

## 推薦のことば

満を持しての、国税通則法コンメンタール第二弾「不服申立手続編」の登場である。本書は、令和5年に刊行された「国税通則法コンメンタール 税務調査手続編」と同様、日弁連税制委員会委員を中心とする税務紛争に精通した実務家によって執筆されており、平成26年の行政不服審査法全部改正と同時になされた、同年の国税通則法改正後の不服申立手続に関する条文をカバーしている。

全体を通してみると、条文ごとに条文の沿革と趣旨、条項ごとの解説を書くという構成は、まさに逐条解説形式のコンメンタールなのではあるが、本書には次のような工夫がなされていることに気づく。

- 第1部総論として、平成26年行政不服審査法の全部改正とそれに伴う国税通則法の改正に至るまでの経緯、さらに平成26年改正以降の国税に係る不服申立手続運用上の問題点を論じる章が設けられている
- 第2部の条文ごとの解説は、10名を超える執筆者の手によるものでありながら、条文間の連係も考慮された内容になるような配慮がなされている
- 全体として、コンメンタールとしての品格と質を持った解説でありながら、随所に税務紛争事件を扱うプロとして活躍中の実務家の手になるものであればこそその問題提起を含む記述がみられ、不服申立手続に関与しようとする実務家や納税者が持つ実務的な疑問に応える情報も盛り込まれている
- 初学者にはわかりにくい部分もあるであろう行政不服審査法という一般法とその特別法たる国税通則法の関係への配慮が随所でなされているだけでなく、解説対象である国税通則法中の不服申立手続について定める条文だけでなく、国税の不服申立てに適用される行政不服審査法の主要条文の解説も含めたものになっている

- 地方税の中で最も納税者になじみが深いと思われる固定資産税の不服申立手続の解説も一冊に含めるという工夫がなされている結果的に、本書は、数々の工夫により、逐条解説形式のコンメンタールでありながら、国税と固定資産税の不服申立手続の生きた教科書ともいいくべきユニークな本になっている。

生きた教科書であるから初学者にも薦めたい。そして、税務紛争事件に興味があり、これから自分の実務活動領域を税務紛争処理に広げていきたいと考えている弁護士、税理士には、本書を通読しておき、実戦の中で折に触れて見直す本として手元におくことをお薦めする。また、例えば、企業で税務調査対応をしている方々にとっては、国税の不服申立手続の概要と実務を知ることによって調査対応時に何を考えておくべきかを想定しやすくなるというメリットもあるだろうし、実際にもし調査の結果課税処分がなされ、その処分に不服がある場合に、不服申立手続遂行は専門家に任せるとても、それがどのような手続であり、どのように進行するかを予め知ることで弁護士や税理士とも充実した協議をすることができるようになるであろうから、そのような方々にも、手元に一冊おいていただき、できれば通読することを是非お薦めしたい。

一般論として言えば、「コンメンタール」という類いの本を、通読するために手に取る者は稀であろう。その理由は、通常逐条解説形式のコンメンタールというものは、個別の条文を取り上げて、法律に並べられている順番どおりに解説するものであるため、それを頭から読んでもその法律の全体像がわかりやすいとは言いがたいからであろう。しかし、本書は上記に述べた数々の工夫により、納税者にとっても、不服申立手続において納税者を代理する弁護士、税理士にとっても、通読するに足る教科書にもなっているという意味で、ユニークなコンメンタールだと思うのである。

令和7年12月

弁護士・元最高裁判事 宮崎 裕子

# 刊行にあたり

本書は、令和5年に刊行された『国税通則法コンメンタール 税務調査手続編』に続き、所得税、法人税、消費税、相続税などに関して、更正処分や決定処分等の不利益処分を受けた後の不服申立手続関連の国税通則法の規定の逐条解説である。

日本弁護士連合会は、弁護士の重要な活動分野の一つとして、民事、家事、商事、刑事だけではなく、各種行政手続の中で害されることのある依頼者の権利を守る弁護士の活動分野においても、弁護士等の実務家の活動を支援し、国民の権利を擁護する取り組みを続けてきている。日弁連税制委員会は、税法の分野においてこの活動を担ってきている。

日弁連では、平成22年2月18日付けて「納稅者権利保護法（仮称）の制定に関する立法提言」を公表するなど、国税通則法の抜本的な改正に向けて活動してきた。この活動が実を結んだのが上述の「税務調査手続編」で解説した国税通則法の税務調査関連条文の平成23年12月改正であるが、その際に、税務調査手続関係だけではなく、国税通則法の不服申立手続関連条文の改正も構想されていた。しかし、税以外の行政処分に対する不服申立手続を律する行政不服審査法の大改正（形式的には新法の制定）が予定されていたため、それとパラレルの関係にある国税通則法の不服申立手続関連規定の改正も現行の行政不服審査法が成立した平成26年6月まで持ち越された。

本書は、平成23年及び26年の国税通則法の抜本的法改正の実現に向けた当連合会の活動において、中心的役割を果たした日弁連税制委員会の委員が執筆した同法の不服申立手続関連条文の逐条解説である。

学説・判例・通達等に言及するだけでなく、現在の手続運用の問

題点を指摘したうえで、その問題を回避ないし解決するヒントにも言及するなど、「本当に実務家に役立つ解説書」を目指したものである。全国の弁護士、税理士、多くの国民の皆様、さらには課税庁職員、審判官、裁判官など課税実務に携わる方々にも大いに役立つものと確信し、本書を推薦する次第である。

令和7年12月

日本弁護士連合会  
会長 淳上 玲子

# まえがき

日弁連税制委員会の委員が中心となって執筆し、令和5年3月に発行した『国税通則法コンメンタール 税務調査手続編』は、財務省（旧大蔵省）職員以外が執筆した初めての国税通則法の逐条解説書であり、実務家目線から国税通則法の運用実務をとらえなおし、税務調査の立会いなどに携わる実務家の役に立つ本として、好評を博した。

それから約3年、長らくお待たせしたが、ようやく、『国税通則法コンメンタール 不服申立手続編』を上梓することができた。本書も、国税通則法の不服申立手続関連条文について財務省職員以外が執筆した過去30年で初めての逐条解説書となっている。

国税通則法に規定された不服申立手続は、行政不服審査法に規定された行政処分に対する不服申立手続とパラレルの関係にあるが、細かく見ると、国税通則法の規定は、行政不服審査法の規定と細部で異なっているところが数多くあり、気を付けないと、足元をすくわれる。再調査請求や国税不服審判所への審査請求を受任する全国の税理士、弁護士等の実務家の皆様、また、不服申立手続に関与する審判官、裁判官、課税庁職員等の皆様、そして、不服申立ての当事者となる多くの国民の皆様は、ぜひ、手続を進める前に、本書の関連箇所を精読していただきたい。必ずや、納税者が納得できる結果を得るのに役に立つであろう。

なお、本書末尾には、税務に関する不服申立てに適用される限度での行政不服審査法の条文の解説、及び、固定資産評価（固定資産台帳に記載される価格）に関する地方税法に基づく不服申立制度についての解説を載せている。これらの解説も、税関連の不服申立てに携わる実務家が直面する可能性のある問題について、実務上有益なヒントを提供する内容となっており、他に類書がない実務家のた

めの解説書となっている。

本書は、必ずや、これを読んだ実務家の皆様の業務に役に立つ情報を探すことと思う。ぜひ、本書を書棚に眠らせるのではなく、手垢まみれになるまで使い倒していただくことを、願っている。

令和7年12月

日弁連税制委員会副委員長

弁護士 藤田 耕司

## 目 次

# 第1部 総 論

## 総 論

平成 26 年行政不服審査法の全部改正と国税通則法の改正 (沿革) .....	2
--	---

◇はじめに.....	2
------------	---

I 国税通則法制定以前 .....	3
-------------------	---

① 訴願法下の国税不服申立て（明治 23 年～） .....	3
② シャウブ勧告に基づく不服申立て（昭和 25 年～） .....	4

II 国税通則法制定後 .....	9
-------------------	---

① 旧行政不服審査法、行政事件訴訟法及び国税通則法の制定（昭和 37 年～） .....	9
② 国税不服審判所の創設等（昭和 45 年改正） .....	14
③ 平成 26 年改正に至る経緯 .....	17
④ 平成 26 年改正 .....	21

