

憲法・統治機構論的国税不服審判所論

——それは準司法機関にすべきか——

——海難審判・特許無効審判との対比の中で——

君塚 正臣

はじめに

筆者は、独立行政機関（独立行政委員会 Independent Administrative Boards and Commissions）の日本での歴史、その合憲性を論じ、教育委員会などを個別に論じてきた¹⁾。一般にそれは、準立法的・準司法的機能が特徴だと言われるが、準立法的機能は、行政機関ならば、法律の範囲での規則制定権をごく当然に行使できることから、独立行政機関独自の特徴として強調することは適切ではない。強いて言えば、司法制度改革の中で迅速適正な裁判外紛争処理機関（ADR）が注目された²⁾ように、準司法的機能こそがそれと密接に関わった権能であり、その背景に政治的中立性があると説明されてよからう。

2007年に財団法人行政管理センターが纏めた『準司法手続に関する調査研究報告書』（以下、準司法手続報告書）³⁾によれば、独立行政機関による、公開の口頭審理は法律上保障され、事実認定が手続に現れた証拠によってのみなされ、審判手続の一部が委員会とは別の職員によってなされるなどの点を満たすものとして、公正取引委員会の排除命令、課徴金納付命令、公害等調整委員会による公害紛争処理手続、土地利用調整手続、労働委員会による救済命令等の

手続、公安審査委員会の団体活動禁止処分、解散指定処分、土地収用委員会の土地収用関係の手続等がある⁴⁾が、それ以外に、審理機関の独立性・中立性・専門性が強化されているものとして、人事院・人事委員会・公平委員会の公平審査、金融庁長官の課徴金納付命令、労働保険審査官(会)・社会保険審査官(会)の保険納付に対する審査請求・再審査請求の審理、公害健康被害補償不服審査会の審査請求の審理、会計検査院の検定手続、国税不服審判所の国税不服審判、特許庁の拒絶査定不服審判と特許無効審判、(現)海難審判所の海難審判などがある⁵⁾。これらは、違法行為監視・是正型、当事者間紛争処理型、不服審査型に分類され⁶⁾、意外と多いのである。これらを抜きに準司法的紛争処理を語るのには、画竜点睛を欠こう。

国税に関し法律に基づく処分についての審査請求に対する裁決(不可変更力、不可争力、形成力、拘束力、公定力を有する)を行う国税不服審判は、文字通り不服審査型の紛争処理である。本稿では、違法行為監視・是正型に分類される海難審判、当事者間紛争処理型である特許無効審判との対比で、国税不服審判の制度と運用を検証し、憲法もしくは統治機構論の視座からその意義と問題点を探ることとする。

1 国税不服審判所の設立

「国」「は、国民に各種の公共サービスを提供することをその任務と」するが、その「ためには、膨大な額の資金を必要」とし、「かかる資金の調達を目的として、直接の反対給付なしに強制的に私人の手から国家の手に移される富」である「租税 (tax, Steuer)」は、「公的欲求を充足するための資金にほかなら」ず⁷⁾、また、再分配 (redistribution)⁸⁾と景気調整 (stabilization)⁹⁾の役割も果たしている。徴税は適正であるべきで、「建前として租税法律主義がとられていても、」その権利の保護を求めることが保障されていなければ、租税法律主義は『画にかいた餅』にすぎなくな」ろうから、「租税争訟は、納税者の権利保護の観点から、

きわめて重要な意味をもって」いる¹⁰⁾。

租税争訟は、1887年所得税法19条が知事への不服申立てを規定した¹¹⁾後、大日本帝国憲法61条を契機とする1890年の行政裁判法と「行政庁ノ違法処分ニ関スル行政裁判ノ件」が租税滞納処分事件の行政裁判所への出訴を認めたことに始まる。戦前のそれは、行政監督のために行政権内部の組織が裁くもので、中立性の点で問題があった¹²⁾。戦後は、行政裁判も全て、行政事件訴訟法の下ではあるが、通常司法裁判所の管轄となり、租税行政処分も当然にそうなった。この中で、税制に関する基本となる1950年のシャウプ勧告に基づき、ここでは、納税者からの不服申立ては、基本的に処分庁である税務署長に対してなされる異議申立てと、それになお不服ある者が国税局長に行う審査要求の2段階となった¹³⁾。そして、アメリカのConference Groupsを見倣い¹⁴⁾、審査要求に対して国税局長が裁決する際に、原処分をした調査官以外の「税務官吏の中で比較的有能で経験豊かな職員からなる」¹⁵⁾3名の協議官の合議体に基づいて審査裁決をしなければならないという協議団制度が作られたが、それは「第三者機関による不服申立ての審理の考え方を反映するもので」¹⁶⁾、「当時としてはかなり進歩的な制度であった」¹⁷⁾。また、行政不服審査法が1962年に制定され、「行政権の行使に対して簡易迅速に国民の権利を救済する」行政不服申立て制度も一般に拡充されてきた。同年には国税通則法も制定されたが、税務署長と税関長の処分に対する取消訴訟については、大量の徴税処分が繰り返され、殆どが事実認定問題であろうこと、裁判官の数的限界があったこと¹⁸⁾などに鑑み、青色申告に対する更正等の場合を除いて、行政事件訴訟法8条1項但書の通りに不服申立て前置主義が維持された¹⁹⁾。

納税者は1966年度までの6年で100万人増と膨大となり、同年度の異議申立てでも3万件を超えていた。上級官庁や裁判所に提訴する前に、まず納税をしなければならなかった²⁰⁾。そして、異議申立ての見直しをする係官は調査に来た税務署員と同一人物で、案の定、異議申立てが棄却され、審査請求をしても、局の協議官は同情したが主管部はいい顔をせず、1年経っても結論が出ない、

というのが「実情」だったようである²¹⁾。1969 年時点で協議官 370 名、事務官 122 名が配属されていた²²⁾ 協議団も、国税局の附属機関として国税局長の指揮下にあり、「国税庁長官の出した税法の解釈通達に反するような法律解釈による裁決のもとをなす議決をすることができない」²³⁾ ことや、「審査請求事案の裁決権が国税局長にあるため、国税局長が裁決する場合に、いわゆる主管部の意向が強く反映するのではないかというような疑念を持たれ」、「納税者としては信頼することができないという批判が生じ」²⁴⁾、^{にほん}日本共産党は税務当局による民主商工会への不当な弾圧があると批判を浴びせていた²⁵⁾。また、一旦、協議団に配置されると元の部署に戻れないことから、職員の士気も下がっていた²⁶⁾。所得計算や申告手続を簡易に、納税者の会計方法や会計慣行を税務上可能な限り尊重する改革が進められたが、納税者の権利意識も高まり²⁷⁾、租税については司法外の不服審査制度を多くの国が前審的に採用している²⁸⁾ ところ、「公正な、第三者的性格をもった審査機関によって不服申立てを審査してほしい、という納税者からの要望」も強まっていた²⁹⁾。

そこで、「問題が生じたときには税務当局と当事者が腹藏なく意見をかわして、そういう実態に沿った解決を導く」不服申立制度を設立し、更正請求期間の延長、異議申立期間の延長、異議申立に対する決定の理由の開示などと共に、「第三者性というものをなるべくとり入れる」べきという税制調査会の 1968 年「税制簡素化についての第 3 次答申」に基づいて、協議団に代わり、国税不服審判所が 1970 年 5 月 1 日に設立されることとなった³⁰⁾。内国税に関する審査請求は全て国税不服審判所長になされることとなった。国税通則法の国税不服審判所に関する規定は、行政不服審査法の特別法という関係である³¹⁾。「公正手続の観点から」「執行機関と裁決機関の分離」が理念である³²⁾。本部のほか、支部が 11 カ所に設けられた。国税不服審判所は、「枢要なポストについては外部の専門家の方々をお願いします」³³⁾ との姿勢から、所長は大蔵大臣 (後、財務大臣) の承認を必要とし (国税通則法 78 条)、裁判官からの検事転官の上で出向が通例となった。以前、大蔵省の附属機関とする日本税理士連合会案 (宮坂章一・二月

案)や、これに影響を受け³⁴⁾、大蔵省から独立し、内閣総理大臣の下(総理府)に国税審判庁を設けるという日本社会党案(横山利秋試案)³⁵⁾が出されたことがあったが、「司法救済の前に独立性の強い、準司法的機関をおくことは、いたずらに機構が重複するだけであ」り³⁶⁾、「行政不服審査の目的というものが、簡易迅速に納税者の権利を救済し、あわせて行政機関もそれによって反省をする」ものだとの理由から、国税庁の附属機関として置かれることとなった³⁷⁾。とは言え、「国税庁より一段と高次のところで審決をするのが、納税者側にとっては納得のいく」あるべき姿にも思え³⁸⁾、金子宏も、独立行政委員会で大臣の所轄にする途があったとの疑問を投げ掛けたが、「職務内容の独立性は十分ある」というのが大蔵官僚の回答であり³⁹⁾、大蔵省には独立行政委員会相当にするという志向はなかった。こういった機関を置かず一切を司法に頼ろうにも、「“数字はにが手”という裁判官が多いので、解決には時間と費用がかさむだけ」⁴⁰⁾であったであろう。結果、審判所は「ある意味では、世界に類のない独自の制度」⁴¹⁾、「スイ・ゲネリスな独特のもの」⁴²⁾となった。

国税不服審判所では、処分庁に対してなされる異議申立てと、所長になされる審査請求ができるものについて、不服申立前置主義が維持された⁴³⁾。不服申立ての大半が事実認定問題であって、事実関係を熟知しているのは課税官庁、処分庁だということがその理由である⁴⁴⁾。金子はこれを「フィルター効果」と評し⁴⁵⁾、それが税務争訟の法理の理論上の問題点が明らかになる端緒となり、通達に左右されない審判所が通達の問題点を洗い直すだろうとも予言した⁴⁶⁾。審判所の裁決に不服があるとき、納税者は出訴できるが、国税庁長官以下の国税庁職員はできない構造とした⁴⁷⁾。他方、同一の法令の解釈が国税庁長官と国税不服審判所長とで異なれば、課税の公平の点でも好ましくなく、税務行政の統一的運用が乱れることになるため、そのような場合は所長が国税庁長官に意見を申し出ることとされた⁴⁸⁾。なお、事案によっては始審的審査請求が許されるべき事例もある筈だとの批判も強く⁴⁹⁾、2014年改正(2016年施行)によって漸く、納税者の選択により、税務署長への異議申立て(同時に「再

