

国税通則法抜本改正（平成 23 ～ 27 年）の経緯

Processes of the drastic revision(2011-2015)of the Act on General Rules for National Taxes

青木 丈*

要約

平成 26 年 6 月に公布された行政不服審査法の全部改正に伴い、国税通則法 8 章 1 節（不服審査）も全面的に見直された。これにより、平成 23 年度税制改正から始まった国税通則法上の手続規定の抜本改正は結実したことになる。この間の一連の改正の経緯を振り返り、改正法の趣旨を明らかにする一助とすることが本稿の目的である。

まず、今回の一連の改正の口火を切ったのは、平成 21 年 12 月に閣議決定された平成 22 年度税制改正大綱であるといっていよい。同大綱は、納税者権利憲章（仮称）の制定、国税不服審判所の改革及び罰則の適正化について 1 年以内を目途に結論を出すべく検討を行うこととされていた。

この方針に基づき、税制調査会専門家委員会納税環境整備小委員会及び税制調査会納税環境整備 PT での検討を経て、平成 22 年 12 月に平成 23 年度税制改正大綱が閣議決定された。同大綱によって、国税通則法の改正のうち、事後救済手続に係る部分については、一般法である行政不服審査法の全面的見直しと併わせて実施すべく先送りされ、平成 23 年度税制改正での国税通則法制定以来最大の見直しは、事前手続のみ実施されることが決まった。

国税通則法の事前手続に関する抜本的改正案を含む平成 23 年度税制改正法案は平成 23 年 1 月に国会提出されたが、ねじれ国会等の影響があり、同年 3 月中には成立しなかった。国税通則法の改正案については、その後の与野党協議に基づく修正により、題名の変更、目的規定の見直し及び納税者権利憲章の策定に係る規定が削除され、国税の調査に関する規定のうち新たな手続の追加に係る部分が削除された。その余の部分については、平成 23 年 12 月に漸く改正法が公布された。また、特に税務調査に係る規定については、以上の経緯の影響もあり、平成 26 年度及び 27 年度の税制改正によって、追加的に見直しが施されている。

一方、事後救済手続に関する改正は、冒頭述べたように平成 26 年 6 月に行われている。

平成 23 年 12 月改正法、26 年 6 月の行政不服審査法のいずれも、附則において将来的な見直しのための検討条項が規定されているので、今後の更なる見直しを見据え、改正法の施行・運用状況の点検を継続的に実施していく必要がある。

【目次】

はじめに

I 経緯 - 時系列

II 平成 23 年度税制改正大綱閣議決定までの経緯

1. 平成 22 年度税制改正大綱

* 法学研究科非常勤講師

2. 税制調査会納税環境整備小委員会による検討
3. 税制調査会納税環境整備 PT による検討
4. 平成 23 年度税制改正大綱

Ⅲ 事前手続の見直し

1. 平成 23 年 12 月改正に至る経緯
2. 平成 23 年 12 月改正の内容
 - (1) 更正の請求関係の改正
 - (2) 税務調査手続の見直し
 - (3) 処分の理由付記
3. 国会審議による修正で削除された規定
 - (1) 納税者権利憲章の策定
 - (2) 目的規定の見直し
 - (3) 題名の変更
4. その後の改正
 - (1) 平成 26 年度税制改正 - 併せ通知の見直し
 - (2) 平成 27 年度税制改正 - 複数代理人の事前通知、再調査手続の見直し

Ⅳ 事後救済手続の見直し

1. 平成 26 年 6 月改正に至る経緯の概要
2. 国税不服申立てに関する改正内容と 20 年法案との相違
 - (1) 異議申立前置主義の廃止
 - (2) 審理関係人による質問検査等の申立て
 - (3) 物件の閲覧等に係る手続
3. 改正法の若干の問題点と今後の課題
 - (1) 「再調査の請求」の名称問題
 - (2) 主観的申立期間と出訴期間との関係
 - (3) 担当審判官による質問記録等の閲覧

おわりに

はじめに

平成 26 年 6 月に全部改正された新たな行政不服審査法（平成 26 年法律 68 号。以下「新行審法」という。）が公布されたことに伴い、国税通則法（昭和 37 年法律 66 号）8 章 1 節（不服審査）も全面的に見直され（新行審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 69 号。以下「整備法」という。）99 条）、平成 28 年 4 月 1 日に施行される（整備法附則 1 条、新行審附則 1 条本文、新行審法の施行期日を定める政令（平成 27 年政令 390 号））¹⁾。

1) 本稿で引用する国税通則法等の条文は、特に断りのない限り、平成 28 年 4 月施行の改正後のものとする。

これによって、平成 23 年度税制改正から始まった国税通則法上の手続規定の抜本改正は結実したことになる。この間の一連の改正は、民主党を中心とする政権（以下「民主党政権」という。）下の平成 23 年度税制改正の際は、ねじれ国会の影響で法案の修正を経て成立が 12 月まで持ち越される異例の事態となったこと、その後、再度の政権交代が実現したこと、など紆余曲折を経ている。そして、かような経緯が改正法の内容や施行後の実務に与えた影響も大きい。

そこで、本稿では、この間の一連の改正の経緯を分析することによって、改正法の趣旨を明らかにする一助としたい。

I 経緯 - 時系列

ここでは、まず、時系列で一連の改正の経緯を俯瞰する。

〈昭和 37 年〉

行政不服審査法（昭和 37 年法律 160 号。以下「旧行審法」という。）、行政事件訴訟法（昭和 37 年法律 139 号）、国税通則法 制定⇒同年 10 月施行²⁾

〈昭和 45 年〉

国税通則法 8 章 1 節（不服審査）抜本改正：国税不服審判所創設⇒同年 5 月施行

〈平成 5 年〉

行政手続法（平成 5 年法律 88 号）制定⇒平成 6 年 10 月施行

〈平成 16 年〉

行政事件訴訟法抜本改正⇒平成 17 年 4 月施行

〈平成 18 年 10 月〉

「行政不服審査制度検討会」立上げ（総務副大臣主催）

〈平成 19 年 7 月〉

同検討会「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－」公表

〈平成 20 年 4 月〉

「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」・「行政手続法の一部を改正する法律案」国会提出（以下、これらの法案をまとめて「20 年法案」という。）

〈平成 21 年 7 月〉

衆議院解散による審議未了により、20 年法案廃案

〈平成 21 年 9 月〉

総選挙を経て鳩山内閣発足により政権交代

2) 国税通則法については第 8 章（不服審査及び訴訟）のみ同年 10 月施行。その余は同年 4 月施行。

〈平成 21 年 12 月〉

「行政不服審査法案に関する勉強会」開催（総務大臣政務官主催）

⇒民主党政権として 20 年法案の再提出を断念

「平成 22 年度税制改正大綱～納税者主権の確立へ向けて～」閣議決定

納税環境整備について、納税者権利憲章（仮称）の制定、国税不服審判所の改革、
社会保障・税共通番号制度導入については、1 年以内を目途に結論を出す」と記述。

〈平成 22 年 3 ～ 6 月〉

税制調査会納税環境整備小委員会を計 10 回開催

〈平成 22 年 8 月〉

「行政救済制度検討チーム」立上げ（総務大臣・行政刷新担当大臣共同座長）

〈平成 22 年 10 月〉

税制調査会専門家委員会「納税環境整備に関する論点整理」（H22.9.14 付）公表

〈平成 22 年 11 月〉

税制調査会「納税環境整備 PT 報告書」公表

〈平成 22 年 12 月〉

平成 23 年度税制改正大綱閣議決定

〈平成 23 年 1 月〉

「所得税法等の一部を改正する法律案」国会提出※同法律案 17 条（国税通則法の一部改正）

〈平成 23 年 3 月〉

東日本大震災発生

〈平成 23 年 6 月〉

所得税法等の一部を改正する法律案中修正

「現下の厳しい経済状況及び雇用情勢に対応して税制の整備を図るための所得税法等の一部を改正する法律案」国会提出⇒成立。※同法律案には、納税環境整備関連では、罰則の見直し（故意の無申告犯（直接税と消費税）・消費税の不正還付の未遂犯）のみが含まれる。⇒6 月 30 日公布・施行（別段の定めがあるものを除く）

〈平成 23 年 7 ～ 9 月〉

不服申立前置の全面的見直しのための「行政救済制度検討チーム WG」開催

〈平成 23 年 10 月〉

「東日本大震災からの復興のための事業及び B 型肝炎対策の財源等に係る税制改正大綱」税制調査会決定

※この大綱により、与野党協議に基づく税制改正法案の修正内容が明らかにされた。

「経済社会の構造の変化に対応した税制の構築を図るための所得税法等の一部を改正する法律案中修正」衆議院で承諾

※この修正により、国税通則法の題名変更・納税者権利憲章の制定・税務調査の書面による通知が外れる。

〈平成 23 年 12 月〉

国税通則法（事前手続に係る）抜本改正

⇒同月施行。税務調査手続及び理由の提示に関する改正は、平成 25 年 1 月施行
国税通則法施行令の一部を改正する政令（平成 23 年政令 382 号）公布⇒同月施行（別段の定めを除く。）

行政救済制度検討チーム「取りまとめ」公表 ⇒法案提出に至らず。

〈平成 24 年 7 月〉

「国税通則法第 7 章の 2（国税の調査）関係通達」（法令解釈通達）の制定（案）に対する意見募集（パブリック・コメント）実施

〈平成 24 年 9 月〉

「国税通則法第 7 章の 2（国税の調査）関係通達」制定

税務調査手続に関する FAQ（一般納税者向け）（税理士向け）それぞれ公表

〈平成 24 年 12 月〉

総選挙を経て第 2 次安倍内閣発足により再度の政権交代

〈平成 25 年 3 月〉

総務省行政管理局「行政不服審査制度の見直しに係るヒアリング」実施

国税通則法改正（延滞税等の見直し）

〈平成 25 年 4 月〉

総務省行政管理局「行政不服審査制度の見直しに係る検討」立上げ

〈平成 25 年 6 月〉

総務省「行政不服審査制度の見直し方針」公表（20 年法案がベース）

〈平成 25 年 12 月〉

平成 26 年度税制改正の大綱（閣議決定）において、行政不服審査法の改正に伴う国税不服申立制度の見直しの方向性が具体的に示される。

〈平成 26 年 3 月〉

「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」・「行政手続法の一部を改正する法律案」国会提出（以下、これらの法律をまとめて「26 年法」という。）

