

審査請求の基礎知識

【科 目】 審査請求の基礎知識
【講義日時】 令和元年 7月31日 (水)
自 14:00 至 16:30
【講 師】 国税不服審判所
国税審判官 田原 秀範

税務大学校

審査請求の基礎知識

【目 次】

第 1 審査請求の概要.....	2
第 2 不服申立ての対象となる処分等.....	2
1 税務署長等によるもの.....	2
2 税務署長等以外によるもの.....	3
3 不服申立ての対象とならない処分.....	3
4 不服申立てができる者.....	3
第 3 不服申立期間と期間経過の「やむを得ない理由」.....	4
1 申立期間.....	4
2 期間経過と「正当な理由」.....	5
第 4 審理の併合又は分離.....	6
1 問題の所在.....	6
2 併存説 vs 吸収説.....	6
3 併合審理と分離.....	7
4 併せ審理.....	7
第 5 審査手続における審査の範囲—総額主義と争点主義.....	8
第 6 審理手続（訴訟手続との違い（弁論主義 vs 職権探知主義））.....	10
第 7 裁決の効力.....	11
1 不可変更力.....	11
2 不可争力.....	11
3 形成力・拘束力.....	11
4 公定力.....	12
第 8 不服申立てと国税の徴収.....	12
1 不服申立てと処分の効力等（執行不停止、換価の制限）.....	12
2 徴収の猶予又は滞納処分の続行の停止等.....	12
第 9 裁決の違法と国賠訴訟.....	13
1 裁決取消訴訟における裁決の違法事由（裁決固有の瑕疵）.....	13
2 裁決の瑕疵と国賠違法との関係.....	14

第1 審査請求の概要

1 行政庁の違法又は不当な処分により自己の権利利益が侵害された者は、法律の定めるところにより、行政庁に対して不服申立てを行い、権利利益の救済を求めることができる（行政不服審査法1条）。

国税における不服申立てとしては、①税務署長に対する「再調査の請求」と、②国税不服審判所長に対する「審査請求」がある（通則法75条）。「審査請求」とは、税務署長等が行なった処分に不服のある者が、その処分の取消しや変更を求める国税不服審判所長に対して不服を申し立てる制度である。

この審査請求には、①審査請求と再調査の請求との選択による審査請求、②当初、再調査の請求を選択し、その決定になお不服がある者が行う審査請求、③再調査の請求後、3月を経過してもその決定がない場合に再調査の決定を待たずに行う審査請求、④合意による審査請求、⑤他の審査請求に伴うみなす審査請求などがある。

2 行政庁の処分についての不服申立てについては、一般法である行政不服審査法があるが、通則法80条1項は、「国税に関する法律に基づく処分に対する不服申立てについては、この節（第8節）その他国税に関する法律に別段の定めがあるものを除き、行政不服審査法の定めるところによる。」と規定していることから、国税に関する法律に基づく処分についての不服申立てについては、まず、①通則法を除く個別税法（たとえば、国税徴収法8章やその他の個別税法（相続税法附則3項ただし書））が適用され、次いで、②通則法8章1節の規定が優先して適用され、③同節に定めがないものについては、一般法である行政不服審査法が適用されることになる。しかしながら、通則法はほぼ自足的に規定されているので、行政不服審査法の規定が適用される場合は、極めて限られている。

なお、行政手続法と通則法の関係でも、通則法74条の14が行政手続法の原則的な適用除外を定めているが、平成23年12月改正による行政手続法の理由の記載に関する規定（同法14条1項）の不適用の廃止により、原則として、全ての申請に対する拒否処分及び不利益処分についての理由の提示ないし記載が要求されることになり、青色申告に対する更正（所得税法155条1項、法人税法130条1項）以外の不利益処分等についても、理由の提示ないし記載が必要となった点に注意を要する。

そのため、青色申告以外の更正等（白色申告に対する更正、賦課決定処分、源泉徴収に係る納税告知処分等）についても、理由附記及びその程度が問題とされるようになった（すなわち、処分の違法事由に加わった。）。

第2 不服申立ての対象となる処分等

1 税務署長等によるもの

課税標準等又は税額等に関する更正又は決定、加算税の賦課決定、更正の請求に対するその一部を認める旨の更正又は更正をすべき理由がない旨の通知、納税の告知、滞

納処分（差押等）、耐用年数の短縮申請を拒否する行為等税法上の各種の申請を拒否する行為

2 税務署長等以外によるもの

登録免許税法の規定による登記機関が行う登録免許税額等の認定処分、自動車登録税法の規定により国土交通大臣等が行う自動車重量税額の認定処分

3 不服申立ての対象とならない処分

通則法 76 条に規定する処分、不服申立ての利益がないもの、国税に関する法律に基づかないもの

4 不服申立てができる者

不服申立てができる者は、国税に関する処分について不服がある者（通則法 75 条 1 項等）、すなわち、税務署長等の違法又は不当な処分により、直接自己の権利又は法律上の利益を侵害された者である。したがって、処分の相手方のみではなく、第三者も、処分によって権利・利益（法律上保護された利益に限られる。）を侵害された場合、例えば、差押処分に係る財産について抵当権を有する第三者は、不服申立てをすることができる。

徴収法 33 条以下に定める第二次納税義務者が本来の納税義務者に対する主たる課税処分を争う適格を有するか否かについては見解が分かれているが、最高裁平成 18 年 1 月 19 日第一小法廷判決（民集 60 卷 1 号 65 頁）は、「国税徴収法 39 条所定の第二次納税義務者は、主たる課税処分につき通則法 75 条に基づく不服申立てをすることができる」と判示した。

