

## はしがき

本書は、納税者が国税不服審判所に対して行う審査請求に関して解説を行ったものです。

本書を執筆することとしたのは、我が国においてはもっと多くの審査請求があっても何らおかしくないと常々考えていたこと、審査請求についても何が行われているのかということが外部から分かるようにするべきであると常々感じていたこと、そして、そのような中、本書第5部で紹介する事案について請求人等から書籍への掲載の承諾が得られたこと、この三つが主な理由です。

しかし、私一人では、十分な充実した内容の書籍を書き上げることが難しいことは明らかでしたので、国税職員として国税審判官を務めた経験も持っておられる税理士の木上律子さん、公認会計士・税理士で名古屋国税不服審判所及び東京国税不服審判所において国税審判官を務めた経験を持っておられる霞晴久さん、そして、税務訴訟のみならず行政事件訴訟まで精力的に広く取り組んでこられた弁護士の手塚崇史さんの3人に声を掛けさせていただき、本書を発刊することができることとなりました。

本書は第1部から第6部までで構成されていますが、これらの各部は、読者の皆様方のそれぞれのニーズに合わせて、いずれかの部だけを読んでいただくということでもよいものとなっています。

第1部は、この4人の著者による審査請求等に関する談話と議論となっています。

第1部の著者による談論においては、その目次を見ていただくと分かるとおり、我が国の国税の審査請求制度に関する話題を中心に税務訴訟に関する話題なども含めて、各著者がさまざまな観点から意見を述べています。

この談論の中では、これまでどこでも語られてこなかったことが数多く語られて

いますので、読まれた方々には、必ず、「多くの新たな気づきを得た」等の感想を持っていただけるものと考えています。

一般に、対談等は、無難なことしか言わなかったり、お互いの褒め合いに終始したりして、読む側からすると、“物足りない”という読後感を持つものが少なくありませんので、この第1部の談論においては、そういうことにならないように、できるだけ難が無いことだけを言うのではなく難が有ることも積極的に言い、また、お互いに意見を戦わせて緊張感のある遣取りを続けることなどを心掛けて行いました。このため、読者の皆様方には、最後まで興味を失うことなく読み切っていただけるのではないかと考えています。

この第1部の談論は、各著者が第2部から第6部までを書くに当たってどのようなことを考えていたのかということを知ることができるものとなっています。

第2部は霞さんに担当していただきました。

第2部は、国税不服審判所が公表しているパンフレット等も用いながら、国税の審査請求制度について、分かり易く説明をしたものとなっています。

さらに、パンフレット等に記載されていることに止まらず、実務において参考となる事項も解説したものとなっています。

このため、この第2部は、特に、審査請求をすることを検討してみたいという方々に、有益な情報を提供するものとなっています。

この第2部を読んで頂くと、国税の審査請求は、多くの方々が思っているよりもハードルが高くないということを理解していただけるものと考えています。

第3部と第4部は手塚さんに担当していただきました。

第3部は、国税不服審査制度について、その元となった行政不服審査制度と根拠条文を比較することによって、より一層、深く理解できるようにしたものです。

国税不服審査制度は、行政不服審査制度に倣ったものが多いわけですが、行政不服審査制度にあるものが国税不服審査制度に無かったり、また、行政不服審査制度に無いものが国税不服審査制度に有ったりすることなどが明確に分かり、第

3部は、国税不服審査制度の理解を深めるために非常に有益なものとなっています。

私も、第3部の原稿を読んでみて、国税不服審査制度において、何故、このような仕組みとしたのかと疑問に思ったり、また、行政不服審査制度との違いの説明に納得したりしたところが何か所がありました。

第4部は、行政文書と行政庁が保有する個人情報の開示請求制度の概要を説明したものです。次の第5部でご紹介する審査請求事案においても、数回、行政文書の開示請求を行ったわけですが、国税不服審判所に対して行う審査請求においても、行政文書と行政庁が保有する個人情報の開示請求制度を活用する方法がないかということを探ることは、有益であると考えられますので、国税不服審判所に対して行う審査請求において、できるだけ多く、これらの開示請求制度の利用を検討してもらえるようにするという趣旨で、第4部を設けたところです。

第5部は私が担当しました。

第5部は、国税不服審判所に対する審査請求の実例を紹介するものとなっています。

審査請求の事例は、提出書面等の閲覧等も行うことができず、公表される裁決も一部のみであったりするため、検討も十分に行い得ないというものが殆どとなっています。訴訟に関しては、外部からも、いつ、誰が何をして、その結果がどうなったのか、ということがかなり明確に分かるわけですが、審査請求に関しては、そのようにはなっていません。

このように、審査請求が外部からは非常に分かりにくいという状態にあることが審査請求がなかなか増えない大きな原因の一つとなっていることは、間違いありません。

このため、かねてより、審査請求の一連の過程を広く納税者や税理士・弁護士等に知ってもらえるようにする機会がないかと考えていたのですが、第5部で紹介する審査請求で、幸運にも、請求人であるHDホールディングス社及び同社の代表者である明田進氏並びに同社の顧問税理士である長谷川裕昭氏から、実名を含めて、審査請求の過程を書籍に掲載することについて、快く承諾をして頂くことができま

した。その結果、第5部において、審査請求の実例を詳細に紹介させていただくことができることとなりました。HDホールディングス社及び明田進氏並びに長谷川裕昭氏には、心より感謝する次第です。

他の審査請求に関する書籍等を見ても、この実例のように実際の審査請求について最初から最後まで詳細に明らかにしたものは、どこにも見当たりませんので、この実例は、審査請求を検討するケースや現に審査請求を行っているケースなどにおいては勿論のこと、審査請求について勉強をしたり研究をしたりする場合にも、参考としてもらえるところが少なくないはずであると考えています。