税理士法（昭和 26 年法律 237 号）改正・国税通則法改正（猶予制度、併せ通知の見直し等）

〈平成 26 年 6 月〉

26 年法公布

〈平成 27 年 3 月〉

国税通則法改正（書類のスキャナ保存、更正の請求期間、無申告加算税不適用の提出期

限、複数の代理人の事前通知、再調査手続の見直し等)

〈平成 27 年 9 月〉

番号法・国税通則法改正（預貯金付番と税務調査への利用）

〈平成 28 年 4 月〉

26 年法施行（改正行政手続法は平成 27 年 4 月施行）

以上の経緯のうち、以下では、一連の改正の趣旨を理解するために重要と思われるものを取り上げていく。

Ⅱ 平成 23 年度税制改正大綱閣議決定までの経緯

1. 平成 22 年度税制改正大綱

今回の一連の改正の口火を切ったのは、平成 21 年 12 月 22 日に閣議決定された平成 22 年度税制改正大綱³⁾であるといつてよい。同年夏の衆議院解散・総選挙を経て、戦後初の本格的な政権交代を実現して同年 9 月に発足した民主党政権は、政権発足からわずか 3 か月後に閣議決定した平成 22 年度税制改正大綱の 3 章において、翌年度以降の「各主要課題の改革の方向性」を示しており、その冒頭の 1. 納税環境整備では、以下のように記述されていた。

平成 22 年度税制改正大綱

第 3 章 各主要課題の改革の方向性（抄）

1. 納税環境整備

（1）納税者権利憲章（仮称）の制定

「代表なくして課税なし」の言葉に象徴されるように、議会制度は税と共に発展してきたといっても過言ではありません。つまり、議会制民主主義における税のあり方は、あくまでも税を納める主権者たる国民の立場に立って決められるべきものです。国民主権にふさわしい税制を構築していくため、納税者の税制上の権利を明確にし、税制への信頼確保に資するものとして「納税者権利憲章（仮称）」を早急に制定します。

納税者の権利を守るための具体的な改革として、更正等の期間制限が課税庁からの更正と納税者からの修正で異なる点について見直していきます。特に課税庁の増額更正（事後的な納税額の増額）の期間制限が 3～7 年であるのに対して、納税者からの更正の請求（事後的な納税額の減額）の期間制限が 1 年であることは納税者の理解を得られにくく、早急に見直す必要があります。

（2）国税不服審判所の改革

3) 「平成 22 年度税制改正大綱～納税者主権の確立へ向けて～」(平成 21 年 12 月 22 日閣議決定)。

税が議会制民主主義の根幹であることを考えれば、個別の課税事案に対して納得できない納税者の主張を聞く「国税不服審判所」は、民主主義にとって極めて重要な機関です。

しかし、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。

これらの観点から、国税不服審判所の組織や人事のあり方、不服申立前置主義の見直し、不利益処分理由の理由附記などについて、行政不服審査制度全体の見直しの方向を勘案しつつ、納税者の立場に立って、適正な税務執行が行われていることが国民に明らかになるよう、必要な検討を行います。

（３）社会保障・税共通の番号制度導入〔略〕

（４）歳入庁の設置〔略〕

（５）罰則の適正化

納税者の税制上の権利の裏返しとして、納税者には適正に税制上の義務を履行することが求められます。義務を適正に履行しない納税者に対しては、厳正かつ的確に対処する必要があります。

課税の適正化を図り、税制への信頼を確保するためには、罰則の適正化も重要です。他の経済犯とのバランスなどを考えながら、罰則の見直しを行う必要があります。

（６）納税環境整備に係る PT の設置〔略〕

ここで掲げられている諸点の中で、本稿が取り上げる国税通則法の改正との関係で特に重要となるのは、（１）、（２）及び（５）である。なお、（１）、（２）及び（３）については、「１年以内を目途に結論を出します。」と（６）において述べられている。

（１）では、まず、「納税者権利憲章（仮称）」を早急に制定する必要性が述べられたうえで、更正の請求の期間制限等についても早急に見直す必要がある、とされている。その後、平成 23 年 12 月の国税通則法の改正により更正の請求の期間制限等の見直しは実現したが、当初この見直しは、納税者権利憲章（仮称）の制定に向けた具体的改革の一つとして掲げられていたということである。

また、（２）では国税不服審判所の改革について言及されているが、その内容は大きく分けて、①国税不服審判所の組織や人事のあり方と②国税不服審査手続の改革の２点である。このうち、①については、平成 23 年度税制改正大綱において、３年かけて事件を担当する国税審判官の半数程度を外部登用者とする旨の方針が示され、３年後の平成 25 年にはこの方針が実現し、引き続き今日までその状況は維持されている。一方、②については、冒頭述べた平成 26 年 6 月の行政不服審査法の全部改正に伴う国税通則法 8 章 1 節の全面的見直しによって結実している。

さらに、（５）で言及されている罰則の適正化については、平成 23 年 6 月の改正により、

故意の申告書不提出によるほ脱犯及び消費税の不正受還付罪の未遂罪が創設されている。

2. 税制調査会納税環境整備小委員会による検討

民主党政権は、旧自公連立政権時代の政府税制調査会と民主党内の税制調査会を廃止し⁴⁾、政府に、新たな政府税制調査会を発足させた。この新たな政府税制調査会は、国会審議での説明責任や政治主導を明確にするために財務大臣を会長、総務大臣を会長代行とし、各省庁に置かれる税制担当政務官らの計約 20 人で構成されていた。そして、その下に、中長期的な税制の在り方について助言・報告させるため、有識者からなる専門家委員会が設置された。さらに、専門家委員会の下に、平成 22 年度税制改正大綱において改革の方向性が示された上述の納税環境整備の諸課題について検討するための納税環境整備小委員会が設けられた。

納税環境整備小委員会のメンバーは、以下の 8 名である（委員・特別委員ごとに五十音順。肩書は当時）。

- （委員） 関口智（立教大学准教授）
 辻山栄子（早稲田大学教授）
 中里実（東京大学教授）
 ○三木義一（青山学院大学教授）
- （特別委員） 上西左大信（税理士）
 占部裕典（同志社大学教授）
 小幡純子（上智大学法科大学院長）
 志賀櫻（弁護士）
 ○は座長

納税環境整備小委員会では、平成 22 年 3 月から 6 月にかけて専門的・実務的観点から計 10 回の会合を重ね、この小委員会での検討を受け、専門家委員会においても議論が行われた結果、同年 9 月に「納税環境整備に関する論点整理」⁵⁾ がとりまとめられた。

この論点整理では、専門家委員会及び納税環境整備小委員会における議論の概要をまとめ、両委員会において委員から出された意見を整理して掲げられている。つまり、両論併記の体裁が採られており、一定の方向性が示されているものではない。

3. 税制調査会納税環境整備 PT による検討

政府税制調査会の下に設置された納税環境整備プロジェクトチーム（PT）では、専門家委員会による論点整理も踏まえて、平成 22 年 10 月から 11 月にかけて、7 回の会合を

4) もっとも、政府に属さない民主党議員の不満がくすぶったことなどから、民主党税制調査会は、平成 23 年 9 月の野田内閣発足とほぼ同時に復活し、民主党税制調査会会長代行が政府税制調査会にもオブザーバーとして参加した。

5) 税制調査会専門家委員会「納税環境整備に関する論点整理」（平成 22 年 9 月 14 日）。

重ね、その議論の成果を「納税環境整備 PT 報告書」⁶⁾ としてとりまとめた。

この報告書の構成は、1. 番号制度、2. 租税教育、3. 税務調査手続、4. 更正の請求、5. 理由附記、6. 「納税者権利憲章（仮称）」策定の方向性、7. 国税不服審判所の改革、となっているが、このうち、特に 3. から 6. については、翌年度の税制改正で実現することを見据えて、具体的な方向性が示された。

4. 平成 23 年度税制改正大綱

平成 22 年 12 月 16 日に閣議決定された平成 23 年度税制改正大綱では、納税環境整備 PT による報告書をベースに、「第 2 章 各主要課題の平成 23 年度での取組み」と「第 3 章 平成 23 年度税制改正」に区分して、納税環境整備について、主として以下の内容が記述された。

まず、「第 2 章 各主要課題の平成 23 年度での取組み」の冒頭「1. 納税環境整備」では、（1）納税者権利憲章の策定、（2）租税教育の充実、（3）税務調査手続、（4）更正の請求、（5）理由附記、（6）国税不服審判所の改革及び（7）社会保障・税に関わる番号制度についての言及がある。このうち、（1）、（3）、（4）及び（5）については、柱書の中で、「国税通則法について昭和 37 年の制定以来、最大の見直しを行います。」と述べられている。また、（6）国税不服審判所の改革では、「争訟手続」と「争訟機関」の 2 点に大きく記述が分かれている。「争訟手続」については、内閣府に設置された行政救済制度検討チームで一般法たる行政不服審査法を改正するための検討が行われていることから、同チームでの検討の結論を待つこととされた。すなわち、租税争訟手続の見直しについては、平成 23 年度税制改正では手を付けず先送りし、行政不服審査法の全面的見直しと併わせて実施することとされたわけである。一方、「争訟機関」については、国税不服審判所における審理の中立性・公正性を向上させる観点から、3 年かけて事件を担当する国税審判官の半数程度を外部登用者とする旨の方針が示されている。そして、実際に 3 年後の平成 25 年にはこの方針が実現し、引き続き今日までその状況は維持されている（平成 25 年、26 年及び 27 年のいずれの採用年度においても新規採用後の民間専門家から登用した国税審判官の在籍者数は 50 名）⁷⁾。なお、この「争訟機関」の項では、審理の中立性及び公正性に配慮して、国税不服審判所の所管を含めた組織のあり方についても、行政救済制度検討チームの検討状況を勘案しつつ、見直しについて検討を行うこととする旨の記述もある。この点について、その後、例えば国税不服審判所の所管を内閣府に移管する等の改革は実施されていないが、平成 26 年度税制改正で実現した国税通則法 99 条（国税庁長官の法令の解釈と異なる解釈等による裁決）の見直しは、国税不服審判所の独立性を明確にする趣旨であるから、組織のあり方を意識したものとも考えることもできる。

