

The presiding official of the proceedings in the Japanese Administrative Complaint Review : review officers in the Administrative Complaint Review Act and appeals judges in the Act on General Rules for National Taxes

メタデータ	言語: jpn 出版者: 公開日: 2019-09-09 キーワード (Ja): キーワード (En): 作成者: Hirakawa, Eiko メールアドレス: 所属:
URL	https://doi.org/10.24517/00055388

This work is licensed under a Creative Commons Attribution-NonCommercial-ShareAlike 3.0 International License.



行政不服審査制度における審理主宰者 — 国税・地方税に係る不服審査制度を比較して

平川英子

はじめに

平成26年、行政不服審査法が、その制定から実に52年ぶりに大幅に改正され、平成28年4月1日に施行された（以下、「行審法」という）。行審法の附則6条は、「政府は、この法律の施行後5年を経過した場合において、この法律の施行の状況について検討を加え、必要があると認めるときは、その結果に基づいて所要の措置を講ずる」と定めている。施行後3年を経過しようとする現在、行審法の運用状況に関するレポートや、その課題を問う論考が蓄積されつつある。本稿は、それらの先行研究を踏まえ、改正後の制度、とりわけ審理主宰者たる審理員との関連で、その運用状況を分析し、施行後5年の施行状況の検討に向け、一つの議論を提供することを目的とする¹。

行審法は、不服審査における審査請求人の手続的権利の保障のため、いくつかの重要な改正を行うとともに、不服審査の公正性の向上のため、審理員制度を導入した。審査請求における手続的権利の保障を実質化するためには、審理主宰者の質の確保が極めて重要である。そのような観点から、本稿は、とくに租税法関係をめぐる不服審査制度を素材として、審査請求における審理主宰者に着目する。租税法規に基づく課税処分に係る不服審査制度においては、地方税では行審法が適用される一方、国税では国税通則法（以下、

1 一連の行政不服審査制度改正の過程にあって、行政不服審査における審理主宰者について研究した論考として、大橋真由美「行政不服審査における審理主宰者に関する一考察」成城法学80号（2011年）1頁、同「行政不服審査法改正と行政不服審査における審理体制のあり方—審理員・行政不服審査会—」法時86巻5号（2014年）94頁がある。

通則法という)が特別の定めとして、ほぼ自足的に不服審査制度について規定しており、同法が適用される。両者は、審理手続き上、共通の部分があるものの、審理主宰者の点からみた場合、その審査体制には大きな差がある。両者を比較することによって、不服審査制度における審理主宰者に関する課題をより明らかにすることができるものとする。

1. 国税・地方税に係る不服審査制度の概要

1-1. 行政不服審査法と国税通則法

まず、地方税および国税に関する不服審査制度の概要を確認し、行審法と通則法の適用関係を確認する。

地方税法19条は、地方団体の徴収金に関する更正または決定もしくは賦課決定、督促または滞納処分等の処分についての審査請求については、地方税法1章13節第1款その他地方税法に特別の定めがあるものを除いて、行審法の定めるところによると規定する。地方税に関する処分に係る不服審査については、基本的に行審法が一般法として適用され、本稿で検討対象とする審理員制度についても適用対象となる²。

一方、国税に関する法律に基づく処分については、通則法が特別の定めをしておおり(同法75条)、行審法の適用は限定的である。すなわち、国税に関する法律に基づく処分のうち、税務署長、国税局長または税関長の処分については、国税不服審判所長に対して審査請求をすることとし(通則法75条

2 固定資産課税台帳の登録価格について不服がある場合については、従前通り、固定資産評価審査委員会に対し審査の申出をし、固定資産評価審査委員会が審理を行う仕組みが維持されている(地方税法432条以下)。この審査申出手続においては、固定資産評価審査委員会が審査庁であり、審理員制度や第三者機関への諮問制度も適用がない。固定資産課税台帳価格に関する審査の申出手続と改正行審法との関係について、詳しくは、宇賀克也「行政不服審査法全部改正と地方税」税研182号(2015年)58頁以下、岩崎政明「行政不服審査法改正の地方行政への影響」地方税67巻6号(2016年)2頁以下を参照。

1項1号)³、この場合について、通則法は87条以下においてはほぼ網羅的・自己完結的に審査請求の手續を定めているため、行審法の適用は限定的である(通則法80条)⁴。この場合については、行審法の審理員制度の適用はなく、国税不服審判所の国税審判官が審査請求における審理主宰者として審理員に相当する役割を果たしている。

1-2. 不服審査制度の基本的な仕組み

(1) 地方税に関する処分

行審法は、不服申立類型を原則として審査請求に一元化した。市町村長が行う地方税に関する処分は、市町村長には上級行政庁がないので、当該市町村長を審査庁として審査請求を行う(行審法4条1号)。都道府県知事が県税事務所の長に地方税に関する処分権限を委任している場合のように、地方税に関する処分権限が委任されている場合には(地方税法3条の2)、処分庁の最上級行政庁である都道府県知事又は市長を審査庁として審査請求を行うことになる(行審法4条4号)⁵。

