

第三者的機関としての国税不服審判所が行うべき審理の範囲

木 上 律 子

〔 税 務 大 学 校  
研 究 部 教 授 〕

## 要 約

### 1 研究の目的（問題の所在）

平成 26 年の行政不服審査法、国税通則法の改正により、審査請求において、職権収集証拠の閲覧・写しの交付が審理関係人（審査請求人・参加人・原処分庁）に認められ、職権調査の申立てが審査請求人及び参加人に加えて原処分庁にも認められるなど国税不服申立制度が見直されることとなる。

国税不服審判所（以下「審判所」という。）については、従前から様々な議論がされているところであり、今回の改正を審判所の独立性が明確になる意味と捉える考えなどもある。

そこで、第三者的機関としての審判所が行う審理の範囲について、理論的な整理が必要となる。

### 2 研究の概要

#### （1）改正された行政不服審査法における審理手続等

行政不服審査法は、行政不服審査制度の一般法であり、昭和 37 年の制定以後実質的な改正はされていなかった。行政不服審査制度は、①公正性の向上、②使いやすさの向上、③国民の救済手段の充実・拡大の観点から、時代に即した見直しが行われた。審理手続としては、原処分に関与していない審理員が中立的立場で審理を主宰し、審査請求人と処分庁等が対峙する構造が導入されることになる。「対審的な構造」あるいは「対審的審理構造」といわれる。

しかし、「対審的審理構造」を導入するといっても、公正さにも配慮した簡易迅速な手続の下で柔軟かつ実効性のある権利利益の救済を図る趣旨によるものであり、訴訟における「対審」自体を導入するものではない。簡易迅速かつ公正な手続により国民の権利利益の救済を図るとの行政不服審査制度の目的を踏まえると、審理手続については、審理員の職権判断により柔軟に対応することが適切であるとされている。

国税通則法の改正は、行政不服審査法の改正に合わせる趣旨で行われている。したがって、改正された国税通則法においても、訴訟における「対審」自体を導入するものではない。

## (2) 審判所の特質・存在意義

①目的・機能、②機関、③権限と責任、④審理の原則、⑤裁決事項・判決事項及び⑥拘束力について、審判所（審査請求）と裁判所（訴訟）の異同等により考察すると、次のような審判所（審査請求）の長所が確認できる。改正された国税通則法においても同様である。

- ① 審判所には、行政救済機能と行政統制機能がある。
- ② 審判所は、執行機関から分離された第三者的機関としての裁決機関である。
- ③ 国税不服審判所長は、通達に示された法令解釈に拘束されることなく裁決をすることができる。
- ④ 審査請求の審理は非公開で、手続が簡易であり、職権主義、職権探知により迅速な救済が図られる。
- ⑤ 審査請求においては、審査請求の理由（当事者の主張）に必ずしも拘束されずに、原処分について、その全体の当否を判断することができる。
- ⑥ 裁決は行政部内における最終判断であり、原処分庁は裁決の内容を不服として訴訟を提起することができない。

裁判所（訴訟）に比べ、行政不服審査制度の最大の短所とされる中立性の希薄さ、公正性、信頼性の弱さは、審判所（審査請求）においても同様である。しかし、独立性の問題は改善されていると考えられ、独立性、手続の慎重さを重視しすぎても、長所としての簡易迅速性が失われることになる。

審判所は、適正かつ迅速な事件処理を通じて、納税者の正当な権利利益の救済を図るとともに、税務行政の適正な運営の確保に資することを使命としている。審査請求は、納税者の権利救済を第一の目的として、審判所においては、権利救済と行政統制との調和が課題となり、執行系統から分

離された裁決権限を有する第三者的機関として、司法原理と行政原理との調和が図られている。そして、裁決において、職権主義が採用され、原処分の当否について、議決に基礎を置き、合法性の原則により、国税不服審判所長が、統一性をもって行政機関の最終判断を示すこととなり、当事者の巧拙に左右されることなく、納税者の正当な権利利益が迅速に救済される。これが審判所の特質であり、審判所の存在意義であって、改正された国税通則法においても変更されるものではないと考えられる。

### (3) 審判所における調査・審理の実務

昭和 45 年の審判所創設時において衆参両院で附帯決議がされていることから、審判所においては、審判の対象及び審理の原則について、「実質審理は、審査請求人の申立てに係る原処分について、その全体の当否を判断するために行なうものであるが、その実施に当たっては、審査請求人および原処分庁双方の主張により明らかとなった争点に主眼を置いて効率的に行なうものとする」（不服審査基本通達（審査請求関係）97-1）とされている。これは「争点主義的運営」といわれ、審判所が納税者の正当な権利利益の救済機関であることから、請求人が自己の正当な権利利益を安心して主張できるように配慮することが要請されていること等に基づくものとされる。

争点主義的運営は、一般に、「新たな調査な争点で、審理は総額で」といわれる。審査請求の審理は、職権主義によって行われ、国税通則法及び改正された国税通則法 97 条に規定されているとおり、審理に必要な限度では職権調査が行われる。したがって、争点主義的運営は、原処分全体（総額）の当否を審理判断することを前提に、原処分の当否を判断するための職権主義による調査の範囲の問題と捉えられる。

### (4) 審理の範囲

審判所における審理の範囲には、裁決事項（審判の対象）及び審理の原則（調査・審理）の 2 つの側面があり、職権調査については国税通則法及び改正された国税通則法 97 条に規定されている。

判決事項とは異なり、裁決は、不利益変更はできないが、審査請求の趣旨の範囲に必ずしも限定されず、原処分全体の当否を審理することができ。そして、弁論主義とは異なり、審判所における調査・審理は、職権主義、職権探知により、原処分全体の当否を判断するために争点に主眼を置いて効率的に行われる。

原処分全体の当否の判断の基礎となる事実関係について、提出された証拠書類等が担当審判官の心証を得るのに不十分であれば「審理を行うため必要があるとき」（通則法 97①）に該当し、担当審判官が職権で解明することとなる。

#### (5) 裁決事例

公表されている裁決事例から、次のような審判所における調査・審理が確認できる。

- ① 裁決は、審査請求の趣旨を超えて、原処分を取り消すことができる。
- ② 裁決は、実体的違法について主張されていないとしても、原処分全体の当否を判断できる。
- ③ 裁決において、処分の理由、処分の手続に限らず、審査請求人の主張及びこれに対応する原処分庁の主張から争点が整理され、争点関連事項は、個別具体的な事情に応じて検討される。
- ④ 争点及び争点関連事項について「審理を行うため必要があるとき」が判断され、その調査の過程で判明した事実も判断の基礎とされる。
- ⑤ 当事者間に争いのない事実であっても、審判所は異なる認定ができる。
- ⑥ 審判所においては、争点以外についても判断（再計算）するが、その結果は、原処分を下回ればその部分が取消しとなり、原処分を上回っても棄却となるから、審査請求人の不利益にはならない。

#### (6) 裁決の取消しに関する判決

最高裁昭和 49 年 4 月 18 日第一小法廷判決のほか、判決において、次のように判示されている。

- ① 審査の範囲は課税の当否を判断するに必要な事項全般に及ぶ。

- ② 審理方式については国税不服審判所長の裁量に委ねられている。
- ③ 争われていることが明らかで、不意打ちとなったといえなければ、争点主義的運営に反しない。
- ④ 争点となっていたことが明らかであれば、反論の機会を与えなかったことにならない。
- ⑤ 結論に至る過程とは関連がない不服事由について判断されなくても裁決の理由の附記に不備はない。
- ⑥ 国税通則法 97 条が規定する「審理を行うため必要があるとき」は担当審判官の裁量により判断される。
- ⑦ 国税通則法 97 条が規定する職権調査の申立ては、担当審判官の職権発動の端緒にとどまる。
- ⑧ 審査請求人又は原処分庁が主張していない事実についても裁決の基礎（理由）とすることができる。

### 3 結論

改正された国税通則法において、請求人と原処分庁が対峙する審理構造がより鮮明になるとしても、審査請求の審理において、職権主義、職権探知が否定されるものではない。改正された国税通則法においても、審判所の特質、存在意義は変更されない。

審判所における審理の範囲には、2 つの側面がある。審査請求における裁決事項（審判の対象）は、不利益変更は禁止されるが、審査請求の趣旨の範囲に必ずしも限定されず、原処分全体の当否の判断である。審査請求の審理は職権主義によって行われ、職権探知が肯定される。職権調査の範囲は、原処分全体の当否を判断するために、争点及び争点関連事項に主眼を置いて、当事者に不意打ちとならないよう配慮しつつ、「審理を行うため必要があるとき」か否か、担当審判官の裁量によって合理的に判断されることとなる。裁決事例及び裁決の取消しに関する判決とも整合する。

国税通則法 97 条の審査請求人による申立ては調査権の行使の端緒であり、

改正された国税通則法 97 条の審理関係人による申立ても同様である。行使の必要があるか否かは、どちらから申し立てられたかにかかわらず、担当審判官が合理的に判断することとなる。審査請求において、行政機関の最終判断を示すため、原処分全体の当否の判断の基礎となる事実関係について、提出された証拠書類等が担当審判官の心証を得るのに不十分であれば、「審理を行うため必要があるとき」に該当し、担当審判官が職権で解明することとなる。改正された国税通則法においても同様である。他方、「不意打ち防止」は重要であるから、当事者の意見を聴くことが必要となる。職権収集証拠の閲覧・写しの交付が認められることは、この点からも注目される。また、提出される証拠書類等が充実すれば、適正な裁決が、より迅速に行われることとなる。

## 目 次

はじめに.....	411
1 研究の目的.....	411
2 課税処分 of 救済過程.....	412
3 研究の方法.....	413
第一章 民事訴訟・課税処分取消訴訟・行政不服審査制度の概観.....	415
第一節 民事訴訟の原則.....	415
1 当事者主義.....	415
2 職権探知主義.....	417
3 審理方式に関する諸原則.....	418
4 証明責任.....	420
第二節 行政事件訴訟としての課税処分取消訴訟.....	421
1 民事訴訟と行政訴訟.....	421
2 課税処分取消訴訟.....	424
第三節 行政不服審査制度.....	427
1 制度の概要.....	427
2 審査請求の審理.....	428
3 行政不服審査制度の改正.....	431
4 行政不服審査制度と国税不服申立制度.....	435
第二章 審判所制度.....	437
第一節 審判所創設の経緯等.....	437
1 協議団の功績とこれに対する批判.....	437
2 準司法機関の考え方についての検討.....	438
3 国会の附帯決議.....	439
4 審判所の特色.....	441
第二節 指摘される主な問題点と改正等.....	442
1 主な問題点.....	442

2 改正等.....	444
第三節 審判所（審査請求）と裁判所（訴訟）の異同等 .....	446
1 目的・機能.....	446
2 機関.....	448
3 権限と責任.....	450
4 審理の原則.....	452
5 裁決事項・判決事項 .....	456
6 拘束力.....	458
7 審判所の特質・存在意義.....	460
第四節 審判所における調査・審理の実務.....	461
1 調査・審理の指針.....	462
2 附帯決議の趣旨 .....	462
3 争点主義的運営 .....	466
第五節 審理の範囲 .....	472
1 裁決事項（審判の対象） .....	472
2 審理の原則（調査・審理） .....	473
3 「審理を行うため必要があるとき」 .....	474
4 小括.....	478
第三章 裁決事例 .....	480
第一節 裁決の構成等 .....	480
1 裁決の基本的構成.....	480
2 「基礎事実」欄 .....	481
3 「本件の処分について」欄 .....	482
4 「その他」欄 .....	482
第二節 個別事例.....	483
1 各事例の争点等 .....	484
2 審査請求の趣旨と裁決事項 .....	488
3 裁決における争点の捉え方 .....	489

4	争点及び争点関連事項	491
5	争点以外についての判断	499
6	事実が判明した過程等	503
7	小括	504
第四章 裁決の取消しに関する判決		507
第一節 各判決の概要等		508
1	昭和49年最判	508
2	判決1・大阪高裁平成25年11月7日判決	510
3	判決2・東京地裁平成25年10月29日判決	512
4	判決3・東京高裁平成24年9月12日判決	513
5	判決4・大阪地裁平成23年3月11日判決	515
6	判決5・東京高裁平成22年12月22日判決	516
7	判決6・神戸地裁平成22年3月18日判決	517
8	判決7・大阪高裁平成21年6月12日判決	519
9	判決8・名古屋高裁金沢支部平成20年3月26日判決	521
10	判決9・東京高裁平成20年2月21日判決	523
第二節 審理の範囲		524
第三節 審理の方式		526
第四節 争点主義的運営		527
1	争点主義的運営の捉え方	527
2	反論の機会	529
3	争点の捉え方	529
第五節 職権調査		532
1	担当審判官の裁量（審理を行うため必要があるとき）	532
2	職権調査の申立て	534
3	職権探知・判断の基礎資料	535
第六節 小括		537
おわりに		540

## はじめに

### 1 研究の目的

平成 26 年の第 186 回国会で成立した行政不服審査法関連三法は、平成 26 年 6 月 13 日に、①行政不服審査法（平成 26 年法律第 68 号、以下「改正行審法」といい、改正前の行政不服審査法（昭和 37 年法律第 160 号）を「行審法」という。）、②行政不服審査法の施行に伴う関係法律の整備等に関する法律（平成 26 年法律第 69 号、以下「整備法」という。）及び③行政手続法の一部を改正する法律（平成 26 年法律第 70 号、以下「法律 70 号」といい、法律 70 号により改正された行政手続法を「改正行手法」、改正行審法、整備法及び法律 70 号を併せて「改正行審関連三法」という。）として公布された。整備法により国税通則法も改正され（以下、現行の国税通則法を「通則法」といい、整備法により改正された通則法を「改正通則法」という。）<sup>(1)</sup>、国税に関する審査請求において、職権収集証拠の閲覧・写しの交付が審理関係人（審査請求人、参加人及び原処分庁をいう。以下同じ。）に認められ、職権調査の申立てが審査請求人（以下「請求人」という。）及び参加人に加えて、原処分庁にも認められるなど国税不服申立制度が見直されることとなる。

国税不服審判所（以下「審判所」という。）の審理の対象は、原則として、原処分<sup>(2)</sup>の違法性一般と解されている。他方、審判所は権利救済機関として争点主義的運営を行っている。また、担当審判官は職権で調査する権限を有しており、審判所では職権主義が採られている。しかし、通則法及び改正通則法において、審査請求の審理の範囲について明文の規定はない。

---

(1) 改正通則法は、平成 26 年 6 月 13 日から 2 年を超えない範囲内において施行される改正行審法の施行日から施行される。

(2) 本稿では、国税に関する法律に基づく処分のうち課税処分について検討する。

審判所については、従前から様々な議論がされているところであり<sup>(3)</sup>、今回の改正を審判所の独立性が明確になる意味と捉える考え<sup>(4)</sup>などもある。そこで、審判の対象、職権調査が申し立てられた場合の対応を含めて職権調査の在り方等、第三者的機関としての審判所が行う審理の範囲について、理論的に整理することを目的として研究する。

## 2 課税処分の救済過程

租税法律関係に関する争訟(租税に関する法的な紛争)を租税争訟といい、租税争訟は、行政庁への不服申立てと訴訟からなる<sup>(5)</sup>。改正行審法の施行後、課税処分の救済(租税争訟)は、基本的に次のような過程を経ることとなる。この過程における裁断機関には、審判所及び裁判所がある。両者は、権利救済機関としての共通性は認められるが、審判所は行政不服審査制度(行審法、改正行審法に基づく不服申立て及びこれに関連する制度をいう。以下同じ。)における「行政」として、裁判所は裁判制度における「司法」として、それぞれ相違する機関である。

(1) 申告納税方式による国税については、納付すべき税額が納税者のする申告により確定することを原則とする(通則法<sup>(6)</sup>16)。税務署長は、その申告がない場合又はその申告に係る課税標準等(通則法 2 六イ～ハ)又は税

---

(3) 税務大学校においても、次のような関連する研究を公表している。田中二郎「租税救済制度論—その改革をめぐる—」税務大学校論叢 1 号(1968)、小柳誠「裁決と判決の比較考察—審判所の調査・審理のあり方を中心として—」税務大学校論叢 53 号(2007、<http://www.nta.go.jp/ntc/kenkyu/ronsou/53/03/hajimeni.htm>)、神川和久「行政不服審査法の抜本改正に伴う税務行政への影響等について」税務大学校論叢 53 号(2007、<http://www.nta.go.jp/ntc/kenkyu/ronsou/53/04/hajimeni.htm>)、池田誠「税務調査における事実認定の在り方について—裁決及び判決における事実認定の考察による—」税務大学校論叢 66 号(2010、<http://www.nta.go.jp/ntc/kenkyu/ronsou/66/10/index.htm>)、伊藤吉美「審査請求における対審制の在り方について—職権探知主義との関連を中心に—」税務大学校論叢 72 号(2012、<http://www.nta.go.jp/ntc/kenkyu/ronsou/72/01/index.htm>)。

(4) 平成 26 年 5 月 13 日の衆議院総務委員会における青木丈参考人発言参照(第 186 回国会衆議院総務委員会議録第 20 号 7 頁)。

(5) 金子宏『租税法〔第 20 版〕』941 頁(弘文堂、2015)。

(6) 整備法による改正がない場合も含め、「通則法」と記載することがある。以下同じ。

額等（通則法 2 六ニ～ヘ）の計算が国税に関する法律の規定に従っていないとき、その他当該課税標準等又は税額等がその調査したところと異なるときは、課税標準等及び税額等を決定又は更正する（通則法 24、25、26）。

- (2) 国税に関する法律に基づく一定の処分に対する不服について、課税処分の審査請求は国税不服審判所長（以下「審判所長」という。）に対してされ、選択的に、原処分庁に対する再調査の請求もできる（改正通則法 75①一）。審判所は、審査請求に対する裁決を行う機関であり（改正通則法 78①）、国税局長等の執行機関から分離された国税庁の特別の機関<sup>(7)</sup>である。
- (3) そして、課税処分に不服がある者は、不服申立前置の上（行訴法 8 ただし書、改正通則法 115①）、行政庁の公権力の行使に関する不服の訴訟（抗告訴訟）として、行政庁の処分の取消しを求める訴訟（処分の取消しの訴え）ができる（行訴法 3、8）。処分の取消しの訴えを裁判する機関は裁判所である（憲法 76、裁判所法 3）。

### 3 研究の方法

上記 2 のとおり、課税処分は、最終的には訴訟（司法）により救済される。不服申立前置について、国民の裁判を受ける権利を不当に制限しているとの批判もあり、今回の行政不服審査制度見直しの一環として見直されたが、改正通則法においては存置された<sup>(8)</sup>。また、審判所については、その独立性を問題として、準司法機関あるいは租税裁判所の設置を望む見解も見受けられる<sup>(9)</sup>。このように、審判所は裁判所との比較において議論されることも多く、

(7) 国家行政組織法 8 条の 3、財務省設置法 22 条。

(8) 平成 26 年 6 月総務省行政管理局「行政不服審査法関連三法について」4 頁。

(9) 田中・前掲注(3)16 頁以下、南博方「「公正らしさ」の実現へ向けて—国税不服審判所創設 15 周年を迎えて—」税理 28 巻 5 号 13 頁以下（ぎょうせい、1985）、確井光明「総合的行政不服審判所の構想」小早川光郎・宇賀克也編『行政法の発展と変革 下巻』27 頁（有斐閣、2001）、南博方「国税不服審判所のさらなる発展を願って」国税不服審判所編『国税不服審判所の現状と展望』89 頁以下（判例タイムズ社、2006）、金子宏「ルール・オブ・ローと租税法」金子宏『租税法理論の形成と解明 上巻』125

租税争訟は行政法の研究対象でもある<sup>(10)</sup>。

そこで、まず、第一章において、それぞれの制度、裁判所における民事訴訟の原則、行政事件訴訟としての課税処分取消訴訟、行審法の改正を含め行政不服審査制度について概観する。第二章において、審判所制度について、創設経緯、指摘される問題点、通則法の改正等を整理する。そして、審判所の特質について、審判所と裁判所の異同等により、改正通則法において審判所の特質に変更があるか否かも含めて考察し、審判所の調査・審理の実務（争点主義的運営）、審判所における審理の範囲について考察する。これらの考察について、第三章において裁決事例を検証し、第四章において判決を検討する。

なお、言うまでもないと思うが、本稿の内容については、全て筆者の個人的見解であり、税務大学校、国税庁及び審判所の公式見解を示すものではない。また、多くの先行研究、所説を引用させていただいたが、その理解及び要約等に誤りがある場合、筆者の力量不足によるものである。ご寛恕をお願いしたい。

---

頁以下（有斐閣、2010、初出、自由と正義 59 卷 3 号、2008）、占部裕典『租税法と行政法の交錯』30 頁以下、163 頁以下（慈学社出版、2015）など。

(10) 金子・前掲注(5)941 頁。

# 第一章 民事訴訟・課税処分取消訴訟・ 行政不服審査制度の概観

## 第一節 民事訴訟の原則

### 1 当事者主義

- (1) 民事訴訟の審理は、紛争の公権的解決を図るための、当事者及び裁判所の訴訟活動全体をいい、請求の当否に関する判断資料の収集過程に当事者を対立的に関与させ、相互の攻撃防御と裁判所の訴訟指揮等によって、終局的判断の基礎を構築する作業といえる<sup>(11)</sup>。

民事訴訟は私的利益を巡る紛争を審判対象とするから、実体法上の私的自治の原則を訴訟手続へ反映させ、当事者に紛争解決方法の選択の自由を認める趣旨で処分権主義（狭義）（当事者に、訴訟の開始、審判の特定やその範囲の限定、さらに判決によらずに終了させる権能（処分権能）を認める建前をいう。以下同じ。）が採られる<sup>(12)</sup>。

裁判所は、当事者が申し立てていない事項について、判決をすることができない（民訴法 246）。これは、審判対象を提示する権能が原告にあることを明らかにしている。被告の立場からみると、原告によって最終防御目標が提示されることを意味する<sup>(13)</sup>。不告不理の原則ともいわれる<sup>(14)</sup>。

- (2) 訴訟の審理において、判決の基礎をなす事実の認定に必要な資料（訴訟資料）の提出（主要事実の主張と必要な証拠の申出）を当事者の権能と責

---

(11) 裁判所職員総合研修所監修『民事訴訟法講義案一再訂補訂版—』95頁（司法協会、2010）、伊藤眞『民事訴訟法〔第4版補訂版〕』227頁（有斐閣、2014）参照。  
(12) 裁判所職員総合研修所・前掲注(11)61～62頁、新堂幸司『新民事訴訟法〔第5版〕』329頁（弘文堂、2011）、上田徹一郎『民事訴訟法〔第7版〕』176、177頁（法学書院、2011）、松本博之・上野泰男『民事訴訟法〔第7版〕』38～40頁（弘文堂、2012）参照。  
(13) 裁判所職員総合研修所・前掲注(11)63頁。  
(14) 上田・前掲注(12)176頁。

任とする建前を、弁論主義<sup>(15)</sup>という。それらの資料の探索を当事者のみに委ねず、裁判所の職責ともする建前を、職権探知主義という。そして、判決（又は判断）の内容を当事者者のみの意思で左右することが許される種類の訴訟（又は事項）については、弁論主義が採用され、そうでない場合については、職権探知主義が採られる。弁論主義は、私的利益に関する事項は当事者の自由な処理に任すべきであるという思想に基づく<sup>(16)</sup>。

弁論主義は、通説によれば、次の3つの原則から構成される<sup>(17)</sup>。

#### ① 主張責任

裁判所は、当事者が主張していない事実を認定して裁判の基礎とすることは許されない。これにより、当事者に事案解明の基本的役割を担わせ、当事者の訴訟主体性を現実化させる意義を有する。その結果、主張責任は、裁判所の審理の具体的範囲を定めると同時に、相手方の攻撃防衛の具体的な対象を明示して相手方に弁論の機会を保障する機能をも有することとなる。

#### ② 自白の拘束力

裁判所は、当事者間に争いのない事実そのまま裁判の基礎にしなければならない。当事者が争わない事実につき、証拠調べの結果からこれと異なる事実を認定することは許されない。

#### ③ 職権証拠調べの禁止

争いのある事実について証拠調べをするには、原則として、当事者が申し出た証拠によらなければならない。

- 
- (15) 「この伝統的な用語は、当事者が提出した事実（訴訟資料）だけが、判決基礎となりうるという内容を示すにはあまり適切でなく、むしろ『当事者提出主義（原則）（Parteiortragsgrundsatz）』の用語の方が適切」とする指摘もある（松本・上野・前掲注(12)42頁）。
- (16) 新堂・前掲注(12)470頁。裁判所職員総合研修所・前掲注(11)118、119頁、伊藤・前掲注(11)295頁、上田・前掲注(12)317頁、松本・上野・前掲注(12)41～46頁参照。
- (17) 裁判所職員総合研修所・前掲注(11)119～121頁。伊藤・前掲注(11)295頁、新堂・前掲注(12)473～479頁、上田・前掲注(12)318～320頁参照。

現実の訴訟において弁論主義が果たしている機能・役割について、当事者の意向尊重よりも、むしろ不意打ち防止にあるとする指摘もある。弁論主義によって、当事者から主張されていない事実は判決の基礎とされないから、当事者としては、相手方当事者が主張する事実（及び自己が主張する事実）だけに集中していれば足り、裁判所から不意打ち的に事実が認定され、それに基づいて判決がなされることがないことが保障される<sup>(18)</sup>。

- (3) これら原則を表す用語は多義的であると指摘される。民事訴訟における当事者の主導権ないし自己責任原理を指す用語として「当事者主義」があり、これに対立するのは「職権主義」である。狭義の処分権主義・弁論主義・後述の当事者進行主義は、いずれも訴訟における当事者の主導権ないし自己責任原理、すなわち当事者主義の発現である点で共通する<sup>(19)</sup>。
- (4) 民事訴訟は、本来当事者間で自主的に解決できる利益についての紛争であるから、判決も、紛争解決の限度で当事者間にしか拘束力を及ぼさないのが原則である（民訴法 115①）<sup>(20)</sup>。

## 2 職権探知主義

- (1) 上記 1 の(2)のとおり、当事者主義の発現の一つである「弁論主義」に対立する概念が「職権探知主義」であり、裁判所が事実の確定について責任を負うこととなる。裁判所は当事者の主張しない事実を斟酌し、職権で証拠調べをすることができ、必要に応じてこれをしなければならぬ。当事者間に争いのない事実は、証明を要しない事実ではない。事実の証明の要否は、裁判所が当該事実についての心証を得ているかどうかにより判断され、弁論主義の場合のように当事者の態度で決まるのではない<sup>(21)</sup>。
- (2) 職権探知主義の下では、裁判所は、①当事者が主張しない事実でも裁判の基礎として採用でき、②当事者間に争いのない事実も、証拠に基づきこ

(18) 高橋宏志『重点講義 民事訴訟法 上〔第2版補訂版〕』419頁（有斐閣、2013）。

(19) 上田・前掲注(12)177頁。

(20) 兼子一・竹下守夫『法律学全集 34 裁判法〔第4版〕』321頁（有斐閣、1999）。

(21) 松本・上野・前掲注(12)42頁。

れに反する事実を認定することができ、③当事者の申出がなくとも職権で証拠調べができる。しかし、これは当事者による訴訟資料の提出を拒否するものではなく、弁論主義が前提とする訴訟資料レベルでの当事者の支配権能を否定するにとどまり、むしろ、当事者による訴訟資料の収集提出を前提にしながら、これに拘束されないことに制度の主眼があるとされる<sup>(22)</sup>。

- (3) 職権探知主義は、人事訴訟、行政訴訟、破産事件、非訟事件、家事審判事件、などにおいて全面的又は部分的に採用されている（人訴法 20、行訴法 24（職権証拠調べのみ）、破産法 8②、非訟法 49①、家事法 56①）。これらの事件では、訴訟物に対する当事者の処分権が認められないこと、当該法律関係について多数の利害関係人が存在するため法律関係を画一的に規制する必要上、裁判の効力を第三者にも及ぼす必要があること（人訴法 24①、行訴法 33①）、又は第三者の法的地位に重大な影響を与えるため、より真実に即した裁判が強く要請されることなどに職権探知主義採用の根拠があるとされる<sup>(23)</sup>。

### 3 審理方式に関する諸原則<sup>(24)</sup>

口頭弁論は、広義では、民事訴訟の手続中において、当事者が主張立証・攻撃防御を尽くし、証拠調べを経ることによって、裁判所が争点に関して心証を形成して最終判断に至るまでの訴訟審理の時間的・場所的空間の意味で用いられる。

口頭弁論の手続には、次のような審理方式に関する種々の原則がある。

#### (1) 公開主義

訴訟の審理過程及び裁判を国民一般の傍聴し得る状態で行うべきことを公開主義という。憲法 82 条に規定する裁判の公開原則の趣旨は、裁判を一般に公開して裁判が公正に行われることを制度として保障し、審理の

(22) 裁判所職員総合研修所・前掲注(11)130～131頁。

(23) 松本・上野・前掲注(12)42～43頁。

(24) 裁判所職員総合研修所・前掲注(11)96～100頁、伊藤・前掲注(11)255～272頁、新堂・前掲注(12)505～521頁参照。

適正さを国民の監視によって支え、裁判に対する国民の信頼を確保しようとするに於ける<sup>(25)</sup>。憲法 82 条に規定する「対審」とは、民事訴訟においては口頭弁論を指し、「裁判」とは、非訟事件に対する訴訟事件を意味すると解される。

## (2) 双方審尋主義

訴訟において、対立当事者双方に、それぞれの主張を述べる機会を平等に与える審理原則を双方審尋主義といい、当事者対等の原則、武器平等の原則ともいう。公平な裁判を確保するための基本原則であり、訴訟事件については憲法上の要請と解されている（憲法 82）。口頭弁論は、対立当事者を同一期日に呼び出して攻撃防御を尽くさせる最も双方審尋主義を徹底させた形態であり、処分権主義・弁論主義を採用していることとの関係で、自らの利益を擁護する機会の保障（手続保障）は重要な意義を有する。

## (3) 口頭主義

書面主義に対し、弁論及び証拠調べを口頭で行う原則を口頭主義という。口頭主義は、印象が鮮明で、公開主義、直接主義と結びついて弁論を活性化させる機能を有し、臨機応変に審理を尽くして活発な弁論が期待できるという長所を有する。しかし、複雑な事実関係については理解し難いものがあり、結果の記憶保存にも難点がある。そこで、現行制度は、口頭主義を原則としつつ、その欠点を除去するために、補充的に書面主義を採用している。

## (4) 直接主義

弁論の聴取や証拠調べを、判決をする受訴裁判所自らが行う原則を直接主義という。弁論内容を理解し、事案の真相を把握するには直接主義が優れており、口頭弁論という審理方式に合致する。しかし、直接主義を厳格に貫くと、審理の機動性を阻害し、訴訟経済上好ましくない事態を生じる

---

(25) 最高裁平成元年 3 月 8 日大法廷判決・民集 43 卷 2 号 89 頁。

おそれがあるため、例外的な手続が設けられている（民訴法 249②、195、268 等）。

#### (5) 当事者進行主義と職権進行主義

審理手続の進行についての決定権を裁判所に与える原則を職権進行主義といい、当事者に決定権を与える原則を当事者進行主義という。対立当事者の主張を前提として、裁判所が中立的機関としての判断を示すという民事訴訟の基本的目的に照らすと、判断資料を得るための審理の進行について、判断機関である裁判所の決定権を認めるのが合理的であり、職権進行主義が基本とされている。

なお、当事者進行主義が全く排除されているのではなく、職権進行主義に当事者の意思を反映させる手続が設けられている（民訴法 168、175、202、207 等）。

## 4 証明責任<sup>(26)</sup>

訴訟が提起されると、裁判所は、訴訟要件が具備されているときには、本案判決を言い渡す義務を負う。訴訟物である権利関係の判定のためには、主要事実の存否を確定することが不可欠である。事実の確定は、自由心証主義に委ねられ（民訴法 247）、原則として当事者の申出に基づく証拠調べの結果として得られた証拠資料に基づいて行われるが、主要事実の存否について裁判所が心証を形成できない事態、いわゆる真偽不明になることがあり得る。

裁判所は真偽不明を理由に裁判を拒絶することは許されない。そこで、法規は、定める要件に該当する事実の存在が確定できた場合に適用できるという形式で存在し、主要事実が不存在の場合だけではなく、存否不明の場合にも法規を適用することはできないこととされる（法不適用原則）。このように、ある主要事実が真偽不明である場合に、その事実を要件とする自己に有利な法律効果が認められない一方当事者の不利益ないし危険を証明責任（立

