハードルとして加わることとなる。

ここに本稿において、官民協力の継続的な実施主体としての関係民間団体の組織体そのものを重視する理由がある。団体発足当初の発起人の公共奉仕の精神と理念が、定款に凝縮され、その定款の組織継続の枠組が団体発足時の精神のバトンをリレーする「装置」として機能しており、それが制度上の定款変更の容易性と危うく共存しているという厳しい現実を深く再認識した真摯で丁寧な関係民間団体への対応と姿勢が国税当局に求められているのである。

(上記6(2)ロ④参照)

8 税務行政における官民協力の行政法学上の位置付け(私見)

(1)「官民協力」の税務行政上の位置付け

日本の税務行政に存在する「納税道義の高揚を目的とした官民協力」は、上記2(2)「官民協力と関係民間団体の概念の整理(小括)」、上記3(2)「戦後の税務行政における官民協力の状況(小括)」及び上記4(2)「海外の税務行政における官民協力の状況(小括)」において、海外に例の無い日本固有の行政上の現象であり、「制度論」や「法理論」に起因するものではなく、民のリソース(人材、能力)も活用したいとの行政上の判断(立法を含む)や意図、それに呼応する民間篤志家の公共奉仕の精神の「幸運な融合」に起因して官民協力が誕生した「行政上の経緯論」以外に、根拠、淵源を把握することはできなかったと小括した。

「制度論」や「法理論」に官民協力の根拠、淵源を求められないとしても、税務行政における官民協力は、官の限られたリソースを民のリソース(人材、能力)を活用し、民の無償奉仕で補完してきた稀有な現象として実在しており、正に「税務行政の運営は、ひとり税務署側の施策のみをもつてはその十全を期し得ないものがあることに鑑み、その円満な運用を期するために協力を求める」対象として、国税当局は関係民間団体に対して税務行政への貢献活動を求めてきたものである。

こうした税務行政における官民協力の位置付けは、本来は「官」が担ってきた税務行政の一部を「民」が協力して共同で担う公益的活動であり、この行政上の実質について、行政法の講学上の視点からの考察を試みたい。

(2)関係民間団体の官民協力の行政法学上の位置付け

官民協力の実施主体である関係民間団体に

は上記7「国税当局と関係民間団体の官民協力関係の在り方」において検討したとおり、行政主体性は無いため、関係民間団体は組織体としては行政的な責務を負っていない。

次に、関係民間団体は、行政側の要請に対して、貢献活動の内容を限定、固定することなく、臨機応変に広範な納税環境整備の関連事務に包括的に協力してきた。

更に、原則として「無償奉仕による公益活動」であり、いわゆる「指定法人」として行政から「指定」された「特定」の行政関連事務を「有償」で受託して実施するものではない。

一方、明治以降、旧民法の規定で認可されていた公益法人は主務官庁制度の下で設立認可、指導監督等が行われていたが、民法の公益法人制度は様々な問題が指摘され、民間人の公益活動の現状への適応が求められていた。

まず、活発化していた非営利的で公益的な活動をするボランティア活動をはじめとする市民の自由な社会貢献活動の健全な発達を促進することを目的に、民法の特別法として「特定非営利活動促進法」(以下「NPO法人法」という。)(平成10年法律第7号)が平成10年に制定(同年12月に施行)され、法人格を持たせて法人名の下に取引を行うことが可能とすることで、団体に対する信頼を高めるメリットが挙げられている⁽²²⁷⁾。

このNPO法人法に基づいて設立された関係民間団体としては、間税会に1団体が存在している。次に、政府の行政改革に伴う官から民への大きな流れの中、「競争の導入による公共サービスの改革に関する法律」(以下「市場化テスト法」という。)(平成18年法律第51号)が施行された。同法は「実施を民間が担うことができるものは民間にゆだねる」(同第1条)こととし、行政機関が行う業務を簡素・合理化する一つの手段で公共サービスの質の維持向上・経費節減等を図る方法として、官の世界に競争原理を導入し、

官における仕事の流れや公共サービスの提供の在り方を変える取組である。この背景には民間にできることを官が独占しているとの批判や財政赤字が膨らむ中で公的サービスをもっと効率化すべきといった議論があったことが背景となっている。(228) (229)

一方、税務行政においては、関係民間団体が担う官民協力は原則として無償奉仕であり、対象となる行政事務を入札等で落札した民にアウトソーシングし、その費用として国費が支出されている市場化テスト法による事例とは質的に異なっている。

更に、上記 7 (1) ロに記載したとおり、平成 18 年に公益法人関連法が制定、平成 20 年 12 月に施行され、旧民法の主務官庁制度が廃止された。これにより準則主義となり、民間組織体の設立を容易にして、公益性は別途、認定される方式に移行している。

この公益法人関連法施行後は、国税庁は主務官庁ではなくなり、指導監督権限を喪失しているため、関係民間団体の自主性、ボランティア性が主務官庁制度当時より更に高まっている。

このように、税務行政における官民協力は他の行政分野の民の行政貢献に比べて、自主性、ボランティア性が高く、強いて挙げれば、NPO 法人法に基づいた特定非営利活動法人の活動が最も近いものと考えられる。

(3) 新たな視点（公私協働論）による官民協力の検証

この平成 18 年の公益法人関連法、市場化テスト法の制定の前後から、民の行政貢献活動に関して、地方公共団体においても、市民の公益活動を行政が支援する取組が始まり、地方公共団体は、こうした取組を「市民協働」と呼称して、活動指針を策定、公表し、市民から申請があった場合に公益性や必要性が認められる場合には、経済的な支援等を実施している。

地方公共団体が策定、公表した指針においては、本稿で把握した範囲ではあるが、市民との「協働」を、「共通の目的に向かって、対等の立場で官と民が補完し合い、協力・連携する」と定義されている⁽²³⁰⁾。

この定義は、関係民間団体の官民協力が自主性、ボランティア性が極めて高い行政貢献活動として、官民対等のパートナーの関係の実質に相応しいとした本稿の冒頭での官民協力の定義⁽²³¹⁾に最もフィットする定義振りと考えている。

また、行政法の講学上でも、ほぼ同時期に、「公私協働」に関する研究が複数発表されるようになっており、上述した地方公共団体の「市民協働」の取組とおおむね同様の内容となっていた。ここで、公益法人関連法施行前後における行政法学上の研究成果や地方自治体の実務的な取組みを踏まえて、以下、何点か要約して紹介する。

まず、山本隆司は、「公私協働」を、「組織を構成する主体により区別される『公』的組織と『私』的主体が共に『社会管理機能』の事務（任務）を担うことを認めた上で、二分はできない多様な事務（任務）の性質に応じて、公的組織と私的主体がどのように事務（任務）を分担すべきか、そして両者がどのような組織・手続の態様で事務（任務）を遂行すべきか（国が事務の遂行にどのような態様で『関心』を向けるべきかも含む。）を考究する理論である」としている⁽²³²⁾。「公私協働」は法律用語ではなく、学術論文や行政契約の実例において、個々に定められているものであるが、関係民間団体の官民協力は、正に『公』的組織と『私』的主体が共に『社会管理機能』の事務（任務）を担うことを認めた上で、二分はできない多様な事務（任務）の性質に応じて事務を共同して分担している。本稿では官民協力の誕生と存在の背景、根拠等を行政上の経緯論から解明を試みてきたことから、本稿の主目的とはならないが、

関係民間団体が担ってきた官民協力の行政法学上の位置付けは、この公私協働論が最も質的に適合していると考えている。

次に、公私協働は行政のどのような行政局面において生じる現象として認識すべきであろうか。吉村良一は、原田純孝の論文⁽²³³⁾を引用し、「公私協働には、『行政が手を引き、その関与を縮小・後退させていく部分を、私的主体やNPOなどが受け止め』ていく局面と『自発的に組織された私的主体やNPOなどがむしろ積極的に行政に関与し、参加・発言していこうとする局面との双方があり』、前者の局面については、『一方では、国および地方公共団体の財政危機と支出削減、まがりなりにも整備されてきた福祉国家的諸制度の見直し、その背景でもある経済のグローバル化・市場化と規制緩和・構造改革、公的主体が関与してきた事業活動の民営化・民間開放などの言葉に示される、国家・経済・市場の大きな変容がある』としているが、『他方には、社会のなかでの地域住民組織やボランティア・NPOなど多様な市民団体の活動と力量の拡大があることも確かであり』(原田はこれを「市民社会の成熟」と呼ぶ)、そのことが同時に、後者の局面の展開にもつながっているのである。」としている^{(234) (235)}。

これらの講学上の成果である公私協働の概念の2区分を参考として、本稿でも前者すなわち行政が手を引き、その関与を縮小・後退させていく部分を私的主体やNPO法人などが受け止めていくとする局面を第1のアプローチとし、後者、すなわち自発的に組織された私的主体やNPO法人などがむしろ積極的に行政に関与し、参加・発言していこうとする局面を第2のアプローチと整理して、以下、考察する。

