

米国連邦税確定行政における「査定(assessment)」  
の意義(3・完)

メタデータ	言語: jpn 出版者: 公開日: 2008-01-09 キーワード (Ja): キーワード (En): 作成者: 高木, 英行 メールアドレス: 所属:
URL	<a href="http://hdl.handle.net/10098/1430">http://hdl.handle.net/10098/1430</a>

# 米国連邦税確定行政における「査定 (assessment)」の意義 (3・完)

高 木 英 行

(2007年8月23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、福井大学教育地域科学部紀要 (第Ⅲ部 社会科学) 第62号】

## 第六章 査定の意義

### 第一節 査定の理論的特質

### 第二節 査定に係る一般的制度

### 第三節 査定期間 (statute of limitation on assessment)

- 第一項 査定期間の起算日
- 第二項 査定期間の種類

### 第三項 期間徒過に対する例外的な調整措置

1. エクイティ上の請求額減殺 (equitable recoupment)
2. 請求額減殺法理の援用方法の限界
3. 租税裁による請求額減殺法理の適用
4. その他の調整措置
  - (1) 相殺 (set off)
  - (2) エクイティ上の禁反言 (equitable estoppel)
  - (3) 緩和規定 (mitigation provisions)

### 第四節 時期尚早の査定 (premature assessments) の効力

#### 第一項 「差止可能」論と「無効」論

#### 第二項 衡平 (equity) 的考慮

#### 第三項 訴訟係属中の再査定による治癒

### 第五節 査定の類型

#### 第一項 略式査定 (summary assessments)

1. 申告税額どおりの査定
2. 査定前の送金 (pre-assessment remittances)
3. 納付が査定に与える影響

#### 第二項 不足税額査定 (deficiency assessments)

1. 90日レターの機能・目的
2. 不足税額手続
3. 90日レターに係る瑕疵
  - (1) 送達ミス
  - (2) 形式・内容上の誤り
  - (3) 漠然とした理由附記
  - (4) 重大な瑕疵ある認定 (naked assessment)
    - ① 90日レターの「背景の詮索 (look behind)」
    - ② 証拠提出責任の転換
    - ③ 90日レターの無効

#### 第三項 緊急事態における査定

1. 遅延による租税徴収の危殆化 (jeopardy)
2. 緊急査定 (jeopardy assessment) と繰上査定 (termination assessments)
3. 事前手続
4. 事後争訟
  - (1) 不足税額訴訟

- (2) 徴収差止命令禁止法 (Anti-Injunction Act)
- (3) 手続的デュー・プロセス問題
- (4) 7429条訴訟
- 5. 現金所持者査定 (possessor-of-cash assessments)
  - (1) 二重の推定
  - (2) 真実の所有者 (true owner) をめぐる問題

#### 第四項 破産手続における査定

- 1. 自動的停止 (automatic stay) が税務行政過程へ及ぼす影響
- 2. 破産査定 (bankruptcy assessments) と管財査定 (receivership assessments)
- 3. 自動的停止違反の査定の効力：「取消可能」論と「無効」論

#### 第六節 小括

### 第七章 むすびに【以上、本号】

## 第六章 査定の意義

前章までの申告過程 (第二章)、調査過程 (第三章)、不服審査過程 (第四章)、訴訟過程 (第五章) に係る諸章においては、アメリカの連邦税確定過程に係る各過程をそれぞれ“素描”し、これら素描の中で判明した各過程の手続構造上の特質を、日本のそれら各過程との比較を念頭に置きつつ、暫定的ながら指摘してきた。いまこの素描作業が終わった段階で、アメリカ連邦税確定過程に係る手続構造上の特質として指摘しうることは、さしあたり次の三点である。すなわち、①申告過程における納税者による申告書の提出行為について、法形式面からみた「独自の位置づけ」が乏しいのではないかという点 (第二章第四節参照)、②調査過程・不服審査過程・訴訟過程を通じて、「交渉 (negotiation) ⇒ 和解 (settlement)」的な要素が色濃く認められるのではないかという点 (第三章第六節、第四章第四節、第五章第四節参照)、③申告過程から訴訟過程へと至る連邦税確定過程の随所に、「査定 (assessment)」という名称の行為形式が登場してきており、法的観点からみて何らかの意義があるのではないかという点である (前掲図C参照)。

以上三点にわたる端緒的な認識を踏まえ、改めて本章で行おうとする作業とは、上記①と②の点を念頭に置きつつ、おもに③の点を中心として連邦税確定過程に係る分析をさらに押し進め、そうすることを通じて、この過程が“全体として”いかなる手続構造により規定されているのかについて、より深いレベルでの認識を得ようとするものである。いわば本章では、前章までの素描作業により得られた幾分かの成果を足がかりとしつつ、また、連邦税確定過程の中で査定がいかなる法的意義をもつのかといった一つの問いを手がかりとしながら、連邦税確定過程に係るさらなる突っ込んだ検討をしていこうとするものである。

そこで、予めこの検討に係る具体的な順序について示しておく、まず第一節では、「査定」という行為形式について“概念把握”の上で、それがいかなる理論的特質を有するものであるのかについて考察する。ついで第二節においては、この査定に係る一般的制度を紹介する。なお第三節では、査定に係るこれら一般的制度の中でも、とりわけ重要な査定期間制度につき、独立した節を起し検討することとする。また、この第三節と同様の趣旨から、第四節では、内国歳入法典上定められている手続を踏まらずに実施された、いわゆる「時期尚早の査定」について、その法的効力をめぐる議論に着目して検討する。

そして、以上第一節から第四節にかけての“査定一般”に関する検討を踏まえた上で、第五節では、各種の査定類型に関して、先に検討した第二章から第五章までの連邦税確定過程の流れを念頭に置きつつ考察していく。ここではいわば、査定という IRS の行為形式を基点として、これまで素描してきた連邦税確定過程を“再構成”していくこととなる。かくして第六節では、本章における検討作業を通じて、アメリカの self-assessment に基づく連邦税確定過程が、わが国の申告納税に基づく税額確定過程と比較して、いかなる“手続構造”上の特質を持っているのかという点について、終局的に確認することとする。

### 第一節 査定の理論的特質

さて、本章の検討対象たる「査定 (assessment)」に関してであるが、内国歳入法典上、この査定という名称で一つの章が設けられており (Chapter 63 Assessment) ——ちなみにこの次の章は徴収という名称の章 (Chapter 64 Collection) である——、そこでは以下のような規定がある。まず § 6201 (a) では、財務長官が内国歳入法典上の租税に係る全ての調査 (inquiries)、決定 (determinations)、査定 (assessments) を実施する権限を有することが定められている。また同法典 § 6202 では、査定を実施する具体的な形態 (mode) や時期 (time) に関して、財務長官が財務省規則を通じて定めようとしている。さらに同法典 § 6203 では、査定の実施に係わる具体的な方法 (method) として、財務長官が定めたルールや規則に従って、財務長官の事務所において、個別の納税者の納税義務 (the liability of the taxpayer) を記録する (recording) ことを通じて、実施すると定められている。なお、これら規定における「財務長官」の権限は、「IRS 長官」を介して、各税務署の長や各キャンパス (旧サービスセンター) の長に委任されており (Reg. § 301.6201-1(a))、また実際の査定に係わる事務については、後述のように、それら組織に所属している「査定官 (assessment officer)」と呼ばれる役職者が担当することになる (Reg. § 301.6203-1)。この査定という記録行為そのものは、単に納税者の氏名、税目、課税期間、税額を識別する記録を、所定の手続でもって作成する (Reg. § 301.6203-1) というだけのことであるから、当該行為は IRS の純粹に事務的な行為 (ministerial act) とされる<sup>1)</sup>。

このような査定という名の IRS “内部”における行為<sup>2)</sup>に関しては、「多くの租税実務家にとって、内国歳入庁による租税の査定は、十分に理解されていない行政活動 (administrative act)

である。」<sup>3</sup>との指摘からも窺えるように、アメリカの租税実務においては、あまり意識されてこなかったようである<sup>4</sup>。しかしながら、この査定という行為は、単なる事務的な行為以上の重要な意義を、連邦税確定過程及び徴収過程において有している<sup>5</sup>。というのも、IRSがこの査定を実施することによって、納税者は法的にIRSに対して具体的納税義務を負うことになる<sup>6</sup>ととも<sup>6</sup>、この査定の実施に基づいて、IRSは「連邦租税リーエン通知登録 (filing of notice of federal tax lien)」や「差押 (levy)」等<sup>7</sup>に係る強制徴収権限を行使して、当該納税義務につき合法的に徴収しうることになるからである<sup>8</sup>。そこで、この査定的重要性につき説示している有名な判例として、1935年の連邦最高裁判決、*Bull v. United States*<sup>9</sup>を挙げよう。本判決については、また別の論点 (エクイティ上の請求額減殺) との関連で、事案も含め詳しく取り上げることとなるのだが、以下では査定に関する説示部分のみを引用し、紹介することとする<sup>10</sup>。

「租税は、主権者 (sovereign) によって、強制的に取り立てられるものであって、[このことから] 必然的に主権者は、課税されるべき階層に属するあらゆる人々に対して、各人が法律上納付すべき税額について、強制執行可能な請求権 (enforceable claim) を有している。[この点] 制定法上、こういった課税に関するルールが規定されている。[ただ] こういった課税のルールを各納税者の事案に対して適用し、そうすることによって、[各納税者が] 納付すべき税額を確認する (ascertain) ためには、何らかの組織が備えられていなければならない。[そこで] この目的のために選び出された機構が、査定 (assessment) と呼ばれる行為をおこなう行政機関なのである。

[一方で、] この査定とは、課税対象となった財産の評価額 (valuation) ということであろう。そして、この評価額に対しては、法定税率が掛けられることとなり、その結果として税額が確認 (ascertain) されることとなろう。あるいは[他方で]、この査定とは、計算 (calculation) ということを含み、また納付されるべき税額を決定 (fix) するということであろう。そして、連邦遺産税や連邦所得税の査定とは、この[後者の] 類型のことなのである。

いったん租税が査定されることとなると、納税者はその税額について主権者に対し、法律上定められた納付期日が到来する時期において、納付すべき義務を負うこととなる。[ただし、] この納付義務が履行されなかった場合のため、納付について強制的に執行しうる何らかの手続が必要となってくる。[この手続としては、]制定法を通じて、政府が訴訟 (action at law) を提起するよう差し向けた上で、その訴訟の中で納税者が、みずから有する抗弁を提起することもありえよう。[この場合、] 納税者敗訴の裁判判決 (judgement) が下されると、[この判決の] 実現 (execution) のための差押を通じて、徴収がおこなわれることとなろう。

しかしながら、租税は政府の血液 (lifblood of government) であって、その迅速かつ確実な入手は必要不可欠である。それゆえに、大昔より主権者は、より徹底的な徴収手段に依拠してきたのである。[すなわち] 査定には、裁判判決の効力 (force of a judgment) が認められているのであって、査定された税額が納付期日までに納付されない場合、行政職員は、その租税債

務を満足させるために、その債務者〔たる納税者〕の財産を差し押さえるのである〕。

ところで Saltzman は、上に訳出した *Bull* 判決の説示部分を引用しながら、査定の理論的意義に関し、およそ次の四つの点を挙げて説明している。すなわち、①「査定は租税に関する法律を執行する (an assessment enforces a tax statute)」、②「査定は“裁判判決の効力”を持つ (an assessment has “the force of a judgment”)」、③「査定は IRS の行政徴収手続の基礎である (an assessment is the foundation of [IRS’ s] administrative collection procedures)」、④「査定は不足税額手続と還付請求手続との分水嶺である ([an] assessment divides deficiency procedures from refund procedures)」である。以下では、これら四点に関する Saltzman の議論をさらに詳しく紹介しよう<sup>11</sup>。

まず①に関する説明として、論者 (Saltzman、以下同様) は、内国歳入法典上、納税義務に係る規定があるからといって、その規定が「自動的に執行される (self-enforcing)」わけでも、あるいは、「徴収可能な納税義務 (collectible liability)」となるわけでもないことを指摘する。そして査定こそが、各納税者が法律上納付すべき税額を確定する (establish) ものなのであるとする。いわば、ここで論者は、納税者が負う“具体的納税義務”が、査定を通じて法的に確定することを指摘していると言えよう。

次に②に関連して、論者は、「査定」の効力について、民事債権回収訴訟において、民事債権者が勝訴した場合に獲得する裁判「判決」と、同様の効力であると指摘する<sup>12</sup>。もっとも論者は、*Bull* 判決における説示を引用しながら<sup>13</sup>、両者の“位置づけ”の相違についても指摘している。すなわち一方で、民事債権回収訴訟の場合には、民事債務者は「聴聞 (hearing)」を受けた後にはじめて、(自己に不利益な) 裁判「判決 (judgment)」が下されることになる。これに対し査定の場合には、査定という名の「判決 (judgment)」が納税者 (租税債務者) に対し下され、かつ、それに基づき納税者がその査定 (=判決) 税額を納付した後にはじめて、その納税者に対しては、この誤って査定・徴収された税額を取り戻すべく、原状回復 (restitution) 訴訟形態もっての「聴聞 (hearing)」の機会が認められることになる。いわば、ここで論者は、「査定」と「判決」とでは、その実体的な効力において何らかの共通性があるにしても、その手続的な文脈において全く異なるということを指摘するのであろう。

さらに論者は、上記②の「査定≒判決」論と関連付けて、③についても理論的に説明している。すなわち、民事債権回収訴訟において勝訴判決を得た民事債権者は、その「判決」を根拠として、敗訴した民事債務者の財産に関し、判決リーエンの通知登録や差押に着手することができる。この点、査定を実施した IRS も、その「査定」を根拠として、納税者の財産に対し連邦租税リーエン通知登録や差押を実施することができる。

そして④について論者は、不足税額手続が「査定実施前の手続 (preassessment procedure)」であるのに対し、還付請求手続が「査定実施後の手続 (postassessment procedure)」であるということを指摘した上で、査定の理論的な意義を確認している。そもそも不足税額手続は、査定実施を受けての還付訴訟という (排他的な) 税務訴訟制度が、納税者の権利救済という観点から過酷で

あるとの考え方にかんがみて発達してきたものである<sup>14</sup>。すなわち、1924年に現在の租税裁判所の前身である「租税不服審査委員会 (the Board of Tax Appeals)」が設置されるまでは、IRSにより査定された税額につき納税者が争うためには、事前にその係争税額を“全額”納付し、(還付請求を経て) 還付訴訟を提起するルート (postpayment refund procedures) しか認められていなかった。逆に言えば、納税者は査定税額を全額納付できなければ、司法的救済を受けられないことになっていた。まさにこの査定の効力の過酷さゆえに、1924年に連邦議会は、租税不服審査委員会を設置して、納付前の司法審査 (prepayment judicial review) を認める不足税額手続を導入したのである。

このことと関連して、論者は、「不足税額認定 (deficiency [determination])」と「査定 (assessment)」という、IRSにより実施される二つの決定類型の、法的性質上の違いについても論及する。すなわち、一方で「不足税額認定」は、判決類似の効力を持たない、単なるIRSの暫定的な決定 (provisional determination) に過ぎないものであって、もし納税者がこの決定につき租税裁へと適時に訴え出るならば、租税裁により否定されうる性質のものである。しかし他方で、「査定」は終局的な判決 (final judgment) の効力を持つものであって、IRSは、納税者がその査定された税額を全額納付しなければ、徴収措置の実施に踏み切ることができるのである。したがって納税者は、査定され徴収されてしまった誤った税額を取り戻すためには、事前に査定されたその税額全てを納付し、還付請求を経た上で、連邦地裁ないし連邦請求裁へと還付訴訟を提起せねばならない。かくして論者は、④に係る議論を通じて、「査定」の効力について、税務訴訟に係る“制度沿革”的な観点からみても、また現行の税務訴訟に係る“制度体系”的な観点からみても、重要な意義を有するものであることを示唆するのである。

さて、以上紹介してきた *Bull* 判決の説示や、Saltzman の議論からも明らかなように、IRS 内部で行われている事務的な行為である「査定」は、連邦税確定過程における「税額の (法的) 確定」のメルクマールとして、重要な意義をもつ行為形式であると言える。しかしながらこの結論は、しょせん暫定的なものに過ぎない。というのも、ここでの結論は、査定という一つの行為形式に焦点を当てた上で、もっぱら、その効力に係る裁判判決との観念的な比較を手がかりにした、一般抽象的な考察を通じて導き出されえた結論に過ぎないからである。ひるがえって、査定という行為形式が連邦税確定過程において重要である、ということを最終的に結論づけるためには、こういった《理論的考察》のみでは足りず、あわせて、連邦税確定過程における個別具体の制度の展開の中で、この査定がいかに機能しているのかといった《機能的考察》をも経ておく必要がある<sup>15</sup>。それゆえ以下本章では、この査定という行為形式が、連邦税確定過程の一連の“流れ”の中で、いかなる機能を果たしているのかという点について、査定に係る個別具体の制度や、そういった制度をめぐる議論のありようを踏まえながら、さらに考察していくこととしよう。

## 第二節 査定に係る一般的制度

前述したように査定とは、IRSにより実施される、納税者の具体的納税義務の(法的)確定行為であって、その現象面ではその義務に係る記録行為というかたちをとる。一般的に言って、この記録行為という点では、後述(本章第五節)するいずれの査定類型にも共通しているとされる<sup>16</sup>。以下本節では、この査定制度一般に係る事柄について、さしあたりIRSとの間で租税紛争が生じることのない、大多数の納税者を念頭に置いた上で紹介することとしよう<sup>17</sup>。

第二章で述べたように、納税者は、内国歳入法典の定めにしたがって、一般に所轄のキャンパスに対し、申告書を提出する義務を負う。この申告書上の税額が適正かどうかについては、コンピューターによる機械処理や職員による手作業を通じて、チェックされることとなる。そしてこの過程を通じて、申告税額が適正であると確認された場合、当該申告税額は、納税者の氏名、識別番号、課税期間、税目とともに、当該申告税額どおりに、「査定簿(assessment list)」に記録されることとなる(§ 6201(a)(1); Reg. §§ 301.6201-1(a)(1), 301.6203-1)。ついで、その日そのキャンパスにおいて査定簿に記録された、全ての納税者の納税義務は、税目ごとに整理し直された上で、査定に係る簡易記録書(summary record)である、「査定証書(書式23-C)」(Assessment Certificate: Form 23-C)へと転記される(§ 6203; Reg. § 301.6203-1; IRM 35.9.2.1(08-11-2004)1)。その後、この査定証書に対し、各キャンパスに所属する「査定官(assessment officer)」<sup>18</sup>が、その“署名(sign)”を書き入れたとき、内国歳入法典上の定めに基づく「査定」が実施されたことになる(§ 6203; Reg. § 301.6203-1; IRM 35.9.2.1(08-11-2004)1)。なお、このように納税者の申告税額そのままに実施される査定類型のことを、「略式査定(summary assessments)」と言う<sup>19</sup>。

しかしながら以上の過程は、実務では機械的に処理されることとなっている。すなわち各キャンパスに設置してあるコンピューターから、定期的に——通常1~2週間にわたって査定された納税義務全てを含む——査定証書がプリントアウトされ、これに週一度の頻度でもって査定官が署名する、というかたちをとって行われているようである<sup>20</sup>。それゆえ、このプリントアウトされた文書一枚あたりには、通例、数百ないし数千の納税者に係る納税義務が記載されているという<sup>21</sup>。いずれにせよ、しばしば租税紛争において問題となってくる「査定日」——実務上「23C date」とも言われる——とは、査定官がこの査定証書に署名<sup>22</sup>した日のことを指す(§ 6203; Reg. § 301.6203-1; IRM 35.9.2.1(08-11-2004)1)。

ところで、ほとんどの納税者は、IRSにおいて査定が実施されたことを知るよしもない。というのも、通常IRSは、査定を実施したことにつき、——のちに査定税額につき滞納が発生しない限りにおいては——納税者に対して通知することがないからである。もっとも納税者が、別途IRSに対し請求するのであれば<sup>23</sup>、査定証書の「一部写し」を受け取ることができ、またこの場合、IRSはその「一部写し」を当該納税者に対し交付する義務を負う(§ 6203; Reg. § 301.6203-1)。この「一部写し」には、納税者の氏名のほか、査定日、査定税目、査定した課税期間、査定税額が記載されている(Reg. § 301.6203-1)。しかしながら、ほとんどの納税者は、「必要ない」がゆえに、この

請求をしてこないようである<sup>24</sup>。

ついで、一般に査定については、「適正性の推定 (presumption of correctness)」がはたらくものとされている。この点について明らかにする裁判例として、例えば1992年の第六巡回区控訴裁判決、*Gentry v. United States*<sup>25</sup>がある。本件は、IRSより査定を受けた原告が、この査定の有効性を争点に、被告合衆国政府に対して還付訴訟を提起した事案である。被告は原告に対し、本件査定が有効に実施されたことを裏付けるため、前述の「査定に係る簡易記録書 (summary record of assessment)」のほか、さらにそれより詳細な文書である「査定・納付に係る証明書 (certificates of assessments and payments)」(書式4340)<sup>26</sup>を提出したところ、原告はこれら書類だけでは本件査定の有効性を根拠づけるに足りないとし、さらに本件査定の実施の背景となった「原資料 (original background and supporting documents)」を提出するよう被告に対して請求した。

これに対し巡回区控訴裁は、一般論として、「原則として査定・納付に係る証明書は、実施された告知や査定 (notices and assessments) に係る相当性や適切性 (adequacy and propriety) について、十分な証明力 (sufficient proof) があるものとみなされる。ただし、それを覆すに足りる証拠 (evidence to the contrary) がある場合にはこの限りでない」と述べた上で、本件事案において「IRSが作成した、査定に係る簡易記録書及び査定・納付に係る証明書は、『原告』と、それら書類の根拠となった内国歳入法典 § 6203及び財務省規則 § 301.6203-1に基づく『査定』との関連性 (nexus) を示すのに十分である。」と判示した<sup>27</sup>。そして巡回区控訴裁は、原告より本件査定についての有効性の推定 (presumptive validity) を覆す (counter) こととなる証拠が何ら提出されていないと指摘した上で、本件査定に認められているこの“推定”が覆されていない以上、原告が被告に対し、本件査定に係る原資料を請求することは認められないとした<sup>28</sup>。

かくして、*Gentry* 判決も言明しているように、査定には“適正性の推定”がはたらくとされるのであるが、一方で、内国歳入法典上所定の手続を踏まずに査定が実施されてしまった場合、その査定の効力が問題となる。こういった手続違反の査定の類型としては、大きく分けて、①事務手続上のミスがある査定と、②時期尚早の査定 (premature assessment) とに分けられるようである。前者の①事務手続上のミスがある査定とは、査定証書(書式23-C)に対し査定官が署名していなかったとか、あるいは、納税者の氏名が誤って査定証書(書式23-C)に記載されてしまっている等の、いわば行政内部手続上の単純かつ技術的な誤りを伴う査定であって、この種の査定に関しては、従来から「無効」<sup>29</sup>と解する裁判例<sup>30</sup>と「有効」と解する裁判例<sup>31</sup>とに分かれてきている<sup>32</sup>。これに対し、後者の②時期尚早の査定とは、例えば、90日レター送付に基づき納税者に認められる出訴期間内 (査定禁止期間でもある) に、IRSが(不足税額) 査定を実施してしまったといった、納税者にとって明らかな実害が生じうる、比較的重い手続違反をともなう査定のことであって、これに関しても従来から「無効」と解する裁判例と「有効」と解する裁判例とで、裁判例における解釈対立がある。もっともこの②については、査定の機能を理解する見地から、独立した節(本章第四節)を起こしてさらに検討したい。

なお、以上①②のような手続違反があった場合(手続法的な誤り)であれ、あるいは、過大な税額を査定しまった場合(実体法的な誤り)であれ、IRSが何らかの“誤った査定”を実施してしまった場合には、IRSは“職権でもって”その誤りを是正しうる。すなわちIRSは、①過大に査定してしまった場合、②査定期間を徒過しているにもかかわらず査定を実施してしまった場合、③そのほか違法又は間違っただけで査定を実施してしまった場合においては、これら広い意味での誤った査定(①②③)部分であって、かつ、いまだ納税者からその税額の納付を受けていない部分について、「職権取消し(abatement)」を実施しうるものとされる(§6404(a); Reg. §301.6404-1(a))<sup>33</sup>。またIRSは、ある課税年度に関して実施した査定が、重大な点において不完全又は不適切なものと判断する場合、その課税年度につき査定期間内である限りにおいて、「再査定(supplemental assessments)」を実施することもできる(§6204(a); Reg. §301.6204-1)<sup>34</sup>。ただし、不足税額を伴うような再査定を実施しようとする場合においては、納税者に対し事前に租税裁での訴訟機会を与えるべく、後述の不足税額手続を履行せねばならない(§6204(b); Reg. §301.6204-1)。

さてIRSが、納税者の申告内容を内国歳入法令に照らして適正であると認め、略式査定を実施した場合において、申告書の提出とともに申告税額が全額納付されていたのであれば、後述のように(本章第五節第一項3)査定が充足された(satisfied)ものとみなされ、納付済みとの旨の記録がなされる<sup>35</sup>。これに対し申告税額が全く納付されていない、又は、その一部しか納付されていない場合、IRSは略式査定を実施した後、当該納税者に対して未納税額(滞納税額)分の納付を求め、**「査定の通知及び納付の督促(Notice of Assessment and Demand for Payment)」**を送付することになる。そして、この「通知・督促」を受けても納税者が納付をしてこない場合、IRSは、連邦租税リーエン通知登録や差押といった強制徴収手続に着手することになる。

もっとも、査定を実施したIRSは、当該査定税額を徴収するための手段として、上記の“行政上の強制徴収手続”ばかりでなく、選択的に“司法上の強制徴収手続”、すなわち民事訴訟手続を用いることも認められている<sup>36</sup>。こういった、政府が原告となり、納税者等を被告として提起される徴収訴訟の典型例として、例えば、「租税査定執行訴訟(suit to reduce tax assessment to judgment)」や「連邦租税リーエン実行訴訟(suit to foreclosure of tax liens)」(§7403(a))があるほか、さらに後述する「誤還付金返還請求訴訟」(§7405)などもある。また、これら典型的な徴収訴訟のほかにも、内国歳入法典上、IRSが査定を実施していなくとも徴収訴訟を提起しうることを示す規定もある(§6501(a))<sup>37</sup>。

### 第三節 査定期間 (statute of limitation on assessment)

IRSが、ある納税者に対し査定を実施するにあたっては、その納税者の課税年度に係る査定期間が徒過していないかどうかという点に注意せねばならない。というのも前述のように、この査定期間が徒過している場合<sup>38</sup>、IRSは、その納税者の課税年度につき査定を実施して徴収措置をとりえなくなってしまうのであるし<sup>39</sup>、また納税者も、本来であれば内国歳入法典上納税義務を

負う租税について納付しなくてもよいことになってしまうからである<sup>40 41</sup>。とりわけこの査定期間は、納税者の申告した課税年度の納税義務について、不足税額が判明した場合に大きな問題として浮かび上がってくる。

なお、査定期間とならんで、“徴収期間 (statute of limitation on collection)”という時効期間制度もあるが (§ 6502(a); Reg. § 301.6502-1(a))、これは、IRS が査定を実施した後——差押を通じてであれ徴収訴訟を通じてであれ——十年以内にその査定税額を徴収せねばならないとする期間である。ちなみにこの徴収期間も、前述した査定期間同様 (第三章第四節)、納税者の同意があれば延長するとされる (Reg. § 301.6502-1(b))。ただ、この徴収期間をめぐる議論については、おもに連邦税徴収過程の問題であるので、本稿では議論の対象としないこととする<sup>42</sup>。さしあたり以下では、査定期間をめぐる議論の中でも、査定期間の起算日 (第一項) と査定期間の種類 (第二項) について瞥見する。また、たとえ査定期間が徒過している場合であっても、IRS の正当な利益を保護する見地から例外的に認められる、各種の調整措置制度 (第三項) についても検討しよう。

### 第一項 査定期間の起算日

査定期間をめぐる問題となる点は、まずその起算日である。一般に査定期間の起算日は、納税者が「申告書を提出した日 (the return was filed)」の翌日<sup>43</sup>とされる (§ 6501; Reg. § 301.6501(a)-1(a); IRM 25.6.5.4.1(11-01-2004)1)。ただし、この起算日をめぐるのは、その提出の“態様”に応じて若干異なった取扱いがなされる。第二章で触れた内容もあるが、ここで再度整理して紹介しよう<sup>44</sup>。

まず、法定申告期限日“前”に提出された申告書に係る査定期間の起算日であるが、法定申告期限日の翌日とされる (§ 6501(b)(1); Reg. § 301.6501(b)-1(a); IRM 25.6.5.4.2(03-01-2006)1.A)。これに対して、法定申告期限日“後”に提出された申告書については、実際にその申告書が提出された日の翌日が、査定期間の起算日になる。また、法定申告期限日“前”に提出された“修正申告書”に関しては、元の申告書の一部とみなされるので、査定期間の起算日は法定申告期限日の翌日となる<sup>45</sup>。これに対して、法定申告期限日“後”に提出された“修正申告書”に関しては、そもそもこの種の申告書を受理するか否かは IRS の裁量的判断にゆだねられているところ、仮に受理された場合であっても当初の査定期間が延長されることはなく (IRM 25.6.5.5.2(11-01-2004)1)、また起算日についても元の申告書に応じるものとされる。

さらに、納税義務を負っているにもかかわらず納税者が申告書を提出しない場合において、IRS がその納税者に代わって作成してくる“代替申告書” (§ 6020(b)) については、そもそも査定期間が開始するための申告書とみなされないで (§ 6501(b)(3); Reg. § 301.6501(b)-1(c); IRM 25.6.5.5.5(03-01-2006)1)、その結果 IRS は、次項の無申告の場合の査定期間ルールにしたがって、代替申告書に係る課税年度の納税義務につき、“無期限”に査定を実施しうることとなる。また、納税者が申告書を提出してきても、その提出された申告書上の項目が全てゼロ記載とか、申告書上に署名がないとか、宣誓部分を抹消している等の不適式で無効な (invalid)「申告書」の場合にも、やはり

その「申告書」提出を契機として査定期間が開始しないので、結果として IRS は——無申告の場合の査定期間ルールにしたがって——“無期限”に査定を実施しうることとなる (IRM 25.6.5.5.1 (03-01-2006) 1)<sup>46</sup>。

もともと、この後者の点について、例えば事業体に係る申告書の選択において、納税者が「善意 (good faith)」でもって、結果として不適式な「申告書」を提出してしまったと認められる場合——例えば本来であれば法人としての申告書を提出すべきであったにもかかわらず間違っただけでパートナーシップ申告書を提出してしまった場合——には、——そのパートナーシップ申告書を査定期間の取扱い上法人としての申告書とみなすという理解を通じて——その不適式な「申告書」の提出日の翌日を査定期間の起算日とする、との一定の救済規定もある (§ 6501(g); Reg. § 301.6501(g)-1)。

## 第二項 査定期間の種類

一般に査定期間は、納税者が申告書を提出した日の翌日から、「三年間」とされている (§ 6501(a); Reg. § 301.6501(a)-1(a); IRM 25.6.5.4.1 (11-01-2004) 1)。もともと内国歳入法典上、この通則的な定めほかに、多くの例外的な査定期間類型が定められている (§ 6501(c))<sup>47</sup>。まず、ある課税年度において、納税義務を負う納税者が、本来であれば提出すべき申告書を提出していない場合には、その課税年度に係る査定期間は“無期限”とされ、それゆえ IRS はその課税年度につき「いつでも (at any time)」査定を実施しうることとなる (§ 6501(c)(3); Reg. § 301.6501(c)-1(c))。また、ある課税年度において、納税義務を負う納税者が提出すべき申告書を提出したとしても、それが「ほ脱」目的で提出された虚偽 (false) ないし詐欺的な (fraudulent) 申告書であったと認められる場合、又は、所得税・遺産税・贈与税以外の税目につき「ほ脱」するための意図的な試み (willful attempt) がなされたと認められる場合においても、やはり査定期間は“無期限”とされ、IRS はいつでも査定を実施しうることになる (§ 6501(c)(1), (2); Reg. §§ 301.6501(c)-1(a), (b); IRM 25.6.5.6.2 (04-01-2007))<sup>48</sup>。それゆえ、以上の規定が適用される場合、理論上 IRS は、たとえ納税者の数十年前の課税年度における納税義務 (税額) であったとしても、査定を実施し徴収できるということになる。

なお、第一項で前述したように、申告書を提出すべき納税者が、法定申告期限日前に申告書を提出せず、のちの法定申告期限日後になって申告書を提出した場合には、その実際の提出日の翌日が査定期間の起算日となる。ところで、このことと関連して、納税者が「ほ脱」目的の詐欺的な申告書を法定申告期限日前に提出していたにもかかわらず、法定申告期限日後になって悔い改めて適正な申告書を提出することになった場合に、査定期間の取扱いがどうなるのかが問題となる。具体的には、適正な申告書が提出されてから、改めて通常の“三年”の査定期間が開始するのか、それとも適正な申告書が提出されたにもかかわらず、当初「ほ脱」目的の詐欺的な申告書が提出されていたことを理由として、“無期限”の査定期間のままという取扱いになるのかという争点である。

この争点についてのリーディング・ケースとして、1984年の連邦最高裁判決、*Badaracco v. Commissioner*<sup>49</sup>がある<sup>50</sup>。原告らは、電気工事業を営むパートナーシップのパートナーであるが、1965年から1969年の課税年度（以下本件課税年度）にかけて、ほ脱目的の複数の「詐欺的な申告書 (fraudulent returns)」——パートナーシップ申告書と個人所得税申告書——を提出した<sup>51</sup>。しかしその後、ニュージャージー州の連邦大陪審 (federal grand juries) は、原告らに対し、本件課税年度について、虚偽申告罪 (§ 7206(1)) の容疑に基づき召喚状を発し、関係帳簿書類の提出を命じてきた。この召喚状を受けた原告らは、1971年、これら申告書がほ脱目的の詐欺的なものであったことを認め、本件課税年度の税額を計算し直し、「適正な修正申告書 (nonfraudulent amended returns)」を提出した上で、不足税額分を自主的に納付した<sup>52</sup>。

