

## 第9章 現行パブリックコメント制度の改善策の提案

前章までの考察を踏まえて、本章では、現行パブリックコメント制度に対する改善策の提案に係る方向性を述べた上で(第1節)、同制度の運用上の問題点にも配慮しつつ、制度上の問題点に対する具体的な改善策の提案等を行う(第2節及び第3節)。

### 第1節 提案の方向性

第6章において考察したとおり、パブリックコメント制度は、様々な魅力を有するとともに、有益な諸機能を有しており、かかる諸機能が十分に発揮されるのであれば、同制度は租税行政庁による行政解釈の統制手段の1つとして重要な地位を獲得し得ると解する。他方、現行制度は、制度上及び運用上の問題点を抱えている。したがって、同制度は、かかる問題点を克服することで、更なる発展が期待されるべきものであると解する。

次節においては、運用上の問題点に配慮しつつ、制度上の問題点に対する具体的な改善策を提案する。提案を行う改善策の中には、租税以外の命令等の文脈においても通ずる内容のものが存在する。もっとも、本研究は、租税行政庁による行政解釈に対する統制のあり方を研究するものであり、とりわけ租税法律主義の遵守という観点から、租税行政庁による行政解釈の統制の必要性を論じた上で、その1つの手段としてパブリックコメント制度の活用のある方を考究するものである。したがって、基本的には、租税に関する命令等の文脈における提案内容となっている。すなわち、提案は、大きく分けて、①意見公募手続の適用対象となる命令等の実質的な拡大(後述する問題点1に対する改善策)、②命令等の制定過程の統制強化(後述する問題点2及び3に対する改善策)、③実効性のある担保措置の導入(後述する問題点4に対する改善策)の3つであるところ、いずれも、基本的には、租税法律主義適合性の観点からの統制に資するような内容となっている。

これは、第1章第2節及び第4節において重ねて述べてきたとおり、租税法律主義は、租税法に通底する憲法由来の最高位の原則(価値判断の基準)であり、行政解釈の内容を規律すると同時に、行政解釈に対する統制の必要性を規範的側面から支えるものであって、本研究の意義や方向性を支える最も重要な価値判断の基準であるという思考軸に基づいている。併せて再確認を要すべきは、多様化する行政解釈の存在形式の中でも、政令又は通達は、法律よりも具体的な内容を定めており、かつ、制定数が膨大であるという点に加えて、法律上又は事実上、課税庁職員や納税者に対する拘束力を有している点で、他の行政解釈の存在形式よりも納税者に対する影響力が一際大きいものであり、租税法律主義に抵触する政令又は通達が制定された場合に生じる弊害も大きいものになると解されることである。ここでは、租税法律主義とりわけ課税要件法定主義が存在するとしても、租税法規の解釈又は適用に際しては、実際には政令又は通達といった租税行政庁が策定する規範も非常に大きな役割を果たしていることを今一度想起すべきである。本研究が、租税法律主義適合性の見地からの統制対象又はパブリックコメント制度による統制対象としては政令又は通達を念頭に置いた考察を行ってきたのは、このよう

な理解を背景としているのである。租税行政庁による上記のような規範作り(命令等の制定)を規律する行政手続法所定のパブリックコメント制度が租税行政庁に与える影響、ひいては国民の権利利益の保護に与える影響の大きさを侮ることができないことは強調されてしかるべきである。

他方、かように租税法律主義という憲法由来の最高位の原則の確保のための1つのツールという観点から、パブリックコメント制度のあり方を再検討することは、行政手続法に収められた同制度の本来の目的の実現と無関係のものではない。租税法律主義の内容の1つに手続的保障原則があるところからもわかるように(第1章第2節5(4)参照)、租税法律主義適合性の観点からの統制に資するような内容の同制度の改善策は、「処分、行政指導及び届出に関する手続並びに命令等を定める手続に関し、共通する事項を定めることによって、行政運営における公正の確保と透明性…の向上を図り、もって国民の権利利益の保護に資すること」という行政手続法1条が掲げる同法の間接目的及び最終目的のいずれにも寄与する面があることを指摘しておく。かように、行政手続法は、同法の目的として、「行政運営における公正の確保と透明性の向上」と「国民の権利利益の保護」を挙げている。この点について、「行政運営における公正の確保」とは、行政決定の公正性と行政手続における適正性を意味するものであるところ、そもそも手続法の目標としては実体法の具体化、すなわち行政決定の公正性の実現が重要であるから、行政決定内容の公正性の実現のためには行政手続の適正化が不可欠であると解されていることに留意すべきである<sup>1036</sup>。また、手続的適正の追求が実体的適正の追求につながることは、米国における告知コメント手続の議論からも十分に感じ取ることができるであろう。

いずれにせよ、本研究が示す改善策の提案に係る方向性は、租税行政庁による行政解釈に対して、主として租税法律主義適合性の観点からの統制を目的とするものであり、日本国憲法によって裏打ちされたいわば規範的ないし理念的な目的であるといえる。他方で、厳格な規範ないし理念の追求は現実の世界では実現可能性が乏しいものであったり、実益のないものとなったりすることが往々にしてあり得る。そこで、筆者は、プラクティカルないし現実的な目線による提案の実現可能性ないし費用対効果にも配意した上で、パブリックコメント制度の改善策の提案を素描している。

具体的には、上記の規範的ないし理念的な目的とのバランスや他の統制手段との組合せによる相乗効果・補充効果ないし相互作用を考慮しつつも、命令等を制定する租税行政庁とパブリックコメント制度を利用してその制定過程に参加する国民双方に対して、同制度の利用を奨励するようなインセンティブを与えるために、逆に、同制度の利用を妨げるようなインセンティブ又は行政機関において命令等の制定を回避するようなインセンティブを与えないために、パブリックコメント制度が、過度に複雑難解で手間やコストのかかるものとなるようなことは避け、簡便で、わかりやすく、使い勝手のよいものとするべきであるという視点を、同制度の再設

<sup>1036</sup> 杉村敏正『全訂行政法講義総論 上巻』217頁以下(有斐閣 1981)、宮田三郎『行政手続法』18頁(信山社 1999)参照。

計に係る図案に織り込んでいる。

かような視点は、米国財務省又は IRS が規則制定と告知コメント手続との関係において有するインセンティブの議論(第 7 章第 4 節 3 参照)と、意見公募手続の「成功の鍵は、この制度がどれだけ国民に定着し、国民が利用するかに掛っている。国民がすすんで利用するためには、この制度が、分かりやすく、便利で、国民に対して優しい制度であることが必要である。…分かりやすく、便利で、優しい制度とするため、この制度の運用を担当する現場で様々な工夫がなされることが期待される。」という常岡孝好教授のご薫陶から<sup>1037</sup>、多くのインプリケーションを得ることができたことによるものである。

## 第 2 節 制度上の問題点と改善策

第 6 章第 5 節及び第 6 節において、国税庁が実施したパブリックコメントの案件を分析し、その運用上の問題点を整理・抽出した。そこでの分析及び抽出結果を踏まえると、パブリックコメント制度を、租税行政庁による行政解釈に対する租税法律主義適合性の観点からの統制手段として有効利用するためには、①意見募集時に公示しなければならない関連する資料のより具体的な範囲・内容、②提出意見の考慮のあり方並びに提出意見の考慮結果及びその理由の公示内容の指針、あるいは行政手続法上、問題視され得る行政機関の対応例等をパブリックコメント運用指針に明記するなど、運用レベルでの解決策を講じることも考えられる。

他面、運用上の問題点は、結局のところ、第 6 章第 4 節で指摘した制度上の問題点と密接に関係していると解し得ること及び法的拘束力・法的安定性という利点の存在を考慮すると、やはり、立法的解決策を中心に据えた上で、パブリックコメント制度の再設計のあり方に関する議論を深めることが望ましいのではないかと考える。そこで、以下では、第 6 章第 5 節及び第 6 節において抽出した運用上の問題点に目配りをしつつ、第 6 章第 4 節で指摘したパブリックコメント制度の制度上の問題点のうち特に重要と思われるものを要約して再掲した上で、各問題点に対する改善策を提案してみたい。

### 1 問題点 1 と改善策

#### (1) 手続的・実体的適正性の要請と手続的迅速性・簡便性の要請の止揚

##### 【問題点 1：意見公募手続の適用除外範囲について】

租税に関する命令等は、税制改正に伴って制定等されることが通例であるから、実際には租税に関する多くの命令等が意見公募手続の適用を除外されてしまう(行政手続法 39 条 4 項 2 号)。

問題点 1 は非常に重要な問題である。租税に関する命令等(とりわけ政令又は通達)は、税制

<sup>1037</sup> 常岡・前掲注 597、110 頁。

改正に伴って制定等されることが通例であるから、行政手続法 39 条 4 項 2 号により、実際には租税に関する多くの命令等が意見公募手続を要求されないこととなる。パブリックコメント制度は、租税の世界では入口の段階で締め出しを受けており、その有益な諸機能を発揮する機会を得ることが困難となっているといえる。これでは、いかにパブリックコメント制度を改善し、充実化することに成功したとしても、租税に関する命令等はその恩恵にあずかることができない。

付言するに、これまで述べてきたとおり、米国では、租税規則が法的拘束力(法的効力)を有する立法的規則に該当する場合には、告知コメント手続を実施しない正当な理由がある場合などを除き、規則発行に当たり、同手続の実施を義務付けられている一方、法的拘束力を有しない解釈的規則等に該当する場合には同手続の実施を義務付けられていない。転じて、わが国では、法的拘束力を有しない通達であっても、行政手続法所定の命令等に該当すれば、原則として、その発行に当たり、意見公募手続の実施を義務付けられている<sup>1038</sup>。

APA が解釈的規則等を告知コメント手続の適用対象外とした趣旨のうち、そのような規則の制定が奨励されること(この点、告知コメント手続については、多くの人的・時間的コストがかかるものという評価も存在することに留意)及び解釈的規則については、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という趣旨については(第 7 章第 4 節 1(2)ウ(イ)及び同節 3 参照)、原則として法的拘束力を有しないわが国の税務通達にも当てはまるところがある。このことを出発点として、わが国の税務通達に対する意見公募手続の適用除外化という議論を展開する可能性も皆無ではないであろう。しかしながら、実際の租税実務は、租税法令のみならず(場合によっては法令上の根拠は判然としないまま)税務通達に大きく依拠して行われ、税務通達は課税庁職員のみならず納税者との関係でも行為規範化し、納税者を事実上拘束し、法源と同様の機能を果たしている(第 5 章第 1 節 2(2)参照)。また、現行の税務通達の中には、主として、その規定内容の租税法律主義適合性の観点から疑問を提起し得るものが存在する(第 5 章第 5 節参照)。これらの点を考慮すると、通達のように法的拘束力を有しない命令等であってもそのことのみを理由に意見公募手続の適用を除外することとはしていない現行制度を支持したい<sup>1039</sup>。

---

<sup>1038</sup> この点に関して、「改正法による規律範囲がアメリカ法よりも広いことを強調する向きもあるが、六〇年前に定められた外国の仕組を、その運用上の争点や課題をふまえることなく比較すること自体、失当であり、同時に、日本の到達点をより冷静に認識しておくことのほうが望ましい」という指摘がある(紙野・前掲注 596、504 頁の脚注 14)。

<sup>1039</sup> ①行政手続法 39 条 4 項 2 号は、「納付すべき金銭について定める法律の制定又は改正により必要となる当該金銭の額の算定の基礎となるべき金額及び率並びに算定方法についての命令等その他当該法律の施行に必要事項を定める命令等を定めようとするとき」は意見公募手続の規定が除外される旨規定しており、この「当該金銭の額の算定の基礎となるべき金額及び率並びに算定方法についての命令等その他当該法律の施行に必要事項を定める命令等」に法律からの委任に基づいて制定するものではない通達が含まれるのか否かという議論や、②(少なくとも国税庁はそうに解していないようであるが)法令解釈通達は、通常、税務署長の裁量処分に係る基準を定めたものではないことなどから命令等に該当しないこととなり、そもそもパブリックコメント制度の対象外であるという議論もあり得ることについては、既に述べたとおりである(第 6 章第 2 節 2(2)、第 4 節 1(2)参照)。したがって、これらの点を法令で明確にすることが望ましいことはいうまでもない。

