

不服審査と訴訟

税務署の税務調査を受け更正や決定がされ、納税の猶予が認められなかった、または納税の猶予の取消しをされたなどで、税務署の処分に不服がある場合があります。

このような場合、納税者はその不服を申し立てる権利があります。

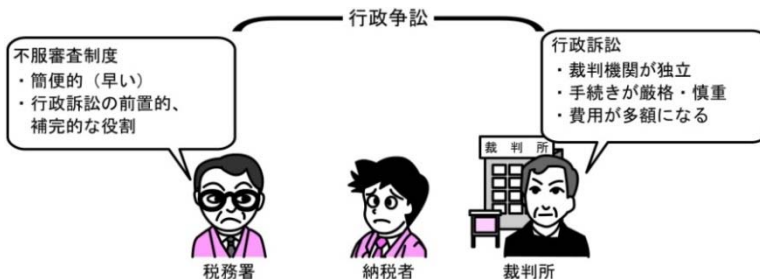
このSectionでは、不服申立てについて学習しますが、特に不服申立てと国税徴収、訴訟と国税徴収との関係について押さえていきましょう。

1 行政争訟^{そうしょう}

国税などについて違法または不当な処分がある場合などに備えて、納税者が行政に不服を訴える機会が設けてあります。

一つは、裁判所に訴えること（訴訟^{そしょう}*01）で、行政に関する訴訟を行政訴訟といいます。行政訴訟は裁判機関が独立の地位を有し、構成員に身分の保障が認められること、また、その手続きが厳格な対審的構造を持ち慎重であるために、最も整備されているといえます。反面、行政訴訟は手続きが慎重であるために迅速に処理されず、要する費用や手数を考えると、必ずしも訴訟が適切ではない事件も多数あります。

そのため、行政訴訟の前置的、補完的な権利利益の救済手続きとして、行政機関による略式の争訟制度である**不服審査制度***02)があり、この訴訟と不服審査を総称して**行政争訟***03)制度と呼んでいます。



*01) 裁判所に対して救済を求めます。

*02) 行政庁に対して救済を求めます。

*03) 行政争訟のうち、租税法律関係のものは「租税争訟」または「税務争訟」と呼ばれています。

2 不服審査

不服審査は、行政庁の処分などの行為に対し、不服がある者からの申立てに基づいて、ある程度裁判に準じた手続きでその申立てを審理、判断して解決する作用をいい、また、これらの行為を求めることを「**不服申立て**」といいます。

1. 不服申立てができる処分

不服申立てができる処分は、**行政処分**と**不作為**^{*02}があります。

(1) 行政処分

行政処分とは、行政庁が国民に対して法規に基づいて権利を与えたり、義務を負わせたりする処分をいい、今まで学習した滞納処分も行政処分の一つです。行政処分一般について不服申立てができます。

(2) 不作為

不作為とは、行政庁が法令に基づく申請に対し、相当の期間内に何らかの処分その他公権力の行使に当たる行為をすべきにかかわらずこれをしないことをいいます^{*02}。

^{*02} 例えば更正の請求などで、課税標準等の調査のみが行われ、申請の承認拒否が行われない場合です。

2. 不服申立てができる者（通 75①）

処分について不服申立てができる者は、不服申立ての対象となる国税関係処分について不服がある者であり、税務官庁の違法または不当な処分によって直接自己の権利または法律上の利益を侵害された者に限られます^{*03}。

^{*03} 差押処分のあった財産に担保を有する者のような第三者も含まれる場合があります。

また、不作為についての不服申立てができる者は、その不作為に係る処分その他の行為を申請した者に限られます。

3. 不服申立ての審理手続（通 84）

再調査の請求がされている税務署長等（「再調査審理庁」という）は、再調査の請求人又は参加人から申立てがあった場合には、その申立てをした者（「申立人」という）に口頭で再調査の請求に係る事件に関する意見を述べる機会（「口頭意見陳述」という）を与えなければなりません。ただし、その申立人の所在その他の事情により意見を述べる機会を与えることが困難であると認められる場合には、この限りではありません。

3 不服申立て

1. 不服申立て（通 75①）

国税に関する法律に基づく処分ですぐに掲げるものに不服がある者は、それぞれに定める不服申立てをすることができます。

*01) 税務署長、国税局長又は税関長をいいます。

	処分をした者	不服申立て	
①	税務署長等 ^{*01)}	右に掲げる不服申立てのうちその処分に不服がある者の選択するいずれかの不服申立て	イ その処分をした税務署長、国税局長又は税関長に対する再調査の請求 ロ 国税不服審判所長に対する審査請求
②	国税庁長官	国税庁長官に対する審査請求	
③	国税庁、国税局、税務署及び税関以外の行政機関の長又はその職員	国税不服審判所長に対する審査請求	

