

論 説

国税通則法上の再調査の請求の意義と課題¹⁾

野一色 直 人

I はじめに

平成26年6月13日、行政不服審査法（平成26年法律第68号）（以下、「行政不服審査法」又は「行審」という）、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（平成26年法律第69号）、行政手続法の一部を改正する法律（平成26年法律第70号）が公布され、行政不服申立制度の全体が見直された。

今回の見直しにおいて、改正前の行政不服審査法（以下、「旧行政不服審査法」又は「旧行審」という）上の異議申立ては、再調査の請求へと名称が改正され、また、行政不服審査法の改正に伴い、国税関係の不服申立制度を定めている国税通則法の規定も大きく改正されたところである。

上記に改正に関して、再調査の請求と異議申立てとの違いに関して、例えば、基本的には、再調査の請求と異議申立ての手続に変わりのないものと説明されている。²⁾

また、再調査の請求と審査請求の違いについては、例えば、「再調査の請求は、簡易迅速に処分庁自身が処分を見直すことを求めるものであり、審査請求と異なり審理員による審理手続は保障されていません。」と説明される場合がある。³⁾

審査請求の手続に関して、改正前の国税通則法（以下、「旧国税通則法」又は「旧税通」という）と比較して、改正された国税通則法（以下、「国税通則法」又は「税通」という）⁴⁾上の謄写の規定や口頭意見陳述の規定等⁵⁾について、一定の評価・整理等がされている。

ただ、国税通則法上、異議申立てに代わり導入された再調査の請求について、その意義と課題について、必ずしも明らかではないことから、本稿において、国税通則法上の再調査の請求が、どのような意義を有するのか、また、どのような課題が残されているのかとの点について、整理・検討を試みるものである。

本稿において、新しい制度が国民の権利救済に資するの⁶⁾かとの観点から、不服申立制度全体の改正と国税通則法の改正の関係を概観した上で、不服申立手続の流れを踏まえつつ、再調査の請求に関して改正された項目の概要を整理した上で、再調査の請求の意義・課題等の検討を行う。

まず、行政不服審査法上の再調査の請求の位置付け、行政不服審査法と国税通則法との関係、今回の改正における国税通則法上の不服申立てに係る改正の内容等を概観する。

II 国税通則法上の再調査の請求の概要⁷⁾

1 改正全体の概要との関係（行政不服審査法との関係等）

(1) 行政不服審査法上の再調査の請求の位置付け等

今回の不服申立制度に係る改正は、⁸⁾①公正性の向上、⁹⁾②使いやすさの向上、¹⁰⁾③国民の救済手段の充実・拡大という観点から行われた。

行政不服審査法の改正のポイントとして、¹⁰⁾①処分に関与しない職員による審理手続や第三者機関への諮問手続の導入、¹⁰⁾②不服申立ての手続の審査請求への一元化、すなわち異議申立ての手続の廃止及び¹⁰⁾③審査請求をすることのできる期間の延長の3つが挙げられる。

また、再調査の請求と上記②の審査請求の一元化との関係に関して、今回の改正においては、行政不服審査法上の不服申立手続は、原則、審査請求に一元化された（行審4条）¹¹⁾が、国税通則法、関税法、とん税法、特別とん税法及び公害健康被害の補償等に関する法律において、不服申立人は、審査請求のみの審査か、あるいは、再調査の請求及び審査請求の二段階の審査のいずれかを選択することができる（行審5条等）。

なお、再調査の請求については、例えば、「要件事実の認定の当否に係る不服申立てが大量に行われる処分について、処分庁が迅速に再調査を行い当該認定を再考するものであり、その趣旨は、現行行審法上の異議申立てに類似するが、個別法で限定的に認められるものである」との説明にも見られるように、不服申立手続における審査請求の一元化の例外として設けられたもの¹²⁾であると位置付けられている。¹³⁾

(2) 行政不服審査法と国税通則法の関係（原則：国税通則法の規定が優先）¹⁴⁾

行政不服審査法と国税通則法の関係については、改正前と同様、国税通則法の規定があるものを除き、不服申立てに係る一般法である行政不服審査法が適用される。

ただし、行政不服審査法の第2章（審査請求）及び第3章（再調査の請求）の不服申立ての請求に関する規定や審理手続に関する規定については、国税通則法上の不服申立手続には適用されないことが明確に規定されている（税通80条1項）。

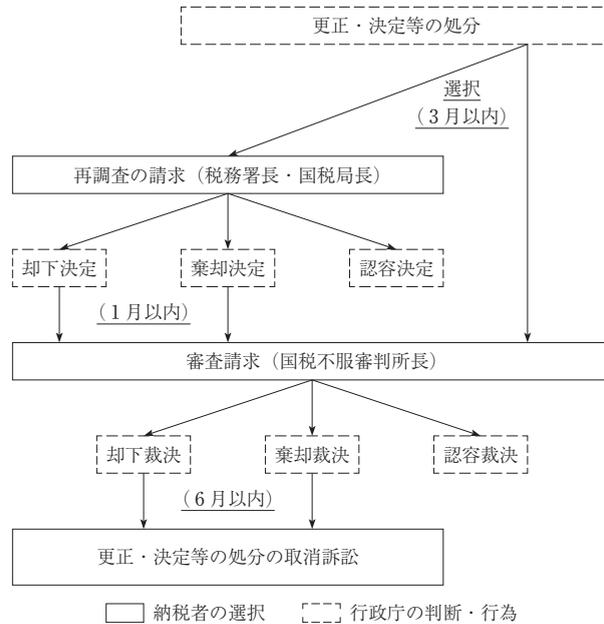
(3) 国税通則法上の異議申立前置主義の廃止（不服申立前置主義の維持）

改正前は、原則として、国税通則法上、異議申立て及び審査請求という2段階の手続を経る必要があったが、今回の改正により、税務署長の更正処分等に不服がある者（不服申立人）は、原則として、当該処分をした税務署長や国税局長（処分庁）に対する再調査の請求（従前の異議申立てに相当する手続）（税通75条1項1号イ）、あるいは国税不服審判所長に対する審査請求のいずれかを選択できる（同号ロ）とされ、国税通則法上の異議申立前置主義は¹⁵⁾廃止された。¹⁶⁾

なお、再調査の請求の決定があった場合、再調査の請求をした者は、なお不服があるときは、改正前と同様、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（税通75条3項）。

ただ、国税通則法において、審査請求についての裁決を経た後でなければ、更正処分等の取消しを求める訴えを提起することができないと改正されており（税通115条（不服申立ての前置等）1項）、不服申立前置主義は、原則として維持されている。

