

# 租税法領域におけるパブリック・コメント制度 （意見公募手続制度）の意義と展望

泉 絢 也

はじめに

第1章 パブリック・コメント制度の概要

第2章 パブリック・コメント制度の目的と機能

第3章 パブリック・コメント制度が抱える問題点と若干の検討  
結びに代えて

はじめに

平成5年11月に成立した行政手続法は、「行政運営における公正の確保と透明性（行政上の意思決定について、その内容及び過程が国民にとって明らかであることをいう。…）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」を目的に掲げていたものの（行手1①）、国民の権利義務に直接関わる処分に関する手続、行政指導、届出の分野について優先的に立法化する一方、消極的意見が支配的であった行政立法手続<sup>(1)</sup>の立法化については将来の課題として先送りされた。その後、行政手続法の整備のみならず、国内外から規制緩和に対する要望が寄せられる中で、平成11年3月23日に「規制の設定又は改廃に係る意見提出手続」が閣議決定され、行政機関における意思決定過程において広く国民等に対して案等を公表し、提出された意見・情報を考慮して意思決定を行う規制の設定又は改廃に係る意見提出手続が行政措置として実施されるなど徐々に意見提出手続法制化の気運が高まっていった。そして、平成16年3月19日に閣議決定された「規制改革・民間開放推進3か年計画」において、意見提出手続の法制化が明言され、これを契機に総務大臣の下に設置された行政手続法検討会は、平成16年12月17日に、行政手続法

の改正要綱を盛り込んだ行政手続法検討会報告を総務大臣に提出した。この要綱をベースにして行政手続法改正法案が作成され、行政手続法制定から10数年の歳月を経た平成17年6月の同法改正により、行政機関が命令等を制定するに際して広く一般から意見を公募する制度が行政手続法に組み込まれた<sup>(2)</sup>。これによれば、命令等を制定する行政機関には、かかる意見公募手続を実施する義務のほか、これに関連するいくつかの義務（意見公募手続の周知等義務、提出意見の考慮義務、結果公示義務など）が課せられている（以下、これら一連の手続等を総称して「パブリック・コメント」又は「パブコメ」という。）。

かかるパブコメ制度は、租税法の世界においても活用されている。例えば、最近においては、法人契約の「がん保険（終身保障タイプ）・医療保険（終身保障タイプ）」の保険料の取扱いに係る法人税基本通達の一部改正に関するパブコメ（平成24年2月29日付）（以下「がん保険パブコメ」という。）や平成24年度の国税通則法改正に対応するための国税通則法第7章の2（国税の調査）関係の通達の制定に関するパブコメ（平成24年7月2日付）（以下「通則法パブコメ」という。）<sup>(3)</sup>が実施されている。

本稿においては、かかるパブコメ制度の問題点や今後の展望等について、とりわけ租税法との関係を中心に考察を行いたい。

## 第1章 パブリック・コメント制度の概要

パブコメ制度は、大きく分けて①原案等の公示と意見公募、②意見提出、③提出意見の考慮、④結果の公示という4つの要素から構成されている<sup>(4)</sup>。

まず、命令等制定機関は、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（命令等で定めようとする内容を示すものをいう。）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）（行手39①、③、④一）。命令等の案は、具体的かつ明確な内容のものであって、その命令等の題名及びその命令等を定める根拠となる

法令の条項が明示されたものでなければならない（行手39②）。また、命令等制定機関は、意見公募手続を実施して命令等を定めるに当たっては、必要に応じ、意見公募手続の実施についての周知及び関連する情報の提供を行うよう努めなければならない（行手41）。意見提出期間内に国民から意見提出<sup>(5)</sup>があった場合には、命令等制定機関は、命令等を定めるに当たって、その提出された意見を十分に考慮しなければならない（行手42）。さらに、命令等制定機関は、意見公募手続を実施して命令等を定めた場合には、命令等の公布と同時期に、原則として、命令等の題名、命令等の案の公示の日、提出意見（提出意見がなかった場合にあっては、その旨）又は提出意見を整理・要約したもの、提出意見を考慮した結果（意見公募手続を実施した命令等の案と定めた命令等との差異を含む。）及びその理由を、インターネット等を利用して公示等<sup>(6)</sup>しなければならない（行手43①②、45）。なお、意見公募手続を実施したにもかかわらず命令等を定めなかった場合には、その旨（別の命令等の案について改めて意見公募手続を実施しようとする場合にあっては、その旨を含む。）並びに命令等の題名及び命令等の案の公示の日を速やかに公示しなければならない（行手43④）。

かかるパブコメ制度の対象となる命令等とは、内閣又は行政機関が定める次に掲げるものをいう（行手2八）。

- ① 法律に基づく命令（処分要件を定める告示を含む。）又は規則
- ② 審査基準（申請により求められた許認可等をするかどうかをその法令の定めに従って判断するために必要とされる基準）
- ③ 処分基準（不利益処分をするかどうか又はどのような不利益処分とするかについてその法令の定めに従って判断するために必要とされる基準）
- ④ 行政指導指針（同一の行政目的を実現するため一定の条件に該当する複数の者に対し行政指導をしようとするときにこれらの行政指導に共通してその内容となるべき事項）

