

⇒ 論 説 ⇐

租税不服審査制度改革の問題点

(続・租税争訟法の現状と課題)

青 柳 達 朗

- 目次 -

- I はじめに (問題点は何か)
- II 租税不服申立の沿革
 - 1. 昭和22年以前
 - 2. 昭和22年以後 (国税通則法制定以前)
 - 3. 国税通則法の制定以後
- III 租税不服審査制度の「改革」に向けて
 - 1. 平成22年度税制改正大綱
 - 2. 納税環境整備小委員会
 - 3. 納税環境整備P T
 - 4. 23年度税制改正大綱
 - 5. 検討過程及び検討内容について
- IV 租税不服審査制度の目的
 - 1. 行政争訟制度について
 - 2. 租税不服審査制度の在り方
- V 問題点の検討
 - 1. 権利救済とは何か
 - 2. 不服申立前置主義
 - 3. 総額主義と争点主義
 - 4. 異議申立てと審査請求
 - 5. 国税不服審判所への視線
- VI おわりに

1 はじめに

先に、国税通則法の改正を含む行政不服審査法の改正案がまとまり、国会に提出されたが成立に至らなかった。そして、民主党政権となり、総務省が2009年に行政不服審査法案に関する勉強会を開き、同年12月にその概要を公表した。その後2010年8月に行政救済制度検討チームが設けられ、「行政不服申立制度の改革方針」が示されている。

他方、民主党政権下での政府税制調査会は、「平成22年度税制改正大綱～納税者主権の確立に向けて～」をまとめ、同大綱は2009年12月22日閣議決定されている。

この大綱を受けて、政府税制調査会に専門家委員会の下に納税環境整備小委員会が設置されて議論が行われ、「納税環境整備に関する論点整理」としてまとめられ、2010年10月6日の税制調査会において設置された納税環境整備プロジェクトチーム（以下「納税環境PT」という）において、さらに検討が行われ、11月25日の税制調査会において「納税環境整備PT報告書」が提出発表された。その後、12月16日に税制改正の大綱が決定された。そして、更正の請求の期間の延長等を含む国税通則法の一部改正が平成23年度の税制改正法案に盛り込まれたが、平成23年6月、今国会においては不成立となった。

このように、租税不服審査制度については、行政不服審査法という総論（基本法）部分の検討と国税通則法という各論部分の検討が同時に進行している状況である。議論が最終的にどのような結論となり、どのような制度設計がなされるのかは不明であるが、現時点での材料をもとに、あるべき租税不服審査制度について議論をしてみたい。

ところで、現時点での議論の流れについて気懸りな点がある。現在の日本社会の一大潮流は、極端に単純化するならば、公務員（官僚）は悪なので政治家主導、専門家は信用できないので素人が参加して判断する、という事態になっている。そして、税金は、そもそも反対給付のない収奪であるところから、大半の人は、本音ベースでは払いたくないということから、納税環境の整備と言いながら、課税庁を拘束する方向での整備については熱心に検討しているのではないかという点が危惧されているのである。

租税不服審査制度についても、現行の制度は権利救済制度として機能していないという主張はあるが、それらの主張は科学的に証明されたものではない。もちろん、どのように精緻に設計された制度であっても、人間が運営する行政制度である以上完全に機能しているということは在り得ないことも事実である。しかしながら、不服審査機関ないし課税庁への批判は、個別事案において自己の見解が受け入れられない事からの反発によるものが多いのではないかと推測する次第である（もちろん、筆者個人の全くの思いつきに過ぎないが）。

非常に粗雑で乱暴な意見であるが、申告納税制度を採用している我が国において、課税庁の誤った処分が是正されないというような状況が長期間継続しているとすれば、申告納税制度ひいては租税制度が崩壊しているはずである。問題点についての詳細な検討は、それぞれの箇所

で行うこととしたいが、租税法律関係において納税者は常に正しいのかという疑問を提示し、検討していきたいと考えている。

申告納税制度の下では、租税債権の発生原因事実は納税者の支配領域内にあり、課税庁は第三者であるという租税法律関係の特殊性を無視して、課税庁の説明責任のみ要求し、納税者の説明責任を棚上げにするという発想では、結局、一部の納税者の利益のためにその他の納税者が犠牲になるという、結末が待っているのではないかと危惧しているからである。

納税者の主張だけが常に正しく、課税庁は常に悪代官であるという「水戸黄門モデル」から脱却し、適正公平な課税の実現のためにはどのような租税不服審査制度が望ましいのか、冷静に議論する必要があると考える次第である。

本稿では、租税不服申立制度の沿革を概観し、次に現在の租税不服審査制度改革に関する議論を紹介した上で、総論としての行政不服審査制度について再検討し租税法領域の特殊性を踏まえた租税不服審査手続の目的ないし機能を考察し、その考察結果に基づいて、租税不服審査制度の問題点として俎上に乗せられている諸問題（不服申立前置、二段階構造、国税不服審判所の位置付け等）について検討していきたい。

なお、本稿は、月刊税務事例43巻3号にアコード租税総合研究所報告として掲載された「租税不服審査手続改革の理論と課題」の基礎原稿に加筆修正を加えたものである。税務事例論文は、紙数の制約のために、制度の沿革等大幅に削除した部分もあり、各論者の見解についても圧縮して引用しているので、誤りはないものの、やや物足りない面が残ったのも事実である。本論文は、そうした物足りない部分や説明不足の部分を補充し、租税不服審査手続に関する筆者の主張を取りまとめたものとなっている（まだ、不十分な研究であることは自覚しているが）。

II 租税不服申立の沿革

1. 昭和22年以前

所得金額の決定に関する不服申立は、個別税法に規定されていた。⁽¹⁾

(1) 明治20年～32年

課税権者である郡区長の上級庁である府県知事に「申立」を行う（明治29年税務署設置後は税務管理局長）

(2) 明治32年～昭和22年

税務管理局長（後、税務監督局長、財務局長）に対する「審査の請求」を求め、所得審査委員会の決議により税務管理局長が決定する。

当該所得金額の決定に対し不服のある者は、大蔵大臣に対して訴願又は訴訟を提起する

ことが認められていた。訴願又は訴訟の一方を選択した者は他方を提起することは出来ないこととされていた。

なお、所得金額の決定（個人及び法人）以外の事項に関しては、一般法により訴願又は行政訴訟の提起によることとされていた。

この点について、「所得税法に於ける訴願及び行政訴訟の規定は租税の賦課の前提たる決定に付て更に救済方法の範囲を拡張したに過ぎない。(略)

即ち換言すれば所得税法上の訴願及び行政訴訟は所得金額の決定の當否を争ふものでありその他の事項に對しては一般の訴願法又は行政訴訟法に依ることになるのである。」と説明されていた（財政第五卷第五号「新税法解説」(昭和15年4月20日発行)98頁)。

2. 昭和22年以後（国税通則法制定以前）

(1) 昭和22年～25年

財務局長（のち国税局長）に対する「審査の請求」をすることができ、裁決機関は財務局長であり、所得審査委員会は廃止された。

当該審査請求に対する決定に不服がある者は、大蔵大臣に対する訴願又は裁判所に出訴可能となった。訴願は審査の決定を経ることを要した（審査の請求前置）。

(2) シャウブ勧告に基づく改正

「再調査の請求」と「審査の請求」という二段階の不服申立となった（訴願法不適用）。審査の請求は、再調査の決定を経ることを要した（再調査の請求前置）。

ただし、国税局調査課所管分の更正決定等については、直接審査の請求をすることができた。また、みなす審査の制度が設けられた。

国税庁協議団及び国税局協議団が設けられ、所得税、法人税、相続税、資産再評価の更正又は決定の処分等について、国税庁長官又は国税局長に対して審査の請求がなされた場合において、その決定は協議団の協議を経なければならないとされた。

協議団制度について、南博方教授は以下のような評価を与えている。

「かように執行権から審理権を分離独立させたことは、当時としてはまことに画期的な改革であったが、肝心の最終的決定権である裁決権は、いぜんとして執行者である国税局長の手に留保されていたことにおいて、執行者が裁決するというわが不服申立制度の伝統は、なお温存されていたのである。

その結果として、局主管部の意向が協議団の議決を押え、裁決に反映するのではないかと疑いがもたれ、また、国税局長は国税庁長官の通達に拘束される結果、通達と異なる解釈をとり裁決をすることができないという欠陥があり、さらには人事が停滞するという弊害を招いていた。」⁽²⁾

3. 国税通則法の制定以後

(1) 国税通則法の制定

「国税通則法の制定に関する答申（税制調査会第二次答申）」に基づき、国税通則法（昭和37年4月2日法律第66号）が制定され、不服申立ては、「異議申立て」と審査請求の二種類とされた。

(2) 国税不服審判所の創設

税制調査会の「税制簡素化についての第三次答申」（8）（以下「第三次答申」という。）の第1答申の背景では、以下のように、述べられている。

「2 このような観点から、当調査会は、協議団制度を中心とする現行の不服申立制度の全般について検討を行なった。協議団制度は、昭和25年シャープ勧告に基づいて生まれたものである。当調査会は、この協議団制度を中心とする不服申立制度の18年にわたる歩みとそれが現在果たしている役割について、具体的な事例分析、統計資料等を通じて詳細に検討したが、現行の不服申立制度は、納税者の正当な権利を救済することを通じてわが国における申告納税制度の定着と納税秩序の正常化に少なからぬ貢献をしてきたものと考ええる。

確かに、納税者の不服をききその正当な権利を救済するための特別な部局として協議団を国税局内に設けるという考え方は、当時において極めて革新的なものであったし、現在においてもなおその意義を失っていないことは疑いを入れないところであろう。しかしながら、協議団が国税局長の下に置かれているため後述のような批判を生み、権利救済制度として必ずしも万全なものといえない面があることは否定できない。さらに、戦後20有余年を経て、社会、経済も安定し、民主的納税制度も定着してきた現在、当調査会は、現行の不服申立制度の全般にわたって、新しい社会、経済と納税秩序とに応じて見直しを行なうべき時期であると考えた。このような背景において、当調査会は慎重な審議を重ねた結果、協議団に代わる新しい審理・裁決機構としての「国税不服審判所」（仮称。以下同じ。）を国税庁の附属機関として設けること、及びその他不服申立ての手續等に関する所要の改善措置を行うことが適当であるとの結論に達したものである。」

答申を受け、国税通則法が改正され国税不服審判所が国税庁の附属機関として発足し、審査請求についての裁決権は国税不服審判所長に帰属することとされた。

III 租税不服審査制度改革への始動

1. 平成22年度税制改正大綱

民主党政権下での初の税制改正においてまとめられた「平成22年度税制改正大綱～納税者主権の確立へ向けて～」では、国税不服審判所の改革について、以下のように述べられている。

第3章 各主要課題の改革の方向性（抜粋）

1. 納税環境整備

(1) 略

(2) 国税不服審判所の改革

税が議会制民主主義の根幹であることを考えれば、個別の課税事案に対して納得できない納税者の主張を聞く「国税不服審判所」は、民主主義にとって極めて重要な機関です。

しかし、国税不服審判所の現状は、この重要な役割を果たすには十分ではありません。特に、その機能を果たすために最も重要な審判官の多くを国税庁の出身者が占めていることは問題です。そのほかにも証拠書類の閲覧・謄写が認められていないなどの問題があります。