3 なお、処分庁に対して再調査の請求をすることもできる(通則法75条1項1号イ)。

4 通則法80条1項において、行審法の第2章、第3章は適用除外とされていることから、行審法のうち適用される部分は第1章(総則)および第6章(補則)である。なお、国税に関する法律に基づく処分のうち、国税庁長官の処分については、国税庁長官に対する審査請求をすることができ(通則法75条1項2号、2項2号)、この場合、通則法第3款(審査請求に関する規定)は適用されず、行審法に定める審査請求の手續、審理員制度、第三者機関への諮問手續等の規定が適用される(通則法80条2項)。酒税法2章(酒類の製造免許、販売免許等)の規定による処分に対する不服申立については、行審法が全面的に適用される(通則法80条3項)。国税に関する法律に基づく処分の不服審査に係る行審法・通則法の適用関係については、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、2014年)262頁以下が詳しく、またわかりやすく整理しており、参考になる。

5 改正前においては、地方団体の長による処分は異議申立てにより、支庁等の徴税吏員がした処分は当該支庁等の長の処分とみなし地方団体の長に対する審査請求によるとされていた。審査請求への一元化により、地方税の不服審査における審理手續の不公平が

行審法による審査請求の審理手続は、審査庁によって指名された審理員によって行なわれる（行審法9条1項）。審理員は、審査庁がすべき裁決に関する意見書（審理員意見書）を作成し、審査庁に提出する（同法42条）。審理員意見書の提出をうけた審査庁は、原則として第三者機関への諮問を経たうえで裁決をする（同法43条、44条）⁶。したがって、地方税に関する処分についての審査請求の審理体制は、原則として、審理員による審理と第三者機関による調査審議という、二段階の構成になっている。

(2) 国税に関する処分

税務署長等がした国税に関する処分についての審査請求は、国税不服審判所長に対してなされる（通則法75条1項1号口）。国税不服審判所は、国税庁の特別の機関⁷として設置されている。国税庁に設置された機関ではあるものの、国税不服審判所長は、国税に関する処分についての審査請求に対する裁決権を有する行政庁と位置付けられ、独立して裁決を行う。組織の面であれば、国税不服審判所の職員の多くが国税組織出身の人材であるものの、慣例として、これまで国税不服審判所長、東京国税不服審判所長および大阪国税不服審判所長などに、裁判官又は検察官の職にあった者が任用され⁸、また、近年では、弁護士や税理士等の民間専門家を国税審判官として登用を進めるなど、審理と裁決の公正性を高める取組みが行われている。このように国税不服審判所は、国税庁との関係において完全な第三者機関とはいえない

解消されたことは、改正による改善点である。中村芳昭「地方税における不服申立制度の改正」税理57巻15号（2014年）68頁を参照。

6 地方税に関する処分に係る不服申立てについていえば、執行機関の附属機関として地方公共団体に設置された機関（行政不服審査法81条1項2項）がこれにあたる。

7 国税不服審判所は、国税庁に置かれる組織であり（財務省設置法22）、国税不服審判所長は、国税庁長官が財務大臣の承認を受けて任命する（国税通則法78（2））。

8 久米真司「国税不服審判所の概要及び特色」国税不服審判所編『国税不服審判所の現状と展望』（判例タイムズ社、2006年）15頁参照。

ものの、国税と審査請求人たる納税者との間で、公正な第三者的機関として審理・裁決にあたっている⁹。

国税不服審判所長に対してされた審査請求の審理は、国税審判官および国税副審判官によって構成される合議体によって行なわれる。すなわち、国税不服審判所長は、審査請求に係る事件の調査及び審理を行なわせるため、担当審判官1名及び参加審判官2名以上を指定する（通則法94条1項）。審理は当該担当審判官等の合議体によって行なわれ、国税不服審判所長は担当審判官及び参加審判官の議決¹⁰に基づいて裁決をしなければならない（通則法98条4項）。このように審理は、合議体で行なわれ、とくに担当審判官が中心になって審理手続を進めていく。

1-3. 改正による審理手続の充実

平成26年の改正後においても、審査請求の審理は、原則として書面審理による（行審法19条、29条、通則法87条、93条）。しかし、改正によって、審査請求人の手続的権利を保障し、口頭審理の活性化による審理の充実を図るため、口頭意見陳述の規定が整備されている。すなわち、口頭意見陳述の機会の付与（行審法31条1項、通則法95条の2第1項）に際して、審査請求人には質問権が認められること（行審法同条3項、通則法同条2項）、口頭意見陳述は全ての審理関係人を招集して行うこと（行審法同条2項、通則法同条第3項）が規定された。とりわけ、質問権は、審査請求における審理に対審的となりうる要素¹¹を取り入れるものであり、今後の運用が注目される。

