

アカウンタビリティ・チャネルとしての「理由提示」制度

鈴木庸夫

目次

- 1 問題の所在と本稿のパースペクティブ
- 2 学説の展開
- 3 最高裁判例の展開
- 4 法原理的考察＝アカウンタビリティ原則と理由提示義務
- 5 おわりに

1 問題の所在と本稿のパースペクティブ

理由付記・理由提示に関する近時の判例理論の展開は急激かつ根源的なものがある。行政手続法制の中で、早くから取消原因と認められてきた「理由付記」「理由提示」の瑕疵は、どの程度の記載が必要か、という論点を巡り、この20年ほど大きな進展はなかったが、近時、60年最判の再読み込みをする高裁判決が出てきており、あらためて、理由付記の法原理的な課題が浮き彫りになっている。

理由付記の問題は、従来、主戦場が税務訴訟であったこともあって、一般行政分野ではやや低調であった。しかし、最判平成23年の「一級建築士免許取消請求事件」をめぐっては、税務訴訟で形成された判例法理やさらに発展した「判断過程検証論」を背景として、多数意見と補足意見、反対意見が鋭く対立した。とくに行政手続法（以下、行手法という。）の「処分基準」の理由提示に際しての引用・根拠づけに関連して、「努力義務規定」の法的性格や効力そのものが問われるようになった。問題は、多数意見及び補足意見がなぜ努力義務規定を通常の義務規定のように解釈したのか。その判断や法思想の根拠とは何か

アカウンタビリティ・チャネルとしての「理由提示」制度

という原理的問題である。対立点が明確なだけにかえって課題は根源的である。

法原理的な観点からすると、「理由付記」「理由提示」の制度に何が期待されているのかの課題意識の違い、その背景としての司法国家論や法治主義とくに手続的法治主義の理解の差異、さらにその奥には、行政権と司法権如何という未だに解決し得ない根深い対立がある。

歴史的にいえば、税務訴訟における理由付記の問題については、戦後10数年争いがあり、税務官庁側は、「訓示規定説」つまり、理由付記の規定は訓示規定であって、処分要件ではなく、処分の具体的な根拠や論理過程を記載する必要はないとの見解に固執してきた⁽¹⁾。こうした「訓示規定説」の流れは現在にも続き、省略した理由の提示しか書かないという行政実務も少なくない。判断の基礎には「よらしむべし、知らしむべからず」といった慣行があるのであろう。こうした行政権優位の発想が行政事件においてあるべき司法国家性を歪めているとすれば、これは憲法上の問題でもある。

本稿では深入りしないが、権力分立にも、まだまだ論すべき点が多い。「政治権力」の下にある「行政権」は、「適法／違法」というコードの下にある法システムとしての「司法審査」とは異なるシステムであることはいうまでもない。しかし、税務行政を含め、行政機関は行政活動を行うと同時に、それは法的にも正当化されていなければならない。つまり「政治システム」のサブシステムでありながら、法的拘束を受ける⁽²⁾。

理由提示の制度との関連でいえば、理由提示が不十分であれば、行政処分は取り消されるべきで、処分のやり直しが求められる。何故か。行政法規の執行に当たって、行政上の決定を行う行政庁には、要件事実の認定、該当条文の十分な解釈、正当な當てはめが求められるべきであるからである。行政庁の判断過程は、こうして調査に基づく事実認定、規範の定立、當てはめの各段階が正当性・相当性の要件を満たし、それらが十分に表現されていることが必要である。理由の提示は、この判断過程が過不足なく記述され、検証できるものであ

アカウンタビリティ・チャネルとしての「理由提示」制度

る必要がある、というのが現在の判例理論である。なぜこのように厳格になつたか。ひとつは、判断過程が示されず、省略されることは、「秘密法」(隠されたルール)によって、判断されたという疑いを払しょくできないことであろう⁽³⁾。いまひとつは行政権といえども、適切な「答責性」(アカウンタビリティ)の下にあり、この「答責義務」の法理の下にあることが、明らかになったからではないかと思われる。

なお、本稿では、判例理論の評価について、従来の学説に従って「行政手続」の観点から個々の判例・裁判例のコメントをおこなっている点をお断りしておきたい(本来はアクアントビリティ=答責義務によって基礎づけられるべきであるが、この点については後述する)。

次に、理由の提示に関してよくいわれる「行政コスト論」「訴訟経済論」についてである。前者は、理由提示制度の厳格化は行政を停滞させ、ひいては行政機能を麻痺させるおそれがあるというものである。しかし、そうはいっても、行政コストを根拠に理由提示の趣旨を形骸化させるものであってはならないことは自明であろう。したがって本質的な問題は、理由提示制度の根幹にある思想は何であり、行政コストをかけても最低限遵守すべき義務とその範囲とはどこか、ということであるはずである。後者の「訴訟経済論」は理由の追完、理由の差替えに通ずる問題であり、理由提示の瑕疵が手続法に止まるのか、実体法的瑕疵にも届くのかといった根本的な問題である。

従来、理由付記がなぜ必要なのか、その根拠とは何かの議論がほとんどなく、法律が命じているから、必要なのだという議論だけが繰り返されてきた。しかし、「理由」とは何か、それを支える法原理とは何かが明確でなければ、その範囲や程度もバラバラになる。判例理論が頑張ってくれたので、結果は望ましいが、いまだに「行政手続」の保障が根拠では、さすがに説明しきれないところまでできているのではないか。

いまひとつ、「行政コスト」「訴訟経済」論には、極めて觀念論的なところがあつ

アカウンタビリティ・チャネルとしての「理由提示」制度

た。これらの議論は、例えば、更正処分にせよ、不利益処分にせよ、さらに授益的行政処分場合も、理由不備を根拠に処分が取り消されても、同じ処分が繰り返される可能性が大きいというものである。しかし、これは実態に反する。現代の行政においては、行政基準が存在しない領域はほとんど存在しない。行政職員はこの行政基準に従って法的判断を下している。そうすると、処分が取り消されれば、行政庁としては、判断基準や行政基準を見直し、事実認定方法も改めて見直すことが求められる。結局、違法な処分よって、一群の処分に法的に見て大きな「改善点」が存在することがあきらかになる。そうだとすると、改善のための「行政コスト」は却って必要である。むろん、理由不備が争われる訴訟のすべてがこうした性格のものとは限らないが、当てはめ段階でも、規範的判断が必要とする場合が多いから、そこでも基準等の見直しが必要となる。

本稿の見通しを先取りすれば、「理由付記」の根拠=答責義務（アカウンタビリティ）に根拠があると主張したい。つまり、行政処分には理由を付すという「答責義務」があるのではないかということである。主文に到達する論証こそが処分を正当化するのであって、結論のみの適法違法判断はあり得ないはずである。われわれは民主的立法によって行政庁や課税庁に処分権限を与えた。行政庁や課税庁はこうした権限付与の精神・趣旨に従って、法律に基づいて、法の支配原理、法治主義の原則に則って、正当な理由のついた処分をする義務がある。法治主義や法の支配に基づく法的アカウンタビリティこそが理由付記・理由提示の法理及びその根拠を明らかにするものであると考える。

以下では、まず理由提示の制度の学説及び判例理論をアウトラインを涉獵し、次に理由付記・理由提示の原則がアカウンタビリティ理論によって基礎づけられるべきことを主張したい。

2 学説の展開

(1) 総説

「理由付記」「理由提示」の学説・判例の展開については、藤原静雄教授が詳細な分析を行っており、その整理も精確である⁽⁴⁾。しかし、本稿では、最近の高裁などが展開している「判断過程検証論」が、従来の判例理論の読み込みを行っていることに注目したい。それと筆者自身、行政法教育の中で、理由の提示機能について、①「行政庁が恣意的に処分を行うことを抑制する機能」（恣意抑制機能）、②「処分の相手方に対して不服申立ての便宜を与える機能」（不服申立便宜機能）という説明について、必ずしも納得して講義していたわけではないことを告白しておきたい。行政手続は事前手続であるからそれが公正に行われて、その旨が処分書等に十分記載されることになれば、恣意抑制機能は担保されるし、処分庁も慎重な検討が要請されることは十分納得できる（じつは理由付記・理由提示が「行政手続」であるとされていたことにもっと疑問をもつべきであったが、通説を疑うことはなかった。）。問題は、第二の機能である不服申立便宜機能である。たしかに理由が不十分であることは、事後的な不服申立て、抗告訴訟の提起をやりやすくするが、それは事後手続、不服申立てや訴訟に関する問題であって、事前手続である行政手続とは直接的な関連性がないのではないか。こうした疑問が筆者の中ではかなり長い間続いていた。この問題に答える教科書や論稿にも出会えず、今回、この課題を解決すべく、学説判例を少々遡って調査してみた。

