

第3章 行政不服申立ての概要

第3章 行政不服申立ての概要

第1 不服申立制度の概要

1 はじめに

行審法1条1項は、「行政庁の違法又は不当な処分その他公権力の行使に当たる行為に関し、国民が簡易迅速かつ公正な手続の下で広く行政庁に対する不服申立てをすることができるための制度を定めることにより、国民の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を目的とする。」と規定している。国税に関する法律に基づく処分に対する不服審査についても、この行審法の適用があるが、国税に関する法律に基づく処分は、大量性・回帰性があり、また、専門性があることから、通則法第8章第1節(不服審査)において、ほぼ自己完結的な規定が設けられている。

国税に関する法律に基づく処分のうち、税務署長、国税局長又は税関長がした処分に係る不服申立ては、原処分庁に対する再調査の請求と国税不服審判所長に対する審査請求とがあり、いずれかの方法を選択することができるが(通則法75条1項1号)、処分の取消しを求める訴えについては、国税に関する法律に基づく処分の特殊性から、再調査の請求をした場合であっても、原則として、更に審査請求についての裁決を経た後でなければ提起することができないという不服申立前置主義が採用されている(通則法115条1項)。

なお、平成28年4月1日前にされた国税に関する法律に基づく処分については、原則として、原処分庁に対する異議申立て及び国税不服審判所長に対する審査請求の2段階の不服申立てを経由し、異議決定及び裁決を経た後でなければ訴えを提起することはできないこととされていた(平成26年6月改正前の通則法75条1項、3項、115条1項)。

第1 不服申立制度の概要

2 再調査の請求の概要

処分をした課税庁に対する不服申立てを「再調査の請求」という。国税に関する法律に基づく処分は、原則として、税務署長、国税局長、税関長によって行われるので、処分をしたこれらの課税庁に対して再調査の請求をすることができる(通則法75条1項1号イ、関税法89条1項)。再調査の請求に対しては、再調査審理庁は決定をしなければならない(通則法83条)。

3 審査請求の概要

国税不服審判所長(審査庁)に対する不服申立てを「審査請求」という。国税に関する法律に基づく処分に不服がある場合(通則法75条1項)、再調査の請求についての決定を経た後の処分になお不服がある場合(同条3項)に、この審査請求が認められている。なお、税務署長、国税局長及び税関長の処分については、再調査の請求又は審査請求のいずれの不服申立てをするかは選択制とされており、再調査の請求をした場合には、原則として、その決定を経た後でなければ審査請求をすることができない(同条3項)。

審査請求に対しては、国税不服審判所長は裁決をしなければならない(通則法98条)。再調査の請求に対する決定及び裁決は、共に税務行政における納税者の権利救済を目的とする行政処分であるが、裁決が執行機関から独立した国税不服審判所長によって、行政庁の最終的判断として行われるのに対し、再調査の請求に対する決定はこれに先行する前審的処分として処分庁自身によって行われるものである。

なお、国税不服審判所の組織においては、東京国税局、大阪国税局等の各国税局に対応して、東京国税不服審判所、大阪国税不服審判所等の支部(通則法78条3項)が設置されているが、その長(東京国税不服審判所長、大阪国税不服審判所長等)は支部長(首席国税審判官)にすぎず(同条4項)、裁決を行うのは飽くまでも国税不服審判所(本部)の長たる国税不服審判所長であること(同条2項、同法98条)に注意を要する。

第2 不服申立てをめぐる諸問題

1 不服申立ての対象となる「処分」の意義

通則法は、「国税に関する法律に基づく処分」で、税務署長、国税局長、税関長等がした処分について不服申立てができる旨規定している(通則法75条1項)。国税とは、国が課する税のうち、関税、とん税、特別とん税、森林環境税及び特別法人事業税以外のものをいう(通則法2条1号。関税等に対する不服申立てについては、関税法89条ないし93条、とん税法11条、特別とん税法6条等に規定されている。)。また、酒税法第2章(酒類の製造免許及び酒類の販売業免許等)に規定する処分は、一般の行政処分と共通する性格を有するので、行審法の規定に基づく不服申立てによることとしている(通則法80条3項)。