(26) 裁判所職員総合研修所・前掲注(11)231 頁、伊藤・前掲注(11)356～358 頁、新堂・前掲注(12)602～604 頁参照。

証責任) という。証明責任は事実が存否不明の場合においても裁判を可能にするための法技術とされる。

また、弁論主義の下では、証拠の提出が当事者の責任とされているから、証明責任を負う当事者は、その立証活動によって証明主題である事実について裁判官の確信を形成しない限り、その主張する法律効果が認められない立場にある。

## 第二節 行政事件訴訟としての課税処分取消訴訟

### 1 民事訴訟と行政訴訟

課税処分取消訴訟は、行政庁の公権力の行使に関する不服の訴訟（抗告訴訟、行訴法 3①）として、行政庁の処分の取消しを求める訴訟（処分の取消しの訴え、行訴法 3②）であり、行政事件訴訟（抗告訴訟、当事者訴訟、民集訴訟及び機関訴訟をいう（行訴法 2）。以下同じ。）であるから、行政事件訴訟法（以下「行訴法」という。）の定めるところによることとなる。

憲法 76 条 2 項は、終審としての特別裁判所の設置を禁止し、最高裁判所を頂点とする「単一裁判所システム」を採用しており、行政事件も広い意味で民事裁判制度の一部として処理されている。行政訴訟は、行政上の法律上の争訟を対象とする点で、通常の民事訴訟とは異なる<sup>(27)</sup>。しかし、行訴法は自己完結的ではなく、行訴法に規定がない事項については民事訴訟の例によるとされている（行訴法 7）<sup>(28)</sup>。したがって、課税処分取消訴訟についても、基本的には民事訴訟の原則が適用され、行訴法によって、民事訴訟の原則がどの程度修正されるかが問題となる。

---

(27) 松本・上野・前掲注(12)17 頁。

(28) 塩野宏『行政法Ⅱ〔第五版補訂版〕行政救済法』78 頁（有斐閣、2013）、宇賀克也『行政法概説Ⅱ 行政救済法〔第 5 版〕』105、222 頁（有斐閣、2015）。

なお、通則法 114 条ないし 116 条は国税に関する訴訟について規定するが、行訴法の特則を定めるにとどまる<sup>(29)</sup>。

### (1) 処分権主義

イ 行政事件訴訟についても訴えの開始は当事者に委ねられており、訴訟の開始については処分権主義（狭義）が妥当している<sup>(30)</sup>。

訴訟の終了については、訴えの取下げは認められるが、法律による行政の原理（合法性の原則）からすると、行政庁としては処分が適法であると考え限り、和解をしたり、請求の認諾をしたりすることは許されないと一般に考えられている<sup>(31)</sup>。

ロ 行政事件訴訟においても、裁判所は、当事者が申し立てていない事項について、判決をすることができない（行訴法 7、民訴法 246）。

通常の訴訟は当事者の主張に関わる権利の有無を争う権利訴訟の形態を採り、原告の主張する権利の有無が訴訟物となる。これに対し抗告訴訟は公権力の行使又は不行使の違法性を争ういわゆる行為訴訟の形態を採り、処分又は不作為の違法性一般が審理の対象とされる。取消訴訟（処分の取消しの訴え及び裁決の取消の訴えをいう（行訴法 9①）。以下同じ。）の訴訟物は何かについては、学説上争われてきた。通常の民事訴訟の場合には、原告の設定する請求が訴訟物となって裁判の土俵を画し、二重起訴や判決の既判力の範囲を決めるから、この範囲をどうみるかは訴訟のアイデンティティ（同一性）を見極めるのに重要な意味をもつ。取消訴訟の場合には、特定の行政処分の取消しを求めてその違法性を争うものであるから、取消しの対象となる処分の同一性を論ずるのは有意味であるが、訴訟物が何かは、民事訴訟におけるほどの重要性をもつとは言い難いと指摘される<sup>(32)</sup>。

(29) 志場喜徳郎ほか『国税通則法精解〔第 14 版〕』903 頁（大蔵財務協会、2013）。

(30) 塩野・前掲注(28)151 頁、宇賀・前掲(28)223 頁。

(31) 塩野・前掲注(28)179～180 頁、宇賀・前掲(28)224 頁。

(32) 原田尚彦『行政法要論〔全訂第 7 版補訂 2 版〕』407～408 頁（学陽書房、2012）。

## (2) 弁論主義・職権探知主義

イ 行訴法 24 条は、「裁判所は、必要があると認めるときは、職権で証拠調べをすることができる。ただし、その証拠調べの結果について、当事者の意見をきかなければならない。」として、職権証拠調べを規定する。

上記第一節の 2 のとおり、弁論主義に対立する概念としての職権探知主義の下では、弁論主義の 3 つの原則に対して、それぞれ、①主張責任に対して、当事者が主張しない事実でも裁判の基礎として採用でき、②自白の拘束力に対して、当事者間に争いのない事実も、証拠に基づきこれに反する事実を認定することができ、③職権証拠調べの禁止に対し、当事者の申出がなくとも職権で証拠調べができる。

行訴法 24 条の職権証拠調べは、その訴訟の結果が、多数の利害関係人の利害に影響したり、住民訴訟のように住民全体の利害に関する場合があることを考慮し、かつ、原告側の資料不足等を考えたからとされるが、人事訴訟のレベルまで徹底した職権探知（人訴法 20、19）を認めたわけではなく、主張責任、自白の拘束力については、なお弁論主義が適用になるものと考えられている<sup>(33)</sup>。

民事訴訟において、訴訟資料の収集について弁論主義が採られるのは、民事訴訟は「私的利益にかかる紛争の処理であって、まさに、その利益を主張する者が裁判所に当事者として登場してきているのである。ここでは資料を収集するインセンティブは当事者にある。いいかえれば、当事者にまかせておいても判断をするに十分な材料が集まることが期待される。仮に十分な資料がない場合でも、立証責任分配の原則によってどちらかを勝たすことで足りる<sup>(34)</sup>」からとされる。

(33) 新堂・前掲注(12)479 頁。塩野・前掲注(28)81、153 頁、宇賀・前掲(28)106、227 頁、原田・前掲注(32)417 頁（学陽書房、2012）、芝池義一『行政救済法講義〔第 3 版〕』86、87 頁（有斐閣、2006）、田中二郎『新版 行政法 上巻〔全訂第 2 版〕』344 頁（弘文堂、1974）。

(34) 塩野・前掲注(28)152 頁。

ロ 職権証拠調べは裁判所の権限であるが義務ではない<sup>(35)</sup>。また、実際にも行訴法 24 条による職権証拠調べはほとんど行われず、訴訟指揮により対応されている<sup>(36)</sup>。

行政事件訴訟では、職権証拠調べ（行訴法 24）が規定されているが、職権による証拠調べをしても、主要事実の存否について裁判所が心証を形成できない事態になることがあり得るので、結果責任としての証明責任（立証責任）は機能するとされる<sup>(37)</sup>。

## 2 課税処分取消訴訟

### (1) 取消訴訟

取消訴訟の性質については必ずしも意見が一致しているわけではないが、通説によれば、形成訴訟とされる。取消訴訟の訴訟物についても議論があるが、通説によれば、行政処分の違法性一般と解される<sup>(38)</sup>。

取消訴訟が形成訴訟であることを前提とすると、取消判決により行政処分の効力が遡って失われ、当該行政処分が行われる前の状態が復元されることになるなど、取消訴訟は、勝訴した原告にとって、権利利益救済機能（行政救済機能）を持つことになる<sup>(39)</sup>。

また、取消訴訟の訴訟物が行政処分の違法性一般であるため、取消判決により違法な行政処分が排除されることになり、取消訴訟は私人の権利利益の救済を目的とする主観訴訟<sup>(40)</sup>であるが、法治国原理担保機能（行政統制機能）を有するとされる<sup>(41)</sup>。

(35) 最高裁昭和 28 年 12 月 24 日判決・民集 7 卷 13 号 1604 頁。

(36) 塩野・前掲注(28)153 頁、宇賀・前掲(28)225 頁。

(37) 塩野・前掲注(28)162 頁、南博方・高橋滋編『条解 行政事件訴訟法〔第 3 版補正版〕』212 頁（春日偉知郎）（弘文堂、2009）、南博方・高橋滋・市村陽典・山本隆司編『条解 行政事件訴訟法〔第 4 版〕』235 頁（鶴岡稔彦）（弘文堂、2014）、伊藤・前掲注(11)357～358 頁、新堂・前掲注(12)605 頁参照。

(38) 宇賀・前掲(28)131～132 頁、塩野・前掲注(28)87～90 頁参照。

(39) 宇賀・前掲(28)132 頁。

(40) 宇賀克也教授は、「主観訴訟とは、自己の権利利益が侵害されたことを理由として救済が求められた場合の争訟であり、客観訴訟とは、自己の権利利益と関わらない

## (2) 課税処分取消訴訟

### イ 訴訟物<sup>(42)</sup>

通説及び判例の多数説によれば、課税処分取消訴訟は一般の行政処分取消訴訟と同様の形成訴訟であって、その訴訟物は課税処分の取消原因としての違法性一般（適法要件の欠缺一般）、すなわち、処分の主体、内容、手続、方式等実体上及び手続上の全ての面における違法であると解されている<sup>(43)</sup>。したがって、原告は、課税処分を主体、名宛人、主文等によって特定し、それが「違法」である旨主張すれば、これによって訴訟物（審理の対象）は特定され、請求原因に係る主張としては足りる。これに対し、被告は、租税債権の発生要件事実として、課税処分が実体上及び手続上の適法要件を具備していることを抗弁として主張しなければならない。

通説の立場に立っても、処分の同一性をどう捉えるかによって、訴訟物（審理の対象）が異なってくるため、いわゆる総額主義と争点主義の対立がある。ここでは、総額主義は、処分の同一性をそれによって確定される租税債務の同一性によって捉える考え方をいい、争点主義は、処分の同一性を処分理由の同一性によって捉え、課税処分取消訴訟の審理の対象は上記処分理由との関係における税額の適否であるとする考え方をいう。争点主義を採ると、審理の範囲は、処分時の認定理由の存否に限定され、そのみを争点として審理が行われ、訴訟の段階で処分理由を差し替えることは許されないこととなる<sup>(44)</sup>。

争訟の解決が求められた場合の争訟である」として、「行政事件訴訟法は主観争訟と客観争訟の双方について定めているが、行政不服審査法は主観争訟についてのみに定めている」とされる（宇賀・前掲(28)9～10頁）。

(41) 宇賀・前掲(28)133頁。

(42) 司法研修所編集『租税訴訟の審理について〔改訂新版〕』85頁以下（法曹会、2002）参照。中尾巧『税務訴訟入門〔第5版〕』199頁以下（商事法務、2011）も同旨。

(43) 最高裁昭和62年5月28日第一小法廷判決・訟月34巻1号156頁も参照。

(44) 鈴木康之「租税訴訟の訴訟物（審理の対象）」小川英明・松沢智編集『裁判実務大系 第20巻 租税争訟法』26頁以下も参照（青林書院、1988）。

判例は、総額主義を採っている<sup>(45)</sup>。

#### ロ 審理の原則

課税処分取消訴訟は行政事件訴訟であるから、行訴法 24 条が適用される<sup>(46)</sup>が、上記 1 の(2)のとおり、職権証拠調べは裁判所の権限であるが義務ではなく、実務上、職権証拠調べはほとんど行われていない。また、主張責任、自白の拘束力については、なお弁論主義が適用になるものと考えられている。

例えば、法人税の更正処分について、ある事業年度に計上した費用が交際費等（措置法 61 の 4④）に該当するか否かが争われている場合、当該費用を計上する事業年度について当事者間に争いがなければ、仮に、裁判所が、当該費用はそもそも支出されていない、あるいは、当該費用を計上すべき事業年度が異なっているとの心証を得たとしても、弁論主義のうちの自白の拘束力の原則により、裁判所は争いのない事実と異なる事実を認定することは許されない。また、法人税の更正処分について、納税者が売上げを除外したか否かが争われている場合、原告（納税者）が、売上げは存在しないから売上除外はしていないとして、当該売上げに係る仕入れについて主張しなければ、弁論主義のうちの主張責任の原則により、裁判所は仕入れについては判断しない。原告が当該売上げに係る仕入れの計上が漏れている旨主張することは、売上げが存在しないとする主張とは矛盾することともなる。そうすると、仮に、売上げの存在が認定され、仕入れについて判断されない結果、真実の所得金額が算定されないとしても、行政事件訴訟においても当てはまる民事訴訟の原則からすれば、自己責任と考えるほかない。

---

(45) 最高裁昭和 49 年 4 月 18 日第一小法廷判決・訟月 20 卷 11 号 175 頁、最高裁平成 4 年 2 月 18 日第三小法廷判決・民集 46 卷 2 号 77 頁、最高裁平成 5 年 5 月 28 日第三小法廷判決・訟月 40 卷 4 号 876 頁など。

(46) 山田二郎『税務訴訟の理論と実際』61 頁（財形詳報社、1976）。

### 第三節 行政不服審査制度

#### 1 制度の概要

- (1) 行政不服審査制度は、行政庁に対し、国民が行政処分の見直しを求めて不服を申し立てる制度であり、様々な行政分野において、国民の権利利益の救済手段として利用されている。国民が行政に不服を申し立てるための手続としては、戦前に訴願法（明治 23 年法律第 105 号）を中心とした訴願制度があったが、戦後、行政訴訟制度の改革を機に見直しが行われ、昭和 37 年に行審法が制定された。行審法は、行政庁の処分その他公権力の行使に当たる行為に関し、広く不服申立てを認め、簡易迅速な手続により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に掲げた<sup>(47)</sup>。したがって、行審法は、行政救済機能と行政統制機能を有している。

行政不服審査制度は、国民の権利救済機能に向けられた制度であるが、「正確公正な判断を期待する見地からいえば、対審構造をとり、口頭弁論主義その他訴訟手続を整え、完全に独立の地位を有する裁判所の判断を求める訴訟手続によるほかはない」が、「時と金のかかる訴訟によるよりは、簡易迅速に処理できる手続によらしめる方が、国民の権利利益の救済という見地からいっても適当な場合があり、「少なくともそうした途を開いておくことが国民にとって望ましい」とされる<sup>(48)(49)</sup>。

(47) 齋藤博道「簡易迅速かつ公正な行政不服審査制度の実現に向けて—行政不服審査法関連 3 法の成立—」立法と調査 356 号 3 頁（参議院事務局企画調整室編集、2014）。

(48) 田中二郎『司法権の限界』55 頁（弘文堂、1976）。小高剛「行政不服審査の審理手続」雄川一郎・塩野宏・園部逸夫編『現代行政法大系 第 4 巻』23～24 頁（有斐閣、1983）も同旨。

(49) 塩野宏教授は、「救済の実をあげるために、不服申立人が手続の中で十分主張・立証できるようにその手続的権利を認めていく必要がある。しかし、審査法（筆者注：行審法）は他方において簡易迅速な手続であることに存在理由があるので、手続を民事訴訟のように厳格なものとすることはできない。そこで、この二つの要請の中で、いかなる線を引くかが、立法政策論および解釈論上の問題となる」とされる（塩野・前掲注(28)27～28 頁）。

行審法における不服申立てには、①処分をした行政庁（処分庁）又は不作為に係る行政庁（不作為庁）以外の行政庁に対してする審査請求、②処分庁又は不作為庁に対してする異議申立て及び③審査請求の裁決を経た後さらに行う再審査請求の三種類があり（行審法 3）、審査請求が中心とされる<sup>(50)</sup>。

- (2) 行政不服審査制度の長所としては次の点などが挙げられる<sup>(51)</sup>。
- ① 一般的には、行政訴訟と比較して簡易迅速な救済が得られる。
  - ② 行政訴訟の場合には手数料を裁判所に納めなければならない（民事訴訟費用等に関する法律 3 条）が、手数料がかからない。
  - ③ 裁判所の審査は処分の適法性の問題に限定されるが、行政内部の自己統制として、当不当（裁量）の問題も審理できる。
  - ④ 行政機関にとって、簡易迅速に行政の改善と統一性の確保を図る契機とし得る。
  - ⑤ 裁判所にとって、量的側面及び質的側面でのスクリーン効果により負担が軽減される。
- (3) 行政訴訟と比較して、行政不服審査制度の最大の短所とされるのは、裁断機関が行政機関であることから、中立性の希薄さ、公正性、信頼性の弱さである。簡易迅速性についても、他面からいえば、事実認定について訴訟における厳格なルールによらないことを意味し、慎重さの欠如につながるおそれもある。しかし、独立性、手続の慎重さを重視しすぎても、長所としての簡易迅速性が失われることになる<sup>(52)</sup>。

## 2 審査請求の審理

- (1) 審査請求の審理に当たっては、審査庁の職権主義が広く採用されてい

(50) 塩野・前掲注(28)16 頁、宇賀克也『行政救済法概説Ⅱ 行政救済法〔第 4 版〕』35 頁（有斐閣、2013）。

(51) 塩野・前掲注(28)9～10 頁、宇賀・前掲注(28)17～20 頁、原田・前掲注(32)326 頁参照。

(52) 塩野・前掲注(28)10～11 頁、宇賀・前掲注(28)20～21 頁参照。

る<sup>(53)</sup>。そして、書面審理が原則であり、審理の公開までは求められていないとされる<sup>(54)</sup>。行審法は、参考人の陳述及び鑑定の要求、物件の提出要求、検証、請求人又は参加人の審尋について、いずれも、請求人若しくは参加人の申立てにより又は職権で行うことができる旨定めている（行審法 27～30）<sup>(55)</sup>。

塩野宏教授は、「これが職権証拠調べを許容することは明らかであるが、さらに、これを超えて当事者の主張しない事実を職権で取り上げその存否を調べること、つまり職権探知主義まで認めている趣旨かどうかは必ずしも明らかではない。この点に関し、訴訟法時代に、最高裁判所は、明文の規定がなかったけれども職権探知を認めていたところである」として、最高裁昭和 29 年 10 月 14 日第一小法廷判決<sup>(56)</sup>（民集 8 卷 10 号 1858 頁、以下「昭和 29 年最判」という。）を挙げ、「行政不服審査は、なお、行政過程における争訟であって、私人の権利利益の救済とともに行政の適正な運営の確保をも目的とするものであることを考慮すると、審査法（筆者注：行審法）も職権探知を認めている（ただし義務とまではしていない）と解される<sup>(57)</sup>」とされる。

宇賀克也教授は、通説は、行審法において職権探知を肯定しており、その理由は、以下の 3 点に求められるとされ、昭和 29 年最判を参照し、審査庁が職権探知の権限を有することは、職権探知を行うことが義務である

---

(53) 田中・前掲注(33)259 頁。

(54) 塩野・前掲注(28)25～27 頁、宇賀・前掲注(28)54～56 頁参照。

(55) 改正行審法も、物件の提出要求、参考人の陳述及び鑑定 of 要求、検証、審理関係人への質問について、いずれも、請求人若しくは参加人の申立てにより又は職権で行うことができる旨定めている（改正行審法 33～36）。

(56) 最高裁は、選挙の効力に関する訴訟判決の職権による事実探知の可否について、「訴訟においては訴訟におけるが如く当事者の対立弁論により攻撃防禦の方法を尽くす途が開かれているわけではなく、従つて弁論主義を適用すべき限りではないから、訴訟庁がその判決をなすに当つて職権を以つてその基礎となすべき事実を探知し得べきことは勿論であり、必ずしも訴訟人の主張した事実のみを斟酌すべきものということはできない。」と判示した。

(57) 塩野・前掲注(28)27 頁。

ことまで意味するものではないとされる<sup>(58)</sup>。

「第1は、同法は行政過程における争訟制度を定めたものであり、行政救済のみならず行政統制も目的としていることから、当事者が主張していない事実であっても公益の実現のために、審査庁は積極的に事実を調査すべきと考えられることである。第2は、……処分庁は弁明書の提出を義務づけられておらず、審査請求人の閲覧請求権も処分庁から提出されたものに限定され、審査請求人による口頭意見陳述も対審構造になっていないこと等にかんがみると、行政不服審査法は審査庁の職権探知を肯定していると解するのが素直と思われることである。第3は、通常は代理人に依頼せずに審査請求人本人が審査請求手続を行うのであるから、審査請求人の専門知識の不足を職権探知により補うことが、実質的な公正を確保する上で必要であることである。」

- (2) 審査請求の審理の範囲について、行審法に民事訴訟法（以下「民訴法」という。）246条のような規定はない。

上記(1)のとおり、審査請求の審理に当たっては職権主義が採用されているが、このことは、審査請求に不告不理の原則の適用があることを否定する趣旨ではなく、審査庁は、請求人の請求の範囲外にわたって審理し判断し得るものではないとする見解<sup>(59)</sup>がある。

他方、「行政事件訴訟は裁判所による客観的な法の認識作用であるから行政権対司法権の関係とか、訴訟手続固有の構造よりみてその審査権の範囲には理論上各種の制約が課されるのに反し、行政不服申立ては行政上の監督権に基づいてする行政処分の適法性と妥当性の審査であるから、審査権の範囲には司法審査におけるような制約は存在しない。審査の対象は、

(58) 宇賀・前掲注(50)62頁。なお、宇賀克也教授は、改正行審法においても職権探知を可能とされ、引用部分の第2を除く2点（第1及び第3）を理由とされている（宇賀・前掲注(28)61～62頁）。

(59) 田中・前掲注(33)260頁。小早川光郎教授も、行審法は、「いかなる審査機関に対しても、申立ての範囲を超えて処分を取り消しまたは変更する権限を特に付与するものとは解されない」とされる（小早川光郎『行政法講義〔下I〕』94頁（弘文堂、2002））。

処分または不作為の適法・違法の問題（法律問題）にかぎらず、不当の問題（裁量問題）にも及ぶ。また不告不理の原則も厳格には適用されない。審査庁は職権で当事者の主張しない事由をも審査することができる<sup>(60)</sup>と  
する見解もある。

### 3 行政不服審査制度の改正

改正行審関連三法により、行政不服審査制度について、以下のとおり、①公正性の向上、②使いやすさの向上、③国民の救済手段の充実・拡大の観点から、時代に即した見直しが行われた<sup>(61)</sup>。

#### (1) 改正の経緯等<sup>(62)</sup>

行審法は、昭和 37 年の制定以降 50 年以上、実質的な改正はされていなかった。この間、国民の権利意識の変化や、平成 5 年には、行政手続法の制定、また、平成 16 年には、行訴法の抜本的な改正など、制度を取り巻く環境は大きく変化しており、審理の公正性の確保など時代に即した制度の見直しが喫緊の課題となっていた。

平成 19 年 7 月に総務省の行政不服審査制度検討会において「行政不服審査制度検討会 最終報告」がとりまとめられ、平成 20 年 4 月に「行政不服審査法案」、「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」及び「行政手続法の一部を改正する法律案」の三法案（以下「20 年法案」という。）が、幅広い検討を経て閣議決定・国会に提出されたが、平成 21 年の衆議院解散によって審議未了・廃案となった。

平成 22 年 8 月には総務大臣と行政刷新担当大臣を共同座長とする行政救済制度検討チームが設けられ、①行審法の改革、②不服申立前置の全面的見直し等について検討が行われ、平成 23 年 12 月にはその検討結果である「行政救済制度検討チーム取りまとめ」が公表された。

---

(60) 原田・前掲注(32)337 頁。

(61) 総務省・前掲注(8)1 頁。

(62) 財務省『平成 26 年度税制改正の解説』1107 頁以下参照。

そして、20年法案を基本的に維持しつつ、その後の検討経緯も踏まえ、総務省において、各省・各団体の意見等も聴いて、改めて検討を行い、「行政不服審査制度の見直し方針」（平成25年6月・総務省）がとりまとめられ、行審法に定める不服申立制度について、行政手続法及び行訴法との関係を整理し、時代に即した制度とするため、その簡易迅速性を生かしつつ、より公正性が確保され、かつ、利用しやすい制度とする観点から、抜本的な見直しを行うこととされた。また、これに伴い、関係法令について、所要の規定の整備を行うこととされ、改正行審関連三法が成立した。

## (2) 主な見直し内容

不服申立ては、請求人と処分庁の主張を審理した上で、審査庁（大臣等）が裁決を行う手続である。改正行審法1条1項《目的等》は、「この法律は、行政行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、国民が簡易迅速かつ公正な手続の下で広く行政庁に対する不服申立てをすることができるための制度を定めることにより、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。」（筆者注：改正部分に下線を付した。）と規定する。他方、改正行審法においても民訴法246条のような規定はなく、職権探知についても明示的な規定はない。

各観点から見直された主な内容は次のとおりである<sup>(63)</sup>。

### イ 公正性の向上

- ① 審理において、職員のうち処分に関与しない者（審理員）が、両者の主張を公正に審理（改正行審法9）
- ② 裁決について、有識者からなる第三者機関が点検（改正行審法43）
- ③ 審理手続における請求人の権利を拡充  
証拠書類等の閲覧・謄写（改正行審法38）、口頭意見陳述における処分庁への質問（改正行審法31⑤）など。

(63) 総務省・前掲注(8)2頁以下参照。

なお、「審査請求において審理員は中心的役割を果たすが、審理員は審査庁の補助機関であり、審理員意見書は法的には審査庁を拘束するものではない。また、行政不服審査会等は諮問機関であり、その答申も法的には審査庁を拘束しない。裁決権限は審査庁に留保されている<sup>(64)</sup>」とされる。

#### ロ 使いやすさの向上

- ① 不服申立てをすることができる期間を 60 日から 3 か月に延長（改正行審法 18）
- ② 不服申立ての手續を審査請求に一元化（改正行審法 2、5、6）
- ③ 迅速な審理を確保  
標準審理期間の設定（改正行審法 16）、争点・証拠の事前整理手續の導入（改正行審法 37）など。
- ④ 不服申立前置の見直し

#### ハ 国民の救済手段の充実・拡大

- ① （法令違反の事実を発見すれば）是正のための処分等を求めることができる（改正行手法 36 の 3）。
- ② （法律の要件に適合しない行政指導を受けたと思う場合に）中止等を求めることができる（改正行手法 36 の 2）。

### (3) 改正行審法における審理手續

#### イ 審理構造

上記(2)のとおり、改正行審法においては、公正性の向上が図られ、原処分に関与していない審理員が中立的立場で審理を主宰し、請求人と処分庁等が対峙する審理構造が導入されることになる<sup>(65)</sup>。

上記(1)の行政不服審査制度の改正の経緯において、「処分庁を一方当事者として明確に位置付けて申立人と対峙させ、処分庁における処分担当者とは別の立場にある者が審理を担当する対審的な構造とし、最終的

(64) 宇賀克也『行政不服審査法の逐条解説』191 頁（有斐閣、2015）。

(65) 宇賀・前掲注(64)5 頁。

な裁決についても、原処分権者が大臣等の場合を除き、原処分権者より上位の者が行うことを原則とするなど、審理の公正性や申立人の手続的保障等に配慮した仕組みとしてはどうか<sup>(66)</sup>とされたためか、申立人と処分庁等を対峙させ、処分担当者とは別の立場の者が審理する構造を称して、一般に、「対審的な構造」あるいは「対審的審理構造」といわれている。

しかし、「対審的な構造」、「対審的審理構造」あるいは「対審」の意味するところは必ずしも明確とはいえない<sup>(67)</sup>。行政不服審査制度は、行政庁に対し、国民が行政処分の見直しを求めて不服を申し立てる制度であり、申立人から処分庁等への質問権を認めることにより、対審的審理構造を導入するといっても、「こうした措置は、公正さにも配慮した簡易迅速な手続の下で柔軟かつ実効性のある権利利益の救済を図る趣旨によるものであり、訴訟における『対審』自体を行審法に導入するものではない<sup>(68)</sup>」とされ、「簡易迅速かつ公正な手続により国民の権利利益の救済を図るとの行政不服審査制度の目的を踏まえると、審理手続については、審理員の職権判断により柔軟に対応することとすることが適切であり、対審構造をとることはなじまないと考えられる<sup>(69)</sup>」とされていることに留意が必要である<sup>(70)</sup>。

#### ロ 職権探知

改正行審法も、物件の提出要求、参考人の陳述及び鑑定の要求、検証、審理関係人への質問について、いずれも、請求人若しくは参加人の申立てにより又は職権で行うことができる旨定めている（改正行審法 33～36）が、職権探知に関する明文の規定はない。上記2の(1)のとおり、訴

(66) 平成 18 年 3 月行政不服審査制度研究会「行政不服審査制度研究報告書」7 頁。

(67) 伊藤・前掲注(3)91 頁以下参照。

(68) 平成 23 年 12 月「行政救済制度検討チーム 取りまとめ」8 頁。

(69) 平成 25 年 6 月総務省「行政不服審査制度の見直し方針」10 頁。

(70) 宇賀克也教授も「対審的審理構造といっても、処分庁等から審査請求人または参加人への質問権が認められているわけではないので、真の対審的審理構造とは異なる点にも留意が必要である」とされる（宇賀・前掲注(64)139 頁）。

願法については職権探知が可能とするのが判例（昭和 29 年最判）であり、行審法についても、通説は職権探知が可能という立場を採っている。

宇賀克也教授は、「この点を変更する議論が特になされていないことにかんがみると、対審的審理構造が採用されことを踏まえても、職権探知は引き続き認められると解すべきではないかと思われる<sup>(71)</sup>」とされ、改正行審法においても職権探知が可能とされる<sup>(72)</sup>。

#### ハ 裁決と審理員意見書・行政不服審査会等の答申書

審理員は審査庁の補助機関であり（改正行審法 9①）、行政不服審査会等は諮問機関である（改正行審法 43①）から、審査庁は審理員意見書や行政不服審査会等の答申に法的には拘束されない（改正行審法 44）。また、請求人から行政不服審査会等の諮問を希望しない旨の申出がされている場合等には諮問はされない（改正行審法 43①一～八）。しかし、審査庁が、審理員意見書又は行政不服審査会等の答申書と異なる内容の裁決をする場合には、異なることとなった理由を裁決書に記載しなければならない（改正行審法 50①四）。審理員による審理制度、行政不服審査会等への諮問制度を設けた趣旨に鑑み、透明性の確保、審理関係人に対する説明責任確保の観点から義務付けられているとされ、この理由の説明が不十分な場合には裁決固有の瑕疵とされる<sup>(73)</sup>。

## 4 行政不服審査制度と国税不服申立制度

- (1) 各種の行政上の不服申立てに適用される一般法としての行審法は、国税の不服申立手続についても、基本的には適用される。しかし、処分的大量性、争いの特殊性といった税務の特質に鑑み、国税に関する不服申立手続については、行審法と同一の規定を含め、通則法に自足的・網羅的に規定されている。そこで、行審法の見直しに合わせ、整備法により通則法も同

(71) 宇賀・前掲注(64)143頁。

(72) 宇賀・前掲注(28)61～62頁。

(73) 宇賀・前掲注(64)214～215頁。

様の趣旨（①公正性の向上、②使いやすさの向上の観点）から見直すこととされた<sup>(74)</sup>。

国税に関する処分に関し、行審法が原則的に適用排除され、通則法に定められた理由について、南博方教授は、「行政不服審査法が上級庁に対する審査請求を中心として定められているのに対して、国税関係については審判所という第三者機関が審査をすることを考慮したこと、および税務争訟の特殊性を考慮したと思われる<sup>(75)</sup>」とされる。

- (2) 行審法の改正に際し、不服申立前置については、①不服申立ての手續に一審代替性（高裁に提訴）があり、国民の手續負担の軽減が図られている場合、②大量の不服申立てがあり、直ちに出訴されると裁判所の負担が大きくなると考えられる場合、③第三者的機関が高度に専門技術的な判断を行う等により、裁判所の負担が低減されると考えられる場合等を基準として、整備法において見直された。国税不服申立ては、②の基準により、異議申立てに代えて再調査の請求（自由選択）を導入し、審査請求を原則として、不服申立前置が存置された（改正通則法 115①）<sup>(76)</sup>。

ただし、通則法と同様、改正通則法においても、審査請求がされた日の翌日から起算して三月を経過しても裁決がないときには、処分取消しを求める訴えを提起することができる（通則法・改正通則法 115①一）<sup>(77)</sup>。

