

氏名 (生年月日)	イヅミ 泉	ジュン ヤ 絢也	(1979年3月11日)
学位の種類	博士(会計学)		
学位記番号	商博甲第72号		
学位授与の日付	2017年3月16日		
学位授与の要件	中央大学学位規則第4条第1項		
学位論文題目	租税行政庁による行政解釈とその手続的統制に関する研究 —租税に関するパブリックコメント制度の再設計—		
論文審査委員	主査	酒井 克彦	
	副査	上野 清貴・矢内 一好	

内容の要旨及び審査の結果の要旨

1 本論文の意義と特徴

本論文は、租税行政庁による行政解釈に、手続的統制をいかに及ぼすべきかについての研究である。

憲法の要請する租税法律主義は、国民の納税義務の根拠を国会において制定された法律のみとすることを建前とするものであるが、かかる法律の解釈適用を巡っては、租税行政庁が制定・発出する政令や通達が実質的に極めて強い影響力を有している。民主主義制度の下、国民の政治参画は立法という形でもなされるが、他方で、納税義務に極めて強い影響力を有する政令や通達に対しては、国民が参画する機会は乏しい。

もっとも、国民が行政に対して意見する機会が全くないというわけではない。例えば、パブリックコメント制度がその1つである。パブリックコメント制度は、政令や通達の制定前に広く国民一般からこれらの原案に対する意見を公募する行政手続法上の制度である。この制度には、本論文によれば、概ね次のような利点があるという。

第一に、統制時期が行政解釈の公表前であることが挙げられる。租税行政庁の策定した原案に対する意見を広く求めるものであることは、原案の段階での行政解釈の早期の見直しを可能にするであろう。また、第二に統制の主体が広く一般国民であることは、民主的正当性という意味では法律よりも劣るが、租税行政庁と国民の間で法律の解釈等に関する議論を深めることは有益であろう。第三に、具体的な統制方法が、意見提出という方法によっていることも簡便であり、コストの低さや、匿名性といった意味でも魅力的な制度である。そして、第四に租税行政庁による行政解釈の制定過程を適正に公開することができるし、租税法律主義適合性という観点から、行政解釈の統制以上の恩恵を期待することもできる。パブリックコメント制度は、行政機関と国民双方が有する情報、知識、経験又は統計上のデータ等が有機的に結合することで、租税法律主義適合性の観点のみなら

ず、根拠法令と関連法令の規定又は趣旨により適合した、あるいは現実の経済社会の状況により適合した内容の政令又は通達が生み出されるという観点からの期待を寄せることができるといえよう。

かような点から、本論文は、租税に関するパブリックコメント制度を手続的統制の中心に据え、同制度の有効活用を提案している。もっとも、同制度は、その創設から日が浅く、いまだ発展途上のものであって、制度に内在する種々の問題や、運用上の問題も多く存在する。例えば、パブリックコメント制度の適用除外範囲が広く、必ずしも行政機関の発出する政令や通達を網羅しているわけではない。また、意見募集時に公示される資料等の範囲や、提出意見に対する十分考慮義務についても、問題が山積している。行政手続法は、パブリックコメント制度の実施に当たって、行政機関に対し、意見公募手続実施義務のほか、具体的かつ明確な内容の案を公示する義務、関連資料公示義務、30日以上の意見提出期間を設定する義務、意見公募手続の周知等義務、提出意見の十分考慮義務、結果等公示義務など、種々の義務を課している。しかしながら、これらの義務を履行しなかった場合に、義務違反の是正措置などが設けられておらず、国民の権利利益の保護のための制度という終局的な目的を達成するためには、大きな課題が残されているといわざるを得ない。本論文のターゲットは、まさにここにあるといえよう。

本論文は、広範な租税法律領域において、とりわけ民主的統制が求められるべきなのは、法人税法の領域であると指摘する。すなわち、同法が採用する企業会計準拠主義（法人税法22条4項）は、量的にみても質的にみても、法律よりも行政解釈の規律密度を高める下地となっているとの考えの下、法人税法領域におけるパブリックコメント制度の実際を検証した上で、その具体的問題点を摘示している。

本論文は、我が国のパブリックコメント制度の再検討を行うに当たり、その研究素材を、我が国のパブリックコメント制度とその性格が近似している米国における連邦行政手続法上の告知コメント手続に求めている。前述のとおり、我が国のパブリックコメント制度は、創設から日が浅いということもあり、先行研究が乏しいのに比して、米国では、重要な判例があり、またかかる判例等から多くの問題が研究者によって析出されている。本論文は、Chevron 判決などの判例解析を行うことによって、米国における司法敬讓の考え方を析出している。すなわち、米国においては、告知コメント手続に係る規定が、司法審査と結び付くことによって実効性が担保されるような制度設計がなされている点に本論文は関心を寄せるのである。かような視角は、比較法研究からしか得られないものであるが、我が国のパブリックコメント制度の今後の展開に重要なインプリケーションを求めているといえ、この点にも高い評価が与えられるべきであると考えられる。