さはあれども、現行のパブリックコメント制度は、税制改正に伴って改正等がなされるものである場合には意見公募手続の適用が除外されているため、租税に関する多くの命令等は同手続の実施が要請されておらず、結果的に、米国のように解釈的規則の適用除外規定が存在するのと類似した状況になっているか、あるいは米国よりも適用除外規定の発動場面が多い状況となっているといえる。これに対しては、租税に関する命令等の内容が租税法主義の原則に適合することを担保すべく、租税法の改正に伴って定められる命令等でありさえすれば一律に意見公募手続の適用対象外とする現行制度を改めて、意見公募手続の対象を拡大するという改善策を検討することが考えられる。あるいは、例えば、少なくとも通達のように法律からの委任がない(国会の審議事項とはならない)ものについては、意見公募手続の適用を除外しない又は国民の権利義務に対する影響がより大きいといえる政令については、意見公募手続の適用を除外しないという考え方もあり得るかもしれない。

しかしながら、毎年のように、しかもタイトなスケジュールの中で税制改正がなされているという立法状況を看過することはできないし、税法の改正に伴い制定する命令等の制定手続については迅速性・簡便性が求められるという現実にも配慮せねばならない。そうすると、かように一見矛盾し合うような各種の要請(とりわけ、手続的・実体的適正性の要請と手続的迅速性・簡便性の要請)を止揚する形で現行のパブリックコメント制度の再設計を検討することが望ましいと考える。

そこで、筆者としては、米国における暫定規則の議論も踏まえ、これまでどおり、税制改正に伴う命令等の改正については、命令等制定前における「事前の」意見公募手続の実施を義務付けない定めを維持したまま、かかる命令等の有効期間について時限的措置を施した上で、命令等の制定と同時に、いわば「事後の」意見公募手続の実施を要請するという制度設計を施すことを提案したい。この点については、米国における暫定規則の議論から多くの示唆を得ることができるのではないかと考える。

## (2) 米国における議論を踏まえた提案

第8章第5節で述べたとおり、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、一連の考察を経た結果、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が存在する場合に限られることなどから、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。

ただし、I.R.C. § 7805(e)の規定の意義に対しては一定の肯定的評価を与えることが可能であ

ろう。すなわち、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解する。)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解する。

このことからすれば、わが国においても、これまでどおり、税制改正に伴う命令等の改正については、「事前の」意見公募手続の実施を義務付けないこととする一方、かかる命令等の有効期間について時限的措置を施した上で、命令等の制定と同時に、「事後の」意見公募手続の実施を義務付けるような制度設計の採用が検討に値するという示唆を得ることができるのではなかろうか。

かような案は、手続的・実体的適正性の要請と手続的迅速性・簡便性の要請とを止揚しつつ、しかも、米国において生じている告知コメント手続を実施しない正当な理由に該当するか否かという見解の相違による紛争を生じさせない点で優れていると考える。他方で、意見公募手続を事後的に実施することは、検討すべき新たな問題をもたらす可能性がある。すなわち、事後の意見公募手続に基づいて、実際に、当該命令等の改正がなされた場合に、①改正前の命令等に基づいて申告等を行った納税者をどのように取り扱うべきか、改正後の命令等に基づいて申告等を行った納税者との公平をどのように考えるか、②改正前の命令等が違憲ないし違法とされた場合に、改正前の命令等に基づいて申告等を行った納税者をどのように救済するか、といった新たな問題が惹起される。この点は、今後の研究課題としたいが、事後の意見公募手続の実施は単に命令等の改正のきっかけにすぎず、租税行政庁が、自発的に又は判決などを受けて命令等を改正した場合と異なるものではないと整理する余地があるように思われる。かような整理ができるのであれば、上記のような新たな問題の発生可能性をもって、事後の意見公募手続の実施の有用性を無下に否定することはできないように思われる。

## 2 問題点2と改善策

### 【問題点2：意見募集時に公示される資料等の範囲等について】

命令等の案を公示するに際し、命令等を定める根拠となる法令の条項を公示するだけでは、行政運営における公正の確保及び透明性の向上、行政機関の判断の適正の確保といったパブリックコメント制度の目的又は制定される命令等は根拠法令の趣旨に適合するものでなければならないことを確認した行政手続法 38 条 1 項の目的は必ずしも十分に達成されない。

また、命令等の案と同時に公示すべき「関連する資料」の範囲や量は膨大なものとなる場合もあり、どの範囲の資料をどの程度公示しなければならないか、法律の文言からは必ずしも判然としない。

租税法律主義適合性が疑われる政令であっても、政令の内容の租税法律主義適合性に関する実質上の根拠(条文上又は法解釈上の根拠や事実認定又は経験則上の根拠であり、具体的には授權法律の規範内容又は委任の趣旨・目的の解釈、政令の授權法律等適合性及び政令制定の際に依拠した統計上のデータなど)や制定趣旨については必ずしも明らかではなく(公開されていない場合が多く)、租税法律主義に抵触することが明らかであるとか、規定内容が不十分であることが明らかであると論断しづらい面がある(第4章第7節参照)。同様に、租税法律主義適合性が疑われる税務通達であっても、通達の内容の租税法律主義適合性に関する実質上の根拠(条文上又は法解釈上の根拠や事実認定又は経験則上の根拠であり、具体的には根拠法令の解釈、通達の根拠法令等適合性及び通達制定の際に依拠した統計上のデータなど)について説明がなく、やはり租税法律主義に抵触することが明らかであるとは論断しづらい面がある(第5章第7節参照)。

この点、第6章第5節において実際に国税庁が実施したパブリックコメントの案件を分析した結果、国税庁は、意見募集時において、命令等の改正の経緯については説明・資料を公示するが、原案の内容の法的根拠や租税法律主義適合性という点については十分な説明・資料を公示しない点で、問題視せざるを得ないものがあつた。すなわち、案件の中には、原案の内容が関連する法令の条項から直ちに導き出すことができないものであるにもかかわらず、その実質上の根拠が示されておらず、税務通達の内容の適法性に係る国税庁の見解について検証する材料に乏しいため、意見募集時に公示される関連資料について「国民が命令等の案の内容を理解する上で必要な情報を提供するものである」と評価することは難しく、「関連資料の十分性」は満たされていないと評価せざるを得ないものがあつた。

しかも、その中には、①国税庁のパブリックコメントの入口における対応の不十分さが、後々まで尾を引いて、パブリックコメント制度の機能不全を引き起こしたのではないかとと思われるもの、②裁判所の判決を楯にパブリックコメント制度を形骸化するような制度運用を行っているのではないかとこの誹りを免れないように思われるもの、あるいは③命令等の改正の契機と

なった裁判例を受けて、国税庁としては、原案通達の根拠や合理性について、あらかじめ多くのことを説明することは避けたい(将来、自らにとって不利なものとなり得る情報を積極的に開示することは回避したい)というインセンティブが生まれている可能性を否めないものがあった。そして、これらは、①パブリックコメント制度は、行政機関と国民との1回半の情報交換制度であり、したがって(行政機関と国民又は国民相互間の)意思疎通が十分に行われない場合があり得るといった制度上の問題を内包するものであるから、その実効性を高めるためには、意見募集時の段階で十分な資料が公示される必要があること及び②意見募集時における「関連資料の十分性」という問題は、原案に対する提出意見の内容とこれに対する国税庁の対応の双方に影響を及ぼすものであるから、その十分性が確保されることがパブリックコメントを有意義なものとするために非常に重要なものであること、を示すものであるという見解を示した。このことによって、問題点2の重要性を認識することができると思われる。

この点、問題点2については、命令等は根拠法令の趣旨に適合するものでなければならぬことを確認した行政手続法38条1項を遵守することが確保されるような資料等を類型化し、あるいは行政機関において命令等の案が法律に適合していると解した条文上又は法解釈上の根拠や事実認定又は経験則上の根拠、すなわち実質上の根拠等を類型化するなどして明示した上で、意見募集時に公示することを義務付ける規定を設けることも考えられる。パブリックコメント運用指針が例示する資料の全部又は一部について<sup>1040</sup>、意見募集時の公示義務化を定めることも検討に値するであろう。

加えて、かような公示義務の履行を担保するためには、後述する手続違反に対する是正・救済手段を導入することが必須であると考ええる。そして、かように、手続違反に対して何らかの是正・救済手段を導入し、かかる公示義務の履行の有無を裁判所の審理に託すのであれば、意見募集時に公示すべき資料の範囲や程度について、法令レベルで、より明確かつ具体的な定めを施しておくことが肝要であるといえよう。

### 3 問題点3と改善策

【問題点3：提出意見十分考慮義務等について】

意見公募手続後における、提出意見、これを考慮した結果及びその理由等の公示義務(行政

<sup>1040</sup> パブリックコメント運用指針は、命令等の案と同時に公示すべき「関連する資料」(行政手続法39条1項)について、形式は問わないが、「国民が命令等の『案』の内容を理解する上で必要な情報を提供するもの」であるとし、具体例として次のものを挙げている(同指針【4. 意見公募手続】(3))。

- ・ 命令等を定めようとする趣旨・目的・背景・経緯に関する資料
- ・ 命令等の案の要約(概略をつかめるもの)、案の内容を説明する資料
- ・ 案に係る制度の概要、関連法令の参照条文、政府方針など
- ・ 新旧対照条文(案として掲載している場合を除く。)
- ・ 当該命令等が定められることによって生じられると思われる影響の程度や範囲が示された資料や代替案との比較結果(いわゆるRIA(規制影響分析)の結果)
- ・ 立案に際して実施した調査の結果や審議会答申等
- ・ 併せて改正される他の制度等の概要



手続法 43 条 1 項 3 号、4 号)の履行によって、行政機関における提出意見十分考慮義務の遵守を十分に担保し得ると解することには少なからず疑問がある。また、行政機関が提出意見を十分に考慮したか否かの判断が難しい。

問題点 3 については、問題点 2 と同様の改善策を導入することによって対応することが考えられる。すなわち、行政機関における提出意見十分考慮義務の遵守を担保するために、提出意見を考慮した結果の理由として、条文上又は法解釈上の根拠や事実認定又は経験則上の根拠を明らかにすること、いわば実質上の根拠を、結果等公示時においても明示する義務を法定化するのである。このように実質上の根拠の具体例を明記して、その公示義務を法定化することは、命令等を制定するに当たって考慮した情報や資料が記録、整理、保管及び公示されることにもつながる。このことによって、行政機関における判断過程、命令等の制定過程が明らかになり、ひいては、行政機関が提出意見を十分に考慮したか否かの判断の困難性の解消及び提出意見十分考慮義務の履行の担保にも資すると考える。

ここでは、第 6 章第 6 節 3 で述べたとおり、「提出意見の考慮結果及びその理由の裏付けとなる根拠資料」が十分に公示されない場合には、「提出意見の考慮結果の理由」の真偽を確かめることや、「提出意見の考慮結果の理由の合理性」又は「提出意見の考慮の十分性」を検証・評価することが困難となるという問題が現実には起きていたことを想起すべきであろう。もっとも、これらの問題については、最終的には裁判所の判断に委ねざるを得ない面があって、この点からも、次の 4 において考察する裁判所による是正・救済手段の導入が不可欠であると考えられる。

なお、提出意見十分考慮義務が働く場面において、パブリックコメント制度が行政機関と国民との間における 1 回半の情報交換制度であることから生じる意思疎通の不十分性・困難性という問題が浮き彫りになることがある(第 6 章第 5 節の案件 No. 【2】 (3)のイ(ウ)参照)。この問題に対する解決策としては、国民が行政機関に対して関連する資料を(追加的に)請求することを認めることとしたり、情報交換回数の増加や公聴会等の手段の活用(併用)を検討することが考えられる。提出意見に対する行政機関からの回答が簡易にすぎる場合、難解である場合又は内容が不十分である場合があり得ることを考慮すると、提出意見の回答に不満がある者は、行政機関に対して更なる説明を求めることができるようにすることも考えられる。しかしながら、種々のコストが増加し、有益な行政解釈の発行が妨げられかねないことを重視するならば、かような解決策の一律の採用には、より慎重な検討が求められる。

#### 4 問題点 4 と改善策

【問題点 4：手続違反に対する是正手段等について】

行政手続法は、パブリックコメント制度の目的を達成するため、行政機関に対し、意見公募手続実施義務のほか、関連資料公示義務、提出意見十分考慮義務及び結果等公示義務など

