

行政手続における申請の審査・応答のあり方

——消費税法における課税売上割合に準ずる割合の承認申請を題材に——

福田 正太郎*

はじめに

行政手続に関する一般法である行政手続法は第7条で「行政庁は、申請がその事務所に到達したときは遅滞なく当該申請の審査を開始しなければならない、かつ、申請書の記載事項に不備がないこと、申請書に必要な書類が添付されていること、申請をすることができる期間内にされたものであることその他の法令に定められた申請の形式上の要件に適合しない申請については、速やかに、申請をした者に対し相当の期間を定めて当該申請の補正を求め、又は当該申請により求められた許認可等を拒否しなければならない」と定め、申請に対する迅速で公正な手続をなすべきことを行政庁に義務付けている。しかしながら、国税通則法第74条14は「行政手続法第3項第1項に定めるもののほか、国税に関する法律に基づき行われる処分その他公権力に当たる行為については、行政手続法第二章（申請に対する処分）（第8条（理由の提示）を除く。）（<略>）の規定は、適用しない」と規定しており、課税庁に対する申請に対しては、行政手続法第7条を始めとする行政手続法第二章の規定（第8条を除く。）は適用されないこととされている。その理由は国税通則法及び各税法において、申請の審査基準及び不利益処分の処分基準、審査義務、標準処理期間及び弁明

の機会の付与・聴聞の実施等の事前手続に関する処分手続の規定がなされていることがその根拠とされている¹⁾。しかしながら、このような適用除外規定の存在に拘わらず、行政手続法第1条に定める法の趣旨、すなわち「処分・行政指導等に関する手続に関し行政運営における公正の確保と透明性の向上を図り、もって国民の権利利益の保護に資すること」に沿った申請等に対する適正手続のあり方が、なお検討される余地が残されている²⁾。

本稿は、消費税法の課税売上割合に準ずる割合の承認申請手続に関する国税不服審判所の裁決事例³⁾（以下「本件」という。）を題材に行政手続法の趣旨に沿った申請への審査及び応答等の適正手続のあり方について検討するものである。

1. 裁決事例の考察

1.1 事案の概要 平成26年12月2日関裁（諸） 平26第25号（未公開裁決）

本件は、納税者が、その納税地を所轄する税務署長に対し、消費税課税売上割合に準ずる割合の適用承認申請を行ったところ、税務署長は同申請について、申請した日の属する課税期間の末日までに適用の可否を審査することができず、申請した日の属する課税期間の翌課税期間での適用の可否を審査した結果、合理的な計算方法と認められないとして却下処分を行ったのに対し、納税者が、同処分は違法又は不当であるとして、その取消しを求めた事案である。

* 広島経済大学経営学部准教授

2021年大学院経済学研究科消費税法特論の履修者の方々には本稿の執筆に当たり多数の貴重な意見をいただいた。本稿を借りて心から感謝申し上げる。

1.2 適用法令の概要と問題点等

1.2.1 消費税法（課税売上割合に準ずる割合の適用承認申請）の概要

消費税は、原則として全ての財貨・サービスの国内における販売、提供などがその課税対象とされ、生産、流通、販売などの全段階において、他の事業者や消費者に財貨・サービスの販売、提供などを行う事業者（法人及び個人事業者）を納税義務者として、その売上げに対して課税される。こうした仕組みを採る関係上、各取引段階において二重、三重に消費税が課されないよう、課税の累積を排除するために、各事業者の納付税額の計算に当たって、その前段階で課された消費税額を控除する制度（以下「仕入税額控除制度」という。）が設けられており、各事業者が申告・納付する消費税額は、原則として、その課税期間中に発生した課税売上げに係る消費税額から課税仕入れ等に係る消費税額を控除（以下「仕入税額控除」という。）して計算することとされている（消費税法第30条）。

仕入税額控除制度は、前述のように課税の累積を排除する観点から設けられた制度であるから、課税仕入れ等に係る消費税額については、あくまで課税売上げに対応するもののみが仕入税額控除の対象となり、非課税売上げに対応す

る課税仕入れ等に係る消費税額は仕入税額控除の対象とならないことが原則的な考え方である。

そのため、仕入控除税額の計算は、事業全体の売上高に基づく課税売上割合（非課税売上げも含めた売上高全体に占める課税売上高の割合をいう。）をもとに行うこととされている。その具体的な計算方法は、表1のとおりである（消費税法第30条第2項）。

しかし、表1の①個別対応方式を採用する事業者が共通仕入控除税額（課税売上げと非課税売上げに共通して要する課税仕入れ等の税額の合計額に課税売上割合を乗じて算出した仕入控除税額をいう。以下同じ。）を計算する際に用いる課税売上割合について、その事業者の事業の実態を反映していないなどの場合には、その納税地を所轄する税務署長の承認を受けることで、その承認を受けた日の属する課税期間以後の課税期間について、課税売上割合に代えて、課税売上割合に準ずる割合（使用人の数又は従事日数の割合、消費又は使用する資産の価額、使用数量、使用面積の割合その他課税売上げと非課税売上げに共通して要する課税仕入れ等の性質に応ずる合理的な基準により算出した割合をいう。）を用いて共通仕入控除税額を計算することができる（消費税法第30条第3項）。

表1 仕入税額控除の計算

①個別対応方式			
課税売上げにのみ 要する課税仕入れ 等の税額の合計額	+	課税売上げと非課税 売上げに共通して要 する課税仕入れ等の 税額の合計額	×
			課税売上割合
②一括比例配分方式			
その課税期間中の 課税仕入れ等に係 る税額の合計額	×	課税売上割合	

1.2.2 たまたま土地の譲渡があった場合の課税売上割合に準ずる割合の承認

土地の譲渡は消費税非課税とされており、その譲渡対価は課税売上割合の計算上資産の譲渡等の対価に含まれるが、土地の譲渡に伴う課税仕入れの額はその譲渡金額に比し一般的に少額であることから、課税売上割合を適用して仕入れに係る消費税額を計算した場合（原則的な計算した場合）には、事業の実態を反映しないことが多い。そこで、土地の譲渡が単発のものであり、かつ、当該土地の譲渡がなかったとした場合には、事業の実態に変動がないと認められる場合に限り、次の①又は②の割合のいずれか低い割合により課税売上割合に準ずる割合の承認を与えることとして差し支えないこととされている⁴⁾（以下「たまたま土地譲渡の取扱い」という。）。

- ① 当該土地の譲渡があった課税期間の前3年に含まれる課税期間の通算課税売上割合（消費税法施行令第53条第3項《通算課税売上割合の計算方法》に規定する計算方法により計算した割合をいう。）
- ② 当該土地の譲渡があった課税期間の前課税期間の課税売上割合

なお、土地の譲渡がなかったとした場合に、事業の実態に変動がないと認められる場合とは、事業者の営業の実態に変動がなく、かつ、過去3年間で最も高い課税売上割合と最も低い課税売上割合の差が5%以内である場合とされている。