(74) 財務省・前掲(62)1109頁以下参照。

(75) 南博方『紛争の行政解決手續』123頁（有斐閣、1993）。

(76) 総務省・前掲注(8)4頁、宇賀・前掲注(64)319頁以下、齋藤・前掲注(47)18頁。

(77) 「三ヶ月経過は訴えの提起の時に存すれば足り、後に不服申立てを取り下げても、訴訟が不適法とはならない」（松沢智『新版 租税争訟法—異議申立てから訴訟までの理論と実務—』365頁（中央経済社、2001））。

## 第二章 審判所制度

### 第一節 審判所創設の経緯等

#### 1 協議団の功績とこれに対する批判<sup>(78)</sup>

昭和 43 年当時の国税に関する審査請求は、国税局に附置された協議団がこれを審理し、その議決に基づいて国税局長が裁決することとされていた。この協議団は、シャープ勧告に基づいて昭和 25 年に創設されたもので、その基本的な考え方は、「納税者の不服が更正決定等を行なったと同じ税務職員に対してされるのでは、納税者からみて、同情をもって、かつ、公平な立場でその不服がきいてもらえないだろう」という不満に応え、調査官と協議官とを分離し、「税務職員の中で比較的有能で、経験豊富なもの」を協議官とし、この協議官が納税者の不服の審理に当たるというもので、当時、全く新しい考え方を国税に導入するものであった。

他方、協議団に対しては 2 つの批判があった。①協議団が国税局長の下にあり、自ら裁決権を有しないことから、ややもすれば原処分側の代弁者とみられやすい直税部、調査部等いわゆる主管部の意見が裁決に影響を及ぼし、協議団の努力にもかかわらず、納税者の十分な納得が得難いのではないか、②国税局長の下にある協議団としては、当然に国税庁長官（以下「長官」という。）の発した通達（以下「通達」という。）に拘束されるから、不服が通達に示されている税法の解釈に基因している場合には、その不服を満足させることが困難であるという批判である。

---

(78) 国税庁『昭和 45 年改正税法のすべて』137 頁、昭和 43 年 7 月税制調査会「税制の簡素化についての第三次答申」44 頁以下参照。

## 2 準司法機関の考え方についての検討<sup>(79)</sup>

審判所を長官の下に設けることについては、いわゆる「同じ穴のむじな」という批判に応えられず、例えば、総理府、大蔵省（当時）など、税務行政の責任の枠外に救済機関を設けるべきという意見があり、国会の審議においては国税審判法案も提出され、協議団に替わる機関として、準司法機関の設置も検討されたが、次のような問題があるとして時期尚早とされた。

### ① 手続の簡易・迅速性

税の不服の多くは、課税が高すぎるかどうか、その前提となる取引の有無や取引金額、取引の当事者等を事実即して確認することが中心となる。税務行政の枠外の機関が納税者の不服を審理することとなると、結局、納税者と処分庁とを一定の期日に呼び出して両者を対決させることにならざるを得ず、そこでの審理手続は、いわゆる弁論及び証拠調べが中心となる。これは、一般に準司法手続と呼ばれるものと考えられる。準司法手続は、迅速性を多少犠牲にしても慎重性に重点を置く手続と考えられ、簡易・迅速な救済を求める多くの納税者の要請に対し、むしろ逆行するおそれがある。

### ② 行政責任

裁判の場合は、非常に慎重な手続が行われる上、行政庁も判決に不服がある場合は、最高裁まで上訴する道が開かれている。これに対し、準司法機関の場合は、行政庁からその裁決に不服を申し立てる道が開かれていない。これでは、行政の責任が不明確になる。かといって、納税者が希望しない場合にまで、行政庁が原告となって訴訟を提起することは、権利救済制度として適当かどうか問題がある。

### ③ 司法との関係

司法救済にあっては、三審制（地方裁判所、高等裁判所、最高裁判所）が用意されている。その地方裁判所の下に準司法機関を置くことは制度と

---

(79) 国税庁・前掲注(78)138頁以下、税制調査会・前掲注(78)45頁以下参照。

して重複となる。他方、準司法手続を経たとして、司法の一審を省略するというは、行政・司法にまたがる大きな問題であり、容易に実現できるものではない。

④ 準司法機関を運営していく人材の確保

実際に制度が目的を達するために非常に重要な、かつ、困難な問題で、裁判官の現状等に顧み、非常に大きな問題である。

### 3 国会の附帯決議

昭和 43 年 7 月の税制調査会の「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。）に基づく通則法の最初の改正法案は、昭和 44 年第 61 回国会に提出された。政府案と野党案（国税審判法案）とが慎重に併行審議され、衆議院大蔵委員会は、政府案を一部修正のうえ可決し、参議院でも政府案は慎重に審議され、成立を目前にしたが、審議未了となった。昭和 44 年 12 月の第 62 回国会に、上記の衆議院の修正を全て織り込んだ 2 回目の政府案が提出されたが、会期が短く、審議に入らず審議未了となった。そして、昭和 45 年第 63 回国会に 3 回目の政府案が提出され、順調に審議され、原案どおり可決された<sup>(80)</sup>。

改正法案可決の際、衆参両院の大蔵委員会は、次のとおり、それぞれ与野党共同の附帯決議をした（以下、それぞれ「衆議院附帯決議」、「参議院附帯決議」という。）。

(1) 衆議院附帯決議（昭和 45 年 3 月 4 日）<sup>(81)</sup>

一 政府は、国税不服審判所の人的構成及び運用についてその独立性を強めるよう留意し、今後における社会、経済の進展に即応しつつ、国税庁から独立した租税審判制度の創設、出訴と不服申立ての選択等についても、絶えず真剣な検討と努力を行なうべきである。

---

(80) 国税庁・前掲注(78)135 頁以下参照。

(81) 第 63 回国会衆議院大蔵委員会議録第 8 号 14 頁。

二 政府は、国税不服審判所の運営に当たっては、次の点に十分配慮を行ない、納税者の権利救済の実現について万全を期すべきである。

(1) 納税者がためらうことなく自己の権利救済を求め、その主張を十分行ない得るために、いやしくも税務当局が不服申立人を差別的に取り扱うようなことのないよう、厳に適正な運営を確保すること。

(2) 質問検査権の行使に当たっては、権利救済の趣旨に反しないよう十分配慮すること。特に、国税不服審判所の職員は、その調査が新たな脱税事実の発見のためではないことを厳に銘記の上、納税者の正当な権利救済の実現に努めること。

なお、審査請求後、原処分庁が答弁書提出を理由として上記のごとき権利救済の趣旨に反する調査を行なうことのないよう、厳に留意すること。

(3) 納税者が審査請求に当たって自己の主張を十分に行ないうるよう税務当局はその処分又は異議決定において附する理由をできる限り詳細に記載するよう努めること。

三 大蔵大臣は、国税不服審判所長の任命についての承認に当たっては、自らが任命するのと同様に積極的に取りはからうべきである。

四 本法の目的を達するため、国税審判官等がその職務の執行を厳正に行ない得るよう、その身分保障及び処遇等について十分に配慮すべきである。

五 新制度への移行に伴う人事配置に当たっては、現在の協議団の職員が不利な取り扱いを受けまいよう十分に配慮すべきである。

六 納税者が自己の正当な権利を安んじて主張しうるよう、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、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。

七 還付加算金は延滞税と同様の取り扱いをするよう検討すべきである。

(2) 参議院附帯決議（昭和 45 年 3 月 24 日）<sup>(82)</sup>

- 一、政府は、国税不服審判所の人的構成及び運用について、その独立性を高めることに留意し、また今後における社会、経済の進展に即応しつつ、国税庁から独立した租税審判制度の創設、出訴と不服申立ての選択についても、絶えず検討を行なうべきである。
- 一、政府は、国税不服審判所の運営に当っては、その使命が納税者の権利救済にあることに則り、総額主義に偏することなく、争点主義の精神をいかし、その趣旨徹底に遺憾なきを期すべきである。
- 一、政府は、不服審査における質問検査権の行使に当たって、審査請求段階の国税不服審判所のみならず、異議申立て段階の税務署等の不服申立てにおいても、それが納税者の権利救済の目的にあることにかんがみ、濫用の弊に陥ることのないよう慎重な配慮を行うべきである。
- 一、政府は、不服審査の根本的解決が、納税者と税務当局との相互信頼関係に基づくものであることを銘記し、税務行政執行に当っては、悪質な脱税には厳正に、善意の納税者には寛容に対処し、適正な課税の実現に一層努めるべきである。

#### 4 審判所の特色<sup>(83)</sup>

審判所の設置は、第三次答申に基づき、協議団に対する納税者の批判に応え、その特色である機関の第三者的性格を強化して納税者の信頼を確保しようとしたものである。そこで、審判所の特色としては、協議団に対する批判と表裏の関係として、次の 3 点が挙げられていた。

① 第三者的機関による不服の裁決

審判所は、国税局長等の税務の執行系統から完全に分離された機関であり、納税者の審査請求について、これを審理し、かつ、自ら裁決する権限を有する。

---

(82) 第 63 回国会参議院大蔵委員会会議録第 10 号 12 頁。

(83) 国税庁・前掲注(78)137 頁以下参照。

協議団制度が、裁決権については国税局長に留保し、いわば処分担当官と審理担当官との分離にとどまっていたのに対し、権利救済機関と税務執行機関とを分離し、かつ、税務執行の系統外に設けられた審判所に裁決権を与えたところに特色がある。

## ② 通達と異なる解釈による裁決

審判所は、審査請求事件の裁決に当たり、通達に示されている法令の解釈に拘束されず、法令の具体的妥当性を追求して、最も適切と認められる解釈により裁決することができる<sup>(84)</sup>。

## ③ 簡易・迅速な救済

審判所は、上記①及び②のような改正により、行政の枠内で行う不服審査機関として第三者的性格が与えられ、他方、簡易・迅速な救済の必要性等から、審判所は、税務行政の最高責任者である長官の下に残され、行政不服審査の手続を基調として従来どおり、簡易・迅速に納税者の正当な権利の救済を図ることとしている。

## 第二節 指摘される主な問題点と改正等

### 1 主な問題点

- (1) 上記第一節のとおり、審判所は、協議団に対する納税者の批判にこたえて創設されたが、創設時から様々な議論がされてきた。審判所について指摘されていた主な問題点は、①独立性及び②中立性・公正性（審理手続等）である<sup>(85)</sup>。

(84) 平成 26 年法律第 10 号による改正前の国税通則法 99 条 1 項。

(85) ①独立性について、北野弘久「国税不服審判所への基本的視角」税務弘報 18 巻 9 号 73 頁以下（1970）、杉村敏正・兼子仁『現代法学全集 11 行政手続・行政争訟法』173 頁（筑摩書房、1973）、岸田貞夫「審判所の独立性と国税庁長官の指示権」ジュリスト 837 号 61 頁（1985）、日下文男「国税不服審判所の第三者機関としての意義」税理 52 巻 2 号 59 頁以下（2009）など、②審理手続について、波多野弘「国税不服審判所の問題点」ジュリスト 451 号 51 頁（1970）、山田・前掲注(46)103 頁以下、南博方「国税不服審判所の実績と課題」ジュリスト 837 号 50 頁（1985）、

①独立性については、国税庁の特別の機関であること、国税審判官等に税務行政庁からの出向者が多いこと、通達と異なる裁決ができるといっても、平成 26 年法律第 10 号による改正前の国税通則法 99 条 1 項には、長官の指示権が規定されていることなどが指摘されていた。②審理手続等については、対審的な構造となっていないこと、争点主義となっていないこと、職権調査の内容が開示されないことなどが指摘されていた。

(2) 創設後 40 年を経て、平成 22 年度税制改正大綱では「国税不服審判所の現状は、この重要な役割を果たすには十分ではありません。特に、その機能を果たすために最も重要な審判官の多くを国税庁の出身者が占めていることは問題です。そのほかにも証拠書類の閲覧・謄写が認められていないなどの問題があります<sup>(86)</sup>」と指摘され、平成 23 年度税制改正大綱において「内閣府・行政救済制度検討チームの議論が来年以降本格化することを踏まえ、不服申立期間、証拠書類の閲覧・謄写の範囲、対審制、不服申立前置の仕組みのあり方については、同検討チームの結論を踏まえて改めて検討した上、所要の見直しを図ること<sup>(87)</sup>」とされた。

(3) また、日本弁護士連合会は、次のとおり、平成 24 年 12 月に「国税不服審判所及び租税訴訟の制度改革に関する提言」をした<sup>(88)</sup>。

- ① 不服申立前置の強制を廃止し、納税者が、事案や争点の特質に応じて、異議申立て、審査請求、訴訟提起を自由に選択できるようにする。
- ② 独立性を担保するため、審判所を国税庁から内閣府へ移管する。
- ③ 審判所の第三者性を確保し、納税者の信頼を確保するため、税務行政庁から審判所への出向を禁止する。

---

松沢智「国税不服審判所の審理手続上の問題点」ジュリスト 837 号 55 頁 (1985)、石倉文雄「国税不服審判制度の主要問題点とその検討」日税研論集 19 号 49 頁 (1992)、占部・前掲注(9)33～34、166～167 頁など。

(86) 平成 21 年 12 月 22 日「平成 22 年度税制改正大綱～納税者主権の確立へ向けて～」11 頁。

(87) 平成 22 年 12 月 16 日「平成 23 年度税制改正大綱」7 頁以下。

(88) 日本弁護士連合会 2012 (平成 24 年) 12 月 21 日「国税不服審判所及び租税訴訟の制度改革に関する提言」。

- ④ 納税者に適正手続を保障するために、不服審査手続において、全件同席主張審理の導入、処分庁担当者の出頭義務・回答義務を明定するなどして、対審構造を確保する。
- ⑤ 処分行政庁が提出した証拠や審判所が職権で収集した証拠を例外なく閲覧・謄写する権利等を確保するため、手続を整備する。
- ⑥ 税務訴訟における裁判所の専門性の向上を図るべく、裁判所に租税専門部を設置する。
- ⑦ 裁判所の公正性（中立性・公平性）について国民の信頼を確保するため、税務行政庁から裁判所調査官への出向を禁止する。
- ⑧ 不意打ちを防止するため、処分理由の差替え・後出しを認めない争点主義を採用する。
- ⑨ 柔軟かつ迅速な救済の手段として、当事者の合意による解決制度を導入する。

## 2 改正等

第一章第三節の3の(2)のとおり、改正行審法において、審理員制度及び第三者機関への諮問手続が導入されたが、審判所が、執行機関から分離された、裁決を行う国税庁の特別の機関であることに変更はなかった。改正行審法において各審理手続を行う「審理員」については、審判所においてその実質審理を行う「担当審判官」が相当するものとして規定されている<sup>(89)</sup>。

そして、①平成26年7月10日現在、民間専門家から登用した国税審判官（以下「審判官」という。）の在籍者数は50名で<sup>(90)</sup>、事件を担当する審判官の半数程度が外部登用者となっていること<sup>(91)</sup>、②平成26年法律第10号（所得税法等の一部を改正する法律）により、通達に拘束されずに裁決できるとする趣旨を明確にするとともに、手続の公正性を高める観点から通則法 99

(89) 財務省・前掲注(62)1130～1131頁。

(90) 平成26年7月10日国税不服審判所「国税審判官（特定任期付職員）の採用について（平成26年7月）」

(91) 前掲注(87)8頁参照。

条が改正されたこと<sup>(92)(93)</sup>、③審査請求の審理関係の手続について、改正通則法により次のとおり見直されたことなどから、指摘される問題点については、いずれも改善されていると考えられる。

第一章第三節の4のとおり、整備法による通則法の改正は、①公正性の向上、②使いやすさの向上の観点から、時代に即した見直しが行われた行審法に合わせる趣旨で行われており、不服申立期間の延長、標準審理期間の設定、審査請求書の記載事項等、担当審判官等の除斥事由、請求人・参加人からの反論書・参加人意見書の提出、審理手続の計画的遂行、裁決の方式等も改正されている<sup>(94)</sup>。

① 審理手続の計画的進行<sup>(95)</sup>

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」とされた（改正通則法 92 の 2 ①）。

② 口頭意見陳述の整備<sup>(96)</sup>

口頭意見陳述について、全ての審理関係人を招集してさせることとされ（改正通則法 95 の 2③による 84②の準用）、口頭意見陳述の申立人は、担当審判官の許可を得て、審査請求に係る事件に関し、原処分庁に対して質問を発することができることとされた（改正通則法 95 の 2②）。

③ 審理のための質問、検査等<sup>(97)</sup>

当事者間の審理の公平を確保する等の観点から、審理関係人である原処

(92) 財務省・前掲注(62)956 頁以下。

(93) 平成 26 年法律第 10 号による改正前の通則法 99 条は、審判所長は、通達と異なる解釈による裁決等をするときは、あらかじめ長官に申し出なければならない、「国税庁長官の指示等」として規定されていた。改正により、通則法 99 条は、「国税庁長官の法令解釈と異なる解釈等による裁決」として、審判所長は、あらかじめその意見を長官に通知し、国税審議会に諮問する場合は共同して行い、この場合には、国税審議会の議決に基づいて裁決をしなければならないこととされた。

(94) 財務省・前掲注(62)1120 頁以下参照。

(95) 財務省・前掲注(62)1133 頁。

(96) 財務省・前掲注(62)1135～1136 頁。

(97) 財務省・前掲注(62)1136 頁。

分庁にも担当審判官等による職権調査を求めることができることとされた（改正通則法 97①）。

④ 審理関係人による物件の閲覧等<sup>(98)</sup>

審理関係人は、担当審判官に対し、証拠書類等の閲覧又は写し等の交付を求めることができることとされた（改正通則法 97 の 3①）。

⑤ 審理手続の終結<sup>(99)</sup>

迅速な処理及び審理関係人の手続的権利を保障する観点から、審理手続の終結の際の手続が規定された（改正通則法 97 の 4）。

### 第三節 審判所（審査請求）と裁判所（訴訟）の異同等

第二節の2のとおり、通則法は、見直しが行われた行審法に合わせる趣旨で整備法により改正された。本節では、審判所の特質について、審判所（審査請求）と裁判所（訴訟）の異同等により、改正行審法における審理手続も踏まえ、改正通則法において審判所の特質に変更があるか否かを含めて考察する。

#### 1 目的・機能

- (1) 通則法は、1 条《目的》に「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」と規定し、不服審査の目的について特に規定はない。第一章第三節の4のとおり、国税に関する不服申立手続については、通則法に自足的・網羅的に規定されているが、審判所制度も行政不服審査制度であり、一般法としての行審法が適用される（通則法・改正通則法 80①）から、審査請求においても、簡易迅速な手続により国民の権利利益の救済を図るとともに、行政の

(98) 財務省・前掲注(62)1137～1139 頁。

(99) 財務省・前掲注(62)1139 頁。

適正な運営を確保することを目的とし、行政救済機能と行政統制機能を有している（行審法・改正行審法1）。

審判所の役割については、「国税不服審判所は、税務行政部内における公正な第三者的機関として、適正かつ迅速な事件処理を通じて、納税者の正当な権利利益の救済を図るとともに、税務行政の適正な運営の確保に資することを使命とし、税務署長や国税局長等と審査請求人との間に立つ公正な立場で審査請求事件を調査・審理して裁決を行っています。<sup>(100)</sup>」と説明されている。

そして、裁決においては、行政部内の自己統制として当・不当の問題についても審理できることとなる<sup>(101)</sup>（行審法・改正行審法1、通則法・改正通則法80①・102②）。

- (2) 第一章第二節の2のとおり、取消訴訟は主観訴訟であるから、その目的は私人の権利利益の救済にあり、権利利益救済機能（行政救済機能）を有している。取消訴訟の訴訟物は行政処分の違法性一般であり、取消判決により違法な行政処分が排除されることから、取消訴訟は法治国原理担保機能（行政統制機能）を有するとされるが、これは取消判決による結果である。

そして、取消訴訟では当・不当の問題については審理されない。また、第一章第二節の1の(2)のとおり、行訴法24条は職権証拠調べを規定するが、裁判所の義務ではないと解され、行訴法24条は職権探知を認めたものではなく、主張責任、自白の拘束力については、なお弁論主義が適用になると解されていることからしても、取消訴訟において、行政統制を目的としているとまではいえないと考えられる。

- (3) 以上のように、審査請求においては、簡易迅速な手続により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、

(100) 国税不服審判所「審判所ってどんなところ？～国税不服審判所の扱う審査請求のあらまし～」6頁（2015）。

(101) 中村隆次「審査請求(2)－審査の対象」小川ほか編・前掲注(44)159頁以下。

行政救済機能と行政統制機能を有している。他方、取消訴訟においては、私人の権利利益の救済を目的として、権利利益救済機能（行政救済機能）及び結果としての取消判決により法治国原理担保機能（行政統制機能）を有するといえる。したがって、両者は、私人（納税者）の権利利益の救済を第一の目的とし、ほぼ同じ機能を有するといえるが、目的において異なる部分もある。

## 2 機関

- (1) 審判所は、行政不服審査制度において、国税に関する法律に基づく一定の処分についての審査請求に対する裁決を行う行政機関であり（通則法・改正通則法 78①）、国税局長等の執行機関から分離された国税庁の特別の機関である。改正行審法において、審査請求は、原則、処分庁等の上級行政庁に対してするもの（改正行審法 4）とされるが、審判所は、直接、原処分庁を指揮・監督する権限を有するものではなく、典型的な上級行政庁とは言い難いとされる<sup>(102)</sup>。

審判所は、全国を管轄する一体的な組織であるが、納税者の便宜及び事件の能率的な処理のため、東京（霞が関）にある本部のほか、全国の主要都市に 12 の支部と 7 の支所を置いている。支部・支所は審判所の一部であって、その下級機関ではない<sup>(103)</sup>。

審判所には審判官及び国税副審判官（以下「副審判官」という。）が置かれ（通則法 79）、審判官については、資格が規定されている（通則法施行令 31）。上記第二節の 2 のとおり、事件を担当する審判官の半数程度が外部登用者となっている。

- (2) 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し（憲法 76①）、裁判所は、憲法に特別の定めがある場合を

(102) 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・前掲注(9)20頁。

(103) 志場ほか編・前掲注(29)951頁、国税不服審判所・前掲注(100)6頁。

除いて一切の法律上の争訟を裁判し、その他法律において特に定める権限を有する（裁判所法 3①）。

裁判官は、その良心に従い独立してその職権を行い、憲法及び法律にのみ拘束される（憲法 76③）。裁判官の身分は保障され、裁判により、心身の故障のために職務を執ることができないと決定された場合を除いては、公の弾劾によらなければ罷免されない（憲法 78）。

このように、司法権の独立は強化されている。裁判が公正に行われ人権の保障が確保されるためには、裁判を担当する裁判官が外部からの圧力や干渉を受けずに、公正無私の立場で職責を果たすことが必要である。司法権の独立には、司法権が立法権・行政権から独立していること（広義の司法権の独立）と、裁判官が裁判をするに当たって独立して職権を行使すること（裁判官の職権の独立）とがある<sup>(104)</sup>。

- (3) 以上のように、審判所と裁判所は、行政機関と司法機関として異なる機関である。裁判所（司法権）は「独立」していることが重要である。他方、審判所は、原処分庁の典型的な「上級行政庁」とは言い難いところにおいて、「審査庁」に比べれば、裁判所に近い機関ともいい得る<sup>(105)</sup>。第三者「的」機関といわれるゆえんと考えられる。審判所においては、司法原理と行政原理の調和が目指されているともされる<sup>(106)</sup>。

また、審判官及び副審判官について、憲法 76 条のような規定はなく、身分保障についての規定もない。

---

(104) 芦部信喜・高橋和之補訂『憲法〔第 6 版〕』356～357 頁（岩波書店、2015）。

(105) 宇賀克也教授は、中立性を確保することが個別の行政分野で行われた例として「執行系統から独立した機関を設けて、これに裁決を行わせることとしたり（国税不服審判所の例）」と、審判所を挙げている（宇賀・前掲(28)21 頁）。

(106) 松沢・前掲注(77)145 頁。

### 3 権限と責任

- (1) 審判所長は、審査請求に係る事件の調査及び審理を行わせるため<sup>(107)</sup>、担当審判官 1 名及び参加審判官 2 名以上を指定する（通則法・改正通則法 94）。合議体といわれる。

審判所長は、担当審判官及び参加審判官の議決に基づいて審査請求に対する裁決をする（通則法 98③、改正通則法 98④）。裁決権者は審判所長である<sup>(108)</sup>。「議決に基づき」というのは、「議決により」とは異なり、議決が審判所長を完全に拘束するというものではないが、「基づく」ことを要するわけであるから、審判所長の意思決定は、少なくとも議決に基礎を置かなければならず、その議決とは全くかけ離れた裁決をすることができない<sup>(109)</sup>。議決とは、担当審判官及び参加審判官の過半数の意見による結論である（通則法施行令 35）。

上記第一節の 4 及び第二節の 2 のとおり、審判所長は通達に示された法令解釈に拘束されることなく裁決をすることができる（通則法 99）<sup>(110)</sup>。裁決はあくまでも個別事案についての判断を示すものではあるが、審判所長と長官の法令解釈が異なる状態は、納税者及び税務行政に混乱が生ずることになるため、執行機関と裁決機関との意見の調整の手續が定められている。審判所長は、通達と異なる解釈により裁決をする場合には、あらかじめ長官にその旨を通知することとされている。長官はあらかじめ通知を

(107) 「『調査』とは、一般にある事項を調べただして明確にする作用をいい、『審理』とは、争訟手続等において事実関係、法律関係を明確にする作用をいう。」（志場ほか編・前掲注(29)954 頁）。

(108) 「裁決権者は、国税不服審判所長である。この裁決権及びこれに関連する権限（例えば、裁決書謄本の送達）は、他の権限と異なり、各支部の首席国税審判官には委任されていない（法 113 条、令 38 条）。もっとも、これは、内部委任まで禁止する趣旨ではなく、現に執行上、通常の事件については内部委任されている。」（志場ほか編・前掲注(29)1039 頁）。

(109) 志場ほか編・前掲注(29)1040 頁。南博方教授は、「この『基づく』という語はまことに含蓄に富んだことばであり、そこに合議の独立と長の責任、いいかえれば司法原理と行政原理との調和が期待されているように感ぜられるのである」とされる（南博方『租税争訟の理論と実際〔増補版〕』15～16 頁（弘文堂、1980））。

(110) 国税不服審判所・前掲注(100)7 頁。

受けることにより遅滞なく通達の見直しを行う機会等が与えられることになる<sup>(111)</sup>。

なお、審判所の支部においては、法規・審査部門があり、審査請求事件の調査・審理に当たり合議体を補充するとともに、裁決に当たり各支部の長である首席国税審判官を補佐している<sup>(112)</sup>。

- (2) 上記2の(2)のとおり、司法権は行政権から独立し、裁判官は、身分が保障されており、その良心に従い独立してその職権を行い、憲法及び法律にのみ拘束される。そして、裁判所は、判決をするに当たり、口頭弁論の全趣旨及び証拠調べの結果をしん酌して、自由な心証により、事実についての主張を真実と認めるべきか否かを判断する（民訴法 247）。

なお、自由な判断といっても、裁判官の恣意的判断を認めるものではなく、論理法則や経験則に基づく合理的なものでなければならない<sup>(113)</sup>。

また、裁判機関には、数人の裁判官による合議制と一人の裁判官による一人制（単独制）とがある（裁判所法 9、18、26）。合議体とする裁判の評決について、「裁判は、最高裁判所の裁判について最高裁判所が特別の定めをした場合を除いて、過半数の意見による」（裁判所法 77①）とされる。意見が三説以上に分かれ、それぞれ過半数にならないときについても裁判所法 77 条 2 項に規定されている。

- (3) 以上のように、議決は、担当審判官及び参加審判官の過半数の意見によりされるから、合議体とする裁判の評決と同様である。

裁判所は行政権から独立し、裁判官の独立は憲法上保障され、判決は、裁判官の自由な心証により判断される<sup>(114)</sup>。

---

(111) 財務省・前掲注(62)956 頁以下。

(112) 久米・前掲注(102)18 頁。

(113) 裁判所職員総合研修所・前掲注(11)228 頁。

(114) 裁判官の自由な心証により判決される結果、同じ事実関係を前提としても、異なる判断が示されることもあり得る。例えば、①所得税法施行令 322 条にいう「当該支払金額の計算期間の日数」について争われた訴訟において、同種事件 4 件が東京高裁の異なる部に係属し、2 件は納税者勝訴（東高判平成 19 年 3 月 27 日・税資 257 号順号 10671、東高判平成 19 年 6 月 12 日・税資 257 号順号 10726）、2 件は課税

第一章第三節の3の(2)及び(3)のとおり、改正行審法において、審理員意見書は法的には審査庁を拘束するものではなく、行政不服審査会等は諮問機関であり、その答申も法的には審査庁を拘束しない。裁決権限は審査庁に留保されている。

他方、裁決は議決に基づいてされ、裁決権者は審判所長である<sup>(115)</sup>。審判所が税務の執行系統から完全に分離された機関であり、通達に示された法令解釈に拘束されることなく、自ら裁決権を有することは、諮問機関である行政不服審査会等に比べ、より公正性が担保されるともい得ると考えられる。審判所長が裁決権者となることにより、議決に基礎を置きつつ、裁決における解釈の統一性も担保され、行政部内としての最終判断がされると考えられる。

#### 4 審理の原則

- (1)イ 改正通則法 97 条は、「担当審判官は、審理を行うため必要があるときは、審理関係人の申立てにより、又は職権で、次に掲げる行為をすることができる」（筆者注：改正部分に下線を付した。）として「審理のための質問、検査等」を規定する。通則法 97 条について、「担当審判官は、審理を行うため必要があると合理的に判断したときは、審査請求人の申立てにより、又は職権でこの調査権を行使する。<sup>(116)</sup>」「審査請求人はこの調査権の行使の申立てをすることができるが、この申立ては

庁勝訴（東高判平成 18 年 12 月 13 日・税資 256 号順号 10600、東高判平成 19 年 1 月 25 日・税資 25 号 7 順号 10616）と結論が分かれ、②米国デラウェア州に設立されたリミテッド・パートナーシップ（LPS）の損益について争われた訴訟において、1 件は納税者勝訴（名古屋高判平成 25 年 1 月 24 日・裁判所ウェブサイト）、2 件は課税庁勝訴（東高判平成 25 年 3 月 13 日判決・訟月 60 卷 1 号 165 頁、大阪高判平成 25 年 4 月 25 日・裁判所ウェブサイト）と結論が分かれるなど。最終的には最高裁判所で判断されることとなる。

- (115) 「国税不服審判所長が行う審査請求に対する裁決は、それぞれ独立した立場にある 3 名以上の国税審判官等（担当審判官及び参加審判官）で構成する合議体の議決に基づいて行われます。」と説明されている（国税不服審判所・前掲注(100)7 頁）。
- (116) 志場ほか編・前掲注(29)1034 頁。

行使の端緒に止まるものであって、行使の必要があるかないかは、担当審判官が判断し、その判断に基づいて行使し、又は行使しないこととするのである<sup>(117)</sup>とされる。

第一章第三節の2の(1)のとおり、行審法の審査請求の審理において、審査庁の職権主義が採用され、審理の公開等を求める規定はなく、通説は、行審法における職権探知を肯定しており（ただし義務ではないと解されている。）、改正行審法においても、職権探知は否定されるものではないと考えられる。第一章第三節の3の(3)のとおり、「対審」の意味するところは必ずしも明確ではないが、改正行審法における審理構造は、訴訟における「対審」自体を導入するものではなく、審理員の職権判断による柔軟な対応が期待されている。

国税不服申立制度も行政不服審査制度であり、通則法の改正は改正行審法に合わせる趣旨で行われているから、改正通則法において、口頭意見陳述が整備され、審理関係人による物件の閲覧等が認められるなど、請求人と原処分庁が対峙する審理構造がより鮮明になるとしても、訴訟における「対審」自体を導入するものではない<sup>(118)</sup>。改正通則法においても審理の公開等を求める規定はなく、審査請求の審理について、職権主義、職権探知が否定されるものではない<sup>(119)</sup>。したがって、審査請求において、事実の証明の要否は、担当審判官が当該事実についての心証を得ているかどうかにより判断され、弁論主義の場合のように当事者の態度で決まるのではない。

---

(117) 志場ほか編・前掲注(29)1035頁。

(118) 占部裕典教授は、「現行法の審査請求手続では、一方通行的・職権主義的構造がとられているが、対審構造的審理によって、納税者の救済を図る必要がある。……ただし、どの程度の対審化を進めるかにあたっては、不服申立ての簡易・迅速性といった便益とのバランスを図りながら検討を進める必要がある」とされる（占部・前掲注(9)33、166頁）。