(2) 形式的瑕疵論

まず前述の藤原静雄教授の分析にしたがって、形式的瑕疵論を涉猟してみたい。当時の通説であった田中説を市原昌三郎教授は次のようにまとめている。

アカウンタビリティ・チャネルとしての「理由提示」制度

「処分要件として、法が一定の形式を要求するのは、正当な権限序によって行われたことを示すこと、内容を明確すること、処分内容の認識を容易ならしめ、これに沿って証拠を保全し、将来の争いの発生を防ぎ、法的安定性を図ること、である。瑕疵の程度については、まったく理由のない、理由の欠缺の場合は無効原因、理由が不備な場合は、取消原因となる」⁽⁵⁾。

ここで注意すべきは、理由付記の法理が事後の訴訟との関連で吟味されていくことである。処分理由を十分に記載することの意義は、「無用な争いを防ぎ」、処分を前提にした法律関係の安定・確保にあるとされているとされていた。市原教授は、当時の西ドイツの行政法学者ウーレの学説を紹介し、理由付記強制の根拠が法治行政の原則、基本法19条4項の行政訴訟上の権利保護の原則、民主的行政の原則にあったとしている。法治行政の原則からは恣意抑制機能、基本法19条の4項からは訴訟便宜機能、民主的行政原則からは、国民への説得、納得機能、処分履行における自発的協力が得られるメリットがあることが強調されていた⁽⁶⁾。

しかし、ここで強調されているのは、「恣意抑制機能」よりは、「争訟便宜機能」であり、その反面としての「訴訟回避機能」である。市原教授は、当時の西ドイツでは訴訟の局面を強調して理由の「瑕疵の治癒」を全面的に認めるが、こうした当時の西ドイツの行政手続法やドイツの学説判例の展開には疑問があるとしていた。たしかに行政訴訟の便宜のために理由付記強制があるとすれば、処分の前提事実、規範の定立、当てはめといった理由の記載は、もっぱら訴訟の局面での便宜に限定され、これらの争点は訴訟における攻撃防御方法の問題に過ぎなくなる。したがって、理由の不備は独立した取消原因となりにくくなるのは当然である。

このように、形式的瑕疵論においては「理由付記」「理由提示」の法理の重点は、あきらかに「訴訟回避」「訴訟便宜」のほうに置かれていた。また無効原因、取消原因論が当然のように論じられたのは、無効確認訴訟と取消訴訟と

アカウンタビリティ・チャネルとしての「理由提示」制度

の区別という訴訟形式の選択と深く関わっていたからである。結局、伝統的学説においては、理由付記の強制は、法律に基づいて行政が行われるべきとする法治行政原理に根差すとともに、この法治行政を裏打ちする行政訴訟の担保という法理によって支えられていたことになる。そうすると「訴訟を回避し、あるいは訴訟を提起しやすくする」という点にこそ「理由付記」「理由提示」の根拠があったといえよう。

行政手続法もなく、散発的な条文化しか進んでいなかった当時では、行政訴訟をいかに国民に保障し、他方で濫訴を防いで、行政処分の法的安定性をどう高めるかが課題であった。したがって、学説上は、理由提示機能として、「恣意抑制機能」よりは、「不服申立便宜機能」が先行していたとみるべきことになる。法治行政の原理の下では、不服申立て、訴訟可能性の保障こそが重要であり、その一環として「理由付記」の制度の存在意義あるとされていた。すなわち理由付記・理由提示の制度は訴訟という「権利救済の法理」に支えられてきたと理解できるし、またそのほうが判りやすい。

筆者は何故、理由付記・理由提示の制度に「不服申立便宜機能」があるのか、疑問に思ってきたが、学説は、この疑問とは逆に、理由付記と法治主義を結合させ、権利救済保障を前面に押し出し、これを不服申立便宜機能と位置付けていたのであった。

3 最高裁判例の展開

理由付記・理由の提示に関する法理は、学説よりも判例のほうが先行しているという特徴がある。以下、エポックメイキングな判決とされている最判を中心みていくが、その前に最判理論の形成期前に下級審でどのような判断がなされていたか、代表的裁判例（以下は、38年判決の第1審判決である）をみておこう。

アカウンタビリティ・チャネルとしての「理由提示」制度

(1) 東京地判昭和34年2月4日（行裁例集10巻2号287頁）

本件は所得税に係る青色申告更正処分につき専ら理由不備を主張して、これを争ったものである。この点について裁判所は次のように判示した。

「青色申告制度は、申告納税を合理化するために帳簿制度の普及をはかる必要から設けられた制度であって、その申告にかかる所得の計算が、政府所定的方式にしたがつて備えつけ記帳された帳簿組織による限り、税務官庁はその帳簿書類を無視して更正することは許されず、それを調査した結果誤りがあつたときに始めて更正すべきであり、かつ納税者は更正が右帳簿書類の記載に誤りがあり、それによつたのよりも、もつと正しい根拠でなされたという説明を附してもらう利益を保障されているものと解すべきであるから、前記規定は、単に行政庁に対する訓示規定ではなく、通知書に理由の記載を欠けば更正処分自体が違法となり、取消原因となるものと解すべきである。そして青色申告に対する更正通知書の理由附記の趣旨が右のようなものであるとすれば、その理由の記載の程度は、少くとも帳簿書類のどの点に誤りがあり、その誤りと認定した根拠として帳簿書類よりも更に確実な証憑を掲示して、納税者に理解できる程度に具体的に記載することを要するものと解すべきである。ところで本件更正通知書には更正の理由として「売買差益率検討の結果、記帳額低調につき調査差益率により基本金額修正、所得金額更正す」と記載されていたにすぎないことは当事者間に争がない。右記載によると帳簿書類の記載中、売買に関する点の記帳に誤りがあり、その認定根拠として、小石川税務署長調査の差益率との比較によつたものであることはうかゞわれるけれども、右記載は単に更正した理由の結論を概括的に提示したにすぎないというべきでその説明に具体性を欠き（差益率がいかにして作成されたものか、本件についてそれによることがどうして正当かは全然分らない）納税者にとって更正処分の具体的根拠を知ることができないというべきであるから、右程度では法の要求する理由の附記の要件を満た

アカウンタビリティ・チャネルとしての「理由提示」制度
したものと解することはできない。

よつて小石川税務署長のなした更正は違法というべきである（もつとも右のような更正通知書の理由附記の要件を欠いても、再調査請求、審査請求の段階において、その決定通知書により処分の具体的な根拠が明らかにされればその瑕疵は治癒されると解するのが相当であるけれども、本件においては後記認定のように、再調査の決定審査の決定においても処分の具体的根拠が明らかにされていないと認めるべきであるから、本件更正の右瑕疵は治癒されない。）。

(二) 被告の審査決定の取消を求める訴についての判断

審査請求につきこれを棄却する決定には、所得税法第四十九条第六項により、(更正が青色申告書に対しなされたものばかりでなく白色申告に対しなされたものである場合でも) その通知書に理由を附記しなければならないことは明らかであるが、通知書に理由の附記を要するとした趣旨は、右決定がいかなる根拠に基いてなされたかを具体的に明らかにすることにより審査決定の公正を保障するとともに、無用の争訟の生ずることを避けようとしたものと解すべきであるから、右規定は単に行政府に対する訓示規定と解すべきではなく、右の理由の附記を欠けば審査決定自体が違法となり、取消をまぬがれないと解すべきである。

(中略) ……どういう調査資料によったかについては何ら具体的な根拠を示しておらず処分理由の合理的な説明がなされているとは解し難いものといわなければならない。したがつて本件審査決定に附記すべき理由としては更正の具体的根拠を明確にしてその正当性を明らかにするような理由の附記を要すると解すべきところ、本件審査決定の通知書には、その理由として「『あなたの審査請求の趣旨経営の状況その他を勘案して審査しますと小石川税務署長の行った再調査決定処分には誤りがないと認められますので審査の請求に理由がありません』と記載されていたにすぎないことは当事者間に争がないが、右記載も概括的で何ら具体的に処分の正当性を明らかにしているものとはいえないから、右記載は理由の附記としては不備なものといわなければならない。よつて本件

アカウンタビリティ・チャネルとしての「理由提示」制度

審査決定は違法というべきである。」

(コメント)

本件当时、国税庁は理由付記規定を訓示規定として扱っており、これに対しで、裁判所が強行規定説で応対するという対抗軸が出来上がっていた。したがって、実務的には、訓示規定説に従って、具体性のない概括的理由しか挙げられていなかつた。こうした対立軸を見落とすと、以下に掲げる最高裁判例の厳格な判断の本質を見失うことになる⁽⁷⁾。

本判決は、納税者は「正しい根拠でなされたという説明を附してもらう利益を保障されているものと解すべきである」として、まず主觀的法益が保障されていることを挙げている。そして、この判断は次の昭和37年判決にも受け継がれていく。理由付記及び理由提示について主觀的利益が存在すると判示していた点を再確認することの意義は今日でも大きいといふべきであろう。

本件では、この立場に立って、当てはめを行い、更正通知書の理由が不備であることを認定し、その不備は、再調査段階、審査請求段階でも追及できるが、いずれの段階でも理由が概括的であり、具体性に欠けるものであつて違法の認定を免れるものではないとした。ここでは「訓示規定説」が明示的に否定された。その後、最判によって形成されていく判例理論もこうした下級審判決の流れに乗ることになる。