この場合の課税売上割合に準ずる割合の承認は、たまたま土地の譲渡があった場合に行われるものであるため、当該課税期間において適用したときは、翌課税期間において「消費税課税売上割合に準ずる割合の不適用届出書」を提出することとされ、提出がない場合には、承認を受けた日の属する課税期間の翌課税期間以降の承認を取り消されることとされている。

本件は、この「たまたま土地譲渡の取扱い」に係る事案である。審判所は当取扱いについて「課税売上割合よりも合理的な割合を適用することがその事業者にとって適切であるならば、その合理的な割合を認めることを妥当とする消費税法第30条第3項の趣旨に合致するものであり、当審判所においても相当と認められる」との判断を下しており、争点とされていないので当取扱いの相当性の議論は行わない⁵⁾。筆者は、「たまたま土地譲渡の取扱い」を行政手続法第5条に規定する審査基準に相当するものと位置づけ、本稿での議論の対象とする。

1.2.3 令和3年度税制改正前の問題点

「たまたま土地譲渡の取扱い」を適用するためには、土地の譲渡があった課税期間末までに所轄税務署長に承認申請し、かつ、当該課税期間末までに承認を受けなければならないので、税務署における一定の処理期間を考慮して当該承認申請を早めに行う必要があった。すなわち、「たまたま土地譲渡の取扱い」は、土地の譲渡があった課税期間のみに対応する承認であるため、土地の譲渡があった課税期間の翌課税期間に税務署の審査がずれ込んだ場合には、翌課税期間に土地の譲渡がない限りは、承認が却下される事態をもたらすこととなるからである。本件はまさにこの問題点が浮き彫りとなった事案である。

税務当局においても、「例えば、土地の販売を事業としていない事業者が、その所有する事業用の土地を課税期間の末日間際に売却することになり、土地の譲渡に伴う売上げ（非課税売上げ）が生じたため、課税売上割合に準ずる割合を用いて共通仕入控除税額を計算しようとする場合において、その時点で承認申請書を提出したとしても、適用を受けようとする課税期間の末日までに税務署長の承認を受けることができない事態が生じる、また、税務当局においては承認手続に急を要するなど、納税者・税務当

局双方にとって負担が生じる場面があ⁶⁾」るとの税実務における問題点を認識をしていたようである。

このことは、消費税法には遅滞なく審査しなければならないとする税務当局側の審査義務は定められているものの、自動承認の規定（又は処理期間に係る規定）が設けられていなかったことから生じていたものである。その帰結として、納税者側には承認時期の予見可能性が確保できず、自己の判断で承認申請書の時宜提出を行うべきこととなり納税者側の負担となっていたのであるが、課税期間末間際の土地売却における承認申請書提出の場面においては、納税者側の負担のみならず、承認事務を行う税務当局側にも負担（遅滞なく審査する義務の履行）を生じさせることとなっていたのである。

1.2.4 令和3年度税制改正

上記の問題点を解消する観点から、令和3年度の税制改正により、課税売上割合に準ずる割合を用いて共通仕入控除税額を計算しようとする課税期間の末日までに承認申請書の提出があった場合において、当該課税期間の末日の翌日から1月以内に税務署長の承認があったときは、当該課税期間の末日において承認があった

ものとみなすこととされ、当該課税期間から課税売上割合に準ずる割合を用いることができることとされた（改正消費税法施行令第47条第6項）。また、それに伴い、課税売上割合に準ずる割合に係る承認申請書に、課税売上割合に準ずる割合を用いて共通仕入控除税額を計算しようとする最初の課税期間の初日及び末日の年月日を記載することとされた（改正消費税法施行規則第15条第1項第3号）。

この改正により、税務当局に承認に係る事務を1か月以内に了することを義務付けたものと解することも可能であるため、この1か月の期間を課税売上割合の標準処理期間（行政手続法第6条）に実質的に相当するものと位置づけ、本稿での考察の対象とするものとする。

1.3 本件における認定事実

裁決文に基づき、本件における認定事実を時系列により概括すると表2の通りとなる。

なお、納税者（請求人）は通信機部品製造の事業を営む法人（3月決算法人）であり、土地の譲渡を常態としない事業者である。

表2 時系列による本件の認定事実

年月日	認定事実の内容
平成25年05月23日	土地の譲渡
平成25年05月31日	同上
平成25年06月27日	税務署に課税売上割合に準ずる割合の承認申請提出
平成25年06月28日	株主総会の決議で決算期変更（3月決算から6月決算へ）
平成25年07月01日	税務署に決算期変更に係る異動届を提出
平成25年07月04日	税務署に土地の売買契約書の写しを送付。同月5日に収受
平成25年08月28日	税務署による承認申請却下処分
平成25年09月09日	税務署に異議申し立て提出
平成25年11月29日	税務署による棄却の異議決定
平成25年12月20日	国税不服審判所に審査請求
平成26年12月02日	国税不服審判所による審査請求棄却

1.4 審査請求における争点の考察

審査請求においては、次の争点が主となった。

①承認申請の判断基準日はいつか、②処分の理由の呈示に違法があるかどうか、③帳簿書類の実質的調査を行っていないこと及び審査期間に約2か月を要したことに不当又は職務執行上の義務違反はあるか。

以下、各争点について概括するとともに、考察を加えることとする。

1.4.1 承認手続の判断基準日について

納税者が申請した割合が合理的に算出されたもののかの判断の基準となる日（以下、「判断基準日」という。）は「申請をした日」、すなわち6月27日であるとの納税者の主張に対し、税務署長は、「却下処分を行った日」である8月28日と主張した。審判所は、「行政処分においては当該処分の行政庁の第一次判断権を尊重すべきとの観点から、判断権者は当該処分の時点を基準としてその違法性等を判断すべきもの」と述べ、「処分の判断の基準時が処分の時点であることからすれば、行政処分に係る処分要件は、当該処分の時点において充足されていなければならないもの」との判断基準を示し、本件の判断基準日は平成25年8月28日であるとの判断を行った。そもそも、課税売上割合に準ずる割合の申請承認の本来の趣旨が、継続的適用を前提とする申請事業者の事業実態に合致した割合についての申請承認である⁷⁾と捉えれば、審判所のような判断も致し方ないのであろうが、本件は、「たまたま土地譲渡の取扱い」であり、その趣旨をたまたま土地の譲渡のあった課税期間のみに合致した一時的な申請承認と捉えるならば、納税者にとって非常に酷な判断となる。しかしながら、納税者が主張するように判断基準日を申請日と解釈することは判例⁸⁾から判断しても困難と考えられる。

