

税理士だからできる
権利救済

名古屋青年税理士連盟制度部

< 論文 >

- I はじめに
- II 統計情報
- III 不服申立てをすべきかどうかの考慮要素と注意点
- IV 再調査の請求・審査請求一般に共通の事項（不服申立て総論）
- V 再調査の請求
- VI 審査請求
- VII 訴訟 補佐人
- VIII おわりに

I はじめに

みなさまは、納税者の「権利救済」という言葉を聞いて、何を思い浮かべますか？

制度部は今年 1 年、納税者の権利救済をテーマに、不服申立制度について勉強を行ってまいりました。

不服申立制度という言葉は、あまり聞き慣れないと思われます。我々も勉強するまでは詳しくは知りませんでした。言葉として聞いたことがある程度です。

ですが、税理士とは税法税制に独立した公正な立場にありながら、納税者のためにあるべきだと考えています。決して、国ではなくましてや税務署のためではないはずですよ。

だからこそ、税理士は不服申立制度について知っておくべきであり、不服申立が出来る税理士だと税務署に認識させるべきです。

みなさまが税務調査による指摘事項について納得いかないことはありませんか？税務署から決定の通知が送られてきたことはありませんか？

そのような場合にどうしますか？納得がいかないままにそのまま受け入れてしまいますか？そうですね、税務署からの通知ですから、それが正しいのかもしれませんが。

ですが、それが納税者のためなのでしょう？その事実と争う余地はないのでしょうか？もしその場合に、税理士として納税者のために何が出来るのでしょうか。

実務において本当は争うことなどしないのがよいことでしょう。日々の月次で決算で着実にチェックし修正項目などなくし、争点をなくし、完全無欠の申告書を作るのがベストなのでしょう（完全無欠の申告書とはなんぞやとは思いますが）。しかし、税務調査において、調査官は必ずといってよいほどただでは帰りません。それはそうです。彼らにとってそれが仕事であり、ノルマがあるのですから（あえてここではノルマには触れませんが）。

調査官も人間です。時には間違いもあります。重箱の隅をつつきます。必ず何かを見つけてきます。例えそれが調査官の勘違いであってもです。

税理士と調査官との見解の相違は必ず発生すると、私は考えています。その相違はいつまでたってもずれたままということもありえます。その結果が、修正申告であり決定の通知なのかもしれません。

だからこそ、その相違を解消するためにも、自分たちは納税者のためにこんなことが出来るんだぞと、いつでも使えるぞ、と見せておくことも重要なのではないのでしょうか。

その手段としての、納税者の権利救済制度としての不服申立です。

その内容として、税務署長に対する再調査の請求、国税不服審判所長に対する審査請求、そして裁判所での訴訟になります。

統計情報について次章で確認したうえで、各章の詳細をご覧ください。

これから納税者の権利救済について研究成果の報告を行って参ります。この論文を読み終えた後、みなさまが、「正当な」納税者のための権利を救済するという一つの武器を持ち帰って頂けるようであれば幸いです。

II 統計情報

納税者の権利救済

再調査の請求(改正前：異議申立)

	S55年	S60年	H2年	H7年	H22年	H24年	H25年	H26年
発生	50,226	22,461	8,102	5,743	5,103	3,424	2,358	2,755
認容	1,137	538	566	553	476	325	253	256
認容率	2.6%	2.7%	9.0%	9.9%	10.0%	9.9%	10.0%	9.3%

※ 認容率は、その年度の処理件数にかかる割合であり、発生件数にかかる割合ではありません。

納税者の権利救済

審査請求

	S45年	S50年	S55年	S60年	H2年	H7年	H24年	H25年	H26年
発生	4,866	14,553	10,725	7,890	4,135	2,744	3,598	2,855	2,030
認容	2,373	1,008	635	453	433	560	451	236	239
認容率	45.4%	7.1%	5.4%	4.2%	9.3%	16.2%	12.5%	7.7%	8.0%

※ 認容率は、その年度の処理件数にかかる割合であり、発生件数にかかる割合ではありません。

納税者の権利救済

訴訟

	S55年	S60年	H2年	H7年	H23年	H24年	H25年	H26年
提起	303	309	310	358	391	340	290	237
勝訴	41	25	16	28	51	24	24	19
勝訴率	10.4%	6.4%	4.9%	7.8%	13.4%	6.3%	7.3%	6.8%

※ 勝訴率は、その年度の処理件数にかかる割合であり、提起件数にかかる割合ではありません。

Ⅲ 不服申立てをするべきかどうかの考慮要素と注意点

1 考慮要素

不服申立てを行うかどうかを決める際に検討すべき事項は多岐にわたるが、まずは、①原処分庁はどこなのか、②原処分の通知を受け取ったのはいつかの確認が必要となる。これは、申立先や期限、各手続きの起算日を考える上で非常に重要である。

さらに、③納税者はだれなのか（法人、個人、外国人、居住者等）④処分の対象となっている本税は何か、所得税なのか、法人税なのか、⑤何年分の税額が問題とされているか、という点も正確に確認する。7年なのか、5年なのか、3年なのかの確認も必要である。

⑥付記された処分理由から根拠となる事実及び適用法令を十分に特定することができるか、⑦加算税は賦課されているか、賦課されているとして重加算税なのか、過少申告加算税なのかの検討を通して全体像の把握も求められる。

処分の全体像を把握した上で、不服申立てにあたりどのような主張を展開していくべきかという見当が必要となる。⑧具体的な税法の何条のどの要件事実が欠けるから違法と主張するのか、⑨原処分庁が主張する事実の根拠、証拠はどのようなものか、⑩処分が不当であると主張する場合には、問題となる条文の通達、事務運営指針はどのようなものか、⑪納税者が主張する事実の裏付けとなる証拠はあるか、という点での検証は必須といえる。関連して、調査手続きの違法を主張するかも検討すべきである（更正等通知書に記載された債務弁済責任に係る債務控除に関する処分の理由には不備があり、各更正処分のうち、債務控除に係る部分は、行政手続法第14条第1項に規定する要件を満たさない違法な処分であるから、取り消すべきであるとされた事例として、平成26年11月18日裁決がある。）。

さらに、納税者の金銭的な負担という観点からは、⑫更正処分、更正決定等を受けた後一旦その税額を納付する資力はあるか、⑬税理士の費用や弁護士の費用との関係で費用対効果はどうか、等の点については、実際には非常に重要な問題となる。

2 実務上の注意点

不服申立期間の徒過、不服申立ての対象となる処分か否か等の点は、過誤の問題に直結するという意識が大事である。

IV 再調査の請求・審査請求一般に共通の事項（不服申立て総論）

再調査の請求、審査請求一般に共通する事項について、まず整理しておく。

1 総論

基本的に書面の作成が要求される。

したがって、訴訟ではないといっても、民事訴訟法・行政事件訴訟法などの裁判手続きに関する法律の理解、証拠・経験則からの事実認定の理解が要求されるものといえる（この点についてはⅦでも触れる。）。

また、訴訟における手続きとは異なり、不服申立て手続きにおいては、違法な処分に対してのみではなく、不当な処分に対しても不服を申立てることができる。審理の結果、違法とまでは言えない場合であっても、不当と判断された場合には、原処分の取消しがなされるのが制度上可能である。

2 行政不服審査法との関係

行政不服審査法は、行政庁の違法又は不当な処分その他公権力の行使に当たる行為に関しての行政不服審査の一般法である。

他方、国税通則法は、第 80 条において「国税に関する法律に基づく処分に対する不服申立てについては、この節及び他の国税に関する法律に別段の定めがあるものを除き、行政不服審査法の定めるところによる。」と規定して、国税に関する処分についての不服申立ての特別法であることを明らかにしている。

つまり、国税の不服申立てについての法令の適用順序としては、個別税法に定めのあるものはこれが第 1 次的に適用され、次いで国税通則法が適用される。国税に関する法律に規定がない場合に、一般法である行政不服審査法が適用されることとなる。ただし、例外として酒税法第 2 章（酒類の製造免許及び酒類の販売業免許等）の規定による処分に対する不服申立てについては、行政不服審査法によることとなっている。

国税庁長官がした処分に対する不服申立ては、平成 26 年 6 月改正前では国税庁長官に対する異議申立てをもって行政の最終判断としてきたが、改正後の現行法では基本的に行政不服審査法の規定により、国税庁長官に対して審査請求をすることとされている（国通法 80②）。なお、平成 26 年 6 月の行政不服審査法及び国税通則法の改正は、平成 28 年 4 月 1 日より施行されている。

また、裁決等に係る不作為について不服申立てをする場合、国税不服審判所に対する審査請求はできないと規定している（国通法 76②）。これは、国税に関する法律に基づく処分については、国税不服審判所長に対して審査請求をすることとされているが、国税不服審判所は、その処分についての裁決権のみを付与されており、執行権は付与されていないため、税務署長や国税局長の不作為について国税不服審判所に対して審査請求をすることは

できず、一般法である行政不服審査法の規定により、すべて国税庁長官に対して審査請求することとなる(ここでいう不作為とは、法令に基づく申請に対し、相当の期間内に何らかの処分その他公権力の行使に当たる行為をすべきにもかかわらず、これをしないことをいう。)

不服申立期間徒過の場合の救済についても、行政不服審査法が、平成 26 年 6 月改正により「正当な理由」があるときは、不服申立期間経過後であっても不服申立てができることとして、不服申立て機会を拡充したことから、国税通則法においても同様に「正当な理由」があるときは、不服申立期間を延長することができることとされている(国通法 77①②)(ここでいう「正当な理由」とは、行政事件訴訟法 14 条にいう「正当な理由」と同義とされ、例えば処分の際に不服申立期間について教示がされなかった場合、又は誤って長期の申立期間が教示され、当事者が他の方法によりその申立期間を知り得なかったような場合をいい、個別の事案ごとに判断されることとなる。)

その他、改正行政不服審査法の第 6 章において新設された「情報の提供」及び「公表」は、国税通則法には同様の規定はないため、国税に関する事案についてもこれらの規定の適用が想定されるものである。「情報の提供」とは、不服申立てにつき裁決等をする権限を有する行政庁は、不服申立てをしようとする者、又は不服申立てをした者の求めに応じ、不服申立書の記載に関する事項その他の不服申立てに必要な情報の提供に努めなければならないとするものであり(行審法 84)、「公表」とは、不服申立てにつき裁決等をする権限を有する行政庁は、その行政庁がした裁決等の内容その他その行政庁における不服申立ての処理状況について公表するよう努めなければならないとするものである(行審法 85)。

平成 26 年 6 月改正前においては、国税に関する不服申立ては、その処分をした原処分庁に対する「異議申立て」と国税不服審判所に対する「審査請求」という二重の不服申立前置体制となっていた。すなわち、まずは異議申立てを行い、その異議決定を経た後でなければ審査請求を行うことができない、という異議申立て前置を原則としていた。その理由としては、国税の賦課徴収は、年々大量及び回帰的に発生し、それに伴って不服申立ても多数発生することから、まずは異議申立てにより原処分庁に対して再審理、再調査の機会を与え、その結果に不服がある場合にのみ審査請求を認めることとし、国税不服審判所の審理負担を軽減することにより、簡易迅速に納税者の権利救済が図られる。また、国税に関する不服申立ての多くは課税処分に関するものであり、その処分原因となる課税要件事実の認定を争うものであるため、事案を熟知する原処分庁に異議申立てを行うことが、審理の迅速性の観点から、納税者の便宜にも資することなどにあつた。

しかし、平成 26 年 6 月改正において、行政不服審査法に歩調を合わせる形で国税通則法も改正され、これにより二重の不服申立て前置は廃止され、原処分庁に対する「再調査の請求」と国税不服審判所に対する直接「審査請求」の選択制が採られることとなった。

3 不服申立て前置の趣旨

処分を争いたい場合には、いきなり訴訟をすることはできず、不服申立て手続きを経なければ訴訟をすることができないことになっている。

このことを一般に不服申立前置主義と呼んでいる。

その趣旨は、①国税の賦課に関する処分は、課税標準の認定が複雑かつ専門的であることから、訴訟の前に不服申立てを強制することにより、行政の専門的な知識・経験を活用して訴訟になる前に事件の解決を図ることが適切であると考えられること、また、訴訟に至った場合には事実関係を整理して妥当な解決を図ることができる、②国税の賦課が年々回帰的に大量に生ずることから、いきなり訴訟できるという仕組みにすると裁判所の処理能力を超えてしまうことを防止すること、③不服申立て制度により、税務行政の統一的運用を図ることが可能であることが挙げられる。

4 対象となる処分

(1) 再調査の請求、それに続く審査請求の対象となる処分は、「国税に関する法律に基づく処分」であり、典型的には以下のようなものが挙げられる。

ア 更正、決定

申告納税方式をとる国税において、税額を確定させる処分

イ 更正の請求に対する更正すべき理由がない旨の通知処分

ウ 加算税の賦課決定処分

エ 青色申告承認取消処分

オ 徴収に関する処分

督促、充当、差押処分、公売公告・売却決定

(2) 「国税に関する法律に基づく処分」に当たらないもの、すなわち、再調査の請求及び審査請求の対象とならないものとしては以下のものが挙げられる。

ア・国税の賦課徴収に関する事務を行う税務官庁における不用物品の売払行為

・国税庁長官の国税局及び税務署長に対する訓令、通達又は指示

・公売予告通知、又は質権者等に対する通知

・国税通則法 74 条の 7 に規定する当該調査において提出された物件の留め置き

イ 確定申告又は修正申告に係る納付税額が過大であった場合の不服申立て

ウ 関税についての処分

ただし、税関長の輸入品に係る申告消費税等についての更正処分又は決定処分（国通法 30④）、あるいは徴収処分（国通法 43①）は、国税通則法 75 条 1 項 4 号の不服申立ての対象となる「税関長がした処分」に当たる。

エ 不服申立ての除外事項として定められているもの

不服申立てについてした処分（国通法 76①）

国税犯則取締法に基づく処分（国通法 76②）

オ 地方税に対する不服申立て

特別の定めがない限り、国税通則法ではなく、行政不服審査法が適用される。

5 申立権者

不服申立てができるのは、単に処分に不服があるというだけではなく、その処分により自己の権利又は法律上の利益が害されている者に限られる。

なお、不服申立ての係属中に不服申立人が死亡した場合には、不服申立人の地位は、相続人が承継することになる（国通法 106）。

不服申立人は、税理士・弁護士その他適当と認める者を代理人に選任することができる（国通法 107）。

6 不服申立ての利益

上記 5 のとおり不服申立てには、その処分によって自己の権利又は法律上の利益が侵害されていることが求められる。

たとえば、増額の更正処分・決定処分、青色申告の承認の取消処分、加算税の賦課決定処分、更正の請求に対する更正すべき理由がない旨の通知、差押え処分の相手方の場合には、不服申立ての利益が認められる。

更正の請求に対してその請求の全部について認容する減額更正処分が行われた場合には、不服申立てを行うことはできない。

7 不服申立期間

不服申立てが可能な期間は国税通則法に以下の通り規定されている。

(1) 原則

ア 期間

再調査の請求、又は、再調査の請求を経ない審査請求にあつては 3 か月（国通法 77①）、再調査の請求を経た審査請求の場合には 1 か月と定められている（国通法 77 ②）。

イ 起算日

再調査の請求、又は、再調査の請求を経ない審査請求の場合には、その通知を受けた日が起算日となる。

再調査の請求を経た審査請求の場合には、再調査決定書の謄本の送達があった日となる。

ウ 不服申立期間の延長

不服申立期間は、天災その他やむを得ない理由によりその不服申立期間内に不服申立てを行うことができない場合には当該期間が延長される。

この延長される期間は、やむを得ない理由がやんだ日の翌日から起算して 7 日以内に限られる（国通法 77③）。

この「天災その他やむを得ない理由」に該当しない場合として、一般に、法律の不知、多忙、商用のための出張、本人の入院、通知書を受領した代理人の過失・怠慢等が挙げられる。

エ 除斥期間

国税通則法 77 条 4 項は、処分があった日の翌日から起算して 1 年を経過したときは、3 か月の不服申立期間が満了しなくても、不服申立てができないと規定する。処分が長い間不確定の状態に置かれることを防ぐ趣旨である。

なお、「正当な理由」がある場合には、例外的に 1 年経過後も不服申立てをすることが認められているが、そのような判例として、未成年者に対する処分につき不服申立期間を経過した後に後見人が選任された場合、処分当時国外に居住していたため不服申立てができなかった場合がある。