III 26 年法（行政不服審査法関連 3 法）の	
---------------------------	--

趣旨と概要 .....	24
-------------	----

① 公正性の向上 .....	24
② 使いやすさの向上 .....	27

③ 国民の救済手段の充実・拡大	35
◇おわりに	41

総 論	平成 26 年改正後の制度運用の 問題点	42
-----	-------------------------	----

I 証拠の閲覧謄写に要する時間を考慮しない 反論書提出期限の指定	42
II 職権で行う関係人質問の問題点	45
III 口頭意見陳述の問題点	46
① 口頭意見陳述における意見、質問及び回答の法的位置付けの定めがないこと	46
② 手続の儀式化	47
③ 口頭意見陳述における意見、質問及び回答(答述)等は当然には主張及び証拠にならないと解されること	48
④ 私 見	52

## 第2部 国税通則法

法 24 条 更 正	56
------------	----

<b>I 国税通則法 24 条の概要</b>	56
① 沿革	56
② 趣旨	57
<b>II 個別解釈</b>	59
① 更正をする場合	59
② 更正をする事項	60
③ 更正のための調査	60
④ 更正の法的性格	62
⑤ 事実認定や適用条文に誤りがある更正の有効性	63
⑥ 更正に関する特則	64

法 25 条	<b>決 定</b>	72
--------	------------	----

<b>I 国税通則法 25 条の概要</b>	72
① 沿革	72
② 趣旨	73
<b>II 個別解釈</b>	74
① 決定をする場合	74
② 決定をする事項	76
③ 決定のための調査	76
④ 決定の法的性格	76
⑤ 決定に関する特則	76

法 26 条	<b>再更正</b>	80
--------	------------	----

<b>I 国税通則法 26 条の概要</b>	.....	80
① 沿革	.....	80
② 趣旨	.....	81
<b>II 個別解釈</b>	.....	82
① 再更正をする場合	.....	82
② 再更正をする事項	.....	82
③ 再更正のための調査	.....	82

法 27 条	<b>国税庁又は国税局の職員の 調査に基づく更正又は決定</b>	..... 84
--------	--------------------------------------	----------

<b>I 国税通則法 27 条の概要</b>	.....	84
① 沿革	.....	84
② 趣旨	.....	84
<b>II 個別解釈</b>	.....	86
① 国税庁又は国税局の当該職員	.....	86
② 国税庁又は各国税局の調査査察部等に置かれる 国税調査官	.....	87
③ 国税局の課税部等に置かれる国税調査官	.....	89
④ 国税局の課税部等に置かれる国税実査官	.....	89
⑤ 犯則調査は国税通則法 27 条の調査に該当しないと 解されること	.....	90

法 28 条	<b>更正又は決定の手続</b>	..... 91
--------	------------------	----------

<b>I 国税通則法 28 条の概要</b>	92
① 沿革	92
② 趣旨	93
<b>II 個別解釈</b>	93
① 通知書	93
② 更正通知書の記載事項	94
③ 決定通知書の記載事項	96
④ 更正又は決定の手続に関する特則	97

法 29 条	<b>更正等の効力</b>	107
--------	---------------	-----

<b>I 国税通則法 29 条の概要</b>	107
① 沿革	107
② 趣旨	108
<b>II 個別解釈</b>	111
① 1 項（増額更正の効力）	111
② 2 項（減額更正の効力）	112
③ 3 項（更正又は決定を取り消す処分又は判決の効力）	112

法 30 条	<b>更正又は決定の所轄庁</b>	114
--------	-------------------	-----

<b>I 国税通則法 30 条の概要</b>	115
① 沿革	115
② 趣旨	116

<b>II 個別解釈</b>	.....	117
① 1 項（更正又は決定の原則的所轄庁）	.....	117
② 2 項（納税地異動の場合の所轄庁の特例）	.....	118
③ 3 項（更正又は決定が競合した場合の調整）	.....	121
④ 4 項（輸入品に係る申告消費税等についての更正 又は決定の所轄庁）	.....	122

<b>法 31 条</b>	<b>課税標準申告</b>	.....	124
---------------	---------------	-------	-----

<b>I 国税通則法 31 条の概要</b>	.....	124
① 沿革	.....	124
② 趣旨	.....	125
<b>II 個別解釈</b>	.....	127
① 1 項（課税標準申告書の提出）	.....	127
② 1・2 項（課税標準申告書の提出先）	.....	129
③ 2 項（郵送等に係る課税標準申告書の提出時期）	.....	129

<b>法 32 条</b>	<b>賦課決定</b>	.....	131
---------------	-------------	-------	-----

<b>I 国税通則法 32 条の概要</b>	.....	132
① 沿革	.....	132
② 趣旨	.....	133
<b>II 個別解釈</b>	.....	134
① 1 項（賦課決定の時期及び事項）	.....	134
② 2 項（再賦課決定）	.....	136

③ 3 項（賦課決定通知書）	137
④ 4 項（再賦課決定の賦課決定通知書）	138
⑤ 5 項（準用規定等）	139

<b>法 33 条</b>	<b>賦課決定の所轄庁等</b>	<b>141</b>
---------------	------------------	------------

<b>I 国税通則法 33 条の概要</b>	142
① 沿革	142
② 趣旨	144
<b>II 個別解釈</b>	145
① 1 項（賦課決定の通常の所轄庁）	145
② 2 項（所得税等に係る各種加算税の賦課決定の所轄庁）	145
③ 3 項（保税地域からの引取りに係る消費税等又は国外事業者による特別徴収方式の国際観光旅客税に係る加算税の賦課決定の所轄庁）	147
④ 4 項（口頭による賦課決定の通知）	148

<b>法 75 条</b>	<b>国税に関する処分についての不服申立て</b>	<b>150</b>
---------------	---------------------------	------------

<b>I 国税通則法 75 条の概要</b>	151
① 沿革	151
② 趣旨	159
<b>II 個別解釈</b>	162
① 1 項	162

② 2 項	170
③ 3 項	172
④ 4 項	172
⑤ 5 項	174

法 76 条	適用除外	175
--------	------	-----

I 国税通則法 76 条の概要	175
① 沿革	175
② 趋旨	176
II 個別解釈	177
① 1 項	177
② 2 項	180

法 77 条	不服申立期間	181
--------	--------	-----

I 国税通則法 77 条の概要	181
① 沿革	182
② 趋旨	183
③ 不服申立期間の種類	183
II 個別解釈	184
① 1 項	184
② 2 項	191
③ 3 項	192
④ 4 項	194

## 法 77 条 の 2

標準審理期間 ..... 197

I 国税通則法 77 条の 2 の概要	197
① 沿革	197
② 趣旨	198
II 個別解釈	198
① 通常要すべき標準的な期間	198
② 事務所における備付けその他の適当な方法	199
③ 効果	199
III その他—標準審理期間内の処理件数割合	200

## 法 78 条

国税不服審判所 ..... 201

I 国税通則法 78 条の概要	203
① 沿革	203
② 趣旨	204
II 個別解釈	205
① 1 項	205
② 2 項	206
③ 3 項	206
④ 4 項	208
⑤ 5 項	209

法 79 条	国税審判官等	210
--------	--------	-----

I 国税通則法 79 条の概要	211
① 沿革	211
② 趣旨	211
II 個別解釈	211
① 1 項	211
② 2 項	212
③ 3 項	213
④ 4 項	214

法 80 条	行政不服審査法との関係	215
--------	-------------	-----

I 国税通則法 80 条の概要	215
① 沿革	216
② 趣旨	217
II 個別解釈	220
① 1 項（国税不服申立てと行政不服審査法との関係）	220
② 2 項（国税庁長官がした処分に対する不服申立て）	228
③ 3 項（酒税法上の免許に関する不服申立て）	229
III 国税不服申立てに適用される 行政不服審査法の条文	230

法 81 条	再調査の請求書の記載事項等	231
--------	---------------	-----

<b>I 国税通則法 81 条の概要</b>	232
① 沿革	232
② 趣旨	233
<b>II 個別解釈</b>	235
① 1 項（再調査の請求の方式及び再調査の請求書の記載事項）	235
② 2 項（正当な理由の記載等）	240
③ 3 項（補正）	241
④ 4 項（口頭による補正）	243
⑤ 5 項（審理手続を経ないでする却下決定）	244

法 82 条

税務署長を経由する再調査の  
請求 ..... 245

<b>I 国税通則法 82 条の概要</b>	245
① 沿革	245
② 趣旨	246
<b>II 個別解釈</b>	246
① 1 項（税務署長経由による再調査の請求）	246
② 2 項（国税局長への送付）	247
③ 3 項（再調査の請求期間の計算）	248

法 83 条

決 定 ..... 249

<b>I 国税通則法 83 条の概要</b>	249
------------------------	-----

① 沿革	249
② 趣旨	250
<b>II 個別解釈</b>	<b>250</b>
① 決定の意義	250
② 1項（却下）	251
③ 2項（棄却）	252
④ 3項（取消し又は変更）	255