しかしながら、この「適正な修正申告書」が提出されてのち六年が経過した1977年になって、被告 IRS 長官は、本件課税年度のは脱税額分に科される民事詐欺罰分 (§ 6663(b)) について不足税額認定をし、原告らに90日レターを送付。これに対し原告らは、租税裁へと提訴した上で、「適正な修正申告書」提出後、すでに三年の査定期間が経過しているのだから、被告が本件課税年度に関して不足税額の査定を試みることは、内国歳入法典上ゆるされないとして反論した。一審租税裁では、原告らの主張が受け入れられ請求が認容されたものの、控訴審ではその判断が覆され原告らが敗訴。連邦最高裁も、判決理由中以下に掲げる点などを指摘した上で、原告らの請求を棄却することになった。

すなわち連邦最高裁は、一般に納税者が虚偽ないし詐欺的な申告書を提出した場合、その申告書が提出された課税年度については‘無期限’に査定を実施することが認められているところ、このことは本件のように、「詐欺的な申告書」を提出したが、のちになって後悔して「適正な修正申告書」を提出した場合であっても変わらないと判示した<sup>53</sup>。また原告らの主張によると、本件当初の「詐欺的な申告書」は、査定期間規定の解釈上、無効 (nullity) であって始めから存在しないものと解すべきなのだから、無申告の場合のルールに準じて、本件「適正な修正申告書」提出後三年間の査定期間が適用されるべきだということ、連邦最高裁は、「制定法上の文言、内国歳入法典のしくみ、参考になる裁判例 (the statutory language, the structure of the Code, or the decided cases)」を通じてこのような解釈は支持しえないとして退けた<sup>54</sup>。

さらに、原告らの主張によると、原告らのように悔い改め適正な申告書を提出した納税者に対しても、他の悔い改めずには脱をしたままの納税者に対すると同様、‘無期限’の査定期間が適用されるというのでは公平 (equity) を欠くということ、連邦最高裁は、原告ら主張の事柄に関してはそもそも“法解釈”上の問題ではなく“法政策”上の問題であって、連邦議会であればともかく、裁判所が判断する事柄ではないとして、正面から取り合わない旨の判断を示した<sup>55</sup>。もっともこの点、連邦最高裁は、仮に法政策上の観点を裁判所が斟酌したとしても、往々にして「詐欺的な申告書」が提出された場合、適正な税額を突き止めるための税務調査は、納税者が証拠隠滅を行っていることから困難を極めるのであって、このような困難は、たとえ納税者が悔い

改め、事後的に「適正な修正申告書」を提出した場合であっても本質的に変わらないと指摘し、‘無期限’の査定期間の適用もあながち不当ではないとも判示している<sup>56</sup>。

さて、以上述べてきた‘無期限’特則のほかにも、査定期間に関しては多くの特則が内国歳入法典上定められている。例えば、所得税・遺産税・贈与税その他一定の物品税に関わる申告項目について、重大な省略 (substantial omission) が存する場合には、査定期間が三年間からその二倍である‘六年間’へと延長される (§ 6501(e); Reg. § 301.6501(e)-1(a)(1); IRM 25.6.5.6.3(03-01-2006))。この「重大な省略」に当たる事柄として具体的には、申告された総所得 (gross income) の25%超の不申告 (§ 6501(e)(1)(A); Reg. § 301.6501(e)-1(a)(1); IRM 25.6.5.6.3(03-01-2006)1)、外国の同族持株会社からのみなし配当の不申告 (§ 6501(e)(1)(B); Reg. § 301.6501(e)-1(a)(2))、申告された総遺産ないし総贈与額の25%超の不申告 (§ 6501(e)(2); Reg. § 301.6501(e)-1(b); IRM 25.6.5.6.3(03-01-2006)1)、申告された物品税額の25%超の不申告 (§ 6501(e)(3); Reg. § 301.6501(e)-1(c))が挙げられている。また関連して、ある課税年度について、同族持株会社が情報申告書を適式なかたちで提出しなかった場合においても、その課税年度に係る同族持株会社税の査定期間が、その情報申告書が提出されてから六年間とされる (§ 6501(f); Reg. § 301.6501(f)-1; IRM 25.6.5.6.6(11-01-2004)1)<sup>57</sup>。

以上の延長規定とは反対に、査定期間が一般の三年間からその半分である‘18ヶ月間’へと短縮される場合もある。このような場合としては、故人ないし遺産財団が負う遺産税以外の租税や、解散手続下にある法人に係る租税について、それらに係る受認者 (fiduciary) が、早期にこの種の税額を確定させ財産を関係者へと分配できるよう、IRS に即決査定 (prompt assessment) の申立てをした場合が挙げられる (§ 6501(d); Reg. § 301.6501(d)-1; IRM 25.6.5.7.1(11-01-2004)1)<sup>58</sup>。以上のほかにも、査定期間に関しては、前述のごとく納税者からの同意があれば延長しうる (§ 6501(c)(4); Reg. § 301.6501(c)-1(d)) ことをはじめ<sup>59</sup>、多くの細かな特則が定められている<sup>60</sup>。

### 第三項 期間徒過に対する例外的な調整措置

査定期間の徒過を見すえてとられる IRS の対応策として、第三章第四節で述べた、査定期間が徒過する前になされる、納税者の同意を得た上での査定期間の延長制度がある。一般に IRS は、この制度を利用することを通じて、査定期間が徒過し、その結果納税者が内国歳入法典上ほんらい負うべき納税義務 (税額) について、確定し徴収できなくなるといった事態を、未然に防止しようと試みるのである。また前項 (第六章第三節第二項) で述べたように、通常の査定期間が徒過してしまった場合であっても、IRS は、納税者からの査定期間の徒過の抗弁に対して、納税者の提出した申告書の内容が詐欺的であるとか重大な省略があるとかを証明できるのであれば、それぞれ内国歳入法典上認められている特別の査定期間内において、その納税者がほんらい内国歳入法典上負うべき税額を確定し徴収しうることとなる。

しかしながら、これらの対応策のほかにも、すでに査定期間が徒過してしまった段階であっても、例外的に IRS による査定権限の行使が実質的に認められうることとなる、いくつかの事後

的な調整措置がある<sup>61</sup>。こういった調整措置は、おもに訴訟の中で援用されるものであるが、代表的なものとして、「エクイティ上の請求額減殺 (equitable recoupment)」法理 (以下請求額減殺法理)、「相殺 (set-off)」法理、「エクイティ上の禁反言 (equitable estoppel)」法理 (以下禁反言法理) といった判例法上の調整措置が挙げられる。また、これら判例法理を一部制定法化したものとしての、内国歳入法典上の「緩和規定 (mitigation provisions)」 (§§ 1311-1314) も挙げられる。

そこで以下本項では、まず1において、上記調整措置の中でも中心的な位置づけにある請求額減殺法理につき一般的に紹介した上で、2と3においてそれぞれ近時間問題となった、同法理の“援用方法”をめぐる議論と、同法理を“租税裁”が適用できるかどうかをめぐる議論に着目し検討する。その上で4においては、請求額減殺法理以外の代表的な調整措置である、相殺法理、禁反言法理、緩和規定についてそれぞれ瞥見する。

なお、以下紹介するように、これら調整措置をめぐるのは、④「査定期間」徒過に対する例外的な調整措置として、被告 IRS 長官・合衆国政府側からその適用が求められるばかりではなく、⑤「還付請求期間」徒過に対する例外的な調整措置として、原告納税者からもその適用が求められることが多い。本節の趣旨からすれば、前者 (④) に関する議論のみに焦点を当てて叙述することが妥当なのかもしれない。しかし本節では、これら時効期間に係る例外的な調整措置が有する、政府・納税者に対する“双面性”を明らかにするという観点をも考慮して、あえて適宜後者 (⑤) に関する議論をも含めて紹介することとする。ちなみに、この後者 (⑤) に関する議論については、第五章第二節第一項3の還付請求期間徒過に対する例外的な救済措置 (期間停止法理) をめぐる叙述部分と、その内容上関連することを予め指摘しておく。

## 1. エクイティ上の請求額減殺 (equitable recoupment)

一般に請求額減殺法理とは、訴訟の中で一方当事者が相手方当事者からある請求を提起されている場合に、その一方当事者が、その突きつけられている請求の基礎をなすのと同じ取引又は同一の事実から相手方当事者に対して生じている、みずからの要求や抗弁を援用することによって、その相手方当事者の請求を対抗的に否認しようとする判例法理である。この法理は、税務訴訟においては、次に掲げる時効期間 (査定期間と還付請求期間) 濫用に係る二つの事例類型 (①と②) に対して用いられる。

① IRS が、納税者の従前の課税年度 (査定期間内) における申告書上の勘定項目に係る課税取扱いに関して、その従前の課税年度に係る還付請求期間が徒過したのちの後続の課税年度になって、従前の課税年度においてとっていたのとは矛盾した態度をとることにより、(還付請求期間外にある) その納税者から、結果として不当な課税上の利益を得ることになるような場合 (二重の課税対象: double inclusion)。このような場合、裁判所は、納税者の正当な利益を保護する観点から、後続の課税年度に係る IRS の課税取扱いに準拠して、従前の課税年度について評価し直し、その結果として、当該納税者に過納税額があったものと認め、実質的に当該納税者からの還付請求

を——還付請求期間が徒過しているにもかかわらず——許容することができる。

②納税者が、IRS に対し提出した従前の課税年度（還付請求期間内）における申告書上の勘定項目に係る申告内容に関して、その従前の課税年度に係る査定期間が徒過したのちの後続の課税年度になって、従前の課税年度においてとっていたのとは矛盾した態度をとることにより、（査定期間外にある）IRS から、結果として不当な課税上の利益を得ることになるような場合（二重の課税除外：double exclusion）。このような場合、裁判所は、IRS の正当な利益を保護する観点から、後続の課税年度における申告内容に準拠して、従前の課税年度について評価し直し、その結果として、当該納税者に不足税額があったものと認め、実質的に IRS による不足税額査定を——査定期間が徒過しているにもかかわらず——許容することができる。以下では、これら①と②について、それぞれの事例類型に応じた先例を紹介しよう<sup>62</sup>。

まず、①の“二重の課税対象”事例に係る代表的な判例として、本章第一節でも紹介した1935年の連邦最高裁判決、*Bull v. United States*<sup>63</sup>が挙げられる。本件訴外 X は、船舶仲買事業に係るパートナーシップのパートナーであった。ところでこのパートナーシップの規約では、そのパートナーが死亡しても、その後‘一年間’の事業に係る損益に関しては、彼の遺産財団に帰属するとの規定があった。訴外 X の遺言執行人である原告は、訴外 X の「死亡前までの」パートナーシップに係る持分利益を総遺産（gross estate）に含めて、遺産税申告書を提出。しかし、IRS が原告に対し、訴外 X の「死亡後の」持分利益（以下「本件持分利益」）についても総遺産に含めるよう求めてきたので、原告はその求めに応じ、遺産税の不足税額およそ42,000ドルを追加して納税した。そして原告は、訴外 X の遺産財団に代わって、X の死亡した課税年度の所得税申告書を提出したところ、そこでは本件持分利益について課税所得として計上しなかった。

しかしながらその後、IRS は従前におこなったみずからの前記判断を覆し、本件持分利益が遺産財団の所得として計上されるべきであったとして、原告による前記所得税申告書上の申告税額につき、不足税額およそ63,000ドルを認定。原告は、租税裁の前身たる租税不服審査委員会に不服を申し立てたが認められず、やむなく IRS 認定の所得税不足税額を納付するに至った。原告は、本件持分利益について、すでに遺産税として課税されているのにもかかわらず、所得税として“もう一度”課税されるのは二重課税であると主張して、IRS に対しこの納めた前記所得税額の還付請求を提起したところ、IRS はこの原告の請求を拒否した。

これを受け原告は、合衆国政府を被告として連邦請求裁に還付訴訟を提起し、③違法に査定徴収した前記所得税額を原告に還付するよう請求するとともに、予備的に次のような請求を提示した。すなわち、④仮に前記所得税額の査定徴収が適法であったと認めるとしても、この所得税額に係る不足税額分については、本来すでに誤って納付済みの前記遺産税額が「充当」されるべき筋合いのものであるから、この「充当」額と重複する限りでの前記所得税額分およそ42,000ドルが還付されるべきである。これに対し連邦請求裁は、原告の④の請求について前記所得税額が適法であるとして認めなかったばかりか、⑤の請求についても前記遺産税額についてはすでに還付

(充当) 請求期間を徒過していることを理由に退けた。この判決を受け、原告が——当時の制度上連邦請求裁の上訴審であった——連邦最高裁に上告受理申立てをしたところ、受理された。

連邦最高裁は、原告の④の請求に関しては原審同様認めなかったものの、⑤の請求について、次のように判示して認容した。「所得税の不足税額に係る請求が訴訟の対象となっているのであれば、遺産税の過納税額との減殺 (recoupment) を求める対抗的な要求 (counter demand) が抗弁というかたちでもって主張しえ、かつ、充当が実施されうる。このことは、[対抗的な要求につき、] 時効期間 [の徒過] を理由に、政府に対して独立した訴訟の提起が認められない場合であっても変わらない。というのも、減殺はその本質において抗弁であり、原告の訴訟が基礎づけられている取引 (transaction) のいくつかの特性から生ずるものだからである。この種の抗弁は主たる訴訟そのものが適時に提訴されている限りは、時効期間によって阻まれないのである」<sup>64</sup>。このように連邦最高裁は、本件においてたとえ前記遺産税額に係る還付 (充当) 請求期間が徒過していたとしても、前記所得税額に係る還付訴訟が適時に提起され、その中で前記遺産税額の充当に係る争点が“減殺”の抗弁というかたちで提起されている以上、裁判所としてはこれを認めるべきであるとして、原判決を破棄差し戻したのである<sup>65</sup>。

かくして本判決では、同一の課税要件事実 (死亡後のパートナーシップからの持分利益) をめぐり、二重課税 (遺産税と所得税) が問題となった。すなわち、同一課税要件事実について、遺産税 (の過納税額) に関しては還付 (充当) 請求期間“外”である一方で、所得税 (の不足税額) に関しては査定期間“内”であるという事案において、請求額減殺法理の適用を認めることを通じて、実質的に還付 (充当) 請求期間を徒過した充当を認めることとなったのである。

さて、これまで紹介してきた *Bull* 判決は、先で述べたところで言うところ、①の“二重の課税対象”事案につき、政府に対して不利益に請求額減殺法理が適用された事例であるが、これに対して②の“二重の課税除外”事案につき、納税者に不利益に請求額減殺法理が適用された事例として、例えば1937年の連邦最高裁判決、*Stone v. White*<sup>66</sup>が挙げられる。

本件訴外夫は、生前その遺言でもって、彼の妻 (訴外未亡人) を唯一の受益者 (beneficiary) とする信託 (trust) を設定し、訴外未亡人が生きていた間、彼女がその信託から収益を得られるように取りはからった。訴外夫の死亡後、訴外未亡人は、法律上認められている寡婦産権 (dower) に基づく利益を受ける代わりに、この訴外夫の遺言による遺贈を受けることを選択した。当時巡回区控訴裁の中では、こういった未亡人に対する収益の支払いについては、寡婦産権を放棄した代わりに取得した年金と見なされ、それら金額が寡婦産権に基づく利益と等しくなるまでは、未亡人に対し課税がなされないとする先例があった。

訴外未亡人もこういった先例に従って、前記信託から得た収益 (以下本件収益) を課税所得に含めることなく、所得税申告書を提出した。一方 IRS も、訴外未亡人の本件収益につき、原告受託者 (trustee) の課税所得と判断した上で、原告が本件収益分を申告していなかったことから、原告に対し不足税額を認定した。原告は異議をとどめながらも、この認定にしたがって不足税額

を納付した。しかしながらその後、連邦最高裁は、この争点について、“受託者課税”ではなく“受益者課税”とする判決を、別の事件で下すこととなった<sup>67</sup>。もっともこの判決が下された時点では、本件収益に関して、訴外未亡人に対する査定期間がすでに徒過していた。

上記の連邦最高裁判決を受け、原告は、(当時の制度では被告適格のあった) IRS 所属の徴収官吏 (Collector) に対して、誤った法解釈に基づいて査定徴収された、本件収益に対する所得税額分を還付するよう訴訟を提起。一审では原告が勝訴したものの、控訴審で原告は逆転敗訴。さらに連邦最高裁も、以下の判決理由でもって控訴審の判断を認容した。すなわち連邦最高裁は、本件において(受益者課税に基づき)原告に対し前記所得税額分の還付を認めることは、原告と訴外未亡人とが形式上は異なっている、実質上は同一の主体であることにかんがみると、結局のところ訴外未亡人へ余剰な利益を与えることにつながる一方で、これとは反対に、政府は本来であれば訴外未亡人から得られるはずであった(受益者課税に基づく)所得税額分を——すでにその査定期間を徒過しているがゆえに——得られなくなってしまうという事態に陥ると指摘する<sup>68</sup>。

そして連邦最高裁は、本件において衡平 (equity) の観点からすれば、政府が原告の納めた所得税額分を保持し続けたとしても政府を不当に利するものではないし、また原告に還付を認めないからといって、原告や訴外未亡人を不当に害するものでもないと指摘する<sup>69</sup>。また、政府による原告への還付拒否が、実質的には訴外未亡人に対する査定期間を徒過した査定徴収を意味することとなるという点についても、連邦最高裁は *Bull* 判決などを参照引用の上、請求額減殺法理が訴訟の中で“抗弁”というかたちで提起されうる性質上、そのような査定期間の徒過に基づく(査定徴収に係る)請求権の消滅は問題とならないと判断したのである<sup>70</sup>。

かくして本判決では、同一の課税要件事実(信託から得た収益)をめぐる、二重課税除外(受益者の所得課税除外と受託者の所得課税除外)が問題となった。すなわち、同一課税要件事実について、「受益者」に係る所得税(の不足税額)については査定期間“外”である一方で、「受託者」に係る所得税(の過納税額)については還付請求期間“内”であるという事案において、衡平の見地からの「受益者」と「受託者」との同一主体性を踏まえつつ、受託者に対し不利益に請求額減殺法理の適用を認めることを通じて、実質的に受益者に対する査定期間を徒過した査定を認めることとなったのである。

## 2. 請求額減殺法理の援用方法の限界

前掲 *Bull* 判決や *Stone* 判決でみてきたように、請求額減殺法理の援用方法としては、通常“抗弁”という方法が用いられる。すなわち請求額減殺法理は、政府 (IRS) による不足税額の査定に関してであれば納税者が、又は、納税者による過納税額の還付請求に関してであれば政府 (IRS) が、それぞれ相手方の請求を阻止するために、いわば「防御的な (defensive)」かたちでもって援用されるのである。しかし従来から、請求額減殺法理に関して、“抗弁 (defense)”という援用方法を超えて、その適用を求めるための“独立の訴訟 (independent lawsuit)”を提起でき

るかだろうか、いわば「攻撃的な (offensive)」方法でもって同法理を援用できるかが問題となってきた。そして、この争点をめぐる比較的近時の連邦最高裁判例として、先の還付請求期間に係る期間停止法理をめぐる叙述の中でも触れた、1990年の連邦最高裁判決、*United States v. Dalm*<sup>71</sup>が挙げられる。

原告は、訴外 X (原告の元使用主) の遺産財団の遺産管理人たる地位にあったところ、X のきょうだい (訴外 Y) から、原告が訴外 X の忠実な秘書として長年にわたって勤務してきたその労苦に報いるためとして、当該遺産財団に属する財産のうち——当該遺産財団の管理に対する報酬とは別口で——、ほんらい訴外 Y が受け取るべき分の金銭の支払い (以下本件支払い) を受けた。訴外 Y は、この支払いが“贈与”に当たると解し、内国歳入法典の定めにしたがい贈与者として贈与税申告書を IRS に提出し、贈与税額を納付した。それを受け、受贈者である原告も、この贈与税額分につき、Y に補填する (reimburse) こととなった。しかし IRS は、本件支払いが遺産管理人としての職務の対価であり、その収入は“所得”として申告されるべきであったとして、原告に対し所得税に係る不足税額を認定。

この所得税不足税額をめぐり、原告と IRS との間で争いになったところ、租税裁において原告と IRS との間において、本件支払いによる収入を IRS 認定にしたがって“所得”とする代わりに、IRS 認定の所得税不足税額を一定程度“減額”する旨の和解合意が成立し、合意判決が下された。ただし、この不足税額訴訟の中では、原告が (Y を介して) すでに納めていた前記贈与税額をどうするかという点については争点とならなかった。その後原告は、前記贈与税額につき——IRS に対する還付請求を経た上で——合衆国政府を被告として還付訴訟を提起した。しかし、この原告の還付請求提起時点においては、前記贈与税額につき還付請求期間が徒過していたことから、原告は、裁判所が本件につき請求額減殺法理を適用することを通じて、還付請求を認めるよう主張してきた。一審では、原告の請求額減殺法理の適用に係る主張が認められなかったものの、二審では、その主張が認められた。しかし上告を受理した連邦最高裁は、原判決を破棄差し戻した。

連邦最高裁は、原告による請求額減殺法理の適用に係る本件主張を否認するに当たって、以下の点を判示した。還付請求期間が徒過してしまっているにもかかわらず、請求額減殺法理の適用を求める独立の訴訟を提起したとしても、それは認められえない。というのも、請求額減殺法理の適用が認められるためには、*Bull* 判決や *Stone* 判決の事案においてそうであったように、あくまでも係属先の裁判所がその関連する租税について、(関連事件として) 裁判管轄権を行使するという前提の下で、かつ、一方当事者からの“抗弁”という援用方法がとられねばならないからである<sup>72</sup>。したがって本件のように、前記贈与税額につきすでに還付請求期間が徒過してしまった段階で、それゆえ係属先の裁判所 (連邦地裁) としてもその税額に関し何らの裁判管轄権をも行使し得ないにもかかわらず、原告が請求額減殺法理の適用を求めるためとして、“独立の訴訟”を提起することは認められえないのである<sup>73</sup>。

また、前記贈与税額に関する還付請求期間がすでに徒過し、かつ、本件のような場合に適用さ

れうる制定法上の明示の救済規定がないにもかかわらず、裁判所が原告の請求額減殺法理の適用に係る主張を認めてしまうことは、還付請求期間徒過の場合の例外的救済措置として、いかなる場合を認めるかということについての連邦議会の立法上の判断権を、裁判所が踏みにじることにもつながる<sup>74</sup>。さらに原告は、もともと前記所得税額に係る租税裁での不足税額訴訟を進行する中で、この贈与税に係る過納税額に係る争点を(関連事件として)取り上げ(§ 6512(b)(1))、請求額減殺法理の抗弁を援用していなかったところ、改めて請求額減殺法理の適用を求めるとの名目のもと、本訴訟(還付訴訟)を提起し、和解決着済みの前記所得税額の変更を求め、またあわせて前記贈与税額に対し適用される還付請求期間の徒過を無視することはできない<sup>75</sup>。

かくして *Dalm* 判決は、請求額減殺法理が、あくまでも既存の請求に関連して「抗弁」という方法でもって、その限りでは“防衛的”にのみ援用しうるのであって、そのほか当該法理の適用を求めるための「独立の訴訟」の提起を通じて、その限りでは“攻撃的”には援用しえないということを明らかにした。そしてこのような解釈をとることを通じて、本判決は、手続的な側面からの同法理の限界を明らかにしたのである<sup>77</sup>。

### 3. 租税裁による請求額減殺法理の適用

そもそも請求額減殺法理は、エクイティ上の法理である。このことから、じゅうらい、第三条裁判所とは異なって、合衆国憲法上、明示的にエクイティに係る裁判管轄権が認められていない第一条裁判所である租税裁が、本法理を適用できるのかどうかという点をめぐって議論となってきた<sup>78</sup>。この点、前掲 *Dalm* 判決の最後の判示部分に関してであるが、そこで連邦最高裁は、原告が従前に提起・進行していた租税裁での不足税額訴訟の中で、請求額減殺法理を援用していなかったことについて指摘していた。もっとも、この判示部分に付された脚注において、連邦最高裁は、「[原告が租税裁で請求額減殺法理を実際に援用していなかった以上、原告が] 請求額減殺法理を租税裁において援用しうるかどうかの問題について [連邦最高裁が] 判断を下す必要がない」<sup>79</sup>と判示することによって、この論点について正面から判断を下すことを明示的に回避し、さしあたり今後の租税裁自身の判断を待つとの姿勢をとっていた<sup>80</sup>。

そしてその後、この連邦最高裁のメッセージを受けつつ、租税裁による請求額減殺法理の一般的な適用可能性をめぐって、1993年の *Estate of Mueller v. Commissioner*<sup>81</sup> (第二次 *Mueller* 事件) が争われた。本件は、当初租税裁において原告遺産財団と被告 IRS 長官との間で、総遺産に含まれる訴外会社の株式の評価額をめぐって争われたすえ、租税裁により、当該株式に係る原告申告の評価額が“過少”であるとの判断が下され、当該株式の評価額が増額させられたことにより、原告にかかる遺産税額につき不足税額が認められたことから始まる (第一次 *Mueller* 事件)<sup>82</sup>。しかしその後、原告は訴えを変更し (amended petition)、請求額減殺法理適用の抗弁を租税裁に提起した。というのも、原告の残余財産受遺者 (residuary legatee) たる訴外財団 X が、当該株式を先の過少評価額でもって第三者に売却しており、その結果生じたキャピタル・ゲインを前提に、訴

外 X が所得税を申告・納付していたという経緯があったからである。いわば、原告と密接に関係している訴外 X が、同じ株式の評価額を基礎に、所得税額を被告に対し過大に納付していた事実があったということになる。

それゆえ原告は、この訴外 X の (所得税) 過納税額分——ただしこの税額に関する還付請求期間はすでに徒過——を、原告の前記 (遺産税) 不足税額分に充当させるべく、請求額減殺法理の適用を租税裁に求めたのである<sup>83</sup>。これに対し被告は、一般に「第一条裁判所」である租税裁は、制定法上明示の根拠のある事項に関してのみ裁判管轄権を行使しうるに過ぎないところ、内国歳入法典上租税裁の裁判管轄権の対象として請求額減殺法理の適用を認める規定がない (§ § 6214 (b) ; 6512 (b)) のであるから、租税裁には請求額減殺法理の適用について裁判できないなどと主張して、原告の請求を却下するよう申し立てた。

結論として租税裁は、この被告申立てを却下したのであるが、その理由として、被告の上記反論に対して、次のように述べる。すなわち、原告が援用した請求額減殺法理適用の抗弁について、租税裁が判断を下すこととなったとしても、それは不足税額の再認定を求めるという、原告の主たる請求 (main claim) に係る裁判管轄権——内国歳入法典上認められている裁判管轄権——の範囲内で行われる裁判に過ぎないのであるから、何ら租税裁の裁判管轄権を逸脱したことにはならない<sup>84</sup>。また租税裁は、連邦議会が明示的に、租税裁による請求額減殺法理の適用を制限する立法措置をとっていない限りにおいては、租税裁が同法理を適用しうるものと解釈すべきであるとした<sup>85 86</sup>。

さて租税裁は、第二次 *Mueller* 事件において、租税裁での請求額減殺法理の一般的な適用可能性については認めたのであったが、本件事案において同法理が適用されるべきかどうかについては判断していなかった。しかしその後、被告は、原告が遺産税申告に当たって申告していなかった、本来であれば原告に認められる税額控除分を発見した。そこで被告は、この (遺産税) 税額控除 (すべき) 分を、第一次 *Mueller* 事件において認定された (遺産税) 不足税額分に職権でもって充当したところ、その結果原告が納付すべき (遺産税) 不足税額分が消滅してしまうこととなった。

かくして1996年の第三次 *Mueller* 事件<sup>87</sup>では、訴訟事件の局面が変わり、新たに、被告が原告に対し認定している (遺産税) 不足税額が消滅したにもかかわらず、原告は被告に対して請求額減殺法理を援用して、(所得税) 過納税額の還付を請求することが認められるのかどうかという争点が争われることになった。これに対し租税裁は、請求額減殺法理があくまでも有効な請求権に対し、“抗弁”として防御的に援用される場合にのみ許されるものであって、本件事案のように、この前提たる有効な請求権そのものが完全に消滅してしまった以上、原告による請求額減殺法理の援用は、もはや“抗弁”としての領域を超えてしまっており、許されるものではないとしたのである<sup>88</sup>。

このように、第三次 *Mueller* 事件においては、租税裁が請求額減殺法理を適用できるかどうかという第二次 *Mueller* 事件で問題となった争点ではなく、むしろ前掲 *Dalm* 事件で争われたよう

な、請求額減殺法理を“攻撃的に”援用できるかどうかという争点へとすり替わってしまった。もっとも、この第三次租税裁の控訴審にあたる、1998年の第六巡回区控訴裁<sup>89</sup>では、ふたたび第二次 *Mueller* 事件の争点につき焦点が当てられることとなる。すなわち、原告が第三次 *Mueller* 事件について控訴を提起した一方で、第二次 *Mueller* 事件については控訴を提起していなかったところ、巡回区控訴裁は、第三次 *Mueller* 事件の争点を判断するにあたっては、その前提として、第二次 *Mueller* 事件の争点を判断しておく必要があるとして、職権でもってその争点を取り上げ、結論として原審の判断を破棄し、原告の請求を却下する判決を下したのである<sup>90</sup>。

この判決理由の中で、巡回区控訴裁は、第一条裁判所として法律上定められた管轄事項しか裁判しえない租税裁の位置づけを確認しつつ、内国歳入法典上、租税裁に認められている権限は「不足税額の再認定」であって、それを超えて請求額減殺法理の適用といったエクイティ上の救済を与える権限はないとした<sup>91</sup>。かくして巡回区控訴裁は、租税裁による請求額減殺法理の一般的な適用可能性——防衛的な方法であれ攻撃的な方法であれ——を否認したのであるが、その後この控訴審判決に対して原告が連邦最高裁に上告受理を申し立てたところ、その受理が拒否されてしまった<sup>92</sup>。このことから、租税裁による請求額減殺法理の一般的な適用可能性という争点に関しては、なお明確な決着がついていないとも言われている<sup>93 94</sup>。

#### 4. その他の調整措置

以下4では、請求額減殺法理以外の例外的な調整措置を、(1)相殺 (set off)、(2)エクイティ上の禁反言 (equitable estoppel)、(3)内国歳入法典上の緩和規定 (mitigation provisions) に分けて紹介する。ただし叙述の便宜上、(1)と(2)の叙述に関しては、本項はじめにおいて述べた、㉠「査定期間」に対する例外として、被告 IRS 長官・合衆国政府側から調整措置の適用が求められる場合の議論にとどめたい。これに対して(3)については、この㉠の議論ばかりではなく、㉡「還付請求期間」に対する例外として、原告納税者から調整措置の適用が求められる場合の議論についても紹介することとする。

##### (1) 相殺 (set off)

裁判所は、請求額減殺法理と類似する法理として、“相殺 (set off)”という法理をも適用する<sup>95</sup>。この相殺法理は、税務訴訟においては伝統的に、同一納税者の《同一課税年度における同一税目》に関しての別異の勘定項目》間において不均衡が生じた場合に用いられるとされる<sup>96</sup>。すなわちこの法理は、同一納税者に関する同一課税年度の同一税目について、「過納税額 (overpayment)」に係る勘定項目がある一方で、「不足税額 (underpayment)」に係る勘定項目もあるといった場合、たとえ後者についてすでに査定期間が徒過している場合であっても、その後者を前者でもって充当しようというものである<sup>97</sup>。ちなみにこの点、先に紹介した請求額減殺法理の場合、要件がちょうど“逆”となっており、前述のように同法理は、一般に、同一納税者の《別異の課税年度における別異の税目》に関しての同一勘定項目》間における不均衡が生じた場合に用いられ

る調整措置であった。

この相殺法理についてのリーディング・ケースとして、1932年の連邦最高裁判決、*Lewis v. Reynolds*<sup>98</sup>を紹介しよう。本件は、原告遺産管理人が遺産財団に係る所得税申告書を提出し、その中で“弁護士報酬 (attorney’s fees)”と“州相続税 (state inheritance taxes)”とを控除して所得税額を納付したところ、IRS が、前者の“弁護士報酬”控除を認める一方で、後者の“州相続税”控除を認めず、この分の不足税額を認定したという事案である。原告は、IRS 認定の不足税額を全額納付し還付請求を提起することによって、この“州相続税”控除の否認につき不服を申し立てたところ、IRS は原告の主張を認めることとなった。もっとも IRS は、原告主張のとおり“州相続税”控除の否認判断についてはこれを覆した一方で、当初是認していた“弁護士報酬”控除について新たに否認判断を下し、この勘定項目につき査定期間がすでに徒過しているにもかかわらず、その分の不足税額を認定してきた。その上で IRS は、この“弁護士報酬”控除に係る「不足税額分」が、“州相続税”控除に係る「過納税額分」を上回っており、両者を通算すれば過納税額がなくなってしまうことを理由とした上で、結論として原告の前記還付請求を拒絶することとなった。

これに対し原告は、“弁護士報酬”控除に係る「不足税額分」については、もはや査定期間を徒過しているのであって、“州相続税”控除に係る「過納税額分」との間での相殺は認められないとして、後者の「過納税額分」の還付を求める訴訟を提起した。一審・二審とも原告の請求は認められず、上告を受理した連邦最高裁も認容しなかった。連邦最高裁は、その判決理由において次のように判示して、IRS による本件相殺措置を容認している。「時効期間 (statute of limitation) によってさらなる税額の査定・徴収が阻止されるからといって、そのことによって、適切に査定され要求されていたであろう税額を超えない範囲内において、合衆国政府が持つ、受領済みの納付税額を保持する権利が消滅するわけではない」<sup>99</sup>。

## (2) エクイティ上の禁反言 (equitable estoppel)

同じく、裁判所が個別の租税事件において、査定期間の制約を例外的にはずすために用いる調整措置として、禁反言法理がある<sup>100</sup>。この禁反言法理が租税事件において“政府側”より援用される場合としては、「査定期間の延長同意」をめぐる争点が挙げられる。こういった事例として例えば、1934年の連邦最高裁判決、*R. H. Stearns Co. v. United States*<sup>101</sup>がある。

1921年、原告は、1917年度の所得税申告書につき、IRS が時間的余裕を持って税務調査を実施できるようにするため、当該年度の査定期間について延長同意をした。またこの二年後にも原告は、1917年度の所得税申告書について、再び査定期間の延長同意をした。ただし IRS は、この再度の延長同意書に関しては、手続上必要とされる正式な署名をしていなかった。その後 IRS は、原告の1917年度の所得税不足税額分の査定 (以下本件査定) を実施<sup>102</sup>。これを受け原告は、1918年度から1921年度分までの過納税額分を、1917年度の不足税額分に充当し、さらにこの充当をしても余ってしまった過納税額分についてはこれを還付するよう申し立てた。これに対し IRS