審査の請求」と名称も変更)を行わずに、直接、国税不服審判所長に対して審査請求ができるようになった(国税通則法 75 条)⁵⁰⁾。

国税不服審判所は、裁判所とは明確に異なり、職権主義である⁵¹⁾。ただ、これを緩和すべく、なるべく審査請求人に法廷に準ずる場で十分に意見を陳述させる必要があるとも指摘⁵²⁾された⁵³⁾。また、合議体の名においてではなく審判所長の名で裁決し⁵⁴⁾、審判所長が内閣を通じて国会に対して責任を負う構造のため、審判所長が合議体の議決に何らの発言権もなく、議決を自動的に受け入れては職責を果たせない⁵⁵⁾。このため、原則として、事実問題は担当審判官及び参加審判官(原則 2 名)が、法律問題は裁決機関である審判所長が権限と責任を有するとされた⁵⁶⁾。よって、合議体の独立性は完全ではなくなり、別の意味では、行政部内の下位者である合議体の議決に最高位者の審判所長が拘束され⁵⁷⁾、両者の関係は不明確、国税審議会も含めて「三者三つ巴の関係」⁵⁸⁾となった。しかも、審判所が第三者機関でも準司法機関でもない行政機関であって、国税庁長官は審判所長に対する指示権を 2014 年まで長く有しており、第三者的性格は薄かった⁵⁹⁾。

その調整のために生まれたのが「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」とする国税通則法 99 条である。その場合、国税審議会の判断を仰ぐ(同条 2 項)。国税庁長官が形式上の最終責任者であるため、このような法文となったが、諮問機関である国税審議会の議決がそのまま指示となり、行政機関としての最終判断となるのである⁶⁰⁾。前述の準司法手続報告書でも、二重の前置主義がとられていること、同条の手続が特異な制度であることが国税不服審判の特徴だとされ、「第三者機関の場合についても通達審査権が認められるとしても、国税不服審判所は完全な第三者機関ではないので、国税通則法 99 条がないと仮定した場合には解釈上疑義が生ずる」との懸念も示されていた⁶¹⁾。

政府原案では2項後段で「国税庁長官が当該意見を相当と認める場合を除き、」に続き、「国税審査会の議に付し、その意見を尊重してこれをしなければならない」とあったのを、「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」と衆議院で修正したことについて、参議院審議の段階で吉國二郎主税局長が「必ずしも100%それに基づくということではない」が「非常に強い拘束力を持っているという感じをもって運用いたしたい」と述べている⁶²⁾ように、運用上、国税庁長官の指揮権発動は例外的であることが、立法時に公式に表明されていた。国税庁長官に意見を申し出た審査請求事件は1971年から1980年までの6件と、1990年と1991年の各1件だけのものである⁶³⁾。これは「現在の審判所が国税庁の特別の機関であるという位置付けの下で、ぎりぎり公正さを保つために考え出された制度」⁶⁴⁾であったが、別の観方をすれば、「国税通則法の規定をみる限り、協議団時代に逆戻りする危険性を多分に孕んで」おり⁶⁵⁾、「内部規則をもって審査手続を作成する必要」⁶⁶⁾があるということである。2014年に、同条2項後段は、「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」と改正され、かつ、「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」とする3項が加わった。同時に、裁決は、裁判の判決書類に、所長記名押印の裁決書でなされなければならなくなり、国税庁長官と国税不服審判所長の共同諮問制度が採用され、一般的に国税不服審判所の独立性が高まったのである⁶⁷⁾。

それでも、税務訴訟における原処分取消しも少なくないとして、国税不服審判所に対して「同じ穴のムジナ」との評価⁶⁸⁾もある⁶⁹⁾。不服申立てでは、審査請求人に対する参加審判官の氏名の通知などの定めがなく、不明確な点も多い⁷⁰⁾。確かに、審判所は国税の執行系統の機関で、税務署や国税局から独立している⁷¹⁾が、制度的に原処分庁の上級機関ではないため、原処分の見直しはできず、税務行政の公正な運営を確保する手段として争訟裁断の機能を有するに過ぎない⁷²⁾という限界があろう。逆に、訴えたことで、税務署長等が行っ

た処分を超える不利益な内容の裁決はされないという歯止めがある⁷³⁾。国税という性格上、中立な公益側の委員や審判官の確保は難しく、当初は人探しに難渋し、また、三者構造にはなり得ず、国税不服審判所が国税庁の附属機関にせざるを得なかったのであった(行政機構改革に伴い、「特別の機関」となった)。

2 国税不服審判所の運用

国税不服審判所は、「創設当初は、10 年とはもつまいといわれた」⁷⁴⁾。しかし、「職員の士気はきわめて旺盛」⁷⁵⁾で、「ぬえ的性格の制度」を国税庁幹部職員の「良識によりその運営よろしきをえ」たことで「立派にその役割りを果たして」いったと言えよう⁷⁶⁾。確かに、純正な準司法機関が設立されても、「その審判官に、それに適切な、税法に通暁しているだけではない、法一般についても通暁している人を、いま必要な数だけでもそろえる」のは「困難というほかな」く⁷⁷⁾、「当事者主義構造を採れば、審査請求人の争訟追行能力をカバーする審判所の後見的機能も失われる」懸念もあった⁷⁸⁾。初代所長が、機関の運営上、「第 1 に、審判所の国税庁からの独立、第 2 に、合議体の裁決権者からの独立、第 3 に、合議体の構成員の独立」を一大指針とし⁷⁹⁾、独立機関類似の運用を行い、最初の 15 年間で議決指示権が発せられたことはなく、審判所は国税庁の言いなりだとの評価も少なかった。証拠書類の収集が第三者の協力を要することも多く、審査請求人の立証活動が困難となることも多いことから審判所の職権審理で補う必要があるという制約の中、内部手続を定める事務提要において、法令に抵触しない程度で当事者主義を導入し、原処分庁の当事者的地位の強化がなされ、審判所の職権審査は抑制された⁸⁰⁾。2014 年、国税通則法には 95 条の 2 が追加され、審査請求人又は参加人の申立てがあれば、審判官は口頭意見陳述の機会を与えなければならないこととなった。他方、1994 年の行政手続法施行の際、国税に関する処分が適用除外となった⁸¹⁾ことは、「国民の権利利益の保護」ではなく「国民の納税義務の適正かつ円滑な履行」

が目的のまま⁸²⁾との印象を残した。

合議体構成員の独立性は本当に守られているか。「上級官庁の発する通達の存在に配慮する必要がないということ」がそのまま『『基本的心構え』』になっているということ「必ずしも意味しない」⁸³⁾から、検証すべきである。従来、多くの審判官は長年徴税に専念してきた税務職員であり⁸⁴⁾、上命下服に慣れ⁸⁵⁾、当事者の主張や判断を文書にする経験に乏しく、対等な合議体の中で議論して自らの名で議決書を作成することに不慣れであり⁸⁶⁾、「通達に縛られる」習性⁸⁷⁾故に「保守的にな」る⁸⁸⁾傾向があり、「税法及び税務行政に通暁し」てはいるが、「法的紛争の解決に十分な知識経験を有するとは言い難いこと、税務官庁との関係が深く、外部から見て、公正らしさに問題なしとしないこと」は問題であった⁸⁹⁾。対して、裁判官から派遣された所長などは、租税事件の判決は難しいと感じている者が多い⁹⁰⁾。所長は、「2年ないし3年のローテーションで、税務行政の執行部門から異動して来」る⁹¹⁾「国税局に採用された高卒の職員と大卒の国税専門官」からなる「専門性の高」い「国税職員」⁹²⁾、「税務署長になられるかなられないかの50代後半の方が多くて、審判官の補助をする審査官の方々も、若くて30過ぎ、数としては40代の方が多い」⁹³⁾布陣に助けられ職務を遂行することとなる⁹⁴⁾。支部毎に「実情に応じて異なる運営がなされ」、特に、「大阪の局は、東京に対する対抗心が強く、」「調整することは困難を極めた」⁹⁵⁾そうであるほか、「所得税、法人税、徴収とか、税目を専門として持って」いる⁹⁶⁾など、一枚岩なようで、「ある問題について」「毎回見解が分かれる」⁹⁷⁾傾向もあった。

審査請求は1988年度までに17万0141件（同年度は3126件）、1993年度までに18万9396件⁹⁸⁾を数えた。サラリーマン減税闘争を除けば1988年度までに5万5398件であり、直接税関係が9割を占め、申告所得税の割合が高まっていた。1974年度以降激減する。1990年時点で「将来の問題」⁹⁹⁾とされていた、1989年導入の消費税に関する審査請求は、1998年度では審査請求全体3151件のうち520件¹⁰⁰⁾、2021年度では2482件のうち850件であり、多いとは言え、

2014 年度以降で見るとやはり直接税関係の方が多く見える¹⁰¹⁾。また、「大部分の事件は 1 年をかなり切って、処理されて」いる¹⁰²⁾。納税者の請求が全部又は一部認められた割合は審判所発足当初は 40%程度であったが、1975 年以降は 30%弱となり¹⁰³⁾、2003 年度に 22.0%とやや高かったものの、その前年は 14.7%、翌年は 14.6%であった¹⁰⁴⁾。2019 年度でも 1 年以内処理件数割合は 98.0%であり、納税者の請求が全部又は一部認められた割合は 13.2%であり、2020 年度でも前者は 83.5%、後者は 10.0%であった¹⁰⁵⁾。迅速さと公平さを示すと思われる 2 つの数値に、長い目で見れば大きな変化は見られない¹⁰⁶⁾。そして、年 3500 件程度の審査請求事件から訴訟に進むのが毎年 150 件程度で、裁判所で一部又は全部認容されるのはその 1 割程度である¹⁰⁷⁾。