また、審理のための質問検査は、職権のみならず、審査請求人等も申立て

9 團野正浩「国税通則法改正後の審査請求の現状と課題」租税研究821号（2018年）180頁および197頁〔資料1頁〕を参照。

10 担当審判官及び参加審判官の過半数の意見による（国税通則法施行令36条）。

11 質問権について金子宏は、「運用次第では対審的となりうる要素も若干取り入れられている（立法論としては、対審的構造をもっと取り入れるべきであろう。）」とする。金子『租税法〔第22版〕』（弘文堂、2017年）1023頁参照。

ることができる（行審法36条）。なお、通則法では、この点につき「審理関係人」と規定されており（通則法97条1項）、審査請求人だけでなく、原処分庁側も審理のための質問検査の実施を申し立てることができることが明記されている。通則法が適用される国税の処分に関する審査請求においては、行審法より対審的な構造がとられているといえよう。

証拠書類等の閲覧・謄写については、改正により謄写が認められることとなり、また、審理のための質問検査権によって収集された書類等も閲覧対象となるなど閲覧の対象も拡大されている（行審法38条、通則法97条の3）。ただし、審理のための質問調査権（行審法36条、通則法97条1項1号）に係る質問の記録（審理関係人等の陳述内容が記載された文書）の扱いについては今後とも「検討¹²」することとされており、現行法としては閲覧の対象に含まれていない¹³。なお、通則法では、閲覧・謄写について、請求の主体を「審理関係人」としており、原処分庁側も閲覧・謄写を請求できると明記されている。

2. 審理主宰者の人材

2-1. 審理主宰者の除斥事由

行審法は、審理員の指名について、審理の公正中立性を確保するため、一定の除斥事由を定めた（同法9条2項）。これにあわせて、通則法でも、担当審判官等の除斥事由を明記した（同法94条2項）。除斥事由は、処分庁等に関するもの（行審法9条2項1号、通則法94条2項1号）、審査請求人または参加人に関するもの（行審法9条2項2号ないし7号、通則法94条2項2号ないし7号）がある。

改正前の行審法においては、審理主宰者に関する規定がなく、原処分に関

12 第186回国会閣法第70号に関する衆議院総務委員会附帯決議および参議院総務委員会附帯決議を参照。

13 もちろん、審理員等が職権により閲覧を認めることは妨げられない。

与した職員が審査庁の補助機関として審理手続を行なうことも法律上排除されていなかった。このため、原処分に関与した職員が審理を主宰することもあり、審理手続の公正性への信頼を損ねていた¹⁴。

以上の通り、改正によって、原処分に関与した者が審理員に指名されることのないよう規定された。この点、国税不服審判所においては、この改正以前から、原処分に関与した者を担当審判官等に指定しない運用がなされていたという。

2-2. 審理主宰者の専門性

審理主宰者の専門性という場合、2つの専門性を区別する必要がある。まず、一つは、審理手続に関する専門性である。上述のとおり、改正によって、審理の充実を図るための規定が整備されている。これらの手続を遂行し、審査請求人と原処分庁の主張を整理し、争点に対する法的な判断を行うためには、一定の法的スキルが必要である。この点から考えると、審理主宰者には、弁護士等の法的知識およびスキルを有した者が最も適任であるといえよう¹⁵。

もう一つは、各種の行政法分野の専門性である。行政法に属する各個別法は、それぞれに高度に専門的である。審理手続を進めていくうえで、各個別法分野に応じた専門的知識の有無は、審理の深度や、迅速性・効率性に影響を与えるものと思われる。今回の改正において、審理員を審査庁に属する職員から指名することとした趣旨は、行政の専門性を生かして簡易迅速に国民の権利利益の救済を図るところにあると考えられる¹⁶。

14 第186回国会衆議院総務委員会議録第19号（平成26年5月8日）福田昭夫委員の質問に対する新藤義孝総務大臣（当時）の答弁、宇賀克也『行政法概説Ⅱ（第5版）』（有斐閣、2015年）57頁参照。

15 阿部泰隆「改正行政不服審査法の検討（3）」91巻5号（2015年）5頁参照。

16 第186回国会衆議院総務委員会議録第19号（平成26年5月8日）大西英男委員の質問に対する上川陽子総務副大臣（当時）の答弁、および濱村進委員の質問に対する新藤義孝

こうした二つの専門性の観点から行審法をみると、審理員の資格については、審査庁に属する職員とのみ規定されるに過ぎず（行審法9条1項）、上記の二つの意味での専門性を担保するための積極的要件は規定されていない¹⁷。

一方、国税審判官については、以前より、法令において任命資格が規定されており（通則法79条4項、同法施行令31条）¹⁸、弁護士等の経歴を有し、国税に関する学識を有する者（同令31条1号）や、国家公務員で国税に関する一定の実務経験を有する者（同2号）などが任用されることとなっている。

行審法は広く行政分野一般に適用されること、また、地方自治体レベルでの審査請求の状況は自治体ごとに異なるであろうから、一定の資格要件をあらかじめ規定するのは困難であり、柔軟性を欠くことで問題が生じることもあろう。そうすると、現実的には、審理員の任用という実務運用レベルで、上記2つの専門性に配慮した人選を行なうことが求められよう¹⁹。また、そ

