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 (二)
Sub Title	Binding force of directive and award making power before the National Board of Tax Appeals (2)
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.12 (1981. 12) ,p.46- 75
JaLC DOI	
Abstract	
Notes	論説
Genre	Journal Article
URL	https://koara.lib.keio.ac.jp/xoonips/modules/xoonips/detail.php?koara_id=AN00224504-19811215-0046

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（二）

――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
第三節　統計数値にみる国税審判所制度の意義
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）……（以上前号掲載）
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）
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……（以上本号掲載）
第六節　税制簡素化第三次答申をめぐつて……（以下次回掲載）
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

第三節　昭和三七年改正の国税通則法とその小委員会

一　総理府の附属機関として設置された「税制調査会」は、税制一般部会において国税通則法の調査審議をおこなうことになつたが、問題が専門的・技術的でありかつ精密な検討を必要としたので、さらに国税通則法小委員会を設け昭和三五年一月二九日より別途審議をはじめた。[40] 当小委員会の委員長に松宮隆氏（税理士、弁護士、日税連会長＝当時）が就任されている。

松宮氏は、先に紹介した二月案を昭和三五年一一月一九日の国税通則法小委員会第二〇回総会において少しく主張されるが、議論の主たる対象を通達の拘束性に据えられている。当日の審議は以下のとおりである。[41]

松宮「私個人の考え方ですけれども、独立ということのどこに一体意味があるかというと、要するに通達に縛られないということが私は一番の問題点じゃなかろうかというふうに思うのです。局や庁の管轄下に〔協議団が〕ある間は、やはり庁の通達に縛られなければならぬ。通達の当否を争うというような事件の場合においては〔このような協議団制度では〕意味はないのじゃないか、こういうふうに私は考えるのですがね。そういうことは非常に〔多数〕あると思うのです。」（以下、これを松宮発言①と称す。傍点―木村）

泉〔美之松〕「ただそれは、国税庁が出している通達の当否を争うには、行政機関でやれるかどうかということですね。」「一たん一つの行政機構である国税庁で通達を出しているやつを、他の行政機関で批判するには、行政機関の形ではむずかしいのじゃないですか。」（以下、これを泉発言①と称す。傍点―木村）中略

松宮「ええ、そういう考え方もあるでしょうがね。タックス・コートみたいなもの〔たとえば租税審判所〕を、特別行政裁判所そのものではないが、これは司法裁判所とは違う、終審ではないが作つて、そしてそこで独立して今の判断ができるという……。」（以下、これを松宮発言②と称す）中略

田中〔二郎〕「タックス・コートまで持つていくかどうか、それはしばらく別問題にしまして、先ほど泉さんのおつしやつた、行政機関として通達を無視するようなことができるかというお考えですね。これはおそらく大蔵省、国税庁を通じて共通した考え方をされているのだと思うのです。そしてそういう前提に立つて、かりに協議団というものを設けるにしても、その権限の独立性というものには当然限界があるというお考えになつて現われていると思うのですが、私はタックス・コートまでいかなくとも、ある独立性を持つた機

関を設けるという場合に、税法の執行に関する通達というものには拘束されないで、独自の見地から判断するという考え方をすることは十分可能なんだろうと思うのです。結局その事件が最後は訴訟によつて争われていく、裁判所は通達には拘束なれないでそれを判断していくわけですね。行政庁の中でも、その観点に立つて判断する独立性を持つた機関を設ける必要があるのじやないかという意見は十分尊重に値するのじやないかという感じがするのです。中略、私は協議団という制度を現在のままで維持するか、それともう少しそういうある程度の独立性を持つた機関にまで高めて、通達そのものに拘束されてその具体的な運用を誤まつていないかどうかという判断だけでなしに、通達そのものが法律に違反してないかという判断までできるということを、この際一つの問題として考えていいのじやないかという感じを持つのですがね。」（以下、これを田中発言①と称す。傍点―木村）中略。

志場〔喜徳郎〕「ただその場合に、この前申したことに関連しますけれども、税の一元的運営というか、通達に対して国税庁側が不服があるというときには、それをまたその行政機関を被告として訴えることになるのですがね。そこがつまり大蔵大臣の下にそれが入るのか、大蔵大臣の外にそれができるということになるのか。そうしますと、〔その行政機関が〕第三者〔的機関〕になれば、その長官通達でもつて考えていることと違つた裁決が下された〔とき〕。これはどうも困るということで、それを争う道〔で国税庁側〕が、また原告にならざるを得ないこともあるものですね。そこはどうなるのですかね。行政の統一性という面から考えますと、どうもそこを考えるのです。」中略。

石井〔照久〕「今の通達の問題ですが、どこまで拘束するかということは、たとえば大蔵省の下に附属機関があるとしますとね。それに対しては、附属機関そのものの技術的な運営の面だけを拘束しますけれども、やはり法律的な内容の判断のものは拘束されないようにするということはちつともかまわない、できると私は思つておりますが、またそういうふうに審査的な協議団でなくたつて、純粋の諮問機関だつて、そこであるお役所の出した通達がいいか悪いかというようなことを批判して意見を出す。もちろんそれは拘束はしないけれども、お役所の自己反省の材料にする、それが実際には相当強く動いているという委員会〔たとえば、労働省の労働基準審議会〕というのはたくさんあるでしょう。」（以下、これを石井発言①と称す。傍点―木村）

田中「ただ、従来の協議団ですと、これも国税庁の系統に属する単なる附属機関にすぎない。だから通達には当然拘束されるものという解釈で全体を運用さしていますから、とにかくそれに拘束されるという態度で判断するわけですね。」（以下、これを田中発言②と称す。）

石井「そこが問題なんですがね。」中略

泉「ええ、ですからそれ〔=不完全な通達〕は〔協議団から〕上に持ち上げて国税庁まで持つてくるわけです。国税庁まで持つてこられて、どうも今までの国税庁の通達ではこの場合のケースはカバーできないからおかしいということについて、それでは通達を直すから、この件は直すような通達の趣旨によつて処理しろというようなことでもつてやつていく場合はあります。」（以下、これを泉発言②と称す。）

右の審議過程から判明するように、日税連租税制度調査委員会の提案した「租税審判所」若しくはタックス・コートの構想（参照、松宮発言①）は、前記国税通則法小委員会において田中発言①によつて一蹴され、論議の重点は、国税庁長官通達の協議団に対する拘束性及び通達自体に対する諮問委員会の設置へと移行していく。泉発言①は、国税庁の発した通達を批判するには、行政機関以外の機関でなければならないと原則論を表明する。これに対し、田中発言②によれば、協議団にせよ独立の行政機関にせよ、それが「通達そのものが法律に違反してないかという判断」をなしうるようにすることこそが、肝要であるとされ、これを石井発言①は支持している。石井発言①は、拘束されずに法律の内容を判断しうる諮問機関を設置することを提案しており、泉発言②により、「不完全な通達に対する国税庁の指示」という当時の運用状況が明らかにされたのである。

つづいて、国税通則法小委員会は昭和三五年一一月二六日に第二一回総会を開催し、次のような遣取がかわされている。[42]

松宮「中西さん、そうすると〔国税〕庁のお考え方としては、〔協議団制度について〕現状のままでいきたいというお考えでしょうか。」

中西「冠略、組織としては現状のままで、運営にあたつては協議団の意見というものと、主管部の意見、この相互の関係をどうするかということでありますが、当初から原則として協議決定による。それによりがたい場合には、本庁に上げようということになつているのですが、問題は個別ケースに通達を適用する場合ですね。この場合に、はたしてその通達が個々のケースに当てはめて、真に妥当な結論であるということに疑義のある場合には、すべて本庁に上申して、本庁の決定を待つて、こういうことをいたしているわけなのですが……。」中略

杉本〔良吉、法務省訟務局付検事兼民事局参事官＝当時〕「冠略、大体今中西さんのおつしやるような方向というものが一番現実性もあるし、それから妥当ではないかというような感じは持つわけなのです。ただ〔松宮〕委員長のおつしやつた通達の点なのですが、通達について何か争う手段を認めてくれ、通達がそもそもこれは問題だという点からこの問題が出発しているのではないかと思うのです。ところが通達については、通達は、これは内部的なもので訴訟は起こせない。そうするとどこへ通達について不平を持つていくかという問題が、そもそもの出発点だろうと思うのです。」「主管部と協議団との間が、どうも協議団の方が少し弱い。そうして審査係というのですか、審査部というのですか、あるいは主管部というのですか、その方が口をはさむ場合が往々にしてある。協議団といいながら、実際上は有名無実的なもののように外観的には思われるわけなんですね。その二重構造をどういうふうにして解消するかということなのだろうと思うのです。中略、結局はそれ〔＝協議団〕は諮問機関ですから、国税庁長官が最終的には決断するのかもしれませんけれども、審査部の方がウェートが強過ぎるという点が、私は一番難点ではないかと思うのです。そういうふうに考えますと、第三者的構成にしたらどうかという意見ですけれども、そういうことまで考える必要は、私はないのじやないかと思うのです。通達行政といわれるくらい通達が必要な税務行政において、これは絶えず上の方で把握していかなければならないのに、その通達に縛られないような第三者的構成というものがあることは、税務行政にとつてかえつてマイナスではないかというふうに思われるのです。」（傍点―木村）