以上のような状況について、山田二郎は、件数が「非常に少ない」、「納税者の不満が、」この「数字には反映していない」、「他の救済方法を選んでいる」、特に、取消しが請求の 10-15%というのは「救済機関としては少な過ぎる」と指摘している¹⁰⁸⁾。開設前から、納税者が調査項目に不服があっても、審査の過程で何かボロが出ないかという恐れが先立ち、審査請求を躊躇するのではないか、との指摘¹⁰⁹⁾もあった。山田に対し、当時の審判所長の杉山伸顕は、「訴訟提起件数の減少」、「平均 8.1%の出訴率」、「訴訟による原処分取消割合が」 「低率で」、「最近 5 年間」で「第一審の訴訟の結果、国側が敗訴した割合は、平均 7.5%」で、要するに「審判所の裁決はほとんどが適正な判断をしたものになっているのではなかろうか、というふうな感じを持って」いると反論した¹¹⁰⁾。その後 10 年経過しても、裁決における原処分取消しの割合は 15%程度であるが、「大数の法則から当然であり、何ら不思議ではない」との擁護論も元所長からある¹¹¹⁾。また、1990 年、水野勝国税庁長官は、税務職員が「これが課税上の唯一の正義だという仕事をしてきた人たちが、正義も国の側から考えたものもあれば、納税者の方から考える正義もある。正義、公平も複数あるのではないかとの見方を身につけることが、行政を担当する者として非常に有益な経験」である¹¹²⁾、吉國二郎元大蔵事務次官は、「審判所の人にもたまに会

いますが、」協議団時代と異なり「大変明るい感じを受ける」¹¹³⁾とも述べ、制度運用を擁護した。同じく、税務署職員も内閣法制局職員も、その本質が法律家であれば、立場が変わればそこでの公正さを追求するものではないかとする元所長の意見¹¹⁴⁾や、「税務行政部内の」「完全ではないが」「公正な第三者機関」¹¹⁵⁾だとする審判官の言、弁護士出身の元審判官による、「審判所に来たら自分は第三者として判断するんだという気持ちを持っておられる方が結構いる」¹¹⁶⁾との感想もある¹¹⁷⁾。もしくは、戦前の行政裁判所の伝統、即ち、行政機関が行政紛争を解決する仕組みの、精神的な残滓のためかもしれない。対して、山田は、事実の法律的な評価、法律と通達の整合性の問題を争う事案など「広い意味の法律解釈を争う事案が、多くなってきて」おり、行政不服申立前置主義の強制を「見直すべき時期にきている」と主張した¹¹⁸⁾。租税法主義と言いながら、2000年度には法令解釈通達が439本、事務運営指針通達が512本などの多くを数え¹¹⁹⁾、納税者からすると根拠の曖昧な行政機関内の指示こそが法となっている現状から、司法の光によって可否を決する必要性を訴えたのである。それでも、民事訴訟法220条や行政事件訴訟法23条の2により、国税不服審判所長は事件記録の提出を求められるようになり、国税不服審判所での審理経過などの状況や調査・審理記録なども、第三者のプライバシーに触れないなどの限度で、その後に出訴した原告も知り得る状況となった¹²⁰⁾ことは見逃せない。

2007年には国税審査官の民間登用が始まり、9割が国税庁出身者であった状況¹²¹⁾が急速に変わり、2010年には半数程度の審判官が民間出身者となった¹²²⁾。任期付審判官には毎年、約100名が応募して15名程度が採用されることが継続している¹²³⁾。このことは、税務署職員以外に人材がいなかった当初の状況を変えつつあり、更に進んで、国税庁から独立した行政機関とできる素地を、(新)司法試験での「租税法」選択必修科目化と共に、作りつつある。「租税法」選択者であった若い弁護士にとって、国税審査官への期限付き任官はキャリアとして魅力的であろう¹²⁴⁾し、また、租税法務が弁護士の仕事へ移行する

過渡期にあることを感じさせる。国税庁出身の調査官も、外部出身の「『誰が言っていた』ということがあると、それに同調して」原処分を叩き「やすいということ」¹²⁵⁾ もあろう。難点は、大学教員が「大学の講義はしてもいいという形で、審判所に 2 年間なり出向するというようなことができる、学問をする者にプラスで」¹²⁶⁾ あるが、そうになっていないところであろう。「行政法学者の多く」ですら「税の知識に乏しい」¹²⁷⁾。税法学者の非常勤採用のような提言もある¹²⁸⁾ が、公務員の兼業禁止の壁は厳しい¹²⁹⁾。国税不服審判所が法律家の世界に変わりつつあることは、設立時には考えられぬ変化だと言えよう。

3 対比の中の国税不服審判所

国税不服審判を再考するため、類似の制度との比較を行いたい。ここでは、冒頭で述べた通り、海難審判と特許無効審判を取り上げる。

(1) 海難審判

海難審判は、違法行為監視・是正型に分類される。海難審判所は国税不服審判所と同様、特別の機関で、独立行政委員会ではない。不服であれば通常司法裁判所に訴える仕組みである。

海難審判は、18 世紀末の蒸気船発達の時代に、海難 (shipping casualty) 発生の原因を探究するために欧米で始まり、1836 年に英国下院が審判所 (Courts of Inquiry) の設置を勧告した辺りを起源とする¹³⁰⁾。同国では、1850 年商船法が海難審判制度を創設した¹³¹⁾。1854 年商船法は、海事行政法、海事私法の一部を包含するものであったが、同法は海難審判 (Inquiries into Wrecks) を規定し、従前とは手続も形式も異にする、行政処分というよりも裁判制度に進化した¹³²⁾。それでも、英国におけるその主たる制度目的は原因究明であって懲戒ではない¹³³⁾。特に、1912 年発生 of the タイタニック号沈没事故において、審判所が事故原因を指摘して防止策を勧告した¹³⁴⁾ ことは、その存在意義を示すこと

となった。英国同様、オランダや北欧諸国も海難審判法が海法典の一部をなす形であり、北欧では区裁判所の民事裁判官が裁判長となり、特別裁判所のような形を採っている¹³⁵⁾一方、フランスなど、単行の特別刑法である国もある¹³⁶⁾。

日本では、海事行政権は1868年に内務省の所管となった。1875年に海軍省所属の船と三菱汽船所属の汽船が周防灘で衝突し、24名が死亡した事故を巡り、太政官が二等判事に臨時裁判を行う辞令を発し、審判が開始したのが海難審判の最初と言われる¹³⁷⁾。1876年には西洋形商船々長運転手試験規則が制定され、裁断は裁判所が行うものとされた¹³⁸⁾。1881年にその所管が農商務省に移り、海事審問はその管船局試験課が所管するようになったが、1885年に逓信省の設置と共に移管された。1896年には海員懲戒法が制定され、1897年には高等海員審判所と4つの地方海員審判所を常置した。また、台湾で1903年に汽船職員懲戒規則が、1931年に海員懲戒法が施行され、朝鮮半島でも、1914年に朝鮮海員審判所官制が制定、1945年4月に海員懲戒法が施行されるなど、当時の植民地にも波及した¹³⁹⁾。1943年の運輸通信省の設置と共に海員審判所は海運総局の所管となった。

戦後、憲法上、行政機関の終審が禁じられたことなどから、1947年に海難審判法が制定され、1948年には海難審判所を設置、翌年に運輸省の外局となり、名称も海難審判庁となった¹⁴⁰⁾。一審担当が地方海難審判庁、二審担当が高等海難審判庁であった。外局に置いたのは、そこで刑事訴訟類似の手続が予定されたためである¹⁴¹⁾。狭義の海難審判法を制定するのはドイツ流であり¹⁴²⁾、それは行政組織法・裁判所法的性格のほか、実体法と手続法の両面を有するのが特徴である¹⁴³⁾。そして、海員懲戒主義から、海難事故の原因究明に重きを置く海難原因調査主義に舵を切った¹⁴⁴⁾。1916年の海難審判法案など、海難原因調査主義への動きは戦前にもあった¹⁴⁵⁾が、それが漸く成就したものである。職務上の故意・過失により海難を惹起した海技士、小型船舶操縦士又は水先人に懲戒（免許の取消し、業務の停止、戒告）を加えるほか、該当する者がなくとも海難の原因を明らかにするものであった¹⁴⁶⁾。1954年の洞爺丸事故、1988年の

潜水艦などしお事故なども審理した¹⁴⁷⁾。

しかし、2008 年に事故原因究明は運輸安全委員会¹⁴⁸⁾に移管され、懲戒処分業務が国土交通省の特別の機関である海難審判所(東京)の業務となり、海難審判庁は廃された。地方海難審判所が函館、仙台、横浜、神戸、広島、門司(及び那覇支所)、長崎に置かれた。また、一審制となり、不服があれば東京高裁に裁決取消しの行政訴訟を提起する仕組みとなった¹⁴⁹⁾。

現在、海難審判は海難審判所では 3 名の合議体で、地方海難審判所では単独の審判官により審理される。審判官 25 名、理事官 23 名、その他職員 33 名である¹⁵⁰⁾。理事官が海難事件を調査し、証拠を収集して、地方海難審判所に審判開始の申立てを行う¹⁵¹⁾、申し立てられた受審人などには補佐人を付することができるなど、戦後の刑事手続類似の弾劾主義ではあるが、審判自体は職権主義的に進んだ¹⁵²⁾。寧ろ、「行政機関としての位置づけをより明確にしたと捉え得る。」¹⁵³⁾ 事故原因究明は職務でなくなり、専ら、受審人を懲戒する機関となったと言えよう¹⁵⁴⁾。刑事・民事裁判に先行してなされ(海難審判先行の原則)、鑑定としての意味が大きい¹⁵⁵⁾。

