

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

神 川 和 久

〔 税 務 大 学 校 〕
〔 研 究 部 教 育 官 〕

要 約

1 研究の目的

近年の司法制度改革及び行政改革等の諸改革の動きとあいまって、国民にとって利用しやすい司法制度及び行政サービスの向上等といった視点から、行政事件訴訟法が抜本的に改正されるとともに行政手続法も見直しが行われたところである。

一方、昭和 38 年に制定された行政不服審査法は、40 年を経過した現在までの間、実質的な見直しがなされていない。そこで、現在総務省が中心となり行政不服審査法の抜本的な見直し、例えば、不服申立ての基本構造の簡素化、客観的かつ公正な審理の実現、審理の迅速化のための措置など行政不服審査制度の根本が議論されており、本年 4 月に「行政不服審査制度検討会中間とりまとめ—行政不服審査制度改正の方向性と骨子—」が公表されたところである。

この議論に基づき行政不服審査法が抜本的に改正されることとなれば、行政不服審査法と規定の多くを共有する国税通則法及び税務行政に与える影響も少なくないと思われる。

よって、現在示されている行政不服審査法の具体的改正の議論等を踏まえ、国税通則法の見直すべき点及び税務行政に与える影響並びにその対応策等を考察することを目的とする。

2 研究の概要

(1) 我が国の行政争訟制度における国税に関する不服申立制度の位置付け

我が国における行政権は、明治憲法以来一貫して司法権から独立した地位を有し、常に一定の距離を保ち続けてきたといえるであろう。その理由は、明治以降の殖産興業等の推進、あるいは戦後の経済復興及び高度の経済成長を推進するという政策目的のもとで、行政権の自由な活動を保障するためであった。また、複雑・専門化する行政権の行使について、はた

して専門的知識の乏しい裁判官が適正な判断を下すことができるかといった懸念もあった。

一方、国税に関する不服申立制度は、その沿革において、一般法である「訴願法」や「行政不服審査法」の影響を受けつつも、独自の制度を形成してきた。その理由は、国税に関する法律に基づく処分が①大量、反復、回帰的であること、②その多くは金銭に関する処分であるため早期に確定させる必要があること、③事実認定に関する争いが多く、その判断に当たっては専門技術的判断を要することなどの特異性が挙げられる。この国税に関する不服申立制度は、簡易迅速に納税者の権利を救済する機能を有し、また、訴訟に至る前のスクリーニング機能や税務行政の統一性を確保する機能を果たしてきたといえるであろう。

(2) 行政不服審査制度の見直しの視点

近年における様々な規制緩和と制度改革の根底に流れるものは、憲法に謳われる個人の尊重及び権利の保護である。そして具体的には、自由で公正な市場経済・社会の実現のために行政の事前規制を極力排除するとともに、行政の意思決定等の手続の透明化及び行政判断の適正性の向上を求める。また、それらを担保する手段として「法の支配」という概念により、行政に対する司法のチェック機能を充実・強化し、国民の権利救済の向上に軸足を置いた司法制度改革を推進する。

この「法の支配」の理念は、法をもって行政権の恣意的行使を抑制することである。

これは、行政権の行使の当否について、すべて司法判断を求めることを前提とするものではなく、行政部内においてその恣意的行使を抑制し、行政の範囲内で国民の不当に侵害された権利についての救済を求めうる制度が存在することは、立法政策上当然に認められるべきことであり、そのために行政不服審査制度が存在するのである。

このような観点から、行政の範囲及び専門性が拡大する今日において、行政不服審査制度の充実が求められるのである。

(3) 具体的改正議論の検討

イ 審理段階の簡素化

国税に関する法律に基づく処分は、上記(1)で述べた特異性を有するため、不服申立前置を採用するとともに、原則として「異議申立て」と「審査請求」の二段階の審理構造を採る。

処分をした行政庁に対する異議申立ては、処分庁自ら処分内容を再度見直すという機能を有し、国税不服審判所に対する審査請求は、第三者的機関によって、公正な審理手続に基づき迅速かつ適正な判断を下すという機能を有する。これら二段階の審理を経ることで、行政段階で適切な権利救済を図るとともに、訴訟に至る前に争点を明確化するというスクリーニング機能を有する。加えて、行政の統一という観点から、「異議申立て」と「審査請求」に対する決定または裁決を通して国税当局の最終判断を示すことにより行政の適正な運営を確保するという意味においても重要であると考えられる。これらの現状を踏まえると、国税に関する不服申立てについては、引き続き二段階の審理構造及び不服申立前置を維持すべきと考える。

ロ 客観的かつ公正な審理の実現

審査請求における審理を客観的かつ公正なものとし、審査請求人の手続的権利の保障を充実させるべく対審構造の導入や書類の閲覧制度の拡充などが検討されている。

国税不服審判所における審理手続は、審判官が主体的に調査審理を行うなどの職権主義により、税に関する知識の乏しい納税者をサポートするとともに、納税者と原処分庁の双方から主張を聞くことによって争点を明確にし、適正かつ迅速な解決に寄与していると考えられる。

審査請求人の手続的権利保障という視点にのみ偏重することは、簡易迅速性が後退するといった弊害が懸念される場所である。

しかしながら、必ずしも迅速な処理のみを求めるだけではない審査請求人も存在するなど審査請求人のニーズの多様化も見られることから、

担当審判官の主体的な判断により、可能な範囲内で審査請求人の要求に応じる努力をすべきであろう。

もっとも、閲覧を求めうる書類の範囲については、「第三者の利益を害するおそれがある」、または「税務執行上の秘密にふれる」場合など一定の制限があることから、閲覧の可否の判断に当たっては、情報公開等との対応等を参考にしつつ、整合性のとれた対応をしなければならないであろう。

ハ 不服申立人適格の範囲の拡大及び不服申立期間の延長

国民の権利利益の保護の機会を充足させる趣旨で、行政事件訴訟法が改正されたことを踏まえ、行政不服審査制度においても不服申立適格の範囲の拡大の可能性及び不服申立期間の延長が検討されている。

最近の最高裁判決において、第二次納税義務者に対して不服申立適格を認めるとの判断が示されたが、この趣旨を踏まえると、連結確定申告に係る更正処分について、連結子法人にも不服申立適格を認めると解することも可能であろう。また、経済取引が多様化、複雑化する中で、様々な事業体や信託に対する課税関係において、不服申立適格の範囲がどの程度広がりを持ちうるのかといった検討も今後必要ではないかと思料する。

一方、不服申立期間を現行の60日（行政不服審査法14条1項）から3ヶ月ないし6ヶ月に延長すべきとの議論については、国税の法律に基づく処分は、大量・反覆・回帰的であることに加え、主に金銭に関する処分であり、これを長期間不確定な状態に置くことで、納税者又は利害関係人等に不必要な経済的負担等を負わせることにもなりかねないことから、不服申立期間を延長することは、かえって納税者の不利益となることが懸念されるため、慎重であるべきである。

3 結論

国税に関する法律に基づく処分は、典型的な行政処分であり、これに対す

る不服申立ては、行政処分に対する不服申立ての中心を占めてきた。一方で、時代とともに行政が多様化、複雑化すると、大量・反覆・回帰的であるなどの特異性を有する国税に関する法律に基づく処分は、他の一般的な行政処分と一線を画することとなる。ゆえに、これに対する不服申立てについては、様々な意見を集約しつつ国税通則法においてほぼ自己完結的な規定を有することとなった。現行の国税通則法の不服申立てに関する規定及び手続の運用状況を見ると、制定から一度も本格的な見直しがなされたことがない行政不服審査法よりも半歩ほど先んじているといっても過言ではないであろう。

今般の行政不服審査法の改正議論は、公正な制度と手続的保障の確立を主眼としつつ、行政不服審査制度の最大の利点である簡易迅速な権利救済とのバランスをどのように図るかということである。

近年、国税に関する不服申立制度は、「迅速な解決」に重点を置き、争点整理表の導入など様々な取組みがなされた結果、一定の効果を上げている。今後は、さらに今般の行政不服審査法の改正の目的の一つである「申立人等の手続保障の拡充」という要求にも応えなければならないのである。

国税に関する不服申立ての処理は、「審査事務の手引」等の各種手引書（事務運営指針）に定められた納税者の権利保護を重視した慎重かつ詳細な規定に基づき実施されている。国民の権利保護及び手続の透明性の向上の要請にこたえるためには、各種手引書レベルの手続規定を必要に応じて法令レベルに規定することを検討すべきかもしれない。少なくとも、現行の各種手引書による不服申立てに関する手続は、積極的に公表されるべきであろう。そうすることによって、国税に関する不服申立てがどのような手続で審理されるのか、また、どのような権利が与えられているのかといった情報が不服申立人に開示され、不服申立人の審理への積極的な参加を促し、迅速な解決に資するとともに、適正な税務行政が確保されうるのではないだろうか。

目 次

はじめに	279
第1章 我が国の行政争訟制度の沿革	281
第1節 明治憲法下	281
1 行政裁判所の設置	281
2 行政裁判所の特色	281
3 行政裁判所の設置理由	282
4 訴願法の制定	283
5 訴願前置を定める理由	284
6 行政争訟制度に対する批判	285
第2節 現行憲法下	286
1 行政裁判所の廃止	286
2 行政事件訴訟特例法の制定と問題点	286
3 行政争訟制度の見直し	287
第3節 国税における争訟制度	292
1 明治憲法制定前の一般規定	292
2 個別税法における不服申立て等の規定	293
第4節 小括	311
第2章 近年における様々な改革の流れの中で	312
第1節 規制緩和について	312
1 戦後の規制緩和の背景	312
2 1990年代以降の規制緩和	313
第2節 行政改革について	315
1 行政改革の背景	315
2 行政の在り方	315
3 行政審判庁構想	316
第3節 司法制度改革について	317

1	司法制度改革の位置付け	317
2	具体的措置	319
3	「法の支配」と「司法権の限界」について	320
第4節	小括	323
第3章	行政不服審査制度改正議論を踏まえた	
	国税に関する不服申立制度の具体的検討	325
第1節	検討の視点	325
1	行政不服審査制度の見直しの背景	325
2	国税に関する不服申立制度の検討の必要性和その視点	326
第2節	各論	326
1	不服申立ての種類の一元化と審理の一段階化	326
2	客観的かつ公正な審理の実現	330
3	審理の迅速化のための措置	341
4	不服申立適格	345
5	不服申立期間	348
第3節	小括	351
第4章	納税者の権利利益の救済制度の向上に向けて	354
第1節	公正な手続	354
1	行政不服審査制度における公正	354
2	公正な手続の実現に当たって	355
第2節	行政部内の機関であることの意義	356
第3節	小括（簡易迅速と公正な権利保護手続の調和）	358
	おわりに	361

はじめに

近年の司法制度改革及び行政改革等の諸改革の動きとあいまって、国民にとって利用しやすい司法制度及び行政サービスの向上等といった視点から、行政事件訴訟法が抜本的に改正されるとともに行政手続法も見直しが行われたところである。

一方、昭和38年に制定された行政不服審査法は、40年を経過した現在までの間、実質的な見直しがなされていない。そこで、総務省から抜本改正に当たっての具体的検討を委託された学識経験者からなる「行政不服審査制度研究会」（座長：小早川光郎東京大学教授）により、平成18年3月「行政不服審査制度研究報告書」（以下「報告書」という。）が公表されたところである。

また、上記報告書を受け、現在総務省が中心となり行政不服審査法の抜本的な見直し、例えば、不服申立ての基本構造の簡素化、客観的かつ公正な審理の実現、審理の迅速化のための措置など行政不服審査制度の根本が議論されており、当該改正が成案となれば、行政不服審査法と規定の多くを共有する国税通則法及び税務行政に与える影響も少なくないと思われる。

よって、現在示されている行政不服審査法の具体的改正の議論等を踏まえ、国税通則法の見直すべき点及び税務行政に与える影響並びにその対応策等を次の点から考察する。

第一章においては、我が国の行政争訟制度の沿革を概観するとともに、国税に関する法律に基づく処分に対する不服申立制度（以下「国税に関する不服申立制度」という。）の変遷をたどり、現行の行政不服審査制度における国税に関する不服申立制度の位置付け及びその意義を考察する。

第二章においては、行政不服審査制度の見直し議論の背景にある司法制度改革、行政改革、規制緩和等の諸改革の視点を確認することで、行政不服審査制度の見直しの視座を考察する。

第三章においては、行政不服審査法の具体的な改正議論を踏まえ、国税に関する不服申立制度にどのような影響を及ぼすか、また、いかなる点を見直すべ

きか考察する。

第四章においては、納税者の権利利益の救済制度のあるべき方向性を考察する。

第1章 我が国の行政争訟制度の沿革

第1節 明治憲法下

1 行政裁判所の設置

我が国は、1889年（明治22）2月11日に大日本帝国憲法（以下「明治憲法」という。）を公布し、翌年11月29日の施行をもって近代的法治国家としての第一歩を踏み出した。

この明治憲法下における行政争訟制度⁽¹⁾は、司法裁判所とは別に「行政裁判所」が設置されたところに大きな特色を有する。

明治憲法61条は「行政官庁ノ違法処分ニ由リ権利ヲ傷害セラレタリトスルノ訴訟ニシテ別ニ法律ヲ以テ定メタル行政裁判所ノ裁判ニ属スヘキモノハ司法裁判所ニ於テ受理スルノ限ニ在ラス」と定め、行政訴訟のすべてが行政裁判所に属する⁽²⁾こととし、行政裁判法（明治23年6月30日法律第48号）をもって行政裁判所の組織及び権限並びに手続を定めた⁽³⁾。

2 行政裁判所の特色

明治憲法に定められた行政裁判所は、主に次の特色を有する。

① 東京の一箇所にのみ設置され、かつ、一審制であった⁽⁴⁾。

- (1) 「行政争訟制度」とは行政訴訟及び不服申立制度の総称の意味で用いる。
- (2) 違法な行政処分による損害賠償又は損失補償の訴訟は、司法裁判所の管轄とされた。
- 「行政裁判所ハ損害要償ノ訴訟ヲ受理セス」（行政裁判法16条）。
- (3) なお「行政手続ニ関シ此法律ニ規程ナキモノハ行政裁判所ノ定ムル所ニ依リ民事訴訟ニ関スル規程ヲ適用スルコトヲ得」（行政裁判法43条）と定められており、具体的手続の多くは司法裁判所における民事裁判と共有する。
- (4) 「行政裁判所ハ之ヲ東京ニ置ク」（行政裁判法1条）、「行政裁判所ノ裁判ニ対シテハ再審ヲ求ムルコトヲ得ス」（行政裁判法19条）と規定されており、これは、「恐く日本の行政裁判制度が其の創立の初に於いて最も多くオーストリアの制度の影響を受けたことに、其の原因を有つて居る結果であらうと推測せられる。」とされる。美濃部達吉『行政裁判法』40頁（千倉書房、1929）。

- ② 憲法上は司法機関ではなく行政機関であるとの位置付けであるものの、内閣又は各省大臣の指揮監督から独立していた。
- ③ 行政裁判所長官及び評定官（行政裁判官）には、30歳以上で5年以上高等行政官の経験がある者⁽⁵⁾もしくは裁判官が任命された。
- ④ 訴訟事項は概括列記主義であった⁽⁶⁾。
- ⑤ 訴願前置を採用した。
- ⑥ 出訴期間を処分又は裁決の日から60日以内と制限した。
- ⑦ 口頭弁論主義を採用した。
- ⑧ 審理は総額主義であった⁽⁷⁾。

3 行政裁判所の設置理由

明治憲法が行政事件に関する訴訟について、その審理を行政裁判所に担わせた理由は、『帝国憲法皇室典範義解』において大略次のように記されている

-
- (5) 行政裁判官は、高等行政官との兼任が認められていた。その理由は、「是は行政裁判官が不羈独立であるべきことから言つて、不当の嫌を免れぬものであるが、初には主として適當の人を得ることの困難から認められたものであり、今日ではその理由は最早失はれたけれども、経費の都合から尚維持せられて居るものと想像せられる。」とされる。美濃部・前掲注(4)『行政裁判法』41、42頁。
 - (6) 「行政庁の違法処分に関する行政裁判の件」（明治23年10月10日法律第106号）において、次のとおり定められていた。

「法律勅命ニ別段ノ規程アルモノヲ除ク外左ニ掲グル事件ニ付行政庁ノ違法処分ニ由リ權利ヲ毀損セラレタリトスル者ハ行政裁判所エ出訴スルコトヲ得

 - 一 海關稅ヲ除ク外租稅及手数料ノ賦課徵收ニ關スル事件
 - 二 租稅滯納処分ニ關スル事件
 - 三 營業免許ノ拒否又ハ取消ニ關スル事件
 - 四 水利及土木ニ關スル事件」。
 - (7) 「所得金額に関する訴えに於いて裁判所が当事者の申立に拘束せられるのは、唯其の金額にあるのであって、其の内訳に在るのではない。内訳は唯金額決定の理由に過ぎないのであるから、金額の決定高が原告の主張と被告庁の処分との範囲内に在る限りは、其の内訳に於いて或いは被告庁の算入しなかつたものを加へ或いは原告の主張しないものを削除したとしても、裁判所の審理権を越ゆるものではない。」と解されていた。美濃部・前掲注(4)『行政裁判法』249頁。

る⁽⁸⁾。

- ① 行政権は司法権から独立したものであり、司法権の監督を受けるものではない。
- ② 行政は専門技術性を有するため、行政の事務に精通した者に判断させるべきである。

このように、行政権への司法権の干渉を極力排除した意図は、近代的な国家へと脱皮を図る過程において、殖産興業等の政策目的を強力に推進するに当たって、行政の自由な活動を保障することが必要であったためであると考えられよう⁽⁹⁾。

4 訴願法の制定

上記のとおり、明治憲法下における行政訴訟は行政裁判所において取り扱われたのであるが、行政裁判法においては原則訴願前置⁽¹⁰⁾とされていた。

そこで、1890年（明治23）に訴願についての一般法として「訴願法」（明治23年10月10日法律第105号）が定められ、処分をなした行政庁の直接の上級行政庁に対する不服申立ての途が開かれた。

この訴願法は、行政裁判法と同様に申立期間を制限⁽¹¹⁾していたが、審理方法が原則書面審理主義⁽¹²⁾を採用した点において差異を有する。

(8) 伊藤博文『帝国憲法皇室典範義解』96、97頁（丸善、増補15版、1935）

(9) 『当時の我が国は、君主主義国家の維持、富国強兵政策、殖産興業、条約改正、自由民権運動といった動向を踏まえて、ドイツ型の行政国家の道を歩んだ。しかも、多くの国家体制がそうであったように、行政権を司法権から分離し、それによって行政権の自由な活動を保障したのであった。』とされる。田中館照橋『行政裁判の理論』291頁（信山社出版、1987）。

(10) 「行政訴訟ハ法律勅命ニ特別ノ規程アルモノヲ除ク外地方上級行政庁ニ訴願シ其裁決ヲ経タル後ニ非サレバ之ヲ提起スルコトヲ得ス」（行政裁判法17条）。

(11) 「行政処分ヲ受ケタル後六十日ヲ経過シタルトキハ其処分ニ対シ訴願スルコトヲ得ス

行政庁の裁決を経タル訴願ニシテ其裁決ヲ受ケタル後三十日ヲ経過シタルモノハ更ニ上級行政庁ニ訴願スルコトヲ得ス」（訴願法8条）

(12) 「訴願ハ口頭審問ヲ為サス其文書ニ就キ之ヲ裁決ス但行政庁ニ於テ必要ナリト認

また、行政訴訟と訴願との最も大きな差異は、行政訴訟が対象とする事件は法規の適用に関する事件に限られ、政策判断の当否の問題には及ばないが、訴願の対象となる事件は法律上の適法か否かのみならず、政策判断の当否にも及ぶ点である。つまり、「行政裁判所は唯行政行為の合法性を審理し判断するに止まり、其の合目的性を判断する権限を有しない。」⁽¹³⁾が、訴願においては上級行政庁に提起されるため処分の合目的性も審理できるのである。これは、「行政庁の違法処分に関する行政裁判の件」(明治23年10月10日法律第106号)において行政裁判を提起できる者を「行政庁ノ違法処分ニ由リ権利ヲ毀損セラレタリトスル者」と定めているが、訴願法においては「違法処分」を要件としていない点から導き出される⁽¹⁴⁾。

なお、訴願法においても行政訴訟と同様に提起できる事件が限定列举されていたが、様々な個別法による「異議申立て」等の訴願の途が開かれていた⁽¹⁵⁾。

5 訴願前置を定める理由

行政訴訟の提起に当たって訴願前置を定めたのは、一般的には①訴訟を提

ムルトキハ口頭審問ヲ為スコトヲ得」(訴願法13条)と定め、口頭審理も可能であったが、あくまでも審理庁の任意であり、関係者が権利として要求できるものではなかった。

(13) 美濃部・前掲注(4)『行政裁判法』52頁。

(14) もっとも「訴願であっても普通の行政庁でない府県参事会や特別の訴願審査会で審理する場合は、此の点においては行政訴訟と同様に、其の審理すべき範囲は、唯法規に適合するや否やの点にのみ止まるべきものである。」と解されている。美濃部・前掲注(4)『行政裁判法』53頁。

