

租税争訟における 弁護士の役割

弁護士の関与が期待される租税に関する手続は、自身の確定申告と税務訴訟だけではない。租税に関する手続であっても、租税実体法の解釈、事案の分析、証拠に基づく説得など、通常の弁護士業務で培った能力が生きる場面も少なくない。他方、生兵法がけがの基であることも論を待たないであろう。通知税理士など、租税に関する手続特有の制度も存在する。本号では、国税不服審判所における手続を始めとする租税争訟における弁護士の役割に焦点を当てつつ、税務訴訟以外の租税に関する手続を特集する。

なお、引用されている書式のうち、更正の請求及び異議申立てに関しては、国税庁のホームページ

(<http://www.nta.go.jp/index.htm>) の「申告・納税手続＞税務手続の案内」に、不服申立関連の書式は国税不服審判所のホームページ (<http://www.kfs.go.jp/>) の「提出書類一覧」にそれぞれあり（一部例外あり）、ダウンロードも可能なので、そちらもあわせて参照されたい。

（深草 剛志）

CONTENTS

- 1 はじめに—租税手続における弁護士の役割
- 2 更正の請求
- 3 異議申立て
- 4 審査請求手続
- 5 行政不服審査法の改正に伴う国税通則法の改正

はじめに

—租税手続における弁護士の役割

税務特別委員会副委員長 菅原 万里子（46期）

弁護士が関与する租税に関する手続としては、まず税務訴訟（租税訴訟）が思い浮かぶ。そのとおり！税務訴訟は地方裁判所以上の裁判所での通常の訴訟と同様、弁護士でなければ訴訟代理人になることができない。代理人としては弁護士が担当する他ないのである。件数は少ないかもしれないが、訴訟代理人弁護士の健闘によって有益かつ税務行政に多大な影響を与えた勝訴判決を得る例もある。しかし、租税に関する紛争処理手続において、税務訴訟はそのほんの一角に過ぎない。

租税手続は、（各所轄税務署→各国税局→国税庁

というピラミッド構造を有する）課税庁を主務官庁とする行政手続であり、確定申告等の税務申告にはじまり、更正の請求、修正申告、更正・決定に対する異議申立・審査請求等の不服申立、といった多様な手続がある。そこにおいて納税者の代理人として手続を担っているのは、税理士である。税理士法によれば、申告代理や不服申立の代理等の税務代理を含む税理士業務（税理士法2）については、原則として税理士又は税理士法人以外に行ってはならない（税理士法52）とされているので、訴訟以外の租税に関する手続は、税理士の職務であり、弁護士の職務ではないと

いう社会の共通認識ができていた。他方、税理士法によれば、弁護士も税理士登録を行うことができ、また、一定の要件のもと、納税者の代理人として活動することができるものとされている（通知税理士。税理士法51）。にもかかわらず、実際には、弁護士は、確定申告から各不服申立手続までの手続きに関与することはほとんどなかった。弁護士の資格試験に関しては、ごく最近になって、新司法試験において租税法は選択科目として採用されているものの、旧司法試験の時代には、法律選択科目である行政法の範囲には含まれていたものの、それプロパーでは試験科目とはされておらず、行政法分野においても試験科目としては中心的な扱いを受けていなかったように推察される。従って、いわばマイナー分野の法律扱いであり、弁護士にとっては未知の分野でもあったと思われる。筆者としては、もともと税理士の職域であった税理士業務を弁護士が無理に行うべきだとは考えていない。むしろ、税理士業務の実務の経験を積み十分な専門知識を得ること無しに、弁護士の肩書きと生半可な知識のもと、さも税務の知識があるかのように振る舞って、依頼者に誤った指導を行うことは慎むべきだと考えている。

ただ、他方において、平成13年に税理士法が改正され、租税に関する事項につき、税理士が補佐人として訴訟代理人弁護士と共に法廷に出廷し陳述する権利が与えられ（税理士法2の2）、これをきっかけに、税務訴訟を通じて税理士と弁護士が互いに協調し対話する機会が増えていった。そして補佐人税理士の奮闘によって勝訴判決が得られた事例も見られるようになった。そのような流れの中で、意外な指摘があった。つまり、税理士法によれば、国税通則法は、税理士試験の科目に入っていないのである（税理士法6）。これは、自らの職務遂行の基本になる手続法である民事訴訟法や刑事訴訟法が必須の試験科目とされてい

る弁護士とは大きな違いである。この点に関しては税理士の方々からも国税通則法が試験科目になっていないことにつき問題視する声が聞かれているが、ある税理士曰く、「手続法に関する理解は、税理士と弁護士とでは遥かに弁護士の方が勝っている。」とのことである（但し、現場における手続き運営に関しては、弁護士と税理士とでかなりの温度差があり、弁護士のような発想に賛同しない税理士も多数いることも、また事実である。）。また、租税実体法についても、ある税理士の言によれば、「税理士は専門家であることに間違いはないが、その思考方法は、通達をまず重視し、法律に遡って思考をすることは少ない。法律に記載されているはずの課税がなされるための要件（課税要件）について、必ずしも深く意識して、税務調査や不服申立手続きに携わってこなかったと思われる。そのため、実は納税者に有利な解決が図れた、もしくは処分取消の異議決定や裁決を得る機会を逃していたかもしれない。」とのことであった。また、地方税法に関しては、税理士の多くは、条文の解釈内容につき知識を有していること自体少なく、お手上げの分野であるとの指摘もあった。

そこで、租税手続きにおける弁護士の役割としては、税務訴訟において、訴訟代理人として、活躍することはもちろんのこと、税理士と信頼関係を築き、訴訟前の訴訟手続きにおいても、弁護士の有する法律に立ち返って思考するという思考方法、法の趣旨に立ち返って法文を解釈していこうとする解釈能力、訴訟手続きにおいて培った要件事実に基づく事実整理能力といった能力を生かして現場の手續に携わる税理士に法律家としてのアドバイスを行うこと、また、場合によっては、不服申し立て手続きの段階から共に納税者代理人となり、共同して不服申し立て手続きを遂行するということが期待されるのではないと思われる。

2 更正の請求

税務特別委員会副委員長 菅原 万里子 (46期)

1 更正の請求

更正の請求とは、申告納税方式の適用される租税につき、既に確定した課税標準や申告税額等が誤っている場合（例えば、申告税額が過大であったり、欠損金額が過少であった場合等）において、納税者から、減額等、自己に有利な変更を求めるための制度である。

納税義務は、各税法に定める課税要件が充足することによって成立するが、これはまだ抽象的なもので、それを具体化するには確定の手続が必要になる。主な納税義務確定の方式には、申告納税方式と賦課課税方式があるが、一般的に国税については申告納税方式が、地方税については賦課課税方式が採られている。申告納税方式による国税として、直接税では、所得税（源泉徴収及び予定納税に係るものを除く）・法人税・相続税及び贈与税等があり、間接税では、消費税等がある。地方税の申告納税方式（地方税法では、「申告納付」という）によるものとしては、法人住民税・法人事業税等がある。

そのようにして確定した課税標準や申告税額等につき、納税者が所轄の税務署長や都道府県税事務所長等に対し、自己に有利に変更を求めることが更正の請求である。尚、紙幅の都合があるため、以下、国税の場合に限定して説明する（但し、地方税における更正の請求の制度も基本的には国税の場合と平仄を合わせ、同様の手続きとなっている。地方税法20の9の3）。

2 更正の請求の事由

更正の請求の制度は、その更正する事由によって、「通常の更正の請求」と「後発的事由による更正の請求」の2つに大別されており、請求することができる期間も異なっている。

(1) 通常の更正の請求の場合

通常の更正の請求は、課税要件事実の変動はないが、その申告書に記載した課税標準等若しくは税額等の計算が、国税に関する法律の規定に従っていなかったこと又はその計算に誤りがあったことを理由として、申告に係る納付すべき税額が過大であるとき、純損失等の金額が過少であるとき、還付金の額が過少であるときに行う。その請求期間は申告期限から1年以内に限定される（国通23Ⅰ）。

(2) 後発的事由による更正の請求

国税の場合、納税申告書を提出した者又は決定を受けた者は、次に掲げる後発的事由が生じたときは、例外的にその事由が生じた日の翌日から2月以内に限り、更正の請求をすることができる（国通23Ⅱ）。

ただし、これらの事由発生の日がその申告に係る法定申告期限後10月以内の場合は、その法定申告期限後1年以内に限り更正の請求をすることができる（国通23Ⅱ）。

- 1) 申告・更正又は決定に係る課税標準等又は税額等の計算（以下、「計算」という）の基礎となった事実に関する訴えについての判決（和解その他の行為を含む）により、その事実が当該計算の基礎としたところと異なることが確定したとき。
- 2) 計算に当たって、その者に帰属するものとされていた所得、その他課税物件が他の者に帰属するものとする当該他の者に係る国税の更正又は決定があったとき。
- 3) その他国税の法定申告期限後に生じた次のやむを得ない理由があるとき（国税通則法施行令6）。
 - ①計算の基礎となった事実のうちに含まれていた行為の効力に係る官公署の許可、その他の処分が取り消されたこと。