オ 誤って不服申立期間を教示した場合の処理

再調査審理庁は、再調査決定を行う場合には、再調査決定書に当該処分につき「国税不服審判所長に対し審査請求をすることができる旨」及びその「審査請求期間」を記載して、不服申立人に教示することが求められる。

再調査審理庁が誤って法定の期間よりも長い期間を教示した場合、その教示された期間内に申立てがなされた場合には、法定の期間内になされたものとみなすことになる（国通法 77⑥）。

(2) 例外 不服申立期間の特例（国徴法 171）

督促及び不動産の差押、不動産についての公売公告から売却決定までの処分及び換価代金の配当の各処分について欠陥があることを理由とする再調査の請求及び第一審としての審査請求の不服申立期間は、通常よりも短期の不服申立期間が適用される場合があるため、注意が必要である。

ア 督促

差押えに係る通知を受けた日から 2 か月を経過した日まで

イ 不動産等についての差押え

その公売期日等

ウ 不動産等について公売公告から売却決定までの処分

換価財産の買い受け代金の納付の期限

エ 換価代金等の配当

換価代金等の交付期日

8 執行不停止の原則

不服申立ては、その目的となった処分の効力、その執行又は手続きの続行を妨げない（国通法 105①）。

したがって、不服申立てを行っても、更正処分を受けてから法人税の本税や附帯税とな

る延滞税等を完納しない限り、預貯金や不動産等の差押えなどの滞納処分を受ける可能性がある。

ただし、差押え財産の換価は、原則として不服申立ての決定又は裁決があるまではすることができない（国通法 105①ただし書）。

9 手数料

再調査の請求、審査請求の手続き自体には、行政庁に納付する費用は発生しない。この点は、訴訟の場合に裁判所に収入印紙を納める必要があることと対照的な点である。

なお、各手続きにおいて税理士、弁護士を代理人として選任する場合に費用がかかることは別論である。

V 再調査の請求

1 概要

改正行政不服審査法においては、処分庁に対する異議申立てを廃止し、最上級行政庁に対する審査請求に一本化された。

ただし、他の法律に特別の定めがある場合には、不服申立人の選択により処分についての審査請求の前段階で処分庁が改めて処分を見直して決定する「再調査の請求」をすることができる」と規定した。

国税については、この見直しに合わせて、審査請求一元化という行政手続き一般に妥当するその基本構造の例外として、「再調査の請求」が設けられた。

国税通則法に新たに導入されたこの「再調査の請求」は、手続きの整備がなされたほかは、基本的に従来の「異議申立て」とは、名称が変わったものと理解すればよいと思われる。

改正された国税通則法により、再調査の請求と、審査請求は選択することができるようになったが、再調査の請求を選択した場合には、原則として、再調査の請求についての決定を経た後でなければ審査請求をすることができないことになる（国通法 75 条③）。

(1) 再調査の請求の特徴

再調査請求の審理を行うのは、原処分を行った主体そのものであることが大きな特徴であり、結論が覆ることはあまり期待できないとの評価もある一方で、事実認定が主要な問題となる事案では、有効な手続きであるとの評価もなされている。

(2) 審査請求との選択の視点

現行制度上、青色申告者等は、例外的に異議申立てと審査請求とが自由に選択することができるが、そのうち多数のものが異議申立てを選択している実情がある。

平成 25 年 6 月に総務省が公表した「行政不服審査制度の見直し方針」4 頁は、審査請求の前段階の異議申立てを「再調査の請求」として存続させる必要性について、「要件事実の認定の当否に係る不服申立てが大量になされる処分等については、処理人員や処理期間の制約上、処分を行う際の審査に一定の限界があること等を踏まえれば、例外的に、審査請求に先立って、処分の事案・内容等を容易に把握できる行政庁に対し簡易な手続で改めて見直しを求める手続を設けることは、不服申立人の権利利益の簡易迅速な救済及び行政における効率的な事務遂行の双方に資する面もある。」と説明している。

したがって、単に事実認定を再度見直すことで簡易に救済される可能性が高い事案であれば、処分庁に対する再調査の請求によって、国税不服審判所への審査請求に比して、より簡易迅速な救済を図ることができる」と考えることができる。

実際、国税の異議申立ての平均処理期間が約 2.5 か月であり、審査請求の約 10 か月と比して迅速であるとの指摘もあるところである。

今後は、上記のような視点から、再調査の請求を行うか、再調査の請求を行わずにいきなり審査請求を行うかについて、慎重な検討が要求される。

2 手続きの開始

<異議申立書（処分用）>

現時点では再調査請求書の書式が公表されていないため異議申立書の書式を紹介する。

異議申立書（処分用）

（初葉）

①平成__年__月__日			
② _____ 税務署長 殿 国税局長 殿			
異議申立人	③ 住所又は所在地（納税地） 郵便番号 -		
	④ (フリガナ) 氏名又は名称 印 電話番号 ()		
	⑤ 個人番号又は法人番号 ※ 個人番号の記入に当たっては、左端を空欄にしてください。		
	⑥は 住所又は居所 郵便番号 - (フリガナ) 氏名 印 電話番号 ()		
⑦ 住所又は居所 郵便番号 - (フリガナ) 氏名 印 電話番号 ()			
下記の処分について不服があるので、異議申立てをします。			
異議申立てに係る処分の内容へ原処分V	⑧ 原処分庁 () 税務署長・() 国税局長・その他 ()		
	⑨ 原処分日等 原処分（下記⑩）の通知書に記載された年月日 平成 年 月 日付 原処分（下記⑩）の通知書を受けた年月日 平成 年 月 日		
	⑩ 原処分量等		
	（「税目」欄及び「原処分量」欄の該当番号をそれぞれ○で囲み、「対象年分等」欄は、「原処分量」ごとに記載した上で「税目」欄において○で囲んだ異議申立てに係る処分の税目の番号を括弧書で記載してください。）		

※ 整理欄	通信日付印年月日	整理簿	連絡 せん	番号確認	身元確認	確認書類 個人番号カード / 通知カード・運転免許証 その他 ()
	平成 年 月 日					

※整理欄は、記載しないでください。

（異1）

(次葉)

異議申立人の氏名又は名称

⑪ 異 議 申 立 て の 趣 旨	★ 原処分の取消し又は変更を求める範囲等について、該当する番号を○で囲んでください。 1：全部取消し …… 初葉記載の原処分の全部の取消しを求める。 2：一部取消し …… 初葉記載の原処分のうち、次の部分の取消しを求める。 3：変 更 …… 初葉記載の原処分について、次のとおりの変更を求める。 ★ 上記番号2の「一部取消し」又は3の「変更」を求める場合には、その範囲等を記載してください。	
	⑫ 異 議 申 立 て の 理 由	
⑬ 添付書類等 (★該当番号を○で囲んでください)	⑭ 原処分があったとき以後に納税地の異動があった場合	
1：委任状 (代理人の権限を証する書類) 2：総代選任書 3：異議申立ての趣旨及び理由を計数的に説明する資料 4：その他 ()	1：原処分をした税務署長又は国税局長 ⇒ () 税務署長・ () 国税局長 2：原処分の際の納税地 ⇒	

(異1)

○ 異議申立書（処分用）の記載要領

異議申立書（処分用）には、異議申立てに係る処分、異議申立てに係る処分があったことを知った年月日、異議申立ての趣旨及び理由、異議申立ての年月日などを記載しなければなりません。

なお、連結親法人が受けた連結納税に係る更正処分等に対する異議申立ては、連結親法人が行うことに注意してください。

以下、異議申立書（処分用）用紙に沿って記載方法を説明します。

- 1 「① 年 月 日」欄
異議申立書の提出年月日を記載してください。
- 2 「② 税務署長殿、 国税局長殿」欄
異議申立書を提出する行政機関の長を記載してください。
- 3 「③住所又は所在地（納税地）」欄
異議申立てをしようとする方又は法人の住所又は所在地を記載してください。
住所又は所在地と納税地が異なる場合には、上段に住所又は所在地を、下段に納税地を括弧書で記載してください。
- 4 「④（フリガナ）氏名又は名称」欄、「⑤個人番号又は法人番号」欄及び「⑥総代又は代表者」欄
 - (1) 個人の場合には、④欄に氏名、⑤欄に個人番号を記載し、押印してください。なお、総代を互選している場合には、⑥欄に総代の住所又は居所及び氏名を記載し、総代の印を押すとともに、総代選任書を必ず添付してください。
なお、「総代選任書」については、国税庁ホームページ【www.nta.go.jp】に掲載されておりますので御利用ください。
 - (2) 法人の場合には、④欄に名称、⑤欄に法人番号、⑥欄に代表者の住所又は居所及び氏名を記載し、代表者の印を押してください（④欄に会社印を押す必要はありません。）。
なお、連結親法人が受けた連結納税に係る更正処分等に対する異議申立ての場合には、名称の前に「連結親法人」と記載してください。
- (3) 氏名又は名称には、フリガナを付けてください。
- (4) 異議申立書（次葉）の右上にも「異議申立人の氏名又は名称」欄がありますので、必ず記載してください。
- 5 「⑦代理人」欄
代理人が選任されている場合には、その方の住所又は居所若しくは所在地及び氏名又は名称を記載し、代理人の印を押すとともに、委任状を必ず添付してください。
なお、「委任状」については、国税庁ホームページ【www.nta.go.jp】に掲載されておりますので御利用ください。
また、氏名又は名称には、フリガナを付けてください。
- 6 「⑧原処分庁」欄
異議申立ての対象とする更正処分等（原処分）の通知書に表示されている行政機関の長が税務署長又は国税局長の場合には、「（ ）税務署長」又は「（ ）国税局長」の欄に記載してください。それ以外の場合には「その他（ ）」に記載してください。
なお、次の点に御注意ください。
 - (1) 原処分の通知書に「国税局の職員の調査に基づいて行った」旨の記載がある場合には、その国税局長が原処分庁となりますから「〇〇国税局長」と記載してください。
 - (2) 登録免許税の納税告知処分の場合には、「〇〇税務署長」と記載してください。
- 7 「⑨原処分日等」欄

- (1) 上段には、「㊦原処分名等」欄に記載する処分の通知書に記載されている年月日を記載してください。
- (2) 下段には、「㊦原処分名等」欄に記載する処分の通知書の送達を受けた年月日を記載してください。

なお、処分の通知書の送達を受けていない場合は、処分があったことを知った年月日を記載してください。

8 「㊦原処分名等」欄

- (1) 「税目」欄は、異議申立てに係る処分の税目の番号（税目が複数あれば該当する全ての番号）を○で囲んでください。

なお、番号「1」から「8」まで並びに「10」及び「11」以外の税目等の場合には、番号「9」を○で囲み（ ）内に税目等を記載してください。

〔税目が「9」の場合の記載例〕

- ・徴収関係
- ・酒税
- ・印紙税
- ・登録免許税

- (2) 「原処分名」欄は、税目ごとに異議申立てに係る原処分名の番号を○で囲んでください。

イ 税目が「1」から「8」の場合で該当する原処分名が掲げられていない場合は、「6その他（ ）」の番号を○で囲み（ ）内に原処分名を記載してください。

〔（ ）内の記載例〕

- ・不動産の差押え
- ・債権の差押え
- ・納税者○○○に係る第二次納税義務の告知

ロ 「加算税」については各加算税の種類の記事を○で囲んでください。

- (3) 「対象年分等」欄は、原処分名欄において○で囲んだ原処分名ごとに対象年分、対象月分、対象事業年度、対象課税期間等を記載した上、「税目」欄において○で囲んだ異議申立てに係る処分の税目の番号を括弧書で記載してください。

なお、対象年分等が複数の場合は、それぞれ記載してください。

〔記載例〕

- ・ 申告所得税の場合……平成○年分（1）
- ・ 申告所得税及び復興特別所得税の場合……平成○年分（1、2）
- ・ 平成○年分の申告所得税並びに平成×年分の申告所得税及び復興特別所得税の場合……平成○年分（1）、平成×年分（1、2）
- ・ 源泉所得税の場合……平成○年○月～平成○年○月分（9）
- ・ 源泉所得税及び復興特別所得税の場合……平成○年○月～平成○年○月分（9、10）
- ・ 平成○年○月から平成○年○月までの源泉所得税並びに平成×年×月から平成×年×月までの源泉所得税及び復興特別所得税の場合……平成○年○月～平成○年○月分（9）、平成×年×月分～平成×年×月分（9、10）
- ・ 法人税の場合……平成○年○月○日～平成○年○月○日事業年度分（3）
- ・ 法人税及び復興特別法人税の場合……平成○年○月○日～平成○年○月○日事業年度分（3、4）
- ・ 平成○年分の法人税並びに平成×年分の法人税及び復興特別法人税の場合……平成○年○月○日～平成○年○月○日事業年度分（3）、平成×年×月×日～平成×年×月×日事業年度分（3、4）
- ・ 相続税の場合……平成○年○月○日相続開始（7）
- ・ 消費税及び地方消費税の場合……平成○年○月○日～平成○年○月○日課税期間分（6）

9 「⑩異議申立ての趣旨」欄

異議申立ての対象とする処分の取消し等を求める範囲について、番号「1」から「3」のうち該当する番号を○で囲み、「2：一部取消し」又は「3：変更」の場合には、その求める範囲を具体的に記載してください。

〔記載例〕

- ・「2：一部取消し」の場合

初葉記載の所得税の平成○年分の更正処分のうち所得金額△△円を超える部分に対応する税額に係る更正処分の取消し及びこれに伴う○○加算税賦課決定処分の取消しを求める。

- ・「3：変更」の場合

初葉記載の贈与税の延納条件を2年とする処分を3年へ変更することを求める。

10 「⑪異議申立ての理由」欄

原処分の全部又は一部の取消し等を求める理由をできるだけ具体的に、かつ、明確に記載してください。なお、この用紙に書ききれないときは、適宜の用紙に記載して添付してください。

〔申告所得税の場合の記載例〕

- ・ 私は、土地家屋を平成○年○月○日に譲渡したので、租税特別措置法第35条第1項の特別控除の規定を適用して所得税の確定申告書を提出したが、A税務署長は、当該規定の適用は認められないとして更正処分等を行った。これは、次のとおり事実を誤認したものである。

(以下、主張する事実関係を詳しく記載してください。)

〔源泉所得税の場合の記載例〕

- ・ B税務署長は、外注先甲に対する支払が所得税法第183条第1項の給与等に該当するとして源泉所得税の納税告知処分をしたが、この処分は次の理由により法律の適用誤りである。

(以下、適用誤りとされる理由を詳しく記載してください。)

〔相続税の場合の記載例〕

- ・ 私は、相続により取得したゴルフ会員権の価格を○○○円と評価して相続税の申告をしたが、C税務署長はこれを△△△円と評価して更正処分等を行った。しかしながら、これは次のとおり評価を誤ったものである。

(以下、誤った評価とされる理由を詳しく記載してください。)

〔消費税及び地方消費税の場合の記載例〕

- ・ D税務署長は取引先乙に支払った手数料の金額が、消費税法第30条第1項に規定する仕入税額控除の対象と認められないとして更正処分を行った。しかしながら、この手数料については、次の理由により、仕入税額控除の対象とされるべきである。

(以下、対象とされる理由を詳しく記載してください。)

11 「⑫添付書類等」欄

代理人が選任されている場合の委任状、総代を互選している場合の総代選任書、異議申立ての趣旨及び理由を計数的に説明する必要から添付する資料がある場合には、それぞれ該当する番号を○で囲んでください。

また、その他の資料を添付する場合には、番号「4」を○で囲んだ上、()内に添付する書類名を具体的に記載してください。

12 「⑬原処分があったとき以後に納税地の異動があった場合」欄

原処分があったとき以後に納税地の異動があった場合は、異議申立ての対象とする更正処分等(原処分)の通知書に表示されている行政機関名を記載するとともに、原処分を受けた時の納税地について記載してください。

(出典) 国税庁ホームページ「税務署長等の処分に不服があるときの異議申立手続」

(1) 再調査請求書の提出

再調査の請求は、「再調査請求書」という書面を税務署長等に提出することから始まる。

国税通則法 81 条 1 項が定める記載事項として、①再調査請求に係る処分、②再調査請求に係る処分があったことを知った年月日（当該処分に係る通知を受けた場合には、その受けた年月日）、③再調査請求の趣旨及び理由、④再調査請求の年月日が規定されている。