この概念整理を踏まえて、今まで検討、小括した官民協力の行政的な実質と突合させると、まず、第1のアプローチは、上記(2)の市場化テスト法導入の背景にあった、行政

機関の業務の中から一定の事務を「官から民」にアウトソーシングし、民に対して通常は国費を支出して、効率化する方向性と一致するものである。ところが、税務行政における官民協力は、市場化テスト法施行の遥か以前の明治期における税務行政の制度設計段階において、官が民の協力を求めたのが始まりであり、もともと官が担っていた業務を縮小・後退させていく局面で生じた現象ではない。

更に、現在では原則として無償奉仕の行政貢献活動となっている点でも異なっている。

第2のアプローチは、地方公共団体で取り組み事例のある「市民協働」の行政的な実質に適合するだけでなく、本稿で考察したとおり、国税当局に指導監督権限が無いにも関わらず、自発的に税務行政へのロイヤリティを維持し、無償奉仕で協力し続けてきている関係民間団体は、正に自主性、ボランティア性が高く、官民対等のパートナー的な関係の重要な要素である「原則として無償奉仕」で関係民間団体が担ってきた官民協力の実質に適合している。

ただし、「市民協働」は通常、地方公共団体から何らかの公的助成があるが、現在の税務行政における「官民協力」は原則として無償奉仕である点で「市民協働」とも異なっており、正に畏敬すべき「公私協働」と高く評価されるところである。この官民協力の高邁な公共奉仕の精神に基づいた行政貢献活動に対して、本稿では「官民協働」との独自性を持った表現を捧げて、敬意を表したい。

9 税務行政における官民協力関係の今後の在り方

今までの全ての小括を踏まえた上で、税務行政における官民協力関係の今後の在り方について総括する。上記1に述べたとおり、平成30年通達と平成31年通達の基本的な考え方と、本稿で検討・考察した方向性は整合性が取れ、ほぼ軌を一にしているため、

両通達の枠組みを土台に上記の検討結果を加味して、税務行政における今後の官民協力の在り方を提案したい。

(1) 基本的な考え方(平成 30 年通達を中心として)

まず、平成 30 年通達の基本的考え方に記載のように「国税庁としては、昨今の税務行政を取り巻く環境が一層厳しさを増す状況を踏まえ、納税者の自発的な納税義務の履行を適正かつ円滑に実現していくために、国家公務員倫理法等の規程を遵守し適切な関係の維持しつつ、従来以上に団体との連携・協調を図っていく必要がある。」こととなる。

そして、官民協力により、民のリソース(人材、能力)を活用して税務行政(国税庁の3大任務)の円滑な執行を図る観点からは、平成 30 年通達に明記された、青色申告会、法人会、間税会、納税貯蓄組合、納税協会に加えて、『国税庁事務年報』、『国税庁 50 年史』で記載された税理士会、酒類業組合も同列の団体として敬意を表して対応しつつ、一層の連携・協調を図ることが望まれる。

ただし、上記団体以外の組織体でも適正な申告納税制度の実現や税知識の普及等を図るための啓発活動に取り組み、税務行政の円滑な執行に寄与する役割を果たし、その行政上の実質(官民協力による税務行政の円滑化)が同じである場合には、平成 30 年通達の対象団体の拡充規定を踏まえて、上記団体と同様の対応に努める。(関係民間団体の属性の評価区分は上掲の第 1 図参照)

(2) 表彰制度(納税表彰事務運営指針：平成 31 年通達)

イ 納税表彰(「納税表彰の実施について」平成 12 年 徴管 5-5 他)

上記 3 から 6 及び 7 で小括したとおり、納税環境整備、特に納税道義の高揚に関して、官民協力により税務行政に貢献する

関係民間団体は、海外に類例の無い日本の税務行政固有の存在であり、法律上の所管官庁ではない国税庁には指導監督権限が無いにも関わらず、税務行政へのロイヤリティを保って官民協力を継続している。

このような奇特定の団体に対しては、その長年にわたる一貫した貢献を労い、敬意を表するため、少なくとも顕彰制度が必要と考えられる。この観点から、現在の納税表彰制度は、関係民間団体の青色申告会、法人会、間税会、納税貯蓄組合、納税協会を対象としており、本稿における考察の方向性と軌を一にしている。

しかしながら、今後、団体の世代交代が進み、国税当局が主務官庁であった時代を知らない世代の団体役員にシフトしていくこととなるため、引き続き当該関係民間団体の税務行政へのロイヤリティを確保し、官民協力を維持していくためには、税務行政に他に有効な手段は無い以上は、ますます顕彰制度の重要性が高まっていくこととなると考えられる。

したがって、行政的に可能な範囲で表彰内容を充実していくべきであり、その意味で、一度は中止になった皇居特別拝観が平成 30 年度から再開したことは、この方向性に沿うものとして高く評価される。

ロ 感謝状贈呈(平成 31 年通達：官総 7-40 他)

上記イのとおり、顕彰制度の重要性は高まっていくと考えられるが、平成 30 年通達では、関係民間団体の範囲を拡充する規定を設けている。

主要な関係民間団体と同水準の官民協力の行政貢献活動をする組織体についても、その税務行政への貢献に報いるために、顕彰制度の対象とすることは行政的に妥当と思われることは既に述べたところである。

ただし、納税表彰の対象者は、昭和 26

年度の表彰が開始された当初は市町村等の完納表彰、昭和 48 年度以降から納税道義の高揚に資する活動等を評価する関係民間団体役員に徐々にシフトし、平成 12 年度に、租税教育関係者と税務広報関係者に拡大されるなど、表彰対象者を変更しているが、昭和 26 年から納税表彰者が増加、累積しており、表彰の垂直的公平（異なる年度の表彰者間の公平）、水平的公平（同年度の表彰者間の公平）に配慮する必要がある。この公平のバランスを失うと表彰制度自体の権威が保てなくなるため、拡大は慎重に行うべきと考えられる。

その観点から、顕彰制度の対象者を拡大するため、別途、平成 31 年通達により、「納税思想の高揚等に資する活動を通じて顕著な功績を挙げた個人、法人又は団体で感謝の意を表するにふさわしいと認められる者」に対する国税庁長官感謝状制度が開始されたことは、納税表彰の権威を保ちつつ、顕彰制度を弾力化して対象者を拡大しており、高く評価されるものであり、今後も同様の取組が望まれるところである。

（３）関係民間団体に対する職員意識の醸成 （平成 30 年通達：官総 7-18 他）

平成 30 年通達では、関係民間団体と日頃、接する可能性がある職員に対して、関係民間団体の活動が納税者のコンプライアンスの維持・向上のためには非常に重要であり、税務行政を取り巻く厳しい環境の中、これまでの団体の税務行政への貢献に敬意を表しつつ、従前以上に団体との連携・協調を図っていく必要があることを説明し、職員の関係民間団体に対する意識を醸成することを指示している。

税務行政の執行の円滑化を図るため、長年にわたる関係民間団体のリソースを活用した税務行政に対する貢献に敬意を表することは、当然の行動であるが、それを全職員に対して

明言した方向性は高く評価されるところである。

また、同通達では青色申告会、法人会、間税会、納税貯蓄組合、納税協会の活動内容をコンパクトにまとめた資料（通達の別紙 5-1 から 5-5）等で職員に説明することを指示している。更に、「連携・協調策シート」（別紙 1）、「連携・協調策の取組状況表」（別紙 2）、局署のベストプラクティスを全国で共有化するための「有効施策紹介シート」（別紙 3）、「連携・協調策の取組状況の一覧」（別紙 4）の様式を使用して一覧性を持たせてデータベース化に努めていくなど、税務行政として、初めて組織的、継続的な関係民間団体対応を局署に指示しており、画期的な取組方針と高く評価される。

上記 7(2)で小括のとおり、国税庁が所管官庁では無くなり、指導監督権限が無いにも関わらず税務行政へのロイヤリティを保って官民協力を継続している団体には丁寧な応接態度が特に必要不可欠と考えられるところ、国税庁が全体として、その姿勢を示すことこそが必要不可欠である。そして、感謝と敬意を伝える効果が生じるまでに時間を要する顕彰制度に頼るのではなく、日常的な職員の応接態度が関係民間団体の国税当局に対する印象を大きく左右し、官民協力へのモチベーション維持に大きな影響を及ぼすことを同通達は的確に認識しており、局署において、職員の関係民間団体への敬意を醸成するため、今後も組織的に同通達の実現に真摯に取り組むべきである。

なお、同通達の別紙 5-1 から 5-5 の資料は定性的な文章表現であり、別紙 4 の連携・協調策の取組状況の一覧性はあるが、網羅的、総花的に記載されているため、関係民間団体の税務行政への貢献度を、職員の実感が湧きやすいよう、例えば、税務調査の増差所得（税務調査による当初申告漏れ所得金額の増加分）のような金額ベース、または

事務量換算ベースで表現する等、数値的に定量化する工夫も必要かと思われる。

例えば、下記のように、所得調査委員会の関連で上記5(1)ハ③で試算したような定量的アプローチで、関係民間団体の官民協力の行政貢献度合いを可視化して認識させる視点も必要かと感じられるところである。

