

国税不服審査制度改正についての一考察

川 内 亮

- 1 はじめに
- 2 行政不服審査法改正
 - (1) 行政不服審査法改正の背景と経緯
 - (2) 改正法案の概要
- 3 国税不服審査制度改正
 - (1) 国税不服審査制度の特色
 - (2) 国税不服審査制度の運用状況
 - (3) 国税通則法整備法案の概要と問題点
- 4 むすびにかえて

1 は じ め に

租税法律主義は、租税公平主義と並ぶ租税法における重要な基本原則である。

租税法律主義は、周知のとおり、租税を確定し徴収するには、法律に基づき法律に従って行われることを要するとする原則であり、憲法における法治主義原理の税務行政分野での現れである。しかし、現実に違法な税務行政が避け難い以上、違法な課税権や徴収権が行使された場合に、納税者がその違法な状態を争い、その救済を求める制度を整備することが重要となる。このような納税者の権利を保護する制度が存立してこそ、租税法律主義は「画餅」に帰すことなく真の実効性をもつことになる¹⁾。

租税法律主義を担保する制度として、租税に関する法的紛争を裁断する手続が定められており、この仕組みを租税争訟制度という。通常、租税争訟制度には、行政上の救済制度である租税不服審査制度及び司法上の救済制度である租税訴訟制度がある。前者の租税不服審査制度には、種々の類型がみられるが、その中で国税に関する不服申立てが国税不服審査制度と

なる。

一般に、行政庁の違法又は不当な処分により自己の権利利益を侵害された者は、法律の定めるところにより、行政庁に対し不服申立てを行い、権利利益の救済を求めることができる。この行政不服審査制度について一般法となるのは行政不服審査法（昭和37年法律160号）で、同法は、「行政庁の違法又は不当な処分その他公権力の行使に当たる行為に関し、国民に対して広く行政庁に対する不服申立てのみちを開くことによって、簡易迅速な手続による国民の権利利益の救済を図るとともに、行政の適正な運営を確保することを目的」とし、行政不服申立てについては、他の法律に特別の定めがある場合を除くほか、同法の定めるところによると規定する（同法1条）。国税不服審査制度も、一般の行政不服審査制度と同系列に属するもので、その趣旨・目的は行政不服審査制度のそれと異なるところはない。しかし、他の多くの行政分野における不服審査が、一般法である行政不服審査法の適用を受けるのに対し、税務行政分野における国税不服審査は、国税通則法（昭和37年法律66号）が自己完結的な規定（同法75条～113条）を置くことから、同規定が優先適用され（行審1条2項）、行政不服審査法は、総則及び不作為に対する不服申立てを除き、ほぼ全面的に適用が排除されている。そして、国税通則法が定める国税不服審査制度では、他の行政不服審査とは異なり、原則として、原処分庁と国税不服審判所との2審構造が採用されている。これは、税務行政が専門的かつ複雑であるため、判断に慎重を期するためであるとされる。

ところで、行政不服審査法は、2007年7月に公表された行政不服審査制度検討会（小早川光郎座長）の「最終報告書」に基づいて、大幅な改正が見込まれている。すでに、2008年4月第169回国会に「行政不服審査法案」及び「同整備法案」が提出され、現在は、継続審議となっている。この整備法案には、国税通則法の改正が含まれており、整備法案94条が国税通則法の一部改正（以下、「国税通則法整備法案」という。）となっている。改正の内容は、異議申立てに代わる再調査請求の創設、審査請求期間の延長

など、これまでの国税不服審査制度を大幅に見直すものである。そこで、本稿では、行政不服審査法改正法案と国税通則法整備法案を概括するとともに、今般の国税不服審査制度改革の問題点を考察することとする²⁾。

2 行政不服審査法改正

(1) 行政不服審査法改正の背景と経緯

行政不服審査法は、1962年の施行以来46年を経過するが、この間、実質的な改正はなされてこなかった。しかし今日、制定の際に前提とされていた行政の制度と実態が大きく変化し、これらの変化が行政不服審査法に改正を迫る動きとして現われてきている。

行政の制度的変化として、まず、1993年の行政手続法（平成5年法律88号）制定が重要である。同法は、行政運営における公正の確保と透明性の向上を図ることを目的に、行政庁が許認可の取り消しなど重大な不利益処分を行うときの対審的な聴聞手続など、行政庁が処分を行うに際しての事前手続を定め、一般の行政分野の手続的公正性の向上に一定の役割を果たしている。しかし、国税通則法が国税に関する処分について行政手続法を基本的に適用除外（税通74条の2）としたことから、行政手続法による手続保障の向上が税務行政の分野に及ばないことになり、そこでは従来の制度がそのまま存続することになった。このため、行政手続法制定以前は一般の行政分野よりも相対的に公正かつ第三者性を帯びる不服申立制度を採用していると評価されていた税務行政が、逆に他の行政分野よりも手続面で大きく劣る結果となっている。第2の変化は、行政不服審査法と同日に施行され、同様に抜本的改正が行われてこなかった行政事件訴訟法（昭和37年法律139号）が2004年に大幅に改正され、2006年から施行されていることである。同法の改正は、行政需要が増大し行政作用が多様化する中で、国民の権利利益のより実効的な救済手続の整備を求める要請に応えるもので、そこでは権利利益の救済範囲の拡大や審理の充実・促進などとともに、より利用しやすい制度に向けた整備が図られている。行政手続法と異なり、

国税通則法は行政事件訴訟法の改正を基本的に受容し、出訴期間の3箇月から6箇月への延長など、租税訴訟における権利救済の拡大が図られている³⁾。

この行政事件訴訟法改正は、行政による民間の活動に対する規制の緩和等に伴い、違法・不当な行政に対する事後監視の重要性が増大し、さらに、国民の権利利益に関する意識の高揚とともに、その権利利益の事後救済を求める機運が高まる状況の中で実施された司法制度改革の一環として位置づけられるものである。しかし、この司法制度改革は、司法の中核となる裁判機能の拡充とともに、準司法手続の拡充をも要請するものでもあった。この流れは、2001年6月の司法制度改革審議会意見書において「国民がより利用しやすい司法を実現するためには、まず司法の中核たる裁判機能について、これを拡充し、国民にとって一層利用しやすくしていくことに格別の努力を傾注すべきことは当然であるが、これに加えて、ADR（＝裁判外の紛争解決手続）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、活性化を図っていくべきである」と端的に示されており、その後の準司法制度を見直す要因となっている。