「審査決定の公正を保障」したというのは、行政手続的公正の保障と評価され、他方、後段の「無用の争訟の回避」とは、後の判例理論にいう「不服申立て便宜機能」の先行的表現といえるであろう。前者の手続的公正の要請は、前述したとおり、主觀的利益と結合しており、たんなる客觀的法理ではない。その内容は「正当な根拠に基づくものであることを説明してもらう法的利益」である。しかし、ここでいう権利や法益は理由付記請求権といった独立の法益ではないことも文脈的には明らかである。学説が手續的保障と位置付けた所以であろう⁽⁸⁾。また本件判示は、付記理由が処分の正当性を明らかにするものでなければ

アカウンタビリティ・チャネルとしての「理由提示」制度

ばならないとも述べている。本判決は、事後手続における瑕疵の治癒を認める限界はあるものの、理由付記の権利性、手続きの公正保障、処分内容の法的正当性、説明を受ける権利、争訟可能性の保障など理由付記・理由提示制度の根幹にある法原理を判示しており、プロトタイプの判決として注目すべき位置にある。

(2) 最判昭和37年12月26日（民集16巻12号2557頁）=争訟判断行為における理由付記

本件は青色申告承認処分の取消処分に関する審査決定の理由不備が争点となった事案である。取消処分（原処分）に理由付記が無く、原告は異議申立て、審査請求に及んだ。争点は審査決定という争訟判断行為に十分な理由を付すことが審査決定処分の適法要件か否かであった。

「原判決の確定するところによれば、被上告人東京国税局長がした本件審査決定の通知書には、棄却の理由としては、『貴社の審査請求の趣旨、経営の状況、その他を勘案して審査しますと、芝税務署長の行った青色申告承認の取消処分は誤りがないと認められますので、審査の請求には理由がありません。』と記載されていたというのである。

法人税法三五条五項（昭和三七年法律六七号による削除前）が、審査決定の書面に理由を附記すべきものとしているのは、訴願法や行政不服審査法による裁決の理由附記と同様に、決定機関の判断を慎重ならしめるとともに、審査決定が審査機関の恣意に流れることのないように、その公正を保障するためと解されるから、その理由としては、請求人の不服の事由に対応してその結論に到達した過程を明かにしなければならない。ことに本件のように、当初税務署長がした処分に理由の附記がない場合に、請求人の請求を排斥するについては、審査請求書記載の不服の事由が簡単であっても、原処分を正当とする理由を明らかにしなければならない。このように考えるならば、前記、本件審査決定の理由

アカウンタビリティ・チャネルとしての「理由提示」制度

は、理由として不備であることが明白であって、この点に関する原判示は正当である。このことは、請求人が棄却の理由を推知できる場合であると否とにかかわりのないものと解すべきである。

しかるに原判決は「審査決定の当否を審査する訴訟においては審査決定の結論が違法であるか否かに基いてこれを維持すべきか否かを決すべきであって、審査決定に附してあつた理由が不備であるということだけで、審査決定を取り消すことは許されないものというべきであろう。」とし、上告人の審査決定の取消を求める本訴請求を棄却しているのである。しかし、法律が審査決定に理由を附記すべき旨を規定しているのは、行政機関として、その結論に到達した理由を相手方国民に知らしめることを義務づけているのであつて、これを反面からいえば、国民は自己の主張に対する行政機関の判断とその理由とを要求する権利を持つともいえるのである。従って原判決のいうように、審査決定に対する不服の訴訟において、当事者が、審査請求に際しての主張事実、決定に際しての認定事実等に拘束されないという一事をもつて、理由附記に不備のある決定を取り消すことがゆるされないということはできない。換言すれば、理由にならないような理由を附記するに止まる決定は、審査決定手続に違法がある場合と同様に、判決による取消を免れないと解すべきである。」

(コメント)

本件は審査請求の理由不備の瑕疵が争点となった事案であり、更正処分や青色申告承認処分の取消処分の場合とその性格が違う。つまり争訟判断行為における理由の不備であって、処分一般の場合とは理由の位置づけが異なることになる。判旨が、訴願法や行政不服審査法を引用しているのはこのためである。他方、審査決定の理由付記の制度が決定機関の判断の慎重、恣意判断を抑制し、「請求人の不服の事由に対応してその結論に到達した過程を明かにしなければならない。」として、公正性を保障したものとしている。またこの公正性は、「行政機関として、その結論に到達した理由を相手方国民に知らしめることを義務

アカウンタビリティ・チャネルとしての「理由提示」制度

づけているのであつて、これを反面からいえば、国民は自己の主張に対する行政機関の判断とその理由とを要求する権利を持つともいえるのである」として、その主觀的権利性を肯定している。本件判示は、審査請求における裁決理由の不備に関する判断ともいえるが、後続の理由付記判決についてのリーディングケースであったことは疑いないだろう。

ただ本件判示には、問題がないわけではない。「審査決定に対する不服の訴訟において、当事者が、審査請求に際しての主張事実、決定に際しての認定事実等に拘束されないという事をもつて、理由附記に不備のある決定を取り消すことがゆるされないということはできない。」というくだりは、本件のような訴訟においても、理由の治癒・追完が許されることと取消事由になり得ることは矛盾しないと判示したことになる。結局、この判決では、訴訟段階でも治癒・追完は認められるとしたうえで、それでも理由の不備とすらいえない場合、はじめて取消原因となることを判示したものと思われる⁽⁹⁾。

(3) 最判昭和38年5月31日（民集17巻4号617頁）一更正処分における理由付記

本件は、所得税青色申告についてなされた更正処分の通知書に更正の理由として「売買差益率検討の結果、記帳額低調につき、調査差益率により基本金額修正、所得金額を更正す」と附記され、また、その再調査請求の棄却決定の通知書に棄却の理由として「あなたの審査請求の趣旨、経営の状況その他を勘案して審査しますと、小石川税務署長の行った再調査決定処分には誤りがないと認められますので、審査請求には理由がありません。」と附記されただけであつたため、この点の理由不備が争われた。

「一般に、法が行政処分に理由を附記すべきものとしているのは、処分庁の判断の慎重・合理性を担保してその恣意を抑制するとともに、処分の理由を相手方に知らせて不服の申立に便宜を与える趣旨に出たものであるから、その記

アカウンタビリティ・チャネルとしての「理由提示」制度

載を欠くにおいては処分自体の取消を免かれないものといわなければならぬ。ところで、どの程度の記載をなすべきかは、処分の性質と理由附記を命じたの規定の趣旨・目的に照らしてこれを決定すべきであるが、所得税法（昭和三七年法律六七号による改正前のもの、以下同じ。）四五条一項の規定は、申告にかかる所得の計算が法定の帳簿組織による正当な記載に基づくものである以上、その帳簿の記載を無視して更正されることがない旨を納税者に保証したものであるから、同条二項が附記すべきものとしている理由には、特に帳簿書類の記載以上に信憑力のある資料を摘示して処分の具体的根拠を明らかにすることを必要すると解するのが相当である。しかるに、本件の更正処分通知書に附記されていた前示理由は、ただ、帳簿に基づく売買差益率を検討してみたところ、帳簿額低調につき実際に調査した売買差益率によって確定申告の所得金額三〇九、四二二円を四四四、六九五円と更正したというにとどまり、いかなる勘定科目に幾何の脱漏あり、その金額はいかなる根拠に基づくものか、また調査差益率なるものがいかにして算定され、それによることがどうして正当なのか、右の記載自体から納税者がこれを知るに由ないものであるから、それをもつて所得税法四五条二項にいう理由附記の要件を満たしているものとは認め得ない。

また、所得税法四九条六項が審査決定に理由を附記すべきものとしているのは、特に請求人の不服の事由に対する判断を明確ならしめる趣旨いでたものであるから、不服の事由に対応してその結論に到達した過程を明らかにしなければならない（昭和三六年（オ）第四〇九号、同三七年一二月二六日第二小法廷判決参照）。もつとも、審査の請求を棄却する場合には、その決定通知書の記載が当初の更正処分通知書または再調査棄却決定通知書の理由と相俟って原処分を正当として維持する理由を明らかにしておれば足りるというべきである。ところが、本件審査決定通知書に附記された理由をみると、前示のごとき記載だけでは、所得税法四九条六項の理由附記として不十分であるのみならず、本件更正処分通知書に附記された理由が処分の具体的根拠を明確にしていないことは前段説示

アカウンタビリティ・チャネルとしての「理由提示」制度

のとおりであり、小石川税務署長のした再調査棄却決定通知書に附記された前示理由によっても更正を相当とする具体的根拠が明確にされているものとは認められないから、結局、本件審査決定の理由もまた、違法といわなければならない。」

(コメント)

