〈『税制研究』第 52 号抜刷〉 2007 年 8 月

国税不服審判制度の国際比較 -日本・韓国・アメリカの比較-

長谷川 博

国税不服審判制度の国際比較

一日本・韓国・アメリカの比較を中心に一

長谷川 博

------ 目 次 ------

- 1. はじめに
- 2. わが国の国税不服審判制度の問題点 (要約)
- (1)機関の独立性の問題
- (2) 審判官等職員構成の問題
- (3) 裁決権能の問題
- (4) 書面心理の問題
- (5) 認容率の問題
- (6) 問題点の総括
- 3. 韓国の国税不服申立て制度
- (1) 課税前適否審査制度
- (2) 不服申立て制度
- 4. アメリカの国税不服申立て制度
- (1) 不服申立て制度
- (2) 不服申立ての方法
- (3) 和解とADR
- (4) 行政法審判官 (ALJ)
- (5) 租税訴訟
- (6) 立証責任 (Burden of proof)

1. はじめに

納税者の権利救済手続きは、課税処分前の 事前救済手続きと課税処分後の事後救済手続 きに分けて考察することができる。

事前救済手続きは、行政手続法の趣旨(行 政手続法第1条参照)と同じく、行政処分前 の適正手続きの要件である告知・聴聞制度を 基本として行政過程の透明性と公正性を保障 するものである。

わが国の税務行政手続きについては、行政 手続法や国税通則法の条項で、「行政手続法」 の適用が除外されているので、課税処分前の 理由の提示や聴聞手続の保障はなく(国税通 則法74条の2)、また、税務調査の適正手続き (事前通知や理由開示など)規定が欠如して いる。

他方、事後救済手続きとして、わが国の国 税の課税処分に対する不服申立て制度は、原 処分庁に対する「異議申立て」制度及び上級 庁である国税不服審判所に対する「審査請求」 制度が設けられている(原則2審制について国 税通則法75条、なお、不服申立て前置主義に ついて同法第115条)。

本稿では、わが国の審査請求機関である「国 税不服審判所」制度と主要国の国税不服審判 制度を比較し、その権利救済機能の相違につ いて考察してみる。

はじめに、わが国の国税不服審判所制度の問題点を要約し、次に、韓国とアメリカの国税不服審判制度を取り上げて比較考察し、最後に、項目別に主要国との比較表・「国税不服審判制度の国際比較」(別紙1)を作成して、各国の相違について概観することにする。

2. わが国の国税不服審判制度の問題 点(要約)

(1)機関の独立性の問題

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こととなっており (国税通則法78条2項)、国税不服審判所は、 国税庁の下にある機関となっている。

また、国税不服審判所の機構として、国税 局単位に設けられた国税不服審判所の支部が あり、実質審理は支部で行われる。

(2) 審判官等職員構成の問題

審判官等の職員の身分は、通常の税務職員 と同じ税務行政官であり、外部から任用され た者の地位も同様である。国税不服審判所と 税務署等の間には、常時、人事交流が行われ ている。なお、現在、民間からの外部登用は ほとんど見られない。

(3) 裁決権能の問題

国税不服審判所長は、裁決に際し次のように国税庁長官の指示等を受ける場合がある。

「国税通則法第99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をするときは、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、国税審議会の議決に基づいてこれをし

なければならない。」

(4) 書面審理の問題

書面審理が中心である。(実務的には同席審理も試行的に行われたこともあった。)平成17年の司法制度改革法を受け、審査請求人及び代理人と国税審判所との協議の機会は増えたが、原処分庁との対峙形式の審理方式は採用されていない。

(5) 認容率の問題

(別紙2)「国税不服申立ての概要」を見て も、認容率は一部認容を含めて15%未満とな っているが、もっと審査請求人の主張を入れ るべきであるという批判もある。なお、韓国 など主要国と比較して認容率が低い。

(6) 問題点の総括

国税不服審判所の独立性の問題に対しては、 その組織を内閣府の機関とし、財務省・国税 庁とは独立した機関とすること、また、審判 官等は裁判官に準ずる専門官として位置づけ、 その採用は司法試験に準ずる試験で行うもの とし、さらに、財務省・国税庁等とは人事交 流を行わないこととすることで、第三者的性 格を強化すべきであるという意見がある(北 野弘久「税法学原論(第5版)」青林書院)。