(2) 再調査請求書の記載事項

ア 再調査の請求に係る処分

処分の日付、処分の名称等のほか、再調査請求人が処分の相手方以外の場合には、処分の相手方の氏名又は名称を記載して他の処分と区別する必要がある。

イ 再調査の請求に係る処分があったことを知った日の年月日

この記載により、再調査審理庁は再調査の請求が適法な期間になされたかどうかの確認をすることになる。

ウ 再調査の請求の趣旨及び理由

請求書の「再調査の請求の趣旨」の欄には、原処分の取消し又は変更を求める範囲を明らかにするよう簡潔に結論を記載する。

「再調査の請求の理由」の欄には、それを主張する根拠を具体的に記載することになる。

その際には、争点は事実認定の問題なのか、あるいは、法律解釈の問題なのかを的確に把握し、簡潔に記載するか、詳細に記載するののかの方針を決める必要がある。

エ 再調査請求の年月日

オ 添付書類

代理人を選任している場合には委任状、総代が互選されているときには総代選任届出書を添付書類として提出する。

また、再調査の請求の趣旨及び理由を計数的に説明する資料があるときには添付して提出することが求められる。

(3) 再調査請求書の提出先

再調査請求書は、原処分の主体により、以下のように定められている。

ア 税務署長がした処分

税務署長

イ 税務署長がした処分でその調査が国税局の職員による場合

国税局長（税務署長経由による再調査の請求が認められている）

ウ 税務署長がした処分でその調査が国税庁の職員による場合

国税庁長官

エ 国税局長がした処分

国税局長

オ 国税庁長官がした処分

国税庁長官

カ 税関長がした処分

税関長

(4) 再調査請求書の補正、却下

ア 補正の対象

補正の対象となるのは、再調査請求書の記載事項及び添付書類のうち、法律の要求する形式的要件を満たしていない事項で、補正が可能なものということになる。

イ 補正要求

再調査審理庁は、補正の対象となるものがあるときは、相当の期間を定めて補正を求めなければならない（国通法 81②）。

相当な期間とは、社会通念上必要と認められる期間であり、郵送等に必要な期間及び事案の難易等を考慮して定められる。

当該期間内に補正されないときには、不適法な再調査請求として却下の決定が行われる。

なお、改正行政不服審査法において、審査請求書の記載事項や補正審理手続きを経ないで行う却下裁決の規定が見直されたことに合わせて、再調査の請求書の記載事項として、不服申立期間の経過後に再調査の請求をする場合には、国税通則法 77 条 1 項ただし書又は 3 項ただし書に規定されている「正当な理由」を記載しなければならないこととなった（国通法 81②）。また、再調査の請求がされている再調査審理庁は、再調査の請求書が国税通則法 81 条 1 項及び 2 項又は 124 条（書類提出者の氏名、住所及び番号の記載等）の規定に違反する場合には、相当の期間を定めその期間内に不備を補正すべきことを求めなければならないことになった。

ウ 再調査請求の却下

再調査の請求人がその期間内に不備を補正しないとき、又は、再調査の請求が不適法であって補正することができないことが明らかであるときには、再調査審理庁は、当該再調査の請求を却下することができる（国通則 81⑤）。

3 審理手続き

(1) 概要

再調査請求書が受理されると、再調査審理庁内部において専任の部署、担当者において再度原処分の違法性の有無、相当性の有無が判断される。再調査審理庁は、原処分をおこなった者自身ということになるが、具体的な再調査審理庁の担当職員は、原処分を担当していない別の国税職員が審理することになっている。

具体的な審理の内容としては、まずは形式的なものとして課税にあたって簡単な計

算間違いがないか、期間計算等に間違いはないかといった審理がなされる。

また必要な場合には、再度の調査のやり直しと同じ質問検査が行われる。再調査審理庁が、原処分の際には証拠等が不十分であると判断してもそのことだけをもって原処分の取消しをするのではなく、その不十分な点について補充調査を行うこともある。

(2) 口頭意見陳述の申立て及びその指定

再調査審理庁は、再調査の請求人又は参加人から申立てがあった場合には、当該申立てをした者に、口頭で再調査の請求に関する事件について意見を述べる機会を与えなければならない（国通法 84①）。

口頭意見陳述は、再調査審理庁が期日及び場所を指定し、再調査の請求人及び参加人を招集してさせることになる（国通法 84②）。参加人とは、不服申立人以外で不服申立てに係る処分つき利害関係を有する認められる者で、国税不服審判所長等の許可を得て当該不服申立てに参加することができるものをいう（国通法 109①）。

口頭意見陳述においては、申立人は再調査審理庁の許可を得て、補佐人と共に出頭することができる（国通法 84③）。補佐人とは、不服申立人又は参加人に付き添って意見陳述の期日に出頭し、その陳述を補佐する者をいう。

(3) 職員傍聴

再調査審理庁は、必要があると認める場合には、その行政機関の職員に口頭意見陳述を聴かせることができる（国通法 84④）。

(4) 陳述制限

口頭意見陳述において、再調査審理庁又は口頭意見陳述を聴く行政機関の職員は、申立人のする陳述が事件に関係がない場合には、制限することができる（国通法 84⑤）。

(5) 証拠物等の提出

再調査請求人は、自己の主張を裏付ける証拠書類又は証拠物を提出することができる。

(6) 再調査審理庁の職権による証拠収集

再調査審理庁又はその職員は、必要があると認めるときは、各税法に規定された質問検査権等の規定に基づき、質問、検査、見本採取等の調査を行うことができる。

4 再調査の請求に対する判断

(1) 再調査決定書の記載事項

ア 再調査の請求についての決定は、主文及び理由を記載し、再調査審理庁が記名押印した再調査決定書によりすることになる（国通法 84⑦）。

イ 当該再調査の請求に係る処分の全部又は一部を維持する場合には、その処分を正当とする理由が明らかにされる必要がある（国通法 84 条⑧）。

ウ 再調査決定書には、却下、棄却、取消又は変更の理由を付記しなければならない（国通法 84 条④）。

理由を付記する趣旨が、再調査審理庁の判断を慎重ならしめるとともに、再調査請求人がさらに審査請求をするかどうかの判断に供する為であることから、原処分全部又は一部を維持するものである場合には、原処分を正当とする理由が明らかにされていなければならない（国通法 84 条⑧）。

(2) 判断の種類とその内容

ア 却下

実質審理を行うことなく、再調査請求人の請求が排斥されることをいう。

不適法な再調査の請求として却下される場合として、再調査の請求が法定の期間経過後に行われた場合、再調査の請求自体がその税務署長等の所掌に属さない場合、対象となる処分が存在しない、あるいは、消滅した場合、通告処分など再調査の請求の対象とならない場合、再調査の請求人の権利又は法律上の利益を侵害するものではない場合、その処分が判決、裁決等によって既に不可変更力を生じている場合、再調査の請求書の記載事項に不備がある場合などが挙げられる。

イ 棄却

実質審理を行った結果、再調査請求人の請求が全く認められないことをいう。

実質審理の結果、仮に総所得金額に誤りがあることが判明したとしても、最終的に納付すべき税額に異動を生じない場合には、棄却の決定が出ることになる。

ウ 全部取消し

申立人の請求が全部認められた場合をいう。

エ 一部取消

申立人の請求が一部認められた場合をいう。

オ 変更

原処分の変更を求めた場合に、その請求が全部又は一部認められた場合をいう。

(3) 審査請求ができる旨の教示

再調査審理庁は、再調査決定書において、再調査の請求に係る処分について国税不服審判所長に対して審査請求をすることができる旨及び審査請求期間を記載して、教示することが求められる（国通法 80①）。

なお、却下の決定が出された場合には、当該却下の決定が違法な場合に限り審査請求ができる旨を記載して教示されることになる（国通法 84⑨）。

(4) 再調査決定謄本の送達等

再調査の請求についての決定は、再調査の請求人に再調査決定書の謄本が送達されたときにその効力が生じる（国通法 84⑩）。なお、再調査審理庁は、再調査決定書の謄本を参加人に送付しなければならない（国通法 84⑪）。

(5) 証拠書類等の返還

再調査審理庁は、再調査の請求についての決定をしたときには、速やかに提出した者に返還することになる（国通法 84⑫）。

VI 審査請求

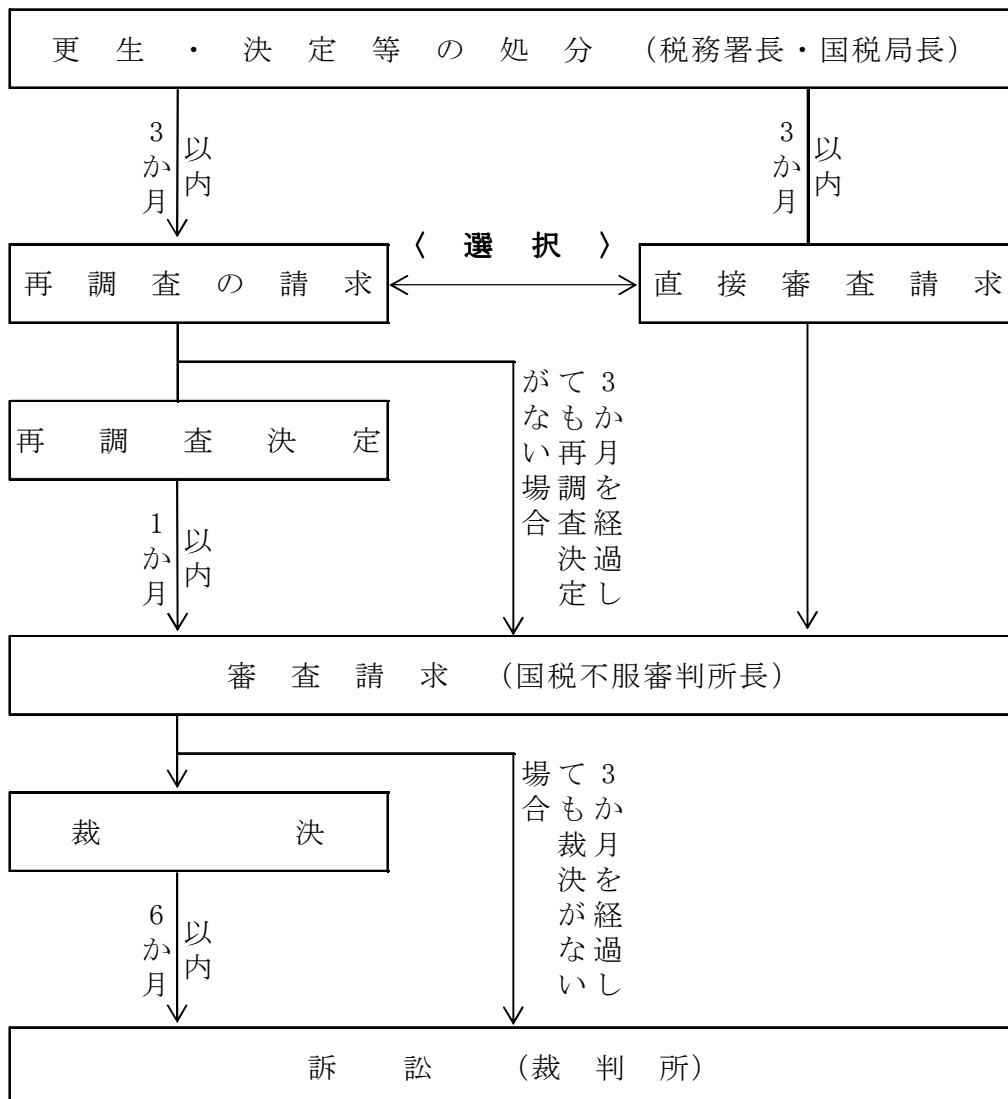
1 審査請求の概要

(1) 制度概要

ア 審査請求とは

審査請求は、国税不服審判所長に対して行う不服の申立てである。現行の国税通則法では、不服申立てをする場合、次の 2 つの方法のいずれかを選択することが認められている。①処分を行った税務署長等に「再調査の請求」を行い、その決定になお不服がある場合に行う「審査請求」と、②再調査の請求を行わず直接「審査請求」を行う方法である。下図の通り、①の場合は再調査の請求に係る決定から 1 か月以内、②は税務署長等からの処分があった日から 3 か月以内に審査請求を行う必要がある。

《不服申立制度の概要図》



イ みなす審査請求

税務署長等に対し再調査の請求がなされた場合に、その税務署長等の判断により、その再調査の請求を国税不服審判所長に対する審査請求とみなす場合がある。争訟手続の経済性の観点から設けられているもので、これを「みなす審査請求」という。「みなす審査請求」には、「合意によるみなす審査請求」と「他の審査請求に伴うみなす審査請求」がある。

(a) 合意によるみなす審査請求(国通法 89)

再調査の請求を受理した税務署長等が、その再調査の請求を審査請求として取り扱うことが適当であると認め、その旨を再調査の請求人に通知し、かつ、再調査の請求人もそれに同意した場合には、国税不服審判所に対して審査請求がされたものとみなされる。

この「合意によるみなす審査請求」は、基本的な事実関係又は証拠関係が同一である複数の処分について、複数の不服申立てがなされ、その一方が再調査の請求であり、他方が審査請求となっているような場合に、その再調査の請求を審査請求とみなすといったケースが考えられる（不基通（異）89-1）。しかし、前述のとおり現行法では、再調査の請求と審査請求が選択制となっていることから、現行制度下でこの規定が適用される場面は、限定されることが考えられる。

(b) 他の審査請求に伴うみなす審査請求(国通法 90①)

例えば、ある更正処分に対する審査請求の係属中に、その更正処分と同一年分かつ同一国税の課税標準又は税額等について再更正処分がされ、その再更正処分に対し再調査の請求が行われた場合、審査請求と再調査の請求が併存することになってしまう。

このような場合、その再調査の請求を受理した税務署長等は、その再調査の請求書等を国税不服審判所長に送付することになり、これにより審査請求がされたものとみなされる。なお、この規定についても(a)と同様に、今後の適用は限定されるものと想定される。

(2) 国税不服審判所

ア 国税不服審判所の概要

国税不服審判所は、税務署長等が行う更正・決定など、国税に関する法律に基づく処分についての審査請求に対して裁決を行う機関であり、国税庁の「特別の機関」とされている（財務省設置法 22）。その使命は、税務行政部内における公正な第三者的機関として、審査請求人(納税者)の正当な権利利益の救済を図ることにある。そのため、国税庁長官が本来有する権限のうちから、国税に関する法律に基づく処分についての審査請求に関する裁決権を分離し、これを国税不服審判所長に与えることにより、税務署等の執行機関とは独立した第三者的な立場で審査請求事件の審理、

裁決を行っている。

国税不服審判所の特徴としては、後述のとおり、その裁決にあたり国税庁長官の通達に拘束されないことがあげられる。つまり、審査請求事件の個別性に即してもっとも適正、妥当と認められる法令解釈に基づいて裁決を行うこととなる。