各種の義務を課しているものの、かかる義務違反があった場合の直接的な是正・救済手段を用意していない。

#### (1) 問題点4の緊要性

国税庁が実施したパブリックコメントの案件を分析した結果、これらの案件における国税庁の対応の中には、関連資料公示義務、提出意見十分考慮義務又は結果等公示義務という3つの義務を十分に履行していないか、あるいはこれらの義務を規定する行政手続法の条項に抵触する可能性があるものが、複数あることが確認された(第6章第5節及び第6節参照)。

この点、上記2及び第6章第6節1において述べたとおり、関連資料公示義務について、パブリックコメント制度は、行政機関と国民との1回半の情報交換制度であり、したがって(行政機関と国民又は国民相互間の)意思疎通が十分に行われない場合があり得るといった制度上の問題を内包するものであるから、その実効性を高めるためには、意見募集時の段階で十分な資料が公示される必要がある。また、意見募集時における「関連資料の十分性」という問題は原案に対する提出意見の内容とこれに対する国税庁の対応の双方に影響を及ぼすものであるから、その十分性が確保されることがパブリックコメントを有意義なものとするために非常に重要なものである。

また、第6章第6節2において述べたとおり、「提出意見の考慮結果及びその理由」は、パブリックコメント制度の最も基本的な成果物であるとともに、「提出意見の考慮の十分性」(提出意見の十分考慮義務の履践状況)を検証するための重要な一材料ともなり得るものであって、行政運営における公正性・透明性や行政機関の判断の適正性及びパブリックコメント制度に対する国民の信頼を確保する上で極めて重要なものである。したがって、「提出意見の考慮結果及びその理由」は、単に形式的に公示されればよいというものではなく、一見してこれらの内容が理解できるように明示されるべきである。仮に、行政機関にとって都合の悪いような意見が提出された場合に、行政機関がそのような提出意見を採用しないという「考慮結果」や、「その理由」を明示することを回避することができてしまうならば、パブリックコメント制度は形骸化し、その目的適的な諸機能は発揮されず、その目的は実現されず、ひいては同制度に対する国民の信頼を損ないかねない。

さらに、第6章第6節3において述べたとおり、「提出意見の考慮結果及びその理由の裏付けとなる根拠資料」が十分に公示されない場合には、「提出意見の考慮結果の理由」の真偽を確かめることや、「提出意見の考慮結果の理由の合理性」又は「提出意見の考慮の十分性」を検証・評価することが困難となる。

以上からすれば、関連資料公示義務、提出意見十分考慮義務又は結果等公示義務の重要性を認めることが可能であり、国税庁の対応の中には、これらの義務を十分に履行していないか、あるいはこれらの義務を規定する行政手続法の条項に抵触する可能性があるものが複数存在したことは、パブリックコメント制度の存在意義を揺るがす問題として捉えられなければならない

いであろう。そして、かような問題の発生が現に観察されていることは、問題点4において示されている制度上の問題点が運用上の問題点として表出していることを意味するものであると解され、そうであれば、問題点4は、解決すべき最も緊要な問題であると考ええる。

## (2) 米国における議論を踏まえた提案

### ア 提案

第7章第7節で述べたとおり、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、行政機関のマンプワー、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。かように、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。米国財務省等による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するのである。

敷衍するに、米国財務省等には、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、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、当該財務省規則が裁判所や私人を法的に拘束する力があることを主張したいという法的効力インセンティブ、あるいは当該財務省規則に対して、Chevron 敬讓が適用されることを主張したいという司法敬讓インセンティブが働いていると解されることは第7章第4節3で述べたとおりである。そして、第7章第5節5及び第7節で述べたとおり、Mayo 判決により、米国財務省等は、財務省規則の発行に当たり、APAの規則制定手続を遂行及び遵守するインセンティブを得ることとなった。

すなわち、Mayo 判決により、一般的授權規則が法的効力を有するという米国財務省等の主張は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一方、米国財務省等は、一般的授權規則の発行に当たり、APA § 553(b)により、手間のかかる告知コメント手続を実施することが義務付けられていることが明らかとなったといえ、ここに手続回避インセンティブが働くことになる。しかしながら、仮に、米国財務省等が、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、APAが要請する手続を遵守しなかった場合には、APA § 706(2)(A)が定める専断的・恣意的テスト又は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。したがって、手続回避インセンティブの実現は裁判所によって阻まれるのである。かように、Mayo 判決を受けて、米国財務省等には、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働くことになるのであるが、ここでは、米国財務省等による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に注目すべきである。

また、司法敬讓との関係においても、**Mayo** 判決は、米国財務省等に対して、個別的授權規則は当然のこと、一般的授權規則であっても、その発行に当たり、告知コメント手続の積極的実施と APA の専断的・恣意的テストの充足といった APA の規則制定手続を遂行及び遵守するインセンティブを与えるものと解される。ここでも、その背後には、米国財務省等による 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。もっとも、米国におけるかような行政解釈に対する司法敬讓の議論については、例えば、**Chevron** 原則の根拠の 1 つに、政治的ないし民主的答責性(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。)という点における行政機関の裁判所に対する優位論が含まれていることから明らかなとおり(第 7 章第 3 節 3(2)参照)、国家機関の仕組み、法制度又は裁判所の立ち位置などが異なるわが国に、そのままの形で持ち込むことはできない。

しかしながら、上述のとおり、規則制定手続を義務付ける行政手続法において、義務の履行や私人の側の救済を確保するために、司法統制の枠組みをあらかじめ用意しておくことの有用性自体は、APA の規則制定手続を遂行及び遵守するインセンティブから司法敬讓の影響を差し引いたとしても<sup>1041</sup>、過小評価すべきではない。換言すれば、仮に、**Chevron** 敬讓の議論を度外視するとしても、APA の手続に違反して規則を制定した場合には、裁判所によって違法なものとしてその規則の有効性を否定され得ることが、行政機関における同手続の遵守に対する強力なインセンティブとなり得ると考える。

かような議論を踏まえ、問題点 4 については、米国のように、所定の手続を遵守せずに制定された命令等については、裁判所によって、違法なものとして法的効力を否定されるなど手続違反に対する直接的な是正・救済手段を行政手続法に導入することを提案したい。裁判所以外の第三者機関が、行政機関が手続を遵守しているか否かをチェックする制度の創設も考えられるが、その実効性や行政機関側に生ずることが見込まれる強力な手続遵守のインセンティブ効果—これは一種の行政機関による自浄努力効果と表現することができるかもしれない—という観点から、裁判所による統制に魅力を感じている<sup>1042</sup>。

<sup>1041</sup> この点、**Chevron** 原則を法典化することが、行政機関における告知コメント手続の利用を促進させることになるという注目すべき見解が示されている。**Kent Barnett, *Improving Agencies' Preemption Expertise within Chevmore Codification*, 83 FORDHAM L. REV. 587, 605 (2014).**また、**Hickman** は、制定法の曖昧さに対する解釈というものが、政策的選択を要求するものであることに言及した上で、**Chevron** 判決について、裁判所が政策問題に踏み込むことを回避させるものであるが、それでもなお、行政機関による規定制定手続の遵守状況を監視し、行政機関が議会からの委任された権限を超越することを防ぐことに資するものであることを指摘している点は興味深い。**Hickman, supra note 734, at 1618.**

<sup>1042</sup> 例えば、常岡孝好教授は、「提出意見考慮義務が適正に果たされるかどうかは、この義務の不履行または不適正履行を是正する法的仕組みがしっかり確立しているかどうかに依存するといえよう。…考慮義務が適正に履行されるため正式な是正手段を用意すべきである。」とした上で、「こうした是正の仕組みとして、手続実施の監視役としてパブリック・コメント審議会を設け、これに単なる苦情処理以上のオンブズパーソンとしての

ここでは、米国においては、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ことを想起すべきである(第 7 章第 7 節参照)。すなわち、わが国においても、法的効力を伴う命令等の発行を行政機関に認める以上、命令等の影響を受ける国民の権利利益を保護するために、行政機関に対して意見公募手続の実施義務を適正に履行することが強く要請されてしかるべきである。そして、かかる義務の適正な履行を担保するために、裁判所が手続的側面(形式的に見て所定の手続を実施したか否か)及び実体的側面(提出された意見に対して合理的に検討・判断を行った上で命令等を制定したか否か)からその履行状況の検証を行うべきである。仮に、同手続を遵守せずに命令等が制定された場合には、そのような命令等は、裁判所によって、違法なものとして法的効力を否定され得るという司法統制の枠組みを行政手続法に組み込むことを検討すべきである。このことが、租税法律主義適合性という観点からの行政解釈の統制手段としての実効性を担保するのである。

## イ 課題

しかしながら、かような是正・救済手段は万能薬ではないし、その導入に課題がないわけではない。

第 1 に、原則的には法的効力を有しない通達等に対する司法統制については、別途、検討を要することは否定できない<sup>1043</sup>。仮に、手続違反を経て制定された命令等の法的効力を否定するような強力な規定を導入するとしても、原則として通達には法規規範性・裁判規範性はないから、国税庁がかかる手続に従わずに通達を発遣した場合に当該通達の効力を否定することにどれほどの意味があるのか、という課題が待ち受けている。対応策としては、例えば、通達制定において手続違反があった場合に、意見公募手続の再度の実施(やり直し)を強制することを、案として挙げておきたい。

第 2 に、手続違反に対する是正・救済手段の欠如という問題については、平成 17 年行政手続法改正法案を審議した第 162 回国会衆議院総務委員会においても議論されており、かかる問題に関して、麻生太郎国務大臣(当時)は、「個別具体的な問題に対しては、行政事件の訴訟等の必要な措置がとられるということはもう当然あり得ると思っております。」と答弁している<sup>1044</sup>。

---

役割を期待するのも一案であろう。本稿は、参加権を主張することによって、手続違背の是正に関し裁判所が大きな役割を果たすべきことを提唱している。」と論じられる(常岡・前掲注 597、153 頁)。

<sup>1043</sup> 解釈的規則の制定の際に、告知コメント手続を義務付けたとしても、行政機関がこの要件を遵守することを担保する有効な手段がないという議論はアメリカにおいてもなされている。See BONFIELD, *supra* note 871, at 285-286. 常岡・前掲注 729、530 頁も参照。

<sup>1044</sup> 第 162 回国会総務委員会第 18 号(平成 17 年 6 月 9 日)における同大臣の発言参照。なお、藤井昭夫総務省行政管理局長(当時)は、同委員会において、国家公務員法等の法令遵守義務の枠組みの中で行政機関の長による指揮監督の中で適正に法律を執行していくという観点から、意見公募手続等違反に対する特別の罰則は設けない旨の発言をしている。

なるほど、手続違反を経て制定された命令等を無効にするなど手続違反に対する直接的な是正・救済手段を行政手続法に設けるべきか否かという問題は、例えば、行政事件訴訟法、行政不服審査法や国家賠償法等の他の法律が用意している救済制度(租税法との関係では国税不服審判所に対する審査請求制度を含む。)へどのように組み込むべきか、あるいは既存の救済制度とどのように平仄を合わせるべきか、何らかの調整措置をとるべきかといった点も含めて検討を行う必要があるかもしれない。この点は、常岡孝好教授も、現行制度は意見公募手続が適法・適正に行われなかった場合において、手続違反を是正する仕組みが必ずしも十分ではないとされた上で、今後手続違反を是正するための不服申立や訴訟のあり方について深く検討する必要があることを指摘されるところである<sup>1045</sup>。

## ウ 国民の参加権

現行法の下で、行政機関が上記の各種義務に違反した場合に、国民がどのように救済されるのかは不明であることは上述のとおりであるが、今後、このような問題が裁判所において争われた場合に、議論の素材を提供する有益な見解が存在する<sup>1046</sup>。

すなわち、常岡孝好教授は、国民が行政立法の制定過程に参加する権利である参加権というものは単に原案に対する意見・情報を提出するという機会を保障されるということだけであろうかという問題を立てられた上で、米国では、行政機関の義務規定から国民の参加権が導かれていることに注意すべきであることを喚起される。具体的には、まず、APAの規則制定手続において定められている各種の義務として、〔Ⅰ〕行政機関が行政立法制定手続に着手した場合における①原案や資料の公表義務、②意見・情報提出機会の提供義務、③提出された意見・情報の考慮義務、④理由提示義務等、〔Ⅱ〕国民が行政機関に行政立法の制定を促す申出を行った場合における①申出を受理する義務、②これについて検討する義務、③申出を拒否する際に、申出人に対して、理由を提示する義務に整理される。そして、かようなAPAが定める各種義務のうち、最も中核的な義務は、上記〔Ⅰ〕②の行政機関が行政立法制定手続に着手した場合における(利害関係者に対する)意見・情報提出機会の提供義務であり、米国においては多数の論者が、意見・情報を提出し得る個々人の地位を参加権と性格付けし、個々人が参加できるのは、行政機関に課せられた一般的な義務から生ずる反射としての便益ではなく、権利と理解していることを指摘される。

