

第7章 連邦行政手続法の告知コメント手続と租税行政

本章では、わ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う。

米国を研究の対象とした理由は、米国は、わ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: 連邦行政手続法)にわ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わが国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⁷¹³、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⁷¹⁴。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のではないかと考えたことによる⁷¹⁵。

また、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⁷¹⁶、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

⁷¹³ 常岡・前掲注 597、119～120 頁、野口・前掲注 663、3 頁、5 頁。

⁷¹⁴ 本章で行っているような比較法研究は、行政立法の領域で行われることが通例である。行政立法手続に関する先行研究として、例えば、常岡孝好編『行政立法手続』(信山社 1998)、大橋洋一「行政立法手続の比較法研究」法政研究 62 巻 3=4 号 1 頁以下(1996)など参照。わが国のパブリックコメント制度に近い米国以外の外国の制度として、例えば、イギリスが採用しているコンサルテーションというものがある。この点については、農林水産奨励会農林水産政策情報センター『英国のコンサルテーション(海外調査報告)』(2002)参照。
<http://www.maff.go.jp/primaff/kenkyu/gaiyo/pdf/036.pdf#search=%E3%82%A4%E3%82%AE%E3%83%AA%E3%82%B9+%E3%82%B3%E3%83%B3%E3%82%B5%E3%83%AB%E3%83%86%E3%83%BC%E3%82%B7%E3%83%A7%E3%83%B3>(平成 28 年 7 月 18 日最終閲覧)

⁷¹⁵ 税務行政の民主化という観点から、アメリカの告知コメント手続の導入も一考の価値があるとするものとして、岩崎英恭「法人税総合通達案について」『第 10 回租税研究大会記録』286 頁(日本租税研究協会 1958)参照。また、アメリカの告知コメント手続を紹介した上で、今後、通達のみならず、税法でも、何らかの形で草案を早めに公開して税務官吏を含めての大方の意見を求めて国会に提案する方が税法を国民大衆のものにする意味でも、また、国会での論議を一層実のあるものたらしめる意味でも、更に、その後の執行を容易にする意味でも効果があるのではないかとするものとして、塩崎・前掲注 204、47 頁参照。さらに、議員立法が憲法の理念にかなっており、政策税制についてもできるだけ議員立法の形で実現するのが本筋であるとする立場に立った上で、とりわけ、議員立法に対するアカウンタビリティ確保のためには、法案の趣旨・内容、問題点などが広く国民・納税者に周知され、かつ、その法案に対する各界からの意見が収集される必要がある。このためには、法案に対するパブリックコメント制度を整備し、それを活用するのにも一案であるとするものとして、石村耕治「租税立法過程」日本財政法学会編『財政法講座 1 財政法の基本問題』147～153 頁(勁草書房 2005)参照。

⁷¹⁶ 行政と司法の関係に対するかような見方は、全面的に受容し得るものではないと思われるが、とりわけ、租税行政庁が政策的判断を行う場面などを念頭に置いてみると、わが国租税行政庁と裁判所との関係を考察する際に参考となり得ると考える。

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⁷¹⁷。

かような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(公表前)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・金銭的成本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ことという筆者の理解(第 6 章第 3 節参照)と親和性を有しており、このことが本研究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。しかも APA が定める一連の規則制定手続は、立法手続に類似し、それでいて立法手続よりも迅速でコストが安いものであり(もっとも、実際には、告知コメント手続は、正式の規則制定手続ほどではないが、多くの人的・時間的コストがかかるものであることについて、後記第 4 節 3 参照)、行政機関が有していない知見や事実を私人から得ることができるものであって、民主的かつ効率的であることなどから、現代政治における最も偉大な発明の 1 つと評されている点は興味深い⁷¹⁸。

そこで、以下では、APA が定める規則制定手続(告知コメント手続)を概観し(第 1 節)、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(第 2 節)、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る(第 3 節及び第 4 節)。そして、Mayo 判決の判示内容を概括的に確認し、同判決の意義及び展望等を論じる(第 5 節)。また、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述べる(第 6 節)。

第 1 節 APA の規則制定手続の概要

1 APA の規則制定手続と規則の種類

(1) APA の規則制定手続⁷¹⁹

APA は、行政機関が、行政解釈の一形態である「規則(rules)」を制定する場合には、原則と

⁷¹⁷ 木下毅『アメリカ公法』17 頁(有斐閣 1993)。なお、他に APA の立法史を扱う邦語文献として、例えば、鶴飼信成『行政法の歴史的展開』191 頁以下(有斐閣 1952)、橋本公亘『米国行政法研究』(有信堂 1958)、野口・前掲注 663、川上勝己「行政手続法制定史」鶴飼信成編『行政手続の研究』3 頁以下(有斐閣 1961)、大浜啓吉「アメリカにおけるルールメイキングの研究(一)—行政決定手続の変容と裁判的統制」専修法研論集 1 号 37 頁以下(1987)など参照。

⁷¹⁸ See KENNETH CULP DAVIS, ADMINISTRATIVE LAW TEXT 1(3rd ed. 1972).

⁷¹⁹ APA は、行政行為に関して、規則制定と、規則制定を除き行政機関の最終的処分の全部又は一部たる命令(order)を作り出す裁決(adjudication)に係る行政手続を定めて規律しているが(APA § 551(6)(7))、本稿の考察対象の中心は前者である。

して、連邦公示録に掲載することによって規則案を一般に告知しなければならない旨を定めている(APA § 553(b))。APAにおける「規則」とは、法又は政策を実行、解釈又は規定し、あるいは組織、手続又は実施上の要件を定めることを目的とした行政機関の言明の全部又は一部であって、一般的又は特定の事項に適用され、かつ、将来的な効力を有するものをいう(APA § 551(4))⁷²⁰。また、かかる規則の制定、改正又は廃止に関する行政機関の手続を「規則制定(rule making)」という(APA § 551 (5))。

上記告知には、規則を提案する法律上の権限、主題や関係する争点に関する説明等を含めなければならない(APA § 553(b))。告知後において、行政機関は、利害関係者⁷²¹に対し、口頭による説明の機会を付して又は付さずに、書面によるデータ、見解又は主張の提出を通じて、規則制定に参加する機会を与えなければならない(ただし、後述する正式規則制定手続が適用される場合を除く。)。また、行政機関は、提出された関連事項を検討した後に、採用される規則に、当該規則の根拠と目的についての簡潔な概略的説明(concise general statement)を組み込まなければならない(APA § 553(c))。さらに、行政機関は、利害関係者に対し、規則の発行、修正、取消を申し立てる権利を与えなければならない(APA § 553(e))。なお、規則は、原則として、少なくとも発効日前 30 日以内に公布されなければならない(APA § 553(d))。かかる手続は、聴聞を要しないという意味で略式の規則制定 (informal rulemaking) 手続又は告知コメント(notice-and-comment⁷²²)による規則制定手続(以下「告知コメント手続」というが、引用文の訳出又は文脈によっては単に「規則制定手続」という語を用いる場合もある。)と呼ばれている⁷²³。

要するに、告知コメント手続は、①規則制定に関する公告、②意見提出書という方式による利害関係への参加機会の提供、③行政機関は、提出された意見書を検討した上で決定し、根拠及び目的を簡単に説明、④発行日より前 30 日前に規則の公布、という 4 つの手続要素からな

⁷²⁰ これらの定義は非常に広範で、わが国でいう広義の行政立法(法規命令と行政規則を包含する概念)にほぼ相当するという指摘として、春日修「行政政策決定の手続的統制の対象(1)―アメリカ合衆国規則制定手続における非法規規則の適用除外―」文化紀要 46 号 3 頁(1997)参照。また、APA の規則の意味するところは、その定義からして理解できるように、わが国におけるそれとはかなり異なることを指摘する見解もある(荏原明則「行政機関による規則制定の諸問題(三)―アメリカにおける Rule Making を中心として―」神戸学院法学 12 巻 4 号 72 頁以下(1982))。すなわち、行政機関の組織、手続等を内容とするもの及び法律の解釈等に関する一般的な基準を内容とするものは、わが国の法律にいう規則とほぼ同じであるが、個別的法律の適用事項に関する規則(将来の料金、賃金、価格等の認可が含まれるが、これはわが国では公共料金の許認可のように、行政処分の対象とされる。)はわが国にみられないというのである。この点については、古城誠「規則制定と行政手続法」藤倉皓一郎編集代表『英米法論集』225 頁(東京大学出版会 1987)も参照。

⁷²¹ ここでいう利害関係者というのはかなり広く捉えられているので、市民一般が誰でも意見書を提出できるというものに近いといわれている(常岡・前掲注 630、118 頁)。

⁷²² アメリカでは「public comment」という用語が使われることがあることについて、常岡・前掲注 597、163 頁。

⁷²³ 「informal」という語に「略式」という訳語を当てることに関する議論について、今本啓介「アメリカ合衆国における行政機関による制定法解釈と司法審査(1)―法規命令・行政規則二分論の再検討をめざして―」商学討究 59 巻 4 号 104 頁の脚注 14 (2009)参照。また、米国と日本におけるインフォーマルという語の意味の違いについて、中川丈久『行政手続と行政指導』295 頁以下(有斐閣 2000)、澤田知樹「インフォーマルな行政手法の適法化・正当化―交渉方式・協働統治の利用可能性―」阪大法学 53 巻 2 号 409～410 頁(2003)参照。

っている⁷²⁴。

他方、制定法が聴聞の機会を経た後に記録に基づいて規則を制定することを定めている場合には、聴聞や決定の手續等に関する APA § 556 及び § 557 の規定が適用され、かかる定めに基づいて規則が制定される (APA § 553(c))。これは、正式規則制定(formal rulemaking) 手續と呼ばれるものであり、裁判所の事実審理手續に類似し、行政機関は制定に当たって事実審型聴聞、すなわち利害関係人に証言の機会を提供しかつ不利な証人に反対尋問する機会を提供しなければならない上、行政記録を作成し、これに基づいて規則を制定するものであって、多くの時間と費用を要するものである⁷²⁵。この正式規則制定手續は、制定法に規定された場合においてのみ実施されるものにすぎないことから、APA における規則制定手續の原則は、インフォーマルな規則制定手續である告知コメント手續であるという見解が示されている⁷²⁶。

かような告知コメント手續は、立法手續に類似するものの、より迅速でコストが安いこと、行政機関が有していない知見や事実を私人から得ることができること及び民主的かつ効率的であることなどから、現代政治における最も偉大な発明の 1 つと評されている⁷²⁷。

(2) APA の規則制定手續の趣旨・目的

APA § 553は、規則制定に際し告知コメント手續を経ることを行政機関に義務付けており、規則における公正さ及び熟慮を確保するように設計されている⁷²⁸。その趣旨は、①行政機関が聡明な内容の規則を制定するために必要な情報の収集を行うことを支援(行政機関が十分な情報に基づいて規則を制定することを支援)すること及び②自己の権利利益に不利益を受ける者に対して参加という権利保護の機会を提供すること(規則制定過程における公開性を高め、行政機関による説明責任の遂行及び公衆参加という参加民主主義を奨励することにより、規則制定における恣意の介入と不合理の危険性を防止し、関係者の権利利益を保護すること)にあると解されている⁷²⁹。

⁷²⁴ 常岡・前掲注 597、121 頁。

⁷²⁵ 常岡孝好「アメリカの行政立法手續」常岡孝好編『行政立法手續』6 頁(信山社 1998)。ただし、現実にはかかる手續を要求する法律は多くないといわれている(常岡・前掲注 597、120 頁以下)。See also RICHARD J. PIERCE, JR., ADMINISTRATIVE LAW TREATISE 558(5th ed. 2010)。

⁷²⁶ 大浜・前掲注 717、72 頁。告知コメント手續の情報収集的側面に関する議論については、野口・前掲注 663、126 頁参照。なお、行政規則という規制方式が多用されるようになったのは 1970 年代以降であるから、APA 制定当時においては規則が活用されることは予定されておらず、APA の規定は正式裁決(APA § 554～§ 557)中心主義であることにつき、古城誠「規則制定と行政手續法」藤倉皓一郎編『英米法論集』234 頁(東京大学出版会 1987)参照。

⁷²⁷ DAVIS, *supra* note 718, at 1.

⁷²⁸ NLRB v. Wyman-Gordon Co., 394 U.S. 759, 764(1969)。

⁷²⁹ See BERNARD SCHWARTZ, ADMINISTRATIVE LAW § 4.12 (3d ed. 1991); NLRB v. Wyman-Gordon Co., 394 U.S. 759, 764(1969); Weyerhaeuser Co. v. Costle, 590 F.2d 1011, 1027 (D.C.Cir. 1978); Chocolate Manufacturers Assoc. of the United States, Appellant, v. Block, 755 F.2d 1098, 1103(4th Cir. 1985); Air Transport Association v. Department of Transportation, 900 F.2d 369, 375(D.C. Cir. 1990)。常岡孝好「解釈規則(interpretive rule)について」小早川光郎＝宇賀克也編『行政法の発展と変革 上巻』511 頁以下(有斐閣 2001)このほか、APA における告知コメント手續の趣旨については、①行政機関は、代替的解決手段の提案を受けると同時に、特定の行政問題に関する事実と情報を得ることができること及び②国民の代表者ではない行政機関

また、公衆参加という視点から告知コメント手続を見た場合に、同手続における公衆参加は、2つの理由で重要であるという見解もある⁷³⁰。それは、第1に、行政機関と利害関係者の専門性と知識の結合が、よりよい規則を生み出すという結果をもたらすことである。具体的には、公衆参加によって、規則制定に当たり、正当で慎重な考慮を確保し、重要な事項が看過されることを防ぐと同時に、関係者が有する行政機関による規則草稿のために有益な情報の活用を促し⁷³¹、特定の集団利益に傾く、あるいは反する組織的バイアスを相殺し、利益損害への自己防衛にも資するというものである。このような見方には、規則制定過程における公衆参加は、関係者の権利利益に対するセーフガード⁷³²という、いわば行政解釈を統制する視点と、関係者が有する有益な情報の活用という、いわば行政解釈をより合理的ないし充実した内容とする視点が存在するのである。第2に、告知コメント手続が準民主的プロセスということである。行政機関は直接的には選挙民に責任を有していないところ、告知コメント手続は、関係者に対して規則案へのコメントの提出を認めること及び行政機関がこれに応答しなければならないとすることによって、規則制定に当たっての民主的議論の本質的な欠如を少しでも補うものである。

なお、告知コメント手続は、かつては行政機関の決定に公衆参加させることを確保するための手段であったが、今日においては、主として司法審査のための記録を作成・収集するために重要な役割を有するという見解も示されている⁷³³。

(3) 立法的規則と非立法的規則⁷³⁴

行政機関が制定する規則の一般的な分類について確認しておきたい。規則のうち最も重要でなじみ深いものは立法的規則(legislative rules)(又は実体的規則(substantive rules)とも呼ばれる。)である。立法的規則とは、行政機関が議会から委任された準立法的な権限に基づいて発行する規則であり、法的効力及び法的効果を有している。このような委任立法について、かつて

に対して議会から立法権限を委任された後で、利害関係者に対して公衆参加と公正を再度注入することにあると表現する裁判例もある。See *Batterton v. Marshall*, 648 F.2d 694, 703 (D.C. Cir. 1980); *Guardian Federal Savings & Loan Insurance Corp.*, 589 F.2d 658, 662 (D.C. Cir. 1978); *American Hospital Association v. Bowen*, 834 F.2d 1037, 1044 (D.C. Cir. 1987).

⁷³⁰ Irving Salem et al., *ABA Section of Taxation Report of the Task Force on Judicial Deference*, 57 TAX LAW. 717, 734-735 (2004).

⁷³¹ See also Asimow, *supra* note 133, at 403.

⁷³² Administrative Procedure Act Legislative History, S. Doc. 248, 79th Cong., 2d Sess., 20 (1946) (hereinafter APA Legislative History).

⁷³³ E. Donald Elliott, *Re-Inventing Rulemaking*, 41 DUKE L. J. 1490, 1492-1493 (1992). See also Salem, *supra* note 730, at 735. このほか、常岡・前掲注 597、149 頁の脚注 32 は、米国の規則制定手続の目的は情報収集に限られておらず、①合法性の確保、②健全な専門性の確保、③アカウンタビリティの確保、④適正な公告、⑤過剰規制の抑止、⑥公正性確保、⑦市民の満足の調達、⑧効率性などを挙げる見解があることに言及されている。

⁷³⁴ 以下の記述は、主として、ERNEST GELLHORN & RONALD M. LEVIN, *ADMINISTRATIVE LAW AND PROCESS IN A NUTSHELL* 312-316(5th ed. 2006)を参考としている。第3版の邦訳として、E.ゲルホーン/R.レヴィン〔大浜啓吉=常岡孝好訳〕『現代アメリカ行政法』234 頁以下(木鐸社 1996)参照。なお、APA 自体は告知コメント手続が要求される規則を「立法的規則(legislative rules)」と名付けていないものの、同手続が要求されない「解釈的規則(interpretative rules)」との区別が強調され、法的効力を有するという意味合いで「立法的規則」という名称が使用されることが通例である。See Kristin E. Hickman, *The Need for Mead: Rejecting Tax Exceptionalism in Judicial Deference*, 90 MINN. L. REV. 1537, 1543 (2006).

は、裁判所が行政機関による委任立法を禁止する考え方を厳格に貫いていたが、ニュー・ディール期において、救済、復興、改革のいわゆる 3R を目標として、大恐慌を克服しようと行政権が経済過程に積極的に介入することで、行政機構の肥大化が顕著になった 1935 年以降は、このような考え方を厳格には適用しなくなり、議会は現実の必要性から行政機関に広範な委任を行い、裁判所もこれを許容するようになったという経緯がある⁷³⁵。ただし、立法的規則といっても、裁判所による司法審査を免れるものではない。ここで、法的効力を有するということの意味は、原則として、米国市民と政府を拘束するということである。この拘束的効果(binding effect)こそが立法的規則の最たる特徴である。かかる立法的規則の性質及び目的は市民の法的権利を決定的に変更することにある。

これに対し、非立法的規則(non-legislative rule)とは、立法的規則のような拘束的効果がない規則をいう。例えば、一般的政策声明(a general statement of policy)や解釈的規則(interpretative⁷³⁶ rules)がこれに含まれる⁷³⁷。一般的政策声明とは、行政機関が、その裁量権を行使しようとする方法を、あらかじめ公衆に知らせるために発する表示であり、行政機関がその有する法形成権限を将来的にどのように用いようとしているかについて表明するものにすぎず、市民を直接的に拘束しようとするものではない。また、解釈的規則とは、行政機関が、その施行する法律および規則についての自己の解釈を公衆に知らしめるために発する規則又は表示をいい⁷³⁸、法的権利に変動をもたらすことを予定するものではなく、現行法が求めるところについての行政機関の見解を述べるにすぎないものをいう(この解釈的規則は、日本法での解釈通達のようなものと考えられることができると解されている⁷³⁹)。いずれも、市民の法的権利に変動をもたらすものではないことから、後述するように、その制定に当たり、告知コメント手

⁷³⁵ 大浜啓吉「アメリカにおけるルールメイキングの構造と展開(一)」自治研究 62 巻 11 号 106 頁(1986)、筑紫圭一「米国における行政立法の裁量論(一)」自治研究 86 巻 8 号 110～111 頁以下(2010)、木下・前掲注 717、7～9 頁参照。行政裁量との関係で述べるとすると、行政庁の裁量判断は、まず委任立法禁止の原則によってその存在余地が大幅に制限され、行政庁に許された裁量判断も裁判所による厳格な統制に服したが、このような理論は、大恐慌が市場の失敗を明らかにした結果、多くの政府規制が導入され、広範な規制権限が行政庁に与えられるようになったニュー・ディール期に重大な試練に晒されたのである(古城誠「規制緩和理論とアメリカ法—規制の失敗と裁判所の役割—」アメリカ法 1986-2、276～277 頁(1986))。

⁷³⁶ APA の法文上は「interpretative」という語が用いられているが、一般には、同様の意味で「interpretive」という語が使用されている。See Michael Asimow, *Public Participation in the Adoption of Temporary Tax Regulations*, 44 TAX LAW. 343, 345 n.8(1991). See also PIERCE, *supra* note 725, at 433; Thomas J. Fraser, *Interpretive Rules: Can the Amount of Deference Accorded Them Offer Insight into the Procedural Inquiry?*, 90 B. U. L. REV 1303, 1307 n.22(2010). なお、APA 自体は告知コメント手続が要求される規則を「立法的規則(legislative rules)」と名付けていないものの、同手続が要求されない「解釈的規則(interpretative rules)」との区別が強調され、法的効力を有するという意味合いで「立法的規則」という名称が使用されることが通例である。See Hickman, *supra* note 734, at 1543.

⁷³⁷ See GELLHORN & LEVIN, *supra* note 734, at 312-316.

⁷³⁸ U.S. DEPARTMENT OF JUSTICE, ATTORNEY GENERAL'S MANUAL ON ADMINISTRATIVE PROCEDURE ACT 39(1947) [hereinafter ATTORNEY GENERAL'S MANUAL]. なお、邦訳は、法務府法制意見第四局『米国行政手続法解説』〔法務資料第 319 号〕30 頁(法務府法制意見第四局 1952)を参考としている。立法的規則と解釈的規則等との区別の基準について考察する邦語文献として、荏原・前掲注 720、83 頁以下、常岡・前掲注 730、511 頁以下など参照。また、立法的規則と解釈的規則を区別すること自体が時代遅れなものであるという議論につき、See Asimow, *supra* note 736, at 352.

⁷³⁹ 常岡・前掲注 725、5 頁。

続を行うことが免除されている。

2 処分等が違法なものとして取り消される場合

(1) APA の規定内容

行政機関の処分、事実認定及び結論について次に掲げる場合に該当することが判明した場合には、裁判所は、これらを違法なものとして取り消さなければならない(APA § 706(2))。

- ① 専断的・恣意的、裁量の濫用、その他法に従っていない場合(APA § 706(2)(A))
- ② 憲法上の権利、特権等に反する場合(APA § 706(2)(B))
- ③ 制定法に定められている管轄、権限若しくは制限を踰越する場合、又は制定法に定められている権限を欠いている場合(APA § 706(2)(C))
- ④ 法が要請する手続を遵守していない場合(APA § 706(2)(D))
- ⑤ APA § 556 及び § 557 の適用がある事件又はその他の制定法により行政機関の聴聞の記録に基づいて審査される事件について、実質的証拠によって支持されない場合(APA § 706(2)(E))
- ⑥ 審査裁判所によって初審的な審査を受ける事実である場合に限り、事実によって支持されない場合(APA § 706(2)(F))

本研究との関係で重要なことは、APA によれば、行政機関が規則を制定するに当たり、専断的・恣意的、裁量の濫用、その他法に従っていない場合、あるいは APA が要請する規則制定手続を遵守していない場合には、かかる行政規則は、裁判所によって違法なものとして効力を否定され得るということである。

例えば、Hocter 判決⁷⁴⁰は、APA で義務付けられている告知コメント手続を実施しなかったことを理由に規則の効力を否定した。すなわち、動物保護法 § 2151(法の目的を達成するために必要な規則の制定権限を農務長官に与える規定)に基づいて、告知コメント手続を実施せずに発行された規則の有効性が問題となった事件において、私人の側が、当該規則は、告知コメント手続の実施が義務付けられる立法的規則に該当するにもかかわらず、同手続を実施せずに発行したから、無効である旨主張し、これに対して行政機関が当該規則は解釈的規則に該当するから同手続の実施は義務付けられていない旨主張したところ、裁判所が、当該規則の違反に対するサンクションの存在などを理由として当該規則の立法的規則該当性を認めた上で、告知コメント手続の義務を果たしていないことを理由に当該規則の効力を否定したのである⁷⁴¹。

(2) 専断的・恣意的テストの内容と State Farm 判決

APA § 706(2)(A)によれば、行政機関による規則の制定が専断的・恣意的(arbitrary,

⁷⁴⁰ Hocter v. U.S. Department of Agriculture, 82 F.3d 165 (7th Cir. 1996).

⁷⁴¹ See also Chamber of Commerce of the United States v. United States Department of Labor 174 F.3d 206 (D.C. Cir. 1999).

capricious)であると認められるときは、当該規則は違法なものとして裁判所によってその有効性を否定され得る(以下、かかるテストを「専断的・恣意的テスト」という⁷⁴²)。ここでいう専断的・恣意的の具体的な意義は、法文上からは明らかではなく、米国行政法における議論の的になっている。ここでは、このAPAの専断的・恣意的テストの内容について簡単に確認しておきたい。

ア 最小限の合理性テストからハードルック審査へ

上記(1)の①及び⑤は、行政裁量に対する審査と関係する。⑤の実質的証拠テストは、行政決定が裁判に準ずる手続に基づく場合、または行政記録に基づく司法審査が個別の制定法によって求められている場合に限るとされていることから、通常、そのような場面には⑤による審査が行われ、それ以外の場面では①の専断的・恣意的テストによる審査が行われるという整理がなされている⁷⁴³。本研究との関係でいうと、聴聞の後、記録に基づいてなされる正式規則制定手続及び正式裁決については、司法審査は記録に基づいてなされ実質的証拠テストが適用されるのに対し、告知コメント手続については、そのような行政記録が存在しないため、専断的・恣意的テストが適用されることになる⁷⁴⁴。

行政決定が専断的なものであるか否か、恣意的なものであるか否かを問う文字通りの専断的・恣意的テストは、当初は、著しく緩やかなものであり、行政決定が合理的だと推定が働き、決定が合理的だと考え得る何らかの理由があれば足り、行政決定が取り消されるのは、それに合理的理由が全くない場合に限られるものであったことから、最小限の合理性(rational basis)テストとも呼ばれた⁷⁴⁵。

ところが、1960年代後半から1970年代にかけて、行政決定過程において、一部の利益集団の利益だけではなく、すべての利益が適切に代表されるべきであるという、行政決定過程における利益代表の均衡という観点から、行政決定過程に対する参加を保障することのほか、行政庁が関連諸利益を十分考慮することが必要であると解されるようになり、この必要に応じて、裁判所は、従来よりも厳格なハードルック審査(この用語は、行政庁が関連する証拠・選択肢を「厳密に考慮(hard look)」したか否かを審査することをもともと意味した。したがってハードルックを行うのは行政庁であって裁判所ではなく、判断代置の審査ではない。)と呼ばれる方法

⁷⁴² この辺りの議論については、常岡孝好「司法審査基準の複合系—行政裁量論の転換を目指して—」三辺夏雄ほか編『法治国家と行政訴訟』367頁(有斐閣2004)参照。

⁷⁴³ 中川丈久「行政訴訟に関する外国法制調査—アメリカ(下)3・完—」ジュリスト1248号86頁(2003)

⁷⁴⁴ 周作彩「アメリカにおける行政裁量の司法的統制」一橋論叢112巻1号72頁以下(1994)。ただし、実質的証拠テストと専断的・恣意的テストのいずれによる審査を行うかは、行政裁量に対する異なる審査基準の使い分けであると理解することは、正しくなく、伝統的には、記録を前提とする前者のほうが、後者よりも厳しいと言われてきたが、現在はいずれにせよ司法審査は、行政記録に基づいて行われるのであり、後者の下での審査として、行政裁量に対する極めて厳しい審査であるハードルック審査が判例上成立することができたように、両者を区別する実益はさほどなくなっており、結局のところ、裁量に対する審査の有り様は、個別事案における事実状況や関係法令の解釈(法律による縛りをどの程度強く解釈するか)、そして行政機関の性格(専門性への信頼度)など、複雑な要素によって左右されるものというほかないという指摘がある(中川・前掲注743、85頁)。

⁷⁴⁵ 古城・前掲注735、284頁以下。

を用いるようになった⁷⁴⁶。

ハードルック審査においては、決定に最小限の合理性があるだけでは足りず、他の同じく合理的な審査が比較衡量されたことが要求される。関連する必要選択肢を考慮したか否か、選択肢の比較のために必要な事実を考慮したか否か、ある選択肢を選んだ十分な理由が述べられているかどうか、ハードルック審査における審査の対象である。ある選択肢を選んだことの合理性、比較衡量の合理性自体が審査されない点で実体規制とは一応区別でき、「十分な考慮(adequate consideration)」審査とも呼ばれる⁷⁴⁷。規則制定に関する事件ではないにもかかわらず、規則制定の文脈においても重要性を有しており⁷⁴⁸、ハードルック審査のリーディングケースとして知られている 1971 年の *Overton Park* 判決は、行政機関による実際の選択が APA § 706(2)(A)に定める「専断的・恣意的、裁量の濫用、その他法に従っていない」場合に該当しないという認定をするために、行政決定が関連諸要素の考慮に基づくものであるかどうか及び行政機関の判断に明白な誤りがあるかどうかを考慮しなければならないと判示している⁷⁴⁹。

もともと、時を経て、ハードルック審査は、行政決定の理由に着目するものであるため、政策決定に至る判断過程の合理性を問うという行政決定の手続的側面を審査する基準といえる。ここでいう手続的側面の内容は、①行政決定の詳細な説明(この説明は、行政機関が、関連のある要素を十分に考慮し、行政決定をする際、不適切な要素を考慮しなかったことを含むものでなければならない。)、②前の政策からの離脱の正当化(前の政策は合法性のあるものとの一般的推定を受けるため、それからの離脱が説明されなければならない。)、③参加(行政機関は、行政決定の影響を受ける者たちに、広く規制又は規制緩和の過程への参加を認めなければならない。)、④選択肢の考慮(行政機関が一定の、明白に合理的な選択肢を考慮しなかったことは行政決定を覆す根拠になり得る。)、という 4 つに分かれる⁷⁵⁰。

同時に、ハードルック審査は、政策決定の結果の合理性を問うという行政決定の実体面的側面をも視野に入れているといわれるようになった。それは、理由のある意思決定又は理にかなった分析とは、理由が単に形式上、提示されていればそれでよいということではないからである。理由のある意思決定または理にかなった分析という基準の下で、裁判所は行政機関に何ら

⁷⁴⁶ 古城・前掲注 735、280～284 頁。かような裁判所の役割の変化について、蔡茂寅「アメリカにおける規制緩和と司法審査(一)——『厳格な審査』論に関する一考察」名古屋大学法政論集 135 号 226～227 頁(1991)も参照。

⁷⁴⁷ 古城・前掲注 735、284～285 頁、古城・前掲注 726、245 頁、周・前掲注 744、75 頁以下参照。

⁷⁴⁸ 大浜啓吉「アメリカにおけるルールメイキングの構造と展開(五・完)」自治研究 63 巻 6 号 112 頁以下(1987)。

⁷⁴⁹ *Citizens to Preserve Overton Park, Inc., v. Volpe*, 401 U.S. 402, 416 (1971). 武田真一郎「政策決定と司法審査—アメリカ連邦最高裁オーバートン判決の再検討—」小早川光郎=宇賀克也編『行政法発展と変革』217 頁(有斐閣 2001)は、同判決について、①その特徴は、行政機関の判断過程の合理性を審査したこと及びそして判断過程の合理性を認めるために十分な理由の説明を求めたことであること、②それは、決定の理由を厳しく問うことによって行政機関に高度な説明責任を課し、それによって審査の密度を高めるという手法をとったことを意味していること、③このような審査手法は行政決定の実体的な内容よりも行政決定の過程に着目したという点で手続的なものであり、このような手法は、行政機関のした政策的、専門的な判断の当否自体に深く立ち入ることを回避しつつ、密度の高い司法審査を可能とするものであり、極めて実効的であることを指摘される。

⁷⁵⁰ 蔡・前掲注 746、228 頁。See also Cass R. Sunstein, *Deregulation and the Hard-Look Doctrine*, 1983 SUP. CT. REV. 177, 181-182 (1983).

かの程度の正当な理由を提示するよう要求し、裁判所は理由に何らかの程度の正当性があるかどうかを審査することになるから、それは実体的側面での審査といえる⁷⁵¹。ここでいう実体的側面の内容は、①記録によって支持されること(行政機関の事実認定は行政記録にその根拠を有さなければならないこと。)、②行政機関の最終的政策選択の重視(これは、行政決定のもたらす効果に照らして決定を評価しようとする点と、最善の効果をもたらす決定を保障するために判断の構成要素が合理的であることが重視された点においてその特徴が見られる。)、という2つに分かれる⁷⁵²。

イ State Farm 判決

次に、ハードルック審査の内容を理解するための代表的な判決として示されることが多い State Farm 判決の判示内容を確認しておこう⁷⁵³。上述の Overton Park 判決に代表されるように、1970 年代、裁判所は行政決定過程・手続を重視する方法により、行政決定の積極的統制を行ったが、Vermont Yankee 事件において連邦最高裁判所は、行政機関に対して、その裁量権を行使するに当たって、制定法に定められている以上の手続を自由に付与することができないことを判示した⁷⁵⁴。かような Vermont Yankee 判決に鑑みれば、その後において、裁判所が消極的な統制に転ずる可能性もあったが、以下に見る State Farm 判決は、連邦最高裁判所が積極的統制の基本姿勢を維持しつつ、行政決定の実体的合理性の統制という観点からのハードルック審査を採用することを示した点で意義深いものである⁷⁵⁵。

APA § 706(2)(A)の下で、NHTSA(The National Highway Traffic Safety Administration : 全国高速道路交通安全局)が、衝突時における自動車の乗員の安全を確保するための自動安全装置(passive restraints)を装備すべきことを定めた自動車安全基準 208 の廃止を決定した際に、専断的・恣意的な行動をとったかどうかという点が争われた State Farm 事件において、(後述する Chevron 判決の1年前に)連邦最高裁判決⁷⁵⁶は、NHTSA による上記廃止決定は合理的な意思決定の結果であるとはいえないとして、NHTSA において法廷意見と適合するような更なる検討を行わせるべく、控訴審への差戻しを決定するに当たって、APA の専断的・恣意的テストの内容が次のようなものであることを明らかにした。

⁷⁵¹ 常岡・前掲注 742、365 頁。

⁷⁵² 蔡・前掲注 746、229 頁。See also Sunstein, *supra* note 750, at 182.

⁷⁵³ State Farm 判決は、「hard look」という語を用いていないが、手続的側面を有するハードルックのアプローチを採用していることは明らかであることについて、周・前掲注 744、49 頁参照。

⁷⁵⁴ Vermont Yankee Nuclear Power Corp. v. Natural Resources Defense Council, Inc., 435 U.S. 519, 524(1978).

⁷⁵⁵ 古城・前掲注 735、273 頁以下。

⁷⁵⁶ Motor Vehicles Manufacturer's Association v. State Farm Mutual Automobile Insurance Co., 463 U.S. 29(1983). State Farm 判決を取り扱う邦語文献として、畠山武道「最近の判例」アメリカ法 1984-2、297 頁(1984)、古城・前掲注 735、301～302 頁、紙野健二「アメリカにおける総合調整の法的検討—大統領命令 12291 号をめぐって・2」法律時報 59 巻 5 号 89～90 頁(1987)、古城・前掲注 726、246～247 頁、西田昌弘「Hard Look 法理の変容と行政機関の応答義務」立命館法政論集 1 号 48 頁以下(2003)、蔡茂寅「アメリカにおける規制緩和と司法審査(二)完—『厳格な審査』論に関する一考察—」名古屋大学法政論集 136 号 298 頁以下(1991)、周・前掲注 744、45 頁以下など参照。

すなわち、判決は、恣意的・専断的テストの下での審査範囲は狭いものであり、裁判所は、行政機関の判断に代置することができないことを認めた上で、さはあるながらも、行政機関が、関連するデータを調査せず、かつ、認定された事実及び行政機関によってなされた選択との間の合理的関連性を含む行政機関の活動に対する十分な説明をしないならば、APA706(2)の下で、行政機関の活動は、専断的・恣意的なものであるとみられる旨を判示した⁷⁵⁷。また、判決は、**Overton Park** 判決等を引用し、上記の説明を審査する際に、その決定が関連する要素の考慮に基づいているものであるかどうか及び判断に明白な誤りがあるかどうかを考慮しなければならないとした。その上で、判決は、より具体的に、通常、①行政機関が、議会が考慮することを意図していない要素に依拠している、②行政機関が、問題の重要な側面を全く考慮していない、③行政機関がその決定のために面前の証拠と矛盾する説明を提供している、④見解の相違又は行政機関の専門性の産物であることに帰せしめることができないほどもっともらしくない説明を提供している場合に、行政規則は専断的・恣意的とされる旨判示した⁷⁵⁸。なお、判決は、行政機関による不備を埋めるために、行政機関の行為の合理的な根拠となるものを裁判所自らが提供することはできないとも判示していることに注意が必要である。

State Farm 判決が示したハードルック審査は、①規則制定において採用し得る選択肢が十分考慮されたかどうかが審査されること、②複数の選択肢のうち特定の1つを選択した理由の十分性も審査の対象となること、③必要な関連事実が考慮されたとしても、事実の認定に誤りがあれば、規則の選択は合理的とはいえないこと、という特徴があるが、裁判所による判断代置を予定したものではなく、純然たる政策選択には原則として及ばないこと及びすべての選択肢又は関連事項の考慮まで要求するものではないことが指摘されている⁷⁵⁹。また、**State Farm** 判決は、行政庁の事実認定に記録による支持を強く求めていること及び政策選択の合理性の点では、特に各種選択の考慮、法律の目的とNHTSAの規則廃止決定との合理的関連性を重視していることから、表現上はハードルック審査の手続的側面のみを強調しているように見えるが、実際の適用においては行政決定の実体的合理性についてもかなり踏み込んで審査していることを看過すべきではないことが指摘されている⁷⁶⁰。

かような**State Farm** 判決は、連邦最高裁判所が、必ずしも制定法に明文の規定がない実体的なハードルック審査に対して、肯定的な態度を示したものとして注目される。1970年代の判例法は、混成規則制定手続というAPAが求める以上の手続(規則制定に当たり、利害関係者に対して書面などによる一種の聴聞手続を与えることを要求することにより、利害関係者の実質的な反証を保障するもの)を付加していたところ⁷⁶¹、同判決の前に、**Vermont Yankee** 判決が実

⁷⁵⁷ 463 U.S. at 43.

⁷⁵⁸ 463 U.S. at 43.

