

論 説

国税審査請求制度改革の意義と今後の課題

—— 行政不服審査法・国税通則法の改正を踏まえて ——

水野武夫

(弁護士・税理士・立命館大学客員教授)

目 次

はじめに

I 行政不服審査法・国税通則法の改正の背景と経緯

- 1 行政手続法の制定と行政事件訴訟法の改正等
- 2 行政不服審査制度検討会の設置と法案の上程
- 3 民主党政権下の検討チームによる検討
- 4 行政不服審査制度の見直し方針
- 5 国会における附帯決議
- 6 行政不服審査法・国税通則法の改正と日弁連・日税連の活動

II 新行政不服審査法による不服審査制度改革

- 1 不服申立ての種類
- 2 審理の主宰者
- 3 審理手続
- 4 行政不服審査会の設置

III 国税通則法改正と国税審査請求制度改革

- 1 税制改正等による国税通則法の改正
- 2 自民党司法制度調査会の活動
- 3 新行審法と新税通法による国税審査請求制度の改正

IV 国税審査請求の審理手続の改正

- 1 審査請求の申立て
- 2 審査請求の手続の流れ
- 3 審理の進め方
- 4 証拠書類等の閲覧・写しの交付

V 国税審査請求制度改革の課題

- 1 国税不服審判所の創設と今回の国税通則法の改正
- 2 新行審法と新税通法の審査請求の比較
- 3 国税審査請求制度改革の課題

(略語集)

旧法案	平成20年に国会に上程された行政不服審査法改正法案
新行審法・新行政不服審査法	平成26年改正後の行政不服審査法
旧行審法	平成26年改正前の行政不服審査法
整備法	行政不服審査法の施行に伴う関係法律の整備等に関する法律
新税通法	平成26年改正後の国税通則法
旧税通法	平成26年改正前の国税通則法
検討会	平成18年(自公政権)に総務省に設置された「行政不服審査制度検討会」
検討会報告	平成19年7月「行政不服審査制度検討会最終報告」
検討チーム	平成22年(民主政権)に設置された「行政救済制度検討チーム」
検討チーム案	平成23年12月「行政救済制度検討チーム取りまとめ」

はじめに

かねてよりの懸案であった行政不服審査制度の改革について、平成26年6月6日、①行政不服審査法案、②行政不服審査法の施行に伴う関係法律の整備等に関する法律案、③行政手続法の一部を改正する法律案が可決成立した。平成18年に総務省に設置された検討会の検討結果を受けて、平成20年4月に自公政権のもとで同じタイトルの三法案が国会に上程されたが衆議院の解散により廃案となり、その後民主党政権に変わり再び自公政権となるというめまぐるしい状況変化の中で、紆余曲折を経たうえようやく成立した。旧法案は、上程された時の情勢では、野党の賛成も得てすぐにでも成立するものと思われていたが、これが廃案となり、後述するような変遷を経てようやく成立に至ったものである⁽¹⁾。

本稿では、今回の改正が半世紀ぶりのものであり紆余曲折のうえ成立したものであることに鑑み、まず、旧法案から今回の新行審法の成立に至るまでの経緯を概観したうえ、成立した新行審法、新税通法の問題点と国税審査請求制度改革の課題を検討する。筆者の税法学の論考（注(1)）と重複する部分があること、本稿の性格上、新法の解説というべき部分が多いことについてご了解を賜りたい。本稿は国税の審査請求に限っているので、再調査の請求と地方税の不服審査⁽²⁾並びに改正行政手続法には触れない。

なお、新行政不服審査法の施行は、公布の日（平成26年6月13日）から2年内を超えない範囲内で政令で定める日であり（同法附則1条。平成28年4月が予定されている）、整備法に基づく関係法律の改正法（国税通則法、地方税法を含む）は行政不服審査法施行の日から施行され（整備法附則1条）、改正された行政手続法は平成27年4月1日から施行されている（同法附則1条）。

I 行政不服審査法・国税通則法の改正の背景と経緯

1 行政手続法の制定と行政事件訴訟法の改正等

国民の権利利益が侵害されたときに、その救済を担当するのは裁判所である。しかし、それが行政の行為によるものである場合には、直ちに裁判に持ち込むのではなく、行政内部で救済が図られるなら、国民にとって便利である。行政庁が処分をした後は直ちに裁判になるというのではなく、行政が国民の申立てを受けて再度の考案をする機会があれば、行政にとっても有益である。

そこで、行政処分等については、訴願法の制定（明治23年）以来、行政内部における救済が行われてきた。もともと、旧訴願法に基づく不服審査の制度は訴願事項につき列挙主義を採るなど極めて不十分なものであり、到底、国民の権利保護に役立つものとはいえない

(1) 筆者は、平成20年6月に開催された日本税法学会第98回大会において、上程直後の改正法案について報告した。拙稿「行政不服審査法改正と国税不服申立制度の改革」税法学561号195頁。当時の改正法案は同書に掲載。

(2) 再調査の請求については、野一色直人「国税通

則法上の再調査の請求の意義と課題」立命館経済学63巻3・4号（2014年）1頁、地方税については、日弁連行政訴訟センター編『改正行政不服審査法と不服申立実務』（民事法研究会・平成27年）103頁（菅原万里子筆）を参照。

かった。そのため、行政内部における権利救済制度を設けるために昭和37年に制定されたのが行政不服審査法である。

行政不服審査法は、制定以来今日まで、殆ど改正されてこなかった。一方、平成5年には行政手続法が制定され、行政が不利益処分や申請に対する処分をする時の手続等が法定され、行政の手続面における整備という永年の懸案がようやく実現した。さらに、救済の実をあげていないという批判が強かった行政事件訴訟法についても、平成16年に司法制度改革の一環として改正が行われ、義務付け訴訟、差止訴訟の新設など、かなり抜本的な改革が実現し、一定の成果を挙げるに至っている。

そのような状況の中で、ひとり旧行審法だけが旧態依然のまま取り残されていた。旧行審法を国民の利用しやすいもの、実効性のあるものにすることは、焦眉の課題だったのである。

2 行政不服審査制度検討会の設置と法案の上程

行政不服審査法だけが昭和37年制定の旧態依然のままであり、これを全面的に見直すべきであるとの声は大きくなっていった。そこで、総務省は、行政不服審査法の見直しに着手することとし、平成18年10月、「行政不服審査制度検討会」を設置した。当時は自公政権下であり、委員は学者、弁護士、行政官などであって、政治家は入っていなかった。

検討会は、関係省庁、関係機関、国民、政党などの意見を聴取し、パブリックコメントを行い、17回の審議を重ねた結果、平成19年7月、「行政不服審査法及び行政手続法改正要綱案の骨子」と題する最終報告をまとめ、総

務大臣に提出した。

総務省は、検討会の最終報告をもとにこれを条文化し、①行政不服審査法案、②行政不服審査法の施行に伴う関係法律の整備等に関する法律案、③行政手続法の一部を改正する法律案の三点セットをまとめ、平成20年4月、自公政権のもとでこれを国会に上程した。しかし、これら三法案は、一度も実質的な審議に入らないまま、平成21年7月、衆議院の解散により廃案となった。

3 民主党政権下の検討チームによる検討

衆議院議員選挙により政権を得た民主党の下で、新たに、内閣府に行政不服審査法の改正を検討するための「行政救済制度検討チーム」が設置された。検討チームは、民主党の意向に添って政治主導とされ、顧問、共同座長2名、事務局長、委員2名に衆議院議員が就任したほか、学者4名、弁護士1名、そのほか3名という委員構成であった。

検討チームは、平成22年8月31日から8回にわたって検討を重ね、平成23年12月に「行政救済制度検討チーム取りまとめ」を公表した。この中で最も注目されるのは、不服申立前置の全面的な見直しである。検討チームは、憲法は裁判を受ける権利を保障しており行政事件訴訟法は訴訟と不服申立ての自由選択を原則としているにもかかわらず、不服申立前置強制を行っているものが少なくない、としたうえ、前置強制を認める概ねの基準として、大量性、専門技術性、第三者的機関の関与の3つを挙げ、不服申立前置を定める99法律中28法律は存置するものとしたが、その余については全部又は一部の廃止、二重前置主義の一重化とするとしていた³⁾。検討チームのこの取組みが、新行審法の不服申立前置の見直し

につながったのであり、その貢献は大きかった⁽⁴⁾。

検討チームの取りまとめに基づき法制化作業が進められたが、法案提出にまで到らないまま、平成24年11月に衆議院が解散され、同年12月、再度の政権交代により自公政権が成立した。

4 行政不服審査制度の見直し方針

自公政権のもとで、総務省は、旧法案を基本として法案策定を行うこととし、日弁連を始めとする関係士業団体、財務省、厚生労働省、全国知事会など行政不服審査の実務に携わる関係者からのヒアリングなどを行い、平成25年6月、「行政不服審査制度の見直し方針」を公表した。その後、パブリックコメントを行うなどして、旧法案に所要の修正を加えた上、行政不服審査法改正三点セットを策定した。

内閣は平成26年5月、これを国会に上程し、衆議院では5年後の見直し条項（附則6条）を追加する修正を行い、衆参両議院がそれぞれ附帯決議をつけたうえ、同年6月6日に可決成立した⁽⁵⁾。

5 国会における附帯決議

今回の行政不服審査法及び国税通則法等の可決にあたっては、衆参両議院の総務委員会において、それぞれ附帯決議がされた。これは、これら改正法の実施上の課題を指摘するものであり、改正法の運用にあたっては、立法者意思として十分尊重されなければならない⁽⁶⁾。衆参両議院の附帯決議は同一内容のものがほとんどであるから、ここでは参議院総務委員会における附帯決議を掲げ、衆議院総務委員会における附帯決議の番号を付記するこ

ととする。

[参議院総務委員会における附帯決議]

① 行政不服審査制度については、公正で利用しやすい簡易迅速な手続により、国民の権利利益の救済を図り、あわせて行政の適正な運営を確保し、国民の行政への信頼を維持するための制度であることに鑑み、客観的かつ公正な審理手続を一層充実することなどにより、制度本来の目的が最大限発揮できるよう、制度改正後の実施状況を踏まえつつ、今後とも不断の見直しを行うこと。

② 今般の制度改革に伴い、国及び地方公共団体が行った処分については、審査請求すべき行政庁等、新たな行政不服審査制度を利用するに当たって必要となる情報を、懇切・丁寧な広報活動により国民・住民に周知徹底すること。なお、再調査の請求については、処分庁が簡易な手続で事実関係の再調査をすることにより、処分手続の見直しを行う事後救済手続であることを、十分説明すること。（衆議院附帯決議2項、3項）

