

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

はじめに

国税通則法（以下「通則法」という。）は、第80条第1項において、「国税に関する法律に基づく処分に対する不服申立てについては、この節その他国税に関する法律に別段の定めがあるものを除き、行政不服審査法（第2章第1節から第3節まで（不服申立てに係る手続）を除く。）の定めるところによる。」と規定しており、行政不服審査法（以下「行審法」という。）とは密接な関係にある。

本年7月に、行政不服審査制度検討会より、「最終報告 - 行政不服審査法及び行政手続法改正要綱案の骨子 - 」(以下「報告書」という。)が公表され、次期通常国会において、この報告書に基づき行審法の改正案が審議される予定である。

については、行審法の改正に伴う整備関連として、通則法の改正を要する点について意見を述べることとする。

さらに、報告書の文頭に謳う「今後、本報告を踏まえて、政府において、行審法及び行政手続法の改正作業が進められ、国民の権利利益の救済ないし保護に資する制度が整備されることを期待する。」との改正目的を達成する観点から、今後における国税不服審査制度の改革の方向性について意見を表明する。

1. 異議申立てを廃止し、審査請求に一元化するとともに、例外的な制度として再調査請求（仮称）を創設すること（通則法改正意見及び改革の方向性）

報告書では、現行行審法で、「この法律による不服申立ては、行政庁の処分又は不作為について行うものにあつては審査請求又は異議申立てとし、審査請求の裁決を経た後さらに行うものにあつては再審査請求とする。（第3条第1項）」と定めているところを、審査請求の審理手続きにおいて新たに審理員を導入するなどにより、不服申立ての種類を一元化し、簡易迅速な手続きによる国民の権利利益の救済に資することを述べている。

一方、通則法には、異議申立てと審査請求との二つの不服申立て制度があり、審査請求に際しては、青色申告に係る更正に不服がある場合等所定の場合以外には、原則として、異議申立て前置主義が採用されている。

このように異議申立てを経ずには審査請求をすることができないという制度は、納税者の利便性の観点から見直す必要がある。

そのため、報告書では、簡易迅速な手続により国民の権利利益の救済を図るために、現行の異議申立て制度は廃止し、原則として審査請求に一元化すべきであるとしている。

しかしながら、報告書が「処分に関する不服が要件事実の認定の当否に係るものであって、かつ、その処分が大量に行われるもののように、処分担当者等が相手方等の申立てを契機として要件事実の認定に関して再調査する必要があるに大きい特別な類型については、審査請求手続をとる前に、処分の事案・内容等を把握している（できる）処分担当者等が、審査請求より簡略な手続により改めて処分を見直すことに意味があると考えられる。」（報告書 P. 9）と述べているとおり、現行制度では、異議申立ての段階において、権利救済が行われる場合や納税者が課税処分に納得する場合もあり、異議申立てが権利救済の手段として機能している面もある。

したがって、税務について、不服申立ての基本構造の例外として、再調査請求（仮称）を認めることは、一定の必要性があると考ええる。

【通則法改正意見】

現行の異議申立ては廃止することとし、新たに、再調査請求（仮称）を創設する。

再調査請求期間は、処分があったことを知った日から3箇月以内とする。

【改革の方向性】

報告書は、国税不服審査制度における審査請求は、処分庁が再調査請求についての決定をした後でなければすることができないこととしている。

しかし、再調査請求を経た後でなければ審査請求をすることができないという制度は、納税者の利便性の観点から見直すべきである。

したがって、審査請求について再調査請求の前置を強制するのではなく、審査請求を求めるか再調査請求を求めるかは、納税者の選択に委ねることとすべきである。

2. 審査請求期間を延長すること（通則法改正意見）

第1 審査請求期間

1 審査請求は、処分があったことを知った日から3箇月を経過したときは、することができない。ただし、正当な理由があるときは、この限りでない。

2 <以下省略>

(報告書P.13)

報告書では、審査請求期間を現行の60日以内から、国民が不服申立て期間の徒過により権利救済を受ける機会を失わないように延長することとしており、同様の趣旨から、国税に係る審査請求においても、現行の2箇月以内(通則法第77条)から3箇月以内に審査請求期間を延長すべきである。

3. 標準審理期間を設けること(通則法改正意見)

第2 標準審理期間及び審理状況に関する説明

1 標準審理期間

審査庁は、審査請求がされてから裁決をするまでに通常要すべき標準的な期間を定めるよう努めるとともに、これを定めたときは、審査庁における備付けその他の適当な方法により公にしておかなければならない。