その理由として、最高裁は、「一般的、抽象的にいえば、国税徴収法上第二次納税義務者として予定されるのは、本来の納税義務者と同一の納税上の責任を負わせても公平を失しないような特別な関係にある者であるということができるが、その関係には種々の態様があるのであるし、納付告知によって自ら独立した納税義務を負うことになる第二次納税義務者の人的独立性を、すべての場面において完全に否定し去ることは相当ではない。特に、本件で問題となっている国税徴収法 39 条所定の第二次納税義務者は、本来の納税義務者から無償又は著しく低い額の対価による財産譲渡等を受けたという取引相手にとどまり、常に本来の納税義務者と一体性又は親近性のある関係にあるということはできないのであって、譲渡等による利益を受けていることをもって、当然に、本来の納税義務者との一体性を肯定して両者を同一に取り扱うことが合理的であるということはできない。また、第二次納税義務が成立する場合の本来の納税義務者は、滞納者であるから、自己に対する主たる課税処分に瑕疵があり、これに不服があるとしても、必ずしも時間や費用の負担をしてまで主たる課税処分に対する不服申立て等の争訟に及ぶとは限らないのであり、本来の納税義務者によって第二次納税義務者の訴権が十分に代理されているとみることは困難である。」とする。

この理由からすると、徵収法 33 条（無限責任社員）、34 条（清算人等）、35 条（同族会社）等の第二次納税義務者の場合には、本来の納税義務者との一体性が強く、必ずしも同法 39 条所定の第二次納税義務者のようにはいえないとも考えられる。他の類型の第二次納税義務者についても同様に解されるかどうかは、本来の納税義務者との関係が、その類型の第二次納税義務者に主たる課税処分の違法を争う訴権を全く認めないことも合理的と考えられる程度のものかどうかという判断に係ることになる（川神裕・最高裁判所判例解説民事篇平成 18 年度（上）96 頁）。

なお、第 2 次納税義務の納付告知を受けた者は、本来の納税義務者の納税義務を確定した課税処分等が不存在又は無効でないかぎり、納付告知の取消訴訟において、本来の納税義務者の納税義務の存否又は数額を争うことはできないとされている（最高裁昭和 50 年 8 月 27 日第二小法廷判決・民集 29 卷 7 号 1226 頁）。

また、相手方の申請どおり認めた処分等については、権利又は利益の侵害はないから不服申立てはできない。また、減額更正又は減額再更正も不服申立ての対象とならない（最高裁昭和 56 年 4 月 24 日第二小法廷判決・民集 35 卷 3 号 672 頁参照）。

第 3 不服申立期間と期間徒過の「やむを得ない理由」

1 申立期間

再調査の請求及び審査請求は、他の不服申立手続と同様に、一定の期間に限ってすることができる（通則法 77 条）。

再調査の請求といわゆる始審的審査請求（再調査の請求を前置しないもの）は、不服申立てに係る処分があつたことを知った日（その処分に係る通知を受けたときは、その受けた日）の翌日から起算して 3 月以内にしなければならない（同条 1 項）。

徵収法 39 条所定の第二次納税義務者が主たる課税処分に対する不服申立てをする場合、通則法 77 条 1 項所定の「処分があつたことを知った日」とは、当該第二次納税義務者に対する納付告知（納付通知書の送達）がされた日をいい、不服申立期間の起算日は納付告知がされた日の翌日であると解するのが相当である（最高裁平成 18 年 1 月 19 日判決・民集 60 卷 1 号 65 頁）。また、再調査の請求についての決定を経た後の処分になお不服がある場合の審査請求は、決定書の副本の送達のあった日の翌日から起算して 1 月以内にしなければならない（同条 2 項）。

このように不服申立期間を限定するのは、法律関係の早期確定・安定及び手続の迅速等の要請によるものであり、原則として、これを徒過すればもはや当該処分に対し不服申立てをすることができないことになる。しかし、当事者の不測の障害等によって期間内に不服申立てのできなかつた場合にまで、一律にこの効果を生じさせるのは衡平を失することになるので、「正当な理由」がある場合にはこれを救済している（同法 77 条 1、2 項）。

なお、通則法 77 条 3 項は、処分のあった日の翌日から起算して 1 年を経過したとき

は、正当な理由がある場合を除いて、不服申立てをすることができないとして除斥期間を設けている。しかし、国税に関する処分は、公示送達という例外的の場合を除き、郵便送達や交付送達によるのが通例（通則法 12 条 1 項）であり、送達を受けた場合の不服申立期間については、通則法 77 条 1 項、2 項の定めるところによるのであって、同条 3 項の適用はなく（東京高裁昭和 53 年 7 月 31 日判決・訟月 24 卷 11 号 2428 頁参照）、処分通知書が相手方に到達しなければ処分はいまだ存在しないのであるから、同条 3 項が期間制限としてもつ意義は薄いであろう。

2 期間経過と「正当な理由」

(1) 旧通則法 77 条 3 項は、「天災その他前 2 項の期間内に不服申立てをしなかつたことについてやむを得ない理由があるときは、不服申立ては、これらの規定にかかわらず、その理由がやんだ日の翌日から起算して 7 日以内にすることができる。」としていた。この「やむを得ない理由」は、一般的には、人為的な災害や交通途絶等により不服申立てをすることが困難である事情をいい、不服申立てをすることにつき通常期待される程度の注意をもつてしてもなお避けることができない客観的な事由を意味するものと考えられている（東京地裁昭和 45 年 5 月 27 日判決・訟月 16 卷 7 号 767 頁、新潟地裁昭和 58 年 11 月 29 日判決・税資 134 号 213 頁）。