法84条	<b>決定の手続等</b>	259
------	---------------	-----

<b>I 国税通則法84条の概要</b>	<b>261</b>
① 沿革	261
② 趣旨	262
③ 関連する通達の概要	264
<b>II 個別解釈</b>	<b>265</b>
① 1項（口頭意見陳述）	265
② 2項（期日及び場所の指定ならびに請求人等の 招集）	266
③ 3項（補佐人の帯同）	267
④ 4項（職員による意見の聴取）	268
⑤ 5項（陳述の制限）	268
⑥ 6項（証拠書類等の提出）	269
⑦ 7項（再調査決定の方式）	270
⑧ 8項（原処分を維持する理由の開示）	272
⑨ 9項（審査請求に関する教示）	273
⑩ 10項（再調査の請求に関する決定の効力発生）	

時期) .....	273
⑪ 11 項 (参加人への再調査決定書の謄本送付) .....	275
⑫ 12 項 (証拠書類等の返還) .....	275

## 法 85 条

### 納税地異動の場合における 再調査の請求先等 ..... 276

I 国税通則法 85 条の概要 .....	277
① 沿革 .....	277
② 趣旨 .....	277
II 個別解釈 .....	278
① 1 項 (納税地異動の場合の再調査の請求先) .....	278
② 2 項 (処分庁の記載) .....	281
③ 3 項 (処分庁経由の再調査の請求) .....	281
④ 4 項 (所轄庁への送付) .....	281
⑤ 税務署の分割・統合又は行政区画の変更 .....	282

## 法 86 条

### 再調査の請求事件の 決定機関の特例 ..... 283

I 国税通則法 86 条の概要 .....	284
① 沿革 .....	284
② 趣旨 .....	284
II 個別解釈 .....	285
① 1 項 (移送) .....	285
② 2 項 (移送による法律関係) .....	286

③ 3 項（移送に伴う措置）	286
----------------	-----

法 87 条	審査請求書の記載事項等	287
--------	-------------	-----

I 国税通則法 87 条の概要	288
① 沿革	288
② 趣旨	292
II 個別解釈	293
① 1 項柱書（審査請求の方式）	293
② 1 項（審査請求書の通常の記載事項）	294
③ 2 項（特別な場合の審査請求書の記載事項）	297
④ 3 項（審査請求の趣旨及び理由の記載の程度）	299
⑤ その他の記載事項	301
⑥ 書類の添付（計数資料等）	302
⑦ 審査請求書の提出に併せて提出された審査請求に関する各種書類の意義	306

法 88 条	処分庁を経由する審査請求	322
--------	--------------	-----

I 国税通則法 88 条の概要	322
① 沿革	322
② 趣旨	323
II 個別解釈	324
① 1 項（処分庁経由の場合の審査請求書の提出先）	324
② 2 項（処分庁経由の場合の手続）	325

③ 3 項（処分庁経由の場合の審査請求期間の計算） … 327

法 89 条

合意によるみなす審査請求 …… 328

I 国税通則法 89 条の概要	328
① 沿革	328
② 趣旨	329
II 個別解釈	330
① 1 項（合意によるみなす審査請求）	330
② 2 項（原処分の理由の開示）	332
③ 3 項（国税不服審判所長への再調査の請求書等の送付）	333

法 90 条

他の審査請求に伴う

みなす審査請求 …… 334

I 国税通則法 90 条の概要	335
① 沿革	335
② 趣旨	335
II 個別解釈	336
① 1 項	336
② 2 項	337
③ 3 項（再調査の請求書等の送付の効果）	338
④ 4 項（原処分の理由の開示等）	338
⑤ みなす審査請求と併合審理等との関係	339

法91条 審査請求書の補正 ..... 340

I 国税通則法91条の概要 ..... 340

① 沿革 ..... 340

② 趣旨 ..... 342

II 個別解釈 ..... 343

① 1項前段（形式審査と補正要求） ..... 343

② 1項後段（職権による補正） ..... 349

③ 2項（口頭による補正） ..... 349

④ 補正の効果 ..... 351

法92条 審理手続を経ないでする  
却下裁決 ..... 352

I 国税通則法92条の概要 ..... 352

① 沿革 ..... 352

② 趣旨 ..... 353

II 個別解釈 ..... 354

① 1項 ..... 354

② 2項 ..... 354

③ 却下裁決の効果 ..... 356

④ 国税局長又は税関長への連絡 ..... 357

法92条の2 審理手続の計画的進行 ..... 358

<b>I 国税通則法 92 条の 2 の概要</b>	358
① 沿革	358
② 趣旨	359
<b>II 個別解釈</b>	359
① 簡易迅速かつ公正な審理の実現	359
② 計画的な進行	360

<b>法 93 条</b>	<b>答弁書の提出等</b>	361
---------------	----------------	-----

<b>I 国税通則法 93 条の概要</b>	362
① 沿革	362
② 趣旨	364
<b>II 個別解釈</b>	365
① 1項前段	365
② 1項後段	366
③ 2項（答弁書の記載内容）	367
④ 3項（答弁書の送付）	371

<b>法 94 条</b>	<b>担当審判官等の指定</b>	372
---------------	------------------	-----

<b>I 国税通則法 94 条の概要</b>	373
① 沿革	373
② 趣旨	375
<b>II 個別解釈</b>	375
① 1項	375

② 2 項	383
-------	-----

法 95 条	反論書等の提出	387
--------	---------	-----

I 国税通則法 95 条の概要	388
① 沿革	388
② 趣旨	389
II 個別解釈	390
① 1 項	390
② 2 項（「参加人意見書」）	393
③ 3 項（担当審判官による反論書等の送付）	393

法 95 条 の 2	口頭意見陳述	394
---------------	--------	-----

I 国税通則法 95 条の 2 の概要	395
① 沿革	395
② 趣旨	396
II 個別解釈	397
① 口頭意見陳述	397
② 2 項（原処分庁に対する質問）	400
③ 4 項（参加審判官の権限）	401

法 96 条	証拠書類等の提出	402
--------	----------	-----

<b>I 国税通則法 96 条の概要</b>	402
① 沿革	402
② 趣旨	403
<b>II 個別解釈</b>	404
① 1 項（審査請求人又は参加人からの証拠書類等の提出）	404
② 2 項（原処分庁からの物件の提出）	404
③ 3 項（提出期限）	404

**法 97 条 審理のための質問、検査等** ..... 406

<b>I 国税通則法 97 条の概要</b>	407
① 沿革	407
② 趣旨	412
<b>II 個別解釈</b>	412
① 1・2 項	412
② 3 項（身分証明書の携帯、提示）	420
③ 4 項	421
④ 5 項	423

**法 97 条  
の 2 審理手続の計画的遂行** ..... 424

<b>I 国税通則法 97 条の 2 の概要</b>	425
① 沿革	425

② 趣 旨 .....	426
<b>II 個別解釈 .....</b>	<b>426</b>
① 1 項.....	426
② 2 項.....	427
③ 3 項.....	429

<b>法 97 条 の 3</b>	<b>審理関係人による物件の 閲覧等.....</b>	<b>432</b>
-----------------------	---------------------------------	------------

<b>I 国税通則法 97 条の 3 の概要 .....</b>	<b>435</b>
① 沿 革 .....	435
② 趣 旨 .....	436
<b>II 個別解釈 .....</b>	<b>437</b>
① 1 項前段（閲覧の請求等） .....	437
② 1 項後段（閲覧等の許可） .....	439
③ 2 項（提出人からの意見聴取） .....	441
④ 3 項（日時及び場所の指定） .....	443
⑤ 4・5 項（交付手数料の納付） .....	443

<b>法 97 条 の 4</b>	<b>審理手続の終結 .....</b>	<b>445</b>
-----------------------	----------------------	------------

<b>I 国税通則法 97 条の 4 の概要 .....</b>	<b>446</b>
① 沿 革 .....	446
② 趣 旨 .....	446
<b>II 個別解釈 .....</b>	<b>450</b>

① 1 項	450
② 2 項	455
③ 3 項（「速やかに」通知する）	459

**法 98 条 裁 決 ..... 460**

I 国税通則法 98 条の概要	461
① 沿革	461
② 趣旨	462
II 個別解釈	465
① 1 項（「その他不適法である場合」の審査請求の却下）	466
② 2 項（「審査請求が理由がない場合」の棄却）	466
③ 3 項	469
④ 4 項（担当審判官及び参加審判官の「議決に基づく裁決）	470

