慶應義塾大学学術情報リポジトリ
Keio Associated Repository of Academic resouces

Title	国税不服審判所の通達拘束と裁決権：その制定過程と現状 (一)
Sub Title	Binding force of directive and award making power before the National Board of Tax Appeals (1)
Author	木村, 弘之亮(Kimura, Konosuke)
Publisher	慶應義塾大学法学研究会
Publication year	1981
Jtitle	法學研究：法律・政治・社会 (Journal of law, politics, and sociology). Vol.54, No.11 (1981. 11) ,p.16- 44
JaLC DOI	
Abstract	
Notes	論説
Genre	Journal Article
URL	https://koara.lib.keio.ac.jp/xoonips/modules/xoonips/detail.php?koara_id=AN00224504-19811115-0016

慶應義塾大学学術情報リポジトリ(KOARA)に掲載されているコンテンツの著作権は、それぞれの著作者、学会または出版社/発行者に帰属し、その権利は著作権法によって保護されています。引用にあたっては、著作権法を遵守してご利用ください。

The copyrights of content available on the KeiO Associated Repository of Academic resources (KOARA) belong to the respective authors, academic societies, or publishers/issuers, and these rights are protected by the Japanese Copyright Act. When quoting the content, please follow the Japanese copyright act.

国税不服審判所の通達拘束と裁決権（一）

――その制定過程と現状――

木村弘之亮

第一章　問題提起
第一節　はじめに
第二節　通達拘束の具体例
一　通達課税例
二　通達解釈の消極的変更例
三　小括
第三節　統計数値にみる国税審判所制度の意義
一　はじめに
二　税務相談・苦情処理制度の意義
三　異議申立て及び審査請求制度の機能の低下とその原因
四　訴訟制度の問題状況
五　小括
第二章　国税不服審判所制度の創設経緯
第一節　現状の協議団制度とシャウプ勧告の相違
第二節　日税連の代替案（昭和三四・五年期）

一　代理権調査答申
二　二　月　案
三　三　月　案
四　運　用　悪　化　論
第三節　昭和三七年改正の国税通則法とその小委員会（昭和三五～七年期）……（以下第二回）
一　国税通則法小委員会
二　国税通則法の制定に関する答申
三　日税連の反応
四　国税通則法の改正
第四節　代替案の再燃（昭和三九～四二年期）
一　税理会の税制改正要望
二　租税裁判所の横山構想
三　民　社　党　案
四　日税連の中間意見書
第五節　横山試案・国税審判法案とその反響（昭和四三年期）
一　横　山　試　案
二　国税不服審判法案
三　日弁連の反対意見
四　政　治　情　勢
第六節　税制簡素化第三次答申をめぐつて……（以下第三回）
一　日弁連の第一次意見書
二　税制簡素化特別部会
三　税制簡素化第三次答申
四　税法学会の意見書及び日税連の第二次意見書
第七節　国税不服審判所制度の成立
第三章　総　括
第四章　固有裁決権説の復権

第一章　問題提起

第一節　はじめに

国税不服審判所は、一九七〇年その発足にあたり、事件処理上の「基本的な心構え」としてとくに「(2) 合議体の構成員は、議決についてそれぞれ独立した機能を与えられているのであるから、各人が十分に意見を陳べ、公正妥当な結論に到達するよう議を尽すこと。」を強く明確に打ちだしている。(1)

この基本的心構えは、それを担保する法律制度が完備されかつその運用が所期の制度目的を果たすときにかぎつて、活きてくるとおもわれる。というわけは、国税不服審判所が具体の租税事件において事実認定および法解釈をおこなう際に、上級官庁の発する通達の存在に配慮する必要がないということを右の「基本的心構え」は必ずしも意味しないからである。

却つて、法諺「何人といえども自己の事件の裁判官たりえない」(nemo judex in causa sua) が、国税不服審判制度及びその運用に妥当しているならば、憂慮の必要はない。(2) 戦後、一般行政手続法の領域において英米法の影響下に「適正手続」(due process of law) あるいは「自然的正義」(natural justice) の法理が主張されており、この適正手続の原則は前記法諺をその一要素とする。(3) このような一般行政手続法の領域において妥当すべき「適正手続」の原則が、国税不服審判所制度に浸透しているかどうか。(4)

右の観点から、「国税不服審判所の独立性と通達拘束」の現状とその由来を分析しようとするのが本稿の課題である。一定の歴史的背景の下で特定の法律が制定される場合、立法＝政治過程がどのように展開されるか。特定の法の目的や内容

は、どういう社会的勢力やグループの活動や人びとの意識によつて、どのように影響され規定されるか。さらに、一度制定された法律が現実にどのような思惑の下で解釈され適用されているか。立法過程に参加した人びとの意識がどのような形で法律制度の運用あるいは法律の解釈・適用に反映しているか。この問題を考察することにしたい。

(1) 国税不服審判所『国税不服審判所一年の歩み』(昭和四六年六月)、村井正『現代租税法の課題』(昭和四八年)一三九頁より引用。
(2) 参照、東京地裁昭和四八年一一月二八日判決行裁例集二四巻一一・一二号一二五頁
(3) たとえば、下山瑛二「国税不服審判所をめぐる諸問題」所収：北野弘久編『判例研究日本税法体系　第四巻』(昭和五五年)二五一頁。
(4) 初代の国税不服審判所長(八田卯一郎氏)は、発足当時、「〃行政の範囲内で、できる限り司法機関的な役割を〃というのが私の抱負だ」と述べている(朝日新聞(日刊)昭和四五年五月一二日(5)「人その意見」欄)。

第二節　通達拘束の具体例

一　所得税法第五一条二項にいう「貸倒れ」に関連して、債権償却特別勘定の設定要件が昭和二八年より昭和五五年一二月二四日まで通達に規定されていた(参照、所得税基本通達　五一―一八)。事業所得を生ずべき事業について、その事業の遂行上生じた貸付金の「貸倒れ」及び「貸倒引当金」を、当該所得の金額の計算上必要経費に算入しうる旨が所得税法上規定されている(同法第五一条二項、第五二条一項)。他方、実務においては、貸倒れの事実が発生しなくとも、それに類似した事実が個別具体的に生じ、当該債権の全部又は一部の回収が困難となる場合が往々起きるが、このような個別的貸倒れ見込み額(＝債権償却特別勘定)について企業会計原則及び法令上なんら規定がない。そこで、前記通達　五一―一八は、右のような経済実態にかんがみ、債務者について債務超過の状態が相当期間継続し、事業好転の見通しがないこと等の事実が発生し、当該債務者に対する貸金等の相当部分について回収の見込みがないと認められる場合には、個別的貸倒れ見込み額としてあらかじめ税務署長の認定を受けたときは、その認定を受けた金額を、その認定を受けた年において債権償却特別勘定に繰り入

れたうえで、必要経費に算入できる旨を規定している。

したがつて、右通達の規定は、所得税法第五一条二項の貸倒れ要件を緩和し、右貸倒れに該当しない場合でも、将来の回収不能の確定を予想させる一定の事由が発生した場合、債権のうちの一定額を債権償却特別勘定に繰り入れ、所得の計算上必要経費に算入することを認めたものであるといえよう。「〔右通達所定〕の『あらかじめ税務署長の認定を受けること』との〔形式的〕要件は、右通達が『債務者につき、債務超過の状態が相当期間継続し、事業好転の見通しがないこと』という一義的でない〔実質的〕要件を定めていることによつて生ずることの予想される納税者の恣意的な必要経費算入を防止することを目的として定められたものであつて、正当な目的を有する合理的な規定というべきである。しかも、前記のように五一―一八が所得税法第五一条二項の要件を緩和した規定であることに照らすと、あらかじめ税務署長の認定を受けることを要件とし、納税者に多少の手続履践を要求したとしても、納税者に本来要求できない手続を課したものではなく、租税法律主義の原則に反しないというべきである。」と判示されたことがある（大阪地裁昭和五四年八月三一日判決　訟務月報二五巻一二号三〇五四頁）。

右判旨によれば、形式的要件と実質的要件がともに充足される場合にはじめて、（法令に規定のない）債権償却特別勘定に貸付金の一部を繰り入れ、所得の計算上必要経費が計上されうる。軽課効力要件説と仮称しよう。

しかし、軽課効力要件説の場合、形式的要件は、法令の定めのない課税要件を創設する効力規定であり、その意味において、所得税基本通達五一―一八の規定は、効力要件の創設規定であり、課税要件法定主義及び合法性の原則を逸脱する通達と解する余地が生じよう。

そこで、通達にいう「認定の申請」に対する拒否処分は、「法律に基づく処分」ではないので、不服申立ての対象となりえない（国税通則法第七五条一項）故、逆に、そのような拒否処分の存否にかかわらず、納税者は、税務署長の認定があつたと

同様に、当該債権償却特別勘定を計上することができると解する余地が生じる。前記の形式的要件を効力規定でなく訓示規定と解するのである。さもなければ、納税者の権利救済の途が塞がれるからである。この説にしたがえば、あらかじめの「税務署長の認定」は実質的要件に関する一種の「事前照会に対する回答」を意味するにすぎない。この説を事前照会回答説と仮称する。事前照会回答説は、何故、通達五一―一八の規定に基づき租税を軽減しうるかを説明しがたいところに難点がある。

以上の考察から、右通達規定を支持する軽課効力要件説及び事前照会回答説は、課税要件法定主義及び合法性の原則の観点から、いずれも疑義を生じざるをえない（参照、武田昌輔「判例批評」ジュリスト七三八号（昭和五六年）一四九頁）。

ところが、前記大阪地裁昭和五四年八月三一日判決の事案（以下これを具体例―一と称す）は、国税不服審判所長に対し審査請求されたとき、国税通則法第九九条一項の適用もなく、棄却されているのである。