この実例は、請求棄却となりましたが、それによって、国税不服審判所の審査の実態や課題をより一層深く知ることができましたので、この実例が請求棄却となったことは、決して無駄ではなかったと考えています。

読者の皆様方も、第5部第3章14の「裁決の検証」の記述を読んでいただくと、国税不服審判所に大きな課題があるということを具体的かつ詳細に確認していただけるはずです。

この実例は、現在、東京地裁に提訴する準備が進められているところですので、2、3年後には、この裁決が正しかったのか否かということが裁判所によって判断されることになります。

ところで、第5部と次の第6部に関しましては、QRコードで確認していただくこととして紙数を少なくしているところがあることに、ご理解を賜りたく存じます。

第6部は木上さんに担当していただきました。

第6部は、国税不服審判所における事件の審査事務手続を定めた審査事務提要用いて、国税不服審判所内における審査請求事件の処理について説明し、また、納税者から不服申立てが行われた場合の原処分庁（税務署長又は国税局長。以下、同じです。）の事務の実施手続等を定めた不服申立事務提要用いて、審査請求事件において原処分庁がどのように対応するのかということを説明するとともに、これらの事務提要の記載を補足する情報や実務上の留意点などを記載したものとなっています。

私も、第6部の原稿を読んでみて、過去に代理人として臨んだ審査請求に関し、「あの時、これがそんなに大事なものだと思っていたら、もう少し慎重に確認したんだがな…」、「あの時、そういうことがあると知っていたら、違う言い方をしたはずだがな…」などと、少し反省したところがありました。

国税の審査請求について解説をした書籍は、非常に少なく、私が確認した限りでは、国税不服審判所と原処分庁の処理について、本書の第6部のように詳細に説明をしたものは、見当たりません。

以上のように、本書は、各部とも、類書にないものを記載したものとなっていますので、審査請求を行うことを検討したり現に審査請求を行っている納税者、審査請求に携わる税理士・公認会計士・弁護士、審査請求について研究をしたり勉強をしたりする方々、そして、おそらく国税不服審判所において審査請求の審査に携わる審判官等にも、間違いなく、有益な情報等を提供することができるものとなっていると考えています。

また、日本税制研究所のホームページの本書の紹介欄の「著者コラム」に、審査請求に関係のあるさまざまな話題が出てきた時に各著者の意見や情報などを載せることとしているということも、ここでお知らせしておきます。

最後になりましたが、本書の刊行にご助力を賜りました丸善出版の皆様方に、厚く御礼を申し上げます。

令和7年3月

執筆者を代表して  
日本税制研究所 代表理事  
税理士 朝長 英樹

# 目 次

はしがき

|     |                 |   |
|-----|-----------------|---|
| 第1部 | 国税審査請求等に関する著者談論 | 1 |
|-----|-----------------|---|

|     |             |    |
|-----|-------------|----|
| 第2部 | 国税不服審査制度の解説 | 59 |
|-----|-------------|----|

|     |             |    |
|-----|-------------|----|
| 序 章 | 国税不服申立制度の概要 | 60 |
|-----|-------------|----|

|   |        |    |
|---|--------|----|
| 1 | 審査請求とは | 60 |
|---|--------|----|

|   |       |    |
|---|-------|----|
| 2 | 訴訟の提起 | 61 |
|---|-------|----|

|   |                 |    |
|---|-----------------|----|
| 3 | 審査請求をすることができる期間 | 61 |
|---|-----------------|----|

|   |            |    |
|---|------------|----|
| 4 | 審査請求書等の提出先 | 62 |
|---|------------|----|

|     |            |    |
|-----|------------|----|
| 第1章 | 国税不服審判所の概要 | 65 |
|-----|------------|----|

|   |           |    |
|---|-----------|----|
| 1 | 国税不服審判所とは | 65 |
|---|-----------|----|

|   |        |    |
|---|--------|----|
| 2 | 審判所の組織 | 67 |
|---|--------|----|

|   |        |    |
|---|--------|----|
| 3 | 審判所の職員 | 72 |
|---|--------|----|

|   |         |    |
|---|---------|----|
| 4 | 審査請求の状況 | 75 |
|---|---------|----|

|     |                |    |
|-----|----------------|----|
| 第2章 | 請求人における審査請求の解説 | 83 |
|-----|----------------|----|

|   |           |    |
|---|-----------|----|
| 1 | 不服申立ての対象等 | 83 |
|---|-----------|----|

|   |        |    |
|---|--------|----|
| 2 | 不服申立期間 | 87 |
|---|--------|----|

|   |                 |    |
|---|-----------------|----|
| 3 | 審査請求と再調査の請求との関係 | 90 |
|---|-----------------|----|

|   |             |    |
|---|-------------|----|
| 4 | 審査請求書の作成と提出 | 96 |
|---|-------------|----|

|   |        |    |
|---|--------|----|
| 5 | 代理人と総代 | 98 |
|---|--------|----|

|   |       |     |
|---|-------|-----|
| 6 | 審理関係人 | 102 |
|---|-------|-----|

|   |           |     |
|---|-----------|-----|
| 7 | 請求人の地位の承継 | 105 |
|---|-----------|-----|

|   |              |     |
|---|--------------|-----|
| 8 | 審理手続の概要と形式審査 | 107 |
|---|--------------|-----|

|   |            |     |
|---|------------|-----|
| 9 | 実質審理の概要と裁決 | 113 |
|---|------------|-----|