図1 不服申立ての手續きの流れ



次に、不服申立ての手續の流れ（申立関係・審議等）に沿って、改正項目の具体的な内容について整理する。

2 国税通則法上の再調査の請求に関して改正された項目

(1) 申立関係について

ア 再調査の請求と審査請求の選択（図1参照）

第1の改正項目として、前述したように、行政不服審査法上、審査請求手續が原則とされているが、例外上の手續として、再調査の請求が設けられたことと同様、国税通則法上も再調査の請求が設けられている。

今回の国税通則法の改正により、原則として、更正・決定等の国税に関する処分について、すべての納税者は、再調査の請求、あるいは、審査請求を選択できる（税通75条1項）。

ただ、前述した不服申立手續の審査請求への一元化に沿う形で、従前、異議申立ての対象とされていた国税庁長官の処分等に関しては、再調査の請求ではなく、審査請求の対象とされるとの改正が行われている（表1参照）。

また、後述するように、国税庁長官の処分等に対する審査請求に関しては、国税通則法ではなく、行政不服審査法に基づき、審理されることに留意する必要がある¹⁷⁾と言える。

イ 不服申立期間の延長（主観的申立期間が2月から3月に延長）等¹⁸⁾

第2の改正項目として、異議申立てにおける2月以内であった不服申立期間が延長され、当該処分があったことを知った日の翌日から起算して3月以内であれば、再調査の請求をすることができる¹⁹⁾（税通77条1項）。

また、不服申立期間の改正に関連する救済規定について、国民の権利救済の観点から不服申立

表1 再調査の請求の対象とされていない国税に関する処分等

国税に関する処分等の内容(具体例)	改正後	改正前
国税庁長官の処分 (国等に対して財産を寄附した場合の譲渡所得等の非課税(租税特別措置法40条 ²⁰⁾)),	行政不服審査法に基づき国税庁長官に対する審査請求(税通75条1項2号, 税通80条2項 ²¹⁾)。	国税通則法に基づき国税庁長官に対する異議申立てのみ(旧税通75条1項3号, 旧税通75条3項)
不作為 (更正の請求に対する不作為(税通23条), 納税の猶予の申請に対する不作為(税通46条)等)	行政不服審査法に基づき, 国税庁長官に対する審査請求(行審法3(不作為についての審査請求)4条(審査請求をすべき行政庁)・49条(不作為についての審査請求の裁決 ²²⁾ ²³⁾)	行政庁(税務署長等)の不作為については, 旧税通75条の処分に該当しないことから, 旧税通75条の規定による不服申立ての対象とならない ²⁴⁾ 。異議申立前置を要せず, 申請者の選択により, 異議申立て又は審査請求のいずれかを行うことができる(旧行審7条: 国税不服審判所長は審査庁とならない ²⁵⁾)。
公権力の行使に該当する事実上の行為(継続的性質を有する事実行為)(提出物件の留置き(税通74条の7)等)	物件の留置きといった公権力の行使に該当する事実上の行為は, 行政不服審査法上の処分に当たること ²⁶⁾ から, 返還請求の有無に関わらず, 国税庁長官に対する審査請求(行審2条, 47条 ²⁷⁾)。(なお, 留置きされた物件の返還請求拒否は, 国税に関する処分に該当するものとして, 国税通則法上の不服申立ての対象 ²⁸⁾)。	物件の留置きについては, 公権力の行使に当たる事実上の行為(旧行審2条1項)として, 行政不服審査法上の不服申立てが可能 ²⁹⁾ (なお, 返還請求拒否は, 国税に関する処分に該当するものとして, 旧国税通則法上の不服申立てが可能 ³⁰⁾)。

ての機会を奪わないよう³¹⁾, 「正当な理由」がある場合, 不服申立てができるよう改正されたところである。³²⁾

具体的には, 「天災その他やむを得ない理由」(旧税通77条3項)³³⁾と「法定の期間より長い期間の教示」(旧税通77条6項)が, 「正当な理由」(税通77条1項ただし書, 税通81条2項(再調査の請求書の記載事項))に含まれるとの改正が行われた。

ここでいう「正当な理由」には, 上記の天災や教示の誤りが含まれ, また, 行政事件訴訟法14条と同義とされるが, 個別の事件ごとに判断³⁴⁾するものとされている。

例えば, 法律の不知による過誤等によって, 再調査の請求の期間を徒過した場合は, 不服申立期間の延長が認められる「正当な理由」に該当しないと考えられる。³⁵⁾

なお, 客観的申立期間(除斥期間)については, 改正前と同様, 変更されておらず, 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, 不服申立てをすることはできない(税通77条3項)。

ウ 却下できる場合の規定の整備(税通81条(再調査の請求書の記載事項等)5項)

第3の改正項目として, 再調査の請求人が請求書の記載事項の不備を補正しないとき, 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なき³⁶⁾ときは, 再調査審理庁は, 審理手続を経ないで却下できる規定の新設(明確化)³⁷⁾を挙げることができる。

また、教示の関係については、再調査の請求をすることができるとの教示がされず、審査請求がされた場合、審査請求書を再調査の請求をすべき行政機関への送付に係る規定（税通112条（誤った教示をした場合の救済）2項）が新設されたところである。

次に、再調査の請求の審理関係（決定の手続等）の改正項目を概観する。

（2）再調査の請求の審理関係（決定の手続等）

第1の改正項目として、改正前に明確に規定されていなかった口頭意見陳述に係る規定（税通84条1・2・5・6項）の整備を挙げることができる。

具体的には、①例えば、再調査の請求人が矯正施設に収容され、相当の期間出所の見込みがない場合³⁸⁾において、再調査の請求人等の所在その他の事情による口頭意見陳述の機会を与えることが困難と認められる場合、再調査審理庁は、意見を述べる機会を与えなくてもかまわないとされている（税通84条1項ただし書³⁹⁾）。

また、②口頭意見陳述の期日等を指定できる規定（同条2項）、③陳述の制限に係る規定（同条5項⁴⁰⁾）、さらに、③改正前、証拠書類等の提出ができることは当然とされていたが⁴¹⁾、再調査の請求人等は証拠書類等を提出できること（6項）が明確に規定されたことが挙げられる⁴²⁾。

なお、審理手続に関して、例えば、行政不服審査法上の再調査の請求における審理手続と同水準として、口頭意見陳述の規定が整備されているとの評価が示されている⁴³⁾。

第2の改正項目として、再調査決定書に関して、決定書における主文の記載（税通84条7項）や再調査決定書の謄本が送達された時に決定の効力が生じることが明文化された（税通84条10項）ところである。

第3の改正項目として、第1の改正点に関連して、提出された証拠書類帳等の速やかな返還に係る規定の新設されたところである（税通84条12項）。

ただ、審査請求において、同様の規定（税通103条（証拠書類等の返還））が既に設けられている。

また、今回の改正において、再調査の請求を含む不服申立てに関して、標準審理期間（税通77条の2）の公開⁴⁴⁾が求められている。

なお、改正前と同様、再調査の請求を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、審査請求が可能（税通75条4項1号）とされている⁴⁵⁾。

