

# 実務解説 4月1日から施行 国税不服申立制度改正 の概要と実務上の留意点

手塚 崇史  
EY弁護士法人 弁護士・ニューヨーク州弁護士

審査請求等の不服申立てに関する国税通則法の改正部分が4月1日から施行される。これらは、簡易迅速かつ公正な手続で、納税者の救済を図るための制度改正であるとされているところである。本稿では、それらの改正の主要な点について、特に不服申立人である納税者の立場から、どのような意義があるのか、また、留意すべき点はどのような点なのか、について、政省令の規定も踏まえて、解説する。

## Contents

- ▶ はじめに
- ▶ 2段階の不服申立前置の見直し
- ▶ 不服申立期間の延長
- ▶ 口頭意見陳述の充実化
- ▶ 物件の閲覧等についての拡充
- ▶ その他の主要な改正～新たに創設された規定
- ▶ おわりに

## はじめに

行政庁の違法または不当な処分等に関して、国民が簡易迅速かつ公正な手続のもとで行政庁に対する不服申立てをすることができるための制度を定めることにより、国民の権利利益の救済を図るとともに、行政の適正な運営を確保することを目的とする行政不服審査法が平成26年に全面的に改正され、それに伴って、租税法領域における行政庁に対する不服申立てについて規定している国税通則法も改正されて、平成28年4月1日から施行される。

本稿では、改正国税通則法について、政省令も含めてその重要点を解説するとともに、実務上の留意点について述べる。

なお、本稿において意見にわたる部分は筆者個人の見解であることを申し添える。

## 2段階の不服申立前置の見直し

### 1. 改正の概要

改正前は、原則として、処分を行った税務署等に対する異議申立てを経た後、さらに国税不服審判所に対する審査請求を経てはじめて裁判所に対する取消訴訟を提起できたとされていた(異議申立てと審査請求の2段階)。

今般の改正では、国税に関する処分について不服がある場合には、直接国税不服審判所に審査請求を行うことができることが原則とされ(改正後の国税通則法(以下、「通則法」という)75①一ロ、三。以下、条文番号はすべて改正後のものである)、改正前の異議申立てに相当する手続として「再調査の請求」(通則法75①一イ)が存置されて、審査請求と再調査の請求についてどちらを選択するかは不服申立人(納税者)の選択に委ねられることとなった。

すなわち、司法に対する提訴の前に国税不服審判所等の行政庁に対する不服申立手続を経由しなければならないことには変わりはないが、今般の改正により、納税者が再調査の請求を選択した場合は別として、従前は原則として2段階の不服申立てを経た後に訴訟提起が可能だったのが、国税不服審判所に対する審査請求を経て訴訟提起が可能となるという1段階の不服申立手続の履践で足りることとなった。

## 2. 実務上の留意点

本改正により、審査請求の1段階のみで訴訟を提起できるようになるため、より迅速な解決が図られることが可能となるということはできよう。ただし、改正前であっても、異議申立てをした後3カ月以内に、異議申立てに関する判断である「決定」が出ない場合には、審査請求を行うことが可能となっていたので、実質的にはこの3カ月を短縮することが可能となったということになる(注1)。

なお、行政不服審査法の改正においては、異議申立ては廃止され、例外的な場合にのみ再調査の請求として制度が残された。しかし、国税との関係では、審査請求が大量になされるような場合には、処分の内容を熟知した処分担当者が再調査の請求を契機として簡易迅速な手続で処分を見直すことが、審査請求が国税不服審判所に集中して審理が遅延することを回避し、納税者にとっても迅速な救済を可能にする利点があるとされている(注2)。このような利点が活かされるか否かは運用にかかっているといえよう。