(2) 特許無効審判

特許無効審判は当事者間紛争処理型である。担当する特許庁は外局であり、独立行政委員会ではない。特許無効審判も、国税不服審判同様、不服申立前置主義である。不服のある当事者は司法裁判所に訴える。

特許権の安定的で有効な成立には、性質上、公権力による一定範囲の判断を経る必要があり、専門官庁による出願・審査手続に基づく特許査定が望ましい。特許無効とは、そうして成立した特許権を遡及的に消滅させるものである¹⁵⁶⁾。ドイツでは、1877 年特許法が特許庁に特許の無効及び取消しの決定のため特別の課を設けると共に、特許無効手続が規定され、特許庁の決定に対しては帝国上級商事裁判所に控訴を提起できることが定められ、同手続は帝国上級商事裁判所の前審と位置付けられた¹⁵⁷⁾。戦後も、ドイツ基本法は特別裁判所を

禁じなかったため、こうした手続が温存され、特許庁は裁判所と位置付けられた¹⁵⁸⁾。ところが、特許庁抗告部の決定は行政行為であるから、行政裁判所がそれを取り消すことができるという連邦行政裁判所の判決が1959年に下された¹⁵⁹⁾。このため、民事上の権利である特許権の成否の判断を行政裁判所が判断できることであり、最高裁との判断の不統一を招きかねなかった。そこで、基本法も改正しつつ、抗告部と無効部を特許庁から分離し、連邦特許裁判所が設立された¹⁶⁰⁾。

日本でも、1888年の特許条例が特許局に審判を請求する特許審判制度を設けたが、それに対する更なる不服申立てや裁判所への出訴は禁じていた¹⁶¹⁾。1899年特許法では、無効審判の審決に不服のある者は、その審決の法律不適用又は不当な適用を理由とする場合に限り、大審院に出訴できるようになった¹⁶²⁾。1909年特許法では、特許無効となれば特許権は最初から存在しないと見做す規定、審判における一事不再理規定、抗告審判規定などが創設された¹⁶³⁾。1922年特許法では、特許無効手続が整備され、抗告審判から大審院という三審制手続を採用するようになった¹⁶⁴⁾。特許無効審判は、行政処分としての「特許」を無効とするための形成的行政手続であるとされていた¹⁶⁵⁾。

戦後、日本国憲法による行政機関の終審禁止に伴い、1947年の「裁判所施行法の規定に基[▽]く特許法の変[▽]更適用に関する政令」において、抗告審判の審決や決定に対する訴えは、特許庁長官を被告として東京高裁に提起できることとなった¹⁶⁶⁾。戦前のような続審関係は断ち切れ、地裁抜きである以外、他の行政訴訟と区別されていない¹⁶⁷⁾。1948年特許法により、特許審決取消訴訟制度が採用され、裁判所が請求に理由があると認めれば審決や決定を単に取り消すこととなった¹⁶⁸⁾。審判の請求は特許庁長官に対して行う（同法131条）。審判官は3人ないし5人の合議制で（同法136条）、原則として口頭審理により行い（同法145条）¹⁶⁹⁾、審決をもって終了する（同法157条）など、準司法機関志向である。確定した審決について再度争うことはできない（同法167条）¹⁷⁰⁾。特許無効事件は民事訴訟事件であり¹⁷¹⁾、その後の審決取消訴訟（審決に対する訴え 同法178・

179 条）は一般に覆審と解され、1959 年特許法制定後、そのことは明確になった¹⁷²⁾。高裁での審決取消率は比較的高い¹⁷³⁾。

ところで、審決取消訴訟においては、審判における訴訟物の範囲内でのみ審理を行い、請求に理由があるときには必ず審決を取り消して審判手続を再開させなければならない、再度の審判においては、審判官は取消判決の拘束力に服しながら、新たな訴訟物を取り上げ、新事実・新証拠を審理することも可能であり、その審決についてまた審決取消訴訟が可能であることから、いつまでも終わらない（いわゆる「キャッチボール現象」¹⁷⁴⁾）という問題が生じていた¹⁷⁵⁾。そこで、2003 年度改正で、「知的財産の保護の強化のために」異議申立制度は特許無効審判（特許法 123 条）に統合された¹⁷⁶⁾。無効審判は、権利帰属に関する請求理由（共同出願要件違反および冒認出願）を除き何人も請求できるとする規定が新設され（同条 2 項）、これにより、特許権者に対する過剰な攻撃が減り、負担も軽減されるとされた¹⁷⁷⁾。社会公衆の利益のため、利害関係人以外も請求できるのである。また、「特許無効審判を請求する」「理由は、特許を無効にする根拠となる事実を具体的に特定し、かつ、立証を要する事実ごとに証拠との関係を記載したものでなければならない」こととなった（同法 131 条 2 項）。

おわりに——制度比較を兼ねて

税務紛争に関し、終審としての税務裁判所を設立することは憲法 76 条 2 項の「特別裁判所」に抵触するが、下級審としての税務裁判所を設立することも、家庭裁判所同様、合憲である¹⁷⁸⁾。地裁専門部でも同様であろう¹⁷⁹⁾。しかし、法曹から税法等の専門家をそこに集めることは困難とされ、争いを解決するための行政機関——「準司法機関」かは疑わしいが——を創設し、紛争の審判者として税制の専門家である国税庁職員や税理士などを配置した「フィルター効果」としての国税不服審判所の法政策的意義は大きなものがあつた。国税不服審判所が円滑に運営され、大量の紛争を審判所で処理し、なお先鋭的な

税務紛争について通常司法裁判所の判断が担保されている現状には合理性があり、違憲・非立憲的とまでは言えない。憲法上司法権を独占した裁判所が背景にあることで、こういったADRを安心して利用できるとも言えよう¹⁸⁰⁾。ただ、元国税庁職員などは必ずしも法曹、狭義の法律専門家ではなく、多くは税務に関して主に徴税側の立場で判断を下してきた者であって、国税不服審判所は「さしづめ不当辺三角形の頂点にある」「自前の専門家集団を持たない」「高々第三者的機関」¹⁸¹⁾と言うべきものであろう。それがあくまでも国税庁の機関——行政機関としての再考機関——「ピラミッド型の上意下達の統一性を重んじる組織体」「の側面が優勢となっている」の¹⁸²⁾——だとすれば、「高等裁判所につなげるだけでなく、実質的証拠法則のようなものを採用するところまで制度改正を行う」¹⁸³⁾ことは困難であろう。審査請求人の閲覧請求が通り難いとの指摘もある¹⁸⁴⁾。「その他の行政機関」の判断は、それでもなお提起された訴訟においておよそ法的な尊重を受ける事実上の第一審だとの思考を持つべきではない¹⁸⁵⁾。「フィルター効果」という金子の言は額面通りである。このため、税務訴訟において、裁判所が「①法令解釈を厳格化している、②国税庁の課税実務を否定することに必ずしも躊躇しない、③丁寧な事実認定をするようになった」、つまりは国税不服審判所の判断を鵜呑みにしなくなったとの印象がある¹⁸⁶⁾ことは適切に思える。無論、「信頼される審判所」でなければ¹⁸⁷⁾その効果すらなく、寧ろ無用有害な機関であり、その意味での審判官の努力はなお必須である。

この点は、実は、海難審判や特許無効審判などにも共通する。何れも独立行政機関ですらない。これらも、法律家集団の中から判定者や補佐人などを固めることはなお難しく、特別な裁判所——海難裁判所や特許裁判所——や、地裁の中の専門部を想定することはまだ難しい（但し、司法試験での「知的財産法」選択者だった法曹が一定数プールされれば、後者については事態は変わる）。このため、行政機関による審判という制度が選択されるのであるが、違法行為監視・是正型である海難審判では刑事事件の検察官と裁判官、当事者間紛争処理型である

特許無効審判では民事・行政事件の裁判官に該当する者の多くを職員で賄うこととなる。このため、その任務は、準司法判断ではなく、事実認定と行政処分の見直しに徹することとなろう。中立性を求めるとしても、対立する集団を取り込む、労働委員会——しかも、そこでの紛争は必ずしも法的紛争ではない——のような三者構造にするような強い必要性はなく、——特許裁判所や地裁特許専門部にまで進む途上として——独立行政機関とする必要性も薄い。しかし、これに対して、国税不服審判については、刑事事件における警察官と検察官と裁判官の多くを元国税職員が担当しているような状況であり、本稿が所長や審判官などの努力をいかに理解しても、制度的に中立性には限界がある。それは国税庁としての二次回答に留まり、もし、実態は準司法機関性を備えているというのであれば、審判官を完全に中立の第三者とすると共に制度もそうすべきである。独立行政機関でもよい——「税務行政審判庁」¹⁸⁸⁾、或いは特殊型オンブズパーソン¹⁸⁹⁾ 類似の制度も考え得る——が、それが一般に法曹に求められるのであれば、2006 年以降の (新) 司法試験において「租税法」が選択科目として置かれたことで、法曹の中に租税の専門家が蓄積されるのを待つ¹⁹⁰⁾ ——知的財産高裁が憲法上可能なように、税務地裁のようなものも検討できる¹⁹¹⁾ ので——、いっそ司法権が取り込む途が「瀬田の長橋」であろう。シャープ勧告もこれを想定していた節がある¹⁹²⁾。皮肉にも、審査官の多くが法曹などとなってきているということは、「ぬえ的性格の制度」を脱する素地が揃いつつあるということである。不服審査型の諸機関には、同様のことが早々に言えそうに思える。

要は、法分野により、専門裁判所、裁判所の専門部、裁判所の非訟事件手続、独立行政機関、その他の行政機関が不服審査等を行うことは想定され、それに従った制度設計を行うことが立憲的であろうが、場合によっては憲法違反、あるいは合憲限定 (拡張) 解釈¹⁹³⁾ を受ける場合がある。行政機関による審判は「フィルター効果」としては有用だが中立性を欠く。回避が本筋であり、困難を乗り越えてでも、三者構造の審判廷を備え、大臣 (もしくは内閣府) の下に設

