

# 国税通則法が抱える問題点とその課題

税理士  
神津 信一

## ●ポイント

- ① 国税通則法改正案では、異議申立てが再調査の請求に変更され、不服申立ての対審的構造規定等が整備された。
- ② 再調査の請求の審査請求前前置、審査請求の訴訟前前置を改め、直接納税者らが訴訟を提起できる道を開くべきである。
- ③ 申告書收受から調査終了までの手続規定を国税通則法で整備し、完成された租税手続体系の法律とすべきであり、行政手続法の除外規定は除くべきである。

## はじめに

行政不服審査法（以下「行審法」という）の改正に伴い、国税通則法（以下「通則法」という）のうち、8章の「国税に関する不服審査及び訴訟」の改正が見込まれている。

この通則法改正案は、行審法の整備関連という性質から、8章のいわゆる事後救済手続に限られたものとなっている。

今回、筆者に与えられたテーマは、「国税通則法が抱える問題点とその課題」という壮大なものである。そこで本稿では、本来、通則法があるべき姿という観点から、今回の改正案を受けて、さらに改善すべき項目を述べ、また課税要件について実体法として精緻に定められた所得税法等に比して法的整備が不足しているといわれている事前救済手続（申告から税務調査、更正及び決定に至る手続）をも含めて論述することとする。

## I 通則法改正案の課題

## 1 再調査の請求

通則法改正案では、不服がある場合には、不服申立てをすることができるとし、現行法で「異議申立て」とされていた名称が、改正案では「再調査の請求」\*1とされている。

\*1 改正通則法75①  
(国税に関する処分についての不服申立て)

行審法改正のたたき台となった行政不服審査制度検討会最終報告では「不服申立手続の権利保護レベルが異なる現行の『異議申立て』と『審査請求』を、権利保護のレベルを上げた『(新) 審査請求』に一元化する」とされ、原則的に一元化の方向性が提案された。

さらに、不服申立ての基本構造について、現行審査法で「この法律による不服申立ては、行政庁の処分又は不作為について行うものにあつては審査請求又は異議申立てとし、審査請求の裁決を経た後さらに行うものにあつては再審査請求とする」\*2と定めているが、

\*2 行審法3①(不服申立ての種類)

- ① 不服申立ては審査請求に一元化する
- ② 不服申立ての基本構造の例外として、法律に再調査の請求をすることができる旨の定めがあるときに限り、処分庁に対し、再調査の請求をすることができる

とされた。

これを受けて、通則法改正案では、異議申立てが再調査の請求と改称されたのである。

この再調査の請求は、不服審査の前置とされ、青色申告者は選択により、再調査の請求をしないで国税不服審判所所長に対して審査請求をすることができる\*3とし、再調査の請求を経ないで審査請求できる点は、青色申告に限られることも、現行法と変わりはない。

\*3 通則法改正案75  
④

## 2 納税者の権利救済手段はさまざまな手段が選択できるべきである

### ■ 再調査の請求、不服審査の訴訟前前置

現行の異議申立てについては、青色申告者以外の者が、理由附記を求める過程に手段として選択せざるを得ないから行うというケースもあるが、原則的には納税者の救済手段として機能しており\*4、すべての不服申立てを審査請求に一元化する要請もないことから、再調査の請求として簡易迅速な救済手段たる規定が充実することとなる今回の改正案は評価されよう。

ただし、審査請求前に前置を必須とすべきではなく、直接審査請求するか再調査の請求を行うかは、納税者の選択に委ねるべきである。

\*4 平成19年度の異議申立ての処理件数は4,956件であり、納税者の主張が何らかの形で受け入れられたもの(一部取消し476件、全部取消し79件、計555件)の割合は11.2%(国税庁「平成19年度における不服申立て及び訴訟の概要」<http://www.nta.go.jp/kohyo/press/press/2008/fufuku/index.htm>)

さらに、租税をめぐる訴訟の大部分は、司法救済を求めるには必ずしも適当でない簡易少額の事件であるから、裁判に要する手続と費用を考えれば行政訴訟の前置的ないし補充的な権利利益の救済手段として、行政機関による略式の争訟制度が持つ意義は大きいものがある\*5。

\* 5 川田剛『租税法入門』〔第4版〕335頁

このように国税不服審判所の機能は評価できるが、国税庁内部の組織として位置付けられる現状から、権限の分離や人事の分離等を充実させ、さらなる独立性の確保を図らなければならない。

また、審査請求は訴訟前前置であるが、これについても納税者が選択すれば直接訴訟提起できる制度とする方向性についても議論されるべきである。

納税者救済手段は、納税者の立場に立って、ありとあらゆる手段の矢が打てることが望ましい。

## 2 日税連の通則法改正意見書に見る再調査の請求

日税連は、平成19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る意見」（以下「意見書」という）を公表したが、その中で以下のように述べている。