また、改正後の国税通則法施行令(以下、「通則令」という)には、審査請求時および再調査の請求時の添付書面についての規定があり、弁護士や税理士等がこれらの不服申立てにおいて代理をする場合には、代理人の権限を証する書面(すなわち委任状)を添付しなければならないとされた(通則令37の2①、31の2)が、これは従前の実務上の取扱いを法文化したものであろう。その他、審査請求時における審査請求書の提出方法、その後の相手方による答弁書の提出方法、さらに反論書の提出方法についての規定等も通則令では整備された(通則令32、32の2、32の3、33の2)。

(注1) 通則法改正後においても、再調査の請求をした後3カ月経過しても決定がない場合には、審査請求に移行できるとされている(通則法75④一)。また、改正前においても納税者が青色申告をしている場合等には異議申立てを経ることなく審査請求が可能であった。

(注2) 宇賀克也『行政不服審査法の逐条解説』(2015年、有斐閣)28頁参照。

## 不服申立期間の延長

### 1. 改正の概要

改正前は、不服申立ては、処分があったことを知った日の翌日から起算して2カ月以内にならなければならないが、天災等のやむを得ない理由があるときは、その理由がやんだ後7日以内にならなければならないとされていた。改正後は、処分があったことを知った日の翌日から起算して3カ月に延長された(通則法77①)とともに、「正当な理由があるとき」は、処分があった日の翌日から起算して1年を経過するまではすることができる(ただし、この1年の期間も正当な理由があるときは延長され得る。通則法77①ただし書き、③)とされた。

### 2. 実務上の留意点

不服申立期間の延長により、特に複雑な事案については、処分を受けてから不服申立手続に移行する前に、納税者側で相応の準備が可能となると想定されることから一般論としては望ましいといえる。

また、3カ月の期間経過後も正当な理由があるときは、処分があった日の翌日から起算して基本的に1年を経過するまでは不服申立てが可能となった。ここにいう「正当な理由があるとき」とは、行政事件訴訟法における出訴期間の規定における「正当な理由」と同じ意味であると解され、改正前の「やむを得ない理由があるとき」に比べれば3カ月の期間経過後も不服申立てが可能となる場合が広がったといえる(注3)。この点でも、国民(納税者)の権利救済という観点からは望ましいといえることができる。

なお、「正当な理由」については、処分等の内容・性質、行政庁の教示の有無およびその内容、処分等に至る経緯およびその後の事情(とりわけ、不服申立ての障害事由解消後、遅滞なく不服申立てがなされたか否か)、処分等およびその後の時期に不服申立人が置かれていた状況その他不服申立期間徒過の原因となった諸事情を総合勘案して判断されることにならうとされており(注4)、「正当な理由」の判断については前記のような関連する事情を総合的に慎重に判断する必要があることには留意を要する。

租税との関係では、(旧)行政事件訴訟法に関する裁判例ではあるが、再更正処分に対して異議申立てをしたうえで再更正処分の取消訴訟を提起し、更正処分の取消訴訟の出訴期間経過後に更正処分取消訴訟を追加的に提起した場合(大阪地裁昭和50年4月24日判決行集26巻4号603頁)や、再更正処分についてのみ審査請求をし、これを却下する旨の裁決書謄本の送達を受けた日から法定出訴期間内(当時は3カ月以内)に更正処分取消訴訟を提起した場合(福岡高裁昭和47年11月20日判決行集23巻10=11号832頁)には、「正当な理由」があるとされていることが、通則法における不服申立てとの関係でも参考となろう。