転じて、常岡教授は、日本においても、米国のように、国民は行政立法の制定について意見・情報を提出し得るという意味での参加権が認められると解すべきであり、意見・情報を提出した者は、行政機関によってこれらの意見・情報を適切に処理してもらう権利を有すると考えるべきであるとされる。そして、意見・情報提出権という参加権の前提若しくはコララーとして、国民は、次のとおり、さらに具体的権利を持つと解すべきであると述べられる。

<sup>1045</sup> 常岡・前掲注 597、109 頁参照。

<sup>1046</sup> 以下に掲げる常岡教授の見解については、常岡・前掲注 597、130～162 頁参照。

〔1〕 意見提出という参加を効果的に行うためのその前提となる情報を十分に与えられる必要があり、そのため国民には情報開示請求権が認められるべきである。この情報開示請求権は意見・情報提出という参加権の前提としての権利である。

〔2〕 APA の上記〔Ⅱ〕❶ないし❸は国民に行政立法制定の申出権を認めており、かかる申出権は、原案について意見提出するという意味の参加手続を開始させるきっかけを与えるものである。それゆえ、申出権の仕組みがあってはじめて、意見提出という参加権もより十分に機能を発揮することができる。日本においても、行政立法制定の申出権を国民に認め、申出拒否決定については裁判所の審査を受けられるようにすることが重要である。行政立法制定の申出権は、意見・情報提出という参加が保障された行政立法手続を開始するような行政機関の判断を求める権利で、参加権の一環ないしコロラリーとしての重要な権利である。

かように、常岡教授は、現行法の下で、意見・情報を提出する国民に包括的な参加権が認められるという見解を示される。

かような見解を前提として議論を進めるのであれば、現行法に定められているパブリックコメント制度に係る行政機関の各種義務を通じて国民が受ける便益は、行政機関に課せられた一般的な義務から生ずる反射としての便益ではなく、個々の国民に属する権利と構成されることになる。そうすると、行政機関による各種義務への違反は、かような権利に対する侵害に当たり、個別具体的な司法救済へと接続する可能性が出てくるであろう。常岡教授の上記見解は非常に興味深いものであるが、ここでは、現行法が定めるシンプルな各種義務規定の下で、個々の国民に具体的な内容の権利が帰すると観念できるのか、仮にできるとした場合に、かかる権利の侵害に対して、事後的にどのような救済が図られるのか、という問題があることは否定できない。

もっとも、先に述べたように、所定の手続を遵守せずに命令等が制定された場合には、そのような命令等は、裁判所によって、違法なものとして法的効力を否定され得るという司法統制の枠組みを行政手続法に組み込む場合には、現行法に定められているパブリックコメント制度に係る行政機関の各種義務を通じて国民が受ける便益は、行政機関に課せられた一般的な義務から生ずる反射としての便益ではなく、個々の国民に属する権利と構成されることを明らかにすべく、常岡教授が描き出すような国民の包括的な権利を法文に明記することが望ましい。

また、国民の参加権の内実を描き出すことを試みるような常岡教授の上記見解は、命令等を制定しようとする行政機関が国民に対して意見を公募するという既存のパブリックコメント制度の枠に捉われない、新たな発想の契機となり得るものである点で注目に値することを指摘しておきたい。それは、常岡教授が論及される①命令等制定の申出権等のほか、例えば、②パブリックコメント制度を経ていない既存の命令等や同制度を経て制定された命令等の内容を事後的に検証したり、あるいは③行政機関が命令等を廃止決定する場合にかかる決定の妥当性等を

検証するような<sup>1047</sup>(ただし、現行法は、行政機関による命令等の廃止決定に対して、一律に意見公募手続等の適用がないとするものではないと理解されている。行政手続法 39 条 4 項 7 号、8 号参照<sup>1048</sup>)、国民主導の随時型・多用途型の意見提出手続ないし行政解釈に対する統制手段などが、視線の先に見えてくるのである。租税行政庁が、手間やコストが掛かるパブリックコメントの実施を嫌い、既存の命令等の改正を回避しようとするような態度をとることを防ぐ効果を見込むこともできよう。

なお、①の命令等制定の申出権等については、法律が政令に個別具体的に委任しているにもかかわらず、租税行政庁が、何らかの理由により政令を制定していない場合に、その制定を促す効果があると考えるところ、現に、そのような場合が存在していることを指摘しておきたい。すなわち、特定株主等によって支配された欠損等法人の欠損金の繰越しの不適用について定める法人税法 57 条の 2 第 1 項は、内国法人で他の者との間に当該他の者による一定の支配関係(特定支配関係)を有することとなったもののうち、当該特定支配関係を有することとなった日(支配日)の属する事業年度(特定支配事業年度)において、当該特定支配事業年度前の各事業年度において生じた欠損金額又は評価損資産を有するもの(欠損等法人)が、当該支配日以後 5 年を経過した日の前日までに、一定の適用事由に該当する場合には、その該当することとなった日の属する事業年度(適用事業年度)以後の各事業年度においては、当該適用事業年度前の各事業年度において生じた欠損金額については、青色欠損金の繰越控除規定(法人税法 57 条 1 項)は適用しないことを定めている。

上記適用事由とは、法人税法 57 条の 2 第 1 項各号に掲げられている事由をいい、例えば同項 1 号は「当該欠損等法人が当該特定支配日の直前において事業を営んでいない場合…において、当該特定支配日以後に事業を開始すること」を適用事由として定めている。そして、同項 6 号は、「前各号に掲げる事由に類するものとして政令で定める事由」として、1 号～5 号に掲げる事由に類するものの定めを政令に対して個別具体的に委任している。しかしながら、この 6 号の委任に対応する政令の定めは存在しておらず、その理由も明らかではない。ごく稀な例であるかもしれないが、上記①の命令等制定の申出権等は、このように法律が政令に個別具体的に委任しているにもかかわらず、租税行政庁が、何らかの理由により政令を制定していないケースに対して、政令で定めるべき内容に関する知見等の適時の提供など、適切な時期に十分な内容の政令の制定を促すような効果を見込むことができるかもしれない。このことは、第 6 章第 3 節 5 において取り上げた「租税法律主義適合性という観点からの行政解釈の統制以上の恩恵を期待できること」というパブリックコメント制度の 1 つの魅力を体現するものである。

---

<sup>1047</sup> 酒井克彦教授は、「通達が影響力を有するものであることから、制定時にパブリックコメントのような手続が用意されているのであれば、廃止時にもその廃止の理由を明らかにし、国民からの意見を聴取することが考えられる。同手続が予測可能性を担保するためのものであり、行政手続の透明性に資するものと位置付けられているのであれば、それは廃止の際にも同様の問題があるからである。」と指摘される(酒井・前掲注 208、150 頁)。

<sup>1048</sup> 行政管理研究センター・前掲注 601、314 頁以下参照。



### 第3節 その他の改善策等

以下では、これまでに言及することができなかったパブリックコメント制度の改善策やこれを巡る問題点等について論じておきたい。

#### 1 意見提出期間の延長

現行パブリックコメント制度において、行政機関は、命令等を定めようとする場合には、原則として、命令等の案及びこれに関連する資料をあらかじめ公示し、意見の提出先及び意見提出期間(公示の日から起算して 30 日以上)を定めて広く一般の意見を求めなければならない(意見公募手続。行政手続法 39 条 1 項、3 項、4 項 1 号)。パブリックコメント制度は、行政機関が命令等の案・関連資料を公示し、国民が意見を提出し、行政機関が提出意見を考慮した上でその考慮結果及びその理由を公示する、という過程を辿ることが予定されている。同制度はいわば行政機関と国民との 1 回半の情報交換制度であり、国民に付与された意見提出の機会はわずかに 1 回である。そこで、国民の側に十分な時間的余裕を与えることにより、国民がたった一度の機会を活かして有意義な意見を提出できるようにするため、この意見提出期間について、現行よりも長い期間を設定するような改善策が考えられる。

もっとも、命令等の案の内容やこれに含まれる論点は、量及び質の双方において案件ごとに多種多様であるから、画一的な意見提出期間を設定することには、そもそも難点があるのではなかろうか。したがって、運用レベルで臨機応変に対応することが現実的な対応策であるといえるかもしれない。このように考えると、意見提出期間を最低でも公示の日から起算して 30 日以上とする一方、案件に応じて 30 日を超える意見提出期間の設定を許容することを含意するような現行法には一定の合理性があると考ええる。かような現行法の規定が、意見提出期間の最低ラインとして不合理であるとするならば、具体的にどのような弊害をもたらしているのか、最適な意見提出期間はどの程度かという点について、実証的な分析を行う必要があろう。あるいは、案件の類型ごとに異なる意見提出期間を設定することを避け、簡易な内容の案件も含むすべての案件に一律に適用される意見提出期間の最低ラインを定める現行法自体は、立法府の政策判断として一定の合理性があることを認めた上で、意見提出期間を 30 日より長く確保することが望ましいような案件について、行政機関がしかるべき対応をとるように自主的なルール作りを促進することが求められよう。

#### 2 国民参加の重視

APA § 553は、規則制定に際し告知コメント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(第7章第1節1(2)参照)。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。

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**という2つの理由で重要であるという見解があることも既に指摘しているところである。前者は、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、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。後者は、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いくらかでも補うものである。

かような告知コメント手続の趣旨等に関する議論を十分に踏まえて、国民の参加というパブリックコメント制度の1つの目的をより重視するような改善策について、これまでよりも掘り下げた考察を行ってみたい。

### **(1) 国民参加の程度をより強める制度設計の提案**

パブリックコメント制度においては、意見募集時に公示される命令等の案は、「具体的かつ明確な内容」のものでなければならないとされており(行政手続法39条2項)、これを受けて、パブリックコメント運用指針は、命令等の案は、「命令等制定機関として十分な検討を経て練られたもので、当該案を公示する時点で最終的に命令等において定めようと考えている事項が、『具体的かつ明確』に記載されている必要がある。」と定めている(同指針【4. 意見公募手続】(2)③)。このことが、提出意見を考慮して原案の修正等を行うことに対する行政機関の硬直化という副作用を引き起こすのではないかという問題がある。仮に提出意見を反映して原案の修正等を行うとした場合の行政機関における追加的事務負担(修正作業、内部における決裁、関係者との協議・調整など)や時間的制約を考慮すると、行政機関において十分な検討(議論、決裁、審査、協議・調整など)を経て練られた案であればあるほど、行政機関は、提出意見を考慮して原案を本質的又は大幅に修正等することには、第1次的には硬直的・消極的な姿勢をとりかねないのではなかろうか、という制度上の問題点があることは第6章第4節3において指摘したとおりである。

かような問題点に対する対応策として、国民の参加権の内実を描き出すことを試みるような常岡教授の上記見解(第2節4(2)ウ参照)及び行政機関の判断の過程への国民の適切な参加というパブリックコメント制度の1つの目的(第6章第2節3参照)の存在を併せ考慮することにより、①行政機関のみが命令等の原案を作成するのではなく、原案の作成段階から国民が参加するような制度設計や、さらにいえば、②命令等ではなく、法律の立案段階から国民が参加するような制度設計を行うことも検討の余地があると考ええる。

仮に、パブリックコメント制度により民主的正統性を補充すべきであると強く主張するような立場、すなわち、現在の議会制民主主義は形骸化していると評価した上で、パブリックコメント制度は、国民参加又は少数利益の表明という機能を有するものであり、これらの機能を發揮させて、形骸化した議会制民主主義を補充するべきであると解する立場に立つならば、上記①及び②のいずれの制度設計をも積極的に支持する方向に向かうことになりそうである。