⁷⁵⁹ 古城・前掲注 726、246～248 頁。

⁷⁶⁰ 周・前掲注 744、50～51 頁。

⁷⁶¹ 古城・前掲注 726、248～252 頁。手続的付加を行っている具体的な裁判例について、紙野健二「アメリカにおける規則制定の法的コントロール」名古屋大学法政論集 80 号 212 頁以下(1979)、大浜啓吉「アメリカにおけるルールメイキングの構造と展開(四)」自治研究 63 巻 5 号 122 頁以下(1987)など参照。

定法上の根拠なしに、APA に定められている以上の手続を裁判所が要求することを禁じたため、選択肢の考慮および決定理由の説明を求めることも禁止の対象となるという疑いが残っていた⁷⁶²。State Farm 判決の上記判示内容からすれば、連邦最高裁は、行政機関は提出された関連事項を考慮した後に、採用される規則に、当該規則の根拠と趣旨についての簡潔な概略の説明を組み込まなければならないという APA § 553(c)の文言そのままの程度の規則制定手続でよいと考えているわけではないであろう⁷⁶³。State Farm 判決によって、Vermont Yankee 判決は、Overton Park 判決以降、発展してきた規則制定手続に関するすべての法理を白紙に戻したわけではなく、裁判所が行政機関に直接、付加的手続を課すことを禁止したのものと解されるのであって、記録に基づく実体的なハードルック審査は否定されたわけではないと理解されている⁷⁶⁴。

その後の Brand X 事件における連邦最高裁判決も、後述する Chevron 判決の枠組みの中で、State Farm 判決を引用している⁷⁶⁵。すなわち、Brand X 判決は、行政機関の解釈が過去の慣習と適合しないことは、Chevron 判決の枠組みの中で行政機関の解釈を分析することを否定する根拠となるものではなく、説明のない形でのそのような不適合は、せいぜい、APA の下で、行政機関が専断的・恣意的に慣習を変更したものと判断されるにすぎないと判示しており、記録に基づく実体的なハードルック審査は否定されたわけではないと理解されるのである。

3 規則制定手続の適用除外

上述のとおり、行政機関は、規則を制定するに当たり、告知コメント手続を実施しなければならないが、次に掲げる場合には同手続の適用が除外される(APA § 553(a), (b))。

⁷⁶² 古城・前掲注 735 の 273 頁以下。

⁷⁶³ この点に関して、古城・前掲注 735、290 頁、武田真一郎「アメリカにおける行政訴訟の審査対象の研究(二)―審査適性及び審査範囲の法理を中心として―」成蹊法学 31 号 149～150 頁(1990)、比山節男「アメリカ合衆国規則制定協議法制定の経緯とその意義」大阪経済法科大学法学論集 35 号 88 頁(1995)参照。

⁷⁶⁴ 春日修「行政手続法と政策決定過程の公開(一)―アメリカの規則制定手続における公開と参加」文化紀要 44 号 55 頁(1996)。なお、混成規則制定手続の試みは、規則制定の遅延、非効率化、迂遠化といった手続の硬直化や機能麻痺を招来したことから、その後の新たな構想として、交渉による規則制定手続(negotiated rulemaking)や最終規則提示型規則制定手続(direct final rulemaking)が存在する(常岡・前掲注 597、122 頁)。前者は、関係利害集団を代表する者や行政機関の職員が諮問委員会的な会議体を構成し、ファシリテータの支援の下、あるべき規則の原案についてコンセンサスを目指して協議し、コンセンサスが得られた素案を行政機関に諮問し、行政機関はこの素案を告知コメント手続に乗せるというものである(常岡・同書 122 頁)。交渉による規則制定手続については、常岡・同書 246 頁～330 頁以下、常岡・前掲注 725、9～34 頁、村松直子「『交渉による規則制定手続に関する法律』とアメリカ合衆国における規制理論(一)(二)・完」法学論叢 145 巻 4 号 57 頁以下(1999)、147 巻 4 号 60 頁以下(2000)、比山節男「アメリカ合衆国規則制定協議法逐条論点解説―共生の時代における合意形成の試み―」大阪経済法科大学法学論集 34 号 61 頁以下(1995)、比山・前掲注 764、83 頁以下参照。後者は、行政機関が規則を最終規則として公布し、その後のコメント募集期間に反対コメントが提出されたならば、行政機関は当該規則を取り消した上で通常の告知コメント手続に移行するが、反対コメントの提出がなかったならば当該規則はそのまま最終規則として効力を発揮することになる(薄井信行「最終規則提示型規則制定(Direct Final Rulemaking)の生成と展開」関西大学大学院法学ジャーナル 76 号 26～27 頁以下(2004)参照)。

なお、米国の判例理論上の規則制定手続論の変遷を考察する場合には、裁判所における司法積極主義と司法消極主義との相関を常に考慮しておく必要があるという指摘として、野口・前掲注 663、164 頁参照。

⁷⁶⁵ National Cable & Telecommunications Assn. v. Brand X Internet Services, 545 U. S. 967, 981 (2005)。

- ① 合衆国の軍事又は外交作用に関する規則を制定する場合
- ② 行政機関の内部管理、人事、公有財産、貸付金、交付金、給付金又は契約に関する規則を制定する場合
- ③ 解釈的規則、一般的政策声明又は行政組織・手続・施行に関する規則を制定する場合
- ④ 行政機関が、正当な理由により、告知コメント手続は実行不可能、不必要又は公益に反すると認める場合(この場合、発行される規則に正当な理由の認定及びその根拠についての簡潔な説明を付記しなければならない。)

ただし、厳密に言えば、上記のうち③及び④については、規則を提案する法律上の権限、主題や関係する争点に関する説明等を含めた事前の告知を実施しなければならないとする APA § 553(b)と、告知後において、利害関係者に対し、口頭による説明の機会を付して又は付さずに、書面によるデータ、見解又は主張の提出を通じて、規則制定に参加する機会を与えるとともに、提出された関連事項を検討した後に、採用される規則に、当該規則の根拠と趣旨についての簡潔な概略的説明を組み込まなければならないとする APA § 553(c)の適用が除外される。裏を返せば、発効日前 30 日以内の規則公布を求める APA § 553(d)及び行政機関は利害関係者に対して規則の発行、修正又は廃止に関する請願権を与えなければならないとする APA § 553(e)の規定の適用は除外されない⁷⁶⁶。

ここで注目しておきたいのは、上記③の解釈的規則等の適用除外である。すなわち、行政機関が、法的効力及び法的効果を有するいわゆる立法的規則を制定する場合には、告知コメント手続を経なければならないが、法的効力及び法的効果を有しない、制定法に対する行政機関の解釈を示したものにすぎない解釈的規則を制定する場合には告知コメント手続を経ることは求められていないことである⁷⁶⁷。ただし、解釈的規則等といえども、行政機関は利害関係者に対して規則の発行、修正又は廃止に関する請願権を与えなければならないとする APA § 553(e)の規定の適用は除外されないことにも留意しておく必要がある。解釈的規則等に対して告知コメント手続の実施を求められないとしても、かような請願権の存在によって、利害関係者の利益保護を図ることができるような制度設計となっているのである⁷⁶⁸。

なお、③及び④の適用除外の趣旨は、それぞれ後記第 4 節 1(2)ウにおいて検討する。

⁷⁶⁶ See JOHN H. REESE & RICHARD H. SEAMON, ADMINISTRATIVE LAW: PRINCIPLES AND PRACTICE 192(2d ed. 2003).

⁷⁶⁷ なお、アメリカの若干の州では、告知コメント手続の対象を解釈的規則までに広げたため、日常業務の停滞とこれを回避するために解釈的規則の制定を行わないような実務姿勢という問題が生じていることについて、常岡・前掲注 597、178 頁参照。

⁷⁶⁸ かかる請願権は告知コメント手続の十分な代用物ではないという見解もあり得る。See Ricki Rhodarmar Tigert, *A functional Approach to the Applicability of Section 553 of the APA to Agency Statements of Policy*, 43 U. CHI. L. REV 430, 442-443(1976).

第2節 米国連邦税に関する規則と規則制定手続

1 米国財務省等が発行する規則の種類

米国の租税法規(the statutory tax law)すなわち内国歳入法典 (Internal Revenue Code: I.R.C.)は、長文で、複雑なものである。にもかかわらず、経済社会上の取引は非常に多様なものであるから、結果的に、同法典は、非常に多くの重要な事項について、一般的な定めを有しているにすぎないか、あるいは全く定めていないことになる。連邦レベルでは、そのような法の隙間は、米国財務省(the U.S. Department of the Treasury)が発行する租税規則(tax regulations)である財務省規則(treasury regulations)や IRS(the Internal Revenue Service : 内国歳入庁)の発行する下位の規則によって満たされている⁷⁶⁹。このうち、告知コメント手続の対象となるのは、一般に regulations と呼ばれる規則であるところ、米国財務省又は IRS が米国連邦税に関して発行する regulations の種類は、通常、一般的授權規則(general authority regulations)、個別的授權規則(specific authority regulations)及び手続的規則(procedural regulations)の3つに区分される⁷⁷⁰。このうち、手続的規則は IRS が組織的な内部管理や運営手続上のルールを定めるために発行する規則にすぎない。したがって、納税者との関係で重要なものは、実体的な内容を定めている次の一般的授權規則と個別的授權規則であるといえる。

内国歳入法典によれば、財務長官は、原則として、内国歳入に関連する法律の改正により必要とされるすべての規則を含む、同法典の施行に必要なすべての規則を定めるものとされている(I.R.C. § 7805(a))。かように議会からの一般的な授權に基づいて発行される規則を一般的授權規則という。また、個別的授權規則とは、議会から財務長官に対する個別的な授權に基づいて発行される規則である。かような授權規定は、内国歳入法典の個々の規定に盛り込まれており、その数は数百又は数千を超えともいわれている⁷⁷¹。例えば、I.R.C. § 1502 は、関連企業グループの連結納税に関して、財務長官は、納税義務を明確に反映する方法で申告等がなされるために必要であると認める規則及び租税回避を防止するために必要であると認める規則を定めるものとしている。

この一般的授權規則と個別的授權規則の発行主体は米国財務省であるが、Treas. Reg. § 301.7805-1(a)は、IRS 長官は財務長官の承認を得て、内国歳入法典の施行に必要なすべての規則を定めることを規定している。また、財務省規則のドラフトは、IRS の主席法律顧問官室(Office of Chief Counsel)がそのほとんどを起草しているようである⁷⁷²。

⁷⁶⁹ See Steve R. Johnson, *Preserving Fairness in Tax Administration in the Mayo Era*, 32 VA. TAX REV. 269, 269(2012).

⁷⁷⁰ 以下の記述は、CAMILLA E. WATSON & BROOKES D. BILLMAN, JR., *FEDERAL TAX PRACTICE AND PROCEDURE* 10(2d ed. 2011)に拠る所が大きい。

⁷⁷¹ John F. Coverdale, *Court Review of Tax Regulations and Revenue Rulings in the Chevron Era*, 64 GEO. WASH. L. REV. 35, 52 (1995); Kristin E. Hickman, *Coloring Outside the Lines: Examining Treasury's (Lack of) Compliance with Administrative Procedure Act Rulemaking Requirements*, 82 NOTRE DAME L. REV. 1727, 1735(2007).

⁷⁷² LEANDRA LEDERMAN & STEPHEN W. MAZZA, *TAX CONTROVERSIES: PRACTICE AND PROCEDURE* §2.02 at 31 (3d ed. 2008); Proc. Regs. § 601.601(a). 財務省規則と IRS の関係に関する上記のような事情もあり、IRS が財務

2 一般的授權規則の法的効力・解釈的規則該当性等に関する米国財務省等の説明

財務省規則はAPAの規律対象たる「規則(rules)」と考えられているところ、租税法領域においては、これまで長い間、I.R.C. § 7805(a)に基づいて制定された一般的授權規則と規則制定に当たってAPAの告知コメント手続の実施を要しない解釈的規則とを同一視するとともに、個別の授權規則とAPAの告知コメント手続の実施を要する立法的規則とを同一視する説明が広く受け入れられてきた⁷⁷³。規則発行者である米国財務省又はIRSのみならず、多くの租税専門家や納税者でさえ、かかる説明に依拠してきたのである。租税法以外の行政法一般においては、一般的授權規則のように、一般的な規則制定権限の議会からの委任を根拠とする規則についても法的効力を有するという理解が定着していることを考慮すると⁷⁷⁴、租税法の世界ではいわば独自の理解が長きにわたって通用してきたことは注目に値する。

とりわけ米国財務省又はIRSは、APAが行政機関に対して規則制定の際の告知コメント手続実施義務を定めていることを自覚した上で、大部分の米国財務省又はIRSの規則は、法規の空白を埋めるものであるか、法規に既存の内容を定めたものにすぎないから、APAの目的上、解釈的規則に該当する旨及びそのため、その制定に当たり、告知コメント手続の実施は義務付けられていないものの、通常、連邦公示録において規則案を告知し、公衆にコメントを求めている旨説明する一方、一般的授權規則は法的効力(私人や裁判所に対する法的拘束力)を有するものであると説明してきたのである⁷⁷⁵。

省規則を発行しているかのような表現が用いられることも少なくないが、厳密に言えば財務省規則の発行主体は米国財務省である。See Bryan T. Camp, *A History of Tax Regulation Prior to the Administrative Procedure Act*, 63 DUKE L. J. 1673, 1677(2014). なお、財務省規則とIRSとの関係について、See also Mitchell Rogovin & Donald L. Korb, *The Four R's Revisited: Regulations, Rulings, Reliance, and Retroactivity in the 21st Century: A View from Within*, 46 DUQ. L. REV. 323, 326 n.4(2008); Hickman, *supra* note 771, at 1729 n.6; Lynn D. Lu, *Standing in the Shadow of Tax Exceptionalism: Expanding Access to Judicial Review of Federal Agency Rules*, 66 ADMIN. L. REV. 73, 75 n.1(2014).

⁷⁷³ See e.g., Asimow, *supra* note 736, at 358-359; MICHAEL I. SALTZMAN, IRS PRACTICE AND PROCEDURE ¶ 3.02(3)(a)-(b) (Rev. 2d ed. 2003); Hickman, *supra* note 734, at 1545; Kristin E. Hickman, *Unpacking the Force of Law*, 66 VAND. L. REV. 465, 495 (2013) [hereinafter *Unpacking the Force of Law*]; Kristin E. Hickman, *Agency-Specific Precedents: Rational Ignorance or Deliberate Strategy?*, 89 TEX. L. REV. 89, 92(2011); Johnson, *supra* note 769, at 299; Paul F. Schmidt, *The Tax Regulations Making Process: Then and Now*, 24 TAX LAW. 541, 541(1971); Richard Levy & Robert L. Glicksman, *Agency-Specific Precedents*, 89 TEX. L. REV. 499(2011). また、一般的授權規則は法的効力を有しないとする見解として、Ellsworth C. Alvord, *Treasury Regulations and the Wilshire Oil Case*, 40 COLUM. L. REV. 252, 260-261(1940); Stanley S. Surrey, *The Scope and Effect of Treasury Regulations Under the Income, Estate and Gift Tax*, 88 U. PENN. L. REV. 556, 557-558(1940)、解釈的規則の主要な例として一般的授權規則を挙げる見解として、Kenneth Culp Davis, *Administrative Rules— Interpretative, Legislative, and Retroactive*, 57 YALE L. J. 919, 930(1948)がある。なお、租税法領域において「一般的授權規則＝解釈的規則」という共通認識が形成されたことについて、Surreyのような学説の影響が原因であることを指摘するものとして、Thomas W. Merrill & Kathryn T. Watts, *Agency Rules with the Force of Law: The Original Convention*, 116 HARV. L. REV. 467, 574(2002).

⁷⁷⁴ この点について、紙野・前掲注 761、180～181頁、春日・前掲注 720、10～11頁参照。米国では、行政機関が、本法の目的達成のために必要な規則を発行し得るという一般的な根拠規定を置くことが通常となっていることについて、紙野・同論文 180頁参照。

⁷⁷⁵ IRSの公式の手引書であるI.R.M. § 32.1.2.3, § 32.1.5.4.7.5.1 and § 32.1.1.2.6 参照。See also Patrick J. Smith, *Life after Mayo: Silver Linings*, 131 TAX NOTES 1251, 1262-1263(2011); Steve R. Johnson, *Intermountain and the Importance of Administrative Law in Tax Law*, 128 TAX NOTES 837, 844(2010); Ellen P. Aprill, *The Interpretive Voice*,

しかしながら、米国財務省又は IRS の上記説明のうち、①一般的授權規則は法的効力(私人や裁判所に対する法的拘束力)を有しているという部分は妥当であると考えるが、②一般的授權規則は、APA の目的上、解釈的規則に該当し、告知コメント手続を義務付けられないものであること及び③そうであるにもかかわらず、規則制定に当たり、同手続を実施していること、という部分については疑問がある。この点は規則に対する司法敬讓の議論とも関わるものであるから、次節において、司法敬讓の議論を検討した後の第4節において検討を加えることとする。

第3節 財務省規則への司法敬讓問題

1 司法敬讓問題の概要

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つに、行政規則に対していかなる敬讓(deference)—行政解釈が裁判所の解釈に優位することを示す概念⁷⁷⁶—が与えられるかというものがある。敬讓の具体例を挙げると、制定法に対して a、b、c という複数の合理的な解釈が考えられる場合において、裁判所は、a という解釈が最も合理的であると解していたとしても、行政機関が(合理性の点で a に劣ると裁判所が解している)b という解釈を採用したときは、この b という解釈に従った判断をしなければならないことをいう。規則の有効性や規則に基づく行政処分を争う訴訟の勝敗は、時として、規則に対する司法敬讓の程度に左右されることになる。

この点に関して、米国行政法上、後述する Chevron 判決が極めて重要な判例であることは、わが国においても既に多くの文献で紹介されている⁷⁷⁷。Chevron 判決は、行政機関の制定法解釈に対する司法審査の方法について有名な2段階審査を説示し、行政解釈に対する高い司法敬讓(Chevron 敬讓)を認めたものである。すなわち、裁判所は、①議会が、争点となっているま

38 LOY. L.A. L. REV. 2081, 2097-2098(2005); Coverdale, *supra* note 771, at 55; John F. Coverdale, *Chevron's Reduced Domain: Judicial Review of Treasury Regulations and Revenue Rulings after Mead*, 55 ADMIN. L. REV. 39, 67(2003); Hickman, *supra* note 734, at 1602-1603.

⁷⁷⁶ 筑紫圭一「アメリカ合衆国における行政解釈に対する敬讓型司法審査(上)—Chevron 原則の意義とその運用—」上智法学論集 48 巻 1 号 114 頁(2004)。

⁷⁷⁷ Chevron U.S.A., Inc. v. Natural Resources Defense Council, Inc., 467 U.S. 837 (1984). Chevron 判決については、竹中勲「規則制定の司法審査の基準」判例タイムズ 564 号 73 頁以下(1985)、畠山武道「最近の連邦最高裁判決から(その3)—バブル概念をめぐる抗争—」ジュリスト 577 号 17 頁以下(1986)、古城・前掲注 725、273 頁以下、蔡・前掲注 756、316 頁以下、紙野健二「アメリカにおける謙讓的司法審査理論の構造」大阪経済法科大学法学研究所紀要 15 号 79 頁以下(1992)、同「アメリカにおける謙讓的司法審査理論の展開(1)・(2)」大阪経済法科大学法学論集 28 号 17 頁以下、29 号 135 頁以下(1992)、上野恵司「行政機関による制定法解釈—Chevron 判決の理論的根拠—」早稲田大学大学院法研論集 66 号 1 頁以下(1993)、同「行政機関に対する司法審査—アメリカ行政法における一つの『革命的』判決をめぐる—」大須賀明編『社会国家の憲法理論』403 頁以下(敬文堂 1995)、黒川哲志『環境行政法の法理と手法』239 頁以下(成文堂 2004)、常岡・前掲注 729、511 頁以下、今本啓介「行政機関による制定法解釈と司法審査—租税法の場合との比較を視野に入れて—」早稲田政治公法研究 72 号 249 頁以下(2003)、同「アメリカ合衆国における行政機関による制定法解釈と司法審査(1)~(3)—法規命令・行政規則二分論の再検討をめざして—」商学討究 59 巻 4 号 99 頁以下、60 巻 2=3 号 131 頁以下(2009)、61 巻 1 号 159 頁以下(2010)、筑紫・前掲注 776、113 頁以下、同「アメリカ合衆国における行政解釈に対する敬讓型司法審査(下・完)」上智法学論集 48 巻 2 号 39 頁以下(2005)、同「米国における行政立法の裁量論(三)」自治研究 86 巻 10 号 103~109 頁(2010)、高橋正人「規制に対する合理性審査の二面性—厳格審査手法と『非民主的』な裁判所としての審査手法—」東北法学 25 号 91 頁以下(2005)、一高・前掲注 640、79 頁以下など参照。

さにその問題を直接的に取り扱っており、かかる問題に対する議会意図が明白であるならば、その議会意図に沿った効果を認める(第1段階審査)、②①において議会意図が不明確であれば、行政解釈が制定法の許容し得る解釈である限り、その行政解釈に敬讓を与える(裁判所は行政解釈に対して判断代置できない)(第2段階審査)、というものである(以下、Chevron 判決が示した行政解釈に対して行われる上記2段階の審査を「Chevron 原則」という。)。裁判所による Chevron 判決の引用回数は実に 13,500 回を超えるという事実は判決の重要性を如実に物語っているといえよう⁷⁷⁸。

租税法との関連でいえば、この Chevron 判決以来、とりわけ米国財務省又は IRS が発行する財務省規則等に対して、どの程度の司法敬讓が与えられるべきか(Chevron 敬讓が与えられるのか)という問題が議論されてきた。この問題は、2011 年の Mayo 判決⁷⁷⁹によって、一定程度、解明されたという見方が成り立ち得ると考える⁷⁸⁰。ここで注目すべきは、かかる Mayo 判決を契機に、米国財務省又は IRS は、APA 及び APA の告知コメント手続を重要視するようになり、規則制定に際し同手続の利用を促進するようになることが見込まれていることである⁷⁸¹。そこで、以下では、財務省規則に対する司法敬讓の問題について、Mayo 判決前の議論の状況等を整理しておきたい。

2 Chevron 判決前の状況

立法的規則は、行政機関が議会から委任された実体的な法を制定する権限を行使して制定するものであるから、法的効力を有するため、相当程度の司法敬讓が与えられると解されている⁷⁸²。実際、Chevron 判決前においても、裁判所は、個別的授權に従って制定された財務省規則

⁷⁷⁸ See Peter M. Shane & Christopher J. Walker, *Foreword: Chevron at 30: Looking Back and Looking Forward*, 83 FORDHAM L. REV. 475, 475 (2014).

⁷⁷⁹ Mayo Foundation for Medical Education and Research v. United States, 131 S. Ct. 704(2011). Mayo 判決については、渕圭吾「Mayo Foundation for Medical Education and Research et al. v. United States, 131 S. Ct. 704 (2011)」アメリカ法 2011-2、582 頁以下(2012)、泉絢也「租税行政法領域における米国 Mayo 判決の意義と影響—我が国パブリック・コメント制度の発展の手掛かりとして—」税務事例 45 巻 3 号 35 頁以下(2013)参照。

⁷⁸⁰ WATSON & BILLMAN, *supra* note 770, at 12.

⁷⁸¹ See e.g., Johnson, *supra* note 769; Steve R. Johnson, *The Implications of Mayo Foundation v. United States Understanding Mayo: What the Law Has Been, What It Is Now, and What It Should Be*, AMERICAN TAX POLICY INSTITUTE ROUNDTABLE TAX LAW & ADMINISTRATIVE LAW, March 1, 2012 ;Leandra Lederman & Stephen W. Mazza, *More Mayo Please? Temporary Regulations after Mayo Foundation v. United States*, 30 ABA SECTION OF TAXATION NEWS QUARTERLY 15 (2011); Clifford M. Sloan et al., *Supreme Court's Mayo Foundation Opinion Grants Chevron Deference to Treasury Regulations*, THE TAX EXECUTIVE, Spring 2011, 35; Michael Hall, *From Muffler to Mayo: The Supreme Court's Decision to Apply Chevron to Treasury Regulations and Its Impact on Taxpayers*, 65 TAX LAW. 695, 711 (2012)..

⁷⁸² Robert A. Anthony, *Which Agency Decisions Should Bind Citizens and the Courts?*, 7 YALE J. REG. 1, 7-8, 39(1990) [hereinafter *Which Agency Decisions*]; Robert A. Anthony, *"Well, You Want the Permit, Don't You?" Agency Efforts to Make Nonlegislative Documents Bind the Public*, 44 ADMIN. L. REV. 31, 33-34(1992); CAMILLA E. WATSON, *TAX PROCEDURE AND TAX FRAUD IN A NUTSHELL* 16-17(4th ed. 2011). なお、Anthony は、立法的規則の要件として、①行政機関は、制定法の委任により、規則が対象とする問題を取り扱うことの権限を有していなければならないこと、②当該規則の発行は、かかる権限の意図的な行使でなければならないこと、③行政機関は、法的効力を有する規則を制定する権限も委任されていないこと、④当該規則の発行は、法的効力を有する規則制定権限の意図的な行使でなければならないこと、⑤当該規則の発行は、かかる

に対する司法審査については、解釈や方法論が議会から委任を受けた権限の範囲内であるか否かという点が主たる争点となると判示していた⁷⁸³。そして、裁判所によって立法的規則が否定されるのは稀なことで、裁判所は、立法的規則が、制定法と矛盾している場合、制定法の規定範囲を超えている場合、その他不合理なものである場合に立法的規則が裁判所によって否定される旨判示するものも見られた⁷⁸⁴。

他方、解釈的規則について、裁判所は、伝統的に、立法的規則よりも低い敬讓を与えてきたものの、最近まで、解釈的規則に与えられる敬讓は明確に確立されたものではなく、実際にも裁判所によって大きく異なるものであったといわれている⁷⁸⁵。伝統的には、連邦司法制度において、裁判所は制定法の文面の第一の解釈者であると考えられてきたが、問題は、概して、裁判所は、規則が制定法に調和していないとも言えず、制定法の解釈として不合理なものともいえない場合であって、しかし、裁判所が自身の解釈の方がより合理的であると考える場合に、自身の解釈や立場を強制的に優先することができるかどうか—いわば判断代置できるかどうか—という点にある。

財務省規則に対して、どの程度の司法敬讓が与えられるべきであるかという点を検討するに当たって、Chevron 判決前の 2 つの判決—Skidmore 判決と National Muffler 判決—を確認しておく必要がある。前者は解釈的規則に対する敬讓、後者は一般的授權規則に対する敬讓の問題がクローズアップされたものである。

(1) Skidmore 判決(1944 年)⁷⁸⁶

Swift & Company の従業員が、火災やスプリンクラーの作動による警報に対応するための待機室(寝室、ビリヤード台、ドミノ台、ラジオを完備)における待機時間(警報作動時に対応するため待機室に待機しなければならないが、睡眠や娯楽は可能)につき、公正労働基準法(Fair Labor Standards Act)に基づき、Swift & Company に対して残業代、損害賠償等の支払いを求める訴訟を提起した。これに対して、連邦最高裁は、行政機関の解釈が敬讓に値する可能性があること及びその要因を判示した上で、かかる判示に基づく更なる審理を求めて地方裁判所に差し戻した。

すなわち Skidmore 判決は、「行政官の政策は公務の遂行においてなされ、特定の事例におい

権限を有効に行使したものでなければならないこと、⑥当該発行は、当該行政機関の組織法や APA によって命じられた手続に従って行われなければならないこと、を挙げている。Robert A. Anthony, *Interpretive Rules, Policy Statements, Guidances, Manuals, and the Like—Should Federal Agencies Use Them to Bind the Public?*, 41 DUKE L. J. 1311, 1322(1992).

⁷⁸³ Rowan Companies v. United States, 452 U.S. 247(1981)

⁷⁸⁴ See e.g., Rite Aid Corp. v. United States, 255 F.3d 1357 (Fed. Cir. 2001).

⁷⁸⁵ 以下の記述について、WATSON, *supra* note 782, at 17; WATSON & BILLMAN, *supra* note 747, at 13.参照。ただし、かかる説明は、一般的授權規則＝解釈的規則ということを前提としている点で、Mayo 事件の判示を前提とすれば、必ずしも適切ではないのではないかという見方もあり得よう。

⁷⁸⁶ Skidmore v. Swift & Co., 323 U.S. 134(1944). Skidmore 判決を取り扱う邦語文献として、今本・前掲注 777 「行政機関による制定法解釈と司法審査」、257～259 頁、今本・前掲注 723、109 頁以下、一高・前掲注 640、78 頁以下などがある。

て裁判官を凌ぐ専門的経験及び広範な調査と情報に基づくものである」こと及び「行政官の政策及び基準が対審形式の審理を通じて到達されたものでないという事実は、かかる政策及び基準が敬讓(respect)に値しないことを意味するものではない。当裁判所は、長い間、相当程度の、そしていくつかの事件においては決定的な重要性を、財務省決定及び財務省その他対審に基づかない行政機関の解釈的規則に対して与えてきた」ことを摘示した上で、「この法律の下における行政官の規則、解釈及び見解は、その有する権限を理由に裁判所を統制するものではないが、裁判所及び訴訟当事者が指針として適切に依拠し得る一団の経験や知識に基づく判断を構成するものと解する。特定の事例においてかかる判断が重要であるか否かは、その検討においてはつきりと表されている徹底性、その理由付けの妥当性、その前後の言明との一貫性、そして支配的な力を有するまでのものでないならば、かかる判断に説得力を与えるあらゆる要因に依拠するであろう。」と判示した⁷⁸⁷。

要するに Skidmore 判決は、行政解釈(本件ではその一形態である解釈告示や裁判所に提出された意見書が問題となった。)に対して敬讓が認められるためには、その行政解釈が説得力を有しなければならないとするものである。これによれば、行政解釈は、いわば裁判所を支配・統制するものではなく、説得するにすぎないものである(ゆえに、裁判所は、場合によっては行政機関の解釈に判断代置をなし得る)から、Skidmore 判決が示した上記のような敬讓原則(Skidmore 原則)は行政解釈に対して Chevron 原則よりも低い敬讓を与えるものであると解されている⁷⁸⁸。かような Skidmore 原則は、行政解釈に対して裁判所が全面的な審査を実施することを前提とするものであり、あくまで裁判所の自制に由来する敬讓原則であるという指摘もなされている⁷⁸⁹。

⁷⁸⁷ 323 U.S. at 140. なお、Skidmore 判決との関係で、「deference」と「respect」の相違に関する議論について触れる論稿として、Hickman, *supra* note 734, at 1552-1554. また、Skidmore 原則は、あくまで「準」敬讓的なものにすぎないとする見解がある。Derek A. Woodman, *Essay: Rethinking Auer Deference: Agency Regulations and Due Process Notice*, 82 GEO. WASH. L. REV. 1721, 1724 n.14 (2014). さらに、説得力がある場合にのみ行政解釈を受容するにすぎない点に鑑みて、Skidmore 原則を「敬讓」原則であると表現することはミスリーディングであると明言する見解もある。Scott H. Angstreich, *Shoring Up Chevron: A Defense of Seminole Rock Deference to Agency Regulatory Interpretations*, 34 U. C. DAVIS L. REV. 49, 83(2000).

⁷⁸⁸ See e.g., Ronald M. Levin, *Mead and the Prospective Exercise of Discretion*, 54 ADMIN. L. REV. 771, 772(2002). Skidmore 原則は、行政機関における政治的答責性よりも専門性と結び付くものであることについて、See Bradley Lipton, *Accountability Deference and the Skidmore Doctrine*, 119 YALE L. J. 2096, 2128(2010). See also Bradley George Hubbard, *Deference to Agency Statutory Interpretations First Advanced in Litigation? The "Chevron" Two-Step and the "Skidmore" Shuffle*, 80 U. CHI. L. REV. 447 (2013).

⁷⁸⁹ 筑紫・前掲注 776、119 頁。ただし、裁判所は行政機関の規則を全く無視して判断するのではなく、規則に対していくばくかの尊重を示して事件を裁断することになる(常岡・前掲注 729、538 頁)。Skidmore 原則における説得力の判断要素を巡る議論については、See Kristin E. Hickman & Matthew D. Krueger, *In Search of the Modern Skidmore Standard*, 107 COLUM. L. REV. 1235, 1281-1291(2007). なお、Skidmore 原則は総合判断の様相を呈しており、この意味で行政解釈に敬讓が与えられるか否かの判断に曖昧さを残しているといえよう。See e.g., Eric R. Womack, *Into the Third Era of Administrative Law: An Empirical Study of the Supreme Court's Retreat from Chevron Principles in United States v. Mead*, 107 DICK. L. REV. 289, 294-295 (2002).

(2) National Muffler 判決(1979 年)⁷⁹⁰

租税規則に対する司法敬讓問題の文脈で注目されるのは National Muffler 判決である。同判決は、I.R.C. § 7805(a)による財務省規則(一般的授權規則)に対して、Skidmore 判決よりも比較的高い敬讓を与えることを認めることにより、規則において示された行政解釈を支持した。特筆すべきは、National Muffler 判決が、特定の規則が適当な方法で議会の命令を遂行しているかどうかを決定する際に依拠する複数の考慮要素を説示したことである。

本件は、連邦所得税の非課税団体を列挙している I.R.C. § 501(c)(6)の「business league」という用語の意義が争点となったものであるが、この点につき、連邦最高裁は、制定法外においても明確な定義や共通の用語法は存在しないことを指摘した上で、かかる場合において規則が議会の命令を合理的な形で実行するものであるならば、かかる規則は「相当程度の敬讓(serious deference)」に値すると判示した。かかる判示は、I.R.C. § 7805(a)の存在、つまり議会が内国歳入法典の施行に必要なすべての規則を定める任務を裁判所ではなく財務長官に与えたことに根拠を置くものであると思われる。

そして、National Muffler 判決は、いかなる場合に行政規則に対して敬讓が与えられるのかという点について、「特定の規則が適切に議会の命令を遂行しているかどうか決定する際に、我々は、規則が法規の明白な言語、原文及び目的と調和するかどうかに着目する。議会の意図に気づいていたことが想定されることにより、規則が実質的に制定法の同時発生的な解釈であるとされるならば、その規則は、特定の効力を有し得る」とし、また、規則が発展した態様も考慮する場合があると判示した。そして、同判決は、他の関連する考慮要素として、「規則が効力を有していた期間の長さ、規則に対して寄せられる信頼、長官の解釈の一貫性、後に制定法を改正するまでの間に議会が費やした規則に対する精査の程度」があることを摘示した⁷⁹¹。

要するに、National Muffler 判決は、規則の有効性を判定する際に、①規則は制定法と同時期に制定されたものであるか、②規則はどのように発展してきたか、③規則はどのくらいの期間、効力を有していたか、④規則にどの程度の信頼が寄せられているか、⑤行政機関の解釈に一貫性はあるか、⑥後に制定法を改正するまでの間に議会は規則に対してどの程度の精査を行ったか、という 6 つの要素を考慮すべきであることを明らかにしたのである⁷⁹²。

National Muffler 判決が示した上記のような敬讓原則(National Muffler 原則)は、複数の考慮要素に基づいて合理性を判断するものであり、行政解釈が敬讓を得るためには説得力を要するとする Skidmore 原則よりも、高い程度の敬讓を行政解釈に対して与えるものであると考えられている。他方で、争点に対する議会意図が不明確なときは行政解釈が制定法の許容し得る

⁷⁹⁰ National Muffler Dealers Ass'n v. United States, 440 U.S. 472(1979).なお、「business league」の意義を巡る議論について、See Robert Charkovsky, *Tax Exemption for Business Leagues Narrowed: National Muffler Dealers Association, Inc. v. United States*, 29 DEPAUL L. REV. 869(1980).

⁷⁹¹ 440 U.S. at 478.

⁷⁹² See Steve R. Johnson, *Mayo and the Future of Tax Regulations*, 130 TAX NOTES 1547, 1552-1553(2011).なお、これらの考慮要素は、あくまで敬讓を認めるための積極的要素であって、消極的要素ではないという見方も示されている。Id. at 1552-1553.

解釈でありさえすればこれに敬讓を認めることとする Chevron 原則よりも敬讓の程度は低いものであると評価されている⁷⁹³。

3 Chevron 判決の登場(1984 年)

(1) Chevron 判決による 2 段階審査

前述のとおり、Chevron 判決とは、行政機関の制定法解釈に対する司法審査方法について 2 段階審査を説示し、行政解釈に対する高い司法敬讓を認めた判決である。1977 年の改正大気清浄法は、環境保護庁(the Environmental Protection Agency)によって策定された全国レベルの大気基準を達成しなかった州に対し、大気汚染の「固定発生源(stationary sources)」を新設・改良する際に厳しい要件の充足を求める許可制の導入を求めるものであった。環境保護庁は、州に対して、かかる「固定発生源」という用語について、プラント全体を表す定義を採用することを認める規則(立法的規則に該当すると解されている規則)を制定した。「固定発生源」という用語について、プラント全体を表すものと定義することになれば、いくつかの汚染物質排出装置を設置している既存の施設は、プラントからの総排出量を増加させない限りにおいて、たとえ上記許可のための条件を充足しないとしても、装置の設置・改良をすることができることになる。

これに対して、環境保護団体が、環境保護庁が制定した上記規則の有効性を争った。ここでは、同じ産業グループ内にあるすべての汚染物質排出装置を、あたかも 1 つのバブルの中にあるように取り扱うことを州に認める環境保護庁の上記規則が、制定法上の「固定発生源」という用語の合理的な解釈に基づくものであるといえるか否かが争点となった。これに対して、連邦最高裁は次のように判示した。

「裁判所が所管行政機関による制定法の解釈を審査する場合には、2 つの問題に直面する。第 1 は、常に問題となるものであるが、議会が、争点となっているまさにその問題に直接言及しているかどうかという問題である。もし連邦議会の意図が明白であれば、問題はそこで終結する。なぜなら、裁判所は、行政機関と同様に、明白に表現された議会の意図に効果を与えなければならないからである。しかしながら、裁判所は、議会が争点となっているまさにその問題を直接取り扱っていないと判断した場合に、単純に自らの解釈を優先するものではない。かような優先は行政解釈の存しない場合には必要なことであるかもしれないが、制定法が特定の争点に関し沈黙又は曖昧であるならば、裁判所にとっての問題は、行政解釈が制定法の許容し得る解釈に基づいているかどうかである。」⁷⁹⁴

これによれば、行政解釈の有効性が裁判上の争点とされた場合に、まず、裁判所は、①議会が、争点となっているまさにその問題を直接的に取り扱っており、かかる問題に対する議会意図が明白であるならば、その議会意図に沿った効果を認める(第 1 段階審査)、②①において議

⁷⁹³ *Id.* at 1552-1553; Johnson, *supra* note 769, at 286-287.

⁷⁹⁴ 467 U.S. at 842-843.

会意図が不明確であれば、行政解釈が制定法の許容し得る解釈である限り、その行政解釈に敬讓を与える(裁判所は行政解釈に対して判断代置できない)(第2段階審査)ことになる。

さらに、判決は、次のとおり判示した。

「もし議会が、明示的に、行政機関が埋めるべき隙間を制定法に残している場合には、規則によりその制定法の特定の規定を明らかにする権限の行政機関への明示的な委任が存在する。そのような立法的規則は、それが専断的、恣意的又は明らかに制定法に反するものでない限り、支配的な重要性を与えられる。特定の問題についての行政機関に対する立法権限の委任は明示的ではなく黙示的な場合もある。かかる場合には、裁判所は、制定法の規定に関する裁判所自身の解釈をもって、行政官の合理的解釈に代置することができない。」⁷⁹⁵

かかる判示によれば、議会が、制定法に対して、明示的に、行政機関が埋めるべき制定法の曖昧さなどの隙間を残しているのであれば⁷⁹⁶、規則によって、その曖昧な点を明らかにする権限の行政機関への明示的な委任が存在するものとされる。この場合の規則は、立法的規則であり、それが専断的、恣意的又は明らかに制定法に反するものでない限り、裁判所によって敬讓が与えられることになり、裁判所による判断代置は容易にはなされないこととなる。

また、Chevron 判決は、かかる権限の委任は黙示的な場合もあり得ることを明言している。すなわち、Chevron 判決は、争点について議会意図が曖昧である場合には、裁判所による全面的な審査に服するとするのではなく、直ちに敬讓審査に進むものとしており、ここに行政機関に有利な推定が働いている—第1段階審査は、裁判所が行政解釈に敬讓を払う要件を「争点について議会意図が曖昧であること」として、敬讓の発動を著しく容易にしている—といえる⁷⁹⁷。この意味で、Chevron 判決において、制定法の曖昧さは、議会から行政機関に対する制定法の解釈権限の委任であると位置付けられている点⁷⁹⁸は強調されてよいであろう。Chevron 判決の重要性は、制定法の曖昧さをもって、議会から行政機関へのその曖昧な制定法を明らかにする解釈権限の黙示的委任が存在すると解するカテゴリーカルな推定部分にあるといっても過言ではない⁷⁹⁹。

さらに、第2段階審査の脚注において、判決は、「司法府は、行政機関の解釈を支持するために、当該行政解釈が、許容し得る中で唯一のものであると結論付ける必要はないし、仮にその問題が最初に司法手続に持ち込まれたならば裁判所が到達するような解釈であると結論付けることさえ、不要である」と述べている⁸⁰⁰。

⁷⁹⁵ *Id.* at 843-844.

⁷⁹⁶ なお、制定法の文言が曖昧であるかどうかそれ自体が明らかではない場合があることについて、蔡・前掲注 756、322 頁以下参照。

⁷⁹⁷ 筑紫・前掲注 777、123～124 頁。

⁷⁹⁸ *National Cable & Telecommunications Assn. v. Brand X Internet Services*, 545 U. S. 967, 981 (2005)は、このことを明らかにしている。

⁷⁹⁹ John F. Manning, *Constitutional Structure and Judicial Deference to Agency Interpretations of Agency Rules*, 96 COLUM. L. REV. 612, 623(1996).

⁸⁰⁰ 467 U.S. at 843 n.11.