また、審判の公正性を担保するために、韓国のように民間から非常任審判官を任用する 方法も提案され、さらには、ドイツのような 財政裁判所に機構改革する方法も提言されて いる。さらに、地方税の不服審判も含めて内 閣府に「租税審判所」の導入も主張されてい る。

最近において、司法制度改革で議論されな かった課題の一つとして、「行政不服審査制 度」の改革が議論され、総務省では研究会で 検討をはじめ改正案を2008年の通常国会に提 出する方針であるといわれている(平成18年 5月22日・日経新聞)。

そして、自民党司法制度調査会は、公正取引委員会や中央労働委員会、さらには国税不服審判所、電波監理審議会、海難審判所など、準司法手続きの抜本改革を求める提言をまとめている。提言では、統一的ルールの確立、手続きの統廃合、また、裁定者が所管官庁の人事異動の対象になっているため、国民から見て中立性や公平性が確保されていないとして、法曹資格者など第三者の大幅な登用を求めている(平成18年12月16日(夕)読売新聞)。自民党司法制度調査会のヒアリングに対する日本税理士会連合会の意見は、(別紙3)「平成18年11月15日、日税連『国税不服審判所の在り方についての意見』」参照されたい。

なお、国税不服審判所では、平成19年2月 27日に国税不服審判官の募集を行い、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(任期付職員法)に基づき、常勤の国家 公務員として東京に5名、大阪3名、名古屋2 名の国税審判官を採用予定としている。

(39人の応募のうち税理士35人が存しており、 選考委員会の選考を経て最終的に税理士4人 が国税審判官に任用された。)

税理士の任用に関しては、税理士を廃業して就職しなければならないなどの問題があり、 平成16年から施行された「非常勤裁判官」制度(非常勤民事調停官・非常勤家事調停官など)や韓国の国税審判所にみられる「非常任審判官」制度(別紙4)を参考に、わが国でも「非常任審判官」制度導入の検討が求められる。

3. 韓国の国税不服申立て制度

韓国の行政審判による権利救済制度は、国 税基本法で規定されているが、処分前の事前 救済制度として「課税前適否審査」(聴聞制度) があり、処分後の事後救済制度としては、原 処分庁に対する「異議申請」、上級庁に対する 「審査請求」又は国税審判所に対する「審判 請求」があり、さらに監査検査院に対する審 査請求(1審制)がある。

ここでは、事前救済制度(課税前適否審査制度)と事後救済制度(不服申立て制度)に 分けて概観する。

(1)課稅前適否審査制度

課税前適否審査制度は、1996年から導入されていたが、1999年の国税基本法改正で明文化(同法81条の10)されたもので、課税処分前の聴聞手続き制度である。

納税者は、税務調査の後、課税庁からの税 務調査結果通知書を受けた日から20日以内に、 原処分庁に課税前適否審査請求書を提出する ことができる。(請求の内容が法令の解釈に関 する場合には、国税庁に提出する。)

課税前適否審査請求を受理した原処分庁は、 税務署長を委員長とし、同署内の課税処分と 関係のない課長職3人、税務士又は弁護士の中 から税務署長が任命した4人の計8人の委員か ら構成される「課税前適否審査委員会」を開 き、その内容の適否を30日以内に決定する。

(可否同数の場合、委員長である税務署長は 議決権をもたず、否決となる。)

審理は原則として書面審理であるが、代理 人である税務士等の意見陳述があれば、それ も参考に議決する。

なお、課税前適否審査請求の現況は、(別紙

5)「韓国の納税者権利救済の現況」のとおり。

(2) 不服申立て制度

納税者は、異議申請を経て審査請求又は審判請求を行うか、異議申請を経ずに審査請求 又は審判請求を行うか選択できる。2000年1 月から審査請求又は審判請求のうち一つを選 択できるようになったので、異議申請は任意 手続きとなっている。因みに、1999年までは 審査請求の決定を経てから審判請求する建前 になっていた。

司法による救済手続きは、1審の行政裁判 所(1998年3月から設置)、2審の高等裁判所 及び3審の最高裁判所と3審制であるが、行 政審判を経ないと訴訟の提起ができないとい う「不服申立て前置主義」を採用している。

①異議申請

2000年1月から、異議申請を経るか、あるいは経ないで審査請求又は審判請求を選択して不服申立てをする方法が採用されたこともあり、異議申請は、従前の形式的審理から実質的審理(争点整理や救済の予測可能性)が行われるようになっている。