これらの観点から、国税不服審判所の組織や人事のあり方、不服中立前置主義の見直し、不利益処分の理由附記などについて、行政不服審査制度全体の見直しの方向を勘案しつつ、納税者の立場に立って、適正な税務執行が行われていることが国民に明らかになるよう、必要な検討を行います。

2. 納税環境整備に関する論点整理

税制調査会専門家委員会納税環境整備小委員会においてまとめられた、「納税環境整備に関する論点整理」においては、以下のような方向性が示されている。

II 国税不服審判所の改革（抜粋）

【小委員会・専門家委員会における議論の概要】

- 国税の不服申立手続においては、異議申立てと、審査請求の二段階の手続が設けられ、原則としてこれらの手続を経た後に原処分取消訴訟を提起できることとされている。審査請求の審理については、国税庁の特別の機関である「国税不服審判所」がこれを行うこととされている。

また、地方税の不服申立ては、原則として、行政不服審査法に定めるところにより行われているが、異議申立て又は審査請求の一段階の手続を経た後に原処分取消訴訟を提起できることとされている。なお、固定資産の価格に関する不服については、市町村長から独立した中立的・専門的な機関として固定資産評価審査委員会を設置し、審査決定させることとされている。

主要国においては、争訟手続は一樣ではないが、概ね、訴訟前に何らかの形で行政が原処分を見直す手続が前置されている。

- 国税不服審判所の改革については、平成22年度税制改正大綱において、「国税不服審判所の組織や人事のあり方、不服申立前置主義の見直し、不利益処分の理由附記などについて、行政不服審査制度全体の見直しの方向を勘案しつつ、納税者の立場に立って、適正な税務執行が行われていることが国民に明らかになるよう、必要な検討を行います。」とされている。
- 小委員会の議論においては、現行の国税の不服申立手続について、審理の公平性・中立性を高める観点から見直しを行うべきとの方向性、特に、①不服申立期間について、現行の不服申立期間（2

ヵ月)を延長すべきとする点、②証拠書類の閲覧・謄写の範囲について、審査請求人と処分庁のバランスを踏まえつつ拡大すべきとする点、③現行の国税審判官について、実務家・専門家の登用を拡充すべきとする点については、委員の意見は一致した。

また、現行の二段階の不服申立前置の仕組みについては、何らかの見直しを行うべきとの意見で一致した。

具体的な前置主義のあり方、不服申立て・訴訟の手のあり方、国税不服審判所の組織・人事のあり方等に関しては、様々な意見があった。

- なお、専門家委員会の議論においては、不服申立前置の仕組みについて、訴訟の前の時点で可能な限り納税者の簡易・迅速な救済等を図ることが望ましいとする意見が多数を占めた。

3. 納税環境整備PT報告書

「納税環境整備に関する論点整理」は、その後、税制調査会において設置された納税環境整備プロジェクトチーム（以下「納税環境PT」という）において、さらに検討が行われ、11月25日の税制調査会に「納税環境整備PT報告書」が提出発表された。同報告書の7国税不服審判所の改革では、以下のような記述がある。

7. 国税不服審判所の改革

(1) 争訟手続

- ① 平成22年度大綱の記述（「行政不服審査手続全体の見直しの方向を勘案しつつ、必要な検討を行います」）を踏まえれば、国税の不服申立手続の見直しについては、基本的には、現在、内閣府の行政救済制度検討チームで行われている、

イ 「行政不服審査法の見直し」（審査請求への原則一元化、独立して職権行使を行う「審理官」の創設、証拠書類の閲覧・謄写のあり方、不服申立期間のあり方等）や、

ロ 「不服申立前置の見直し」

の方向性を踏まえて検討を行う必要がある。

- ② 内閣府・行政救済制度検討チームの議論が来年以降本格化することを踏まえ、不申立期間、証拠書類の閲覧・謄写の範囲、対審制、不服申立前置の仕組みのあり方については、同検討チームの結論を踏まえて改めて検討した上、所要の見直しを図ることとする。

- ③ なお、

イ 不服申立期間については現行の期間制限（2月）を延長する方向で、証拠書類の閲覧・謄写の範囲については審査請求人と処分庁とのバランスを踏まえつつ拡大する方向でそれぞれ検討を行うこととする。

ロ 不服申立前置のあり方については、納税者の利便性向上を図ることが求められていることから、争訟手続における納税者の選択の自由度を増やすことを基本に、以下の点にも留意しつつ、原則として二段階となっている現行の仕組みを抜本的に見直す方向で検討を行うこと

とする。

- (イ) 現在、審判所における審査請求を含め、国税の不服申立手続が一定の争点整理機能を発揮しており、裁判所の負担軽減に役立っていること
- (ロ) 論点整理の指摘にもあるように、引き続き納税者の簡易・迅速な救済を図る必要があること
- (ハ) 行政に対し自律的に迅速かつ統一的に運用の見直しを図る機会を付与する必要があること
- (ニ) 主要諸外国においても、訴訟に先立ち、租税行政庁への不服申立てが前置されていること

(2) 争訟機関

- ① 国税不服審判所における審理の中立性・公正性を向上させる観点から、今後、国税審判官への外部登用を以下のとおり拡大することとし、その方針及び工程表を公表する。
 - イ 民間からの公募により、年15名程度採用する。
 - ロ 3年後の平成25年までに50名程度を民間から任用することにより、事件を担当する国税審判官の半数程度を外部登用者とする。
- ② さらに、国税不服審判所については、内閣府・行政救済制度検討チームの検討状況を勘案しつつ、簡易迅速な行政救済を図るとの観点も踏まえ、審理の中立性・公正性に配慮して審判所の所管を含めた組織のあり方を見直しについて検討を行う。

(3) 地方税について（略）

4. 平成23年度税制改正大綱

平成22年12月16日に税制調査会より答申され、同日閣議決定された「平成23年度税制改正大綱」の第2章においては、以下のように記述されている。

第2章 各主要課題の平成23年度での取組み（抜粋）

1. 納税環境整備

納税者の立場に立って納税者権利憲章を策定するとともに、税務調査手続の明確化、更正の請求期間の延長、処分の理由附記の実施等の措置を講じることとし、国税通則法について昭和37年の制定以来、最大の見直しを行います。

国税不服審判所の改革については、納税者の簡易・迅速な権利救済を図り、審理の中立性・公正性を高める観点から、行政不服審査制度全体の見直しの方向を勘案しつつ、不服申立ての手続、審判所の組織や人事のあり方について見直しを進めていきます。

社会保障・税に関わる番号制度については、早期の制度導入に向け、「社会保障・税に関わる番号制度に関する実務検討会」を中心に速やかに検討を進めるとともに、税務面においても積極的な検

討を行います。

(1)～(5) (略)

(6) 国税不服審判所の改革

(争訟手続)

国税の不服申立手続の見直しについては、基本的には、現在、内閣府の行政救済制度検討チームで行われている、①「行政不服審査法の見直し」(審査請求への原則一元化、独立して職権行使を行う「審理官」の創設、証拠書類の閲覧・謄写のあり方、不服申立期間のあり方等)や、②「不服申立前置の見直し」の方向性を踏まえて検討を行う必要があります。

内閣府・行政救済制度検討チームの議論が来年以降本格化することを踏まえ、不服申立期間、証拠書類の閲覧・謄写の範囲、対審制、不服申立前置の仕組みのあり方については、同検討チームの結論を踏まえて改めて検討した上、所要の見直しを図ることとします。

なお、

- ① 不服申立期間については現行の期間制限(2月)を延長する方向で、証拠書類の閲覧・謄写の範囲については審査請求人と処分庁とのバランスを踏まえつつ拡大する方向で、それぞれ検討を行うこととします。
- ② 不服申立前置のあり方については、納税者の利便性向上を図ることが求められていることから、争訟手続における納税者の選択の自由度を増やすことを基本に、以下の点にも留意しつつ、原則として2段階となっている現行の仕組みを抜本的に見直す方向で検討を行うこととします。
 - イ 現在、審判所における審査請求を含め、国税の不服申立手続が一定の争点整理機能を発揮しており、裁判所の負担軽減に役立っていること
 - ロ 税制調査会専門家委員会「納税環境整備に関する論点整理」(平成22年9月14日)の指摘にもあるように、引き続き納税者の簡易・迅速な救済を図る必要があること
 - ハ 行政に対し自律的に迅速かつ統一的に運用の見直しを図る機会を付与する必要があること
 - ニ 主要諸外国においても、訴訟に先立ち、租税行政庁への不服申立てが前置されていること

(争訟機関)

国税不服審判所における審理の中立性・公正性を向上させる観点から、今後、国税審判官への外部登用を以下のとおり拡大することとし、その方針及び工程表を公表します。

- ① 民間からの公募により、年15名程度採用します。
- ② 3年後の平成25年までに50名程度を民間から任用することにより、事件を担当する国税審判官の半数程度を外部登用者とします。さらに、国税不服審判所については、内閣府・行政救済制度検討チームの検討状況を勘案しつつ、簡易・迅速な行政救済を図るとの観点も踏まえ、審理の中立性・公正性に配慮して審判所の所管を含めた組織のあり方や人事のあり方を見直しについて検討を行うこととします。

5. 検討過程及び検討内容について

(1) 検討内容の成立過程

上記の報告等の内容について、時系列に並べて検討してみると、平成22年度税制改正大綱において問題提起がなされ、専門家委員会納税環境整備小委員会において議論がなされ、同委員会の論点整理の内容が、納税環境整備PTの報告に採り入れられ、その内容がそのまま、23年度大綱に明記されたという経緯が読み取れる。納税環境整備小委員会の論点整理が、23年度大綱の内容となっているのである。

(2) 納税環境整備小委員会の構成

納税環境整備小委員会の委員は、関口智立教大准教授（財政学）、辻山栄子早稲田大学教授（会計学）、中里実東京大学教授（租税法）、三木義一青山学院大学教授（租税法）の4名、臨時委員として、上西左大信税理士、占部裕典同志社大学教授（租税法）、小幡純子上智大学法科大学院院長（行政法）志賀櫻弁護士の4名が参加している。租税法の研究者は3名で、隣接領域の会計学、行政法、財政学の研究者が各1名、それに、弁護士と税理士が1名づつという構成である。なお、志賀櫻弁護士は財務省出身ではあるが、税務関係は、税務署長と主税局の国際租税課長の経験があるが、それ以外には、国税庁ないし審判所への勤務経験は無いようである。

(3) 国税不服審判所への視点

題目が、「国税不服審判所の改革」となっており、「審理の中立性・公正性を向上させる観点」や「国税審判官への外部登用を以下のとおり拡大する」と謳われていることから推察すると、現行の国税不服審判所は、中立性・公正性に欠けた組織であるという認識があり、外部登用者を国税審判官に任用しないと中立性・公正性のある組織にはならないと考えている模様である。国税不服審判所に勤務経験を有する筆者としては、到底容認することができない誤った事実認識と言わざるを得ない。

そうした事実認識を端的に示しているのが、税制調査会のホームページに掲載された納税環境整備小委員会会議資料の中の5月13日・第8回納税環境整備小委員会の議事要旨にある以下の発言である。

「審判官は将来税務に戻る者であるため、公平な審判を下すということを考えている人はほとんど皆無であるという事実認識から、不服審判所がうまく機能しているという理解は全くない。タックスコートのようにリファーするという話は考慮すべきであるが、日本の大陸法的構成の中でリファーは可能なのか。また、アメリカのタックスコートの裁判官が基本的に19人であることからすれば、一概にリファーすべきということにもならないのではないか。また、行政不服審査法との関係については、行政不服審査法の見直しはほとんど