不服申立ての対象となる「処分」とは、税務署長等の違法又は不当な処分により、直接自己の権利又は法律上の利益が侵害されるような処分をいい、例えば、納税義務ないし租税債務を確定させる処分である更正処分、更正をすべき理由がない旨の通知処分、及び賦課決定処分などの課税処分、青色申告承認取消処分、差押えや公売などの徴収処分等がこれに当たる。この不服申立ての対象となる「処分」の範囲は、取消訴訟の対象となる「処分」とほぼ同じであるとされている(第4章第1の2(1)参照)。

なお、再調査の請求に対する決定及び審査請求についての裁決、行審法7条1項7号に掲げる国税の犯則事件に関する法令等に基づく処分に対しては、通則法に基づく不服申立てができないとされている(通則法76条1項)。ただし、国税の犯則事件に関する法令に基づく処分が不服申立ての除外事項とされている理由は一様ではない(注)。

(注) 通告処分については、任意の履行に委ね法的義務を課すものではなく、最終的な決着は刑事手続によって決することが予定されていることから、不服申立ての対象ではないと解される(最判昭47・4・20民集26巻3号507

頁参照)。

2 不服申立人等

不服申立てができる者は、国税に関する法律に基づく処分について不服がある者(通則法75条1項等)、すなわち、税務署長等の違法又は不当な処分により、直接自己の権利又は法律上の利益を侵害された者である。したがって、処分の相手方のみではなく、第三者も、処分によって権利・利益(法律上保護された利益に限られる。)を侵害された場合、例えば、差押処分に係る財産について抵当権を有する第三者は、不服申立てをすることができる。

徴収法33条以下に定める第二次納税義務者が本来の納税義務者に対する主たる課税処分を争う適格を有するか否かについては見解が分かれているが、最判平18・1・19(民集60巻1号65頁)は、「国税徴収法39条所定の第二次納税義務者は、主たる課税処分につき通則法75条に基づく不服申立てをすることができる」と判示した。しかし、他の類型の第二次納税義務者についても同様に解されるかどうかは、本来の納税義務者との関係が、その類型の第二次納税義務者に主たる課税処分の違法を争う訴権を全く認めないことも合理的と考えられるかによることになる(川神裕・最判解<民事>平成18年度(上)96頁)。

なお、相手方の申請どおり認めた処分等については、権利又は利益の侵害はないから不服申立てはできない。また、減額更正又は減額再更正も不服申立ての対象とならない(最判昭56・4・24民集35巻3号672頁)。

3 不服申立期間と期間徒過の「正当な理由」

(1) 申立期間

再調査の請求及び審査請求は、他の不服申立手続と同様に、一定の期間に限ってすることができる(通則法77条)。再調査の請求といわれる始審的審査請求(再調査の請求をしていないもの)は、不服申立てに係る処分があったことを知った日(その処分に係る通知を受けたときは、その受けた日)の翌日から起算して3月以内にしなければならな

い(同条1項)。徴収法39条所定の第二次納税義務者が主たる課税処分に対する不服申立てをする場合、通則法77条1項所定の「処分があつたことを知つた日」とは、当該第二次納税義務者に対する納付告知(納付通知書の送達)がされた日をいい、不服申立期間の起算日は納付告知がされた日の翌日であると解するのが相当である(前記最判平18・1・19)。また、再調査決定を経た後の処分になお不服がある場合の審査請求は、再調査決定書の謄本の送達があつた日の翌日から起算して1月以内にしなければならない(同条2項)。

このように不服申立期間を限定するのは、法律関係の早期確定・安定及び手続の迅速等の要請によるものであり、原則として、これを徒過すればもはや当該処分に対し不服申立てをすることができないことになる。しかし、当事者の不測の障害等によって期間内に不服申立てのできなかった場合にまで、一律にこの効果を生じさせるのは衡平を失することになるので、「正当な理由」がある場合にはこれを救済している(通則法77条1項及び2項の各ただし書)。なお、平成26年6月改正前の通則法においては、「天災その他(中略)期間内に不服申立てをしなかつたことについてやむを得ない理由があるとき」は、その理由がやんだ日の翌日から起算して7日以内に不服申立てをすることができ旨規定されていたが(同法77条3項)、現行の行審法の制定に合わせ、「正当な理由があるとき」に改正された(志場・通則法精解1105-1106頁)。