(注3) 南博方=高橋滋=市村陽典=山本隆司編『条解行政事件訴訟法』(第4版)(2014年、弘文堂)393頁、宇賀前掲注(2)の92頁参照。

(注4) 南博方他編前掲注(3)の393頁参照。

## 口頭意見陳述の充実化

### 1. 改正の概要

改正前は、審査請求人、異議申立人は、その権利として、申立てをした場合には、口頭で意見を述べる機会を与えられ(口頭意見陳述)、口頭意見陳述の機会が与えられた場合には、実際に処分を行った税務署等(以下、「原処分庁」という)の職員の立会は、審査請求の場合であろうが、異議申立ての場合であろうが、国税不服審判所の担当審判官や異議審理庁が必要であると認めるとき、すなわち、担当審判官や異議審理庁の裁量によって認められていたにすぎなかった。改正後は、審査請求人、再調査請求人は、その権利として、申立てをすることで口頭意見陳述の機会が与えられるのは同様である(通則法84①、95の2①)が、審査請求の場合には、審査請求人と担当審判官のみならず、原処分庁の職員も審査請求人によって申し立てられた口頭意見陳述の場に招集されることとされた(通則法95の2③、84②)。さらに、口頭意見陳述に際しては、審査請求人は、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として発問権が付与されることとなった(通則法95の2②)。ただし、再調査の請求における口頭意見陳述に関しては、原処分庁の招集や発問権は認められていない。

### 2. 実務上の留意点

今般の改正により大きく変わったのは、審査請求においては、口頭意見陳述の場に原処分庁もまた招集され、担当審判官の許可は必要であるが、原処分庁に対する発問権も付与されたことである。

改正前の口頭意見陳述においては、審査請求の場合であれ、異議申立ての場合であれ、異議審理庁や担当審判官の裁量によって呼ばれた原処分庁がその場にいることは、筆者の経験からすると皆無であった。仮に、原処分庁が招集されていたとしても、法文上、その役割は審査請求人または異議申立人の意見の陳述を「きく」だけであって、それ以上になにがしかの権利や義務があるわけではなかった。

そのため、改正前の口頭意見陳述は、不服申立人の口頭意見陳述について担当審判官や異議審理庁が質問をすることがあったにせよ、一方的に不服申立人の意見を述べる場にすぎないことも多く、担当審判官や異議審理庁に対して不服申立人の考え方を印象づける場である、という位置づけが可能であるか、あるいは、非常に形式的な手続であった、というのが実態であったといえよう。

今般の改正により、口頭意見陳述の場には原処分庁が招集され参加することが義務づけられ、しかも、審査請求人から原処分庁に対する発問権も認められた。このような改正の結果、前記のような、ともすれば非常に形式的な手続であると位置づけられるにすぎなかった口頭意見陳述について、実質的な議論が可能となり、結果的に迅速かつ充実した審理に資することも想定されることであるが、運用次第の面があることも否めないであろう。

しかしながら、このような口頭意見陳述に関する改正により、従前よりもなお一層、口頭意見陳述を活用するための素地はできたといえることができるし、また、原処分庁側には発問権は認められていないこともあわせて考慮しつつ、あたかも訴訟の場における証人尋問のような形で発問権を行使することも考えられることである。口頭意見陳述の積極的かつ有効的な活用を考慮することが必要であろう。

なお、再調査の請求における口頭意見陳述に関しては、原処分庁の招集や発問権は認められていないが、これは簡易な手続で事案の解決を図るといって再調査の請求の制度趣旨によるものであろう。

## 物件の閲覧等についての拡充

### 1. 改正の概要

改正前は、原処分庁は、処分の理由となった事実を証する書類その他の物件を提出することができ、その提出がなされた場合には、審査請求人はその閲覧をすることができることとされていたが、その写しの交付を求めるとは法令上はできなかった。ただし、筆写は運用上認められていたため、閲覧をした場合には書き写すという作業が必要な場合もあったし、事実上謄写が許されていた場合もあったようである。

また、担当審判官が職権で一定の書類やその他の物件を審理のために集めることも認められていたが、このようにして集められた書類その他の物件は、審査請求人による閲覧の対象とはされておらず、仮に担当審判官による職権で収集された書類その他の物件がある場合には、いったいいかなる書類等に基づいて審査請求に対する判断である裁決がなされたのか、審査請求人には必ずしも判然としない、という状況もあり得たところであった。