## **(2) 行政機関のみが命令等の原案を作成するのではなく、原案の作成段階から国民が参加するような制度設計について**

### **ア 民主的正統性の補充という観点のみからの国民参加の重視**

しかしながら、パブリックコメント制度は、国民参加又は少数利益の表明という機能を有するものであり、これらの機能を發揮させて、形骸化した議会制民主主義を補充するべきであると解する立場に立った上で、行政機関のみが命令等の原案を作成するのではなく、原案の作成段階から国民が参加するような制度設計を試みることは、傾聴に値するところがある反面、慎重に注意を払わなければならないところもあると考える。わが国のような民主主義的政治体制の下では、法とは、国民の全体意思を表現するものとしての意味を付与されたものと解すべきであるところ<sup>1049</sup>、建前上、国民の全体意思は、平等に参加する国政選挙を通じて、国会による立法を通じて形成されることが予定されている。このことを考慮すると、パブリックコメント制度によって、民主的正統性を補充するべきであるとか、形骸化した議会制民主主義を補充するべきであるという観点のみを強調して、行政機関のみが命令等の原案を作成するのではなく、原案の作成段階から国民が参加するような制度設計の採用を訴えるとしても、そのような制度設計が果たして必然であるか、そのような制度設計を正当化し得るかという疑念が惹起される。

第1に、現行制度が命令等の案の内容に具体性・明確性を求めることとしている趣旨は、抽象的な案に対して意見を求めるよりも、相当程度具体化された案に対して意見を求める方が生産的であるという立法府の政策的判断が働いたことによるものである。なるほど、少なくとも、1回半の情報交換制度という現行制度下においては、議論の土台となり得る行政機関の原案が具体的に示されている方が、より効果的・効率的な議論を行うことができるであろう。そうすると、立法府が行った上記の政策的判断には、一応の合理性が認められる。さらにいえば、パブリックコメント制度によって民主的正統性を補充するべきであるという見方に偏向して、原

<sup>1049</sup> 渡辺洋三『法社会学と法解釈学』109頁(岩波書店1959)。

案の作成段階から国民が参加するような制度設計を主張するとしても、もとより、上記のような政策的判断自体が国民の全体意思であるという反論が待ち受けているのである。

第2に、政令とは、法律がその所管事項を定める権能を、その他の法形式、ことに行政機関が制定する命令に授権する行政立法であり、租税に関する政令についていえば、内閣が法律からの委任を受けて、課税要件等の定めを規律するものである。政令は、いわば法に示されているはずの国民の全体意思を実現・執行するための具体化・明確化を行うにとどまるものである点に意義を見出すべきであるから、政令制定段階において、再度、国民の全体意思を問うような仕組みが用意されていない現行制度には一定の合理性があると考ええる。しかも、立法府ないし国民の全体意思は、経済社会の変化に対する迅速な対応の必要性、立法府の立法能力の限界や行政機関の専門性・組織力等を背景として、行政機関に対して、行政機関自らの責任の下に政令の制定に係る具体的な判断と決定を行うことを託しているのであって、他の専門家や専門機関等に託しているわけではない。現行制度が法律の委任の枠内という制約を課しながらも、政令の制定に係るイニシアティブを、行政機関に対して部分的に託していることには相応の理由があるといえよう。

この点、「行政部における政策形成機能の漸増に起因する行政の政治化現象の中で、行政部をどのようにして外在的もしくは内在的に統制するかが重要な問題となる。行政部が政策形成機能を増大させ、政治機能を拡大させる場合、行政部に国民の意思を如何に反映させるかが問題となる。本来的に、政策の執行を扱う行政が、派生的政策形成に参加し、それが根源的になっている現状において、政策形成に民意を反映させ、行政を民衆統制の下に如何に置くかを考えなければならない。」という見解が示されている<sup>1050</sup>。かような、「本来的に、政策の執行を扱う行政が、派生的政策形成に参加し、それが根源的になっている現状において、政策形成に民意を反映させ」るべきであるとする見解は、ともすれば、パブリックコメント制度によって民主的正統性を補充するという観点から、行政機関のみが命令等の原案を作成するのではなく、原案の作成段階から国民が参加するような制度設計を主張する際の後ろ盾となり得るように思われる。しかしながら、ここでいう国民の意思ないし民意とは、政令の制定場面においては、授権法律に反映されているはずの国民の意思ないし民意を指すものであるという見方もできよう。

さらに、通達は、政令のように法律からの委任を受けて制定されるものではない。ゆえに、通達は、本来的に、その制定に当たって、政令の制定場面で認められるような行政機関における立法裁量を伴うものではなく、法令の範囲内における解釈や取扱いを定めることができるにとどまるものである。この点で、通達は、国民の全体意思をより忠実に反映する内容を有するものでなければならない。そうであれば、通達の制定に、根拠法令以外のルートから民意を注入し、民主的正統化を図ろうとする立論には慎重な態度で接しなければならない。通達の本来の機能は、行政内部の統制・統一化機能に認められるはずであることが、かかる立論の採用に

<sup>1050</sup> 関根二三夫「行政の外在的統制に関する一考察」日本法学 72 号 2 号 183～184 頁(2006)。

一層の慎重さを求める。

これらの点からすれば、パブリックコメント制度は、国民参加又は少数利益の表明という機能を有するものであり、これらの機能を発揮させて、形骸化した議会制民主主義を補充するべきであるという観点のみを強調することにより、同制度について、行政機関のみが命令等の原案を作成するのではなく、原案の作成段階から国民が参加するような制度設計を行うことが果たして必然であるか、そのような制度設計を正当化し得るかという疑念を、直ちには払拭することができない。

この点、藤田宙靖教授は、民主的住民参加手続を経て行われた行政活動であるならば、法律の一般的規律の支配に服さなくてよいというような意味において、専ら行政活動の直接的正当化の手段として、事前手続が機能するような結果となつてはならず、この意味において、行政手続は立法機関の役割に完全に代替し得るものではないこと及び法律による行政の原理の下では、行政機関は、法律による拘束を受けるものの、最終的には自らの判断と責任において、真に合理的であるとする意思決定を行うことを義務付けられているのであって、民意を理由に、行政機関のこの責任・義務が曖昧にされるようなことがあつてはならず、この意味において、行政の事前手続は、行政機関の役割に完全に代替し得るものでもないことを説かれる<sup>1051</sup>。パブリックコメント制度も行政の事前手続の1つを構成することに鑑みて、筆者もかような見解に共感を覚える。

もっとも、行政機関のみが命令等の原案を作成するのではなく、原案の作成段階から国民が参加するような制度設計についても検討の余地があるという先述の私見自体を撤回するわけではない。この点については、次のイで論じる。

## イ 行政機関に対する統制手段ないし知見・情報の提供手段という観点からの国民参加の重視

原田尚彦教授は、行政手続は、行政庁が一方的に独断で国民に関わりのある行政意思を決定するのではなく、行政組織の外部にいる関係人の参加を求め、その主張や意見を斟酌して行政意思を形成するところにその真の存在意義が認められるのであるから、行政手続とは、行政庁が国民(被治者)の法的地位に関わる行政意思(対外意思)を形成するに際して、その過程に関係者を何らかの形で関与させ、その意向を反映して行政意思を決定する手続上の仕組みであるとされる。その上で、原田教授は、行政手続法は、行政意思形成の手順を法定化しその扱いを画一化・客観化するだけでなく、治者と被治者が相互に緊張関係に立ちながら、多かれ少なかれ共同して行政意思の決定に参加する民主的仕組みであるところにその核心が求められるものである、と述べられる<sup>1052</sup>。

他方、原田教授は、関係人の範囲や参与の程度・方法については、一様である必要はなく、参与の形態には、〔1〕関係人への情報の開示(原案の公告・縦覧、被疑事実の開示、証拠資料等

<sup>1051</sup> 藤田・前掲注 594、154 頁参照。

<sup>1052</sup> 原田尚彦「行政手続法の制定と『参加』の視点—行政手続法制定 3.11.29『要綱案』を中心にして—」一橋論叢 110 巻 1 号 47 頁(1993)。

の閲覧、説明会の実施など)、〔2〕意見陳述の機会の提供(意見書の提出、公聴会の開催、聴聞・弁明など)、〔3〕行政決定の告知(送達、文書の交付、理由の告知など)、〔4〕不服申し立て方法の教示、〔5〕執行責任の所在の明確化(身分証明書の携帯・呈示など)などがあり、これらの要素がそれぞれの目的に応じ適宜組み合わせられて、各行政手続が構成されるとされ、国民の参与の程度・方法が一様である必要はないことを明言される<sup>1053</sup>。

筆者も、少なくとも立法の可能性を議論する文脈においては、国民の参与の程度・方法を一定のものに固定化する必要はなく、パブリックコメント制度に潜在する様々な可能性を狭めるべきではないと解している。したがって、行政機関のみが命令等の原案を作成するのではなく、原案の作成段階から国民が参加するような制度設計自体もあながち否定されるべきではないと考える。

筆者自身の立場をさらに確認しておくとしたら、パブリックコメント制度における国民参加又は少数利益の表明という機能を発揮させて、形骸化した議会制民主主義を補充するべきであるという視点のみを強調することにより、行政機関のみが命令等の原案を作成するのではなく、原案の作成段階から国民が参加するような制度設計についても検討の余地があると説くのではない。筆者は、主として、租税行政庁が租税法律主義という最高位の価値判断の基準を遵守することを確保すべく、行政手続法所定のパブリックコメント制度の活用を企図するものであり、いわば民主的正統性の補充手段という視点のみを強調するのではなく、行政機関に対する統制手段ないし知見・情報の提供手段という視点からも、同制度における国民参加の側面に着目するものである<sup>1054</sup>。

すなわち、租税法規の複雑難解性・専門技術性(第2章第1節2参照)に加えて、国税庁が実施したパブリックコメントの案件を分析した結果、原案は国税庁と業界団体それぞれの意向や思惑の妥協の産物であって、原材料も製造過程も不透明なものである上、原案に対する意見募集前における国税庁と業界団体とのインフォーマルなやりとりの中で、原案の内容は既にパブリックコメントによる修正が困難なほどに固まっていたのではないかという懐疑的な視線が向けられる可能性も否めないものがあったこと(第6章第5節の案件 No. 【2】の(3)イ(ア)の意見

<sup>1053</sup> 原田・前掲注 1052、45～46 頁。

<sup>1054</sup> この点、大浜啓吉教授は、現行パブリックコメント制度に関して、「行政立法手続がブラックボックスの中で行われていたことからすると、格段の進歩といえよう。この手続が命令等制定機関に与える心理的影響も恣意的決定を防ぐ効果はあるであろう。」として一定の評価を与えた上で、「しかし、制度の運用次第では、行政決定に正当性を付与するだけに終わる可能性もない訳ではない。利害関係人の意見表明も最終案の採否も、つまるところ、そのイニシアティブは行政が握っており、『正当な意見』が採用されない場合にこれを是正する道はないからである。その意味では、意見公募手続の制度は、事前の権利救済に主眼を置くアメリカ型の手続的デュー・プロセスモデルとは似て非なるものといえよう。この限界を克服するためには、従来の発想を転換し、行政立法手続を『証拠に裏付けられた理由ある決定』を行うための情報を集めるための手続として構成する必要がある。私は、これを手続的デュー・プロセスモデルに対して、合理的決定モデルと呼んでいるが、その核心は、証拠に裏付けられた合理的な決定を確保すると同時に裁判によって最終決定された命令・規則を争うことを可能にする点にある。法の支配の原理の下では、行政の恣意的な決定に対する司法審査が確保される必要があるからである」という見解を示される(大浜啓吉『行政法総論 行政法講義 I 〔第3版〕』180～181 頁(岩波書店 2012))。

①及び②参照)を考慮すると、パブリックコメント制度における行政機関に対する統制手段ないし知見・情報の提供手段としての国民参加という側面を重視することで、原案の作成段階から国民が参加するような制度設計の必要性や正当性を訴えることが可能であると考ええる。

ただし、抽象的な案に対して意見を求めるよりも、相当程度具体化された案に対して意見を求める方が生産的であるという現行制度を制定した際の立法府の判断自体の合理性が認められることは先に述べたとおりであるから、行政機関において原案の作成に取り掛かる段階から国民の意見を募集する先行手続を組み込むとしても、これまでどおり、行政機関が原案を完成させて、いよいよ命令等の制定を行う段階で、再度、意見募集を行い、その後も現行制度に基づく手続を実施するべきであると考ええる。もっとも、いわば２段階の意見募集が予定されることになるから、コストや手間という観点からのマイナス面が伴うことを見過ごすことはできない。このため、あらゆる案件に一律に、かような２段階の意見募集を行うべきであるか、仮に、２段階の意見募集を行うにふさわしい案件を類型化するとしても、法令レベルで手当てを施すべきか、運用ルールレベルで手当てを施すべきかなど、他の角度からの検討も必要となるであろう。