は、‘1918年度に係る過納税額分’に関しては認めた上で、それを1917年度の不足税額分に充当（以下本件充当）。納税者は、本件充当に係る IRS の判断を受け入れ、充当しきれなかった1917年度の残り不足税額分についても完納した。

しかし1930年、原告は顧問弁護士から、前記の通り二度目の同意書に関して、IRS が正式に署名していなかった旨を知らされた。この手続違反を知った原告は、二度目の同意書は法的にみて効力を生じておらず、また一度目の同意書に基づく査定期間の延長期間に関しても、IRS の本件査定当時すでにその期間が徒過していた事実を指摘した上で、1917年度の所得税不足税額分について、IRS は有効な査定期間内に、適法な査定を実施することができていなかったと主張。それゆえ、この違法な査定に基づき実施された本件充当は無効であるから、本件充当に供された‘1918年度に係る過納税額分’の還付を求める旨の訴訟を提起した。これに対し、原審連邦請求裁は原告の請求を認めず、また当時その上訴審たる地位にあった連邦最高裁も、以下の理由から原告の請求を棄却する判決を下した。

連邦最高裁は、本件事案を判断するに当たって、二度目の同意書の効力が生じていたかどうかという争点については、さしあたり判断する必要がないと前置きした上で、本件充当が IRS により「職権」でもって実施された措置ではなく、むしろ原告により「申請」されて実施された措置であったという事情にかんがみれば、本件の争点は、原告に対し禁反言法理の適用がなされるべきかどうかの問題であるとした<sup>103</sup>。そして、査定期間を徒過した本件査定に基づく本件充当は無効 (void) であるとの原告の主張に対して、査定期間は何も絶対的な時効期間ではなく、納税者からの同意があればその期間は延長されるとする相対的な時効期間であるし、またこういった査定期間制度があるからといって、本件のような特段の事情がある場合にまでも、査定期間を徒過した査定に基づく充当を当然に無効とし (invalidate) てよいわけではないと指摘する<sup>104</sup>。

すなわち、禁反言 (estoppel) という名称を用いるのであれ、あるいは、責問権放棄 (waiver) という名称を用いるのであれ、その法理の名称はともかくとして、みずらがおこなった不衡平なやりくち (inequity) に基づいて他者に対し請求したり、あるいは、みずからの不公正 (wrong) を利用して他者に対し請求したりすることは許されないのであって、こういった法理に基づく、本件のような特段の事情がある場合には、査定期間を徒過していたかどうかに関係なく、原告の充当申請当時には、1917年度の不足税額分は存在していたと解すべきであるとした<sup>105</sup>。このように本判決では、禁反言法理の適用を梃子として、実質的に査定期間の徒過した「査定」を追認することとなったのである<sup>106</sup>。

### (3) 緩和規定 (mitigation provisions)

さて、査定期間を徒過していても査定が認められる場合——又は還付請求期間を徒過していても還付請求が認められる場合——としては、以上に紹介してきたような、裁判所による請求額減殺法理、相殺法理、禁反言法理といった判例諸法理にとどまらない。というのも、内国歳入法典上、これら判例諸法理の展開を受けて、すでに立法上の手当てがなされているからである<sup>107</sup>。すなわち、

裁判所によるこれら判例諸法理の適用を通じた、時効期間（査定期間・還付請求期間）濫用に対するアドホックな対処に対して、連邦議会は早くも1938年、それら濫用事例に対処するための包括的な「緩和規定 (mitigation provisions)」 (§§ 1311-1314) をもうけたのである。

これら緩和規定の趣旨は、一方当事者（納税者又は政府）に対し適用される時効期間（還付請求期間又は査定期間）がいまだ徒過していない一方、相手方当事者（政府又は納税者）に対し適用される時効期間（査定期間又は還付請求期間）がすでに徒過している状況のもと、（時効期間内の）一方当事者が相手方当事者に対し従前にとっていた態度を翻すことにより、結果として（時効期間外の）相手方当事者から「不当な利益」(二重控除又は二重課税等) を受けようとするのを、立法を通じて一般的に阻止するというものである (Reg. § 1.1311(a)-1(b))。

ついで、これら緩和規定と、これまで紹介してきた判例諸法理との法的性格における相違について、若干指摘しておこう<sup>108</sup>。まず、請求額減殺法理や相殺法理に係る基本的な性格としては、時効期間外の「誤り」そのものを是正するのではなく、その「誤り」を時効期間内の税額計算において、——その「誤り」の効果を打ち消すという方向性において——裁判所が考慮するというものである。また禁反言法理の基本的な性格も、時効期間外に発生した「誤り」そのものを是正するのではなく、むしろ一方当事者がその「誤り」の是正を相手方当事者に対し主張することが、その社会関係上アンフェアと見なされる場合において、裁判所がその是正に係る主張を拒絶するというものである。いずれにせよ、これら判例諸法理に共通する基本的なコンセプトは、問題の‘原因’たる時効期間外の「誤り」そのものに着目してそれを是正しようとするのではなく、むしろその「誤り」から必然的に生ずる不衡平な‘結果’に着目して、その結果を修正しようという点にある。これに対し緩和規定の基本的な性格は、時効期間外の「誤り」そのものに着目し、かつ、その時効期間外となった課税年度を改めて法律上対象可能なものとした上で、この「誤り」そのものにつき遡って是正しようというものである。いわば、時効期間濫用という事態への対応策として、判例諸法理が“間接的なアプローチ”をとるのに対して、緩和規定は“直接的なアプローチ”をとっているのである。

こういった法的性格を有する緩和規定の適用要件として、大まかに言うと、以下に掲げる四点が挙げられる (§ 1311(a) ; Reg. § 1.1311(a)-2(a))。①時効期間内の課税年度に関する所得や控除等の勘定項目の取扱いにつき、租税裁判決等の「決定 (determination)」がなされること (決定要件) (§ 1313)<sup>109</sup>。②その「決定」によると、時効期間外の他の課税年度でなされた同一勘定項目に係る“取扱い”が振り返って「誤り」(Reg. § 1.1312-8)であり、現時点において一方当事者に二重課税や二重控除等の「不当な利益」が生じてしまっていること (不当な利益要件) (§ 1312)<sup>110</sup>。③こういった「不当な利益」が一方当事者に生じてしまっているにもかかわらず、その「決定」時点において、その「誤り」に係る課税年度の時効期間が徒過してしまっている——あるいはその「誤り」にかかわっていずれかの裁判所が判決を下してしまい既判力が生じてしまっている——ことから、相手方当事者としては当該「誤り」を法的に是正することができないこと (是正不可能要件) (§ 1311(a) ; Reg. § 1.1311(a)-2

(a)。④時効期間内の課税年度を対象とした「決定」に至る手続の中で、「誤りによる不当な利益」を得ようとする一方当事者が、問題となっている勘定項目について、時効期間外の課税年度においてとっていたのとは矛盾する立場を、相手方当事者に対してとっていること(矛盾挙動要件)(§ 1311(b)(1); Reg. § 1.1311(b)-1(a))。

以上挙げた四要件が全て充たされている場合には、租税裁判決等のその「決定」において、その「誤り」が遡って「是正 (adjust)」される (§ 1314; Reg. §§ 1.1314(a)-1, 2)。そして、この是正の必然的な結果として過納税額が生じた場合には、納税者はその「決定」後一年以内に、その過納税額につき還付請求を提起しうる。また反対に、この是正の結果として不足税額が生じた場合には、IRS 長官はこの不足税額につき査定を実施すべく、その「決定」後一年以内に90日レターを送付しうる (Reg. § 1.1314(b)-1(b))。

このように緩和規定は、時効期間濫用という事態に対して“直接的なアプローチ”をとって対処するわけであるが、限界も見出される。すなわち緩和規定は、“所得税”に関してのみ適用され、その他の遺産税、贈与税、雇用関連諸税といった税目に関しては適用されない<sup>111</sup>。また同じく、この緩和規定は、あくまでも(請求額減殺法理のように)“別異の課税年度間における同一の勘定項目間の食い違い”に対してのみ適用されるのであって、(相殺法理のように)“同一の課税年度間における別異の勘定項目間の食い違い”に対しては適用されるものではない<sup>112</sup>。したがって、これら緩和規定がカバーしない事例領域に対しては、なお請求額減殺・相殺・禁反言といった判例諸法理が妥当する余地がある<sup>113</sup>。

#### 第四節 時期尚早の査定 (premature assessments) の効力

本節では、連邦税確定過程において、査定という行為形式が果たす機能を理解するため、IRS が内国歳入法令上の手続を踏むことなく査定を実施してしまった——換言すれば時期尚早な査定 (premature assessments) を実施してしまった——場合の、その査定の法的効力をめぐる議論に着目して検討する。以下本節第一項では、時期尚早の査定の法的効力をめぐっては、①違法であっても有効であって、納税者はその種の査定に基づく徴収措置につき徴収差止訴訟を提起できるにすぎないとする議論(「差止可能」論)と、②違法無効であって、納税者は改めてその種の査定に基づく徴収措置につき徴収差止訴訟を提起するまでもないとする議論(「無効」論)とがあるが、これら二つの議論に関して瞥見する。ついで第二項では、時期尚早の査定に基づく帰結(差止又は無効)に対して、裁判所が「衡平」的観点から、一定の制約を掛けようとする議論を紹介する。さらに第三節では、時期尚早の査定が争われている訴訟係属中に、IRS 側が再査定を実施することを通じて、その時期尚早性という違法に係る“瑕疵”を治癒しようとすることをめぐる議論について紹介する。

## 第一項 「差止可能」論と「無効」論

IRS が、ある納税者につき、後述の不足税額手続を踏むことなく不足税額の査定を実施した場合、あるいは、査定禁止期間内であるにもかかわらず不足税額の査定を実施した場合には、「徴収差止命令禁止法 (Anti-Injunction Act ; § 7421(a))」上の明示的な例外規定に基づく“例外”の場合にあたるものとして、裁判所による差止命令が認められることになる<sup>114</sup>。もっとも判例法上、このような「時期尚早の査定」をめぐることは、それがそもそも法的に無効なのか、それとも法的には有効であって、対象納税者に対し当該査定に基づく IRS の租税徴収を差し止める権利を付与するだけであるのかという、二つの解釈が対立してきている<sup>115</sup>。まずは、後者の徴収差止訴訟の提起のみが可能であるとする代表的な裁判例として、1939年の連邦請求裁判決、*Lehigh Portland Cement Co. v. United States*<sup>116</sup>から紹介しよう。

本件事案において IRS は、原告納税者に対して係争課税年度につき不足税額を認定し、正式不足税額通知——当時は「90日レター」ではなく「60日レター」——を送付したのであったが、IRS はこの通知に基づく租税不服審査委員会への不服申立期間 (60日間) ——現在の制度で言う租税裁への出訴期間 (90日間) ——が“経過する前”の期日、その限りでは後述するように (本章第五節第二項2) 査定禁止期間内において、原告について係争不足税額の査定 (以下本件査定) を実施した。本件査定は、後述の緊急査定手続 (本章第五節第三項) によったものでもないもので、明らかに時期尚早の査定であった。もっとも一般に、納税者に保障されている不服申立期間 (= 査定禁止期間) を無視して、IRS が不足税額の査定を実施したからといって、納税者が租税不服審査委員会へと「不服申立て」をする権利がなくなるわけではないところ、原告はこの不服申立てを提起しなかった。また原告は、本件査定に対して「徴収差止訴訟」を提起できたところ、この訴訟も提起せず、かえって査定された不足税額を自発的に納付した。

しかしその後、原告は、前記二つの争訟手段にうったえ出なかった代わりに、次のような争訟手段にうったえ出た。すなわち原告は、本件査定が時期尚早であって違法無効であり、それゆえ本件査定を根拠に実施された充当や徴収措置 (以下二つ合わせて本件徴収措置) も“違法無効 (illegal and void)”であると主張した上で、本件事案において IRS が職権で充当対象とした過納税額や、徴収措置を回避するためやむなく原告が自発的に納付した過納税額について、還付請求を提起し、そののち合衆国政府を被告として「還付訴訟」を連邦請求裁に提起したのである。

これを受け連邦請求裁は、結論として本件査定及びそれに基づく本件徴収措置は「無効 (void)」ではなく、また本件査定の無効を前提とした原告の還付請求も認められないとした<sup>117</sup>。この理由として連邦請求裁は、一般的に時期尚早の査定が無効とは言えないと指摘する。というのも、もしこの場合に査定が無効であると解してしまうと、連邦議会がそもそも徴収差止訴訟に係る規定を設ける余地がなかったことになってしまうからである<sup>118</sup>。すなわち内国歳入法典上、徴収差止訴訟が設けられた趣旨は、時期尚早の査定を争おうとする納税者に対して、特別の「排他的な (exclusive)」救済を与えようとするものであると解すべきところ、納税者がこの徴収差止訴訟の提

起を回避して、そののち別途、時期尚早性を争うための還付訴訟を提起することができてしまうこととなると、この徴収差止訴訟制度の存在意義がなくなってしまうというのである<sup>119</sup>。

このように *Lehigh Portland Cement Co.* 判決は、“徴収差止訴訟の排他的管轄”を前提として、時期尚早の査定に関して、違法であっても有効であると解釈したのである。しかしながら、この判決とは反対に、時期尚早の査定を「無効」とする裁判例として、例えば、1937年に第七巡回区控訴裁で下された、*United States v. Yellow Cab Co.*<sup>120</sup>がある。本件は、租税不服審査委員会の判決が下され、それが確定する (become final) 前の段階で、IRS が原告納税者に対し不足税額査定を実施した事案である。いわば今で言うと、租税裁の判決が下された後であって、いまだ判決が確定していない段階である——したがって後述 (本章第五節第二項2) のようにまだ査定禁止期間内である——にもかかわらず、IRS が係争不足税額の査定を実施してしまったという事案であって、当時においてもこのような査定は時期尚早とされ、違法とされていた。原告はこの違法な査定を受けたのであるが、IRS から納付しなければ財産を差押えろと言われたこともあって、やむをえず書面による異議をとどめながらも当該不足税額査定分をいったん納付し、還付請求を経て合衆国政府を被告として還付訴訟を提起した。一審連邦地裁で請求が認容され、控訴を受けた第七巡回区控訴裁も原審の判断を認容した。

巡回区控訴裁は、査定禁止期間に係る規定が、IRS による恣意的な査定権限行使を制約する重要なはたらきを有することを指摘しつつ、本件事案に対しては、査定期間を徒過した査定に基づく IRS の租税徴収措置を、無効 (invalid) と判断した先例が当てはまるとする<sup>121</sup>。また巡回区控訴裁は、原告が還付訴訟ではなく徴収差止訴訟を提起すべきではなかったかとの被告の議論に対しては、徴収差止訴訟を認める内国歳入法典の規定に係る合理的な解釈として、次のように提示する。すなわちこの規定は、単に納税者に対し「追加的な救済 (additional remedy)」を与えているにすぎないものと解するべきであって、この規定があることから、徴収差止訴訟が「排他的な救済 (remedy exclusive)」であって、それ以外の救済は認められないというように解すべきではない<sup>122</sup>。

かくして *Yellow Cab Co.* 判決は、時期尚早の査定を端的に違法無効であると解釈し、納税者は徴収差止訴訟のみならず、還付訴訟をも提起しうると解したのである。以上紹介した二つの裁判例にみられるように、時期尚早の査定の効力をめぐっては、「差止可能」と解釈する裁判例と「無効」と解釈する裁判例とで、その法的効力をめぐって解釈が分かれており、いまだはっきりとした決着がついていないようである<sup>123</sup>。もっとも、ここで注意しておきたいことは、以上二つの裁判例からうかがわれるように、“時期尚早の査定の効力問題”という実体法上の解釈論的な対立——有効 (差止可能) or 無効——については、もう一つの解釈論的な対立、すなわち“徴収差止訴訟の制度趣旨”をどう捉えるのかという手続法上の解釈論的な対立——排他的な救済手続 or 追加的な救済手続——が密接にリンクしているということである<sup>124</sup>。

## 第二項 衡平 (equity) 的考慮

ところで、時期尚早の査定が違法と認定される場合であっても、裁判所が“事案の衡平(equity)”という観点から、差止又は無効という帰結に対し、何らかの介入する余地が認められるかどうかという点が問題となる。この争点をめぐっては、例えば、1991年の第三巡回区控訴裁の下した判決、*Philadelphia & Reading Co. v. United States*<sup>125</sup>がある。違法な査定の効力という実体法的な議論と、徴収差止訴訟と還付訴訟との訴訟形態上の相違といった手続法的な議論とが交錯する興味深い論点であるので、以下少し詳しく紹介しよう。

本件事案における基本的な前提事情として、一連の係争課税年度（以下本件係争課税年度）をめぐる租税紛争の決着に関して、IRSは原告納税者に対し、計647万ドル<sup>126</sup>ほどの過納税額（以下本件過納税額）があることを認めた一方で、原告はIRSに対し、計1,053万ドルほどの不足税額（以下本件不足税額）があることを認めたという状況があった。このような状況のもと、原告とIRSの間では、本件係争課税年度について「書式870」に基づく合意——すなわち原告からみれば租税裁での不足税額訴訟の機会を放棄し被告による本件不足税額の査定徴収を受け入れる旨の合意——が成立した。ただしこのさい、原告の求めにしたがいが、この合意の“付帯条件”として、本件不足税額分については本件過納税額分を充当（以下本件充当措置）することとされていた<sup>127</sup>。

ところで内国歳入法典上、本件のような巨額の過納税額をIRSが還付・充当しようとするためには、連邦議会両院合同委員会による事前承認手続が必要とされており (§ 6405(a))<sup>128</sup>、本件でもこの承認申請手続がとられていた。しかしこの手続のさなか、IRS内部（シカゴ税務署→カンザスシティ・サービスセンター間）での事務連絡ミスから、付帯条件たる本件充当措置がいまだ実施されていないにもかかわらず、本件不足税額が査定されてしまった。その後、IRSから「査定の通知・納付の督促」を受けた原告側弁護士は、訴外担当官Xに対し電話で次のように抗議した。すなわち、書式870に付されている付帯条件がいまだ実現していない以上、この合意は発効していないので、IRSとしてはこの合意に基づき査定ができないはずである。また仮に、IRSが、この合意が未発効の段階であるにもかかわらず、あえてこの合意を無視するかたちで、原告に関し本件不足税額を査定しようとする場合であっても、事前に90日レター送付をはじめとした所定の不足税額手続を踏まねばならないはずである。この抗議を受け、訴外Xは、本件不足税額に係る査定について、職権取消しに応じた。

なお、本件係争課税年度の査定期間終了期日は1973年6月30日であったところ、本件過納税額に係る、前記連邦議会での承認申請手続の処理が遅延していたことがあって、原告は同年6月初旬、IRSからの求めに応じ、同年9月30日まで査定期間を延長することに同意した。しかしながら、またもやIRS内部（シカゴ税務署→カンザスシティ・サービスセンター間）で事務連絡ミスが発生。今度は、査定期間に係る前記延長がなされたという事実を知らない訴外Xが、本件係争課税年度に係る査定期間が徒過し、原告に対する査定徴収が永久に不可能になってしまうことをおそれ、同年6月22日、書式870の付帯条件としての本件充当措置がなされていないにもかかわらず、

また本件不足税額について不足税額手続がとられていないにもかかわらず、本件不足税額の査定(以下本件査定)に踏み切ってしまったのである。かくして数日後、IRSが再び原告に対し、本件不足税額に係る「査定の通知・納付の督促」を送付したところ、原告側弁護士は、査定期間に係る前記延長の事実を指摘した上で、本件査定もやはり時期尚早であるとして再び抗議を申し入れた。しかしその後、本件過納税額の充当につき、連邦議会両院合同委員会の承認が下り、その旨IRSに正式に通知された<sup>129</sup>。これを受けIRSは、1973年の8月に本件充当措置を実施するとともに、原告に対してもこの旨を通知し、充当しきれず残ってしまったおよそ406万ドル(=1,053万ドル-647万ドル)の不足税額分(査定済み)のみを納付するよう求めた。これに対し原告は、所轄税務署長等を被告として、“本件不足税額全額(およそ1,053万ドル)の徴収”の差止めを求めるべく徴収差止訴訟を提起した。

原告は、書式870に係る“付帯条件(本件充当措置)”が実現されていなかった以上、本書式に基づく合意は発効していなかったと解すべきであり、それゆえ被告が本件査定を実施するに当たっては、事前に原告に対し90日レターを送付し、租税裁での不足税額訴訟の機会を与えるべきであったと指摘。それにもかかわらず、この機会を原告に与えずに実施された本件査定は、時期尚早であって違法であると主張した。これに対し被告は、付帯条件の実現いかんを問わず書式870に基づく本件合意は有効に成立していると主張。ゆえに、原告は本合意を通じて租税裁での不足税額訴訟の機会を放棄している以上、被告が90日レターを送付する必要はないし、また本件査定そのものも査定期間内(1973年6月22日)に実施されているわけであるから、徴収差止命令の原因となる事実はないと反論した。

双方の主張を受けた連邦地裁<sup>130</sup>は、原告の主張を認め、本件査定を時期尚早で違法であるとしつつ、さらにこの違法に対する救済として衡平法上の裁判管轄権(equity jurisdiction)に基づく徴収差止命令が認められるためには、原告に「回復不可能な損害(irreparable harm)」が生じ、かつ、「他の法的救済手段が不十分(inadequacy of any remedy at law)」であることが、(原告によって)証明されねばならないと指摘する<sup>131</sup>。そしてこの基準を本件事案に当てはめると、原告は、本件不足税額である「総不足税額(gross deficiency)」およそ1,053万ドル分の査定徴収に関する限りでは、これら要件該当性を証明している一方で、本件不足税額から本件過納税額を差し引いた「純不足税額(net deficiency)」であって、かつ、原告が‘付帯条件付きの本件書式870’の中で、本件充当措置の対象範囲外として、その査定徴収につき合意していたおよそ406万ドルの査定徴収に関する限りでは、これら要件該当性を証明していないと判断した<sup>132</sup>。いわば連邦地裁は、本件不足税額全体(総不足税額およそ1,053万ドル)の査定にあたって、たとえ時期尚早という瑕疵(充当不履行)があったからといっても、原告が当初から充当対象として考えていなかった金額分(純不足税額およそ406万ドル)までも、徴収差止命令の対象範囲に含めることは妥当でないと判断したのである。結論として連邦地裁は、本件事案において、総不足税額から純不足税額を差し引いた金額分(およそ647万ドル)に関してのみ、IRSが徴収することを差し止める命令を下

した<sup>133</sup>。

控訴審（第七巡回区控訴裁）も、次のように判示して、この原審の判断を認容した<sup>134</sup>。一般に IRS が、内国歳入法典 § 6213(a)の規定に違反して、租税裁での不足税額訴訟の機会を納税者に与えることなく不足税額を査定し、また徴収措置に踏み切った場合には、裁判所の徴収差止命令の対象となりうる。もっとも、こういった時期尚早の査定とそれに基づく徴収がなされた場合であっても、対象納税者にとって租税裁で不足税額訴訟を争う利益がなく、また回復困難な損害が生じていないのであれば、衡平の観点から裁判所は徴収差止命令を発する必要はない。ひるがえって原告は、純不足税額およそ406万ドルに関しては、本件充当措置の枠外で、その査定徴収につき同意していたのであるから、この部分について徴収差止命令の対象とする必要がない。さらに、本件査定が時期尚早であって違法であったにしても、本件充当措置は、延長された査定期間終了期日（1973年9月30日）前に適式に実施されている（同年8月）。それゆえ、結果として些細な行政上の手続違反はあったにしても、この違反は原告に対し、何ら損害を与える性質のものでもない（すなわち本件で‘充当と査定’をめぐる相対的な先後関係が逆転していたとしても、これら二つの措置とも延長された査定期間内に実施されているという絶対的な事実には変わらない）。逆にこういった手続違反を理由として、原告に対する純不足税額の査定徴収までも差し止めることとなると、原告をして、いったん査定徴収に同意した不足税額分から免れることを認めることとなり、重大な不衡平を生じさせることになる。

本判決の後、IRSは純不足税額（406万ドル）を徴収すべく、原告の財産を差し押さえた。これに対し原告は、この純不足税額を納付したのち還付請求を経て、合衆国政府を被告に所轄の連邦地裁に還付訴訟を提起し、“本件不足税額全額（1,053万ドル）の還付”を求めた。連邦地裁は、書式870の付帯条件を遵守せずに実施された本件査定が違法であることを認めつつも、①純不足税額分（406万ドル）に関して、原告はIRSとの交渉のすえみずからにとって納得のいく不足税額でもって和解を成立させ、自発的に書式870を通じ租税裁で争うことを放棄していた以上、今さら争えないこと、また②‘純不足税額分を超える本件不足税額分’（647万ドル）に関して、些細な手続違反はあったにせよ、結果として本件充当措置がなされている以上、原告に何らの不利益も生じていないのだから、還付請求をする筋合いではないことを指摘して、全面的に原告の請求を退けた<sup>135</sup>。これに対し原告は、第三巡回区控訴裁に控訴し、本件査定が時期尚早で違法と評価される以上、裁判所は端的に無効との結論を下すべきであって、それを超えて上記①や②といった衡平上の諸要因（equitable factors）について考慮して審査するべきではないと主張した。巡回区控訴裁は原告の主張を認め、原審の判断を破棄・差し戻した。

巡回区控訴裁は、その判決理由において、本件査定につき違法かつ無効（void and illegal）であるとの理解のもと、次のように判示する。「[IRSの] 査定権限（right to assess）を制約する制定法上の手続 [=不足税額手続] を納税者が放棄する旨の合意に対して付された停止条件（condition precedent）について、IRSが履行しなかった場合には、放棄に係る合意はまったくその効力を発

しない。よって本件においては、いかなる合意も存在しないのであって、たとえ [IRSがこの停止条件を] 実質的に履行している [=本件査定後(延長された査定期間内)に本件充当措置を実施] からといって、査定に関する制定法上の前置き (preliminaries) を履行しなかったことの影響から IRS を救うるものではない。実質的に履行したとか、又は、履行しなくても顕著な損害が生じていないとかいったことは、これら査定の違法性を遡及的に治癒する (retroactively cure the illegality) ものではない<sup>136</sup>。

このように巡回区控訴裁は、不足税額手続を踏まずに実施された本件査定が違法であると認定した上で、さらにこの違法認定にもかかわらず、裁判所が事案における衡平性を考慮した判決を下せるかどうかという争点へと検討を進める。この点巡回区控訴裁は、本件前訴のような「徴収差止訴訟」においては、裁判所は衡平を考慮した判決を下しうると指摘する一方で、本件後訴のような、違法な査定がその前提として争われている「還付訴訟」においては、裁判所は内国歳入法典上、事案の衡平性を考慮して税額を決定することが認められていないと指摘する<sup>137</sup>。すなわち、還付訴訟において裁判所は、衡平裁判所 (court of equity) としての立場から納税者の還付請求につき決定する立場にはないのであって、むしろ係争となった租税が違法に徴収され又は保持されているかどうかを決定することこそがその職務なのである<sup>138</sup>。

さらに巡回区控訴裁は、内国歳入法典に係る手続規定を厳格に適用する必要を強調した上で、たとえそういった厳格適用の結果、納税者に対してであれ IRS に対してであれ、不衡平が生じることとなったとしてもそれはやむをえないし、またこういった手続的な瑕疵に基づく実体的な不衡平の発生は、納税者が90日の出訴期間内に提訴しなかった場合や、IRS が査定期間内に有効な90日レターを送りそこねた場合など、他の場合にも見られることであると論じる<sup>139</sup>。以上のような理由に基づき<sup>140</sup>、結論として巡回区控訴裁は、被告は原告に対して、違法な査定に基づき徴収した本件不足税額全額 (1,053万ドル) を還付すべきであるとの判決を下したのである<sup>141</sup>。

かくして *Philadelphia & Reading Co.* 判決は、時期尚早の査定に対する違法認定の帰結めぐって、裁判所が事案の衡平性を考慮しうるのは、徴収差止訴訟においてだけであって、還付訴訟においては認められないものとの判断を下した。すなわち、同一の違法な時期尚早の査定であっても、またそれを同一の管轄裁判所が審理する場合であっても、徴収差止訴訟であるか還付訴訟であるかといった訴訟形態の相違が重要なのであって、その相違に従って裁判所による衡平的介入の余地が異なってくるというのである。

### 第三項 訴訟係属中の再査定による治癒

さて前述したように、IRS はある課税年度の納税者の税額につき時期尚早の査定を実施したとしても、その課税年度に関してはまだ査定期間内であるのならば、再査定 (supplemental assessment) を実施して、当初の査定に係る瑕疵を実質的に“治癒 (cure)”することが認められる。もっとも、時期尚早の査定の効力をめぐって、IRS と納税者との間で訴訟が係属しているさなか、

IRSがこの種の再査定を実施することを通じて、当初の査定の違法性について、事後的かつ一方的に治癒してしまうことが許されるのかどうか問題となる。この点につき争われた裁判例として、1997年の第二巡回区控訴裁判決、*Johnson v. United States*<sup>142</sup>がある。

原告納税者は、1980年度から1984年度の五ヶ年の課税年度について、IRSが不足税額を認定してきたことから、租税裁での不足税額訴訟に踏み切ることとなったが、結論として租税裁は原告敗訴の判決を下した<sup>143</sup>。後述(本章第五節第二項2)のように、内国歳入法典上IRSは、租税裁で敗訴した納税者に対し、その控訴期間(90日間)中は不足税額の査定を実施することを禁止されているところ(§6213(a))、本件事案においては、原告に対する敗訴判決が下されて“53日目”に、IRSは原告に対し不足税額を査定(以下当初の査定)の上、連邦租税リ－エン通知登録を実施した。原告はこの当初の査定が無効であると主張した上で、みずからの財産に通知登録された連邦租税リ－エンを取り消して、その財産に係るみずからの権原の確認を求める訴訟(quiet title action)(28 U.S.C. §2410(a))を、所轄の連邦地裁に提起した。この提訴に対しIRSは、当初の査定が有効である旨の答弁書を提出して、原告と争う姿勢を見せた。

しかし、この権原確認訴訟係属中、IRSは、1984年度の不足税額についてのみ再査定(以下本件再査定)を実施するとともに——残りの課税年度については査定期間を徒過していた——、当初の査定を職権でもって取り消した。ちなみに、当初の査定(1984年度分)と本件再査定との内容上の違いはほとんどなく、あるとすれば、後者の査定税額には相応の遅延利子額——両査定の‘あいだ’の期間に生じる利子——が加算されていることぐらいである。もっともその後、権原確認訴訟について原告が勝訴することとなり、判決を通じて当初の査定が時期尚早を理由に無効(void)であることが確定した<sup>144</sup>。この勝訴判決を受け原告は、当初の査定が「無効」とされ、また本件再査定も以下に述べる理由から「無効」と言わざるをえないから、結局のところ1984年度の不足税額については、法的にみて査定が実施されずに徴収されたことになるとして、この違法に徴収された税額の還付を求める訴訟を所轄の連邦地裁に提起した。

ここで原告が本件再査定を「無効」と主張する理由とは、再査定に係る根拠法規(§6204)の趣旨からして、IRSが再査定を実施できるのは、あくまでも当初の査定に瑕疵があることが‘確定的’となった場合だけであって、本件のように、まだIRS自身が権原確認訴訟の中で瑕疵がないことを主張している段階では実施できないというものである。この原告の解釈の背景には、IRSが当初の査定について争われている訴訟の中で瑕疵なしと主張する一方、それについて瑕疵があることを前提とした再査定を実施することは許されないといった、禁反言的な考え方もある。一審連邦地裁では、本件再査定が有効であることを理由に原告の請求が棄却されたので、原告が第二巡回区控訴裁に控訴したところ、巡回区控訴裁でも原審の判断が認容された。

巡回区控訴裁は、§6204の文言上の解釈として、いったん実施した査定に瑕疵があるかどうかについて、IRSとして一定程度の法的疑義を抱くのであれば、たとえその点に関し訴訟で争っているさなかであっても、IRSはその潜在的な瑕疵の余地を治癒(cure)すべく再査定を実施しう

るとする<sup>145</sup>。また巡回区控訴裁は、再査定の制度を、IRS に対し特別に認められている自力執行システムの一環として位置づけた上で、以下のような議論を展開する<sup>146</sup>。仮に原告の解釈を採用すると、IRS は潜在的な瑕疵の余地ある査定を防御すべく訴訟を通じて争っている以上、その敗訴判決が下されるまで再査定を実施しえなくなる一方で、その査定対象の課税年度に係る査定期間は進行していく（租税裁での不足税額訴訟でない限りは後述（本章第五節第二項2）のように査定期間が停止しないことに注意）。ひるがえって、この査定をめぐる IRS 敗訴判決が確定する段階においては、この対象課税年度の査定期間がすでに徒過していることが多く、それゆえ実際問題として、もはや IRS としては改めて再査定を実施することができなくなってしまうこととなる。

したがって、この査定期間が徒過してしまったという時点において、潜在的に瑕疵の余地ある当初の査定を防御すべく、訴訟を通じ争っている IRS に対し残されているみちは、この当初の査定の有効性を何とか維持すべく次々と争点を挙げ徹底的に納税者と争うか、あるいは逆に、この査定税額の徴収を試みることを全面的に放棄するか“二者択一”しかない。しかしながら、こういった、IRS の租税徴収能力を厳格に制約することとなる解釈は、現行内国歳入法典上の自力執行システムに基づき、IRS に対し認められている、広汎な租税徴収権限と相容れない。したがって、現行法上の自力執行システムの中で、再査定を適切に位置づけようとする観点からすれば、連邦議会は IRS に対して、査定の有効性につきもっともらしい異議が提起されたときにはいつでも、§ 6204に基づき、その査定の誤りを自発的に是正し、再査定することを認めているものと解すべきである。

かくして *Johnson* 判決は、IRS の自力執行制度を重視する観点から、当初の査定をめぐる訴訟係属中に、IRS が再査定を実施することを通じて、その当初の査定の瑕疵を事後的かつ一方的に治癒してしまうことを認めたのである。いずれにしても、第一項における時期尚早の査定の法的効力論一般をめぐる議論においては、徴収差止訴訟の制度趣旨が問題となり、また第二項における時期尚早の査定に係る違法認定に対する裁判所の衡平的介入の余地をめぐる議論においては、徴収差止訴訟と還付訴訟との制度趣旨の相違が問題となり、さらにこの第三項の訴訟係属中の再査定を通じた時期尚早の査定の治癒可能性をめぐる議論においても、自力執行的徴収制度の趣旨が問題となって、結論が導き出されている点が重要である。いわばこれら時期尚早の査定をめぐる実体法的な効力論の背景には、査定という行為形式の性質がいかなるものであって、その性質からいかなる効力が概念的に演繹できるのかという発想ではなく、むしろその査定に関係する手続法上の制度がいかなるものであって、その制度の趣旨をいかに理解すべきなのかという発想が控えているのである。