本件判決は、著名な判決で、その評釈等も多いところから、前掲（1）（2）（以下、東京地判および37年判決という。）の判決との関係を明らかにするにとどめておく。

「一般に、法が行政処分に理由を附記すべきものとしているのは、処分庁の判断の慎重・合理性を担保してその恣意を抑制するとともに、処分の理由を相手方に知らせて不服の申立に便宜を与える趣旨に出たもの」との判示は、その後の理由付記・理由提示の原則の内容をあきらかにしたものであることはいうまでもない。しかし、前記東京地判等の多くの下級審判決及び37年判決を踏まえれば、この判示は行政処分一般に拡大したものと見るべきであろう。37年判決は、争訟判断行為に限定されたものであったが、本判決は、更正処分という不利益処分自体の理由の不備を問題にしているからである。この趣旨は次の49年判決で確定的になる。

また判旨は、一見すると、恣意抑制機能と不服申立便宜機能という客観的法理を明らかにしているにすぎないようにも見える。しかし、前掲東京地判、37年判決を踏まえれば、本判決の法理の背景には、理由付記の主觀的権利性、手続の公正保障、処分内容の法的正当性、説明を受ける主觀的権利、争訟訟可能性の保障の原理が盤石として存在していることを見逃すべきではない。

(4) 最判昭和49年6月11日（集民112号101頁・訟月20巻9号170頁）

本件は、青色申告承認取消処分の通知書の取消しの理由として、「法人税法第二五条第八項第三号に掲げる事実に該当する。」と附記されているだけであった。

アカウンタビリティ・チャネルとしての「理由提示」制度

「旧法人税法が承認の取消しの通知書にこのような附記を命じたのは、承認の取消しが右承認を得た法人に認められる納税上の種々の特典（前五事業年度内の欠損金額の繰越し、推計課税の禁止、更正理由の附記等）を剥奪する不利益処分であることにかんがみ、取消事由の有無についての処分庁の判断の慎重と公正妥当を担保してその恣意を抑制するとともに、承認の取消しの理由を処分の相手方に知らせることによって、その不服申立てに便宜を与えるためであり、この点において、青色申告の更正における理由附記の規定（旧法人税法三二条）その他の一般に法が行政処分につき理由の附記を要求している場合の多くとその趣旨、目的を同じくするものであると解される。それゆえ、この場合に要求される附記の内容及び程度は、特段の理由のないかぎり、いかなる事実関係に基づきいかなる法規を適用して当該処分がされたかを処分の相手方においてその記載自体から了知しうるものでなければならず、単に抽象的に処分の根拠規定を示すだけでは、それによって当該規定の適用の原因となった具体的な事実関係をも当然に知りうるような例外の場合を除いては、法の要求する附記として十分でないといわなければならない。それゆえ、この場合に要求される附記の内容及び程度は、特段の理由のないかぎり、いかなる事実関係に基づきいかなる法規を適用して当該処分がされたかを処分の相手方においてその記載自体から了知しうるものでなければならず、単に抽象的に処分の根拠規定を示すだけでは、それによって当該規定の適用の原因となった具体的な事実関係をも当然に知りうるような例外の場合を除いては、法の要求する附記として十分でないといわなければならない。

この見地に立って旧法人税法二五条の規定をみると、同条八項各号に掲げられた承認の取消しの事由は、青色申告制度の基盤をなす納税者の誠実性ないしその帳簿書類の信頼性が欠けると認められる場合を類型化したものであるが、具体的な事案においていかなる事実がこれに該当するとされるのかは必ずしも明らかでなく、特に同項三号の取消事由は極めて概括的で具体性に乏しいため、

アカウンタビリティ・チャネルとしての「理由提示」制度

取消通知書に同号に該当する旨附記されただけでは、処分の相手方は、帳簿書類の記載事項の全体についてその真実性が疑わしいとされた理由が、取引の全部又は一部を隠ぺいし又は仮装したことによるのか、それともそれ以外の理由によるのか、また、右の隠ぺい又は仮装が帳簿書類のどの部分におけるいかなる取引に関するものであるのか等を、その通知書によって具体的に知ることは、ほとんど不可能であるといわなければならない。のみならず、承認の取消しは、形式上同項各号に該当する事実があれば必ず行われるというものではなく、現実に取り消すかどうかは、個々の場合の事情に応じ、処分庁が合理的裁量によって決すべきものとされているのであるから、処分の相手方としては、その通知書の記載からいかなる態様、程度の事実によって該承認の取消しがされたのかを知ることができるのでなければ、その処分につき裁量権行使の適否を争う的確な手がかりを得られないこととなるのである。」

(コメント)

本判決は、条文記載のみでは理由付記として不十分であるとし、理由の程度としては記載自体から了知できるものでなければならない、として特に了知性要件を判示したものとして著名である。しかし、他方で、本判決は「青色申告の更正における理由附記の規定（旧法人税法三二条）その他一般に法が行政処分につき理由の附記を要求している場合の多くとその趣旨、目的を同じくするものであると解される」として理由付記の制度が他の一般的行政処分と共通の制度であることを明らかにした。平成6年の行政手続法以前は、租税法以外の分野での理由付記条項はバラバラで統一性がなく、その趣旨も租税法の趣旨と異なるか否か明らかではなかった。

とくに青色申告承認関係の理由付記制度は、正式な帳簿組織の記載を奨励するという政策目的が強調され、承認処分取消における理由付記もその特異性が強調されることが多かった。しかし、この49年最判は不利益処分であることの点において、租税法分野と一般行政分野は共通のものであり、したがって理

アカウンタビリティ・チャネルとしての「理由提示」制度

由付記についても共通の法理の下に立つとした。この判示の意義は大きい。最判平成23年の那須反対意見は、租税法とその他の行政分野の違いを指摘し、最判38年、最判60年を引用した田原裁判官の論旨を非難しているが、この49年判決をどのように読んだのだろうか。

なお、青色申告承認処分は特典を伴う申告を認めるという処分であるから、租税法以外の行政処分と同質で、しかも裁量処分である。本判決は裁量処分でも相手方が「的確な手がかり」を知る必要があるという。裁量権と理由付記について簡潔だが重要な判示を行っている。

(5) 最判昭和60年4月23日(民集39巻1号1頁)

本件は、帳簿 자체を否認することなく、記載の評価のみを否認したケースである。問題になったのは、本件「冷房設備」が特別償却資産に該当するか否かである。税務署長はこれを否定した更正処分を行い、その際、本件冷房機が法人税法二条二四号、同法施行令一三条一号所定の「建物附属設備」である「冷房設備」にあたり、したがつて、これが特別償却規定の適用のある「機械」にあたるとは認められないから、本件冷房機の減価償却費は前記普通償却の限度において算定されるべきであるとする趣旨を記載した。

「帳簿書類の記載自体を否認することなしに更正をする場合においては、右の更正は納税者による帳簿の記載を覆すものではないから、更正通知書記載の更正の理由が、そのような更正をした根拠について帳簿記載以上に信憑力のある資料を掲示するものでないとしても、更正の根拠を前記の更正処分序の恣意抑制及び不服申立ての便宜という理由附記制度の趣旨目的を充足する程度に具体的に明示するものである限り、法の要求する更正理由の附記として欠けるところはないと解するのが相当である。

(中略)

本件更正理由の記載は、……、上告人がなにゆえ右三六万八〇三六円を償却

アカウンタビリティ・チャネルとしての「理由提示」制度

超過額としてその損金算入を否認したかについて、その法律上及び事実上の根拠を具体的に示しているものということができる。右更正理由の記載は、本件冷房機がなにゆえ特別償却の対象とされる「機械」にあたらないとするのかについて、これが法人税法二条二四号、同法施行令一三条一号所定の「建物附属設備」にあたるとするにとどまり、上告人の判断の基礎となつた具体的事実関係を明示してはいないが、冷房機は、もともと建物内部を冷房して空気温度を調整するという機能を果たす目的で製作されるものであるから、その機能が特殊の用途に用いられているため特別償却の対象とされる「機械」にあたることを肯定しうる例外的な場合でない限り、普通償却の対象とされる法人税法二条二四号、同法施行令一三条一号所定の「建物附属設備」としての「冷房設備」又は同条七号所定の「器具及び備品」にあたるというべきであり、右の理由の記載もこのことを前提としたうえで、本件冷房機が、その構造、機能及び設置使用状況からみて、右の「冷房設備」にあたることを認めた趣旨を記載したものと解することができる。そうであるとすれば、右更正理由の記載は、本件更正における上告人の判断過程を省略することなしに記載したものということができ、上告人としては、前記のような内容の理由を記載することによって、本件更正における自己の判断過程を逐一検証することができるのであるから、その判断の慎重、合理性を確保するという点について欠けるところはなく、右の程度の記載でも処分庁の恣意抑制という理由附記制度の趣旨目的を損うことはないというべきである。また、本件更正理由の記載を右のような趣旨のものと解することが可能であるならば、本件更正の理由は、理由附記制度のもうひとつの目的である「不服申立ての便宜」という面からの要請に対しても、必要な材料を提供するものということができるであつて、前記の内容を有する本件更正理由の記載は法人税法一三〇条二項の要求する更正理由の附記として欠けるところはないものというべきである。

アカウンタビリティ・チャネルとしての「理由提示」制度

(コメント)