（3）改正されなかった主な項目（実質的に改正されなかった主な項目）

改正されなかった主な項目として、例えば、再調査の請求の趣旨及び理由等の事項を記載した書面を提出しなければならないこと（税通81条1項（再調査の請求書の記載事項等））、不備等について補正を求めなければならないこと、不備が軽微なものは職権で補正できること等（税通81条3・4項⁴⁶⁾）、税務署長の更正等の処分に係る調査等を国税局の職員が行った場合、税務署長を経由して、再調査の請求ができること（税通82条（税務署長を経由する再調査の請求））、決定の態様（却下、棄却及び認容（取消又は変更）（税通83条（決定））、不利益変更の禁止（税通83条3項⁴⁷⁾）、納税地異動の場合における再調査の請求先等（税通85条）、再調査の請求事件の決定機関の特例（税通86条）、執行不停止の原則（税通105条1項⁴⁸⁾）、あるいは、再調査決定書の訴訟が係属している裁判所への送付（税通115条2項）等を挙げることができる。

また、異議申立てと同様、再調査の請求における審理手続の弾力的な運用⁴⁹⁾が行われているとされている。

国税通則法上、明記されていないが、再調査の請求の審理において、再調査審理庁の職員は、質問検査権等の規定（税通74条の2：間接強制（税通127条の罰則の適用））に基づき、改正前と同様、事件の調査を行うことができる（参考：異議通達⁵⁰⁾84-3）。

なお、審査請求における審判官や国税不服審判所の職員は、改正前と同様、審理を行うために必要があるときは、審査請求人や関係人等に質問すること、審査請求人等の帳簿書類等の提出を求め、当該帳簿書類を検査すること、あるいは鑑定人に鑑定させることができる（税通97条）。

ただ、審査請求人や審査請求人と特殊な関係にある者（例えば、審査請求人の配偶者等（税通令34条））が上記の質問・検査等を拒否した場合には、罰則が適用されないが、改正前と同様、審査請求人等以外の者が拒否した場合には罰則が適用される（税通128条）。審査請求において、罰則の適用が質問等の相手方により区分されている理由として、例えば、審査請求人が、審査請求したことにより罰則を受けることになるのは酷であるとの指摘がみられる⁵¹⁾。

上記の再調査の請求に係る改正の内容を踏まえつつ、次に、今回の改正に係る論者の見解等を整理した上で、今後の課題等の検討を行う。

Ⅲ 国税通則法上の再調査の請求の評価等

国税通則法上の再調査の請求に係る論者の見解等については、以下の4つの観点から整理を行う。

1 審査請求の一元化の例外（再調査の請求の存続）について

肯定的な評価として、例えば、「課税処分的大量性から、訴訟前に事前の審査機関、特に事実関係の認定の審査が中心である原処分庁による審査意味を有する。そこで、異議申立てを廃止するのはともかく、異議申立てを選択的に利用し得るとするのが納税者の意図（簡易かつ迅速な解決）にも合致するところであろう。今回の改正は現実的な解決方法といえる⁵²⁾。」「すべての処分についてただちに審査請求をすることができるようになったことに意義があるといえよう⁵³⁾」、あるいは、「審査請求や訴訟を急ぐ申立人の利便性に資するものと評価することができる⁵⁴⁾」とされている。

また、「不服申立の内容が複雑で、争点が多岐にわたる場合等は、従来の『異議申立』に代わる『再調査の請求』手続をまず選択し、自らの主張をある程度課税庁に理解させてから、審査請求に進むという戦略をとるほうが、結果、有利になるかもしれない⁵⁵⁾。」「改正後は事実関係の確認は再調査、法令解釈の争いは直接審査請求へと使い分けられることが見込まれます⁵⁶⁾。」、あるいは、「『再調査の請求』で救済されうる不服申立ては、要件事実の認定の当否に係るものであり、もっぱら法令解釈に関する争いは、基本的には想定されていない⁵⁷⁾」として、事件の内容に応じて、不服申立ての方法を選択できる点に着目する見解が見られる。

これらの見解を踏まえると、再調査の請求が設けられ、不服申立人（納税者）が審査請求、あるいは、再調査の請求を選択できること（国税庁長官の処分等を除く）については、不服申立人が、

個々の状況等を踏まえ、不服申立ての方法を活用できることを意味することから、改正前と比較して、不服申立人の権利救済に資するものと評価されていると解される。

また、①平成23年の国税通則法改正に基づき、全ての不利益処分において理由付記が必要とされたこと、②今回の行政不服審査法の改正において、審査請求による不服申立てが原則とされ、国税通則法においても、必ずしも処分庁に対して、全ての不服申立人が不服申立てを行う必要がないこととされたことから、今後の税務調査において、より適正な手続の確保が求められること、特に、明確な理由付記の記載及び調査終了時の明確な処分の内容の説明につながるのではないかと考えられる。

言い換えれば、すべての処分に関して、原則として、国税通則法上、税務署長等の処分庁以外の国税不服審判所長による不服申立ての審理が直ちに予定されていることは、税務署長等が処分の行う上で、第三者の客観的な審理に耐えうる理由の付記が求められることを意味するのではないかと解される。

2 審査の内容や申立ての効果等について

否定的な評価として、例えば、「再度の調査が実施されることにより、もともと処分を支える証拠が弱かった場合には、その証拠を補強する機会を与えることにもなりかねない。」とされているが、他方、肯定的な評価について、処分が違法であることが明らかであり、迅速な救済が求められる必要がある場合、例えば、ただちに滞納処分が進行することを避けたい場合、再調査の請求を選択することが考えられるとの指摘が見られる。

また、費用について、手数料が不要であること（訴訟のように手続費用が必要ではないこと⁶⁰⁾）も指摘されている。

3 処分の理由付記⁶¹⁾との関係について

「青色においても白色においても理由付記自体はそんなに長いものではないので、再調査の請求である程度事実を整理し、理由を明らかにしてもらうことは、意味がある」との見解が示されている。

また、今回の行政不服審査法の改正前及び平成23年の国税通則法の改正前においても、異議申立てを行う理由として、処分の理由を明らかにすることが挙げられている。

例えば、納税告知処分（源泉徴収税（税通36条1項2号））において、青色申告の更正処分のように理由付記の制度（所得税法155条2項）がなかったことから、異議申立て後の裁判手続を視野に入れた場合、異議決定書において棄却理由を記載する必要があり（旧税通84条4項等）、異議申立てを通じて、納税者が公的に国側の処分理由、根拠を知ることができることから、異議申立て（審査請求）を行うことは、意味のある手続との指摘が⁶²⁾されている。