2 審理状況に関する説明

審理員は、審査請求人の求めに応じ、当該審査請求に係る審理の進行状況及び当該審査請求に対する裁決の時期の見通しを示すよう努めなければならない。

(報告書P.15)

通則法第115条では、審査請求がされた日の翌日から起算して3月を経過しても裁決がないときには、取消しを求める訴えができると規定しているが、標準審理期間の定めがないことから、審査請求等においても上記報告書の提言に準じた規定を制定すべきである。

4. 国税審判官の所持する証拠書類の閲覧、謄写を認めること(通則法改正意見)

報告書は、「現行行審法第33条第2項では、審査庁に対して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られることができると規定されているが、審査請求人等の手続保障の充実を図るとの見地から、審査請求人又は参加人が、審理員に対し、原処分庁から提出されたものに限らず審理員が所持する、審査請求の対象である処分の違法又は不当の判断に必要な証拠書類等の閲覧を求め

することもできるようにするべきである。〈中略〉なお、証拠書類等の謄写も認められるべきであるとの強い意見もあったところであり、立法時までには検討の上、可能であれば必要な措置が講じられることが望まれる。（報告書 P . 28）」と述べている。

税務での審査請求においては、原処分庁から提出された書類等の閲覧は認められているが（通則法第96条第2項）、審判官の所持する証拠書類についても同様の規定を制定すべきである。

また、複雑な税額計算等、閲覧のみでは対処し難い事例が多いことから、証拠書類の謄写についても必要な措置を講じるべきである。

5 . 審理手続を充実させること（通則法改正意見）

報告書は、審査請求手続について、より国民の権利救済に資するために、審理手続を充実させることとし、書面審理を原則とするものの、審査請求人に口頭意見陳述の機会を保障すること、並びに争点及び証拠の整理の規定が必要である旨を述べている。

（1）対審的構造に基づく手続規定を整備すること

第2 審理手続の内容

1 口頭意見陳述

- (1) 審査請求の審理は、原則として書面によるが、審査請求人又は参加人の申立てがあったときは、審理員は、審査請求の趣旨及び理由（審査請求の適法要件を含む。）に関し、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。ただし、申立人の出頭が困難であるなど口頭意見陳述を実施しないことについて相当な理由があるときは、この限りでない。
- (2) 審理員は、審査請求人、参加人及び処分庁（以下「審理関係者」という）の意見を聴いて、口頭意見陳述の日時及び場所を指定することができる。
- (3) 審査請求人は、口頭意見陳述において、審理員の許可を得て、処分内容及び理由に関し、処分庁に対し意見を発することができる。
審理員は、審理関係者に対し、釈明を求めることができる。
審理員は、口頭意見陳述を公正かつ適切に行なうために必要な措置を採ることができる。

（報告書 P . 22）

通則法は、審査請求に異議申立てに関する規定（通則法第84条第1項及び第2項）を準用する規定（通則法第101条第1項）を置き、審査請求人の口

頭意見陳述に関する規定を設けているが、対審的構造に基づく手続きとしては不十分である。

そこで、上記規定を改正し、報告書に記載のとおり、審査請求の審理は、原則として書面によるが、審査請求人の申立てがあったときは、原処分庁の出席のもとで、審査請求人の口頭意見陳述を認める対審的構造に改めるべきである。

(2) 争点主義的運営に基づく手続規定を整備すること

報告書では、通則法には規定のない争点及び証拠の整理について、以下の規定を設けることとしている。

第3 争点及び証拠の整理

1 審理員は、審理すべき事項が多数であり又は錯そうしているなど事件が複雑であることその他の事情によりその適正かつ迅速な審理を行うため必要があると認めるときは、争点及び証拠の整理を行うものとする。

2 審理員は、審査請求人及び処分庁の意見を聴いて、争点及び証拠の整理を行う日時を指定し、審理関係者に、審理員の指定する場所に出頭して若しくは音声の送受信により同時に通話を行うことができる方法によって陳述させ、又は書面を提出させるなどの方法により、争点及び証拠の整理を行うものとする。

審査請求人は、審理員の許可を得て、処分内容及び理由に関し、処分庁に対し質問を発することができる。

3 審理員は、争点及び証拠の整理を行ったときは、次に掲げる事項を審理関係者に明示し、審理の計画的な進行を図るものとする。

口頭意見陳述、参考人の陳述、鑑定、検証、審査請求人又は参加人の審尋等の審理を行う日時

主張書面、証拠書類、証拠物その他物件の提出期限

審理手続の終結予定時期

(報告書 P. 26)