国税庁側の中西氏及び法務省の杉本氏は、協議団制度の存在意義を肯定したうえで、協議団と主管部との調整をはかりつつ改善すべしと主張される。さらに、杉本氏は、通達が不可欠な税務行政において、その通達に縛られないような第三者的構成の機関を設置することに消極的な態度を明されたのである。

国税通則法小委員会第二〇回総会において国税庁長官通達の協議団に対する拘束性に疑義を呈された田中教授は、同小委員会第二一回総会に欠席[43]されているが、その折に、杉本氏の右見解が表明されている。

さらに審議は左記のように展開される[44]。

杉本「冠略、解釈の点になると、やはり統一をとつていかなければならないということなのですが、この協議団の事実認定が国税局長を拘束してしまつては困りますけれども、中略、一方の協議団の方は事実認定をやるのだ。それからいわれる審査部というのですか、

審査係というような主務官庁の方は、解釈の面をやるのだというふうに、内部的に分割はできないものでございましょうか。[45]」中略

杉本「税の処分をする場合に、解釈と事実認定とはつきり分けられるかどうか、相当密接な関係があるのですが……。ただそれにしても、「協議団の議を経て」というふうな表現でなくて、協議団の認定した課税標準に基づいてとか何かいうようなことに……。」（傍点―木村）中略

荒井〔勇、法制局参事官＝当時〕「課税標準の中には、事実と、法規を適用した場合にどうなるかという、法規解釈と両方あるんですね」中略

荒井「協議団の協議に基づいて」と書ければ、一番杉本さんにとつて御満足のいく状態だと思うのですがね。事実だけに基づかないで、全部基づくのだという、こういえば……。」（傍点―木村）

杉本「そんな気持なんですがね。」

杉本氏は、租税法令の一般的な解釈問題については主務官庁に委ねて行政上統一をはかるべしと思考される。すでに当時、「主管部でもつて解釈問題をきめて、それを原案を出して、それが補佐をして〔最終的には国税庁長官が〕決するという形[46]」が運用上とられていたが、杉本氏はその運用方法を是認されたのである。ここでは、協議団は具体の事案においても租税法令を積極的に解釈すべきでない、と氏は考えられていることを確認しておく必要がある。次に、杉本氏が、協議団に対して「事実認定にまで、なお調査をしろとか、いろいろなことを審査部の方からいう[47]」ことのないよう、国税庁長官又は国税局長が「協議団の認定した課税標準に基づいて」裁決するよう法改正をすべしと提案されたのに応じて、荒井氏は「協議団の協議に基づいて」と条文化するよう代替案を出されている。この代替案はまさに前記の三月案に呼応するものである。そしてこの代替案ないし三月案が、後に、答申に盛り込まれ、さらに、昭和三七年四月改正の国税通則法第八三条の規定にあらわされるに至る。

次に、通達自体に対する諮問委員会の設置を提唱された石井教授は、同小委員会第二一回総会に欠席[48]されたが、その折に、以下の審議がおこなわれている。[49]

松宮「法律問題などについて民間の学識経験者を入れた諮問機関ですね、そういうものを置くことはどうか」中略
中西「方向としてはそういう方向が好ましくないという感じは毛頭いたしませんでしたけれども、現在までの事案できめてレアなものですから、あまり実感として今どうしても置かないと困ると、現実問題としては、そこまでの感じは実は持つておらないのです。」
松宮「事案を処理するのにそういうものがなければ困るということよりも、対外的ということがかなりありますね。」
志場「かえつて通達が公けの支持を得たという、そういうような保証としての安心感を与えるという効果もあるかもしれませんね。」（傍点―木村）
荒井「冠略。あれば、こういうふうな官民から選ばれた者の意見を関いて、国税庁長官がきめてくれるのだという保証があればいいという意味で、制度的保証という意味であつても悪くないと思いますね。」中略「冠略、予算さえ取れれば、そういう民間の学識経験者を国税庁に参与として置くのだ。特に重要な通達の改正をやるとか、重要な争訟についての法律問題が起こつたというような場合には、事実上そういう参与の方の意見を聞きますというようなことをされるのはいいかもしれませんね。」（傍点―木村）
松宮「一つお考えになつたらどうですか。ということは、協議国の制度を根本的に、民間でぎやあぎやあいつているというのを、その考え方に沿つて根本的に変えられるということであるのなら満足するかもしれませんけれども、現状はあまり変えない、維持するのだということであれば、今までのような考え方を取り入れた方がいいのではないでしようか。」
村山〔達雄〕「今松宮先生がおつしやるのは、庁段階くらいの……。」
松宮「そう。ちよつと局では困るでしよう。」中略
松宮「実際にそこへかける事案は、そうなくたつていい。それがまた多くて、とても大へんだということになつては困ると思うのですが……。」（傍点―木村）

重要な通達の改正あるいは法令等の解釈に関する重要案件で、法律問題が生じた場合には、その法令等の解釈について学識経験者に意見を聞くため、事実上の制度として参与を設ける提案が支持されたのである。重要なことは、第一に協議団が独立機関として法令の解釈をおこなうことはできず、その代償措置の意味で、第二に法令等の解釈について学識経験者によるお墨付きをうるための、制度的保障として右提案がなされていることである。第三のポイントは、法令解釈権は、国税庁

長官が有し、参与及び協議団に委任されていないことである。

その後、重要な通達の改正にあたり学識経験者の意見を聞くことについて、次のような積極・消極論がでている。(50)

田中「冠略、もし通達などを出す場合でもこれにかけてきめるのだという、半ば公式のものとして重要案件をこれにかけるのだという趣旨で作るとすれば、むしろ国税審議会という形にした方がすてきりするかもしれない。」

志場「しかし、将来はどこまでいくかわかりませんが、さしあたりはそういう当該決定に対して指示を与えることについての御意見を伺うということが主体だと思います。中略、今のところはそういうことは考えておりません。」(傍点―木村) 中略

村山「田中先生のおっしゃつたような線でどうかということも国税庁ともよく打ち合わせてみます。」

田中教授は、独立行政機関の性格を有する国税審議会を創設して、重要な通達を出す場合にこれを国税審議会にかけてきめること(規則制定手続)を主張され、かねての石井教授の提案を支持されたといえよう。これと対照的に、志場氏は、個別の審査請求事件の決定に対し国税庁長官が法令解釈の指示を与えるにあたつて参与の意見を聴くに止めるよう代替案を出されたのである。法令の解釈権は国税庁長官に留保されている。

右の国税審議会若しくは参与の構想は、国税不服審判所制度の創設にあたり国税審査会として制度化されていく。が、その制度が、志馬氏の代替案に即したものであるか否かは、なお議論の余地があろう。国税庁長官は、一に、行政組織内部において排他的な法令解釈権を有するか否か、二に、固有の裁決権を有し留保付で国税不服審判所長に委任しているのか、あるいは本来組織法上裁決権を有しないか否か。この問題については後に詳説する。

税制調査会の国税通則法小委員会における審議過程の考察から、次の諸点を摘示することができよう。まず、松宮氏は、右小委員会において日税連の利益代弁者としてその職責を十分に果しえなかつたことである。日税連は税理士の職域拡充との関連において協議団制度の改組すなわち租税審判所の設置を提唱していたが(参照、代理権調査答申、二月案)、この提唱は答申に盛り込まれなかつた。ところが日税連租税制度調査会での非主流的見解、三月案が、結果的に答申に盛り込まれた。

この三月案は税理士界の関心事である職域拡充に資するものではなかつたのである。日税連租税調査委員会における自由な諸提案――それ自体は民主主義の発露である――が、圧力団体たる日本税理士会連合会の意思統一を分断し、利益代弁者（ここでは松宮隆氏）がその母集団の統一意思を携えずに立法過程（ここでは国税通則法小委員会）に臨まざるをえなかつた。政府当局が日税連の非主流派的提案（三月案）に乗じて日税連の主流派的見解（二月案）を粉砕することができたことは、容易に理解しうることである。