上記①は、制定主体や制定形式に着目しているのに対し、上記②～④は、

制定形式に着目したものではなく、閣議決定、閣議了解、告示、通達、訓令、通知等のいずれの形式をとっているかを問わない<sup>(7)</sup>。いずれにしても、租税法との関係でいえば、パブコメ制度の対象となる命令等の中心を構成するのは、施行令・施行規則・通達ということになろう（ただし、個々の通達が上記②～④のいずれに該当するのかという問題はある。）。

ところで、命令等制定機関は、命令等を定める場合に意見公募手続を実施しなければならないのであるが、これにはいくつかの例外があり、それは行政手続法に定められている意見公募手続規定のどの部分を適用除外にするかという観点から、2つの類型に分類できる。すなわち、行政手続法第6章（意見公募手続等）の規定全体を適用除外とするもの（行政手続法3条2項、3項及び4条4項に該当する命令等）と行政手続法39条1項の意見公募に係る手続規定が適用されないもの（行政手続法39条4項各号、同法施行令4条に該当する命令等）に大別できる<sup>(8)</sup>。

かような適用除外規定のうち、租税法との関係で最も重要なものは、39条4項2号である<sup>(9)</sup>。同号は、「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関し必要な事項を定める命令等を定めようとするとき」は、行政手続法39条1項の意見公募手続は要求されない旨規定している。かかる適用除外の趣旨は、租税や社会保険料など納付すべき金銭に関する命令等については、元々の法律が国会で十分に議論されたものであり、命令等制定機関の裁量の余地も狭く、法律で規定できない部分を迅速かつ正確に命令等によって定める必要があることにある。すなわち、「憲法に定められている租税法律主義の観点等から、租税に係る法律が制定されている。また、社会保険料等の負担についても、これに係る法律を制定する際に、幅広く国会において議論が行われているものであると言える。したがって、国会で十分に議論され、決定されたこれらの法律において規定できない部分を補う命令等を迅速かつ正確に定めることが、まず行政機関に求められる…さらに、…法律成立後においては納付すべき金銭に係

る命令等制定機関の広範な裁量が認められるものではなく、広く一般の意見を求める必要性は乏しい」と考えられたことから、納付すべき金銭に関する法律の制定又は改正により必要となる事項を定める命令等を制定しようとするときは、意見公募手続の実施を義務付けないこととしたものである<sup>(10)</sup>。

もっとも、39条4項各号により意見公募手続を実施しないで命令等を定めた場合であっても、命令等制定機関は、その命令等の公布と同時期に、原則として、命令等の題名・趣旨、意見公募手続を実施しなかった旨及びその理由を公示しなければならない（行手43⑤）。また、同項は命令等制定機関が任意に意見公募手続を実施することを妨げるものではない。すなわち、かかる適用除外に該当する命令等であっても、命令等制定機関は、必要に応じて任意に、行政手続法の規定に準じたパブコメを実施することがある<sup>(11)</sup>。

## 第2章 パブリック・コメント制度の目的と機能

### 1 パブリック・コメント制度の目的

行政手続法検討会報告は、意見提出手続について、①行政運営における公正の確保及び透明性の向上、②行政立法機関（命令等制定機関）の判断の適正の確保及び③行政立法機関の判断の過程への国民の適切な参加、あるいは④政策情報の積極的な提供がその主な目的であると述べており、同報告を基礎にして作られたパブコメ制度の目的も同様の点にあると理解できよう。この点は、平成17年行政手続法改正法案を審議した第162回国会総務委員会における麻生太郎国務大臣（当時）の説明からも裏付けられる<sup>(12)</sup>。

### 2 パブリック・コメント制度の機能

パブコメ制度によれば、命令等制定前に命令等の案や趣旨等が広く一般に公示されるとともに、国民から提出された意見は命令等制定機関によって十分に考慮された後、その考慮結果と理由が公示されるのであるから、同制度には、行政運営における公正の確保・透明性の向上及び命令等制定機関の判断の適正の確保といった機能が認められることは多言を要しない。また、すべ

での国民が命令等の案に対して意見を提出することができることから、パブコメ制度には命令等制定機関における命令等制定過程・判断過程への国民の適切な参加（国民の意見の反映）といった機能も認められよう。

また、意見公募時に、具体的かつ明確な内容で、命令等を定める根拠となる法令の条項を含む命令等の案及びこれに関連する資料が公示されるとともに、命令等公布時には提出意見等、提出意見を考慮した結果及びその理由が公示等されることからすれば、命令等制定機関の説明責任に資するといった機能も認められよう。そして、意見公募時に「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」などの関連資料が公示され、<sup>(13)</sup>その後は、提出意見を考慮した結果及びその理由が公示されることに着目するならば、パブコメ制度は、理由提示機能も包摂するものであるといえる。すなわち、常岡孝好教授は、改正法は、結果公示段階で当該命令等の趣旨目的や制定理由を公示せよと要求しているわけではないが「原案公示段階で、制定理由や趣旨について公示されるのが普通で、原案と最終的に制定された命令等との内容に大きな変更点がないとき、原案公示段階での制定理由等が、最終命令等の制定理由であると考えて大きな間違いはない。また、結果公示段階で『考え方』等を公表することになっている。この『考え方』は制定理由そのものではないが、当該命令等の全体の制定理由を推測することは容易であるといえよう。つまり、『考え方』から、命令等の制定理由や趣旨をうかがい知ることができる」ことを指摘される。<sup>(14)</sup>かように命令等の制定根拠、理由又は趣旨が国民に提示されるということは、命令等制定機関の判断の恣意抑制機能ないし慎重配慮確保機能、処分等に対する不服申立便宜機能、命令等制定あるいは処分等に関する国民（納税者）に対する説得機能など様々な機能を派生的にもたらすものと解される。<sup>(15)</sup>これらの機能は、とりわけ租税法の分野においても有益な効果をもたらす。すなわち、これらの機能が充実化することは、納税者側からみれば、租税に関する命令等についての課税庁の考え方に対する理解や当該命令等に関して命令等制定後の課税庁の行動・対応（例えば、当該命令等に基づいて行う修正申告の勧奨や課税処分など）に対