2. 不服申立期間（通 77①、②、③）

(1) 不服申立ては、その処分があったことを知った日（処分に係る通知を受けた場合には、その受けた日）の翌日から起算して3月以内に、再調査審理庁^{*02)}に対し、「再調査の請求書」を提出しなければなりません。

ただし、正当な理由があるときはこの限りではありません。

(2) 再調査の請求をした者が決定を経た後の処分になお不服があるによる審査請求は、決定の手續等の規定による再調査決定書の謄本の送達があった日の翌日から起算して1月を経過したときは、することができません。ただし、正当な理由があるときは、この限りではありません。

(3) 不服申立ては、処分があった日の翌日から起算して1年を経過したときは、することができません。ただし、正当な理由があるときは、この限りではありません。

*02) 国税の賦課徴収に関して処分をした、税務署長や国税局長等をいいます。

3. 標準審理期間（通 77の2）

税務署長等^{*03)}は、不服申立てがその事務所に到達してからその不服申立てについての決定又は裁決をするまでに通常要すべき標準的な期間を定めるよう努めるとともに、これを定めたときは、その事務所における備付けその他の適当な方法により公にしておかなければなりません。

*03) 国税庁長官、国税不服審判所長、国税局長、税務署長又は税関長をいいます。

4 再調査の請求

1. 再調査の請求（通 81、82）

国税の賦課徴収^{*01}に関して税務署長や国税局長等の行った処分に不服のある者（「再調査の請求人」という）は、処分をした者（「再調査審理庁」という）に対して再調査の請求をすることができます。

^{*01} 賦課とは国税を割り当てて負担させること、徴収とは国などが、国民から租税を取り立てることを言います。

2. 再調査の請求書（通 81①②）

再調査の請求は、再調査の請求に係る処分の内容、再調査の請求に係る処分があったことを知った年月日その他一定の事項を記載した書面を提出してしなければなりません。

また、不服申立期間に規定する期間の経過後に再調査の請求をする場合には、正当な理由を記載しなければなりません。

3. 再調査審理庁（通 81③④）

再調査審理庁^{*02}は、再調査の請求書が上記 2 その他一定の事項違反する場合には、相当の期間を定め、その期間内に不備を補正すべきことを求めなければなりません。

^{*02} 再調査の請求がされている税務署長その他の行政機関の長をいいます。

この場合において、不備が軽微なものであるときは、再調査審理庁は、職権で補正することができます。

再調査の請求人は、この補正を求められた場合には、その再調査の請求に係る税務署等に出頭して、補正すべき事項について陳述等します。

4. 決定（通 83、84）

（1）決定の態様

再調査審理庁は、再調査の請求に対して決定を行います。決定には次のものがあります。

①	却下（通83①）	再調査の請求が法定の不服申立期間経過後にされたものであるとき、その他不適法であるときは、却下します
②	棄却（通83②）	再調査の請求に理由がないときは、棄却します
③	認容（通83③）	再調査の請求に理由があるときは、原処分の全部もしくは一部を取り消し、またはこれを変更します

(2) 決定の手続き等（通84①～④、⑦、⑨）

再調査の請求についての決定は、再調査審理庁が、再調査の請求人または参加人から申立てがあった場合には、その申立てをした者（以下「申立人」という）に口頭で再調査の請求に係る事件に関する意見を述べる機会（「口頭意見陳述」という）を与えなければなりません。

また、再調査審理庁は、必要がある場合には、その行政機関の職員に口頭意見陳述を聴かせることができます。

再調査の請求についての決定は、主文及び理由を記載し、再調査審理庁が記名押印した再調査決定書によりしなければならず、再調査決定書にその処分について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旨及び審査請求期間を記載して、これらを教示しなければなりません。

(3) 決定の効力（通84⑩）

再調査の請求についての決定は、再調査の請求人等に再調査決定書の謄本が送達された時に、その効力が生じます。

5. 審理手続を経ない却下（通81⑤）

再調査審理庁から不備の補正を求められた場合において、再調査の請求人がその期間内に不備を補正しないとき、または再調査の請求が不適法であって補正することができないことが明らかとなるときは、再調査審理庁は、上記4.（2）決定の手続き等に定める審理手続を経ず、決定でその再調査の請求を却下することができます。