イ 国税不服審判所の組織

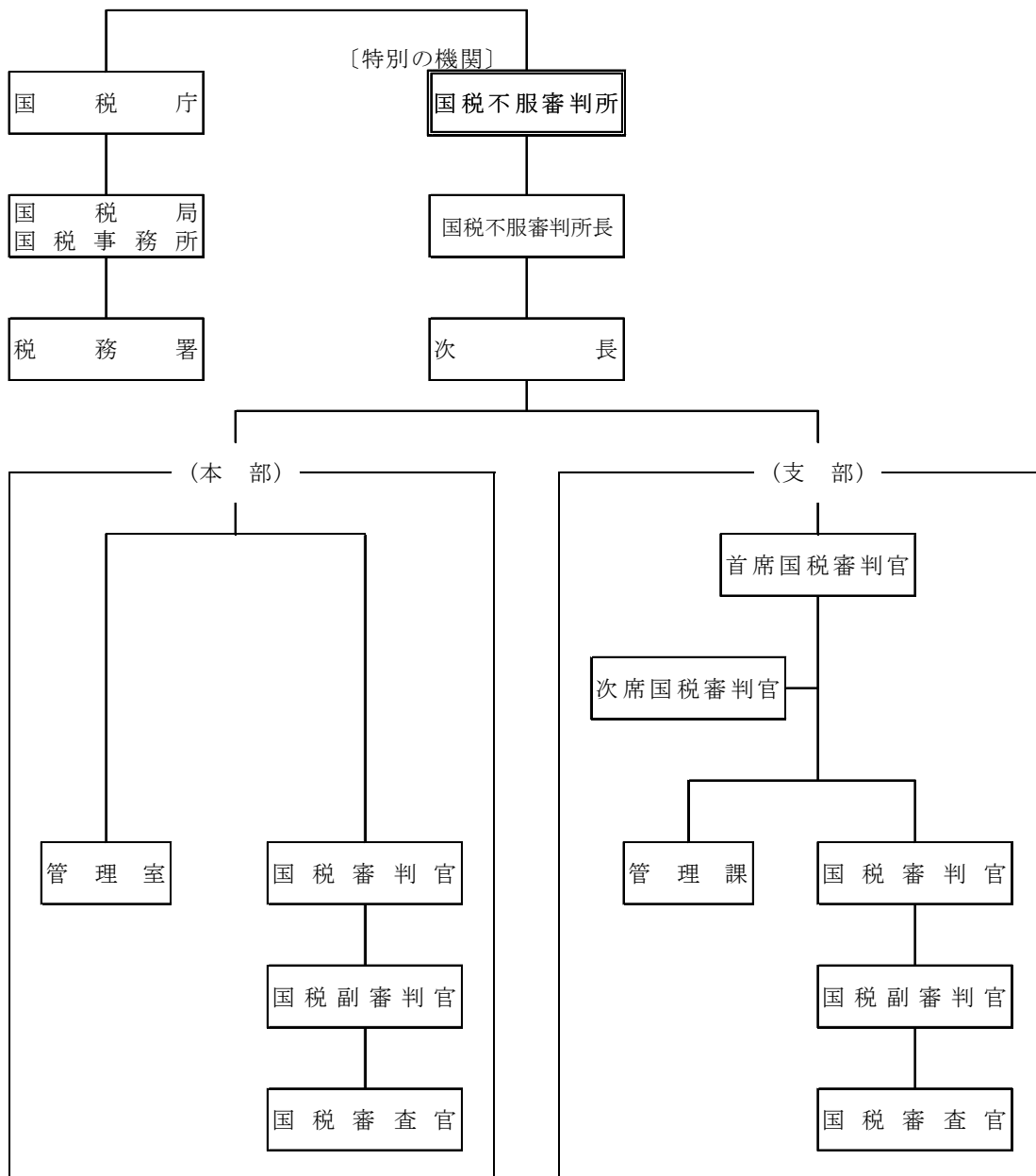
国税不服審判所は、本部(霞ヶ関)と国税局、沖縄国税事務所のある都市と同一の都市に 12 支部(7 支所)が置かれている。本部、各支部には、国税審判官、国税副審判官及び国税審査官がそれぞれ配置されているが、各支部に勤務する国税審判官のうち一人が首席国税審判官として事務を統括している。国税不服審判所長、東京・大阪の首席国税審判官等には裁判官又は検察官出身者を任命することとされている。また、国税審判官に税理士や弁護士などの職にあった民間の専門家任期付職員として採用している(いわゆる外部登用)。なお、各支部相互間における管轄区域を定め、権限の重複を避ける措置が講じられている。

平成 23 年度税制改正大綱において、審査請求事件の審理の中立性・公正性を向上させる観点から、民間専門家の専門的知識や実務経験を活用するため、国税審判官の外部登用の拡大方針が示された。国税不服審判所ではこれを受け外部登用を積極的に進めており、平成 25 年 7 月以降、国税審判官として在籍する民間専門家は 50 人(平成 25 年度内訳：税理士 17 名、公認会計士 8 名、弁護士 25 名)に達している。現状では国税審判官の数は、国税不服審判所組織規則で定数 181 人と定められているが、この内事件を担当している国税審判官が約 100 人で、そのうち約半数の 50 人が外部登用者ということになる。なお、国税副審判官(国税不服審判所組織規則で定数 87 人)も、全てではないが国税審判官の職務を行うことが出来ることとなっている。

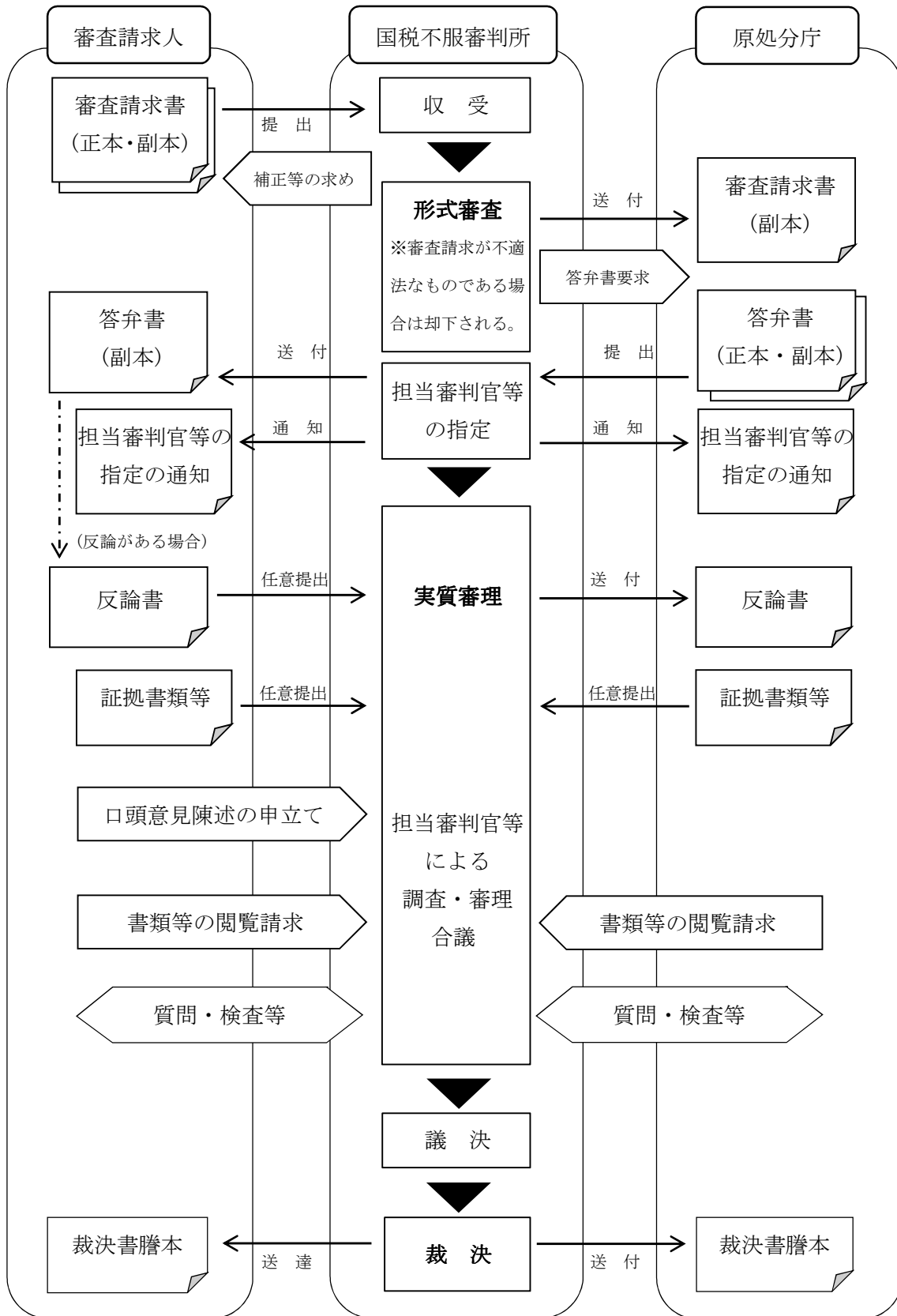
《国税不服審判所の所在地等》

本 部	東京都	国税不服審判所
管 轄 区 域	所在地	支部 又は 支所
北海道	札幌市	札幌国税不服審判所
青森県 岩手県 宮城県 秋田県 山形県 福島県	仙台市	仙台国税不服審判所
茨城県 栃木県 群馬県 埼玉県	さいたま市	関東信越国税不服審判所
新潟県	新潟市	新潟支所
長野県	長野市	長野支所
千葉県 東京都 山梨県	東京都	東京国税不服審判所
神奈川県	横浜市	横浜支所
富山県 石川県 福井県	金沢市	金沢国税不服審判所
岐阜県 愛知県 三重県	名古屋市	名古屋国税不服審判所
静岡県	静岡市	静岡支所
大阪府 奈良県 和歌山県	大阪市	大阪国税不服審判所
滋賀県 京都府	京都市	京都支所
兵庫県	神戸市	神戸支所
島根県 広島県 山口県	広島市	広島国税不服審判所
鳥取県 岡山県	岡山市	岡山支所
徳島県 香川県 愛媛県 高知県	高松市	高松国税不服審判所
福岡県 佐賀県 長崎県	福岡市	福岡国税不服審判所
熊本県 大分県 宮崎県 鹿児島県	熊本市	熊本国税不服審判所
沖縄県	那覇市	国税不服審判所沖縄事務所

《国税不服審判所の組織図》



《一般的な審理の流れ》



2 審査請求の手続

(1) 審査手続の開始

ア 審査請求書の提出

審査請求を行う場合は、まず「審査請求書」を国税不服審判所長に提出しなければならない。審査請求書には、次の事項を記載しなければならず（国通法 87）、口頭では審査請求できないこととされている。

(a) 審査請求に係る処分の内容

(b) 審査請求に係る処分があったことを知った年月日（その処分に係る通知を受けた場合にはその受けた年月日、再調査の請求の決定後に審査請求する場合はその再調査決定書の謄本の送達を受けた年月日）

(c) 審査請求の趣旨及び理由

(d) 審査請求の年月日

審査請求書には、法定の様式はないが、国税不服審判所において作成した審査請求書用紙が、全国の国税不服審判所及び税務署に備えてある。実際には、国税不服審判所のホームページから審査請求書の用紙が PDF 及びワード形式でダウンロードできるため、適宜利用すると良いだろう。

● 国税不服審判所 HP 「審査請求書の提出」

<http://www.kfs.go.jp/system/write.html>

国税通則法等の改正により異議申立ての名称等の変更があるため、この審査請求書の用紙も改定が必要となっている。ただし、新しい用紙が発表されるまでは、現在の審査請求書用紙を適宜読み替えて利用することが考えられる。

なお、提出先は、国税不服審判所長であるが、原処分庁の管轄区域を管轄する国税不服審判所の支部の首席国税不服審判官に提出するものとされている（国通規 12）が、審査請求に係る処分をした税務署長等（以下「経由庁」という）を経由して提出することもできる。経由庁に提出した場合には、その経由庁は直ちにその審査請求書を国税不服審判所長に送付しなければならない（国通法 88②）。

また、審査請求書は国税電子申告・納税システム（e-Tax）を利用して提出することもできる。e-Tax が利用できる審査請求関係の手続きは下記ホームページに掲載されている。審査請求書の提出のみならず、後述の閲覧請求書等についても提出可能であるため、確認しておくが良いだろう。

● 国税庁 国税電子申告・納税システム(e-Tax)HP 「審査請求関係」

http://www.e-tax.nta.go.jp/tetsuzuki/shinsei/shinsei10_5.htm

審査請求書の提出期限を判定する場合の提出日について、提出方法等により下表の通り取り扱われる。

《提出先・方法ごとの審査請求書の提出日》

提出先	方法	提出日
管轄の国税不服審判所長	持参	提出した日
	郵送	その郵便物の消印の日付の日（不基通(審)77-4）
	e-Tax	送信日
経由庁（処分をした 税務署長等）	持参	経由庁に提出した日
	郵送	経由庁への郵送に係る郵便物の消印の日付の日

正本



審査請求書 (初葉)

(注) 必ず次葉とともに、**正副2通**を所轄の国税不服審判所に提出してください。

※ 審 判 所 処 理 事 項	通 信 日 付	確 認 印	整 理 簿 記 入

国税不服審判所長 殿		① 請 求 年 月 日	平成 年 月 日		
審査請求人	② 住 所 ・ 所 在 地 (納 税 地)	〒			
	③ (ふ り が な) 氏 名 ・ 名 称	() (印)	電 話 番 号 - -		
	④ 法 人 の 代 表 者 総 代 又 は	住 所 ・ 所 在 地 (ふ り が な) 氏 名 ・ 名 称	〒 () (印) 電 話 番 号 - -		
⑤ 代 理 人	住 所 ・ 所 在 地	〒	総 代 が 互 選 さ れ て い る 場 合 は 総 代 選 任 届 出 書 を 必 ず 添 付 し て く だ さ い 。		
	(ふ り が な) 氏 名 ・ 名 称	() (印)	電 話 番 号 - - 委 任 状 (代 理 人 の 選 任 届 出 書) を 必 ず 添 付 し て く だ さ い 。		
審査請求に係る処分 (原処分)	⑥ 原処分庁	() 税務署長 ・ () 国税局長 ・ その他 ()			
	⑦ 処分日等	原処分(下記⑧)の通知書に記載された年月日	平成 年 月 日付		
		原処分(下記⑧)の通知を受けた年月日	平成 年 月 日		
	⑧ 処分名等 (該当する番号を○で囲み、対象年分等は該当処分名ごとに記入する。)	税 目 等	処 分 名	対 象 年 分 等	
		1 申告所得税	1 更正		
			2 決定		
			3 青色申告の承認の取消し		
		2 復興特別所得税	4 更正の請求に対する更正すべき理由がない旨の通知		
			5 更正の請求に対する更正		
		3 法人税	6 過少申告加算税の賦課決定		
			7 無申告加算税の賦課決定		
		4 復興特別法人税	8 重加算税の賦課決定		
9 その他 []					
5 消費税・地方消費税			1 更正		
6 相 続 税		2 決定			
	3 更正の請求に対する更正すべき理由がない旨の通知				
7 贈 与 税	4 更正の請求に対する更正				
	5 過少申告加算税の賦課決定				
8 地 価 税	6 無申告加算税の賦課決定				
	7 重加算税の賦課決定				
9 源泉所得税	8 その他 []				
	10 復興特別所得税	1 納税の告知			
		2 不納付加算税の賦課決定			
3 重加算税の賦課決定					
11 滞 納 処 分 等	1 督促 [督促に係る国税の税目:]				
	2 差押え [差押えの対象となった財産:]				
	3 公売等 [a 公売公告、b 最高価申込者の決定、c 売却決定、d 配当、e その他 ()]				
	4 相続税の延納又は物納 [a 延納の許可の取消し、b 物納申請の却下、c その他 ()]				
	5 充当				
	6 その他 []				
12 そ の 他	[]	[]			

※印欄には記入しないでください。

付表1号様式 (初葉)

審 査 請 求 書 (次 葉)

審査請求人氏名 (名称)	
原処分に係る 異議申立ての 状況	⑨ 異議申立てをした場合 (該当する番号を○で囲む。)
	異議申立年月日 : 平成____年____月____日 1 異議決定あり……………異議決定書謄本の送達を受けた年月日 : 平成____年____月____日 2 異議決定なし
	⑩ 異議申立てをしていない場合 (該当する番号を○で囲む。)
	1 所得税若しくは法人税の青色申告書又は連結確定申告書等に係る更正であるので、審査請求を選択する。 2 原処分の通知書が国税局長名 (国税局長がした処分) であるので、審査請求を選択する。 3 原処分の通知書に異議申立てをすることができるという教示がないので、審査請求を選択する。 4 その他 ()
⑪ 審査請求の趣旨 (処分の取消し又は変更を求める範囲)	◎該当する番号を○で囲み、必要な事項を記入してください。 1 全部取消し……………初葉記載の原処分 (異議決定を経ている場合にあっては、当該決定後の処分) の全部の取消しを求める。 2 一部取消し……………初葉記載の _____ _____ の取消しを求める。 3 その他…………… _____
⑫ 審査請求の理由	◎取消し等を求める理由をできるだけ具体的に、かつ、明確に記載してください。 なお、この用紙に書ききれないときは、適宜の用紙に記載して添付してください。 _____ _____ _____ _____ _____ _____ _____ _____ _____ _____
⑬ 添付書類の確認 (該当する番号を○で囲む。)	1 委任状 (代理人の選任届出書) 2 総代選任届出書 3 審査請求の趣旨及び理由を計数的に説明する資料 4 その他 ()

○審査請求書の記載に当たっては、別紙「審査請求書の書き方」を参照してください。

付表1号様式 (次葉)

