

# 税務争訟における審査請求等の戦略的活用と留意点 －近時の国税不服申立制度改正を踏まえて－

執筆者：弁護士・公認会計士 北村 導人/ 弁護士 伊東 有理子

August 2016

## In brief

行政不服審査制度の一般法である行政不服審査法について、公正性及び利便性の向上の観点から、平成26年6月に抜本的な改正が行われました。これに伴い、国税に関する不服申立制度についても同様の観点から見直しが行われ、平成28年4月1日以降にされた国税に関する処分については、新たな不服申立制度が適用されています。

本稿では、国税通則法（以下、平成26年6月改正後のものを「法」といいます）及び不服審査基本通達（以下、平成28年2月改正後の不服審査基本通達（国税不服審判所関係）を「通達」といいます）の改正（以下「本改正」といいます）を踏まえて、不服申立制度の戦略的活用及び留意点等について説明します（なお、本稿に記載された見解は筆者らの個人的見解です）。

## In detail

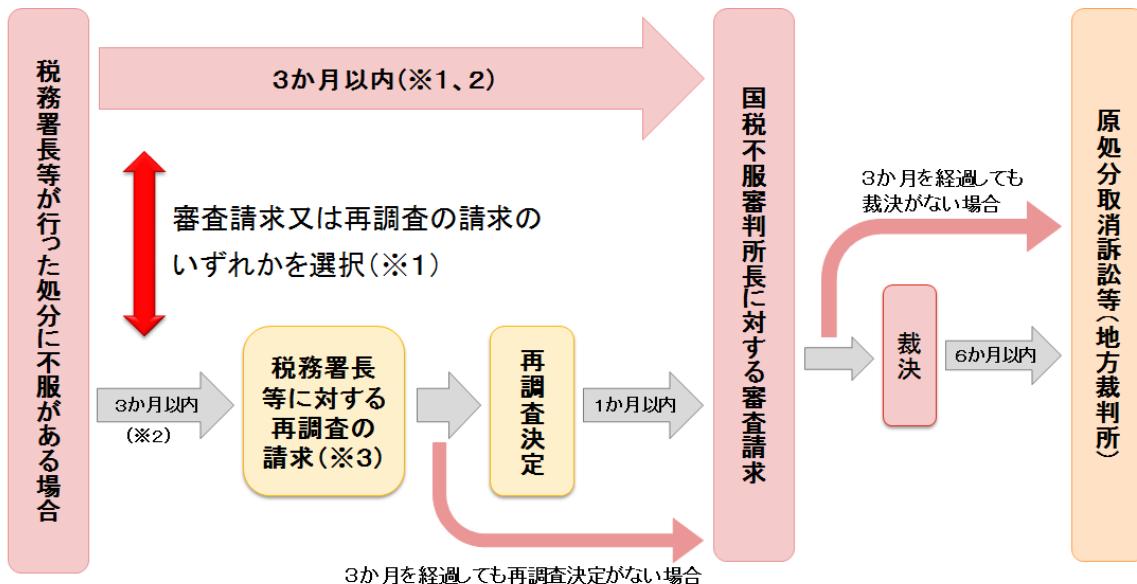
### 1. 二段階の不服申立前置の見直し及び争訟手続の選択のポイント

#### (1) 二段階の不服申立前置の見直し

これまで国税に関する法律に基づく処分の取消しを求めるためには、青色申告に係る更正等の場合や異議申立てを経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等を除き、原則として、当該取消しに関する訴訟を提起する前に、異議申立てと審査請求の二段階の不服申立手続を経る必要があるものとされていました。即ち、納税者が国税に関する処分に不服がある場合には、まず①処分をした行政庁（以下「原処分庁」といいます）に対する異議申立てをし、これに対する決定を経た後の処分になお不服があるときに、国税不服審判所長に対して審査請求をするとことができるとされていました。