③ 有識者からなる第三者機関及び審理員制度の運用に当たっては、権利利益の救済について実効性を担保できるよう、適切な人材を選任すること。特に、地方公共団体に

(3) 検討チームの取りまとめ35頁参照。

(4) 不服申立前置見直しの問題については、宇賀克也『行政不服審査法関連三法』（弘文堂・平成27年）216頁以下に詳しい。

(5) 民主党は、検討チームの取りまとめに基づく改正法案を国会に上程したが、民主党法案は一度も審議されることなく終わった。

(6) この附帯決議については、橋本博之・青木丈・植山克郎著『新しい行政不服審査制度』（弘文堂・平成26年）244頁（青木丈筆）を参照。

において、各団体の実情を踏まえつつ、申立ての分野に応じた高い専門性を有する人材が確保できるよう格段の配慮を行うこと。

(衆議院附帯決議1項)

- ④ 証拠書類の閲覧・謄写については、審理手続における審査請求人の権利の拡充や透明性の向上を踏まえ、適切な主張・立証ができるよう、審理関係人又は参考人の陳述内容が記載された文書の閲覧、謄写等について、今後とも検討すること。(衆議院附帯決議4項)

6 行政不服審査法・国税通則法の改正と日弁連・日税連の活動

行政不服審査法が半世紀ぶりに改正される状況に合わせて、日弁連はその内容の充実と改正の早期の実現のために様々な活動をしてきた。検討会では、弁護士委員が、異議申立ての廃止に反対し再調査の請求の設置を実現し、不服申立期間の伸長、行政不服審査会等の第三者機関の設置など、多くの改革課題を実現した。平成19年5月には、日弁連行政訴訟センターの検討に基づき、「行政活動是正請求法案(仮称)」を発表した。この法律案は、審査請求に当たるものを「是正請求」とし、独立機関として新たに設置される「行政審査院」がこれを担当するという極めて進んだ制度としていた。平成23年2月には検討チームのヒアリングに際し、「行政不服審査制度の改正について」と題する意見書を発表した。検討チームにおいても、弁護士の委員は審査請求前置主義の縮小など多くの点において重要な役割を果たした。また、平成25年12月には、総務省の「行政不服審査制度の見直し方針」を受けて、日弁連は「行政不服審査法の改正に対する意見」を発表した。

さらに、日弁連税制委員会は、従来から税制の面から活発な活動を展開していたが、行政不服審査法の改正と連動して国税の審査請求制度を充実発展させるべくその改正に尽力してきた。国税通則法改正PTのメンバーを中心に、多くの議員に面接して日弁連の主張を説明し説得するなど、その実現のために熱心な活動が行われた。最終の段階では、改正法案の成立が危ぶまれるというギリギリの状況の中で、改正実現のために活発な運動を繰り広げた。平成24年12月には「国税不服審判所及び租税訴訟の制度改革に関する提言」を発表し、国税不服審判所の内閣府への移管、不服審査手続における対審構造の実現、審判所が集めた証拠等の閲覧謄写など、多くの実現課題を提言した。

日税連は、平成18年11月、「国税不服審判所の在り方についての意見」を公表した。ここでは、国税審判官への税理士の採用のほか、税通法99条の廃止等7項目に亘る提言がされていた。税理士等から国税審判官を採用することとなったのは、この意見書がきっかけである(後述Ⅲ2(2))。また、平成19年には、「行政不服審査法の改正に伴い国税通則法の改正を求める意見」を発表した。これには、再調査の請求と審査請求の選択制、不服申立期間の延長、国税審判官の所持する証拠書類等の閲覧謄写が盛り込まれていた。そして、日本税理士政治連盟と連携して、総務大臣等関係議員に早期成立を働きかけてきた。

このように、今回の行審法・税通法の改正にあたっては、真に国民の権利救済に役立つ制度改革の実現のために、日弁連・日税連は同じ方向で活動し重要な役割を果たした。

II 新行政不服審査法による不服審査制度の改革

行政不服審査法の改正は、以上のような経過をたどる中で、旧法案、検討チーム案、新行審法という3つの改正案が提示された。そこでの議論と法案の内容は、行政不服審査法改正問題についての論点を浮き彫りにするものであった。最初の検討会から7年を経過してようやく成立した今回の改正法であったが、その間の議論によって、行政不服審査制度に関する議論を深化させ、法律の内容もより充実したものとなったといえる。迷走とも見えた7年間は、決して無駄ではなかったと評価できよう。

旧法案、検討チーム案、新行審法という3つの改正法案において意見が分れたいくつかの重要な項目について、これまでの議論を振り返り、その意義について検討したい。

1 不服申立ての種類

(1) 不服申立ての種類の一元化

新行審法では、不服申立ての種類を審査請求に一元化するが、異議申立てに代わる「再調査の請求」及び「再審査請求」は、必要とされる分野については例外として残すこととされた（新行審法5条、6条）。

検討会で最初に提案されたのは、異議申立て及び再審査請求は廃止し、不服申立ては審査請求に一元化するということであった。

旧行審法では、異議申立ては原処分庁に、審査請求は原処分庁の直近上級行政庁等に、再審査請求は法律の定める行政庁等に対して行うものとされていた（旧行審法3条～8条）。これらの手続が可能な場合には、順次、その手続を経なければならず、国民にとって

は、どの手続で行うのか、分かりにくいという批判があった。また、処分庁に上級行政庁がある場合には審査請求となるが、主任の大臣等、上級行政庁がない場合には異議申立てをするほかなく、上級行政庁があるか否かという偶然の理由からその救済手続に差異があるというのは、国民の納得を得にくいことであった。そして、それらの各手続についても、審査請求の規定が準用され、それらの手続に格別の特徴があるわけではなかったから、国民にとっては極めて使いにくいものだった。さらに、異議申立前置主義が採られていたため、処分が取り消されることが期待できない原処分庁に対して異議申立てが強制されるという不満もあった。

このような段階的な3つの手続を置くことは、簡易迅速に権利救済を図るという不服審査の趣旨に反するから、審査請求に一元化してその充実を図るべきだというのが、異議申立てと再審査請求の廃止の提案理由であった。審理の一段階化とも言われた。

(2) 異議申立てから再調査の請求へ

この提案については、なぜ審査請求に一元化しその他の手続を廃止しなければならないのか、疑問であった。とりわけ、異議申立ては、一旦処分をしたとしても再度の考案により原処分を見直すというのは、被処分者と原処分庁の双方にとって、それなりに意味のあることである。また、異議申立て事件の処理は、処分をした者とは別の職員が担当する例もあるし、原処分の決済をした決済権者が替わることもあるから、異議申立人の立証活動や主張の補強によって、異議申立てに基づき処分が取り消されることも期待し得る。現に、異議申立てにより原処分が覆る例も、毎年一

定数ある⁽⁷⁾。また、異議申立ては、処分庁と直接交渉する場であるから、ときには実質的な和解で決着を見ることもある⁽⁸⁾。したがって、異議申立ての廃止は救済制度の充実という改正の方向に逆行するとして、強い反対があった。これを受けて旧法案及び新行審法は、異議申立てを「再調査の請求」として残すこととした⁽⁹⁾。

このように、新行審法では、行政不服審査における救済手続は審査請求を原則とし、その手続を充実したものとするとともに、例外的なものとして、再調査の請求を存置することとした。したがって、例えば、旧行審法（旧税通法）では国税庁長官の処分に対して行う不服申立ては、処分庁である国税庁長官に対して行うものであるから異議申立てであり、審査請求はできないものとされていたが、改正後は、国税庁長官に対し手続が充実している審査請求を行うこととなった。今回の改正により、新・旧行審法で、「審査請求」という用語の意味が変わったことに注意が必要である。

再調査の請求は例外的なものであり原処分庁に処分の見直しを求めるものであるから、処分前の「手続」と処分後の「救済」との中間に位置するものである。その意味で、「異議申立て」という用語から「再調査の請求」というネーミングとなった。ただ、申請に対す

る処分では再調査の請求が適切だが、税務調査など不利益処分を前提とする調査については、せっかく調査が終わったと思ったのに再度調査を求めるといのは心情的に難しいという、ネーミングに対する反対意見もあったが、旧法案も新行審法も、また、新税通法も、これを採用した⁽¹⁰⁾。異議申立ては、その名前からして救済という色彩が濃かったが、新法では、救済は審査請求が原則であり、例外としての再調査の請求は、処分の前後で区別される、行政手続と救済手続の中間的なものと位置づけられよう。

(3) 再審査請求の存置

旧行審法では、法律に定めがあるとき等において再審査請求をすることができるものとされていた（旧行審法8条）。しかし、再審査請求という2段階ないし3段階の審理を求めなければならないことは迅速な救済という趣旨にそぐわないし、再審査請求による救済率も高くはない⁽¹¹⁾。さらに、再審査請求を担当する機関が東京にしかなく、地方の者もこれを經由しなければ訴訟に持ち込めないなどの弊害もある。そこで、旧法案は、再審査請求は廃止することとしていた。

ところが、これまで再審査請求により救済された例もあるのにこれを廃止することの合理的な理由はないとする反対論や原処分庁と

(7) 国税庁の税務統計によれば、平成15年から26年までの、取下げ、却下、みなす審査請求を除く事件で、取消し（一部取消しを含む）の認容率は、11～20%であった。一部取消しの事件には実質的な棄却事件も含まれているから、納税者の実質的な救済率はこれほど高くはないと思われるが、無視できない数字である。

(8) 国税不服審判所に係属した後は、和解の機会は無いいとってよい。

(9) 検討チーム案では、異議申立てに代わる制度として「略式裁決」を置くこととしていた。

(10) 昭和37年に行政不服審査法が成立する以前は、国税については「再調査の請求」という用語が使われていたのであり、今回が初めてではない。

(11) 国について平成17年では、終局判断までに1年を超える事例は62.5パーセントにのぼり、また、再審査請求における認容率は5.6パーセントである。

違った行政庁の判断を仰ぎたいという意見を無視できないとして、新行審法は、再審査請求も、個別法で認める例外的な場合として存置することとなった⁽¹²⁾。

従前の再審査請求が権利救済にとって有効なものであったかは疑問があるが、新行審法では、審査請求に関する多くの規定が再審査請求に準用されるから（新行審法66条）、新行審法に基づく再審査請求も、より活用されるものと期待される⁽¹³⁾。

(4) 異議申立前置主義の廃止

新行審法では、異議申立前置主義（旧行審法20条）は廃止され、再調査の請求と審査請求のいずれかを選択することができることとなった（新行審法5条但書）。

旧行審法では、異議申立てができる場合には、まずそれを経なければ審査請求に持ち込めないとする異議申立前置主義が採られていた。さらに、審査請求を経た後（再審査請求ができるときはこれを経た後）でなければ訴訟を提起できないものとされていた。

検討会においては、これらの前置主義に反対する意見も出されたが、旧法案でも、再調査の請求前置主義は残され（ただし、2月を経過すると審査請求が可能）、また、審査請求を経なければ訴訟を提起できないとする審査請求前置主義も存置されていた。新行審法で