5 審査請求

1. 審査請求

(1) 審査請求（通75③）

上記³1. ①イ等に対する再調査の請求（法定の再調査の請求期間経過後にされたもの等を除く。）についての決定があった場合において、その再調査の請求をした者がその決定を経た後の処分になお不服があるときは、その者は、国税不服審判所長に対して審査請求をすることができます。

(2) 方法（通87①）

審査請求は、審査請求に係る処分の内容、審査請求に係る処分があったことを知った年月日その他一定の事項を記載した書面を提出してしなければなりません。

2. 決定を経ない審査請求（通 75④）

税務署長等がした処分に対する再調査の請求又は国税庁長官がした処分に対する審査請求（税務署長等がした処分に対する再調査の請求に限る。）による再調査の請求をしている者は、次のいずれかに該当する場合には、再調査の請求に係る処分について、決定を経ないで、国税不服審判所長に対して審査請求をすることができます。

①	再調査の請求をした日（再調査の請求書の記載事項等の規定により不備を補正すべきことを求められた場合には、不備を補正した日）の翌日から起算して 3月 を経過しても再調査の請求についての決定がない場合
②	その他再調査の請求についての決定を経ないことにつき正当な理由がある場合

3. 裁決（通 98）

(1) 裁決の態様

国税不服審判所長は、審査請求に対して裁決を行います。裁決には次のものがあります。

①	却下（通98①）	審査請求が法定の不服申立期間経過後にされたものであるとき、その他不適法であるときは、却下します
②	棄却（通98②）	審査請求に理由がないときは、棄却します
③	認容（通98③）	審査請求に理由があるときは、原処分の全部もしくは一部を取り消し、またはこれを変更します

(2) 裁決の手続き (通101①)

裁決は、主文、事案の概要等一定の事項を記載し、国税不服審判所長が記名押印した裁決書によりしなければなりません。

(3) 裁決の効力 (通101③)

裁決は、審査請求人等に裁決書の謄本が送達された時に、その効力を生じます。

(4) 謄本の送付 (通101④)

国税不服審判所長は、裁決書の謄本を参加人及び原処分庁(国税に関する処分についての不服申立てに規定する処分に係る審査請求にあつては、その処分に係る税務署長を含む。)に送付しなければなりません。

6 不服申立てと国税の徴収との関係

不服申立てがあった場合、元となった処分の執行を停止すると、行政処分の執行に弊害が生じ、訴訟制度そのものの機能が損なわれます。逆に、執行の停止をまったく認めないと不服申立人が有利な裁決となっても、権利の回復ができず、その実行が伴わないことも考えられます。

そこで、国税通則法では「執行不停止」を原則としつつ、差押財産の換価を制限し、種々の規定を設け納税者の権利を保護しています。

1. 執行不停止の原則 (通105①)

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^{*01}、処分の執行^{*02}または手続の続行^{*03}を妨げません。これを「執行不停止の原則」といいます。



2. 換価の制限 (通105①ただし書)

国税の徴収のため差押え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または裁決があるまで、することができません。

ただし、次の場合は除かれ、財産の換価をすることができます。

- (1) その財産の価額が著しく減少するおそれがあるとき
- (2) 不服申立人から書面により別段の申し出があるとき

^{*01} 処分の効力の不停止とは、例えば更正決定の場合に納付税額が確定することや更正決定税額を所定の期限までに納付すべきことの効力が不服申立てに影響されないことをいいます。

^{*02} 処分の執行の不停止とは、例えば更正決定税額が所定の期限までに納付されない場合、不服申立てがされても、督促や滞納処分の執行が行われる可能性があることをいいます。

^{*03} 手続きの続行の不停止とは、例えば滞納処分手続きについて、先行の差押に不服申立てがされても、差押債権の取立や、取立てた金銭の国税への充当ができることをいいます。

3. 再調査の請求の場合の執行停止等

(1) 徴収の猶予または滞納処分の続行の停止（通105②）

再調査審理庁または国税庁長官は、必要があると認めるときは、再調査の請求人等の申立てにより、または職権で、不服申立ての目的となった処分に係る国税の全部もしくは一部の徴収を猶予し、もしくは滞納処分の続行を停止し、またはこれらを命ずることができます。

(2) 差押の猶予または解除（通105③）

再調査審理庁または国税庁長官は、再調査の請求人等が担保を提供して、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をしないことまたは既にされている滞納処分による差押を解除することを求めた場合において、相当と認めるときは、その差押をせず、もしくはその差押えを解除し、またはこれらを命ずることができます。