### **(3) 命令等ではなく、法律の立案段階から国民が参加するような制度設計について**

#### **ア 民主的正統性の補充という観点のみからの国民参加の重視**

再述するが、パブリックコメント制度は、国民参加又は少数利益の表明という機能を有するものであり、これらの機能を発揮させて、形骸化した議会制民主主義を補充するべきであるとする理解には傾聴に値するところがある反面、慎重な注意を払わなければならないところもあると考える。わが国のような民主主義的政治体制の下では、法とは、国民の全体意思を表現するものとしての意味を付与されたものと解すべきであるところ、建前上、国民の全体意思は、平等に参加する国政選挙と国会による立法を通じて形成されることが予定されている。したがって、パブリックコメント制度が有する国民参加又は少数利益の表明という側面を強調するとしても、同制度は立法府の役割に完全に代替することができないことは自明であり、同制度が補充し得る民主的正統性の程度にも自ずと限界があると考ええる。

このように考えてみると、命令等ではなく、法律の立案段階から国民が参加するような制度設計についてはパブリックコメント制度が格納されている行政手続法の所掌範囲を大きく超える問題であることに気が付く。そもそも、建前上、国民の全体意思は、平等に参加する国政選挙と国会による立法を通じて形成されることが予定されているところ、国民は、法律の制定、廃止又は改正等について、かかる国政選挙のほか、政党や国会議員に対して働きかけを行ったり、官公署や内閣に対して請願を行ったりすることにより(憲法 16 条、請願法)、法律の立案等の段階から参加する途も皆無ではない。実際に法律案を国会に提出することができるのは国会議員と内閣であり(憲法 41 条、72 条、国会法 56 条、内閣法 5 条参照)、国会議員と各省庁(の担当部局)が本来の立案の主体ではあるが、法律の立案自体は誰でも行うことができるのである

1055。そうすると、パブリックコメント制度に関して、法律の立案段階から国民が参加するような制度設計が果たして必然であるか、そのような制度設計を正当化し得るかという素朴な疑問が生まれてくる。

かかる疑問は、正義構想を巡る意見対立は極めて深刻であり、憲法上の事件の価値付けも論争的であることは免れないという政治の状況の下では、国民一人一人の正義判断における自己決定を平等に尊重することでしか、法は正統性を持ち得ないし、特別多数の賛成を求める方式など多数決以外の集会的決定方式では少数者の判断を多数者のそれよりも不平等に重視することになることからすると、自己決定の平等な尊重に最も適するのは、国民の意見を平等にカウントし、多数決で法内容を決める民主的プロセスにより、法に正統性を付与することであるという見解<sup>1056</sup>によって、裏付けを与えることができよう。

また、次の毛利透教授の見解に触れると、上記のような疑問が成り立ち得ることを容易に理解することができよう。すなわち、毛利教授は、行政組織が外部との協働を公式に行うことによって独自の政策形成上の正統性を得るという現象には、従来の政治部門における権力分立の考え方には整合しないところがあり、「公権力の意思形成は、民意を代表する議会が第一に行うべきものであり、行政権が行うのはその準備作業とその忠実な執行であるのだとすれば、社会からの働きかけは議会・議員に対して行うべきと考える方が筋が通っている」という見解を示される<sup>1057</sup>。かような見解を素地として、毛利教授は、行政権の国会・内閣を経ない民主化という現象は本来理論的には問題含みのはずであるにもかかわらず、パブリックコメントに対しては今のところ懸念は示されていないところ、「その根拠は、それが行政庁の一応の成案に対して広く一般に意見を募集するものであり、かつ寄せられた意見の採否についての最終的判断権を行政側に留保するものだからであろう。政策形成のイニシアティブは行政側に残されている。…制度化されていない公衆一般による批評・批判との連続性が残されており、行政権内部には市民が参加して新たな政策を作り上げていくという手続ではない。したがって、パブリック・コメントには一定の民主主義的参加手続としての意義は認められるとしても、それは主として行政に説明責任を果たさせるという程度にとどまるとの指摘がある。とはいえ、単なる理由付記を超える説明責任を果たさせることは、そこからの議論のきっかけをより豊富に与えることになるのも確かであろう。」と述べられる<sup>1058</sup>。

もともと、命令等ではなく、法律の立案段階から国民が参加するような制度設計についても検討の余地があるという先述の私見自体を撤回するわけではない。立法のイニシアティブはあくまで立法府にあることを認め、謙抑的な態度でパブリックコメント制度による民主的正統性の補充を訴えること自体は、あながち非難されるべきではないと考える。また、これとは異なる観点から、かかる制度設計の検討余地を論じることとも可能であると考え。この点について

<sup>1055</sup> 大島稔彦『立法学』64頁(第一法規2013)参照。

<sup>1056</sup> 横濱竜也「議会主権の再生—規範的法実証主義の立法理論」法哲学年報2014年14頁(2015)参照。

<sup>1057</sup> 毛利・前掲注626、62頁。

<sup>1058</sup> 毛利・前掲注626、67～68頁。



は、次のイで更なる考察を行う。

## イ 命令等ではなく、法律の立案段階から国民が参加するような制度設計の再考

国民の全体意思は、平等に参加する国政選挙と国会による立法を通じて形成されることが予定されているというのが建前であるが、政府により法律案が作成される場合には、その作成過程において、諮問・調査機関的委員会を含む審議会、私的諮問機関等に諮問し、その答申を受ける形をとることがほとんどであり、そこでは、利害関係を有する団体の代表者や学識経験者の意見を聴くことがある<sup>1059</sup>。不完全ながらも国民の声を拾い上げる仕組みや専門家の知見を活用する仕組みが既に存在しているのである。しかしながら、かような仕組みは必ずしも国民に開かれたものではなく、国民の声を拾い上げや専門家の知見の活用は限られたものにすぎない。審議会等よりも国民に開かれた制度であるといえるパブリックコメント制度は、その制度上、審議会等に完全に代替し得るものではないが、両者を併用すること自体は可能であろうし、相互補完作用を認めることも可能であると考ええる。

すなわち、国民の参加という観点から審議会における利益代表とパブリックコメント制度を比較した場合、前者では団体に組織化された利益のみが表出され、また参加できる団体も限定されるのに対して、後者では広範な個人の意見を集約できる可能性があるという相違がある。とりわけ、後者は、これまで行政機関によって十分ケアされてこなかった利益や未組織の利益が表出されるという一般的なメリットを有する。他方、1 回半のコミュニケーション形式としてのパブリックコメント制度の参加としての意義にはそもそも限界がある。このようなことから、審議会におけるような団体による利益代表に積極面を見出すことができるとしても、パブリックコメント制度はそれを代替し得るものではないという見解が既に示されている<sup>1060</sup>。

上記のような意味におけるパブリックコメント制度のメリットは同制度における民主主義的参加手続の側面との結び付きが強いものであり、かかるメリットを過度に強調して制度設計することは、ともすれば、「公権力の意思形成は、民意を代表する議会が第一に行うべきものであり、行政権が行うのはその準備作業とその忠実な執行であるのだとすれば、社会からの働きかけは議会・議員に対して行うべきと考える方が筋が通っている」という毛利透教授の上記指摘に正面から衝突するおそれもある。しかしながら、審議会の現状を踏まえた上で、立法府の地位を脅かさない範囲でパブリックコメント制度を活用する試み自体は、直ちには否定できないと考える。また、利益代表では団体に組織化された利益のみが表出され、参加できる団体も限定されるという審議会等の抱えるデメリットを解消する限りにおいては、法律の立案段階から国民が参加するようなパブリックコメント制度を設計するという議論も軽々に否定されるべきではない。

この点、板垣勝彦准教授は、これまで利害関係者からの意見聴取は、審議会への利益代表の

<sup>1059</sup> 松本進「社会科学としての『立法学』の構想」中村睦男＝大石眞編『立法の実務と理論』143 頁(信山社出版 2005)参照。この点について、松尾英夫「民事立法の現状と課題」中村睦男＝大石眞編『立法の実務と理論』383 頁以下(信山社出版 2005)も参照。

<sup>1060</sup> 角松・前掲注 624、294 頁参照。

参加や、公聴会の役割であり、行政の情報収集という役割は審議会が担ってきたが、人選の偏頗性、実質的な討議の欠如による形骸化、公聴会実施の任意性、参加者の限定などの点において批判があったことを指摘されるとともに、パブリックコメントは、公衆から幅広く意見を募るという意味で審議会よりも民主政の補完に役立つこと及び利害関係者や専門家の声にも門戸が開かれていることから、適切に運営されるならば、従来の審議会・公聴会が抱えてきた課題の解決が期待できると論じられる<sup>1061</sup>。

さらに、もう少し別の角度からの立論を行うという意味では、次の藤谷武史准教授の見解に関心を寄せておきたい。すなわち、藤谷准教授は、行政過程が時間的連続性の中で公益を形成・実現するプロセスだとすれば、議会の始原的決定としての立法の特権性は低下し、むしろ過程自体の私人に対する開放性を高めて私人の参加や私人への答責性を強化することが望ましいという「下からの行政権民主化」論が登場していると述べた上で、具体例として、パブリックコメント制度という命令等の策定手続の整備が進みつつあることを指摘される<sup>1062</sup>。かような指摘を基礎とするならば、法律の立案段階から国民が参加するようなパブリックコメント制度を行政手続法の枠内の議論として整理する可能性も出てくるのである。次の(4)で補足的な考察を行うこととするが、かような議論は、各種統計データを含む立法事実の収集・評価や法律の立案は実際には行政機関が主導していることに対する統制問題へと接続させることも可能であると考ええる。そうであるとなると、パブリックコメント制度について、民主的正統性の補充手段という観点のみを強調するのではなく、行政機関に対する統制手段ないし知見・情報の提供手段として、同制度における国民参加の側面に着目した上で、命令等ではなく、法律の立案段階から国民が参加するような制度設計も一考に値すると思われる。

以上のような考察を踏まえると、立法プロセスにパブリックコメント制度を組み込む立論や立法プロセスの中に位置付けられる行政プロセスの枠内においてパブリックコメント制度の発展を企図する立論など、パブリックコメント制度を巡る議論は更なる広がり期待できるように思われる。

そして、実際に行われているパブリックコメントに目を向けてみると、任意の意見募集ではあるものの、法務省民事局参事官室は、平成 28 年 7 月 12 日から同年 9 月 30 日までの期間において、法制審議会民法(相続関係)部会におけるこれまでの審議結果を中間的に整理したものである「民法(相続関係)等の改正に関する中間試案」に関する意見募集を行っている。このことによって、命令等ではなく、法律の立案段階から国民が参加するような制度を義務化することが、現実離れした提案ではないことが理解できるであろう。毎年のように改正が必要となる租税法について、法律の立案段階からパブリックコメント制度の実施を一律的ないし全面的に義務付けることは現実的ではないと考えるが、租税法規の国民に対する影響力や複雑難解性・専門技術性等に鑑みると、重要な法律案などに限定してパブリックコメント制度の実施を義務付けることなどは検討の価値があると考ええる。

<sup>1061</sup> 板垣勝彦「パブリック・コメント」行政法の争点〔第 4 版〕85 頁(2014)。

<sup>1062</sup> 藤谷武史「統治における立法の位置—公法学の観点から」法哲学年報 2014 年 44 頁(2015)。

さはあれども、法律の立案場面において躍動し得るパブリックコメント制度も決して万能ではないことを忘れてはなるまい。例えば、毛利透教授は、藤田宙靖教授が、行政権での政策形成の民主化機能は審議会に代えてパブリックコメント制度に一元化することが望ましく、狭い議論の場は民意反映ではなく専門的知見を得るとして純化しようとする方向性を示しているという指摘ができた上で、「しかし…パブリック・コメントの影響力は限定的であるし、また専門家の議論の場を外部の政治状況から切り離して設置することができるという想定は幻想ではないか」という指摘ができよう。専門家の知見の外部からの注入が必要とされるような先端的分野においては、専門家の間でも意見が一致することは見込めず、とくに当該時点での知見の政策的含意については、政治的立場の問題が切り離せない。そして、その場での議論や結論は、政策への影響力を持つ限り、潜在的には政治批判の対象となる」ことを指摘されている<sup>1063</sup>。

