

実務研究

日本税務会計学会
平成19年12月 月次研究会

行政不服審査法の改正と国税通則法

はじめに

行政機関等の処分によって国民が不利益を被った場合の事後救済制度としての行政不服申立手続に関する一般法である行政不服審査法（以下「行審法」という）は、今般、行政不服審査制度検討会の「行政不服審査制度検討会 最終報告―行政不服審査法及び行政手続法改正要綱案の骨子―」（平成19年7月）（以下「最終報告」という）に基づいて



青木 丈[神田]



守田啓一[上野]

I 行審法改正の背景と趣旨

行審法は、昭和37年10月1日の施行以来、実質的な改正はされていないが、この間、行政を取り巻く環境は大きく変わっている。平成6年10月には、行政手続法（以下「行手法」という）が施行され、行審法と同日に施行された行政事件訴訟法（以下「行訴法」という）も、平成16年に抜本的な改正が行われ、平成17年4月から施行されている。このため、行審法と密接に関連する行手法の事前手続や、改正された行訴法との整合性を、改めて整理する必要が生じている。

また、行政による民間の活動等に対する規制の緩和等に伴い、違法・不当な行政に対する事後監視の重要

性が増しており、さらに、国民の権利利益に関する意識の高揚に伴い、その権利利益の事後救済を求める機運が高まって来ている。このような状況を踏まえ、最終報告では、「行政不服審査制度の本来の目的を最大限達成すべく、簡易迅速な審理を可能とする手続を整備するとともに、客観的かつ公正な審理手続を充実させ、不服申立人の手続保障を厚くし、行手法及び行訴法との整合性を図ること、また、地方分権の推進を踏まえた見直し等が必要である。そうすることで、行政不服審査制度は、これまで以上に、公正でしかも利用しやすい簡易迅速な手続により国民の権利利

益の救済を図り、あわせて行政の適正な運営を確保し、国民の行政への信頼を維持していくための、非常に重要かつ有効な制度となると考えられる」（最終報告2頁）との観点から全面

的な改正が提案されている。今春の国会において、最終報告に基づいて行審法の改正審議が行われることとなる。

II 通則法に与える影響

(1) 行審法と通則法の関係
通則法は、国税についての基本的な事項及び共通的な事項を定めている。通則法第4条が、この法律に規定する事項で他の国税に関する法律に別段の定めがあるものは、その定めるところによる」と定めていることからも、通則法は、個別税法の一般法という地位を占めているといえる。

他方、不服審査及び訴訟については、それぞれ行審法及び行訴法が一般法の地位にあり（行審法第1②、行訴法第1）、その限りにおいては、通則法はこれらの法律の特別法となる（通則法第80①、114）。従って、行審法の改正に伴い、その特別法たる通則法の国税不服審査に関する規定（通則法第8章第1節第75条〜第113条）についても全面的な見直しが必要となる。(註)

(2) 通則法改正案
昨年12月13日に公表された与党税制改正大綱では、「行政不服審査制度の抜本的な見直しに合わせ、国民の権利利益の救済等に資する国税の不服申立手続の改善を図るとともに、今後とも適時その見直し、改善を行っていく」との基本的考え方が示されており、具体的には次の通り、通則

法改正項目が掲げられている。
国税に関する不服申立て手続について、行政不服審査法の見直しに伴い、次に掲げる所要の規定の整備を行う。
①「異議申立て」を「再調査請求（仮称）」に名称変更する。
②不服申立期間を処分の日から3月以内（現行2月以内）に延長する。
③再調査請求（仮称）についての決定を経ずに審査請求をすることができる期間を2月（現行3月）に短縮する。
④審査請求人の処分庁に対する質問、争点及び証拠の整理等の手続規定の整備を行う。
⑤その他所要の整備を行う。

なお、昨年12月19日に公表された財務省による「平成20年度税制改正の大綱」及び、本年1月11日に閣議決定された「平成20年度税制改正の要綱」には、行審法の改正に伴う通則法の整備に関する記述はない。

理由附記を青色申告者への特典としないこと
③ 第三者機関（審査会等）への意見送付手続を伴うこと
国税不服審判所の独立性を明確にし、審査制度の公正性を高めるため
④ 国税審判官の任用基準を策定すること
処分庁と裁判所の機能分離の観点から、任用基準を公表すること
⑤ 行政庁の不作為について、処分を求める制度を設けること
⑥ 通則法の抜本的改正について
通則法に「国民の権利利益の保護及び救済を図る」規定を創設すること
⑦ 審査請求手続を経ないで直接訴訟提起できる制度を創設すること
⑧ 行政手続法除外規定を廃止すること

この度の行審法の改正は、国民の権利利益の救済等に資するための抜本的な改正であるから、これが通則法に反映されることが有意義であることは当然であるが、行手法の制定の際、その多くの条文が通則法上適用除外とされたことを思い起こすと、同様の手法を用いられることが最も懸念されていたところである。しかし、与党大綱で具体的に明記されている点に関しては、少なくとも、通則法に反映されることになるのだろう。ただし、行審法改正の目玉といわれる「審査会等」（審査庁から独立