(119) 金子宏教授も「審査請求の審理は、職権主義によって行われる」とされ（金子・前掲注(5)960頁）、また、「平成26年6月改正では、口頭意見陳述の場合における原処分庁に対する質問等（税通95条の2第2項）、対審的要素も若干取り入れられている」とされる（金子・前掲注(5)962頁）。

租税法は強行法であるから、課税要件が充足されている限り、租税行政庁には租税の減免の自由はない。これは租税法主義の手続法的側面であり、合法性の原則といわれる<sup>(120)</sup>。審判所も行政機関であるから、審査請求の審理において、課税要件が充足されている限り、租税減免の自由はない。

ロ 第一章第一節の2のとおり、職権探知主義は、当事者による訴訟資料の収集提出を前提にしながら、これに拘束されないことに制度の主眼があるとされる。担当審判官が行う「審理のための質問、検査等」は、「審理を行うため必要があるとき」にすることができるから、当事者から提出された証拠書類等（通則法 95、96・改正通則法 96）が、担当審判官の心証を得るのに十分であれば、質問、検査等を行う必要は生じない。提出される証拠書類等の充実と質問、検査等の必要性とは相関関係にあるといえる<sup>(121)</sup>。

また、担当審判官が十分な心証を得るために職権で調査する場合であっても、当事者<sup>(122)</sup>に対して不意打ちを防止することは重要であるから、この観点からも、当事者の意見を聴く必要があると考えられる。

改正通則法において、請求人と原処分庁が対峙する審理構造がより鮮明になり、当事者から提出される証拠書類等が充実すれば、担当審判官による質問、検査等の必要性は相対的に減少する。とりわけ、課税処分基礎となる事実は、基本的には納税主体である請求人が行った行為であると考えられるから、請求人は当該事実に係る証拠書類等を所持して

(120) 金子・前掲注(5)81頁。金子宏教授は、「租税法主義の内容としては、『課税要件法定主義』、『課税要件明確主義』、『合法性の原則』および『手続的保障原則』の4つをあげることができる」とされる（金子・前掲注(5)76頁）。

(121) 南博方教授も、「当事者主義と職権主義とは少なくとも相関関係にあり、当事者の活動が活発化し、自発的に争点を明確にし、証拠資料を提出するなど審判所の審理に協動的であればあるほど、職権主義は後退し潜在化するということはいえるであろう」とされる（南・前掲注(109)38頁）。

(122) 請求人、参加人及び原処分庁は、民事訴訟における武器の対等を前提とする純粋な意味での当事者ではないが、本稿では、請求人及び原処分庁を「当事者」と記載することがある（南・前掲注(109)61頁参照）。以下同じ。

いる、あるいは、少なくとも、原処分庁に比べ請求人は当該証拠書類等に近いと考えられる。したがって、請求人には、請求の理由を基礎付ける証拠書類等の積極的な提出が期待される。

ハ 以上のとおり、行政不服審査制度として、審判所における審査請求の審理は職権主義によって行われ、職権探知が肯定される。改正通則法においても同様である。

- (2) 第一章第二節の1の(2)のとおり、行政事件訴訟において、行訴法 24 条は職権証拠調べを規定するが、職権探知を認めたものではなく、主張責任、自白の拘束力についてはなお弁論主義が適用になるものと考えられている。

課税処分取消訴訟は、基本的に、民事訴訟の原則に則り、公開の法廷で口頭弁論が行われ、対立当事者を同一期日に呼び出して攻撃防御を尽くさせる当事者対等の原則の下、独立の地位を有する裁判所において、証明責任によって判断されることとなる。そして、第一章第二節の2の(2)の口のとおり、主張責任、自白の拘束力について弁論主義が適用になる結果、真実の所得金額が算定されないこともあり得ることとなる<sup>(123)</sup>。

- (3) 以上のように、審査請求においては、審理は公開されず、職権主義が採られ、職権探知が肯定される。担当審判官は「審理を行うため必要があるとき」は、①当事者が主張していない事実を採用でき、②当事者間に争いのない事実もこれに反する事実を認定することができ、③当事者の申立てがなくても職権で証拠調べができることとなる。合法性の原則の下、真実を発見することによって、当事者の主張立証の巧拙に左右されることなく、

---

(123) 品川芳宣教授は、「弁論主義では、いずれかの主張・立証が拙劣であれば、その主張・立証は通らないでしょうから、何事も真実によって判断されるとは限りません。また、自由心証主義というのは、まさに裁判官の良心に従って判断されるわけですが、裁判官も人の子でしょうから、それぞれの価値観に違いがあって、その考え方によって個性的な判決が下されることもあります。そのことは、真実よりも、裁判官の価値観の方が優先されるということも当然あり得ることを意味します。」とされる(品川芳宣「国税通則法の実務解説—国税手続等の法理と実務上の問題点を解明—(第13回) 不服審査(総則・異議申立て・再調査の請求)」租税研究 783号 125頁(2015))。

納税者の正当な権利の救済を図ることができると考えられる<sup>(124)</sup>。他方、課税処分取消訴訟においては、慎重な手続が採られ、中立性・公正性が担保されるが、簡易迅速性が失われることともなり、また、当事者の主張立証の巧拙により結果が左右されることがあり得ることとなる。

## 5 裁決事項・判決事項

(1)イ 審査請求は、法定の事項を記載した書面（審査請求書）を提出してされる（通則法・改正通則法 87）から、開始するか否かは請求人に委ねられている。そして、請求人は、裁決があるまでは、いつでも、書面により当該審査請求を取り下げることができる（通則法・改正通則法 110）。

しかし、租税法は強行法であり、合法性の原則が妥当するから、課税要件が充足されている限り、原処分庁には互譲による和解の自由はないと考えられる<sup>(125)</sup>。

ロ 通則法及び改正通則法において、「審理のための質問、検査等」は規定されているが（通則法・改正通則法 97）、裁決事項について、民訴法 246 条のような明文の規定はない。第一章第三節の 2 の(2)のとおり、行審法の審査請求の審理の範囲についても、民訴法 246 条のような規定はなく、いわゆる不告不理の原則の適用について見解の対立がみられる。改正行審法においても規定はない。

ハ 南博方教授は、行政不服審査の特色として、職権審理主義を挙げ、弁論主義を基調とする行政訴訟と根本的に異なるとしつつ、訴えなければ裁判なしの不告不理の原則が適用されるとして、

「審査庁の裁決は、申立ての範囲内に拘束される。したがって、100 万円の課税処分に対して、80 万円を上回る部分を取り消せという申立てがあった場合、裁決は 20 万円の範囲内に限られ、120 万円の裁決をしたり、70 万円の裁決をすることは許されない。このように、

(124) 志場ほか編・前掲注(29)1034～1035 頁参照。

(125) 金子・前掲注(5)81～82 頁参照。

裁決はどこまでも不服申立人の申立ての範囲内にとどまり、これを超えてはならないのであり、このことは不利益変更禁止の規定があることから明らかである<sup>(126)</sup>とされる。

ニ 審査請求書には、処分の取消し又は変更を求める範囲を明らかにするよう請求の趣旨を記載することが求められ(通則法・改正通則法 87①③)、上記イのとおり、審査請求においても「訴えなければ裁判なし」の原則が妥当する。

しかし、通則法及び改正通則法には、あわせ審理(併せ審理)について規定されている(通則法・改正通則法 104②③④)。更正決定等について不服申立てがされている場合において、当該更正決定等に係る国税の課税標準等又は税額等についてされた他の更正決定等があるときは、審判所長は、当該他の更正決定等について併せて審理することができる。更正と再更正の間の不可分の牽連関係を考慮して、両処分に対する判断の矛盾、抵触を避け、納税者の手数を軽減しつつ権利救済の目的を達する趣旨とされる<sup>(127)(128)</sup>。審判所においては、同一の課税標準等又は税額等についてされた、更正又は決定と再更正のような複数の処分のいずれか一方について審査請求がされている場合には、審査請求がされていない他の処分について、通則法 104 条 2 項又は 4 項によるあわせ審理を行うものとされている(不服審査基本通達(審査請求関係)(以下「審査請求基本通達」という。)) 104-3 参照)。

審判所長は、併せ審理をする場合には、不服がある処分のほか併せ審理に係る処分についても、それが正当であるかどうかを審理し、判断しなければならず、併せ審理に係る処分の全部又は一部についても取消し

(126) 南博方「行政争訟総説」雄川・塩野・園部編・前掲注(48)17 頁。

(127) 志場ほか編・前掲注(29)1063 頁。

(128) 金子宏教授も、あわせ審理について、「これは、不服申立のなされていない更正決定等についても合わせて審理することを認めるもので、きわめて特殊な制度であるが、たとえば更正と再更正は、同一の租税債務の内容を確定する処分であるから、相互の矛盾・抵触を避けるためには統一的に審理する必要がある、という理由に基づくものである」とされる(金子・前掲注(5)956 頁)。

の必要があるときは、その裁決において、当該処分全部又は一部を取り消すことができる<sup>(129)</sup>。そうすると、通則法及び改正通則法は、審査請求の範囲を超えて取消裁決をすることを想定していると考えられ、裁決による不利益変更は禁止される（通則法 98②・改正通則法 98③）が、不告不理の原則は厳格には適用されないと考えられる。

裁決による不利益変更は禁止されるから、審判所が審査請求の趣旨を超えて審理することは、請求人の権利救済の範囲を拡張する方向で作用し、権利救済の目的にも適合すると考えられる。

ホ なお、不服申立手続が一審代替機能を有する（特許法 178①）とされる特許法は、第 6 章において「審判」を規定し、同法 153 条 1 項は、審判においては、当事者又は参加人が申し立てない理由についても、審理することができる規定するとともに、同条 3 項は、請求人が申し立てない請求の趣旨については、審理することができない旨規定している。

(2) 第一章第二節の 1 の(1)のとおり、行政事件訴訟においても、民訴法 246 条が適用され、裁判所は当事者が申し立てていない事項について判決をすることができない。したがって、税額 10 万円とした申告に対し、税額を 100 万円とする課税処分が行われ、原告（納税者）が税額 80 万円を上回る部分の取消しを求めた場合、判決は 20 万円の範囲内に限られ、仮に、裁判所が真実の税額が 70 万円であるとの心証を得たとしても、70 万円を上回る部分の取消判決をすることはできない。

(3) 以上のように、裁決事項・判決事項について、審査請求と訴訟とでは、いわゆる不告不理の原則の適用において異なるところがあると考えられる。

## 6 拘束力

(1) 原処分を取り消し、又は変更する裁決があれば、その裁決自体の効力により、違法又は不当であった原処分は当然に取り消され、又は変更される。

<sup>(129)</sup> 志場ほか編・前掲注(29)1065 頁。

そして、通則法及び改正通則法 102 条 1 項は「裁決は、関係行政庁を拘束する」として、処分庁が、裁決で取り消された処分と同様の処分ができない旨規定する。裁決の拘束力といわれる。拘束力は、裁決の主文と一体不可分の理由について生じる。裁決の拘束力は、棄却及び却下の裁決については生じない<sup>(130)</sup>。

仮に、原処分庁が裁決に不服としても、裁決の拘束力により、不服を申し立てることはできない。

請求人（納税者）は、裁決を経た上でなお不服がある場合、原処分の取り消しを求めて訴訟ができる。

- (2) 取消訴訟においても、処分又は裁決を取り消す判決は、その事件について、処分又は裁決をした行政庁その他の関係行政庁を拘束する（行訴法 33 ①）。しかし、行政庁が判決に不服であれば、最高裁判所まで上訴することが可能であって、三審制（地方裁判所、高等裁判所、最高裁判所）が用意されている。
- (3) 以上のように、訴訟においては三審制により、行政庁も上訴できるのに比べ、審査請求においては、裁決の拘束力によって、請求人（納税者）にとって、迅速に権利救済がされることとなる。行政機関にとっても、裁決が最終判断となり<sup>(131)</sup>、裁決を通じて、簡易迅速に行政の改善と統一性の確保が図れることとなる。

---

(130) 志場ほか編・前掲注(29)1055 頁、金子・前掲注(5)964 頁参照。

(131) 品川芳宣教授は「審判所が完全な第三者機関であれば、原処分が取り消されたら当然不服のある税務署長は上訴できるはずですし、それができないということは、裁決それ自体が組織の中での最終処理として行われるということを意味するわけです。」とされる（品川芳宣「国税通則法の実務解説—国税手続等の法理と実務上の問題点を説明—（第 14 回）不服審査（審査請求・雑則）」租税研究 784 号 76 頁（2015））。

## 7 審判所の特質・存在意義

- (1) 上記1ないし6の審判所（審査請求）と裁判所（訴訟）の異同等から、次のような審判所（審査請求）の長所が確認できる。改正通則法においても同様である。
- ① 審判所には、行政救済機能と行政統制機能がある。
  - ② 審判所は、執行機関から分離された第三者的機関としての裁決機関である。
  - ③ 審判所長は、通達に示された法令解釈に拘束されることなく裁決をすることができる。
  - ④ 審査請求の審理は非公開で、手続が簡易であり、職権主義、職権探知により迅速な救済が図られる。
  - ⑤ 審査請求においては、審査請求の理由（当事者の主張）に必ずしも拘束されずに、原処分について、その全体の当否を判断することができる。
  - ⑥ 裁決は、行政部内における最終判断であり、原処分庁は、裁決の内容を不服として訴訟を提起することができない。
- (2) 審判所（審査請求）と裁判所（訴訟）の異同等を踏まえ、審判所における審理の範囲についてみると、裁決事項（審判の対象）及び審理の原則（調査・審理）の2つの側面があり、①判決事項とは異なり、裁決は、不利益変更はできないが、審査請求の趣旨を超えて原処分庁が行った処分を取り消すこともできること、②弁論主義とは異なり、判断の基礎となる事実関係について、提出された証拠書類等では担当審判官の心証を得るのに不十分であれば職権で解明されることが確認できる。改正通則法においても同様である。
- (3) 裁判所（訴訟）に比べ、行政不服審査制度の最大の短所とされる中立性の希薄さ、公正性、信頼性の弱さは、審判所（審査請求）においても同様である。しかし、上記第二節の2のとおり、独立性の問題は改善されていると考えられる。また、独立性、手続の慎重さを重視しすぎても、長所としての簡易迅速性が失われることになる。

なお、請求人（納税者）は、審査請求がされた日の翌日から起算して三月を経過しても裁決がないときには、処分取消しを求める訴えを提起することができる（通則法・改正通則法 115①一）。

- (4) 仮に、裁決機関として準司法機関あるいは租税裁判所が設置されたとすると、上記第一節の2のとおり、手続の簡易・迅速性が犠牲となり、行政の責任も不明確となり、三審制に加えて準司法機関を置くことは制度の重複になる。さらに、裁決が「行政部内における最終判断」であるという位置付けが失われることになれば、行政庁が裁決を不服として訴訟提起することにもつながり、権利救済の目的と矛盾することにもなりかねない。
- (5) 以上のとおり、審判所は、適正かつ迅速な事件処理を通じて、納税者の正当な権利利益の救済を図るとともに、税務行政の適正な運営の確保に資することを使命としている。審査請求は、納税者の権利救済を第一の目的として、審判所においては、権利救済と行政統制との調和が課題となり、執行系統から分離された裁決権限を有する第三者的機関として、司法原理と行政原理との調和が図られている。そして、裁決において、職権主義が採用され、原処分全体の当否について、議決に基礎を置き、合法性の原則により、審判所長が、統一性をもって行政機関の最終判断を示すこととなり、当事者の巧拙に左右されることなく、納税者の正当な権利利益が迅速に救済される。これが審判所の特質であり、審判所の存在意義である。

改正通則法において、請求人と原処分庁が対峙する審理構造がより鮮明になるとしても、審査請求の審理において、職権主義、職権探知が否定されるものではない。改正通則法においても、行政不服審査制度として、審判所の特質、存在意義は変更されるものではないと考えられる。

#### 第四節 審判所における調査・審理の実務

本節では、審判所の特質及び存在意義を踏まえ、審判所における調査・審理の実務について考察する。

## 1 調査・審理の指針

上記第一節の3のとおり、審判所創設時において衆議院附帯決議及び参議院附帯決議がされていることから、審判所においては、審判の対象及び審理の原則について、「実質審理は、審査請求人の申立てに係る原処分について、その全体の当否を判断するために行なうものであるが、その実施に当たっては、審査請求人および原処分双方の主張により明らかとなった争点に主眼を置いて効率的に行なうものとする」（審査請求基本通達 97-1）とされている。これは「争点主義的運営」といわれ、審判所が納税者の正当な権利利益の救済機関であることから、請求人が自己の正当な権利利益を安心して主張できるように配慮することが要請されていること等に基づくものとされる<sup>(132)</sup>。

「争点主義的運営」は審判所の特色としても挙げられ、「国税不服審判所は、審査請求人と原処分双方から事実関係や主張を聞き、争点に主眼を置いた調査・審理を行っています。<sup>(133)</sup>」と説明されている。

## 2 附帯決議の趣旨

(1) 衆参両院の大蔵委員会は、納税者の権利救済に万全を期すよう、「国税不服審判所の運営に当たって」留意すべきことを附帯決議している。特に、参議院附帯決議の二番目の「一、」に「政府は、国税不服審判所の運営に当たっては、その使命が納税者の権利救済にあることに則り、総額主義に偏することなく、争点主義の精神をいかし、その趣旨徹底に遺憾なきを期すべきである。」とされたことから、審判所の審理の範囲に関して、課税処分取消訴訟における訴訟物に関するいわゆる総額主義と争点主義の対立と同様に議論されることがある。

(132) 久米・前掲注(102)21頁。

(133) 国税不服審判所・前掲注(100)7頁。

しかし、附帯決議は「審判所の運営に当たって」留意すべきことであって、審判所の審理の範囲の議論、争点主義的運営の議論と、課税処分取消訴訟の訴訟物に関する議論とは別のものである<sup>(134)(135)</sup>。

- (2)イ 昭和45年3月10日の参議院大蔵委員会において、衆議院附帯決議について、「具体的にどういふふうを実現することができるものなのか<sup>(136)</sup>」、項目ごとにその説明を求められ、吉國二郎国税庁長官（以下「吉國長官」という。）は、衆議院附帯決議の二の(1)及び(2)について、次の発言をしている<sup>(137)</sup>。

「二番目は、むしろ運営の問題でございますので、今後直ちに努力をすべき問題であると思っておりますが、第一点の『納税者がためらうことなく…（中略）…適正な運営を確保すること。』と申しますのは、これは、不服申し立てをしたがためにその後の調査等で意地悪をされるのじゃないかという心配が不服申し立てを妨げているという御意見がございます。私どもは、事実そういうことがあれば非常に申しわけない次第なんで、今後そういうことが絶無になるように行政上努力をいたしますということをはっきり申し上げているわけでございます。

それから第二点の『質問検査権の行使に当たっては…（中略）…納税者の正当な権利救済の実現に努めること。』さらに、今回つけ加えました分として、『なお、審査請求後、原処分庁が…（中略）…厳に留意すること。』と、これは、今回の通則法におきましては、従来の質問検査権とは別個に、国税通則法の中に審判官に対して質問検査権

(134) 司法研修所編・前掲注(42)95～96頁参照。

(135) 鹿田良美税理士も、先行研究、国会の審議経緯等を整理して、「『争点主義的運営』は、いわゆる争点主義とは似ても似つかないものであり、しかも運営手法そのものも、争点主義とはまったく異なる異質なものであると考えられる」とされる。（鹿田良美「争点主義と国税不服審査における『争点主義的運営』」租税訴訟学会編集『租税訴訟 第3号 一租税手続における納税者の権利保障一』121頁（財形詳報社、2010）。

(136) 成瀬幡治理事の発言（第63回国会参議院大蔵委員会会議録第6号1頁）。

(137) 前掲注(136)2頁。

を与えたわけでございます。その内容は、従来の協議団の有しておりました質問検査権よりはかなり罰則等は軽減されたものではございますけれども、質問検査権が審査の段階で必要であるということはお認めを願ったわけでございますが、本来、今度の改正は、権利救済ということを主眼としてやるべきものであり、納税者の権利救済を全うするための事実発見ということに質問検査権を用いるべきではないか。わざわざ納税者に不利な事実をさがすために質問検査権を用いるというのは、権利救済の本旨にかかわるという御主張でございます。さらに、原処分庁におきましても、今後答弁書を提出する際には、補充的に調査を行なうこともございますけれども、そのときに、わざわざ脱税事実をもう一回掘り起こしてみようというやり方をするのは適当ではないという御趣旨であると思います。私どもは、国税審判所の仕事の運営ということを考えますと、できる限り正しい所得というものを把握することによって納税者の権利を保護するというを第一義的に考えるべきものでございます。この御趣旨にのっとり運営するように努力いたしますということを申し上げております。」

- ロ さらに、衆議院附帯決議の二の(2)について、審判所の職員が調査して新しい脱税が出てきた場合、「あってもそれは問題にしませんよ、こういうふうに取り扱っていいのですか。(138)」と質問され、吉國長官は、「……できるだけ当事者の主張を比較勘案し、また、その当事者の主張の中で立証できないものがあれば質問検査権でさらにその内容を明らかにいたしますけれども、あくまでも審理を当事者の主張するところを中心にして行なうということをやっていけば、そこに新たな脱税事実が出てくるということとはもう原則としてはないという運営をやりたいということを申し上げました。(139)……」と発言し、「争点主義的な運営

(138) 成瀬幡治理事の発言（前掲注(136)8頁）。

(139) 前掲注(136)9頁。

をする」旨の答弁と受け取られている<sup>(140)</sup>。

また、関連して、「……総額主義にとらわれないように、いわゆる争点主義に基づいて、納税者にいたずらに心理的な圧迫を加えないようにすべきではないかという点が重要ではないかと思います。そういうふう  
に解釈していいですか。<sup>(141)</sup>」との質問に対し、吉國長官は、「御指摘のように、総額主義というのは原則は原則として、理論は総額主義でない  
と立たないと思うのですけれども、実際の運営は今申し上げたように争点主義でやっていく。……」として、規定を設けることについては「…  
…ペン決定したらあと追加決定はできないようなこととなりますと、これはまたむずかしい問題となります。……」と説明している<sup>(142)</sup>。

- (3) 昭和 45 年 3 月 10 日の参議院大蔵委員会において、昭和 44 年の第 61 回国会の参議院大蔵委員会で審査制度について質問していた青木一男委員から「……国税不服審判所は、審査請求、答弁書その他の事項に盛られた問題のどちらの人が正しいかということについて審判すべきであって、新しい課税限度を取り上げるべき任務ではないのだということを繰り返して質問したのでございますが、……大蔵大臣から大蔵省の確たる御見解を伺っておきたいと思えます<sup>(143)</sup>」と求められた。

福田赳夫大蔵大臣は、「前々国会で青木委員からまさに御指摘の点があったわけでございます。その後、大蔵当局は、慎重にこの問題を検討してみたのであります。その結論を申し上げますと、非常に傾聴すべき御意見だという見解であります。国税不服審判所が成立した暁には、それが納税者の権利の救済機関であることにかんがみ、審査を申し立てられた事項、これに対する答弁書に記載された事項、さらに納税者側の反論内容を基礎

(140) 成瀬幡治理事の発言（前掲注(136)9 頁）。

(141) 木村禧八郎委員の発言（前掲注(136)9 頁）。

(142) 前掲注(136)9 頁。

(143) 第 63 回国会参議院大蔵委員会会議録第 8 号 10 頁。

として審理裁決が行われるよう指導する考えであります。こういう結論に到達いたしました<sup>(144)</sup>」と発言している。

- (4) 上記のような国会の審議経緯からも、衆議院附帯決議の「二」及び参議院附帯決議の二番目は、審判所の運営に当たっての留意であって、原処分を維持するため、わざわざ納税者の不利な事実を探すために質問検査権を用いることは、権利救済の本旨に関わるという趣旨と考えられる<sup>(145)</sup>。

審判所においても、参議院附帯決議の二番目は、「審判所の果たすべき役割としては納税者の権利利益の救済にあるのであって、『たたけばほこりが出る』式に職権調査を行って、原処分も把握していなかったような新たな所得を発見し、結局原処分を維持する、そういった姿勢をとることなく、あくまでも争点を中心とした審理を行うことを要望したもの」と捉えられている<sup>(146)</sup>。

### 3 争点主義的運営

#### (1) 内容等

イ 審判所における争点主義的運営については、一般に、「新たな調査は争点で、審理は総額で」といわれ、①審判所における新たな調査は、争点及び争点関連事項から入って、争点及び争点関連事項の範囲にとどまる、②争点外事項については、原則として改めて新たな調査を行わない、③右の争点調査資料と原処分庁による調査資料とによって、原処分の全体（総額）の当否を審理判断するということと説明される<sup>(147)</sup>。また、「理論上総額主義を前提として原処分の認定額全体の当否を審理するが、

(144) 前掲注(143)10頁。

(145) 南博方教授は、「理論的には審理の範囲は総額に及ぶが、運営としては、審判所で行なう新たな調査は争点事項にかぎられるべきである。参議院の国会附帯決議が、総額主義に偏することなく、争点主義の精神を生かして運用すべしとしているのも、右の意味に理解すべきであろう」とされる（南・前掲注(109)35頁）。

(146) 平成17年11月8日座談会「適正・迅速な裁決の実現に向けて」における田中敦大阪所長（当時）の発言（国税不服審判所・前掲注(9)56頁）。

(147) 南・前掲注(109)58頁、久米・前掲注(102)21～22頁。

その判断は、原則として争点及び争点関連事項に係る審査庁の調査資料並びに争点外事項に係る原処分庁の調査資料に基づいて行うとの審理方針<sup>(148)</sup>とも説明される。

- ロ 争点主義的運営は、「審判所が原処分を補強し維持するために新たな事実を探索するのではないか、不服申し立てをしたために新たな調査をされるのではないかということがあっては、納税者の権利救済のための機能に反することになるということが強く叫ばれたために」要請されたのであるから、審判所における調査の範囲を画することに帰するとされる<sup>(149)</sup>。

争点主義的運営といっても、上記第三節の4のとおり、審査請求の審理は、職権主義によって行われ、通則法及び改正通則法 97 条に規定されているとおり、審理に必要な限度では職権調査が行われる<sup>(150)</sup>。したがって、争点主義的運営は、原処分全体（総額）の当否を審理判断することを前提に、原処分の当否を判断するための職権主義による調査の範囲の問題と捉えられる<sup>(151)</sup>。

- ハ 以上のとおり、争点主義的運営は、職権調査の範囲の問題であって、課税処分取消訴訟の訴訟物の議論とは異なることに留意が必要である。

上記第三節の7のとおり、審査請求において権利救済と行政統制との調和が課題となり、審判所においては、第三者的機関として司法原理と行政原理との調和を図りつつ、合法性の原則により原処分の当否が判断されることとなる。争点主義的運営は、審判所の運営、すなわち、審査請求における調査・審理に当たって、司法原理と行政原理との調和を示す指針と考えられる。

---

(148) 司法研修所編・前掲注(42)96頁。

(149) 松沢・前掲注(77)142頁。

(150) 座談会・国税不服審判所・前掲注(9)56頁。

(151) 松沢・前掲注(77)151頁、永田理絵「国税不服審判所の存在意義と審理手続上の課題」租税訴訟学会編集『租税訴訟 第6号 一国税不服審判所制度の改革一』47頁（財形詳報社、2012）。

ニ 平成 23 年 12 月 2 日に公布された平成 23 年法律 114 号により、平成 25 年 1 月 1 日以後にする不利益処分について理由の提示が必要となった（通則法 74 条の 14、行手法 8、14）こととの関連で、いわゆる理由の差替えの観点から、争点主義的運営、併せて訴訟物について論じる見解もある<sup>(152)</sup>。租税争訟において「理由の差替え」は重要な論点であるが、不利益処分について理由の提示が必要とされてからまだ日が浅く、判決などの蓄積もされていないため、本稿においては、この点を取り上げての検討はしない<sup>(153)</sup>。

なお、いわゆる総額主義と争点主義の意味は区々であるとされ、意味の変遷も指摘される<sup>(154)</sup>。

また、訴訟法上の職権主義・当事者主義の理論と対応し、総額主義・争点主義の意義を考える見方に対する批判もある<sup>(155)</sup>。

## (2) 争点及び争点関連事項

争点主義的運営においては、職権による新たな調査は、原則、争点及び争点関連事項に限られる<sup>(156)</sup>。したがって、その捉え方が重要である。

イ 「争点」とは、請求人と原処分庁との主張の相違点である<sup>(157)</sup>。審査請求書には「審査請求の趣旨及び理由」が記載され、理由においては、処分の理由に対する請求人の主張が明らかにされる（通則法・改正通則法 87①③）から、審査請求が開始される時点においては、審査請求の理由が「争点」と捉えられる<sup>(158)</sup>。「争点を作る者は、第一次的に審査請

(152) 山田二郎「国税不服審判所の審理手続の現代化」（租税訴訟学会編・前掲注(151)155頁）。

(153) 税務大学校における先行研究として、佐藤繁「課税処分の理由提示における実務上の諸問題」税務大学校論叢 72 号 (2012, <http://www.nta.go.jp/ntc/kenkyu/ronsou/72/03/index.htm>)。

(154) 南・前掲注(109)51 頁、松沢・前掲注(77)59 頁以下。

(155) 松沢・前掲注(77)60～62 頁。

(156) 南・前掲注(109)58 頁、松沢・前掲注(77)149 頁、司法研修所編・前掲注(42)96 頁、永田・前掲注(151)47 頁、榎本恒男「争点主義的運営」小川ほか編・前掲注(44)24 頁。

(157) 南・前掲注(109)66 頁、松沢・前掲注(77)149 頁、永田・前掲注(151)44 頁。

(158) 松沢・前掲注(77)150 頁参照。

求人である<sup>(159)</sup>」とされる。

原処分庁は、武器の対等を前提とする純粋な意味での当事者ではないが、主張を作ることができる。ただし、その主張は請求人の主張に対応する限度にとどまるものとされる<sup>(160)</sup>。

主張の相違点といっても、法的な課税要件事実の全部又は一部が充足されているか否かに関する主張でなければ、争点とはならない。あくまでも原処分の全体（総額）の当否を左右する相違点が争点である<sup>(161)</sup>。審判所においても、「争点とは、納税者に対して、課税上又は徴収上、原処分を課すための法律上の要件（…中略…）に関する審査請求人及び原処分庁の主張の相違点をいい」、「課税上や徴収上、原処分を課すための法律上の要件の判断に影響を与えない事柄に関する主張（例えば、税務行政に関する不満など）は、審査請求の審理の対象となりません」と説明されている<sup>(162)</sup>。

そして、担当審判官は、審査請求書、答弁書、反論書、意見書などの書面や、面談などにより、請求人及び原処分庁のそれぞれの主張を整理し、争点を明確にする争点整理を行う<sup>(163)</sup>。また、上記第三節の4のとおり、審査請求において職権探知が肯定されるため、不意打ち防止の観点から当事者の意見を聴く必要があり、そこで新たな争点が捉えられる場合もある。

南博方教授は、

---

(159) 南・前掲注(109)59頁。

(160) 南・前掲注(109)61頁。

(161) 松沢智教授は、「争点とは、すぐれて法的に整理されたものでなければならないといえることができる。したがって、このような法的に整理された主張を『争点事項』と呼ぶことができる。単なる非法的な生活紛争では審査を受くべき争点たりえない。」とされる（松沢・松沢・前掲注(77)152頁）。

(162) 国税不服審判所「審査請求よくある質問—Q&A—（審査請求をより知りたい方へ）」24頁（2013）。

(163) 国税不服審判所・前掲注(162)25頁。

「第三者機関としての審判所制度においては、審査請求段階における審査請求人および原処分庁の主張から争点を整理すべきで、旧協議団時代のように、原処分関係書類、異議申立書、異議関係書類の中から争点を見いだすことは許されない<sup>(164)</sup>」とされ、

松沢智教授は、

「請求人が主張していない請求人に有利な争点外事項の調査は、旧協議団時代には行なわれていたが、最初から請求人に有利な事項を発見するための調査は争点主義的運営に反することとなる。

ただ、原処分の資料のみから発見することは差し支えなく、また調査の過程でたまたま発見された場合にはこれを審理の基礎として差し支えない<sup>(165)</sup>」とされる。