また、大屋雄裕教授も、「立法府の内部において十分な熟議・検討が行われるのであれば、行政府内のみを見てその問題性を言い立てるのも不適切だろう。研究会・審議会等に関する情報公開の進展やパブリック・コメント制度、あるいは各種の情報公開制度により公開性を高めたとはいえ、行政府内の立法手続の大部分はなお国民から直接には可視的でない場で行われている。また、事実上内閣提出法案に付随した過程となっている与党審査が非公開である点にも注意する必要がある。それと比較すれば制度的・現実的に多くの場面での公開性が保障されており、議事録も完全に保存されている議会手続の方が国民によるコントロールという観点から望ましいと評価することもできるだろう。」という見解を示されている<sup>1064</sup>。

これらの見解は、行政手続法に収められているパブリックコメント制度を行政法の領域から開放するような議論を説き起こすことには、様々な角度から検討すべき課題が待ち受けていることを示唆するものであるといえよう。

#### **(4) 各種統計データを含む立法事実の収集・評価や法律の立案は、実際には行政機関が主導していることに対する統制問題等**

各種統計データを含む立法事実の収集・評価や法律の立案は、実際には行政機関が主導していることに対する統制問題とパブリックコメント制度の活用可能性について、若干の補足的考察を行っておきたい。

高名な米国行政法学者である Davis は、法の創造や政策決定のための基礎をなす事実の認定のための証拠法則は、個別の事件の当事者にのみ関係するような事実の認定のための証拠法則とは異なるはずであることを説き、前者の事実を「legislative facts(立法事実)」、後者の事実を「adjudicative facts(判決事実)」と名付けた<sup>1065</sup>。そして、Davis の研究に影響を受けた芦部

<sup>1063</sup> 毛利・前掲注 626、68～69 頁参照。ここでいう藤田宙靖教授の見解については、藤田宙靖「審議会制度雑感」『行政法の基礎理論 下巻』242 頁以下(有斐閣 2005)〔初出 2001〕参照。

<sup>1064</sup> 大屋雄裕「立法の品質保証と民主的正統性」法哲学年報 2014 年 91 頁(2015)。

<sup>1065</sup> See Kenneth Culp Davis, *An Approach to Problems of Evidence in the Administrative Process*, 55 HARV. L. REV. 364, 402-410 (1942). Davis は、当初から憲法訴訟における立法事実の検討を意図していたのではなく、行政手続における独自の証拠法則を樹立するという必要性から出発して、そうした証拠法則の解明にとって有益な範囲で、憲法訴訟における議論を参照するという方法を採用したことについて、原竹裕『裁判による法創

信喜教授が、Davis によって提唱された legislative facts に関する議論を踏まえて、わが国における憲法訴訟、とりわけ裁判所における立法事実の審査と合憲性の推定の原則の関係等に関する極めて意義の深い論稿を公表されたことはよく知られている<sup>1066</sup>。

その中で、芦部教授は、立法事実を「法律を制定する場合の基礎を形成し、それを支えている一背景となる社会的・経済的事実」、判決事実を「係属事件の解決だけの目的で確定されねばならぬ事実、すなわち直接の当事者に関する一誰が、何を、どこで、いつ、いかに、どんな動機もしくは意図で行なったかという一事実」と定義された上で、立法事実と判決事実はいずれも裁判所において明らかにされるべき法的意味を持つ事実であると説明されている<sup>1067</sup>。

かような立法事実は、判決事実と異なり、法的三段論法の小前提として認定される事実ではないため、わが国においても、弁論主義や証明責任の適用が制限されるか、そもそも問題とならないといった議論がなされている<sup>1068</sup>。かような議論は、事実問題の判定は事実審の権限であり厳格な証拠法則の下にあるが、法律問題の判定は裁判官の権限であり裁判官の自由に判定し得るところであるという理解を背景とするものであって<sup>1069</sup>、立法事実が、法解釈の基礎を形成する事実としての一面を有することに端を発している。かような立法事実を巡る議論からインプリケーションを受けて、筆者は、法解釈の基礎を形成する事実(法解釈の前提となる事実)のうち上記のような立法事実の定義に必ずしも当てはまらないようなもの、具体的には立法に至るまでに現われた立法の内容や趣旨等に関する立法者、立案担当者等の意思、あるいはこれらに関する立法経過に注目している<sup>1070</sup>。このことは、立法関係資料を法解釈の道具として用いる

---

造と事実審理』52～53頁(弘文堂2000)参照。

<sup>1066</sup> 芦部信喜「合憲性推定の原則と立法事実の司法審査」『憲法訴訟の理論』152頁以下(有斐閣1973)〔初出1963〕参照。この点に関する芦部教授の業績について、大沢秀介「芦部信喜『合憲性推定の原則と立法事実の審査を読む』」法学教室247号44頁以下(2001)参照。

<sup>1067</sup> 芦部・前掲注1056、152頁参照。ただし、legislative とは、主体としての立法府ではなく、作用としての立法作用を指しており、芦部教授の立法事実の定義は、Davis の上記説明に由来する legislative facts の通常の用語法とは異なることが指摘されている。浅野博宣「立法事実論の可能性」長谷部恭男ほか編『現代立憲主義の諸相 上』423頁(有斐閣2013)参照。legislative facts 及び adjudicative facts の用語法については、時国康夫「憲法事実」法曹時報15巻5号22頁以下(1938)、和田英夫「憲法訴訟と立法事実」法律論叢41巻1号5頁以下(1967)、内野正幸「法律の違憲審査における『挙証責任』」芦部信喜先生還暦記念論文集刊行会編『憲法訴訟と人権の理論』324頁(有斐閣1985)の脚注10、田中英夫『英米法のことば』74頁以下(有斐閣1986)、田中英夫編集代表『英米法辞典』23頁、511頁(東京大学出版会1991)、安西文雄「憲法訴訟における立法事実について(一)」自治研究64巻12号122頁以下(1988)も参照。

<sup>1068</sup> 太田勝造『民事紛争解決手続』148頁以下(信山社出版1990)、高橋和之『憲法判断の方法』116頁(有斐閣1995)、戸松秀憲『憲法訴訟〔第2版〕』244頁(有斐閣2008)など参照。田中成明「裁判による法形成」鈴木忠一・三ヶ月章監修『新・実務民事訴訟講座1』79頁(日本評論社1981)及び田中英夫「判例による法形成」法学協会雑誌94巻6号787頁以下(1977)において取り上げられている立法事実の収集・評価能力等の制約と裁判による適正な法形成の限界問題等や内野・前掲注1057、338頁以下において取り上げられている(挙証責任や証明責任とは異なる)立法事実についての論証責任という考え方も興味深い。

<sup>1069</sup> 伊藤公一「教科書検定違憲訴訟と立法事実」阿部照哉ほか『現代違憲審査論』339頁(法律文化社1996)参照。

<sup>1070</sup> ここでは、川島武宜『科学としての法学』58頁(弘文堂1964)が、立法に際して、立法の内容たる法的価値判断について立法者が主観的に考えていたところの社会的価値による根拠付けという意味での立法理由は「歴史的な事実」とであると指摘されていたことも想起される。

こと、法文の可能な 1 つの意味を探るに当たって参考とすること<sup>1071</sup>を正当化するための 1 つの考え方として、同資料を立法者の意図や意思を明らかにする証拠として位置付けるような視座に基づいている。いずれにしても、立法事実や立法経過といった法解釈の基礎を形成する事実については、行政機関及び裁判所との関係で注意すべきことが 2 つある。

第 1 に、行政機関との関係である。すなわち、法令の原案を作成し、その検討資料を作成・保持し、実際にも立案担当者が行政機関の職員として所属していることなどに着目した「法解釈の基礎を形成する事実の証明としての性格が濃い場面における行政機関の優位性」に対する懸念である。租税法との関係でいうと、租税法令の立案を担当した租税行政庁は、立法関係資料等の作成・保持・公開あるいは争訟段階における証拠提出などの点で、納税者や裁判所等に優位すると考える。かかる優位性が引き起こす具体的な問題として、例えば、将来的に自己(行政機関)に不利な影響を及ぼす可能性がある立法関係資料の非公表や後出し、法令・通達ではなく講演等による行政指導・慣行形成などが行われることが想定される。また、行政機関による立法関係資料を用いた訴訟上の主張の巧拙や(非公開文書、保存年限又は他の事案への影響等を考慮しての)立法関係資料の出し惜しみなどが裁判所の法解釈や判断を歪めることになりはしないかという懸念も惹起される。この点は、立法自体は国民の代表者で構成される立法府においてなされるのであるが、各種統計データを含む立法事実の収集・評価や法律の立案は、実際には行政機関が主導していることに対する統制問題として、捉えることができよう。

第 2 に、裁判所との関係である。すなわち、個別の事件の当事者に関わる具体的事実と異なり、立案担当者が経験した立案当局内部又は内閣法制局<sup>1072</sup>とのやりとり、国会議員との折衝時の状況などといった立案時の検討ないし議論状況(立法経過)は、法解釈の基礎を形成する事実であり、その事件の当事者のみに関係する類のものではない。この点で、弁論主義や証明責任の適用が制限等されるものと解され、証拠法則に基づく客観性の確保が期待できないまま、法解釈(法律問題)の名目の内に水面下で、裁判所による取捨選択等が独断的になされる可能性も否定できないように思われる。とりわけ、法人税法における組織再編税制や連結納税制度の各規定に代表されるような、複雑かつ専門的・抽象的で、条文を一読しただけではその規定の意味するところがわかりづらい規定や当該各規定を巡る訴訟の新規性が高い規定が問題となるケ

<sup>1071</sup> 田中(英)・前掲注 1058、815 頁参照。この点、団藤重光『法学の基礎〔第 2 版〕』349 頁(有斐閣 2007)は、法の解釈に当たっては、法の奥にあるものを探らなければならないところ、法の規定の奥にあるものとして考えられるのは、①法律を作った立案者の意思、その法律がある省によって立案されたとする、その省の立案担当者がどのような趣旨でその規定を作ったかということがまず問題になり、続いて国会の審議の過程においてそれがどのような趣旨において是認又は修正されたかが問題となり、そのような意味で立案資料、あるいは国会の議事録の類が法の規定の趣旨を考える上でしばしば重要な参考資料となる一方、②法は立案者の意思から独立した客観的な存在であり、立案者の主観的な意図が何であったかということは、単なる参考資料以上の意味をもつものではないことを指摘される。いわゆる立法者意思説と法律意思説の説明については、五十嵐・前掲注 111、146 頁以下参照。なお、渡辺・前掲注 1049、109 頁は、民主主義的政治体制の下では、裁判官を真に拘束するものは国民の全体意思であり、立法者の意思がこの全体意思の現われである限りにおいて、裁判官は立法者の意思を尊重することが要請されていると論じられる。

<sup>1072</sup> 立法過程への内閣法制局の実質的関与が立法の質に及ぼす影響や所管省庁の担当者と法制局参事官との間のやりとりに公開性が担保されていないという問題に関する議論について、藤谷・前掲注 1062、38～39 頁参照。

ースでは、各規定の意味内容や趣旨に係る立案担当者の見解は、裁判官の理解や解釈に多大な影響を与えるか、少なくとも一種の先入観や安心感を与えるのではないかと推察される<sup>1073</sup>。

かような、わが国の立法プロセスに潜む問題に関する議論は、決して机上のものにとどまるわけではない。例えば、租税法に関する文脈において、酒井克彦教授は、ドイツなどと比較して、わが国における議会での立法に係る趣旨説明は極めて形式的であり、その内容は概括的かつ簡素なものであって、およそ各条項の趣旨・目的をそこから抽出することは困難であること及び法案の趣旨説明が実質的な意味で明示されているとは到底いえない状況下において、議会決定を尊重すべきとの租税法律主義の民主主義的理念を実現させるためにも、議会における趣旨説明を充実した内容の伴うものとする必要があることを指摘されている<sup>1074</sup>。

また、筆者は、納税者が行った一連の組織再編成スキームに対する法人税法 132 条の 2 の適用の可否が争われた後述するヤフー事件の一審判決の判示事項に対しては、平成 13 年度税制改正による組織再編税制の立案担当者である朝長英樹税理士(以下「本件立案担当者」という。)の見解に、ほぼ全面的に依拠して、組織再編税制に関する包括的な租税回避否認規定である法人税法 132 条の 2 の適用範囲を、従来一般に考えられていたよりも大きく拡張したことが最も注目されるという見方が示されているところ<sup>1075</sup>、かような見方の背後には、平成 13 年度税制改正からずっと後の本件課税処分後に、立法機関ではない立案担当者が示した、いわば国側の争訟を有利に進めるための後付け的な見解に裁判所が依拠したのではないかという疑念が存在する可能性があること<sup>1076</sup>を指摘したことがある<sup>1077</sup>。