**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 ..... 475**

I 国税通則法 99 条の概要	476
① 沿革	476
② 趣旨	477
II 個別解釈	481
① 1 項	481
② 2 項	484

③ 3 項	485
-------	-----

法 101 条	裁決の方式等	486
---------	--------	-----

I 国税通則法 101 条の概要	486
① 沿革	487
② 趣旨	487
II 個別解釈	489
① 1 項	489
② 2 項	494
③ 3 項	494
④ 4 項	497

法 102 条	裁決の拘束力	499
---------	--------	-----

I 国税通則法 102 条の概要	499
① 沿革	499
② 趣旨	500
II 個別解釈	500
① 1 項	500
② 2 項	506
③ 3 項	506
④ 4 項	507

法 103 条	証拠書類等の返還	508
---------	----------	-----

I 国税通則法 103 条の概要	508
① 沿革	508
② 趣旨	509
II 個別解釈	509

法 104 条	併合審理等	512
---------	-------	-----

I 国税通則法 104 条の概要	512
① 沿革	513
② 趣旨	513
II 個別解釈	513
① 1項（併合審理等）	513
② 2項（併せ審理）	515
③ 3項（併せ審理と裁決）	515
④ 4項（更正の請求についての準用）	516

法 105 条	不服申立てと国税の徴収 との関係	517
---------	---------------------	-----

I 国税通則法 105 条の概要	519
① 沿革	519
② 趣旨	520
II 個別解釈	520
① 1項（執行不停止の原則）	520
② 2項	522

③ 3 項	522
④ 4 項	523
⑤ 5 項	524
⑥ 6 項	525
⑦ 7 項	525
⑧ 8 項	526

法 106 条 不服申立人の地位の承継	527
---------------------	-----

I 国税通則法 106 条の概要	527
① 沿革	528
② 趣旨	528
II 個別解釈	528
① 1項（相続による承継）	528
② 2項（合併、分割等による承継）	530
③ 3項（承継の届出）	531
④ 4項（権利譲受けによる承継）	532

法 107 条 代理 人	535
--------------	-----

I 国税通則法 107 条の概要	536
① 沿革	536
② 趣旨	536
II 個別解釈	537
① 1項（代理人の選任）	537

② 2 項 (代理人の権限) .....	539
③ 3 項 (政令委任) .....	541

法 108 条	総 代 .....	543
---------	-----------	-----

I 国税通則法 108 条の概要 .....	544
① 沿革 .....	544
② 趣旨 .....	544
II 個別解釈 .....	545
① 1 項 (総代の選任) .....	545
② 2 項 (審判所長等による総代の選任の命令) .....	547
③ 3 項 (総代の権限) .....	548
④ 4 項 (不服申立人の地位) .....	548
⑤ 5 項 (総代に対する通知等) .....	548
⑥ 6 項 (総代の解任) .....	549
⑦ 7 項 (政令委任) .....	549

法 109 条	参 加 人 .....	551
---------	-------------	-----

I 国税通則法 109 条の概要 .....	551
① 沿革 .....	551
② 趣旨 .....	552
II 個別解釈 .....	552
① 1 項 (参加人の参加) .....	552
② 2 項 (職権による参加要求) .....	555

③ 3 項 (代理人に関する規定の準用) .....	555
----------------------------	-----

法 110 条	<b>不服申立ての取下げ</b>	557
---------	------------------	-----

<b>I 国税通則法 110 条の概要</b> .....	557
① 沿革 .....	558
② 1 項の適用範囲 .....	558
③ 1 項の趣旨 .....	559
④ 2 項の趣旨 .....	559
<b>II 個別解釈</b> .....	560
① 1 項 (不服申立ての取下げとその期間) .....	560
② 2 項 (みなし取下げ) .....	562
<b>III その他</b> .....	564
① 取下げの効果の遡及効 .....	564
② 取下げの撤回 .....	565

法 111 条	<b>3月後の教示</b>	567
---------	---------------	-----

<b>I 国税通則法 111 条の概要</b> .....	567
① 沿革 .....	567
② 趣旨 .....	568
<b>II 個別解釈</b> .....	570
① 1 項 .....	570
② 2 項 .....	572
③ その他 .....	573

## 法 112 条

### 誤った教示をした場合 の救済

575

<b>I 国税通則法 112 条の概要</b>	576
① 沿革	576
② 趣旨	576
<b>II 個別解釈</b>	578
① 「教示」	578
② 1 項の救済	578
③ 2 項の救済	580
④ 3 項の救済	581

## 法 113 条

### 首席審判官への権限の委任

583

<b>I 国税通則法 113 条の概要</b>	584
① 沿革	584
② 趣旨	584
<b>II 個別解釈</b>	585
① 国税不服審判所長	585
② 首席国税審判官	586
③ 政令が委任した権限	586
④ 委任の対象外の権限	587
⑤ 特定の審査請求事件の審理権限の変更	589
⑥ 国税不服審判所長の参加審判官指定権限	589
<b>III その他</b>	590

法 113 条 の 2	国税庁長官に対する 審査請求書の提出等	592
-------------	------------------------	-----

I	国税通則法 113 条の 2 の概要	593
①	沿革	593
②	趣旨	593
II	個別解釈	594
①	1 項	594
②	2 項	594
③	3 項	595
④	4 項	595
⑤	5 項	596

法 114 条	行政事件訴訟法との関係	597
---------	-------------	-----

I	国税通則法 114 条の概要	597
①	沿革	598
②	趣旨	598
II	個別解釈	599
①	「国税に関する法律に基づく処分」	599
②	「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」	599
③	「行政事件訴訟法」	601
④	「その他の一般の行政事件訴訟に関する法律の定めるところ」	611

**法 115 条 不服申立ての前置等** ..... 613

<b>I 国税通則法 115 条の概要</b>	.....	614
① 沿革	.....	614
② 趣旨	.....	615
<b>II 個別解釈</b>	.....	616
① 不服申立前置主義の原則	.....	616
② 不服申立前置主義の例外	.....	620

**法 116 条 原告が行うべき証拠の申出** ..... 626

<b>I 国税通則法 116 条の概要</b>	.....	626
① 沿革	.....	627
② 趣旨	.....	628
<b>II 個別解釈</b>	.....	629
① 対象となる訴訟と事実	.....	629
② 主張等をすべき時期とその例外	.....	630
③ 違反時の効果	.....	631
④ 税務訴訟における立証責任との関係	.....	632

**法 129 条 罰則（不答弁罪等）** ..... 634

<b>I 国税通則法 129 条の概要</b>	.....	634
① 沿革	.....	634

② 趣 旨 .....	635
<b>II 個別解釈 .....</b>	<b>637</b>
① 行為の主体 .....	637
② 憲法 38 条 1 項との関係 .....	638
③ 身分証明書の提示の求めとの関係 .....	638
<b>III その他（秩序犯（形式犯）の機能不全） .....</b>	<b>639</b>

## 第3部 行政不服審査法

行審法 1 条	目的等 .....	642
------------	-----------	-----

<b>I 行政不服審査法 1 条の概要 .....</b>	<b>642</b>
<b>II 個別解釈 .....</b>	<b>644</b>
① 1 項（「行政庁の違法又は不当な処分」） .....	644
② 1 項（「簡易迅速かつ公正な手続」） .....	646
③ 1 項（「国民の権利利益の救済を図る」） .....	647
④ 2 項（「処分」の意義） .....	647

行審法 82 条	不服申立てをすべき 行政庁等の教示 .....	648
-------------	----------------------------	-----

I	行政不服審査法 82 条の概要	648
II	個別解釈	650
①	1 項（教示が必要となる課税処分）	650
②	1 項本文（教示の内容）	651
③	1 項（教示の方法等）	651
④	2 項（利害関係人からの教示の求め）	652

行審法 83 条	教示をしなかった場合の 不服申立て	653
-------------	----------------------	-----

I	行政不服審査法 83 条の概要	653
II	個別解釈	655

行審法 84 条	情報の提供	657
-------------	-------	-----

I	行政不服審査法 84 条の概要	657
II	個別解釈	658

行審法 85 条	公 表	659
-------------	-----	-----

I	行政不服審査法 85 条の概要	659
II	個別解釈	661
①	裁決内容等の公表	661

② 不服申立ての処理状況の公表	662
-----------------	-----

## 第4部 地方税法

### 地方税法における不服申立制度

固定資産評価審査委員会に対する審査の申出制度を中心に	666
----------------------------	-----

I 地方税に関する不服申立制度	666
① 地方税に関する不服申立ての原則	666
② 固定資産税に関する不服申立ての扱い	667
③ 固定資産評価審査制度に関する地方税法の規定の構造	670
④ 固定資産評価審査委員会制度の沿革	670
⑤ 固定資産評価審査委員会への審査の申出手続の特徴	676
⑥ 固定資産評価審査委員会の審査の申出手続の概要	679
⑦ 運用の改善と立法の提言	682