## 第五節 査定の類型

本節では、本章第一節から第四節までの“査定一般”をめぐる議論を踏まえた上で、具体的な査定の類型について検討していく。検討の順序として、第一項と第二項では、それぞれ略式査定

と不足税額査定というように、連邦税確定過程で一般的に用いられる査定類型を紹介していく。これに対し第三項と第四項では、緊急事態や破産手続といった例外的場合において、上記一般的な査定類型がどのように用いられ、またこれら査定類型以外の“特殊な”査定類型がいかなるものであるのかについて検討していく。

## 第一項 略式査定 (summary assessments)

本項では、まず1において、略式査定が実施される場合を一般的に論じる。ついで、2と3においては、それぞれ、略式査定が実施されていない段階で納税者から送金がなされてきた場合のその送金の法的性質をめぐる議論と、略式査定が実施された後に納税者から納付があった場合にその納付が査定に及ぼす法的影響をめぐる議論とを検討する。これら二つの技術的な法解釈論を検討することを通じて、現在のアメリカの連邦税確定過程の中で、略式査定がいかなる機能を果たしているのかについての一定の理解を得たい。

### 1. 申告税額どおりの査定

前述のように、略式査定とは、納税者がIRSに対し申告書を提出し、その申告内容につき不足税額がないものとIRSが判断する場合において、IRSがその申告書に記載されている税額どおりに査定を実施する——より正確に言えば実施しなければならない<sup>147</sup>——査定類型のことである (§ 6201(a)(1); Reg. § 301.6201-(a)(1))。全米で毎年提出される申告書のうちほとんどの申告書は、このIRSによる略式査定を通じて、その税額が確定されることになる。これに対して、IRSが納税者の申告税額に何らかの不足があると判断する場合には、後述のごとく、原則として租税裁での不足税額訴訟の機会を含む不足税額手続を経た上で、不足税額査定を実施せねばならない (§ 6213(a); Reg. § 301.6213-1(a)(2))。ただし、このような“略式査定”と“不足税額査定”との手続上の明確な区別にもかかわらず、以下に掲げる一定類型の「不足税額」に関しては、IRSは事前に不足税額手続を踏むことなく、略式査定を実施することが認められている<sup>148</sup>。

これら類型の一つとして、納税者が提出した申告書の内容に「計数上ないし些細な誤り (mathematical or clerical error)」がある場合、IRSは職権によりその誤りを是正し、その結果として生じた「不足税額」に関しても、不足税額手続を踏むことなく、略式査定を実施するという制度がある (§ 6213(b)(1); Reg. § 301.6213-1(b)(1))<sup>149</sup>。ここで言う「計数上ないし些細な誤り」にあたるものとして、内国歳入法典では、①加減乗除計算に明らかな誤りがあること (§ 6213(g)(2)(A))<sup>150</sup>、②申告書上の他の情報から見て、使用されている計算表 (table) が明らかに誤っていること (§ 6213(g)(2)(B))<sup>151</sup>、③同一申告書上の勘定項目間に矛盾した記載があること (§ 6213(g)(2)(C))<sup>152</sup>、④申告書上の記載事項につき必要とされる裏付け情報が省略されていること (§ 6213(g)(2)(D))、⑤内国歳入法典上定められた上限額又は上限率を超える金額の控除をしていること (§ 6213(g)(2)(E))、⑥そのほか納税者の識別番号に係る各種の記載ミス等 (§§ 6213(g)(2)(F)~(M))が挙げられ

ている。

もっとも、以上に挙げた「計数上ないし些細な誤り」を IRS が認定した場合、IRS は職権でもって是正ののち、略式査定を実施しようとされているものの、その査定実施“後”には次に掲げる手順を履行せねばならない。すなわち IRS は対象納税者に対し、「計数上ないし些細な誤り」に基づき略式査定を実施した旨について、事後的に通知を送付し、その金額や理由を明らかにするとともに、さらに当該納税者が60日以内にその略式査定の「取消し (abatement)」を求めることができる旨を教示せねばならない (§ 6213(b)(1); § 301.6213-1(b))。なお、ここで言う“通知”は90日レターではないので、対象納税者が本通知を受け取っても、租税裁へと提訴することはできない (§ 6213(b)(1); § 301.6213-1(b))。ただし、90日レターの場合のように、この60日の期間中、IRS は差押などの徴収措置をとることを禁じられている (§ 6213(b)(2)(B))。

さて、本通知を受けた納税者が、「計数上ないし些細な誤り」に係る IRS の判断に同意せず、その略式査定の取消しを求めてきた場合においては、IRS は当該査定を必ず取消さなければならない (§ 6213(b)(2)(A))。そして IRS が、対象納税者に関して、なおもその「計数上ないし些細な誤り」を是正する必要を認め、またその是正に基づく不足税額につき改めて査定 (reassessment) を実施しようとする場合には、通常どおりの不足税額手続を踏んで、不足税額査定を実施せねばならない (§ 6213(b)(2)(A))<sup>153</sup>。逆に言えば、「計数上ないし些細な誤り」に係る略式査定の通知を受けた納税者が、所定の60日以内にその査定の取消しを求めてこなかった場合には、IRS は、当該納税者が租税裁での不足税額訴訟の機会を放棄したものと見なしてよいということでもある。したがって、この60日が徒過した場合において、対象納税者がその査定税額を争うためには、基本的には——すなわち徴収差止訴訟の可能性などを除いて——いったんその査定税額を全額納付した上で、還付訴訟手続を踏むルートしか残されていない。

以上に挙げた「計数上ないし些細な誤り」の場合のほかにも、納税者が IRS 主張の不足税額を90日レター“送付前に”自発的に納付した場合には、IRS はその納付税額につき改めて不足税額手続をとることなく、略式査定を実施しうる (§ 6213(b)(4); Reg. § 301.6213-1(b)(3))<sup>154</sup>。IRS がこの納付に基づく略式査定を実施した場合であって、なおも係争課税年度につき納税者に不足税額があると認定する場合には、IRS は略式査定済みの税額分を控除した上で不足税額を認定し、90日レターを送付することになる (Reg. § 301.6213-1(b)(3))。反対に、この種の納付に基づく略式査定が実施された場合であって、係争課税年度につきもはや納税者には不足税額がなくなったと認められる場合においては、IRS は納税者に対し90日レターを送付してこないため、その結果当該納税者には租税裁での不足税額訴訟の機会が与えられなくなる (Reg. § 301.6213-1(b)(3))。したがってこの場合において、当該納税者がなおも係争課税年度の税額につき争おうとする場合には、基本的には還付訴訟手続をとることとなる。

なお、納税者が IRS 主張の不足税額を90日レターの“送付後に”自発的に納付した場合であるが、この場合に関しても、IRS は当該納付税額につき略式査定を実施することができる (§ 6213

(b)(4); Reg. § 301.6213-1(b)(3))。もっともこの場合、納税者は略式査定が実施されているにもかかわらず、租税裁へ提訴する権利を奪われることはない (§ 6213(b)(4); Reg. § 301.6213-1(b)(3))。このように、90日レター“送付前”と“送付後”では、納税者の自発的な納付の取扱いにつき、どちらも略式査定を実施しようという点では共通しているが、租税裁での不足税額訴訟機会の付与の有無という点では相違している。もっとも、この後者の相違点に関して注意せねばならないことは、90日レター“送付前に”、納税者が——もっぱら不足税額訴訟で敗訴した場合に支払わねばならなくなる遅延利子の累積などを回避するため——IRS 認定の不足税額を自発的に「預託 (deposit)」——「納付 (payment)」ではなく——した場合においては、後に論ずるように、租税裁での不足税額訴訟の機会が認められることとなる (Rev. Proc. 84-58, 1984-2 C.B. 501, § 2.03)<sup>155</sup>。

ついで、第三章や第四章で紹介したように、調査過程や不服審査過程等において、納税者が IRS との交渉の中で和解に達し、一定の不足税額につき、その査定にあたっての制約 (不足税額手続) を各種の合意形式——書式870、書式870-AD、終結合意等——を用いつつ (§ 6213(d); Reg. § 301.6213-1(d)) 放棄した場合——すなわち一定の不足税額につき略式査定されることを承認した場合——にも、IRS は、改めてその不足税額につき不足税額手続をとることなく、略式査定を実施しうる<sup>156</sup>。また同じく、IRS が90日レターを送付しても、納税者が90日の出訴期間内に出訴してこなかった場合にも、IRS 認定の不足税額につき略式査定が認められる (§ 6213(c); Reg. § 301.6213-1(c))。さらに、納税者が純営業損失の繰戻し更正に基づく還付又は充当を申請し、IRS が暫定的にそれらを認めた一方で (§ 6411)、後にそれら還付金額又は充当金額が過大であることが判明した場合においても、IRS はその過大還付又は充当金額につき略式査定を実施しうるものとされる (§ 6213(b)(3); Reg. § 301.6213-1(b)(2))<sup>157</sup>。

## 2. 査定前の送金 (pre-assessment remittances)

略式査定との関係で、じゅうらい判例や学説において、IRS がまだ略式査定を実施していない段階で、納税者から「送金 (remittance)」がされてきた場合のその送金の法的性質について、「納付 (payment)」と理解するのか、それとも「預託 (deposit)」と理解するのかで、議論の対立が生じてきた<sup>158</sup>。

これら理解の相違は、以下三点にわたる、内国歳入法典上の解釈論的帰結の相違へとつながる<sup>159</sup>。すなわち第一に、「送金」が「納付」と理解される場合には、この送金が受領された時点が、還付請求期間の起算点となり、また——還付が認められることになった際に発生する——還付利子の起算点となるのに対して、「預託」と理解される場合には、それらいずれの起算点にもならない (Rev. Proc. 84-58, 1984-2 C.B. 501, § 4.02, 1)。ついで第二に、「送金」が「納付」と理解される場合には、納税者はその送金額を取り戻すため、(還付請求期間の遵守を含む) 還付請求手続を踏まなければならないのに対し、「預託」と理解される場合には、こういった手続を踏むことなく、納税者はいつでも随意に、その送金額につき IRS に対し返還を求めうる (Rev. Proc. 84-58, 1984-2 C.B. 501, § 4.02,

1)。さらに第三に、「送金」が「納付」と理解される場合には、IRSはこの送金を受けて直ちに査定(納付に基づく略式査定)を実施しうることとなるのに対して、「送金」が「預託」と理解される場合には、IRSはその送金額について査定を実施するためには、事前に納税者に租税裁での不足税額訴訟の機会を与えておかなければならない(Rev. Proc. 84-58, 1984-2, C.B. 501, § 4.02, 3)。

以上のように、その理解の仕方によっては内国歳入法典上看過しえない相違が生じてくるにもかかわらず、納税者がしばしばこの種の送金をしてくる背景として、租税裁での不足税額訴訟を通じて納税者が敗訴し、IRS認定の不足税額が査定されることとなった場合に課されることになるであろう‘遅延利子’の累積——さらには遅延を理由とした租税罰も——を、予め回避しておこうといった意図が挙げられる<sup>160</sup>。すなわち、「納付」と理解されるのであれ「預託」と理解されるのであれ、いずれにせよ、納税者がIRS認定の不足税額につき予め自発的にIRSに送金をしておけば、——IRSの「手元」に現金がある以上——遅延利子は累積しないことになるのであるから、あとで納税者が不足税額訴訟で敗訴し、最終的に当該不足税額が査定されてしまうこととなったとしても、納税者としてはその遅延利子分を納付する必要がなくなるのである(Rev. Proc. 84-58, 1984-2 C.B. 501, § 5.01)。こういった、略式査定前の「送金」の法的性質をめぐる議論については、連邦税確定過程における査定の機能とも関連する争点であると思われるので、以下この争点をめぐる判例の動向を概観しておこう。

この争点についての初期の代表的な判例として、1945年の連邦最高裁判決、*Rosenman v. United States*<sup>161</sup>がある。原告らは訴外Xの遺言執行人であるが、1933年、その遺産税申告書の提出に関して、IRSに対し1935年まで「申告期限日」を延長するよう申請し、認められた。もっとも原告らは、当該遺産税の納付に関して、被相続人死亡後一年後に到来する「法定納期限日」については延長を申請しなかった。原告らは1934年、「法定納期限日」前に、IRSに対し12万ドルを小切手でもって送金した。ただし、この送金に添付されたメモにおいて、原告らはこの送金額の適正性について異議がある旨を記載するとともに、この送金の意図があくまでも遅延利子や租税罰を避けるためであることを明らかにしていた。他方、送金を受けたIRSは、その送金額を一時的に整理勘定(suspense account)へと移しておき、直ちに(略式)査定を実施しなかった。その後1935年、原告らは遺産税申告書を上記延長期間内に提出し、その中で約8万ドルの遺産税額を申告した。

同年(1935年)IRSは、この原告の申告税額をその税額どおりに(略式)査定し、この査定税額分にあてるため、先の送金額12万ドルの一部(8万ドル)を充当した旨を原告らに通知した。その後1938年になって、原告らは残り約4万ドルの還付を請求。しかしそれを受けたIRSは、原告らの遺産税申告を改めて調査した上で、原告らがほんらい納めるべき遺産税額が約12万8千ドルであるべきであったと判断。それゆえIRSは、同年(1938年)、原告らの遺産税申告税額には約4万8千ドルの不足税額があると認定して、また——原告らが不足税額手続をとらなかったことから——その不足税額につき(略式)査定を実施することとなった。そしてIRSは、一時整理勘定に残

っており、原告らが還付を求めている約4万ドルを、その査定された不足税額分に充当した。原告らは、納得がいかないまでも、とりあえずIRSが査定した不足税額のうち残りの約8千ドル分に、遅延利子額を含めた計約1万ドルを納付する。その後IRSは、先の原告らの(4万ドルの)還付請求を正式に拒否する通知を送付した。

しかし1940年になって、原告らは遺産税申告に当たって約2万4千ドルを控除すべきであったのに控除していなかったことを理由に、その金額分が過納税額であるとして還付を請求。これに対しIRSは、「1938年」段階で納付された約1万ドルの還付請求であればともかく、「1934年」段階で納付された税額の還付を請求されても、もはや還付請求期間が徒過しているから認められないとして還付を拒否した。これを受け原告は、合衆国政府を被告に連邦請求裁に還付訴訟を提起したものの、連邦請求裁も還付請求期間徒過を理由に、原告の請求を退けた。その後、当時の法制度上、連邦請求裁の上級審であった連邦最高裁が本件を受理し、原審の判断を破棄・差し戻す判決を下した。

連邦最高裁は、その判決理由の中で、本件で還付請求期間の起算点となるのは、「1938年」の不足税額の「査定 (assessment)」がなされた時点、又は、それを受けて充当というかたちで「納付 (payment)」がなされた時点であるとして、いずれを起算点にしても原告は還付請求期間内に請求をしていることになることと判断した<sup>162</sup>。それとともに連邦最高裁は、被告が「納付」と理解している「1934年」に原告らがおこなった送金の性質について、これはあくまでも見込税額の暫定的な「預託」に過ぎず、還付請求期間の起算点となりうる「納付」とは認められないとした<sup>163</sup>。

そして、この解釈を支える正当化根拠として、連邦最高裁は、IRS内部においては実務上、本件のような送金の場合には「納付」とせず「預託」と理解して、後になってその金額が納税者の負うべき税額と比べて多すぎることが判明したとしても、納税者に対し還付利子を支払わないとする取扱いがあることを指摘し、このことからみても前記連邦最高裁の解釈は整合的であると指摘する<sup>164</sup>。すなわちIRSが、本件のような送金の性質について、一方で「納付」と解釈せず後に過大と判明しても還付利子を支払う義務なしとし、他方で同じ送金を「納付」と解釈して納税者の還付請求を——還付請求期間の徒過を利用して——封ずるといったような、同じ事柄(same transaction)について、みずからにとって都合のよい異なった取扱いをすることは認められないとしたのである<sup>165</sup>。

かくしてRosenman判決では、納税者からの「送金」の性質を判断するに当たって、“査定”が実施される前であれば当然に「預託」と解釈し、それに対し“査定”が実施された後であれば当然に「納付」と解釈するという、“査定”という行為形式を重要なメルクマールとした解釈——「一律 (per se) アプローチ」——をとったものと指摘される。もっとも、その後の下級審裁判例の動向として大まかに言うと、Rosenman判決を素直に受け止めて「一律アプローチ」をとる裁判例が出る一方で、同判決を読み込んだ上でそのアプローチが必ずしも絶対的なものではないとし、送金に係る個別具体的な事実状況 (facts and circumstances) ——査定の有無、納税者の意図、送金を受

けた IRS の対応等——に応じて、「預託」か「納付」かを総合的に判定すべしとする「総合考量アプローチ」をとる裁判例、すなわち場合によっては“査定前”になされた送金であっても「納付」と解釈する裁判例も現れることとなり、査定前の送金の性質をめぐる裁判例は錯綜を極めることとなった<sup>166</sup>。

しかしながら、これら下級審裁判所における長年にわたる解釈対立に対して、2000年に下された連邦最高裁判決、*Baral v. United States*<sup>167</sup>は、一定の回答を与えた。本件では、1988年度の原告の所得税につき、IRS に対しなされた二度にわたる送金——使用者からの源泉徴収税額分約4,100ドルと原告みずからの見込み追加納税額分1,100ドル——が問題となった。原告は、1988年度の所得税申告書に係る法定申告期限日（1989年4月15日）を四ヶ月延長する申請をし、認められることとなったが、しかし結局1993年6月1日になってようやくその申告書を提出することとなった（同年7月19日、IRS は納税者の申告税額どおりに（略式）査定）。なお、原告はこの申告書の提出を通じ、約1,100ドルの過納税額を指摘し、1989年度の未納税額分に充当するよう請求したが、IRS はこれを拒否することとなった。

それというのも、内国歳入法典上、納税者の還付請求を受けて、IRS が還付することが認められる「上限金額」に関しては、次のような「遡及対象期間（look-back period）」規定があるからである（§ 6511(b)(2)(A)）。すなわちこの規定によると、「還付金額」は、還付（又は充当）請求が提出される直近三年間——還付請求の対象申告書の提出期限が延長されていた場合にはその延長期間を加える——に「納付」された「過納税額」の総計を上回ってはならないということになる。この規定を本件事案に当てはめると、原告に適用される遡及対象期間は、【1993年6月1日から遡って1990年2月1日まで】ということになる。しかし原告には、この遡及対象期間において「過納税額」が全く存在していないので、必然的に「上限金額」が‘ゼロ’となる。結論として、原告の1988年度所得税に係る還付は全く認められず、したがって関連する充当請求も受け入れられない。もっとも、確かに原告は、1988年度所得税につき二度にわたる前記送金をしてきているが、これらは1989年4月15日の法定申告期限日に、当然に「納付」に至ったものと理解すべきものであるから（§§ 6513(b)(1), (2)）、やはり前記遡及対象期間外の過納税額である。

これに対し原告は、合衆国政府を被告として還付訴訟を提起した。原告は、*Rosenman* 判決などを援用しながら、一般に租税が「納付」されたというためには、当該租税について IRS により正式に「査定」が実施されたということがなければならぬと指摘する。その上で、原告の1988年度所得税が正式に「査定」されたのは、前述のように1993年7月19日になってであり、それゆえこの日になってはじめて、過納税額の「納付」がなされたものと解釈される——したがってそれ以前は「預託」扱い——のである。それゆえ、被告による遡及対象期間規定に係る主張は、この「査定」と「納付」の関係性に関する誤った解釈に基づくものであり不当であると反論した。

このように、本件における当事者の主張の基本的な対立点は、二度にわたる送金の性質をめぐることであり、被告が「査定」以前の段階（1989年4月15日）に「納付」がなされたものと解釈する

「総合考量アプローチ」をとったのに対して、原告が「査定」以後の段階(1993年7月19日)で「納付」がなされたものと解釈する「一律アプローチ」をとったことにある。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、その判決理由の中で、原告が依拠する一律アプローチに関して、内国歳入法典上、査定がなくても納付を認める諸規定(§§ 6151(a), 6213(b)(4))があることを指摘する<sup>168</sup>。また、原告が一律アプローチの根拠として依拠する *Rosenman* 判決についても、その判決の事案は、本件のような「みなし納付 (deemed paid)」が認められうる予定納税規定 (§ 6513) が問題となったわけではないとして、事案が異なるとする<sup>169</sup>。くわえて、内国歳入法典上納税者に認められる過納税額に係る還付利子の起算点は、申告書が提出され過納税額が納付された時点とされているところ (§ 6611)、原告の主張する一律アプローチが適用されてしまうと、納税者一般——法定申告期限日以前に申告し法定納期限日以前に納付する——にとって、不利益な結果が生じてしまうと指摘する<sup>170</sup>。というのも、IRS は必ずしも納税者の申告書が提出されてすぐ査定を実施するのではないところ(三年間の査定期間がある)、一律アプローチを認めてしまうと、申告書の提出時点から、それについて IRS が実際に査定を実施する時点まで、——その期間中は「納付」と認められない以上——過納税額に係る還付利子が付かなくなってしまうからである<sup>171</sup>。そして、このような納税者一般に対する不利益を避ける趣旨から、内国歳入法典では、還付利子の起算点である「納付」日の決定について、法定申告期限日に納付されたものとみなす予定納税規定 (§ 6513) を準用しているのである (§ 6611(d))<sup>172</sup>。

かくして *Baral* 判決は、「一律アプローチ」を否認し、「総合考量アプローチ」をとることを明らかにしたことにおいて重要な判決である<sup>173</sup>。すなわち、ある送金が「納付」であるか「預託」であるかを判定するに当たって、査定という行為形式の介在の有無は、その判定の一要素に過ぎなくなってしまうのである。なお、IRS の行政規則の一種である歳入手続では、IRS が納税者に更正案を通知し、それに応じて当該納税者が、その提案に基づく(不足)税額全てを送金してきた場合においては、当該納税者がその送金を明示的に「預託」とする旨の別段の意思表示をしていない限り、「納付」とみなすという取扱いをしていることも指摘しておこう (Rev. Proc. 84-58, 1984-2 C.B. 501, § 4.03, 1)。

### 3. 納付が査定に与える影響

ところで、査定が実施された後に納税者がその査定税額を全額納付した場合、その結果として当該査定は法的にみてどのような“状態”となるのが問題となってくる。この争点について争われた裁判例として、1995年に第七巡回区控訴裁で下された判決、*O'Bryant v. United States*<sup>174</sup>がある。本件事案は以下のとおりである。IRS は、原告納税者の係争課税年度の申告内容につき不足税額を見出し、原告に対して増額更正案を提示したところ、原告もこの更正案を受け入れた。その結果 IRS は、原告につき略式査定(同意に基づく略式査定)を実施し、原告もその査定税額を

全額納付するにいたった。しかしその後、IRSは、原告が還付請求をしてきたわけでもないのに、その納付税額全額(=査定税額全額)を原告に対し職権でもって還付した。もっとも後になって、この職権による還付が“誤り”であることが判明したので、IRSは原告に対し、その還付金額の返還を請求したのであったが、原告はこの返還請求に応じなかった。

一般に、本件事案のような、納税者が内国歳入法典上負うべき納税義務以上の税額を納めたわけでもなく、それゆえ本来IRSとしては払戻し還付をすべきでないにもかかわらず、誤ってIRSが払い戻してしまった場合の還付金のことを、「不真正払戻し還付金(nonrebate refund)」という<sup>175</sup>。この不真正払戻し還付金が生じてしまった場合において、IRSが納税者からその還付金を徴収するためには、次の①②いずれかの手段をとらねばならない。①係争課税年度に適用される査定期間内に——90日レター送付による不足税額訴訟の機会を納税者に与えた上で——“新たな査定(new assessment)”<sup>176</sup>を実施し、「査定の通知・納付の督促」を送付した上で、差押や連邦租税リーエン通知登録等の《行政上の徴収措置》を(その新たな査定実施後十年の徴収期間内に)とる。もしくは、②「誤還付金返還請求訴訟(erroneous refund action)」を——誤った還付がなされてから二年の出訴期間内に——提起することによって、《司法上の徴収措置》をとる(§7405)<sup>177</sup>。

もっとも本件事案では、不真正払戻し還付金の徴収のため、被告は上記①②いずれの手段をもとることなく、“当初の査定(original assessment)”に依拠した上で、原告に対し差押や連邦租税リーエン通知登録(以下本件徴収措置)を実施した。これに対し原告は、合衆国政府を被告として、本件徴収措置の対象となった財産に関する権原確認訴訟(quiet title action)を、所轄の連邦地裁に提起した。これに対し被告は、反訴(counterclaim)として、租税査定執行訴訟(suit to reduce tax assessment to judgment)を提起した。

原告が主張するところによると、当初の査定については、その税額が全額納付されたことによって充足され(satisfied)、消滅した(extinguished)ものと理解すべきである(消滅説:extinguishment theory<sup>178</sup>)。しかるに、被告は不真正払戻し還付金に係る本件徴収措置に当たって、本来であれば実施すべき“新たな査定”を実施することなく、この消滅したはずの“当初の査定”に依拠した。結果としてみると、IRSは有効な査定なくして本件徴収措置とったと言えるのであり、したがって本件徴収措置は無効(invalid)であるという。

これに対し被告の主張するところによると、そもそも査定とは、納税者の課税年度における納税義務について記録する、単なる「帳簿上の仕組み(bookkeeping device)」に過ぎず、納税者の「納税義務(tax liability)」そのものとは異なる。したがって、たとえ査定された納税義務について全額納付された場合であっても、——約束手形(promissory note)や譲渡抵当(mortgage)等の場合とは異なり——、そのことから直ちに(帳簿上の仕組みとしての)当該査定が消滅することはないと理解すべきである。それどころか、査定税額が全額納付されたとしても、当該査定は潜在的には有効なものとして存在し続けると理解すべきである。それゆえ、査定税額につき新たに未納(滞納)税額(本件事案の不真正払戻し還付金のような)が生じた場合においては、IRSはこの(当初の)査定に

さえ依拠すれば、——ただしこの当初の査定後十年の徴収期間内であれば——行政上の徴収措置をとりうるのである(復活説: revival theory<sup>179)</sup> <sup>180</sup>。したがって本件徴収措置は、この復活した当初の査定に基づいてなされたものであって有効であるという。

これら両当事者の主張を受け、連邦地裁<sup>181</sup>は、消滅説をとる先例と復活説を採る先例とを検討しつつ、原告主張の「消滅説」を採用した。すなわち連邦地裁は、本件は、原告がみずからが負うべきものとして納得の上で納付した査定税額に関して、たまたま IRS が間違っただけで還付してしまったという事案であると認定する。その上で、(本件訴訟が争われている)現時点において、IRS としては上記③④に係る手段が、時効期間の関係からいずれもとれなくなっていることを指摘する。それゆえこのような本件状況の下で、消滅説がとられてしまうと、原告に対し「タナボタ (windfall)」を与えることになる点を認める。もっとも連邦地裁は、本件事案においてこのような不当な結果が生じてしまうことを認めつつも、内国歳入法典の関係規定の解釈からは、全額納付によって当初の査定は消滅していると理解せざるをえず、それゆえその消滅した査定に基づく本件徴収措置は、やはり無効であると判断したのである。

ちなみに、ここで原審連邦地裁が依拠している解釈論としては<sup>182</sup>、①連邦租税リーエン通知登録に係る解除規定 (§ 6325) が査定税額の全額納付による当該査定の消滅を意図しているように解釈しうること、また②被告の本件主張を認めてしまうと、誤還付金返還請求訴訟 (§ 7405) の存在意義がなくなってしまう、この訴訟類型をあえてもうけた立法者の意思に反することが挙げられている。さらに、③当初の査定が略式査定であることを踏まえると、この査定が実施される以前において、予め納税者に(租税裁での不足税額訴訟の機会を含む)不足税額手続が認められていなかったことになる。このような状況のもと、不真正払戻し還付金につき「復活説」的構成を取ってしまうと、納税者はこの還付金の是非につき、租税裁での不足税額訴訟の機会を奪われ、手続保障に欠けることになってしまう点も挙げられている。

控訴を受けた第七巡回区控訴裁も、原審の判断を認め、「消滅説」をとることとなった。すなわち巡回区控訴裁は、その判決理由の中で、査定に当たって原告が納税義務を負うとされた税額と、被告側の事務手続上のミスによりたまたま原告が入手した還付金額とは、金額上は同じではあるが事柄の性質上は全く異なるものであると指摘する<sup>183</sup>。したがって、前者の税額に対してとられた当初の査定を、そのまま後者の還付金額の徴収のために流用することは許されず、後者の還付金額を徴収するためには、別途上記③④のいずれかの手段に依拠せねばならないところ、被告はこれらいずれの手段にも依拠しなかったのであり、かつ、(本件訴訟が争われている)現時点においては時効期間の関係で、もはやこれら手段に依拠しえなくなったのである<sup>184</sup>。

また巡回区控訴裁は、被告が“査定”と“納税義務”との存在上の関連性を否認する解釈操作をとることによって、本件還付金額の徴収に関し当初の査定に依拠することを正当化したことについても、次のように反論する<sup>185</sup>。すなわち、査定が納税者の納税義務の記録であるのか、それとも納税義務そのものであるのかにかかわらず、本件では原告の納税義務がすでに充足されてい

るのであるから、この充足された納税義務を根拠として、IRS側の事務手続上の誤りを原因として生じた還付金を徴収することは、認められえない。またIRSの行政上の取扱いによると、「真正払戻し還付金 (rebate refund)」<sup>186</sup>を納税者に対し還付した場合においては、納税義務に係る変更 (払戻し) があったということで、その前提となった査定が自動的に (automatically) 取り消されるとしているところ、「不真正払戻し還付金」を納税者から徴収する場合においては、納税義務に係る変更 (履行) があったとしても、その前提となった査定は存続しているという被告の主張は、首尾一貫していないとする。

さらに巡回区控訴裁は、不真正払戻し還付金をIRSが徴収しえないとなると原告へのタナボタになるとの被告の主張に対して、裁判所は本件のような争点を個別事案における衡平 (equities) を通じて解決することはできないし、またIRSは連邦議会によって法律上定められた徴収権限の範囲内において徴収活動をせねばならないと反論する<sup>187</sup>。そして巡回区控訴裁は、不真正払戻し還付金を徴収するための手段としては、誤還付金返還請求訴訟が排他的なものではないとの被告の主張に同意しつつも、その代替的手段として“当初の査定”に基づく行政徴収を挙げる被告の議論については論理に飛躍があるとして排斥し、やはり“新たな査定”に基づく行政徴収が必要であると判示した<sup>188</sup>。

かくして控訴審判決は、原審連邦地裁と同様「消滅説」的構成に立脚した結論を導き出したわけであるが、ただその理由付けにおいて、両判決には異なる点も認められる<sup>189</sup>。すなわち原審連邦地裁が、内国歳入法典上の関係規定の解釈を重視しつつ、査定と納税義務との存在上の関連性を肯定する議論を展開していたのに対して、控訴審判決は、“納税義務として納税者が納めるべき税額”と“不真正払戻し還付金としてIRSが間違って還付してしまった金額”との法的性格上の相違——金額的には同じではあるが——を重視しつつ、既存の査定の効力の追及可能性を制約する議論を展開することによって、結論を導き出しているように思われる。いずれにせよ、本判決で問題となった争点に関しては、その後1998年、IRSは*O'Bryant* 判決が採用した「消滅説」的構成に従うことを決め、関連する内国歳入マニュアルの改正に踏み切ったとされる (IRM 25.6.7)<sup>190</sup>。

ひるがえって、本項2においては、「査定あれば納付あり」との命題が判例上消極的に理解されていることが分かり、また本項3においては、「納付あれば査定なし」との命題が判例上積極的に理解されていることが分かった。これら両論点をめぐって、形式的な命題論理のレベルにおいては異なる点が指摘できるにしても、これら両論点を通じて、観念的な行為形式としての査定よりも、事実状態としての納付を重視して、IRS・納税者間の租税紛争を解決していこうとする、近時の裁判所の姿勢がうかがわれるようにも思われる。その限りでは、近年、本章第一節で紹介した査定に係る観念的な議論では十分に把握しきれない事態が、略式査定というもっともベーシックな査定類型をめぐる個別法制度の解釈論を通じて、展開しているとも言えるのかもしれない。

## 第二項 不足税額査定 (deficiency assessments)

本項では、不足税額査定に関して検討するのであるが、その検討の順序として、まず1においては、不足税額査定実施前に送付される90日レターの機能・目的をめぐる議論を瞥見する。次に2においては、90日レターを中心に据えて、租税裁での不足税額訴訟手続を紹介する。そして3においては、90日レターに係る瑕疵をめぐる議論に着目して検討する。本項では、これら一連の検討をすることを通じて、本章第一節においても若干触れていた、「不足税額認定 (deficiency determination)」と「不足税額査定 (deficiency assessment)」との法的性格上の相違を、個別具体の制度に即して明らかにしていきたいと思う。

### 1. 90日レターの機能・目的

これまでの議論の中でも適宜触れてきたが、納税者の申告税額につき不足があると認められる場合——又は申告納税すべき納税者が申告書を提出しなかった場合——、IRSはその納税者に対し不服審査部での不服審査の機会を与えるため、「非正式不足税額通知 (30日レター)」を送付する。しかし、例えばそれを受けた納税者が30日以内に不服申立てを提起しなかった場合、IRS<sup>191</sup>はその納税者に対し、今度は租税裁での不足税額訴訟の機会を付与すべく、「正式不足税額通知 (90日レター)」(IRM 4.14.1.2(12-01-2006)1)を送付することになる<sup>192</sup>。以下では、この90日レターの機能・目的をめぐる学説の議論を瞥見しよう。

さて、IRSがこの90日レターを送付することについて、Ledermanは、一般の民事訴訟の場合と比較しながら、以下に掲げる三つの機能があると分析する<sup>193</sup>。まず第一に、IRSが90日レターを送付するという事は、それを受けた納税者が適時に租税裁へと出訴するという事とならんで、租税裁の事物管轄権 (subject-matter jurisdiction) に係る前提要件となっており、いわば90日レターには『租税裁へのチケット (ticket to the Tax Court)』という機能がある (§ 6213(a); TCR13(a))。したがって後述のように、90日レターが無効とみなされる場合、租税裁は、その90日レターに基づき提起された不足税額訴訟事件を、その前提要件としての裁判管轄権が欠如しているがゆえに、「却下 (dismiss)」することとなる。