昭和45年3月の国税不服審判所創設時の衆議院大蔵委員会において、「総額主義に偏することなく、争点主義の精神をいかし、その趣旨徹底に遺憾なきを期すべきである。」との附帯決議が採択されている。また、金子宏東京大学名誉教授は、総額主義は手続き的保障原則との関係で問題があると指摘しており、とりわけ、「総額主義によれば理由の差替えは審査請求の審理または訴訟における口頭弁論の終結時まで原則として自由に認められることになるが、争点主義によれば、理由の差替えは原則として認められないことになる。(「租

税法〔第12版〕」P.730)」と述べている。

したがって、争点主義的運営を明確にするため、報告書で述べられているように、争点及び証拠の整理に関する規定を整備すべきである。

6. 全ての課税処分に理由附記を義務づけること（改革の方向性）

現行の所得税法や法人税法では、税務署長は、青色申告者に対して更正をする場合には、その理由を附記しなければならないとされている（所得税法第155条第2項、法人税法第130条第2項）。

この理由附記の制度は、シャープ勧告によって昭和25年に青色申告制度が創設された際に、納税者に記帳慣行を定着させ、その記帳に基づいて自ら正確な申告ができるようにとの狙いをもって創設されたものであり、「青色申告者の特典」という枠のなかで機能している。

しかし、行政処分の理由附記は、処分庁の判断の合理性を担保し、かつ、納税者に不服申立ての便宜を与えるものであり、行政の恩恵もしくは限られた者への特典に止められるべきものではないので、他の行政処分と同様な取扱いをすべきであり、理由附記が特典とされる制度は一刻も早く見直されることを望むものである。

また、理由附記が青色申告者の特典となっているため、他の納税者が課税処分の理由を知るために異議申立てを利用する例が多く見受けられるが、これは、異議審理庁が決定の手続きを行う場合には、異議決定書に理由附記が必要であるためである（通則法第84条第4項、第5項）。このような弊害をなくするためには、全ての課税処分について、一般の行政処分と同様に、当然に理由附記が強制されるべきである。

したがって、不服申立ての種類の一元化を機として、通則法第28条（更正又は決定の手続）を改正し、更正通知書または決定通知書には理由を附記しなければならないこととすべきである。

7. 第三者機関の審理への関与を明確にすること（改革の方向性）

1 意見送付手続

審査庁（国の行政機関又は地方公共団体若しくはその機関に限る。）は、審査請求人の申出があるときには、次に掲げる場合を除き、審理員意見書及び審査庁の意見書を、後記第

9章の審査会等に提出しなければならない。

審査請求が不適法であり、却下するとき。

裁決で、審査請求の全部を認容するとき。

法律（条例に基づく処分については、条例を含む。）に特別の定めがあるとき。

（報告書 P . 34）

第9章 審査会等

1 国における行政不服審査会

この法律の規定によりその権限に属せしめられた事項を調査審議するため、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、優れた識見を有する委員で構成される行政不服審査会を置く。

（報告書 P . 42）

報告書は、「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。（報告書 P . 35）」と述べ、第三者機関が審理に関与する必要性を指摘している。

国税不服審判所は、昭和45年の通則法改正によって設けられた審査裁決機関であり、国税に関する執行機関から分離独立した機関であることが求められている。

したがって、国税不服審判所の独立性をより明確にし、国税不服審査制度の公正性を高めるために、審査請求人の申出があるときは、報告書が示している審査会等に対する意見送付手続きを行わなければならないこととすべきである。

8 . 国税審判官の任用に関する基準を策定すること（改革の方向性）

報告書は、客観的かつ公正な審理を実現するため、審査請求の審理は、「審理員」が行うこととしている（報告書 P . 17以下）。

また、この理念を具体化するため、「審理に関する権限について、作用法上の権限とは別の手続法上の権限として審査庁の裁決権限と区別し、行政組織の中における当該処分に関する決裁ラインから独立した審理員が審理を行う職能分

離を理念とすべきである」と述べている。

国税審判官は、処分庁である税務署及び国税局とは分離された国税不服審判所に属してはいるものの、現実には、国税審判官のほとんどが税務行政の執行系統に属していた国家公務員であり、任期満了後は元の執行機関に戻るなど、第三者的性格が保持されているとは言い難い状況にある。

そこで、報告書の趣旨を踏まえ、国税審判官の任用の基準を定めることとし、この基準を公表することとすべきである。

特に、通則法施行令第31条第1項第2号に規定する「国税に関する事務に従事した経験を有する国家公務員」を国税審判官に任用する場合には、執行機関と裁決機関とを明確に分離する観点から、具体的な基準を設けるべきである。