## 凡　例

本書では、下記の法令・通達、文献等について、本文中及びかつて内において、表中欄及び右欄のように省略している。

### <法令・通達>

正式名称	本文中	かつて内
国税通則法	国税通則法	法
国税通則法施行令	国税通則法施行令	令
国税通則法施行規則	国税通則法施行規則	規
日本国憲法	憲法	憲法
所得稅法	所得稅法	所法※
所得稅法施行令	所得稅法施行令	所令※
所得稅法施行規則	所得稅法施行規則	所規※
法人稅法	法人稅法	法法
相続稅法	相続稅法	相法
消費稅法	消費稅法	消法
租稅特別措置法	租稅特別措置法	措法
國稅徵收法	國稅徵收法	徵收法
登録免許稅法	登録免許稅法	登免法
地方稅法	地方稅法	地法
地方法人稅法	地方法人稅法	地法法
行政手続法	行政手續法	行手法
行政不服審査法	行政不服審査法	行審法
行政事件訴訟法	行政事件訴訟法	行訴法
民事訴訟法	民事訴訟法	民訴法
行政機関の保有する情報の公開に関する法律	行政機関情報公開法	情報公開法
行政手続における特定の個人を識別するための番号の利用等に関する法律	番号利用法	番号利用法

個人情報の保護に関する法律	個人情報保護法	個人情報保護法
輸入品に対する内国消費税の徴収等に関する法律	輸徴法	輸徴法
東日本大震災からの復興のための施策を実施するために必要な財源の確保に関する特別措置法	復興財確法	復興財確法
情報通信技術を活用した行政の推進等に関する法律	デジタル行政推進法	デジタル行政推進法
国税関係法令に係る情報通信技術を活用した行政の推進等に関する省令	国税オンライン化省令	国税オンライン化省令
民事訴訟規則	民事訴訟規則	民訴規則
国税徴収法基本通達	国税徴収法基本通達	徴基通
不服審査基本通達（国税庁関係）	不服審査基本通達（国税庁関係）	審基通 (国税庁関係) ※「第2編 行政不服審査法関係について」のみ、「第2編」と付記する。
不服審査基本通達（国税不服審判所関係）	不服審査基本通達（審判所関係）	審基通 (審判所関係)
調査手続の実施に当たっての基本的な考え方等について（事務運営指針）	調査指針	調査指針
税務調査手続等に関する FAQ（職員用）【共通】	税務調査 FAQ（職員）	税務調査 FAQ（職員）

※ 法律・政令・規則のかっこ内における省略方法は以下同様。

#### （かっこ内における条項番号等の省略例）

国税通則法第 81 条第 1 項第 2 号 → 法 81 ①二

なお、本書において「国税通則法」は、「所得税法等の一部を改正する法律」（法律第 13 号）による改正までを反映している。

## <文献等>

### (1) 判例集等

正式名称	略称	正式名称	略称
最高裁判所民事判例集	民集	国税不服審判所裁決事例集	裁事
最高裁判所裁判集民事	集民	判例タイムズ	判タ
最高裁判所刑事判例集	刑集	判例時報	判時
行政事件裁判例集	行集	ジャリスト	ジャリ
高等裁判所民事判例集	高裁民集	訟務月報	訟月
行政裁判月報	行裁月報	税理士情報ネットワークシステム	TAINS
税務訴訟資料	税資		
裁判所時報	裁時		

### (2) 書籍・文献等

正式名称	略称
志場喜徳郎・荒井勇・山下元利・茂串俊共編「国税通則法精解 令和7年改訂」(大蔵財務協会、令和7年)	精解
武田昌輔監修「DHC コンメンタール国税通則法」(第一法規、加除式、昭和57年)	コンメ
日本弁護士連合会・日弁連税制委員会編「国税通則法コンメンタール 税制調査手続編」(日本法令、令和5年)	調査編
行政管理研究センター編「逐条解説 行政不服審査法 新政省令対応版」(ぎょうせい、平成28年)	行審逐条
橋本博之・青木丈・植山克郎「新しい行政不服審査制度」(弘文堂、平成26年)	新行審
小早川光郎・高橋滋「条解 行政不服審査法 第2版」(弘文堂、令和2年)	行審条解
金子宏「租税法 第24版」(弘文堂、令和3年)	金子・租税法
谷口勢津夫「税法基本講義 第8版」(弘文堂、令和7年)	谷口・税法
宇賀克也「行政不服審査法の逐条解説 第2版」(有斐閣、平成29年)	宇賀・逐条

室井力・芝池義一・浜川清・本多滝夫編著「コンメンタール行政法 I 行政手続法・行政不服審査法 第3版」(日本評論社、平成30年)	コンメ行政法 I
田中真次・加藤泰守「行政不服審査法解説(改訂版)」(日本評論社、昭和52年)	行審解説
青木丈「新しい国税不服申立制度の理論と実務」(ぎょうせい、平成28年)	青木・理論
青木丈「税理士のための税務調査手続ルールブック 改訂版」(日本法令、令和5年)	青木・RB
品川芳宣「国税通則法講義—国税手続・争訟の法理と実務問題を解説」(日本租税研究協会、平成27年)	品川・講義
品川芳宣「国税通則法の理論と実務」(ぎょうせい、平成29年)	品川・理論
山本洋一郎・三木義一著「こうして勝ち抜いてきた税務争訟の闇い方 調査立会・不服申立て・訴訟」(法律文化社、令和6年)	山本・闇い方
野一色直人「国税通則法の基本 その趣旨と実務上の留意点」(税務研究会出版局、令和2年)	野一色・基本
宇賀克也「解説 行政不服審査法関連三法」(弘文堂、平成27年)	宇賀・解説
櫻井敬子「行政救済法のエッセンス 第1次改訂版」(学陽書房、平成27年)	櫻井・ES
中尾巧・木山泰嗣「新・税務訴訟入門」(商事法務、令和5年)	税訴入門
各年度の「税制改正の解説」(大蔵省/財務省)	S〇〇解説、H〇〇解説、R〇〇解説
税務大学校講本「国税通則法」基礎編(令和7年度版)	税大講本
税務大学校論叢	税大論叢
国税不服審判所「国税不服審判所の50年」(令和2年5月)国税不服審判所ウェブサイト	審判所50年
国税不服審判所「裁決書起案の手引」(令和2年5月)(TAINS 裁決書起案の手引 R050600)	裁決手引
国税不服審判所「審査事務提要」(令和4年3月)(TAINS 審査事務提要 R040300)	審査提要

### (3) 論文等

正式名称	略称
青木丈「国税通則法抜本改正（平成23～27年）の 経緯」青山ビジネスロー・レビュー5巻2号（平成 28年）1頁	青木・経緯
青木丈「租税争訴における不服申立前置主義の現状と 課題（その1）」税理64巻8号（令和3年）78頁	青木・前置①
青木丈「租税争訴における不服申立前置主義の現状と 課題（その2）」税理64巻10号（令和3年）189 頁	青木・前置②
青木丈「租税争訴における不服申立前置主義の現状と 課題（その3・完）」税理64巻11号（令和3年） 90頁	青木・前置③
平川英子「租税争訟の充実と課題：国税・地方税にか かる不服審査制度を中心に」租税法研究47号（令和 元年）85頁	平川・争訟
水野武夫「国税審査請求制度改革の意義と今後の課題： 行政不服審査法・国税通則法の改正を踏まえて」税法 学574号（平成27年）199頁	水野・改革

# 第1部 總論

# 総論

## 平成26年行政不服審査法の全部改正 と国税通則法の改正（沿革）

### ◇はじめに

現行の国税通則法第8章第1節（不服審査）は、平成26年にその一般法たる行政不服審査法が全部改正されたことに伴って、その整備法の一部として全面的に見直された。

行政不服審査法の改正は、法所管である総務省において平成18年頃から検討が進められ、平成20年には整備法を含めて改正法案が国会に提出されたが、翌年夏の衆議院解散により一度廃案となり、その後二度の政権交代を経るという糺余曲折の末、ようやく改正が実現した。また、改正法の成立に先立ち、平成23年12月に国税通則法上の処分に至る事前手続に係る諸規定が大幅に見直されており、これが平成26年改正に少なからず影響を与えている。このように、同改正は、通常の税制改正には見られない複雑な経緯を辿って成立したので、改正法の趣旨を理解するためにはこの経緯を整理することが必要となる。