この点、第 1 段階審査の脚注では、「裁判所は制定法の解釈問題についての最終的な権威者であり、明白なる議会意図と相反するような行政機関による解釈を拒絶しなければならない。裁判所が、〔筆者注：文理解釈や趣旨解釈などの〕伝統的な制定法の解釈の道具を用いることによって、争点となっている当該問題に対する議会意図の存在を確認した場合には、そのような意図はまさに法であり、効力が与えられなければならない。」と判示していた⁸⁰¹。このことからすると、判決は、第 1 段階審査を法解釈の問題と捉えていたこととは対照的に、第 2 段階審査を行政機関における政策選択の問題として認識していたものと解される⁸⁰²。

このことは、Chevron 判決が、「公正に概念化された制定法の規定に対する行政解釈への挑戦が、議会によって残された隙間の範囲内にある合理的な選択であるかどうかというよりも、行政機関の政策の叡智に集中する場合、その挑戦は失敗に終わらなければならない。選挙によって選ばれた者ではない裁判官は、そのような者によってなされた正当な政策選択に敬意を払う義務がある。かような政策選択の叡智を評価する責任及び競合する公益の価値観における争いを解決する責任は司法府に帰するものではない。我々の憲法はその責任を政治部門に与えているのである」と判示していることから看取し得る⁸⁰³。

すると、Chevron 判決が示した上記のような敬讓原則(Chevron 原則)は、行政解釈が制定法の許容し得る解釈(合理的な解釈。なお、第 2 段階審査に組み込まれている行政解釈の許容性(permissible)は、合理性(reasonable)という語と代替的ないし同じ意味に用いられていることに留意⁸⁰⁴)である限り、行政解釈に対する司法敬讓を与える、すなわち裁判所は、行政機関の解釈を受け入れなければならない、自身の解釈をもって行政解釈に判断代置をすることができないこととするという点で、Skidmore 原則や National Muffler 原則に比べて、行政解釈が裁判所の解釈に優位するためのハードルを低く設定するものであると評価し得る。Chevron 判決以前の最高裁は、各事例の事情に応じて行政解釈に対する敬讓の要否や程度を決定し、法律が曖昧な場合でも裁判所の全面審査を原則とし、例外的にその必要性が特に大きい場合に限り敬讓的な審査を行っていたが、同判決はかかる従来のアプローチを転換し、行政解釈を強度に尊重する敬讓原則を提示したものといえる⁸⁰⁵。

かように、行政解釈に対して比較的強度の敬讓を与える Chevron 原則は、行政機関の有する専門性及び政治的答責性(さらに、事実・価値の変化に対する適応力)を根拠に行政解釈のメリットを重視する論者には概ね好意的に迎えられたが、他方で、行政機関を過度に信頼している

⁸⁰¹ 467 U.S. at 843 n.9.

⁸⁰² Richard J. Pierce, Jr., *Reconciling Chevron and Stare Decisis*, 85 GEO. L. J. 2225, 2228 (1997).

⁸⁰³ 467 U.S. at 866(internal quotation marks and citation omitted).

⁸⁰⁴ See Kenneth W. Starr, *Judicial Review in the Post-Chevron Era*, 3 YALE J. ON REG. 283, 288(1986); Ronald M. Levin, *The Anatomy of Chevron: Step Two Reconsidered*, 72 CHI-KENT L. REV. 1253, 1260(1997); Shane & Walker, *supra* note 778, at 478.

⁸⁰⁵ 筑紫・前掲注 777、117～128 頁。See Thomas W. Merrill, *Judicial Deference to Executive Precedent*, 101 YALE L. J. 969, 972-75, 1016-1022(1992). ただし、Chevron 原則の敬讓の度合いは実際にはさほど高くはなという見解もある。See e.g., Jack M. Beermann, *End the Failed Chevron Experiment Now: How Chevron Has Failed and Why It Can and Should Be Overruled*, 42 CONN. L. REV. 779, 829-832 (2010).

のではないかと、行政解釈に対する敬讓は司法権の放棄なのではないかといった批判を招くこととなった。このことを受けて、連邦最高裁は、Chevron 原則を維持しつつも、次第にその適用を制限する立場(Chevron 原則の適用資格を問う、いわゆるゼロ段階審査(Step Zero)⁸⁰⁶を構築する立場。後述する Mead 判決参照)を採るようになったことが指摘されている⁸⁰⁷。

(2) Chevron 原則の根拠

「何が法であるかを述べることは、断じて、司法府の職分及び義務である」という Marbury 判決⁸⁰⁸の判示や、「審査裁判所は、すべての関連する法律問題を判断し、憲法及び制定法の規定を解釈しなければならない」ことを定めている APA § 706—Sunstein は、この規定をもって、APA は行政機関に法の解釈権限を委任していないように見えると論じている⁸⁰⁹—の存在を考慮すると、行政解釈に敬讓を与える Chevron 原則は、十分な根拠が存在しなければ成り立ち得ないはずである。

この点、上述のとおり、Chevron 判決は、「もし議会が、明示的に、行政機関が埋めるべき隙間を制定法に残している場合には、規則によりその制定法の特定の規定を明らかにする権限の行政機関への明示的な委任が存在する。そのような立法的規則は、それが専断的、恣意的又は明らかに制定法に反するものでない限り、支配的な重要性を与えられる。特定の問題についての行政機関に対する立法権限の委任は明示的ではなく黙示的な場合もある。」と判示している。議会から行政機関に対する立法権限ないし解釈権限の委任(あるいは議会意図の存在といってもよかろう。)が Chevron 原則の形式的根拠であるといわれる所以である⁸¹⁰。議会から行政機関に対するかかる委任が Chevron 原則の根拠であることに着目するならば、Chevron 判決は敬讓問題の究極的な支配権を議会が有していると認識しているという理解が妥当するであろう

⁸⁰⁶ See Thomas W. Merrill & Kristin E. Hickman, *Chevron's Domain*, 89 GEO. L. J. 833(2001); Cass R. Sunstein, *Chevron Step Zero*, 92 VA. L. REV. 187(2006).なお、Step Zero ではなくて、Step one and a half であるという議論もある。See Patrick J. Smith, *Chevron Step Zero after City of Arlington*, 140 TAX NOTES 714 n.12 (2013).ゼロ段階審査について、渕圭吾「Chevron Step Zero とは何か」学習院法学 50 巻 1 号 173 頁以下(2014)も参照。

⁸⁰⁷ 山本龍彦「行政機関の法解釈に対する司法の敬讓」ジュリスト 1139 号 162~163 頁(2007)。なお、Chevron 原則の適用により、黙示的な形式による立法権の委任を広く容認することに疑問を呈する見解も見受けられるようになり、1990 年代後半頃から、Chevron 原則を基調としつつ、規制システムの根幹部分の変更という重要問題に係る権限が行政機関に委任されていない場合には黙示的な委任の推定を否定することを試みる「重要問題テーゼ」が形成されつつあることについて、剣持麻衣「アメリカにおける立法権委任法理の変遷と新たな展開(二)」自治研究 90 巻 8 号 110 頁以下(2014)参照。

⁸⁰⁸ *Marbury v. Madison*, 5 U.S. 137, 177(1803).この点、Chevron 判決の第 1 段階審査は、法律問題と政策問題とを分けるものであり、政策問題であるとされれば政治的答責性がある行政機関が解決すべきものであるから、Marbury 判決とは矛盾しない旨を説く見解として、See PIERCE, *supra* note 725, at 163. See also Anthony on *Which Agency Decisions*, *supra* note 782, at 34-35.この見解は、いわば、政策決定の文脈上、行政機関は、制度上、議会よりも下位に位置するが、裁判所よりも上位に位置すると解するものであろう。See Pierce, *supra* note 802, at 2229. また、行政解釈が制定法の解釈に有益であるという視点から Marbury 判決に反しないことを論じる見解として、See e.g., Richard Murphy, *Pragmatic Administrative Law and Tax Exceptionalism*, 64 DUKE L. J. ONLINE 25(2014).

⁸⁰⁹ Sunstein, *supra* note 806, at 196.

⁸¹⁰ 筑紫・前掲注 776、124 頁参照。

ところで、かかる委任は黙示的なものでも認められることになるところ、この場合の議会による黙示的委任は一種のフィクションであると考えられている⁸¹²。この黙示的委任という構成を正当化する実質的な根拠は、Chevron 判決自身も言及しているところではあるが⁸¹³、主として、行政機関の専門性(裁判所は個別の事件ごとに行政法規に関与するにすぎないが、行政機関は所管法規の執行を通じて専門性を高めている。)⁸¹⁴と政治的答責性(行政官は選挙で選ばれた大統領の統制に服するが、裁判官は選挙で選ばれていない。)⁸¹⁵であるといえよう。すなわち、裁判所は個別の事件ごとに行政法規に関与するにすぎないが、行政機関は所管法規の執行を通じて専門性を高めており、また、行政官は選挙で選ばれた大統領の統制に服するが、裁判官は選挙で選ばれていない点において、行政機関の方が優れているということである⁸¹⁶。

なお、最近においては、制定法の起草者が制定法の曖昧さの1つの理由に行政機関による政策決定への期待があることを認めているなどの実証研究が示されていること⁸¹⁷又は Skidmore 原則を法典化しているような立法例⁸¹⁸が存在することなどを理由に、Chevron 判決が示した議会による黙示的委任は単なるフィクションであると片付けることについて疑問を呈するような見解も示されている⁸¹⁹。

⁸¹¹ Cass R. Sunstein & Adrian Vermeule, *The Unbearable Rightness of Auer*, Harvard Public Law Working Paper No. 16-02, 6(2016), available at http://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=2716737 (last visited May. 20, 2016).

⁸¹² See e.g., Antonin Scalia, *Judicial Deference to Administrative Interpretations of Law*, 1989 DUKE L. J. 511, 517(1989); Merrill & Hickman, *supra* note 806, at 871-872; Lisa Schultz Bressman, *Reclaiming the Legal Fiction of Congressional Delegation*, 97 VA. L. REV. 2009(2011). See also Stephen Breyer, *Judicial Review of Questions of Law and Policy*, 38 ADMIN. L. REV. 363, 370(1986).

⁸¹³ 467 U.S. at 865.

⁸¹⁴ See e.g., *Babbitt v. Sweet Home Chapter of Communities for a Great Oregon*, 515 U.S. 687, 703 (1995); *Pension Benefit Guaranty Corp. v. LTV Corp. et al.*, 496 U.S. 633, 651-652(1990); *Barnhart v. Walton*, 535 U.S. 212, 225(2002).

⁸¹⁵ See e.g., Richard J. Pierce, Jr., *Chevron and Its Aftermath: Judicial Review of Agency Interpretations Statutory Provisions*, 41 VAND. L. REV. 301, 307-308(1988); Richard J. Pierce, Jr., *Political Control Versus Impermissible Bias in Agency Decisionmaking: Lessons from Chevron and Mistretta*, 57 U. CHI. L. REV. 481, 486(1990).

⁸¹⁶ 筑紫・前掲注 776、124～125 頁参照。

⁸¹⁷ Abbe R. Gluck & Lisa Schultz Bressman, *Statutory Interpretation from the Inside—An Empirical Study of Congressional Drafting, Delegation, and the Canons: Part I*, 65 STAN. L. REV. 901, 997, 999 (2013). ただし、上記実証研究は、制定法の曖昧さが、通常、制定法の解釈権限の行政機関への委任という議会意図に基づくものであることの証明がないという Chevron 判決への批判(Cynthia R. Farina, *Statutory Interpretation and the Balance of Power in the Administrative State*, 89 COLUM. L. REV. 452, 470 (1989))に一定程度応えるものである一方、見方を変えてみると、およそすべての制定法の曖昧さの背後に、行政機関による政策決定への起草者の願望が存在するものではないという見解(Cass R. Sunstein, *Law and Administration after Chevron*, 90 COLUM. L. REV. 2071, 2090(1990))を裏付けるものでもあるといえよう。

⁸¹⁸ 12 U.S.C. § 25b(5)(A).

⁸¹⁹ 前者の理由を採用するものとして、Shane & Walker, *supra* note 778, at 485; Peter M. Shane, *Chevron Deference, the Rule of Law, and Presidential Influence in the Administrative State*, 83 FORDHAM L. REV. 679, 689 (2014). 後者の理由を採用するものとして、Kent Barnett, *Codifying Chevmore*, 89 N.Y.U. L. REV. 1, 36(2015).

4 Chevron 判決後における財務省規則に対する司法敬讓問題

(1) Chevron 原則と National Muffler 原則を巡る最高裁の態度

Chevron 判決は、大気清浄法における立法的規則に対してなされたものであって租税規則に対してなされたものではないから、租税規則に対しても Chevron 原則が適用されるのかという疑問が生じる。結論をいえば、租税規則である財務省規則に対して Chevron 原則が適用されるのか否かという点について、Chevron 判決後における連邦最高裁の態度は混乱を招くようなものであった⁸²⁰。すなわち、財務省規則に対する司法審査の基準については、行政法一般において採用されている Chevron 原則を採用する判決と⁸²¹、一般的授權規則に対する司法審査基準として最高裁が打ち立てた National Muffler 原則を採用する判決が混在したのである⁸²²。

Chevron 判決前においても、2つの最高裁判決⁸²³が、一般的授權規則に対して、個別的授權規則よりも低い程度の敬讓を与えることを明言した上で、National Muffler 原則を適用していたことに加えて、租税規則以外の行政規則に対して Chevron 原則を適用することが定着するようになると、Chevron 原則よりも敬讓の程度の低い National Muffler 原則は租税法に特有の基準であると理解されるようになっていった⁸²⁴。とりわけ、National Muffler 事件で問題となったのは一般的授權規則であるから、立法的規則に該当することが明らかな個別的授權規則に対しては Chevron 敬讓が与えられることが認められるとしても、一般的授權規則に対していかなる程度の司法敬讓が与えられるかという点についての最高裁の態度は確立していなかったといえる⁸²⁵。

この点、Hickman は、先例となる裁判所は、一般的授權規則に対する司法審査基準として、Chevron 原則又は National Muffler 原則を適用するという点において、等しく分断されていることを指摘した上で、このようにそれぞれの原則を適用する判決が混在する原因として、それぞれの事件における当事者の主張及び裁判所に提出された意見書が、両原則は内容が異なるものであることを明確に指摘してこなかったことを挙げており、参考となる⁸²⁶。

⁸²⁰ See Brief of Amicus Curiae Professor Kristin E. Hickman in Support of Respondent, *Mayo Found. for Med. Educ. & Research v. United States*, 131 S. Ct. 704(2011) at 16-19; Levy & Glicksman, *supra* note 773, at 524. 下級審や学説の状況について、See Hickman, *supra* note 734, at 1557-1563.

⁸²¹ *United States v. Boyle*, 469 U.S. 241, 246, n. 4(1985); *Atlantic Mutual Ins. Co. v. Commissioner*, 523 U.S. 382, 387, 389(1998).

⁸²² *Cottage Savings Assn. v. Commissioner*, 499 U.S. 554, 560-561(1991); *United States v. Cleveland Indians Baseball Co.*, 532 U.S. 200, 219(2001); see also *Boeing Co. v. United States*, 537 U.S. 437, 448(2003).

⁸²³ *Rowan Cos. Inc. v. United States*, 452 U.S. 247 (1981); *United States v. Vogel Fertilizer Co.*, 455 U.S. 16, 24(1982).

⁸²⁴ National Muffler 原則と Chevron 原則の調和を試みる見解として、David A. Brennan, *Treasury Regulations and Judicial Deference in the Post-Chevron Era*, 13 GA. ST. U. L. REV. 387, 428-430 (1997)

⁸²⁵ See Johnson, *supra* note 769, at 276-277. なお、Chevron 原則が適用されない場合又は告知コメント手続を実施していない場合に、解釈規則に対して National Muffler 原則が適用されるという裁判例があることについて、See Levy & Glicksman, *supra* note 773, at 516.

⁸²⁶ Hickman *supra* note 820, at 16-19.

(2) Mead 判決(2001 年)⁸²⁷

2001 年になると、いかなる場合に Chevron 原則が適用されるかという点について、重要な判断を示した Mead 判決が登場する。自社が輸入する手帳が当初免税とされていたにもかかわらず、関税局による品目の分類に関する回答書面(ruling letter)の発行による解釈変更によって課税されるものとされたことを不服として Mead 社が訴訟を提起した事件において、連邦最高裁は、上記回答書面が司法敬議を受ける資格を有しているかどうかという問題に向き合うことになったのである。

Mead 判決は、本件回答書面が告知コメント手続を経ていないことのほか、制定法の文面は議会が法的効力を有するような分類に関する回答書面を発行する権限を関税局に与えたことを示すものではないこと、一般に、関税局はかかる回答を発行する際に告知コメント手続を実施しておらず、関税局による取扱いが回答書面の拘束的性質が第三者には及ばないことを明らかにするものであることなどを理由に、かかる回答書面は、行政機関のマニュアルなどに含まれる解釈として取り扱われるものであるとし、本件回答書面に対する Chevron 原則の適用を否定した。そして判決は、Chevron 判決が Skidmore 原則を排除していないことを摘示した上で、本件回答書面に対して、Skidmore 判決の下で敬議を求める余地があることを認めて、差戻しを決定した。

注目すべきは、Mead 判決が、いかなる場合に Chevron 原則が適用されるかという点について、①議会が行政機関に対して法的効力を伴う規則を制定する権限を一般的に委任していること及び②行政機関が当該権限を行使して規則を制定していることの 2 点がいずれも肯定されるならば、当該行政規則に対して Chevron 原則が適用されると説示したことである。

これによれば、議会が行政機関に対して法的効力を伴う規則を制定する権限を委任していること(議会意図の存在。この意味では、議会意図の存在という Chevron 原則の根拠は、行政機関の専門性や政治的答責性という他の根拠よりも、Chevron 原則の適用範囲を狭める可能性を内に秘めていたのである。)が Chevron 原則の適用資格を得るための第 1 のポイントとなる。どのような場合にかような権限の委任があると判断されるかという点について、Mead 判決は、「行政機関における裁決又は告知コメントによる規則制定に従事する権限、その他これらに相当する議会意図の指標など様々な方法で示され得る」とする⁸²⁸。その上で、Mead 判決は、「我々は、敬議を要求される規則又は決定を生み出すための規則制定又は裁決のプロセスに従事するという議会の明示的な委任がある場合に、Chevron 判決に基づく審査に値する委任であることの良き指標であるということを認識してきた」ところ、「一般に、議会が、法的効力の表明の基礎となるべき公正さや熟慮を促進するような比較的フォーマルな行政手続を規定している場合

⁸²⁷ United States v. Mead Corporation, 533 U.S. 218(2001). Mead 判決を取り扱う邦語文献として、例えば、筑紫・前掲注 776、134 頁、今本啓介「アメリカ合衆国における行政機関による制定法解釈と司法審査(3)―法規命令・行政規則二分論の再検討をめざして―」商学討究 61 巻 1 号 165 頁以下(2010)。

⁸²⁸ 533 U.S. at 227.

には、法的効力を伴う行政活動を意図しているものと考え、正当であり、「Chevron 敬譲を適用している大多数の判例は告知コメント手続による規則制定手続や正式裁決の成果を審査したものである」と判示した⁸²⁹。

Mead 判決は、Chevron 原則の適用資格の有無を問うことにより、その適用範囲を限定するゼロ段階審査及びその審査方法を示したことに意義がある(Chevron 判決は、制定法が曖昧さを、議会から行政機関に対する制定法の解釈権限の委任を示すものと位置付けた判決であると解されることは上述のとおりであるが、Mead 判決によれば、制定法が曖昧であるという事実のみをもって直ちに Chevron 原則が適用されることにはならない。)。また、Chevron 判決自体は、Chevron 原則が立法的規則以外にも適用があるか否か⁸³⁰、Chevron 原則が Skidmore 原則に取って代わったのか否か⁸³¹という点について語ってはいなかったが、Mead 判決はこれらの点に関する最高裁の態度を一定の範囲で明らかにしたもの、すなわち、APA と Chevron 敬譲の文脈で用いられる、「立法的(legislative)」、「法的効力(force of law)」という言葉が同義であるかという問題をひとまず捨象するとすれば、いずれの問いに対しても否定的態度を示したものであるといえよう⁸³²。

また、上述のとおり、Mead 判決は、議会が行政機関に対して法的効力を伴う規則を制定する権限を委任していることが Chevron 原則の適用資格を得るための第 1 のポイントとして位置付けたものであるが、Chevron 原則と議会意図をかような形でリンクさせた Mead 判決は、APA § 706 と Chevron 原則を調和させるものであると解することもできよう。APA § 706 は、「審査裁判所は、すべての関連する法律問題を判断し、憲法及び制定法の規定を解釈しなければならない」ことを定めているが、議会が立法権限を行政機関に委任しているならば、裁判所はかような議会意図に拘束されることにより、合理的な行政解釈を受容することになるのである⁸³³。

⁸²⁹ *Id.* at 229-230. なお、判決は、「フォーマル」という語を、正式規則制定手続を意味する通常用語法ではなく、略式規則制定手続を含めた広い意味で用いていることについて、筑紫・前掲注 776、135 頁参照。また、Mead 判決が言及した「公正さと熟慮」と手続のフォーマル性との関係について、Patrick M. Brennan, *Delivering the Goods: Herein of Mead, Delegations and Authority*, 2009 MICH. ST. L. REV. 307, 326-332(2009).

⁸³⁰ この辺りの議論について、高橋・前掲注 777、171~184 頁も参照。

⁸³¹ Scalia 判事は、Skidmore 原則は時代錯誤のものであり、Chevron 判決に取って代わられたと解している。See 533 U.S. at 250(Scalia, J., dissenting); *EEOC v. Arabian Am. Oil Co.*, 499 U.S. 244, 259-260 (1991) (Scalia, J., concurring); *Christensen v. Harris County*, 529 U.S. 576, 589(2000)(Scalia, J., concurring).

⁸³² Mead 判決が出される直前において、最高裁は、法的効力のある規則に対しては Chevron 原則、法的効力のない規則に対してはこれよりも敬譲の度合いが低い Skidmore 原則を適用することを明らかにしていた。*Christensen v. Harris County*, 529 U.S. 576(2000). この判決については、今本・前掲注 827、159 頁以下、高橋・前掲注 777、179 頁以下など参照。Mead 判決はこれを更に展開したものであるという評価もなし得よう。See Thomas W. Merrill, *The Mead Doctrine: Rules and Standards, Meta-Rules and Meta-Standards*, 54 ADMIN. L. REV. 807, 813 (2002); Levin, *supra* note 788, at 773-774. また、John F. Duffy, *Administrative Common Law in Judicial Review*, 77 TEX. L. REV. 113, 202-203(1998)は、Mead 判決よりも前に、Chevron 敬譲は行政機関が議会から与えられた立法的権限(lawmaking authority, lawmaking power)に由来することを示唆していた。なお、法的効力を有する規則制定権限の委任は、議会が行政機関に対して制定法の曖昧な用語の解釈権限を委任したものと裁判所が判断するための十分要件ではあるが、必要条件ではないとする見解もある。See Sunstein, *supra* note 806, at 218.

⁸³³ Merrill, *supra* note 832, at 833.

加えて、本研究との関連では、**Mayo** 判決が、法的効力を伴う規則を制定する権限を委任していること(議会意図の存在)が **Chevron** 原則の適用資格を得るための重要なポイントである旨の判示をした上で、どのような場合にかような権限の委任があると判断されるかという点について、「行政機関における裁決又は告知コメントによる規則制定に従事する権限、その他これらに相当する議会意図の指標など様々な方法で示され得る」ことを指摘したことに注目しておきたい⁸³⁴。かかる判示によれば、告知コメント手続の有無が **Chevron** 原則の適用への重要な第一歩となるであろう。しかも判決は、告知コメント手続は **Chevron** 原則の適用資格を得るための積極的要素ではあるが、告知コメント手続が欠如しているからといって直ちにその適用資格を否定するものではないことを明らかにしている。すなわち、告知コメント手続が欠如している場合について、判決は、同手続「の欠如は本件において決め手となるものではない。というのは、我々は、そのような行政のフォーマルさが求められず、また与えられなかった場合でさえ、**Chevron** 敬譲を認める理由を判示してきたからである。」と述べている⁸³⁵。これによれば、告知コメント手続は **Chevron** 原則の適用を認める重要な指標ではあるものの、必ずしも決め手となるものではないこととなる⁸³⁶。

他方、かような **Mead** 判決に対しては批判もあることも忘れてはなるまい。すなわち、**Mead** 判決によれば、行政解釈に対して **Chevron** 敬譲が与えられるためには、制定法の曖昧さだけでは足りず、少なくとも、議会から行政機関に対して、法的効力を伴う規則を制定する権限の委任が必要となるところ、手続のフォーマル性と権限の委任との関係がどのようなものであるかという点や、どのような場合にそのような権限の委任があったと判断されるかという点など必ずしも明らかではないところもあるし、**Mead** 判決が示したゼロ段階審査は多様な考慮要素によるテストを内容とするものである。このような観点などから、**Mead** 判決に対しては、敬譲審査を複雑なものにし、更なる混乱を引き起こすものであるなどの批判も存在することに留意する必要がある⁸³⁷。

⁸³⁴ See Coverdale, *supra* note 775, at 49.

⁸³⁵ 533 U.S. at 231.

⁸³⁶ *Barnhart v. Walton*, 535 U.S. 212, 221-222 (2002)は、**Mead** 判決を引用して、行政解釈が告知コメント手続よりもフォーマル性の劣る手段を通じて到達されたものであるという事実によって、自動的に、かかる行政解釈に対する司法敬譲が与えられないことになるというものではないことを確認している。See also *Edelman v. Lynchburg College*, 535 U.S. 106, 114(2002).

⁸³⁷ 533 U.S. at 239-261(Scalia, J., dissenting); *National Cable & Telecommunications Association v. Brand X Internet Services*, 545 U.S. 967, 1018 (2005) (Scalia, J., dissenting); *United States v. Home Concrete & Supply, LLC*, 132 S. Ct. 1836, 1847 (2012) (Scalia, J., concurring in part and concurring in judgment); William S. Jordan III, *Judicial Review of Informal Statutory Interpretations: The Answer Is Chevron Step Two, Not Christensen or Mead*, 54 ADMIN. L. REV. 719, 725-726 (2002); Lisa Schultz Bressman, *How Mead Has Muddled Judicial Review of Agency Action*, 58 VAND. L. REV. 1443 (2005); Sunstein, *supra* note 806, at 226; Amy J. Wildermuth, *What Twombly and Mead Have in Common*, 102 NW. U. L. REV. COLLOQUY 276, 277-278 (2008); Michael F. Perry, *Avoiding Mead: The Problem with Unanimity in Long Island Care at Home, Ltd. v. Coke*, 31 HARV. J. L. & PUB. POL'Y 1183(2008); Jack M. Beermann, *Chevron at the Roberts Court: Still Failing after All These Years*, 83 FORDHAM L. REV. 731, 742 (2014).なお、Scalia 判事がその後において **Mead** 判決を受容するに至ったのではないかという議論について、See *City of Arlington v. FCC*, 133 S. Ct. 1863 (2013); Smith, *supra* note 806, at 716-720; Thomas W. Merrill, *Step Zero after City of Arlington*, 83 FORDHAM L. REV. 753, 778(2014).

5 Mayo 判決前における財務省規則への司法敬讓問題の整理

これまでの考察を踏まえ、後記第5節で検討する Mayo 判決前において、財務省規則に対していかなる司法敬讓が与えられると解されていたのか、という点を整理しておこう。

(1) 行政規則一般に対する司法敬讓

行政規則一般に対する司法敬讓という点では、1つの整理の仕方として、大まかにいえば、法的効力を有しない解釈的規則であるならば Skidmore 原則が適用され、法的効力を有する立法的規則であれば Chevron 原則が適用されることになるという理解が成り立つと考えてよさそうである。Skidmore 原則を Chevron 原則の第1段階審査又は第2段階審査に統合しようとする試みも示されているが⁸³⁸、Mead 判決後の連邦最高裁判決の中には、解釈的規則に対して Skidmore 原則が適用される旨を判示するものが散見されていることなどを考慮して⁸³⁹、両原則はオルタナティブの関係であると解しておきたい⁸⁴⁰。

また、規則に対する司法敬讓の程度が高い Chevron 原則が適用されるのはいかなる場合であるかという点について、Chevron 原則の適用資格をやや制限的に示した Mead 判決に従えば、①議会が行政機関に対して法的効力を伴う規則を制定する権限を一般的に委任していること及び②行政機関が当該権限を行使して規則を制定していることの2点がいずれも肯定される場合には、問題となる規則に対する司法審査に当たっては Chevron 原則を適用することになる。そして、Chevron 原則の適用資格が認められない場合であっても、Mead 判決によれば、敬讓が全く認められないことになるのではなく、Skidmore 原則を適用する余地が残されているという整理が妥当しよう。このように考えると、制定法に対する行政解釈に与えられる司法敬讓の程度について、Chevron 原則か、Skidmore 原則か、あるいは敬讓が与えられないか、というように、おおむね3つの程度に分類する見解に理解を寄せることができる⁸⁴¹。

⁸³⁸ Jamie A. Yavelberg, *The Revival of Skidmore v. Swift: Judicial Deference to Agency Interpretations after EEOC v. Aramco*, 42 DUKE L. J. 166(1992); Michael Herz, *Deference Running Riot: Separating Interpretation and Lawmaking Under Chevron*, 6 ADMIN. L. J. AM. U. 187,208-209(1992); Jim Rossi, *Respecting Deference: Conceptualizing Skidmore Within the Architecture of Chevron*, 42 WM. & MARY L. REV. 1105, 1137-1146(2001).

⁸³⁹ See e.g., *Federal Express Corp. v. Paul Holowecki*, 552 U.S. 389, 399(2008); *Kentucky Retirement Systems v. Equal Employment Opportunity Commission*, 554 U.S. 135, 150(2008).

⁸⁴⁰ Womack, *supra* note 789, at 325-326; Fraser, *supra* note 736, at 1325. See also Cooley R. Howarth, Jr., *United States Mead Corp.: More Pieces for the Chevron/Skidmore Deference*, 54 ADMIN. L. REV. 699,714(2002). なお、法規が告知コメント手続の実施を要請し、行政機関が同手続に従って制定した規則は、Chevron 原則の適用があるが、同手続によらない場合は Skidmore 原則の適用があるという見解として、See Amy J. Wildermuth, *Solving the Puzzle of Mead and Christensen: What Would Justice Stevens Do?*, 74 FORDHAM L. REV. 1877,1908-1909(2006).

⁸⁴¹ Merrill & Hickman, *supra* note 806, at 863; Merrill, *supra* note 832, at 812; see also Christopher J. Walker, *Chevron Inside the Regulatory State: An Empirical Assessment*, 83 FORDHAM L. REV. 703, 715-721 (2014).Mead, Chevron 及び Skidmore 判決という3つの判決の整理の仕方については、See Kristin E. Hickman, *The Three Phases of Mead*, 83 FORDHAM L. REV. 527,537-545 (2014).

(2) 財務省規則に対する司法敬讓

上記(1)で行った整理を財務省規則への司法敬讓の問題に投影してみよう。すると、財務省規則のうち個別的授權規則は、議会から行政機関に対して明示的に委任された立法的規則制定権限の行使により制定されるものであり、法的効力を有しているものであるから、APA の目的上、立法的規則に該当し、Chevron 原則が適用されることになるかと解されるであろう⁸⁴²。

他方、一般的授權規則との関係では、租税法領域においては、これまで長い間、個別的授權規則と APA の告知コメント手続が要求される立法的規則とを同一視する一方⁸⁴³、一般的授權規則と APA の告知コメント手続が要求されない解釈的規則とを同一視する説明が広く受け入れられてきたこと⁸⁴⁴、⁸⁴⁵及び連邦最高裁は、一般的授權規則の司法審査に当たり、National Muffler 原則と Chevron 原則のいずれを適用すべきであるかという点について、必ずしも確立した態度を示していなかったことに目を向ける必要がある⁸⁴⁶。また、一般的授權規則に対しては、National Muffler 原則や Chevron 原則ばかりでなく、Skidmore 原則が適用される可能性もあながち否定することはできない。一般的規則が解釈的規則に該当するとされたならば、Skidmore 原則が適用される可能性が高いからである⁸⁴⁷。

以上からすると、法的効力を有しない解釈的規則であるならば Skidmore 原則が適用され、法的効力を有する立法的規則であれば Chevron 原則が適用されるという行政規則一般に対する司法敬讓のあり方に係る整理は、そのまま財務省規則に対しても当てはまるという理解がある一方、とりわけ一般的授權規則については、立法的規則又は解釈的規則のいずれに該当するか(法的効力を有する規則であるか)という問題が存在する上、仮に立法的規則に該当するとしても、その司法審査に当たり、National Muffler 原則と Chevron 原則のいずれを適用すべきであるかという更なる問題が待ち受けているのであるから、少なくとも一般的授權規則に対する司法敬讓のあり方については判然としない面があり、やや混然とした状況にあったといえるで

⁸⁴² See Coverdale, *supra* note 775, at 73-74, 77-78; Ryan C. Morris, *Substantially Deferring to Revenue Rulings after Mead*, 2005 BYU L. REV. 999, 1006-1007(2005).

⁸⁴³ 実際、Chevron 判決前においても、裁判所は、個別的授權に従って制定された財務省規則に対する司法審査については、解釈や方法論が議会から委任を受けた権限の範囲内であるか否かという点が主たる争点となること及び一般的授權規則に対しては個別的授權規則より低い敬讓が与えられることを判示していた。Rowan Companies v. United States, 452 U.S. 247, 253(1981). See Coverdale, *supra* note 771, at 63-67.

⁸⁴⁴ 前掲注 773 参照。

⁸⁴⁵ IRS も、公式の手引書である I.R.M.(Internal Revenue Manual)において、APA が、行政機関に対して規則に対する告知コメント手続を遵守することを定めていることに言及した上で、大部分の財務省ないし IRS の規則は、法規の空白を埋めるものであるか、法規に既存の内容を定めたものにすぎないから、APA の目的上、解釈的規則に該当する旨及びそのため、その制定に当たり、告知コメント手続の実施は義務付けられていないものの、通常、連邦公示録において規則案を告知し、公衆にコメントを求めている旨説明している。See I.R.M. § 32.1.2.3, § 32.1.5.4.7.5.1 and § 32.1.1.2.6.

⁸⁴⁶ なお、Mead 判決後において、巡回区控訴裁判所は、一般的授權規則に対する司法審査の基準として Chevron 原則を採用する傾向があることにつき、See Hickman *supra* note 820, at 19-22.

⁸⁴⁷ なお、Skidmore 判決を背後から支える先例の中には租税事件に係るものも含まれているため(See e.g., Brewster v. Gage, 280 U.S. 327, 336 (1930); Fawcus Machine. Co. v. United States, 282 U.S. 375, 378 (1931))、Skidmore 原則が租税規則に対して適用されることは決して不思議なことではない。See Peter L. Strauss, “Deference” Is Too Confusing—Let’s Call Them “Chevron Space” and “Skidmore Weight”, 112 COLUM. L. REV. 1143, 1154-1155(2012).

あろう。

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

本節では、米国財務省又は IRS の上記説明のうち、①一般的授權規則は法的効力(私人や裁判所に対する法的拘束力)を有しているという部分は妥当であるが、②一般的授權規則は APA の目的上、解釈的規則に該当し、告知コメント手続を義務付けられないものであるという部分及び③そうであるにもかかわらず、規則制定に当たり、同手続を実施しているという部分については、いずれも疑問があることを述べる。また、このことを出発点として、規則制定に関わる米国財務省又は IRS のインセンティブについて考察を行う。

1 一般的授權規則は解釈的規則に該当するという説明に対する疑問

(1) 立法的規則と解釈的規則の区別問題等

ア 立法的規則と解釈的規則の取扱いの差異

規則が立法的規則と解釈的規則のいずれに該当するかによって、APA の告知コメント手続の適用対象と規則に対する司法敬讓の両場面において、重要な差異が生ずる⁸⁴⁸。すなわち、一般的な理解によると、立法的規則であれば、その制定に際し APA の告知コメント手続の実施が求められる一方、法的効力(法的拘束力)を有する規則として Chevron 原則の適用によって高い司法敬讓(Chevron 敬讓)を受ける資格があるとされる。他方、解釈的規則であれば、その制定に際し APA の告知コメント手続の適用は除外される一方、法的効力(法的拘束力)を有しない規則として Chevron 敬讓のような高い司法敬讓を受ける資格がないとされる。かように、ある規則が立法的規則であるか、解釈的規則であるかは、規則発行の際の告知コメント手続の実施義務の有無及び裁判所における規則に対する司法敬讓の程度という点で、格別の相違が生ずる⁸⁴⁹。

イ 立法的規則と解釈的規則の区別の困難性(Asimow の見解)

かように立法的規則と解釈的規則の区別は重要なものであると解されるが、両者を截然と区別することは困難であるという議論がある⁸⁵⁰。この点に関して、例えば、Asimow は次のような見解を示している⁸⁵¹。

現行の APA は、行政機関及び裁判所が立法的規則であるか又は解釈的規則であるかを線引

⁸⁴⁸ See e.g., Levy & Glicksman, *supra* note 773, at 516.

⁸⁴⁹ ただし、そもそも、APA と Chevron 敬讓の文脈で用いられる、「立法的」、「法的効力」という言葉が同義であるかどうかという問い立ても可能であろう。

⁸⁵⁰ この点に関する邦語文献として、荏原・前掲注 720、83～106 頁、荏原明則「行政機関による規則制定の諸問題(四)」神戸学院法学 13 卷 2 号 35～62 頁(1982)、春日修「行政政策決定の手続的統制の対象(2・完)」文経論叢 33 卷 2 号 1 頁以下(1998)。なお、常岡・前掲注 729、511 頁以下なども参照。解釈的規則は文字どおり、制定法を解釈するにすぎないものであるが、立法的規則においても制定法を解釈するという面がある。See Asimow, *supra* note 736, at 353; William Funk, *A Primer on Nonlegislative Rules*, 53 ADMIN. L. REV. 1321, 1324(2001).

⁸⁵¹ Asimow, *supra* note 736, at 353-354.

きすることを求めているが、両者の区別は非常に掴み所のないもので、行政機関が「新しい法を作った」のか、むしろ「現行法を解釈した」のかを決定付ける理にかなった方法がない。また、両者の区別の問題は、(1991年頃を基準として)ここ20年の期間でみれば、もっとも頻繁に訴訟で争われた行政法の問題であり、残念ながら、いまだ解決が困難で、不確定な結果の脅威が伴う個別的なケースバイケース分析が求められるものである。かように、立法的規則と解釈的規則の区別を困難なものにしている要因として次の2点を挙げることができる。

第1に、立法的規則であるか、解釈的規則であるかを外形上区別することが困難であるという点である。すなわち、立法的規則と解釈的規則はいずれも制定法における用語の意義を解釈するために用いられるものであるから、問題となる規則が制定法の用語を定義付けているという事実は、必ずしも、当該規則を解釈的なものとするにならない。他方、制定法の用語の意義について、必ずしも当該制定法からは自明なものとはいえない解釈を提供するような規則であっても、立法的規則ではなく依然として解釈的規則である場合もある。したがって、規則の外見によって、立法的規則であるか、解釈的規則であるかを確実に見分けることはできない。

第2に、議会が行政機関に対し、法的効力を有する規則を制定する権限を委任しているかどうか明らかではない場合が存在する点である。また、行政機関がかかる権限の委任を受けているとしても、行政機関は、かかる権限を行使しない(立法的規則の代わりに解釈的規則を発行すること)ことも選択できることから、問題となる規則の制定に際し、行政機関がかかる権限を行使したかどうかを判断しなければならないこともある。かくして、行政機関の側における法的効力を有する規則制定権限の存在は、規則が立法的であることの必要条件であるが、十分条件ではないことになる。

以上が立法的規則と解釈的規則の区別の困難性に関する Asimow の見解である⁸⁵²。規則が解釈的規則であるか、立法的規則であるかという区別は、規則制定に際し APA の告知コメント手続を経なければならないか否かという点及び規則に対していかなる司法敬讓が与えられるか(Chevron 敬讓が適用されるか)という点で異なる取扱いを受けるものであり、極めて重要な問題であるにもかかわらず、Asimow によれば、両者の区別は困難な側面を有していることが理解できよう。

(2) 一般的授權規則は法的効力を有し、立法的規則に該当すること

立法的規則と解釈的規則の区別に困難が伴うことは上述のとおりであるが、租税法領域の外に目を向けてみると、一般に、I.R.C. § 7805(a)のような一般的な規則制定権限の委任規定に基づいて制定された規則は、法的効力を有するものであるから、立法的規則に該当するという理解が定着しているようである。この点、Asimow は、議会が行政機関に対し、法的効力を有す

⁸⁵² 立法的規則と解釈的規則を区別するためのテスト及びその APA の立法史との関係に関する Asimow の見解について、See Michael Asimow, *Public Participation in the Adoption of Interpretive Rules and Policy Statements*, 75 MICH. L. REV. 521 (1977).