上記旧通則法の規定については、その要件が厳格に過ぎるという批判があったことから、新通則法（平成 26 年法律第 69 号「行政不服審査法の施行に伴う関係法律の整備等に関する法律」による改正法）では、行政不服審査法の改正と平仄を合わせて、77 条 1、2 項のそれぞれのただし書において、「ただし、正当な理由があるときは、この限りでない。」と規定した。

ここで、「正当な理由」とは、不服申立制度の目的及び法的安定性の要請を考慮して、そのような例外を認めることができ社会通念上正当であるというような理由であり、旧法の「やむを得ない理由」から「正当な理由」へ緩和したものであるといわれている（平成 25 年 6 月 21 日総務省「行政不服審査制度の見直し方針」第 2 の 4）。

(2) 旧通則法時代の裁判例は、「やむを得ない理由」の解釈について厳格であったが、新法の「正当な理由」への緩和によって、従前の裁判例の事案の判断がそのまま維持できるかは分からぬ。一応、旧通則法時代の裁判例を以下に挙げておく。

イ 「やむを得ない理由」に該当しないとされた事例

- ① 本人に過失がなくとも代理人の故意過失によって、又は不在中に受領した者の怠慢によって異議申立てが遅れた場合（最高裁昭和 24 年 4 月 12 日判決・民集 3 卷 4 号 97 頁）、
- ② 法の不知による期間徒過の場合（新潟地裁昭和 38 年 12 月 17 日判決・税資 37 号 1192 頁）
- ③ 外国法人に対する法人税の更正処分通知書が年末休暇に入った 12 月 27 日に到達したため、会社の責任者がこれを知らず、また、審査請求書の作成、翻

訳等のため時間を要した等の事情があった場合（最高裁昭和44年5月2日判決・集民95号305頁）

- ④ 処分庁が行審法57条所定の教示義務に違反して不服申立期間の教示をしなかつたとしても、それ自体をもって「やむを得ない理由」には当たらないとしたもの（東京地裁昭和52年4月27日判決・訟月23巻6号1166頁）。
- ⑤ 異議申立人が異議決定書の副本送達当時、急性肝炎等の疾病に罹患していたとしても、審査請求しなかったことにつき「やむを得ない理由」があったことにはならないとしたもの（最高裁昭和54年3月9日判決・税資104号625頁）
- ⑥ 青色申告承認取消処分が後日に至って取り消されたからといって、課税処分に対し不服申立期間内に不服申立てをしなかつたことにつき「やむを得ない理由」があったことにはならないとしたもの（最高裁昭和56年4月28日判決・訟月27巻9号1763頁）

□ 「やむを得ない理由」に当たるとした裁判例

- ① 不服申立期間中に発病、入院し、入院当初は絶対安静で仕事の話が禁止されていたことを理由とするもの（徳島地裁昭和50年4月8日判決・判時792号27頁）
- ② 青色申告承認取消処分に対する異議申立てに当たって取消処分の理由附記に具体的な事実が記載されていなかったことから、税務署職員に理由の明示を求めたのに対し、適切を欠いた教示があった場合、誤教示と期間徒過との間に相当因果関係が認められるとして、期間徒過に「やむを得ない理由」があるとしたもの（大阪地裁昭和49年7月30日判決・訟月20巻10号175頁）

第4 審理の併合又は分離

1 問題の所在

たとえば、同一年分の所得税について、①更正の請求に対する理由なし通知処分、②増額更正処分、③増額再更正処分というように、複数の処分が存在する場合に、その処分の相互の関係をどのように考えるかについて、併存説、吸收説の対立があり、それに応じて、審理の在り方が問題となる。

2 併存説 vs 吸収説

併存説とは、それぞれが別個の独立の処分であり、それぞれの処分が併存するという考え方であり、吸收説とは、先行の処分が後行の処分に吸収されて、独立の存在を失い消滅するという考え方である。

訴訟においては、同一の課税標準等についての複数の処分が異なった裁判所に係属すると、判断に矛盾が生じるおそれがあるので、先行の処分が後の処分に吸収されるとの吸收説が通説とされており、先行の処分の取消しを求める訴えは、訴えの利益を欠き、

却下されることとなる（最高裁昭和 55 年 11 月 20 日第一小法廷判決・民集 131 号 135 頁）。

これに対し、審査請求においては、通則法 104 条 1 項が審理の併合・分離について規定し、2 項が併せ併せ審理について規定し、いずれも複数の処分が併存していることを前提とするかのような規定となっていること等から、併存説に従って運営されている。

3 併合審理と分離

「併合審理」（通則法 104 条 1 項）とは、数個の審査請求が、一つの処分又は相互に密接に関係する複数の処分を目的としている場合、その処分に必然的に関係する他の処分についても一括して審理することをいう。

併合審理が認められている趣旨は、複数の審査請求に係る基本的な事実関係又は証拠関係を共通にする場合等において、一つの処分又は相互に密接に関係する複数の処分の全部又は一部について審査請求がされているところから、審理判断上、不可分のものである場合又は判断の抵触を避けるべき場合に複数の審査請求を一括的に審理することにより、納税者の権利救済を図るとともに、争訟経済に合致し、能率的な審理を図ることにある。

併合審理には、客観的併合審理と主観的併合審理がある。「客観的併合審理」とは、審査請求人を同じくする事件であって、数個の審査請求が一つの処分又は相互に密接に関係する複数の処分を目的としている場合等に行う併合審理をいい、「主観的併合審理」とは、審査請求人又は原処分庁が異なる事件であっても、一つの処分又は相互に密接に関係する複数の処分を目的としている場合等に行う併合審理をいう。

