

## 総論

# 実務の不文律が明らかに 「再調査の請求」の実際

野田秀樹

デロイト トーマツ税理士法人  
税理士



実務で経験したことのある方が少ないためか、あるいは裁決や判決のようにオープンにならないためか、どこかベールに包まれた印象のある「再調査の請求」。特集にあたり、本稿では、課税庁で「再調査の請求」、審判所で「審査請求」といった不服申立事案に関する経験が豊富で、かつ、現在も税理士として税務争訟対応を中心に活躍されている野田氏に、「再調査の請求」のそもそも論から、そのプロセス、実際のケースなどについて詳しくお話しいただきました。

### ■税務争訟のプロに聞く

——本特集の総論として、「再調査の請求」について野田先生に教えていただきます。

デロイト トーマツ税理士法人の野田です。

私は、課税庁で、納税者の「再調査の請求」に係る事務を行っていた経験があります。当時は「異議申立て」と呼ばれていましたが、課税庁（東京国税局調査部調査審理課）で、1年ほど、主として異議申立てに対する調査事務等を担当しました。

その後、東京国税不服審判所において「審査請求」に係る事務に従事し、さらに課税庁に戻ってからは、主査として、再調査の請求に係る再調査決定書や審査請求の答弁書を作成する業務を2年ほど行いました。

いずれも、調査部所管法人である大企業やその子会社の法人税、消費税に関する事案です。

現在は、デロイト トーマツ税理士法人の税務争訟を担当するタックス コントラ

バーシーチームで、課税庁時代の経験を活かした税務アドバイスを行うなど、引き続き争訟事案に携わっています。

本日はよろしくお話しいたします。

## I 「再調査の請求」とは

——では、再調査の請求の概要をお話しただけですか。

### ■課税庁にもう1度調査を求める

再調査の請求とは、不服申立制度の1つで、更正処分等について、納税者が再調査審理庁に再審査を求める制度です。と言ってもイメージがわきにくいと思いますので、税務争訟の流れを確認しながら説明しましょう。

設定は、課税庁が税務調査の結果として、更正処分をした場合です。

納税者がその更正処分（原処分）に不服があるときは、まず、再調査審理庁（課税

庁)に対して、再調査の請求を行うことができます。この請求に対して、再調査審理庁(課税庁)による再調査決定が出されません。

仮に、その決定に不服がある納税者(再調査請求人)は、さらに審判所に審査請求を行うことができます。そして、審判所の裁決があり、その結果に不服がある納税者(審査請求人)は、訴訟に打って出るといえるのが、税務争訟の一連の流れです。

なお、再調査の請求は、選択制になっていますので、再調査の請求を省略して、直接審査請求を行うことも可能です。

このように、再調査の請求は、税務争訟のスタートに位置づけられているにもかかわらず、選択されないケースもあり、若干微妙な位置づけにあるといえます。

### ■第三者性が薄い一方で迅速

審査請求は審判所に対して行われますが、審判所はトップの審判所長が裁判官で、審判官にも弁護士が多く含まれていることから、司法目線での審査も行われます。

これに対して、再調査の請求の場合、相手方である再調査審理庁は、課税庁と同じ国税局長又は税務署長です。もちろん、その実務を担う職員は、当初の調査を行った職員とは違うものの、第三者とは言いがたく、同じ課税庁の職員がもう1度審査するともいえる点に大きな違いがあります。

また、納税者による再調査の請求から再調査審理庁による再調査決定までは、3か月程度と比較的短期間となっています。一方で、審査請求は、第三者的機関である審判所によって十分に時間をかけた審査が行われるため、裁決までに1年程度要すると

されています。

そのため、再調査の請求のほうが迅速に結論を得ることができます。

### ■任意のプロセス

——近年、名称が変わるなどの改正が行われたそうですね。

従前は「異議申立て」という名称でしたが、平成26年6月の改正によって、平成28年4月から現在の「再調査の請求」となりました。

この背景には、平成26年6月に、公正性の向上及び使いやすさの向上の観点から行政不服審査法の抜本的な見直しが行われたことがあります。これを受けて、国税通則法の改正により国税不服申立制度についても見直しが行われました。

具体的な改正点の1つは、先ほどお話した、再調査の請求が微妙な位置づけにある要因となっている選択制です。

従来、青色申告に対する更正処分の場合、直接審査請求をすることが可能ではあったものの、原則として、審査請求の前に異議申立て(再調査の請求)を行う必要がありました。

しかし、更正処分の中には、後でお話するように、異議申立て(再調査の請求)ではなく、直接審査請求をしたほうが効率的であるものも少なくありません。そのようなケースにまで異議申立て(再調査の請求)を行うことは、納税者にとってあまり効果的なものではなく、事務負担のかかる不便なものでした。