① 事務量換算ベース・アプローチ（例）

本稿では、関係民間団体を中心とした日本の税務行政の官民協力の稀有さを確認したが、関係民間団体の行政貢献活動は、いわゆる「手弁当」の無償奉仕であり、その構成員が官民協力に要した時間（人手）は行政貢献そのものと見做すことができる。

これを可視化する手法として、行政機関の定員算定の方法、すなわち行政需要を「事務量」換算し、これを基礎計数として、必要な定員を算出する手法が考えられる。

この切り口で行政貢献活動を評価することには訴求力がある。

例えば、平成30年度の租税教室の派遣講師件数は合計で43,336人であり、そのうち税理士と関係民間団体構成員の合計は24,473人となっている。以前は租税教室の開催件数の大部分を職員が担当していたが、平成26年度に租税教育関係省庁等推進協議会（構成メンバー：総務省、文部科学省、国税庁、日本税理士会連合会）が発足されて以降、関係民間団体関係者の租税教室講師への派遣数は順調に増加している^{(236) (237) (238)}。

関係民間団体による講師派遣の実質は、民の人材リソースを活用した租税教育事務への事務量（人手）の提供である。

租税教室開催は資料作成、事前準備等で最低でも2～3日は必要であり、これを事務量換算（人日ベース）すると、48,946人～73,419人日となり、定員1人当たりの想定稼働日数は年間220人日程度であるた

め、これで上記日数を除すると、少なくとも年換算222人～333人日分の人員換算となる事務量を関係民間団体から支援されている計算になる。それ以外にも、「税を考える週間」の共催事業の運営、税制改正説明会への参加者勧誘等の行政貢献活動全般に従事する団体構成員の「人手」も相当なものとなり、これらの行政貢献活動も年換算での定員相当数は全体では多大なものになると考えられる。

② 人件費換算ベース・アプローチ（例）

上記①の「手弁当」での関係民間団体構成員の無償奉仕の行政貢献活動は、事務量ベースで換算する以外にも、人件費換算（公務員給与ベース、団体の構成員の給与ベース）、機会費用換算等による定量的な仮定計算が可能と考えられる。なお、その場合には上記の租税教育等のように明らかに税務行政に貢献する事務に従事している以外の団体役員の庶務的な関係民間団体事務への従事日数に関しては税務行政対応分の按分計算が必要となるが、合理的な試算は可能と考えている。上記①のとおり、事務量換算ベースで相当量が見込まれることから、人件費換算ベースでも相当金額の推計が見込まれるところである。

こうした人件費換算ベース・アプローチでも十分に可視化が可能と考えられる。

ただし、通常、関係民間団体の構成員（特に団体役員）は地域の有識者、有力者であると思われる。その場合、団体構成員の地域における影響力等の属人的な能力値は高いものとなり、そうした定性的であるが効果が確実に存在する重要な個別事情を捨象した単純な1人日ベースの評価は実態を完璧に表すものではない。従って、換算結果に対して不測のリアクションが生じて、関係民間団体の公共奉仕の精神に水を差す事態も想定されることから、実際の評価、

感謝と敬意を表するスタンスとしては、こうした関係団体の定性的な貢献も含めた総合的なものとすべきであり、上記のような定量的なアプローチは、あくまでも国税当局内の職員が関係民間団体に対する感謝、敬意の醸成に資する参考指標として提案するものである⁽²³⁹⁾。

(4) 国税当局幹部のリーダーシップの重要性

関係民間団体対応は通常は国税当局の幹部の役割（責務）であり、職員の意識の醸成は幹部の率先垂範とリーダーシップが重要となる。

局署幹部職員はマネジメント業務で多忙と推察されるが、来署する関係民間団体役員等に対する自身及び職員の真摯な敬意の醸成が必要であり、上記（3）のような定性的、定量的な評価を活用して醸成することも取り敢えず可能であるが、相当に衰弱した関係民間団体もあるため、現在の会員数、活動状況だけにフォーカスして評価するのではなく、本稿で考察したとおり、税務行政の官民協力における官民双方の先人達の理念と善意と知恵と努力が過去において幸運な融合をして、それが現在まで継承されてきた税務行政における官民協力の歴史の重み、関係民間団体の数値化しにくい貢献、明治期から税務行政を支え続けた官民協力へのロイヤリティ継続の重みに対して、畏敬と感謝の念を持つことが、国税当局幹部職員自身の意識の醸成の有効な手段となり、説得力を持ったリーダーシップの発揮にも資するものと考えられる。

また、関係民間団体の官民協力以外にも、局署固有の個別の施策として、例えば、商工会が記帳指導を実施し、租税教育推進協議会⁽²⁴⁰⁾（大半の協議会に関係民間団体が関与）が租税教室を新規開拓して、納税環境整備に貢献する等、関係民間団体と類似の行政貢献活動をする組織体が存在している。

また、地理的表示に関して地理的表示使用

管理委員会が担う地域の酒類の特性と表示を希望した製品の適合検査は民のリソース（人材、能力）で原産地表示の適正性を確保することで、税務行政（酒類業の健全な発達）に貢献しており⁽²⁴¹⁾、官民協力の実質を備えている。所掌する管内事情等を踏まえて、こうした官民協力の実質を備えた民のリソース（人材、能力）と公共奉仕の精神を虚心坦懐に評価し、大局的な見地から新たな官民協力関係を創造することが望まれる場合には、特に国税当局幹部のリーダーシップの発揮が必要とされるところである。

（中長期的視点を踏まえた関係民間団体との信頼関係構築の重要性については、上記「6(2)ロ④」、「7②ハ」参照）

10 おわりに

国税庁の3つの任務の中心である「1 内国税の適正かつ公平な賦課及び徴収の実現」を達成するために重要な方針として「(1)納税環境の整備」があり、その重要な施策として、納税者への税制改正等の周知、児童生徒への租税教室開催があるが、それら施策に関して、関係民間団体が重要な役割を果たしており、その貢献が無ければ納税環境整備は覚束ないと言っても過言ではない。このように税務行政には欠かせない重要な実在でありながら、関係民間団体が誕生、再生し、日本の税務行政に貢献し、その存在が日本の税務行政に固有の実在となっている現象、税務行政が指導監督権限を喪失しても、その奇特かつ高邁な公共奉仕の精神に裏打ちされた関係民間団体の税務行政へのロイヤリティが持続している現状を法理論的、制度論的に説明するのは極めて難しいものがある。

本稿では、こうした関係民間団体の行政貢献活動の誕生、再生と実在を、歴史的な事実関係をトレースして考察した結果、いわば消去法的に、税務行政の過去のある時点において、官の行政上の判断（立法を含む。）と

意図があり、民間篤志家の公共奉仕の精神が「幸運な融合」をして官民協力が誕生したとの「行政上の経緯論」を説明の根拠として提示することとなったが、こうした間接的な事実の積み重ねから帰納的に結論を導き出す立証の構造上、先行論文、法令等の明文の論拠を踏まえた立証に比べて歯切れの悪さは否めない。一方で、本稿で考察したように、国税当局に実定法上の指導監督権限が殆ど無い現状において、関係民間団体に対する法的な監督権限無しでも、行政目的の実現に向けて官民協力(協働)している現状を法理論的、制度論的に説明することは困難であることも、また明白と考えている。

例えば、本稿で取り上げた、昭和 23 年の江戸川税務署庁舎新築の事例では、終戦直後の社会経済の混乱期で、日々の生活さえ窮乏した時期に、自己の税務調査に来る可能性を生じる税務署を自分たちの私財を供出してでも新築し、国に提供するという自己の経済的合理性など超越した信じ難い行動を納税者の一群が自発的、自主的に決行した行政貢献活動の歴史的な事実を我々は目撃した。

この行政貢献活動を法理論的、制度論的に説明することは不可能であり、当時の民間指導層には、高邁な公共奉仕の精神が確固として存在し、その精神の発露が税務署庁舎の新築に結実したと説明する以外に答えを求めることは困難と思われる。

そこで、本稿では、過去における官民協力が生じた行政上の経緯を丁寧に検証し、民のリソース(人材、能力)を畏敬し、評価して虚心坦懐に民に協力を求めた謙虚で柔軟な行政を展開した官僚の行政理念と、それに呼応して官民協力の行政貢献活動を担った民間篤志家の公共奉仕の精神に着眼して官民協力現象の説明を試みる人的アプローチを考察の主たる手法とした。

ただし、この手法では、過去において官民の幸運な融合があった行政上の経緯の一時点

だけ切り取って結論を導き出しても、例外的な事例であるとの指摘を排除できないため、歴史の闇に埋もれた膨大な文献を渉猟し、行政上の経緯を時系列的に組み直して全体を俯瞰して検証するという厩大かつ気の遠くなる作業を要することが大きな隘路として立ちかはることとなる。