二　非業務用資産の取得に要した借入金の利子が、譲渡所得金額の計算上取得費として控除しうるかどうか（参照、所得税法第三三条三項、第三八条一項、所得税基本通達三八―七）。

具体例―二　非事業用資産を取得後使用することなく譲渡した場合、その資産の取得後継続的に発生する借入金利子が取得費に算入さるべきであるという審査請求事件について、国税不服審判所は、昭和四八年一二月一七日にこれを否定的に裁決している。

「譲渡所得の金額を計算する場合における取得費の範囲については、法第三八条第一項〔中略〕にいう「資産の取得に要した金額」とは、当該資産の取得のために直接に必要とした費用をいうものと解される。したがつて、当該資産を取得するための借入金の利子については、当該資産を取得するまでの期間にかかる金額は、資産の取得に要した金額として取得費を構成するものと解されるが、取得後継続的に発生する借入金の利子は、当該資産の取得に要した金額とはいえず、当該資産の維持管理費とみるべきものであり、また、当該資産の設備費および改良費にも該当しないものである。よつて当該借入金の利子は、なんら取得費を構成しないものと解することが

相当である。」（国税不服審判所裁決事例集七号一五頁、傍点―木村）

具体例―三　類似の審査請求事件について、国税通則法第九九条一項の規定に基づき国税庁長官に意見が申し出された裁決例が報告されている。(5)

「本件借入金の利子の性格について検討するに、一般に、特定の目的に使用するため一定の土地を取得した場合、その取得に要した借入金の利子は、当該土他の利用目的のための費用と考えられ、その利用によつて収入を得た場合においては、当該利子は、利用によつて生ずる不動産所得等の金額の計算上控除すべき所得税法第三七条第一項《必要経費》に規定する必要経費に該当し、値上り益を得ることを目的として土地を取得した後これを譲渡し、その値上り益を得た場合における借入金の利子は、同法第三八条第一項に規定する「資産の取得に要した金額」に該当するものと解される。〔中略〕取得目的を客観的に判断し、現実の使用態様との合致の有無によつて前記「必要経費」あるいは「資産の取得に要した金額」を認定することは至難な問題であつて、結局、その土地の地目、土地の形状等に照らし、客観的に判断される使用の事実があつた場合は、取得目的に応じた使用があつたと認めるのが相当である。従つて、たとえ個人が業務の用又は居住等の用に供する目的で取得した場合であつても、何らの用に供することなく譲渡した場合には、当初から値上り益を得ることを目的として取得したものとして、その取得のために要した借入金の利子は取得費に算入し、また、値上り益を得る目的で取得した場合であつても、業務の用又は居住等の用に供した場合には、その後の期間に対応する借入金の利子は業務上の必要経費又は家事費に当ると解するのが、それぞれの租税負担の合理性、衡平性の観点からみて相当である。」（国税不服審判所裁決事例集一七号一七頁、昭和五四年九月二〇日裁決、傍点―木村）

東京高裁が昭和五四年六月二六日に、非業務用資産の取得に必要、相当と認められる借入金利子は、譲渡所得金額の計算上取得費として控除される旨を判事した事件(6)（判例時報九四五号三六頁）を境に、前記昭和五四年裁決（具体例―三）は同四八年裁決（具体例―二）の法理を変更した。それまでは、国税不服審判所長は、問題の所得税基本通達三八―七の規定の解釈適用に関して、国税通則法第九九条一項を活用することはなかつたのである。(7)

国税不服審判所は、右東京高裁判決が下された頃、右と類似の問題を争点とする審査請求事件が係属していたので、ようやくその裁決（前記具体例―三）にあたり従来の法令の解釈を変更したのである。すなわち、右判決を契機とした法令解釈の

変更に基づく裁決は、国税通則法第九九条一項の規定に基づき、国税不服審判所長より国税庁長官の意見を申し出たところ、長官より申出意見のとおり処理して差し支えない旨の指示があり、[8] その指示に即して出されたのである。

(5) 国税不服審判所『国税不服審判所の一〇年』(昭和五五年)一三四頁、柴田勲「資産取得のための借入金利子の譲渡所得計算上の取扱いに関する裁決について」国税速報三二二七号(昭和五四年一〇月二五日)二頁。

(6) 譲渡所得の実質は、投資用資産(非事業用資産)の所有期間中の価値の増加益であり、譲渡所得に対する課税は、資産の増加益がその譲渡にあたつて実現するので、その増加益に課税しようとするものである(参照、最高裁昭和四七年一一月二六日判決民集二六巻一〇号二〇八三頁、金子宏「所得税とキャピタル・ゲイン」租税法研究三号(昭和五〇年)四〇頁、同「譲渡所得の意義と範囲(上)」法曹時報三〇巻五号(昭和五三年五月)六九二頁、木村弘之亮「判例批評」判例評論二五九号(昭和五五年九月)一四八頁以下)。このように譲渡所得課税は、期間損益計算方法に基づく収益課税ではなく、値上り益に対する清算課税である。

次に、所得税法第三八条の規定は、投下資本の回収を目的とする定めであり、取得費は、資本投下に要した金額をいい、投資的支出である。同条項は、取得費として、まず一般的に「資産の取得に要した金額」をあげ、次に確認的に投下資本の回収を目的として設備費及び改良費を列記する。このように、右条項は、資産の取得費を、当該資産の取得の時までに直接必要とした費用に限られる(取得時基準説、品川芳宣「判例批評」税務弘報二八巻二号一四八頁)とか、資産の使用開始に至るまでの費用を含む(使用開始基準時説、白崎浅吉「資産を購入するために借入れた資金の利子の性格について」税務大学校論叢五号(昭和四七年)一五六頁、一五八頁以下)といつた限定を明文でもつておこなつていない。むしろ、所得税法第三八条所定の取得費は、譲渡損益の計算上譲渡所得の基因となる資産の譲渡がおこなわれた時点ではじめて、譲渡に対応して機能する(同旨、熊谷安弘「取得費に算入される借入金利子――東京高裁判決の波紋」税理二三巻五号(昭和五五年)一四八頁以下、木村・前掲判例評論二五九号一四九頁)。非事業用資産の取得のために投下された資本は、その清算に至るまで、譲渡所得の金額の計算上取得費としてマイナス要素として計上することができる、と解釈するのが、法文に最も適合するのではなかろうか。

また、「取得価額」は、売上原価の計算、減価償却費の計算等について正確な期間損益計算をおこなうために用いられている道具概念であり、原則として資産の取得と同時に取得対価等の金額が帳簿に計上される(参照、所得税法施行令第一〇三条(たな卸資産の取得価額)、同第一二六条(減価償却資産の取得価額))。所得税法第三七条所定の「総収入金額を得るため直接に要した費用の額」とはまさに右の取得価額を指すものと理解すべきであろう。

なお、取得費と取得価額の範囲は、法文上「直接に要した」という表現の存否に照らし、取得費の方が広く解すべきことになろう。

以上の考察から、「資産勘定の費用化」理論が譲渡所得に親しみがたいが故に、所得税法第三八条一項は「費用」という用語を用いず「金額」と表現しているのではなかろうか。ここでは、原価性の性質を有する取得価額は問題ではなく、譲渡所得の清算時にその金額の計算上投下資本の回収すべき金額となる取得費が問題となつていると解することができる。さらに、この事情のため、「総収入金額を得るため直接に要した費用」ではなく「資産の取

得に要した金額」が問題であつて、資産の取得時及び使用開始時を基準にするのではなく、譲渡所得の清算時を基準にして、借入金利子を取得費と扱うか否かを判断すべきであると考えるべきであろう。

（7）参照、国税不服審判所『国税不服審判所の一〇年』一三三頁～一三四頁。

（8）柴田勲「前掲」国税速報三二二七号二頁。

三

国税不服審判所長が、果たしてどの程度まで国税庁長官から独立性を保ちうるかあるいは長官の発する通達に拘束されずに裁決しうるか。これが、後にみるように、国税不服審判所制度が創設される過程において、重要な争点であつた。

ところが、前記三つの具体例は、国税不服審判所がその発足後一〇年余のあいだ右課題を十二分に果たしてきているとは言い難いことを示唆しているようにおもわれる。具体例（その一）は、典型的な通達課税[9]をめぐる審査請求事案について、国税不服審判所制度が無力に等しいことを示しているといえよう[10]。具体例（その二及び三）は、法令の通達解釈が判例によつて変更されないかぎり、国税不服審判所長が積極的に通達解釈を変更しようとしなかつた事例である。

さらに、国税通則法第九九条一項の規定が適用された裁決例は、審判所制度発足後昭和五六年二月に至るまで僅かに六例にすぎない[11]。

（9）参照、小宮保「法人税における通達の性格とその妥当性」税経通信一一巻六号（昭和三一年六月）二五頁、須貝脩一「通達とはなにか――その法的性質の解明」財政一八巻一三号（昭和二八年一一月）二三頁、中川一郎「税務通達の使命とその限界」税経通信一一巻六号（昭和三一年六月）九頁、黒田覚「税法における二三の憲法問題」税法学一号（二六年一月）七頁、北野弘久「通達と行政不服審査法」法律時報三六巻一二号（昭和三九年一一月）一五頁、同「通達課税・通達行政」所収：北野編『判例研究日本税法学体系　第一巻』五一頁以下。

（10）参照、児玉憲夫「不服審査と税務訴訟」自由と正義二二巻二号（昭和四六年二月）二〇頁、二二頁、北野弘久「国税不服審判所制度の基礎的諸問題」企業法研究一八二輯（昭和四五年）一五頁。