資料：更正の請求書（所得税）

国税庁 平成 年分所得税の更正の請求書

住所 職業 電話番号

平成 年分所得税について次のとおり更正の請求をします。

請求の目的となった申告又は処分の種類

更正の請求をする理由、請求をするに至った事情の詳細、添付した書類等

請求額の計算書（記載に当たっては、所得税の確定申告の手引きなどを参照してください。）

請求額	請求額	請求額	請求額
円	円	円	円
① ② ③ ④ ⑤ ⑥ ⑦ ⑧ ⑨ ⑩ ⑪ ⑫ ⑬ ⑭ ⑮ ⑯ ⑰ ⑱ ⑲ ⑳ ㉑ ㉒ ㉓ ㉔ ㉕ ㉖ ㉗ ㉘ ㉙ ㉚ ㉛ ㉜ ㉝ ㉞ ㉟ ㊱ ㊲ ㊳ ㊴ ㊵ ㊶ ㊷ ㊸ ㊹ ㊺ ㊻ ㊼ ㊽ ㊾ ㊿	① ② ③ ④ ⑤ ⑥ ⑦ ⑧ ⑨ ⑩ ⑪ ⑫ ⑬ ⑭ ⑮ ⑯ ⑰ ⑱ ⑲ ⑳ ㉑ ㉒ ㉓ ㉔ ㉕ ㉖ ㉗ ㉘ ㉙ ㉚ ㉛ ㉜ ㉝ ㉞ ㉟ ㊱ ㊲ ㊳ ㊴ ㊵ ㊶ ㊷ ㊸ ㊹ ㊺ ㊻ ㊼ ㊽ ㊾ ㊿	① ② ③ ④ ⑤ ⑥ ⑦ ⑧ ⑨ ⑩ ⑪ ⑫ ⑬ ⑭ ⑮ ⑯ ⑰ ⑱ ⑲ ⑳ ㉑ ㉒ ㉓ ㉔ ㉕ ㉖ ㉗ ㉘ ㉙ ㉚ ㉛ ㉜ ㉝ ㉞ ㉟ ㊱ ㊲ ㊳ ㊴ ㊵ ㊶ ㊷ ㊸ ㊹ ㊺ ㊻ ㊼ ㊽ ㊾ ㊿	① ② ③ ④ ⑤ ⑥ ⑦ ⑧ ⑨ ⑩ ⑪ ⑫ ⑬ ⑭ ⑮ ⑯ ⑰ ⑱ ⑲ ⑳ ㉑ ㉒ ㉓ ㉔ ㉕ ㉖ ㉗ ㉘ ㉙ ㉚ ㉛ ㉜ ㉝ ㉞ ㉟ ㊱ ㊲ ㊳ ㊴ ㊵ ㊶ ㊷ ㊸ ㊹ ㊺ ㊻ ㊼ ㊽ ㊾ ㊿

※ ①、②の各欄は、「変動所得・臨時所得の平均課税の計算書」、「分離課税所得」、「先物取引の分離課税所得」、「山林所得」、「退職所得」を記載してください。

③の各欄は、「(銀行等の預金口座に振込みを希望する場合)」、「(ゆうちょ銀行の口座に振込みを希望する場合)」、「(貯金口座の記号番号)」、「(郵便局の窓口受取を希望する場合)」

④の各欄は、「(銀行等の預金口座に振込みを希望する場合)」、「(ゆうちょ銀行の口座に振込みを希望する場合)」、「(貯金口座の記号番号)」、「(郵便局の窓口受取を希望する場合)」

書き方

1 この請求書は、国税通則法第23条又は所得税法第152条若しくは同法第153条に規定する更正の請求をする場合に提出するものです。

2 更正の請求書には、取引の記録に基づき請求の理由の基礎となる事実を証明する書類を添付してください。

3 この請求書の各欄は、次により記載してください。

(1) 「請求の目的となった申告又は処分の種類」欄には、請求の目的となった申告又は処分の種類を、例えば、「平成〇〇年分所得税の確定申告」、「平成〇〇年分所得税の決定通知」などと記載します。

(2) 「申告書を提出した日、処分の通知を受けた日又は請求の目的となった事実が生じた日」欄には、「請求の目的となった申告又は処分の種類」欄に記載した申告の申告年月日又は処分の通知を受けた日を記載しますが、請求の理由が国税通則法第23条第2項又は所得税法第152条若しくは同法第153条に規定する事実に基づく場合には、その請求の理由となった事実の生じた日を記載します。

(3) 「更正の請求をする理由、請求をするに至った事情の詳細、添付した書類等」欄には、更正の請求をする理由、請求をするに至った事情の詳細その他参考事項をできるだけ詳しく記載しますが、書ききれない場合には、適宜別紙に記載して添付してください。

なお、別に添付した書類があるときは、その書類名を記載します。

(4) 「請求額の計算書」の各欄の記載は、請求の目的となった年分の所得税の確定申告の手引きなどを参照してください。

(5) 「還付される税金の受取場所」欄には、還付される税金の受取りに当たって、

① 銀行等の預金口座に振込みを希望される場合は、銀行等の名称、預金の種類及び口座番号を、

② ゆうちょ銀行の貯金口座に振込みを希望される場合は、貯金口座の記号番号を、

書いてください。

なお、還付される税金の受取りには、預貯金口座（ご本人名義の口座に限り）への振込みをご利用ください。

(注) ゆうちょ銀行の各店舗又は郵便局窓口での受取りを希望される場合は、受取りを希望する郵便局名等を記入してください。

4 変動所得若しくは臨時所得のある方、分離課税とされる土地建物等の譲渡所得のある方、分離課税とされる株式等の譲渡所得のある方又は分離課税とされる先物取引の雑所得等のある方は、それぞれ次の計算書用紙などを「請求額の計算書」の付表として使用し、例えば、「申告額又は処分の通知額」と「更正の請求額」とを二段書きにより記載するなどして更正の請求書に添付してください。

(1) 変動所得・臨時所得の平均課税の計算書

(2) 譲渡所得の内訳書（確定申告書付表兼計算明細書）【土地・建物用】

(3) 株式等に係る譲渡所得等の金額の計算明細書

(4) 先物取引に係る雑所得等の金額の計算明細書

5 詳しいことは、税務署におたずねください。

②計算の基礎となった事実に係る契約が解除権の行使によって解除され、若しくは当該契約の成立後に生じたやむを得ない事情によって解除され、又は取り消されたこと。

③帳簿書類の押収等その他やむを得ない事情により、計算の基礎となるべき帳簿書類、その他の記録に基づいて、国税の課税標準等又は税額等を計算することができなかった場合において、その後、当該事情が消滅したこと。

④我が国が締結した所得に対する租税に関する二重課税の回避、又は脱税の防止のための条約に規定する権限のある当局間の協議により、その課税標準等又は税額等に関し、その内容と異なる内容の合意が行われたこと。

⑤その申告、更正又は決定に係る課税標準等又は税額等の計算の基礎となった事実に係る国税庁長官が発した通達に示されている法令の解釈その他の国税庁長官の法令の解釈が、更正又は決定に係る審査請求若しくは訴えについての裁決若しくは判決に伴って変更され、変更後の解釈が国税庁長官により公表されたことにより、当該課税

標準等又は税額等が異なることとなる取扱いを受けることとなったことを知ったこと。

3 更正の請求の手続き

(1) 提出方法

更正の請求書を作成の上、納税地を所轄する税務署長に持参又は送付により提出する。更正の請求書の雛形としては【資料】(国税庁ホームページ)のとおり。

更正の請求書には、請求の理由の基礎となる事実を記載した書類や例えば所得税における「変動所得・臨時所得の平均課税の計算書」など、請求額を計算するにあたり使用した計算明細書等を添付して提出する(原則1部ずつ)。

(2) 手数料

無料である。

(3) 更正の請求書の提出期限

- 1) 通常の更正の請求の場合、申告期限から1年以内。
- 2) 後発事由による更正の請求の場合、原則として、

更正の請求書
(単体申告用)

※電話番号

平成 年 月 日

(フリガナ)
法人名等

〒

(フリガナ)
納税地

〒

()

代表者氏名

〒

○

代表者住所

〒

○

事業種目

業

業

「国税通則法第23条 法人税法第90条の2」の規定に基づき、平成 年 月 日 事業年度の確定申告に係る税額控除等について下記のとおり更正の請求をします。

区 分		この請求書の金額	更正の請求金額
所得	所得金額又は欠損金額	1	円
	同上的内 経費率適用所得金額	2	
	その他の金額(1-2)	3	
	法人税額	4	
	法人税額の特別控除額	5	
法人税額	6		
繰上特別控除取戻税額	7		
土地譲渡 課税土地譲渡利益金額	8		
利益金 同上に對する税額	9		
留保金 課税留保金額	10		
留保金 同上に對する税額	11		
使途使途額	12		
使途使途 同上に對する税額	13		
法人税額計(6+7+9+11+13)	14		
税額控除に當り超過申告の更正に係る控除戻入税額	15		
控 除 税 額	16		
差引所得に對する法人税額(14-15-16)	17		
中間申告分の法人税額	18		
差引 納付すべき法人税額	19		
差引 還 付 金 額	20		
還付へ繰り越す欠損金又は災害損失金(更正の請求をする理由等)	21		

更正の請求は、次に掲げる事実と該当する場合等に、国税通則法第23条又は法人税法第90条の2の規定に基づいて更正の請求をするときに使用するものである。

(1) 税務署に提出した確定申告書に記載した税額償還等又は税額等の計算が、法人税に関する法律の規定に従っていなかったため又は当該計算に誤りがあったために、次のことに該当する場合

イ 納付すべき税額が過大となったこと。

ロ 申告書に記載した欠損金額が過小となったこと(申告書に欠損金額を記載しなかった場合を含む。)

ハ 申告書に記載した還付金の額に相当する税額が過小となったこと(申告書に還付金の額に相当する税額を記載しなかった場合を含む。)

(2) 修正申告書を提出した場合は更正、決定を受けた場合に、その修正申告又は更正、決定に伴い、その後の事業年度の法人税額が過大となる場合(欠損金額又は還付金額については過小となる場合)

更正の請求は、次に掲げる事実と該当する場合等に、国税通則法第23条又は法人税法第90条の2の規定に基づいて更正の請求をするときに使用するものである。

(1) 税務署に提出した確定申告書に記載した税額償還等又は税額等の計算が、法人税に関する法律の規定に従っていなかったため又は当該計算に誤りがあったために、次のことに該当する場合

イ 納付すべき税額が過大となったこと。

ロ 申告書に記載した欠損金額が過小となったこと(申告書に欠損金額を記載しなかった場合を含む。)

ハ 申告書に記載した還付金の額に相当する税額が過小となったこと(申告書に還付金の額に相当する税額を記載しなかった場合を含む。)

