

第5章 国税不服審判所の改革

第1節 改革までの経緯

1 平成17年から平成21年における議論

行政上の不服申立制度についての一般法である行政不服審査法（昭和37年法律第160号。以下「行審法」という。）は、昭和37年に制定されて以来、半世紀の間、抜本的な改正が行われていなかった。この間、国民の権利利益に関する意識の変化とともに、行政運営における公正の確保と透明性の向上を図るため、平成5年に行政手続法（平成5年法律第88号）が制定された。また、司法制度改革の一環として、国民の権利利益のより実効的な救済手続の整備を図るため、平成16年に行政事件訴訟法の抜本的な改正（平成16年法律第84号）が行われたこともあり、行審法は密接に関連するこれら制度との整合性を整理する必要が生じていた。

このような状況の下、平成17年、総務省は行審法の今日的な在り方についての検討を財団法人行政管理研究センターに委託し、学識経験者からなる行政不服審査制度研究会において検討が開始された。そして、平成18年3月、同研究会は「行政不服審査制度研究報告書」を公表して、制度制定以降の環境の変化や運用の実態を踏まえた問題点を明らかにするとともに、それに対する解決方策として、審査請求と異議申立ての二元主義の廃止、対審的な審理構造の導入、審理における第三者性の確保などを提示した。更に、行政不服審査制度の見直しについて、法制的な観点から有識者による専門的な検討を行うことを目的として、総務副大臣の主催により行政不服審査制度検討会が開催された。同検討会では、論点の整理・検討、関係府省庁へのヒアリングなど合計17回の検討が行われ、平成19年7月には、行審法及び行政手続法の改正要綱案の骨子を示した「行政不服審査制度検討会 最終報告」が公表された。同報告では、不服申立ての種類の一元化、審理員制度の導入、行政不服審査会の設置などが示されるとともに、関係法令の扱いに関して、「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」とし、「個別法についてそれぞれ見直しを政府において検討し、具体的な整理を行う」ことが示された。

国税に関する法律に基づく処分に対する不服申立てについては、個別法である国税通則法（昭和37年法律第66号。以下、この章において「通則法」という。）に、ほぼ自己完結的な規定が置かれていたところ、自民党と公明党が公表した平成20年度税制改正大綱（巻末参考資料3(1)）において、「行政不服審査制度の抜本的な見直しに合わせて、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」ことが示されたことに伴い、通則法においても、改正される行審法と同等又はそれ以上の水準の内容とする改正の検討が行われることとなった。

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」及び「行政手続法の一部を改正する法律案」の3法案（以下「20年法案」という。）が、閣議決定され、第169回国会（常会）に提出されたが、同国会、第170回国会（臨時会）、第171回国会（常会）において審議が行われないまま、平成21年7月の衆議院解散によって審議未了・廃案となった。

なお、20年法案では、行審法を全部改正し、新たな不服申立制度として、不服申立ての種類の一元化、審理員制度の導入、行政不服審査会への諮問手続の導入、審査請求期間の延長などが盛り込まれ、通則法に対しても同水準の内容となる改正が盛り込まれていた（表5-1）。

表5-1 20年法案における国税通則法の主な改正事項

① 異議申立て（改正後、再調査の請求）の前置猶予期間及び審査請求ができる旨の教示時期の短縮
② 不服申立期間の延長
③ 標準審理期間の設定及び公表
④ 口頭意見陳述における原処分庁（審査請求の目的となった処分に係る行政機関の長をいう。以下この章において同じ。）への発問権
⑤ 証拠資料の閲覧対象の拡大
⑥ 審理手続の計画的な遂行
⑦ 審理手続の終結を通知