本稿において、この隘路を突破して、曲がりなりにも行政上の経緯論を提示できたのは、牛米努『近代日本の課税と徴収』(有志舎、2017)に負うことが極めて大きい。同氏の著作無かりせば、本稿の執筆は困難であり、少なくとも膨大な時間を要した可能性が極めて高かったのが実感である。

そして、同書においては明治期以降の戦前の課税及び徴収制度を網羅し、法理論的な観点ではなく、税務行政の「執行面」から膨大な文献を考証して集大成している。そうした同書の構成が同書をして行政上の経緯の宝庫としており、これが戦前の官民協力のDNAがミッシングリンクとならずに現在の関係民間団体に脈々と継承されたとする本稿の推論を、歴史的事実に基づいて構築するための決定的な情報を提供してくれた。また、本稿の戦前関連の記述の検証、貴重な助言や資料の提供をして頂いた。改めて、この場をお借りして、氏の協力に感謝し、今までの地道な努力と研究成果に敬意を表したい。

また、税務行政に対して善意で無償奉仕の行政貢献活動をする納税者の一群が存在するという海外にも類例のない奇現象を説明できる根拠、淵源として行政上の経緯論に着眼できたのは、全国法人会総連合専務理事の松崎也寸志氏の的確な助言と深い問題意識に啓発されたのが大きかった。

まず、著者の不勉強に対して、法人会の濫觴は、昭和 21 年 11 月の宮城県石巻市の「法人協会」に遡るとの示唆が氏からあり、本稿で関係民間団体の設立と沿革を各論的に記述するには、歴史的経緯の描写が不可欠で

あると気付かされる有意な助言となった。

更に、平成 18 年度の公益法人関連法制定（平成 20 年施行）により、旧民法下での主務官庁制度が廃止されるに当たり、主務官庁制度廃止後の税務行政との向き合い方を、自発的に法人会部内において真摯に検討していた事実を確認できたことが、税務行政が指導監督権限を喪失した以降も変わることなく、法人会の税務行政に対するロイヤリティが維持されている興味深い現象を浮かび上げ、関係民間団体の組織自体が官民協力の無償奉仕の行政貢献活動のDNAを後代に継承させる不可欠な「装置」として機能しているとの本稿の着想を得る決定的な契機となった。

氏の関係民間団体（法人会）活動の要諦を押さえた建設的な情報提供に深甚なる感謝の意を表するとともに、法人会の活動の活性化、存在意義に関して日頃から真摯に向き合い、探求していればこそできる、民ならではの的確な示唆、助言が困難な情報提供と想いの開陳であり、本稿の着想と作成に大きく寄与して頂いた同氏の関係民間団体に関する問題意識の深さには敬意を表したい。

なお、本稿では、「公共奉仕の精神」、「篤志家」、「幸運な融合」、「醇風美俗」等の学術的な考察としては、やや情緒的な表現を使用した。

これには御批判があるものと考えているが、そうした向きには関係民間団体の創世記とも言える初期の団体史を読むことをお勧めしたい。自己の経済的合理性など念頭に無い脱帽して敬意を表すべき高邁な「篤志」、「公共奉仕の精神のほとばしり」を御汲み取り頂けるものと確信している。

また、民のリソース（人材、能力）を畏敬して評価する行政理念を持った平田敬一郎氏が昭和 22 年から昭和 30 年まで 7 年間、主税局長、国税庁長官として税務行政のトップを務めた行政上の経緯があったという僥倖が無

ければ、関係民間団体の現在の活動状況は大きく異なっていた可能性を否定できない。

現在の日本の税務行政における官民協力は、税務行政における官民の先人達の善意、善政、善行が幸運に融合して誕生した「官民協働」による行政貢献活動の系譜を先人達の「志」が「善意と僥倖の連鎖」となって継続させた文脈上にある。こうした税務行政の先人達の善意、善政、善行へのオマージュを込めて、筆者達がやや時代がかった情緒的な表現を選択せざるを得なかったことへの御容赦を御願ひする次第である。

① 税務行政の執行を円滑にする行政貢献活動に対しては、「協力」、「寄与」の用語が使用されてきたが、国税庁 30、40、50 年史等で使用された「協力」が官民対等のパートナー的実質にフィットするため、「官民協力」とした。なお、近年、行政法学では同じ行政目的の達成に向けて公私が協力する「公私協働」の研究が複数発表されている。税務行政における「官民協力」の実質は「公私協働」に近似しているが、税務行政における関係民間団体の貢献活動の無償奉仕性の高さに敬意を表し、本稿では独自の用語として「官民協力」を選択した。「公私協働」との比較検証は本稿 168・170 頁。).

② 国税庁「税務行政の将来像」に関する最近の取組状況～スマート行政の実現に向けて～（令和元年 6 月 21 日）（2019）。

③ 第 20 回国税審議会（平成 31 年 3 月 23 日）「参考資料」8 頁、税務調査の実調率は、平成 29 年分で法人調査 3.2% 個人調査 1.1%となっている。

④ 「税務行政」の用語は、国税庁・前掲注②を含めた主要な文書では、国税関係の行政全般を総称しているが、本稿で主として考察する関係民間団体の「官民協力」は国税当局に加えて地方税当局に対する場合もあるため、本稿では、前後の文脈に応じて、適宜、地方税も含めた「税務行政」として使用する場合がある。それに伴い、官民協力の当事者の行政側の呼称は、「国税当局」と地方税当局を合わせた「税務当局」で書き分けて使用している。

- (5) 平成 30 年 6 月 12 日付官総 7-18 他「関係民間団体との連携・協調について」(事務運営指針)。
- (6) 平成 31 年 3 月 27 日付官総 7-40 他「納税思想の高揚等に資する活動を通じて顕著な功績を挙げた者等に対する感謝状の贈呈について」(事務運営指針)。
- (7) 平成 20 年 12 月に施行された「一般社団法人及び一般財団法人に関する法律」(平成 18 年法律第 48 号)、「公益社団法人及び公益財団法人の認定等に関する法律」(平成 18 年法律第 49 号)、「一般社団法人及び一般財団法人に関する法律及び公益社団法人及び公益財団法人の認定等に関する法律の施行に伴う関係法律の整備等に関する法律」(平成 18 年法律第 50 号)の 3 法を合わせて「公益法人関連 3 法」と通称されているが、「施行に伴う法律」は新法移行期を対象としており、少なくとも税務行政では実用性が無いため、本稿では以下「公益法人関連法」と記載する。
- (8) 他の行政分野における非営利の民間団体は、特定の業種の事業者の団体が多く、事業者団体等の使用例はあるが、「関係民間団体」の呼称を使用する例は極めて少ない。税務行政における法人会、間税会等は全業種から参加が可能で特定の業界を対象としておらず、酒類業組合以外は「〇〇業界」との呼称を適用することは難しく、税務行政固有の呼称と考えられる。
- (9) 「国税庁レポート」の英語版では、関係民間団体は「relevant private organizations」と英訳されている。直訳すると「関連する民間の団体」となるが、「private」には「秘密」の語意もあり、行政と民間の不透明な関係を連想させかねないため、国税庁レポート等の英訳版を作成する場合には、日本の関係民間団体の存在の意義、役割を正確なニュアンスで伝えるよう苦心しているとされている。
- (10) 昭和 24~36 年度までは「国税庁事業年報書」、37 年度以降「事務年報」に改称された。
- (11) 国税庁「昭和 32 年度事業年報書」60 頁 (1957)
- (12) 国税庁「第 25 回事務年報 昭和 50 年度」62 頁 (1975)
- (13) 国税庁「第 65 回事務年報 平成 27 年度」59 頁 (2016)。
- (14) 昭和 28 年の税務運営方針は、総論部分の平田敬一郎氏直筆の原稿が資料として保存されている。税務大学校税務情報センター租税史料室「時代区分・昭和：昭和 44 本校 0012-0000」。
- (15) 税務大学校税務情報センター租税史料室「時代区分・昭和：昭和 44 本校 0014-0000」。
- (16) 平田敬一郎ほか共編『昭和税制の回顧と展望 (上巻)』562-564 頁 (大蔵財務協会、1979) に、法人会、青色申告会発足当初、国税当局側が法人会、青色申告会との向き合い方を模索していた時期に、当時の国税庁長官である平田敬一郎氏が積極的に育成を図る姿勢を示されていたとの清野真氏 (同氏については後掲注(204)) の回顧談が記載されている。
- (17) 税務大学校税務情報センター租税史料室「時代区分・昭和：昭和 52 本校 3251-0000」。
- (18) 国税庁「国税庁 20 年史」342 頁 (1969)。
- (19) 国税庁「国税庁 30 年史」424 頁 (1979)。
- (20) 国税庁「国税庁 40 年史」166 頁 (1990)。
- (21) 国税庁「国税庁 50 年史」108 頁・458 頁 (2000)。
- (22) 国税庁「国税庁レポート」33 頁 (2019)。
- (23) 国税庁「平成 30 事務年度 国税庁実績評価書」40 頁 (2018)。
- (24) 国税庁「第 68 回事務年報 平成 30 年度」67 頁 (2020)。
- (25) 国税庁事務運営指針・前掲注(5)
- (26) 平田ほか・前掲注(16)に申告納税制度導入時期に青色申告会等の育成に関する記述がある。
- (27) 昭和 29 年度の税務運営方針は、平田ほか・前掲注(16)にもあるとおり、関係民間団体の育成に積極的だった第 2 代国税庁長官平田敬一郎名で発遣されている。
- (28) 国税庁事務運営指針・前掲注(6)。
- (29) 関係民間団体の税務行政への貢献は団体事業だけでなく、団体役員の存在も大きい。役員自身の地域における人的繋がりやリーダーシップによる貢献により、租税教室開催校の新規開拓、国税広報パブリシティの紹介、地域の産業祭等や駅のコンコース等での税務広報の場所確保等での有形無形に税務行政に多大な貢献をしている。
- (30) 平田敬一郎ほか共編『昭和税制の回顧と展望 (下巻)』166 頁 (大蔵財務協会、1979) に、磯辺律男 (第 17 代国税庁長官) が、法人会について、「法人会そのものが非常に公益的な団体であると、構成員がプライドを持ち始めたわけです。それだけに税務に対してまじめにやらなきやい