第二に、田中二郎、石井照久の両教授が、利益代弁者でなく第三者の立場から、協議団制度の代替制度よりむしろ協議団の国税庁長官通達に対する拘束性からの独立性及び法令解釈のための諮問機関の設置を主張した。しかし、その両教授が何故かそろつて欠席された第二一回総会において、政府当局者が、完全にイニシャティブをとり従来の協議団制度の手直し的運用論に審議の的を絞ることに成功したのである。その際、リベラリスト杉本良吉氏が演じた役割は、政府当局者の交渉テクニックの巧妙さを示すものとみることができよう。

第三に、小委員会の審議過程において、税理士の職域拡充という本音はあらわれず、納税者の救済という建前論が利益代弁者、政府当局者及び学者によつて論じられている。このことは、制度改革論の真の動機を探求することの困難さを示唆しているとおもわれる。

第四に、裁決権はともかくとして、法令解釈権が行政組織内部において排他的に国税庁長官に賦与されている。

二　以上にみた国税通則法小委員会の見解は、昭和三六年七月五日の「国税通則法の制定に関する答申（税制調査会第二次答申）」に左記のようにまとめられている。[51]

「協議団の制度は、中略、事案の公平な審理を図るのに妥当な制度と認められるので、これを引き続き維持することとするほか、その設立の本旨にかんがみ、その第三者的性格を制度上明らかにすることを考慮するとともに、事務運営の能率化の要請をも勘案し、協

議団制度につき次のような改正を行ない、その円滑適正な運営に資するものとする。

1　協議団の名称をたとえば「国税審査団」[52]というように改める。

2　現行規定では、審査の裁決は、「協議団の協議を経なければならない」とされているが、国税審査団の審査意見を尊重する趣旨が一層明らかになるよう規定の仕方について検討するものとする。

3　国税審査団による審査請求の審理において、法令等の解釈につき疑義を生じた場合には、すみやかに国税庁長官の判断を求めることとすべき旨を法令上明らかにするものとする。

4　上記3の法令等の解釈に関する事案の審査等について、第三者の公正な判断と意見を求めるため、国税庁に学識経験者等からなる参与を置くものとする。

5　国税審査団は、従来の協議団と同様に、国税庁及び各国税局の附属機関として設置するものとする。」

国税審査団は、具体の事件において法令の通達解釈に疑問を懐いた場合にも自から通達に束縛されずに法令を解釈することはできず、国税庁長官のみが法令の解釈権を有するので、国税審査団は、長官の判断を求める。このことは、従来と異なり、法令に明記さるべきものとされた。その際、国税庁長官は参与に意見を聞く。なお、ここでは国税審判団は、当時裁決権を有さないことが、前提とされていることに留意する必要がある。

さらに、国税通則法の制定に関する税制調査会第二次答申について、次のような説明がなされている。[53]

「これらの案の概要とそれぞれについてのわれわれの検討意見は、次のようなものであつた。

(1)　協議団を執行系統外に位置する独立の裁決機関とする案〔=日税連租税制度調査委員会二月案〕〔その概要、略〕

この案は、裁決の公正を期待できるところに最大の利点がある。他方、裁決が区々にわたり行政の統一的運用を図ることができないこれがある点に欠点がある。特に税務争訟においては大量的、回帰的処分である課税処分に対してされるもののウエイトが大きいだけに、この欠陥は致命的であると考えられた。現実にはこのような裁決庁は地域的に分散して設置されなければならないのであるが（税務争訟件数の大きさからみて、全国で一の裁決庁を設けることとするのは不適当であり、また巡回裁決の構想も現実的ではない。）そうなると、それらの裁決庁が下級の争訟段階で独立して異なつた裁決を与える可能性を否定できないから、上記のことは容易にうなづけるであろう。

しかも、この裁決が、執行機関の意図に反して行なわれた場合には、執行機関側からの不服申立て又は出訴のみちをどのように開くかについても、種種法律的に難点が存する。

なお、この案を極端に押し進めると租税裁判所の構想となる。したがつて、租税裁判所がもつ長所と短所も、結局上記のそれとほぼ同じである。

(2) 協議団の独立性を維持しつつ内部部局とする案〔＝杉本案〕　この案は、協議団を執行機関内の一部局とし、もつぱら審査をつかさどる審査部とするものである。

この案は、現行の協議団が国税庁又は国税局の附属機関であるとされるに対し、これを内部部局としてむしろ主管部と対等の立場におくことにより、協議団の地位を高め、欠陥を是正しようとするものである。この案のなかにも現行の国税局附属の協議団をその国税局内の部局とする案と、協議団を国税庁の内部部局とし、その支分部局を各国税局ごとに設け、これと国税局とを対立させようとする案との二つが考えられるが、前者は、現行の協議団の第三者的性格を一層後退させるものであることから、われわれの検討の対象となりえないことはいうまでもない。

後者の案の具体的構想は次のごとくである。すなわち、現在の国税庁及び国税局の附属機関としての協議団制度を廃止し、これに代えて、国税庁の内部部局として審査部（仮称）を設け、その支部を各国税局に置く。そうして各支部は国税庁の直轄下にあり、支部長は、国税局長から独立した地位が認められる。他方、執行面との調整を図るため、支部長に各国税局の次長を兼任させ、執行面にもたずさわらせることとするものである。

この案は、審査部と主管部との意見の対立を支部長と国税局長との関係とし、両者間の意見の調整を高次な面で図ろうとするものであるが、支部長（兼次長）の権限をどのように定めるか等組織上種種の難点が存すると考えられた。

(3) 協議団を附属機関とする案〔＝政府当局案〕　この案は現行制度が骨子となつている。すなわち、現行制度を土台にして改善の方策を講じようとするものである。

ひとつの案として、協議団を附属機関のまま裁決庁として構成することが考えられるが、これは国家行政組織法との調整の問題を生ずる。同法第八条によれば、このような附属機関は、通常諮問的又は調査的な審議会や試験所、研究所ないしは医療施設等に限定されているからである。この問題を回避しようとするならば、結局現行のように諮問機関のままとすることを承認するほかなくなる。

上記のような検討の結果、結局協議団は、現行どおり諮問機関として存置すべきであるということになる。そうなると問題は、協議

団制度の具体的運用面にあるというべきであつて、協議団と主管部との間の意見の調整をどのように図るか、あるいはまた、協議団に第三者的性格をもたせながら全体としての行政の統一をどのように確保すべきかという点に留意しつつ、改善策を講ずべきであると考えた。」（傍点―木村）

その解決策として、「租織的には現行制度を維持することとするが、協議団の強化充実を図り、これにできるだけ第三者的性格をもたせるよう人事その他運営の面において国税庁当局が一層の配慮をすることを要望する。次に、協議団は引き続き附属機関とするが、実質的に協議団の協議決定に基づいて審査の裁決がされるべき趣旨が一層明らかとなるよう、現行法律規定の「協議団の協議を経なければならない」という表現の改善について今後検討するものとする。」

次に、通達の審理について、「通達が国税庁長官によりその下部機関に対し示達されるものである限り、国税庁長官に属する協議団もまた当然長官の通達に拘束されることになる。したがつて、協議団の協議決定において、これに審理を加えて通達を否定することが許されないことはいうまでもない。しかし、せつかく第三者的性格をもつ協議団の協議決定を経させることとしながら、上記の「通達のある内容が現状に適せず違法又は不当とみられる場合において、それに基づいて行なわれた処分につき納税者が不服を申し立てたときに、行政不服審査手続による救済を得させることとするかどうかという」問題について全く救済を与えることができないとすることは適当でないので、これにつきなんらかの改善策を考慮する必要を認めた。」

その解決策として、「審査請求事案を審理し協議決定を行なうに際し、通達の解釈適用につき疑義を生じた場合には、自己の意見を付してすみやかに事案を国税庁に上申して判断を求めることとすべきである。しかも、そのことをたんに内部手続として（ママ）で行なうのみならず、法令上にも明らかにすることが適当である。さらに、このような場合に、法令等の解釈について第三者の公正な判断と意見を求めるため、国税庁に民間の学識経験者等が、顧問等として参与しうる措置を講ずることが望ましい。

なお、上記のように協議団が内部的に充実されることを契機として、現在の国税庁協議団又は国税局協議団という名称がその性格を明確に表示してないと思われる点にかんがみ、これを国税審査団のように改めることが望ましいと考えられる。」（傍点―木村）