本件は、冷房設備が建物附属のもので特別償却資産に該当するかどうかが争われたもので、判旨はこの点についての理由付記として不備はないとしたものである。

本判決の評価については、租税法理論における「帳簿否認」（帳簿自体がデータで信用できない場合、従って青色申告自体が否定されることになる。）の場合と「評価否認」（帳簿自体は信頼できるが、個別項目の評価が税法上違法とされる場合）とを区別する「二区分」論を前提にした判決とされ、事案は「評価否認」に関するものであって、更正をした根拠について帳簿記載以上に信憑力のある資料を掲示するものでないとしても、理由付記に欠けるところはないという点が注目されていた⁽¹⁰⁾。

しかし、後述の大蔵高判にみられる「判断過程検証論」がじつはこの判決で示されていたのである。すなわち本判決は理由付記の要件につき「判断過程を省略することなく記載」していること、この判断過程は処分庁において「逐一判断できるものであること」を挙げていた。これを受けて差戻控訴審は以下のように判示した（差戻上告審昭63・3・3はこれを確定した）。

「右更正理由の記載は、本件更正における被控訴人の判断過程を省略することなしに記載したものということができ、被控訴人としては、前記のような内容の理由を記載することによって、本件更正における自己の判断過程を逐一検証することができる所以であるから、その判断の慎重、合理性を確保するという点について欠けるところはなく、右の程度の記載でも処分庁の恣意抑制という理由付記制度の趣旨目的を損うことはないというべきである。」

また、本件更正理由の記載を右のような趣旨のものと解することが可能であるならば、本件更生の理由は、理由付記制度のもうひとつの目的である「不服申立ての便宜」という面からの要請に対しても、必要な材料を提供するものということができる。」

(6) その後の判例理論の展開と行政手続法の成立

昭和 38 年最判はまさにリイーデングケースであったが、その後も最判は同様の判示をした。青色申告承認取消処分に関する昭和 49・4・25 民集 28 卷 3 号 405 頁、旅券法発給拒否処分に関する昭和 60・1・22 民集 39 卷 1 号 1 頁、東京都公文書公開条例に基づく非開示処分に関する平成 4・12・10 などである。

その後、平成 5 年の行政手続法は、8 条で申請に基づく行政処分に、14 条で不利益処分について理由の提示を義務付けたことは周知のとおりである。しかし、行手法下の裁判例では聴聞手続を経由していれば、相手方は十分理由を知ることができ、処分通知書の記載に捉われない（高松地判平成 12・1・11、東京地判平成 17・3・24 など）等の判断がある一方、情報公開条例の不開示処分に関する東京地判平成 22・10・22 などのように理由不備について詳細な審査をして違法とする裁判例もあった⁽¹¹⁾。しかし、聴聞手続においては聴聞報告書があるのであるから、処分通知書への記載はさほど難しいことではないはずである。従って、これらの裁判例は訴訟経済論の発想が基底にあったのではないかと疑われる。

概していえば、行政実務では、理由付記・提示制度はまだ定着しておらず、理由欄も四角で囲んだ書式を使うなど、今なお「形式」の瑕疵論が妥当するような現状にある。行手法・行手条例の定着がまだまだの現況では、理由の提示の違法まで頭が回らないのであろう⁽¹²⁾。なお、平成 23 年 12 月公布の国税通則法改正によって、理由付記・理由の提示が除外されていた白色申告更正処分をはじめ、通則法上の不利益処分全体に行手法が適用されることになった。

(7) 大阪高判平成 25 年 1 月 18 日（判時 2203 号 25 頁）

東大阪市の出資法人であり、財團法人である原告は、事業を公益事業部門と収益事業部門とに区分して経理を行っていた。このうち公益事業部門（し尿業

アカウンタビリティ・チャネルとしての「理由提示」制度

務等の東大阪市からの委託業務部門）については毎年赤字が累積していたが、公益事業部門については収益事業に該当せず、非課税であることを前提に、収益事業部門からあがる所得についてのみ課税所得として税務申告を行ってきた。課税庁職員もこうした行政指導をしてきた経緯があったが、平成15年ないし平成18年度については、公益事業についても収益事業と認定する更正処分及び過少申告加算税賦課決定処分を行った。本件更正処分には、本件公益事業が収益事業に該当する旨の記載はあったが、その法的根拠や解釈、判断の根拠となった通達等について一切記載がなかった。そこで理由不備が本件の中心的争点となった。

本判決で注目すべきは60年判決の再読み込みを述べている次の箇所である。

〔b〕最高裁昭和六〇年判決の判示からの検討

（1）最高裁昭和六〇年判決の判示

しかしながら、最高裁昭和六〇年判決は、次のとおり判示している（要旨）。

i　帳簿書類の記載自体を否認することなしに更正をする場合においても、更正の根拠を課税庁の恣意抑制及び不服申立ての便宜という理由付記制度の趣旨目的を充足する程度に具体的に明示する必要がある。

ii　本件事案での更正理由の記載は、本件更正における上告人の判断過程を省略することなしに記載したものということができ、上告人としては、前記のような内容の記載をすることによって、本件更正による自己の判断過程を逐一検証することができるのであるから、その判断の慎重、合理性を確保するという点について欠けるところはなく、上記の程度の記載でも処分庁の恣意抑制という理由付記制度の趣旨目的を損なうことはないといふべきである。

iii　また、本件更正理由の記載を上記のような趣旨のものと解することが可能であるならば、本件更正の理由は、理由付記制度のもうひとつの目的である「不服目的の便宜」という面からの要請に対しても、必要な材料を提供するものということができるのであって、前記の内容を有する本件更正理由の記載は法人

アカウンタビリティ・チャネルとしての「理由提示」制度

税法一三〇条二項の要求する更正理由の付記として欠けるところはない。

(2) 被控訴人の上記(a)主張の当否

このように、最高裁昭和六〇年判決は、付記理由が、課税庁の判断過程を省略することなしに記載しており、課税庁が自己の判断過程を逐一検証できることが、課税庁の恣意抑制という理由付記制度の趣旨目的に合するところであるとしていることから、帳簿記載を否認しない更正の理由付記においても、課税庁の判断過程すなわち下位法規の検討結果や適用条文についても記載することが必要との前提をとっていることが明らかである。

すなわち、最高裁昭和六〇年判決の事例は、被控訴人が主張するように、「理由付記の程度としては、法的判断の結論のみが記載され、判断過程や下位法規の検討結果、適用条文についても具体的に記載されていなかった」ものではなく、被控訴人の上記(a)の主張は採用できない。

(3) 本件各付記理由の適否

そして、前記(2)エのとおり、本件各付記理由は、法適用に関しては、「法人税法二条一三号に規定する収益事業の収入に該当する」との結論を記載するにとどまり、法人税法施行令五条一項一〇号、同施行規則四条の三、実費弁償通達の各規定や、その適用関係についての判断過程の記載がすっぽりそのまま欠落しており、本件各事業がなぜ収益事業の収入に該当するのかについての法令等の適用関係や、何故そのように解釈するのかの判断過程についての記載が一切ない。

そのため、本件各付記理由では、本件各更正処分における処分行政の判断過程を省略することなしに記載したものということができないので、処分行政として、本件各付記理由を記載することによって、本件各更正処分による自己の判断過程を逐一検証することができないし、その判断の慎重、合理性を確保するという点について欠けるところはないなどとは到底いえない。それゆえ、本件各付記理由として、「法人税法二条一三号に規定する収益事業の収入

アカウンタビリティ・チャネルとしての「理由提示」制度

に該当する」との結論を記載しただけでは、処分行政庁の恣意抑制という理由付記制度の趣旨目的を損なうことはないと評価することもできない（最高裁昭和六〇年判決の上記（1）iiの判示事項の検討結果）。（中略）

したがって、本件各付記理由は、更正の根拠を課税庁の恣意抑制及び不服申立ての便宜という理由付記制度の趣旨目的を充足する程度に具体的に明示されているものと評価することができず（最高裁昭和六〇年判決の上記（1）iの判示事項の検討結果）、最高裁昭和六〇年判決の判示からも、本件各更正処分の付記理由の記載は法人税法一三〇条二項の要求する理由付記として不備があり、違法であるといわざるを得ない。（後略）」

（コメント）

本判決は、近時の理由付記・理由の提示に関する判例理論を端的に示したもので、その後の租税訴訟において、しばしば引用される「判断過程検証論」を開拓したものである。前掲昭和60年判決の再読み込みを行っており、その後の下級審判決でも「判断過程検証論」は定着したものといってよい。「判断過程を省略することなく記載すること」、内容的にも「判断過程が逐一検証できるものであること」という要件は、厳しいものであるが、行政処分を行う者は、事実認定、適用法規の適示、解釈、適用についての検討が求められることになる。

以上の要件は、「恣意的判断の抑制」「慎重な合理的判断」を具体化したものであり、同時に「不服申立て便宜」機能の要件をより明らかにしたものである。また内部規則である「実費弁償通達」の適用関係も明らかにされていないことを論難している点で、後述の平成23年の「一級建築士事件」とも連続している⁽¹³⁾。