4. 審査請求の場合の執行停止等

(1) 徴収の猶予または滞納処分の続行の停止の要求（通105④）

国税不服審判所長は、必要があると認める場合には、審査請求人の申立てにより、または職権で徴収の所轄庁^{*04}の意見を聞いたうえで、その国税の徴収を猶予し、または滞納処分の続行を停止することを、徴収の所轄庁に求めるができます^{*05}。

^{*04} 徴収の権限を有する国税局長、税務署長または税関長をいいます。

(2) 差押の猶予または解除の要求（通105⑤）

国税不服審判所長は、審査請求人が、徴収の所轄庁に担保を提供して、審査請求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をしないことまたは既にされている滞納処分による差押を解除することを求めた場合において、相当と認めるときは、徴収の所轄庁に対しその差押えをしないこと、またはその差押を解除することを求めることができます^{*06}。

^{*05} 国税不服審判所は審査請求に対する採決を行う機関であり、実際に差押を行うのは徴収の所轄庁であるため、差押の処分を所轄庁に求めるのです。

(3) 差押の猶予または解除（通105⑥）

徴収の所轄庁は、国税不服審判所長から徴収の猶予等もしくは滞納処分の続行の停止を求められ、または差押えをしないこともしくはその差押えを解除することを求められたときは、審査請求の目的となった処分に係る国税の徴収を猶予し、もしくは滞納処分の続行を停止し、またはその差押をせず、もしくはその差押を解除しなければなりません。

5. 納税の猶予等の取消し等（通105⑦）

不服申立人につき、徴収の猶予等または差押の猶予がされている場合において、繰上請求に該当する事由が生じたとき、または担保の変更の命令に応じないとき等の理由が生じたときは、徴収の所轄庁は、国税不服審判所長の同意を得て、その猶予を取り消し、または猶予期間を短縮することができます^{*06}。

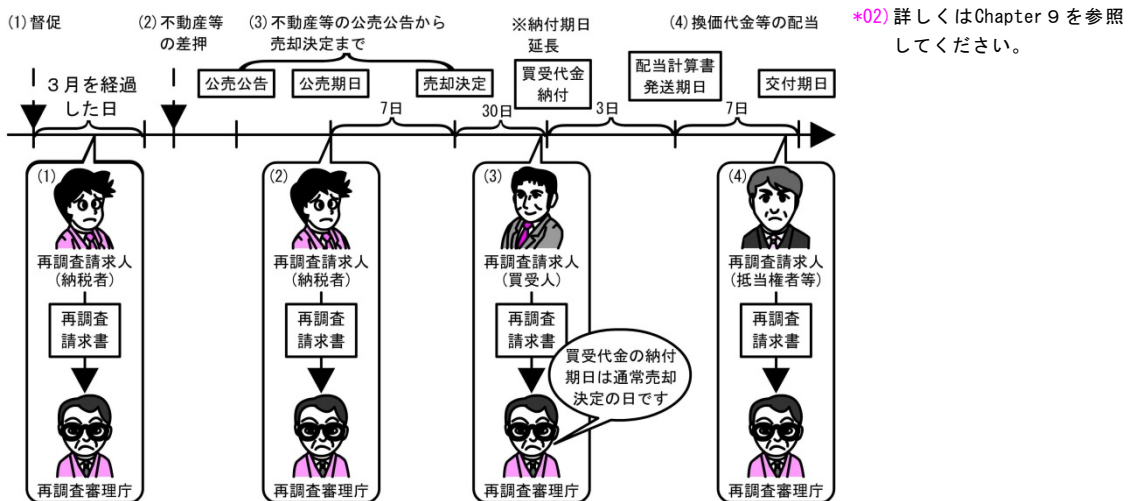
^{*06} 繰上請求に該当する場合を除き、猶予を受けた者の弁明を聞かなければなりません。

7 滞納処分に関する不服申立て等の期限の特例（徴171）

滞納処分について、下記のいずれかの処分に関して欠陥があること（（1）については、これに関する通知が到達しないことを含む）を理由として行われる不服申立ては、災害等による期限の延長の規定^{*01} または上記不服申立期間を経過したもの及び国税に関する処分についての不服申立ての規定による審査請求を除き、次に掲げる期限まででなければ、行うことができません。

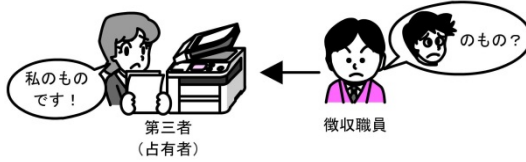
^{*01} 理由のやんだ日から2月以内が猶予期限です（通11）。

(1)	督促	差押に係る通知を受けた日（その通知がないときは、その差押があったことを知った日）から 3月 を経過した日
(2)	不動産等についての差押	その公売期日等 ^{*02}
(3)	不動産等についての公売公告から売却決定までの処分 (随意契約による売却の通知を含む)	換価財産の買受代金の納付の期限 ^{*02}
(4)	換価代金等の配当	換価代金等の交付期日 ^{*02}