「行政不服審査法制度検討会報告書」（平成19年7月）は、国税不服審査制度における審査請求は、処分庁が再調査請求についての決定をした後でなければすることができないこととしている。

しかし、再調査の請求を経た後でなければ審査請求をすることができないという制度は、納税者の利便性の観点から見直すべきである。

したがって、審査請求について再調査の請求の前置を強制するのではなく、審査請求を求めるか再調査の請求を求めるかは、納税者の選択に委ねることとすべきである（意見書2頁）。

現行の「不服申立て前置主義」\*6を改正し、納税者の選択により、審査請求手続を経ないで直接訴訟を提起できる制度を創設すること（意見書10頁）が求められる。

\* 6 通則法115（不服申立ての前置等）

## 3 すべての課税処分に理由附記を

### 1 理由附記を青色申告の特典とすべきでない

前述のとおり、通則法改正案は8章（不服審査及び訴訟）の改正であるので、理由附記の除外規定は現行のままであり、更正について理由附記が行われるのは青色申告に対してのみである点に改正はない。

再調査の請求についての決定は、主文及び理由を記載し、再調査審理庁が記名押印した再調査決定書により行わなければならない\*7、とされ、さらに再調査の請求についての決定で当該再調査の請求に係る処分

\* 7 通則法改正案84⑦（決定の手続等）

\* 8 通則法改正案84  
⑧

\* 9 通則法87②三  
(審査請求書の記載事項等)

の全部又は一部を維持する場合における前項に規定する理由においては、その維持される処分を正当とする理由が明らかにされていなければならない\*8とされ、いずれも現行通則法を踏襲することとされている。

審査請求書の記載事項に審査請求の趣旨及び理由\*9があり、その記載内容が審査請求を行う場合の重要なポイントになる。つまり、理由附記のない課税処分については理由附記の義務付けが行われることとなる再調査の請求を提起せざるを得ないという矛盾が生じる。

理由のない更正及び決定はあり得ないが、理由附記を青色申告者に絞るのは、理由附記不備を理由とする、課税処分取消判決が少なからずあり、大量に行われる税務処分においては、青色申告と再調査の請求に絞る事情があるようであるが、あまりにも行政の都合に偏していると言わざるを得ない。

## II 通則法の抜本的改正

### 1 日税連意見書における要望事項

日本税理士会連合会は、税理士法49条の11において、税務行政及び租税制度に関する建議権が認められており、毎年、理事会決議で建議を行っている。

平成21年度の建議から税制及び税務行政に関する項目を紹介する。

税務行政の執行に関する手続規定を整備すること。

#### 【理 由】

行政手続法は、「行政運営における公正の確保と透明性の向上を図り、もって国民の権利利益の保護に資する」ことを目的としているが、その第3条第1項第14号によって、税務調査における質問検査権について同法第2章（申請に対する処分）、第3章（不利益処分）及び第4章（行政指導）の規定が適用除外とされている。また、国税通則法第74条の2第1項によって、国税に関する法律に基づく処分その他公権力の行使に当たる行為について、行政手続法第2章（申請に対する処分）、第3章（不利益処分）の規定の適用が除外され、さらに、国税通則法第74条の2第2項では、国税に関する法律に基づく納税義務の適正な実現を図るために行われる行政指導については、行政手続法第4章第35条第2項及び第36条に規定する書面の交付の規定が除外されている。

これら行政手続法を適用除外とする理由は、国税通則法等において必

要な範囲の手続を規定して完結した独自の手続体系を形成していると考えられているからであり、決して税務行政の分野では手続法を必要としないということではない。税務行政手続についての行政手続法の適用除外については、再検討が必要である。

また、税務行政の手続に関する規定を国税通則法において明文化し、申告納税制度の更なる発展を目指し、納税者の権利保護、税務行政の円滑な執行を図るべきである。

具体的には、国税通則法及び地方税法において、その目的に「税務行政における公正の確保と透明性の向上を図り、国民の権利利益の保護に資すること」を追加し、①申告手続（申告書等の受理、補正）、②調査手続（調査の事前通知、調査の日時及び場所の変更、調査の対象及び調査理由の開示等、第三者に対する調査の制限、調査に関する教示、不必要な調査に対する制限、調査の場所及び調査時間の制限、税務職員に対する忌避の申立てとその処分、特定職業人の守秘義務の尊重、帳簿その他の物件の預かり、調査における納税義務者等及び第三者のプライバシーの保護、調査記録の閲覧及び謄写、調査終了の通知書）、③処分手続（申請等に対する処分手続、更正及び決定又は申請に対する拒否等の処分と弁明の機会・理由附記、不服申立て等の教示）、④苦情申立ての処理手続、⑤納税義務者の代理人選任権、⑥行政指導の内容、⑦通達の制定及び改廃の手続（日本税理士会連合会との協議等を含む。）とその公開等についての規定を設けるべきである。

