

米国連邦税確定行政における「査定(assessment)」の意義(2)

高 木 英 行

(2006年8月25日受付)

第一章 問題意識

第二章 申告過程

第一節 概観

第一項 申告書の提出義務

第二項 申告書の類型

第三項 申告書の記載内容

第四項 申告書の提出時期

第五項 申告書の提出場所

第六項 申告した租税の納付

第二節 代替申告書 (substitute for return)

第三節 修正申告書 (amended return)

第四節 小括

第三章 調査過程

第一節 調査に係る組織編成

第二節 調査対象の選別

第一項 コンピューター処理

第二項 職員による選別

第三節 調査の手法

第一項 書簡調査 (correspondence examination/audit)

第二項 署内調査 (office examination/audit)

第三項 実地調査 (field examination/audit)

補項 特殊な調査手法

第四節 査定期間の延長要請

第五節 調査の終了と更正案 (proposed adjustments)

第一項 合意成立の場合

第二項 合意不成立の場合

第六節 小括

第四章 不服審査過程

第一節 不服審査部の地位

第二節 不服審査の形態

第三節 不服審査の内容

第一項 不服審査官の役割

第二項 不服審査官の判断基準：「訴訟になったときの危険 (hazards of litigation)」

第三項 不服審査部での和解

1. 内容的分類

2. 形式的分類

(1) 書式870と書式870-AD との相違

(2) 終結合意 (closing agreement)

補節 代替的紛争解決 (Alternative Dispute Resolution : ADR)

第四節 小括【以上、福井大学教育地域科学部紀要 (第Ⅲ部 社会科学) 第61号】

第五章 訴訟過程

第一節 不足税額訴訟 (deficiency litigation)

第一項 租税裁判所の地位

第二項 提訴手続

1. 90日レターの送付

2. 訴答 (pleading) 手続

第三項 審理手続

1. 証拠収集

2. 訴訟上の合意 (stipulation)

3. 証明責任

(1) 「証明責任」の所在

(2) 新たな事項 (new matter)

4. 特別審理裁判官 (Special Trial Judge : STJ) による審理

(1) 少額訴訟事件

(2) 制度の合憲性

(3) 審理報告書の開示

第四項 租税裁での和解

1. 合意判決 (stipulated decision)
2. 租税裁による認諾 (concession) の拒否
3. 差戻し後不服審査事案における和解

第五項 判決手続

1. 審理報告書 (report)、判決意見 (opinion)、判決 (decision)
2. 税額計算 (computation)
3. 判決の効力

第六項 先例拘束

第七項 上訴手続

第二節 還付訴訟 (refund litigation)

第一項 訴訟要件

1. 全額納付 (full payment) 原則
2. 還付請求前置主義
 - (1) 還付請求の方法
 - (2) 還付請求の補正
3. 還付請求期間 (statute of limitation on refund)
 - (1) 期間徒過に対する例外的な救済措置
 - (2) 還付請求期間と査定期間との相互関係

第二項 連邦地方裁判所と連邦請求裁判所

第三項 還付訴訟手続の概要

第四項 還付訴訟における和解

第三節 裁判所選択に当たっての考慮要因

補節 証明責任の転換：1998年法改正の意義

第四節 小括【以上、本号】

第六章 査定の意義

第七章 むすびに

第五章 訴訟過程

本章では、アメリカの税務訴訟過程の手續構造について検討するが、その検討の順序として、まず第一節において、実際に提起される税務訴訟事件の大多数を占める、租税裁判所での不足税額訴訟手續に関して概観する。ついで第二節において、連邦地方裁判所並びに連邦請求裁判所での還付訴訟手續に関して概観することとなるが、これはあくまでも租税裁での訴訟手續との全般的な異同を把握するという考察目的のもとで、可及的に簡潔に叙述することとする。さらに第三節においては、納税者がこれら三つの第一審裁判所²⁵⁴の中からいずれかを選択するにあたって、考慮すべき諸要因を検討する²⁵⁵。そして以上の考察を踏まえ、第四節においては、アメリカの税務訴訟過程の手續構造が、とりわけわが国のそれと比較していかなる特質を有するものであるのかという点について分析する。なお補節において、アメリカの税務訴訟における証明責任の転換をめぐる近時の動向について触れる。

第一節 不足税額訴訟 (deficiency litigation)

本節では、不足税額訴訟について検討するが、その検討の順序として、まずこの訴訟形態を管轄する租税裁判所の位置づけを確認し、その上で提訴、審理、判決、上訴といった各段階の手續を細分化して検討する(第一項、第二項、第三項、第五項、第七項)。ただし、租税裁において原告被告の両訴訟当事者間で行われる和解に関して、また租税裁が拘束される控訴審の先例いかにんに関しては、便宜上それぞれ独立した項目として取り上げることとする(第四項、第六項)。なお、租税裁での不足税額訴訟の前段階において IRS が発する「正式不足税額通知(90日レター)」に関しては、その理論的な意義も含め、次章(第六章)の「不足税額査定」につき論ずる部分で、改めて詳しく検討することとなる。したがって、この点について本章では深く検討しない。

第一項 租税裁判所の地位

合衆国租税裁判所(The United States Tax Court)は²⁵⁶、もともと行政機関であった租税不服審査委員会(The Board of Tax Appeals: 1924年創設)が発展して、成立した裁判所である²⁵⁷。本裁判所は、合衆国憲法上、第三条(司法権)に基づく正規の司法裁判所(judicial court, Article III court)という位置づけではなく、第一条(立法権)に基づく特殊な裁判所、すなわち立法府(連邦議会)の権限²⁵⁸により特別に設置された専門裁判所(legislative court, Article I court)という位置づけである(§ 7441)。したがって、その裁判管轄権(jurisdiction)の範囲は、通常の司法裁判所とは異なり、原則として制定法上定められた事項のみに限られる(§ 7442; TCR 13²⁵⁹)。

さて、租税裁は、1名の「租税裁長官(chief judge)」とその他18名の「租税裁裁判官(judge)」の、計19名の裁判官から構成される(§ § 7441, 7443(a))。これら裁判官については、合衆国大統領が、連邦議会上院の助言と同意を得た上で任命する(§ 7443(b))。通常の司法裁判官——例えば連邦地方裁判所の裁判官——の場合には、合衆国憲法により、“終身制”や在職中の俸給額の保障

といった裁判官の身分保障措置が定められているところ（合衆国憲法第3条第1節）、租税裁の裁判官の場合には“任期制（15年）”（§ 7443(c)）や“定年制（70歳）”がとられており（§ 7447(b)(1)）、また在職中の俸給額の保障も認められていない。ただし実際には、租税裁の裁判官の任期は更新されることが多く、また退任した裁判官であっても租税裁長官の権限でもって、パートタイムの「senior judge」として再任用されること（§ 7447(c)）が多いので、その限りでは終身制的な運用をしているとの指摘もある²⁶⁰。なお租税裁長官は、後述の「特別審理裁判官（special trial judges）」という補助的な裁判官も任命することができ、近時の租税裁での訴訟においては、この裁判官による審理がかなりのウェイトを占めることとなってきた（§ 7443A(a) ; TCR 3(d), 180）²⁶¹。

ついで租税裁は、各地域を管轄する連邦地方裁判所とは異なって、全米を管轄する統一的な裁判所（national court）であり、その本拠地はワシントン D.C.にある。もっとも、租税裁裁判官は全米各地（77都市）²⁶²を巡回し裁判（審理）を行うものとされているので（§ 7445; TCR 10(b)）²⁶³、納税者は訴訟追行のために、必ずしもワシントン D.C.に赴く必要はない。むしろ納税者は、租税裁に対し、みずからが希望する審理場所——通常は納税者の住所や事業所の近辺²⁶⁴——を指定して申請しうる（TCR 140(a)）。

また租税裁では、原告（petitioner）「納税者」（TCR 60(a)）自身による“本人訴訟”が認められているとともに（TCR 24(b)）、公認会計士や登録税務士などの弁護士以外の者であっても、租税裁の実施する法廷実務に係る試験に合格すれば、その訴訟代理人資格が認められる（§ 7452; TCR 200）²⁶⁵。他方で、租税裁での訴訟において被告（respondent）「IRS 長官（Commissioner of Internal Revenue [Service]）」（TCR 60(b)）²⁶⁶を訴訟代理するのは、「首席法律顧問官（Chief Counsel）」の役目である（§ 7452; Reg. § 301.7452-1）。もっとも、実際に訴訟の追行の任にあたるのは、この首席法律顧問官の指揮下にある職員である。具体的には、「地区法律顧問官（Area Counsel）」（IRM 30.3.1.5(07-21-2005)2, 3）²⁶⁷の指揮下にある弁護士資格を有する職員、すなわち「field attorney」²⁶⁸である（IRM 35.6.1.3(08-11-2004)1; 35.6.1.4(08-11-2004)2）²⁶⁹。なお、連邦地裁や連邦請求裁といった他の裁判所での訴訟の場合とは異なって、租税裁での訴訟においては、IRS 長官が「原告」、納税者が「被告」となることはないものとされる²⁷⁰。

一般に、租税裁の審理においても、連邦地裁で適用される「連邦証拠規則（Federal Rules of Evidence）」が適用される（§ 7453; TCR 143(a)）。ただし、租税裁の審理ではそもそも陪審制度²⁷¹が用いられないので、陪審審理を前提とした規則内容は適用されない（§ 7453; TCR 143(a)）。また租税裁は、「連邦民事訴訟規則（Federal Rules of Civil Procedure）」の“特則”として、独自の訴訟手続規則である租税裁判所手続規則を制定しており（§ 7453; TCR 1(b)）、ディスカヴァリ（開示）の利用可能性などにつき、連邦地裁とは異なった規律をしている。もっとも、これら租税裁の審理の特色については、追ってさらに詳しく述べることにしよう。

第二項 提訴手続

以下本項では、提訴手続として、まず1においてIRSがおこなう90日レターの送付手続につき触れた上で、2において訴訟当事者間でおこなわれる訴答(pleading)の交換手続を紹介する。

1. 90日レターの送付

租税裁は、IRS長官が90日レターを通じ納税者に対して正式に認定した(determine)不足税額につき、再認定する(redetermine)管轄権を有する(§6214(a))。ただしそうは言っても、租税裁はあらゆる税目の不足税額につきこの管轄権を有するわけではなく、あくまでも、所得税、遺産税、贈与税、さらには内国歳入法典第41、42、43、44章に基づく物品税(excise tax)、同法典第45章に基づく偶発利得税(windfall profit tax)などといった、制定法上不足税額手続に服するものとされている税目(§6211(a); TCR 13)の不足税額に関してのみ、その管轄権を有する。それゆえ、制定法上このような不足税額手続の認められていない税目、例えば雇用関連諸税(employment taxes)や上記以外の物品税といった税目に係る不足税額に関しては、租税裁は再認定をなさない²⁷²。

なお、租税裁の裁判管轄事項は、これら不足税額の再認定のほかにもある。例えば、租税裁が不足税額訴訟を審理していくなかで、逆に納税者に“過納税額(overpayments)”があると判断するに至った場合には、租税裁はその過納税額の還付についても管轄権を有することになる(§6512(b)(1))²⁷³。さらに租税裁は、一定の事柄に係る宣言判決、租税に係る情報公開、遅延利子の減免、争訟費用の償還など、様々な請求事項につき管轄権を有している²⁷⁴。

ついで、租税裁へと訴訟事件が係属するための要件として、①IRS長官が納税者の提出した申告書について不足税額を認定し(§6211(a))、②その旨を告知するため90日レターを当該納税者へと送付し(§6212(a))、③当該納税者が適時に(90日以内²⁷⁵)(TCR 13(c))、かつ、適式に(TCR 34(a)(1))租税裁へ提訴すること²⁷⁶、の三点が挙げられる(§6213(a); TCR 20(a))。以下、これら三点につき敷衍していこう。

まず①であるが、一般に90日レターでは、IRS長官が認定した納税者の「不足税額」が明示された上で、添付の資料(IRM 8.17.4.5(04-12-2001)1)において、その算出理由が記載される(IRM 8.17.4.2(07-03-2001)1; 8.17.4.5.4(11-26-2001); 8.17.4.5.5(04-12-2001))。もっとも、そのほかにも1998年改正法により、納税者にはオンブズマンによる救済を受ける権利があることを教示するため、納税者の住所を管轄する納税者擁護官(taxpayer advocate)事務所の所在地とその電話番号も90日レター上記載されることとなった(RRA §1102(b); §6212(a))。また同改正法によって、IRS長官は、納税者が租税裁に提訴できる「期限日(deadline date)」を90日レター上明示的に記載せねばならないことにもなった(RRA §3463(a); §6213(a))。

次に②であるが、IRSから90日レターが送付される手続として、大まかに分けると、“税務署”からの送付手続と“不服審査部”からの送付手続とがある。

前者の手続は、査定期間が差し迫ってきて不服審査の時間的余裕がないところ納税者が査定期間の延長に応じてこない場合、30日レターの送付を受けても納税者が適時に不服申立てをしてこない場合、さらには納税者が不服審査部での協議を望まずただちに租税裁での訴訟を求めるといった場合において、所轄税務署が納税者に対し90日レターを送付するという手続である(IRM 4.14.1.3(10-30-2004)1)。しかし以下では、前章(第四章 不服審査過程)からの叙述の流れに従って、後者の手続、すなわち不服審査部での協議を経て同機関から90日レターが送付される場合の手続を中心に紹介することとする²⁷⁷。

不服審査部での協議を経て同機関から90日レターが送付される場合としては、調査過程が終了したのち、納税者からの不服申立てはあったものの、その不服審査協議において担当不服審査官と納税者との間で和解が成立しなかったというケースである(IRM 8.17.4.1(07-03-2001)2)。ちなみに、ここで言う「90日レター」の具体的な書式として、例えば、個人所得税に関しては「通知894 (Letter 894: RO)」が、また法人所得税に関しては「通知901 (Letter 901: CG)」が用いられることとなっている(IRM 8.17.4.4(11-26-2001)1. A, B)。

不服審査部において90日レターを実際に起案するのは、税額計算専門官 (Tax Computation Specialist) である(IRM 8.17.4.1(07-03-2001)4)。すなわち、納税者との間で和解が成立しなかった場合、担当不服審査官は一件書類を当該専門官に送付する(IRM 8.17.4.2.1(11-26-2001)1)。税額計算専門官は、それら書類を基礎としつつ不足税額の計算を実施し、90日レターを起案する(IRM 8.17.4.2.1(11-26-2001)2, 3)²⁷⁸。この起案を受け、90日レター送付につき IRS 長官に代わって承認権限をもつ不服審査官が当該レターに署名し、そののち不服審査部の郵送業務に係わるセクションが当該レターを納税者へと送付する(IRM 8.17.4.2.1(11-26-2001)6)。

もっとも一定の場合には、この90日レターを送付する前に、首席法律顧問官事務所による事前審査がなされるべきとされている(IRM 8.17.4.1(07-03-2001)5)。そういった場合として、内国歳入マニュアルでは、租税裁で裁判になったとき何らかの財務省規則や歳入手続 (revenue procedure) 等が違法無効にされてしまう重大なおそれがある場合、新規な争点が係わっている場合、そのほか不服審査部が首席法律顧問官事務所のチェックを受けておいたほうが良いと判断する場合などが挙げられている(IRM 8.17.4.2.1(11-26-2001)4. A-O)²⁷⁹。

さいごに前掲要件③に関してであるが、90日レターの送付を受けた納税者が、そこに記載されている不足税額に承服せず、租税裁へ提訴することを決意した場合であっても、納税者は事前にその不足税額を納付する必要はない (a sue-first-pay-later forum²⁸⁰)。この点、係争税額の事前納付が必要となってくる、連邦地裁・連邦請求裁での還付訴訟とは大きく異なる (a pay-first-sue-later forum²⁸¹)。このように事前納付の必要性がないことから、租税裁はしばしば「貧者の法廷 (poor man's court)」とも呼ばれる²⁸²。

ちなみに、いったん租税裁に係属した不足税額訴訟事件に関して、納税者はかさねて連邦地裁や連邦請求裁へと還付訴訟を提起できない (§ 6512(a) ; IRM 34.5.2.4.2.3(08-11-2004)1)^{283 284}。もっとも

この点、逆は必ずしも真ならずであって、納税者が連邦地裁ないし連邦請求裁へ提訴したことにより、すでにそれら裁判所に還付訴訟事件が係属しているにもかかわらず、後になって——ただしそれら裁判所における正式事実審理前に——IRS 長官が同一の課税年度につき納税者へと90日レターを送付してきた場合には、租税裁での不足税額訴訟の機会を当該納税者に認めるため、係属先の裁判所（連邦地裁ないし連邦請求裁）では、その還付訴訟手続が150日間停止される。この間に改めて納税者が不足税額訴訟を提起した場合には、裁判管轄権が当初係属先の裁判所から租税裁へと移される (§ 7422(c))²⁸⁵。

2. 訴答 (pleading) 手続

租税裁での提訴手続の一環として、両当事者は、互いの主張を相手方及び裁判所に伝えるために、以下に述べる書面——「訴答 (pleading)」(TCR 30)——の交換手続を履践せねばならない²⁸⁶。

まず原告は、訴訟提起にあたって、IRS より送付されてきた90日レターの写しを添付の上、「訴状 (petition)」(TCR 20(a))を租税裁に提出する必要がある (TCR 34(b)(8))。この訴状では、とりわけ被告 IRS 長官による不足税額認定が誤りである旨の指摘と、その指摘の根拠を明示せねばならない²⁸⁷。一般に、納税者はこの訴状²⁸⁸をワシントン D.C.の租税裁事務局 (Clerk of the Court) 宛てに送付するのであるが (TCR 22)²⁸⁹、そのさい希望する審理場所があればその場所を指定し (TCR 140(a), 174(a))、かつ、提訴費用として60ドルを納付せねばならない (§ 7451; TCR 20(b))。

これに対して、90日レターの送付を受けたものの、納税者が租税裁への提訴を決断しない場合には、本レター添付の合意書式 (IRM 8.17.4.5.1 (11-26-2001) 1; 8.17.4.15 (04-12-2001)) に署名の上、IRS へと返送する (IRM 8.17.4.2 (07-03-2001) 2)。この場合、あるいは納税者が90日レターの送付を受けても適時に租税裁へと提訴しなかった場合には、IRS はもはやさらなる通知をするまでもなく、当該納税者に対して認定した不足税額を査定し、それを受け徴収措置に着手しうる (§ 6213(c); IRM 8.17.4.2 (07-03-2001) 2)。ちなみに、この90日の出訴期間は厳格な訴訟要件であって、租税裁への提訴を希望する納税者は必ずこれを遵守せねばならない (TCR 25(c))²⁹⁰。

さて納税者からの訴状提出を受けて、租税裁事務局は、その訴えに対し「事件番号 (docket number)」を付し (TCR 35)、被告 IRS 長官宛てにその訴状を送達する。そのさい事務局は被告に対し、請求の棄却を求める場合には60日以内に「答弁書 (answer)」を提出するよう、又は、訴えの却下 (TCR 51) 等の「申立て (motion)」²⁹¹をしたい場合には45日以内にその旨の書面を提出するよう²⁹²教示する (TCR 36(a); IRM 35.3.1.2 (08-11-2004) 2)²⁹³。もっともこの場合、IRS の行政組織上、実際に訴状を受け取るのは首席法律顧問官事務所であり、そこでその訴状を処理するにふさわしい地区法律顧問官 (Area Counsel) へと回付され、そしてその指揮下に属する field attorney が実際に訴状を分析し、これに対する答弁書等を作成する (IRM 35.2.1.1 (08-11-2004) 1)²⁹⁴。

ついで被告から答弁書の提出を受けた租税裁事務局は、その答弁書の中に既判力抵触や禁反言適用、さらには出訴期間徒過といった積極抗弁 (affirmative defense) 事項 (TCR 39; IRM 35.2.2.4 (08-11

-2004)1)が含まれている場合には、その旨を納税者に対し通知する。この通知に際しては、それら抗弁につき納税者が反論したい場合には45日以内に「応答書面 (reply)」(TCR 37(b))を提出するよう、又は、30日以内に「申立て書」を提出するよう求める(TCR 37(a))²⁹⁵。

以上のごとく、原告からの訴状を受け被告が答弁書を提出したとき、又は、——積極抗弁が被告から提起された場合には——被告の答弁書を受け原告が応答書面を提出したとき、訴答の交換手続が終了し、争点の決定 (joinder of issue) ということになる(TCR 38)。

第三項 審理手続

以下では租税裁での審理手続の概要を紹介するが、その中でもとりわけ特徴的と思われる、証拠収集、証明責任、訴訟上の合意、特別審理裁判官といった四点に焦点を当てて紹介しよう²⁹⁶。

1. 証拠収集

訴答の交換手続が終わって正式事実審理が開始する前、租税裁の担当裁判官は、両当事者を裁判所(裁判官室)に呼び出し又は電話を使って、事実審理前協議 (pre-trial conference) をとり行う(TCR 110(a))²⁹⁷。担当裁判官は、この裁判記録に残らないインフォーマルな一連の協議を通じて、可及的に当事者間で争点を整理するよう、またあわよくば正式事実審理を開くことなく和解によって訴訟を終結するよう仕向ける(IRM 35.4.9.2.3(08-11-2004)1;35.6.1.6(08-11-2004)1)。この一連の事実審理前協議の中で、さらにはその最終協議終了段階で、担当裁判官は、証人の呼び出しや文書の提出などをめぐり、当事者に対し事実審理前命令 (pretrial order) を出すこととなる(TCR 110(e))。その後の訴訟の過程において、当事者がこの命令に従わない場合、担当裁判官は、次に述べるディスカヴァリ手続におけると同様、職権でもって各種の制裁を課しうる(IRM 35.4.9.2(08-11-2004)1)。

また両当事者は、原則として、訴答の交換が終了することにより争点が決定して30日経過後から、正式事実審理日程を決めるための租税裁指定の召喚期日 (calendar call) (TCR 131(c))が到来する45日前までのあいだ、以下に述べる当事者間での「ディスカヴァリ (discovery)」を実施しうる(TCR 70(a)(2),90(a))²⁹⁸。ここでディスカヴァリ手続とは、民事訴訟手続上、法廷外でおこなわれる、訴訟当事者相互間での証拠開示手続のことをいう。

本制度の趣旨としては、①両当事者が正式事実審理前に関係事実について知ること、②訴訟の争点を明確化しかつ狭めること、③正式事実審理の時点では得られなくなってしまうおそれのある証言を保全することといった点があげられている²⁹⁹。そして、このディスカヴァリを実施する付随的な効用として、両当事者が正式事実審理前の段階において関係事実を把握することができ、かつ、互いの主張の強みや弱みを評価することができることとなる結果、あえて正式事実審理を開くことなく和解が成立することにもつながるという点が指摘されている³⁰⁰。

このディスカヴァリの具体的な手法として、とりわけ租税裁での訴訟においても一般に用いられるのは、「質問書 (interrogatories)」(TCR 71;IRM 35.4.3.3.2(08-11-2004))³⁰¹、「文書等提出要求 (pro-

duction of documents and things)」(TCR 72(a)(1);IRM 35.4.3.3(08-11-2004))並びに「立入検査要求 (entry on property)」(TCR 72(a)(2))³⁰²、「証言録取 (discovery deposition)」(TCR 74~76;IRM 35.4.3.4(08-11-2004)2)³⁰³、「自白要求 (request for admission)」(TCR 90;IRM 35.4.3.5(08-11-2004))³⁰⁴といったものである。

一方当事者が、これらのディスカヴァリ要求を相手方当事者に対しおこなったにもかかわらず、相手方当事者が拒否した場合、一方当事者は租税裁に対し“執行 (enforcement)”の申立てを提起し、相手方当事者をして開示に応じさせるべく求める³⁰⁵。この申立てに対し租税裁が、相手方当事者が開示すべきと判断する場合には、その旨の「ディスカヴァリ命令 (discovery order)」を出す(TCR 104(a),(b))。しかしこの命令が出されたにもかかわらず、相手方当事者がなおも開示を拒否し続ける場合には、租税裁は、要求した一方当事者の主張を真実と擬制したり、拒否した相手方当事者の主張や証拠提出を拒絶したり、さらにはその相手方当事者につき「裁判所侮辱罪 (contempt of court)」の成立を認め禁固刑や罰金刑を科すなどの、一定の“制裁 (sanctions)”³⁰⁶を課しうる(TCR 104(a),(c))。もっとも他方で、相手方当事者が一方当事者から“不当な”——例えば嫌がらせ目的であるとか要求に応ずるのに膨大な費用がかかるなど——ディスカヴァリ要求を受けたと考える場合には、その対抗手段として、租税裁に対し当該要求に応答しないでもよいことを認めるよう「保護命令 (protective order)」を申し立てうる(TCR 103)³⁰⁷。

ところで、以上述べてきた、一般の民事訴訟手続においても用いられうる、裁判所の制裁によりその実効性が担保されたディスカヴァリ手続であるが、租税裁での訴訟においては、後述のように当事者間での「訴訟上の合意」が重視されることと関連して(TCR 91)³⁰⁸、積極的には用いられないものとされる³⁰⁹。すなわち、租税裁での訴訟において、これら正規のディスカヴァリ手続の使用が認められるのは、当事者間での「インフォーマルな打ち合わせや意見照会 (informal consultation or communication)」といった、当事者間での自主的な証拠開示努力が十分に尽くされた場合のみである(TCR 70(a)(1), 90(a);IRM 35.4.3.2(08-11-2004)1)。そして、このような“補充性”要件に違反して、一方当事者が租税裁に対しディスカヴァリの執行を申し立ててきた場合であっても、租税裁はこの申立てを認めないものとされる³¹⁰。

こういった、ディスカヴァリ手続の補充性をめぐるリーディング・ケースとして、1974年に租税裁で下された *Branerton v. Commissioner*³¹¹がある。本件は、原告納税者が被告 IRS 長官に対し「質問書」を送付したところ、被告が、原告は被告からインフォーマルな協議の実施を呼びかけられたにもかかわらず、その呼びかけを無視し、直ちにこのディスカヴァリ手続に着手したのであるから不当であるとして、保護命令を租税裁に申し立てた事案である。

租税裁は、ディスカヴァリ手続の“補充性”の意義につき、後に述べる租税裁での審理の特徴をなす合意プロセスとの関連で、次のように判示した。「ディスカヴァリ手続が用いられるべきであるのは、訴訟当事者が、必要情報を自主的に入手するのに合理的な、インフォーマルな努力を尽くしたという場合のみである。長年にわたって、租税裁の法廷実務の基本をなしてきたもの

は、げんざい租税裁手続規則91条に見られる、合意プロセス (stipulation process) である。このプロセスにとって重要なことは、和解目的のためとともに、訴訟事件のより迅速な審理の手助けとするために、必要となる事実、文書、その他のデータが、両訴訟当事者間で自主的に交換されること (voluntary exchange) である」³¹²。そして結論として、租税裁は、原告のディスカヴァリ要求が裁判手続の濫用であって被告の保護命令の申立てが認められるべきこと、さらに両当事者が本判決から90日以内にインフォーマルな協議を実施するよう命じたのである。

かくして本判決は、租税裁で訴訟当事者がディスカヴァリ手続に依拠しようとする場合には、その前段階として、まずもって訴訟当事者間での非公式の情報提供や情報交換を求めたのである。ちなみに、この判決の趣旨を受けて、げんざい実務上、一方当事者が相手方当事者に対して非公式な情報提供や情報交換のために出す照会書のことを、“Branerton letters”と呼んでいる (IRM 35.4.3.2(08-11-2004)3,6)³¹³。

2. 訴訟上の合意 (stipulation)

一般に、両訴訟当事者は、租税裁での正式事実審理が始まる前段階において、事実 (fact)、見解 (opinion)、法の事実への適用 (the application of law to fact) といった事柄につき、できる限り合意することが求められ (TCR 91(a)(1))³¹⁴、かつ、租税裁も当事者間で合意されたその内容を原則として承認するものとされる (TCR 91(e))³¹⁵。このような訴訟上の合意制度の趣旨は、「正式事実審理を迅速化し、そうすることによって、租税裁判所に係属した事件を早期にかつ比較的安価に解決すべく促すこと」³¹⁶にあるものとされる^{317 318}。

この訴訟上の合意に向けての手続として、およそ当事者間で事実が十分に開示された頃合いを見はからって、納税者と field attorney との間で、この合意のための協議がもたれるべきとされる (IRM 35.4.7.2(08-11-2004)2)。この合意案の作成に当たっては、本来であれば証明責任を負いかつ自らの納税義務に係る事実につき知悉している納税者が主導権を握るべきものとされるが³¹⁹、内国歳入マニュアル上 field attorney が主導権を握って作成することが望ましいとされている (IRM 35.4.7.2(08-11-2004)2)。なお、この合意案をめぐり納税者と field attorney との間で意見が一致した場合であっても、IRS 側の審査担当者 (reviewer) の承認がなければ、当該合意は IRS 長官との間で正式に成立したことにはならない (IRM 35.4.7.3(08-11-2004)14; 35.4.7.7(08-11-2004)9)。

両当事者が、訴訟上の合意を所定の形式や手続に従って正式に締結した場合には (TCR 91(b); IRM 35.4.7.7(08-11-2004))、その書面を租税裁に提出せねばならない (TCR 91(c); IRM 35.6.2.4.2(08-11-2004)1)。この提出に当たっては、両当事者の署名が必要であるとともに、合意の対象となった資料をも添付しなければならない (TCR 91(b); IRM 35.4.7.8(08-11-2004))。この提出によって租税裁は、正式事実審理において、その合意内容を「証拠」と見なすこととなる (TCR 91(c))。すなわち、正式に締結された訴訟上の合意は、「決定的な自白 (conclusive admission)」とみなされ、両当事者に対し“拘束力”が生じることとなる (TCR 91(e); IRM 35.4.7.6(08-11-2004)1)³²⁰。ただしこの点、法

律問題 (question of law) に関する合意については、必ずしもこの限りではない³²¹。

ついで租税裁は、後になっていずれかの当事者がこの訴訟上の合意の破棄や変更を求めてきた場合であっても、そうすることが「正義にかなう (justice requires)」ような特段の事情がある場合を除いては認めない(TCR 91(e))³²²。また租税裁は、この合意書面において用いられている文言を、一般の契約法理を踏まえ当事者の意思に基づいて解釈する³²³。

なお、正式事実審理の開始がいよいよ迫ってきているという時点でも、両当事者間で何らの訴訟上の合意も成立しない場合、その合意案を有している当事者は、租税裁に対し相手方当事者にその合意案を承諾させるよう、「合意強制の申立て (Motion to Compel Stipulation)」を提起しうる(TCR 91(f)(1);IRM 35.4.7.5(08-11-2004)1)³²⁴。ただしこの申立ては、正式事実審理の具体的な日程を決める協議 (calender call) 日が到来する45日前までに行わねばならない(TCR 91(f)(1);IRM 35.4.7.5(08-11-2004)1)。この申立てを受け、租税裁は相手方当事者に対し、当該合意案になにゆえに納得しえないのか、その理由を20日以内に書面でもって述べるように命じる(TCR 91(f)(1),(2))。この命令にもかかわらず、相手方当事者がまったく回答してこない場合、又は、回答してきても言い逃れや明らかに不適切な回答と認められる場合には、租税裁はその合意案につき相手方当事者の承諾があったものとみなす(TCR 91(f)(3))。

3. 証明責任

以下3では、(1)租税裁での不足税額訴訟における証明責任の“原則”的な所在を論じた上で、(2)その“例外”に当たる「新たな事項」が提起された場合を論ずる。

(1) 「証明責任」の所在

一般にアメリカの民事訴訟法上、「証明責任 (burden of proof)」には、「証拠提出責任 (burden of production or burden of going forward)」と「説得責任 (burden of persuasion)」という二つの意味合いがある³²⁵。前者の証拠提出責任は、一方当事者が正式事実審理において一定の証拠を提出しなければならないという“行為責任”であって、この責任が履行されないと——陪審審理の場合であれば——裁判官は当該事件につき事実認定を陪審にゆだねることなくその当事者を敗訴させる。この証拠提出責任は、審理の過程において当事者間を移動するものであり、わが国で言う「証明の必要」にあたるのではないかと解される。

これに対して後者の説得責任は、両当事者が証拠提出責任を履行し、その事件の事実認定が裁判官又は陪審の判断にゆだねられることとなった場合において、当該裁判官又は陪審が係争事実の存否につき判断をつきかねる事態 (真偽不明) にいたったときの“結果責任”であり、日本で言うところの「客観的証明責任」にあたる。なお、この説得責任が履行されたかどうかの判断基準——いわゆる証明度——として、民事訴訟では原則として「証拠の優越 (preponderance of evidence)」で足り、刑事訴訟の場合のような「合理的な疑いの余地のない証明 (proof beyond a reasonable doubt)」までは必要ない。なお、以下本稿では、「証明責任」という用語を、特に断りのな

い限りは、「説得責任」の意味で用いることとする。

さて、伝統的に租税裁での不足税額訴訟においては、原告納税者が証明責任を負うものとされてきた(TCR 142(a)(1))³²⁶。すなわち、IRS 長官の不足税額認定に対し不服ある納税者は、不足税額訴訟の審理において、当該認定の“誤り”を、被告よりも優越した証拠を提出することによって最終的に証明する責任を負っているのである³²⁷。こういった納税者証明責任原則——さらに後述の「適正性の推定」も——の正当化根拠としては、申告納税の建前からして納税者が自己の納税義務につき説明責任を負うべきこと、速やかな歳入確保を促す必要があること、納税義務に関し証拠を握っているのは納税者であって証明能力が十分にあること、行政がおこなう処分は一般に正しいものと推定されることなどの点が指摘されている³²⁸。

この納税者証明責任原則と関連して、従来から被告 IRS 長官の不足税額認定には「適正性の推定 (presumption of correctness)」がはたらくとの考え方が認められてきた(IRM 35.4.1.6(08-11-2004) 1)。この考え方は、原告納税者は、証明責任ばかりでなく、不足税額認定が“正しい”という推定を覆すに足る十分な証拠を提出せねばならないという、証拠提出責任をも負うことを意味する³²⁹。なお、納税者がこの証拠提出責任を履行した場合、今度は被告 IRS 長官が、納税者とは反対の見地から証拠提出責任を履行せねばなくなる(IRM 35.4.1.6(08-11-2004) 2)。もっとも、ここで注意せねばならないのは、このように証拠提出責任が移り変わっても、原告納税者に証明責任があるということには変わりがないということである³³⁰。

この「適正性の推定」という考え方に関する代表的な判例として、1933年に連邦最高裁が下した *Welch v. Helvering*³³¹がある。本件では、破産した法人の元役員であった原告納税者が、自らの経済的信用を高めるためとして、法的義務がないにもかかわらず、当該法人の免責された債務を代位弁済した事案である。その後の申告において、原告はこの代位弁済分を必要経費として所得を計算し申告したのだが、被告 IRS 長官は当該代位弁済分が評判や営業上の信用(reputation and good will)を上げるための出費、すなわち資本的支出に当たるとした上で当該費用控除を認めず不足税額を認定した。連邦最高裁は、この代位弁済分の“必要経費”性をめぐる「[IRS 長官]の認定は、適正性の推定によって支えられているのであり、原告はそれが誤りであることを証明する責任がある」³³²と判示した上で、原告が被告の認定に誤りがあることの証明(証拠提出)、すなわち本件代位弁済分につき取引社会一般において“必要経費”として受け入れられている旨の証明(証拠提出)をしていないことから、原告の請求を認めなかった。

ところで、納税者証明責任原則にもかかわらず、例外的に IRS 長官へと証明責任が転換される場合が認められてきた。例えば、①90日レターに重大な瑕疵がある場合、② IRS 長官が90日レターには記載していなかった「新たな事項 (new matter)」を答弁書等において提起しているとか、不足税額の増額を主張してきた場合(TCR 142(a); IRM 35.2.2.3.9(08-11-2004) 1)、③ほ脱に関する事案(§ 7454(a); TCR 142(b))、④緊急査定事案(§ 7429(g)(1))、⑤納税者の請求が既判力に抵触している等の IRS 長官による積極抗弁(TCR 142(a), 39)、⑥財産譲受人の納税義務 (transferee liability)

事案 (§ 6902(a); TCR 142(d))、⑦法人留保税 (accumulated earnings tax) 事案 (§ 534(a); TCR 142(e))、⑧情報申告書事案 (§ 6201(d))、⑨基金管理者 (fund manager) の違法行為事案 (§ 7454(b); TCR 142(c)) である。これらのうち、以下 (2) では、②についてさらに詳しく取り上げよう³³³。なおこのほか、従来からの納税者証明責任の原則をめぐることは、1998年に大きな改正がなされたが、この点に関してはまとめて補節において議論する。

(2) 新たな事項 (new matter)

ここで言う「新たな事項 (new matter)」と区別される考え方として、「新たな主張 (new theory)」という考え方がある³³⁴。この後者の考え方は、被告 IRS 長官が答弁書等で当初の不足税額認定に関し、増額することなく単にその理由を明確にしてくる場合とされ、このような場合の主張については「新たな事項」とみなされることはなく、したがって被告へと証明責任が転換されないというものである³³⁵。しかしここで問題となるのは、被告の提起してくる主張が「新たな事項」に当たるのか、それとも単に「新たな主張」ととどまるのかという、その区別基準である。

この点、例えば1981年の租税裁判決、*Achiro v. Commissioner*³³⁶がある。原告納税者らは、すでに自らが支配している二法人 (XY 法人) のほかに、これら法人の業務を有料で請け負う新たな法人——Z 法人：原告らの持株率48%——を設立し、かつ、原告らがこの Z 法人の専属的な被用者となり、その身分において XY の業務に従事したのだが、このことが自らの退職年金に対する課税を有利にするための租税回避に当たるのではないかが争われた事案である。当初の90日レターにおいて被告 IRS 長官は、X の Z に対する業務報酬 (management fee) の費用性を否認することを通じて原告らの不足税額を正当化していたところ、裁判段階で新たに、所得を分割して移転したことや仮装法人であることなどを理由に原告らの不足税額を正当化する主張をしてきた。裁判ではこれら追加された主張が「新たな事項」にあたるのかについて争われた。

これに対し租税裁は、一般論として「新たな事項」と「新たな主張」との区別基準を、被告の提起してきた主張を原告が反駁するために、「別の証拠 (different evidence)」を提出することを余儀なくされるか否かという点に置いた³³⁷。そして本件に関しては、原告らが業務報酬の費用性を証明するために求められる事実や論拠と、原告らが所得を分割移転していないことや仮装法人ではないことを証明するために求められるそれらとは性質上全く異なるのであって、それゆえ原告らは後者の点を証明するためには改めて“別の証拠”を提出せざるをえないとする³³⁸。かくして結論として、被告の主張は単に当初の被告の見解を明確化したに過ぎないとは言えず、それを超えた「新たな事項」であり、その主張については被告に証明責任が転換すると判断した³³⁹。