そこで、審判所に対する審査請求を行う前の、再調査審理庁(課税庁)でのさばきについて、納税者の選択を認めることによ

り利便性を高めるために改正が行われました。

### ■申立期間は3か月以内

また、再調査の請求ができる期間が、税務調査の結果として行われる更正処分（原処分）から3か月以内となりました。異議申立て時代の2か月以内から少し長くなったのですが、これも納税者の利便性を高めた改正といえます。

審査請求の請求期間も同様に、原処分から3か月以内に延びたことで、課税庁としては、不服申立てが行われるか否かを待つ期間が長くなったこととなります。

### ■「再調査の請求」の由来

——選択制と申立期間に関する改正が行われたものの、名称を変更するだけのインパクトはないような印象もあります。

ネーミングの問題については、「異議申立て」と「審査請求」が、どういった制度なのか、また、両者は何が違うのかが、名称からはよくわからないという見方がありました。そこで、制度の特徴をよりわかりやすく表す名称に変えようと考えられたと聞いています。

「異議申立て」という名称からは、1度調査を行った課税庁（再調査審理庁）に、もう1度再審査を依頼するという意味合いが伝わりにくいですね。そこで、制度趣旨と、審査請求との平仄を考慮して、「再調査の請求」という名称になったと聞いています。

ただ、例えば、ある事業年度に税務調査があって、1度手仕舞いした後に、「新たに得られた情報」に基づき再度調査に入る

場合も、「再調査」と呼ばれています。「再調査の請求」でいうところの「再調査」と全く同じ名称のため、まぎらわしくなりました。もしかしたら、勘違いしている方がいるかもしれません。

## II 「再調査の請求」のプロセス

### ■「再調査の請求」の前段階

——次に、再調査の請求がどのように進んでいくのかを教えてください。

課税庁の立場から時系列で説明します。

課税庁がある会社に税務調査に入り、否認事項を指摘するとしましょう。

現在の事務運営指針によれば、更正決定等をすべきと認められる非違内容を説明した場合、原則として修正申告等を勧奨することとされています。

それに対して、納税者が納得すれば修正申告により調査事案は終了しますが、争いになる場合には、調査の早い段階から折り合いがつかなくなっています。調査の最後に否認事項を説明し、修正申告の勧奨をした場合、中には納税者がその時点で納得することもあります。受け入れてもらえないケースが多いです。

そのとき、課税庁は、納税者に、更正処分に対して争う意向があるか否かを確認します。もし納税者に争う意向がある場合には、税務争訟につながる可能性が高い処分として、更正処分を行うこととなります。

このように、税務調査で否認事項について是正する場面では、①修正申告、②納税者が納得している更正処分（不服申立てが見込まれないもの）、③争訟につながる可能性が高い更正処分（不服申立てが見込ま



れるもの)の3パターンに分かれます。

課税庁は、③の税務争訟につながる可能性が高い更正処分に関する証拠資料や認定事実について、内部の審理部署等と十分な協議検討を行います。

原処分後、もし再調査の請求がされると、再調査決定までの猶予は3か月程度しかありません。しかも、選択制のため、再調査の請求がされるのか、審査請求がされるのかもわかりませんから、迅速に対応するためにも事前準備をしっかりと行う必要があるのです。

対する納税者も、再調査の請求を行うためには主張や証拠を整理する必要があります。

このように、処分の前から、争いの火蓋は切られているのです。

ここまでが一般的なプロセスですが、税務調査の段階では争うつもりがなかった納税者が、更正通知書の処分理由を見て、事後的に争おうと考えることもあります。

この場合、課税庁にとっては想定外の不服申立てとなります。先ほどの②の納税者が納得している処分の類型だと思っていたため、当然準備はしているものの、不服申立てに対する万全の態勢を整えているとまではいえない状況もあります。この場合、再調査の請求があったことを知ってから対応することになります。

私の肌感覚では、全体の7、8割は、課税庁で争いになると想定し、万全の態勢を整えた上で処分を行い、想定どおり、再調査の請求や審査請求が行われる感じです。

なお、再調査の請求については、決定書作成の準備、審査請求の場合は、答弁書の作成という対応をとることとなるため、初



野田 秀樹 (のだ ひでき)

デロイト トーマツ税理士法人 ディレクター  
税理士

東京国税局・調査審理課や東京国税不服審判所・法規審査部など審理セクションで約17年間、多国籍企業や富裕層等に係るクロスボーダー取引、組織再編、事業承継等について、国際課税全般、法人税、消費税及び所得税等に関する審理事務の多くの実績を持つ。現在は、多国籍企業や金融機関等に対する国際課税、租税条約、法人税及び消費税等を中心とした税務アドバイスや税務調査の対応を行っている。また、タックス コントラバーシーチームのメンバーとして、国内外の課税問題に対する具体的な解決策を提案している。慶應義塾大学経済学部卒業。著書に『Q&A クロスボーダー取引におけるPE課税の実務』(中央経済社、2020年)があるほか、税務専門誌での執筆多数。