さらに、審査請求には「参加」という制度もあり、処分に関して利害関係のある者は審査請求手続に一定の場合に参加することができる。そのような参加人もまた書類その他の物件を提出できたが、これも審査請求人による閲覧の対象とはなっていなかった。

今般の改正により、審査請求人は、審理が終結するまでの間、担当審判官に対して、参加人または原処分庁が提出した証拠書類や証拠物、処分の理由となる事実を証する書類その他の物件、および担当審判官が職権で収集した帳簿書類やその他の物件についても閲覧が可能となった(通則法97の3①)。なお、このような閲覧範囲の拡充は、審査請求人にも認められたものではなく、原処分庁や参加人についても認められており、審査請求に参与する関係人の中で等しく証拠書類等の閲覧という手続保証が認められたものといえる。このように閲覧の範囲を拡充したことに伴い、関係人に閲覧をさせる前に提出人の意見を聴くこととする手続も規定された(通則法97の3②)。

また、閲覧の対象となった証拠書類等については、手数料を納付して、その写し等の交付を請求することも明示的に認められた(通則法97の3①、④)。改正後の通則令には、交付を求める場合にはその旨の書面を提出すること、手数料は用紙1枚につき白黒10円、カラー20円であること、郵送代を納付すれば交付を受けた書類の送付を受けることもできること、などの細目が規定された(通則令35の2)。閲覧の対象となった証拠書類等が電磁的に記録されている場合には、紙面か映像面で閲覧ができることとされた(国税通則法施行規則12の2①)。

なお、再調査の請求に関しては、再調査請求人が証拠書類等を提出することができる旨の規定(通則法84⑥)があるのみで、その他の前記のような規定は設けられていない。

## 2. 実務上の留意点

従前の閲覧は可能であるが写しの交付(謄写)は認められないとする規定には、閲覧の対象が大量である場合の、国税不服審判所の謄写のための事務負担の軽減という趣旨があったのであろうが、それらを筆写する必要がある場合には審査請求人側で甚大な負担を蒙ることとなり、今般の改正により、写しの交付が法令上明示的に認められることとなったことは望ましい改正であるということができよう。

また、従前は、担当審判官が職権で収集した証拠書類等については閲覧の対象とされていなかったが、改正により閲覧の対象となったこともまた、審査請求人にとっては望ましい改正であるということができよう。

そもそも証拠書類等の閲覧は、審査請求人にとっては、たとえそれらがいずれも審査請求人(納税者)が税務調査時に提出した書類ばかりであっても、原処分庁がいかなる証拠を重視しているのかを把握するためには有効なものである。また、担当審判官が職権で収集した証拠がある場合には、担当審判官の当該事案に対する考え方が推測できる場合もあるところであり、これらについて閲覧等の対象となることは審査請求人にとっては意味があるところである。したがって、証拠書類等の閲覧については、積極的に行っていくことが必要である。

ただし、改正後においても、どのような審理関係人が、いつ、どのような証拠書類等を提出したかについては、それらを通知するような法令の規定はないため、審査請求人側から積極的に担当審判官等に証拠書類等の提出の有無について問い合わせをする必要があることに留意すべきであろう。

また、審査請求人が提出した証拠資料等については、原処分庁はもとより、参加人にも閲覧可能となったのであり、参加人の立場にもよるが、状況によっては、たとえば計数的な資料など審査請求人の営業秘密等に属する事項が参加人の目に触れることとなる場合も想定される。そのような場合に備えて、通則法には関係人に閲覧をさせる前に提出人の意見を聴くこととする手続も規定されたのは前記のとおりであるが、当該規定は提出人に閲覧の拒否権を与えたものとはされておらず、あくまでも提出人の意見を参考にするという趣旨のものであるとされている<sup>(注5)</sup>。審査請求人の営業秘密等に属する事項が参加人の目に触れることとなり得る場合には、審査請求人においても対応に留意する必要があるであろう。