置する独立行政委員会へと改組するか、オンブズパーソン制度を導入するか、寧ろ司法権にその権限を委譲すべきであろう¹⁹⁴⁾。2010年度の税制改正大綱は、「国税不服審判所は、この重要な機能を果たすには十分ではない¹⁹⁵⁾と断じた。裁判官と労働審判員2名による労働審判制度¹⁹⁶⁾が軌道に乗っているようであるが、国税不服審判が裁判所の機能を有し、租税裁判所¹⁹⁷⁾と化しても何ら不思議ではないのである¹⁹⁸⁾。そうなった時点で振り返ると、「租税法の」適正手続という意味での「憲法化」¹⁹⁹⁾が成就し²⁰⁰⁾、最後まで国税不服審判所は優秀だったと評せる（雨で始まって日も没を待って晴天を誉める）のではあるまいか²⁰¹⁾。

- 1) 君塚正臣「日本における独立行政機関（委員会）の展開—世紀転換期以降の組替えを踏まえて」横浜法学 31 卷 1 号 161 頁（2022）〔以下、君塚前掲註 1）I 論文、と引用〕、同「独立行政機関（委員会）の合憲性—権力分立と人権保障と適正手続の中で」同 2 号 1 頁（2022）、同「憲法・統治機構論的教育委員会論（1、2・完）—それは『民主的』であることが必須なのか」同 3 号 97 頁、同 32 卷 2 号掲載予定（2023）、同「憲法・統治機構論的労働委員会論—それは労働裁判所に接近しないのか」横浜国際社会科学 28 卷 2 号 1 頁（2023）〔以下、君塚前掲註 1）IV 論文、と引用〕など。
- 2) 島田清次郎「国税不服審判所について」法曹 603 号 27 頁（2001）。山下清兵衛「軽装備の専門的紛争解決システムの優位性と協議・和解制度の必要性」租税訴訟 6 号『国税不服審判所制度の改革』159 頁（2012）も参照。
- 3) https://www.soumu.go.jp/main_content/000537350.pdf（2023 年 4 月 30 日閲覧）
- 4) 同上 5-6 頁参照。
- 5) 同上 6-7 頁参照。このほか、行政庁が不服審査に対する決定を行う際の第三者委員会への意見聴取、諮問等を経て不服審査に対する決定を行うものとして、行政機関情報公開法などの処分に対する不服申立てに際しての、情報公開・個人情報審査会、会計検査院情報公開・個人情報審査会に対する諮問の手続などがある。同文献 7-8 頁参照。
- 6) 同上 9 頁。違法行為監視・是正型としては、金融庁長官の行う課徴金納付命令、公安審査委員会の審査手続、海難審判手続、会計検査院の検定手続、当事者間紛争処理型としては、公害等調整委員会の公害紛争処理手続、特許庁の特許無効審判、中央労働委員会及び都道府県労働委員会の救済命令手続、中央建設工事紛争審査会及び都道府県建設工事紛争審査会等の手続、不服審査型としては、公正取引委員会の排除措置・課徴金納付命令、土地利用調整手続、電波監理審議会、特許庁の特許拒絶査定審判、国税不服審判

所の国税不服審査、労働保険審査会・社会保険審査会の手続、公害健康被害補償不服審査会の手続、公共用地の取得に関する特別措置法・地位協定特措法上の国土交通大臣・防衛大臣の代行裁決の手続、国地方係争処理委員会の手続などがある。同文献 19 頁以下。併せて、「特集・準司法手続等の今日的意義—特例的行政手続の再検討」ジュリスト 1352 号 2 頁 (2008) も参照。

- 7) 金子宏『租税法』〔第 24 版〕1 頁 (弘文堂、2021)。
- 8) 同上 4-6 頁参照。
- 9) 同上 6-8 頁参照。
- 10) 同上 1093 頁参照。
- 11) 森幹雄「国税不服審判所発足 25 周年に当たって」法律のひろば 48 巻 5 号 4 頁 (1995)。
- 12) 以上、金子前掲註 7) 書 1094 頁参照。酒税については訴願制度しかなかったが、1947 年の国税徴収法により、歳相への訴願又は行政裁判所への訴訟ができることとなった。森同上 5 頁参照。
- 13) 新井隆一「国税不服審判所制度の問題点」法学セミナー 183 号 36 頁、37 頁 (1971) など参照。
- 14) 南博方「国税不服審判所草創期の回顧」自治研究 77 巻 11 号 3 頁、6 頁 (2001)。
- 15) 中山幸一「国税通則法の改正—国税不服審判所の設置と新しい国税の不服審査制度」時の法令 714 号 1 頁、3 頁 (1970)。なお、木村弘之亮「国税不服審判所の通達拘束と裁決権 (1) —その制定過程と現状」慶大法學研究 54 巻 11 号 16 頁、33 頁 (1981) は、シャープ勧告では、協議団は、一次的に各税務署レベルに、副次的に各国税局レベルに設ける構想であったところ、後者 (及び国税庁) にのみ設置されたと指摘する。
- 16) 金子前掲註 7) 書 1097 頁。
- 17) 武田昌輔ほか「座談会・国税不服審判所設立 20 年の歩みと将来の展望」ファイナンス 26 巻 2 号 44 頁、46 頁 (1990) [吉國二郎]。なお、シャープ勧告は「所得税の行政組織の中に市民委員会を導入しないように勧告する」、何故ならば、「一度このような委員会が設立されれば、税務署内の異議処理機構を改善する圧力はもはやなくなる」からだと言ったという。須貝脩一「国税不服審判所の設置」法学論叢 87 巻 4 号 1 頁、5 頁 (1970) 参照。
- 18) 西尾祐男「国税審判所構想をめぐる諸提言について」企業会計 20 巻 8 号 101 頁、102 頁 (1968) 参照。
- 19) 以上、金子前掲註 7) 書 1095-1096 頁参照。
- 20) 西尾前掲註 18) 論文 101 頁参照。

- 21) 西尾祐男「具体化する国税審判所構想—納税者は救済されるか」エコノミスト 1722 号 44 頁、44-45 頁 (1968) 参照。
- 22) 長谷川忠一「国税不服審判所構想管見—その審理・裁決期間の独立性について」駒沢大学経済学部研究紀要 27 号 47 頁、49 頁 (1969) 参照。
- 23) 新井前掲註 13) 文献 37 頁。
- 24) 金子宏ほか「鼎談・国税不服審判所の 20 年」ジュリスト 954 号 14 頁 (1990) [杉山仲顕]。
- 25) 杉武夫「『国税不服審判所』設置のたくらみと税務行政の反動化 (上)」前衛 291 号 125 頁、126 頁 (1969) など参照。
- 26) 南前掲註 14) 論文 6 頁。
- 27) 長谷川前掲註 22) 論文 47 頁。
- 28) 岸田貞夫「国税不服審判制度の意義と展望」法律のひろば 48 巻 5 号 17 頁、18 頁 (1995)。
- 29) 新井前掲註 13) 文献 37 頁。
- 30) 以上、雄川一郎ほか「座談会・国税不服審判所」ジュリスト 451 号 22 頁、22-24 頁 (1970) [早田肇]。なお、早田肇「国税通則法の改正—国税不服審判所制度を中心に」同 56 頁、内海孚「国税通則法の改正—国税不服審判所の新設等」ファイナンス 5 巻 1 号 35 頁 (1969)、木村弘之亮「国税不服審判所の通達拘束と裁決権 (2、3・完) —その制定過程と現状」慶大法學研究 54 巻 12 号 46 頁 (1981)、55 巻 1 号 22 頁 (1982)、同前掲註 15) 論文、永田理絵「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『国税不服審判所制度の改革』21 頁 (2012) も参照。
- 31) 佐久間重吉「国税不服審判所の現状と課題」法律のひろば 48 巻 5 号 24 頁、25 頁 (1995)。
- 32) 金子前掲註 7) 書 1097 頁。
- 33) 武田ほか前掲註 17) 文献 52 頁 [水野勝]。
- 34) 木村前掲註 15) 論文 41 頁。
- 35) 「『国税審判法案』について (1969.2.7) (政策資料)」月刊社会党 145 号 199 頁 (1969) 参照。
- 36) 西尾前掲註 21) 論文 45 頁。
- 37) 雄川ほか前掲註 30) 文献 24 頁及び 29 頁 [早田肇] 参照。「審判所本部も同居」ながら、「当時の福田」 越夫「蔵相にお願ひしまして、『国税不服審判所』という看板を書いていただき」、「大蔵省の門のところ、大蔵省、国税庁、国税不服審判所の看板を並べることができ」たそうである。武田ほか前掲註 17) 文献 46 頁 [大島隆夫]。