2 本論文の構成

本論文の構成は、以下のとおりである。

問題の所在

第1章 租税法律主義と租税公平主義の原則

- 第1節 租税の定義・機能・根拠
- 第2節 租税法の基本原則としての租税法律主義
- 第3節 租税法の基本原則としての租税公平主義
- 第4節 まとめ
- 第2章 租税行政庁による行政解釈の必要性とその存在形式等
 - 第1節 租税法規における法解釈の必要性及び必然性
 - 第2節 租税行政庁による行政解釈の存在形式
 - 第3節 まとめ
- 第3章 法人税に関する行政解釈の統制という視点
 - 第1節 法人税法上の収益・費用に係る基本規定
 - 第2節 契機となった法人税に関する裁判例
 - 第3節 まとめ
- 第4章 租税に関する政令の現状と統制の必要性
 - 第1節 行政立法（委任立法）一般の議論
 - 第2節 租税行政立法の議論
 - 第3節 法人税法65条（包括的委任規定）の租税法律主義適合性
 - 第4節 法人税法65条を根拠とする政令の授權法律適合性の問題
 - 第5節 政令の規定内容の十分性
 - 第6節 行政立法に対する司法統制（行政訴訟による裁判的統制）
 - 第7節 まとめ
- 第5章 税務通達の現状と統制の必要性
 - 第1節 税務通達の拘束力
 - 第2節 税務通達の諸機能
 - 第3節 税務通達の必要性等
 - 第4節 「税務行政」＝「通達行政」という批判とその理由
 - 第5節 租税法律主義適合性が問題となる法人税に関する通達
 - 第6節 通達に対する司法統制（行政訴訟による裁判的統制）
 - 第7節 まとめ
- 第6章 統制手段としてのパブリックコメント制度
 - 第1節 行政解釈に対する統制のあり方を巡る視点
 - 第2節 パブリックコメント制度の概要等
 - 第3節 パブリックコメント制度の魅力
 - 第4節 パブリックコメント制度の制度上の問題点
 - 第5節 パブリックコメント制度の運用上の問題点
 - 第6節 個別案件の分析結果から析出される運用上の問題点

第7節 まとめ

第7章 連邦行政手続法の告知コメント手続と租税行政

第1節 APAの規則制定手続の概要

第2節 米国連邦税に関する規則と規則制定手続

第3節 財務省規則への司法敬讓問題

第4節 米国財務省又はIRSの説明に対する疑問と規則制定に関わるインセンティブ

第5節 Mayo判決(2011年)の検討

第6節 Mayo判決とAuer原則

第7節 まとめ

第8章 米国財務省等が利用する暫定規則を巡る諸問題

第1節 暫定規則の概要等

第2節 告知コメント手続を経ずに暫定規則を発行することが認められる根拠

第3節 暫定規則に対する敬讓問題

第4節 暫定規則の有用性

第5節 まとめ

第9章 現行パブリックコメント制度の改善策の提案

第1節 提案の方向性

第2節 制度上の問題点と改善策

第3節 その他の改善策等

第4節 まとめ

結語

以下、各章の論点を紹介する。

第1章「租税法律主義と租税公平主義の原則」では、本論文が、租税行政庁による行政解釈の統制の必要性とその具体的な統制のあり方を考究するところ、その前提として、租税法領域に存在する租税法律主義と租税公平主義という2つの重要な原則について確認している。具体的には、租税の定義・機能・根拠に関する議論を概観した上で、租税法律主義、租税公平主義の順にその内容等を確認するとともに、とりわけ、本論文との関係では、租税法律主義の重要性を強調すべきことが述べられている。

租税法律主義は、租税法に通底する憲法由来の最高位の原則（価値判断の基準）であり、行政解釈の内容を規律すると同時に、行政解釈に対する統制の必要性を規範的ないし理論的側面から支えるものであるため、本論文の意義や方向性を支える最も重要な価値判断の基準であると位置付けられている。

第2章「租税行政庁による行政解釈の必要性とその存在形式等」では、租税行政庁による行政解釈の必要性及び必然性を論じた上で、租税法規の解釈主体として租税行政庁が存在していること及

び当該租税行政庁による行政解釈の存在形式が多様化していることを論じ、最後に、かように多様化する租税行政庁による行政解釈のうち、本論文においては政令及び通達を考察の中心に据えること並びにその理由について述べられている。