さらに、改正により閲覧の範囲は拡充されたが、たとえば、担当審判官が、審理のために必要があるとして、原処分庁や参考人に対して質問をし(通則法97①一)、その結果を記載した質問調書などは閲覧の対象となっていないが、これらもまた裁決のための重要な基礎資料となり得ることに照らせば、閲覧の対象となるべきであろう。また、審査請求人が口頭意見陳述を行った場合には、そこでの陳述意見が正確に記録されているかについて、審査請求人が関心をもつことは当然であり、それについても法令上確認のための規定や閲覧の規定等について整備がなされることが望まれるところである(注6)。

(注5) 宇賀前掲注(2)の159頁参照。

(注6) この点については、平成26年5月20日衆議院総務委員会で、行政不服審査法案ほか可決された際に、行政不服審査法案に関して「審理手続における審理関係人又は参考人の陳述の内容が記載された文書の閲覧・謄写について、審理の簡易迅速性の要請も踏まえつつ検討を行うこと。」という附帯決議がなされ、また、平成26年6月5日の参議院総務委員会において、行政不服審査法案を可決した際にも附帯決議がなされており「証拠書類の閲覧・謄写については、審理手続における審査請求人の権利の拡充や透明性の向上を踏まえ、適切な主張・立証ができるよう、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。」とされているので、今後、質問調書等が閲覧の対象となる可能性はある。

## その他の主要な改正～ 新たに創設された規定

### 1. 標準審理期間の設定

その他、主要な改正点としては、審理の遅延を防止するために標準審理期間の設定が不服申立審理庁に義務づけられた。すなわち、不服申立てが到達してから、当該不服申立てに対する決定または裁決がなされ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、これを定めた場合には、事務所に備え付けるなどして公にしておかなければならない、とされた(通則法77の2)。本稿執筆時点では、国税不服審判所や税務署によってどのように対処されるかは不明であるが、従前、異議申立てについては3カ月、審査請求については1年を目途とするのが国税当局の考え方であるとされ、これらが踏襲されるのではなかろうか。

なお、前記のとおり、標準審理期間については「定めるよう努める」こととされているにとどまり、仮に定められた標準審理期間において決定または裁決がなされなかったとしても、それが特に違法等の問題を生じさせるものではない。

### 2. 担当審判官による意見聴取

次に、審査請求については、簡易迅速かつ公正な審理の実現のために、審理において、相互に協力するとともに、審理手続の計画的な進行を図らなければならないこととされた(通則法92の2)。さらに、審理すべき事項が多数であるか錯綜しているなど事案が複雑な場合等には、期日および場所を指定して、審理関係人を招集して口頭意見陳述等の申立て等に関する意見聴取を担当審判官が行うことが可能とされた(通則法97の2)。

これらにより、主張および争点の整理とそれに関する手続の進行について、担当審判官により意見聴取等がなされることとなるが、その際には、審査請求人としては担当審判官に協力して、わかりやすく争点等を伝えることが重要であろう。

### 3. 課税当局による情報提供

さらに、不服申立書の記載事項やその他不服申立てに関する必要な情報について、納税者側から問い合わせ等があった場合には、課税当局側が納税者に対して情報提供をしなければならぬ旨の努力義務規定も適用されるので、不明点については、課税当局や国税不服審判所に確認することも可能となった(通則法80①、行政不服審査法84)。

## おわりに

以上のとおり、行政不服審査法が、不服申立ての制度に関する基本法として、不服申立ての簡易迅速性という利点を活かしつつも、公正性にも配慮しつつ、国民にとって利用しやすい制度となるよう改正されたのに合わせて、国税に関する不服申立制度について規定した国税通則法も改正されたところであるが、改正された事項については納税者にとっては望ましい方向であったといえるものと考えられる。これらが適切に運用されるとともに、今後、さらに納税者にとって使いやすい制度となることが望まれる。