- 38) 西尾前掲註21) 論文46頁。
- 39) 雄川ほか前掲註30) 文献30頁[金子宏・早田肇]。
- 40) 西尾前掲註21) 論文46頁。法学部卒業生のこういった難点は、果たして現在、解消されたのだろうか。入試から再検討が必要である。君塚正臣「総合教育科目『日本国憲法』の目的と講義形式」東海大学教育研究所研究資料集4号1頁(1997)、同「統・総合教育科目『日本国憲法』の目的と講義形式」同6号72頁(1999)、同「『憲法二部』授業評価アンケートからの考察」関西大学法学論集52巻3号254頁(2002)など参照(法科大学院も同じだが、ここではこれに関するものを除く)。
- 41) 雄川ほか前掲註30) 文献30頁[雄川一郎]。
- 42) 須貝前掲註17) 論文2頁。関連して、須貝脩一「国税不服審判所について」税法学212号1頁(1968)、関本秀治「『国税不服審判所』の創設と不服審査手続の問題点」税法学230号5頁(1968)も参照。
- 43) この点、更正及び決定が年30万件、異議申立てが3万件、審査請求が1万件で、「事実認定に伴うものが実はほとんど」で、訴訟が約1000件という状況では、出訴を選択制にするのは難しく、裁判を受ける権利の侵害とは言えないとされた。雄川ほか前掲註30) 文献25-26頁[早田肇、広木重喜]。また、青色申告は異議申立てと審査請求の選択制だが、白色申告については異議申立てに絞られている。同文献28頁[雄川一郎、早田肇]。白色申告についてそうした理由については、「納税者に帳簿書類がないか、またはあっても不十分なものとどまるので、納税者も自ら正確な所得を計算できず、課税もやむをえず推計課税の方法によらざるをえないものが多い」ので、「異議決定を経ることにして、事実および争点を十分整理することが必要」だからとされる。中山前掲註15) 論文7頁。これに対して、杉前掲註25) 論文129頁以下は前置主義違憲論を唱える。
- 44) 新井前掲註13) 文献41頁参照。
- 45) 雄川ほか前掲註30) 文献25頁[金子宏]。佐久間前掲註31) 論文24頁は「スクリーニング効果」と評するが、同義と思われる。
- 46) 雄川ほか同上42-43頁[金子宏]。
- 47) 新井前掲註13) 文献37頁。
- 48) 金子ほか前掲註24) 文献15頁[杉山伸顕]。
- 49) 例えば、伊藤雅夫「国税不服審判所における救済手続の見直し」税理42巻2号90頁、92頁(1999)。これに対し、日下文男「国税不服審判所の第三者機関としての意義」同52巻2号59頁、60頁(2009)は不服申立前置主義の維持を支持する。
- 50) 石川欽也「国税不服審判所制度をめぐる諸問題に関する考察(中)」税経通信64巻4号43頁、44頁(2009)はこの改正に反対であった。

- 51) 深井剛良＝佐藤修二「対談・国税不服審判所のこれから」税務弘報 64 巻 7 号 116 頁、121 頁 (2016) [深井]。
- 52) 松沢智「国税不服審判所の審理手続上の問題点」ジュリスト 837 号 55 頁、58 頁 (1985)。
- 53) このため、職権主義とは言いつつも、「審理の範囲は原処分の違法性一般であることを前提として、当事者が主張していない事項を職権で審理の対象に取り込むことをなるべく制限する」争点主義的運営が採られた。森前掲註 11) 論文 6-7 頁。
- 54) これを、木村前掲註 30) 論文 (3・完) 37 頁以下は、国税不服審判所の「固有裁決権」の復権だと説明する。
- 55) 南前掲註 14) 論文 10 頁。
- 56) 同上 11 頁。
- 57) 同上 14 頁。永田前掲註 30) 論文 35 頁同旨。
- 58) 須貝前掲註 17) 論文 26 頁。三竦みと言うべきか。
- 59) 波多野弘「国税不服審判所制度の問題点」ジュリスト 451 号 51 頁 (1970)。
- 60) 岸田貞夫「審判所の独立性と国税庁長官の指示権」ジュリスト 837 号 61 頁、64 頁 (1985) 同旨か。
- 61) 前掲註 3) 文献 (準司法手続報告書) 23 頁。
- 62) 岸田前掲註 60) 論文 63-64 頁。
- 63) 宮川雅夫「国税不服審判所の独立性」税務弘報 56 巻 9 号 52 頁。54 頁表 (2008)、金子ほか前掲註 24) 文献 23 頁 [杉山伸顕] 参照。これについては、藤村和男「国税不服審判所」判例タイムズ 728 号 74 頁、80 頁 (1990)、武田ほか前掲註 17) 文献 59 頁 [水野勝] 参照。1980 年までの 6 件のうち、意見申出を契機に関係通達の改正・新設に至ったものはうち 4 件だそうである。
- 64) 金子ほか同上 23 頁 [山田二郎]。
- 65) 南博方「国税不服審判所の創設期の回顧」ジュリスト 954 号 27 頁、28 頁 (1990)。
- 66) 同上 29 頁。
- 67) 金子前掲註 7) 書 1119 頁など参照。
- 68) 松沢前掲註 52) 論文 55 頁。
- 69) 杉武夫「『国税不服審判所』設置のたくらみと税務行政の反動化 (下)」前衛 294 号 142 頁、146-147 頁 (1969) はこの点から批判する。
- 70) 以上、波多野前掲註 59) 論文 52 頁。
- 71) 金子ほか前掲註 24) 文献 15 頁 [杉山伸顕]。

- 72) 松沢前掲註 52) 論文 55-56 頁。
- 73) 小坂井博「国税不服審判所の現状と最近の裁決」租税研究 869 号 113 頁、120 頁 (2022) など参照。
- 74) 南博方「国税不服審判所の実績と課題」ジュリスト 837 号 50 頁 (1985)。
- 75) 南前掲註 65) 論文 27 頁。
- 76) 田中二郎の言葉。南前掲註 74) 論文 50 頁より引用。南前掲註 14) 論文 3 頁によれば、「大蔵・国税に好意的な田中二郎先生でさえ」そうだったのだそうである。
- 77) 新井隆一「『国税不服審判所制度』における保守と進歩」ジュリスト 451 号 44 頁、47 頁 (1970)。
- 78) 南前掲註 65) 論文 30 頁。
- 79) 南前掲註 74) 論文 51 頁参照。このことは、金子ほか前掲註 24) 文献 20 頁 [杉山伸顕] も強調した。
- 80) 以上、南同上 53 頁。
- 81) 伊藤前掲註 49) 論文 90 頁参照。
- 82) 同上 91 頁。
- 83) 木村前掲註 15) 論文 18 頁。
- 84) 松沢前掲註 52) 論文 56 頁。なお、当初から一部は「税務部外の学識経験者も任命している」。20 年間で延べ 60 名 (裁判官 20 名、検察官 14 名、大学教授 4 名など)。金子ほか前掲註 24) 文献 15 頁 [杉山伸顕]。
- 85) 南前掲註 14) 論文 10 頁。
- 86) 松沢前掲註 52) 論文 59 頁。
- 87) 深井 = 佐藤前掲註 51) 文献 122 頁 [深井剛良]。
- 88) 同上同頁 [佐藤修二]。
- 89) 佐久間前掲註 31) 論文 29 頁。同論文 30 頁は、「人は、長年一つの職業についていると、その職業臭さが身につき易い」とも指摘する。
- 90) 島田前掲註 2) 論文 28 頁。
- 91) 佐久間前掲註 31) 論文 25 頁。
- 92) 島内乗統「国税不服審判所—その専門家集団」法曹 588 号 11 頁 (1999)。
- 93) 深井 = 佐藤前掲註 51) 文献 117 頁 [佐藤修二]。
- 94) 1995 年の東京国税不服審判所は、4 名の部長審判官、1 名の支所長、33 名の国税審判官、

17名の国税副審判官、48名の国税審査官等で構成されていた。町田幸雄「25周年を迎える国税不服審判所の現場—東京国税不服審判所の現状と課題」法律のひろば48巻5号10頁（1995）。

- 95) 南前掲註14) 論文22頁。
- 96) 深井=佐藤前掲註51) 文献124頁 [佐藤修二]。
- 97) 同上125頁 [深井剛良]。
- 98) 森前掲註11) 論文8頁参照。
- 99) 金子ほか前掲註24) 文献17頁 [金子宏]。
- 100) 石川欽也「国税不服審判所制度をめぐる諸問題に関する考察（上）」税経通信64巻3号158頁、158頁表1（2009）。
- 101) 国税不服審判所 Web ページ「令和3年度における審査請求の概要」（https://www.kfs.go.jp/introduction/demand_r03.html）（2023年5月7日閲覧）による。
- 102) 以上、金子ほか前掲註24) 文献16頁 [杉山伸顕]。2004年に国税不服審判所は、審査請求を收受して1年以内に裁決を出すというワンイヤールールを定めた。永田前掲註30) 論文50頁参照。
- 103) 森前掲註11) 論文9頁。
- 104) 石川前掲註100) 論文160頁表2。
- 105) 小坂井前掲註73) 文献134頁表参照。
- 106) 但し、1976年度のように認容率が42%にまで下がったときもある。木村前掲註15) 論文28頁参照。また、1975年度には出訴率が2%程度に下がっている。同論文30頁参照。
- 107) 佐久間前掲註31) 論文27頁。2021年度の審査請求は2458件である。水谷年宏「国税不服審判所の現状と最近の裁決」租税研究881号92頁、98頁（2023）参照。
- 108) 金子ほか前掲註24) 文献17頁 [山田二郎]。
- 109) 西尾前掲註21) 論文47頁。
- 110) 金子ほか前掲註24) 文献17-18頁 [杉山伸顕]。
- 111) 太田幸夫「国税不服審判所30周年を祝う」ファイナンス36巻2号89頁（2000）。
- 112) 武田ほか前掲註17) 文献52頁 [水野勝]。
- 113) 同上60頁 [吉國二郎]。
- 114) 小田泰機「国税不服審判所発足30周年に寄せて」ファイナンス36巻2号88頁（2000）同旨か。
- 115) 小坂井前掲註73) 文献115頁。水谷前掲註107) 文献93頁も同旨。