る規則を制定する権限を委任しているかどうかという点に関していえば、行政法規には共通して、I.R.C. § 7805(a)のような一般的な規則制定権限の委任規定が存在しており、非租税事件におけるいくつかの判決により、かかる一般的な規則制定権限の委任規定であっても、法的拘束力を有する立法的規則を採用する権限を行政機関に与えたものであるという理解は一般的なコンセンサスを得ていることを指摘している⁸⁵³。したがって、租税法領域においてのみ異なる理解をすることの合理的理由の説明等がない限り、一般的授權規則が解釈的規則に該当するという米国財務省又は IRS の説明は、直ちには受け入れ難く、吟味を要するものであるといわざるを得ない。この点については、2 人の論者の見解を確認した上で、私見を述べてみたい。

ア Hickman の見解

(ア) 一般的授權規則は法的効力を有していること

Hickman は、次のとおり、一般的授權規則の不遵守に対する罰則の存在に着目して、一般的授權規則が法的効力を有していることを論じている。

裁判所及び学説は、立法的規則に分類される規則の正確な範囲を定義することに苦心しているものの、裁判所は、関係する個人や政府を同様に拘束し、議会によって規則の不遵守に対して罰則を課すこととされているような、明らかな法的効果を有する行政機関の規則は、立法的規則であることにほとんど困難を見出していない⁸⁵⁴。すなわち、裁判所は行政機関による法の解釈が法的効力を有するかどうかを示す特徴を正確に確認することはしていないものの、議会が規則の遵守違反に対して罰則を課すこととしていることは、かかる規則が法的効力を有していることの決定的な証明であるといえる。この点、内国歳入法典は、個別的授權規則と同様に、納税者による一般的授權規則の違反に対して罰則を課しているのであるから⁸⁵⁵（したがって、IRS は、納税者が一般的授權規則に違反していることを示せば足り、規則と別個に、制定法に違反していることを示す必要はない。）、一般的授權規則は法的効力を有している⁸⁵⁶。

また、米国財務省、IRS、租税専門家、納税者及び裁判所は、いずれも、個別的授權及び一般的授權に基づく財務省規則は、政府と納税者を同じように法的に拘束するものであるという理解の下に行動しているはずである。そして、ある規則が立法的規則であるか、解釈的規則であるかの判断基準は必ずしも明確ではないものの、適法に発行された立法的規則は法的拘束力を有し、解釈的規則は法的拘束力を有しないことは確立された行政法の一般的原则であることなどに照らせば、一般的授權規則は、個別的授權規則と同様に法的拘束力を有する立法的規則であるということになる⁸⁵⁷。

⁸⁵³ Asimow, *supra* note 736, at 354.

⁸⁵⁴ Kristin E. Hickman, *Swallows Holding Ltd. v. Commissioner: Limited Progress in Rejecting Tax Exceptionalism in Administrative Law*, ENGAGE (Vol. 9, Issue 2) at 4(2008).

⁸⁵⁵ See e.g., I.R.C. § 6662(a)(b)(1); I.R.C. § 6694(b).

⁸⁵⁶ Hickman *supra* note 820, at 9-10.

⁸⁵⁷ *Id.* at 7-13.

(イ) 一般的授權規則に対して Chevron 原則の適用があること

Hickman は、一般的授權規則は個別的授權規則と同様に法的効力を有していることを前提として、そうであるからこそ一般的授權規則に対して Chevron 原則の適用があることについて、次のとおり、論じている⁸⁵⁸。

Chevron 判決は、個別的な権限の委任のような行政機関に対する規則制定権限の明白な委任と同様に、一般的な権限の委任のような行政機関に対する規則制定権限の黙示的な委任の行使についても強い司法敬讓に値することを認めたものである。Chevron 判決後における立法的規則と解釈的規則のラベル付けがいかなるものであるにせよ、Mead 判決が明らかにしたように、Chevron 敬讓の適用資格の試金石は、行政機関の活動が法的効力を有するかどうかという点にあるのであって、行使される権限が個別的に委任されたものであるか、一般的に委任されたものであるかという点にあるのではない。Chevron 事件で問題となった規則は、I.R.C. § 7805(a) と非常によく似た一般的な権限委任に基づく規則である。それゆえ、裁判所は種々の法規において、Chevron 原則を一般的な権限委任に基づく規則まで繰り返し適用してきた。この点に関する租税法領域における Chevron 判決後の連邦最高裁判所の態度が明確さを欠いていたことにより、下級審の間で混乱が生じたが、いずれにせよ、一般的授權規則について個別的授權規則と異なる取扱いをする理由は提供されていないし、そのような理由は存在しない。

イ Johnson の見解

Johnson は、次のとおり、告知コメント手続規定の趣旨や議会意図に着目することで、一般的授權規則は法的効力(私人や裁判所に対する法的拘束力)を有しているものの、APA の目的上、解釈的規則に該当し、告知コメント手続を義務付けられないものであるという米国財務省又は IRS の説明は採用できないという説得的な批判を展開している。

立法的規則であるか、解釈的規則であるかの分類は、規則が法的効力を有するかどうかに依るものであって、法典のどの条項に基づいて発行されたかに依るものではない。拘束的な法を作り出すような租税規則は、個別的授權あるいは一般的授權に基づいて発行されたかどうかにかかわらず、立法的規則である⁸⁵⁹。

一般的授權規則は法的効力を有しているが、APA の目的上、解釈的規則に該当するという米国財務省又は IRS の説明は、APA の告知コメント手続規定において具体化された、「立法的規則は法的効力及び効果を有する、だからこそ APA は、通常、最終規則となる前に、かかる規則

⁸⁵⁸ *Id.* at 27-28.

⁸⁵⁹ Johnson, *supra* note 775, at 844. なお、Johnson は、National Muffler 判決の先例としての乏しさの観点からも、IRS の上記主張に批判を加えている。 *Id.* at 845.

を告知コメント手続に服させるのである」⁸⁶⁰という根本的なトレードオフを無視している⁸⁶¹。

すなわち、立法的規則は、制定法が、制定法の命令や目的を実行するために規則を発行する権限を行政機関に委任するときに生み出されるものであり、行政機関がその委任された権限を行使して規則を発行した場合、かかる規則は法的効力ないし効果を有する。だからこそ、APAは、このような立法的規則が最終規則となる前に、当該規則によって影響を受ける人々の利益を保護するために、規則案を告知コメント手続に付すことを定めているのである。他方、解釈的規則は法的拘束力を有しないから、誤った解釈的規則によって蒙る弊害は誤った立法的規則によって蒙る弊害よりもはるかに少ない。このような計算が、規則制定に際し告知コメント手続を課す一方、解釈的規則については同手続を免除するAPAの規定の基礎にある。

さすれば、米国財務省又はIRSの上記主張は、いわば、行政機関が誤って規則制定権限を行使した場合のリスクを許容し得るものとするような安全装置を施さずに、拘束的な規則を作成することに等しいものであるから、議会が意図した均衡を損なうものであり、妥当ではない⁸⁶²。また、米国財務省又はIRSは、解釈的規則と立法的規則を天秤にかけた上で、解釈的規則を立法規則的に比して、自己に好ましいポジションに位置付けている。仮に米国財務省又はIRSの上記主張が認められるならば、解釈的規則は、立法的規則と同様に拘束的效果という便益を有する一方、告知コメント手続を経なければならぬ不便さは存在しないことから、この点で立法的規則と相違が生ずることになる。これでは、立法的規則は、余分なものとして扱われ、解釈的規則に凌駕されかねない。議会がそのような結果を意図したものとは考えられない⁸⁶³。

ウ 考察

筆者も、これらの見解と同様に、米国財務省又はIRSの説明のうち、①一般的授權規則は法的効力(私人や裁判所に対する法的拘束力)を有しているという部分は妥当であるが、②一般的授權規則はAPAの目的上、解釈的規則に該当し、告知コメント手続を義務付けられないものであるという部分は受け入れることができないと考える。その理由は次に述べるとおりである。

(ア) 立法的規則制定権限委任の議会意図

行政機関は、本来的に解釈的規則を発行する権限を有しているものの、権力分立の体制を採用する以上、法的効力を有するような規則(立法的規則)については、立法機関である議会から委任された権限の範囲内でのみ発行することが可能である⁸⁶⁴。この意味では、立法的規則であ

⁸⁶⁰ Kristin E. Hickman, *IRB Guidance: The No Man's Land of Tax Code Interpretation*, 2009 MICH. ST. L. REV. 239,253-254 (2009)

⁸⁶¹ Johnson, *supra* note 775, at 845.

⁸⁶² *Id.*

⁸⁶³ *Id.* at 846.

⁸⁶⁴ See e.g., Davis, *supra* note 773; PIERCE, *supra* note 725, at 432-433; Anne Slaughter, *The Interpretive Rule Exemption: A Definitional Approach to Its Application*, 15 IND. L. REV. 875 (1982); National Broadcasting Co. v. United States, 319 U.S. 190, 218-219(1943); Batterton v. Francis, 432 U.S. 416, 425 n. 9 (1977); Chrysler Corp. v. Brown, 441 U.S. 281, 302(1979).

るか又は解釈的規則であるかのメルクマールは、議会から行政機関に対する立法的規則制定権限の委任と当該行政機関による当該権限の行使による規則制定ということになる⁸⁶⁵。この点、すべての財務省規則は、その権限が議会から与えられたものであるという点で立法的であると説明されることがあるように⁸⁶⁶、一般的授權規則であっても、個別的授權規則と同様に議会からの規則制定権限の委任が下地にあり、かかる権限を行使して制定されるものであることは明白であると解する。かような場合には、Asimow が指摘する立法的規則と解釈的規則の区別を困難なものにしている 2 つの要因は、さほど問題とはならないように思われる。

また、Hickman が指摘するとおり、議会が納税者による一般的授權規則違反に対して何らかの罰則を課することとしているのであれば、かかる規則の委任には、一般的授權規則によって個人を法的に拘束するという議会の意図が含まれていると理解することは妥当であると思われる⁸⁶⁷。

以上からすれば、立法的規則と解釈的規則の区別は困難な側面を有しているものの、少なくとも一般的授權規則は法的効力を有する立法的規則に該当すると解すべきであろう。

(イ) APA が解釈的規則を告知コメント手続の適用対象外としている趣旨

行政機関によって適法に発行された立法的規則は、行政機関のみならず、私人や裁判所をも法的に拘束するため、私人の権利義務に大きな影響を与えるものであることはいうまでもない。実質上、立法的規則は法として取り扱われるのである⁸⁶⁸。対照的に、解釈的規則は、制定法の正確な意味に対する行政機関の見解を示したものにすぎず、行政機関及び私人のいずれも法的に拘束するものではない⁸⁶⁹。また、解釈的規則に基づく行政行為等の適法性が裁判所において争われた場合には、同規則は裁判所の全面的な司法審査に服することになると解される。そうであるとする、かかる解釈的規則に何らかの瑕疵があったとしても、もともと私人はかかる解釈的規則に拘束されることはないのであるから、かかる瑕疵に基づく弊害は立法的規則に瑕疵が存在する場合に比して少ないものとなる。かようなことから、APA は、立法的規則については、規則が制定されることによって影響を受ける者に対し、規則案の段階で告知して、コメ

⁸⁶⁵ See e.g., DAVIS, *supra* note 718, at 126. この点に関する連邦最高裁の態度について、荏原・前掲注 720、86～90 頁以下。

⁸⁶⁶ Salem, *supra* note 730, at 739.

⁸⁶⁷ 規則に違反した場合のサンクションの存在は、立法的規則であること、規則が法的効力を有するものであること及び議会から授權された法的効力ある規則制定権限を行使していることの重要な徴憑であることについて、See Merrill, *supra* note 832, at 827-830; Merrill & Watts, *supra* note 773; Coverdale, *supra* note 771, at 68; Hickman on *Unpacking the Force of Law*, *supra* note 773, at 524-525. なお、American Mining Congress v. Mine Safety & Health Administration, 995 F.2d 1106 (D.C. Cir 1993) は、①法の施行、便益の供与又は義務の履行の確保のためのその他の行政活動を十分に法的に根拠付ける規則が欠如している場合であるかどうか、②行政機関が連邦規則集において規則を発行しているかどうか、③行政機関が明示的に一般的な法的権限を発動しているかどうか、④当該規則が以前の立法規則を修正するものであるかどうかが目印であって、これらのうちいずれかに当たれば、それは解釈規則ではなく立法的規則であると判示している。

⁸⁶⁸ Asimow, *supra* note 736, at 350.

⁸⁶⁹ *Id.*

ントを提出する機会を確保することでその権利利益の保護を図る一方、解釈的規則については、かかる告知コメント手続の適用を除外しているものとする。さすれば、APA の告知コメント手続が除外される解釈的規則とは、かように法的拘束力を有しない規則をいうものと解することが妥当であるといえよう。

敷衍するに、APA の立法関係資料によれば、議会が解釈的規則や一般的政策声明等を告知コメント手続の適用対象外とした趣旨は、①そのような規則の制定が奨励されること、②この種の規則は、その内容と発行の理由という点において様々であり、告知と公開の手続の問題については関係する行政機関の判断に任せることが賢明であること、③このような規則が発行されたとしても、行政機関に対して規則の再考を請願する権利を私人の側に認めていること(現行 APA §553(e)参照)、にあるとされている。また、注目すべきは、これらに加えて、④解釈的規則、すなわち単に制定法の規定の解釈にすぎないような規則については、最大限の行政裁量が認められる立法的規則と異なり、全面的な司法審査を受けることにありと説明されていることは注目に値する⁸⁷⁰、⁸⁷¹。

なお、①については、Hector 判決が、「決して明確でない法規を執行するすべての行政機関は、法規を解釈しなければならない。そして、行政機関が執行に先立ってかかる解釈を公表することは公衆にとって好ましいことである。それは、かかる公表が規則の形式を採用しているか、APA が解釈的規則であると理解する政策声明の形式を採用しているかにかかわらない。解釈的なプロセスに面倒な形式を課すことによって、行政機関の解釈の公表を挫くようなことは公衆にとって好ましいことではない。」と判示していることが想起される⁸⁷²。

APA の立法関係資料における上記①及び④の説明によれば、APA が解釈的規則の発行に際して告知コメント手続の実施を要求しない趣旨には、解釈的規則が法的拘束力を有しないことを前提とした上で、かかる解釈的規則を柔軟かつ積極的に発行することを促すことの意図が包含されている。換言すれば、立法的規則のように私人や裁判所を法的に拘束する(この意味で最大限の行政裁量が認められる)ような規則の制定については、その制定前に事前の告知コメント手続の実施を要求することで、行政機関の恣意的な規則制定を防止し、私人の側の権利利益を保護する一方、解釈的規則のように私人や裁判所を法的に拘束しない規則の制定については、告知コメント手続の実施を要求せずに、行政機関に対して、柔軟かつ積極的に規則を発行することを促すこととし、この場合における私人の側の権利利益の保護は裁判所の全面審査によっ

⁸⁷⁰ Administrative Procedure Act Legislative History, S. Doc. 248, 79th Cong., 2d Sess., 18 (1946) (hereinafter APA Legislative History); See also Tigert, *supra* note 768, at 440-443; Shalala v. Guernsey Mem' l Hosp., 514 U.S. 87, 99 (1995).

⁸⁷¹ 解釈的規則の適用除外の趣旨・目的及びその是非について、常岡・前掲注 729、529 頁以下、荏原・前掲注 620、70 頁以下(1982)、春日・前掲注 720、5～6 頁、春日修「行政政策決定の手続的統制の対象(2・完)」文経論叢 33 巻 2 号 19～22 頁も参照。See also Arthur Earl Bonfield, *Some Tentative Thoughts on Public Participation in the Making of Interpretative Rules and General Statements of Policy under the A.P.A.*, 23 ADMIN. L. REV. 101, 118-119(1971); ARTHUR EARL BONFIELD, STATE ADMINISTRATIVE RULE MAKING, 285-96 (1986); Asimow, *supra* note 133, at 382 n.7.

⁸⁷² Hector v. USDA, 82 F.3d 165, 167(7th Cir. 1986).

て事後的に図ることとする趣旨であると理解できる。規則発行前と発行後のいずれか一方において、私人の側の権利利益の保護が図られるような仕組みであるという見方もできよう。この点、Hector 判決は、告知コメント手続の意義について、「告知コメント手続は、それによって、立法的規則によって影響を受ける個人が、包括的かつ制度的に、立法的規則を制定する行政機関に対して懸念事項を伝えることを可能にする手続である。」と判示している⁸⁷³。

かように告知コメント手続は、当該規則の制定によって影響を受ける人々が当該規則の制定手続に参加することを認め、これによって行政機関による誤りを減らすものであつて、行政機関の規則制定過程における適正手続の確保に資するものであるといえる。そうであれば、立法的規則に対して告知コメント手続を要請することの重要性は看過することができない。

以上の考察を踏まえると、一般的授權規則について、法的効力を有していることを認めながら、APAの目的上、解釈的規則に該当するという米国財務省又はIRSの説明について、APAの告知コメント手続規定において具体化された、「立法的規則は法的効力及び効果を有する、だからこそAPAは、通常、最終規則となる前に、かかる規則を告知コメント手続に服させるのである」という根本的なトレードオフを無視しているというJohnsonの上記批判は的を射たものであると評価することができる。かようなトレードオフの関係は、私人の側の権利利益の保護という観点からのみならず、民主的正統性の補充という観点からも説明することができよう。すなわち、立法的規則は根拠となる制定法から独立して存在するものではないにもかかわらず、制定法と同様の民主的な立法過程を経ずに制定されることを考慮して、不完全ながらも民主的立法過程の代用としての告知コメント手続による公衆参加の意義を強調するのである⁸⁷⁴。

(ウ) APAの公式解説書の説明

APA自体は立法的規則と解釈的規則の明確な定義規定を設けていないものの、連邦司法省作成のAPAの公式解説書は、立法的規則(実体的規則)⁸⁷⁵について、「組織又は手続に関する規則以外の規則で、…行政機関が制定法の委任に基づいて制定し、法律を補充する規則をい」、法としての効力を有する旨説明し、解釈的規則について、「行政機関が、その施行する法律及び規則についての自己の解釈を公衆に知らしめるために発する規則又は表示をいう。」と説明している⁸⁷⁶。一般的授權規則は後者よりも前者の定義に適合するものとする。

⁸⁷³ *Id.* at 171.

⁸⁷⁴ See Hickman, *supra* note 771, at 1805; Michael Asimow, *On Pressing McNollgast to the Limits: The Problem of Regulatory Costs*, 57 LAW & CONTEMP. PROBS. 127, 127-129 (1994); Daniel Mensher, *With Friends Like These: The Trouble with Auer Deference*, 43 ENVTL. L. 849 (2013).

⁸⁷⁵ なお、Asimowは、立法的規則は時折、「実体的(substantive)」規則と称されるものの、「実体的(substantive)」という言葉は実体(substance)と手続(procedure)との区別を示すものであり、解釈的規則は手続的なものではないから、「実体的(substantive)」という言葉は混乱を招くものであることを指摘する。See Asimow, *supra* note 736, at 350 n.38.

⁸⁷⁶ ATTORNEY GENERAL'S MANUAL, *supra* note 738, at 30 n.3.邦訳は、法務府法制意見第四局・前掲注 738、29～30頁を参考とした。

(エ) 小括

立法的規則であるか又は解釈的規則であるかのメルクマールは、議会から行政機関に対する立法的規則制定権限の委任と当該行政機関による当該権限の行使による規則制定であると解されるところ、一般的授權規則であっても、個別的授權規則と同様に議会からの規則制定権限の委任が下地にあり、かかる権限を行使して制定されるものであることは明白である。

また、議会が納税者による一般的授權規則違反に対して何らかの罰則を課することとしているのであれば⁸⁷⁷、かかる委任には、一般的授權規則によって私人を法的に拘束するという議会の意図が含まれていると理解することが妥当である。

さらに、APA の公式解説書の定義によれば、立法的規則とは、「行政機関が制定法の委任に基づいて制定し、法律を補充する規則」をいうところ、一般的授權規則は、この定義に当てはまる一方、「行政機関が、その施行する法律及び規則についての自己の解釈を公衆に知らしめるために発する規則又は表示」という解釈的規則の定義の範疇にとどまるものとは思われない。

加えて、APA が解釈的規則を告知コメント手続の適用除外対象とした趣旨の1つは、解釈的規則は単に制定法の規定の解釈にすぎないものであり、最大限の行政裁量が認められる立法的規則と異なり、全面的な司法審査を受けることにあることなどを考慮すると、少なくとも APA の目的上、立法的規則とは法的効力を有するものであり、解釈的規則とは法的効力を有さないものであると解することが妥当であると考え。私人や裁判所に対する法的効力の有無が分水嶺となるのである。さすれば、法的効力ある一般的授權規則は、APA の目的上、その制定時に告知コメント手続の実施を義務付けられる立法的規則に該当し、解釈的規則には該当しないことになる考える。

以上からすれば、一般的授權規則について、法的効力があることを認めながら、APA の目的上は解釈的規則に該当するという米国財務省又は IRS の矛盾に満ちた説明に対しては疑問を提起せざるにはいられない。

2 規則発行に当たり、告知コメント手続を実施しているという説明に対する疑問⁸⁷⁸

規則発行に当たり、告知コメント手続を実施しているという米国財務省又は IRS の説明に対する疑問も指摘しておこう。かかる疑問は、Hickman の実証研究に大きく依拠することになる。すなわち、Hickman は、米国財務省が APA の告知コメント手続を遵守していないのではないかなどの観点から、それぞれが別々に内国歳入法典を解釈している 232 件の規則制定プロジェクト(米国財務省が、2003 年 1 月 1 日から 2005 年 12 月 31 日までの 3 年間に、連邦公示録において財務省決定(treasury decisions)及び規則案の告知を発したものを)を分析するという

⁸⁷⁷ See e.g., I.R.C. § 6662(a)(b)(1); I.R.C. § 6694(b).

⁸⁷⁸ 泉絢也「米国財務省による告知コメント手続の遂行状況と Mayo 判決の影響：Hickman の実証研究を手掛かりとして」中央大学大学院論究(経済学・商学研究科篇)47 巻 1 号 1～19 頁(2016)も参照。

実証研究を行っている。以下、かかる Hickman の実証研究について概観する⁸⁷⁹。

(1) Hickman の実証研究の内容

TABLE 1.
(APA § 553(b) 及び(c)の実施状況)

規則制定の際に採られた手続等	プロジェクト数	構成割合	
伝統的な APA の告知コメント手続実施 (規則案告知後に最終規則発行)	137 件	59.1%	
規則案と暫定規則の同時発行	84 件	36.2%	} 40.9%
告知コメント手続を実施せずに最終規則発行	11 件	4.7%	
合 計	232 件	100.0%	

TABLE 1.は、次のことを表わしている。

- ・ 調査期間である 3 年の間における 232 件の規則制定プロジェクトのうちの 95 件(全体の 40.9%)において、米国財務省が、伝統的な APA の告知コメント手続(最初に、規則案と同時に規則制定の告知のみを行い、次いで告知・コメント募集期間を満了し、受領したコメントを検討した後に最終規則を発行するというもの)を実施していなかったこと。
- ・ 米国財務省は、232 件の規則制定プロジェクトのうちの 84 件(全体の 36.2%)において、規則案の告知と同時に法的拘束力のある暫定規則(次章参照)を発行した上で、その規則案のコメントを募集し、残りの 11 件において、告知とコメント募集の手続をともに省略していたこと。

TABLE 2.
(APA § 553(b) が適用されない根拠の主張)

米国財務省の主張	プロジェクト数 (複数該当有り)	構成割合	
解釈的規則該当による適用除外	1 件	0.43%	} 9.87%
手続的規則該当による適用除外	1 件	0.43%	
正当な理由該当による適用除外	21 件	9.01%	
適用されない旨の主張 (理由の説明なし)	190 件	81.55%	
適用可能性への言及なし	20 件	8.58%	
合 計	233 件	100.00%	

⁸⁷⁹ 以下、Hickman, *supra* note 771, at 1748-1759 の記述を要約して紹介している。各 TABLE は、同論文に掲載されているものであるが、一部、理解のしやすさのために筆者が加工を施している。なお、数値の加工は行っていない。

TABLE 2.に関して、伝統的 APA に従って規則を制定するか否かにかかわらず、米国財務省は、通常、APA § 553(b)が適用されることを否定した。

米国財務省は、190 件のプロジェクト(81.55%)において、APA § 553(b)の適用がないという自らの見解に対するいかなる根拠も提供しておらず、その代わりとして、APA § 553(b)は本規則には適用されないことが決定されたというような結論的な説明等を提供するにすぎなかった。

米国財務省が、APA に定められている告知コメント手続の除外規定の 1 つ以上に該当することを明言したのは、わずか 23 件(9.87%)であった。

TABLE 2A.

(APA § 553(b) が適用されない根拠の主張：

規則案と暫定規則の同時発行のケース)

米国財務省の主張	プロジェクト数	構成比
正当な理由該当による適用除外	15 件	17.86%
適用されない旨の主張 (理由の説明なし)	66 件	78.57%
適用可能性への言及なし	3 件	3.57%
合計	84 件	100.00%

TABLE 2B.

(APA § 553(b) が適用されない根拠の主張：

告知コメント手続なしで最終規則発行のケース)

米国財務省の主張	プロジェクト数 (複数該当有り)	構成比
解釈的規則該当による適用除外	1 件	8.33%
手続的規則該当による適用除外	1 件	8.33%
正当な理由該当による適用除外	6 件	50.00%
適用されない旨の主張 (理由の説明なし)	4 件	33.34%
合計	12 件	100.00%

TABLE 2A.及び TABLE 2B.に関して、米国財務省が規則案を告知して、最終的な規則を出す前にコメントを求める伝統的な APA の告知コメント手続を実施するのであれば、米国財務

省が、規則発行と同時に、APA の告知コメント手続の実施は求められないという見解を示すかどうかはあまり重要なことではない。しかしながら、APA の告知コメント手続の規定の適用がないという米国財務省の主張は、米国財務省が告知コメント手続を実施せずに暫定規則を発行したプロジェクトと告知とコメント募集の両手続を省略したプロジェクトの双方において類似した内容となっている。

TABLE 3.
(個別的授權規則と一般的授權規則の区別)

米国財務省の行為の根拠となる権限	プロジェクト数	構成比
個別的授權規則と一般的授權規則の両方	95 件	40.9%
一般的授權規則のみ	137 件	59.1%
合 計	232 件	100.0%

TABLE 3.に関して、いかなる理由であれ、APA の告知コメント手続の適用がないという米国財務省の主張は、米国財務省が告知コメントによる規則制定手続の適用が免除されると考えていることを意味するものでなければならない。この点、米国財務省は、規則発行の根拠を一般的な規則発行権限の授權に強く依拠している。米国財務省は、調査対象であるすべての米国財務省決定及び規則案の告知について、その規則を提案又は採用する際に I.R.C. § 7805 に基づいているとして、同規定を引用している。米国財務省は、個別的授權規則を同時に引用する場合でさえ、そうしているのであり、これは、232 件のプロジェクト中 95 件(全体の 40.9%)にのぼる。

TABLE 3A.
(適用されない旨の主張(理由の説明なし)がある場合の規則制定権限の根拠規定)

適用されない旨の主張 (理由の説明なし)	プロジェクト数	構成比
根拠規定を I . R . C . § 7 8 0 5 (一般的授權規則)とするもの	116 件	61.1%
根拠規定を個別的授權規則 であるとするもの	74 件	38.9%
合 計	190 件	100.0%

TABLE 3A.に関して、I.R.M.がほとんどの財務省規則を解釈的規則として性格付けしていることを前提とすると、米国財務省が財務省決定や規則案の告知に対して APA § 553(b)の適用が

ないとし、かつ、その理由を具体的に説明していない場合には、米国財務省は、解釈的規則であることを理由に APA § 553(b)の適用がないと考えているものと推察することになる。しかしながら、米国財務省が、理由の説明もなしに APA § 553(b)の適用がないとする 190 件の規則プロジェクトのうち 74 件において、規則を発行する根拠として 1 つ以上の内国歳入法典の個別的授權規則が引用されている。

TABLE 3B.

(APA の適用可能性への言及なしの場合の規則制定権限の根拠規定)

適用に関する主張なし	プロジェクト数	構成比
根拠規定を I.R.C. § 7805 (一般的授權規則)とするもの	9 件	45.0%
根拠規定を個別的授權規則であるとするもの	11 件	55.0%
合 計	20 件	100.0%

他方、米国財務省が APA の適用可能性に全く言及しなかった場合、米国財務省は APA § 553(b)が適用されることを認めたものと見る向きもあるであろう。しかしながら、米国財務省が APA の適用可能性に全く言及しなかったプロジェクト 20 件のうち、I.R.C. § 7805 の一般的授權のみにその根拠となる権限を置くものが 9 件あった。

TABLE 3C.

(伝統的な規則制定手続を実施する場合における規則制定権限の根拠規定)

伝統的な規則制定手続を実施する場合の根拠となる権限	プロジェクト数	構成比
個別的授權と I.R.C. § 7805 (一般的授權規則)の両方	50 件	36.5%
I.R.C. § 7805(一般的授權規則)のみ	87 件	63.5%
合 計	137 件	100.0%

TABLE 3D.

(暫定規則を発行する場合における規則制定権限の根拠規定)

規則案と同時に暫定規則を発行する場合の根拠となる権限	プロジェクト数	構成比
個別的授權と I.R.C. § 7805	44 件	52.4%

(一般的授權規則)の両方		
I.R.C. § 7805(一般的授權規則)のみ	40 件	47.6%
合 計	84 件	100.0%

TABLE 3E.

(告知コメント手続を経ずに最終規則を発行する場合における規則制定権限の根拠規定)

告知コメント手続を経ずに最終規則を発行する場合の根拠となる権限	プロジェクト数	構成比
個別的授權規則と I.R.C. § 7805 (一般的授權規則)の両方	1 件	9.1%
I.R.C. § 7805(一般的授權規則)のみ	10 件	90.9%
合 計	11 件	100.0%

TABLE 3C.ないし TABLE 3E.に関して、全体としてみると、米国財務省が規則発行の際に実施等した手続と米国財務省がそうした行動の前提とした根拠となる権限とは、ほとんど相関関係がないものであった。米国財務省が、告知とコメント募集の両手続を省略した 11 件のプロジェクトのうち、一般的授權規則であることと同時に個別的授權規則であることを引合いに出したのはわずか 1 件(9.1%)であった。しかしながら、米国財務省は APA の伝統的な規則制定手続を実施したプロジェクト 137 件のうち 50 件(36.5%)で一般的授權規則であることと同時に個別的授權規則であることに依拠し、一般的授權規則であることのみに依拠したのは 87 件(63.5%)であった。暫定規則を発行する場合、米国財務省が、一般的授權規則であることと同時に個別的授權規則であることに依拠したのは 84 件中 44 件(52.4%)であるが、これは、一般的授權規則であることのみに依拠したのが 84 件中 40 件(47.6%)であるから、ほんのわずかな差である。

(2) 研究結果を踏まえた Hickman の見解

これまでの分析は、米国財務省が財務省規則の制定に当たり、APA § 553 が規定する一連の手続に従っていないことを示すものであり、また、かかる手続の未実施が調査対象のプロジェクトの 40.9%に達しているとして数量化するものである。そして、この研究はまた、米国財務省は日常的に規則制定の説明文において、APA § 553(b)の適用がないと主張していることを明らかにした。仮に、財務省規則は告知コメント手続の適用が除外されるものであるという米国財務省の主張が正しいとすると、APA の規則制定手続を実行しないことは、法的には重要なことではない。しかしながら、米国財務省は、適用除外に該当する理由をほとんど又は全く説明していない。

(3) Hickman の実証研究の注目点

ここでは Hickman の実証研究により判明した次の点に注目しておきたい。

Hickman の研究によると、調査期間である 3 年の間における 232 件の規則制定プロジェクトのうちの 95 件(全体の 40.9%)において、米国財務省は、伝統的な APA の規則制定手続(最初に、規則案と同時に規則制定の告知のみを行い、次いで告知・コメント募集期間を満了し、受領したコメントを検討した後に最終規則を発行するというもの)を実施していない。その代わりとして、米国財務省は、232 件の規則制定プロジェクトのうちの 84 件(全体の 36.2%)において、規則案の告知と同時に法的に拘束力のある(と米国財務省が主張する)暫定規則を発行した上で、その規則案のコメントを募集し、残りの 11 件において、告知とコメント募集の手続をもに省略していた。規則発行に当たり、告知コメント手続を実施しているという説明に対する疑問としては十分な結果であろう。

また、このことに加えて指摘しておきたいことがある。すなわち、上記 95 件の場合において、告知コメント手続の実施を求める APA § 553(b)の適用がない理由に関する米国財務省の主張を見てみると、単に「適用されない旨の主張(理由の説明なし)」と「適用可能性への言及なし」がその大半を占めており、米国財務省が、真に、解釈的規則該当性をその理由であると考えているか否かは不明であるといわざるを得ないものであった⁸⁸⁰。さらに、米国財務省が規則発行の際に従った手続等と米国財務省がそうした行動の前提とした根拠規定ないし規則の区別(一般的授權規則か、個別的授權規則かという区別)とは、ほとんど相関関係がないものであったことも指摘しておく。

3 米国財務省又は IRS が有するインセンティブ⁸⁸¹

上記 1 のとおり、一般的授權規則は法的効力を有し、APA の目的上、立法的規則に該当し、その制定に際し、原則として、告知コメント手続を実施しなければならないものであると考える。したがって、一般的授權規則について、法的効力があることを認めながら、APA の目的上は解釈的規則に該当するという米国財務省又は IRS の矛盾に満ちた説明に対しては疑問を禁じ得ない。また、上記 2 のとおり、Hickman の実証分析を前提とすると、規則の制定に当たり、告知コメント手続を実施しているという米国財務省又は IRS の説明に対しても、疑問がある。

ところで、このような矛盾に満ちた、あるいは事実と異なるかのような米国財務省又は IRS の説明又は規則制定行動等の背後にはどのような事情が存在するのであろうか。ここでは、米

⁸⁸⁰ 米国財務省以外の行政機関においても、明確な理由を説明せずに事前の告知コメント手続を省略し、規則を発行している例があることについて、See U.S. General Accounting Office, *Agencies Often Published Final Actions Without Proposed Rules*, GAO/GGD-98-126, August 31, 1998.

⁸⁸¹ この点に関する考察は、Hickman, *supra* note 860, at 253-257 から多くの示唆を得ている。

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ついて考察を行ってみたい。

告知コメント手続は、正式の規則制定手続ほどではないが、多くの人的・時間的コストがかかるものであることはよく知られている。裁判例の中には、告知コメント手続は、時間を消費し、規則案に対する反対意見を整理することを促し、そして、当該規則に対する訴え提起のための基礎を提供するかのような膨大な記録の作成に終わってしまうこともある旨指摘するものも存在する⁸⁸²。多大なコストがかかる原因の 1 つに、行政機関は、提出された関連事項を検討した後に、採用される規則に、当該規則の根拠と目的についての簡潔な概略的説明(*concise general statement*)を組み込まなければならないところ(*APA § 553(c)*)、裁判所は、専断的・恣意的テストを行う際に、この「*concise*(簡潔な)」、「*general*(概略的な)」という制定法の形容詞を「*detailed*(詳細な)」、「*encyclopedic*(百科事典的な)」という形容詞に置き換えていることを挙げることができる⁸⁸³。

このように、告知コメント手続は多くの人的・時間的コストがかかるものであるから、行政機関は、告知コメント手続を回避するために、立法的規則を解釈規則であるとして誤った性格付けを行ったり、解釈的規則であると主張しながら法的効力を有していると主張したり、規則の発行又は変更の必要性を認識してもその発行又は変更を実施しようとしなかったり、規則ではなく個々の裁決で対応するなどの行動をとることが指摘されている⁸⁸⁴。

これらの指摘を踏まえると、米国財務省には、租税回避事案に迅速に対応するために財務省規則を発行することなどを理由に、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インセンティブ(以下「手続回避インセンティブ」という。)が働いているものと推察される⁸⁸⁵。他方、財務省規則の有効性や規定内容の合理性等が訴訟で争いになった場合に、当該財務省規則が私人や裁判所を法的に拘束する力があることを主張したいというインセンティブ(以下「法的効力インセンティブ」という。)、あるいは当該財務省規則に対して *Chevron* 敬讓が与えられることを主張したいというインセンティブ(以下「司法敬讓インセンティブ」という。)が働いていることは想像に難くない⁸⁸⁶。なお、*Chevron* 原則をはじめとする司法敬讓の原則は行政規則の起草担当者に影響を与えており、とりわけ *Chevron* 原則の認知度、利用度は突出し

⁸⁸² *Hector v. U.S. Department of Agriculture*, 82 F.3d 165, 167 (7th Cir. 1996).

⁸⁸³ *See e.g.*, *PIERCE*, *supra* note 725, at 678-681. 常岡・前掲注 597、127 頁、144 頁の脚注 20 も参照。なお、従来、アメリカでは、告知(*notice*)は、主題や争点を説明するだけでもよいという見解があったが、連邦控訴裁判所の判例法によってこのような考え方は排斥され、利害関係人に規則案の内容を適正に知らせるため、告知は、規則案の事実に基づき、科学的データまで公表する必要があると解されるに至っている。規則案の根拠となる科学的データが告知されないと、市民は、規則案の基礎となった実験方法や前提について批判的な意見を提出することができなくなってしまうからである(常岡・パブコメ 125 頁の脚注 39)。

⁸⁸⁴ *Id.* § 7.11 679; Richard J. Pierce, Jr., *Distinguishing Legislative Rules from Interpretative Rules*, 52 ADMIN. L. REV. 547, 551, 555(2000); Fraser, *supra* note 736, at 1307, 1310.

⁸⁸⁵ なお、租税に関する濫用取引防止手段として告知コメント手続を論じる文脈ではあるが、米国財務省に発生する告知コメント手続に係るコンプライアンスコストについて、*See Jonathan Olsen, The Unique Case of Treasury Regulations Issued to Prevent Abuse*, 4 COLUM. J. TAX L. 174, 185 (2013).

⁸⁸⁶ *See Hickman*, *supra* note 860, at 255-256; Hickman on *Unpacking the Force of Law*, *supra* note 750, at 485; Johnson, *supra* note 769, at 299.

ていることを示す実証研究も存在する⁸⁸⁷。

このように米国財務省等における規則制定に関するインセンティブについて考察を行っておくことは、米国財務省が規則制定に当たり、どのような理由で、どのような行動をとるかを検討ないし予想するのに有益であると考ええる。

第5節 Mayo 判決(2011 年)の検討

前節で述べたとおり、①大部分の米国財務省又は IRS の規則は APA の目的上、解釈的規則に該当し、告知コメント手続を義務付けられないものであること及び②そうであるにもかかわらず、規則制定に当たり、同手続を実施していること、という IRS の上記説明に対しては疑問を呈せずにはいられない。かかる疑問が現実のものであるとすれば、米国財務省又は IRS が規則を制定するに当たり、専断的・恣意的、裁量の濫用、その他法に従っていない場合、あるいは APA が要請する規則制定手続を遵守していない場合には、かかる行政規則は、裁判所によって違法なものとして、その有効性を否定され得る(APA § 706(2))、という議論へと接続するであろう。

もともと、前節までの考察によれば、①一般的授權規則は、法的効力を有し、解釈的規則に該当するか否か、②一般的授權規則に対していかなる司法審査の基準(敬讓基準)が適用されるかという問題は、少なくとも判例上は未解決事項であったといわざるを得まい。

これらの点に関して、画期的な判断を示したのが本節で考察の対象とする Mayo 判決である。加えて、本研究との関係では、後述するように、多くの論者が、この Mayo 判決を契機に、米国財務省又は IRS は、告知コメント手続を含む APA の規定を重要視するようになり、規則制定に際し同手続の利用を促進するようになることを見込んでいることは興味深い。以下、この Mayo 判決の判示内容及び同判決が及ぼす影響等について検討する。

1 事件の概要

Mayo 事件とは、一言でいえば、医学部卒業後において実地研修を受けている、いわば住み込みの研修医が FICA(Federal Insurance Contribution Act：連邦保険拠出法)税の免税対象たる「学生(student)」に該当するか否かが争われた事件である。

従業員の賃金について、雇用主と従業員の双方に課税することによって社会保障の財源を提供する FICA は、雇用に対するすべての報酬を含めるために、課税標準たる「賃金(wages)」を広く定義付けている(I.R.C. § 3121(a))。また、FICA は、「雇用(employment)」という用語についても、「雇用者のために従業員によって行われる、その性質のいかにかわらない、あらゆるサービス」に対象が及ぶほど射程範囲を広範なものとしている(I.R.C. § 3121(b))。

しかしながら、特定の種類のサービス及び個人は、FICA 税の課税を免除される。本件との

⁸⁸⁷ Walker, *supra* note 841.