2 平成22年から平成23年における議論

(1) 行審法改正の検討

平成22年8月、行審法の改革など行政救済制度の在り方を検討するために、総務大臣と内閣府特命担当大臣（行政刷新担当）を共同座長とし、政務三役等及び有識者で構成する行政救済制度検討チームが立ち上げられた。検討チームは、行政不服申立制度の改革方針として、「行政不服申立制度について、審理官制度の創設等により、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とともに、行政の適正な運営を確保することとし、また、不服申立前置を全面的に見直すことにより、国民が救済手続を一層自由に選択できるようにする」ことを基本方針として掲げ、①行政不服審査法の改革、②不服申立前置の全面的見直し、③地方における新たな仕組みの3点を検討課題として見直しを進めた。そして、平成23年12月に審理官制度の創設、不服申立構造の整理（審査請求への原則一元化）、不服申立前置の全面的見直し、不服・苦情を広く受け付ける国・地方を通じた新たな仕組みなどを示した「行政救済制度検討チーム取りまとめ」が公表された。国税の不服申立制度については、前置強制の理由は認められるものの、二重前置は正当化が困難とし、税制調査会における検討は、本チームの結論を踏まえて行うべきであることが示された（表5-2）が、国会への法案提出には至らなかった。

表5-2 行政救済制度検討チーム取りまとめ（平成23年12月）（通則法に関する部分を抜粋）

【二重前置】

二重前置については、特段の事情のない限りその正当化が困難と考えられることから、廃止すること又はいずれか一方について、不服申立前置の対象から除外することが相当である。

【審査請求】

「大量的申立て」・「第三者的機関の関与」の基準に該当すると認められ、前置強制とすることに理由があると認められる。

【異議申立て】（構造の整理）

処分庁（処分をした行政庁をいう。以下この章において同じ。）に対する異議申立てについては、大量的申立てであり、また納税者の権利利益の救済のために寄与しているとみられることから、略式裁決により処分庁が再考する必要があると認められる。なお、略式裁決の審査請求に対する前置は認められない。

【附帯意見】

税制調査会における検討は、平成23年度税制改正大綱（平成22年12月 閣議決定）に基づき、本チームの結論を踏まえて行うべきである。

(2) 国税の不服審査制度改正の検討

行審法改正の検討に併せ、国税の不服審査制度に関しては、政府税制調査会において改正の検討が進められた。平成22年度税制改正大綱（巻末参考資料3(2)）では、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あるとしながらも、その現状は、国税審判官の多くを国税庁の出身者で占めていることや証拠書類の閲覧・謄写が認められていないなどの問題があることから、国税不服審判所の組織や人事の在り方、不服申立前置主義の見直しなどについて、行政不服審査制度全体の見直しの方向を勘案しつつ、必要な検討を行い、1年以内を目途に結論を出すことが示された。

そして、平成23年度税制改正大綱（巻末参考資料3(3)）では、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在り方については、内閣府・行政救済制度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とし、また、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、今後、国税審判官への外部登用の拡大を図るとして、民間からの公募により、年15名程度採用し、3年後の平成25年までに50名程度を民間から任用することにより、事件を担当する国税審判官の半数程度を外部登用者とし、その方針及び工程表を公表することが示された。

平成24年度税制改正大綱においても、内閣府・行政救済制度検討チームの結論等を踏まえた国税不服審査制度の在り方について引き続き検討を行うこととされ、制度見直しの議論が進められていたが、国税不服審査制度を改正するには至らなかった。

3 平成25年以降における議論

総務省では、廃案となった20年法案をベースとしつつ、内閣府の行政救済制度検討チームが行った検討内容なども踏まえ、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、改めて見直しの検討が進められ、各府省・関係団体に対する行政不服審査制度の見直しに係るヒアリング、行政不服審査制度の見直しの論点整理・検討、見直し方針案のパブリックコメント等を経て、平成25年6月21日、「行政不服審査制度の見直し方針」を公表した。同見直し方針には、不服申立ての種類の一元化、例外的に設けられる再調査の請求と審査請求との自由選択、審理員制度の導入、行政不服審査会への諮問手続の導入、処分庁、他の参加人及び第三者から提出された書類等物件の閲覧及び謄写、審査請求期間の延長などが盛り込まれた。