期段階としては、同程度の事務量であったと記憶しています。

## ■再調査決定書の内容

——そうして、納税者から再調査の請求が行われるのですね。

次に、再調査の請求への具体的な対応についてお話ししましょう。

再調査の請求は、先ほど話したように、再調査審理庁(課税庁)の中で対応するも

ので、再調査決定をどのような内容にするかを見据えてプロセスが進んでいきます。

再調査決定書の内容は、事実関係、課税庁の主張及び再調査請求人（納税者）の主張、争点、再調査審理庁の判断として、法令解釈、事実認定、当てはめ（検討）及び結論という構成が多いと理解しています。

もう少し詳しくお話ししましょう。

まず、事実関係については、争訟事案を解決するために直接必要となる事実及びその事実を理解する上で参考となる背景事実等を整理して明確なものとしします。

次に、双方の主張について、課税庁側の主張は、調査担当部門やその職員からの主張を整理したものとなります。一方、再調査請求人（納税者）の主張は、再調査の請求書に書いてあるものをそのまま採用します。

この2つの主張を並べて、争いとなっている論点を浮き彫りにします。

また、法令解釈は、否認事項に関係する条文について行いますが、再調査の請求において、法令解釈に係る争いはほとんどありません。

再調査の請求において争点となるのは、主として事実認定です。冒頭の実事関係は、争いがない基礎事実ですが、ここでは争点に関係する事実、お互いの主張が異なる認定事実について、真の実事関係はどうだったのかを証拠資料に基づいて審査・判断します。

こうして、最終的に、証拠資料に基づく事実認定を行い、その事実に法令を当てはめて、結論を出します。

仮に課税庁の主張が正しいとすれば、納税者が誤った主張をしていることになりま

す。その主張がどういった内容で、それに基づく事実や法令を当てはめた結果と、残念ながら請求が認められないという結論に達した理由について、再調査決定書で説明するのです。

## ■納税者と課税庁の舵取り役

このような再調査決定書を作成するために、再調査審理庁は、お互いの膿を出してあげるわけではありませんが、納税者が再調査の請求書を出す、それに対して課税庁が反論書を出す、さらにそれに対して納税者が意見書を出す、またそれに対して課税庁が……というやりとりの舵取り役を担います。

併せて、再調査審理庁は、再調査決定という結論を出すための作業を行います。双方の主張が続く場合にも、同じような主張が続くようであれば、お互いの主張が出尽くしていると判断し、再調査決定書で結論を出すこととなります。

## ■「再調査の請求に基づく調査」

——再調査の請求では、通常の税務調査のような調査は行われないのですか。

再調査の請求に基づく調査は、再調査審理庁が納税者に対して、事実関係について質問したり、追加証拠がある場合には、その提出を求めたりします。再調査審理庁の職権で調査ができます。

再調査決定について判断するための証拠資料につき、課税庁の有する資料では不十分な場合、再調査審理庁は、再調査の請求に基づく調査により証拠収集を行います。その場合には、再調査審理庁が、再調査請求人（納税者）に対して「こういった資料

はありませんか」などと積極的に聞くこともあります。

仮に、追加の証拠資料がない場合、原処分を維持できないと判断したときには、納税者の主張を認容して原処分を取り消すこととなります。

もし職権調査が認められなければ、追加で証拠を集めることができず、課税庁の主張を精査することができないばかりか、再調査請求人（納税者）に有利な証拠を引き出すこともできません。再調査審理庁には、このような再調査の請求に基づく調査権限が与えられているのです。

なお、再調査の請求に基づく調査は、再調査請求人（納税者）の主張内容に限定されたものではなく、請求の対象となった原処分全部について行うことができます。

ちなみに、審判所にも審査請求に基づく職権調査の権限が与えられていますが、裁判所には、このような職権調査の権限はありません。

加えて、この調査は、対面や電話などで行います。やりとりを証拠化する必要がある場合は、再調査審理庁が答述書（申述書）という書面を作成します。コロナ禍でも、この書面作成は行っていると思います。

再調査請求人（納税者）からすると、再調査の請求書を出した後、再調査審理庁から、こういった調査のための連絡を待つこととなります。

#### ■処分はキープされるか、減額されるか

——再調査の請求に基づく調査で納税者の所に出向くのは、もともとの調査に来た調査官ではないのですね。

そのとおりです。原処分の調査担当者や

その後任者が出向くと、もう1つの「新たに得られた情報」に基づく「再調査」のようになってしまいます。あくまでも、再調査の請求に基づく調査であることから、原処分の調査担当者ではなく、再調査審理庁に属する職員が伺います。

もちろん、原処分より多くの税金を取るために調査が行われることはありません。再調査決定は、審判所の裁決も同様ですが、原処分がキープされるか、減額されるかであり、それを裏づけるために再調査が行われます。