ただ、平成23年の国税通則法の改正により、従前の理由付記が必要とされなかった処分を含めすべての不利益処分（例えば、白色申告者に対する更正処分等）について、理由付記が必要とされたこと（税通74条の14第1項）から、現行法上、処分の理由や処分の根拠を知るため、再調査の請求を行う意味があるのかとの指摘が考えられる。

この点に関して、まず、今回改正された国税通則法上、再調査の決定において、決定の理由付

記が必要とされること及び理由付記の記載の程度については変更がなく、再調査決定書に理由を記載しなければならないこと（税通84条7項）及び理由付記の記載の程度として、「その維持される処分を正当とする理由が明らかにされていなければならない」（同条8項）と規定されている。

また、更正処分等の理由付記に関しては、平成23年の国税通則法改正により、白色申告に対する更正処分等においても理由付記は必要とされたが、理由付記の程度については、必ずしも明確⁶⁴⁾ではないことに留意する必要があると思われる。

上記の状況等を踏まえると、例えば白色申告の納税者は、理由付記の記載の程度がある程度明らかにされている再調査の請求を通じて、更正処分等の理由や根拠をより詳細に知ることができるのではないかと解される。

したがって、更正処分等の取消訴訟を念頭に置く納税者、特に白色申告の納税者にとっては、再調査の請求を行うことについては、一定の意味がある場合があるのではないかと考えられる。

4 再調査の請求の名称の変更等について

再調査の名称については、否定的評価、あるいは、当該名称に対する疑問等⁶⁵⁾が示されている。

例えば、平成26年5月20日衆議院総務委員会において、「今回の改正によって新たに設けられた『再調査の請求』が、処分庁が簡易に処分を見直す事後救済手続であることを国民に十分説明すること。」との附帯決議がされており、平成26年6月5日参議院総務委員会においても同趣旨の附帯決議がされているところである。

また、再調査の請求の名称は、納税者に対して、税務調査を再度行う（参考：税通74条の11第6項）との印象を与えることから、簡易に処分を見直す事後救済手続であるとの再調査の請求の趣旨を国民に広報するとされている⁶⁶⁾。

その他の事項に係る評価等について、例えば、「行政救済過程で納税者が勝つ、ということにとっても意味がある⁶⁷⁾」との見解が示されており、この点に関しては、訴訟のように控訴の可能性がないこと、つまり、不服申立ての決定は、行政処分として、公定力、不可争力、不可変更力を有すると解されている点に着目したものと解される。⁶⁸⁾

さらに、前述したように3月以内の処理が90%以上であるとの処理期間の短さ及び申立先の近接性⁶⁹⁾が再調査の請求の長所として指摘されているところである。

上記の論者の評価等を踏まえ、国税通則法上の再調査の請求の意義・課題等の整理を試みる。

IV 国税通則法上の再調査の請求の意義・課題等

1 意義

行政不服審査法上、異議申立てと同様、再調査の請求は、処分の事案・内容等を容易に把握できる処分庁が審理を行う（行審5条1項）ことから、不服申立人の権利利益の簡易迅速な救済及び行政における効率的な事務遂行の双方に資する面は否定できず⁷⁰⁾、このような効果に関しては、国税通則法上の再調査の請求も同様ではないかと考えられる。

また、前述したような審査請求を原則としつつ、再調査の請求が設けられたことにより不服申

立人（納税者）が不服申立ての方法を選択できること、さらに、不服申立てに係る費用の問題、不服申立人への処分庁の近接性等の種々の点を考慮すると、国税通則法上、再調査の請求が設けられたことには、一定の意義があるのではないかと解される。

ただ、以下、3点に関して、再調査の請求に関して、課題等が残されているのではないかと考えられる。

2 再調査の請求に係る残された課題等

(1) 再調査の請求の名称の変更について

確かに、行政不服審査法上の名称と統一する必要があることとの関係から、国税通則法上の再調査の請求の名称のみを変更することは困難ではないかと考えられる。ただ、少なくとも、現在の国税庁HP等の広報における表現（再調査との表現⁷¹⁾については、前述の論者等の指摘を踏まえた場合、改定や一定の説明・配慮が必要ではないかと解される⁷²⁾。

少なくとも、税通74条の11第6項の文言において、再調査という用語は使われていないことに留意する必要があると考えられる。

(2) 決定の理由について

再調査の請求を棄却する場合、つまり、再調査の請求に理由がない場合とはどのような基準に基づき判断されるのかとの点については、今回の国税通則法改正により、明確にされていないが、改正前の異議申立ての審理の対象（範囲）は、いわゆる、総額主義による審理が採用されていた⁷³⁾ことから、再調査の請求も同様ではないかと考えられる。

例えば、不服申立人の権利利益にかかわるものは通常最終納税額であることから、総所得金額の誤りが判明しても、最終納税額に異動を生じないときは、不服申立ては、棄却されている⁷⁴⁾。

また、課税標準に誤りがないが、納付すべき税額が減少するとき等は、処分の全部又は一部を取り消す決定を行うとされている（異議通達83-2）ことから、再調査の請求においても同様の結論になるのではないかと考えられる。

さらに、改正前において、原処分と異なる理由、あるいは、異議申立人の主張する理由と異なる理由により、棄却しても違法でない⁷⁵⁾とされている。

上記の決定の理由に係る考え方について、一定の合理性があることは否定できないが、ただ、青色申告法人への更正処分に係る理由付記の判示内容や平成23年の国税通則法改正により白色申告者に対する更正処分等の不利益処分に関して理由付記が新たに必要とされたこと（税通74条の14）を考慮すると、改正前と同様、全く異なった理由により、再調査の請求について棄却の決定が常に認められることが妥当であるかについては、今後議論が必要になるのではないかと解される⁷⁷⁾。

なお、改正前と同様、再調査請求決定書の記載理由によっても更正処分等の理由付記の不備は治癒されないと考えられる⁷⁸⁾。

(3) 再調査の請求の審理体制等について

国税通則法上、審査請求に関しては、担当審判官等に関しては、審査請求に係る処分に関与した者や審査請求人の配偶者等以外の者でなければならないことが規定されている（税通94条（担当審判官等の指定））⁷⁹⁾が、再調査の請求に関しては、同様の規定は設けられていない。

例えば、異議申立てにおいて、処分に関与した職員自身が審理手続を主宰することが少なくない⁸⁰⁾とされ、審理の公正さが失われがちであるとの指摘がされている。

また、行政不服審査法等の国会審議において、再調査の請求の審理に当たる職員と再調査の請求の対象となった処分に関与した職員が同じ職員であることが禁止されていないこと（参考：行審9条2項）から、審理の公正さへの懸念が示されているが、運用上、当該懸念が払拭できるような工夫が検討されるとされている⁸¹⁾。