また、通則法77条3項は、処分のあつた日の翌日から起算して1年を経過したときは、正当な理由がある場合を除いて、不服申立てをすることができないとしている。

(2) 期間経過と「正当な理由」

ア 通則法77条1項及び2項で規定する「正当な理由」は、期間内に不服申立てをしなかつたことが、社会通念上、不可避である、又は致し方ないと認められる、天災その他やむを得ない理由のほか、処

第2 不服申立てをめぐる諸問題

分の際に、不服申立期間について教示がされず、又は誤って長期の不服申立期間が教示され、当事者が他の方法でも不服申立期間を知ることができなかった場合である(志場・通則法精解1108頁)。平成26年6月改正後の裁判例としては、更正処分の通知書を受領した納税者が十分な日本語の理解力を有しなかったという事情があったとしても、翻訳を依頼するなどして容易に対応でき、現に不服申立期間の経過前に税理士に相談するなどしていたことがうかがわれることから、不服申立期間を経過したことに「正当な理由」があるとはいえないとしたもの(東京地判平30・9・19税資268号順号13188)などがある。

以下、いずれも平成26年6月改正前のものであるが、「やむを得ない理由」に該当しないとした裁判例をいくつか挙げると、①本人に過失がなくとも代理人の故意過失によって、又は不在中に受領した者の怠慢によって異議申立てが遅れた場合(最判昭24・4・12民集3巻4号97頁)、②法の不知による期間徒過の場合(新潟地判昭38・12・17訟月10巻2号402頁)、③外国法人に対する法人税の更正処分通知書が年末休暇に入った12月27日に到達したため、会社の責任者がこれを知らず、また、審査請求書の作成、翻訳等のため時間を要した等の事情があった場合(最判昭44・5・2集民95号305頁)、④異議申立人が異議決定書の謄本送達当時、急性肝炎等の疾病に罹患していた場合(最判昭54・3・9税資104号625頁)、⑤青色申告承認取消処分の係争中に同処分を前提とした課税処分の不服申立期間が経過し、後日、同承認取消処分が取り消された場合(最判昭56・4・28訟月27巻9号1763頁)につき「やむを得ない理由」があったことにはならないとしたものがある。

これに対し、「やむを得ない理由」に当たるとした裁判例には、①不服申立期間中に発病、入院し、入院当初は絶対安静で仕事の話が禁止されていたことを理由とするもの(徳島地判昭50・4・8判

時792号27頁)、②青色申告承認取消処分に対する異議申立てに当たって取消処分の理由附記に具体的事実が記載されていなかったことから、納税者が税務署職員に理由の明示を求めたのに対し、当該職員が後になされるべき更正処分とそれに対する不服申立方法を教えたにとどまった場合において、当該教示はやや適切を欠いていたと評価され得るものであり、後になされる更正処分と一体のものとしてその異議申立期間内に異議申立てをすれば足りると納税者が即断したこともあながち責めるわけにはいかないとして、期間徒過に「やむを得ない理由」があるとしたもの(大阪地判昭49・7・30行集25巻7号1023頁)等がある。

イ 通則法77条3項で規定する「正当な理由」は、不服申立制度全体の目的及び法的安定性の要請を考慮し、そのような例外を認めることが社会通念上、正当であるとするような理由である(志場・通則法精解1110頁)。

4 審理の併合又は分離

同一の課税標準等又は税額等についてされた2以上の更正・決定又は賦課決定の処分がある場合において、2以上の不服申立てがあり、しかもその各処分の間に法律上又は事実上の関連があるときには、その争訟手続の経済性、審理の重複の回避及び判断の統一性の確保等の審理の円滑・迅速な進行に資する見地から、これらの不服申立てを併合することができ、また、併合して審理することがかえって円滑・迅速な審理を妨げる結果になったときは、併合された数個の不服申立てを分離して審理することができる(通則法104条1項)。

また、同一の課税標準等又は税額等についてされた2以上の更正等の処分につき、不服申立てがされているものと不服申立てがされていないものとがある場合においても、前記と同様の趣旨から、その不服申立ての審理に当たっては、不服申立てがされていない他の処分についても併せて審理することができる(通則法104条2項)。このように、審理の範