これらの行政手続及び行政訴訟手続の改正並びに準司法手続の拡充の動きは、必然的に行政不服審査制度の再検討を促すことになる。

このような状況の中で、行政不服審査法の改正が現実の日程に上る時期を迎えることとなり、2005年行政管理センターに設置された行政不服審査制度研究会は、2006年3月「行政不服審査制度研究報告書」（以下、「研究報告書」という。）を公表する。この「研究報告書」では、不服審査制度改正に向け、①手続の一元化と審理の一段階化、②審理の客観性・公正性の担保、③審理の迅速化のための措置、④申請型義務付け裁決の導入、⑤不服申立期間の延長等が提案されている。この「研究報告書」の骨子が、今回の改正法案の眼目となっている。なお、同委員会は、「研究報告書」で十分に扱えなかった問題につき、同年8月「行政不服審査制度の特定事項に関する調査報告書」を公表している。

この「研究報告書」を受けて、2006年10月総務省に行政不服審査制度検討会（以下、「検討会」という。）が設置され、2007年4月に検討会は「中間取りまとめ」を公表する。そして、その後のパブリック・コメントを経て、2007年7月「行政不服審査制度検討会最終報告書」（以下、「最終報告」という。）を取りまとめる。この「最終報告」が、事実上、今回の改正法案の草案となったのである⁴⁾。

「最終報告」では、「行政不服審査制度の本来の目的を最大限達成すべく、簡易迅速な審理を可能とする手続を整備するとともに、客観的かつ公正な審理手続を充実させ、不服申立人の手続保障を手厚くし、行手法及び行訴法との整合性を図ること、また、地方分権の推進を踏まえた見直し等が必要である。そうすることで、行政不服審査制度は、これまで以上に、公正でしかも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していくための、非常に重要かつ有効な制度となると考えられる」（「最終報告」2頁）との観点から、行政不服審査法の全面改正が提案されている。

この「最終報告」に基づき、政府部内の調整を経て、行政不服審査法及び行政手続法の改正案並びに約340にも及ぶ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が策定され、2008年4月第169回国会にこれらの改正諸法案が上程された。しかし、国会では実質的審議がなされることなく審議未了となり継続審議となっている⁵⁾。

(2) 改正法案の概要

国会に提出された行政不服審査法改正に係る諸法案は、行政不服審査法案（以下、「行審法案」という。）、行政手続法の一部改正案（以下、「行政手続法改正法案」という。）及び行政不服審査法関係法律整備法案（以下、「整備法案」という。）である。行政不服審査法が新法案となっているのは、現行の行政不服審査法を全面改正する内容となっているためである。行政手続法改正法案は、不服審査制度ではなく行政手続としての制度化が適切

と判断された措置を法制化するものである。また、整備法案は新たな不服審査制度と個別法が定める特別な不服審査制度との整合性を図るためのものである。

今回提案された行審法案は、前述のとおり、「簡易迅速な審理」、「客観的かつ公正な審理手続の充実」、「不服申立人の手厚い手続保障」及び「行手法及び行訴法との整合性」などの観点からの全面的な改正である。

まず、注目されるのは、行審法案1条（目的等）が、「簡易迅速かつ公正な手続の下で」、「国民の権利利益の救済を図るとともに、行政の適正な運営を確保する」との文言に改正され、現行法の「簡易迅速な手続による」との文言に「公正な手続」が追加されている点である。「公正な手続」の文言の追加は、最終報告において、「目的等についてまた、従前以上に国民の権利利益により重点を置いた目的規定とする」（「最終報告」3頁）に対応するものである。

以下、国税不服審査制度との関連を踏まえながら、行審法案の主な内容となる、①不服審査手続の簡素化、②不服審査手続の客観性・公正性の確保、③審理の迅速化等について検討する。

第1の、不服審査手続の簡素化であるが、ここでは不服審査制度の構造の簡素化を図るために、不服申立ての種類の一元化及び審理の一段階化が提案されている

すなわち、現行の不服申立ての種類は、異議申立て、審査請求及び再審査請求の3種類であるが、これらが非常に複雑で適法な不服申立ての種類の選択が国民にとって分かりにくいとされていた。そこで、不服申立ては、弁論書・反論書の提出及び処分庁からの物件の提出の手続などの面で手続保障が十分でない異議申立てを廃止することとし、審査請求への申立手続の一元化が、同時に不服審理の一段階化が図られている（行審法案4条）。そして、新たな審査請求には、審理員による審理手続及び行政不服審査会等への諮問手続を導入し、従来よりも手続保障のレベルを向上させている。この手厚い手続保障に伴い、再審査請求が廃止されている（行審法案2条

～4条)⁶⁾。

ただし、異議申立てについては、審査請求とは異なる救済手段として一定の機能を現実に果たしている分野が存在することから、今回の改正趣旨が国民の権利利益の救済を拡充することにある点を踏まえて、国税、関税、社会保険、労働保険など大量に行われる処分などについては、審査請求の前段階として、処分庁に対する「再調査の請求」を個別法で設けることが認められている（行審法案5条）。

第2の、不服審査手続の客観性・公正性の確保については、審理員による審理手続及び行政不服審査会等への諮問手続が導入されている。

ここでは、審理員による審理手続をより客観的に公正なものとするため、審査庁は、処分に関与した者以外の者の中から審理員を指名し、その審理員の下で、審査請求の審理を対審構造でもって公正に行うこととされている（行審法案8条）。現行の審査請求が原則として書面審理であるのに対し、新たな審査請求は、審理員が審査請求の手続を主宰する対審的構造での審理となり、審理員には原処分庁への処分の根拠となる資料等の提出や争点整理など積極的な審理権が与えられる（行審法案32条～36条）とともに、裁決に関する意見書の提出が義務付けられている（行審法案40条、41条）。また、審理員が必要があると認める場合には、審査庁に対して執行停止をすべき旨の意見書の提出権限を審理員に認めている（行審法案39条）。

さらに、より客観的かつ公正な判断が得られるよう、各府省を横断して審理する行政不服審査会が新設され、審査請求の判断過程に関与することになる。すでに、情報公開法及び個人情報保護法において、不服申立てに対する「情報公開・個人情報保護審査会」への諮問が義務付けられているが、今回の行政不服審査会の手続はこの諮問手続に倣うものである。このため、審査庁は、行政不服審査会に諮問し、その答申を得たうえで裁決を行うことになる（行審法案42条）。