(2) 修正申告書を提出した場合は更正、決定を受けた場合に、その修正申告又は更正、決定に伴い、その後の事業年度の法人税額が過大となる場合(欠損金額又は還付金額については過小となる場合)

2 この請求書は、次の区分に応じてそれぞれの提出期限までに提出する必要があります。

区 分	提出 期 限
(1) 国税通則法第23条第1項の規定に基づいて提出する場合	請求のものとなる申告の法定申告期限(申告期限の延長申請に対する承認がある場合は、その承認期間)から1年以内
(2) 国税通則法第23条第2項の規定に基づいて提出する場合	国税通則法第23条第2項の各号に掲げる事実と該当した日の翌日から起算して2月以内
(3) 法人税法第90条の2の規定に基づいて提出する場合	請求の基礎となる修正申告書を提出した日又は更正決定の通知を受けた日の翌日から起算して2月以内

3 この請求書は、1通(調査所管法人の場合は2通)作成して提出してください。

4 この請求書の各欄の記載は、次によります。

(1) 「この請求書の金額」欄には、請求のものとなる確定申告書(当該申告書に關し更正があった場合には、更正通知書)に記載された該当項目の金額を修訂してください。

(2) 「更正の請求金額」欄には、請求に基づいて更正がなされた金額を、確定申告書の記載方法に準じて計算の上、記載してください。

(3) 「更正の請求をする理由等」欄には、請求をする理由及び請求をするに至った事情について記載するほか、その参考となる事項がある場合はこれを付記してください。

(4) 「修正申告書提出年月日」欄又は「更正決定通知書受理年月日」欄は、法人税法第90条の2の規定に基づいて更正の請求を行う場合に記載してください。

(5) 「還付を受けようとする金融機関等」欄には、還付金の支払を受ける場合に、取引銀行等の預金口座への振込みを希望されるときは、その取引銀行等の名称等(数字の文字は○で囲んでください)、預金の種類及びその口座番号を記載してください。ゆうちょ銀行の貯金口座への振込みを希望されるときは、その貯金口座の記号番号を記載してください。また、ゆうちょ銀行又は郵便局窓口での受け取りを希望される場合には、支払を受けるに便利な郵便用紙等を記載してください。

(6) 「税理士署名押印」欄は、この請求書を税理士又は税理士法人が作成した場合には、その税理士等が署名押印してください。

(7) 「家」欄は、記載しなくてもかまいません。

5 留意事項

○ 法人税額控除の名称の併記

法人税法第2条第29号の2に規定する法人税額控除の受託者等が法人税額控除について、国税に関する法律に基づき税務署等に申告書等を出す場合には、申告書等の「法人名等」欄には、受託者の法人名又は氏名のほか、その法人税額控除の名称を併せて記載してください。

更正の請求は、次に掲げる事実と該当する場合等に、国税通則法第23条又は法人税法第90条の2の規定に基づいて更正の請求をするときに使用するものである。

(1) 税務署に提出した確定申告書に記載した税額償還等又は税額等の計算が、法人税に関する法律の規定に従っていなかったため又は当該計算に誤りがあったために、次のことに該当する場合

イ 納付すべき税額が過大となったこと。

ロ 申告書に記載した欠損金額が過小となったこと(申告書に欠損金額を記載しなかった場合を含む。)

ハ 申告書に記載した還付金の額に相当する税額が過小となったこと(申告書に還付金の額に相当する税額を記載しなかった場合を含む。)

(2) 修正申告書を提出した場合は更正、決定を受けた場合に、その修正申告又は更正、決定に伴い、その後の事業年度の法人税額が過大となる場合(欠損金額又は還付金額については過小となる場合)

2 この請求書は、次の区分に応じてそれぞれの提出期限までに提出する必要があります。

区 分	提出 期 限
(1) 国税通則法第23条第1項の規定に基づいて提出する場合	請求のものとなる申告の法定申告期限(申告期限の延長申請に対する承認がある場合は、その承認期間)から1年以内
(2) 国税通則法第23条第2項の規定に基づいて提出する場合	国税通則法第23条第2項の各号に掲げる事実と該当した日の翌日から起算して2月以内
(3) 法人税法第90条の2の規定に基づいて提出する場合	請求の基礎となる修正申告書を提出した日又は更正決定の通知を受けた日の翌日から起算して2月以内

3 この請求書は、1通(調査所管法人の場合は2通)作成して提出してください。

4 この請求書の各欄の記載は、次によります。

(1) 「この請求書の金額」欄には、請求のものとなる確定申告書(当該申告書に關し更正があった場合には、更正通知書)に記載された該当項目の金額を修訂してください。

(2) 「更正の請求金額」欄には、請求に基づいて更正がなされた金額を、確定申告書の記載方法に準じて計算の上、記載してください。

(3) 「更正の請求をする理由等」欄には、請求をする理由及び請求をするに至った事情について記載するほか、その参考となる事項がある場合はこれを付記してください。

(4) 「修正申告書提出年月日」欄又は「更正決定通知書受理年月日」欄は、法人税法第90条の2の規定に基づいて更正の請求を行う場合に記載してください。

(5) 「還付を受けようとする金融機関等」欄には、還付金の支払を受ける場合に、取引銀行等の預金口座への振込みを希望されるときは、その取引銀行等の名称等(数字の文字は○で囲んでください)、預金の種類及びその口座番号を記載してください。ゆうちょ銀行の貯金口座への振込みを希望されるときは、その貯金口座の記号番号を記載してください。また、ゆうちょ銀行又は郵便局

資料：更正の請求書（相続税・贈与税）

更正の日付 年 月 日		訂正理由
平成 年 月 日		提出者印
税の更正の請求書		
税務署長殿 平成 年 月 日提出		(前納税地) _____ 住所又は所在地 _____ 前納税地 _____ フリガナ氏名又は名称 _____ 印 (法人等の場合) 代表者等氏名 _____ 印 職 業 _____ 電話番号 _____
1. 更正の請求の対象となった申告又は通知の区分及び申告書提出年月日又は更正の請求のできる事由の生じたことを知った日 _____ 年分 _____ 平成 年 月 日		
2. 申告又は通知に係る課税標準、税額及び更正後の課税標準、税額等 <u>次票のとおり</u>		
3. 添付した書類 _____ _____ _____		
4. 更正の請求をする理由 _____ _____ _____		
5. 更正の請求をするに至った事情の詳細、その他参考となるべき事項 _____ _____ _____		
6. 還付を受けようとする銀行等	1 銀行等の預金口座に振込みを希望する場合 銀 行 _____ 本店・支店 _____ 金庫・組合 _____ 本所・支所 _____ 農協・漁協 _____ 出 所 _____ 預金 口座番号 _____	2 日本郵政公社の郵便貯金口座に振込みを希望する場合 郵便貯金口座の記号番号 _____ 3 郵便局窓口での受け取りを希望する場合 郵便局 _____
国 税 理 士 _____ 印 電 話 番 号 _____ (資 15-1-1-A 4 続一)		

書 き か た

- ※印欄には、記入しないでください。
- 見出しの「 税」の空白部分には、相続税又は贈与税の税目区分に応じ、例えば「相続 税」又は「贈与 税」と記入してください。
- 「住所又は所在地(納税地)」欄には、提出者が個人の場合は住所を、法人等の場合は所在地を記入しますが、住所等以外の場所を納税地としているときは、住所等を上欄に、納税地を下欄にそれぞれ記入してください。
 なお、現在の納税地がこの請求の対象となった申告を行ったときの納税地と異なるときは、前の納税地を現在の住所の上欄にかっこ書きしてください。
- 「氏名又は名称」欄には、提出者が個人の場合はその氏名を、法人等の場合はその名称を記入してください。
 なお、法人等の場合は、「代表者等氏名」欄に法人等の代表者等の氏名もあわせて記入してください。
- 「1. 更正の請求の対象となった申告又は通知の区分及び申告書提出年月日又は更正の請求のできる事由の生じたことを知った日」欄は、例えば、次のように記入してください。
 (例) 平成〇〇年分相続税申告書 平成〇〇年〇月〇日提出
 平成〇〇年分相続税決定通知書 平成〇〇年〇月〇日遺産分割
- 「4. 更正の請求をする理由」の欄には、請求理由を、例えば、次のように記入してください。
 (例) 相続税の課税価格のうち、〇〇市〇〇町〇番地所在の家屋について〇〇, 〇〇〇円の評価誤りがあった。
- 「5. 更正の請求をするに至った事情の詳細、その他参考となるべき事項」欄には、請求をするに至った事情を詳細に記入するほか、参考となるべき事項についても記入してください。
- 「6. 還付を受けようとする銀行等」欄には、還付金の支払を受ける場合に、取引銀行などの預金口座に振込を希望されるときはその取引銀行などの名称(該当の文字は○で囲んでください。)、預金口座名及びその口座番号を記入してください。それ以外のときは支払いを受けるのに便利な郵便局名を記入してください。

行った所轄税務署長に対して異議申し立てをすることができる(国通75Ⅰ①)。青色申告を行っている場合には、国税不服審判所に審査請求をすることができる(国通75Ⅳ①)。

5 更正の請求と修正申告

更正の請求と同様、納税者側から課税標準や申告納税額の誤りを指摘して変更を求める手続きとして、修正申告の制度がある。しかし、修正申告は、申告税額が過少又は欠損金額が過大であった場合等、すなわち増額変更をするための制度であり、減額等の変更を求める更正の請求とは異なる。

また、更正の請求の効力は、課税庁側で当該更正の請求を適法と認めて更正処分を行った場合に効力を生ずるのに対して、修正申告はその所轄税務官庁に修正申告書を提出した時に、その増額変更の効力を生じる。さらに更正の請求は、それができる期限も厳しく制限されているのに対し、その提出期限の規定がないので、納税義務の消滅時効による消滅の時まで提出することができる点扱いは大いに異なっている。

6 更正の請求と課税庁による更正

更正の請求は、納税者が任意に行うものであるが、課税庁側も納税者から申告がないとき、又は申告に係る税額等が適正でないと判断した場合には(税額の増額・減額を問わず)、変更をすることができる。申告書の提出のある場合に行われる変更の処分を「更正」といい(国通24)、申告書の提出のない場合において課税庁が課税標準等、税額を決定する場合を「決定」という(国通25)。