ん先延ばしになっており、また、租税法は今や行政法に内包される関係にないため、同列に論じる必要はないのではないか。」

委員の紹介でも述べたとおり、国税不服審判所に勤務経験のある者は皆無であり、外部から接触し見聞した経験で感覚的に発言したのであるが、そのような誤った事実認識に基づいて「改革」の方向性が決定されるとするならば、「改革」そのものの妥当性に疑問符がつけられてもやむを得ない。

租税法学者である委員の方々は、論文や研究発表等で接した経験もあるが、見解は異なっても良識に富んだ方々であり、その他の委員も良識に欠ける人はいないと信じているところであるが、こうした見てきたような発言が、罷り通るとすれば、公務員バッシングの大波の威力は凄いものと言わざるを得ない。

(4) 税制調査会委員の認識

また、納税環境整備P Tの報告書が税制調査会に報告された際に、同P Tにも参加していた峰崎直樹内閣官房参与は、以下のような発言をしている（平成22年度第13回 税制調査会議事録：平成22年11月25日（木）17時30分～）。政治家がどのように考えているのかを示す材料でもあり、長くなるが正確を期すため、全文を引用する。

「いわゆる納税者権利憲章の中の権利の問題であります。私自身が考えて、五十嵐副大臣の方にもメモをお渡ししながら進めて、かなり手続面の整理が進んできて、非常に評価をしたいところではありますが、いろいろな意味でまだ不十分な点が少し残っているのではないだろうかと思っております。

それは例えば中立かつ公正な裁判所において裁判を受ける権利とか、これは当たり前ではないかということではありますが、しかし、実は裁判所に国税庁派遣調査官制度というのがございます。これは裁判所の方がP Tに来られて、この国税庁から派遣している調査官はどんな役割を果たしているんですかというお話を聞いたら、それは大変役に立っていますと。辞書のような役割を果たしていますとおっしゃって、私は国税をめぐって裁判が争われているときに、国税庁の側の方が裁判所の裁判官のお助けをしているということについては、中立性、公平性ということについては、どうも納得できないということでありまして、これは派遣をやめるべきではないかと思っております。こういった点について、どういふふうにご考慮されるのかということについては、今回は出てきておりませんが、引き続きこれらの点については考えていただきたいなど。

更にこういう様々な発言をしたりすることによって、例えば差別的対応を受けないというか、これはよく実は政治家の間でも話をすることがありますし、納税者の側の中からもそういう心配をする声などがあるわけでもあります。つまり国税庁という、ある意味では大変な徴税の権力機構でもございますし、査察とかそういった非常に大きな力を持ってい

るわけでありますので、そういった点で非常に心配される方がいるということについては、この機会にそういったものについての配慮も考えてもらいたいと思います。

実は行政手続法の中に、例えば内部基準を知る権利というものがあります。これは行政手続法第12条に規定されているわけです。例えば私が金融庁の例をよく出すのですが、自己資本比率規制というのがあって、この自己資本比率規制というものが下がると、いわゆる自己資本を充実しなさいとか、様々な命令が来るわけです。そういったものについての基準を明確にしないというのは、どうもまずいのではないかとというようなことがあって、こういった点の権利をある程度保障していかなければいけないのかなと。

そういう意味でパブリック・コメントの問題とかプライバシーの問題とか、これはかなり一般的な話でありますし、そういった点でもう保障されていることはあるわけですが、そういった点について少し権利として考えていく必要があるのではないだろうかと思えます。

国税不服審判所の問題について、今後検討していくということで、私もこれは非常に高く評価をしているわけであります。やはり不服申立前置主義というものの強制を撤廃して、自由選択性にするべきではないだろうかと思えますし、確か期間制限の問題はすぐに検討するということで入りましたけれども、(期間制限は)2か月から、異議手続、審査手続、訴訟、いずれも6か月くらいに延ばしていく必要があるのではないかと思います。

実はPTの中でも一番問題になったのは、国税不服審判所というものの中立性という問題が国税庁の中に置かれていることに伴って、これは中立性に疑いがあるのではないだろうかと思えます。そういう意味で、この国税庁の不服審判所の在り方についての問題提起がされていますので、今後の検討課題に入りましたので、これは本当にしっかりと議論をし、我々は公平、透明、納得という一つの原則に基づいて、昨年の税制改正大綱もつくっておりますので、その延長線上でこれからも検討をしていただきたいと思えます。

国税審査官の拡充が出ているんですけども、国税審査官あるいは不服審査官とか、そういうトータルとして過半数くらいになるような改革を当面しないと、そういった点の改革が進んだとは見られないのではないだろうか。少なくとも、そういった点についての改革が必要なのではないかと思います。

これも随分PTで議論をしたわけですが、総額主義を取っているために途中で理由の差替えという問題が起きるとい問題がございました。これについても、理由の差替えは納税者の側からすると、途中でころころ変わってしまうということもござりますので、この点は変えるべきではないのではないだろうかということも併せてお願いをしたいと思えますし、国税不服審判所の裁決は、だれがどういうふうになったという点の公開がなされておられませんけれども、こういった点の公開も必要なのではないかと思いますし、審判官の署名捺印問題も明らかにしていくという方向が必要だろうと思っているわけでありませ

最後になりますけれども、裁判所の問題で司法の世界に触れることは我々の立場としても難しいかもしれませんが、是非これは将来的には、確かあれば知財高裁ができたことがありますけれども、税の世界も非常に専門性の要る領域ですから、租税高裁といったようなことも将来的に検討されるような方向が、法務副大臣もお見えですけれども、私はあつていいのではないかと思ったりしています。

とりあえず私はこういった意見を述べましたけれども、この原案が出されたことについては賛成でございますので、そういった点を御理解いただきたいと思います。」

国税不服審判所の中立性、公平性について疑問を持っていることが窺えるが（国税審査官の拡充というのは、国税審判官の言い間違いではないかと推察するが）、国税庁に対する猜疑心や裁判所の中立性についても発言しており、行政庁や公務員に対する強烈な不信感が存在しているようである。議論や提言内容の公平性、中立性は保障されているのかと反論したくなるような見解である。IRS（アメリカ内国歳入庁）が、政治家の反感を買い弱体化されたという事実を思い出させた（もちろん、政治家の反感のみだけが原因ではないが）。

IV 租税不服審査制度の目的

1. 行政争訟制度について

(1) 租税不服審査制度の概説

金子宏教授は以下のように説明している。

「租税の確定と徴収が違法に行われることは、決して少なくない。たとえ、建前として租税法律主義がとられていても、違法な租税の確定または徴収が行われた場合に、納税者がそれを争い、その権利の保護を求めることが保障されていなければ、租税法律主義は「画にかいた餅」にすぎなくなってしまふ。その意味で、租税争訟は、納税者の権利保護の観点から、きわめて重要な意味をもっており、租税争訟制度の確立は、租税法律主義の不可欠の要素である。租税争訟は、行政庁への不服申立と訴訟からなる。前者を租税不服申立と呼び、後者を租税訴訟と呼ぶ。」⁽³⁾

松沢智教授は、以下のように説明している。

「行政作用が法規に違反したまたは公益を阻害する場合には、これを是正するために行政監督の手段があるが、しかし、これのみをもってしては、国民の権利救済の方法としては甚だ不十分である。そこで、違法・不当な租税行政作用が行われて租税に関する紛争が生じた場合には、その行政作用に対し不服のある者に、権利として行政上の争訟を提起する道を開いて救済を求める手続を規定するとともに、あわせて、行政作用の適法性・妥当性を担保する手段たらしめ、もって租税秩序を維持し租税正義を実現しようとするのが租税争

訟法の基本的指導理念である。』⁽⁴⁾

説明のニュアンスは若干異なるが、違法不当な処分に対する救済制度として位置付けている点は同じである。

(2) 権利救済制度としての行政不服審査制度

租税不服審査制度を含む行政不服審査制度について、塩野宏教授は、

「行政上の不服申立てとは、行政庁の公権力の行使に対して私人が行政機関に不服を申し立てる、つまり争訟を提起する場合をいう。」と記述している。

そして、「行政機関への不服申立てをどのように構成するかは、法治国原理から必ずしも一義的な答えが出てくるわけではなく、また日本国憲法もその点について明確な指針を与えていない。行政上の不服申立ての制度を置くかどうか、置くとしてもどのような制度とするか等については、行政過程全体（事前・事後）を通じての適正手続の保障という点に留意しなければならないとしても、そこには立法者の裁量の余地がかなり広く存在し、現に明治憲法の下で存在していた行政上の不服申立ての一般法である訴願法は日本国憲法下でも当初妥当していたところであり（1962年・昭和37年法律160号で廃止）、1962年に現在の行政不服審査法が制定されるに至ったのである。それでも、時間的経緯からすると、行政手続法（平成5年法律88号。以下、本書では手続法と略す）よりも30年早く制定され、日本行政法が事後救済システムを重視してきたことを示している。」⁽⁵⁾

また、南博方教授は、以下のように説明している。

「一 行政不服申立ての意義

行政行為の発付とともに、多くの場合行政手続は完結する。しかし、その行政行為の相手方その他の利害関係人が、必ずしも常にこの行為に満足するとはかぎらない。もしその行為により、違法または不当にその権利または利益が侵害され、あるいは授益的行為の申請が拒否された場合に、利害関係人が、当該行為に対してなんらかの抗議手段に訴えたいと希求するのは、ごく自然の条理である。そこで、国法は、この個人の利己心を利用して、一面では当該個人の権利利益を保護し、他面では正しい行政を確保するために、利害関係人の申立てにもとづき、違法または不当な行為の取消しその他の是正をおこなうための制度を設けている。このような制度を、一般に不服申立てと呼ぶことができる。したがって、不服申立ては、一面では国家行為ととも、結局人の行為である以上、その瑕疵は完全に避けたいという前提と、しかし他面では、法治国においては、この瑕疵は少なくとも事後的には除去されなくてはならぬという配慮とを基礎とする。」⁽⁶⁾

これらの見解に対して、阿部泰隆教授は以下のように行政性悪説の立場から批判している。

「行政不服審査は、「簡易迅速な手続による国民の権利利益の救済を図る」ことと「行政の適正な運営を確保する」(行審1条)趣旨で、同じ行政権の中の機関、特に処分庁や上級庁が判断するので、建前では、違法のほかに、不当(法律には触れないが、適切でないもの)にまで審理の範囲を及ぼすことができる。費用はかからず、弁護士に依頼する実際上の必要もなく、行政の方が意地にならなければ、それなりの救済を図れる。

しかし、これは、行政性善説に立つ制度であり、実際上は組織の論理として、仲間内の判断なので、行政が組織防衛のために、かえって、行政の違法さえも糾弾せずに、弁護する傾向にある(阿部・裁量と救済44頁以下)。不当を理由に取り消す例はあるかもしれないが、減多にないであろう(そういう例があっても、XIIIで述べるように、行政不服審査法43条が定める裁決の拘束力により、行政側は出訴できないので、判例集に載らず、一般的には知られない)。行政側が、裁判になっても負けないようにと、その段階で調査し直し、都合良く処分根拠を作り直すとか処分を変更するなど、救済とは逆に、違法・不当処分の正当化のために活用されることも少なくない。「簡易迅速」とはあるべき姿を述べたもので、現実には簡易であっても、迅速とは限らない(長年放置されることもある)し、まして、「国民の権利利益の救済を図る」のとは逆に、行政側の権限の維持を図るために活用されることもある(制度的には前置主義、不服申立期間など)(問題①)。(7)

