

実務研究

日本税務会計学会
令和元年6月 月次研究会



安井和彦(豊島)

修正申告の勧奨に対する対応についての考察(審査請求を念頭において)

1 問題提起

われわれ税理士にとって、税務調査に対する対応は重要な仕事の一つです。税務調査における担当官と納税者(代理人税理士)の見解が異なった場合に、担当官に容れられないものについて担当官の見解を受け入れ修正申告の勧奨に応じているケースが少なからずあるように思われます。

税の専門家として容認しがたい事実認定、法解釈、法の適用を担当官がしていると考えられるにもかかわらず、修正申告をしていないのであれば、税理士法1条の使命を担う税理士の対応として十分なものでないと思われるべきではないでしょうか。

2 修正申告の勧奨に対して修正申告に応ずる理由

- (1) 税の専門家として誤りと認められる事項以外の事項についても修正申告の勧奨に応じるケースが皆無ではないと思われ、その理由は概ね次のように整理できると思われます。
- (2) 更正処分を受け審査請求をする、最終的な解決までに時間がかかる。
- (3) 審判所の職員は課税側の出身者が多く、中立的な判断が期待できない。
- (4) 更正処分を受ける期間、更正処分の内容を法令解釈、事実認定にわたり再検討し、必要に応じて審判官が事実確認のために証拠を収集するということを考えると、必要最低限の期間で判断しているといえるのではないのでしょうか。

3 2に掲げた各理由について

- (1) 審査請求手続に要する期間
掲載した表は審判所のホームページに掲載されているものです。「1年以内処理件数割合」は、過去10年間90%超であり、近年はほぼ100%です。確かに、税務調査の期
- (2) 更正処分の内容を法令解釈、事実認定にわたり再検討し、必要に応じて審判官が事実確認のために証拠を収集するということを考えると、必要最低限の期間で判断しているといえるのではないのでしょうか。
- (3) 納税者の主張が認められた割合について
平成25年度から納税者

区分	全部認容	一部認容	棄却	却下	取下げ	計	認容割合	1年以内処理件数割合
20年度	(5.7%) 159	(9.1%) 256	(65.6%) 1,847	(9.5%) 268	(10.1%) 284	(100.0%) 2,814	14.7%	92.6%
21年度	(5.5%) 143	(9.3%) 241	(62.5%) 1,620	(11.7%) 304	(11.0%) 285	(100.0%) 2,593	14.8%	92.2%
22年度	(4.1%) 153	(8.8%) 326	(61.6%) 2,289	(17.2%) 640	(8.3%) 309	(100.0%) 3,717	12.9%	93.2%
23年度	(4.0%) 119	(9.6%) 285	(67.2%) 1,994	(9.6%) 285	(9.6%) 284	(100.0%) 2,967	13.6%	96.9%
24年度	(4.1%) 150	(8.3%) 301	(68.6%) 2,482	(10.5%) 381	(8.4%) 304	(100.0%) 3,618	12.5%	96.2%
25年度	(2.4%) 73	(5.3%) 163	(80.7%) 2,481	(6.4%) 197	(5.2%) 159	(100.0%) 3,073	7.7%	96.2%
26年度	(3.9%) 117	(4.1%) 122	(80.1%) 2,388	(5.5%) 165	(6.3%) 188	(100.0%) 2,980	8.0%	92.2%
27年度	(1.6%) 37	(6.4%) 147	(69.9%) 1,615	(12.5%) 289	(9.6%) 223	(100.0%) 2,311	8.0%	92.4%
28年度	(2.5%) 49	(9.8%) 192	(64.2%) 1,258	(9.7%) 191	(13.7%) 269	(100.0%) 1,959	12.3%	98.3%
29年度	(2.2%) 54	(6.0%) 148	(74.3%) 1,840	(7.5%) 186	(10.0%) 247	(100.0%) 2,475	8.2%	99.2%

(2) 審判所職員の中立性について

平成19年7月国税審判官(特定任期付職員)への民間専門家(弁護士や税理士、公認会計士など)からの外部登用を開始し、平成26年3月末の外部登用の国税審判官(特定任期付職員)は、50名となり、事件を担当する国税審判官の半数程度(50名程度)が外部登用者となりました(審判所ホームページにより)。国税審判官、国税副審判官で構成されるので、少なくとも、人的構成の面で、審判所職員の中立性は確保されているといえるのではないかと考えられます。