囲を拡張して不服申立てがされていない他の処分についても審理することを「あわせ審理」という。

5 審査手続における審査の範囲—総額主義と争点主義

- (1) 不服申立てがあったときは、まず、不服申立ての要件を満たしているかどうかの審理(形式審理)を行い、要件を満たしているときに初めて内容についての審理(実質審理)を行う。

不服申立てに係る審理方式をいかに考えるべきかをめぐり、殊に審査手続における審理に関して、課税処分取消訴訟の審理の対象として論じられているのと同様に、審理の範囲は「総額主義」によるべきか、あるいは「争点主義」によるべきか、すなわち、原処分を正当であるとしてこれを維持して審査請求を棄却する場合に、原処分の理由と異なる理由によって裁決ができるかという問題がある。

- (2) 総額主義とは、審理の範囲は原処分によって認定された所得金額全体の当否に及ぶとする考え方をいう。争点主義とは、審理の範囲は原処分の認定額のうち不服申立てに係る争点事項とこれに密接に関連する事項(争点関連事項)に限定されるとする考え方をいう。この考え方の相違は、基本的には、国税不服審査手続を全体として職権主義的に理解するか、あるいは当事者主義的に理解するかということと関連して論じられている(泉・審理106頁)。

総額主義に立つ見解は、審理は職権審理を建前とし、審査庁は、不服申立人等の主張しない理由についても審理することができるし、不服申立人の提出しない証拠を取り調べることもできるのであって、このことは、不服申立制度が国民の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を目的とすることからいって当然であるとする(田中二郎・租税法第3版360頁。その他、総額主義に立つものに、南博方・租税争訟の理論と実際[増補版]56頁、志場・通則法精解1203頁、小谷卓男・租税法講座第3巻278頁がある。)

これに対して、争点主義に立つ見解は、不利益変更禁止規定(行審

法40条5項ただし書(現行48条))の趣旨に鑑み、不告不理の原則が適用され、審理は申立範囲に限定されると解する見解(下山瑛二・行政法講座第3巻91頁)や、行政不服審査制度も人権保障という目的に奉仕する手段であり、不服審査における行政統制も権利救済のためにのみ行われるべきものであり、国民の不利益を結果としてもたらすような形では行い得ないから、申立人の申立ての範囲を超えて審理を行い、独自に所得金額を決定することはできないとする見解(高田敏・租税判例百選(別冊ジュリスト17号)211頁、なお、金子・租税法1100頁以下参照)もみられる。

判例は、従来から上記の意味における総額主義を一貫して採り続けている。審査の範囲についてのリーディングケースとなった最判昭29・10・14(民集8巻10号1858頁)は、選挙の効力に関する判例ではあるが、職権探知主義を採用し、訴願人の主張事実拘束されないと判示している。そして、これ以降の裁判例は、例外なく同判決を踏襲しており、最判昭49・4・18(訟月20巻11号175頁)は、国税不服審判所制度の前身である協議団制度につき、審査手続における審査の範囲は総所得金額に対する課税の当否を判断するに必要な事項全般に及ぶものというべきである旨判示して、国税に関する法律に基づく処分の審査請求手続における審査の範囲についても総額主義の立場を採ることを明らかにした。

- (3) なお、上記協議団制度に代えて国税不服審判所制度を設けることとした昭和45年の通則法改正の際、参議院において、「総額主義に偏することなく、争点主義の精神を生かして運営すべきこと」との附帯決議がされ、国税不服審判所においても同決議の趣旨に従って争点主義的運営が定着しているといわれている(南博方・租税争訟の理論と実際[増補版]13頁、35頁)。この争点主義的運営とは、理論上は総額主義を採用し、争点主義を運営の問題として把握するという考え方を意味し、「新たな調査は争点で、審理は総額で」と表現されている。

第2 不服申立てをめぐる諸問題

具体的には、①審判所における新たな調査は、争点及び争点関連事項から入って、争点及び争点関連事項の範囲にとどまる、②争点外事項については、原則として改めて新たな調査を行わない、③争点調査資料と原処分庁による調査資料とによって、原処分の全体(総額)の当否を審理判断する、とされている(以上につき、南博方・租税争訟の理論と実際〔増補版〕58頁)。