## 【本書第5部、第6部の資料について】

第5部の各資料並びに第6部の「審査事務提要」「不服申立事務提要」は、本書の特設ページで内容をご確認いただくことができます。

右のQRコードを読み取ることにより、もしくは下記URLを直接入力の上、

本書の特設ページにアクセスし、ご活用ください。

<https://www.maruzen-publishing.co.jp/contents/kokuzeishinsaseikyu/index.html>

なお、アクセスにはユーザー名とパスワードの入力が必要です。

ユーザー名：maruzenpub2025

パスワード：Kk6ztb95

◎本Webサイトは予告なく情報を更新したり、閉鎖・終了することがあります。



### 第3部 行政不服審査制度との比較による

|             |     |
|-------------|-----|
| 国税不服審査制度の解説 | 153 |
|-------------|-----|

### 第4部 行政文書・保有個人情報の開示請求制度の解説

|                     |     |
|---------------------|-----|
| 1 はじめに              | 318 |
| 2 情報開示請求制度          | 318 |
| 3 保有個人情報の情報開示       | 325 |
| 4 国税庁に関する情報開示請求     | 326 |
| 5 国税不服審判所に関する情報開示請求 | 327 |

### 第5部 国税審査請求の実例

|                                       |     |
|---------------------------------------|-----|
| 第1章 概要等                               | 333 |
| 第2章 審査請求の検討から裁決書の受領までの一連の流れ           | 336 |
| 第3章 審査請求の過程                           | 344 |
| 第1節 審査請求の検討                           | 346 |
| 第2節 消費税等の無申告加算税の取消しに係る<br>行政文書の開示請求   | 348 |
| 第3節 審査請求書の作成・提出                       | 352 |
| 1 審査請求の準備                             | 352 |
| 2 請求の理由の構成の検討                         | 353 |
| 3 審査請求書                               | 355 |
| 第4節 青色申告の承認の取消処理等の手続を定めた<br>行政文書の開示請求 | 362 |
| 第5節 原処分庁の答弁書の受領                       | 364 |
| 第6節 請求人面談                             | 366 |
| 第7節 当該法人与子会社3社の審理手続の併合                | 375 |
| 第8節 請求人の反論書の提出                        | 376 |

|                 |     |
|-----------------|-----|
| 第9節 原処分庁の意見書の受領 | 380 |
|-----------------|-----|

|                 |     |
|-----------------|-----|
| 第10節 請求人の意見書の提出 | 384 |
|-----------------|-----|

|             |     |
|-------------|-----|
| 第11節 口頭意見陳述 | 385 |
|-------------|-----|

|                |     |
|----------------|-----|
| 第12節 争点の確認表の受領 | 391 |
|----------------|-----|

|         |     |
|---------|-----|
| 第4章 裁 決 | 396 |
|---------|-----|

|            |     |
|------------|-----|
| 第1節 裁決書の受領 | 396 |
|------------|-----|

|           |     |
|-----------|-----|
| 第2節 裁決の検証 | 397 |
|-----------|-----|

|                              |     |
|------------------------------|-----|
| 1 裁決書4(1)イの「法令解釈等」に関する記述について | 397 |
|------------------------------|-----|

|                                               |     |
|-----------------------------------------------|-----|
| 2 裁決書4(1)ハ(イ)Aの「誠実かつ信頼性のある記帳」を<br>根拠とした判断について | 399 |
|-----------------------------------------------|-----|

|                                                          |     |
|----------------------------------------------------------|-----|
| 3 裁決書4(1)ハの(ロ)から(ニ)までの青色取消事務運営<br>指針の5の「特別な事情」に関する判断について | 407 |
|----------------------------------------------------------|-----|

|                                                                                                             |     |
|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----|
| 4 無申告加算税に関する裁決書4(2)ハの「本件法人税各確定申<br>告書とは別の申告書に係る処分の取消しの根拠のいかんによって、<br>本件各賦課決定処分の適法性が左右されることはない」という記<br>述について | 413 |
|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----|

### 第6部 審査請求の審判所の処理と原処分庁の対応の解説

|                           |     |
|---------------------------|-----|
| 第1章 国税不服審判所における審査請求の処理の解説 | 420 |
|---------------------------|-----|

|                         |     |
|-------------------------|-----|
| 第2章 原処分庁における審査請求への対応の解説 | 425 |
|-------------------------|-----|

# 凡 例

本書中に引用する法令等については、次の略称を使用しています。

|         |                      |
|---------|----------------------|
| 通法      | 国税通則法                |
| 行訴法     | 行政事件訴訟法              |
| 行審法     | 行政不服審査法              |
| 相法      | 相続税法                 |
| 民訴法     | 民事訴訟法                |
| 情報公開法   | 行政機関の保有する情報の公開に関する法律 |
| 個人情報保護法 | 個人情報の保護に関する法律        |
| 通令      | 国税通則法施行令             |
| 法令      | 法人税法施行令              |
| 所令      | 所得税法施行令              |
| 措令      | 租税特別措置法施行令           |
| 通規      | 国税通則法施行規則            |
| 民訴規     | 民事訴訟規則               |
| 不基通（審）  | 不服審査基本通達（国税不服審判所関係）  |
| 不基通（庁）  | 不服審査基本通達（国税庁関係）      |