関連では、学校に雇用されてなされるサービスが、登録され、定期的にそのような学校の授業に出席している学生によってなされるものであるならば、そのようなサービスに対して支払われる賃金については、FICA 税の課税が免除される(I.R.C. § 3121(b)(10))。かかる学生免除規定は、労働者が社会保障の便益を受けるための資格要件を定める社会保障法(Social Security Act)にも存在する(42 U. S. C. § 410(a)(10))。

Mayo の研修医プログラムの内容は以下のようなものであったところ、かかるプログラムの下で実地研修を受ける研修医は、FICA 税の免税対象たる「学生」に該当するか否かが問題となった。なお、Mayo は、2005 年において、研修医に対し、41,000 ドルから 56,000 ドルの年次給付金(annual stipends)を支払い、かつ、健康保険、医療過誤保険及び有給休暇を提供した。

- ・ 研修医は、3 年ないし 5 年の期間、主に実地の経験を通じてトレーニングを受ける。
- ・ 研修医は、時に、患者の看護、患者の検査・診察、薬の処方、ケアプランの勧奨及び一定の手順の実行のために週 50 時間～80 時間を費やす。
- ・ 研修医は、概して、年次が上の研修医及び担当の医師によって仕事を監督される。
- ・ 研修医は、公式かつ体系的な教育プログラムに参加する。
- ・ 研修医は、教科書等を支給され、講義や会議に出席し、筆記試験を受け、担当医によって評価を受ける。

2 関連法規及び規則

1951 年以来、米国財務省は、学生がその通っている学校のために働く場合において、それが学習に付随的なものであるかどうかを主な基準として、FICA 税の学生免除規定の適用の有無を判断してきた。この際、米国財務省は、学生によって提供されるサービスが学習に付随するものであるかどうかについて、ケースバイケース分析を行うことによって判断してきた。その後、同様の学生免除規定を有する社会保障法に係る Apfel 判決⁸⁸⁸において、研修医を「学生」の地位からカテゴリーカルに除外することはできないという判断が下されると、学生免除規定の適用による FICA 税の還付を求める 7000 件以上の請求が IRS に対してなされた。その結果、IRS は多数の事件において敗訴した⁸⁸⁹。

このような経過を経て、米国財務省は、2004 年 12 月に、雇用主と従業員との関係における教育的な側面が、当該関係における役務提供の側面に比べて勝る場合にのみ、従業員のサービスは学習に付随する(したがって、学生免除規定の適用がある「学生」に該当する)ものであるという修正財務省規則(以下「本件修正財務省規則」という。)を採用した(Treas. Reg. § 31.3121(b)(10)-2(d)(3)(i))。本件修正財務省規則は、通常週 40 時間以上働くことが予定されているようなフルタイム従業員のサービスは、かかるサービスがたとえ教育的な側面を有していたとしても、学習に付随的なものに当たらないことをカテゴリーカルに規定している(Treas. Reg.

⁸⁸⁸ Minnesota v. Apfel, 151 F.3d 742 (8th Cir. 1998).

⁸⁸⁹ See Sloan, *supra* note 781.

§ 31.3121(b)(10)–2(d)(3)(iii))(以下「フルタイム従業員ルール」という。)。Mayo 事件においては、研修医が学生免除規定の適用がある「学生」に該当することを判示した Apfel 判決等の結論を覆すような、かかるフルタイム従業員ルールの有効性が争われた。なお、フルタイム従業員ルールを定める財務省規則は I.R.C. § 7805(a)に基づいて制定されたものであり、一般的授權規則に該当する。

3 連邦最高裁判所までの経過

米国財務省がフルタイム従業員ルールを規定した後、Mayo は、2005 年第 2 四半期中に研修医に対する給付金から源泉徴収され、かつ、支払われた税金の還付を求めて、訴訟を提起した。Mayo は、研修医は(辞書上の定義に照らすなどすれば)「学生」に該当することが明らかであって、FICA 税は免除されること及びフルタイム従業員ルールは無効であることを主張した。

連邦地方裁判所⁸⁹⁰は、Mayo の主張を認め、フルタイム従業員ルールは、I.R.C. § 3121 の明白な意味と抵触するし、National Muffler 原則に照らしても無効であるなどと判示した。政府は控訴し、第 8 巡回区控訴裁判所⁸⁹¹は地裁の判断を覆した。同控訴裁判所は、Chevron 原則を適用し、I.R.C. § 3121(b)(10)の目的上、学校のためにフルタイムで働いている研修医が「学生」であるかどうかという問題に関して、法規は何も述べていないか、不明瞭であり、かつ、フルタイム従業員ルールは、制定法の明白な文面と調和し、法規の許容し得る解釈であると結論付けた。

かかる第 8 巡回区控訴裁判所の判決は、研修医を FICA 税の目的上「学生」とであると判示した他の巡回区控訴裁判所(第 2、6、7、11 区)の判断と対立するものであったことから、連邦最高裁判所は事件を審理することに合意した⁸⁹²。

4 Mayo 判決の判示内容及び考察

Mayo 判決は、多くの興味深い判示を行っているが、ここでは、本研究との関係で注目すべき Mayo 判決の判示内容を確認した上で、考察を加えてみたい。ここでの考察は、次の 5 における考察と重なる部分もあるが、Mayo 判決の判示内容の概略及びその理論構成を理解するための考察にとどめるものとし、Mayo 判決の意義に関する考察は次の 5 において行うこととする。

⁸⁹⁰ Mayo Foundation for Medical Education and Research v. United States, 503 F. Supp. 2d 1164 (D. Minn. 2007).

⁸⁹¹ Mayo Foundation for Medical Education and Research v. United States, 568 F.3d 675 (8th Cir. 2009).

⁸⁹² See Patrick J. Smith, *Mayo and Chenery: Too Much of a Shift in Rationale?*, 129 TAX NOTES 454, 455–458(2010).

(1) Chevron 原則の採用

ア 判示内容

フルタイム従業員ルールの有効性を審査するに当たって、Mayo は National Muffler 原則の適用を求める一方、政府は、National Muffler 原則は既に Chevron 原則に取って代わられているから Chevron 原則を適用すべきであると主張した。Mayo 判決は、これまで裁判所が、財務省規則の司法審査において、National Muffler 判決と Chevron 判決の両方を引用してきたこと及び裁判所は両基準の区別をしてこなかったものの、これらは不明瞭な法規に対する異なる分析基準であることを認めた上で⁸⁹³、次のように判示して、Mayo の主張を退けた。

「我々が過去において National Muffler 判決を引用したことは措くとしても、Mayo は、財務省規則に対して、他の行政機関の規則に適用するよりも低い敬讓を適用することを正当化する理由を發展させていない。そのような正当化理由が欠如する場合、我々は、租税法にのみ有効な行政機関に対する審査へのアプローチを作り上げようとは思わない。反対に、我々は、行政活動の司法審査に対する統一的アプローチを維持することの重要性を明確に認めてきた。」

894

そして、判決は、「Chevron 事件における我々の決定の基礎をなす諸原則は、租税の文脈において完全な効力をもって適用される」として⁸⁹⁵、租税規則である財務省規則に対する司法審査の基準として Chevron 原則が適用されることを明示した。

イ 考察

先述のとおり、連邦最高裁判所は、一般的授權規則の司法審査に当たり、複数の考慮要素に基づいて合理性を判断する敬讓基準である National Muffler 原則と、制定法の曖昧さを契機として行政解釈が許容し得る(合理的な)ものであればこれに敬讓を与える基準である Chevron 原則のいずれを適用すべきであるかという点について、必ずしも確立した態度を示していなかった。このため、連邦最高裁判所が本件修正財務省規則の審査基準としていずれに依拠するかが注目された。そうであるところ、Mayo 判決は、連邦最高裁判所が過去において財務省規則に対する審査の際に National Muffler 判決を引用してきたことを認めているにもかかわらず、財務省規則に対しては、National Muffler 原則ではなく、Chevron 原則を適用することを明らかにしたのである。かように、Mayo 判決が、租税法固有の司法審査基準とされる National Muffler 原則ではなく、租税法以外の他の行政法領域で広く用いられている Chevron 原則を採用することを認め、Chevron 原則が租税法領域においても通用することを明らかにしたことは強調されてよいであろう⁸⁹⁶。

⁸⁹³ 131 S. Ct. at 712.

⁸⁹⁴ 131 S. Ct. at 713 (internal quotation marks and citation omitted).

⁸⁹⁵ *Id.*

⁸⁹⁶ Mayo 判決は、National Muffler 判決を覆そうとすることなく、あるいは Chevron 判決をもって同判決に取って代えようとすることなく、すべての財務省規則は Chevron 原則によって審査されるべきであると結論付

この点、Mayo 判決前における財務省規則に対する司法敬讓の状況については、第 3 節 5 に
おいて述べたとおりである。すなわち、法的効力を有しない解釈的規則であるならば Skidmore
原則が適用され、法的効力を有する立法的規則であれば Chevron 原則が適用されるという行
政規則一般に対する司法敬讓のあり方に係る整理は、そのまま財務省規則に対しても当てはま
るという理解がある。他方、とりわけ一般的授權規則については、立法的規則又は解釈的規則
のいずれに該当するか(法的効力を有する規則であるか)という問題が存在する上、仮に立法的
規則に該当するとしても、その司法審査に当たり、National Muffler 原則と Chevron 原則のい
ずれを適用すべきであるかという更なる問題が待ち受けている。連邦最高裁判所は、財務省規
則の審査に当たり、National Muffler 判決と Chevron 判決の両方を引用してきたからである。
したがって、少なくとも一般的授權規則に対する司法敬讓のあり方については判然としない面
があり、やや混然とした状況にあったといえるであろう。そして、財務省規則に対して National
Muffler 原則ではなく、Chevron 原則を適用することを明らかにした Mayo 判決は、このよう
な混然とした状況を一定程度⁸⁹⁷、改善したものであると評価できよう。しかしながら、Mayo 判
決は、財務省規則に対しては、National Muffler 原則ではなく、Chevron 原則を適用するこ
とを明言したものの、このことと、これまで連邦最高裁判所において、財務省規則の審査に当
たり、Chevron 判決ではなく、National Muffler 判決を引用したこともあったこととを、どのよ
うに整合的に説明をなし得るのかについて詳しくは述べていない。それでは、どのような説明
であれば、その整合性を確保できるであろうか。

この点について、Hickman は、裁判所に提出した意見書の中で、Skidmore 原則と National
Muffler 原則の類似性は際立っており、この 2 つの原則を区別することは困難であること及び
National Muffler 判決は、単に Skidmore 原則によって一般的授權規則の審査を行うことを勧
める Chevron 判決前の一連の判決の 1 つにすぎず、National Muffler 判決において用いられ
た行政解釈の合理性を判断する際の考慮要素は、一般的な授權規則に関する他の Chevron 判
決前の裁判例においても見られるものであることを指摘する。かくして、他の法規の下で、一
般的授權規則のための審査基準として Chevron 判決が Skidmore 判決に取って代わった範囲
で、裁判所は、IRS § 7805(a)に基づいて発行された一般的授權規則についても、同様に
Chevron 判決に基づいた判断を行うべきである、というのである⁸⁹⁸。

また、Hickman は、Mayo が、Chevron 原則の第 2 段階審査に基づく分析において、本件修
正財務省規則を不合理であるとするために、National Muffler 判決に依拠して主張を展開して

けたものであるとする見解が示されている。Matthew H. Friedman, *Reviving National Muffler: Analyzing the Effect of Mayo Foundation on Judicial Deference as Applied to General Authority Tax Guidance*, 107 NW. U. L. REV. COLLOQUY 115, 116(2012).

⁸⁹⁷ National Muffler 判決は生きながらえているという議論があることについて、See Steve R. Johnson, *The Rise and Fall of Chevron in Tax: From the Early Days to King and Beyond*, 2015 PEPP. L. REV. 19, 24 (2015). 別の問題として、National Muffler 原則と Skidmore 原則の関係をどのように理解すべきかというものがある。この点、両原則の類似性やその区別の困難性を指摘する見解がある。See Hickman *supra* note 820, at 25-26; Murphy, *supra* note 808, at 26.

⁸⁹⁸ Hickman *supra* note 820, at 25-28.

いることに言及した上で、裁判所は、時折、Chevron 敬讓の適用資格があると判断した行政解釈に対して、敬讓のための追加的な理由付けのために、National Muffler 判決で示されたような考慮要素の存在を認めているものの、Chevron 敬讓を否定するための根拠として、これらの考慮要素の不存在を用いてはいないから、Mayo の上記主張は採用できないと論じている⁸⁹⁹。

Hickman の上記意見書が Mayo 判決に対してどの程度の影響を与えたのかは明らかではない。この点、Mayo 判決は、National Muffler 原則の下では、行政解釈が時を経て一貫性を保っていない場合や関連法規の制定から数年経った後に示されたものである場合には、あるいは規則が発展した態様を原因として、裁判所は行政解釈に対する懐疑的見方を強めることになるであろうが、Chevron 原則の下で、曖昧な法規に対する行政解釈に敬讓する場合にはそのような要素は考慮されないと判示している⁹⁰⁰。この点だけを見れば、Mayo 判決と Hickman の上記見解は少なからず通ずるところがあるといえるかもしれない。

なお、第3節3(2)で述べたとおり、Chevron 原則の根拠は、大きく分けて、①議会から行政機関に対する立法権限の委任(議会意図の存在)、裁判所に優位する②行政機関の専門性及び③行政機関の政治的答責性であること並びに Mead 判決はこのうち①を重視したものと解し得ることを顧慮すると、Mayo 判決が、他の行政規則と異なり、租税規則に対してのみ、行政法一般に広く適用されている Chevron 原則ではなく National Muffler 原則を適用することに消極的な姿勢を示したことには首肯できる面がある。ただし、後述するとおり、一般的授權規則は立法的規則に該当することを前提とした見解である。

(2) ゼロ段階審査の採用と一般的授權規則が法的効力を有することの肯定

ア 判示内容

上記のとおり、Mayo 判決は財務省規則に対しても Chevron 原則が適用されることを認めた上で、どのような規則に対して Chevron 原則が適用されるかという同原則の適用資格について次のように判示した。

「我々は、『議会が行政機関に対して法的効力を伴う規則を制定する権限を一般的に委任していること及び行政機関が当該権限を行使して規則を制定したことが看取できるとき』、Chevron 判決でなされたような敬讓が適切であると判示した(Mead, 533 U. S., at 226-227)。」

⁹⁰¹

「この点に関する我々の審査は、議会による権限の委任が一般的なものであるか、特別なものであるか、ということに依っているのではない。〔筆者注：判決は、例示的に、National Cable & Telecommunications Assn. v. Brand X Internet Services, 545 U. S. 967, 980-981 (2005)及び Sullivan v. Everhart, 494 U. S. 83, 87, 88-89 (1990)を引用している。〕」⁹⁰²

⁸⁹⁹ *Id.* at 28-30.

⁹⁰⁰ 131 S. Ct. at 712-713.

⁹⁰¹ 131 S. Ct. at 713.

⁹⁰² *Id.* at 713-714.

イ 考察

(ア) 租税法領域における Mead 判決(ゼロ段階審査)の通用

Mayo 判決は、Mead 判決を引用して、①議会が行政機関に対して法的効力を伴う規則を制定する権限を一般的に委任していること及び②行政機関が当該権限を行使して規則を制定していることの 2 点がいずれも肯定されるならば、当該行政規則に対して Chevron 判決でなされたような敬讓が適切であると判示した。上記判示によれば、法的効力を有する規則こそが Chevron 敬讓に値する(Chevron 原則により審査を行うことが適切な)規則であるということができそうである。Mead 判決は、Chevron 原則の適用資格の有無を問うことにより、その適用範囲を限定するゼロ段階審査及びその審査方法を示したことに意義があることは既に述べたとおりであるが(第 3 節 4(2)参照)、Mayo 判決は、かかる Mead 判決が示したゼロ段階審査及びその審査方法は、租税一般の文脈においても等しく適用されることを認めたものであるといえよう。

(イ) 一般的授權規則の法的効力を肯定

また、「この点に関する我々の審査は、議会による権限の委任が一般的なものであるか、特別なものであるか、ということに依っているのではない。」という判示によれば、議会が法的効力を伴う規則を制定する権限を行政機関に一般的に委任したか否かを審査する際には、一般的授權規則と個別的授權規則とは差異がないことになる。かかる判示に加えて、後述するように、Mayo 判決が一般的授權規則に該当する本件修正財務省規則に対して Chevron 原則を適用することを認めたことを併せ考慮すると、同判決は、一般的授權規則について、個別的授權規則と同様に、「議会が一般的に法的効力を伴う規則を制定する権限を行政機関に委任し」、かつ、「その権限の行使に際して発行されたもの」に含まれることを認めたものであると解される。したがって、一般的授權規則は法的効力を有するという米国財務省又は IRS の上記主張は、Mayo 判決によって認められたものと考えてよいであろう。

(3) ゼロ段階審査と告知コメント手続

ア 判示内容

上記(2)の判示内容からすれば、本件修正財務省規則の有効性を審査するに当たっては、議会が、米国財務省に対して、法的効力を伴う規則を制定するための権限を委任したかどうか問われ、次いで、かかる権限の委任がある場合には、敬讓を求める行政解釈(規則)がその権限を行使することにより、発行されたものであるかが、問われることになる。Mayo 判決は、この点につき、次のように判示している。

「財務省は、I.R.C. § 7805(a)に定める内国歳入法典の『執行に必要なすべての規則を制定する』ための明示的な権限委任に基づいて、フルタイム従業員ルールを発行した。我々は、その

ような『規則制定のプロセスに従事するという議会の明示的な委任』は『Chevron 判決に基づく審査に値する委任であることの良き指標』であると判示した(Mead, 533 U. S., at 229)。財務省は、告知コメント手続に付した後に初めて、フルタイム従業員ルールを発行した(69 Fed. Reg. 76405)。これもまた、規則が Chevron 敬讓に値するという『重要な』サインとして我々の先例において認識されている考慮要素である(Mead, 533 U. S., at 230-231。例えば、Long Island Care at Home, Ltd. v. Coke, 551 U.S.158, 173-174 (2007)参照)。我々は、『究極的な問題は、裁判所が(当該規則を)行政機関における法の隙間を埋める権限の範囲内に収まるものか否かという問題を取り扱うことを、議会が意図し、期待していたかどうか』であると説示した(Id., at 173 (emphasis deleted))。Long Island Care 事件において、我々は、『行政機関の規則が個人の重要な権利義務を定めている場合、行政機関が完全及び直接に当該問題に焦点を当てている場合、行政機関が規則を発行するために完全な告知コメント手続を利用している場合、結果として定められる規則が制定法によって与えられた権限の範囲内である場合に』、Chevron 原則が適切な審査基準を提供すると判示した(551 U. S., at 173)。これら同様の考慮要素は同様の結果を示すことになる。」(下線筆者)⁹⁰³

結局、Mayo 判決は、フルタイム従業員ルールに対して適用される司法審査基準について、National Muffler 判決及び Rowan 判決(Chevron 判決前において、個別的授權に従って制定された財務省規則に対する司法審査については、解釈や方法論が議会から委任を受けた権限の範囲内であるか否かという点が主たる争点となること及び一般的授權規則に対しては個別的授權規則より低い敬讓が与えられることを判示した連邦最高裁判決)⁹⁰⁴よりも、Chevron 判決と Mead 判決が同ルールを評価するための適切な枠組みを与えてくれるものと旨判示するとともに、同ルールについて、I.R.C. § 7805(a)に基づいて、かつ、告知コメント手続を経て制定されたものであるから、「本件は、まさに Chevron 判決と Mead 判決の射程に収まるものであり、かつ、これらの判決の下で適切に分析されるものである。」と判示した⁹⁰⁵。

イ 考察

Mayo 判決は、本件修正財務省規則が Chevron 原則の適用資格を有することを認めるに当たり、本件修正財務省規則の発行前に告知コメント手続が実施された事実を強調しており、かかる事実が Chevron 原則の適用資格を肯定するために積極的な影響を与えたものであると解することができそうである。

他方、Mayo 判決が引用する Mead 判決の下では、議会が行政機関に対し法的効力を伴う規則を制定する権限を委任していること(議会意図の存在)が Chevron 原則の適用資格を得るための重要なポイントとなるところ、Mead 判決は、どのような場合にかような権限の委任がある

⁹⁰³ 131 S. Ct. at 714.

⁹⁰⁴ Rowan Companies v. United States, 452 U.S. 247, 253(1981).

⁹⁰⁵ 131 S. Ct. at 714.

と判断されるかという点について、行政機関における「告知コメントによる規則制定に従事する権限」がその指標となること及び「一般に、議会が、法的効力の表明の基礎となるべき公正さや熟慮を促進するような比較的フォーマルな行政手続を規定している場合には、法的効力を伴う行政活動を意図しているものと考えすることは、正当であり、「Chevron 敬讓を適用している大多数の判例は告知コメント手続による規則制定手続や正式裁決の成果を審査したものである」ことを述べながらも、告知コメント手続の欠如が決定的な要素となるものではないという留保を付していたことを想起さすにはいられない⁹⁰⁶。

かかる留保の存在を考慮すると、本件修正財務省規則が告知コメント手続を経て制定されたものであるという Mayo 判決における判示部分も、あくまで補充的なものであり、本件修正財務省規則に Chevron 原則を適用することを認めるという結論に大きく影響を及ぼしていないという、やや消極的な意味を有するにすぎないという見方も出てくる⁹⁰⁷。

いずれにせよ、Mead 判決やこれを踏襲する Mayo 判決をもってしても、告知コメント手続は Chevron 原則を適用するための必要条件であるとはいえないし(したがって、告知コメント手続を実施せずに発行された規則であっても Chevron 原則が適用される場合があり得る⁹⁰⁸)、Chevron 原則を適用するために必要不可欠な議会から行政機関への法的効力ある規則制定権限の委任が存在しない場合において、告知コメント手続は Chevron 敬讓を得るための手段となり得るものでもないと解することが妥当であると考え⁹⁰⁹。

このように考えると、度々告知コメント手続に言及する Mayo 判決の上記判示を過大評価すべきではない。しかしながら、他方で、少なくとも、「財務省は、告知コメント手続に付した後初めて、フルタイム従業員ルールを発行した(69 Fed. Reg. 76405)。これもまた、規則が Chevron 敬讓に値するという『重要な』サインとして我々の先例において認識されている考慮要素である」という判示部分に表れているとおり、Mayo 判決は、財務省規則発行前に告知コメント手続を実施したことに対して、規則が Chevron 敬讓に値するという重要なサインとして先例において認識されている考慮要素であることを明示的に認めている。かかる判示をもって、Mayo 判決は、規則制定に際して告知コメント手続を利用したことを、議会から行政機関に対する一般的な法的効力を伴う規則の制定権限の委任が存在することの重要なサインとして捉えている、と言い換えることができるであろう(もっとも、規則制定に際し、告知コメント手続が必須のものとされていない場合に、行政機関が任意で告知コメント手続を利用して規則を制定したときも、議会から行政機関に対する法的効力ある権限の委任の存在が肯定されるので

⁹⁰⁶ 533 U.S. at 230-231.

⁹⁰⁷ Mayo 判決は、告知コメント手続は重要なものであるが、Chevron 敬讓の前提条件ではないことを明らかにしたものであるという見解として、*See Leandra Lederman, The Fight over "Fighting Regs" and Judicial Deference in Tax Litigation*, 92 BOSTON U. L. REV. 643, 664(2012).

⁹⁰⁸ ただし、APA § 553(a), (b)により、規則制定手続の適用が除外される場合などごく一定の場合に限られるであろうか。*See Smith, supra note 775*, at 1260. *See also Coverdale, supra note 775*, at 46.

⁹⁰⁹ *See Coverdale, supra note 775*, at 54; *Hickman, supra note 854*, at 6.

あろうかという疑問はある⁹¹⁰。)。そうであれば、この限りにおいて、行政機関が規則制定に際し、告知コメント手続を実施することは、規則の法的効力の有無が問題とされる場面や規則に対する司法審査の場面において、多少なりとも重要な位置付けを与えられることになる。この点については、後記 5(2)において Mayo 判決の意義に関する考察として再検討する。Mead 判決及び同判決を踏襲する Mayo 判決が告知コメント手続を、Chevron 原則を適用するための必要条件としなかったことは、同手続を経ないで制定される暫定規則(次章参照)に対する司法敬讓の問題場面においても意味を有するであろう。

なお、上記のとおり、Mayo 判決は、一般に、議会が、法的効力の表明の基礎となるべき公正さや熟慮を促進するような比較的フォーマルな行政手続を規定している場合には、法的効力を伴う行政活動を意図しているものと考えすることは、正当である旨判示した Mead 判決を引用している。このことからすると、Mayo 判決が告知コメント手続に対して、そのような重要な位置付けを与えることの背後には、行政機関に対して法的効力を有する規則の制定権限の委任を意図しているからこそ、議会は、当該規則制定に際し、フォーマルな行政手続(ただし、ここでは APA でいうところの略式の規則制定手続である告知コメント手続を含む意味であると考える。)を要請し、行政機関にかかる手続を遵守させることによって、規則制定における公正さや熟慮を確保しているという理解が垣間見える。

(4) Chevron 原則による本件修正財務省規則の審査結果

ア 判示内容

以上のような判示を経て、Mayo 判決は、Chevron 原則を適用して、フルタイム従業員ルールの有効性を審査している。すなわち、議会が、争点となっているまさにその問題を直接的に取り扱ったかどうかにつき、法規は、「学生」という用語を定義しておらず、また、研修医が FICA の対象となるかどうかという問題も取り扱っていないとした上で⁹¹¹、「我々は、I.R.C. § 3121 のわずかな規定内容から多くのものを得ることが可能であるとは考えない。いずれにせよ、制定法の文面は、議会が、決め手となるべき優位性についてどのように意図していたか又は研修医が〔筆者注：学生免除規定の〕要件を満たすものと考えたかどうかという点についての見識を何ら提供するものではない。」と判示した⁹¹²。

かように Chevron 原則の第 1 段階審査において議会意図が不明確であるとされた場合、第 2 段階審査に移行することになる。この点について、判決は、フルタイム従業員ルールが制定法の許容し得る(合理的な)解釈であるかどうかにつき、「裁判所は、『実質的に専断的又は恣意的、若しくは明らかに法規に反する』ものでない限り、行政規則を妨げることはできない」とした

⁹¹⁰ この点を消極に解する見解として、*See Coverdale, supra note 775, at 85; Steve R. Johnson, Chevron's Conflict with the Administrative Procedure Act*, 32 VA. TAX REV. 813, 820 (2013).

⁹¹¹ 131 S. Ct. at 711.

⁹¹² *Id.*

上で⁹¹³、「個人の働く時間と勉強に費やした時間に焦点を充てることは、その〔筆者注：学びながら働く「労働者」と働きながら学ぶ「学生」を区別するという〕目標を達成するための全く道理にかなった方法である」こと、「財務省は、フルタイム従業員ルールは、『執行可能性(administrability)を改善する』であろうこと、そして、それによって、『純粋なケースバイケースアプローチに必然的に伴うであろう無駄な訴訟と持続的な不確実性を回避する』であろうことを合理的に結論付けた」こと、「財務省が説明したように、フルタイム従業員ルールは行政上の便宜以上にそれを推奨すべきものがある。財務省は、FICA の下で、研修医に課税することは、社会保障法の目的を促進し、かつ、裁判所の先例とも調和することを合理的に決定した」ことを摘示し、かような財務省の解釈は合理的であるから、フルタイム従業員ルールは有効であると判示した⁹¹⁴。

イ 考察

Mayo 判決は、租税に関する規則が、他の行政法一般の規則の場合と同じように、Chevron 原則のみならず、APA の専断的・恣意的テストに従うものであることを示したものであると解されている⁹¹⁵。このような理解は、Mayo 判決が、一般的授權規則に対する Chevron 原則の適用を認めた上で、フルタイム従業員ルールが制定法の許容し得る解釈であるかどうかにつき、「裁判所は、『実質的に専断的又は恣意的、若しくは明らかに法規に反する』ものでない限り、行政規則を妨げることはできない」と判示したことに着眼するものである⁹¹⁶。ここでは、Mayo 判決の判示内容の意味するところを理解するために、Chevron 判決の枠組みと APA との関係⁹¹⁷について、考察を加えておきたい。

Mayo 判決は、Chevron 判決の第 2 段階審査を適用するに当たり、「実質的に専断的又は恣意的若しくは明らかに制定法に反する」ものでない限り、行政規則を妨げることはできないと判示した⁹¹⁸。直接的に引用こそしていないものの、かかる判示は、APA § 706(2)(A)の文面(行政機関の処分、事実認定及び結論について、「専断的、恣意的、裁量の濫用、その他法に従っていない場合」に該当することが判明した場合には、裁判所は、これらを違法なものとして取り消さなければならないというもの)に酷似しており、APA § 706(2)(A)の専断的・恣意的テストを意識したものであると解することが妥当である。

このことは、Mayo 判決が引用する先例⁹¹⁹を順に辿ることによっても裏付けられる。例えば、

⁹¹³ *Id.* at 711-712(citation omitted).

⁹¹⁴ *Id.* at 715 (citations omitted).

⁹¹⁵ *See* Smith, *supra* note 775, at 1256-1257.

⁹¹⁶ 131 S. Ct. at 711-712(citation omitted).

⁹¹⁷ なお、Chevron 敬譲と、審査裁判所が法規の解釈を行わなければならないことを定める APA § 706 との抵触問題について、*See* Johnson, *supra* note 910, at 821.

⁹¹⁸ 131 S. Ct. at 711 (quoting *Household Credit Services, Inc. v. Pfenning*, 541 U. S. 232, 242 (2004)).

⁹¹⁹ *See e.g.*, *Household Credit Services, Inc. et al. v. Sharon R. Pfenning*, 541 U. S. 232, 242(2004) (quoting *United States v. Mead Corporation*, 533 U. S. 218, 227(2001)); *United States v. Mead Corporation*, 533 U.S. 218, 227(2001)(citing *United States v. Allan Wayne Morton*, 467 U. S. 822, 834(1984); APA, 5 U.S.C.

かかる先例の中には **Mead** 判決が存在するが、同判決は、議会から制定法の隙間を埋める権限を委任された行政機関がかかる権限を行使して規則を制定した場合、かような規則は、「手続的に瑕疵がある、実質的に専断的又は恣意的、若しくは明らかに制定法に反するものでない限り」、裁判所を拘束するものであると判示している⁹²⁰。この際、同判決は、上記 APA § 706(2)(A)と APA § 706(2)(D)(行政機関の処分、事実認定及び結論について、「法が要請する手続を遵守していない場合」に該当することが判明した場合には、裁判所は、これらを違法なものとして取り消さなければならないというものを明示的に引用している。

思えば、**Chevron** 判決も、「もし議会が、明示的に、行政機関が埋めるべき隙間を制定法に残している場合には、規則によりその制定法の特定の規定を明らかにする権限の行政機関への明示的な委任が存在する。そのような立法的規則は、それが専断的、恣意的又は明らかに制定法に反するものでない限り、支配的な重要性を与えられる。特定の問題についての行政機関に対する立法権限の委任は明示的ではなく黙示的な場合もある。かかる場合には、裁判所は、制定法の規定に関する裁判所自身の解釈をもって、行政官の合理的解釈に代置することができない。」と判示し⁹²¹、立法的規則であっても、それが専断的・恣意的又は明らかに法に反する場合には、支配的な重要性、すなわち高度の司法敬讓が認められない可能性があることに言及していたのである⁹²²。さらに、**Mayo** 判決後において、連邦最高裁は、**Mayo** 判決を引用して、**Chevron** 原則の第 2 段階審査と APA § 706(2)(A)の専断的・恣意的テストを同等のものとして取り扱っている⁹²³。

これらの点を考慮すると、APA § 706(2)(A)の専断的・恣意的テストと司法敬讓の関係について、**Chevron** 原則の第 2 段階審査と専断的・恣意的テストは同等のものであるという理解は一定の説得力を有していると考える⁹²⁴。この場合、**Chevron** 原則の適用資格を有する規則であっても、専断的・恣意的テストに違反すれば、第 2 段階審査を通過できず、規則に対する敬讓は与えられないことになる(もともと、**Chevron** 原則の適用資格がある規則であるか否かにかかわらず、APA § 706(2)(A)により、当該規則は違法なものとしてその有効性を否定され得るという見方も成り立ち得よう⁹²⁵)。

706(2)(A), (D)).

⁹²⁰ 533 U. S. at 227.

⁹²¹ 467 U.S. at 843-844.

⁹²² **Chevron** 判決がいうところの支配的な重要性は敬讓であって、法的効力(法的拘束力)とは異なるという見解について、春日・前掲注 720、16 頁。

⁹²³ *Joel Judulang v. Eric H. Holder, Jr.*, 132 S. Ct. 476, 484 (2011).

⁹²⁴ このような理解については、*See e.g., Levin, supra* note 804, at 1263-1277; Mark Seidenfeld, *A Syncopated Chevron: Emphasizing Reasoned Decisionmaking in Reviewing Agency Interpretations of Statutes*, 73 TEX. L. REV. 83, 128-130(1994); Jonathan T. Molot, *The Judicial Perspective in the Administrative State: Reconciling Doctrines of Deference with the Judiciary's Structural Role*, 53 STAN. L. REV. 1, 92-94 (2000); Jordan, *supra* note 837, at 727; Aprill, *supra* note 775, at 2097-2098. *But See* Beermann, *supra* note 837, at 741-750.

なお、**Chevron** 判決とハードルック審査との関係を巡る議論について、蔡・前掲注 756、319 頁以下、周・前掲注 744、54～55 頁参照。

⁹²⁵ **Chevron** 原則の適用がある場合であっても、APA § 706(2)(A)による審査がなされ得ることについて、*See*

5 Mayo 判決の意義

4 においては、Mayo 判決の判示内容とこれに関する若干の考察を行った。以下では、本研究の主題と関係する限りにおいて、注目すべき Mayo 判決の意義について論じてみたい。

(1) 一般的授權規則は法的効力を有することの肯定

本研究の主題と関係する限りにおいて、注目すべき Mayo 判決の第 1 の意義は、一般的授權規則が法的効力を有するものであることを明らかにした点にある。そして、このことの実際上の意義として、次の 2 つに注目すべきである。

ア 告知コメント手続の実施義務と規則制定手続の遂行及び遵守インセンティブ

1 つは、規則制定の際に求められる手続という観点であり、一般的授權規則の発行に当たり告知コメント手続の実施が義務付けられること並びに規則制定手続の遂行及び遵守インセンティブが働くことである。

Mayo 判決により、一般的授權規則は法的効力(法的拘束力)を有する規則であることが明らかとなったと考える。そうであれば、一般的授權規則は、APA の目的上は規則発行に際し告知コメント手続の実施が要請されない解釈的規則ではなく、同手続の実施が要請される立法的規則に該当するという整理が妥当する⁹²⁶。一般的授權規則が法的効力を有するという米国財務省又は IRS の主張が認められたことになり、いわば法的効力インセンティブはこの限りにおいて達成されたことになるが、皮肉なことに、一般的授權規則が APA の目的上は解釈的規則に該当するという米国財務省又は IRS の主張は認められない形となった(ただし、本件修正財務省規則は告知コメント手続を経ており、本件では、同手続を経ていない一般的授權規則の有効性が争われたものではないから、かかる整理の妥当性は究極的には今後の裁判所の判断に委ねられているといえようか。)。

かような理解に対しては、「我々は、『議会が法的効力を伴う規則を制定する権限を行政機関に一般的に委任したこと及び敬讓を求める行政解釈がその権限の行使に際して発行されたものであることが看取できるとき』、Chevron 判決でなされたような敬讓が適切であると判示した (Mead, 533 U. S., at 226-227)。」という Mayo 判決の判示部分は、一般的授權規則が、法的効力を有する立法的規則として性格付けされるかどうかという点ではなく、法的効力を有する行政規則として Chevron 原則の適用資格があるかどうかという点に関する判断を示したものであるという理解を前提として、それぞれの文脈における「法的効力」の意味は同一のものではないという反論が想定される。

Hickman, *supra* note 734, at 1553 n78.

⁹²⁶ なお、解釈的規則であっても Chevron 敬讓を与えられるか否かについては議論があるところであるが、Mayo 判決は、この点に関する議論を採り扱うものではない。

しかしながら、私人を法的に拘束するような規則を制定するという行政機関の立法作用を統制する必要があるからこそ、法的効力を有する行政規則は APA によって規律される立法的規則に分類されるのではないかと考える。他方、法的効力を有する行政規則は、議会から行政機関に対する立法権限の委任があり、かかる権限に基づいて行政機関が制定したものであるからこそ、裁判所によって *Chevron* 敬讓を与えられ得るもの、あるいは *Chevron* 原則の適用資格を得ることができるものとする⁹²⁷。一般的授權規則が、一方の目的上は、法的効力を有するが、他方の目的上は法的効力を有しないとする特段の理由は見当たらない⁹²⁸。したがって、それぞれの文脈における「法的効力」の意味は同一のものとして理解することが妥当であると思われる。

すると、*Mayo* 判決によれば、米国財務省は、一般的授權規則の発行に当たり、APA § 553(b)により、法的効力の表明の基礎となるべき公正さや熟慮を促進するような手続である告知コメント手続を実施しなければならないことが明らかとなったといえる。同手続は、事実審型の聴聞を開かねばならない正式規則制定手続ほどではないとしても、少なからず時間やコストのかかるものであり、米国財務省としては、できればそのような手続の実施を回避したいという手続回避インセンティブが働く。

しかしながら、米国財務省が、一般的授權規則の発行に当たり告知コメント手続を実施しなかったり、規則制定に当たり重要なコメントを合理的理由もなく顧みなかったりするような専断的・恣意的な行動をとった場合には、APA § 706(2)(D)が定める法が要請する手続を遵守しない場合に該当する又は APA § 706(2)(A)が定める専断的・恣意的テストに抵触することにより、当該規則は違法なものとして裁判所にその有効性を否定されてしまうため、手続回避インセンティブはこの限りにおいて実現を阻まれる。ここでは、手続的な観点(形式的に見て所定の手続を実施したか否か)及び実体的な観点(提出されたコメントに対して合理的に検討・判断を行った上で規則を制定したか否か)から見て、規則制定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有効性を否定され得るという司法統制を実効的に働かせる装置が制定法に明示的に組み込まれていることに注目しておきたい。

なお、一般的授權規則の発行に当たり、事前の告知コメント手続の実施が義務付けられることによる影響が最も大きい論点は、次章で検討する事前の告知コメント手続を経ずに規則を発行する暫定規則の有効性である。暫定規則の有効性が裁判所によって否定されるという問題が現実味を帯びてくるからである。

⁹²⁷ APA が立法的規則の制定に告知コメント手続を義務付け、解釈的規則は同手続の適用除外としている理由について、第 4 節 1(2)ウ参照。また、*Chevron* 判決は、「立法的規則は、それが専断的・恣意的又は明らかに法規に反するものでない限り、支配的な重要性が与えられる。」とした上で、特定の問題についての行政機関に対する立法的規則の制定権限の委任が黙示的な場合があることを指摘し、かかる黙示的な委任の場合でさえ、「裁判所は、制定法の規定に関する自身の解釈をもって、行政官の合理的解釈に代置することができない。」と判示している。467 U.S. at 844.

⁹²⁸ Brief of Amicus Curiae Professor Kristin E. Hickman in Support of Respondents, *United States v. Home Concrete & Supply, LLC*, 132 S. Ct. 1836 (U.S. 2012), at 22.