租税法規の適用に当たり、租税法規を解釈するという作業はいわば必要的であり、かつ、必然的でもあるところ、現実にも、租税行政を担う租税行政庁は、租税行政を営むに当たり、租税法令に関する解釈を数多く発している。現代において、かかる租税行政庁による行政解釈の存在形式は実に多様化しているところ、本論文では、広く国民一般に対して公開される行政解釈の存在形式を考察の対象とし、中でも、規律範囲・規定内容・拘束力等の観点から、課税庁、納税者及び裁判所に対する影響力の大きい政令及び通達（とりわけ法令解釈通達）を考察の中心に据えることがこの章において宣言的に述べられている。ここでは、政令及び通達は、伝統的な行政解釈の存在形式として、現在においても数多く存在し、租税実務に広く深く浸透しており、そのことゆえに問題も山積し、先行学説・裁判例も多く存在していることから、研究対象として適しているという考慮が働いているという視角が明らかにされている。

第3章「法人税に関する行政解釈の統制という視点」は、次章（第4章）及び次々章（第5章）において、実際に租税法律主義適合性が問題となる政令及び通達を摘示し、租税行政庁による行政解釈の租税法律主義適合性という観点からの統制の現実的ないし実際的な必要性について論じるための準備作業である。本論文が最近における法人税関係の複数の裁判例に接したことを契機としていること並びにこのことに端を発し、次章及び次々章において政令及び通達の現状と統制の必要性を考察する際に、その考察対象の中心を法人税に関する政令及び通達とすることについて述べている。具体的には、法人税法上の収益・費用に係る基本規定である法人税法22条2項の建付け・規定内容、法人税法22条4項に定める一般に公正妥当と認められる会計処理の基準（公正処理基準）の意義と行政解釈との関係並びに収益・費用の年度帰属（計上時期）等について論じた上で、代表的な裁判例の考察を行っている。かかる裁判例は、まさに本論文の研究の契機ともなった重要な事例であり、租税行政庁による行政解釈の統制の必要性を摘示するためには、実体法の理解が必須であるとの筆者の問題関心がその根底に流れているといえよう。

この章では、3つの裁判例について考察がなされている。

具体的に概観すれば、裁判例①《法人税法65条の合憲性等を認めた裁判例》の検討からは、包括的委任規定をもって実質的に「別段の定め」に該当するような政令を定めることが許されるならば、租税法律主義は瓦解するものと解さざるを得ないところ、これまで租税行政庁は、法人税法65条の政令へ委任する旨の定めは同法22条2項及び3項の各柱書きの別段の定めにあたるという立場に立って、同条に基づく政令規定を制定していたことになるため、かかる統制の必要性は一層高い点が指摘されている。また、裁判例②《ヘッジ取引の有効性の判定方法が争われた裁判例》の検討からは、政令等に対するその規定内容の十分性という観点からの統制の必要性という視点を得ている。そして、裁判例③《分割支給した分掌変更等退職給与の損金算入の可否等が争われた裁判例》の検討からは、租税法律主義適合性が疑われる租税行政庁による行政解釈（通達）が会計慣行を形成し、

やがて、法人税法 22 条 4 項を通じて法規範化する、換言すれば公正処理基準となり得るのではないか、しかもそれは相当広範囲にわたる可能性があるのではないかという懸念が惹起されることから、法人税の通達に対する租税法律主義適合性の観点からの統制の必要性が高まることが指摘されている。通達による会計慣行の組成と、当該通達ないし当該会計慣行の法人税法 22 条 4 項を媒介とした法規範化という現象が生起することへの懸念が現実的なものとなっているとされる。

第 4 章「租税に関する政令の現状と統制の必要性」では、現行の租税に関する政令に対して、主として租税法律主義適合性の観点から何らかの統制の必要性が高いとの指摘事項のうち、現行の政令の中には租税法律主義適合性に疑問を提起し得るものが存在することについて論証している。

そこでは、行政立法一般の議論を概観した後、租税法領域に視点を移した上で、授權法律の委任の方法に関する問題と委任命令の内容等に関する問題とに分けて考察を進めている。とりわけ、法人税法 65 条《包括的委任規定》の租税法律主義適合性や、法人税法 65 条の委任を受けて制定された各政令における授權条項との適合性、並びに政令の規定内容の十分性について検討が展開されている。その延長に、行政立法に対する司法統制（行政訴訟による裁判的統制）に関する議論についての確認がある。

この章では、現行の租税に関する政令の中には、その規定内容の租税法律主義適合性や規定内容の十分性という観点から、疑問を提起し得るものが存在することが指摘されている。現行の政令を網羅的に検討するものではないものの、この章における考察によって、租税に関する政令に対する統制の必要性を一定程度、論証することに成功しているといえよう。