（11）国税通則法第九九条一項の規定が適用された裁決例は、昭和五六年二月現在、次のとおり僅かに六例である（参照、前記注5）。

① 昭和四六年九月二七日裁決：仮装経理に基因する減額更正に伴う法人税の還付、裁決事例集一号二六頁。

② 昭和四七年一一月一六日裁決：外国人である被相続人に課されるべき国税の承継、裁決事例集五号一頁。

③ 昭和四九年三月一二日裁決：外国人職員の休暇帰国にあたつて支給した旅費、裁決事例集八号一頁。

④ 昭和五四年九月二〇日裁決：資産を取得するために要した借入金利子の取得費算入、裁決事例集一七号一七頁。
⑤ 昭和五四年九月二七日裁決：右に同じ、裁決事例集一七号二七頁、国税速報三二二七号（昭和五四年一〇月二五日）一頁。
⑥ 昭和五五年一二月一二日裁決：相続税における定期預金の評価、参照、千ケ崎行雄・国税速報三三五一号（昭和五六年二月一二日）一頁。

第三節　統計数値にみる国税不服審判所制度の意義

一　租税法律主義は、租税の確定と徴収等が租税法の根拠に基づき法に従つておこなわれるべきことを要請している（憲法第八四条）。しかし、現実には、納税者たる国民は、個別具体の租税事案について、租税の確定と徴収等が違法に若しくは不当になされて自己の権利利益を侵害している旨の不服又は苦情を申し出たいと考えることもあろう。あるいは、納税者は、非常に複雑かつ難解な租税法の解釈若しくは相当に難事な納税申告及び記帳方法等について、税務相談に赴きたくおもう場合もあろう。このような国民の権利利益の確保の要望に備えて、租税法律関係に関する紛争予防・救済制度が左記のごとく整備されているかのようである。

(1)　略式のもの
　1　税務相談（含、テレフォンサービス、税務指導）
　2　租税苦情処理
(2)　正規のもの
　1　不服審査（国税通則法第八章一節、地方税法第一章一二節、相続税法附則第三項但し書き）
　　(イ)　異議申立て
　　(ロ)　審査請求
　2　訴訟（国税通則法第一一四条、行政事件訴訟法第一条）
(3)　その他
　1　更正の請求（国税通則法第二三条）

2　還付請求（所得税法第一二二条、第一二三条、第一三八条等）

3　納税の猶与（国税通則法第四六条）

右の租税事件予防・救済制度の全体に占める国税不服審判所制度の意義を、統計数値により考察しようとするのが本節の課題である。

二　税務相談及び苦情処理は、現在の租税事件予防・救済制度全体において、量的にも質的にも四つの多大な意義を有すると考えることができる(参照、表1)[12]。第一に、実体法及び手続法上の租税法律関係について、租税官庁が国民の租税法上の問合せ、相談に応じ法的に的確な助言を与え、他方、国民がその助言に基づき納税申告及び租税計画等をおこなうならば、紛争の発生は相当減少すると考えられるからである。それ故、このような紛争の予防及び予測可能性の確立によつて、納税者の権利利益は間接的に保護されうる。但し、その助言等が租税法の解釈及び運用上法的に適切であるかどうかに、税務相談・苦情処理の制度的限界が認められる。

第二に、実体法上、(1)事務処理の間違い(2)法令の解釈・運用の不適切(3)行政の執行上の瑕疵をそれぞれ原因とする租税苦情が解決されることにより、権利利益の保護が間接的に果されうる。

第三に、手続法において、(1)事務処理の遅延を原因とする租税苦情が解決されること(2)簡易迅速に税務相談・苦情処理がすすめられることによつて、納税者の権利利益が間接的に保護される。

最後に、税務相談及び苦情処理制度は、国民と行政の関係改善に役立つている、とも評価できよう[13]。

税務相談及び苦情処理制度の存在意義は、次の統計値によつても確認することができる。

税務相談の件数は、表1「租税法律関係についての税務相談・苦情の累年比較」から判明するように、昭和四七年以降毎年二〇万件以上も増加しつづけており、昭和五一年度、五二年度には前年度に比し四〇万件の増加をみるという驚異的記録

を残している。また、税務相談及び苦情の受付件数は、昭和五二年に一六五万三一四二件にのぼつており、前年度に比し二八・八%増であり、昭和五三年では前年度比八・二%増である。比較対照すれば、行政管理庁の取扱つた行政苦情相談受付件数は、昭和五二年に一六万一八一三件であり、前年度比五・八%増であつた。[14] このように、税務相談の受付件数及び前年度比増加率がいかに大きいものであるかは、容易に理解できよう。

次に税務苦情件数は、近時とくに昭和四八年度、四九年度以降にかぎつてみれば激減している(参照、表1)。しかし、税務苦情件数は、訴訟件数(参照、表5-1)に比較し、未だ軽視し難い数値を示していることに留意しておきたい。

(12) 小谷卓男「租税行政不服申立」(金子宏ほか編『租税法講座 第三巻』所収)二四〇頁は、税務相談を、一種の行政苦情処理制度と理解し、広義の租税行政救済に含める。

(13) 行政苦情処理制度の意義及び評価について、たとえば、近藤昭三ほか『行政法(2)』(昭和五五年)七〇頁~七一頁(木村弘之亮執筆)。

(14) 行政管理庁行政監察局『行政監察年報 昭和五三年度』(昭和五四年)四一〇頁。

三

他方、租税事件の異議申立て及び審査請求の件数は、前叙のごとく税務相談件数が激増するのと対照的に、減少している。表2-1「租税事件の異議申立処理済件数とその百分率——年度別及び終局区分別」及び表2-2「租税事件の異議申立における実質認容率」から明らかになるように、異議申立てについての表面認容率及び実質認容率[15](後者は以下( )内に示す)はとくに昭和四九年度以後急降下する。昭和四七年度以前における表面認容率及び実質認容率は例年ほぼ五〇%前後(六八%ないし六〇%)であつた。これに対して、昭和四九年度以降の表面認容率及び実質認容率は年々歳々一三・九%(一五・五%)、一〇・〇%(一〇・九%)、七・八%(八・五%)さらに五・九%(八・二%)、二・七%(三・二%)へと減少の一途をたどつている。

同様に、審査請求の認容率も、異議申立ての認容率の低下傾向とほぼパラレルに、とくに昭和四九年度以後に低減する(参照、表3-1及び表3-2)。昭和五〇年度以降各年度における表面認容率及び実質認容率は僅かに七・二%(八・一%)、五・三%

（五・九％）さらに四・二％（五・二％）、八・七％（八・四％）であるにすぎない。国税不服審判所制度の創設された昭和四五年度前後における実質認容率が例年ほぼ六〇％であつたことに鑑み、近年の認容率の統計数値は目を疑うばかりである。国税不服審判所制度がその発足後昭和四六年度、四七年度、四八年度には第三者的な権利救済機関として順風に帆を上げていたにもかかわらずである。(16)

右の統計値にみる低下現象の実質的根拠として、四点を指摘しうる。まず、納税者は、租税法上の事実認定及び法解釈の問題について、租税官庁とのトラブルを回避するため、さらに予測可能な経済生活を営みうるため、税務相談をなし助言を得ようと努める。その結果、異議申立て及び審査請求の件数は一般に低下する。

第二に、認容率に関する統計数値をみるかぎり、昭和四九年度以降、わが国税に関する異議申立て及び審査請求の制度は、運用上、法的救済制度としてその機能を十分に発揮しているとは言い難い。この状況の下では、納税者は、異議申立て若しくは審査請求の途へではなく、税務相談へ赴き、自己の権利利益を予防的に若しくは間接的に確保せんと努めざるを得なくなろう。あるいは納税者は妥協的に修正申告の勧しように応ぜざるを得ない。

第三に、表4「租税事件に関する審査請求率と出訴率の累年比較」から判明するように、審査請求率（審査請求件数を、異議決定のうち審査請求のありうる件数で除した百分率）は、異議申立てを経ない審査請求件数を考慮に入れるとしても、国税不服審判所制度の創設後昭和五〇年度まで七五％ないし六八％に達していたが、その後逓減しており、昭和五一年度以降は右制度創設以前のレベルより低下している。このような審査請求率の低下現象は、国税不服審判所制度に対する国民の信頼感に依存しており、審査の認容率がとくに昭和四九年度以降急速に悪化していることに無関係ではあるまい。

第四に、国税通則法第九九条所定の審判所長の裁決権に関する法解釈が固有裁決権説ではなく委任裁決権説に傾いているのではなかろうか。後に考察するように、国税不服審判所制度の立案関係者の立法解説においては、国税不服審判所長は、

独立に裁決権を行使することができ、通達に拘束されず法律にのみ基づいて裁決することができるが、行政の統一性を図るために通達と異なる法令解釈をするときには国税庁長官にその意見を申し出るものとするという固有裁決権説が有力であつたとおもわれる。[17] ところが、運用上、前述の具体例及び国税通則法第九九条一項の適用件数（前掲注11）に鑑みても、委任裁決権説が採られているのではなかろうか。というわけは、右条項の規定の反対解釈によれば、原則として国税不服審判所長は法令のみならず通達に拘束されつつ、事実認定及び法律解釈をおこなつて事案を裁決すべき法的地位に置かれており、例外的にのみ所長は必ずしも通達に拘束されなくともよいと解される余地が残つているからである。すなわち、国税庁長官がその裁決権を条件付で国税不服審判所長に委任しているにすぎない、と法解釈するのである。国税不服審判所及び同所長の組織法上の地位が、昭和四九年頃を境に大きく変化させられたかのようである。