総務大臣（当時）の答弁を参照。

17 この点について、審理員の資格について、職種やランクの規定はないものの、審理員の職務の重要性に鑑みれば、相応の責任を持てる者であることが求められており、「典型的には、処分に関与しない、つまり、原局ではない官房系統あるいは総務部門の管理職クラスといった職員が指名されるということの一つの想定として考えている」とされる。第186回国会衆議院総務委員会議録第19号（平成26年5月8日）奥野総一郎員の質問に対する上村進政府参考人（総務省行政管理局長、当時）の答弁を参照。

18 国税通則法施行令31条は、国税審判官の任命資格として、①弁護士、税理士、公認会計士、大学の教授若しくは准教授、裁判官又は検察官の職にあつた経歴を有する者で、国税に関する学識経験を有するもの（1号）、②職務の級が一般職の職員の給与に関する法律第6条第1項第1号イに掲げる行政職俸給表（一）による六級若しくは同項第3号に掲げる税務職俸給表による六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歴を有する者（2号）、③その他国税庁長官が国税に関し前2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（3号）を定める。

19 審理員の選任にあたって考慮すべき重要事項は、審理員の権限・職責を十全に行使し得る能力・経験が備わっているか否かである。松倉佳紀「行政不服審査法の改正—実務をどう変革できるのか」自治研究91巻1号（2015年）8頁を参照。

の際、審理員を行政内部の職員（正規採用職員など）からだけでなく、行政外部の専門家等からも任用するなど²⁰、審理手続の公正性を高めつつ、専門的見地をふまえた迅速な審理が可能となるような体制づくりが必要となろう。

2-3. 審理員

次に、審理員の任用について、その具体的な状況を確認しよう。

【資料1】は、地方自治体における審理員候補者の身分に関するデータである。これによれば、多くの団体において、正規採用職員が審理員候補者とされており、いわば行政内部での登用が中心になっている。その理由としては、「法律に精通している職員がいるため」、「法規部門担当のため」、「行政全般に精通している職員がいるため」との積極的な回答が多数を占める一方、「人件費抑制のため」とする回答も多数あるという²¹。

次に、【資料2】は、審理員候補者が正規採用職員等である場合について、それらの所属部署に関するデータである。総務部局に所属する職員を充てるケースや、包括的に処分担当課以外の全部署としているケース（【資料2】中、「その他」がこれに該当）が多く、処分部局の処分担当課とするケースはほとんどない。審理員の指名において、行政分野の専門性を重視するか、中立性を重視するかという視点から考えると²²、データ上は、多くの自治体

20 審理員は、審査庁に属する職員でなければならないので、例えば、弁護士や税理士などの専門家の登用については、これらの者を任期付職員や特別職職員として採用した後で、審理員に指名することとなろう。前田雅子は、客観性・公正性をより高めるという観点からは外部人材の登用が有力な選択肢であり、外部登用が先行している分野での実情・成果を視野に、その任用と専門性（実務に精通しているという意味での専門性）を高めるための条件整備が必要である、と指摘する。宇賀克也・前田雅子・大野卓<鼎談>「行政不服審査法全部改正の意義と課題」（前田発言）行政法研究7号（2014年）39頁を参照。

21 行政管理研究センター「新たな行政不服審査制度の運用に関する調査研究」（平成29年3月）7頁を参照。

22 大江裕幸「審理員制度」ジュリ420号（2015年）23頁を参照。

において後者がより重視されているとみることができよう。このことは、より手続の公正性を重視した改正の趣旨から評価されよう。

さらに、審理員の中立性という観点からすれば、弁護士等の外部の専門家を審理員として登用することが考えられる。【資料3】は、任期付職員または特別職である審理員候補者の属性に関するデータである。これと【資料1】のデータからすると、弁護士が審理員候補者とされている自治体もあるものの、全体からみると一部にすぎず、外部専門家の登用は進んでいないように見える²³。また、弁護士が審理員に登用されているケースについて、当該弁護士が審理員の業務に専属するのか否かはデータ上、明らかではない。当該弁護士が、自治体内弁護士として採用され、通常の行政活動に関与する立場にある場合、少なくとも審査請求人の目には、中立的な第三者の「外部」任用とはうつらないであろう。なお、地方自治体に対する不服審査では地方税に関する事件が一定割合を占めることからすれば²⁴、税理士を審理員として登用することも考えられてよい。

【資料4】は、1件の審査請求あたりに指名される審理員の人数に関するデータである。ここから、2人以上の審理員を指名するケースがあることがわかる²⁵。複数の審理員が審査請求にあたるケースにおいて、どのような役割分担がされているのか、審理は合議によるのかなど、具体的には自治体ごとに異なると思われる。複数指名の理由としては、「経験がないため」、「慎