は、検討チームの検討結果（前述I3）をも踏まえて、再調査の請求前置主義を廃止して再調査の請求と審査請求の自由選択を認めた（新行審法5条1項）。

かつて、処分に理由付記が必要でなかった時代には、異議申立ての決定書で処分理由が示されるから、処分の理由を知るために異議申立てをする必要があった。しかし、行政手続法により不利益処分等には理由付記が必要とされたから⁽¹⁴⁾、処分理由を知るために行う異議申立てもその必要がなくなった。今回の改正で、再調査の請求前置主義が採られなかったのは当然である。

(5) 裁判提起の審査請求前置主義の存置

裁判と審査請求との関係については、まず審査請求をするか、審査請求を経ないで直ちに裁判所へ出訴するかは、国民の自由選択によるのが原則であるが（行訴法8条1項本文）、個別法により、審査請求を経なければ出訴できないこと（審査請求前置主義）を定めることができる（同項ただし書）。もっとも、審査請求前置主義が採られている場合であっても、審査請求から3月を経過したとき等一定の場合には直ちに訴えを提起することができる（同条2項）。今回の改正によりこの点についての取扱いに変更はないが、旧行審法の改正と併せて、不服審査前置主義を規定

(12) 検討チーム案でも、再審査請求は「特別審査請求」として存置することとしていた。

(13) 最近の再審査請求の認容裁決例として、厚生労働大臣平成27年8月6日裁決がある。これは、高校通学のための奨学金が収入とみなされ市から生活保護費の減額処分を受けた事案において、厚生労働大臣は再審査請求の裁決で、不当を理由にこれを取り消した。非常に珍しいケースとして新聞

報道された（平成27年8月18日付日本経済新聞ほか）。

(14) 国税については、行政手続法の理由付記の規定が適用除外とされていたが、平成23年11月の国税通則法の改正によりこれが廃止されたため、国税についても、処分の理由を知るために再調査の請求をする必要はなくなった。

する個別法が見直され、整備法により、これを定める96法律のうち、47法律で全部廃止、21法律で一部廃止、28法律で全部存続となった¹⁵⁾。二重前置は全部廃止された。

審査請求によって取り消される可能性の低い事案がある。例えば、憲法違反が争点の事案¹⁶⁾や処分庁が通達等により永年にわたって一定の解釈や取扱いを継続しているような事案などでは、審査庁が憲法違反だと判断したり従来の通達等に反する解釈や取扱いを容認することを期待することは難しい。このような場合に、訴訟を提起する条件として審査請求の前置を要求するのは、国民及び原処分庁の双方にとって、まったく迷惑で意味のないことである。

また、国税の審査請求のように、3月で裁判に至ることが考えられない分野¹⁷⁾については、3月間だけ提訴を制限しなければならないという合理的な理由は全く考えられない¹⁸⁾。国民は、自分の案件については、どこで救済を求めるのが最も有効かを判断してそれを選択するのであって、それを強制するのは全く無用である。そもそも裁判を受ける権利は憲法上の基本的人権であるから（憲法32条）、審査請求と訴えの提起についてもその自由選択を認めるべきであった。

2 審理の主宰者

新行審法では、審査庁は、あらかじめ作成・公表した名簿に基づき、その審査請求事件を担当する審査庁の職員を「審理員」として指名し、審理員がその審査請求を担当する。従前は、誰が審理を担当しているのかでさえ不明であることもあった¹⁹⁾。そこで、審理員を指名して関係者に通知することにより、責任の所在を明確にした。

審理の主宰者については、旧法案では、あらかじめ処分庁の総務課等に所属する職員を審理員候補者として用意しておき、事件ごとに、原処分に関係していない処分庁の職員の中から「審理員」を指名することとした。

検討チーム案では、「審理官」制度を創設することとし、審理官は、独立して職権を行使し、法令と良心にのみ拘束されるものとされ、行政に対する高度の専門的知識と十分な経験を有する者を活用することとした。

「審理員」と「審理官」の違いは、新行審法の「審理員」は審査庁に所属する職員のうちから指名される（新行審法9条1項本文）のに対し、チーム案の「審理官」は審査庁の指揮監督に服さないとしながら、審査庁のOBなどからも採用することが考えられていた。しかし、第三者機関を設置せず「審理官」に委ねてしまう検討チーム案よりも、行政不服

15) 総務省「行政不服審査法の改正に伴う国税通則法等の改正」（平成26年6月改正）。

16) 国税不服審判所は、原処分庁の違法又は不当を判断する機関であり、処分のもととなった法令の適否、合理性を判断することはその権限に属さないとする裁判がある（国税不服審判所平成17年12月12日裁判）。

17) 国税不服審判所の審査請求は、1年が標準審理期間とされている。

18) 例えば、開発審査会は審査請求がされた日から2月以内に裁判しなければならぬとされており（都市計画法50条2項）、このような審査請求については意味がある。

19) 大臣に対する審査請求が7年間も結論が出ていないという相談を受けてその役所を訪問して調査したところ、審査請求の担当者が誰であるかすら不明で放置されたままであったという経験がある。

審査会の諮問を経て裁決を行うとする新行審法の方が、公正な裁決という観点からみてベターというべきである。

3 審理手続

新行審法では、審査請求等の審理は、一部、対審構造を採り入れ、その手続を充実させるものとした（新行審法2章3節）。

審査請求に対し、処分庁の弁明書や審査請求人の反論書の提出、書類その他の物件の提出、参考人の陳述、検証等については、新行審法においても基本的に変更はないが、以下の点については、旧行審法より手続が格段に充実したものとなった。

審理手続の計画的進行として、審査請求人、参加人及び処分庁等並びに審理員は、簡易迅速かつ公正な審理の実現のため、審理において、相互に協力するとともに、審理手続の計画的な進行を図らなければならないこととされた（新行審法28条）。審理関係人の訓示規定であるが、審理員に、簡易迅速かつ公正な審理の実現を求めている点が重要である。

また、審理すべき事項が多数であり錯綜しているなど、事件が複雑であるため審理手続を計画的に遂行する必要がある場合には、あらかじめ審査請求人等の意見を聴取して審理手続の期日や終結予定時期等を決定し、審理関係人に通知することとした（同法37条）。

審理の方式については、旧行審法は、審査請求の審理は書面審理によるものとし、審査請求人等の申立てがあったときは申立人に口頭で意見を述べる機会を与えなければならないとしているだけであった（旧行審法25条）。新行審法では、審査請求人等の申立てにより口頭意見陳述の機会を与えなければならない、その場合は、審理員が期日及び場所を指定し、

すべての審理関係者を招集して行うものとした。口頭意見陳述には、申立人は補佐人とともに出頭することができ、申立人は審理員の許可を得て処分庁等に対し質問をすることができるものとされた（新行審法31条）。

このように、新行審法では、対審構造による審理が採り入れられることとなった。

4 行政不服審査会の設置

(1) 行政不服審査会の設置の趣旨

新行審法では、国に各府省の分野を横断して審理する行政不服審査会（地方自治体には行政不服審査会と同様の機関）を設置し、審査庁は、審査会の意見を聞いて裁決をしなければならないこととされた（新行審法67条以下）。審査請求を受けた審査庁が自らの判断だけで裁決を行うというのは、申立人の権利救済の実効性やその納得という観点からみて正当ではなく、第三者の意見も反映させて裁決を行うことにより、救済の実を上げることとした²⁰。

旧法案では、処分庁から独立した第三者機関として行政不服審査会を設置するものとしていた。これは、処分を行った行政機関に審査請求を委ねるのではなく、第三者機関の関与を経て裁決が行われるべきだという考えである。

検討会報告は、あらゆる分野の審査請求について、処分庁又はその上級行政庁以外の第三者機関が審理に関与することを制度化することとしていた。

²⁰ 先例としては、情報公開・個人情報保護審査会がある（情報公開・個人情報保護審査会設置法参照）。

不服審査制度は、客観的かつ公正な審理手続により、国民の権利利益の救済を図ることを目的とするものである。この点、審査請求の審理は、原則として、処分に関する手続に関与した者以外である審理員が行うとすることにより、その客観性・公正さを確保することを企図している。

また、現行制度上、個別法において、第三者機関が審理に関与している場合があり、その中には、裁決機関又は諮問機関として処分は委員の互選により決定する。審査会を客観的に検証し、適正に国民の権利利益の救済を図っているものも認められるが、すべての類型について設けられているわけではない。

そこで、現行制度上、法律（条例に基づく処分については、条例を含む。）の定めにより第三者機関が審理に関与している場合を除き、行政の自己反省機能を高め、より客観的かつ公正な判断が得られるよう、国民の権利利益に重大な影響を与えるような一定の案件について、優れた識見を有する委員で構成され、法令解釈に関する行政庁の通達に拘束されずに、違法又は不当について調査審議を行う処分庁又はその上級行政庁以外の第三者機関が、審理に関与することを制度化することとする（行政不服審査制度検討会報告35頁）。

他方、検討チーム案では、旧法案の行政不服審査会の制度は手続が重すぎ、簡易迅速な救済を図るという行政不服審査制度の趣旨に反するという反対論から、行政不服審査会は設置しないものとし、そのかわり、審理官を職務の独立性をもたせるものとするとしていた。検討チーム案は、行政不服審査では簡易迅速に結論を出し、救済されないときは裁判所に行って権利救済を図るべきだという考えが背景にあった。

しかし、これは、国民にとって裁判を提起することがいかに困難であるかという実情を知らない意見である。審査庁は、処分庁とは独立したものであることが重要であるから、検討チーム案の「審理官」が原処分庁から完全に独立したものであるならば一定の意味は

ある。しかし検討チーム案は、原処分庁の職員やOBなどからも審理官を指名するというのであったから、これでは到底第三者性が保たれない。手続が重すぎるといえるが、簡易にしたために救済が不十分になるということなら本末転倒であるし、迅速に処理しあとは裁判所に行けというのは、行政不服審査制度の充実という改正の方針に逆行する。さらには、裁判に要する時間と費用の問題や、審査請求の申立てと裁判の提起との国民の抵抗感の違い、裁判官の多くが行政寄りであるという厳然たる実情など、実務に携わる弁護士からすれば、検討チーム案よりは、第三者機関として行政不服審査会を設置するとする旧法案のほうが優れており、検討チーム案は実務の実情を知らない者の議論であると思えなかった。日弁連も同様な理由で、検討チーム案には反対であった。

新行審法では、再び担当者を「審理員」とし、第三者機関として「行政不服審査会」を設置することとしたが、これは画期的な制度改革というべきである。

(2) 行政不服審査会の構成

国の審査請求事案について、各府省の分野を横断して審理する統一的な合議制の機関として、総務省に「行政不服審査会」が設置される（新行審法67条）²¹⁾。ただし、すでにある情報公開・個人情報保護審査会の所管の審査請求事案は対象外であるし²²⁾、国税通則法などの法律により適用除外とされているものは除かれる。

²¹⁾ 地方公共団体には、執行機関の附属機関として、国の行政不服審査会と同様の機関が置かれ、国の行政不服審査会と同様の業務を行うものとされている（新行審法81条）。