- 116) 深井 = 佐藤前掲註 51) 文献 117 頁 [佐藤修二]。
- 117) 国士的官僚の生残者と言えようか。君塚正臣『憲法—日本国憲法解釈のために』478 頁 (成文堂、2023) など参照。
- 118) 金子ほか前掲註 24) 文献 18 頁 [山田二郎]。
- 119) 行政監査月報 494 号 37 頁 (2000)。鈴木潮「国税不服審判所の意義と実態」関西学院経済学研究 37 号 117 頁、118-119 頁 (2006) より引用。
- 120) 石川前掲註 100) 論文 163 頁。
- 121) 鈴木前掲註 119) 論文 128 頁。
- 122) 小坂井前掲註 73) 文献 116 頁参照。「審判官の資格要件の向上が図られ、弁護士、税理士、公認会計士、大学の教授、助教授、裁判官、検察官などの部外者を」「任用する途が開かれた。」南前掲註 14) 論文 7 頁。但し、この「民間人」には国税 OB も多いとする指摘もある。永田前掲註 30) 論文 39 頁。
- 123) 小坂井同上 138 頁表参照。
- 124) その体験記の一つとして、中井陽「弁護士のキャリアと国税審判官」岡山大臨床法務研究 21 号 83 頁 (2018)、深井 = 佐藤前掲註 51) 文献など参照。
- 125) 深井 = 佐藤同上 125 頁 [佐藤修二]。
- 126) 武田ほか前掲註 17) 文献 62 頁 [金子宏]。
- 127) 南前掲註 14) 論文 6 頁。無論、憲法学者は税法に暗い。
- 128) 石川前掲註 100) 論文 163 頁。
- 129) 日下前掲註 49) 論文 64 頁。
- 130) 以上、森清「海難審判制度の進化と成果」中大法學新報 55 巻 8 号 1 頁、1-3 頁 (1948) 参照。
- 131) 以上、同上 4-6 頁参照。
- 132) 以上、同上 6-9 頁参照。
- 133) 森清「海難審判の意義」中大法學新報 55 巻 8 号 1 頁、6 頁 (1948)。
- 134) 以上、森前掲註 130) 論文 10-13 頁参照。
- 135) 森清「各国海難審判制度の比較」中大法學新報 59 巻 1 号 1 頁、16 頁 (1952)。
- 136) 同上 2 頁。
- 137) 岸本宗久「海難審判と理事官—その変遷と将来」日本海事補佐人会誌 10 号 2 頁、3 頁 (2010) 参照。

- 138) 齋藤浄元「海難審判について」ジュリスト 70 号 18 頁 (1954) 参照。大久保利通の「海運連白書」に基づく。大須賀英郎=安部誠治「近代日本における海員審判の意義と境界—船舶事故調査の視点から」関大社会安全学研究 8 号 19 頁、21 頁 (2018)。その後、1879 年には西洋形商船々長運転手機関手試験規則 10 条などに審問が規定され、領事裁判権が残る中、「お雇い外国人」などにもこれが適用された。こういった記録を発掘する、伊藤喜市「明治 9 (1876) 年 6 月 6 日太政大臣布告第 82 号『西洋形商船船長運轉手機関手試験規則』第 10 條等に依る審問のこと (第 1-3 回)」ふねとうみ 187 号 14 頁、188 号 16 頁 (2018)、189 号 16 頁 (2019) も参照。
- 139) 松岡信之=小森雄太「海難審判制度の政治学的研究—我が国の行政機構における位置づけに注目して」海洋政策研究 15 号 79 頁、83-84 頁 (2021) 参照。
- 140) 以上、森清「海難審判の主体と其の補助者」中大法學新報 58 卷 3 号 35 頁、37 頁 (1951)、大須賀英郎=山口浩孝「海難審判制度をめぐる再編について」海難と審判 159 号 6 頁 (2008) など参照。
- 141) 松岡=小森前掲註 139) 論文 86 頁。
- 142) 森前掲註 135) 論文 2 頁。
- 143) 森清「海難審判法の目的と審判庁の任務」中大法學新報 58 卷 2 号 1 頁、2-3 頁 (1951)。
- 144) 岸本前掲註 137) 論文 7 頁。
- 145) 大須賀=安部前掲註 138) 論文 34 頁以下など参照。
- 146) 森前掲註 143) 論文 3-4 頁。このため、事故原因が第三者にあると裁決された場合、第三者がその取消しを求め得るのが難問となり、最高裁は消極に解した。第六関丸事件=最大判昭和 36 年 3 月 15 日民集 15 卷 3 号 467 頁。本件評釈には、田中真次「判批」ジュリスト 225 号 26 頁 (1961)、同「判批」法曹時報 13 卷 5 号 99 頁 1961 (1961)、同「判批」最高裁判所調査官室編『最高裁判所判例解説民事篇昭和 36 年度』78 頁 (法曹会、1973)、成田頼明「判批」法律のひろば 14 卷 5 号 14 頁 (1961)、同「判批」鴻常夫=谷川久編『運輸判例百選』122 頁 (1971)、同「判批」鴻常夫編『海事判例百選』〔増補版〕160 頁 (1973)、「判批」時の法令 390 号 38 頁 (1961)、西島弥太郎「判批」民商法雑誌 45 卷 4 号 486 頁 (1962)、川上宏二郎「判批」九大法政研究 30 卷 2 号 99 頁 (1963)、川口実「判批」季刊労働法 17 卷 2 号 181 頁 (1967)、白石健三「判批」雄川一郎編『行政判例百選Ⅱ』365 頁 (1979)、徳本広孝「判批」宇賀克也ほか編『行政判例百選Ⅱ』〔第 6 版〕342 頁 (2012)、森尾成之「判批」宇賀克也ほか編『行政判例百選Ⅱ』〔第 7 版〕328 頁 (2017) などがある。和田啓史「判例にみる海難審判法の問題点」広島商船高等専門学校紀要 10 号 19 号、21 頁以下 (1988) も参照。とは言え、海難審判庁には懲戒に重きを置く傾向が強く、戦前と大差ないという批判が根強かった。橋本平男「海難

審判とどんなものか」航海 10 号 23 頁 (1959)。或いは、それを兼務したことで事故調査制度の機能不全を招来したとも言えようか。大須賀 = 安部同上 40 頁。

- 147) 「海難審判のあらまし」ジュリスト 922 号 31 頁、34 頁表 (1988) 参照。海難事故の発生件数は関係者の意識の向上と海運不況のため、減少傾向にあった。同文献 33 頁。二審の高等海難審判庁の裁決に不服があれば、東京高裁に行政訴訟が起こせた。提訴後どうなったかにつき、玉屋文男「海難審判庁の裁決に対する訴」航海 23 号 24 頁 (1966) が詳しい。
- 148) これについては、君塚前掲註 1) I 論文 185 頁及び注 210 頁掲載の文献など参照。海難事故調査を審判によって行う国が日本と韓国ばかりであったことも制度改正の理由のようである。大須賀 = 安部前掲註 138) 論文 6 頁。
- 149) 漆谷伸介「海難審判庁の組織再編について」日本航海学会誌 169 号 23 頁 (2008)、清水保「運輸安全委員会の新設—海難審判庁の組織再編」海員 60 巻 2 号 41 頁 (2008)、海難審判協会「海難審判庁が変わりました!!」海難と審判 160 号 2 頁 (2008)、山田豊三郎「海難審判と裁決の活用について」船長 133 号 53 頁、54 頁以下 (2016) など参照。この点、二審制が続いているかの誤解もある。東京の海難審判所は重大海難を裁く。
- 150) 松岡 = 小森前掲註 139) 論文 91 頁。
- 151) 法制局第 3 部「制度紹介 海難審判庁」時の法令 150 号 17 頁 (1954)、「海難審判制度の紹介」運輸 4 巻 12 号 2 頁 (1954) など参照。
- 152) 森清「海難審判の手続 (1)」中大法學新報 58 巻 6 号 1 頁、6-7 頁 (1951)。手続に関し、同 (2・完) 同 8 号 1 頁 (1951) も参照。
- 153) 松岡 = 小森前掲註 139) 論文 93 頁。
- 154) 岸本前掲註 137) 論文 15 頁。
- 155) 大須賀 = 山口前掲註 140) 論文 8 頁。
- 156) 以上、君嶋祐子「特許無効とその手続 (1)」慶大法學研究 68 巻 1 号 193 頁、194 頁 (1995) 参照。特許庁も、「権利に瑕疵がある場合、権利者には不当な権利を与え、本来何人も当該発明等について実施、使用できるにもかかわらず、それを禁止することになり、産業の発達を妨げるなどの弊害を発生させることがある。このような場合には、その権利を無効とし、権利を初めから存在しなかった、又は後発的無効理由に該当するに至った時から存在しなかったとさせる必要があるので、これに応じて設けられたもの」と説明する。特許庁 Web ページ「無効審判」(https://www.jpo.go.jp/system/trial_appeal/document/sinpan-binran/51-00.pdf) (2023 年 5 月 11 日閲覧) による。
- 157) 君嶋同上 210 頁参照。
- 158) 同上 211 頁参照。

- 159) Urteil des Bundesverwaltungsgerichts vom 13.6. 1959, BVerwGE 8, S. 350=GRUR 1959 S. 435=NJW 1959, S. 1507=BIPMZ 1959, S. 258, 同上 212-213 頁より引用。
- 160) 君嶋同上 213-214 頁参照。
- 161) 同上 196 頁参照。
- 162) 同上 197 頁参照。
- 163) 同上 199-200 頁参照。
- 164) 同上 202 頁参照。
- 165) 同上 194 頁参照。こういった通説とは異なり、君嶋は、特許無効とは特許権の無効であるという立場を提示する。
- 166) 同上 204-205 頁参照。
- 167) 君嶋祐子「特許無効とその手続 (3)」慶大法學研究 69 卷 7 号 17 頁、19-20 頁 (1996)。
- 168) 君嶋前掲註 156) 論文 205-206 頁参照。
- 169) その実態について、高橋元弘「特許無効審判における口頭審理の実務」パテント 66 卷 14 号 175 頁 (2013) 参照。
- 170) その法的効力を論ずる、飯島歩「特許無効審判における一事不再理」北大知的財産法政策学研究 16 号 247 頁 (2007) も参照。
- 171) 君嶋祐子「特許無効とその手続 (2)」慶大法學研究 69 卷 3 号 15 頁、40 頁 (1996)。
- 172) 君嶋前掲註 167) 論文 18 頁及び 24 頁。
- 173) 例えば、1987 年度の審決取消訴訟では、高裁での請求棄却が 27 件だが、審決取消しも 12 件ある。木村友久「特許無効審判に関する考察 (その 1)」都城工業高等専門学校研究報告 23 号 27 頁 (1989)。請求者の 9 割が法人等である。同論文 28 頁。その審決例の分析につき、同「同 (その 2, 3)」同 24 号 63 頁 (1990)、25 号 53 頁 (1991) も参照。
- 174) 紺野昭男「平成 15 年改正特許無効審判制度の概要と実務に与える影響について」季刊企業と法創造 2 号 151 頁、157 頁 (2004)。
- 175) 君嶋祐子「特許無効とその手続 (4)」慶大法學研究 69 卷 8 号 43 頁、43-44 頁 (1996)。
- 176) 紺野前掲註 174) 論文 151 頁参照。
- 177) 同上 152 頁。同論文同頁は、企業が真の異議申立人であることを隠すため、個人名でそれを行うことも頻発し、審理を妨げていたとも指摘する。
- 178) 君塚前掲註 117) 書 499-500 頁など参照。
- 179) 但し、君塚正臣「判批」ジュリスト 1202 号『平成 12 年度重要判例解説』209 頁 (2001) は、労働事件専門部が同じ裁判官の判断を繰り返す弊害も指摘する。