国税の不服申立制度の見直しについては、平成25年12月に閣議決定された平成26年度税制改正大綱（巻末参考資料3(4)）でその改正内容が示された。

そして、第186回国会（常会）において、所得税法等の一部を改正する法律（平成26年法律10号）が平成26年3月20日に可決・成立し、同月31日に公布されたことにより、通則法第99条が改正された。

更に、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」及び「行政手続法の一部を改正する法律案」の3法案が、閣議決定され、第186回国会（常会）に提出された。この3法案は、同年6月6日に参議院本会議で可決・成立し、同月13日に公布されたことにより、国税の不服申立制度に関する通則法の諸規定の改正が行われた。

第3節で通則法第99条の内容を、第4節で新たな不服審査制度の内容をそれぞれ概説する。

第2節 国税審判官への外部登用の拡大等

1 国税審判官の任命資格

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（巻末参考資料2(1)）では、国税不服審判所の設立に当たり、その運用の実を挙げるためにはふさわしい人材を確保することが必要であるとして、国税審判官については、任用資格を法定し、民間からの任用の道も開くものとし、更にその待遇について、特別の給与体系を設けることについても検討すべきであることが示された。

これを受けて、国税不服審判所の設立に伴う所要の規定の整備が行われ、国税通則法施行令の一部を改正する政令（昭和45年政令第51号）により、国税審判官の資格を規定した国税通則法施行令第31条（表5-3）が設けられ、国税に関する学識経験を有する弁護士、税理士、公認会計士、大学の教授などが国税審判官への任命資格を有することとなった。

表5-3 国税通則法施行令第31条（昭和45年新設時の条文）

（国税審判官の資格）

第三十一条 国税審判官の任命資格を有する者は、次の各号の一に該当する者とする。

- 一 弁護士、税理士、公認会計士、大学の教授若しくは助教授、裁判官又は検察官の職にあつた経験を有する者で、国税に関する学識経験を有するもの
- 二 職務の級が一般職の職員の給与に関する法律（昭和二十五年法律第九十五号）第六条第一項第一号イ（俸給表の種類）に掲げる行政職俸給表（一）による三等級若しくは同項第二号に掲げる税務職俸給表による特三等級又はこれらに相当すると認められる級以上の国家公務員であつて、国税に関する事務に従事した経験を有する者
- 三 その他国税庁長官が国税に関し前二号に掲げる者と同等以上の知識経験を有すると認める者

2 国税審判官への外部登用の拡大

国税不服審判所発足当初から、国税不服審判所の第三者性及び裁決の公正性や信頼性を確保するため、国税不服審判所長、東京支部及び大阪支部の首席国税審判官（支部所長）などの枢要なポストには、裁判官や検察官の職にあつた者が登用されてきた。

一方、弁護士、税理士、公認会計士など民間からの適任者の登用に関しては、国税審判官の任命の資格は有するものの、一般職員の給与体系と異なる特別の給与体系を設けられなかったこともあり、ほとんど登用できない状況が続いていた。

そのような状況の下、行政の高度化、多様化、国際化などが進展する中で、これらの変化に的確に対応して、国民の期待する行政を推進していくために、行政を担う公務員について、新規卒者等の採用・部内育成を基本としながらも、部内育成だけでは得られない有為な部外の人材を活用していくことが求められ、そのような民間人材の採用の円滑化を図るため、平成12年11月、一般職の任期付職員の採用及び給与の特例に関する法律（平成12年法律第125号。以下「任期付職員法」という。）が制定された。任期付職員法第3条第1項では、任命権者は、高度の専門的な知識経験又は優れた識見を有する者をその者が有する当該高度の専門的な知識経験又は優れた識見を一定の期間活用して遂行することが特に必要とされる業務に従事させる場合には、人事院の承認を得て、選考により、任期を定めて職員を採用することができる（特定任期付職員）ことが規定された。