委員は9名で、原則は非常勤であるが3名以内を常勤とすることができる。公正な判断をすることができ、かつ、法律又は行政に関して優れた識見を有する委員で構成される。両議院の同意を得て総務大臣が任命するという国会承認人事である。委員の任期は3年であり、再任することができる。審査会の会長は、3名の委員の合議体によって、審査請求に係る事件について調査審議する。審査会は、専門の事項を調査させるため、専門委員を置くことができる(以上につき、同法68~71条)。

(3) 意見送付手続

審査庁は、審理員意見書の提出を受けたときは、行政不服審査会へ諮問しなければならない。ただし、審査請求に係る処分が他の法令の規定に基づき第三者機関の議を経てされている場合や審査関係人から諮問を要しない旨の申し出がある場合など一定の場合には、行政不服審査会への諮問を要しない(新行審法43条1項)。

行政不服審査会への諮問は、審理員意見書及び事件記録の写しを添えてしなければならない。諮問をした審査庁は、審理員意見書の写しを添えて審査請求人等へその旨を通知しなければならない(同条2項、3項)。

審査請求人等は、これにより審理員意見書の内容を知ることができ、これに対する反論や反証等を準備し行政不服審査会に提出することができるのである。

(4) 行政不服審査会の調査審理手続

行政不服審査会は、次のような手続により調査、審理を行い、審査庁に答申する。

- ① 行政不服審査会は、審査請求に係る事件に関し、審理関係者に意見書や資料の

提出を求め、適当と認める者に事実を陳述させることその他必要な調査をすることができる(新行審法74条)。

- ② 行政不服審査会は、審理関係者から申立てがあったときは、口頭で意見を述べる機会を与えなければならない。ただし、その必要がないと認めるときは、この限りでない(同法75条)。
- ③ 審査関係人は、審査会に対し、主張書面又は資料を提出することができる(同法76条)。
- ④ 審査関係人は、審査会に対し、提出された主張書面又は資料の閲覧又は写しの交付を求めることができる(同法78条)。
- ⑤ 行政不服審査会等は、諮問に対する答申をした場合には、答申書の写しを審査関係人等に送付するとともに公表する(同法79条)。

(5) 行政不服審査会の答申と裁決との関係

審査庁は、行政不服審査会から諮問に対する答申を受けたときは、遅滞なく裁決をしなければならない(新行審法44条)。

行政不服審査会は諮問機関であるから、その答申は審査庁を拘束するものではないが、このような制度を設けた以上、できるかぎりその答申を尊重することが必要である。また、

(22) 旧法案では、現在すでにある「情報公開・個人情報保護審査会」を、新たに設置する「行政不服審査会」に吸収するものとしていた。これについては、主として情報問題に携わる弁護士等からの反対意見が強く、それが、旧法案が成立を見なかつた一因だという声もあった。そこで、新行審法では、情報公開・個人情報保護審査会は従来通り残すこととし、新たに設置する行政不服審査会は、情報公開・個人情報保護以外の不服申立てについて審議する機関とされた。

この制度においては、審理員意見書及び行政不服審査会の答申書の写しが審査請求人等に送付されるから（同法43条3項、79条）、審査請求人等はこれらを検討のうえ、さらに訴訟を提起するか否かを判断することができるのである。

Ⅲ 国税通則法改正と国税審査請求制度改革

1 税制改正等による国税通則法の改正

行政不服審査法の改正に伴い整備法により国税通則法もまた改正されることになるが、整備法の施行以前から国税審査請求制度に関する改正が行われてきた。税制改革は、毎年税制調査会の答申を受けて行われるのが慣例であるが、そのなかで、「納税環境の整備」として、国税不服審判所の改革も課題とされてきた。国税審査請求制度改革は、行政不服審査法の改正の議論と並行して、税制調査会でも行われてきたのであった。

(1) 平成23年度税制改正大綱（税制調査会・民主政権）

平成23年度税制改正大綱は、民主政権下の税制調査会によって決定された。その中で、納税環境整備として、①納税者権利憲章、②租税教育の充実、③税務調査手続、④更正の請求、⑤理由付記、⑥国税不服審判所の改革、が盛り込まれていた。

このうち、⑥国税不服審判所の改革については、国税審判官を民間から年15名程度ずつを採用し、平成25年までに50名程度を民間からの任用にすることにより、国税審判官の半数程度を外部採用者とする旨が謳われていた。その結果、平成25年及び平成26年は、50名が

外部採用者となった。国税審判官として実際の事件の処理を担当する者の約半数が外部採用者となっている。これは、一定の進歩である。

(2) 平成23年税制改正による国税通則法の改正（平成23年11月）

平成23年度税制改正大綱を受けて、上記6項目の改正が模索されたが、自民党の反対等もあり、結局、実現を見たのは、③税務調査手続、④更正の請求、⑤理由付記の3つの改正であった。また、⑥国税不服審判所の改革のうち、不服申立手続の見直しについては、行政不服審査法の改正を担当する検討チームが組織されていたため、その検討結果を踏まえて改めて検討することとされた。

(3) 平成26年税制改正による国税通則法の改正（平成26年3月）

旧国税通則法99条は、①国税庁長官が発した通達に示されている法令の解釈と異なる解釈により裁決をするとき、②他の国税に係る処分を行う際における法令の解釈の重要な先例となると認められる裁決をするときは、国税不服審判所長は、あらかじめその意見を国税庁長官に申し出なければならないものとし、この申出があった場合には、国税庁長官は、国税審議会の議決に基づいて国税不服審判所長に指示するものとしていた²³。このように、この規定は、国税不服審判所長は国税庁長官の指示には従わなければならない下級行政庁

²³ 次に紹介する自民党の司法制度調査会も、平成19年3月の意見書の中で、「国税通則法99条の国税庁長官の指示は、きわめて特異な制度であり、その存在意義を根本的に見直すべきである」としていた。

であることを示していた。これでは、国税不服審判所長が納税者の権利救済機関として十分に機能を発揮できないことは明らかである。平成26年度税制改正大綱は、この点の改正を求めていたが²⁴、改正大綱のとおりこれが実現した。

この改正により、上記の①又は②に該当する場合には、国税不服審判所長は、その意見を国税庁長官に通知し、国税庁長官がその意見に同意しない場合には両者が共同して国税審議会に諮問し、国税不服審判所長は国税審議会の議決に基づいて裁決をしなければならないものとした（新税通法99条）。これにより、国税不服審判所長が国税庁長官の「指示」に従うということはなくなった。この場合、「議決に基づき」というのは「議決により」とは異なり完全に議決に拘束されるというものではないから²⁵、国税不服審判所長は必ずしも国税審議会の議決に従わなくてもよい。この改正により実質的にも一定の効果はあるものと考えられようが、担当審判官及び国税不服審判所長の意識次第である²⁶。国税不服審判所が、国税庁から少しの距離をおいた第三者的な救済機関としての役割を果たすためには、初代から今まで現職の裁判官を充てていることの意義を国税不服審判所長がどれだけ自覚するかにかかっている。

(4) 整備法による国税通則法の改正（平成26年6月）

以上のように、平成23年度税制改革大綱に始まった国税不服審判所の改革問題は、国税審判官の民間からの採用と国税通則法99条の改正を実現した。しかし、その余の改革については、一般法たる行政不服審査法の改正を待たなければならなかった。そして、平成26

年6月に、行政不服審査法の改正が実現し、これに伴う整備法により国税通則法も改正され、国税不服審判所の審理手続を中心に大幅な改正が実現した。この点については後述する。

2 自民党司法制度調査会の活動

(1) 司法制度改革審議会意見書と自民党司法制度調査会の活動

戦後60年を経て、司法制度の全面的な見直しを行うために設置された司法制度改革審議会は、平成13年6月に意見書を公表した。その中に、「司法の中核たる裁判機能の充実に格別の努力を傾注すべきことに加えて、ADRが、国民にとって裁判と並ぶ魅力的な選択肢となるよう、その拡充、活性化を図るべきである」として、裁判外の紛争解決手続（ADR）の拡充・活性化を謳っていた。

自由民主党政務調査会司法制度調査会（以下、「調査会」という）は、司法制度改革審議会意見書に謳われた裁判外の紛争解決手続（ADR）の拡充・活性化について全面的な検討に着手した。そこでは、準司法手続を、①当事者間紛争処理型、②違法行為監視・是正型、③不服審査型、の3つに分類したうえ、関係省庁へのヒアリングを行うなど、活発な活動を行った。国税不服審判所は上記③不服審査型のひとつとして、検討対象となったのである。

(2) 国税不服審判所に対するヒアリング

調査会は、平成18年11月15日、国税不服審

²⁴ 志場喜徳郎ほか編『国税通則法精解（平成25年改訂）』（大蔵財務協会・平成25年）1043頁参照。

²⁵ これまで税通法99条が使われた例は、僅か9件だけである。

判所を取り上げ、ヒアリングを実施した。日税連はこの席で、「国税不服審判所の在り方についての意見」と題する書面をもとに12項目の改革課題を提言したが、その中に、執行機関と裁決機関の分離を明確にするため国税審判官に税理士を採用するという提言があった。これに対し国税不服審判所の担当者は、国税審判官は法解釈だけでなく事実認定も要求されるため税理士では無理だとしてこれを言下に否定したため、議員がこれに強く反論した²⁶⁾。これを契機に、税理士や弁護士等の国税審判官への採用が実現したのである。

調査会が平成19年3月20日に公表した「21世紀社会にふさわしい準司法手続の確立をめざして」とする文書には、次のような記載があった。

手続主宰者の中立性・公正性・専門性の向上
準司法手続に対する当事者の信頼性を確保し、迅速かつ適正な処理を行うためには、手続の主宰者・判断者の中立性・公正性・法的専門性を高める必要がある。国民にはこの点に強い不平・不満があることを真剣に受け止めるべきである。準司法手続の

主宰者・判断者について、行政機関の通常のローテーションの一環として位置づけることを解消し、法曹有資格者の大幅な採用を積極的に進めていくべきである。(下線は筆者。以下同じ)

国税不服審判所
 国税不服審判所については、二重の前置主義が採られていることもあり、判断者の中立性・公平性・法律専門性を確保するために、法曹有資格者を増加させ、関係省庁の人事ローテーションから切り離すなどして第三者性を高める必要がある。また、国税通則法99条の国税庁長官の指示は、きわめて特異な制度であり、その存在意義を根本的に見直すべきである。

以上のような経過を経て、国税不服審判所は、法曹有資格者や税理士などを国税審判官に採用するようになった。日税連が提唱した国税審判官への民間からの採用が実現したのである²⁷⁾。これはまた、調査会の活動の成果であった。

その後現在までの、国税審判官への民間からの採用は次のとおりである²⁸⁾。

【国税審判官（特定任期付職員）の状況】

採用年度	平成19年	平成20年	平成21年	平成22年	平成23年	平成24年	平成25年	平成26年
応募者数	39	17	17	51	93	101	76	74
採用者数	4	1	3	13	15	16	17	14
在籍者数	4	5	8	18	31	44	50	50