令和3年改正の政令においては、1月以内に限ってはいるものの承認の効果を申請日が属

する課税期間末に遡らせる旨の規定が設けられた。このことにより、承認申請の判断基準日が申請日の属する課税期間末ということとなり、「たまたま土地譲渡の取扱い」の趣旨に沿った申請承認が実現されうる体制が整備されたといえよう。

1.4.2 処分の理由提示

納税者は、本件課税期間⁹⁾において納税者が承認申請した課税売上割合に準ずる割合について「いかなる資料に基づきいかなる点で合理的でないか、具体的事由等を本件却下処分の通知書に全く明示していない」と主張した。審判所は、「判断基準日が平成25年8月28日であるから、本件割合は同日時点における事実関係に基づいて合理的に算出されたものか否かの判断がなされていれば足り、また、承認申請の却下をするに当たり、その通知書に具体的事由等を記載しなければならない旨の法令の規定はない」との判断を行った。

国税通則法第74条14では「行政手続法第3項第1項に定めるもののほか、国税に関する法律に基づき行われる処分その他公権力に当たる行為については、行政手続法第二章（申請に対する処分）（第8条（理由の提示）を除く。）（〈略〉）の規定は、適用しない。」としている。

この規定は国税通則法の平成23年12月改正によるものであり、国税通則法附則平成23年12月2日（法114）で平成25年1月1日施行とされている。「却下処分を行った日」は平成25年8月28日なので、第8条の理由提示は法律上求められていることになる。ところが、審判所は、「承認申請の却下をするに当たり、その通知書に具体的事由等を記載しなければならない旨の法令の規定はない」と判断しているのである。

この点、行政手続法第8条は第1項但書で「法令に定められた許認可等の要件又は公にされた審査基準が数量的指標その他の客観的指標により明確に定められている場合であって、当

該申請がこれらに適合しないことが申請書の記載又は添付書類その他の申請内容から明らかであるときは、申請者の求めがあったときこれを示せば足りる」として例外は定めるものの、同条同項本文で「行政庁は、申請により求められた許認可等を拒否する処分をする場合は、申請者に対し、同時に、当該処分の理由を示さなければならない」旨規定している。拒否する処分とは、不許可、棄却、却下等、名称の如何を問わず申請を拒否する処分すべてを指し、形式的要件を満たさないことを理由とする拒否処分もこれに含まれると解されるべきである¹⁰⁾ こと等を併せ考えると、審判所がいかなる法解釈で上記の結論に至ったかのかが不明である。しかしながら、本稿においては「処分の理由提示」を主題としていないため、この点に関する考察は別稿に譲ることとする。

1.4.3 審査方法及び審査期間と不当な処分等の関係

納税者は、「本件割合が合理的に算出されたものであるか否かの判断に当たり、税務署が帳簿書類等の実質的な調査や審査を行わなかった本件却下処分は不当な処分である」との主張を行った。さらに「消費税法施行令第47条第2項の規定によれば、申請書の提出があった場合、課税当局は遅滞なくこれを審査し承認する旨規定しているところ、税務署は、正当な理由がないにもかかわらず、本件却下処分までに2か月間の審査期間を要しており、職務上の義務違反¹¹⁾があった」との主張を行った。

これらの主張に対し、審判所は、「(判断基準日である平成25年8月28日の属する課税期間に土地の譲渡がないことから「たまたま土地譲渡の取扱い」の適用はないとの前提で)本件割合が合理的に算出されたものか否かの判断に当たり、税務署が帳簿書類等の実質的調査や審理を行わなかったとしても、本件却下処分が不当となるものではない」との判断を示した。他方、

「平成27年6月27日に本件申請書が提出された後、税務署は、納税者に対し、審査に必要な土地の売買契約書の写し等の資料の提出を要請し、同年7月5日にこれを受領していることからすると、税務署は、本件申請について速やかに審査を開始しているといえ、また、消費税法施行令第47条第2項には遅滞なく審査するとの規定はあるが、承認の期限の規定はなく、また、承認に当たっては、事業者に対して審査に必要な資料の提出を求めたり、申請された割合が合理的に算出されたものか審査したりするなど、一定の期間が必要となることを前提としていることからすれば、本件申請の審査に約2か月間を要したことをもって直ちに税務署に職務執行上の義務違反があったと認めることはできない」との判断を示している。「遅滞なく」の法解釈は、時間的即時性をあらわし、「遅滞することなく」、「すぐに」という解釈であり、正当な理由又は合理的な理由による遅滞は許容されるという場合に用いられる¹²⁾。審判所の判断における「承認に当たっては、事業者に対して審査に必要な資料の提出を求めたり、申請された割合が合理的に算出されたものか審査したりするなど、一定の期間が必要となることを前提としている」との一般論が本件に対する正当な理由又は合理的な理由とは考え難い。

そもそも前段において、形式的判断で申請承認不適格であることを前提として課税庁において帳簿書類等の実質的な調査や審理が行われなかったとしても不当な処分といえないとしながら、後段においては、承認にあたっては審査に必要な資料を求めこと及び申請した割合の合理性の審査すること等に一定の期間を要するとの審査実務の一般論を展開して審査期間に約2か月を要したことに対して職務執行上の義務違反なしと判断しており、論理矛盾がある。

筆者自身の経験則¹³⁾により判断すると、「たまたま土地の譲渡の取扱い」に係る申請承認処

分に約2か月の審査期間を要することは通常はありえないことから審判所の判断に異議なしとしない。すなわち、個別性の高い承認申請事務の審査期間の事実評価に経験則を用いることは、ただちに妥当とはいえないとしても、「たまたま土地の譲渡の取扱い」は事実上形式審査であること、令和3年改正消費税法が実質的な審査期間を1か月と規定したことを併せ考えると、本件の審査期間が職務執行上の義務違反に該当するとの評価も可能であるからである。

しかしながら本件の場合、審判所が認定しているように、税務署が7月4日以前に土地売買契約の写しの提出を納税者に依頼している事実があり、6月27日に承認申請書が提出された直後に審査に着手していると認められるので、税務署の職務執行上の義務違反は認定しえないものと判断されたと解される。これに加えて、税務署が土地売買契約書の写しを入手した7月5日は「たまたま土地譲渡の取扱い」の適用を予定していた課税期間末日を経過しているため法令上は、同課税期間に対する承認手続が不可能であることは自明であり、平成25年8月28日まで却下処分を行わなかったことについて職務上の義務違反を主張する利益が納税者にはないものと考えられるため、審判所の判断は妥当といわざるを得ない。しかしながら、本件は審査請求に至るまでの間の税務署側の対応において、適正手続の見地からの問題があったのではないかとの疑義が残る事案と考えられる。

そこで、次章では、行政手続に関する一般法である行政手続法の「申請に対する処分」等に関する規定に基づき、本件の個別的事情も含めた消費税の課税売上割合の承認申請手続全般（以下「本件承認手続」という。）の考察を行ってゆくこととする。