課税庁の行う更正・決定は国税通則法に定める除斥期間が満了するまで行うことができる。除斥期間は、原則として法定申告期限から3年(国通70Ⅰ)、但し、①法人税にかかる更正(国通70Ⅰ)、②減額更正、③純損失等の金額もしくは還付金の額を増額させる更正またはこれらの金額があるものとする更正、④純損失等の金額を減少させる更正(但し③と④の内法人の純損失にかかるものについては7年)、⑤法定申告期限から3年を経過した日以後に期限後申告書の提出があった国税についての更正、については、法定申告期限から5年を経過する日(国通70Ⅱ)まで

とされている。また、決定及びそれに対する再更正も法定申告期限から5年を経過する日まで行うことができ（国通70Ⅲ）、偽りその他不正行為により一部の税額を免れ、またはその全部もしくは一部の税額の還付を受けた国税についての更正・決定、もしくは偽りその他不正行為により過大な純損失等を申告した場合における当該純損失等の更正は、法定申告期限から7年を経過する日まで行うことができる（国通70Ⅴ）とされている。（尚、贈与税についてはさらに特則（相続税法36Ⅰ、Ⅱ）があるが、割愛する。）また更正の請求と同様の後発事由がある場合の更正は、その事由の生じた日から6ヶ月を経過する日まで行うことができる（国通71）。

そのため、現状では、更正の請求の期限を徒過した場合、納税者においてどうしてもその是正をはかりたい場合には、実務上、「嘆願書」（「陳述書」もしくは「請願書」と称される場合もある。）を所轄税務署長に提出して、更正等の職権行使を要請することが行われている。しかしながら、「嘆願書」そのものは、各税法いずれにおいてもこれを明記した規定は見当たらず（解釈論上は憲法16条（請願権）として保証され、請願法に基づく権利であるとの解釈もあるが、必ずしも確立された議論ではないようである。）、嘆願書が提出されたとしても、これを取り上げるか否かは課税庁側の裁量に委ねられ、必ず職権が発動される保証はない点、留意が必要である。

尚、前述のとおり、納税者による更正の請求の期間が極めて限定されているのに対して、課税庁の職権による更正・決定の期間が長期に定められていることについては、著しく不均衡であり、申告納税制度の本旨に反するとの批判が強い。日本税理士会連合会などは、「税制改正に関する建議書」等を通じて、更正の請求の期間延長（通常については5年、後発的な

理由がある場合については1年）を財務省、国税庁、政府税制調査会等に要請している（<http://www.nichizeiren.or.jp/opinion/opinion.html>）。

7 更正の請求に当たっての留意点

最後に、更正の請求そのものを弁護士が代理人として担当することは極めて稀であろうが、更正の請求の原因となる法律行為（例えば和解、解除）に関与することは多いものと考えられる。

この点について、例えば和解の場合、裁判所で行われた和解であっても（訴訟上の和解、即決和解）租税を免れることを目的として馴れ合いで行われたものは、後発事由における和解には該当しないとした判決例がある（仙台地判昭51・10・18月報22-12-2870、名古屋地判平2・228月報36-8-1554）ので留意が必要である。

また、合意解除に関しては、所得税の場合、契約締結後、当該暦年（所得）終了後確定申告期限後に解除が行われた場合において、更正の請求が問題となるが、更正の請求を認めるべき「やむをえない事情あり」と判断されるか否かが問題となる（尚、暦年中の合意解除は当該暦年の確定申告にて反映できるし、申告期限前の合意解除の場合も当該契約年の確定申告書に反映すべきとされているので、更正の請求は問題にならない。）。東京高判昭61・7・3によれば、「右合意解除が、法定の解除事由がある場合、事情の変更により契約の効力を維持するのが不当な場合、その他これに類する客観的理由に基づいてされた場合のみ、これを理由とする更正の請求が認められる…」とされている。従って、例えば税法知識の欠落などは、やむをえない事情があったとはいえないと考えられる点、留意が必要である。

3 異議申立て

税務特別委員会委員長 脇谷 英夫 (51 期)

1 はじめに

そもそも納税者は課税要件事実があるから納税義務を負う。

しかし、税務の現場で処分をすべきかどうかを判断する上で、法の規定をどう解釈するか、課税要件事実が存在するかという視点よりも、課税することが公平かという視点が重視されているという。

それが事実だとすれば、納税者に対する不利益処分は漠然と課税の公平に合致しているように見えるが、よくよく検討してみると課税要件事実が充足されていなかったということも十分ありうる。

弁護士として異議申立て手続に関与する場合には、この点を踏まえて活動する必要がある。

ここでは、まず第一段階の不服申立て手段である異議申立て手続について、まず手続全体を概観することにし、次に各段階での注意点を説明することにする。

2 異議申立て手続の概観

(1) 異議申立て

異議申立てとは、原処分を行った行政庁に対する不服申立てのことをいう。

税務署長等の行った「処分」に関して不服がある場合には、当該税務署長等に対して異議申立て【資料1】(国税庁ホームページ>申請・届出様式>その他>異議申立関係>税務署長等の処分に不服があるときの異議申立手続>異議申立書(処分用))を行う(国通75 I, 81 I)。なお、税務署長等の「不作為」や「事実行為」に関して不服がある場合の異議申立ては行政不服審査法に基づき行う。

税務署長の行った更正決定(更正の理由がないとする通知書)に対する不服は「処分」に対する不服申立

てなので、国税通則法の規定に従い異議申立てをすることになる。

異議申立ては書面にて行う【資料1】。1部を提出すれば足りるが、受理印のある控えを必要とするならばもう1部持参するほうが良い。

(2) 異議審理

異議申立てがあると、異議審理庁がまず手続要件の有無を検討する(形式審査)。手続要件を充足する場合には実質審理を行う。実質審理は調査担当部門とは異なる審理専門部門が担当する。

前述したとおり、課税の公平性が過度に強調され、課税要件の解釈や事実認定が適切に行われないこともあるので、弁護士としては、実質審理では課税要件や事実認定について必要な主張立証に努めなければならない。

審理専門官から面接を求められることもあるが、それを待たずに口頭意見陳述の申立てを積極的に行うべきであろう。

(3) 異議決定

異議審理庁は、異議審査の結果、異議決定を行う(国通84 III)。これには、①却下、②棄却又は③原処分の全部若しくは一部の取消し又は変更の3種類がある。なお、異議申立人に不利益に変更することは禁止されている(国通83 III)。

異議決定は書面(異議決定書)にて行われる。異議決定書には必ず理由を附記しなければならない(同条IV)。

国税通則法は行政手続法の例外を設けて、国税では不利益処分について理由の附記が求められていない(国通74の2 I)から、理由はこの段階で正式に明らかにされることになる(税理士が税務調査に立ち会っているような場合には事実上争点がわかることはありうる)。

なお、異議決定がなされる時期について明文の規定

資料1：異議申立書（処分用）

異議申立書（処分用）				(初案)	
※整理欄		郵便局受付日付 平成 年 月 日 確認印	整理簿	連 絡 せ ん	
② _____ 税務署長 殿 国税局長 殿		①平成 年 月 日			
異 議 申 立 て の 理 由	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 住所又は居所 (フリガナ) 氏 名	() 印		郵便番号	—
	⑥ 代理人 (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 原 因 分	⑦ 原処分庁				
	⑧ 原処分日等	原処分(下記⑨)の通知書に記載された年月日	平成 年 月 日付		
		原処分(下記⑨)の通知書を受けた年月日	平成 年 月 日		
	⑨ 原処分名等	税 目	原 処 分 名	対 象 年 分 等	
	1 「税目」欄及び「原処分名」欄の該当番号をそれぞれ○で囲み、「対象年分等」欄は、「原処分名」ごとに記載してください。	1 申告所得税	1 更 正		
		2 法人税	2 決 定		
		3 消費税及び地方消費税	3 加 算 税	a 過少申告加算税の賦課決定 b 無申告 加算税の賦課決定 c 重 加算税の賦課決定	
		4 相続税	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 贈与税	5 青色申告の承認の取消し		以後
		6 ()	6 その他 ()		
7 源泉所得税		7 納税の告知			
	8 加 算 税	a 不納付加算税の賦課決定 b 重 加算税の賦課決定			

※整理欄は、記載しないでください。(異1)

(次案)	
異議申立人の氏名又は名称	
★ 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 …… 初案記載の原処分の全部の取消しを求める。	
2：一部取消し …… 初案記載の原処分のうち、次の部分の取消しを求める。	
3：変 更 …… 初案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。	
★ 取消し等を求める理由をできるだけ具体的に記載してください。 なお、この用紙に書ききれない場合には、適宜の用紙に記載して添付してください。	
⑫ 添付書類等(★該当番号を○で囲んでください)	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
1：委任状(代理人の権限を証する書類)	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：総代理権出書	2：原処分の際の納税地 ⇒
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 ()	

(異1)

はない。ただ、異議申立てをした日の翌日から起算して、3ヶ月を経過しても決定がないときは、直ちに国税不服審判所に対して審査請求をすることができるようになるので(国通75Ⅴ)、実務上は3ヶ月以内に異議決定がなされることが多いようである。

3 注意点・留意点

(1) 異議申立て段階

① 提出先

異議申立て段階で注意すべき点は、まず異議申立ての名宛人である。処分庁が必ずしも税務署長とは限らない。移管されて東京国税局長が行う場合もある(国通75Ⅰ①)。また、税務署長の処分でも不服申立ては国税局長に対して行わなければならない場合もある(同Ⅱ)。不服申立ての名宛人を間違えた異議申立ては不適法である。だから通知書の「教示」部分に記載されている不服申立ての相手先をよく確認して、提出先を誤らないようにしなければならない。