ロ 「争点関連事項」とは、争点と密接不可分なために、それを調査しなければ争点を明らかにすることができない事項、争点を明らかにするために必ず関連して調査しなければならない事項である（実体説）<sup>(166)</sup>。例えば、売上金額が争点となる場合、売上げと密接不可分の関係にある仕入れに関する事項は争点関連事項と考えられる<sup>(167)</sup>。ただし、実際には、何を調査・審理の対象とすべきかが明確ではなく、単純には判断できない場合もあり得るとされる<sup>(168)</sup>。

争点事項の調査過程において判明した事項を争点関連事項とする手続説もあるが、争点関連事項は、調査の範囲を画する必要から立てられる概念であるから、実体説が妥当とされる<sup>(169)</sup>。

(164) 南・前掲注(109)61～62頁。

(165) 松沢・前掲注(77)162頁。

(166) 南・前掲注(109)66頁、松沢・前掲注(77)149頁、永田・前掲注(151)47頁。

(167) 南・前掲注(109)66頁、久米・前掲注(102)22頁。

(168) 久米・前掲注(102)22頁。

(169) 南・前掲注(109)66頁、松沢・前掲注(77)163頁。

ハ そして、争点関連事項は、調査の範囲の問題として争点主義的運営の必要上から論ぜられるものであって、実体的違法の問題に限られるとされる<sup>(170)</sup>。

松沢智教授は、

「当該処分の手続的違法が外形上一見して明白である場合には、職権主義によって調査できるし、また調査しなければならない。しかし、それは原処分庁から送付された処分の理由となった事実を証する書面その他の物件から、外形上手続的違法が明らかな場合に限られ、請求人から具体的な違法の主張がなく、かつ、右一件記録から容易に判明しない事項についてまで、進んで違法理由を探索するようなことはかえって争点主義的運営の本旨に反することとなろう<sup>(171)</sup>」とされる。

ニ 争点・争点関連事項の調査過程において、たまたま脱漏所得発見の端緒を把握した場合には、課税の公平、請求人の悪意度、額等を慎重に勘案の上、調査の続行の可否、調査打ち切りの時期を決すべきとされ、調査打ち切りの時期については、裁決の不利益変更に鑑み、原処分額に達する程度の脱漏所得が発見されたとき、調査を打ち切るのも実務の知恵とされる<sup>(172)</sup>。

### (3) 審理の基礎となる資料の範囲

原処分全体（総額）の当否は、争点及び争点関連事項について、職権調査によって収集した資料と原処分庁が提出した資料に基づいて判断される<sup>(173)</sup>。争点外事項について、原処分庁が提出した資料から判断することは差し支えないとされ<sup>(174)</sup>、調査の過程でたまたま発見された場合にはこれを審理の基礎として差し支えないともされる<sup>(175)</sup>。

(170) 松沢・前掲注(77)155頁。

(171) 松沢・前掲注(77)156頁。

(172) 南・前掲注(109)72～73頁。

(173) 南・前掲注(109)74頁、松沢・前掲注(77)149、162頁、司法研修所編・前掲注(42)96頁、永田・前掲注(151)47頁、榎本・前掲注(156)24頁。

(174) 松沢・前掲注(77)162頁、司法研修所編・前掲注(42)96頁。

(175) 松沢・前掲注(77)162頁。

争点及び争点関連事項を中心とする職権調査において、新たな課税事実が把握されることは少ないとも考えられる。また、原処分を補強し維持するために原処分庁も把握していなかったような新たな所得などの新たな事実を探索することは、権利救済の本旨に反し、争点主義的運営に即したものと認められないとしても、新たな課税事実が判明した場合、合法性の原則からすれば、租税減免の自由は認められないから、審理の基礎となる資料から排除することは難しいと考えられる。

なお、松沢智教授は、

「争点主義的運営のもとでも、原処分に明白な計算の誤り、ないし明らかな法の適用誤り（たとえば、税率適用の誤り、寄付金の限度計算の誤り等）を発見した場合には、新たな事実の認定を必要としない限り、請求人から違法の主張がなくとも、右誤りを是正しうる<sup>(176)</sup>」とされる。

## 第五節 審理の範囲

第三節の7の(2)のとおり、審判所における審理の範囲には、裁決事項（審判の対象）及び審理の原則（調査・審理）の2つの側面があり、職権調査については通則法及び改正通則法 97 条に規定されている。本節では、審判所の特質及び存在意義、審判所における実務も踏まえ、裁決事項及び審理の原則とともに、職権調査の根拠となる通則法及び改正通則法 97 条が定める「審理を行うため必要があるとき」について考察する。

### 1 裁決事項（審判の対象）

裁決事項については、上記第三節の5のとおり、不利益変更の禁止（通則法 98②・改正通則法 98③）を前提として、審査請求の趣旨の範囲に必ずしも限定されず、審判所において、審査請求の趣旨を超えて原処分全体の当否

---

(176) 松沢・前掲注(77)156頁。

を審理することができる。改正通則法においても同様である。審査請求基本通達 97-1 も「実質審理は、審査請求人の申立てに係る原処分について、その全体の当否を判断するために行なうものである」旨定めている。

上記第四節の 3 の(1)のとおり、審判所における争点主義的運営については、一般に、原処分の全体（総額）の当否を判断することが前提とされている。審査請求の審理の範囲について、通説、判例ともいわゆる総額主義（ここでは審査請求の審理の範囲が原処分によって認定された総所得金額の当否を判断するのに必要な事項全般に及ぶとする考え方）を採用しているとされ、このことは、実務的にも争いの迅速な解決を図るものであるとされる<sup>(177)</sup>。

争点主義的運営は職権調査の範囲の問題であって、課税処分取消訴訟の訴訟物の議論と異なることは、上記第四節の 2 の(1)及び 3 の(1)のとおりである。

## 2 審理の原則（調査・審理）

審理の原則については、上記第四節の 3 の(1)のとおり、審判所における争点主義的運営は、審査請求における調査・審理に当たって、司法原理と行政原理との調和を示す指針と考えられる。上記第三節の 4 のとおり、審査請求の審理は職権主義によって行われ、職権探知が肯定され、通則法及び改正通則法 97 条 1 項は、担当審判官は、「審理を行うため必要があるときは」質問、検査等を行うことができる旨定めている。したがって、審査請求における調査・審理は、職権主義により、通達（指針）に沿って、原処分全体の当否を判断するために、争点に主眼を置いて効率的に行われることとなる。改正通則法においても同様である。

争点は、請求人の主張及びそれに対応する原処分庁の主張から整理される。

争点及び争点関連事項に係る事実の証明の要否、職権調査の範囲は、担当審判官が当該事実についての心証を得ているかどうかにより判断され、弁論主義の場合のように当事者の態度で決まるのではない。そして、担当審判官

---

(177) 志場ほか編・前掲注(29)1023～1025 頁。

が十分な心証を得るために職権で調査する場合であっても、当事者に対して不意打ちを防止することは重要である。

審判所が、原処分を補強し維持するために新たな事実を探索することは、権利救済の本旨に反し、争点主義的運営に即したものは考えられない。また、最初から請求人に有利な事項を発見するための調査も、第三者的機関として、争点主義的運営に即したものは考えられない。しかし、合法性の原則からすれば、審判所において、判明した課税事実について、減免する自由もない。

### 3 「審理を行うため必要があるとき」

(1) 担当審判官は、「審理を行うため必要があるときは」、「審査請求人の申立てにより、又は職権で」、改正行審法の施行後は「審理関係人の申立てにより、又は職権で」、質問、検査等を行うことができる（通則法・改正通則法 97①）。

担当審判官の調査は、審理を行うための調査であり、課税のため、脱税発見のための調査ではない<sup>(178)</sup>。通則法 74 条の 2 の規定は、審判所の職員には適用されない<sup>(179)</sup>。

審査請求における審理の範囲は、不利益変更は禁止されるが、審査請求の趣旨の範囲に必ずしも限定されず、原処分全体の当否の判断と考えられ、これを前提として、職権調査の範囲は、通則法及び改正通則法 97 条に基づき、争点及び争点関連事項に主眼を置いて、当事者に不意打ちとならないよう配慮しつつ、「審理を行うため必要があるとき」か否か、事案の個別事情に応じて、担当審判官の裁量によって合理的に判断されることとなる。

(2) 改正通則法においては、原処分庁も職権調査を求めることができることとされたが、上記第三節の 4 のとおり、調査権の行使の申立ては行使の端

---

(178) 南・前掲注(109)71 頁、松沢・前掲注(77)160 頁。

(179) 志場ほか編・前掲注(29)1036 頁。

緒にとどまるものであって、行使の必要があるかないかは、どちらから申し立てられたかにかかわらず、担当審判官が合理的に判断することとなると考えられる。

通則法 97 条 1 項に基づき請求人から職権調査が申し立てられた場合について、南博方教授は、

「審判所は、申立てに応じて調査をすべき拘束を受けるか。また、申立てについて採否の判断を示さない場合、行政不服審査法にいう不作為を構成するであろうか。思うに、通則法九七条一項各号に掲げる行為の申立ては、審査請求人自らの主張を裏付ける有利な証拠資料の存在を審判所に知らしめ、職権による調査を依頼する趣旨に出たものであり、申立てにかかる調査結果を閲覧し、新たな攻撃防御を行なうために申し立てるものではないから、必ずその申立てに応じて調査すべき拘束を受けるものではなく、かつ、申立てについて採否の判断を示さなくても、必ずしも不作為となるものではないと解される<sup>(180)</sup>」とされる。

第一章第三節の4のとおり、整備法による通則法の改正は行審法の見直しに合わせる趣旨で行われている。改正行審法をみると、審理員に対する調査権の行使の申立ては、請求人又は参加人に認められ（改正行審法 33～36）、提出書類等の閲覧及び写しの交付請求権が、審理員に提出された書類等を含め請求人及び参加人に認められることとなった（改正行審法 38）。改正行審法 38 条について、請求人又は参加人は、処分の根拠を正確に認識できなければ、有効な反論はできないから、請求人又は参加人の手続的権利として、審理手続において有効な主張・立証をすることが可能になるように認められたとされる<sup>(181)</sup>。他方、請求人又は参加人による申立ての採否の判断は、いずれも審理員の裁量に委ねられているとされる<sup>(182)</sup>。

---

(180) 南・前掲注(109)72 頁。

(181) 宇賀・前掲注(64)155 頁。

(182) 宇賀・前掲注(64)142、144、145、146 頁。

そうすると、攻撃防御のために改正通則法 97 条 1 項の調査権の行使が申し立てられ、改正通則法 97 条の 3 が規定されたとしても、改正行審法と同様に、改正通則法 97 条 1 項の調査権の行使の申立ては、行使の端緒にとどまり、行使の要否は担当審判官が合理的に判断するものと考えられる。

仮に、審理関係人の調査権の行使の申立てに拘束されるとすると、改正通則法においては原処分庁にも調査権の行使の申立てが認められているから、原処分を補強する調査が行われるおそれも生じ、第三者的機関として、権利救済の本旨に反することとなる。

- (3) 上記第三節の 4 のとおり、審査請求においては職権探知が肯定される。当事者から提出された証拠書類等が担当審判官の心証を得るのに不十分であれば、「審理を行うため必要があるとき」に該当し、担当審判官が調査することとなる。「心証」の問題であるから、担当審判官の裁量により合理的に判断される。争点を判断する基礎となる事実関係については、提出された証拠書類等の確認等も含め、職権によって解明されることとなる。

通則法及び改正通則法 97 条 4 項は、請求人等が正当な理由がなく、質問、提出要求又は検査に応じないため、その主張の基礎を明らかにすることが著しく困難になった場合には、その部分に係る主張を採用しないことができる旨規定する。この規定は確認規定であると解されており、請求人等の調査協力がなくとも、そのほかの調査により、容易にその主張の基礎を明らかにすることができる場合まで、その主張を採用しないことができるとする趣旨ではなく、審判所としては、努めて真実を把握すべきであるとされる<sup>(183)</sup>。

- (4) 改正通則法 97 条の 3 第 1 項により、審理関係人は、審理関係人から提出された証拠書類等の閲覧又は写しの交付とともに担当審判官の職権調査により提出された帳簿書類等の閲覧又は写しの交付を求めることができ、

---

(183) 志場ほか編・前掲注(29)1036～1037 頁。

審理関係人の手続保障の充実が図られた。これにより、審査請求手続における公正性が向上し、不意打ち防止にも資することとなる。そして、審理関係人は、より有効な主張・立証をすることが可能になると考えられるから、審理関係人による、効果的、必要な証拠書類等の提出が促進されると期待される<sup>(184)</sup>。

上記第三節の4のとおり、当事者から提出される証拠書類等と職権調査の必要性とは相関関係にあると考えられる。課税処分的基础となる事實は、基本的には納税主体である請求人が行った行為であると考えられるから、請求人には、請求の理由を基礎付ける証拠書類等の積極的な提出が期待される。審理関係人から提出される証拠書類等が充実すれば、適正な裁決が、より迅速に行われることとなると考えられる。

- (5) 「審理を行うため必要があるとき」がどのように判断されているか、次のような例も紹介されている。

イ 大阪国税不服審判所長（大阪支部首席国税審判官）をされた山下郁夫判事（当時）は、

「争点となる事実関係の解明等のために職権調査は積極的に活用されている。たとえば、同業者率に基づく推計課税の事案において、原処分庁の同業者の選定過程を職権で調査し、原処分庁の立場で選定作業を行った上、同業者の構成を一部見直し、推計をやり直して原処分を一部取り消すという事案もある。これまでの裁判例では、同業者の選定について課税庁に相当程度の裁量が認められていることからすると、

---

(184) 宇佐美敦子税理士は、改正通則法 97 条の 3 について、「行政不服審査法改正における公正性の向上（審査の見える化）を受けての改正であり、審理の過程において、相手方の提出した資料を閲覧することにより、お互いがより的確な主張を行うことができるようになれば、審査実務の効率化が促進されると考える」とされ、また、「行政不服審査法は職権探知主義を採用したものと解されていることから、これを受けて、国税不服審判所の審理も原則職権探知主義であり、『当事者主義』も取り入れられているが限定的といわれている。国税の不服申立は行政不服審査法にもとづく救済制度であるため、あくまで職権探知主義の理念が失われることがあってはならないと考える」とされる（宇佐美敦子「国税の不服申立制度の改正について—その内容と問題点—」税務事例 46 巻 8 号 47、50 頁（財形詳報社、2014））。

上記のような審査による原処分の是正は、適法性だけでなく相当性のチェックの観点からも行われていると考えられる<sup>(185)</sup>とされる。

ロ 審判所の審判官をされた谷口哲也判事補（当時）は、

「請求人の経理上関連会社に対して支出されたとするものが架空の支出か否かが問題となった事案」において、「審査請求に至って初めて、請求人から、当該支出が架空でない根拠とする主張と証拠（プログラム）が提出され」、「合議体の職権調査により、当該プログラムが請求人の主張する時点より前から既に存在したもので、本件の証拠となるように偽装されたものであることが明らかになった」事例を挙げ、「緻密な法解釈論も誤りのない判断も、正確な事実関係の把握が大前提になる」とされる<sup>(186)</sup>。

- (6) 以上のように、職権調査の必要性は、当事者から提出される証拠書類等の充実によって相対的に減少すると考えられるが、「審理を行うため必要があるとき」か否かは、原処分全体の当否の判断の基礎となる事実関係の解明のため必要か否か、担当審判官の心証を得るのに十分か否かを基準に、事案の個別事情に応じて、担当審判官の裁量によって合理的に判断される。改正通則法においても同様である。

#### 4 小括

審判所における審理の範囲には、裁決事項（審判の対象）及び審理の原則（調査・審理）の2つの側面がある。審査請求における裁決事項（審判の対象）は、不利益変更は禁止されるが、審査請求の趣旨の範囲に必ずしも限定されず、原処分全体の当否の判断である。審査請求の審理は職権主義によって行われ、職権探知が肯定される。職権調査の範囲は、原処分全体の当否を判断するために、争点及び争点関連事項に主眼を置いて、当事者に不意打ち

(185) 山下郁夫「国税不服審判所の機能と今後の課題」国税不服審判所・前掲注(9)73頁。

(186) 谷口哲也「法曹出身者の一人からみた審判所（審判所の現状と法曹出身者の役割）」国税不服審判所・前掲注(9)78頁。

とならないよう配慮しつつ、「審理を行うため必要があるとき」（通則法・改正通則法 97①）か否か、担当審判官の裁量によって合理的に判断されることとなる。

通則法 97 条の請求人による申立ては調査権の行使の端緒であり、改正通則法 97 条の審理関係人による申立ても同様である。行使の必要があるか否かは、どちらから申し立てられたかにかかわらず、担当審判官が合理的に判断することとなる。審査請求において、行政機関の最終判断を示すため、原処分全体の当否の判断の基礎となる事実関係について、提出された証拠書類等が担当審判官の心証を得るのに不十分であれば、「審理を行うため必要があるとき」に該当し、担当審判官が職権で解明することとなる。改正通則法においても同様である。他方、「不意打ち防止」は重要であるから、当事者の意見を聴くことが必要となる。職権収集証拠の閲覧・写しの交付が認められることは、この点からも注目される。また、提出される証拠書類等が充実すれば、適正な裁決が、より迅速に行われることとなる。

## 第三章 裁決事例

審判所は、納税者の正当な権利利益の救済を図るとともに、税務行政の適正な運営の確保に資するとの観点から、先例となるような裁決について公表している。平成 21 年分までは冊子も作成されていたが、平成 22 年分以降はホームページへの記載のみとなっている<sup>(187)</sup>。

裁決では、「請求人提出資料、原処分関係資料及び当審判所の調査の結果によれば」等として事実認定が記載されており、必ずしも審判所における調査・審理の過程等詳細までは明らかとはいえない。そこで、本章では、裁決の構成等から全般的な検討をするとともに、調査・審理の一端がうかがえる公表裁決事例を基に、第二章における審理の範囲についての考察（①裁決事項は、審査請求の趣旨の範囲に必ずしも限定されず、原処分全体の当否を審理する、②調査・審理は、職権主義、職権探知により、原処分全体の当否を判断するために争点に主眼を置いて効率的に行われる、③事実関係について「審理を行うため必要があるとき」（通則法・改正通則法 97①）は担当審判官の職権で解明される）について検証する。

### 第一節 裁決の構成等

#### 1 裁決の基本的構成

改正通則法 101 条 1 項《裁決の方式等》は、裁決に記載する事項として、

- 「一 主文
  - 二 事案の概要
  - 三 審理関係人の主張の要旨
  - 四 理由」
- を挙げている。

---

(187) 審判所ホームページ「公表裁決事例集」<http://www.kfs.go.jp/service/index.html>

公表裁決をみると、それぞれの事例に応じた構成になるが、基本的には、主文のほか、「1 事実」、「2 争点」、「3 主張」、「4 判断」として、それぞれ次のような項目が記載されており、「争点」を中心に構成されている。実質審理は争点に主眼を置いて効率的に行うとする通達（指針）が、裁決の構成にも表れており、裁決の基本的構成は、上記改正通則法の規定にも沿っていると考えられる。

## 1 事実

- (1) 事案の概要
- (2) 請求に至る経緯
- (3) 関係法令の要旨
- (4) 基礎事実

## 2 争点

### 3 主張（争点ごとの主張）

- (1) 原処分庁の主張
- (2) 請求人の主張

## 4 判断

- (1) 法令解釈（争点ごとの判断）
- (2) 認定事実（争点ごとの判断）
- (3) 当てはめ（争点ごとの判断）
- (4) 本件の処分について
- (5) その他

## 2 「基礎事実」欄

裁決の「基礎事実」欄には、冒頭に「以下の事実は、請求人と原処分庁との間に争いがなく、当審判所の調査の結果によってもその事実が認められる。」と記載されている。

これは、審判所は、争いのない事実であっても、自白に拘束されるのではなく、争いのない事実に反する事実を認定することができることを表してい

る。すなわち、審査請求においては、自己責任原理としての弁論主義とは異なり、職権探知が採られていることが表れている。

### 3 「本件の処分について」欄

課税処分は課税標準等及び税額等について行われるから、争点について判断した結果を踏まえ、各処分の課税標準等及び税額等が算定される。請求人が主張せず、争点になっていないとしても、「本件の処分について」欄において、計算については是正している裁決が少なくない。

これは、争点主義的運営においても、明白な計算の誤りについては是正され、裁決において、合法性の原則に基づき、課税標準等及び税額等が算定されていることを表している。

### 4 「その他」欄

原処分の全部を取り消す裁決ではない場合、裁決の最後に「その他」として、「原処分のその他の部分については、請求人は争わず、当審判所に提出された証拠資料等によっても、これを不相当とする理由は認められない。」、あるいは「原処分のその他の部分については、請求人は争わず、当審判所の調査の結果によっても、これを不相当とする理由は認められない。」と記載されている。複数の項目について更正され、そのうち一部について不服として審査請求する場合、実体の違法について不服とし、手続の違法については特に主張しない場合などが典型的な例と考えられる。

これは、審査請求は、原処分の違法性一般及び不当性について判断するもので、実質審理は、争点に主眼を置いて効率的に行い、その全体の当否を判断するために行うものであるとする通達（指針）に沿って、争点について判断した上、原処分全体の当否を判断したことを表している。

## 第二節 個別事例

審判所のホームページでは、年間 60 から 80 件程度の裁決が公表されている<sup>(188)</sup>。平成 26 年 7 月から 9 月までの裁決事例は平成 27 年 3 月 26 日に追加掲載されている。平成 25 年 1 月から平成 26 年 9 月までの裁決のうち掲載されているのは 105 件、そのうち徴収及び登録免許税関係等を除き、課税関係の裁決は 85 件ある。85 件のうち、「棄却」又は「却下」のみの裁決は 27 件で、58 件には原処分全部取消し又は一部取消しが含まれている。「棄却」又は「却下」のみの 27 件のうち、13 件においては「審判所の認定が原処分を上回る」（あるいは「上回るか同額」と）されている。

本節では、次の裁決事例（以下、それぞれ「事例○」という。）について検討し、審判所における調査・審理の検証を試みる。

- 事例 1 平成 26 年 8 月 1 日裁決（裁決事例集No.96）
- 事例 2 平成 26 年 6 月 4 日裁決（裁決事例集No.95）
- 事例 3 平成 26 年 5 月 14 日裁決（裁決事例集No.95）
- 事例 4 平成 26 年 4 月 21 日裁決（裁決事例集No.95）
- 事例 5 平成 26 年 2 月 4 日裁決（裁決事例集No.94）
- 事例 6 平成 26 年 1 月 17 日裁決（裁決事例集No.94）
- 事例 7 平成 25 年 11 月 28 日裁決（裁決事例集No.93）
- 事例 8 平成 25 年 4 月 19 日裁決（裁決事例集No.91）
- 事例 9 平成 24 年 10 月 5 日裁決（裁決事例集No.89）
- 事例 10 平成 23 年 5 月 30 日裁決（裁決事例集No.83）

---

(188) 審判所ホームページ「公表裁決事例」<http://www.kfs.go.jp/service/JP/index.html>

## 1 各事例の争点等

### (1) 事例1・平成26年8月1日裁決

事例1は、販売委託契約に基づく医療機器等の受託販売を行う請求人に対し、原処分庁がした所得税の各更正処分（本件各更正処分）及び過少申告加算税の各賦課決定処分の全部の取消しが求められた事案である。

原処分は、平成21年分及び平成22年分（本件各年分）の事業所得の金額（推計課税による）及び平成21年分の一時所得の金額に誤りがあったとした。異議申立てに対し、異議審理庁は、本件各年分の事業所得の金額は本件各更正処分の額を下回るが、本件各年分の不動産所得の金額が本件各更正処分の額を上回り、本件各年分の総所得金額が本件各更正処分の額を上回することを理由にいずれも棄却の異議決定をした。

争点は、①本件各更正処分の手続等に原処分を取り消すべき違法又は不当な事由があるか否か、②本件各年分の事業所得の金額の計算において、推計の方法による課税の必要性が認められるか否か、③本件各年分の事業所得の金額の計算についての推計の方法に合理性があるか否か、④本件賃貸料は、請求人に帰属するか否かである。

### (2) 事例2・平成26年6月4日裁決

事例2は、請求人4名（請求人ら）が、土地を譲渡した際に支払った金員の一部（本件金員）がコンサルタント料に該当するとして、当該土地の譲渡に係る分離長期譲渡所得の金額の計算上、本件金員を譲渡に要した費用（譲渡費用）に算入して所得税の確定申告をしたところ、原処分庁が、本件金員は譲渡費用に当たらないとして更正処分等をしたことから、請求人らはその取消しを求めた事案である。

争点は、①賦課決定処分に係る審査請求が適法か否か、②本件金員は本件土地の取得費又は譲渡費用に該当するか否かである。

### (3) 事例3・平成26年5月14日裁決

事例3は、原処分庁が、請求人はその所有する不動産を賃貸する等しており、当該不動産賃貸に基因する不動産所得を有する等として、平成21

年分の所得税の更正処分及び無申告加算税の賦課決定処分並びに平成 22 年分及び平成 23 年分の所得税の各決定処分並びに無申告加算税の各賦課決定処分を行ったことに対し、請求人が、不動産所得の帰属並びに所得金額の計算を誤った等の違法があるとして、その全部の取消しを求めた事案である。

争点は、①調査手続等に原処分の取消事由となるべき違法があったか否か、②帳簿書類が差し押さえられているときにされた原処分が違法か否か、③原処分関係書類の送達があったか否か、④不動産賃貸に基因する所得が請求人に帰属するか否か、⑤不動産所得の金額の算出は、適法にされているか否か、⑥国税通則法（平成 23 年 12 月法律 114 号による改正前のもの。）66 条《無申告加算税》1 項に規定する「正当な理由」があると認められる場合に該当するか否かである。

#### (4) 事例 4・平成 26 年 4 月 21 日裁決

事例 4 は、不動産貸付業を営む請求人が、賃貸用マンションの流し台等の取替工事に係る費用の全額を修繕費として不動産所得の必要経費に算入し申告したところ、原処分庁が、当該費用のうち、減価償却資産の新規取得に係る減価償却費の額及び修繕費となるもの以外の部分の金額（本件各取替費用）は必要経費に算入できないなどとして更正処分等を行ったことに対し、請求人が、本件各取替費用は居住用機能を回復させるため劣化した流し台等を取り替えたものであり、全額修繕費に該当するなどとして、その全部の取消しを求めた事案である。

争点は、本件各取替費用は、修繕費又は資本的支出のいずれに該当するかである。

#### (5) 事例 5・平成 26 年 2 月 4 日裁決

事例 5 は、請求人が、その所有する不動産の譲渡（本件各譲渡）による譲渡代金の一部を知人が経営する法人の租税債務の代位弁済に充てたことから、本件各譲渡は、所得税法 64 条《資産の譲渡代金が回収不能となった場合等の所得計算の特例》2 項に規定する「保証債務を履行するため」

の譲渡に該当するとして更正の請求をしたところ、原処分庁が、当該代位弁済は立替払であることから、本件各譲渡は、同項に規定する「保証債務を履行するため」の譲渡に該当しないとして更正すべき理由がない旨の通知処分を行い、さらに、所得税法 33 条《譲渡所得》3 項に規定する資産の譲渡に要した費用（譲渡費用）に該当するとして申告された、請求人がその関与税理士に支払った譲渡相談料（本件相談料）は、譲渡費用には該当しないとして更正処分等を行ったことに対して、請求人が、上記通知処分及び更正処分等（原処分）の全部の取消しを求めた事案である。

争点は、①本件各譲渡は、所得税法 64 条 2 項に規定する「保証債務を履行するため」の資産の譲渡に該当するか否か、②本件相談料は、所得税法 33 条 3 項に規定する譲渡所得の基因となった資産の譲渡費用に該当するか否かである。

#### (6) 事例 6・平成 26 年 1 月 17 日裁決

事例 6 は、産業廃棄物収集運搬業等を営む請求人の所得税並びに消費税及び地方消費税について、原処分庁が、原処分に係る調査（本件調査）を受けた請求人から提出された各修正申告書（平成 17 年分ないし平成 23 年分の所得税及び平成 18 年課税期間ないし平成 23 年課税期間の消費税及び地方消費税）に基づいて重加算税等の各賦課決定処分を行ったのに対し、請求人が、本件調査の手続には違法又は不当があるから当該各修正申告書による修正申告（本件各修正申告）は無効であるとして、当該各賦課決定処分の全部の取消しを求めた事案である。

争点は、本件各修正申告は、無効であるか否かである。

#### (7) 事例 7・平成 25 年 11 月 28 日裁決

事例 7 は、会社員である請求人の平成 23 年分の所得税の確定申告について、原処分庁が所得税を一旦還付した後に更正処分（本件更正処分）をしたことに対し、請求人が本件更正処分は信義誠実の原則（信義則）に反し違法であるとして、本件更正処分の一部の取消しを求めた事案である。

争点は、原処分庁が所得税を一旦還付した後に本件更正処分をしたことが信義則に反し違法であるか否かである。

(8) 事例8・平成25年4月19日裁決

事例8は、原処分庁が、請求人の父母が所有する土地（本件土地）及び本件土地上の請求人名義の建物に係る不動産賃貸料収入（本件各賃貸料収入）は請求人に帰属するものであり、請求人が本件各賃貸料収入を申告しなかったことは隠ぺい又は仮装の行為に基づくものであるなどとして、所得税の更正処分及び重加算税の賦課決定処分（平成16年分ないし平成22年分）をしたのに対し、請求人が、不動産賃貸借契約の目的物は当該土地のみであり、当該土地の所有者は請求人の父母であるから、本件各賃貸料収入は請求人に帰属するものではないなどとして、当該各処分の一部の取消しを求めた事案である。

争点は、①本件各賃貸料収入は、請求人に帰属するか否か、②平成16年分ないし平成22年分について、請求人には、隠ぺい又は仮装の行為があったか否か、③平成16年分ないし平成19年分について、請求人には、偽りその他不正の行為があったか否かである。

(9) 事例9・平成24年10月5日裁決

事例9は、請求人が、租税特別措置法（平成21年法律13号による改正前のもの。）65条の8《特定の資産の譲渡に伴い特別勘定を設けた場合の課税の特例》1項の規定による特例（買換特例）を適用し、特別勘定への繰入額として経理した金額を損金の額に算入したところ、原処分庁が、請求人が提出した確定申告書（本件確定申告書）には買換特例の適用要件である財務省令で定める書類の添付がないことから、買換特例の適用はないとして原処分を行ったのに対し、請求人が、記載内容に不備はあるものの、本件確定申告書に「特定の資産の譲渡に伴う特別勘定を設けた場合の取得予定資産の明細書」（本件取得予定資産明細書）を添付しているから、買換特例の適用がないとして行われた原処分は違法であるとして、原処分の一部の取消しを求めた事案である。

争点は、請求人が本件確定申告書に添付した本件取得予定資産明細書は、買換特例の適用が受けられる適用要件書類と認められるか否かである。

(10) 事例10・平成23年5月30日裁決

事例10は、請求人の法人税について、原処分庁が、請求人に寄附された土地（本件各土地）の価額は、当該寄附のあった事業年度の所得の金額の計算上益金の額に算入されるとして更正処分等を行ったのに対し、請求人が、本件各土地は、定款変更の方法により社団である医療法人で持分の定めのあるものから持分の定めのないものに組織変更した際に贈与を受けたもので、医療法人の設立について贈与を受けたものであるから、法人税法施行令136条の4第1項(平成26年政令138号による改正前のもの。以下同じ)の規定により、本件各土地の価額は益金の額に算入されないとして、同処分等の全部の取消しを求めた事案である。

争点は、定款を変更して組織変更した請求人が寄附を受けた本件各土地の価額は、法人税法施行令136条の4第1項に規定する「医療法人がその設立について贈与を受けた資産の価額」に該当するか否かである。

## 2 審査請求の趣旨と裁決事項

裁決が、審査請求の趣旨を超えて、原処分庁が行った処分を取り消すことができることは、次の事例に表れている。

- (1) 事例8は、不動産賃貸料収入の帰属等について争い、原処分の一部の取消しが求められた。裁決は、「請求人には、平成16年分ないし平成19年分において、偽りその他不正の行為があったとは認められない」として、通則法70条1項の規定により、法定申告期限から3年を経過して更正処分をすることができないから、「平成16年分ないし平成19年分の各更正処分は、いずれもその全部を取り消すべきである」とし、これに伴い、平成16年分ないし平成19年分の重加算税の各賦課決定処分も、いずれもその全部を取り消した。