2. 行政手続法における申請に対する審査、応答等

2.1 行政手続法の目的及び適用除外について

2.1.1 行政手続法の目的

まず、行政手続法の趣旨目的について確認する。

第1条（目的）

この法律は、処分、行政指導及び届出に関する手続並びに命令等を定める手続に関し、共通する事項を定めることによって、行政運営における公正の確保と透明性（＜略＞）の向上を図り、もって国民の権利利益の保護に資することを目的とする。

行政手続法は、行政運営における公正の確保と透明性の向上を図り、もって国民の権利利益の保護に資することを目的とする。行政運営における公正の確保とは、行政の意思決定の内容およびその過程が行政担当者の偏見に左右されたり、特定の者の利益に偏ったりしないことをいい、法律によって行政機関に裁量が認められている場合及び法律の規定が欠けている場合に、行政の意思決定の内容やその過程について、適法性の確保の要請に加えて、公平の確保の要請が働くため、行政手続の整備等を通じて行政の公平さを確保できることになる。また透明性の向上とは、不利益処分の相手方など一定の利害関係人に行政運営の一端を明らかにするものである¹⁴⁾。

2.1.2 行政手続法による適用除外

次いで同条第2項は次のとおり適用除外規定を置いている。

第1条（目的）

2 処分、行政指導及び届出に関する手続並びに命令等を定める手続に関しこの法律に規定する事項について、他の法律に特別の定めがある場合は、その定めるところによる。

第1項で規定するように、本法は、申請に対

する処分、不利益処分、行政指導および届出に関する手続並びに命令等を定める手続に関する一般法である。したがって、それらの性質によっては本法の定める一般原則、手続等になじまないものがあることから、これらの行為に関する法律ごとに特別の定めを置き、それに従って当該行為をする必要があるからである¹⁵⁾。国税通則法はこの特別の定め該当する。また、行政手続法第3条第1項は次のように規定する。

第3条（適用除外）

次に掲げる処分及び行政指導については、次章から第4章までの規定は、適用しない。

本条で適用除外となる国税に関する事項は具体的には次のとおりである。

- ① 国税又は地方税の犯則事件に関する法令（＜略＞）に基づいて法令（＜略＞）に基づいて国税庁長官、国税局長、税務署長、収税官吏、税関長、税関職員又は徴税吏員（＜略＞）がする処分及び行政指導（＜略＞）（同条同項第6号）
- ② 審査請求、異議申立てその他の不服申立てに対する行政庁の裁決、決定その他の処分（同条同項第15号）
- ③ ②に規定する処分の手続又は第3章に規定する聴聞若しくは弁明の機会の付与の手続その他の意見陳述のための手続において法令に基づいてされる処分及び行政指導（同条同項第16号）

上記の各事項については、国税犯則取締法及び国税通則法の定めるところによる。

2.1.3 国税通則法による適用除外

前述のとおり、国税通則法は行政手続に関する特別の定め該当する。国税通則法第74条の14では次のとおり、行政手続法の規定の除外規定を置いている。

第74条の14（行政手続法の適用除外）

行政手続法（＜略＞）第3条第1項（＜略＞）に定めるもののほか、国税に関する法律に基

づき行われる処分その他公権力の行使に当たする行為（＜略＞）については、行政手続法第2章（＜略＞）（第8条（理由の提示）を除く。）及び第3章（＜略＞）（第14条（不利益処分の理由）を除く。）の規定は、適用しない。

この規定における行政手続法8条及び14条については、行政手続法が制定された平成5年から国税通則法により適用除外とされていたが、平成23年度の同法の改正によって国税に関しても適用されることとなった。本件承認手続は改正後であるため、第8条（理由の提示）の適用があることとなるが、この点についての裁決内容は前述のとおりである。

2.1.4 小括

行政手続法の目的は、「行政運営における公正の確保と透明性（＜略＞）の向上を図り、もって国民の権利利益の保護に資すること」である。このことについて、国税通則法による適用除外規定はなく、また、行政手続に関する一般法である行政手続法の目的が除外されるべき理由も見当たらない。よって、国税通則法で適用除外とされる行政手続法第二章（申請に対する処分）のうち第8条以外の規定について考察することが本稿の主題である申請に対する適正手続のあり方を検討する手懸りになるものと考えられる¹⁶⁾。

以下では、行政手続法第二章（申請に対する処分）第5条（審査基準）、第6条（標準処理期間）、第7条（申請に対する審査、応答）及び第9条（情報の提供）の考察に加えて、適用除外とされていない第四章（行政指導）のうち第32条（行政指導の一般原則）及び第33条（申請に関連する行政指導）についてその趣旨等を考察し、本件承認手続へのあてはめを行なって、申請手続のあり方について検討するものとする。

2.2 行政手続法第5条の考察

2.2.1 法の趣旨

行政手続法第5条（審査基準）は申請に対する審査基準につき次のように規定する。

第5条（審査基準）

行政庁は審査基準を定めるものとする。

2 行政庁は、審査基準を定めるに当たっては、許認可等の性質に照らしてできる限り具体的なものとしなければならない。

3 行政庁は、行政上特別の支障があるときを除き、法令により申請の提出先とされている機関の事務所における備付けその他適当な方法により審査基準を公にしておかなければならない。

国民から許認可等を求める申請が行われると、行政庁は、法令の定める要件の解釈を踏まえて、それら要件を具体的事実に当てはめることにより当該許認可にかかる応答処分をすることになる。行政庁は通常、法令の趣旨・目的に従って行政庁自身が独自に設定した内部基準等を用いるなどして、申請に対する処分の可否等を決定する。このような行政庁の判断過程は外部からは不透明であり申請者にとって見込みどおりの処分が行われるかの予測可能性を担保するために、審査基準を行政庁が具体的に定め、かつこれを公にすることによって、行政庁による法令の解釈・適用に際しての裁量を公なものとし、行政過程の透明性を図ろうとしたものである¹⁷⁾。また第2項は審査基準の具体化の要請であるが、実務では総務事務次官通達で各省庁事務次官等に対し、「個々の申請に対して、それを許諾するか拒否するかを判断するための行政庁の基準を明らかにすることが求められているので、審査基準の作成に当たっては、申請人等が当該許認可等を得るに当たって何を準備して申請をすれば良いかが分かるかどうかという観点からその内容をできる限り具体化するよう努めること」（総管第211号平成6年9月13日 第

二・一・2）が指示されていた。

さらに第3項は、設定された審査基準を行政の内部にとどめることなく対外的に公にすべきことを、行政庁に義務付けているものである。

2.2.2 本件承認手続へのあてはめ

本件承認手続の審査基準は「たまたま土地譲渡の取扱い」において定められている。当取扱いは具体的に規定されており、明確であるといえる。また、課税当局のウェブサイト上で公になっており、本条第3項の要請を満たしているといえる。ただし、準備書類として土地譲渡の事実がわかる書類が明確に指示されていないので、申請人が「何を準備して申請すれば良いかが分かる」という観点からすると不十分であると評価される。審査を開始して当該書類を徴求する可能性があるのであれば、ウェブサイト上においても公にすべきであろう。本件承認手続においては申請書提出後すぐに納税者に徴求しているものの、公にしていないことにより当該書類の入手に時間的ロスが生じる可能性は否めないものと考えられる。