²⁶⁾ 多くの議員からは、「そのような説明では国民は納得しない。弁護士を任用してもよい。執行機関と裁決機関の分離という点をもっと考えるべきだ」などという強い意見が出されたという。この経過については、宮川雅夫「国会レポート」平成19年4月1日付「日本税政連」参照。

²⁷⁾ 民間からの登用者が平成25年から50名になった

のは、平成23年度税制改正大綱が、「平成25年までに50名程度を民間から任用する」としたことによるものである（同改正大綱8頁）。

²⁸⁾ 平成27年は、応募者95名、採用者13名である。この数字は、国税審判官の民間からの採用者をさらに増加させることが可能であることを示している。

(3) 調査会の緊急提言

調査会は、平成19年12月14日、「緊急提言 準司法改革の成果と今後の指針」として、国税不服審判所の改革について、次のような文書を発表した。

国税不服審判所

国税不服審判所については、提言において、①審判官の中立・公平・法律専門性の担保や、②国税通則法99条（国税庁長官の指示）の根本の見直し等を求めたところである。

これに対して、国税不服審判所は、審判官の公募を実施し、平成19年7月から税理士4名を採用するが、99条は税務行政の統一的運用と国税不服審判所長の判断の独立を担保するものであって見直しは困難であるとしている。

これらの対応のうち、特に審判官の公募については、我々の提言を反映したものであり、評価できる。しかし、国税通則法99条は、課税行政の長である国税庁長官が、準司法機関である国税不服審判所長の判断に容喙することを許すものであり、準司法手続の中立・公正性に疑いを生じさせている。こうした疑いは、国税不服審判所制度が創設された昭和45年当時の国会審議においても繰り返し指摘され、衆議院では独立した租税審判制度の創設について継続的な検討を求める附帯決議が付されていたところであり、99条の改廃については継続的な検討問題としていかなければならない。

もっとも、99条を廃止し、国税不服審判所を国税庁から完全に独立したものとする場合、様々な法制上の課題（国税不服審判所の裁決に対して国税庁が取消訴訟を提起できる制度とすべきか、そうだとした場合に行政機関同士が相争う場合の訴訟のあり方や審級省略を採用するか否かなど）に直面することになる。しかし、こうした行政審判制度の検討は、我々が3月提言において示した行政審判庁構想の実現への一里塚ともなり得るものである。

内閣官房及び国税不服審判所において、99条の改廃とその後のあるべき制度像について真摯な検討をするほか、引き続き、法曹有資格者の活用や国税と地方税の不服申立てのあり方についての検討等の諸課題に真剣に取り組んでいくことが強く望まれる。

正による国税通則法の改正により国税通則法99条が改正されたのは、調査会上記の提言がその端緒だったということができよう²⁹。政権与党の調査会のこのような提言が、行政不服審査法改正の機運を醸成したのは間違いのないところである。

このようにして、国税不服審判所の改革は、行政不服審査法の改正を待ちつつ、一部についてはこれと並行して先取りされてきたのである。

3 新行審法と新税通法による国税審査請求制度の改正

(1) 行政不服審査法（昭和37年9月）と国税通則法（昭和37年4月）との関係

国税通則法75条～113条（改正後は同条から113条の2）に、「国税に関する法律に基づく処分」に対する不服審査についての規定がある。これは行政不服審査法の特則であるから、ここに定められている以外の事項については、行政不服審査法の適用がある（新税通法80条1項）。

国税に関する法律に基づく処分以外の処分や、処分に該当しないもの（事実行為など）に対する不服審査については、国税通則法の適用はなく、すべて行政不服審査法の定めるところによることとなる。

今回の改正では、行政不服審査法の改正に伴う関係法律の整備法により、関係する342の法律が改正された。これにより国税通則法も改正され（整備法99条）、国税不服審査制度改革が行われることになった³⁰。

²⁹ 日弁連は、この提言を支持する会長声明を発表するなど、調査会のこの一連の活動を高く評価した。

前述したように（Ⅲ 1(3)）、平成26年税制改

(2) 国税審査請求制度改革のあるべき方向

一般法である行政不服審査法が全文改正され、これに伴いその特別法たる国税通則法の国税不服審査に関する規定が改正されるのであるから、それは、新行審法の改正の趣旨に沿ったものでなければならない。

新行審法は、①手続保障を強化する、②分かりやすく利用しやすいものとする、③国民の権利利益の保護に重点をおく、という視点から改正が行われた。したがって、今回の国税通則法の改正を検討するにあたっては、そのような視点からの検証が行われなければならない。そして、国税の審査請求制度は、一般法たる新行審法より合理的理由なく遅れるものであってはならないのである。換言すれば、一般法に対する特別規定を設けるときは、一般法より厳しくし又は緩やかにするいずれの場合であっても、一般法たる新行審法とは別異の取扱いとしなければならない合理的な理由が必要なのである。

IV 国税審査請求の審理手続の改正

新行審法は、審査請求を国民の権利利益の救済にとって実効性あるものにするため、審査請求の審理手続を充実させることとした。審理手続は審査請求の審理の核心であるが、これまではその審理手続の規定は極めて不備なものであった。今回の改正でこれを充実したものにすることは、改正の重要な課題である。新税通法は、概ね新行審法の審理手続に合わせて改正された。これにより、国税審査請求の審理手続も、以下に述べるとおり、従前に比べて改善された。

1 審査請求の申立て

(1) 審査請求申立ての対象

国税不服審判所は「国税に関する法律に基づく処分についての審査請求に対する裁決を行う機関」であるから（新税通法78条）、国税不服審判所長に対して審査請求をすることができる対象は、「国税に関する法律に基づく処分」である（新税通法75条1項本文）。したがって、国税に関係するものであっても「国税に関する法律に基づく処分」でない処分や、事実行為など処分に当たらないものについては税通法の適用はなくすべて行審法の規定によることとなるから、国税不服審判所長に対して審査請求をすることはできない。また、酒税法第2章の規定による処分についての不服申立ては、税通法の規定の適用はなく行政不服審査法による（新税通法80条3項）。これらは、旧税通法と基本的な違いはない。

また、国税庁長官の処分、及び、税務署長のした処分で国税庁の当該職員の調査によってされた旨の記載のある書面により通知された処分、に対する審査請求は税通法の適用があるが、審査請求の申立先は国税不服審判所長ではなく、国税庁長官である（新税通法75条1項2号、2項2号）。これは、旧行審法上、上級行政庁がある場合は審査請求、ない場合は異議申立てとされていた不服申立ての類型（旧行審法5条、6条）が、異議申立てを廃止して審査請求に一元化されたことによる。これに合わせて、新税通法では、上級行政庁のない国税庁長官の処分に対する不服申立ては審査請求とされた。一度しかない不服申

(30) 地方税についても、整備法により地方税法が改正された（整備法40条）。

立てであるから、再調査の請求ではなく、手続の充実した審査請求によるものとしたのである。この場合の審査請求には、行政不服審査法が適用される（新税通法80条2項）。

(2) 国税不服審判所長への審査請求の対象となる処分

国税不服審判所長に対して審査請求をすることができるのは、次に掲げる処分である。この点については、基本的に変更はない。

- ① 税務署長又は国税局長のした処分（新税通法75条1項1号口）。
- ② 税務署長の処分で国税局の当該職員の調査によってされた旨の記載があるもの（同条2項1号）。
- ③ 国税局又は税務署の職員がした処分。その職員の所属する国税局又は税務署の長がその処分をしたものとみなして審査請求をする（同条5項）。
- ④ 国税庁、国税局、税務署以外の行政機関の長又は職員がした処分（同条1項3号）。

例えば、登記機関の処分（登録免許税法31条2項）³¹⁾。

- ⑤ 再調査の請求をし、その翌日から起算して3月を経過した場合又は再調査の請求の決定を経ないことに正当な理由がある場合並びに再調査の請求の決定にお不服がある場合（新税通法75条4項、3項）。

(3) 審査請求申立ての方式

審査請求の申立ては、審査請求に係る処分の内容等を記載した審査請求書を提出して行わなければならない（新税通法87条1項）。申立てが書面によらなければならないことや申

立書の記載事項は基本的には従前と変わらないが、期間を徒過してされた審査請求申立てについての正当な理由の記載は改正法により追加された（同条2項）。

(4) 審査請求の申立期間

(i) 再調査の請求を経ない審査請求

審査請求の申立期間は、新行審法に合わせ、処分があったことを知った日の翌日から起算して3月とされた（新税通法77条1項）。従前は2月であったから1月だけ延長されたのであり、一歩前進であるとはいえる。

しかし、このような審査請求の申立てに期間制限を設けることがなぜ必要なのであろうか。これについては、租税法律関係の早期確定とかその安定などということが言われる。しかしながら、3月を経過した後であっても審査請求ができるとしたからといって、何か具体的に問題があるのであろうか³²⁾。租税債務者が更正等は違法だと主張する事案について、それが3月で確定してしまわなければ課税庁やその処分を信じた第三者に不都合が生じるなどということはあるまい。

裁判を受ける権利の保障という憲法上の基本的人権である訴訟の提起について、その一般法である行政事件訴訟法が出訴期間を6月としているのに³³⁾、国民の簡易迅速な権利救済のために例外的な救済手段として用意された行政不服審査の前置を強要しその申立てを3

(31) 登記機関の処分については、最判平成17年4月14日民集59巻3号491頁参照。

(32) 租税関係の早期確定などという抽象的な意味不明の説明は何の役にも立たない。

(33) 筆者は、行政事件訴訟法がすべての行政処分について一律に出訴期間を設けることにも反対である。

月に制限すれば、実質的に出訴期間を3月に制限するという結果を招く。行政事件訴訟法によれば、行政処分一般について6月までは訴訟は提起できるのに、国民の権利救済の便宜とその充実のために設けられた例外的な権利救済手段を定めた行政不服審査法の規定のために3月を過ぎれば訴訟の提起ができないなどというのは、まさに本末転倒であるという他はなく、裁判を受ける権利を侵害するものである。百歩譲って行政事件訴訟法との整合性を言うのであれば、審査請求の申立期間も6月にすべきであった。

これについては、訴訟の提起となれば弁護士への委任や費用の手当等の課題があるのに対して、不服申立てについては税務署の備え付けの所定の用紙に必要な事項を書き込んで提出すれば費用負担もなく申立てができるのであるから、審査請求は3月でもいいという意見がある。しかし、違法な更正等の処分を受けた納税者が税務署長等を相手にこれを争うというのは、一般国民にとって重大な決心を要することである。多くの実例を見てきた筆者には、それを検討するのに3月で十分だとは到底思われないのである。まだその決心がついていなくとも、とりあえず3月以内に再調査の請求か審査請求をしておけばいいなどという議論は、一般国民の心情の実態を知らない謬見であり、それこそ租税法律関係を不安定にするものといえる。この点は、早急に改められるべきである。

