

論壇

# 国税不服審判所の意義と課題

## 1、国税不服審判所の意義

課税は、人々が稼得した財産を一方的に国庫に移す行為である。租税は、富める者の財を貧しい者を含む全体の福利に使う公的負担であると言われても、「義賊・鼠小僧」の論理であって、これだけでは納税者が納得できるものではない。唯一、課税が正当性を持つ根拠は、国会が定めた法律に基づくこと（租税法主義）である。

また、エコポイントの経済効果でも分かるように、経済的判断の前に利害得失が計算できること（予測可能性）は重要である。租税法主義は、日本経済の制度的インフラ・ストラクチャーをなしている。

しかし、この租税法主義も、単なる宣言に終わってはならない。法律に反した課税が行われたときに、これを是正する制度が有効に機能する必要がある。

日本は、行政の行為も裁判所の判断の対象とされる司法国家型の国家スタイルを選択している。しかし、すべての紛争が裁判に持ち込まれ解決されること

が好ましいものでもない。

裁判制度は、完成度が高い紛争処理手続ではあるが、それゆえ、時間も費用も事務負担も軽微ではない。

法律に適用しない課税は、国民・納税者にとって、降って湧いたような「災難」であるが、その是正のためにさらに多大な負担が求められるのであれば、「二重の災難」であろう。

紛争は何であれ現場の近くで解決されるほうが合理的である。そこで、国税にかかる紛争を行政段階で解決を図る制度として、原処分庁への異議申立と国税庁内の第三者的機関である国税不服審判所への審査請求の制度が設けられている。

したがって、この不服申立制度が、透明性をもって有効に機能することは、日本社会にとっても大切なことである。

## 2、問われている審判所

国税不服審判所は、シャープ勧告による協議団制度をルーツとし、1970年、さらに独立性を高め組織として創設された。しかしながら現在なお、国税

不服審判所は、名前も、あるいは存在すら、社会一般には十分に知られていない。

たのだが、その役割が社会に十分認知されていないとすれば、機構や組織に課題があると考えるを得ない。

民主党は政権交代の際のマニフェストに「国税不服審判所の改革」を掲げ、審判官の多くが国税庁の出身者であること、証拠書類の閲覧が認められないこと

## 3、人事構成の問題

国税不服審判所の定員は、全体で477名であるが、本部の所長と大阪国税不服審判所の所長は裁判所からの判事、東京国税不服審判所の所長は法務省検事が就任している。

審査請求事件の調査審理を担当し、また議決をする合議体のメンバーである審判官は、153名であるが、判事4名、検事3名が就任している他は

こうした現状に対して「同じ穴のムジナ」ではないかと、外国からは「単に調査部のネクスト・ドアにしか過ぎない」という声がある。

国税不服審判所の存在意義は、執行機関と裁決機関の分離にある。したがって、このような人事構成は制度趣旨に裨益する

現行制度では、原処分庁が任意で提出した書類等の閲覧は認められていない。

と、さらには不服申立前置主義の見直し、手続のあり方の検討を掲げている。

これを受けて、現在、政府税調の納税環境整備小委員会、納税者権利憲章、納税者番号制度等とともに国税不服審判所の改革についても検討されているところである。

この点に関して、3年前から、審判官の民間公募が始まり、現在、税理士・弁護士など、15名が任官しているはずであるが、審判官の職をさらに多くの民間専門家が担っていくことがこれからの課題である。

税理士会としては、審判官の民間任用を個々の会員の職業選択の問題と捉えるのではなく、税理士会の社会的責務として対応することが求められる。会として、法的思考に耐えられる人材育成も考慮すべきであろう。

審判官に当たっては税理士業務は停止することになる。これに対し、業務停止に伴うクライアント納税者の困惑を軽減する方策を図ったり（\*3）、審判官終了時にバックアップする施策も考えて頂きたい。

## 4、証拠書類の閲覧・謄写

められているが、担当審判官が収集した証拠書類等の閲覧は認められていない。

審判所での審理調査は、処分の違法性一般が対象であるから、原処分庁の処分に至る過程が調査対象になる。こうした原処分庁の調査段階での資料を審判所が収集しても、現行制度では、請求人（納税者）は知るすべがない。

国税不服審判所の審理が公正であると信頼されるためには、情報の不均衡は避けるべきであり、閲覧が認められるようになることが望ましい。

しかし、閲覧の障壁となる理由がいくつかある。

一つは、税務調査過程で収集された証拠資料には納税者以外の第三者に関する資料があり、個人のプライバシーが問題になる。多くの場合、マスキングにより解決することができるといわれる。