この点について、国民の利便性向上を図る観点から見直しがなされ、国税に関する処分に不服がある者は、全ての処分につき、（原処分庁に対する異議申立てを経ることなく）直接国税不服審判所長に対して審査請求をすることができるようになりました。なお、従前の原処分庁に対する「異議申立て」は「再調査の請求」に改められ（但し、審理を行う者、審理手続等において実質的な変更はありません）、審査請求の前にこの再調査の請求をすることも選択できるとされています（法75条）。

そのため、（これまで青色申告に係る更正等の場合は同様の問題はありましたが、それ以外の場合においても）今後不服申立制度を利用する際には、まず、原処分庁に対する「再調査の請求」をするのか、それとも、直接、国税不服審判所長に対する「審査請求」をするのかを判断する必要があります。



※1 従来は青色申告書に係る更正等の一定の場合にのみ直接審査請求が認められていたが、改正後は全ての処分につき直接審査請求が可能となった。

※2 これまで2か月以内とされていたが、1か月延長され、3か月以内となった。

※3 「異議申立て」から「再調査の請求」に名称が改められた。

## (2) 二段階の不服申立手続の選択のポイント

納税者が国税に関する処分に不服がある場合において、どの争訟手続を選択するか（即ち、「再調査の請求」から入るか、又は直接審査請求から入るか）という点に関する判断のポイントは、以下のとおりです。

まず、本改正により不服申立手続を審査請求から開始する事が可能となりましたので、原処分庁による「再調査の請求」を経ることに意味を見出しができないケースでは、手続に要する時間や対応の負担を軽減するという観点から、直接審査請求から不服申立手続を開始するという判断をすることは十分に考えられます。

しかしながら、以下で説明するとおり、①原処分庁の再調査により結論が異なり得る可能性が存する事案である場合、②更正通知書等のみでは原処分庁の主張や根拠が不明確である場合、③審査請求に入るための準備の時間を要する場合など、個々の事案や状況によっては、（手続に要する時間や対応の負担を考慮しても）敢えて「再調査の請求」から入るということも考えられます。

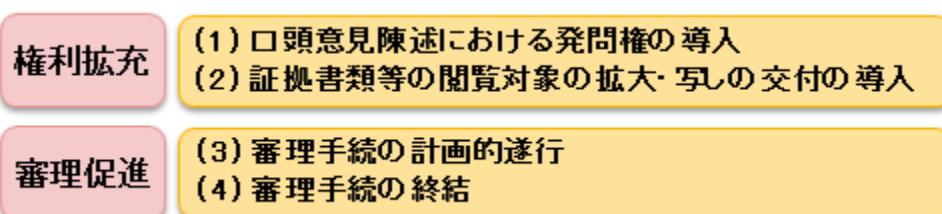
- ① 「再調査の請求」は、一旦処分をした原処分庁自らが再調査を行う手続であるため、一般的には、原処分の全部又は一部が取り消されることは強く期待できませんが、税務調査時に調査官に対して納税者の主張が十分に伝えられていない、又は有力な証拠を提出できていない等の事情がある場合には、原処分庁と直接やり取りをする最後の機会である「再調査の請求」をして、納税者の主張や証拠等を提出の上、再度原処分庁の審理を求める事も有意であると考えられます。実際に近年の「異議申立て」（改正後の「再調査の請求」に相当）における認容割合（一部認容を含みます）は10%弱あります。
- ② 例えば、複雑難解な事案の場合、更正通知書等における処分理由の記載のみからでは明確に処分の根拠が読み取れないことや、そもそも原処分庁側で争点の整理をしきれていないことがあります。このような場合、再調査の請求をすることで、原処分庁側にも改めて事案を見直す機会が与えられ、更に「決定」により、その判断の理由が示されなければならないため（法84条8項）、審査請求を行う前に原処分庁側の主張やその根拠を明確化させるという効果が期待できます。
- ③ 不服申立期間も本改正により2か月から3か月に延長されましたが（法77条1項）、事案によってはそれでも短いという場合もあると思われます。このような場合には、再調査の請求をすることで、より緻密な