この本件立案担当者の見解は、ヤフー事件及び関連する IDCF 事件<sup>1078</sup>において国側から裁判所に提出された本件立案担当者作成の鑑定意見書(以下「本件鑑定意見書」という。)の中で明

---

<sup>1073</sup> この点について、加藤新太郎「法律意見書の受け止め方」NBL1049 号 1 頁(2015)参照。また、税務訴訟と私的鑑定を巡る問題という文脈においては、石川正ほか「座談会 現代型訴訟と鑑定」NBL782 号 8 頁以下(2004)及び門口正人ほか「鼎談 企業訴訟における訴訟活動(上)」NBL1077 号 13 頁以下(2016)においてなされている議論にも関心が寄せられる。

<sup>1074</sup> 酒井克彦「我が国における租税回避否認論の議論」フィナンシャル・レビュー126 号 171 頁(2016)。

<sup>1075</sup> 太田洋「ヤフー・IDCF 事件東京地裁判決と M&A 実務への影響(上)」商事法務 2037 号 14 頁以下(2014)参照。吉村政徳「『不当に減少』とその判断基準としての経済合理性」税務弘報 62 巻 7 号 64 頁(2014)の脚注 19、大淵博義「租税回避行為否認法理のロジックと税務実践との乖離」産業経理 74 巻 3 号 29 頁(2014)も参照。また、この点に関して、岡村忠生「組織再編成と行為計算否認(1)」税研 177 号 79 頁(2014)が有意義な議論をなされている。

<sup>1076</sup> この点については、佐藤信祐「みなし共同事業要件の制度趣旨と包括的租税回避防止規定の適用」税務弘報 62 巻 7 号 87 頁(2014)も参照。

<sup>1077</sup> 泉・前掲注 398、36 頁以下参照。

<sup>1078</sup> ヤフー事件の判決日等は、東京地裁平成 26 年 3 月 18 日判決(民集 70 巻 2 号 331 頁)、東京高裁平成 26 年 11 月 15 日判決(民集 70 巻 2 号 448 頁)、最高裁平成 28 年 2 月 29 日第一小法廷判決(民集 70 巻 2 号 242 頁)である。また、IDCF 事件の判決日等は、東京地裁平成 26 年 3 月 18 日判決(民集 70 巻 2 号 552 頁)、東京高裁平成 27 年 1 月 15 日判決(民集 70 巻 2 号 671 頁)、最高裁平成 28 年 2 月 29 日第二小法廷判決(民集 70 巻 2 号 470 頁)である。

ヤフー事件は、合併法人である X1 社(原告・控訴人・上告人)が、法人税法 2 条 12 の 8 の適格合併に適用される同法 57 条 2 項により、被合併法人の未処理欠損金額を X1 社の欠損金額とみなしてこれを損金の額に算入したところ、所轄税務署長が、同法 132 条の 2 を適用し、上記未処理欠損金額を X1 社の欠損金額とみなすことを認めない更正処分等を行ったため、X1 社がその取消を求めたものである。

IDCF 事件は、新設分割により設立された法人である X2 社(原告・控訴人・上告人)が、本件分割はいわゆる

らかにされている<sup>1079</sup>。かような鑑定意見書は、正規の鑑定(民事訴訟法 212 条等参照)ではなく、当事者の一方又は双方が任意に専門的知識経験を有する第三者に専門的経験則の内容やこれを具体的な事実問題に適用して得られた事実判断を報告することを依頼し、その報告を事実認定の資料に供するために受訴裁判所に提出する意見書ないし報告書の一種である。この場合の鑑定は一般に私鑑定ないし私的鑑定と呼ばれている<sup>1080</sup>。

かような私的鑑定意見書は、一般に、金銭等による謝礼の存在や依頼する側とされる側との関係などから、当該依頼をした当事者の意向を踏まえたものであったり、当該当事者に有利な内容であったりすることはいわば当然であり、その証拠価値を割り引いたところで評価がなされるべきものであると解されている。このような私的鑑定意見書は、実務上、書証として取り扱われることが多いようであるが、法律上の直接的な根拠を有しておらず、その公正さを担保する制度的保障がないなどの問題点も指摘されている<sup>1081</sup>。

ヤフー事件及び IDCF 事件において、裁判所は、立法に携わった財務省の担当者が立法直後に起稿し、立法の経緯や趣旨等を知る上で重要な資料であるといわれている<sup>1082</sup>「改正税法のすべて」の記載内容に依拠した解釈論を展開している。かように、租税行政庁や租税専門家のみならず裁判所においても、「改正税法のすべて」(ただし、現在の名称は「税制改正の解説」)の立法関係資料としての重要性が認められていることが注目される。例えば、両事件の高裁判決は、法人税法 132 条の 2 の適用例としての「組織再編成を利用した租税回避行為の例」として、実際に本件立案担当者が執筆を担当した「平成 13 年版 改正税法のすべて」に示されている 4 つの例を挙げた上で<sup>1083</sup>、法人税法 132 条の 2 の不当の意義に関する解釈論を推し進めている。かような態度は、「改正税法のすべて」に示された 4 つの租税回避の例が、法人税法 132 条の 2 の具体的な射程範囲の理解に強い影響を及ぼすこと、さらには、同条の「法人税の負担を不当に減少させる結果となると認められるもの」の意義に関する抽象的な解釈論又は価値判断の基準として帰納することを認める可能性を示唆するものである<sup>1084</sup>。

---

非適格分割であり、法人税法 62 条の 8 第 1 項の資産調整勘定の金額が生じたとして、法人税の確定申告に当たり、当該資産調整勘定の金額からそれぞれ所定のコロを減額し損金の額に算入したところ、所轄税務署長が法人税法 132 条の 2 を適用し、当該資産調整勘定の金額は生じなかったものとして所得金額を計算した上で、法人税の各更正処分等をしたため、X2 社がその取消しを求めたものである。

<sup>1079</sup> 朝長英樹『組織再編成をめぐる包括否認と税務訴訟』325～475 頁(清文社 2014)参照。同書に掲載されている鑑定意見書はヤフー事件及び IDCF 事件併せて 3 通ある。なお、この各鑑定意見書の同書への掲載に当たっては、一部、修正を加えた部分があるが、内容に関する変更はないという断り書きがある(同書 323 頁参照)。

<sup>1080</sup> 松本博之＝上野泰男『民事訴訟法〔第 7 版〕』471 頁(弘文堂 2012)参照。

<sup>1081</sup> 中野貞一郎「鑑定の現在問題」『民事手続の現在問題』184 頁(判例タイムズ社 1989)、谷口安平＝福永有利編『注釈民事訴訟法(6) 証拠(1)』419 頁〔太田勝造執筆〕(有斐閣 1995)、福永清貴「民事訴訟における私鑑定の限界」企業法研究 13 号 104 頁以下(2001)、門口正人編集代表『民事証拠法大系 5 巻』49 頁〔前田順司執筆〕(青林書院 2005)、松本博之「控訴審における『事後審的審理』の問題性」伊藤眞ほか編『民事手続法学の新たな地平』468 頁(有斐閣 2009)、堀清史「医療訴訟における鑑定意見・私的鑑定意見の証拠評価について」岡山大学法学会雑誌 63 巻 1 号 114 頁以下(2013)参照。

<sup>1082</sup> 朝長・前掲注 1079、376 頁参照。

<sup>1083</sup> 『平成 13 年版 改正税法のすべて』243～244 頁(大蔵財務協会 2001)参照。

<sup>1084</sup> 本件鑑定意見書に示されている本件立案担当者の法解釈や立法経過等に関する見解及びその論拠・根拠資料等又は両事件における裁判所の判断について検討を行うことによって、争訟段階で示された立案担当者の解

しかしながら、一般に「改正税法のすべて」については、建前上は、「文中、意見等にわたる部分は筆者の個人的見解である」と整理されている<sup>1085</sup>。他に有力な立法関係資料が存在しないケースも珍しくないという現状を考慮すると、民主的正統性、法的安定性、予測可能性又は各法条の趣旨・目的を巡る紛争の予防可能性に資するべく、「改正税法のすべて」については、国会の関与等を経た立法関係資料として格上げすることなども検討に値するかもしれない。

さらにいえば、租税法令の解釈及び適用の場面における有益な資料の共有並びに租税行政庁や裁判所による法解釈の客観性・合理性の確保という見地から、租税法令に関する立法関係資料等の作成・保持・公開等に関して、法的整備を検討することも吟味に値する。立法関係資料の作成・保持・公開等に関するルールが整備され、国民や裁判所等との間でかかる資料の共有化が図られるならば、情報の非対称性の解消に寄与することになると思われ、ひいては、行政機関や裁判所による法解釈及び適用の客観性・合理性の確保にもつながるものと考えられる<sup>1086</sup>。立案時の議論が、一部であるにせよ、開かれた公開の場で行われ、その記録が残されるとともに、制定される規範の実質上の根拠を明らかにし得るパブリックコメント制度は、そのようなルール作りを行う際の1つの柱を形成する可能性を有していると考えられる。ここでは、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<sup>1087</sup>を今一度、想起しておきたい。

#### 第4節 小括

本章では、前章までの考察を踏まえて、現行パブリックコメント制度に対する改善策の提案を行った。その提案の方向性としては、第1章第2節及び第4節において重ねて述べてきたとおり、租税法律主義は、租税法に通底する憲法由来の最高位の原則(価値判断の基準)であり、行政解釈の内容を規律すると同時に、行政解釈に対する統制の必要性を規範的側面から支えるものであって、本研究の意義や方向性を支える最も重要な価値判断の基準であるという思考軸に

---

積又は行政解釈が裁判所に与える影響や「法解釈の基礎を形成する事実の証明としての性格が濃い場面における行政機関の優位性」に関する議論への橋頭堡を築く試みとして、泉絢也「租税訴訟における立法事実論と行政機関の優位性—ヤフー・IDCF事件における立案担当者の私的鑑定意見書を素材に—」税法学 576号 23頁以下(2016)参照。

<sup>1085</sup> 財務省 HP 参照。 [http://www.mof.go.jp/tax\\_policy/tax\\_reform/outline/fy2016/explanation/index.html](http://www.mof.go.jp/tax_policy/tax_reform/outline/fy2016/explanation/index.html) (平成 28 年 11 月 24 日最終閲覧)。

<sup>1086</sup> 立法事実論が裁判官による規範的な判断や法創造に係る判断の客観化・合理化につながることにについて、渡辺千原「法を支える事実」立命館法学 333=334号 1809頁以下(2010)参照。なお、本研究とは主眼が異なるものの、裁量処分の審査に当たっては、その根拠法規が明確な裁量基準を定めておらず、しかも被告行政庁も当該処分に当たっていかなる事情を考慮したかにつきその全貌を明らかにしないことも珍しくないことから、原告は手探りの主張に終始することを余儀なくされてきたという藤山雅行裁判官の指摘にも興味が惹かれる(藤山雅行「このエネルギーの持続を」ジュリスト 1277号 42頁(2004)参照)。

<sup>1087</sup> Elliott, *supra* note 733, at 1492-93. 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アカウントビリティの確保、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。



基づいており、基本的には、租税に関する命令等の文脈における提案内容となっている。すなわち、提案は、大きく分けて、①意見公募手続の適用対象となる命令等の実質的な拡大(問題点 1 に対する改善策)、②命令等の制定過程の統制強化(問題点 2 及び 3 に対する改善策)、③実効性のある担保措置の導入(問題点 4 に対する改善策)の 3 つであるところ、いずれも、基本的には、租税法律主義適合性の観点からの統制に資するような内容となっている。

ここでは、現行パブリックコメント制度の問題点のうち、特にその解決が喫緊のものであると解される 2 点を確認し、これに対して本章で示した改善策を再度示しておきたい。

1 点目として、租税に関する命令等は、税制改正に伴って制定等されることが通例であるから、実際には租税に関する多くの命令等が意見公募手続の適用を除外されてしまうという問題がある。これに対して、本章では、税制改正に伴う命令等の改正については、「事前の」意見公募手続の実施を義務付けないこととする一方、かかる命令等の有効期間について時限的措置を施した上で、命令等の制定と同時に、「事後の」意見公募手続の実施を義務付けるような制度設計を採用することを提案した。これは、第 8 章における米国の暫定規則を巡る考察から多くの示唆を得ている。

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

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