- 180) 島田前掲註 2) 論文 30 頁同旨。
- 181) 佐久間前掲註 31) 論文 29 頁。
- 182) 永田前掲註 30) 論文 21 頁。
- 183) 武田ほか前掲註 17) 文献 61 頁 [金子宏]。
- 184) 山田二郎「国税不服審判所の審理手続の現代化」租税訴訟 6 号『国税不服審判所制度の改革』142 頁、147 頁以下 (2012)。このほか、非公開裁決におけるマスキングの多さも指摘される。藤曲武美「裁決事例に見る採決の問題点等」同 249 頁、254 頁以下参照。
- 185) 石川欽也「国税不服審判所制度をめぐる諸問題に関する考察 (下)」税経通信 64 巻 5 号 38 頁、39 頁 (2009) 同旨。
- 186) 深井 = 佐藤前掲註 51) 文献 126 頁 [佐藤修二]。
- 187) 同上 128 頁 [深井剛良]。
- 188) 宮川前掲註 63) 論文 61 頁。地方税に関する審理も可能とする構想である。
- 189) これについては、君塚正臣「男女平等オンブズパーソン制度の導入における検討課題—ノルウェー男女平等オンブッド (Ombud) 調査を踏まえて」東海大行動科学研究 51 号 103 頁 (1999) など参照。岸田前掲註 28) 論文 19 頁は、税務に関しても、「スウェーデン、アメリカ、イギリス、カナダ等においても採用されている」とする。
- 190) 本来、このような分野へも法曹が進出し、日本の法化・憲法化を進めることを期待した法科大学院の設立であったように思うが、潜在的弁護士需要の頭打ちと弁護士会内部の過当競争の拒絶、早期合格こそがエリート法曹という思い込みから、理念とは異なる展開が進んだこと (特に、地方、未修者、有力大学における撤退) は遺憾であった。
- 191) これに対して、金子ほか前掲註 24) 文献 26 頁 [金子宏] は、「前置主義をとりつつ審査手続をもっと充実して、高等裁判所につなげることにしたらどうか」と述べている。志賀櫻「国税不服審判所制度の改革—国税・地方税に関する不服申立て・訴え提起の制度改革全般」租税訴訟 6 号『国税不服審判所制度の改革』2 頁、19 頁 (2012) も、知的財産法に比べ、租税法に関する措置ができていないことを指摘する。
- 192) 須貝前掲註 17) 論文 3 頁。東京高裁への控訴と最高裁への上告のみ認める想定だったそうである。
- 193) 君塚前掲註 117) 書 552 頁以下など参照。
- 194) 主として憲法 76 条の解釈から、いかなる制度が許容されるのか、などについては、君塚正臣『司法権・憲法訴訟論上・下』(法律文化社、2018)、同『続 司法権・憲法訴訟論—刑事手続と司法審査』(法律文化社、2023) [以下、君塚前掲註 194) II 書、と引用] など参照。

- 195) 志賀前掲註 191) 論文 2 頁参照。
- 196) 詳しくは、「連続公開講演会・司法制度改革のゆくえ (6) —シンポジウム・増加する個別労働紛争と労働審判制度の誕生」ジュリスト 1274 号 102 頁 (2004)、「特集 1・労働審判法制定」同 1275 号 6 頁 (2004)、村中孝史「労働審判制度の概要と意義」季刊労働法 205 号 25 頁 (2004)、「シンポジウム 3・労働関係紛争処理の新潮流—労働審判制度の創設・労働委員会制度改革」日本労働法学会誌 104 号 75 頁 (2004)、「シンポジウム・労働審判制をどう活用するか」労働法律旬報 1619 号 4 頁 (2006)、「特集・労働審判制度 1 年」ジュリスト 1331 号 6 頁 (2007)、「特集・労働審判制度開始から一年—労働審判制度の可能性を探って」労働法律旬報 1648 号 6 頁 (2007)、古川景一「労働審判制度のあるべき姿と現状—労働委員会制度との対比」労委労協 611 号 9 頁 (2007)、野田進「労働委員会から見た労働審判制度」同 612 号 3 頁 (2007)、徳住堅治「労働審判制度の現状と展望」法律時報 80 巻 2 号 48 頁 (2008)、水町勇一郎「労働審判制度の実態と労働委員会の役割」労委労協 686 号 18 頁 (2013)、在間秀和「日本における『労働審判制』の概要と問題点」労働法律旬報 1836 号 22 頁 (2015)、鴨田哲郎「労働審判制度の抜本的な制度の構築をめざして」同 1999=2000 号 136 頁 (2022) など参照。
- 197) 但し、その場合、納税者から見て、行政上の救済措置がどうなるのかは残された問題である。藤曲前掲註 184) 論文 260-261 頁参照。
- 198) 君塚前掲註 1) IV 論文など参照。
- 199) 気が付くと、筆者のしてきたことは実定諸法の憲法化、憲法を軸とした日本法の体系化 (蛸壺化の解消) の訴えである。家族法を対象にした『性差別司法審査基準論』(信山社、1996)、一般条項を軸に財産法を対象とした『憲法の私人間効力論』(悠々社、2008)、刑事法を対象とした君塚前掲註 194) II 書などで一貫した姿勢である。これを広く進めることが筆者の研究における最終目標となろうか。
- 200) 木村弘之亮「租税手続法に依存する裁判外権利救済制度の実効性—租税法の憲法化」租税訴訟 6 号『国税不服審判所制度の改革』84 頁 (2012) 参照。
- 201) 独立行政機関ではなく行政庁が担っている権能においても、政治的中立性や準司法的権能であるとの見地から、独立行政機関を創設するか移管することが憲法上望ましい、もしくはそうでなければ違憲であるというケースも考えられる。この点では、電波監理を総務省が引き受けている点がしばしば疑われている。林紘一郎「電波監理委員会の悲劇と放送・通信分野における 1952 年体制」NIRA 政策研究 11 巻 4 号 18 頁 (1998)、坂本衛「提言 放送行政委員会を設置せよ」ぎやらく 343 号 21 頁 (1998)、「主要国における放送に対する独立行政機関の概要」放送研究と調査 48 巻 2 号 2 頁 (1998)、松田浩「電波行政は誰が受け持つべきか—あらためて独立行政委員会制度を考える」月刊民放 37 巻 4 号 32 頁 (2007)、水野清「回想『行革会議』(第 3 章 3) —通信・放送委員会は

三条機関(独立行政委員会)として独立する」時評 50 巻 2 号 158 頁 (2008)、吉野武夫「『日本版 FCC (通信・放送委員会) 構想』を検討する」経済 175 号 110 頁 (2010)、原田祐樹「電波監理委員会の意義・教訓」情報通信政策レビュー 2 号 67 頁 (2011)、清原聖子「“日本版 FCC” 構想に関する論考—独立行政委員会の政治的中立性の観点から」電子情報通信学会誌 94 巻 5 号 354 頁 (2011)、砂川浩「違法接待、外資規制違反、一連の騒ぎは権力が放送の認可権を持つ弊害—『独立行政委員会』を設置せよ」週刊金曜日 29 巻 16 号 45 頁 (2021) など参照。君塚正臣「ハイビジョン時代の憲法学—新しい放送技術と表現の自由」東海大文明 72 号 39 頁 (1995)、同「日本国憲法 21 条の『表現』と『通信』の間に—放送・通信技術の進歩と憲法の人権保障の行方」関西大学法学論集 51 巻 6 号 1 頁 (2002) など参照。

【付記】 本稿は、平成 30 年度—令和 5 年度日本学術振興会科学研究費基盤研究 (C) 一般「憲法訴訟論の適正手続・身体的自由への発展・展開」(課題番号 18K01243) による研究成果の一部である。本稿では、原則として敬称は略させて頂いた。

【付記 2】 金子宏先生と筆者が同僚であった時期はない。期せずして、先生の統治行為論と、税法分野は技術的であるが故に司法消極主義的であるべしのご主張 (これは、憲法上経済的自由の分野だから、と言うべきである) を不遜にも批判したことがある。1999 年頃、学習院大学で憲法訴訟研究会が開催されていたところ、当時、同大学教授であった先生が廊下を偶然通り掛かり、主宰の戸松秀典先生のお誘いで入室され、専門外のアメリカ憲法判例の話に興味津々に聞かれていたのを思い出す。法学者はそうであらねば、と思つたものである。本稿はそのご姿勢に応えるものである。

なお、佐久間重吉第 3 代国税不服審判所長は元本学法学曹実務専攻客員教授である。

【付記 3】 本誌掲載の拙稿に誤りがあったので、お詫びして訂正致します。

32 巻 1 号	178 頁 4 行目	存続していたこと	→ 存続したこと
	189 頁 1 行目・194 頁 4 行目	海難審判庁	→ 海難審判所
32 巻 2 号	27 頁 6 行目	海難審判庁	→ 海難審判所

(2023 年 5 月 24 日脱稿)