2.3 行政手続法第6条の考察

2.3.1 法の趣旨

行政手続法第6条（標準処理期間）は申請に対する処分の標準処理期間につき、次のように規定する。

第6条（標準処理期間）

行政庁は、申請がその事務所に到達してから当該申請に対する処理をするまでに通常要すべき標準的な期間（＜略＞）を定めるよう努めるとともに、これを定めたときは、これらの当該申請の提出先とされている機関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。

本条は、申請に対する処分について、申請の処理に要する標準処理期間を定めて公表する努力義務を行政庁に課し、申請から処分までにか

かる期間について予測可能性を与え、第7条及び第33条とともに、申請に対する処分の迅速で公正な処理を確保しようとする規定である¹⁸⁾。通常要すべき標準処理期間とは、事例ごとの処理期間の単純平均を意味するものではなく、審査の遅れる特殊事情のある事例を除く大部分の申請について、通常の執行体制のもとで実際に処理をすませている期間をいうべきものと解すべきである¹⁹⁾。

2.3.2 本件承認手続へのあてはめ

国税通則法が本条を適用除外にしている理由は、国税に関する法規に直接に標準処理期間を規定したものはないものの、例えば、所得税法等で青色申告の承認申請等において、一定期間内に処分がされないときは、承認等がされたものとしてみなす規定等の独自の手続体系を有していること等による²⁰⁾。しかしながら、令和3年改正前消費税においては、課税売上割合に準ずる割合の承認申請にかかる規定である消費税法施行令第47条には、みなし承認の規定はなく、実質上、行政庁の裁量に任されていた。

一方、令和3年改正後の規定では、同条第6項で「課税売上割合に準ずる割合を用いて共通仕入控除税額を計算しようとする課税期間の末日までに第1項の申請書の提出があつた場合において、同日の翌日から同日以後1月を経過する日までの間に第2項の承認があつたときは、当該課税期間の末日においてその承認があつたものとみなして、法第30条第3項の規定を適用する。」こととされた。同条第2項で「税務署長は、申請書の提出があつた場合に、遅滞なく、これを審査し、申請又は却下する義務」が課されていることと併せ考えると、実質的に標準処理期間が1か月と定められたものと評価される。課税当局の説明によれば、1.2.2で検討したように、本改正は、「たまたま土地譲渡の取扱い」にかかる承認申請を念頭に置いているものと考えられる。これらのことを前提とすると、今後

は本件承認手続のような「たまたま土地譲渡の取扱い」の処理に1か月超(約2か月)を要した場合には、違法又は不当な処分かどうかが問われることになるだろう。

2.4 行政手続法第7条の考察

2.4.1 法の趣旨

行政手続法第7条(申請に対する審査、応答)は申請に対する処分の審査等につき、次のように規定する。

第7条(申請に対する審査、応答)

行政庁は、申請がその事務所に到達したときは遅滞なく当該申請の審査を開始しなければならないが、かつ、申請書の記載事項に不備がないこと、申請書に必要な書類が添付されていること、申請をすることができる期間内にされたものであることその他の法令に定められた申請の形式上の要件に該当しない申請については、速やかに、申請をした者に対し相当の期間を定めて当該申請の補正を求め、又は当該申請により求められた許認可等を拒否しなければならない。

本条は許認可を求める申請が到達したあと行政庁が遅滞なく審査する義務を定め、一定の形式的要件に不備を見出した場合にも、速やかに申請者に補正を求めるか、あるいは許認可等を拒否するかに対応をすべきことを規定しており、行政庁が諾否いずれの処分をしないまま行政指導を続ける余地をなくするため、「受理」の観念を排除し、同法第33条(申請に関連する行政指導)などとともに、申請に対する処分の迅速で公正な処理を確保しようとするものである²¹⁾。

2.4.2 本件承認手続へのあてはめ

以下、申請の成立と審査の開始に分け、本件承認手続に即して考察する。

(1) 申請の成立

申請は、法令に基づき行政庁の許認可を求める行為²²⁾であるが、行政庁の事務所に到達こ

とで、行政庁にこれを審査して承認・不承認いずれかの処分を行う義務が生じる。

行政庁の事務所とは、国税事務であれば税務署の受付窓口をいう。申請は税務署への到達だけで成立する。申請は申請者による一種の意思表示であるので、窓口で係員に申請書類を差し出すとともに申請する旨を告知するなどにより、申請が客観的に行政庁の了知しうる状態に置かれたとき、すなわち行政庁の支配権内に置かれたとき、申請は到達したものとされ、受領印の押印など行政庁側での意思表示は必要でない²³⁾。申請者が申請書類等を郵送した場合には、提出先の事務所に配達されればその時点で申請が到達したものとみなされる²⁴⁾。また、電子ネットワーク（国税における「e-Tax」、地方税における「eLTAX」が、これに該当する。）による場合には、申請が行政機関側の電子計算機に備えられたファイルに記録された時点で、当該行政機関に到達したものとみなされる²⁵⁾。

本件承認手続の認定事実によると、いかなる方法で申請書が提出されたかは定かではないが、平成25年6月27日に税務署に到達しており同日に申請が成立したと解される。申請到達の前提として、当該申請書が申請と判別しうる体裁が必要であるか否かの議論があるが、原則として、不備の著しい場合においても一応は申請が成立すると解し、行政側としては行政指導として補正または取り下げを求め、申請者がそれに応じない場合に拒否処分をすべきとされる²⁶⁾。なお、本件承認手続においては不備の有無については明らかではない。

(2) 審査の開始

上述のとおり、申請が行政庁の事務所に到達により成立すれば、行政庁には「遅滞なく」審査を開始する義務が生じる。本条によると、まず一定の形式上の審査をすることとされている。まず、申請書の記載事項、添付書類、申請期間その他の形式要件への適合性が審査される²⁷⁾。

本件承認手続に即していえば、課税売上割合に準ずる割合の承認申請書及び当該土地の譲渡があった課税期間の前3年に含まれる課税期間の通算課税売上割合、当該土地の譲渡があった課税期間の前課税期間の課税売上割合並びに事業者の営業の実態に変動がなく、かつ、過去3年間で最も高い課税売上割合と最も低い課税売上割合の差が5%以内であることを示した説明書きであろう。本件承認手続の場合、平成25年7月4日に納税者が土地の売買契約書の写しを税務署に提出しており、税務署側から納税者への資料提出依頼日は判然としないが、少なくとも6月27日から7月4日の間で審査が開始されたことはここから読み取れる。添付書類として土地の譲渡契約書の写しが必要なことは、申請の要件とはされていないが、「たまたま土地の譲渡の取扱い」なのであるから、適用要件の添付書類としてそれを徴求することは申請の審査には必要な行為と解されよう。国税不服審判所はこれを「税務署は、本件申請について速やかに審査を開始している」と評価している。