異議申請を受理した原処分庁は、異議審査 委員会の審議を経て決定する。

なお、異議申請の現況は、(別紙5)のとおり。

②審査請求

上級行政庁である国税庁に対して審査請求 がなされると、国税庁長は「国税審査委員会」 を開き、審査課の担当者が作成した報告書に 基づいた審議を経て審査決定する。国税庁に 設けられた「国税審査委員会」の委員長には、 国税庁の次長がなり、民間人6人を含む10人で構成されている。審理方法は、異議申請の場合と同じく書面審理と職権審理主義を採っており、納税者が主張しなかったことや提出しなかった証拠に対しても審理ができる。審査請求から60日以内に審査決定を出さなければならない。

2000年度から、国税審査の処理手続を簡素 化し、明白に違法、不当な処分に対する審査 請求の場合には、納税者の権利救済が早急に 行われることを目指して、10日以内に原処分 庁に通知し、その後7日以内に原処分庁が是 正するという「簡易審査制度」が導入されて いる。

なお、審査請求の現況は、(別紙5)のとおり。

③国税審判制度

前述したように、2000年1月から納税者の 選択により、国税庁への審査請求か国税審判 所への審判請求かを選択できる「選択前置主 義」を採っている。

「国税審判所」は、国税庁と分離されて、 財政経済部(日本の財務省)の下に設置され ている。国税審判所長の任命権者は、国税庁 長官と同じく大統領であるが、その地位は、 国税庁次長クラスといわれている。

国税審判所では、通例、常任審判官2人と 非常任審判官2人が一組(うち一人が主席審 判官)となって複数の「国税審判官会議」が 構成される。非常任審判官は、前職公務員、 弁護士、大学教授などが委嘱され、全審判官 の過半数を占めている。審判官の任期は3年 で2回の再任が可能であるが、常任審判官は 人事異動があるため、実際的には非常任審判 官の任期の方が長い傾向にある(なお、別紙

4「韓国の非常任審判官の法文」参照)。

審理の原則は、自由心証主義及び不利益変 更の禁止が採られ、また書面主義が原則であ るが、審理に際しては審判所の調査官が行っ た調査報告書の確認も行われ、さらに納税者 の申請によっては国税審判官会議で意見陳述 の機会も与えられている。したがって、審査 請求の場合とは異なり、裁判手続に準じたも のとなっている。

裁決は、審判請求から90日以内に行われる こととなっている。また、国税審判所は、国 税庁に対する審査請求と違って、関税に対す る審判請求も扱っている。

なお、審判請求の現況は、(別紙5)のとおり。

④監查検查院審查制度

韓国の監査検査院(Board of Audit and Inspection)は、日本の会計検査院とは異なり会計監査と行政監察の2つの権能を有しており、また監査院法では、監査院の監査を受ける機関の職務に関する処分に関し、違法または不当に権利や利益が侵害された者は、監査検査院に審査請求できると規定されている。

(別紙5)の2004年度の国税に関する監査 検査院の審査請求処理状況をみると、176件の 審査請求を受理し、102件の審議の結果、10 件(約10%)を認容し、原処分庁の処分を取 消し又は修正している(長谷川博「韓国の監 査検査院(BAI)について」税制研究50号2006 年8月参照)。このような数値をみても、監査 検査院に対する審査請求は、国税の課税処分 に対する通常の不服申立てとして考えられて はいない。

4. アメリカの国税不服申立て制度

(1) 不服申立て制度

アメリカでは、1998年のIRS(内国歳入庁) 再編改革法により、不服申立て(Appeal)制度の見直しがなされ、不服申立てを扱う「不服審判所」(Local Appeals Office)は、IRSの組織ではあるがIRSから分離独立したものになっている。不服申立ての80%近くは、(時間と費用の掛かる訴訟に行く前に)ここで解決されている。不服審判所での協議は、文書、電話、面談など非公式な方法で行われる。

不服審判所で合意に至らない場合又はここ での審査を望まない場合には、裁判を求める ことになる。

なお、不服申立ての現況は、(別紙6)「アメリカ2005年不服申立て処理件数」のとおり。

(2) 不服申立ての方法

不服申立ては、行政上の手続きであり、「行政手続法」(Administrative Procedure Actは、情報公開法、プライバシー法、政府倫理法等とともに合衆国法典《United State Code》に統合されている。)が適用される。