（8）最判平成23年6月7日（一級建築士免許取消事件、民集65巻4号2081頁）

著名な最判であるので、簡潔に事案を紹介しておく。本件は、耐震構造計算

アカウンタビリティ・チャネルとしての「理由提示」制度

書偽造を理由として国土交通大臣より免許取消処分をうけた一級建築士が当該処分を争ったものである。最大の争点は、懲戒処分の基準を定めた処分基準の適用関係を理由通知書に記載しなかったことが行手法上の理由提示義務違反として処分が取り消されるべきか否かであった。1審は裁量権の逸脱濫用はないとしてし、2審は理由提示には処分基準の適用関係まで記載する必要はないとした。本件最判の多数意見は、処分基準がパブリックコメント手続きを経由し、公にされていることを前提にして、その適用関係を明示しなければ、理由提示の趣旨に悖るとして、理由提示の違法を理由にこの免許取消処分を取消した。

「行政手続法 14 条 1 項本文が、不利益処分をする場合に同時にその理由を名宛人に示さなければならないとしているのは、名宛人に直接に義務を課し又はその権利を制限するという不利益処分の性質に鑑み、行政庁の判断の慎重と合理性を担保してその恣意を抑制するとともに、処分の理由を名宛人に知らせて不服の申立てに便宜を与える趣旨に出たものと解される。そして、同項本文に基づいてどの程度の理由を提示すべきかは、上記のような同項本文の趣旨に照らし、当該処分の根拠法令の規定内容、当該処分に係る処分基準の存否及び内容並びに公表の有無、当該処分の性質及び内容、当該処分の原因となる事実関係の内容等を総合考慮してこれを決定すべきである」

「建築士に対する上記懲戒処分については、処分内容の決定に関し、本件処分基準が定められているところ、本件処分基準は、意見公募の手続を経るなど適正を担保すべき手厚い手続を経た上で定められて公にされており、しかも、その内容は、……、多様な事例に対応すべくかなり複雑なものとなっている。そうすると、建築士に対する上記懲戒処分に際して同時に示されるべき理由としては、処分の原因となる事実及び処分の根拠法条に加えて、本件処分基準の適用関係が示されなければ、処分の名宛人において、上記事実及び根拠法条の提示によって処分要件の該当性に係る理由は知り得るとしても、いかなる理由に基づいてどのような処分基準の適用によって当該処分が選択されたのかを知

アカウンタビリティ・チャネルとしての「理由提示」制度

ることは困難であるのが通例であると考えられる。これを本件について見ると、本件の事実関係等は前記2のとおりであり、本件免許取消処分は上告人X1の一級建築士としての資格を直接にはく奪する重大な不利益処分であるところ、その処分の理由として、上告人X1が、札幌市内の複数の土地を敷地とする建築物の設計者として、建築基準法令に定める構造基準に適合しない設計を行い、それにより耐震性等の不足する構造上危険な建築物を現出させ、又は構造計算書に偽装が見られる不適切な設計を行ったという処分の原因となる事実と、建築士法10条1項2号及び3号という処分の根拠法条とが示されているのみで、本件処分基準の適用関係が全く示されておらず、その複雑な基準の下では、上告人X1において、上記事実及び根拠法条の提示によって処分要件の該当性に係る理由は相応に知り得るとしても、いかなる理由に基づいてどのような処分基準の適用によって免許取消処分が選択されたのかを知ることはできないものといわざるを得ない。」

(コメント)

本判決は、理由付記の程度について「総合考慮論」を一般論として展開したうえで、処分基準の適用関係が明らかでない点で違法であるとした。租税事件における理由付記の判例法理との関係、処分基準が行手法上努力義務規定であることの法的意味について特段の判断をせずに判決した。そのことから、本判決の射程について様々な解釈が可能となり、指導的判決ではなく、事例判決に止まるとの見解も少なくない。しかし、判例法理との関係からは補足意見が重要であるので、少々長いが引用しておく。

(田原裁判官の補足意見)

「1 行政処分の理由付記に関する判例法理及び学説について
昭和30年代後半以降の幾多の判例（最高裁昭和38年5月31日第二小法廷判決民集17巻12号1871頁、最高裁昭和60年1月22日第三小法廷判決・民集39巻1号1頁、最高裁平成4年12月10日第一小法廷判決時1453号116頁ほか）の積重ねを経

アカウンタビリティ・チャネルとしての「理由提示」制度

て、今日では、許認可申請に対する拒否処分や不利益処分をなすに当たり、理由の付記を必要とする旨の判例法理が形成されているといえる（この判例法理の適用は、税法事件に限られるものではない。）。そして、学説は、この判例法理を一般に以下のとおり整理し、多数説はそれを支持している。その法理は、平成5年行政手続法が制定された後も基本的には妥当すると解されている。

(1) 不利益処分に理由付記を要するのは、処分庁の判断の慎重、合理性を担保して、その恣意を抑制するとともに、処分の理由を相手方に知らせることにより、相手方の不服申立てに便宜を与えることにある。その理由の記載を欠く場合には、実体法上その処分の適法性が肯定されると否とにかかわらず、当該処分自体が違法となり、原則としてその取消事由となる（仮に、取り消した後に、再度、適正手続を経た上で、同様の処分がなされると見込まれる場合であっても同様である。）。

(2) 理由付記の程度は、処分の性質、理由付記を命じた法律の趣旨・目的に照らして決せられる。

(3) 処分理由は、その記載自体から明らかでなければならず、單なる根拠法規の摘記は、理由記載に当たらない。

(4) 理由付記は、相手方に処分の理由を示すことにとどまらず、処分の公正さを担保するものであるから、相手方がその理由を推知できるか否かにかかわらず、第三者においてもその記載自体からその処分理由が明らかとなるものでなければならない。

2 行政手続法と不利益処分理由の提示

「行政庁は、不利益処分をなす場合には、その名宛人に対し、理由を示さないで処分をすべき差し迫った必要がある場合を除き、その不利益処分と同時に当該理由を示さなければならないと定める」（同法14条1項）。

ところで、行政手続法のなす不利益処分に関して裁量権が認められている場合に、行政手続法が同法12条に則って処分基準を定めそれを公表したときは、行政手続法は、

アカウンタビリティ・チャネルとしての「理由提示」制度

同基準に羈束されてその裁量権を行使することを対外的に表明したものということができる。したがって、行政庁が不利益処分をなすには、原則としてその基準に従ってなすとともに、その処分理由の提示に当たっては、同基準の適用関係を含めて具体的に示さなければならないものというべきである。」

「……（本件処分理由の提示において、処分対象行為の特定が不十分なこと、違反設計建築物自身の特定の不十分であること、及び設計時期の不記載があること、違反内容の記載についての不十分さがあること＝筆者注）から「処分理由として違反行為の内容を具体的に掲示し、その違反行為が建築士免許取消処分に該当するだけの重大なものであることを、上告人X1をして十分に認識させるものでなければならぬ」というべき筋合いである。殊に、同上告人は、本件免許取消処分に係る聴聞手続の段階から、構造基準不適合設計及び構造計算偽装の本件処分基準との適用関係を問題とするなど違反行為の性質や程度を争っていたことからすれば、なおさらである。」

「ところで、那須裁判官はその反対意見において、行政手続法12条1項は、行政庁に不利益処分に関する処分基準を設定し公表する努力義務を課しているにすぎないから、「行政庁が、適用関係を理由中に表示することまで必要ないと判断して、これを前提とした処分基準を設定することもその裁量権の範囲内に含まれると解する余地も十分ある。むしろ、そう解することが前記努力義務規定ともよく整合し、現実に対応した柔軟な処理を可能にすることになると考える。」と主張される。

行政庁が、不利益処分の処分基準を定めた上でそれを一切公表せず（そのこと自体、行政手続法12条1項の趣旨に反する。）、全くの内部的な取扱基準として運用する場合には、那須裁判官の上記の見解も成り立ち得るといえる。しかし、行政庁が不利益処分の処分基準を定めてそれを公表することは、前記2に述べたとおり、当該行政庁は、不利益処分をなすに当たっては、特段の事情がない限りその処分基準に羈束されて手続を行うことを宣言することにほかならない

アカウンタビリティ・チャネルとしての「理由提示」制度

のである。そして、一旦、不利益処分は自らが定めた処分基準に従って行うことと宣明しながら、その基準に拠ることなく現実に対応した柔軟な処理をすることもできると解することは、行政手続の透明性に背馳し、行政手続法の立法趣旨に相反するものであって、上記の見解には到底賛同できない。」

(中略)「なお、那須裁判官は、多数意見のように、当審で原判決を破棄し自判により上告人らの請求を認容して本件免許取消処分を取り消しても、処分行政庁が、前回と同様な懲戒手続により、再度同様の免許取消処分を行うこともあり得るところ、これに要する時間、労力及び費用等の訴訟経済の問題を考慮すれば、逆の評価をせざるを得ない面もある、と主張される。

しかし、そのような諸点をも考慮の対象とした上で、……行政処分において手続の公正さは貫かれるべきであるとする判例法理が、永年の多数の下級審裁判例や……最高裁判例の積重ねによって形成されてきたのであり、行政処分の正当性は、処分手続の適正さに担保されることによって初めて是認されるのであって、適正手続の遂行の確立の前には、訴訟経済は譲歩を求められてしかるべきである。」