もっとも、裁判例上、この *Achiro* 判決の「別の証拠」基準とは違う基準も用いられている。代表的な裁判例として、1981年に第九巡回区控訴裁で下された *Abbati v. Commissioner*³⁴⁰を挙げよう。原告納税者らは、それぞれ会計年度を異にする三つの事業体——二つの S 法人と一つのパートナーシップ——を支配している。これら事業体は互いに経常的に売上の分散や相互に資金の貸し借りを行っていたところ、ある課税年度について被告 IRS 長官の調査が入り、その結果、

調査報告書がそれら事業体に送られた。これら調査報告書では、所得の分割移転の否認 (§ 482) を根拠に、これら事業体間での取引に伴う所得を認めないとの立場からの、更正案が記載されていた。またこれら調査報告書が送付されたのと同日、被告から原告らに対し90レターが送られてきた。ただしこれらレターでは、不足税額の根拠として、“関係事業体の帳簿書類を調べたところあなたの申告につき不足税額を認定しました” 旨の簡単な説明があっただけで、具体的な根拠が全く記載されておらず、さらに前掲調査報告書に対する言及もなかった。それゆえ原告らとしては、正式にはいかなる理由でもって自分たちが不足税額を認定されたのかわからなかった。その後、租税裁での正式事実審理開始二週間ほど前、原告側訴訟代理人が被告側訴訟代理人に対し不足税額認定の根拠を問い質したのだが、被告側訴訟代理人はまだ答えられないとして回答を先延ばしにした。そして審理開始の五日前になって、ようやく被告側訴訟代理人は原告側訴訟代理人に対し、本件不足税額認定の根拠が所得の分割移転の否認であることを明らかにした。

租税裁での審理において被告は、本件不足税額の根拠が所得の分割移転の否認であると答弁したところ、原告らはこの主張が「新たな事項」にあたるとして、被告へと証明責任を転換するよう租税裁に申し立てた。これに対し租税裁は、上記事情を踏まえると被告の本件主張は原告らにとっては不意打ちであって、それゆえ「新たな事項」にあたるとして原告らの申立てを認めた。しかしながら、控訴裁はこの一審租税裁の判断を覆した。

控訴裁は、本件主張が前掲調査報告書の中にすでに記載されていたことや審理開始直前に告知されていたことといった本件固有の事情を指摘したほかにも、一般論として、「たとえ実際に90日レターが大ざっぱな文言を用いていた (broadly worded) としても、後になって IRS 長官がその文言に矛盾しない (not inconsistent) 主張をしてきたのであれば、その主張は新たな事項ではなく、したがって証明責任を負うのは納税者のままである」³⁴¹と述べた上で、本件90日レターの文言上、所得の分割移転の否認という主張が含まれていたものと解しうるのであって、したがって本件主張は「新たな事項」には当たらないものと判示した³⁴²。

このような *Abatti* 判決の「無矛盾 (consistency)」基準と、先の *Achiro* 判決の「別の証拠 (different evidence)」基準とに関しては、区別基準としていかなる関係にあるのか十分明確ではないとの指摘が従来からなされてきた³⁴³。ただし、少なくとも前者の基準のほうが、後者の基準よりも、裁判段階で被告 IRS 長官が新たな主張を提起することを、より緩やかに認める傾向にあると考えられてきた³⁴⁴。

もっとも、これらの区別基準をめぐる比較的最近の裁判例として、1999年の租税裁判決、*Shea v. Commissioner*³⁴⁵がある。原告納税者は、コンサルティング事業を法人格の伴わない形態でもって営んでいたのだが、1992年度の所得税に関して夫婦共同（合算）申告書 (§ 6013(a)) を提出した。ただし原告は、本件申告書を1995年になって提出し、また1993年には妻と離婚していたという経緯がある。被告 IRS 長官は、本件課税年度における原告の申告資格を夫婦共同申告から夫婦個別申告へと変更した上で不足税額を認定し、それに対して原告が租税裁へ提訴。

しかし被告は、裁判断段階になって、新たに内国歳入法典66条 b 項に基づき、原告に関して州の共有財産 (community property) 法上の優遇措置——夫婦は所得を合算し二分して申告できる——を否認する旨³⁴⁶の主張をしてきた。もっともこの点については、少なくとも90日レター中の理由において明示的に記載されていなかった。そのかわり90日レターでは、§ 66(b)に関して何ら言及することなく、原告の妻が得た給与をすべて彼女自身の所得とし、また原告と妻との共同名義の銀行口座の預金利子を原告単独の所得とするなどの理由が記載されていた³⁴⁷。それゆえ原告は、§ 66(b)に係る被告の主張が「新たな事項」に該当するとして、被告側へと証明責任が転換されると主張した。

これに対し被告は、90日レター上“黙示的に” § 66(b)に係る主張が含まれていたとの反論をするほかにも、「新たな事項」に係る判断基準として「無矛盾」基準に依拠しつつ、§ 66(b)に係る主張を提起しても90日レター上の文言に矛盾するものではないから、「新たな事項」とは言えないと反論。後者の反論に対し原告は、先例が「無矛盾」基準をとっていることを認めつつも、1988年の第一次納税者権利章典で90日レターの理由附記制度——本制度に関しては第六章で詳述——が導入されたことを指摘し、90日レターの理由附記制度を蔑ろにするような「無矛盾」基準は、もはや立法的に廃棄されていると再反論した。

これら両者の主張を受け租税裁は、被告による前者の反論を認めなかったばかりでなく、後者の反論をめぐっても、基本的に原告の主張を採用した。すなわち一般論として、裁判断段階で被告が提起してきた主張が「新たな事項」に該当するかの判断基準としては、§ 7522の理由附記制度を没却するような「無矛盾」基準ではなく、「別の証拠」基準であるべきとしたのである³⁴⁸。そして租税裁はこの基準に基づき、§ 66(b)に基づく主張が90日レターには記載されていなかったこと、またこの主張の是非を検討するためには、改めて90日レター上の当初の主張の是非とは“別の証拠”——§ 66(b)の否認事由³⁴⁹に係わる証拠——をしらべることが不可避となってくることが認定した上で、本件 § 66(b)に基づく主張が「新たな事項」にあたるものとし、被告へと証明責任が転換されるものと判示した³⁵⁰。

このように *Shea* 判決は、「新たな事項」該当性判断基準につき、90日レターの理由附記制度の趣旨を重視した上で、緩やかな基準（無矛盾基準）ではなく、厳格な基準（別の証拠基準）に立つことを明確にしたという点で、意義のある判決である。なお、内国歳入マニュアルでは、被告 IRS 長官側が90日レターにはなかった「新たな争点 (new issue)」を裁判断段階で提起すべき場合として、そうすることに『実質的な (substantial)』理由があり、かつ、納税者の納税義務に及ぼす潜在的な影響が『重大な (material)』ものと認められる場合が挙げられている (IRM 35.4.1.2(08-11-2004)3)。この点、先述した、不服審査協議段階における新たな争点の追加や妥結した争点の蒸し返しの場合の判断基準と同様のもののようである³⁵¹。

4. 特別審理裁判官 (Special Trial Judge : STJ) による審理

以下4では、特別審理裁判官による審理制度³⁵²が、現在の租税裁での訴訟過程においていかなる位置づけにあるのかを把握するため、(1)まずはこの裁判官がおもに担当する少額訴訟事件手続 (Small Tax Case Procedure) を概観した上で、(2)この裁判官制度の合憲性をめぐる連邦最高裁判例を紹介し、(3)さらに近時裁判を通じて大きな問題となり、2005年には連邦最高裁の判断が下されることとなった、特別審理裁判官が執筆した審理報告書の開示に関して検討する³⁵³。

(1) 少額訴訟事件

租税裁での審理の特徴として、係争となっている一課税年度の不足税額が“50,000ドル以下”³⁵⁴である事件の場合には、特別審理裁判官による少額訴訟事件手続を選択しうるという点がある (§ 7463(a), 7443A(b)(2), (3); TCR 170; IRM 35.1.3.2(08-11-2004)2)。もともと2000年改正法——Community Renewal Tax Relief Act of 2000——により、係争年税額50,000ドル以下の、「善意の配偶者救済 (innocent spouse relief)」事件³⁵⁵や「徴収適正手続 (collection due process)」事件³⁵⁶についても、本手続の利用が認められることとなった (§ 7463(f), 7443A(b)(4); IRM 35.1.3.2(08-11-2004)2)。

納税者は、租税裁の承認のもと本手続による審理を利用しうる (§ 7463(a); TCR 171; IRM 35.1.3.2(08-11-2004)3)。本手続は、できる限りインフォーマルに訴訟手続を行うとの趣旨のもと、訴答手続が大幅に簡略化——原則として答弁書も応答書面も不要——されているほか (TCR 173)、審理においても、原則として準備書面の提出や口頭弁論の実施をしなくともよいこと、また証明力があると思われる証拠については裁判官が緩やかに採用しうること (TCR 174(b),(c))、さらに原告納税者の本人訴訟の場合 (TCR 172) には被告側訴訟代理人である field attorney が原告の訴訟活動を積極的に支援すること (IRM 35.6.2.12(08-11-2004)1) などが定められている。また、少額訴訟事件手続の場合、正規の訴訟事件手続の審理場所のほか、さらに15ヶ所の“追加の”審理場所が指定されているという点で利便性もある (TCR Appendix III)。

このように少額訴訟事件手続は、納税者にとっても「費用のかからぬ代替的な紛争解決手段 (less expensive alternative)」³⁵⁷という点で大きなメリットがある。しかし一方で、正規の租税裁裁判官ではなく特別審理裁判官が、「審理」ばかりでなく「判決」までも下しうることのほか (§ 7463(a), 7443A(c); TCR 181, 182(d))、いったん下された判決について当事者はもはや上訴が認められないこと、またその判決には先例的価値が認められないことにも留意せねばならない (§ 7463(b); IRM 35.1.3.2(08-11-2004)5)。さらに、本手続に基づく審理途中に係争年税額が50,000ドルを超えることが明らかになってきた場合には、特別審理裁判官は職権により——又はいずれかの当事者の申立てにより——この手続を停止 (discontinue) し、正規の訴訟事件手続へと変更することもある (§ 7463(d); IRM 35.1.3.2(08-11-2004)4)。

(2) 制度の合憲性

ところで、内国歳入法典上、租税裁長官は特別審理裁判官に対し、少額訴訟事件の審理ばかりでなく、「租税裁長官が指定しうるその他あらゆる訴訟手続 (any other proceeding which the chief

judge may designate)」の審理をもゆだねうという“包括規定 (catchall provision)”がある (§ 7443 A(b)(5))。いわばこの規定は、たとえ50,000ドルを超える正規の訴訟事件の審理であっても、特別審理裁判官にゆだねうることを意味するものである。もっともこの場合、特別審理裁判官にゆだねうるのは、あくまでも「審理」のみであって、「判決」を下すことまでもゆだねうるわけではないことにも留意せねばならない (§ 7443A(c))。

この包括規定に基づく審理について以下敷衍すると、まず正規の訴訟事件の審理を終えた特別審理裁判官は、当該事件に係る事実認定及び判決意見に関する審理報告書を租税裁長官に提出する(2005年改正前 TCR 183(b); 2005年改正後 TCR 183(c))。それを受けた租税裁長官は、その報告書を正規の租税裁裁判官に回付し、当該裁判官にその事件を審査させる(2005年改正前 TCR 183(c); 2005年改正後 TCR 183(c))。この場合、租税裁裁判官が、特別審理裁判官の事実認定や判決意見に問題があると考える場合には、修正ないし差戻しをおこないうる(2005年改正前 TCR 183(c); 2005年改正後 TCR 183(d))。もっとも、租税裁裁判官がこの事後的な審査をおこなうにあたっては、実際に審理を担当したのが特別審理裁判官であるという点にかんがみ、特別審理裁判官がおこなった証人の信憑性に関する評価に対しては「適切な考慮 (due regard)」をすべきものとされ、また特別審理裁判官がおこなった事実認定は「正しいとの推定 (presumed to be correct)」をしなければならない(TCR 183(c))。いずれにせよ、特別審理裁判官の事実認定や判決意見に問題がなければ、租税裁裁判官は、そのまま後述する租税裁としての正規の判決を下す手続に移る(2005年改正前 TCR 183(c); 2005年改正後 TCR 183(d))。

しかしながら、こういった租税裁内部での事後審査手続があるにしても、実際の租税裁の訴訟の中で特別審理裁判官の果たす役割が重くなるにつれ、そもそもこのように“非正規の”裁判官に対し広い範囲にわたって審理権限を授権することが、はたして合衆国憲法上正当化しうるものなのかどうか問題とされることとなった。そしてこの点、正面から争われたのが1991年の連邦最高裁判決、*Freytag v. Commissioner*³⁵⁸であった。

本件では、原告納税者らが租税回避を理由に被告 IRS 長官から不足税額(約15億ドル)を認定された事案であって、租税裁での審理途中、正規の租税裁裁判官が病に倒れてしまい、それを受け租税裁長官が、原告らの“同意を得た上で”当該事件を特別審理裁判官による審理に付したものである。審理が終わって特別審理裁判官は、原告らの請求を退ける事実認定及び判決意見を執筆することとなり、その後そのまま所定の手続を経て判決が下されることとなった。

これに対し原告らは控訴したのだが、その中で原告らは、§ 7443A(b)(4)——現在の規定では§ 7443A(b)(5)に該当——により租税裁長官が特別審理裁判官に指定できる事件は、その前の(1)から(3)に準じた軽易なもしくは特殊な事件のみに限られるべきと解されるところ、本件のごとき複雑でかつ多額の係争税額がかかわる事件についてまで租税裁長官が指定するのは、本規定に係る立法者の意思を逸脱した違法な措置であると主張した。また、仮に本件指定措置が§ 7443A(b)(4)に違反しない合法的なものであるとしても、こういった特別審理裁判官を租税裁長官が任命

することを認める内国歳入法典の規定は、権力分立 (separation of powers) 原理の一環である、合衆国憲法第2条第2節第2項のいわゆる“任命条項 (Appointment Clause)”に違反して、そもそも違憲無効である旨も主張した。

この後者の違憲性に係る主張を敷衍しよう。任命条項では、「連邦議会は、法律でもって、その適当と認める下級官吏 (inferior Officers) の任命権を、合衆国大統領自身、裁判所 (the Courts of Law)、又は各部局の長官 (Heads of Department) に対して与えう」と規定されている。いわばこの規定は、一定の役職者や機関がおこなう公務員の任命に関しては、立法府による事前承認 (統制) を“不要”とするものである。しかるに、合衆国憲法第一条に基づき設立された租税裁は、本条項が念頭に置く合衆国憲法第三条に基づく「裁判所 (the Courts of Law)」ではない。また租税裁長官は、行政府 (executive) の中でも閣僚が担当するような部局 (国務省や財務省など) を念頭に置いた「各部局の長官 (Heads of Department)」にも当てはまらず、いわんや「合衆国大統領」にも当てはまらない。ゆえに租税裁長官は、合衆国憲法上そもそも特別審理裁判官という「下級官吏 (inferior Officers)」を独自に任命する権限がないとの主張である。

控訴裁は、違法性に係る原告らの主張を退けるとともに、違憲性に係る原告らの主張に対しても、本件特別審理裁判官による審理に当たって原告らは事前に同意をしていたのであるから、原告らはこの点につき責問する権利を放棄している (waiver) と判示し、原告らの主張を退けた。これに対し原告らが連邦最高裁に上告受理申立てをし、これを受理した連邦最高裁は、特別審理裁判官制度が合憲である旨を判示し、“結論として”全員一致でもって原告らの上告を棄却した。

連邦最高裁 (ブラックマン裁判官執筆法廷意見) は、§ 7443A (b) (4) の限定解釈に基づき本件指定措置の合法性を問題とする原告らの主張については、§ 7443A (b) (4) に基づく特別審理裁判官の権限が、あくまでも審理をし事実認定や判決意見を「提案」するだけにとどまるのであるから、この権限に基づき本件のような係争金額の正規の税務訴訟事件を当該裁判官に担当させたとしても、違法とはいえないとして原告らの主張を退けた³⁵⁹。また、控訴審の責問権放棄に係る判示に関しては、たとえそうではあっても、連邦最高裁は、本件のような特別審理裁判官制度の合憲性という権力分立に係る重要な論点につき、その裁量でもって審理しようとした³⁶⁰。その上で、一般論として、任命条項の「裁判所 (the Courts of Law)」に当てはまるのは、形式上の「第三条裁判所」のみでは必ずしもなく、実質的に見て「第三条裁判所」と同等の司法権限 (judicial power) を行使している「第一条裁判所」も当てはまると判示した³⁶¹。

そして連邦最高裁は、特別審理裁判官が任命条項の「下級官吏」に該当するとの前提理解のもと³⁶²、租税裁が、納税者と IRS 長官との間で生じる紛争を内国歳入法典の解釈・適用を通じて解決していること、純粋に裁判的な機関であって政治的な決定といった他の活動をしないこと、純粋な「裁判所 (the Courts of Law)」である連邦地裁とほとんど変わらない権限を持っていること、立法府や行政府さらには連邦地裁からも独立した地位にあることといった点を指摘した上で、実質的に見て「司法権限」を行使しているのであって、任命条項でいう「裁判所 (the Courts of Law)」

に該当し、したがってその長には、合衆国憲法上、「下級官吏 (inferior Officers)」——本件で言う特別審理裁判官——を任命する権限があると判示したのである^{363 364}。

(3) 審理報告書の開示

さらに近時、アメリカでは、特別審理裁判官の審理報告書の開示が大きな争点となった。前述のように、特別審理裁判官は、その正規の税務訴訟事件の審理を終えると、正規の租税裁裁判官による審査を受けるため、審理報告書を作成せねばならない。じゅうらい、この審理報告書については、租税裁手続規則上、一般市民はもちろん、係争納税者もアクセスすることが不可能とされており(2005年改正前 TCR 183)³⁶⁵、このことが係争納税者のデュー・プロセスや一般市民の知る権利、さらには裁判過程の透明性などの観点から問題があるのではないかと批判されてきた³⁶⁶。

この問題が、とりわけ大きくクローズアップされる契機となった事件として、1999年の租税裁判決、*Investment Research Association v. Commissioner*³⁶⁷がある。本件は、著名な税務弁護士で、かつ、シカゴ・ロースクール教授である Burton Kanter 氏、有名な保険会社 (Prudential Life Insurance Co.) の上席副社長 (senior vice president) である Claude Ballard 氏、さらに同社の副社長 (vice president) Robert Lisle 氏らが結託し、信託やパートナーシップ、法人といった仕組みを複雑に絡ませながら、同社に対し他の取引相手から支払われたキックバックを分配し、その分を申告していなかったとして、被告 IRS 長官が不足税額及び民事詐欺罰を認定した事案である。被告からの90日レターの送付を受け、これら原告が租税裁に提訴。

提訴を受けた租税裁長官 (Mary Ann Cohen) は、前述の包括規定 (§ 7443A(b)(5)) に基づき、本件を特別審理裁判官 (D. Irvin Couvillion) の審理にゆだねた。55人の法廷証言や4,000頁を超える訴訟当事者の準備書面が行き交う、5週間に及ぶ長く複雑な審理の末に、特別審理裁判官は、審理報告書を租税裁長官に提出。それを受けた長官は、本件を租税裁裁判官 (Howard A. Dawson Jr.) に移送し、彼に審査するよう指示した。その結果、当該租税裁裁判官は、“特別審理裁判官の判決意見に同意する”という前置きとともに、特別審理裁判官の審理報告書——原告らがは脱をはかったことを認定し彼らに対する1,300万ドルを超える不足税額及び民事詐欺罰を認める——を引用のうえ追認した。

敗訴判決を下された原告らは、実のところ審理においては特別審理裁判官が被告側主張に疑念を抱いている印象を受けていたのだが、その後租税裁の“匿名の”二名の裁判官から、本件担当の租税裁裁判官 (Dawson) が、審理報告書の中で特別審理裁判官がおこなった証言の信憑性に関する評価を、原告らからの意見を聴取することなく一方的に不利益に変更した旨の情報を入手した。原告らは、この情報をもとにその担当裁判官に対して、判決の基礎となった審理報告書を開示するよう申し立てた。これに対し同裁判官は、租税裁手続規則(2005年改正前 TCR 183(c))に従い、特別審理裁判官がおこなった証言の信憑性に対する評価を「適切に考慮 (due regard)」したと主張して、原告らの申立てを却下。

その後も原告らは、新たな審理を開くよう、又は、これが受け入れられないのであれば審理報

告書を“封緘のうえ”原告らの控訴状とともに控訴裁に移送しそこでの審理の対象とするよう、租税裁に申し立てたが、いずれも却下。さらに租税裁は、本件に係わった、特別審理裁判官(Couvillion)、担当裁判官(Dawson)、租税裁長官(Cohen)の三者連名でもって、本判決が審理報告書の事実認定に基づいていることを確認する書面を出し、その中で審理報告書については、租税裁の「内部審議過程(internal deliberative process)」に係わる文書なので開示できないと主張した。しかし原告らはこれに承服せず、本件不開示決定の根拠となった、審理報告書への訴訟当事者のアクセスを認めていない(2005年改正前)租税裁手続規則183条c項は、合衆国憲法第五修正のデュー・プロセスに違反し無効であるなどとして、それぞれの原告を管轄する控訴裁判所に対して職務執行令状(writ of mandamus)の発給を求める訴えを提起。

その結果、2003年、Lisle氏の(遺族)を管轄する第五巡回区控訴裁³⁶⁸、またBallard氏を管轄する第十一巡回区控訴裁³⁶⁹、さらにKanter氏の(遺族)を管轄する第七巡回区控訴裁³⁷⁰、いずれの控訴裁においても、審理報告書の不開示制度がデュー・プロセス違反である旨の原告らの主張は認められず³⁷¹、請求棄却。もっともこれらの中で、第五巡回区控訴裁は原告に対する民事詐欺罰を認めず、この点租税裁に差し戻した³⁷²。さらに、第七巡回区控訴裁の判決には、Cudahy裁判官による詳細な一部反対意見が付されている。当該意見は、一般に行政ないし裁判においては決定形成過程の「透明性(transparency)」が重要であることを指摘しつつ³⁷³、控訴審においてその裁判官が審理報告書にアクセスしえないまま審理を余儀なくされるという租税裁手続規則の内容はデュー・プロセスに違反すると述べていた³⁷⁴。

これら敗訴判決を受け、Kanter氏の(遺族)及びBallard氏は、連邦最高裁に上告受理を申し立てたところ、連邦最高裁はそれら両事件を受理し、かつ、それらを併合審理することを宣言した。そして2005年、連邦最高裁は、七対二でもって原告らの請求を認め、両原審の判決をそれぞれ破棄差し戻した³⁷⁵。

ギンズバーグ裁判官執筆法廷意見は、原告らの主張する租税裁手続規則についてのデュー・プロセス違反やその他の制定法違反に関しては判断を避けた一方で³⁷⁶、とりわけ租税裁はみずからが制定した租税裁手続規則に違反した解釈運用をしていると判示した³⁷⁷。すなわち、(2005年改正前)租税裁手続規則183条c項の趣旨——租税裁裁判官は証人の信憑性に関する特別審理裁判官の判断を「適切に考慮」せねばならず、また特別審理裁判官の事実認定に対しては「正しい旨の推定」がはたらく——が適正に担保されるためには、ほんらい控訴裁による事後審査が必要不可欠であるところ、租税裁はみずからの決定過程の秘匿性を理由にそれを拒否しているのであって、この規則の趣旨を没却した解釈運用であるとする^{378 379}。

さて、差し戻しを受けた第七巡回区控訴裁及び第十一巡回区控訴裁での審理において、改めて原告らが審理報告書の開示を申し立てたところ、被告はその点をめぐる審理をさらに租税裁にまで差し戻すよう申し立てた。これに対し先に判断を下した第七巡回区控訴裁では、実質的な審理を行うことなく被告の申立てを認め、連邦最高裁の判断に従って審理するよう事件をさらに租税裁

へと差し戻した³⁸⁰。なおこの判断に対しては、Cudahy 裁判官が反対意見を執筆し、差し戻すのではなく、もうここで開示申立てを認める判断を下すべきと主張している³⁸¹。しかしこの判決のおよそ一週間後、もう一方の第十一巡回区控訴裁は、原告の開示申立てを認める判断を下した³⁸²。

この開示命令を受けておよそ一週間後、租税裁は、本件特別審理裁判官が租税裁長官に提出していた「元の (original)」審理報告書を開示することとなったが、それは本件租税裁裁判官が判決意見の中で引用した審理報告書の内容とは全く異なり、原告らに対する不足税額及び詐欺罰を“認めない”ものであった³⁸³。この結果を受け第十一巡回区控訴裁は、租税裁へと差し戻し判決を下し、その中で、判決意見に引用された審理報告書を破棄した上で、元の審理報告書に立ち戻って審査を実施しなすこと、またその審査に際しては引用された審理報告書の“作成”に関係していた裁判官らの関与を認めないこと、さらに先の差し戻し連邦最高裁判決でなされていた指示や（後述の）改正された租税裁手続規則の手続を厳格に遵守し特別審理裁判官の事実認定を尊重すべきことを命じた^{384 385}。

なお、このような租税裁の、事実の隠蔽と受け止められてもやむをえない姿勢に対しては、マスメディアや連邦議会などからも批判の声が上がった³⁸⁶。租税裁はこれらの批判を受け、また差し戻し連邦最高裁判決の中で租税裁手続規則を改正するよう「勧告」されたことを受け³⁸⁷、審理報告書に係る同規則の改正に踏み切った。この改正内容は、特別審理裁判官により審理報告書が提出され租税裁裁判官に割り当てられる前の段階で、訴訟当事者に対しそれを開示し、またその内容につき両当事者に異議申立てをする機会を認めるものである(2005年改正後 TCR 183(c))³⁸⁸。

第四項 租税裁での和解

租税裁に係属した事件の多くは、正式事実審理に至るまでもなく、両訴訟当事者による和解の成立によって終結するものとされる^{389 390}。すなわち、前章で論じたように、不服審査部での協議の中で不服審査官は、「訴訟になったときの危険」を考慮して、納税者との間で和解をすることが認められるのであるが、この点、租税裁で訴訟を進行する任にある field attorney も、納税者との間で和解を行うことが可能なのである(IRM 35.5.2.1(08-11-2004)1)。ただし厳密に言うと、field attorney は自らの判断のみで和解しうるのではなく、彼が和解に踏み切るに当たっては、それに関し承認権限を持った役職者からの承認³⁹¹を得なければならない(IRM 35.5.2.1(08-11-2004)1,2)³⁹²。また、租税裁での和解手続においては、担当裁判官 (trial judge) の判断も問題となってくる。

以下本項では、1 において（前段階）不服審査を経て租税裁に係属した事件を念頭に置き、和解にあたるとられる合意判決手続の概要を紹介する。ついで 2 において、租税裁が訴訟当事者間での和解や一方当事者による認諾の申立てを“拒否”する場面に着目し、そのような拒否がどのような場合に行われるのかについて検討を加える。そして 3 において、差し戻し後不服審査事案の和解手続につき触れ、不服審査部と「法律顧問官 (Field Counsel)」³⁹³との組織的連携のありようについて一瞥する。

1. 合意判決 (stipulated decision)

正式事実審理前に、納税者と field attorney との間で和解が成立した場合³⁹⁴、両当事者は裁判所に対し、両当事者の署名を付した、合意に係る書面を提出することにより和解決着を図る (TCR 122(a) ; IRM 35.6.1.9(08-11-2004))³⁹⁵。なお、審理日程上差し迫った時期に両当事者の和解が整うような場合には、一方当事者が相手方当事者に対して“和解合意案”を示す書簡を送付し、これに対し相手方当事者が“承認”を示す書簡を返送し、それを租税裁へと提出するという方法がとられる³⁹⁶。この和解に向けての交渉は、あくまでも両当事者間で自律的に行われるものであって、担当裁判官が介入——和解案の提示要求など——してくることは認められず (IRM 35.5.2.5(08-11-2004)1)、またあえて介入してきた場合には、field attorney はそれを拒否すべきともされる (IRM 35.6.1.5(08-11-2004)2)³⁹⁷。

以上のようなかたちで成立した両当事者による和解合意は、「合意判決 (stipulated decision)」という形式を通じて、担当裁判官の承認を得なければならない。もっとも、両当事者による和解合意は一種の契約とみなされ、担当裁判官の承認を経ずとも両当事者を拘束する力を有するとされる (IRM 35.5.2.1(08-11-2004)3)。したがって、書面に署名を付した当事者が、後になって担当裁判官への承認を申し立てる段階で真意ではなかった旨主張し、和解合意の破棄 (repudiate) を申し立てても認められない。ただしこの例外として、裁判例は、一方当事者の詐欺が介在している場合や、互いの誤解に基づいている場合等の例外的な事情のある場合を挙げている³⁹⁸。

このような和解合意の拘束力につき論じている比較的近時の判例として、1997年に下された租税裁判決、*Dorchester Industries Inc. v. Commissioner*³⁹⁹を紹介しよう。本件事案は、正式事実審理前協議を通じて、原告納税者と被告 IRS 長官との間で和解合意書面が作成され、いよいよ両当事者が租税裁への承認を申し立てる段階に至ったところで、原告がその書面への署名を拒否したというケースである。原告は、本件和解合意の対象範囲が原告の本意ではなかった旨を表明し、本件和解合意がそもそも成立していないこと、また仮に成立しているとしても、租税裁の承認を得ていない以上原告は自由にその破棄ができる旨を主張。これに対し被告は、和解合意どおりの判決を下すよう租税裁に申し立てた。

租税裁は被告の申立てを認めた。その理由として、租税裁での手続の中で行われる両当事者の和解は“契約”であるがゆえに、それが有効に成立したものであるかどうかについては、一般の契約法理に基づいて、すなわち「申込み (offer)」と「承諾 (acceptance)」があったかどうかに基づいて判断されねばならず、またこれら両行為が書面を通じてなされている以上は、その和解には拘束力が生じうるとする⁴⁰⁰。その上で租税裁は、本件交渉をまとめるにあたって、原告側訴訟代理人には有効な代理権限があることを認めた上で、両当事者間における一連の電話やファックスを通じたやりとりを詳細に分析することを通じて、両当事者間で有効な「申込み」と「承諾」がなされたものと認定した⁴⁰¹。

また、原告の本件和解合意の破棄の申立てに関して、租税裁は一般論として、いったん両当事

者によりなされた和解合意を租税裁が破棄するためには、正式な同意の欠如 (lack of formal consent)、詐欺 (fraud)、錯誤 (mistake) 等の、当該合意をそのまま認めることが一方当事者にとって不正義 (injustice) な結果となるような正当な事由が証明されねばならないと論じた上で、原告は本件和解合意につきこの点を証明できていないとした⁴⁰²。関連して租税裁は、いったんなされた和解合意につき、租税裁による正式な承認を経っていない段階であれば、その当事者は一方的に自由に破棄しようと判示しているように受け止められうる先例⁴⁰³を、その限りで変更した上で、たとえ租税裁による正式な承認手続を経ていなくとも、両当事者は一方的に和解合意の破棄を主張できないと判示したのである⁴⁰⁴。

さて、ここで合意判決の“効力”についても触れよう。まず、この判決について訴訟当事者は原則として上訴し得ない⁴⁰⁵。また、合意判決が下されて90日の期間が経過——すなわち合意判決が確定——すると、IRSはその不足税額を査定し徴収措置に着手しうることとなる⁴⁰⁶。さらに、後述の通常の租税裁判決と同様に、裁判所に対する詐欺や裁判管轄権の欠如といった極めて例外的な場合を除いては、再審請求も認められない。そして、後述する通常の租税裁判決では認められる「争点効 (collateral estoppel)」については認められないとされる一方で⁴⁰⁷、同じく通常の租税裁判決では認められる「既判力 (res judicata)」については認められるとされる⁴⁰⁸。

2. 租税裁による認諾 (concession) の拒否

租税裁が訴訟当事者間での訴訟終結を否認できる場合として、*Dorchester Industries Inc.* 判決においては、原告被告間といった訴訟当事者の観点からみた“不正義”が指摘されていた。しかしながら他方で、敗訴の危険を見越した一方当事者が、自己にとって将来不利にはたらく先例をつくらせないといった、社会的に見て不当な戦略的考慮に基づき、相手方当事者に対し一方的に認諾し (concede) ⁴⁰⁹、そうすることによって租税裁の判決によることなく、訴訟終結に持ち込もうとする場合がある。もっとも租税裁は、このような一般社会的観点からみて“不正義”と思われる認諾の申立てに関しても、否認できるものとされる⁴¹⁰。この論点に関するリーディング・ケースとして、1976年の租税裁判決、*McGowan v. Commissioner*⁴¹¹がある。

ある課税年度において、原告納税者の雇用主は、ロードアイランド州法に基づき、原告の賃金の一部を、同州の暫定障害保険基金 (temporary disability insurance fund) に対する「負担金 (compulsory contribution)」として、源泉徴収した。これを受け原告は、本件負担金が内国歳入法典上所得控除の認められる州の所得税にあたるとの考えから、その金額分を所得から控除して申告したところ、被告 IRS 長官が、ある歳入規則 (Rev. Rul. 75-148, 1975-1 C.B. 64) に依拠して原告主張の控除を認めず90日レターを送付し、租税裁での訴訟となった。

しかしその後、被告は、本件歳入規則を改正することによって、原告のようなケースにおいて控除を認めようと考えた。被告は、このみずからの方針転換を受け、本件訴訟に関して租税裁に対し原告の請求を全面的に認める旨の「認諾書 (Notice of Concession)」を提出。そして、被告が

“原告には不足税額なし”ということを確認した以上、本件訴訟は争訟性を喪失し (moot)、その結果租税裁も実体的な争点につき判断する管轄権がなくなったのだから、速やかに本件訴訟を終結するよう申し立てた。しかしこれに対し原告は、ロードアイランド州には原告と同様の立場に置かれている納税者が数多くおり、本件訴訟はテスト・ケースとして重要であるとして、被告の一方的認諾に基づく訴訟終結の申立てに反対し、裁判所は本件訴訟における実体的な争点を判断する管轄権があると主張した。

租税裁は、一般論として、租税裁で訴訟当事者により行われる和解合意や認諾については、租税裁による審査に服するのであり、こういった手続でもってはいじめて「正義の利益 (interest of justice)」が守られると述べた⁴¹²。そして租税裁は、本件では以下に掲げる理由から、租税裁として被告の認諾の申立てを退けることが「正義の利益」にかなうと判示した⁴¹³。

すなわち、じゅうらい30年以上にわたって、歳入規則により州の租税にあたるものとして控除が認められてきた本件負担金が、突如1975年になって——その規則の根拠となった制定法の改正があったわけでもなく、また納税者一般に対しその理由につき十分な説明があったわけでもないのに——前掲一片の歳入規則の制定によって認められなくなったという不可解な経緯があること、本件歳入規則が文面上違法無効であるように見えること、ロードアイランド州には本件争点の決着につき関心のある納税者が数多くおり、速やかに裁判所としての見解を表明する必要があること、被告は本件歳入規則を速やかに改正する予定であると主張しているが、被告は本件審理日程につき「準備不足」と称し何度も延長を申し立ててきたという経緯からして説得力がないこと、といった点である。このように被告の認諾の申立てを退けた上で、租税裁は本件歳入規則の審査に入り、結論としてそれを違法無効なものであると判断したのである⁴¹⁴。

以上 *McGowan* 判決では、“被告 IRS 長官”側の不当な認諾が問題となったが、次に紹介する1982年の租税裁判決 *Smith v. Commissioner*⁴¹⁵では、反対に“原告納税者”側の不当な認諾が問題となった。

原告ら二組の夫妻は、不動産事業を営むパートナーシップのパートナーであったが、当該パートナーシップの持分売却により多大な利益が生じたため、節税対策として訴外会社 (*Merrill Lynch, Pierce, Fenner & Smith, Inc.*) より銀の売付買付両選択権 (straddle) を購入。この節税商品は、最小限度の経済的リスクでもって、短期キャピタル・ゲインに対する課税を繰り延べることができるばかりか、課税上有利な長期キャピタル・ゲインへと転換できるという商品である⁴¹⁶。訴外会社は本商品を、二万ドル以上の短期キャピタル・ゲインを生み出し、かつ、50%以上の税率が課せられる富裕な納税者向けに販売し、本商品により節約できた税額の10%分を手数料として受け取っていた⁴¹⁷。

原告らは、持分売却により生じた短期キャピタル・ゲインを、本商品に基づく銀先物取引により発生した短期キャピタル・ロスによって全部相殺し現課税年度分の所得をなくす一方、本商品の設計上この短期キャピタル・ロスに対応して生ずる短期キャピタル・ゲインを翌課税年度にま

で繰り越し、その年度に実現させることによって、長期キャピタル・ゲインとして申告した⁴¹⁸。

このような節税商品に基づく一連の取引について、被告 IRS 長官は、経済的実質を伴っていないことや、利益追求目的のためになされた取引の結果生じた損失ではないので控除ができない (§ 165(c)(2)) などの理由から、原告らの短期キャピタル・ロスの控除や長期キャピタル・ゲインの計上を認めなかったところ、原告らがあらそい租税裁の訴訟へと至った。もっともこの時期、この節税商品をめぐって、被告と全米各地の納税者との間で数多くの係争事件があったのだが、原告らの事件が最初に租税裁へと係属することとなった。なお原告らは、被告に対する税務訴訟と同時並行的に、別途訴外会社を被告として、州裁判所に民事訴訟——IRS により認定された不足税額の求償 (indemnification) を求める訴訟——を提起していた。

訴外会社は、本件租税裁での訴訟を通じ、上記節税商品についての不利な判決が下され、先例化してしまうことをおそれて、原告らとの民事訴訟事件に関し、係争不足税額の“二倍”の金額を訴外会社が原告らに支払うこと——その代わりに原告らは被告との税務訴訟事件について認諾して終結させること——で和解する案を提示して、原告らもこれを受諾した。そして原告らは、租税裁での正式事実審理開始のおよそ一週間前になって、租税裁に対し被告認定の不足税額を全面的に認諾する旨、それゆえに本件訴訟は争訟性を喪失したのだから (moot)、正式事実審理を行うことなく直ちに訴訟を終結するよう申し立てた。なお被告はこの申立てを拒絶。

租税裁は、被告にとって本件争点の帰趨——被告にとって不利な判断となるか有利な判断となるかを問わず——が税務行政遂行にあたっての先例として極めて重要であること、また原告の認諾の背景には本件争点につき不利な先例が下されることを危惧している訴外会社の不当な介入があることは明らかであるとして、原告の認諾の申立てを退けた。そして、あえて本件を審理にかけた上で、本件損失は利益追求目的のための取引の結果生じた損失ではないので控除を認めない旨の、原告らにとって——訴外会社にとっても——不利な内容の判決を下したのである⁴¹⁹。