アメリカでは、税務調査手続きについても 行政手続法が適用され、適正手続き (due process)の内容として、告知・聴聞 (notice and hearing) が重要になっている。

納税者は、税務調査の話合いに納得しない場合、IRSから更正案、調査報告書、更正案同意書及び不服審判所への申立て方法等の書類(30日レター)が送付されるが、この更正案に不服がある場合には、通知の日から30日以内にIRSの不服審判所へ協議を求めることになる。

納税期間の合計税額(増減要求額や追徴金

を含む)が、25,000ドル以下の場合には、「少額事件請求」(Small case request)として、正式な不服申立て書に代えて、送付された書類の中にある指示書に同意できない金額と理由を書いて送ることができる。

また、納税者が和解を申入れる場合には、 未払税額の合計、追徴金及び利息額も含めて 記載する必要がある。

(3)和解とADR

アメリカ行政手続法では、和解についての 規定を置いており、多くの行政機関では、和 解手続の規則を定めている。和解により行政 機関の事務量が減少するメリットがあるが、 他方では、恣意的な認定を避ける意味で和解 案に当事者以外の利害関係人に和解案のコメ ントを述べる機会を与えている。不服申立て 人も紛争の長期化のコストや企業イメージの 低下を考えて和解に応ずることが少なくない (宇賀克也「アメリカ行政法(第2版)」弘文 堂90頁参照)。

また、1998年のIRS (内国歳入庁) 再編改革 法に基づき、不服審判所による裁判外紛争解 決手続 (ADR) の拡充が求められ、新たに不 服審判所が税務調査終了前に調査官と納税者 の見解の相違を調整する仲裁手続が導入され ている (湖東京至編「世界の納税者権利憲章」 47頁参照)。

このADRは、1990年の行政紛争解決法に基づき、論点を解決するために用いられる手続であり、すべての当事者が合意すればADRの仲裁手続を用うることを明定している。

なお、同法の仲裁手続により解決された事項について、他の手続で異なる主張をすることは禁反言とはならない。また、仲裁裁定は 先例とはならず、さらに、仲裁裁定により不 利益を受ける者は司法審査を求めることができる(宇賀克也・前掲書10頁参照)。

(4) 行政法審判官 (ALJ)

アメリカ行政手続法の中に、聴聞主宰者や 処分に参与する行政職員は、公平にその職務 を行わなければならこと、また、主宰者の除 斥・忌避・回避の規定がある。

ヒアリング手続の公正な運営を保障するというところにアメリカ行政手続法の特色があり、最近では、ALJを行政機関からの独立した組織にするという議論がなされている(宇賀克也・前掲書147頁参照)。

(5)租税訴訟

不服審判所で協議が整わなかった場合や裁判を受けるために不服申立て30日の期限を経過した場合には、IRSから送付される更正通知書(90日レター)に対して、通知の日から90日以内に、通知納税額を納付しないで「連邦租税裁判所」(US Tax court)に審査を求めることができる。

納税者が通知納税額を支払いかつ支払猶予 や還付請求を行う場合には、「連邦地方裁判 所」(District court)や「連邦請求裁判所」(Court of Federal Claims) に審査を求めることができ る。

連邦租税裁判所に提起された事案は、通常、 その審理前にIRS不服審判所による解決が検 討される。

(6) 立証責任 (Burden of proof)

1998年7月22日以降の租税訴訟手続きについて、次のような要件を満たせば、一般的にIRSが立証責任を負うこととされている。

①納税者が信頼できる証拠を提出している

こと。

- ②納税者が内国歳入法の規定に従って主張していること。
- ③納税者が内国歳入法に規定された記録類 を保存していること。
- ④納税申告書に記載された事項の基礎資料 や税額調整に関する情報について、IRS の正当な要求に協力したこと。
- ⑤納税者が法人やパートナーシップ又は信託である場合には、納税義務が生じた時点において、純資産が700万ドル以下で、かつ従業員が500人以下であったこと。また、個人納税者の事件において、IRSが他人の統計資料を用いて所得を推定する裁判の場合、立証責任はIRSが負う。

(参考資料)

- ・三木義一編「世界の税金裁判」(清文社 2001年)
- ・湖東京至編「世界の納税者権利憲章」(中 小商工業研究所2002年)
- ・宇賀克也「アメリカ行政法(第2版)」(弘 文堂2000年)
- 韓国国税庁統計年報
- ・アメリカIRSホームページ及び年次報告書
- ・長谷川博「租税訴訟における和解の意義と その課題-納税者の権利救済機能としての 和解-」(2007年4月租税訴訟学会創立5周 年記念誌所収・財経詳報社)