(コメント)

23年判決は行手法14条についての初めての最判であり、努力義務規定たる処分基準の引用、適用関係も明らかにした理由記載を求めたことは画期的なことであった。しかし、60年最判も引用せず、租税事件において形成されてきた判例法理を直接的な形で踏まえることはなかったことから、裁判実務では、租税事件では判例理論、その他の行政分野では「総合考慮論」の使い分けがあるようにも見える（例えば東京地判平成26・11・21の業務停止処分事件など）。しかし、いずれの立場にせよ、本件でも、聴聞の時から明らかな争点になっていた論点についての記載もなく、いわば紋切り型で理由記載したところに問題があった。この点は、審査決定における理由付記の問題とも類似する。反対意見は、処分の裁量性と処分基準の努力義務規定の性格、訴訟経済論に立つもので

アカウンタビリティ・チャネルとしての「理由提示」制度

あるが、これらは、田原補足意見によってすでに論破されているし、私も補足意見が正当であると考える。しかし、問題は、こうした厳格な理由提示制度がなぜ正当化されるのか。判例理論はその根拠をどこにもつのか。行手法の理由提示規定、国税通則法の改正による白色申告まで拡大された理由提示制度、こうした規定の背景にある法原理的要請とは何か。この点の検証が重要になる。

4 法原理的考察＝アカウンタビリティ原則と理由提示義務

(1) 理由付記・理由提示の制度は、行政手続法によって一般化され、国税通則法改正により白色申告更正処分にも理由提示が求められようになって、例外を除いて、行政処分のほぼ全域を射程に収めることとなった。しかし、判例理論は相当進化したものなお制定法準拠主義の下にある。制定法準拠主義とは個別行政法の理由付記・理由提示の個別的意味づけにこだわり、統一的な理由提示理論に躊躇する態度である。平成23年判決における那須反対意見に象徴されるような、租税法分野と一般的行政法分野との違いを強調する考え方などはその典型である。

しかし、法原理的考察をしてみると、制定法準拠主義は、まず法のインテグリティ（統一性や完潔性）に対する洞察が欠けているというべきである。更正処分にせよ、青色申告取消承認取消処分にせよ、不利益処分に変わりはなく、この点では、免許取消しなども同様であり、「同じものは同じように扱え」という法原理はここでも妥当しなければならない。

第二に、理由付記・理由提示制度の解釈では、「秘密法の禁止」という近代法の原則に配慮しない理論がしばしば登場することである。平成23年最判の控訴審判決などは、伝統的な行政規則論である内部規則論を展開して、処分基準の規範的性格を全く認めない態度を採った。法律がわざわざ「公布」されてはじめて法的効力を発するという近代法の原則は、背景に秘密法を禁止すると

アカウンタビリティ・チャネルとしての「理由提示」制度

いう近代の立法法理がある。処分基準に依拠しながら、その適用関係を明らかにしないのは、秘密の内部法に基づいて裁いているといわれてもしようがないだろう。

(2) 理由付記・理由提示の原則は手続的原理として捉えられ、法理論としても発展してきた。しかし、厳密にいえば、ここでいう「手続」には聴聞や弁明といった事前手続という意味はない。行政処分と争訟手続の結節点ともいうべき位置にある。そうすると、理由付記・理由提示は事前手続としての手続的権利とは捉えられなくなる。少なくとも処分の相手方のコミットを求めながら処分の帰趨を決めるという事前手続とは性格が異なる⁽¹⁴⁾。

こうしたことから、私は純粋な手続的権利ということに対して、躊躇するようになった。結論を先取りしていえば、理由付記・理由提示の制度は事前手続きというより、アカウンタビリティ（答責義務）の原則に基づいているといいたい。

わが国では、アカウンタビリティという用語は、情報公開法と結合して「説明責任」と訳されてきた。しかし、英米法ではアカウンタビリティは問責者と答責者が特定のかつ具体的に想定される関係での「説明」であって、国民や公衆一般に対する情報の公開や情報の提供をすべきであるとする客観的な責務ではない。したがって、統治機構における関係においても、例えば、議院内閣制のもとでの内閣の国会に対する責任というときにアカウンタビリティという用語が使われる。つまり、アカウンタビリティは本来的にはプリンシパル－エージェント、あるいは信託といった具体的な関係の中での「説明責任」なのである。国民や公衆に対する公共的責任としての「説明責任」といった表現では、こうした文脈が失われてしまう。少なくとも英米法では、アカウンタビリティという用語が国民一般に対する「説明責任」といった観念のみを指すということはない。原理的には「具体的な関係において、責任を負うべきものが、相手方に説明の責任を負う」ということである。情報公開制度のような制

アカウンタビリティ・チャネルとしての「理由提示」制度

度は、オープンガバメントという透明性原則にほかならないし、アカウンタビリティ原則とは類型が異なると解したほうがよい。

興津教授は、アカウンタビリティを特定の者の「問責性」と特定の「答責性」との関係で捉えることは英語圏では一致しているという⁽¹⁵⁾。行政法をかたち作る様々な「アカウンタビリティ・チャネル」があり、その中に行政審判や行政訴訟もあり、議会の行政統制もあるというのが、アカウンタビリティの正しい文脈の読み方であり、捉え方である。この文脈で問題となるのは、法的アカウンタビリティ（問責者—答責者）である。行政法の下では、行政庁が答責者であり、その行為の法的正当性を問責者である処分の相手方に説明し、提示する必要がある。その根拠は法の支配、法治主義の原則である。そうすると、権限を与えられた処分庁はアカウンタビリティの原理によって「答責義務」「説明義務」を負うことになる。したがって、究極の根拠は法の支配ないし法治主義であって、その中に「答責義務」や個別処分の「説明義務」が導かれることになる。ここでは公正手続としての事前手続たる行政手続は何ら関係はない。

さて、こうして原点にたちかえると、理由付記・理由提示制度は事前の行政手続でもなく、事後の行政不服審査でもない。前述の裁判所の到達点である「判断過程の検証」理論などは、具体的な納税者（問責者たり得る）に対して、処分庁（答責者）がどう説明する義務を負うか、という文脈でとらえると、法原理的にもうまく説明がつく。つまり、理由付記・理由の提示はアカウンタビリティの原則に基づくものであったのである。最初に挙げた東京地判は理由付記制度を「説明を受ける権利」と捉え、その主觀的権利性を肯定していた。37年判決も争訟判断行為の場合だが、理由付記強制は「行政機関としてその結論に到達した理由を相手方国民に知らしめることを義務付けているのであって、これを反面からいえば、国民は自の主張に対する行政機関の判断とその理由とを要求する権利をもつともいえる」と述べている。その後の判決についてはすでに述べたとおりである。

アカウンタビリティ・チャネルとしての「理由提示」制度

最も注意すべき点は、判例理論は一度も行政手続という言葉を使っていないことである。意識されていたかどうかは明らかではない。しかし、学説が行政手続のひとつとして整理しているのに、これに従わないのは、やはり理由付記・理由提示の制度が「事前手続」とは異なることに敏感であったからではなかろうか。法律が理由付記を要求しているのに理由にならない理由しかつけて来なかつた日本型行政慣行に問題があり、判例理論がこれに対抗してきたことは正当であったが、学説の「手続違反説」にも相当の問題があったというべきである。

確定申告に対する更正処分の理由付記は、自己の申告に対する処分庁の「答責」（「処分庁の決定を説明し、正当化する義務」）の表現である。行政手続法や国税通則法の改正によって理由提示が一般化したのは、「行政機関の答責義務」が拡大したのである。このことは行手法に理由提示の制度を規定することを否定するものではない。行手法には種々の種類の法制度が規定されているからだ。

他方、理由提示制度がアカウンタビリティ（答責義務）の制度として位置付けられれば、問題の様相も大きく変わる。つまり処分庁はいかなる範囲で「答責義務」を負うのかとなり、そこで「行政コスト」もこの法的義務を踏まえたものとなる。興津教授は、法的アカウンタビリティが機能する条件とは、民主的立法であって、これに基づく授権があることで、この法を基準とする答責性・問責性でなければならないという⁽¹⁶⁾。つまり実行可能性を伴った「答責義務」がここでの要件であり、「行政機能の麻痺」を起こすような「答責義務」は予定されていない。「訴訟経済論」もまず「答責義務」を前提にしたものであるべきである。そうすると、理由不備を根拠に処分取消しに消極的な態度はなくなる。

アカウンタビリティの法理は、種々のアカウンタビリティ・チャネルを生み出す法理である。つまり答責義務は理由提示制度だけを根拠づける原理ではない。英米法で広く知られるように行政訴訟制度や行政手続法上の種々の制度も基礎づける。したがって、理由付記・理由提示もこうしたアカウンタビリ