(出典) 国税不服審判所ホームページ「審査請求書の提出」審査請求書用紙

《審査請求書の書き方》

審査請求書（初葉）		
① 請求年月日	審査請求書の提出年月日を記載する。	
審査請求人	②住所・所在地（納税地）	審査請求をしようとする方の住所（法人の場合は、所在地）又は居所を記載する。 住所（所在地）又は居所と納税地が異なる場合は、上段に住所（所在地）又は居所を、下段に納税地を括弧書きで記載する。
	② 氏名・名称	個人の場合には、氏名を記載、押印する。 法人の場合には、名称する（会社印を押す必要はない）。
	④総代又は法人の代表者	個人の場合には、記載なし。 法人の場合には、代表者の住所又は居所及び氏名を記載し、代表者の印を押す。 総代が互選されている場合には、総代の住所又は居所及び氏名（総代が法人の場合は所在地及び名称）を記載し、押印する。なお、総代選任届出書を必ず添付すること。
⑤代理人	代理人が選任されている場合には、代理人の住所又は居所及び氏名（税理士法人の場合は、所在地及び名称）を記載し、押印する。代理人がある場合は委任状（代理人の選任届出書（税理士の場合には、税務代理権限証書））を必ず添付すること。	
審査請求に係る処分（原処分）	⑥原処分庁	<ul style="list-style-type: none"> ・審査請求の対象とする更正処分等（原処分）の通知書に表示されている行政機関の長（例えば、「〇〇税務署長」、「〇〇国税局長」等）を記載する。 ・原処分の通知書に、「国税局の職員の調査に基づいて行った」旨の付記がある場合には、その国税局長が原処分庁となるため「〇〇国税局長」と記載する。 ・登録免許税に係る還付通知の請求に対してなされた還付通知をすべき理由がない旨の通知処分の場合には、「その他」欄に「〇〇法務局〇〇出張所登記官〇〇〇〇」と記載する。
	⑦処分日等	<ul style="list-style-type: none"> ・上段には、「⑧処分名等」の各欄に記載する処分の通知書に記載されている年月日を記載する。 ・下段には、「⑧処分名等」の各欄に記載する処分の通知書の送達を受けた年月日を記載する。 なお、通知を受けていない場合は、処分があったことを知った年月日を記載する。
	⑧処分名等	<ul style="list-style-type: none"> ・「税目等」の各欄は、審査請求に係る処分の税目等の番号（税目が複数あれば該当する全ての番号）を○で囲む。なお、番号

		<p>「1」～「11」以外の場合（例：印紙税、登録免許税）には、番号「12」を○で囲み〔 〕内に税目等を記載する。</p> <ul style="list-style-type: none"> ・「処分名」の各欄は、税目ごとに審査請求に係る処分名の番号を○で囲む。なお、該当する処分名が掲げられていない場合は、各欄の「その他」に処分名を記載する。 ・加算税については、加算税の各欄の番号を○で囲む。 ・「滞納処分等」の各欄は、差押え等の滞納処分のほかに、第二次納税義務の告知や延納等国税の徴収に係る処分を記載する。また、「3 公売等」及び「4 相続税の延納又は物納」については、審査請求の対象となる処分を○で囲むか、又は同欄の「その他」に処分名を記載する。 ・「対象年分等」の各欄は、処分名欄で○で囲んだ処分名ごとに対象年分、対象事業年度、対象課税期間、対象月分等を記載する。なお、対象年分等が複数の場合は、それぞれ記載する。 ・法人税と復興特別法人税、申告所得税と復興特別所得税のように複数の年分の処分が存在する場合には、それぞれ税目を記載の後に年分を記載する。 ・「対象年分等」の各欄に書ききれない場合には、適宜の用紙に記載して添付する。 <p>【記載例】</p> <ul style="list-style-type: none"> ・申告所得税（及び復興特別所得税）の場合 …平成○年分 ・法人税の場合 …平成○年○月○日～平成○年○月○日事業年度分 (連結事業年度に係るものの場合 …平成○年○月○日～平成○年○月○日連結事業年度分) ・復興特別法人税の場合 …平成○年○月○日～平成○年○月○日事業年度分 ・消費税・地方消費税の場合 …平成○年○月○日～平成○年○月○日課税期間分 ・相続税の場合 …平成○年○月○日相続開始分 ・源泉所得税（及び復興特別所得税）の場合… 平成○年○月～平成○年○月分
--	--	---

審査請求書（次葉）		
原処分に係る異議申立ての状況	⑨ 異議申立てをした場合	<ul style="list-style-type: none"> ・「異議申立年月日」欄には、異議申立書の提出年月日を記載する。 ・審査請求を行う前に、異議申立てに対する異議決定書謄本の送達を受けた場合には、番号「1」を○で囲み、送達を受けていない場合には、番号「2」を○で囲む。なお、番号「1」を○で囲んだ場合には、異議決定書謄本の送達を受けた年月日を記載する。
	⑩ 異議申立てをしていない場合	<p>異議申立てをしないで直接審査請求する場合、その理由が番号「1」～「3」のいずれかに該当するときは、該当する番号を○で囲む。また、その理由が「1」～「3」に掲げる理由のいずれにも該当しないときは、番号「4」を○で囲み、その理由を〔 〕内に記載する。</p> <p>【記載例】原処分の通知書に審査請求をすることができる旨の教示がある。</p>
⑪ 審査請求の趣旨（処分の取消又は変更を求める範囲）		<p>審査請求の対象とする処分の取消し等を求める範囲について、番号「1」～「3」のうち該当する番号を○で囲み、「2 一部取消し」又は「3 その他」の場合には、その求める範囲を具体的に記載する。</p> <p>【2 一部取消しの場合の記載例】 初葉記載の申告所得税（及び復興特別所得税）の平成○年分の更正処分のうち所得金額△△円を超える部分に対応する税額に係る更正処分の取消し及びこれに伴う過少申告加算税の賦課決定処分の取消しを求める。</p> <p>【3 その他の場合の記載例】 初葉記載の贈与税の延納条件を2年とする処分を3年へ変更することを求める。</p>
⑫ 審査請求の理由		<p>原処分の全部又は一部の取消し等を求める理由をできるだけ具体的に、かつ、明確に記載する。この用紙に書ききれないときは、適宜の用紙に記載して添付する。</p> <p>【申告所得税の場合の記載例】 私は、土地家屋を平成○年○月○日に譲渡したので、租税特別措置法第35条第1項の特別控除の規定を適用して所得税の確定申告書を提出したが、A税務署長は、当該規定の適用は認められないとして更正処分等を行った。これは、次のとおり事実を誤認したものである。</p>

	<p>(以下、主張する事実関係を詳しく記載する。)</p> <p>【源泉所得税の場合の記載例】</p> <p>B 税務署長は、外注先甲に対する支払が所得税法第 183 条第 1 項の給与等に該当するとして源泉所得税の納税告知処分をしたが、この処分は次の理由より法律の適用誤りである。</p> <p>(以下、適用誤りとされる理由を詳しく記載する。)</p> <p>【相続税の場合の記載例】</p> <p>私は、相続により取得したゴルフ会員権の価額を〇〇円と評価して相続税の申告をしたが、C 税務署長はこれを△△円と評価して更正処分等を行った。しかしながら、これは次のとおり評価を誤ったものである。</p> <p>(以下、誤った評価とされる理由を詳しく記載する。)</p> <p>【消費税・地方消費税の場合の記載例】</p> <p>D 税務署長は、取引先乙に支払った手数料の金額が、消費税法第 30 条第 1 項に規定する仕入税額控除の対象と認められないとして更正処分等を行った。しかしながら、この手数料については、次の理由により、仕入税額控除の対象とされるべきである。(以下、対象とされる理由を詳しく記載する。)</p> <p>【滞納処分等の場合の記載例】</p> <p>E 税務署長は、私の所有する A 町所在の土地を差し押さえた上に、更に B 町所在の土地についても差押えを行ったが、次の理由により、B 町所在の土地に対する差押処分は違法である。</p> <p>(以下、違法であるとした理由を詳しく記載する。)</p>
<p>⑬添付書類の確認</p>	<ol style="list-style-type: none"> 1. 委任状（代理人の選任届出書（税理士の場合には、税務代理権限証書）） 代理人が選任されている場合には、委任状（代理人の選任届出書（税理士の場合には、税務代理権限証書））を添付し、番号「1」を○で囲む。なお、納税管理人を代理人として審査請求をする場合にも、委任状が必要。 2. 総代選任届出書 総代が互選されている場合には、総代選任届出書を添付し、番号「2」を○で囲む。 3. 審査請求の趣旨及び理由を計数的に説明する資料 審査請求の趣旨及び理由を計数的に説明する必要がある場合には、その資料を添付し、番号「3」を○で囲む。 4. その他

	<p>[] 内には、上記以外に添付する書類名を具体的に記載する。 (注) 3 の計数的に説明する資料とは、例えば収支計算書など審査請求人の主張を補充するための資料であり、証拠書類の添付までを求めているものではない。</p>
--	---

イ 代理人の選任

(a) 代理人とは

不服申立ての手続きは、高度な専門性が要求され、多くの納税者にとって容易なものではない。そこで不服申立人（審査請求人）は、弁護士、税理士その他適当と認める者を代理人に選任することができる（国通法 107①）。ここで、代理人は税理士や弁護士など特段の資格を有している必要はなく、審査請求人が適当と認める者であれば足りる。ただし、前述のとおり審査請求には専門的な知識が必要となることは元より、代理人となつて行う行為の中で重要かつ難しい部分、すなわち審査請求の趣旨及び理由の検討、論証又は原処分庁への反論などは税理士法 2 条に定める税理士業務に該当することが考えられる。つまり、税理士又は税理士法 51 条に定める通知を受けた弁護士である必要があるということになるのである。

(b) 代理人の選任手続き

審査請求人は、代理人を選任する場合には、その権限を証明する書類「代理人の選任届出書」を提出必要がある（国通法 107③）。様式は下記のホームページから PDF 又はワードでダウンロード可能であるが、審査請求人が複数いる場合には別紙 1 を、代理人が複数いる場合には別紙 2 をそれぞれ添付する。

●国税不服審判所 HP「代理人と総代」代理人の選任・解任届出書

<http://www.kfs.go.jp/system/agent.html>

代理人が税理士（税理士法人及び税理士業務を行う弁護士を含む。）である場合には、「代理人の選任届出書」に代えて、税理士法 30 条に規定する「税務代理権限証書」を提出することになる。

審査請求人が同処分について審査請求の前置として再調査の請求を行っている場合において、再調査の請求において代理人の選任しているときであっても、再度代理人の選任手続きとして「代理人の選任届出書」又は「税務代理権限証書」を提出する必要がある。

(c) 代理人の権限

代理人は、審査請求の取り下げ及び代理人の選任を除き、審査請求人のために審査請求に関する一切の行為を行うことができる。

審査請求の取り下げ及び代理人の選任を行う場合には、代理人の選任届出書に加えて「代理人に特別の委任をした旨の届出書」を提出し、特別の委任を受ける必要がある（上記「代理人の選任・解任届出書」別紙3参照。国通法107②）。

ウ 形式審査

(a) 形式審査とは

国税不服審判所長は、審査請求書が提出されたときは、その審査請求が法律の規定に従っているか否かの形式的な審査を行う。審査請求がこれらの要件を具備しているときは、国税通則法94条以下に規定する実質的な審査が行われる。形式審査の結果、審査請求書に記載もれ等の不備がある場合で、その不備が補正することができるものであると認められるときは、相当の期間を定めて補正要求が行われ（国通法91）、補正不可能な場合には却下されることになる。

審査請求書における形式審査は、次のような項目について行われる。

- 審査請求が法定の期間内に行われているか。
- 審査請求の対象である処分は存在しているか。
- その処分は審査請求を行うことができるものであるか。
- 審査請求の利益があるか。
- その処分は、判決又は裁決を経ているものでないか。
- 原処分は特定されているか。
- 原処分は通知を受けた日又は再調査決定書の謄本の送達を受けた日等の記載があるか。
- 請求の趣旨、請求の理由の記載が十分であるか。
- 請求年月日の記載があるか。
- 国税通則法75条4項1号の規定により再調査の請求についての決定を経ないで審査請求をする場合は、再調査の請求をした年月日の記載があるか。
- 国税通則法75条4項2号の規定により再調査の請求についての決定を経ないで審査請求をする場合は、正当な理由の記載があるか。
- 国税通則法77条1項から3項までに規定する期間の経過後において審査請求をする場合は、正当な理由の記載があるか。
- 審査請求人等の氏名、住所が記載され、押印がされているか。
- 審査請求書は、正副2通が提出されているか。
- 代理人により、又は総代を通じて審査請求をする場合には、これらの者の資格を証する書面の添付があるか。
- 計数的に説明する資料が添付されているか。

(b) 審査請求書の補正

国税不服審判所長は、形式審査の結果、審査請求書に記載漏れ等の不備があり、

その不備が補正できるものであるときは、その補正を求めることがある。国税通則法 91 条 1 項は、「審査請求書が国税通則法 87 条(審査請求書の記載事項等)又は 124 条(書類提出者の氏名、住所、及び番号の記載等)の規定に違反する場合には、相当の期間を定め、その期間内に不備を補正すべきことを求めなければならない」としている。

補正の方法には、通常の方式による補正、職権による補正及び口頭による補正がある。

<p>・ 通常の方式による補正(国通法 91①)</p> <p>通常は、法律の規定に合致するよう補正した書面を追加提出するか、既に提出済の審査請求書の記載事項を補筆押印する等して補正する。</p>
<p>・ 職権による補正(国通法 91①)</p> <p>審査請求人の意思を容易に推測することができ、かつ、審査の障害とならないような軽微な不備であるときは、国税不服審判所長は、職権で補正することができる。</p>
<p>・ 口頭による補正(国通法 91②)</p> <p>国税不服審判所に出頭し補正すべき事項について陳述し、その陳述の内容を国税不服審判所の職員が録取した書面に押印することによっても補正をすることができる。</p>

補正を求められた期間内に不備が補正されたときには、はじめから適法な審査請求がなされたものとして取り扱われる。

(c) 却下の裁決

審査請求書の補正を求められた場合において、審査請求人が定められた期間内に不備を補正しないときは、国税不服審判所長は、審査手続を経ることなく、国税通則法 98 条 1 項の規定に基づき、裁決で、その審査請求を却下することができる(国通法 92①)。

また、審査請求が法定の期間経過後にされたものである場合、その他(a)に掲げる審査項目に照らし不適法であって、補正することができないことが明らかなきも、同様に却下することができる(国通法 92②)。

エ 原処分庁からの答弁書

国税不服審判所長は、審査請求書を受理したときは、その審査請求を却下する場合を除き、相当の期間を定めて、審査請求の目的となった処分に係る行政機関の長(原処分庁)に対し、答弁書の提出を求める(国通法 93)。

答弁書は、審査請求人の主張に対する原処分庁の主張を記載した書面である(国通法 93②)。この答弁書には、審査請求人の審査請求の要旨及び理由に対応して、原処分の適法性について具体的に記載しなければならないとされている。さらに審査請求の要旨に対応して、いかなる様態の裁決を求めるについても明らかにされるとともに、原処分庁の主張が具体的に記載されることになっている。

国税通則法 93 条は、「～(略)～提出させるものとする。」と規定しているが、これは合理的な理由があれば、これに従わないことも許されるというような趣旨ではなく、審査請求が不適法である場合を除き、必ずその提出を求めなければならないとする趣旨である。

実際の手続的には、国税不服審判所長は、審査請求書の副本を原処分庁に送付し、相当の期間を定めて答弁書の提出を求めることになるが、原処分庁を経由して審査請求がされたときは、審査請求書の副本は、既に原処分庁の手元にあることから、この場合には、単に答弁書の提出を求める旨の書面を送付することとなる。ここでいう原処分庁とは、次のものをいう。

(a) 国税局長、税務署長又は税関長がした処分	その国税局長、税務署長又は税関長
(b) 国税局、税務署又は税関の職員がした処分	それぞれの職員の所属する国税局、税務署又は税関の長である国税局長、税務署長又は税関長
(c) 税務署長がした処分で、その処分に係る事項に関する調査が国税局の職員によってされた旨の書面により通知されたもの	その職員の所属する国税局の長である国税局長
(d) 所得税、法人税、相続税、贈与税、地価税、消費税に係る処分があった時以後にその納税地が異動したとき	(a) から (c) の区分に応じ、異動後の納税地を所轄する国税局長又は税務署長
(e) 国土交通大臣又は地方運輸局長等が自動車重量税に関してした処分	その国土交通大臣又は地方運輸局長
(f) 登記、登録機関の長又はその職員が登録免許税に関してした処分	その登記、登録機関の長

なお、国税不服審判所長は、原処分庁から答弁書が提出されたときは、これを審査請求人及び参加人に送付する(国通法 93③)。

オ 担当審判官等の指定

(a) 担当審判官等の指定

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(国通法 94①)。

平成 26 年 6 月改正前では、担当審判官等の指定時期は、「答弁書が提出されたとき」とされていたが(旧国通法 94①)、現行法では、担当審判官等の指定時期については、審査の迅速化の観点から、担当審判官が早期に審査請求に着手することができるように整備されている(国通法 94①)。具体的には、上記④形式審査により却下する場合を除き、審査請求の補正を終了した段階で担当審判官を指定することができる。さらに、審査請求の補正に時間を要する場合もあることから、審