4 審査請求における審理について

担当審判官は、審査請求人の主張、原処分庁の主張を、「法令の条文の意味内容」、「法令の条文の定める要件に該当する事実の存否」、「存在すると主張されている事実が法令の条文の定める要件に該当するか否か」という観点から整理し、課税処分等の適法性についての審査請求人と原処分庁の主張の相違点(争点)を明らかにします。

5 争訟手続特有の考え方

(1) 要件事実論(主要事実・間接事実・補助事実)
要件事実論の根拠は、民事訴訟における弁論主義にあるということができます。弁論主義とは、当事者が弁論で主張した事実が判決の基礎となることができないという原則です。判決の基礎は当事者が定立するとしても、すべての「事実」についての主張が当事者に委ねられるわけではありません。当事者の一方が、Aという要件を満たしたときにBという法律効果が発生するという法規の適用(A→B)を主張している場合のAという要件を「法律要件」といい、このAという要件に該当する具体的事実を「要件」といいます。審査請求手続の中で、審査請求人の代理人となつた税理士が手続の煩雑さを感じるの、審判官から争訟手続特有の考え方に基づいた対応を求められ、これに的確に対応

するに戸惑うことに原因があると思われ、したがって、この争訟手続特有の考え方を理解し習得すれば、時間の短縮にもなり、また、戸惑いによるストレスも減少させることができるものと思われ。

審査請求人と原処分庁の主張を整理(争点整理)した結果、「事実の存否」に争いがある場合には、証拠によってその事実の存否を判断します。

したがって、争点を整理した結果、事実の存否が争いになっている場合には、自らが存在すると主張している事実が、実際に存在することを証明する証拠を提出する必要があります。

このAという要件に該当する具体的な事実の存在を推認させるα、β、γといった事実(間接事実)の主張や証人の性格とか、証人が当該事件と利害関係を有するか否かといった証言の信用性を判断するに資する事実(補助事実)まで当事者の「主張」に委ねられているわけではありません。課税訴訟は行政訴訟であり、行政訴訟においても原則として弁論主義が採用されています。要件事実論は、このように、主要事実は何かを判断するうえで重要であり、審査請求手続においても課税訴訟におけると同様に重要です。

また、当該法令が一定の法律効果を発生させるために必要とする事実を「要件」として抽象的に規定しており、この抽象的な「要件」に該当する具体的な事実(要件事実、主要事実)が存在する場合に、はじめて、当該法律効果の発生が認められます。

(2) 主張と立証
租税法律関係に関する争訟である審査請求は、法令の条文を大前提とし、具体的事実を小前提として、その法的効果の有無を判断するものです。この手法は「法的三段論法」といわれています。そして具体的事実は証拠により認定されるべきものとされています。

審査請求において、当事者である審査請求人及び原処分庁が、一定の事実及び法律関係についての自己の認識・判断を審判所に提出する行為を「主張」といいます。主張は、「事実上の主張」と「法律上の主張」に区分されています。「事実上の主張」とは、具体的事実の存否に関する主張です。「法律上の主張」とは、法規の存否、内容、解釈、適用についての主張です。争訟手続においては、「主張」と「証拠」とは区別

6 おおまめ

税務調査において、担当官の見解が税の専門家である税理士として受け入れがたいものである場合に、更正処分・審査請求という手段を活用することは、税理士が自ら正しいと考えていることを審判所に判断されるべきものと考えられています。証拠とは主として争いのある「主張された事実」の存否を判断するために、提出・収集されるものであり、事実の存否について争いがあるれば証拠によって認定すべきものとされています。課税要件事実、過去の生じた事実であり、審判官が直接知覚した事実ではありません。したがって、審判官は、当事者の提供する種々の証拠、自ら収集した証拠から課税要件事実が存在すると合理的に推論できるかどうかを判断することになります。その場合に、推論過程において使用するものが「合理的な経験則」です。

事実認定の基礎となる資料を「証拠」といいます。証拠は、供述証拠と非供述証拠に区分されます。証拠は、原則として、その証拠によって証明しようとする事実を主張する者によって提出されるべきですが、いったん証拠として提出されると、それは当事者のいずれの利益のためにも使われず(証拠共通の原則)です。当事者が提出した証拠によっても心証が得られない場合に、必要に応じて、職権調査により証拠収集が行われます。