

第1章 明治から昭和24年までの不服申立制度

1 概説

我が国の明治中期における租税収入は、酒税と地租を中心としたものであったが、明治20年になると、当時の財政需要を賄うために所得税が新設された。その後、大正時代に入ると所得税と酒税が租税収入の中心となり、地租の収入は徐々に減少してきたことから、地租は、昭和22年に国税としては廃止され、地方税に移管された。

我が国に初めて租税についての不服申立ての規定が設けられたのは、明治20年に所得税法が制定されたときであり、同法第19条に「納税者ニ於テ所得税ノ等級金額ヲ不当トスルトキハ……府県知事ニ申出ルコトヲ得……」と定められている。

明治23年になると、行政争訟に関する一般法である訴願法が定められた。同法第1条に訴願のできる事件として「一 租税及手数料ノ賦課ニ関スル事件、二 租税滞納処分ニ関スル事件」が掲げられており、所得税のように税法で規定されているもの以外の不服申立ては訴願法が適用されることになった。

明治29年に税務機構が変わり税務署及び税務管理局が設置されたことに伴い、所得税の不服申立ては税務管理局長（後に税務監督局長、財務局長を経て国税局長となる。）に対して行うことになった。明治32年には所得税法が改正され、不服申立ての名称が「審査の請求」と改められ、審査の決定に対して不服のある者が、訴願又は行政訴訟を行えるようになった。

地租については、昭和6年に地租法が制定されるまでは条例によって賦課されていたが、条例及び地租法のいずれにも不服申立制度の規定はなかった。ただし、大正15年から行われていた土地賃貸価格調査について、その結果を調査委員会に付議するために土地賃貸価格調査委員会法が昭和2年に定められたが、同法第27条では「標準賃貸価格ニ関シテ異議アルモノハ……税務署長ヲ經由シテ税務監督局長ニ異議ノ申立テヲ為スコトヲ得」と規定され、賃貸価格の決定に対しては不服申立てができるようになっていた。

また、酒税については、審査の請求の制度はなく訴願のみが認められていたが、昭和22年に国税徴収法が改正され、同法第31条の2に「租税ノ賦課徴収ニ関スル処分又ハ滞納処分ニ関シ異議アル者ハ所得税其ノ他別ニ法律ヲ以テ定ムルモノノ外……政府ニ審査ノ請求ヲ為スコトヲ得」と規定されたので、酒税についても所得税の場合と同様に財務局長に対する審査の請求と、その次の段階である大蔵大臣への訴願、又は行政裁判所への訴訟という方法が採られることとなった。

なお、これらの不服申立てに対する決定においては、いずれの場合も納税者に不利益となる増額決定が認められていた。

上記の審査の請求と訴願の制度は、昭和25年に協議団が設立されるまで、大きな改正もなく継続された。以下、主要な税目である所得税と酒税の不服申立制度について説明する。

2 所得税

(1) 審査の請求

我が国に、初めて国税に対する不服申立ての規定が設けられたのは、明治20年に所得税が新設されたときである。

その当時の所得税は、郡区長が課税していたが、その賦課決定処分に不服のある者は、その処分の通知を受けた日から20日以内に、郡区長の上級行政庁である府県知事に対して、不服申立てを行うことができるとされていた。

明治29年に税務署及び税務管理局が設置されてからは、税務署の行った所得税の賦課決定処分に不服のある者は、税務署の上級行政庁である税務管理局長に対して不服の申立てを行うことになった。

更に、明治32年の所得税法の改正によって、税務管理局長に対して行う不服申立ての名称が「審査の

請求」と変わった。

この審査の請求は、賦課決定処分をした税務署長を経由して、処分の通知を受けた日から20日以内（昭和23年の所得税法改正により「1か月以内」となる。）に行うことになっており、この審査の請求が行われると税務管理局長等は、審査の請求事案を「所得審査委員会」に諮り、原則としてその決議により「決定」しなければならなかった。

この所得審査委員会は、収税官吏3人とその税務管理局所轄内の納税者の中から選ばれている所得調査委員4人で構成されていたが、収税官吏から選ばれる審査委員は大蔵大臣が任命し、所得調査委員から選ばれる審査委員は、税務管理局所轄内の所得調査委員が選挙した。この所得審査委員会の制度は、明治32年以降その構成に若干の改正はあったものの昭和22年まで存続した。

その後、昭和22年に所得税法の全面改正が行われ、申告納税制度が採用されたが、従来の賦課課税制度から民主的な申告納税制度に切り替えられたにもかかわらず、昭和22年から昭和24年頃までは闇取引の横行、インフレーションの高進等混乱する経済社会とインフレーションによる名目的所得の増加に伴う租税負担の増加という悪条件のために、国民の納税意識は極端に低下し、所得税の申告額も低く、それに対して大量に更正・決定が行われたことから、審査の請求も大幅に増加した。

この審査の請求の制度は、昭和25年に協議団が設立されるまで継続された。

(2) 訴願及び訴訟

税務管理局長等の審査の決定になお不服のある者は、大蔵大臣に対する訴願又は裁判所（旧憲法下では行政裁判所）への訴訟のいずれかを選択することができた。

ただし、訴願は、審査の決定を受けた日から30日以内に税務管理局長等を経由してしなければならず、訴願を選択した場合は訴訟を提起することはできなかった。

なお、訴願は明治23年制定の訴願法に基づくものであり、訴訟は同年制定の行政裁判法及び「行政庁ノ違法処分ニ関スル行政裁判ノ件」という法律に基づくものであったが、昭和25年に協議団が設立されてからは、訴願制度は税務争訟については適用されないことになった。

3 酒税

酒税については、所得税のような不服申立ての制度はなかったが、明治23年から明治29年までの間は、当時の賦課決定権者である郡区長の賦課決定処分に不服のある者は府県知事に、税務署が発足した明治29年以後昭和22年までの間は、税務署長の賦課決定処分に不服のある者は税務管理局長等に対して訴願をすることができた。

この訴願は、賦課決定処分を受けた日から60日以内に郡区長や税務署長を経由してしなければならず、この訴願の裁決に不服のある者は、更に大蔵大臣に対する訴願、又は訴訟のいずれかを選択することができた。

ただし、大蔵大臣に対する訴願を選択した場合には訴訟はできないし、大蔵大臣への訴願又は訴訟は、府県知事や税務管理局長等の裁決を経た後でなければできないことになっていた。

ところが、昭和22年に国税徴収法が租税の不服申立てに関する一般法の地位を占めるように改正されてからは、酒税も国税徴収法の規定により、更正・決定処分の通知を受けた日から2か月以内に、財務局長等に「審査の請求」を行うことができることとなり、更にこの審査の請求についての決定になお不服のある者は、所得税の場合と同じように訴願又は訴訟のいずれかを選択できるようになった。