いずれにしても、Mayo 判決を受けて、米国財務省には、個別的授權規則はもちろんのこと、一般的授權規則の発行に当たっても、告知コメント手続の実施や APA の専断的・恣意的テストへの抵触回避など、APA の規則制定手続を遂行及び遵守するインセンティブが働くことが見込まれる。ここでは、米国財務省による APA の規則制定手続の不遵守は、後に、規則が違法なものとして裁判所によって、その有効性を否定され得るという司法統制が機能していることを重ねて強調しておきたい。

イ Chevron 原則の適用と規則制定手続の遂行及び遵守インセンティブ

もう 1 つは、規則に対して与えられる司法敬讓の程度という観点であり、一般的授權規則に対する司法審査の基準として Chevron 原則が適用されるということである。

(ア) Chevron 原則の適用資格の肯定

Mayo 判決は、財務省規則である一般的授權規則に対する司法審査の基準として、租税法固有のものともみられていた National Muffler 原則ではなく、行政法一般において用いられている Chevron 原則が適当であることを認めた。すなわち、どのような規則が Chevron 原則の適用資格を有しているかという点について、判決は、「議会が行政機関に対して法的効力を伴う規則を制定する権限を一般的に委任していること及び行政機関が当該権限を行使して規則を制定したことが看取できるとき」、かかる規則に対して Chevron 敬讓を認めることが適切であるという Mead 判決の枠組み(ゼロ段階審査)が租税法の領域においても妥当することを明らかにしている。かかる判示は、法的効力を有する規則こそが Chevron 原則の適用資格を有することを意味するものと解し得る。また、判決は、「この点に関する我々の審査は、議会による権限の委任が一般的なものであるか、特別なものであるか、ということに依っているのではない。」と判示している。これによれば、ゼロ段階審査の場面では、一般的授權規則と個別的授權規則とは差異がないこととなる。一般的授權規則は法的効力を有しており、Chevron 原則の適用資格を得るに値することが確認されたのである。

(イ) APA の規則制定手続を遂行及び遵守するインセンティブ付け

かように、一般的授權規則に対しては、より敬讓の程度が高い Chevron 原則が適用されることになるから、この限りにおいて、Mayo 判決の判示は、規則の有効性等を争う納税者にとって不利に働くものであると評価し得よう。もっとも、前記 4(4)で述べたとおり、Mayo 判決は、一般的授權規則に対して Chevron 原則の適用があったとしても、その第 2 段階審査では APA の専断的・恣意的テストに反するとして規則に対する敬讓が認められない可能性があることを示唆するものであると考える。

また、Mayo 判決は、行政機関が規則を発行するために告知コメント手続を利用していることは、問題となる規則が Chevron 敬讓に値することの重要なサインであると判示している。か

かる判示は、告知コメント手続を経て発行された財務省規則は、これを経ないで発行された財務省規則よりも、相対的に高い司法敬讓が与えられる(Chevron 原則の適用資格を得る)可能性を示すものであると考える。

これらのことからすれば、司法敬讓との関係においても、Mayo 判決を受けて、米国財務省には、個別的授權規則はもちろんのこと、一般的授權規則の発行に当たっても、告知コメント手続の実施や APA の専断的・恣意的テストへの抵触回避など、APA の規則制定手続を遂行及び遵守するインセンティブが働くことが見込まれる。ここでも、米国財務省による APA の規則制定手続の未実施・不遵守は、後に、規則に対する Chevron 敬讓が認められないという司法統制が機能しているのである。

(2) 告知コメント手続の位置付け

本研究の主題と関係する限りにおいて、注目すべき Mayo 判決の第 2 の意義は、上記(1)の議論とも深いつながりを有するものであるが、Mayo 判決が、租税法領域において、規則制定の際に告知コメント手続を実施していることを、①規則が法的効力を有していること又は②規則が Chevron 敬讓の適用資格を有していることの積極的要素として位置付けた点である。

ア Mayo 判決における告知コメント手続の位置付け

上記(1)のとおり、今後、米国財務省等は、規則制定に当たり、告知コメント手続を遂行及び遵守するような進路をとることが予想されるのであるが、同手続の観点から見た Mayo 判決の意義はどの辺りにあるといえるであろうか。

Mayo 判決は、「Chevron 事件における我々の決定の基礎を成す諸原則は、租税の文脈において完全な効力をもって適用される」と説示した上で、どのような規則に対して Chevron 原則が適用されるかという同原則の適用資格の問題については、Mead 判決を引用して、①議会が行政機関に対して法的効力を伴う規則を制定する権限を一般的に委任していること及び②行政機関が当該権限を行使して規則を制定していることの 2 点がいずれも肯定されるならば、当該行政規則に対して Chevron 判決でなされたような敬讓が適切であると判示した。

注目すべきは、Mayo 判決は、本件財務省規則が Chevron 原則の適用資格を有することを認めるに当たり、米国財務省が告知コメント手続を実施して規則を制定したという事実を強調していることである。この点に関する判示を眺める限り、かかる事実が Chevron 原則の適用資格を肯定するために積極的な影響を与えたという見方が成り立ち得るように思われる。

他方、Mayo 判決が引用する Mead 判決の下では、議会が行政機関に対して法的効力を伴う規則を制定する権限を委任していること(議会意図の存在)が Chevron 原則の適用資格を得るための重要なポイントとなるところ、Mead 判決は、どのような場合にかような権限の委任があると判断されるかという点について、行政機関における「告知コメントによる規則制定に従事する権限」がその指標となること及び「一般に、議会が、法的効力の表明の基礎となるべき公

正さや熟慮を促進するような比較的フォーマルな行政手続を規定している場合には、法的効力を伴う行政活動を意図しているものと考え、正当であり、「Chevron 敬譲を適用している大多数の判例は告知コメント手続による規則制定手続や正式裁決の成果を審査したものである」ことを述べながらも、告知コメント手続の欠如が決定的な要素となるものではないという留保を付していたことを思い起こさずにはいられない⁹²⁹。

かかる留保の存在を考慮すると、行政機関が告知コメント手続を実施して規則を制定したことは Chevron 敬譲に値するための重要なサインであるとする Mayo 判決における上記判示も、あくまで補充的なものにすぎないという見方が出てくる⁹³⁰。Mead 判決やこれを踏襲する Mayo 判決をもってしても、告知コメント手続は Chevron 原則を適用するための必要条件であるとはいえないし⁹³¹、Chevron 原則を適用するために必要不可欠な議会から行政機関への法的効力ある規則制定権限の委任が存在しない場合において、告知コメント手続は Chevron 敬譲を得るための手段となり得るものでもないと解することが妥当であるといえよう⁹³²。

このように考えると、度々告知コメント手続に言及する Mayo 判決の上記判示を過大評価することには慎重にならざるを得ないが、少なくとも、Mayo 判決は、財務省規則発行前に告知コメント手続を実施したことに対して、規則が Chevron 敬譲に値するという重要なサインとして先例において認識されている考慮要素であることを明言している。Mayo 判決のかような態度をどのように理解すればよいであろうか。換言すれば、Mayo 判決は、財務省規則やこれに対する司法敬譲の問題との関係で、告知コメント手続に対してどのような位置付けを与えているのであろうか。

かかる問いに対しては、差し当たり、Mayo 判決は、行政機関が告知コメント手続を実施して規則を制定したことを、議会から行政機関に対する一般的な法的効力を伴う規則の制定権限の委任が存在し、行政機関が当該権限を行使して規則を制定していることの積極的要素の 1 つとして捉え、ひいては、規則が Chevron 敬譲に値するための重要なサインとして捉えている、という回答を用意してみたい。それでは、なぜ、行政機関が告知コメント手続を実施して規則を制定したことが、Chevron 敬譲に値するための重要なサインとなり得るのであろうか。以下、この点について検討してみたい。

なお、告知コメント手続が上記のような位置付け又は法的効力を伴う行政活動を意図していることの指標としての位置付けを与えられた理由として、同手続が「法的効力の表明の基礎となるべき公正さや熟慮を促進する」ものであると評価し得ることが挙げられる(前記 4(3)イ参

⁹²⁹ 533 U.S. at 230-231.

⁹³⁰ Mayo 判決は、告知コメント手続は重要なものであるが Chevron 敬譲の前提条件ではないことを明らかにしたものであるという見解として、*See Lederman, supra note 907, at 664.*

⁹³¹ したがって、告知コメント手続を実施せずに発行された規則であっても Chevron 原則が適用される場合があり得る。ただし、APA § 553(a)、(b)により、規則制定手続の適用が除外される場合などごく一定の場合に限られるであろうか。*See Smith, supra note 775, at 1260. See also Coverdale on Chevron's Reduced Domain, supra note 775, at 46.*

⁹³² *See Coverdale on Chevron's Reduced Domain, supra note 775, at 54; Hickman, supra note 854, at 6.*

照)。

イ 告知コメント手続が Chevron 敬讓に値するための「重要な」サインとなり得る論拠

なぜ、告知コメント手続が、Chevron 敬讓に値するための「重要な」サインとなり得るのだろうか。

(ア) Mead 判決の判示内容の確認

Mayo 判決で引用されている Mead 判決(法廷意見)は、次のとおり判示する。

「我々は、行政機関における特定の法規の規定の施行は、議会が行政機関に対して法的効力を伴う規則を制定する権限を一般的に委任していること及び行政機関が当該権限を行使して規則を制定したことが看取できるとき、Chevron 敬讓を享受する資格があると判示した。かような権限の委任は、行政機関における裁決又は告知コメントによる規則制定に従事する権限、その他これらに相当する議会意図の指標など様々な方法で示され得る」⁹³³(下線筆者)

「我々は、敬讓を要求される規則又は決定を生み出すための規則制定又は裁決のプロセスに従事するという議会の明示的な委任がある場合に、Chevron 判決に基づく審査に値する委任であることの良き指標であるということを認識してきた(例えば、EEOC v. Arabian American Oil Co., 499 U. S. 244, 257 (1991)参照。この判決は、General Elec. Co. v. Gilbert, 429 U. S. 125, 141 (1976)を引用した上で、議会による委任には『規則を発行』する権限を包摂していなかった行政機関のガイドラインに対して、Chevron 敬讓を認めていない。また Christensen v. Harris County, 529 U. S. 576, 596-597 (2000) (BREYER, J., dissenting)も参照。この判決は、議会が実際に特定の解釈権限を行政機関に対して委任することを意図していたかどうか疑われるような場合には、Chevron 原則は適用できないとした。)。一般に、議会が、法的効力の表明の基礎となるべき公正さや熟慮を促進するような比較的フォーマルな行政手続を規定している場合には、法的効力を伴う行政活動を意図しているものと考え、正当である(Smiley v. Citibank (South Dakota), N. A., 517 U. S. 735, 741 (1996) を参照せよ。この判決は、APA の告知コメント手続はしかるべき熟慮を保障するようになっていることを述べている)」(下線筆者)ところ、「Chevron 敬讓を適用している大多数の判例は告知コメント手続による規則制定手続や正式裁決の成果を審査したものである〔筆者注：Mead 判決はここで多数の裁判例を引用している。〕」⁹³⁴

かかる判示から、Mead 判決や同判決を引用する Mayo 判決をして、行政機関が告知コメント手続を実施して規則を制定したことが Chevron 敬讓に値するための重要なサインとなり得る論拠をいかに汲み取ることができるであろうか。

⁹³³ 533 U.S. at 227.

⁹³⁴ *Id.* at 229-230.

(イ) 2つの推定

この点、Merrill は、「我々は、敬讓を要求される規則又は決定を生み出すための規則制定又は裁決のプロセスに従事するという議会の明示的な委任がある場合に、Chevron 判決に基づく審査に値する委任であることの良き指標であるということを認識してきた」とする Mead 判決の上記判示について、行政機関が、自らの権限において、告知コメント手続又は事実審型の聴聞手続を採用している場合には、その行政解釈は Chevron 敬讓に値すると推定されることを述べているのではないと指摘する。Mead 判決は、行政機関に対して議会がかかる手続の利用を命じ、かつ、行政機関がかかる手続を遂行する権限を行使するならば、その結果としての行政解釈は、法的効力を伴う行政行為を行う権限の議会からの委任を反映するものと推定されることを述べているというのが Merrill の理解である⁹³⁵。

かような Merrill の見解を参考として、行政機関が告知コメント手続を実施して規則を制定したことが Chevron 敬讓に値するための重要なサインとなり得る論拠について考察を加えてみよう。上述のとおり、Mayo 判決が引用する Mead 判決は、いかなる場合に Chevron 原則が適用されるかという点について、「議会が行政機関に対して法的効力を伴う規則を制定する権限を一般的に委任していること」及び「行政機関が当該権限を行使して規則を制定していること」の2点がいずれも肯定されるならば、当該行政規則に対して Chevron 原則が適用される旨判示していることを検討の出発点としよう。すると、行政機関が告知コメント手続を実施して規則を制定したことが Chevron 敬讓に値するための重要なサインとなり得るという Mayo 判決の上記判示の背後には、①議会が行政機関に対して法的効力を伴う規則を制定する権限を一般的に委任していることの推定と、②行政機関が当該権限を行使して規則を制定していることの推定という、2つの推定が存在するのではないかという見方に辿り着く。

①の推定について、上述のとおり、Mead 判決は、規則が Chevron 敬讓を享受するための要件の1つとして、「議会が行政機関に対して法的効力を伴う規則を制定する権限を一般的に委任していること」を挙げた上で、「かような権限の委任は、行政機関における裁決又は告知コメントによる規則制定に従事する権限、その他これらに相当する議会意図の指標など様々な方法で示され得る」と判示している。したがって、告知コメント手続が Chevron 敬讓に値するための重要なサインとなり得る論拠は、「議会が行政機関に対して法的効力を伴う規則を制定する権限を一般的に委任していること」と関連付けて、捉えられるべきであろう。

すなわち、かような文脈においては、議会が、行政機関に対して、告知コメント手続による規則制定を命じているという事実は、「議会が行政機関に対して法的効力を伴う規則を制定する権限を一般的に委任していること」を推定させる要素として、位置付けられていると理解すべきである。かような理解は、上記のとおり、Mead 判決が「一般に、議会が、法的効力の表明の基礎となるべき公正さや熟慮を促進するような比較的フォーマルな行政手続を規定してい

⁹³⁵ Merrill, *supra* note 832, at 814–815.

る場合には、法的効力を伴う行政活動を意図しているものと考えすることは、正当である(Smiley v. Citibank (South Dakota), N. A., 517 U. S. 735, 741 (1996) を参照せよ。この判決は、APA の告知コメント手続はしかるべき熟慮を保障するようになっていることを述べている。)と判示していることとも整合する。

なお、念のために付け加えておくと、「敬讓を要求される規則又は決定を生み出すための規則制定又は裁決のプロセスに従事するという議会の明示的な委任がある場合に、Chevron 判決に基づく審査に値する委任であることの良き指標である」という Mead 判決の上記判示のうち、「規則制定のプロセスに従事するという…議会の委任」という部分の意味するところについては、2つの理解があると考える⁹³⁶。ごく単純化して述べるならば、「規則制定のプロセスに従事するという…議会の委任」という判示部分の意味するところとしては、①議会から行政機関に対する規則制定権限の委任を意味するものであるという理解と、②告知コメント手続の利用による規則制定手続を命じていることまでも含意するものであるという理解の2つがあり得る。

この点、Mead 判決が、上記判示に続く括弧書きの中で、「例えば、EEOC v. Arabian American Oil Co., 499 U. S. 244, 257 (1991)参照。この判決は、General Elec. Co. v. Gilbert, 429 U. S. 125, 141 (1976)を引用した上で、議会による委任には『規則を発行』する権限を包摂していなかった行政機関のガイドラインに対して、Chevron 敬讓を認めていない。また Christensen v. Harris County, 529 U. S. 576, 596-597 (2000) (BREYER, J., dissenting)も参照。この判決は、議会が実際に特定の解釈権限を行政機関に対して委任することを意図していたかどうか疑われるような場合には、Chevron 原則は適用できないとした。)」と判示していることからすると、①の理解が正しいといえるかもしれない。

さすれば、「我々は、敬讓を要求される規則…を生み出すための規則制定…に従事するという議会の明示的な委任がある場合に、Chevron 判決に基づく審査に値する委任であることの良き指標であるということを確認してきた」という Mead 判決の上記判示は、「議会が行政機関に対して法的効力を伴う規則を制定する権限を一般的に委任していること…が看取できるとき、Chevron 敬讓を享受する資格がある」というその前の判示と基本的に路線を同じくするものであるという整理が妥当しよう。もっとも、①の場合でも、規則発行の際には、原則として APA 所定の告知コメント手続を実施することになることの含意を肯定する見方もあり得るように思われる。

また、②の推定要素について、Mead 判決は、規則が Chevron 敬讓を与えられるもう1つの資格要件として、「行政機関が当該権限を行使して規則を制定したことを」挙げている。したがって、行政機関が告知コメント手続を実施して規則を制定したことが Chevron 敬讓に値するための重要なサインとなり得ることの論拠は、議会が行政機関に対して法的効力を伴う規則を制定する権限を一般的に委任していることを前提として、「行政機関が当該権限を行使して規

⁹³⁶ かような整理に基づいていると思われる論稿として、See Coverdale, *supra* note 775, at 50.

則を制定したこと」と関連付けて理解されるべきであろう。すなわち、行政機関が実際に告知コメント手続を利用しているという事実は、行政機関が上記のような権限を行使して規則を制定したものであることを推定させる要素として位置付けられているものと解される⁹³⁷。

(エ) 2つの推定が認められる理由

上記のとおり、Mead 判決の判示内容を起点として考察を行ってみると、行政機関が告知コメント手続を実施して規則を制定したことが Chevron 敬譲に値するための重要なサインとなり得るという Mayo 判決の判示の背後には、①議会が行政機関に対して法的効力を伴う規則を制定する権限を一般的に委任していることの推定と、②行政機関が当該権限を行使して規則を制定していることの推定という、2つの推定が存在するという見方を導くことが可能である。それでは、かような推定が認められる理由は奈辺にあるのであろうか。

まず、②の推定については、法的効力を有する立法的規則を制定する場合には APA 所定の告知コメント手続の実施が義務付けられていることを逆に考えて、行政機関が告知コメント手続を実施して規則を制定している場合には、当該行政機関は議会から委任を受けた法的効力を伴う規則を制定する権限を実際に行使していると推定するものであると解する。ここでは、特段の事情があれば、上記推定は覆るという含意を読み込んでいる。

次に、①の推定については、Merrill が示した次の見解が参考となる⁹³⁸。上述のとおり、Merrill によると、Mead 判決は、議会が行政機関に対して告知コメント手続の利用を命じ、かつ、行政機関が同手続を遂行する権限を行使するならば、その結果としての行政解釈は法的効力を伴う行政行為を行う権限の議会からの委任を反映するものと推定されることを述べていると理解する。そして、Merrill は、かような理解は、経験的な観点からの一般化としては正しいと説明する。曰く、議会は、ある行為が重要な結果をもたらすものであるときに限り、比較的フォーマルな手続の利用を命じる傾向があるところ、法的拘束力のある行政行為はそのような重要な結果をもたらすものであり、かくして、議会がフォーマルな手続の利用を命じることは、法的効力を有する行為と積極的な相関関係があるということになるとする。続けて、Merrill は、手続のフォーマル性と、法律問題について権限をもって解決するための手続を執行する機関の権限とは必然的な結び付きは存在しないことを Scalia 判事が Mead 判決の反対意見の中で正しく述べたように、手続のフォーマル性と法的効力の関係はせいぜい経験的なものにすぎないと結論付ける。Mead 判決の上記各判示が先例を引用するのみでそれ以上に積極的な理由を説明していないことを考慮すると、Merrill の見解には一定の説得力があると考え⁹³⁹。

ところで、この Mead 判決は、「一般に、議会が、法的効力の表明の基礎となるべき公正さや

⁹³⁷ かような理解が背後にあると思われる論稿として、See e.g., Robert A. Anthony, *Three Settings in Which Nonlegislative Rules Should Not Bind*, 53 ADMIN. L. REV. 1313, 1315-1316(2001).

⁹³⁸ Merrill, *supra* note 832, at 814-815.

⁹³⁹ See Merrill, *supra* note 832, at 815.

熟慮を促進するような比較的フォーマルな行政手続を規定している場合には、法的効力を伴う行政活動を意図しているものと考え、正当である」と判示している。かかる判示については、議会は、ある行為が重要な結果をもたらすものであるときに限り、告知コメント手続のような比較的フォーマルな手続の利用を命じる傾向があるところ、法的拘束力のある行政行為はそのような重要な結果をもたらすものであり、かくして、議会がフォーマルな手続の利用を命じることは、法的効力を有する行為と積極的な相関関係があるという意味に理解し得る。

①の推定は、かように手続のフォーマル性と法的効力の経験的に裏付けられる関係によって支えられているのである。

(3) 租税領域例外主義の否定

本研究の主題と関係する限りにおいて、注目すべき *Mayo* 判決の第 3 の意義は、同判決が租税領域例外主義を否定したものと解し得ることである。

Mayo 判決が、本件において租税法固有の司法審査基準とされる *National Muffler* 原則の採用を否定した上で、行政法一般において採用されている *Chevron* 原則を採用したことを強調するならば、租税法領域においては他の行政法領域と異なる取扱いが認められるという租税領域例外主義(tax exceptionalism)—例えば、租税規則に対しては、行政法一般に広く適用されている *Chevron* 原則ではなく、租税法領域に特有の *National Muffler* 原則が適用される現象や、一般的授權規則は法的効力を有するものの、APA の目的上は解釈的規則に該当するため、その発行に当たり告知コメント手続を要しないという理解など—の存立を排除したものであるという見方が成り立ち得るであろう⁹⁴⁰。これまで説明されてきた租税領域例外主義の根拠は、経験的なもののほか、専門性・複雑性という内国歳入法典の特徴、国家の歳入を支えるという租税の役割、財務省規則に違反した場合のペナルティの存在などの規範的なものに帰するように思われるが、そのような根拠の妥当性には疑問も呈されている。その上、租税に固有のものとはいえない問題場面であるときでさえ、租税領域にとって、興味深く、関連性のある租税以外の領域における発展について誤解する又は顧みないことへと専門家、研究者及び裁判所を導くものであるという弊害も指摘されている⁹⁴¹。

いずれにせよ、*Mayo* 判決が、租税法領域においては他の行政法領域と異なる取扱いが認め

⁹⁴⁰ Johnson, *supra* note 769, at 279. See also Kristin E. Hickman, *Goodbye National Muffler! Hello Administrative Law?*, TAX PROF BLOG (Jan. 11, 2001),

http://taxprof.typepad.com/taxprof_blog/2011/01/hickman.html (last visited May. 20, 2016).

⁹⁴¹ 租税領域例外主義、あるいは租税法以外の法に対して無知であり又は無視をする近視眼的症状(tax myopia)について、See e.g., Hickman, *supra* note 734, at 1537; Smith, *supra* note 775, at 1253-1254; Paul L. Caron, *Tax Myopia, or Mamas Don't Let Your Babies Grow Up to Be Tax Lawyers*, 13 VA. TAX REV. 517(1994); Ellen P. Aprill, *The Impact of Agency Procedures and Judicial Review on Tax Reform*, 645 NAT. TAX J. 917, 922-923(2012); Camp, *supra* note 772; Leandra Lederman, *(Un)Appealing Deference to the Tax Court*, 63 DUKE L. J. 1835, 1891-1893(2014); Murphy, *supra* note 808. また、租税領域例外主義を擁護する見解として、See Lawrence Zelenak, *Maybe Just a Little Bit Special, after All?*, 63 DUKE L. J. 1897(2014). See also Gene Magidenko, *Comment, Tax Exceptionalism: Wanted Dead or Alive*, 45 U. MICH. J. L. REFORM CAVEAT 26 (2012); Hickman, *supra* note 734.

られるという租税領域例外主義の存立を排除したものであるという見方は、行政法の一般原則の租税法領域への適用(応用)に関する議論へと接続する⁹⁴²。他方、Mayo 判決は、「他の行政機関の規則に適用するよりも低い敬讓を適用することを正当化する理由…が欠如する場合、我々は、租税法にのみ有効な行政機関に対する審査へのアプローチを作り上げようとは思わない。」と判示している。かかる判示に着目する限り、Mayo 判決は、司法審査の場面において、租税規則を一般の行政規則とは別に取り扱うことを正当化する理由がありさえすれば、かかる取扱いも肯定される可能性を留保したものという評価も成り立ち得ると考える。

(4) 規則を巡る訴訟に与える影響等

本研究の主題と関係する限りにおいて、注目すべき Mayo 判決の第 4 の意義は、規則を巡る訴訟に与える影響の大きさである。

ア 訴訟の勝敗に対する Mayo 判決の影響等

Mayo 判決は、一般に、租税規則の有効性が争われる訴訟においては、他の行政機関によって発行された規則と同じ程度の敬讓原則である Chevron 原則によって審査されることを判示した。かように、Mayo 判決によって、租税法領域においても、他の行政法領域の場合と同様に、行政解釈に対する敬讓の程度が高い Chevron 原則の適用があることが明らかとなったことを強調することにより、Mayo 判決は、劇的に IRS に有利な方向に訴訟を導くものであり、租税規則の有効性を否定する納税者の主張が認められることが困難になるのではないかという見方が示されている⁹⁴³。他方で、Mayo 判決は、租税法領域においても他の行政法領域と同様に、告知コメント手続や専断的・恣意的テストなどの APA の規律が及ぶことを認めたものであるから、この意味で租税規則の有効性を否定する納税者に有利に働くものであり、今後は、このような角度から租税規則の有効性を争う訴訟が増加することが見込まれている⁹⁴⁴。

もともと、Mayo 判決をして、連邦最高裁が、租税領域例外主義の存在を否定して、租税法においても他の行政法一般の原則の適用があることを認める第一歩を踏み出したものであると解することができるならば、租税規則によって最高裁の先例を覆し得ることを認めた Brand X 判決⁹⁴⁵や、行政機関が制定した法的効力ある規則に対する行政解釈への強い敬讓を認める Auer 原則(次節参照)などの射程が租税規則に対しても及ぶことになり、この意味では、Mayo

⁹⁴² Johnson, *supra* note 769, at 289-298. See also Johnson, *supra* note 897.

⁹⁴³ Johnson, *supra* note 779, at 285; See also Smith, *supra* note 775, at 1252.

⁹⁴⁴ See Johnson, *supra* note 769, at 307-313. See also Smith, *supra* note 775, at 1255-1264(2011); Irving Salem, *Mayo Deference Examined Under the Six-Year Statute of Limitations Cases—A Proposal for a Constitutionally Sound Allocation of Lawmaking Authority*, 90 *Taxes* 71, 72-73(2012), .この点、Jeremiah Corder, *The State of Tax Guidance after Mayo*, 130 *TAX NOTES* 615, 617(2011)は、Mayo 判決において、明示的には述べられていないが、その背景に潜んでいる問題として、APA がどのように米国財務省や IRS の規則制定手続に適用されるかということがあるところ、もし裁判所が、今後、米国財務省の APA 手続を遵守しているかどうかを精査することを増加させるならば、この問題は政府の勝算を狂わせるものになる旨指摘している。

⁹⁴⁵ *National Cable & Telecommunications Assn. v. Brand X Internet Services*, 545 U. S. 967(2005).

判決は、租税規則の有効性を争う納税者にとって不利に働くものであるという懸念を示すこともできるであろう⁹⁴⁶。

イ 規則の有効性の争い方

Mayo 判決を受けて、納税者は、具体的にどのように、租税規則の有効性を争うことになるであろうか。この点については Johnson と Smith の見解が参考となる。

(ア) Johnson の見解(委任の範囲という観点)

Johnson は、行政機関の規則制定は、準立法作用であり、米国財務省も含めて、行政機関は、議会から与えられた規則制定権限の範囲内でのみ、かかる権限を行使することができるというのが原理原則であると説明する。そして、Chevron 判決も Mayo 判決もかかる原理を変更するものではなく、Mead 判決は、行政機関における特定の法規の規定の施行は、議会が行政機関に対して法的効力を伴う規則を制定する権限を一般的に委任していること及び行政機関が当該権限を行使して規則を制定していることが看取できるとき、Chevron 敬讓を享受する資格があるとして、このことを明らかにしていることに言及する。そして、かような事実を理由に、財務省規則において採用されているポジションが議会からの委任の範囲を超えるものであること(①規則がその根拠法規における用語の意義を超えるものであること、②規則が制定法に規定されていない新しい要件や制限を付加するものであること、③規則においてなされた選択が根本的な問題であり、米国財務省その他の行政機関ではなく、議会のみによって選択されるべきものであること)を納税者が証明したときは、かかるポジションは裁判所によって否定される可能性を指摘している⁹⁴⁷。

(イ) Smith の見解(APAの専断的・恣意的テストという観点)

Smith は、Mayo 判決が、租税も他のすべての行政機関に対して適用されるのと同様の行政法原則に服することを強調していることを考慮すれば、IRS が APA の専断的・恣意的テストに従うことはもはや疑いの余地がないところ、これまで納税者から主張されたことがほとんどないものの、専断的・恣意的テストは行政機関の活動に対する重要な制限をかけるものであると主張する⁹⁴⁸。Smith によれば、IRS は、財務省規則や他のガイダンスについて専断的・恣意的テストを確実に満たそうとする試みを全く行っていないから、財務省規則や他の IRS のガイダンスは、専断的・恣意的テストに耐えることができないものであるというのである。Smith の具体的な見解は次のとおりである⁹⁴⁹。

一般的な理解によれば、専断的・恣意的テストは Chevron 原則の第 2 段階審査と極めて類似

⁹⁴⁶ Johnson, *supra* note 769, at 291-293.

⁹⁴⁷ *Id.* at 301-307.

⁹⁴⁸ Smith, *supra* note 775, at 1256.

⁹⁴⁹ *Id.*

するものであって、第2段階審査の中身を埋めるものである。Chevron原則の第2段階審査の下では、裁判所は行政機関の決定が合理的なものである限り受容しなければならないところ、行政機関の決定が合理的なものであるかどうかの判断は、APAの専断的・恣意的テストにおけるのと同様の考慮を含むものである。Mayo判決の後で、Chevron原則の第2段階審査において何が合理的であり、何が合理的でないのかを知る術はないという批判もあるが、APAの専断的・恣意的テストがこれに応えるものである。

APAの専断的・恣意的テストに違反していることを理由として行政機関の行為に異議を唱えることは、ほとんどすべての非租税事件で行われていることであり、この場合の最も一般的な根拠は、専断的・恣意的テストの下で、行政機関の決定の理由付けが不十分なものであるという点にある。しかしながら、租税事件においてはこれまで、米国財務省又はIRSの行為に異議を唱える際に、APAの専断的・恣意的テスト違反を主張するようなやり方は知られていない。

実際のところ、米国財務省等は、他の行政機関よりも、専断的・恣意的テスト違反の主張に基づいた批判を受けやすい。なぜなら、米国財務省等は、規則を発行した時に、その規則を発行する理由付けを説明する必要性を全く認識していないからである。ほとんどの事例において、米国財務省等が規則の説明書き部分で提供するのは、規則をどのように執行するかという記述のみである。規則の説明書き部分において、米国財務省等は、時折、規則を決定した際の背後にある選択に関する理由付けを提供する。しかしながら、米国財務省等はかような説明をしないのが通例であって、かかる慣習は、財務省規則について、とりわけ専断的・恣意的テスト違反の主張に基づく批判を受けやすいものにするのである。

さらに、Mayo判決が、一般的授權規則に対して敬讓の程度が高いChevron原則の適用を認めたことは、納税者にとっては不利なものとなるという見方が一般的であるものの、告知コメント手続の不遵守や専断的・恣意的テストへの抵触などAPA違反の切り口から、納税者が訴訟を有利に進めることになるという見方もなし得るのである⁹⁵⁰。

以上がSmithの見解の要約であるが、Smithは、別の論稿においても、次のような見解を示している⁹⁵¹。

「APAの専断的・恣意的テストは、IRSの規則に対して異議を唱えることを可能とする強力な道具を提供するものである。このことは、Judulang事件の連邦最高裁判決が、専断的・恣意的テストとChevron原則の第2段階審査は同等のものであることを確認した後において、なおいっそう当てはまるものである。IRSの規則は、専断的・恣意的テストの下で、とりわけ非難を受けやすいものである。なぜなら、専断的・恣意的テストは、行政機関が規則を発行する際に、規則に対する理由を説明しなければならないことを求めるものであることを認識していないように思えるからである。しかしながら、納税者は、IRSの規則に対して訴訟を提起す

⁹⁵⁰ *Id.* at 1251-1264.

⁹⁵¹ Patrick J. Smith, *The APA's Arbitrary and Capricious Standard and IRS Regulations*, 136 TAX NOTES 271, 279 (2012).

る際に、かかる専断的・恣意的テストに依拠していない。かような状況は、**Mayo** 判決が一般の行政法原則を租税法の世界においても適用する可能性をもたらしたことに着目することで、変化を開始するであろう。」

Smith の上記各見解は、米国財務省又は **IRS** が、**Mayo** 判決を受けて、規則の発行に際して、**APA** の規則制定手続を遵守するインセンティブを働かせ、**APA** の専断的・恣意的テストにかような行動をとることを予想させるものである。

6 Mayo 判決後における米国財務省等による規則制定行動等の展望

以上の考察を踏まえて、米国財務省又は **IRS** による規則制定行動等に対する展望を検討してみたい。

米国財務省等は、**Mayo** 判決により、一般的授權規則は法的効力を有しているという法的効力インセンティブを達成し、一般的授權規則は **Chevron** 原則の適用資格があるというお墨付きを得て、今後も、問題となる財務省規則に対して **Chevron** 敬讓が認められることを主張したいという司法敬讓インセンティブを働かせることになるであろう。他方、告知コメント手続を免れて迅速・柔軟に法的効力ある財務省規則(一般的授權規則)を発行したいという手続回避インセンティブの達成は **Mayo** 判決によって暗礁に乗り上げたものと見ることができる。かような状況下においては、米国財務省又は **IRS** は、**Mayo** 判決後において、これまで以上に告知コメント手続を積極的に利用し、かつ、同手続をはじめとする **APA** の規定を遵守する方向に進むことが予想される。逆に、納税者は、**APA** 違反の主張や行政法の一般原則違背の切り口から、財務省規則に対する争いを試みるインセンティブを得たといえよう。租税領域例外主義の弊害であろうか、租税法の関係者は、これまで、**APA** や一般行政法に疎く、かかる切り口からの主張はあまりなされてこなかったことが指摘されているが⁹⁵²、かような意味において **Mayo** 判決は関係者を未知の領域へと誘うものであるといえよう⁹⁵³。

敷衍すると、**Mayo** 判決によって法的効力インセンティブが達成されたこと、同判決によって司法敬讓インセンティブを引き続き働かせること及び同判決によって手続回避インセンティブの達成を阻止されたことを前提とすると、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、所定の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は違法なものとして、その有効性を否定される可能性があり、他方で、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** 原則の適用資格が与えられる可能性がある。そして、仮に、**Chevron** 原則が適用される場合には、③その第2段階審査においては、**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

⁹⁵² Hickman, *supra* note 771, at 1800.

⁹⁵³ Tax Court の Holmes 裁判官が、**Mayo** 判決により、納税者は **IRS** に勝訴する大きなチャンスを得たこと及びそのためにも「我々の行政法を学べ」と述べたことについて、*See Shamik Trivedi, Mayo Increases Taxpayer Chance of Success, Judge Says*, 131 TAX NOTES 1319, 1319 (2011).

あり⁹⁵⁴、さら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と考えられる。

そして、Mayo 判決によって、上記 4 つの可能性が高められたことにより、米国財務省等は、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。多くの論者が、Mayo 判決を契機に、米国財務省等は、告知コメント手続を含む APA の規定を重要視するようになり、規則制定に際し同手続の利用を遂行及び遵守したり、あるいは、規則に関するガイダンスをこれまで以上に提供するようになることを見込んでいるのである⁹⁵⁵。実際にも、IRS の担当弁護士は、組織全体として、Mayo 判決の政策的影響を完全に取りまとめるにはある程度の時間がかかることに留意を付しつつも、IRS は、裁判所が規則制定過程における告知コメント手続の重要性を強調したことを肝に銘じる旨の見解を述べていることが示されている⁹⁵⁶。

もちろん、最終的にかかる見込みが現実なものとなるかという点については実証分析を要する。また、Mayo 判決が取り扱った財務省規則ではなく、IRS が発行する、形式的には法的効力を有しない⁹⁵⁷ revenue ruling などの租税規則⁹⁵⁸の発行に際し、告知コメント手続を実施した場合の効果(法的効力又は司法敬讓の問題に与える影響)については、今後、裁判所において議論される余地が残されている。この revenue ruling は、内国歳入法典等に関する IRS の公式の解釈であり、納税者や職員にとって情報や説明を提供するものである⁹⁵⁹。米国における納税者も、内国歳入法典が専門的かつ複雑であるため、租税行政庁によるガイダンスを欲しているという状況⁹⁶⁰は我が国と同様であるといえる。

もっとも、租税規則と司法敬讓との関係でいうと、ゼロ段階審査による絞り込みによる影響があるのは、次章で考察する暫定規則に限られると解されている。これは、米国司法省が、形

⁹⁵⁴ Mayo 判決を受けて、米国財務省又は IRS には、APA の専断的・恣意的テストに違反しないようなインセンティブが働くのであるが、前述した State Farm 判決を前提とするならば、米国財務省又は IRS は、規則発行に際し、関連するデータを調査し、かつ、認定された事実及びなされた選択との間の合理的な結びつきを含む自身の活動に対する十分な説明を用意することが期待される。そして、米国財務省又は IRS は、裁判所によって、①議会が考慮することを意図していない要素に依拠した、②問題の重要な側面を全く考慮していない、③その決定のために面前の証拠と矛盾する説明を提供している、④見解の相違や、米国財務省又は IRS の専門性の産物であることを理由にし得ないほど信じがたい説明を提供している場合に該当するとされないような行動をとらざるを得ないのではないかと思われる。

⁹⁵⁵ 前掲注 781 参照。

⁹⁵⁶ Lederman & Mazza, *supra* note 771, at 15.

⁹⁵⁷ Treas. Reg. § 601.601(d)(2)(v)(d)は、revenue ruling について、法的効力を有していないが、他の事案の処理の参考とするために、発行されていることを明らかにしている。

⁹⁵⁸ このような租税規則であっても、事実上、納税者を拘束する側面を有しているといえ、わが国の税務通達等と共通するところがある。See e.g., Hickman, *supra* note 771, at 1804. また、税務訴訟が、内国歳入法典の意味内容及び適用に関する問題を解決するために、納税者や IRS にとって必ずしも十分な手段ではなく、IRS が納税者に regulations や ruling などのガイダンスを発することが重要であるという見解として、See Rogovin & Korb, *supra* note 772, at 324; Leslie Boodry, *Judicial Deference Post-Mayo foundation: Why the National Muffler Factors Should Be Incorporated Into Step Two of Chevron*, 8 FED. CTS. L. REV. 1, 16 (2014).

⁹⁵⁹ See Treas. Reg. 601.601(d)(2)(i)(a).

⁹⁶⁰ SALTZMAN, *supra* note 773, ¶ 3.01.

式的には法的効力を有しない *revenue ruling* などの租税規則に対して、*Chevron* 原則の適用を求めないことを述べていることに着目したものである⁹⁶¹。

なお、以上の見解を述べるに当たって、強調しておきたいことがある。それは、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、行政機関のマンパワーと専門能力の恩恵を受けつつ、手続を遵守しないような又は専断的・恣意的な行政行動に対する防御になっているという視点である⁹⁶²。所定の告知コメント手続を遵守せずに規則を発行した場合には、裁判所において、規則の有効性を否定されたり、敬讓を与えられないことにつながり得ることが、規則制定前における行政機関の規則制定行動に望ましいインセンティブを与えることになるかと解されるのである。

第6節 Mayo 判決と Auer 原則

上述のとおり、*Mayo* 判決は、行政法原則の租税法領域への適用を広く認める可能性を内包するものであるが、現在、かような *Mayo* 判決によって、*Chevron* 判決よりも敬讓の度合いが高いと言われる *Auer* 原則の租税法領域への適用問題が注目されつつある⁹⁶³。*Auer* 原則と告知コメント手続との関わりも議論され始めていることを踏まえて、本節では同原則に関する米国の議論を確認しておきたい。

既に十分論じているところではあるが、米国においては、制定法に対する行政解釈に対して、一定の要件の下で、裁判所が高い敬讓を与える *Chevron* 原則が判例法理として圧倒的な存在感を示してきた。他方、行政機関が制定する法規範である規則においても、その意味内容に明確さを欠いている場合があるため、これに対する行政解釈が発せられることがあるが⁹⁶⁴、かような規則に対する行政解釈に対する司法敬讓の問題場面では、*Bowles v. Seminole Rock & Sand Co.*, 325 U.S. 410(1945)に出自を持ち、同判決を引用した *Auer v. Robbins*, 519 U.S. 452 (1997)が後続の裁判所によって引用されることにより、判例法理として形成されてきたもので、*Chevron* 原則よりも高度の司法敬讓を与える *Auer* 原則(*Auer* / *Seminole Rock* 原則又は *Seminole Rock* 原則とも呼ばれる。)が存在する。本節ではこの *Auer* 原則を巡る議論を取り上げてみたい。

⁹⁶¹ Smith, *supra* note 806, at 716 n.23; Marie Sapirie, *DOJ Won't Push Chevron Deference for Revenue Rulings*, 131 TAX NOTES 674(2011).なお、*revenue ruling* に対して、司法敬讓が与えられず、全面的な司法審査が行われることは、その発行時に公衆参加を経していないこととのバランスをとることに資するといえよう。Linda Galler, *Judicial Deference to Revenue Rulings: Reconciling Divergent Standards*, 56 OHIO ST. L. J. 1037, 1086(1995).

⁹⁶² Hickman, *supra* note 773, at 1805-1806. *Chrysler Corp. v. Brown*, 441 U.S. 281, 313 (1979)は、APA には最低限の本質的な諸権利と手続の概略が定められており、行政機関の行動をこれらに適合的なものであることにすることが裁判所の役割であるとするものと判示している。

⁹⁶³ Johnson, *supra* note 769, at 313-315.