(15) 訴願事項については、訴願法1条において次のとおり定める。

訴願ハ法律勅令ニ別段ノ規定アルモノヲ除ク外左ニ掲クル事件ニ付之ヲ提起スルコトヲ得

- 一 租税及手数料ノ賦課ニ関スル事件
- 二 租税滞納処分ニ関スル事件
- 三 営業免許ノ拒否又ハ取消ニ関スル事件
- 四 水利及土木ニ関スル事件
- 五 土地ノ官民有区分ニ関スル事件
- 六 地方警察ニ関スル事件

② 其他法律勅令ニ於テ特ニ訴願ヲ許シタル事件

起する前に簡易な手続で救済を図ることが当事者の便宜に資すること、②行政裁判所の審理の前に、できるだけ審理を尽くし、行政庁の判断を適正ならしめること、③行政裁判所の負担をできるだけ軽減することといった理由からであるが、その最大の趣旨は、行政庁の処分が誤りである場合、その行政庁に誤りを改める機会を与えることであると考えられる⁽¹⁶⁾。

6 行政争訟制度に対する批判

明治憲法下における行政争訟制度は、行政裁判所に対する行政訴訟の提起に当たって、まず行政庁に対する訴願を経ることを要求していたが、この訴願制度は、一般法であるところの訴願法が列記主義を採用していたため、訴願事項が狭い範囲に限定されていた。また、多くの個別法により訴願も認められていたものの、申立期間や手続が区々であり、どのような場合にどのような手続をもって救済されるのか甚だ不明確であった。しかも、行政裁判所に訴訟を提起できる事件も、訴願法よりもさらに狭い範囲に限定されており、「行政訴訟の提起が適法であることを証明するためには、出訴権者は法律又は勅命による成文法上の根拠を提示しなければならなかった。もし法律勅命に規定のない事件であれば、不適法な行政訴訟として却下された。」⁽¹⁷⁾ため、国民の権利救済制度として十分な機能を果たすべくもなかったのである⁽¹⁸⁾。

(16) 美濃部・前掲注(4)『行政裁判法』56頁。

(17) 田中館・前掲注(9)『行政裁判の理論』287頁。

(18) 「明治憲法下の行政裁判制度は、形式的には、一応、近代法治国家の法制度を採用していたことができるが、実質的には違法行政に対する救済の途を閉ざしていた警察国家的裁判制度であったといえる。」と評される。田中館・前掲注(9)『行政裁判の理論』287頁。

第2節 現行憲法下

1 行政裁判所の廃止

1946年（昭和21）11月3日に公布され、翌年5月3日に施行された「日本国憲法」（以下、「憲法」という。）は、その76条において「すべて司法権は、最高裁判所及び法律の定めるところにより設置する下級裁判所に属する。」ことを宣言し、「特別裁判所の設置を禁止し、行政機関は、終審として裁判を行うことができない」と定めた。これにより行政裁判所が廃止され、行政訴訟は民事・刑事訴訟と同様に司法裁判所において三審制で争われることとなった。

このような「アメリカ流の法の支配の原理を採用した。」⁽¹⁹⁾とされる憲法の制定により、「従来の行政的統制を原理とする行政国家の建前を根本から変更し、司法的統制を根本原理とする司法国家主義を採るに至った。」⁽²⁰⁾と言われる。

2 行政事件訴訟特例法の制定と問題点

憲法施行に伴い行政裁判所及び行政裁判法等の行政裁判制度が廃止され、行政訴訟は司法裁判所において取り扱われることとなったことにより、その手続は原則として民事訴訟法によることとされた⁽²¹⁾。

その後「平野事件」⁽²²⁾を契機として、行政事件を民事事件と同様に取り扱

(19) 大浜啓吉「法の支配と行政争訟」『法治国家と行政訴訟』28頁（有斐閣、2004）。

(20) 雄川一郎『行政争訟の理論』9頁（有斐閣、1986）。

(21) 日本国憲法の施行に伴う民事訴訟法の応急的措置に関する法律（昭和22年法律第75号）により、処分取消訴訟の出訴期間の制限及び除斥期間について規定が設けられた。

(22) 昭和23年1月に平野力三衆議院議員が、内閣総理大臣より公職追放の覚書該当者として指定されたことに伴い、訴願を経ることなくこの指定の効力停止の仮処分を東京地裁に申請したところ、東京地裁は、指定無効の確認判決の本案確定にいたるまで、その発生を停止する仮処分決定を下した。

当時、連合国の占領管理下にあった日本において重要な占領政策の障害となると

うこの問題点が発生すると、行政事件の特殊性を考慮して、1948年（昭和23）7月に民事訴訟法の特例としての行政事件訴訟特例法（昭和23年7月1日法律第81号）が制定されることとなった。

しかしながらこの行政事件訴訟特例法は、短期間で制定されたこともあり、全文わずか12条の簡素で、かつその規定自体も不明確なものであった。また、同法も訴願前置⁽²³⁾とされたが、訴願法自体の見直しは放置されたため、明治憲法下における行政争訟制度の根本的な問題解決とはなりえなかった。

そのため、「全体として、不備欠陥の多い制度であるとの非難を免れず、解釈上幾多の疑問を残しているのみならず、個人の権利救済の実をあげる上にも障害の多い制度といわなければならなかった。」⁽²⁴⁾と評される。

3 行政争訟制度の見直し

上記のとおり、これまでの行政訴訟制度は個人の権利救済制度としては不十分であるとの理由から、昭和30年代に入って制度の抜本的な見直しの機運が急速に高まり、行政事件訴訟法（昭和37年5月16日法律第139号）及び行政不服審査法（昭和37年9月15日法律第160号）の制定にいたる。

以下では、従来の行政争訟制度の具体的問題点とその見直しに当たっての議論を概観する。

ともに、公職追放という行政処分について、民事訴訟法に基づく仮の救済を求めようかといった司法権と行政権との関係に関する問題も提起した。

- (23) 「行政庁の違法な処分の取消又は変更を求める訴は、その処分に対し法令の規定により訴願、審査の請求、異議の申立その他行政庁に対する不服の申立（以下単に訴願という。）のできる場合には、これに対する裁決、決定その他の処分（以下単に裁決という。）を経た後でなければ、これを提起することができない。但し、訴願の提起があつた日から三箇月を経過したとき又は訴願の裁決を経ることに因り著しい損害を生ずる虞のあるときその他正当な事由があるときは、訴願の裁決を経ないで、訴を提起することができる。」（行政事件訴訟特例法2条）。

- (24) 田中二郎「行政争訟制度の改正」法律時報34巻10号4頁。

(1) 訴願制度の改正

1890年（明治23）に制定されて以来約70年間一度も改正されることがなかった訴願法を含め、様々な個別法に定める行政庁に対する不服申立制度は、主に次のような不備・不統一を指摘されていた。

- ① 訴願法で定める「訴願」のほか、個別法で定める不服申立ての名称が「異議の申立て」、「再調査の請求」、「審査の請求」等様々である。
- ② 訴願（不服申立）事項の列記主義を採るため救済範囲が狭いのみならず、同種の不服申立事項であっても各個別法において申立てを認めるものと認めないものがあるなど取扱いが不統一である。
- ③ 訴願（不服申立）期間が区々であり、一般的に短期間である。
- ④ 訴願（不服申立）事項を審理、裁決するに当たり、組織体制がほとんど整っていないため、公正な判断が期待し得ない。
- ⑤ 手続に関する規定の不備が多い。

これらの具体的問題点の検討の結果として、訴願法に替わり行政不服審査法を制定することをもって、不服申立てに関する諸規定を整備統一し、不服申立てに関する一般法としたのである。

上記問題点を踏まえ、行政不服審査法においては次のとおり定められた。

- ① 不服申立ての名称を「審査請求」、「異議申立て」、「再審査請求」の三種類に統一する。
- ② 一般概括主義を採用し、広く不服申立てを認めるとともに、不作為についても不服申立てを認める。
- ③ 不服申立期間は、原則として処分があったことを知った日から60日以内とする。
- ④ 処分については、原則として処分庁に上級庁がある場合は審査請求、処分庁に上級庁がない場合は異議申立てができることとし、不作為の場合は異議申立て又は直近行政庁に対する審査請求のいずれか一方ができる。
- ⑤ 書面審理を原則とし、口頭意見陳述や閲覧請求等の手続規定を整備。

⑥ 不利益変更の禁止を宣言。

この行政不服審査法は、第1条1項において「この法律は、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つて、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する。」ことを宣言している。

従前の訴願制度においては、その性格が「国民の権利利益の救済を図る」ことに重点を置くのか、行政の反省を促すことによつて「行政の適正な運営を確保する」ことに重点を置くのか議論が分かれていた。では、行政不服審査法はどのような立場をとるものであろうか。少々長くなるが、以下、国会審議における立法当局者と内閣法制局の見解を引用する。

「この法律の運営に当たりますわれわれといたしましては、結局国民の権利、利益の救済をはかること、行政の適正な運営を確保することは、長官の答弁にもございましたように、必ずしも二つ別個のものではなくして、終局においてこの両者は一体となるべきものであるというふうに考えております。従つて、特に権利、利益の救済を強くはかる意味の新しい改正を加えましたことによりまして、同時に行政の適正な運営がブレキをかけられるというふうには考えておりません。私どもとしましては、この制度の運用におきまして、行政庁が十分慎重なる配慮を行ない、また、そのやり方について、不服の申し立てのありましたものにつきましては十分反省を加えまして、将来それを改善していくということによりまして、行政の適正な運営をはかりたい。従つて、行政の適正な運営をはかることは、すなわち、国民の権利、利益の救済をはかることに相通ずるものである、かように考え、また、このような精神のもとに運営をして参りたいと考えております。」⁽²⁵⁾

(25) 昭和37年8月23日第41回国会衆議院内閣委員会における山口一夫総理府行政管

「今までの一応の説明といたしましては、国民の権利、利益の救済をはかるというような点に重点を置くというような説明もありました。しかし、それは結局現在の訴願法体系と新法とを比較しているものでありまして、これはもっと抽象的な立場で考えてみますと、新憲法下における行政というものは、やはり国民主権のもとに立った、国民のための行政というものでありますから、その行政が適正に行なわれるということが、結局国民の権利と利益の擁護ということと究極においては一致するわけでございまして、そういうような立場から見ますと、この目的は、二つにこういうふうに「図るとともに」としましたが、究極の立場は一致すると思います。しかし、今までの訴願制度などに比べてみると、新訴願制度はどっちかという、あまり意識されなかった国民の権利、利益の救済面に目を注いでいこう、そういう点で、「国民の権利利益の救済を図る」というものを前に出して、一般の注意を喚起した。しかし、さらに高い立場に立ってみますと、今言ったように、決して両者矛盾するものではない、こう考えておるわけであります。」⁽²⁶⁾

上記のごとく、「行政の適正な運営を確保する」とことと「国民の権利利益の救済を図る」とことは、あくまでも同義であるといえよう。

(2) 行政訴訟制度の改正

民事訴訟法の特例法である行政事件訴訟特例法は、短期間のうちに制定されたため、「同法の制定当時は、将来、行政事件がどのような形で争われるであろうかについても、十分の見通しをつけにくい状態であったために、特例法の規定自体に不備欠陥の存することは避けがたいことであった。」⁽²⁷⁾と考えられている。また、各種行政法規との関連を考慮して、これら諸

理庁行政管理局長の答弁。

(26) 昭和37年8月23日第41回国会衆議院内閣委員会における野木新一内閣法制局参事官の答弁。

(27) 田中・前掲注(24)6頁。

法規における訴訟に関する規定を整備する余裕がなかったといわれる。

指摘される同法の主な具体的問題点は次のとおりである。

- ① 同法の適用を受けるべき訴訟の形態及び範囲が不明確である。
- ② 訴願前置主義の採用が権利救済の障害となっている。
- ③ 裁判所による処分の執行停止命令と内閣総理大臣の異議に関する解釈及び運用に疑義がある。
- ④ 出訴期間を「処分のあったことを知った日から6ヶ月以内」として
いることは、かえって他の法令による短期の出訴期間を誘発する惧れがある。

上記問題点を踏まえ、行政事件訴訟法においては次のとおり定められた。

- ① 「行政事件訴訟」を「抗告訴訟」、「当事者訴訟」、「民衆訴訟」、「機関訴訟」の四類型とし、それぞれに定義規定を設ける。
- ② 訴願（審査請求）の前置を原則として廃止する。ただし、例外的審査請求前置を認める。
- ③ 処分の執行停止の申立て又は決定に対する内閣総理大臣の異議については、解釈上の疑義を緩和しつつ引続き維持する⁽²⁸⁾。

(28) 内閣総理大臣の異議の制度は、「平野事件」を契機として連合国最高司令官総司令部（GHQ）の強い主張の基に行政事件訴訟特例法で設けられた制度であるが、これを行政事件訴訟法において存続させた理由は、昭和37年3月22日第40回国会衆議院法務委員会における浜本一夫訟務局長の答弁によれば「……事柄は抽象的に申し上げますれば、あくまで人民の権利保護という建前からは逆行しているという非難を受けざるを得ないことは私も認めざるを得ないと思うのでありますけれども、何分裁判所は、諸般の事情を考慮すると申しまして、事柄は裁判であります以上は、その理由を理由づけるところの資料は当事者の提出するものに限られるという、まあいわば視野が限られた場面においてのみしか判断できない性質の裁判であります。ことに執行停止と申しますのは、先ほど来私が申し上げておりますように、行政訴訟を提起すると同時に、とたんに急速に簡単な疎明だけを付しまして申請をいたします関係上、裁判所は、諸般の考慮をするという材料がきわめて限られた場面に立ち至るのであります、必ずしも裁判所が執行停止をなされたのが妥当であるかどうかということについては、それほど——まあ言えば、裁判所側から考えられても、それほどかたい確信があるような事案に限っておるものではないのでございます。ことに決定が出る前に行政庁の意見を聞かれるのであります、その行

- ④ 出訴期間を「処分があったことを知った日から3ヶ月以内」とする。

第3節 国税における争訟制度

1 明治憲法制定前の一般規定

我が国が実質はもとより形式的にも近代的法治国家としての機能を有する以前においては、国家の財源は主に地租及び酒税において賄われていた。これらの租税における争訟制度としては、1882年（明治15）5月10日付の太政官布告第22号「課税ニ関スル処分ニ就キ不服ノモノ出訴方」において「課税ニ関スル処分ニ就キ不服アリテ出訴セントスル者ハ先ツ其旨ヲ申立課額ヲ上納シ領收謹書ヲ添ヘ其翌日ヨリ六十日内ニ訴出ツヘシ 但納税期限前ニ訴出テ訴訟中ト雖モ其期限ニ至レハ課額ヲ上納スヘシ」と定められていた。

また、同年12月12日付の太政官布告第58号「請願規則」において「人民各自ノ利害ニ関シ行政上ノ処分ヲ請願セントスル者ハ左ノ条規ニ依ルヘシ」（第1条）、「郡区長及戸長職務内ノ事件ハ郡区長戸長ニ請願スヘシ郡区長戸長ノ指令ニ服セサル者ハ府知事 事県令ニ請願シ府知事県令ノ指令ニ服セサル者ハ主務卿ニ請願シ主務卿ノ指令ニ服セサル者ハ太政官ニ請願スルコトヲ得」（第2条1項）と定められていた。

政庁は、ただいま申し上げましたように、中央まで連絡をして、十分な措置を講ずるいとまのない早々の間になされる種類の決定でございますので、裁判の方法としてこれを争う道を講じただけでは、実は十分ではないような事態が間々予想されるところでございます。さような場合には、とりあえず内閣総理大臣の異議によってその執行停止の効力をさらにとめてもらう必要がある場合がわれわれの経験上ございますので、抽象的には、人民の権利の側からは好ましくないということも私どもは十分考慮いたしましたのでございますが、そういった諸般の考慮から、なお改正法におきましてもこの制度を存置する必要があると考えた……」とされ、司法権の一定の限界を念頭においているものとも考えることも可能であろう。

2 個別税法における不服申立て等の規定

(1) 1887年(明治20)所得税法

上述のとおり、国家財政を支える租税収入の約90%は地租及び酒税であったが、毎年増大する財政支出を賄うにあたって新たな基幹税の創出が急務であった。そこで、1887年(明治20)商工業者及び一般の労働者などにも均等な税負担を求めべく所得税法(明治20年3月勅令第5号)の施行をもって所得税を創設したのである。

当該所得税法においては所得税の賦課課税方式を採っており、そのプロセスはおおむね次のとおりであった⁽²⁹⁾。

- ① 資産又は営業その他より生じる所得で年300円以上ある者を納税義務者と定めた。
- ② 納税義務者はその年の所得の予算金額及び種類を毎年4月30日までに居住地の郡区長に届け出る。
- ③ 郡区内に選挙で選ばれた5名以上の調査委員からなる調査委員会を設置。
- ④ 郡区長は、納税義務者の届け出た所得の予算額等を調査委員会に付し、その調査及び議決をもって毎年8月10日までに納付税額を納税義務者に通知する。

そして、通知された所得税額に不服がある場合は、通知を受けた日から20日以内に上級行政庁である府県知事に不服を申し立てる途が開かれており⁽³⁰⁾、この不服の申し出があった場合は、府県の常設委員会において調

(29) 所得税法の創設経緯及び規定の詳細な内容に関する先行研究として、井上一郎「安井・今村・鍋島による明治20年所得税法逐条解説」(税務大学校論叢23号)、磯部喜久男「創設所得税法概説—明治20年の所得税法誕生物語—」(税務大学校論叢30号)などがある。

(30) 「納税者ニ於テ所得税ノ等級金額ヲ不当トスルトキハ其達ヲ受ケル日ヨリ二十日以内ニ所得金高明細書及其証憑トナルヘキモノヲ添ヘ府県知事ニ申出ルコトヲ得但此場合ニ於ケルモ其税金ハ達ヲ受ケル金額ニ從テ之ヲ納ムヘシ」(所得税法19条)。

査し、その議決をもって処分した⁽³¹⁾。

(2) 1899年(明治32)所得税法

経済の拡大と納税者数の増加などに伴い徴税機構の整備などを図るとともに、所得税制の精緻化(分類所得税及び源泉徴収制度の導入等)及び納税義務者の拡大(法人の所得を第一種所得として課税)等の目的で所得税法が抜本的に改正された。

当該所得税法(明治32年2月法律第17号)においても賦課課税方式は変わらないものの、徴税機構として税務署が設置されたことから、所得税に関する権限は郡区長から税務署長に移管された。また、従前の調査委員会も所得調査委員会と名称が改められ、税務署ごとに設置された。

原則として所得調査委員会の議決をもって所得金額が決定され、納税義務者に通知された。

そして、通知された所得金額に不服がある納税義務者は、通知を受けた日から20日以内に審査を求めることが可能とされたのであった⁽³²⁾。

納税義務者から審査の請求がなされると、所得調査委員会の構成員である調査委員4名と収税官吏3名からなる審査委員会において調査し、その議決をもって所得金額を決定した⁽³³⁾。

また、当該所得金額の決定について不服がある場合は、訴願又は行政訴訟の提起が認められた⁽³⁴⁾。

(31) 「府県知事ハ第十八条第十九条ノ場合ニ於テハ府県常置委員会ニ付シテ調査セシメ其決議ニ拠テ之ヲ処分スヘシ但其処分納税後ニ涉ルトキ六税額ノ不足アルモノハ之ヲ追徴シ過剰アルモノハ之ヲ還付スヘシ」(所得税法20条)。

(32) 「納税義務者政府ノ通知シタル所得金額ニ対シテ異議アルトキハ通知ヲ受ケタル日ヨリ二十日以内ニ不服ノ事由ヲ具シ政府ニ申出テ審査ヲ求ムルコトヲ得」(所得税法36条)。

(33) 「前条ノ請求アリタルトキハ審査委員会ヲ開キ其ノ決議ニヨリ政府之ヲ決定ス
審査委員会ハ収税官吏三人調査委員四人ヲ以テ之ヲ組織ス
審査委員会ノ所属区域ハ勅命ヲ以テ之ヲ定ム
審査委員会ハ前条ノ申立ヲ為シタル者ニ対シ其ノ所得ニ関スル事實ヲ質問スルコトヲ得」(所得税法37条)。

(34) 「所得金額ノ決定ニ対シ不服アル者ハ訴願又ハ行政訴訟ヲ為スコトヲ得」(所得税

なお、1905年（明治38）に施行された相続税法（明治38年1月法律第10号）においてもほぼ同様の規定が設けられている⁽³⁵⁾。

（3）1947年（昭和22）の抜本的税制改正

民主主義国家であることを宣言する現行憲法の下、租税制度においても民主的手続が重視されることとなり、これまでの賦課課税方式から、原則として申告納税方式への転換が図られた。

所得税法（昭和22年3月31日法律第27号）においては、所得委員会が廃止され、おおむね次のとおりの申告納税制度に改められた。

- ① 毎年4月に自らその年の所得の見積額を申告（予定申告）する（見積所得金額が4,800円を超える者）。
- ② その見積所得金額にかかる予定税額の4分の1ずつを4月、7月、10月及び翌年1月に納付する。
- ③ 年の中で所得の見積額に増減があった場合には、次の申告期に修正申告を行うと同時に納税額を調整し、翌年1月の確定申告において確定税額を計算して申告（確定申告）又は更正の請求をする。
- ④ 税務署長は、各四半期の所得金額の見積額又は予定納税額について調査に基づき仮更正又は仮決定をすることができるとともに、確定申告が不相当と認められるとき又は申告がないときも、調査に基づき更正又は決定することができる。