(ii) 再調査の請求の後にする審査請求

納税者が再調査の請求を選択したときに、その決定に不服がある者が審査請求をする場合には、再調査決定書謄本の送達の日翌日から1月内にしなければならない（新税法77条2項）。これは旧法と同じである。これに

ついても、上記(i)で述べたとおり不当であるが、せめて再調査の請求や審査請求の申立期間に合わせて3月にすべきである。

(iii) 申立期間徒過の正当な理由

申立期間を徒過したときにそれにつき正当な理由のあるときは申立てが認められる（新税法77条1項、2項）。この規定は従前にはなかった規定であって、改善点である。具体的にどのような場合が正当な理由に当たるかは今後の実例の積み重ねを待つほかないが、上記のとおり不服申立ての期間制限は、元来、設けるべきものでないことを考えれば、この「正当な理由」はできる限り広く解釈すべきである。

2 審査請求の手続の流れ

(1) 審理手続を経ない却下裁決

審査請求人が国税不服審判所長から相当の期間を定めて補正を求められたのにその期間内に不備を補正しないとき、または審査請求が不適法であって補正することができないことが明らかなきときは、国税不服審判所長は、審理手続を経ないで、裁決で、審査請求を却下することができる（新税法92条）。

旧税法は、「審査請求が期間経過後にされたものであるとき、その他不適法であるとき」に却下するとしていたが、新税法は、却下する場合の具体例を明文で規定した。しかし、国税不服審判所は、元来、国民の権利救済機関であるから、審判官が不備と判断する場合であっても、まず、原処分庁の答弁書の提出を求めたうえ、不備の有無の判断をするべきである。なお、この要件に当たらないのに却下したときは、裁決固有の取消事由となる。

(2) 答弁書の提出と担当審判官の指定

国税不服審判所長は、審査請求書を受理したときは、原処分庁から、答弁書を提出させる（新税法93条）とともに、審査請求に係る事件の調査及び審理を行わせるため、担当審判官1名及び参加審判官2名以上を指定する（同94条1項）。従前は、まず答弁書を要求し、それが提出された後に審判官を指定するものとされていたが、これらを同時に行うことになったので、多少は迅速な審理に寄与することになる。

担当審判官等は、処分又は再調査の請求の決定に関与した者その他の関係人は、審判官等に指定してはならない（同法94条2項）。この規定は、新行審法において、審理員の不適格事由が定められた（新行審法9条2項）のに合わせて新設されたものである。これに違反して事件の関係者等が審判官として関与してされた裁決は違法であり、裁決固有の取消事由となる。

(3) 審査請求人の反論書及び参加人の意見書の提出

審査請求人は、答弁書に対する反論書を提出することができる（新税法95条1項）。また、参加人は、参加人意見書を提出することができる（同条2項）。これらの規定は従前と同じであるが、「反論書」と「参加人意見書」という表題は格別の意味を持たないから、「審査請求人意見書」とか、「主張書面」など、そのタイトルは自由でよい。

(4) 口頭意見陳述

- ① 審判官は、審査請求人又は参加人の申立てがあったときは、申立てをした者に口頭で意見を述べる機会を与えなければ

ならない（新税法95条の2第1項）。

- ② 意見の陳述の申立てをした者は、口頭意見陳述において、審判官の許可を得て、処分内容及び理由に関し、原処分庁に対し質問を発することができる（同条2項）。

- ③ 口頭意見陳述は、全ての審理関係人を招集してさせる（同条2項、84条2項）。

旧税法でも、当事者の要求があったときは必ず口頭意見陳述の機会を設けなければならないものとされていたが、相手方である原処分庁を同席させることは必要とされていなかったから（旧税法101条1項、84条1項、2項）、口頭意見陳述の機会に、審査請求人と原処分庁とが意見を戦わす場面はなかったのである⁸⁴。

新税法では、口頭意見陳述について、必ず原処分庁を立ち合わせるものとしたうえ、審査請求人等の原処分庁に対する発問権を認めるなど、対審構造を採ることとしている。これにより、審理の充実を図ることができるし、審査請求人が原処分庁に直接質問することができるから、納税者の納得という面でも前進である。

この席に立ち会って発言することができるのは原処分庁の担当者だけである。したがって、税務署長の処分については当該税務署の吏員に限られるのは当然であり、その上級行政庁だからといって当該国税局の吏員が立ち会うことはできない⁸⁵。

⁸⁴ これまでも、原処分庁を同席させて意見陳述を行ったケースがあった。旧税法にはそのような規定はないが、「同席主張説明」と題して行われていた。新税法施行後は、すべて口頭意見陳述として行われることになる。

(5) 資料等の提出と質問検査等

- ① 審査請求人は、証拠書類・証拠物を提出することができ、原処分庁は、事実を証する書類その他の物件を提出することができる（新税通法96条）。
- ② 審判官は、審理関係人の申立て又は職権で、審査請求人・原処分庁・参考人に対し、質問し、その所持する帳簿書類等の提出を求め、これを留め置くことができる（同法97条）。

上記①は旧税通法とはほぼ同旨であるが、②の申立てについては、旧税通法では審査請求人だけであったが、新税通法では原処分庁もできるものとなった。これにより、審査請求の段階では、原処分庁はもはや税通法第7章の2の規定による質問検査等を行うことはできず、必ず担当審判官を通じて行わなければならないことが明確になった。

この規定は、裁判所の釈明処分の規定（行訴法23条の2第1項）と比べれば不十分なものである。しかし、担当審判官がリーダーシップを取って、原処分庁に対し、有利不利を問わず関係証拠等の提出を求めるならば、これらの規定は意味を持つものとなる。正しい事実認定と法令解釈適用を行うため、審理における担当審判官のリーダーシップは重要である。

(6) 審理手続の終結

担当審判官は、必要な審理を終えたと認めるときは、審理手続を終結する（新税通法97条の4第1項）。

担当審判官は、次の各号のいずれかに該当するときは、審理手続を終結することができる（同条2項）。

- ① 相当の期間内に、イからホまでに定め

る物件が提出されない場合に、更に一定の期間を示して、当該物件の提出を求めたにもかかわらず、提出期間内に物件が提出されなかったとき（同条2項）。

- イ 答弁書（同法93条1項）
- ロ 反論書（同法95条1項）
- ハ 参加人意見書（同条2項）
- ニ 証拠書類若しくは証拠物又は書類その他の物件（同法96条3項）
- ホ 帳簿書類その他の物件（同法97条1項）

- ② 口頭意見陳述の申立てをした審査請求人等が、正当な理由がなく口頭意見陳述に出頭しないとき。

担当審判官が審理手続を終結したときは、速やかに、審理関係人に対し、審理手続を終結した旨を通知する（同法97条の4第3項）。

上記の規定は、旧税通法にはなかったものである。これまでは、審理手続が終結したのかまだ続いているのかが全く不明であり、いきなり裁決書が送付されて審理手続が終結していたことを知るとというのが実情であった。新税通法でこの点が明確になったことは審査請求人等にとっては前進である。しかし、裁決がされる月日を事前に通知する制度はない。裁判では、判決言い渡し期日は必ず事前に知らされている。審査請求人等にとって裁決書が送付される予定の月日を事前に知ることは、極めて重要である。国税不服審判所は、審査請求手続の進行予定として、裁決のほしいの期日を事前に通知しているが、裁決日が決

³⁵ 原処分庁所属以外の者が権限もなく立ち会った場合には、審理手続に違法があったとして、裁決固有の取消事由になる。

まった時には裁決書送達の日を審査請求人等に通知する取扱いをするべきである。

(7) 裁決

(i) 裁決の主文

裁決の主文については、次のとおりであり（新税法98条）、却下の裁決の規定が追加された（同条1項）ほかは、旧税法と変わりはない。

- ① 却下 審査請求が法定の期間経過後にされたものである場合その他不適法である場合
- ② 棄却 審査請求に理由がない場合
- ③ 処分の全部又は一部の取消し若しくは変更 審査請求に理由がある場合。ただし、審査請求人に不利益な変更はできない。

国税不服審判所長は、裁決をする場合には、担当審判官及び参加審判官の「議決に基づいて」これをしなければならぬ（同法98条4項）。「議決により」とは違って、国税不服審判所長は議決とは違った裁決をすることも可能だとしても⁹⁶、その議決を最大限尊重しなければならぬことはいうまでもない。

(ii) 裁決書の記載事項

裁決書には、①主文、②事案の概要、③審理関係人の主張の要旨、④理由を記載しなければならない（新税法101条）。旧税法では、裁決書の記載事項についての具体的な規定はなかったが、この4項目の記載については、従前からおおむね行われてきたところでありこれが明文化された。

裁決は、担当審判官及び参加審判官の議決に基づいて行わなければならない（新税法98条3項）のであるから、裁決書には担当審判官及び参加審判官の氏名を記載するのが当

然である。ところが、現在の取扱いはその氏名が記載されていない。これは上記法条の趣旨に反するものであるから、これを記載するよう取扱いを改めるべきである。さらに、新行審法では、審理員と審査庁の結論が違う場合でもそれが審査請求人にオープンにされる（新行審法42条1項、43条3項）ことの対比からするならば、現場で審査請求を担当した審判官等が作成する議決書は審査請求人にオープンにするべきである。これは、法改正によらずとも取扱いにより可能である。これにより、民間から審判官を採用する趣旨がより生かされることになるし、審判官等のモチベーションも上がるものと思われる。

審査請求人の代理人も表示されていないが、これも表示するべきである。

3 審理の進め方

新税法では、審査請求の審理手続が計画的に進行し、迅速な解決が図られるよう、幾つかの規定が新設された。これらはいずれも、新行審法の規定（新行審法16条、28条、37条）に合わせたものである。

(1) 標準審理期間の設定・公表

国税庁長官、国税不服審判所長、国税局長、税務署長は、不服申立てがその事務所に到達してから決定又は裁決をするまでに通常すべき標準的な期間を定めるよう努め、これを適

⁹⁶ この規定については、「『議決に基づく』ことを要するわけであるから、国税不服審判所長の意思決定は、少なくとも担当審判官等の議決に基礎を置かなければならず、その議決とは全くかけ離れた裁決をすることはできない。」と解されている。志場喜徳郎ほか編『国税通則法精解（平成25年改訂）』（前掲注④1040頁参照）。

当な方法により公にしておかなければならない（新税通法77条の2）。

現在、すでに異議申立ては2月、審査請求は1年と定め、その決定又は裁決はその期間内にされるよう努めるものとしている。これは、従前から自主的にそのように決めて行われてきたものである³⁷⁾。

(2) 審理手続の計画的進行

審査請求人、参加人及び原処分庁並びに担当審判官は、簡易迅速かつ公正な審理の実現のため、審理において、相互に協力するとともに、審理手続の計画的な進行を図らなければならない（新税通法92条の2。同旨新行審法28条）。なお、民事訴訟法にも同様の規定がある（民事訴訟法147条の2）。