かんのだという内部的な切磋琢磨といいますが、研修とか、そういう点については税務行政にとって非常に大きな貢献をしてくれていると言っていいと思います。」と団体組織自体や構成員も納税道義を高揚する効果があると高く評価している記述がある。

- (31) 国税庁・前掲注(21) 108-109 頁・459-461 頁。
- (32) 国税庁・前掲注(24) 69 頁。
- (33) 国税庁・前掲注(24) 69-70 頁を参考に執筆者が作成。
- (34) 公益法人関連法施行後は、まず準則主義による届出で一般社団法人、一般財団法人が発足し、その後、内閣府又は都道府県が公益認定をして、公益法人となる制度的な枠組である。制度の詳細は本稿 160 頁以降参照。
- (35) 平田ほか・前掲注(16) 562-564 頁。
- (36) 国税庁・前掲注(24) 69 頁。
- (37) 一般社団法人全国青色申告会総連合「令和元年度事業活動基本方針 新たな時代を迎えた青色申告運動を強力に展開」3-4 頁(2019)から抜粋(全国青色申告会総連合ホームページ[<https://www.zenaoiro.jp>](令和元年11月25日訪問))。
- (38) 東京青色申告会連合会ホームページ(<http://www.tokyo-aoiro.or.jp>)〔令和元年11月25日訪問〕。
- (39) 東村山青色申告会ホームページ(<http://www.aoiro.or.jp/>)〔令和元年11月25日訪問〕。
- (40) 国税庁・前掲注(21) 109-110 頁・461 頁
- (41) 執筆者が作成。
- (42) 全国法人会総連合ホームページ(<http://www.zenkokuhojinkai.or.jp/>)にある「平成30年度事業報告」(令和元年11月25日訪問)
- (43) 播久夫氏(元法人会連合会事務局長)は、その著書で、「石巻法人協会誕生の時は、まだ申告納税制度になっていないので、この理念に即した法人会は生まれていないはずである。」とし、「おそらく、石巻法人協会は、この大阪での納税協会に範をとった納税協力団体であったのではなかろうか。」と述べている。(播久夫『実録・青色申告制度40年史』28-29 頁(大蔵財務協会、1990))
- (44) 全法連50年史編集室編「全法連50年史」47 頁(財団法人全国法人会総連合、2005)。

- (45) 全法連50年史編集室編・前掲注(44) 48 頁
- (46) 平田ほか・前掲注(16) 562 頁。
- (47) 国税庁・前掲注(19) 429 頁。
- (48) 国税庁・前掲注(19) 429 頁、国税庁・前掲注(21) 109 頁。
- (49) 全法連50年史編集室編・前掲注(44) 240 頁。
- (50) 全国法人会総連合ホームページ(<http://www.zenkokuhojinkai.or.jp/>)〔令和元年11月25日訪問〕。
- (51) 東京法人会連合会ホームページ(<http://www.tohoren.or.jp/>)〔令和元年11月25日訪問〕。
- (52) 麹町法人会ホームページ(<http://www.koujimachi.or.jp/>)〔令和元年11月25日訪問〕。
- (53) 国税庁・前掲注(21) 109-110・464-465 頁。
- (54) 国税庁・前掲注(24) 73 頁「表22 全国間税会総連合会の組織」を基に執筆者が作成。
- (55) 全国間税協力会総連合編「全間連10年の歩み」31 頁(全国間税協力会総連合会、1984)。
- (56) 全国間税協力会総連合会編・前掲注(55) 31-37 頁、全国間税協力会総連合会編「全間連15年の歩み」31 頁(全国間税協力会総連合会、1989)、全国間税協力会総連合編「全間連20年の歩み」35 頁(全国間税会総連合会、1994)。
- (57) 全国間税会総連合会ホームページ(<http://www.kanzeikai.jp/index.asp>)〔令和元年11月25日訪問〕。
- (58) 東京国税局間税会連合会ホームページ(<http://www.kanzeikai.jp/tokyo/index.asp>)〔令和元年11月25日訪問〕。
- (59) 麹町間税会ホームページ(<http://www.kanzeikai.jp/tokyo/koujimachi/index.asp>)〔令和元年11月25日訪問〕。
- (60) 国税庁・前掲注(21) 110 頁・465 頁
- (61) 国税庁・前掲注(18) 343 頁
- (62) 国税庁「第1回国税庁事業年報書(昭和24～26年度・3事務年度を合冊)」(1951)
- (63) 国税庁・前掲注(18) 346-347 頁、国税庁前掲注(20) 164 頁、国税庁「第29回事務年報 昭和54年度」162 頁(1979)、国税庁「第30回事務年報 昭和55年度」(1980)以降は国からの補助金の記載はない。
- (64) 国税庁・前掲注(24) 74 頁「表23 全国納税

貯蓄組合連合会の組織

- (65) 国税庁・前掲注(18) 342-343 頁。
- (66) 全国納税貯蓄組合連合会編『納税貯蓄組合 25 年の歩み』5 頁 (1977)。
- (67) 全国納税貯蓄組合連合会編・前掲注(66) 2 頁の「はじめに」に、「いうまでもなく、納税貯蓄組合の濫觴は納税施設法まで遡る。」との同組合の認識が記載され、以降の「歩み」にも同様の認識が記載されている (全国納税貯蓄組合連合会編・前掲注(66) 6 頁)。
- (68) なお、事務年報においては、納税施設法が昭和 22 年に廃止された以降でも、昭和 32 年までは、納税貯蓄組合は「納税施設」の項目の中で記載されており、国税当局が納税貯蓄組合を実質的に「納税施設」として認識していたことが伺える。
- (69) 全国納税貯蓄組合連合会編『納税貯蓄組合法施行 55 周年記念並びに全納連創立 50 周年記念合併紙 納税貯蓄組合 55 年の歩みー納税貯蓄組合 45 年の歩みの追補ー』47 頁 (全国納税貯蓄組合連合会、2009)。
- (70) 国税庁・前掲注(21) 110 頁、466 頁。
- (71) 執筆者が作成。
- (72) 橋詰周市「納税協会の誕生」『東納税協会 30 年史』27 頁 (東納税協会、1973)。
- (73) 黒川正義「納税協会発足の想い出」『納税協会連合会 15 年史』70 頁 (納税協会連合会、1961)。
- (74) 北折澄太郎「回想」『納税協会連合会 15 年史』77 頁 (納税協会連合会、1961)。
- (75) 梶谷善郎「納税協会の創生 青申と納貯も同時に生まれて二十余年」『納税協会連合会 15 年史』74 頁 (納税協会連合会、1961)。
- (76) 安井精勝「納税協会の由来」『納税協会連合会 15 年史』73 頁 (納税協会連合会、1961)。
- (77) 昭和 26 年当時には金沢国税局管内にも納税協会が存在していたが、現在は存在していない。
- (78) 納税協会連合会ホームページ
(<http://www.nouzeikyokai.or.jp>) [令和元年 11 月 25 日訪問]。
- (79) 東納税協会ホームページ
(<http://www.nk-net.co.jp/higasi/>) [令和元年 11 月 25 日訪問]。
- (80) 国税庁・前掲注(21) 108 頁・458-459 頁。
- (81) 執筆者が作成。
- (82) 日本税理士会連合会ホームページ
(<http://www.nichizeiren.or.jp/>) 税理士とは>税理士制度 [令和 2 年 1 月 22 日最終訪問]。
- (83) 金子宏『租税法 [第 23 版]』172-175 頁 (弘文堂、2019)。
- (84) 国税庁ホームページ>税の学習コーナー>租税教育の充実に向けた取組
(https://www.nta.go.jp/taxes/kids/sozei_kyoiku/index.htm) [令和元年 11 月 25 日訪問]。
- (85) 更に、日本税理士会連合会と、傘下の大半の税理士会が租税教育推進部を設置している。日本税理士会連合会ホームページ>日本税理士会連合会とは>組織・役員>組織について
(<https://www.nichizeiren.or.jp/nichizeiren/organization/organization/>) [令和元年 11 月 25 日訪問]。
- (86) 国税庁・前掲注(21) 109 頁・462 頁。
- (87) 国税庁ホームページ
(<http://www.nta.go.jp/taxes/sake/link/mokuji.htm>) [令和元年 11 月 25 日訪問]。
- (88) 国税庁・前掲注(21) 462 頁
- (89) 税大講本「酒税法」(平成 31 年度版) 222 頁 (国税庁、2019)
- (90) 税大講本・前掲注(89) 222-223 頁
- (91) 平田ほか・前掲注(16) 562-564 頁
- (92) 国税庁・前掲注(9) 海外向けに関係民間団体の存在、役割を正確に伝えるのは難しいと言われている。
- (93) 前掲注(63)。
- (94) 国税審議会 第 20 回酒類分科会説明資料「酒類行政における最近の取組等」24 頁 (国税庁、2019)。
- (95) 納税貯蓄組合は、昭和 26 年度から昭和 54 年度まで公的助成が支出されていたが、必要事務費の実費弁償的支出 (納税貯蓄組合法 10 条 1 項) で収益性は無く、組合員自身は無報酬で活動していた。昭和 55 年度以降は国の助成金は廃止されており、ごく一部の団体に地方自治体から交付金が出ている以外に公的な助成は無く、現在は原則として無償奉仕の行政貢献活動となっている。
- (96) 国税庁企画課調べ (2019 年 11 月)
- (97) 瀬沼雄二ほか「米国の税務行政(下)」『税大ジャーナル』第 8 号 202-204 頁 (税務大学校、2008)
- (98) 昭和 54 年以前の納税貯蓄組合のような事務費の実費弁償的助成と思われる、法人会、間税会、