② 申立期間

次に注意すべき点は申立期間である。申立期間は

原則として処分があったことを知った日の翌日から2月以内である。申立期間が経過すると申立て自体が不適法となり、異議申立ては却下される。適法な異議申立てがないと異議申立前置主義(国通75Ⅲ)を充足することにはならないから、この点は十分に注意する必要がある。

③ 弁護士の代理権限

次に注意すべき点は代理権限である。【資料1】を見ても明らかに異議申立てを代理によって行うことができる。国税通則法107条1項は「不服申立人は、弁護士、税理士その他適当と認められる者を代理人に選任することができる」と規定している。【資料2】は国税庁のホームページからダウンロードできる書式であるが、これを見ても代理人の資格について特に注意書きはなされていない。

しかし、このことから弁護士が異議申立てを当然に代理できると考えると異議申立書提出の際に窓口でトラブルになる危険がある。税理士法52条が、税理士・税理士法人以外の者が業として税務代理等税務業務を行うことはできないと規定し、同51条1項は弁護士が税務業務を行うには税理士登録を

資料2：委任状

委 任 状

住所又は居所（事務所）

電話 _____ 郵便番号 _____

氏名 _____

（資格がある場合の資格 _____）

私は上記の者を代理人と定め、下記事項に関する代理行為をする権限を委任します。

記

平成 _____ 年 _____ 月 _____ 日付の _____

についての異議申立てに関する一切の行為

平成 _____ 年 _____ 月 _____ 日

異議申立人

住所（納税地） _____

氏名又は名称 _____ ㊞

するか、国税局長に税理士業務を行うことを通知しなければならないという規定をおいていることから、課税庁が、弁護士は、税理士登録するか通知税理士（通知弁護士ともいう）になっていなければ、国税に関する不服申立ての代理権がないと主張することがあるからである。

課税庁の主張は弁護士法に照らして疑問があるが、この点の議論は本特集記事の趣旨から離れるので、ここでは言及しない。

ただ、異議には申立期間が存在するので、万一、弁護士の代理権限が疑われても大事に至らないように、実際の異議申立てにあたっては、弁護士は通知税理士になった上でこれを行うか、その時間的余裕がない場合には少なくとも異議申立人本人の署名押印をしておくよう心がけたい。

なお、通知税理士制度については後で詳しく説明することにする。

(2) 異議審理段階

注意すべきは訴訟のように関係者が一堂に会する「期日」という概念がないということである。異議申

資料3：税理士業務開始通知書

税 理 士 業 務 開 始 通 知 書

平成 _____ 年 _____ 月 _____ 日

国 税 局 長 殿

_____ 千 _____ 円

自 宅 住 所 _____

所 属 弁 護 士 会 _____ 東 京 弁 護 士 会 _____

弁 護 士 名 簿 登 録 番 号 _____

（ふりがな） _____

氏 名 _____ ㊞

生 年 月 日 _____ 年 _____ 月 _____ 日

登 録 年 月 日 _____ 年 _____ 月 _____ 日

税理士法第51条第1項又は第3項の規定に基づき下記により税理士業務を行いますので通知します

記

1. 開始年月日 平成 _____ 年 _____ 月 _____ 日

2. 事務所 所在地 千 _____ 円

名 称 _____

電 話 番 号 _____

3. 事務所に於ける使用人その他の従事者の氏名及び職務 _____

4. 税理士業務を行う区域 _____

立人に口頭意見陳述の機会は存在するが、それは異議申立人の申立てにより初めて与えられることになっている（国通84Ⅰ）。

この点を誤解して、口頭意見陳述の機会の付与に関する申立てをすることなく、漠然と期日の指定の連絡を待っていたりすると、主張立証をすることもできずに、ある日、棄却決定が届いたりするので注意が必要である。

ベテランの代理人の中には、異議申立人の主張とそれを裏付ける証拠を持って審理専門官と頻繁に面接し、審理専門官を説得することもあると聞いている。

(3) 異議決定段階

異議決定の内容に不服がある場合には、さらに国税不服審判所に審査請求をすることができるが、それには期間制限がある。即ち、異議決定書の謄本の送達があった日の翌日から起算して1月以内である（国通77Ⅱ）。

この点を絶対に忘れてはならない。

その関係でさらに注意すべき点は、異議決定書が代理人に送達されないことが多いことである。それは不服審査基本通達84-12が「異議申立人に対する異議決定書の謄本の送達は、当該異議申立てが代理人によ

ってされているときにおいても、なるべく本人に対してこれを行なうものとする。」と規定しているからである。

これについて、弁護士が代理人の場合にはしかるべき書類を提出すれば送達されとの情報もないではないが、異議申立人本人に送達されると理解しておいたほうが間違いない。そのため依頼者には異議決定書が届いたならば直ちに連絡するように強く念を押しておかなければならない。そうしないと代理人が知らない間に不服申立期間が徒過してしまう虞がある。是非、注意していただきたい。

4 通知税理士制度

通知税理士とは、税理士業務を行うことを地域の国税局に通知して随時税理士業務を行う弁護士のことをいう（税理士法51Ⅰ）。この制度は税理士法52条が税理士及び税理士法人以外の者が税理士業務を行うことを禁止していることと非弁護士の法律事務の取扱い等の禁止を定める弁護士法72条との調整の上で設けられたと言われている。

通知税理士になっても税理士会への登録は不要である。そのかわり使用できる肩書は「弁護士」のみであり、税理士会に登録している弁護士のように「税理士」という肩書を使うことはできない。

通知税理士になるには、所属弁護士会を通して地域の国税局に「税理士業務開始通知書」【資料3】を送付しなければならない（税理士法51Ⅰ）。

東京弁護士会の場合は6階事務局の会員課がその窓口になっている。会員課には「税理士業務開始通知書」が備えられているので、これに必要事項を記載した上（注：登録年月日は日弁連の登録年月日を記載）で、署名押印（要・職印）をして提出する。手数料として525円、配達記録郵券代として290円が必要にな

る。また、代理による申請も認められている。

申請があると東京弁護士会は申請日当日に「税理士業務開始通知書」を配達記録により国税局に郵送する。申請した弁護士は国税局が上記通知書を受理した日から税理士業務を行うことができるが、東京弁護士会の運用として、税理士業務開始日は申請日の3日後以降の日時（土日祝日は除く）を記入することになっている。

現在、東京弁護士会ではのべ544人（平成20年12月31日現在）の会員がこの手続により通知税理士となっている。

ここで注意すべき点は、通知税理士として税理士業務を行うことができるのは通知した国税局の管轄の範囲に限られるという点である。つまり、通知税理士となっても、通知した国税局の管轄外の地域で不服申立てを行うような場合には、新たにその地域を管轄する国税局に通知しなければならないということである。ちなみに、東京都、千葉県、神奈川県、山梨県は東京国税局管轄圏であるが、埼玉県、群馬県、栃木県、茨城県、長野県、新潟県は関東信越国税局管轄圏である。なぜ山梨が東京で埼玉が関東信越なのか、納得できないと思うが、こればかりは致し方がない。

5 まとめ

平成19年度中の処理済件数は4,956件で、このうち異議申立人の請求が一部又は全部認められた請求認容件数は555件（前年度411件）、割合は11.2%（前年度10.2%）となっている（国税庁ホームページ＞統計情報＞統計年報＞不服審査、訴訟事件＞平成19年）。

救済される場合が少ないと思われるかもしれないが、1割以上の異議申立人が救済されているともいえるのであり、異議申立てを単なる訴訟提起の通過点と認識することは誤っている。

4 審査請求手続

税務特別委員会委員 山本 英幸 (46期)



1 はじめに

本稿は、弁護士が課税処分不服申立手続を受任する場合に留意すべき点について、国税不服審判所長に対する審査請求の手続に焦点を当て、時系列に従って解説することを目的とする。

2 受任の際の注意事項

課税処分を受けた依頼者との面談時に最初に行うべきことは、更正処分通知書とそれに添付されている教示書(国通80Ⅰ、行政不服審査法57Ⅰ)を依頼者から見せてもらうことである。この2つの書面により、「不服申立をすべき行政庁」と「不服申立をすることができる期間」を確認することができる。

(1) 不服申立をすることができる期間

「不服申立をすることができる期間」は、処分があったことを知った日(処分にかかる通知を受けた場合には、その通知を受けた日)の翌日から起算して2ヶ月以内である(国通77Ⅰ)。したがって、不服申立をすることができる期間を知るためには、さらに依頼者に対して、更正処分通知書を何時受け取ったのかを質問し確かめる必要がある。

(2) 不服申立をすべき行政庁

更正、決定、更正の請求に対する更正をすべき理由がない旨の通知などの各処分は、税務署長が行う(国通24、25、23Ⅳ)。これらの税務署長がした処分に対する不服申立は、異議申立てから始めなければならないのが原則であるが(国通75Ⅰ①、Ⅱ)、一定の場合には、納税者の選択により異議申立てを行わず審査請求から始めることが認められる(国通75

Ⅳ)。したがって、相談を受けた課税処分が異議申立てから始めなければならない処分か、異議申立てを行わずに審査請求から始めることを選択することも認められる処分かを確認することが必要である。

(3) 審査請求を選択できる場合

納税者の選択により異議申立てを行うことなく審査請求から始めることができるのは、次の場合である。

① 国税局長がした処分(国通75Ⅰ②)

注意すべき点は、国税局の職員(調査部、課税部資料調査課等)の調査に基づき税務署長が行った処分は、国税局長が処分を行ったものとみなされるが、国税局長に対して「異議申立て」をすることになるのであって、納税者の選択により直接審査請求ができる処分には該当しない(国通75Ⅱ)。ただし、このような場合でも、その処分が所得税法又は法人税法に規定する青色申告書に係る更正等であるときは、納税者の選択により直接審査請求することもできる。

② 青色申告書にかかる更正処分(国通75Ⅳ①)

青色申告書にかかる更正処分については、次の点に注意を要する。

- 所得税における青色申告の対象は、不動産所得、事業所得及び山林所得に限られているので、直接審査請求できるのは、これら青色申告の対象となる所得について更正処分があった場合に限られる。したがって、青色申告の対象とならない譲渡所得等のみに係る更正処分に不服がある場合には、まず、異議申立てをする必要がある。
- 青色申告の承認取消処分、青色申告承認取消後の更正処分に不服がある場合には、まず、