また、そもそも国税不服申立制度の歴史は古く、その起源は明治時代に制定された訴願法まで遡る。

そこで、本稿では、国税不服申立手続に関する法制度のこれまでの変遷を辿ることによって<sup>\*1</sup>、現行制度の趣旨を理解する一助と

\*1 本稿で確認する国税不服申立制度の沿革については、特に断りのない限り、コンメ3984頁以下・5100頁以下を参照し、青木・理論2～21頁及び青木・前置①79～89頁に基本的に依拠した。

したい。また併せて、平成 26 年に改正された一般法としての行政不服審査法や行政手続法の趣旨や概要についても概説する。

## I

# 国税通則法制定以前

## ① 訴願法下の国税不服申立て (明治 23 年~)

行政不服審査法の前身は、明治 23 年に制定された訴願法（法律第 105 号）である。同法では、特別に認められた 6 項目についてのみ訴願（現在の「不服申立て」と同義）ができるという列記主義が採用されていた。租税関係はこの 6 項目に含まれており、具体的には、「租税及手数料ノ賦課ニ關スル事件」ならびに「租税滞納処分ニ關スル事件」について「訴願」を提起することができ（訴願法 1 一・二）、「訴願ノ手続ニ關シ他ノ法律勅令ニ別段ノ規程アルモノハ各其規定ニ依ル」こととされていた（訴願法 17）。

これを受けて、明治 32 年に全部改正された所得税法（法律第 17 号。以下、①において「旧所法」という。）では、所得金額決定処分について、「審査の請求」をすることができることとされ（旧所法 36）、それに対する決定にお不服があれば、訴願又は行政訴訟の提起が認められた（旧所法 39）。

また、当時の行政裁判法（明治 23 年法律第 48 号）では、訴願に対する裁決を経た後でなければ訴訟を提起することができないという訴願前置主義が原則とされていた（行政裁判法 17）\*2。

すなわち、訴願法下の国税争訟の構造は、図表 1-1 のようになっていた。

■図表1－1 訴願法下の国税争訟の構造



この国税争訟の構造は、その後の大正9年に全部改正された所得税法（法律第11号）、昭和15年に全部改正された所得税法（法律第24号）及び同年に新たに制定された法人税法（法律第25号）ならびに昭和22年に全部改正<sup>\*3</sup>された所得税法（法律第27号）及び法人税法（法律第25号）においても、基本的に踏襲された。

## ② シャウプ勧告に基づく不服申立て (昭和25年～)

### (1) シャウプ勧告の提案

昭和24年の「シャウプ使節団日本税制報告書」（以下「シャウプ勧告」という。）では、我が国の国税争訟制度について、主として、以下の提案がなされていた<sup>\*4</sup>。

#### ア 税務署と国税局による2段階の不服申立てと協議団の設置

まず、シャウプ勧告は、「通常、不服申立て（Protest）は最初、

\*2 その後、日本国憲法の施行と同時に行政裁判法が廃止されると、行政事件についても日本国憲法の施行に伴う民事訴訟法の応急的措置に関する法律（昭和22年法律第75号）によることとされた。同法には取消訴訟と訴願の関係に関する規定が置かれていたので、次の②(2)工で述べる行政事件訴訟特例法が昭和23年に施行されるまでの間は、訴願前置は不要と解されていた（福島地裁昭和23年5月10日判決・行裁月報11号109頁、徳島地裁昭和24年3月31日判決・行裁月報22号11頁参照）。

\*3 この改正によって、直接税について、これまでの賦課課税方式から原則として申告納税方式への転換が図られた。

\*4 以下、本稿におけるシャウプ勧告の引用については、日本税理士会連合会編『シャウプ使節団日本税制報告書（復元版）』（日本税理士会連合会出版局、昭和54年）262～270頁によっている。翻訳は、現在の字句の用法等に適宜改めている。

税務署で考慮されるべきである。しかし、もし、その所得額の大きさに鑑み、その調査を国税局の調査官が取り扱った場合には、不服申立てはやはりその同じ段階で考慮されなければならない」と述べて、処分庁である税務署と国税局がそれぞれ審理を担当すべきであるとした。

また、未解決の不服申立事件を考慮し、かつ、決定する機能をもつ税務官吏をもって構成する協議団（Conference Group）を税務署（各税務署又は県単位での設置）及び各国税局に設置することを提案している。協議団は、できるだけ原処分の調査を担当した者以外で構成されるべきであり、それによって、納税者に対して、審理の公正性を保障すべきとした<sup>\*5</sup>。

そして、「税務署の協議団の決定に対して納税者がなお不服であるのなら、ある場合には更にこれを国税局へ申し立てる権利をもつことがよい」と述べ、税務署と国税局の2段階の不服申立構造を提案した。

#### イ 不服申立前置主義

不服申立てと訴訟との関係については、「納税者と税務官吏との間の紛争のすべては行政的手段では解決しない。ある事件は解決される前に裁判所へ持ち出す必要があるということが予想される。しかし、紛争の大部分は行政段階で解決されねばならない。裁判所は、行政的手段で解決に達しない事件において、税務官吏と納税者との間の公平な仲裁人たることを保障する安全弁として存在するに過ぎない」と述べ、原則的な不服申立前置主義の考え方を示した。

#### ウ 租税事件を扱う専門裁判所の設置

将来、高度に専門化した租税訴訟の件数と重要性が増大すること

---

\*5 原文では、「可能である限り、協議団は調査官以外の者によって構成されるべきで、それによって納税者に対し、彼らの申立ては最初の更正決定又は調査の過程と関係のない全然異なった税務官吏の団体によって考慮されていることが保障されなければならない。」と述べられている。

が予期されることから、徵税の確実性と税負担の画一性とを維持するためには迅速な中央集権的な訴訟機構が必要であるとの考え方から、将来的な課題として「租税事件を審議する専門的な裁判所」を設置すること等の検討を始めるべきとした。

## (2) シャウプ税制における不服申立て

シャウプ勧告に基づいて、昭和 25 年に我が国の税制は全面的に改正された（以下、シャウプ勧告に基づいて同年に成立した税制を「シャウプ税制」という。）。これに伴い、不服申立て手続についても抜本的に見直され、以下に述べるような仕組みに改められた。

### ア 再調査の請求

税務署に所属する職員の調査に基づく処分に異議がある場合は、処分を受けた日から 1 月以内に当該職員の属する税務署長に対して「再調査の請求」をすることできることとされた（所法（昭和 22 年法律第 27 号。以下「旧所法」という。）48①本文、法法（昭和 22 年法律第 25 号。以下「旧法法」という。）34①本文等）。

なお、この再調査の請求は、現行の国税不服申立て手続の一つである「再調査の請求」（法 75①一イ）と同じ名称であり、処分庁に対する第一審的な不服申立てであるという性格も同じであるものの、両者は、もちろんまったく別の制度である。

### イ 審査の請求

上述の再調査の請求に基づく決定に対して異議があるときは、決定の通知を受けた日から 1 月以内に上級官庁である国税庁長官又は国税局長に対して「審査の請求」をすることできることとされた（旧所法 49①前段、旧法法 35①前段等）。

また、国税庁又は国税局に所属する職員の調査に基づく処分に異議がある場合は、たとえそれが税務署長名で行われた処分であっても再調査の請求をすることはできず、処分を受けた日から 1 月以内に当該職員の属する国税庁長官又は国税局長に対して審査の請求を

することができることとされた（旧所法 48①ただし書、49①前段、旧法法 34①ただし書、35①前段等）。

#### ウ 協議団の設置

国税庁長官又は国税局長に対して審査の請求がなされた場合において、その決定は国税庁又は国税局に所属する協議団の協議を経なければならないこととされた（旧所法 49⑦、旧法法 35⑦等）。この「協議団」は、協議官自ら協議に付された事案の調査に当たり、その協議は、3人以上の協議官をもって構成する合議体の合議によって行うものとされた（国税庁協議団及び国税局協議団令（昭和 25 年政令第 214 号）4、5）。

なお、上述の再調査の請求及び審査の請求に係る規定は、旧所得税法及び旧法人税法のほか、相続税法（昭和 25 年法律第 73 号）、富裕税法（昭和 25 年法律第 174 号）及び資産再評価法（昭和 25 年法律第 110 号）にも設けられるとともに、これらを除くすべての国税の賦課徴収に関する処分又は滞納処分については、当時の国税徴収法（明治 30 年法律第 21 号。以下「旧国税徴収法」という。）によることとされた。これらの不服申立ての根拠規定が個別税法であるか旧国税徴収法であるかの差異は、審査の決定に際して協議団の議決を要するか否かにあった（旧国税徴収法に基づく審査の請求については協議団の対象外）。