6) 税制調査会納税環境整備 PT「納税環境整備 PT 報告書」（平成 22 年 11 月 25 日）。

7) 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 27 年 7 月）」（平成 27 年 7 月 10 日）。

次に、「第3章 平成23年度税制改正」の冒頭「1. 納税環境整備」では、(1) 納税者権利憲章の策定、(2) 税務調査手続、(3) 更正の請求、(4) 理由附記、(5) 地方税に関する税務調査手続等の見直し、(6) 租税罰則の見直し及び(7) その他について、それぞれ、改正の具体的な内容が記述されている。

以上のように、平成23年度税制改正大綱によって、事後救済手続である国税不服申立ての見直しについては、一般法である行政不服審査法の全面的見直しと併わせて実施すべく先送りされ、平成23年度税制改正での国税通則法制定以来最大の見直しは、事前手続のみ実施されることが決まった。したがって、以下では、国税通則法上の事前手続と事後救済手続に分けて、以後の改正経緯を分析していくこととする。

Ⅲ 事前手続の見直し

ここでは、国税通則法上の事前手続の見直しとして、税務調査手続、更正の請求、理由付記等の改正経緯を分析する。また、平成23年度税制改正法案の提出時には規定されていたものの国会審議の過程で削除された題名の変更、目的規定の改正、納税者権利憲章の策定及び新たな税務調査手続の追加に係る規定の削除についても、その経緯を分析する。さらに、その後の税制改正において更なる見直しが実施されている関係項目についても言及する。

1. 平成23年12月改正に至る経緯

平成23年1月25日に国会提出された「所得税法等の一部を改正する法律案」(以下「平成23年度税制改正法案」という。)17条(国税通則法の一部改正)では、上述の平成23年度税制改正大綱に基づき、題名の変更、目的規定(1条)、納税者権利憲章(新4条⁸⁾)、更正の請求(23条)、更正決定等の期間(70条)、国税の調査(7章の2(74条の2～74条の13))、理由付記(74条の14)等についての改正規定が盛り込まれていた。

平成23年度税制改正法案は、ねじれ国会や東日本大震災の影響もあって、同年3月中に成立しなかった⁹⁾。

そして、平成23年度税制改正法案のうち、与野党で合意の成立した規定を取り出して新たな法案(現下の厳しい経済状況及び雇用情勢に対応して税制の整備を図るための所得税法等の一部を改正する法律案)が6月10日に国会提出され、同月22日に成立、同月30日に公布、即日施行された(平成23年法律82号)。この第1次改正のうち、納税環境

8) 国会提出時の改正法案では、改正前の国税通則法4条を3条の2として、新たな4条で納税者権利憲章の策定について規定することとされていた。

9) 平成23年3月末に適用期限の到来する特別措置の適用期限をさしあたり6月30日まで延長するために、いわゆる「日切れ法案」ないし「つなぎ法案」として、「国民生活等の混乱を回避するための租税特別措置法等の一部を改正する法律案」が3月22日に国会提出され、同月31日に成立、同日に公布されている(平成23年法律12号)。

整備に関わるものでは、罰則の見直し（故意の申告書不提出による脱犯（所税 238 条 3 項・4 項、法税 159 条 3 項・4 項、相税 68 条 3 項・4 項、地税 39 条 3 項・4 項、消税 64 条 4 項・5 項、租特 42 条の 3 第 1 項・2 項等）及び消費税の不正受還付罪の未遂罪（消税 64 条 2 項）の創設）のみが含まれ、その余の上記国税通則法の諸規定の改正については、与野党協議に付されることとなった。

その後、10 月に行われた当初の平成 23 年度税制改正法案の残りの部分の取扱いについての与野党協議の結果を受けて、修正法案（経済社会の構造の変化に対応した税制の構築を図るための所得税法等の一部を改正する法律案）が 10 月 20 日に衆議院財務金融委員会に付託されたが、国会審議の過程で、国税通則法の一部改正については、題名の変更、目的規定の見直し及び納税者権利憲章の策定の規定が削除され¹⁰⁾、国税の調査に関する規定のうち新たな手続の追加に係る部分が削除された。この第 2 次改正法案は、11 月 30 日に成立し、12 月 2 日に公布、即日施行された（平成 23 年法律 114 号）。

2. 平成 23 年 12 月改正の内容

以上の経緯により実現した平成 23 年 12 月の国税通則法の改正の内容は、①更正の請求

10) この点に関する与野党協議の経緯について、中野寛成民主党税制調査会会長代行（当時）は、以下のように述べている（税制調査会（平成 23 年 10 月 11 日）議事録（抄））。

（前略）

「民主党税制調査会として、通則法の抜本改正部分について自民、公明両党の感触を探ってまいりましたが、これを踏まえまして、党税調としては、まず『1. 税務調査手続』につきましては、①現行の運用上の取扱いを法令上明確化する部分と、②更に、手続を新たに追加する部分とに分割し、前者のみを実施すべき、『2. 更正の請求期間の延長』、『3. 理由附記等』につきましては、そのままの内容で実施すべきと判断いたしました。

最後に『4. 納税者権利憲章の策定等』についてであります。これにつきましては、累次にわたり自民、公明両党と接触をし、感触を探ってまいりましたが、最終的に今回は見送らざるを得ないとの判断をいたしました。本件は、かつて野党時代に策定した 2007 年の民主党税制改正大綱、また 2009 年衆議院選挙マニフェストにも掲げてきた事柄でございます。昨年の政府税調におきましても、憲章策定についての議論の中で名前を『納税者権利憲章』とすべきとの意見と『権利』を付けるのはどうかとの意見の両論があった中で、政府・与党としてとりまとめて、本年 1 月に国会に提出いたしました。

その後、付託先の衆議院財務金融委員会においては、野党から強い反発がありましたが、これ乗り越え、6 月の 3 党合意においては、本件については成案を得るとされたとの経緯があります。

その後、この成案を目指して自公両党の税調との間で党税調としても努力をしてきたところでありますが、やはりこの『権利』という言葉が哲学として相手方と相入れない中であって、局面転換を図るため、また、更正の請求期間の延長や理由附記など、納税者の権利を具現化する事項を早期に実施することによって、納税環境整備は相当前進する。言わば実が取れるとの判断に立って、憲章については断腸の思いであります、今回は見送ることとしたものであります。

以上が通則法関連部分についての野党の感触を踏まえた民主党としての判断であります。政府におかれましては、この判断を踏まえ、継続審議となっている 23 年度税制改正法案について、地方税部分も含め、所要の作業を行っていただくようお願いをいたします。また、特に納税者権利憲章の策定等を見送ることになったことを踏まえ、政府としては、今後とも国税に関する納税者の利益の保護に資するとともに、税務行政の適正かつ円滑な運営を確保する観点から、納税環境整備に向け、引き続き検討を行うとの趣旨の附則を修正後の法案に追加していただくようお願いをいたします。」

（後略）

関係の改正、②税務調査手続の見直し及び③処分の理由付記の3点である。これらの改正内容は周知のことであるから、以下では筆者の考えるポイントのみを述べる。

(1) 更正の請求関係の改正

更正の請求の期間が5年（改正前1年）に延長される（税通23条1項）とともに、増額更正の除斥期間（改正前3年のもの）が5年に延長された（同70条1項1号）。

まず、更正の請求期間を延長した趣旨は、法定外の手続により非公式に課税庁に対して税額の減額変更を求める「嘆願」という実務慣行を解消するためである。すなわち、減額更正の除斥期間よりも更正の請求期間が短いと乖離期間の手続として「嘆願」が残ってしまうので、減額更正の除斥期間と合わせて、更正の請求期間も5年とされたわけである。

そして、更正の請求期間を5年とすると、増額更正の除斥期間である3年よりも長いので、増額更正期間を経過後も更正の請求をすることができることとなる。そうすると、減額更正を求めたい一方、増額更正の疑義もある納税者は、増額更正期間の3年を経過後に更正の請求をするという一種のモラルハザードが生じてしまうこととなる。また、主要国においては、一般的に、課税庁による税額変更ができる期間は、減額変更と増額変更とで一致している（脱税の場合等には、更に長期間の増額変更期間が認められるのが一般的）¹¹⁾。

以上のことから、増額更正の除斥期間も5年に延長することとされた。これにより、基本的に、納税者による修正申告・更正の請求、課税庁による増額更正・減額更正の期間は、全て5年で一致することとなった。

また、更正の請求の範囲が拡大され、当初申告要件及び控除額制限が緩和されたことも、納税者の権利救済の観点からは重要である。この改正の背景として、控除額制限がある措置についても更正の請求により控除額の増額を認めてもよい場合があるとする最高裁判決¹²⁾が近いタイミングで出されていた影響が大きい。

(2) 税務調査手続の見直し

平成23年12月改正により整備された税務調査手続に係る規定は、主として、①税務職員の質問検査権の横断的整備、②税務調査の事前通知及び③税務調査の終了の際の手続の3点である。これらの改正内容は周知のことであるから、ここで詳しく触れることはしない。

ただ、平成23年度税制改正大綱の記述と改正法の内容に若干の齟齬があるので、その点は、ここで指摘しておきたい。また、国会審議で一部修正されている事項についても取

11) 主要国の課税庁による増額・減額変更期間について、例えば、アメリカでは原則としてともに3年、イギリスでは同様にともに4年、ドイツでは同様にともに4年、フランスでは同様にともに3年である（いずれも2010年1月現在。税制調査会納税環境整備小委員会（平成22年4月28日）資料「主要国における更正等の主な期間制限（未定稿）」参照）。

12) 最判平成21年7月10日判タ1307号105頁、月報56巻11号2576頁。

り上げる。これらの経緯が、以後の実務や更なる改正に少なからず影響を与えているからである。

①平成 23 年度税制改正大綱との相違点

改正法の内容が平成 23 年度税制改正大綱の記述と異なっているのは、①調査終了に際して修正申告又は期限後申告（以下「修正申告等」という。）を勧奨する場合の説明と、②調査終了後の再調査の要件の 2 点である¹³⁾。