さて、本件承認手続における問題の発端は、平成25年6月28日の株主総会で決算期変更が決議され、同年7月1日に決算期変更に係る異動届が納税者から税務署に提出されている事実にある。この事実に基づけば、納税者が提出した承認申請書は意味をなさない。なぜなら、決算期変更が行われた時点で平成25年4月1日から平成26年3月31日が課税期間と見込まれていたものが、平成25年4月1日から平成25年6月30日の課税期間に変更されることになるので（消費税法第19条）、変更後の課税期間の末日すなわち平成25年6月30日までに税務署長の承認を受けていないときは、「たまたま土地の譲渡の取扱い」を受けることができないからである。

税務署は、土地の譲渡契約書の写しを受理した7月5日には、決算期変更に係る異動届も受理しており、その時点で納税者が予定していた

平成25年4月1日から平成25年6月30日の課税期間での本件承認申請に係る承認が不可能であることを了知していたはずである。そうすると税務署は、ただちに次に述べる「情報の提供」及び行政指導としての「申請の取り下げ」等の対応をすべきであったものと考えられる。

2.5 行政手続法第9条の考察

2.5.1 法の趣旨

行政手続法第9条（情報の提供）は申請に対する処分の審査等につき、次のように規定する。

第9条（情報の提供）

行政庁は、申請者の求めに応じ、当該申請に係る審査の進行状況及び当該申請に対する処分の時期の見通しを示すよう努めなければならない。

本条は、行政は国民に対し基本的に「懇切」な態度で臨むべきとの考え方から、申請者等の求めがあった場合に、申請の処理状況等に関する情報を提供する行政庁の努力義務を定めたものである²⁸⁾。本条の定めは努力義務にとどまるので、この点での限界が伴うことは否定できない²⁹⁾。以上から、行政手続法的規定というよりむしろ行政運営法的規定と考えられる。

情報の提供の対象となるのは、「審査の進行状況」及び「処分の時期の見通し」である。「審査の進行状況」とは、当該申請が、現在いかなる行政機関のもとで、いかなる審査を受けているかということに関わる情報であって、審査における判断内容やその見通しに関わるものではなく、同様に「処分の時期の見通し」も、処分の下される時期についての情報であって、処分内容に関わるものではない³⁰⁾。

なお、「申請者の求めに応じ」とされているので、求めなしに行政庁が能動的に情報提供することは念頭に置かれていないが、可能な限りはそのような運用が望ましいとの考え方が通説³¹⁾であり、社会通念からも要請されている

といえよう。

2.5.2 本件承認手続へのあてはめ

本件承認手続にあてはめてみると本件裁決で明らかになったように判断基準日は前課税期間末ではなく、当課税期間になるので、判断基準日において土地譲渡の事実がないのであれば不承認とすべきこととなる。本条の情報提供は処分内容に関わる情報は含まれないとされているものの、本条の適用関係以前に「行政は国民に対し基本的に「懇切」な態度で臨むべきとの考え方」に沿えば、税務署の判断で能動的に納税者へ申請不承認に係る情報提供を行うべき状況であったものと考えられる。裁決文からはそのような情報提供の事実の存否は明らかではないが、次に検討する行政手続法第四章第32条以下に定める「行政指導」の議論につながるものとなるので、欠かすことのできない重要な行政手続であるといえる。

2.6 行政手続法第32条の考察

2.6.1 法の趣旨

行政手続法第2条（定義）六号に「行政指導」の定義がなされ、「行政機関がその任務又は所掌事務の範囲内において一定の行政目的を実現するため特定の者に一定の作為又は不作為を求める指導、勧告、助言その他の行為であって処分に該当しないものをいう。」とされている。本件承認申請のような申請に関連する行政指導も存在するが、同法第32条で行政指導の一般原則が規定されている。

第32条（行政指導の一般原則）

行政指導にあっては、行政指導に携わる者は、いやしくも当該行政機関の任務又は所掌事務の範囲を逸脱してはならないこと及び行政指導の内容があくまで相手方の任意の協力によってのみ実現されるものであることに留意しなければならない。

2 行政指導に携わる者は、その相手方が行

政指導に従わなかったことを理由として、不利益な取扱いをしてはならない。

本条は行政指導を行う者が相手方の協力を得るために権威的態度によって事実上の強制を加えることにより、その権利利益を不当に制限する例が少なくないことに鑑みて、法的限界を明示し、もって濫用禁止を確認することを目的としている³²⁾。

2.7 行政手続法第33条の考察

2.7.1 法の趣旨

行政手続法第33条（申請に関連する行政指導）は申請に対する処分等の審査等に関連する行政指導につき、次のように規定する。

第33条（申請に関連する行政指導）

申請の取り下げ又は内容の変更を求める行政指導にあっては、行政指導に携わる者は、申請者が当該行政指導に従う意思がない旨を表明したにもかかわらず、当該行政指導を継続すること等により当該申請者の権利の行使を妨げるようなことをしてはならない。

本条は、申請するか又はいかなる申請をするかという、申請行為のいわば本体に関連して行なわれる行政指導についてこれを規律し、もって申請権の保障を十全ならしめようとするものである。もとより、申請に対してなされた処分につき申請者に不服がある場合は、行政不服審査審査法に基づく不服の申立てや行政事件訴訟法に基づく取消訴訟等によって、当該処分の違法を主張することができるが、行政指導を受けて申請そのものが妨げられたり不本意な申請を余儀なくされることのないように本条により規律を置いたものである³³⁾。

2.7.2 本件承認手続へのあてはめ

行政処分庁は、当初の申請を前提に処分を行うことが、行政の目的に照らして適切でないと判断し、一旦なされた申請につき、申請者自身の判断に基づいてこれを撤回または変更するこ

とを求める行政指導を行うことがあるが、このような行政指導は、申請権の行使そのものに関わるとはいえず、相手方の任意の協力を求める限りにおいて違法とはいえない³⁴⁾。

本件承認手続においても第9条の情報提供のみならず、申請の取り下げにかかる行政指導を行って迅速な申請処理に努める必要があったのではないかと考えられる。裁決文のみからはこのような行政指導の事実の存否は判断できないが、税務署が丁寧な情報提供や申請取り下げの行政指導を行ったとすれば、納税者に対して事前に申請不承認に関する十分な説明を尽くす時間が確保でき、本件承認手続のような不服申立てに発展しなかったものといえよう。