行政不服審査会会長及び委員は、両議院の同意を得て内閣総理大臣が任命し、会長以下24名が予定されている（行審法案62条～64条）。

従来の行政不服審査制度における審理と異なり、第三者が判断過程に関与する手続となるわけで、この諮問手続の導入は画期的な改革といえる。

第3の、審理の迅速化等については、標準審理期間の設定、審理手続の計画的な遂行及び審査請求期間の延長が盛り込まれている。

標準審理期間の設定では、審理の遅延を防ぐため、審査庁となるべき行政庁は、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、標準期間を定めたときは、公にすることが義務付けられる。(行審法案15条)

審理手続の計画的な遂行については、審理事項が多数又は錯綜しているなど事件が複雑であることその他の事情のある場合、迅速かつ公正な審理を行うため、審理員は、審理事項・手順を整理し、審理の終結予定時期を決定するとされている(行審法案36条)。

審査請求期間の延長については、現行の審査請求期間が処分があったことを知った日から60日となっているのを3月に延長している(行審法案17条)。

その他の改正として、執行停止の消極要件の一部削除(行審法案24条4項但書き)、申請型義務付け裁決の導入(行審法案45条2項)がある。

そして、行審法案が定める新たな不服審査制度と個別法の特別な不服審査制度との整合を図るため、約340本の関係法律の規定を整備することを目的とする整備法案が提案されている⁷⁾。

今回の行政不服審査制度の改正では、行審法案1条への「公正な手続」という文言の追加に示されているように、「公正な手続」が重視されている。審理員や行政不服審査会の導入、対審的審理手続などは、審理手続の公正さを格段に向上させるもので、大いに評価できる内容である。とはいえ、公正さの追求は、他方で行政不服審査制度の特徴である簡易迅速性を損なう結果を招くことにもなりかねず、両者の均衡が重要な課題となってこよう。それだけに、今般の改正への評価は、行審法案成立後の運用状況を慎重に見極めることが必要となる⁸⁾。

3 国税不服審査制度改正

(1) 国税不服審査制度の特色

ここでは、後述する国税通則法整備法案による国税不服審査制度の見直しとの関連で、現行国税不服審査制度の特色を概括する。

国税に関する不服申立てについては、国税通則法が1962年に制定されている。それまで国税に関しては、各税毎に個別の法律が制定されていた。このため、税法についての統一的な理解の困難さ、あるいは解釈上の疑義の発生といった弊害が生じていた。そこで、租税制度の基本的な仕組みないし各税に共通する事項を統一的に整備し規定する必要があるとされ、国税通則法が制定されるに至る。この国税通則法の制定により、税務行政においては手続法制が整備されることになり、それを欠いていた他の行政分野よりも相対的に合理的なものになった。

同年には、それまでの行政争訟に関する法律の大幅な見直しが行われ、その結果、行政事件訴訟特例法及び訴願法に代わり、行政事件訴訟法及び行政不服審査法が制定され、行政争訟制度の整備が図られている。両法は、行政争訟の一般法の地位を有している。

ところで、国税通則法は、国税関係の権利救済についての特例法としての性格も持つものであり、前述のごとく、国税に対する不服審査については、同法が自己完結的な規定（税通75条～113条）を置くため、同規定が優先適用され（行審1条2項）、行政不服審査法は、総則及び不作為に対する不服申立てを除き、ほぼ全面的に適用が排除されている。

同法は、国税不服審査制度において、租税が専門的かつ複雑であり、判断に慎重を期する必要があることから、原則として、原処分庁と国税不服審判所との2審構造を採用している。このため、一般の行政不服審査制度より複雑な救済手続となっているが、他面、当初の協議団制度や1970年の法改正後は国税不服審判所制度の導入により、一般の行政不服審査制度よりも相対的に第三者性を帯びるものとされている。なお、行政事件訴訟法

との関係では、不服申立前置主義を採用し、裁判所による救済に障壁を設けたものの、訴訟手続等についてはほぼ全面的に同法を準用しており、他の行政分野と大きく異なる点はない。

国税不服審査制度の主な特色に、①不服審査における2段階手続、②異議申立前置主義及び審査請求前置主義、③国税不服審判所での審査請求の審理をあげることができる。

第1の2段階手続についてみると、国税通則法は、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特別の定めを設け、原処分庁に対する「異議申立て」及び国税不服審判所長に対する「審査請求」の手続を定めている（税通75条）。

異議申立手続として、税務官庁（処分庁）がした処分（更正、決定、賦課決定等。ただし、税通76条所定の処分を除く。）に不服がある者は、原則として処分があったことを知った日の翌日から起算して2月以内に、その処分をした税務官庁に対し異議の申立てをすることができる（税通75条1項、77条1項）。

税務官庁は、異議申立てに対して、却下、棄却又は処分の全部若しくは一部を取り消し、又はこれを変更する決定を行う（税通83条）。

異議申立てについての決定（異議決定）は、税務官庁が異議申立人に異議決定書の謄本を送達して行いが、異議決定書にはその理由を附記しなければならない（税通84条3項・4項）。

次に、審査請求手続については、異議申立ての決定があった場合、当該異議申立てをした者が当該決定を経た後の処分になお不服があるときは、原則として異議決定書の謄本の送達があった日の翌日から起算して1月以内に、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（税通75条3項、77条2項）⁹⁾。

国税不服審判所長は、審査請求に対して、却下（税通92条）、棄却又は処分の全部若しくは一部を取り消し、又はこれを変更する（税通98条1項・2項）。

審査請求についての裁決（審査裁決）は、国税不服審判所長が審査請求人に裁決書謄本を送達して行うが、裁決書には裁決の理由を附記しなければならない（税通101条1項）。

国税不服審判所の裁決になお不服があれば、裁判所に訴訟を提起することになる。

このように、国税不服審査制度においては、原則として異議申立てと審査請求の2段階の審査手続が定められている。

第2に、異議申立前置主義及び審査請求前置主義の採用についてみると、まず、異議申立前置主義を採用する理由として、課税処分が大量回帰的で当初の処分が十分な資料と調査に基づかない場合もあることから、事情をよく知る原処分庁（処分をなした行政庁）自身に審理をさせることで、納税者への簡易迅速な救済と審査裁決庁の負担軽減をはかるためと説明されている¹⁰⁾。

また、不服申立前置主義については、行政事件訴訟法は、原則として、不服申立前置主義を廃止し、不服申立てか訴訟のいずれかの自由な選択を許すところの自由選択主義を認めている（行訴8条1項）。これに対して、上記のとおり、租税訴訟では原則として不服申立前置主義が採用されている。その理由として、裁判所の負担軽減と争点整理の必要があげられている。また、内国税の場合、不服審査のための特別機関として国税不服審判所が設けられていることも、その場合の不服申立前置を正当化する理由の1つとされる。