なお、併合して審理することができて円滑・迅速な審理を妨げる結果となったときには、併合された数個の審査請求を分離して審理することができる。

4 併せ審理

「併せ審理」とは、同一の国税について、更正処分と再更正処分等がされ、いずれか一方の処分についてのみ、不服申立てがされた場合に、審理の範囲を拡張して不服申立てがされていない他の処分についても併せて審理することをいう（通則法 104 条 2 項、4 項）。

増額更正と増額再更正との間に不可分のけん連関係があることを考慮し、二つの処分に対する判断の矛盾、抵触を避け、納税者の手数を努めて軽減しつつ権利救済の目的を達する趣旨によるものであるところは併合審理と共通する。

併合審理は、数個の審査請求がされているときに併合するものであるのに対して、併せ審理はいまだ不服申立てがされていない他の処分についても併せて審理する点において異なる。

併せ審理をすることのできる処分は、併合審理の対象となり得る処分でもあるが、併合審理と併せ審理とでは、前者が原則であるので、併合審理の可能性のある間は、併せ

審理をしないことに留意する必要がある。

これは、裁決後の訴訟の段階を考慮したものである。すなわち、租税訴訟は、不服申立前置主義をとっているため、関連する処分であるからといって、それぞれの処分について審査請求をしておかないと、訴訟提起ができない。審査請求手続において、審査請求がされていない処分を併せ審理をしたからといって、審査請求を経たということにはならず、そのまま訴訟に移行すれば、不服申立前置を欠いたこととなり訴えが却下されるとする判決（東京高裁平成12年1月26日判決・訟務月報46巻12号4365頁）がなされる可能性がある。当該処分について審査請求人自身が審査請求を申し立てる可能性がある時点で、審判所が積極的に併せ審理をすると、審査請求人が不服申立前置を満たしたものと理解して、審査請求をしない可能性があり、後に審査請求人から審査請求を申し立てる機会を逸したなどのそしりを受けるおそれがあることから、期間が経過するまでは、併せ審理をすることは適当でないといえる。

第5 審査手続における審査の範囲—総額主義と争点主義

- 1 不服申立てがあったときは、まず、不服申立ての要件を満たしているかどうかの審理（形式審理）を行い、要件を満たしているときに初めて内容について審理（実質審理）を行う。

不服申立てに係る審理方式をいかに考えるべきかをめぐり、殊に審査手続における審理に関して、取消訴訟の審理の対象として論じられているのと同様に、審理の範囲は「総額主義」によるべきか、あるいは「争点主義」によるべきか、すなわち、原処分を正当であるとしてこれを維持して審査請求を棄却する場合に、原処分の理由と異なる理由によって裁決ができるかという問題がある。

- 2 「総額主義」とは、審理の範囲は原処分によって認定された所得金額全体の当否に及ぶとする考え方をいい、「争点主義」とは、審理の範囲は原処分の認定額のうち不服申立てに係る争点事項とこれに密接に関連する事項（争点関連事項）に限定され、これを争点として審理されるとする考え方をいう。

この考え方の相違は、課税処分の同一性をそれによって確定された税額（租税債務の内容）の同一性で捉えるのか、処分理由との関係における税額の適否の同一性で捉えるのかの違いであるが、国税不服審査手続にあたっては、全体として職権主義的に理解するか、あるいは当事者主義的に理解するかということと関連して論じられている。

総額主義に立つ見解は、審理は職権審理を建前とし、審査庁は、不服申立人等の主張しない理由についても審理することができるし、不服申立人の提出しない証拠を取り調べることもできるのであって、このことは、不服申立制度が国民の権利利益の救済を図るとともに、行政の適正な運営を確保することを目的とすることからといって当然であるとする（田中二郎・租税法第3版360頁）。その他、総額主義に立

つものに、南博方・租税争訟の理論と実際 56 頁、志場・通則法精解 939 頁、小谷卓男・租税法講座第 3 卷 278 頁がある。)。

これに対して、争点主義に立つ見解には、不利益変更禁止規定（旧行審法 40 条 5 項ただし書、現行審法 48 条）の趣旨に鑑み、不告不理の原則が適用され、審理は申立範囲に限定されると解する見解（下山瑛二・行政法講座第 3 卷 91 頁）や、行政不服審査制度も人権保障という目的に奉仕する手段であり、不服審査における行政統制も権利救済のためにのみ行われるべきものであり、国民の不利益を結果としてもたらすような形では行い得ないから、申立人の申立ての範囲を超えて審理を行い、独自に所得金額を決定することはできないとする見解（高田敏・租税判例百選（別冊 ジュリスト 17 号）211 頁）がある。なお、金子宏教授は、手続保障の観点から、「最初は厳格な争点主義の立場をとっていたが、それではいろいろ不都合が生じるため、その後、少し軌道を修正」して、「争点主義をとった場合にも、理由の差替が絶対に認められないと解するのは妥当ではなく、原処分の理由とされた基本的課税要件事実の同一性が失われない範囲では理由の差替は認められる、と解すべきである。」とする（金子宏・租税法第 23 版 1074 頁）。

判例は、従来から上記の意味における総額主義を一貫して採り続けている。審査の範囲についてのリーディングケースとなった最高裁昭和 29 年 10 月 14 日判決（民集 8 卷 10 号 1858 頁）は、選挙の効力に関する判例ではあるが、職権探知主義を採用し、訴願人の主張事実に拘束されないと判示している。