その意味で、原処分以上の課税となる可能性もある、もう1つの「再調査」とは全く制度が異なります。

### III 「再調査の請求」の担当部署

#### ■2つの審理部署

——再調査審理庁という言葉が何度か出てきていますが、国税内部のこういった部署が担当しているのですか。

法人・消費についてお話すると、大きく分けて2つの部署が担当しています。

前提として、まず税務署が法人を所管し、そのうちの大法人（原則として資本金1億円以上）を吸い上げて、国税局の調査部で所管しています。

再調査の請求についても、税務署が所管する法人は税務署で、国税局調査部が所管する法人は国税局で取り扱います。

調査部所管法人からの再調査の請求については、調査部で審理を専門に行う調査審理課が対応します。審査請求における答弁書も同様ですが、再調査決定書の作成は審理的要素が強い業務ですから、審理部署が

担当しています。

調査審理課にもさまざまなセクションがあるため、その中でどの部署が担当しているかは各国税局によって異なると思います。一般に、再調査審理庁は国税局長のことを指しますが、実務を担っているのは調査審理課の職員です。

一方で、税務署所管法人からの再調査の請求には、法人課税第一部門（審理専門官等）が対応します。再調査審理庁は税務署長ですが、やはりその実務を行うのは法人課税第一部門なのです。

### ■税務署の実務をサポートする部署

ただし、税務署は規模が小さく、その人員だけで再調査の請求に対応するのは困難な部分もあるため、国税局にある課税部審理課という部署がサポートしています。

これは調査部の調査審理課と同じように規模の大きな組織です。税務署の調査部門と法人課税第一部門の関係は、国税局の調査部と調査審理課の関係と同じイメージになりますが、その上で、東京国税局でいえば、課税第一部審理課が、税務署84署の法人課税第一部門をサポートしていると考えるのがいいでしょう。

—どのような職員の方が担当されるのですか。

やはり、審理経験がある職員です。再調査請求人（納税者）と課税庁の担当者間に立って、再調査決定書を書くのは、それなりに難易度の高い業務であり、さまざまな知識や経験が必要な事務であるためです。

私の例で申し上げますと、当時の異議申立てに初めて関わった1年間は、主査の異議申立てに基づく調査に同行して、一生懸命

メモをとっていました。その後の調査審理課における主査の2年間は、再調査決定書や審査請求に対する答弁書を書きました。

### ■対応簡素化の必要性

こうした部署が多く請求に対応するわけですが、中には、法律論とは掛け離れたクレームのようなものもあります。

例えば、「調査時における調査官の対応が気に食わない」といったようなケースです。この場合は、どのような対応が不適切だったのか、再調査請求人（納税者）の話聞きます。すると、その不満が解消されることも結構ありました。

かつて、調査官の態度が横柄で、自分の言い分を全く聞いてもらえず、一方的に更正されて「けしからん」と怒っている再調査請求人（納税者）がいました。再調査の請求に基づく調査により、その再調査請求人（納税者）によくよく話を聞いていると、再調査審理庁と課税庁は全く同じ職員が担当すると思っていたので、調査時の不満を言うために再調査の請求をしたようです。再調査の請求に基づく調査では丁寧に対応したことで、国税も悪い人ばかりではないと納得して再調査の請求が取り下げられたのでした。

このように、同じ組織の職員が再調査請求人（納税者）の話を改めて聞き、処分について丁寧に説明をすることも、現場では、再調査の請求の大切な機能の1つといえます。

—国税職員の方々もなかなか大変ですね。

国税組織も人的・時間的リソースには限りがありますから、もう少しシンプルに対



応する仕組みが必要かもしれません。

例えば、審判所では、審査請求について、通常の案件と簡易な案件（法令に基づかない主張やクレーム等）を初めから分けて対応しています。後者と判断された案件は通常の審理プロセスを簡略化して、短期的に処理します。そうしないと、膨大な事案を処理することができないのです。

もちろん、再調査の請求書には「調査官の対応がけしからん」と書かれてあるわけではありません。先ほどのケースでも、事実認定や法令解釈に関する主張が書かれてあって、実際に納税者の話を聞いてみたら、主張の中心は調査官への不満であって、他は本気で争うつもりはないという事案でした。