⁹⁶⁴ Daniel T. Shedd, *Seminole Rock Deference: Court Treatment of Agency Interpretation of Ambiguous Regulations* 1, Congressional Research Service R43153 (2013).

1 原則ごとの行政機関の勝訴率

Pierceは、過去20年の間に発表された裁判所の判断類型に関する10の統計的分析に基づく経験的研究を要約した結果、1つの顕著な例外はあるものの、連邦最高裁判所又は連邦巡回区控訴裁判所が行政機関の行為を審査する際に、Chevron原則を含めて、次のいずれの原則を適用するかという点についての選択において、いずれの原則も結論を導くための重要な決定的要素ではないことを示唆するものである、と説明する。換言すれば、裁判所が適用した原則ごとの行政機関の勝訴率は次のとおりであり、いずれの原則によったとしても約70%程度で推移しているというのである。ただし、Pierceは、裁判所がAuer原則を適用した場合における行政機関の勝訴率は約90%に達しており、同原則のみが突出した結果を示していることを指摘する⁹⁶⁵。

原則名	Chevron	Skidmore ⁹⁶⁶	State Farm ⁹⁶⁷	substantial evidence ⁹⁶⁸	de novo ⁹⁶⁹ (No Deference)	Auer / Seminole Rock
行政機関の勝訴率	60-81.3%	55.1-73.5%	64%	64-71.2%	66%	90%

裁判所がAuer原則を適用した場合における行政機関の勝訴率約90%という数字の元資料は、Eskridge とBaerの共同論文である⁹⁷⁰。同論文によれば、1983～2005年の連邦最高裁判決1014件を分析した結果、行政機関の勝訴率は68.3%であり、(上記に掲げた原則との関連で)裁判所が

⁹⁶⁵ Richard J. Pierce, Jr., *What Do the Studies of Judicial Review of Agency Actions Mean?*, 63 ADMIN. L. REV. 77, 85 (2011).なお、連邦地方裁判所及び連邦巡回区控訴裁判所における Auer 原則を適用した場合の行政機関の勝訴率は 76.26%であるという研究結果がある。Richard J. Pierce, Jr. & Joshua Weiss, *An Empirical Study of Judicial Review of Agency Interpretations of Agency Rules*, 63 ADMIN. L. REV. 515, 519 (2011).両論文について考察する邦語文献として、正木宏長「ニュー・リーガルリアリズムとアメリカ行政法—マイルズとサンスティンの挑戦—」『行政法と官僚制』185 頁以下(成文堂 2013)〔初出 2012〕がある。

⁹⁶⁶ 既述のとおり、Skidmore 原則とは、行政解釈に対し、説得力に応じた敬讓を与えるという原則である。Skidmore v. Swift & Co., 323 U.S. 134, (1944).かかる原則の下では、裁判所は、場合によっては、行政機関の解釈に判断代替をなし得る。

⁹⁶⁷ 既述のとおり、State Farm 原則とは、次のようなものである。すなわち、行政機関の行為は、恣意的・専断的、裁量の濫用その他法に従っていない等の場合には、裁判所によって違法ないし無効とされ得るところ (APA § 706(2)(A))、かような恣意的・専断的テストの下で、行政機関は、関連するデータを調査しなければならないし、発見された事実と行政機関によってなされた選択との間における合理的な結びつきを含めて行政機関の行為に対する十分な説明をしなければならない。とりわけ、行政規則については、①議会が考慮することを意図していない要素に行政機関が依拠した、②行政機関が問題の重要な側面を全く考慮していない、③行政機関がその決定のために面前の証拠と矛盾する説明を提供している、④見解の相違又は行政機関の専門性の産物であることを理由にし得ないほど信じがたい説明を提供している場合には恣意的・専断的とされる。Motor Vehicles Manufacturer's Association v. State Farm Mutual Automobile Insurance Co., 463 U.S. 29 (1983).

⁹⁶⁸ substantial evidence 原則とは、行政機関における事実認定ないし種々の判断が、関連証拠から合理的に裏付けられているとき、その事実認定ないし判断は実質的証拠(その証拠に基づけば結論が適切に裏付けられると合理的な人間なら認めるような証拠)によって支持されるという原則である。かかる説明については、常岡・前掲注 742、357 頁以下参照。

⁹⁶⁹ de novo 原則とは、他の原則と異なり、裁判所は、行政機関の行為に対して敬讓を与えず、自らが初審的に判断を行うという原則である。See Pierce, *supra* note 965, at 83.

⁹⁷⁰ William N. Eskridge, Jr. & Lauren E. Baer, *The Continuum of Deference: Supreme Court Treatment of Agency Statutory Interpretations from Chevron to Hamdan*, 96 GEO. L. J. 1083, 1099 (2008).

適用した原則別の勝訴率を抜粋すると次のとおりとなる。

原則名	Chevron	Skidmore	de novo (No Deference)	Auer / Seminole Rock
行政機関の勝訴率	76.2%	73.5%	66.0%	90.9%
構成比	8.3%	6.7%	53.6%	1.1%

構成比は必ずしも高いものではないが、裁判所がAuer原則を適用した場合の行政機関の勝訴率は、他の原則と比べても極めて高いものである。かような結果に対し、Pierceは、最高裁が、潜在的であれ、下級裁判所に対し、行政機関による行政規則の解釈に驚異的な敬讓を与えなければならないという紛れもないメッセージを送っているものであり、Manningの洗練された見解⁹⁷¹(三権分立の原則やAPAが定める規則制定手続への抵触を理由に同原則の採用に反対する見解。同原則に対する反対説については後述)を採用していないことを示唆していると指摘する⁹⁷²。

2 Seminole Rock 判決

(1) 事案の概要

1942 年の緊急物価管理法§2(a)の下で、物価管理局がインフレの抑制を目的とした価格規制のために発行した行政規則である最高価格規則 188 (Maximum Price Regulation No. 188)の規定の解釈が問題となった。

砕石業者である X 社(被告・被控訴人・被上告人)は、1941 年 10 月に訴外 S 社との間で、X 社が S 社に対し、1 トン当たり 60 セントで砕石を提供する契約を締結し、これに基づいて、1942 年 3 月に砕石を S 社に引き渡した。また、X 社は、1942 年 1 月に L 社との間で、X 社が訴外 L 社に対し、1 トン当たり 1.50 ドルで砕石を提供する契約を締結し、これに基づいて、同月に S 社に引き渡されたものとは異なる等級の砕石を L 社に引き渡した(以後、同年 8 月まで L 社に対する砕石の引渡しはなく、同年 8 月において S 社に引き渡されたものと同一の等級の砕石を L 社に引き渡した。)。

その後、X 社は、最高価格規則 188 発効後において、S 社との間で、X 社が S 社に対して、砕石を 1 トン当たり 85 セント又は 1 ドルで販売・供給する各契約を締結したところ、X 社が S 社に対して販売した等級の砕石を合法的に販売可能な最高価格は、1942 年 3 月中に、X 社に

⁹⁷¹ Manning, *supra* note 799.

⁹⁷² See Pierce, *supra* note 965, at 83.

よって請求された最高価格である 1 トン当たり 60 セントであるとして、物価管理局 Y(原告・控訴人・上告人)が X 社の同規則違反を理由に提訴した。

(2) 最高価格規則 188 が定める最高価格

当時は、戦時インフレ抑制のため、1942 年 3 月を基準とした最高価格でしか売主は買主に請求できないという物価統制下にあったところ、最高価格規則 188 § 1499.153(a)は、製造業者によって 3 月中に引き渡され又は引渡しのために提供された物品の最高価格は、当該製造業者によって、その物品のために「1942 年 3 月中に請求された最高価格」である旨規定していた。そして、同規則 § 1499.163(a)(2)は、この場合の「1942 年 3 月中に請求された最高価格」とは、次のようなルールに従って決定される旨規定していた。

ルール(i)：売主が、1942 年 3 月中に、同一の等級の物品等の <u>引渡しのために</u> 、その買主に請求した最高価格
ルール(ii)：売主が、1942 年 3 月中に(i)の <u>引渡しをしていない場合</u> には、その月中における、同一の等級の物品等の引渡しのために、その買主に示したその売主の最高提示価格
ルール(iii)：売主が、1942 年 3 月中に、(i)の <u>引渡しをせず</u> 、かつ、(ii)の <u>提示価格を有していない場合</u> には、1942 年 3 月中に、 <u>異なる等級の物品等について</u> 、その売主からその買主に対して請求された最高価格(ただし、一定の調整後のもの)

(3) 当事者の主張の要旨

ア Y の主張

ルール(i)は、1942 年 3 月中に物品の現実の引渡しがあった場合に、常に支配的な力を持つ。「1942 年 3 月中に請求された最高価格」とは、1942 年 3 月中に X 社によって請求された最高価格である 1 トン当たり 60 セントであるから、これが、S 社に対して販売した等級の碎石を合法的に販売することができる最高価格である。

イ X 社の主張

ルール(i)に従って最高価格を固定化するためには、1942 年 3 月中に請求及び引渡しの両方がなされなければならない。S 社への請求又は販売は 3 月の数か月前に発生しており、ルール(i)は適用不可能となるから、ルール(ii)が適用されなければならない。したがって、1942 年 3 月中に L 社に対して提示していた 1 トン当たり 1.50 ドルが「1942 年 3 月中に請求された最高価格」となる。

(4) 最高裁判所の判断

連邦最高裁判所は、大要、次のとおり判示して、Y の請求を棄却した原判決を破棄し、原審に差し戻した。

「本件の問題は、最高価格規則 188 の目的上、X 社が 1942 年 3 月中に碎石のために請求した最高価格を決めることである。これは行政規則に関するものであるから、裁判所は、そこで用いられている用語の意味に明確でない点があるならば、必然的に規則に対する行政機関の解釈に目を向けなければならない。様々な解釈の中から選択する際には、まず、議会の意図又は憲法上の原則が関連してくるような状況もあるかもしれない。しかし、究極的な基準は行政機関の解釈である。それは、明白な誤りがある、あるいは規則と矛盾するものでない限り、支配的な重要性を有する。…〔筆者注：最高価格規則 188 の問題となる部分の意味を明らかにするための〕裁判所の唯一の道具は、規則の明白な用語であり、関連する行政解釈である。」（下線筆者）

「裁判所の解釈によれば、ルール(i)は明らかに本件に適用され、これにより、X 社の碎石販売の最高価格は、1 トン当たり 60 セントとなる。規則は『1942 年 3 月中に請求された最高価格』という表現に 1 つ以上の意味が付されている事実を認める。この表現は、引渡し日にかかわらず、3 月中の現実の請求又は販売のみを意味するものと解釈されるかもしれない。もしくは、3 月中に現実引渡されたものに対してなされた請求のみを述べているのかもしれない。しかしながら、たとえ種々の解釈があり得るとしても、ルール(i)は売主の、1942 年 3 月中に物品の『引渡しのために…請求した』最高価格を採用している。…ルールを働かせる本質的要素は、3 月中の引渡しの事実である。…引渡しの原因となる請求や販売がいつ発生したかに関しては何も述べていない。」

「Y は、ルール(i)において、引き渡されたかもしれないことではなく、現実引き渡されたことに関心を寄せた。ルール(i)の解釈に関する疑念のすべては、…行政解釈を参照することによっても取り除かれる。…最高価格規則と同時に発行された公報において、…Y は次のように述べる。1942 年 3 月中に請求された最高価格とは小売業者が、その月中に実際に引き渡した物品に対して請求した最高価格を意味する。もしくは、3 月中にその物品を全く引渡していないならば、そのときは、3 月中の引渡しのための最高提示価格が最高価格となる。…3 月中の現実の引渡しは、3 月中の販売の実施よりも、支配的であることに注意しなければならない。さらに、Y は、議会に対する第一四半期報告において、次のように述べる。『請求された最高価格』とは次の 2 つのうち 1 つを意味する。①同一の等級の買主に対する販売が完了して 1942 年 3 月中に引き渡された物品の最高価格を意味する。②3 月中に特定の物品について現実の引渡しが行われていないならば、売主は、その月中の最高提示価格を最高価格とすることができる。」

「裁判所の解釈及び『1942 年 3 月中に請求された最高価格』という用語の一貫した行政解釈によれば、X 社における、碎石のために 3 月中に請求された最高価格は、それが、現実その月中に引渡しされた碎石のために請求された最高価格であるから、1 トン当たり 60 セント

であったと結論せざるを得ない。」

以上のように、最高裁は、「1942年3月中に請求された最高価格」という行政規則上の用語の意義について、複数の解釈が成り立ち得ることを明示した上で、自身の解釈を一応示しながらも、本件は行政規則の解釈が問題となっているから、行政規則中の曖昧な用語の意味を明らかにする場合に依拠する究極的な基準は行政機関の解釈であり、行政解釈に明白な誤りがある又はその解釈が規則と矛盾するものでない限り、行政解釈こそが支配的な重要性を有するとし、物価統制局が公報で示した解釈に敬譲を与えた。

3 Auer 判決⁹⁷³

(1) 事案の概要

公正労働基準法§ 213(a)(1)は、真に管理的、運営的又は専門的能力のある被用者(以下「管理職等被用者」という。)を超過勤務手当の支払義務の対象から除外する旨規定しているところ(以下「本件適用除外規定」という。)、Xらセントルイス警察署の巡査部長及び警部補(原告・控訴人・上诉人)は、被用者を週40時間を超えて働かせる場合に被用者に対し超過勤務手当の支払を義務付ける同法§ 207(a)(1)(改正前の7条(a)(1))を根拠に、その支払を求めて、セントルイス市警委員Yら(被告・被控訴人・被上诉人)を相手取り訴訟を提訴した。

(2) 労働長官規則の内容

公正労働基準法§ 213(a)(1)は、本件適用除外規定に関して定義し、限界範囲を定めるための広範な権限を労働長官に認めている(なお、労働長官は事件の当事者ではない。)。かかる規定を受けて制定された長官規則によれば、本件適用除外規定の1つの要件は、被用者がサラリーベース(俸給基準)に基づいて所定の最低賃金を稼得していることである(29 CFR §§ 541.1(f), 541.2(e), 541.3(e) (1996))。規則によれば、「報酬の全部又は一部を構成しているあらかじめ定められた金額(遂行される仕事の質又は量の変化によって、その金額が減額に服する(subject to)ことのないもの)を雇用契約に基づいて定期的に週払いで受ける場合、又は週単位より長い期間ごとに支払を受ける場合、被用者はサラリーベースに基づいて支払を受ける」ものとされる(§ 541.118(a))。

(3) 当事者の主張の要旨

ア Xらの主張

セントルイス署の職務規定の下では、提供された仕事の質と量に関連する種々の規律違反のためにXらを含むすべての職員が減給され得るし、実際に一人の巡査部長が懲戒的減給処分を

⁹⁷³ 同判決を考察する邦語文献として、幡野利通「ホワイトカラー・イグゼンプションの判断基準—salary-basis test の解釈」労働法律旬報 1437 号 32 頁以下、幡野利通「アメリカホワイトカラー・エグゼンプションに係る裁判例の検討を中心として」労働政策研究・研修機構編『労働時間規制に係る諸外国の制度についての調査』79 頁以下(労働政策研究・研修機構 2012)参照。

受けた。したがって、Xらが受ける報酬はサラリーベースの要件を満たさず、Xらは本件適用除外規定の適用資格を有しない。

イ Yらの主張

Xらは管理職等被用者に該当するから、本件適用除外規定の適用がある。

(4) 最高裁判所の判断

連邦最高裁判所は、大要、次のとおり判示して、Xらのすべてがサラリーベースの要件を満たしているとしてXらの主張を排斥した原審の判断を維持した。

これまで「公務員に対してサラリーベーステストを適用することによって提起された訴訟における主要な問題は、かかるテストの下において、減給の理論上の可能性が存在するときは、常に、被用者の給与の支払が懲戒その他の減給に『服する』といえるかどうか、あるいは、現実的に減給され得ることを示す何らかのものがあるときにのみ、被用者の給与の支払が懲戒その他の減給に『服する』といえるかどうか、という点であった。」

「裁判所の求めに応じて提出した第三者意見書において(in an amicus brief)、労働長官は、サラリーベースは、『実際問題として』懲戒その他の減給を認める方針が採られている場合に、被用者に対する本件適用除外規定の適用資格を否定する、という解釈を示している。長官によれば、そのような減給がなされる事実上の慣習又は『相当程度の見込み』を生み出すような雇用方針のいずれかが存在する場合に、サラリーベーステストを満たすことになる。長官のアプローチは、現実の減給という硬直的な要件を否定する。しかし、現実の減給がない場合には、所定の状況において減給がなされることを『効果的に伝える』ような明確かつ詳細な方針の存在を求めている。…サラリーベーステストは長官自身の規則から生み出されたものであるから、これに対する長官の解釈は、…『明白な誤りがある、あるいは規則と矛盾する』ものでない限り、支配力を有する(Robertson v. Methow Valley Citizens Council, 490 U. S. 332, 359 (1989) (quoting Bowles v. Seminole Rock & Sand Co., 325 U. S. 410, 414 (1945)))。」「(下線筆者)

「本件は敬譲の基準を容易に満たしている。重要な『服する』という用語を長官が主張するように解することに何ら問題はない。」⁹⁷⁴

「本件における職務規定は、形式上、すべての職員に対して適用されるものである。また、列举されたいくつかの職務規定違反は懲戒的減給と関連するものである。長官の見解によらば、それはサラリーベーステスト上の意味に限れば、Xらの賃金が懲戒的減給に『服する』と解するのに十分なものではない。なぜなら…当該職務規定は、Xらのみならず、サラリーベースで賃金の支払を受けていないことが明らかな被用者に対しても適用される可能性を含んだ表現振りとなっているからである。…Xらのような職員に対してサンクションが適用される

⁹⁷⁴ 判決は、複数の辞書を引用し、「服する(subject to)」という用語には「傾向がある」という意味が含まれていることを指摘している。

見込みについて、明らかな推論を導けるものではないのである。また、長官のアプローチの下では、通常ではない状況下でなされた1度の巡査部長の減給処分によって、かかる見込みが立てられるものでもない。」

以上のように、最高裁は、行政規則が定めるサラリーベーステストないし当該テストに含まれる『服する』という用語の意義について、当該テストは長官自身の規則から生み出されたものであるから、これに対する長官の解釈は、明白な誤りがある、あるいは規則と矛盾するものでない限り、支配力を有するとして、本件訴訟において提出された長官の第三者意見書⁹⁷⁵に示された解釈に対して敬讓を与えた。

4 Auer 原則に関する議論状況

Auer 原則とは、行政機関が制定した規則の内容又は用語の意味に不明確な点がある場合、これに関する行政機関の解釈に明白な誤りがあるか又はその解釈が当該規則と矛盾するものでない限り、裁判所は、その行政機関の解釈に敬讓(支配的重要性)を与えなければならない、というものである。かような Auer 原則については、Chevron 判決よりも起源が古いものの、これまでその存在があまり知られておらず、その正当化理由や起源・発展形成に関する研究が Chevron 原則ほどには進められてこなかったが⁹⁷⁶、最近になってこれらの点に関する研究が活発に行われている⁹⁷⁷。例えば、両判決とも、なぜ裁判所は、行政規則に対する行政機関の解釈に対して、原則として敬讓を与えなければならないのかという点について、行政規則は行政機関が制定したものであること以上には説明しておらず、その正当化理由は必ずしも判然としない。この点は、後続の判決によって次第に明らかにされていくのである。

ところが、近年、Manning に代表されるような同原則の正当性に疑問を呈する学説(反対説)が出現し、これに同調する Scalia 判事の見解(Auer 判決における全会一致の法廷意見は Scalia 判事のものであるが、最近において同判事は、同原則に疑念を抱くようになり、後述する反対

⁹⁷⁵ このように当事者以外の第三者に事件の解決に有用な意見や資料を提出させて裁判所を補助させる英アメリカ法上の制度(amicus curiae)について、田中英夫＝竹内昭夫『法の実現における私人の役割』99 頁以下(東京大学出版会 1987)参照。なお、X らが長官の解釈は訴訟上の書面の形式で提出されたものにすぎないと非難した点につき、最高裁は、「長官の解釈は、決して、行政機関の過去の行為に対する批判をかわすために行政機関によって展開された『事後的な正当化』ではない。…かかる解釈は、問題となる事項について行政機関の公正で考慮された判断を反映しないものであるという疑念を抱く理由が存在しない。」と判断している。

⁹⁷⁶ See Coverdale, *supra* note 775, at 58; Matthew C. Stephenson & Miri Pogoriler, *Seminole Rock's Domain*, 79 GEO. WASH. L. REV. 1449, 1451 (2011).

⁹⁷⁷ 前者に関する研究については後掲 23 参照。後者に関する研究については、See Kevin O. Leske, *Between Seminole Rock and a Hard Place: A New Approach to Agency Deference*, 46 CONN. L. REV. 227(2013) [hereinafter *Between Seminole Rock and a Hard Place*]; Michael P. Healy, *The Past, Present, and Future of Auer Deference: Mead, Form and Function in Judicial Review of Agency Interpretations of Regulations*, 62 U. KAN. L. REV. 633 (2014); Sanne H. Knudsen & Amy J. Wildermuth, *Unearthing the Lost History of Seminole Rock*, 65 EMORY L. J. 47 (2015). 控訴裁判所における Auer 原則の適用状況等に関する研究として、See Kevin O. Leske, *Splits in the Rock: The Conflicting Interpretations of the Seminole Rock Deference Doctrine by the U.S. Courts of Appeals*, 66 ADMIN. L. REV. 787 (2014); Cynthia Barmore, *Auer in Action: Deference after Talk America*, 76 OHIO ST. L. J. 813 (2015).

説に賛同していた⁹⁷⁸。)や同原則の適用範囲に絞りをかける学説(限定説)が示されるなど、同原則を巡る議論は徐々に深まりを見せつつある。また、上述のとおり、行政法原則の租税法領域への適用を広く認める可能性を内包する *Mayo* 判決によって、*Auer* 原則の租税法領域への適用問題が注目されつつある⁹⁷⁹。

5 正当化理由

*Auer*原則については、一般に、オリジナリスト・アプローチとプラグマティック・アプローチという2つの観点から正当化が試みられる⁹⁸⁰。

オリジナリスト・アプローチは、問題となる規則の原文を草稿し、当該規則を制定した行政機関は、規則制定時における規則制定者の意図や当該規則の意味内容について特別な見識を有しており、裁判所よりもこれらを決定するための優越的な立場にあるという観点から、*Auer*原則の正当化を試みる。他方、プラグマティック・アプローチは、*Chevron*原則の正当化理由と類似し、議会が、行政機関に法的効力のある規則を制定する権限を委任したことをもって、裁判所によって権威として取り扱われるべきであるような、後の(合理的な)解釈によって規則を明らかにする権限を行政機関に対して黙示的に委任したものと解する⁹⁸¹。議会が制定法の不明確な部分は行政機関によって明らかにされることを意図しているとすれば、議会は、当該行政機関の制定した規則における不明確な部分もまた当該行政機関によって明らかにされることを意図すると解するのが自然であるといえるかもしれない。具体的には、専門性及び政治的答責性という点における行政機関の裁判所に対する優位性並びに行政解釈の統一性といった*Chevron*原則と同様のプラグマティックな観点から正当化を試みる⁹⁸²。

このうち、オリジナリスト・アプローチは、行政機関の現在の見解は、規則制定当時の規則の原文についての行政機関の当初の意図又は理解を正確に把握したものであること及び法文を含む他の資料が異なる解釈の方向性を示している傾向があるときでさえ又は他の代替的解釈が

⁹⁷⁸ *See* *Talk America, Inc. v. Michigan Bell Telephone Co.*, 131 S. Ct. 2254, 2265-2266 (2011) (Scalia, J., concurring); *Decker v. Northwest Environmental Defense Center*, 133 S. Ct. 1326, 1339-1343 (2013) (Scalia, J., concurring in part and dissenting in part); *Perez v. Mortg. Bankers Ass'n*, 135 S.Ct. 1199, 1213 (2015) (Scalia, J. concurring).

⁹⁷⁹ *Johnson*, *supra* note 769, at 313-315.

⁹⁸⁰ 両アプローチの説明については、*See Manning*, *supra* note 799, at 629-631; *Coverdale*, *supra* note 775, at 58-61; *Stephenson & Pogoriler*, *supra* note 953, at 1454-59; *Pierce & Weiss*, *supra* note 942, at 516-517; *Woodman*, *supra* note 787, at 1734-1736; Peter M. Torstensen, Jr., *The Curious Case of Seminole Rock Revisiting Judicial Deference to Agency Interpretations of Their Ambiguous Regulations*, 91 NOTRE DAME L. REV. 815, 817, 832-836 (2016).

⁹⁸¹ *See e.g.*, *Martin v. OSH Rev. Comm'n*, 499 U.S. 144, 151 (1991).

⁹⁸² 裁判所は、規則の明白なる用語又は規則発行時における行政機関の長の意図が示すものによって、現在の行政解釈と異なる解釈がされなければならないときを除き、行政解釈に敬譲を与えなければならないという広範な敬譲(*Auer* 原則)は、問題となる規則が、関連する基準の識別及び分類という点において、必然的に相当程度の専門性を要求し、かつ、政策的関心に基づく判断を伴うような、「複雑かつ高度に技術的な規則プログラム」に関するものであるときは、より一層正当化される。*Thomas Jefferson Univ. v. Shalala*, 512 U.S. 504, 512 (1994) (citing *Pauley v. BethEnergy Mines, Inc.*, 501 U. S. 680, 697 (1991)). *See also* *Martin v. OSH Rev. Comm'n*, 499 U.S. 144, 151 (1991).

現行の状況によりよく適合するときでさえ、オリジナルの意図又は理解は、後の解釈を支配すべきであること、という2つの仮定に依拠する。このことから、同アプローチの行く手には次のような同一性の問題が待ち受けている。

主体的同一性	規則を制定した行政機関の長以外の者(例えば下位の者)が解釈を示した場合、規則を制定した行政機関以外の行政機関が解釈を示した場合、行政機関同士(例えば執行機関と裁決機関)の解釈が異なる場合の取扱いの問題
内容的同一性	規則制定当初の行政解釈と現在の行政解釈が異なる場合の取扱いの問題
時間的同一性	規則発行時から相当期間経過後に表明された行政解釈に対する取扱いの問題

この点、裁判所は、規則が制定されたときよりもずっと後になって表明された行政解釈に敬讓を与えたり、行政機関が当初の解釈を変更した場合であっても、一定の条件を満たす限り、変更後の行政解釈に敬讓を与えることがある⁹⁸³。このこともあって、オリジナリスト・アプローチに基づく説明は、現在でも、裁判所において時折見受けられるが、一般的には、Chevron原則と同様の正当化理由、すなわち行政機関の能力等に着目したプラグマティック・アプローチによる見解が、上記議会意図の黙示的委任についての実際の配慮と結合して、現代におけるAuer原則を支持する支配的根拠となっていると解されている。かかる見解によるならば、Auer原則はChevron原則とは異なる発展の道を歩んできたものの、黙示的委任という根底部分に存在する根拠という点では共通するところがあることになるといえよう⁹⁸⁴。

ただし、Chevron判決の重要性は、制定法の曖昧さをもって、議会から行政機関へのその曖昧な制定法を明らかにする解釈権限の黙示的委任が存在すると解するカテゴリーカルな推定部分にあるところ⁹⁸⁵、前記第3節(2)の3で述べたとおり、かかる黙示的委任は一種のフィクションであると考えられており、この点に同アプローチの理論的脆弱性の1つを見出すことができるが、最近においては、単なるフィクションといえるかどうかについて疑問を呈する見解が複数示されており、同アプローチの理論的脆弱性の議論にも影響を及ぼし得る状況にある。

6 反対説と限定説が抱く問題意識

現在、米国においては、Auer原則に対する反対説と限定説が勢力を拡大している。

Auer原則の存在や正当化理由に反対し、同原則の廃止や他の敬讓原則への置換えなどを訴える見解(反対説)は、①文理(文言)主義(裁判所は制定法の文面が意味するところを探究すべきと

⁹⁸³ 例えば、Talk America, Inc. v. Michigan Bell Telephone Co., 131 S. Ct. 2254 (2011)は、行政機関が、裁判所に提出した意見書(amicus brief)において、長きにわたって存続する規則に対する新しい解釈を示したにもかかわらず、かような行政解釈に対してAuer原則の適用を認めている。

⁹⁸⁴ Matthew P. Wynne, *Rule 10b-5(B) Enforcement Actions in Light of Janus: Making the Case for Agency Deference*, 81 FORDHAM L. REV. 2111, 2126(2013).

⁹⁸⁵ Manning, *supra* note 799, at 623.

するもの)、②権力分立の原則(法律を制定する権限とそれを解釈する権限は同一の手中に存在させることができないとするもの)、③APA(「審査裁判所は、すべての関連する法律問題を判断し、憲法及び制定法の規定を解釈しなければならない」ことを定めているAPA § 706に反するとするもの。あるいは、行政機関に対し、APA § 553条所定の告知コメント手続を遵守せずに、意図された新しい法を作り出すための解釈を発するという計画を伴いながら、曖昧な規則の制定と恣意的な行政を動機付けるとするもの又は立法的規則を制定する代わりに告知コメント手続の実施を要求されない解釈的規則を発行することを動機付けるとするもの(anti-placeholder principle))などの観点から同原則に対する批判を展開する⁹⁸⁶。

ここでは、Doug Decker v. Northwest Environmental Defense⁹⁸⁷事件の最高裁判決においてScalia判事が示した同原則に対する反対説を紹介しておきたい。

同判事は、①につき、「行政機関は、規則の起草者として、規則制定時に意図していたことに関して、一定程度の特別な見識を有する…という議論が含んでいる前提—裁判所が探求するのは規則を採用する際における行政機関の意図である—は偽りのものである。規則の真実は、法規の真実が何であるかということである。Holmes判事が述べたように、『裁判所は、立法府が何を意味したかを調査するのではない。裁判所は法規が何を意味しているかのみを問うのである。』」「支配的規則が議会又は行政機関によって作られるかどうかにかかわらず、それらを作った人々の表現されていない意図ではなく、彼らが述べるものによって、裁判所は拘束される。」「『複雑で非常に技術的な規則のプログラム』を管理する際に、行政機関が特別な専門知識を備えているという事実は…規則を制定すべきは行政機関であり、裁判所ではないという結論を導く。しかし、誰が規則を解釈すべきであるかということとは関係がない。」と述べる⁹⁸⁸。

また、②及び③につき、「Chevron判決の理論…は、議会が行政機関に法規を所管する権限を与えるとき(その権限には解釈的規則を発行する権限を含むものであるが)、それは、法規の意味に関して、暗示的に行政機関にある程度の裁量を与えるものであり、裁判所はこれを尊重しなければならない。法規を明らかにするために行政機関の権限が含蓄するものは十分に合理的であるが、行政機関が自身の規則における曖昧さを解消し得るという議会からのインプリケーションは全くもって存在しない。というのは、法律を制定する権限とそれを解釈する権限は同

⁹⁸⁶ See, e.g., Manning, *supra* note 799; Robert A. Anthony, *The Supreme Court and the APA: Sometimes They Just Don't Get It*, 10 ADMIN. L. J. AM. U. 1, 4-12(1996); Johnson, *supra* note 769, at 271-273, 314-315; Steve R. Johnson, *Auer/Seminole Rock Deference in the Tax Court*, 11 PITT. TAX REV. 1, 38-41(2013); Benjamin Clements, *Departing From Seminole Rock Deference: In Decker, A Shift in Tide*, 47 LOY. L.A. L. REV. 539, 558-562(2014). antiplaceholder principle については、See Stephenson & Pogoriler, *supra* note 976, at 1467-1471. また、Auer 判決における全会一致の法廷意見は Scalia 判事のものであるが、最近において同判事は、同原則に疑念を抱くようになり、反対説に賛同していた。See *Talk America, Inc. v. Michigan Bell Telephone Co.*, 131 S. Ct. 2254, 2265-2266 (2011) (Scalia, J., concurring); *Decker v. Northwest Environmental Defense Center*, 133 S. Ct. 1326, 1339-1343(2013) (Scalia, J., concurring in part and dissenting in part); *Perez v. Mortg. Bankers Ass'n*, 135 S.Ct. 1199, 1213 (2015) (Scalia, J. concurring).

なお、同原則を擁護する見解として、See Angstreich, *supra* note 787; Sunstein & Vermeule, *supra* note 811.

⁹⁸⁷ *Decker v. Northwest Environmental Defense Center*, 133 S. Ct. 1326 (2013) (Scalia, J., concurring in part and dissenting in part).

⁹⁸⁸ 133 S. Ct. at 1340.

一の手中に存在させることができない、それは権力の分立という基本原則に反するからである。Auer敬讓は、行政機関に対し〔筆者注：APAが定める⁹⁸⁹〕告知コメント手続を遵守せずに、意図された新しい法を作り出すための解釈を発するという計画を伴いながら」（下線筆者）、曖昧な規則の制定を奨励するものであるとする⁹⁹⁰。そして、Auer判決はChevron判決の論理的コロシアムではないが、同判決が示した議会から行政機関に委任された法的拘束力のある規則の制定権限を不正に利用することを認める危険なものである旨指摘する⁹⁹¹。ここでは、Chevron原則は議会が制定した制定法に対する行政解釈への敬讓原則であるが、Auer原則は行政機関が自ら制定した行政規則に対する行政解釈への敬讓原則であることに留意する必要がある。

他方、Auer 原則を全面的に廃止すべきであるとまでは言わないが、行政機関の解釈に明白な誤りがある又はその解釈が当該規則と矛盾するものでないと断じ得ない場合であっても、①当該規則が曖昧にすぎるとき、②当該規則が法規の用語や文言を単にそのまま繰り返しているにすぎないとき(anti-parroting canon)⁹⁹²、③当該規則が曖昧ではなく解釈の必要性がないとき⁹⁹³、④当該解釈が確立したものでない又は正当な権限・公式の見解に基づいているものでないとき、⑤当該解釈が法的効力のない解釈的な規則等の形式で示されているとき、あるいは、⑥例えば、現在の行政解釈が、訴訟上のポジションの便宜のためであるようにしか見えないとき、過去の行政機関の行為に対する批判からの防護を求めることによって発展した辻褃合わせであるように見えるとき(ただし、Auer 判決は行政機関が裁判所の求めに応じて提出した意見書(amicus brief)に対して敬讓を認めたものである。)又は過去の行政解釈と矛盾するとき⁹⁹⁴など、行政解釈が、問題となっている事項について公正で考慮された判断を反映するものでないと認められる理由があるときなどは、同原則は適用されるべきではないとして、同原則の適用範囲を限定しないし制限する見解(限定説)もある⁹⁹⁵。

7 Auer 原則の展望と告知コメント手続との関係

Auer原則については、いまだ議論が尽くされていない問題があり、反対説や限定説が連邦最

⁹⁸⁹ 133 S. Ct. at 1341.

⁹⁹⁰ 行政機関が曖昧な規則を制定する誘因を与えることになり、行政規則の予測不可能性及び恣意的な規則制定の懸念が生じることになる、といった批判である。なお、Anthony は、裁判所が、行政規則の意味の決定という任務を放棄することは、そして、矛盾のない行政機関の解釈に盲従し、これに支配力を与えることは、かかる任務を裁判所に課している APA § 706 に反する旨指摘する。See Anthony, *supra* note 986, at 9.

⁹⁹¹ 133 S. Ct. at 1341.

⁹⁹² Gonzales v. Oregon, 546 U. S. 243, 255 (2006).

⁹⁹³ Christensen v. Harris County, 529 U. S. 576, 588 (2000).

⁹⁹⁴ Thomas Jefferson Univ. v. Shalala, 512 U.S. 504, 515 (1994); Christopher v. SmithKline Beecham, 132 S. Ct. 2156, 2166 (2012).

⁹⁹⁵ See Stephenson & Pogoriler, *supra* note 976; Merrill & Hickman, *supra* note 806, at 900; Johnson, *supra* note 986, at 9-13. Leske on *Between Seminole Rock and a Hard Place*, *supra* note 977, at 275-284; Mensher, *supra* note 874. See also Aneil Kovvali, *Seminole Rock and the Separation of Powers*, 36 HARV. J. L. & PUB. POL'Y 849(2013); Alexandra P. Everhart Sickler, *The Truth Shall Set You Free: Explaining Judicial Hostility to the Truth in Lending Acts Right to Rescind a Mortgage Loan*, 12 RUTGERS J. L. & PUB. POL'Y 463, 500-06(2015).

高裁判所に対して与える影響も今後の動向に委ねられるものであるが、とりわけ租税法領域における同原則の適用関係等については検討が行き届いていない^{996, 997}。この点、一般行政法原則の租税法領域への適用可能性を広げた(いわゆる租税領域例外主義を部分的に打開した)ものとされるMayo判決を機縁として、今後、同原則を巡る議論が租税法領域へと波及することが予想される場所である⁹⁹⁸。司法敬讓は、行政機関が純粹に行政ないし法の執行に従事するよりも、政策選択に従事する際によりよく与えられるべきであるという考え方をとるとすれば、租税問題は、他の問題と異なり、敬讓の正当化はより少ないが、米国財務省又はIRSが政策作成をしていないと解することは誤りであるという指摘が既になされている⁹⁹⁹。Auer 原則の租税法領域への適用問題について、今後の展開を注視すべきである。

また、Auer原則については、告知コメント手続との関係にも注意を払うべきである。上述のとおり、Auer原則に対する反対説は、その論拠の1つとして、「審査裁判所は、すべての関連する法律問題を判断し、憲法及び制定法の規定を解釈しなければならない」ことを定めているAPA § 706に反する、あるいは、行政機関に対し、APA § 553所定の告知コメント手続を遵守せずに、意図された新しい法を作り出すための解釈を発するという計画を伴いながら、曖昧な規則の制定と恣意的な行政を動機付けるとするといった、同原則がAPAを反故にする可能性を挙げている。同じように告知コメント手続に着眼しながら、反対説とは異なり、裁判所は、行政解釈に対する司法敬讓の程度を変更するのではなく、新しく、首尾一貫しない規則の行政解釈を、告知コメント手続を経ずに発行するような行政機関の能力を制限していく(告知コメント手続を経ない限り、そのような規則の有効性を認めない)べきであるという見解が最近において示されている¹⁰⁰⁰。かような見解の背後には、D.C.巡回区控訴裁判所が時折言及する、one-bite rule というものがある。これは、既に発行済みの解釈的規則を改定するために解釈的規則を用いることを禁止するという内容の準則であり、行政機関が一度、明確な解釈を規則に与えることにより、ガイダンスを発行したならば、かかる有効な解釈のその発行後の改定は、APA § 553所定の告知コメント手続が義務付けられるところの規則の変更に該当するという理解に依拠するものである¹⁰⁰¹。

注目すべきは、上記見解は、Auer原則について、行政機関が有する専門性・政策選択能力を

⁹⁹⁶ LEDERMAN & MAZZA, *supra* note 772, at 42; Johnson, *supra* note 769, at 297; Peter A. Lowy & Juan F. Vasquez Jr., *The Seminole Rock Doctrine and Deference to IRS Interpretations*, 106 TAX NOTES 1085(2005).ruling に対する Auer 原則の適用に関する議論を扱う論稿として、see Ellen P. Aprill, *A Case Study of Legislation vs. Regulation: Defining Political Campaign Intervention under Federal Tax Law*, 63 DUKE L. J. 1635(2014).

⁹⁹⁷ Lowy & Vasquez, *supra* note 996, at 1086 は、仮に Auer 原則が有効であるとしても、そもそも財務省規則の制定者は IRS ではないから、IRS における財務省規則の解釈に対しては、Auer 原則の射程範囲に入らないという見解を示している。

⁹⁹⁸ Johnson, *supra* note 769, at 297.

⁹⁹⁹ Johnson, *supra* note 986, at 32.

¹⁰⁰⁰ *Case Note, Clean Water Act - Auer Deference - Decker v. Northwest Environmental Defense Center*, 127 HARV. L. REV. 328 (2013).

¹⁰⁰¹ See STRAUSS ET AL., GELLHORN & BYSE'S ADMINISTRATIVE LAW 201 (11th ed. 2011).