上記のとおり、予定申告、確定申告に対して、税務署長の調査に基づく更正の権限が留保されており、これらの処分に対しては、通知を受けた日

法39条)。

- (35) 「相続人、遺言執行者又ハ相続財産管理人前条（課税価格）ノ決定ニ対シ異議アルトキハ通知ヲ受ケタル日ヨリ二十日以内ニ申立テ再審査ヲ求ムルコトヲ得」（相続税法14条1項）。

「前条ノ請求アリタルトキハ相続税審査委員会ノ諮問ヲ経テ政府之ヲ決定ス」（同法15条1項）。

「課税価格ノ決定ニ対シ不服アル者ハ訴願又ハ行政訴訟ヲ為スコトヲ得」（同法16条）。

から1ヶ月以内に政府に対して審査の請求をすることができることとされた⁽³⁶⁾。この審査の請求があった場合は、政府は決定し納税義務者に通知することとされた⁽³⁷⁾。

さらに、審査の請求に対する決定に不服がある者は、訴願又は裁判所に出訴可能とされていた⁽³⁸⁾。

また、法人税法（昭和22年3月29日法律第25号）、相続税法（昭和22年4月30日法律第87号）等個別の主要な税法においても同様の規定が設けられるとともに、個別に不服申立ての規定を有しない租税の賦課徴収に関する処分については、国税徴収法に規定を設けた⁽³⁹⁾。このことにより、

(36) 「納税義務者は、第四十四條第四項の規定により政府の通知した所得金額の見積額又は予定納税額に対して異議があるときは、通知を受けた日から一箇月以内に、不服の事由を具し、政府に審査の請求をなすことができる」（所得税法48条1項）：仮更正、仮決定通知に対する審査請求。

「納税義務者は、第四十六條第五項の規定により政府の通知した所得金額若しくは第二十六條第一項第五号乃至第七号に規定する金額又は第五十七條第二項の規定により政府の通知した税額に対して異議があるときは、通知を受けた日から一箇月以内に、不服の事由を具し、政府に審査の請求をなすことができる」（同法49条1項）：更正、決定通知に対する審査請求。

(37) 「政府は、第四十八條第一項又は前條第一項（同條第二項において準用する場合を含む。）の請求があつたときは、これを決定し、納税義務者に通知しなければならない」（同法50条1項）。

(38) 「前條第一項の決定に対し不服がある者は、訴願をなし又は裁判所に出訴することができる。」（同法51条1項）。

なお、同2項において、「第四十四條第一項乃至第三條若しくは第四十六條第一項乃至第四項の規定による更正若しくは決定又は第五十七條第一項の規定による所得税額の追徴税額に関する訴願又は訴訟は、審査の決定を経た後でなければ、これをなすことができない」と定められていた。

(39) 「租税ノ賦課徴収ニ關スル處分又ハ滯納處分ニ關シ異議アル者ハ所得税其ノ他別ニ法律ヲ以テ定ムルモノノ外當該處分アリタル日ヨリ二箇月以内ニ不服ノ事由ヲ具シ政府ニ審査ノ請求ヲ爲スコトヲ得」（国税徴収法31条の2①）。なお、当該規定は、不服申立てに関する規定を有する他の個別税法と異なり不服申立期間が「二箇月以内」とされているが、昭和25年に平仄を合わせ、「一箇月以内」に改正された。

「政府ハ前條第一項ノ請求アリタルトキハ之ヲ決定シ當該請求人ニ通知スヘシ」（同法31条の3①）。

「前條第一項ノ決定ニ對シ不服アル者ハ訴願ヲ爲シ又ハ裁判所ニ出訴スルコトヲ

「国税徴収法を租税通則法と観念した」⁽⁴⁰⁾と考えられるとともに、租税に関する処分についての争訟に関しては、不服申立前置主義を採用するとの方針が明確になったといえよう。

なお、当該不服申立制度の実際の運用については、「納税者は、更正、決定等の処分に異議があるときは、その処分をした税務署長を経由して国税局長に対して審査請求ができるとするものであったが、その実際の運用は、税務署がその審査請求を経由する際に、原処分の見直し調査を行い、訂正を要するものはその段階で税務署長が原処分の誤謬訂正を行ない、その他のものは審査請求の取下げを懲憑するという形で大部分の事案の処理がなされ、実際に国税局が処理に当たる事案はごく限られたものにすぎなかった。」⁽⁴¹⁾とされる。

(4) シャウプ税制使節団による勧告

イ 背景

戦後の疲弊した我が国の経済状況下において、インフレによる名目所得は納税者を激増させることとなり、1947年（昭和22）に導入された申告納税制度もうまく機能しなかったこともあいまって、徴税機構も混乱していた。そのような状況下においては、納税者の納税意識の低下をもたらす公平な負担を著しく妨げるとともに、税収の確保もままならない状況であった。

そこで連合国最高司令官総司令部は、我が国の経済の安定に資するよう税務行政を含めた抜本的な税制改正に関する調査研究をさせることを目的とし、シャウプ博士を団長とする税制使節団を招聘した。

得」（同法31条の4①）。

「第三十一條ノ二第一項ニ規定スル事件に關シテハ訴願又ハ訴訟ハ審査ノ決定ヲ經タル後ニ非サレハ之ヲ爲スコトヲ得ス」（同法31条の4②）。

(40) 忠佐市「課税に対する不服申立と罰則—改正税法における異議処理手続と国税犯則—」財政経済弘報 特別第10号 9頁（1950）。

(41) 大蔵省財政史室編『昭和財政史 終戦から講話まで』第8巻 515頁（東洋経済新報社、1977）。

このシャープ税制使節団は、日本における恒久的な租税制度を立案することを目的とし、日本全土の実地調査及び構成員の個々の学術研究等に基づき、1949年（昭和24）と翌年の二度にわたって、我が国の税制に関する膨大かつ詳細で多岐に及ぶ「シャープ使節団日本税制報告書」（以下「シャープ勧告」という。）を公表した。

ロ シャープ勧告における争訟制度

シャープ勧告は、我が国の租税に関する争訟制度について、①不服申立前置及び税務署と国税局の二段階の不服申立て、②不服申立ての調査審理を行う専門機関として協議団の設置、③租税事件を扱う専門裁判所の設置等を提案する。

(イ) 協議団制度

シャープ勧告は、「紛争の大部分は行政段階で解決されねばならない。裁判所は、行政的手段で解決に達しない事件において、税務官吏と納税者との間の公平な仲裁人たることを保障する安全弁として存在するに過ぎない。」⁽⁴²⁾とし、原則として不服申立前置の考え方を示すとともに、不服申立ての審級を原則として二段階とする⁽⁴³⁾。そして、不服申立ての処理に当たって、税務官吏をもって構成する協議団（Conference Group）を作ることを提案する。

この協議団を税務署（各税務署ごと又は県単位での設置）及び各国税局に設置し、不服申立ての調査審理を担当する協議官には、不服申立ての対象となった処分に係る調査を直接担当したもの以外で、「税務官吏の中で、比較的有能で年長の経験の豊富な者から選出」される

(42) 日本税理士会連合会編『シャープ使節団日本税制報告書（復元版）』（以下「勧告書」という。）266頁（日本税理士会連合会出版局、1979）。

(43) 「異議申立ては最初、税務署で取り上げるべきである。しかし、もし、その所得額の大きさに鑑み、その調査を国税局の調査官が取扱った場合には、異議申立はやはりその同じ段階で考慮されなければならない」とする。「勧告書」262頁。また、「税務署の協議団の決定に対して納税者がなお不満であるなら、ある場合には更にこれを国税局へ提訴する権利をもつことがよい。」と述べる。「勧告書」263、264頁。

べきであるとする。この協議団制度によって、不服申立てに対する第三者的に公平な調査審理に基づく決定を行わしめる体制を確保するのである⁽⁴⁴⁾。

(ロ) 租税事件に関する訴訟

今後、租税に関する訴訟の量及び重要性が増大するとの認識の下、租税事件の審理に特化した専門的な裁判所を設置し、全国の租税事件を当該裁判所において一括で管轄することを勧告する⁽⁴⁵⁾。これは、租税における争いの複雑性と税法の適用を全国的に統一する必要性に加え、「徴税の確実性と税負担の画一性とを維持するためには、迅速な中央集権的な訴訟機構が必要である。」⁽⁴⁶⁾との理由によるものである。

(5) シャープ勧告に基づく税制改正

1950年(昭和25)シャープ勧告に基づき各税法が抜本的に見直され、不服申立てについても、①「再調査の請求」と「審査の請求」の二種類の不服申立て、②協議団の設置、③不服申立前置、④訴訟法の不適用などの規定の整備拡充が図られた。

イ 「再調査の請求」と「審査の請求」

各税法に規定された「再調査」と「審査」の請求は、その対象となる処分の基本となる調査を行った者によって異なる。

税務署に所属する職員の調査に基づく処分に異議がある場合は、処分を受けた日から1ヶ月以内に当該職員の属する税務署長に対して再調査の請求をすることができる。また、この再調査の請求に基づく決定に対

(44) 「……納税者に対し、彼らの提訴は最初の更正決定または調査の過程と関係がない全然異なった税務官吏の団体によって考慮されているということが保証されなければならない。」と述べる。「勧告書」263頁。

(45) また勧告書においては、①東京高等裁判所の租税部に専属管轄権を創設し、最高裁判所への上告を認める二審制とする案、②各高等裁判所に専属管轄権を創設する案等を示すが、最も現実的な案としては③各高等裁判所の管轄区域内に下級の租税裁判所を創設し、東京高等裁判所への上訴及び最高裁判所への上告を認めることを勧告する。「勧告書」157、268～270頁

(46) 「勧告書」268頁。

して異議があるときは、決定の通知を受けた日から1ヶ月以内に上級官庁である国税庁長官又は国税局長に対して審査の請求ができるとされ、二審制とされた。

一方、国税庁又は国税局に所属する職員の調査に基づく処分に異議がある場合は、たとえそれが税務署長名で行われた処分であっても再調査の請求はできず、処分を受けた日から1ヶ月以内に当該職員の属する国税庁長官又は国税局長に対して審査の請求をなすことができると定められ、一審制とされた。

この趣旨は、責任の所在を明確にするとともに、異議の処理を制度的に確立することに加え、調査した職員の所属する同一の税務官庁の再度の判断によって、適切な解決を迅速に図ろうとするものであるとされる⁽⁴⁷⁾。

また、再調査の請求及び審査の請求の規定は、所得税法、法人税法、相続税法、富裕税法、資産再評価法に設けられたとともに、これらを除くすべての国税の賦課徴収に関する処分又は滞納処分については、国税徴収法によることとされた。

なお、再調査の決定及び審査の決定については「却下」、「棄却」、「全部又は一部取消」の三種類とされた。これは、不服申立ての決定は原処分を維持するか、または、原処分よりも軽い決定をすべきということであり、従前は原処分よりも不利益に変更することが可能であると解されていたが、不利益に変更する場合は、再更正等の別個の処分としてなすべきものとされた⁽⁴⁸⁾。

さらに、決定に当たっては、「理由を附記した」書面によることとされた⁽⁴⁹⁾。

(47) 忠・前掲注(40) 10頁。

(48) 忠・前掲注(40) 18頁。

(49) 「この理由附記は、今回の改正ではじめてとり入れられた改善策であって、訴訟移行に際しても、重要な使命を果たすもの」と考えられた。」忠・前掲注(40) 14頁。

ロ 協議団の設置

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、その決定は国税庁又は国税局に所属する協議団の協議を経なければならぬとされた⁽⁵⁰⁾。この協議団は、協議官自ら協議に付された事案の調査にあたり、その協議は、3人以上の協議官をもって構成する合議体の合議によって行うものとされた⁽⁵¹⁾。

この協議団制度は、審査の請求に対する決定が国税庁長官又は国税局長に留保されているものの、その決定に当たって、協議団をもって第三者的に公平な調査審理を行わせることにより、適正な判断を担保しようとするものであった。

この協議団は、国税庁協議団本部及び各国税局協議団本部のほか、全国の主要都市に協議団支部が設けられた。

ハ 不服申立前置

再調査の請求又は審査の請求の目的となる処分の取消又は変更を求める訴えは、審査の決定を経た後でなければ、これを提起することができぬとされた⁽⁵²⁾。

ただし、①再調査の請求があった日から6ヶ月を経過してもなお再調査の決定がないとき、②審査の請求があった日から3ヶ月を経過したとき、③再調査の決定または審査の決定を経ることにより著しい損害を生じるおそれのあるとき、④その他正当な事由があるときは、再調査の決

(50) ただし、協議団の協議を要する事案は、所得税、法人税、相続税、資産再評価の①更正または決定の処分、②加算税額の徴収処分、③更正の請求に係る処分等（再調査の請求の目的となる事項）に対する審査の請求において棄却又は取り消しの審査決定をする場合に限定されており、これら以外の処分（例えば、各種承認の申請についての処分）や、国税徴収法に基づく審査の請求については対象外とされていた。

(51) 国税庁協議団及び国税局協議団令（昭和25年6月30日政令第214号）4条及び5条。

(52) 所得税法51条1項本文、法人税法37条1項本文、相続税法47条1項本文、国税徴収法31条ノ4本文など。

定または審査の決定を経ることなく訴えを提起できるとされた⁽⁵³⁾。

二 出訴期間及び訴願法不適用

行政事件訴訟特例法では、行政庁の違法な処分又は変更を求める訴えは、処分のあったことを知った日から6ヶ月以内に提起しなければならないとされているが、再調査の請求又は審査の請求の目的となる処分の取消又は変更を求める訴えは、審査の決定にかかる通知を受けた日から3ヶ月以内に提起しなければならないとされた。この、行政事件訴訟特例法より出訴期間を短縮する規定が設けられた趣旨は、「審査の段階において、協議団の調査その他により、争点があきらかにされることが予定されることと、事件終結を促進することが、出訴者のためにも税務官庁のためにも適当であると考えられる」⁽⁵⁴⁾からである。つまり、早期に処分を確定させることが双方にとって利することとなると考えられたものであろう。

また、再調査の請求又は審査の請求の目的となる処分に関する事件については、訴願法の規定を適用しないとの規定が設けられた。これは、従前の規定が、「審査の決定に対し不服がある者は、訴願をなし又は裁判所に出訴することができる」とされていたことから、訴訟の提起に当たって訴願法の手続を経なければならないのではないかという見解があったものを否定するものである。したがって、国税における不服申立ての手続は、税法による規定により完結するものである。

(6) 国税通則法の制定

これまでの我が国の国税に関する法律は、それぞれの税ごとに納税義務者、課税物件等の課税実体が異なるため、手続規定を含め、その実体に即して個々に制定され、それぞれ独自に発展してきた。そのため、①租税に関する基本的な法律構成に関する規定が欠けている、②各税に共通する事項であるにもかかわらず、規定の不備不統一ないしは重複等があることな

(53) この但書きは、行政事件訴訟特例法2条但書きと同様の趣旨である。

(54) 忠・前掲注(40)20頁。

どから、税法についての統一的な理解を困難にし、あるいは解釈上の疑義を生じる結果となっていると指摘されるに至った。

そこで、内閣総理大臣の諮問機関である税制調査会は、1959年（昭和34）に「国税及び地方税を通じ、我が国の社会経済事情に即応して税制を体系的に改善整備するための方策」について諮問を受け、我が国の税制に全般に関して体系的な検討を行い、租税制度の基本的な仕組みないしは各税に共通する事項を統一的に整備規定することが必要であるとして、1961年（昭和36）7月に「国税通則法の制定に関する答申（税制調査会第二次答申）」を公表した。

この答申に基づき様々な議論を経て、1962年（昭和37）に国税通則法（昭和37年4月2日法律第66号）が制定されたのである。

おりしも、同年、各種行政法規における争訟に関する規定の大幅な見直しの結果、行政事件訴訟特例法及び訴願法に替わって行政事件訴訟法及び行政不服審査法が制定され、これらが行政争訟に関する一般法の地位を有することとなった。そのため、国税通則法制定は、国税における不服申立制度の改善をその目的の一つとするものであるが、主に国税の法律に基づく処分の特異性を考慮した規定を中心に国税通則法で規定し、具体的な審理手続、異議申立て又は審査請求に対する決定又は裁決の態様及び方式並びに効力などは行政不服審査法の規定によることとされた⁽⁵⁵⁾。

イ 不服申立ての範囲の拡大

従前の国税における不服申立てに関する規定は、不服申立ての範囲を「国税の賦課若しくは徴収に関する処分又は滞納処分」としていたが、国税通則法においては、「国税に関する法律に基づく処分」について広く不服申立てを認めることとし、更には、行政不服審査法において不作

(55) 国税通則法における不服申立てに関する規定は、その75条で「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、この節及び他の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（昭和37年法律160号）の定めるところによる。」とし、以下85条までのわずか11条のみである。

為に対しても不服申立てが認められることとなったため、国税においても納税者等の申請に対する不作為についても、行政不服審査法に基づく不服申立ての途が開かれた。

ロ 不服申立ての種類

行政不服審査法では、処分をした行政庁に対する不服申立てを「異議申立て」、処分をした行政庁の上級行政庁等に対する不服申立てを「審査請求」、審査請求の裁決に不服がある場合の「再審査請求」の三種類の不服申立てを規定した。

国税に関する不服申立ては、従前の各税法では、税務署に対する「再調査の請求」と国税庁長官又は国税局長に対する「審査の請求」の二種類が定められており、その対象となる処分の基となる調査を行った者によって区分していた。しかしながら、国税通則法では、行政不服審査法の呼称に倣い「異議申立て」及び「審査請求」の二種類とし、その区分も処分をした行政庁に申し立てるか否かによることとした。

なお、税務署長に対する異議申立ての決定に対して不服がある場合は、その決定の通知を受けた日の翌日から起算して1ヶ月以内に、その決定をした税務署長の管轄区域を所轄する国税局長に対して審査請求をすることができると定め、二審制を維持したのであるが、この二審制を維持する理由については次のごとく説明される⁽⁵⁶⁾。

- ① 国税の賦課、徴収に関する処分は、大量かつ回帰的なものである。この処分に対してなされる異議申立て件数もしたがってまた大量であって、毎年ほぼ3万件に及んでいる。これら異議申立て事案は、現在原則として処分庁である税務署長（税務署数は504）が処理しているが、これを直近上級行政庁たる国税局（国税局数は11）が取り扱うことになれば、国税局は事件のはん濫に悩み、予算・定員の現状からみて、

(56) 税制調査会昭和36年7月「国税通則法の制定に関する答申（税制調査会第二次答申）」別冊123頁。

迅速、適正な処理を期待することはとうてい困難である。かくては、簡易、迅速を特長とする不服申立ての趣旨にそぐわないばかりでなく、不服申立人にとっても不便、不利な結果を招き、また反復して継起する大量的処分の後行処分の円滑な流れを阻害する虞なしとしない。

- ② 税務不服申立ての大部分が賦課処分に関する異議申立てであることは計数の示すところであるが（おおよそ 90%）、賦課処分についての争訟は、租税法の解釈はいかにあるべきかという法規解釈の問題と、要件事実の認定等、事実認定に関する問題についての争いがあるところ、なかでも、事実認定の問題が大きなウェイトを占めている。したがって、異議申立てにおける審理は実地調査等の事実審理を必要とする場合が多く、事案に熟知し、事実関係の究明に便宜な位置にある処分庁たる税務署長が裁決庁となることは、審理の適正、迅速を期し争訟手続の経済をはかるという観点から望ましいし、申立人の便益にも資するものと考えられる。

すなわち、これまでの実績を踏まえ、引続き二審制を採用することで簡易迅速な解決を図り、効率的な行政運営に資するとともに、不服申立者の利便性にも配慮した制度であるといえるであろう。

ハ 協議団の議決の尊重

所得税法や国税徴収法等の各税法における不服申立制度においては、その調査審理又は決定等が第三者的立場から公正かつ適正に行われるべきことを担保するために協議団制度が設けられており、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、その決定は国税庁又は国税局に所属する「協議団の協議を経なければならない」とされていたが、国税通則法 83 条において、その第三者的性格を明らかにするため「協議団の議決に基づいてこれをしなければならぬ」と定め、決定又は裁決に当たって協議団の議決が尊重されることが明記された。

ニ 不服申立期間

行政不服審査法における不服申立期間は、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 60 日以内とするものであるが、国税通則法においては、国税に関する法律に基づく処分に対する不服申立ては、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 1 ヶ月以内とされた。国税に関しては、従来からの不服申立期間を踏襲し、行政不服審査法における不服申立期間よりも短い期間を定めているが、これは、国税に関する処分が大量集中的に反復して行われる処分であるため、できるだけ速やかに確定させる必要があるとの理由に基づくものである⁽⁵⁷⁾。

ホ 不服申立前置

これまで我が国において行政訴訟を提起するに当たっては、訴願前置が原則であった⁽⁵⁸⁾。しかしながら、訴願制度自体がはなはだ不備であったこともあいまって、国民の権利救済の大きな障害となっていると批判されていた。