最後に、租税事件の不服申立ての認容率及び不服申立て率の低下現象は、租税行政の適法性及び合目的性を誇示するものである、との見解もある程度まであたつているであろう。[18] しかし、不服申立認容率等の逓減の根拠が、租税行政の適法性及び合目的性にのみ求められうるとの速断は、あまりに楽観的にすぎるのではなかろうか。あるいは、租税事案の紛争処理パターンが累積されてきているので、関係当事者はその先例に照らし租税事案を紛争予防的に又は事後的に処理している、との予想しうる見解もある程度正当であろう。しかし、租税事件の事実認定及び法律解釈に関する未解決問題が、昭和四八年・四九年度を境に急に少なくなつたとは到底考えられず、個別の未解決問題は今後とも陸続することは疑いえない。

(15) 表面認容率とは、不服審査及び訴訟について、総処理済件数（∴みなす取下げ、取下げ、却下、棄却、全部取消、一部取消及び変更という形で終局的に処理された件数の総数）に占める認容件数（全部認容、一部認容及び変更という形で処理された件数の総数）の割合をさす。

他方、実質認容率とは、不服審査及び訴訟について、終局的に棄却、全部認容、一部認容及び変更という形で処理された件数の総数に占める認容件数（全部認容、一部認容及び変更という形で処理された件数の総数）の割合をさす。

両者の相違は、したがつて、みなす取下げ、取下げ及び却下の件数を基数に算入するか否かにある。

(16) 八田卯一郎氏が昭和四五年五月より昭和四八年九月まで、海部安昌氏が同年九月より昭和五一年一二月まで、岡田辰雄氏が同年一二月より国税不服

審判所長であつた。

(17) 参照、伊藤義一「着実に歩き始めた国税不服審判所」企業法研究一九五輯（昭和四六年八月）一八頁は、国税不服審判所制度の発足一年間の実績で、国税不服審判所長の権限の強さが証明されたとする。

(18) 国税不服審判所長が処分を取消したとき、原処分庁には出訴の途がないことが、「実に重大な影響を原処分に与えた。」（伊藤義一「前掲」企業法研究一九五輯一八頁）

四　租税事件の出訴率（出訴件数を、審査裁決のうち出訴のありうる件数で除した百分率）は、国税不服審判所制度の創設以降、逓減しており、昭和五〇年度は僅かに二％前後にすぎない（参照、表4）。

このような出訴率の低下現象は、不服申立前置主義によるスクリーン作用、訴訟費用等の問題のほか、以下のような認容率及び審理期間の問題に起因するものと考えられる。

第一に、表5-1「租税訴訟事件の終局区分別件数（第一審）」及び表5-2「租税訴訟事件（第一審）の実質認容率」が明らかにするように、国側被告事件の実質認容率は例年三〇％以下（二五％前後）である。さらに、表6「昭和五三年租税訴訟既済事件数――審級の種類及び終局区分別」の統計数値が示すように、棄却率は、第二審で八二・八％、第三審では九七・四％にのぼつている。

第二に、表7「各審級別租税訴訟既済事件数――審理期間（当審受理から終局まで）別」及び表8「各審級別租税訴訟既済事件数――審理期間（第一審受理から終局まで）」にみる各統計値が雄弁に語りかけているように、審理期間は相当に長期にわたつている。

以上の考察から、租税訴訟は、費用のほかに長い年月を費すにもかかわらず、第一審での認容率は二五％内外であり、第二審さらに第三審における認容率は著しく低いことが明らかになつたとおもわれる。

このような状況の下では、納税者が租税訴訟を提起すること自体が、大きなリスクとコストをともなうといわざるをえな

い。その結果、出訴率が、前記のごとく二%前後に陥つているといえないだろうか。

五　以上の統計数値に基づく分析を要約するに、税務相談・苦情処理制度の進展にひきかえ、とくに国税不服審判所制度の存在意義が近年とくに昭和四九年度以降急激に低下している。同時に、租税訴訟における認容率、審理期間及び出訴率に照らし、納税者が訴訟におおきな期待を寄せ難いというのが、現状であるといえよう。他方、国税不服審判所における実質認容率がその発足後昭和四八年度に至るまで五〇%を超えているという統計数値（参照、表3-2）は、同制度の運用いかんにより、その存在意義を回復しうることを示唆するものであると考えられる。そして、その運用のポイントが、国税不服審判所長の裁決権若しくは組織法上の地位にあることは、これまでの考察から肯首されるものとおもわれる。

第二章　国税不服審判所制度の創設経緯

第一節　現状の協議団制度とシャウプ勧告の相違

「シャウプ勧告」に基づき、所得税等の更正、決定に対する納税者の異議処理機関として、昭和二五年七月あらたに国税庁及び各国税局に協議団本部が設けられ、協議団制度が発足したといわれている。(1)

しかし、協議団制度が果して「シャウプ勧告」に基づいて発足したかどうか。この点について検討の余地がある。右勧告は、第一に「何人といえども自己の事件の裁判官たりえない」という原則及び第二に「相手当事者の言い分をきけ」という原則を確認したうえで、協議団制度の創設を提案しており、さらに、協議団が事件の裁決権を有すべきであり、協議団は第一次的に税務署に附属設置され副次的に国税局に附設されるよう提案しているからである。(2)

まず、「異議申立〔protest〕はかれ〔=納税者〕の更正決定を行つたと同じ税務官吏に対してなされるから、（納税者の方から見れば）その官吏は同情をもつて且つ公平な立場でその訴えに耳をかさないだろう。」[3]

当時の不服申立て制度について、納税者は右の点で基本的に不信を懐いている。そこで、次の機構を有する協議団が設置さるべきである、と勧告がなされている。

「もし、納税者と、かれの納税申告を更正決定した税務官吏との間に非公式の協議〔informal conference〕が行われた結果、意見が一致しない場合は納税者は税務署内または数税務署の県単位に附属設置される特別の協議団〔special Conference Group〕に事件を持出すことを許さるべきである。ある場合には、さらに、これを国税局の協議団に異議申立することも認められるべきである。中略。われわれの一般的印象はそこ〔=国税局の協議団〕まで事件を押し進めるだけの価値があると考えた納税者は少いということである。」[4]

この二段階からなる協議団は、事前手続、協定手続及びこれにつづく異議申立て手続（税務署協議団あるいは国税局協議団におけるそれ）さらに審査請求手続、最後に協議団監査手続といつた行政手続のなかに位置づけられることが構想されており、それを分説すれば次のとおりである。

「もし事件が以前に〔=更正決定の段階で〕調査されているものなら、納税者は協定〔settlement〕に到達せんがために調査官と全ての事項について討議できるはずである。もしそれが更正決定額より相当異つたものであるときは、監督官の認可を受けるべきである。更正決定の前に調査が行なわれなかつた場合には、もし事情が必要とするならば調査を行ない、前述の手続を踏むべきである。[5]」

「もし調査官とのこのような討議が事件を解決するに至らなければ、更に行政的配慮による手段に訴える必要がある。未解決の異議申立事件を考慮し且つ決定する機能をもつ税務官吏よりなる協議団を作ることを提案する。協議団は税務官吏の中で、比較的に有能で年長の、経験の豊富な者から選出されるであろう。[6]」「以前の調査または最初の協定の段階で特定の事件を直接取扱つた調査官は同一事件の協議官とすべきではない。しかし、可能である限り、協議団はできるだけ調査官以外のものによつて構成されるべきで、それによつて納税者に対し、かれらの提訴〔appeals〕は最初の更正決規〔ママ〕〔original reassessment〕または調査の過程と関係のない全然異つた税務官吏の団体によつて考慮されているということが保証されなければならない。[7]」（傍点―木村）

さらにまた、「もし税務署の協議団の決定に対して納税者がなお不満であるなら、ある場合には更にこれを国税局〔の協議団〕へ提訴〔appeal〕する権利をもつことがよい。」[8]「いずれの場合でも、納税者は自分の事件を持出すために協議官の面前に現われる機会を与えられる。」[9]（傍点―木村）

最後に、「国税局の協議団の活動は、国税庁がかかる協議団によつて決定〔decide〕された事件を監査〔audit〕することにより、これを監督統御することができる。またこのような監査手続は各国税局における方針の統一を保持することができよう。また、国税局はその段階で判定をつける前に特殊な事件について国税庁に助言を求めることができる。」[10]（傍点―木村）

以上のごとく、「シャウプ勧告」は、事前手続・協定手続につづいて、「協議団」を一次的に税務署レベルにそして副次的に国税局レベルに設けることを構想していた。

しかし、現実には、協議団は、国税庁及び各国税局に設置されたにとどまつた（参照、昭和二五年五月四日法律第一四一号「大蔵省設置法の一部を改正する法律」第三三条の四（国税庁協議団）及び第三八条の二（国税局協議団、昭和二五年六月三〇日政令第二一四号「国税庁協議団及び国税局協議団令」）。納税者の便宜を考慮して[11]、国税局協議団の場合には各国税局に協議団本部が設けられたほか、国税局所在地以外の全国の主要都市に協議団支部が設置されはしたものの、税務署レベルには設けられなかつたのである。

さらに、シャウプ勧告は、更正決定又は調査にあたる税務官吏のグループ（執行系統）と全く別個の税務官吏の団体（審判系統）が租税事件を第三者的・客観的立場で公平に裁決しなければならず、「以前に調査または最初の協定の段階で特定の事件を直接取扱つた調査官は同一事件の協議官とすべきでない」旨を明らかにしている。まさに、同勧告の不服申立て制度に関する基本理念はこの点に存する。

ところが、制定法及びその運用によれば、協議官は独立の法令解釈権を有さず上司の確定した解釈に従わなければならず[12]、さらに、審査決定は、国税庁長官又は国税局長の権限とされており、単位協議団の協議の結果は、審査決定の一段階と

しての要件ではあるが、長官又は局長の意思決定の内容としては、必ずしもこれに拘束されるものではない。事実の確定又は税法の適用について違法であると認めるときは、場合によつては、他の単位協議団の協議に移すことも可能であり、協議団の結果と異なる決定をおこなうことも可能であると解されていた。[13]