(はせがわ ひろし

税理士・神奈川大学大学院講師)

納税者救済制度の国際比較

項目/国名	日本	ドイツ	韓国	アメリカ	イギリス	フランス
申告方式	申告納税	賦課課税	申告納税	申告納税	申告納税	賦課課税
納税者の権利憲章	なし	税務調査規則	納税者権利憲章	納税者権利宣言	納税者憲章	納税者憲章
課税処分前の和解	修正申告	聴聞制度	課税前適否審査制度	協議手続	修正申告	聴聞制度
納税者苦情処理制度	納税者支援調整官	ペディチオン (請願委員会)	納税者保護官	納税者権利擁護官	アジュデケーター (裁定者)	メディアトゥール (調停官)
(不服申立て)				***************************************		
不服申立て制度	異議申立て 審査請求	異議申立て	異議申請 審査請求又は 審判請求 監査請求	異議申立て	異議申立て	異議申立て 県委員会への調停 申立て
不服申立て期間	2ヶ月	1ヶ月	90日	30日	30日	2年
不服申立て前置	法定前置	法定前置	法定前置	実質前置	法定前置	法定前置
行政審判機関 (上級行政庁)	国税不服審判所	署の権利救済部	国税審判所	不服審判所	一般又は特別委員 付加価値税審判所	直接税・取引高税県委員会の調停
審判官人事の特色	審判官 (課税庁と交流)		国税審判所には 民間の非常任審判官		一般委員 (素人) 特別委員 (弁護士) が含まれる	委員会には民間の 調停員が含まれる
審判請求代理人	税理士·弁護士等	税理士・弁護士等	税理士・弁護士等	弁護士・登録代理人 等	弁護士等	弁護士等
執行停止の有無	原則不停止	不停止が緩和	原則不停止	執行停止原則	執行停止原則	原則不停止
立証責任	課税庁	課税庁	課税庁	原則課税庁	W-11-11 W1-744	課税庁
不服和解の有無 (特色)	なし	調停機能	なし	和解の機会有	調停機能 合意解決が多く税 訴訟は少ない	調停機能
納税者の行政救済 割合	認容 15%	取下げ20% 認容 30%	審査認容(約30%) 審判認容(約30%)			
(税務訴訟)						
特別の裁判所	なし	財政裁判所	行政裁判所	租税裁判所 連邦地裁又は請求 裁判所	高等裁判所(法律	行政裁判所
裁判官人事の特色		財政裁判所には 民間の裁判官が が含まれる				
裁判上の和解の有無	なし	合意による訴訟の 決着が大勢	なし	和解の機会有	なし (委員会差戻し有)	なし
執行停止の有無	原則不停止	不停止が緩和	原則不停止	執行停止原則	執行停止原則	原則不停止
税務訴訟の納税者 勝訴割合	約5%	約20% (一部認容含む)	約20%	租税裁判所(低い) 請求裁判所(約50%)	税務訴訟が少ない	勝訴率低い

⁽注) 本表は、三木義一編「世界の税金裁判」 (清文社 2001 年) 及び 湖東京至編「世界の納税者権利憲章」 (中小商工業研究所 2002 年) 等から 長谷川博が整理したものである。

日本の国税不服申立ての概要

1 不服審査

(1) 異議申立て

平成17年度中の異議申立件数は4,501件(前年度4,272件)で前年度に比べて229件(伸び率5.4%)増加している。前年度から繰り越された1,225件を含む要処理件数5,726件のうち、処理済件数は4,549件で、このうち異議申立人の請求が一部又は全部認められた請求認容件数は618件(前年度610件)、割合は13.6%(前年度13.5%)となっている。

異議申立ての状況

		要処理	里件数	An arm hate	== -1- === /-		
区分	繰越件数	異議申立		計	処理済 件 数	請求認容 件数。	dril A
		件 数	伸び率				割合
	件	件	%		件	件	%
平成12年度	1,636	5,650	△ 0.4	7, 286	5,874	850	14. 4
13	1,412	4,860	△14.0	6, 272	5,071	756	14. 9
14	1,201	5, 119	5. 3	6, 320	4,809	774	16.
15	1,511	5, 573	8.9	7,084	5,615	817	14. 6
16	1,469	4, 272	△ 23.3	5, 741	4,516	610	13. 8
17	1, 225	4,501	5. 4	5,726	4,549	618	13. 6