まず、調査終了に際して修正申告等を勧奨する場合の説明について、改正法では、「当該職員は、当該納税義務者に対し修正申告又は期限後申告を勧奨することができる。この場合において、当該調査の結果に関し当該納税義務者が納税申告書を提出した場合には不服申立てをすることはできないが更正の請求をすることはできる旨を説明するとともに、その旨を記載した書面を交付しなければならない。」と規定されている（税通 74 条の 11 第 3 項）。これに対して、この点に関する平成 23 年度税制改正大綱の記述は、『「修正申告又は期限後申告を行った場合にはその部分について不服申立てができないこと」等を説明します。」であった¹⁴⁾。両者を比較すると、改正法の規定では説明の内容に「更正の請求をすることはできること」が追加されていることがわかる。改正前の実務では、更正の請求期間が 1 年であったことから、税務調査を経て修正申告等をする時点では、申告期限から 1 年を経過している場合がほとんどであることから、事実上、更正の請求をすることはできなかった。それが、更正の請求期間が 5 年に延長されたことから、修正申告等の後も更正の請求をすることが可能となった。この点は、平成 23 年 12 月改正による実務上の大きな変更点であるから（更正の請求期間が 5 年に延長されたことに関する実務上の最大のメリットの一つは、修正申告後も更なる是正が可能となったことといっても過言ではない。）、課税庁が修正申告等を勧奨する際にその説明をすることが規定されたことは意義深い。なお、当時の税制調査会専門家委員会納税環境整備小委員会座長であった三木義一教授は、平成 23 年度税制改正大綱の記述について、法文化作業における修正の必要性を指摘して

13) 以下の経緯については、当時の専門家委員会納税環境整備小委員会特別委員であった志賀櫻弁護士
の述懐（志賀『タックス・オブザーパー - 当局は税法を理解しているか』（エヌピー通信社・2015）
42 ～ 44 頁）も参照されたい。

14) 平成 23 年度税制改正大綱（平成 22 年 12 月 16 日閣議決定）32 頁。

いたので¹⁵⁾、改正法の規定は、三木教授の指摘が反映されたものである。

また、2点目の再調査については、改正法では、調査が終了した後においても、当該職員は、新たに得られた情報に照らし非違があると認めるときは、再調査を行うことを認めている（税通74条の11第6項）。すなわち、改正法上の再調査の要件は、（税務職員が）「新たに得られた情報に照らし非違があると認めるとき」である。これに対して、平成23年度税制改正大綱では、再調査の要件について、「調査について必要があるとき」と記述されていた¹⁶⁾。両者を比較すると、再調査の要件について、大綱では抽象的で寛容な要件であることに対して、改正法の規定は具体的で厳格な要件といえることができる。そもそも、この改正で税務調査に係る規定を整備した趣旨の一つに、調査のスタートからゴールまでの一連の手続の根拠規定を設ける、ということがあった。調査のスタートとは事前通知（税通74条の9。事前通知を要しない場合につき同74条の10）であり、ゴールとは調査終了の際の手続（同74条の11）である。調査が終了するのは、①いわゆる是認、②更正若しくは決定処分又は③修正申告等の3つゴールのうちの1つに必ず行き着くことになり、いずれの終了手続も明確に規定された。すなわち、①については「更正決定等をすべきと認められない旨を書面により通知」（税通74条の11第1項）、②については「調査結果の内容（更正決定等をすべきと認めた額及びその理由を含む。）を説明」（同条2項）、③については前述のように「不服申立てをすることはできないが更正の請求をすることはできない旨を説明するとともに、その旨を記載した書面を交付」（同条3項）しなければならない。これにより、改正前に時々見受けられた調査が中断したまま終了したのか再開するのか分からないといった状況は解消されるはずである。しかし、上記手続により終了した後の調査のやり直し（再調査）がいつでもできてしまうのでは、終了手続を規定した意味がなくなってしまう。この意味から、改正法において、再調査の要件につき、「新たに得られた情報に照らし非違があると認めるとき」と具体的で厳格な規定が置かれた意義は大き

15) 三木教授の発言は、以下のとおり（月刊「税理」編集局編『納税者権利憲章で税制が変わる！』（ぎょうせい・2011）33頁）。

（前略）

「ただし、『修正申告又は期限後申告を行った場合にはその部分について不服申立てができないこと』を説明しなければならないとされていることは、問題があります。

確かに、処分を受けずに税務署の懲罰に従って自ら修正申告又は期限後申告を行うと、『処分』というものはありません。しかし、事後に修正申告又は期限後申告を全部ないし一部が誤りであったと認識した時には、その部分についての更正の請求は本来可能なのです。

ただ、従来の更正の請求は期間制限が1年と大変短かったため、修正申告や期限後申告はこの期限を徒過している場合がほとんどだったので実質的には更正の請求もできなかったのです。

しかしながら、この度の改正によって、後述のように更正の請求期間が5年に延びましたから、今後は修正申告や期限後申告を行った後も複数年度に対して更正の請求をすることができます。

したがって、修正申告や期限後申告を行ったら不服申立てができないという説明は、不正確です。ここは法律の規定によって必ず是正すべきところですから。そして、大綱表現のような誤解がないように、懲罰による修正申告や期限後申告を行った場合であっても、当該申告が過大であるときは、更正の請求ができる旨の確認規定を、法文化作業において設けるべきです。」

16) 平成23年度税制改正大綱32頁。

い。なお、この問題については、当時の税制調査会オブザーバーであった峰崎直樹内閣官房参与と三木義一教授が、平成 23 年度税制改正大綱の記述について、修正の必要性を指摘されていたので¹⁷⁾、改正法の規定は、両氏の指摘が反映されたものである。

②国会審議での修正事項

上記Ⅲ 1. で述べたように、平成 23 年 12 月改正法の国会審議では、修正法案により国税の調査に関する規定のうち新たな手続の追加に係る部分が削除されている。提出時の法案と修正後の改正法との規定の対比を見え消しの状態で以下に示す。

国税通則法（※修正前法案との見え消し）

（納税義務者等に対する調査の事前通知等）

第七十四条の九 税務署長等（国税庁長官、国税局長若しくは税務署長又は税関長をいう。

以下第七十四条の十一（調査の終了通知）までにおいて同じ。）は、国税庁等又は税関の当該職員（以下同条までにおいて「当該職員」という。）に納税義務者、調書等の提出義務者又は納税義務者の取引先等（以下「納税義務者等」という。）に対し実地の調査（税関の当該職員が行う調査にあつては、消費税等の課税物件の保税地域からの引取り後に行うものに限る。以下同条までにおいて同じ。）において第七十四条の二から第七十四条の六まで（当該職員の質問検査権）の規定による質問、検査又は提示若しくは提出の要求（以下「質問検査等」という。）を行わせる場合には、あらかじめ、当該納税義務者等（当該納税義務者又は調書等の提出義務者について税務代理人がある場合には、当該税務代理人を含む。次条第二項において同じ。）に対し、その旨及び次に掲げる事項を通知記載した書面を調査開始日（質問検査等を行う実地の調査（以下この条において単に「調査」という。）を開始する日をいう。以下この条において同じ。）前に交付する旨を通知した上で、当該書面を調査開始日前に交付するものとする。

一 調査を開始する日時

17) この点に関する両氏の発言は、以下のとおり（前掲注 15・月刊「税理」編集局編・33～34 頁）。

「 — 他方、終了通知を交付した後でも再調査が可能となりますが。

峰崎 そのことも、最後の起草会合で指摘しました。終了通知が出た後でも再調査が可能になるということになると、何のために終了通知をするのかという点から、最後に文句を言ったのですが、時間不足で直せませんという返事でした。

いつでも再調査ができますということでは、終了通知の意味がなくなるので、これはやはりきちんとどこまで修正されたのか、点検しないといけませんね。

三木 再調査を認めないと調査自体が長くなるとの説明を聞きました。要するに、パッと短期でやめて、そういえばあれが足りなかったかなというので、例外的に再調査をやるのだけれども、『再調査なんかできませんよ』と言ったら、ずっとぐずぐずと調査が長くなるよということが理由のようです。

しかし、せっかく調査が終了した通知をもらった翌日にまた調査が入るというのでは規定されたことの意味がなくなります。再調査については、『偽りそのた不正の行為』などがある場合に限定するような要件を規定することが必要です。

峰崎 事前通知の例外のような規定を設けて、例外的に再調査するようにすべきですね。」

二 調査を行う場所

三 調査の目的

四 調査の対象となる税目（調査の相手方が当該納税義務者である場合に限る。）

五 調査の対象となる期間

六 調査の対象となる帳簿書類その他の物件

七 その他調査の適正かつ円滑な実施に必要なものとして政令で定める事項

~~2 前項の規定にかかわらず、当該納税義務者等の同意がある場合には、当該書面の交付は調査開始日に行うことができる。~~

2-3 税務署長等は、前第一項の規定による書面の交付を受けた納税義務者等から合理的な理由を付して同項第一号又は第二号に掲げる事項について変更するよう求めがあつた場合には、当該事項について協議するよう努めるものとする。

3-4 前二第一項において、次の各号に掲げる用語の意義は、当該各号に定めるところによる。

一 〔略〕

~~二 調書等の提出義務者 第七十四条の三第一項第一号ロ及び第七十四条の三第一項第一号ロに掲げる者~~

~~三 納税義務者の取引先等 第七十四条の三第一項第一号ハ、同項第三号ロ、同項第三号ロ及び第四号ロ、第七十四条の三第一項第一号ハからトまで並びに同項第二号ロ及びハに掲げる者（第七十四条の三第三項の規定により同条第一項第三号ロに掲げる者に含まれることとなる者、同条第三項の規定により同条第一項第三号ロ又は第四号ロに掲げる者とみなされることとなる者及び第七十四条の三第三項の規定により同条第一項第三号ロに掲げる者に含まれることとなる者を含む。）、第七十四条の五第五号ロ及びハの規定により当該職員による質問検査等の対象となることとなる者並びに第七十四条の六第一項第一号ロ及び第二号ロに掲げる者~~

三四 〔略〕

4-5 〔略〕

（事前通知をしない場合の書面の交付）

第七十四条の十 前条第一項の規定にかかわらず、税務署長等が調査の相手方である同条第三項第一号に掲げる納税義務者等の申告若しくは過去の調査結果の内容又はその営む事業内容に関する情報その他国税庁等若しくは税関が保有する情報に鑑み、違法又は不当な行為を容易にし、正確な課税標準等又は税額等の把握を困難にするおそれその他国税に関する調査の適正な遂行に支障を及ぼすおそれがあると認める場合には、同条第一項同項の規定による通知及び書面の交付を要しない。