ただし、ここで注意せねばならないことは、この却下判決は、“納税者”にとって必ずしも不利益にはたらくことではないということである。というのも、この却下判決の結果として、内国歳入法典上もともと当初から90日レターが送付されていなかったとみなされてしまうがゆえに、IRSとして、対象納税者につきなおも不足税額を査定しようとする場合には、内国歳入法典の規定にしたがって、今度こそ有効な90日レターを送付することを余儀なくされるからである。そして後述するように、たいていの場合、この「再度の」90日レター送付の時点においては、その不足税額に係る課税年度についての査定期間が徒過している——当初の90日レター送付によっては査定期間が停止 (後述) していなかったものとみなされるので——ことが多く、事実上納税者としては、内国歳入法典上本来であれば負うべき納税義務を履行しなくても済むことになりうるのである。

ついで90日レターに係る第二の機能として、一般の民事訴訟で言う『送達 (service of process)』の機能がある (§§ 6212(a),(b)(1); 6213(a))。一般に、民事訴訟における送達制度の趣旨は、原告が被告に対し訴訟を提起した旨を“告知”した上で、被告に対し裁判所での“聴聞”の機会を与えるという「適正手続 (due process)」の理念を貫徹することにある。この点、税務訴訟事件における90日レターも同じであって、IRS が納税者に対し不足税額の「査定 (assessment)」を実施する前段階において、当該納税者に関して IRS が当該不足税額を「認定 (determination)」した旨を“告知”し、さらに彼に対し租税裁での“聴聞”の機会を与えるという機能を有する。

そして第三の機能として、90日レターは、一般の民事訴訟で言う『訴状 (complaint)』の機能を果たす。すなわち90日レターには、租税裁での不足税額訴訟にかかわって、「請求額 (amount in issue)」や「争点 (issue)」を特定する機能があるのである。もっとも、90日レターを通じた請求額又は争点の“特定”といっても、前述したように租税裁での審理においては、㉑90日レターの対象課税年度に関連して、納税者が「過納税額」の主張を提起するすることが認められる一方 (§ 6512(b)(1))、㉒IRS 長官も、90日レターの中で記載していなかった「新たな事項」を提起することや不足税額の「増額」を主張することが認められている (§ 6214(a)) ことに留意せねばならない。いわば、一般の民事訴訟との比較において言うと、㉑が「反訴 (counterclaim)」に相当し、㉒が「訴状の修正 (amended complaint)」に相当することとなる<sup>194</sup>。

以上の Lederman の分析と同様に、Ferrari は、90日レターの送付が、連邦税確定過程及び連邦税徴収過程における納税者・IRS 双方にとって手続上重要であるとして、次のように指摘する<sup>195</sup>。すなわち、納税者からみると、90日レターを受領することにより、不足税額が査定される前の段階又は不足税額の納付を余儀なくされる前の段階において、租税裁での不足税額の再審査に係る訴訟機会が与えられることとなる。一方 IRS からみると、90日レターを送付することにより、後述のように、その対象課税年度に係る査定期間の進行を食い止め、そうすることを通じて、その課税年度における納税者の不足税額について、査定し徴収する機会を保全しうることとなる。

このほかにも、90日レターの目的として、租税裁に対し不足税額の再審査に係る裁判管轄権を付与する目的、納税者に対し事前納付を義務づけることなく正式に不足税額を争う訴訟機会を付与する目的、納税者に対し IRS が考える不足税額に関する主張を通知し、当該納税者が訴訟提起に踏み切らねばその不足税額につき査定が実施されてしまうことを教示する目的を挙げる論者<sup>196</sup>や、同様のことの別表現ではあるが、IRS が査定を実施する意向である旨を納税者に事前通告すること、査定が実施され徴収が開始する前に、納税者に租税裁での不足税額訴訟の機会を与えることを挙げる論者もいる<sup>197</sup>。さらに、90日レターの送付により、無期限延長合意 (872-A) が終了することや、90日レターが証拠提出責任の分配に及ぼす影響も挙げられている<sup>198</sup>。

いずれにせよ、以上に紹介したことから、90日レターの機能・目的として論ぜられている点について大まかに整理すると、①租税裁の裁判管轄権の前提要件、②不足税額認定の告知と不足税額訴訟機会の付与、③不足税額訴訟における審理対象の特定、といった三つの点が挙げられよう。

ちなみに、これら90日レターに係る三つの機能・目的のうち、いずれの機能・目的をもっとも重視するのかという点については、後に述べる90日レターの瑕疵をめぐる議論にも微妙に反映してくることを、ここで指摘しておこう。

## 2. 不足税額手続

これまで述べてきたように、IRSは、納税者が提出した申告書上の申告税額をそのまま認めるのであれば、直ちに(略式)査定を実施することができるが、調査を通じて当該納税者に関し不足税額を認定した場合には、その不足税額につき直ちに(略式)査定を実施することができない(§ 6213(a); Reg. § 301.6213-1(a)(2))。こういった不足税額に関しIRSが査定を実施しようとする場合には、原則として事前にその納税者に対し90日レターを送付し、90日以内<sup>199</sup>の租税裁への出訴を促すことを通じて、そこでの不足税額再審査の機会を認めるという“不足税手続”を履行せねばならない(§ 6213(a); Reg. § 301.6213-1(a)(1); IRM 4.14.1.1(10-30-2004)1)。このように、不足税額手続を通じて実施される査定類型を「不足税額査定 (deficiency assessments)」<sup>200</sup>という<sup>201</sup>。なお、IRSが不足税額手続を踏まずに納税者に対し不足税額の査定を実施し、その査定に基づき連邦租税リエン通知登録や差押等の徴収措置をとってきた場合には、——緊急査定等の場合を除いて——当該納税者は、少なくとも、本章第四節で述べたように徴収差止命令禁止法における例外的場合として、徴収差止訴訟を提起して争うこととなる(§ § 6213(a); 7421; Reg. § 301.6213-1(a)(2))<sup>202</sup>。

さて、ここで言う「不足税額 (deficiency)」の定義であるが、「行政法上の用語をもちいれば、不足税額とは、IRSによる、適正な税額に関しての、行政上の判定 (administrative finding) ないし認定 (determination) [された結果] である」<sup>203</sup>とされる。そして、この不足税額についての具体的な計算方法について<sup>204</sup>算式化すると、『不足税額＝適正税額－(申告税額<sup>205</sup>＋既査定税額分<sup>206</sup>－払戻し税額分)』ということになる(§ 6211(a); Reg. § 301.6211-1(a))。もっとも、ここで言う「既査定税額分 (prior assessments)」<sup>207</sup>と「払戻し税額分 (rebates)」<sup>208</sup>に関しては、さほど頻繁に発生しないのでさしあたり省くと、不足税額とは、ほんらい納税者が納めるべき適正な税額 (correct tax) から、実際に納税者が申告した税額 (reported tax) を控除したものである、というように単純化しうる<sup>209</sup>。

前述のように、通常IRSの査定権限は、納税者の申告書提出から三年の査定期間によって期間的に制約されているので、不足税額査定の前提としての位置づけにある90日レターについても、この査定期間内に送付しておかねばならない。もっとも、いったんこの90日レターが送付されると、次に述べる“査定禁止期間”のあいだ、この査定期間が停止することになる(§ 6503(a)(1); Reg. § 301.6503(a)-1(a)(1))<sup>210</sup>。ここで言う“査定禁止期間”とは、90日レターが送付されてのち、納税者に認められている90日の出訴期間のあいだ<sup>211</sup>、IRSは査定を実施することが禁止されるという制度である(§ 6213(a); Reg. § 301.6213-1(a)(2))。したがって逆に言えば、この90日の出訴期間内に納税者が租税裁へと出訴しなければ、IRSはその認定した不足税額につき(略式)査定を実施し

——本章第五節第一項1参照——、そうすることによってその不足税額を法的に確定した上で、連邦租税リエン通知登録や差押等の徴収措置に着手するということになる<sup>212</sup>。

この場合とは反対に、90日レター送付を受けた納税者が、その90日の出訴期間内に租税裁に出訴した場合であるが<sup>213</sup>、その訴訟事件“係属中”も引き続き、査定が禁止されることになる (§ 6213(a); Reg. § 301.6213-1(a)(2))。そしてその後、租税裁における係争不足税額の再審査を経て、納税者の一部ないし全部敗訴判決が下され、当該判決が「確定 (become final)」にまで至ると——すなわち査定禁止期間が終了すると——、IRSはその判決確定日後「60日」の期間内に係争不足税額の査定を実施しうることになる (§ § 6213(a), 6215(a), 6503(a)(1); Reg. § § 301.6213-1(a)(2), 301.6215-1, 301.6503(a)-1(a)(1); IRM 35.9.2.1(08-11-2004)2; IRM 35.9.2.2(08-11-2004)1)。もっとも、納税者が租税裁で敗訴した場合であっても、その判決の控訴期間 (90日) 内に (§ 7483; Reg. § 301.7483-1)、所定の「担保 (bond)」を租税裁に提出し控訴しさえすれば、控訴審の判決が確定するまでは、さらに査定の禁止効を継続させることができる (§ 7485(a); IRM 35.9.2.1(08-11-2004)2)<sup>214</sup>。逆に言えば、敗訴納税者がこの担保を提出しない限りは、たとえ控訴が提起されたとしても、IRSはその納税者につき不足税額を査定しうることをも意味する。以上の控訴と査定禁止効との関係については、控訴審において納税者の一部又は全部敗訴判決が下され、連邦最高裁へと上告受理申立てがなされる際にもほぼ当てはまる<sup>215</sup>。

ところで、IRSが納税者のある課税年度につき90日レターを送付し、それを受けて当該納税者が租税裁へ出訴した場合には、IRSは同一課税年度につき、さらなる不足税額を認定した上で、再度の90日レターを送付することはできない (§ 6212(c)(1); Reg. § 301.6212-1(c))<sup>216</sup>。もっともこの原則にもかかわらず、納税者がほ脱 (fraud) をしていたとみなされる場合や、90日レターを受けた納税者が租税裁での不足税額訴訟の機会を自発的に放棄した場合 (§ 6213(d); Reg. § 301.6213-1(c); IRM 4.14.1.19.3(12-01-2006))などの場合<sup>217</sup>においては、IRSは再度の90日レターを送付しうる (§ 6212(c)(1); Reg. § 301.6212-1(c); Rev. Proc. 88-17, 1988-1 C.B. 692, § 2.02)。また、再度の90日レター送付について原則禁止といっても、納税者が租税裁へ出訴したことを受けて、IRSが「答弁書」を通じ、90日レター上の不足税額を“増額”しうることにも留意せねばならない (§ § 6212(c)(1), 6214(a); Reg. § 301.6212-1(c); Rev. Proc. 88-17, 1988-1 C.B. 692, § 2.02)。ただしこの場合には、前述のように、この不足税額増額分に係る「証明責任」が、被告IRS長官側に負わせられることとなる (TCR142(a)(1))。さらに後述するように、当初の90日レターに重大な瑕疵があり、法的にみて無効とみなされる場合においては、もともと90日レターが送られていなかったとみなされるから、「再度の」90日レターを送付することも妨げられない。

次に90日レターに関連して、IRSは一定の場合、“納税者からの同意を得て”、いったん送付した90日レターを「撤回 (rescission)」することが認められている (§ 6212(d); IRM 4.14.1.24(10-30-2004)1; Rev. Proc. 88-17, 1988-1 C.B. 692, § 1)<sup>218</sup>。この撤回がなされると、はじめから90日レターが送付されていなかったものとみなされるので (IRM 4.14.1.24.2(12-01-2006)1)、再度の90日レター送付禁止の対

象とならないこと、査定期間停止効や査定禁止効が生じないこと、納税者がこの90日レターに基づき租税裁へと出訴できなくなることなど、といった結果となる (§ 6212(d) ; Rev. Proc. 88-17, 1988-1 C.B. 692, §§ 2.04, 3.03)。この IRS による90日レター撤回が認められる場合としては、①90日レター上の不足税額、納税者氏名、課税期間に誤りがある場合、② IRS と納税者との間で査定期間の延長合意が締結され、不服審査段階での解決が目指されていたにもかかわらず、90日レターが送付されてしまった場合、③納税者が90日レター記載の適正税額よりも申告税額が正しいことを証明する資料を提出してきた場合、④納税者が不服審査部での協議を申し立て、不服審査部が和解の見込みありと判断した場合が挙げられている (IRM 4.14.1.24.1(10-30-2004)1; Rev. Proc. 88-17, 1988-1 C.B. 692, § 3.04)<sup>219</sup>。

以上に述べてきた不足税額手続——90日レターの送付と租税裁での不足税額訴訟——は、必ずしも全ての税目について認められるわけではない。というのも、内国歳入法典上この不足税額手続が認められるのは、所得税、遺産税、贈与税、一部の物品税（基金や退職年金に係る取引から生じる）といった税目に限られ (§ 6211(a) ; Reg. § 301.6211-1(a))、雇用関連諸税やほとんどの物品税に関しては、この不足税額手続が認められていないからである。したがって、後者の類型の税目に係る不足税額が問題となっている場合、納税者はいったん係争不足税額を全額納付した上で、還付訴訟を提起することを通じてしか、裁判的救済を得られないことになる<sup>220</sup>。逆に言えば、この後者の類型の税目に係る不足税額については、不足税額手続をとる必要なく、IRS は直ちに（略式）査定を実施しうることになるのであるが、とくにこの種の査定類型のことを指して、「非不足税額査定 (nondeficiency assessments)」と呼ぶ文献もある<sup>221</sup>。

### 3. 90日レターに係る瑕疵

ある納税者につき不足税額認定をした IRS が、その納税者に対し90日レターを全く送付することなく、不足税額を査定し徴収措置に着手した場合には、その納税者は前述のように、徴収段階において徴収差止訴訟を提起して対抗しうる。このほか、IRS が形式上90日レターを納税者に対し送付したとしても、この90日レターに“瑕疵 (defects)”があり、“無効”とみなされる場合、租税裁は、その90日レターに基づく不足税額訴訟事件につき管轄しえない旨の却下判決を下すこともある<sup>222</sup>。むろんこの場合、IRS は、係争不足税額について不足税額手続を履行しえていない以上、この手続を前提として内国歳入法典上認められる不足税額査定を実施し、徴収措置をとることはできない。

もっとも理論上、このように IRS により送付された90日レターが、何らかの瑕疵により無効になってしまったとしても、IRS はその瑕疵を補正した上で、再度90日レターを送付することができる。というのも前述のように、一般に一課税年度につき、連続して複数の90日レターを送付することが禁じられているところ (§ 6212(c)(1))、90日レターに瑕疵があり無効とみなされる場合においては、この禁止規定に抵触しないものとされるので、IRS としては瑕疵のない90日レター

を、再び送付しうることになるからである。もっとも、この「再度の」90日レターの送付に関しては、たいていその送付をしようとする時点で、対象課税年度に係る三年の査定期間が徒過している——当初の90日レターが無効と見なされる以上、そのレターで問題となった課税年度に係る査定期間は停止しておらず、その期間が進行し続けていたものとみなされるので——ことが多い<sup>223</sup>。したがって結局のところ、租税裁により、90日レターの無効認定に基づく却下判決が下されてしまった場合においては、実際問題として IRS は、対象納税者の不足税額を査定し、徴収しえないことになってしまう<sup>224</sup>。

この点、逆に納税者の観点からすると、租税裁により、90日レターの無効認定を理由とした却下判決が下されることとなると、たとえその納税者にほんらい内国歳入法典上納付すべき不足税額があったとしても、もはやその納付の必要が事実上なくなってしまうということをも意味する<sup>225</sup>。いわば納税者としては、IRS の手続法上の違反を理由として、実体法上の納税義務を免れうることになるわけであるが、このこともあって、従来多くの納税者が、裁判を通じて90日レターの瑕疵を主張し、かつ、その無効認定を求めて争ってきた。以下では、90日レターに係る瑕疵の原因として典型的に争われてきた(1)送達ミス、(2)形式・内容上の誤り (form and content error)、(3)漠然とした理由附記、(4)重大な瑕疵ある認定 (naked assessment)<sup>226</sup>に分けてそれぞれ検討していこう。

### (1) 送達ミス

まず、“送達ミス”に関してである<sup>227</sup>。内国歳入法典上、IRS は、90日レターを配達証明郵便 (certified mail) 又は書留郵便 (registered mail) でもって、納税者へと郵送するとされている (§6 212(a); Reg. § 301.6212-1(a); IRM 4.14.1.2(12-01-2006)1)<sup>228</sup>。ただし、米国における人口移動の激しさにかんがみて<sup>229</sup>、IRS は具体的な宛先住所として、納税者の「最後に知らされた住所 (last known address)」に宛てて郵送することが認められている (§6212(b)(1); Reg. § 301.6212-1(b)(1); IRM 4.14.1.6.2(10-30-2004)1)。それゆえ、この「最後に知らされた住所」は、後掲 *Mulvania* 判決でも指摘されるように、IRS にとっての「便宜のための住所 (safe-harbor address)」という意味合いを持っており、たとえ90日レターの対象納税者が、そのレターを現実に受領できていなかったとしても、この「最後に知らされた住所」へと送付されていさえすれば、受領されたものとみなされることになる (Rev. Proc. 2001-18, 2001-8 C.B. 708, § 3.02)。そして一般に、この「最後に知らされた住所」とは、具体的には、納税者が最近において提出し、IRS において適切に処理された申告書に記載の住所のことを指すとされている (Reg. § 301.6212-2(a); IRM 4.14.1.6.2.1(12-01-2006)1; Rev. Proc. 2001-18, 2001-8 C.B. 708, § 2.02)<sup>230</sup>。

ところで、IRS が不足税額認定をした後に、対象納税者に係る“誤った”「最後に知らされた住所」に宛てて90日レターを送付してしまった場合、その種の瑕疵ある90日レターの法的効力いかに問題となる。この点一般に、その対象納税者が現実に90日レターを受け取ることができず、その結果として出訴期間内に租税裁へと出訴できなかった場合、すなわちその限りでは対象納税者において明らかな“実害”が生じてしまっている場合には、その90日レターは無効とされる。し

かしながら、IRS が対象納税者に係る“誤った”「最後に知らされた住所」に宛てて90日レターを送付してしまったにもかかわらず、その対象納税者がたまたまその90日レターを受け取り、その結果として出訴期間内に租税裁へと出訴できたという場合の、その90日レターの法的効力に関しては争いがある。この争点をめぐる裁判例として、1983年の租税裁判決、*Mulvania v. Commissioner*<sup>231</sup>を挙げよう。

原告は、1976年度の所得税申告書を、法定申告期限日(1977年4月15日)までに提出した。その申告書における住所記載は、『Newport Beach, Calif., \* \* \* (以下新住所)』である。もっとも、原告がこの新住所に住み始めたのは1977年2月からで、それまでは『Huntington Beach, Calif., . . . (以下旧住所)』に住んでいた。被告 IRS 長官は原告に対して、1976年度申告書上のパートナーシップへの投資について十分な調査を実施すべく、査定期間の延長同意を求めたところ、原告は1981年9月30日を期限日としてその延長に同意した。その後1981年9月16日、被告は、原告の『旧住所』に宛てて90日レターを送付。

当時この『旧住所』に住んでいた、原告と離婚した元妻がこの90日レターを受け取り、“IRS から請求書が来ている”旨を原告に電話で連絡したのであるが(同年9月28日)、どの課税年度なのかを含め詳細については話さなかった。同年10月2日、監護者への訪問(custodial visit)として、原告の子どもたち——『旧住所』に居住——が原告の『新住所』へと訪れた際、本件90日レターを持参し原告に手渡したのであるが、原告は何の行動も起こさなかった。その後被告は、原告に送付した90日レターについて、租税裁への出訴期間が徒過したことを受け、1976年度の不足税額につき査定を実施し、それを受け1982年4月には、「査定の通知・納付の督促」を原告の『新住所』に宛てて送付。原告は、同年6月になって、本件不足税額につき租税裁へと提訴する。これに対し被告は、原告の出訴期間徒過を理由として、租税裁に訴え却下を申し立てる一方で、原告も租税裁に対し、被告が本件90日レターを原告の「最後に知らされた住所」に宛てて送付していないので無効(invalid)であることを理由として、訴え却下を申し立てた。これら双方からの訴え却下申立てを受けた租税裁は、被告申立てを認め、原告申立てを退けた。

租税裁は、原告申立てを退けた理由として、一般に90日レターに係る「最後に知らされた住所」への送付規定(§6212(b)(1))は、対象納税者が引っ越し、死亡、そのほか精神疾患に見舞われた等の場合であって、その納税者が実際に90日レターを受け取ったとは言えない場合であっても、法律上受け取ったと見なすという、IRS にとっての「便宜のための住所(“safe harbor” address)」を意味しているに過ぎないのであり、この送付規定があることから、納税者の現実の90日レター受領を可能とした代替的な送付手法について、IRS が利用することを禁じられるわけではないとする<sup>232</sup>。その上で、たとえ“誤った”「最後に知らされた住所」に宛てて、本件90日レターが送付されたという経緯があるにしても、被告がその住所へ本件90日レターを送付して「16日後」の1981年10月2日には、原告は「不利益な遅延を被ることなく(without prejudicial delay)」それを現実に受け取ったのであり、その時点ではまだ90日の出訴期間の残り期間が十分あった(あと74日)

のであるから、原告はその残り期間内に出訴すべきであったとした<sup>233</sup>。

以上のように *Mulvania* 判決は、“誤った”「最後に知らされた住所」へ宛てて送付された90日レターであっても、その対象納税者が「不利益な遅延を被ることなく」現実に受け取ったと言えるのであれば、法的に有効であるとする法理をとっている。そこで問題となるのは、この「不利益な遅延」の具体的な判断基準であるが、現在のところ裁判例を通じて一義的に明確ではなく、個別の事案に即して判断が積み重ねられているといった状況のようである。例えば、対象納税者が90日レターを、その出訴期間終了日まで“あと30日”残っている段階で実際に受け取った事案では、「不利益な遅延」がないとしてその有効性が肯定されている<sup>234</sup>一方で、同じく出訴期間終了日まで“あと17日”残っている段階で実際に受け取った事案では、「不利益な遅延」があるとしてその有効性が否定されている<sup>235</sup>といったようにである。

## (2) 形式・内容上の誤り

さて、*Kafka & Cavanagh* によれば、じゅうらい納税者から“形式・内容上の誤り (form and content error)”があると主張されてきた90日レターの類型として、以下のものが挙げられるという<sup>236</sup>。

①計算間違いによって不足税額が著しく過大になっている90日レター。②本来90日レターを作成すべきでない IRS 職員が作成した90日レター。③90日レターへの署名権限を持つ IRS 職員の署名を欠いている90日レター。④全く署名を欠いている90日レター。⑤事前に30日レターの送付又は行政不服審査の機会を納税者に与えずに送付された90日レター。⑥同一の所得項目であるにもかかわらず、複数の納税者ごとに矛盾対立する取扱いをしている90日レター。⑦じっさい納税者は申告書を提出したにもかかわらず、不申告と記載している90日レター。⑧日付の記載がない90日レター。⑨租税裁での不足税額訴訟の機会が認められるといった納税者の権利を教示していない90日レター。⑩複数の人格代表者 (personal representative) の一人に対してのみ送付された90日レター。⑪納税者の氏名を間違えている90日レター。

結論として、裁判例を通じ、以上に挙げたいずれの“形式・内容上の誤り”があったとしても、90日レターは無効となりえないとされてきているのであるが、以下参考までに、主として最後の⑪の場合に関する裁判例であって、また後々の90日レターの無効が争われる裁判例においてしばしば参照引用されることとなる、1937年の第二巡回区控訴裁判決、*Olsen v. Helvering*<sup>237</sup>を紹介しておこう<sup>238</sup>。

原告は、訴外 X の遺産財団の遺産管理人であり、訴外 X の死亡した課税年度の所得税につき申告・納付した。その後、IRS はこの申告内容につき不足税額を認定。内国歳入法典の定めによると、遺産管理人又は遺言執行人が、故人の生前の課税年度に係る申告書を提出した場合、IRS はこれら遺産管理人又は遺言執行人名義でもって、かつ、彼らの住所に宛てて90日レターを送付せねばならないものとされていた。しかし本件事案では、IRS は90日レターを遺産管理人たる“原告名義”でもって原告の住所に宛てて送付するのではなく、死亡した“X 名義”でもってその訴外 X の旧住所に宛てて送付してしまった。もっとも、こういった IRS 側のミスにもかかわらず、

原告は本件90日レターを、出訴期間内に実際に受領している。原告は、本件90日レター上の名宛人名義が誤ったものであるから無効であるなどと主張。租税裁の前身である租税不服審査委員会の棄却判決を経て、第二巡回区控訴裁も同委員会の判断を認容した。

巡回区控訴裁は、本件90日レター記載の名宛人名義が誤ったものであることを認めつつも、原告が現実に本件90日レターを遅滞なく受領していること、訴外 X を名宛人とする本件90日レターの実質的な意味が“X (の遺産管理人たる原告)”に宛てたものであるということ由原告がすぐに理解しえたこと、さらに実際にも原告は迷うことなく租税不服審査委員会へと不服申立てをしていることなどから、本件90日レターを無効 (invalid) とする理由はないとする<sup>239</sup>。また巡回区控訴裁は、一般論として、「90日レターは不足税額を納付すべしとする者に対し、IRS 長官が査定をしようとしている旨を告知するためのものに過ぎず、それゆえこの点が明確であれば90日レターとしては十分である。」と述べた上で、90日レター上に誤り (mistake) があったとしても、そのレターの目的を阻害しない限りは無視してよい (negligible) と判示した<sup>240</sup>。

かくして、以上紹介の *Olsen* 判決をはじめとして、従来から裁判例においては、90日レターに関連して多少の誤りがあったとしても、それでもその90日レターは有効であると判断されてきている。言い換えれば、90日レター上、対象納税者に対し不足税額が認定された旨や、その不足税額の税目、金額、さらに課税年度という最低限度の内容さえ記載されていれば、有効な90日レターであるとみなされてきているのである<sup>241</sup>。こういった裁判例による緩やかな解釈の背景として、不足税額の告知・租税裁での聴聞機会の付与という90日レターの実質的な目的が達成されていればよいとする考え方や、租税裁では不足税額に関して覆審的に (de novo) 審査を実施するので、たとえ90日レターに係る手続的なミスがあったとしても、納税者側にさほど支障がないとする考え方が指摘されてきた<sup>242</sup>。要するに裁判所は、基本的には90日レターに関して、何か内容 (substance) を持ったものというよりは、むしろ単なる手続 (procedure) 上の道具として扱ってきたに過ぎないのである<sup>243</sup>。

### (3) 漠然とした理由附記

さらに従来、この“内容・形式上の誤り”に関連して、多くの論者により、90日レター上の「理由付記」(IRM 4.14.1.6.6(12-01-2006))の漠然性ないし不完全性が批判されてきた<sup>244</sup>。このような漠然・不完全な理由付記がなされる背景には、租税裁での不足税額訴訟において、90日レターに記載されていなかった「新たな事項」を被告 IRS 長官が提起した場合、その点に関する証明責任について、原告納税者から被告 IRS 長官へと転換されるという、前述の制度の存在がある (第五章第一節第三項3(2)参照)。すなわち IRS は、この訴訟段階での証明責任転換をおそれるあまり、90日レターの送付段階では、できるだけ理由を曖昧にする傾向があるというのである<sup>245</sup>。ひるがえって前述したように、租税裁での不足税額訴訟において納税者は、「証明責任」のほか——90日レターに適正性の推定がはたらくことによる——「証拠提出責任」をも負わされているのであるから、認定された不足税額の根拠ないし理由が不明確であることは、納税者の観点からすると、その訴

訟の提起・追行に不利益な影響を与えうることとなる<sup>246</sup>。

しかしこの問題に関しても、裁判例は、90日レターにおいては、納税者に対し不足税額の存在を告知し、租税裁での不足税額訴訟の機会を与えるための最低限の記載があればよく、たとえ不足税額認定に係る法的根拠や事実に係る説明がなくとも、そのレターは無効とはならないというスタンスを採ってきている。いわば90日レターについて、その文書の「内容」よりも、その文書に係る「手続」を重視してきたのであるが、この点についての裁判例として、例えば1993年の第六巡回区控訴裁判決、*Pasternak v. Commissioner*<sup>247</sup>が挙げられよう。

本件事案は単純化して言うと、音楽作品のリース事業 (master recording leasing) を営む訴外パートナーシップに対する原告投資家らの投資が、租税回避に当たるとはでないかが争われた事案である。すなわち、一般にこのような場合、パートナーシップからの配賦を通じ、投資家個人に対して投資税額控除や営業費用控除の帰属が認められるところ、本件では訴外パートナーシップが訴外音楽家らより、音楽作品を市場価格よりも高価に買い受けたため、上記の諸控除が過大に計上されることとなり、ひいては原告らの課税所得を不当に圧縮することとなったというのである。被告 IRS 長官は、原告らに対しこの過大計上分に関連して不足税額を認定し、本件90日レターを送付。租税裁での原告ら敗訴判決の後、控訴審である第六巡回区控訴裁も、原告らの本件投資行為が経済的実質を伴わないものとして、被告の不足税額認定を認容することとなった。

もっとも本件では、こういった実体法的な争点の前提として、90日レターに関する手続的な争点も争われた。すなわち原告らは、被告により送付された本件90日レターが、①恣意的かつ浅薄な (arbitrary and capricious) ものであること、②被告側の違法な活動 (illegal conduct) に基因して送付されたものであること、③不足税額認定の理由について十分に原告らに告知していなかったことを挙げた上で、本件90日レターに関しては、通常の90日レターには認められる“適正性の推定”が認められるべきではなく、証拠提出責任が原告から被告へと転換されるべきであると主張した (なお①と②を理由とする証拠提出責任転換論に関しては後に詳しく論ずる)。これに対し巡回区控訴裁は、原告主張理由のうち①と②を退けた上で<sup>248</sup>、さらに③についても次のように判示して退けた (以下引用判例省略)。

「…被告の [不足税額] 認定に対しては、適正である旨の推定がはたらき、原告はそれが誤っている旨の証拠提出責任を負っている。90日レターが有効であるためにはいかなる固有の書式も必要ではないし、また被告がいかにしてその不足税額を認定したのかについて説明する必要もない。[ここで] 必要なことは、90日レターを通じて原告らに対し、被告が実際に不足税額を認定したことを告知することだけである。したがって、90日レターにおいて必要なことは、[対象となった] 納税者が誰であるかを識別し、不足税額が認定されたことを明らかにし、対象となった課税年度に言及し、不足税額がいくらであることを示すことを超えるものではない。本件90日レターには、これら必要とされる情報全てが含まれている。さらに、[一般的に言って] IRS 長官は、90日レターの中に不足税額認定の理由 (bases) を [書き] 含める必要がないにも

かかわらず、本件90日レターでは詳細にわたってその情報につき説明されている。』<sup>249</sup>

このように上掲 *Pasternak* 判決では、その事案において、90日レター上に不足税額認定の理由が記載されていなかったことを根拠とした証拠提出責任の転換を認めなかったばかりか、そもそも一般論として、その種の理由付記が必要でならないことを明確に判示したのである。もっとも、こういった90日レター上の理由付記不要論が裁判例上支配的である一方で、IRS が90日レターを通じて、納税者に対し不足税額に係る理由を告知していなかった場合には、IRS は租税裁での訴訟係属後一定の時期までに、その納税者に対し理由を説明すべき義務があると指摘する裁判例もある。こういった裁判例の一つとして、1973年の第八巡回区控訴裁判決、*Commissioner v. Transport Mfg. & Equip. Co.*<sup>250</sup>を紹介しよう。

本件は、原告運送会社による関連会社へのトレーラー売却益の付け替えに対して、被告 IRS 長官が、キャピタル・ゲイン課税を理由に不足税額を認定した事案である。もっとも本件では、この実体法的な争点——このほか実体法的な争点として貸倒れ損失の繰戻し控除も争われている——のほか、手続法的な争点も争われた。すなわち、被告が送付した90日レターには、具体的にはどのような理由でもって、本件不足税額が認定されたのかについて記載がなされていなかったところ、租税裁での正式事実審理が終了した段階になって、ようやく被告は内国歳入法典482条に基づく「独立当事者間 (arm's length)」法理や「約因の相当性 (adequacy of consideration)」法理を、本件不足税額認定の根拠として援用してきた。

原告は、このような遅れた時機になって、これら § 482 に基づく法理の援用をすることは認められないと主張。これに対し被告は、これら法理を明示的に援用することが遅れた点については認める一方で、しかし正式事実審理の中で係争取引に関しその経済的実質の有無が争われていた以上、原告は被告がこれら法理を援用するであろうことを“推知”しえたはずと反論した。一審租税裁は、被告のこの反論を退けて、キャピタル・ゲイン課税を認めない判決を下した。そして控訴審である第八巡回区控訴裁も、以下の理由から原審の判断を認容した（なお前記繰戻し控除の争点については一審・二審とも原告が敗訴しているが紹介を割愛する）。

まず巡回区控訴裁は、一般論として、IRS 長官は、納税者につき、特定の内国歳入法典の規定、財務省規則、さらにはそれら規定や規則に基づく法理（以下適用法規等）の違反が問題となっている場合には、これら適用法規等について、当該納税者に告知すべきであるとする<sup>251</sup>。というのも、通常 IRS による不足税額認定<sup>252</sup>には“適正性の推定”がはたらき、納税者がその認定が誤っていることにつき証拠提出責任を負っているところ、もし納税者が IRS 主張の適用法規等を明確に知りえないこととなると、当該納税者はその不足税額認定を争うにあたって、極端な不利益を被ることになるからである<sup>253</sup>。

そして、こういった IRS 長官による適用法規等の開示については、本来であれば90日レター段階でなされるべきことであり、また仮に90日レター段階において当該開示がなされていない場合であっても、その後の IRS 長官提出の答弁書の中で記載されるべきであるとする<sup>254</sup>。もっとも、

90日レターや答弁書において、IRS 長官が適用法規等を明示的に挙げていなかったとしても、そのことから直ちに IRS 長官が、“正式事実審理開始前”又は“正式事実審理中”において、適用法規等を改めて援用することについて認められなくなるわけではない<sup>255</sup>。というのも、こういった IRS 長官による時機に遅れた適用法規等の援用が、納税者に「不意打ち (surprise)」とならず、また納税者に「不利益 (disadvantage)」を及ぼさないという、特段の事情がある場合もありうるからである<sup>256</sup>。