## 第 1 部 国税審査請求等に関する著者談論

- 1 はじめに 3
- 2 我が国の国税の審査請求制度の意義 5
- 3 我が国の現在の国税の審査請求制度の課題 9
- 4 これまで携わってきた審査請求事案で参考となりそうなもの 10
- 5 原処分庁が提訴できないことは請求人の請求を認めない理由になるか 17
- 6 「五分五分だというのは裁判所で判断してもらう」という対応は正しいか 23
- 7 裁決は判決よりも国寄りの判断をするということになっているのか否か 26
- 8 我が国の納税者の不服申立の件数と救済率は明らかに低すぎるのではないか 33
- 9 審理能力の差は条文の趣旨解釈に顕著に現れる 40
- 10 我が国においては税法の条文の解釈のレベルを上げることが非常に重要な課題と  
なっているということを正しく認識する必要がある 41
- 11 外部登用が始まってから請求人の救済率が下がったのは何故か 43
- 12 国税当局内の内部資料を用いることについてどのように考えるか 50
- 13 「先例」の拘束力についてどのように考えているか 52
- 14 課税情報の報道や審査請求の非公開についてどのように考えるか 55
- 15 最後に 57

## ■出席者（五十音順）■

霞 晴久（公認会計士・税理士）

木上 律子（税理士）

手塚 崇史（弁護士）

（進行）朝長 英樹（日本税制研究所 代表理事・税理士）

## 1 はじめに

朝長 これまで、大変、ご苦勞様でした。少し時間がかかってしまいましたが、この度、発刊の運びとなりました。

事前にお話をさせていただいていたとおり、本日、著者による談話と議論をする場を設けさせていただきました。皆さんから忌憚のないご意見を聞かせていただきたいと思っておりますので、よろしくお願いします。

最初に、本書の執筆に携わってこられて、どのような印象や感想を持たれたか、ということからお聞きしてみたいと思いますが、如何でしょうか。

霞 私は、2016年から2020年まで4年間、任期付き国税審判官（特定任期

付職員）として審判所にお世話になりましたが、現在は2025年ですから、その後の期間の方が長くなり、審判所の記憶もやや薄れかけたところで本書の執筆のお話を頂き、改めて審判所の制度を調べ直したり、朝長先生が関与された事件の進捗状況をお聞きしたりして、私自身、「国税不服審判所」の存在意義について、再度、確認することができました。

朝長 なるほど。

手塚 私は、他の著者の方々のご経験に基づいた記載が多数なされているのを読んで、今後、審査請求をするに際して多くの示唆を得ることができたというように感じています。

また、審査請求に関する国税通則法の条文について、その一般法である行政不服審査法と対照しつつ検討することができたので、その点から

も認識が深まりました。

木上 私は、2020年に国税職員を定年退官しましたので、現状は承知しておりませんが、「国税不服審判所」は公正な第三者的立場で審理をしていると思っています。そして、朝長先生が関与された事件の進捗状況等をお聞きしたりしますと、審判所が公正な第三者的立場であると請求人の側から理解されることの難しさも感じました。

朝長 そうですね。第5部でご紹介した事案の処理を見ると、審判所は本当に中立公平なのかと思ってしまいますよね…。

感想ということで言いますと、私も、本書の執筆に携わってみて、私自身が新たに気付かされたことがたくさんありますし、本書が読者の方々に「参考になった」と言って頂けるものになっているように感じられますので、やってよかったなと感じているところです。

本書には類書と言い得るものが見当たらないということは、既に皆さんも気付いておられると思いますが、皆さんは、もう少し具体的に、「本書の優れたところはどこか？」と尋ねられたとしたら、どのように答え

られますか？

霞 この本の優れたところは、やはり、実際の事件について、審査請求の時系列に沿って現実には審判所との間で遣り取りした文書や面談の内容等が明らかにされた点にあると思います。

裁決書は、全部ではないものの、一部が公開されているので、成果物については、これまでも確認することができましたが、審査のプロセスの実際のものについては、関係者以外にとって、ブラックボックスでした。本書に書かれていることは、今後、審査請求にトライしてみようとする方々にとって、この上もない情報です。これから審査請求人になる方々にとって有用であることは、言うまでもありません。

これも、ひとえに本件の請求人のご理解とご協力の賜物であると思います。

朝長 そうですね。私も、請求人や顧問税理士の先生には、大変、感謝しているところです。

この第5部でご紹介した事案について、少し補足させていただきますと、裁決が出される前に、何度か講師として具体的な名称等は書かずにポイントとなる部分の内容だけを書

いた説明資料に基づいてお話をさせていただいたことがあるのですが、その際に、参加された方々の多くが強く反応されていたのは、令和6年4月11日の口頭意見陳述において請求人側から提出した「説明資料」の中で述べた「最初に、納税者の立場が弱いところで国税当局に都合のよいように条文の解釈適用の改変が行われ、その後、悪貨が良貨を駆逐するかの如く、それが他の裁決や判決に波及していくという流れがあって、その流れにおいても裁決が先行する」(387頁)という部分の話でした。

この部分は、第5部の事案の判断に直接の影響があるわけではないのですが、過去に、我が国においてはそのような状態にあるということを述べたものはありませんし、それを実証的に示したというものも存在しませんので、参加者の方々から非常に高く評価していただけたということです。

第5部の事案も、残念ながら、第4章第2節3②(411頁)で書かせていただいたとおり、そのような流れがあるということを証明するものの一つとなってしまいました。

手塚 私も実際の事件について、裁決

に至るまでの過程を明らかにしているところは、非常に価値があると感じています。請求人のご理解・ご協力が大きいというのはまったくもって同感です。

もちろん、事案ごとに異なる点はあるでしょうが、審査請求は裁判と異なり非公開が原則ですので、通常は知り得ない部分について知ることができる点は、今後の実務にも有用だと思います。

