

第1 概要編

Q1 何がどのように変わったのか

書面添付制度（法第33条の2）は、省令によって様式が改正されたものの（Q3参照）、法本文は、税理士法人制度と補助税理士制度の創設による調整が行われただけで、ほとんど改正されていません。

一方、税理士に対する意見聴取制度（法第35条）は、事前通知前の税理士に対する意見聴取制度が設けられ、大きく改正されました（Q4、5参照）。

すなわち、計算事項等を記載した書面（法第33条の2に規定する書面）が添付されている申告書を提出した者について、あらかじめ日時場所を通知して帳簿書類を調査する場合には、その通知前に、税務代理権限証書（法第30条に規定する書面）を提出している税理士又は税理士法人に対し、添付された書面に記載された事項に関し意見を述べる機会が与えられることとなりました。

この結果、書面添付制度に基づいて作成された書面が、従来にも増して税理士と税務行政庁との間で活用されることとなり、書面添付制度の有用性が飛躍的に拡大しました。

これらを整理すると、次のようになります。

- ① 法第33条の2に規定する添付書面が申告書に添付され、かつ、法第30条に規定する税務代理権限証書が提出されていると、納税者への事前通知が行われる際には、その前に、添付書面に記載された事項に関して、原則として税理士に対して意見聴取が行われます。
- ② 税理士への意見聴取段階で、当該税務職員の疑問点が解消した場合には、実地調査が省略される可能性もあるでしょう。
- ③ 仮に実地調査が行われことになっても、あらかじめ、税理士と当該税務職員との間で、事前に意見の交換が行われていますので、調査が効率的に進捗する可能性があるでしょう。
- ④ 税務の職業専門家である税理士の立場が、より一層尊重されることとなりました。

Q2 書面添付制度とは

書面添付制度の対象となる申告書は、国税の場合には申告納税方式における申告書、地方税の場合には申告納付方式又は申告納入方式における申告書であり、税目については特に規定されていません。

書面添付制度は、申告の内容について、税理士としての意見を、税務行政庁に対して表明する手段として設けられた制度であり、税理士だけに認められた権利として位置付けることができます。

書面添付制度における書面については、税理士の関与形態の違いにより、法第33条の

2は次の2つに分けて規定されています。

- ① 「申告書の作成に関し、計算し、整理し、又は相談に応じた事項を記載した書面」（同条第1項）

税理士が、自ら申告書を作成した場合において、申告書の作成に関して、計算し、整理し、相談に応じた事項を記載する書面です。

- ② 「他人が作成した申告書について、相談を受けて審査した事項を記載した書面」（同条第2項）

税理士が申告書の作成を行わず、他人が作成した申告書の審査だけを行った場合に、法第33条の2第2項に基づき、申告書の内容に関して、審査した事項及び当該申告書が法令の規定に従って作成されている旨を記載する書面です。

他人が作成した申告書という場合、他の税理士が申告書を作成した場合と、依頼者自身が申告書を作成した場合の二通りが考えられます。しかし、税理士が申告書を作成した場合には、本来、作成した税理士自身が上記①の添付書面を作成すべきであり、他の税理士が申告書を作成した場合というのは想定し難いでしょう。

したがって、「他人が作成した申告書について、相談を受けて審査した事項を記載した書面」を作成する具体的なケースは、例えば依頼者が申告書を作成し、税理士はその申告書の当否のチェックを行い、税理士の指導に基づいて依頼者が自ら申告書を修正して完成させるような場合が該当することになります。

Q3 添付書面の様式

添付書面の様式は、省令によって、第9号様式又は第10号様式として具体的に規定されています。（第3実践編 Q3～Q4、第4参考資料 参照）

従来も、省令によって、第5号様式又は第6号様式として、様式が規定されていましたが、今回、その内容の見直しが行われ、より充実したものとなりました。

法第33条の2第1項の「申告書の作成に関し、計算し、整理し、又は相談に応じた事項を記載した書面」は、第9号様式によって、税理士がどのような書類に基づいて帳簿を作成し、どのような帳簿に基づいて計算・整理を行い、どのような相談に応じたかを記載するものです。また、計算・整理に関して、顕著な増減事項や会計処理方法の変更等があった場合には、その内容や理由等も記載することとされています。

法第33条の2第2項の「他人が作成した申告書について、相談を受けて審査した事項を記載した書面」は、第10号様式によって、税理士が依頼者からどのような相談を受け、審査に当たってどのような帳簿の提示を受け、どのような事項の審査を行い、どのような結果であったかを記載するものです。また、審査に関して、顕著な増減事項や会計処理方法の変更等があった場合には、その内容や理由等も記載することとされています。

Q 4 税理士に対する意見聴取制度とは

法第35条で規定される税理士に対する意見聴取制度は、次のように分類して規定されています。

- ① 事前通知前の意見聴取（法第33条の2による添付書面が申告書に添付され、かつ、法第30条の規定による税務代理権限証書が提出されている場合で、あらかじめ納税者に事前通知を行ったうえで調査する場合に限ります。）
- ② 更正処分前の意見聴取（法第33条の2による添付書面が申告書に添付されている場合に限ります。）
- ③ 不服申立てに係る事案について調査する場合の意見聴取（法第30条の規定による税務代理権限証書が提出されている場合に限ります。）