23 もっとも、審査請求の状況は自治体によって大きな差があることを考えれば、審査請求の実数ベースでみたときには、それほど少ない数字ではないかもしれない。

24 地方自治体に対する不服申立件数のうち、平成23年度において地方税関係は約1500件であり、改正行審法に基づく第三者機関への諮問の対象となる案件は全体で約3600件であり、地方税関係の事案は約4割を占めると推定されている。第186回国会衆議院総務委員会議録第19号（平成26年5月8日）西野弘一委員の質問に対する上村進政府参考人の答弁を参照。

25 審理員の複数指名は禁じられていない。宇賀克也『行政不服審査法の逐条解説』（有斐閣、2015年）59頁参照。

【資料1】審理員候補者の身分

	正規採用職員		再任用職員		任期付職員		その他一般職		特別職		その他	回答 団体数
	常勤	非常勤	常勤	非常勤	常勤	非常勤	常勤	非常勤	常勤	非常勤		
都道府県	45	0	3	0	4	0	0	1	0	7	0	47
市区町村	1187	5	35	12	37	11	0	5	9	35	25	1406

【資料2】審理員候補者（正規採用職員・再任用職員）の所属部署

	総務部局		処分部局			総合調整 担当	その他	回答 団体数
	総務担当	法規担当	総務担当	法規担当	処分担当			
都道府県	0	12	3	1	2	0	26	47
市区町村	351	201	30	3	42	17	544	1188

* 1 「その他」の内容としては「全部署」の回答が多数あり。市区町村を中心に、審理員候補者を処分担当課以外の全課長としている例が多く見られる。

* 2 課長級をあてるケースが最も多い（都道府県27/47団体、市町村993/1198団体）

【資料3】審理員候補者（任期付職員・特別職等）の属性

	弁護士	行政書士	公認 会計士	税理士	社会保険 労務士	学識 経験者	公務員 O B	その他	回答 団体数
都道府県	8	0	0	0	0	0	3	2	13
市区町村	201	5	2	13	2	9	22	8	262

【資料4】審理員の人数

	1人	2人	事件毎に 判断	回答 団体数
都道府県	26	13	8	47
市区町村	696	168	488	1352

(注) 以上の【資料1】～【資料4】について、複数回答のため、各回答を合計しても回答団体数と一致しない。

(出典) 行政管理研究センター「新たな行政不服審査制度の運用に関する調査研究」報告書（平成29年3月）3頁、6頁から8頁をもとに筆者作成。

重に審理を行なうため」、業務量が「一人では対応できない」、「職員と外部弁護士との組み合わせ」、「法務と処分とのそれぞれに詳しい職員を充てるため」、「経験の蓄積・継承」、「人事異動時の対応」、「審理員の負担軽減」、「審理委員会による合議で審理を行なうこととしている」などが挙げられている²⁶。審理の充実と負担の軽減のため、審理員の複数指名を原則とすべきとの見解もあるところ²⁷、行政分野の専門性と審理手続の専門性の点からも、行政内部の職員と、弁護士等の外部専門家との組み合わせによる合議制を採用することが考えられてよい。

2-4. 国税不服審判官

国税不服審判所では、審査請求に対する審理は、担当審判官1名と参加審判官2名以上による合議体で行なわれる。このような審査体制の仕組み自体には平成26年改正の前後で変更はない。注目すべきは、平成23年度税制大綱において国税審判官への民間専門家の登用拡大の方針が示され、民間専門家からの外部登用が進められている点である²⁸。平成30年度7月時点において、外部登用の国税審判官の在籍者数は50人おり、弁護士、税理士及び公認会計士が採用されている。その採用内訳は、【資料5】の通りである。外部登用の国税審判官50人という人数は、合議体を編成して審理を担当する国税審判官の半数であり、大抵の場合、合議体の3人のメンバーのうち1人以上、民間出身の国税審判官が占めることとなっている²⁹。これらの外部登用の国税審判官は、通常2年または3年の任期で採用され、国税審判官を経験した後、またそれぞれの職に戻って活動する。

26 行政管理研究センター・前掲注(21)4頁を参照。

27 宇賀克也・市村陽典・堀江宏之・中村健人「座談会・行政不服審査法改正と実務」法の支配187号(2017年)10頁(中村発言)参照。

28 この取組み自体は、平成19年から行われている。

29 團野・前掲注(9)183頁参照。

このような取組みは、審理の充実と公正性の向上にとって大きな意義があるものと思われる。これまで、国税不服審判所に対しては、「同じ穴のムジナ」と評する批判的見解があった。すなわち、国税不服審判所は、国税組織の一部であり、また国税審判官含む職員の多くが国税組織からの異動によるため、納税者等の外部の目から見た場合に、身内（＝国税）びいきをしているのではないかなど、審査の公正性に対する疑念を生じさせていたということであろう。このことは、実態として審理が公正に行われていないということの意味するものでは全くない。しかし、制度に対する信頼性の確保という点では問題があろう。この点で、国税審判官の外部登用は、国税不服審判所に国税組織とは別の素地をもつ者を入れるということであり、公正性や客観性に対する納税者の信頼を向上させるものと思われる。そして、こうした外部登用審判官も含めた合議制を採用することで、国税出身の審判官の国税に関する豊富な専門的知識と実務経験と、外部登用審判官のそれぞれの専門家としての知識と経験とが相互に作用し、その相乗効果によって、より公正で客観的な審理が期待できる³⁰。