また、国税審判官の任期は長期間とし、短期間で再び執行機関に戻るような人事ローテーションは見直すべきである。

9. 行政庁の不作为について、一定の処分をすることを求める制度を設けること（改革の方向性）

第2 不服申立ての基本構造

1 不服申立ての種類の一元化

<省略>

(3) 行政庁の不作为については、当該不作为に係る処分を申請した者は、一定の処分をすることを求める審査請求をすることができる。

<省略>

(報告書P. 4)

1 処分庁の上級行政庁が審査庁である場合

<省略>

(4) 法令に基づく申請に係る一定の処分をすることを求める審査請求に対し、当該申請に係る処分をしないことが違法又は不当と認められるときは、審査庁は、処分庁に一定の処分をすべき旨を命ずるとともに、裁決で、その旨を宣言することができる。ただし、審査庁は、審理の状況その他の事情を考慮して、当該申請に対する何らかの処分をすべきことを命ずる裁決をすることがより迅速な争訟の解決に資すると認めるときは、その旨の裁決をすることができる。

<省略>

(報告書P. 38)

報告書では、上記のように行政庁の不作为について、一定の処分をすること

を求める審査請求をすることができる制度が提案されている。この制度は、先般の行政事件訴訟法の改正により設けられた「義務付けの訴え」(同法第3条第6項)に準拠したもので、「義務付け裁決(仮称)」といわれる制度の必要性を指摘しているものである。

現在、各種の申請等に係る税務行政庁の不作为についての不服申立て制度については、通則法上の規定がないので、行審法の不服申立て制度(行審法第7条)を適用することになっている。(通則法第80条)

そこで、報告書の趣旨にそって、簡易・迅速な権利利益の救済の実現や争訟の一次的解決を図る観点から、処分庁の不作为に対しては、行審法の規定に基づき国税庁長官による「義務付け裁決(仮称)」を可能とするための法整備を行なうべきである。

第1 一定の処分を求める申出

1 書面で具体的な事実を適示して一定の処分を求める申出(行政手続法第2条第3号に規定する「申請」を除く。)があったときは、当該処分に係る行政庁は、当該処分の根拠となる法令に照らし必要と認めるときは、当該処分をするなど適当な措置を採らなければならない。

(報告書P.45)

報告書は、申請に基づかない処分を促す申出に関する手続規定は、行審法に関わる問題というよりは、行政手続法における事前手続に関わる問題であることを指摘し、行政手続法の改正により救済制度を設けるべきであるとしている。

通則法は、課税標準等又は税額等の計算が、国税に関する規定に従っていないかったとき等、税額が過大となったときなどには、一定の条件の下に、更正の請求ができることとしているが(通則法第23条)この更正の請求ができる期限は、例外を除き、国税の法定申告期限から1年以内に限られ、その期限を徒過すると更正処分を待たない限り(同法第24条)課税標準等又は税額等の誤りを正すことができない。しかし、現行法では、更正処分をするか否かは税務署長の裁量に委ねられており、これを救済する手だてが通則法には設けられていない。

そこで、このような場合における納税者の救済を図るため、報告書の趣旨に従って、行政手続法及び通則法を改正し、処分庁に対する申出制度を創設すべきである。

おわりに

報告書が「現行行審法が定める手続に対して個別法で認めていた特例については、一般法である改正行審法で定める手続の水準が上がることにより、一般法の見直しの趣旨を踏まえ、改正行審法の規定を適用することとするか、あるいは個別法において改正行審法と同等又はそれ以上の水準の内容とする旨の改正作業が必要になる。（報告書P. 53）」と述べているとおり、通則法の不服審査に関する規定の改正は、喫緊の課題である。

すなわち、通則法の改正は、今般の行審法改正の整備関連として対応するだけでなく、納税者の権利救済に資する信頼される国税不服審査制度の構築に向けて、さらなる改革を行う観点から検討されなければならない。

これらの改正により、今後、国税不服審査制度が国民の権利利益により重点を置いたものとなることから、この点を明らかにするため、通則法第1条（目的）に、行審法、行政手続法と同様に、「国民の権利利益の保護及び救済を図る」との明文規定を加えるべきである。

この他、次の点についても検討すべきである。

現行の「不服申立て前置主義（通則法第115条）」を改正し、納税者の選択により、審査請求手続を経ないで直接訴訟を提起できる制度を創設すること。

通則法第74条の2の行政手続法適用除外規定を廃止すること。

以上