## Ⅳ 「再調査の請求」の実際

### ■ 認容割合は15%

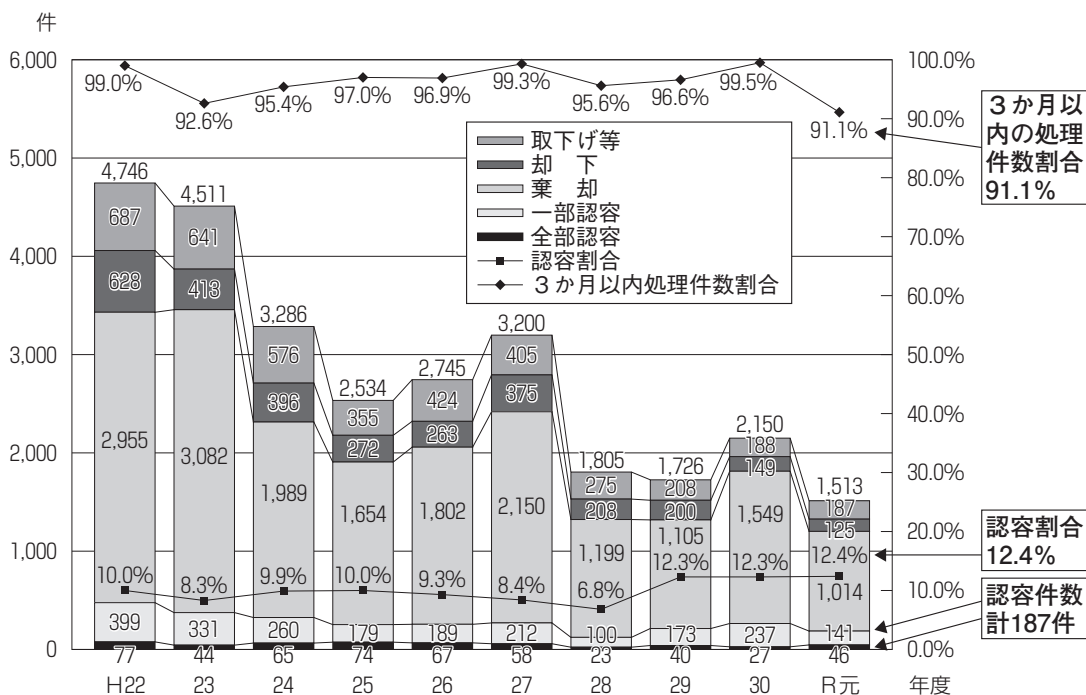
—そんな再調査の請求ですが、実際にどのくらい行われているのでしょうか。

直近の統計では、令和元年度に1,359件行われています。

ここ10年くらいの傾向を見ると、納税者の主張を認める「認容」の割合は、10%前後です（図表参照）。しかし、それ以外がすべて納税者の「負け」というわけではありません。

例えば、処分がおかしいことがすぐわかるケースがあります。そのような事案は、再調査決定に先立ち、課税庁が原処分に対

【図表】「再調査の請求」の処理状況の推移



(出所) 国税庁ホームページ「令和元年度における再調査の請求の概要」(令和2年6月)



して減額更正を行います。そうすれば、再調査請求人（納税者）に対する不利益処分がなくなり、再調査の請求が宙に浮くことになります。

この場合、再調査請求人（納税者）は、再調査の請求を取り下げるか、あるいは、再調査審理庁が再調査の請求を却下することになります。これらは、「取下げ」又は「却下」として処理されます。

もちろん、「取下げ」や「却下」のすべてが減額更正されたものというわけではありませんが、これらを勘案すると、実際の全部認容（納税者の全部勝ち）と一部認容（納税者の一部勝ち）の割合は15%前後というのが妥当なところだと思います。

審査請求の認容（納税者の全部及び一部勝ち）の割合は10%前後ですから、審判所に進む前の段階で、再調査審理庁（課税庁）による見直しによって、おおむね同じくらい、あるいはそれ以上の割合で納税者の主張が認められているのです。これは、かなり高い数字だと思います。

——単なるクレームのような案件も勘案すると、実質的な認容割合はさらに大きくなると言っているのですかね。

分母を納税者が本気で争いにきているケースに絞ると、そうなりそうですね。

一方で、再調査の請求は、納税者の主張が認容される可能性が高い処分について行われることが少なくありません。そのため、自ずと認容割合も高くなるという見方もできます。

## ■「取下げ」、「却下」の実際

ところで、更正処分がされた後に、再調

査の請求に基づく減額更正が行われると、課税庁の「負け」がカウントされなくなります。納税者が行った請求を納税者が「取下げ」する、課税庁が「却下」という結果は、表面的には、どちらかというとな納税者に落ち度がある感じがしますよね。

しかし、いずれにしても、再調査請求人（納税者）にとって有利である結果に違いありません。

ただし、減額更正された場合、その減額理由は通知されず、もちろん、再調査決定もされないことから、結局、原処分（増額更正処分）の詳細な理由や減額更正された理由を知り得ないまま、税務争訟は終了することとなります。

納税者からすれば、そもそも処分の理由がわからない、納得できないから再調査の請求をしたはずなのに、うやむやなまま終了してしまうのです。

審査請求や税務訴訟では、こういった処理はほとんどありません。第三者が介在することで、課税庁には、どんな負け戦でも、減額更正しようとする論理が働かないからだだと思います。

## ■「再調査の請求」の4パターン

——先生のご経験から再調査の請求を類型化するとしたら、どのようになりますか。

ここまでのお話と重複する点もありますが、大きく4つに分けることができます。

1つ目は、事実認定が明らかにおかしい、計算が明らかに間違っているために、原処分が明らかに誤っているパターンです。

2つ目は、納税者が、原処分が誤っているという確信は持てないものの、原処分の詳細な理由を把握するとともに、審査請求

を見据えて行われるパターンです。納税者側で情報が不足していれば、勝ち負けにこだわらず、まず再調査の請求をして、その間のやりとりや再調査決定書を通じて課税庁の原処分に対する考え方などを把握するとともに、次のステップに活かすこともできます。