具体的には、この章は次の点を指摘する。すなわち、第一に、政令の影響力の大きさを念頭に再考すれば、現行の租税に関する施行令に対して、租税法律主義適合性の観点からの統制の必要性が一層高まるものと解されるという。また、第二に、ここで示されている大阪高裁平成 21 年判決及び東京地裁平成 24 年判決の判示内容を見る限り、租税法律主義適合性が疑われる政令に対する司法統制は必ずしも十分に働いていない面があることも否定できないと論じるのである。第三に、現行法制度の下では、行政立法である政令そのものの適法性等を裁判所で争うことは認められていないことも想起すべきであるとする。これらの点に鑑みると、司法統制以外の統制が必要であるというのである。

もともと、法源性を有しない通達等と比較した場合における法的安定性・予測可能性及び紛争の未然防止可能性と、法律と比較した場合における制定手続の簡便性・迅速性に着目すると、政令の活用は納税者と租税行政庁双方にとって利する面もあり、この点で政令の有用性を否定することができないという点にも、本論文は付言している。そうであるからこそ、ここではバランスのとれた議論が要請されるべきであるというのである。なお、現行の政令に関するこれまでの考察を踏まえると、政令に対する統制論にウェイトを置いた議論が展開されてしかるべきであることは、ここでは否定されていない。

現行の税務通達に対して、租税法律主義適合性の観点から何らかの統制を行う必要性が高いと考えられるが、それは、ごく単純化すれば、①税務通達の影響力の大きさ及び②現行の税務通達の中

には、主として、その規定内容の租税法律主義適合性の観点から疑問を提起し得るものが存在することに由来すると指摘する。

そこで、第5章「税務通達の現状と統制の必要性」では、税務通達の拘束力及び機能等の観点から税務通達が課税庁自身や納税者に及ぼす影響力を考察するとともに、税務通達の必要性及び必然性を確認した上で、先行研究において税務通達が通達行政と非難されてきた理由を考察するとともに、租税行政が通達行政として非難される理由として最も重視すべきは、税務通達の内容が法律で規律すべき課税要件、課税手続について定めていることにあることを述べている。そして、現行の租税行政が上記のような批判に耐えられるほど改善されてきているとは必ずしも断言できないことについて、租税法律主義との適合性が問題となる法人税に関する通達の実例を摘示することにより論証し、税務通達に対する租税法律主義適合性の観点からの統制の必要性を論じている。

この章では、①税務通達の影響力の大きさが相当なものであることを、税務通達の拘束力（課税庁に対する内部的な法的拘束力と納税者に対する外部的な事実上の拘束力）及び諸機能（例えば、行政内部の統制・統一化機能、法令の解説・補完機能、行政の効率化機能、行政の恣意的判断防止機能、予測可能性提供機能、不服申立便宜機能等）の面から論じた上で、②現行の税務通達の中にはその規定内容の租税法律主義適合性に疑問を提起し得るものが存在することについて、具体例を示して論証を行っている。

また、税務通達の内容が適法なものであるという前提を置くとすれば、税務通達の上記諸機能は、租税法律主義を支えるとともに、適正公平な納税義務の履行の実現や申告納税制度の維持・発展に寄与し得る有益な一面を有していることは否定できない上、租税法規の複雑性・専門技術性を顧慮すると、税務通達の必然性を受け入れざるを得ない面があるという所見が示されている。そして、かような税務通達の積極的な評価に値する一面をも踏まえた上で、租税行政が通達行政として非難される実質的な理由は、「税務通達の内容が法律で規律すべき課税要件、課税手続について定めていること」にあると指摘している。

第6章「統制手段としてのパブリックコメント制度」では、パブリックコメント制度が他の統制手段との併用の有用性を否定するものではないことを前提としつつも、租税行政庁による行政解釈の統制手段として同制度の活用を提案している。具体的には、行政解釈に対する統制のあり方を巡る視点について簡述した上で、パブリックコメント制度の概要等を通観し、同制度のメリットについて述べられている。そこでは、同制度が有する種々の有益な諸機能が十分に発揮されるのであれば、同制度は租税行政庁による行政解釈の統制手段の1つとして重要な地位を獲得し得るとする。もっとも、同制度は、制度創設から日が浅く、いまだ発展途上のものであって、制度内在的な問題点や運用上の問題点を多分に有していること、具体的には、行政手続法の規定内容の検討及び国税庁が実施した実際のパブリックコメントの案件の分析を通じて、同制度が制度上及び運用上の問題を抱えていることを明らかにしている。

また、パブリックコメント制度は、①統制時期が行政解釈の公表前であること、②統制の主体が広く一般であること、③具体的な統制方法が意見提出等であること、④国税庁による行政解釈の制