書式2：審査請求書（筆者作成）

審査請求書		平成 年 月 日
国税不服審判所長 殿		
審査請求人	〇〇株式会社	
審査請求人代理人	弁 護 士	〇〇 〇〇
	同	〇〇 〇〇
	同	〇〇 〇〇
国税通則法第75条第3項の規定により、次のとおり審査請求をする。		
1. 審査請求人の名称及び住所等		
〒〇〇〇〇 東京都〇〇〇〇	〇〇株式会社	
	審査請求人	〇〇 〇〇
	上記代表者代表取締役	〇〇 〇〇
〒〇〇〇〇 東京都〇〇〇〇	〇〇法律事務所	
	審査請求人代理人弁護士	〇〇 〇〇
	同	〇〇 〇〇
	同	〇〇 〇〇（連絡担当）
電 話	〇〇〇	
F A X	〇〇〇	
2. 審査請求に係る処分（原処分）		
(1) 〇〇税務署長が、審査請求人の平成〇年〇月〇日から平成〇年〇月〇日までの事業年度分の法人税について、平成〇年〇月〇日付でした更正処分および過少申告加算税賦課決定処分		
(2) 〇〇税務署長が、審査請求人の平成〇年〇月〇日から平成〇年〇月〇日までの事業年度分の法人税について、平成〇年〇月〇日付でした更正処分および過少申告加算税賦課決定処分		
3. 原処分に係る異議の申立ての状況		
(1) 異議申立年月日：平成〇年〇月〇日		
(2) 異議決定書謄本の送達を受けた年月日：平成〇年〇月〇日		
4. 審査請求の趣旨（全部取消し）		
(1) 2(1)記載の更正処分及び過少申告加算税賦課決定処分の全部取消しを求める。		
(2) 2(2)記載の更正処分及び過少申告加算税賦課決定処分の全部取消しを求める。		
5. 審査請求の理由		
別紙記載のとおり		
6. 添付書類		
委任状 1通		

定を待たずに審査請求を行うことを検討することが有益である。

4 異議申立ての棄却決定後の注意事項

異議申立てから不服申立手続を開始した場合、異議申立て手続で全部取消の決定がなされれば、これで手続は目的を達成して終了する。しかし、棄却決定がなされた場合、あるいは一部取消決定がなされた場合には、その決定に不服がある限り、国税不服審判所長に対する審査請求を行うことになる。

この場合、弁護士として最も注意すべき点は、審査請求の期間である。なぜならば、この期間を過ぎてなされた審査請求は、却下されるからである（国通92）。

異議決定後の審査請求の期間は、異議決定書の謄本の送達があった日の翌日から起算して1月以内である（国通77Ⅱ）。

この1ヶ月という期間は非常に短い。異議決定書

の送達は、弁護士が代理人であっても、原則として、異議申立本人に送達されるのが現在の実務であるから、弁護士は依頼者に対して異議決定書の送達があった場合には直ちに連絡をするように十分に指導をしておくことが肝要である。

5 審査請求書の作成

審査請求は「審査請求書」と題する書面を提出して行う。審査請求は必ず書面で行わなければならない、口頭による審査請求は認められない（国通87）。

国税不服審判所は、審査請求書の様式を作成して公表しているが【書式1】、法律上の記載事項が記載されている限り、国税不服審判所の作成にかかる様式を使用しなければならないものではない。代理人が複数である場合には、国税不服審判所作成の様式は使い勝手が悪い。また、たとえば、法人を代理して審査請求を行う場合、国税不服審判所作成の様式を使用すると、審査請求書の記載要件ではないはずなのに、様式に記載欄があるとの理由から、法人の

印を押捺することを求められたり、法人の代表者の住所の記載を求められたり、法人代表者の印を押捺することを求められたりすることがある。そこで、私は、自分で法定の要件を記載した書面を作成して、審査請求を行っている【書式2】。この書面で審査請求を行った場合でも、東京以外の国税不服審判所では、審査請求人本人の印の押捺を求められることがある。しかし、私の経験では、代理人が審査請求を行う場合には審査請求人本人の印の押捺等は要件ではないこと（国通124）、東京国税不服審判所ではこの書式の審査請求書を受理されていることを説明すれば、納得して受理される。

以下、審査請求書の記載事項につき、説明する。

（1）名宛人

審査請求は、国税不服審判所長に対して行う（国通75）。ここにいう国税不服審判所長とは、本部の国税不服審判所長のことであり、支部（たとえば、東京国税不服審判所）の主席国税審判官（たとえば、東京国税不服審判所長）ではない。審査請求書の名宛人は、常に、本部の国税不服審判所長である。

ただし、後に述べるとおり、審査請求書の実際の提出先は、本部の国税不服審判所長ではなく、原則として、処分庁の管轄区域を分掌する国税不服審判所支部（又は支所）の主席国税審判官である（国税通則法施行規則2）ので注意を要する。

（2）審査請求にかかる処分

審査請求書には、審査請求の対象である処分を特定するために、審査請求にかかる処分を記載しなければならない（国通87Ⅰ①）。具体的には、誰が（原処分庁名）、何時付（原処分の日付）でした、誰（審査請求人）に対する、何年分（原処分の年または事

業年度等）のいかなる処分（法人税の更正処分等）であるか等を記載する。その処分について異議決定がある場合にはその旨も記載しなければならない。

異議決定を経た後の審査請求の場合も、審査の対象となるのは、異議決定ではなく、異議決定を経た後の原処分である（国通75Ⅲ）。異議決定は、国通76①で不服申立ての対象とすることができない処分とされている。審査請求において「異議決定」を対象とする審査請求書を提出した場合には、「原処分」を対象とする審査請求とするよう補正を求められることになる。

（3）処分があったことを知った日等

審査請求が適法な期間内になされたかどうかを国税不服審判所長が判断するために、審査請求書に審査請求期間の始期にあたる日を記載することが要求されている（国通87Ⅰ②）。記載すべき事項は、①異議決定を経た後に審査請求をする場合には、異議決定書の謄本の送達を受けた年月日、②異議申立てを経ずに、または異議決定を経ずに直ちに審査請求をする場合には、審査請求をしようとする処分について通知を受けているときはその受けた年月日、通知を受けていないときは、処分があったことを知った年月日である。

（4）審査請求の趣旨および理由

審査請求書には、審査請求の趣旨および理由を記載しなければならない（国通87Ⅰ③）。

審査請求の趣旨においては、処分の取消または変更を求める範囲を明らかにするように記載しなければならないし、その理由には、処分にかかる通知書その他の書面により課税庁から通知を受けた「処分理由」に対する審査請求人の主張が明らかになるよ

うに記載しなければならない（国通87Ⅲ）。

（5）その他の記載事項

審査請求書には、その他、次の事項の記載がされる。

- 審査請求人および代理人または総代の住所、氏名とこれらの者の押印（国通124）
- 審査請求年月日（国通87Ⅰ④）
- 異議申立てをしないで審査請求をすることにつき正当な理由がある場合には、その正当な理由（国通87Ⅱ）
- 異議申立てをした日の翌日から起算して3ヶ月を経過しても、その決定がないことにより、異議決定を経ないで審査請求をする場合には、異議申立てをした年月日（国通87Ⅱ）
- 天災その他やむをえない理由により通常の審査請求期限から遅れて審査請求をする場合には、その旨、そのやむを得ない理由およびその理由のやんだ日（国通77Ⅲ）
- 処分後1年経過後に審査請求をする場合には、その旨およびその正当理由（国通77Ⅳ）
- 異議申立てをすることができる旨の教示がないことにより審査請求を選択する場合には、その旨（国通75Ⅳ②）

6 審査請求書の提出

（1）提出先

審査請求書は、本部の国税不服審判所長ではなく、原則として、処分庁の管轄区域を分掌する国税不服審判所支部（又は支所）の主席国税審判官に提出する（国税通則法施行規則2）。審査請求書は、処分庁である税務署長を経由して提出することもできる

（国通88Ⅰ）。この場合も、審査請求書の名宛人は国税不服審判所長である。

（2）提出部数

審査請求書の提出部数は、「正副2通」である（国通87Ⅳ）。

（3）提出方法

審査請求書は、直接持参して提出することはもちろん、送付することもできる。

郵送等により審査請求書が提出された場合には、その郵便物等が実際に審判所等に到達した日ではなく、その郵便物等の通信日付印により表示された日（その表示がないとき、又はその表示が明瞭でないときは、その郵便物等について通常要する送付日数を基準とした場合にその日に相当するものと認められる日）にその提出があったものとみなされる（国通12Ⅱ）。