3. 結 論

本稿では、消費税法の課税売上割合に準ずる割合の申請不承認にかかる裁決事例を題材に、行政手続における申請に対する審査、応答等のあり方について適正手続の見地から検討した。

冒頭で裁決事例における各争点について考察したが、令和3年改正前消費税法の規定によれば、課税庁の行った不承認の処分に違法性又は不当性は認められないとの国税不服審判所の判断もやむなしと判断される。次に国税通則法が適用除外としている行政手続法第2章（申請に対する処分）（第8条理由の提示を除く。）に照らして、税務署長の行った行政手続に違法又は不当性等はないか考察した結果、第5条（審査基準）は明瞭であり問題なし、第6条（標準処理時間）については、改正前の法令に標準処理時間の定めはないため違法又は不当とはいえないが、「たまたま土地譲渡の取扱い」を想定して改正された消費税法の規定で標準処理時間は実質的に1か月とされていることから、2月を要した本件承認手続は法令上の義務違反と判断されても当然といえるものであったと思料される。また、第7条（申請に対する審査、応答）

から判断すると税務署の審査、応答に問題はないと考えられるが、第9条（情報の提供）及び第四章（行政指導）第33条（申請に関連する行政指導）から判断すると、納税者対応の問題があったのではないかと思料される。すなわち、あるべき行政対応としては、納税者への適宜の情報提供とともに、申請の撤回にかかる行政指導を行って迅速な申請処理に努める必要があったと行政手続法の趣旨から考えられるからである。

以上の考察から、本件承認手続のごとき事案においては、迅速な審査事務の遂行はもとより丁寧な情報提供及び撤回の行政指導を行うとするならば、納税者に対して事前に申請承認又は不承認に関する十分な説明を尽くす時間が確保され、本件承認手続のような不服申立て事案に発展する可能性を低くすることができる、そしてそれが行政手続法の法の趣旨に沿った行政庁における申請への審査・応答等にかかる適正手続のあり方であるとの結論に帰結すると考えられる。

しかしながら筆者は、第9条（情報提供）は努力義務規定であること、第33条（申請に関連する行政指導）は相手方の任意の協力によってのみ実現されるにすぎないことを鑑みると、本稿が取り上げた適正手続のあり方としては、実体法に行政手続法第6条（標準処理期間）に相当する規定を設けて税務署に申請を迅速に処理するインセンティブを付与する方法で対処されることが最も実効的であると結論付ける。

この点、令和3年改正消費税法が実質的に標準処理時間を1か月と定めたことは大いに評価される。もっとも、改正法は課税売上割合に準ずる割合の承認申請の大半を占める「たまたま土地譲渡の取扱い」を念頭においたものと思料され、「たまたま土地譲渡の取扱い」以外の審査基準が示されていない中で、課税期間末日直前に提出された承認申請に対する一律実質1か

月以内の承認手続は税務署・納税者間の軋轢を生む要因になることが容易に想像される。すなわち、審査基準があり実質的審査を要しない承認手続と審査基準がなく実質的審査を要する承認手続との間に処理時間の差異が当然に生じるからである。この軋轢を回避するためにも、早急に「たまたま土地譲渡の取扱い」以外の審査基準が策定されるとともに公にされることが必要であると考えられる。このような対応がなされない限りは、令和3年改正消費税法による承認手続が税務署と納税者の新たな争訟の火種を生む可能性を秘めているといえる。

注

- 1) 桐生孝雄「行政手続法の制定に伴う国税通則法等の改正」国税庁（1994）359－360頁
- 2) 憲法31条は、「何人も、法律に定める手続によらなければ、その生命若しくは自由を奪はれ、又はその他の刑罰を科せられない」と定める。芦部信喜（2011）237頁は、「31条は、「その他の刑罰を科せられない」という文言からわかるように、直接には刑事手続についての規定である。しかし、その趣旨は、行政手続（たとえば、税務調査などの行政調査のための事業所等への立入り（＜略＞）にも準用されると一般に解されている。行政手続にも適用されると解する説も有力である」とする。このように行政手続にかかる法律の基本原則を憲法に求めるとしても、その具体的なあり方を一義的に導き出すことはできない。そこで、憲法が行政過程に要求する適正手続のうち事前手続の一般原則を規定した行政手続法の観点から検討することが本稿の目的に有用である。
- 3) 平成26年12月2日関裁（諸）平26第25号 未公開裁決であるため、筆者が関東信越国税不服審判所長宛に情報公開法の規定に基づき情報公開請求を行って、裁決文の写しを入手したものである。【入手日 令和3年4月14日】
- 4) 国税庁「たまたま土地の譲渡があった場合の課税売上割合に準ずる割合の承認」国税庁ウェブサイト <https://www.nta.go.jp/law/shitsugi/shohi/17/07.htm> 【閲覧日 令和3年11月7日】
- 5) 前掲4において「土地の譲渡が単発のものであり、かつ、当該土地の譲渡がなかったとした場合には、事業の実態に変動がないと認められる場合に限り、次の①又は②の割合のいずれか低い割合により課税売上割合に準ずる割合の承認を与えることとして差し支えない」とされる。ここにおいて「承認を与えることとして差し支えない」との表現があり、国税庁から下級官庁である税務署長への緩和通達の内容を納税者向けの質疑応答事例

