

論壇

国税不服申立てにおける再調査の請求と審査請求の選択



青木 文
 香川大学法学部教授
 【神田】

行政不服審査法が全部改正されたことに伴い全面的に見直された新たな国税不服申立制度が平成28年4月に施行されたから、2年余りが経過した。そして、今年も6月に国税庁及び国税不服審判所から、前年度（平成29年度）の不服申立ての処理状況についてのデータがプレスリリースされた。このデータは昨年度（平成28年度）も公表されているのだが、新制度は平成28年4月1日以後にされた処分等にかかる不服申立てに適用されているので、平成28年度のデータの対象には改正法適用前にされた処分等にかかる不服申立ても含まれていた。これに対して、平成29年度のデータは、そのほぼ全てが新制度によるものと考えられる。そこで本稿では、この最新データと改正前の平成27年度のデータを比較検討すること等により、特に、新制度において全面的に解禁された直接審査請求と再調査の請求の選択のあり方について考えてみたい。

そこで次に、審査請求の件数のうち直接審査請求が占める割合がどのように変化しているかについて見る（表2）。まず合計で見ると、直接審査請求の割合は、平成27年度は18%であったのに対し、平成29年度では68%と大幅に増加している。また主な税目別に見ると、申告所得税等及び法人税等については、改正前においても青色申告者は直接審査請求が認められていたため、平成27年度においても相当数が直接審査請求を選択している。ここで注目したいのは、法人税等である。法人税についてはほとんど全ての納税者が青色申告法人であるが、旧法下においてもかなりの割合の法人が直接審査請求をせずに異議申立てを経ている実態があった（平成27年度の法人税等で直接審査請求の割合は27%にとどまる）。この実態について筆者は、旧法下の異議申立てに納税者の一定のニーズがあったため、平成27年度におい

とを示しているものと考えてきた。これが平成29年度を見ると、法人税等の直接審査請求の割合が64%と大幅に増加しているのだから、この現象は、改正後の再調査の請求のニーズが低下したということになる。そして、青色申告制度がない他の税目については、当然のことかもしれないが、直接審査請求の割合が軒並み大幅に増加している（相続税・贈与税：3%→80%、消費税等：11%→69%、課税関係のその他：9%→89%、徴収関係：32%→70%）。また、国税不服申立てが納税者の権利救済制度であることに鑑みて、重要な認容率の推移も確認しておく（表3）。これを見ると、新制度下の平成29年度は、再調査の請求の認容率が上昇し、審査請求の認容率は

ほとんど変化していないことが分かる（ただし、平成28年度の審査請求の認容率は高い）。
 と審査請求の選択のあり方について、私見を述べる。まず、再調査の請求で救済され得る不服は、要件事実の認定の当否に係るものであり、専ら法令解釈に関する争いは、基本的に想定されていないということに留意しておかなければならない。したがって、事実認定については争いがなく、法令解釈のみが争点となる事案については、基本的に、直接審査請求を選択すべきといえる（特に法令の違憲性を争う場合など審査請求においても救済が期待できないケースでは、一旦直接審査請求をした後、3か月経過後に訴訟提起すればよい）。
 もっとも、救済されることとがほとんど期待できない場合でも、再調査の請求を選択する意義はある。それは再調査決定書によって詳細な理由を知ることができからである。平成23年12月の国税通則法改正によって、現在は全ての処分について付記されることになっているが（税通74条の14第1項括弧内、行手8条・14条）、処分時に付記される理由はわずか数行である。これに対して、再調査決定書ではA4用紙数枚にわたるヴォリュームでより詳細な理由が記載されるので、処分庁が争点をどのように整理し、どのような法解釈をして具体的な認定事実へのあてはめを行ったのか、等につき理解することができるといえる。そういったことを理解した上で、しっかり理論武装をして審査請求に臨むことはきわめて有意義である。そうすると、特に処分理由に疑義がある場合などは、まずは再調査の請求をして3か月待って再調査決

I 新制度の施行状況

まず、平成25年度以降の再調査の請求及び審査請求の件数の推移は、（表1）のとおりである。これによると、平成29年度の再調査の請求の件数は1,814件で、平成27年度と比べ43%の減少となっている。一方、平成29年度の審査請求の件数は2,953件で、平成27年度と比べて41%の増加となっている。面白いことに、改正前後で、再調査の請求（異議申立て）は約4割減って、審査請求は逆に約4割増えているということであるが、この現象の要因は何であろうか。それはおそらく、改正法によって旧来の異議申立前置主義が廃止され、選択制の直接審査請求が原則化された影響があるのだろう。