する予測や理解、あるいは不服申立ての便宜に資することが考えられる。また、命令等制定作業時や命令等制定後における課税庁の行動・対応は、恣意性が抑制された慎重なものとなることが考えられる。

さらに、俯瞰的にみるならば、パブコメ制度は、命令等制定機関と国民が相互に情報を提供（収集）し合うものであり、両者が有する情報や知識といった社会的財産の有効利用を促進する機能を有するものと捉えることもできよう。なお、同制度によれば、命令等制定作業に関わる国家公務員個人が自身の所属する行政機関に対して、匿名により意見提出できることとなる点は興味深い。

以上、パブコメ制度には、その実際の効果の程度は区々であるとしても、行政運営における公正の確保・透明性の向上及び命令等制定機関の判断の適正確保機能、命令等制定機関における命令等制定過程・判断過程への国民の適切な参加機能、命令等制定機関の説明責任遂行機能、行政機関の処分等に対する不服申立便宜機能、命令等制定あるいは処分等に関する国民（納税者）に対する説得機能及び社会的財産の有効利用促進機能など種々の有益な機能が認められる。

### 第3章 パブリック・コメント制度が抱える問題点と若干の検討

本章においては、現行のパブコメ制度が抱える問題点とその若干の解決方法について、租税法との関わりを中心として、いくつか指摘してみたい。

#### 1 意見公募手続の適用除外範囲について

##### (1) 問題点

租税法に関する施行令・施行規則は、税制改正に伴って改正されることが通例であるから、39条4項2号により、実際には多くの施行令・施行規則が意見公募手続を要求されないこととなる。同号の趣旨については前述のとおりであるが、このうち迅速性の要請や裁量の狭小性という点には一応の合理性があるものの、この点を殊更強調して、税制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ことは妥当であろうか。なぜなら、かかる取扱いは、法律で規定できない部分を命令等で正確に定めるという同号の趣旨に必ずしもそぐわないと思われるからである。加えて、パブコメ制度の上記4つの目的との適合性の観点のみならず、命令等制定過程における課税庁の恣意性の排除と制定された命令等に関する納税者の予測可能性の確保を要請する租税法律主義の観点からも問題視し得る。この点、一高龍司教授は、「新法又は改正法の施行に必要な命令等であるとの説明が可能な限り、実際には抽象的な制定法上の要件の下で納税者の権利義務を大きく左右する具体的な内容を伴う命令等の制定であっても、〔筆者注：意見公募手続の〕適用除外となりうる」一方、納税者の権利義務を法的に左右しない通達が、時折、意見公募手続の対象とされていることを指摘され、このような状況について、「むしろ逆ではないかとの疑問を抱かざるを得ず、租税法律主義が要請する民主的統制の観点から問題があると言わざるを得ない」と述べられるが、<sup>(16)</sup>妥当であると考えられる。

また、一高教授は、「新法又は改正法の施行に必要な命令等であるかどうかの線引きも、あまり明確ではない」点を指摘される。<sup>(17)</sup>なるほど、時間的又は内容的にどの程度・範囲までの命令等の制定・改正が、適用除外の対象となる租税に関する「法律の制定又は改正によ」るものに該当するのか、その線引きが問題となる場面もあろう。例えば、通則法パブコメは国税通則法の改正に伴う通達改正であるから、意見公募手続の適用除外となるとしても（そもそも、個々の通達の命令等該当性の問題もあろうが）、仮に国税庁が、通則法改正時に通達を改正せずに、通則法改正後、数年経過してから今回の通則法パブコメと同様の内容の通達改正を行う場合には、意見公募手続の適用除外規定の要件を充足するのであろうか（時間的因果関係の問題）。他方、内容的因果関係の問題もある。すなわち、すでに一高教授が指摘されているとおり、平成23年度における法人税法施行令141条（外国法人税の範囲）3項3号等の改正により、外国税額控除の定義から、選択可能な複数の税率のうち最も低い税率による負担を超過する部分が除外されたものの、かかる改



正に際しては、行政手続法39条4項該当を理由に、意見公募手続はなされなかった。この点につき、一高教授は、「確かにこの施行令の改正は、『法人税法施行令の一部を改正する政令（平成23年政令第196号）』の一部としてなされ、この政令は、平成23年6月30日法律第82号の可決成立に伴うものであるが、外国税額控除の定義に限って言えば、法人税法69条1項において対応する改正はなされていない。そうであれば、このような立法的変更が、国会の審議も意見公募も経ずに行われたことになる」と指摘されている<sup>(18)</sup>。