そして、これ以降の裁判例は、例外なくこの判決を踏襲しており、最高裁昭和 49 年 4 月 18 日第一小法廷判決（訟月 20 卷 11 号 175 頁）は、審査手続における審査の範囲は、総所得金額に対する課税の当否を判断するに必要な事項全般に及ぶものというべきである旨判示して、国税に関する法律に基づく処分の審査請求手続における審査の範囲についても総額主義の立場を採ることを明らかにした。

3 なお、昭和 45 年の通則法改正の際、参議院において、「総額主義に偏することなく、争点主義の精神を生かして運営すべきこと」との附帯決議がされ、国税不服審判所においても上記決議の趣旨に従って争点主義的運営が定着している（南博方「国税不服審判所の現状と展望」租税法研究 1 号 98 頁）。

この「争点主義的運営」とは、「新たな調査は争点で、審理は総額で」（南博方編・注釈国税不服審査・訴訟法 128 頁）と表現されているように、①総額主義にあまり忠実にすぎると、審判所が原処分の根拠を補強するために審査の段階でも証拠を探索し、調査するものとの疑いを受けるおそれがあること、②審査請求を契機として、審査請求人が争っていない事項について新たな調査を受けることになれば、審査請求人は安心して権利救済の制度を利用することができないこと、③正当税額の発見は、本来、原処分庁のなすべき任務であって、審判所としての任務と責任の限界を超えていると考えられることなどから、理論的には、審理の範囲は総額に及ぶが、

運営としては、審判所で行う新たな調査は争点事項に限られるとするものである（南博方・租税争訟の理論と実際 34 頁参照）。

第6 審理手続（訴訟手続との違い（弁論主義 vs 職権探知主義））

1 「弁論主義」とは、裁判所の事実認定に当たって使用する訴訟資料の収集及び提出の権限及び責任を当事者に負わせる主義であって、その権限及び責任を当事者のみならず裁判所の職責とする「職権探知主義」と対立する概念である。

民事訴訟では、私的自治が妥当する私人間の紛争を解決するものであるから、訴訟においても当事者の自由な訴訟活動に委ねるべきであり、事実認定の基礎となる資料の収集及び提出については、当事者に委ねるべきであるとして、弁論主義が妥当する。

この弁論主義には、いわゆる 3 つのテーゼがあり、①両当事者の主張していない事実（主要事実に限られる。）は判決の基礎にできない、②当事者間に争いがない事実（主要事実に限られる。いわゆる自白された主要事実）はそのまま判決の基礎としなければならない、③当事者間に争いがある事実を認定するに当たっての証拠は原則として当事者が提出した証拠に限られる、というものである。

弁論主義の第 1 テーゼ、第 2 テーゼは、行政訴訟においても維持されており、第 3 テーゼについては職権証拠調べを認めている（行訴法 24 条）点で、一部修正を加えているに過ぎない。

戦前の行政裁判所での審理においては職権探知主義を採用していたが、現憲法において、行政裁判所が廃止され、通常の司法裁判所において、行政訴訟が審理されることとなったことから、行政訴訟においても基本的に弁論主義が妥当することとなった。もつとも、理念的には、行政訴訟は、通常の民事訴訟とは異なり、公益の実現のために発動される行政行為が適法になされているか否かという、まさに公益に関することが審理の対象となっているから、職権主義を採用することも可能であるが、学説では、職権探知主義（特に、当事者が主張しない事実を認定できるという点）を採用するには特別の法律上の根拠が必要であるとし、そのような規定が行訴法にはないから、職権探知主義を採用していないと解されている。

2 これに対し、弁論主義が国税不服審査を含む行政不服審査に妥当するかについては、職権証拠調べが許容されることは明らかであるが、さらにそれを超えて、当事者の主張しない事実を職権で取り上げてその存否を調べることができるか（すなわち、上記①の否定）は必ずしも明らかではない。

この点に関し、訴願法当時に、最高裁は明文の規定がなかったが、職権探知を認めていた（最高裁昭和 29 年 10 月 14 日第一小法廷判決・民集 8 卷 10 号 1858 頁）。

同判決は、「訴願においては訴訟におけるが如く当事者の対立弁論により攻撃防禦の方法を尽す途が開かれているわけではなく、従つて弁論主義を適用すべき限りではないから、訴願庁がその裁決をなすに当つて職権を以てその基礎となすべき事実を探知

し得べきことは勿論であり、必ずしも訴願人の主張した事実のみを斟酌すべきものということはできない。」とする。

行政不服審査は、なお、行政過程における争訟であって、個人の権利利益の救済とともに行政の適正な運営の確保をも目的とするものであることを考慮すると、審査法も、職権探知を認めている（ただし義務とまではしていない）と解されている（塩野宏・行政法Ⅱ27頁）。

第7 裁決の効力

1 不可変更力

裁決は一定の争訟手続を経た紛争の裁断行為であるから、一般の行政処分と異なり、たとえ瑕疵があっても審判所自らこれを取り消し又は変更することは許されない（自縛力ともいるべき効力である。）。ただし、裁決（判断）の同一性を害しない範囲で、違算、書損その他これに類する明白な誤りの訂正は可能である。

2 不可争力

裁決は、審査請求人が裁決のあったことを知った日から6か月以内に取消訴訟を提起しなければ（行訴法14条）、当然無効でない限りその効力を争うことができない。

3 形成力・拘束力

(1) 原処分を取り消し、又は変更する裁決は、その裁決によって、租税法律関係を形成・変更させる力を有する。これにより、裁決の内容は当然に実現され、取消しの場合は、改めて原処分庁の行動を待つことなく、当該処分の効力は失われる（形成力：この効力は、審査請求人、原処分庁の双方に対して生じる。）。