~~2 前項の場合において、税務署長等は、実地の調査を終了するまでの間に、その調査の相手方である納税義務者等に対し、前条第一項各号に掲げる事項（同項第一号及び第三~~

号に掲げるものを除く。）を記載した書面を交付するものとする。

（調査の終了通知）

第七十四条の十一 税務署長等は、国税に関する実地の調査を行つた結果、更正決定等（第三十六条第一項（納税の告知）に規定する納税の告知（同項第二号に係るものに限る。）を含む。以下この条において同じ。）をすべきと認められない場合には、納税義務者（第七十四条の九第四項第一号（納税義務者等に対する調査の事前通知等）に掲げる納税義務者をいう。以下この条において同じ。）であつて当該調査において質問検査等の相手方となつた者に対し、その時点において更正決定等をすべきと認められない旨を書面により通知するものとする。

2 国税に関する調査の結果、更正決定等をすべきと認める場合には、当該職員は、当該納税義務者に対し、その調査結果の内容（更正決定等をすべきと認めた額及びその理由を含む。以下この項において同じ。）を説明し、当該調査結果の内容を簡潔に記載した書面を交付するものとする。

3 前項の規定による説明書面を交付する場合において、当該職員は、当該納税義務者に対し修正申告又は期限後申告を勧奨することができる。この場合において、当該調査の結果に関し当該納税義務者が納税申告書を提出した場合には不服申立てをすることはできないが更正の請求をすることはできる旨を説明するとともに、その旨を記載した書面を交付しなければならない。

4 税務署長等は、第二項の調査の結果につき納税義務者から修正申告書若しくは期限後申告書の提出若しくは源泉徴収による所得税の納付があつたとき又は更正決定等をしたときは、当該納税義務者に対し当該調査が終了した旨を書面により通知するものとする。

5 前三項の規定にかかわらず、これらの項に規定する書面は、実地の調査を伴わない調査の場合には、当該納税義務者からの求めがあつた場合に限り交付するものとする。

4-6 前三項第一項から第四項までに規定する納税義務者が連結子法人である場合において、当該連結子法人及び連結親法人の同意がある場合には、当該連結子法人へのこれらの項に規定する通知、説明又は説明又は通知若しくは交付（以下この項及び次項において「通知説明等」という。）に代えて、当該連結親法人への通知説明等を行うことができる。

5-7 実地の調査により質問検査等を行つた納税義務者について第七十四条の九第三項第二号第四項第四号に規定する税務代理人がある場合において、当該納税義務者の同意がある場合には、当該納税義務者への第一項から第三四項までに規定する通知説明等に代えて、当該税務代理人への通知説明等を行うことができる。

6-8 第一項又は第四項の通知をした後又は第二項の調査の結果につき納税義務者から修正申告若しくは期限後申告の提出若しくは源泉徴収による所得税の納付があつた後若し

くは更正決定等をした後においても、当該職員は、新たに得られた情報に照らし非違があると認めるときは、第七十四条の二から第七十四条の六まで（当該職員の質問検査権）の規定に基づき、当該通知を受け、又は修正申告若しくは期限後申告書の提出若しくは源泉徴収による所得税の納付をし、若しくは更正決定等を受けた納税義務者に対し、質問検査等を行うことができる。

この修正の趣旨は、今回の改正は運用で実施されている調査手続を法令上明確化するためのものに過ぎないことを徹底するために、改正前の運用上の取扱いを法令上明確化する部分のみを残し、手続を新たに追加する部分を削除するというものである¹⁸⁾。

そのため、具体的な修正内容としては、まず、事前通知の際の書面の交付に係る部分が削除され、従前と同様、口頭による通知とされた（74条の9第1項柱書等）。また、終了時の通知については、いわゆる是認通知（74条の11第1項）と修正申告を勧奨する際の不服申立てができない等の説明・通知（同条3項）については基本的に従前から実施されていたので残されたものの、更正決定等する場合の調査結果の説明については書面の交付の部分が削除され（同条2項）、是認を除く調査の終了通知については規定そのものが削除された（提出時法案同条4項）。

以上の修正のうち、特に、事前通知に係る規定については、通知事項（74条の9第1項各号）は改めずに、通知の方法のみを書面から口頭（実務上は電話）に変更したため、改正法施行後の実務上の混乱を招いている。74条の9第1項各号に列記される通知事項（①調査を開始する日時、②調査を行う場所、③調査の目的、④調査の対象となる税目、⑤調査の対象となる期間、⑥調査の対象となる帳簿書類その他の物件、⑦その他調査の適正かつ円滑な実施に必要なものとして政令で定める事項）は全て書面で通知することを想定して規定されたものであるから、これを電話で伝えることは容易でないし、通知を受ける側もメモ取りが大変である（言った言わないで揉める要因にもなろう。）。税務職員は通知するための書面を作りそれを見ながら電話しているのであろうし、改正法は書面通知を禁止しているわけではないので、運用により書面通知を実施した方が、課税庁・納税者いづれにとってもスムーズで適正な手続が実現できよう。

（3）処分の理由付記

課税処分を行う場合には原則として理由付記を行うべきである、という点については、専門家委員会納税環境整備小委員会の議論においても委員の意見は一致していた¹⁹⁾。ただし、特に白色申告者に対する理由付記については、記帳義務・帳簿等保存義務の拡大と併せて実施すべき、との意見も同小委員会の議論においても強く出されており、結果的に改正

18) 前掲注10)で引用した、中野民主党税制調査会会長代行（当時）の発言参照。

19) 前掲注5)・税制調査会専門家委員会・8頁。

法においてもかような議論の経緯が踏襲された形での改正内容とされるに至った。

まず、国税に関する法律に基づく申請を拒否する処分又は不利益処分をする場合は、処分の適正化と納税者の予見可能性の確保の観点から、行政手続法 8 条（申請に対する処分の理由の提示）又は 14 条（不利益処分の理由の提示）に基づき理由付記を実施することとされた（税通 74 条の 14 第 1 項）。これにより、基本的に全ての課税処分について、理由付記が実施されることとなった。なお、事前手続に関する一般法である行政手続法の定めの中で最も重要といつてよい 2 章（申請に対する処分）及び 3 章（不利益処分）について、従前は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対しては全ての規定が適用除外とされていたところ、今回初めて「理由の提示」が国税に関する法律に基づく処分についても適用されることとされたことは、大きな前進といえる。

また、従前は記帳義務及び記録保存義務が課されていなかった個人の白色申告者に対する所得税の更正等に係る理由付記については、記帳及び記録保存の義務化と併せて実施することとされた（所税 231 条の 2 第 1 項）。この点、記帳や記録の保存がない白色申告者に対して処分はするが理由は示せないということについては、「理由のない行政処分はない」という観点²⁰⁾からは理解に苦しむが、申告納税制度の下で事業所得等を申告するのに記帳及び記録保存の義務を課されていない納税者が許容されていたこと自体が問題であると考えれば、理由付記と併せて全ての白色申告者に対して記帳義務及び記録保存義務が課されることとされたことは評価できよう。

なお、従前から理由付記が必要とされていた「青色申告書に係る更正」の規定（所税 155 条等）については、平成 23 年 12 月改正において、特段の見直しはされていない。

3. 国会審議による修正で削除された規定

上記Ⅲ 1. で述べたように、平成 23 年 12 月改正法の国会審議では、国税通則法の一部改正につき、題名の変更、目的規定の見直し及び納税者権利憲章の策定の規定が削除された。ただし、この経緯を受けて、平成 23 年 12 月改正法には、「政府は、国税に関する納税者の利益の保護に資するとともに、税務行政の適正かつ円滑な運営を確保する観点から、納税環境の整備に向け、引き続き検討を行うものとする。」との検討条項が附則 106 条として修正により追加されている。これにより、将来的には、納税者権利憲章の策定等が再度、税制改正の俎上に載る余地がある。そして、その際には、平成 23 年度税制改正法案として閣議決定された条文案が参考とされることになろう。そこで、ここでは、国会審議による修正で削除された諸規定についても概観しておくこととする。

国会審議による修正で削除されたもののうち、題名の変更の契機となったのは、主として目的規定の見直しの影響であり、目的規定の見直しは主として納税者権利憲章を策定す

20) 塩野宏「理由のない行政処分はない - 理由付記の機能」室井力＝塩野宏編『行政法を学ぶ 1』（有斐閣・1978）254 頁以下参照。

るためであった。そこで、以下では、①納税者権利憲章の策定、②目的規定の見直し、③題名の変更の順で取り上げる。

(1) 納税者権利憲章の策定

国会審議で削除された納税者権利憲章の策定に係る規定は、以下のとおりであった。

(納税者権利憲章の作成及び公表)

第四条 国税庁長官は、次に掲げる事項を平易な表現を用いて簡潔に記載した文書（以下この条において「納税者権利憲章」という。）を作成し、これを公表するものとする。

一 納税者権利憲章を作成する目的及びその根拠となる法律の規定

二 第十七条（期限内申告）に定める納税申告書の法定申告期限内の提出及び第三十五条（申告納税方式による国税等の納付）に定める納期限内の納付並びに第十一条（災害等による期限の延長）に定める災害等による期限の延長

三 第二十三条（更正の請求）に定める更正の請求

四 第二十四条（更正）又は第二十五条（決定）に定める更正又は決定

五 第三十四条（納付の手続）に定める国税の納付の手続

六 第三十七条（督促）及び第四章第一節（納税の猶予）に定める督促及び納税の猶予並びに国税徴収法に定める滞納処分、換価の猶予及び滞納処分の停止

七 第五十六条（還付）及び第五十八条（還付加算金）に定める国税の還付金又は過誤納金の還付及び還付加算金の加算

八 第六章第一節（延滞税及び利子税）に定める延滞税及び利子税の納付並びに納税の猶予等の場合の延滞税の免除

九 第六章第二節（加算税）に定める加算税の賦課及びその減免

十 第七十条（国税の更正、決定等の期間制限）に定める国税の更正決定等の期間制限並びに第七十二条（国税の徴収権の消滅時効）及び第七十四条（還付金等の消滅時効）に定める国税の徴収権及び還付金等の消滅時効