30 理念的には、本文に述べたような効果が期待できると考えるが、外部登用の効果を具体的に実証するのは難しい。このことについて、審査請求に対する認容率が引き合いに出されることがあるが、認容率は審査請求の質に大きく左右されることが考えられることから、認容率をもって外部任用の効果を計ることはできないように思われる。一方で、外部登用審判官の経験者（あるいは現役審判官）による各種の論考が公表されてもいる。これらの論考は国税不服審判所の内部状況や審理手続の現状を報せるものとして貴重であり、また国税不服審判所の透明化にも資するものと思われる。例えば、永田理恵「国税不服審判所の存在意義と審理手続上の課題」租税訴訟6号（2012年）49頁、佐藤修二「国税不服審判所での経験と近時の租税訴訟の傾向分析」租税研究796号（2016）118頁、三浦恵美「国税不服審判所」税弘65巻1号（2017年）70頁など。国税不服審判所ホームページには、平成30年3月から外部登用審判官のコラムが掲載されており、国税不服審判所自身も外部登用審判官を通じた情報発信を進めている。

【資料5】国税審判官（特定任期付職員）の採用内訳

採用年度	平成19	平成20	平成21	平成22	平成23	平成24	平成25	平成26	平成27	平成28	平成29	平成30	
応募者数	39	17	17	51	93	101	76	74	95	96	86	93	
採用者数	税理士	4	1	0	4	7	3	6	4	3	7	4	2
	公認会計士	0	0	0	4	1	3	4	2	3	3	1	
	弁護士	0	0	3	5	7	10	7	8	7	7	8	13
	合 計	4	1	3	13	15	16	17	14	13	17	15	16

（出典）日本税理士会ホームページ国税審判官座談会（<http://www.nichizeiren.or.jp/taxaccount/publicactivity/shinpankanzadankai/>）、および国税不服審判所プレスリリース「国税審判官（特定任期付職員）の採用について」（平成26年～平成30年発行の各年版）をもとに筆者作成。

3. 審理主宰者の法的地位

3-1. 審理員の法的地位

審理員は、審査庁の補助機関と位置付けられ³¹、審査庁からみて下級行政機関にあたる。そのことから、審査庁と審理員の指揮監督関係が問題となりうる。審理員には、行審法上、口頭意見陳述の審理や、各種の調査権限など、審理を遂行する権限が与えられている。また、審理員は必要な審理を終えたと認めるときは、審理手続を終結し（行審法41条1項）、遅滞なく、審査庁がすべき裁決に関する意見書を作成しなければならない（同法42条1項）。すなわち、審理員は、自己の名において審理を指揮し、審理の結果を「審理員意見書」として提出する権限を与えられている。このような審理員制度を設けた法の趣旨からすれば³²、審理員は、個別の事件に関する審理手続について審査庁の指揮を受けることなく、審理を行うこととなろう³³。

次に、審理員は審査庁の職員であることから、審理において訓令や通達に拘束されるのか、という問題がある。この点について、立法段階においては、「根拠法令の趣旨に立ち返り、内部基準と異なる法令解釈により裁決を行う

31 宇賀・前掲注（21）57頁。

32 大江・前掲注（22）22頁参照。

33 橋本ほか・前掲注（4）64頁参照。

よう意見を述べることも可能である³⁴」とされており、むしろ「改正法が期待するところと言っても過言ではない³⁵」との意見もある。立法担当者は、その理由として①審理員は審査請求に対する最終判断を行うものではないこと、②通達等の内部基準は当該機関外部の者を拘束するものでないことを挙げて³⁶。①の点について敷衍すれば、審理員意見書は審査庁を拘束しないということである。つまり、仮に審理員が通達と異なる解釈により、審査請求を認容すべきとの審理員意見書を提出したとしても、審査庁は当該意見書に従わなければならないわけではない。この場合に、審査庁が通達に従った解釈により審査請求を棄却すべきと判断すれば、審査庁は、その理由（審理員意見書と異なることとなった理由）を付して、棄却裁決をすることができるのである（行審法50条1項4号）。

以上によれば、行審法の制度設計上は、審理員は通達の取扱いについて柔軟な判断をすることができる位置づけとなっていることは確かであろう。審理員意見書は、審査庁を拘束しないが、そのことがかえって審理員の判断の柔軟性を担保し、審理過程の透明化にも資するように思われる。もっとも、そうした通達に拘束されない柔軟な判断を期待できるかは、審理員の質に大きく左右されることから³⁷、このような面での審理の充実の意味においても、