#### エ 不服申立前置主義

昭和 23 年に制定された行政事件訴訟特例法（法律第 81 号）2 条本文は、行政庁の違法な処分に対し法令の規定により不服申立てのできる場合には、これに対する裁決等を経た後でなければ、処分の取消し又は変更を求める訴えを提起することができないとして、原則として不服申立前置主義（=訴願前置主義）を採用した。

これにあわせて、国税争訟についても、再調査の請求又は審査の請求の目的となる処分の取消し又は変更を求める訴えは、審査の決定を経た後でなければ、原則として、これを提起することができな

いこととされた（旧所法 51 ①本文、旧法法 37 ①本文等）。

また、行政事件訴訟特例法 2 条ただし書は、不服申立前置の例外として、不服申立てがあった日から 3 月を経過したとき又は不服申立ての裁決等を経ることに因り著しい損害を生ずるおそれのあるときその他正当な事由があるときは、不服申立ての裁決等を経ないで、訴えを提起することができる旨規定していた。

これに基本的にあわせて、国税争訟についても、①再調査の請求があった日から 6 月を経過しても再調査の決定がないとき、②審査の請求があった日から 3 月を経過したとき、③再調査の決定又は審査の決定を経ることにより著しい損害を生じるおそれのあるとき、④その他正当な事由があるときは、再調査の決定又は審査の決定を経ることなく訴えを提起できることとされた（旧所法 51 ①ただし書、旧法法 37 ①ただし書等）。

#### **才 訴願の適用排除**

以上の再調査の請求又は審査の請求の対象となる処分については、訴願法の規定は適用しないこととされた（旧所法 50、旧法法 36 等）。

#### **力 小 括**

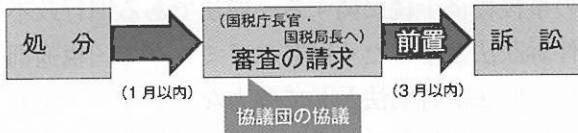
以上により、シャウプ税制下の不服申立ての構造は、図表 1-2 に示すように、税務署に所属する職員の調査に基づく処分への不服については再調査の請求と審査の請求の 2 段階、国税庁又は国税局に所属する職員の調査に基づく処分への不服については審査の請求の 1 段階とされた。

■図表1－2 シャウプ税制下の国税争訟の構造

① 税務署に所属する職員の調査に基づく処分



② 国税庁・国税局に所属する職員の調査に基づく処分



## II

# 国税通則法制定後

## ① 旧行政不服審査法、行政事件訴訟法 及び国税通則法の制定（昭和37年～）

### （1）3法制定の経緯

総理府に設置された訴願制度調査会が昭和35年12月に決定した「訴願制度改善要綱」<sup>\*6</sup>に基づき、行政不服審査法（法律第160号。以下「旧行政不服審査法」という。）が、昭和37年に制定、同年10月から施行され、これに伴い訴願法は廃止された。

また、これと同じタイミングで、旧来の行政事件訴訟特例法を廢

\*6 この要綱には、参考案として「行政不服審査法（仮称）要綱案」が添付されていた。

止して、新たに行政事件訴訟法（昭和37年法律第139号）が制定、施行された。

昭和37年には、さらに、国税に関する基本的法律関係と手続等を規定する国税通則法（法律第66号）も制定され、同法第8章（不服審査及び訴訟）は、旧行政不服審査法及び行政事件訴訟法と同じ同年10月に施行されている<sup>\*7</sup>。

このように、行政の事後救済手続に関する一般法である旧行政不服審査法及び行政事件訴訟法とまったく同じタイミングで国税通則法が施行されたことは、同法が特別法として強力なプレゼンスを有していたことの証左であり、国税争訟制度の沿革中で特筆すべき点である。

## (2) 旧行政不服審査法上の不服申立て手続

### ア 目的・一般概括主義

旧行政不服審査法は、①簡易迅速な手続による国民の権利利益の救済と②行政の適正な運営の確保という二つの目的を掲げることによって（旧行審法1①）、前身である訴願法にみられた「行政の自己統制」という性格を改めた。

また、訴願法が採用していた列記主義（=訴願の対象を限定列挙。上記I①参照）から180度方針転換し、原則としてすべての行政処分を不服申立ての対象とする一般概括主義を採用した（旧行審法4①本文）。

### イ 不服申立ての種類と構造

旧行政不服審査法は、①異議申立て、②審査請求及び③再審査請求という3種類の不服申立て手続を規定した（旧行審法3①）。

このうち、異議申立て及び審査請求は、不服申立てを審理する行政機関の相違により区別される。異議申立ては、処分を行った行政

---

\*7 その余の規定は、同年4月施行。

# 著者略歴

(五十音順)

## ■日弁連税制委員会委員

浅野 卓郎 [あさの・たくろう]

弁護士

浅野法律事務所

平成 15 年 10 月、弁護士登録（東京弁護士会）。個人、中小企業の一般民事事件、家事事件、破産事件を中心に活動。（公財）住宅リフォーム・紛争処理支援センター研修等検討ワーキンググループ委員、東京弁護士会税務特別委員会委員長（平成 30 年度～令和元年度）を務める。

【主著】『法律家のための税法 [会社法編] 新訂第七版』（第一法規、平成 29 年／共著）

小川 徹 [おがわ・とおる]

弁護士・税理士

弁護士法人あお空法律事務所、小川徹税理士事務所、名古屋経済大学大学院法学研究科客員教授

平成 22 年、弁護士登録（愛知県弁護士会）。平成 26 年～平成 29 年、名古屋国税不服審判所国税審判官。平成 29 年、税理士登録。平成 31 年～令和 4 年、名古屋法務局訟務部部付検事。法律と税務が絡んだ分野で多くの案件を手がける。

【主著】『企業法務のための規制対応&ルールメイキング』（ぎょうせい、令和 4 年／共著）他

木坂 尚文 [きさか・なおふみ]

弁護士

ソレイユ総合法律事務所（仙台弁護士会）

平成 17 年、弁護士登録（第一東京弁護士会）。東京都内の法律事務所で知的財産、一般企業法務に従事。平成 20 年、仙台弁護士会に登録換えを行い、以後、倒産・事業再生、M&A・事業承継分野にも活動範囲を拡げ、現在に至る。平成 30 年

まで宮城県事業引継ぎ支援センター（現宮城県事業承継・引継ぎ支援センター）初代統括責任者を務めるなど一貫して中小企業法務に従事。

## 北 祐輔〔きた・ゆうすけ〕

弁護士・税理士

北法律事務所

平成27年、弁護士登録（東京弁護士会）。平成29年、和歌山弁護士会に登録換え。令和4年、北法律事務所開設。同年、税理士登録。日弁連税制委員会委員、近弁連税務委員会副委員長。事業再生・倒産、相続・事業承継、一般民事事件などの案件を多く手掛けている。

【主著】「債権管理・回収実務 Q & A 166問」事業再生と債権管理 165号（令和元年／共同執筆）

## 河野 良介〔こうの・りょうすけ〕

弁護士・ニューヨーク州弁護士

DT弁護士法人

平成13年、弁護士登録（大阪弁護士会）。平成21年～平成23年、任期付職員として大阪国税局調査第一部にて勤務。税務訴訟、税務不服申立手続において豊富な経験を有している。

【主著】「課税要件から考える税務当局と見解の相違が生じた場合の実務対応—税務調査から訴訟まで」（中央経済社、平成30年）他

## 菅原 万里子〔すがわら・まりこ〕

弁護士

大原法律事務所

平成6年、弁護士登録（東京弁護士会）。同年、大原法律事務所に入所。租税訴訟学会理事及び日弁連税制委員会副委員長として、租税手続の研究を行い、立法や制度改善に関する提言活動に携わった。元東京弁護士会税務特別委員会委員長として、『法律家のための税法〔民法編・会社法編〕』（第一法規）の分冊改訂を行った。

**【主著】**『相続法と相続税法』(ぎょうせい、平成 10 年／共著)、『企業再編の税務と法務』(法務部分担当) (中央経済社、平成 14 年／共著)、『実務 稟税法講義』(民事法研究会、平成 17 年／共著)、『法律家のための税法 [民法編] 新訂第八版』(第一法規、令和 4 年／共著)、『法律家のための税法 [会社法編] 新訂第七版』(第一法規、平成 29 年／共著)、『和解をめぐる法務と税務の接点』(大蔵財務協会、平成 25 年／共著)、『行政不服審査法の実務と書式 第2版』(民事法研究会、令和 2 年／共著)、『国税通則法コンメンタール 税務調査手続編』(日本法令、令和 5 年) 他