一方で、冒頭にも記載したとおり、行政不服審査法は違法な処分のほかに、「不当」な処分(すなわち、違法ではないが、たとえば趣旨目的に照らして妥当ではない処分)についても取り消すことができることとされており、これは、国税通則法においても今回の改正の前後を問わず妥当している(通則法102①)。同項は改正されていないが、実務的には、「不当」を理由とする取消はほぼ行われていない。「不当」な処分の取消も行われることとなるよう、何らかの対応が今後とも望まれるところである。

# Contact

## EY 弁護士法人

手塚 崇史 エグゼクティブ ディレクター +81 3 3509 1684 takashi.tezuka@jp.ey.com

### メールマガジンのお知らせと登録方法

弊法人では、上記ニュースレター、専門雑誌への寄稿記事及び海外の税制動向を定期的にメールマガジンにて配信しております。

メールマガジン配信サービスのお申し込みをご希望される方は、以下をご参照ください。

1. <http://www.eytax.jp/mailmag/> を開きます。
  2. 「メールマガジンの新規登録について」に従い、メールマガジン登録ページよりご登録ください。
- \* なお、本メールマガジン登録に際しては、「個人情報の取扱い」についてご同意いただく必要がございます。



@EY\_TaxJapan

最新の税務情報を配信しています。

寄稿記事全般に関するご質問・ご意見等がございましたら、下記までお問い合わせください。

#### EY 税理士法人

ブランド、マーケティングアンド コミュニケーション部  
tax.marketing@jp.ey.com

### EY | Assurance | Tax | Transactions | Advisory

#### EY について

EYは、アシュアランス、税務、トランザクションおよびアドバイザリーなどの分野における世界的なリーダーです。私たちの深い洞察と高品質なサービスは、世界中の資本市場や経済活動に信頼をもたらします。私たちはさまざまなステークホルダーの期待に応えるチームを率いるリーダーを生み出していきます。そうすることで、構成員、クライアント、そして地域社会のために、より良い社会の構築に貢献します。

EYとは、アーンスト・アンド・ヤング・グローバル・リミテッドのグローバルネットワークであり、単体、もしくは複数のメンバーファームを指し、各メンバーファームは法的に独立した組織です。アーンスト・アンド・ヤング・グローバル・リミテッドは、英国の保証有限責任会社であり、顧客サービスは提供していません。詳しくは、[ey.com](http://ey.com) をご覧ください。

#### EY 税理士法人について

EY 税理士法人は、EYメンバーファームです。税務コンプライアンス、クロスボーダー取引、M&A、組織再編や移転価格などにおける豊富な実績を持つ税務の専門家集団です。グローバルネットワークを駆使して、各国税務機関や規則改正の最新動向を把握し、変化する企業のビジネスニーズに合わせて税務の最適化と税務リスクの低減を支援することで、より良い社会の構築に貢献します。詳しくは、[www.eytax.jp](http://www.eytax.jp) をご覧ください。

#### EY 弁護士法人について

EY 弁護士法人は、EYメンバーファームです。国内および海外で法務・税務・会計その他のさまざまな専門家と緊密に協働することにより、お客様のニーズに即した付加価値の高い法務サービスを提供し、より良い社会の構築に貢献します。詳しくは、[law.eyjapan.jp](http://law.eyjapan.jp) をご覧ください。

© 2016 Ernst & Young Tax Co.  
All Rights Reserved.

Japan Tax SCORE 20160426

本書は、一般的な参考情報の提供のみを目的に作成されており、会計、税務、法務及びその他の専門的なアドバイスを行うものではありません。EY 税理士法人、EY 弁護士法人及び他のEYメンバーファームは、皆様が本書を利用したことにより被ったいかなる損害についても、一切の責任を負いません。具体的なアドバイスが必要な場合は、個別に専門家にご相談ください。

[www.eytax.jp](http://www.eytax.jp)