納税協会のような完全な無償奉仕による活動ではない。TCEの助成金も同様と思われる。

(99) 勤労所得税額控除 (Earned Income Tax Credit) (内国歳入法第 32 条(a)) のことで、低所得者が所得税制度の仕組みを通じて政府から給付金を受け取ることができる制度。

(100) 戦前の課税及び徴収制度(特に所得調査委員会、国税徴収委任制度)を網羅して、税務行政の執行面から膨大な文献を考証した唯一の大作に、牛米努『近代日本の課税と徴収』(有志舎、2017)がある。本稿の戦前の税務行政に関する記述は同書に負うところが大きい。

(101) 明治 20 年所得税法で「所得税調査委員会」と規定されていたが、明治 32 年の改正で「所得税調査委員会」に変更されて廃止まで継続したため、本稿では、「所得税調査委員会」で統一する。

(102) 牛米・前掲注(100) 256-309 頁。

(103) 渡部照雄「納税奨励策について―大正時代を中心に―」税務大学校論叢 33 号 (1999) は大正期の地方における納税奨励策(納税施設)を丸亀税務監督局の資料を元に詳細に再現を試みた労作である。

(104) 国税庁・前掲注(21) 87 頁。

(105) 地方改良運動は、「日露戦争後の経済不況期に内務省が進めた町村財政と生活習俗の改良促進政策」で、明治 41 年 10 月の戊申詔書発布後に促進したとされる。(日本史広辞典編集委員会編『日本史広辞典』1400 頁(山川出版社、1997))。

(106) 山中永之佑「地方改良運動」山中永之佑ほか編『近代日本地方自治立法資料集成 3 (明治後期)』45 頁(弘文堂、1995)。

(107) 大島美津子著「諸行政との統合」『明治のむら』209 頁(教育社、1977)。

(108) 渡部・前掲注(103) 329 頁等は、丸亀税務監督局の資料が中心となっているが、「納税施設」の内容を詳細に再現しており、具体的な納税施設として、納税組合、納税講話、小学校教育利用の多数の施策があったが、それを総称して「納税施設」と呼んでいた。他に牛米・前掲注(100) 286 頁 表 39「東京税務監督局管内の納税施設数」参照。

(109) 地方三新法とは、明治 4 年の戸籍法による大区小区制の失敗を踏まえ、明治 11 年に明治政府が制定した 3 つの地方制度関連法のことであり、郡

区町村編制法、府県会規則、地方税規則の 3 法令を総称しており、これにより全国統一の本格的な地方自治制度がスタートしたとされる。

(110) 税務大学校税務情報センター租税史料室「国税徴収関係史料集 (2016)」史料 1。

(111) 牛米・前掲注(100) 257-259 頁。

(112) 牛米・前掲注(100) 256 頁。

(113) 牛米・前掲注(100) 286-287 頁、表 39「東京税務監督局管内の納税施設数」。

(114) 渡部・前掲注(103) 333 頁、坂本村の納税組合は明治 43 年 7 月に一度、発足したが、実行が乏しいとし、一旦は廃止された。しかし、徴収上の手数が依然として多大であったことから、大正 5 年に再び納税組合が復活したものである。

(115) 渡部・前掲注(103) 333-339 頁。

(116) 牛米・前掲注(100) 263 頁、表 35「主要 3 税の督促状発付数」参照。

(117) 大蔵省百年史編集室編『大蔵省百年史 (上巻)』216 頁「日露戦後の増税及び税制整理」(1969)。

(118) 税務大学校税務情報センター租税史料室『国税徴収関係史料集～直接税を中心に～』史料 39 (2016)、牛米・前掲注(100) 266 頁。

(119) 牛米・前掲注(100) 266 頁、税務大学校・前掲注(118)。

(120) 牛米・前掲注(100) 295 頁、東京税務監督局『財務協会雑誌第十二巻第十一号』(1928)からの引用、同誌は東京税務監督局の部内向け機関紙である。

(121) 牛米・前掲注(100) 263 頁、表 36「主要 3 税の国税交付金額一覧」参照。

(122) 税務大学校・前掲注(118)史料 99「国税徴収法改正に伴う交付金の使途」主秘第 143 号。

(123) 渡部・前掲注(103) 330-332 頁には、大正 3 年の納税交付金増額と大蔵省、内務省連名での指示の効果と思われる、丸亀税務監督局内における、納税施設の改善状況の記載がある。

(124) 牛米・前掲注(100) 276-280 頁。

(125) 日本税務協会『日本税務協会 50 年史』(1994)。

(126) 国税庁・前掲注(19) 425 頁。

(127) 税務行政では、納税者が自発的に納税する健全な納税者意識の養成を重視しており(平成 13 年 1 月 6 日付財務省訓令第 12 号第 3 条で、『納税者の自発的な納税義務の履行を適正かつ円滑に実現するため、納税環境を整備し、適正かつ公平な税

務行政を推進』と規定)、現在、用語としては、「納税道義の高揚」が良く使用されている。戦前の税務行政における同種の用語で納税義務観念の注入、納税思想の養成、納税義務心の発揚、納税思想の普及発達及び納税観念の普及等の用語が使われていた。当時の資料に基づいた小学校教育の活用、納税講話会等による納税義務心の養成に関して、渡部・前掲注(103) 339-351 頁に詳細な記述があり、本稿では、「納税道義の高揚」に近似し、同論文が使用した「納税義務心の養成」を採用した。

(128) 本稿では、税務行政の執行を円滑にする行政貢献活動に対して、官民対等のパートナー的実質にフィットする「官民協力」を採用している(前掲注(1))。戦前の所得税は賦課課税制度であったが、大正期には、所得税の円満なる執行は「国民ノ自発的申告及協助」が必要であるとして、納税者の協力を求める「官民協調路線」が税務行政の基本方針となっていた。この「官民協調」は自発的な申告を主眼としているため、戦前の資料から引用する場合は、「官民協調」を使用している。

(129) 牛米・前掲注(100) 286 頁。

(130) 渡部・前掲注(103) 328-351 頁。

(131) 税務大学校税務情報センター租税史料室「時代区分・大正：昭和 57・高松・5」。

(132) 税務大学校税務情報センター租税史料室「時代区分・大正：昭和 57・本校・7164」。

(133) 納税義務心の養成方針に関する資料としては、他に税務大学校税務情報センター租税史料室「国税徴収関係史料集(2016)」史料 38(札幌税務監督局通信「納税義務観念の注入」、1904)、史料 68(大阪税務監督局長通達「納税思想養成の件」、1909)がある。

(134) 牛米・前掲注(100) 286 頁、東京税務監督局「納税施設概要」(1926)から引用。

(135) 明治 43 年 4 月の税務監督局長会議で、具体的な納税奨励の施設については、税務署と市町村職員による税務協議会を開催して協議するように主税局長の指示が出されている。税務大学校・前掲注(118) 史料 73「国税徴収方法改善に関する意見」。

(136) 牛米・前掲注(100) 125 頁、国立公文書館所蔵「公文別録」臨時制度整理局 159-160 頁(ゆまに書房、1995)から引用。

(137) もともと、税務監督局や税務署は、府県及び郡区役所の機能を分割して創設されたものであるため、行財政改革の世論を背景に、府県の権限拡大を意図した動きとの指摘がある。牛米・前掲注(100) 125 頁参照。