6 再調査決定・裁決

再調査の請求に対しては決定、審査請求に対しては裁決が行われる。不服申立てが法定の期間経過後にされたものであるとき、その他形式的要件を欠く不適法なものであるときは、実質審理を行わず、却下の決定又は裁決をし(通則法81条5項、83条1項、92条、98条1項)、実質審理をして不服申立てに理由がないときは、原処分を是認する棄却の決定又は裁決をする(同法83条2項、98条2項)。これに対し、理由があるときは、申立人の不利益にならない限りで、原処分の全部若しくは一部を取り消し、又はこれを変更する決定又は裁決をする(同法83条3項、98条3項)。

(1) 理由附記

ア 理由附記の趣旨

不服申立てに対する決定又は裁決は、再調査決定書又は裁決書により行い(通則法84条7項、101条1項)、再調査決定書又は裁決書には理由を附記しなければならない(同法84条7項、101条1項)。なお、この場合、不服申立てに係る処分の全部又は一部を維持するときにおける理由の附記については、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(同法84条8項、101条2項)。すなわち、どうして原処分をしたのかという原処分の理由を明らかにするのではなく、どうして原処分を正当としたのかという理由を明らかにする必要がある。

一般に、法が行政処分に理由附記を要求している趣旨は、①処分

庁の判断の慎重・合理性を担保して、その恣意を抑制すること、②処分の理由を相手方に知らせて不服の申立てに便宜を与えることの2点にある(最判昭38・5・31民集17巻4号617頁、最判昭49・7・19民集28巻5号759頁)。したがって、附記されるべき理由は、不服申立人の不服の事由に対応しているだけでは足りず、不服の事由に対応してその結論に到達した判断過程を明らかにしたものでなければならない。このことは、再調査決定や裁決における理由附記にも同様に当てはまる(異議決定書の理由附記につき最判昭47・3・31民集26巻2号319頁、裁決書の理由附記につき最判昭37・12・26民集16巻12号2557頁等)。審査請求人が棄却の理由を推知できるからといって、附記理由を省略することは許されない(前記最判昭37・12・26)。

もっとも、審査請求人の主張する不服理由に対応して理由を附記すべきことに関しては、「審査請求人の主張する不服理由を判断するまでもなく、あるいは右不服理由は相当ではないが、他の別個の理由により原処分が違法もしくは不当で請求を認容する決定をなす場合、反対に審査請求人の主張する不服理由は一応相当であるが、別個の理由によれば原処分は適法であり、結局審査請求を棄却すべき場合に、その決定理由は、その結論に到達した過程を明らかにしておれば足り、その結論とは関係を有しない審査請求人の主張する不服の事由に対応する理由を欠いても法人税法第35条5項にいう理由附記の要件を満たしているものというべく、又かく解しても前記最高裁判所の各判決(編注：前記最判昭37・12・26及び最判昭38・5・31)の趣旨に反しないものとするのが相当である」(東京高判昭48・3・14行集24巻3号115頁、同旨東京地判昭58・3・15訟月29巻9号1805頁)とする裁判例があることに留意すべきである。また、原処分を正当として維持する理由を認定した認定資料の評価等を附記すべきか否かについては、所得の帰属等が争われた事案に関し、

認定資料とそれから認定した結論の記載があれば足り、認定資料の証明力の評価、心証形成過程までも記載する必要はないとした裁判例(大阪地判昭48・11・27税資71号865頁)がある。

なお、平成23年12月改正前の通則法下における裁判例として、青色申告に対する更正処分が理由の附記を欠き、又は附記された理由が不十分である場合には、異議決定で十分な理由が附記されても、その更正処分の瑕疵は治癒されず(前記最判昭47・3・31)、同様に、原処分や異議決定の理由附記が不十分であるなどの違法がある場合、審査裁決書に十分な理由を附記しても治癒されない(最判昭47・12・5民集26巻10号1795頁、前記最判昭49・7・19)としたものがある(後記第2編第3章第1の2(3)参照)。

イ 理由附記の程度

再調査決定又は裁決に当たって附記する「維持される処分を正当とする理由」(通則法84条8項)として、どの程度の記載を要するかについては、この規定文言からは必ずしも判然としない。