現在、青色申告に関する処分を例外として、処分に理由を付記することが義務づけられていない。したがって法律上は異議申立により初めて処分理由が開示されることになる。つまり訴訟の前に不服申立を経ることが必要になる。

しかし、考えてみれば、理由を明らかにせず処分ができるという制度が不合理なのであって、そのために不服申立を義務づけるよりは、むしろ、あらゆる不利益処分について理由の付

記を義務づけるべきであろう。日本の行政において思いつきでなされる処分はありえない。必ず法律上の理由があるはずであるから、処分庁に過度な負担を強いることではないであろう。



菅納敏恭  
【神田】

ろうが、マスキングによって開示の意味がない場合も生じることがある。このように実質的に開示できない場合であっても証拠書類の存在、また開示できない理由は明らかにされるべきである。

もう一つは、調査手法や資料等の行政の秘密である。知られると今後の行政執行に支障があることも考えられる。しかし国民のための行政において原則として秘密は必要ではないとされており、支障があるのであれば、少なくともその点を具体的に説明する説明責任は求められるべきであろう。

閲覧・謄写については、認められる方向をとり、具体的な手続と例外を議論する段階にきているのではないだろうか（\*4）。

さらに、不服申立手続により訴訟に行く事件数を絞り、裁判所に過度な負担が生じることを防ぐ「フィルター」機能があるといわれる。

たしかに更正・決定がなされる件数は、年間1万2千件前後であり（\*5）、膨大な件数である。しかし、このうち異議申立に及ぶものは約1割であり、最近の、審査請求の件数は、年間550件前後である。

そうであれば、不服申立前置主義を廃し、直接、訴訟手続が取れることとしても、裁判所が対応できないほどの混乱が生じるとは考えられない。

不服申立制度には、行政段階での簡易な権利救済制度として役割が期待され、少なくとも争点整理機能は認められるので、全面的な廃止論は認めがたいが、すべての訴訟に事前の不服申立手続を義務づける理由は乏しい。

処分に對し、直接訴訟を提起するか、不服申立を経るか、納税者の選択に任せることも考えられる。しかし、考えてみると、不服申立前置主義に對してこうした意見が出される背景には、裁判制度に比して審判所を中心とした不服申立制度に對する信頼が低いということであろう。

人事構成の問題、証拠書類の閲覧の問題なども含め、透明性を高める努力が今後の課題であろう。

誌面が限られているため、本稿では、条文、文献出典などを略すが、資料はおおむね国税庁、国税不服審判所および政府税調のHP公開資料による。また本稿で採り上げる課題のほかに、審査請求の対象の問題、総額主義争点主義、審判所の調査審理の範囲、裁決の既判力、処分取消裁決に対する原処分庁の訴えの可否、対面式口頭意見陳述などの問題がある。

訴訟において国側を代理する訟務検事経験者が、国税不服審判所の審判官に就任するケースもあるが、刑事裁判制度で判事検事の人事交流が批判されるのと同様の問題があるであろう。

たとえば、審判官になっても税理士法人の社員税理士でいられば、審判官に就任した者は税理士業務をしながらも、税理士法人としてクライアントに対するサービスを変えずに済むであろう。

閲覧と謄写は、一体であるとして、閲覧を認め、謄写を認めないことには、合理的理由はないであろう。

このほかに、年間20万件から30万件の加算税の賦課決定がなされている。

記を義務づけるべきであろう。日本の行政において思いつきでなされる処分はありえない。必ず法律上の理由があるはずであるから、処分庁に過度な負担を強いることではないであろう。

\*1 誌面が限られているため、本稿では、条文、文献出典などを略すが、資料はおおむね国税庁、国税不服審判所および政府税調のHP公開資料による。また本稿で採り上げる課題のほかに、審査請求の対象の問題、総額主義争点主義、審判所の調査審理の範囲、裁決の既判力、処分取消裁決に対する原処分庁の訴えの可否、対面式口頭意見陳述などの問題がある。

\*2 訴訟において国側を代理する訟務検事経験者が、国税不服審判所の審判官に就任するケースもあるが、刑事裁判制度で判事検事の人事交流が批判されるのと同様の問題があるであろう。

\*3 たとえば、審判官になっても税理士法人の社員税理士でいられば、審判官に就任した者は税理士業務をしながらも、税理士法人としてクライアントに対するサービスを変えずに済むであろう。

\*4 閲覧と謄写は、一体であるとして、閲覧を認め、謄写を認めないことには、合理的理由はないであろう。

\*5 このほかに、年間20万件から30万件の加算税の賦課決定がなされている。