(138) 税務大学校税務情報センター租税史料室『所得税関係史料集～導入から申告納制度以前まで～』史料 39「税法改正に付施行上心得」(2008)。

(139) 牛米・前掲注(100) 130 頁。

(140) 税務大学校・前掲注(138) 史料 45「改正所得税法説明書」。

(141) 牛米・前掲注(100) 133 頁。

(142) 牛米・前掲注(100) 133 頁。

(143) 牛米・前掲注(100) 158 頁。

(144) 税務行政の民衆化を初めて考察した菱山忠一「大正期デモクラシー期における税務行政の民衆化」『和光レポート第 5 号』39-40 頁・64-75 頁(2001)に詳細な記述がある。

(145) 税務大学校・前掲注(138) 史料 53「税務行政の民衆化方針」。

(146) 牛米・前掲注(100) 138 頁。

(147) 牛米・前掲注(100) 140 頁。

(148) 勝正憲は、明治 40 年の松江税務監督局長を振り出しに、税関長や複数の税務監督局長を歴任し、東京税務監督局長を 2 度務め、税務相談所の開設など税務行政の民衆化に貢献した国税当局の幹部である。その後、東京市助役となり、助役辞職後に、衆議院議員に当選し、逓信大臣等を歴任した異色の経歴を誇っている。

(149) 菱山・前掲注(144) 64-65 頁・77 頁。

(150) 牛米・前掲注(100) 140 頁、東京税務監督局『財務協会雑誌』第三巻第一号(1923)からの引用。

(151) 税務大学校・前掲注(138) 史料 47「改正税法に関する講習会等の状況」。

(152) 国民租税協会『税』10 巻 11 号 119-123 頁(1932)、『税』は「税務行政の民衆化を助長し併せて納税観念の向上を図る」目的とした東京税務監督局作成の税の一般啓蒙誌である。

(153) 日本納税協会・前掲注(125) 13 頁 同会の発起人に武藤山治(鐘紡社長)、宮島清治郎(日清紡社長)、正田貞一郎(日清製粉社長)の当時の名門大企業の社長が名を連ねていた。

(154) 牛米・前掲注(100) 55-122 頁。

- (155) 明治 20 年の所得税法導入当初は、納税者から選挙人を選出し、選挙人が所得調査委員を選出する間接選挙制であったが、大正 9 年の改正で直接選挙制に移行している。
- (156) 牛米・前掲注(100) 64-66 頁。
- (157) 明治 20 年の所得税法では、個人の所得のみ課税対象とされていたが、明治 32 年の所得税法の全面改正で、課税対象が第 1 種（法人の所得）、第 2 種（公債社債の利子）、第 3 種（個人の所得）に分類されることとなったが、所得調査委員会の調査対象は第 3 種所得のみであった。
- (158) 上林敬次郎『所得税法講義』132 頁（松江税務調査会、1901）、上林敬次郎は明治 32 年から 36 年にかけて税務管理局長、税務監督局長を歴任した国税当局の幹部である。
- (159) 税務大学校税務情報センター租税史料室『明治前期所得税法令類集（租税資料叢書第 4 巻）』100 頁（1988）。
- (160) 若槻礼次郎『現行租税法論』311 頁（和仏法律学校、1903）、若槻礼次郎は、明治 37 年に大蔵省主税局長、明治 39 年に大蔵事務次官に昇進した当時の国税当局の最高幹部である。
- (161) 鈴木芳行「所得税導入初期の執行体制—東京市の所得税調査委員を中心に—」税務大学校論叢 51 号 682-700 頁（税務大学校、2006）。
- (162) 鈴木・前掲注(161) 704 頁。
- (163) 藤本富十郎『自治制発布五十周年記念大東京自治半世紀』（日出新聞社、1929）。
- (164) 牛米・前掲注(100) 83 頁、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～国税営業税を中心に～』（2013）史料 21「税法審査委員会審査報告（抄）」から引用。
- (165) 牛米・前掲注(100) 60-62 頁・85-87 頁。
- (166) 鈴木・前掲注(161) 617-618 頁。
- (167) 牛米・前掲注(100) 74-75 頁。
- (168) 『法規分類大全 租税門 8』407 頁（原書房、1981）。
- (169) 上林・前掲注(158) 127-132 頁。
- (170) 牛米・前掲注(100) 75 頁。
- (171) 『帝国議会衆議院委員会議録 昭和編 165』103 頁（東京大学出版会、2000）。
- (172) 平田ほか・前掲注(16) 257-286 頁。
- (173) 牛米・前掲注(100) 61 頁・63 頁・66-67 頁。
- (174) 税務大学校研究部編『税務署の創設と税務行政

- の 100 年』66 頁（大蔵財務協会、1996）。
- (175) 牛米・前掲注(100) 199-204 頁。
- (176) 平田ほか・前掲注(16) 257-286 頁。
- (177) 私見であるが、自己の責任において所得を計算して申告する申告納税制度において、他の納税者に所得を計算（査定）されることは制度の構造、納税者感情から受け入れ難いものがある。行政側に賦課決定権がある制度的な前提があり、課税の権衡を図るためには、地域や業界精通者の意見が執行上、不可欠と整理できる賦課課税制度下でないと、導入は難しいものがあると思われる。
- (178) 所得調査委員会は、プロシアやババリア（バイエルン）の例を斟酌して採用したされている。税務大学校・前掲注(138) 12 頁、税務大学校税務情報センター租税史料室「明治前期所得税関係法令類集」329 頁（1988）から引用。
- (179) 国税庁・前掲注(21) 202-206 頁。
- (180) 盧溝橋事件に端を発した日中戦争の戦費調達のため、北支事件特別税法（昭和 12 年法律第 66 号）が 1 年限りの特別税で導入され、所得特別税、臨時利得特別税、利益配当特別税、公債及社債利子特別税、物品特別税（物品税が娯楽品、奢侈品に初めて導入）の 5 種の税があった。石渡壮太郎「北支事変特別税法概説」『財政』第 2 巻第 10 号（大蔵財務協会、1937）。
- (181) 日中戦争が泥沼化し、拡大する戦費を調達するため、北支事件特別税法が廃止されて、新たに支那事変特別税法（昭和 13 年法律第 51 号）が制定された。概ね北支事変特別税法の増税項目を引き継いだ、物品税の課税対象が奢侈品以外の生活用品にまで拡大され、新たに通行税、入場税、特別入場税が導入された。大蔵省財政史室編『昭和財政史昭和 27～48 年度第 5 巻』436-437 頁（東洋経済新報社、1957）。
- (182) 遊興税（地方税）は芸妓の招聘（花代）に課税していたが、遊興飲食税（国税）は、芸妓の招聘を伴わない料理店等での飲食代や旅館（ホテル等を含む）の宿泊料なども課税対象とした。芸妓の招聘（花代）の税率は導入当初の 20%から昭和 19 年には 300%となった、戦時下の「消費の抑圧」及び「国民精神の緊張に資する」との理由が挙げられていた。
- (183) 国税庁・前掲注(18) 343 頁。
- (184) 昭和 18 年 2 月 13 日の衆議院大蔵委員会での

谷口政府委員による提案理由中で示されている。
(大蔵省主税局調査課編『昭和の税制改正』111頁(大蔵財務協会、1952)。

- (185) 国税庁・前掲注(19) 409 頁。
- (186) 賀屋大蔵大臣税務代理士法貴族院提案説明「税務代理士必携」(東京地方税務代理士会、1942)。
- (187) 日本税理士会連合会・前掲注(85)。
- (188) 国税庁・前掲注(19) 409 頁。
- (189) 鈴木・前掲注(161) 630 頁。
- (190) 鈴木・前掲注(161) 633 頁。
- (191) 宇賀克也『行政法概説Ⅲ(行政組織法等)〔第5版〕』306 頁(有斐閣、2019)、給与の源泉徴収義務者が行う源泉徴収事務は講学上、典型的な委任行政とされているが、法的に徴収義務を課されており、無償奉仕の自発的な貢献活動である「官民協力」とは質的に異なると考えている。
- (192) 牛米・前掲注(100) 297 頁。
- (193) 黒川・前掲注(73) 70 頁。
- (194) 源泉納税報国会の発足は、昭和 19 年 4 月とされているが、いくつかの納税協会が設立日を昭和 15 年 4 月としていることから、本稿では、15 年 4 月頃から順次、発足とした。
- (195) 梶谷・前掲注(75) 74 頁。
- (196) 安井・前掲注(76) 73 頁。
- (197) 税務大学校研究部・前掲注(174) 303 頁 参考資料「税務職員の定員の推移」から税務職員の定員を引用している。
- (198) 平成 30 年の国税庁の定員は 55,724 人となっている。(国税庁・前掲注(3)参考資料 3-4 頁)。
- (199) 山中ほか・前掲注(106) 47 頁。
- (200) 江村栄一、仲村正則編「国権と民権の相克」(三省堂、1974) 等の著作がある。
- (201) 税務大学校研究部・前掲注(174) 37 頁 参考資料「東京税務管理局管内定員表(明治 35 年 3 月現在)」。
- (202) 税務大学校研究部・前掲注(174) 310 頁 参考資料「税務職の変遷(分割・統合の推移)」。
- (203) 国税庁ホームページ>税務大学校>租税史料>常設展示・特別展示>平成 18 年度特別展示「所得税の導入と調査委員制度」
(<https://www.nta.go.jp/about/organization/ntc/sozei/tokubetsu/18.htm>)〔令和 2 年 1 月 22 日訪問〕。
- (204) 清野真は、昭和 22 年から昭和 27 年に、仙台