34 平成26年5月30日衆議院本会議・新藤義孝総務大臣（当時）答弁を参照。

35 宇賀・前田・大野＜鼎談＞・前掲注（20）（大野発言）28頁参照。

36 橋本ほか・前掲注（4）65頁参照。

37 例えば、小幡純子（総務省行政不服審査会委員）は「審理員が審理してきた案件が審査会に諮問されてくる訳だが、果たして、審理員の段階で、しっかりと事実を改めて再検討しているのか、という点については、大きな疑問を持っている。当初、事実関係等については、審理員の段階できちんと再検討がなされ、審査会としてはそれを前提に審査すればよいのではないかと予想していたところであるのだが、今までの経験からすると、少なくとも国の行政不服審査の場合には、そのような形になっていない。どちらかというと、ほぼ処分庁の判断をなぞらえるような形で、審理員意見書が出てきているというのが実態である」と指摘している（下線部は、筆者）。宮森征司「第二回行政不服審査交流会結果報告」季刊行政管理研究161号（2018年）51頁（小幡純子報告）を参照。

審理員の人材の確保は重要であろう³⁸。

3-2. 国税不服審査における担当審判官の法的地位

国税不服審判所における担当審判官は、審査庁たる国税不服審判所長の補助機関と位置付けられるところ、担当審判官は参加審判官と合議体を構成し、審理手続を進めていく。担当審判官等には、通則法上、審理遂行上の各種の権限が与えられており、審理員と同様、個別の事件について審査庁たる国税不服審判所長の指揮を受けることなく審理手続を遂行する立場にあるものと位置付けられよう。

国税不服審査における担当審判官等の合議体が、行審法上の審理員と大きく異なるのは、国税に係る不服審査においては、国税不服審判所長は、裁決をする場合には担当審判官及び参加審判官の議決に「基づいて」これをしなければならない（通則法98条4項）とされている点である。この「基づいて」の意義については、「議決により」とは異なり、合議体の議決が国税不服審判所長を完全に拘束するものではないものの、「少なくとも担当審判官等の議決に基礎を置かなければならず、その議決とは全くかけ離れた裁決をすることはできない³⁹」と解されている。

当該規定の趣旨は、本来的には、担当審判官等の合議体の議決を尊重することにあると考えられる。しかし、実際の運用上は、少し割り引いて考える必要があるかもしれない。というのは、国税不服審査における審理は担当審

38 審理員意見書については、審理員の個人名で意見書を出すことから柔軟な記載が可能になったというプラス面もあるが、個人名を出すことの不安や負担（審査請求人からのクレームなど）というマイナス面もあるという。宮森征司「第一回行政不服審査交流会結果報告」季刊行政管理研究157号（2017年）76頁（安藤健（審理員・東京都総務局総務部法務課）報告）参照。このような審理員の不安や負担に対するケアも考えていかなければならないであろう。

39 志場喜徳郎・荒井勇・山下元利・茂申俊共編『国税通則法精解〔第15版〕』（大蔵財務協会、2016年）1132頁。

判官等の合議体で行われるものの、議決から裁決に至るまでの過程には、国税不服審判所としての判断の統一性の確保の要請のために、法規・審査部門や国税不服審判所本部によるチェックが行われていることはよく知られているところである。その中で、合議体の判断と裁決権者の判断が異なる場合、両者の判断のすり合わせが行われ、場合によっては審理不尽として、合議体に審理を差し戻すこともあるようであり⁴⁰、合議体の当初の議決がそのまま裁決の基礎になるとも限らない⁴¹。そして、そのような合議体と裁決権者の意見や判断の食い違いが生じていたとしても、そのことが審査請求人に対し明らかにされることはない。このことと行審法における審理員意見書の扱いと比べると、審理員意見書は審査庁に対する拘束性はないとされるものの、それ自体の内容が審査請求人に対して明らかにされることにより、審理員の

40 安田博延（東京国税不服審判所長（当時））によれば、次のようである。「調査・審理を終えると、当該合議体で議決を行う。議決後の事件は、さらに、法規・審査担当（審判第一部）において法令適用等についてチェックを行う。…（中略）…法規・審査担当のチェックを了すると、次席国税審判官を経て、所長による裁決がなされる。この裁決は、上述の合議体による議決に基づいてこれをしなければならぬから、合議体と所長の判断が同じなら問題ないが、異なるときは、所長が合議体の担当審判官からよく説明を受け、それでも判断の一致を見なければ事件を合議体に返戻して再考を促すことになろう。筆者限りの経験からすれば、議決の不明な点や疑問点は担当審判官（大抵は、当該事件の審査を行なった法規・審査担当の担当者を通じて）から説明を受けることにより、裁決をしており、合議体の判断と裁決を行なう筆者の判断が一致しなかったことは、いまだない。」安田博延「東京国税不服審判所における審判所事務運営について」前掲注（9）35頁参照。