3. 差戻し後不服審査事案における和解

さて、差戻し後不服審査事案における和解手続に関してであるが⁴²⁰、その(差戻し後)不服審査協議段階において、担当不服審査官と納税者との間で、事件の争点につき一部ないし全部和解が成立した場合には、納税者の署名がある和解書面その他税額計算に係る書類等が法律顧問官⁴²¹へと送付される (IRM 35.5.1.4.2(08-11-2004)1)。それを受け法律顧問官が署名をし、合意判決を得るため租税裁へと提出する (IRM 35.5.1.4.2(08-11-2004)1)。なお、このさい法律顧問官は、和解書面の形式や正確性のみを審査するものとされる (IRM 35.5.1.4.2(08-11-2004)5)。ただし、法律顧問官が不服審査部で合意された和解案の内容について疑問を抱いたのであれば、不服審査部との接触を試みうる (IRM 35.5.1.4.2(08-11-2004)5)。もっともこの場合、不服審査部の独立性との関連で、片面的接触に際して課せられる制約に留意せねばならない (IRM 35.5.1.4.2(08-11-2004)5)。

差戻し後不服審査において、担当不服審査官と納税者との間で事件全体につき和解が成立しな

かった場合、不服審査部は和解できた争点と和解できなかった争点とを記した「移送メモ (transmittal memorandum)」や「事件メモ (case memo)」を、行政ファイルとともに法律顧問官へと送付する (IRM 35.5.1.4.3(08-11-2004)1)。法律顧問官がこれらの書類を受領することによって、その租税紛争事件につき管轄権を取り戻すと、法律顧問官は、その事件を正式事実審理に付し裁判決着するかそれとも和解決着するかといった、訴訟に係る排他的な処分権限を得ることになる (IRM 35.5.1.4.3(08-11-2004)2; Rev. Proc. 87-24, 1987-1 C.B. 720, § 2.04)。

ただしこの場合、法律顧問官と不服審査部との間で合意があれば、同一租税紛争事件につき、一部の争点を正式事実審理に付す一方で、残りの争点を不服審査部での交渉にゆだねるということも可能である (IRM 35.5.1.4.3(08-11-2004)2; Rev. Proc. 87-24, 1987-1 C.B. 720, § 2.04)。また、いったん法律顧問官へと返された事件であっても、不服審査協議による早期解決の見込みが出てきた場合には、法律顧問官と不服審査部との合意でもって再び不服審査部へと差し戻しうる (IRM 35.5.1.4.3(08-11-2004)2)。

以上本項で述べてきたように、不足税額訴訟過程——「前段階不服審査」を経てきた訴訟事件であれ「差戻し後不服審査」を経てきた訴訟事件であれ——では、納税者は租税紛争を解決するためのルートとして、正式事実審理を通じ裁判所の正規の判決を得る機会ばかりでなく、交渉を通じ IRS の訟務部門との間で和解をする機会も認められている。いわば、調査過程においても不服審査過程においても認められた「交渉⇒和解」の契機が、租税裁での不足税額訴訟過程においても見出されうるのである。

第五項 判決手続

以下本項では、1と2において租税裁の判決へと至る手続の流れを叙述し、かつ、その中で用いられる「審理報告書 (report)」、「判決意見 (opinion)」、「判決 (decision)」の各概念を把握する。その上で3においては、租税裁の判決の効力を紹介する。

1. 審理報告書 (report)、判決意見 (opinion)、判決 (decision)

通常、各小法廷 (division) での審理が終わると、担当裁判官 (trial judge) は、当該事件についての自らの事実認定 (findings of fact) 並びに判決意見 (opinion) に係る提案を記載した「審理報告書 (report)」を作成し (§ 7459(b), 7460(a))、それを租税裁長官へと送る (§ 7460(b))⁴²²。これを受けて租税裁長官は、30日以内に当該報告書に目を通し、租税裁の先例に適合しているかどうか等の観点から審査をする。このさい租税裁長官が、当該事件に重要な争点がかかっていると判断する場合には、それを大法廷へと回付する (§ 7460(b))。他方で、租税裁長官が小法廷の審理報告書を了承する場合には、当該報告書をそのまま「租税裁判所の審理報告書 (report of the Tax Court)」と認定する (§ 7460(b))。いずれにせよ、租税裁が機関として承認した審理報告書に基づいて、納税者の不足税額が計算され、担当裁判官により「租税裁判所の判決 (decision of the Tax

Court)」が下されることになる (§ 7459(a))⁴²³。以下ではこのプロセスに関して、さらに詳しく見ていこう。

さて、租税裁で執筆される裁判官の判決意見には、①小法廷意見 (Division Opinions or Regular Opinions)、②覚書意見 (Memorandum Opinions)、③大法廷意見 (Reviewed Opinions)、④略式意見 (Summary Opinions) の四つの類型がある。

まず、大法廷回付を伴わない通常の事件処理の場合、租税裁長官は、担当裁判官からの審理報告書の提出を受け、職権でもって①小法廷意見を付与するのか、②覚書意見を付与するのか選択をする⁴²⁴。①の小法廷意見は、一般に新規の法解釈上の争点が係わる事件について付与される意見であって、租税裁により正式に先例価値を有するものと認められ、かつ、租税裁の公式判例集 (United States Tax Court Reports) を通じて公表される (§ 7462)。これに対して②の覚書意見は、一般に法解釈は確立しているが新たな適用事実が争点となっている事件に付与される意見で、正式には先例価値を有するものとはみなされず、また租税裁の公式判例集により公表されない⁴²⁵。

もっとも、これら両者の明確な区分にもかかわらず、実務上、特定の法解釈上の争点につき、将来的には①の小法廷意見において採用することを念頭において、あえてアドバルーン的に②の覚書意見が付与されることがあると指摘されている⁴²⁶。また、②の覚書意見には先例価値がないと言い切る租税裁の公式的な見解に対しては、租税裁自身がしばしば覚書意見を参照引用している実態との関係で批判もある⁴²⁷。いずれにせよ、②の覚書意見も、非公式なかたちでもって、すなわち商業出版ベースでは公表されてきたほか、げんざい、1999年以降の覚書意見に関しては、他の判決意見類型とともに、租税裁のホームページ⁴²⁸からも入手可能となっている⁴²⁹。

ついで、③の大法廷意見が出されるためには、前述のように、租税裁長官が問題となっている事件を大法廷へと回付しなければならない。こういった大法廷に回付すべき事件として、次のような特徴を持つ事件が挙げられている。すなわち、同様の事実状況がこれからも繰り返し生じる可能性があり広い範囲の人々に影響を及ぼすことになる事件、担当裁判官が既存の規則を無効にするよう又は租税裁の先例を変更するよう提案してきている事件、担当裁判官が控訴裁の先例に従うことを拒否している事件、担当裁判官が事件の解決につき先例とは事案が異なるとしてその先例とは異なった法的判断を下しているがそのような区別が疑わしい事件、担当裁判官のおこなっている法的議論の妥当性につき疑問の余地がある事件などである⁴³⁰。この大法廷審査に付すべきか否かは、基本的には租税裁長官の職権判断事項であるが⁴³¹、訴訟当事者の申立てによって認められる場合もある⁴³²。

なお、この大法廷審査は、租税裁長官及び租税裁裁判官全員が出席する大法廷で、“審理”をしておこなわれるものではない。むしろ、担当裁判官により執筆された判決意見を含むその事件の関係書類が事前に他の全ての裁判官に回覧され、それら各裁判官における審査検討を経た上で、全員出席の定例会議でその判決意見をめぐり審議されるというかたちをとる⁴³³。この会議での評決を通じて、担当裁判官の執筆した当初の判決意見が採択されなかった場合には、再び当該担当

裁判官が判決意見を執筆し直すか、あるいは、その裁判官の申し出により、ほかの裁判官が新たに判決意見を執筆することとなる。採択されなかった当初の判決意見は、公式に記録されることなく (§ 7460(b))、また一般にも公開されない。その後、新たに執筆された判決意見をめぐり再び審議がなされ、それに基づき最終的に採択される⁴³⁴。なお、大法廷審査の後に出された判決意見の末尾には、"Reviewed by the Court"と記される。

最後に④の略式意見であるが、これは前述の特別審理裁判官が担当する少額訴訟事件において付される判決意見であり、②の覚書意見と同様、正式には先例価値がないとされている (§ 7463(b))。また②の覚書意見と同様、じゅうらいこの判決意見についても租税裁は公表してこなかったが、研究者からの批判もあって公表されるに至り⁴³⁵、げんざい、2001年以降の略式意見に関しては、租税裁のホームページ⁴³⁶からも入手することが可能となっている。

2. 税額計算 (computation)

租税裁が「判決 (decision)」を下すに当たっては、(不足) 税額⁴³⁷計算 (computation) の点をも考慮に入れねばならない⁴³⁸。もっともこの点、90日レター上の不足税額がそのまま適正であると判断される場合 (被告全面勝訴)、又は、全く不足税額が認められないと判断される場合 (原告全面勝訴) には、問題とはならない。税額計算が問題となってくるのは、90日レターに記載されている (IRS が認定した) 不足税額ほどではないものの、いくらかの不足税額を納税者が負うといった場合である。

もっとも、往々にして複雑な計算を余儀なくされる不足税額の算定に関しては、担当裁判官がこれを直接におこなうのではなく、まずもって訴訟当事者にゆだねられることになる。すなわち、担当裁判官は、その判決意見の結論部分において、当事者に対し判決意見に従って税額計算をするよう命ずるのである。具体的には、判決意見の末尾に「判決は租税裁手続規則155条に基づいて記録される (Decision will be entered under Rule155.)」という一文が付されることになる。

この指示に応じて両当事者は、具体的な不足税額の計算をめぐって、合意に至るよう議論する。もっとも、税額計算については、租税裁手続規則上、両当事者の議論と合意を前提としてはいるが、実務上不服審査部で不足税額が算定され、それが納税者側へと送付されるという手続をとっているようである⁴³⁹。いずれにせよ、不足税額につき合意が成立した場合、両当事者は所定の書面⁴⁴⁰を提出することにより、その不足税額を担当裁判官に対し共同で報告する (TCR 155(a))。この書面を構成するものとして、①税額計算表紙 (computation face sheet)、②税額計算明細書 (computation statement)、③判決案 (proposed decision) の三つがあり、通常の場合には、①を field attorney が、②と③とを不服審査部が準備する。これら書面の提出を通じ不足税額の報告を受けた租税裁の担当裁判官は、その合意された不足税額を認めた上で、「租税裁の判決録へと記録する ([enter] in the records of the Tax Court)」 (§ 7459(c)) ため、租税裁事務局へと送る。そしてここで判決が記録された (entry of decision) 日こそが、租税裁により正式に判決が下された日 (date of decision)

ということになる (§ 7459(a),(c); TCR 155(a); IRM 35.1.2.1(08-11-2004)3)⁴⁴¹。なお、判決が下されて(記録されて)のち、租税裁事務局はその旨を両当事者へ通知する。

しかし両当事者による議論の末に、不足税額の算定につき合意が成立しなかった場合、租税裁としては二つの対処方法がある(TCR 155(b))。ひとつは、あらかじめ一方当事者からの不足税額の報告を受け、それを相手方当事者に送付し、彼が所定の期間内に異議申立てないし代替不足税額の報告をしてこなかった場合には、その一方当事者の不足税額をそのまま判決として下すもの。ふたつは、担当裁判官が、両当事者から各自が計算した不足税額をそれぞれ報告させ、場合によっては審理を開いた上で、不足税額をみずから決め判決を下すもの。

なお以上の税額計算のプロセスは、あくまでも、すでに下された租税裁の事実認定や法的結論に従って、正しい税額を計算するという趣旨で行われるものでなければならない。それゆえに、いずれの当事者であれ、すでに解決された争点を蒸し返したり、あるいは、審理において争われていなかった争点を新たに提出することは許されない(TCR 155(c))。

さて、ここで本項1と2の記述を踏まえ、“opinion”、“report”、“decision”、それぞれの概念を整理し確認すると、次のようになろう。すなわち、「判決意見 (opinion)」とは、当事者により提示され審理された争点に対する、租税裁の判断のことである。「審理報告書 (report)」とは、租税裁の事実認定 (findings of fact) と判決意見 (opinion) とから構成されるものである。そして「判決 (decision)」とは、審理報告書 (report) に基づいて計算され、租税裁が再認定した不足税額を述べる命令のことである⁴⁴²。

3. 判決の効力

租税裁の判決が下されてのち、90日の控訴期間内に控訴がなされないと、当該判決は「確定 (become final)」する (§ 7481(a)(1); IRM 35.9.1.3.1(08-11-2004)2; 36.2.5.3(08-11-2004)2)⁴⁴³。したがって、敗訴しかつ控訴期間を徒過した納税者が、新たな証拠を発見したことを理由に再審請求を申し立てたとしても、それは認められない⁴⁴⁴。もっとも判例法上、例外的に、裁判所が騙されて (fraud upon the court) 判決を下してしまった場合や⁴⁴⁵、そもそも租税裁がその事件について事物管轄権をもっていなかった (lack of jurisdiction) のにもかかわらず誤って判決を下してしまったなどの場合には、再審請求が認められるとされる (IRM 35.9.1.3.1(08-11-2004)5; 35.9.1.3.2(08-11-2004)1; 36.2.5.3.2(08-11-2004)1)⁴⁴⁶。ただし、この再審請求が認められることは、実際にはほとんどないようである⁴⁴⁷。このように租税裁において再審請求が厳格であるのは、連邦地裁や連邦請求裁と比べてもきわ立っているとの指摘もある⁴⁴⁸。

ところで、以上述べてきた流れにしたがって、租税裁で納税者敗訴判決が「確定 (finality)」すると、それを受け IRS は不足税額を査定して、徴収手続に着手する (§ 6215(a); Reg. § 301.6215-1; IRM 35.9.1.3.1(08-11-2004)1)。なおここで重要なことは、「納税者敗訴判決の (法的) 確定」があったからと言って、ただちに「係争税額の (法的) 確定」を伴うものではないことであるが、この点

に関しては、第六章の不足税額査定に関して論ずる部分で触れよう。

ついで、租税裁で判決が確定すると、——納税者であれ IRS 長官であれ——敗訴当事者は同一課税年度に係る同一請求につきもう一度租税裁で争うことが「既判力 (res judicata)」——又は「請求遮断効 (claim preclusion)」——によって禁じられるほか、たとえ課税年度が異なる請求であったとしても、同一の争点を繰り返して争う場合には、「争点効 (collateral estoppel)」——又は「争点遮断効 (issue preclusion)」——によって禁じられることになる⁴⁴⁹。

この点、税務訴訟における既判力ないし争点効についてのリーディング・ケースである、1948年の連邦最高裁判決 *Commissioner v. Sunnen*⁴⁵⁰では、これらの効力につき以下のように定式化されている。「所得税は年度ごとに賦課徴収される。各年度ごとに新たな納税義務が発生し、また各年度ごとに訴訟原因 (cause of action) が生じる。したがって、特定の課税年度の納税義務に係る請求が争われた場合には、その本案に対する判決は、同一課税年度に係わる同一の請求 (the same claim and the same tax year) について、後になって行われるいかなる訴訟手続に対しても既判力 (res judicata) を押し及ぼすことになる。しかし後訴において、前訴とは異なった課税年度に関して、類似の又は別異の請求 (a similar or unlike claim) が持ち出されてきた場合、その前訴の判決は、その前訴において実際に提出され判断された事項 (matters) についてのみ、争点効 (collateral estoppel) としての作用を押し及ぼすこととなる」⁴⁵¹。

なお、同じ租税裁での蒸し返しばかりでなく、租税裁で敗訴し判決が確定した当事者が、もう一度同じ請求を“連邦地裁ないし連邦請求裁”で争うことも「既判力」によって禁じられるし、おなじく同じ争点を繰り返し争うことに関しても「争点効」によって禁じられる⁴⁵²。もっともこの点は、逆もまた真であって、連邦地裁ないし連邦請求裁において敗訴判決を下された当事者が、もう一度同じ請求ないし同じ争点を“租税裁”で争おうとする場合でも同様である^{453 454}。

第六項 先例拘束

さて、租税裁の裁判官が訴訟事件につき判断を下すさい、その事件の争点をめぐって巡回区控訴裁判所の間で判断が分かっている場合には、どの控訴裁の先例に拘束されるのが問題となる。理論的には、裁判官はある争点に対する判断につき、複数の控訴裁の間でも“優勢な”先例に従うべきとの考え方もある。もっとも、この点に関する1970年の租税裁のリーディング・ケース、*Golsen v. Commissioner*⁴⁵⁵では、以下に紹介するように、それとは異なった考え方が示された。

原告は、訴外生命保険会社から、次のような特殊な生命保険証券を購入した。その購入契約の内容は複雑であるが要点のみを紹介すると⁴⁵⁶、①原告は初年度にその一年分の保険料 (premium) を支払うばかりでなく、そのさき四カ年度分の保険料をもまとめて支払う (計約32万ドル)。ちなみに、訴外会社が原告のこの前払保険料分に付す利子は年3%である。②次に原告は訴外会社より「貸付け」を受け (計約31万ドル)、年4%の利子を支払う (年利子額約1.2万ドル)。

ただし実際には、原告による訴外会社への本件前払保険料の支払いは、訴外会社による原告へ

の本件貸付金供与を受けておこなわれた (b)→(a))。したがって、さしあたって実際に原告が“支出”した金銭は、支払済みの初年度保険料分(約1万ドル)のほかは支払利子分のみということになり、残りの金銭の移動は訴外会社の帳簿上の動きに過ぎないこととなる。原告は、この支払利子分を控除のうえ所得税申告書を提出したのだが、被告 IRS 長官はこれを認めず、租税裁での訴訟へと至った。

租税裁は、被告側の主張を認め、本件一連の取引がその経済的実質においては、所得控除の認められない生命保険料の支払い (§ 264) であるところ、“貸付けに対する利子の支払い” (§ 163) という法形式を取ることによって、所得控除が受けられるように組み替えているものと認定し、このような場合には実質に即して課税すべきと指摘する⁴⁵⁷。さらに租税裁は、本件と同様のスキームにおいて「利子」控除が問題となった控訴審裁判例として、第五巡回区控訴裁の‘肯定’裁判例⁴⁵⁸と、第十巡回区控訴裁の‘否定’裁判例⁴⁵⁹とを挙げる⁴⁶⁰。

その上で租税裁は、本件を判断するに当たってどちらの先例に従うべきかという争点につき、従前の自らの先例——租税裁は全米規模の裁判所であるがゆえに原告納税者の控訴先の巡回区控訴裁の法解釈に拘束されることなく自ら正しいと考える法解釈を優先して採用しうる⁴⁶¹——を明示的に覆し、本件の控訴を管轄している地域の巡回区控訴裁、すなわち納税者が居住する地域を管轄する控訴裁の先例に従うことが、「より良い司法の運営 (better judicial administration)」につながると判示して、けっきょく本件では、原告の居住地域を管轄している第十巡回区控訴裁の先例に従って、原告を敗訴させたのである⁴⁶²。

以上のように、*Golsen* 判決において、納税者の居住する地域を管轄する控訴審判例に従うべきとの判断が下された結果、こんにち租税裁では、この *Golsen* ルールに基づき判決が下されている。この限りでは、租税裁において先例拘束に関し統一的な運営がなされているのであるが、ただし *Golsen* ルールの欠点として、巡回区控訴裁間で一つの争点につき判断が分かれている場合、同じ租税裁に訴訟を提起してきた複数の納税者の間で、その居住地域に応じて全く異なった判決が下されうという事態が生じてしまう。この点 *Golsen* 判決でも、このような事態が起こりうることを指摘していたが、結論として、「本件ではこのような問題は起こっておらず、したがってわれわれが現時点でこの種の事態に直面したときにいかなる方途をとるのかを決める必要はない」⁴⁶³として、判断することを避けてしまっていた。

しかし実際にこの種の事態が起きてしまった事例として、同じ1974年に下された二つの租税裁判決、*Doehring v. Commissioner*⁴⁶⁴と *Puckett v. Commissioner*⁴⁶⁵の両判決がある⁴⁶⁶。

両事件の原告となった *Doehring* 氏 (ミズーリ州住民) と *Puckett* 氏 (アラバマ州住民) は、それぞれ First Finance Company (以下 X 社とする) の株式を50%ずつ保有していた。この X 社は、テネシー州の産業貯蓄貸付法 (Industrial Loan and Thrift Act) に基づいて設立された金融機関 (S 法人) であって、おもに通常の金融機関では貸し付けの対象とならない低所得者を顧客に貸し付け事業を行っていた。信用力の乏しい顧客を相手とする以上、X 社としては顧客の融資申請を認

めるかどうかを判断するにあたっては、事前に詳細な信用調査を行わざるを得ず、前掲州法の認めるところにより「審査料」というかたちで、融資をすることに決定した申請者に対して“のみ”その融資額の4%を、利子額とは別途徴収していた。

ところで、S 法人に関する内国歳入法典上の規定には、課税年度における総収入の20%以上が利子や配当収入である場合、S 法人としての資格が消滅する旨の規定があったところ、被告 IRS 長官は前記「審査料」をも利子にカウントする認定を行った。そのため、X 社の利子等収入は規定の20%以上となってしまう S 法人資格が消滅してしまった結果、S 法人の場合であれば原告ら株主に対して認められる貸倒損失の帰属が認められなくなってしまった。かくして、貸倒損失の帰属を前提として提出された原告らの所得税申告書につき、被告は不足税額を認定した。原告らは、租税裁での訴訟において、X 社のような金融機関は、上記20%制限の対象外であると争った。

一審の租税裁では、同じ租税裁に係属した同種の事案であるにもかかわらず、Puckett 氏の場合には勝訴し、Doehring 氏の場合には敗訴することとなった。このような結果が生じてしまった原因は、Puckett 氏の住むアラバマ州を当時管轄していた第五巡回区控訴裁には、金融機関を上記20%制限の対象外と解釈する先例⁴⁶⁷があったので、租税裁としてその先例に拘束されざるをえなかったところ、Doehring 氏の住むミズーリ州を管轄する第八巡回区控訴裁ではそのような解釈をとる先例がなく、租税裁が独自の解釈をする余地があったからである⁴⁶⁸。

このように *Golsen* ルールは、各控訴裁判所の管轄区域内部での法解釈の統一性をはかるための“犠牲”として、租税裁に対して、納税者が住んでいる地域が異なるのであれば、たとえ同種事案であっても法解釈上矛盾した取り扱いをするよう強いる結果をもたらすことになる。しかしながら、租税裁内部での法解釈の統一性を損なう *Golsen* ルールに対しては従来から批判が強く、いっそのこと、全米統一の“第一審”裁判所である租税裁判所にあわせて、税務訴訟に関する統一的“控訴審”裁判所——「全米租税控訴裁判所 (National Court of Tax Appeals)」——を創設してはどうかとの議論もなされてきている⁴⁶⁹。

しかしこういった構想に対しては、現在の分散型控訴審システムには、一つの争点をめぐって控訴裁の間でも多様な見解が披瀝されえ、かつ、連邦最高裁がこれらを踏まえ統一した見解を最終的に打ち出するという、租税法の発展という観点からみて大きなメリットがあるのであって、控訴審を統一化するとこのようなメリットがなくなってしまうなどといった批判も根強く、いまだ実現していない⁴⁷⁰。

第七項 上訴手続

租税裁において下された判決に不服のある訴訟当事者は、納税者が居住する住所又は主たる事業所を管轄する巡回区控訴裁判所⁴⁷¹に対して控訴を提起できる (§ 7482(b)(1)(A),(B) ; IRM 36.2.5.8 (08-11-2004))⁴⁷²。具体的には、不服ある当事者——IRS 長官であれ納税者であれ——は、判決が下されたのち90日以内に、租税裁事務局に対し「控訴状 (notice of appeal)」を、所定の手数料を

納付した上で提出する (§ 7483; Reg. § 301.7483-1; TCR 190(a) ; IRM 36.2.5.6(08-11-2004))。これを受け相手方当事者も、判決が下されてから120日以内であれば、「交差控訴 (cross-appeal)」を提起する (§ 7483; Reg. § 301.7483-1; TCR 190(a))。

敗訴した納税者は、控訴に当たって必ずしも担保 (bond) を提供する必要はない。もっとも、担保を提供しないと、控訴審係属中、IRS は係争不足税額を自由に査定し、徴収措置に着手することになってしまうことに留意せねばならない (§ 7485(a) ; TCR 192; IRM 36.2.6.2.1.2(08-11-2004) 1; 36.2.6.2.4.8(08-11-2004) 1; 36.2.6.2.4.8.1.3(08-11-2004) 1)⁴⁷³。なお、納税者が担保を提供する場合には租税裁に対しておこなわねばならず、また具体的な担保の金額は、控訴対象となっている不足税額の二倍の金額以内で、租税裁が決定するものとされる (§ 7485(a)(1))。ただし実務においては、控訴対象となっている不足税額に、付帯税 (additions to tax)、租税罰 (penalties)、さらには控訴審が終わるまでの遅延利子を加算した金額が担保金額とされているようである⁴⁷⁴。

ところで、控訴審以降、被告 IRS 長官側を訴訟代理する行政機関は、(財務省) IRS 首席法律顧問官事務所から、司法省租税局 (Tax Division of the Justice Department) ——そのなかでも上訴担当課 (Appellate Section) ——⁴⁷⁵へと交代すること (IRM 36.1.1.4(08-11-2004) 1-3)、すなわち実質的な訴訟に係る処分権限が「財務省」から「司法省」へと移されることに注意せねばならない。この交代の理由として、そもそも合衆国政府が当事者となる訴訟に関しては“原則的に”司法省が管轄すべきところ、租税裁に関する訴訟代理についてだけは“例外的に”財務省 (の内部組織である IRS) にゆだねられているという管轄配分の問題がある (IRM 36.1.1.4(08-11-2004) 1)。

このことと関連して、租税裁で被告 IRS 長官側の敗訴判決が下された場合、最終的に控訴してさらに争うかどうかの判断は、首席法律顧問官事務所ではなく、司法省——正確にはその訟務長官 (Solicitor General) ——にゆだねられることになる (IRM 36.1.1.4(08-11-2004) 4, 5)。もっとも、首席法律顧問官事務所は、控訴してさらに争うべきかにつき、その判決が下されて後60日以内に (IRM 36.1.1.7.3(08-11-2004) ; 36.2.1.1.5(08-11-2004) 2)、「控訴関係書面 (appeals letter)」⁴⁷⁶を司法省に送付することを通じて、“勧告 (recommendation)”をなし得る権限が認められている (IRM 36.1.1.4(08-11-2004) 4; 36.1.1.7(08-11-2004) 1)^{477 478}。このさい、首席法律顧問官事務所は、租税裁の事実認定や法解釈の誤りばかりでなく、IRS の立場を支える全体的な戦略的視点や健全な税務行政の必要性の観点、さらには歳入確保に与える潜在的なインパクト等を考慮に入れるべきとされる (IRM 36.2.1.1(08-11-2004))。

ついで控訴裁での審理の対象であるが、例外的な事情のない限り、租税裁で審理された事項に限られるものとされる⁴⁷⁹。また、控訴裁の審査方法については、明白な誤り (clearly error) がない限りは租税裁の事実認定に拘束されるとする一方で、法の解釈や適用に関しては拘束されないとする覆審的 (de novo) 審査がとられることとなっている (IRM 36.1.1.3(08-11-2004))⁴⁸⁰。もっとも従来から、租税裁の法解釈に対して控訴裁は「敬讓的な審査 (deferential review)」をおこなうべしとするルールを取り入れることによって、地域管轄の控訴裁間における見解の相違を全米

管轄の租税裁に押し及ぼさず、そうすることを通じて、租税裁レベルでの法解釈の全米統一をはかろうとする提案がされてきており、政治的な実現性の乏しい前述の「全米統一控訴裁判所」構想の代替策と考えられてきている⁴⁸¹。

さて、控訴裁の判決に不服がある当事者は、原則としてその判決が下されて後90日以内に(28 U.S.C. § 2101(c) ; IRM 36.2.2.2(08-11-2004)1)、連邦最高裁へと上告受理申立て (certiorari) をなしうる(28 U.S.C. § 1254; IRM 36.2.2.1(08-11-2004)1)⁴⁸²。この点、租税裁・連邦地裁・連邦請求裁、いずれの第一審裁判所を経てきた場合であっても、全く異ならない。なお、控訴裁で被告 IRS 長官側の敗訴判決が下された場合、首席法律顧問官事務所は30日以内に、上告受理の申立てをするかどうかの判断につき——前述の控訴段階同様に——「上告受理申立て関係書面 (certiorari letter)」を司法省に対し送付することを通じて、“勧告”をなし得る権限が認められている (IRM 36.2.2.5.1.4(08-11-2004)1,2)。この勧告に当たっては、首席法律顧問官事務所は、法的争点につき控訴審レベルで対立があるかどうかや、速やかな解決が行政遂行上求められる争点であるかどうかといった点を考慮せねばならないものとされる (IRM 36.2.2.5.1.4(08-11-2004)3)⁴⁸³。

以上のような、控訴裁ないし連邦最高裁での訴訟の機会を経て、租税裁の納税者敗訴判決が確定することとなると、IRS は不足税額を査定し徴収手続に入りうる。なお、内国歳入マニュアル 36.2.5.3(08-11-2004)3では、租税裁の判決が上訴された場合において、いかなる時点でその判決が「確定」することとなるのか (§ 7481; Reg. § 301.7481-1) についての一覧表が掲げられている⁴⁸⁴。査定という「係争税額の (法的) 確定」期間の起算点として、租税裁の「判決の (法的) 確定」時期が重要となることにもかんがみ (IRM 35.9.1.3.1(08-11-2004)1)、配列順序も含め若干筆者の手を加えた上で、本稿 (本号) の最後に訳出しておく (表 A 参照)⁴⁸⁵。

第二節 還付訴訟 (refund litigation)

本節では、不足税額訴訟とともにアメリカの税務訴訟において重要な位置づけにある還付訴訟について検討するのであるが、その検討の順序として、まず本訴訟を提起するにあたって納税者に対し課されている「訴訟要件 (jurisdictional prerequisites)」に着目し、その中でも、とくに重要な“全額納付原則”と“還付請求前置主義”について検討する (第一項1及び2)。あわせて、後者の還付請求前置主義との関連でしばしば問題となる、“還付請求期間”の遵守についても考察する (同項3)。そして、還付訴訟を管轄する連邦地方裁判所と連邦請求裁判所との地位を確認した上で (第二項)、両裁判所に共通してみられる還付訴訟手続の概要を、本案審理を中心に紹介することとする (第三項)。もっとも、還付訴訟のなかでおこなわれる和解手続に関しては、独立した項目として検討する (第四項)⁴⁸⁶。

第一項 訴訟要件

1. 全額納付 (full payment) 原則

90日レターの送付を受けても、納税者が租税裁へ提訴しなかった場合——出訴期間を徒過してしまったことによるものであれ、自発的に提訴を回避したことによるものであれ——には、IRSは90日レター上認定した不足税額につき査定を実施しうる。この場合、納税者はたとえ不服があっても、以下のような、連邦地裁ないし連邦請求裁での還付訴訟を通じてでなければ、その査定された不足税額に関して争うことができなくなる。ここで重要なことは、還付訴訟を提起するにあたり納税者は、不足税額を「納付」しなければならないということである(28 U.S.C. 1346(a)(1))。しかもこの納付すべき税額は、原則として「全額」であって、一部の金額の納付のみでは、訴えを提起することが認められない(“full payment” rule)⁴⁸⁷。

この全額納付原則に関する連邦最高裁のリーディング・ケースとして、*Flora v. United States*⁴⁸⁸がある。本件は、IRSが原告納税者の申告した所得税額に約29,000ドル不足税額があるものとして査定をしたところ、原告がその不足税額の一部である約5,000ドルのみを納付し、還付請求及び還付訴訟を提起した事案である。連邦最高裁は、全額納付原則の根拠とされる合衆国法典28巻1346条a項1号の規定につき、文言上あたかも「一部納付」に基づく還付訴訟の提起を認めうるようにも解釈しうる余地を認めつつも⁴⁸⁹、還付訴訟をめぐる制度的な沿革を詳細にたどり⁴⁹⁰、また税務訴訟制度全体において還付訴訟が占める独自の位置づけを——係争不足税額の事前納付の必要が全くない(租税裁での)不足税額訴訟との比較において——明らかにした上で⁴⁹¹、全額納付原則を正当化し原告の請求を退けた。

このような全額納付原則は、とりわけ一度に多額の税額が絡んでくる遺産税に関しては、過酷な結果となりうると指摘されている⁴⁹²。ただし *Flora* 判決の脚注でも指摘されていたが⁴⁹³、源泉徴収所得税や一定の物品税等の“分割可能な (divisible)”租税に関しては、問題となっている一部の税額さえ納付すれば、還付訴訟の提起が可能とされている⁴⁹⁴。例えば前者の場合、源泉徴収義務者は、全ての被用者の源泉徴収所得税額を納付する必要はなく、問題となっている納税者分の税額を IRS に納付しさえすれば、還付訴訟の提起が可能となる。同じことは後者の場合にも言え、各取引や事実ごとに課税を分割しうることから、納税者は問題となっている取引や事実に係る税額分を納付しさえすれば還付訴訟を提起しうる。

2. 還付請求前置主義

租税裁での不足税額訴訟の場合と異なって、納税者が還付訴訟を提起するに当たっては、事前に還付請求を IRS に提起し、そこでの不服審査手続を経しておく必要がある⁴⁹⁵。以下では、(1)この還付請求手続についての一般的な方法に触れた上で、(2)とくに納税者による還付請求についての補正(請求)に関し取り上げて検討しよう⁴⁹⁶。

(1) 還付請求の方法

還付訴訟を提起するにあたって、納税者は、係争「過納税額 (overpayment)」(§ 6401(a) ; Reg. § 301.6401-1)につき、事前に IRS に対し還付請求をしておかねばならない(§ 7422(a) ; Reg. § 301.6402-2(a)(1))⁴⁹⁷。ただし、納税者がこの還付請求を提起しうる期間は、還付請求の対象となった申告書の提出日 (date of filing) から『三年』、又は、過納税額を納付した日 (date of payment) から『二年』の、いずれか期間経過が遅い日までとされる(§ 6511(a) ; Reg. § 301.6511(a)-1(a)(1) ; IRM 34.5.2.4.2.1(08-11-2004)1)。もっとも、この還付請求期間については、さらに本項3で触れよう。

ついで、所得税に係る還付請求の書式は、その請求する課税年度においていまだ申告書を提出していない場合には、通常の申告の場合と同様、例えば「書式1040 (個人)」や「書式1120 (法人)」が用いられる(Reg. § 301.6402-3(a)(1), (5))。これに対して、すでに申告書を提出している場合には、「書式1040X (連邦個人所得税修正申告書：Amended U.S. Individual Income Tax Return)」や「書式1120X (連邦法人所得税修正申告書：Amended U.S. Corporation Income Tax Return)」が用いられる(Reg. § 301.6402-3(a)(2), (3))。そのほかの連邦税に係る還付請求は、おもに「書式843 (還付請求並びに減免請求書：Claims for Refund and Request for Abatement)」が用いられる(Reg. § 301.6402-2(c) ; IRM 34.5.2.1(08-11-2004)4)。

また納税者は、還付請求書において、当該還付を受けるべき理由とそれを支える事実を十分に記載しておかなければならない(Reg. § 301.6402-2(b)(1))。そして納税者は、この還付請求書の記載が真実である旨を、偽証罪の認識の下に署名せねばならないほか(Reg. § 301.6402-2(b)(1))、その還付請求を裏付けるための証拠をも添付して提出せねばならない(Reg. § 301.6402-2(a)(2))。

一般に納税者は、過納税額の納付先のキャンパスに対して、還付請求書を提出する(Reg. § 301.6402-2(a)(2))⁴⁹⁸。この提出された還付請求書については、通常の申告処理過程同様に各キャンパスが選別処理した上で、各地の調査部署による調査が入ることになる⁴⁹⁹。このように、納税者から還付請求がなされると、IRS 側ではその請求の対象となった申告書に対して、その請求理由“以外の点”も含めて調査をおこなうことになる。したがって還付請求をおこなおうとする納税者は、その請求をすることにより得られる利益と、新たに IRS から更正を求められるリスクとを慎重に比較分析し、はたして請求したほうがよいのかどうかを判断すべきとされる⁵⁰⁰。

さらに、納税者の還付請求における争点につき、従前において調査部署で協議が実施されていなかった場合には、協議の機会が認められる⁵⁰¹。また、納税者がこの調査レベルでの協議に不服がある場合には、不服審査部での協議の機会も認められる(Reg. § 601.106(a)(1)(iii))⁵⁰²。そしてこういった協議のすえ、IRS が納税者の還付請求を認めない場合には、「還付拒否通知 (notice of claim disallowance)」という正式な通知を送付する(§ 6532(a)(1))。このように、還付請求書の提出から還付拒否通知の送付に至る手続は、前述したような、申告書の提出から「正式不足税額通知 (90日レター)」の送付に至る手続に“対応”しているようである⁵⁰³。

そして、納税者が IRS からこの還付拒否通知を受け取った場合、又は、そもそも IRS が還付

請求を受理してから未処理のまま六ヶ月間の期間が経過した場合、納税者は還付訴訟を提起できる。前者の場合、納税者は、拒否通知受領後二年以内に訴訟を提起せねばならない (§ 6532(a)(1); Reg. § 301.6532-1(a); IRM 34.5.2.2(08-11-2004)5)。ただしこの場合、IRS と納税者とは、書面による合意でもって、この二年の出訴期間を延長しうる (§ 6532(a)(2); Reg. § 301.6532-1(b))⁵⁰⁴。

以上の手続にもかかわらず、納税者が還付請求とそれに続く IRS 内部での調査や審査に時間を費やすことを望まず、ただちに還付訴訟へと移行したいと考える場合には、還付請求にあたって「制定法上の還付拒否通知の放棄書 (Waiver of Statutory Notification of Claim Disallowance)」(書式2297)を提出しうる (§ 6532(a)(3); Reg. § 301.6532-1(c))⁵⁰⁵。そうすると、本書面の提出とともに、二年の出訴期間が開始することになる (§ 6532(a)(3); Reg. § 301.6532-1(c))。ただしこの場合、その提出日から六ヶ月を経過しないと、納税者は還付訴訟を提起し得ないともされているので (Reg. § 301.6532-1(c)(4))、その限りでは、還付訴訟へと急ぐ納税者にとって、さほど魅力的な選択肢ではないとも指摘されている⁵⁰⁶。

しかしこういった納税者にとって、“放棄書提出”以外にも還付訴訟へと直ちに移行しうる制度がある。すなわち、納税者が IRS に対して即時に還付拒否通知を出すよう (immediate disallowance)、書面でもって要求しうるという制度である⁵⁰⁷。もっともこの“即時通知要求”は、“放棄書提出”の場合とは異なって、制定法上の根拠のない制度であることもあり、この要求を認めるかどうかは IRS の裁量的判断にゆだねられているという点に留意せねばならない⁵⁰⁸。