協議団は、国税庁の下部機関であるから、当然に国税庁長官の通達に拘束され、通達を審査する権限をもたない。国税庁の行政組織内部における法令の解釈権は排他的に国税庁長官に専属する。協議団は、「通達の解釈適用につき疑義を生じた場合には、自己の意見を付してすみやかに事案を国税庁長官に上申して判断を求め」うるにすぎない。法令解釈権が国税庁

長官に排他的に属することから生じる弊害を防止し、「第三者の公正な判断と意見を求めるため、」参与の制度がおかれている。長官の排他的法令解釈権の代償措置として、参与の制度が答申されていることは、指摘しておいてよい。但し、もし協議団が固有の裁決権を有するか、あるいは長官から委任された裁決権を有する場合において、協議団が法令解釈権を有しうるかどうかは、さらに検討さるべき別問題である。

三　「国税通則法の制定に関する答申」について、日本税理士連合会租税制度調査委員会の各支部がそれぞれ見解を表明している。[54] 東京税理士会（松宮隆会長=当時）は、前記の税制調査会第二次答申及び三月案を支持し、「審査の裁決は、原則として協議団の協議決定に従うものとすべきである。」[55] とするに止まるものであつた。他方、東京地方税理士会（石津四郎会長=当時）は、租税裁判所の構想をとり入れるべきであるが、さしあたつては少くとも審判官の身分を保障したうえで、協議団を執行系統外に位置する独立の裁決機関とする案を支持し、[56] さらに、大阪税理士会（藤原龍太会長=当時）は、「協議団の第三者的性格を明確にし、その機能を充分に発揮せしめるために協議団を国税局長或は国税庁長官の指揮監督を離れた大蔵省の外局とし直接大蔵大臣の監督下にある独立不羈裁決機関とする」よう改めるべきであると明言する。[57] 同様に、関東信越税理士会（吉田俊一会長=当時）は、一に、協議団制度の第三者的性格を制度上明らかにするため、審判官の身分を保障し、税理士、計理士、公認会計士、弁護士その他税法に関する学識経験者をもつて構成員の過半数とし、二に、国税庁長官又は国税局長の指示をうけないものとするとの見解を表明した。法令等の解釈につき疑義を生じた場合にはすみやかに国税庁長官の判断を求めることとすべき旨を法令上に規定すべきでない。協議団制度について第三者的性格を謳う趣旨に反するからである。[58] これらの見解は、先に紹介した日税連租税制度委員会の二月案に従うものであるといえよう。その他、関西税理士会、近畿税理士会、東海税理士会及び中国税理士会、四国税理士会、九州北部税理士会、東北税理士会は協議団制度の改組についてまつたくあるいはほとんど沈黙してしまう。[59]

以上のように、昭和三六年の「国税通則法の制定に関する答申及びその説明」という無言の圧力のもとに、各税理士会の意見は一本にまとまらず、却つて蹴散らされてしまつたのである。

四　ともあれ、協議団設置の当初、所得税法等に国税庁長官又は国税局長は裁決をなすに当つて、「協議団の協議を経なければならない」との規定が所得税法等に存したが、昭和三七年四月改正の国税通則法第八三条一項の規定は、国税庁長官又は国税局長は「協議団の議決に基づいてこれをしなければならない」とあらためられるに止つたのである。

(40)　大蔵省主税局『国税通則法資料(1)』（昭和三五年一月　税制調査会税制一般部会、国税通則法小委員会）はしがき。
(41)　大蔵省主税局『国税通則法小委員会第二〇回総会議事速記録』（昭和三五年一一月一九日　国税通則法小委員会資料）九頁～一八頁。
(42)　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』（昭和三五年一一月二六日　国税通則法小委員会資料）一〇頁～一四頁。
(43)　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』八六頁。
(44)　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』三八頁～四一頁。
(45)　参照、斉藤明「租税行政制度政正の基本構想」税法学（昭和四三年九月）三六頁。
(46)　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』三九頁（村山発言）。
(47)　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』三九頁（杉本発言）。
(48)　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』八六頁。
(49)　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』四一頁～四四頁。
(50)　大蔵省主税局『国税通則法小委員会第二二回総会議事速記録』（昭和三六年一月二八日　国税通則法小委員会資料）七五頁～七七頁。
(51)　税制調査会『国税通則法の制定に関する答申（税制調査会第二次答申）』（昭和三六年七月五日）二四頁。
(52)　名称変更の経緯について、大蔵省主税局『国税通則法小委員会第二二回総会議事速記録』六六頁～七二頁。
(53)　税制調査会『国税通則法の制定に関する答申（税制調査会第二次答申）及びその説明』（昭和三六年）一二五頁～一二七頁、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一二頁以下。
(54)　日本税理士会連合会租税制度調査委員会『租税制度調査研究資料（第三集）』（昭和三六年）は、「国税通則法の制定に関する税制調査会の第二次答申に対する意見書」である。
(55)　日税連『租税制度調査研究資料（第三集）』五頁。
(56)　日税連『租税制度調査研究資料（第三集）』一九頁～二〇頁。

(57) 日税連『租税制度調査研究資料（第三集）』二九頁。
(58) 日税連『租税制度調査研究資料（第三集）』二三頁～二四頁。
(59) 日税連『租税制度調査研究資料（第三集）』三〇頁、三九頁、四三頁、六一頁、七六頁、八〇頁、八四頁。

第四節　代替案の再燃

一　国税通則法の改正後はやくも昭和三九年[60]に、主として「何人といえども自己の事件の裁判官たりえない」という適正手続の観点から、各税理士会は、法改正後の協議団のかかえる問題状況を指摘したうえで協議団の改組を主張し、たとえば次のような税制改正要望をまとめている[61]。

「協議団制度の（ママ）国税庁の部外に配置転換しその独立性を維持し構成員の中、半数は民間人（主として学識経験者）より採用し課税の公平を期する。

（提案理由）　協議団制度が現在の国税局部内に存する限り公正な制度の運用は望めない。課税に対する不平不合理を公平に処理する協議団は広く納税者にその公正さを示す意味でも部外にあるべきではなかろうか。まして協議団の構成メンバーが全員同じ部内の人員であることは救済制度としてあるべき協議団の性格より考えても可怪しい。半数は広く民間の学識経験者より採用し両者審議の上公正な判断を下すべきであろう。」

この協議団改組の要望は、昭和三七年改正の国税通則法に基づく協議団制度が、一に、納税者の権利保護上十分に機能しえていないこと、二に、税理士の職域拡充の要望に応えるものでないことを示唆するものであつた。しかし、この要望は、圧力団体の性格を有する全国納税者政治連盟の「税制改正要望決議、昭和三九年一二月九日[62]」に盛りこまれることはなかつたのである。それが他の税制改正要望に劣位すると考えられたからであろうか。

二　つづいて翌昭和四〇年一月二九日に横山利秋氏（衆議院議員、社会党）と田中角栄氏（国務大臣＝当時）が大蔵委員会において租税裁判所の構想について次のような議論をはじめられた[63]。

横山「協議団の改組ということを盛んに言い続けてきたのです。大臣、この協議団御存じでございますね。中略。〔国税局内部に置かれている協議団では〕査定した人と裁判をやる人が同一人で、査定した人がそれを直すということは自分のあやまちを自分で剔抉するということなんで、論理的に非常な矛盾がある。したがつてこの際租税裁判所構想を検討するつもりはないか、下略。」

田中国務大臣「冠略。いまの司法制度の中で〔租税裁判所の制度を〕どう調和するかという問題があるわけであります。まあしかしこういう問題は議論がありますが、だめでないということであるなら、前向きでやはり検討してみるということが必要だと思います。答弁書にはだめですと書いてあるのですが、私の個人的な考え方もつけ加えて申し上げました。」

横山議員のいう租税裁判所の構想は、審らかではないが、しかし、先に摘示した租税裁判所制度の構想（参照注21）に符合するものと憶測される。

その後、横山議員は衆議院議員を辞し名古屋市の地方政治家に転じられたという事情も手伝い、社会党は昭和四二年末までの約三年間租税裁判所若しくは租税審判所について沈黙してしまう。

三　さらに、民社党は、政策審議会でこの問題をとりあげ、昭和四一年一〇月に同党第一二回中小企業政策研修会の研修成果として「租税審判所制度設置要綱（案）」[64]を発表している。同案は制度改革の必要性を次のように認識する。