審理関係人の訓示規定であるが、次のことが求められる。

- ① 原処分庁は、簡易迅速かつ公正な審理の実現のため、答弁書を提出すると同時に必要な証拠を全部提出すること³⁸⁾、提出しない証拠等についても速やかに審査請求人に開示すること。
- ② 当事者は、相手方から出された書面についての反論を速やかに提出すること。
- ③ 担当審判官は、当事者の意見を十分聴取したうえ関係人からの事情聴取の予定や書類等の提出の要請等を速やかに決定すること、当事者の立会いのもとでの証拠調べの実施等の審理計画を速やかに策

定して当事者に提示すること。

- ④ 争点及び証拠を整理し、争点表を早い段階で策定すること。

(3) 審理手続の計画的遂行

争点が多数であり複雑な事件については、迅速かつ公正な審理を行うためには、審理手続を計画的に遂行することが必要である。そこで、そのような事件については、あらかじめ審査請求人や原処分庁の意見を聴取したうえ審理の計画を定め、これを審理関係人に通知したうえ、審理の計画的な遂行を図らなければならない（新税通法97条の2。同旨新行審法37条）。なお、民事訴訟法にも同様の規定がある（民事訴訟法147条の3）。

- ① 審判官は、事件が複雑であることその他の事情により、迅速かつ公正な審理を行うため必要があると認める場合には、期日及び場所を指定して、審理関係人を招集し、あらかじめ意見の聴取を行うことができる（新税通法97条の2第1項）。
- ② 審判官は、審理関係人が遠隔地に居住している等の場合には、音声の送受信の方法によって意見の聴取を行うことができる（同条2項）。
- ③ 審判官は、意見の聴取を行ったときは、遅滞なく、審理手続の期日、場所、審理手続の終結予定時期を審理関係人に通知する（同条3項）。

国税不服審判所においては、現在すでにこ

37) 平成26年度の達成率は、異議申立て及び審査請求ともに95%である。国税庁ホームページ。

38) これまでは、原処分庁から提出すると審査請求人の閲覧の対象になるため、審判所の求めに応じて提出したという体裁を採る、すなわち、旧税通法96条ではなく97条により必要な証拠を提出する

という例も多かった。しかし、原処分庁の持つ証拠は自ら提出するべきであって、今後はこのような姑息な手段は厳に行ってはならない。この点の実情については、永田理絵「国税不服審判所の存在意義と審理手続上の課題」租税訴訟6号（租税訴訟学会、2012年）60頁参照。

のような予定表が示されているが、今後は新税通法の規定に基づき、迅速な審理、裁決のため、計画的な審理を進めなければならない。民事訴訟法では、審理の計画に定めなければならない事項として、①争点及び証拠の整理を行う期間、②証人尋問等を行う期間、③口頭弁論の終結、判決の言渡しの予定時期を挙げている（民事訴訟法147条の3第2項）。国税の審査請求においても、裁決の予定時期等も通知するべきである。

4 証拠書類等の閲覧・写しの交付

(1) 旧行審法・旧税通法の規定

旧税通法では、審査請求人は担当審判官に対し原処分庁から提出された書類その他の物件の閲覧を求めるとされ（旧税通法96条2項）、その謄写は一切認められていなかった。これは、旧行審法に倣ったものであった（旧行審法33条2項）。実際、閲覧を求めても、答弁書や意見書等、すでに審査請求人がその写しを受領している書類がほとんどで、閲覧の規定は事実上無意味なものであった。

今回の改正では、この点の改革が大きな課題となり、閲覧の対象の拡大とその謄写の容認が強く求められた。その結果、以下のとおり、閲覧の対象が拡大され、写しの交付を求めることができるなど、改善はされたが、法文上はなお問題が残る⁹⁹。

(2) 閲覧・写しの交付の対象

審理関係人は、審理手続が終結するまでの間、担当審判官に対し、新税通法96条1項、2項及び97条1項2号により提出された書類その他の物件の閲覧（電磁的記録にあっては、記録された事項を財務省令で定めるところに

より表示したものの閲覧）又は書類の写し若しくは当該電磁的記録に記録された事項を記載した書面の交付を求めることができる。担当審判官は、第三者の利益を害するおそれがあると認めるとき、その他正当な理由があるときでなければ、その閲覧又は交付を拒むことができない（同法97条の3第1項）。

閲覧と書面の交付を求めるとできるものは、審査請求人、参加人及び原処分庁から提出された証拠書類等（同法96条1項、2項）並びにこれらの者や参考人から担当審判官に提出され留め置かれている帳簿その他の物件（同法97条1項2号）である。旧税通法では、96条1項により原処分庁から提出された書類その他の物件だけが閲覧の対象となっていたが（同条2項）、新税通法では96条2項（旧税通法96条1項と同旨）だけでなく97条1項2号により提出された物件も閲覧・写しの交付の対象となった。これにより、審査請求人等の閲覧を避けるため、原処分庁が旧税通法96条1項ではなく同法97条1項2号の職権探知により提出するなどという抜け道はなくなった。

(3) 意見の聴取と手数料等

審判官は、閲覧をさせ又は交付をしようとするときは、閲覧又は交付に係る書類その他の物件の提出人の意見を聴かなければならない。ただし、審判官が、その必要はないと認めるときは、この限りでない（新税通法97条の3第2項）。第三者から提出された物件等についてその者の権利を保護するためである。

写しの交付を受ける審査請求人等は、実費

⁹⁹ 衆参両議院の附帯決議においていずれもこの問題に触れているのはそのことを示している。

の範囲内において政令で定める額の手数料を納めなければならないが、審判官は、経済的困難その他特別の理由があると認めるときは、政令で定めるところにより、手数料を減額し又は免除することができる（新税通法97条の3第4項、5項）。

(4) 改正法の問題点

以上のとおり、証拠書類等の閲覧謄写に係る旧法の問題点はかなり解消された。しかし、担当審判官は、審査請求人、原処分庁、関係人その他の参考人に対し質問することができ（新税通法97条1項1号）、その結果が記録されるが、その記録（参考人等の供述録取書等）は、明文上は閲覧等の対象とされていない。新税通法97条の3第1項は、同97条1項1号を外しているからである。これは重大な問題である。

国税審判官は、証人的な立場にある参考人から事情聴取し、参考人名義の陳述書を作成したり審判官の聞取書を作成したりする⁴⁰⁾。そのような書類が審査請求人に対して秘密裡にされたまま裁決が行われるというのは明らかに不公正で不公平である。審査請求において収集された証拠書類等はすべて審査請求人に対して開示されるべきであり、審判官は、課税部門等とは異なる審査請求を担当する役職であるから、自ら調査集めた資料等についても当事者に開示するのは当然である。審判官の集めた情報は、審判所や原処分庁が独占していいものではなく国民共有のものともいうべきであるから、審査請求人にこれを開示するのはあまりにも当然のことである。

これまでは審査請求人に全く知らされないまま参考人等への聞き取り等の調査が行われ、審査請求人がそれに対する反論ができないま

ま裁決を迎えるということがあった。国税庁内部から審判官になった者にとっては、税務署員の行った処分についても一度調査を洗いなおすという、国税局職員の意識があったとしてもおかしくはない。現に、これまでは、審査請求人の知らないところで国税審判官による調査が行われ、その結果はもちろんそのこと自体が審査請求人に知らされていないということがあり、それは今も変わっていない⁴¹⁾。今回の改正で明文により新税通法97条1項1号も閲覧等の対象にするべきであった。もっとも、この点については、閲覧させてはならないという規定はないから、理の当然として、審査請求人には閲覧させるべきである。新税通法施行後は、ぜひそのように運用されなければならない。

さらに、新税通法及び新行審法のもとでは対審構造による審理が原則であるから、当事者の知らないところでの審理や調査が行われてはならない。新行審法のもとで行われる審査請求は、当事者の知らないところで審理が行われるという運用はされないから、閲覧等について懸念されている問題は生じないという説明がされることもある。特に、国税不服審判所は、原処分庁がした処分についてその上級行政庁が審査するという一般の行政不服審査の場合と違って、原処分庁とは一線を画した第三者性が強調される機関であるから、

40) 筆者にも、審判官による第三者からの電話聞取書が作成され、後の裁判でそれが有力な証拠として提出された経験がある。

41) 弁護士から審判官に就任した者が一様に驚くのは、審判官が審査請求人に知らせないまま自ら調査に出かけて行くことだという。弁護士からすれば、当事者のいないところで証拠調べをしてこれを当事者に開示しないなどということは想像もできないことなのである。

少なくとも国税審査請求については、常に当事者の立会のもとで審理が行われるという運営がされなければならない。

V 国税審査請求制度改革の課題

1 国税不服審判所の創設と今回の国税通則法の改正

かつては、国税の審査請求は完全な内部処理として行われ、税務署長の処分に対する審査請求は、その上級行政庁である国税局長が協議団の議決に基づき裁決をしていた。しかし、税務署長のした処分に対する審査請求を国税局長が行うというのでは、到底救済は期待できないという意見が強かった。そこで、昭和45年に国税の不服審査を担当する機関として国税不服審判所を新たに設置することとし、国税不服審判所長が審査請求を担当することとしたのであった。そして、全国の国税局に合わせて12の国税不服審判所支局を設置し、それ以外にも幾つかの支所を設けた。その時点で国税通則法は大幅な改正を見た。

発足当時は、国税不服審判所長は裁判所から、東京国税不服審判所長は法務省から、大阪国税不服審判所長は裁判所から、いずれも法曹資格を有するものが就任した。その慣例は今も続いている。行政法の学者であった南博方氏も、大阪市立大学教授を辞めて国税審判官となり大阪国税不服審判所に勤務した。当時は、国税不服審判所の制度は行政一般の不服審査制度よりも格段に進んだものであり、審判所発足当時は救済率も高かった⁴²⁾。

しかし、爾来44年を経過するなかで、国税審判官は指定官職として重要なポストと意識され、課税部門と審判所との人事異動も頻繁に行われるようになり、その結果、その救済

率も低下し、納税者の救済機関としてその存在意義に疑問が呈されるようになった。国税不服審判制度についても根本的な見直しの時期に来ているものと認識されるに至っていたのである。

今回の行政不服審査法の改正問題は、国税審査請求制度の見直しの絶好の機会であった。そして、国税審査請求制度は、新行審法のもとの行政一般の審査請求制度のレベルより進んだものにならないとすればならず、決して遅れたものとしてはならなかったのである。

2 新行審法と新税通法の審査請求の比較

(1) 新行審法と新税通法との関係

行政処分等に対する行政不服審査の基本法は行政不服審査法である。したがって、国税についての審査請求も、基本的には行政不服審査法によることとなる。しかし、国税通則法には、国税の審査請求について多くの規定があり、それらは行政不服審査法の特則である。すなわち、国税の不服審査については、国税通則法は行政不服審査法の特則を定めている特別法という位置付けとなる。

行政不服審査法の全文改正という、実に半世紀ぶりの行政不服審査制度の改革を迎えて、国税の審査請求について多くの特別規定を持つ国税通則法もまた、大幅な前進をしなければならない。今回のその改正はどうであったか、新税通法を新行審法と比較して検討する。