そして、自民党司法制度調査会は、平成19年3月に「21世紀社会にふさわしい準司法手続の確立をめざして」を公表しその中で、国税不服審判所に対して、「判断者の中立性・公平性・法律専門性を確保するため、法曹有資格者を増加させ、関係省庁の人事ローテーションから切り離すなどして第三者性を高める必要がある」と提言した。

国税不服審判所は、経済取引の国際化、広域化、複雑化等を背景とする事件が増加する中、事件を適正かつ迅速に処理するため、民間専門家の有する専門知識・経験及びノウハウを活用することが有効であるとの考えの下、任期付職員法に基づく特定任期付職員（国税審判官）の採用を平成19年度から開始した。

更に、平成23年度税制改正大綱（巻末参考資料3(3)）を受けて、審査請求事件の審理の中立性・公正性を向上させる観点から国税審判官への外部登用を一層拡大することとなり、拡大についての方針と工程表を策定・公表した。そして、平成25年7月には、工程表どおり、事件担当審判官の半数程度（50名）が外部登用者となり、現在も毎年継続して公募による採用が行われている。

第3節 国税通則法第99条の改正

1 協議団制度における国税庁長官通達の拘束

国税不服審判所の前身に当たる協議団制度の下では、国税局長（又は国税庁長官）が裁決権者であり、協議団は国税庁長官が発した通達に示される法令の解釈に拘束されていた。このため、通達と異なった法令の解釈による救済を求める納税者は取消訴訟を提起するほかにないとされていた。

2 昭和45年に新設された通則法第99条

国税不服審判所の設立に当たり、国税通則法の一部を改正する法律（昭和45年法律第8号）により所要の規定の整備が行われる中、通則法第99条（表5-4）が設けられた。

この規定の新設により、国税不服審判所長が、国税庁長官の法令解釈に拘束されないで独自の法令解釈により審査請求の裁決をすることができることとなった。一方で、税務行政の統一的な運用を確保する観点から、国税不服審判所長が国税庁長官通達と異なる解釈により裁決をするときは、あらかじめその意見を国税庁長官に申し出ることとし、国税庁長官は、当該意見を相当と認める一定の場合を除き、民間の学識経験者からなる国税審査会（平成13年からは国税審議会。以下、この節において「国税審議会」という。）の議決に基づいて国税不服審判所長に対する指示をしなければならないとする手続が設けられた。

昭和45年度以降、国税不服審判所長が国税庁長官に意見の申出をして裁決した審査請求事件は9件ある（表5-5）が、これらはいずれも、審査請求人の主張を認容し、処分全部又は一部の取消しを相当とするものであり、かつ、国税庁長官がこれらの意見をいずれも相当と認める旨の指示をしたことから、国税審議会に諮ることなく、全て国税不服審判所長の意見のとおり裁決がされている。

表5-4 国税通則法第99条（昭和45年新設時の条文）

（国税庁長官の指示等）

第九十九条 国税不服審判所長は、国税庁長官が発した通達に示されている法令の解釈と異なる解釈により裁決をするとき、又は他の国税に係る処分を行なう際における法令の解釈の重要な先例となると認められる裁決をするときは、あらかじめその意見を国税庁長官に申し出なければならない。

2 国税庁長官は、前項の申出があつた場合において、国税不服審判所長に対し指示するときは、国税不服審判所長の意見が審査請求人の主張を認容するものであり、かつ、国税庁長官が当該意見を相当と認める場合を除き、国税審査会の議決に基づいてこれをしなければならない。