木上 情報公開制度で収集した事務提要用を用いて説明するところはあまりなかったのではないかと思います。

朝長 そうですね。そのようなものは、なかったように思います。ありがとうございます。

## 2 我が国の国税の審査請求制度の意義

朝長 皆さんは、本書のテーマとなっている我が国の国税の審査請求制度には、どのような意義があると考えておられますか？

霞 私の印象ということで申し上げますと、「国税不服審判所」は、原処分と訴訟の間を繋ぐ非常に重要なポジ

ションにあり、納税者にとっても、また、審判事務に従事する任期付き及び国税出身の職員にとっても、その制度は、有用な優れたものであると感じています。

納税者の手続的ミスで、2期連続して期限後申告となって青色申告の承認を取り消されたという事件がありました。2期連続して期限後申告となったという事実は動かしやうがなく、また、このような場合に救済する手段もないことから、請求棄却となりました。

このような手続的瑕疵については、審判所の段階で国税組織の最終判断を明示するのが肝要であり、このようなものまでいちいち裁判所に持ち込まれてしまえば、裁判所がパンクするのは必然といえます。

あくまで個人的な印象ですが、審判所に持ち込まれる審査請求事件のうち、単純な手続ミスに起因するものは、全体の2割程度はあるのではないかと思います。

このような状況を見るにつけ、いわゆる「不服申立前置主義」が重要であり、前さばきで、ある程度振り分けるといふ点に、審判所の存在意義があるものと考えています。

朝長 今、霞さんにご紹介いただいた青色申告の承認の取消しの事案に関しては、その根拠条文は、本書第5部の事案と同様に、法人税法127条1項4号となるわけですが、法人税法は、「手続法」ではなく、「実体法」ですし、同号についても、「手続」を定めた規定であって機械的に解釈して適用するべきであると捉えるのは、適当ではないと思われます。

青色申告の制度は、納税者が正確な記帳と誠実な申告を行う慣行を醸成し、国税当局は納税者が行った記帳と申告を尊重するという制度ですから、その制度の性質上、その承認の取消しについては、機械的に行うということにはなりません。これに対し、租税特別措置法上の特例などは、宥恕規定がない限り、手続き等に瑕疵があれば、理由の如何にかかわらず、機械的に、その適用を否認する、ということになります。

このような違いは、それぞれの制度の性質上、当然のことであって、「立法の常識」であり、「解釈の常識」でもあります。

昭和25年3月に、現在の法人税法127条1項4号が制定された時には、同号は「…申告書をその提出期限内

に提出しなかつたこと」とされていたわけですが、同月の大蔵省主税局の職員の解説においても、同年4月の国税庁の職員の解説においても、「誠実な申告」を求めるものであると説明されていますし、また、同年9月に発遣された法人税基本通達における同号の解釈においても、「期限後申告を常習とする場合」に承認を取り消すとされています。現在の法人税法127条1項4号が青色申告の承認の取消しの「手続」を定めたものであって機械的に適用されるべき規定であるということであれば、このような説明が行われたり、このような解釈通達が定められたりすることはなく、単に、「…申告書をその提出期限内に提出しなかつた」という場合には青色申告の承認が取り消される、という解説が行われるだけとなります。

要するに、法人税法127条1項4号は、申告書を提出期限内に提出しなければならないということを知っていながら申告書を提出期限内に提出しなかつたというものについて青色申告の承認を取り消すこととするという趣旨で設けられた規定であって、間違つて申告書を提出期限内に

提出しなかつたというものについて、機械的に、手続きに瑕疵があるとして、青色申告の承認を取り消すこととするという趣旨で設けられた規定ではない、ということです。

このため、私は、霞さんにご紹介いただいた事件については、今、お聞きした限りで印象を述べさせていただきますと、請求棄却という判決をしたことには疑問があると感じます。

霞 私自身、今回第5部の事件に多少なりとも関わらせていただいて、改めて制度創設当時の趣旨を理解した次第です。

手塚 審査請求前置主義は処分が大量に行われるため裁判所の負担が大きくなること、処分に専門技術的な性質があること、審査請求による判決が第三者機関によって行われ、公正かつ簡易迅速な救済に資すること、といったことが趣旨として説明されますが、まさにこのような意義を持った制度として意義があると言いたいと考えています。

ただ、先程も朝長先生が言われたように、今回の件では疑義がありますが。

木上 私は、国税の審査請求制度は、裁判所の訴訟制度とは異なるところ、

つまり、当事者の主張立証の巧拙にとらわれるのではなく、いわゆる職権主義がとられ、争点主義的運営によって原処分全体の当否が判断されるところに存在意義があるのではないかと考えています。

朝長 有り難うございます。

少し話題は変わりますが、アメリカも、ドイツも、我が国の国税不服審判所と同様のものを税専門の裁判所に昇格させて現在に至っており、これは、我が国の国税不服審判所において取り扱っているようなものについて、本来は、税専門の裁判所で取り扱うべきであるという判断がなされたということを意味するわけですが、皆さんは、このようなアメリカやドイツの動きに関しては、どのように考えておられますか？

手塚 東京地裁では行政事件専門部が3部設けられており、それ以外の大阪地裁や名古屋地裁では行政事件集中部が設けられるなどしています。そのため、税専門の裁判所を設けることは可能かとは思いますが、その在り方は知財高裁のような形にするなどの工夫が必要だと思われます。

また、審査請求制度の趣旨との関係からも検討が必要です。

ただ、行政事件専門部や集中部といっても、現状では、租税に関する事件は審査請求段階でふるいにかけているせいか、多くはなく、更に納税者側も不服審判所と裁判所では心理的に感じるハードルも異なるように思いますので、利用者（納税者）側の意識の問題もあるかもしれません。

朝長 アメリカやドイツでは、国税当局や請求人の手続的瑕疵などは、国税当局に対する異議申立（我が国の現在の「再調査の請求」に相当するもの）の段階でほとんどの処理が済む状態になっているのではないのでしょうか。