そのうえ、「従来の現状を卒直（ママ）に申しあげますと、〔協議団に対する〕主管部の意見が多過ぎるのではないか」[14]との発言にみられるように、少なくとも運用上、協議団の第三者的性格は相当に薄いものであつたと判断せざるをえない。協議団の運用について次の発言が参考となろう。

「一つの事実認定について、全体の事実はこうだという事実を確定する場合に、こう確定するには、まだこういった一つの事実関係をもう少し調べた上でこう確定すべきではないかという、その希望意見といいますか、そういつた意見が〔局長の補佐としての〕主管部の方から〔協議団に対して〕非常に多かつた。そのためにこの点の調査不足、あるいは調査漏れ、そういつた指摘が主管部から多いために、協議報告書が両者〔＝協議団と局長・主管部〕の間を行つたりきたりしておつた。そのために主管部との間の意見調整に手間がかかつておつたという点は、私ども十分反省をいたしまして、目下〔昭和三五年一一月現在〕われわれのところでとつております態度は、事実の認定については、協議団が実地に調査をした結果出された結論によるべし。こういうふうに実は方針を打ち出して、その事実認定された事実の上に、それを法規の適用解釈はこうだ、それについて解釈上の疑義があるときには、これはこういうふうに解釈されるべきではないかというふうな点について、局長なんかへ上げてくる。こういう方式で処理をすべきであるという方針を打ち出しまして、局にもその方針を十分目下徹底させつつある段階であります。[15]」「すでに実質的には、中略、協議団の中に審査班というものを置いて、それが担当協議官、主任協議官との合議を経て出てきたものを、その審査班がもう一度見直す。その上で協議団本部長に出す。ですから実際的には兼任という形でなしに、現実にその職の中へ〔主管部から〕送り込んでいるという形で、現実問題として解決をはかつていくという現状にあります[16]」。

シャウプ勧告にみる協議団制度と法制化された現実の協議団制度とのあいだには、その第三者的機関としての法的性質について、以上のごとく明らかな乖離が存する。現実の協議団制度は、独自の法令解釈及び事実認定をなしえない点で、シャ

ウプ勧告の認める「何人といえども自己の事件の裁判官たりえない」という原則に背反していたと判断せざるをえない。同勧告にいう協議団監査手続を強調するあまり、右原則が背後に退いていたのではなかろうか。夙に、須貝教授は「勧告の趣旨は巧妙に回避されて実施にうつされた」[18]と明確に指摘している。

以上の考察から判明するように、「協議団は昭和二五年にシャウプ勧告に基づいて設けられたものである。」[19]という命題は、必ずしも正確ではない。

なお、行政段階における租税権利救済に関する法規定が次のように不統一である法状態の下で、協議団制度が運用されていた。昭和三四・五年当時、租税法の領域における権利救済規定の法状態は左のとおりである。所得税法（第四八条ないし五二条）、法人税法（第三四条ないし三八条）、相続税法（第四四条ないし四八条）及び資産再評価法（第七二条ないし七六条）等に特別規定がそれぞれ置かれ、さらに国税徴収法（第一六六条ないし一七〇条）に一般規定が定められていた。したがつて、これらの各税法の権利救済規定に定められた処分に対する争訟は、右税法の各規定に基づいておこなわれる。他方、右各相続税に関しそれらの各税法の権利救済規定に定めのない処分や、酒税、物品税その他権利救済規定を欠く租税に関する賦課処分若しくはすべての租税に関する徴収処分および滞納処分等に対する争訟は、国税徴収法の規定に基づくものとされていた。なお、訴願法は税法に関する権利救済手続には適用されなかつた（国税徴収法第一六八条、所得税法第五〇条、法人税法第三六条）。

（1）さしあたり、国税不服審判所『国税不服審判所の一〇年』八頁、大蔵省財政史室編『昭和財政史　第八巻』（昭和五二年）五一五頁。
（2）同旨、須貝脩一「国税不服審判所の設置」法学論叢八七巻四号（昭和四五年七月）五頁以下。
（3）シャウプ使節団『日本税制報告書　第二巻』二一九頁。
（4）シャウプ使節団『日本税制報告書　第二巻』二二〇頁。
（5）シャウプ使節団『日本税制報告書　第四巻』D二八頁。
（6）（7）（8）シャウプ使節団『日本税制報告書　第四巻』D二九頁。

(9)(10) シャウプ使節団『日本税制報告書　第四巻』D三〇頁。
(11) 大蔵省財政史室編『昭和財政史　第八巻』五一六頁。
(12) 「協議団の使命と機能について（昭和二五・五・二七日　大蔵省主税局忠調査課長講義要領）」所収：税制審議会資料第七二号一三頁。「すでに下された上司の解釈が、情況の変化その他の事情によつて不適当となるに至つたと考えられるときは、（協議官は）その旨を具申して解釈の変更を求めることができる。すなわち、協議官は、良心にしたがつて、税法の解釈を定立し、その基盤に立つて適正な税法の運用を図ることを要する。」（同上）。
(13) 「協議団の使命と機能について」税制審議会資料七二号一六頁。
(14) 大蔵省主税局『国税通則法小委員会第二一回総会議事速記録』（国税通則法小委員会資料、昭和三五年一一月二六日）一七頁。
(15) 大蔵省主税局『国税通則法小委員会第二一回総会議事速記録』一七頁。
(16) 大蔵省主税局『国税通則法小委員会第二一回総会議事速記録』一八頁。
(17) 参照、須貝脩一「国税不服審判所の設置」法学論叢八七巻四号（昭和四五年七月）三頁〜四頁。
(18) 須貝脩一「前掲」法学論叢八七巻四号五頁。
(19) 前出注（1）に掲げた文献のほか、たとえば、早田肇「国税通則法の改正―国税不服審判所制度を中心に―」ジュリスト四五一号（昭和四五年六月）五七頁、保家茂彰「国税不服審判所の設置―国税通則法改正案―」立法と調査七〇三一号（昭和四四年四月）四一頁。

第二節　日税連の代替案

税理士法（昭和二六年六月一五日法律第二三七号）の規定に基づき、税理士会が各国税局管内に設けられ、さらに日本税理士会連合会（以下、日税連と略称す）が全国的な統制団体として発足した。このような背景において、[20] 昭和三四・五年頃、行政裁判所の廃止にかわる納税者の保護救済制度が、税理士に訴訟代理権を賦与すべしとの主張と結びついて盛んに論議されるに至つた。[21]

一　日本税理士会連合（松宮隆会長＝当時）の代理権調査特別委員会が昭和三四年七月に次の内容からなる「税理士の代理権の拡充方策に関し答申」（以下、代理権調査答申と称す）を行なつている。日税連は昭和三二年一〇月四日に代理権調査特別委員会（宮坂章一委員長＝当時）を設けて代理権及び租税審判所の構想を慎重に審議したが、[22] その成果が当答申である。[23]

「当委員会は税理士の代理権の拡充方策に関して慎重に審議の結果、我々はあくまでも司法裁判上の訴訟代理権の獲得を目標として努力すべきであるが目下の情勢においては、早急にこれが実現をみることは困難であると判断し現在の段階において漸進的な方策として、次の二つの方法によつて税理士の代理権の拡充を図ることを可とすると考え、ここに答申をいたします。

㈠ 訴訟における補佐人となること。税理士法中に規定を新設して当事者又は訴訟代理権たる弁護士の輔佐人として租税に関する裁判に参加する途を開くこととする。

㈡ 租税審判所（仮称）を設置しその機関において代理人として租税に関する審理に参加すること。大蔵省設置法を改正し現在の協議団を廃止し、新たに国税庁と併立する租税審判所（仮称）なる一つの独立した行政機関を設け、この機関に準司法的機能を与えこの機関の決定は法的拘束力を有するものとし、この決定に異議あるものについては訴の提起を認める。租税審判所（仮称）は租税の異議処理手続における再審的な審判機能を課するものとし、現行の審査の請求事案について審理決定することとし、税理士は審査を請求する納税義務者の代理人としてこの審理に参加するものとする。」（傍点―木村）

右の代理権調査答申は、第一に、当事者又は弁護士の輔佐人として租税に関する裁判に参加する途を税理士に開き、さらに代理人として租税審判所の審理に参加することによつて、税理士の代理権の拡充強化を図り、第二に、これとの関連において、協議団制度を廃し、あらたに租税審判所を独立行政機関として国税庁と併立して設置し、この機関に準司法的機能を与え、この機関は、請求事案について審理決定し、その決定は法的拘束力をもつことを提唱する。第三に、租税審判所は、不服申立手続の第二審級であり、訴訟に前置されるものである。第四に、右答申は、その動機からして納税者の権利救済という理念を欠いていることは、指摘しておく必要があろう。

二 その後、日税連租税制度調査委員会は、先のような税理士の職域拡充論にかえ、昭和三五年二月に「権利救済制度のあり方」を発表し、その中において協議団制度及び運用に関する当時の問題状況が分析され、理論づけが少しく試みられたうえで、「改正試案」として「租税審判所法」の制定を提唱している。その改正試案は次のとおりである。[24]

「㈠ 租税審判所法の制定をめぐる諸問題

A、その法的性格について　協議団令を廃し、これに代えて、第三者審査機関としての租税審判所を設置する。これは行政審査機関とし、国税庁、国税局から分離された独立の租税審判所法を制定する。審判所における裁決に対する訴は司法機関に接続する。

租税審判所の法源は憲法七六条および裁判所法三条である。すべての司法権は裁判所に属するが、行政機関の審判制度は司法権を侵害せず、また、最終審として裁判を行うのでもないから、特別裁判所でもない。行政機関としての租税審判所は司法裁判所による裁判の前審たる地位にある。法制体系としては、全く大陸法系と英米法系の折衷である。行政再審と、司法再審によつて完全に納税義務者の権利を救済しようとするものである。