(3) 行政手続としての行政争訟

上記(2)の諸見解は、いずれも行政不服審査制度について、事後的な権利救済制度としての側面を重視している。

これに対して、久保茂樹教授は、行政不服審査の適正手続保障の一環としての役割を認めるべきだと、以下のように主張している。

「結論からいえば、事前聴取と不服審査は、紛争予防と紛争解決の違いはあるにせよ、私人にとって、「処分(案)に対する不服を聞いてもらえる手続」である点において本質的に異なるものではない。いずれにおいても、行政過程の一段階において、弁明・反論をなす手続が問題となっているのである。このような理解に立てば、事前聴聞はいわば「処分案に対する事前争訟」ということができ、不服審査との差異は相対的なものと考えられよう。一方、事後手続たる不服審査についても、「事前聴聞を補完する制度」として、適正手続保障の一環をなすものと考えられることができる。」(8)

事前手続と事後手続を一体的に把握し、行政不服審査制度の本質を、「処分(案)に対する不服を聞いてもらえる手続」として構成しようとするものである。

(4) 行政不服審査制度の設計(不服申立前置主義について)

大橋真由美准教授は、不服申立前置について、以下のように述べている。

「不服申立前置のあり方を考えるに当たっては、不服申立制度だけでなく、行政訴訟制

度を含む紛争処理制度全体を視野に入れた総合的な検討が必要になる。そして、そのような検討を行うに際し、不服申立前置のメリットの一つである、大量処理案件に関する裁判所の負担軽減は、今後司法制度改革が成果を挙げて国民の裁判に対するアクセスが向上し、訴訟数が増加した場合を考えると、無視することのできないポイントになるものと思われる。また、不服申立前置主義を存置する場合には、国民に対して裁判ではなく不服申立ての利用を強制することになるため、不服申立前置が採用される分野の不服申立手続については、適正手続に則り、公正・中立なかたちで不服申立てが処理されることが確保されている必要がある（この関係からも、今後の行政不服審査法の改正は重要な意義を有すると思われる）。なお、法令上不服申立ての利用を強制しなくとも、不服申立てを裁判と比べても十分魅力ある紛争解決手段として構成すれば、不服申立てと裁判の間における適切な役割分担が自然になされていく可能性もあるのではないかと考える。⁽⁹⁾

(5) 小括（反論し不満を表明する場の提供）

不服審査制度には、権利救済としての役割が存在し、それが重視されるべきことは当然であるが、同時に行政手続の一環として「行政に対する不服を聞いてもらえる」機会の提供、換言するならば、「私人が行政庁に対して自己の見解を表明し反論する場の提供」という役割があるということは、重要な問題であると考えられる。不服審査制度については、常に裁判と比較して権利救済の面で不十分な手続であるとの評価がなされているが、行政の手続保障の一環として位置づけることにより、その果たしている役割が再評価されることになる。

すなわち、不服審査段階での申立人（請求人）の中には、課税処分の内容については認めざるを得ないと考えてはいるが、しかし、課税庁に対しては一言文句を言いたいという人も多く存在する。頭では理解できても、感情が許さないという現象である。こうした事象は、我々の日常生活において良く起こることであり、租税行政に限らず行政と市民との間で発生しやすい事象であるが、税金の場合には特に、感情に加えて勘定の問題でもあり、納得するまでには一定の時間及び手続が必要だからではないかと考える次第である（もちろん、これは全くの個人的見解で、データ等に裏付けられたものではない）。これは、行政不服審査制度ないし租税不服審査制度のクールダウン機能とでも言うことができる。

このように、不服審査制度には、「行政庁に対し自己の見解を表明し不満をぶつける場の提供」という重要な役割が存在するのであり、権利救済というお題目だけでは説明できないものであることを理解する必要がある。こうした考え方を導入することが、後で検討する租税不服審査制度の諸問題、特に不服審査前置の問題等を検討する際においても有益な視点を提供するものだと考える。

2. 租税不服審査制度の在り方

(1) 租税不服審査制度の特殊性

松沢教授は、租税争訟の通常一般の行政争訟と異なる特質（独自性）として、①租税争訟の実質は自己の所得金額の確認を巡る争いであること、②不服申立前置制度の採用、③第三者的機関としての国税不服審判所が裁断機関として存在すること、④租税実体法規がすぐれて専門的・技術的な性格を有すること、という四点を指摘している。⁽¹⁰⁾

そして、租税実体法の特殊性が、租税争訟法にも影響を与えているとしている。

これについて、筆者なりに再構成を試みると、①租税実体法の規定する課税要件すなわち所得金額の認定についての困難性、②所得の認定が困難であることから申告・更正・決定・再更正というように確認行為が多段階な構成となっていること、③所得の認定を巡る争い、事実認定についての争いが中心であることから不服申立前置が採用され、④異議申立てと審査請求の二段階の不服審査制度となっていること、という四点が租税不服審査制度の特殊性として挙げられる。

(2) 租税法律関係の特殊性

松沢教授は、租税法律関係の特殊性（租税争訟法の特質）について、以下のように述べている。

「租税争訟法の特質の第四は、租税実体法規がすぐれて専門的・技術的な性格を有するために、一般の行政争訟と異なった主張・立証について特殊な考察が必要となることである。すなわち、租税実体法規が、本来、申告納税制度のもとにおける法規範であるにも拘らず、従来、一般に、必ずしも裁判法規たる面の存在を十分に意識して立法されているとはいえず、むしろ、租税行政庁に対し税を徴収するための行為規範たるの面のみが意識されて立法され、そのために、課税要件事実の捉え方自体が非常に複雑であるのみならず、租税実体法の対象たる所得がもともと経済的概念であるところから、法的観念とは次元を異にする簿記、会計学の基礎的、専門的理解が必要であり、そのうえに立脚した法的な視角からの主張・立証の理論的構成が必要となるということである。」⁽¹¹⁾

また、先の拙稿「租税争訟法の現状と課題」においては、租税法律関係の特殊性として、課税庁の第三者性と所得の認定構造の特質を指摘したところであるが、申告納税制度の下では、所得発生原因事実は、納税者の支配する領域であり、所得金額の確定手続においては、納税者の果たす役割も重要である。⁽¹²⁾

この点について、新井隆一教授は、

「(申告納税方式を採用しているのは) その租税要件事実をもっとも熟知する者、つまり、その租税要件事実の帰属する人に、まず第一次的な認定を行なわしめるべきであると考えられるからである。」⁽¹³⁾と述べ、租税確定手続について、「納税義務の確定の手続は、実定税法に定められてある実体的租税要件の内容の確認、その確認をされた内容の実体的租

税要件を充足することとなるべき事実の認識、その認識をされた事実のその確認をされた内容の実体的租税要件への当て嵌めの行為、の適正さを求めて、国（国から権限を賦与されている税務行政庁）と納税義務者との間に展開する納税義務をめぐっての相対的な実体的真実発見のための努力の過程である。」と述べている。⁽¹⁴⁾

(3) 租税不服審査制度の機能

上記(2)の租税法関係の特殊性を踏まえて租税不服審査制度を検討していく場合には、権利救済制度としての役割は重要であるが、租税債権の確定手続として行政手続としての側面を有することは否定し難いと考えられる。

以前、拙稿「税務訴訟における証明責任論の再構成」において、租税争訟手続が租税債権確定手続の一環であることを以下のように説明したことがある。

「この(イ)納税申告から更正・決定、(ロ)不服申立てから訴訟、という一連の手続について、前者は租税債権確定の手続であり、後者は租税救済制度の一環としての手続と、理解されている。

しかし、納税者申告から訴訟に至る一連の手続を、巨視的に観察するならば、租税債権の内容を具体的かつ終局的に確定することを目的とする一連の行為の流れとして、理解することも可能である。租税法領域の特殊性については、後で詳しく検討するが、本来的に租税債権の基をなす課税所得は抽象的な存在なのであり、それが申告により一次的に確定し、訴訟手続を経て既判力により最終的に確定するという過程は、全体として権利関係の実在性を形成する過程として、把握することができる。」⁽¹⁵⁾

また、荻野豊氏も

「第一次的な行政処分である更正や決定は、「或る意味で行政権による終局的処分ではなく、一種の中間的処分」と目される。

更正、決定が、いわば仮の処分であるとするれば、本案の審理は、まさに不服審査手続のなかに予定されなければならない。不服審査は、単に納税者の権利救済の方途たるにとどまらず、「真実発見の努力の競合的対立を継続せしめているもの」と評価すべきであり、抽象的に成立している納税義務を実在化する行政権内部の一連の手続と解すべきものである。」⁽¹⁶⁾

新井隆一教授も同様の見解を述べている。

「不服申立て前置の制度を採っている理由が、一般には税務行政処分の大量性と回帰性、行政庁の知識と経験の利用とそれによる裁判の際の事実の明確化、にもとめられているがこのような理解からすれば、それは、真実発見の努力の競合的対立を継続せしめているものとする評価も、この制度の行政争訟制度としての可否は論外として、不可能なことではない。」⁽¹⁷⁾

行政不服審査制度が権利救済制度であるとともに、行政手続の一環であるということが認識されてきていることから、上記の見解が妥当すると考えられる。

(4) 租税不服審査と争訟裁断機能

松沢教授は、争訟裁断機能について以下のように説明している。

「しかしながら、行政不服審査過程と訴訟追進過程、換言すれば、行政における審判と、司法裁判における行政処分の司法的審査とは、理論的には、ともに、行政の違法是正と権利救済の両者の機能をもちつつ、ただ、行政審判は、前者が強調され、司法裁判では、後者が中心であるところにその特質がある。

したがって、審査請求も、行政審判を本質とする以上、単なる納税者の権利救済機関のみにとどまるときめつけるわけにはいかない。むしろ、現在の国税不服審判所が旧協議団制度と異なって、上級行政庁ではなくなったということが、潜在的に存在している納税者の権利救済的機能の面に、ライトが大きく照射されて浮かび上がってきたというべきであって、その反面、行政部としての自己統制の面は、旧協議団のそれと異なって、ライトの照射が薄くなり、そのことは、結果として、税務行政の公正な運営を図る目的がその手段としての「争訟裁断的機能」の中に取り込まれたというべきである。すなわち、税務行政の公正な運営を確保する手段としての争訟裁断という観点から、その本質を考えることになる。単に、納税者の権利救済の視角からのみを考えるのではない。そのようになってしまう、司法裁判と同一になることになって妥当ではない。」⁽¹⁸⁾

渡部吉隆判事も、以下のように述べている。

「この問題は、あとのほうでも出てくるかと思いますが、私の考えでは、行政不服審判の法理と純粋な判断作用たる訴訟の法理とは、必ずしも、同一ではないと思う。行政不服審判は、事後的救済の第一次的手段ではあるが、それが当該処分庁側によって行われることからみても明らかのように、一方においては、納税義務の内容を適正に決定するための行政手続の一環としての機能を有している。このことは、行政不服審判が今回の国税不服審判所のような第三者的機関によって行なわれる場合においても、基本的には、変わらないと思う。そこで、行政不服審判では、完全には相容れない二つの機能が有機的に作用し合うこととなり、その段階においては、まだ当事者の対立は、それほど顕著ではなく、むしろ、請求人と行政庁の双方の協力によって公正、妥当な課税を行なうという目標に向かって手続を進める要請が強い。したがって、二当事者の完全な対立構造を前提とする訴訟法上の主張・立証責任分配の法理は、厳格な意味においては適用ならず、また、総額主義か争点主義かということも、訴訟において訴訟物の範囲を画定するような意味においては問題とならない」⁽¹⁹⁾