表5-5 国税通則法第99条に基づく意見申出事案の状況

No.	事件内容	裁決年月日
1	破産会社について仮装経理に基づく減額更正に伴う過納金を即時還付することとした事例	昭和 46. 9. 27
2	被相続人が外国人である場合の共同相続人の国税の納付義務の承継額は、被相続人の本国法による相続分により計算すべきであるとした事例	昭和 47. 11. 1
3	外国人の役員及び使用人に支給した休暇帰国のための旅費は、業務上必要な旅費に当たるとして、賞与と認定した原処分を取り消した事例	昭和 49. 3. 12
4	土地取得後これを利用することなく譲渡した場合には、その土地の取得に要した借入金の利子は、当該土地の取得費に算入するとした事例	昭和 54. 9. 20
5	土地取得後これを利用することなく譲渡した場合には、その土地の取得に要した借入金の利子及び借入金担保のための抵当権設定費用等は、当該土地の取得費に算入するとした事例	昭和 54. 9. 27
6	相続により取得した定期預金の評価上、既経過利子の額の算出については、解約利率により算出した額から、源泉徴収による所得税相当額を控除すべきであるとした事例	昭和 55. 12. 1
7	既存住宅の共有持分の追加取得は、租税特別措置法第41条((住宅の取得をした場合の所得税額の特別控除))第1項に規定する「既存住宅の取得」に当たるとした事例	平成 2. 6. 25
8	代償分割により取得した代償金について相続税の課税価格に算入すべき価額は、代償分割時における代償財産の通常取引される価額と相続税評価額の比により圧縮するのが相当であるとした事例	平成 3. 4. 30
9	住宅の共有持分を追加取得したことは、租税特別措置法施行令第26条第2項の「居住の用に供する家屋を2以上有する場合」には該当しないとした事例	平成 21. 2. 20

3 平成26年改正後の通則法第99条

平成26年度税制改正大綱（巻末参考資料3(4)）において、国税に関する不服申立手続について、行政不服審査法の見直しに伴い、所要の規定の整備を行うこととし、整備される規定の一つとして、通則法第99条について改正されることが示された。そして、所得税法等の一部を改正する法律（平成26年法律10号）により、通則法第99条（表5-6。下線部が改正箇所。）が下記のとおり改正された。

(1) 国税庁長官通達の拘束について

国税不服審判所長は、審査請求事件の裁決に当たっては、国税庁長官が発した通達による法令の解釈に拘束されないで、独自の解釈により裁決をすることができることは改正前と同様であるが、これをより明確化するために条文の見出しが「国税庁長官の法令の解釈と異なる解釈等による裁決」に改正された。

(2) 国税不服審判所長の国税庁長官への通知について

国税不服審判所長は、通達と異なる解釈により裁決をする場合等には、あらかじめ国税庁長官にその意見を通知することとした。

国税不服審判所長の意見が審査請求人の主張を認容するものであり、かつ、国税庁長官が当該意見を相当であると認める場合には、国税不服審判所長は国税審議会の議決を経ることなく裁決を行い、審査

請求人の迅速な権利利益の救済が図られることになる。また、国税庁長官はあらかじめ通知を受けることにより遅滞なく通達の見直しを行う機会・期間が与えられることになる。

(3) 国税庁長官と国税不服審判所長の諮問・答申（議決）について

国税庁長官が国税不服審判所長の意見を相当と認めない場合等には、国税不服審判所長と国税庁長官は共同で第三者機関である国税審議会に諮問することとした。

表 5 - 6 国税通則法第99条（平成26年改正後）

(国税庁長官の法令の解釈と異なる解釈等による裁決)

第九十九条 国税不服審判所長は、国税庁長官が発した通達に示されている法令の解釈と異なる解釈により裁決をするとき、又は他の国税に係る処分を行う際における法令の解釈の重要な先例となると認められる裁決をするときは、あらかじめその意見を国税庁長官に通知しなければならない。

2 国税庁長官は、前項の通知があつた場合において、国税不服審判所長の意見が審査請求人の主張を認容するものであり、かつ、国税庁長官が当該意見を相当と認める場合を除き、国税不服審判所長と共同して当該意見について国税審議会に諮問しなければならない。

3 国税不服審判所長は、前項の規定により国税庁長官と共同して国税審議会に諮問した場合には、当該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。

第4節 行政不服審査制度と国税不服申立制度の改正

1 行政不服審査制度の改正の概要

第1節3で述べたように、行政不服審査制度は制度創設以来半世紀ぶりの抜本的な見直しが行われ、以下に概説する新たな行政不服審査制度が平成28年4月から施行されている（平成26年法律第68号。以下、この法律により全文改正された行政不服審査法を「改正行審法」という。）。