定過程等を適正に公開する効果があること及び⑤租税法主義適合性という観点からの行政解釈の統制以上の恩恵が期待できることという魅力を有していることが示されている。加えて、同制度は行政運営における公正確保・透明性向上機能、行政機関の判断の適正確保機能、行政機関における命令等制定過程・判断過程への国民の適切な参加機能、国民の権利利益保護機能、政策情報提供機能、行政機関の説明責任遂行機能、理由提示機能、行政機関の処分等に対する不服申立便宜機能、命令等制定あるいは処分等に関する国民（納税者）に対する説得機能、予測可能性提供機能及び社会的財産の有効利用促進機能といった種々の有益な諸機能を発揮し得るものであることも述べられている。そして、かような有益な諸機能が十分に発揮されるのであれば、同制度は、租税行政庁による行政解釈の租税法主義適合性の観点からの統制手段の1つとして重要な地位を獲得し得るという見解に辿り着いているのである。他面、パブリックコメント制度に係る具体的な法令等の規定や国税庁が実施した実際の案件におけるその対応を分析することによって、現行制度は、制度上の問題点及び運用上の問題点を抱えていることも指摘されている。このように、同制度の魅力や有益な諸機能を考慮すると、同制度は、かかる問題点を克服して更なる発展が期待されるべきとの見解に帰着する。

第7章「連邦行政手続法の告知コメント手続と租税行政」では、我が国におけるパブリックコメント制度の再設計のあり方や租税法領域への適用問題などに関する示唆を得るために、米国における告知コメント手続の概要等を確認した上で、その租税法領域における適用問題や米国の租税行政庁との関係について考察を行っており、比較法研究がその中心である。

すなわち、APA（Administrative Procedure Act：連邦行政手続法）が定める規則制定手続（告知コメント手続）を概観し、米国連邦税に関する規則と規則制定手続を確認した上で、米国において行政機関が制定する規則の問題を考察する際に極めて重要な視点の1つである行政解釈に対する司法敬讓の問題、とりわけ財務省規則への司法敬讓の問題を論じている。そして、Mayo 判決の判示内容を概観し、同判決の意義及び展望等を述べた上で、最近注目度が高まりつつある敬讓原則である Auer 原則を紹介し、その Mayo 判決との関係等についても言及している。

具体的に、この章では次のような点に関心を寄せている。第一に、米国における告知コメント手続に対するないし同手続に期待される役割があるという点である。第二に、米国においては、APA の告知コメント手続に係る規定は、司法審査と結び付くことにより、その実効性が担保されるような制度設計がなされているという点である。そして、第三に、米国財務省等による規則制定行動等に対する Mayo 判決の影響ないし同判決後の展望に関する点である。特に、この3つ目の点について、Mayo 判決によって、次の4つの可能性が高められたと指摘する。すなわち、①個別的授權規則と同様に、一般的授權規則についても、その制定に当たり、告知コメント手続を実施していない場合には、APA の規定に基づき、裁判所によって当該規則が違法なものとして効力を否定される可能性があること、②告知コメント手続を完遂した場合には、当該規則に対して Chevron 基準の適用資格が与えられる可能性があること。仮に、Chevron 原則が適用される場合には、③その第2段階審査において、APA の専断的・恣意的テストと同内容のテストが行われる可能性があること。更にこれら

の可能性を前提として、④納税者が告知コメント手続実施義務の不履行又は専断的・恣意的テストの不充足等の APA 違反を理由として、財務省規則の違法性を訴えたり、あるいは Chevron 敬讓に値しないことを主張する訴訟が増加する可能性があること。

これらの点から、本論文は、米国財務省又は IRS は、告知コメント手続を積極的に利用し、かつ、同手続及び APA の規定を遵守する方向に進むことが予想されると占うのである。

第 8 章「米国財務省等が利用する暫定規則を巡る諸問題」では、多くのコストがかかる告知コメント手続を回避したいという手続回避インセンティブは暫定規則という行政解釈の存在形式の利用により、別のルートから実現されるのではないか、という議論に光を当てている。米国財務省等は、新たな租税法規が制定され、これに関連する規則を発行する又は租税回避に対抗するための規則を迅速に発行する必要がある場合等には、規則発行時に通常要求される事前の告知コメント手続を経ずに行う「暫定規則」を利用することが珍しくない。米国においては、法定の告知コメント手続を遵守せずに制定された規則は裁判所によって違法なものとしてその効力を否定され得るにもかかわらず、暫定規則が、同手続を経ずに迅速かつ簡便な方法で発行され、しかもその有効性を認められて裁判所や納税者をも法的に拘束すると考えられている。このように、この章では、かかる暫定規則を巡る議論を取り上げている。

具体的には、暫定規則の概要等を確認し、暫定規則を巡る APA 適合性の問題（告知コメント手続を経ずに暫定規則を発行することが認められる根拠）及び暫定規則を巡る司法敬讓問題を検討した上で、米国租税法領域における暫定規則の有用性について論及することにより、本論文との関係で米国における暫定規則と APA を巡る議論から得られるインプリケーションを探っている。