憲法上何人も裁判を受ける権利はあつても、その権利は前審としての行政機関である租税審判所による審判の後、司法救済に接続し、司法審査によつて、保障されることになる。さらにその存在理由として、行政処分には違法な場合と、不当な場合があり、司法審査にあつては違法な行政処分の適法性の審査のみであつて、そこでは不当な行政処分は訴訟事項にならず、納税義務者の救済は行政機関によつてのみ審判されるのである。各種税法における自由裁量規定の不当な処分に対する救済は司法審査はなし得ず（行特二条）行政機関の裁決の後は、不完全であるが、国家賠償法、請願法によつて、その不当性に対する救済を求める他はない。下略。

B、訴願法規の整理統合　国税徴収法、所得税法、法人税法、相続税法、資産再評価法における再調査、審査規定を制定予定の、租税通則法に統合し、各単行法から訴願規定を削除する通則法において、処分庁、審判所何れに再審を請求するか、納税義務者にその選択権を認める。すなわち、一度は必ず行政審査を経ることとし、行政特例法の訴願前置主義を貫き、審査過程を審判所で独立審査し、司法機関に接続せしめる。

C、租税審判所の機構　図表略　審判官数人による合議体とし、審判官の外に参審官、補佐人に弁護士若しくは、税理士を参加せしめる。すなわち、行政審判には租税に関する民間学識経験者を参審せしめ、漸次、司法審査における代理権に及ぶよう努力する。

D、権利救済請求中の効力　略

(ロ)　権利救済訴訟における立証責任について　略

むすび　以上改正試案とそれに伴う関連法規について検討をこころみたが、最も重要なことは、直税部から切離して、独立的権限をもつ租税審判所を設置することである。さらにその効果は、その機構と運用にある。そのためには、民間学識経験者の参審制度を採用し、真に信頼の上に立つて、権益を保障できる制度を育成して行くことである。これら一連の訴願規定は租税通則法に整理統合するとともに、手続の簡素化、条文の平明化によつて、広く知らしめるべく配慮すべきである。（昭和三十五年二月）」

右改正試案（以下、二月案と称す）は、まず、税理士の職域拡充論をオブラートに包み込み、むしろ直税部から独立した租税審判所を設置すべきことを法的に正当化せんと試みている。前記答申が利益集団たる日税連の利益主張を露骨にその内容としていたのと対照的に、今回の二月案は一般の人びとの支持を得ることができるよう理論武装が試みられているといえよう。

第二に、右二月案は協議団を廃止し、第三者審査機関の性格を有する、「直税部から切離して、独立的権限をもつ租税審判所」を設置すべしと提案する。同試案によれば、租税審判所は裁決権を有する。[25]

第三に、税理士（若しくは弁護士）は、補佐人として行政審判に参加し、「漸次、司法審査における代理権に及ぶよう努力する。」ことを確認している。

第四に、二月案は、宮坂章一氏によつて一層明確に展開された。宮坂氏は租税審判所を大蔵大臣の所轄に置き、その第三者審査機関としての位置づけを鮮明にしている。[26] 以下に宮坂案を紹介しておこう。[27]

「二　租税審判所の機能

1　租税の行政処分庁の行う賦課、徴収に異議のある場合は、租税審判所に不服を申立て、行政救済を受けさせる。

2　租税審判所は、租税上の救済手続における第三者審査機関として、確定力、拘束力を有する準司法的な機能をもつ行政機関とする。

3　租税審判所は、行政再審機関として、司法裁判所の裁判の前審たる地位を有し、この機関の裁決を経た後において、司法裁判所の司法救済を受けさせる。

三　租税審判所の組織と権限

1　租税審判所は、大蔵大臣の所轄に属し、大蔵省設置法に基づいて設ける。

2　全国単位の中央租税審判所と国税局単位の地方租税審判所とを設け、さらに地方租税審判所は、その下に都道府県を単位とする支部を設ける。

3　租税審判所には、審判官（仮称）を置き、大蔵大臣が任命する。

4　審判官は、審判事案の特殊性に鑑み、租税に関し学識ある司法官吏、弁護士、税理士、税務官公吏及び租税に関する学識経験者の中から広くこれを採用する。

5　租税審判所の権限の内容は、判定的権限であつて、その裁決は、確定力、拘束力を有する。

6　中央租税審判所の権限と地方租税審判所の権限とは、管轄に関する原則によつて両者間に権限が分配されるに止り、両者間に上下の関係がないのを原則とする。但し、例外として、前者は後者に対し、事務処理の方針ないしは法令の解釈につき指示権を有し、また後者から報告を求め、あるいはこれに助言を与える権限を有する。

四　租税審判所の運営

1　略

2　弁護士及び税理士は、救済申立人の代理人又は補佐人として審理に参加し、調査の立会い、または意見の陳述を行うことができる。

3　〔事務局とその職員〕略

五　租税審判所制度の利点

1　独立した第三者審査機関であり、その裁決は拘束力を有する。従つて審判の公正を期することができる。

2　専門機関による救済である。

3　時間と費用をかけない簡便な行政救済をうけることができる。

4　更正処分の乱発と通達行政を防ぐことができる。」（傍点―木村）

この宮坂案によれば、租税審判所は、確定力、拘束力を有する準司法的な裁決権をもつ行政機関であり、大蔵大臣の所轄に置かれる。その審判官は、租税に関し学識ある司法官吏、弁護士、税理士、税務官公吏及び租税に関する学識経験者の中から、大蔵大臣によつて任命される。税理士は救済申立人の代理人又は補佐人の地位を与えられている。中央租税審判所と地方租税審判所は原則として両者間に上下関係はないが、例外的に、「前者は後者に対し事務処理の方針ないし法令の解釈

につき指示権を有し、また後者から報告を求め、あるいはこれに助言を与える権限を有する。」宮坂案は日本税法学会のシンポジウムにおいてさらに次の四点について確認されている。[28] 一は、中央審判所の有する「指示権」とは、「助言的な軽い意味での指示であつて、法令解釈について統一的見解をとらせるためのもの」であり、これにより地方租税審判所の独立性が侵犯されることはない。第二に、審判所は、賦課機関とは別であるから同じ大蔵大臣所管下にあつても第三者的機能が営める。もし不公正なることがあれば社会の指弾をうけ、あるいは裁決後に訴訟を提起することができるから、審判所を大蔵省内部機関とするもさして弊害はない。宮坂氏のこの主張に対し、鈴木〔富治郎〕氏は「審判所を大蔵大臣の所管に属さす点について、私は課税庁も大蔵大臣の所管に属しており結局協議団の昇格のような形になるのではないかとおそれ」、長柄〔金吾〕氏は「審判所を大蔵省設置法で規定することに反対です。〔中略〕総理府に置くのが理想的ではないか。」と述べ、さらに、同じく「内閣におくべきだと思う。」との北野〔弘久〕教授の表明は、石塚〔陸〕氏によつて「現実の問題としてそのような立法に大蔵省が賛成することはできない。」と一蹴されている。第三に、公正取引委員会の審判の場合と同じく、租税審判所の場合にも、「第一審省略として高裁に出訴できるようにする方が審判が権威あるものとなるのではないか。」と杉村〔章三郎〕教授が問い質したところ、宮坂氏は提案時の考えを変更して「そうした方がよいと思う」とあらたな答弁をしている。第四点として、宮坂氏は、地裁を省略して第一審を高裁とした場合、税務官庁も原告適格（出訴権）を有することを確認している。

右に述べた二月案（若しくは宮坂案）は、やがて内容上民社党及び横山秋利氏（衆議院議員・社会党）に強い影響を与えることになる。

三　ところが、日税連租税制度調査会の某委員は、前記二月案の提出された一ヶ月後すなわち昭和三五年三月に代替案（以下、三月案と称する）を明らかにした。[29]

同委員は、まず再調査制度を無意義と考え、再調査制度にかえ事前審理の手続を設けるよう提案する。[30] さらに、現行の協議団制度には厳正さを欠く憾みがあるとして、[31] 左記の代替案を示す。[32]

「権限の明確でない協議団制度を生かすためには、まず〔旧法人税〕法第三五条第八項の規定を改めて、請求棄却の決定又は処分の取消の決定は協議に基づいてこれをなすものとし、次に協議団の協議はやらず合議体の過半数の意見によつて決定するものとし、さらに協議団の構成を改め、大蔵大臣の任命した協議官と学識経験者（税理士を含めた）とによつて構成するものとして、協議団を構成しない協議官は事案の調査を担当するものとする。」（傍点―木村）

この三月案は、協議団の権限を明確にすべしとの指摘とともに、「協議団の協議に基づく決定」を提案している点で注目できよう。この見解は後に日本税法学会のシンポジウム[33]において松村富之助氏（東京地方会二、五代会長）によつて再説される。すなわち、松村案によれば、審査の決定について、「現行規定を改めて協議団の協議に基づき決定するとすべきである。」[34] とされている。

以上を要するに、日税連租税制度調査委員会の二案のうち一は協議団の権限を明確にするに止め事前手続を整備しようとするものであり（三月案＝松村案）、他は独立の裁決権を有す租税審判所を設置すべしとの提案であつた（二月案＝宮坂案）。後者は、租税審判所設置の重要な動機が、先に摘示したように、税理士の職域拡充であり、その後に租税審判所の設置を正当化するため法律論を装飾した経緯がある。