しかし、不服申立前置主義の是非については、論議のあるところである¹¹⁾。

第3に、国税不服審判所での審査請求の審理であるが、国税不服審判所は、執行権と裁決権とを分離し、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固有の機関と位置づけられている（税通78条1項）。その構成として、審判所には、国税不服審判所長のほか、国税審判官、副審判官、審査官、管理職員が置かれる。国税審判官は、審査請求事件の調査審理を行うもので（税通79条2項）、次長、首席国税審判官（支

部所長), 次席国税審判官, 部長国税審判官, 国税審判官の別がある。審判所の審査手続は, 原則的には行政不服審査法の適用が排除され, 国税通則法の定める規定による。

国税審判所の審理手続についてみると, 審査請求が適法であると認めるときは, 原処分庁に答弁書の提出を求め(税通93条1項), 答弁書が提出されると, 担当審判官が指定される(税通94条)。

審査請求人は, 答弁書に対して反論書を提出し, 証拠書類, 証拠物を任意に提出し(税通95条), 別に口頭意見陳述を申し立てることができる(税通101条, 84条)。原処分庁は, 処分の理由となった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(税通96条1項)が, 審査請求人は, これらの書類その他の物件の閲覧を求めることができる(同条2項)。また, 審査請求人は, 質問, 物件の提出要求等を申立てることができる(税通97条1項)。

担当審判官は, 審査請求人の申立てにより, 又は職権で, 質問, 物件の提出要求, 留置, 検査, 鑑定を行うことができる(税通97条1項)。

一般の行政分野では, 審査請求は処分庁の直近上級行政庁に対して行うこととされている(行審5条2項)。この審査請求は, 同じ行政内部での自己統制を通じての権利救済という性質をもつ。これと比較すると, 税務行政は国税不服審判所制度を通じての権利救済で, 相対的により公正性・第三者性を有しているといえる。

しかし, 独立の権限があり, 準司法手続で審理が行われる行政審判制度と対比すると, 国税庁長官の指示の規定(税通99条)等にみられるように, 国税審判所に独立の権限行使が認められているとはいえない。さらに, 審判官の身分保障を欠いていること, 審理手続も準司法手続ではないこと, しかも口頭による質疑応答など対審手続が十分に保障されていないことなどの点を考慮すると, 国税不服審判所での審理は, 一般の行政分野での審査請求手続よりは第三者性を備えているとはいえ, 行政審判のレベルには至っていないといえる。

以上、国税不服審査制度の特質について検討を加えた。そこで、次にその運用状況をみることにする。

(2) 国税不服審査制度の運用状況

国税に関する法律に基づく処分についての不服審査制度には、処分庁に対する異議申立て及び国税不服審判所長に対する審査請求の2種類の不服申立てが認められている。そこで、2003年度から2007年度の国税不服審査制度の運用状況を概括する。なお、ここでは租税争訟の一環をなす租税訴訟をも含めることとする。

2003年度から2007年度の異議申立ての概況を示したものが、別表1である。この5年間の異議申立て件数は23,337件で、年平均4,667.4件の提起となっている。また、2007年度の異議申立て件数は4,690件で、この5年間の年平均件数とほぼ同じになっているが、2003年度の5,573件と比較すると、件数で618件、約11.1%の減少を示している。

異議申立ての処理状況は、2003年度から2007年度の要処理件数が30,170件、年平均6,034件である。この5年間で処理された件数は23,663件（年平均4,732.6件）で、要処理件数の約78.4%が処理されている。その内訳は、取下げ等が4,470件（年平均894件）で全体の約18.9%、却下が2,013件（年平均402.6件）で全体の8.5%、棄却が14,169件（年平均2,833.8件）で全体の約59.9%、一部取消が2,508件（年平均501.6件）で全体の約10.6%、また全部取消が503件で（年平均100.6件）で全体の約2.1%となっている。最後に、当該年度の未済件数は6,507件（年平均1301.4件）で、要処理件数の約21.6%が未済となっている。

次に、2003年度から2007年度の審査請求の概況を示したものが、別表2である。この5年間の審査請求申立て件数は14,756件で、年平均2,951.2件となっている。また、2007年度の審査請求は2,755件で、5年間の年平均を約200件下回っており、2003年度の3,447件と比較すると、件数で692件、約20.1%の減少となっている。

別表1 国税異議申立ての概要（2003年度～2007年度）

(1) 発生状況 (単位：件・%)

区 分	課 税 関 係							徴収関係	合 計
	申告 所得税	源泉 所得税	法人税等	相続税 贈与税	消費税等	その他	小計		
2003年度	2,077	116	856	422	1,682	3	5,156	417	5,573
2004年度	1,682	133	638	463	969	6	3,891	381	4,272
2005年度	1,585	94	680	474	1,097	5	3,935	566	4,501
2006年度	1,340	185	595	339	1,269	1	3,729	572	4,301
2007年度	1,376	117	652	368	1,374	68	3,955	735	4,690

(2) 処理状況 (単位：件・%)

区 分	要処理	処 理						未 済
		取下げ等	却 下	棄 却	一部取消	全部取消	合 計	
2003年度 (構成比)	7,084	1,072 (19.0)	455 (8.1)	3,271 (58.3)	662 (11.8)	155 (2.8)	5,615 (100.0)	1,469
2004年度 (構成比)	5,741	727 (16.1)	292 (6.5)	2,887 (63.9)	529 (11.7)	81 (1.8)	4,516 (100.0)	1,225
2005年度 (構成比)	5,726	910 (20.0)	358 (7.9)	2,663 (58.5)	499 (11.0)	119 (2.6)	4,549 (100.0)	1,177
2006年度 (構成比)	5,478	870 (21.6)	369 (9.2)	2,377 (59.0)	342 (8.5)	69 (1.7)	4,027 (100.0)	1,451
2007年度 (構成比)	6,141	891 (18.0)	539 (10.9)	2,971 (59.9)	476 (9.6)	79 (1.6)	4,956 (100.0)	1,185

出典：各年度に国税庁が発表する「不服申立て及び訴訟の概要」より作成。

審査請求の処理状況は、要処理件数が5年間で26,966件（年平均5,393.2件）、処理件数が15,619件で年平均3,123.8件となり、要処理件数の約57.9%が処理されている。その内訳は、取下げ等が2,124件（年平均424.8件）で全体の約13.6%、却下が1,339件（年平均267.8件）で全体の約8.6%、棄却が9,710件（年平均1,942件）で全体の約62.2%、一部取消が1,708件（年平均341.6件）で全体の約10.9%、全部取消が738件（年平均147.6件）