ここでは、米国財務省等が発行する暫定規則を巡る議論を概観した上で、暫定規則が事前の告知コメント手続を経ずに発行されることが認められるのは、同手続を経ないことについて個別具体性のある「正当な理由」（APA § 553(b)(3)(B)）が存在する場合に限られることから、結局、暫定規則の利用場面は限定的であるといわざるを得ないし、「正当な理由」の存在が認められない場合には、暫定規則は裁判所によってその有効性を否定される可能性があるばかりでなく、裁判所によって高い司法敬讓を与えられない可能性もあるという理解に辿り着いている。他方、本論文は、簡易・迅速な規則発行の要請とを調和する役目を果たす規定の存在に注目をしている。そこで、米国の議論を事情や法制度の異なる我が国に持ち込むことの難しさはあるとの一定の留保を付した上で、我が国のパブリックコメント制度について、手続的迅速性・簡便性に配慮しながら行政手続法 39 条 4 項 2 号により同制度の適用が除外されることとなる命令等の範囲を縮小することを盛り込んだ新たな制度設計を試みる際に参考とすべき手掛かりが、米国における暫定規則と APA を巡る議論から得られる可能性も皆無ではないことを指摘している。

最終章である第 9 章「現行パブリックコメント制度の改善策の提案」では、前章までの考察を踏まえて、現行パブリックコメント制度に対する改善の方向性を述べた上で、同制度の運用上の問題点にも配慮しつつ、制度上の問題点に対する具体的な改善策の提案等を行っている。

この章が示すパブリックコメント制度の改善策としては、大きく分けて、①意見公募手続の適用

対象となる命令等の実質的な拡大、②命令等の制定過程の統制強化、③実効性のある担保措置の導入の3つである。

特に、現行パブリックコメント制度の問題点のうち、その解決が喫緊であると解される点を次のように指摘している。

1 点目の指摘は、租税に関する命令等は、税制改正に伴って制定等されることが通例であることから、実際には租税に関する多くの命令等が意見公募手続の適用を除外されているという問題である。これに対して、この章では、税制改正に伴う命令等の改正については、「事前の」意見公募手続の実施を義務付けないこととする一方、かかる命令等の有効期間について時限的措置を施した上で、命令等の制定と同時に、「事後の」意見公募手続の実施を義務付けるような制度設計を採用することを提案している。これは、米国の暫定規則を巡る考察を参考としたものである。

2 点目の指摘として、行政手続法は、パブリックコメント制度の目的を達成するため、行政機関に対し、各種の義務を課しているものの、かかる義務違反があった場合の直接的な是正・救済手段を用意していないという問題である。これに対して、本論文は、所定の手続を遵守せずに制定された命令等については、裁判所によって、違法なものとして法的効力を否定されるなど手続違反に対する直接的な是正・救済手段を行政手続法に導入することを提案している。これも、APA の告知コメント手続に係る規定は、司法審査と結び付くことにより、その実効性が担保されているという米国の制度設計に関する考察や米国財務省又は IRS が規則制定に関して有するインセンティブに関する考察を参考としたものである。

本論文は、上記の提案が実行されるならば、パブリックコメント制度は、主として租税行政庁が制定する政令又は通達の内容の租税法主義適合性という観点からの事前の統制手段としての役割を果たすことができるとして結論付けている。

3 本論文の意義及び独創性

本論文のテーマの設定に関してみると、問題意識が明確であり、課題設定が合理的で説得力があり、問題意識に先進性があると思われる。また、独創性があり、かかる分野の学問研究に十分に貢献するものと高く評価することができ、先行研究サーベイを踏まえた上での独自の知見を加えていることが認められる。研究内容は、考察の展開が論理的で説得力があり、論文全体の論理構成は優れたものであるといえ、明確な結論へと導かれていることが確認できる。そして、研究目的を達成するために、後述するように法人税を素材とし、米国の手続を素材とするなど相応しい研究方法が用いられているといえ、必要な倫理的配慮も払われている。更に、用語や文体、図表や注記の表現、参考文献・資料等の引用方法も適切であり、著作物として極めて高い水準にあると思われる。

とりわけ、次のような理由から、本論文が示したパブリックコメント制度の研究は、先駆的であり、極めて意義深く、独創性に富んでおり、学術的価値が非常に高いものと考えられる。

(1) 観念的議論に終始せず、実務的問題関心を基礎とした実学的研究としての価値も高いこと

我が国の租税法は、租税法律主義の要請する予測可能性や法的安定性が担保されているべきであるにもかかわらず、この点について、多くの課題が残されているといってもよい。かような点から、租税法律関係においては紛争が絶えず、行政庁の発出する通達等に実務が大きく依存しているのが現状である。もっとも、かかる通達等を直截に批判すべきものであるか否かは個別の通達等の法的根拠の詳細な検討が必要であり、現にかような視角からの研究は極めて充実してきている。