(2) 還付請求の補正

納税者は、一定の場合、いったん提出した還付請求書について補正 (amend) を請求しうる⁵⁰⁹。この点のリーディング・ケースとして、1933年の連邦最高裁判決、*United States v. Memphis Cotton Oil Co.*⁵¹⁰がある。本件は、原告納税者が、IRS から還付請求書上の理由の記載内容が一般的かつ不特定のなものに過ぎ、財務省規則上の形式不備に当たると指摘されたことを受け、改めて詳細な理由を附記した還付請求書を提出 (補正請求) したところ、IRS が当初の還付請求期間をすでに徒過していることを理由に認めなかったという事案である。

連邦最高裁は、まず一般論として、法定の期間が徒過した膨大な数の還付請求から IRS を保護することを重視する立場から、補正請求がなされるにあたって、当初の還付請求期間が遵守されるべきことを求める⁵¹¹。もっとも連邦最高裁は、本件事案では、当初から原告の還付請求書には財務省規則上の形式不備があることが明らかであったにもかかわらず、IRS はそのまま調査を実施し、かつ、一度は減額更正措置をとることを原告に対して言明しており、原告もこの被告の態度を信用し還付請求期間内に補正請求をしなかったという事情があるので、このような特段の事情が認められる以上、被告合衆国政府は原告の還付請求期間徒過の点につき責問権を放棄 (waiver) していると解すべきとした⁵¹²。

ついで連邦最高裁は、一般論として、還付拒否通知が送付されることによって当該還付請求に係る IRS の管轄権がなくなってしまう関係上、補正請求についても、還付拒否通知が送付され

る前までに行わねばならないと指摘する⁵¹³。この点本件事案では、原告は、IRS から正式な還付拒否通知を受ける前の段階で、IRS 側から還付を拒否する旨の“非公式な通知”を受けており、これを受けて補正請求をおこなったところ、今度は正式な還付拒否通知が送付されることとなったという経緯であるので、少なくとも本要件をクリアしているとする⁵¹⁴。

以上のような *Memphis Cotton Oil Co.* 判決から、納税者が当初の還付請求につき補正請求ができる場合として、①還付拒否通知の送付前で、かつ、②還付請求期間内であることという二つの要件が挙げられることになる。しかしながら、還付請求期間を徒過してしまった場合であって——かつ *Memphis Cotton Oil Co.* 事件のような特段の事情がない場合であって——も、還付拒否通知が送付される前であって、かつ、‘新たな請求理由が提起されていない’という要件が充たされているのであれば、補正請求が認められることもある。

この後者の要件——新たな請求理由が提起されていないこと——については、例えば、1938年の連邦最高裁判決、*United States v. Andrews*⁵¹⁵がある。原告納税者は、当初提出していたある課税年度の所得税申告書に関して、そこに含まれていた自己保有の株式が無価値となってしまったことを理由として、還付請求期間内にその過大に申告納付してしまった税額の還付を請求した。もっとも原告は、この還付請求期間の経過後、当初の還付請求を補正して、他の法人から受けた「配当」収入を、当該法人の資本の再構成 (recapitalization) に基づく「キャピタル・ゲイン」収入であり、より低い額でもって申告すべきであったとして、新たにその過大納付分も付け加え、増額して還付請求をしてきた。

これに対し IRS は、原告の補正請求が当初の請求とはその理由を全く異にした無関係なものであり、ほんらい別途独立したかたちで還付請求をすべきところ、すでに還付請求期間が徒過しているとして、原告の補正請求を拒絶した。原告が連邦請求裁に合衆国政府を被告に提訴したところ原告の請求が認められることとなったが、本件訴訟当時の制度上、連邦請求裁の上訴審たる位置づけにあった連邦最高裁は、この原審の判断を破棄する判決を下した。

連邦最高裁は、この判決理由の中で、還付請求期間を徒過した補正請求に関し次のように判示した⁵¹⁶。じゅうらい IRS 長官は、還付のための調査に着手するにあたって必要な事項を特定していない、あまりにも一般的な還付請求に対しては、これを拒絶しうるとされてきた。しかしそういった当初の還付請求が、IRS 長官をミスリードするものではなく、IRS 長官による還付のための調査の基礎を提示しているものである場合には (a)、IRS 長官がすでに知り得ている範囲内の事項を単により正確に特定する補正請求や、又は、調査の遂行過程で IRS 長官が自然と気づくこととなったであろう補正請求も認められうる。

これに対して、納税者が IRS 長官に一つの請求事実に基づき還付を求め、かつ、その還付のために必要な調査をするよう求める還付請求をしてきた場合 (b)、後になってその当初の請求とは「密接に関連しない (not germane)」他の事項の調査を求める補正が請求されても、それは認め得ない。しかるに、連邦最高裁は、本件の当初の還付請求がこの後者の場合 (b) にあたるも

のとした上で、この当初の還付請求で必要となる調査事項と後から提起された補正請求のそれとでは関連性が認められないとして、原告の請求を退けたのであった⁵¹⁷。

このように *Andrews* 判決では、その事案においては原告の補正請求が認められなかったものの、一般論として、還付請求期間を徒過した補正請求であっても、——いまだ還付拒否通知が出されていない段階という前提で——当初の還付請求とのあいだに「密接関連性 (germaneness)」があるのであれば、容認されることが示された⁵¹⁸。それゆえこの種の補正請求を行おうとする納税者は、このテストを念頭に置きつつ、新たな請求理由を提起したものとみなされないように留意せねばならない⁵¹⁹。

3. 還付請求期間 (statute of limitation on refund)

前述のように、納税者が還付請求を提起できる期間は、還付請求の対象となった申告書の提出日から『三年』、又は、過納税額を納付した日から『二年』の、どちらか期間経過が遅い日までとされる (§ 6511(a); Reg. § 301.6511(a)-1(a); IRM 34.5.2.4.2.1(08-11-2004)1)。もっとも、納税者が法定申告期限日前に申告書を提出していた場合、又は、法定納期限日前に税額を納付していた場合、還付請求期間の起算日は、それぞれ、法定申告期限日ないし法定納期限日となることに留意せねばならない (§ 6513(a))。

なお、これらのほかにも制定法上の“特別の”還付請求期間が定められており、例えば、後発的貸倒れの場合には七年間への延長 (§ 6511(d)(1))、繰戻し損失の場合には当該損失が発生した課税年度の法定申告期限日から三年間 (§ 6511(d)(2)(A))、外国税額の場合には当該外国税額が納付された課税年度の法定申告期限日から十年間 (§ 6511(d)(3)(A)) などといったものがある⁵²⁰。以下では、一般的な還付請求期間を念頭に置いた上で、その期間をめぐる議論のなかでも、(1) 近時大きな動きのあった期間徒過の場合の例外的救済措置をめぐる議論と、(2) また査定期間との関係をめぐる議論とを検討しよう。

(1) 期間徒過に対する例外的な救済措置

さて、法定の還付請求期間を徒過した納税者に対しては、法律上 IRS による還付が認められないこととなる (§ 6511(b)(1); Reg. § 301.6511(b)-1(a))。もっとも従来から、この還付請求期間をやむをえず徒過してしまった納税者に対する救済として、「エクイティ上の期間停止法理 (equitable tolling; 以下期間停止法理とする)」が適用されうるかどうか議論となってきた⁵²¹、とりわけ1990年から1997年にかけてこの争点をめぐって裁判上激しく争われた経緯がある⁵²²。

この争点が激しく争われる契機となった事件として、1990年の連邦最高裁判決、*Irwin v. Department of Veterans Affairs*⁵²³が挙げられる。本件は、原告 *Irwin* が、被告退役軍人局附属医療センターから、人種や障害を理由に違法に解雇されたとして、雇用機会均等委員会 (Equal Employment Opportunity Commission) に不服を申し立てたところ、当該委員会が原告の不服申立てを棄却する裁決通知を送付した。なお被告は、この通知の中で原告に対し通知「受領 (receipt)」後30日以

内に当該裁決につき連邦地裁へと訴訟を提起できる旨の教示をしていた。

原告は、もともと一名の訴訟代理人を雇っており、委員会からの通知もこの代理人へと郵送された。しかし、本件通知が代理人の事務所に送られてきた当時、当該代理人は陸軍予備役部隊とともに海外において訓練中であり不在であった。後になって原告は、当該代理人から本件通知を受領後30日以内に訴訟を提起したのだが (29日目)、しかし、本件通知の代理人事務所への到着後30日以内に訴訟を提起することができなかった (44日目)。原告は、本件通知につき、代理人からの“受領時”を起算点に出訴期間の遵守を主張したところ、被告は代理人事務所への“到達時”を起算点にして出訴期間の徒過であると反論した。また原告は、仮にこの起算点をめぐる自らの主張が受け入れられないとしても、原告はやむをえない事情から出訴期間を徒過してしまったのであるから、裁判所は期間停止法理を適用して特別に救済してくれるよう主張した。一審、二審とも原告敗訴。上告を受理した連邦最高裁も原告の請求を認めなかった。

連邦最高裁は、判決理由の中で、とりわけ合衆国政府に対する期間停止法理の適用に係る論点につき、以下のように判示した。「…われわれの判断は、被告が私人の訴訟の場合には期間停止法理の適用が可能である旨の反証の余地ある推定 (rebuttable presumption) がはたらくところ、このことは同じく、被告が合衆国政府である訴訟の場合にも妥当すべきであるというものである。もちろん、もし連邦議会が望むのであれば、このこととは異なった規定をつくりうる」⁵²⁴。このように、連邦最高裁は、合衆国政府に対する期間停止法理の一般的な適用可能性を承認した。

もっとも、そうは言っても、一般に私人間での訴訟において、実際に期間停止法理が適用されるのは極めて限られた場合に過ぎず、また一般に合衆国政府に係る主権免責 (sovereign immunity) の放棄に関する規定は厳格に解釈されねばならないことを踏まえても、少なくとも期間停止法理の適用において、合衆国政府が被告である場合が、私人が被告である場合以上に“緩やか”であるべきであるということにはならないと判示した⁵²⁵。そして結論として、本件事案において原告が主張している言い分は、せいぜい「ありふれたこと (garden variety)」に過ぎず、期間停止法理を通じた救済が認められるべきほどの特別の事案ではないとした⁵²⁶。

このように *Irwin* 判決は、合衆国政府に対しては期間停止法理が一律に適用できないとする立場を取らず、合衆国政府に対してであっても期間停止法理を適用できる旨を明確に認めたという点で、画期的な判決であった。しかしこの *Irwin* 判決ののち、今度はじゅうらい一般に期間停止法理の適用が認められるかどうかが不明確であった還付請求期間 (§ 6511(a),(b)) についても、この法理の適用の是非が問題となってきた。いわば、一般行政法関係において判示された *Irwin* 判決の射程が、租税法関係 (その中でも還付請求期間) においても及びうるのが問題となったのであるが、この論点をめぐっては、1997年の *Brockamp* 連邦最高裁判決が下されるまで、下級審裁判所レベルで鋭い解釈の対立が生じることとなった。以下、その解釈対立をめぐるとの裁判例の動向を、McGovern 論文の整理を参考にしつつ紹介しよう⁵²⁷。

まず大きな流れとして、三つのものがあった。すなわち、① *Irwin* 判決にもかかわらず、還付

請求期間について裁判所はいかなる場合であっても期間停止法理を適用しえないとする裁判例、② *Irwin* 判決に依拠して還付請求期間に対しても一般的には期間停止法理の適用を認めつつ、しかし具体的な事案においてその適用を「否定」する裁判例⁵²⁸、③ *Irwin* 判決に依拠して還付請求期間に対しても一般的には期間停止法理の適用を認めつつ、さらに具体的な事案においてもその適用を「肯定」する裁判例⁵²⁹である。

なお、①の全面否定説の裁判例は、その否定理由に応じて、さらに三つの流れに区分しうる。すなわち、④還付請求期間の徒過につき「エクイティ上の請求額減殺 (equitable recoupment)」の適用を通じて救済することを否認した1990年の *Dalm* 判決⁵³⁰に依拠する裁判例⁵³¹、⑤ *Irwin* 判決で示された期間停止法理適用に係る「推定」は、*Irwin* 判決で問題となったような私法関係においても妥当する請求権についてのみ認められるものであり、租税法関係に係る請求権については妥当し得ないとする裁判例⁵³²、⑥ *Irwin* 判決の「推定」は理論的には還付請求期間においても妥当し得るが、ただし連邦議会は § 6511(a),(b) を通じてその推定を明示的に覆しているとする裁判例⁵³³である。

以上のような下級審裁判所での混乱を受けて、1997年、連邦最高裁は *Brockamp v. United States*⁵³⁴ において、還付請求期間に対する期間停止法理の適用に関して、はじめて明確な判断を下した⁵³⁵。本件は、あるとき訴外 X (当時93歳) が、所得税申告書の自動延長申請書とともに、よくわからない理由でもって7,000ドルの小切手を IRS に対し送付してきたことから始まる。けっきょく X はその五年後、申告書を提出することなく死去した。娘で遺産管理人となった原告が X の財産を調査していたところ、先の7,000ドルの小切手の納付が、実は本来700ドルであるべきなのにもかかわらず、老齢のため正常な判断をなしえない状態にあった (senile) 父親が、誤って記載してしまったという事実を突きとめた。

原告は、IRS に対し還付請求を行ったところ、IRS は期間徒過を理由に拒絶。これに対し原告は還付訴訟を提起し、そのなかで原告は X が精神的に無能力 (mental incompetence) であったという特殊な事情があったことを理由に、期間停止法理の適用を通じた救済を主張した。一審では原告の主張が否定され請求が棄却されたが、二審の第九巡回区控訴裁では、期間停止法理の適用が認められた。しかし上告を受理した連邦最高裁は、原判決を破棄し、差し戻すこととなった。

連邦最高裁はその判決理由において、*Irwin* 判決に依拠して還付請求期間にも期間停止法理の適用を認めうとした——かつ実際にもその適用に踏み切った——原審第九巡回区控訴裁の判断 (前掲③の流れ) を退けた。その上で連邦最高裁は、*Irwin* 判決の「推定」は理論的には還付請求期間においても妥当しうるとする一方で、しかし内国歳入法典6511条 a 項及び b 項の規定からは、連邦議会がこの推定を覆す旨の明示的な意図を見出しうるとして、結論的に還付請求期間への期間停止法理の適用を一律に否定する判断 (前掲①⑥の流れ) を下したのである⁵³⁶。

この判断を支える論拠として連邦最高裁は、内国歳入法典6511条 a 項及び b 項の規定が還付請求についての立法者の意図を詳細に示しておりエクイティを通じた例外的救済のための解釈の入

り込む余地がないことのほか⁵³⁷、ここで期間停止法理を認めてしまうと膨大な数の期間を徒過した還付請求が提起されることになり税務行政の効率性が損なわれること、またほんらい還付請求を認めるか否かの判断は連邦議会が制定法を通じておこなうべきところ、エクイティの名の下に裁判所がその判断権限を握ってしまうことになること⁵³⁸等を挙げている。

しかしながら、このような、還付請求期間に係る期間停止法理の適用をめぐる *Brockamp* 判決の「司法的決着」については、連邦議会で納税者の権利保護という観点から大きな問題となり、その結果1998年法改正——内国歳入庁再編改革法の一環として——では、納税者が「財務能力欠如 (financially disabled)」の状態に陥ったときには、還付請求期間が中断するという規定が導入されることとなった (§ 6511(h); RRA § 3202)。この「財務能力欠如」にあたる場合としては、納税者が、死に至る状況にあるがゆえに、又は、医師によって判定された少なくとも12ヶ月間持続する精神上・身体上の障害の状況にあるがゆえに、自己の財務上の事柄を管理し得ない場合が挙げられている (§ 6511(h)(2)(A))^{539 540}。したがってこの限りでは、連邦議会は連邦最高裁の *Brockamp* 判決を、立法を通じて明確に覆すことになったのである。

(2) 還付請求期間と査定期間との相互関係

納税者がその申告書提出日から三年のあいだ還付請求できるという期間 (§ 6511(a)) は、IRS が納税者の申告書提出日から三年のあいだ (不足税額を) 査定できるという期間 (§ 6501(a)) に制度上合わせたものである⁵⁴¹。このこととの関係で、納税者が IRS からの求めに応じて三年の査定期間を任意に延長した場合には (§ 6501(c)(4))、その延長された査定期間にさらに六ヶ月を加算した期間まで、還付請求期間も延長されることになる (§ 6511(c)(1); Reg. § 301.6511(c)-1)⁵⁴²。

ところで前述のように、納税者が還付請求をおこなうと、IRS は還付請求の対象となった申告書につき調査を実施することになる。このことから、IRS によりさらなる不足税額が認定され査定されることを望まない納税者は、申告書の提出日から三年の査定期間ギリギリになって——このことはすなわち三年の還付請求期間ギリギリになって——、還付請求を提起するという戦略をとることが考えられる。というのもこの場合、IRS は還付請求を受けて調査を実施し、たとえ不足税額を発見しても、もはや査定ができなくなるからである⁵⁴³。

あるいは、納税者が IRS の認定どおりの不足税額を納付し査定を受けることとなる場合であっても、納税者にはその納付日から二年間の還付請求期間が認められていることから、さらなる不足税額の認定 (査定) をおそれる納税者は、できるだけ問題となっている課税年度の申告書の査定期間終了日に近い時期に、とりあえず自発的に不足税額を納付して、IRS のさらなる不足税額の認定 (査定) を阻止しておき、そののち還付請求を提起するという戦略もある⁵⁴⁴。さらに、IRS からの求めに応じて、納税者が任意で査定期間を延長することを認めた場合には、前述のように査定期間の延長期間終了後なお六ヶ月の還付請求期間が認められているので、さらなる不足税額の認定 (査定) をおそれる納税者は、査定期間の延長期間が終了した後に還付請求を提起するという戦略も考えられる⁵⁴⁵。

もっとも、以上のような、査定期間と還付請求期間のそれぞれの起算日を操作してさらなる不足税額の認定(査定)をまぬがれようとする納税者の試みは、例えば、納税者が‘ほ脱’の意図をもって過少申告していたと裁判所が認めた場合には、そもそも査定期間が「無期限」となることから (§ 6501(c)(1))、意味をなさなくなる⁵⁴⁶。また場合によっては、裁判段階において、政府側より「エクイティ上の請求額減殺 (equitable recoupment)」⁵⁴⁷や「相殺 (set-off)」の抗弁が提起され、これら抗弁が裁判所により認められることになると、ほんらい納税者に還付されるべき「過納税額」が、査定期間を徒過してしまった「不足税額」に充当されてしまうことになる⁵⁴⁸。いずれにせよ、これらの点については、——本章第三節でも若干触れるが——第六章の査定期間につき論ずる部分で、あらためて詳しく検討しよう。

第二項 連邦地方裁判所と連邦請求裁判所

還付訴訟を管轄するのは、連邦地方裁判所 (United States District Courts)⁵⁴⁹と連邦請求裁判所 (United States Court of Federal Claims)⁵⁵⁰である (28 U.S.C. § 1346(a)(1))。以下これら裁判所の地位を、それら両者間の異同、さらにはそれぞれと租税裁との異同に着目した上で簡単に紹介しよう。

まず、連邦地裁は、租税裁や連邦請求裁と異なり、合衆国憲法第三条に基づく“司法裁判所 (judicial courts)”であるがゆえに、その裁判官は“終身制”であり、また在職中の俸給額も保障されている (合衆国憲法 3 条 1 節)。この裁判所は全米 94ヶ所にあり、その裁判官 (district judge) ——全米 663 名——は、合衆国大統領により連邦議会上院の助言と同意を得た上で任命される (28 U.S.C. § 133(a))。また、連邦地裁での訴訟では、連邦証拠規則 (Federal Rules of Evidence) や連邦民事訴訟規則 (Federal Rules of Civil Procedure；以下引用は FRC とする)⁵⁵¹が適用され、当事者の申請により陪審審理を用いる (28 U.S.C. § 2402; FRC 38)。そのため全般的に言って、審理に関しては、租税裁の場合 (裁判官が審理) とは異なり、証拠の提出について厳しく規制される傾向にある。

ついで、各連邦地裁は、その判決の控訴先が一般の巡回区控訴裁——12ヶ所の巡回区 (第一巡回区から第十一巡回区、D.C.巡回区) からなる——である関係で (28 U.S.C. § 1294)、自己を管轄する控訴裁の先例に服することになる。したがってこの点、結果として租税裁と同様である (§ 7482(b))。また、原告 (plaintiff) 納税者が提訴にあたり裁判所に対し納めねばならない費用は 150 ドルとされるが (28 U.S.C. § 1914(a))、この点、提訴費用が 60 ドルの租税裁よりも高くなっている (§ 7451; TCR 20(b))。さらに、租税裁の場合とは異なり、「IRS 長官 (Commissioner)」ではなく「合衆国政府 (United States)」が、被告 (defendant) 適格をもつ (§ 7422(f)(1))。もっとも、この「合衆国政府」の名のもとで実際に訴訟を進行するのは、司法長官 (Attorney General) をトップとする「司法省 (Department of Justice)」であって (28 U.S.C. § 503, 516)、とくにその中でも租税局民事審理担当課 (Tax Division of the Justice Department, Civil Trial Sections)^{552 553}の trial attorney^{554 555}が担当する。この点、租税裁の場合には、(財務省) IRS の首席法律顧問官事務所の field attorney が実際の訴訟の進行の任に当たるので、やはり異なる。

以上述べてきた連邦地裁に対して、連邦請求裁は、租税裁同様、合衆国憲法第一条に基づく“立法上の裁判所 (legislative courts)”であり(28 U.S.C. § 171)、したがってその裁判管轄権は法律によって明示的に規定されている限られた範囲内である。また、連邦請求裁の構成であるが、合衆国大統領が連邦議会上院の助言と同意を得た上で任命する16名の裁判官——連邦請求裁長官 (chief judge) を含む——からなる(28 U.S.C. § 171)。これら連邦請求裁の裁判官は、租税裁の裁判官同様、「任期制 (15年)」がとられている(28 U.S.C. § 172(a))。他方で連邦請求裁裁判官の俸給に関しては、その額をはじめとして、連邦地裁の裁判官に準拠している(28 U.S.C. § 172(b))。連邦請求裁の本拠地はワシントン D.C.にあり、かつ、巡回裁判制をとっている(28 U.S.C. § 173)ので、この点について連邦請求裁は、同じく全米規模の裁判所である租税裁と類似しており、地域規模の裁判所である連邦地裁とは異なっている。もっとも、連邦請求裁の巡回審理は、各地の連邦裁判所などの施設を利用して実施するものとされ(28 U.S.C. § 798(a))、租税裁のような“自前の”巡回審理施設は備えていないようである。

さらに、連邦請求裁の控訴先は、同じくワシントン D.C.にある——12ヶ所ある一般の巡回区控訴裁とは別の——連邦巡回区控訴裁判所 (Court of Appeals for the Federal Circuit) であり、したがって連邦請求裁はこの控訴裁の先例に服さねばならない(28 U.S.C. § 1295(a)(3))。この点、連邦地裁や租税裁が、原告納税者の住所等を管轄する一般の巡回区控訴裁の先例に服するのは全く異なる。さらに被告 (defendant) 適格は、連邦地裁同様「合衆国政府」であり、実際の訴訟事務を担当するもの、やはり司法省租税局に属する trial attorney である。もっとも、連邦地裁の場合とは異なって、同じ司法省租税局の中でも、連邦請求裁担当課 (Tax Division of the Justice Department, Court of Federal Claims Section) の trial attorney が担当する。

連邦請求裁も、租税裁同様、独自の訴訟手続規則、すなわち連邦請求裁手続規則 (Rules of the United States Court of Federal Claims; 以下引用は RCFC とする)⁵⁵⁶を定めている。もっとも、この規則は、基本的には連邦地裁で適用される連邦民事訴訟規則を踏まえてつくられており、ほぼ同じ手続内容となっている。また連邦請求裁においても、租税裁同様、陪審審理を用いえないので、この点連邦地裁とは大きく異なる。なお、原告 (plaintiff) が連邦請求裁に納めるべき提訴費用は、法定の手続にしたがって決められるところ(28 U.S.C. § 1926(a))、250ドル⁵⁵⁷ということなので、他の二裁判所よりも若干高めに設定されているようである。

以上のように、連邦地裁と連邦請求裁とでは相違する点もあるが、これらの点を踏まえつつも、次項では、連邦地裁・連邦請求裁に共通している還付訴訟手続の概要を紹介する。なお、租税裁、連邦地裁、連邦請求裁の三つの第一審裁判所のおもな特徴について整理した一覧表を、本稿 (本号) 最後に付しておく (表 B 参照)。

第三項 還付訴訟手続の概要

一般にアメリカにおいて、政府を被告とする訴訟制度は、主権免責 (sovereign immunity) —— 政府は訴えられない——の法理を、議会が立法を通じて——又は場合によっては裁判所が判決を通じて——「否定」するということを通じて確立してきた⁵⁵⁸。そしてこの立法を通じての主権免責の否定——政府を被告とする訴訟提起の承認——に際して、その否定の前提条件、すなわち「訴訟要件 (jurisdictional prerequisites)」が規定されている場合には、市民はこれを遵守しなければならない、不遵守の場合には訴訟を提起することを許されないとされてきた。このような原則は、合衆国政府を被告として還付訴訟を提起しようとする納税者の場合も同様であり、納税者が還付訴訟を提起するためには、①不足税額 (係争税額) を完全に納付し、②事前に適時かつ適式の還付請求をおこなった上で、③適時かつ適式に還付訴訟を連邦地裁又は連邦請求裁に提訴するといった訴訟要件を充たしておかなければならない。これら訴訟要件のうち①と②、さらには③に係る出訴期間 (適時に出訴) については既に述べたので、残りの③に係る提訴手続 (適式に出訴) からはじめよう。

さて、還付訴訟を提起しようとする納税者は、③の訴訟要件を充たすため、選択した提訴先の裁判所——連邦請求裁であれ連邦地裁であれ——の事務局に対し「訴状 (complaint)」を提出せねばならない(FRC 3,5(e); RCFC 3,5(e))。そのさい納税者は、それぞれの裁判所の手続規則に従って、あわせて訴状の写しを提出し、また同じく所定の手数料を納めねばならない。このうち連邦請求裁の場合には、裁判所事務局が、被告合衆国政府の訴訟代理人である司法長官 (Attorney General) に対し訴状の写しを送達することとなる (RCFC 4(a); IRM 34.5.2.3 (08-11-2004) 1)。これに対し連邦地裁の場合には、納税者がみずから、訴状の写しと、さらには裁判所事務局より発行された「召喚状 (summons)」の写しとを司法長官等に対し送達せねばならない (FRC 4(i); IRM 34.5.2.3 (08-11-2004) 1)。還付訴訟においても、租税裁の場合と同様に、納税者の本人訴訟が認められるのであるが (FRC 11(a); RCFC 83.1(c)(8))、他方で還付訴訟において納税者の訴訟代理人となれるのは、租税裁の場合とは異なって、弁護士 (attorney) 資格を有する者のみである⁵⁵⁹。

「訴状」において納税者は、請求の趣旨や請求の理由等を、簡潔かつ明瞭に記載しておかねばならない (FRC 8(a); RCFC 8(a))⁵⁶⁰。なお、還付請求で取り上げていなかった争点については、還付訴訟段階で争うことはできない⁵⁶¹。訴状送達を受けた被告合衆国政府は、60日以内に⁵⁶²「答弁書 (answer)」を提出せねばならない (FRC 12(a)(3)(A); RCFC 12(a)(1); IRM 34.5.2.3 (08-11-2004) 1)。さらに、このさい被告合衆国政府は、「反訴 (counterclaim)」を提起しうる (FRC 13; RCFC 13)⁵⁶³。

反訴が提起される典型的な場合として⁵⁶⁴、例えば、納税者が「分割可能な租税 (divisible tax)」につき係争税額を納め還付訴訟を提起したところ、合衆国政府がその納付額では足りない主張するといった場合がある。また、還付訴訟が係属したのにもかかわらず、IRS が納税者に対して90日レターを送付することを通じて、実質的な反訴を試みることもある (§ 7422(e))。なお、被告合衆国政府から反訴を受けた原告納税者は、「応答書 (reply)」を20日以内に送付する必要がある

る (FRC 12(a)(2); RCFC 12(a)(1))⁵⁶⁵。

以上の訴答手続がおこなわれると、不足税額訴訟の場合と同様に、争点を整理し和解を促すための事実審理前協議 (pretrial conference) が実施される。担当裁判官は、各協議において、さらにはその最終協議終了段階において、制裁によって担保された事実審理前命令 (pretrial order) を出し、当事者がその命令にしたがった訴訟活動をするよう求める (FRC 16; RCFC 16)⁵⁶⁶。

また、還付訴訟——連邦地裁であれ連邦請求裁であれ——においては、租税裁での不足税額訴訟の場合とは異なって、ディスカヴァリが“緩やかに”認められうる (FRC 26(b)(1); RCFC 26(b)(1))⁵⁶⁷。もっとも、その具体的な手法として、「証言録取 (deposition)」(FRC 30-32; RCFC 30-32)、「質問書 (interrogatories)」(FRC 33; RCF C33)、「文書等提出要求 (production of documents and things)」(FRC 34; RCFC 34)、「自白要求 (request for admission)」(FRC 36; RCFC 36)、「立入検査要求 (entry on property)」(FRC 34; RCFC 34)といったものが挙げられるのは、不足税額訴訟と同じである。

ついで、還付訴訟における証明責任である⁵⁶⁸。(第六章で) 後述のように、不足税額“認定”の場合と同様、不足税額“査定”に対しても「適正性の推定 (presumption of correctness)」がはたらくものとされているので、納税者はその推定を覆すための証明責任 (証拠提出責任) が課せられる⁵⁶⁹。それとともに、還付訴訟における納税者は、不足税額訴訟の場合と同様、「証拠の優越 (preponderance of evidence)」に基づく証明責任 (説得責任) をも負わされている⁵⁷⁰。もっとも、不足税額訴訟の場合、原告納税者は認定された不足税額の“誤り”を証明すれば良かったのに対し、還付訴訟の場合には査定された不足税額の“誤り”ばかりでなく、ほんらい自らが負うべき“正しい”税額をも証明せねばならないという違いもある⁵⁷¹。いずれにせよ、還付訴訟に対しても、不足税額訴訟と同様、1998年の証明責任の転換規定が適用されることになるのであるが、この点については本章補節でまた言及する。

さらに、不足税額訴訟においても重視されていた「訴訟上の合意 (stipulation)」であるが、還付訴訟においても重視されている⁵⁷²。すなわち、正式事実審理の前段階において、納税者 (又はその訴訟代理人) と合衆国政府の訴訟代理人は、訴訟に係わる事実などをめぐり交渉のうえ合意を書面でもって締結する⁵⁷³。両当事者がいったんこの訴訟上の合意を締結した場合には、特段の事情がある場合を除いて、両当事者とも拘束されることになる⁵⁷⁴。また裁判所も、両当事者から訴訟上の合意の申立てがあったさいには、それが法解釈 (とりわけ誤った法解釈) に関するものでない限り⁵⁷⁵、又は、正義に違反するものでない限り⁵⁷⁶、尊重せねばならない。

還付訴訟では、裁判所の決定 (decision) や陪審員の評決 (verdict) がなされた後、それに基づいて、還付すべき額を明示した判決 (judgment)⁵⁷⁷——例えば、納税者が一部ないし全部勝訴した場合の判決として、原告納税者某は被告合衆国政府から金 XX ドルを法定遅延損害金や本訴追行費用とともに還付される——が、裁判所事務局により民事事件記録簿 (civil docket) に記録 (entry) される (FRC 54(a), 58, 79; RCFC 54(a), 58, 79)⁵⁷⁸。換言すると、還付訴訟において判決 (judgment) が下される (記録される) のは、還付すべき税額計算 (computation) があった後というこ

とである。この税額計算手続については、不足税額訴訟と同様、基本的には訴訟当事者間の協議にゆだねられることになっている⁵⁷⁹。判決が下されて控訴期間が経過すると当該判決は確定し、その後およそ六週間以内に、会計検査院 (General Accounting Office) の指示のもと所轄のキャンパスを通じて、納税者に対し合衆国政府から還付小切手が発給されることになる⁵⁸⁰。

他方で、納税者であれ合衆国政府であれ、それら裁判判決の結果に不服ある当事者は、控訴 (appeal) を提起しうる (28 U.S.C. § 1291)⁵⁸¹。なお、被告合衆国政府側が控訴する場合の最終的な判断権者は訟務長官 (Solicitor General) である⁵⁸²。控訴を希望する当事者は、控訴状 (notice of appeal) を、連邦地裁であれ連邦請求裁であれ、第一審裁判所の事務局に提出する (Federal Rules of Appellate Procedure 3(a)(1); Federal Circuit Rule 3(a))⁵⁸³。控訴状は、判決が下されてから (記録されてから)、60 日以内に提出せねばならない (28 U.S.C. § 2107(b); Fed.R.App.P. 4(a)(1)(B))。控訴裁がおこなう審査の方式は、他の民事訴訟手続と同様であり、陪審裁判によるものであれば裁判官裁判によるものであれ、事実認定に関しては一審の判断を尊重するが、法解釈に関しては一審の判断に拘束されず、また原則として一審で取り上げられた争点のみを審査するというスタンスである⁵⁸⁴。なおこのほか、控訴審以降 IRS 側の訴訟代理人は、租税裁での不足税額訴訟における上訴の場合と同様に、司法省租税局上訴担当課 (Tax Division of the Justice Department, Appellate Section) の trial attorney が担当することとなる。

第四項 還付訴訟における和解

連邦地裁や連邦請求裁での還付訴訟においても、租税裁での不足税額訴訟と同様、訴訟当事者間での和解を通じて訴訟を終結しうる⁵⁸⁵。この点、司法省租税局の「和解に係る指示マニュアル (Settlement Reference Manual; 以下 SRM とする)」⁵⁸⁶では、「訴訟と和解とは、租税政策並びに税務行政において租税局が果たす二つの側面である (Litigation and settlement are twin aspects of the Tax Division's role in tax policy and tax administration.)」とされる (SRM I)。

内国歳入法典上、IRS から司法省へと還付請求事件が移送されると、司法長官又はその代理人が、納税者からの「妥協の申し出 (offers in compromise)」を受諾するという形式でもって、「和解」をする権限を持つことになる (§ 7122(a); Reg. § 301.7122-1(a)(1); IRM 36.2.3.2(08-11-2004)1)。しかし、実際に納税者との間で、和解を念頭に置いて交渉をおこなうのは、やはりその事件の審理を直接に担当する trial attorney である (SRM III.C)。ただし、この trial attorney そのものは和解権限を行使し得ず、それを行使しうるのは、組織法上の和解権限の委任 (授權) を受けている役職者達——§ 7122(a)の「代理人」にあたる——である (SRM II)。したがって trial attorney は、納税者との交渉を通じて和解が妥当と判断した場合には、これら役職者達へと決裁を求める手続を踏む必要がある (SRM III.C.1)。ちなみに、これら役職者達については、その職位に応じ、また係争事案の類型に応じて、合衆国政府のために譲歩し和解決裁できる上限金額が、指示マニュアルにおいて細かく規定されている (SRM II)。例えば、第一審での訟務を管轄する租税局民事審理担当課課

長や同局連邦請求裁担当課課長は原則として30万ドルまで(SRM II.D.(1))、また控訴審以降の訟務を管轄する同局上訴担当課課長も原則30万ドルまで(SRM II.E.(1))、さらに上告審での和解決裁に関しては金額いかにを問わず訟務長官 (Solicitor General) が管轄(SRM II.F)などというようにである⁵⁸⁷。

ところで、還付訴訟における和解手続は、正式事実審理前のディスカヴァリの終了後、通常は納税者からの申し出からはじまるとされる(IRM 34.8.1.2.1(08-11-2004)1,2)。この申し出を受けた租税局は、その事件が“通常手続 (stanard procedure)”指定事案か、“和解選択可能手続 (settlement option procedure : SOP)”指定事案かを確認した上で、それら指定に応じた処理手続に着手する(SRM II.L ; IRM 34.8.1.1(08-11-2004)1)⁵⁸⁸。もともとこの区別は、還付訴訟が提起された際に、IRS 首席法律顧問官事務所から租税局へと送付される防御書面 (defense letters) ⁵⁸⁹において指定され、記載されるものである(IRM 34.5.1.1.2(08-11-2004)1,2)。この区別には、合衆国政府の一般的な訟務部門である司法省租税局の和解権限の行使に対して、合衆国政府の機構のうち租税法規の執行という特殊な役割を担う財務省管轄下の IRS——その中でも訟務部門である首席法律顧問官事務所——が、事前関与権限を留保しておくかどうかといった意義がある⁵⁹⁰。

“通常手続”指定事案であれば、還付訴訟を担当している trial attorney は、納税者からの和解の申し出を受けると、首席法律顧問官事務所に対して、その申し出を受諾すべきか否かについての「勧告 (recommendation)」(IRM 34.8.1.2(08-11-2004))を出すよう求める⁵⁹¹。これを受けた首席法律顧問官事務所は、納税者からの申し出が妥当であるかどうか、仮に妥当ではないとしても何らかの和解の余地があるかどうかについて、「和解関係書面 (settlement letter)」⁵⁹²を通じて租税局に勧告する(IRM 34.8.1.1(08-11-2004)1)⁵⁹³。もっとも租税局は、この出された勧告に従うことを義務づけられるわけではない⁵⁹⁴。これに対し“和解選択可能手続”指定事案であれば、首席法律顧問官事務所へと勧告を求める手続を経ることなく、租税局独自で和解をすべきかどうかにつき判断しうる(SRM III.G.1.b)。ただしこの場合であっても、租税局は納税者との和解成立後、法律顧問官に対して説明書を送付せねばならない(IRM 34.8.1.1(08-11-2004)8)。このように還付訴訟における和解決裁手続では、租税局“内部”での決裁手続⁵⁹⁵のほかにも、首席法律顧問官事務所といった租税局“外部”からの関与が重要となってくる。

ところで、還付訴訟において担当の trial attorney が、納税者との交渉をしていく中で、当該事件を和解に向けて処理していくべきか否かを判断するにあたっては、まずもって当該事件が和解に適する事案であるのか、それとも適さない事案であるのかを検討せねばならない。例えば、審理を避け和解をすることが望ましい事案として、財産評価等おもに事実認定に関する事案、法解釈や事実認定が複雑な事案、どちらの訴訟当事者にとっても敗訴の危険が考えられる事案、事件が複雑で訴訟を進行しても時間も費用もかかり合衆国政府にとって割に合わない事案、合衆国政府にとって不利な先例が出される可能性がある事案等が挙げられている(SRM III.C.5(a))。

以上とは反対に、和解ではなく審理を実施し、判決を通じた決着が望ましい事案として、例え

ば、納税拒否者 (tax protester) ⁵⁹⁶ など納税者の主張に真正な内容がない事案、同様の争点をめぐり多くの事件が発生しており裁判所の判断が示される必要がある事案、和解すべきかどうかを判断するだけの情報を trial attorney がいまだ十分に持ち合わせていない段階の事案、合衆国憲法違反が主張されている事案等の場合が挙げられている (SRM Ⅲ.C.5(b))。