「現在、国税庁または国税局に附置されている協議団は、国税庁長官または国税局長の単なる諮問機関であつて裁決庁ではなく、その機能を十分に発揮することができない上に、協議官は税務職員のみで構成されており、いわば租税の執行機関に従属している組織であるから到底公正な判断をすることができないので、これに代るべき機関として、次により、行政委員会たる租税審判所を設置しようとするものである。」

その租税審判所制度の大綱はおよそ次のとおりである。[65]一に、異議申立てを廃止し、第一審として国税局長に審査請求をすることができ、その裁決になお不服があるときは租税審判所に再審査請求することができる。租税審判所の裁決になお不服がある者は東京高等裁判所による司法救済を受けることができる。二に、租税審判所は内閣総理大臣の所轄とされ、独立的に権限を行使する。審判官は内閣総理大臣によつて裁判官、弁護士、税理士、税務職員および租税に関する学識経験者の

中から任命され、同時に、相当程度の身分保障を与えられる。三に、租税審判所の審理手続は準司法的なものとし、審判官の合議体によつておこない、いわゆる実質証拠の原則を認める。四に、違法又は不当な通達に基づく処分について納税者が租税審判所に不服を申し立てたときに、「租税審判所による行政救済を得させることとすることにより、通達行政の弊害とそれに基因する更正処分の乱発が防止され、国民の財産権の保護の万全を期することができる。」[66] このように、租税審判所は通達に拘束されずに法令を解釈・適用して不服申立てを裁決することができるとされたのである。

民社党の租税審判所制度の構想は、昭和四二年五月二三日に第五五回国会衆議院大蔵委員会において春日一幸委員によつて主張されたが[67]、これに対し、松隈〔秀雄〕参考人（元大蔵次官、日本税理士会連合会第二代会長）は次のように応答された[68]。

「通達の誤り等であるというと、協議団ではやはり通達自体はそのまま額面どおりとりますから納税者の不平が解決されません。どうしても第三者によらざるを得ないとすれば、租税審判所というような一つの行政機関を設けるということも考え方だと思うのであります。また、税制調査会は、中略、〔租税審判所について〕検討しておりませんが、そういう御提案があつたということは十分敬意を払つて拝聴したいと思います。」

民社党の「租税審判所制度設置要綱（案）」の掲載資料（参照、注64）から推察されるように、右構想は、中小企業政策の一環として提唱されたものであろう。また、通達行政の弊害にかんがみ、「通達の下級行政庁に対する拘束力」からの解放を意図して、内閣総理大臣の所轄下にある租税審判所制度が構想されたものと理解することができよう。

四　日税連調査研究部は、民社党の右提案と相前後し、昭和四一年度の研究項目として税制民主化に関する四つのテーマの一つとして救済制度を研究したことがある[69]。

「不服申立の改正としては従来まで各方面から繰りかえして主張されている様に、現在の国税庁及び国税局の附属機関又は諮問機関としての協議団制度を改革して、国税庁の行政事務の執行系統外にある独立の裁決機関とする事が望ましい。

即ち、協議団は完全な独立官庁として税務裁判所的な性格に改善すべきである。

尚、こうした税務裁判所的機構が法制上種々難点あるとすれば、次善の策としては、協議団を執行機関の一部局として、もつぱら審査をつかさどる強力な審査部局としてむしろ主管部と対等の立場におく事により協議団の地位と独立制(ママ)を高めるべきである。(70)(71)即ち本部長は国税庁長官、各国税局に審査部局の支部を置き支部長は各国税局長から独立した地位を有して審査の裁決に当ることとする。」なぜなら、「協議団の協議決定の運営の実態をみるに裁決に先だち、事案はすべて主管部（直税部、調査査察部、徴収部等）の審理に付されることとなつている。従つてこのような審理の過程において協議団の協議の内容が主管部の判断と一致せず又は意見の対立をみることも多く、そうした場合官制上裁決権者の指揮監督の下にある協議官は主管部の意見に妥協させられる事は人情として当然であろう。(72)」からである。

なお、国税争訟を審理裁定する審判制度の設置が提案され、「大臣の管轄下に、学識経験者、専門家等の審判員を設け、概ね公正取引委員会ないし特許審判、海難審判等の構想を以て、裁判手続に準じて審理し裁定するようにし、租税争訟に対する行政救済に遺憾な(ママ)きを期したい。(73)」旨が表明されていた。

日税連調査研究部（前田慶四郎部長=当時）は、右研究レポートをさらに練り直し、「税制民主化に関する意見書」として日税連会長宛に具申している。(74)さらに、租税審判所設置の提唱は、日税連機関紙「税理士界」（昭和四二年一〇月一日）の「主張」欄に公表された。

その直後、同年一〇月五日に日本税理士会連合会は「租税審判所（仮称）に関する中間意見書」を公にし、再び租税審判所の設置を要望している。その内容は以下のとおりである。(75)

「1　租税審判所（仮称）制度を設けることは、わが国現下の租税救済制度の実情にかんがみ極めて必要と考えられるので、速かにこの制度の実現を強く要望する。

理由　現行の協議団制度による救済は、(イ)租税争訟の当事者が審理裁定する。しかも裁定の権限は、国税局長または国税庁長官にあり協議団は単なる諮問機関に過ぎず、かつまた協議の結果に拘束力がない。(ロ)職権審理主義で利害関係人の意見が尊重されない。従つて救済が公正に行なわれないこともある。(ハ)協議決定事案が、裁定権者の採決に至るまで更に原処分庁監督者の審理を要し、この間の意

見のくい違い等により事案処理の期間を徒過するため、長期にわたる租税債務不確定の状態から申立人の経済的損失および精神的不安を増大させることとなる。

2　租税審判所を設置する場合の審判官は、審判事案の特殊性にかんがみ、租税に関し学識ある司法官、弁護士、税理士および租税に関する学識経験者の中から、内閣総理大臣（または大蔵大臣）が任命する。審判官については身分の保障をする。

理由　審判官は、複雑難解なる租税に関する争訟事案を審判する特殊性にかんがみ、租税に関する高度の学識経験を要することは論をまたない。租税に関し学識ある司法官、弁護士、税理士は適格者と考えられるので、所管の大臣の権限においてこれらの者の中から適格者を選衡して任命する必要がある。

なお、審判官は、その職責上他の関係ある職務を兼ねるべきではないので、裁判官と同様身分保障制度を設くべきである。

3　租税審判所の権限は、争訟事案に対する判定的権限であり、その裁決は確定力拘束力を有するものとする。

理由　審判の効果はその性質上確定力、拘束力を持つことに価値がある。従つて、その裁決は争訟当事者を拘束するものでなければならない。

4　税理士は、租税救済申立人の代理人として、意見の陳述等を行なうことができるものとすること。

理由　審判所の争訟事案の代理は、その職務の性質上高度な税務に関する学識経験を有する者であることを要するので、代理人となり得る者として税理士は最適任者である。」

右中間意見書について注目すべき点は二つある。一は、日税連による租税審判所の構想が既述の二月案に則つてほぼ一本化したことである。かつて、協議団制度の改組をめぐり日税連租税調査委員会は二月案と三月案とにその提案が分裂したが（参照第二章二節）、今回はそのような大きな対立は回避された。三月案をとりこんだ昭和三七年改正国税通則法の規定に基づく協議団制度が相変わらず十分に機能していないと評価されたので、三月案のような運用改善論は退けられたものとおもわれる。但し、租税審判所が内閣総理大臣の下に置かれるのか大蔵大臣の下に設置されるかは、なお選択の余地が残されている。他の一は、審判官の資格及び租税救済申立人の代理人の資格に関連して、税理士の職域拡充問題が明確に意識されていることである。この特徴は、言うまでもなく、日本税理士会連合会が利益集団若しくは圧力団体の性格を有すること

にも起因する。

日税連のかねてからの懸案であつた租税審判所構想は、夙に松宮隆氏（日税連会長＝昭和三三年より三七年）みずからが税制調査会国税通則法小委員会において主張され、あるいは春日一幸氏（民社党議員）及び横山利秋氏（社会党議員）が衆議院大蔵委員会で散発的に要望されたにすぎなかつたといえよう。

(60) 税務官公署職員に対する無試験的横すべり制度の新設を図る税理士法改正阻止運動が頂点に達したのが、昭和三九年である（税理士制度沿革史編さん委員会『税理士制度沿革史』八八四頁以下）。

(61) 南九州税理士会・河北省一「各会の税制改正要望事項」（昭和三九年一一月―推定）所収：日本税理士会連合会調査研究部『研究事蹟（第一輯）』（昭和四一年三月）二七頁、同旨、大阪合同税理士会「各会の税制改正要望事項」所：収日税連調査研究部『研究事蹟（第一輯）』二二頁。右両会の要望は、「協議団制度の公正化のため独立性をもたしめるようにすること」と要約されている（日税連調査研究部会「税制改正に関する各会の要望」（昭和三九年一二月一日）所収：同『研究事蹟（第一輯）、昭和四一年三月』五頁。