## (2) 検 討

まず、租税に関する命令等は、税制改正に伴って改正されることが通例であるから、実際には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という問題点については、例えば、少なくとも通達のように法律からの委任がないものについては、意見公募手続の適用を除外しないすることも検討に値しよう<sup>(19)</sup>。逆に国民の権利義務に対する影響の大きい施行令・施行規則については、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よう。また、時間的又は内容的にどの程度・範囲までの命令等の制定・改正が、新法の制定又は既存の法律の改正によるものに含まれるのか、その線引きが不明確であるという問題については、パブコメ制度の目的に照らして個別具体的に判断すべきであると解するが、この点につき裁判所の判断を求めることが可能であることを明確にすべきである<sup>(20)</sup>と考える。このことは、後述する手続違反に対する是正手段等の問題とも絡むものである。

## 2 意見公募時に公示される資料等の範囲等について

### (1) 問題点

命令等制定機関は、命令等を定めようとする場合には、その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なければならない（行手39①）。この場合の命令等の案は、具体的かつ明確な内容のものであって、かつ、その命令等の題名及びその命令等を定める根拠となる法令の条項が明示されたものでなければならない（行手39②）。総務省行政管理局長の運用指針（以

下「運用指針」という。)は、この「具体的かつ明確な内容」の意義について、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、その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る<sup>(21)</sup>。また、公示すべき関連する資料については、形式は問われないが、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必要があるとし、例えば、「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」、「当該命令等が定められることによって生じるとさ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」などを具体例として挙げて<sup>(22)</sup>いる。

しかしながら、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、命令等制定機関の判断の適正の確保といったパブコメ制度の目的、あるい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のではなからうか。とりわけ、租税法領域においては租税法律主義という根本原則の遵守が強く要請されるのであるから、命令等制定機関に対し、租税に関する施行令・施行規則案の内容が本法からの委任の範囲内であることや通達案の内容が租税法律主義の要請に合致していること(通達案の内容が本法の解釈から導き出せること)について、租税法律主義に重心を置いた説明や資料の公示が必要であると考え

る。

例えば、がん保険の保険料に係る法人税法上の損金算入額の計算方法等の通達案を提示したがん保険パブコメに対しては、「複雑な計算式による課税の仕方を通達で決められるのか。租税法律主義に反するのではないか。保険に関する複雑な計算式による課税の仕方を、法人税法第22条から考えることは不可能ではないか」という意見が寄せられて<sup>(23)</sup>いた。なるほど、例えば、通達案のように、一定の保険料前払期間においては、各年の支払保険料の額の

うち、当期分保険料の2分の1に相当する金額を前払金等として資産計上する（損金算入を認めない）という一種の割切計算を行わなければならないことは、少なくとも法人税法22条3項又は4項から直ちに読み取ることはできないものであり、かつ、法律ではなくあくまで通達により従来の取扱いの変更を行うものであることから、租税法主義の観点から疑問を呈する上記提出意見は傾聴に値するものと考えられる。

かかる意見に対して、国税庁は、「法人税法上、当期の益金又は損金の額に算入すべき収益又は費用・損失の額は、『一般に公正妥当と認められる会計処理の基準に従って計算するものとする』（法人税法22④）とされており、法人が一般に会計処理の基準としていると認められる会計基準等…により、前払費用は『流動資産又は投資その他の資産』に属するものとされています。本通達は、法人税法第22条第4項に基づいて、保険商品の実態調査を踏まえ、がん保険の支払保険料に含まれる前払保険料の税務上の取扱いを明らかにしたものです。国税庁としては、課税の透明性・統一性を図るべく法令解釈通達等において実務的な取扱いを明らかにしているところです。」と回答している。<sup>(24)</sup> 本稿の主題から外れるものであることから、かかる通達案の租税法主義適合性の問題について詳細な検討を行うことは適切でないし、もとより上記提出意見の提出者の真意を確認することはできないが、法人税法22条4項はその意義や内容に議論のあるところであるから、なぜ同条項から通達案のような取扱いが導出できるのか、回答にある「実態調査」の内容を示した上で国民にも理解できる程度の説明がなされるべきであったと考える。

しかも、上記提出意見とこれに対する国税庁の回答には、ボタンの掛け違いが生じているのではなかろうか。すなわち、上記提出意見は、なぜ保険料の一部が「前払費用」や「前払金」といった勘定科目になるのかという内容のものではなく、なぜ通達によりがん保険の保険料の損金算入額の計算方法を定めることができるのか、なぜ一種の割切計算を行わなければならないのか、なぜ法律から保険料の2分の1が損金に算入されない（2分の1が資産に計上される）という取扱いを読み取ることができるのかといった内容の疑

問であって、租税法律主義の観点から疑問を投げかけるものであると理解することができるならば、「前払費用は『流動資産又は投資その他の資産』に属するものとされています。」とするのみで「前払費用」該当性の詳細な理由に触れていない回答内容は必ずしも上記提出意見に正面から対応するものではなく、<sup>(25)</sup>両者の意思疎通は十分に成功しているとは思われない。仮に、意見公募時において、なぜかかる通達案が租税法律主義に適合していると考えられるのかという観点からの説明が十分に公示されていれば、事態は改善されていたかもしれない。もちろん、かかる事態は、意見公募時に公示された情報の質や量の不十分性といった問題のみに起因するものではなく、パブコメ制度が命令等制定機関と国民との一回半の情報交換制度であり、したがって（行政と国民又は国民相互間の）意思疎通が十分に行われないう場合があり得るといった制度的問題や租税法の専門性・難解性といった租税法固有の問題に根を持つものであるように思われる。<sup>(26)</sup>