そして、この裁決の効力は、関係行政庁を拘束する（通則法102条）。裁決にかかる拘束力が認められるのは、原処分を取り消すなどした裁決がなされた後、処分庁が裁決で取り消された処分と同一の理由で同じ内容の処分を再び行うことができるとすると、審査請求人の権利救済の目的が達せられなくなるからである。

裁決の拘束力という場合に、裁決のどの部分について拘束力が生じるのかが問題となるが、行政庁の後の行動に拘束力を与えるのは、主文及びその前提となった要件事実の認定と理由付けの判断のみである。したがって、更正処分の理由付記の不備等の手続上の理由により原処分が取り消された場合には、更正の期間制限に該当しない限り、原処分庁は再調査の上改めて実体的に同一の内容の処分を行うことは妨げられない。

また、裁決の拘束力は、処分の取消し、変更などの請求認容の効力に限定されており、棄却又は却下の裁決にはその効力は生じない。請求棄却の裁決後、原処分庁が再調査等をした結果に基づき当該処分を職権で取り消すこと等は何ら妨げられない。最高裁昭和33年2月7日判決（民集12巻2号167頁）も、訴願裁決の拘束力について、訴願を棄却する裁決があったからといって、原処分庁が処分を取り消し得ない理由はない。

いとしている。棄却の裁決は原処分が違法でないとするにとどまり、原処分を維持、続行すべき旨を命ずる趣旨までは含んでいないと解するもので、拘束力は取消裁決についてのみ生ずるものと考えられている(田中真次・最高裁判例解説民事篇昭和33年度16頁)。

裁決は、個別事件についての判断を示すものであるから、裁決の理由の中で示された法令解釈等は、他の事件に拘束力を及ぼさないし、裁決の結論に関係のない傍論や間接事実の認定についても拘束力は生じない。

(2) なお、課税処分取消訴訟において、原処分庁の主張する必要経費額が裁決で認定された額を下回っているとしても、それは処分の正当性を理由あらしめる事由として主張しているので、裁決の拘束力に反するものではないとする裁判例(大阪地裁昭和48年12月5日判決・税資71号1105頁)がある。

また、課税処分取消訴訟において、原処分庁が裁決理由と異なる主張をすることについて、大阪地裁昭和48年5月14日判決(資70号66頁)、「処分庁は、裁決により原処分が取り消されたときはこれに拘束され、裁決の内容を実現する義務を負わされるものではあるけれども、処分を維持した裁決の結果になお不服があるとして提起された処分取消請求訴訟において、処分庁が処分を根拠づけるためにする主張が裁決の理由中の判断と同一でなければならないものではなく、裁決がそのような意味での拘束力をもつと解すべき理由はない」と判示している。(横浜地裁昭和58年4月27日判決・行集34巻9号1573頁、東京地裁昭和63年4月20日判決・行集39巻3・4号303頁も同旨)。

4 公定力

裁決は行政処分であるから、それ自体について公定力を観念することができ、仮に裁決に違法があっても権限ある機関(裁決そのものの場合は裁判所)によって取り消されるまでは有効であるため、審査請求人及び原処分庁はもとより他の行政機関又は第三者は、裁決そのものの効力を否定し得ない。

しかし、裁決そのものは、争訟に対する判断作用であり、課税処分あるいは徴収処分の効力とは区別されるべきものである上、行訴法10条2項が原処分主義を採用していることからすれば、裁決がその違法により取り消されるのは、裁決固有の瑕疵に関するものであり、その公定力を重視する必要はない(訴訟において原処分が取り消されても、裁決の判断内容が否定されたにすぎず、裁決が取り消されたものではない)。

第8 不服申立てと国税の徴収

1 不服申立てと処分の効力等(執行不停止、換価の制限)

国税に関する法律に基づく処分に対する不服申立ては、その目的となった処分の効力、処分の執行又は手続の続行を妨げない(通則法105条1項)。

しかし、国税の徴収のため差し押された財産の滞納処分による換価は、不服申立てについての決定又は裁決があるまでできない(通則法105条1項ただし書)。換価は、相

手方に及ぼす影響が重大であるため、回復困難な損害を防止する趣旨の規定である。ただし、差押財産の価額が著しく減少するおそれがあるとき、又は不服申立人から書面により別段の申出があったときは、その換価ができる。

2 徴収の猶予又は滞納処分の続行の停止等

不服申立人について処分を続行すれば、事業の継続が困難になる等必要があると認めるときは、再調査審理庁又は国税不服審判所長は、不服申立人の申立てにより、又は職権で不服申立ての目的となった処分に係る国税の全部又は一部の徴収を猶予し、又は滞納処分の続行を停止できる。この場合、国税不服審判所長にあっては、徴収の所轄庁に徴収の猶予等を求める事となる（通則法105条2項、4項、6項）。

不服申立人が、担保を提供して、不服申立ての目的となった処分に係る国税につき、滞納処分による差押えをしないこと又は既にされている差押えを解除することを求めた場合に、相当と認めるときは、再調査審理庁はその差押えをせず、若しくはその差押えを解除し、又はこれを命ずることができる。また、国税不服審判所長は、その差押えをしないこと又は差押えを解除することを徴収の所轄庁に求めることができる（通則法105条3項、5項、6項）。