駆使した問題解決又は紛争予防効果というプラグマティックな利点があることを認めた上で、裁判所が告知コメント手続を経ずに発行するような行政機関の能力を制限することによって、行政機関に対してより具体的な規則を制定することを奨励すると同時に、行政機関に対して、後の、首尾一貫しない再解釈を示すことを思いとどまらせることを思い描くものであって、ひいては上記利点を活かしつつ、反対説が抱く問題意識に応える道を模索するものと解されることである。そうであれば、かかる見解は、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、行政機関のマンパワーと専門能力の恩恵を受けつつ、手続を遵守しないような又は専断的・恣意的な行政行動に対する防御になっているという、第5節6で示した視点と共通するところがあるといえよう。行政解釈に対する敬讓がもたらす利点を活かしつつ、欠点を補う手段として、告知コメント手続に着目するものとして、注目しておきたい。

第7節 小括

本章では、わ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た。以下では、一連の考察において、本研究との関係で注目すべき点を整理しておこう。

第1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である。

APA § 553は、規則制定に際し一定の規則制定手続を経ることを行政機関に義務付けており、規則における公正さ及び熟慮を確保するように設計されているところ、かかる規定の趣旨は、①行政機関が聡明な内容の規則を制定するために必要な情報の収集を行うことを支援(行政機関が十分な情報に基づいて規則を制定することを支援)すること及び②自己の権利利益に不利益を受ける者に対して参加という権利保護の機会を提供すること(規則制定過程における公開性を高め、行政機関による説明責任の遂行及び公衆参加という参加民主主義を奨励することにより、規則制定における恣意の介入と不合理の危険性を防止し、関係者の権利利益を保護すること)にあると解されている。また、公衆参加という視点から告知コメント手続を見た場合に、同手続における公衆参加は、①行政機関と利害関係者の専門性と知識の結合が、よりよい規則を生み出すという結果をもたらすこと及び②告知コメント手続が準民主的プロセスであることにおいて重要であるという見解もある。

これらのことにも関連するが、APAは、行政機関が立法的規則を発行する際には告知コメント手続を義務付ける一方、解釈的規則に代表される非立法的規則を発行する際には同手続の適用を除外することとしている。これは、立法的規則のように私人や裁判所を法的に拘束する(この意味で最大限の行政裁量が認められる)ような規則の制定については、その制定前に「事前の」告知コメント手続の実施を要求することで、行政機関の恣意的な規則制定を防止し、私人の側の権利利益を保護する一方、解釈的規則のように私人や裁判所を法的に拘束しない規則の制定については、告知コメント手続の実施を要求せずに、行政機関に対して、柔軟かつ積極的に規

則を発行することを促すこととし、私人の側の権利利益の保護は裁判所の全面審査によって「事後的に」図ることとする趣旨であると解される。

規則発行前と発行後のいずれか一方において、私人の側の権利利益の保護が図られるような仕組みが用意されている、あるいは「立法的規則は法的効力及び効果を有する、だからこそ APA は、通常、最終規則となる前に、かかる規則を告知コメント手続に服させるのである」というトレードオフの関係があるといってもよいであろう。かようなトレードオフの関係は、私人の側の権利利益の保護という観点からのみならず、民主的正統性の補充という観点からも説明することができよう。すなわち、立法的規則は根拠となる制定法から独立して存在するものではないにもかかわらず、制定法と同様の民主的な立法過程を経ることはないことを考慮して、不完全ながらも民主的立法過程の代用として告知コメント手続による公衆参加の意義を強調するのである。

以上の検討においては、告知コメント手続に対して、当該規則の制定によって影響を受ける人々が当該規則の制定手続に参加することを認め、これによって行政機関による誤りを減らすものであって、適正手続の確保に資するものであるという評価が与えられていること、あるいはそのような評価に値するような役割が期待されていることに目を向けておくべきであろう。この点については、**Mayo** 判決は、(租税法領域においても)規則制定の際に告知コメント手続を実施していることを、規則が法的効力を有していること又は規則が **Chevron** 敬譲の適用資格を有していることの積極的要素として位置付けているところ、**Mead** 判決や同判決を引用する **Mayo** 判決が、告知コメント手続に対して、法的効力を伴う行政活動を意図していることの指標としての位置付けを与える背後には、「法的効力の表明の基礎となるべき公正さや熟慮を促進する」ものであるという、告知コメント手続に対する評価ないし信頼が存在したことも想起すべきである。

第2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ことである。すなわち、APAは、行政機関が規則を制定するに当たり、専断的・恣意的、裁量の濫用、その他法に従っていない場合、あるいはAPAが要請する規則制定手続を遵守していない場合には、かかる行政規則は、裁判所によって違法なものとして効力を否定されることを、明文をもって定めているのである(**APA § 706(2)**)。したがって、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、行政機関のマンパワー、専門能力又は政策選択能力などの恩恵を受けつつ、手続を遵守しないような又は専断的・恣意的な行政行動に対する防御になっていると解することができると思われる。そうであれば、告知コメント手続は、行政解釈に対する敬譲がもたらす利点を活かしつつ、欠点を補う手段として、有益なものであるという評価に値するであろう。そして、かような、APAの告知コメント手続と司法審査との結び付きがあるからこそ、告知コメント手続の義務的实施とAPAの専断的・恣意的テストの充足など、APAの規則制定手続を遂行及び遵守するインセンティブが行政機関の側に働くことになる。ここでは、米国財務省によるAPAの

規則制定手続の不遵守は、後に規則が違法なものとして裁判所によって効力を否定され得るという司法統制が機能するのである。

第3に、米国財務省等による規則制定行動等に対する **Mayo** 判決の影響ないしこの点に関する同判決後の展望である。**Mayo** 判決によって法的効力インセンティブが達成されたこと、同判決によって司法敬讓インセンティブを引き続き働かせること及び同判決によって手続回避インセンティブの達成を阻止されたことを前提とすれば、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は違法なものとして効力を否定される可能性がある。他方で、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。そして、仮に、**Chevron** 原則が適用される場合には、③その第2段階審査においては、**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り、さら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と考ええる。

かように、**Mayo** 判決によって、かかる4つの可能性が高められたことにより、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。最終的にかかる見込みが現実なものとなるかという点については実証分析を必要とするし、財務省規則ではなく、**IRS** が発行する、形式的には法的効力を有しない **revenue ruling** などの租税規則の発行に際し、告知コメント手続を実施した場合の効果(法的効力又は司法敬讓の問題に与える影響)については、今後、裁判所において議論される余地が残されている。そして、いずれにしても、これらの点を考慮すると、告知コメント手続や同手続を所収する **APA** が米国財務省又は **IRS** の規則制定行動にいかなる影響を与えるかという点や、税務訴訟ないし司法判断にいかなる影響を与えるかという点は、わが国よりも、告知コメント手続を早くから導入している米国においても、裁判例や学説等の集積を俟たねばならないのである。

第8章 米国財務省等が利用する暫定規則を巡る諸問題

前章で述べたとおり、告知コメント手続は、正式の規則制定手続ほどではないが、多くの人的・時間的コストがかかるものであることから、米国財務省又は IRS には、租税回避事案に迅速に対応するために財務省規則を発行することなどを理由に、規則発行の際に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が働いていると考える。そして、従来、米国財務省等は、一般的授權規則について、APA の目的上、解釈的規則であると説明することによって、告知コメント手続の適用除外による手続回避インセンティブを達成しようとしていた(ただし、第7章第4節2(3)の Hickman の実証研究の注目点に留意)。しかしながら、Mayo 判決によって、一般的授權規則も規則発行に当たり告知コメント手続の実施が義務付けられる立法的規則に該当することが明らかとなったことから、手続回避インセンティブの達成は頓挫することとなった。

かような議論を踏まえた上で、本章では、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、という議論にも光を当ててみたい。すなわち、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、法的効力を有する(と米国財務省等が主張する)規則、すなわち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¹⁰⁰²や納税者をも法的に拘束すると考えられている(この意味で暫定規則は法的安定性及び予測可能性にも資すると考えられる)点は興味深い。本章では、かような暫定規則を巡る議論を取り上げる。

具体的には、暫定規則の概要等を確認し(第1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は何かという暫定規則における APA 適合性の問題及び暫定規則を巡る司法敬讓問題を検討した上で(第2節及び第3節)、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(第4節)。これによって、本研究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ることとする。

第1節 暫定規則の概要等

1 暫定規則の概要

財務省規則は APA の規律対象たる「規則」に該当するから、その発行に際し、原則として、告知コメント手続を実施しなければならないが、米国財務省は、税制改正や租税回避に対応するためなど迅速な規則制定が必要であると判断した場合には、同手続を経ずに、暫定規則

¹⁰⁰² 暫定規則が裁判所において最終規則のように扱われていることについて、Asimow, *supra* note 736, at 343.

(temporary regulations)という形式で財務省規則を発行している¹⁰⁰³。

I.R.C. § 7805(e)は、いかなる暫定規則も、その有効期限を発効後 3 年とし、かつ、規則案と同時に発行しなければならないことを定めている。かかる規定に基づいて、米国財務省は、税制改正があった場合等には、ひとまず暫定規則を発行して、改正法の解釈又は執行に関する自らの見解を納税者に示しつつ、暫定規則発行と同時に規則案を告示して、かかる規則案について、最終規則として制定する前に通常の告知コメント手続に付すこととしている。

2 暫定規則の起源

米国財務省が暫定規則の形式で財務省規則の発行を始めたのは 1970 年代初めである¹⁰⁰⁴。上記 I.R.C. § 7805(e)の規定が制定されたのは 1988 年であるから、暫定規則は同規定が制定される前から発行されていたことになる。同規定の制定前の状況を見ると、歴史的には、米国財務省は、まず初めに規則案を告知してコメントを公募し、提出されたコメントを考慮した後に、最終規則として財務省規則を発行してきた。しかしながら、かような事前の告知コメント手続を実施する慣行は 1980 年代に変化を迎える。すなわち、1980 年代において、議会が複雑な法規を大量に制定し、必要な財務省規則の発行が追い付かなくなるという事態が発生した。他方、納税者は、米国財務省等が新しく制定された法規をどのように適用するかという点に関して、事前に説明がなされることを期待した。かような背景事情の下で、米国財務省等は、暫定規則の利用を開始したのである¹⁰⁰⁵。

3 暫定規則の法的効力と暫定規則に対して与えられる司法敬讓

米国財務省等からすれば、暫定規則は、手間のかかる告知コメント手続を回避できるとともに、発行後即座にその法的効力が認められるという極めて利便性の高いものであり、税制改正や租税回避に対応した迅速かつ円滑な税務行政の執行に大きく貢献する使い勝手のよいものといえよう。

ここで、暫定規則により迅速かつ円滑な税務行政が執り行われるためには、暫定規則に対して、法的効力と司法敬讓の 2 点が保証されることが理想であると考ええる。すなわち、暫定規則は、法的効力を有し、裁判所や納税者をも法的に拘束するからこそ、迅速かつ円滑な税務行政の執行に大きく貢献するものと解される。また、例えば、解釈対象である法規について複数の解釈が成り立ち得る場合において、米国財務省等が法規に対する自身の解釈を暫定規則として具現化するときに、かかる米国財務省等の解釈(行政解釈)が裁判所の解釈に優位する(裁判所は、問題となる法規に対する自身の解釈を暫定規則に表された米国財務省等の解釈に置き代えることをしない)からこそ、換言すれば、暫定規則が裁判所によって敬讓を与えられるからこそ、

¹⁰⁰³ See WATSON & BILLMAN, *supra* note 770, at 10-12; Jeremiah Corder, *IRS Official Explains, Defends Rulemaking Process*, 134 TAX NOTES 1229(2012).

¹⁰⁰⁴ Hickman, *supra* note 771, at 1797.

¹⁰⁰⁵ See Asimow, *supra* note 736, at 343.

暫定規則は迅速かつ円滑な税務行政の執行に資するものといえよう。

この点、暫定規則に対して最終規則と同様の法的効力を認めた裁判例¹⁰⁰⁶や暫定規則に対して与えられる司法敬讓は通常の財務省規則に対するものと異ならないことを認めた裁判例も存在する¹⁰⁰⁷。しかしながら、APA が、規則によって影響を受ける人々の権利を保護するために、規則発行前に告知コメント手続を実施することを要求していることを考慮すると、そもそも、APA との関係上、暫定規則の発行に際し告知コメント手続を経ないことがいかなる根拠により認められるのかを検討せねばなるまい。

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

APA との関係上、暫定規則の発行に際し告知コメント手続を経ないことが認められる根拠として、差し当たり次の4つを挙げることができる。まず、①暫定規則は、I.R.C. § 7805(a)に基づいて発行される一般的授權規則であり、告知コメント手続の適用が除外される解釈的規則である(APA § 553(b)(3)(A))、②APA § 553(b)(3)(B)に規定する告知手続を経ない「正当な理由」がある、という APA の明文の規定を拠り所とする見解が考えられる。また、APA に明文の規定はないものの、③I.R.C. § 7805(e)は APA の告知コメント手続を経ずに規則を発行することを認めるものである、④暫定規則が事前の告知コメント手続を経ていないという瑕疵は事後の告知コメント手続の実施によって治癒される、といった見解が考えられる¹⁰⁰⁸。以下、これらの見解の妥当性について検討を行う。

1 暫定規則が解釈的規則に該当するという見解

暫定規則は、I.R.C. § 7805(a)に基づいて発行される一般的授權規則であり、告知コメント手続の適用が除外される解釈的規則である(APA § 553(b)(3)(A))という見解に対しては、財務省規則の有効性が争われた Mayo 判決に基づいた批判が可能である。上述のとおり、租税法領域においては、これまで長い間、個別的授權規則と告知コメント手続が要求される立法的規則(法的効力あり)とを同一視する一方、I.R.C. § 7805(a)に基づく一般的授權規則と告知コメント手続が要求されない解釈的規則(法的効力なし)とを同一視する説明が広く受け入れられてきたのであるが、Mayo 判決は、かような租税法領域における伝統的説明からは距離を置き、一般的授權規則が法的効力を有することを認めた。すると、Mayo 判決の下では、暫定規則は、告知コメント手続の適用が除外される解釈的規則であるという主張はもはや採用し得ないと考える¹⁰⁰⁹。

¹⁰⁰⁶ See e.g. *E. Norman Peterson Marital Trust v. Commissioner*, 78 F.3d 795 (2d Cir.1996); *Cinema '84 v. Commissioner*, 294 F.3d 432, 438 (2d Cir. 2002).

¹⁰⁰⁷ *Beard v. Commissioner*, 633 F.3d 616, 623 (7th Cir. 2011)は、傍論であるが、告知コメント手続の実施の有無は Chevron 敬讓を認めるか否かの決め手にはならないことを確認した上で、問題となる暫定規則は Chevron 敬讓に値することを認めた。

¹⁰⁰⁸ See Smith, *supra* note 775, at 1262-1264.

¹⁰⁰⁹ See *Id.* at 1263; Hickman *supra* note 928, at 22-24.

2 告知コメント手続を経ない「正当な理由」があるという見解

APA § 553(b)(3)(B)に規定する告知手続を経ない「正当な理由」があるという見解の妥当性の判断に当たっては、APA § 553(b)(3)(B)に規定する「正当な理由」の意義を検討する必要がある。同規定は、行政機関が、「正当な理由」に基づいて告示及び公開の手続が「実行不可能」、「不必要」又は「公共の利益に反する」と認める場合には、規則制定に際し告知手続の実施を求めるAPA § 553(b)の規定の適用はない旨定めている。連邦司法省作成のAPAの公式解説書は、ここにいう「正当な理由」について、次のとおり個別性・具体性が求められる旨を示唆する説明振りとなっている¹⁰¹⁰。

「臨機応変な正しい職務遂行が阻害されると認めるような場合は、『実行不可能』と言い得るであろう。例えば、民間航空局が、事故調査の結果、航空の安全に関する規則を直ちに制定又は修正しなければならぬと知ったような場合においては、一般旅客の安全が危険に直面しているのであるから、告知及び公開規則制定手続の『実行が不可能』であると認めて、直ちにその規則を制定することができるであろう。『不必要』というのは、公衆が特に関係をもたない比較的軽微な規則の制定や修正の如きものを指す…。『公共の利益』に反する場合とは、予め告示を要求すると、かえって公共の利益が害される場合をいう。例えば、官庁が財政上の統制規則を制定しようとする場合において、その規則を予め告示すると、規則の意味するところがかえってそこなわれる結果になるような場合もあるのであるであろう。このような場合には、官庁は『公共の利益』に反するという理由で、告示及び公開規則制定手続を省略してしかるべきであろう。」

また、Asimowは、「正当な理由」の適用範囲について、立法史によって十分に裏付けされている多くの判決は、「正当な理由」を狭義に解釈しており、その該当性について個別の判断を行っている」と指摘する¹⁰¹¹。そして、Asimowは、事前の告知手続の実施がAPA § 553(b)(3)(B)のいう「実行不可能」又は「公益に反する」というためには、行政機関は、制定法や司法決定によって課された差し迫った施行期限が存在する、規則を即座に施行しないならば制定法の目的達成が挫折しかねない又は深刻な公衆衛生上の問題が起り得るといった「正当な理由」に該当する緊迫した状況の存在を示さなければならず、単に、行政機関が、ガイダンスの提供又は執行の簡便化のために、即座に効力を発生する規則の適用を望むというだけでは「正当な理由」に該当しないと論じている¹⁰¹²。要するに、米国財務省等は、APA § 553(b)(3)(B)に規定する告知手続を経ない「正当な理由」があるという見解に基づいて暫定規則を発行する場合には、「正当な理由」の個別具体的な内容を説明しなければならないのである¹⁰¹³。

¹⁰¹⁰ ATTORNEY GENERAL'S MANUAL, *supra* note 738, at 30-31. なお、邦訳は、法務府法制意見第四局・前掲注738、28頁以下を参考とした。

¹⁰¹¹ Asimow, *supra* note 738, at 348.

¹⁰¹² *Id.* at 348-349; Michael Asimow, *Interim-Final Rules: Making Haste Slowly*, 51 ADMIN. L. REV. 703, 721 (1999).

¹⁰¹³ See Coverdale, *supra* note 775, at 83.

以上からすれば、暫定規則については、APA § 553(b)(3)(B)に規定する告知手続を経ない「正当な理由」が存在し、その発行に際し、同手続を経ないことが適法とされる可能性はあるものの、そのためには、同手続が「実行不可能」、「不必要」、あるいは同手続を経ると「公共の利益に反する」ことを個別的・具体的に主張しなければならないというそれなりに高いハードルを越える必要がありそうである。少なくとも、「暫定規則」＝「告知コメント手続を経ない正当な理由がある」と一律に片付けることはできず、「正当な理由」があるか否かについては、個々の事例の個別具体的な内容に基づいた判断が求められるであろう¹⁰¹⁴。

3 I.R.C. § 7805(e)を根拠とする見解

I.R.C. § 7805(e)は事前の告知コメント手続を経ずに暫定規則の発行を認めるものであり、いわば暫定規則の根拠規定であるとする見解は、Home Concrete 事件において政府が主張したものである。同事件は、納税者が総所得に含めるべき所得を総所得から除外(過少申告)した場合に、その総額が申告書に記載された総所得の総額の 25%を超えるときは、通常 3 年である時効期間(I.R.C. § 6501(a))を 6 年に延長する旨規定する I.R.C. § 6501(e)(1)(a)に関して、IRS が、資産に係るベーススの過大申告に基づく総所得の過少申告は、同規定の適用がある「総所得からの除外」に該当するとして課税処分を行ったところ、納税者が、IRS のかかる見解は過去の先例(Colony 判決¹⁰¹⁵)によって否定されているなどとして、訴訟提起したものである。

この事件においては、訴訟係属中に、IRS の上記見解を表した Treas. Reg. § 301.6501(e)-1(2009年に暫定規則として発行され、2010年に最終規則となったもの)が発行されたことから、当該規則の有効性が問題となった。具体的には、納税者は、事前の告知コメント手続を経ない暫定規則は、事前の告知コメント手続を求める APA の規定に違反するものである旨主張した。被告政府は、I.R.C. § 7805(e)(1)は、米国財務省に暫定規則を発行する権限を与えているから、納税者のかかる主張には理由がないと反論した。残念ながら連邦最高裁判決¹⁰¹⁶は、先例拘束の法理に従い、問題となる財務省規則は先例である Colony 判決に拘束されるとして納税者の主張を認めた原審の判断を維持したため、告知コメント手続を経ない暫定規則の有効性の問題については判断を示さなかった。

この点、I.R.C. § 7805(e)は APA の告知コメント手続を経ない暫定規則を発行することを認めるものであるとする見解については批判も多い。例えば、Asimow は、I.R.C. § 7805(e)は、

¹⁰¹⁴ なお、かかる「正当な理由」に関して考察する邦語文献として、荏原明則「行政機関による規則制定の諸問題(一)～(四)―アメリカにおける Rule Making を中心として―」神戸学院法学 12 巻 1 号 1 頁以下、3 号 99 頁以下(1981)、4 号 69 頁以下、13 巻 2 号 35 頁以下(1982)、西島羽和明「規則の類型と非正式手続の適用除外―アメリカ行政法における規則制定の現代的展開(2)―」早稲田政治公法研究 19 号 149 頁以下(1986)、春日・前掲注 720、4 頁参照。

¹⁰¹⁵ The Colony, Inc. v. Commissioner, 357 U.S. 28 (1958).

¹⁰¹⁶ United States v. Home Concrete & Supply, LLC, 132 S. Ct. 1836 (2012). この判決を取り上げる邦語文献として、瀧圭吾「アメリカ法における先例拘束性と Chevron 敬譲の優先劣後 : United States v. Home Concrete & Supply, LLC, 566 U.S. ___, 132 S. Ct. 1836 (2012)をめぐって」論究ジュリスト 9 号 192 頁以下(2014)がある。

事後の告知コメント手順のみを実施する暫定規則としての立法的規則の発行を認めることを意図したものであるという議論もなし得るが、かかる議論には賛同できないとする¹⁰¹⁷。その理由として、Asimow は、APA § 559 が、明示の定めがある場合を除き、後続の法規は APA の規則制定手続に取って代わる、あるいは同手続を修正するものと解してはならないと規定しているところ、I.R.C. § 7805(e)の規定及びその立法史は、I.R.C. § 7805(e)が APA の規則制定手続に取って代わる、あるいは同手続を修正するものであることを何ら明示していないことを挙げる¹⁰¹⁸。加えて、Asimow は、I.R.C. § 7805(e)の立法史は不明瞭な点があるものの、議会は、規則が、長期間、暫定規則の形式のままで存続することを懸念するとともに、暫定規則に対して事後のコメントを求める慣習を法典化することを望んでいたものであり、それ以上に何かを得ようとしていたことを窺わせる資料はないことを理由に、I.R.C. § 7805(e)は、解釈的規則や規則発行前に告知手続を実施しない「正当な理由」が存在するなど APA が定める事前の告知コメント手続が求められない状況においてのみ適用されるものであると指摘する¹⁰¹⁹。

Hickman も、I.R.C. § 7805(e)は、①暫定規則を発行する場合には、これと同時に、対応する規則案を発行しなければならないこと及び②暫定規則の有効期限は 3 年であるから、発行後、存続させたい暫定規則を最終規則化するためには、告知コメント手続を完遂しなければならないことを定めるものであると指摘した上で、APA の規則制定手続を遵守しない理由として I.R.C. § 7805(e)の文言に依拠することは誤りであるとする¹⁰²⁰。Hickman は、Home Concrete 事件における IRS の上記主張とは異なり、I.R.C. § 7805(e)は米国財務省等の権限を制限する (APA § 553 が定める規則制定手続を加重する)ものであると理解しているのである¹⁰²¹。

これらの見解を踏まえると¹⁰²²、I.R.C. § 7805(e)について、APA の告知コメント手続を経ない暫定規則を発行する根拠規定であると理解する見解には賛同し難いこととなる。規則制定手続における透明性、説明責任、公衆参加及び公正という目標を実現するために、APA § 553 は行政機関が法的効力を有する規則を採用する際の一連の手続を定めていること¹⁰²³、かつ、I.R.C.

¹⁰¹⁷ Asimow, *supra* note 736, at 363.

¹⁰¹⁸ *Id.* at 363.

¹⁰¹⁹ *Id.* at 363-364.

¹⁰²⁰ Hickman *supra* note 928, at 14.

¹⁰²¹ *Id.* at 16. Hickman は、I.R.C. § 7805(e)の規定が APA の規則制定手続要件を免除するものと解してはならないとする自身の見解は、同規定の立法史とも整合的であるとする。すなわち、I.R.C. § 7805(e)は納税者権利章典の一部として 1988 年に制定されたものであるが、議会が同規定を採用したのは、主として、米国財務省が、これまで発行された多数の暫定規則について、告知コメント手続を実施して、最終規則化するのはいつか、あるいは最終規則化するのかどうかという点に関し、何らの意向も示さずに放置していることを懸念してのことであったと述べる。議会は、米国財務省が告知コメント手続を回避することをやめることを望み、そして、大部分の財務省規則は解釈的規則として同手続の適用が除外されるという米国財務省の見解を検証することなしに受け止めた上で、租税の文脈において解釈的規則に該当することによって同手続の適用が除外されることを排除又は制限するような用語を考慮して、I.R.C. § 7805(e)を制定したものであるから、同規定は、規則制定に際し、告知コメント手続を免除するものではなく、逆に手続を加重するものであると捉えるのである。Hickman *supra* note 928, at 17-18

¹⁰²² See also Salem, *supra* note 730; Smith, *supra* note 775, at 1258; Patrick J. Smith, *What We Didn't Learn From Home Concrete*, 135 TAX NOTES 1631(2012).

¹⁰²³ Hickman *supra* note 930, at 6.

§ 7805(e)は APA の規則制定手続に取って代わる、あるいは同手続を修正するものであること (APA § 559)を明示していないことからすれば、I.R.C. § 7805(e)は、APA § 553(b)に規定する「正当な理由」がある場合に限り、告知コメント手続を経ない暫定規則の発行が許容されることを前提とするものと解すべきであろう。そうすると、I.R.C. § 7805(e)の規定の意義は、暫定規則について、規則発行前に告知手続を実施しない「正当な理由」が存在するなど APA が定める事前の告知コメント手続が求められない場合であっても、その発行と同時に規則案を告示し、事後の告知コメント手続を実施させ、かつ、その有効期限を 3 年に限定することにある、換言すれば、米国財務省等の権限を制限することにあるという見方もなし得ると考える。

4 事後の告知コメント手続により、瑕疵が治癒されるとする見解

Home Concrete 事件において、政府は、上記 3 の見解のほか、問題となる規則は、事後の告知コメント手続を経て最終規則に取って代わられており、既にかかる最終規則が効力を発しているから、暫定規則の有効性という問題は本件の解決とはもはや無関係である旨主張した。いわば、事後の告知コメント手続により、事前の告知コメント手続を経ない瑕疵が治癒されるという主張である。残念ながら、連邦最高裁はこの点についても判断を示さなかった。

ところで、Hickman は、同事件の裁判所に提出した意見書において、事前の告知コメント手続を実施していないという手続的瑕疵は、事後の告知コメント手続によって治癒されないという理由で後続の最終規則までも無効とすることに積極・消極の両裁判例があることを指摘する。その上で、仮に裁判所が、暫定規則の使用を完全に認めてしまうならば、行政機関は、事前の告知コメント手続を実施せずに、利害関係者を数か月間ないし数年間も法的に拘束する権限を得ることとなり、APA § 553 を制定した議会の目的に悖ることとなるという見解を示している¹⁰²⁴。

告知コメント手続の趣旨の 1 つは、自己の権利利益に不利益を受ける者に対して参加という権利保護の機会を提供すること(規則制定過程における公開性を高め、行政機関による説明責任の遂行及び公衆参加という参加民主主義を奨励することにより、規則制定における恣意の介入と不合理の危険性を防止し、関係者の権利利益を保護すること)にある(第 7 章第 1 節 1(2)参照)。かように、事前の告知コメント手続を行うからこそ、APA が目的とする利害関係者の権利保護に資するものであることを考慮すれば、事後の告知コメント手続を実施しさえすれば、事前の告知コメント手続を経ない瑕疵が治癒されるというような見解に同調することができないことは明らかである。したがって、政府の上記見解よりも、Hickman の上記見解の方が説得的である。

¹⁰²⁴ *Id.* at 26-29.

5 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

上記 1 ないし 4 の見解を検討した限り、APA との関係上、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のは、APA § 553(b)(3)(B)に規定する告知手続を経ない「正当な理由」が存在する場合に限定され则认为。そして、ここでいう「正当な理由」には緊迫性・具体性の強い限られたもののみが該当し、「暫定規則」＝「告知コメント手続を経ない正当な理由がある」と一律に取り扱うことはできず、また、単に、行政機関が、ガイダンスの提供又は執行の簡便化のために、即座に効力を発生する規則の適用を望むというだけでは「正当な理由」には該当しないと考える。

第 3 節 暫定規則に対する敬讓問題

前章で述べたとおり、Mayo 判決は、財務省規則について、個別的授權規則又は一般的授權規則の区別に関係なく Chevron 原則の適用が認められ得ることを明らかにした。他方、同判決は、財務省規則発行前に告知コメント手続を実施したことに対して、規則が Chevron 敬讓に値するという重要なサインとして先例において認識されている考慮要素であるとか、あるいは行政機関が規則を発行するために完全な告知コメント手続を利用している場合には Chevron 判決において示された敬讓の基準が適切な審査基準を提供する旨判示した。かかる判示は、規則に対して与えられる敬讓の程度という文脈において、告知コメント手続に重要な役割を与えたものと解し得る一方、同手続の実施の有無は Chevron 敬讓が適用されるか否かという問題を決定付けるものではないという先例(Mead 判決)の判断を確認したものであるという見方もなし得るものである。すなわち、Mead 判決やこれを踏襲する Mayo 判決をもってしても、告知コメント手続は Chevron 原則が適用されるための必要条件であるとはいえないし(したがって、告知コメント手続を実施せずに発行された規則であっても Chevron 原則が適用される場合があり得る。)、Chevron 原則が適用されるために必要不可欠な議会から行政機関への法的効力ある規則制定権限の委任が存在しない場合において、告知コメント手続は Chevron 敬讓を得るための手段となり得るものでもないと解することが妥当であると考え。もちろん、Mead 判決が告知コメント手続を、Chevron 原則を適用するための必要条件としなかったことは、同手続を経ないで制定される暫定規則に対する司法敬讓の問題場面においても意味を有することは、第 7 章第 5 節 4(3)において述べたとおりである。かような整理から、暫定規則のような、事前の告知コメント手続を経ないで発行される財務省規則は、裁判所において、同手続を経ないこととの関連でどの程度の敬讓が与えられるのであろうかという素朴な疑問が湧出される。

この点、IRS は暫定規則に対して Chevron 原則の適用を主張してきた¹⁰²⁵、実際、Mayo 判決前の裁判例の中には、暫定規則に対して Chevron 原則の適用を認めたものもある¹⁰²⁶。しか

¹⁰²⁵ See Smith, *supra* note 775, at 1260.

¹⁰²⁶ Hospital Corporation of America Subsidiaries v. Commissioner of Internal, 348 F. 3d 136 at 144-145 (6th Cir 2003). なお、暫定規則に最終規則と同じ敬讓を与えた裁判例について、See Coverdale, *supra* note 775, at 73, 78.

しながら、暫定規則が個別的又は一般的授權規則のいずれに該当するにせよ、法定の告知コメント手続を経ない暫定規則に対して *Chevron* 敬讓は与えられないという見解が有力であると考ええる。

例えば、*Hickman* は、*Home Concrete* 事件の裁判所に提出した意見書において、同事件で問題となっている事項の 1 つに、手続遵守と *Chevron* 敬讓の関係があることを指摘する。すなわち、仮に裁判所の結論が、問題となる暫定規則又は最終規則は実体的にその根拠法規たる I.R.C. § 6501(e) の許容し得る解釈であるという方向に向かうとしても、議会が課した告知コメント手続を遵守しない規則に対しても *Chevron* 敬讓が与えられるとは必ずしも限らない。一般に、裁判所は、同手続を遵守せずに発行された規則への *Chevron* 敬讓の適用を否定しようとはしないものの、*Chevron* 判決の第 2 段階審査を APA の遵守問題とリンクさせる傾向にある。*Home Concrete* 事件においても、裁判所は、APA の告知コメント手続を遵守せずに制定された規則は *Chevron* 判決の第 2 段階審査を通過できないことを理由に、Treas. Reg. § 301.6501(e)-1 に対して *Chevron* 敬讓は与えられない、と判断すべきである。以上が、*Hickman* の見解である¹⁰²⁷。

かかる *Hickman* の見解は、裁判所が、①問題となる規則が制定法の許容し得る(合理的な)解釈であるか否かという *Chevron* 判決の第 2 段階審査と②審査裁判所は、行政機関の行為が「専断的・恣意的、裁量の濫用、その他法に従っていない」場合には、これを無効としなければならないという APA § 706(2)(a) の規定する専断的・恣意的テストとは、内容的に同一のものであると捉えていることを指摘するものである。すなわち、*Hickman* は、議会によって義務付けられた告知コメント手続を遵守しないことは「法に従っていない」ことになることが明らかであるから、APA の告知コメント手続を遵守していない暫定規則又は最終規則に対して *Chevron* 敬讓は与えられるべきではないと主張しているのである(ただし、連邦最高裁所は、かかる *Hickman* の上記見解に関する判断を示していない。)¹⁰²⁸。*Chevron* 判決の第 2 段階審査と APA の専断的・恣意的テストを関連付ける理解の妥当性は、既に第 5 章第 5 節 4(4)で考察したとおりである。

したがって、*Hickman* の上記見解は妥当であると思われ、このことに第 2 節の検証結果を併せ考慮すると、暫定規則は、*Chevron* 敬讓のような高い司法敬讓を認められないというリスクを包蔵していると考ええる。

第 4 節 暫定規則の有用性

前節までの考察が正しいとすれば、APA との関係上、暫定規則が有効なものであることを当然の前提とすることには不安があると評価せざるを得ない¹⁰²⁹。この点は、規則発行後に告知コ

¹⁰²⁷ *Hickman supra* note 930, at 5.

¹⁰²⁸ *Id.* at 34-35.

¹⁰²⁹ 司法省の担当者は、*Mayo* 判決後においても、暫定規則が *Chevron* 敬讓に値するという主張を維持すると

メント手続を経る暫定規則は、規則発行前の告知コメント手続の実施を要請する APA に反するから、裁判所によって無効とされ得るし、暫定規則に代わって発行される最終規則についても、裁判所によって暫定規則発行後の告知コメント手続は不十分なものであると取り扱われ得るから、現状では、暫定規則及びこれに代わって発行される最終規則の有効性は多くの点で疑問を残すものであるという Asimow の指摘が妥当すると考える¹⁰³⁰。また、今後、裁判所は、暫定規則に対して Chevron 敬讓を認めないという判断を下すことも予想されよう。

このように考えると、米国財務省等が、新しい法規をどのように解釈・適用して、執行するかについてのガイダンスを即座に公表することが納税者の予測可能性に資する面があるとしても、その手段として暫定規則を用いることは、かかる予測が将来的に裏切られる可能性を内包するものであることは否定できない。そして、今後、裁判所は、Mayo 判決が租税法領域においても APA の規定に基づく審査が行われることを明らかにしたことを受けて、米国財務省等が APA の定める手続を遵守しているか否かという点の検討に、より傾注することが想定される。そうであれば、暫定規則の APA 違反という疑惑が裁判所によってクローズアップされる可能性が強まることも否めない¹⁰³¹。かような不安要素の存在に思いを致せば、暫定規則を用いた場合の法的安定性や予測可能性は必ずしも確保されず、米国財務省等にとっても、また納税者にとっても、その有用性は低下せざるを得ないと考ええる。

かように、暫定規則と APA の関係や暫定規則と司法敬讓の関係はいまだ明らかになっていない点があるばかりか、暫定規則は、APA の定める手続に違反するものとして、裁判所によって無効とされ得る、あるいは Chevron 敬讓のような高い司法敬讓が与えられない可能性は否めず、米国租税法領域における暫定規則の有用性に対して高い評価を与えることは現時点では留保せざるを得ないと考ええる。

第5節 小括

本章では、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。筆者は、当初、米国においては、法定の告知コメント手続を遵守せずに発行された規則は裁判所によって違法なものとして効力を否定され得るところ、暫定規則が、告知コメント手続を経ずに発行されるものであるにもかかわらず、裁判所によって有効なものであると認められ、その法的効力が認められるのであれば、その迅速性・簡便性という暫定規則の長所と相俟って、暫定規則の有用性を評価し得るのではないかと漠然と考えていた。

しかしながら、第2節5で述べたとおり、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」

いう見解を表明しており、APA との関係において暫定規則が有効に存続し得ることを前提とした主張を堅持するようである。See Sapirie, *supra* note 961.

¹⁰³⁰ Asimow, *supra* note 736, at 369-70.

¹⁰³¹ See David J. Shakow, *Who's Afraid of the APA?*, 134 TAX NOTES 833 (2012).

(APA § 553(b)(3)(B))が存在する場合に限られると解される。そうであれば、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。このことを考慮すると、米国租税法領域における暫定規則の有用性に対して高い評価を与えることは現時点では留保せざるを得ないという結論に至った。もっとも、これまでのところ告知コメント手続の欠如を理由に暫定規則が裁判所によって無効とされた例は見たことがないという見解も示されているし¹⁰³²、また、司法省の担当者は、**Mayo** 判決後においても、暫定規則が **Chevron** 敬讓に値するという主張を維持するという見解を表明しており、APA との関係において暫定規則が有効に存続し得ることを前提とした主張を堅持するようであるから¹⁰³³、今後の裁判例等の動向が注目される¹⁰³⁴。

上記のように米国租税法領域における暫定規則の有用性に対して高い評価を与えることは現時点では留保せざるを得ないのであるが、**I.R.C. § 7805(e)**の規定に対しては一定の評価を与えることが可能であるかもしれない。すなわち、第 2 節における考察を前提とすれば、**I.R.C. § 7805(e)**の規定の意義は、暫定規則について、規則発行前に告知コメント手続を実施しない「正当な理由」が存在するなど APA が定める事前の告知コメント手続が求められない場合であっても、その発行と同時に規則案を告示し、事後の告知コメント手続を実施させ、かつ、その有効期限を 3 年に限定する点にあると解される。換言すれば、同規定は、事前の告知コメント手続を経ずに暫定規則の発行を認める根拠となる規定ではなく、むしろ、同手続を経ない「正当な理由」が存在するなど他に事前の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ケースであることを前提とした上で、事後の告知コメント手続の実施義務と 3 年の有効期限の設定(かかる有効期限の設定は、暫定規則が最終的な規則にならずに棚上げ状態になることを防止するとともに、早期の告知コメント手続の実施を促す効果があると考える。)という形で、米国財務省等の権限を制限するものであると考える。さらにいえば、同規定は、暫定規則の利用についてかかる制限を課すことによって、自己の権利利益に不利益を受ける者に対して参加という権利保護の機会を提供すること(規則制定過程における公開性を高め、行政機関による説明責任の遂行及び公衆参加という参加民主主義を奨励することにより、規則制定における恣意の介入と不合理の危険性を防止し、関係者の権利利益を保護すること)という **APA § 553** の規定の趣旨(第 7 章第 1 節 1(2)参照)と、簡易・迅速な規則発行の要請とを調和する役目を果たしていると評価することが可能であると考ええる。

かような文脈においては、米国の議論を事情や法制度の異なるわが国に持ち込むことの難しさはあるとしても、わが国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

¹⁰³² Coverdale, *supra* note 775, at 69.

¹⁰³³ See Sapirie, *supra* note 9621 at 674.

¹⁰³⁴ 米国財務省が事前の告知コメント手続を経ずに暫定規則という規則を発行している慣習について、議会が明白に認識していることが暫定規則の有効性に何らかの影響を与える可能性があることを指摘しておこう。議会がかかる認識を有していることについて、See Coverdale, *supra* note 775 at 82.

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おく(後記第 9 章第 2 節 1 参照)¹⁰³⁵。

¹⁰³⁵ ただし、暫定規則に対して提出されるコメントについて、Asimow は、一旦行政機関が最終的な決断を下し、かかる規則が効力を発したならば、行政機関の職員は、ドラスティックな変更を提案するコメントに応答して、実体的な変更をしようと思うことはないし、かかる規則の執行に携わる職員を変更後の規則に即して再研修することは避けたいから、暫定規則と同時に発行された規則案に対して提出されたコメントに対する職員の応答態度は保守的なものとなり、もっとも説得力のある(又はもっとも取るに足らない)コメント以外は採用しないであろうことを指摘している点は興味深い。Asimow, *supra* note 736 at 366-368. See also Hickman, *supra* note 771 at 1801; Lederman, *supra* note 907, at 663. なお、連邦裁判官の政治選考が判決に及ぼす影響や、米国における司法と政治の関係等については、大沢秀介『アメリカの司法と政治』(成文堂 2016)など参照。