川内：国税不服審査制度改正についての一考察

別表2 国税審査請求の概要（2003年度～2007年度）

(1) 発生状況 (単位：件・%)

区 分	課 税 関 係							徴収関係	合 計
	申告 所得税	源泉 所得税	法人税等	相続税 贈与税	消費税等	その他	小計		
2003年度	1,315	61	576	287	1,009	12	3,260	187	3,447
2004年度	1,124	50	562	235	818	12	2,801	286	3,087
2005年度	977	59	571	307	788	28	2,730	233	2,963
2006年度	717	53	429	205	596	3	2,003	501	2,504
2007年度	743	83	563	197	841	14	2,441	314	2,755

(2) 処理状況 (単位：件・%)

区 分	要処理	処 理						未 済
		取下げ等	却 下	棄 却	一部取消	全部取消	合 計	
2003年度 (構成比)	6,455	491 (13.2)	293 (7.9)	2,119 (56.9)	505 (13.6)	313 (8.4)	3,721 (100.0)	2,734
2004年度 (構成比)	5,821	558 (16.5)	245 (7.2)	2,086 (61.7)	363 (10.7)	130 (3.9)	3,382 (100.0)	2,439
2005年度 (構成比)	5,402	478 (15.1)	188 (5.9)	2,031 (64.2)	358 (11.3)	112 (3.5)	3,167 (100.0)	2,235
2006年度 (構成比)	4,739	373 (12.6)	329 (11.2)	1,882 (63.9)	270 (9.2)	91 (3.1)	2,945 (100.0)	1,794
2007年度 (構成比)	4,549	224 (9.3)	284 (11.8)	1,592 (66.2)	212 (8.8)	92 (3.9)	2,404 (100.0)	2,145

出典：各年度に国税庁が発表する「不服申立て及び訴訟の概要」より作成

で全体の4.7%となっている。また、当該年度の未処理件数が5年間で11,347件（年平均2269.4件）で、要処理件数の約42.1%が年度内未済となっている。

次に、その後の訴訟の概況を示したものが、別表3である。訴訟提起件数は、5年間で2,184件（年平均436.8件）となっている。この間の終結件数は2,344件（年平均468.8件）で、その内訳は、国側の一部敗訴の件数が

別表3 訴訟の概要（2003年度～2007年度）

(1) 発生状況 (単位：件・%)

区 分	課 税 関 係						徴収関係	審判所 関 係	合 計
	所得税	法人税	相続税 贈与税	消費税	その他	小 計			
2003年度	199	97	55	14	22	387	98	7	492
2004年度	275	98	52	17	15	457	93	2	552
2005年度	152	88	50	11	18	319	74	1	394
2006年度	146	73	59	7	20	305	96		401
2007年度	124	77	35	11	13	260	85		345

(2) 終結状況 (単位：件・%)

区 分	期首係属	終 結						期末係属
		取下等	却 下	棄 却	一部敗訴	全部敗訴	合 計	
2003年度 (構成比)	515	59 (12.5)	12 (2.5)	349 (73.8)	25 (5.3)	28 (5.9)	473 (100.0)	534
2004年度 (構成比)	534	60 (12.6)	12 (2.5)	349 (73.0)	23 (4.8)	34 (7.1)	478 (100.0)	608
2005年度 (構成比)	608	110 (19.6)	16 (2.9)	381 (68.2)	31 (5.5)	21 (3.8)	559 (100.0)	443
2006年度 (構成比)	443	53 (11.8)	16 (3.6)	298 (66.7)	29 (6.5)	51 (11.4)	447 (100.0)	397
2007年度 (構成比)	397	28 (7.2)	23 (6.0)	281 (72.6)	25 (6.4)	30 (7.8)	387 (100.0)	355

出典：各年度に国税庁が発表する「不服申立て及び訴訟の概要」より作成。

133件で全体の約5.7%，または全部敗訴の件数が164件で全体の約7.0%となっている。

この間の概況をみると、主に、以下の3点が指摘できる。

第1に、この間の申立件数をみるとそれは減少傾向にあり、異議申立ては5,000件台から4,000件台へ、審査請求は3,000件台から2,000件台へ下降し、近年は横ばい傾向を示している。2007年度についてみると、2003年度

の申立て件数から各々2割前後の減少となっている。この数値をみると、必ずしも国税不服審査制度の利用が活発であるとは評価し難い状況にあり、しかも、近年その利用が低調になってきていることが窺える。このような利用件数の低迷や行政相談制度の相談件数との比較を踏まえると、国税不服審査制度を利用しやすい「簡易」な救済制度と評価することには疑問符がつくことになる¹²⁾。

第2に、認容率についてみると、処理件数における一部取り消しを含めた取消件数は、5年間平均で異議申立てが約12.7%、審査請求が約15.7%となっている。この割合をどのように評価するかは判断の分かれるところであるが、他の不服申立制度と比較すると認容率が比較的高い状況にはある¹³⁾。しかし、その後に提起された租税訴訟において、国側が一部敗訴を含め敗訴した割合が全体の約12.7%であることを踏まえると、必ずしも認容率が高いとは言い得ないのではないかと考えられる。

第3に、不服申立ての処理期間についてみると、別表1及び別表2に示すとおり、異議申立て及び審査請求の年度内未済件数が約21.6%と42.1%に上っている。地方裁判所における行政訴訟事件では、約3割が6カ月以内に、約2割が1年以内に終了している状況¹⁴⁾と比較すると、国税不服審査制度は「迅速」な救済制度とも言い難い。

このような運用状況を踏まえるとき、「簡易迅速かつ公正な権利救済制度」としての実効性の確保に向けた、国税不服審査制度の改革が要請されるところである。

(3) 国税通則法整備法案の概要と問題点

国税不服審査制度は、行政不服審査法の改正に伴う整備法としての国税通則法整備法案（以下、「税通法整備法案」という。）により大幅な見直しが予定されている。前述のごとく、今般の行審法案の骨子は、①審査請求への一元化等による不服申立手続の簡素化、②審理員制度と行政不服審査会の導入などによる審理の客観性・公正性の確保、③標準審理期間の設定、

審理手続の計画的な遂行による審理の迅速化等である。そこで、これらの改正骨子に対応する税通法整備法案の改正点、①再調査請求制度の導入、②審理手続における客観性・公正性の確保、③標準審査期間と計画的な審理、の関連条文を検討する。