というのも、更正通知書には、処分理由が簡潔に書かれることが多い一方で、再調査決定書は、すでにお話したように、原処分の理由も含めてかなり詳細に書かれます。場合によっては、その理由がわかれば、納税者が納得して審査請求に進まないことも考えられます。本来は、更正通知書で詳細な理由を記載すべきですが、必ずしも、原処分の段階ではそうになっていません。

3つ目は、原処分の調査担当者への不満など、本質的にはクレームであるパターンです。課税庁に言いたいこと、聞きたいことがあるだけで、審判所に進んでも仕方のないケースです。

これら以外は、再調査の請求が選択制だとしても、この請求からしっかりと争訟プロセスを踏むノーマルなパターンです。

——処分が明らかに間違っていることもあるのですね。

統計上、「取下げ」や「却下」とされているもののうち、一定割合が減額更正によるものであるとした場合、私の肌感覚では、対応した事案のうち、2、3割は全部認容（納税者の全部勝ち）や一部認容（納税者の一部勝ち）だった印象です。

処分を取り消した事案は強く印象に残るものですから、多いような気がするだけかもしれませんが、少なくともそれくらいは

あったように記憶しています。

## ■実際の認容事例

——再調査の請求で納税者の請求が認容された事例について、具体的に教えてください。

印象的なものとして、有姿除却の事例がありました。一般的には、機械を使い終わった場合、取り壊して廃棄したときに除却損を計上することができます。

ある会社で、機械の廃棄はしていないものの、使用しないことを前提として保管しているものがありました。廃棄処分するための資金もないため、とりあえず倉庫にしまっていたのです。

その事実に対して、税務調査で、機械は廃棄処分されていないのだから除却損は計上できない、かつ、使っていないから減価償却も認めないという更正処分をした事例があります。

再調査の請求が行われて、事実関係を調べてみると、機械は完全に陳腐化して使用できるものではなく、生産ラインには到底乗せられない状態でした。たまたま休ませていてそのうち使えるような状態ではなく、まさに法人税基本通達7-7-2にいう有姿除却に当たることが確認できたため、争うことをやめて減額更正処理をすることになったのです。

また、売上の計上には、出荷基準、検収基準などさまざまな基準がありますよね。そのうちの検収基準が継続的に採用されていたにもかかわらず、税務調査で、出荷の事実を確認しただけで杓子定規に売上計上漏れとして否認した事例がありました。

再調査の請求が行われて実態を確認して突き合わせてみると、短絡的な処分だった

ことがわかり、すぐに減額更正処理をしました。

他にも、計算が明らかに誤っていた事例がありました。更正処分をしたものの、その処分の計算根拠が誤っていたものです。もちろん、単なる入力ミスではなく複雑な計算を行う部分でしたが、処分額が誤っていたことには変わりはありません。

納税者は、更正通知書を見ておかしいと思ったのでしょうか。このような場合は、処分自体を取り消すわけではないので、「一部認容」となるケースが多いですが、いずれにしても再調査の請求に基づき再調査請求人（納税者）の主張が認められます。

消費税の仕入税額控除の計算で、個別対応方式の課税売上、非課税売上、共通売上の振り分け方に誤りがあった事例や、寄附金の限度額を計算する上で必要となる資本金等の額の数値を間違えていたものもありました。

このような計算誤りについては、納税者の主張が合っている場合が多いです。そうでなければ、納税者としては、計算云々でわざわざ再調査の請求までしませんよね。

——そういったミスもあるのですね。

納税者が大変な思いをすることになるので、あらかじめ見つけておくべきですが、更正処分も最終的には人間がやることです。なかなか難しいところはあります。

ただし、このような計算に関係するミスは極めてレアであることを付け加えておきます。

## V 「再調査の請求」に向く ケース・向かないケース

### ■明らかな誤りは「再調査の請求」を

——そういったケースでは、再調査の請求を行うべきということですね。

そのとおりです。こういった明らかな誤りがあるケースは、審査請求をする意味などありません。

再調査の請求が適しているパターンとしては、他に、処分までの過程で、証拠収集や事実認定があまり入念に行われていないと思われるケースが挙げられます。

——そのあたりの感覚について、もう少し解きほぐしていただけますか。

法令解釈については問題がない前提下、例えば、「AであればB」と規定する法令があるとしましょう。調査担当者が事実認定を行ったところ、Aという事実があったとします。このとき、2つのパターンがあります。

1つは、事実認定が誤っていて、Aと思われた事実が、実際はAであったというパターンです。その法令を当てはめるべきではないため、結論としての処分も誤ったものになります。

もう1つは、事実はAで問題ないものの、他に「AであればC」という法令があった場合に、本来当てはめるべき「AであればB」という法令ではなく、「AであればC」という誤った法令を適用してしまったようなパターンです。