- (2) 事例9は、特例の適用要件の具備が争点となり、原処分の一部の取消しが求められた。裁決は、「本件事業年度の所得金額及び納付すべき税額は、確定申告における所得金額及び納付すべき税額を下回る事となる」として、本件更正処分の全部を取り消した。

### 3 裁決における争点の捉え方

- (1) 裁決においては、次のように、具体的事実に即して争点を捉えている。
- イ 特定の収入が請求人に帰属するか否か（事例1の争点④、事例3の争点④、事例8の争点①）
  - ロ 特定の支出（金員）が必要経費、費用あるいは取得費に該当するか否か（事例2の争点②、事例4、事例5の争点②）
  - ハ 特定の事実が特定の規定に該当するか否か（事例5争点①、事例10）
  - ニ 特例の適用について、請求人が確定申告書に添付した明細書が、適用要件書類と認められるか否か（事例9）
- (2) また、次のように、処分の理由、処分の手続に限らず、請求人の主張を争点と捉えている。
- イ 事例6は、重加算税等の各賦課決定処分の取消しを求めた事案であるが、「本件各修正申告は、無効であるか否か」が争点となっている。修正申告は加算税賦課決定処分の前提となる事実であるから、修正申告が無効であれば、その増加税額に係る加算税賦課決定処分も取り消されることとなる。しかし、修正申告の無効と加算税賦課決定処分の理由（隠ぺい仮装の有無、正当な理由の有無、更正予知等）とは直接の関係はない。
  - ロ 事例7の争点は、信義則に反するか否かであり、処分の理由と直接には関係しない。
  - ハ 事例1の争点①については、請求人は、本件各更正処分の手続に違法又は不当があると主張するとともに「異議申立てに係る審理は、争点主義を採用し、納税者が違法であると主張している争点についてだけ審

理・判断を行うべきであるのに、異議審理庁が行った異議決定は、本件各更正処分では争いがなかった請求人の不動産所得の金額を推計し、そのことによって原処分を適法であると結論づけた」として異議審理手続の違法又は不当を主張した。

裁決は、「審査請求の対象は原処分であり、裁決は、原処分が違法又は不当であるときにこれを取り消すものであるところ、異議申立ての審理・判断に仮に瑕疵があったとしても、それは原処分に対する不服申立手続において生じた原処分後の事情であって、そのことによって原処分それ自体が違法又は不当となることはないから、原処分を取り消す理由とはなり得ない。なお、請求人は、異議決定で不動産所得の金額を新たに算定し、総所得金額が本件各更正処分を上回るから原処分は適法であるとしているのは不当である旨主張するが、本件各更正処分は、行政手続法第 14 条に規定する理由の提示に欠けるところはなく、また、原処分庁が本件各更正処分の理由と異なる理由を審査請求で主張することにつき、これを制限する法令はなく、そして審判所がこれを審理することは、当事者の主張（争点）を審理の対象とするものであるから、争点主義的運営にも反するものではなく、請求人の主張には理由がない。」と判断した。

請求人の主張は、「原処分を取り消す理由とはなり得ない」とされているから、そもそも「争点」とは捉えられないとも考えられるが、法的な主張ではあるから、事例 1 も、審査請求において、処分の理由に限らず、請求人の主張によって「争点」を捉えていることを表している。

- (3) 加算税賦課決定処分に関する「正当な理由」、「隠ぺい又は偽装の行為」あるいは「偽りその他不正の行為」については、「正当な理由」、「隠ぺい又は偽装の行為」あるいは「偽りその他不正の行為」にそれぞれ該当する事実（いわゆる評価根拠事実）の有無を争点と捉えている（事例 3 の争点⑥、事例 8 の争点②及び③）。

- (4) 推計の方法による課税は、納税義務者が帳簿書類等を備え付けていない場合、調査に協力しない場合等に行われ、推計は、財産若しくは債務の増減の状況、収入若しくは支出の状況又は生産量、販売量その他の取扱量、従業員数その他事業の規模によりされるから、具体的事実ではなく、推計の方法による課税の必要性及び推計方法の合理性を争点として捉えている（事例1の争点②及び③）。

#### 4 争点及び争点関連事項

裁決において、争点を明らかにするために必ず関連して調査しなければならない事項（争点関連事項）は、次のように、個別具体的な事例において検討され、調査・審理されている。

- (1) 収入の帰属が争点となる場合、収入の帰属に関する法令解釈を前提に、収入発生の原因、権利関係、契約関係、提供方法、相手先、金額、入金方法、収入のために要する原価、費用の負担等を明らかにする必要がある。
- イ 事例1では、請求人は、請求人と請求人の夫であるJとの各共有物件の賃貸料については、各共有物件の管理を委託している各管理会社から、その全額がJ名義口座に振り込まれ、当該金額をJが自らの不動産所得に係る総収入金額として所得税の確定申告をしており、また、J名義口座の入出金及び各共有物件の管理はJが行っており、請求人は、各共有物件の請求人持分に係る賃貸料収入（本件賃貸料）を得ていないから、本件賃貸料は、請求人に帰属するものではない旨主張した。

審判所は、契約関係、相手先、入金方法等について、請求人及びJと各管理会社との間の契約内容、各管理会社と入居者との間の契約内容、J名義口座の入出金状況などにより、各共有物件の実質的な賃貸人は、請求人とJであったと認め、各管理会社から賃貸料がJ名義口座に振り込まれ、それをJが管理していたとしても、請求人とJは生計を一にする夫婦であることから、請求人が本件賃貸料を享受していなかったことを示すとは考えられず、請求人は持分に係る所有権を有しており、法律

上の形式がその法的実質と異なるとはいえ、法律上の真実の権利者が実質的にも収益の帰属者であるから、本件賃貸料は請求人に帰属すると判断することが相当であるとした。

ロ 事例3では、請求人は、各不動産の賃貸に基因する所得は実父に帰属する旨主張した。

審判所は、権利関係、契約関係、相手先、入金方法等について、実父に質問するなどにより、請求人は、各不動産のうち一部を夫と持分2分の1ずつで共有しているほかその余の不動産を単独で所有し、登記に係る所有名義もその所有の実態に即していること、各不動産の賃借人は、請求人が所有する口座等に賃借料を振り込む方法で支払っていること、建物の管理費のほか、不動産に係る固定資産税や管理費などの経費と認められる金額を請求人名義の口座から振替により支払っていること、請求人の実父は、同人名義で賃貸借契約が締結されている事情を知らず、請求人らから各不動産の賃貸に係る収支又は損益に係る説明を受けていないこと、加えて、結局、請求人の実父は、請求人から各不動産の賃貸に基因する所得の分配を受けたことがなく各不動産の賃貸業に何ら関係していないことから、請求人が各不動産（ただし、夫と共有のものについては、その2分の1）を実体的に所有するとともに、本件各年分において、現に、実父名義等で賃貸借契約がされたものを含めてその利得を支配管理し、自己のためにそれを享受していると優に認めることができるから、本件各年分の各不動産の賃貸に基因する所得は、請求人に帰属すると認めるのが相当であるとした。

ハ 事例8では、請求人は、本件各賃貸料収入について、平成16年までの賃貸借契約及び平成17年以降の賃貸借契約のいずれも賃貸借契約の目的物は本件土地であるから、本件各賃貸料収入は父母に帰属する旨主張した。

審判所は、建物取得の経緯、権利関係、契約関係、相手先等について、請求人に質問し、請求人から提出された土地賃貸借契約書の検討などに

より、平成 16 年までの賃貸借契約においては、賃借人は、建物を店舗として使用し、本件土地は、商品の展示場又は来客用駐車場として建物の使用に必要な限度で一体として使用されていることからすると、当該契約の目的物は建物と解するのが相当であり、また、平成 17 年以降の賃貸借契約においては、本件土地に借地権を設定する旨記載されているものの、賃借人は、建物を改装して使用する一方、本件土地上の建物を所有していないことからすると、当該契約は、借地権の設定契約と解するのは相当ではなく、賃借人が、建物を事務所等として使用し、本件土地は、来客用駐車場として建物の使用に必要な限度で一体として使用されていることからすると、賃借人は、本件建物の使用を目的として賃借していると解するのが相当であり、当該賃貸借契約の目的物は建物となる。そうすると、建物の所有者は請求人であることから、本件各賃貸料収入は請求人に帰属するとした。

- (2) 特定の支出（金員）が、必要経費、費用あるいは取得費に該当するか否かが争点となる場合、必要経費、費用あるいは取得費の法令解釈を前提に、当該支出（金員）をした理由、相手先、金額、支払方法、提供を受けたもの等を明らかにする必要があるとともに、個別の事情に応じて、当該支出（金員）の結果に対応して得られる収入、資産、経済的利益等、その効果について明らかにする必要も生じる。

イ 事例 2 では、請求人らは、親族が主宰する不動産仲介業等を営む法人（本件法人）に支払った本件金員は、本件法人が、土地の取得に反対していた請求人らの親族の説得、土地を譲渡するために取り壊した建物の長期にわたる改良行為、トラブルが予想される賃借人への対応等、請求人らの土地の譲渡先選定に関する助言等の諸行為に係る対価であるため、土地の譲渡に係る譲渡所得の取得費又は譲渡費用に該当する旨主張した。

審判所は、主張された支出の理由、提供を受けたもの等について、本件法人の主宰者である親族に質問するなどにより、土地の取得のための親族の説得行為は、その取得自体に必要なものであったということでは

きず、取得のための付随費用ともいえないから土地の取得費には該当しない。また、請求人主張の本件法人が行ったとする建物の各種改良行為は一般の修善又は維持管理行為と認められること、建物の賃借人への各種対応は、土地を譲渡した6年以上前のことであること、譲渡先選定に関する本件法人の助言によって、土地の譲渡先が決定されたものではないことなどからすると、このような各行為に係る対価は、土地の譲渡を実現するために必要な費用とは認められない。よって、本件金員は土地の譲渡費用に該当しないと判断した。

ロ 事例4では、請求人は、築17年を経過した賃貸用マンション（本件建物）の一部の住宅内の台所及び浴室の各設備等を取り壊し、新たなシステムキッチン及びユニットバスに取り替えた工事（本件各工事）について、居住用機能を回復させるために必要な工事であり、本件建物の規模からすれば、同建物の基礎及び柱等の躯体に影響を与えるものでなく、その価値を高めるものでもなく、その目的は現状維持することであるから、本件各取替費用については、修繕費に該当する旨主張した。

審判所は、その支出の内容及び支出効果の実質について、本件建物に関する管理業務委託会社の担当者に書面の提出を求めるなどにより、本件各工事は、単に既存の台所設備及び浴室設備の一部を補修・交換したのではなく、本件建物の各住宅内で物理的・機能的に一体不可分の関係にある台所及び浴室について既存の各設備等を全面的に取り壊し、新たにシステムキッチン及びユニットバスを設置し、台所及び浴室を新設したものであり、このことは、本件建物の各住宅を形成していた一部分の取壊し・廃棄と新設が同時に行われたとみるべきものである。そうすると、本件各取替費用は、修繕費とは認められず、台所及び浴室を新設したことによって本件建物の価値を高め、又はその耐久性を増すことになるものと認められるから、本件建物に対する資本的支出に該当すると判断した。

ハ 事例5では、請求人は、関与税理士から、請求人が任意譲渡をして請求人及びJ社の租税債務を支払うのか、国税局による滞納処分（公売）に委ねるかの判断をするための調査・確認、及び不動産を高く譲渡するための不動産業者の選定・交渉に関して、役務の提供を受けているところ、関与税理士が国税局の担当者からJ社に係る租税債務の発生時期及び税額の調査・確認をしない限り、各物件の任意譲渡は実現しなかったものであり、本件相談料の大半はJ社の租税債務の確認の対価であるから、本件相談料は、客観的にみて本件各譲渡を実現するために必要な費用である旨主張した。

審判所は、支出の理由、経緯、役務の内容等から、本件相談料については、請求人及びJ社の各租税債務に係る滞納整理、上記各滞納整理のための本件売買契約の締結並びにこれらに付随するK国税局長所属の徴収職員及びR国税局長所属の徴収職員との交渉、本件仲介業者の選定及び本件仲介業者に対する売却の申込みといった事務処理等に対する報酬として支払われたものであると認め、税理士を関与させることが、客観的にみて本件各譲渡を実現するために必要とまではいえない。また、債権者の承諾を得るために行われた請求人の租税債務の弁済等も客観的にみて本件各譲渡を実現するために必要な費用には当たらない。したがって、本件相談料は譲渡費用に当たらないとした。

(3) 規定の適用について、特定の事実の評価が争点となる場合、規定の趣旨及び目的、要件、事実（取引）の内容、背景、相手方等を明らかにする必要がある。

イ 事例5では、請求人は、相続税の延納申請に係る担保として提供した土地（本件各担保土地）について、K国税局長がした差押登記は、請求人の知人が主宰するJ社の租税債権を回収するために、本件各担保土地の所有者である請求人の同意を得ることなく一方的にされたものであり、実質的には、請求人がJ社に支払能力がないと判断して債務保証をした

くなくとも許されない状態での債務保証と同じであるから、所得税法 64 条 2 項の規定の趣旨から救済されるべきである旨主張した。

審判所は、所得税法 64 条 2 項には 4 つの実体的要件が必要と解し、取引の内容、経緯、相手方等を確認し、本件各担保土地の真の所有者は、昭和 58 年 11 月 20 日の贈与により取得して以降、本件の売買契約により譲渡するまでの間、請求人であったと認められるところ、請求人と K 国税局長が J 社の租税債務を被担保債務として、保証契約を締結し、又は抵当権を設定した事実は認められず、実体的要件の「債権者に対して債務者の債務を保証したこと」を欠くことになるから、本件各譲渡は、所得税法 64 条 2 項に規定する「保証債務を履行するため」の資産の譲渡に該当しないとした。

ロ 事例 10 では、請求人は、定款を変更して組織変更し、社団である医療法人で持分の定めのあるものから持分の定めのないものになったことは、事実上、持分の定めのある医療法人が清算され、持分の定めのない医療法人として請求人が設立されたものといえることから、定款変更による組織変更の際に贈与を受けた本件各土地の価額は、法人税法施行令 136 条の 4 第 1 項に規定する「医療法人がその設立について贈与を受けた資産の価額」に該当し、当該贈与があった事業年度の所得の金額の計算上、益金の額に算入されない旨主張した。

審判所は、法人税法施行令 136 条の 4 第 1 項の規定は、社団である医療法人については、新たに設立された医療法人がその設立について贈与を受けた場合の課税関係について定めた規定であると解し、取引の経緯、契約関係、権利関係を確認し、請求人は、医療法施行規則 30 条の 39《持分の定めのある医療法人から持分の定めのない医療法人への移行》1 項の規定に基づき、定款変更の方法により持分の定めのない医療法人へ組織変更したものであり、従前の医療法人の解散、清算に係る各手続を経た上で新たに設立されたものではないから、本件各土地の価額は、法人

税法施行令 136 条の 4 第 1 項に規定する「医療法人がその設立について贈与を受けた資産の価額」には該当しないとした。

- (4) 加算税賦課決定処分に関する「正当な理由」、「隠ぺい又は仮装の行為」あるいは「偽りその他不正の行為」の有無が争点となる場合、各制度の趣旨、解釈を前提に、「正当な理由」、「隠ぺい又は仮装の行為」あるいは「偽りその他不正の行為」にそれぞれ該当する事実（いわゆる評価根拠事実）を明らかにする必要がある。

イ 事例 3 では、請求人は、原処分庁による長期にわたる帳簿書類の差押えは、無申告加算税が賦課されない正当な理由に該当する旨主張した。

審判所は、差押えの状況等を調査し、差押手続に違法な点は認められず、書類が差し押さえられた日は、平成 21 年分及び平成 22 年分の所得税の確定申告の各法定申告期限を経過した後の日付であるから、これらの年分について請求人が期限内申告書を提出しなかったことが、当該差押えの結果であるとはいえない。また、夫である P2 が本件差押物件の一部について閲覧を申請し、閲覧を許されていることから、請求人が平成 23 年分について期限内に申告すべく申告に必要な書類について自ら、又は P2 を通じるなどして閲覧等を求めたとして、これが認められなかったということとはできない。そもそも、請求人についても所得税の確定申告や修正申告を行う意思を有していなかったものと認められることなどからすれば、原処分庁による帳簿書類の差押えにより所得税の確定申告や修正申告ができなかった旨の請求人の主張は採用できない。その他、請求人が、本件各年分の所得税の期限内申告書等を提出しなかったことについて、真に請求人の責めに帰すことのできない客観的な事情があるとは認められず、無申告加算税の趣旨に照らしてもなお請求人に無申告加算税を賦課することが不当又は酷になる場合に該当するものとは認められないとした。

ロ 事例 8 では、原処分庁は、請求人が、慰謝料の発生原因がないにも関わらず、調査担当職員に対し、R に対する慰謝料が発生しているかのよ

うに虚偽の答弁を行い、本件各賃貸料収入が自己の収入に帰属することを隠ぺいし、申告していなかったことが、隠ぺいの行為に当たる旨主張し、当該虚偽の答弁を行い、本件各賃貸料収入を不動産所得として申告していない事実は、偽りその他不正の行為に当たる旨主張した。

審判所は、重加算税を課するためには、納税者のした過少申告行為そのものが隠ぺい・仮装に当たるというだけでは足りず、過少申告行為そのものとは別に、隠ぺい・仮装と評価すべき行為が存在し、これに合わせた過少申告がされたことを要するものであると解されるとした上、各年分において、本件各賃貸料収入は請求人が享受すべき者となるので、R 名義預金口座への振込みは請求人が収受すべき本件各賃貸料の用途の問題にすぎないことからすれば、仮に、請求人が、慰謝料の発生原因がないにも関わらず、調査担当職員に対し、R に対する慰謝料が発生しているかのように虚偽の答弁を行ったとしても、それにより本件各賃貸料収入の帰属の判断に影響しないのであるから、課税標準等又は税額等の計算の基礎となるべき事実の隠ぺいと評価すべき行為には当たらず、原処分庁の主張は採用できないとした。

また、同様に、「偽りその他不正の行為」についても、仮に、虚偽の答弁を行ったとしても、それにより本件各賃貸料収入の帰属の判断に影響しないのであるから、偽計その他の工作を伴う不正な行為には当たらず、原処分庁の主張は採用できないとした。

- (5) 推計の方法による課税は、納税義務者が帳簿書類等を備え付けていない場合、調査に協力しない場合等に行われるから、推計の必要性を明らかにするためには、帳簿書類等の備付け、調査の対応等の事実の調査が必要となる。

推計は、財産若しくは債務の増減の状況、収入若しくは支出の状況又は生産量、販売量その他の取扱量、従業員数その他事業の規模によりされるから、推計の合理性については、原処分庁が採用した推計の方法に応じて、

基礎資料の正確性、類似規模の同業者の抽出基準の合理性、抽出の正確性等を明らかにすることが必要となる。

事例1では、審判所において、同業者の抽出について、抽出すべき者、抽出すべきでない者が認定され、同業者の所得率の計算の端数処理も是正されている。

なお、事例1では、同業者の構成を一部見直して再計算し、原処分を上回る認定がされ、棄却されたが、第二章第五節の3の(5)のように、同業者の構成を一部見直して再計算し、原処分の一部を取り消す場合には、処分の相当性により判断されることも考えられる。

## 5 争点以外についての判断

裁決においては具体的事実に即して争点を捉えているため、事例1及び8を除き、8事例において、争点以外の事項についても判断（再計算）されている。ただし、審判所の認定額が原処分を下回ればその部分が取消しとなり、仮に、審判所の認定額が原処分を上回ったとしても審査請求が棄却されるから、請求人に不利益とはならず、裁決による不利益変更の禁止（通則法 98 ②）に抵触することはない。

### （1）当事者間に争いのない事実

事例2、3、4、5、7、9及び10では、次のように、確定申告について原処分庁が更正しなかった部分を含め、当事者間に争いのない事実について、審判所が異なる認定をしている。

イ 事例2では、請求人らが、確定申告において本件土地を取得した際の登録免許税、不動産取得税及び印紙税の額を取得費に算入していたことについて、これらは譲渡所得に係る取得費に当たらないとした。他方、建物を取り壊して本件土地を譲渡していたことから、当該建物の未償却残高を譲渡費用に算入するなどした上、審判所は、請求人らの分離長期譲渡所得の金額を認定した。

再計算の結果として、納付すべき税額は、いずれも請求人らの更正処分の納付すべき税額の金額を上回り、本件各更正処分は適法とされた。

- ロ 事例3では、不動産所得の金額の算出について、「不動産所得の金額の計算上総収入金額に算入すべき金額を審理した結果は、別表4-1の『審判所認定額』のとおりである。このうち、争点に関して上記のとおり認定・判断した理由は、以下のとおりである」、「当審判所が、不動産所得に係る必要経費について審理した結果によれば、本件各年分の不動産所得に係る必要経費の額は別表3の各『審判所認定額』欄のとおりである。このうち、争点に関して上記のとおり認定、判断した理由は以下のとおりである」とされている<sup>(189)</sup>。

再計算の結果として、納付すべき税額は、平成21年分は更正処分の額を下回るため、更正処分等是一部取り消しとなり、22年分は決定処分の額を下回るため、決定処分は一部取り消しとなり、平成23年分は決定処分の額を上回るため、決定処分等は適法とされた。

- ハ 事例4では、原処分庁が修繕費に区分した金額のうちに資本的支出（本件各取替費用）の金額に含めるべき金額があると認定するなど、審判所は、資本的支出の金額、少額減価償却資産の取得及び修繕費の区分を認定している。他方、取替工事に関し取り壊した既存の台所及び浴室に係る除却損の金額を算定し必要経費としている。

再計算の結果として、納付すべき税額は、平成21年分は更正処分の額を下回るため、更正処分等是一部取り消しとなり、平成22年分は更正処分の額を上回るため、更正処分等は適法とされた。

- ニ 事例5では、滞納処分費について、公売に先立ち国税徴収法98条《見積価格の決定》に規定する見積価格の決定のために行われた公売土地の鑑定評価に要した費用であるから、譲渡に要した費用に該当するものと

---

(189) 審判所ホームページでは各別表の掲載は省略されているため内訳詳細は不明である。

認定し、分離長期譲渡所得の金額を再計算し、更正処分等の一部を取り消した。

ホ 事例7では、確定申告書に記載された源泉徴収税額について、審判所の調査に基づき、正当に源泉徴収された又はされるべき所得税の額を認定し、納付すべき税額が、本件更正処分における納付すべき税額を下回るとして、本件更正処分の一部を取り消した。

ヘ 事例9では、請求人が都市再開発法の規定に基づいて設立された市街地再開発組合から受領した権利変換処分に基づく土地補償金（本件土地補償金）及び移転補償金等（本件移転補償金等）を、本件係争事業年度（平成20年11月期）の益金の額に算入したことについては、原処分庁も是認するところであり、当事者間に争いはなかった。

しかし、審判所は、都市再開発法87条《権利変換期日における権利の変換》1項、91条《補償金等》1項、96条《土地の明渡し》1項及び3項、97条《土地の明渡しに伴う損失補償》1項及び3項の各規定に基づき、権利変換処分を受けた施行地区内の土地及び当該土地にある物件を有する者においては、土地に対する補償金については権利変換期日に、移転補償金等については土地及び当該土地にある物件の明渡しの期限（明渡しの義務が生じることとなる日）に、それぞれ収入すべき権利が確定したものと解するのが相当であるとして、本件における権利変換処分に係る権利変換期日並びに土地及び建物の明渡しの期限はいずれも本件係争事業年度の前事業年度（平成19年11月期）に属するから、本件土地補償金及び本件移転補償金等はいずれも平成19年11月期の益金の額に算入すべきであるとした。

結果として、本件係争事業年度の所得金額及び納付すべき税額は、確定申告における所得金額及び納付すべき税額を下回ることとなり、本件更正処分は全部取消しとなった。

ト 事例10では、受贈益とされた本件各土地の価額の妥当性について、当事者は争わず、争点となっていなかった。審判所は、借地権の付着し

た土地として、建付減価の補正をすることは妥当でないとして、本件各土地の価額を認定した。そして、これを前提に本件各事業年度の所得金額を算定し、本件更正処分はこれを下回るとして、その一部を取り消した。

(2) 実体的違法の主張がされない場合

イ 上記3の(2)のとおり、争点として、処分の理由、処分の手続と直接には関係しない主張がされ、実体的違法の主張がされない場合がある。

事例6の争点は修正申告が無効か否かであり、審判所は、本件各修正申告は有効と判断した。その上で、平成17年分について、「隠ぺい又は仮装行為」に基づく申告漏れの売上金額に対応する所得金額は、異議決定により算出されないとしたから、それに対応する所得税額は存在しないとして、平成17年分の加算税不賦課決定は、通則法70条4項の期間制限を途過しており、その全部を取り消した。

事例7の争点は信義則であり、審判所は、信義則を適用する余地はないと判断した。その上で、上記(1)のホのとおり、審判所の調査に基づき本件更正処分の一部を取り消した。

ロ 第二章第四節の3の(2)のとおり、争点関連事項は、調査の範囲の問題として争点主義的運営の必要上から論ぜられるものであって、実体的違法の問題に限られるとされるから、争点が、処分の理由、処分の手続と直接には関係しない場合においても、争点関連事項は考えられない。

しかし、第二章第五節の2のとおり、審査請求の審理は職権主義によって行われ、審理の範囲は原処分全体の当否の判断である。そして、第二章第四節の3のとおり、争点主義的運営は、請求人が自己の正当な権利益を安心して主張できるように配慮し、原処分を補強し、維持するための調査が行われることのないよう、争点を中心に審理する旨の指針であって、審判所が請求人の主張に拘束されることを示すものではない。したがって、事例6及び7のように、審判所が、処分の理由、処分の手続と直接には関係しない争点を判断した上、主張されていない実体

的違法について解明したことは、審査請求における審理の範囲が原処分全体の当否の判断であることを表している<sup>(190)</sup>。

## 6 事実が判明した過程等

- (1) 実体的違法が争点として挙げられ、争点以外の事項について判断（再計算）をした各事例においては、次のとおり、審理・調査の過程で事実が判明している。

なお、争点以外となる事項について、積極的に調査されたか否か等その調査の態様までは裁決書の記載からは必ずしも明確にはならない。

イ 事例3の裁決には、争点④に関し、「請求人提出資料、原処分関係資料及び当審判所の調査の結果によれば、次の事実が認められる」として認定事実が記載されているうちに、請求人が審判所に提出した資料、審判所に対する請求人の実父の答述も記載されている。そして、審判所は不動産所得の一部については請求人に帰属しないとして、再計算もした上、更正処分等の一部を取り消した。したがって、提出された資料の確認等、争点関連事項を調査する過程で判明した事実に基づいて、審判所が判断したことが表れている。

ロ 事例5では、争点①の調査の過程で判明した滞納処分費について、譲渡に要した費用に該当するものと認定し、分離長期譲渡所得の金額を再計算し、更正処分等の一部を取り消した。したがって、争点について調査する過程で判明した、争点とはなっていない事実に基づいて、審判所が判断したことが表れている。

ハ 事例2及び4では、上記5の(1)のイ及びハのとおり、審判所は、原処分庁が更正していない部分について異なる判断をする一方、計上されていない費用、必要経費を認める判断をしている。

---

(190) 処分の手続のみが争点であった事案で、実体違法を判断した平成6年5月11日裁決（裁決事例集No.47・56頁）について、争点主義的運営に抵触するとの疑問を呈する評釈もある（宮野清「請求の理由と審理の範囲」税経通信 57巻2号354～355頁（2002））。

事例2では、建物を取り壊した上、土地を引き渡したことは基礎事実であり、取壊しの時点において、減価償却資産としての未償却残高を有する建物が含まれていたことは容易に判明したと考えられる。事例4では、取替工事に係る費用が争点であるが、請求人は予備的に既存部分の除却損を必要経費に算入すべき旨主張しており、審判所は、採り得る合理的な算定方法により除却損を算定している。したがって、いずれも争点について調査する過程で判明した事実に基づいて、審判所が判断したことが表れている。

ニ 上記5の(1)のへ及びトのとおり、事例9では収益の計上時期、事例10では計上すべき価額について、それぞれ当事者間に争いはなかったが、審判所は、いずれも異なる判断をしている。

争点との関係を見ると、事例9では争点となる特例の適用の前提となる事実であり、事例10では「医療法人がその設立について贈与を受けた資産の価額」に該当するか否かが争点である。したがって、いずれも争点について調査する過程で判明した事実に基づいて、審判所が判断したことが表れている。

(2) 実体的違法が争点として挙げられても、推計の方法による課税の場合には、具体的事実ではなく、推計の方法による課税の必要性及び推計方法の合理性が争点と捉えられる。事例1では、上記4の(5)のとおり、推計課税における同業者の抽出及び所得率の計算については是正されている。したがって、争点について調査する過程で判明した事実に基づいて、審判所が判断したことが表れている。

## 7 小括

上記の各裁決事例から、次のような審判所における調査・審理が確認できる。これらは、第二章における審理の範囲についての考察と不整合はない。

① 裁決は、審査請求の趣旨を超えて、原処分を取り消すことができる。

- ② 裁決は、実体的違法について主張されていないとしても、原処分全体の当否を判断できる。
- ③ 裁決において、処分の理由、処分の手続に限らず、請求人の主張及びこれに対応する原処分庁の主張から争点が整理され、争点関連事項は、個別具体的な事情に応じて検討される。
- ④ 争点及び争点関連事項について「審理を行うため必要があるとき」（通則法 97①）が判断され、その調査の過程で判明した事実も判断の基礎とされる。
- ⑤ 当事者間に争いのない事実であっても、審判所は異なる認定ができる。
- ⑥ 審判所においては、具体的事実により争点を捉えているため、再計算して原処分全体の当否を判断した事例は、争点以外について判断した事例と分析されるが、再計算の結果は、原処分を下回ればその部分が取消しとなり、原処分を上回っても棄却となるから、請求人の不利益にはならない。  
また、事例 1 では、「原処分庁が本件各更正処分の理由と異なる理由を審査請求で主張することにつき、これを制限する法令はなく、そして審判所がこれを審理することは、当事者の主張（争点）を審理の対象とするものであるから、争点主義的運営にも反するものではな」とされており、争点主義的運営が、課税処分取消訴訟の訴訟物の議論と異なることも明らかにされている。

裁決事例の検証をまとめると次表のとおりである。

項目		事例1	事例2	事例3	事例4	事例5	事例6	事例7	事例8	事例9	事例10
分析	請求の趣旨の範囲を超えて取消し								○	○	
	実体的違法の主張がない						○	○			
	争点以外について判断		○	○	○	○	○	○		○	○
	調査・審理の過程で事実が判明	○	○	○	○	○				○	○
	争いない事実に異なる認定		○	○	○	○		○		○	○
主文	全部取消し（申告を下回る）									○	
	全部取消し						○		○		
	一部取消し（再計算）			○	○	○		○	○		○
	棄却					○	○		○		
	棄却（再計算上回る）	○	○	○	○						

(注1) 「○」は該当する項目を示す。

(注2) 原処分が数年分等の場合、主文も複数の場合がある。

## 第四章 裁決の取消しに関する判決

本章では、最高裁昭和 49 年 4 月 18 日第一小法廷判決（訟月 20 卷 11 号 175 頁、以下「昭和 49 年最判」という。）のほか、次の判決（以下、それぞれ「判決○」という。）に基づき、審判所における審理の範囲、審理の方式、争点主義的運営、職権調査について検討する。

なお、行訴法 10 条 2 項は、「処分取消しの訴えとその処分についての審査請求を棄却した裁決の取消しの訴えとを提起することができる場合には、裁決の取消しの訴えにおいては、処分の違法を理由として取消しを求めることができない。」と定めているため、裁決の取消しの訴えにおいては、納税者の主張が裁決固有の瑕疵に当たらないとして排斥されるものも多い。