III 各会からの意見書

(1) 日本弁護士連合会の意見書
日弁連は、昨年11月5日に「行政不服審査法改正に伴う国税不服審査制度改革についての意見書」を公表している。その概要は以下の通りである。
・「不服申立ての基本構造」については、基本的に賛成するが、国税については従前の異議申立に相当する再調査請求を存置するとともに、再調査請求前置主義は採らず、これを申し立てるか否かは納税者の選択に委ねるべきである。
・今回の改正の目玉といふべき「審査会等」については、国税についても適用されるものとすべきである。
・「審理手続」については、最終報告はこれを充実されることとしており、国税についてもこれと同等ないしこれ以上の充実した手続とすべきである。
・「証拠書類の閲覧等」については、最終報告のとおり、その閲覧を認めるとともに、計数に関する証拠書類等が多い税務については、その謄写も認めるべきである。
・その他の改正
①「審理請求期間及び標準審理期間等」については、最終報告の趣旨に則り、所要の改正を行うこととするが、審査請求期間については、行訴法と合わせて「6箇月」とすべきである。
②「審理員による審理手続の終結」については、審理員意見書の審査庁への提出の予定時期の審理関係者に対する通知や審査会等の意

見書等の添付など、最終報告の趣旨に則り、改正されるべきである。
③更正の請求等については、国税不服審判所長は「義務付け裁決」ができるものとするべきである。
(2) 日本税理士会連合会の意見書
日税連は、昨年12月に「行政不服審査法の改正に伴い国税通則法の改正を求めめる意見」を公表した。その内容は、「通則法改正意見」と「改革の方向性意見」とに分けられており、それらの概要は以下の通りである。
・通則法改正意見
① 異議申立てを廃止し、再調査請求制度を創設すること
簡易・迅速な権利救済制度として機能を充実させる
② 審査請求期間を2箇月以内から3箇月以内に延長すること
③ 審査請求の標準審理期間を設けること
④ 証拠書類の閲覧・謄写を認めること
⑤ 審理手続を充実させること
(イ) 争点主義的運営に基づき手続規定を整備すること
(ロ) 口頭意見陳述を認める対審的構造の手続き規定を整備すること
(ハ) 争点主義的運営に基づき手続規定を整備すること
・改革の方向性意見
① 再調査請求は審査請求の前置でなく、納税者の選択とすること
② 全ての課税処分理由附記を義務づけること

した第三者機関で一定の場合に裁決に対する意見を述べ（る）については、与党大綱では明記されず、日税連の意見書でも「改正の方向性意見」として述べられるに止まっていること等から、行審法改正のすべてが通則法に反映されるわけではないようだ。
しかし、最終報告の「関係法令の扱い」の項で、「現行行審法が定める手続に対して個別法で認めていた特例については、一般法である改正行審法で定める手続の水準が上がることにより、一般法の見直しの趣旨を踏まえ、改正行審法の規定を適用することとするか、あるいは個別法において改正行審法と同等又はそれ以上の水準の内容とする旨の改正作業が必要になる。」（最終報告53頁）と述べられていることは重視されるべきである。

おわりに

この度の行審法の改正は、国民の権利利益の救済等に資するための抜本的な改正であるから、これが通則法に反映されることが有意義であることは当然であるが、行手法の制定の際、その多くの条文が通則法上適用除外とされたことを思い起こすと、同様の手法を用いられることが最も懸念されていたところである。しかし、与党大綱で具体的に明記されている点に関しては、少なくとも、通則法に反映されることになるのだろう。ただし、行審法改正の目玉といわれる「審査会等」（審査庁から独立

した第三者機関で一定の場合に裁決に対する意見を述べ（る）については、与党大綱では明記されず、日税連の意見書でも「改正の方向性意見」として述べられるに止まっていること等から、行審法改正のすべてが通則法に反映されるわけではないようだ。
しかし、最終報告の「関係法令の扱い」の項で、「現行行審法が定める手続に対して個別法で認めていた特例については、一般法である改正行審法で定める手続の水準が上がることにより、一般法の見直しの趣旨を踏まえ、改正行審法の規定を適用することとするか、あるいは個別法において改正行審法と同等又はそれ以上の水準の内容とする旨の改正作業が必要になる。」（最終報告53頁）と述べられていることは重視されるべきである。

(註) 東京税理士会税務審議部では、行手法の施行と既に抜本的改正がなされた行訴法とこの度の行審法改正により、行政の事前手続から事後手続までの一層の権利利益の保護ないし救済規定が拡充されることから、これらの特別法である通則法第1条に「納税者の権利利益の保護に資する」旨の文言を追加すべき、との意見を述べている鈴木雅博II青木丈「わが会の税制改正意見 国税通則法第1条に「納税者の権利利益の保護に資する」旨の文言を追加」『税研』Vol. 23 No. 4、92〜93頁。