現在の再調査制度が「再調査」ではなく国税当局の処分と請求人の請求の両方に関する審査を行う「異議審査」に重点を置くというように、少し軌道修正をするだけで、その両方の中ふるい落とされるべきものの多くがふるい落とされるということになるのではないのでしょうか。ふるいにかけるのは一度にして、国税当局の異議審査でやるというようにしてもよいのではないのでしょうかね。

木上 現在の再調査制度においても、ご指摘のような「異議審査」は行わ

れているのではないのでしょうか。不服審査について、審判所ではなく、国税当局の異議審査のみでというご意見は、現状の制度の軌道修正というより大きな制度改革のように思えます。

### 3 我が国の現在の国税の審査請求制度の課題

朝長 次に、審査請求制度の課題について話をしてみたいと思いますが、皆さんは、我が国の現在の国税の審査請求制度には、どのような課題があると考えておられますか？

霞 朝長先生が指摘されている様々な課題があることは承知していますが、私からは、特に外部登用者（特定任期付職員）の問題を指摘したいと思います。

具体的には、後で詳しく述べますが（後掲11）、税務の専門家が応募しづらい状況があるということです。

審判所では、毎年、任期付き国税審判官を集めて所長面談がありましたが、その席で「任期付き審判官の応募が減っているが、今後どうしたらよいか？」という下問がありました。

これについては、毎年、審判官募集の広報を充実した方がよいという程度の答しか出てこないのですが、本当に、優秀な人材を多く集めたいのであれば、審判官の給与を思い切って引き上げる等の抜本的な改革をしないと、何も変わらないような気がします。

朝長 私も、その点は全く同感です。

外部登用の経験がある弁護士・会計士・税理士の発言をネットで検索してみると、「キャリアアップになった」という旨のことを述べている人たちが見受けられますが、このような発言をするということは、その人たちに「キャリア」が不足しているということを、自ら言っているに等しいわけで、実態ということ言えば、審判所には「キャリア」が不足している人たちに「キャリアアップ」をさせる機関になっているという側面がある、ということですよ。

手塚 私としては、せっかく、国税不服審判所は、「違法」な処分のみならず、「不当」、すなわち、違法ではないけれども納税者にとって酷であるというような処分についても、取消しが可能ということになっている

のですから、そのような取扱いがもう少しあってもよいのではないかと感じています。

税法の規定には裁量的な規定がないというようなことも言われますが、例えば、重加算税における仮装・隠ぺいや、租税回避否認規定にある「不当に減少」といった評価的な要件が定められているものについては、「不当」ということで取消しということがあってもよいように感じます。「不当」ということで取消しをしたという事案が遙か昔に3件ほどあった、ということを知ったことがあります。

朝長 「正当」や「不当」という用語を用いた条文もあるわけですが、そのような用語を用いていない条文の解釈適用に関しても、「正当」や「不当」という判断があってもよいものがあり、そのようなものについては、審判所においても、「正当」や「不当」ということで判断をしてよいのではないかということですね。

木上さんは、どのように考えていますか？

木上 課題といっても多方面にわたるようで、一概には言えないように思えます。

審判所では、1年以内の処理件数割合を実績の評価の指標の一つとしていることもあって、事件によっては、担当審判官等の負担感が大きくなってしまいうものもあるかもしれませんので、審理手続の進行につきまして、審理関係人（請求人、参加人及び原処分庁）との相互の協力も課題の一つとして挙げられるようにも思えます。

朝長 なるほど。それは、やり方次第ですぐにでも解決可能な課題のように思われますね。

有り難うございます。

#### 4 これまで携わってきた審査請求事案で参考となりそうなもの

朝長 皆さんは、これまで、さまざまな形で審査請求に携わってこられたわけですが、これまで皆さんが携わってこられた審査請求事案で、参考となりそうなものがあれば、ご紹介いただきたいのですが、如何でしょうか？

霞 参考となるかどうかは分かりませんが、公表裁決となったものの中で、印象に残っているものをご紹介します。と思います。

請求人は、自らが所有していた米国法人が事業分割（スピノフ）をして2社の独立した法人となったことにより、新たに事業を承継した法人2社の株式を取得することとなりました。請求人は、この2社の株式について、分割の前後において株式の価値の総額に増減がないこと、そして、この2社の株主が米国で非課税とされていたことから、この2社の株式の取得について、我が国で所得税の申告をしませんでした。

しかし、原処分庁は、この2社の株式の取得が剰余金の配当（所法24）に当たるなどとして、所得税等の更正処分をしました。

これに対し、請求人がその更正処分の取消しを求めて審査請求をしました。

主な争点は、米国のスピノフ制度が我が国の税法上の分割型分割に該当するか否かでした。

仮に分割型分割に該当すれば、2社の株式の取得はみなし配当（所法25）に該当します。

公表された裁決では、次のように法令を解しています。

「 法人税法にいう分割は、我が

国の会社法に準拠して行われる分割に限られず、外国の法令に準拠して行われる法律行為であっても、我が国の会社法上の分割に相当する法的効果を具備し、我が国の会社法上の分割に相当するものと認められる場合には、法人税法上の分割に該当するものとして取り扱って差し支えない」

そして、本件の分割について、次のように認定しています。

「 我が国の会社法上の分割では、分割の対象とされた分割会社の権利義務は、事業譲渡（中略）の場合のように個別に承継・移転されるのではなく、吸収分割契約又は新設分割計画により、承継会社又は新設会社に一括して承継されるという一般承継の法的効果が付与される（上記にいう『一般承継』とは、法令上、ある者が他の者の権利義務の全てを一体として受け継ぎ、法律上その権利義務に関して他の者と同じ地位に立つことをいい、『包括承継』ともいう。）。他方、