再調査決定における理由附記の程度と審査裁決における理由附記の程度を比較した場合、課税処分における再調査決定は、裁判の前置手続としての言わば行政内部における自己反省的・見直しの処分、審査請求手続の整備充実に資するものであるとされているところから、再調査決定は、審査裁決とその処分の性質において異なるものがあるが、行政処分の理由附記の趣旨が、処分庁の慎重かつ合理的な判断を担保し、相手方において更に権利救済を求めるべきか否かを考慮する便宜を与えるものであることを考えると、再調査決定における理由附記の程度も裁決におけるそれと基本的に異なるところはないと理解すべきであろう。

この点、裁判例として、平成23年12月改正前の通則法下における白色更正処分に対する裁決の理由附記に係るものであるが、「①法人設立に際しての〇〇〇出資関係についての貴法人の主張は認めら

れません。②仕入洩れについては一部真実と認められますが、支払代金の出所が不明であり、財産増減法によって判定した所得金額でありますから、所得額には影響ありません。経費洩れについては、原処分で455500円を認めてあり、それ以上であることの理由がありません。」との附記理由は、簡潔にすぎ必ずしも十分なものであるとはいえないが、理由附記についての法の要請を必要最小限度は満たしているものといえないことはないとしたもの(最判昭54・4・5 訟月25巻8号2239頁)がある。

(2) 裁決の効力

ア 裁決は、審査請求人及び参加人を拘束するのみでなく、関係行政庁を拘束する(通則法102条1項)。原処分を取り消し、又は変更する裁決があると、裁決自体の効力により違法又は不当であった原処分は当然に取り消され、又は変更されるが、その後、処分庁が裁決で取り消された処分と同一の理由で同じ内容の処分を再び行うことができるとする、審査請求人の権利救済の目的が達せられなくなるので、裁決には関係行政庁を拘束する効力が付与されており、その効力を「裁決の拘束力」という。

イ 裁決の拘束力に関して、最判昭33・2・7(民集12巻2号167頁)は、訴願裁決の拘束力について、訴願を棄却する裁決があったからといって、原処分庁が処分を取り消し得ない理由はないとしている。これは、棄却の裁決は原処分が違法でないとするにとどまり、原処分を維持、続行すべき旨を命ずる趣旨までは含んでいないと解するもので、拘束力は取消裁決についてのみ生ずるものと考えられている(田中真次・最判解<民事>昭和33年度16頁)。また、最判昭49・7・19(民集28巻5号759頁)は、審査請求の棄却裁決があっても、異議決定庁は原処分を取り消し又は変更することを妨げないとしている。

ウ 課税処分取消訴訟において、納税者から、国が裁決理由と異なる

第2 不服申立てをめぐる諸問題

主張をすることは裁決の拘束力に反し許されない旨主張される場合があるが、この点に関する裁判例は、取消訴訟において国が裁決理由と異なる主張を行うことは裁決の拘束力に抵触するものではないと解している(横浜地判平24・5・23税資262号順号11954、神戸地判平16・1・21税資254号順号9523、その控訴審大阪高判平16・9・29税資254号順号9761、東京地判平19・6・12税資257号順号10725、東京地判平22・12・14税資260号順号11570)。

同様に、課税処分取消訴訟において国の主張する必要経費額が裁決で認定された額を下回っているとしても、それは処分の正当性を理由あらしめる事由として主張しているので、裁決の拘束力に反するものではないとする裁判例(大阪地判昭48・12・5税資71号1105頁)がある。

7 書類閲覧請求権の対象と閲覧拒否の「正当な理由」

(1) 書類閲覧請求権の趣旨

通則法97条の3第1項は、審理関係人(審査請求人、参加人及び原処分庁をいう(通則法92条の2)。)は、審理手続において提出された物件等について、閲覧又は写し等の交付を求めることができる旨規定し、審理関係人に閲覧請求権を認めている。平成26年6月改正前の通則法は、原処分庁から提出された物件の審査請求人及び参加人による閲覧のみ認めていたが(同法96条2項、109条5項)、新たな行政不服審査法の制定に合わせ、通則法においてもこれと同様に、閲覧請求権の対象を原処分庁から提出されたものに限らず、原処分庁等以外の所持人から提出された物件等についてもその対象とするとともに、閲覧に限らず、写し等の交付を請求することもできることとされた。また、審理手続の透明性の向上及び当事者間の審理の公平を確保する観点から、原処分庁においても閲覧又は写し等の交付を請求することができることが確認的に規定された(志場・通則法精解1229頁)。