そこで、行政事件訴訟法 8 条においては、自由選択主義を原則とし、①大量的に行われる処分であって、訴願の裁決により行政の統一をはかる必要があるもの、②専門技術的性質を有する処分、③裁決が第三者的機関によってなされることになっている処分のいずれかに該当する処分については、例外として個別法により不服申立前置を規定することを認めた⁽⁵⁹⁾。

上記の基準に照らしつつ、国税通則法においては、次の理由から不服申立前置を維持することとした⁽⁶⁰⁾。

(57) 税制調査会・前掲注(56)「第二次答申」別冊 130 頁。

(58) 行政裁判法 17 条（前掲注(10)、行政事件訴訟特例法 2 条（前掲注(23)））。

(59) 昭和 37 年 3 月 22 日第 40 回国会衆議院法務委員会「行政事件訴訟法の施行に伴う関係法律の整理等に関する法律案の提案理由説明」。

(60) 税制調査会・前掲注(56)「第二次答申」別冊 135 頁。

- ① 租税の賦課に関する処分については、課税標準の認定が複雑かつ専門的であるから、出訴に先立って行政手続を要求することは、行政庁の知識と経験を活用して訴訟にいたることなく事件の解決を図ることができること及び訴訟に移行した場合に事実関係の明確化に資することができることという二重の意味において意義を有し、かつ、合理的根拠を持つと考えられる。
- ② 他面、国税の賦課は大量回帰的であるから、不服申立ての前置を要求することは、上記のことと相まって、裁判所が訴訟のはん濫に悩まされることを回避しうること及び税務行政の統一的運用に資することが大きいことに重要な意義を認めうる。

これは、効率的な行政運営に資するとともに、税務行政の統一的な運用を通じて、納税者の権利利益の保護にとっても有益であるとの判断に基づくものであると考えられよう。

へ 執行不停止

従前から、不服申立てがなされた場合であっても、原則として処分の執行を停止しないこととされていた。これは、①不服申立てにより直ちに執行を停止することとすれば行政の円滑な運営を阻害することとなる、②濫訴の弊害が懸念され不服申立制度そのものが機能不全に陥る虞があるとの理由によるものである。ただし、執行により回復困難な損害を避けるため等緊急を要する場合は、税務署長の権限により執行を停止することができるかとされていた。

行政不服審査法の制定においても原則として執行不停止とされたが、新たに審査請求人の申立てにより執行停止の途が開かれたことを踏まえ、国税通則法においても不服申立人の申立てにより執行停止することが可能とされた。

(7) 国税通則法の改正と国税不服審判所の発足

昭和40年代前半の税制調査会における主要なテーマは、税制の簡素化で

あった。この税制の簡素化の趣旨は「納税者の自主性と個別性の尊重」であり、課税所得の計算、申告納付手続等に関する改善措置について広範な答申が行われた。なかでも、1968年（昭和43）7月の「税制簡素化についての第三次答申」（以下「第三次答申」という。）においては、これまでの「納税者が新しい問題の起こるつど、自らの立場や個別事情を申し立て、納税者と税務当局が腹藏なく相互に意見を交わし、問題を正しく、かつ、迅速に解決しうるような環境を整備」し、「そのための制度を確立してはじめて、真に納税者の個別性と自主性を尊重することが可能になる」との考え⁽⁶¹⁾を踏まえ、国税における不服申立制度全般についての検討がなされた。

その結果、当該答申を踏まえ1970年（昭和45）5月1日に施行された「国税通則法の一部を改正する法律（昭和45年3月28日法律第8号）」をもって不服申立制度を改めるとともに、ほぼ自己完結的な手続等に関する規定が設けられた。

イ 国税不服審判所の発足

国税に関する法律に基づく処分に対する審査の請求の調査審理については、シャープ勧告に基づき導入された第三者的性格を有する協議団が担ってきた。

この協議団制度を中心とする不服申立制度は、「納税者の正当な権利を救済することを通じて我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」⁽⁶²⁾と評される。しかしながら、①協議団が国税局長の下に置かれ、協議団自身が裁決権を有しないため、主管部の影響を受けうるなど納税者の十分な信頼を得ることができない、②国税局長の下に置かれていることにより通達と異なる法令解釈をすることが困難であるといった批判にもさらされた。そこで、国税庁の

(61) 税制簡素化についての第一次答申（昭和41年12月）及び第二次答申（昭和42年12月）

(62) 税制簡素化についての第三次答申（昭和43年7月）第1答申の背景 2。

附属機関として執行機関から独立した国税不服審判所が設置されることとなったのである。

この国税不服審判所は、国税に関する法律に基づく処分に対する審査請求について、審判官等の調査審理によって得られた議決に基づき自ら裁決権を有することによって、協議団より第三者性が強化された。また、国税庁長官が発する通達に必ずしも拘束されることなく法令解釈が可能とされたが、この場合には国税庁長官に意見を申し出、国税庁長官の指示を仰ぐ手続を踏むこととされ、行政の統一ある運用にも配慮されることとなった⁽⁶³⁾。

ロ 不服申立期間の延長

改正前の国税通則法にける不服申立期間は、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一月以内と定めていたが、これを行政不服審査法で定める「60日以内」と平仄を合わせ、処分があったことを知った日の翌日から起算して二月以内と改められた。この改正の趣旨は、第三次答申において次のように説明される。

(国税に関する不服申立期間が1ヶ月とされていたのは、)納税者の権利、利益の保護と行政処分の安定の要請との間の調整を図りつつ、更正決定の場合における国税の納期限が1か月とされていることとの調和をも考慮して定められているものである。これに対し、行政不服審査法では、第一審の不服申立期間は60日、第二審の不服申立期間は30日と

(63) 国税不服審判所の基本的な性格については、その立法当局の説明によれば「あくまでも行政の枠の中で、その限界まで独立性を強化しようというものであり……特定の手続の下に、ある個別案件に通達を適用すると不適当な結果を生ずるときには、司法裁判所に持っていかなないまでも、行政部内でもう一度それを考える機会をもち、納税者の簡易迅速な救済を行いうるという意味においては、アメリカの租税裁判所が果たしている機能の一部を行政部内に組み込んだという点に大きな意味がある」とされる。内海孚「国税不服審判制度について」税経通信 vol.25 No.12 63頁(1970)。

されている。

この問題については、現行税制におけるように、不服申立てについて執行不停止を建前とする以上、不服申立期間と上述の納期限との間に差異があっても、それは必ずしも致命的な問題ではなく、特にその差が1か月程度に止まる場合には、その間に滞納処分が進行することはないのが通例であるから、實際上、行政不服審査法の建前によることとしてもほとんど問題はないと考えられる。

したがって、国税の不服申立期間は、第一審の場合2か月、第二審の場合1か月に改めることにより、行政不服審査法の原則と税法との間の実質的な差異を解消するのが妥当であろう。

すなわち、処分の早期確定の要請と後発処分である滞納処分により納税者が被るであろう不利益とのバランスを考慮し、いずれにも影響を及ぼさないとの判断に基づくものと考えられる。

ハ 具体的手続等に関する規定

改正前の国税通則法においては、不服申立てに関する個別具体的な規定のほとんどが行政不服審査法によることとされていた。しかしながら、国税に関する法律に基づく処分は他の行政処分に比し、大量、反復、回帰的という特異性を有していること、国税不服審判所という独自の裁決機関を有していること、また、調査審理の手続的公正を保障する意味においても、独自の規定を有することにより納税者からの信頼感を高めることとなることから、各種手続等の規定が設けられた。主な規定は次のとおりである。

- ① 異議申立書及び審査請求書についての口頭や職権による簡易な補正手続。
- ② 原処分庁に答弁書の提出を義務付けるなど双方の主張の明確化。
- ③ 異議申立後3か月を経過しても決定のない場合には、異議申立人の申立てにより異議決定を経ることなく審査請求が可能。

- ④ 合意による又は他の審査請求に伴う審査請求などの場合には、みならず審査請求の通知にかかる書面に原処分理由を付記する。
- ⑤ 国税審判官等による審理のための質問、検査等の権限。
- ⑥ 審査請求の裁決は、国税審判官などで構成する合議体が行う議決に基づいて国税不服審判所長が行う。
- ⑦ 裁決の拘束力。

第4節 小括

我が国における行政権は、明治憲法以来一貫して司法権から独立した地位を有し、常に一定の距離を保ち続けてきたといえるであろう。その理由は、明治以降の殖産興業等の推進、あるいは戦後の経済復興及び高度の経済成長を推進するという政策目的のもとで、行政権の自由な活動を保障するためであった。また、複雑・専門化する行政権の行使について、はたして専門的知識の乏しい裁判官が適正な判断を下すことができるかといった懸念もあった。

一方、国税に関する不服申立制度は、その沿革において、一般法である「訴訟法」や「行政不服審査法」の影響を受けつつも、独自の制度を形成してきた。その理由は、国税に関する法律に基づく処分が①大量、反復、回帰的であること、②その多くは金銭に関する処分であるため早期に確定させる必要があること、③事実認定に関する争いが多く、その判断に当たっては専門技術的判断を要することなどの特異性が挙げられる。この国税に関する不服申立制度は、簡易迅速に納税者の権利を救済する機能を有し、また、訴訟に至る前のスクリーニング機能や税務行政の統一性を確保する機能を果たしてきたといえるであろう。

第2章 近年における様々な改革の流れの中で

今般の行政不服審査制度の見直し議論は、司法制度改革の一環である。その司法制度改革は、政治改革、行政改革、規制緩和等の経済構造改革等の一連の諸改革の「最後のかなめ」として位置付けられている。

したがって、行政不服審査制度を検討するに当たってどのような視点を持つべきであるかは、上記諸改革の視点を確認しておくことが必要であると思料されるため、本章では、主に司法制度改革までの流れにおける規制緩和、行政改革の議論を中心に、若干の考察を加える。

第1節 規制緩和について

1 戦後の規制緩和の背景

戦後の我が国は、国家の再建に向けた経済の建て直し及び産業の復興に力を注いだ。そのためには、必要な資材や技術を海外からの輸入に依存することとなるが、安価な海外の製品が大量に国内市場に出回ることにより国内産業を圧迫することが予想され、経済の復興の阻害要因となることが懸念された。

そこで、1949年（昭和24）に「外国為替及び外国貿易法」（以下「外為法」という。）が制定され、輸出により獲得した外貨を復興に必要な資材等に優先的に配分するとともに、個人向けの消費財の輸入は制限された。また、翌年には「外国資本に関する法律」（以下「外資法」という。）が制定され、外国資本の日本への進出に当たっては、復興に必要な技術や資材以外は厳しく制限された。このように戦後の我が国の国内企業は、為替管理と貿易統制及び外資規制の下で海外との競合から保護されていた。

しかしながら、急速に経済発展を遂げたことにより貿易収支が黒字となると、諸外国から日本市場の開放を迫られることとなる。その結果、外資法による規制を徐々に緩和し、1967年（昭和42）の第一次資本自由化から1973

年（昭和 48）の第五次資本自由化により段階的に外国資本に対して日本市場を開放する方向へ向かった。また、1980 年（昭和 55）に外為法の改正により対外取引は原則自由となったことに加え日本経済が好調であったことも影響し、外資の進出が増加することとなる。その後、更なる規制緩和の圧力が強まったことなどから、1990 年代後半からいわゆる金融ビッグバンなどにより、金融、保険、通信などの分野で大幅な規制緩和が行われたことで、日本への海外からの直接投資が大幅に増加することとなった。

2 1990年代以降の規制緩和

バブル崩壊による国内経済の低迷及び財政の肥大化からの脱却を模索する中で、経済のグローバル化により国際競争力の強化が喫緊の課題であるところ、近年の規制緩和は、行政のスリム化を推進するとともに、外国資本の積極的な対内投資を誘引することにより国内経済を活性化させるという意図を強化する⁽⁶⁴⁾。

1995 年（平成 7）12 月に公表された「規制緩和の推進に関する意見（第一次）」⁽⁶⁵⁾においては、我が国を 21 世紀に向けた「光り輝く国」にすることが急務であるとの使命の下で、あらゆる分野で構造改革を実行し、活気のある社会を実現しなければならないとする⁽⁶⁶⁾。そのためには行政の支配介入を極力排除し、市場原理の導入⁽⁶⁷⁾と自己責任原則⁽⁶⁸⁾の確立が急務であると考える。

(64) 内閣府編『平成 16 年版経済財政白書—改革なくして成長なし IV—』第三章において、日本のグローバル化の進展は欧米に比べ緩やかであるとの分析のもと、国内経済活性化に当たって、グローバル化の便益を引き出す構造改革の取組みの強化を力説する。

(65) 行政改革委員会平成 7 年 12 月 14 日『規制緩和の推進に関する意見（第一次）「光り輝く国をめざして」』。

(66) 同意見書においては、「これまでの「日本人、仲間、画一、お上依存、大きな政府、横並び、もたれ合い、統制、単一価値観の閉鎖的な和や秩序」を中心とする考え方や仕組みから、「国際的に開かれた、世界から魅力あると思われる、小さな政府、個性的、自立、自由、多様な価値観が共存できる」方向に転換させるという点にある。」との基本認識を示す。「意見書」I の 1 の(1)「新しい国づくり」。

(67) 「原則として、結果はすべて市場が決めるべきものだと考えている。市場の決定

さらに、この自己責任の原則を確立するに当たっては、国民が自ら判断できる正確かつ適切な情報の流通と、それらをいつでも公平に入手できる環境の整備、すなわち、ディスクロージャーの徹底を求める。

さらに、「規制緩和が進み自己責任の原則が徹底する社会では、意見の対立は、行政によってよりも、むしろ司法によって解決されることが原則となる。その意味で、司法は規制緩和後の世界の基本インフラと言える。」⁽⁶⁹⁾との認識を示し、規制緩和を進めるにあたっては、司法の機能を一層充実・強化する必要性を訴えるのである。

また、1997年（平成9）12月に公表された「最終意見」⁽⁷⁰⁾においては、従来の事前規制型の行政から事後チェック型の行政への転換が図られるべきとする⁽⁷¹⁾。すなわち、「行政指導」の名の下に行われる不透明な規制を可能な限り撤廃するとともに、行政の関与が必要な場合には、国民に対する説明責任（アカウンタビリティ）を果たさなければならないとしている。

これらの考え方は、「行政機関の保有する情報の公開に関する法律（平成11年5月14日法律第42号）」の制定及び「行政手続法（平成5年11月12日法律第88号）」の改正等の具体的な法整備に繋がるのである。

はあらかじめ予測しきれるものでなく、そのリスクをとるのが事業であり、企業がリスクを回避するために政治や行政に依存することは、新しい国づくりを阻害することにほかならない。」とする。「意見書」Ⅰ1(8)「痛みについて」。

- (68) 自己責任の原則の意図するところは、「規制の緩和・撤廃によって自由放任の無責任社会を目指すことを主張しているのではない。自由には自己責任が伴うことが当然であって、ルール違反には厳しい制裁が課せられる社会であるべきだと考える。」と述べられている。「意見書」Ⅰの1の(7)「官、民の役割」。
- (69) 「意見書」Ⅱの11「法務」。ここでは、法曹人口の大幅な増員と外国弁護士規制の緩和を訴える。
- (70) 行政改革委員会平成9年12月12日「行政改革委員会最終意見」。
- (71) 「最終意見書」Ⅱの4の(1)「行政手続の変化」。「日本経済の規模そして市場経済の本質を考えれば、何がどのように供給されるかを、事前にすべて行政が適切に決定することは困難である。今後の行政の在り方として、予防的に規制し監督を行うのではなく、市場における国民の選択を基本とし、市場機能を信頼し、公正なルール作りと不適格事業者の厳しい事後チェック・監視が行政の役割でなければならない。」と述べる。

第2節 行政改革について

1 行政改革の背景

1997年（平成9）12月に公表された「行政改革会議最終報告」（以下「最終報告書」という。）においては、行政改革の目的について「肥大化・硬直化し、制度疲労のおびただしい戦後型行政システムを根本的に改め、自由かつ公正な社会を形成し、そのための重要な国家機能を有効かつ適切に遂行するにふさわしい、簡素にして効率的かつ透明な政府を実現することにある。」と説明する。このような観点から、①内閣・官邸機能の拡充・強化及び中央省庁の再編成により、行政の総合性、戦略性、機動性を確保すること、②行政情報の公開と国民への説明責任を徹底するなど透明な行政を実現すること、③行政を簡素化・効率化することを目指すこととされた⁽⁷²⁾。

2 行政の在り方

最終報告書は、行政の在り方全体を、内外環境の変化に対応したものとすることが必要であるとの考えに基づき、国際社会・経済情勢の環境変化、経済社会のグローバル化の進展及び価値の多様化に対して柔軟に対応すべきであると、省庁の再編成について提言する。

なお、国税庁については、「①当面、現行の国税庁を継続する、②徴税における中立性・公正性の確保を図るため、税制の簡素化を進めるとともに、いわゆる通達行政は縮減する、③必要な通達については、国民にわかりやすい

(72) また、行政改革のめざすところを「今回の行政改革は、「行政」の改革であると同時に、国民が、明治憲法体制下にあつて統治の客体という立場に慣れ、戦後も行政に依存しがちであつた「この国の在り方」自体の改革であり、それは取りも直さず、この国を形作っている「われわれ国民」自身の在り方にかかわるものである。われわれ日本の国民がもつ伝統的特性の良き面を想起し、日本国憲法によつて立つ精神によつて、それを洗練し、「この国のかたち」を再構築することこそ、今回の行政改革の目標である。」と述べる。行政改革会議平成9年12月3日「行政改革会議最終報告」Iの1。

形で公表する、④国・地方を通ずる徴税の一元化については、地方自治との関係、国・地方を通ずる税制の在り方を踏まえ、今後検討する、⑤国税庁の人事については、幹部職員への内部登用を拡充し、その独立性を確保する。」⁽⁷³⁾ こととされた。

3 行政審判庁構想

最終報告書においては、多数存在している行政による紛争処理機関⁽⁷⁴⁾の統合をも視野に入れる。

その意図するところは、専門技術的な知識・経験を有する者が審理にあたることによって、簡易・迅速・低廉・適正な解決が図られ、ひいては裁判所の負担を軽減する機能を有するものとして評価されるところの行政機関による紛争処理は、徹底的な規制の撤廃と緩和の断行という行政改革に伴い、司法機能の充実強化とともに、ますますその重要性が高まるものと考えるところにある。

そこで、これをさらに改善し、行政組織を簡素化するため、多岐にわたって分散している行政争訟の裁断機関を統合することが検討された⁽⁷⁵⁾。

しかしながら、①これらの組織が所管している事務の範囲に差があること、②審判業務そのものについても、「覆審的争訟」、「始審的争訟」のほか、私人

(73) 「最終報告書」Ⅲの2「省庁再編案」④カ a。

(74) 「私人相互間又は行政庁と私人との間に生ずる紛争について、裁判所ではなく行政機関が裁断を行うこととされている、いわゆる「狭義の行政争訟」を対象とする機関。もっとも、当該行政改革会議において検討されたものは、特別法により準司法手続ないし通常の不服審査手続よりはより整備された手続によって行われ、その結果、制度的に一部裁判判決に代替する機能を与えられているもの、例えば、公正取引委員会、公害等調整委員会、特許庁、海難審判庁、電波監理審議会の統合を検討の中心に据え、行政不服審査法による審査請求につき裁断を行うもの等については、甚だ多岐にわたり、また、行政裁判所として統合することをも視野に入れた議論となるため、行政審判庁の構想からはやや距離を置くものとされた。「行政改革会議第34回会議議事概要」。

(75) なお行政審判庁構想は「司法改革の端緒としての意義をも有するもの」と位置付けられる。「最終報告書」Ⅲの8「今後の検討課題（行政審判庁構想）」。

相互間の争いを裁断する機関もあり、合理的な統合に当たっての基準を慎重に検討する必要があること、③各種の審判手続の一元化、また、審判官相互間の交流等の準備作業が必要であること、④行政審判庁構想の実現は、司法制度改革と組織的機能的に連動するものでなければならないが、司法改革が必ずしもその緒についていないことを理由として、行政審判庁構想は、当面の省庁再編の対象から除外することとされた。

第3節 司法制度改革について

1 司法制度改革の位置付け

1999年(平成11)7月に内閣の下に設置された「司法制度改革審議会」は、「21世紀の我が国社会において司法が果たすべき役割を明らかにし、国民がより利用しやすい司法制度の実現、国民の司法制度への関与、法曹の在り方とその機能の充実強化その他の司法制度の改革と基盤の整備に関し必要な基本的施策について調査審議する」⁽⁷⁶⁾との目的のもと、2年にわたる調査審議の結果、2001年(平成13)6月に「司法制度改革審議会意見書」⁽⁷⁷⁾(以下「意見書」という。)を内閣に提出した。

当該意見書によると、「法の精神、法の支配がこの国の血肉と化し、『この国のかたち』となるために、一体何をなさなければならないのか」、「日本国憲法によって立つ個人の尊重(憲法第13条)と国民主権(同前文、第1条)が真の意味において実現されるために何が必要とされているのか」⁽⁷⁸⁾を明らかにすることが司法制度改革の根本的な課題とする。