準備作業が必要になると思われる審査請求までの準備期間を確保することも可能となります。他方で、再調査の請求に対する決定をするまでに通常要すべき標準的な期間(標準審理期間。法 77 条の 2)は 3 か月を目安とする旨が事務運営指針で定められましたので、再調査の請求をすることにより大幅に事件が長期化するということもないと思われます。

従って、新しい不服申立制度の下においても、再調査の請求を行う意義はあると考えられますので、個々の案件について不服申立てを行う際には、当該案件において再調査の請求を行う場合と行わない場合のメリット・デメリットを比較して、再調査の請求をすべきか、又は直接審査請求をすべきかを、慎重に判断する必要があると思われます。

## 2. 審査請求手続の見直し

審査請求の手続においても多くの改正がなされました、本稿では、以下の点に絞って説明した上で、本改正を踏まえた留意点について述べます。



### (1) 口頭意見陳述における発問権の導入(法 95 条の 2)

これまで、審査請求人(以下「請求人」といいます)から口頭で意見を陳述したい旨の申立てがあった場合には、担当審判官はその機会を与えるべきだとされていましたが、口頭意見陳述の場に原処分庁が参加することはありませんでした。

新制度の下では、請求人から口頭意見陳述の申立てがあった場合には、原則として原処分庁も参加することになり、請求人は、担当審判官の許可を得て、口頭意見陳述の場で原処分庁に質問をすることができるようになりました(発問権の導入)。これによって、例えば、原処分庁の主張が曖昧で請求人の主張と対応していない場合には、発問権行使することにより原処分庁の主張の明確化を促すことが可能になり、原処分庁の主張内容に相互に矛盾する点がある場合などに発問権行使して矛盾点を指摘すれば、原処分庁の主張が適切でないことを審判官に印象付けることができます。

もっとも、発問権の行使に際して担当審判官の許可が必要とされていること、口頭意見陳述の場において有意義なやり取りを行うためには予め原処分庁側に回答を準備する期間を与える必要があること、そもそも口頭意見陳述の場に参加するには原処分庁そのもの(税務署長や国税局長)ではなく原処分庁が指定した担当職員であることからすると、同席主張説明(※1)の場合と同様、予め質問等を当事者で共有させ、回答も事前に準備させるという運用がなされることが予想されます。従って、請求人側において口頭意見陳述の申立てを行い、発問権行使するという場合には、上記の運用を想定した上で、可能な限り有利な回答を引き出せるよう質問の仕方にも工夫が求められることになると思われます。

また、口頭意見陳述の場で行われるのはあくまでも主張整理ですが、担当審判官は、同日同じ場所において当事者に対する質問等(証拠収集活動)を行うことも可能です(※2)。恐らく質問等を行う際には、口頭意見陳述から質問等へ手続を切り替える旨の説明が担当審判官からなされると思われますが、その回答内容や態様については証拠として事実認定等に利用されることになり、担当審判官が原処分庁側の参加者を退席させず質問等を行った場合には、請求人側の回答内容等がそのまま原処分庁側に開示されることになります。従って、今行われている手続が「主張整理」なのか「証拠収集」なのかについては、請求人側において常に意識した上で、当該手続に相応しい対応をすることが求められます。

- ※1 国税不服審判所では、平成 23 年度より、運用上、「同席主張説明」(担当審判官、請求人及び原処分庁との間で、事件の理解を共通にし、主張及び争点を明確にすることにより、適正かつ迅速な裁決に資するとともに、透明性の確保を図るため、担当審判官が請求人及び原処分庁と同席の上、当事者に対して、主張等について口頭での説明を求める手続)を実施しています。「同席主張説明」においては、当事者間での直接の質疑応答は禁止されており、一方当事者から質問があった場合には、審判官が質問等の内容を整理し、必要と認められるものについて、審判官から他方当事者に質問等を行うということになっています。同席主張説明を実施するか否かは担当審判官の判断に委ねられており、この点でも実施するか否かが請求人の判断に委ねられている「口頭意見陳述」とは異なります。
- ※2 国税不服審判所では、担当審判官自ら証拠の収集等を行う職権探知が認められています(法 97 条 1 項)。この点で、判決の基礎となる事実の収集は当事者の権能かつ責任であるとする弁論主義を採用する裁判所とは異なります。