租税不服審査制度を含む行政不服審査制度改革については、司法手続に近づけることにより、権利救済制度として完全なものになるという見解が多いが、上記の渡部判事の発

言にあるように、請求人と課税庁の双方の協力によって公正、妥当な課税を行なうという目標に向かって手続を進めるといふ租税不服審査制度に内在する要請は無視することはできないと考える。

(5) 小括

上記(1)から(4)までにおいて検討したように、租税不服審査制度については、行政の違法是正と権利救済という行政不服審査制度の本来の目的以外に、租税債権の確定のための課税庁と納税者との「真実の所得金額」を発見するための競合的協力関係に基づく意見交換の場という側面を有していることが明らかになった。これは、租税法関係(租税法領域)の特殊性に起因するものであるが、同時に適正手続保障の一環をなすという点からも裏付けられている。

租税不服審査制度の類型別では、異議申立てについては、特に租税確定手続の色彩が強いが、審査請求においてもこの理は妥当すると考えられる。租税不服審査制度の問題点の解明にあたっては、こうした理解を基礎とすることは不可欠なことと考えられる。

V 問題点の検討

1. 権利救済とは何か

(1) 権利救済制度についての議論

関本秀治税理士は以下のように述べている。

「異議申立てと異議段階での認容率が高い(前掲の同報告にあるように異議段階での処分全部または一部取消しの割合が20.8%)ということは、逆の面からみれば、更正処分がいかに大ざっぱに行われているかの証明でもあります。また、国税に関する不服申立ての認容率が、わずか20%前後にすぎないということは、不服申立てをした納税者の80%もの人達が救済されず、訴訟においても納税者の完全勝訴率は10%にも満たないのですから、国税に関する不服審査や訴訟を通じて納税者の権利救済制度がほとんど機能していないといっても過言ではないと思います。」⁽²⁰⁾

さらに、関本税理士は訴訟についても以下のように述べている。

「そのうえ、税務訴訟で、より重要なことは、その大部分で納税者の主張が斥けられ、課税庁が勝訴していることです。これは、裁判官は法律の専門家であっても税法の専門家ではないということに原因があるように思います。そのため、裁判所には、国税庁から調査官という肩書きの職員が出向で配置され(法的根拠として、裁判所法57条参照)、その調査官が判決に重要な役割を果たしています。税金裁判においては、理解困難な税法の規定を手間暇かけて読み解くよりも、税法に「精通」した調査官に判決の下書きを依頼する方

がはるかに楽であり、調査官の意見に沿って課税庁に有利な判決を書く方が裁判官自身の出世や保身のために有利だという事情も想像できます。」⁽²¹⁾

国税庁から出向の裁判所調査官については、峰崎内閣参与も問題視しており、租税訴訟で納税者側が敗訴するのは、それが原因の一つだという見解が流布しているようである。

こうした見解について、関根稔弁護士は、
「調査官制度が判決の結論に影響を与えているとは思えない。裁判官の耳許で、これが税務の常識と告げ続ける（出向）税務署職員が存在は、確かに目障りではあるが、裁判官が、そのような声に耳を傾けるとは思えない。調査官の意見は、あくまでも国側で育ち、国側のスタンスに立っての意見であることぐらひは、誰でも判断できることだからである。」と否定的な意見を述べている。⁽²²⁾

税制調査会専門家委員会の委員である三木義一教授は、行政不服審査法の改正案が提出されている段階で以下のように述べている。

「しかし、一番大事な点が欠落しているのである。行政不服審査法改正の中核は審判の公正性・第三者性であった。そのことを実現するために導入されたのが、各省庁横断的な行政不服審査会への諮問制度であった。国政不服審判所も国税庁内部の組織であるので、行政不服審査会へ諮問しなければならぬはずであるが、改正国税通則法はこれを認める規定を設けなかった。横断的な第三者機関に判断を委ねるのを避けたのである。そうであるならば、少なくとも通則法99条の「国税庁長官の指示」は廃止されるべきであった。ところが、この規定も従来そのまま維持されている。」

「税務行政の特殊性は、その専門性もさることながら、国民の財産権を侵害する恐れのもっとも高い行政領域である点にある。そうであるからこそ、課税手続のより慎重さと、権利救済のより公正さが求められるのであるが、逆に、特殊性を理由に後退を合理化できるとなると、その特殊性は国税債権の簡易・早期確保ということになりかねない。」⁽²³⁾

(2) 租税法領域における権利救済

租税不服審査制度については、多くの論者が権利救済の目的を重視すべきであるとし、改革の方向性も準司法手続を志向するものようである。また、不服申立前置を廃止して訴訟との選択を認めるべきであるとする見解が有力である。

違法な処分がなされた場合に、救済が必要となるという点には異論を唱える者は無いと思われる。しかしながら、行政手続において不服申立をした者が全て正しく、行政庁のした処分は全て違法な処分なのであろうか。実際には、行政庁の行った処分が通用していることの方が多いのではないかと考える。

関本税理士は、異議申立ての認容率が高い（処分の全部または一部取消しの割合が20.8%）として、処分が大雑把に行われている事の証明だとしているが、他方で、80%の

納税者は救済されていないと論じている。独特な論理構成であり、当方の理解を超えているが、国税の処分は全て杜撰なものであるから、100%取消が必要であると主張しているようである。

数字の問題としては、国税庁全体で、所得税、法人税、消費税、相続税の調査件数は46万6千件（20事務年度、19事務年度共）であり、非違のあった件数は約33万件（19年度）ないし32万8千件（20事務年度）である。それに対して、異議申立ての発生件数は、20事務年度4602件（課税関係合計）、21事務年度3937件（同）である（処分ごとに件数を数えるので申し立てた納税者数はさらに少なくなる）。⁽²⁴⁾

非違のあった納税者に対して全て更正する訳ではなく、修正申告を提出した者もいると考えられるので、必ずしも全部が異議申立てが可能な者ではないが、非違を指摘されて納得した納税者が大半であるということは想像できる。また、異議申立てや審査請求を提起しても、手続の途中で納得して取り下げした納税者も多いと想像される。クールダウンしたということである。

租税不服審査が権利救済として機能していないという議論は、少なくとも、数字の上では成立しない見解だと考えられる。

税理士から特定任期付職員として、国税不服審判所に3年間勤務した菅納敏恭税理士は、救済率の問題について、税理誌上で以下のように述べおり、救済率という言葉は意味がないとしている。

「審判所の役割を果たしているかどうかは、救済率と言う言葉では語れないと思う。事件によっては、どのように考えても、請求人の主張に理が通らないものもある。統計的にはそうした事件も1件と数えられる。

他方に、さまざまな事情から現処分庁が調査が不十分な段階で結論を出している事件もあり、納税者が救済されるべき事件もあって、救済率は事件の質に左右される。」⁽²⁵⁾

三木義一教授の説くところの、税務行政の特殊性は、国民の財産権を侵害する恐れのも高い行政領域である点にあるという意見については、一般論としては否定することはできない。しかしながら、課税要件の発生原因事実が納税者の支配領域内に存在するという租税法領域の特殊性を無視して、課税処分のみにも慎重さを要求することについては、異論が生じる場所である。申告納税制度の下においては（賦課課税制度の下においても）、納税義務の確定手続は、納税者と課税庁の協力により真実の所得金額に接近するための努力の過程であり、租税不服審査手続が権利救済の機能を有していることは当然であるが、租税確定手続の一環であることも否定できないからである。

2. 不服申立前置主義について

(1) 審判所創設時の見解

渡部吉隆判事は、以下のように、不服申立前置は必要であると述べている。

「私も、結論は、いままでに出たところとまったく同じであります。不服申立の前置を二審制にするか一審制でいくかということについてはいろいろな考え方もあろうかと思いますが、実際に訴訟を担当している者としては、いかなる形においても、不服申立の前置は存置しなければならないと考えています。その理由は、先ほどらい指摘されているような税務訴訟の特質ということからみて、更正にしる、また決定にしる、十分な理由を附記することには限度があり、そのために、処分をいかに慎重にやっていただくとしても、訴え提起の段階では、争点を明確にすることのできない場合が今後とも相当予測されます。こうした理由の明示されていない、ないしは理由の明らかなでない処分をいきなり裁判所に持ち込まれたのでは、それも、税務訴訟の多くは課税要件の認定をめぐる紛争であり、しかも、それが毎年反復・大量的に持ち込まれることに思いを致すと、裁判所の負担は過重となり、混乱と窮迫を来すのは明らかであります。このことは、ただに裁判所の事務能率を阻害するというだけにとどまらず、事件の迅速・適切な解決をはかり、国民に実効性のある救済を与える見地からみて、非常に問題であろうということです。それ故、不服審判制度の合理化の点は、別に検討されなければならないとしても、不服申立前置主義は、ぜひ、堅持してもらいたいと思っています。」⁽²⁶⁾

国税不服審判所の創設時に、大学教授から国税不服審判所に勤務した経験を有する南博方教授は、裁判と対比して国税不服審判所の存在意義について、以下のように評価している。

「なるほど司法過程（訴訟）は、真実発見の公正手続として、人類多年の経験と英知により築き上げられてきた。しかし、「自分の蒔いた種は自分で」というのも、一面の真理たるを疑わない。しかも、訴訟の提起にはよほどの決断を必要とするうえ、当事者主義を基調とする訴訟の構造は、公益に関し、専門的知識経験を必要とする行政事件の審理には、必ずしも適していないとの指摘も存するのである。

かくて、一方では審理の公正性を担保するとともに、他方では専門的知識経験に基づく迅速な審理を確保するために、行政部内にあって、しかも第三者的性格を有する審査機関の存在が要請されるにいたる。

国税不服審判所は、このような要請に応じて創設されたものである。したがって、その特色は、一言でいえば、行政機関であって、しかも、裁判(司法)類似的作用を行なうということに尽きるのである。この結果、行政と司法との二つの原理は、審判所制度に内在するものとして、審査手続上のほとんどあらゆる問題について、その融合と調和が要請される。以上に述べた調査と審理、総額主義と争点主義。職権主義と当事者主義、議決と裁決、

適正性と迅速性、審判所と執行部等、いずれもこのような問題として捉えることができるであろう。しかも、いずれの原理を強調しまたは優先するかによって、審査手続の運営も将来変容する可能性が与えられているのである。」⁽²⁷⁾

新井隆一教授は不服申立前置について、国税不服審判所の創設時に以下のように評価している。

「また、とりわけ行政上の権利救済というものには、その公正性の確保もさることながら、迅速性も要請されるというものである。税に関する問題は、一般にその性質上、回帰的、大量的であるから、その要請は、さらに著しいものがあるといわなければならない。国税不服審判所を準司法機関にした場合に用意されるであろう準司法的手続が、この要請に逆行することになるのではないか、しかも、この準司法的手続を、準司法的手続として本質的なものにしてしようとするほど、裁判所による司法救済と手続的にも、性格的にも重複するものとなるのではないか、という危惧は、容易に否定することができないであろう。」⁽²⁸⁾