なお、異議申立てに係る審理体制に関して、昭和45年の国税通則法改正に係る税制調査会答申において、例えば、原処分と異議の調査担当者を区分する等の措置や大規模な税務署において異議申立てを専担する官職を設けることを検討すべきとの点が言及されている⁸²⁾。

国税通則法上の再調査の請求について、上記の指摘等を踏まえた場合、審理担当者等の審理体制に関して、改正の必要性に係る議論、あるいは、少なくとも、国会審議等において言及されていた審理の公正さを担保するための運用上の工夫が必要とされるのではないかと解される。

(4) 国税庁長官の処分等が再調査に請求の対象外とされたことの意味等について

従前、異議申立ての対象とされていた国税庁長官の処分⁸³⁾は、①今回の行政不服審査法や国税通則法の改正により、異議申立てが廃止され、審査請求に一元化されたことから、再調査の請求ではなく、審査請求とされ⁸⁴⁾、また、②国税通則法ではなく、行政不服審査法上の手続に基づき、審査請求手続が進められると改正されたところである（税通75条1項3号、税通80条2項、税通115条1項1号⁸⁶⁾）。

このような改正は、確かに、国税庁長官の処分に係る納税者が活用し得る不服申立ての方法が、再調査の請求ではなく、行政不服審査法上の原則に沿って、審査請求であることが確認されると言えるが、単に、国税庁長官への処分等に対する不服申立ての方法が改正され、審査請求に限定されていることを意味するものではないと考えられる。

つまり、今回の行政不服審査法及び国税通則法の改正によって、改正前と異なり、行政不服審査法に基づき、国税庁長官の処分等に係る不服申立て（審査請求）の審理に関して、制度上、国税庁（国税不服審判所）以外の組織における審理・判断を尊重する枠組みが導入されたことを意味すると解されることから、このような枠組みの変化がどのような意味を有するかについて、整理・検討の必要があるのではないかと考えられる⁸⁷⁾。

例えば、このような枠組みに肯定的な見解として、総務省の第三者機関である行政不服審査会が、国税庁長官の処分等に係る審査請求の審理に関与することは、第三者機関が審理庁の判断の妥当性をチェックすることより裁決の公正性を向上させるとの行政不服審査法の趣旨⁸⁸⁾に合致するものであり、国民の権利救済の観点から評価できるとの見解が考えられる。

また、国税庁長官の処分等に係る不服申立て（審査請求）に関して、今回の改正により、国税庁の部内の審理員の審理を経るものの、基本的には、国税不服審判所長と異なる行政不服審査会への諮問・答申（行審43条1項ただし書）との枠組みにより、同委員会が、実質的に審理に関与することから、国税の処分に関する不服申立ての枠組みが変化したものと捉えることができる⁸⁹⁾との見解が考えられる。

他方、①行政不服審査法上、行政不服審査会の答申は、国税不服審判所長の裁決と異なり、法的拘束力がないが⁹⁰⁾、②国税不服審判所長の裁決（取消・変更の裁決）は、関係行政庁を拘束する

（税通102条（裁決の拘束力））ことが規定されていることから、今回の改正によって導入された不服申立て（審査請求）の枠組みは、従前の国税の処分に関する不服申立ての枠組みを変化させるものではないとの見解が考えられる⁹¹⁾。

確かに、上記のいずれの見解も説得力を有するものであり、また、いずれの見解が妥当であるかに関しては、今後の不服申立制度の運用や行政不服審査委員会の活動の状況等を踏まえ、整理する必要があると言えるが、ただ、少なくとも、事実上の拘束力を有する行政不服審査会の答申に基づき、国税庁長官が裁決を行う不服申立ての枠組みは、従前の国税組織内部のみで審理・判断されていた国税の処分に関する不服申立ての枠組みと同じものとは直ちには言い難いのではないかと考えられる。

V おわりに

今回の国税通則法の改正により、例えば、再調査の請求の機会が確保されていることは、納税者の事情等に応じて、原則として、一段階（審査請求）、あるいは、二段階（再調査の請求・審査請求）の不服申立てのいずれかを納税者が選択できること、言い換えれば、不服申立制度の活用につながるものと考えられることから、納税者（国民）の権利救済に資するのではないと解される。

また、平成23年の国税通則法改正の内容も視野に入れた場合、処分庁以外の国税不服審判所長の審理である審査請求が原則とされ、処分庁である再調査審理庁が審理する再調査の請求が例外とされる行政不服審査法における不服申立ての枠組みを基礎とする国税の処分に関する不服申立ての新たな枠組みは、処分の理由付記の明確化といった税務調査の手続の明確化にも資するのではないかと考えられる。

ただ、上記で言及したようにいくつかの課題等が残されていると考えられることから、再調査の請求の活用状況や審理の状況等を踏まえつつ⁹²⁾、附帯決議にも示されているように、再調査の請求に係る規定、さらに、再調査の請求に関連する国税通則法上の不服申立ての全体の枠組みに関しても、改正の必要性等を含めた検討が引き続き必要ではないかと解される。

注

- 1) 本稿は、第478回日本税法学会関西地区研究会（2014年11月15日）における報告と報告に係る議論等からの示唆等を基にしたものである。この場を借りて、研究会の多くの先生方からのご質問・ご教示等に感謝申し上げます。
- 2) 塩野委員の国税通則法上の再調査の請求に係る質問に対する星野政府参考人答弁（平26年5月8日衆議院総務委員会）。
- 3) 宇賀克也『Q&A 新しい行政不服審査法の解説』（新日本法規出版株式会社、2014年）34頁。
- 4) 施行期日については、行政不服審査法（平成26年法律第68号）の施行の日（公布の日から起算して2年を超えない範囲内において政令で定める日）とされている（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附則1条）が、脱稿時点（2014年11月30日）では未定である（参考：総務省HP：新規制定・改正法令・告示 政令（http://www.soumu.go.jp/menu_hourei/s_seirei.html）（最終確認日：2014年11月30日））。
- 5) 水野武夫「行政不服審査法の全文改正に伴う国税通則法改正の意義と問題点」（2014年6月13日・