## (2) 証拠書類等の閲覧対象の拡大・写しの交付の導入(法 97 条の 3)

これまで請求人に閲覧が認められていたのは、原処分庁が任意に提出した書類のみであったため、国税不服審判所の事実認定の根拠を請求人が知ることは困難な場合が多くありました。本改正により、担当審判官が職権で収集した資料についても閲覧を求めることが可能となり、更にその写しの交付を求めることが可能になりました。そのため、事実認定が問題となるような事案においては、積極的に証拠書類等の閲覧謄写を求めるにより、原処分庁や国税不服審判所の事実認定の根拠を検証するが可能になりますので、審査請求手続やその後の訴訟手続において、より有効な反証ができるようになると思われます。但し、当事者の陳述内容が記載された文書等、担当審判官が作成した書類については、現時点では閲覧対象外とされています。

他方で、審理の公平性の向上を図る観点から、原処分庁側にも同様の閲覧請求権が認められることになりました。そのため、今後は請求人側においても、提出書類が原処分庁側に閲覧される可能性を念頭に、国税不服審判所に提出する書類を選択する必要があると思われます。

なお、担当審判官は、証拠書類等の閲覧をさせる場合には、原則として当該書類等の提出人の意見を聴かなければならぬとされていますので、原処分庁への開示を希望しない書類等については、この機会にその旨を担当審判官に伝えることも可能です。

## (3) 審理手続の計画的遂行(法 97 条の 2)

新制度の下で新たに創設されたものであり、担当審判官は、迅速かつ公正な審理を行うため、審理手続を計画的に遂行する必要があると認める場合には、期日及び場所を指定して、審理関係人を召集し、予め、これらの審理手続に関する意見の聴取を行うことができることとされました。

具体的には、口頭意見陳述の申立てをするか否か、するとしてその際に発問権を行使するか否か、証拠書類等の提出予定はあるか、あるとしていつまでに提出するか、担当審判官による質問検査等を申し立てるか否か等について、当事者の意見を聴取し、これを基に審理計画を立てて当事者に通知し、当該計画に基づく審理手続の遂行を促すというものです。この手続は必ずしも請求人と原処分庁が同席する必要はなく、担当審判官が必要と認める場合に必要な範囲の当事者を召集して行われます。電話での聴取も認められています。

この「審理手続を計画的に遂行する必要があると認める場合」としては、①争点が多数ある事件、②事実関係が錯綜している事件、③審理関係人から提出された証拠書類等が膨大にある事件、④証拠又は資料の収集やその検討に時間を要する事件が想定されています(通達 97 の 2-1)。

この手続は、審理計画の策定を目的として行われるものであるため、比較的早期に実施することが想定されています。そのため、請求人としては、上記①乃至④に該当すると思われる事件その他複雑難解な事件の場合には、担当審判官より意見を聴取されることを見越して、予め主張立証計画等を立てておく必要があります。審理計画が決定されると、そこで定められた期日までに証拠書類等を提出しなければ、担当審判官が審理を終結する可能性が出てきますので((4)参照)、現実的に対応可能な計画とすることが大切です。もっとも、口頭意見陳述については、意見聴取の際にこれを行わない旨を申し立てていたとしても、その後改めてこれを実行する旨の申立てをすれば、その機会が与えられることになっています。

また、担当審判官によって、意見の聴取と同じ機会に証拠収集等他の手続に切り替えられる可能性があることは上記(1)の場合と同様ですので、今行われている手続が何を目的としたものかについては、常に意識して対応する必要があります。

#### (4) 審理手続の終結(法 97 条の 4)

新制度の下で新たに創設されたものであり、担当審判官は、必要な審理を終えたと認めるときは審理手続を終結するものとされ、さらに、①相当の期間内に書類等が提出されず、更に一定の期間を示してその提出を求めたにもかかわらず当該期間内に提出されなかったとき、又は②口頭意見陳述を申し立てた請求人が正当な理由なく口頭意見陳述に出頭しないときは審理手続を終結することができるとされました。担当審判官が審理手続を終結したときは、速やかに、審理関係人に対してその旨を通知するものとされています。