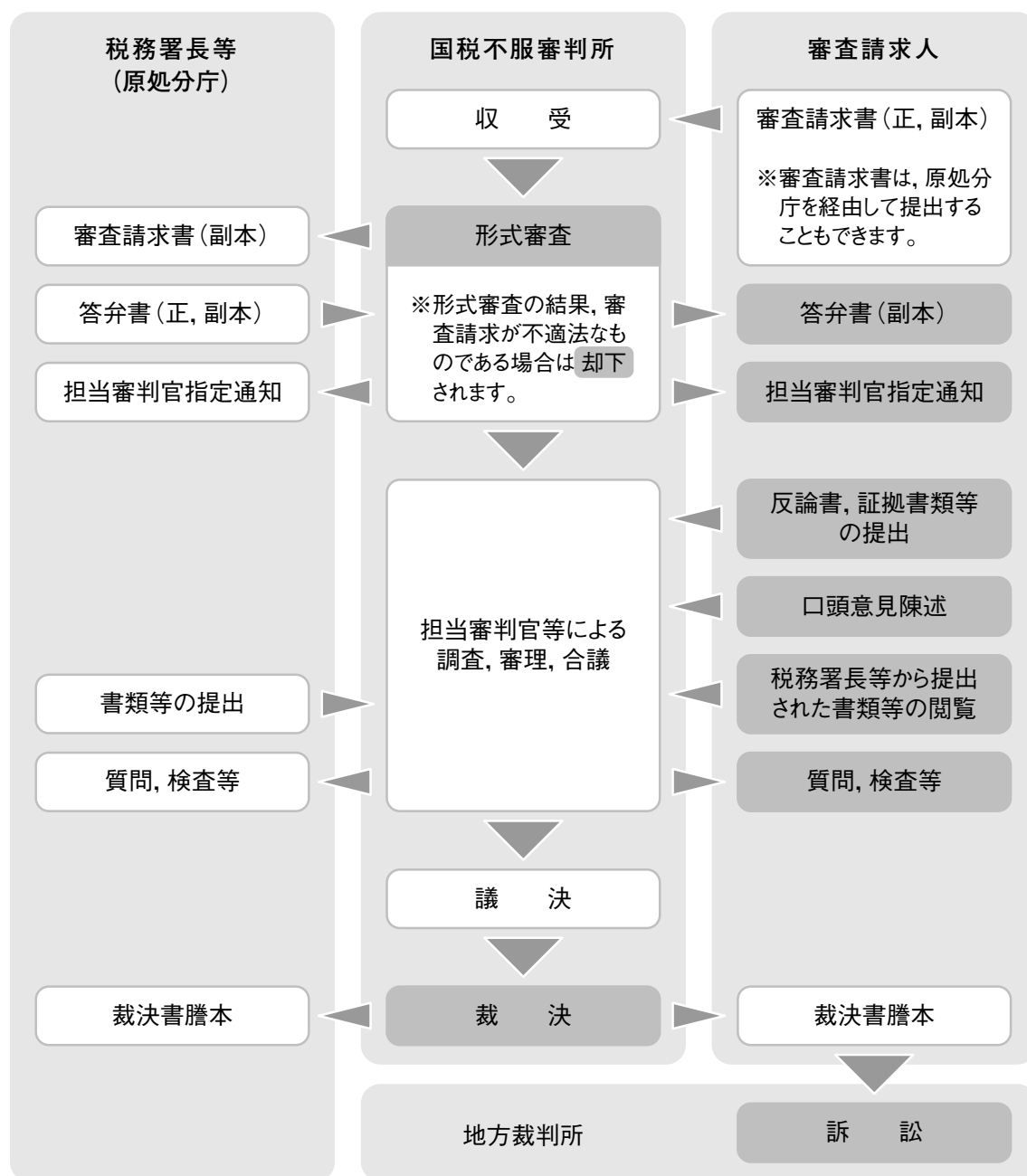
（4）委任状

弁護士が代理人として審査請求を行う場合には、審査請求書に委任状を添付して提出することを要する（国通107Ⅲ）。

不服申立人は、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107Ⅰ）のであって、弁護士が代理人となって審査請求を行うことができるのは当然であると解される。しかし、税理士登録をしていない弁護士が審査請求の代理人となる場合、税理士法に基づく国税局長への通知をしていないと、税理士法との関係で代理権限の有無につき紛議が生じる場合があるので注意を要する。

代理人は、審査請求人のために、審査請求に関する一切の行為をすることができる。ただし、「審査請求

図 審査請求書提出後の国税不服審判所での審理の流れ



出典：国税不服審判所ホームページ

の取下げ」及び「復代理人の選任」は、特別の委任を受けた場合に限るので、この点についても委任を受けるのであればその旨を委任状に明記することが必要である（国通107Ⅱ、Ⅲ）。

（5）計数説明資料

審査請求人は、審査請求の趣旨および理由を計数的に説明する資料を添付するように努めなければならないとされている（国税通則法施行令32）。

計数的に説明する資料とは、収支計算書のような審査請求人の主張の根拠となる資料のことである。ただ、計数説明資料の添付がなくても、それを理由として審査請求が却下されることはない。

7 審理の流れ

審査請求書提出後の国税不服審判所での審理の流れは【図】のとおりである。

8 審査請求書提出後の 国税不服審判所内部の手続

審査請求書の提出があると、国税不服審判所は、審査請求書が法律の規定で求められている要件をみたしているかどうかについての形式審査を行う。その結果、審査請求書に記載漏れ等の不備があるときは補正を求められることがあるし、また、審査請求の趣旨、理由を計数的に説明できる資料の添付を求められることもある。

形式審査の結果、適法な審査請求である場合には、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、原処分庁から「答弁書」を提出させる（国通93Ⅰ）。原処分庁から答弁書（正副2通）が提

出されると、国税不服審判所長は、その審査請求に係る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94）。指定された担当審判官は参加審判官とともに合議体を構成し、その合議によりその審査請求の調査及び審理を進めることになる。

9 答弁書副本の送付と 担当審判官の通知

審査請求書提出後、約1、2ヶ月すると、国税不服審判所から、「担当審判官指定の通知及び答弁書副本の送付について」と題する書面と答弁書副本が審査請求人に送付されてくる（国税通則法施行令33、国通93Ⅳ）。その書面に記載された担当審判官と「担当者」として記載されている審査官が、その後の審査請求手続で中心的な役割を担うことになる。かつては、審判官は退官間際のポストであり、審判官自らが審査請求の審理手続を主体的に行うことは少なく、実際の審査請求の審理の実務は補助者である審査官が主体となって行う事例が多かった。しかし、このところ、審判官自身が審査官とともに審査請求の審理手続を主宰しリードしていく事例が増えているように思われる。

「担当審判官指定の通知及び答弁書副本の送付について」には、「担当審判官に対して、答弁書に対する反論書又は証拠書類を提出することができる」旨が記載されており、場合によっては、その提出期限が記載されている場合がある（国通95）。しかし、この提出期限は、厳格なものではなく、国税不服審判所内では努力目標程度にしかとらえていないようであり、その期限よりも作成期間が必要な場合には、担当審判官に電話をして、準備に時間を要するので反

論書の提出は期限後になることとその提出予定日を伝えれば、問題なく認められるのが一般である。

10 反論書，証拠書類等の提出

審査請求人は，原処分庁の答弁書に対する反論を，「反論書」と題する書面を担当審判官に提出することにより行い，自己の主張を裏付ける証拠書類や証拠物を担当審判官に提出する（国通95）。

原処分庁も，審査請求人の「反論書」に対する反論がある場合には，「意見書」と題する書面で反論を行う。これに対して，審査請求人が「反論書（2）」を提出し，さらに原処分庁が「意見書（2）」を提出するというように，書面の応酬により審査請求人と原処分庁が論争することになる。

ただし，現行法では，訴訟のように，原処分庁と審査請求人が担当審判官の面前で相対することはない。もっぱら書面の応酬であって，審査請求の手続の中では，原処分庁の顔は全く見えない。

11 担当審判官等との面談及び 担当審判官等の調査

担当審判官の指定の通知を受けてしばらくすると，担当審判官から面談を求める電話がかかってくることが多い。

この面談は，国税不服審判所の会議室で行われることが多いが，場合によっては，審査請求人本人の会議室や代理人の会議室で行われる場合もある。

第一回目の面談は，担当審判官と審査官，審査請求人，代理人が出席する。この面談では，担当審判官により，審査請求手続の概要と今後の手続の流れに関して，一般的な説明がなされた後，審査請求の

審理に必要な事項に関して審査請求人に質問を行い，あるいは，書類の提出を求めるなど，審理のための質問，検査等が行われる（国通97）。このような面談は，必要に応じて，何度か行われることになる。

このような面談は，審理のための質問，検査等を目的とするものではあるが，担当審判官等に対して，直接口頭で，自己の主張の正しさを説得する重要な機会であり，重要な手続である。

12 口頭意見陳述の申立て

上記のとおり，熱心な審判官は自ら審査請求人との面談を求めてくるが，そうでない場合には，口頭意見陳述の申立を行い，審査請求人の側から積極的に担当審判官等との面談を求め，口頭意見陳述を審査請求人側から積極的に担当審判官に対して主張をぶつける機会として活用することが検討に値する。

担当審判官は，審査請求人から口頭意見陳述の申立てがあったときは，その機会を与えなければならないこととされているので（国通101Ⅰ，84Ⅰ），審査請求人側から口頭意見陳述の申立を行えば，担当審判官は，それを拒否できない。

「口頭意見陳述の申立書」の書式については，国税不服審判所のホームページに掲載されている。

13 閲覧請求

審査請求人は，原処分庁から提出された処分の理由となった事実を証する書類その他の物件の閲覧を求めることができる。担当審判官は，閲覧請求があったときは，原則として，その閲覧を許可しなればならず，閲覧の日時，場所について，書面で審査請求人に通知する。ただし，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られるとき、その他正当な理由があるときは、その閲覧を拒否できる(国通96Ⅱ)。

閲覧請求の対象となるのは原処分庁から国税不服審判所に提出されている書類等であって、原処分庁が国税不服審判所に提出しなかった書類等の閲覧を許可しなくても違法ではないとされている(大阪地判昭和48年8月7日訟務月報20巻1号71頁)。

したがって、証拠閲覧を行っても、原処分庁の側から自発的に国税不服審判所に書類等の提出を行っていないため、重要な証拠を閲覧することができない場合が多いのが現状である。したがって、現行法上は、証拠閲覧の手続は、時間を要するわりには効果の薄い手続である。しかし、原処分庁の主張を崩す有利な証拠が閲覧手続で見つかる場合がないとは言いきれないので、代理人である弁護士としてはこの手続の活用を検討することは不可欠である。

なお、「閲覧請求書」の書式については、国税不服審判所のホームページに掲載されている。

14 争点整理表

法定の手続ではないが、国税不服審判所は、このところ、審査請求手続がある程度進行した時点で、審査請求人と原処分庁の主張を対比した争点整理表(案)を作成し、審査請求人に送付して、意見を求めるということを行っている。この手続は、争点整理表(案)に対する修正案を提示することを通じて、担当審判官に審査請求人の主張の骨子を理解させることができる重要な機能を果たしうものと思われる。代理人としては、示された争点整理表(案)の内容を十分に検討し、適切な対応をとるように努めることが肝要である。