ただ、こういった特段の事情がある場合を考慮する必要があるとはいえ、IRS 長官が納税者に対し、適用法規等について開示を遅らせれば遅らせるほど、その納税者に対してはフェアな告知がなされておらず、かつ、その納税者は重大な不利益を被っているとの結論へと至る十分な理由となりうることも確かである<sup>257</sup>。ひるがえって本件では、§ 482に基づく独立当事者間の法理や約因の相当性の法理が、“正式事実審理終了後”の準備書面においてはじめて明らかにされたのであって、被告の理由開示義務が適切に履行されたとは到底言えず、それゆえ租税裁としてはもはやこれら法理を審理対象とする必要がない<sup>258</sup>。かくして巡回区控訴裁は、キャピタル・ゲイン課税を認めない租税裁の判決を認容したのである。このように *Transport Mfg. & Equip. Co.* 判決においては、支配的な裁判例にしたがって、一般論としては90日レター上の理由付記義務に関して認めなかったものの、訴訟係属中の時機に遅れない段階での理由開示義務についてはこれを認め、さらにこの義務に違反した場合のサンクションをも認めたのである。

ところで、90日レターの理由付記に関しては、1988年、連邦議会は立法措置をとっている<sup>259</sup>。すなわち、同年の第一次納税者権利章典を通じて、IRS は90日レター上不足税額の理由 (basis) 等を明示せねばならないとする規定が導入されることとなったのである (§ 7522(a))。しかしここで注意せねばならないことは、この規定においては同時に、IRS がこの90日レター上の理由等の明示をしなかったとしても、当該90日レターは無効となる (invalidate) わけではないと明確に規定されていることであって (§ 7522(a))、そのほか違反の場合のサンクションが何ら規定されていないことであろう<sup>260</sup>。それゆえ、こういった限りにおいて、この立法措置は、理由付記をめぐる従来の“支配的な”裁判例の立場を踏襲しているとも言える<sup>261</sup>。

#### (4) 重大な瑕疵ある認定 (naked assessment)

##### ①90日レターの「背景の詮索 (look behind)」

90日レター上の理由付記の欠如やその曖昧さといった瑕疵の態様・程度を超えて、90日レター送付の前提となった、納税者に対する「不足税額認定 (deficiency determination)」が、明らかに誤った情報に基づいて恣意的に又は杜撰に実施されたと言える場合、やはりその90日レターの法的効力が問題となる。このような問題は、一般に「重大な瑕疵ある認定 (naked assessment<sup>262</sup>)」と呼ばれてきた<sup>263</sup>。ただし、従来からの判例においては、90日レターには「適正性の推定 (presumption of correctness)」がはたらくとされてきた上、租税裁は90日レター作成に当たっての「背景を詮索 (look behind)」しないという審査スタンスをとってきているので、こういった「重大な瑕

疵ある認定」が実際に認められることは極めて少ない。

例えば、以上の点について一般的に判示しており、また後続の判例においても頻繁に参照引用されることとなる裁判例として、1974年の租税裁判決、*Greenberg's Express Inc., v. Commissioner*<sup>264</sup>を紹介しよう。本件では、被告 IRS 長官が原告納税者に関し、マフィアのボスの息子であるという理由のみでもって調査対象としたことが、合衆国憲法のデュー・プロセス条項に違反するのかという点や、さらには原告に対し不服審査部での不服審査の機会が与えられていなかった点などが問題となった。原告はこれらの点を理由に、租税裁に対し、本件90日レターの無効 (null and void) 宣言又は証拠提出責任の転換<sup>265</sup>などを求めあらそった。

租税裁は、原告の請求を棄却する判決理由の中で、次のように述べている。「原則として租税裁としては、被告が不足税額認定をするに当たって用いた証拠を検討するため、又は、そういった認定をするに当たっての動機 (motives) や行政上の政策ないし手続 (administrative policy or procedure) についての妥当性を検討するため、90日レターの背景を詮索することはしない (not look behind)」<sup>266</sup>。そして、このような審査スタンスをとることの正当化理由として、租税裁は次のようにも述べる。「[こういった背景を詮索せずということの] 正当化理由は、租税裁における正式事実審理が、覆審的な (de novo) 手続であるという事実にある。ゆえに、原告の納税義務に係るわれわれの決定は、事件に係る請求の実体 (merits) のみに基づいて下されるべきであって、行政段階で提出された従前の記録に基づいて下されるべきではない」<sup>267</sup>。

もっとも租税裁は、こういった“背景を詮索しない”とする原則的な審査スタンスについて、例外があることも認める。すなわち、IRS が不足税額認定をするに当たって、人種・宗教・政治的意見などにに基づき差別をしているといった違憲な行為 (unconstitutional conduct) をしたことを示す実質的な証拠 (substantial evidence) があり、かつ、もしそういった行為から被告が利益を得てしまうとすると、司法手続の公正性 (integrity of our judicial process) に疑いが投げかけられてしまうような場合においては、——原告が求めるような90日レターの無効宣言まではしないまでも——例外的救済 (証拠提出責任の転換)<sup>268</sup>を認めうとする<sup>269</sup>。ただし租税裁は、仮に本件において被告が、実際に原告主張のとおり動機 (組織犯罪対策) でもって原告を調査対象としていたとしても、さほど重大なことでもなく、また一般に被告に認められている内国歳入法典上の執行権限の広さにかんがみても、そういった選別が直ちに違憲とまでは評価しえないとして、本件事案に関してこういった例外的救済を与えることを拒否した<sup>270</sup>。

## ②証拠提出責任の転換

さて、前掲 *Greenberg's Express Inc.* 判決でも指摘されていたように、IRS の行った不足税額認定が「重大な瑕疵ある認定」に該当する場合、裁判所は、不足税額認定 (及びそれに基づく90日レター) について通常認められる「適正性の推定」を認めずに、かえって被告 IRS に対し、その適正性についての証拠提出責任を負わせる<sup>271</sup>というサンクションを与えうる<sup>272</sup>。以下では、この点に関する代表的な裁判例を見ていこう。

まず、この種の証拠提出責任の転換が、事案において認められたとされる事例として、1982年に第二巡回区控訴裁が下した判決、*Llorente v. Commissioner*<sup>273</sup>がある。本件は、原告納税者が密輸コカインを購入の上売却したにもかかわらず、その分の所得につき申告していなかったとして、被告 IRS 長官が、その分量のコカイン購入費用から原告の所得額を推計し、不足税額を認定したことなどが争われた事案である。これに対し原告は、自分は被告が指摘するようなコカイン密売買に関わったことがなく、被告の不足税額認定は恣意的であって合理的根拠がないとして、証拠提出責任の転換<sup>274</sup>を求めた。

なお、IRS が本件不足税額認定に至った根拠として、次のような点が挙げられている<sup>275</sup>。ニューヨーク市警の覆面 (undercover) 警察官証言として、①その警察官が本件不足税額認定の対象課税年度において、原告の営むバーでいくどかコカインを購入した経緯があること (ただし原告から直接に購入したことはない)、また②その警察官がコカイン・ディーラーと原告とがコカインの船積みについて話しているところを“立ち聞き”したこと、さらに③その警察官が抱えている氏名不詳の情報提供者 (informant) の目撃証言によると、原告が6キログラムのコカインを港の倉庫で検査していたこと。さらに、④以上の証拠に基づき原告は規制薬物 (controlled substance) 所持及び売買に係る共謀容疑で刑事訴追されていたところ、原告は司法取引に応じて規制薬物所持に係る共謀“未遂”を法廷で自白し、有罪判決を受けていること。

原審租税裁は、原告に対する本件90日レター送付が正当であることを支えるこれら証拠を適正であるとし、原告が本件コカイン密売買に関与し所得をえていたと認めた上で、原告に対する不足税額——ただし減額された額——を認定した。しかしこれに対し、第二巡回区控訴裁は、以下に掲げる理由でもって、この原審判断を破棄差し戻した。まず巡回区控訴裁は、一般的に言って“違法な未申告所得”を内容とする90日レターに対しても、「適正性の推定」がはたらくことを認める<sup>276</sup>。もっとも、この推定は合理的根拠 (rational underpinnings) がある限りにおいて認められるに過ぎず、そういった根拠がなければその推定は消滅するとも指摘する<sup>277</sup>。というのも、仮にこのように解さないとすると、IRS 長官は納税者に対し、「重大な瑕疵ある認定 (naked assessment)」を恣意的に行うことができってしまうこととなり、その結果当該納税者に対しては“違法な所得をえていない”という不当に困難で、ときに不可能な証明 (burden of proving) を求めることにつながってしまい、妥当でないからである<sup>278</sup>。

被告によると、はっきりとは分からないものの、原告が違法なコカインの密売買に何らかのかたちで関わっており、またそれから所得をえたものと十分に推測される以上、この推測に基づき送付された本件90日レターにも適正性の推定がはたらくものと解釈すべきと主張しているのであるが、巡回区控訴裁はこの解釈に反対し、本件90日レターに適正性の推定が認められるためには、少なくとも原告が規制薬物の売買という所得を生み出す活動に関わった事実を示す証拠がなければならず、何らかの違法行為と少し関わっている (peripheral contact) 程度の実事を示す証拠だけでは不十分であるとした<sup>279</sup>。

その上で、本件事案において被告が提出した証拠を検討すると<sup>280</sup>、覆面警察官の前掲①や②の証言は、原告が本件コカイン密売買に関わったことの証拠とならないし、また③の証言は伝聞証言 (hearsay) に過ぎず証拠能力がそもそも認められない。さらに④は、原告が違法行為に“少し”関わっていることを証明する事実ではあるけれども、原告が本件コカイン密売買により所得をえたという事実までも証明するものではない。かくして巡回区控訴裁は、被告提出のいずれの証拠によったとしても、原告が本件コカイン密売買に関わり所得をえた事実を証明しえていないのであるから、これら不完全な証拠に基づく本件90日レターは恣意的であって合理的根拠がなく、適正性の推定が認められないとした。そして巡回区控訴裁は、以上の見地から、被告への証拠提出責任の転換を前提とした上で、被告の不足税額認定に係る審理をやり直すべきであるとして、租税裁へと審理を差し戻したのである。

次に、以上の *Llorente* 判決とは対照的に、その事案において、証拠提出責任の転換が認められなかった事例として、1986年の第三巡回区控訴裁判決、*Anastasato v. Commissioner*<sup>281</sup>を紹介しよう。原告は旅行代理業を営む訴外法人 X を完全に所有している。被告 IRS 長官は、この訴外 X と訴外航空会社 Y との間での一連の航空券に係る取引に関連して、原告のスイス銀行の口座にリポート (override commission) が支払われ、かつ、原告がこの所得を申告していなかったとして、その未申告所得に係る不足税額を認定し、90日レターを送付した。これに対し原告は、確かにリポートに関して Y との間で議論をしたことはあるが、しかし実際にリポートを受け取ったことはないとして全面的に否認し、被告の本件不足税額認定が恣意的かつ不合理であるとして争った。租税裁では原告が敗訴し、第三巡回区控訴裁へと控訴。

まず巡回区控訴裁は、一般に政府による「不足税額認定」<sup>282</sup>に対しては「適正性の推定」がはたらくことを確認した上、この推定の存在意義が、納税者に対しそれを覆させる (rebut) ための証拠提出責任を負わせるという手続上の道具 (procedural device) であることを指摘する<sup>283</sup>。それとともに、巡回区控訴裁は、裁判所が IRS 長官の不足税額認定の背景を詮索しないとの原則を確認する<sup>284</sup>。もっとも巡回区控訴裁は、*Llorente* 判決などを参照引用の上、不足税額認定の基礎となる違法な所得について、根拠となる事実が全くないといった「重大な瑕疵ある認定 (naked assessment)」と認められる場合には、この適正性の推定がはたらかないとも指摘する<sup>285</sup>。

そして、一般に未申告所得に係る事件において、納税者が“所得をえていない”ことを証明することは至難の業であるがゆえ、まずは IRS 長官が合法違法を問わずその所得を発生させた活動と、原告とを結びつける証拠を提出すべきであるとする<sup>286</sup>。すなわち、確かに原則として税務訴訟においては、納税者が証明責任とともに証拠提出責任を負うのであるが、少なくともこういった結びつきに係る証拠が IRS 長官より提出されてはじめて、不足税額認定について適正性の推定がはたらくとするのである<sup>287</sup>。それとともに納税者が、IRS 長官による不足税額認定が恣意的であって全くの誤りであることを、十分な証拠を提出して証明し、適正性の推定を覆した場合には、証拠提出責任が IRS 長官へと転換されるものと解すべきであるとする<sup>288</sup>。ただしこの場合

であっても、証明責任はなお納税者が負うとされるのであるところ<sup>289</sup>、納税者が IRS 長官の認定が誤りである旨の証拠を提出する一方で、IRS 長官がその認定を支持する証拠を提出できない場合には、原則として納税者が証明責任をも果たしたとみなすことになる<sup>290</sup>。

ひるがえって、本件において、原告は訴外 Y との間で航空券をめぐる大量の取引を実施しており、リベートに関しても交渉対象となったこと、また原告がこのリベートを受け取る資格のあったことなどの事実にかんがみれば、被告は所得を発生させた活動と原告とを結びつける証拠を提出しえており、したがってそれに基づく不足税額認定には適正性の推定がはたらくものと解しうる<sup>291</sup>。それとともに原告は、被告の不足税額認定が恣意的であって根拠事実がない旨を証明できておらず、したがって適正性の推定を覆し、証拠提出責任を被告へと転換させることに成功していない<sup>292</sup>。

ただし巡回区控訴裁は、このように原告の主張を排斥しつつも、原審租税裁が、本件不足税額認定につき適正性の推定を認めたことから、直ちに本件不足税額認定を適正と結論づけることによって、原告に対し正式事実審理における証明責任を履行する機会を奪ったことに関しては、間違いであったとする<sup>293</sup>。もっとも、本件において原告は、単に否認の主張をしているだけで、本件不足税額認定が誤りであることを示す何らの証拠をも提出していないのであるから、こういった場合一般には、納税者は証明責任を十分に履行したとは言えず、請求棄却判決とせざるをえないかもしれないのであるが、しかしいずれにせよこの点をも含め審理し直すよう、租税裁に差し戻した<sup>294</sup>。

かくして *Anastasio* 判決は、結論としては審理不尽を理由に、原告に対して租税裁でのさらなる証明責任履行の機会を与えることとなったのであるが、しかしその前段階における適正性の推定をめぐっては、原告による「重大な瑕疵ある認定」の主張を受け入れず、証拠提出責任は原則どおり原告にあるものと判断したのである。

以上二つの裁判例の紹介からも分かるように、一般に不足税額認定が「重大な瑕疵ある認定」であると裁判所により認められた場合には、通常の不足税額認定（及びそれに基づく90日レター）に関してであれば認められる「適正性の推定」が認められず、その結果、納税者から IRS 長官へと「証拠提出責任」が転換されることとなる。しかし、このことを逆に言うと、一般にこういった「重大な瑕疵ある認定」が認められる場合において、裁判所が“証拠提出責任の転換”を超えるさらなるサンクションを IRS 長官に対し与えること、すなわち *Greenberg's Express Inc.* 判決でも問題となっていた、90日レターを無効と宣言することはほとんどなかったのである<sup>295</sup>。

### ③90日レターの無効

しかしながら、この「重大な瑕疵ある認定」に基づく90日レターについて、端的に“無効”と宣言する裁判例もある<sup>296</sup>。この代表的な裁判例として、1987年に第九巡回区控訴裁により下された判決、*Scar v. Commissioner*<sup>297</sup>が挙げられる<sup>298</sup>。事案は次のとおりである。原告納税者がある課税年度につき（夫婦共同）所得税申告書を提出したところ、被告 IRS 長官より90日レターが送付

されてきた。このレターの中で被告は、原告が当該課税年度の所得税申告書の中で計上している、「ネヴァダ採鉱事業企画 (Nevada Mining Project)」という名称のパートナーシップからの原告への損失の配賦について、当該パートナーシップに係る取引が租税回避目的であるとの理由から、これを全面否認。そして新たに課税対象となった課税所得に対し、最高税率70%を適用した上で、不足税額およそ96,000ドルを認定した。これに対し原告は租税裁<sup>299</sup>へと提訴。その中で原告は、原告はどんな名称であれ“採鉱事業”に関わるパートナーシップのパートナーであったことは今まで一度もないし、投資も含めそれら事業に関わったこともないし、さらに前記申告書においても採鉱事業に関わる項目など全く計上していないと主張した。しかしこの原告の主張に対し、被告は争う姿勢をとった。

その後原告は、内国歳入法典上適法な不足税額認定が被告によりなされておらず、それゆえ本件90日レターは有効であるための前提要件を欠いている等を理由として、本件に係る租税裁の裁判管轄権が欠如していると主張し、訴え却下の申立てを提起。さらにこののち、被告が原告の前記主張を全面的に認めるに至ったので、原告は租税裁に対し改めて被告の認諾 (concession) に基づく簡易却下判決を下すよう申し立てた。しかしながらその数日後、被告は租税裁に対し、次の理由から答弁書の修正を許可するよう申し立てた。すなわち被告は、本件90日レターにおける誤りが生じてしまった事務処理上の原因——職員によるコンピューターへの入力ミス——を説明する一方で、しかし原告は係争課税年度において、「採鉱事業」ではないが「ビデオテープ製造業 (video tape production)」を利用した租税回避をおこなっており、その結果およそ10,000ドルの不足税額が認定されうると主張してきたのである。

以上の事案につき、まず租税裁は、本件90日レターの有効性につき判断する。この争点に関する原告の主張によると、被告の不足税額認定は本件90日レターの添付資料などからみて、原告が提出した申告書とは何ら関係のない申告書に基づいていることが一見して明白である (apparent from the face) から、本件においてはそもそも内国歳入法典 § 6212(a) に基づく適法な“不足税額認定”がなされたとは言えず、本件90日レターは無効であるという。これに対し被告は、同条はあくまでも、適切な課税年度の不足税額を明示した上で、納税者の適切な住所に送るべしといった、形式的な手続要件を規定しているに過ぎないのであって、本件90日レターは——その内容の正確性はともかくとして——少なくともこれら手続要件については充たしており、有効であると反論する。

これら両当事者の議論を受け、租税裁は被告の主張を採用する。すなわち、前掲 *Olsen* 判決理由中の、「90日レターは不足税額を納付すべしとする者に対し、IRS 長官が査定をしようとしている旨を告知するためのものに過ぎず、それゆえこの点が明確であれば90日レターとして十分である。」との言葉を引用しつつ、内国歳入法典 § 6212(a) によれば、90日レターには不足税額やその対象課税年度が記載されていればよく、この不足税額がいかにして認定されたのかについての明細又は説明を含めることは、かならずしも必要でないと判示する<sup>300</sup>。そしてこのような基準に

基づけば、被告の本件90日レターは制定法上の要件を充たしているのであって、たとえ後になって本件90日レター上の理由をもってしては、その不足税額をまったく正当化しえず、またその不足税額がゼロとなってしまうことが発覚したからといって、それはこの制定法上の要件充足に影響を及ぼす問題ではないとする<sup>301</sup>。

ついで租税裁は、原告による、本件90日レター記載の不足税額が、内国歳入法典 § 6211(a)に規定されている「不足税額 (deficiency)」の定義を充たしていないがゆえに、本件90日レターは無効であるとの主張に対しても、この定義規定はあくまでも90日レターが作成される方法 (*method*) を端的に規定したものに過ぎず、租税裁の裁判管轄権に影響を及ぼすような制定法上の要件規定ではないと判示する<sup>302</sup>。その上で、仮にこのように解釈しないとすると、租税裁は、IRS 長官が90日レター作成に当たって、実際に納税者提出の申告書を用いたかどうかという争点を判断するため、その90日レター作成の背景までいちいち詮索せざるをえなくなり、このことは長年にわたって定着してきた、「租税裁は90日レター作成の背景を詮索しない」との考え方から逸脱してしまうと指摘する<sup>303</sup>。もっとも、この原則的な考え方にも“例外”はありうるのではあるが、しかし本件においてこの例外に当たるような憲法上の問題は見当たらないし、また仮に租税裁が、例外的に90日レター作成の背景を詮索し、その結果重大な瑕疵を認めるに至った場合であっても、原告が主張するような、90日レターそのものを無効 (*null and void*) と宣言する判決を下すことはないとする<sup>304</sup>。

もっとも租税裁は、以上述べてきたように、本件90日レターの“有効性”の点については肯定しながらも、本件90日レターそのものに対しては「全く納得いかない (*far from satisfactory*)」と非難しつつ、一般に90日レターが「恣意的かつ浅薄な (*arbitrary and capricious*)」ものとみなされる場合には、その「適正性の推定 (*presumption of correctness*)」が覆され、「証拠提出責任 (*burden of going forward*)」が原告から被告へと転換される場所<sup>305</sup>、本件に関しては、90日レター上の重要な争点に関し被告からの認諾があったことや、「新たな事項」の提起のため被告が答弁書の修正申立てをしてきたことといった事情にかんがみれば、もはや本件90日レターが前記転換を正当化するに足りるかどうかといった点について、改めて検討するまでもなからうと判示して、暗に被告への証拠提出責任の転換を認めた<sup>306</sup>。

さらに本件では、以上二つの争点——§ 6212(a)違反と§ 6211(a)違反——とともに、次のような争点も争われている。すなわち、本件90日レターにおいては、“90日レターを送付するとともに (*concurrently*) アセスメント (*assessment*) がなされたことを告知する”旨の記述があったところ、原告は、この教示が内国歳入法典上の制度的な仕組みからみて明らかに誤っているのであって、このことを理由に本件90日レターが無効であることを主張していた。これに対し租税裁は、被告におけるこの「アセスメント」の用語法は、一般の辞書でも見られる“税率や税額の認定”を意図して用いられているように思われ、もちろん「専門的に見れば誤り (*technically incorrect*)」ではあるが、だからといってこの点を理由に、本件90日レターを無効とするまでのことではないと判

示した<sup>307</sup>。

さて、以上のような90日レターの有効性をめぐる論点の検討を終え、租税裁は次に、原告被告双方から提起されたそれぞれの申立ての可否をめぐる論点の検討へと移る。結論として租税裁は、原告からの簡易却下判決の申立てを退けた一方で、被告からの答弁書の修正申立てを以下に述べる理由から認めた<sup>308</sup>。まず、本件90日レターが送付されていなかったと仮定して、かつ、修正申立ての内容に基づく90日レターがその申立ての時点で送付されていたと仮定するならば、その課税年度に係る査定期間がすでに徒過していたがゆえに、その90日レターは無効となっていたであろうことは認める。

もっともだからといって、このことから直ちに、被告の修正申立てが却下されるというわけではない。というのも、先に述べたように、本件90日レターは適時にかつ有効に送付されており、その結果査定期間が停止しているからである (§ 6213(a))。こういった場合、一般的に言って被告は不足税額の増額——本件では減額だが——や、全く新しい審理対象事項の追加がゆるさるのであって、したがってこのようなルールに従えば、本件被告の修正申立ても、一般的に言えば認められてもよいのである。そして本件事案の下でも、修正申立てに係る事項が、すでに別の課税年度 (1977課税年度) に関連して租税裁に審理係属中であること、さらにこの修正申立てが正式事実審理開始前に提起されており、原告に対する“不意打ち (surprise)”となっていないことを理由として、——この修正申立てに係る事項についての証明責任が被告にあること (TCR142(a)) を注意的に指摘しつつも——被告の申立てを認容した<sup>309</sup>。

しかしながら、以上の原審租税裁の判断に対して、第九巡回区控訴裁は、以下のように判示して、これを覆した。まず巡回区控訴裁は、租税裁による、90日レターが有効であるためには、何も特定の書式が必要であるわけではないとの判示部分について、また不足税額認定の理由に関して IRS が説明する必要がないとの判示部分については、同意を示す<sup>310</sup>。もっとも、巡回区控訴裁は、そうは言っても90日レターというものは、「一定の実体的要件 (certain substantial requirements)」を充たしていなければならないし、また IRS が不足税額を認定したことを「最低限度示すもの (a minimum indicate)」でなければならないと指摘する<sup>311</sup>。そして本件で問題となっているのは、実際には何らの不足税額認定もなされていないことが、90日レター及びその添付資料からみて「一見して明白な (patently obvious)」場合においても、「制定法上の指示 (statutory mandate)」を充たしていると言えるのかという点であるとする<sup>312</sup>。また巡回区控訴裁は、租税裁が本件90日レターの有効性を根拠づけるために援用している裁判例について、それらは少なくとも、納税者に対し不足税額認定が実際になされたと言える事案に過ぎず、本件事案のように、納税者に対して不足税額認定が全くなされていない事案とは異なると指摘する<sup>313</sup>。

さらに巡回区控訴裁は、確かに租税裁が判示するように、裁判所としては、90日レター送付の背景にある、IRS が不足税額認定へと至った動機や内部手続の履行状況については詮索しないというのが確立した判例法理であると認めつつも、だからと言って、90日レターに係る関係法規を

参照することにより、また90日レターの文面を審査することによって、直ちにその有効性が判断しうるような場合においてまでも、裁判所がそういった判断をなしえない又はなすべきではないということを意味するものではないと判示する<sup>314</sup>。そして本件事案では、被告みずから90日レター上の不足税額を認定するにあたって、納税者の提出した申告書をもとにしていないことを認め、また本件90日レター記載の租税回避問題について、実際には原告が全く関係していないことを認めているわけであるから、そもそも本件90日レターが無効であることを判断するにあたって、その背景を詮索するまでもないとする<sup>315</sup>。

その上で巡回区控訴裁は、内国歳入法典 § 6212(a)の解釈について、連邦議会は90日レターの送付につき、財務長官 (IRS 長官) に対して、いついかなる場合であっても送付できるといったような無制限の権限を認めているわけではなく、あくまでも、検討がなされ決定がなされたといった“裏付け”があってはじめて、90日レターの送付が認められるのであるとする<sup>316</sup>。したがってこの限りでは、内国歳入法典 § 6212(a)は、単に90日レター送付により不足税額認定がなされた旨を納税者に知らせること、といった手続要件を規定しているばかりではなく、不足税額認定につき一定の“質”を求める「実体的な内容 (substantive content)」をも含んでいるのである<sup>317</sup>。

さらに関連して、巡回区控訴裁は、内国歳入法典 § 6211(a)の解釈についても、次のように述べて原告側の主張を採用する<sup>318</sup>。すなわち当該法規は、不足税額を算出し認定するにあたって、納税者の申告書上の税額を前提としている。したがって裁判所としては、連邦議会在別段の意図を持っているとの証拠がない限りにおいては、その文言に即してそのような前提がなければならぬと解釈せざるを得ない。またあえてこのような解釈をとらないこととなると、裁判所が内国歳入法典の明快な文言を書き換えることになってしまう。

さいごに巡回区控訴裁は、被告が、本件事案のような場合において原告の利益をはかるためには、通常の不足税額認定の場合に認められる「適正性の推定」を覆し、原告から被告へと証拠提出責任の転換を行えばよく、それを超えて無効を宣言し、租税裁の裁判管轄権欠如を理由に却下する必要はないと主張したことに対して、次のように反論する<sup>319</sup>。被告の主張は、不足税額認定の適正性が争われた先例においてとられてきた法理であって、本件事案のような、そもそも不足税額認定そのものが存在するとは言えない事案においてまで、その法理でこと足りるとは言えない。すなわち、制定法上の要件を遵守していない90日レターは無効 (null and void) なのであって、租税裁はその裁判管轄権を持たないと解すべきところ、本件事案ではこの点が問題となっているのである。そして本件90日レターについては、文面上一見して (on its face)、原告の係争課税年度に関し不足税額認定がなされていなかったことが明らかである。それゆえ、本件90日レターは制定法上の要件を充たしておらず、租税裁は裁判管轄権の欠如を理由に却下すべきであった<sup>320</sup>。

かくして、Scar 事件の原審租税裁が90日レター制度を、あくまでも不足税額認定の告知——租税裁での不足税額訴訟の機会に係る教示を含む——という純粹に“手続的な側面”において理解するに

とどめ、不足税額認定の実体的な内容と90日レターの有効性とを完全に切り離して解釈するスタンスを取ったのとは対称的に、同事件の控訴裁は、90日レターが有効であるためには、その前提として不足税額認定に一定の実体的な内容を伴っているべきことを明らかにし、その限りでは90日レター制度のもつ“実体的な側面”をも重視した解釈スタンスをとったのである<sup>321</sup>。ただし、本判決の射程の理解という観点からここで注意せねばならないのは、*Scar* 事件の控訴裁判決は、伝統的に否定されてきた90日レターの背景を詮索することを正面から認めたわけではなく、むしろ本件事案については、その背景を詮索するまでもなく、文面上一見して90日レターが無効であると判示したに過ぎないことである<sup>322</sup>。

さらに、このように90日レターを無効とする *Scar* (控訴審) 判決に関しては、その後の裁判例において、その射程の限定が試みられていることにも留意せねばならない<sup>323</sup>。こういった試みの例として、1988年の租税裁判決、*Campbell v. Commissioner*<sup>324</sup>がある。本件は、あるとき被告 IRS 長官から原告納税者に対し90日レターが送付されてきたのであるが、それに添付されている不足税額の説明書部分——90日レターを構成する9枚の内7枚——の内容が、一見して原告とはまったくの「別人」のもので、被告が誤ってそれを送付してしまったことが明らかであったという事案である。原告は、本件90日レターが無効であることを理由として、租税裁の裁判管轄権の欠如を申し立てるとともに、予備的に被告への証拠提出責任の転換を申し立てた。

これに対し租税裁は、証拠提出責任の転換申立てを手続上の理由で却下するとともに<sup>325</sup>、無効に係る申立てについても次の理由から却下した<sup>326</sup>。すなわち本件事案は、そもそも *Scar* 判決の事案とは異なる。確かに、本件90日レターにおいて不足税額の算定理由を明らかにする説明書部分に関しては原告とは別人のものであるが、しかしその他の部分、つまり原告に対し結論として一定の不足税額が認定されたことを示す部分——90日レターを構成する9枚の内2枚——に関しては、原告提出の申告書上の情報に基づいて記載されている。それゆえ本件事案は、*Scar* (控訴審) 判決が90日レターを無効とするにあたって前提としていた、“90日レターの文面上 IRS 長官が不足税額認定を実際に行っていないことが一見して明白である”との要件を充たしていない。

さらに *Scar* (控訴審) 判決の射程を制約しようと試みる裁判例として、同判決を下した第九巡回区控訴裁の1989年の判決、*Clapp v. Commissioner*<sup>327</sup>も挙げられる。本件は、原告個人納税者らが、みずからの所得を、同じく原告となった二つの信託 XY (いずれも外国で設立) へ順次移動させ、そうすることによって被告 IRS 長官の課税対象から逃れつつ、原告らみずからの“ふところ”へと環流させるという節税スキーム——すなわち“原告ら→X→Y→原告ら”——が問題となった事案である。被告 IRS 長官は、こういった節税スキームを認めないとの観点から、原告ら (以下断りのない限り個人納税者らと二つの信託とを併せて指す) に対して調査を実施したが、原告らの調査不協力を理由に打ち切った。その後被告は、原告らが本件節税スキームに関し計上した必要経費等について裏づけがないとして全面否認し、その分の不足税額を認定した上で、90日レターを原告らそれぞれに対して送付した。

被告はこれらの90日レターの中で、同一の所得項目につき、原告個人納税者と原告信託双方に“重複的に”帰属させて計算し、それぞれ不足税額を認定した。それとともに、これらの90日レターの中で、被告は、のちに原告信託が適法な事業体と認定されることとなるか否かを問わず、不足税額を査定する旨を指摘していた。ただし、原告信託に対しては、別途、後にそれらが仮装の事業体であって、原告個人納税者らに所得が帰属すべきと認定されることとなったあかつきには、それら信託につき過大に査定された不足税額分に関しては、取り消すつもりである旨の助言をしてきた。

こういった被告の対応に対し原告らは、被告がすでに所持しているはずの原告らの必要経費等に係る関係情報——提出済みの申告書の内容——を意図的に無視して不足税額認定をしている旨非難しつつ、租税裁へ提訴。もっとも、租税裁での正式事実審理開始前の手続において、原告らが新たな関係資料を提示し交渉に臨んだところ、当事者間で和解が成立。和解内容は、原告らが信託を仮装である——したがって原告個人納税者らに所得が帰属——と認める一方で、被告が当初否認していた原告らの費用計上のほとんどを認めるというものであった。しかし、租税裁へ合意判決を申し立てる直前になって、原告らは *Scar* (控訴審) 判決を持ち出して、本件においては被告が不足税額認定をおこなったとは言えないので90日レターは無効であり、有効な90日レターが送付されていない以上、租税裁には裁判管轄権がないのであるから、本件を却下すべしとする申立てを提起。これに対し租税裁は、本件では、被告は原告ら提出の申告書に基づいて不足税額認定しており、*Scar* 事件のように無効に当たる事案ではないとして、原告らの申立てを却下。この後、原告らは、前述の和解合意内容にしたがった合意判決を受け入れることとなった。しかしこの合意判決が下された後、原告らは、やはり本件90日レターは無効であって、そもそも租税裁には裁判管轄権がなかったと主張。そして、裁判管轄権の欠如が、判例法上認められてきた合意判決に対する例外的な控訴理由にあたるかと主張し<sup>328</sup>、第九巡回区控訴裁へと控訴を提起。

巡回区控訴裁は、合意判決により利益を受けることとなる「原告信託」からの控訴は認められないとして却下したものの、合意判決によって不利益を受けることとなる「原告個人納税者」からの控訴に関しては、租税裁の裁判管轄権が争点となっており、(合意判決であっても) 例外的に控訴しうる事案であるとする<sup>329</sup>。その上で巡回区控訴裁は、とりわけ被告が不足税額認定をするに当たって、必要不可欠な情報を考慮していなかったがゆえに、本件90日レターが無効であるとの原告らの主張に対しては、そもそも *Scar* 判決の事案では、納税者提出の申告書に基づいて実際に不足税額認定が行われていなかったがゆえに90日レターが無効とされたのであって、本件のように、被告が原告ら提出の申告書に基づいて実際に不足税額認定を行っている事案には——たとえその認定に原告が大いに不服があろうとも——、その判決の示した法理は当てはまらないとする<sup>330</sup>。また原告らは、原告らに対し当初300万ドルを超える不足税額が90日レターを通じて主張されていたにもかかわらず、合意判決においては20万ドルほどとなってしまったことを挙げ、このことからみても、被告は当初個人納税者と信託との間で重複課税をしていたのであって、十分な情