判決 1 大阪高裁平成 25 年 11 月 7 日判決・京都地裁平成 24 年 12 月 26 日判決（最高裁平成 26 年 7 月 15 日第三小法廷決定）

判決 2 東京地裁平成 25 年 10 月 29 日判決（確定）

判決 3 東京高裁平成 24 年 9 月 12 日判決・東京地裁平成 24 年 4 月 24 日判決（最高裁平成 25 年 3 月 21 日第一小法廷決定）

判決 4 大阪地裁平成 23 年 3 月 11 日判決（確定）

判決 5 東京高裁平成 22 年 12 月 22 日判決・東京地裁平成 22 年 7 月 14 日判決（最高裁平成 23 年 7 月 7 日第一小法廷決定）

判決 6 神戸地裁平成 22 年 3 月 18 日判決（確定）

判決 7 大阪高裁平成 21 年 6 月 12 日判決・神戸地裁平成 20 年 11 月 13 日判決（最高裁平成 21 年 12 月 22 日第三小法廷決定）

判決 8 名古屋高裁金沢支部平成 20 年 3 月 26 日判決・富山地裁平成 18 年 4 月 12 日判決（最高裁平成 20 年 10 月 10 日第二小法廷決定）

判決 9 東京高裁平成 20 年 2 月 21 日判決・静岡地裁平成 19 年 7 月 12 日判決（最高裁平成 20 年 7 月 4 日第二小法廷決定）

## 第一節 各判決の概要等

### 1 昭和49年最判

#### (1) 事件の概要

X(原告、控訴人、上告人)は、昭和38年分の所得税について申告をしていなかったため、Y税務署長(被告、被控訴人、被上告人)は、昭和42年9月16日付で昭和38年分の譲渡所得の金額8,688,840円、所得税額3,443,000円の決定処分及び無申告加算税額344,300円の賦課決定処分をした。

Xが異議申立てをしたところ、Yは、昭和43年2月15日当該処分の一部を取り消し、譲渡所得の金額7,832,677円、所得税額3,010,500円、無申告加算税額301,000円と決定した。

Xはさらに審査請求をしたところ、昭和43年6月24日付で給与所得金額232,000円、譲渡所得の金額7,797,857円合計総所得金額8,029,857円ありとして棄却の裁決がされた。

#### (2) 上告理由

Xは、一審(東京地裁昭和47年3月7日判決・税資65号396頁)、控訴審(東京高裁昭和48年6月28日判決・税資70号552頁)においては、いずれも、譲渡所得の金額について、控除すべき取得価格、譲渡に関する経費を理由に決定処分等の取消しを求めたが、いずれも棄却された。

Xは、上告理由において、次のとおり、裁決の違法を主張した。

「審査裁決は譲渡所得額七、七九七、八五七円、給与所得額二二三、〇〇〇円の合計額が杉並税務署長のなした異議決定の額七、八三二、六七七円を上回る事を理由に棄却の裁決をしたものであるが、原処分、異議決定、審査請求はいずれも譲渡所得に限定されたもので、前記審査裁決は審査請求外の給与所得を加算することによつて原処分を維持しようとするものであつて違法な裁決と言わなければならない。

なぜならば行政不服審査法にもとづく審査請求は処分庁の処分に不服申立即ち救済を申し出たものであつて、審査庁が審査請求人に不利益に当該処分を変更する事は許るされないのは同法四〇条で明らかである。審査の内容から見れば当然国税局長は審査の対象となつた譲渡所得について原処分の一部取消し譲渡所得金額七、七九七、八五七円と裁決すべきであつた。

本控訴は原処分の取消、即ち適正な譲渡所得額を争つたものであり審理の実態からもその事は明らかである。そして原判決は原告の主張をしりぞけ被告の主張を全面的に認めたものであるが、その内容とする所は譲渡所得七、七九七、八五七円、給与所得二三二、〇〇〇円を確認したものである。

然しながら原処分は譲渡所得七、八三二、六七七円で本件控訴の訴訟物はこの原処分であり審査の裁決ではないのである。従つて審査庁の審議内容が有効に存立する為にはあらためて処分庁がする処分がなければならない。

然るに原判決は被告の主張である違法な裁決内容を柱としたものであるから法令違反であり破棄されなければならない。又それが認められないとしても違法な裁決内容である訴訟物以外の他の所得との合算をしりぞけ、譲渡所得額七、七九七、八五七円と自判すべきで、本件控訴を棄却した原判決は民事訴訟法第三九五条六項理由の齟齬に当り破棄されるべきである。」

### (3) 最高裁の判示

最高裁は、次のとおり、Xの主張を排斥した。

「被上告人のした本件決定処分は、上告人の昭和三八年における総所得金額に対する課税処分であるから、その審査手続における審査の範囲も、右総所得金額に対する課税の当否を判断するに必要な事項全般に及ぶものというべきであり、したがつて、本件審査裁決が右総所得金額を構成する所論給与所得の金額を新たに認定してこれを考慮のうえ審査請求を棄却したことには、所論の違法があるとはいえない（なお、本件審査裁決は、審

査請求を棄却しているから、不利益変更の禁止に触れないことはいうまでもない。)そして、本件決定処分取消訴訟の訴訟物は、右総所得金額に対する課税の違法一般であり、所論給与所得の金額が、右総所得金額を構成するものである以上、原判決が本件審査裁決により訂正された本件決定処分の理由をそのままは認めたことは、所論の違法は認められない。論旨は、ひつきよう、独自の見解に立つて原判決を非難するものにすぎず、採用することができない。」

## 2 判決1・大阪高裁平成25年11月7日判決<sup>(191)</sup>

- (1) 判決1は、X（原告・控訴人・上诉人）が、原処分庁がXの平成19年分の所得税に係る更正の請求に対してした更正をすべき理由がない旨の通知処分（本件処分）には、医療費控除（所得税法73条1項）の対象となる費用につき医療費控除を認めなかった違法があるなどと主張して、本件処分のうち、納付すべき税額394,400円を超える部分につき更正をすべき理由がないとする部分の取消しを求めるとともに、本件処分に係る審査請求を棄却した裁決行政庁（審判所長）の裁決（本件裁決）には手続上の瑕疵があると主張して、本件裁決の取消しを求めた事案である。
- (2) 判決1は、Xが、審査請求事件の手続において、通則法97条1項に基づく資料取得等を申し立て、受理されたにもかかわらず、審判所長は、上記資料を取得することなく本件裁決を行ったから、本件裁決には手続上の瑕疵がある旨主張したのに対し、Xが本件審査請求事件の手続において通則法97条1項に基づく資料取得の申し立てをしたことを認めるに足りる証拠はないから、Xの上記主張は、その前提となる事実を欠くとした上、「そもそも、国税通則法97条の調査権の行使は、担当審判官が審理を行うた

---

(191) 一審：京都地裁平成24年12月26日判決（棄却）（税資262号順号12124、<http://www.nta.go.jp/ntc/kazei/2012/pdf/12124.pdf>）。控訴審：大阪高裁平成25年11月7日判決（控訴棄却）（税資263号順号12329、<http://www.nta.go.jp/ntc/soshoshiryo/kazei/2013/pdf/12329.pdf>）。  
 上告審：最高裁平成26年7月15日第三小法廷決定（上告棄却・不受理）。

めに必要があるときに行われるものであって、審査請求人から申立てがあった場合に、必ずこの調査権を行使しなければならないことを定めたものではないから、担当審判官が調査権を行使しなかったからといって、裁決が直ちに違法となるものではない」とした。

- (3) また、異議決定において、Xが計上した医療費のうち426,597円が医療費控除の対象となる医療費と認められたが、審判所長は、このうち予防接種等及びバス代等の一部である12,120円(裁決行政庁否認額)について、医療費控除の対象となる医療費に当たらないと判断したため、Xは、本件裁決が、審査請求の対象外である裁決行政庁否認額について医療費控除の対象と認めなかったことは、手続上違法である旨主張した。

これに対し、判決1は、「国税不服審判制度における審理の対象が、原処分のうち審査請求人が審査請求事件において争っている部分に限られる旨を規定した国税通則法その他の法令上の規定はなく、国税不服審判制度における審理の対象は、原処分によって認定された所得金額全体の当否に及ぶと解するのが相当であるから(いわゆる総額主義)、裁決行政庁が、本件裁決において、裁決行政庁否認額について、医療費控除の対象となる医療費に当たらないと判断したことは、違法ではない」とした上、本件審査請求事件において医療費控除の額の適否が争われていたことは明らかであるから、本件裁決において、原処分庁が医療費控除として認定した医療費も含め、Xが本件審査請求事件において主張した医療費全体について調査・審理し、医療費控除の額を判断したことが、請求人であるXに対し不意打ちとなったとはいえ、国税不服審判手続の争点主義的運営に反するともいえないし、本件裁決が本件処分をXに不利益に変更するものではなく、不利益変更禁止の原則(通則法98条2項ただし書)に反しないことは、明らかであるとした。

### 3 判決2・東京地裁平成25年10月29日判決<sup>(192)</sup>

(1) 判決2は、原告が、宿泊施設の利用料、飲食物の材料費、防球ネットの購入費等（本件各支出）はいずれも所得税法73条の定める医療費控除の対象となる医療費に該当するとし、本件各支出を医療費控除の額として計上した上で平成23年分の所得税の確定申告をしたのに対し、原処分庁が、本件各支出はいずれも上記の医療費に該当せず、医療費控除の対象とならないなどとして更正処分（本件更正処分）をしたことから、異議申立てを経て審査請求（本件審査請求）をしたところ、審判所長がこれを棄却する旨の裁決（本件裁決）をしたため、これを不服として、本件裁決の取消しを求めた事案である。

(2) 原告は、①審判所長に対し、本件審査請求において、原告が開設するインターネットのウェブサイトの掲載内容を読み、実地調査をし、原告から事情聴取をした上で判断することを求めたにもかかわらず、本件裁決は、これらの要求に係る義務を放棄したままされたものであること、②本件裁決が通知された際、裁決に不服がある場合には訴訟を提起することができる旨の文書が同封されておらず、手続上重大な瑕疵があることを理由として、本件裁決には固有の瑕疵がある旨主張した。

①の点について、判決2は、「国税通則法は、審査請求に係る手続について、審査請求人が、答弁書に対する反論書又は証拠書類若しくは証拠物を提出できると定める（95条）ほか、担当審判官が、審理を行うため必要があるときは、審査請求人の申立て又は職権により、質問、検査等を行うことができると定めている（97条1項）ものの、これらの規定により、担当審判官が審査請求に係る事件の調査及び審理を行うに当たり、審査請求人の開設するインターネットのウェブサイトの掲載内容を読み、実地調査をしなければならないとされているとは解されず、その他、審査請求に係る手続において上記のような義務を定める法令上の規定は見当た

---

(192) 税資263号順号12381、<http://www.nta.go.jp/ntc/soshoshiryo/kazei/2013/pdf/12381.pdf>（棄却）（確定）。

らない。また、同法は、審査請求人から申立てがあったときは、審査請求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ている（101条1項、84条1項）ものの、原告が上記の申立てをしたことをうかがわせる事実又は証拠はなく、その他、原告から直接事情聴取をしなければならないことを定める法令上の規定は見当たらない」とした。

そして、判決2は、本件の事実関係に基づき「担当審判官等は、本件審査請求の調査及び審理に当たり、原告に本件答弁書に対し反論する機会も十分与えたものであるということができ、また、国税不服審判所長も、本件各支出が医療費控除の対象となる医療費に該当するかどうかという争点を適確に把握した上で、本件添付書面や異議申立てにおける原告の主張も考慮しながら、医療費控除に係る関係法令等を踏まえて判断をしたものということができ、本件裁決に係る手続に違法というべき点があるとは認められない」とした。

#### 4 判決3・東京高裁平成24年9月12日判決<sup>(193)</sup>

- (1) 判決3は、審判所長がX（原告・控訴人・上告人）及び選定者K（以下Xと併せて「Xら」という。）に対してXらの審査請求を棄却する裁決（本件裁決）をしたことから、Xが、選定当事者となり、本件裁決の取消しを求めた事案である。
- (2) Xは、本件裁決に係る裁決書には、本件の各更正の請求が相続税法32条1号に規定する提出期限内にされたものであるか否かに関する原処分庁の主張として、Xらにおいて本件相続に係る相続財産の分割が行われたことを知った日は平成20年4月5日であり、本件の各更正の請求は本件相続

---

(193) 一審：東京地裁平成24年4月24日判決（棄却）（税資263号順号12373、<http://www.nta.go.jp/ntc/soshoshiryo/kazei/2013/pdf/12373.pdf>）。  
控訴審：東京高裁平成24年9月12日判決（控訴棄却）（税資263号順号12375、<http://www.nta.go.jp/ntc/soshoshiryo/kazei/2013/pdf/12375.pdf>）。  
上告審：最高裁平成25年3月21日決定（上告棄却・不受理）（税資263号順号12379、<http://www.nta.go.jp/ntc/soshoshiryo/kazei/2013/pdf/12379.pdf>）。

に係る相続財産の分割が行われたことを知った日の翌日から4か月が経過した後にされたものであるという趣旨の記載があるが、本件の異議決定に係る決定書には、そのような趣旨の記載は存在しない。上記主張は、東京国税不服審判所において本件の各通知処分についての審査請求に係る審査の手續を担当していた審判官（本件担当審判官）が平成22年5月12日付でXらに送付した「回答書の提出について」と題する書面において初めて明らかにされたものである旨、裁決書の記載を問題とする。

本件において、本件担当審判官は、原処分庁に対し、平成22年5月31日付で求釈明書を送付し、本件の各更正の請求がその期限を徒過した後にされたものと認められる旨の見解を示した上で、この点について釈明を求めた。原処分庁は、本件担当審判官に対し、同年6月4日付で釈明書を送付し、本件担当審判官の見解に異論はなく、その点からみても、本件の各更正の請求はいずれも不適法なものであるから、本件各通知処分はいずれも適法であるという意見を述べた。

- (3) 判決3は、Xが問題にする本件裁決に係る裁決書の記載は、審判所長が原処分庁の上記回答を踏まえて記載し、裁決の基礎としたものであるとした上、「国税に関する処分についての審査請求その他の不服申立ての手續は、簡易迅速な手續による国民の権利利益の救済を図るだけではなく、税務行政の適正な運営を確保することを目的とするものであり（国税通則法80条1項、行政不服審査法1条1項）、審査請求に係る事件の担当審判官は、審理を行うため必要があるときは、審査請求人の申立てによらなくても、職権で、審査請求人若しくは原処分庁又は関係人その他の参考人に質問し、これらの者の帳簿書類その他の物件につきその所有者、所持者又は保管者に対し当該物件の提出を求めるなどすることができる」とされている（国税通則法97条1項）ことによれば、審査請求の手續において、国税不服審判所長は、原処分庁が処分の基礎（理由）とせず、かつ、審査請求人又は原処分庁が審査請求書又は答弁書で主張していない事実についても、これを裁決の基礎（理由）とすることができる」とした。

そして、本件の事実関係に基づき本件担当審判官は、X らに対し釈明をし、意見を述べる機会を与え、原処分庁に対しても釈明をし、その回答を得ていることからすると、このことを踏まえて、審判所長が、本件相続に係る相続財産の分割は平成 20 年 4 月 5 日に確定したものであり、本件の各更正の請求は本件相続に係る相続財産の分割が行われたことを知った日の翌日から 4 か月が経過した後にされたものであることを本件裁決の基礎（理由）としたことは適法であり、本件裁決は適法なものであるということができるとした。

#### 5 判決 4 ・大阪地裁平成 23 年 3 月 11 日判決<sup>(194)</sup>

- (1) 判決 4 は、平成 15 年 3 月 24 日相続開始（被相続人乙）に係る相続税（本件相続税）の更正処分等（本件更正処分等）とともに当該処分に係る裁決（本件裁決）の取消しを求めた事案である。
- (2) 原告は、審判所長は、一部の相続財産について評価替えを行うことで相続財産の価格を増額させるとともに、原処分の後に判明した資産（本件追加財産）として合計 3,413,012 円を加算しており、原告が審査請求をした際に争点にしていない点につき原告に不利益な認定をしているとして、このように審判所長が原処分後に把握した財産を加算することは争点主義に反するもので違法である旨主張した。

判決 4 は、「本件更正処分等は、原告が本件相続により取得した財産の全部に対する課税処分である（相続税法 2 条 1 項）以上、国税不服審判所長の行う審査の範囲は、原告の取得財産に対する課税の可否を判断するに必要な事項全般に及ぶと解すべきであるから（前掲最判昭和 49 年 4 月 18 日参照）、本件裁決が争点主義に反する旨の上記原告の主張は採用することができない」とした。

---

(194) 税資 261 号順号 11639、<http://www.nta.go.jp/ntc/soshoshiryo/kazei/2011/pdf/11639.pdf>（棄却）（確定）。

- (3) そして、本件裁決に当たり審判所長が争点主義的運営を行わなかった旨の原告の主張について、判決4は、「各事実によれば、原告は、本件裁決において、新たに乙の相続財産として追加すべき財産が存在しないことをも含めて本件相続財産の価額を主張していたものと理解することができ、国税不服審判所長は、このような原告の主張に関して調査を行った結果、新たに算入漏れが判明した本件追加財産の評価額を乙の相続財産の価額に算入したものとみるのが相当である。そうだとすれば、本件追加財産の有無につき調査を行い、その評価額を算入したことが争点主義的運営に反するものとはいえず、これを違法ということはできない」とした。

## 6 判決5・東京高裁平成22年12月22日判決<sup>(195)</sup>

- (1) 判決5は、X（原告・控訴人・上告人）らが、その共有していた土地・建物（本件不動産）の譲渡所得に関して、原処分庁がした各更正処分及び各過少申告加算税賦課決定処分並びに審判所長がした各審査請求を棄却する旨の裁決（本件各裁決）の取消しを求めた事案である。
- (2) Xらは、本件各裁決の理由附記の不備、事実誤認、判断遺脱、判例違反等の違法がある旨主張し、本件各裁決の判断について、Xらの本件建物における生活実態の調査が行われなかったことが事実誤認、判断遺脱、判例違反により違法であるとも主張した。

判決5は、「国税不服審判手続における担当審判官の質問、検査等（国税通則法97条1項）として、どのような行為を行うかは、担当審判官の合理的な裁量にゆだねられており、裁量権の範囲の逸脱又は濫用とならない限り違法とはいえないと解される」として、本件の事実関係に基づき、

---

(195) 一審：東京地裁平成22年7月14日判決（一部却下・棄却）（税資260号順号11476、<http://www.nta.go.jp/ntc/soshoshiryo/kazei/2010/pdf/11476.pdf>）。  
控訴審：東京高裁平成22年12月22日判決（控訴棄却）（税資260号順号11580、<http://www.nta.go.jp/ntc/soshoshiryo/kazei/2010/pdf/11580.pdf>）。  
上告審：最高裁平成23年7月7日決定（上告棄却・不受理）（税資261号順号11707、<http://www.nta.go.jp/ntc/soshoshiryo/kazei/2011/pdf/11707.pdf>）。

審判所は、Xらが本件建物に居住していることを前提としつつ、Xらの生活実態を調査するまでもなくXらの本件建物への居住が一時的な目的のものであると認定したのであり、これらの事情によれば、Xらの生活実態の調査の必要がないとしたことは裁量権の範囲の逸脱又は濫用に当たるものとはいえないと解されるとした。

## 7 判決6・神戸地裁平成22年3月18日判決<sup>(196)</sup>

- (1) 判決6は、原告が、平成17年分の所得税及び平成17年課税期間の消費税等の更正処分に対する審査請求をしたところ、審判所長から一部棄却裁決（本件裁決）を受けたため、本件裁決手続には違法があるとして、本件裁決の取消しを求めた事案である。

本件の争点は、本件裁決の適法性であり、特に、本件裁決において直接の争点となっていなかった減価償却を認定した点並びに担当審判官が通則法97条1項に基づいて収集した書類等を閲覧させなかった点及び過年分未収入金の裏付け資料について課税庁に対して提出を求めて提出させた上で原告に閲覧させなかった点が問題であるとされた。

- (2) 判決6は、「国税通則法には民事訴訟法246条のように審理の範囲を当事者の申立事項に限る旨の明文の規定がないこと、審査請求人と原処分庁が対等である審理構造が採用されているわけではないこと（国税通則法95条ないし97条参照）、及び、担当審判官等は審理を行うため必要があるときは職権による調査権限が認められており（同法97条）、その対象は争点に関連するものに限定されていないことなどに照らすと、国税通則法の規定に基づく行政不服審判制度における審理の範囲については、原処分によって認定された総所得金額の当否を判断するのに必要な事項全般に及ぶものというべきである（いわゆる総額主義、最高裁昭和49年4月18日第

---

(196) 税資261号順号11844、<http://www.nta.go.jp/ntc/soshoshiryo/kazei/2011/pdf/11476.pdf>（棄却）（確定）。

一小法廷判決・訟務月報 20 卷 11 号 175 頁参照) から、原告の主張は採用できない」とした。

- (3) また、判決 6 は、「本件審査請求手続においては、本件コンピュータの廃棄損の必要経費算入の可否が争点の一つであり、課税庁が、答弁書及び意見書において、本件コンピュータと原告提出に係る乙税理士作成の証明書に廃棄したと記載のあるコンピュータの同一性について疑問を呈していた(乙 2、4) こともあり、担当審判官は、原告の主張の可否を判断するため、本件コンピュータの存否に関する調査を行ったものと考えられ、争点主義的に見ても、調査の範囲に違法不当というべき点はない」とし、「原告においても、上記答弁書等の送付を受け(国税通則法 93 条 6 項、弁論の全趣旨)、廃棄したコンピュータが本件コンピュータであり他の機種・型番のものでないかどうか改めて調査確認する契機が存在したことは明らかである。原告がこの調査等をしていれば、原告も廃棄されたのが H であるとの認識に至った可能性もあり、その場合、その未償却残高等を原告が検討してそれを主張立証することは容易であるし、再調査しても廃棄したのは本件コンピュータであるというのであれば、その旨主張立証できたこともいうまでもない。加えて、国税不服審判制度の構造上、審判官は、職権調査(国税通則法 97 条 1 項)の結果を逐一審査請求人に伝えて反論反証の機会を与える義務を負うものではないと解されるから、本件裁決が不意打ちであるとの原告の非難は当たらない。このように、争点主義的観点から見たとしても、本件審査請求手続が適正を欠くということはない」とした。

- (4) そして、原告が、「過年分未収入金の問題を重要な争点と位置づけ、再三にわたって、不服申立てを正確に行うために必要があるとして、過年分未収入金について、その内訳及び裏付けとなる資料の開示を求めてきたのであり、審判官に、過年分未収入金の内訳及び裏付けとなる資料の釈明義務及び開示義務が認められることは明らかである旨主張」したのに対し、判決 6 は、「担当審判官が、審理を行うため必要があるときは、審査請求

人の申立てにより、又は職権で、原処分庁等に対する質問等の調査を実施することができるが（国税通則法 97 条 1 項）、この場合の審査請求人の申立ては、審判官の職権発動の端緒にとどまり、審査請求人に原処分庁等に対する求釈明請求権を認めたものではない。同項に基づく調査を実施するか否か並びに調査の相手方及び調査の方法の選択等については担当審判官の広範な裁量に委ねられているものであって、担当審判官が、審査請求人の申立てに応じて原処分庁に対し資料等の提出を命じないことが裁決手続の違法をもたらすことはないというべきである。仮に、例外的に担当審判官にもはや上記裁量権を行使する余地がなく上記調査が義務付けられる場合があり得るとしても、原告の主張する事情のみでは担当審判官が原告に対して上記義務を負ったと解することはできない」とした。

## 8 判決 7 ・大阪高裁平成 21 年 6 月 12 日判決<sup>(197)</sup>

(1) 判決 7 は、原処分庁が X（原告・控訴人・上诉人）に対してした平成 11 年分ないし平成 16 年分の所得税並びに平成 11 年ないし平成 15 年の各 1 月 1 日から 12 月 31 日までの各課税期間の消費税及び地方消費税に係る過少申告加算税及び重加算税の各賦課決定処分等について、X が、異議申立てをした上、審判所長に対し審査請求したところ、審判所長が、その一部を取消したものの、その余の審査請求を却下ないし棄却する裁決（本件裁決）をしたことから、X が、本件裁決の取消しを求めた事案である。

一審判決は、本件裁決のうち、重加算税の賦課決定処分のうち一部を取り消す部分は、納税者に有利な効果をもたらすものであるからその取消しを求める訴えの利益はないとして、本件訴えのうち上記取消しを求める部

---

(197) 一審：神戸地裁平成 20 年 11 月 13 日判決（一部却下・棄却）（税資 258 号順号 11071、<http://www.nta.go.jp/ntc/soshoshiryo/kazei/2008/pdf/11071.pdf>）。  
控訴審：大阪高裁平成 21 年 6 月 12 日判決（控訴棄却）（税資 259 号順号 11224、<http://www.nta.go.jp/ntc/soshoshiryo/kazei/2009/pdf/11224.pdf>）。  
上告審：最高裁平成 21 年 12 月 22 日第三小法廷決定（上告棄却）（税資 259 号順号 11354、<http://www.nta.go.jp/ntc/soshoshiryo/kazei/2009/pdf/11354.pdf>）。

分を却下した上、その余の請求は理由がないとして棄却したため、これを不服とする X が控訴した（ただし、X は、上記の訴え一部却下部分について控訴を取り下げた。）。

- (2) X は、反論書を受理した担当審判官による求釈明に対し原処分庁が口頭で回答する制度は存在せず、担当審判官は受理した意見書や反論書を相手方に送付しなければならないとした上、意見書の訂正についても、原処分庁から乙審判官に対し、書面で提出され、X に送付されるべきであったなどとし、乙審判官が口頭で釈明させ、その結果を録取書に残すにとどめたことが裁決手続の違法に当たる旨主張した。

判決 7 は、「通則法は、審査請求は書面によること、審判所長は受理した審査請求書副本を原処分庁に送付し、答弁書を提出させ、提出された答弁書副本を審査請求人に送付すること、審査請求人は送付された答弁書に対する反論書を提出できることを規定する（通則法 87 条 1 項、93 条 1 項、6 項、95 条）ものの、これら以外に、審査請求人や原処分庁から意見等を懲する方式や審査請求書等の主張等が不明確な場合に講じるべき措置等について、書面によるべきことを義務付ける規定はなく、通則法が書面審理主義について規定した行審法 25 条 1 項を準用していない（通則法 80 条 1 項）ことも併せると、不明確な審査請求書等の主張等に対する釈明の方式等の審理方式については、審判所長の裁量に委ねられており、その裁量権を逸脱又は濫用した場合に限り違法となるというべきである」とした。

そして、判決 7 は、原処分庁の意見書の各訂正が 2 か所にとどまり、その訂正内容や乙審判官の求釈明の結果を本件録取書に記載した上で X に対し送付していることも勘案すると、原処分庁に各訂正について書面で提出させて同書面を X に送付した場合と比較して、X の攻撃防御に実質的な不利益が生じるとは到底認められないというべきであるから、乙審判官が口頭で釈明を求めて釈明陳述録取書を作成した上、その結果を記載した書面を X に送付してその意見を求めたことに裁量権の逸脱又は濫用があるといえないことは明らかであるとした。

- (3) また、本件裁決が、各修正申告書の作成、提出における脅迫・強要を否定する検察官らの答述を判断の根拠としたことについて、原処分庁がその答述につき何ら主張していないことを問題とする X の主張について、判決 7 は、「通則法においても、行審法と同様に、不服申立手続においては職権探知主義が採用されていると解されること（通則法 97 条参照）からしても、審判所長が、裁決において、審査請求人又は原処分庁の主張しない事実を認定すること自体が違法となることはない」とした。

## 9 判決 8 ・名古屋高裁金沢支部平成 20 年 3 月 26 日判決<sup>(198)</sup>

- (1) 判決 8 は、ロシア人船員等に対する中古車販売業を営む X（原告・控訴人・上诉人）が、原処分庁がした推計課税に基づく平成 6 年及び平成 7 年分の所得税の更正処分並びに無申告加算税及び過少申告加算税の賦課決定、平成 5 年から平成 7 年までの各課税期間の消費税の更正処分並びに無申告加算税及び過少申告加算税の賦課決定（本件各処分）は、X が、これまで是認されていたロシア人に対する車両販売の消費税の輸出免税につき修正申告するよう原処分庁から指導されたにもかかわらず、これに応じなかったため報復的に行われたものであるとして、行政手続法 32 条 2 項違反、推計課税の必要性・合理性の欠如などを理由として、原処分庁に対して、その取消しを、審判所長に対して、審判所長がした本件各処分に係る審査請求棄却の裁決（本件裁決）の取消しを、それぞれ求めるとともに、国に対し、上記各処分に係る調査手続、異議審理手続、審査請求手続に違法があったとして、国家賠償法 1 条 1 項に基づき、300 万円の損害賠償及びこれに対する遅延損害金の支払を求めた事案である。

---

(198) 一審：富山地裁平成 18 年 4 月 12 日判決（棄却）（税資 256 号順号 10363）。  
控訴審：名古屋高裁金沢支部平成 20 年 3 月 6 日判決（控訴棄却）（税資 258 号順号 10930、<http://www.nta.go.jp/ntc/soshoshiryo/kazei/2008/pdf/10930.pdf>）。  
上告審：最高裁平成 20 年 10 月 10 日第二小法廷決定（上告棄却・不受理）（税資 258 号順号 11049、<http://www.nta.go.jp/ntc/soshoshiryo/kazei/2008/pdf/11049.pdf>）。

- (2) X は、本件裁決には審理不尽の違法がある旨主張したが、判決8は、本件の事実関係に照らし、審判所長は、本件審査請求に対し、担当審判官らをして、X に「対する聴取等の調査にあたらせるなどして実質的審査を行わせ、それに基づき、本件裁決をするに至ったのであり、本件裁決に審理不尽の違法はないと認められ、他にこれを認めるに足りる証拠はない」とした。

なお、審査請求手続においては、担当審判官らが証拠資料に対するXらの具体的な意見、説明を聴取する機会を設けず、証拠資料に係る不明事項についてXらに説明を求めることもなかったから、審理不尽の違法がある旨のXの主張について、判決8は、「国税通則法97条1項1号は、担当審判官は、審理を行うために必要があるときは、審査請求人若しくは原処分庁又は関係人等に質問することができる旨規定するところ、その判断は担当審判官の裁量によるものであって、担当審判官が明らかに必要な質問を怠るなどの裁量権を逸脱、濫用した事由のない限り、担当審判官の行為が違法と評価されることはないというべきである。本件においては、担当審判官が有する裁量権を逸脱、濫用したことを認めるに足りる証拠はない」とした。

- (3) また、X は、審査請求手続においては、担当審判官が仕入税額控除の額を算定するに当たり、それまで争点となっていなかったオークション場からの仕入れに関してXに不利な認定をするに際して、反論の機会を与えなかったから、審理不尽の違法がある旨主張した。

判決8は、「仕入税額控除の額自体は、本件審査請求の争点となっていたことが明らかであって、オークション場からの仕入れに関する判断が争点外事実に関するものとはいえない」として、Xの主張を排斥した。

## 10 判決9・東京高裁平成20年2月21日判決<sup>(199)</sup>

- (1) 判決9は、夫から土地の持分（本件土地持分）の贈与を受けたX（原告・控訴人・上告人）が、その贈与に係る贈与税について、原処分庁から更正処分及び過少申告加算税賦課決定処分（本件各処分）を課せられ、更に審判所長から審査請求を棄却する旨の裁決（本件裁決）をされたのに対し、上記贈与税について、居住用不動産の贈与を受けた配偶者に対する控除の特例が上記贈与の全体について認められるべきであり、また、本件裁決には理由の不備があるなどとして、本件各処分及び本件裁決の適法性を争った事案である。
- (2) 本件裁決について、Xは、本件の異議決定が排水路が存在することを前提として本件土地を東側部分と西側部分とに区分することができる判断したことに関し、審査請求をするに当たって、本件土地には排水路が存在しない旨を指摘したにもかかわらず、本件裁決がこの点について何らの判断もしていないこと、また、本件裁決中で示された、本件土地が法律上区分が可能であるとの判断の意味が明確ではないことをもって、本件裁決には理由附記の不備の違法があり、同不備は裁決固有の瑕疵に当たる旨主張した。

判決9は「国税通則法は、裁決書中には処分を正当とする理由を附記しなければならない旨を定めており（同法101条1項、84条4項、5項）、この趣旨は、国税不服審判所長の判断の慎重・合理性を担保して恣意を抑制するとともに、裁決の理由を審査請求人に知らせ、不服を申し立てる際の便宜とすることに求めることができるから、裁決書の理由としては、審査請求人の不服の事由に対応してその結論に到達した過程を明らかにしなければならないというべきである。しかしながら、審査