日本税法学会配布資料), 山本洋一郎「国税通則法改正について」自由と正義65巻8号(2014年)29頁等の後述の論者の論稿等を参照。

- 6) 松澤陽明「行政不服審査法の改正の意義とその限界」自由と正義65巻8号(2014年)15頁。
- 7) 国税通則法上の不服申立ての改正全体の概要については, 本稿で引用する論者の文献や拙稿「国税通則法の基本 ~その仕組みと趣旨について~ 第1回 国税不服申立制度の改正-1」税務QA 149号(2014年)64頁, 拙稿「国税通則法の基本 ~その仕組みと趣旨について~ 第1回 国税不服申立制度の改正-2」税務QA 150号(2014年)69頁参照。
- 8) 行政不服審査法の1条(目的規定)において, 「公正な」手続という文言が付加されていることが, 不服手続における審理の客観性・公平性を確保することにより, 国民の手続保障のレベルをこれまでより向上させる趣旨であることが示されているとの指摘(橋本博之・青木丈・植山克郎『新しい行政不服審査制度』(弘文堂, 2014年)5頁【橋本執筆】)。
- 9) 「行政不服審査法関連3法の概要(行政不服審査法(平成26年法律第68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(平成26年法律第69号), 行政手続法の一部改正する法律(平成26年法律第70号))」(総務省HP: http://www.soumu.go.jp/main_content/000297540.pdf) (最終確認日: 2014年11月30日)。
- 10) 同上。
- 11) 同上。
- 12) 「対談 宇賀克也+若生俊彦 行政不服審査法の改正に向けて」ジュリスト1465号(2014年)47頁, 前田雅子「行政不服審査法改正の論点」法律時報86巻5号(2014年)83頁。
- 13) 行政不服審査制度研究会編『ポイント解説 新行政不服審査制度』(ぎょうせい, 2014年)206頁。
- 14) 国税の領域(国税庁長官に対する処分等を除く)では, 行政不服審査法が適用されるのは, 第1章(総則)及び第6章(補則)のみとの指摘(神津信一監・青木丈著『こう変わる! 国税不服申立て』(ぎょうせい, 2014年)12頁)。
 地方税については, 行政不服審査法が適用される(山本・前掲注(5)29-30頁)が, 本稿において, 地方税に係る不服申立て及び関税に係る税関長の処分に対する不服申立ての整理・検討は割愛する。
 なお, 地方税に係る不服申立制度の改正については, 中村芳昭「特集 不服申立制度の改正と今後の実務対応 地方税における不服申立制度の改正」税理57巻15号(2014年)65頁参照。
- 15) 再調査の請求という名称は, 所得税法(昭和25年3月31日法律第71号改正)48条等の争訟規定にみられたが, 昭和37年の行政不服審査法の制定に伴い, 異議申立てという名称に改められた(南博方編『注釈国税不服審査・訴訟法』(第一法規出版, 1982年)5頁)。
- 16) 平成23年の国税通則法改正によりすべての納税者に処分時の理由付記が実施されることが影響しているとの指摘(青木・前掲注(4)37頁)。
 特筆すべき事項であるとの評価(櫻井敬子「特集 不服申立制度の改正と今後の実務対応 行政不服審査法の改正~その経緯と概要」税理57巻15号(2014年)15頁)や国税通則法75条・115条1項の改正については, 不服申立件数が多いことからみても, 救済を求める国民・住民や不服審査実務に与える影響は小さなものではないとの指摘(宇賀克也・前田雅子・大野卓「行政不服審査法全部改正の意義と課題」行政法研究7号(2014年)44頁(前田発言))。
- 17) 国税庁長官に対する審査請求に係る審理手続以外の雑則的な手続として, 審査請求書の記載事項として, 税通124条3項の個人番号または法人番号を追加すること等を規定した税通113条の2が新設された(橋本・前掲注(8)289-290頁【青木執筆】)。
- 18) 国民の権利利益の救済と法律関係の早期安定のバランスの観点(青木・前掲注(4)48頁)。
- 19) 例外として, 滞納処分手続の安定を図ることから, 滞納処分に係る督促, 不動産等についての差押等の滞納処分に関する不服申立て等の期限の特例(国税徴収法171条)(吉国二郎ほか共編『国税徴収法精解 17版』(大蔵財務協会, 2009年)935頁)が規定されている。なお, 督促(同条1項1号)に係る不服申立てができる期限については, 「2月を経過した日」から「3月を経過した日」と改正さ

- れた。
- 20) 他に、納税地の指定（所得税法18条等）、租税条約に基づく認定（租税条約等の実施に伴う所得税法、法人税法及び地方税法の特例等に関する法律6条の2）等が該当する。
 - 21) 行政不服審査法において、上級行政庁の有無に関わらず、手続保障レベルの高い審査請求に一本化されたことに伴い、上級行政庁のない国税庁長官がした処分についても審査請求とされたとの説明（関禎一郎ほか『平成26年版 改正税法のすべて』（大蔵財務協会、2014年）（以下、「改正税法」という）1121頁）。行政不服審査法の規定に基づくことから、審理員の指名や行政不服審査会への諮問手続等が必要とされる（改正税法1125-1126頁）。
 - 22) 国税不服審判所は、裁決権のみを付与された特別の機関であり、執行権は付与されていないため、一般監督権の行使として義務付けを行うことはできないとの説明（改正税法1123頁）。
 - 23) 法令に基づく申請に対して何らの処分をしないことが不作為である（行審3条）が、例えば、更正の請求に対して税務署長が何ら処分をしない場合が不作為に該当する（青木・前掲注1428頁）。
 - 24) 早田肇監修『改正国税不服審査制度解説』（中央経済社、1970年）18頁。
 - 25) 税務署長の不作為については、国税局長に対して、国税局長の不作為については、国税庁長官に対して審査請求を行うこととなる（志場喜徳郎ほか共編『国税通則法精解 平成25年改訂』（大蔵財務協会、2013年）917頁）。なお、不作為の救済について、処分権限を有しない国税不服審判所長よりも処分権限を有する不作為庁又はその監督官庁である上級庁に対して不服申立てをさせることが現実的かつ迅速な救済になると考えられたことによるとの説明（早田・前掲注2418頁）。
 - 26) 宇賀・前掲注(3)18, 169頁。
 - 27) 青木・前掲注1427頁。
 - 28) 青木・前掲注1426-27頁。
 - 29) 志場・前掲注25926頁、事実行為については、国税に関する場合、通常存在せず、国税通則法により取り扱う必要性が少ないことから、国税通則法における処分の意義、範囲について、行政不服審査法と異なり、事実行為について処分として扱っていないとの説明（南・前掲注1523頁）。
 - 30) 山上淳一編著『国税通則法（税務調査手続関係）通達逐条解説』（大蔵財務協会、2013年）61頁。
 - 31) 橋本・前掲注(8)87頁【橋本執筆】。
 - 32) 例えば、「正当な理由」への改正について、「緩和」との表現（中里実ほか『租税法概説』（有斐閣、2011年）の追補（2014年4月）2頁（有斐閣HP（http://www.yuhikaku.co.jp/static_files/sozeihou_gaisetsutsuiho.pdf）（最終確認日：2014年11月30日））。
 - 33) 絶対安静で仕事の話が禁止された入院中の場合（徳島地判昭50・4・8判時792・27）。
 - 34) 改正税法1125頁。行政事件訴訟法14条1項の「正当な理由」については、災害、病氣、怪我、海外出張等の事情や行政庁の教示の懈怠等の事情が該当するとの見解（宇賀克也『行政法概説 行政救済法 第3版』（有斐閣、2011年）138頁）。
 - 35) 福岡高判平12・1・25税資246・188。
 - 36) 例えば、不服申立人適格がないことが明らかな場合（改正税法1128頁）。
 - 37) 杉沢史郎「不服申立てが却下されないための審査請求等の対応～いわゆる『門前払い』を避けるための留意点」税理57巻14号（2014年）179頁。
 - 38) 改正税法1130頁。
 - 39) 行政不服審査法上、審査請求における口頭意見陳述の機会を与えることが困難な事情の有無については、社会通念に照らして判断されるとの説明（橋本・前掲注(8)119頁【植山執筆】）。
 - 40) 行政不服審査法上、審査請求における口頭意見陳述の制限される場合として、①事件に関係のない事項にわたる陳述の場合、②すでに陳述された内容の繰り返しにすぎない場合、③発言が意見陳述の趣旨・目的に沿わないと認められる場合との説明（橋本・前掲注(8)129頁【植山執筆】）がされており、これらの説明は、異議通達84-5（意見陳述の制限）の内容とほぼ同様であると考えられる。
 - 41) 志場・前掲注25978頁。