その際、行政不服審査法改正に伴う関係法令の整備法に関して、「最終報告」は、「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。」(同53頁)と述べているが、「改正行審法と同等又はそれ以上の水準の内容」という基準を、改正の方向性の基軸に据えるべきである¹⁵⁾。

第1の、異議申立てに代わる再調査請求制度の導入について、現行制度では、租税に関する法律に基づく処分で、税務署長等の行った処分に不服がある者は、原処分庁である税務署長等に対して異議申立てをすることができる(税通75条)。また、税務署長がした処分で、その処分に係る事項に関する調査が、国税局または国税庁の職員によってされた旨の記載がある書面により通知された場合は、当該行政機関の長がその処分をしたものとみなして、国税局長または国税庁長官に対して異議申立てをすることができる(同条2項)。

行審法案では、不服申立制度を審査請求に一元化するのであるが、例外として法律に処分庁に対する再調査の請求をすることができる旨の定めがあるときは、「異議申立て」を「再調査の請求」に変更することが認められている(行審法案5条)。この例外として、国税不服審査制度では、国税に関する処分について、従来の「異議申立て」を「再調査の請求」に変更している(税通法整備法案75条)。ただし、この変更については、名称の変更に止まるもので、従来の異議申立ての基本構造に変化はないとされる¹⁶⁾。税務行政の分野において、これまで異議申立てが納税者の権利救済制度と

して一定の機能を果たしてきたことを踏まえると、異議申立ての廃止は、権利救済制度の充実という改正趣旨に逆行することになりかねない。そこで、税通法整備法案は、行審法案が例外的な制度として定める再調査請求を置くことにしたのである。

再調査請求の申立期間は、従来の異議申立期間が「処分があったことを知った日から2月以内」と定められていたのを「3月以内」に延長した上で、この申立期間を徒過した申立ての要件を「やむを得ない理由」から「正当な理由」があるときに変更し、その要件を緩和している。(税通法整備法案77条1項)。他方、これまで異議申立てについての決定がない場合、3月を経過しなければ審査請求への移行が認められなかったのを、2月に短縮している(税通法整備法案75条5項)。

不服申立期間を制限する理由は、国民の権利利益の救済を図るという要請と、行政処分の効果ないし行政上の法律関係を早期に安定させるという要請との調和を図ることにあるとされる¹⁷⁾。これらの改正は、不服申立ての機会を拡充する方向への改正であり、国民の権利利益の救済等に資するものとして、肯定的に受け止められている¹⁸⁾。

なお、審査請求については、従来の異議申立前置と同様に再調査請求前置主義を原則とすることが維持されている(税通法整備法案75条3項)。この点、再調査請求制度そのものを置くことについてはあまり異論がみられない。例えば、国税不服審査制度の改正に対する意見において、日本弁護士連合会及び日本税理士連合会は「再調査請求」制度を採用すべきと主張している。しかし、審査請求手続に再調査請求前置主義を採用することについては批判的な見解が多くみられ、これを廃止して、納税者の選択に委ねるべきであるとしている¹⁹⁾。

また、これまでと同じく、租税訴訟に不服申立前置主義が維持されているが、このような不服申立前置主義は、租税訴訟において、この前置を欠くことや申立期間の徒過によりたとえ実体的に違法な処分であっても訴訟で取消しを求める途を閉ざし、救済の機会を奪うことになりかねない。租

税訴訟による権利救済機能を考慮すると、租税訴訟における不服申立前置主義は廃止し、納税者の自主的判断に委ねる手続を採用すべきであろう。

第2の、審理手続の客観性・公正性を確保するための手続保障であるが、行審法案では、審理員による審理及び行政不服審査会の諮問手続が新たな制度として設けられている。

そこで、審理員による審理についての関連条文をみると、現行国税不服審査制度では、一般の行政分野の審査請求手続とは異なり、国税不服審判所という特別の機関が設置され、すでに行審法案の条文に該当するところの担当審判官に関する規定も置かれている（税通94条）。そのため、税通法整備法案では、これに追加して、規定されていなかった担当審判官についての除斥規定が新設されている（税通94条2項）。

次に、行政不服審査会への諮問手続であるが、行審法案は、裁決に当たり行政不服審査会への諮問を義務付けている。この審査会等への諮問手続の導入は、今般の行審法案の目玉の一つと位置付けられているもので、その目的は、法令解釈に関する行政庁の通達に拘束されることなく違法又は不当な処分等について調査審議して、国民の権利利益の救済に係る手続保障の向上を図ることにあるとされている。

行審法案を受けて、このような制度を国税不服審査制度に導入するかどうかが目玉されていた。しかし、税通法整備法案には、この諮問手続制度が盛り込まれなかった。その理由は、国税不服審査制度においては、執行機関から独立した第三者的審査機関として国税不服審判所が設置されており、行政不服審査会への諮問は不要と判断されたためである。財務省は、「国税不服審査制度は、最終報告がいう「法律の定めにより第三者機関が審理に参与している場合」に該当するので、審議会等への諮問手続の対象としない」と説明している。

しかし、国税不服審判所の第三者性については、評価の分かれるところである²⁰⁾。

国税不服審判所は、公正手続の観点から執行機関（租税の確定と徴収に

あたる租税行政庁）と裁決機関とを分離することを基本理念として、1970年の国税通則法の改正により、審査請求に対する裁決機関として設けられた（税通78条1項）。国税不服審判所は、国税庁に付置され、国税不服審判所長は、財務大臣の承認のもとに、国税庁長官により任命される（通則法78条2項）。また、国税不服審判所は、組織的には国税庁の一部であるが、その審査裁決権は国税不服審判所長が有するとされ、その権限行使に独立性が認められているとされる²¹⁾。

ただし、特定の場合には、国税庁長官の指示権が認められている。すなわち、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、又は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、予めその意見を国税庁長官に申し出なければならず（税通99条1項）、国税庁長官は、この申し出があったときは、国税不服審判所長に対して指示をするが、国税不服審判所長の意見が審査請求人の主張を認容するものであり、かつ、国税庁長官が国税不服審判所長の意見を相当と認める場合を除いて、国税審議会の議決に基づいてこれをしなければならないとされる（同条2項）。この国税庁長官の指示権は、税務行政の統一性の確保の必要という純粋に技術的な理由から認められた権限であるとする。