## 2 行政手続法の除外規定をなくすべき

日税連の意見書にあるとおり、国税通則法は税務についての完結した独自の手続体系を形成しているとされているからこそ、行政手続法の除外規定を設けているのであり、決して税務行政の分野では手続法を必要としないということではない。したがって、通則法74条の2の行政手続法除外規定は廃止すべきである。

### 国税通則法74条の2（行政手続法の適用除外）

行政手続法（平成5年法律第88号）第3条第1項（適用除外）に定めるもののほか、国税に関する法律に基づき行われる処分その他公権力の行使に当たる行為（酒税法（昭和28年法律第6号）第2章（酒類の製造免許及び酒類の販売業免許等）の規定に基づくものを除く。）については、行政手続法第2章（申請に対する処分）及び第3章（不利益処分）

の規定は、適用しない。

2 行政手続法第3条第1項、第4条第1項及び第35条第3項（適用除外）に定めるもののほか、国税に関する法律に基づく納税義務の適正な実現を図るために行われる行政指導（同法第2条第6号（定義）に規定する行政指導をいい、酒税法第2章及び酒税の保全及び酒類業組合等に関する法律（昭和28年法律第7号）に定める事項に関するものを除く。）については、行政手続法第35条第2項（行政指導に係る書面の交付）及び第36条（複数の者を対象とする行政指導）の規定は、適用しない。

3 国税に関する法律に基づき国の機関以外の者が提出先とされている届出（行政手続法第2条第7号に規定する届出をいう。）については、同法第37条（届出）の規定は、適用しない。

また、行政手続法、行審法の1条に規定する「国民の権利利益の保護に資することを目的とする」という明文規定を通則法にも創設すべきである。

### Ⅲ 事前救済手続の整備

行審法の改正を受けて、通則法改正案では第一次行政処分（更正・決定）が行われた後の事後救済手続で整備すべきとの改正が掲げられている。次に、更正及び決定の前の申告書を提出し、税務調査着手から第一次行政処分に至る前のいわゆる事前救済手続の整備すべき事項について論じる。

#### 1 申告手続（申告書等の受理、補正）

申告書、申請書等の提出に際して収受印のみではなく、収受を示す文書を交付して、その事実を明らかにすべきである。

電子申告においては「メール詳細・送信データを受け付けました」という書面をインターネット経由で取得できるので一歩進んだ制度となっているといえる。さらに税理士による申告書作成及び提出の代理権限規定を創設すべきである。

#### 2 調査手続

調査の事前通知、調査の日時及び場所の変更、調査の対象及び調査理由の開示等、第三者に対する調査の制限、調査に関する教示、不必要な調査に対する制限、調査の場所及び調査時間の制限、税務職員に対する

忌避の申立てとその処分、特定職業人の守秘義務の尊重、帳簿その他の物件の預かり、調査における納税義務者等及び第三者のプライバシーの保護、調査記録の閲覧及び謄写、調査終了の通知書に関する規定を整備すべきである。

### 3 処分手続

申請等に対する処分手続、更正及び決定又は申請に対する拒否等の処分と弁明の機会・理由附記、不服申立て等の教示を行い、処分が不要と判断される場合には、申告が適正である旨の通知を発行する規定を設けるべきである。また、調査終了時には、終了した旨の通知規定も併せて整備すべき事項である。

その他、苦情申立ての処理手続、納税義務者の代理人選任権（調査着手後の教示を含む）、行政指導の内容、通達の制定及び改廃の手続（日本税理士会連合会との協議等を含む）について規定すべきである。

## おわりに

公表された国税通則法改正案では、税務調査の結果に異議がある場合の手続が整備された。

具体的には、対審的構造規定の明文化、審査請求の標準処理期間を設けて納税者の便に供することの規定、不服審判官の収集した証拠資料の閲覧謄写に関する規定等であるが、これらは税理士会の要望に沿って改善され、完成された租税手続体系の法律として大きな一歩を踏み出した。

本稿で示した部分を含め、あるべき一層の通則法の改正の方向性を議論して、早急に爾後の改正に繋げなければならない。

#### <参考文献>

- ・金子弘『租税法』〔第13版〕（弘文堂）
- ・行政不服審査制度検討会「最終報告書」（平19.7）
- ・日本税理士会連合会「行政不服審査法の改正に伴い国税通則法の改正を求める意見」（平19.12）
- ・日本税理士会連合会「平成21年度税制改正建議書」
- ・川田剛『租税法入門』（大蔵財務協会）
- ・金子秀夫『税務行政と適正手続』（ぎょうせい）
- ・神津信一「課税処分の理由附記の義務付け」税務弘報平成20年9月号

〔こうづ・しんいち〕