---

(199) 一審：静岡地裁平成19年7月12日判決（棄却）（税資257号順号10752）。  
控訴審：東京高裁平成20年2月1日判決（控訴棄却）（税資258号順号10899、  
<http://www.nta.go.jp/ntc/soshoshiryo/kazei/2008/pdf/10899.pdf>）。  
上告審：最高裁平成20年7月4日第二小法廷決定（上告棄却・不受理）（税資258号順号10983、  
<http://www.nta.go.jp/ntc/soshoshiryo/kazei/2008/pdf/10983.pdf>）。

請求における審査の対象はあくまで原処分の当否なのであるから、審査請求人が不服とする事柄について判断を加えなくても処分の当否に対する結論を導くことができるのであれば、裁決の理由としては、その結論に至る過程を明らかにすれば足りるのであって、結論に至る過程とは関連がない事由についての不服事由について判断がされなくても理由の附記に不備があるとは認められないというべきである」とした。

そして、判決9は、本件裁決は、排水路が存在することを前提とすることなく本件各処分が適法であるとの判断をしているのであるから、排水路に関するXの指摘に対する判断が積極的に示されていないからといって、この点のみをもって理由附記に不備があるということとはできない。また、本件裁決書中には、結論に至る過程が記載されているのであるから、排水路がないことに関する記述がなくとも、本件裁決書中の理由として何ら欠けるところはない。さらに、Xは、本件裁決書中の本件土地が「法律上も実際の利用上も明確な区分が可能である」との記載中「法律上」の意味が明らかではないと主張するが、「法律上区分が可能」であるとは、要するに、本件土地を東側部分と西側部分に区分して評価しても法律に抵触するものではないという趣旨であると読むことができるから、意味が明らかではないとのXの主張には理由がないとした。

## 第二節 審理の範囲

昭和49年最判は、上記第一節の1のとおり、Xが譲渡所得について争い、審査請求においては、譲渡所得について一部減額を認めたものの、給与所得を認定し、棄却の裁決がされたため、上告審において、審査手続における審理の範囲について争われ、「その審査手続における審査の範囲も、右総所得金額に対する課税の当否を判断するに必要な事項全般に及ぶものというべきであり、したがって、本件審査裁決が右総所得金額を構成する所論給与所得の金額を新たに認定してこれを考慮のうえ審査請求を棄却したことには、所

論の違法があるとはいえない（なお、本件審査裁決は、審査請求を棄却しているから、不利益変更の禁止に触れないことはいうまでもない。）」と判示した。

昭和 49 年最判は、審判所創設前の事案ではある。しかし、判決 4 が「本件更正処分等は、原告が本件相続により取得した財産の全部に対する課税処分である（相続税法 2 条 1 項）以上、国税不服審判所長の行う審査の範囲は、原告の取得財産に対する課税の当否を判断するに必要な事項全般に及ぶと解すべきであるから（前掲最判昭和 49 年 4 月 18 日参照）、本件裁決が争点主義に反する旨の上記原告の主張は採用することができない」と、判決 6 が「国税通則法の規定に基づく行政不服審判制度における審理の範囲については、原処分によって認定された総所得金額の当否を判断するに必要な事項全般に及ぶものというべきである（いわゆる総額主義、最高裁昭和 49 年 4 月 18 日第一小法廷判決・訟務月報 20 卷 11 号 175 頁参照）から、原告の主張は採用できない」としたように、現行法においても、審判所における審理の範囲について、昭和 49 年最判が参照されている。

また、判決 1 は、「国税不服審判制度における審理の対象が、原処分のうち審査請求人が審査請求事件において争っている部分に限られる旨を規定した国税通則法その他の法令上の規定はなく、国税不服審判制度における審理の対象は、原処分によって認定された所得金額全体の当否に及ぶと解するのが相当であるから（いわゆる総額主義）」として、昭和 49 年最判を参照した旨判示してはいるが、同様の解釈を採っている。

そうすると、昭和 49 年最判で示された基本的な解釈は、現在も判決において採られており、審判所における審理の範囲は、原処分の当否を判断するに必要な事項全般に及ぶと解される。したがって、第二章における考察、裁決において、原処分全体の当否について、合法性の原則により判断されることは、判決においても支持され、判決は、審査請求の審理の範囲について、いわゆる総額主義（ここでは審査請求の審理の範囲は原処分によって認定さ

れた総所得金額の当否を判断するに必要な事項全般に及ぶとする考え方)を採っていると解される。

また、昭和 49 年最判により、審査請求を棄却する裁決が不利益変更ではないことも確認できる。

### 第三節 審理の方式

通則法には裁決手続が詳細に規定されているとはいえないため、判決 7 のように、裁決固有の瑕疵として、裁決手続の違法が主張される場合がある。

判決 7 は、乙審判官が口頭で釈明させ、その結果を録取書に残すにとどめたことが裁決手続の違法に当たる旨の X の主張に対し、「通則法は、審査請求は書面によること、審判所長は受理した審査請求書副本を原処分庁に送付し、答弁書を提出させ、提出された答弁書副本を審査請求人に送付すること、審査請求人は送付された答弁書に対する反論書を提出できることを規定する(通則法 87 条 1 項、93 条 1 項、6 項、95 条)ものの、これら以外に、審査請求人や原処分庁から意見等を懲する方式や審査請求書等の主張等が不明確な場合に講じるべき措置等について、書面によるべきことを義務付ける規定はなく、通則法が書面審理主義について規定した行審法 25 条 1 項を準用していない(通則法 80 条 1 項)ことも併せると、不明確な審査請求書等の主張等に対する釈明の方式等の審理方式については、審判所長の裁量に委ねられており、その裁量権を逸脱又は濫用した場合に限り違法となるというべきである」とし、本件の事実関係に基づき、X の攻撃防御に実質的な不利益が生じるとは到底認められないというべきであるから、乙審判官が口頭で釈明を求めて釈明陳述録取書を作成した上、その結果を記載した書面を X に送付してその意見を求めたことに裁量権の逸脱又は濫用があるといえないことは明らかであるとした。

これは、第二章における考察、審査請求の審理は職権主義によって行われ、職権探知が肯定されることを支持するものと考えられる。また、審理が公開

されることはなく、手続が簡易であり、当事者の巧拙に左右されることなく、迅速な救済が図られる審判所（審査請求）の長所とも整合する。そして、攻撃防御に実質的な不利益が生じるか否かに着目しているところは、当事者に対して不意打ちを防止することが重要であることとも整合し、判決において、攻撃防御の実質的な不利益の有無が、審理方式に関する裁量権の逸脱又は濫用の判断基準の一つとされていることが確認できる。

なお、第一章第一節の3のとおり、民事訴訟においても、口頭弁論の手続には審理方式に関する種々の原則があるが、審理手続の進行については、当事者の意思を反映させつつ、職権進行主義が基本とされている。

## 第四節 争点主義的運営

### 1 争点主義的運営の捉え方

判決1、4及び6のように、審査請求において請求人が主張していない点も判断した裁決の取消訴訟において、裁決固有の瑕疵として、争点主義的運営違反が主張される場合がある。

判決1、4及び6は、いずれも、審判所における審理の範囲は、原処分の当否を判断するに必要な事項全般に及ぶとする昭和49年最判で示された基本的な解釈を前提として判断している。

そして、判決1は、「本件審査請求事件において医療費控除の額の適否が争われていたことは明らかであるから、本件裁決において、原処分庁が医療費控除として認定した医療費も含め、原告が本件審査請求事件において主張した医療費全体について調査・審理し、医療費控除の額を判断したことが、審査請求人である原告に対し不意打ちとなったとはいえず、国税不服審判手続の争点主義的運営に反するともいえない」と、判決4は、「原告は、本件裁決において、新たに乙の相続財産として追加すべき財産が存在しないことをも含めて本件相続財産の価額を主張していたものと理解することができ、国税不服審判所長は、このような原告の主張に関して調査を行った結果、新

たに算入漏れが判明した本件追加財産の評価額を乙の相続財産の価額に算入したものとみるのが相当である。そうだとすれば、本件追加財産の有無につき調査を行い、その評価額を算入したことが争点主義的運営に反するものとはいえず、これを違法ということはできない」と、判決6は、「本件審査請求手続においては、本件コンピュータの廃棄損の必要経費算入の可否が争点の一つであり、……担当審判官は、原告の主張の可否を判断するため、本件コンピュータの存否に関する調査を行ったものと考えられ、争点主義的に見ても、調査の範囲に違法不当というべき点はない」とし、また「原告においても、……調査等をしていれば、原告も廃棄されたのがHであるとの認識に至った可能性もあり……加えて、国税不服審判制度の構造上、審判官は、職権調査（国税通則法 97 条 1 項）の結果を逐一審査請求人に伝えて反論反証の機会を与える義務を負うものではないと解されるから、本件裁決が不意打ちであるとの原告の非難は当たらない。このように、争点主義的観点から見たとしても、本件審査請求手続が適正を欠くということとはできない」と、それぞれ判断している。

そうすると、判決が争点主義的運営違反について判断する際、いわゆる総額主義（ここでは審査請求の審理の範囲は原処分によって認定された総所得金額の可否を判断するに必要な事項全般に及ぶとする考え方）を前提として、請求人が直接主張していないとしても、争われていることが認識できるか否か、不意打ちとなるか否かも重視されていることが明らかである。これは、第二章における考察、争点主義的運営が審査請求における調査・審理に当たって、司法原理と行政原理との調和を示す指針であり、職権調査の範囲は、争点及び争点関連事項に主眼を置いて、当事者に不意打ちとならないよう配慮しつつ、「審理を行うため必要があるとき」か否かによって判断されている審判所における調査・審理を支持するものと考えられる。別の視点から見ると、判決の争点主義的運営違反の判断基準は、第一章第一節の1の(2)のとおり、現実の訴訟において弁論主義が果たしている機能・役割を当事者の意向尊重よりも、むしろ不意打ち防止にあるとする指摘と共通するものともい

え、争点主義的運営が審査請求における司法原理と行政原理との調和を示す指針であることと整合するとも考えられる。

## 2 反論の機会

判決8のように、審査請求において、それまで争点となっていなかった事実に関して請求人に不利な認定をするに際して、反論の機会を与えなかったことが、審理不尽の違法として主張される場合もある。

判決8は、「仕入税額控除の額自体は、本件審査請求の争点となっていたことが明らかであって、オークション場からの仕入れに関する判断が争点外事実に関するものとはいえない」とした。判決8は、請求人が主張する個々の事実関係ではなく、原処分の当否が左右される「仕入税額控除の額」を争点として捉え、オークション場からの仕入れは争点外事実ではないとしている。これは、項目（仕入税額控除の額）としていわば概括的に争点を捉え、オークション場からの仕入れもそれを調査しなければ争点を明らかにすることができない事項（争点関連事項）と捉えた上、オークション場からの仕入れに関する判断は争点外事実ではないことを理由に、反論の機会を与えなかった旨の主張を排斥したとも考えられる。

上記1のとおり、判決が争点主義的運営違反について判断する際には、不意打ちとなるか否かも重視されている。判決8では、争点主義的運営に言及してはいないが、争点であれば請求人には争っていることが認識できるから、争点に含まれる個々の具体的事実の指摘をしていないとしても、不意打ちにはならず、反論の機会を与えなかったことにもならないと解していると考えられる。

## 3 争点の捉え方

(1) 争点主義的運営違反が主張された事案において、審査請求における争点は、判決1では「医療費控除の額の適否」、判決4では「本件相続財産の価額」、判決6では「本件コンピュータの廃棄損の必要経費算入の可否」

とそれぞれ捉えられている。判決8では「仕入税額控除の額」が審査請求の争点と捉えられている。

そうすると、判決においては、個々の事実関係それぞれを争点として捉えるというより、例えば、医療費控除の額、仕入税額控除の額など、原処分の当否を左右する「項目」として、いわば概括的に審査請求の争点を捉えていると考えられる。そして、判決1では予防接種等及びバス代等、判決4では追加すべき財産の価額、判決6では廃棄したコンピュータと本件コンピュータの同一性、判決8ではオークション場からの仕入れなど、「項目」に包摂される個々の事実関係は、それを調査しなければ争点を明らかにすることができない事項（争点関連事項）と捉えられているとも考えられる。

そして、上記1のとおり、判決が争点主義的運営違反について判断する際、いわゆる総額主義を前提として、請求人が直接主張していないとしても、争われていることが認識できるか否か、不意打ちとなるか否かも重視されていることを併せ考えると、判決において争点を捉える際、第二章における考察、課税処分の基礎となる事実は基本的には納税主体である請求人が行った行為であることが、判決においても念頭に置かれているとも考えられる。

- (2) 第三章第二節の3のとおり、裁決においては、事例2の争点②、事例4、事例5の争点②のように、特定の支出（金員）が、必要経費、費用あるいは取得費に該当するか否か、個々の事実関係ごとに争点が捉えられている。しかし、第三章第二節の5のとおり、いずれの事例においても、審判所は、争点の調査の過程で判明した事実に基づき、個々の事実が含まれる「項目」（「譲渡費用」、「取得費」、「除却損」）について判断（再計算）している。

争点の捉え方について、判決の方が概括的で、裁決と判決とで相違があるとも考えられるが、審判所において争点及び争点関連事項の調査の過程で判明した事実は判断の基礎とされており、結果として、裁決と判決に大

きな違いがあるとまではいえないと考えられる。

また、第二章第四節の3のとおり、争点主義的運営は、請求人が自己の正当な権利利益を安心して主張できるように配慮し、原処分を補強し、維持するための調査が行われることのないよう、審判所における職権調査の範囲の問題として、争点を中心に調査・審理する旨の指針である。したがって、争点主義的運営は、審判所が請求人の主張に拘束されることを示すものではない。課税処分の基礎となる事実は、基本的には納税主体である請求人が行った行為と考えられ、判決において、いわゆる総額主義を前提として、不意打ちとなるか否かも重視されていることからすれば、判決のように審査請求の争点を概括的に捉えたとしても、争点主義的運営の趣旨に反する結果にはならないと考えられる。

- (3) 他方、判決9のように、審査請求において請求人が指摘した点について裁決が判断を示していないことが、裁決固有の瑕疵として主張される場合もある。

判決9は、「裁決書の理由としては、審査請求人の不服の事由に対応してその結論に到達した過程を明らかにしなければならないというべきである。しかしながら、審査請求における審査の対象はあくまで原処分の当否なのであるから、審査請求人が不服とする事柄について判断を加えなくても処分の当否に対する結論を導くことができるのであれば、裁決の理由としては、その結論に至る過程を明らかにすれば足りるのであって、結論に至る過程とは関連がない事由についての不服事由について判断がされなくても理由の附記に不備があるとは認められないというべきである」とした。

これは、第二章における考察、争点は第一次的には請求人によって作られるが、原処分の全体（総額）の当否を左右する相違点が争点であることと整合する。

## 第五節 職権調査

### 1 担当審判官の裁量（審理を行うため必要があるとき）

判決5、6及び8のように、通則法97条の職権調査の違法が主張される場合がある。

判決5は、Xらの本件建物における生活実態の調査が行われなかったことが事実誤認、判断遺脱、判例違反により違法である旨のXらの主張に対し、「国税不服審判手続における担当審判官の質問、検査等（国税通則法97条1項）として、どのような行為を行うかは、担当審判官の合理的な裁量にゆだねられており、裁量権の範囲の逸脱又は濫用とならない限り違法とはいえないと解される」として、本件の事実関係に基づき、審判所は、Xらが本件建物に居住していることを前提としつつ、Xらの生活実態を調査するまでもなくXらの本件建物への居住が一時的な目的のものであると認定したのであり、これらの事情によれば、Xらの生活実態の調査の必要がないとしたことは裁量権の範囲の逸脱又は濫用に当たるものとはいえないと解されるとした。

判決6は、原告が、「審判官に、過年分未収入金の内訳及び裏付けとなる資料の積明義務及び開示義務が認められることは明らかである」旨主張したのに対し、「担当審判官が、審理を行うため必要があるときは、審査請求人の申立てにより、又は職権で、原処分庁等に対する質問等の調査を実施することができるが（国税通則法97条1項）、この場合の審査請求人の申立ては、審判官の職権発動の端緒にとどまり、審査請求人に原処分庁等に対する求釈明請求権を認めたものではない。同項に基づく調査を実施するか否か並びに調査の相手方及び調査の方法の選択等については担当審判官の広範な裁量に委ねられているものであって、担当審判官が、審査請求人の申立てに応じて原処分庁に対し資料等の提出を命じないことが裁決手続の違法をもたらすことはないというべきである。仮に、例外的に担当審判官にもはや上記裁量権を行使する余地がなく上記調査が義務付けられる場合があり得るとして

も、原告の主張する事情のみでは担当審判官が原告に対して上記義務を負ったと解することはできない」とした。

判決8は、担当審判官らが証拠資料に対するXらの具体的な意見、説明を聴取する機会を設けず、証拠資料に係る不明事項についてXらに説明を求めたこともなかったから、審理不尽の違法がある旨の主張について、「国税通則法97条1項1号は、担当審判官は、審理を行うために必要があるときは、審査請求人若しくは原処分庁又は関係人等に質問することができる旨規定するところ、その判断は担当審判官の裁量によるものであって、担当審判官が明らかに必要な質問を怠るなどの裁量権を逸脱、濫用した事由のない限り、担当審判官の行為が違法と評価されることはないというべきである。本件においては、担当審判官が有する裁量権を逸脱、濫用したことを認めるに足りる証拠はない」とした。

そすると、判決において、通則法97条が定める「審理を行うため必要があるとき」は担当審判官の裁量によるものとされ、職権調査の違法については、担当審判官の裁量の逸脱又は濫用の有無により判断されている。したがって、第二章における考察、「審理を行うため必要があるとき」は、原処分全体の当否の判断の基礎となる事実関係の解明のため必要か否かを基準に、事案の個別事情に応じて、担当審判官の裁量によって合理的に判断されることは、判決においても整合することが明らかである。

また、「審理を行うため必要があるとき」は、担当審判官が十分に心証を得ているか否かにより判断され、担当審判官の裁量の逸脱又は濫用については、仮に、例外的に担当審判官にもはや裁量権を行使する余地がなく調査が義務付けられる場合があり得るとしても、担当審判官が明らかに必要な質問を怠るなどの場合に限られることも確認できる。

## 2 職権調査の申立て

通則法 97 条 1 項が請求人による職権調査の申立てを規定しているため、判決 1 及び 2 のように、裁決固有の瑕疵として、申し立てた調査等が行われなかったことを主張される場合がある。

判決 1 は、X が、審査請求事件の手續において、通則法 97 条 1 項に基づく資料取得等を申し立て、受理されたにもかかわらず、審判所長は、上記資料を取得することなく本件裁決を行ったから、本件裁決には手續上の瑕疵がある旨主張したのに対し、「そもそも、国税通則法 97 条の調査権の行使は、担当審判官が審理を行うために必要があるときに行われるものであって、審査請求人から申立てがあった場合に、必ずこの調査権を行使しなければならないことを定めたものではないから、担当審判官が調査権を行使しなかったからといって、裁決が直ちに違法となるものではない」とした。

判決 2 は、原告が要求した実地調査、事情聴取に係る義務を放棄したまま審判所長が裁決した旨の原告の主張について、「国税通則法は、……担当審判官が、審理を行うため必要があるときは、審査請求人の申立て又は職権により、質問、検査等を行うことができると定めている（97 条 1 項）ものの、これらの規定により、担当審判官が審査請求に係る事件の調査及び審理を行うに当たり、審査請求人の開設するインターネットのウェブサイトの掲載内容を読み、実地調査をしなければならないとされているとは解されず、その他、審査請求に係る手續において上記のような義務を定める法令上の規定は見当たらない。また、同法は、審査請求人から申立てがあったときは、審査請求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ている（101 条 1 項、84 条 1 項）ものの、原告が上記の申立てをしたことをうかがわせる事実又は証拠はなく、その他、原告から直接事情聴取をしなければならないことを定める法令上の規定は見当たらない」とした。

そうすると、通則法 97 条 1 項が定める請求人の申立ては、審判官の職権発動の端緒にとどまり、請求人から申立てがあった場合に、必ずこの調査権を行使しなければならないことを定めたものではないことは明らかである。

通則法 97 条 1 項について改正されたのは申立人の範囲であることからすれば、改正通則法 97 条 1 項においても、審理関係人の申立ては、審判官の職権発動の端緒にとどまり、審理関係人から申立てがあった場合に、必ずこの調査権を行使しなければならないことを定めたものではないこととなる。したがって、改正通則法 97 条 1 項の審理関係人の申立てについての第二章における考察も、判決に整合すると考えられる。

また、上記 1 のとおり、判決 6 では、職権調査の申立てについて、担当審判官の裁量の逸脱又は濫用の観点から判断されている。

### 3 職権探知・判断の基礎資料

判決 3 及び 7 のように、裁決固有の瑕疵として、原処分庁が基礎としなかった事実を裁決の基礎としたことを主張される場合がある。

判決 3 は、X が問題にする本件裁決に係る裁決書の記載は、審判所長が、本件担当審判官の求釈明に対する原処分庁の回答を踏まえて記載し、裁決の基礎としたものであるとした上、「国税に関する処分についての審査請求その他の不服申立ての手続は、簡易迅速な手続による国民の権利利益の救済を図るだけでなく、税務行政の適正な運営を確保することをも目的とするものであり（国税通則法 80 条 1 項、行政不服審査法 1 条 1 項）、審査請求に係る事件の担当審判官は、審理を行うため必要があるときは、審査請求人の申立てによらなくても、職権で、審査請求人若しくは原処分庁又は関係人その他の参考人に質問し、これらの者の帳簿書類その他の物件につきその所有者、所持者又は保管者に対し当該物件の提出を求めるなどすることができる（国税通則法 97 条 1 項）ことによれば、審査請求の手続において、国税不服審判所長は、原処分庁が処分の基礎（理由）とせず、かつ、審査請求人又は原処分庁が審査請求書又は答弁書で主張していない事実についても、これを裁決の基礎（理由）とすることができる」とした。そして、本件の事実関係に基づき本件担当審判官は、X らに対し釈明をし、意見を述べる機会を与え、原処分庁に対しても釈明をし、その回答を得てい

ることからすると、このことを踏まえて、審判所長が、本件相続に係る相続財産の分割は平成 20 年 4 月 5 日に確定したものであり、本件の各更正の請求は本件相続に係る相続財産の分割が行われたことを知った日の翌日から 4 か月が経過した後にされたものであることを本件裁決の基礎（理由）としたことは適法であり、本件裁決は適法なものであるということができるとした。

判決 7 は、本件裁決が、修正申告書の作成、提出における脅迫・強要を否定する検察官らの答述を判断の根拠としたことについて、原処分庁がその答述につき何ら主張していないことを問題とする X の主張について、「通則法においても、行審法と同様に、不服申立手続においては職権探知主義が採用されていると解されること（通則法 97 条参照）からしても、審判所長が、裁決において、審査請求人又は原処分庁の主張しない事実を認定すること自体が違法となることはない」とした。

そうすると、判決においては、国税不服申立制度が、簡易迅速な手続による国民の権利利益の救済を図るだけではなく、税務行政の適正な運営を確保することをも目的とし、審査請求においては職権探知主義が採用されていると解されることを前提として、原処分庁が処分の基礎（理由）とせず、かつ、請求人又は原処分庁が主張していない事実についても、これを裁決の基礎（理由）とすることができると解されている。したがって、第二章における考察、審査請求の審理は職権主義によって行われ、職権探知が肯定されることは、判決においても整合すると考えられる。

そして、判決は、意見を述べる機会の有無にも着目しており、判決 7 に言及されていないが、上記第三節及び第四節と同様に、当事者の不意打ち防止、攻撃防御の実質的な不利益の有無が、職権主義を採る審査請求における裁量権の逸脱又は濫用の判断基準の一つとなることを示していると考えられる。

## 第六節 小括

以上のとおり、各判決において判示された事項を検討すると、次のような第二章における考察は、判決においても整合するといえる。そすると、審判所の特質、存在意義についても、判決において支持され得ると考えられる。

- ① 審判所には、行政救済機能と行政統制機能がある。
- ② 審判の対象は原処分全体の当否である。
- ③ 審査請求の審理は職権主義によって行われ、職権探知が肯定される。
- ④ 審判の対象が原処分の当否を判断するのに必要な事項全般に及ぶことを前提に、職権調査の範囲は、通則法及び改正通則法 97 条に基づき、争点及び争点関連事項に主眼を置いて、当事者に不意打ちとならないよう配慮しつつ、「審理を行うため必要があるとき」か否か、事案の個別事情に応じて、担当審判官の裁量によって合理的に判断される。
- ⑤ 担当審判官は、「審理を行うため必要があるとき」には、当事者が主張していない事実を採用でき、当事者間に争いのない事実もこれに反する事実を認定することができ、当事者の申立てがなくても職権で証拠調べができる。
- ⑥ 争点は第一次的には請求人によって作られるが、原処分の当否を左右する相違点である。
- ⑦ 通則法 97 条 1 項が定める請求人による職権調査の申立て及び改正通則法 97 条 1 項が定める審理関係人による職権調査の申立ては、担当審判官の職権発動の端緒にとどまる。

争点の捉え方については、判決の方が概括的で、裁決と判決とで相違があるとも考えられるが、争点主義的運営は、原処分を補強し、維持するための調査が行われることのないよう、争点を中心に審理する旨の指針であって、審判所が請求人の主張に拘束されることを示すものではない。課税処分の基礎となる事実は、基本的には納税主体である請求人が行った行為と考えられ、判決において、不意打ちとなるか否かも重視されていることからすれば、判



判示事項	最 判 48	判 決 1	判 決 2	判 決 3	判 決 4	判 決 5	判 決 6	判 決 7	判 決 8	判 決 9
結論に至る過程とは関連がない不服事由について判断されなくても裁決の理由の附記に不備はない										○
「審理を行うため必要があるとき」は担当審判官の裁量による						○	○		○	
職権調査の申立ては、担当審判官の職権発動の端緒にとどまる		○	○							
請求人又は原処分庁が主張していない事実についても裁決の基礎（理由）とすることができる				○				○		

(注) 「○」は判示された事項を示す。

## おわりに

行政不服審査制度は、行政庁に対し、国民が行政処分の見直しを求めて不服を申し立てる制度、国民の権利救済機能に向けられた制度であり、簡易迅速な救済が得られ、行政内部の自己統制として、当不当（裁量）の問題も審理できるなどの長所が挙げられるが、行政訴訟と比較して、裁断機関が行政機関であることから、中立性の希薄さ、公正性、信頼性の弱さが最大の短所とされる。簡易迅速性についても、他面からいえば、事実認定について訴訟における厳格なルールによらないことを意味し、慎重さの欠如につながるおそれもある。しかし、独立性、手続の慎重さを重視しすぎても、長所としての簡易迅速性が失われることになる。

行政不服審査制度は、①公正性の向上、②使いやすさの向上、③国民の救済手段の充実・拡大の観点から、時代に即した見直しが行われた。改正行審法における審理手続としては、原処分に関与していない審理員が中立的立場で審理を主宰し、請求人と処分庁等が対峙する構造が導入される。「対審的な構造」あるいは「対審的審理構造」といわれる。しかし、この審理手続は、公正さにも配慮した簡易迅速な手続の下で柔軟かつ実効性のある権利利益の救済を図る趣旨によるものであり、訴訟における「対審」自体を導入するものではない。簡易迅速かつ公正な手続により国民の権利利益の救済を図るとの行政不服審査制度の目的を踏まえると、審理手続については、審理員の職権判断により柔軟に対応することが適切であるとされている。通則法の改正は、行審法の改正に合わせる趣旨で行われているから、改正通則法において、請求人と原処分庁が対峙する審理構造がより鮮明になるとしても、訴訟における「対審」自体を導入するものではない。

審判所は、適正かつ迅速な事件処理を通じて、納税者の正当な権利利益の救済を図るとともに、税務行政の適正な運営の確保に資することを使命としている。審査請求は、納税者の権利救済を第一の目的として、審判所においては、権利救済と行政統制との調和が課題となり、執行系統から分離された裁決権限

を有する第三者的機関として、司法原理と行政原理との調和が図られている。そして、裁決において、職権主義が採用され、原処分全体の当否について、議決に基礎を置き、合法性の原則により、審判所長が、統一性をもって行政機関の最終判断を示すこととなり、当事者の巧拙に左右されることなく、納税者の正当な権利利益が迅速に救済される。これが審判所の特質であり、審判所の存在意義である。改正通則法においても、審査請求の審理において、職権主義、職権探知が否定されるものではなく、行政不服審査制度として、審判所の特質、存在意義は変更されるものではないと考えられる。

審判所における審理の範囲には、裁決事項（審判の対象）及び審理の原則（調査・審理）の2つの側面がある。判決事項（民訴法246）とは異なり、審査請求における裁決事項（審判の対象）は、不利益変更は禁止される（通則法98②・改正通則法98③）が、審査請求の趣旨の範囲に必ずしも限定されず、原処分全体の当否の判断である。そして、弁論主義とは異なり、審判所における調査・審理は、職権主義によって行われ、職権探知が肯定される。

衆議院附帯決議及び参議院附帯決議の趣旨を踏まえ、審判所における争点主義的運営（審査請求基本通達97-1）は、原処分全体の当否を審理判断することを前提に、原処分の当否を判断するための職権主義による調査の範囲の問題と捉えられる。職権調査の範囲は、原処分全体の当否を判断するために、争点及び争点関連事項に主眼を置いて、当事者に不意打ちとならないよう配慮しつつ、「審理を行うため必要があるとき」（通則法・改正通則法97①）か否か、担当審判官の裁量によって合理的に判断されることとなる。

通則法97条の請求人による申立ては調査権の行使の端緒であり、改正通則法97条の審理関係人による申立ても同様である。行使の必要があるか否かは、どちらから申し立てられたかにかかわらず、担当審判官が合理的に判断することとなる。審査請求において、行政機関の最終判断を示すため、原処分全体の当否の判断の基礎となる事実関係について、提出された証拠書類等が担当審判官の心証を得るのに不十分であれば、「審理を行うため必要があるとき」に該当し、担当審判官が職権で解明することとなる。改正通則法においても同様で

ある。他方、「不意打ち防止」は重要であるから、当事者の意見を聴くことが必要となる。

各裁決事例から確認できる審判所における調査・審理は、これらの考察と不整合はなく、昭和 49 年最判をはじめ各判決において判示された事項も、これらの考察に整合する。争点の捉え方については、裁決に比べ、判決の方が概括的であるとも考えられるが、判決のように審査請求の争点を捉えたとしても、争点主義的運営の趣旨に反する結果にはならないと考えられる。また、判決においても、審査請求の手續における不意打ち防止が重視されており、攻撃防御の実質的な不利益の有無が、職権主義を採る審査請求における裁量権の逸脱又は濫用の判断基準の一つとされている。

課税処分は、最終的には訴訟により救済されるが、簡易迅速な手續で権利救済の道を開いておくことの必要性から、租税争訟の一つとして、国税不服申立制度が設けられている。不服申立前置について批判もあるが、改正通則法においては、異議申立てに代えて再調査の請求（自由選択）を導入し、審査請求を原則として存置された（行訴法 8 ただし書、改正通則法 115①）。ただし、審査請求がされた日の翌日から起算して三月を経過しても裁決がないときには、処分取消しを求める訴えを提起することができる（通則法・改正通則法 115①一）。今後、どのように再調査の請求が選択されるか、再調査の請求が選択されなかった場合に審査請求の審理に影響が及ぶか等については、実務の動向をみることとなるが、原処分庁の上級行政庁である審査庁に裁決権が留保されている改正行審法における審理手續に比べても、執行機関から分離された機関として、通達に示された法令解釈に拘束されることなく裁決権を有する審判所においては、より公正性が担保されるともいえると考えられる。

今後も、通則法及び改正通則法 97 条 1 項が定める「審理を行うため必要があるとき」について、事案の個別事情に応じた、担当審判官の裁量による合理的な判断が集積されると考えられる。また、改正通則法 97 条の 3 第 1 項が定める「第三者の利益を害するおそれがあるとき、その他正当な理由があるとき」、同条 2 項が定める「当該閲覧又は交付に係る書類その他の物件の提出人の意見

を聴かなければならない。ただし、担当審判官が、その必要がないと認めるときは、「この限りでない」などについて、実務が集積されることにより、公正性の向上が図られると考えられる。

改正通則法において職権収集証拠の閲覧・写しの交付が認められ、手続保障が充実することは、公正性の向上とともに不意打ち防止の観点からも注目される。また、提出される証拠書類等が充実すれば、適正な裁決が、より迅速に行われることとなると考えられる。