8 差押動産等の搬出の制限（徴172）

引渡命令を受けた第三者が、その命令に係る財産が滞納者の所有に属していないことを理由として、その命令につき不服申立てをしたときは、不服申立ての係属する間は、その財産の搬出をすることができません。



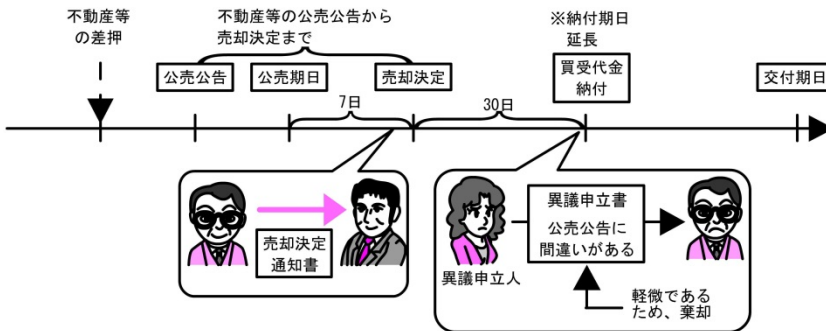
9 不動産の売却決定等の取消しの制限（徴173）

不動産等についての公売公告（随意契約による売却の通知を含む）から売却決定までの処分欠陥があることを理由として滞納処分に関する不服申立てがあった場合において、その処分が違法であっても、一定の場合^{*01}に該当するときは、税務署長等は、その不服申立てを棄却することができます。

なお、上記の規定による不服申立てについての棄却の決定または裁決には、処分が違法であること及び不服申立てを棄却する理由を明示しなければなりません。

また、上記の規定は、国に対する損害賠償の請求を妨げません。

^{*01} その不服申立てに係る処分（「後行処分」という）が既に行われている場合において、その不服申立てに係る処分の違法性が軽微なものであり、その後行処分に影響を及ぼさせることが適当でないときと認められるときなどです。



10 訴訟

1. 概要

行政事件訴訟は、すべて司法裁判所の所轄に属しており、手続きなどは行政事件訴訟法で定められています。国税の処分に関する訴訟も、国税通則法や他の税法に定めがある場合を除き、行政法等の規定に定められています。

2. 訴訟の種類

行政事件に関する訴訟は、抗告訴訟、当事者訴訟、民衆訴訟、機関訴訟に分類され、さらに、抗告訴訟について①処分の取消しの訴え、②裁決の取消しの訴え、③無効等確認の訴え、④不作為の違法確認の訴え、⑤義務付けの訴え、⑥差止めの訴えに区分されます。税務訴訟の多くは抗告訴訟に関するものです。

3. 判決

判決は、裁判所が原則として口頭弁論を経て、一定の方式による判決原本を作成し、これに基づいて言い渡されます。

4. 不服申立てと訴訟との関係

(1) 訴訟

国税についての処分の取消しを求める訴えの提起は、原則として、不服申立ての決定や裁決を経た後6月以内にしなければなりません。

(2) 趣旨

上記(1)のように、国税についての処分の取消しを求める訴えは不服申立てをした後でなければなりません^{*01)}。

(3) 国税の徴収と訴訟との関係

処分の取消しの訴えの提起は、裁判所の執行停止命令がない限り、処分の効力、処分の執行または手続きの続行を妨げないため、原則的には、滞納処分の手続きの制限となりません。

しかし、以下の場合には特殊性を考慮し、訴訟中には換価が制限されています。

- ① 担保のための仮登記で仮登記の権利者が訴えを提起した場合
- ② 譲渡担保権者の物的納税責任につき、譲渡担保権利者が訴えを提起した場合
- ③ 第二次納税義務者からの徴収で第二次納税義務者が訴えを提起した場合
- ④ 保証人からの徴収でその保証人が訴えを提起した場合

*01) 以下の理由によります。

- ①各税法に基づく処分は、毎年大量、反復して行われること、また、税法自体が専門的であるので、税務職員の知識や経験を生かし、その処分の見直しを不服申立ての段階で行い、訴訟に移行することを少なくして、裁判所の負担を軽減するため
- ②不服申立ての方が、訴訟よりも費用・手間が少なく簡易に利害関係者の救済を図ることができるため