しかしながら、その反面、出来上がった通達等をターゲットにするのではなく、通達等の制定過程に焦点を当てた研究は極めて乏しいのが現状である。それには理由がある。通達の制定過程が公表されていないことがその理由の第一であるといってもよからう。この点は、租税行政庁内部経験者のみを知り得る知見や経験を基に議論せざるを得ないからである。その点、本論文の筆者は、租税行政庁内部での実務経験を踏まえた研究を行い得る者のひとりである。

本研究は実務的な問題関心を契機に展開されている。研究の内容は、パブリックコメント制度が手続的統制手段としての意味を有することからよりよい同制度の提案を行うストーリーであるが、その出発を具体的問題点の析出から行っていることは興味深い。本論文は、かような恵まれた経歴を背景とするものであるといっても過言ではあるまい。

(2) 行政解釈の規律密度を意識した論文として構成されていること

一般論として、法人税は、本来的に法技術的な存在である法人を納税義務者としていることに加えて、組織再編成、連結納税、国際取引、金融取引又は資本取引など、法人が行う複雑多様かつ専門技術的な取引や事業活動等に対応するために、一般的・抽象的な内容あるいは専門技術的な内容を法律で定めた上で、個別的・具体的な内容については、政令又は通達等で臨機応変に定めざるを得ない面があると、本論文は指摘する。しかも、法人税法には、各事業年度の所得の金額の計算に関し必要な規定の定立を政令に委任する包括的政令委任規定（法人税法 65 条）や、当該業年度の収益の額及び損金の額につき、公正処理基準に従って計算されるものとする企業会計準拠主義を定めるもの（同法 22 条 4 項）など、法律よりも行政解釈の規律密度を高める下地となるような規定が存在し、実際上も、量的・質的に行政解釈の規律密度が高いとも指摘している。

このような観点から、本論文は、総花的な研究アプローチを採用するのではなく、法人税を素材とした切り込んだ検討がなされており、問題点の摘示がより説得的なものとなっている。

(3) 単に通達行政を批判するという多くみられる表層的な議論からは明確に距離を置いた建設的研究であること

本論文は、税務通達の存在そのものや、租税行政庁が税務通達を用いて租税行政を執り行うこと自体を批判することは必ずしも妥当ではない面があるとする。そのことよりも、むしろ、税務通達における租税法律主義適合性を確保することで、税務通達の有用性を高めるといった建設的な議論の醸成が求められるというのである。このような視角は、新規性を有する見解であると評価し得る。すなわち、税務通達の有用性を十分に理解した上で、主として租税法律主義適合性の観点から、税

務通達に対して統制のあり方を議論する必要性が高いとの所見が本論文を支えているが、独創的であり、かつ斬新な切り口であるといえる。

(4) 批判的視角を強く意識した具体的問題点の摘示がなされていること

本論文は、税務通達の内容が「法律で規律すべき課税要件、課税手続について定めている」と断定的に論じるのではなく、この点に関しては最終的には裁判所の判断に拠らざるを得ない面があるとする。もっとも、租税法令の解釈の困難性に加えて、税務通達においては、通達に示す解釈が法令上どのように正当化されるのかなど、実質上の根拠（条文上又は法解釈上の根拠や事実認定又は経験則上の根拠であり、具体的には根拠法令の解釈、通達の根拠法令等適合性及び通達制定の際に依拠した統計上のデータなど）についての説明がなく、税務通達の内容の適法性に係る国税庁の見解について検証する材料に乏しい場合も存在すると批判を展開する。加えて、少なくとも、「法律で規律すべき課税要件、課税手続について定めている」疑いがある税務通達が現に存在することは紛れもない事実であるとし、裁判所の判断を受けるまで、かような税務通達が課税庁職員を拘束し、納税者をも事実上拘束することは問題視されるべきであるとの批判的展開がなされている。

とりわけ、緩和通達については、納税者にとって有利な内容であり、納税者がかかる通達に従わないインセンティブは通常想定し得ないから、納税者との関係で強い行為規範性を帯びることになるし、納税者にとって不利な内容の税務通達と異なり、課税処分等を通じて緩和通達の違法性自体を争うことも困難であるから、事実上、民主的統制や司法統制を受けぬまま、長い間放置されることは看過し難い問題であると強く批判論を展開している。また、これらの問題提起や批判がそのまま放置されているのではなく、具体的にはパブリックコメント制度の再設計という提案に接続されており、批判的見解からの建設的提案という一貫した流れが分かりやすく展開されている点は説得的であるといえよう。