(1) 不服申立ての手續の一元化

改正前の制度では、異議申立ては審査請求と比べ、審理手續において客観的かつ公正な審理手續の保障が不十分な面があり、不服申立手續の権利保護のレベルが異なるのは不合理であること、また、複数の申立ての種類があることは分かりづらいなどの問題が指摘されていたことから、改正後の制度では、「異議申立て」を廃止し「審査請求」に一元化することとされた。この例外として、処分庁以外の行政庁に審査請求をすることができる場合において、要件事実の認定の当否に係る不服申立てが大量にされる処分（国税、関税など）のように、当該処分について再調査する意義が特に認められるものについては、個別法に特別の定めがあるときに限って、「再調査の請求」をすることができることとされた。

(2) 審理員制度の導入

改正前の制度では、審理手續を行う者について法律に規定がなく、原処分に関与した者が審理手續を行う可能性が排除されていなかった。

改正後の制度では、審理手續の公正性・透明性を高めるために、審査庁は、審査庁に所属する職員のうちから、処分に関する手續に関与していない等一定の要件を満たす者を審理員として指名するとともに、その旨を審査請求人及び処分庁等に通知しなければならないことを法律上明確にした。

(3) 標準審理期間の設定

行政手続法では、標準処理期間（申請に対する処分をするまでに通常要すべき標準的な期間）を定めるよう努めることが規定されていたが、改正前の行審法には審理期間に関して定めた規定はなかった。

改正後の制度では、審理の遅延を防ぎ、審査請求人の権利利益の迅速な救済を図る観点から、審査庁が審理期間の目安となるものとして、標準審理期間（審査請求に対する裁決をするまでに通常要すべき標準的な期間）を定めるよう努めるとともに、それを適当な方法により公にしておかなければならないことが規定された。

(4) 不服申立期間の延長

改正前の制度では、審査請求は、「やむをえない理由」があるときを除き、処分があったことを知った日の翌日から起算して60日以内にならなければならないとされていた。

改正後の制度では、審査請求人の不服申立ての機会を保障する観点から、主観的審査請求期間を3か月に延長するとともに、この期間を経過しても「正当な理由」があるときは審査請求することができることとした。

(5) 審理手續の計画的進行

改正前の制度では、審査庁が審査請求人と対峙する形式の審理の構造であったが、改正行審法によって審理員制度を導入したことにより、審査請求人と処分庁等が主張及び証拠を提出し、これを基に審理員が意見書を作成するという対審的な審理の構造となった。この対審的構造の審理手續を迅速に行うためには、審理を計画的に進めることが必要であり、かつ、審査請求人、参加人及び処分庁等の審理関係人（以下、この項において「審理関係人」という。）が、審理を迅速に行うとの認識を共有し、相互に

協力することが必要不可欠となるとの観点から、審理関係人及び審理員に、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する一般的な責務を課す規定が設けられた。

(6) 口頭意見陳述における質問権

改正前の制度では、審査請求人等が口頭で意見を述べる機会（以下、この意見の陳述を「口頭意見陳述」という。）を有していたが、処分庁等がその場に同席することは規定されていなかった。

改正後の制度では、審査請求人等から申立てがあれば、全ての審理関係人を招集して口頭意見陳述の機会を与えなければならないことが規定された。また、口頭意見陳述に際し、申立人は、審理員の許可を得て、審査請求に係る事件に関し、処分庁等に対して質問を発することができることとされた。

(7) 審理手続の計画的遂行

審査請求に係る事件について、審理すべき事項が多数であり又は錯綜しているなど事件が複雑である場合などで、一定の審理手続を計画的に遂行する必要があると認める場合には、審理員は、迅速かつ公正な審理を行うため、審理関係人を招集し、あらかじめ、これらの審理手続の申立てに関する意見の聴取を行うことができることとされるとともに、それ以降の手続が計画的にされるよう、審理員が審理手続の期日等を決定した上で、審理関係人に通知することが規定された。