41 税理士であり、外部登用の国税審判官としての経歴を有する永田理恵は、次のようにいう。「合議体が議決した議決書は、多くの人による検証を経て、裁決書として審査請求人及び原処分庁へ送付される。合議体は、議決書こそ審査請求人の主張に対して答えた最良のものだと信じているが、議決書そのものが裁決書となって送付されるわけではない。裁判官が、判決文に合議体の署名押印をしたならば一字一句違うことなく判決文が出されるのに対し、合議体が、議決書に署名押印したにもかかわらず、議決書とはまるで異なる別物になった裁決書として出されているのが実態なのである。」永田・前掲注（30）35頁を参照。

職権行使の独立性が保障されているとみることができる。このような行審法の規定を参考に、議決と裁決の関係⁴²を再検討する必要があるように思われる。

次に、通達と異なる解釈による議決について検討する。通則法99条は、一定の手続のもとに、国税不服審判所長が、国税庁長官の通達の解釈とは異なる解釈により裁決をすることができることを認めている⁴³。このことから、担当審判官等の合議体の議決のレベルにおいても、通達と異なる解釈による議決は可能と解される。しかし、それが担当審判官等の柔軟な判断において可能かといえば、上述のような審判所の裁決の過程に照らすと困難があるように思われる⁴⁴。

42 南博方は、「議決に基づく裁決」は、議決をそのまま承認すべきことを命ずるものではなく、審判所長は、裁決権者として議決機関とは異なる固有の責任と権限を有する旨を定めたものといわなければならないとする（南博方『租税争訟の理論と実際』（弘文堂、1975年）40頁以下を参照）。そのような趣旨からすれば、担当審判官等の合議体の職責と、国税不服審判所長の職責を判然と区別し、責任の所在を明確にするという点で、行審法における審理員意見書の位置付けは参考になると思われる。

43 この場合、国税不服審判所長は、あらかじめその意見を国税庁長官に通知し、通知を受けた国税庁長官は、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。そして、この場合、国税審判所長は、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とされている。

44 通則法99条にかかわる事案について、通則法施行令38条2項は次のように定める。「国税不服審判所長が、審査請求に係る事件について法第99条第1項（国税庁長官の法令の解釈と異なる解釈等による裁決）の規定が適用されると見込まれる等のため、国税不服審判所の支部に所属しない国税審判官をその担当審判官とすることが適当であると認めて、その旨を前項の首席国税審判官に通知したときは、その時以後における当該事件に係る同項の権限は、同項の規定にかかわらず、国税不服審判所長が行う。この場合においては、国税不服審判所長は、遅滞なく、審査請求人、参加人及び法第93条第1項に規定する原処分庁にその旨を通知しなければならない。」この規定によれば審理の途中において、国税不服審判所長が担当審判官等を交代させることができる。

おわりに

以上、行政不服審査における審理主宰者について、国税・地方税に関する不服審査制度を素材として、行審法の改正によって新設された審理員と、通則法における国税審判官とを比較した。

両者を租税法の専門性という観点からみた場合、国税に関する処分に対する不服審査を専門的に取扱う国税審判官と、必ずしも地方税に通じた者が選任されるとは限らない審理員とでは、当然のことながら、制度としては大きな差があることは否めない。地方自治体における不服審査において、地方税に関する案件が大きなウェイトを占めていることを考えれば、実際の運用において、地方税の専門性に配慮した審理員の選任が行われるであろうが、そのことは、一方で、原処分担当課との距離をとることを難しくし、公正性・客観性の点で疑義を生じさせることにもなりかねない。国税不服審判所の運営を参考にするならば、地方税における不服審査制度においても、地方税の専門性と審理手続の専門性を確保し、公正で迅速で審理を行うために、地方税部門からの審理員と、弁護士や税理士などの民間の専門家を審理員として登用し、両者の合議体による審理体制を組むことが、不服審査手続の公正と救済の迅速性から有効であるように思われる。

租税法の専門性と審理手続の専門性に通じ、かつ、公正な判断をなしうる審理主宰者を確保することで、審理手続と裁決の公正性を向上させていくことは、両制度に共通する課題である⁴⁵。改正後においても、国税についても

45 筆者は、この課題について、地方税と国税の不服審査制度を統合し、両者を管轄する「租税不服審判所」を創設することが一つの魅力的な見解であると考える。このような考え方は、すでに確井光明による「租税審判所」構想として示されているところである（確井光明「地方税関係争訟の法理」『地方税の法理論と実際』（昭和61年、弘文堂）266頁（初出、「地方税関係争訟の法理（七・完）」自治研究60巻4号、昭和59年）、同「総合的行政不服審判所の構想」『行政不服審査機関の研究』（2016年、有斐閣）120頁（初出、塩野宏先生古稀記念『行政法の発展と変革（下）』2001年、有斐閣）を参照。）。もっとも、現時点においては、その創設可能性に対して厳しい見解もある。玉國文敏「租税不服申

地方税についても、課税処分に対する取消訴訟との関係では審査請求の前置が法定されている（通則法115条、地方税法19条の12）。審査請求前置は国民の裁判を受ける権利を一定程度制約するものであることから、今後も審査請求段階における審理のより一層の充実が求められよう。

立制度の課題」日税研論集71巻（2017年）157頁参照。