## 武田 京子 (たけだ・きょうこ)

弁護士

武田法律事務所

平成 21 年、弁護士登録 (広島弁護士会)。平成 21 年、佐藤・武田法律事務所に入所。平成 25 年武田法律事務所開設。日弁連税制委員会委員、租税訴訟学会理事、中四国支部長、日本税法学会会員

## 武田 涼子 (たけだ・りょうこ)

弁護士、公認不正検査士 (CFE)

シティユーワ法律事務所

平成 10 年、弁護士登録 (平成 26 年再登録、第一東京弁護士会)。公益財団法人日本税務研究センター (JTRI) 租税法事例研究会研究員 (平成 27 年～)、司法試験考查委員・司法試験予備試験考查委員 (租税法担当) (令和 4 年～) を務める。

**【主著】**「希少車両の『使用又は期間の経過により減価する資産』該当性」ジュリスト 1593 号 (令和 6 年) 10 頁、「外国親会社からの給与 (アワード付与) に係る源泉徴収」日税研創立 35 周年記念出版『最新租税基本判例 70』(日本税務研究センター) 所収) 他

## 館 彰男 (たて・あきお)

弁護士

荒井総合法律事務所

平成 10 年、弁護士登録（東京弁護士会）。同年、荒井総合法律事務所入所。平成 24 年～平成 26 年、東京弁護士会税務特別委員会委員長。日弁連税制委員会委員。租税法、倒産法、労働法等の分野の経験を多く有する。著書・論文多数。

【主著】「幅のある真実－合法性の原則の超克による租税争訟における和解の許容性－」判例時報 2423 号（令和元年、第 3 回判例時報奨励賞受賞論文）、  
『相続法改正後の弁護士実務』（第一法規、令和 2 年／共著）他

## 戸田 智彦 [とだ・ともひこ]

弁護士

立川北法律事務所

平成 14 年、弁護士登録（東京弁護士会）。平成 19 年、米国アメリカン大学 Law School (L.L.M.) 卒。平成 28 年～平成 30 年、東京弁護士会税務特別委員会委員長。知的財産権、会社法、倒産法（破産管財人）、事業承継・相続・民事信託などの案件を手掛けている。

【主著】「パッとわかる 家族信託コンパクトブック 改訂版」（第一法規、令和 6 年／共著）、『法律家のための税法 [会社法編] 新訂第七版』（第一法規、平成 29 年／共著）、『相続法改正後の弁護士実務』（第一法規、令和 2 年／共著）、『信託契約のモデル条項例(1)～(5)』判例タイムズ 1483 号～1487 号（令和 3 年／共同執筆）他

## 藤田 耕司 [ふじた・こうじ]

弁護士・税理士

アンダーソン・毛利・友常法律事務所 外国法共同事業

昭和 61 年、弁護士登録（第二東京弁護士会）、アンダーソン・毛利・ラビノウイツツ法律事務所（当時）に入所。

国際取引における税務及び税務関連案件と M&A 案件を多数手掛けている。

【主著】「ビジネス・タックス—企業税制の理論と実務—」（有斐閣、平成 17 年／共著）、『租税法判例実務解説』（信山社、平成 23 年／共著）、『アジア・新興国の会社法実務戦略 Q&A』（商事法務、平成 25 年／共著）、『租税判例百選』別冊ジュリスト No.178, No.207 他

## 松井 淑子〔まつい・よしこ〕

弁護士・税理士

神川松井法律事務所

平成 11 年、弁護士登録（大阪弁護士会）。平成 27 年、税理士登録。平成 22 年から平成 26 年まで国税不服審判所国税審判官。税理士と協働した税務調査対応等を行いつつ、税務の知識経験をもとにした相続に関する紛争予防、相続開始後の紛争解決を手掛ける。

【主著】『弁護士・税理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 26 年）、『特別受益・寄与分と遺言の実務対応－実は知らない本当の相続分と遺留分－』（清文社、令和元年）他

## 三木 義一〔みき・よしかず〕

弁護士・青山学院大学名誉教授（元学長）・博士（法学・一橋大学）

平成 21 年、弁護士登録（第二東京弁護士会）。ドイツ・ミュンスター財政裁判所客員裁判官や政府税制調査会専門家委員会委員（納税環境整備小委員会座長）等も経験。

【主著】『日本の税金 第 3 版』（岩波書店、平成 30 年）、『日本の納税者』（岩波書店、平成 27 年）、『受益者負担制度の法的研究』（信山社、平成 7 年）、『現代税法と人権』（勁草書房、平成 4 年）他、実務書、監修書等も多数

## 元氏 成保（もとうじ・しげほ）

弁護士・関西大学大学院法務研究科教授

共栄法律事務所

平成 14 年、弁護士登録（大阪弁護士会）及び共栄法律事務所入所。税務争訟を中心とする行政事件の分野で多くの経験を有し、その他一般的な企業法務も多く手掛けている。また、平成 29 年に関西大学大学院法務研究科の教授（租税法・行政法）に就任し、各種研修の講師等も多く行っている。

【主著】『企業法務で知っておくべき税務上の問題点 100』（清文社、令和 3 年／共著）、『弁護士が答える民事信託 Q&A100』（日本加除出版、令和元年／共著）他

## 山本 英幸 [やまもと・ひでゆき]

弁護士・公認会計士・税理士・公認不正検査士

ペーカー＆マッケンジー法律事務所（外国法共同事業）

平成 6 年、弁護士登録（東京弁護士会）。同年、東京青山法律事務所（現・上記法律事務所）に入所。法律・会計・税務の融合した業務分野、特に税務争訟を中心へ活動しており、審査請求や税務訴訟において数多くの処分取消の実績がある。

【主著】『よくわかる税務訴訟入門—裁判例にみる税法の解釈から訴訟手続まで—』

（中央経済社、平成 16 年／共著）他

## 山本 洋一郎 [やまもと・よういちろう]

弁護士・税理士

弁護士法人山本法律会計事務所

昭和 47 年、東京大学法学部卒。昭和 50 年～52 年、衆議院法制局参事。昭和 53 年、弁護士登録（大分県弁護士会）。平成 19 年～29 年、日弁連税制委員会の委員長、以後現在まで副委員長。令和 4 年～租税訴訟学会副会長。税務調査立会・審査請求・税務訴訟・査察刑事事件等を多数手掛けている。

【主著】『消費者被害の回復金と課税－2つの高裁判決で非課税が確定』水野武夫

先生古稀記念『行政と国民の権利』（法律文化社、平成 23 年）他

## 吉田 正毅 [よしだ・まさたけ]

弁護士

松岡吉田法律事務所

平成 20 年、弁護士登録（第二東京弁護士会）。平成 25 年、名古屋国税不服審判所国税審判官（平成 28 年まで）。令和 8 年、松岡吉田法律事務所開設。

【主著】『税務調査対応の「事実認定」入門』（ぎょうせい、令和 2 年）、『図解

税務調査対応の法的反論マニュアル』（日本法令、令和 5 年）、『ひと目でわかる！重加算税の反証ポイント』（ぎょうせい、令和 6 年）他

**脇谷 英夫** 【わきたに・ひでお】

弁護士

脇谷総合法律事務所

平成 11 年、弁護士登録（東京弁護士会）。平成 18 年、脇谷総合法律事務所開設。

### ■外部協力研究者

**青木 丈** 【あおき・たけし】

香川大学法学部教授・税理士

平成 13 年、税理士登録（東京税理士会）。平成 21 年 11 月～平成 25 年 1 月、内閣府本府行政刷新会議事務局上席政策調査員、総務省行政管理局企画調整課企画官等を歴任。この間、内閣府において行政救済制度検討チームの事務方に、総務省において行政不服審査法案及びその整備法案の法制執務に、それぞれ従事。平成 29 年 4 月～香川大学法学部教授（租税法担当）。令和 4 年 4 月～高松市固定資産評価審査委員会委員（令和 7 年 4 月～委員長）。

【主著】『税理士のための税務調査手続ルールブック 改訂版』（日本法令、令和 5 年）、『租税法令の読み方・書き方講座』（税務経理協会、平成 30 年）、『新しい国税不服申立制度の理論と実務』（ぎょうせい、平成 28 年）、『中小事業者のための改正個人情報保護法超要点整理』（日本法令、平成 28 年）他