十一 第七章の二（国税の調査）に定める質問検査権、調査の事前通知、調査の終了通知及び身分証明書の携帯

十二 国税庁長官、国税局長若しくは税務署長又は税関長が国税に関する法律に基づき申請により求められた許認可等を拒否する処分又は不利益処分をする場合の行政手続法（平成五年法律第八十八号）第八条（理由の提示）及び第十四条（不利益処分の理由の提示）の規定に基づく理由の提示

十三 第七十五条（国税に関する処分についての不服申立て）及び第百十四条（行政事件訴訟法との関係）に定める国税に関する法律に基づく処分に関する不服申立て及び訴訟

十四 税理士法（昭和二十六年法律第二百三十七号）に定める税理士（同法第四十八条

の二（設立）に規定する税理士法人を含む。）又は同法第五十一条第一項（税理士業務を行う弁護士等）の規定による通知をした弁護士（同条第三項の規定による通知をした弁護士法人を含む。）が同法の規定により行う同法第二条第一項各号（税理士の業務）に掲げる税務代理、税務書類の作成及び税務相談

十五 納税者からの照会、相談又は苦情への対応その他納税者による申告及び納付を適正かつ円滑なものとするために国税庁、国税局及び税務署の行う情報提供

十六 国税庁、国税局若しくは税務署又は税関の当該職員がその職務の遂行に当たり法令に従う義務及びこれらの当該職員が職務上知り得た秘密を守る義務

十七 前各号に掲げるもののほか、国税庁が行う事務の実施基準その他当該事務の実施に必要な準則に関する事項その他国税に係る手続並びに納税者の権利及び義務に関する事項

この納税者権利憲章の策定にかかる規定等が削除された背景²¹⁾には、自民党所属議員の強い反発があった。例えば、片山さつき議員は「納税者権利憲章については、政党を挙げて反対という立場。」、伊吹文明議員は「納税者権利憲章は、一般の財産権とか人権はあるが、納税者特有の権利というのは無い。」、中川雅治議員は「納税者権利憲章も法律にする必要はないと考えている。」と、それぞれ発言している²²⁾。

しかし、納税者権利憲章（ないし納税者憲章）を制定することは、諸外国の状況（下表参照）を見るとグローバル・スタンダードであることを忘れてはならない。

主要諸外国の納税者権利憲章の制定状況（2009 年 11 月現在：未定稿）

国名	名称	制定年（注 1）	性格（注 2）
カナダ	納税者権利憲章	1985 年	公文書
ニュージーランド	納税者憲章	1986 年	公文書
イギリス	納税者憲章	1986 年	公文書
フランス	①納税者憲章	① 2005 年	①公文書
	②調査を受ける納税者の権利と義務に関する憲章	② 1987 年	②公文書
アメリカ	納税者としてのあなたの権利	1988 年	公文書
アイルランド	納税者憲章	1989 年	公文書
スウェーデン	納税者権利憲章	1996 年	公文書
オーストラリア	納税者憲章	1997 年	公文書
韓国	納税者権利憲章	1997 年	公文書
トルコ	納税者権利宣言	2005 年	公文書
オーストリア	納税者憲章	2008 年	公文書
スペイン	納税者権利保障法	1998 年	法律

21) この経緯については、三木義一教授の述懐（三木『日本の納税者』（岩波書店・2015）176 頁以下）も参照されたい。

22) いずれの発言も TKC 会報 2011 年 9 月号 52 頁。

イタリア	納税者権利法	2000 年	法律
ドイツ	なし	—	—
日本	なし	—	—

(注 1) 制定年とは、各国において最初に納税者憲章が制定された年であり、上記に示した納税者憲章が制定された年ではない場合がある。

(注 2) 公文書とは、課税当局発表のもので、納税者の権利等をわかりやすくまとめた声明文あるいは法律において規定している納税者の権利を平易にまとめた公式文書をいう。

出典：税制調査会専門家委員会資料（平成 22 年 7 月 9 日）を基に作成

(2) 目的規定の見直し

国税通則法の目的規定（1 条）について、国会審議による修正で削除された改正案は、以下のとおりであった（現行規定との見え消し）。

(目的)

第一条 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、国税に関する国民の権利利益の保護を図りつつ、税務行政の公正な運営を確保し図り、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。

この改正案の趣旨は、納税者権利憲章の策定を規定する以上、国税通則法の目的規定においても「国民の権利保護」の視点を明確化する必要があったためである。

また、「国民の権利利益の保護ないし救済」を謳う行政手続法及び行政不服審査法の目的規定に、特別法たる国税通則法の目的規定が平仄を合わせる意味もあった。

(3) 題名の変更

上記目的規定の改正の趣旨をより明確にするため、国税通則法の題名を改正後の法律の内容をよく表すものとなるよう、「国税に係る共通的な手続並びに納税者の権利及び義務に関する法律」に変更することも改正法案には規定されていたが、上記の納税者権利憲章の策定及び目的規定の見直しとともに削除された。なお、この題名は長いので、略称を「国税手続法」（引用等で更に略す際は「国手法」）とすることも、政府内で決められていた。

4. その後の改正

(1) 平成 26 年度税制改正 - 併せ通知の見直し

平成 26 年度税制改正によって税理士法が大幅に改正されたことに伴い、税務調査の事前通知に係る国税通則法の規定も見直されている。

すなわち、税理士法が改正され、調査の事前通知に際して、当該申告書提出者の同意が

ある一定の場合には、当該申告書提出者への通知は、当該租税に関する税務代理権限証書を提出している税理士に対してすれば足りることとされた（税理士 34 条 2 項）。これに併せて、国税通則法においても、納税義務者の同意がある一定の場合に該当するときは、納税義務者への通知は、税務代理人に対してすれば足りることとされた（税通 74 条の 9 第 5 項）。これによって、調査の事前通知を納税義務者と税務代理人の双方に対してしなければならなかった、いわゆる「併せ通知」も問題は解消した。

この見直しは、納税者の利便性に資する観点からは、平成 23 年 12 月改正の際に実施されるべきものであったが、税理士法の改正を併せて行う必要があり、当時から税理士法の大幅な改正が日程に上がっていたことから、この問題は他の税理士法の改正と併せて実施すべく先送りされていたものと考えられる。

（２）平成 27 年度税制改正 - 複数代理人の事前通知、再調査手続の見直し

①複数代理人の事前通知

複数の税務代理人がある税務調査の事前通知について、その納税義務者がこれらの税務代理人のうちから代表する税務代理人を定めた場合（税務代理権限証書に、その税務代理権限証書を提出する者を代表する税務代理人として定めた旨の記載がある場合）には、これらの税務代理人への事前通知は、その代表する税務代理人に対してすれば足りることとされた（税通 74 条の 9 第 6 条、税通則 11 条の 3 第 2 項）。これに併せて、税理士法の規定においても同様の改正が行われている（税理士 34 条 3 項、税理士則 17 条の 2 第 2 項）。この改正は、前年度改正による「併せ通知」の見直しに続く、事前通知をスムーズに行うための一連の改正と位置付けることができる。

②再調査手続の見直し

税務調査終了後に再度調査をするためには、「新たに得られた情報に照らし非違があると認めるとき」という要件を充たさなければならないが、この再調査に係る当初調査の範囲が「実地の調査」に限定された（税通 74 条の 11 第 6 項）。これにより、実地以外の調査（いわゆる「机上調査」）については、当該調査終了後において新たに得られた情報に照らし非違があると認めるときでなくとも、必要に応じて再調査を実施することが可能となった。なお、「実地の調査」とは、国税の調査のうち、税務職員が納税者の支配・管理する場所（事務所等）に臨場して、質問検査等を行うものと解されている（税通 7 章の 2 関係通達 3-4）。

この改正の背景には、Ⅲ 2.（２）①で述べたように、平成 23 年 12 月改正の立法過程において、再調査の要件の規定が、「調査について必要があるとき」から「新たに得られた情報に照らし非違があると認めるとき」に変更されたため、机上調査については、この具体的かつ厳格な要件に実務が耐えられなくなったということが推測される。確かに、机上調査において客観的・限定的な誤り以外の全ての項目を調査しないと終了できないとい

うのは非効率かつ非現実的であるので、必要な改正といえよう。

なお、調査の事前通知（税通 74 条の 9 第 1 項柱書）、調査終了の際の是認通知（同 74 条の 10 第 1 項）及び納税義務者の同意による税務代理人への終了通知等（同条 5 項）についても、対象を実地調査に限定している。

IV 事後救済手続の見直し

ここでは、平成 26 年 6 月に公布された新行審法に伴い整備法として改正された国税通則法 8 章 1 節の改正経緯を分析する。

また、新行審法の附則には 5 年後見直し条項が規定されているので（新行審附則 6）、この規定に基づき、法施行から 5 年後に再度見直しの機会が設けられる。そこで、その機会を見据えて、改正法の若干の問題点と今後の課題についても言及することとする。

1. 平成 26 年 6 月改正に至る経緯の概要

平成 26 年 6 月改正に至る経緯としては、行政不服審査法の法所管である総務省において平成 18 年頃から検討が進められ、平成 20 年には改正法案が国会に提出されたものの翌年夏の衆議院解散により廃案となり、その後 2 度の政権交代を経て紆余曲折の末、漸く実現したものである²³⁾。また、この間、平成 23 年 12 月に国税通則法上の処分に至る事前手続に係る規定が大幅に見直されていることも重要であり、今回の改正に少なからず影響を与えている。

2. 国税不服申立てに関する改正内容と 20 年法案との相違

26 年法は、旧自公政権下に提出された 20 年法案をベースとしているものの、民主党政権下のその後の検討（23 年 12 月の国税通則法の改正を含む。）の結果も一部加味されている。