により公開したような体裁となっている。一般的理解では法的要件の緩和の取扱いといえるので納税者側が異議を申し立てる可能性は低いと考えられる。

- 6) 下高原徹「消費税法等の改正」財務省（2021）905頁
- 7) 大島隆夫・木村剛志（1997）245頁で木村氏は、「この準ずる割合というのは、事業の種類なり、経費の性質に応じた合理的な割合ということですから、そんなに内容が変わるということは余り考えられませんか」と述べており、基本的には事業の内容に相応した申請割合の合理性が問われていることから承認された割合の継続的適用を前提としておりと筆者は考える。なお、木村氏は、国税庁消費税課係長、同課課長補佐及び東京国税局消費税課長等を歴任されておられる。
- 8) 昭和50年4月30日最高裁大法廷判決・昭和43年（行ツ）第120号・TKC 法律情報データベース【文献番号27000373】。申請時点と諾否の応答がなされる時点の間に許認可等の判断の前提となる事実関係や法令が変更することがありうるが、最高裁判決では申請時点ではなく、処分時点の事実関係や法令を基準とする立場を採っている。
- 9) 念のため補記すると、自平成25年4月1日自平成25年6月30日の課税期間である。納税者が株主総会の決議で決算期変更したため、消費税法上、消費税の課税期間も変更となっている。
- 10) 久保茂樹「第8条（理由の提示）」室井 力・芝池義一・浜川 清・本多滝夫（2018）132頁
- 11) 職務上の義務違反の意味は、消費税法施行令第47条第2項に規定する「税務署長は、前項の申請書の提出があつた場合には、遅滞なく、これを審査」する義務の違反を指すものと考えられる。
- 12) 荒井 勇（1975）175頁
- 13) 経験則は裁判官における事実認定において重要な要素であり不可欠なものである。新堂幸司（1974）337頁は経験則について「経験から帰納された事物に関する知識や法則であり、一般常識に属するものから、職業上の技術、専門科学上の法則まで含まれる。経験則は、ここでは、具体的な事実ではなく、事物の判断をする場合の前提となる知識ないし法則をいう。およそ人が論理的に事物を判断する場合には、必ずなんらかの経験則を前提にしている。裁判官も、この助けを借りなければ、当事者の主張の趣旨を理解することも、証拠力を合理的に評価し、そこから事実を認定することもできない。」と述べる。筆者は平成20年7月から平成27年7月までの7事務年度、3税務署において、法人税及び消費税の審理事務につき広域対象署を含め担当する審理専門官の職にあった。課税売上割合に準ずる割合の承認申請の審査事務も担当していたが、案件のすべてが「たまたま土地譲渡の取扱い」に係るものであり、国税庁がウェブサイトで示した形式基準のみで審査を行うものでありいずれも短期間で申請承認していた。以上の経験に基づいて審査に2か月を要したことに対して違和感を抱かざるを得ないとの表現に至った。なお、改正前の法令の枠組みで本事案のような事実関係にある承認申請に対して税務署長が令和26年6月30日までに承認通知を発出できるかについては、通常の場合不可能であろう。もっとも納税者（又は税務代理人である税理士）が、積極的に税務署の担当官に面接して事情説明し、かつ、申請と同時に土地譲渡に係る資料を提出するような状況がある場合にはその可能性が無くはないといえる。なお、このような課税庁の実情を踏まえると申請の大半を占める「たまたま土地譲渡の取扱い」に係る承認事務に対するトラブルは改正消費税法の下では解消されるであろうが、納税者自身又は税理士による上述のような「念には念を入れた初期対応」が望ましいことに実質的な変更はないものと考ええる。おって税理士の業務責任をめぐる最近の判決を見ると、税理士の果たすべき職務上の義務に関する程度は、通常、税理士なら誰もが当然業務として行うことをしていれば注意義務違反に問われないという「慣行論」から、税理士が努力しさえすれば遂行できるという一定の水準まで注意して業務を行う必要があるとする「水準論」へ移行したと思われる高度な注意義務を要求するものがあることに留意する（日本税理士会連合会業務対策部（2006）2頁）。
- 14) 芝池義一「第1条（目的等）」室井 力・芝池義一・浜川 清・本多滝夫（2018）17-18頁
- 15) 本多滝夫「第1条（目的等）」室井 力・芝池義一・浜川 清・本多滝夫（2018）19頁
- 16) 塩野 宏（2015）312頁「手続法の適用を除外された処分等に関しても、憲法上の適正手続の審査が及ぶことは当然である。また、独自の手続体系が形成されているという除外理由は、その手続体系が適正手続の見地からみて、完成度が高いということを必ずしも意味しているわけではないのであって、当該独自の手続体系の下で、手続のあり方が、なお、検討される余地が残されていることに注意しなければならない。」
- 17) 恒川隆生「第5条（審査基準）」室井 力・芝池義一・浜川 清・本多滝夫（2018）102-103頁
- 18) 梶 哲教「第6条（標準処理期間）」室井 力・芝池義一・浜川 清・本多滝夫（2018）117頁
- 19) 梶 哲教・前掲18 118頁
- 20) 桐生隆雄・前掲1 359-360頁
- 21) 梶 哲教「第7条（申請に対する審査、応答）」室井 力・芝池義一・浜川 清・本多滝夫（2018）121頁
- 22) 行政手続法第2条第3号
- 23) 梶 哲教 前掲21 122-123頁 行政庁の事務所に設けられた投入ポストに窓口時間外に申請書類を投入することでもその書類の税務署への到達が成立することになる。
- 24) 梶 哲教 前掲21 123頁 なお、納税者が提出する書類の効力は、原則として書類が税務官庁に到達した時に生ずることとなるが、国税通則法22条は、郵便又は信書便により提出された納税申告書（添付書類及び関連して提出される書類を含む。）については発信主義が適用され、通信日付

- 印により表示された日が提出日とみなされることとされている。平成18年度の税制改正により、到達主義の原則を維持しつつ、納税者と税務官庁との地理的間隔の差異に基づく不公平を是正し、納税者利便の向上と円滑な申請ができるような環境を整備するため、国税通則法第22条が改正され、納税申告書等に加え、「国税庁長官が定める書類」についても発信主義が適用されることとされた。国税通則法22条の規定に基づき、発信主義が適用される「国税庁長官が定める書類」を定める告示が平成18年3月31日に公布されている（令和2年12月1日一部改正）。これによると、消費税の課税売上割合に準ずる割合の承認申請書は、原則通り、到達主義であるが、令和3年税制改正において、当該承認申請書には「発信主義」が適用されることとされた。
- 25) 行政手続等における情報通信の技術の利用に関する法律第3条第3項
 - 26) 梶 哲教 前掲21 122-123頁
 - 27) 梶 哲教 前掲21 126頁
 - 28) 久保茂樹「第9条（情報の提供）」室井 力・芝池義一・浜川 清・本多滝夫（2018）141頁
 - 29) 久保茂樹 前掲28 141頁
 - 30) 久保茂樹 前掲28 142頁
 - 31) 宇賀克也（2020）462頁
 - 32) 紙野健二「第32条（行政指導の一般原則）」室井 力・芝池義一・浜川 清・本多滝夫（2018）254頁

- 33) 紙野健二「第33条（申請に関連する行政指導）」室井 力・芝池義一・浜川 清・本多滝夫（2018）261頁
- 34) 紙野健二 前掲33 262頁

参 考 文 献

- 芦部信喜（高橋和之補訂）（2011）『憲法（第五版）』岩波書店
- 荒井 勇（1975）『税法解釈の常識』税務研究会出版局
- 宇賀克也（2020）『行政法概説Ⅰ（第7版）行政法総論』有斐閣
- 大島隆夫・木村剛志（1997）『消費税法の考え方・読み方（二訂版）』税務経理協会
- 国税庁（1994）『平成6年 改正税法のすべて』大蔵財務協会
- 財務省（2021）『令和3年 税制改正の解説』財務省
- 塩野 宏（2015）『行政法Ⅰ（第六版）行政法総論』有斐閣
- 新堂幸司（1974）『民事訴訟法』筑摩書房
- 日本税理士連合会業務対策部（2006年）『税理士業務に関する損害賠償責任（税理士の専門家責任）とその対応〔増補改訂版〕』日本税理士連合会
- 室井 力・芝池義一・浜川 清・本多滝夫（2018）『コンメンタル行政法Ⅰ 行政手続法・行政不服審査法（第3版）』日本評論社