これまでの政治改革、行政改革、規制緩和等の経済構造改革等の根本理念を、「国民の一人ひとりが、統治客体意識から脱却し、自律的であつ社会的

(76) 司法制度改革審議会設置法(平成11年6月9日法律第68号)2条1項。

(77) 司法制度改革審議会平成13年6月12日「司法制度改革審議会意見書」一21世紀の日本を支える司法制度一。

(78) 意見書3頁「今般の司法制度改革の基本理念と方向」。

責任を負った統治主体として、互いに協力しながら自由で公正な社会の構築に参画し、この国に豊かな創造性とエネルギーを取り戻そうとする志であろう。」との認識を示す。すなわち、肥大化した行政を簡素で効率的なものとし、極力事前規制を排除することで、事前規制型の行政から事後チェック型の行政への転換を図るとともに、市場原理の導入により自由かつ公正な競争を徹底することによって、国民一人一人が過度に行政に依存することなく、自ら責任を負う社会の実現を志向するものとの前提に立つ。

これを踏まえ、司法の役割とは、「国民が、容易に自らの権利・利益を確保、実現できるよう、そして、事前規制の廃止・緩和等に伴って、弱い立場の人が不当な不利益を受けることのないよう、国民の間で起きる様々な紛争が公正かつ透明な法的ルールの下で適正かつ迅速に解決される仕組みが整備されなければならない。21世紀社会の司法は、紛争の解決を通じて、予測可能で透明性が高く公正なルールを設定し、ルール違反を的確にチェックするとともに、権利・自由を侵害された者に対し適切かつ迅速な救済をもたらすものでなければならない。」⁽⁷⁹⁾のものであると考える。

すなわち、司法制度改革とは、憲法の基本理念の一つである「法の支配」の下で、上記の様々な改革を有機的に結び合わせようとするものであり、諸改革の「最後のかなめ」として位置付けられるべきものであるとしているのである。

(79) 意見書6頁、Iの第2の1「司法の役割」。また、「司法は、具体的事件・争訟を契機に、法の正しい解釈・適用を通じて当該事件・争訟を適正に解決して、違法行為の是正や被害を受けた者の権利救済を行い、あるいは公正な手続の下で適正かつ迅速に刑罰権を実現して、ルール違反に対して的確に対処する役割を担い、これを通じて法の維持・形成を図ることが期待されている。したがって、司法機能は公共的価値の実現という側面を有しており、裁判所（司法部門）は、多数決原理を背景に政策をまとめ、最終的に法律という形で将来に向けて規範を定立し執行することを通じて秩序形成を図ろうとする国会、内閣（政治部門）と並んで、「公共性の空間」を支える柱として位置付けられる。」とする。同5頁。

2 具体的措置

憲法は、「法の支配」を実現するに当たっての権限を裁判所に与え、もって国民の権利・自由を担保し、法秩序が維持されることを期待する⁽⁸⁰⁾。しかし、裁判所がこの期待に十分にこたえていないのではないかとの評価を踏まえ、「民事司法については、国民が利用者として容易に司法へアクセスすることができ、多様なニーズに応じた適正・迅速かつ実効的な救済が得られるような制度の改革が必要である。」⁽⁸¹⁾として制度的基盤の整備を説く。

その具体的な措置として、①民事訴訟事件の審理期間をおおむね半減させることを目標に、計画審理を導入するとともに早期に証拠を収集するための手段の拡充を図る、②司法に関する総合的な情報提供を強化する、③裁判外の紛争手段（ADR）の拡充を図る等が提言された。これらは、「裁判の迅速化に関する法律」（平成15年7月16日法律第107号）及び民事訴訟法の改正、「総合法律支援法」（平成16年6月2日法律第74号）に基づく日本司法支援センターの設置、「裁判外紛争解決手続の利用の促進に関する法律」（平成16年12月1日法律第151号）として結実するのである。

また、「法の支配」の実現の観点から、司法の行政に対するチェック機能の強化の必要性を特に強調する。これは、次の問題意識によるものである⁽⁸²⁾。

- ① 現行の行政訴訟制度に内在している問題点として、行政庁に対する信頼と司法権の限界性の認識を基礎とした行政庁の優越的地位（政策的判断への司法の不介入、行政庁の第一次判断権の尊重、取消訴訟中心主義等）が認められており、その帰結として、抗告訴訟が制度本来の機能を十

(80) 具体的には、憲法76条「司法権の機関と裁判官の職務上の独立」、同81条「最高裁判所の法令審査権」等の規定に見られる。

(81) 意見書9頁、Ⅰの第3の2の(1)「国民の期待に応える司法制度の構築（制度的基盤の整備）」。

また、このほか法曹人口の大幅な増加等による「人的基盤の拡充」及び裁判員制度等による「国民の司法への参加」についても詳細に提言する。

(82) 意見書39頁、Ⅱの第1の9の(1)「行政訴訟制度の見直しの必要性」。

分に果たしていない。

- ② 現行の行政訴訟制度では対応が困難な新たな問題点として、行政需要の増大と行政作用の多様化に伴い、伝統的な取消訴訟の枠組みでは必ずしも対処しきれないタイプの紛争（行政計画の取消訴訟等）が出現し、これらに対する実体法及び手続法それぞれのレベルでの手当が必要である。
- ③ 行政事件の専門性に対応した裁判所の体制に関する問題点もある。

これらの問題点を踏まえ、2004年（平成16）に行政事件訴訟法が制定以来抜本的に改正されることとなる。

さらには、行政過程全体を見通しながら、「法の支配」の基本理念の下に、司法と行政それぞれの役割を見据えた総合的多角的な検討が求められるとし、行政手続法、情報公開法、行政不服審査法等の諸法制の見直しをも視野に入れた検討を早急にすべきであると言及するのである。

3 「法の支配」と「司法権の限界」について

（1）「法の支配」の理念

「法の支配」とは16世紀のイギリスで生まれた法思想であり、英米法の根幹をなす基本原理の一つである。

この思想には、産業革命による近代産業の登場とその発展に伴う劇的な変化の中で、新たな商行為や経済取引等が発生する中、すべてを事前に予測しその適否の判断に当たっての基準を設けることが困難であることから、すべては市場が決定するという自由主義市場経済の原理が原則となり、仮に個人の権利が侵害されることとなれば法に基づき救済するという歴史的背景を有する。

この「法の支配」を理論化したA・V・ダイシーによれば、次の三つの原則を有するとされる。

- ① 法が国民による選挙によって選ばれた議員で構成する議会によって作

られること。

- ② 何人に対しても法が平等に適用されること。
- ③ 通常裁判所による救済が確保されていること。

もともと、時代の変遷とともに「法の支配」の「今日におけるその正確な意味を捉えることは容易ではない。」⁽⁸³⁾とされているとおり、その意味内容については一様ではないものの、一般的には次のとおり理解されている。

- ① 個人の人権は永久不可侵であり、それを守るために法の支配という概念がある。(人権の不可侵性)
- ② 法律・政令・省令・条例・規則など各種法規範の中で、憲法は最高の位置を占めるものであり、それに反する全ての法規範は効力を有さない。(憲法の最高法規性)
- ③ 法の支配においては、立法権・行政権などの国家権力に対する抑制手段として、裁判所は極めて重要な役割を果たす。(裁判所の尊重)
- ④ 法内容の適正のみならず、手続の公正さも要求される。(適正手続の保障)

この理念は日本国憲法においても体现されており、具体的には「人権の不可侵性」は第3章に、「憲法の最高法規性」は97～99条に、「裁判所の尊重」は76条及び81条に、「適正手続の保障」は31条に規定している。

(2) 「司法権の限界」論

「司法権の限界」とは、田中二郎博士によれば大略次のとおり説明される⁽⁸⁴⁾。

まず、近代法治国家における行政は、①法律に基づき法律に従って行われるのが原則であるが、このことが直ちに行政の第一次的判断権を否定す

(83) 周作彩「法の支配と行政訴訟制度改革」三辺夏雄ほか編『法治国家と行政訴訟』91頁(有斐閣、2004)。

(84) 田中二郎「司法権の限界—特に行政権との関係—」『公法学研究 下』727頁以下(有斐閣、1974)。

るものではなく、全体的にみて最大最良の結果を実現するよう政策的・技術的裁量の余地が与えられていること、②一般的に、行政は、将来を指向し、継続性を有し、全体としての統一性を有しなければならないこと、③行政の分野が広範になってくると、「法律の執行」として行われる行政についても、その具体的な定めが必ずしも明確にして疑いを容れる余地がない一義的な定めであることは比較的少なく、解釈の余地が残されており、しかも、これを行うかどうか、いつ、いかなる時点でこれを行うかについては、行政の裁量判断に委ねられていることが少なくないことなどがその特徴として挙げられることから、違法な行政の是正の手段・方法を考えるにあたっては、このような行政の第一次判断権を無視し、行政について責任を負うべき立場にない者が、これに代わる最終判断を下すような制度を採用することは許されないとする。

また、司法は、①過去のある時点における事実関係について何が正しい法であるかを宣言する個別・具体的な作用であること、すなわち、具体的事件性を欠くもの又は訴えの利益を欠くものは司法審査の対象とならないこと、②裁判の客観的公正を保障することを目的として各審級の裁判所はそれぞれ独立の裁判体を構成するため、一体組織である行政官と根本において異なるといった特徴を有しており、そのため、司法は、行政の第一次的判断の誤りを法的に是正するに止まるべき作用であって、行政の第一次的判断に代わる判断を下すべきではないとする。

これらのことから、法律を解釈し適用する作用である点において、行政と司法とは共通性を有するとしながらも、①行政に関する行政庁の第一次判断権は、行政権のために留保されなければならない、②法律上、行政庁の自由裁量を認め、行政庁の責任で処理すべきものとしている事項については、司法審査が及ばないといった「司法権の限界」が存すると考えるのである。

上記、司法権の限界論は、従来の行政訴訟における取消訴訟中心主義、行政裁量に対する司法審査の制限、仮の救済の制限といった考え方の根底

をなすものであり、「国民の権利救済の途を狭めることとなってしまった」⁽⁸⁵⁾との批判から、行政事件訴訟法の見直しに当たったの中心的議論の対象とされるのである。

第4節 小括

近年における様々な規制緩和と制度改革の根底に流れるものは、憲法に謳われる個人の尊重及び権利の保護である。そして具体的には、自由で公正な市場経済・社会の実現のために行政の事前規制を極力排除するとともに、行政の意思決定等の手続の透明化及び行政判断の適正性の向上を求める。

また、それらを担保する手段として「法の支配」という概念により、行政に対する司法のチェック機能を充実・強化し、国民の権利救済の向上に軸足を置いた司法制度改革を推進する。

その背景には、我が国においては明治憲法以来一貫して司法権の限界論に基づく行政の優位性（①司法権の政策判断への不介入、②行政庁の第一次判断権の尊重等）が認められ、国民の権利利益が不当に侵害されてきたにもかかわらず、その救済制度が不十分であるとの批判的思想がある。

しかしながら、「法の支配」の理念は、ダイシーのそれが「法の素材（法源）が何であれ、法はすべて裁判所によって解釈適用されること」⁽⁸⁶⁾であるとしても、一切の紛争について、何人も直ちに裁判所に判断を求めることとするのではないであろう。この理念の根底に流れるものは、「法をもって人＝権力者（君主であれ、人民であれ）の恣意を抑制することにある」⁽⁸⁷⁾といわれる。

したがって、行政権の行使の当否について、すべて司法判断を求めることとすれば、司法に過度の負担を強いることとなることから、行政部内においてその恣意的行使を抑制し、行政の範囲内で国民の不当に侵害された権利について

(85) 周・前掲注(83)「法の支配と行政訴訟制度改革」88頁。

(86) 周・前掲注(83)「法の支配と行政訴訟制度改革」94頁。

(87) 周・前掲注(83)「法の支配と行政訴訟制度改革」114頁。

の救済を求めうる制度が存在することは、立法政策上当然に認められるべきことであり、そのために行政不服審査制度が存在するのである。

このような観点から、行政の範囲及び専門性が拡大する今日において、行政不服審査制度の充実が求められることは、ある意味当然のことであろう。

第3章 行政不服審査制度改正議論を踏まえた 国税に関する不服申立制度の具体的検討

第1節 検討の視点

1 行政不服審査制度の見直しの背景

制定以来40年以上にわたって、実質的な改正がなされていない行政不服審査法の抜本の見直しについては、総務省の委託を受けた財行政管理研究センターにおいて基本的な研究がなされ、その結果について2006年（平成18）3月に「行政不服審査制度研究報告書」（以下「報告書」という。）が公表された。この報告書を踏まえ、現在、総務省副大臣主催の行政不服審査制度検討会において、見直しの議論が進められており、2007年（平成19）4月5日に「行政不服審査制度検討会中間とりまとめ—行政不服審査制度改正の方向性と骨子—」（以下「中間とりまとめ」という。）が公表されたところである。上記報告書においては、これまでの諸改革や情報公開の進展を踏まえ、国民の権利利益に関する意識の変化を「① 利害が多様化、複雑化し、その調整が高度かつ困難となってきた、② 行政の行う決定等に対する意識が高まり、不信や不満が明確に表現される機会が増えてきた」⁽⁸⁸⁾ととらえる。また、「行政の裁量による事前調整に依存する社会から、客観的な基準の適用によるチェック・監視を重視する社会への転換が企図されている中では、それらの基準に基づく行政上の行為に関する救済の制度は一層重要性を増すものと考えられる。このうち、裁判によらない形での行政内部の救済制度は、簡易迅速性や行政の自己反省機能が発揮できるのであれば、国民の権利利益の保護、国民の行政に対する信頼の確保の観点から非常に重要かつ有効なものとなる。」⁽⁸⁹⁾との考えから、簡易迅速な国民の権利利益の救済、行政の適正な運営の確保を目的とする現行の行政不服審査法をベースとして、これを発展さ

(88) 報告書1、2頁。

(89) 報告書3頁。

せることが適当であるとしている。

2 国税に関する不服申立制度の検討の必要性とその視点

国税に関する不服申立制度は、その沿革において、一般法である「訴願法」や「行政不服審査法」の影響を受けつつも、独自の制度を形成してきた。

その理由は、国税に関する法律に基づく処分が①大量、反復、回帰的であること、②その多くは金銭に関する処分であるため早期に確定させる必要があること、③事実認定に関する争いが多く、その判断に当たっては専門技術的判断を要することなどの特異性が挙げられる。

この国税に関する不服申立制度は、簡易迅速に納税者の権利を救済する機能を有し、また、訴訟に至る前のスクリーニング機能や税務行政の統一性を確保する機能を果たしてきた。

しかしながら、前述のとおり、近年における諸改革は国民の権利保護をより重視し、それを担保する制度の整備とともに、行政手続の透明化が強く求められている。

したがって、国税に関する不服申立制度においても、納税者の権利保護に配慮した手続規定の充実と簡易迅速な権利救済というある種二律背反する問題に対するバランスをどのように確保すべきか、また、行政に対する司法のチェック機能を充実・強化する流れの中で、国税庁の責務であるところの統一ある税務行政をどのように確保すべきかといった視点から、適正公平な課税の実現に資するよう現行の制度を再検討する必要があるのである。

第2節 各論

1 不服申立ての種類の一元化と審理の一段階化

(1) 改正議論

現行の行政不服審査法における不服申立ての種類には、処分をした行政庁（以下「処分庁」という。）に申し立てる「異議申立て」、処分庁に上級

行政庁がある場合にこの上級行政庁に申し立てる「審査請求」、審査請求の裁決に不服がある者のうち一定の場合に認められる「再審査請求」の三種類があるが、複数の申立ての種類があることは、行政不服審査制度に精通していない者にとって分かりづらいことから、これを「審査請求」という名称に一元化する。

また、現行の「異議申立て」、「審査請求」、「再審査請求」といった最大で三段階の審理を経ることは、簡易迅速な権利救済に必ずしも結びついているとはいえないことから、原則として審理を一段階とする。

なお、「課税処分その他大量集中的に行われ、かつ、当該処分に対する不服が概して要件事実の認定の当否に係るものについては、審査請求手続をとる前に、原処分の事案・内容等を把握している（できる）処分担当者等が、対審構造を採らない簡易迅速な手続により改めて処分を見直すことは意味があると考えられる。

したがって、このような場合に限っては、不服申立ての基本構造の例外として、正式な不服申立てである審査請求の前段階で、迅速処理を条件とする現行の異議申立制度のように処分担当者等が改めて処分を見直す手続を特殊類型として認め、さらに、原処分について正式な審査請求も認めることが適切と考えられる。」⁽⁹⁰⁾とし、審査請求の前審としての特殊類型を「再調査の請求」とすることが提案されている。

また、現行の行政事件訴訟法8条1項ただし書きで定める、審査請求に対する裁決を経た後でなければ処分の取消しの訴えを提起することができないとされる、いわゆる「不服申立前置」については、全体として不服申立人の負担が重くならないように考慮する必要があると言及している⁽⁹¹⁾。

(90) 「中間とりまとめ」3頁、第1の3「不服申立ての基本構造の例外」。

(91) なお、日本弁護士連合会の平成18年7月20日付「行政不服審査制度の抜本改正を求める意見書」（以下「日弁連意見書」という。）においては、不服申立前置の制度はそれなりの合理的理由が認められるものもあるとしながらも、「国民の裁判を受ける権利は実質的に保障されるべきであり、このような形式的な理由により排除されるべきものではなく、国民が簡便に利用しうる行政不服審査制度は、裁判と並ぶ

(2) 国税に関する不服申立て及び取消訴訟の提起

国税に関する処分についての不服申立ては、原則として税務署長に対する異議申立てと国税不服審判所長に対する審査請求の二段階の審理構造を採るとともに、処分の取消を求める訴えの提起に当たっては、不服申立前置としている。

これは、「国税通則法の制定に関する答申（税制調査会第二次答申）」⁽⁹²⁾等においても説明されるとおり、①国税に関する処分は、大量、反復、回帰的であり二審構造により取消訴訟提起前にスクリーニング機能を果たすとともに、行政の統一性の確保に資すること、②国税に関する処分に係る争訟の多くは事実認定の問題であり、その処理に当たっては専門技術的判断を要するなどの国税に関する処分の特異性が主な理由であるとされてきた。

現在においても、上記理由は妥当であろう。

また、国税における異議申立ては、その沿革において「再調査の請求」という制度であったことからしても処分の見直しという側面が強く、上記のとおり、「中間とりまとめ」に示された「特殊類型」にまさしく合致するものである。

さらに、審査請求においても国税不服審判所という第三者的機関によって公正な審理手続がとられているなど簡易迅速な権利救済としての行政不服審査の機能を十分に発揮するとともに、行政の統一という観点から、その裁決を通して国税当局の最終判断を示すことにより行政の適正な運営を確保するという意味においても重要であると考えられる。これらの現状を踏まえると、国税に関する不服申立てについては、引き続き二段階の審理

選択肢として確立されるべきである。行政不服審査制度が魅力ある救済機関として機能すれば、ユーザーである国民は積極的にこれを利用するはずであって、行政訴訟の前提として行政不服審査制度の利用を強制することは適切ではない。」として、自由選択主義の徹底を提言する。「日弁連意見書」7頁。

(92) 第1章第3節2(6)参照。

構造及び不服申立前置を維持すべきと考える。

(3) 行政の統一について

従前から行政不服審査制度の目的である「国民の権利利益の救済」と「行政の適正な運営の確保」のどちらを重視するかという観点から、しばしば、現行のあり方が、「行政の適正な運営の確保」に偏重（「国民の権利利益の救済」を軽視）していると批判されることがある。しかしながら、前述⁽⁹³⁾のとおり、「行政の適正な運営の確保」を図ることは、これをもって国民の権利利益を保護するという意味であり、すなわち「国民の権利利益の救済」と同義であって、行政庁が当然に果たさなければならない責務である。

国税に関する不服申立てについてみると、国税庁の特別の機関である国税不服審判所における裁決を通じて国税当局の最終判断を示すことにより、税務行政の統一を図り、もって税務行政の適正な運営を確保するものとされている。これは、国税不服審判所の設置に当たって、国税庁から完全に独立した機関とすべきか否かが議論されたが、行政の統一という観点から国税庁の附属機関⁽⁹⁴⁾とされたことから理解される。

したがって、税務行政の統一的運用を重視することは、けっして納税者の権利利益の軽視ではなく、むしろ納税者の権利利益を保護する意味からも、国税庁にとって重要な責務であると考えなければならないのである⁽⁹⁵⁾。また、その実現に当たっては、審理機関の充実が不可欠であることから、国税不服審判所の機能の充実や適正な運営に当たっての不断の努力が必要

(93) 第1章第2節3(1)参照。

(94) 国税不服審判所の設立当初は大蔵省設置法39条による国税庁の「附属機関」とされていたが、昭和59年の改正で国税庁の「特別の機関」となり現在に至る。

(95) この点について、新井隆一教授は「行政の統一と国民の権利の救済とは、実は表裏のものであって、行政の不統一はかえって、国民の権利救済を薄めるばかりか、税務行政についてみれば、結果的には、行政の段階で不公平な課税をもたらすことにもならないといえないのである。」と述べられる。「国税不服審判諸制度の理念と現実」税理 vol.12 No.9 28頁(1969)。

とされるのである。

2 客観的かつ公正な審理の実現

(1) 改正議論

現行の行政不服審査法 25 条 1 項においては、「審査請求の審理は、書面による。ただし、審査請求人又は参加人の申立てがあつたときは、審査庁は、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。」と定め、書面審理主義を原則とする。また、職権主義的規定を中心としており、審査請求人の手続保障に欠ける面が指摘される。