報に基づく不足税額認定ではなく、それゆえこういった杜撰な認定に基づく90日レターは無効であるとも主張する。

しかしながら、一般に所得の帰属がどちらか不明な場合に、IRS がこういった課税手法をとることは禁止されていないし、また本件でこの重複課税の原因となったのは原告らの調査不協力的によるものであって、現に裁判段階で原告らから改めて資料が提出されたことを受け、被告は不足税額の減額修正に応じており、90日レターの無効原因となるものではない<sup>331</sup>。そのほか原告らは、デュー・プロセス、基本的なフェアネス、内国歳入法典の規定の観点から、裁判所は90日レター送付について厳格な態度を取るべきだと主張しているが、90日レター送付は租税裁への不足税額訴訟の提起に当たっての契機に過ぎず、また租税裁での覆審の審査があることなどを理由にいずれの主張も認められない<sup>332</sup>。結論として巡回区控訴裁は、原告個人納税者の請求を棄却した。

かくして、*Scar* 判決 (原審・控訴審判決) では、内国歳入法典の規定からみて不足税額認定がなされていたと言えるのか、いわば“規範的にみて”不足税額認定があったのかという観点が重視され90日レターの無効に係る判定がなされていたのに対し、*Campbell* 判決や *Clapp* 判決ではこの判定基準の重点が移動し、“事実として”不足税額認定がなされたかが重視されていることがうかがわれる。そして、この後者の基準に立つ限りにおいて、裁判所は、90日レターの有効性に関して、かなりの程度ゆるやかな解釈を採っているようである。

結局のところ、「重大な瑕疵ある認定」をめぐるのは、確かに *Scar* 控訴審判決のように90日レターを無効とする裁判例もみられるが、その後の裁判例の動向よりすると、この判決はあくまでも例外的事例に過ぎず、この判決自体の射程も短いものと言わざるを得ないのではないかと思われる<sup>333</sup>。そして、このような裁判所の抑制的姿勢の背景には、たとえ手続上不足税額認定に重大な瑕疵があったとしても、——係争不足税額につき納税者の事前納付の必要がない——租税裁での不足税額訴訟を通じて、その実体 (係争不足税額の是非) そのものについてあらそえばよい、との割り切った考え方があり得るようである。いわば、租税裁は IRS の不足税額認定を審査するに当たっては、“実体判断代替的な”審査手法をとればよいのであって、あえて“手続過程統制的な”審査手法をとる必要はないとする、実体重視の考え方である<sup>334</sup>。

### 第三項 緊急事態における査定

本項で対象とするところの緊急査定及び繰上査定とは、通常不足税額手続を履行しては IRS の租税徴収が遅延により危殆に瀕するような場合に、事前に不足税額手続がとられることなく直ちに実施される査定 (immediately assess) 類型であって、これら査定が実施された後にはじめて、不足税額手続が認められるというものである<sup>335</sup>。これら査定<sup>336</sup>が実施される典型的な事案類型としては、麻薬その他の組織犯罪などから生じる違法な未申告所得について、IRS が捕捉し課税しようとする場合が挙げられ<sup>337</sup>、このことから、これら査定手続は、(刑事) 捜査手続とも密接に関連したかたちで運用がなされている。

以下では、まず1において、緊急査定・繰上査定の両査定に共通する、遅延による租税徴収の危殆化要件につき瞥見した上で、2においてこれら両査定それぞれの特徴を、関連する制度をも紹介しながら確認する。ついで3においては、両査定を実施するに当たってIRSが履行すべき事前手続を紹介した上で、4においては、これら両査定を受けた納税者に対し認められる事後争訟手続を検討する。さらに5においては、緊急事態における査定の中でも特殊な位置づけにある現金所持者査定という査定類型について検討する。

### 1. 遅延による租税徴収の危殆化 (jeopardy)

緊急査定であれ繰上査定であれ、IRSがそれら査定の実施に踏み切るための要件として、——両査定に係る条文規定上の表現は異なるが——租税徴収が遅延により危殆に瀕するような場合が挙げられている (§§ 6861(a); 6851(a)(1))。もっとも、こういった抽象的な要件に該当する具体的な場合として、少なくとも、次に掲げるいずれか一つの場合に当てはまるものが挙げられている。すなわち、①納税者が合衆国から直ちに出国することや行方をくらますことを目論んでいる又は目論んでいるように見受けられる (is or appears to be designing) 場合<sup>338</sup>、②納税者が自己の財産を、合衆国から移動させたり、隠匿若しくは滅失したり、他者へと譲渡したりすることを通じて、IRSの捕捉範囲 (reach) から免れようと目論んでいる又は目論んでいるように見受けられる場合<sup>339</sup>、③納税者の支払能力 (financial solvency) が危うくなっている又は危うくなっているように見受けられる (is or appears to be imperiled) 場合<sup>340</sup>である (§ 6851(a); Reg. § 1.6851(1)(a)(i)-(iii); IRM 4.15.1.6(06-30-1999)1. A~C; IRM 4.15.2.4.1.1(06-30-1999)2; IRM 1.2.1.4.27(Approved01-06-1999)P-4-88, 3. A~C; IRM 1.2.1.4.28(Approved01-06-1999)P-4-89, 3. A~C)。

もっとも、内国歳入マニュアル上、これら両査定については、「控えめに用いられるべきであって、過大なかつ不合理な査定になることを避けるよう、特段の注意を払うべきである (should be used sparingly and care should be taken to avoid excessive and unreasonable assessments)」との訓示規定が置かれ、これら査定の実施については謙抑的であるべきであって、また実施するにあっても、政府の利益を保護するための必要最小限度の税額のみにとどめる旨のIRSとしてのポリシーが表明されている (IRM 1.2.1.4.27(Approved 01-06-1999)P-4-88, 1; IRM 1.2.1.4.28(Approved 01-06-1999)P-4-89, 1)。さらに、緊急査定又は繰上査定を実施しようとする所轄の税務署は、対象納税者に関し、上に掲げたいずれかの場合に該当する旨の十分な証拠を揃えていたとしても、例えば「銀行、新聞社、保険会社、病院その他の公益事業を営む法人」に関わる事案であって、緊急査定又は繰上査定が実施されてしまうと、「一般市民に深刻な不都合を及ぼしうる (might cause serious inconvenience to the general public)」場合については、それら査定を実施するに当たって、事前にIRS本庁へと照会しておくべきものとされる (IRM 1.2.1.4.27(Approved 01-06-1999)P-4-88, 4; IRM 1.2.1.4.28(Approved 01-06-1999)P-4-89, 4; IRM 4.15.1.3.1(06-30-1999))。

さて、緊急査定であれ繰上査定であれ、いったんこれら査定が実施されてしまうと、その時点

でもって納税者の税額が法的に確定してしまう。したがって、これを受け IRS は、内国歳入法典上の徴収措置に着手できることになる。すなわち IRS は、「査定の通知及び納付の督促 (Notice of Assessment and Demand for Payment)」を納税者に対し送付することとなり、またそれを受け取った納税者も、原則として10日以内に査定税額を納付する必要に迫られる (§ § 6851(a)(1), 6861(a); Reg. § § 1.6851(a)(1), (c), 301.6861-1(d); IRM 4.15.4.2.2(06-30-1999)1)。そして、この納付がなされなければ、IRS は、所定の手続に従い連邦租税リーエン通知登録や差押を実施することになる。もっともこの点、緊急査定又は繰上査定を受けた納税者は、「担保 (bond)」を提供した上で、それら査定に基づく徴収の停止を申し立てうるともされる (§ 6863(a); Reg. § 301.6863-1(a)(1))。

## 2. 緊急査定 (jeopardy assessment) と繰上査定 (termination assessments)

次に、緊急査定・繰上査定それぞれについて、関連する制度をも含めて紹介しよう。まず緊急査定であるが、この査定は、法定申告期限日が経過した後に、その課税年度を対象として、IRS が、①ある納税者の所得税・遺産税・贈与税そのほか一定の物品税等に係る不足税額を認め、かつ、②その不足税額の徴収が危殆に瀕しているものと (jeopardized by delay) と信じる (believe) 場合に、実施される査定類型である (§ 6861(a); Reg. § 301.6861-1(a); IRM 4.15.1.4.1(06-30-1999)1.A)。なお、不足税額手続の対象とされていない物品税や雇用関連諸税等の税目に関する緊急査定については、別途規定が設けられている (§ 6862; Reg. § 301.6862-1(a); IRM 4.15.1.4.1(06-30-1999)1.B)<sup>341</sup>。

また、ある課税年度につき、IRS が納税者に対して90日レターを送付し、それを受けて納税者が租税裁へ提訴して、不足税額訴訟係属中の段階であっても、IRS はその係争税額を含むその課税年度の税額に関して、緊急査定を実施しうる (§ 6861(c); Reg. § 301.6861-1(b))。同じく、係争税額につき租税裁の判決が下された段階であっても、IRS は緊急査定を実施しうる (§ 6861(d); Reg. § 301.6861-1(b))。ただし、この後者の段階の場合、緊急査定が実施できる対象金額については、その租税裁判決で再認定された不足税額の範囲内に限られるとの制約もある (§ 6861(d); Reg. § 301.6861-1(b))。さらに進んで、係争税額につき租税裁の判決が確定した (become final) 段階、又は、その租税裁判決を受けて納税者が控訴した段階であるが、こういった段階では、もはや IRS は緊急査定を実施しえない (§ 6861(e); Reg. § 301.6861-1(a))。また仮に、これら段階で緊急査定が実施されたとしても、その査定は無効 (invalid) とみなされることになる<sup>342</sup>。それゆえ、租税裁判決が確定した場合であれ、納税者が (担保を提供することなく) 控訴した場合であれ、これら段階において、IRS が納税者の不足税額につき査定を実施しようとする場合には、“緊急査定” というかたちではなく、租税裁の判決内容に即した“不足税額査定” というかたちをとらねばならない (Reg. § 301.6861-1(a))。

ついで、繰上査定に関してである。これは、現課税年度 (current taxable year) 途中において、IRS が、ある納税者の“所得税”に係る不足税額を認め、かつ、前述したような“租税徴収の危殆化”をも認めた場合、法定申告期限日が経過する前に、その課税年度を対象として実施される

査定類型である (§ 6851(a)(1); Reg. § 1.6851-1(a); IRM 4.15.1.4.2(06-30-1999)1. A)<sup>343</sup>。緊急査定の場合とは異なって、この査定類型の対象となる税目は“所得税”のみである。

繰上査定が実施される場合、その査定を実施するために課税年度が途中で終了され、かつ、その時点までの課税年度における「税額計算 (computation)」が行われることとなる (§ 6851(a)(2); Reg. § 1.6851-1(a)(2))。すなわち、この税額計算の対象期間は、‘課税年度初日から繰上査定実施日まで’の期間である (§ 6851(a)(2); Reg. § 1.6851-1(a)(2))。この税額計算に当たっては、課税年度について納税者が通常どおり申告していれば認められるであろう諸控除についても、課税年度途中だからといって期間配分することなく、全額この計算の中に入れなければならない (Reg. § 1.6851-1(a)(2))。また繰上査定は、あくまでもその査定の目的でのみ、便宜上いったん課税年度を途中で終わらせているだけに過ぎず、その課税年度全体 (full taxable year) が完全に終了するわけではない (Reg. § 1.6851-1(a)(3))。したがって、繰上査定を受けた納税者は、その課税年度終了時に、別途その査定・徴収済みの税額分を計算に入れた上で、通常どおりその課税年度全体を対象とする申告書を提出する義務を負うことになる (§ 6851(a)(3); Reg. § 1.6851-1(a)(3); IRM 4.15.5.4(06-30-1999)1)<sup>344</sup>。

なお、以上の緊急査定又は繰上査定に密接に関連する制度として、「緊急差押 (jeopardy levy)」制度がある (§ 6331(a); Reg. § 301.6331-1(a)(2); IRM 5.11.3.1(09-19-2006)1)。本制度は、租税徴収が危殆に瀕していると判断される場合に、通常の差押手続では認められる、「査定の通知及び納付の督促」送付後10日間の納付猶予期間等の事前手続が省略され、直ちに差押が実施されるというものである。ここで言う、租税徴収が危殆に瀕している場合の具体例としては、納税者が IRS から「通知・督促」を受け取ったとたん、その徴収を回避する意図をもって、みずから保有する資産を、直ちに第三者へと譲渡し始めるといった事態が挙げられる<sup>346</sup>。本来この緊急差押は、緊急査定又は繰上査定とは別個独立して実施される制度であるのだが、多くの場合 IRS は、緊急査定又は繰上査定を実施するとともに、この緊急差押をも併せて実施し、そうすることを通じて緊急時における納税者からの確実な租税徴収を図っている (IRM 5.11.3.1(09-19-2006)2)<sup>347</sup>。

### 3. 事前手続

各税務署 (area office) には、緊急査定又は繰上査定を実施するにあたって、調査・徴収部署、不服審査局、査察部間での相互の連携調整を図る目的のもと、「緊急査定・繰上査定担当調整官 (Jeopardy/Termination Coordinator)」という役職が置かれている (IRM 4.15.2.2(06-30-1999))。そして、この担当調整官を中心として、また以下に紹介する手続を踏んで、緊急査定・繰上査定が実施されることとなる。

まず、ある IRS 職員が、特定の納税者について「租税徴収の危殆化」に係る端緒的情報を入手した場合、この担当調整官に通報する (IRM 4.15.2.3.1(06-30-1999))。それに応じて担当調整官は、当該納税者につき、調査を実施するかどうかを審査し決定する (IRM 4.15.2.2.1(06-30-1999)1)。担当

調整官がその実施を決定した場合には、統括係官を介して、実際に対象納税者の調査を実施する担当調査官が選任されることになる(IRM 4.15.2.2.3(06-30-1999)1;IRM 4.15.2.4(06-30-1999)1)。選任された担当調査官は、対象納税者をめぐり各種の調査を実施する(IRM 4.15.2.4.1.2(06-30-1999))。調査の具体的な手法としては、対象納税者に対する聴き取り調査ばかりでなく(IRM 4.15.2.4.1.2.1(06-30-1999)1)、対象納税者の逮捕に当たった行政職員(IRM 4.15.2.4.1.2.2(06-30-1999)1)、麻薬取締官(narcotics agents)、さらには対象納税者の取引相手・仕事仲間・雇い主といった、対象納税者に係る情報を持っている関係者への聴き取り調査(IRM 4.15.2.4.1.2.3(06-30-1999)1)をも含まれる。

ついで、担当調査官が一連の調査を終了すると、彼は担当調整官に対し、緊急査定又は繰上査定を実施すべきか否かの所見も含む、「予備的調査報告書(pre-approval report)」(IRM 4.15.2.4.1.3(06-30-1999)1)を提出する(IRM 4.15.2.4.1.3(06-30-1999)2)。その上で、担当調整官がこの調査報告書をもとに、対象納税者に対し緊急査定又は繰上査定を実施すべきか否かを審査し、結論として実施すべきであると決定した場合には、その案件は、「専門技術支援部職員(Technical Support staff)」の審査・承認を経た後に(IRM 4.15.2.4.1.3(06-30-1999)2;IRM 4.15.6.4.1(06-30-1999)1)、首席法律顧問官による審査<sup>348</sup>にかけられる(§ 7429(a)(1)(A);IRM 4.15.2.4.1.3(06-30-1999)2;IRM 4.15.6.4.1(06-30-1999)3;IRM 1.2.1.4.27(Approved 01-06-1999)P-4-88,1;IRM 1.2.1.4.28(Approved 01-06-1999)P-4-89,1)<sup>349</sup>。

審査の結果、首席法律顧問官が、対象納税者に対する緊急査定又は繰上査定実施につき承認を与えた場合には、担当調査官は改めて「正式調査報告書(approval report)」を起案した上で(IRM 4.15.2.4.1.3(06-30-1999)2;IRM 4.15.2.4.1.3.6(06-30-1999))、それを所轄の税務署長(area director)に送付する(IRM 4.15.1.3(06-30-1999)1;IRM 4.15.2.4.1.4(06-30-1999)1;IRM 1.2.1.4.27(Approved 01-06-1999)P-4-88,1;IRM 1.2.1.4.28(Approved 01-06-1999)P-4-89,1)。そこで所轄税務署長が、対象納税者に対する緊急査定又は繰上査定実施につき承認すると、直ちに電話ないしファクシミリを通じ、所轄のキャンパスに対し、緊急査定又は繰上査定を実施する旨の指示がなされる(IRM 4.15.3.2(06-30-1999);IRM 5.1.4.6(04-01-2005)1)。この指示を受けて、所轄のキャンパスにおいては、緊急査定又は繰上査定が実施されることとなる(IRM 4.15.3.3(06-30-1999);IRM 4.15.3.2.2(06-30-1999))。

なお、これら査定が実施されて後5日以内に、対象納税者に対しては、①「査定の通知及び納付の督促」、②緊急査定又は繰上査定の実施通知(Notice of Jeopardy/Termination Assessment)、③所得並びに税額計算書、④§ 7429に基づく納税者の行政的・司法的救済を受ける権利を教示した書面が送付される(§ 7429(a)(1)(B);IRM 5.1.4.6(04-01-2005)3)。もっとも、実務ではこれら書類につき、対象納税者個人への直接の“手渡し”が好まれる(IRM 5.1.4.6(04-01-2005)3.E)。というのも、対象納税者へこれら書類を手渡すとほぼ同時に、別所で待機している徴収職員がその旨の電話連絡を受けて、差押や連邦租税リーエン通知登録に向けた手続に着手することができ、その結果速やかな徴収措置を実施できるからである<sup>350</sup>。なお、これら通知を受けた納税者が、書面により不服を申立てた場合には、担当調整官は速やかに一件書類を不服審査部へと送付し、そこでは後述(本項4(4))するように、迅速な不服審査が実施されることとなる(IRM 1.2.1.4.27(Approved 01-06-1999))

P-4-88, 6;IRM 1.2.1.4.28(Approved01-06-1999)P-4-89, 6)。

#### 4. 事後争訟

IRS は、緊急査定又は繰上査定実施後、租税徴収の危殆化という要件が充たされていないと判断した場合には、いったん実施したそれら査定を、職権でもって取り消し (abate) うる (§§ 6861 (g), 6851 (e) ; Reg. § 301.6861-1 (e), (f), 1.6851-1 (d) ; IRM 4.15.5.2 (06-30-1999))<sup>351</sup>。しかしながら、緊急査定又は繰上査定の実施を受けた納税者が、これら査定からの救済を得るルートとしては、この“職権取消し”を求めることばかりでなく、それら査定について、裁判所での再審査を求めることも認められている。すなわち、緊急査定又は繰上査定に関しては、伝統的に認められてきた租税裁での不足税額訴訟のほかにも、1976年に新たに導入された内国歳入法典7429条に基づく連邦地裁での訴訟 (以下7429条訴訟) が認められており、それら査定に不服ある納税者は、これらの訴訟形態を通じて争うるのである<sup>352</sup>。

そこで以下では、(1)において、伝統的に認められてきたところの租税裁での不足税額訴訟手続について紹介する。ついで(2)においては、この不足税額訴訟制度をもってしては、納税者の救済として不十分であったことから、多くの納税者が徴収差止訴訟を提起して、特別な救済を求めてきた経緯を紹介する。さらに(3)においては、緊急査定又は繰上査定に対する救済として、不足税額訴訟を基本とする制度では、合衆国憲法第五修正を通じ納税者に認められている「手続的デュー・プロセス (procedural due process)」の観点から問題があるのではないかと、従来から展開されてきた議論について、関連する連邦最高裁判例を素材として検討する。そして(4)においては、こういった議論を受けて導入された7429条訴訟制度の内容について紹介する。

##### (1) 不足税額訴訟

IRS は、ある納税者に対し緊急査定を実施した場合、その実施後60日以内に、当該納税者に対して90日レターを送付せねばならない (§ 6861 (b) ; Reg. § 301.6861-1 (c) ; IRM 4.14.1.14.2 (12-01-2006) 1 ; IRM 4.15.5.5 (06-30-1999))。また同様に、繰上査定の場合においても、IRS は納税者に対して、対象課税年度に係る法定申告期限日又は納税者が実際に申告書を提出した日のいずれか遅い日から起算して60日以内に、その課税年度全体を対象期間とする90日レターを送付し、そうすることによって納税者に租税裁での不足税額訴訟の機会を付与せねばならない (§ 6851 (b) ; Reg. § 1.6851-1 (b) ; IRM 4.14.1.14.2 (10-30-2004) 2 ; IRM 4.15.5.5 (06-30-1999))。

緊急査定の場合、この90日の出訴期間中、さらには納税者の出訴を受けての租税裁係属中——正確には租税裁判決確定まで——、IRS は緊急査定に基づき差し押さえた納税者の財産を公売 (sale) に付してはならない (§ 6863 (b) (3) (A) (ii), (iii) ; Reg. § 301.6863-2 (a) (4))。ただし例外として、納税者が同意した場合のほか、保管に費用のかかるものや腐りやすい物、さらに銀行預金に関しては、この公売停止原則が適用されない (§ 6863 (b) (3) (B) ; Reg. § 301.6863-2 (b))。もっとも、以上の公売停止の点について、繰上査定の場合においては、対象課税年度に係る法定申告期限日までに納税者が

申告書を提出しない場合、さらには納税者が租税裁へと出訴したとしても担保 (§ 7485) を提供しない場合には、公売停止が認められなくなる (§ 6863(b)(3)(B); Reg. § 301.6863-2(b))。この公売停止の厳格さについては、90日レターの送付時期の遅さと並んで、繰上査定が緊急査定と“相対比較”して、納税者の権利救済という観点から劣っていると指摘されてきた点でもある。そのほか、緊急査定又は繰上査定実施後における租税裁での不足税額訴訟手続は、基本的には、前述した不足税額査定の実施前における、租税裁での不足税額訴訟手続と変わりはない<sup>353</sup>。

これら緊急査定又は繰上査定が実施されたのにもかかわらず、その後所定の期間内に90日レターが送付されなかった場合には、それら実施された査定は「無効」とされる可能性がある<sup>354</sup>。もっとも、仮にこの場合に無効とされる場合であっても、IRSは再び有効な査定を実施することも認められる。ただ実務上では、この無効となった当初の査定に基づいて差し押さえられていた納税者の財産に関して、後に有効に実施されることとなる査定との関係で、どのように取り扱われるべきかについて裁判例が分かれている。一方では、事後的に有効な査定が実施されるとしても、無効な査定に基づくものであった以上、いったん納税者に返還すべきとする裁判例<sup>355</sup>があるのに対して、他方では、無効な査定に基づくものであったとしても、事後的に有効な査定が実施されるのであれば、改めて納税者にその財産を返還する必要がないとする裁判例<sup>356</sup>もある<sup>357</sup>。

## (2) 徴収差止命令禁止法 (Anti-Injunction Act)

従来から、以上に挙げた租税裁での不足税額訴訟手続は、納税者にとっては極めて不利であるとの指摘がなされてきた<sup>358</sup>。というのも、そもそも緊急査定又は繰上査定が実施されると、納税者の重要な財産に対して差押や連邦租税リーエン通知登録がなされてしまうため、納税者としては、これら査定への対応策にかかる“費用”を捻出することが難しいからである。この点例えば、前述のように、制度上は、緊急査定又は繰上査定を受けたとしても、納税者が担保さえ提供すれば、それら査定に基づく徴収措置を停止しうることになる。しかし実際問題として、全ての資産を事実上取り上げられているにもかかわらず、納税者が何らかの担保——とりわけ保証専門会社に手数料を支払って購入する担保——を提供しうると考えるのは非現実的である。それゆえ、緊急査定又は繰上査定を受けた納税者の権利を保障するための、担保提供に基づく徴収停止制度など、「単なる見せかけ (mere mockery)」以上の何ものでもないとの手厳しい指摘もなされてきた<sup>359</sup>。また、緊急査定又は繰上査定を実施する IRS は、たいてい対象納税者が“悪質”であるとの偏見を抱くことが多く、たとえ十分な根拠がなくとも、“とりあえず多めに”対象税額を見積もり、これら査定を実施する傾向にあるとも指摘されている。

こういった納税者にとっての不利益な要因にもかかわらず、緊急査定を受けた納税者であれば、IRS側の対応 (90日レターの送付) がもっとも遅い場合、それら査定を受けて60日近くの期間が過ぎて、やっと租税裁への提訴が認められるに過ぎない。また、後述の一連の連邦最高裁判決でも問題となるように、繰上査定の場合についてはさらに遅く、90日レターが送付されるのは、対象課税年度に係る法定申告期限日以降である。いずれの査定の場合であれ、最終的に租税裁での判

決が下されるまでには、さらなる審理期間がかかることを考慮しても、緊急査定又は繰上査定に係る従来からの不足税額訴訟制度は、それら査定を受けた納税者に対する迅速かつ実効的な救済という観点からみれば、やはり重大な問題があった。

もっとも、こういった不足税額訴訟の制度的限界を踏まえ、従来から緊急査定又は繰上査定を受けた納税者の中には、租税裁へと不足税額訴訟を提起するのではなく、連邦地裁に徴収差止訴訟 (injunction suit) を提起することを通じて、速やかな裁判的救済を求める傾向があった<sup>360</sup>。ただし、ここで注意すべきなのは、査定や徴収に関しては、前述 (本章第四節第一項) のように、内国歳入法典上、徴収差止命令禁止法 (Anti Injunction Act) という、徴収差止訴訟の提起を包括的に禁ずる規定があることである (§ 7421(a))<sup>361</sup>。すなわち、IRS の査定や徴収活動を阻止するため、納税者が訴訟を提起できるのは、あくまでも不足税額訴訟などといった、内国歳入法典上、別途“明示の”規定 (§ 6213(a)) がもうけられている場合であって、かつ、それら規定に依拠した上でなければならないのである (と同時に、IRS がこういった“明示”の規定に違反した場合、例えば IRS が不足税額訴訟に係る所定の手続に違反して査定 (時期尚早の査定) を実施した場合には、納税者は徴収差止訴訟の提起が可能となることについては、本章第四節参照)。逆に言うと、内国歳入法典上明示の規定がないにもかかわらず、裁判所が IRS の査定や徴収を阻止することは、この徴収差止命令禁止法を通じて一般的に禁止されているのである。

しかしながら、このような、制定法を通じた徴収差止命令の包括的な禁止にもかかわらず、衡平の見地からの「例外」を認める判例も出されてきた。リーディング・ケースとして、1962年の連邦最高裁判決、*Enoch v. William Packing & Navigation Co.*<sup>362</sup>がある。原告法人は、沖合で漁を営む漁師に対しトロール船を提供する事業を営んでいたところ、被告税務署長は、原告がこれら漁師に対し大きな支配力を持っていることを理由に、両者の関係が“雇用主・被用者関係”に当たると認めた上で、雇用主である原告は被用者である漁師に関して社会保障税 (social security tax) や失業保険税 (unemployment tax) を納める義務を負うと主張してきた。この主張に基づき、被告が三カ年度分のこれら税に係る査定 (非不足税額査定)<sup>363</sup>を実施したところ、原告は、これら査定税額の納付を強いられるとなると、事業が倒産してしまうなどと主張して、——こういった場合に徴収差止訴訟を認める制定法上の明示の規定がなかったにもかかわらず——徴収差止訴訟を提起した。

これを受け一審連邦地裁は、租税徴収が納税者の事業を破綻に至らしめるような場合であって、徴収差止命令の他には法的な救済手段 (remedy at law) がない場合においては、裁判所は徴収差止命令を出せるとの連邦最高裁の先例<sup>364</sup>を参照引用の上で、本件事案がこの要件を充たしていると判断して、被告に宛てて徴収差止命令を出し、また二審控訴裁もこれを認容した。しかし上告を受理した連邦最高裁は、原審の判断を破棄し差し戻した。

連邦最高裁は、内国歳入法典 § 7421(a) の趣旨が、納税者が租税に関して争う訴訟ルートを一不足税額訴訟といった制定法上例外的な訴訟ルートとして明示的に規定されているものを除いては——全額納付の上での還付訴訟に限定することにより、速やかな政府の歳入の確保を実現することにある旨

を指摘した上で、原審が依拠した § 7421(a) の例外に係る解釈が、こういった立法者の意図をくみ取っていないとして退ける<sup>365</sup>。もっともそうは言っても、連邦最高裁は、衡平の見地からの例外的な徴収差止命令の余地を認めないわけではなく、こういった場合として、①政府側が最終的に勝訴する見込みが皆無である (under no circumstances could the Government ultimately prevail) ことが明らかである場合であって、かつ、②徴収差止命令の他には法的救済手段がないといった、裁判所にエクイティ上の裁判管轄権の行使に踏み切らせる要因がある場合を挙げる<sup>366</sup>。なお連邦最高裁は、①に係る媒介的な判断基準として、裁判所が、③徴収差止訴訟が提起された時点において利用可能な情報全てを考慮し、かつ、④法解釈や事実認定につき政府側に対し最大限有利な見解 (most liberal view) をとったとしても、政府が当該租税に係る請求権を証明しえないであろう場合を挙げる<sup>367</sup>。そして連邦最高裁は、本件では、政府側の租税に係る請求権につき“根拠がないわけではない”ことが明らかであるから、前掲①の要件を充たしておらず、それゆえ本件事案は徴収差止命令が認められるべき例外的場合には当たらないと結論づけた<sup>368</sup>。

かくして *William Packing* 判決では、裁判所による (衡平の見地からの) 徴収差止命令の例外的発出の余地を極めて厳格に解釈してしまったのであるが、このような解釈は、違法・不当な緊急査定又は繰上査定を受けてしまった納税者にとっては、これら査定に対する——不足税額訴訟以外の——実効的な救済手段を実質的に奪われることを意味し、過酷な状況をもたらすことへとつながった。かくして、徴収差止命令禁止法に係る厳格解釈は、その反射的な影響として、緊急査定又は繰上査定に係る事後救済手続について、合衆国憲法第五修正の手続的デュー・プロセスの観点からみた問題性を大きく浮かび上がらせることとなったのである。

### (3) 手続的デュー・プロセス問題

さて、繰上査定に対する事後的な訴訟制度が、合衆国憲法第五修正の手続的デュー・プロセスの保障の観点から違憲ではないかが問題となった事例として、1976年の連邦最高裁判決、*Laing v. United States*<sup>369</sup>がある。本判決は、二つの訴訟事件を併合して下された判決である。なお、本判決の争点を理解するための前提として、緊急査定の場合にはその実施後60日以内に、IRSは90日レターを送付し、租税裁での不足税額訴訟の機会を提供する必要がある (§ 6861(b)) のに対して、繰上査定の場合にはその実施後、対象課税年度に係る法定申告期限日又は実際の申告書提出日のいずれか遅い日から60日以内に、IRSは90日レターを送付し、租税裁での不足税額訴訟の機会を提供すればよい (§ 6851(b))<sup>370</sup>ということになっている点を、再度確認しておこう。つまり、こと手続保障の見地からすると、繰上査定のほうが緊急査定と比べ数段劣っているのである (さらに前述した公売停止の点もある)。

まず『第一事件』の原告 (ニュージーランド国籍) であるが、カナダからアメリカへの一時滞在ビザを取得して自動車で入国し、一月ほどのちカナダへ戻ろうとしたところ、同国の入国管理当局により入国を拒否されたので、アメリカへと舞い戻ってきた。しかしアメリカの税関当局は、原告を一時拘束し、また原告の所持品検査をしたところ、自動車のエンジン部分にスーツケース

が隠されており、その中に30万(米)ドルを超える現金を見つけた。この発見を受け所轄の税務署長は、原告に対し、現課税年度(1月1日~6月24日)につき31万ドル——ただし後に20万ドルほどに減額修正——の繰上査定を実施した。原告が、この査定税額を納付しなかったので、IRSは先の現金を緊急差押し、その一部を査定税額分に充当。これに対し原告は、本件事案において、緊急査定の場合であれば出される、査定実施後60日以内の90日レターが送付されていなかったことなどを理由として、連邦地裁に徴収差止訴訟を提起した。連邦地裁は、繰上査定の場合には、緊急査定の場合とは異なって、査定実施後60日以内に90日レターを送付する必要はないと判示し原告の請求を認めず、また控訴を受けた第二巡回区控訴裁も、この連邦地裁の判断を認容した。

次に『第二事件』である。ケンタッキー州の州警察官(state troopers)は、原告女性(ケンタッキー州の住民)の夫がテキサス州で薬物関係の容疑で逮捕された後、裁判所の令状を取った上で原告の家宅を捜索し、規制薬物を発見した。この情報を受けた所轄の税務副署長は、原告に対し現課税年度(1月1日~1月30日)につきおよそ5万ドルの繰上査定を実施して、直ちに当該査定税額の納付を求めたが、原告が納付しえなかったので、IRSは原告所有の自家用車に対し緊急差押を実施した上で、公売手続に付した。原告が所轄の連邦地裁に徴収差止訴訟等を提起したところ、所轄の連邦地裁は、被告合衆国政府らが、緊急査定の場合には認められる、査定実施後60日以内の90日レターを原告に対して送付していなかったことが違法であると判断した。その上で、本件事案には、徴収差止命令禁止法に基づく禁止ルールは適用されないとして、とりわけ差押の対象となった原告の自家用車を売却することを一時的に差し止める命令を出すとともに、原告が相当の担保を提供したならば、原告にそれを返還するよう命じた。そして控訴を受けた第六巡回区控訴裁も、この連邦地裁の判断を認容した。

このように、“繰上査定実施後に(緊急査定実施後のような)60日以内の90日レターが送付されていなければ違法として徴収差止命令を発することが認められるか”という争点につき、第二巡回区と第六巡回区との間で正反対の結論が出てしまったことを受け、連邦最高裁はこの争点に関し統一した決着を与えるべく、両事件を併合して判決を下した。まず連邦最高裁は、——まだ課税年度が終了しておらず不足税額計算の前提となる「申告書」が提出されていない段階であるにもかかわらず——、繰上査定による“査定税額”が内国歳入法典§6211(a)の「不足税額(deficiency)」に該当するとの解釈を示し、こう解釈することを通じて、繰上査定税額が現行法上90日レターの対象とならうことを解釈論上正当化した<sup>371</sup>。また連邦最高裁は、繰上査定と緊急査定とで、手続保障制度上異なった取り扱いをすべきとの議論に関して理由がない旨を、これら関係規定の立法史を詳細にたどることによって明らかにした<sup>372</sup>。その上で連邦最高裁は、緊急査定実施後60日以内の90日レター送付制度について、これを繰上査定に対しても読み込もうとする(両事件)原告の解釈が正しい旨を指摘し、(両事件)被告が繰上査定実施後60日以内に90日レターを送付しないうで行った徴収措置は、——緊急査定実施後60日以内に90日レターを送付しないうで行った徴収措置同様——徴収差止命令禁止法に照らしても「違法」と評価されるのであるから、徴収差止命令を発することが妥当