また、運用指針は、意見公募時に公示すべき関連する資料に関して、「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」、「当該命令等が定められることによって生じ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」などを挙げており、このこと自体は妥当であると考えるが、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という問題がある。

## (2) 検 討

まず、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不十分であるという問題については、命令等制定機関は命令等の案が法律に適合していると解した理由を明示しなければならないとする改正を行うことが考えられる。次に、パブコメ制度が命令等制定機関と国民との間における一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・困難性という問題については、国民が命令等制定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<sup>(27)</sup>、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。提出意見に対する命令等制定機関からの回答が簡易に過ぎる場合、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、命令等制定機関に対してさら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（現行の行政手続法41条を抛り所にして、このようなことが可能であるかという点については必ずしも明らかではない。）。最後に、意見公募時に公示すべき関連する資料の範囲や量は膨大なものになる場合もあり、どの範囲の資料をどの程度公示しなければならないか、法律の文言からは判然としないという問題については、少なくとも運用指針が例示する資料の全部又は一部については法定化した上で、最終的には、後述する是正措置の問題と併せて議論することが考えられる。なお、意見公募時に公示する情報の充実化を図るとすれば、例えば、代替案のほか、それぞれの案に対する命令等制定機関内部における賛成・反対・その他の意見、最終的に特定の案に落ち着いた理由等の公示を義務化することも検討に値するであろう。

### 3 提出意見十分考慮義務等について

#### (1) 問題点

命令等制定機関は、意見公募手続を実施して命令等を定める場合には、定められた期間内に提出された意見を十分に考慮しなければならない（行手42）。「規制の設定又は改廃に係る意見提出手続」に係る閣議決定手続も提出意見を考慮しなければならないという責務を課していたが、改正法はこれを法的義務に格上げしている<sup>(28)</sup>。すなわち、法律上、提出意見は十分に考慮しなければならないのであって、採用されてしかるべき適正妥当な意見であるにもかかわらず、これについて一応考慮するのみで簡単に排斥してしまうことは許され<sup>(29)</sup>ない。ここでいう「十分に考慮」することの意義については、個々の意見を真摯な検討の対象とすべきというにとどまり、命令等制定機関が提出意見に拘束されることを意味するものではないことは当然である。また、<sup>(30)</sup>

パブコメ制度は、(これによって命令等に対して民主的正統性を与える類のものではないから) 国民から提出された意見を多数決に基づいて採用するものではなく、意見の内容を精査して命令等に反映するか否かの判断がなされるべきものである。したがって、同趣旨の意見が相当多数提出されたとしても、そのことによって命令等制定機関の判断が拘束されるわけではない。もっとも、同趣旨の意見が国民から極めて多く提出されたという事実をそれなりに重く受け止めることが妥当である場合もあろう。<sup>(31)</sup>

問題は、かかる提出意見十分考慮義務が遵守されることをいかに担保すべきかにある。この点、命令等制定機関は、意見公募手続を実施して命令等を定めた場合には、その命令等の公布と同時期に、提出意見(提出意見がなかった場合にあってはその旨)、提出意見を考慮した結果(意見公募手続を実施した命令等の案と定めた命令等との差異を含む。)及びその理由等を公示しなければならず(行手43①三、四)、提出意見十分考慮義務の遵守は、かかる公示によって、かなりの程度担保されると考えられている。かかる公示によって、提出意見の取扱いをガラス張りにして国民によるチェックを可能とすることで、提出意見十分考慮義務違反の発生を防止することが見込まれているのである。<sup>(32)</sup>

他方、パブコメ制度は、かかる考慮義務違反を誘発する不安要素を制度的に内包している。すなわち、意見公募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(行手39②)、これを受けて、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。<sup>(33)</sup>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命令等制定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。命令等の案の内容に具体性・明確性を求める規定の趣旨は、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判断によるものであって一

応の妥当性は認められよう。<sup>(36)</sup>しかしながら、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命令等制定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、命令等制定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、命令等制定機関は、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、第一次的には硬直的・消極的な姿勢をとりかねないのではなからうか。<sup>(37)</sup>

また、命令等制定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という問題もある。すなわち、提出意見を十分に考慮するということは、提出意見を反映して原案を修正等することに必ずしもつながるものではないから、原案の修正等の有無という事実のみによって、命令等制定機関における提出意見の考慮の程度を一律に判断することはできないと思われる。提出意見を十分に考慮したか否かは、個々の提出意見の内容とその提出意見を考慮した結果及びその理由を照らし合わせた上で判断せざるを得ないものであり、個別具体性を帯びた相対的な問題である。加えて、提出意見の内容、提出意見を考慮した結果及びその理由が公示等されたとしても、国民は、これらを踏まえた上で再度意見を提出したり、提出意見を考慮した結果の理由に対して命令等制定機関に質問を行うことやより詳細な説明を求めることはできないことを考慮すると、意見提出後に公示等される事項のみによって、命令等制定機関が提出意見十分考慮義務を確実に果たしたかどうかについて客観的に判断することは至難の業であると思われる。