(2) 審理員意見書と審判官議決書の扱い

新行審法では、審理員は審理手続を終結したときは「審理員意見書」を作成して事件記

⁴²⁾ 発足当初の3年間は、救済率は約50%であった。国税庁統計年報による。

録とともに審査庁に提出し（新行審法42条）、審査庁は、審理員意見書及び事件記録を添えて、行政不服審査会に諮問し、合わせて審査請求人等に対し審理員意見書の写しを送付しなければならない（同法43条）とされている。

これに対し、国税の審査請求では、事件を担当した1名の審判官及び2名の参加審判官（以下、担当審判官という）は、審理手続を終結したときは合議により「議決書」を作成する。担当審判官が作成した議決書は、結論が審査請求棄却の場合は原則としてそれが成案となり、逆に、審査請求認容の場合は議決書は本部に提出され、本部審判官等のチェックを受ける。その結果、審査請求認容から審査請求棄却へと結論を逆転させることとなったときは、その議決書は再び担当審判官に返戻され、担当審判官は不本意であっても、審査請求棄却の議決書を作り直すこととなる⁴³。

以上のとおり、新行審法の場合は、審査請求人は、最終の結論が出される前に実際に審理を担当した審理員の意見書を知りうるのであり、審理員は、裁決庁が最終の結論を出す前に自己の意見を審査請求人等へ告知することとされているから、完全でないにせよ裁決庁と区別した地位を与えられている。これに対し、国税では、担当審判官は完全に裁決庁の手足に過ぎず、独立した地位とは無縁の者とされている。国税審判官には弁護士等の外部の者も任命されているのであり、実際に直接審理をした担当審判官の意見は極めて重要であるから、審査請求人は当然それを知る権利がある。ところが、国税の審査請求ではこれを知ることができないのである。

前述のように、従来から国税審判官には弁護士等の外部の者も採用されており、外部から見ると、国税の審査請求は進んでいるよう

に見える。しかし、担当審判官は、審理員と違って、その意見を明らかにする機会が全く無いというのであれば、外部の者を採用する意義は半減する。国税不服審判所は、外部に開かれたような形を作りつつ、実際は、証拠・主張の整理と事実認定という面倒な前さばきの仕事を外部の担当審判官にさせているだけだという見方さえ生じるものといえよう。

このような批判に応えるためには、担当審判官の議決書が作成された時点でその写しを審査請求人等に送付するべきである。裁決は担当審判官の議決に基づいてしなければならない（新税通法98条4項）とされている⁴⁴ことから、そのような取扱いが必要である。さらには、弁護士等の外部の者を採用して少しでも第三者性を高めるといえるのであれば、外部採用者は、法規担当や本部の審判官にも充てるべきである。これらは運用でできることであり、行政一般の水準に少しでも合わせる意味からも、速やかに実行するべきであると考えられる。

(3) 審査請求記録の編綴・保管

審査請求が行われた場合、その事件記録が編綴され保管されるのはあまりにも当然のことである。審理をした事件記録がバラバラで放っておかれてもいいなどということはない。現に、新行審法では、審理員意見書が作成されたときは事件記録の写しを添えて

⁴³ このような「相互チェック」制度と呼ばれているものが、平成23年度から導入されている。永田理絵「国税不服審判所の存在意義と審理手続上の課題」前掲注③36頁、志賀櫻『タックス・オブザバー』（エヌビー通信社、2015年）70頁。

⁴⁴ 志場喜徳郎ほか編『国税通則法精解（平成25年改訂）』（前掲注④1040頁参照）。

行政不服審査会に提出される（新行審法43条2項）。

行政事件訴訟法23条の2第2項は、「審査請求に係る事件の記録」の提出、送付を定めている。したがって、国税の審査請求事件についても、事件記録を編綴し保管しておかなければならない。そして、それは当然のことながら、当事者の閲覧等の対象にされなければならない。

(4) 行政不服審査会への諮問と第三者性の確保

新行審法では、審理員意見書の提出を受けた審査庁は、一定の場合を除き、これを行政不服審査会へ提出しなければならない（同法43条）。行政不服審査会は国会承認人事により選任された委員により構成される「第三者機関」であり、これを經由して裁決に至るという手続を創設したものであって、これこそが今回の行政不服審査法改正の目玉であり、最重要事項である。

他方、国税では、このような「第三者機関」の諮問を経るという制度は導入されなかった。「第三者的機関」としての国税不服審判所が設置されているから、行政不服審査会の関与は不要であるという意見に押されたものと思われる。しかし、国税不服審判所長は新行審法の「審査庁」に過ぎず、国税審判官は「審理員」に過ぎない。国税不服審判所は「第三者的機関」であるといくら強弁しても、「第三者機関」としての行政不服審査会とは質的に異なるものであることはあまりにも明らかであ

る。

同じ国税に関する処分であっても国税に関する法律に基づく処分以外の処分等や、源泉徴収所得税などの自動確定方式の国税⁽⁴⁵⁾については、新行審法が適用され行政不服審査会への諮問を経て裁決が行われる。地方税の審査請求は、地方に設置される行政不服審査会等の審査を経て裁決がされる。国税に関する法律に基づく処分だけが行政不服審査会の審査を経る必要がないなどという合理的な理由があるわけではない。国民の権利に重大な影響を及ぼすこととなる国税に関する審査請求についても、第三者機関の関与を制度化することは不可欠である。

国税の審査請求について、新行審法が定める行政不服審査会の関与が直ちに実施できないとしても、少しでもこれに近づく努力が必要であることは多言を要しない。そのためには、審判官や審査官等、国税の審査請求に関与する者はすべて外部採用者とするのである。現在、外部採用者は50名であり、実際に現場で審理を担当する審判官等の約半数を占めている。しかし、実質的に裁決に関与する本部の審判官や審査官等には外部採用者がいない⁽⁴⁶⁾。審査請求の審理裁決に関与する者はすべて外部採用者とすれば、審判所の第三者性は少しは高まるものといえる。

現状での次善の策は、審判官の人事異動を制限し、審判所に転勤させる者は総務課人事課など課税等以外の現場に少なくとも5年程度以上在籍している者に限るものとし、審判所に勤務した者は国税の課税等の現場へは転

(45) 納税告知処分がされた場合や登録免許税法に基づく登記官の通知などは国税不服審判所への審査請求の対象になるが、行政不服審査法に基づく審査請求が原則である（前者につき最判昭和45年12

月24日民集24巻13号43頁、後者につき最判平成17年4月14日民集59巻3号491頁参照）。

(46) 外部採用者が本部勤務を希望したが、認められなかったということもあったようである。

動できない（ノーリターンルール）ものとするべきである。

(5) 逆転現象の解消へ

税法の分野では、昭和40年に制定（全部改正）された所得税法及び法人税法において、青色申告者について更正等の処分をする場合には理由付記が必要であるとされた（所得税法155条、法人税法130条）。さらに、青色申告承認取消処分（所得税法150条、法人税法127条）についても、最高裁判所の積極的な判決により、根拠となった条文の号数を記載するだけでは足りずその理由を付記しなければならないものとされてきた⁴⁷⁾。このように、行政一般の水準では理由付記は不要とされていた今から半世紀も前の段階で、税法は一部とはいえ極めて進んだ制度を採用していたのである。

ところが、平成5年に行政手続法が制定され不利益処分に理由付記が必要であることが行政一般の水準となったにもかかわらず、税法は適用除外とされたため、上記青色申告の理由付記を除き、あらゆる税法の更正等の不利益処分には理由付記は必要でなかったのである。筆者はこれを逆転現象と呼んでいるが、この逆転現象が平成23年の国税通則法の改正により解消されるまでに、実に18年の歳月を要したのであった。

今回の行審法と税通法の改正においても、昭和45年という未だ行政手続や審査請求等の重要性についての意識が低かった時代に第三者的機関として国税不服審判所が創設され、国税の分野においては行政一般の水準から大きく進んだ制度が導入されたのであったが、今回の改正で、国税審査請求は行政一般の水準より遅れることとなった。まさに逆転現象

が生じたのである。これは税法の名誉のためにも、速やかに解消されなければならないというべきである。

3 国税審査請求制度改革の課題

今回の行審法の改正に伴う税通法の改正の数年前から、自民党の司法制度審議会等を中心に、改革の必要性が叫ばれ、その具体策が議論されてきた。それらの議論を踏まえ、次のような改革を提言したい。

第一は、国税不服審判所の第三者性を高めるために、国税不服審判所を国税庁（財務省）から内閣府へ移すことである。これにより、国税不服審判所は国税当局の呪縛から離れ、自由な見地から審査請求人の主張に耳を傾けることとなり、救済の実を上げることができよう。これはまた、租税裁判所の創設に道を開く可能性もある。

第二は、国税不服審判所を、すべての行政分野の審査請求を担当する「行政不服審判庁」に昇格させることである（行政審判庁構想）。国税不服審判所は、本部の他に全国12箇所の支局と7箇所の支所が設置されており、そこに勤務する事務職員や物的施設など、充実した人的物的資源を有している。そこで、これを国税審査請求に留めず、国のすべての領域の審査請求を担当する機関に昇格させようという提案である。これが実現すれば、我が国は行政内部の救済制度として世界に誇りうるものを持つことになる。

これらの多くは、前述のとおり自民党の司法制度調査会や日弁連、日税連等が提言しているものである。このような主張が政権与党からも出されるというのは、現在の国税審査

⁴⁷⁾ 最判昭和49年4月25日民集28巻3号405頁。

請求の制度が十分機能していないという国民の不満から来ている。現在の国税不服審判所は審査請求を担当する機関として十分な機能を果たしていないというのが、比較的多くの国税審査請求を担当してきた筆者の偽らざる実感である。課税当局が行った処分について、それをいかに維持するかに汲々としている感が強く、それは、救済率に如実に現れている。格別、奇策を弄して節税を図ったり、脱税をしようとしたものではない善良な納税者が、たまたま素人故のちょっとしたミスを犯したために、そのミスにつけ込んで、おそらく担当者の成績を上げるためであろう無理な課税を行う。そして、国税不服審判所はそれを擁護する。このようなことでは、国民は国税不服審判所を見放すであろうし、健全な納税意

識も失われていくであろう。国税不服審判所は、昭和45年の創立の原点に立ち帰って、国民から信頼され期待される存在にならなければならない。

今回の国税通則法の改正を契機に、関係者が国税不服審査制度のあり方についてもう一度思いを致し、違法・不当な処分に対する行政内部の簡易迅速で実効性ある救済制度によって、正しい税務行政が行われるよう議論と検討を行うべきである。そして、そのことは単に納税者擁護の立場からだけでなく、法律に基づいた税務行政が行われるべきであるという租税法律主義や法の支配の見地から、日本が現代国家としての誇りを持てるものとするためにも極めて重要な課題であることを、最後に強調したいと思う。