そこで、「審理を客観的かつ公正なものとし、審査請求人の手続的権利を保障することにより、従前以上に行政の自己反省機能を高め、国民の権利利益の保護を図るとともに行政の適正な運営を確保するため」⁽⁹⁶⁾に次のような審理の仕組みを設けることが適切であるとする。

- ① 審査請求の対象となった処分に関する決裁ラインから相対的に独立した者を審理担当官に指名し、審理の主宰者として審理に関する権限を帰属させることによって、当事者である審査請求人と処分庁（処分担当者）及び当該審理の主宰者との三者による審理構造（改正議論においては「対審（的）構造」と表現される。）となり、客観的かつ公正な審理を担保する。
- ② 審査請求人又は参加人の書類の閲覧請求権を、処分庁から提出されたものに限らず審理担当官が所持する、審査請求の対象である原処分の違法又は不当の判断に必要な証拠資料の閲覧を求めることができるように、対象を広げる。ただし、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は、閲覧を拒むことができるものとする。
- ③ 執行停止の権限は、現行の行政不服審査法どおり審査庁に帰属させるが、審理担当官による執行停止に関する意見の提出についての規定を設

(96) 「中間とりまとめ」3 頁、第 2 「客観的かつ公正な審理の実現」。

ける。また、執行停止における考慮要素を明確にする。

(2) 審理の主宰者の明確化と対審(的)構造

国税に関する法律に基づく処分についての審査請求に当たっては、国税庁の特別の機関である国税不服審判所がその裁決を行うこととされ、執行機関から分離されている⁽⁹⁷⁾。この国税不服審判所における審査請求に係る事件の調査及び審理は、国税不服審判所長が指定⁽⁹⁸⁾する担当審判官一名及び参加審判官二名以上により行われ、これらの者が合議体を構成し、その合議体の議決に基づき国税不服審判所長が裁決することとされている⁽⁹⁹⁾。

上記のとおり、国税における審査請求に当たっては、審理の主宰者は、審査請求の対象となった処分から完全に分離されているとともに、裁決機関である国税不服審判所と審査請求の対象となる処分を行った税務署又は国税局等の執行機関と審査請求人という三者による対審(的)構造が制度として確立しており、客観的かつ公正な審理の実現に配慮されている⁽¹⁰⁰⁾。

(3) 証拠資料の閲覧の拡大

イ 運用上の問題点

国税通則法 96 条 2 項に規定する証拠書類の閲覧の範囲については、担当審判官が職権により収集した書類等を含まないと解されている。その

(97) 国税通則法 78 条 1 項。

(98) なお、担当審判官等の指定に当たっては、審査請求の対象となった処分又はその処分に対する異議申立てについての決定を自ら行った者、審査請求の対象となった処分又はその処分に対する異議申立てについての決定に係る調査又は訴訟に従事した者、及び審査請求人の親族等の利害関係人などは、指定を回避することとされており、審査請求に係る事件の調査審理が公正に行われるよう配慮されている。

(99) 担当審判官等の指定(通則法 94 条)、担当審判官の権限(通則法 95～97 条等)、担当審判官及び参加審判官の合議に基づく裁決(通則法 98 条 3 項、通則法施行令 35 条)。

(100) 税務署が行った課税処分に対する異議申立てについても、その課税処分に関する調査担当者以外の者を異議審理担当者とし、また、各国税局に置かれる審理課又は審理官の担当職員が、税務署の異議審理担当者の指導等を行うなど、審理の公正性に配慮されている。日高大開「国税不服申立制度を考えるーその実用の運用と手続についてー 第 1 回 国税不服申立制度の概要(その 1)」税務QA59 号 45、49 頁(2007)。

理由は、①行政不服審査においては、証拠を相互に提示し、反対尋問にさらすということが前提とされておらず、また、職権で収集したものを当事者に示すということも予定されていないこと、②閲覧に関する規定は、国税通則法 96 条 1 項の原処分庁の証拠提出の規定を受けて、同条 2 項に規定されており、職権収集の規定（通則法 97 条）は、閲覧請求の規定の後に置かれていることから、職権収集資料を閲覧の対象にしないことを前提として立法されたものと解されることからである⁽¹⁰¹⁾。

また、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、その閲覧を拒むことができない（同法 96 条 2 項）と規定されており、「第三者の利益を害するおそれがある」とは、たとえば密告書、投書、聴取書、決議書、調査書等を閲覧させることにより第三者（閲覧請求人以外の者をいう。）の利益を害するおそれがある場合をいうこととされ、決議書、調査書等は、その記載内容によっては「第三者の利益を害するおそれがある」ときに該当するほか、税務執行上の秘密にふれるため閲覧させないことについて同項の「正当な理由がある」ときに該当することがあると解されている（不服審査基本通達 96-1）。

この証拠書類の閲覧の範囲をどこまで認めうるかということについては、「中間とりまとめ」がいう「審査請求の対象である原処分の違法又は不当の判断に必要な証拠資料」⁽¹⁰²⁾とはどのようなものを指すのか不明確であるため、一概に論じることはできないが、担当審判官の職権に

(101) 松沢智『租税争訟法—異議申立てから訴訟までの理論と実務—』173 頁（中央経済社、改訂増補版、1999）。

(102) 「中間とりまとめ」5 頁。

このような主張がなされるのは、行政庁が自らにとって不利な情報を隠匿しているとの懸念からであろうか。ともあれ、納税者自らが所得金額等を計算して申告する申告納税制度を基礎とし、その適否の事後的な調査に基づく一般的な課税処分においては、むしろ課税庁が把握しきれていない事実あるいは証拠を納税者が有している場合もあることから、一般的な行政処分とは質的にやや異なるものかもしれない。

よる資料の収集は、審査請求の審理は非公開であること及び審理担当者に守秘義務が課されていることなどを前提に、第三者等から任意に資料の提出を受けるものであることから、職権収集した資料が閲覧の対象となることが前提とされることによって、職権収集自体に支障をきたすことが懸念されることである。

しかしながら、行政手続の透明性が強く求められている中で、また、審査請求人に適切な反論又は証拠の提出をなさしめるという趣旨において、さらには原処分庁が原処分判断の適正さを主張する上でも処分の理由となった事実を証する書類等の閲覧制度は重要であろう。

このような趣旨にかんがみれば、証拠書類の閲覧制度の運用に当たっては、仮に証拠書類の閲覧の範囲が職権収集した資料を含むとするとしても、閲覧請求に当たっては閲覧を拒みうる事由又は閲覧対象文書に閲覧を拒みうる記載箇所が当然に含まれていると考えられることから、どのような書類（又は記載箇所）を閲覧させることが可能であるかといった判断基準を整理・検討しておくべきではないかと考える。

ロ 証拠資料の閲覧制度の適切な運用に当たって

国税通則法 96 条 1 項においては「原処分庁は、処分の理由となつた事実を証する書類その他の物件を担当審判官に提出することができる。」と規定される。

すなわち、原処分庁が主張する処分理由の証拠となる資料は、国税不服審判所の担当審判官に対して、原処分庁自らがそれらを提出することが前提である。

ここでいう「処分の理由となつた事実を証する書類その他の物件」とは、原処分庁が保有する審査請求人に関する一切の書類という趣旨ではなく、あくまでも、原処分庁が自らの主張の正当性を証する書類等であって、その提出に当たっては、原処分庁が保有する審査請求人に関する書類等の中で、何が自らの主張の正当性を証する書類等であるかを、ま

ず原処分庁自らが取捨選択しなければならない⁽¹⁰³⁾。

しかる後、担当審判官の審理に当たって、なお不足があれば、国税通則法 97 条に規定する担当審判官の職権による質問、検査等が実施されるのである。

ハ 閲覧拒否事由について

閲覧を拒みうる要件は、審査請求人等に書類等を閲覧させることによって、「第三者の利益を害するおそれがある」こと、または「税務執行上の秘密にふれる」ことである。

何がこれらの要件に該当するか否かの判断基準としては、「行政機関の保有する情報の公開に関する法律」（平成 11 年 5 月 14 日法律第 42 号）（以下「情報公開法」という。）における「不開示情報」の考え方が参考となるであろう。

情報公開法においては、行政機関の長は同法に基づく開示請求に対して、「不開示情報」を除き、当該行政文書を開示する義務を負う（同法 5 条）⁽¹⁰⁴⁾。

この「不開示情報」は同条各号で定められており、なかでも①個人に関する情報、②法人等に関する情報、③審議、検討または協議に関する情報、④事務または事業に関する情報等の「不開示情報」は、閲覧拒否事由の判断基準となりうるのではないだろうか。

(103) 「閲覧請求の対象となるのは、原処分から自発的に送られた書類等に限られるが、その場合でも、審判官は、争点に関係ある書類等のみ受理すれば足りる。一件記録や証拠書類等をすべて引継いではならない。原処分の見直しではないからである。これが争点主義的運営の下における証拠調なのであり、合議体の審理の促進にも連なろう。」という意見もある。松沢智「国税不服審判所の審理手続上の問題点」59 頁ジュリスト 837 号（1985）。

(104) 「行政機関の長は、開示請求があったときは、開示請求に係る行政文書に次の各号に掲げる情報（以下「不開示情報」という。）のいずれかが記録されている場合を除き、開示請求者に対し、当該行政文書を開示しなければならない。」（情報公開法 5 条本文）。

(イ) 個人に関する情報⁽¹⁰⁵⁾

「個人に関する情報」とは、氏名、生年月日等直接個人を識別できる情報のほか、個人の思想、信条、身分、地位、健康状態、その他一切の個人に関する情報、また、「特定の個人を識別することができないが、公にすることにより、なお個人の権利利益を害するおそれがあるもの」、例えば、個人の人格に関する情報等本人の同意なしに第三者に流通させることが適切でない情報等が「個人に関する情報」に含まれると解される⁽¹⁰⁶⁾。すなわち、閲覧請求に当たっては、審査請求人以外の第三者の上記のごとき「個人に関する情報」は、閲覧対象から除かれるべきと考える。

(ロ) 法人等に関する情報⁽¹⁰⁷⁾

情報公開法5条2号では、法人その他の団体に関する情報及び事業を営む個人のその事業に関する情報のうち、公にすることにより、そ

(105) 「個人に関する情報（事業を営む個人の当該事業に関する情報を除く。）であって、当該情報に含まれる氏名、生年月日その他の記述等により特定の個人を識別することができるもの（他の情報と照合することにより、特定の個人を識別することができることとなるものを含む。）又は特定の個人を識別することはできないが、公にすることにより、なお個人の権利利益を害するおそれがあるもの。」（情報公開法5条1号）。なお、「個人に関する情報」であっても、法令や慣行により公にされ、又は公にすることが予定されている情報及び公務員等の職務遂行情報等は「不開示情報」から除かれる。（同法5条1号イ～ハ）。

(106) 宇賀克也『新・情報公開法の逐条解説』51～65頁（有斐閣、第3版、2006）。

(107) 「法人その他の団体（国、独立行政法人等、地方公共団体及び地方独立行政法人を除く。以下「法人等」という。）に関する情報又は事業を営む個人の当該事業に関する情報であって、次に掲げるもの。ただし、人の生命、健康、生活又は財産を保護するため、公にすることが必要であると認められる情報を除く。

イ 公にすることにより、当該法人等又は当該個人の権利、競争上の地位その他正当な利益を害するおそれがあるもの

ロ 行政機関の要請を受けて、公にしないと条件で任意に提供されたものであって、法人等又は個人における通例として公にしないこととされているものその他の当該条件を付することが当該情報の性質、当時の状況等に照らして合理的であると認められるもの」（情報公開法5条2号）。

これらの者が有する権利⁽¹⁰⁸⁾、製品の製造上のノウハウ等のほか、競争上の地位その他正当な利益を害するおそれがあるものは不開示情報とする。

また、行政指導等により行政機関の要請を受けて非公開を前提に行政機関に提出された情報等についても、これらの情報を一方的に開示することとすれば、将来の協力を得られなくなり事務または事業に支障を生じるおそれがあることから、原則として不開示情報に含まれる。

(ハ) 審議、検討または協議に関する情報⁽¹⁰⁹⁾

一般的に意思形成過程情報と称されるものであるが、決裁未了の段階の文書、審議・検討の経過記録、議論のための参考資料及び素案等の審議、検討または協議に関する情報については、開示することによって、外部からの干渉、圧力等により率直な意見交換、意思決定の中立性が損なわれたり、未成熟な情報が確定情報であると誤解されおそれがあることから、原則として不開示情報とされる。

(ニ) 事務または事業に関する情報⁽¹¹⁰⁾

(108) ここで言う「権利」とは、財産権のみではなく、宗教法人の信教の自由、学校法人の学問の自由などの非財産権を含むとされる。宇賀・前掲注(106) 67頁。

(109) 「国の機関、独立行政法人等、地方公共団体及び地方独立行政法人の内部又は相互間における審議、検討又は協議に関する情報であって、公にすることにより、率直な意見の交換若しくは意思決定の中立性が不当に損なわれるおそれ、不当に国民の間に混乱を生じさせるおそれ又は特定の者に不当に利益を与え若しくは不利益を及ぼすおそれがあるもの」(情報公開法5条5号)。

(110) 「国の機関、独立行政法人等、地方公共団体又は地方独立行政法人が行う事務又は事業に関する情報であって、公にすることにより、次に掲げるおそれその他当該事務又は事業の性質上、当該事務又は事業の適正な遂行に支障を及ぼすおそれがあるもの

イ 監査、検査、取締り、試験又は租税の賦課若しくは徴収に係る事務に関し、正確な事実の把握を困難にするおそれ又は違法若しくは不当な行為を容易にし、若しくはその発見を困難にするおそれ

ロ 契約、交渉又は争訟に係る事務に関し、国、独立行政法人等、地方公共団体又は地方独立行政法人の財産上の利益又は当事者としての地位を不当に害するおそれ

例えば、調査対象者の資料情報又は調査に至る過程や調査手法等の税務執行上の機微に亘る情報が記載された文書等を開示することにより、今後、正確な事実の把握を困難にするおそれ又は違法若しくは不当な行為を容易にし、若しくはその発見を困難にするおそれがあるなどにより、事務の適正な遂行に支障を及ぼすことから、不開示情報に該当すると考えられる。

また、審議・検討の経過記録についても、これを開示することにより合議体等の率直な意見交換を躊躇させ、事務の適正な遂行に支障を及ぼすこととなるおそれがあることから、不開示が妥当と考えられる。

二 閲覧制度の実効性を確保する観点から

証拠書類等の閲覧制度は、審査請求人に、原処分庁の主張に対する必要な反論と証拠の提出をなさしめる趣旨である。したがって、行政機関の諸活動を広く国民に説明する責務を全うされるようにすることを目的とする情報公開法とはやや趣を異にするため、上記のごとき情報公開法における「不開示情報」の解釈と、閲覧制度における閲覧拒否事由の解釈が必ずしも一致するものではない。また、たとえ同一の書類であっても、記載内容によって閲覧の可否判断が異なる場合がありうるため、その判断は慎重を要するであろう。

しかしながら、原処分庁から提出された調査関係書類の一部に上記「不開示情報」が含まれるからといって、調査関係書類全体を安易に閲覧拒否と判断することは厳に慎むべきであり⁽¹¹¹⁾、閲覧制度の趣旨が全うさ

ハ 調査研究に係る事務に関し、その公正かつ能率的な遂行を不当に阻害するおそれ
 ニ 人事管理に係る事務に関し、公正かつ円滑な人事の確保に支障を及ぼすおそれ
 ホ 国若しくは地方公共団体が経営する企業、独立行政法人等又は地方独立行政法人に係る事業に関し、その企業経営上の正当な利益を害するおそれ」(情報公開法5条6号)。

(111) もっとも、原処分に当たって、納税者の協力が得られないため反面調査により更正処分を行った事案など調査関係書類全体が不開示情報を構成する場合があります。

れるよう最大限の配慮がなされなければならないことは当然であろう。

したがって、審査請求人等からの証拠書類等の閲覧請求に当たっては、行政不服審査制度の最大の利点である簡易迅速な審理が著しく後退することとならないよう十分に配慮しつつ、第三者の権利利益を侵害するおそれ、又は税務の適正な執行を妨げるおそれを可能な限り排除（マスキング等）した上で、閲覧に供するとともに、その判断は、担当審判官が主体的に行うことで閲覧制度の実効性が確保されるのではないだろうか。

（４）執行停止

イ 原則

我が国では一貫して、行政処分に対する争訟の提起があった場合には、処分の効力、処分の執行、または手続の続行を妨げない、いわゆる執行不停止を原則としている⁽¹¹²⁾。

これは、争訟の提起により直ちに原処分の執行を停止することとすると、行政の円滑な運営を不当に阻害することとなるおそれがあるほか、濫訴の弊が生じ、行政処分の執行に障害となるばかりでなく、争訟制度自体が機能不全に陥ることとなるおそれがあるためである。一方で、執行の停止を全く認めないこととすると、裁判等の結果が処分の取消等であった場合に、もはや権利利益が回復できないため、救済の目的が達成できないことがありうる。そこで、執行不停止を原則としつつ、例外的

ことから、調査関係書類を一体として閲覧に供さないと判断することはありうるであろう。

(112) 我が国において、執行不停止を原則とするとされた理由は、古くは「行政処分は裁判の結果それが違法であると決せられるまでは適法であるとの推測を受ける。」という公定力、自力執行力が根拠と解されていたが、現在では「立法政策の問題」と解される。田中二郎『新版行政法上巻』336頁（弘文堂、全訂第二版、1974）、雄川一郎『行政争訟の理論』98頁（有斐閣、1986）ほか。

執行不停止の原則規定は行政事件訴訟法 25 条 1 項、行政不服審査法 34 条 1 項。なお、行政事件訴訟特例法 10 条 1 項及び訴訟法 12 条においても原則として執行不停止である旨定められていた。

に執行停止を認めるのである。

ロ 例外

執行停止を認める要件として、「重大な損害を避けるため緊急の必要があるとき」⁽¹¹³⁾と定められており、この判断に当たっては、「損害の回復の困難の程度を考慮するものとし、損害の性質及び程度並びに処分の内容及び性質をも勘案するものとする。」⁽¹¹⁴⁾と規定している。

また、この執行停止は、行政事件訴訟法においては裁判所が申立てにより決定によって行うことができるとされているが、行政不服審査においては、審査請求人からの申立てのほか、審査庁が必要と認めるときは職権で行うことができる。

ただし、この執行停止は、行政事件訴訟法においては①公共の福祉に重大な影響を及ぼすおそれがあるとき、②本案について理由がないとみえるときは、することができないと規定し、行政不服審査法においては上記①、②に加え、③処分の執行若しくは手続の続行ができなくなるおそれがあるときも執行停止ができないと定める。

「中間とりまとめ」においては、執行停止の権限は現行どおり審査庁に帰属させるが、審査請求における審理を、処分に関する決裁ラインから独立した審理担当官が主宰することとしていることから、審査請求人から執行停止の申立てがあった場合には、この審理担当官が判断し、その意見を審査庁に提出しなければならないとの規定を設けるとともに、審理担当官の判断に資するため「審査請求人の救済の必要性、本案における請求認容の可能性を総合的に考慮する等」執行停止における考慮要素を明確にするとしている⁽¹¹⁵⁾。

なお、当該「中間とりまとめ」においては、この執行停止について「執行停止の判断は訴訟におけるそれよりも広く行い得る」との認識を示し

(113) 行政事件訴訟法 25 条 2 項、行政不服審査法 34 条 4 項。

(114) 行政事件訴訟法 25 条 3 項、行政不服審査法 34 条 5 項。

(115) 「中間とりまとめ」5、6 頁。

ているが、これは、司法審査は行政裁量に及ばないという司法権に一定の限界があることと、一方、行政不服審査は処分の不当性をも判断するという両者の差異に着目し、行政不服審査の過程において執行停止の実効性をより高めようとの意図によるものであろう。

ハ 国税通則法における規定

国税通則法 105 条 1 項では、国税に関する法律に基づく処分に対する不服申立ては、執行不停止を原則としているが、ただし、その国税の徴収のため差し押えた財産の滞納処分による換価は、その財産の価額が著しく減少するおそれがあるとき、又は不服申立人からの申出があるときを除いて、その不服申立てについての決定又は裁決があるまですることができないこととされており、これは、国税債権の確保と不服申立人の権利利益の保護とのバランスに配慮したものであろう。

一方、執行停止については、異議審理庁又は国税不服審判所長は、「必要があると認めるとき」は、異議申立人の申立てにより、又は職権で、徴収の猶予、滞納処分の続行の停止（国税不服審判所長は徴収の所轄庁に停止を求めること）ができる。

この、「必要があると認めるとき」とは、例えば次のようなときである（不服審査基本通達 105-2）。

- ① 異議申立て（審査請求）の対象となった処分の全部または一部につき取消しが見込まれるとき。
- ② 徴収の猶予をしても異議申立て（審査請求）の対象となった処分に係る国税の徴収に不足を生ずるおそれがないと認められるとき（異議申立て（審査請求）に理由がないと認められるときを除く。）。
- ③ 異議申立て（審査請求）にある程度理由があり、かつ、滞納処分を執行することにより納税者の事業の継続または生活の維持を困難にするおそれがあると認められるとき。