四　なお最後に、前述の制度改革論と異なり、協議団制度の運用悪化論がみられた。協議団制度は、発足当初、納税者の権利救済機関としての機能を果たしえていた。[35] 納税者が協議団に審査請求をすれば、協議団は極力納税者に対して有利な資料を提出するよう指導して公平な判断を下していた。[36][37] ところが、次第に事実認定の問題についていわゆる「主管部」（国税の賦課徴収を直接に担当する部門）の意見が強く作用し、協議団の議決の主体性が著しく損われる嫌が生じてきた、とする見解である[38][39]（参照、本章第一節）。

(20) 参照、税理士制度沿革史編さん委員会『税理士制度沿革史』(昭和四四年) 六七頁以下。
(21) 中山治三郎「租税審判所設置論——併せて税理士の訴訟代理権を論ず——」税経通信一五巻一〇号(昭和三五年一〇月) 七六頁。中山氏の職業は税理士である。
すでに斉藤明「租税法学の確立と租税審判所の設置について——米国の租税裁判所制度導入による将来への一考察——」税経通信一四巻一〇号(昭和三四年九月) 一四〇頁以下(同『租税行政裁判制度の研究』八頁以下に所収)は、協議団制度を廃止し租税審判所の創設を提唱していた。
(22) 参照、税理士制度沿革史編さん委員会『税理士制度沿革史』一一三二頁。
(23) 斉藤明『租税行政裁判制度の研究』一一頁〜一二頁より引用。参照、西尾祐男「国税審判所構想をめぐる諸提言について」企業会計二〇巻八号(昭和四三年八月) 一〇一頁。
(24) 日本税理士会連合会租税制度調査委員会「権利救済制度のあり方」所収・同『租税制度調査研究資料(第一集)』(昭和三五年) 五〇頁〜五六頁。
(25) 同様に、日税連租税制度調査委員会『租税制度調査研究資料(第二集)昭和三六年』二九頁は、「少なくとも協議官は裁判所の判事、会計検査官の如く、何人からも拘束を受けざる独立独自の見解を以て、事案に正確なる判定が出来るよう改正を切望する。」旨を記す。
(26) 宮坂章一「租税審判所(仮称)制度の要領」税法学一一二号(昭和三五年四月) 四一頁。
(27) 宮坂「前掲」税法学一一二号四一頁〜四二頁。
(28) シンポジウム「租税委員会制度について」税法学一一二号四二頁〜四五頁。
(29) 日税連の租税制度調査委員会は、昭和三五年三月に「租税審判法案要綱」所収：同『租税制度調査研究資料(第一集)』七九頁〜八〇頁を発表している。特色は、大蔵大臣が管轄する租税審判所は、第一審としての地方租税審判所と第二審としての高等租税審判所から成り、高等租税審判所の審決に不服のある場合及び審決が法令に違反するときは、最高裁判所に出訴できるとしている点にある。但し、再調査の制度は現行通り存置されている。さらに、税理士は審判官及び審判請求の代理人となりうる。この租税審判法案要綱は、その後検討の対象となることはなかつた。
同じく、その三月に、日税連租税制度調査会はもう一つの代替案を出している。これを以降「三月案」と称することにしたい。
(30) 日税連租税制度調査会『租税制度調査研究資料(第一集)』五七頁〜五八頁、同旨、松村富之助「現行税法における救済制度について」税法学一一二号三九頁〜四〇頁。
(31) 日税連租税制度調査研究会『租税制度調査研究資料(第一集)』六一頁〜六二頁。
(32) 前掲資料六二頁。
(33) このシンポジウムは昭和三五年四月一七日に日本税法学会第一八回大会にておこなわれた。税法学一一二号四二頁以下。
(34) 松村「前掲」税法学一一二号四〇頁。
(35) 岩切長作ほか四名(座談会)「税の不服・不満の解決」税経通信一六巻一一号(昭和三六年一〇月) 一二九頁〜一三三頁(坂井忠宏、広瀬正、岩坂

長作発言）。

(36) 岩切ほか「前掲」税経通信一六巻一一号一三三頁（岩切長作、坂井忠宏発言）。

(37) 参照、加納清ほか五名（座談会）「苦情処理と協議団制度をめぐつて」税経通信一二巻二号（昭和三二年二月）九六頁（桃井直造、吉野敏夫、当麻由造、播久夫発言）。

(38) 隅安彦ほか五名（座談会）「納税者の権利救済のありかた」税経通信二四巻一号（昭和四四年一月）一二〇頁（横山利秋、泉美之松発言）、杉武夫「国税不服審判所」設置のたくらみと税務行政の反動化（上）」前衛二九一号（昭和四四年三月）一二七頁～一二八頁。

(39) 武田昌輔「国税不服審判所と権利救済」企業法研究一六一輯（昭和四三年一〇月）一九頁は協議団の運用が悪化した原因を四つあげている。

〔表3-1〕 租税事件の審査請求処理済件数とその百分率——年度別及び終局区分

区分	みなす取下げ	取下げ	却下	棄却	全部取消	一部取消	変更	処理済件数
昭和43年度	1,384 (10.5)		1,079 (8.2)	4,575 (34.8)	1,957 (14.9)	4,101 (31.2)	57 (0.4)	13,153
44	1,290 (12.6)		909 (8.9)	3,102 (30.3)	1,852 (18.1)	3,051 (29.8)	21 (0.2)	10,225
45	— (—)	736 (14.1)	596 (11.4)	1,526 (29.2)	853 (16.3)	1,520 (29.1)	— (—)	5,231
46	— (—)	862 (19.8)	546 (12.6)	1,161 (26.7)	653 (15.0)	1,125 (25.9)	— (—)	4,347
47	— (—)	797 (18.2)	659 (15.0)	1,188 (27.1)	550 (12.6)	1,187 (27.1)	— (—)	4,381
48	— (—)	812 (16.6)	661 (13.5)	1,724 (35.3)	540 (11.0)	1,151 (23.5)	— (—)	4,888
49	— (—)	545 (8.9)	565 (9.3)	3,592 (58.9)	393 (6.4)	1,000 (16.4)	— (—)	6,095
50	— (—)	521 (3.7)	1,153 (8.2)	11,430 (81.0)	209 (1.5)	799 (5.7)	1 (0.0)	14,113
51	— (—)	903 (7.2)	564 (4.5)	10,487 (83.1)	76 (0.6)	587 (4.7)	— (—)	12,617
52	— (—)	491 (3.7)	2,245 (16.7)	10,127 (75.5)	66 (0.5)	492 (3.7)	— (—)	13,421
53	2 (0.0)	432 (4.6)	953 (10.2)	7,280 (78.0)	109 (1.7)	556 (6.0)	— (—)	9,332

（出典） 国税庁統計年報書・昭和47年度版（国税庁），第22－1表，
同　年報書・昭和51年度版（　同　），第24－1表，
同　年報書・昭和52年度版（　同　），第23－1表及び
同　年報書・昭和53年度版（　同　），第24－1表より作成。

（注） 1. 国税庁分と国税不服審判所分の合計件数である。
2. 国税通則法及び行政不服審判法に基づき「異議申立て」のなされたもの：調査対象。

〔表3-2〕 租税事件の審査請求における実質認容率

区分	棄却，全部取消，一部取消，変更件数の合計（1）	全部取消，一部取消，変更件数の合計（2）	実質認容率（2）÷（1）
昭和43年度	10,690	6,115	57.2
44	8,025	4,924	61.4
45	3,899	2,373	60.9
46	2,939	1,778	60.5
47	2,925	1,737	59.4
48	3,415	1,691	49.5
49	4,985	1,393	27.9
50	12,439	1,009	8.1
51	11,150	663	5.9
52	10,685	558	5.2
53	7,945	665	8.4

（注）〔表3-1〕より作成。

〔表2-1〕 租税事件の異議申立処理済件数とその百分率——年度別及び終局区分別

区分	みなす取下げ	取下げ	却下	棄却	全部取消	一部取消	変更	(みなす審査請求)	処理済件数
昭和43年度	4,628 (16.8)		1,380 (5.0)	8,802 (31.9)	4,716 (17.1)	8,007 (29.0)	38 (0.1)	1,206	28,777
44	3,938 (17.9)		1,119 (5.1)	6,266 (28.5)	4,168 (19.0)	6,436 (29.3)	38 (0.2)	929	22,894
45	107 (0.6)	3,419 (20.3)	777 (4.6)	3,984 (23.6)	3,534 (21.0)	5,013 (29.7)	31 (0.2)	234	17,099
46	111 (0.8)	3,049 (21.8)	620 (4.4)	3,246 (23.3)	2,808 (20.1)	3,997 (28.6)	125 (0.9)	185	14,141
47	357 (3.1)	2,383 (20.6)	595 (5.1)	3,299 (28.5)	2,022 (17.5)	2,881 (24.9)	34 (0.3)	131	11,702
48	159 (1.3)	2,025 (16.7)	536 (4.4)	5,188 (42.8)	1,738 (14.3)	2,452 (20.2)	22 (0.2)	106	12,226
49	88 (0.4)	1,690 (7.5)	494 (2.2)	17,071 (76.0)	1,364 (6.1)	1,744 (7.7)	13 (0.1)	53	22,517
50	53 (0.2)	1,500 (6.2)	596 (2.5)	19,695 (81.2)	854 (3.5)	1,496 (6.2)	68 (0.3)	87	24,349
51	133 (0.5)	1,586 (6.0)	509 (1.9)	22,051 (83.7)	713 (2.7)	1,279 (4.9)	59 (0.2)	54	26,384
52	123 (0.4)	1,533 (4.9)	6,649 (21.5)	20,807 (67.2)	659 (2.1)	1,160 (3.7)	46 (0.1)	77	31,054
53	136 (0.3)	2,259 (4.4)	5,207 (10.2)	41,863 (82.2)	482 (0.9)	912 (1.8)	—	74	50,933