26 年法の国税不服申立てに関する改正事項を以下に一覧で示す。

23) 経緯の詳細については、本稿 I 参照。

国税不服申立ての改正事項一覧表（主なもの）

	項 目	旧 法	改正法 (斜字は20年法案からの変更点)
共通	・税務署長等に対する不服申立て	○異議申立て（審査請求に義務的前置）（税通 75）	○再調査の請求（ <u>審査請求と自由選択</u> ）（税通 75）
	・不服申立期間	○2 か月（税通 77 ①）	○3 か月（税通 77 ①本文）
	・不服申立期間の例外規定	○天災その他のやむを得ない理由（税通 77 ③）、誤って長期間を教示（税通 77 ⑥）	○正当な理由（税通 77 ①②各ただし書）
	・標準審理期間の設定	—	○新設（税通 77 の 2）
	・情報の提供	—	○新設（ <u>行審 84</u> ）
	・処理状況の公表	—	○新設（ <u>行審 85</u> ）
再調査の請求 ※	・口頭意見陳述	○申立人（異議申立人又は参加人）のみ参加（税通 84 ①、109 ⑤）	○再調査の請求人及び参加人を招集（税通 84 ②）
	・不服申立人等の証拠書類等の提出	—	○新設（税通 84 ⑥）
	・証拠書類等の返還	—	○新設（税通 84 ⑫）
審査請求	・審理手続を経ない却下	○不適法である場合（税通 92）	○不備を補正しない場合、不適法で補正できないことが明らかなる場合（税通 92 ①②）
	・審理の計画的進行等の責務	—	○新設（税通 92 の 2）
	・担当審判官等の除斥事由	—	○新設（税通 94 ②）
	・参加人意見書	—	○新設（税通 95 ②）
	・反論書等の審理関係人への送付	—	○新設（税通 95 ③）
	・口頭意見陳述	○申立人（審査請求人又は参加人）のみ参加（税通 84 ①、101）	○全ての審理関係人（審査請求人、参加人及び原処分庁）を招集（税通 95 の 2 ③） ○原処分庁に対する質問権（税通 95 の 2 ②）
	・審理のための質問、検査等	○審査請求人又は参加人のみ申立て可能（税通 97、109 ⑤）	○ <u>原処分庁を含む審理関係人が申立て可能（税通 97）</u>
	・争点等の事前整理手続	—	○新設（税通 97 の 2）
	・物件の閲覧等	○原処分庁の提出物件のみが対象（税通 96 ②） ○閲覧のみ可能（税通 96 ②） ○審査請求人又は参加人のみ求めが可能（税通 96 ②、109 ⑤）	○全ての提出物件が対象（税通 97 の 3 ①） ○ <u>閲覧に加え、コピーも可能（税通 97 の 3 ①）</u> ○ <u>原処分庁を含む審理関係人が求めが可能（税通 97 の 3 ①）</u>
	・審理手続の終結	—	○新設（税通 97 の 4）

※旧法では異議申立て

以下では、特に、上記表において斜字で示している 20 年法案からの変更点のうち、国税通則法の規定について、経緯や趣旨を分析する。

（１）異議申立前置主義の廃止

旧行審法は、審査請求の前段階に異議申立てをすることができるときは、原則として、その異議決定を経た後でなければ、審査請求をすることはできないこととされていた（旧行審 20 条 1 項本文）。これに対して、新行審法においては、改正前の審査請求の前段階の異議申立てに替わる新たな再調査の請求を審査請求に前置強制する規定は設けられていな

いので、従前の異議申立前置主義は廃止されたこととなる。

この見直しと合わせて、国税不服申立てにおいても再調査の請求は選択制とされ、国税に関する処分に不服がある者は、全ての処分につき、国税不服審判所長に対して直接審査請求をすることもできることとされた。

この度の改正によって再調査の請求が創設される法律は、国税通則法の他には、関税法（昭和 29 年法律 61 号）、とん税法（昭和 32 年法律 37 号）、特別とん税法（昭和 32 年法律 38 号）及び公害健康被害の補償等に関する法律（昭和 48 年法律 111 号）のみである（このうち、とん税法は関税法の準用規定であり、特別とん税法はとん税法の準用規定）。これらの法律のうち、申立件数で大部を占めるのは国税通則法であり、新行審法において異議申立前置主義が廃止された背景には、平成 23 年 12 月の国税通則法の改正によって全ての納税者に処分時の理由付記が実施されることとされている（税通 74 条の 14 第 1 項）ことが大きく影響しているものと考えられる。

いずれにしても、もっぱら法解釈について争いたい場合など、処分庁による処分の見直しは期待しづらいケースもあるので、直接審査請求できることとする改正は、審査請求や訴訟を急ぐ申立人の利便性に資するものとして評価することができる（審査請求前置主義はなお従前のままであるが、審査請求後 3 か月を経れば訴訟提起可能）。

もっとも、再調査の請求をしたときには、3 か月経過又は正当な理由がある場合の例外を除き、原則として、当該再調査の請求についての決定を経た後でなければ、審査請求はできない（税通 75 条 4 項）。また、再調査の請求についての決定後の審査請求期間は、現行法から変わらずわずか 1 か月しかない（税通 77 条 2 項本文）、これらの点は、実務上、注意を要することとなろう。

（2）審理関係人による質問検査等の申立て

旧法では、担当審判官による質問検査権は、審査請求人若しくは参加人の申立て又は職権により認められていたが（旧税通 97 条、109 条 4 項）、この度の改正では、審査請求人又は参加人に加え、同じく審理関係人²⁴⁾を構成する原処分庁も申立てができることとされた（税通 97 条 1 項柱書）。この改正は、後述の原処分庁による閲覧等の請求（税通 97 条の 3）と同様に、新行審法の規定に準拠するものではなく、改正国税通則法独自のものである。新行審法では、処分庁の最上級行政庁が審査庁となることから、あえて原処分庁からの職権調査申立てを規定する必要がないものと考えられたが、国税不服申立てにおいては、原処分庁とは独立した第三者的機関である国税不服審判所が審理することから、原処分庁にも担当審判官による職権調査の申立てができることとされたものと考えられる。

（3）物件の閲覧等に係る手続

24) 「審理関係人」は、審査請求人、参加人及び原処分庁と定義づけられている（税通 92 条の 2）。

旧法は、審査請求人及び参加人に対して、原処分庁から提出された書類その他の物件の閲覧請求権を認めていた（旧税通 96 条、109 条 5 項）。この度の改正により、この閲覧請求権に加え謄写権（当該書類の写し又は当該電磁的記録に記録された事項を記載した書面の交付の求め）も認めるとともに、この閲覧・謄写請求権の対象に担当審判官の職権収集資料（税通 97 条 1 項 2 号に基づき提出された物件が対象）が加えられた（同法 97 条の 3 第 1 項）。

①謄写権の創設

謄写権が規定されることは、複雑難解な税務の閲覧資料を書き写している従来の状況²⁵⁾からすれば、審査請求人の利便性に資する趣旨といえることができる。なお、謄写の際は、当然のことながら、「実費の範囲内」で手数料（用紙 1 枚 10 円（カラー 20 円））の納付が求められることとなる（税通 97 条の 3 第 4 項、税通令 35 条の 2 第 3 項）。経済的困難その他特別の理由があると担当審判官が認めるときは、交付の求め 1 件につき 2,000 円を限度として、手数料を減額又は免除される（税通 97 条の 3 第 5 項、税通令 35 条の 2 第 5 項）。

②原処分庁への閲覧等請求権の付与

旧法では閲覧請求権は審査請求人及び参加人に認められていたが（旧税通 96 条、109 条 5 項）、改正法では閲覧・謄写請求権の主体は「審理関係人」とされ、原処分庁にも閲覧・請求権が認められることが確認的に規定されている（税通 97 条の 3 第 1 項）。この改正は、前述の原処分庁からの担当審判官による職権調査の申立て（同法 97 条 1 項柱書）と同様に、新行審法に準拠するものではなく、改正国税通則法独自のものである。旧法においても、運用上、担当審判官の裁量により原処分庁にも閲覧させることは可能と考えられるが、近時の国税審判官の民間登用²⁶⁾や平成 26 年度税制改正による国税通則法 99 条（国税庁長官の法令解釈と異なる解釈等による裁決）の改正を受けて、国税不服審判所の第三者性が高まっていることから、明文をもって原処分庁にも閲覧・謄写請求権を認める

25) 国税不服審判所「審査事務の手引」（平成 23 年 7 月）には以下の記述がある（88 ～ 89 頁）。
「（書類等の謄写等の要求）

615 担当審判官は、閲覧請求人が閲覧をした書類等の謄写（写真撮影を含むが書き写すことは含まない。）及び写しの交付を求められたときは、これには応じないものとする。」

26) 国税不服審判所では、「国税審判官への外部登用の工程表」（平成 22 年 12 月 17 日公表）に基づき、民間専門家の国税審判官への外部登用の拡大が図られており、平成 25 年 7 月以降、民間専門家から登用した国税審判官の在籍者数は、事件を担当する審判官の半数に相当する 50 名に達している（前掲注 7)）。

ことが適当とされたものと考えられる²⁷⁾。

3. 改正法の若干の問題点と今後の課題

ここでは、Ⅳの冒頭で述べたように施行後5年後の再度の見直しを見据えて、筆者が考える改正法の若干の問題点と今後の課題を指摘しておく。

(1) 「再調査の請求」の名称問題

「再調査の請求」という名称については、特に税務の領域においては、納税者に対して“税務調査のやり直しの請求”といういわばネガティブな印象を与えかねないので問題である、との懸念が示されていた²⁸⁾。

国会審議においても、例えば、衆議院総務委員会の参考人質疑において、筆者が参考人として、①今回の改正では20年法案と異なり再調査の請求が審査請求との選択制とされていること、②平成23年の国税通則法の改正により税務調査手続に係る規定が整備され、現在では「再調査」は「再度の税務調査」を示す用語として定着していること、の2点の理由から、20年法案と同様の「再調査の請求」という名称を用いることは問題であり、「再調査の請求」から別の名称に変更ができない場合には、再調査の請求が事後の権利救済手続であることの周知徹底が不可欠である、との意見を表明した²⁹⁾。

このような指摘を受けて、衆議院及び参議院の両総務委員会において付された附帯決議の中で、税務調査を経て処分を受けた納税者が不服を申し立てる際に誤解することを防ぐために、「再調査の請求については、処分庁が簡易な手続で事実関係の再調査をすることにより、処分手続の見直しを行う事後救済手続であることを、十分説明すること。」を政