「これについて、改正の過程で提示された意見の主なものは、(A)行政不服審査法の定める不服申立て前置選択主義の一般原則によるべきであるというもの、(B)不服申立て前置制度によるとしても、①一段階で足りるとすべきであるというもの、②その対象を事実認定の問題に限り、法律問題については直接訴訟を提起しうるとすべきであるというもの、などであった。

しかし、(A)については、裁判所の事件処理能力の現状における不足——不服申立て前置選択制度になった場合の事件増加の予想、という現実論がこれを否定し(金子・前掲9頁、新井・国税不服審判所制度の理念と現実・税理12巻9号25頁)、②に対しては、事実問題と法律問題を、一つの事件のなかであらかじめ分離してかかるということは実体論的にも困難であり、また、たとえば、訴訟において、はじめは法律問題として提起したとしても、審理の途中でのちに事実問題をもちだすということになれば、これを是認するか否かが問題となり、是認するとすれば、はじめの区分は無意味であり、さらに、そこでは、法律問題かということ自体が争われることにもなりかねない、など、この意見がやはり現実性にとぼしいという批判があった(新井・前掲27頁、金子・前掲22頁)。」⁽²⁹⁾

(2) 不服申立前置の妥当性について

不服申立前置については、大量の処分を反復継続的に発生するという租税法領域の特殊性、租税債権確定手続としての不服審査制度の意義、課税要件事実の認定の複雑性・困難性の存在、裁判所の負担軽減等の諸事情を勘案すれば、維持することが望ましいと考える。審判所の創設時と事情が変化したということも考えられない。課税要件事実の認定に関しては、経済社会の複雑化、国際化の進展により、複雑性・困難性は増大している。

裁判に訴えれば救済が確実になるという裁判幻想があるが、行政性悪説に立つ、阿部泰

隆教授は、そのような見解に対しても

「日本の行政訴訟も法治国家も今の裁判所では絶望的であり、まさに放置国家である」「行政訴訟は機能不全に陥っている。」という否定的な意見を発表している。⁽³⁰⁾

不服申立前置を改める必然性は乏しいと言わざるを得ない。

3. 総額主義と争点主義

総額主義と争点主義については、理論的には解決済みにも拘らず、手続保障原則との関係で疑問が提起されている。

(1) 争点主義的運営

波多野弘教授は、総額主義と争点主義について、以下のように問題点を指摘している。

「前者の場合には、後者の立場ないしは審判所は審査請求に対する裁決機関であって執行機関ではないという観点から、もしもそのようなことがなされるのであれば、審判所の審理はいわゆる見直し調査に転化し、納税者の権利救済から後退する、という批判が加えられようし、後者の場合には、前者の立場から、一人の納税者の利益保護を重視し過ぎて全体の課税の公平性を害するおそれがあるという批判を加えられる可能性もある。」⁽³¹⁾

松沢教授は、審判所の争点主義的運営の意味について以下のように説明している。

「さらに、総額主義についても、論者のようにあるべき正当な所得金額または税額が審判の対象であるというのではない。総額主義は後述のように調査、審理をなしうる審査の範囲の問題として、納税者のトータルとしての所得が課税処分の認定額を上回っているかどうかという観点から原処分の当否を考える際の基準であるといえよう。したがって、総額がいくらかを調査、審理することになるが、それは、あくまでも原処分の当否を判断するための手段であって総額そのものを確定するためではない、それが総額主義の正しい意味である。審判の対象は、更正処分の当否、すなわち、年分（度）における課税処分違法性一般であり（更に処分の不当性の存否であり）、審査の範囲は所得金額に対する課税の当否を判断するには必要な事項全般に及ぶと解するのである。したがって、その審査の範囲は納税者の当該年分のあるべき正当な所得金額のすべてに及ぶというのが総額主義の意味なのである。」⁽³²⁾

(2) 総額主義の理論的妥当性

渡部吉隆判事は、以下のように総額主義が理論的には妥当すると述べている。

「総合課税の建前をとる税法のもとでは、課税処分取消訴訟における訴訟物は、当該係争年度における課税標準の存否であると解釈しております、また、それが現在の通説であると思いますが、訴訟物をかように理解する以上、理論的には総額主義といわざるを得

ないと思っています。』⁽³³⁾

判例も総額主義を一貫して支持している(最高一小判昭和49年4月18日訟月20卷11号175頁)

総額主義について批判する意見が多いが、運用面はともかく、理論的には総額主義が妥当するというのは否定できない。

4. 異議申立てと審査請求

(1) 異議申立ての性格

異議申立ての性格について、久保茂樹教授は以下のように説明している。

「(a)異議申立て 異議申立ては、処分を行った当の行政庁に処分の見直しを求めるものであるから、不服審査というより再処分手続としての性格が強い。異議申立ては、手続が簡易でかつ事実認定の能力に優れているとの評価もあるが、紛争の一方当事者である処分庁が同時に紛争の裁定者を兼ねるので、第三者による紛争裁断の要件を満たさず、行政争訟の観念から外れるとの批判がある。また、処分権と審査権の区分が明確でないため、執行のための調査権と審理のための調査権が混同して用いられるという問題も指摘されてきた(行審32条参照)。」⁽³⁴⁾

松沢教授は、異議申立ての権利救済機能について以下のように述べている。

「しかしながら、原処分庁と異議審理庁とは同一であって、原処分庁の見直しをしてその補正をすることにより、誤った違法な行政を是正し、その結果として納税者の権利を救済することに連なる。その意味において、権利救済的機能が程度の差こそあれ存在する」。⁽³⁵⁾

異議申立てについては、処分の見直しを求めるものであり、再処分手続としての性格が強いが、結果的には納税者の権利救済につながっているものである。

(2) 異議申立てと審査請求の相違

異議申立てと審査請求の相違について、南博方教授は、以下のように説明している

「四 審査請求と異議申立てとの異同

審査請求も異議申立ても、ともに簡易迅速な手続によって国民の権利利益の救済を図り、行政運営の適正を確保するための制度であることにおいて共通点を有する。したがって、審査法も、不服申立庁の形式的区別に由来する手続上の若干の差異を除くほか、異議申立てについて審査請求の手続規定の大部分を準用している(行審48)。しかし、両制度は、歴史的には、起源ならびに性格を異にするものである。審査請求(訴願)の沿革は古く、行政不服申立ての典型的形態であり、申立てにもとづく義務的行政監督の手段であった。これに対し、異議申立ては、大量的、集団的行政について慎重に決定する時間的余裕のない処分(たとえば課税処分)に対する不服申立ての手段として発達してきたもので、比較的近時の立法の所産に属する(Forsthoff, a.a.O., S.479; Becker, a.a.O., S.187)。その目的は処分庁

の自己反省であり、その作用は再処分手続としての性格を有する。審査請求は、上級庁の監督権の発動により行政の統一的処理を期待しえ、その公正性に対する一般の信頼度が異議申立てにくらべて高いことに長所をもつが、近時における行政の大量化・集団化にともなう上級行政庁の負担軽減の要請は、各国において、むしろしだいに異議申立制度をひろく採用せしめる傾向にあり（Becker, a.a.O., S.187）さらに一步進めて、審査請求と異議申立てを一本化し、両者の長所をあわせもつ西独の「異議審査請求」(Widerspruch)のごとき制度も考案されるにいたっている。これらの趨勢をみれば、審査法が審査請求を原則的不服申立てとしている態度には再検討の余地がありそうに思われる。⁽³⁶⁾

異議申立てと審査請求を比較すると、沿革的には異議申立てが後発であるが、異議申立てを原則とする傾向にあると述べている。

(3) 2段階構造について

新井隆一教授は、租税不服審査が二段階構造となっていることについて、以下のように説明している。

「(イ)については、これを直接に否定するというよりはむしろ、国税に関する不服申立てにおいて、本質的に、質量ともに大きく問題となっているであろう更正・決定・賦課決定などに対する不服申立てについては、とりわけ、所得税・法人税の制度などが、納税申告の方法を採り入れながら、白色申告を原則とし、青色申告を例外として、帳簿書類の整備を、一般の納税者に義務づけていない現行法（青色申告者に義務づけてはいるが、それは、青色申告をするための条件であって、納税申告をするための前提要件ではない）のもとにあつては、問題は、租税要件事実の認定にかかわるものであることが高度の可能性をもって予測されるところから、審査請求の審理においても、訴訟の過程においても、その点を、処分庁との段階、つまり、異議申立ての段階において処理しておくことが、納税者にとっても税務行政機関にとっても、余計な手続的負担を回避することができるうえに、問題の焦点が明確になっていて、早期に納税者の権利救済の実をあげる可能性が増す、という理由をあげて、二段階構造が積極的に主張されていたのである。」⁽³⁷⁾

現在でも、青色申告者については、審査請求を選択可能であるが、まずは、現処分庁に見直しをしてもらいたいということで、異議申立てから行うことも多い。

歴史的経緯からみても、行政の大量化・集団化に伴う処分の大量発生という税務行政の特質に対応して、異議申立てが発達してきたものである。所得の認定構造の困難性等に起因する租税法領域の特殊性から、現行の租税不服審査制度には、そもそも、租税確定手続の一環としての役割が与えられているのである。

特に、異議申立てについては、課税庁の見直し調査と納税者側の資料に基づく反論により、真実の所得金額に接近するための両当事者の努力が行われる過程である。その結果として、争点が明確になり、審査請求さらには訴訟において迅速な審理が行われることにな

る。租税不服審査において、見直しという要素の強い異議申し立てと、権利救済の要素の強い審査請求の2段階構造を採用することには十分合理性が認められる。

したがって、2段階構造を変更する必要性は認められないと考えられる。

なお、異議申立てについては、廃案となった行政不服審査法の改正案において、再調査請求と名称変更がなされていたが、処分の見直しという点において、相応しい変更であると評価できる。

5. 国税不服審判所への視線

(1) 人事構成について①

南博方教授は、審判官等の人事について以下のように述べている。

「審判官等の主たる供給源を税務執行部門に求め、人事交流を進めることについては、あるいは執行部門との癒着をおそれる向きもあろうかと思う。しかし、有能な行政官は、同時に審判官としても有能であるはずである。また、職務が変われば、自ら発想ないし感覚もかわるはずである。

このことよりは、むしろ人事の停滞による意欲の低下、閉鎖的体質の醸成こそ、危惧されるべきであろう。協議団の制度が、制度的には進歩的であったにもかかわらず、やがて衰退の運命をたどった原因が、結局は人材の確保に失敗したことを思うとき、専門的審判官の養成の必要は認めつつも、なお他方では、新陳代謝を盛んにし、不断に新風を吹きこむ必要が強調されねばならない。」⁽³⁸⁾

新井隆一教授は、審判所創設時に審判官の人事について、以下のように述べている。

「国税不服審判所を準司法機関として設けた場合、その審判官に、それに適切な、税法に通暁しているだけではなく、法一般についても通暁している人を、いま必要な数だけでもそろえるということは、この国の税法教育の現状からみても（金子・前掲13頁）、法律専門家の間における税法に対する認識、研究の進捗の状況などからみても（新井・税法研究の歩みと現状・法律時報39巻1号82頁）、困難というほかに、さらに、しかも、そのような人を見出しえたとしても、準司法機関としての役割を強化するために、当事者とくに納税者側に対してそこで真に公平な審理裁決が行なわれるであろうことの一応の認識をいだかせるに足る身分保障をその審判官にあたえる制度を設けることがこれに要請されるとすれば、それにもかかわらず、その身分が行政職の公務員にとどまっている限りは——また、それが準司法機関というものの当然の帰結ではあるが——、現在の公務員制度における公務員心理からみて、かえって人を得ることの困難性は、増すことになる危険が少なくないのではないであろうか。このことは、この機関を税務行政の執行から分離・独立させる要請から、それらの間の人事交流を避けることとすることによって、さらにつよまるものであるといわなければならない。」⁽³⁹⁾