査請求人の主張整理を行うことを目的とした審査請求人との面談等を実施するため、補正を終了する前に担当審判官を指定することもできることとなっている。

(b) 担当審判官・参加審判官

「担当審判官」とは、指定された事件について、自ら又は国税副審判官その他の職員を指揮命令して必要な調査を行い、中心となって事件を審理する職務を有する者で、国税審判官の中から指定される。

「参加審判官」とは、指定された事件の審理に関与し、「担当審判官」とともに合議により事件を審理する職務を有する者で、国税審判官の中から指定される。

「参加審判官」は、担当審判官の嘱託により又はその命を受けて、必要な調査を行うことができる(国通法 97②)。

(c) 担当審判官の除斥事由

国税不服審判所長が指定する担当審判官及び参加審判官は、次に掲げる者以外の者でなければならない(国通法 94②)。

- 一 審査請求に係る処分又はその処分に係る再調査の請求についての決定に関与した者
- 二 審査請求人
- 三 審査請求人の配偶者、4親等内の親族又は同居の親族
- 四 審査請求人の代理人
- 五 三、四に掲げる者であった者
- 六 審査請求人の後見人、後見監督人、保佐人、保佐監督人、補助人又は補助監督人
- 七 利害関係人

(2) 実質審理

ア 答弁書に対する反論書

(a) 反論書の提出

審査請求人は、原処分庁から提出された答弁書に記載された事項に対して、反論がある場合には、「反論書」を提出することができる。ただし、担当審判官が提出期限を定めたときは、その期間内に提出しなければならない(国通法 95①)。

(b) 反論書の記載事項

「反論書」では、原処分庁が答弁書で主張している法令解釈、事実、事実認定などの内、どの部分に対する反論であるのかを明確に記載する事が重要であるが、審査請求書等で既に主張した事項については、再度主張する必要はない。

(c) 参加人意見書

参加人は、審査請求に係る事件に関する意見を記載した「参加人意見書」を提出することができる。ただし、担当審判官が提出期限を定めたときは、その期間内に提出しなければならない(国通法 95②)。

参加人とは、国税不服審判所長等の許可を得て又は国税不服審判所長等の求めに応じて不服申立てに参加する利害関係人をいうが、ここでいう利害関係人は、不服申立てに係る処分につき利害関係を有すると認められる者をいい、例えば審査請求人の不動産が国税当局に差し押さえられた場合のその不動産の抵当権者などをいう。

(d) 反論書・参加人意見書の取扱い

審査請求人から提出された「反論書」は、原処分庁及び参加人に送付され、参加人から提出された「参加人意見書」は審査請求人及び原処分庁に送付される（国通法 95③）。

原処分庁は、この「反論書」に対する意見がある場合には「意見書」を提出し、審査請求人において、この「意見書」に対して更に反論がある場合には、再び「反論書」を提出することとなる。

イ 口頭意見陳述等

(a) 請求人面談

担当審判官は、通常、審理の早期において審査請求人と面談しその主張を確認することとなる。その際は、その主張を明確に理解するため、審査請求書に記載された主張やそれを裏付ける証拠に関して説明を求められ、場合によっては、担当審判官から補充的な主張や証拠の提出を促されることもある。

(b) 口頭意見陳述の申立て

審査請求人又は参加人の申立てがあつた場合には、担当審判官は、その申立てをした者に口頭で意見を述べる機会を与えなければならない（国通法 95 の 2①）。

この手続きは、主張したい内容を書面では十分に表現しきれない場合に利用すべきものであり、事前に「口頭意見陳述の申立書」を提出する必要がある。この「口頭意見陳述」では、担当審判官又はその指示を受けた職員が審査請求人の陳述を聴取し、その要点を記録した書面を作成するが、その書面には、審査請求人の署名押印を求められることもある。

(c) 発問権

「口頭意見陳述」を申立てした者は、担当審判官の許可を得て、原処分庁に対して、質問を発することができる（国通法 95 の 2②）。

これは、対審的審理構造となっていない再調査の請求における口頭意見陳述にはない規定である。「口頭意見陳述」において対審的審理を導入することにより、審査請求人の手続き保障を図る観点から、平成 26 年 6 月改正で新たに明文化された規定である。なお、原処分庁が質問に応答する義務について明文規定はないが、次に述べるとおり、現行法では審査請求人、参加人及び原処分庁（以下「審理関係人」という。）の全ての招集を前提としており、原処分庁が適切に応答すべきことは当然であるから、あえて規定する必要はないとの趣旨から省略されたようで

ある。

(d) 審理関係人の招集等

「口頭意見陳述」は、担当審判官が期日及び場所を指定し、全ての「審理関係人」を招集して行う。なお、口頭意見陳述の申立人は、担当審判官の許可を得て、補佐人（付き添い人）とともに出頭することができる（国通法 95 の 2③）。

(e) 対審的審理

平成 23 年度より、書面だけでは「審理関係人」の主張が理解できない複雑な事件などについては、担当審判官の裁量により、担当審判官が審査請求人及び原処分庁と同席の上、それまでの主張等について説明を求める「同席主張説明」が実施されているところである。この「同席主張説明」では、当事者間での直接の質疑応答は認められていないが、文献によれば過去において、審査請求人と原処分庁が同時に主張を行う場として、「同席審理」という方式が行われたこともあったようである。

現行法の「口頭意見陳述」が、今後どのように運用されて行くのか注目すべき点ではあるが、対審的構造を有する訴訟における口頭弁論でさえ、事実上は準備書面の提出という整理された形での主張が行われており、一時期行われていた「同席審理」のように審査請求人と原処分庁が対峙し、口頭で互いの主張を交える状況において、担当審判官が的確な争点整理を行うことは、かなりの困難を伴うものであると考えられる。しかし、いずれにしても対審的審理の発展を目指すという方針自体は、審判所審理の充実に寄与するものと思われる。

ウ 証拠書類等の提出

(a) 証拠の提出

審査請求人又は参加人は、証拠書類又は証拠物を提出することができる（国通法 96①）。一方で、原処分庁は、処分の理由となる事実を証する書類その他の物件を提出することができる（国通法 96②）。ただし、担当審判官が提出期限を定めたときは、いずれの者もその期間内に提出しなければならない（国通法 96③）。

(b) 証拠とは

証拠とは、自らの主張を根拠付ける事実が存在することを明らかにするものである。契約書や帳簿等の文書は、その記載内容が証拠となり、その物理的な形状、筆跡、印影等も証拠となる。また、審査請求人や原処分庁が、担当審判官等からの質問に対し話した内容も証拠と成り得るものである。

エ 審理のための質問、検査等

(a) 質問検査等

担当審判官は、審理を行うため必要があるときは、審理関係人の申立てにより又は職権で、次に掲げる行為をすることができる（国通法 97①）。

- | |
|---|
| 一 審査請求人若しくは原処分庁又は関係人その他の参考人に質問すること。 |
| 二 一号に規定する者の帳簿書類その他の物件につき、その所有者若しくは保管者に対し、相当期間を定めて、その物件の提出を求め、又はこれらの者が提出した物件を留め置くこと。 |
| 三 一号に規定する者の帳簿書類その他の物件を検査すること。 |
| 四 鑑定人に鑑定させること。 |

また、国税審判官、国税副審判官その他の国税不服審判所の職員は、担当審判官の囑託により、又はその命を受け、一号又は三号の行為をすることができる（国通法 97②）。

審理関係人が質問検査等の申立てをする際には、「審理するための質問、検査等をするための申立書」を提出しなければならない。

(b) 原処分庁からの質問検査等の申立て

平成 26 年 6 月改正前では、質問検査等の申立ては、審査請求人又は参加人にのみ認められていたが（旧国通法 97①、109④）、現行法では原処分庁にも質問検査等の申立てが認められることとなった（国通法 97①）。

これは、当事者間の審理の公平性を確保する等の観点から、審理関係人である原処分庁にも、担当審判官等による職権調査を求めることができるよう整備されたものである。

(c) 職権探知主義

職権探知主義とは、審理関係人の主張及び証拠の申出に拘束されることなく、担当審判官が職権で自ら事実探知及び証拠調べを行う立場で、民事訴訟における当事者主義（弁論主義）と相対する立場である。我が国の行政不服審査法では職権探知主義が採られており、国税通則法においても 97 条が職権探知主義の立場を示すものと解されている。我が国の行政不服審査において、職権探知主義が採られる根拠として学説上では、次の点などが挙げられている。

- ・行政不服審査法 1 条が明示するように、行政上の不服申立ての目的が個人の権利利益の救済のほか行政運営の適正化を図ることにある以上、行政不服審査手続の対象は単なる私人の関心事ではなく、国家的関心事であること。
- ・不服申立人は、通常、証拠の保存収集能力において処分庁に劣っているうえ、証拠収集について第三者の協力を求めることが困難であることから、不服申立人の証拠収集能力を補充し、適切な攻撃防御の機会を与えること。

しかし、実際の国税不服審判所における運営上は、下記⑦の争点主義的運営などの観点から、職権探知の範囲を限定して、争点を中心とする調査・審理が行われているところである。

オ 審理手続の計画的遂行

(a) 意見の聴取

担当審判官は、審査請求に係る事件について、審理事項が多数であり又は錯綜しているなどの事情により、迅速かつ公正な審理を行うため国税通則法 95 条の 2 から 97 条 1 項に定める審理手続を計画的に遂行する必要があると認める場合には、期日及び場所を指定して、審理関係人を招集し、あらかじめ、これらの審理手続の申立てに関する意見の聴取を行うことができる（国通法 97 の 2①）。

なお、審理関係人が遠隔地に居住している場合その他相当と認める場合には、電話等の通信手段により、意見の聴取を行うこともできることとなっている（国通法 97 の 2②）。

これについても、平成 26 年 6 月改正で新たに明文化された規定であるが、近年では、担当審判官が審理関係人から提出された主張に関する書面等に基づいて争点を整理し、争われている原処分、争点、争点に対する審査請求人及び原処分庁双方の主張、などを簡潔にまとめた「争点の確認表」を作成し、審査請求人及び原処分庁に交付するなどの施策により、審理の透明性確保に努めているところである。

(b) 審理手続の終結の予定時期の決定

担当審判官は、意見の聴取を行ったときは、遅滞なく、審理手続の終結の予定時期を決定し、審理関係人に通知することとされている（国通法 97 の 2③）。

カ 審理関係人による物件の閲覧等

(a) 証拠書類の閲覧等

審理関係人は、審理手続が終結するまでの間、担当審判官に対し、上記の③証拠書類等の提出（国通法 96①②）又は④審理のための質問、検査等（国通法 97①二）の規定により提出された書類その他の物件の閲覧又はその書類の写し若しくは電磁的記録に記録された事項を記載した書面の交付を求めることができる。この場合において、担当審判官は、第三者の利益を害するおそれがあると認めるとき、その他正当な理由があるときでなければ、その閲覧又は交付を拒むことができない（国通法 97 の 3①）。

平成 26 年 6 月改正前においては、審査請求人や参加人は、原処分庁から提出された書類その他の物件の閲覧（のみ）を求めることができていた（旧国通法 96①②、109⑤）が、現行法においては、原処分庁から提出された物件に限らず、担当審判官が所持する職権収集物件等についても閲覧請求権の対象とするとともに、閲覧のみではなく、写し等の交付を請求することが可能になったことは、審理の透明性・公平性確保の観点から、評価すべき改正点である。

なお、写し等の交付を受ける場合には、政令で定める実費相当の手数料が必要となる（国通法 97 の 3④）。

(b) 原処分庁の閲覧請求権

平成 26 年 6 月改正前は、審査請求人が担当審判官に対して提出した書類その他

の物件について、原処分庁の閲覧請求権を認める規定は存在しなかった。

しかし、審理の透明性の向上及び上記④(b)と同じく、審理の公平性の観点から、原処分庁にも審査請求人・参加人と同様の閲覧請求権を認めることが明文化された(国通法 97 の 3①)。

なお、この規定及び上記④(b)の規定については、平成 26 年 6 月改正における他の多くの改正事項と異なり、行政不服審査法に準拠するものではなく、国税通則法独自の定めである。これらは、原処分庁側の手続き上の権利を明文化するものではあるが、審理の透明性・公平性を確保し、国税不服審判所が執行機関である国税庁から独立した、第三者的機関としての役割を果たすという点において、やむを得ない改正であろう。

(c) 担当審判官の作成する「質問調書」

担当審判官が、上記④(a)により、審理関係人に質問をする際には、通常その内容を「質問調書」に記録するが、この「質問調書」については、改正後においても写しの交付のみならず、閲覧さえ認められていない。しかし、審査請求の実務においては、この「質問調書」その他の担当審判官が作成する文書が、審理から裁決に至る過程において最重要の証拠資料とされている。したがって、審理の透明性・公平性をより向上させるために、この「質問調書」についても、閲覧請求の対象とすることが今後の課題であろう。

なお、この「質問調書」の閲覧ができないという問題は、不服申立ての一般法である行政不服審査法の現行法においても、積み残しの課題となっている。平成 26 年 6 月参議院総務委員会で決議された「行政不服審査法案に対する附帯決議」の 4 項で、「～(略)～審理関係人又は参考人の陳述内容が記載された文書の閲覧、謄写等について、今後とも検討すること。」されており、今後の改正が期待される場所である。

(d) 書類等の提出人に対する意見の聴取

担当審判官は、書類等の閲覧をさせ又は交付をするときは、担当審判官が必要ないと認める場合を除き、その書類等の提出人の意見を聴かなければならない(国通法 97 の 3②)。

キ 争点主義的運営

(a) 「総額主義」と「争点主義」

審査請求における調査及び審理の範囲については、理論上「総額主義」と「争点主義」という 2 つの立場がある。

総額主義 (判例・通説)	不服申立人の主張にかかわらず、原処分に係る課税標準、税額全体の適否が審理対象
争点主義	原処分に係る課税標準・税額の内、不服申立ての争点及びこれと密接に関連する事項のみが審理対象

「総額主義」による場合、審理の結果、争点となった課税処分に誤りがあり、これに基づいて再計算した税額が原処分額を下回るとしても、原処分庁の新たな主張又は審判所の職権調査による課税要件事実の認定事項も含めて再計算した税額が、原処分額を上回る場合には、原処分は維持すべきことになる。これに対し「争点主義」による場合、審理の結果、争点となった課税処分に誤りがあり、これに基づいて再計算した税額が原処分額を下回る場合、仮に争点事項以外で課税要件事実が認定されたとしても、原処分は取り消すべきということになる。

すなわち、「総額主義」によった場合、審理が終結するまでは、原処分の理由差替えが認められるのに対し、「争点主義」によれば、原則として原処分の理由差替えは認められないこととなる。

(b) 通説・判例は「総額主義」

金子宏教授は、「すべての確定処分は、遅かれ早かれ原処分庁によって理由を附記されなければならない。このように法が理由附記を要求している理由は、手続的保障の見地から処分庁の判断の慎重・合理性を担保してその恣意を抑制する（処分適正化機能）とともに、処分理由を示して、不服申立てに便宜を与える（争点明確化機能）ことにあるが、理由の差替えを自由に認めることは、理由附記をしない処分を行うのと結果的に同じことで、法の趣旨の大半を失わせることになりかねない。」として「争点主義」を主張されている。

これに対し、南博方教授などは、「行政不服審査法1条の理念が、租税審判手続にも適用されることから考えると、期するところは、課税要件事実の存否についての客観的な真実の発見にあると考えられる。また、「裁判所は当事者の申立てざる事項に付判決を為すことを得ず」という民事訴訟法246条のような規定を欠く国税通則法の下では、争点事項を越えて調査・審理したとしても、それをもって違法であるということができないとすれば、法文上は、国税通則法は総額主義に立っていると解さざるを得ない」などとして、「総額主義」を主張されている。また、審判所制度の基となった昭和43年7月税制調査会第三次答申でも、「審理は、請求人の主張を中心として行うが、不服審査の過程で原処分の見過ごしていた事実を発見したときは、それも審理の基礎とし、請求人の主張には制限されないものとする。ただし、裁決による不利益変更はできない」としていることなどから、学説上は「総額主義」が通説となっている。