上記のとおり、国税通則法においては、執行停止の考慮要素を例示することで、審理担当者が適正に判断し、異議審理庁及び国税不服審判所

長の的確な権限の執行が図られているところであるため、行政不服審査法の改正の意図は達成されていると思われる。

国税の法律に基づく処分に関する執行停止の制度は、税務行政の円滑な運営と納税者の権利利益保護のバランスの上に成立するものである。したがって、上記のごとく、必要があると認めるときは迅速に執行停止が図られることはもちろんであるが、執行停止の考慮要素を安易に解釈運用すると、例えば、課税処分に対する不服を申し立てた者が、滞納処分前に執行停止を申し立て、執行が停止されている間に財産の散逸を行うおそれがあるなど、租税債権の実現に障害となる場合があることから、国税通則法 105 条 7 項において徴収の猶予等の取消しに関する規定を有するのである⁽¹¹⁶⁾。

3 審理の迅速化のための措置

(1) 改正議論

行政不服審査法の最も重要な趣旨の一つであるところの、簡易迅速に国民の権利救済を図るため、複雑な事案等については、審理の主宰者である審理担当官が、審査請求人及び処分担当者に対して書面又は口頭により審査請求の趣旨や処分の理由を説明させるなど、柔軟に争点及び証拠整理を行いうるを導入することが適切であるとする。

(2) 国税に関する審査請求の審理の迅速化に当たって

行政不服審査手続において書面審理主義が原則とされてきた理由は、「審理の簡略化の要請と審理機関に必ずしも口頭審理を十分に運用する能力を

(116) 国税通則法 105 条の「不服申立てと国税の徴収との関係」は、昭和 45 年の改正において整備されたものであるが、当該改正審議において「納税者が自己の正当な権利を安んじて主張しうよう、納税者の不服に理由があると推測されるときは、支障のない限り（下線筆者）、徴収を猶予し又は滞納処分の続行を停止する等運用上十分に配慮すべきである。」との附帯決議がなされている。昭和 45 年 3 月 4 日衆議院大蔵委員会「国税通則法の一部を改正する法律案に対する附帯決議」の 6。

期しがたいことから」⁽¹¹⁷⁾であるとされる。これは、行政組織が機構的、組織的にいって必ずしも不服審査を公正に運用するに適したものになっていないという認識の下、「審理手続の過度の慎重さを求めることは、かえって審査の円滑な進行を妨げ、ひいては国民の権利救済を阻害するおそれ」⁽¹¹⁸⁾が指摘されるところである。

国税に関する法律に基づく処分についての審査請求についてみると、執行機関から独立した国税不服審判所による調査審理及び裁決がなされることから、改正議論が求められるところの機構的、組織的な観点からの審理の客観性及び公正性は達成しているであろう。

では、審理方式についてはどのように考えるべきであろうか。

国税通則法は、行政不服審査法と異なり「審理は、書面による」との明確な規定はないが、書面による異議申立て及び審査請求（通則法 81、87 条）、答弁書の提出等（同 93 条）などの規定から、原則書面審理主義をとると解される⁽¹¹⁹⁾。また、担当審判官には審理のための質問、検査等の権限が付与されている（通則法 97 条）など職権主義がとられている。この書面審理主義及び職権主義の利点は、手続が柔軟であり、時間的・経済的に国民の負担を軽減するところにある⁽¹²⁰⁾。また、審判官が主体的に調査審理を行うことで税に関する知識の乏しい納税者をサポートするとともに、納税者と原処分庁の双方から主張を聞くことによって争点を明確にし、適正かつ迅速な解決に寄与していると考ええる。

一方で、更なる公正な手続の保障等の観点から、審査請求の審理に当たっては、訴訟手続において採用されているところの対審構造、すなわち、裁判官の面前で対立する当事者がそれぞれの主張を口頭で述べる手続を導

(117) 小高剛「行政不服審査の審理手続」雄川一郎ほか編『現代行政法体系 4 行政争訟 I』40 頁（1983）。

(118) 小高・前掲注(117) 41 頁。

(119) 異議申立人及び審査請求人の申立てにより、口頭意見陳述が可能（通則法 84 条 1 項、101 条 1 項）。

(120) 事後救済制度調査研究委員会「事後救済に関する調査研究報告書」19 頁（1996）。

入すべきとの意見が以前からあったものの、その導入の是非については見解が分かれていた⁽¹²¹⁾。

例えば、南博方教授は、次の理由から訴訟的対審構造の導入に消極的な見解を示される。

「租税争訟においては、証拠資料の収集について取引先その他第三者の協力を必要とする場合が少なくないにもかかわらず、その協力がえがたいため、審査請求人の立証活動が相当制約を受けるのである。このため、審判所の職権審理によって、審査請求人のためにその立証活動を補完する必要が現れてくる。逆に、原処分庁が攻防に死力を尽くすことになると、自己に不利な証拠は提出されないばかりか、審査請求後の続行調査を誘発し、主張、立証の追加がくり返し行われることになる。かくては、執行の負担の増大と争訟の遅延を招くばかりか、審査請求人にとって著しく不利になるおそれがあるからである。」⁽¹²²⁾

(121) 事後救済制度調査研究委員会では、対審構造の利点と課題について次のように整理している。「事後救済に関する調査研究報告書」40、41頁（1996）。

<利点>

- ① 紛争の両当事者の出席に加えて、当該当事者が主張や立証を行うことで、より一層の争点事項の明確化、審理の透明性の確保が期待できるだけでなく、審理の結果である裁決・決定に対する国民の信頼感の確保に資するのではないか。
- ② 当事者の出席や主張・立証など、紛争の両当事者の審理への能動的な参加を通じて、むしろ案件の審理が迅速活発に行われるのではないか。
- ③ 裁決・決定を行う行政庁自身の審理だけでなく、紛争の両当事者の審理への能動的な参加を通じて、適法違法のいわゆる合法性の審理から不当の合目的性の審理まで、均整の取れた審理を行えるようになるのではないか。

<課題>

- ① 手続の第三者性を重視し、対面審理構造による審理を強調するほど、処分の見直し手続というよりも司法救済手続に類似してきて、簡易迅速性を損なうことになるのではないか。
- ② 手続の完全な当事者主義は、不服申立人の側と処分庁（場合によっては上級庁）の側との間に力量の差があるので、かえって不服申立人に不利に働くのではないか。

(122) 南博方「国税不服審判所の実績と課題」ジュリスト 837号 53頁（1985）。

他方、金子宏教授は、「口頭審理をすれば、事実認定についても法の解釈についても、書面審理の場合とは異なる論点が生れてくる可能性があるし、また審判官に別の角度から事案を見てもらう可能性も出てこよう。」との理由から、「納税者の選択により、対審構造で審理するという制度の採用も考えてよい。」と述べられる⁽¹²³⁾。

そこで上記意見を踏まえつつ、国税不服審判所においては、数年前から訴訟的対審構造を有する審理手続である「同席審理」を導入した。

この同席審理とは、「複雑困難な事案で書面を読むだけでは当事者の主張の理解が容易でない場合や、争点が多数あって争点相互間の関係を整理する必要がある場合などは、審査請求人及び原処分庁と事案の理解を共通にし、争点を明確にするために、必要に応じて、審査請求人及び原処分庁の双方に、同時に又は交互に面接し、審判所が当事者から事案の内容等について説明を求める。」⁽¹²⁴⁾ ことによって、的確な争点整理を図り、迅速な事件処理に資するものと考えられたのであるが、その運用状況を見ると、審査請求人及び原処分庁双方にとって時間的、精神的負担を伴うなどの理由から、必ずしも迅速かつ的確な争点整理に結びつかないという現状である。したがって、訴訟的対審構造の導入の実効性に疑問なしとしない。

一方、近年の国税不服審判所では、迅速かつ的確な事件処理に当たって、担当審判官等が、審査請求人及び原処分庁の主張を整理して、最終的に裁決書において法令上の争点として記載すべき争点を明確にし、適正かつ迅速な裁決に資するために作成する「争点整理表」が導入された⁽¹²⁵⁾。この争点整理表の作成に当たっては、提出された書面のみでなく、担当審判官等

(123) 金子宏「国税不服審判所について」税研 vol.39 3頁(1991)。また、「対審構造を採用すれば、審議の内容と質が飛躍的に高まるのではないか」とも述べられる。「租税法とルール・オブ・ロー」租税研究 683号(2006)。

(124) この定義は、国税不服審判所の事務運営指針で定めている。

(125) なお、「争点整理表」の導入の経緯及び活用の趣旨については、久米眞司「国税不服審判所の概要及び特色」国税不服審判所編「国税不服審判所の現状と展望」(判例タイムズ社、2006)27～30頁で詳細に述べられている。

が、直接審査請求人や原処分庁の担当者などに電話または面談で聞き取りを行うなどするとともに、作成された争点整理表を審査請求人及び原処分庁に交付することで、担当者が争点を正確に把握しているか否かを確認し、審査請求人及び原処分庁の双方が争点を共通して認識することが可能であることから、争点整理において争点整理は積極的に活用され、適正かつ迅速な解決に大いに貢献しているところである。

上記現状にかんがみると、審理の迅速化に資する争点整理に当たっては、訴訟的対審構造によるよりも争点整理表の積極的な活用が有効であるといえよう。しかしながら、必ずしも迅速な処理のみを求めるだけではない審査請求人も存在するなど審査請求人のニーズの多様化も見られることから、少なくとも運用レベルで訴訟的対審構造を有する「同席審理」の制度を維持することにも一定の意義が認められるであろう。また、審査請求人の多様なニーズにこたえるためにも、審理方式に「同席審理」等のオプションがあることは周知されるべきであろうと思料する。

4 不服申立適格

(1) 改正議論

現行の行政不服審査法で定める不服申立適格は4条1項において「行政庁の処分不服があるもの」とする。これは、原則として取消訴訟における原告適格、すなわち行政事件訴訟法9条に定める「法律上の利益を有する者」と範囲を一にすると解されているが、一般の行政事件訴訟法の改正において「当該処分又は裁決の根拠となる法令の規定の文言のみによることなく、当該法令の趣旨及び目的並びに当該処分において考慮されるべき利益の内容及び性質を考慮するものとする。」(行政事件訴訟法9条2項)との規定が追加され、原告適格の範囲の拡大の可能性が示された。したがって、行政不服審査法における不服申立適格も、現行の規定を維持するものの、行政事件訴訟法の改正の趣旨を踏まえた解釈に委ねることとしている。

(2) 国税における不服申立適格の範囲の拡大の可能性

国税通則法75条においては、「国税に関する法律に基づく処分……不服がある者」と定める。この「処分に不服がある者」とは「処分によって直接自己の権利または法律上の利益を侵害された者」をいうと解される(不服審査基本通達75-2)。すなわち行政不服審査法の不服申立適格の解釈と同義であろう。したがって、行政事件訴訟法の原告適格の解釈に影響を受けると考えられ、その範囲の拡大の可能性を包含する。

イ 第二次納税義務者

第二次納税義務者(国税徴収法33~41)に不服申立適格を認めうるかということについて、これまで消極的に解されてきた。昭和50年8月27日の最高裁判決においては、第二次納税義務者に対する納税告知処分は、主たる納税義務者に対する課税処分により確定した税額を徴収するに当たって、その徴収税額が不足する場合の不足税額を補充するために課される義務であり、主たる納税義務の徴収手続上の一処分としての性格を有しているため、主たる納税義務者に対する課税処分とは別個の処分である。したがって、「主たる課税処分等が存在又は無効でないかぎり、主たる納税義務の確定手続における所得誤認等の瑕疵は第二次納税義務の納付告知の効力に影響を及ぼすものではなく、第二次納税義務者は、右納付告知の取消訴訟において、右の確定した主たる納税義務の存否又は数額を争うことはできないと解するのが相当である。」と判示した。

しかしながら、平成18年1月19日の最高裁判決においては、「第二次納税義務の基本的内容は主たる課税処分において定められるのであり、違法な主たる課税処分によって主たる納税義務の税額が過大に確定されれば、本来の納税義務者からの徴収不足額は当然に大きくなり、第二次納税義務の範囲も過大となって、第二次納税義務者は直接具体的な不利益を被るおそれがある。他方、主たる課税処分の全部又は一部がその違法を理由に取り消されれば、本来の納税義務者からの徴収不足額が消

滅し又は減少することになり、第二次納税義務は消滅するか又はその額が減少し得る関係にあるのであるから、第二次納税義務者は、主たる課税処分により自己の権利若しくは法律上保護された利益を侵害され又は必然的に侵害されるおそれがあり、その取消しによってこれを回復すべき法律上の利益を有するというべきである。」と判示し、第二次納税義務者の不服申立適格を積極的に認めた⁽¹²⁶⁾。なお当該判決は、行政事件訴訟法 9 条 2 項により原告適格の範囲が拡大されたことによるものとして好意的に評価されている⁽¹²⁷⁾。

ロ 連結子法人等の不服申立適格

法人税法の連結納税制度においては、連結グループを単一の納税主体と捉え、連結グループ全体の所得に対して法人税が課されるものである。この連結所得に対する法人税の納税義務者は連結親法人である（法人税法 4 条の 2）が、連結子法人は連結所得に対する法人税を帰属する範囲内で個別に負担するとともに、連結親法人の連結所得に対する法人税について、連帯納付責任を負うものとされている（法人税法 81 条の 28）。

(126) なお、当該判決において、泉徳治裁判官は次の理由から、第二次納税義務者は主たる課税処分の取消訴訟の原告適格を有しないとの見解を述べられている。

- ① 第二次納税義務者に対する納付通知書による告知（以下「納付告知処分」という。）は、本来の納税義務者とは別人格の第二次納税義務者に対し、新たに納税義務を成立させ確定させる性質を有する。
- ② 第二次納税義務者の納税義務と、本来の納税義務者の納税義務とは別個独立のものである。
- ③ したがって、第二次納税義務者は、自己の第二次納税義務の成立自体にかかわる問題として、納付告知処分の内容に組み込まれた主たる課税処分の違法性を、独自に争うことができる。
- ④ 第二次納税義務者は、独自に、納付告知処分の取消請求の中で主たる課税処分の違法性を主張することができるかと解すべきである。
- ⑤ そうすると、第二次納税義務者は、自己の法的利益を守るため、主たる課税処分の取消し自体を請求するまでの必要がなく、主たる課税処分の取消訴訟の原告適格を有しないというべきである。

(127) 田代行孝「第二次納税義務者による不服申立ての可否」税理 vol. 49 No.6 152 頁（2006）、伊藤義一「第二次納税義務者の主たる納税義務に関する不服申立適格」税務事例 vol. 38 No.10 5 頁（2006）。

この、連結納税制度における連結確定申告に係る更正（国税通則法 24 条）は、その納税義務者である連結親法人に対して行われる。この場合、当該更正処分に関する不服申立適格は、直接の処分対象者である連結親法人であることはもちろんであるが、連結子法人にも不服申立適格が認められるであろうか。

連結子法人は、連結所得に対する法人税をその帰属する範囲内で個別に負担し、連結親法人の納税義務に対して連帯納付責任を負うことから、連結確定申告に係る更正処分によって、連結親法人同様不利益を被ることとなる。したがって、上記のごとく、第二次納税義務者は主たる課税処分に対する不服申立適格を有するとの解釈に立てば、当該連結グループの一員である連結子法人にも連結確定申告に係る更正に対する不服申立適格を認めうると考えることも可能である。

また、経済取引が多様化、複雑化する中で、様々な事業体や信託に対する課税関係において、不服申立適格の範囲がどの程度広がりを持ちうるのかといった検討も今後必要ではないかと思料する⁽¹²⁸⁾。

5 不服申立期間

(1) 改正議論

現行の行政不服審査法 14 条 1 項は「審査請求は、処分があつたことを知った日の翌日から起算して六十日以内（当該処分について異議申立てをしなしたときは、当該異議申立てについての決定があつたことを知った日の翌日

(128) 例えば、法人課税信託（法人税法 2 二十九の二）の受託者に対する課税関係においては、1 の法人課税信託に受託者が 2 以上ある場合には、その法人課税信託の受託事務を主宰する受託者を納税義務者として当該法人課税信託にかかる法人税を納めるものとされ（同法 4 の 8①）、主宰受託者以外の受託者は、主宰受託者が納めるべき法人課税信託にかかる法人税に対する連帯納付責任を負うこととされている（同法 152①）。このような課税関係において、法人課税信託にかかる法人税等の更正処分が主宰受託者に対して行われた場合に、主宰受託者以外の受託者が当該処分に対する不服申立適格を有すると解することも可能であろう。

から起算して三十日以内)に、しなければならない。」とし、また、同法45条では「異議申立ては、処分があつたことを知った日の翌日から起算して六十日以内にしなければならない。」と規定する。

一般の行政事件訴訟法の改正においては、国民が期間の徒過により権利利益の保護を受ける機会を失わないようにとの趣旨に基づき、取消訴訟の出訴期間が3ヶ月から6ヶ月に延長された。この趣旨を踏まえ、行政不服審査法における不服申立期間を3ヶ月ないしは6ヶ月に延長するとしている。

(2) 国税における不服申立期間

国税通則法77条1項においては「不服申立ては、処分があつたことを知った日から起算して二月以内にしなければならない。」、また、同条2項において「審査請求は、異議決定書の謄本の送達があつた日の翌日から起算して一月以内にしなければならない。」と規定する。

国税に関する法律に基づく処分についての不服申立期間は、国税通則法制定以前に所得税法等の個別の税法で規定していた当初から、「1ヶ月」が原則であり⁽¹²⁹⁾、また、国税通則法においても、1970年(昭和45)に改正されるまで「1ヶ月」であり、行政不服審査法の定め(60日)よりも短期間であった。これは、国税に関する法律に基づく処分が「毎年大量的に反覆して行われる処分であるため、できるだけすみやかに確定させることが望ましい処分」⁽¹³⁰⁾に該当するため、行政不服審査法の定めよりも不服申立期間を短縮することが認められ、納付期限である1ヶ月を不服申立期間としたものである。

一方、昭和45年の国税通則法改正において、行政不服審査法の定めと平仄を合わせる形で不服申立期間を2ヶ月に延長した理由⁽¹³¹⁾は、納付期限は1ヶ月であるものの、この納期限から1ヶ月以内(つまり、処分から2

(129) 戦前の所得税法等は「20日以内」とされていた。第1章第3節の2参照。

(130) 昭和35年12月27日「訴願制度改善要綱(訴願制度調査会答申一号)」第5の5。

(131) 第1章第3節2(7)ロ参照。

ヶ月以内)に実務上滞納処分がなされることはないため、特に不服申立期間を1ヶ月程度延長したとしてもほとんど問題はないと考えられたためである。これは、処分の早期確定の要請と後発処分である滞納処分により納税者が被るであろう不利益とのバランスを考慮したものと考えられる。

そもそも出訴期間及び不服申立期間の制限の定めは、「行政処分は、処分の相手方だけでなく、公共の利害に関係することが多いことから、これを長期間不確定な状態に置くことは、法律関係を不安定にし、行政の円滑な運営を妨げ、ひいては他の利害関係の保護に支障を来たすことになる。」⁽¹³²⁾からである。そして、この出訴期間及び不服申立期間は、できるだけ長くすることによって国民の権利利益の保護に資するとの要求と、他方、当該処分の効力をできるだけ早く確定し、法律関係を安定させることで行政法秩序の維持を図るとの「二つの要求を調和させようとの立法政策的見地に基づいて定められる。」⁽¹³³⁾ものである。

一般の行政事件訴訟法の改正において、出訴期間が6ヶ月に延長されたのは、3ヶ月では短すぎるとの意見に配慮したものであるが、この意見の具体的内容を見ると、①専門家でない国民が処分の事実を把握するだけでも相当時間を要すること、②必要な情報は行政が握っているため争点はどこにあるかさえわからないこと、③相談を受けてくれる弁護士を探すのに時間がかかること、④弁護士または税理士にとっても事実認定が複雑な租税事件など準備に時間を要することなどである⁽¹³⁴⁾。

たしかに、取消訴訟の提起は、行政裁量の不当性に審査が及ばないため処分の違法性を主張しなければならないことから、準備に相当程度時間が必要であろう。しかしながら、不服審査においては、処分の違法性のみな

(132) 南博方ほか編『条解 行政事件訴訟法』〔伊藤清隆執筆部分〕357頁(弘文堂、第3版、2006)。

(133) 田中・前掲注(112)『新版行政法上巻』244頁。

(134) 司法制度改革推進本部平成15年9月5日「行政訴訟制度の見直しについての意見募集結果について」120～126頁及び司法制度改革推進本部「行政訴訟検討会(第9回)議事録」、「行政訴訟検討会(第13回)議事録」。

らず不当性をも審査の範囲が及ぶため、不服申立人の主張は、不服申立てを提起する段階では取消訴訟の提起ほど詳細である必要はないであろう。また、仮に不服申立ての理由等が不明確であったとしても、補正を求めるなど（国税通則法 81 条 2 項、3 項及び 91 条）により柔軟な対応が可能であるし、そもそも不服申立ては、その審理を通じて争点が整理されるという機能をも有している。これらのことから、不服申立期間の延長の議論は、行政事件訴訟法の改正議論と同列に論じるべきではないであろう。