(62) 所収：日税連調査研究部『研究事蹟（第一輯）』なお、全国納税者政治連盟は、昭和三八年十月十七日に、中小企業納税者のための租税制度を確立する趣旨で結成されている（税理士制度沿革史編さん委員会『税理士制度沿革史』八五七頁以下）。

(63) 第四八回国会衆議院大蔵委員会議録第一号昭和四〇年一月二九日、一〇頁～一一頁。

横山利秋「国税審判法の構想は二～三年まえから私がずつと抱いていたものです。当初は租税裁判所という構想でやつておりましたが、私は憲法上も可能だと思つていますが、これを実現するには多くの困難が予想されるので、現実に実現可能な案を〔と〕いうことで現在の案に落着いたものであります。」（隅安彦ほか五名（座談会）「納税者の権利救済制度のありかた」税経通信二四巻一号（昭和四四年一月）一一五頁）。

(64) 民社党「租税審判所制度設置要綱（案）」所収：民主社会党中小企業対策委員会編『日本経済改革法案集大成』、税制調査会『税制調査会関係資料集（権利救済制度関係）』（昭和四三年一一月）一九八頁～一九九頁、日本税理士会連合会『国税審判制度関係資料集』（昭和四四年）四九頁～五一頁。この案は平田敬一郎（国税庁長官）『欧米における税務行政』（参照、同「アメリカの税務行政について――私の見た欧米の税務行政（一～五）」財政一八巻一四号（昭和二八年一二月）五二頁以下、同一九巻一号四五頁以下、同一九巻二号四二頁以下、同一九巻三号八八頁以下、同一九巻七号一〇七頁以下）の影響下にあるとされている（第六一回国会衆議院大蔵委員会議録第三八号昭和四四年六月一七日二五頁以下（春日一幸議員・吉国二郎主税局長発言））。

なお、民社党案について、参照、杉村章三郎「租税審判所の問題」税理一〇巻七頁（昭和四二年七月）一頁以下。

(65) 民社党「租税審判所制度設置要綱（案）」所収：日税連『国税審判制度関係資料集』五〇頁、参照、第六一回国会衆議院大蔵委員会議録三六号昭和四四年六月一一日六頁竹本孫一議員発言）。

(66) 民社党「租税審判所判度設置要綱（案）」所収：日税連『国税審判制度関係資料集』五〇頁～五一頁。
(67) 第五五回国会衆議院大蔵委員会議録一六号昭和四二年五月二三日八頁（春日一幸発言）、同委員は、さらに、「誤れる通達」に基づく「国民の財産権侵害に対する排除機関」が必要であると主張された（同上）。
(68) 第五五回国会衆議院大蔵委員会議録第一六号、昭和四二年五月二三日八頁（松隈発言）。
(69) 日本税理士会連合会調査研究部『研究事蹟（第二輯）』（昭和四二年三月）はしがき。
(70) 北海道税理士会所属杉本正一郎「救済制度に関する研究」所収：日税連調査研究部『研究事蹟（第二輯）』四二頁。
(71) その見解の大要は、「税理士連合会前田調査研究部長の意見（昭和四二・九・一四　税制調査会第九回税制簡素化特別部会資料（抄）より）」として、『税制調査会関係資料集（権利救済制度関係）』（昭和四三年一一月）に再録されている。
但し、税調の資料集では「本部長は国税庁長官とし……、支部長は各国税局長から独立した地位を有し」（前掲資料集二〇三頁、傍点―木村）、と記載されている。しかし、傍点箇所は誤記とおもわれる。正しくは「本部長は国税庁長官……から独立した地位を有し（参照、「救済制度に関する研究」所収：日税連調査研究部『研究事蹟（第二輯）』四二頁）と理解すべきであろう。
(72) 「救済制度に関する研究」所収：日税連調査研究部『研究事蹟（第二輯）』四二頁。
(73) 参照、名古屋税理士会所属村松勲之助（同会副会長当時）「救済制度について」所収：日税連調査研究部『研究事蹟（第二輯）』三九頁～四〇頁）。
(74) 日税連調査研究部『研究事蹟（第二輯）』はしがき。
(75) 日本税理士会連合会「租税審判所（仮称）に関する中間意見書、昭和四二年一〇月五日」所収：税制調査会『税制調査会関係資料集（権利救済制度関係）』二〇一頁～二〇三頁、日税連『国税審判制度関係資料集』二三頁～二四頁。

第五節　横山試案・国税審判法案とその反響

一　さて、横山利秋氏は、衆議院議員を辞し、名古屋市、及び愛知県下において地方政治家として、中小企業の税務相談に応じ中小企業の諸団体を育成する途上、いわゆる民商の反税闘争及び納税者の権利救済にかんがみ、協議団制度の改組の必要性を痛感された由である。(76) したがつて、同氏は必ずしも圧力団体としての日税連の代弁者ではない。(77)

その横山氏（衆議院議員、社会党）が、昭和四二年一二月一三日に第五七回臨時国会衆議院予算委員会において、さらに翌

年二月二六日に第五八回国会衆議院予算委員会において、公正取引委員会及び労働委員会に匹敵するような租税審判所の創設を臨時税制調査会において審議するよう要請した。[78][79]

やや時間的に前後するが、日税連機関紙「税理士界」昭和四三年二月一日の「主張」欄において、税務争訟制度の改善が急務である旨が掲載された。この主張は、前記の「租税審判所（仮称）に関する中間意見書」を確認すると同時に、横山議員のいう租税審判所の設置を支援する意義をもつものであつたといえよう。

同年二月一三日にいわゆる横山試案――正確には「租税審判法案要綱試案および同試案に関する問題点」が提出され、これが審議検討された末、日本社会党政策審議会大蔵部会「国税審判法案要綱」にまとめられている。[80]横山試案は左記のとおりである。[81]

「第二　租税審判庁の設置　総理府の外局として、租税審判庁を設置するものとする。」

「第六　組織

1　各地方租税審判庁に庁長を、中央租税審判庁に長官を置くものとする。

2　租税審判庁に租税審判官を置くものとする。

3　中央租税審判庁長官及び地方租税審判庁長は、租税審判官のうちから、内閣総理大臣においてこれを命ずるものとする。

4・5略」

「第七　租税審判官

1　租税審判官は、広い経験と高い識見を有する弁護士、公認会計士、税理士その他租税に関し学識経験のある者のうちから、内閣総理大臣が任命するものとする。

2・3略」

「第十　職権の行使　租税審判官は、独立してその職権を行なうものとする。」

「第十五　異議申立てと審判の請求との選択等　税務署長がした処分については、税務署長に対する異議申立てと地方租税審判庁に対

する審判の請求とのいずれかを選択することができることとし、税務署長に対する異議申立てをした場合、異議申立ての決定を経た後の処分になお不服があるときは、地方租税審判庁に対する審判の請求をすることができることとする。（国税庁長官、国税局長又は税関長がした処分については、租税審判庁に対する審判の請求のみができることとする。）」

「第十六　管轄

1　各地方租税審判庁は、国税局長、税務署長又は税関長がした国税に関する法律に基づく処分に対する審判の裁決をするものとし、各地方租税審判庁の支部は、税務署長がした国税に関する法律に基づく処分に対する審判の裁決をするものとする。ただし、次項第二号に掲げるものを除く。

2　中央租税審判庁は、次の各号に掲げる処分を行なうものとする。

一　国税庁長官がした国税に関する法律に基づく処分に対する審判の裁決をすること。

二　国税局長、税務署長又は税関長がした国税に関する法律に基づく処分に係る重要な事案で租税審判庁規則で定めるものに関する審判の裁決をすること。

三　租税に関する通達が法令に適合しているかどうかが問題となつている事案に関する審判の裁決をすること。」

「第二十五　代理人　審判請求人又は処分庁は、弁護士又は租税審判庁の承認を得た者を代理人とすることができるものとする。」

「第二十八　裁決の拘束力

1　租税審判庁の裁決は、処分庁及び裁決に関係のある行政庁を拘束するものとする。

2　処分庁は、裁決の趣旨に従い、改めて当該裁決に係る国税について国税に関する法律に基づく処分をしなければならないものとする。」

「第二十九　不服申立ての制限　租税審判庁がこの法律の規定によつてした裁決については、行政不服審査法による不服申立てをすることができないものとする。」

「第三十二　審判の請求の前置　略」

「第三十三　処分庁の出訴　処分庁が租税審判庁の裁決に不服がある場合には、裁判所に訴えを提起することができることとする。」

「第三十四　法務大臣の指揮等の例外　租税審判庁の裁決に対する訴訟については、国の利害に関係のある訴訟についての法務大臣の権限等に関する法律第六条の規定は、適用しないものとする。」