処分までの検討が不足していて、このように、証拠に基づく事実の認定が明らかに



誤っているパターンや、適用する法令等が誤っている場合は、再調査の請求が適しているといえます。

### ■法令解釈はNG

—逆に、再調査の請求がなじまないのはどういったケースでしょうか。

法令解釈に争いがある場合です。

そもそも、再調査審理庁は、法令について新たな解釈や判断を示すことはありません。また、仮に法令解釈に争いがあったとしても、その点はあらかじめ課税庁で審理・検討がされているはずなので、再調査の請求により判断が覆るようなことはないからです。

### ■課税庁のプライドがかかった処分はNG

また、寄附金や交際費等に関する処分については、再調査の請求は避けたほうがいいでしょう。先ほどの単なる計算誤りなどは別として、寄附金や交際費等の認定課税処分は課税庁にとって主要な否認項目で、事例の十分な蓄積もあり、入念な検討がなされた上で自信をもって否認しているからです。

加えて、事実認定の占める割合が極めて高い項目でもあります。事実認定が明らかに誤っているとはなかなか言い切れないため、再調査審理庁では覆しづらいケースが多いのです。

同じようなパターンとして、隠蔽・偽装行為（不正行為）による否認が挙げられます。修正申告の場合でも、この否認による重加算税の賦課決定は、理由を付して処分します。

このような処分を行う事案は、事前に審

理担当部署で十分に審理・検討がされます。それだけ入念なチェックが行われた上での処分ですから、ひっくり返す要素が乏しいのです。

近年、これらの項目については、審査請求で請求人（納税者）の主張が認められる例が少なからず出てきているものの、再調査の請求にはなじまないと考えたほうがいいでしょう。

これらの課税庁の行う主要な否認項目は、納税者側でおかしいと思っても、再調査の請求ではなく、直接、審査請求に進んだほうが勝算があります。審判所の弁護士をはじめとする審判官の新たな目で判断してもらうべき項目だと思います。

### ■「伝家の宝刀」もNG

もう1つ、最近事例が増えている行為計算否認については、再調査の請求は絶対にやめたほうがいいでしょう。これも事実認定が極めて重要な要素を占める項目であるため、租税回避行為であるとする税務署長等の判断を再調査審理庁が覆すことは期待すべきではありません。

この行為計算否認については、審査請求においてもなかなか請求人（納税者）に軍配が上がることはありません。審判所も、判例の蓄積が少ないことも一因となって、なかなかひっくり返せないのが現状です。再調査の請求は飛ばすとして、それでも審査請求を行うのは、税務訴訟の前に必ず審査請求を経なければならない不服申立前置主義があるからに他なりません。

## VI 「再調査の請求」にまつわる言説

### ■同じ課税庁に言っても意味がない？

——ここから、再調査の請求に関する巷の声について伺います。まず、相手が同じ国税組織だから再調査の請求は意味がないという意見があります。

調査担当者は調査をして処分する、それが仕事です。

しかし、再調査審理庁は、同じ組織、同じ建物にいても、調査担当者とは目的が全く違います。「この処分をキープしてあげよう」と考えて再調査の請求に対応しているわけではないのです。

もっと言えば、原処分を適正に審査することが再調査審理庁に課された業務の主目的なのです。

実際に、再調査の請求では、審査請求における割合以上に、再調査請求人（納税者）の主張が認容されています。認容される事例の特徴には違いがありますが、数字の上では、同じ国税組織だから意味がない、第三者としての色合いが濃い審判所のほうがいいと単純に言い切れないことは明らかです。

納税者の立場から見れば、同じ国税組織の職員ですから、「同じところに聞いても答えは変わらないだろう」という意見もわからなくはありませんが、だから意味がないというのは、制度の本質を見誤っているのではないのでしょうか。

前述したように、調査により処分をする課税庁の職員と再調査の請求に対応する再調査審理庁の職員は異なるため、そういっ

た意識は捨てて、むしろ有効に活用するべきだと思います。

### ■弁護士がいないとできない？

——再調査の請求は弁護士でないと対応できないのではという声も聞きますが、いかがでしょうか。

再調査の請求については、弁護士が代理人になることはできるものの、実際には、税理士が代理人になるケースが多いです。

弁護士が出てくるのは訴訟を見据えている事案が多いため、直接審査請求を行う事案について代理人になることが多いのではないのでしょうか。本来、弁護士を代理人とする事案は、審査請求を飛ばして直接訴訟提起したいくらいですから、いわんや選択制の再調査の請求については、弁護士にはお願いしないということだと思います。

最近は少しトレンドが変わっているかもしれませんが、いずれにしても、再調査の請求には弁護士はあまり出てこないという印象です。

また、調査部所管法人では、納税者である会社が代理人を立てずに単独で請求することもあります。大企業ですから、税務に精通した税務・経理職員がいて、明らかな事実認定誤りや計算誤りであれば、わざわざ税理士などに相談するまでもなく、直接、再調査の請求を行うという判断に至るのだと思います。