不服申立人につき、徴収の猶予等又は差押えの猶予がされている場合において、繰上請求の事由が生じたとき又は担保の変更の命令に応じないとき等においては、徴収の所轄庁は、これらの猶予を取り消すことができる。この場合、徴収の所轄庁が国税不服審判所長の求めによりした猶予等についての取消しは、国税不服審判所長の同意を得て行うものとする（通則法105条7項、49条）。

第9 裁決の違法と国賠訴訟

1 裁決取消訴訟における裁決の違法事由（裁決固有の瑕疵）

行訴法10条2項は、「処分の取消しの訴えとその処分についての審査請求を棄却した裁決の取消しの訴えとを提起することができる場合には、裁決取消しの訴えにおいては、処分の違法を理由として取消しを求めるることはできない」と規定する。

(1) 裁決庁の瑕疵

裁決権限のない者のした裁決（通則法98条）

(2) 審理手続の瑕疵

- イ 議決が必要な場合に、これを経なかったこと（通則法98条4項）
- ロ 利害関係人の参加を許可しなかったこと（通則法109条1項）
- ハ 原処分庁に答弁書を提出させなかったこと（通則法93条1項）
- ニ 正当な理由なく閲覧の請求を拒否したこと（通則法97条の3第1項）
- ホ 口頭意見陳述の機会を与えなかったこと（通則法95条の2第1項）
- ヘ 審理不_了

(3) 裁決内容の瑕疵

不利益変更の禁止規定に違反した裁決（通則法 98 条 3 項）

(4) 裁決形式の瑕疵

- イ 書面によらない裁決（通則法 101 条 1 項）
- ロ 記名押印を欠いた裁決（通則法 101 条 1 項）
- ハ 理由附記を欠いた裁決（通則法 101 条 1 項）

2 裁決の瑕疵と国賠違法との関係

(1) 国家賠償法上の違法性判断基準

国賠法 1 条 1 項は、「国又は公共団体の公権力の行使に当る公務員が、その職務を行うについて、故意又は過失によって違法に他人に損害を加えたときは、国又は公共団体が、これを賠償する責に任ずる。」と規定している。

そして、同条項に基づき、公務員の行為に基因して国又は公共団体が賠償責任を負うというためには、その適用要件として、①国又は公共団体の公権力の行使に当たる公務員の職務行為の存在、②公務員の行為の違法性、③公務員の故意又は過失、④被害者に損害が発生、⑤公務員の行為と損害との因果関係の存在が必要と解される。

そして、国賠法 1 条 1 項にいう「違法」とは、公務員が「個別の国民に対して負担する職務上の法的義務に違背」（最高裁昭和 60 年 11 月 21 日第一小法廷判決・民集 39 卷 7 号 1512 ページ、最高裁平成 17 年 9 月 14 日大法廷判決・民集 59 卷 7 号 2087 ページ）することをいい、上記「違法」があるか否かは、当該公権力の行使たる行為について、公権力の主体がその行使に際して遵守すべき行為規範ないし職務義務に違反したか否かという基準によって判断され、このような義務に違反した場合に限って、当該公権力の行使が国家賠償法 1 条 1 項にいう「違法」となると解すべきである（加藤和夫「最高裁判所判例解説民事篇昭和 61 年度」100 ページ参照）。

(2) 裁決機関の判断内容にかかる国賠法上の違法性の判断基準

上記(1)で明らかにしたように、国賠法 1 条 1 項における違法性を判断するに当たっては、当該公務員の職務内容に従い、当該公務員が「個別の国民に対して負担する職務上の法的義務」がいかなるものであるかを明らかにし、当該公務員がその公権力の行使に際して遵守すべき行為規範ないし職務義務に違反したか否かを検討する必要がある。

そして、国税不服審判所のように、裁判所以外の紛争解決機関であり、その組織、審理手続等から判断の公正さ確保のために、裁判所においてとられている配慮に準じた配慮がとられている機関について、その判断の法令解釈、適用の誤りを理由とした国家賠償請求の場合には、最高裁判所昭和 57 年 3 月 12 日第二小法廷判決（民集 36 卷 3 号 329 ページ）が、裁判官の職務行為に対する国家賠償請求における判断基準として、「裁判に上訴等の訴訟法上

の救済方法によって是正される瑕疵が存在するだけでは足りず、当該裁判官が違法又は不当な目的を持って裁判したなど、裁判官がその付与された権限の趣旨に明らかに背いてこれを行使したものと認めうるような特別の事情があることを必要とする」と判示したと同様に、「違法又は不当な目的をもつて」裁決をしたなど「その付与された権限の趣旨に明らかに背いてこれを行使したものと認めるに足りる特別の事情がある場合」に、国家賠償法上違法となるものというべきである。

この点については、東京地方裁判所昭和 60 年 10 月 28 日判決（判例時報 1210 号 86 ページ）が、中央労働委員会による不当労働救済申立事件の再審査にかかる救済命令に係る国賠請求事件において同趣旨の判断を示しているところである。

そこで、以下において、国税不服審判所が、その組織、審理手続等から判断の公正さ確保のため、裁判所においてとられている配慮に準じた配慮がとられている機関であることについて明らかにする。

(3) 国税不服審判所の組織、判断手続

イ 国税不服審判所の設置根拠

国税不服審判所は、国税に関する法律に基づく処分についての審査請求に対して裁決を行う専門の機関であり、その裁決は、賦課徴収に当る処分庁（国税庁長官、国税局長、税務署長）から独立した立場で行われる。

すなわち、国税不服審判所は、財務省設置法 22 条 1 項に基づき、国税庁内に設置された特別の機関（国家行政組織法 8 条の 3）であるが、後に述べるように、国税庁長官の発した通達に拘束されることなく、納税者の正当な権利利益の救済を目的とし、審査請求事件について、公正な第三者的立場で審理した上で、裁決を行い、処分の根拠となった事実の認定及び法令の適用についての専門的技術的な問題に対して、簡易で迅速な手続による解決を図る機関である。