(2) 審查請求

平成17年度中の審査請求件数は2,963件(前年度3,087件)で前年度に比べて124件(伸び率 \triangle 4.0%)減少している。前年度から繰り越された2,439件を含む要処理件数5,402件のうち、処理済件数は3,167件で、このうち審査請求人の請求が一部又は全部認められた請求認容件数は470件(前年度493件)、割合は14.8% (前年度14.6%)となっている。

審査請求の状況

WATER BOY		要処理	1件数	処理済	請求認容		
区 分	繰越件数	審査請求 件数 伸び率		計	件 数	件 数	割合
	件	件	%		件	件	%
平成12年度	3, 638	3, 405	11.0	7,043	3,071	466	15. 2
13	3, 972	2,910	△14.5	6,882	3, 294	459	13. 9
14	3,588	2,823	△ 3.0	6,411	3,403	500	14.7
15	3,008	3, 447	22. 1	6, 455	3,721	818	22.0
16	2,734	3,087	△10.4	5,821	3, 382	493	14.6
17	2, 439	2, 963	△ 4.0	5, 402	3, 167	470	14.8

2 訴訟事件

平成17年度中に国側を被告として訴訟を提起した件数は394件(前年度552件)で、前年度に 比べて158件(伸び率△28.6%)減少している。訴訟が終結した件数は559件で、このうち原告が 一部又は全部勝訴した原告勝訴件数は52件(前年度57件)、割合は9.3%(前年度11.9%)となっ ている。

国側を被告とした訴訟状況

R A	繰越件数	訴訟提起		—————— 計	訴訟終結	原告勝訴	
区 分			件 数「	割合			
	件	件	%		件	件	%
平成12年度	494	388	3. 2	882	397	22	5. 6
13	485	400	3. 1	885	404	33	8.2
14	481	380	△ 5.0	861	346	33	9.6
15	515	492	29. 5	1,007	473	53	11.2
16	534	552	12. 2	1,086	478	57	11.9
17	608	394	△28.6	1,002	559	52	9.3

(出展:国税庁ホームページ)

平成18年11月15日日本税理士会連合会

「国税不服審判所の在り方についての意見」

国税不服審判所は、税務行政に対する納税者の権利救済のための機関として、行政原理と司 法原理に基づく裁決がなされることが期待されて発足した。

国税不服審判所は、組織上は国税庁の一部であるとされているが、その設置目的からみて、 執行機関(国税局・税務署)とは分離された裁決機関であることをより一層明確にし、審判官 の地位の強化を図るべきである。

1. 「国税庁長官の指示等」(国税通則法第99条) を廃止すべき

「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。」(国税通則法第99条)との規定は、国税不服審判所の独立性を確保する観点から廃止されるべきである。

2. 執行機関の職員からのローテーション人事を是正すべき

多くの国税審判官の前任部署は執行機関(国税局・税務署)の官職であり、任期満了後は元の執行機関に戻るなど、いわゆる国税庁内のローテーション人事となっているのが現状であるが、このような慣習を廃し、国税審判官としての身分を長期間保障する等の是正が必要であると考える。

3. 税理士を審判官に任用すべき

国税通則法施行令第31条は、国税審判官の任命資格については、まず第1号において、「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った経験を有する者で、国税に関する学識経験を有する者」と規定し、国税職員等については第2号以下で規定していることから、本来、広い範囲での人材の採用を予定していると解される。

しかしながら、現実には、国税審判官のほとんどが税務行政の執行系統に属していた国家公 務員である。

そこで、国税不服審判所の第三者性を強化する観点から、民間の専門家、とりわけ税理士を 審判官として活用すべきであると考える。

審判手続は3名の審判官の合議制に行われることとなっているが、その内少なくとも1名は税理士を任用するように制度改革を望みたい。

なお、税理士の審判官任用が促進される場合には、本会として、研修の充実及び人材の確保 に関する施策を実施していきたい。

4. 争点主義を明確にするとともに口頭による審理を充実すべき

現在の審理は、争点主義的運営が行われているとされているが、判例上は必ずしも明確ではなく、総額主義的な考え方による理由の差替が認められる場合もあると承知している。

総額主義は、手続的保障原則との関係で問題があると考えられるので、争点主義に基づく審理が行われることを法制上明確にすべきであると考える。

また、現行法上、審査請求人から申立があったときは口頭で意見陳述する機会が与えられる ものの、原則的には書面審理となっているが、司法手続に準じた口頭による審理の充実が望ま れる。