27) 新行審法では、処分庁の最上級行政庁が審査庁となることを踏まえ、処分庁からの閲覧・謄写請求権については、あえて規定されていないが（総務省「行政不服審査制度の見直し方針」（平成25年6月）11頁参照）、国税不服審判所は処分庁とは独立した第三者的機関であることから、国税通則法上は原処分庁による閲覧・謄写請求権が規定されたものと考えられる。この点、平成23年度税制改正大綱には、「証拠書類の閲覧・謄写の範囲については審査請求人と処分庁とのバランスを踏まえつつ拡大する方向で、それぞれ検討を行う」との記述がある（8頁）。

また、原処分庁による閲覧・謄写請求権を規定する必要性について、財務省は以下のように述べている（総務省行政管理局「行政不服審査制度の見直しに係るヒアリング議事概要」（平成25年3月22日）7頁）。

「国税不服審判所と国税庁は緊張関係にあり、現制度においても、国税通則法第96条で審査請求人には閲覧請求権が認められているが、原処分庁には認められていないことから、処分庁側が閲覧したい資料を審判所から閲覧させてもらえるわけではない。処分庁としては、閲覧請求できるようにしてほしいという気持ちがある。また、国税不服審判所の第三者性が高まっている中で、そうした懸念が強まってきているところもある。」

28) 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」（平成25年12月20日）1頁参照。日税連は、同意見において、「例えば、『処分見直しの請求』等への改称」も提案している。また、日弁連は、『「再調査請求」については、税務調査との混同が起らないよう、その区別が法律上明確となるように適切な規定を置くこと。』との意見を表明している（日本弁護士連合会「行政不服審査法の改正に対する意見」（平成25年12月12日）1頁）。

29) 衆議院会議録186回国会 総務委員会 20号（平成26年5月13日）参照。

府に求めている³⁰⁾。

もっとも、これは、あくまでも名称の問題であるから、税理士が代理人をしていれば特段問題なからうが、特に代理人がない場合においては事前に周知徹底が図られるよう、処分時の教示等での丁寧な説明が必要であろう。

（２）主観的申立期間と出訴期間との関係

①改正の内容

新行審法において、主観的申立期間は現行の 60 日から 3 か月に延長された（新行審 18 条 1 項本文、54 条 1 項本文）。平成 16 年に行政事件訴訟法が改正され、取消訴訟の出訴期間が処分又は裁決があったことを知った日から 6 か月（改正前 3 か月）に延長された（行訴 14 条 1 項本文）こととの平仄の問題も検討されたが³¹⁾、結果的にこの度の改正では、国民の権利利益の救済と法律関係の早期安定のバランスの観点³²⁾から、3 か月以内という比較的小幅な延長にとどまった。

この見直しに合わせ、国税不服申立てにおける主観的申立期間についても、現行の 2 か月から 3 か月に延長された（税通 77 条 1 項本文）。

②今後の課題

この度の行政不服審査法の改正と併せて、「不服申立前置の全面的見直し」³³⁾が実施されていることもあり、改正に至る検討過程において、不服申立前置の場合に不服申立期間の徒過の時点で残りの出訴期間が無意味になってしまい平成 16 年の行政事件訴訟法の改正の趣旨が没却されてしまうので、少なくとも不服申立前置の個別法については、出訴期間

30) 衆議院総務委員会「行政不服審査法案に対する附帯決議」（平成 26 年 5 月 20 日）三、参議院総務委員会「行政不服審査法案に対する附帯決議」（平成 26 年 6 月 5 日）二後段。

31) 民主党政権下の平成 23 年 12 月に公表された「行政救済制度検討チーム取りまとめ」においては、「早期の審査請求が争訟の迅速な処理につながる面が一般的にあるとしても、救済手続の選択可能性を確保することが重要であるという観点から、延長後の具体的な審査請求期間としては、行訴法上の出訴期間と同様の 6 か月とする方向で整理する。」と記述されていた（同 25 頁）。

32) 前掲注 27)・総務省・12 頁参照。

33) この度の行政不服審査制度の見直しにおいて、不服申立構造の見直しの一環として、不服申立前置主義を採るさまざまな個別法の規定についても、所要の見直しが行われており、具体的には、個別法 96 のうち 68 法律で廃止ないし縮小された。

と同様の6か月とすべき、との強い意見が出された³⁴⁾。この点、いみじくも、平成25年6月に総務省から公表された「行政不服審査制度の見直し方針」において、「他方、不服申立前置の場合、不服申立期間の徒過により訴訟提起ができなくなる一方、不服申立前置でない場合は、出訴期間を経過するまで処分が確定しないから不服申立期間を出訴期間より短くする意味はない、といったことから、出訴期間と同一の6か月とすべきとの強い意見もある。」³⁵⁾と述べられているところである。国税不服申立ても不服申立前置であるから³⁶⁾、出訴期間との平仄の問題は今後の検討課題と認識しておきたい。

(3) 担当審判官による質問記録等の閲覧

この度の改正では、審査請求人等による証拠物件の閲覧等の対象が処分庁から提出された物件に限らず審理員に提出された物件全般に拡充された(新行審38条1項)。これに合わせて、国税不服審判所における証拠物件の閲覧等の対象も担当審判官に提出された資料全般に拡充された(税通97条の3第1項)。ただし、この閲覧等の対象資料は、国税通則法96条1項・2項及び97条1項2号に基づき提出された物件とされ、97条1項1号に規定される担当審判官による質問の記録は対象とされていないのではないか、という問題が指摘された³⁷⁾。なお、新行審法においても審理員の審理関係人への質問(新行審36条)等の記録については、閲覧等の対象とされていない(新行審38条1項)³⁸⁾。

このような指摘を受けて、衆議院総務委員会で付された附帯決議(四)及び参議院総務委員会で付された附帯決議(四)において、この問題の検討の方向性につき言及されてい

34) 「行政不服審査制度の見直しに係る検討(第1回)」では、「不服申立前置がなければ、訴訟と比較してより簡便な制度であるということで、不服申立期間を3か月としても説明がつくのだが、前置を残す場合には、不服申立期間は出訴期間と同じく6か月とするのが自然ではないか。」との有識者からの発言がある(総務省行政管理局「行政不服審査制度の見直しに係る検討(第1回)議事概要」(平成25年4月11日)34頁阪田発言))。また、第2回検討会においても、「不服申立前置のものについて、出訴期間が6か月であるのに不服申立期間を3か月とする説明が困難である。なぜ前置が必要なのかという説明が必要ではないか。」「実態として裁判をやるのは非常に大きな負担になる。自由選択制にしたとしても、それほど訴訟件数が増えるとは思えない。不服申立前置を残すのであれば不服申立期間も6か月とするのがきれいな整理。」(総務省行政管理局「行政不服審査制度の見直しに係る検討(第2回)議事概要」(平成25年4月23日)34頁阪田発言)、「不服申立ては訴訟に比べ便利で気楽に行えるとの説明だが、それが国民の実感にあっているのかどうか。不服申立てをする以上は訴訟までを見据えて構えて行う者もいるだろうから、少なくとも不服申立前置の場合には、不服申立期間を短くするのはどうかという思いもある。現行でも不服申立期間が出訴期間より短い、その説明は整理が難しい。」(同小早川発言)との有識者からの発言がある。

35) 前掲注27)・総務省・12頁。

36) この度の改正によって異議申立前置は廃止されているが、審査請求前置(税通115条1項)は存置されている。

37) たとえば、木山泰嗣＝三木義一＝藤曲武美「座談会 国税不服審査制度はこう変わる」税務弘報62巻6号(2014)74～75頁参照。

38) この点、新藤総務大臣(当時)は、審理員自らが作成する調査メモについては、処分庁と申立人の双方の主張を聞いて意見書を作成するまでの途中段階のものであり、閲覧、謄写の対象とすることが適当でないと考え、改正法案では対象としていない旨の答弁をしている(衆議院本会議録186回国会26号(平成26年5月30日)参照)。

る。いずれの附帯決議においても、審理関係人等の陳述内容が記載された文書の閲覧、謄写等については、今後の検討に委ねられているので、新行審法附則 6 条に基づく施行後 5 年経過後の再検討の際には、その間の施行状況を勘案して、閲覧等の対象のさらなる拡大についても検討される余地がある。

もっとも、これらの文書等を担当審判官の職権により閲覧等に供することは可能であると解されるし、この度の改正により審理手続の計画的進行（税通 92 条の 2）や審理手続の計画的遂行（同 97 条の 2）が設けられた趣旨に鑑みれば、争点及び証拠をスムーズに整理するためには、担当審判官はこれらの文書等を積極的に閲覧等に供するべきであろう。この点は、改正法施行後の運用に期待したい。

おわりに

以上の経緯を経て、国税通則法の制定以来最大の抜本的見直しが結実した。

平成 23 年 12 月改正法附則 106 条及び新行審法附則 6 条において、それぞれ見直し条項が規定されているので、今後も見直しの機会は設けられるであろう。もっとも、新行審法附則 6 条では、「施行後 5 年を経過した場合」と時限が明記されているのに対し、平成 23 年 12 月改正法附則 106 条には時限が明記されていないので、後者の検討の可能性は、現実的にはあまり期待できないかもしれない。

いずれにしても、手続保障原則が租税法律主義の重要な内容の一つである³⁹⁾ことを忘れてはならない。改正法の施行・運用状況の点検を継続的に実施していく必要があり、今後も不断の見直しが行われるべきである。

〈参考文献〉

脚注で引用したもののほか、

財務省『税制改正の解説』（平成 24 年度、平成 26 年度、平成 27 年度）

青木丈『こう変わる！国税不服申立て』（ぎょうせい・2014）

櫻井敬子ほか「特集 不服申立制度の改正と今後の実務対応」税理 57 巻 15 号（2014）7 頁以下

橋本博之＝青木丈＝植山克郎『新しい行政不服審査制度』（弘文堂・2015）

追記：国税通則法の抜本改革に多大な貢献をされた志賀櫻先生が平成 27 年 12 月 20 日に逝去された。志賀先生がいなければ、本稿で取り上げた改革は何一つ実現できなかったと言っても過言ではない。謹んで哀悼の意を表するとともに、細やかであるがこの小論を捧げたい。

39) 金子宏『租税法〔第 20 版〕』（弘文堂・2015）73 ～ 83 頁参照。