最終的に、租税局が納税者の申し出を受諾することに決めた場合、当該機関は納税者に対して、その受諾の旨の通知 (acceptance letter) を送付し (SRM Ⅲ.M)、その中で IRS のキャンパスを通じて還付小切手を送付される前提として (SRM Ⅲ.N.1)、還付訴訟の取り下げ同意書——租税局が裁判所に提出する——に署名し返送するよう求める。この受諾通知は、納税者からの「申込み」に対する「受諾」である以上、本通知の送付とともに租税の還付に係る両当事者の合意は、一般の契約法理に基づいて拘束力を有することとなる (SRM Ⅲ.M) ⁵⁹⁷。いずれにせよ、納税者から訴訟取り下げ同意書が返送されてのち、当該納税者は還付金を小切手により受け取ることになる。なお、この「和解合意成立→訴えの取り下げ」というかたちでの和解のプロセスは、通常の民事訴訟手続に準じたもののようである ⁵⁹⁸。

以上のように、還付訴訟を提起した納税者は、不足税額訴訟の場合と同様、調査段階や不服審査段階に加えて、訴訟段階においても租税紛争につき政府側と交渉し和解する機会がある ⁵⁹⁹。ただし、具体的な相手方政府機関が、不足税額訴訟の場合が「IRS (財務省管轄)」であったのに対し、還付訴訟の場合には、——IRS の一定の関与手続があるものの——「租税局 (司法省管轄)」ということで大きく異なっている。もっとも、いずれの政府機関であれ、納税者 (及びその訴訟代理人) からして見れば、訴訟過程を通じて、合衆国政府に所属し弁護士資格を有する「訟務官 (attorney)」——field attorney であれ trial attorney であれ——との間で直接に交渉する状況に置かれるということには変わりない。

第三節 裁判所選択に当たっての考慮要因

以上、第一節及び第二節で述べてきたように、納税者は、税務訴訟事件の第一審裁判所として、租税裁、連邦地裁、連邦請求裁のいずれかの裁判所を選択しうる。納税者がこの選択をするにあたっては、①租税裁が管轄しうる税目であるかどうか、②事前納付の必要性、③陪審審理の利用可能性、④裁判官の税法に係る専門知識、⑤裁判官の地域に対する理解、⑥エクイティ法理に対する寛容さ、⑦ディスカヴァリに対する制約、⑧先例の有利性、⑨敗訴時の利子負担、⑩裁判段階で被告政府側が新たな争点を提起し増額修正してくる可能性等々の諸要因を、総合的に考慮しなければならない ⁶⁰⁰。以上に挙げた点に関しては、これまでの叙述においても適宜触れてきた内容もあるが、以下では改めて各点ごとに整理し論ずることとしよう。

まず、①租税裁が管轄しうる税目かどうかであるが、そもそも、伝統的にある種の物品税 (excise taxes) や雇用関連諸税 (employment taxes) といった税目に関しては、不足税額手続の利用が認められておらず、したがって租税裁も管轄権を有していない ⁶⁰¹。これに対し連邦地裁ないし

連邦請求裁は、あらゆる内国税に関わる訴訟事件を管轄するものとされる(28 U.S.C. § 1346(a)(1))。このことから、租税裁の管轄対象とならない税目をめぐって争おうとする納税者は、基本的には還付訴訟を提起するほかみちがない。ついで②事前納付の必要性であるが、租税裁については事前納付の必要がないものとされているのに対し、連邦地裁や連邦請求裁における還付訴訟に関しては、係争税額を全て事前に納付する必要がある。

また、③陪審審理の利用可能性についてであるが、当事者に陪審審理というオプションが認められるのは連邦地裁だけであり、租税裁や連邦請求裁では裁判官による審理しか認められない。もっともそうは言っても、税務訴訟においては、往々にして複雑な争点が絡んだり、あるいは、争っている納税者が陪審員達よりも裕福であったりするがゆえに、納税者の請求につき陪審員の心情にアピールするものがないとして、そもそも性質上税務訴訟に陪審審理がなじむかどうか疑問を投げかける向きもある⁶⁰²。また逆に、源泉徴収義務不履行 (§ 6672) といった事案においては、往々にして陪審員達がその心情として納税者へ悪い偏見を抱くことから、むしろ合衆国政府の方が陪審審理の利用に積極的であるとの指摘もある⁶⁰³。

さらに、④裁判官の税法に係る専門知識と⑤裁判官の地域に対する理解に関してであるが、裁判所の性質上一般的に言って、租税裁の裁判官は、連邦地裁や連邦請求裁の裁判官よりも税法に関する専門知識を持っていると言える。これに対し連邦地裁の裁判官は、巡回裁判制度をとっている租税裁や連邦請求裁の裁判官と比べて、審理が行われる地域に密着しており、したがって地域ビジネスへの理解が深いとされる。この点、とりわけ連邦地裁の裁判官は、税務訴訟の審理において、専門家などの証人の適格性を十分に判定しようとの指摘もされている⁶⁰⁴。

そして、⑥エクイティ法理に対する寛容さであるが、伝統的に一般的なエクイティ権限を有していないとされてきた租税裁と比べて、その権限を有する連邦地裁(合衆国憲法第3条第2節第1項)はエクイティ法理の適用に対し寛容であるとされる。したがって、エクイティ上の主張や抗弁を提起したい納税者にとっては、やはり連邦地裁での審理のほうが有利である⁶⁰⁵。また⑦デイスカヴァリに関して、連邦地裁が寛容である一方、租税裁は厳格、さらに連邦請求裁はその中間といった位置付けのようである⁶⁰⁶。したがって、デイスカヴァリを通じて政府側に新たな争点が発見されてしまうことを恐れる納税者は、租税裁に提訴したほうが有利である⁶⁰⁷。

ついで⑧先例の有利性であるが、納税者にとっては、とりわけ重要な考慮要因であろう⁶⁰⁸。以下この点に関する Morgan の分析の仕方を参考にすると⁶⁰⁹、まず納税者は、係争争点に関し、連邦最高裁による先例が下されているかどうかをチェックせねばならない。もし下されている場合には、三つの第一審裁判所のいずれで争うのであれ、結果は同じものになる可能性が高い。したがって、この場合「先例の有利性」という観点から、第一審裁判所を選択するのは難しい。

これに対して、連邦最高裁の先例がない場合には、納税者は、自らを管轄する一般の巡回区控訴裁の先例と連邦巡回区控訴裁の先例とをそれぞれ調べ、係争争点につき納税者に有利な判断をしている先例がどちらの裁判所にあるのかをチェックする⁶¹⁰。もし前者の一般の巡回区控訴裁が

そうであれば、納税者は、この控訴裁の先例に拘束されることとなる第一審裁判所、すなわち自らを管轄する連邦地裁か、又は租税裁⁶¹¹へと提訴することが有利であろう。反対に後者の連邦巡回区控訴裁がそうであれば、その控訴裁の先例に拘束されることとなる連邦請求裁に提訴するのが有利である⁶¹²。

もっとも、係争争点につき連邦最高裁に先例がない場合であって、かつ、納税者を管轄する一般の巡回区控訴裁並びに連邦巡回区控訴裁のどちらの控訴裁においても納税者にとって有利な先例が見当たらない場合には、納税者は三つの第一審裁判所のうち、いずれの裁判所が有利な先例を持っているのかを調査し、有利な先例のある裁判所へと提訴する。なお、いずれの裁判所にも有利な先例が見当たらない場合には、もはや「先例の有利性」という観点から裁判所を選択するのは困難であるので、納税者は他の要因を考慮しなければならない。

つぎに⑨敗訴時の利子負担であるが、租税裁で納税者が勝訴した場合や、還付訴訟で納税者が敗訴した場合には、係争税額に係る利子の問題は生じない。これに対して、租税裁で納税者が敗訴した場合や、還付訴訟で納税者が勝訴した場合には、それぞれ、前者の場合は納税者が被告 IRS 長官に対し「遅延利子」を (§ 6601)、後者の場合は被告合衆国政府が納税者に対し「還付利子」を、係争となった税額 (不足税額 or 還付税額) とともに支払わねばならない (§ 6611)⁶¹³。なお、納税者が租税裁での訴訟を希望する一方、敗訴した場合の遅延利子の累積に懸念を持つ場合には、90日レター送付前の段階では「預託 (deposit)」という方法を通じて (Rev. Proc. 84-58, 1984-2 C.B. 501)、又は、90日レター送付後の段階では暫定的に係争不足税額を全額納付するという方法を通じて (§ 6213(b)(4))、遅延利子の累積を阻止することもできる。

さらに、⑩裁判段階で被告が新たな争点を提起して増額修正をしてくる可能性の点であるが、一般に被告は租税裁での訴訟追行中、当初の90日レターでは挙げられていなかった新たな争点を追加し納税者の不足税額を増加させよう⁶¹⁴。というのも、納税者による租税裁への提訴によって、査定期間が中断してしまっているからである。したがって納税者がこのような新たな争点の追加による増額修正をできるだけ回避したい場合には、査定期間の中断のない還付訴訟を選択すべきとされる⁶¹⁵。もっとも厳密に言うと、査定期間を徒過した段階での還付訴訟のなかでも、被告側が争点を追加することは認められている。ただしこの場合であっても、不足税額を増加させることまでは認められていない⁶¹⁶。しかしこの場合であっても、被告はこの還付訴訟のなかで、「希望する不足税額増加分」と「納税者が取り戻しうる還付金額」につき、「相殺」又は「エクイティ上の請求額減殺」を主張することを通じて、実質的に増額修正をおこなうこともある⁶¹⁷。もっともこの場合であっても、納税者は、本来であれば得られるはずの還付金相当額分が得られなくなることを超えて、追加の不足税額を徴収されるものではない⁶¹⁸。

以上の考慮要因のほかにも、例えば、連邦地裁と租税裁との比較という点において見ると、⑪連邦地裁は膨大な訴訟事件数で混雑しているので租税裁での審理のほうが相対的に速いこと。⑫連邦地裁の審理手続は厳格なので専門家である弁護士を雇わざるを得ずコストがかかってしまう

のに対して、租税裁の審理手続は本人訴訟で十分対応可能なのでコストが低くなること。⑬連邦地裁で被告訴訟代理人となる trial attorney は、税金を徴収することよりも和解でもって訴訟を早く終わらせたいという平均的な心理を持っている一方で、租税裁で被告訴訟代理人となる field attorney は、安易な和解をするよりは税金の徴収のため争おうとする平均的な心理を持っている結果、原告納税者としては連邦地裁での訴訟のほうが柔軟な和解を見込みうること⁶¹⁹。

さらに、⑭納税者の証明責任という観点から見ると、連邦地裁では、納税者は被告の不足税額査定の誤りと還付されるべき正しい税額の二点を証明せねばならないのに対して、租税裁では、被告の不足税額認定の誤りのみを証明すればよいので、後者の訴訟のほうが納税者にとって相対的に取り組みやすいこと⁶²⁰。⑮何らかの事情で“地元”に訴訟に関する情報を知られたくない納税者にとっては、地元マスコミが眼を光らせている連邦地裁に提訴を余儀なくされるよりは、地元以外に審理場所を選べる租税裁のほうが好ましいこと⁶²¹。⑯裁判所により発せられる、証拠の提出や証人を呼び出すために用いられる「罰則付召喚令状 (subpoena)」について、租税裁は全米規模でこの権限を行使しうるのに対し、連邦地裁ではその権限行使範囲が限られていること⁶²²等も挙げられる⁶²³。

いずれにせよ、原告となる納税者（又はその訴訟代理人）は、以上に挙げた点などを総合的に衡量した上で、納税者にとって最も有利な解決——和解であれ判決であれ——が得られうる第一審裁判所を選択し、訴訟を提起することになる。

補節 証明責任の転換：1998年法改正の意義

前述したように、従来から不足税額訴訟や還付訴訟においては、原則として納税者が証明責任を負うこととなっていた。しかしこのような従来からの納税者証明責任原則に対して、1998年、重要な“例外”措置を定める法改正がなされた⁶²⁴。この例外措置とは、不足税額訴訟や還付訴訟等いずれの裁判手続であれ (in any court proceedings)、事実に係る争点 (factual issue) につき、納税者が以下の五つの要件を満たす場合には、証明責任を被告に転換させるというものである (§ 7491(a); RRA § 3001(a))⁶²⁵。

すなわち、事実に係る当該争点につき⁶²⁶、納税者が、①信頼に足る証拠 (credible evidence) を提出していること (§ 7491(a)(1))、②内国歳入法令上申告項目を裏付ける (substantiate) ために求められている要件 (requirement) を充たしていること (§ 7491(a)(2)(A))、③内国歳入法令上求められている全ての記録 (records) を保持していること (§ 7491(a)(2)(B))、④ IRS からの合理的な要求 (reasonable requests) ——証人・情報提供・文書提出・面会・事情聴取——に協力 (cooperate) してきたこと (§ 7491(a)(2)(B))、そして、⑤当該納税者が個人ないし遺産財団であること、又は、これら以外の納税者——法人・パートナーシップ・信託——の場合には700万ドル以上の純資産 (net worth) を保有していないこと (§ 7491(a)(2)(C)) である⁶²⁷。

もっとも、これらの証明責任転換のための要件に関しては、研究者の間から強い批判が展開さ

れてきている⁶²⁸。例えば、まず「事実に係る争点」という要件が不明確である。というのも、訴訟で問題となるのは往々にして法律問題と事実問題とが交錯している争点であるところ⁶²⁹、仮にこの種の争点が除外されるのであれば、証明責任を転換した意義が著しく少なくなってしまう⁶³⁰。また、「記録保持」要件 (③)⁶³¹並びに「裏付け」要件 (②)⁶³²であるが、納税者が証明責任を被告へと転換するためには、やはり従来どおり、自らの申告内容を正確に記録し、裁判段階で提出せねばならない。同様のことは、「協力」要件 (④)⁶³³や「信頼に足る証拠」要件 (①)⁶³⁴にも当てはまるのであって、ここで言う「協力」や「信頼に足る証拠」が——納税者にとって——厳格に解釈され、証明責任の転換が認められないこととなってしまうと、納税者からすれば実質的に見て、従来からの納税者証明責任原則のときと何ら違いがなくなってしまうのである⁶³⁵。

結局のところ、1998年法改正については、あくまでも“例外的な”転換規定である——不足税額訴訟で言えば租税裁手続規則142(a)の「特則」——という形式面からみても、さらにこの例外的な措置が認められるための前提条件として、納税者側にかかなりの程度の“証拠提出責任”⁶³⁶が負わされているという実質面からみても、従来からの証明責任に係る手続構造を変革したとまでは評価しえないのではないかとも思われる⁶³⁷。もっとも、最終的にこのような結論を下すためには、立法にあたって展開された議論⁶³⁸や現段階での裁判例の展開などの、より突っ込んだ分析⁶³⁹が必要なのであって、やはり今後の課題とせざるをえない。

さしあたり、ここでは、「信頼に足る証拠」要件をめぐる近時注目された、2003年の第八巡回区控訴裁判所判決、*Griffin v. Commissioner*⁶⁴⁰を紹介するにとどめよう。原告（不動産事業者）は、自らがその100%の株式を保有するS法人を通じて、それぞれ60%の株式を保有している二つのパートナーシップに対し課されかつ滞納されていた地方税（不動産税）を代位納付した。表面上原告は、これら二つのパートナーシップの事業につき投資対象以上の直接の利害関係を持っていない一方で、従来これら二つのパートナーシップが金融機関から借り入れを受けるに際しては、原告個人が連帯保証をしていた経緯があった。

その後、原告は、その代位納付額を自らの個人所得税申告にあたって費用として控除をしたところ、被告IRS長官が本件代位納付額をS法人に対する原告の出資などと認定しその控除を認めなかったため、租税裁での訴訟に至った。原告は、本件控除を、内国歳入法典164条の——州や地方自治体の租税を含む——支払い税額控除の規定に基づき、又は、仮にこれが認められない場合には、同法典162条の事業の必要経費控除に基づき正当化する主張を行った。

しかし租税裁⁶⁴¹は、前者の主張について、本規定は自らに対し課された租税についてのみ控除が認められるものであって、本件原告のように、他者が所有する不動産であって自らは何らの権利を持たない者が、その他者に対して課された租税を代位納付しても控除はできないものとした。また、後者の主張に対しては、一般論として、他者の債務につき代位弁済した金額分を、本人が必要経費として税務上控除することが認められるのは、当該他者の債務の弁済が本人の事業にとっても通常かつ必要な経費（ordinary and necessary expense）と言えること、すなわち代位弁済を

しないことによって本人の事業に対し直接的な不利益が生じうることが証明されなければならないと述べた。

この点、原告は前述の連帯保証の件を挙げ、もしこれら会社不動産に対し市の税務当局が査定を実施することとなると、それら資産を担保に取っている金融機関が担保権実行手続に着手するほか、原告にも取り立てが来てしまうとして代位納付の必要性を指摘しつつ、内国歳入法典7491条を援用して、後者の主張事実に係る証明については被告へとその責任が転換されるものと主張した。しかしこれに対し被告は、原告がS法人や両パートナーシップに対する投資に係る利害関係とは別に、本件代位納付をしなければ原告個人の事業に係わる旨の「信頼に足る証拠」を提出しえていない以上、この点の証明責任はなお原告にあると主張した⁶⁴²。

両者の主張を受け、租税裁は、7491条が「信頼に足る証拠」がいかなる程度のものなのかを明確にしていないことを認めつつも、立法資料から一般論として、「仮に[被告 IRS 長官から]反対証拠が全く提出されないとして、裁判所が綿密な検討ののち、その争点に関して[原告納税者に有利な]判断を下すのに十分と思われるほどの証拠の質 (the quality of evidence which, after critical analysis, the court would find sufficient upon which to base a decision on the issue if no contrary evidence were submitted...)」⁶⁴³であるとした⁶⁴⁴。そして本件において、原告から提出された証拠——原告自身の確証のない (uncorroborated) 証言を中心とした証拠——を通じて、代位納付が原告個人の事業にとって通常かつ必要な費用である旨を示すものではなく、「信頼に足る証拠」が提出されたものとは到底言えないので、証明責任は被告へと転換されないものとした⁶⁴⁵。そして、このような原告側証明責任の立場から、原告の請求を棄却した。

しかしながら控訴審である第八巡回区控訴裁⁶⁴⁶は、「信頼に足る証拠」に係る原審の定義を受け入れつつも、代位納付をせねば将来にわたって原告の経済的な信用が損なわれる旨の原告自身の証言がなされている以上、それと反対の証拠や推定がなければ「信頼に足る証拠」が提出されたものとみなされるべきであるとし、原審の判断を破棄した上で、被告側証明責任の立場で審理をやり直すよう租税裁へと差し戻した⁶⁴⁷。それを受け差し戻し後租税裁は、控訴審の判断を尊重すると、被告が証明責任を履行しえなかったと判断せざるをえないとして、原告を勝訴させている⁶⁴⁸。

このように *Griffin* 事件においては、原審が「信頼に足る証拠」要件を充足するための証拠の“質”を納税者にとって厳格に解釈したのに対して、控訴審は納税者本人の証言のみでもよいとして緩やかに解釈した。その限りで控訴審判決は、1998年法改正で試みられた証明責任の転換を、「信頼に足る証拠」要件の厳格解釈を通じて“骨抜き”にするという方向を取らず、素直に受け止めたものと言えよう。

第四節 小括

以上本章においては、アメリカの税務訴訟過程について考察してきた。そこでは、一つの訴訟事件につき、二つの訴訟形態（不足税額訴訟・還付訴訟）があって、三つの第一審裁判所（租税裁・連邦地裁・連邦請求裁）が管轄するという手続構造であることが明らかになった。また本章では、納税者がこれら三つの裁判所を選択するに当たって考慮すべきとされる諸要因を検討した。アメリカの納税者は、これら考慮要因を自らの実情に照らし合わせて分析し、最終的に自らにとって最も有利な解決をもたらさうとする「訴訟の場（forum）」を選択することになる。このように、アメリカの税務訴訟過程では、納税者に対し、あらかじめ裁判所選択の機会が認められる手続構造となっているという点が重要である⁶⁴⁹。この点一般的に見て、課税処分に対する取消訴訟という排他的な訴訟形態を、地方裁判所という単一の第一審裁判所が管轄する、わが国の税務訴訟過程の手続構造とは大きく異なるものと言えよう⁶⁵⁰。

もっとも、アメリカの税務訴訟過程では三つの第一審裁判所が管轄するといっても、実際の税務訴訟の状況は、事前納付が必要ないことから、95%以上が租税裁での不足税額訴訟であることにも留意せねばならない⁶⁵¹。また一見すると、このような納税者により多くの選択の余地を与えているかに見える手続構造に関しては、従来から彼の国において批判があり⁶⁵²、租税裁での不足税額訴訟への一本化も提案されてきている⁶⁵³。いずれにせよ、税務訴訟過程に係る手続構造として、アメリカのような多元的な構造が、わが国の一元的な構造と比べても、真に納税者の権利保障にとって有益なものであるのかどうか、彼の国でなされている議論を踏まえた上で、十分に検討する余地があろう⁶⁵⁴。

ついで本章では、税務訴訟事件のうち大多数を占める不足税額訴訟を比較的に詳細に検討した上で、関連して還付訴訟に関しても検討したのであるが、これらの訴訟過程では、調査過程や不服審査過程とならんで、当事者間での自律的解決を重視する「交渉（negotiation）⇒和解（settlement）」の契機が大きな位置付けを占めていることがわかった⁶⁵⁵。すなわち、アメリカの納税者の観点からすれば、たとえ提訴に踏み切り訴訟過程へ入ったとしても、もっぱら正式事実審理に至る前に係争税額をめぐる弁護士資格を持った政府側の“訟務官”との間で『交渉』をし、可能な限りみずからに有利な内容の『和解』を目指すことになるのである⁶⁵⁶。

このようにアメリカでは、訴訟過程においても、不服審査過程から連続して「交渉⇒和解」の契機が認められるのであるが、しかしこれら両過程（不服審査過程と訴訟過程）には手続構造上の差異があることも看過し得ない。すなわち不服審査過程では、不服審査官が「審判官」及び「相手方当事者」といった二つの属性を制度上その一身に備えていたのに対して（二面関係）、訴訟過程では、裁判官が「審判官」に、訟務官が「相手方当事者」というように二つの属性が制度上切り離されている（三面関係）。このことから、不服審査過程ではあいまいな位置づけにあった「審理（trial）⇒決定（adjudication）」の契機、すなわち当事者双方から独立した公平な第三者が審理のうえ決定を下すという司法的な契機が、訴訟過程ではより大きな影響を及ぼしている。

例えば、不足税額訴訟において、訴訟当事者間で「交渉⇒和解」が整わず正式事実審理に至ってしまった場合には、「審理⇒決定」の契機がクローズアップされてくる。もっとも、このことは“裁判”である以上当然であろう。しかしこのほかにも、不足税額訴訟においては、和解合意や認諾といった当事者レベルでの決着に対して、租税裁の裁判官が、当事者間における“正義”や社会一般における“正義”を理由に介入する権限が認められている。このような行政機関と納税者との間での「交渉⇒和解」の成立に対する裁判所の介入の余地も、「審理⇒決定」という司法的な契機の一つの現れなのではないかと思われる⁶⁵⁷。

また、不足税額訴訟においては、合意“判決”という裁判所の判断を介在させた合意形式がとられ、かつ、その形式は“既判力”という司法的権威を帯びることとなる。したがって、租税紛争の終局解決性という点では、不服審査過程における合意“書式”——書式870-ADや終結合意等——よりも格段に強いものとなるのだが、こういった行政機関と納税者との間での「交渉⇒和解」の帰結に対する裁判所の裏づけのあり方も、やはり「審理⇒決定」という司法的な契機の現れと言えるのではないだろうか。いずれにせよ、アメリカの税務訴訟過程の手續構造を理解するためには、「交渉⇒和解」の契機に対して、これら「審理⇒決定」の契機が及ぼしている影響を考慮する必要がある。

結論として、アメリカの税務訴訟過程の手續構造は、“裁判所の司法的関与を背景に置きつなされる担当訟務官と係争納税者との間の当事者主義的交渉・和解”であり、不服審査過程とはその“位相”を異にしたかたちながらも、「交渉⇒和解」と「審理⇒決定」の両契機を伴う手續構造となっている。この点わが国では、税務訴訟における当事者の和解が伝統的に認められてきてはおらず⁶⁵⁸、「審理⇒決定」の契機のみに着目した手續構造となっているのであって、やはりアメリカとは質的に異なっているのではないかと思われる⁶⁵⁹。

ところで、以上のような「交渉⇒和解」という契機の介在の有無をさて置くとして、「税額の(法的)確定」のあり方という観点からみても、アメリカの税務訴訟過程と日本のそれとでは手續構造上の大きな相違点が認められる。ここで不足税額訴訟過程を念頭に置いてみると、確かに日本のようにアメリカでも、最終的に納税者敗訴判決という形での司法的決定が下され、それが確定してしまった場合には、もはや納税者は係争税額につき争う機会がなくなってしまう。しかし注意せねばならないことは、アメリカの不足税額訴訟過程においては、日本の税務訴訟過程におけるような、おそくとも納税者敗訴判決が確定する時点で係争税額が法的に確定しているという構図⁶⁶⁰にはなっていないということである。それどころかアメリカでは、たとえ租税裁で納税者敗訴判決が確定したとしても、いまだ係争税額が法的に確定したことにはならないのである⁶⁶¹。というのも、アメリカの連邦税確定過程においては、これまでも適宜触れてきたように、さらには次章で詳細に述べるように、税額の法的確定にあたって、IRS内部でおこなわれる「査定」という行為形式が介在してくるからである。

なお、次章(第六章)に移るにあたって、これまで(第二章～第五章)に叙述してきた連邦税

確定過程の流れと査定の時期に関する見取図を、本稿(本号)最後に付しておく(図C参照)。

²⁵⁴なお厳密に言うと、租税に係る訴訟事件を管轄する裁判所としては、さらに合衆国破産裁判所(United States Bankruptcy Court)も挙げられるが、さしあたり本章では紹介せず、のちの第六章で、とりわけ破産査定等との関連で紹介することとする。

²⁵⁵アメリカの税務訴訟制度に係る先行紹介業績として、桐山章雄「米国租税裁判制度(一)～(七完)」税法学18、19、21、22、23、25、26号(1952年～1953年)や山田徳栄「米国合衆国租税裁判所について(一)(二・完)」法学新報60巻1号、2号(1953年)がなおも参照の余地があるほか、例えば、岸田貞夫「連邦税をめぐる争訟制度の実態」税務事例12巻1号33頁以下(1980年)、同「アメリカ合衆国の租税争訟制度」国際税務2巻9号14頁以下(1982年)、前掲注(12)所掲の同氏の論文164頁以下などがある。また、前掲注(180)所掲の高橋論文及び同氏の同名論文「(下)」税務事例23巻11号20頁以下(1991年)、齊藤明「租税行政争訟法」(中央経済社、1994年)247頁以下、増田・前掲注(86)、353頁以下、大塚・前掲注(16)、228頁以下、佐藤・前掲注(8)、159頁以下なども参照。最近の文献として、伊川正樹「アメリカにおける税務訴訟の実態(一)(二・完)」民商法雑誌133巻1号、2号(2005年)もある。

さらに関連して、アメリカの民事訴訟手続全般に関し紹介する邦語文献として、メアリ・K・ケイン著(石田裕敏訳)『アメリカ民事訴訟手続〔第4版〕』(木鐸社、2003年)、浅香吉幹『アメリカ民事手続法』(弘文堂、2000年)、モリソン・フォースター法律事務所(Preston Moore & Tamu Sudduth 編集代表、伊藤廸子翻訳監修)『アメリカの民事訴訟』(有斐閣、1995年)(以下引用はモリソン)、小林秀之『新版・アメリカ民事訴訟法』(弘文堂、1996年)等も参照。

²⁵⁶本節については、See e.g., Lederman & Mazza, § 6.02; Morgan, § 6.2; Bilman & Watson, Ch.8; Theodore Tannenwald, Jr., *Tax Court Trials: An Updated View from the Bench*, 47 *The Tax Law* 587(1993); David Laro, *The Evolution of the Tax Court as An Independent Tribunal*, 1995 U. of Ill. L. Rev. 17(1995); Richard A. Carpenter, *What Accountants Need to Know About the Tax Court*, 60 *Taxation For Accountant* 84, 86-88(1998).

さらに詳しくは、See Junghans & Becker, Ch. 4～14; Kafka & Cavanagh, Ch.1～8, 10～11. また、租税裁での訴訟手続に関する概要書として、Holmes F. Crouch, *Going Into Tax Court*, 2nd ed. 2002も有用であり参照した。ちなみに、租税裁での訴訟手続に係る様々の実務書類の見本に関しては、IRM 35.11から参照できる。

²⁵⁷租税裁判所の歴史に関しては、下川教授による一連の研究がある。下川環「アメリカ税務行政上の適正手続に関する一考察(一)」法律論叢62巻2号29頁以下(1990年)、同「アメリカにおける租税裁判所制度の成立に関する史的考察」明治大学社会科学研究所紀要34巻2号33頁以下(1996年)、同「アメリカにおける租税裁判所制度発展史の一齣」法律論叢68巻3・4・5合併号101頁以下(1996年)参照。

租税裁の沿革につき詳しくはこれら紹介文献にゆだねるが、表層的にその沿革をまとめると、1924年に行政機関として「租税不服審査委員会(Board of Tax Appeals)」が設立され、1942年に名目上「Tax Court of the United States」に改称された(ただし行政機関としての位置づけは変わらず)。その後1969年に今日の「合衆国租税裁判所(The United States Tax Court)」に再び改称され、実質的にも「行政機関」から「立法上の裁判所」に地位が変更されるとともに、その裁判官が出した命令違反に対する罰金や禁固も認められることとなった。See Morgan, at 100.

²⁵⁸正確には、合衆国憲法第1条第8節第18項の“必要かつ適切(necessary and proper)”条項。

²⁵⁹以下本稿では、租税裁判所の訴訟手続規則である「租税裁判所手続規則(Tax Court Rules of Practice and Procedure)」の出典表示を「TCR」とする。ちなみに、租税裁判所手続規則の邦訳として、いくぶん古いものではあるが、大崎満「1974年合衆国租税裁判所訴訟手続規則(邦訳)(1)～(4・完)」税法学297, 298, 301, 304号(1975年～1976年)があり、なお参照に値する。

²⁶⁰See Hon. Thomas B. Wells, *Musings on Tax Court Traditions*, 57 *Tax Law* 857, 858-860(2004). なお「senior judge」は、

一年間あたり計90日間の出勤義務を負うが、本人の同意があればこの期間を超えて勤務できる。See 7447(c) (1). もっとも通例、senior judge は、正規の租税裁裁判官と同じくフルタイムで勤務しているようである。See Wells, at 859.
²⁶¹なお、租税裁の現職裁判官の氏名等一覧として、See <http://www.ustaxcourt.gov/judges.htm> (last visited Aug. 25, 2006). この HP 情報によると、2006年5月23日現在在職中の裁判官数として、租税裁裁判官(租税裁長官を含む)が17名、senior judge が8名、特別審理裁判官が7名とのことである。

²⁶²租税裁の審理が実施される各都市に関しては、See <http://www.ustaxcourt.gov/about.htm> (last visited Aug. 25, 2006). See also TCR Appendix III.

²⁶³もっとも厳密に言うと、租税裁長官を除く18名の租税裁裁判官のうち、5名の裁判官(本部裁判官: Division Judges)は、常に租税裁判所本部に勤務し、全米から出されてきた訴状や判決につき審査をおこなうなどの司法行政事務をおこなう。これに対しそのほかの裁判官(巡回裁判官: Circuit Judges)が、それぞれ年度ごとに各自に割り当てられた5～6カ所の諸都市を巡回し、裁判を行うとされる。See Crouch, Ch.1, at 9.

なお、こころみに2006年秋期開廷予定表(2006 Fall Trial Session Schedule)——租税裁の HP、<http://www.ustaxcourt.gov/> (last visited Aug. 25, 2006) から入手——を見ると、例えば Foley 租税裁裁判官は8月28日から9月1日まではアトランタで、9月25日から同月29日まではフェニックスで、12月11日から同月15日まではフィラデルフィアでの審理予定とされる。また同じく、Goldberg 特別審理裁判官は9月18日から同月22日まではロサンゼルスで、10月9日から同月13日まではミルウォーキーで、12月4日から同月8日まではダラスでの審理予定とされる。

²⁶⁴もちろん、納税者が自己の裁判を「地元」に知られたくないなどの場合には、あえて自らの住所や事業所とは離れたワシントン D.C.での審理を求めることもできる。See Morgan, at 101.

²⁶⁵この点に関しては、前掲注(198)の石村論文参照。

²⁶⁶なお、前号(61号)の租税裁判所の判例紹介(前掲注(143)等)のなかで、被告適格を「IRS」と記載していたが、「IRS 長官」が正確なので修正する。関連して、還付訴訟に係る判例の紹介(前掲注(220)等)の中でも、被告適格を「IRS」と表記しているが、この点も後述するようにやはり「合衆国政府」としたほうが正確なので修正する。

²⁶⁷IRS 首席法律顧問官事務所の組織については、前掲注(184)でも若干述べたが、さらに敷衍しよう。IRS 首席法律顧問官事務所の主な組織として、IRS の四つの事業部門(LMSB, SB/SE, TE/GE, W&I)に応じて一名の「統括法律顧問官(Division Counsel)」が置かれており、さらにその下に(各事業部門の)各事業部局に応じて、複数の地区法律顧問官(Area Counsel)が置かれている。例えば、大企業・中企業部門(LMSB)を例に取ると、1名の統括法律顧問官(IRM 30.3.2.4.2(07-21-2005))の下に、5名の地区法律顧問官が所属している。それぞれの地区法律顧問官は、一般的に LMSB の各産業部局長(Industry Director)の主要な法的助言者としての役割をはたしているほか、地理的な区分に応じて、全ての産業部局の訴訟事件に係る訟務につき管轄権を有している。例えば、マンハッタンに本拠を置く「第一地区法律顧問官」は、金融サービス産業部局の法的助言者であるとともに、その本拠地を中心とする一定の地理的範囲内で生じた全ての訴訟事件につき、どの産業部局に係わる事項であるのかを問わず、その訟務を担当する。このような“事項”と“地理”とを併有する管轄形態に関しては、第二地区法律顧問官(重工業・運輸産業部局担当)、第三地区法律顧問官(小売・食品・医薬品・健康福祉産業部局担当)、第四地区法律顧問官(自然資源・建設産業部局担当)、第五地区法律顧問官(通信・技術・メディア産業部局担当)も同様である。See IRM 30.3.2.4.2.2(07-21-2005)1. さらに組織概要図として、See IRM Exhibit 30.3.2-12(07-21-2005).

²⁶⁸なお以下、field attorney の翻訳については、後述のように司法省租税局の trial attorney との区別を踏まえた適訳が見つからないため、原語のまま表示する。後掲注(554)参照。

²⁶⁹なお、一人の field attorney では手に負えない場合には、審理班(trial team)が構成される。See IRM 35.4.1.7.3(08-11-2004). さらに、係争税額が巨額に上る場合や新たな先例となりうる場合等の重要な事件に関しては、Special Trial Attorneys が訴訟追行に関わるものとされる。See Kafka & Cavanagh, Ch.2, at 31; Stein *supra* note 153, at 1692.

²⁷⁰See Crouch, Ch.1, at 3-5; Watson & Bilman, at 68.

²⁷¹陪審制度一般に関しては、さしあたり、浅香・前掲注(255)、97頁以下参照。

²⁷²See e.g., Saltzman, Ch.1, at 59; Kafka & Cavanagh, Ch.1, at 9, Ch.2, at 7. したがって、これらの租税は、(第六章で)後述のように、不足税額手続をとられることなく査定される。

²⁷³租税裁の還付訴訟事件管轄につき詳細は、See e.g., Kafka & Cavanagh, ¶2.03.

²⁷⁴詳細については、See e.g., Kafka & Cavanagh, ¶¶1.04[2], [3], 2.01[3]-[8]; Saltzman, Ch.1, at 50-52. また、近年租税裁の裁判管轄権が拡大される傾向にあるが、この点、See Watson & Bilman, at 812; Saltzman, Ch.1, at 50.

²⁷⁵在外納税者の場合には、90日間ではなく150日間の出訴期間が適用される。この特則について詳しくは、See e.g., Kafka & Cavanagh, ¶4.02; Junghans & Becker, ¶6.04[2].

²⁷⁶申告書提出の場合と同様に、「適時郵送、適時提出」ルールが適用されることにつき、See e.g., Kafka & Cavanagh, ¶4.04; Carpenter, *supra* note 256, at 86. なおこのルールについては、本稿前号(61号)8頁参照。

²⁷⁷税務署からの90日レター送付手続について詳しくは、See IRM 4.14.

²⁷⁸なお、90日レター起案に当たっての細かな留意点に関しては IRM 8.17.4.3(04-12-2001)が、また90日レターに係る具体的な記載内容に関しては IRM 8.17.4.5(04-12-2001)が、規定している。

²⁷⁹なお、90日レター送付の是非をめぐり、不服審査部と首席法律顧問官事務所との間で見解の相違が生じた場合の協議手続として、See IRM 8.17.4.2.1(11-26-2001)5.

²⁸⁰Watson & Bilman, at 67.

²⁸¹Watson & Bilman, at 83.

²⁸²See e.g., Morgan, at 99.

²⁸³See e.g., Junghans & Becker, Ch.4, at 44-45. See also e.g., Estate of Ming, Jr. v. Commissioner, 62 T.C. 519(1974). 租税裁での審理途中に、被告 IRS 長官が租税裁の許可を得て、当初の詐欺罰認定請求を、期限後申告罰や懈怠罰の認定請求へと事実上交換的に変更した。原告納税者は、当初からこのような変更がなされうることを知っていたならば、このような変更が原告にとって有利にはたらく陪審審理を受けるため、還付訴訟を提起していたはずであると主張。この主張に基づき原告は、還付訴訟を提起するためとして、租税裁に対し訴えの取り下げを申し立てたが、租税裁は認めなかった。

²⁸⁴ただしこの例外として、例えば、納税者がすでに租税裁に提訴しており、本来であればその期間中査定とそれに基づく徴収が禁止されるにもかかわらず、あえて IRS が徴収措置をとってきた場合には、納税者は徴収された金額につきかさねて還付訴訟を提起できる。そのほかの例外も含め、See § 6512(a)(1)-(6); IRM 34.5.2.4.2.3(08-11-2004)1. A-F.

²⁸⁵See e.g., Kafka & Cavanagh, Ch.2, at 11-12, ¶16.05[2].