(5) 米国における告知コメント手続に関する深い研究がなされていること

本論文が米国についても研究の対象とした理由は、次のとおりである。すなわち、米国は、我が国がパブリックコメント制度を法制化するよりも約 60 年も前の 1946 年に、APA (Administrative Procedure Act) において我が国でいうところのパブリックコメント制度である告知コメント手続を導入し、告知コメント手続に関連する裁判例や研究が蓄積しており、かつ、APA の告知コメント手続は我が国のパブリックコメント制度の制定及び内容に大きな影響を及ぼしているものと解されることから、米国の経験に学ぶべきところが多いと考えたことによる。また、最近において、APA や告知コメント手続と租税行政庁が制定した規則との関係に関して、極めてインパクトの強い連邦最高裁判決（後述する Mayo 判決）が出現しており、時期的に見ても、米国租税法領域における告知コメント手続の問題を研究対象の中心に据えることが適していると考えたことにもその理由があるとする。

加えて、米国の行政法の発展過程を見ると、①最初の段階では、行政による規制の必要性を前提

としてその射程範囲が問題とされ、主として委任立法の憲法適合性の問題を巡って行政法の理論的展開が見られ、②次いで、行政決定に対する司法審査が行政法理論の中心を占めるようになるが、司法審査は行政作用の一部にしか及ばず、しかも専門技術的な行政官の判断の是非をこの点で行政官に劣る裁判官の判断に委ねること自体が問題視されるようになり、③最終的には、行政作用に対する裁判所による事後的な統制よりも、行政作用の適正な執行を確保するために、行政手続それ自体に関心が向けられるようになり、かような流れの中で APA が制定法として定められ、連邦行政法の枠組みが形作られたものと理解されている。かかる米国行政法の発展過程や行政手続重視の枠組みは、①政令又は通達が有する強い影響力、とりわけ課税庁職員又は納税者に対する法的ないし事実上の拘束力に鑑みると、租税法律主義に抵触するような政令又は通達は、事後にその是正を図るだけではならず、その制定前にその制定を阻止する必要性が高いこと、及び②抑止力や最終的な救済手段として訴訟による解決を図ることには賛成であるが、訴訟による事後的な解決は、手間がかかり、時間的・金銭的コストもかかるものであることなどを考慮すると、可能な限り、訴訟に至る前に問題を解決できるような仕組みを構築することが望ましいとする本論文の理解するところと親和性を有しており、このことが本論文において米国の制度を研究の対象とする動因の 1 つとなっている。

米国における告知コメント手続に関する十分な研究が展開されており、高い比較法的評価を与えることができると思う。

4 残された課題

本論文は、上記のような独創性を備えた意欲的な研究であるが、今後の研究の進展に期待するという意味で、以下の点を課題として挙げておきたい。

(1) 租税行政庁による行政解釈に作用すると思われる他の統制手段に関する研究

法律制定過程に比して、行政解釈の制定・公表に関する研究が乏しい中においては、行政手法への民主的参画に関するより多くのチャンネルが議論される必要があると思われるが、例えば、パネル(委員会)形式によるアプローチなどをも取り込んだ包括的な議論への言及が乏しかったように思われる。さりとて、かような点が本論文の価値を損なうものでは決してないが、今後の研究領域として、本論文同様に先駆的な視角からの展開を大いに期待したい。

(2) 事前的行政論への接続

行政事件訴訟法や行政不服審査法といった事後的救済法の重要性は否定できないものの、行政手続法や情報公開法、個人情報保護法といったいわば事前的行政を支えるインフラストラクチャーとの関わりについても、大いに関心を寄せるべき論点であると思われる。もっとも、かような論点は、行政法研究に委ねられているかもしれないが、本論文がその辺りとの関わりを有していることは否定できない。

本論文においても米国に関する研究の中で触れられているところではあるが、より踏み込んで、

パブリックコメント制度が事後的救済制度である司法判断に有益な情報を提供させる機能を有する
とした事前の行政と事後的行政の結節作用をもたらすという点から、今後は、かような結節作用を
もたらす行政手法の研究に触手を伸ばすことを大いに期待したい。

5 口頭試問

口頭試問において、①博士学位申請論文に関連する知識、②関連する領域の高度な学識、③自身
の研究に関する学問的意義の認識、④自身の研究に関する社会的意義の認識、⑤試問に対する自身
の学説を踏まえた論説の明晰性とその発信力、⑥今後の研究の展開可能性、そして⑦外国語の能力
などにつき質疑応答を行った結果、泉絢也氏が十分な能力を備えていることを確認した。

6 本論文の評価

上述のように、租税行政庁による行政解釈とその手続的統制に関する研究として、パブリックコ
メント制度の再設計を提案する本論文は、先行研究を凌駕したものであり、新規性・独創性を高く
備えた研究書として高く評価することができる。

よって、泉絢也氏の学位請求論文「租税行政庁による行政解釈とその手続的統制に関する研究—
租税に関するパブリックコメント制度の再設計—」を博士（会計学）の学位に値するものと判断し
た。