米国においては、(中略)権利義務の一般承継を特徴とする会社分割制度は存在しない。すなわち、我が国の会社法上の分割が、上記のとおり、法的効果としての権利義務の一般承継をその本質的要素とするのに対し、本件事業分割はかかる要素を欠いており、この点において、本件事業分割は、我が国の会社法上の分割に相当する法的効果を具備するものとはいえない」

このような法令解釈と事実認定に基づき、本件における分割は分割型分割に該当しないと判断しました。

朝長 その裁決の判断は、誤っていると思いますね。

例えば、イギリスには、合併が法制として存在しませんので、営業の全部譲渡と清算という二つの手続きで合併と同じ効果を生じさせるということが行われており、それについて、我が国の法人税法では、合併と捉えて、株主の課税関係を被合併法人の株主と同様に取り扱っています。

組織再編成税制を創設した平成13年にも、そのようにすることを予定して制度設計と条文作成を行いました。

た。

ですから、その裁決の判断は誤っていることが明確であると言ってよいと思います。

手塚 私自身が関与した事案ではないのですが、何となく加算税に関しては審判所の方が裁判所に比べて納税者に優しいような印象を受けることがあります。感覚論で恐縮なのですが。

例えば、東京地裁平成31年1月18日判決では、納税者が携帯電話通信の用に供する鉄塔等の耐用年数を21年として減価償却費の計算をして申告をしていたところ、当該鉄塔等の耐用年数は42年であるとして更正処分等がなされた事案において、原告が予備的に「①●●●に対し平成6年10月以降に行われた広島国税局による税務調査の際に●●●が同国税局調査管理課から得た回答及び②原告が設立以来約30年間鉄塔等の耐用年数を21年とすることについて課税当局から指導等を受けたことがないことを理由として、「正当な理由」がある旨主張したのですが、裁判所は、「仮に、原告が示す証拠のとおり、広島国税局調査管理課の職員(主査)が、平成7年に、●●●に

対して、●●●が使用する鉄塔等の耐用年数を21年とする解釈を示し、かつ、原告がこれを信頼して本件各更正事業年度の法人税について税務申告をした事実が認められたとしても、原告は課税当局の一職員が示した法規解釈に依拠したにすぎないというべきであるし、上記②についても、仮に、原告が主張するとおりの事実が認められたとしても、それをもって課税当局が本件各鉄塔等の耐用年数を21年とすることについて積極的な承認をしたものと評価することはできない。その他、本件各鉄塔等が『その他の線路設備』に該当する旨の原告の主張が判例や租税官庁の見解等に裏付けられているものではないことも踏まえれば、本件において真に納税者の責めに帰することのできない客観的な事情があるということとはできず、通則法65条4項所定の『正当な理由』があるとはいえない。」と判断しています。

一方、審判所は、平成25年10月10日裁決において、本来は課税取引である役務提供を非課税取引に該当するものとして消費税の申告がなされていた事案において、過去の税務調査で、当該役務提供が非課税取引に

該当することを前提として課税売上割合を計算したメモが交付されたことや、当該役務提供取引が非課税取引に該当することを前提とした減額更正処分がなされたことから、審査請求人が、その後も当該役務提供が非課税取引に該当すると信頼して、誤った処理を継続していたことには無理からぬ面があるとして、「正当な理由」があったと認めています。

また、平成15年2月20日裁決でも、納税者がある事業年度において本来損金算入できない積立金(碎石災害防止準備金)を保険料として損金算入していた事案において、当該事業年度以前に税務調査を行った担当職員が、当該保険料の損金算入について問題を指摘し、その適否を検討したにもかかわらず、法令の規定を誤解し、何ら指導をしなかったことが推認されることから、当該納税者が当該保険料を是認されたものとしてその後も当該経理処理を継続したことには無理からぬ事情が認められ、加算税を課することが酷な場合に該当するとして、「正当な理由」があったと認めるなどしています。

朝長 なるほど。

私が経験したケースをご紹介します

ていただきますと、私が国税の職場を退職した後に代理人として初めて審査請求を行った事案は、ある地方の国税局の資料調査課が無予告で調査に入って課税を行ったものでした。

私は、調査の途中から代理人となるように依頼されました。調査の対象となったのは、皆さんも「ああ、あの人か!」と言うと思われる方(以下「A氏」といいます。)ですが、無申告の貸金を行っており、それが調査の対象となっていました。私が関与した時点では、調査官も無予告の現況調査で決定的なものが把握されなかったため、調査が膠着状態となっていました。私がA氏から聞き取りをしてみると、事務員が過去6年間の金利収入を記録したノートを持っていることが分かりましたので、A氏を説得し、そのノートを調査官に提出してもらいました。

しかし、一方で、A氏は、貸金を行うことで得られる不動産等の情報を利用することで大きな利益を上げると言うことを行っていました(この利益は申告済みです。)、金利収入を得ること自体はあまり重視しておらず、いわゆる“追い込み”という強引な金利の取立ては行っていな

かったことから、貸金の利益自体はあまり多くはなく、長期間、回収不能となっているものが6年間で90件ほどあるという状態となっていました。このため、これらが貸倒損失と認定できるのか否かということについて、A氏に、所在等が確認できる全ての債務者について、聞き取りを行ってもらい、預金通帳の確認などまで行ってもらうとともに、私自身も、貸付金の額が大きい数人の債務者と面談するなどして、間違いなく貸倒損失と認定できるものだけを取り出し、70数件の貸付金の明細、それらが貸倒損失と認定できる理由を詳しく書いた書面、そして、それらの全件の証拠資料を調査官に提出しました。