5. 異議申立前置主義を廃止すべき

現行法上、原則として、異議申立及び異議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こととされているが、納税者の負担軽減の観点から、この制度は廃止すべきである。

6. 不服審査前置主義を緩和すべき

現行法上、租税行政処分の取消訴訟は、審査請求及び裁決を経た後でなければ提起することができないこととされているが、国税不服審判所の独立性を確保するとともに、納税者の利便性を向上する観点から、納税者の選択により必ずしも不服申立を経ない場合であっても取消訴訟を提起できる道を開くべきである。

7. 裁決例の公開を促進すべき

現状でも、裁決例の一部は公開されているが(概ね7%程度と承知している)、租税法令の解 釈の安定性及び納税者の予測可能性を確保する観点から、裁決結果の公表の拡大を図るべきで ある。

以上

韓国の非常任審判官の法文

国税基本法第67条第1項及び同法施行令第55条の2に、非常任審判官の規定が設けられている。 国税基本法

第67条 (国税審判所)

- ① 審判請求に対する決定をするために財政経済院長官所属下に国税審判所を置く。
- ② 国税審判所に所長及び国税審判官を置き、所長は、別定職(次官補級)とし、所長でない常任国税審判官は、2級又は3級の一般職国家公務員又は別定職国家公務員で補し、非常任国税審判官は、大統領令が定めるところにより、委嘱する。
- ③ 国税審判官は、国税・法律・会計分野に関して専門知識及び経験を備えた者であって大統領令が定める資格を有する者でなければならない。
- ④ 国税審判官の任期は、3年として連任することができ、次の各号の1に該当する場合でなければその意思に反して免職されない。
 - 1. 禁錮以上の刑の宣告を受けたとき
 - 2. 長期の心身衰弱で職務を遂行することができなくなったとき
- ⑤ 所長の国税審判官に対しては、第3項及び第4項の規定を適用しない。
- ⑥ 国税審判所の定員・組織及び運営その他必要な事項は、大統領令で定める。

国税基本法施行令

第55条の2 (国税審判官の資格要件)

法第67条第3項の規定による国税審判官は、次の各号の1に該当する資格を有する者でなければならない。

- 1. 国税(関税を含む。)に関する事務に4級以上の国家公務員として3年以上勤めた者又は 5級以上の国家公務員として5年以上勤めた者
- 2. 判事・検事・軍法務官又は弁護士の職に5年以上在職した者
- 3. 公認会計士・税理士又は関税士の職に6年以上在職した者
- 4. 公認された大学で法律学又は会計学の副教授以上の職に在職した者

[本条新設94·12·31]

(解説:長谷川博)

韓国の国税審判所は(全国1箇所で関税も扱う)、国税庁と分離されて、財政経済部(日本の 財務省)の下に設置されている。国税審判所長の任命権者は、国税庁長官と同じく大統領であ るが、その地位は、国税庁次長クラスといわれている。

国税審判所では、通例、常任審判官 2人と非常任審判官 2人が一組(うち一人が主席審判官)となって複数の「国税審判官会議」(現在は6つ)が構成される。非常任審判官は、前職公務員、弁護士、大学教授などが委嘱され、全審判官の約半数を占めている。審判官の任期は3年で2回の再任が可能であるが、常任審判官は人事異動があるため、実際的には非常任審判官の任期の方が長い傾向にある。

2006年12月31日現在、国税審判所の非常任審判官は12名で、内訳は、弁護士3名、大学教授5名、判事1名、税関公務員1名、財政経済部公務員1名、国税公務員(国税局長)1名になっている(民間からは8名登用)。現在、税務士が1名も登用されていないのは、国税審判院が税務士を煙たがっているといわれている。(4、5年前は、税務士が2名登用されていたようである。)

(別紙 5)

韓国の納税者権利救済の現況

事前救済

(単位:件数・%)

区分	2003年			2004年				2005年				
四刀	請求	処理	採択	採択率	請求	処理	採択	採択率	請求	処理	採択	採択率
課税前適否審査	2, 671	2, 446	872	35. 7	3, 653	3, 614	1, 304	36. 1	4, 431	4, 242	1,596	37.6