右横山試案の特色の一は、執行機関からの独立性の観点の下に、租税審判機関が総理府の外局として設置され、租税審判庁という名称が用いられていることである（参照、国家行政相織法第三条第二項及び第三項）。民社党案との相違点はここにある。国民は通達でなく法令に拘束されるが、協議団は法令と通達に基づいて審査するという矛盾があるので[82]、租税審判機関が組織法上可及的に通達の拘束をうけないよう意図されている。

第二の特色は、処分庁が租税審判庁の裁決に不服である場合に出訴権が処分庁に与えられていることである。横山氏は「処分庁の出訴権」を左のように詳細に理由づけておられる[83]。

「1　冠略、国税審判法等における審判庁の立場は、広義の行政機関であるとは言え、実質的には准司法機関（ママ）である。租税徴収の任に当たる執行機関から組織の上でも権限の上でも全く分離され独立の地位に立つのである。実質的観点に立つ限り、審判庁の審判に対し、審判請求人は満足したとしても、徴収の執行の責任当局としては不満があり得ることは当然だし、この不満を法的判断の最終権威たる司法の場に持ち込み得る途を閉ざすことは、徴収の責任の遂行に支障を来たすであろう。これが、この前例なき制度を考えた理由の眼目である。

2　冠略、徴税執行当局は、不法に徴税しない責任と適法に国家の課税権を執行する責任をも負うのである。この消極積極の責任を果たすべく熱意を有する執行当局が、執行系列から全く独立した准司法（ママ）機関の裁断に法的疑義をもつ場合、最終的判断の権威（司法）に判断を求めるには（ママ）、むしろ当然である。

3　本制度は、形式的には、地方の首長対議会との機関訴訟のような類型に入るのであろう。けれども、実質的には、租税の権利主体としての国家と納税義務者との当事者訴訟的性格をもつものである。この実質的性格と手続の形式とをいかに調和するかは立法技術の問題である。例えば、形式的には審判庁を被告としながらも、訴訟手続上、審判請求人を常に必ず参加人として訴訟に参加させる仕組を考えるのが妥当かも知れない。下略

4　なお折角権威ある独立機関による審判の制度を打ち建てながら、おしまいの段階でこのような制度を認めたのでは、審判庁の権威は失遂し（ママ）、本も子もなくなるのではないか（ママ）、との危惧ないし反論があるかもしれない。この点に関しては、執行当局が出訴するからには、よほどの自信がある場合であろうから、乱用のおそれはあまりないであろうし、運用の経験を重ねて行くうちに、おのずと妥当な

線に落ち着くであろうことを期待する。」

二　横山試案につづいて、横山氏らは昭和四三年四月二三日に第五八回国会において（第一次）国税審判法案を提出された[84]（第五八回衆議院会議録第二八号㈠官報（号外）昭和四三年四月二五日八四五頁以下、官報昭和四三年四月二五日一二四〇七号二〇頁）。その提案理由は、「納税者の権利利益の救済を図り、あわせて税務行政の適正な執行に資するため、中略、独立の国税審判庁が審判を行なうこととする制度を設ける必要がある。[85]」というものであつた。その法案はほぼ横山試案を条文化したものである。

三　日本弁護士連合会弁護士職域委員会（岡義順委員長＝当時）は、その日にただちに、弁護士会会長に対し「国税審判法案に関し緊急御会の態度御決定を願う件」と題する文書を提出した。その数日後に、日本税理士会連合会（前田幸蔵会長＝当時）は日税連税制審議会（杉村章三郎会長＝当時）に対し、「納税者の権利救済制度について」諮問している。[87]その諮問に応じて、「納税者の権利救済制度に関する答申」（以下、これを税審第一次意見書と称す）が同年六月五日におこなわれる。ここに、職域問題をめぐり税理士会と弁護士会とが激しく衝突することになる。

日本弁護士連合会とくに日弁連弁護士職域委員会は、まつこうから第一次国税審判法案に反対した。より正確に述べると、同委員会は、第一次国税審判法案の公表前から、「税務訴訟代理権をめぐる攻防[86]」を展開しており、その攻防の頂点が国税審判法案に関し緊急御会の態度御決定を願う件」及び「国税審判法案に対する意見」にみられるといえよう。同委員会の弁護士会会長に宛てた「国税審判法案に関し緊急御会の態度御決定を願う件[88]」は左記のように危機感をあおりたてる。

「最近突如として議員提出議案（議員立法）により国税審判法案を法制化せんとする動きがあります。」「この法案施行期日は昭和四四年四月一日となつており、緊急対策を講ぜねば今国会にて法案通過の恐れがあります。」

さらに「上記議案によると「租税問題につき」1　裁判所に替えて国税審判庁を設置し、2　裁判官に替えて審判をなし、3　裁判官に替え審判官（資格はない、唯学識経験者と称する者、九条の五）を置き、4　訴訟代理人（弁護士）に替え弁護士・税理士又は審判庁

が承認した者（二〇条）とする。以下略」

そのうえ、岡委員長の私見が付記されている。「国税に関する処分行為を、今迄普通裁判所において正不正の判断を仰いだものを今突如国税審判庁などという機関を作りその審判官なるものの審判に委ねるものとするは正に終戦後の行政訴訟廃止の制度に逆行し、延いては司法部門に喰い込まんとする悪法を制定せんと試みるものである。」「〔第一次国税審判法案〕四六条では「この章の規定でなした裁決その他の処分については、行政不服審査法による不服申立をすることができない。」とある。その審判が行政処分庁に対し不利の審判をなした場合にはよいが、審判請求人の方が不利の審判をうけた場合には更に控訴に代わる不服申立が出来ないものならば（何等法案にその規定が見当らぬ）これは何人も裁判をうける権利を侵害されないとする憲法の保障に対し違憲の法案である。憲法三二条）」

右見解は、すでに明らかなように、二つの点で誤解にもとづくものである。国税審判庁は、司法系統に属するものではなく、従来の協議団に代わるものであり、総理府の外局に設置されんとするものである。国税審判法案は不服申立て前置主義をとつており、訴訟の途を塞いでいない。同法案四六条の規定は不服申立ての二審級制を明確にしたものにすぎないと解されるからである。

弁護士職域委員会が従来の協議団制度改善の諸提案を単純に職域攻防という視野から観察していたという事実は、指摘しておく必要があろう。少なくとも、既述のごとく、民社党及び社会党あるいは日本税法学会の提案若しくは意見の根拠は、中小企業政策をはじめとする納税者の権利救済にあつたと考えられるからである。

その後、同年五月二一日に日本弁護士連合会（荻山虎雄会長＝当時）は「国税審判法案に対する意見」[89]を公表し、「現在、衆議院大蔵委員会に附託されている国税審判法案による国税審判庁の設置には反対である。」[90]旨を明らかにした。日弁連は、税理士への審判官及び審判代理人の資格賦与問題のみならず、従前の不服申立て制度を存置しあらたに国税審判庁を創設する必要性という点をも批判の対象に加えている。

「法案によると、協議団を廃止するほか現行の異議申立、審査請求手続は、その意義を認めてこれを存置し、審判庁に対する審判請求

とを択一的に選択せしめることとしている。同一目的のための二種の救済制度を存置することの意義は、きわめて疑問である。審級的上下関係にない二種類の審査機構をおくことは、行政簡素化の要請に背馳し、機関の重複による行政上の無駄を招来することはもちろん、両者の見解の不統一等により、多くの無用の混乱を招くおそれがある。[91]」

日弁連の右批判に対し横山利秋氏は、現行の不服審査制度にも長所があるので、不服審査制度と国税審判制度のいずれかを納税者が選択できるとすることが「最も納税者の要望に合致する制度形態であると考える。[92]」と弁明されている。

その他、日弁連は、審判官の任用資格及び審判代理人資格についても、「審判官には、裁判官の任用資格に準ずる資格者を充てるのでなければ、制度本来の目的を達し得ないことは明白[93]」であり、「代理人資格の問題は、きわめて重要であるから、少なくとも審判官に準ずる能力あるものに限定せられるべきである。[94]」とする。この見解は、先の弁護士職域委員会の意見との関連において、可及的に税理士を審判官及び審判代理人から排除せんとするものであると理解せざるをえないであろう。[95]