判例上では、最高裁が、原処分に含まれていなかった給与所得の金額を審査請求の裁決で新たに認定した事案につき、「本件決定処分は、上告人の昭和38年における総所得金額に対する課税処分であるから、その審査手続における審査の範囲も、右総所得金額に対する課税の当否を判断するに必要な事項全般に及ぶものというべきであり、したがって、本件審査裁決が右総所得金額を構成する所論給与所得の金額を新たに認定してこれを考慮のうえ審査請求を棄却したことには、

所論の違法があるとはいえない（最高裁昭和 49 年 4 月 18 日判決）」として「総額主義」の立場を明確にしている。

(c) 国税不服審判所における「争点主義的運営」

国税不服審判所の設立が決定した昭和 45 年 3 月の国会において、「審判所の職員は、その調査が新たな脱税事実の発見のためではないことを厳に銘記の上、納税者の正当な権利救済の実現に努めること」「政府は、審判所の運営に当たっては、その使命が納税者の権利救済にあることに則り、総額主義に偏することなく、争点主義の精神をいかし、その趣旨徹底に遺憾なきを期すべきである」との附帯決議が行われた。

これを受け、国税不服審判所の内部的な手続規範である審査事務提要では、「実質審理は、審査請求人の申立てに係る原処分について、その全体の当否を判断するために行うものであるが、その実施に当たっては、審査請求人及び原処分双方の主張により明らかとなった争点に主眼を置いて効率的に行うものとする」と定めて、理論上は「総額主義」を採りながら、運営上は「争点主義」の精神を活かすこととされ、このような審判所の運営指針について、一般に「争点主義的運営」といわれている。

この「争点主義的運営」の意義について、南博方教授は、「新たな調査は争点で、審理は総額で」と表現されている。具体的には「調査の範囲は争点及び争点関連事項の 2 項目の範囲に限定され、この場合の争点とは、審査請求人および原処分双方の主張の相違点であり、争点関連事項とは、争点事項（たとえば、売上金額）と密接不可分の関係にあるが故に、それを調査しなければ争点事項を明らかにすることができないような事項（たとえば、仕入金額）をいう」とされている。

以上より、国税不服審判所における「争点主義的運営」をまとめると、次の通りとなる。

争点及び争点関連事項について調査・審理を行い、争点外事項について、原則として新たな調査は行わない（争点主義）。

審理関係人から提出された証拠資料と国税不服審判所で収集した争点に関する調査資料を基礎として、原処分の全体（総額）の当否を審理判断する（総額主義）。

ク 審理手続の終結

(a) 担当審判官による審理手続終結の判断

担当審判官が、必要な審理を終えたと認めるときは、審理手続を終結する（国通法 97 の 4①）。また、担当審判官は、次のいずれかに該当するとき、審理手続を終結することができる（国通法 97 の 4②）。

一 次のイからホに掲げる規定の相当の期間内に、イからホに定める物件が提出されない場合において、更に一定の期間を示して、その物件の提出を求めたにもかかわらず

らず、その提出期間内にその物件が提出されなかったとき。		
イ	93 条 1 項前段（答弁書の提出等）	答弁書
ロ	95 条 1 項後段（反論書等の提出）	反論書
ハ	95 条 2 項後段	参加人意見書
ニ	96 条 3 項（証拠書類等の提出）	証拠書類、証拠物又は書類 その他の物件
ホ	97 条 1 項 2 号（審理のための質問、検査等）	帳簿書類その他の物件
二 95 条の 2 1 項（口頭意見陳述）に規定する申立てをした審査請求人又は参加人が、正当な理由なく、口頭意見陳述に出頭しないとき。		

(b) 審理手続の終結の通知

担当審判官が、(a)により審理手続を終結したときは、速やかに、審理関係人に対し、審理手続を終結した旨を通知する（国通法 97 の 4③）。

ケ 審査請求の取下げ

審査請求人は、裁決があるまでは、いつでも、書面（「審査請求の取下書」）により審査請求を取り下げることができる（国通法 110①）。

審査請求の取下げとは、はじめからその審査請求がなかった状態に戻すことであるが、既に裁決がなされたときは、その審査請求は裁決により終結し、もはや審査請求を取り下げることができない。

なお、審査請求を取り下げることができる者は、審査請求人及び取下げについて特別の委任を受けた代理人に限られる（国通法 107②）。

コ 合議

審査請求の調査・審理は、通常、中心となる担当審判官 1 名及び参加審判官 2 名の計 3 名で構成される合議体により進められる。合議とは、合議体の構成員が、審査請求人及び原処分庁双方の主張と証拠について議論・検討することをいい、当初合議・中間合議・最終合議と数回にわたって行われる。

当初合議では、課税処分又は徴収処分をするための法律要件、その法律要件に当たるとされる事実の存否、具体的な事実が法律要件に該当するか否かについての主張の相違点（争点）を整理し、調査・審理の方針を決定する。

中間合議は、調査・審理の状況に応じて適宜行われ、各構成員がそれぞれ独立した立場で十分に意見を述べ合い公正妥当な結論に達するよう議論が尽くされたのち、最終合議が行われることになる。

サ 議決

審査請求についての調査・審理が終結すると、担当審判官と参加審判官で構成される合議体は、その構成員の過半数の意見をもって決定された合議により「議決」

を行う。すなわち、上記の最終合議が議決ということになる。

合議体が作成する議決書は、国税不服審判所各支部に設置されている法規審査部により文書審査等を受けることになる。審査を受けた議決書は、実際に裁決を行う国税不服審判所長に報告されるが、国税不服審判所長は、却下以外の裁決をする場合には、合議体の「議決に基づいて」しなければならないこととされている(国通法98④)。ここで、「基づいて」とは、「により」よりも広く「を経て」よりも狭い概念である。つまり、国税不服審判所長は、議決に完全に拘束されるわけではないので、法規審査部の審査等の結果、その議決に法令解釈の誤り、調査不足、審理不足などが認められるときは、担当した合議体に差し戻し、再度調査・審理をさせることができる。

3 審査請求に対する判断(裁決)

(1) 裁決の種類

裁決とは、国税不服審判所長が前述の合議による議決に基づき行う、審査請求に対する判断であり、行政部内における最終判断でもある。なお、原処分以上に審査請求人に不利益となる裁決を行うことはできない(国通法98③)。

裁決の態様	裁 決 の 内 容	形式審査の結果
全部取消し	審査請求人が原処分の全部の取消しを求める場合において、その主張の全部が認められたとき	審査請求そのものは適法
一部取消し	<ul style="list-style-type: none"> ・ 審査請求人が原処分の全部の取消しを求める場合において、その主張の一部が認められたとき ・ 審査請求人が原処分の一部の取消しを求める場合において、その主張の全部又は一部が認められたとき 	
棄却 変更	<p>審査請求人が原処分の取消し又は変更を求める場合において、その主張が全く認められなかったとき</p> <p>審査請求人が原処分の変更を取消し又は変更を求める場合において、その主張の全部又は一部が認められたとき</p>	
却下	審査請求人が原処分の取消し又は変更を求める場合において、その申立てが実質審理に入ることなく排斥されたとき	審査請求そのものが不適法

ア 取消し

審理の結果、審査請求に理由があると判断した場合に出される裁決で、認める内容に応じて原処分の全部を取り消す「全部取消し」と一部のみを認める「一部取消

し」がある。ただし、審査請求人が原処分の一部についてのみ審査請求した場合には、たとえその主張が全部認められたとしても「一部取消し」の裁決になる。

イ 棄却

審理の結果、審査請求に理由がない場合に出される裁決で、審査請求人の主張は全く認められない、との判断である。

なお、「棄却」の裁決を行う場合は、維持される原処分を正当とする理由が附記されていなければならないが（後述）、この理由については、原処分と異なる理由で審査請求を「棄却」しても違法とはならないと解されている。

ウ 変更

審査請求に理由があると判断した場合に出される裁決であるが、取消しは原処分が数額に関するもので可分の性質を帯びるものについてなされる裁決であるのに対し、「変更」は可分的な性質を有しないものについてなされる裁決である。例えば次の処分についての「変更」がある。

(a) 耐用年数の短縮に関する処分

(b) 相続税額および贈与税額の延納条件に関する処分

(c) 納税の猶予に関する処分

エ 却下

審査請求書が提出された直後の形式審査において、その審査請求が不適法であると判断した場合に出されるもので、実質審理を拒否する裁決である。例えば次のような場合には、却下されることになる。

- ・ 審査請求の対象とした処分が、審査請求をできないものであったとき
- ・ 審査請求の対象とした処分が、すでに存在しないとき
- ・ 審査請求の対象とした処分が、審査請求人の権利又は法律上の利益を侵害するものでないとき
- ・ 審査請求の対象とした処分について、すでに国税不服審判所長の裁決がなされているとき
- ・ 審査請求が、法定の審査請求期間経過後にされたとき
- ・ 不適法な審査請求につき、相当の期間を定めて補正要求がなされたが、その期間内に補正されなかったとき

(2) 国税庁長官の法令の解釈と異なる解釈等による裁決

ア 国税不服審判所における法令解釈

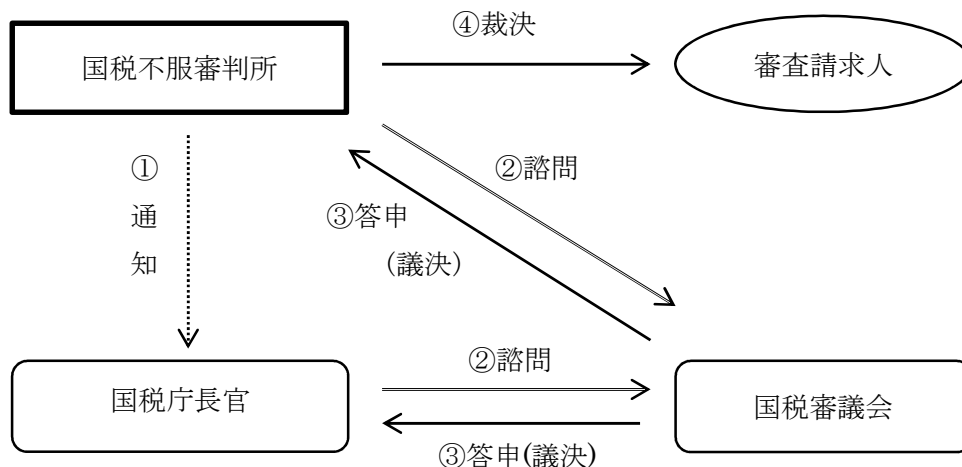
税務署や国税局では、国税庁長官の発した通達(国税庁長官通達)に従って法令解釈を行っている。通達とは、税務職員の税務行政執行上の指針であると同時に、ある程度具体的に定められていることから、納税者に国税庁の正式な統一の見解を示すことにより、公正な税務行政を実現する役割も果たしている。

国税不服審判所長は、裁決を行う場合、国税庁長官の通達に拘束されることなく独自の立場で審理した上で、個別の審査請求事件に即して最も適正妥当と認められる法令解釈に基づいて、裁決を行うことができる。これは、今日のように、複雑かつ変化の激しい経済、社会情勢に鑑みれば、通達の設定時では想定できなかったような事態が生じるのもやむを得ないことであり、そのような場合に、国税不服審判所長の法令解釈が、国税庁長官の通達による法令解釈と異なることも想定される。これをそのまま放置すると、実務に混乱をきたし、納税者にとっても不利益となることもある。

そこで、国税通則法 99 条 1 項において、「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。」と規定している。そして、国税庁長官は、前項の通知があった場合において、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、国税庁長官がその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その意見について国税審議会に諮問しなければならない(国通法 99②)。最終的に国税不服審判所長は、国税庁長官と共同で国税審議会に諮問した場合には、その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(国通法 99③)。

なお、同条 1 項でいう、「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」とは、法令の解釈に関する国税庁長官通達が存在しない場合であって、裁決で採用しようとする法令の解釈が、その後の解釈ないし他の処分を行う際における重要な先例となると認められるときをいう(不基通(審)99-1)。

《国税審議会へ諮問するケース》



イ 意見の通知事例

この 99 条の規定が適用された事例は極めて少なく、昭和 45 年の国税不服審判所創設後から平成 26 年度までに、国税不服審判所長が国税庁長官に意見の通知(平成 26 年 3 月までは意見の申出)をした審査請求事件はわずか 9 件である。しかも、ここ最近の適用事例で平成 21 年 2 月 20 日裁決であり、その前となると平成 3 年 4 月 30 日裁決にまで遡ることになる。なお、これらはすべて、前述の「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」に該当し、かつ、国税庁長官も、国税不服審判所長の意見を相当と認めたため、国税審議会(平成 13 年 1 月 5 日までは国税審査会)に諮問することなく裁決が行われている。以下に、適用事例 9 件を掲載する。

●破産会社について仮想経理に基づく減額更正に伴う過納金を即時還付することとした事例(昭和 46 年 9 月 27 日裁決同事例集 No. 2-26 頁)
●被相続人が外国人である場合の共同相続人の国税の納付義務の承継額は、被相続人の本国法による相続分により計算すべきであるとした事例(昭和 47 年 11 月 16 日裁決同事例集 No. 5-1 頁)
●外国人の役員及び使用人に支給した休暇帰国のための旅費は、業務上必要な旅費に当たるとして、賞与と認定した原処分を取消した事例(昭和 49 年 3 月 12 日裁決同事例集 No. 8-1 頁)
●土地取得後これを利用することなく譲渡した場合には、その土地の取得に要した借入金の利子は、当該土地の取得費に算入するとした事例(昭和 54 年 9 月 20 日裁決同事例集 No. 17-17 頁)
●土地取得後これを利用することなく譲渡した場合には、その土地の取得に要した借入金の利子及び借入金担保のための抵当権設定費用等は、当該土地の取得費に算入するとした事例(昭和 54 年 9 月 27 日裁決同事例集 No. 17-27 頁)

<p>●相続により取得した定期預金の評価上、既経過利子の額の算出については、解約利率により算出した額から、源泉徴収による所得税相当額を控除すべきであるとした事例（昭和 55 年 12 月 12 日裁決同事例集 No. 20-206 頁）</p>
<p>●既存住宅の共有持分の追加取得は、租税特別措置法第 41 条（住宅の取得をした場合の所得税額の特別控除）第 1 項に規定する「既存住宅」の取得に当たるとした事例（平成 2 年 6 月 25 日裁決同事例集 No. 39-505 頁）</p>
<p>●代償分割により取得した代償金について相続税の課税価格に算入すべき価額は、代償分割時における代償財産の通常取引される価額と相続税評価額の比により圧縮するのが相当であるとした事例（平成 3 年 4 月 30 日裁決同事例集 No. 41-302 頁）</p> <p>※本裁決後に、代償分割が行われた場合の課税価格の計算に関する取扱いが通達により明らかにされた。</p>
<p>●住宅の共有持分を追加取得したことは、租税特別措置法施行令第 26 条 2 項の「居住の用に供する家屋を 2 以上有する場合」には該当しないとした事例（平成 21 年 2 月 20 日裁決同事例集 No. 77-272 頁）</p> <p>※本裁決後に、租税特別措置法第 41 条及び同施行令 26 条が改正され、既存住宅の取得であっても、取得者の配偶者等で取得後も引き続き取得者と生計を一にする者からの取得については、住宅取得特別控除の適用がないこととされた。なお、本事例については、平成 21 年 3 月 18 日の第 7 回 国税審査分科会(国税審議会)において、事案の説明及び意見の通知から裁決に至るまでの報告等がなされている。</p> <p>https://www.nta.go.jp/kohyo/katsudou/shingi-kenkyu/kenkyu.htm</p>

(3) 裁決に対する再審査請求の可否

不服申立ての一般法である行政不服審査法 6 条には、「行政庁の処分につき法律に再審査請求をすることができる旨の定めがある場合には、～（略）～裁決に不服がある者は、再審査請求をすることができる。」と規定されている。しかし、国税に関する法律その他税務官庁のする処分に関する法律にはこの定めがないため、国税不服審判所の裁決に対して、再審査請求をすることはできない。

(4) 裁決書の理由附記

審査請求における裁決書には、裁決の理由を附記し、国税不服審判所長が記名押印しなければならない（国通法 101①、84⑦）。また、審査請求の裁決において、処分の全部又は一部を維持する場合には、その維持される処分を正当とする理由が明らかにされていなければならない（国通法 101②、84⑧）。

裁決書への理由附記は、国税不服審判所長の判断の慎重さ、公正さを保障するとともに、裁決の理由を明示することによって、審査請求人に原処分に対する訴訟の提起に関しての判断資料を提供するためのものである。したがって、理由附記では、審査請求人