²⁸⁶以下、租税裁における訴答手続について詳しくは、See e.g., Kafka & Cavanagh, Ch.5, A.B.C; Junghans & Becker, ¶¶6.03-11; Watson & Bilman, Ch.8. C; Lederman & Mazza, §6.02[B]. また関連して、民事訴訟手続一般における訴答については、例えば、前掲注(255)、ケイン・83頁以下、浅香・63頁以下、モリソン・49頁以下、小林・115頁以下を参照。

²⁸⁷なお、具体的な「訴状」の記載内容として、納税者の氏名・住所・識別番号、係争課税年度の申告書を提出した IRS の事務所、90日レターの送付日付や送付してきた IRS の事務所、IRS 長官が認定した不足税額やその税目さらに課税年度、納税者が考える IRS 側の誤っている点とそれを支える根拠事実、租税裁に対して求める救済の内容、納税者ないしその訴訟代理人の署名・郵便の宛先・電話番号等である。See TCR 34(b). これらについての詳しい解説として、See e.g., Kafka & Cavanagh, ¶5.06; Junghans & Becker, ¶6.04[7].

²⁸⁸なお納税者は、訴状原本とともに、その写しを二部送付せねばならない。See TCR 34(d).

²⁸⁹租税裁事務局の宛先住所と受付時間については、See TCR 10(d), (e).

²⁹⁰See e.g., Kafka & Cavanagh, Ch.4, at 44.

²⁹¹本稿では、「申立て(motion)」制度一般に関しては詳しく触れない。さしあたり IRM 35.3があるほか、詳しい解説として、*See e.g., Kafka & Cavanagh, Ch.5. D; Junghans & Becker, ¶ 9.02-07.*

²⁹²ただし、被告にやむを得ない事情がある場合、租税裁は被告の申立てにより「答弁書」や「申立て書」の提出期間の延長を認めうる。*See TCR 25(c).* 詳しくは、*See e.g., Kafka & Cavanagh, ¶ 5.08[1].*

²⁹³なお、「答弁書」に記載すべき具体的な内容(TCR 36(b))についての解説として、*See e.g., Kafka & Cavanagh, ¶ 5.09.*

²⁹⁴*See Junghans & Becker, Ch.6, at 36-37.* 答弁書作成手続につき詳しくは、*See IRM 35.2.2.*

²⁹⁵「応答書面」に関しては、*See e.g., Kafka & Cavanagh, ¶ 5.10; Junghans & Becker, ¶ 6.09.*

²⁹⁶そのほか正式事実審理の大まかな流れは、*See e.g., Kafka & Cavanagh, ¶ 8.04.* また法廷における裁判官や当事者たちの標準的な言葉のやりとりも含め、Crouch, Ch.8-9が参考になる。さらに、租税裁の法廷の概要図として、*See Crouch, Ch.8, at 6, Fig.8.2.* そのほか詳しい手続の流れや準備書面(brief)に関する事柄は、*See IRM 35.6-7.*

概して、租税裁でも正式事実審理は、一般の民事訴訟のそれと同様、双方の訴訟代理人が、①冒頭陳述(opening statement)で何を証明するのかを明らかにした上で、②証拠を提出し、かつ、互いの証人をめぐって交互に尋問(examination)を展開し、③そして終局においてこれらを総括するための最終弁論(closing argument)をおこなうという流れになる。そして、陪審審理をとらない租税裁においては、これら証言や証拠を裁判官が評価のうえ判決を下すということになる。この点、後述の連邦地裁で用いられる陪審審理の場合には、最終弁論ののち、裁判官は適用法規について陪審に説示(instruction)をおこない、それを受けて陪審は評議(deliberation)をして評決(verdict)を下し、その評決に従って裁判官が判決を下すという流れになる。一般の民事訴訟における正式事実審理については、前掲注(255)、ケイン・149頁以下、浅香・115頁以下、モリソン・169頁以下参照。

²⁹⁷一般に、電話を用いておこなわれることが多いようである。*See e.g., Kafka & Cavanagh, Ch.7, at 2; Tannenwald supra note 256, at 591-592. See also IRM 35.4.9.2.3(08-11-2004)3; 35.6.1.6(08-11-2004)3.* なお、アメリカ民事訴訟手続一般における事実審理前協議については、例えば、前掲注(255)、ケイン・133頁以下、浅香・89頁以下、モリソン・162頁以下、小林・179頁以下参照。

²⁹⁸以下、租税裁におけるディスカヴァリについては、*See e.g., Kafka & Cavanagh, Ch.6. B; Junghans & Becker, Ch.7; Watson & Bilman, Ch.8. D; Lederman & Mazza, § 6.02[C].* なお、アメリカ民事訴訟手続一般におけるディスカヴァリについては、前掲注(255)、ケイン・114頁以下、浅香・73頁以下、モリソン・73頁以下、小林・148頁以下などを参照。

²⁹⁹モリソン・前掲注(255)、74頁～75頁参照。

³⁰⁰モリソン・前掲注(255)、75頁参照。

³⁰¹一方当事者が相手方当事者に質問書面を送付し、これに対して相手方当事者は、原則として30日以内に回答(answers)書面を宣誓署名の上返送するか、あるいは、当該質問要求に関し異議申立て(objections)をせねばならないとする制度である。詳しくは、*See e.g., Junghans & Becker, ¶ 7.04; Kafka & Cavanagh, ¶ 6.06.*

³⁰²文書等提出要求とは、一方当事者が書面を通じ相手方当事者に対して、その保有する書類資料等の複写や物品のサンプルなどの提出を求めるものである。これに対し立入検査要求とは、一方当事者が書面を通じ相手方当事者に対して、その相手方当事者が支配する場所に、一定の日時に調査などのため立ち入る許可を求めるものである。これらにつき詳しくは、*See e.g., Junghans & Becker, ¶ 7.05[1], [2]; Kafka & Cavanagh, ¶ 6.07.*

³⁰³証言録取とは、一般に弁護士事務所等で実施され、呼び出された証人——訴訟当事者のほか訴訟外の第三者も含む——が宣誓の下、裁判所公認の速記者(court reporter)の面前で訴訟当事者双方の弁護士からの尋問に応じ、その証言内容が証拠として記録される——ビデオテープ録画も可能——という制度である。詳しくは、*See e.g., Junghans & Becker, Ch.8; Kafka & Cavanagh, ¶ 6.09-17.*

³⁰⁴一方当事者が相手方当事者に対して、関係事実への法の適用や文書の真正性等に関し、自白(承認)するよう書

面で求める制度。いったん自白された事実に関しては拘束力があり、当事者は正式事実審理段階で覆し得ない。詳しくは、*See e.g., Junghans & Becker, ¶ 7.07; Kafka & Cavanagh, ¶ 6.08.*

³⁰⁵なお、租税裁での訴訟において、実際にディスカヴァリ手続に依拠するのは、被告 IRS 長官側のほうが多いと指摘されている。というのも、原告納税者に関する情報は、被告よりも原告のほうが多く握っているからである。*See Watson & Bilman, at 845.*

³⁰⁶このほかのディスカヴァリ命令違反に対する制裁としては、例えば、相手方当事者が提起した訴答上の争点の削除、相手方当事者が命令に応じるまでの訴訟手続進行の停止、相手方当事者を一方的に敗訴させる判決を下すこと、相手方当事者が命令に応じないことにより一方当事者が負担せざるを得ない合理的な費用(弁護士報酬等)を相手方当事者が負担すべき旨の命令がある。*See TCR 104(c).*これらの点につき解説として、*See e.g., Kafka & Cavanagh, ¶ 6.19.*さらに、モリソン・前掲注(255)、133頁以下も参照。

³⁰⁷本命令につき詳しくは、*See e.g., Kafka & Cavanagh, ¶ 6.20; Junghans & Becker, ¶ 7.02[3].*

³⁰⁸*See Kafka & Cavanagh, Ch.6, at 10.*

³⁰⁹なお、租税裁でのディスカヴァリ制度は、1974年になって導入された。それまでの当事者の証拠をめぐるやりとりは基本的には自主的な合意に基づくもので、IRS 側が強制的に納税者側の情報を入手しようとするときは、召喚状を用いていた。これに対して一般に、納税者が IRS 側の情報を強制的に入手しようとする手段はなかったとされる。*See e.g., Junghans & Becker, Ch.7, at 2.*

³¹⁰*See Kafka & Cavanagh, Ch.6, at 10.*

³¹¹*See 61 T.C. 691(1974).*

³¹²*Id. at 692.*

³¹³*See e.g., Lederman & Mazza, at 287. See also e.g., Philip N. Jones, Tax Court Discovery and the Stipulation Process: Branerton 30 Years Later, 100 J. of Tax'n 29(2004).*

³¹⁴場合によっては、一方当事者が合意に留保条件を付することも認められる。*See TCR 91(a)(1); IRM 35.4.7.7(08-11-2004)2.*

³¹⁵以下訴訟上の合意に係る叙述については、*See e.g., Junghans & Becker, ¶ 9.01; Kafka & Cavanagh, ¶ 6.01; Watson & Bilman, Ch.8. E. 2.*

³¹⁶*Junghans & Becker, Ch.9, at 2.*

³¹⁷*See also IRM 35.4.7.2(08-11-2004)1.* なお、Tannenwald *supra* note 256, at 591は、訴訟上の合意プロセスの目的として、①訴訟代理人が争点をめぐる実態に迫れる結果、和解決着が付きやすくなること、②訴訟上の合意に向けての準備作業の中で、両当事者が付随的な事実を正確に述べあうことができるが、この点正式事実審理の中での証人尋問手続では不確かなことが多いこと、③争点を整理することにより正式事実審理が迅速に実施されうること、の三点を挙げる。同旨の指摘として、*See also Crouch, Ch.5, at 14.*

³¹⁸なお、正式事実審理前に全ての点につき当事者間で合意が成立した場合には、後述の合意判決(TCR 122(a))の手続がとられることになる。*See e.g., Kafka & Cavanagh, ¶ 6.01[3].*

³¹⁹*See Kafka & Cavanagh, Ch.6, at 4.*

³²⁰もっともこの拘束力は、当該事件についてのみ及ぶものであり、他の訴訟事件や手続にまで及ぶものではない。*See TCR 91(e).*

³²¹*See e.g., Albertson's Inc. v. Commissioner, 59 T.C.M. 186, at 9(1990)*(法律問題につき当事者間での合意の拘束力を認めない理由として、それを認めてしまうと租税裁が法に基づかない判断をせざるをえなくなり不合理であることを指摘する)。

³²²特段の事情がある場合として、一方当事者が相手方当事者を強迫(*duress*)して合意が締結された経緯がある場合や、ある争点についての判例動向に不確かさがあったことから一方当事者が結果として誤った法解釈に基づき相

手方当事者との間で訴訟上の合意をしてしまった場合等が挙げられる。See e.g., Kafka & Cavanagh, Ch.6, at 6.

³²³ See e.g., Stamos v. Commissioner, 87 T.C. 1451, 1455-1456 (1986) (訴訟上の合意書面で用いられている文言を解釈するにあたっては、契約法におけると同様その当事者の意思に依拠すべきところ、当該文言があまりにも曖昧不明確で当事者の意思を確認し得ない場合には、租税裁は当該文言を無視することになる)。

³²⁴ 合意強制の申立てについては、See e.g., Kafka & Cavanagh, ¶ 6.02; Junghans & Becker, ¶ 9.01 [4].

³²⁵ アメリカ民事訴訟法における証明責任論一般に関しては、例えば、前掲注(255)、浅香・129頁以下や小林・203頁以下など参照。

³²⁶ 以下、3 (1)に関する叙述については、See e.g., Saltzman, ¶ 1.05 [2] [c]; Morgan, § 7.01; Lederman & Mazza, § 6.05, 7.02 [C] [1]; Watson & Bilman, Ch.8. F. 1; Junghans & Becker, ¶ 12.01; Kafka & Cavanagh, ¶ 8.01. See also e.g., Sean M. Moran, *The Presumption of Correctness: Should the Commissioner Be Required to Carry the Initial Burden of Production*, 55 Fordham L. Rev. 1087 (1987); Leo P. Martinez, *Tax Collection and Populist Rhetoric: Shifting the Burden of Proof in Tax Cases*, 39 Hastings L. J. 239 (1988). 後掲注(625)所掲の文献をも参照。

さらに、わが国における紹介業績として、例えば、古いものではあるがなお参照に値するものとして、須貝脩一「米国税務訴訟における举证責任」税法学85号1頁以下(1958年)があるほか、最近のまとまった業績として、西本靖宏「アメリカ税務訴訟における立証責任論の新動向」石島弘ほか編『税法の課題と超克：山田二郎先生古稀記念論文集』(信山社、2000年)583頁以下所収も参照。

³²⁷ 逆に言えば、後述の還付訴訟における証明責任の場合とは異なり、不足税額訴訟の場合、納税者は自分が本来負うべき適正な税額を証明する必要まではない。See e.g., Junghans & Becker, Ch.12, at 4.

³²⁸ See e.g., Moran, *supra* note 326, at 1098-1108; Martinez, *supra* note 326, at 274-277; Newton, *infra* note 345, at 1146-1147.

³²⁹ この点については、See e.g., Saltzman, Ch.1, at 54-55; Kafka & Cavanagh, Ch.8, at 3-4.

³³⁰ もっとも、この点、実は「適正性の推定」の概念の理解をめぐってアメリカでは混乱が見られ、本来の理論上は、本文で述べたように納税者が「適正性の推定」を覆した場合であっても、なお彼は証明責任を負っていると理解すべきところ、一部の判例では、納税者がこの反証に成功した場合には証明責任そのものが転換するかのよう理解されている。See e.g., Martinez, *supra* note 326, at 258.

³³¹ See 290 U.S. 111 (1933).

³³² *Id.* at 115.

³³³ なお、本文①と④については第六章で改めて取り上げる。これらのほかについては、See e.g., Kafka & Cavanagh, ¶ 8.01 [3]-[6]; Junghans & Becker, ¶ 12.01 [3]-[7]; Martinez, *supra* note 326, at 263-266.

³³⁴ 「新たな事項」をめぐる議論に関しては、See e.g., Kafka & Cavanagh, ¶ 8.01 [2]; Junghans & Becker, ¶ 12.01 [2]; Lederman & Mazza, § 7.02 [C] [3]; Watson & Bilman, Ch.8. F.1.b; Newton, *infra* note 345, at 1149-1151.

³³⁵ See e.g., McSpadden v. Commissioner, 50 T.C. 478, 492-493 (1968).

³³⁶ See 77 T.C. 881 (1981).

³³⁷ See *id.* at 890.

³³⁸ See *ibid.*

³³⁹ See *ibid.*

³⁴⁰ See 644 F. 2d 1385 (9th Cir. 1981).

³⁴¹ *Id.* at 1390.

³⁴² See *ibid.*

³⁴³ See Kafka & Cavanagh, Ch.8, at 6.

³⁴⁴ See *ibid.*

³⁴⁵ See 112 T.C. 183(1999). 本判決に関し論ずるものとして、See e.g., Anthony F. Newton, *The 'Stat' Notice in the New Millennium: Shouldn't the Notice Be User Friendly?*, 91 Tax Notes 1139(2001); Leandra Lederman, *Deficient Statutory Notices and the Burden of Proof: A Reply to Mr. Newton*, 92 Tax Notes 117(2001); Joni Larson, *Burden of Proof in the Tax Court after the IRS Restructuring and Reform Act of 1998 and Shea v. Commissioner*, 36 Gonz. L. Rev. 49(2000/2001).

³⁴⁶ 内国歳入法典66条 b 項は、納税者の所得に対し認められうる共有財産法上の優遇措置を財務長官が否認できる場合として、当該納税者が当該所得を自らのみに帰属しうるかのように振る舞っていた場合であって、かつ、その申告書提出前に自己の配偶者に当該所得の性質や額を知らせていなかった場合を挙げる。

³⁴⁷ See *Shea*, 112 T.C., at 191-192.

³⁴⁸ See *id.* at 195-197.

³⁴⁹ 前掲注(346)参照。

³⁵⁰ See *Shea* 112 T.C., at 197. なお結論として、租税裁は本件において被告がこの証明責任を履行し得ていないと判断している。See *id.* at 198-199.

³⁵¹ この点、前号(61号)33頁参照。

³⁵² なお、この租税裁の特別審理裁判官に類似するものとして、連邦地裁には、多忙な正規の地裁裁判官(District Judge)のほかに、連邦治安裁判官(U. S. Magistrate Judges)が設置されている。この連邦治安裁判官は8年任期制であるほか(28 U.S.C. § 631(e))、通常的地裁裁判官には認められる憲法上の身分保障がない。また民事訴訟に関連してこの裁判官が行使しうる権限として、訴訟当事者の合意に基づき正式事実審理を担当しうることや(28 U.S.C. § 636(c))、ディスカヴァリや和解協議等の事実審理前の段階で各種の命令を発しうること(28 U.S.C. § 636(b))などが挙げられる。これらの点も含め、See e.g., Kathleen Pakenham, *You Better Shop Around: The Status and Authority of Special Trial Judges in Federal Tax Cases*, 103 Tax Notes 1527(2004) (租税裁の特別審理裁判官と連邦地裁の連邦治安裁判官とを比較検討)。

³⁵³ 特別審理裁判官制度一般については、See e.g., Junghans & Becker, ¶ 12.06, Ch.14; Kafka & Cavanagh, ¶ 2.05[1], Ch. 10.A; Lederman & Mazza, § 6.02[E]; Carpenter, *supra* note 256, at 87-88. なお、少額訴訟事件手続については、租税裁事務局発行の解説文書(Instruction Booklet)、Election of Small Tax Case Procedure & Preparation of Petitions——租税裁のHPより入手(前掲注(263)参照)——も有用であり参照した。

³⁵⁴ なお、1969年の制度導入時には1,000ドル未満であったが、数次にわたる改正によって次第にこの額が引き上げられていったという経緯がある。最近の改正を挙げると、1998年改正前までは10,000ドル以下であったのが、同年の法改正によって50,000ドル以下へと引き上げられた。See e.g., Lederman & Mazza, at 290, note 11; Watson & Bilman, at 841.

³⁵⁵ アメリカでは、夫婦が共同(合算)申告書の提出を選択でき、その場合には、たとえ後になって離婚したとしても、連帯納付義務を負うものとされている(§ 6013)。このような義務を一方当事者に対し負わせることが不合理と認められる場合の救済の抗弁として、善意の配偶者の抗弁制度がある。この制度に関しては、森・前掲注(85)、621頁以下を参照。

³⁵⁶ 「徴収適正手続」については、前掲注(79)参照。

³⁵⁷ Morgan, at 111.

³⁵⁸ See 501 U.S. 868(1991). 評釈として、See e.g., Lawrence M. Stratton, Jr., *Special Trial Judges, the Tax Court and the Appointments Clause: Freytag v. Commissioner*, 45 Tax Law. 497(1991).

³⁵⁹ See *Freytag*, 501 U.S., at 873-878.

³⁶⁰ See *id.* at 877-880.

³⁶¹ See *id.* at 888-890.

³⁶² See *id.* at 880-882.

³⁶³ See *id.* at 890-892.

³⁶⁴ なお、本判決にはスカーリア裁判官執筆補足意見——オコナー裁判官、ケネディ裁判官、スーター裁判官が同調——が付されており、法廷意見と結論を共にしつつもその理由付けにおいて、異なった解釈をとっている。とりわけ、法廷意見が任命条項の「裁判所(the Courts of Law)」という文言には「第一条裁判所」も含まれると緩やかに解釈したのに対して、補足意見は本条項があくまでも「第三条裁判所」のみを念頭に置いた規定であり、第一条裁判所である租税裁は含まれないとして厳格な解釈をとる。他方で、法廷意見が「各部局の長官(Heads of Department)」という文言を「閣僚レベル」を指すとして厳格な解釈をとったのに対して、補足意見はこの文言を緩やかに解釈し、租税裁長官は同条項の「各部局の長官(Heads of Department)」に該当しうるとする。See *id.* at 901-922.

³⁶⁵ この点、実は1983年までは、この審理報告書は訴訟当事者に対し開示され、かつ、訴訟当事者による異議申立て制度も認められていたのであるが、同年の租税裁手続規則改正によってそれが認められなくなったという経緯がある。いわば、審理報告書の不開示という租税裁の取扱いは、さほど昔からおこなわれたきたことではないということであるが、この点に関しては一連の裁判においても、審理報告書の不開示を争う立場から指摘されてきた。See *e.g.*, Randall G. Dick, *Further Thoughts on Tax Court Special Trial Judge Reports*, 90 Tax Notes 1253 (2001).

なお、1983年改正の理由として、この時期、租税裁の係属事件数が大きく膨れ上がり、これに租税裁が対応するための措置として手続の簡素化をはかったという。See Sheryl Stratton, *ABA Tax Section Meeting: Tax Court Chief Judge Speaks Out on Ballard Procedure*, 108 Tax Notes 1510, 1511 (2005).

³⁶⁶ 批判論者として、See *e.g.*, Gerald A. Kafka & Jonathan Z. Ackerman, *Fact-Finding in the Tax Court: Access to Special Trial Judge Reports*, 91 Tax Notes 639 (2001); Cornish F. Hitchcock, *Public Access to Special Trial Judge Reports*, 93 Tax Notes 403 (2001); Leandra Lederman, *Transparency and Obfuscation in Tax Court Procedure*, 102 Tax Notes 1539 (2004).

これに対して、審理報告書はあくまでも最終的な判決に向けての裁判所内部における中間的な審議検討事項を記したものに過ぎず、納税者に開示されるべきものではないと指摘するものとして、See *e.g.*, Allen D. Madison, *Access to the Tax Court's Deliberative Processes*, 91 Tax Notes 2247 (2001). さらに同氏の別の論文では、現行の審理報告書不開示制度の正当化理由として、租税裁が見解を表明するに当たっての組織的統一性の保持の観点や、膨大な租税裁係属事件の効率的処理の観点などが挙げられている。See Allen D. Madison, *Revisiting Access to the Tax Court's Deliberative Process*, 103 Tax Notes 749, 751-752 (2004).

同様に基本的には不開示制度を擁護する立場から、Steve R. Johnson, *Further Thoughts on Kanter and Ballard*, 105 Tax Notes 1235, 1238-1246 (2004) は、租税裁内部での意思形成過程を尊重する必要があること、デュー・プロセスといってもフレキシブルな考え方であってコンテキストに応じて考えるべきであること、「透明性」の要請は連邦議会が検討すべき政策的事柄であって裁判所が論ずべき事柄でないばかりか、そもそも何をもって「透明」と言えるのか——換言すればどこまで裁判所の内部の審議過程を開示すれば「透明性」の要請を充たしうるのか——が不明確であることなどと論じている。

さらに、これら対立する議論を整理して紹介するものとして、See *e.g.*, David Lupi-Sher & Sheryl Stratton, *Tax Bar Divided on Taxpayers' Attempt to Obtain STJ's Report*, 90 Tax Notes 865 (2001); Sheryl Stratton, *High Court to Review Transparency of Tax Court STJ Procedures*, 105 Tax Notes 1315 (2004). いずれにせよ、以上のような、税務訴訟過程の「透明性」をめぐる展開されたアメリカの議論については、わが国にも示唆を与える点があるものと思われるが、詳しくは今後の研究課題とする。さしあたり以下本文では、一連の事件の推移を概観するという限度での記述にとどめる。

³⁶⁷ See 78 T.C.M. 951 (1999).

³⁶⁸ See *Estate of Lisle v. Commissioner*, 341 F.3d 364 (5th Cir. 2003). なお Lisle 氏が審理途中で死去したため、その遺産

財団へと原告適格が変更。

³⁶⁹ See *Ballard v. Commissioner*, 321 F3d 1037 (11th Cir. 2003).

³⁷⁰ See *Estate of Kanter v. Commissioner*, 337 F3d 833 (7th Cir. 2003). なお Kanter 氏が審理途中で死去したため、その遺産財団へと原告適格が変更。

³⁷¹ See *Lisle*, 341 F3d, at 384 ; *Ballard*, 341 F3d, at 1042-1043 ; *Kanter*, 337 F3d, at 840-844.

³⁷² See *Lisle*, 341 F3d, at 384-385.

³⁷³ See *Kanter*, 337 F3d, at 874-875.

³⁷⁴ See *Kanter*, 337 F3d, at 884-888.

³⁷⁵ See *Ballard v. Commissioner*, 544 U.S. 40 (2005). 本判決に係る解説として、*See also e.g.*, Sheryl Stratton & Audrey Nutt, *Special Trial Judge Reports Must Be Disclosed*, *Supreme Court Rules*, 106 Tax Notes 1234 (2005) ; Norman R. Williams, *Special Trial Judges after Ballard : A Call for Reform*, 107 Tax Notes 1033 (2005). さらに、“租税裁”をめぐって下されたこの連邦最高裁判決の内容が、一般の“行政機関”に対して与えるインパクトを論ずるものとして、*See Katherine Kmiec Turner, No More Secrets : Under Ballard v. Commissioner, Special Trial Judge Reports Must Be Revealed*, 26 J.NAALJ 247 (2006).

³⁷⁶ See *Ballard*, 544 U.S., at 65.

³⁷⁷ なお、この争点については、実のところ原告らは主張していなかった。*See e.g.*, Sheryl Stratton, *Litigator Debate Effects of Ballard Decision*, 107 Tax Notes 693 (2005).

³⁷⁸ See *Ballard*, 544 U.S., at 58-64.

³⁷⁹ なお本判決には、レーンキスト長官(トーマス裁判官同調)執筆の反対意見が付されており、そこでは、租税裁手続規則の解釈運用に関しては基本的には租税裁の自主的判断にゆだねるべきであり、審理報告書を不開示とする本件解釈運用も不合理ではないと論じている。*See Ballard*, 544 U.S., at 68-73.

³⁸⁰ See *Estate of Kanter v. Commissioner*, 406 F3d 933 (2005). *See also e.g.*, Crystal Tandon, *Seventh Circuit Remands Special Trial Judge Case to Tax Court*, 107 Tax Notes 813 (2005).

³⁸¹ See *Kanter*, 406 F3d, at 934-935.

³⁸² See Stratton, *infra* note 383, at 1218.

³⁸³ See *e.g.*, Sheryl Stratton, *Original Tax Court Report Found No Fraud by Kanter, Ballard*, 107 Tax Notes 1216 (2005). なお、租税裁による関係裁判官からの事情聴取の結果、審理報告書の結論が変わった理由として、以下の事情があったことが公表された。租税裁長官及び担当裁判官は、特別審理裁判官が提出した審理報告書について不十分かつ不正確であると判断。それを受けて特別審理裁判官が自発的に当該審理報告書を撤回し、その後、彼と担当裁判官とで協議しながら審査報告書を書き直したということである。関係裁判官らは、当初の審理報告書は撤回されたのであるから無効であり、法的にみてなかったものと見なされる一方で、書き直された審理報告書が適切に尊重されて判決が下されているのだから手続上何ら問題はないと弁明した。*See e.g.*, Crystal Tandon & Karla L. Miller, *Judges' Statements on Kanter, Ballard Provoke Dismay*, 108 Tax Notes 394 (2005) ; Crystal Tandon & Sheryl Stratton, *Ballard STJ Report Has No Effect, According to IRS Tax Court Filing*, 108 Tax Notes 625 (2005).

³⁸⁴ See *Ballard v. Commissioner*, 429 F3d 1026 (11th Cir. 2005). *See also e.g.*, Sheryl Stratton, *Ballard Goes Back to Tax Court with Original Report Reinstated*, 109 Tax Notes 728 (2005) ; Sheryl Stratton, *Justice Seeks Appellate Court Rehearings in Ballard, Lisle*, 109 Tax Notes 1627 (2005).

ちなみに、これらの不足税額訴訟に係る事件と並行して、次のような徴収適正手続事件も争われた。すなわち、当初原告が控訴にあたって徴収を停止するための担保を提供していなかった関係で、被告 IRS 長官が不足税額を査定し徴収手続——連邦租税リーエン通知登録——に着手してしまっていたところ、原告は連邦最高裁による差戻し判決が下された段階で、当該査定の取消し(abatement)等を求めて訴訟を提起した。しかし租税裁は、まだ当

該事件が最終的に確定していないとして原告の請求を認めなかった。See *Estate of Kanter v. Commissioner*, T.C.M. 2006-46 (2006). See also Susan Simmonds, *IRS May Pursue Liens against Kanter Estate*, *Tax Court Holds*, 110 Tax Notes 1407 (2006).

³⁸⁵同様の措置を第五巡回区控訴裁もとった。すなわち第五巡回区控訴裁は、Lisle 氏の事件が連邦最高裁へと上告されていなかったにもかかわらず、原告らの申立てを受け、事件を再び取り上げて先に下した判決を修正したうえ、第十一巡回区控訴裁と同内容の判決を改めて下したのである。See *Estate of Lisle v. Commissioner*, 431 F3d 439 (5th Cir. 2005). See also e.g. Sheryl Stratton, *Pressure Mounts on Tax Court in Kanter, Ballard, and Lisle Cases*, 109 Tax Notes 1219 (2005).

なお、本稿執筆段階においては、一連の訴訟事件が終結したことを確認し得なかった。さしあたって、差戻し後の租税裁での審理に係る情報として、See e.g., Sheryl Stratton, *Tax Court Given Deadline for Disposing of Ballard, Kanter Cases*, 112 Tax Notes 331 (2006).

³⁸⁶See e.g., Sheryl Stratton, *Year in Review : Ballard and Kanter Cases Blow Open Tax Court in 2005*, 110 Tax Notes 40 (2006). なお、租税裁は、シカゴ・トリビューン紙の記者からの情報公開請求を受け、1983年の租税裁手続規則改正以降に出された特別審理裁判官の“元の”審理報告書900件以上のうち、現存する(と租税裁が主張する)117件を、正規の租税裁裁判官が出した判決意見とともに開示した。当該記者が、これら特別審理裁判官の結論と正規の租税裁裁判官の結論とを照合調査したところ、Ballard 事件のほかにも4件の“結論が変わった”事例が発見された。そしてそれら4件のうち3件については、Ballard 事件と同じ Dawson 租税裁裁判官が担当したものであった。またそれら4件のうち3件については、被告 IRS 長官側に有利な結論を、原告納税者側に有利なものへと変更するものであった。See Maurice Possley, *Tax Court Findings Secretly Changed in at Least 5 Cases*, *Chicago Tribune*, Sept.1, 2005. See also e.g., Sheryl Stratton, *In Ballard's Wake, Tax Court Releases Initial Reports*, 108 Tax Notes 1230 (2005) ; Turner, *supra* note 375, at 290-291.

³⁸⁷See *Ballard*, 544 U. S., at 65.

³⁸⁸See e.g., Sheryl Stratton, *Tax Court Proposes Transparency for Special Trial Judge Findings*, 108 Tax Notes 274 (2005). 結局のところ今回の改正は、1983年改正前の制度へと“回帰”するという意義がある。前掲注(365)参照。

³⁸⁹See e.g., Kafka & Cavanagh, Ch.7, at 12 ; Junghans & Becker, Ch.10, at 1 ; Tannenwald, *supra* note 256, at 590. なお、Carpenter, *supra* note 256, at 85では、租税裁に提起された全訴訟件数のうち90%が正式事実審理に至るまでもなく和解決着していると指摘する。関連して、伊川・前掲注(255)、「(二・完)」、305頁、図6も参照。

³⁹⁰以下の叙述に関しては、See e.g., Kafka & Cavanagh, Ch.7 C ; Junghans & Becker, Ch.10 ; Watson & Bilman, Ch.8 E. 1 ; Sharp, *supra* note 217, at 242-244 ; Stein, *supra* note 153, at 1692-1694.

³⁹¹See Stein *supra* note 153, at 1692. もともと、IRS 首席法律顧問官事務所内部での承認手続ばかりではなく、司法省租税局や連邦議会の両院合同委員会といった、他の機関が関与しなければならない場合もある。See IRM 35.5.2.1 (08-11-2004) 1. さらに詳しくは、See also IRM 35.5.3-4.

³⁹²See e.g., Kafka & Cavanagh, ¶ 7.10 ; Junghans & Becker, ¶ 10.02[2].

³⁹³この“Field Counsel”という語は、——首席法律顧問官事務所本部や統轄法律顧問官事務所本部に勤務する法律顧問官との対比を念頭に置いて——統括法律顧問官の指揮のもと、実際に訴訟事務を担当する法律顧問官を一般的に指し示す意味合いで用いられる。See Berson, at 1-47. See also e.g., Rev. Proc. 2006-2, I.R.B. 2006-1, § 2(9). いわば、「実地の法律顧問官」とでも訳すべきであろうが、以下本稿では、便宜上「法律顧問官」と訳すこととした。実際に納税者との間でやりとりをする「field attorney」も、この「法律顧問官」概念の中に入るものと思われる。ただ、内国歳入マニュアル等の用例を見ると、「法律顧問官」という概念は、役職者という意味合いよりは、むしろ「現地部署」といった“組織(機関)”の意味合いのほうが強いようにも思われる。いずれにせよ、この点さらに調査研究の余地があり、IRS 首席法律顧問官事務所の『組織構造』いかなを含め、今後の課題とした

い。

³⁹⁴両者間で和解が成立する場合として、直接面談している際の他にも、電話を通じての場合もあることにつき、*See* IRM 35.5.2.8(08-11-2004)3.

³⁹⁵なお、納税者が和解をするかどうかを判断するに当たっての考慮要因として、Kafka & Cavanagh, Ch.7, at 12-13 は、①訴訟結果の不確実性、②正式事実審理に持ち込むことによりかかる費用、③納税者からであれ IRS 長官からであれ控訴がなされた場合にかかる追加の訴訟費用、④ IRS 長官が新たな争点を提起したり不足税額を増額させてくる可能性、⑤現時点での関連法規のもとで納税者が勝訴できる蓋然性、⑥納税者の主張を支えるために提出せねばならない証拠の質と量、⑦納税者の主張にとって不利になりそうな証拠、⑧将来にも同じ争点が再び問題となりうる場合への影響を挙げる。同様の議論として、*See also e.g.*, Junghans & Becker, ¶ 10.03[2].

³⁹⁶*See* Sharp, *supra* note 217, at 242.

³⁹⁷なお租税裁での ADR として、調停や仲裁といった制度(TRC 124; IRM 35.5.5)があるが、この点については触れない。さしあたり *See e.g.*, Junghans & Becker, ¶ 9.06[4]; Kafka & Cavanagh, ¶ 7.11.

³⁹⁸このほかの場合も含め裁判例の紹介は、*See e.g.*, Kafka & Cavanagh, Ch.7, at 14-15.

³⁹⁹*See* 108 T.C. 320(1997).

⁴⁰⁰*See id.* at 330.

⁴⁰¹*See id.* at 330-334.

⁴⁰²*See id.* at 334-337.

⁴⁰³*See* Cole v. Commissioner, 30 T.C. 665, 674(1958).

⁴⁰⁴*See* Dorchester Industries Inc., 108 T.C., at 337-338.

⁴⁰⁵*See e.g.*, White v. Commissioner, 776 F2d 976(11th Cir. 1985) (合意判決に対する上訴を原則として否定しつつ、例外的に上訴できる場合として、当事者が実際には合意していなかった場合と租税裁が事物管轄を欠いていた場合を挙げる)。

⁴⁰⁶*See* Kafka & Cavanagh, Ch.7, at 14.したがって、判決につき上訴し得ないのにその確定まで90日の期間があるということになる。*See* Junghans & Becker, Ch.10, at 6, Ch.13, at 13.

⁴⁰⁷*See e.g.*, United States v. International Building Co., 345 U.S. 502(1952). 被告 IRS 長官は、原告納税者が申告したある課税年度の不動産賃借権の減価償却費の金額につき、その計算の前提となった賃貸借契約期間が不当に短く評価されており、その結果多額となっているとし、不足税額を認定した。もっとも租税裁での正式事実審理前に、両当事者が不足税額なしということで和解し合意判決が下された。しかし後の課税年度において、被告は同じ減価償却費の争点を提起して原告の不足税額を認定し、90日レターを送付してきた。これに対し原告は、係争税額を納付のうえ連邦地裁に提訴し、前訴判決の「既判力」を主張して納付税額の還付を求めた。連邦最高裁は、本件を「争点効」が認められるかどうかの問題としつつ、一般に争点効が認められるためには、係争争点につき前訴において裁判所が十分に審理を尽くし判断を下したと言えなければならないとした。そして、合意判決については、この前提条件が充たされていると言えない以上、争点効は認められないとした。

⁴⁰⁸*See e.g.*, Krueger v. Commissioner, 48 T.C. 824(1967). ある課税年度において、被告 IRS 長官が訴外遺産財団に係る所得税の不足税額を認定したところ、その遺産財団と法律上信託関係にあると主張していた原告遺産管理人が争い租税裁へ提訴。もっとも租税裁では、最終的には原告が一定の不足税額を認めるというかたちで合意判決が下された。その後、この合意判決(の既判力)に基づき、被告が原告には当該遺産財団から譲り受けた不動産物件に関し“譲受人として所得税納税義務”があるとして、不足税額認定をしてきたところ、原告が合意判決は紛争の実体(merits)を踏まえて下されるものではないから、そもそも既判力は生じ得ないなどの理由から争った。租税裁は、前注で紹介した *International Building Co.* 判決では、合意判決の「争点効」が否認されていた一方で、合意判決の「既判力」については認めていたことを理由に、原告の主張を退けた。

⁴⁰⁹なお、以下で用いる「認諾(concession)」は、便宜上、日本の民事訴訟法で言う、原告側の「請求の放棄」と被告側の「請求の認諾」の両者を含む意味合いで用いる。民事訴訟法266条参照。

⁴¹⁰以下の租税裁における認諾についての記述は、*See e.g., Kafka & Cavanagh, Ch.7, at 16. See also Leandra Lederman, Precedent Lost: Why Encourage Settlement, and Why Permit Non-Party Involvement in Settlements?*, 75 Notre Dame L. Rev. 221, 247-256 (1999). さらに後掲注(415)のFeirstein論文も参照。

⁴¹¹*See* 67 T.C. 599 (1976).

⁴¹²*See id.* at 607.

⁴¹³*See id.* at 607-608.

⁴¹⁴*See id.* at 608-612.

⁴¹⁵*See* 78 T.C. 350 (1982). なお、ここで参照している判決文では、節税商品に基づく控除の可否といった実体的な争点に関してはその理由が記載されているものの、その前提として争われた原告の認諾の可否といった手続的な争点に関しては記載されていない。以下、*Smith* 事件の中でも、認諾をめぐる経緯や議論に関しては、本稿執筆段階で関連する資料(訴訟手続記録: Transcript)を入手しえなかったため、本判決の評釈である Andrea K. Feirstein, *Note & Comment: Smith v. Commissioner: Unilateral Concessions by Taxpayers*, 4 Va. Tax Rev. 187, 188-190 (1984) の記述、並びに、前掲注(410)のLederman論文 at 250-251の記述によった。

⁴¹⁶*See Smith*, 78 T.C., at 363.

⁴¹⁷*See id.* at 352.

⁴¹⁸*See id.* at 364-365, 370.

⁴¹⁹*See id.* at 394.