審理関係人の上記請求権は、審理関係人が相手方の主張を知り、そ

れに対する必要かつ十分な反論を尽くし、証拠を提出することができるようにするために、審査手続上認められた権利である(志場・通則法精解1229頁)。上記改正前の事案であるが、裁判例は、攻撃防御方法として証拠を提出する上での手続的な利益を審査請求人らに保障したものであると解している(大阪地判昭44・6・26行集20巻5・6号769頁)。

(2) 閲覧請求の対象となる物件の範囲

ア 閲覧の対象は原処分庁が審査庁に自発的に提出した書類等に限られるか、あるいは審査庁が取り寄せた書類等も閲覧の対象になるかという点について、平成26年6月改正前の通則法下においては、無制限説と制限説の争いがあったが、現行の通則法においては、審査庁が取り寄せた物件についても審理関係人による閲覧等が認められている(通則法97条の3第1項、97条1項2号)。

イ なお、閲覧請求権には、審査庁をして処分庁に対し不提出書類の提出を要求させ、審査請求人に閲覧させることを求める権利が含まれるかという問題があり、平成26年6月改正前の通則法下のものであるが、大阪地判昭48・6・22(税資70号294頁)は、審査請求人の閲覧請求に対し、審査庁は処分庁からの提出書類の全部を閲覧させているから、審査庁としては処分庁に不提出書類の提出を要求して審査請求人に閲覧させる義務はないとしており、多数の裁判例は、同様に消極に解している(例えば、前記大阪地判昭49・4・30)。

(3) 閲覧拒否の「正当な理由」

ア 通則法97条の3第1項は、閲覧等請求に対し、「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、その閲覧又は交付を拒むことができない」と規定している。原処分庁から提出された処分の理由となる事実に関する証拠資料には、個人の秘密や行政上の秘密に関するもの等が含まれているため、それらが閲覧等の対象となり得るか否かが実務

上問題となる例が多い。

イ この点については、閲覧拒否の「正当な理由」とは、閲覧請求権と閲覧を許可することによって生じると予測される審査請求人等以外の者の利益の侵害とを調整する概念であるが、この審査請求人等以外の者の利益の中には、第三者の個人的秘密及び行政上の秘密の両者が含まれると考えられ、また、正当な防御権の行使としてではなく、税務行政を混乱に陥れようとするような意図でされる等、閲覧請求権の濫用にわたる場合も、閲覧拒否についての正当な理由があると解すべきである(前記大阪地判昭44・6・26)。しかし、正当な理由があるというためには、単に審査庁が主観的・抽象的に第三者らの利益を害するおそれがあると認めただけでは足りず、客観的・具体的にみてそのようなおそれが認められなければならない(大阪高判昭50・9・30行集26巻9号1158頁)。

裁判例をみると、内容が取引先の利益を害するおそれのある個人的秘密事項に関わるものであり、その取引先が開示に難色を示していること(大阪高判昭51・9・29訟月22巻10号2466頁)、上司から受けた指示、調査技術方法等に関する事項が記載されており、国家公務員法100条にいう公務員が職務上知り得た秘密のうち、行政上の秘密(同条2項の「職務上の秘密」と同義)に属する事項の記載があること(前記大阪高判昭50・9・30)などを「正当な理由」に当たるとしている。

ただ、当該文書に第三者の利益を害するおそれのある部分や行政上の秘密が含まれている場合に、閲覧を全面的に拒否することなく、行政上の秘密にわたる事項の記載部分に紙を貼付し又は消除するなどした上、その他の部分を閲覧させ(前記大阪高判昭50・9・30)、また、担当審判官が、第三者の利益を害するおそれのある部分や行政上の機密に触れる部分を除外し、他の部分を抽出要約した所得調査書等要約書を作成して、これを閲覧させる(浦和地判昭58・1・2