このように、税理士も弁護士もいないパターンも少なくありません。

——先ほどお話しいただいたような情報収集の観点から、弁護士が関与して再調査の請求が行われることはないのでしょうか。

原処分がよくわからない場合に再調査の請求をして、審査請求のために備えるということはあるでしょう。

ただ私見では、弁護士を立てる事案は、処分の理由はよくわかる、しかし、法令解釈に疑義がある、行為計算否認規定による否認が本当に正しいのかなど、再調査の請求にはなじまず、裁判でなければ決着がつきづらいケースです。弁護士にお願いするほどの事案と表現すればわかりやすいでしょうか。

いずれにしても、現状では、ちょっと納得いかない、再調査の請求をしたいというレベルで、弁護士が関与する例は少ないと思います。

### ■OBがやれば有利？

——再調査の請求に国税のOBが関与すれば有利だという声についてはいかがですか。

さまざまな見方があるでしょうが、再調査の請求や審査請求といった争訟に至れば、OBかどうかは関係ないと考えられます。

税務調査では、納税者と国税の利益が相反します。それぞれの主張する事実関係、法令解釈がぶつかるのは当然で、どうしても話がまとまらないこともあるので、課税庁側と納税者側の事情を知り得たOBが事案をうまくまとめるケースはあります。

しかし、再調査の請求は、主張と主張のぶつかり合う争訟の場であり、再調査審理庁が課税庁と再調査請求人（納税者）の間に立って、事案を判断し裁くことから、税務調査の現場とは事情が異なります。

### ■税務調査で対応できない税理士が悪い？

——加えて、再調査の請求をするのは、税理

士が税務調査でうまく対応できなかったせいだという意見も聞きます。

税務調査での駆け引きですべて収めることができるという方がいらっしゃるかもしれませんが、それは法律論を超えた見解であり、あまり賛同できるものではありません。

また、そのような戦略をとると、納税者が不利益を被ることもあるため、争うべき事案は争い、納税者の利益を守ることも税理士の重要な仕事ではないでしょうか。その課税庁との争い方の1つが、本稿でお話しした再調査の請求です。

海外では日本と比べて訴訟が多く、税務訴訟についても同じことがいえます。それは、納税者と課税庁がまともにぶつかり合っているからだと思います。

昨今、日本でも税務訴訟が少しずつ増える傾向にありますが、それは健全な姿であり、また、そのような争訟事案の積み重ねにより、適正公平な課税の土壌が作られるのだと確信しています。

## VII まとめ

### ■駆け込み処分に御用心

——最後に、税務調査でお悩みの読者に向けて一言お願いします。

本誌が刊行される頃には事務年度末が近づいていますが、証拠収集を十分に行う、納税者ときちんと折衝するなどの、通常のステップを疎かにした処分が、往々にして5月、6月に多くなりがちです。

処分ありきで、調査担当者が明らかに急いでいる様子を感じる場合もあるでしょう。そういった場合にこそ、納税者は課税



庁の指摘に対してしっかりと主張をすべきであると考えます。また、調査で納税者側の主張をきちんと伝えたにもかかわらず、その主張を受け入れてもらえない場合には、再調査の請求が1つのカードになります。

### ■再調査審理庁の心をつかめ

実際に再調査の請求を行う場合には、証拠をそろえ、理論武装して、確固たる証拠を整理し保管しておくことが大切です。

何でもそうですが、税務争訟においても初期段階における審査担当者の心証形成が重要です。再調査の請求書を見た再調査審

理庁に「よくわからないことを言っているな」と思われてしまうと、いい結果にはつながりません。

再調査の請求書での筋が通った主張とともに、それを立証するに足る証拠を提示することで、再調査審理庁に「確かにそうだな」と思わせ、それを裏づけるためのプロセスがスタートすることとなるのです。

再調査の請求書で心をつかむ。これが大切です。

——本日はありがとうございました。

——3月26日、中央経済社にて

## バックナンバーのご案内



2月号 2,750円(税込)

【新春対談】逆境に打ち克つ士（サムライ）たれ コロナ禍でも信を得るプロの要件とは【特集】税務の数値基準【特別対談】税理士事務所の業務効率化のポイント



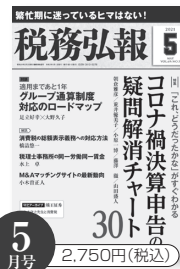
3月号 2,750円(税込)

【特集1】コロナ時代の切り札となるか 令和3年度税制改正のポイント20【特集2】令和2年分確定申告の蹟きどころ【特集3】令和元年改正会社法の税務論点



4月号 2,750円(税込)

【特集】税理士の事務所承継 後継者から見た引継ぎの実際【特別企画】税務サイトブックマーク集【特別解説】OECDの新型コロナウイルス対応移転価格執行ガイダンス



5月号 2,750円(税込)

【特集】コロナ禍決算申告の疑問解消チャート30【対談】適用まであと1年 グループ通算制度対応のロードマップ【実務解説】消費税の総額表示義務への対応方法