国税不服審判所の独立性についてみると、現行の国税不服審判所が行政組織上「国税庁の特別の機関」と位置付けられ、国税庁の内部組織となることや上述の国税不服審判所長への国税庁長官の指示権の存在などを考慮すると、国税不服審判所を第三者機関と評価することは困難である。加えて、国税不服審判所長は、国税局長に代わる「審査庁」であって、第三者の諮問機関である「行政不服審査会」とは大きくその性格を異にする機関である。以上のことを踏まえると、国税に関する審査請求における審査庁たる国税不服審判所長は、裁決に当たって、他の行政分野と同様、行政不服審査会への諮問を行うべきであろう²²⁾。この諮問手続を盛り込まなかった税通法整備法案は、行審法案と同等の水準を超える制度を保障している

とは評価できないことになる。

また、行審法案と同じく、対審的構造で公正に審理するため、口頭意見陳述制度が導入されている。すなわち、審査請求人の申立てがあった場合には、担当審判官は、当該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（税通法整備法案95条の2第1項）。また、口頭意見陳述は、担当審判官が期日及び場所を指定し、すべての審理関係人を招集して行う（同条3項）。さらに、口頭意見陳述に際して、申立人は、担当審判官の許可を得て、審査請求に係る事件に関し、処分庁等に対して質問を発することができる（同条2項）。また、審理関係人への質問については、すでに行審法案35条と同一の規定が存在することから、「参加人」の申立てを追加する改正となっている。（税通法整備法案97条）。したがって、担当審判官は、審理を行うため必要があるときは、審査請求人又は参加人の申立てにより、又は職権で、審査請求人等に質問することができる。

上記のように、口頭意見陳述において、現行法では認められていない処分庁への発問権やすべての審理関係人の立会など、対審的手続に接近する改正となっている点は評価することができよう。

ただし、この口頭意見陳述に関しては、行審法案の規定と同様に、申立人が処分庁等に対し質問をする場合には、審判官の許可を得て行わなければならないこと（税通法整備法案95条の2第2項）、また、質問に対する処分庁等の回答義務が明示されていないこと、さらには、処分庁等の出頭義務が明定されていないこと（同条第3項）などは、対審的な審理手続の充実の観点から改善すべき問題点として指摘できる。

第3に、簡易・迅速かつ公正な審理の実現のため、税通法整備法案には、行審法案の趣旨を受けて、同法案と同様の標準審査期間及び計画的な審理に係る規定が置かれている（税通法整備法案77条の2、92条の2）。

すなわち、標準処理期間は、行政手続法6条の定めに対応するもので、「審理の遅延を防ぎ、審査請求人の権利利益の救済を図る観点から」（「最終報告」15～16頁）導入されている。そこでは、不服申立てを審理する行政

庁（税務署長，国税局長，国税不服審判所長）に，標準審理期間を設定する努力義務及び設定した場合の公表義務が課されている（税通法整備法案77条の2）。

計画的な審理については，審理関係人及び担当審判官は，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とされている（税通法整備法案92条の2）。また，審理すべき事項が多数又は錯綜しているなど事件が複雑であることなどの事情により，迅速かつ公正な審理を行うため，口頭意見陳述，証拠書類等の提出及び審理のための質問，検査等の審理手続を計画的に遂行する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，申立てに関する意見の聴取を行うことができると規定する（税通法整備法案97条の2）。そして，審理関係人が遠隔地居住等の場合での電話による手続（同条2項）や審理手続終結の予定時期の審理関係人への通知を定める（同条3項）。

このような標準審査期間及び計画的な審理に関する定めが規定されたことにより，簡易・迅速かつ公正な審理の実現が期待されるところである。

しかし，この手続についても，審判官の許可などが定められており，口頭意見陳述の手続と同様の問題点が指摘できる。

4 むすびにかえて

今般の国税通則法改正を検討する際の重要な視点は，前述したように，個別法で認めていた特例について，「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」（「最終報告」53頁）を行うことである。

このような観点からすれば，上記のとおり，通則法整備法案は，第1に，現行の異議申立てを手続的保障のレベルが高い審査請求に一元化するという構想を採用せず，従来の異議申立制度を「再調査請求」制度として存置

し、しかもそれを審査請求前置としていること、第2に、審理の客観性・公正性を確保するため、行審法案に盛り込まれた「行政不服審査会」（第三者機関）の制度を導入せず、これまでと同様に国税不服審判所を審査請求に対する裁決機関として存置していること、第3に、計画的な審理の遂行の面で、行審法案を適用するなど手続的整備を図るものの、なお、口頭意見陳述における審判官の許可など対審的手続の保障に不十分さを残していることが指摘できる。

これらの点を考慮すると、税通法整備法案が、行審法案と「同等又はそれ以上の水準の内容」となる改正として、「最終報告」の趣旨を実現する内容となっていると評価することはできないであろう。

とりわけ、行政不服審査会への諮問手続が盛り込まれなかったことについて、「今回の改正は一番重要な部分を維持して、表面的に行政不服審査法の改正を受け入れたに過ぎない。たしかに、半歩前進するかもしれないが、一般行政分野が二歩進んだために、一般行政分野よりも遅れた行政分野、したがって、行政分野の中で最も遅れた分野に後退してしまうのである。一番大事な点が欠落している」との批判もみられるところである²³⁾。

国税不服審査制度の改正については、簡易・迅速かつ透明・公正な制度を構築する上で、上記の問題の解決に加え、通則法第99条や行政手続法の除外規定の改廃など幅広い検討が必要となる問題が多く残されている。これらの検討は今後の課題としたい。

注

- 1) 金子宏『租税法（第13版）』（弘文堂、2008年）745頁以下、田中二郎『租税法（第3版）』（有斐閣、1990年）340頁以下参照。
- 2) 国税不服審査制度改正の関係文献は多数存在するが、最近の文献として、三木義一「国税不服審査制度改革の意義」税務弘報56巻9号（2008年）10頁以下、水野武夫「行政不服審査法改正と国税不服申立制度の改革」税理51巻10号（2008年）31頁以下、岩崎政明「国税不服審判への行政不服審査法改正の影響」ジュリスト1360号（2008年）17頁以下等、参照。
- 3) 改正行政事件訴訟法と税務訴訟の関係については、水野武夫「行政訴訟改革と