兼子仁教授は、不服審査機関の構成員には専門的能力が不可欠であるとして、以下のよ

うに述べている。

「第一点は、以上の諸機関は、その職権行使上は原則として執行部門から独立しており、その意味で第三者機関であるが、その人的構成上どれほど第三者的であるか、という問題である。審査機関と執行部門との間に恒常的な人事交流をしている場合はもとより、審査機関の構成員が職歴的に執行部門とのむすびつきを深くしている場合にも、第三者性に乏しくなる。といて審査機関の構成員が当該行政分野に関する判断能力に乏しいようでは、行政不服審査の実をあげにくいこともたしかであるから、審査機関に独自のスタッフ養成の人事行政措置を講ずるように努めるべきものであろう。」⁽⁴⁰⁾

各氏の見解を要約すると、審査機関の構成員については、①当該行政分野に精通していることが必要な資質であること、②公務員である以上人事の停滞による士気の低下を避ける必要があること、③執行部門との人事交流は好ましくはないが必要である、ということになる。

(2) 人事構成について②

国税不服審判所の中立性に対する疑問は、すなわち審判官の中立性への疑問であると思われる。執行部と審判所との人事交流が行われている結果として、納税者の権利救済よりも現処分維持に熱心になるということのようである。これについては、租税不服審査事案の多くは課税要件事実の認定に係るものであり、課税庁での調査事務等に従事した経験は審判官の職務遂行にも役立っているはずである。また、そもそも公務員は、現に従事している職務に忠実に取り組む義務があり、それが習性となっている。審判官に発令された職員は不服審査事務に真剣に取り組み、課税庁と納税者の主張を丁寧に聴取して、自らの経験を生かして判断し議決している。そして、人事の評価は現に勤務している部署の長が実施するものであることから、職務（不服審査事務）に忠実に取り組まない職員の評価は低くなることは必至である。

「原処分庁の方を向いて仕事をしている」とか、「審判官は将来税務に戻る者であるため、公平な審判を下すということを考えている人はほとんど皆無であるという事実」等は一般受けのする俗説ないしはためにする議論に過ぎない。このような根拠のない発言がなされるということは、残念でならない。繰り返しになるが、審判所の職員は、誠心誠意職務に取り組んでおり、課税庁に帰ることを考えて仕事をしている職員はいないと考えている。現在の職場での勤務成績が悪ければ、次の人事異動において不利になることはあっても有利になることはないというのが一般社会の常識であり、公務員だけが別世界にいる訳ではない。

なお、関根稔弁護士は、税務訴訟の納税者側勝訴率が低いのは、裁判所と行政部（国の訟務部に裁判官が異動し国側代理人として訴訟を担当すること）の人事交流が影響しているという批判に対して、「しかし、私は、これは裁判官の判断には、ほとんど影響を与えて

いないと思う。まず、国側に立って税務を主張したとの経験であるが、しかし、弁護士の場合と比較させていただけば、同種の事件について、弁護士は、原告側にも被告側にも立つ。医療過誤事件の医者側に立った経験のある弁護士は、逆に、患者側に立った場合も優秀な弁護士になるはずである。」と述べて否定している。⁽⁴¹⁾

これを、審判官と課税庁の調査担当者に置き換えても、同じ結論に到達するであろう。

他方、税理士等の部外からの任用を増やせという意見は、どのような意味を有するのだろうか。課税庁出身の審判官は課税庁に有利な判断を下すという偏見を裏返すと、税理士等出身の審判官は納税者側に有利な判断をするということを期待されているのであろうか。それとも、課税庁出身の審判官には公正性が認められないが、外部任用の審判官であれば公正性があるということが証明されているということなのか。⁽⁴²⁾

国税不服審判所は、納税者の正当な権利利益の救済を図るとともに、税務行政の適正な運営の確保に資するという使命を有しているものであり、当事者の一方に偏した事務運営を行うことは、いずれにしても不可能である。⁽⁴³⁾

(3) 国税通則法99条について

三木義一教授は、以下のように、99条は廃止すべきであると主張している。

「国政不服審判所も国税庁内部の組織であるので、行政不服審査会へ諮問しなければならないはずであるが、改正国税通則法はこれを認める規定を設けなかった。横断的な第三者機関に判断を委ねるのを避けたのである。そうであるならば、少なくとも通則法99条の「国税庁長官の指示」は廃止されるべきであった。ところが、この規定も従来そのまま維持されている。」⁽⁴⁴⁾

阿部泰隆教授は、99条を廃止した場合には、国税庁側からも争える制度が必要になるのではないかと指摘している。

「例外として、国税不服審判所長は、国税庁長官の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などでは、あらかじめその意見を申し立て、国税庁長官の指示に従わなければならない(税通99条)。国税不服審判所は準司法機関とは言えない、非独立的な組織ということになる。しかし、これを廃止し、国税不服審判所を国税庁から完全に独立した機関とする場合、税務官庁からもその決定を争える制度にすべきかといった問題が浮上する(国税不服審判所2009〔平成21〕年2月20日裁決で18年ぶりに99条を使った)。」⁽⁴⁵⁾

この点は、阿部泰隆教授の見解に条件付きで賛同したいと考える。国税通則法99条は、後述するように、審査請求に対する裁決権を国税庁長官から国税不服審判所長に移したことにより、税務行政の統一確保の必要性から生じた規定であり、租税不服審査制度の制度設計の根幹に位置しており、論理的には当然に、そうした結論が導かれることになると考えられる。

(4) 国税不服審判所の分離論

また、国税不服審判所について、税務行政組織の外に設置すべきという意見がある。この意見は、国税不服審判所の創設当初から主張されてきていた。しかしながら、税務行政について責任を負うのは国税庁長官であり、現行の行政組織法を前提とする以上国税庁内部に設置することは当然である。既に、詳述しているように、租税不服審査手続は租税確定手続の一環をなしており、国税不服審判所だけが税務行政組織の外部に位置するということは不合理不自然である。

新井隆一教授は、審判所創設時に以下のように述べている。

「国税不服審判所を、国税庁長官から形式的にも実質的にも分離した場合を考慮してみると、結局は税務行政の執行は、国税庁段階だけでは終了しないという組織構造となり、国税庁長官の上にさらに国税不服審判所というその上級行政機関が、しかも独立的に存在することとなって、現実の個別具体的な税務行政における税法の解釈適用についての判断が、両者の間で異なった場合には、税制の簡素化どころか、かえって複雑化を免れ得ないのではないであろうか」「租税法律主義にもとづく租税要件の理論をふまえて、とりわけ現実的な課税の公平を行政の段階において法的に保障するという制度的要請を無視することができないとすれば、実体的租税要件の解釈適用が、個別的な不服審査事件の解決において、個別的に変更されているというような状況を一時的にも存在せしめておくということは、行政の段階においては肯定することができない、という理解にも、理由があるとしなければならないのである。」⁽⁴⁶⁾

課税の公平という要請の重さから、国税不服審判所の国税庁からの独立・分離ではなく、国税庁長官等に帰属していた裁決権を分離して国税不服審判所長に移したのであり、納税者の権利救済と行政の統一という二つの命題を止揚したものと評価できる。二つの命題は、現在も価値を喪失することなく、租税不服審査制度の根幹をなしている。

国税不服審判所の国税庁からの分離論は、適正公平な課税の実現という税務行政の使命ないし目的に対する理解の不足及び租税不服審査制度に対する認識不足から生じていると言っても過言ではないと考えられる。

租税裁判所のような組織が設置された場合には、もちろん、国税庁の部外になるのは当然であるが、その場合でも、現行の国税不服審判所のような争訟裁断機関が不必要になることはないと考えられる。

(5) 特定任期付国税審判官経験者の感想

国税不服審判所は平成19年から、高度な専門的知識・経験等を有する民間の専門家（弁護士、税理士、公認会計士等）を特定任期付職員として、積極的に登用しているが、第一期生は、昨年（平成22年）夏に3年間の任期を修了して、本来の職務に戻っている。その第一期生の一人である菅納敏恭税理士は、税理誌上で、国税審判官としての3年間でイン

タビューという形で振り返っているので、ここで紹介するが、非常に穏当な見解である。一部、既述の部分と重複する箇所もあるが、以下、要点を記す。⁽⁴⁷⁾

イ 国税職員と税理士の感覚の違いについて

税理士は、基本的に善良な納税者が相手だが、国税実務の第一線の方々の相手は、必ずしも善良な納税者だけではない。納税者に対して厳しく考える傾向にあるような印象も感じた。街の税理士には縁がないような、悪質な納税者もやはりいるということであろう。

ロ 合議体での議論について

議論が分かれることも当然あるが、議論を繰り返してまとめていく。常に意見はさまざまだし、議論の中で意見が変わることもあるが、合議体は有効に機能していると思う。複数の目で見ても、妥当で適正な結論を獲るという考えが合議体の底辺に流れているからだ、

ハ 救済率の問題

審判所の役割を果たしているかどうかは、救済率と言う言葉では語れないと思う。事件によっては、どのように考えても、請求人の主張に理が通らないものもある。統計的にはそうした事件も1件と数えられる。

他方に、さまざまな事情から現処分庁が調査が不十分な段階で結論を出している事件もあり、納税者が救済されるべき事件もあって、救済率は事件の質に左右される。

ニ 審判官として心がけてきたことは

納税者寄りでも、行政庁側の伝統や慣習を重んじるという立場でもない、中立的な立場を心がけてきた。審判官には課税庁出身の方が多くいるが、民間で経験を積んだ税理士がそのような人たちに自らの考えを説得できなければ、こちらの考えが弱いということであろう。

ホ 審査請求制度に思うこと

審査請求人に、もう少し透明性を確保してもいいのではないだろうか。審査請求して書類を提出した後、何か月も事件が動いているのかどうか分からない状態に置かれているのが実際だからだ。

(6) 国税不服審判所に対する裁判所の認識

① 大阪地裁平成16年8月27日判決・税資254号順号9727

「(原告らの「国税不服審判所は、中立な第三者機関であり、納税者の権利救済機関として、公正で妥当な審理を迅速に行うことと建前ではなっている。しかしながら、実際は、課税当局である国税局や税務署と同じく、国税庁長官に属しており、頻繁に、国税庁、国税局、税務署と人事交流が行われている。国税不服審判所の審判官は、外部からもその人材を求めることとされているが、実際はほとんど大部分の審判官が課税当局よ

り人事異動で配属されており、建前でいうような国税不服審判所の独立性はなんら確保されていない。」との主張に対して)さらに、原告らは、国税不服審判所の独立性が確保されていない旨を主張するが、原告ら主張のような人事交流等を前提としても、これをもって、原処分庁とは別個の機関により審査、裁決を行うとの被告国税不服審判所長による裁決の趣旨を没却するような違法が存するものということとはできない。」