- 42) 審査請求において、処分庁への質問が認められている（税通95条の2第2項）が、国税通則法上の再調査の請求においては、行政不服審査法も同様、口頭意見陳述においては、処分庁への質問が認められていない（参考：橋本・前掲注(8)29頁【橋本執筆】）。
- 43) 青木・前掲注(4)59頁。
- 44) 審査請求に関する規定のうち再調査の請求にも準用されている規定の解説において、新設された標準審理期間の再調査の請求にも準用されていることに留意が必要との点が強調されている（宇賀・前掲注(3)192頁）。既に、実績評価において、「異議申立ての3か月以内処理件数割合」を具体的な指標として定めているとの説明（改正税法1127頁）。
- 45) 不服申立ての取下げ規定（税通110条2項3号）、3月後の教示規定（税通110条1項）。
3か月以内の処理件数割合については、平成25年度（平成25年4月1日から平成26年3月31日まで）97%（3か月以内処理件数割合については、相互協議事案、公訴関連事案及び国際課税事案を除いて算出）とされている（国税庁HP（「平成25年度における異議申立ての概要」（平成26年6月）（http://www.nta.go.jp/kohyo/press/press/2013/igi_h25/index.htm）（最終確認日：2014年11月30日））。
- 46) 税通81条1・2項又は氏名・住所等の記載等（税通124条）の規定に違反する場合の補正手続の明確化が図られたとの指摘（杉沢・前掲注(3)7179頁）。
- 47) 異議決定について、不利益変更の禁止（税通83条3項）が規定されているが、更正の期間制限内（税通70条（国税の更正、決定等の期間制限）において、再更正処分が認められている（例えば、東京地判昭54・2・28税資104・443等）。
- 48) ただし、差押財産の換価については、原則、不服申立ての決定・裁決があるまでできないと規定されている（税通105条1項）。
- 49) 青木・前掲注(4)59頁、異議申立てについては、事件の内容に応ずる弾力的な運営が行われるよう規定が簡素化されているとの説明（志場・前掲注(2)5976頁）。
行政不服審査法61条（審査請求に関する規定の準用）に係る国会審議において、再調査の請求は、改正前の異議申立てと比較して、参考人の陳述（旧行審27条）や処分庁による検証（旧行審29条）等が行われなくなるとして後退したのではないかとの見解（新藤総務大臣への吉良よし子委員の質問（平26年6月5日参議院総務委員会））。
また、再調査の請求は、異議申立てよりも請求人の手続保障が弱められている部分もあるとの指摘（橋本・前掲注(8)10頁【橋本執筆】）。
- 50) 異議申立事件の調査・審理と質問検査権の関係については、志場・前掲注(2)5978頁。
- 51) 水野忠恒『租税法 第5版』（有斐閣、2011年）118頁。
- 52) 岸田貞夫「行政不服審査法の改正と不服申立制度への影響」税理57巻11号（2014年）106頁。事実認定がおかしいと思われる場合や事実認定レベルで解決できそうな場合、再調査の請求を活用した方がよいとの指摘（木山泰嗣・三木義一・藤曲武美「国税不服審査制度はこう変わる」税務弘報62巻6号（2014年）71頁（三木及び藤曲発言））。
なお、今回の改正について、納税者の信頼をより高めると期待されとの見解（岩垣陽一・近藤雅人「徹底分析 新税務調査手続 第16回 租税不服申立手続の改正」税理57巻12号（2014年）135頁）。
- 53) 木村浩之「行政不服審査法の抜本改正 新国税不服審査制度の要点解説」旬刊経理情報1388巻（2014年）36頁。
- 54) 青木・前掲注(4)38頁。
- 55) 宇佐美敦子「国税の不服申立制度の改正について——その内容と問題点——」税務事例46巻8号（2014年）45頁。
- 56) 青木丈「変化する国税不服申立ての全体像をとらえ、納税者に最適な解決策を」税理57巻11号（2014年）4頁。
- 57) 青木・前掲注(4)40頁。
- 58) 木村・前掲注(5)338頁、同旨の指摘（宇佐・前掲注(4)445頁）。