この争点整理表は、当事者の主張として、裁決書の中に取り込まれる例が多い。

15 裁決

調査及び審理が終了すると、合議体を構成する担当審判官と参加審判官との合議により議決が行われる。議決は、合議体の構成員の過半数の意見によるものとされている(国税通則法施行令35)。議決が行われた場合には、国税不服審判所長は、合議体の議決に基づいて裁決を行う(国通98)。

国税不服審判所は、最近、審査請求時から1年以内に裁決を行うことを目標としており、実際のところ、相当部分の審査請求事案が1年以内に裁決がなされている。裁決の内容は、「裁決書謄本」を審査請求人と原処分庁の双方に送達することにより通知される(国通101, 84Ⅲ)。

裁決には、次の5種類がある。

- (1) 全部取消しの裁決(国通98Ⅱ)
- (2) 一部取消しの裁決(国通98Ⅱ)
- (3) 変更の裁決(国通98Ⅱ)
- (4) 棄却の裁決(国通98Ⅰ)
- (5) 却下の裁決(国通92)

なお、国税不服審判所長が、課税標準等または税額等に関する原処分が、客観的なそれに比して過少であると判断しても、棄却の裁決を行うだけであって、審査請求人に不利益に原処分を変更することはできない(国通98Ⅱ但書)。

裁決が全部取消しの裁決でなかった場合、原処分の取消しを求めて訴訟を提起するかどうかにつき検討することになる。出訴期間は、裁決があったことを知った日から6ヶ月である(行政事件訴訟法14Ⅰ)。

5 行政不服審査法の改正に伴う 国税通則法の改正

税務特別委員会委員長 脇谷 英夫 (51期)

1 はじめに

国税通則法は不思議である。課税の実体に関する規定を置くかと思えば国税に関する行政手続に関する規定（国通74の2以下）を置いている。そのうえ、強制執行である徴収に関する規定（国通36以下）すら置いている。

そのため、国税通則法は、所得税法等の個別法、国税徴収法及び国犯法に対する一般法という性格を有する一方で、不服審査及び訴訟についてそれぞれ行政不服審査法及び行政事件訴訟法の特別法となるという何とも落ち着きの悪い体裁の法律となっている（国通80Ⅰ，114）。

落ち着きが悪いだけなら、単に馴れの問題にすぎない。しかし、その構造のために、国民の権利利益の救済に関係のない規定もあるから、国税通則法の目的を定める1条に「納税者の権利保護」「国民の権利利益の救済」という文言を付加することは相当でないなどという議論に発展するのであれば笑うに笑えない。

周知のとおり、現在、行政不服審査法を全面改正する法案が衆議院に上程されている。

前記のとおり、国税通則法のうち不服申立てに関する第8章は行政不服審査法の特別法にあたるので、行政不服審査法の改正が現実化すれば、それに関連して国税通則法も幾つかの点で変更されることになっている。

以下、改正の主だった点について説明する。

2 不服申立て一般 ——「標準審理期間」規定の新設

今回の改正で、不服申立ての審理を行うべき行政庁は、不服申立てがその事務所に到達してから当該

不服申立てについての決定又は裁決をするまでに通常要すべき標準的な期間を定めるよう努めるとともに、これを定めたときは、当該審理を行うべき行政庁及び関係処分庁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ねばならないということになった（改正法案77の2）。

3 異議申立て段階への影響

(1) 名称の変更

法案及び整備法（以下「改正法案」という）が成立すると、「異議申立て」という名称は「再調査の請求」という名称に変わる。それに伴い「異議申立人」から「再調査の請求人」、「異議申立書」から「再調査の請求書」、「異議審理庁」から「再調査審理庁」と名称が変更になる（改正法案75等）。

もともと「異議申立て」は課税庁にその判断の正当性について検証を求めるものというべきであるが、「再調査の請求」というと納税者に再度税務調査を行うよう求めるニュアンスを持ち、不服申立てに関する萎縮的效果が発生する懸念が指摘されている。

(2) 異議申立期間の延長

現行法では異議申立期間は処分を知った日の翌日から2月以内である（国通77Ⅰ）が、改正法案では3月と延長される（改正法案77Ⅰ）。

また、期間経過の救済要件として、現行法は天災その他やむをえない理由があることを要求している（国通77Ⅲ）が、改正法案は正当な理由があればよいことになっている（改正法案77Ⅰ）。

「正当理由」という文言は具体的な判断基準を示さないもので、運用次第で現行法と変わらない内容になることもないではない。

4 審査請求段階への影響

(1) 口頭意見陳述手続

改正法案では、担当審判官は口頭意見陳述にすべての審理関係人（審査請求人，参加人，原処分庁）を招集し（改正法案92の2，同95の2Ⅲ，同84Ⅱ），口頭意見陳述の申立てをした者は担当審判官の許可を得て原処分庁に質問を発することができるようになった（質問権）。

もっとも、招集に対してこれに応じて出頭する義務があるとまでは規定されていない。実際問題として原処分庁が出頭しないことがあるとは思わないが、法的には出頭は任意であると開き直る余地がないではない。

また、審査請求人の質問権に対しても原処分庁の回答義務があるとまでは規定されていない。質問ができるのだから原処分庁に回答義務があるのは当たり前と考えるのは楽観的過ぎると思われる。

この点は明確に規定する必要があったと思われる。

(2) 閲覧の範囲の拡張

現行法では、納税者は原処分庁が国税不服審判所に提出した書類その他の物件しか閲覧ができない（国通96Ⅱ）。

しかし、改正法案が成立すると、担当審判官が原処分庁を含む書類その他の物件の所有者・所持者・保管者に命じて提出させた資料についても閲覧できることになる（改正法案97の3Ⅰ）。

これにより、閲覧の範囲は拡張されることになった。これについて画期的な改正と課税庁が説明しているという噂を聞いたが、後述するように決して十分な改正とはいえない。

(3) 審理手続の計画的進行及びその遂行

改正法案は、審理関係人と担当審判官に対し、簡易迅速かつ公正な審理の実現のため、審理において相互に協力し、審理手続の計画的な進行を図る義務を課し（改正法案92の2），また事件が複雑な場合、担当審判官は審理関係人を招集し，あらかじめ申立てに関する意見の陳述を行うことができるとされている（改正法案27の2Ⅰ）。

(4) 審理手続の終結

改正法案は、答弁書，反論書，提出すべき証拠書類等の提出がなかった場合や審査請求人等が口頭意見陳述に正当な理由がなく出頭しなかった場合に，担当審判官は審理手続を終結させることができると規定し（改正法案97の4Ⅱ），審理関係人の義務違反について一定のサンクションを課している。

(5) 裁決

今回の改正法案では，審査請求に係る処分取消変更事由について，違法又は不当である場合と具体的に明文化された（改正法案98）。

もっとも，「不当」を理由とする裁決の場合，具体的にどのような認定をするのか必ずしも明確ではないという意見もある。

5 残された課題

(1) 理由附記の必要

税務行政では不利益な処分を行う場合でもそれについて理由を附記する必要がある。国税通則法74条の2は不利益処分には理由を付さなければならないと規定する行政手続法14条（を含む第三章全部）を除外する規定を置いているからである。

その理由については処分の大量性が挙げられているが、理由になっているとは思われない。

不利益処分を受ける以上、その理由の説明を受けることができるのは納税者の当然の権利ではないだろうか。

この点についての早急な改正が必要といえる。

(2) 不服申立手続の選択制への移行の必要性

審査請求には異議申立前置主義、訴訟には不服申立前置主義が採られている。

しかし、通達に則った課税処分に対する不服のように異議申立てで処分が取り消し変更になる可能性がない事案について、異議申立てを行う意味はない。

また、争点が憲法論であったりするような事案の場合、異議審理庁や国税不服審判所で判断できる領域にはない。にもかかわらず不服審査手続を経なければ訴訟提起ができないというのは不合理である。

一律に前置主義を取るのではなく、納税者が事案に応じて適切な不服申立てを選択できるような制度にすることが望ましい。

(3) 裁決の根拠となる証拠すべての閲覧の必要

改正法案では確かに閲覧の範囲が拡大されている。しかし、審判官の心証形成に影響を与えるすべての資料の閲覧が認められたわけではない。

たとえば、担当審判官は納税者に対し質問をすることができるが（国通96Ⅰ）、その質問に対して納税者が答えた内容は書面に記録され、納税者はこれに署名押印させられる（このような録取書面は「質問調書」と呼ばれている）。

しかし、この書面は現行法でも改正法案でも閲覧の対象とされていない。閲覧の対象となるのは申立人又は原処分庁の提出した書面その他の物件に限られているからである。

だが、これは明らかにおかしい。裁決の根拠となりうる証拠についてはすべて閲覧できるようにしなければ、裁決において不意打ちとなるからである。

今回の改正ではこの点についてあまり意識がされていなかったのかもしれないが、早急に改正されるべきである。

(4) 謄写の必要

現行法も改正法案も、資料の謄写に関する規定は置いていない。そのため、謄写はできない扱いになっている。

しかし、税務に関する資料は計数に係るものであり、閲覧しながらメモをとるというのは非現実的である。

政令で対処する予定との噂もあるが、法律が認めていない謄写を政令で認める手法には問題があるので、やはり法律で謄写を認めるように規定すべきである。

(5) その他

更正の請求期間と更正の期間の不平等（国通23Ⅰ，同70Ⅲ）など、実態面でも改善すべき点が少なからず存在する。

6 おわりに

国税通則法は一般の弁護士には馴染みの薄い法律かもしれない。国税通則法に関する書籍は出版しても売れない法律の本のトップ3に入るといふ噂も聞く。

しかし、租税負担は国民に最も馴染みのある不利益であり、弁護士であればいつ租税に関する不服申立手続に関与するかはわからない。

その意味で、今回の特集記事により当会の会員の国税通則法に対する苦手意識が薄れ、少しでもこの領域に関心をもっていただくきっかけになれば幸いである。