石川欽也教授は「現状、国税不服審判所制度に対しては、かねてから「同じ穴の貉（ムジナ）」や鶴（ヌエ）論がつきまとい、こうした疑念が必ずしも完全に払拭されていない。」と述べた後に、上記大阪地裁判決を紹介し「この判決をもって、巷間いわれるような国税不服審判所制度への不信などが払拭されたとはいい難いものの、否定した事例として明示しておきたい。」と国税不服審判所の中立性は一定の評価を受けているとしている。⁽⁴⁸⁾

② 東京高裁平成18年9月28日判決・税資256号順号10520

「国税不服審判所は、税務署長、国税局長等の税務の執行機関から独立した機関であり、法律に定められた手続を経れば国税庁長官通達に示された法令の解釈に拘束されずに裁決を行うことができ、国税不服審判所長をはじめ国税不服審判官等の一部が裁判官、検察官、大学教授等外部から任命されてきた実績があるというように、公平な裁決が行われるように制度設計と運用がされている側面はあるが、国税庁の附属機関であり、大多数の国税審判官等の構成員は国税庁管下での税務行政の経験者からなり、税務行政の内、審査請求の審理裁決に当たる行政機関として、税務に関する専門知識に基づく判断をしているものであり、具体的事件の処理においては、審査請求人のみではなく原処分庁も主張を記載した書面や原処分の理由となった事実を証する書類等を含む書類を提出することができる（裁判所に顕著な事実）。」

「国税不服審判所は、公平な裁決が行われるように制度設計と運用がされている側面はあるが、国税庁の附属機関であり、税務行政の内、審査請求の審理裁決に当たる専門行政機関であり国税庁の外部にある第三者的審査裁決機関ではない。そして、国税不服審判所長のする裁決は行政部内における最終判断であり、その判断に前記の限度での法律上又は事実上の拘束力を認めることには合理的な理由がある。

国税不服審判所が一定の限度での執行機関から独立した機関となるよう制度設計されているのは公平な裁決を行うことを制度として保障するとともに審査請求人や国民一般から公平な裁決を行うものとの信頼を得るためである。」⁽⁴⁹⁾

税務大学校研究部の小柳誠教育官は、上記東京高裁判決について、

「本判決では、審判所は、税務の執行機関から独立した機関であり、公平な裁決が行われるよう制度設計と運用が行われている旨認定しており、その第三者的機関としての位置付けを評価するものである。」と説明している。⁽⁵⁰⁾

(7) 小括（国税不服審判所の人事構成）

審判所の人事構成を中心に議論してきたが、組織がどのような人材を要求するかということは、組織がどのような仕事をするかということである。既に述べてきたところであるが、租税不服審査手続は、課税庁と納税者との協力による実体的真実発見のための行政手続の一環としての機能を有している。このような、租税不服審査手続の特殊性を前提とするならば、その担当者である審判所の職員も、租税行政組織の経験を積んだ者を中心に構成されることになるのは必然である。

ただ、そのことは、中立性の確保（見せかけの公正さ～重要ではある）のために外部から一定の人数を外部登用することを否定するものではない。

しかしながら、外部登用の経験者である菅納税理士も述べているように、合議体においては、外部登用の審判官も経験を積んだ課税庁の出身者と結論を得るために議論し説得しなければならない。登用される者にも一定水準の経験知識が要求されることは当然であり、税理士や公認会計士等の有資格者であれば可という訳ではないのである。そのような人材が大量に存在するのか、また、存在しているとしても、これまでに築いた法律家や職業会計人としての立場を一時的に放棄して審判官の職務に就くという選択をあえてする者がどの程度存在するものか疑問である。⁽⁵¹⁾

したがって、人材供給源の状況からみても、審判所創設当時から議論されていることであるが、審判所職員の出身母体は租税行政組織を中心とすることとなり、その結果として、人事交流等も必要不可避となってくるのである。

VI おわりに

租税不服審査制度の改正作業は23年度から本格化すると予想される。租税不服審査制度においては、納税者の権利救済が重要であることは言うまでもないが、租税法領域においては、適正公平な課税の実現ということも同時に重要である。一人の納税者の権利利益の救済？のために、他の納税者が結果的に不公平となるようなことが頻繁に発生するような事態になれば、申告納税制度は崩壊するしかないであろう。

国税不服審判所に対しては、租税行政組織の中に設置されていることから、「中立的な第三者機関ではない」とか「同じ穴の貉（ムジナ）」であるとの批判が浴びさせられてきた。しかしながら、そうした批判は、既に詳述したように、租税不服審査手続の特殊性を無視した議論である。

すなわち租税不服審査手続は、①租税法関係の特殊性、租税債権の発生原因となる私法上の事実関係が納税者の支配領域内に存在しており、課税庁は間接的な当事者の立場にあること、それゆえ、②申告納税制度の下で納税者には説明責任が要求され、③租税不服審査手続は権利救済制度としての機能を有していることは当然であるが、④納税義務の実在化のための課税庁

と納税者との協力による（相対的な）実体的真実発見の過程としての行政手続の一環であり、⑤課税庁と納税者との対立構造を前提とする訴訟とは異なる、租税債権確定手続という性格を有しているからである。

そのような、租税不服審査手続と裁判（訴訟）との機能ないし構造の違いを無視し、裁判手続きを過度に理想化して（実際の裁判手続きについては、阿部泰隆教授の厳しい批判があることは既に述べたとおり。）、現行の租税不服審査手続ないし国税不服審判所を批判することは、制度改革を議論するのに際して、プラスになるとは考えられないというのが、筆者の率直な感想である。

また、権利救済という制度本来の目的から考えても、簡易迅速な権利救済の手段として、課税庁に自己の見解を表明する（不満をぶつける）場としての租税不服審査制度の重要性は、増大こそすれ、減少することはないと考えられる。

本稿においては、租税不服審査の総論部分しか論じられなかった。各論部分については、別途、研究することができれば幸いである。⁽⁵²⁾

【注】

- (1) 神川和久「行政不服審査法の抜本改正に伴う税務行政への影響等について」税大論叢53号273頁以下が参考になる。
- (2) 南博方「国税不服審判所の現状と展望」（同「租税争訟の理論と実際」所収）2頁。
- (3) 金子宏「租税法（第15版）」803頁（弘文堂2010）。
- (4) 松沢智「租税争訟法」8頁（中央経済社1977）
- (5) 塩野宏「行政法Ⅱ（第5版）」8～9頁（有斐閣2010）
- (6) 南博方「行政不服審査の種類及び審査庁」（田中二郎他編「行政法講座第三巻」）68頁（有斐閣1965）
- (7) 阿部泰隆「行政法解釈学Ⅱ」339頁（有斐閣2009）
- (8) 久保茂樹「行政不服審査」（磯部力・小早川光郎・芝池義一編「行政法の新構想」Ⅲ所収）170頁（有斐閣2009）
- (9) 大橋真由美「行政による紛争処理の諸形態」（磯部・小早川・芝池前掲注（8）所収）196頁
- (10) 松沢前掲注（4）14頁以下。
- (11) 松沢前掲注（4）17頁
- (12) 青柳達朗「租税争訟法の現状と課題 — 更正の請求の期間経過後の減額更正の義務付け訴訟の是非 —」税大ジャーナル10号146頁以下
- (13) 新井隆一「租税賦課行為の理論の再構成序説」税法学200号152頁
- (14) 新井隆一「「更正の請求」に代えて「減額修正申告」を創るべきではないか」（「税法からの問 税法からの答」所収）153頁（成文堂2008）
- (15) 青柳達朗「税務訴訟における証明責任論の再構成」税大論叢17号341頁
- (16) 萩野豊「所得の認定を争う訴訟について」税大論叢1号234頁

- (17) 新井前掲注 (13) 152頁
- (18) 松沢前掲注 (4) 35頁
- (19) 渡部吉隆発言「座談会 国税不服審判所」ジュリスト451号39頁
- (20) 関本秀治「行政不服審査法改正作業と国税不服審判所の問題点」(福家俊朗・本多滝夫編「行政不服審査制度の改革」所収) 199頁 (日本評論社2008)
- (21) 関本前掲注 (20) 197頁
- (22) 関根稔「税務訴訟の納税者側勝訴率が低い理由についての原因分析」税法学546号152頁
- (23) 三木義一「租税手続上の納税者の権利保護」(租税法研究37号所収) 12頁
- (24) 以下の国税庁記者発表資料による。「平成21事務年度における相続税の調査の状況について」, 「平成21事務年度法人税等の調査事績の概要」, 「平成21事務年度における所得税及び消費税調査等の状況について」, 「平成21年度における不服審査及び訴訟の概要」。
- (25) 菅納敏恭「審査請求人への透明性の確保も必要」税理54巻5号4頁
- (26) 渡部前掲注 (19) 26頁
- (27) 南博方「国税不服審判所の運営」(南前掲注 (2)「租税争訟の理論と実際」所収) 48頁
- (28) 新井隆一「「国税不服審判所制度」における保守と進歩」ジュリスト451号47頁。
- (29) 新井前掲注 (28) 49頁。
- (30) 阿部前掲注 (7) 52~53頁, 339頁, 同「行政不服審査法改正への提案 (二・完)」(自治研究86巻11号所収) 5頁
- (31) 波多野弘「国税不服審判所制度の問題点」ジュリスト451号54頁
- (32) 松沢前掲注 (4) 128頁
- (33) 渡部前掲注 (19) 36頁
- (34) 久保前掲注 (8) 166頁
- (35) 松沢前掲注 (4) 30頁
- (36) 南前掲注 (6) 75頁
- (37) 新井前掲注 (28) 50頁
- (38) 南前掲注 (2) 6頁
- (39) 新井前掲注 (28) 47頁
- (40) 兼子仁・行政争訟法 (筑摩書房1973) 173頁
- (41) 関根前掲注 (20) 152頁
- (42) 税理士から国税不服審判所に3年間勤務した菅納敏恭税理士は、「納税者寄りでも、行政庁側の伝統や慣習を重んじるという立場でもない、中立的な立場を心がけてきた」と述べている。菅納前掲注 (25) 4頁以下
- (43) 国税不服審判所には、創設以来、大学教授、弁護士、税理士等の外部任用の審判官が過去現在も在職しているが、筆者の経験の範囲内では、皆公正中立な立場で職務に取り組んでいたことを申し添えたい。
- (44) 三木前掲注 (21) 12頁
- (45) 阿部前掲注 (7) 357頁
- (46) 新井前掲注 (28) 46~47頁
- (47) 菅納前掲注 (25) 2頁以下
- (48) 石川欽也「行政不服審査法改正議論と租税法 — 訴訟法の変容と租税法 —」(本庄資編「関連法領域の変容と租税法の対応」所収) 220頁
- (49) 判決では国税庁の附属機関とされているが、正しくは国家行政組織法第8条の3に規定する国

税庁の特別の機関である（財務省設置法第四章国税庁第三節特別の機関第22条（国税不服審判所）参照）。

- (50) 小柳誠「裁決と判決の比較考察」税大論叢53号209頁
- (51) 弁護士会や税理士会等の会長に就任するには、任期中は自分の事務所の仕事に専念することが困難なため、信頼できるパートナーや事務長等が存在することが、必要不可欠であるという話を聞いたことがある。審判官は公務員であり、兼職禁止であるから、事務所や顧問先を一時的に失うことになる。
- (52) 本稿脱稿後に菅納敏恭「国税不服審判所改革の諸課題」（月刊税務事例43巻7号38頁以下）に接した。筆者とは見解の相違する点は多いが、経験者としての議論が展開されており、このような論文が多く発表されれば、実情を踏まえた精密な議論が行われることが期待できると思われる。