(8) 審査請求人等による提出書類等の閲覧・謄写

改正前の制度では、審査請求人等が閲覧を求めることができる対象は処分庁から提出された書類その他の物件に限られ、また、その写しの交付を求めるとは法令上規定されていなかった。

改正後の制度では、審査請求人等が写しの交付を求めることができることが法令に明確に規定され、その対象についても、処分庁等から提出されたものに限らず、審理員からの物件の提出要求に応じて処分庁等以外の所持人から提出された書類その他の物件等が含まれるなど、範囲が拡大された。

(9) 審理手続の終結

改正前の制度では、審理手続を終結したことを審理関係人に伝える手続は規定されていなかった。

改正後の制度では、審理員は、必要な審理を終えたと認めるときには、審理手続を終結することとし、速やかに、審理関係人に対し、その旨を通知することが規定された。

また、審理の遅滞を避け、迅速な裁決を実現する観点から、弁明書や書類その他の物件等が相当の期間内に提出されないときなどにも、審理手続を終結することができることとされた。

(10) 第三者機関（行政不服審査会等）への諮問手続の導入

改正前の制度では、第三者機関が審理に関与しているものは、国民の権利利益の保護の観点から個別法で規定があるものに限られていた。

改正後の制度では、審査請求についての裁決の客観性・公正性を高めるため、第三者の立場から、審理員が行った審理手続の適正性や法令解釈を含めた審査庁の判断の適否を審査する機関として、総務省に行政不服審査会、地方公共団体には執行機関の附属機関を設置することとされた。そして、審査庁は一定の場合を除き、審理員意見書の提出を受けたときは、行政不服審査会等に諮問しなければならないこととされた。ただし、審査請求人等が諮問を希望しない場合などは諮問を要しないこととされている。

(11) 不服申立前置の見直し

改正前の制度では、不服申立てに対する裁決を経た後でなければ訴えを提起することができない旨（不服申立前置）を定める特例が規定された法律が多数存在していた。

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、裁判所の負担等も勘案しつつ、行政不服審査制度見直しの一環として見直すこととされた。この見直しによって、

二重前置を求めるものは全て解消することとなり、不服申立前置を定める特例規定が存在した96法律のうち、68法律で廃止・縮小が行われた。

2 国税不服申立制度の改正の概要

行政上の不服申立制度についての一般法である行審法が改正されたことに伴い、国税の不服申立制度を規定した通則法においても、下記のとおり改正が行われた。

(1) 不服申立前置の見直し（通則法第75条）

改正前の制度では、原則として、国税に関する処分不服がある者は、税務署長等に対する「異議申立て」を経なければ、国税不服審判所長に対する「審査請求」をすることができなかった（異議申立て前置主義）。

改正後の制度では、従前の処分庁に対する「異議申立て」については、その名称を「再調査の請求」に改めるとともに、税務署長等が行った処分不服がある場合には、納税者の選択により、税務署長等に対する「再調査の請求」を行わずに、直接、国税不服審判所長に対する「審査請求」を行うことができるようになった。

(2) 適用除外（通則法第76条）

改正前の制度においては、通則法第8章第1節（不服審査）又は行審法の規定による処分その他通則法第75条（国税に関する処分についての不服申立て）の規定による不服申立てについてした処分等については不服申立てをすることができないこととされていた。

改正後の制度では、改正行審法で同法に基づく処分に係る不作為についての審査請求も不服申立ての適用除外とされたことから、通則法においても、裁決等の不服申立てについてする処分に係る不作為について、不服申立てができないことが規定された。