## (2) 検 討

命令等の案の具体性と命令等制定機関における原案の修正等に対する硬直性・消極性とのトレード・オフの問題については、議論の生産性を維持しつつ、具体性の程度を柔軟に捉える解釈又は運用により対処することが考えられる（例えば、いくつかの代替案とそれぞれの案に対する賛成・反対意見を公示した上で、広く一般に意見を求めることが考えられる。<sup>(38)</sup>かかる点が公示されてこそ、命令等の制定過程が国民に明らかになるといえよう。）。また、

命令等の案の内容の一義的確定前の段階で意見公募し、確定後に再度意見公募するといった二段階意見公募手続の採用、あるいは後述する手続違反に対する是正手段等の導入なども、解決策の候補として考えられよう。なお、命令等制定機関と意見提出者相互の理解の不十分性や命令等制定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という問題については、情報交換の回数の増加、公聴会等の手段の活用（併用）又は命令等制定機関が公示する情報の充実化といった対応が考えられる。

#### 4 手続違反に対する是正手段等について

##### (1) 問題点

行政手続法は、前述したパブコメ制度の目的を達成するため、命令等制定機関に対し、意見公募手続実施義務のほか、具体的かつ明確な内容の案を公示する義務、30日以上意見提出期間を設定する義務、意見公募手続の周知等義務、提出意見の十分考慮義務、結果公示義務など各種の義務を課している。しかしながら、かかる義務違反が生じた場合の直接的な是正又は救済手段は設けられていない。行政手続法1条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」、「国民の権利利益の保護」を掲げているが、パブコメ制度に関する規定を眺める限り、かかる目的を果たすために欠かせないものが抜け落ちているように思える。

##### (2) 検討

手続違反に対する是正又は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いるところ、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。」と述べている<sup>(39)</sup>。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又は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、行政事件訴訟法や国家賠償法等の他の法律が用意している制度に委ねることも



含めて、検討を行う必要があるかもしれない。かかる文脈においては、事前手続としてのパブコメ制度の限界も視界に入り込んでこよう。なお、国民による事後的な是正又は救済手段のほか、命令等制定機関が手続を遵守しているか否かを第三者機関によってチェックする制度の創設も考えられる。

## 結びに代えて

本稿では、パブコメ制度は、租税法領域においても、納税者の予測可能性や権利保護に資する有益なものであるものの、なお検討すべき問題を抱えていることを指摘した。同制度の有益性を考慮すると、同制度は、かかる問題を克服してさらなる発展が期待されるべきものであるが、今後同制度が進むべき方向性は、第2章で指摘した同制度の目的や機能のいずれに重心を置くかによって、分岐することが考えられる。

例えば、租税法領域においては、仮に、租税法主義に抵触する通達が定められたとしても、そのことに気が付かないか又は様々な理由により、かかる通達に従う納税者が多数であるといった現状がある。かかる納税者は、広い意味で違法な課税処分を受けた場合と同様の状況にあると評価し得るかもしれない。かような現状からすれば、パブコメ制度について、命令等の制定趣旨や目的等が公示されることによる命令等制定機関の判断の適正確保機能や慎重配慮確保機能を重視した制度設計を行うことも一考に値しよう。

最後に、平成24年8月30日付けで意見公募の結果が公示された所得税基本通達36・37共-20（任意組合等の組合員の組合事業に係る利益等の額の計算等）の一部改正に関するパブコメについて触れておきたい。同パブコメにおいても、通達改正の契機となった判決（東京高裁平成23年8月4日判決・裁判所HP）の判示内容や射程範囲との関係で通達案の妥当性について説明を求めているものと思われる提出意見とこれに対する国税庁の回答との間において上記のようなボタンの掛け違いと思しき現象が生じている。しかし、より注目すべきは、同パブコメに対しては、残念ながらわずか4件の意見しか提出されていないことである。今後は、租税法の専門家（団体）からも、パ