⁴²⁰以下の叙述につき、*See e.g., Junghans & Becker, ¶ 10.02[1]; Kafka & Cavanagh, ¶ 7.09.*

⁴²¹前掲注(393)参照。

⁴²²以下本項1の叙述については、*Junghans & Becker, ¶ 13.01[1]; Kafka & Cavanagh, ¶ ¶ 2.06, 11.01; Morgan, § 6.2.9; Watson & Bilman, at 68*のほか、*see also e.g., K. Khiem Ting, A Conversation with Chief Judge Mary Ann Cohen, 74 Taxes-The Tax Magazine 423, 424 (1996); Mary Ann Cohen, How to Read Tax Court Opinions, 1 Hous. Bus. & Tax L. J. 1 (2001).*

⁴²³なお、認定事実及び適用法規が明確である場合、裁判官は口頭でもって事実認定をし、判決意見を述べる事ができる(§ 7459(b); TCR 152(a))。もっとも、この場合、口頭で述べた内容を書面化せねばならない(TCR 152(b))。また、この口頭による判決意見には先例性は認められないものの、既判力や争点効の対象となるものとされる(TCR 152(c))。 *See e.g., Kafka & Cavanagh, Ch.11, at 3. See also IRM 35.6.2.16 (08-11-2004).*

⁴²⁴この選択判断に当たって租税裁長官は、実務経験を積んだ補佐官らによる支援を受けるが、この点については、*See Cohen, supra note 422, at 5.*

⁴²⁵*See e.g., Cohen, supra note 422, at 7-8; Ting, supra note 422, at 424.*

⁴²⁶*See Kafka & Cavanagh, Ch.2, at 30-31.*

⁴²⁷*See e.g., Mark F. Sommer & Ann D. Waters, Tax Court Memorandum Decisions: What Are They Worth?*, 80 Tax Notes 384 (1998).

⁴²⁸*See* <http://www.ustaxcourt.gov/UstcInOp/asp/HistoricOptions.asp> (last visited, Aug. 25, 2006).

⁴²⁹*See Lederman & Mazza, 290.*

⁴³⁰*See Tannenwald, supra note 256, at 600. 関連して、See also Wells, supra note 260, at 858; Ting, supra note 422, at 424.*

⁴³¹大法廷に回付するかどうかの判断は、租税裁長官の裁量事項であって、その決定に対して不服を申し立て得ないことにつき、*See Sisto Financial Corp. v. Commissioner*, 149 F.2d 268, 269-270 (2nd Cir. 1945).

⁴³² See e.g., Kafka & Cavanagh, Ch.11, at 5.

⁴³³ したがって、裁判官らが両当事者の弁論を法廷で聞くわけではないので、Reviewed Opinions を、その意味を持った「大法廷(en banc)」意見と言及するのは正しくはない。See Cohen *supra* note 422, at 6-7. もっとも本稿では、このような点を念頭に置きつつも、便宜上 Reviewed Opinions を「大法廷意見」と訳すこととする。

⁴³⁴ See e.g., Tannenwald, *supra* note 256, at 601.

⁴³⁵ See Leandra Lederman, *Tax Court S Cases : Does the 'S' Stand for Secret?*, 79 Tax Notes 257 (1998) (出される判決意見に先例価値がないとしても裁判官の判断傾向を窺うことができるし、また同じ先例価値がないにもかかわらず、「覚書意見」が公表され「略式意見」が公表されないのは不合理であるなどと主張)。関連して、See also David Lupi-Sher, *Small Tax Court Cases : Has Their Time Come?*, 83 Tax Notes 614 (1999) ; Lederman & Mazza, at 290.

⁴³⁶ 前掲注(428)参照。

⁴³⁷ あるいは「過納税額(overpayment)」といった場合などもあるが、以下では「不足税額」のみに着目し論ずる。See TCR 155(a) ; IRM 35.8.3.

⁴³⁸ 以下本項2の叙述については、See e.g., Junghans & Becker, ¶ 13.01[2] ; Kafka & Cavanagh, ¶ 11.02-04 ; Crouch, Ch.11 ; William L. Raby & Burgess J. W. Raby, *The Limits and Uses of Tax Court Rule 155*, 91 Tax Notes 1723 (2001).

⁴³⁹ See e.g., Junghans & Becker, Ch.13, at 3 ; Kafka & Cavanagh, Ch.11, at 7. See also e.g., IRM 35.5.1.2 (08-11-2004) 2 ; 35.8.6.3.1.1 (08-11-2004) 1 ; 35.8.6.3.1.2 (08-11-2004).

⁴⁴⁰ これら書面についての詳細は、See IRM 35.8.6.3.1.3 (08-11-2004).

⁴⁴¹ See e.g., Kafka & Cavanagh, ¶ 11.05 ; Junghans & Becker, ¶ 13.01[3]. なお厳密に言うと、ここで言う「判決(decision)」は、通常の裁判所が下す「判決(judgment)」とは、概念的に異なる。See Crouch, Ch.1, at 12. すなわち、通常の裁判所により下される「判決(judgment)」には、当該裁判所によってその判決内容が執行されうる力(執行力)が認められるのに対して、租税裁により下される「判決(decision)」には、このような“執行力”が認められない。この理由として、IRS には「自力執行権」が認められているので、そもそも裁判所が判決の執行をはかる必要がないことが指摘されている。See Crouch, Ch.1, at 13. もっとも、このような相違を念頭に置きつつも、本稿では、便宜上租税裁の下す“decision”を「判決」と訳す。

⁴⁴² See Kafka & Cavanagh, Ch.11, at 2.

⁴⁴³ 以下本項3については、See e.g., Junghans & Becker, ¶ 13.04 ; Kafka & Cavanagh, ¶ 11.18.

⁴⁴⁴ See e.g., *Webbe v. Commissioner*, 902 F.2d 688 (8th Cir. 1990).

⁴⁴⁵ See e.g., *Kenner v. Commissioner*, 387 F.2d 689 (7th Cir. 1968) (原告納税者が、自分が租税裁で敗訴した理由として、IRS 調査官が原告に賄賂を要求してきたこと、訴訟追行中被告側訴訟代理人と担当裁判官とが結託していたこと、さらには自らの訴訟代理人が故意に不熱心な弁護活動をしたこと等を理由に再審請求を申し立てたが、裁判所により、いずれの主張も「裁判所が騙されて」判決を下してしまった旨を証するに足る根拠がないとして却下された事例)。さらに、この再審請求事由について詳しくは、See e.g., Kafka & Cavanagh, ¶ 11.19 ; Junghans & Becker, ¶ 13.03[3].

⁴⁴⁶ 租税裁における再審制度について詳しくは、See Stephen C. Gara, *Challenging the Finality of Tax Court Judgments : When Is Final Not Really Final?*, 20 Akron Tax J. 35 (2005).

⁴⁴⁷ See Gara, *supra* note 446, at 53-54.

⁴⁴⁸ See e.g., Stein, *supra* note 153, at 1693 ; Gara, *supra* note 446, at 56. なお、一般の民事訴訟手続における再審に関しては、ケイン・前掲注(255)、175頁以下参照。

⁴⁴⁹ アメリカ民事訴訟手続一般における「既判力」や「争点効」については、例えば、前掲注(255)、ケイン・182頁以下、浅香・147頁以下、小林・244頁以下等を参照。税務訴訟における既判力や争点効の議論に関して詳しくは、See e.g., Junghans & Becker, Ch.31 ; Kafka & Cavanagh, Ch.22 ; Morgan, § 7.2. これらアメリカ税務訴訟におけ

る既判力や争点効をめぐる議論に関しては、さらなる比較法的な検討の余地があるので、前述の合意判決のそれらを含め、今後の研究課題とする。

⁴⁵⁰ See 333 U.S. 591 (1948).

⁴⁵¹ *Id.* at 598.

⁴⁵² See e.g., *Cohen v. United States*, 2 Cl. Ct. 181 (1983). ある課税年度に関して納税者が IRS 長官との間で営業費用の控除が認められるかどうかを争点に不足税額訴訟を争い、納税者敗訴判決が確定し不足税額につき査定が実施されたにもかかわらず、納税者が当該不足税額を納付しなかったところ、後の課税年度においてその納税者が過大に納税をしてしまった際に、IRS 側がその過納税額分を先の不足税額分に充当してしまった。これに対して納税者が連邦請求裁に還付訴訟を提起したが、連邦請求裁は、納税者が以前に租税裁で争われ決着した請求につき再び争おうとしているが、前訴判決の「既判力」の観点から認められないとして納税者の請求を棄却した。

⁴⁵³ See e.g., *Graham v. Commissioner*, 76 T.C. 853 (1981). 原告とその妻は“タイプライター修正液に係る極秘製法”を共同開発し、その製法に基づき製品を製造販売する会社を設立し、それぞれ原告が40%、妻が49%の株式を保有していた。当初本件製法の所有権は妻にあったが、後に当該会社へと譲渡され、その代わりに妻は一定のロイヤリティーを受け取る契約がなされた。そのご原告は妻と離婚。被告 IRS 長官は、従来から原告と妻とが本件ロイヤリティー収入を長期キャピタル・ゲインとして共同申告していたことを問題視し、通常収入とし直した上でそれぞれ両者に不足税額を認定。これに対し原告は租税裁、元妻は連邦地裁へと別々に提訴。しかし連邦地裁に提訴していた元妻が先に勝訴し、長期キャピタル・ゲイン認定に基づく判決が確定。これを受け租税裁に提訴していた原告が、自らの事件への連邦地裁判決の「争点効」を主張した。租税裁は、実質的に同一の争点——本件ロイヤリティーの性格——が、実質的に同一の訴訟当事者——被告：IRS 長官と合衆国政府、原告：元夫婦(共同申告)——によって争われていると認定した上で、連邦地裁判決の「争点効」が及ぶことを認め、原告の請求を認容した。

⁴⁵⁴ See e.g., *Treusch*, *infra* note 601, at 87. なお、納税者勝訴判決が下されると、その既判力ないし争点効は、IRS 長官であれ、税務署長であれ、合衆国政府であれ及ぶことになる。換言すると、形式的な被告適格はともかくとして、実質的な関係者全てに対し判決の効力が及ぶこととなる (§ 7422(c))。関連して前注 *Graham* 判決も参照。

⁴⁵⁵ See 54 T.C. 742 (1970).

⁴⁵⁶ See *id.* at 747-748.

⁴⁵⁷ See *id.* at 752-755.

⁴⁵⁸ See *Campbell v. Cen-Tex, Inc.*, 377 F2d 688 (5th Cir. 1967).

⁴⁵⁹ See *Goldman v. United States*, 403 F2d 776 (10th Cir. 1968).

⁴⁶⁰ See *Golsen*, 54 T.C., at 756.

⁴⁶¹ See *Lawrence v. Commissioner*, 27 T.C. 713, 716-720 (1957).

⁴⁶² See *Golsen*, 54 T.C., at 756-757.

⁴⁶³ *Id.* at 758.

⁴⁶⁴ See 33 T.C.M. 1035 (1974).

⁴⁶⁵ See 33 T.C.M. 1038 (1974).

⁴⁶⁶ これら二つの裁判例を紹介するものとして、See e.g., *Junghans & Becker*, Ch. 3, at 14.

⁴⁶⁷ See *House v. Commissioner*, 453 F2d 982 (5th Cir. 1972).

⁴⁶⁸ その後、*Puckett* 事件の控訴審判決では、原審の判断が認められることとなった。See *Puckett v. Commissioner*, 52 F2d 1385 (5th Cir. 1975). これに対して、*Doehring* 事件の控訴審判決は、X 社のような小規模金融機関に対しては 20% 制限が適用されないとして、原審の判断を破棄した。See *Doehring v. Commissioner*, 527 F2d 945, 948-949 (8th Cir. 1975).

⁴⁶⁹実はこの種の提案をめぐるのは、1924年の——租税裁判所の前身である——租税不服審査委員会設置以来繰り返し議論されてきている。比較的最近の提案も含め、*See e.g.*, David Lupi-Sher, *National Court of Appeals: An Idea That Never Quite Goes Away*, 81 Tax Notes 1159(1998) ; Johnson *infra* note 481, at 242-247.

⁴⁷⁰本文で述べた点も含め、「全米租税控訴裁判所」構想に対する批判論として、*See e.g.*, Executive Committee of the New York State Bar Association Tax Analysts, *Response To Proposal for A National Court of Appeals*, 46 Tax Notes 819 (1990) ; Hon.Theodore Tannenwald, Jr., *The Tax Litigation Process: Where It Is and Where It Is Going*, 44 The Record of the Bar of the City of New York 825(1989).

これらの議論に関しては、伝統的なアメリカの連邦税訴訟過程の『組織構造』の特質がいかなるものであるのかといった観点からばかりでなく、税務訴訟がますます複雑になりつつあるわが国において——知的財産専門高等裁判所のような——租税専門高等裁判所を設置すべきかどうかを判断するにあたっても参考になりうる議論ではないと思われるが、この点については今後の研究課題としよう。

⁴⁷¹もっとも、納税者・IRS 長官双方の書面による合意(stipulation)でもって、別の巡回区控訴裁を選択しうる。*See e.g.*, § 7482(b)(2) ; Reg. § 301.7482-1 ; IRM 36.2.5.8.1(08-11-2004).

⁴⁷²以下本項の叙述に関しては、*See e.g.*, Junghans & Becker, ¶ 13.03 ; Kafka & Cavanagh, Ch.11.C.

⁴⁷³*See e.g.*, Kafka & Cavanagh, Ch.11, at 36. 租税裁での納税者敗訴判決から査定に至る IRS の内部手続については後にも触れるが、さしあたり *See* IRM 36.2.6.2.4(08-11-2004).

⁴⁷⁴*See* Junghans & Becker, Ch.13, at 20.

⁴⁷⁵*See* Junghans & Becker, ¶ 20.02[7]. 後掲注(553)に挙げた司法省租税局のホームページも参照。

⁴⁷⁶この控訴関係書面の記載内容について詳しくは、*See* IRM 36.2.1.1.2-4(08-11-2004).

⁴⁷⁷被告側敗訴判決を受けておこなわれる、首席法律顧問官事務所内部での控訴に向けての意思決定手続や、司法省との連絡調整手続に関しては、*See* IRM 36.1.1.4-7(08-11-2004). *See also e.g.*, Kafka & Cavanagh, ¶ 11.13[1].

⁴⁷⁸これに対し被告側勝訴判決が下された場合には、首席法律顧問官事務所は、納税者からの控訴状を受けて5日以内に、司法省に対して控訴関係書面を送付すべきものとされる。*See* IRM 36.2.6.2.1.3(08-11-2004) 1.なおこの書面の記載内容は、被告側敗訴判決の場合とは異なって、簡略なものでよいとされる。この点詳しくは、*See* IRM 36.2.6.2.1.3(08-11-2004)2-7.

⁴⁷⁹*See e.g.*, Commissioner v. Finley, 265 F2d 885, 888-889(10th Cir. 1959). 原告納税者が申告した機械設備に係る減価償却費に関し、租税裁での審理前段階で原告と被告 IRS 長官との間で一定の「減額」が合意されたため、当該機械設備の帳簿価額が「増額」された。なお、当該設備が売却されていたことから、帳簿価額の増額に伴い、計算上その設備の「売却損」も増加することとなるはずであったが、租税裁ではこの点審理の対象とはならなかった。控訴審で原告はこの点も審理の対象とすべきと主張したが、控訴裁はこの争点につき租税裁において審理された記録がないばかりか、その様子も見られないことを指摘した上で、一般に控訴裁は例外的な事情のない限り(exceptional circumstances)租税裁が審理の対象としていなかった事項を審理の対象としないところ、本件にはこのような事情がないと判示し、審理の対象としなかった。

⁴⁸⁰控訴審の審査の対象範囲について詳しくは、*See e.g.*, Kafka & Cavanagh, ¶ 11.13[3] ; Junghans & Becker, ¶ 13.03[3]. このスタンスは、一般の民事訴訟手続と同様である(§ 7482(a)(1))。例えば、前掲注(255)、ケイン・212頁や、浅香・160頁以下参照。

⁴⁸¹この敬讓的司法審査の議論として、*See e.g.*, David F. Shores, *Deferential Review of Tax Court Decisions: Dobson Revisited*, 49 Tax Law. 629(1996) ; Steve R. Johnson, *The Phenix and the Perils of the Second Best: Why Hightend Appellate Deference to Tax Court Decisions Is Undesirable*, 77 Or. L. Rev. 235(1998) ; Andre L. Smith, *Deferential Review of Tax Court Decisions of Law: Promoting Expertise, Uniformity, and Impartiality*, 58 Tax Law. 361(2005).

こういった「敬讓的司法審査」をめぐる議論に関しては、前述の「全米統一控訴裁判所」をめぐる議論と共に、

アメリカ税務訴訟過程の『組織構造』を分析するに当たって、興味深い素材を提供しているものと思われるが、本稿では深く検討せず、今後の研究課題としたい。前掲注(472)参照。

⁴⁸² 上告手続についての解説として、*See e.g., Kafka & Cavanagh, Ch.11.D.*

⁴⁸³ そのほか、上告受理申立てに係る政府内部での意思決定手続につき詳しくは、*See IRM 36.2.2.*

⁴⁸⁴ 控訴・上告プロセスをたどった場合の租税裁判決の確定時期に関する解説として、*See e.g., Kafka & Cavanagh, ¶ 11.18.*

⁴⁸⁵ なお、一覧表にある脚注(Note)の訳出は割愛する。

⁴⁸⁶ 本節を叙述するにあたっては、*Lederman & Mazza, Ch.8, § 6.03* ; *Watson & Bilman, Ch.5* ; *Berson, § 1.08[4]* , § 5.02 ; *Morgan, § § 6.3-4* を参照したほか、さらに詳しくは *Junghans & Becker, Ch.16~Ch.21* ; *Kafka & Cavanagh, Ch.12~Ch.19* を参照。 .

⁴⁸⁷ 以下本項1の叙述に関しては、*See e.g., Kafka & Cavanagh, ¶ 15.03* ; *Junghans & Becker, ¶ 16.02* ; *Morgan, § 6.3.5* ; *Lederman & Mazza, § 8.03[A]* .

⁴⁸⁸ *See 362 U.S. 145(1960).*

⁴⁸⁹ *See id. at 148-151.*

⁴⁹⁰ *See id. at 151-175.*

⁴⁹¹ *See id. at 175-176.*

⁴⁹² *See Junghans & Becker, Ch.16, at 6-7.*

⁴⁹³ *See Flora, 362 U.S., at 171 note 37, at 175 note 38.*

⁴⁹⁴ この点については、*See e.g., Lederman & Mazza, at 403* ; *Morgan, at 119* ; *Watson & Billman, Ch.5.IV.B* ; *Junghans & Becker, Ch.3, at 13, ¶ ¶ 16.02[2], [3]* ; *Kafka & Cavanagh, ¶ 15.03[2]* ; *Saltzman, Ch.11, at 74-75.*

⁴⁹⁵ もっとも、租税裁における膨大な係属事件数を減らすための一つの対策として、不足税額訴訟に関しても、還付訴訟におけるような、——不服審査部での——不服審査前置主義の導入を提案する論者もいる。*See Willam F. Nelson & James J. Keightley, Managing the Tax Court Inventory, 7 Va. Tax Rev. 451, 478-481(1988).*

⁴⁹⁶ 正規の還付請求手続のほかにも、納税者が調査や不服審査段階での和解(書式870や書式870-AD)を通じて実質的に還付を受けうる。*See e.g., Lederman & Mazza, § 8.02[E]* ; *Morgan, § 6.3.3* ; *Watson & Bilman, Ch. 5. I. C.* また、納税者が不適切な還付請求やインフォーマルな還付請求をしてきた場合であっても IRS は還付をなしうることにつき、*See IRM 34.5.2.1(08-11-2004)5.* 以下では、こういった非公式な形による還付請求制度についての紹介は割愛する。さしあたり詳しくは、*See e.g., Junghans & Becker, ¶ 16.03[1][b]* ; *Kafka & Cavanagh, ¶ 12.06* ; *Saltzman, ¶ 11.08[2]* ; *Berson, § 5.02[2][b]* .

⁴⁹⁷ 以下2(1)の叙述については、*See e.g., Kafka & Cavanagh, Ch.12.B* ; *Junghans & Becker, ¶ ¶ 16.03[2], [5]* ; *Saltzman, ¶ ¶ 11.09[1]-[3], 11.10* ; *Morgan, § 6.3.2* ; *Lederman & Mazza, § 8.02[D]* ; *Berson, § 5.02[2][d], [7]* .

⁴⁹⁸ 申告書の場合と同様、「適時郵送、適時提出」ルールが適用されることにつき、*See e.g., Kafka & Cavanagh, Ch.12, at 29-31.* このルールに関しては前号(61号)8頁参照。また還付請求書の提出に関しても、所轄税務署への持ち込み提出が可能である。*See e.g., Kafka & Cavanagh, Ch.12, at 31* ; *Junghans & Becker, Ch.16, at 44* ; *Saltzman, Ch.11, at 115.*

⁴⁹⁹ 還付請求に係る IRS の内部処理手続に関しては、*See e.g., Kafka & Cavanagh, ¶ 14.01* ; *Saltzman, ¶ 11.11* ; *Watson & Bilman, at 452-453* ; *Junghans & Becker, ¶ 16.03[8]* . なお、IRS が200万ドルを超える金額を還付しようとする場合には、連邦議会の両院合同委員会への事前報告が必要である (§ 6405(a))。この点、*See e.g., Watson & Bilman, Ch.5.III.B* ; *Berson, § 1.08[5][v]* ; *Kafka & Cavanagh, ¶ 14.02* ; *Saltzman, ¶ 11.12.* さらに前掲注(161)も参照。

⁵⁰⁰ *See Saltzman, ¶ 11.06[1]* ; *Lederman & Mazza, § 8.02[C]* .

⁵⁰¹ *See e.g., Saltzman, Ch.11, at 118* ; *Watson & Bilman, at 453.*

⁵⁰² See e.g., Saltzman, Ch.11, at 118 ; Watson & Bilman, at 467.

⁵⁰³ なお、還付請求に係る調査協議段階での合意書式につき、See Saltzman, Ch.11, at 121.

⁵⁰⁴ この制度につき、See e.g., Kafka & Cavanagh, ¶ 15.05[5].

⁵⁰⁵ See e.g., Kafka & Cavanagh, ¶ 14.04[2], 15.05[4] ; Watson & Bilman, at 466 ; Saltzman, Ch.11, at 119 ; Morgan, at 86 ; Berson, Ch.5, at 21.

⁵⁰⁶ See e.g., Kafka & Cavanagh, Ch.15, at 23.

⁵⁰⁷ See e.g., Kafka & Cavanagh, ¶ 14.04[2], Ch.15, at 23-24.

⁵⁰⁸ See Watson & Bilman, at 467.

⁵⁰⁹ なお、以下 1 (2) に関しては、See e.g., Kafka & Cavanagh, ¶ 13.09 ; Junghans & Becker, ¶ 16.03[6] ; Saltzman, ¶ 11.09[5] ; Berson, § 5.02[2][e], [8][b][iv].

⁵¹⁰ See 288 U.S. 62(1933).

⁵¹¹ See *id.* at 71.

⁵¹² See *id.* at 71-72.

⁵¹³ See *id.* at 72.

⁵¹⁴ See *id.* at 72-73.

⁵¹⁵ See 302 U.S. 517(1938).

⁵¹⁶ See *id.* at 524.

⁵¹⁷ See *id.* at 524-527.

⁵¹⁸ そのほか、“密接関連性” テストをめぐる判例の状況については、See e.g., Kafka & Cavanagh, Ch.13, at 15-16.

⁵¹⁹ See Kafka & Cavanagh, Ch.13, at 16. 関連する指摘として、See also Junghans & Becker, Ch.16, at 47.

⁵²⁰ 本文で挙げたものを含め詳しい解説は、See e.g., Kafka & Cavanagh, ¶ 13.11-14 ; Saltzman, ¶ 11.05[5]-[7] ; Berson, § 5.02[3].

⁵²¹ この背景には、主権免責(sovereign immunity)——合衆国政府を被告とした訴訟は合衆国政府の同意がなければ提起できない——の問題がある。本文後述のように、主権免責が立法を通じて放棄されることとなったとしても(裏から言うと市民に訴える権利が承認されたとしても)、その放棄(承認)の“条件”、すなわち出訴期間を含む、合衆国政府が訴えられるための条件を市民は遵守せねばならない。そして、このような出訴期間を徒過してしまった市民に係る訴訟事件に関しては、裁判所は法律上裁判管轄権を持たないのであり、出訴期間を停止する権限もないとされてきた。

しかし判例の中には、以上のような論理でもって出訴期間の停止を認めないものばかりでなく、問題となっている出訴期間の法律規定の綿密な解釈を通じて、連邦議会はやむを得ない場合には例外的に裁判所による期間停止権限も認めていると解する判例もあった。なお合衆国政府に対する期間停止法理の適用をめぐる混乱した状況を示す判例として、例えば、United States v. Locke, 471 U.S. 84, at 94 note 10(1985)では、「今日に至るも[連邦最高裁が]明確な判断を下していない問題」と指摘している。以上につき、See McGovern, *infra* note 522, at 810-811.

なお、アメリカにおける主権免責法理については、さしあたり、拙稿「米国国家責任法制における懲罰的損害賠償(1)～(4・完)」早稲田大学大学院法研論集105号～108号(2003年)。

⁵²² 還付請求期間徒過に対する期間停止法理の適用をめぐる多くの議論がなされ、文献も数多く、本稿とは独立したまとまったかたちにおける研究の余地がある。もっともさしあたり以下では、とりわけ Bruce A. McGovern, *The New Provision for Tolling the Limitations Periods for Seeking Tax Refunds: Its History, Operation and Policy, and Suggestion for Reform*, 65 Mo. L. Rev. 797(2000)に依拠しつつ、全般的な紹介にとどめることとする。そのほかの文献として、see e.g., Andrea Sharetta, *The Problem of Equitable Tolling in Tax Refund Claims*, 72 Notre Dame L. Rev. 545(1997) ; Richard M. Gaal, *Equitable Tolling of Internal Revenue Code Section 6511: Bridging the Divide Between*

Rules and Equity, 27 Cumb. L. Rev. 297 (1997) ; Matthew L. Weidner, *A Webb of Confusion : Equitable-Tolling in Tax Refund Suits*, 53 Wash. & Lee L. Rev. 1571 (1996).

⁵²³ See 498 U.S. 89 (1990).

⁵²⁴ *Id.* at 95-96.

⁵²⁵ See *id.* at 96.

⁵²⁶ See *ibid.*

⁵²⁷ See McGovern, *supra* note 522, at 835-844.

⁵²⁸ See *e.g.*, *Git v. Department of the Treasury*, 1996 U.S. App. LEXIS 86, at 3-4 (8th Cir. 1996) ; *Amoco Production Co. v. Newton Sheep Co.* 85 F3d 1464, 1471 (10th Cir. 1996).

⁵²⁹ See *e.g.*, *Scott v. United States*, 1995 U.S. App. LEXIS 27981 (9th Cir. 1995) (還付請求期間中原告納税者がアルコール中毒による精神障害下にあったとされる事案) ; *Brockamp v. United States*, 67 F.3d 260 (9th Cir. 1995) (本文後述).

⁵³⁰ See *United States v. Dalm*, 494 U.S. 596 (1990). 本判決及び請求額減殺法理に関しては第六章で改めてとりあげる。

⁵³¹ See *e.g.*, *Vintilla v. United States*, 931 F2d 1444, 1446-1447 (11th Cir. 1991) ; *Lovett v. United States*, 81 F.3d 143, 145-146 (Fed. Cir. 1996).

⁵³² See *e.g.*, *Webb v. United States*, 66 F3d 691 (4th Cir. 1995). 富裕であるが財産管理能力の劣る老齢の未亡人を監護していた者らが、彼女を長年にわたって精神的肉体的な虐待環境下におき、そのさいに彼らが彼女を騙して財産の贈与を受け、また彼女に代わって彼らが贈与税を納めたものの、後になって彼女が騙されたことに気づき還付請求を提起したという事案。原告は、還付請求期間を徒過しているものの、本件事案に関しては *Irwin* 判決にしたがって期間停止法理が適用されるべきと主張。第四巡回区控訴裁は、*Irwin* 判決のような請求原因の性質上私人間でも問題となりうる期間の徒過事案については、合衆国政府も私人と同様に期間停止法理に服さねばならないとする推定がはたらく一方で、租税の賦課徴収といった主権者の権力的契機が絡む事案に関しては、期間停止法理の適用がないことが推定されるなどの理由から、原告の請求を認めなかった。

もっとも、この判決の区別論については、還付請求権をめぐる政府と納税者との関係も、見方によれば民事上の金銭貸借をめぐる債権者 (creditor) と債務者 (debtor) との関係に相当するので、適切ではないとの指摘もある。See Paul D. Bianco, *Tax Refund Suits and Equitable Tolling of the Statute of Limitations : Webb v. United States*, 49 Tax Law. 747 (1996).

⁵³³ See *e.g.*, *Oropallo v. United States*, 994 F2d 25, 30-31 (1st Cir. 1993).

⁵³⁴ See 519 U.S. 347 (1997). 評釈として、See Gabriel S. Sterling III, *Equitable Tolling Will Not Save Untimely Tax Refund Suits : United States v. Brockamp*, 51 Tax Law. 497 (1998).

⁵³⁵ なお、連邦最高裁は、直接の事案——*Brockamp* 事件——のほかにも、同じく上告受理申立てがなされていた前掲注 (529) の *Scott* 事件も、同一争点を含むものとして併合審理し判決を下した。以下本文では、後者の事件に関する紹介は割愛する。

⁵³⁶ See *Brockamp*, 519 U.S., at 354.

⁵³⁷ See *id.* at 350-352.

⁵³⁸ See *id.* at 352-353.

⁵³⁹ もっとも、このような場合に当たると見られる場合であっても、当該納税者の財務上の事柄を管理するために“代理人”が選任されている場合には中断は認められない。See § 6511 (h) (2) (B).

⁵⁴⁰ なお、「財務能力欠如」と認められるためには医師の判定が必要といった本規定が、納税者にとってなお厳格な要件であると批判しつつ、そのほかの考慮要因をも踏まえた要件認定がなされるよう、解釈論上・立法論上の提案をする論者として、See McGovern, *supra* note 522, at 846-875. そのほか本規定に関しては、See *e.g.*, Saltzman, Ch.11, at 40-42 ; Morgan § 5.4.3.

⁵⁴¹ See e.g., Kafka & Cavanagh, Ch.13, at 4-5 ; Saltzman, Ch.11, at 39.

⁵⁴² See e.g., Morgan, § 5.3.1.

⁵⁴³ See Kafka & Cavanagh, Ch.13, at 13.

⁵⁴⁴ See Kafka & Cavanagh, Ch.13, at 14 ; Saltzman, ¶ 11.06[2].

⁵⁴⁵ See Kafka & Cavanagh, Ch.13, at 13-14.

⁵⁴⁶ See Kafka & Cavanagh, Ch.13, at 13, note 62.

⁵⁴⁷ なおこれまで触れてきたように、アメリカの税務行政過程においては、「エクイティ上の禁反言(equitable estoppel)」、「エクイティ上の期間停止(equitable tolling)」、「エクイティ上の請求額減殺(equitable recoupment)」等の「衡平(equity)」に基づく法理が、非常に重要な役割を果たしている。このエクイティという法理念がアメリカの税務行政過程においていかなる意義を持っているのか、とりわけ——日本で言うところの——租税法律主義に基づく「合法性原則」(前掲注(176)参照)との関連において、非常に興味深い点ではある。この点、拙稿・前掲注(143)も参照。

もっとも、この点の解明のためには、これらエクイティに基づく諸法理の実際の展開について、判例を中心に綿密に検討し、かつ、それらに共通する『規範構造』を析出するという作業が必要となってくるのではないと思われる。したがって、このような考察は本稿では十分に扱えないので、やはり今後の研究課題とせざるをえない。とくに租税裁の権限との関連で、エクイティの諸法理を横断的に考察するものとして、See Leandra Lederman, *Equity and the Article I Court: Is the Tax Court's Exercise of Equitable Powers Constitutional?*, 5 Fla. Tax Rev. 357 (2001).

⁵⁴⁸ See Kafka & Cavanagh, Ch. 13, at 14 ; Lederman & Mazza, § 8.02[C]. もっとも、IRS がこれら相殺にうったえるにしても、納税者の納付すべき「不足税額」が、納税者に還付すべき「過納税額」を超えてしまっている場合には、その超過分の「不足税額」を IRS はもはや徴収し得ない。See Kafka & Cavanagh, Ch.13, at 14.

⁵⁴⁹ 還付訴訟との関連で連邦地裁の役割を解説するものとして、See e.g., Lederman & Mazza, § 6.03[A]. また連邦地裁が管轄する税務訴訟事件については、See IRM 34.1.1. さらに連邦地裁一般の紹介として、See <http://www.uscourts.gov/districtcourts.html> (last visited Aug. 25, 2006).

⁵⁵⁰ 還付訴訟との関連で連邦請求裁の役割を解説するものとして、See e.g., Lederman & Mazza, § 6.03[B] ; Morgan § 6.4 ; Saltzman, ¶ 1.05[2][a]. さらに連邦請求裁一般の紹介として、連邦請求裁のホームページ、<http://www.uscfc.uscourts.gov/> (last visited Aug. 25, 2006) も参照。

⁵⁵¹ 連邦民事訴訟規則の近時の邦訳として、渡辺惺之ほか編訳『英和对訳：アメリカ連邦民事訴訟規則(2004-05 Edition)』(レクシスネクシス・ジャパン、2005年)がある。

⁵⁵² 司法省租税局の組織や権限、さらに首席法律顧問官事務所との組織的連携も含めて、詳しくは、See e.g., Junghans & Becker, ¶ 20.2 ; Kafka & Cavanagh, ¶ 15.07[2]. さらに司法省租税局のホームページ、<http://www.usdoj.gov/tax/> (last visited Aug. 25, 2006) も参照。とくに租税局に係わる組織概要図として、<http://www.usdoj.gov/tax/TaxOrgCht.htm> (last visited Aug. 25, 2006) がわかりやすい。

⁵⁵³ なお、民事審理担当課といっても、全米全土の地域別に中部方面担当、東部方面担当、西部方面担当、南部方面担当、南西部方面担当、北部方面担当からなる六つの審理担当課があるほか、正確には連邦請求裁担当課もこの民事審理担当課に入るようである。前注ホームページの組織概要図を参照。

⁵⁵⁴ IRS 首席法律顧問官事務所の field attorney と司法省租税局の trial attorney の訳し分けであるが、両者ともそれぞれの部門の「訟務官」といったところで、あえて訳出すると「実地の訟務官」と「審理担当の訟務官」ということになろうが、やはり紛らわしく、そのほかの適訳も見つからないので、原語で表示する。なお、Stein *supra* note 153, at 1692 で、IRS 首席法律顧問官事務所の訟務官を「IRS trial attorney」と称しているように、一般的な用語法としては「field attorney」と「trial attorney」両者の使用の区別は相対的なものとも推測される。もっとも、本稿で

は、内国歳入マニュアルの使用法に準じて、両組織に応じて両者を使い分けることとする。

⁵⁵⁵なお、連邦地裁での還付訴訟の場合、租税局の trial attorney ではなく、その管轄地域の連邦法務補佐官 (assistant United States Attorney) が訟務官としての役割を果たすこともあるとされる。See e.g., Junghans & Becker, Ch. 20, at 3, 6. とくに、ニューヨーク州南部地区及びカリフォルニア州北部地区並びに同州中部地区に関しては、連邦法務補佐官が還付訴訟の追行を担当するとされる。See e.g., Kafka & Cavanagh, Ch.15, at 32; Morgan, at 115.

⁵⁵⁶なお本規則は、前掲注(550)の連邦請求裁のホームページより入手可能である。

⁵⁵⁷なおこの金額については、前掲注(550)の連邦請求裁のホームページを参照。

⁵⁵⁸主権免責の法理と還付訴訟の訴訟要件との関係については、See e.g., Kafka & Cavanagh, ¶ 15.01; Junghans & Becker, ¶ 16.01; Watson & Bilman, at 455; Berson, § 5.02[8][a]. 前掲注(521)も参照。

⁵⁵⁹還付訴訟における訴訟代理につき詳しくは、See e.g., Kafka & Cavanagh, ¶ 15.07[1].

⁵⁶⁰還付訴訟における「訴状」につき詳しくは、See e.g., Kafka & Cavanagh, ¶ 17.02; Junghans & Becker, ¶ 17.03.

⁵⁶¹See e.g., United States v. Felt & Tarrant Manufacturing Co., 283 U.S. 269(1931) (原告納税者は制定法の定めによると特許権の消滅や陳腐化を理由とした控除を受けられるはずであるが、この点 IRS 長官に対し還付請求を提起していなかった以上、合衆国政府を被告とした還付訴訟の段階でこの争点をあらそえない)。

⁵⁶²もっとも、被告合衆国政府側は、裁判所に対して答弁書の提出期間の延長を申し立てうる。この点については、See e.g., Kafka & Cavanagh, ¶ 17.03[1].

⁵⁶³還付訴訟における「答弁書」や「反訴」につき詳しくは、See e.g., Kafka & Cavanagh, ¶ 17.03; Junghans & Becker, ¶ 17.04.

⁵⁶⁴See Junghans & Becker, Ch.17, at 19-20, Ch.18, at 21; Kafka & Cavanagh, Ch.16, at 4-5, Ch.17, at 16.

⁵⁶⁵還付訴訟における「応答書」につき詳しくは、See e.g., Kafka & Cavanagh, ¶ 17.04; Junghans & Becker, ¶ 17.05.

⁵⁶⁶還付訴訟における事実審理前協議につき詳しくは、See e.g., Kafka & Cavanagh, ¶ 18.09; Junghans & Becker, ¶ 19.04.

⁵⁶⁷還付訴訟におけるディスカヴァリにつき詳しくは、See e.g., Junghans & Becker, ¶ 19.02; Kafka & Cavanagh, ¶ 18.04-08.

⁵⁶⁸還付訴訟における証明責任につき詳しくは、See e.g., Junghans & Becker, ¶ 18.03; Kafka & Cavanagh, ¶ 16.01.

⁵⁶⁹See e.g., Berson, § 5.02[8][c].

⁵⁷⁰See *ibid.*

⁵⁷¹See *Helvering v. Taylor*, 293 U.S. 507, 514-515(1935). See also e.g., Kafka & Cavanagh, Ch.16, at 2-3; Junghans & Becker, Ch.18, at 2-3.

⁵⁷²還付訴訟における訴訟上の合意につき詳しくは、See e.g., Junghans & Becker, ¶ 19.03; Kafka & Cavanagh, ¶ 18.03.

⁵⁷³なお、租税裁の場合と同様、全ての事実につき両当事者が合意しえた場合には、正式事実審理をおこなうことなく訴訟が終結することになる。See e.g., Junghans & Becker, ¶ 19.03[3].