アカウンタビリティ・チャネルとしての「理由提示」制度

ティの法理に基づく派生的制度である。しかし、理由付記・理由提示の制度は、いわば裸の答責義務を要求するものであっただけにかえって原理的側面が見えにくかったといえよう。この見地からみると、これまでの判例理論は概ね肯定できるものであるが、法原理的根拠として「答責義務」が肯定されるならば、なお豊かな理由提示制度の展開が望めるのではないかと思われる。

5 おわりに

理由付記・提示が「答責義務」であるとした場合、抗告訴訟の訴訟物との関係をどう整理するか。またその場合は「瑕疵の治癒」「理由の差替え」などをどの範囲で認めるか。一部は、本稿で述べたが、なお未整理なことが多い。私は、理由提示の瑕疵は、実体法的瑕疵ではないかという方向に傾いている。理由のない処分が存在しないという原則を承認するならば、そして判例理論が取消事由で固まっている現在では、その説明に瑕疵のある処分は実体法的瑕疵があり、従って、判断のやり直しを認めることにも合理性があるのではないかと思っているからである。しかしそうだとすると、訴訟物論はじめ論すべき点も多々生じるので、ここでは問題提起的主張にとどめておきたい。

アカウンタビリティにはもともと「申し開きをすること」をすることという語源があったそうだが、この申し開きをあとから追加したり、別の理由に変えたりすることはどこまで許されるのか。弁解に汗水流している公務員の姿が見え隠れする。

注

- (1) 高柳信一「青色申告に対する更正の理由付記」租税判例百選 第二版 1983年 156頁。
- (2) 私も従来、ニコラス・ルーマンの「社会システム」論に関心をもち、その流れをくむトイプナーなどの論文を渉猟してきたが、10数年前から、若手の理解が進み

アカウンタビリティ・チャネルとしての「理由提示」制度

大いに啓発を受けた。特に「政治システム」「行政システム」「司法システム」をどのように考察するかは、行政法学にとっても根源的な問題である。啓発的な論文として大森貴弘「ニコラス・ルーマンの権力分立論」(早稲田法学会誌57巻1頁以下)。同「再びニクラス・ルーマンの権力分立論」(早稲田法学会誌57巻14頁以下)。大森教授によれば、「行政システム」は広義の「政治システム」の中のサブシステムであり、狭義の「政治システム」(政権党/野党)の影響下にありつつも、同時に「法システム」(適法/違法)システムの影響下にあるという。影響というのは、関係性の中でフィルタリング(濾過機能)を通じた情報のやり取り、流れをいう。委細は他日を期すしかないが、「控除説」などという乱暴な定義よりも、はるかに生産的である。「行政システム」に対して政権党や市民は何を要求できて、何を要求してはならないのか、こうした複眼的な考察が行政法学でも求められている。理由付記についてもこの「行政システム」との関係の整理が必要になる。

- (3) 秘密法の禁止は、市民・国民にとって何が法かを知らないのでは、遵守できないという、法治主義の根本に関わる問題である。LL. フラーは、法の内面的道徳として、法の公布ということを重視している。手ごろな入門書として深田・濱編『よくわかる法哲学・法思想 第2版』ミネルヴァ書房 56頁
- (4) 藤原静雄【特集】重要判例からみた行政法 理由付記判例にみる行政手続法制の理論と実務【一級建築士免許取消事件】論究ジュリスト3号 67頁 2012年
- (5) 市原教授は次のように述べていた。「①筆者自身も、不服申立てに対する裁決・決定のごとき争訟の決定または国民に対する不利益処分について、法律上要求されている理由を付さないときは重大な瑕疵があるといえる。けだし、かかる行為に付される理由の有無は国民の権利救済の面からみて重大な意味をもつからである、として専ら国民の争訟提起に便宜を与える制度としてその意義を認めていたにすぎない。すなわち処分理由が明確化されることにより、国民が無益な争訟提起の煩から免れ、また一度争訟を決断した場合には、行政の手のうちが分っているだけに効果的な争訟遂行を可能にする、という側面だけを認めていたにすぎなかつた。②付記すべき理由の程度を説示したくだけは従来の判例理論をさらに前進させたものとみるべきであろう。すなわち行政によって侵害される危険のある国民の権利が重要なものであればある程、また、行政活動の基準を定める根拠規定が概括的・抽象的であればある程、付記理由は詳細かつ具体的なものでなければならないものとしていると読めるからである。③判決を前述のように理解するかぎり、問題の基本的人権が重大なものであればあるだけ、理由付記の要求は高まり、明文規定の有無にかかわりなく理由付記が要求されるという解釈を可能にしたとみられないわけではない」。

詳しくは、市原昌三郎「行政行為の理由付記と行政手続」『公法の基本問題』

アカウンタビリティ・チャネルとしての「理由提示」制度

田上穰治先生喜寿記念 昭和59年 有斐閣 210頁。

- (6) 市原・前掲211頁。
- (7) 前掲・高柳論文156頁参照。税務訴訟における訴訟物論、つまり税額総額が訴訟物であるという議論は現在まで続く争点である。しかし、争点主義を持ち出すまでもなく、課税処分でも理由の提示は処分要件であるという考え方には無理があるわけではない。むしろ税額という金額にこだわった訴訟物論こそ問題であったといえよう。
- (8) 塩野『行政法1 第6版』296頁以下は、恣意抑制機能・不服申立便宜機能のほかに相手方に対する説得機能、決定過程の透明性を挙げている。しかし、説得義務というのは、むしろアカウンタビリティのことではないか。
- (9) もう一点は、原処分主義との関係である。本件は審査決定の取消訴訟と原決定の取消訴訟と都合二本の訴訟が併合されている。そのうえで、審査決定の違法は肯定したものの、原処分の適法性は明白であるから、結局、審査決定の取消をして、やり直しをしてみても無駄であるとして、請求を棄却している。これに対し、少数意見は、審査請求のやり直しをすれば新たな事実や法的主張の可能性の余地が認められるとして多数意見の結論に反対している。この論点は、理由付記・理由提示固有の問題というより、裁決の取消訴訟と原処分取消訴訟が併合提起されたときの問題である。しかし、そこには裁決と原処分との関係が、原処分主義では割り切れない側面を持つことが示唆されている。この問題については将来の課題としておきたい。
- (10) 横山茂晴・税務事例17巻11号24頁1985年11月、玉国文敏・税務事例18巻5号26頁1985年11月、大淵博義・税經通信40巻13号255~264頁1985年11月。濱野惺・ジュリスト847号48~49頁1985年11月、矢野敬一・税務弘報34巻6号143~153頁1986年5月、濱野惺・法曹時報38巻4号177~189頁1986年4月、木村弘之亮・ジュリスト870号109~112頁1986年10月。
- (11) 行政手続法下の裁判例の詳細な分析については藤原静雄前掲論文が詳細かつ丁寧な分析を行っている。藤原・前掲71頁以下。
- (12) 筆者はまず四角の欄を消すか、「別紙のとおり」として必ず別紙を付けるよう勧めている。
- (13) この判決については、田中良弘「理由の不備で処分が取消される！？」宇佐見・鈴木・田中『企業法務担当者のための行政法ガイド』第一法規 2017 108頁。この論文にも大きな示唆を得た。60年判決をあらためて整理すると①理由提示における『追完』「治癒」が許されないこと、②「理由の差替え」の限界という問題についても一定の示唆を与えるものである。①についていえば、判断過程において不可欠な事実認定や評価、法的根拠、その解釈、適用関係の検討が一応なさ

アカウンタビリティ・チャネルとしての「理由提示」制度

れ、検証可能であれば、追完の余地もあることになる。事実認定についての異なる評価、例えば医学的評価などは、その判断過程が一応なされていれば、追完することも可能であろう。他方、②についても、これらの「判断過程が省略なしに記載」されていれば、理由提示の適法性は確保されたものとみるべきで、それを別の観点から、予備的に主張することがあると解すべきであろう。

- (14) 高木光教授は、広い意味では行政手続に属すが、行政過程に即してみると、理由提示は、「事前」と「事後」の連結点にあること、及び「手続」と「実体」の結節点に存在している、とする。高木光『行政法』(2015年 有斐閣 64頁)。
- (15) 興津征雄「グローバル行政法とアカウンタビリティ」浅野編『グローバル化と公法・私法関係の再編』弘文堂 2015 71頁。なお興津教授は、フラーの「法の内在的道徳性」についてふれ、彼の8原則の最後に「行政機関の行動との合致」を挙げているが、これは行政機関が法を順守することを意味している。興津・前掲 77頁。しかし、フラーの見解は、まとめれば、法の「一般性・安定性」「遵守可能性」(その中には実行可能性も含まれる)であろう。この点については那須耕介「法の支配を支えるもの」(Dissertation_全文)Citation Kyoto University(京都大学), Issue Date 2000-03-23 URL <https://dx.doi.org/10.11501/3167065> P13-14
- (16) 興津・前掲 72頁。また拙稿「アカウンタビリティと行政法理論」佐藤・清水編『園部先生古希記念 憲法裁判と行政訴訟』有斐閣 1999 619頁以下。拙著『改正地方自治法トアカウンタビリティ』北海道町村会 地方自治土曜講座ブックレットNo.55 公人の友社 2000 89頁以下。