審判手続及び裁決に対する処分庁の出訴権等の理論上の諸問題を検討したのち、日弁連は「国税審判法案による国税審判庁構想は、極めて未熟であり、再検討を要する多くの問題点を含んでおり、本法案を対象として討議することは到底容認できない。」と酷評している。[96]

最後に、日弁連「国税審判法案に対する意見」は協議団の運用の改善を図ることこそが急務であるとする。[97] この点は、協議団の改組か運用改善かの分岐点でありきわめて重要な問題である。横山氏はこの問題について以下のように反論されている。

「協議団の協議決定の内容が主管部の判断するところと一致しない場合、とかく主管部の意見が勝ちを占めることがあつて、裁決の公正を図る担保的機能が十分発揮されていない感(ママ)があり、権利救済制度としては欠陥の多いものであることは否定することができない。[98]」

「協議団が執行機関に附置されているものである限り、いかに運用の面において第三者的客観的立場を強化しようとしても、自ら制約

が存するのは当然であり、協議団に完全な第三者的な性格を要求することは到底無理であるといわなければならない。すなわち、現行の不服審査制度の枠内において、国税に係る行政庁の処分について不服に対する審査の公正を図るための完全な担保を期待することが不可能であることは、明らかである。[99]」

四 以上をもつて、国税審判庁を構想した横山氏と日本弁護士連合会との論争は、一応落着したといえよう。というわけは、その頃にはすでに、協議団制度の改組に賛成する各界の意見が以下のように出揃つていたからである。日本租税研究協会の税制簡素化委員会はすでに昭和四二年九月六日、「現行協議団制度では、国税庁長官通達に拘束されるので、中略、協議団制度を再検討し、これを独立機関とすること。[100]」を肯認し、同年九月一八日に全国法人会総連合が現行の不服申立制度は、納税者の権利救済に不利不便を与えている。[101]」とし、さらに翌四三年四月には、田中教授の提言[102]をはじめ、全国青色申告会総連合・東京青色申告会連合会が「現在の協議団を改組し、納税者代表、学識経験者等を加え税務行政機関から独立した裁決機関としての租税審判所を創設すること。[103]」を要望していたのである。その他、日税連、民社党、社会党の見解については既に詳述したとおりである。

(76) 昭和五六年三月二日、横山利秋氏とのインタビューによる。

(77) もつとも、横山利秋氏は、昭和三八年一〇月一七日、全国納税者政治連盟の結成に際し、来賓として祝詞を述べられている（税理士制度沿革史編さん委員会『税理士制度沿革史』八六〇頁）。

(78) 第五七回国会衆議院予算委員会議録第四号昭和四二年一二月一三日二四頁（横山発言）。

(79) 税制調査会『税制簡素化についての第二次答申』（昭和四二年一二月）一五頁は、「納税者の不服申立てないし権利保護制度のあり方について慎重に審議し、その結果について別途答申する予定である」と記す。

(80) 日本社会党政策審議会大蔵部会「国税審判法案要綱」所収：日税連『国税審判制度関係資料集』三〇頁〜三一頁は、「租税審判法案要綱試案」の空白欄（たとえば定員数を）穴埋めし、かつ内容上前者は後者をほぼ要約している。この事実に鑑み、前者の作成年月日は記載されていないが昭和四三年二月一三日以降間もなく作成されたと推定され、また、前者は後者を審議検討した結果できあがつたものと考えられる。

「国税審判法案」は「租税審利法案要綱試案」、これにつづく「国税審判法案要綱」に基づいて作成されたと考えられる（参照、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（下）」前衛二九一号（昭和四五年五月）一四九頁）。

(81) 横山利秋・武藤山治・佐藤祐次・宮本佐文・西尾祐男ほか衆議院法制局官僚五名『租税審判法案要綱試案および同試案に関する問題点』（昭和四三年二月一三日）再録：税法学二〇八号（昭和四三年四月）三四頁～三九頁。

(82) 横山利秋「国税審判庁法案について」税経通信二三巻九号（昭和四三年八月）二〇頁。

(83) 横山利秋「国税審判法案における処分庁の出訴権について」所収：『税制調査会関係資料集（権利救済制度関係）』（昭和四三年一一月）二九二頁。反論として、たとえば、隅安彦ほか五名（座談会）「納税者の権利救済制度のありかた」税経通信二四巻一号（昭和四四年一月）一二四頁、日本弁護士連合会「国税審判法案に対する意見」（昭和四三年五月二一日）所収：日税連『国税審判制度関係資料集』五六頁。

(84) 国税審判法案（横山利秋外一二名提出、衆法第三〇号）は、昭和四三年四月二七日に衆議院大蔵委員会に附託され、五月七日にその提案理由が明らかにされている（第五八回国会衆議院大蔵委員会議録第二九号昭和四三年五月七日一頁～七頁）。この法案は、同年五月一一日国会終了とともに廃案として処理された。

この法案を第一次国税審判法案と称し、第六一回国会に再提出される国税審判法案を第二次国税審判法案と呼ぶこととしたい（参照、横山利秋「国税審判庁法案について」税経通信二三巻九号（昭和四三年八月）一八頁～二五頁）。

(85) 第五八回国会衆議院大蔵委員会議録第二九号昭和四三年五月七日九頁。

(86) 日本弁護士連合会弁護士職域委員会「税務訴訟代理権をめぐる攻防」所収：日税連『国税審判制度関係資料集』昭和四四年一月五七頁～六〇頁。この「攻防」は作成年月日不詳であるが、昭和四三年初頭より四月二三日までのあいだに作成されたものと推定される。

(87) 日本税理士会連合会（前田幸蔵会長＝当時）「納税者の権利救済制度について（諮問）」（昭和四三年二月二六日）」所収：日税連『国税審判制度関係資料集』二二頁。

(88) 日本弁護士連合会弁護士職域委員会（岡義順委員長＝当時）「国税審判法案に関し緊急御会の態度御決定を願う件」（昭和四三年四月二三日）所収：日税連『国税審判制度関係資料集』六一頁～六二頁、参照、斉藤明「租税行政審判制度改正の基本構想」税法学二一三号三三頁脚注③。

(89) (90) 日本弁護士連合会「国税審判法案に対する意見」（昭和四三年五月二一日）所収：日税連『国税審判制度関係資料集』五四頁。

(91) 日弁連「前掲」所収：日税連『国税審判制度関係資料集』五六頁。

(92) 横山利秋「日弁連「国税審判法案に対する意見」についての見解」（昭和四三年六月）所収：日税連『国税審判制度関係資料集』八五頁、横山利秋「国税審判法案についての論点および各論点に対する処理意見」（昭和四三年八月二一日）所収：日税連『国税審判制度関係資料集』九五頁。

(93) 日弁連「国税審判法案に対する意見」所収：日税連『国税審判制度関係資料集』五五頁。

(94) 日弁連「前掲」所収：日税連『国税審判制度関係資料集』五六頁。

(95) 同旨、横山「日税連「国税審判法案に対する意見」についての見解」所収：日税連『国税審判制度関係資料集』八三頁、隅安彦ほか五名（座談会）「納税者の権利救済制度のありかた」税経通信二四巻一号（昭和四四年一月）一一五頁（横山発言）。

(96) 日弁連「国税審判法案に対する意見」所収：日税連『国税審判制度関係資料集』五六頁。

(97) 日弁連「国税審判法案に対する意見」所収：日税連『国税審判制度関係資料集』五七頁。
(98) 横山「日弁連「国税審判法案に対する意見」についての見解」所収：日税連『国税審判制度関係資料集』七六頁。
(99) 横山「前掲」所収：日税連『国税審判制度関係資料集』八七頁。
(100) 参照、『税制調査会関係資料集（権利救済制度関係）』（昭和四三年一一月）二〇三頁。
(101) 参照、『税制調査会関係資料集（権利救済制度関係）』二〇三頁。
(102) 田中二郎「租税救済制度論――その改革をめぐつて――」税務大学校論叢一号（昭和四三年四月）一七頁は、「現行の審査請求の制度に代え、第一次的救済制度として、課税庁から完全に独立した第三者機関を設け（その名称は、その実態に即し、租税審判庁とする）、公正な審査を保障するための手続を整備する。」と記述する。
(103) 全国青色申告会総連合・東京青色申告会連合会「権利救済制度に関する要望、昭和四三年四月」所収：『税制調査会関係資料集（権利救済制度関係）』二〇〇頁。