(3) 不服申立期間（通則法第77条）

上記1(4)のとおり、改正行審法において、不服申立期間が延長されたことから、通則法においても同様の規定が整備された。

この規定の整備により、改正行審法と同様に、国税に関する不服申立期間（主観的不服申立期間）を、3か月（改正前は2か月）に延長することとされた。

(4) 標準審理期間の設定（通則法第77条の2）

上記1(3)のとおり、改正行審法において、標準審理期間を定めるよう努めることが規定されたことから、通則法においても新たに同様の規定が整備された。

この規定の整備により、国税庁長官、国税不服審判所長、国税局長、税務署長又は税関長は、不服申立てがその事務所に到達してから当該不服申立てについての決定又は裁決をするまでに通常要すべき標準的な期間を定めるよう努めるとともに、これを定めたときは、その事務所における備付けその他の適当な方法により公にしておかなければならないこととされた。

(5) 審理手続の計画的進行（通則法第92条の2）

上記1(5)のとおり、改正行審法において、審理手続の計画的な進行を図らなければならないとする一般的な責務を課す規定が設けられたことから、通則法においても新たに同様の規定が整備された。

この規定の整備により、審理関係人（審査請求人、参加人及び原処分庁をいい、以下、この項において「審理関係人」という。）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こととされた。

(6) 口頭意見陳述の整備（通則法第95条の2）

上記1(6)のとおり、改正行審法において、全ての審理関係人を招集した口頭意見陳述及び質問権の規定が整備されたことから、通則法においても同様の規定が整備された。

この規定の整備により、審査請求人又は参加人の申立てがあつた場合には、担当審判官は、当該申立てをした者に口頭で審査請求に係る事件に関する意見を述べる機会を与えなければならないとされ、担当審判官が期日及び場所を指定し、全ての審理関係人を招集してさせることとされた。そして、口頭意見陳述の申立てをした者は、口頭意見陳述に際し、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。

(7) 審理手続の計画的遂行（通則法第97条の2）

上記1(7)のとおり、改正行審法において、審理手続の計画的遂行の規定が設けられたことから、通則法においても新たに同様の規定が整備された。

この規定の整備により、担当審判官は、審査請求に係る事件について、審理すべき事項が多数であり又は錯綜しているなど事件が複雑であることその他の事情により、迅速かつ公正な審理を行うため、口頭意見陳述や証拠書類の提出等の審理手続を計画的に遂行する必要があると認める場合には、期日及び場所を指定して、審理関係人を招集し、あらかじめ、これらの審理手続の申立てに関する意見の聴取を行うことができることとされた。そして、担当審判官は、この意見の聴取を行ったときは、遅滞なく、審理手続の期日及び場所並びに審理手続の終結の予定時期を決定し、審理関係人に通知することとされた。

(8) 審理関係人による物件の閲覧等（通則法第97条の3）

上記1(8)のとおり、改正行審法において、審査請求人等による閲覧の対象が拡大されるとともに、写し等の交付を請求することが可能になったことから、通則法においても、同様の規定が整備された。

この規定の整備により、審理関係人は、審理手続が終結するまでの間、担当審判官に対し、提出された書類その他の物件の閲覧又は当該書類の写し等の交付を求めることができることになった。また、担当審判官は、第三者の利益を害するおそれがあると認めるとき、その他正当な理由があるときでなければ、その閲覧又は写し等の交付を拒むことができないこととされ、担当審判官は、物件の閲覧等を求めてきた者に閲覧をさせ、又は写し等の交付をしようとするときは、その閲覧等の可否について適切に判断することができるよう、原則として、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こととされた。

(9) 審理手続の終結（通則法第97条の4）

上記1(9)のとおり、改正行審法において、審理手続の終結及びその通知についての規定が設けられたことから、通則法においても新たに同様の規定が整備された。

この規定の整備により、担当審判官は、必要な審理を終えたと認めるときには、審理手続を終結するものとされたが、審理の遅滞を避け、迅速な裁決を実現する観点から、答弁書や書類その他の物件等が相当の期間内に提出されないときなどにも、審理手続を終結することができることとされた。そして、審理手続を終結したときは、速やかに、審理関係人に対し、審理手続を終結した旨を通知するものとされた。