税務訴訟」税法学551号（2004年）113頁以下参照。

- 4) ところで、今般の不服審査制度改革論議の端緒となったのは、1996年の事後救済制度調査研究委員会による「事後救済制度に関する調査研究報告書」（ジュリスト1137号（1998年）159頁以下参照）である。この報告書で提示された見直しの課題や、不服申立ての一段階化、第三者機関の設置、審理の対面審理構造化といった改革構想は、その後の改革案に引き継がれている。
 - 5) 行政不服審査法改正については、多くの文献が存在するが、さしあたりここでは、ごく最近の文献として、福家俊朗＝本多滝夫編『行政不服審査制度改革』（日本評論社、2008年）、宇賀克也「行政不服審査法・行政手続法改正の意義と課題」ジュリスト1360号（2008年）2頁以下、越智敏裕「行審法改正の意義と課題—不服審査制度ユーザーの視点から」自治研究84巻3号（2008年）3頁以下、小早川光郎「行政不服審査制度の意義と課題」行政不服審査実務研究会（小早川光郎＝曾和俊文＝稲葉馨＝高橋滋）『行政不服審査の実務』（第一法規、2008年）3頁以下、高橋滋「行政不服審査制度検討会最終報告の概要—検討会における議論を振り返って」自治研究84巻2号（2008年）15頁以下、同「法改正に伴う地方公共団体への影響」前掲『行政不服審査の実務』15頁以下、参照。
 - 6) なお、現行法では、上級行政庁のない行政庁が行った処分に対して不服を申し立てるのは異議申立てであるが、改正後は審査請求となる。つまり、「審査請求」の定義自体が変わるわけで、現行法と改正法では、同じ審査請求でも中身が違う部分があることに注意が必要となる。
 - 7) 整備法では、新法に基づき設置される行政不服審査会に情報公開・個人情報保護審査会を統合し、情報公開・個人情報保護審査会設置法（平成15年法律第60号）を廃止することが提案されている。
 - 8) 本多滝夫教授は、今回の改正について、「①審理手続の公正さは格段に高められ、今回の改革の大きな成果だといえる。しかし、その実効性をどのように確保するかが今後の課題である。②不服審査制度全体において公正さの確保の要請と簡易迅速性の確保の要請とのバランスをどのように図るかがなお問題として残されている。③権利利益の救済機会はある程度拡大されているが、従来の行政争訟制度の基本的な枠組みを維持するものととどまり、不服審査制度改革に求められた現代的な課題について十分な対応措置が施されていない。④不服審査制度にある権利利益救済機能が行政手続において十分に代替されていない。」と評価している（本多滝夫「行政不服審査制度改革」前掲『行政不服審査制度改革』18頁）。
- なお、現行の行政不服審査制度の運用状況に関する文献として、宮崎良夫『行政争訟と行政法法学（増補版）』（弘文堂、2004年）97頁以下、小日向健一「行政庁に対する不服申立ての現状」季刊行政管理研究106号（2004年）74頁以下、参照。
- 9) 周知のとおり、青色申告書に係る更正その他については、みなし審査請求が認められている（税通89条1項）。
 - 10) 最判昭和49年7月19日民集28巻5号759頁等参照。

- 11) このような理由は、私人が救済上の受けるメリットではなく、利益を受けるのは行政機関、裁判所という国家機関の側にあるとして、不服申立前置主義には問題があると指摘されている（塩野宏『行政法Ⅱ（第4版）』（有斐閣、2005年）11頁）。
- 12) 行政不服審査法に基づく不服申立ての状況についてみると、国税通則法関係の不服申立ては異議申立ての件数では最多の件数、審査請求では社会保険関係に次ぐ件数となっている（総務省「平成18年度における行政不服審査法等の施行状況に関する調査結果—国の行政機関における状況—」（2008年10月））。しかし、行政相談受付件数と比較すると不服申立件数の少なさが指摘できる。
- 13) 2002（平成14）年度における異議申立について、情報公開法関係、国税通則法関係以外のものの認容率は約7%である（行政不服審査研究会「行政不服審査制度研究報告」（2006年3月）3頁参照）。
- 14) 松本敦司「『行政不服審査制度研究報告』について」自治研究82巻10号（2006年）109頁。
- 15) ただし、今般上程されている国税通則法の改正は、同法独自の改正ではないことに留意する必要がある。つまり、この改正は、行審法改正に伴う整備法による改正の性格を持つので、行審法改正の枠組から逸脱するような改正は、整備法による改正の下では許されないことになる。例えば、国税通則法1条に納税者の権利憲章を定める規定を置くべきとする意見が従来から主張されているが、それは行審法改正の枠外となるので、今回の改正の対象とはならない。
- 16) 基本的変更がないと指摘するものに、原木規江「再調査の請求、審査請求への見直しと不服申し立てへの活かし方」税理51巻10号（2008年）39頁以下、富田光彦「異議申立ての廃止と再調査請求の創設」税務弘報56巻9号（2008年）21頁以下、参照。
- 17) 志場善徳郎＝荒井勇＝山下元利＝茂申俊共編『国税通則法精解（平成19年度改訂）』820頁（大蔵財務協会、2007年）参照。
- 18) しかし、2004年の行政事件訴訟法改正により、出訴期間がこれまでの「3箇月」から「6箇月」に延長されたこと（行訴14条1項）と比較すると、今回の延長は小幅なもので、出訴期間と同様に6箇月へ延長すべきであるとの見解が主張されている。
- 19) 日本弁護士連合会「行政不服審査法改正に伴う国税不服審査制度改革についての意見書」（2007年11月5日）2頁、日本税理士連合会「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」（2007年12月26日）2頁。これに対して、岩崎政明教授は、再調査請求前置制度について、「課税処分・徴収処分の件数の多さを考慮すると、審査請求の迅速化を進め、かつ納税者に対する納付付与機能と紛争の訴訟前解決機能を充実されるためには、再調査請求前置制度が必要であると主張される（岩崎・前掲「国税不服審判への行政不服審査法改正の影響」ジュリスト1360号（2008年）19頁）。
- 20) 国税不服審判所の問題点については、さしあたり、国税不服審判所編『国税不

川内：国税不服審査制度改正についての一考察

服審判所の現状と展望』（判例タイムズ社，2006年），都築巖「納税者の権利救済機関としての国税不服審判所の現状について」税務事例39巻6号（2007年）28頁以下，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」前掲『行政不服審査制度の改革』189頁以下等，参照。

- 21) 金子・前掲書748頁以下参照。
- 22) 日本弁護士連合会及び日本税理士連合会は，行政不服審査会への諮問が必要であるとの見解を示している（日本弁護士連合会・前掲「意見書」6～7頁，日本税理士連合会・前掲「意見」6～7頁）
- 23) 三木・前掲論文・14頁。

（2008年10月31日稿）