事後救済

(単位:件数・%)

区分		2003 年			2004 年				2005 年			
区刀	請求	処理	認容	認容率	請求	処理	認容	認容率	請求	処理	認容	認容率
異議申請	8, 083	8, 061	2, 993	37. 1	8, 806	8, 963	3, 693	41.2	7, 138	7, 488	2, 440	32. 6
審査請求	1, 539	1,718	519	30. 2	1, 421	1, 533	592	38. 6	1, 478	1, 538	656	42.7
審判請求	3, 890	3, 768	1, 459	38. 7	4, 746	3, 439	1, 189	34. 6	4, 483	4, 704	1,488	31.6
行政訴訟	1, 260	1, 126	117	10. 4	1,065	1, 166	158	13. 6	1, 297	1, 259	168	13. 3

- (注) 処理件数には、前年度繰越分の処理が含まれている。
- (注) 行政訴訟は最終審の数値で、1審判決の集計はない。

(韓国国税庁統計年報から)

監査検査院審査請求 (2004年)

審査請求	受理	審議の結果								
街旦明八		合計	認容	棄却	却下	取下げ	未処理			
合計	513	276	19	154	69	34	237			
国税	176	102	10	65	14	13	74			
地方税	148	88	6	27	10	5	60			
その他	189	86	3	22	45	16	103			

(監査検査院2004年ブックから)

アメリカ 2005年度 不服申立て処理件数

区分	2004年10月1日 前期繰越件数[2]	本年度 受理件数[3]	本年度 処理件数 [4]	2005年9月30日 翌期繰越件数 [2,3,5]
合計 [1]	64, 787	99, 918	102, 597	60, 831
行政審査件数 [6]	53, 444	80, 966	82, 606	48, 728
徴収の適正手続	17, 064	29, 798	26, 819	18, 767
和解の申入れ	10, 343	14, 930	17, 845	7, 439
夫婦共同申告の善意の配偶者	4,802	3,057	4, 549	2,778
追徴金の不服申立て	3, 763	13, 703	14,065	3, 333
論点整理された事業事案	1,059	543	567	1,004
事業事案	952	670	497	1,082
税務調査	12, 282	12,977	12,844	11,280
その他[7]	3, 179	5, 288	5, 420	3, 045
兇務訴訟件数 [8]	11, 343	18, 952	19, 991	12, 103
徴収の適正手続	125	12	1,069	92
和解の申入れ		4	5	3
夫婦共同申告の善意の配偶者	268	284	620	190
追徴金の不服申立て	**		**	
論点整理された事業事案	51	9	43	39
事業事案	108	80	167	116
税務調査	10,777	18, 559	17, 966	11,655
その他 [7]	**	4	**	8

- ** 特定の納税者についての情報公開回避のため数値未記入。但し、合計件数には含まれている。
- [1] 1件数には審査対象となった1税目に関する複数の期間も含まれる。例えば、個人納税者の2002年と2003年 の所得税申告に関する不服審査は1件であり、法人納税者の所得税と消費税に関する不服審査は2件となる。
- [2] 前期繰越件数には、不服審判所の係属事案のみ含まれる。
- [3] 本年度受理件数には、その年に不服審判所に帰属したすべての事案が含まれ、受理した中で2005年度内の審査には適さないものとして課税庁に戻されたものは除く。
- [4] 2005年度中には、過年度に行政審査事案として受理していたが司法審査で処理された事案がある。
- [5] 2005年10月1日の繰越件数は、2004年9月30日の繰越件数に本年度の受理件数を加えさらに処理件数を引いた数値にはならない。
 - それは、裁判のため首席法律顧問の管轄に移行した事案や2005年度内の審査には適さないものとして課税庁 に戻された事案等があるためである。
- [6] 行政審査件数は、納税者が連邦租税裁判所 (US Tax Court) に提訴していないものである。
- [7] その他の項目には、信託基金回収追徴金、徴収不服手続き、情報自由法、業務管理および利息の減額に関する事案が含まれる。
- [8] 税務訴訟件数は、納税者が連邦租税裁判所 (US Tax Court) に提訴したものである。
- 出典:IRS Data Book, FY 2005, Publication 55b. Also, Appeals, Strategic Planning, Measures Analysis AP:SP:SPMA (長谷川博 訳)