ブコメ制度に関する議論や実際に意見公募された案件に対する積極的な意見提出とその公表及び結果分析がなされることが望まれる。

- (1) 「行政立法」という用語の意義について、後述する行政手続法検討会報告においては、「内閣又は行政機関若しくはその機関の職員が、命令、規制又は訓令・通達その他の準則（準拠すべき定め、ルール）であって公にするものを定める行為であって、処分その他法令を個別事項に当てはめる行為に当たらないもの」とされていた（同報告 I 2ア（ア））。ただし、行政手続法においては、国会が唯一の立法機関であるにもかかわらず行政機関が立法を行うという表現は適切でないという意見が存在したこと、「行政立法」の概念について学説・判例ともに見解が統一されていないことから、「行政立法」ではなく「命令等」という表現が用いられている（宇賀克也『改正行政手続法とパブリック・コメント』34頁（第一法規、2006年））。
- (2) 改正までの経緯については、宇賀・前掲注（1）、1頁以下、同『行政手続と行政情報化』47頁以下、68頁以下（有斐閣、2006年）、白岩俊「パブリック・コメントについての政府の取組とその意義」自治研究81巻12号3頁以下（2005年）、明渡将「行政手続法の改正（一）（二）—パブリック・コメント手続の法制化」自セ44巻10号28頁以下、44巻11号24頁以下（2005年）など参照。行政手続法検討会報告の段階では、「規制の制定又は改廃に係る意見提出手続」と同様、国民が意見を提出する側面を重視して、「意見公募手続」ではなく「意見提出手続」と称されていたことにつき、宇賀・前掲注（1）、33頁参照。なお、法制化前の閣議決定における意見提出手続について、租税法との関連で考察する論稿として、阿部泰隆「パブリック・コメント手続導入で求められる税制論議の将来」税理42巻9号2頁以下（1999年）、首藤重幸「パブリック・コメント制度と税務通達」税弘47巻3号6頁以下（1999年）参照。
- (3) 両パブコメ及び後述する任意組合に関する所得税基本通達の一部改正に関するパブコメは、電子政府の総合窓口（e-Gov）のホームページ（<http://search.e-gov.go.jp/servlet/Public>）において、意見公募要領、通達案の概要及び意見公募の結果等が公開されている。
- (4) 常岡孝好『パブリック・コメントと参加権』48頁（弘文堂、2006年）。
- (5) 命令等制定機関は「広く一般の意見を求めなければならない」とされており（行手39①）、意見提出主体に限定はなく、わが国の国民のみならず外国や外国の企業・政府であっても意見を提出することができる（宇賀・前掲注（1）、45頁）、本稿では、便宜上「国民」という表現を用いることとする。
- (6) 提出意見に代えて、提出意見を整理・要約したものを公示する場合には、その公示の後遅滞なく、その提出意見を当該命令等制定機関の事務所における備付けそ

の他の適当な方法により公にしなければならない（行手43②但書）。

- (7) 行政管理研究センター『逐条解説行政手続法』48頁（ぎょうせい、平成18年改訂版、2006年）、平成18年3月20日総務省行政管理局長「行政手続法第6章に定める意見公募手続等の運用について」（総管第139号）1.（2）参照。
- (8) 常岡・前掲注（4）、49頁、80頁。
- (9) なお、租税行政手続については、意見公募手続に限らず、行政手続法及び国税通則法により、もともと広い範囲で行政手続法の適用が除外されている。この辺りの議論については、金子宏『租税法』712頁以下（弘文堂、第17版、2012年）、酒井克彦『クローズアップ租税行政法』32頁以下（財経詳報社、2012年）参照。
- (10) 行政管理研究センター・前掲注（7）、294頁以下。なお、三木義一「租税手続上の納税者の権利保護」租税37号8頁（2009年）は、上記説明に対して、「『国会で十分に議論された』という前提が日本の租税立法手続の実態とかけ離れている」ことを指摘される。
- (11) 通則法パブコメも任意の意見募集に係る案件である。
- (12) 第162回国会総務委員会第18号（平成17年6月9日）における同大臣の説明参照
- (13) 総務省行政管理局長・前掲注（7）、4.（3）。
- (14) 常岡・前掲注（4）、47頁以下。
- (15) 常岡・前掲注（4）、48頁。
- (16) 一高龍司「租税に関する命令等と意見公募手続—米国の議論を参考に—」税法566号73頁、87頁（2011年）。
- (17) 一高・前掲注（16）、73頁。
- (18) 一高・前掲注（16）、72頁。
- (19) 適用除外規定を巡っては、米国の議論も参考になるかもしれない。すなわち、米国の財務省規則（Treasury regulations）も、一定の要件の下で、わが国パブコメ制度が参考とした米国行政手続法（Administrative Procedure Act, “APA”）の適用を受けることとなり、わが国と同様に、規則制定前に告知コメント（notice and comment）手続等を実施しなければならない（APA §553 (b)-(e)）。ただし、かかる手続を実施しない正当な理由がある等の場合にはこの限りではない（APA §553 (b)(3)）。米国財務省は、法律改正に対応する規則を即座に発行することが最も公益に適うと判断した場合には、かかる適用除外規定を抛り所に、告知コメント手続を回避して規則を発行することをよく行っている。これは、暫定規則（temporary regulations）というものであり、Q&A形式で発行されることが多く、その有効期限は3年である。法律が改正される際に、ひとまず暫定規則で対応し、これと同時に規則案を告示して、かかる規則案について、適正な手続を経て最終的な規則として制定すべく通常のAPA手続を実施している（IRC §7805 (e)）（CAMILLA E. WATSON & BROOKES D. BILLMAN, JR., FEDERAL TAX PRACTICE AND PROCEDURE10-12 (2d ed.