さらには、国税に関する法律に基づく処分にあたっては、調査等の段階で納税者と直接接触するなどによって処分の理由等はある程度明かにされており、また、処分は書面により行われるため、行政不服審査法 57 条及び行政事件訴訟法 46 条による教示が義務付けられるなど、適切な情報提供が確保されていることから、不服申立先の誤りや不服申立期間の不知という懸念はほとんど無いであろう。

国税の法律に基づく処分は、大量・反覆・回帰的であることに加え、主に金銭に関する処分であり、これを長期間不確定な状態に置くことで、納税者又は利害関係人等に不必要な経済的負担等を負わせることにもなりかねない。

以上のことを総合勘案すると、2ヶ月という現行の不服申立期間を延長することは、かえって納税者の不利益となることが懸念されるため、慎重であるべきである。

第3節 小括

国税に関する法律に基づく処分は、典型的な行政処分であり、これに対する不服申立ては、概括列記主義を採る訴願法においても「租税滞納処分ニ関スル事件」と列記されていたとおり、行政処分に対する不服申立ての中心を占めて

きた⁽¹³⁵⁾。一方で、時代とともに行政が多様化、複雑化すると、大量・反覆・回帰的であるなどの特異性を有する国税に関する法律に基づく処分は、他の一般的な行政処分と一線を画することとなる。ゆえに、これに対する不服申立てについては、様々な意見を集約しつつ国税通則法においてほぼ自己完結的な規定を有することとなった。現行の国税通則法の不服申立てに関する規定及び手続の運用状況を見ると、制定から一度も本格的な見直しがなされたことがない行政不服審査法よりも半歩ほど先んじているといっても過言ではないであろう。しかし、このことは行政不服審査法の存在や、その改正議論を否定するものではない。行政不服審査法2条に定める「事実行為」⁽¹³⁶⁾及び「不作為」並びに酒税法第二章の規定による処分に対する不服申立て等については、行政不服審査法の定めによることとされるなど、行政不服審査法と国税通則法は共存関係にあるのである。

また、国税に関する不服申立制度が、行政不服審査法のそれより先んじているからといって、納税者の権利救済制度として十分であると言い切ることはできない。

今般の行政不服審査法の改正議論の立脚点は、「不服審査制度の軸足を、簡易迅速性から、審理の公正及び申立人等の手続保障の拡充という方向に移動させ

(135) 【国の行政機関に対する行政不服審査法に基づく不服申立件数】

会計年度	平成 14 年度		平成 17 年度	
	異議申立て	審査請求	異議申立て	審査請求
① 総発生件数	7,709	8,736	6,768	11,226
② 内国税関係	5,119	2,823	4,501	2,963
構成割合	66.4%	32.3%	66.5%	26.4%

出典：①の「総発生件数」については、総務省「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—」（平成 15 年 12 月、平成 19 年 3 月公表）より、②については、国税庁ホームページ記者発表資料「不服申立て及び訴訟の概要」（平成 15 年 10 月、平成 18 年 6 月公表）より抜粋。

(136) 例えば、国税通則法 97 条 1 項 2 号に基づき、担当審判官が審査請求人等の帳簿書類その他の物件の提出を求め、これを留め置くことは事実行為である「物の留置」に当たるため、行政不服審査法における不服申立ての対象となりうる。

るものと位置付けることができる。」⁽¹³⁷⁾といわれている。また、近年の様々な改革の視点は、行政の意思決定等の手続の透明化及び行政判断の適正性の向上等である。このような視点から、今後も国税に関する法律に基づく処分に対する不服申立制度も問われ続けるであろう。

(137) 前田雅子「行政不服審査制度改革に関する論点の検討」ジュリストNo.1324 3頁(2006)。

なお、筆者は、当該見解をあくまでも前田教授の個人的見解であると理解する。

第4章 納税者の権利利益の救済制度の向上に向けて

第1節 公正な手続

1 行政不服審査制度における公正

今般の行政不服審査法の改正議論の主眼は、公正な制度と手続的保障を確立しようとするものである。

国民の権利利益の救済制度として信頼を勝ちうるためには、手続、判断、組織が「公正」であることが重要な要素となることは論を俟たない。このような観点から、現時点で手続、判断、組織において「公正」さを最も高いレベルで保障しているのは裁判における司法手続であろう。

では、行政不服審査制度の公正性の向上にあたっては、裁判における司法手続の原理をそのまま導入すればよいのであろうか。答えはそう単純なものではないであろう。

やはり、行政不服審査制度は司法における救済と比較して「簡易迅速」な権利救済であるという最大の利点は看過できないものである。

つまるところ今般の改正議論は、行政不服審査制度において、「公正性」と「簡易迅速性」とのバランスをどのように取っていくか、すなわち、司法原理と行政原理の調整をどのように図るかという議論であろう。

そのような意味から、「裁判（司法）類似の作用を営むが、なお行政機関としての行政目的の達成に奉仕する」⁽¹³⁸⁾という一大特色を有する国税不服審判所が存在する国税に関する不服申立制度は、行政不服審査制度において先駆的な役割を担うものとする。

(138) 南博方「国税不服審判所の運営—行政・司法原理の調和—」田中二郎編『公法学研究 下』585頁（有斐閣，1974）。

2 公正な手続の実現に当たって

上記国税不服審判所の一大特色とは、①組織としては国税庁の内部に止まるものの、その執行機関から分離された裁決権を有する特別の機関であること、②裁決に当たっては国税庁長官通達に拘束されないこと、③裁決権は国税不服審判所長が有するものの、その裁決は合議体の議決に基づかなければならないこと、④合議体の構成員は独立した対等の議決権を有することであり、これらによって第三者的な立場で適正な裁決を行いうるのである。

しかしながら、司法類似の作用を営むといえども国税庁の内部に止まる以上、その独立性に自ずと限界があり、また、合議体の構成員である審判官等の大多数が執行機関と人事的に交流することから、その判断が審査請求人よりも原処分庁側に偏しているのではないかといった中立性に疑いの目を向けられるのも事実であり、外観上の公正性という観点において裁判よりも劣っているといいうるのである。

南博方教授は、原処分庁の手続上の権利が、審査請求人と比較してはなはだ不足していることから、原処分庁は審査庁に依存し、審査庁が原処分庁の代わりに主張あるいは調査を行いうるという行政不服審査制度全般にわたっての制度的限界と危険性をはらんでいると指摘される⁽¹³⁹⁾。このことから、原処分庁にも当事者としての地位を与え、審査請求人と対等の武器（防禦権）を持たせるなど当事者対抗手続を強化するとともに、審判所が審査請求人だ

(139) 南博方「行政争訟総説」雄川一郎ほか編『現代行政法体系 4 行政争訟 I』15頁（有斐閣，1983）。

具体的には、①原処分庁は審査請求人と異なり、代理人、補佐人をつけることができない、②審査請求人が提出した反論書に対して、再弁明書を提出したり、主張を追加、変更、撤回することができない、③原処分庁は口頭意見陳述をすることができない、④原処分庁は、自己に有利不利を問わず、一切の証拠を審査庁に提出しなければならない、⑤原処分庁は、審査請求人の提出した証拠資料および審査庁が収集した証拠資料の閲覧を求めるとはできない、⑥原処分庁は、審査庁に対して調査の申立てをすることができない、⑦裁決は、審査請求人に対する裁決書の送達をもって効力を生ずるのに対し、原処分庁に対する送付は、裁決の効力発生要件になっていない、⑧原処分庁は、裁決に不服がある場合でも、裁判所に出訴することはできないことである。

けでなく原処分庁とも等位置に立って、原処分庁との親和性を切断することによって公正な審査手続が確立されると指摘されるのである⁽¹⁴⁰⁾。

確かに上記指摘は、制度上の公正さを担保する上で必要なことかもしれない。しかしながら、国民の権利利益保護の向上のために不服申立人等の手続保障の拡充に重点を置く様々な改革の方向性において、ともすれば、原処分庁の権限の強化と受け止められかねない当事者対抗手続の強化は、残念ながら、現時点では国民の理解が得られにくいのではないだろうか。

もっとも、南教授の指摘される公正さを担保するための法制度の整備が直ちに行われなくても、国税不服審判所においては、できうる限り中立性を確保する努力が、例えば「審査事務の手引」等の各種手引書（事務運営指針）の整備などにより、運営レベルで不断に行われてきたのであり、今後もその努力は継続されるであろう。

第2節 行政部内の機関であることの意義

行政不服審査制度に共通する思想は、行政不服審査法1条1項に規定されるとおり、①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、②行政の適正な運営を確保することである。この二つの目的は、立法趣旨から、行政が適正に行われることが国民の権利利益の保護に繋がるという意味において、同義であると解される⁽¹⁴¹⁾。

国税に関する不服申立制度においても、国税不服審判所は、国税庁の特別の機関として裁決権のみを有する機関であることから、完全な独立的地位を有するものではないものの、「裁判（司法）類似の作用を営む」ことによって、公正・

(140) 南博方「「公正らしさ」の実現に向けて」税理 vol. 28 No.5 15頁（1985）。

また、国税不服審判所を国税庁から分離独立し、国税庁と対等の立場で大蔵省（財務省）に付置し、国税審判庁とし、審判所長の任命権者を大蔵（財務）大臣とすることで、大蔵省（財務省）内において立法を掌る主税局、執行を掌る国税庁、審判を掌る審判庁の三権分立が樹立されると提言される。

(141) 第1章第2節3(1)参照。

中立な第三者的機関としての機能を有し、審査請求人の正当な権利利益をできる限り簡易迅速な手続により救済するとともに、裁決によって行政庁としての最終判断を示すことを通じて税務行政の統一を図り、もって「行政機関としての行政目的の達成に奉仕する」、すなわち税務行政の適正な運営を確保することを目的としている。

したがって、国税不服審判所という裁決機関が、国税庁の内部に止まることで、裁決を通じて税務行政の統一を図り、税務行政の適正な運営に資することで、納税者の権利利益を保護する機能を最大限に発揮させるところに意義が見いだされるのである。

戦後、我が国がアメリカ型の民主主義を様々な形で導入する中で、行政段階での国民の権利救済を第三者的に客観的立場で公平に審理する制度として、司法手続に準じた正当な手続で行われる準司法的機関である行政委員会が、様々な分野で設置された。

国税における不服申立制度においても、行政委員会的発想から納税者と課税庁との紛争解決機関として、民間人からなる「市民委員会」の導入が検討されたものの、シャープ勧告において、①民間人に専門的な税の分野の判断は困難であること、②責任の所在が不明確になること等のいくつかの弊害が指摘され⁽¹⁴²⁾、「市民委員会」は排斥されることとなり、有能で経験豊富な税務官吏からなる協議団を国税部内に設置することが勧告されたのである。

もっともシャープ勧告による協議団の「協議」とは、協議官の合議を前提と

(142) 「税法は専門的である。それ故、専門的資格のある官吏の方が訓練されていない民間人よりもこのような税法に準拠してより多くの結果をもたらすであろう。市民委員会のもとでは正しい税務行政の責任が分散され、税務官吏と市民委員会は、非効率的な行政に対する責任を互いになすり合う。税務官吏は市民委員会の方に決定の責任を負わせたがるようになる。後者は次に税法より他の要素に基づいて事件を判定しようとする。このようなやり方は、客観的課税を阻害する傾向がある。これらの批判は少なくとも委員会が正直に機能することを前提としている。しかし、多くの場合、いや、恐らく大多数の場合、委員会は一定の納税者に対してえこひいきするか、または「ボス支配」(boss-dominated)に陥るか、或いはある要素によって操縦されることが予想される。」と述べる。勧告書 265 頁。

していたのではなく、納税者と協議するとの趣旨であったとされるが、実際に導入された協議団制度は、我が国の強い意向により、三名以上の協議官をもって構成する合議体の合議により審査するものとされた⁽¹⁴³⁾。

この協議団制度は、専門技術的判断を要する課税処分に対する不服申立てについて、有能で経験豊富な税務官吏からなる協議官が、司法手続に類する合議をもって第三者的に審理することで、公正・中立な判断を行うとともに、これらの判断を通じて、税務行政を掌る機関の責任のもとで、税務行政の統一を図ろうとすることから誕生したものであり、この趣旨は、脈々と受け継がれ、維持発展の末、現行の「合議体の議決に基づく裁決」といった、国税不服審査制度に結実したのである。

第3節 小括（簡易迅速と公正な権利保護手続の調和）

国民が、行政機関に対して、安心して自らの権利利益の救済を求めることができる制度を確立するためには、その手続、判断、組織が「公正」であることが要求される一方で、簡易にして迅速な解決も要求される。この、迅速な権利救済は、行政不服審査制度に対してのみ要求されているものではなく訴訟制度においても同様であり、先般の司法制度改革によって、迅速な解決に資する法整備が図られたところである⁽¹⁴⁴⁾。また、今般の行政不服審査法の改正議論においても、「簡易迅速」な手続による権利救済に資する提言がなされているところである。

上記司法制度改革等の動向を踏まえ、近年の国税に関する不服申立制度の運用に当たっては、「迅速な解決」に重点を置き様々な取り組みがなされた。

(143) 大蔵省財政史室編・前掲注(41)『昭和財政史』517頁。

(144) 具体的には、「裁判の迅速化に関する法律」（平成15年7月16日法律第107号）2条において「裁判の迅速化は、第一審の訴訟手続については二年以内のできるだけ短い期間内にこれを終局させる」こととされたほか、民事訴訟法の改正における「計画審理」の導入（同法147条の2及び3）、行政事件訴訟法改正における「釈明処分の特則」の導入（同法23条の2）など。

例えば、国税不服審判所においては、争点整理表の活用⁽¹⁴⁵⁾及び納税者等と早期かつ積極的に面談することなどによって、迅速かつ的確な争点整理を実施するなどによって、審査請求の迅速な解決が図られている。

その結果、「審査請求の1年以内の処理件数割合」が向上するなどの効果が見られる⁽¹⁴⁶⁾。

また、審査請求の迅速な解決が求められると同時に、組織的な第三者性及び裁決に当たっての判断の中立性も強く求められるところである。これらの要求に対しては、国税不服審判所長をはじめ、枢要なポストには、裁判官、検事などを法曹界から任用することで、裁決の適正さの確保に配慮されているところであるが、さらに、現在、公募により広く人材を求め、国税審判官へ登用する試みが実施されており、組織的な第三者性及び裁決に当たっての判断の中立性の向上に資するものとして、一定の評価が得られるのではなからうか。

このように、国税に関する法律に基づく処分に対する審査請求を解決するに当たって、納税者の正当な権利利益を迅速に救済するという目的を達成すべく、様々な努力が継続されているのであるが、今後は、さらに今般の行政不服審査法の改正の目的の一つである「申立人等の手続保障の拡充」という要求にもこたえなければならないのである。

この要求にこたえるに当たっては、例えば、証拠資料の閲覧範囲の拡大へ対応するためには、これまで以上の事務量を要すると考えられることから、簡易迅速という観点からはやや逆行することが懸念される。

しかしながら、不服申立人は、必ずしも簡易迅速な解決のみを希望する者だ

(145) 前掲注(125)参照。

(146) 「審査請求の1年以内の処理件数割合」とは、各年度における審査請求事件が終了したものの内、発生から1年以内に処理した事件の割合をいい、「国税不服審判所が達成すべき目標に対する実績の評価」における業績指標とされているものである。ちなみに、近年の当該割合は次のとおりである。

会計年度	平成 13	14	15	16	17
処理件数割合(%)	54.6	56.9	65.5	82.2	84.5

平成 18 年 10 月 6 日付「平成 17 年度国税庁が達成すべき目標に対する実績の評価書」94 頁。

けではなく、結果の如何に関わらず、自らの主張を十分に聴取してもらうことで満足感を得る者等もいることから、不服申立人のニーズには可能な範囲内で応じる努力はすべきであろう。

国税に関する不服申立ての処理は、「審査事務の手引」等の各種手引書（事務運営指針）に定められた納税者の権利保護を重視した慎重かつ詳細な規定に基づき実施されている。

行政不服審査法の規定が、最終的にどのように具体的な改正が行われるか、現時点では不明であるが、いずれにしても、国民の権利保護及び手続の透明性の向上の要請にこたえるためには、各種手引書レベルの手続規定を必要に応じて法令レベルに規定することを検討すべきかもしれない⁽¹⁴⁷⁾。少なくとも、現行の各種手引書による不服申立てに関する手続は、積極的に公表されるべきであろう。そうすることによって、不服申立てがどのような手続で審理されるのか、また、どのような権利が与えられているのかといった情報が不服申立人に開示され、不服申立人の審理への積極的な参加を促し、迅速な解決に資するとともに、適正な税務行政が確保されうるのではないだろうか。

(147) 例えば、行政不服審査法の改正議論において、審査請求における審理の客観性及び公正さを確保する観点から、審査庁が、審理の主宰者である審理担当官を指名し、審理に関する権限を付与することとされているが、この審理担当官の指名に当たっては、当事者の親族等の除斥事由を定めることが必要と指摘されている。

当該指摘は、審理の客観性及び公正さを担保する上で当然のことと思量されるため、国税に関する審査請求についても、審理の主宰者である担当審判官の指定に当たっては、「審査事務の手引」において、除斥事由が明確に定められている（脚注98参照）ことから、当該除斥事由等に関する定めを国税通則法又は同施行令に規定することが考えられる。

おわりに

国税に関する法律に基づく処分は、①大量、反復、回帰的であること、②その多くは金銭に関する処分であるため早期に確定させる必要があること、③事実認定に関する争いが多く、その判断に当たっては専門技術的判断を要することなどの特異性を有することから、これに対する不服申立てについては、行政不服審査法によらず、国税通則法においてその手続等をほぼ自己完結的に定める。これは、租税法律主義の観点からも当然の要請であろう⁽¹⁴⁸⁾。

近年における様々な規制緩和と制度改革の根底に流れるものは、憲法に謳われる個人の尊重及び権利の保護である。そのため、行政の意思決定等の手続の透明化及び行政判断の適正性の向上が求められており、行政不服審査制度は、まさにこの観点から見直しを迫られている。

また、行政が複雑化、多様化するなか、処分、行政指導及び届出に関する手続等に関して共通する事項を定め、「行政運営における公正の確保と透明性の向上を図り、もって国民の権利利益の保護に資することを目的」とする行政手続法（平成5年11月12日法律第88号）が存在する。

しかしながら、国税に関する法律に基づく処分等の大部分は、行政手続法の適用を除外されている⁽¹⁴⁹⁾。その主な理由は、①当該処分は金銭に関する処分であり、事後的な手続で処理することが適切であること、②申告納税手続などの独自の手続を有していること、③国税不服審判所への審査請求を中心に不服申立制度が整備されていることなどである。

(148) 金子宏教授は「租税法律主義は、租税の確定と徴収が、法律の根拠に基づき法律に従って行われることを要求する。しかし、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、違法な租税の確定と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。」と述べられる。『租税法』725頁（弘文堂、第12版、2007）。

(149) 国税通則法74条の2。

したがって、国税に関する法律に基づく処分等の手続の透明化及び行政判断の適正性は、各種租税法規、特に、国税に関する法体系の基礎を成す国税通則法の中で達成されなければならないのである。

現行の国税に関する各種法規は、公正な手続及び透明化の要請に十分こたえているといえるであろうか。

例えば、国税に関する法の透明性は、通達の整備によって担保されているとの主張に対して、「通達は内部規範であって、国民も行政庁をも拘束するものではないことに留意すべきである。」と指摘される⁽¹⁵⁰⁾。

また、南博方教授は、行政手続法との比較において「審査請求も事前手続ではなく、事後的救済であるうえ、権利救済の手続としては必ずしも十分ではない。」と述べられるとともに、国税通則法とは別に、租税行政の特殊性を考慮した「租税手続法」が制定されるべきであると提言される⁽¹⁵¹⁾。

国民の権利利益の保護及び行政手続の透明性の向上が強く叫ばれる今日、これらの指摘に対して真摯に耳を傾け、例えばドイツの「租税基本法」のような、納税者の権利保護と租税行政における手続とをバランスよく規定した根本的な法規の制定を検討すべき時期にあるのかもしれない。

我が国における国税に関する法体系の基礎を成す国税通則法は、その第1条において「この法律は、国税についての基本的な事項及び共通的な事項を定め、税法の体系的な構成を整備し、かつ、国税に関する法律関係を明確にするとともに、税務行政の公正な運営を図り、もつて国民の納税義務の適正かつ円滑な履行に資することを目的とする。」と規定する。しかしながら、その第8章において納税者の権利利益を救済するための不服審査及び訴訟に関する規定を有することから、少なくとも、行政不服審査法第1条に定める同法の目的の一つで

(150) 岩崎政明「租税手続における行政手続の課題」ジュリスト1304号36頁(2006)。

また、「通達の内容は行政庁が定めた一方的なもので議会による民主的統制を受けたものではないし、また行政庁自らが通達に違反することは少ないであろうとしても、仮に行政庁が通達内容を変更したり、適用しないこととしても、国民はその違法を争うことは原則的にできないのである。」とも述べられる。

(151) 南博方「租税手続の公正・透明化へ向けて」租税法研究第22号9頁(有斐閣,1994)。

あるところの「簡易迅速な手続による国民の権利利益の救済を図る」という文言は、国税通則法の目的規定に加味されるべきであろう。