⁵⁷⁴See e.g., *Hooker Chemicals & Plastic Corp. v. United States*, 42 A.F.T.R.2d 5231, at 36-38 (Ct. Cl. 1978). 正式事実審理前の段階で、ある争点をめぐり訴訟上の合意が成立し、この合意に基づいて審理もなされたところ、審理終結後になって、被告合衆国政府が、原告納税者が当該合意の前提と矛盾する内容の主張をしてきたことを理由として、本件訴訟上の合意にはもはや拘束されないと主張。これに対し裁判所は、原則として、特別な考慮要因 (special consideration) がなければ、事実に係る訴訟上の合意については両当事者を拘束すると指摘した上で、本件ではそのような考慮要因を認められないものと判示した。

⁵⁷⁵See e.g., *King v. United States*, 641 F.2d 253, 258-259 (5th Cir. 1981) (被告合衆国政府が90日レターにはなかった「新たな主張 (new theory)」——「新たな事項 (new matter)」ではなく——を提起したことを理由に、被告と原告納税者がその点の証明責任を原告から被告へと転換する旨の訴訟上の合意を締結したところ、裁判所が、裁判所は法解

釈に基づく訴訟上の合意について、とりわけ本件のような誤ったそれについては拘束されないと判示した事例)。なお「新たな主張」をめぐる議論に関しては、本章第一節第三項3(2)を参照。

⁵⁷⁶ See e.g., *Hooker Chemical & Plastic Corp.*, 42 A.F.T.R. 2d 5231, at 37.

⁵⁷⁷ なお、租税裁の最終判断(判決)が「decision」であるのに対して、還付訴訟においては「judgement」ということになるが、この点前掲注(442)参照。

⁵⁷⁸ 還付訴訟における判決の確定につき詳しくは、See e.g., *Junghans & Becker*, ¶ 21.01; *Kafka & Cavanagh*, ¶ 19.01[1].

⁵⁷⁹ もっとも、実際の還付訴訟における税額計算手続は、租税局が首席法律顧問官事務所へ税額を計算するよう依頼し、それを受け当該事務所が計算した上で租税局へ返送し、その後租税局が納税者に対して承認を求めるという手続であるとされる。See *Junghans & Becker*, ¶ 21.01[1].

⁵⁸⁰ この点につき、See e.g., *Kafka & Cavanagh*, ¶ 19.02[1]; *Junghans & Becker*, Ch.21, at 10.

⁵⁸¹ 還付訴訟における上訴につき詳しくは、See e.g., *Kafka & Cavanagh*, ¶ 19.04; *Junghans & Becker*, ¶ 21.03.

⁵⁸² なお、被告合衆国政府側の控訴に至る内部手続を紹介しよう。①まず、ある還付訴訟事件につき被告合衆国政府敗訴判決が下されると、担当の trial attorney が、控訴をすべき旨の(あるいはすべきでない旨の)勧告を自己の上司である——民事審理担当課や連邦請求裁担当課——課長にする。②それを受け当該課長は控訴すべきか否かを審査した上で、そうすべきと判断する場合には、上訴担当課長の決裁を仰ぐため当該事案について当該課長へ移送する。なお、この決裁手続に関連して、敗訴判決を受けた担当の trial attorney は、直ちに首席法律顧問官事務所へと控訴につき何らかの勧告を求める照会を出すのであるが、上訴担当課長が決裁するに当たっては、この首席法律顧問官事務所が出してきた控訴に係る勧告書をも考慮することになる。

③ついで、上訴担当課長から控訴すべき旨の勧告を受けた、租税局の司法次官補(Deputy Assistant Attorney General)又は司法次官(Assistant Attorney General)は、その勧告を審査検討の上控訴すべきかどうかを判断し、最終的な勧告書を訟務長官へと提出し、その決裁を仰ぐこととなる。ちなみに、このような長く複雑な処理手続を踏まねばならないため、実務では trial attorney がとりあえず暫定的に控訴状を提出し、最終的に訟務長官の控訴の承認が得られない場合には事後的に撤回するという慣行があるようである。以上につき、See *Kafka & Cavanagh*, Ch.19, at 12-13. See also *Junghans & Becker*, ¶ 21.03[1], [4].

⁵⁸³ なお、連邦地裁の控訴審である各巡回区控訴裁共通の訴訟手続規則(Federal Rules of Appellate Procedure)の入手先としては、See <http://www.uscourts.gov/rules/newrules/4.html> (last visited Aug. 25, 2006). さらに、連邦請求裁の控訴審である連邦巡回区控訴裁の手続規則(Federal Circuit Rule)に関しては、See <http://www.fedcir.gov/contents.html> (last visited Aug. 25, 2006).

⁵⁸⁴ 還付訴訟における控訴審の審査スタンスについて詳しくは、See *Kafka & Cavanagh*, ¶ 19.04[3].

⁵⁸⁵ 以下本項の叙述に関しては、See e.g., *Kafka & Cavanagh*, ¶ 1.10, 15.07[2], 18.10; *Junghans & Becker*, ¶ 20.02[2], 20.03; *Berson*, § 1.08[5]; *Stein*, *supra* note 153, at 1694-1695. なお還付訴訟における認諾(concession)手続については紹介を割愛する。See e.g., *SRM* III.F.

⁵⁸⁶ 司法省租税局ホームページ、<http://www.usdoj.gov/tax/readingroom/settlemtn/title.htm> (last visited Aug. 25, 2006)より入手可能。

⁵⁸⁷ 和解決裁権限に関する解説として、See e.g., *Kafka & Cavanagh*, ¶ 18.10[3].

⁵⁸⁸ もっとも、申し出を受けた段階で、内容上直ちに妥当ではないと判断される和解の場合には、租税局は直ちに却下できる。See *IRM* 34.8.1.2.1 (08-11-2004) 2.A, 3; *SRM* III.G.1.

⁵⁸⁹ 本書面につき詳しくは、See *IRM* 34.5.1.1.2 (08-11-2004).

⁵⁹⁰ 通常、20万ドルを超える係争税額の場合には、この“和解選択可能手続”には指定されないものとされる。See e.g., *SRM* III.G.1.b. また“通常手続”の場合であれ“和解選択可能手続”の場合であれ、200万ドルを超える和解に関しては、連邦議会の両院合同委員会の承認が必要であることにも注意せねばならない。See e.g., *IRM* 34.8.1.1

(08-11-2004)3; 34.8.2.8(08-11-2004).

⁵⁹¹ 租税局はこの要求をした後、首席法律顧問官事務所に対し加法的速やかに関連書類を送付する。See SRM III.G.1.a; IRM 34.8.1.2.1(08-11-2004)4.

⁵⁹² 具体的な形式や内容に関しては、See IRM 34.8.2.4-5(08-11-2004).

⁵⁹³ なお、租税局が首席法律顧問官事務所側に連絡しても回答が返ってこない場合には、租税局は回答を催促する書簡を送付する。しかしその後45日経過しても回答が来ない場合には、和解案に異議がないものと見なしうる。See IRM 34.8.1.1(08-11-2004)6; SRM III.G.1.d.

⁵⁹⁴ See Kafka & Cavanagh, Ch.1, at 20. 勧告をめぐって首席法律顧問官事務所と租税局とが対立した場合の互いの調整努力措置として、See IRM 34.8.2.7(08-11-2004).

⁵⁹⁵ この点について詳しくは、See Junghans & Becker, ¶ 20.03[4].

⁵⁹⁶ 前掲注(45)参照。

⁵⁹⁷ See Kafka & Cavanagh, Ch.18, at 53-54. See also e.g., *Principal Mutual Life Insurance Co. v. United States*, 29 Fed. Cl. 157, 162-163(1993) (被告合衆国政府が、訴えの取り下げ同意書を原告納税者から得て裁判所に提出していない段階であっても、原被告間で“申入れ”と“受諾”があった以上、契約法上の原則からして有効な和解合意が成立していると言える)と判示)。

⁵⁹⁸ 民事訴訟手続一般における交渉・和解については、前掲注(255)、モリソン・223頁以下や小林・189頁以下参照。

⁵⁹⁹ なお還付訴訟に関しても、ADR を用いようであるが紹介を割愛する。See SRM VI. See also e.g., Kafka & Cavanagh, ¶ 18.11. 連邦裁判所でのADRに関しては、モリソン・前掲注(255)、241頁以下参照。

⁶⁰⁰ 本節に関しては、See e.g., Morgan, § 6.5; Saltzman, ¶ 9.05[2]; Watson & Bilman, Ch.1.III.B; Berson, § 1.08[3]; Junghans & Becker, Ch.3; Kafka & Cavanagh, Ch.1, ¶ 15.06; David B. Porter, *Where Can You Litigate Your Federal Tax Case?*, 98 Tax Notes 558(2003); Paul E. Treusch, *What to Consider in Choosing A Forum to Resolve An Ordinary Tax Dispute*, 55 Tax Law. 83(2001); Nina J. Crimm, *Tax Controversies: Choice of Forum*, 9 B. U. J. Tax Law 1, 71-84(1991). なおこの問題を指摘する邦語文献として、増田・前掲注(86)、362頁以下、岸田・前掲注(12)、165頁以下、大塚・前掲注(16)、223頁以下も参照。

⁶⁰¹ See e.g., Kafka & Cavanagh, Ch.1, at 9; Junghans & Becker, ¶ 3.03; Treusch, *supra* note 600, at 85-86.

⁶⁰² See Saltzman, ¶ 9.05[3][g]. もっとも Saltzman は、陪審員の心理に有効に訴えうる可能性がある場合として、災害損失控除の可否の争点につき、原告納税者と同じ社会階層の人々が陪審員となっている状況を挙げている。See *ibid.* 関連して、大塚・前掲注(16)、224頁における滝井乾弁護士の指摘も参照。

⁶⁰³ See Kafka & Cavanagh, Ch.1, at 15, ¶ 15.06[2].

⁶⁰⁴ See e.g., Watson & Bilman, at 81; Junghans & Becker, Ch.3, at 5. See also Treusch, *supra* note 600, at 98-99. なお連邦請求裁の場合、税務訴訟事件はその種の事件に通暁した裁判官に割り当てられるとされる。See Treusch, *supra* note 600, at 102.

⁶⁰⁵ なお、連邦請求裁も租税裁と同じ第一条裁判所であるので、合衆国憲法に基づく一般的なエクイティ権限は認められていないが、立法を通じてエクイティ権限の行使が——連邦地裁ほどではないにしても——広く認められている。See e.g., Lederman, *supra* note 547, at 375-378.

⁶⁰⁶ See e.g., Saltzman, ¶ 9.05[2][f].

⁶⁰⁷ See e.g., Kafka & Cavanagh, ¶ 1.08[1]. もっとも、租税裁へ提訴すると、被告が新たな争点を追加しやすくなるという点(⑩)をも考慮に入れる必要がある。

⁶⁰⁸ 先例の相違により納税者に不利益が生じる場合として、Morgan, at 98-99は、*Estate of Carter v. Commissioner*, 453 F2d 61(2d Cir. 1971)を挙げる。参考までに紹介しよう。実質的な原告は、一年契約でもって訴外会社に勤務し、その契約期間中に死亡した夫の「未亡人」である。訴外会社は、その未亡人及び遺児への配慮から、その夫が一

年の契約期間中に生存し勤務していたのであれば得られたであろう残りの給与額分を未亡人に支払った。その後、未亡人は亡き夫の代理人としての資格を併せて、夫婦共同申告書を IRS に対し提出。その中で本件金額分は、「課税所得(報酬)」としてではなく「非課税贈与」として申告されていた。これに対し被告 IRS 長官は本件金額分が課税所得に当たるとして不足税額を認定し、租税裁での訴訟へと至った。

いわば本件は、典型的な“被用者遺族に対する勤務先からの支払いの課税上の性格”が争われた事案であるが、この論点については、租税裁の先例では“原則「報酬」”とされてきたのに対し、連邦地裁の先例では“原則「贈与」”とされてきた。本件租税裁でも前者の解釈が取られ、それを受け敗訴した原告が控訴。第二巡回区控訴裁は、この原审の判断を破棄し差し戻した。

判決理由の中で第二巡回区控訴裁は、仮に原告が係争税額を納付しえ、そうすることにより連邦地裁に還付訴訟を提起しえていたのであれば、原告勝訴の一審判決が下されていたはずであると指摘する。その上で、納税者の納付能力の有無により不利益な結果を生ぜしめるために、——係争税額の事前納付の必要がない——租税裁での訴訟制度がもうけられているわけではないとした。そして本件を判断するに当たっては、何よりも当事者の「動機」を重視すべきであると判示し、租税裁に対して、当事者がその動機において贈与であると考えていたかどうかという観点から、さらに審理をやり直すよう命じた。

このほか、Treusch, *supra* note 600, at 96-97, note 97では、先例の相違に基づき不利益が生じた判例をいくつか列挙している。なお、Carter 判決の事案のような“租税裁と連邦地裁”との間でその先例の解釈に“相違”が生じている場合であっても、現在は前述した *Golsen* ルールによって、納税者の住む控訴裁の先例が、どちらの裁判所の事件に対してであれ適用されることが確立しているの、その限りでは法解釈の統一が図られることとなっている。See Morgan, at 99.

⁶⁰⁹ See Morgan, § 6.5.1.

⁶¹⁰ なお、一方の裁判所において納税者にとって不利な先例があり、他方の裁判所において当該争点につき何らの先例もない場合には、論理的には前者を避け後者で争うことが賢明なので、本文とは逆の選択肢を採ることになるだろう。以下本文の裁判所選択の場合も同様。

⁶¹¹ 前述したように、*Golsen* ルールによれば、租税裁は原告納税者の事件の控訴先である巡回区控訴裁の先例に拘束される。前掲注(608)も参照。

⁶¹² See also Kafka & Cavanagh, Ch.1, at 7.

⁶¹³ なお利率につき、じゅうらい遅延利子のほうが還付利子よりも高率でアンフェアであると批判されてきたが、1998年の第三次納税者権利章典により対等化された。See e.g., Morgan, at 125. また、いずれの利子であれ、原則的な利率は、財務長官が四半期ごとの最初の月に定める連邦短期利率に、3%の利率(ただし法人の場合には2%)を加算したものとされる。See § 6621.

⁶¹⁴ See e.g., Kafka & Cavanagh, ¶ 1.05; Junghans & Becker, ¶ 3.06; Carpenter, *supra* note 256, at 85. なお、形式上、租税裁が被告 IRS 長官による新たな争点の追加申立てを認めるか否かの権限を有するところ、租税裁は著しい遅延のおそれがない限り、この申立てを認める傾向にあるとされる。See TCR 41. こういった新たな争点提起に伴う増額修正の実例として、Saltzman, ¶ 9.05[2][e]は、Ferguson v. Commissioner, 47 T.C. 11 (1966)を挙げている。本件は、当初90日レター段階では約「1,200ドル」であった不足税額が、その後の訴訟の中での被告 IRS 長官による増額修正の結果、訴訟終結段階では約「310,000ドル」に上ってしまったという事例である。さらに、Morgan, at 126及びJunghans & Becker, Ch.3, at 16も、当初の90日レター段階では約「16,000ドル」だった不足税額が、訴訟追行段階で被告 IRS 長官により約「1,000,000ドル」へと増額修正された事例を紹介している。See Raskob v. Commissioner, 37 B.T.A. 1283 (1938). もっとも、前述のごとく、このような増額修正に係る証明責任は、被告 IRS 長官が負っていることにも注意せねばならない。本章第一節第三項3(2)参照。

⁶¹⁵ See e.g., Watson & Bilman, at 81; Junghans & Becker, Ch.3, at 16.

⁶¹⁶ See e.g., Morgan, at 126-127; Kafka & Cavanagh, Ch.1, at 12-13.

⁶¹⁷ See e.g., Saltzman, Ch.9, at 52.

⁶¹⁸ See e.g., Lewis v. Reynolds, 284 U.S. 281 (1932). 本判決については、事案の内容も含め第六章でさらに検討する。

⁶¹⁹ See e.g., Junghans & Becker, Ch.3, at 6; Kafka & Cavanagh, ¶ 1.09. もっともこの点、和解などの訴訟に係る内部的な意思決定の早さという観点から見ると、司法省租税局の場合 trial attorney はワシントン D.C.の本局の判断を仰がねばならないという集権的な体制を取っているため意思決定が遅いのに対して、首席法律顧問官事務所の場合には本部から地方へ広範な権限委任がなされているという分権的な体制を取っているため意思決定が早いとの指摘もある。See Treusch, *supra* note 600, at 98, 104.

⁶²⁰ See e.g., Johnson, *infra* note 624, at 417-418.

⁶²¹ See e.g., Treusch, *supra* note 600, at 105; Kafka & Cavanagh, ¶ 1.06.

⁶²² See Kafka & Cavanagh, ¶ 1.08[2].

⁶²³ なお、従来から各種の統計的な根拠に基づき、租税裁は「政府寄り (pro-government)」の「偏向 (bias)」がかっているという議論が展開されてきている。See e.g., Deborah A. Geier, *The Tax Court, Article III, and the Proposal Advanced by the Federal Courts Study Committee: A Study in Applied Constitutional Theory*, 76 Cornell L. Rev. 985, 997-1000 (1991) (租税裁の「政府寄り」の根拠として、一定の課税年度——1965, 1970, 1975, 1980～1986年度——において、連邦地裁での政府側勝訴——全面勝訴及び一部勝訴双方を含む——比率が平均70%ほどであったのに対し、同期間中の租税裁のそれが平均90%ほどであることを挙げる); B. Anthony Billings, et al., *Are U.S. Tax Court Decisions Subject to the Bias of the Judge?*, 55 Tax Notes 1259 (1992) (審理記録から個々の租税裁裁判官の判断傾向を分析し、22人の裁判官中「IRS 寄り」が9人、「納税者寄り」が7人、「中立」が6人と指摘する)。

もっとも、これら議論に対しては、租税裁で政府側勝訴率が高い背景には、事前納付の必要がないため数多くの納税者が根拠の乏しい訴訟を提起してくる傾向があり、租税裁としても IRS 側を勝たせざるを得ないという背景があること、さらには“偏向”論の依拠する統計資料の分析手法が不正確ないし不十分であることなどが指摘されている。See e.g., Laro, *supra* note 256, at 24-28; Smith *supra* note 481, at 378-385; James Edward Maule, *Instant Replay, Weak Teams, and Disputed Calls: An Empirical Study of Alleged Tax Court Judge Bias*, 66 Tenn. L. Rev. 351 (1999).

これら“偏向”論の当否はともかくとして、少なくとも、個別の訴訟事件の争い方(戦略)を考える納税者(ないしその訴訟代理人)にとって、こういった全般的な統計資料を考慮要因とすることには、おのずから限界があろう。

See e.g., Junghans & Becker, ¶ 3.05[3]; Morgan, at 123.

⁶²⁴ 1998年の証明責任の転換をめぐることは多くの文献がある。以下ではさしあたり、See e.g., Berson § 1.08[1]; Philip N. Jones, *The Burden of Proof Under the '98 Act: Not Much Substance Under All That Smoke*, 90 J. of Tax'n 133 (1999); Steve R. Johnson, *The Dangers of Symbolic Legislation: Perceptions and Realities of the New Burden-of-Proof Rules*, 84 Iowa L. Rev. 413 (1999); Nathan E. Clukey, *Examining the Limited Benefits of the Burden of Proof Shift*, 82 Tax Notes 683 (1999); Adriana Wos-Mysliwiec, *The Internal Revenue Restructuring and Reform Act of 1998: Does It Really Shift the Burden of Proof to the IRS?*, 14 St. John's J. L. Comm. 301 (1999). さらに、西本・前掲注(334)、596頁以下も参照。

なお、今回の被告政府側への証明責任転換規定の導入は、本文前述の、「新たな事項」等の既存の被告証明責任制度に対して影響を及ぼさない。See e.g., § 7491(a)(3).

⁶²⁵ なおこのほか、7491条には、納税者以外から収集された統計情報に基づく所得額の推計の場合の政府側への——前提条件なしでの——証明責任転換規定や、付帯税や租税罰等に係る政府側の証拠提出責任規定もあるが、紹介を割愛する。See § 7491(b), (c); IRM 35.4.1.6.1 (08-11-2004) 2, 3. この点に関しては、See e.g., Jones, *supra* note 624, at 135-137; Clukey, *supra* note 624, at 693-694.

⁶²⁶なお、この証明責任の転換の対象となる事件は、内国歳入法典 subchapter A 及び B により課される税目、すなわち、所得税、遺産税、贈与税、世代間移転税 (generation-skipping transfer tax) に係わる事件のみであり、したがって、そのほかの subchapter C の雇用関連諸税や同 D や E の物品税といった税目に関する事件は対象とならない。そのほかの適用除外事件も含め詳しくは、See e.g., Johnson, *supra* note 624, at 429-431.

⁶²⁷See also IRM 35.4.1.6.1 (08-11-2004)1. このほか、この規定の適用対象となる事件として、1998年以降調査が開始された事案という点もある。See RRA 3001(c). See also e.g., Clukey, *supra* note 624, at 694-695.

⁶²⁸なお、以下本文で述べるような、納税者の権利保障という観点からみて本改正には“実益”がないとする批判ばかりでなく、そもそも証明責任を被告 IRS 長官ないし合衆国政府へと転換するということ自体についても、歳入の確保を犠牲することに、さらには、いたずらに悪質な納税者を見過ごすことによって課税の公平に違反することにつながるのではないかとという観点から問題視する批判もある。See Johnson, *supra* note 624, at 454-457.

⁶²⁹例えば、ある資産につき特定の減価償却方法を利用できるかどうかや、ある支払いが「貸付け」であるかそれとも「出資」であるのかといった争点である。その他も例も含め、See Johnson, *supra* note 624, at 434, note 112.

⁶³⁰See Johnson, *supra* note 624, at 433-435, 458-460.

⁶³¹See e.g., Clukey, *supra* note 624, at 692; Johnson, *supra* note 624, at 439-440.

⁶³²See e.g., Clukey, *supra* note 624, at 691-692; Johnson, *supra* note 624, at 439-440.

⁶³³See e.g., Johnson, *supra* note 624, at 440-441, 460-463; Jones, *supra* note 624, at 135; Clukey, *supra* note 624, at 692-693; Morgan, at 130-131.

⁶³⁴See e.g., Johnson, *supra* note 624, at 442-443; Jones, *supra* note 624, at 134-135; Clukey, *supra* note 624, at 688-690.

⁶³⁵なお、「協力」要件や「裏付け」要件があることにかんがみると、改正法の規定は、従来から政府側に認められてきた「適正性の推定」を温存していると指摘するものとして、See Wos-Mysliwiec, *supra* note 624, at 322. 同旨の指摘として、See also Johnson *supra* note 624, at 441-442.

⁶³⁶この点、近時わが国の租税法学(ないし行政法学)では、民事訴訟法学の影響を受けつつ、証明責任を負わない当事者が負う証拠提出責任ないし義務——いわゆる事案解明責任ないし事案解明義務——が議論され始めている。例えば、小林博志「税務行政訴訟における主張責任、証明責任」日税研論集43巻153頁以下(2000年)参照。このテーマに関しては、さらに掘り下げて研究する必要がある、今後の課題とする。

⁶³⁷今回の改正に大きな意義を見出さない論者として、See e.g., Johnson *supra* note 624, at 443-444. もっとも、証明責任が納税者から政府へと転換されたことが、不服審査段階での和解に向けた交渉において、納税者側に有利にはたらきうることも考えられる。この点に関しては、さしあたり、See e.g., Clukey, *supra* note 624, at 702.

⁶³⁸なお、法改正にあたっての立法過程や社会状況に関しては、Johnson *supra* note 624, at 470-475が、本改正法を「象徴的立法(symbolic legislation)」——実体を伴わない政治的象徴——とする視角から分析をしている。

⁶³⁹なお、改正前三年間と改正後三年間の租税裁における訴訟事件につき各種の統計分析を試みるものとして、See John R. Gardner & Benjamin R. Norman, *Effects of the Shift in the Burden of Proof in the Disposition of Tax Cases*, 38 Wake Forest L. Rev. 1357(2003). 例えば本論文によると、納税者から IRS 長官へと証明責任の転換があったことにより、理論的には IRS が訴訟を通じて実際に得ることになる不足税額の——IRS 認定全不足税額に占める——割合が減少することが予想されるところ、実際にはそれとは正反対の増加傾向が確認されている(See *id.* at 1371-1372). もっとも他方で、租税裁で終結する事件総数が改正前後で顕著に減少している傾向が確認され、この点 IRS は証明責任の転換を念頭に置いて、納税者に対する不足税額認定を差し控えるという想定傾向を裏付けており、この限りでは納税者にとって有利な効果があったものと認められうるとする(See *id.* at 1370).

⁶⁴⁰See 315 F3d 1017(8th Cir. 2003). 本判決につき論ずる文献として、See e.g., Stephen G. Salley & Anthony J. Scaletta, *The Incredible Taxpayer: The U.S. Tax Court and I.R.C. § 7491*, 77 Fla. Bar J. 80(2003); Philip N. Jones, *The Eight Circuit Weighs in on the Burden of Proof: Will It Change the Outcome After All?*, 98 J. of Tax'n 226(2003); Philip N.

Jones, *The Burden of Proof: The Tax Court Responds to the Eighth Circuit's Directive*, 100 J. of Tax'n 243 (2004) ; Burgess J.W. Raby & William L. Raby, *Taxpayer Testimony As Credible Evidence*, 106 Tax Notes 441 (2005).

⁶⁴¹ See Griffin v. Commissioner, 83 T.C.M. 1058 (2002).

⁶⁴² なお被告は、原告が7491条に規定されているその他の要件をクリアしているということについては争わなかった。See *id.*, 83 T.C.M. 1058, at 8, note 3.

⁶⁴³ See S. Rep. No. 105-174 ; H. R. Rep. No. 105-599 (1998). なお、訳文が複雑になってしまうことから、本文 submitted 以降は省略した。この部分は、「裁判における IRS の適正性の推定を考慮することなく (without regard to the judicial presumption of IRS correctness)」という留保条件である。

⁶⁴⁴ See Griffin, 83 T.C.M. 1058, at 9.

⁶⁴⁵ See *id.* at 9-14.

⁶⁴⁶ See Griffin v. Commissioner, 315 F3d 1017 (8th Cir. 2003).

⁶⁴⁷ See *id.* at 1020-1022.

⁶⁴⁸ See Griffin v. Commissioner, 87 T.C.M. 1084 (2004).

⁶⁴⁹ なお Saltzman, Ch.1, at 43は、他の行政訴訟と比較した税務訴訟の特質として、司法審査の範囲がより広範にわたることと、裁判所を選択できることを挙げている。

⁶⁵⁰ もっとも、わが国でも、更正処分に対する取消訴訟という税務訴訟形態①のほかにも、——アメリカの“還付請求→還付訴訟”に機能上相当する——「更正の請求」とそれを受けた税務行政庁の「更正すべき理由がない旨の通知処分」(通則法23条)に対する取消訴訟という税務訴訟形態②がある。これら二つの税務訴訟形態では、証明責任の所在や過少申告加算税の賦課の有無などに違いがあることから——例えば①では被告行政庁が証明責任を負い原告納税者に過少申告加算税が賦課されるのに対し、②では原告納税者が証明責任を負いかつ原告納税者には過少申告加算税は賦課されない——、わが国でも実務上、一つの税務訴訟事件につきこれら両訴訟形態のいずれを選択すべきかという点が、訴訟戦略を考える上で問題となりうるようである。鳥飼総合法律事務所編『税理士のための不服申立て・税務訴訟の実務』(清文社、2005年)14頁以下参照。

したがって、この限りでは、アメリカの税務訴訟過程と類似の現象がわが国においても見出されうとも言える。しかし少なくともわが国では、アメリカのように、訴訟形態の相違によって裁判所の管轄までもが異なるといった複雑な制度となっていない。なお、わが国の税務訴訟形態一般については、例えば、石島弘「納税者の救済と訴訟類型」(前掲注197)『租税行政と権利保護』229頁以下所収)を参照。関連して、平成16年行政事件訴訟法改正により、行政訴訟の新たな形態として、義務づけ訴訟や差止訴訟などが定められることとなったが、このような改正の税務訴訟に与えるインパクトにつき論じている最近の文献として、例えば首藤重幸「税務訴訟の最新動向と課題」税務弘報54巻3号8頁以下(2006年)のほか、さらに水野武夫「行政訴訟改革と税務訴訟」税法学551号113頁以下(2004年)なども参照。

⁶⁵¹ See e.g., Lederman & Mazza, at 295 ; Saltzman, Ch.1, at 46 ; Laro, *supra* note 256 at 18 ; Carpenter, *supra* note 256, at 84. なお、2005年9月30日現在で係属している第一審税務訴訟事件総数(26,188件)のうち、不足税額訴訟が24,941件、還付訴訟が1,247件となっており、比率になおすと前者がおよそ95%、後者がおよそ5%になる。この統計(Chief Counsel Workload : Tax Litigation, by Type of Case, Fiscal Year 2005)については、<http://www.irs.gov/taxstats/article/0,id=102174,00.html> (last visited Aug. 25, 2006) より入手ができる。

⁶⁵² See e.g., Junghans & Becker, Ch.3, at 12.

⁶⁵³ 例えば Dawson は、納税者が三つの第一審裁判所を選択(forum shopping)しようとしても、事前納付が可能である富裕な納税者であればともかく、そうではない納税者にとっては事実上租税裁での訴訟しか選択し得ないなどの理由から、現行制度は不公平であると批判する。その上で論者は、連邦地裁や連邦請求裁での還付訴訟を廃止し、租税裁での不足税額訴訟に一本化すべきであると主張する。See Howard A. Dawson, Jr., *Should The Federal*

Civil Tax Litigation System Be Restructured?, 40 Tax Notes 1427(1988).

⁶⁵⁴ この点、例えば、増田・前掲注(86)、378頁では、アメリカの裁判所選択制度につき、マイナス面を指摘されながらも肯定的に評価されている。また、高橋「(下)」・前掲注(255)、25頁では、アメリカの納税者にとって魅力的なのは裁判所選択制度ではなく、事前納付の必要がない租税裁判所制度であると指摘される。

⁶⁵⁵ なお本稿のほかにも、アメリカの税務訴訟の中でおこなわれている和解につき着目している最近の邦語文献として、伊川・前掲注(255)がある。関連して、伊川正樹「日本でも取り入れたい、アメリカの税務紛争解決システム」ザ・ローヤーズ(The Lawyers) 3巻4号23頁以下(2006年)も参照。

⁶⁵⁶ なお、こういった当事者間での自律的解決に係る契機は、前述のように、訴訟上の合意や税額計算プロセスにおいても認められうることである。

⁶⁵⁷ なお、このような、訴訟当事者間での自律的解決に対する裁判所の他律的介入の余地は、前述のように、訴訟上の合意や税額計算プロセスにおいても認められうることである。前注参照。

⁶⁵⁸ 従来からわが国の税務訴訟において当事者間の“裁判上の和解”(民事訴訟法267条)が可能であるかどうかに関しては、租税法律主義に基づく合法性原則の観点から否定的に解されてきた。この議論については、首藤重幸「税務訴訟の最前線」税務弘報52巻10号7頁～9頁(2004年)や、長谷川博「税務訴訟における和解の意義とその課題」税理45巻3号13頁以下(2002年)等を参照。さらに関連して、交告尚史「行政訴訟における和解」『行政法の争点[第3版]』(2004年)126頁以下も参照。

⁶⁵⁹ もっとも、アメリカの還付訴訟において和解の形態として、“合衆国政府が還付する前提として納税者が訴えを取り下げる旨の同意をする”がとられている一方で、わが国でも“裁判外での(事実上の)和解”——納税者の訴えの取下げと交換的に課税庁が更正処分を職権で取消す——というかたちで、インフォーマルな和解がなされており(首藤・前掲注(658)、8頁参照)、その限りでは日本の税務訴訟過程にも『交渉⇒和解』の契機があると言えなくもない。

しかし、仮に日米両国で「類似の現象」が認められるとしても、日本の場合にはあくまでも税務訴訟における和解が制度上積極的に“否定”されているのに対して、アメリカの場合には各種のマニュアルや判例上積極的に“肯定”されているという、その「制度上の相違」は看過し得ない。すなわち、たとえ「社会的な事実」レベルで日米両国に何らかの共通する現象が認められるにせよ、「制度的な仕組み」レベルからみれば、やはり本質的に異なるものであろう。本稿は、あくまでも後者のレベルでの比較法分析をしている。この点、前掲注(176)参照。

⁶⁶⁰ 例えば、日本の場合で、納税者の申告税額に対し税務行政庁が増額更正処分をおこない、それに対して納税者が当該処分の取消訴訟を提起したとする。審理の結果、裁判所により「請求棄却判決」——納税者全面敗訴判決——が下されると、税務行政庁が増額更正処分を通じ法的に確定した税額が維持されるというかたちになる。関連して通則法29条3項も参照。したがって、おそくとも納税者敗訴判決が確定するまでには『増額更正処分』——場合によっては取消訴訟係属中の『増額再更正処分』——という行為形式を通じて“係争税額の法的確定”がなされていることになる。これに対してアメリカでは、——第六章でさらに検討する点であるが——、『不足税額認定』という行為形式には、“係争(不足)税額の法的確定”という効果がない。なお、日本における税務訴訟の判決制度一般については、例えば、金子・前掲注(9)、815頁以下参照。

⁶⁶¹ もっとも通常、還付訴訟においては、納税者により係争税額が納付されたことを受けIRSにより査定がなされるので、訴訟提起の前段階(もちろん判決確定の前段階)で、すでに“係争(過納)税額の法的確定”がなされていることになる。この点については、第六章でさらに述べる。

【表A：不足税額訴訟の控訴審以降における判決確定 [IRM 36.2.5.3(08-11-2004)3】

判決確定の契機	判決確定の時期
控訴裁が租税裁の判決を認容（affirm）した場合又はそれについての控訴を却下（dismiss）した場合であって、いずれの訴訟当事者も上告受理申立期間内（控訴裁の判決が下されて「記録されて」後90日以内）に上告受理申立てをおこなわなかった場合。	租税裁の判決は、90日の上告受理申立期間経過後に確定する。
控訴裁が租税裁の判決を認容した場合又はそれについての控訴を却下した場合であって、いずれかの訴訟当事者が上告受理申立てをしたところ、連邦最高裁がその受理を拒否（deny）した場合。	上告受理申立てが拒否されたことを受け、租税裁の判決が確定する。
控訴裁が租税裁の判決を修正（modify）又は破棄（reverse）した場合。	租税裁は、控訴裁の命令（mandate）に従って新たな判決を下さねばならない。ただし、いずれかの訴訟当事者が上告受理を申立て、連邦最高裁がこの控訴裁の判断を破棄してしまった場合には、この限りではない。
控訴裁が租税裁の判決を修正ないし破棄した場合であって、上告受理申立期間内にいずれの訴訟当事者も当該申立てをおこなわなかった場合、あるいは、いずれかの訴訟当事者が当該申立てを適時におこなった場合であっても、連邦最高裁がその受理を拒否した場合。	租税裁は、控訴裁の命令に従って新たな判決を下さねばならない。この新たな判決は、それが下されて30日経過後に確定する。ただし、この30日の期間内に、いずれかの訴訟当事者が、この新たな判決を控訴裁の命令に即して是正（correct）させる手続をとった場合にはこの限りではない。この但書の場合においては、新たな租税裁の判決は、その是正がなされたときに確定する。
連邦最高裁が上告受理申立てを受理（grant）した上で、かつ、租税裁の判決（控訴裁では認容されていた）を認容した場合。	連邦最高裁の命令が出された日から30日経過後、租税裁の判決は確定する。
連邦最高裁が上告受理申立てを受理した上で、かつ、租税裁の判決（控訴裁では認容されていた）を修正又は破棄した場合。	租税裁は、連邦最高裁の命令に従った新たな判決を下さねばならない。この新たな判決は、それが下されて30日経過後に確定する。ただし、この30日の期間内に、いずれかの訴訟当事者が、この新たな租税裁判決を連邦最高裁の命令に即して是正させる手続をとった場合には、この限りではない。この但書の場合においては、その新たな租税裁の判決は、その是正がなされたときに確定する。
連邦最高裁が上告受理申立てを受理した上で、かつ、租税裁の判決（控訴裁では修正又は破棄されていた）を認容した場合。	連邦最高裁の命令が出されて30日経過後、租税裁の判決は確定する。
連邦最高裁が上告受理申立てを受理した上で、かつ、控訴裁の判決（租税裁の判決を修正又は破棄していた）を認容した場合、あるいは、連邦最高裁みずから租税裁の判決を修正又は破棄することとなった場合。	租税裁は、それぞれ、控訴裁の命令又は連邦最高裁の命令に従った新たな判決を下さねばならない。この新たな判決は、それが下されて30日経過後に確定する。ただし、この30日の期間内に、いずれかの訴訟当事者が、その新たな租税裁の判決を控訴裁の命令又は連邦最高裁の命令に即して是正させる手続をとった場合にはこの限りではない。この但書の場合においては、その新たな租税裁の判決は、その是正がなされたときに確定する。
控訴裁又は連邦最高裁が、再審理（rehearing）をさせるべく、租税裁に事件を差し戻した（remand）場合。	再審理の結果、租税裁で新たに判決が下された場合、その90日の控訴期間経過後、その判決は確定する。この点、通常の租税裁の判決が下された後の判決確定時期と同じ。

【表B：三つの第一審裁判所の主な特徴】

第一審裁判所 主な特徴	租税裁判所 (Tax Court)	連邦地方裁判所 (District Courts)	連邦請求裁判所 (Court of Federal Claims)
合衆国憲法上の位置づけ	第一条 (Article I) に基づく 立法上の裁判所 (Legislative Court)	第三条 (Article III) に基づく 司法上の裁判所 (Judicial Court)	第一条 (Article I) に基づく 立法上の裁判所 (Legislative Court)
主な管轄訴訟形態	不足税額の再認定を求め る訴訟	過納税額の還付を求め る訴訟	過納税額の還付を求め る訴訟
被告適格	IRS 長官 (Commissioner)	合衆国政府 (United States)	合衆国政府 (United States)
被告側訟務担当機関	財務省 IRS (首席法律顧問官事務所)	司法省租税局 (民事審理担当課)	司法省租税局 (連邦請求裁担当課)
事前納付の必要性	なし	あり (全額納付)	あり (全額納付)
不服審査前置の必要性	なし	あり (還付請求)	あり (還付請求)
出訴期間など	正式不足税額通知 (90日 レター) を受けて90日以 内の出訴期間	【請求期間】 申告書提出日から三年 過納税額納付日から二年 →いずれか経過が遅い日 【出訴期間】 還付拒否通知受領後二年 or 還付請求後六ヶ月経 過しても応答がない場合。	【請求期間】 申告書提出日から三年 過納税額納付日から二年 →いずれか経過が遅い日 【出訴期間】 還付拒否通知受領後二年 or 還付請求後六ヶ月経 過しても応答がない場合。
陪審審理 (Jury Trial) の 利用可否	利用不可能	利用可能	利用不可能
拘束される控訴裁判所 (Court of Appeals) の先例	納税者を管轄する 巡回区控訴裁判所 (Circuit D.C., 1st - 11th)	納税者を管轄する 巡回区控訴裁判所 (Circuit D.C., 1st - 11th)	連邦巡回区控訴裁判所 (Federal Circuit)

★なお本表作成に当たっては、Morgan, at 127を参考にした。

【図 C：アメリカ連邦税確定過程の主な流れ】