財務局、関東信越財務局、東京国税局の直税部長を歴任し、税務当局の第一線で法人会、青色申告会の育成に尽力している。

- (205) 平田ほか・前掲注(16) 562 頁。
- (206) 平田ほか・前掲注(16) 562 頁。
- (207) 税務大学校税務情報センター租税史料室所蔵資料(平 03 東京 0055-0000)
- (208) 増加所得税は、終戦直後のインフレ期に所得が急増したが、それまでの所得税法が前年度所得に対する課税方式であったため、実際の所得と課税が大きく乖離しており、昭和 20 年分の所得と比較して、昭和 21 年分の所得が一定額以上増加した者に対して課税するものであった。対象所得は、第一種(不動産所得と事業所得)、第二種(山林所得)、第三種所得(譲渡所得)である。
- (209) この水害はカスリーン台風(昭和 22 年台風第 9 号)と思われる。1947 年(昭和 22 年)9 月に発生し関東地方や東北地方に大きな災害をもたらした台風であり、利根川が決壊し、下流域の多くが浸水し、江戸川区もほぼ全域が浸水した。江戸川区で発生した水害の中でも最大級の被害をもたらしたとされている。(江戸川区ホームページ>まちづくり・都市計画>災害に強いまちづくり>スーパー堤防とまちづくり情報>災害に強い安全・安心まちづくり>これまでの水害)
(<https://www.city.edogawa.tokyo.jp>)〔令和 2 年 3 月 2 日訪問〕。
- (210) 宇賀・前掲注(191) 270-308 頁。
- (211) 塩野宏『行政法Ⅲ第 4 版』89-113 頁(有斐閣、2012)。
- (212) 塩野・前掲注(211) 89-113 頁。
- (213) 宇賀・前掲注(191) 7 頁では「行政主体とはされない法人であっても、公的な任務を遂行する場合、一般の私的な法人与異なるアカウンタビリティやガバナンスの仕組みが必要になる。このように、典型的な行政主体とその周辺法人との間で、アカウンタビリティやガバナンスの観点から、グラデーションがみられるのであり、その現状を認識したうえで、そこに問題がないかを考えることが重要と思われる。」と指摘している。
- (214) 塩野・前掲注(211) 112 頁。
- (215) 宇賀・前掲注(191) 304 頁。
- (216) 前掲注(7) 一般的には、公益財団法人の認定等に関する法律の施行に伴う関係法律の整備等

に関する法律（平成 18 年法律第 50 号）を加えて公益法人関連 3 法とされているが、同法は移行期間を規定したものであり、本稿では同法を除外して、例外を除き「公益法人関連法」としている。

(217) 全法連「今後の法人会のあり方提言書（案）」（法人会のあり方検討会、2014）

(218) 「平成 20 年公益法人に関する年次報告書」73-87 頁「第 3 章公益法人と行政のかかわり及びその改革」（総務省、2008）

(219) 本稿 104-106 頁の 3(1)口法人会で既述したとおり、昭和 30 年代後半に法人会の公益法人化（社団法人化）を求める運動が起こり、昭和 37 年に全法連において、「法人格獲得運動実行委員会」が結成され、法人会の社団法人化を求める活動が活発化した結果、国税庁も一定の基準を満たす関係民間団体を公益法人として設立許可することとして、昭和 39 年 2 月 18 日付で「税務協力団体の公益法人設立許可および監督について」（事務運営指針）（本稿 99 頁）を発遣し、国税庁が団体の主務官庁となった法的裏付けのある密接な許認可関係と、そこに至る当該団体の努力の成果が失われることとなった。

(220) 全法連・前掲注(217)。

(221) 酒類総合研究所ホームページ

（<http://www.nrib.go.jp/>）〔令和 2 年 3 月 2 日訪問〕。

(222) 特別行政主体に関する著作は多数あるが、本稿においては宇賀・前掲注(191) 270-287 頁から引用する。

(223) 地理的表示使用管理委員会の具体的な機能については、「酒類の地理的表示に関する表示基準について（法令解釈通達）」別冊「酒類の地理的表示に関するガイドライン」第 2 章第 1 節 2 参照。

(224) 地理的表示使用管理委員会の実際の活動例は、国税庁作成のパンフレット「お酒の地理的表示（G I）を知っていますか？」（国税庁、2020）参照。

(225) 公益法人 Information

（<http://www.koeki-info.go.jp/>）〔令和 2 年 3 月 2 日訪問〕。

(226) 公益法人認定法第 2 条 4 号「学術、技芸、慈善その他の公益に関する」別表記載の 23 事業

(227) 内閣府 N P O ホームページ

（<http://www.npo-homepage.go.jp/>）〔令和 2 年 3

月 2 日訪問〕。

(228) 「規制改革の推進に関する第一次答申」総合規制改革会議 2 頁（2001）。

(229) 「規制改革の推進に関する第二次答申」総合規制改革会議 21 頁（2002）。

(230) 船橋市「市民協働の指針」（2008）、大阪市「大阪市協働指針【基本編】～実りある市民協働を実現するために～」（2010）、宝塚市「宝塚市協働の指針～すべての施策の実行は市民のために～」（2013）。

(231) 前掲注(1) 税務行政の執行を円滑にすることを目的とした行政貢献活動は、官民対等のパートナー的関係の実質に相応しい「官民協力」を使用するとしている。

(232) 山本隆司「日本における公私協働」藤田宙靖博士東北大学退職記念『行政法の思考様式』173 頁（青林書院、2008）。

(233) 原田純孝「企画の趣旨と問題の提示」『現代における私法・公法の〈協働〉』法社会学 66 号 6 頁以下（有斐閣、2007）。

(234) 吉村良一「公私の交錯・協働と私法の『変容』」立命館法学 323 号 277-278 頁（立命館大学、2009）。

(235) ほぼ同趣旨で公私協働の概念を 2 区分する論に、大久保規子「協働の進展と行政法学の課題」がある。同論文では、第 1 のアプローチを多元的協働、第 2 のアプローチを分担的協働と呼称している。「協働の進展と行政法学の課題」「行政法の新構想 1」223-225 頁（有斐閣、2011）。

(236) 市田浩恩「租税教育の充実について」財務省ファイナンス 1 月号（財務省、2012）。

(237) 国税庁・前掲注(23) 39 頁「業 1-2-1-2 に係る参考情報：参考指標 1・租税教室への講師派遣等の人員」（2018）。

(238) 日本税理士会連合会ホームページ＞税理士の事業＞租税教育、税理士会の派遣件数は順調に伸びている。

（<https://www.nichizeiren.or.jp/taxaccount/education/>）〔令和元年 11 月 25 日訪問〕。

(239) 関係民間団体の幹部は地元の名士として、当該地域に様々な人的関係を構築しているのが通常であり、単純に 1 人日で換算することが正確な数値を示しているものではない。例えば、前掲注(29)に記載のとおり、役員自身の地域における人的繋がりやリーダーシップによる貢献も大きく、

租税教室の開催学校の新規開拓、国税広報パブリシティの選定、地域の産業祭等や駅のコンコース等での税務広報の場所確保等の労を取り、税務行政に有形無形な貢献をしている。地域に対する人的繋がり無し税務職員が直接、成果を上げることは困難あるいは不可能な場合が多々あり、膨大な事務量が必要となる。また、平田ほか・前掲注(30)に記載のとおり、磯辺律男（第17代国税庁長官）は、法人会について、「構成員がプライドを持ち、内部的な切磋琢磨、研修等で税務行政にとって非常に大きな貢献をしてくれていると言っていると思います。」と団体組織それ自体や構成員の関係者にも納税道義を高揚する効果があると高く評価しており、関係民間団体が周囲に及ぼす波及的な効果も見込まれるところである。これらの成果を税務職員による代替事務量で定量的に算定することは難しいが、経験則的に多大な貢献になると想起できるところであり、この点も考慮、評価しなければならないと考えられる。

⁽²⁴⁰⁾ 租税教育推進協議会の租税教育の推進における意義、役割については、市田・前掲注(236)参照。

⁽²⁴¹⁾ 前掲注(223) 地理的表示使用管理委員会の「適合審査」の具体的な機能については、「酒類の地理的表示に関する表示基準について（法令解釈通達）」別冊「酒類の地理的表示に関するガイドライン」第2章第1節2参照