1行集34巻1号32頁、東京高判昭59・11・20行集35巻11号1821頁、大阪高判昭54・1・26訟月25巻5号1445頁)など、閲覧請求を最大限尊重するという観点から審査庁に種々の工夫を求めている裁判例があることに留意すべきである。

ウ 以上のほか、閲覧請求の拒否の「正当な理由」については、既に審査請求事案について担当審判官及び参加審判官の合議体の議決がなされた後であることを理由に拒否できるかという問題がある。この点について、大阪高判昭56・9・30(行集32巻9号1718頁)は、閲覧請求の拒否に正当な理由があったものということができないとしながらも、審査請求をした日から1年以上も閲覧請求をしないまま放置し、裁決をした日に初めてそれをしたものであることからすると、審査請求人が攻撃防御を講じる上で書類を閲覧することが必要であったかどうかは疑問であるとした上、裁決が閲覧請求の拒否によって取消事由に該当するほどの違法性を帯びるものとはいえないとしている。

(4) 閲覧請求に対する拒否行為の行政処分性

閲覧拒否の処分性について、東京地判昭41・7・19(行集17巻7・8号855頁)は、「審査請求人の閲覧請求およびこれに対する審査庁の閲覧拒否は、いずれも、審査請求事件の本体についての審判である裁決処分を目標とし、これを達成する過程において他の一連の行為と関連しながら1個の審査手続を構成するいわば手続の連鎖の一環たる行為であつて、当該審査手続の終局処分である裁決の前提たる手続的意味および効果を有するに過ぎ」ず、「閲覧拒否行為の違法は、当該審査請求事件の手続に関する瑕疵として、その裁決の取消訴訟においてこれを争わせることで足りると解するのが相当である。」と判示し、その行政処分性を否定している(同旨京都地判昭49・7・19訟月20巻10号167頁)。

(5) 違法な拒否行為の裁決に及ぼす影響

第2 不服申立てをめぐる諸問題

違法な閲覧拒否があった場合の裁決の効力については、審査手続上の重大な瑕疵に当たるから、裁決は当然に違法となるとする見解と、審査手続が、基本的には職権構造を持っていることからして、当然に裁決が違法となるものではないとする見解とがある。前者の見解に立つと思われる裁判例に、前記(2)アの大阪高判昭50・9・30、大阪地判昭55・6・27訟月26巻9号1629頁、前記(3)イの浦和地判昭58・1・21、前記(3)イの東京高判昭59・11・20等がある。

これに対し、前記(3)ウの大阪高判昭56・9・30は、後者の見解に立ち、「閲覧請求権は審査請求人に有利な裁決を得るための手続的利益を保障したものであるから、裁決がその取消事由に該当する程の違法性を帯びるのは、審査請求人が閲覧請求拒否にかかる書類その他の物件に対し適切な主張や反証を提出することによつて、当該裁決の結論に影響を及ぼす可能性のある場合に限られるものと解するのが相当である」とする(その上告審である最判昭57・7・2税資127号80頁は、これを支持する。)。

8 不服申立てと国税の徴収

(1) 不服申立てと処分の効力等(執行不停止、換価の制限)

国税に関する法律に基づく処分に対する不服申立ては、その目的となった処分の効力、処分の執行又は手続の続行を妨げない(通則法105条1項)。

しかし、国税の徴収のため差し押さえた財産の滞納処分による換価は、不服申立てについての決定又は裁決があるまでできない(通則法105条1項ただし書)。換価は、相手方に及ぼす影響が重大であるため、回復困難な損害を防止する趣旨の規定である。ただし、差押財産の価額が著しく減少するおそれがあるとき、又は不服申立人から書面により別段の申出があったときは、その換価ができる。

(2) 徴収の猶予又は滞納処分の続行の停止等

不服申立人について処分を続行すれば、事業の継続が困難になる等

必要があると認めるときは、再調査審理庁又は国税不服審判所長は、不服申立人の申立てにより、又は職権で、不服申立ての目的となった処分に係る国税の全部又は一部の徴収を猶予し、又は滞納処分の続行を停止できる。この場合、国税不服審判所長にあつては、徴収の所轄庁に徴収の猶予等を求めることとなる(通則法105条2項、4項、6項)。