そのような状況にありましたので、私は、金利収入と貸倒損失の両方を取り入れて更正処分が行われるものと思っていたのですが、蓋を開けてみると、先のノートから集計した金利収入だけを6年間にわたって課税所得に加算し、70数件の貸倒損失については、全く認容せず6年もの間に貸倒れが一件もなかったという、信じ難い内容の更正処分となっていました。異議決定の理由には、貸倒

損失を認容しない理由について、債務者が死亡して相続人がいないにもかかわらず、調査官が債務者に会って返済する旨を確認したとか、債務者が刑務所で服役しているにもかかわらず、調査官が債務者に会って財産があることを確認したとか、債務者が蕎麦屋でアルバイトをやって僅かな給料でやっと家族を養っているという状態にあるにもかかわらず、「アルバイトを」というところを抜いて「蕎麦屋をやっている」と書いて返済できると書いていたりするなど、文字どおり、「嘘八百」のことが延々と並べたてられていました。A氏は、「私たちには、悪いことはするなどっておきながら、自分たちはこんなことをやるんですね!」と言って、大変驚いていましたが、私は、あまり驚いたということはありませんでした。それは何故かという、調査官が調査の終わり頃に、A氏に対して「立場があるので、裁判はどうですかねえ…?」と探りを入れ、A氏は「裁判はできません」と正直に答えた場面があったからです。

しかし、私は、その後の審査請求における審判所の対応には、かなり驚きました。

私が代理人となって貸倒損失を認容するべきであるという審査請求を行ったのですが、審判所からは、一度だけ、電話でA氏に対して一部の貸倒れについて追加資料の依頼があっただけで、請求人面談もなく(請求人面談がなかったため、A氏も私も、審判官と顔を合わせたことはありません。)、暫く経ってから、請求を棄却するという裁決書の写しが送られてきただけでした。その裁決書には、異議決定の理由に書かれていたことよりも、なお一層、明らかに「嘘八百」としか言いようがないことが書き連ねられていました。裁決書では、70数件の貸付金の債務者の全てについて「確認した」と書かれていましたが、その債務者の中には、死んだ人もいれば、刑務所で服役している人もいれば、行方不明になった人達もいますので、そもそも全員について「確認」をするなどということができません。私は、A氏に、所在等が確認できる全ての債務者について、審判所から何か聞かれたかということを確認してもらいましたが、全員、「何も聞かれていない」という回答であったとのことでした。念のために、私自

身も、1名の債務者と面談をし、他の1名の債務者に電話をして、事情を確認しましたが、いずれも、「そのような人達は全く知らないし、連絡を受けたこともない」ということでした。

おそらく、審判所は、国税局から「これは裁判にならない」と言われて、このような裁決をしたものと思われるのですが、「今どき、流石に、これはないだろう！」というのが実感でした。

そこで、この案件の3人の審判官のうちの担当審判官について、国税OBの方々に、「どのような人か？」ということを尋ねてみたのですが、いずれも、「真面目な人だ」、「仕事熱心な人だ」というような返事でした。

この事案で、私は、審判官が真面目であるのか否かということや仕事熱心であるのか否かということと、その審判官が行ったことが正しいのか否かということとは、はっきりと分けて考えないといけないということを強く感じました。

霞 朝長先生のそのお話は、大変、驚きですね！

私が審判所に在籍した4年間で、

請求却下となるものの以外で、最終的に裁決書の交付に至った事案であるにもかかわらず請求人面談を一度もしないなどというものを見聞きしたことは、一度もありません。

そのお話の事件は、担当審判官の個人的な能力・姿勢ということより、何か審判所としての組織的な力学が働いたもののような気がしてなりません。

朝長 審判所が国税局から「これは裁判にならない」と言われたことは間違いないだろうと思いますが、審判所で何があったのかということは、全く分かりません。

当時、ある研究会で、ある大学の教職にある国税OBで審査請求の意義を語る人に、この事件の話をしたところ、下を向いて「それは…」と言っていました、「それは」の後は何を言っているのか聞き取れませんでした（笑）。

この事件は極端だとしても、私がこれまでに携わった審査請求の中で、請求が棄却されたものには、請求を棄却するのに都合の悪いことには全く言及しないというものは、いくつもありますよ。

第5部で紹介している事案におい

ても、請求人側は、何度も、昭和25年3月の大蔵省主税局の職員の解説、同年4月の国税庁の職員の解説、同年9月の旧法人税基本通達があるということを述べて、昭和40年の大蔵省主税局の職員のメモ、同年の国税庁の会議資料なども具体的に示し、法人税法127条1項4号は「誠実な申告」を求める趣旨の規定であると主張しており、青色申告の承認の取消しに関しては、この主張が請求人の主張の最も重要な柱となっているわけですが、裁決は、このことには全く何も言及していません。

また、無申告加算税に関しては、請求人は、消費税の無申告加算税については取り消しながら法人税の無申告加算税については取り消さなかったり、親会社の地方法人税の無申告加算税は取り消しながら子会社3社の地方法人税の無申告加算税は取り消さなかったりするというのは、期限内申告書の提出がなかった事由が同じであることからすると、明らかにおかしい、という主張をしており、これが請求人の最も重要な主張となっているわけですが、請求人がこのような主張をしていることが分かる文章を争点の確認表に記載する

ように文書で依頼したにもかかわらず、裁決書の中に記載されている争点の確認表を確認してみると、審判所はこの文章を争点の確認表に記載していません。

つまり、請求を棄却するという結論が先にあって、その結論を導くのに都合の悪いことには、全て知らんぷりをしている、ということです。

手塚 確かに、これはひどいですね。

審判所には、職権調査・職権探知も認められていますからね。