- 2011))。命令等制定手続の適正性と迅速性の要請の調和という点からすれば、わが国においてもかかる暫定規則を参考にすることも有益かもしれないが、同時に発行された規則案が修正等された場合の対応など新たな問題を引き起こす可能性は否めない。なお、暫定規則に対してなされるコメントの質と量について、*See Michael Asimow, Public Participation in the Adoption of Temporary Tax Regulations*, 44 TAX LAWYER 343, 366-367 (1991) 参照。
- (20) なお、意見公募手続に付した案が大幅に修正された場合等において、改めての意見公募手続が要求されるかどうかという問題もある。この点については、宇賀・前掲注(1)、54頁以下、常岡・前掲注(4)、157頁以下、行政手続法検討会報告のI3ア(ア)参照。
- (21) 総務省行政管理局長・前掲注(7)、4.(2)③参照。
- (22) 総務省行政管理局長・前掲注(7)、4.(3)参照。
- (23) がん保険パブコメの結果の別紙参照。
- (24) がん保険パブコメの結果の別紙参照。
- (25) 実際、意見提出者の一人と思われる税理士のブログでは、上記回答を受けて「私見として、保険料の一部を前払費用処理することは問題ないと思いますが、ただ、その計算方法のうち、105歳がどうだとか、こういうものを通達で定めるのは、疑問というのが私の主張。この辺りは、うまく回答から除かれている気がします。」との見解が掲載されている。(http://ameblo.jp/yo-matsushima/entry-11234607282.html、平成24年9月7日訪問。なお、かかる問題については、「節税商品の販売と税法上の予測可能性」を報告テーマとした平成24年6月1日のアコード租税総合研究所の第17回納税環境整備検討委員会においても議論された。)。このように意見提出者が命令等制定機関の回答を受けて、再意見を公表することは、適正な制度運営がなされているか否かの監視効果が見込まれるという点で、有益であると思われる。
- (26) 命令等制定機関と国民との一回半の情報交換過程であることの長短につき、常岡・前掲注(4)、58頁以下参照。また、豊島明子「パブリック・コメントの意義と課題」室井力編『住民参加のシステム改革』187頁以下(日本評論社、2003年)、同「地方自治体におけるパブリック・コメントについて」行財政50号19頁以下(2002年)も参照。
- (27) 宇賀・前掲注(1)、45頁は、横須賀市市民パブリック・コメント手続条例6条4項及び杉並区区民等の意見提出手続に関する規則5条4項が、住民等からの資料の追加を求められた場合において必要と認めるときは、速やかに当該資料を補正し、又は追加資料を作成するものとする旨を定めていることを指摘し、国においても、運用上、かかる対応をすることが望ましいと指摘される。
- (28) 常岡・前掲注(4)、46頁。

- (29) 常岡・前掲注（４）、46頁・
- (30) 宇賀・前掲注（１）、52頁、原嶋清次「パブリック・コメント手続の法制化」税法1751号42頁（2005年）。
- (31) この点を確認した裁判例として、特定の医薬品のネット販売を禁止するための薬事法施行規則等の一部を改正する省令の制定手続の適法性が争われた東京地裁平成22年3月30日判決（判時2096号9頁）がある。
- (32) 常岡・前掲注（４）、46頁以下、明渡将「行政手続法の改正（四）—パブリック・コメント手続の法制化」自セ45巻1号22頁（2006年）。
- (33) 宇賀・前掲注（１）、52頁。
- (34) 室井力ほか編『コンメンタール行政法Ⅰ 行政手続法・行政不服審査法』294頁〔黒川哲志執筆〕（日本評論社、第2版、2008年）。
- (35) 総務省行政管理局長・前掲注（7）、4（2）③。
- (36) 宇賀・前掲注（１）、44頁以下。なお、「規制の設定又は改廃に係る意見提出手続」の場合には、公示される案の具体性まで求められていなかったので、「A法B条に基づいて政令で指定される項目として何が望ましいと思いますか」というような抽象的な案に基づいた意見聴取も許容されたが、行政手続法では、かような案による意見公募は許されないこととなる（宇賀・同書44頁）。
- (37) 同様の指摘をするものとして、角松生史「手続過程の公開と参加」磯部力ほか編『行政法の新構想Ⅱ 行政作用・行政手続・行政情報法』307頁以下（有斐閣、2008年）、藤原真史「パブリックコメント手続の10年」都市問題100巻12号104頁（2009年）。なお、過去に行われたパブコメにおける提出意見の命令等への反映状況等を分析するものとして、原田久『広範囲応答型の官僚制—パブリック・コメント手続の研究』12頁以下、128頁以下（信山社、2011年）参照。
- (38) なお、室井力ほか・前掲注（34）、286頁は、「意見提出手続閣議決定…は、『事案に応じ、いくつかの代替案を同時に示すことが有効であるときには、そのような方法で差し支えない』としていたが、意見公募手続においても、相当程度具体化されたものであれば、このようなやり方も認められる場合もある」と解説する。
- (39) 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、国会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。
- (40) がん保険パブコメには75件、通則法パブコメには142件の意見が提出されている。なお、「金融商品取引法制に関する政令案・内閣府令案等」のパブコメに対しては、309の個人・団体から延べ約4千件の意見が提出されている。そして、提出意見に対する金融庁の回答は、「金融商品取引法の施行に伴い導入される『四半期報告制

度』、『内部統制報告制度』及び『確認書制度』の実施等に関する内閣府令案」のパブコメに対する提出意見への回答も含めて、実に709頁にも及んでおり、回答内容も丁寧で、少なくとも前記所得税基本通達36・37共-20の一部改正に関するパブコメやがん保険パブコメに対する回答に比して、提出意見と真摯に向き合っている印象を受ける（この点については、榎本亮ほか「座談会 金商法政令・内閣府令パブリックコメントを読み解く（上）（下）」金法1816号8頁以下、1817号18頁以下（2007年）参照）。