審理手続が終結すると、請求人は、主張書面及び証拠書類等の提出や口頭意見陳述の申立て等の主張立証活動、閲覧謄写請求の申立て等の手続をすることができなくなりますので(通達 97 の 4-2)、上記①及び②の事由により、請求人にとって不本意な時期に審理手続が終結されることのないよう留意する必要があります。期間内の書類提出や期日への出頭が難しい場合には、早めに期間の延長や期日の変更を要請するなどの対策をとる必要があります。

### 3. おわりに

税務に関する不服申立制度(税務争訟)には、本稿でご説明のとおり、①再調査の請求(異議申立て)、②審査請求及び③訴訟という 3 段階の手続があります。本改正により、全ての国税に関する処分について②審査請求の段階から手続を開始できることとなりましたが、1(2)で述べたとおり、なお、敢えて①再調査の請求から手続を開始する事案も考えられますので、納税者としては、更正通知書等を受領した後(あるいはそれ以前から)、速やかに①又は②のいずれの手続から開始するかという点につき、それぞれのメリット・デメリット等を考慮の上、判断する必要があります。そして、税務争訟において、納税者の主張が認められ、更正等の処分が取り消されるためには、③の税務訴訟を含めて、上記①乃至③の手続の特徴等を十分に理解した上で、どの段階でどのような主張及び立証を行っていくのかという点を、専門家を交えて早期の段階で慎重に検討の上、戦略的に争訟手続を遂行していくことが極めて重要です。

## Let's talk

より詳しい情報、または個別案件への取り組みにつきましては、下記までお問い合わせください。

### PwC 弁護士法人

〒100-6015 東京都千代田区霞が関 3 丁目 2 番 5 号 霞が関ビル 17 階(受付 15 階)

電話 : 03-5251-2600(代表)

Email: [pwcjapan.legal@jp.pwclegal.com](mailto:pwcjapan.legal@jp.pwclegal.com)

URL: <http://www.pwc.com/jp/ja/legal.html>

- PwC 弁護士法人に属するタックス ローヤー(税法を専門とする弁護士)は、税務コンプライアンスを意識した経営を志向される企業の皆様のニーズに応えるため、付加価値の高い総合的なプロフェッショナルタックスサービス(税務アドバイス、事前照会支援、税務調査対応、争訟に行くか否かの判断の支援、税務争訟代理等)を提供いたします。
- PwC ネットワークは、世界 80 カ国に約 2,400 名の弁護士を擁しており、幅広いリーガルサービスを提供しています。PwC 弁護士法人も、グローバルネットワークを有効に活用した法務サービスを提供し、PwC Japan 全体のクライアントのニーズに応えていきます。
- PwC Japan は、PwC ネットワークの各法人が提供するコンサルティング、会計監査、および税務などの業務とともに、PwC 弁護士法人から、法務サービスを、企業の皆様に提供します。

### パートナー

弁護士・公認会計士

北村導人

03-5251-2685

[michito.kitamura@jp.pwclegal.com](mailto:michito.kitamura@jp.pwclegal.com)

弁護士

伊東有理子

03-5251-2706

[yuriko.ito@jp.pwclegal.com](mailto:yuriko.ito@jp.pwclegal.com)

本書は法的助言を目的とするものではなく、プロフェッショナルによるコンサルティングの代替となるものではありません。個別の案件については各案件の状況に応じて弁護士・税理士の助言を求めて頂く必要があります。また、本書における意見に直る部分は筆者らの個人的見解であり、当弁護士法人の見解ではありません。

© 2016 PwC 弁護士法人 無断複写・転載を禁じます。

PwC とはメンバーファームである PwC 弁護士法人、または日本における PwC メンバーファームおよび(または)その指定子会社または PwC のネットワークを指しています。各メンバーファームおよび子会社は、別組織となっています。詳細は [www.pwc.com/structure](http://www.pwc.com/structure) をご覧ください。