〈表1〉再調査の請求・審査請求の発生件数（単位：件）

区分	H25年度	H26年度	H27年度	H28年度	H29年度
再調査の請求（※）	2,358	2,755	3,191	1,674	1,814
審査請求	2,855	2,030	2,098	2,488	2,953

（※）H27年度以前は全て「異議申立て」であり、H28年度は「異議申立て」と「再調査の請求の合計」である。H29年度はほぼ全てが「再調査の請求」であると推測される（表3も同様）。

〈表2〉審査請求の件数内訳（直接審査請求の割合）（単位：件）

区分		課税関係						徴収関係	合計	
		申告所得税等	源泉所得税等	法人税等	相続税贈与税	消費税等	その他			
H27年度	内直審（割合）	118（23%）	0（0%）	90（27%）	5（3%）	82（11%）	10（9%）	305（16%）	63（32%）	368（18%）
	内二審（割合）	396（77%）	36（100%）	244（73%）	175（97%）	639（89%）	107（91%）	1,597（84%）	133（68%）	1,730（82%）
	合計	514	36	334	180	721	117	1,902	196	2,098
H29年度	内直審（割合）	605（66%）	65（69%）	298（64%）	172（80%）	761（69%）	24（89%）	1,925（68%）	95（70%）	2,020（68%）
	内二審（割合）	305（34%）	29（31%）	167（36%）	44（20%）	345（31%）	3（11%）	893（32%）	40（30%）	933（32%）
	合計	910	94	465	216	1,106	27	2,818	135	2,953

II 再調査の請求と審査請求の選択のあり方

前述のように、旧法下において異議申立てに一定のニーズがあったので（平成27年度の法人税等で異議申立てを経ている割合は73%）、改正によって直接審査請求が全面解禁されたとしてもその割合が大幅に増加することはあるまいとかつて筆者は考えていた。しかし、実際のデータを見ると、筆者の予想を大幅に上回る数の納税者が直接審査

〈表3〉認容割合の推移

区分	H25年度	H26年度	H27年度	H28年度	H29年度
再調査の請求	10%（一部7%） （全部3%）	9%（一部7%） （全部2%）	8%（一部7%） （全部2%）	7%（一部6%） （全部1%）	12%（一部10%） （全部2%）
審査請求	8%（一部5%） （全部2%）	8%（一部4%） （全部4%）	8%（一部6%） （全部2%）	12%（一部10%） （全部3%）	8%（一部6%） （全部2%）

請求を選択している（特に相続税・贈与税は8割にも上る）。この多くの納税者が再調査の請求の機会を自ら逃してしまっている現状について、どのように考えればよいのか（皮肉にも結果的に認容率では再調査の請求が優れているのである）。再調査の請求の意義が納税者に適切に理解されていない可能性があるの

定を受けてから、審査請求に進んだ方が1年間という限られた審理時間を有効に使うことにもなるだろう。
 5. なお、多くの納税者が再調査の請求を選択しない一つの理由に、「再調査の請求」という新名称が悪い印象を与えていることもあるのかもしれない。この問題について、筆者はかねてから警鐘を鳴らしてきているが、紙幅が尽きたので本稿では割愛する。
 1 国税庁「平成29年度における再調査の請求の概要」（平成30年6月）、国税不服審判所「平成29年度における審査請求の概要」（平成30年6月）。本稿で示しているデータは全て、これら及び同様の平成27年度の資料に基づいている。また、割合をパーセンテージで示す場合、小数点以下を四捨五入している。
 2 平成27年度の統計データでは、青色申告法人は全体の99%（262,885/261,048）法人である（国税庁長官官房企画課「平成27年度分 会社標準調査1調査結果報告「税務統計から見た法人企業の実態」（平成29年3月）168頁）。
 3 青木文「こう変わる！ 国税不服申立て」（ぎょうせい、2014）39頁参照。
 4 総務省「行政不服審査制度の見直し方針」（平成25年6月）4頁参照。
 5 新制度では、決定又は裁決をするまでに通常要すべき標準的な期間（標準審理期間）を定めることとされており（税通77条の2）、再調査の請求は3か月、審査請求は1年とそれぞれ設定されている。
 6 青木文「新しい国税不服申立制度の理論と実務」（ぎょうせい、2016）77頁参照。