今回、平成13年の改正によって、①事前通知前の意見聴取制度が、従来の②更正処分前の意見聴取制度及び③不服申立てに係る意見聴取制度に加えて、新たに創設されました。

従来規定されていた②③の意見聴取制度は、更正処分や不服申立て時を対象としたものであったのに対し、今回創設された①の意見聴取は、事前通知が行われる際に、その通知前に行われるものであることから、税理士業務に対する影響は大きく、意見聴取制度は、税理士にとってより身近な制度になったといえます。

Q 5 意見聴取制度が改正された背景

書面添付制度については、従来その実施率が非常に低いことから、例えば、平成13年の税理士法改正の基礎となった「税理士法改正に関する意見（タタキ台）」（日本税理士会連合会制度部・平成7年）においても、添付書面が添付された申告について調査を行う場合には、あらかじめ当該税理士に意見を述べるよう求め、そこで解明されない場合にのみ調査に移行すべきことを求めていました。

今回、事前通知前の意見聴取制度において、添付書面が申告書に添付され、かつ税務代理権限証書が提出されている場合で、事前通知を行ったうえで税務調査を実施する場合には、当該税務職員は事前通知の前に、税理士に対して「意見を述べる機会を与えなければならない。」として、税務職員に対する義務的な規定として設けられました。

今回の事前通知前の意見聴取制度の創設は、税務の職業専門家である税理士の立場をより一層尊重し税務執行の一層の円滑化を図るためといわれています。

Q 6 添付書面の添付から意見聴取の実施に至るまで

書面添付制度と事前通知前の意見聴取制度は、一体のものとして位置付けられており、事前通知前の意見聴取が実施されるためには、以下のことが要件とされます。

- ① 添付書面の申告書への添付（省令第9号様式、又は第10号様式）
- ② 税務代理権限証書の提出（省令第8号様式）
- ③ 事前通知を伴う税務調査の実施（事前通知を行わないで税務調査を実施する場合には、当該税務職員は意見聴取を行う義務はありません。）

したがって、税務職員が税務調査を行うに際し、事前通知を行わないことを選択した場合には、税理士に対する意見聴取も行わなくてもよいことになります。しかしながら、①税務調査に際しては原則として事前通知を行うものとされ、無予告調査については対象が限定されていること（「税務調査の際の事前通知について（事務運営指針）」平成13年3月27日、課総5-1ほか）、②現実にも、ほとんどの場合において事前通知が行われていること、③意見聴取制度は、税務職員にとって義務規定として法律でもって制定されていること、等から、ほとんどの場合において、意見聴取が行われることを期待するものであります。

Q7 意見聴取が実施されることによる効果

意見聴取が実施されることの効果として、①税務の職業専門家である税理士の立場がより一層尊重されること、②意見聴取の結果、調査の実施が省略されたり、調査が効率的に進行されたりする可能性があること、③意見聴取の前提となる書面を作成することにより、納税者の適正な申告につながるものと考えられ、ひいては納税者との信頼関係がより深まることになると考えられること、等が考えられます。

まず意見聴取は、調査の事前通知に先立って、税理士だけに対して行われ、そこには依頼者は同席しません。したがって税務職員は、税理士が依頼者の全面的な信頼を得ているとの前提で対応することになります。このことは、税務代理を行う税理士の立場が、より一層尊重されるようになることを意味することになります。

また、意見聴取の結果、当該税務職員の申告書に対する疑問点が解消された場合には、結果的に実地調査が省略されることも十分に考えられます。さらに、意見聴取の結果、調査が実施されたとしても、計算・整理した事項等については、あらかじめ税理士から意見を述べていますから、調査が効率的に進行することが期待できます。

ところで、税理士としても、意見聴取を前提とする添付書面を作成するには、適正な申告であることの裏付けが必要ですし、そのためには、納税者との信頼関係が不可欠です。このことから逆に、意見聴取の前提となる書面を作成することにより、納税者の適正な申告につながるものと考えられ、ひいては納税者との信頼関係がより深まることになると考えられます。

Q 8 税理士としての対応

書面添付制度と意見聴取制度とは、税理士が関与している納税者だけに認められる制度です。

また、省令による添付書面の様式の改正によって、従来必要とされていた納税者の押印が不要とされ、税務に関する職業専門家である税理士が作成する書面としての位置付けが整理されました。

したがって、①書面を添付するかどうか、②書面に何を記載すべきか、について、十分に検討したうえで対応しなければなりません。

確かにQ 7にもあるように、意見聴取の結果次第では、税務調査が省略される可能性等も期待できますから、同時に依頼者にとっても、書面添付制度を好ましい方向で受け取られる可能性も大きいでしょう。

ただし、税務調査が省略されるかどうかは、もっぱら税務職員が判断すべきことであり、税理士や依頼者にとっては、あくまで結果にしかすぎないのですから、税務調査の省略等を過度に期待して書面添付制度に取り組むべきものでないことはいうまでもありません。

書面添付制度と意見聴取制度における改正により、職業専門家である税理士として、税務行政庁への意見を表明するための手続きがさらに拡充されましたが、これらの制度は、税理士に認められた権利として、今後さらに充実させ育て上げていくべきものでしょう。