の不服事由に対してその結論に達した過程を明らかにしなければならない。例えば、青色申告書提出承認の取消処分に対する審査請求を棄却した際、裁決書に「貴社の審査請求の趣旨、経営の状況、その他を勘案して審査すると、税務署長の行った当該取消処分は誤りがないと認められるため、審査請求には理由がない。」旨の記載をしたものが、理由附記としては、不備があるとされた事例がある(最判昭和 37 年 12 月 26 日民集 16 卷 12 号 2557 頁)。

(5) 裁決の効力

ア 拘束力

唯一法定されている効力であり、裁決は、審査請求に係る処分をした原処分庁等の関係行政庁を拘束力する(国通法 102①)。つまり、税務署長等の原処分庁は、裁決で取り消された処分と同様の処分はできない、ということになる。これは、税務署長等が裁決で取消された処分と同様の処分を再度することができるならば、権利救済の目的を達成することができないためである。

ただし、このような拘束力は、「棄却」及び「却下」の裁決には生じないとされている。「却下」については、原処分の当否を判断したものではなく、また「棄却」については、原処分が違法又は不当でないことを判断したに過ぎないので、却下又は棄却された事案に対して、原処分庁が独自の判断において当該処分を職権で取り消すことはできるとされている(最判昭和 49 年 7 月 19 日民集 28 卷 5 号 759 頁)。

イ 公定力

裁決はいったんなされると、当然に無効な場合を除き、仮に違法であっても裁判所によって取消されるまでは有効であるから、審査請求人及び原処分庁はもとより、他の行政機関又は第三者についても、その効力を否定することはできない。

ウ 執行力

処分を「取消し」又は「変更」する裁決は、その裁決の内容を実現する効力を有する。従って、原処分庁の行動を待つことなく、裁決によりその処分の効力は失われる。

エ 不可争力

審査請求人は、裁決のあったことを知った日から 6 か月以内に取消訴訟を提起しなければ、裁決が当然無効でない限り、その効力を争うことができなくなる。

オ 不可変更力

裁決は、一定の争訟手続を経た紛争の裁断行為であるから、たとえ瑕疵があっても国税不服審判所自らも、これを取消し又は変更することはできない。

(6) 訴訟の提起

審査請求人は、裁決の結果になお不服がある場合には、裁決があったことを知った

から 6 か月以内に地方裁判所に対し訴訟を提起することができる。また、審査請求がされた日の翌日から 3 か月を経過しても裁決がないときは、裁決を経ることなく訴訟を提起することができることとなっている(国通法 115①)。

なお、提起する訴訟の種類は、不服の内容により次の 2 つに区分される。

ア 処分の取消しを求める訴え(課税処分等の違法を訴えるもの)

国を被告として、税務署長等がした課税処分又は賦課徴収処分が違法であることを理由に、その処分の取消しを求める訴えである。

イ 裁決の取消しを求める訴え(裁決の違法を訴えるもの)

国を被告として、裁決に手続上の瑕疵があるなど、裁決固有の違法を理由に、裁決の取消しを求める訴えである。この場合は、処分の違法性を理由に裁決の取消しを求めることはできないことになる。

4 小括

本章では、平成 28 年 4 月 1 日から施行された平成 26 年 6 月改正法と旧法を対比させつつ、審査請求の概要、申立てから裁決に至るまでの一連の流れを中心に、学説的な論点も含め、審査請求に関する研究内容を述べてきた。前述のとおり今回の改正法からは、審査請求人の手続き面における権利拡充を図ると同時に、原処分庁側にも審査請求人と同等の権利がある旨を明文化するなど、国税不服審判所の第三者的機関としての位置付けを高めようとする意図を感じ取ることができる。手続き面における改正が少なからず盛り込まれていることから、既に、「不服審査基本通達(審査請求関係)」についても、改正法に合わせ「不服審査基本通達(国税不服審判所関係)」として整備されているところである。

一方で、上記 3(2)で述べた国税通則法 99 条(国税庁長官の法令の解釈と異なる解釈等による裁決)については 今回の平成 26 年 6 月改正では、特に改正がなされていない。この 99 条については、第三者的機関とされる国税不服審判所が、国税庁と分離独立した第三者機関として、より公平・中立な立場で判断することを制限しているとの批判もあり、我々税理士としては、今後の権利救済制度における課題として捉え、その動向を注視して行かなければならないと考える。また、不服申立て制度に基づいて実際に裁決を行うのは、国税審判官を中心とした国税不服審判所に勤務する人達であることから、国税審判官の民間登用の更なる拡充を含め、人事面における制度改革についても、より一層進めるべきと思われる。

Ⅶ 訴訟 補佐人

1 税務訴訟の流れ

(1) 税務訴訟の提起

税務訴訟は、①国の普通裁判籍の所在地を管轄する裁判所（行政事件訴訟法 12①前段）、②課税処分をした税務署長の所在地を管轄する裁判所（行政事件訴訟法 12 条①後段）、③納税者の普通裁判籍の所在地を管轄する高等裁判所の所在地を管轄する地方裁判所（行政事件訴訟法 12④）に提起することができる。

(2) スケジュール

訴えを提起してから第 1 回口頭弁論期日までに約 2 か月から 2 か月半を要する。

その後は、期日に先立ち、主張立証のため準備書面及び書証の提出を交互に行い、当事者の主張立証が行われた後、必要に応じて証人尋問が行われる。

税務訴訟の場合、第一審判決が出されるまで短くても約 1 年から 1 年半を要するのが通常であり、さらに控訴、上告がなされれば、結論がでるまで短くても 2 年、長ければ約 3 年程度を要することになる。

(3) 税務訴訟の提起と滞納処分の関係

税務署長等による更正等の課税処分の取消訴訟を提起しても、処分の執行は停止されない（行政事件訴訟法 25①）。したがって、定められた期日までに納税を行わなければ、差し押さえ等の滞納処分を受ける可能性がある。

滞納処분을回避する方法として執行停止の申立てという制度があるが、その要件が厳しいことから、一旦納税をしてから手続きを進めることが多いようである。

2 裁判所の審理における 3 つの段階

裁判所の審理は、(1)請求、(2)主張、(3)立証の 3 つの段階に分けて整理することが可能である。このような枠組みは、税務調査、再調査の請求、審査請求の各段階においても、有用なものと考えられる。

(1) 請求

納税者である原告は、まず、訴状において、いかなる請求を行うのかを明らかにする。例えば、貸金返還請求権に基づいて貸金の返還請求をする、更正処分のうち申告額を超える部分の取消を求める、などである。

(2) 主張

ア 原告は、請求を理由づける事実として、請求権の発生要件等に該当する具体的事実（＝主要事実）の主張をすることが求められる。これを「請求原因」という。

被告は、請求権の発生を障害させる要件、請求権を消滅させる要件、請求権の行

使を阻止する要件等に該当する具体的事実（＝主要事実）の主張をすることが求められる。これを「抗弁」という。

イ 法律要件に該当する主要事実の主張がなされなければ、裁判所はこれを裁判の基礎とすることができないため、法規の適用（法律要件充足→法律効果発生）による法律効果の発生が認められない。

このように、法律要件に該当する主要事実が主張されないことにより法律効果の発生が認められない不利益を主張責任という。

証拠から認定できる事実であっても、当事者から主張されない事実はそれに基づいて判決してはならない、ということである。

なお、経験則・論理則の助けを借りることにより主張事実を推認するのに役立つ間接事実、証拠能力や証拠力を明らかにする補助事実（典型例として、証人に虚言癖があること、証人が一方当事者の親しい友人であることなど）については、主張責任とは関係がないと一般に解されている。

また、法律要件の解釈を主張すべき場合もある。

(3) 立証

ア 主要事実の存在が立証されないことにより、法規が適用されず法律効果の発生が認められない不利益を立証責任という。

実体法において請求権の発生要件とされているものに該当する主要事実が立証されなければ法規が適用されず請求権の発生が認められないことになることから、これにより不利益を負うのは原告となる。

一方で、実体法において請求権の発生障害要件、消滅要件、行使阻止要件とされるものについては、被告が立証責任を負う（上記（2）ア参照）。

イ 裁判所は、直接証拠、間接事実、弁論の全趣旨（弁論に現れた様々な事情）から、自由な心証に従って主要事実の存否の認定をする。

裁判所は、判決をするに当たり、口頭弁論の全趣旨及び証拠調べの結果をしん酌して、自由な心証により、事実についての主張を真実と認めるべきか否かを判断する（民事訴訟法 247）。

(4) 税務訴訟における主張立証責任について

一般に、租税債権の発生の根拠となる課税要件事実の存否と課税標準については国が、租税債権の不発生や消滅の根拠となる事実については、納税者が主張立証責任を負うとされている。

3 補佐人制度

(1) 補佐人とは

補佐人とは、当事者、法定代理人、又は訴訟代理人とともに期日に出頭し、これらの者の陳述を補足する者をいう（民事訴訟法 60）。専門的な知識の補充として活用される。

補佐人も自己の意思に基づいて訴訟上の陳述をなし、その効果が当事者に帰属するから当事者又は代理人の発言機関ではなく代理人の一種である。当事者などとともに出頭しなければ陳述をなしえないという限度で権限が制限されているにすぎない。出頭とは、裁判所に備え置かれている「出頭カード」に氏名を記載して口頭弁論調書に記載されたり、法廷の当事者席に座ることができることを意味する。非公開で行われる弁論準備手続きが行われる部屋に入り、当事者や弁護士とともに座ることもできる。

(2) 税理士の税務訴訟への関与

平成 13 年の税理士法改正において、税理士は、租税に関する事項について、裁判所において、補佐人として、弁護士たる訴訟代理人とともに出頭し、陳述をすることができるようになっていく（「出廷陳述権」。税理士法 2②）。なお、弁理士法 5 条には、弁理士について同様の規定がある。

補佐人を選任するには、原則として裁判所の許可を要するが（民事訴訟法 60）、税理士は租税訴訟において裁判所の許可なく補佐人になることができる。租税訴訟が租税に関する高度の専門性が要求されることから、税務の専門家である税理士が補佐人として常に納税者を援助できるようにするという意義がある。

税理士が訴訟において尋問をできるかについては争いがある。

日本税理士連合会編「税理士法逐条解説」32 頁では、「税理士は訴訟事務に関しての専門家ではないため、裁判において陳述するにとどまり、尋問することはできないと解されている」との記載がある。

一方、松沢智著「出廷陳述権の付与と税務裁判における税理士の役割」（税理 44 巻 8 号 42 頁）では、「陳述とは、訴訟法上は『主張』『立証』である」として「陳述」には当然に尋問も含まれているとする見解が主張されている。

裁判実務では、補佐人税理士が証人尋問を行っている例もあるようである。

いずれにせよ、裁判所に提出する納税者側の主張を記載した書面の作成に関与するなど、税務訴訟全般にわたり訴訟代理人である弁護士を補佐する役割が期待される。

実際の訴訟では、口頭による陳述は最小限の範囲で行われるにすぎず、裁判所に提出する書面が重視されることから、税理士の活動の大切さはより一層理解できる。

なお、税務訴訟は地方裁判所で行われるため、税理士が訴訟代理人となることはできない（民事訴訟法 54。弁護士代理の原則）。

VIII おわりに

納税者の権利救済の観点から不服申立制度を1年勉強して参りました。時には裁判所におもむき裁判を傍聴しました。あるいは、異議申立経験者にお話を聞きました。また、審判官の経験のある方にもお話を伺いました。

もし税理士としての自分がその立場になったらどうするのだろうか、と常に考えておりました。今まで、全ての税務調査は異議申立や審査請求にならずにその場で完了しておりました。みなさまもその方が多いのではないのでしょうか？

でも、もしかしたらと考えます。あの顧客に調査が入って問題があったら、私は最後まで闘うことになるだろうと。社長ではありません。会社と従業員を守るためにです。

決して、修正申告書を出すこともなく、決定の通知書がくるのを待つことになります。そのとき、私は社長に説明します。いえ、調査の通知があった段階で説明していますね。再調査の請求があること、審査請求があること。最後には税務訴訟が待っていると。

その内容についてもきっと話をしている自分がいるのです。再調査請求はこういったことをするんですよ、審査請求はこんなことがあるんですよと。税務訴訟は年間件数が少ないからもしかしたら注目を浴びるかもしれませんよ、なんて言っているかもしれません。

そして社長はこう言うのです。じゃあやってくれと。

そして私はこう言います。分かりましたと。

税務調査において私はものを言う税理士としてやってきました。言いたいことは言って参りました。それでも、納得できない場合もあると思います。社長を説得しきれないこともあれば、社長が納得しないこともあると思います。そんな時、次に言うのがこの不服申立制度なのだと思います。

不服申立制度をよくわからない、又は自分たちとは関係ないと敬遠している方もいらっしゃるのではないのでしょうか？かくいう私もその1人でした。

しかし、今後、我々税理士はもっとものを言うことが求められるのではないのでしょうか？だからこそ、知らない分からないではなく、いつでもこの制度が使えるようにその実態と内容を知っておくべきだと考えます。日々の業務や税務調査においても、自分は不服申立が出来るとぞ、と。いつでも申立書を提出できるぞ、と。

ただし、不服申立制度はむやみやたらに使うべきではありません。と言っても、そうそうそこまで争うケースは少ないとは思いますが。

税務署にとっての伝家の宝刀、行為計算の否認規定のように、不服申立制度は税理士の納税者の伝家の宝刀として使って頂くのがよいのではないのでしょうか。

場面的には税務調査の最終日あたりでしょう。喧々囂々の話し合いをしているかもしれませんし、お互い納得のいく調査内容になっているかもしれません。申告是認で調査が終了することが理想なのでしょうが、必ずしもそうなるとは限りません。というか、なりません。みなさまもよくご存じかと思いますが。

そしてもめにもめた時ほど、この伝家の宝刀は力強い武器として使うことが出来るのではないのでしょうか。

一つの例ですが、自分はいつでもこの刀抜けるけど、税務署さんどうする？といった感じでしょうか。もちろん、間違いが明らかな内容ではなく、見解の相違といったケースにご使用下さい。

さて、長々と話して参りましたが、個人的な結論としましては、不服申立をして、税務署と対峙して、不服審判所、裁判所などで争うよりは、税務調査においてことをま〜るくおさめましょう。そのほうがより、納税者のためになると思います。もとより、顧客である納税者が税務署に指摘を受けるような処理を行わないよう、そして納税もきちんとした上で本業にまい進できるような環境を作っていくことも税理士の大切な役割と考えます。

しかし！納得がいかないのであれば、いつでもこの刀を抜けるようにご準備下さい。今回のこの小冊子が、みなさんの刀を鍛えるのに少しでもお役に立てば幸いです。

【参考文献】

- ・金子宏著「租税法（第20版）」（弘文堂）
- ・安井和彦「税理士のための審査請求制度の手続きと理論 実務に役立つQ&A」（税務経理協会）
- ・伊藤吉美「審査請求における対審制の在り方について-職権探知主義との関連を中心に-」（税務大学校論叢）
- ・小柳誠「裁決と判決の比較考察-審判所の調査・審理のあり方を中心として-」（税務大学校論叢）
- ・特集・座談会 現職国税審判官の税理士に聞く 国税審判官の実情（日本税理士会連合会会報「税理士界」1314号掲載）
- ・山本洋一郎「国税通則法改正について」（日本弁護士会連合会発刊 自由と正義 2014年8月号掲載）
- ・日本税務会計学会訴訟部門「税務争訟ガイドブックー納税者権利救済の手続と実務ー」（株式会社民事法研究会）
- ・武田昌輔 監修「コンメンタール国税通則法」（第一法規）
- ・第一東京弁護士会総合法律研究所租税訴訟実務研究部会編著「Q&A 税務調査から租税訴訟まで」（税務研究会出版局）
- ・木山泰嗣著「税務訴訟の法律実務[第2版]」（弘文堂）
- ・日本弁護士連合会行政訴訟センター編「改正行政不服審査法と不服申立実務」（民事法研究会）
- ・神津信一監修、青木丈著「こう変わる！国税不服申立て」（ぎょうせい）
- ・松井淑子著「税理士弁護士のための税務調査の後の不服申立手続ガイド」（日本加除出版）

平成27年度 制度部

担当副会長	妹尾	明宏
部長	梅田	俊樹
副部長	後藤	大輔
副部長	森田	清則
部員	安藤	宣貴
	伊東	徳恭
	片山	映理子
	小島	啓嗣
	高瀬	直子
	田島	大士
	土屋	広高
	長尾	幸展
	中澤	良次
	野島	和浩
	服部	祐介
	林	雄一
	藤本	佐知子
	古橋	達也
	前田	晃教
	牧野	孝則
	松田	憲治
	宮田	文香