（出典） 国税庁統計年報書・昭和47年度版（国税庁）第22－1表，
同　年報書・昭和51年度版（　同　）第24－1表，
同　年報書・昭和52年度版（　同　）第23－1表及び
同　年報書・昭和53年度版（　同　）第24－1表より作成。

（注） 1. みなす審査請求の件数は，百分率算出にあたつてその基数に算入せず。（　）内の数値は，処理済件数に対する百分率を示す。
2. 国税庁分と国税不服審判所分の合計件数である。
3. 国税通則法及び行政不服審査法に基づき「異議申立て」のなされたもの：調査対象。

〔表2-2〕 租税事件の異議申立における実質認容率

区分	棄却，全部取消，一部取消，変更の件数合計（1）	全部取消，一部取消，変更の件数合計（2）	実質認容率（2）÷（1）
昭和43年度	21,563	12,761	59.2
44	16,908	10,642	62.9
45	12,562	8,578	68.3
46	10,176	6,930	68.1
47	8,236	4,937	59.9
48	9,400	4,212	44.8
49	20,192	3,121	15.5
50	22,113	2,413	10.9
51	24,102	2,051	8.5
52	22,672	1,865	8.2
53	43,252	1,394	3.2

（注）〔表2-1〕より作成。

〔表１〕 租税法律関係についての税務相談・苦情の累年比較

年度	前年度からの繰越件数	本年度発生件数	要処理件数の内訳						処理件数	未済件数
			税務相談	苦情						
				賦課関係	徴収関係	その他	税務職員関係	小計		
43	191	97,677	96,986	765	76	23	18	882	97,868	111
44	111	114,425	113,896	546	75	18	1	640	114,472	64
45	64	131,222	130,449	731	60	20	26	837	131,197	87
46	87	147,189	146,498	649	71	28	30	778	147,276	75
47	75	221,498	220,979	518	28	12	36	594	221,510	63
48	63	404,101	403,728	297	35	17	25	374	404,128	36
49	36	644,479	644,263	165	30	14	7	216	644,486	29
50	29	897,761	897,518	171	22	28	22	243	897,765	25
51	25	1,283,342	1,283,157	133	19	19	14	185	1,283,352	15
52	15	1,653,142	1,653,008	91	17	11	15	134	1,653,153	4
53	4	1,787,915	1,787,525	146	14	27	8	195	1,787,915	4

（出典） 国税庁統計年報書・昭和47年度版（国税庁）第22－1表，
同　年報書・昭和52年度版（　同　）第23－1表及び
同　年報書・昭和53年度版（　同　）第24－1表より作成。

（注） この表は，税務相談及び苦情の受理及び処理の状況を示したものである。

〔表 4〕 租税事件に関する審査請求率と出訴率の累年比較

区分	異議決定のうち審査請求のありうる件数			審査裁決のうち出訴のありうる件数			審査請求件数（除くみなす審査）（3）	出訴件数（国側被告事件）（4）	審査請求率（3）÷（1）	出訴率（4）÷（2）
	棄却	一部取消	計（1）	棄却	一部取消	計（2）				
昭和43年度	8,802	8,007	16,809	4,575	4,101	8,676	9,658	1,091	57.5	12.6
44	6,266	6,436	12,702	3,102	3,051	6,153	6,833	533	53.8	8.7
45	3,984	5,013	8,997	1,526	1,520	3,046	4,632	425	51.5	14.0
46	3,246	3,997	7,243	1,161	1,125	2,286	4,439	167	61.3	7.3
47	3,299	2,881	6,180	1,188	1,187	2,375	4,432	196	71.7	8.3
48	5,188	2,452	7,640	1,724	1,151	2,875	5,735	168	75.1	5.8
49	17,071	1,744	18,815	3,592	1,000	4,592	14,030	221	74.6	4.8
50	19,695	1,496	21,191	11,430	799	12,229	14,466	153	68.3	1.3
51	22,051	1,279	23,330	10,487	587	11,074	12,055	240	51.7	2.2
52	20,807	1,160	21,967	10,127	492	10,619	8,801	232	40.1	2.2
53	41,863	912	42,775	7,280	556	7,836	11,690	173	27.3	2.2

（出典） 国税庁統計年報書・昭和47年度版（国税庁）第22－1表と第22－2表，
同　年報書・昭和51年度版（　同　）第24－1表と第24－2表，
同　年報書・昭和52年度版（　同　）第23－1表と第23－2表及び
同　年報書・昭和53年度版（　同　）第24－1表と第24－2より作成。

（注） 「異議決定のうち審査請求のありうる件数」及び「審査裁決のうち出訴のありうる件数」から却下件数を除外してある。
実質的に本案審理がおこなわれうる審査請求率と出訴率の数値を得るためである。

〔表 6〕 昭和53年租税訴訟既済事件数——審級の種類及び終局区分別

裁判所の種類	総数	判決								決定	命令	和解	放棄	認諾	取下げ						その他
		総数	棄却	取消し			却下	民訴法202条の訴えの却下	その他						総数	訴えの取下げ			控訴取下げ		
				自判	差しもどし	移送										通常のもの	調停成立によるもの	休止満了によるもの	通常のもの	休止満了によるもの	
全地方裁判所	295	135	88	30	—	—	14	2	1	1	—	—	—	—	159	153		6	—		—
全高等裁判所	103	87	72	12	1	—	1	—	1	—	—	1	—	—	15	9	—	—	5	1	—
最高裁判所	39	39	★38	1	—	—	—	—	—	—	—	—	—	—	—	—	—	—	—	—	—

（出典） 昭和53年司法統計年報１民事・行政編（最高裁判所事務局），第74－２表，第80表及び第102表より作成。
（注） 国税庁統計年報書・昭和52年度版（国税庁），第23－２表にみる統計数値は，上記表の数値と若干異なる。
★ 口頭弁論を経ない棄却である。

〔表７〕 各審級別租税訴訟既済事件数——審理期間（当審受理から終局まで）別

裁判所の種類	総数	１月以内	２月以内	３月以内	６月以内	１年以内	２年以内	３年以内	４年以内	５年以内	５年を超える
全地方裁判所	262	3	2	9	11	21	39	44	18	28	87
全高等裁判所	72	—	—	3	12	18	22	13	—	1	3
最高裁判所	37	—	—	1	15	10	6	3	—	2	—

（出典） 昭和54年司法統計年表１民事・行政編（最高裁判所事務局）第75－２表，第81－２表及び第103－２表より作成。

〔表８〕 各審級別租税訴訟既済事件数——審理期間（第一審受理から終局まで）別

裁判所の種類	総数	６月以内	１年以内	２年以内	３年以内	４年以内	５年以内	６年以内	７年以内	10年以内	10年を超える
地方裁判所（第１審）	262	25	21	39	44	18	28	（５年を超える）87			
高等裁判所（第２審）	70	1	3	7	13	5	13	（５年を超える）28			
最高裁判所（第３審）	37	—	—	4	6	—	6	3	4	7	7

（出典） 昭和54年司法統計年表１民事・行政編（最高裁判所事務局）第75－３表，第81－２表及び第103－４表より作成。

〔表5-1〕 租税訴訟事件の終局区分別件数（第一審）

区分	各年度提起件数	本年度終結件数								
		取下	却下	棄却	全部認容	一部認容	差戻し	和解	その他	計
昭和43年度	1091 (123)	155 (26)	622 (—)	46 (2)	13 (59)	12 (1)	— (—)	3 (18)	3 (29)	854 (135)
44	533 (139)	188 (15)	12 (—)	90 (—)	17 (53)	14 (3)	— (—)	4 (14)	4 (38)	329 (123)
45	425 (125)	175 (13)	15 (—)	92 (—)	21 (59)	15 (2)	— (—)	1 (6)	2 (47)	321 (127)
46	167	127	13	88	18	22	—	—	5	275
47	196 (81)	133 (11)	7 (—)	129 (1)	20 (54)	15 (3)	— (—)	2 (9)	2 (18)	308 (96)
48	168 (110)	610 (22)	11 (—)	107 (2)	16 (70)	25 (3)	— (—)	5 (10)	3 (24)	777 (131)
49	221 (81)	429 (17)	16 (—)	111 (—)	13 (52)	30 (1)	— (—)	2 (11)	— (12)	601 (93)
50	153 (91)	178 (5)	16 (—)	117 (3)	7 (48)	29 (3)	— (—)	1 (10)	2 (11)	350 (80)
51	240 (119)	190 (19)	13 (—)	84 (4)	10 (57)	21 (1)	— (—)	3 (8)	4 (20)	325 (109)
52	232 (96)	176 (9)	18 (—)	92 (—)	18 (51)	23 (1)	— (—)	— (5)	4 (18)	331 (84)
53	173 (77)	236 (11)	7 (—)	121 (—)	3 (40)	12 (1)	— (—)	4 (9)	3 (18)	386 (79)

（出典） 国税庁統計年報書・昭和43年度より昭和53年度まで（国税庁）「訴訟事件」の統計数値より作成。但し昭和46年度分については，昭和52年司法統計年報１民事・行政編（最高裁判所事務総局），第101表及び第99表より作成。
（注） 上段の数値は国側被告事件数を，下段の数値は国側原告事件数を示す。

〔表5-2〕 租税訴訟事件（第一審）の実質認容率（但し，国側被告事件）

区分	棄却，全部認容，一部認容，和解等の件数合計（1）	全部認容，一部認容，和解の件数合計（2）	実質認容率（2）÷（1）
昭和43年度	77	28	36.4
44	129	35	27.1
45	131	31	23.7
46	133	40	30.1
47	168	37	22.0
48	156	46	29.5
49	156	45	28.8
50	156	37	23.7
51	122	34	27.9
52	137	41	29.9
53	143	19	13.3

（注）〔表5-1〕より作成。