- 59) 木村・前掲注5338頁。
- 60) 木山・前掲注5282頁（木山発言）。
- 61) 今回の改正により国税通則法89条2項の「理由を附記」が「理由を付記」に改正されたことから、本稿において、基本的に、「理由付記」との表現とする。
- 62) 木山・前掲注5272頁（木山発言）。
- 63) 中里実ほか『国際租税訴訟の最前線』（有斐閣，2010年）223頁，同旨（中里・前掲注3258頁）。
- 64) 奥谷健「青色申告に対する更正の理由附記—白色申告に対する今後の取扱いを含めて」税研161号（2012年）28-29頁，拙稿「国税通則法改正の概要と課題／第4回 改正後に残された課題」税務QA125号（2012年）64頁参照。
- 65) 日本弁護士連合会「行政不服審査法の改正に対する意見」（2013年（平成25年）12月12日）（日本弁護士連合会 HP（http://www.nichibenren.or.jp/library/ja/opinion/report/data/2013/opinion_131212.pdf）（最終確認日：2014年11月30日），日本税理士連合会「『行政不服審査法の改正に伴い国税通則法の改正を求める意見』について」（日連25第1186号（業1第178号）平成25年12月20日）（日本税理士連合会 HP（<http://www.nichizeiren.or.jp/guidance/pdf/gyoshinhol31220.pdf>）（最終確認日：2014年11月30日），青木・前掲注1438頁。
- 66) 西野委員に対する上村政府参考人答弁（平26年5月8日衆議院総務委員会等）。
 なお，訴願法が適用されていた時の行政行為をした機関に対する不服申立てについて，例えば，再調査の請求以外に訴願，不服の申立，裁決の具申等の名称が用いられたとされている（雄川一郎『行政争訟法』（有斐閣，1957年）235頁）。
- 67) 木山・前掲注5281頁（三木発言）。
- 68) 南博方・小高剛『全訂 注釈行政不服審査法』（第一法規，1988年）309頁，室井力ほか『コンメンタール行政法 I 行政手続法・行政不服審査法 第2版』（日本評論社，2008年）507頁。
- 69) 青木・前掲注1440頁。なお，2014年11月30日現在，全国の税務署数は524署である。
- 70) 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（総務省 HP（http://www.soumu.go.jp/main_content/000232877.pdf）（最終確認日：2014年11月30日））。
- 71) 例えば，国税庁 HP のパンフレット「税務手続について（国税通則法等の改正）」（平成24年9月）4頁の「再調査」の項目（<http://www.nta.go.jp/sonota/sonota/osirase/data/h24/nozeikankyo/pdf/01.pdf>）（最終確認日：2014年11月30日）。
- 72) あくまでも名称の問題であるから，税理士が代理人であれば特段問題はないが，代理人がない場合において，処分時の教示等での丁寧な説明が必要との指摘（橋本・前掲注8248頁【植山執筆】）。
- 73) 武田昌輔監修『DHC コンメンタール国税通則法 §56～129』（加除式）4353頁。
- 74) 南・前掲注1572頁，志場・前掲注25972頁。
- 75) 南・前掲注1572頁，南・前掲注68261頁。
- 76) 「このような場合に被告に本件追加主張の提出を許しても，右更正処分を争うにつき被処分者たる原告に格別の不利益を与えるものではないから，一般的に青色申告書による申告についてした更正処分の取消訴訟において更正の理由とは異なるいかなる事実も主張することができる」と解すべきかどうかはともかく，被告が本件追加主張を提出することは妨げないとした原審の判断は，結論において正当として是認することができる。（最判昭56・7・14民集35・5・901）。
- 77) 救済手続の全ての段階において，総額主義を争点主義に改め，処分理由の差替え・後出しを認めるべきではないとの見解については，日本弁護士連合会「国税不服審判所及び租税訴訟の制度改革に関する提言」（2012年（平成24年）12月21日）5頁（日本弁護士連合会 HP（http://www.nichibenren.or.jp/library/ja/opinion/report/data/2012/opinion_121221.pdf）（最終確認日：2014年11月30日）参照）。
- 78) 最判昭47・3・31民集26・2・319。
- 79) 審理を担当する国税審判官の全てを弁護士，税理士等の部外者のみとするなどの担当審判官の独立

性を保障する必要があるとの指摘（水野武夫「審査請求の改革と国税不服審判所の課題」税経通信69巻14号（2014年）3頁）。

- 80) 宇賀・前掲注(3)54頁。
- 81) 新原委員に対する上村政府参考人の答弁（平26年5月15日衆議院総務委員会）。
- 82) 税制調査会「昭和43年7月 税制簡素化についての第三次答申」48頁。
- 83) 処分庁に上級行政庁がない場合、原則として、審査請求をすることができず、異議申立てとされていた（旧行審6条1号）。
- 84) 青木・前掲注(4)45頁。
- 85) 税通80条2項、改正税法1125頁。
- 86) 改正前、国税庁長官の処分については、国税庁長官への異議申立て、決定を経て、裁判所への訴えという手続が採用されていた（旧税通115条1項1号参照）。
- 87) 国税通則法の改正の問題として、行政不服審査法と国税通則法における審査請求の乖離との指摘（水野・前掲注(5)2頁）。
- 88) 橋本・前掲注(8)22頁【橋本執筆】。
- 89) 国税不服審判所の設立時の税制調査会の議論において、行政段階において、税務当局から完全に独立した第三者的な裁決機関を設けるべきとの意見について、現在の行政・司法制度を前提とする限り、税務当局から完全に独立した裁決機関を設けることは適当ではないとの結論に達したが、将来、司法、行政にわたる全面的な制度の再検討を行うような機会がきた場合、このような意見について採用の可能性について改めて検討してしるべきとされている（税制調査会「昭和43年7月 税制簡素化についての第三次答申」45頁）。

行政不服審査会における審査を可能とすることは、国税不服審査機関の独立性に資することとなることとみることができるとの見解（手塚貴大「租税手続法の解釈と立法（三・完）—国税通則法改正の動向と評価」自治研究89巻10号（2013年）31頁）。

- 90) 諮問機関の答申は、行政庁を法的に拘束しないが最大限尊重されるべきとの見解については、原田尚彦『行政法要論 全訂第7版〔補訂二版〕』（学陽書房、2011年）49頁。

行政不服審査法上、答申書について、審査庁（本稿の場合、国税庁長官）がどのように扱うべきかについて、明文の規定がないが、裁決主文が、答申書と異なる内容である場合の理由付記についてのみ規定（行審50条1項4号）があるとの説明（橋本・前掲注(8)25頁【橋本執筆】）。

また、行審50条1項4号の理由付記については、判断過程の透明性を確保し、審理関係人への説明を尽くす観点から、裁決主文が行政不服審査会等の答申と異なった理由を記載しなければならないことが特に規定されているとの説明（橋本・前掲注(8)175頁【植山執筆】）。

なお、例えば、行政不服審査会と同様の調査権限等を有し、答申を公表する諮問機関である情報公開・個人情報保護審査会の答申に関して、明文の規定はないが、答申が尊重されることは当然であり、また、答申の内容が公表されること（情報公開・個人情報保護審査会設置法16条）から、答申に従わない裁決・決定を諮問庁が行う場合、諮問庁は、答申に従わないことの合理的理由を提示する義務を負うとされている（宇賀克也『新情報公開法の逐条解説 第6版』（有斐閣、2014年）161、235頁）。

さらに、合理的な理由が提示されていない場合は、理由の提示の瑕疵として裁決・決定の違法事由になると解されるとの見解が示されている（同上）。

- 91) 行政不服審査会は諮問機関にすぎないが、国税不服審判所は一定の独立性を有する裁決機関であり、第三者機関として一段進んだ仕組みとなっていると言及した上で、国税分野における行政不服審査法の改正のインパクトは、多分にニュアンス的なものにとどまるとの評価（櫻井・前掲注(4)16頁）。
- 92) 今後、個別法が定める再調査の請求が、不服申立制度全体の中でどのように機能するか、注視する必要があるとの指摘（橋本・前掲注(8)10頁【橋本執筆】）。

※脱稿後、大野卓「行政不服審査法関連三法について」自治研究90巻12号（2014年）3頁、質疑応答【第一回行政法研究フォーラム—行政不服審査法改正（2）】自治研究91巻1号（2015年）34頁に接した。