ロ 国税不服審判所長の任命、国税審判官の任命資格について

国税不服審判所の長である国税不服審判所長は、国税庁長官が財務大臣の承認を受けて任命する（通則法 78 条 2 項）。

国税不服審判所には、国税審判官及び国税副審判官が置かれる（通則法 79 条 1 項）。そのうち、国税審判官は、国税不服審判所長に対してされた審査請求に係る事件の調査及び審査を行ない（同条 2 項）、国税副審判官は、国税審判官の命を受け、その事務を整理し、国税副審判官のうち国税不服審判所長の指名する者は、国税審判官の職務を行う（同条 2 項、3 項）。これら国税審判官及び国税副審判官には、執行機関たる国税職員の中から一定の資格要件を満たす者の中から任用しているが、国税不服審判所の独

立性を保ち、裁決に対する信頼を保つため、外部から裁判官、検察官、大学教授及び税理士の職にあった者も任命している（通則法施行令 31 条）。

ハ 国税不服審判所の権限、租税争訟における位置づけ

財務省設置法 22 条は、1 項において国税不服審判所の設置を規定した上で、2 項においてその権限等については、「国税通則法の定めるところ」とし、通則法 78 条 1 項は、「国税不服審判所は、国税に関する法律に基づく処分についての審査請求に対する裁決を行なう機関とする。」と規定している。

通則法 75 条により、国税に関する法律に基づく処分については、不服申立てをすることが認められており、国税不服審判所長に対しては、税務署長、国税局長等課税庁に対する再調査請求を経て、あるいは再調査請求を経ることなく、審査請求として不服を申し立てることができることとされており、同法 115 条では、国税に関する法律に基づく処分に不服があり訴訟を提起する場合には、審査請求を前置しなければ、提起することができないとされている。

二 審理手続等

審査請求は、処分の取消し又は変更を求める範囲を明らかにし、処分の理由に対する審査請求人の主張が明らかにされた審査請求書を提出することにより開始され（通則法 87 条 1 項、3 項）、国税不服審判所長が、審査請求書を受理したときは、その審査請求が却下すべきものであるときを除き、相当の期間を定めて、審査請求の目的となつた処分に係る行政機関の長に、審査請求の趣旨及び理由に対応した原処分庁の主張を記載した答弁書を提出させる（同法 93 条 1 項、2 項）。国税不服審判所長は、答弁書が提出されたとき、当該答弁書を審査請求人に送付し（同法 3 項）、さらに、審査請求人は、送付を受けた答弁書に対する反論書又は証拠書類若しくは証拠物を提出するとできるとされている（同法 95 条）。

また、審査請求人から申立てがあったときには、審査請求人に口頭で意見を述べる機会が与えられ、審査請求人は、許可を得て補佐人とともに出席し、意見を述べることができる（同法 101 条 3 項）。

ホ 裁決

国税不服審判所長は、本案裁決をしようとするときは、担当審判官及び参加審判官の議決に基づいてしなければならず、その際にも、国税庁長官が発した通達には拘束されない。国税不服審判所長が、同通達に示されている法令の解釈と異なる解釈により裁決をするときは、あらかじめその意見を国税庁長官に申し出なければならない（通則法 99 条 1 項）とされ、国税庁長官が、当該意見を不相当と判断し、審査請求人の主張を棄却しよ

うとする際には、国税審議会の議決に基づいて国税不服審判所長に対して指示をしなければならないとされている（同条2項反対解釈）。

裁決は、裁決の理由を附記した裁決書の謄本を審査請求人に対して送達することによって行なわれる（同法101条3項）

ヘ 不服申立手続

国税不服審判所の裁決内容に不服がある場合には、原処分の違法性を争う処分取消訴訟の形で、裁判所の判断を求めることができるし、その審理手続等、裁決固有の瑕疵を主張する場合には、裁決取消訴訟により、裁判所の判断を求めることができる。

（4）結論

以上のとおり、国税不服審判所長の裁決は、納税者の申立てに基づき、原処分庁と審査請求人たる納税者を当事者として対立させ、両者の主張、立証を受け、さらに職権調査（同法97条1項）を行った上で、認定した事実に法律を適用して、判断を示すものであり、その組織、審理手続等から判断の公正さ確保のために、裁判所においてとられている配慮に準じた配慮がとられているということができるのであるから、その判断にあたって、「違法又は不当な目的をもって」裁決をしたなど「その付与された権限の趣旨に明らかに背いてこれを行使したものと認めるに足りる特別の事情がある場合」に限って、国賠法上の違法性を認めることができると言うべきである。

東京地裁平成21年5月13日判決（税務訴訟資料259号順号11201）も、国税不服審判所長の裁決の判断対象となった不動産公売手続が通則法105条に違反するにもかかわらず、国税不服審判所長がこれを看過して原告らの審査請求を棄却したことは違法な職務行為であるとして、国賠法1条1項による損害賠償を求めた事案につき、「国税不服審判所長がした裁決について違法性ありとするためには、違法又は不当な目的をもって裁決をしたなど、その付与された権限の趣旨に明らかに背いてこれを行使したと認めるに足りる特別な事情があることが必要と解される。そして、本件全証拠によつても、かかる特別な事情を基礎付ける事実は見あたらないから、本件裁決が違法な職務行為に該当するとはいはず、原告の主張は理由がない。」と判示している。