であると判示した<sup>373</sup>。結論として連邦最高裁は、以上の見解に沿った『第二事件』に係る第六巡回区控訴裁の判決を認容する一方で、その見解に沿っていない『第一事件』に係る第二巡回区控訴裁の判決を破棄差し戻した<sup>374</sup>。

なお、本判決の脚注<sup>375</sup>において連邦最高裁は、(両事件)原告の主張の中でも、繰上査定実施後60日以内に90日レターを送付“しない”という内国歳入法典の解釈が正しいと仮定して、そのような内国歳入法典の規定は、そもそも合衆国憲法第五修正の手続的デュー・プロセスに違反しているとの予備的な主張に関して、内国歳入法典に係る(両事件)原告の法解釈を採用する以上は、もはやこの憲法問題について判断する必要がないと指摘する。もっとも、それとともに連邦最高裁は、(両事件)原告が審理の中では主張していない論点であると断りつつも、次のような一般的な問題をも提起する。すなわち、手続的デュー・プロセスという憲法規範的な観点からすると、緊急査定又は繰上査定を受けた納税者に対しては——現行法で認められている査定実施後60日以内の聴聞の機会を超えて——「速やかな査定後の聴聞 (prompt post-assessment hearing)」を与えなければならないのか、さらにその場において、政府側が当該査定を正当化する暫定的な証明活動を行わなければならないのかという問題である。もっとも連邦最高裁は、この問題についてもやはり判断しないとしている<sup>376</sup>。

以上のように *Laing* 判決では、あくまでも、「緊急査定」の場合において認められている早期の不足税額訴訟の利用可能性に関して、これを内国歳入法典の解釈を通じて、「繰上査定」の場合にも読み込むべきであるかどうかといった、ある意味純粹な内国歳入法典上の“法解釈論”が問題となったに過ぎない。したがって、その限りで本判決は、緊急査定又は繰上査定に係る現行法上の事後訴訟手続に関し、合衆国憲法上の手続的デュー・プロセスの観点から問題はないのかといった憲法上の争点については、——脚注において問題提起はしているものの——正面から取り扱っていないと言える。しかしながら、この *Laing* 判決の後、それと同年(1976年)に下された連邦最高裁判決、*Commissioner v. Shapiro*<sup>377</sup>では、今度は——繰上査定ではなく——緊急査定に係る事後訴訟手続に関して、手続的デュー・プロセスが問題となった。

被告 IRS 長官は、イスラエルにおいて証券詐欺容疑で刑事訴追されていた原告納税者に対し、同国との犯罪人引渡条約に基づく退去強制命令が出されたことを受け、彼とともに、彼が合衆国に所持する財産——ニューヨークにある銀行の口座預金と貸金庫中の財物——も国外へと出て行くことを懸念した。このことから被告は、原告の1970年度及び1971年度の所得税額計9万ドルほどの徴収が危殆に瀕していると認定し、緊急査定を実施するとともに、連邦租税リーエン通知登録や差押措置をとった。これに対し原告は、本件財産が差し押さえられてしまうと、送還先のイスラエルにおいて、保釈金を支払えず監獄に入れられてしまうこと、そして監獄に入れられてしまうと、もはや原告は被告の本件査定・徴収措置につき事実上争えなくなってしまうこと、さらに被告は原告をこの窮地に追い込むため、意図的に差押措置を遅らせていたことを挙げた上で、所轄の連邦地裁に対し、原告の負うべき納税義務をめぐる訴訟が終わるまでは、退去強制命令の執行を差

し止めることを求めるとともに、予備的に被告に宛てて差押を解除する命令を発してくれるよう求めた。

連邦地裁は、退去強制命令の執行につき暫定的差止命令を出した。これを受け、原告が被告に対し——ディスクヴァリの一手法である——「質問書 (interrogatories)」を送付したところ、被告は90日レターを添付した回答書を送り返してきた。なおこの90日レターでは、1970年度の緊急査定については、原告が銀行に保管する出所不明の現金を念頭に置いたものであること、また1971年度の同査定は、麻薬 (hashish) デイラーとしての原告の未申告所得を念頭に置いたものであることが記載されていた。その後連邦地裁は、いったん与えた暫定的差止命令を取消した上で、退去強制命令の執行時期に係る判断が、国務省の排他的管轄事項であることを理由に、原告の主位的請求を退け、また徴収差止命令禁止法があることを理由に、原告の予備的請求をも退けた。

控訴を受けた D.C.巡回区控訴裁は、主位的請求については原審の判断を認容しつつも<sup>378</sup>、予備的請求については破棄して差し戻す判決を下した。すなわち巡回区控訴裁は、前掲 *William Packing* 判決における衡平の見地からの徴収差止命令発出に係る二要件——①法解釈や事実認定につき政府側に最大限有利に判断しても政府側が勝訴の見込みがないことが明らかなことと、②回復困難な損害が生じうるにもかかわらず徴収差止命令のほか救済手段がないこと——を挙げた上で、本件事案が少なくとも一つの要件 (②) を満たしているとは指摘し、またもう一つの要件 (①) に関してもさらに審理を尽くす余地があるとしたのである。これに対し被告は、この控訴裁の判断が、“政府の勝訴の見込みなし”要件 (①) について、被告側に不当に「証拠提出責任」を負わせるものであって、誤った法解釈であると主張し上告した。

上告を受理した連邦最高裁は、原審の判断を認容。その判決理由の中で連邦最高裁は、当事者の権利に係る最終的な決定が下るまでのあいだ、財産を剥奪することにより回復困難な損害が生じうる場合には、合衆国憲法のデュー・プロセス条項により、その財産を奪われる者に対して何らかの「剥奪前又は剥奪直後の聴聞 (predeprivation or prompt postdeprivation hearing)」の機会が付与されねばならず、かつ、その機会においてその剥奪を正当化する相当の理由 (probable validity) が示されねばならないとする<sup>379</sup>。また連邦最高裁は、納税者が前掲①の“政府の勝訴の見込みなし”要件に係る事実があるかどうかについて、十分に調査し判断を下すことができるためには、まずもって、政府からその緊急査定実施を支持する証拠が提出されておかねばならないとした<sup>380</sup>。結論として連邦最高裁は、本件における被告主張をみると、原告が差押対象となった金額以上の納税義務を負うはずであると主張しているに過ぎないのであるから、前掲①要件の該当性につき、差し戻された審理の中で、被告はその証拠を提出する責任があるとする<sup>381</sup>。

なお、本判決の脚注<sup>382</sup>の中で、連邦最高裁は、手続的デュー・プロセスの問題として、緊急査定 (さらに緊急差押) の実施により、納税者に回復困難な損害が生じうるにもかかわらず、政府の歳入確保の必要性という理由に基づいて、その査定実施“直後”に、その措置の前提となった IRS の主張事実を審理しなくてもよいとする結論を導き出すのは疑わしいとする。またこの点、連邦

最高裁は、確かに緊急査定実施の60日経過“後”には、納税者に対し90日レターが送付される制度があることは認めつつも、その60日経過“前”における暫定的救済制度が欠落していると指摘する。その上で連邦最高裁は、もちろんのこととして、緊急査定や緊急差押の根拠事実に係る暫定的な審査制度として、政府が合衆国憲法第三条に基づく司法制度の枠外であっても——行政上ないしその他のものであれ——何らかの「争訟の場 (forum)」を設けることを妨げるようなことは何もないと指摘する。

このように *Shapiro* 判決において、連邦最高裁は、*Laing* 判決において回答を留保していた、緊急査定や繰上査定（さらに緊急差押）に係る現行権利救済制度に対する、手続的デュー・プロセスからの評価について、否定的に評価し、かつ、立法措置の必要性を示唆するという点において、*Laing* 判決よりも一歩踏み込んだ指摘をしている。しかしながら、これら両判決「脚注」における指摘は、しょせん“傍論”に過ぎない。もっとも連邦議会は、早くも1976年、これら連邦最高裁判決からの指摘を受け、さらに会計検査院 (General Accounting Office) からの是正勧告を受け、内国歳入法典改正に乗り出した。すなわち連邦議会は、同法典7429条を改正し、緊急査定及び繰上査定実施“直後の”、迅速な行政不服審査・司法審査制度を導入したのである<sup>383</sup>。そしてその後、1988年の第一次納税者権利章典において、この規定の対象として緊急差押も追加されることになった (IRM 8.7.1.1.7(10-27-2006)1)。それでは次の(4)においては、手続的デュー・プロセスの考え方を反映した、この7429条訴訟制度について紹介しよう。

#### (4) 7429条訴訟

まず本訴訟制度の一環として、IRSは、緊急査定や繰上査定、さらに緊急差押を実施した後5日以内に、対象納税者に対してそれら措置の根拠・理由等を付した書面を送付せねばならない (§ 7429(a)(1)(B); Reg. § 301.7429-1; IRM 4.15.4.2.1(06-30-1999))<sup>384</sup>。納税者は、この通知受領後30日以内に——又はこの通知がなされていない場合にはそれら措置の実施後35日以内に——、それら措置につき所轄税務署長に対し、書面でもって不服申立てを提起しうる (§ 7429(a)(2); Reg. § 301.7429-2(a); IRM 4.15.4.2.3(06-30-1999)1-4)。この不服申立ては、それら措置につき中心的役割をになった担当調整官へと送られ、その後専門技術支援部を介して、不服審査部へと転送される (IRM 4.15.4.2.3(06-30-1999)5,6)。なお、制定法上明示的な不服審査“前置”規定はないものの、後に納税者が裁判所へと提訴するに当たっては、この不服審査の過程を経おかねばならないとされている (IRM 8.7.1.1.6.1(10-27-2006)5)<sup>385</sup>。また不服審査係属中、さらにその後の裁判所での訴訟係属中——裁判所の判決確定まで——は、公売が停止されるという制度については、先に紹介した緊急査定に係る不足税額訴訟に準ずる (§ § 6863(b)(3)(A)(i),(c); Reg. § 301.6863-2)。

ついで不服審査部は、その不服申立て案件につき速やかに審査を実施し、できる限りその申立てから15日以内に裁決 (determination) を下すよう試みる (IRM 8.7.1.1.6.1(10-27-2006)6)。この裁決を下すにあたって、不服審査官は、それら措置を実施するにあたって手続的な瑕疵があったかどうかといった点のほか、それらの措置の実施が「状況に照らして合理的な (reasonable under the cir-

cumstances)」ものであったか、また査定又は差押の対象となった額が「状況に照らして適切な (appropriate under the circumstances)」ものであったかといった点 (§ 7429(a) (3); IRM 4.15.4.2.4(06-30-1999)1; IRM 8.7.1.1.6.1(10-27-2006)7) を、それら措置の実施後に得られた資料をも参酌して (Reg. § 301.7429-2(b); IRM 4.15.4.2.4(06-30-1999)2; IRM 8.7.1.1.6.1(10-27-2006)8) 判断するものとされる。このとき不服審査官が、それらの措置が妥当でない、あるいは、査定された税額が過大であると判断する場合には、それらの措置を全部もしくは一部を職権でもって取り消す (abate) ものとされる (Reg. § 301.7429-2(c); IRM 4.15.4.2.4(06-30-1999)4.B,C; IRM 8.7.1.1.6.1(10-27-2006)9.B,C)。

さらに納税者が、この不服審査官の裁決に対し不服ある場合には、この裁決が通知された日、又は不服申立てをした日から16日目のいずれか早い日から90日以内に、それら緊急査定、繰上査定、緊急差押について司法審査を受けるため訴訟を提起できる (§ 7429(b) (1); Reg. § 301.7429-3(a); IRM 4.15.4.3(06-30-1999)1)。この司法審査を管轄するのは、原則として (納税者の住所等を管轄する) 連邦地裁とされる (§ 7429(b) (2) (A); Reg. § 301.7429-3(c); IRM 4.15.4.3.1(06-30-1999)1.A)。もっとも、それら緊急査定、繰上査定、緊急差押実施当時、納税者がそれら査定・差押の対象となった税額につきすでに租税裁で係争中である場合には、その租税裁もこの7429条訴訟を競合的に管轄しうるものとされる (§ 7429(b) (2) (B); Reg. § 301.7429-3(c); IRM 4.15.4.3.1(06-30-1999)1.B)<sup>386</sup>。

さて係属先の裁判所は、不服審査におけると同様、①それら緊急査定、繰上査定、緊急差押といった措置が「状況に照らして合理的」であったか、また②それら査定又は差押の対象となった額が「状況に照らして適切」であったかどうかを審査する (§ 7429(b) (3); IRM 4.15.4.3.2(06-30-1999)1)。また、これらの点についての証明責任であるが、①については被告となった合衆国政府又は IRS 長官に負わされている (§ 7429(g) (1); IRM 4.15.4.3.4(06-30-1999)1)。他方②については、証明責任そのものは原告納税者が負うものの、査定又は差押の対象となった額の算定根拠を記した文書を被告合衆国政府又は IRS 長官は提出せねばならず (§ 7429(g) (2); IRM 4.15.4.3.4(06-30-1999)1)、その意味では被告は“証明責任”を負わないものの、一定の“証拠提出責任”を負うこととなっている。

さらに、原告であれば被告であれば、証明責任を履行するに当たっての「証明度」は、「証拠の優越 (preponderance of evidence)」基準に基づくものとされる<sup>387</sup>。もっとも、7429条訴訟の審理において裁判所は、迅速な決着を重んじる結果として、納税者から申し立てられたディスカヴァリを容易に認めない——通常はディスカヴァリに対して寛容な連邦地裁であっても——ほか<sup>388</sup>、緊急事態における IRS 側の証拠収集能力の限界をおもんばかって、通常の民事訴訟や刑事訴訟であれば証拠能力の認められない証拠であっても、採用する傾向にあるとされる<sup>389</sup>。

くわえて、7429条訴訟において裁判所がおこなう司法審査は、覆審的 (de novo) 審査であるものとされ<sup>390</sup>、裁判所はそれら緊急査定、繰上査定、緊急差押の“後に”新たに得られた情報をも参酌して審査するものとされる (IRM 4.15.4.3.2(06-30-1999)2)。また裁判所は、対象納税者に対し迅速な司法的救済を与えるという見地から、原則として、納税者の訴え提起から20日以内に判決を下さねばならない (§ 7429(b) (3); IRM 4.15.4.3.2(06-30-1999)1)。ただしこの例外として、納税者か

らの申立てがあった場合であって、かつ、合理的な理由が示されている場合には、この期間につき40日を超えない延長が認められる (§ 7429(c); IRM 4.15.4.3.2(06-30-1999)3)。裁判所が納税者の請求を認める判決として、例えば、緊急査定又は繰上査定が不合理であると認める場合にはそれらの取消し (abatement) を、緊急差押が不合理であると認める場合にはその解除 (release) を、さらにそれら査定又は差押の対象となった額が一部ないし全部不適切であると認められる場合には再認定 (redetermine) するよう IRS に対し命じる (order) などのかたちがとられる (§ 7429(b)(4); IRM 4.15.4.3.2(06-30-1999)5)。

なお、7429条訴訟で下された判決は終局確定的 (final and conclusive) なものとされているため、その判決内容に不服がある場合であっても、当事者は上訴できない (§ 7429(f); IRM 4.15.4.3.5(06-30-1999)1)<sup>391</sup>。また、この7429条訴訟において下された判決の効力は、あくまでもこの7429条訴訟事件の解決のみにとどまる (IRM 4.15.4.3.2(06-30-1999)6)。したがって、この7429条訴訟でその前提として争われた、ある課税年度における納税者が負う税額そのものの適正性について、後に不足税額訴訟又は還付訴訟というかたちで争われることになった場合であっても、7429条訴訟の判決は何らの効力 (既判力や争点効) を及ぼさない<sup>392</sup>。さらに、7429条訴訟を通じて被告敗訴判決が下され、IRS として緊急査定又は繰上査定の取消しを余儀なくされるに至った場合であっても (IRM 4.15.4.3.3(06-30-1999))、IRS は後に通常の不足税額手続 (不足税額査定) を通じて、係争税額について再度の査定を試みうる<sup>393</sup>。

## 5. 現金所持者査定 (possessor-of-cash assessments)

以下5では現金所持者査定につき検討するが、その検討の順序として、まず(1)においてこの査定類型の特徴を瞥見した上で、(2)においてこの査定類型に関連して特に問題となる、現金所持者が所持しているその現金についての真実の所有者をめぐる議論を紹介する。

### (1) 二重の推定

現金所持者査定 (possessor-of-cash assessments) は、緊急査定や繰上査定からみると“派生的な”査定類型という位置づけであって、また遡って1982年に——合法収益事業に関するものであれ違法収益事業に関するものであれ——脱税を抑止するという趣旨のもと導入された、比較的新しい制度である<sup>394</sup>。この査定類型は、ある者が一万ドルを超える現金 (cash) そのほか現金等価物 (cash equivalent)<sup>395</sup> を所持 (physical possession) しているにもかかわらず、その現金等につき自己の所有である旨を否認している場合、又は、彼がその現金等の所有者と主張する人物につき IRS がすぐに確認しえない場合において実施される。すなわち、これらの場合において IRS は、当該現金等について、それが“未知の”真実の所有者の課税年度における総所得に属するものであると“推定”し、かつ、それに係る租税の徴収が遅延により危殆に瀕していると“推定”した上で、当該現金等につき、緊急査定又は繰上査定を実施しうることとなる (§ 6867(a); Reg. § 301.6867-1(a); IRM 1.2.1.4.27(Approved 01-06-1999)P-4-88, 3.D; IRM 1.2.1.4.28(Approved 01-06-1999)P-4-89, 3.D; IRM 4.15.1.4.3

(06-30-1999)1)<sup>396</sup>。むろん査定が実施された以上、IRSは、当該現金等につき徴収手続に着手しうる。

また、現金所持者査定（というかたちでの緊急査定又は繰上査定：以下同じ）<sup>397</sup>を実施するに当たって、IRSは、その現金等が全て総所得に属するものと解釈し、かつ、内国歳入法典第一章にしたがった最高税率を適用することができる (§§ 6867(b)(1), (2); Reg. § 301.6867-1(b)(1), (2))。そして、現金所持者査定に係る一連の手続——7429条訴訟、不足税額訴訟、査定、徴収措置——は、「真実の所有者 (true owner)」が登場してこない限りは、形式上この現金所持者を“名宛人”として実施される (§ 6867(b)(3); Reg. § 301.6867-1(b)(3))。ただ後になって、その現金等について真実の所有者が判明した場合であって、かつ、IRSが現金所持者に対する当初の査定を職権で取消し (abate)、改めて真実の所有者に対し新たな査定を実施した場合には、既存の“手続の承継”が問題となる。

この場合、真実の所有者の争訟上の利益を確保するため、真実の所有者は、現金所持者が提起していた7429条訴訟を引き継いで訴訟進行しうることや、また新たな90日レターがIRSより出されれば、それをめぐって租税裁へと提訴しうることとなる (Reg. § 301.6867-1(c))。他方で、IRSの行政活動の安定を確保するため、現金所持者に対する当初の査定を基礎として実施された徴収措置 (差押や連邦租税リーエン通知登録等) については、そういった措置が無効となることのないよう、真実の所有者に対する新たな査定が、現金所持者に対する当初の査定日に遡って実施されたものとみなされる (§ 6867(c); Reg. § 301.6867-1(c))。

## (2) 真実の所有者 (true owner) をめぐる問題

現金所持者査定をめぐっては、その現金所持者の背後にいる、その現金の真実の所有者 (true owner) を手続上どのように把握するかという問題が出てくる。とりわけ、この種の査定の対象となる現金等の“出所”として、麻薬の密輸等の違法な犯罪収益が十分に考えられるがゆえに、誰がその現金の真実の所有者であるのかという点は、IRSのみならず、合衆国政府の他の法執行機関にとっても重大な関心事である。そして、この争点をめぐる重要な判例として、一連の *Matut* 事件が挙げられるが<sup>398</sup>、以下では、現金所持者査定一般の事例紹介という意味合いを含め、この一連の事件に関し少し詳しく紹介することとしよう。

一連の事件において、関係者となるXの主張によると、Xはパナマ法人Yにより、合衆国における現地代理人として雇われ、Yの債権を回収し、その回収した現金をマイアミにある銀行のY名義の口座に預け入れる事務を請け負っている。もっともこのYそのものが実在しているかどうかははっきりとせず、フロリダ州の外国法人登記簿にも記載されていないければ、過去フロリダ州において連邦所得税申告書を提出していた記録もなく、実在の証拠とはいえば、Yと他のパナマ法人Zとの間にかわされた、スペイン語による外国為替取引契約書があるに過ぎなかった。

さて、Xは日に2万ドルほどの「回収」をおこなっていたのだが、あるとき以降マイアミの銀行が共同して、顧客一人当たり日に1万ドルを超える現金の預け入れを受け付けない旨の方針をとったので、Xはやむなく回収した現金を、額面1万ドル以下の送金為替 (money orders) や銀

行小切手 (cashiers checks) へと変え、この小口化された現金を複数の者を雇って、銀行に預け入れさせた。そして、この雇われた者の一人が、本件原告である。あるとき、上記事務を遂行させるため X が原告に対し、17万5千ドルの現金を託したところ、郡の保安官 (sheriff) により、原告がこの巨額の現金を所持しているところを発見されてしまう。保安官は、原告にその現金の真実の所有者を問い質したところ、原告は自分ではなく X であると答えた。保安官はこの現金をひとまず押収した上で、IRS 及び X に対し通報。

通報を受けた IRS は、内国歳入法典 § 6867 に基づく徴収危殆化の推定を援用した上で、その押収金額の半分 (87,500ドル) につき、「現金所持者としての原告」を名宛人として繰上査定を実施し、その現金を差押えた。なお X の主張によると、X は押収の通報を受けたあと、Y との契約を解除した上で、さらに契約上義務付けられていると思い、Y に対し押収された金額全部を弁償 (reimburse) したとされ、その結果あらたに X がこの現金についての真実の所有者となったという。ちなみに、押収金額のうち、繰上査定の対象とならなかった残り半分は、係争中に X へと返還されている。原告と X は、繰上査定が実施された後、内国歳入法典 § 7429 に基づき、連邦地裁に対し、当該査定には合理性がない旨を主張して提訴。連邦地裁は、本件査定につき状況から見ても、その対象金額からみても合理的であったことを認め、原告と X の請求を棄却。

その後 IRS は、内国歳入法典 § 6851 (b) に基づき、繰上査定が実施された金額分に関して、「現金所持者としての地位 (capacity as possessor of certain cash)」にある原告に対し90日レターを送付した。これに対し原告は、「個人としての地位 (individual capacity)」において、また「現金所持者としての地位」において、租税裁に対し不足税額の再認定を求め提訴。しかし被告 IRS 長官は、この原告による「個人としての地位」における提訴部分を却下するよう租税裁に申し立てた。さらに X は、内国歳入法典 § 6867 (c) の当事者承継規定を援用しつつ、租税裁に対し、みずからを訴訟当事者 (party petitioner) としての地位において、当該事件への訴訟参加 (intervene) を認めるよう申立てを提起。かくして1985年の第一次 *Matut* 租税裁判決<sup>399</sup>においては、原告が「個人としての地位」においても本訴を提起したことの是非とともに、X の「訴訟参加」の是非が争点となった。

まず、前者の争点に関して租税裁は、現金所持者査定に係る規定の意味内容を検討した後、これら規定の趣旨は、現金所持者を媒介として、未知の真実の所有者が負うはずの租税を徴収することにあると指摘する<sup>400</sup>。その上で、一般的に言って現金所持者自身は、その現金につきみずからの所有権を主張していない以上、その現金に係る不足税額の有無につき個人的な利害関係が全くないと認められること、さらに本件90日レターもあくまでも「現金所持者としての地位」においてのみ送付されていることを理由に、原告がその「個人としての地位」において提訴した部分について、租税裁は裁判管轄権を持たないと判示し、被告の申立てを認めた<sup>401</sup>。

ついで、X による訴訟参加の申立ての争点に関して、租税裁は、一般に90日レターの名宛人以外の第三者については、その不足税額訴訟において、訴訟当事者となりえないことが確立した判

例であることを指摘する<sup>402</sup>。また X が、当事者承継規定を根拠に訴訟参加を正当化してきたことに対して、租税裁は次のように述べる。すなわち、当該規定に基づく当事者承継は、IRS による、《現金所持者に対する既存の査定の職権取消し及び真実の所有者に対する新たな査定の実施》という行政上の手続がとられてはじめて認められるのであって、本件のように、IRS によるこの行政上の手続がとられていない場合において、租税裁での訴訟参加の申立てを通じて認められるものではないとする<sup>403</sup>。もっとも租税裁は、現金所持者としての原告が提起した不足税額訴訟に係る正式事実審理の中で、X みずからがその現金の真実の所有者である旨を“証言する”ことは認められうることも指摘している<sup>404</sup>。

しかしながら、以上の第一次 *Matut* 租税裁判決における最後の判示部分——X の証言の余地の部分——に関連して、被告 IRS 長官は、あらたに、原告が“現金所持者としての地位”において提起した不足税額訴訟の中で、誰がその現金の真実の所有者であるのかについて、租税裁には判断する裁判管轄権がないなどの理由から、簡易却下判決を下すよう申し立ててきた。これに対し、1986年の第二次 *Matut* 租税裁判決<sup>405</sup>は、内国歳入法典 § 6867(c)の規定の趣旨からすると、現金所持者が提起した不足税額訴訟の中で、真実の所有者が判明したのであれば、IRS は職権でもって、査定対象を現金所持者から真実の所有者へと移し替え、あたかも最初から90日レターがその真実の所有者へと送付されていたかのようにし、そうすることを通じてその真実の所有者に対し、IRS が認定した不足税額について争う機会を付与する行政上の手続をとるべきところ、IRS がこの手続をとろうとしない場合においては、租税裁は、真実の所有者を念頭に置いて不足税額を再認定する裁判管轄権を持つものと解すべきであると判断した<sup>406</sup>。その上で本件事案においては、原告が提起した不足税額訴訟に係る正式事実審理の中で、(真実の所有者たることを主張する) X に対し、みずからがその現金の真実の所有者であることにつき、租税裁を説得させる機会が与えられるべきであるとされ、被告の申立ては却下されることとなった<sup>407</sup>。

さて、1987年の第三次 *Matut* 租税裁判決<sup>408</sup>では、第二次 *Matut* 租税裁判決にしたがい X が真実の所有者であると言えるかどうかという争点、また X が真実の所有者である言えるとした場合、(X ではなく)原告に対し送付された本件90日レターがはたして有効と言えるかどうかという争点が争われた。まず、原告及び X の主張であるが、X と Y とは本件現金押収当時、銀行預金の場合に準ずる一種の「消費寄託契約 (mutuum)」を締結していたことから——資金をその貸主 (Y) に返還するまで借主 (X) が他のものに変更する特権をもつ——、本件現金につき X は法的に見れば所有者たる地位にあると言えるとする。また、仮にこう言えないにしても、本件現金押収直後、X は Y に対する前記弁償行為により、事後的にその現金の所有者となっていた。そして、これらの事実を知っていた IRS は、本来であれば本件90日レターを X に対し送付すべきであったところ、あえて現金所持者たる原告に対し本件90日レターを送付したのであり、よって本件90日レターは無効 (invalid) である。それゆえに、この無効な90日レターに基づく本訴につき、租税裁は裁判管轄権を行使しえないのであるから、却下すべきである。

これに対し、被告の主張によると、XとYとの法律関係は「代理関係 (principal and agent)」又は「単純寄託関係 (bailor and bailee)」と見られるところ、いずれの法律関係と解釈しても、本件現金押収当時、Xは真実の所有者であったとは言えないとする。また、本件90日レターの名宛人を考えるに当たって重要なのは、本件現金押収当時の所有者が誰であるのかということであって、たとえ後になってXが前記弁償行為を通じて、事後的に本件現金の所有者となっていたとしても、それは関係ないとする。いずれにせよ被告は、本件90日レター送付にあたって、本件現金の真実の所有者が不明であったことから、内国歳入法典の規定に従って、その現金所持者たる原告を名宛人としたのであって、当該レターは内国歳入法典上有効なものであり、租税裁は本訴につき裁判管轄権を行使しうる。

これら両者の主張を受け、租税裁は、XとYとの法律関係を解釈するに当たってはフロリダ州法を参照すべきところ、両当事者の主張によっても、当該州法で「消費寄託 (mutuum)」の考え方が認められている事実は明らかでないし、また本件契約がその内容上、保管物の形質の変更を許容するものであるがゆえに、「単純寄託 (bailment)」であるとも言えないとした上で、結論として租税裁は、XとYとの法律関係を「代理 (agency)」関係と解釈する<sup>409</sup>。こう解すると、XはYの代理人 (agent) として、Yの債権を回収しかつY名義の銀行口座に預け入れるという、代理人としての責任 (fiduciary responsibilities) を負っているとする<sup>410</sup>。そこで、一般的な代理法理をかえりみると、第三者が代理人の所持している物に対して干渉してきた場合には、代理人はみずからの名義でもって訴訟を提起しうるとされ、フロリダ州もこの法理を受け入れているとする<sup>411</sup>。したがって、この法理は本件事案にも当てはまるのであって、本件現金押収当時、異議を唱えるべき権限と義務はYではなくXにあったのであり、Xこそが本件現金の所有者とみなされるべきであった<sup>412</sup>。

確かに、被告が主張するように、本訴を通じていこうに“姿を見せない”Yを念頭においた上で、内国歳入法典 § 6867(c)の解釈上「真実の所有者」とみなされるためにはその旨を“主張しに出てくる”必要があるとの議論については分からないでもないが、しかしいずれにせよ、本訴ではXが“代理人”として現に争っている以上、Yの役員又はその職員が出てくる必要性はないのである<sup>413</sup>。また、仮に以上のように解しないとしても、もはやXは前記弁償行為を通じて、Yのものであった本件現金の所有者となっているのであるから、被告による査定に対してYが有していた諸権利全てを承継しているとも解しうるのである<sup>414</sup>。

なお被告が、真実の所有者であれば“主張しに出てくる”必要があると議論する背景として、Yが実体のない事業体 (paper entity) であって、違法な犯罪活動を隠蔽するためにつくられたものである可能性が強い点、さらにXが従前マネーロンダリング関係の犯罪で投獄され、現在仮釈放中の身であるという点などからみても、原告とXの活動の背景には薬物等の違法な収益事業が関わっているのではないかと考えているようであるが、このような被告の疑いを支える証拠を裁判所は見出しえない<sup>415</sup>。もっとも、被告の意図を汲むと、おそらく被告は証拠がないからこ

そ、本訴を通じて、合衆国で違法な収益事業を営んでいる疑いがあるパナマ法人 Y を、何とか合衆国の司法権のもとへと引きずり出したいとの考えなのかもしれないが、しかしこういった政府への没収をちらつかせての課税手法は、現金所持者査定に係る法律規定のそもその趣旨を逸脱するものである<sup>416</sup>。すなわち、現金所持者査定に係る法律規定の趣旨は、いったん真実の所有者が判明した場合、IRS は、その所有者に対し税務調査を実施することにより、実際の不足税額を認定し、また租税裁がその者に対し認定された税額が適正であるかどうかを再認定しうる、というものであるに過ぎないのである<sup>417</sup>。

結論として租税裁は、本件現金について、押収時点までは Y 所有であった一方で、7429 条訴訟の正式事実審理の時点では X 所有となっていたこと、また原告がその資金につき何ら利害関係を主張していなかったことを指摘し、さらに被告が本件 90 日レターを送付する前の段階でこれらの事実を知っていた旨を認定した上で、X ではなく原告に対し送付された本件 90 日レターは無効であり、この無効な 90 日レターに基づいて提訴された本訴について、租税裁は裁判管轄権を持たないがゆえに却下する旨の判決を下した<sup>418</sup>。

その後、この第三次 *Matut* 租税裁判決は第十一巡回区控訴裁へと控訴され、その結果 1988 年に、同裁判所により一部認容・一部破棄差戻判決が下されることとなった<sup>419</sup>。この判決理由において、巡回区控訴裁は、一方で、内国歳入法典 § 6867(c) の解釈として、現金所持者査定の後に行われる、現金所持者に対する不足税額訴訟の中で、真実の所有者がその現金につき所有権を主張する点、またその証明に成功した場合、その真実の所有者は、当該査定に関する全ての事柄につき現金所持者の地位を承継する点についての、原審租税裁の判断については認容した<sup>420</sup>。しかし他方で、巡回区控訴裁は、原審租税裁による、本件 90 日レターが本来 X を名宛人として送付されるべきであったところ、実際には原告を名宛人として送付されてしまったので、当該レターは無効であるとの判断に対しては、以下に掲げる理由から認めず、破棄し差戻したのである。

まず巡回区控訴裁は、現金所持者の地位を承継できるとされる「真実の所有者」概念について、次のように検討する。すなわち巡回区控訴裁によれば、そもそも現金所持者査定に係る法律規定の趣旨は、その現金の蓄積の原因となったものと推測される、真実の所有者の未申告の課税対象活動に対して、IRS が暫定的に課税を実施しようと試みることにありと指摘する<sup>421</sup>。そしてこの理解に立つと、現金所持者査定に係る法律規定において用いられている「真実の所有者」とは、あくまでも——実際に未申告の課税活動を行ったと推測される——“押収時点”における所有者を指しているものと解釈しなければならず、それゆえ“押収後”になってその現金に関する所有権を新たに獲得した者は「真実の所有者」たりえないのである<sup>422</sup>。

仮にこう解釈しないとすると、次のような弊害が生じるという<sup>423</sup>。すなわち、現金の“押収時点”における真実の所有者は、現金所持者査定を契機として、みずからに対してなされる未申告所得の課税を回避することを考え、第三者——「わら人形 (strawman)」——にいったんその押収された現金を法的に譲渡する。この結果、その第三者は「真実の所有者」となるので、IRS はその

現金につき第三者の未申告所得ということで、その第三者に対して不足税額を認定し査定を実施することとなる。しかし、このように第三者への課税がなされた後、“押収時点”における真実の所有者は、その現金に関する所有権を改めてその第三者から法的に受け戻す。この一連の取引の結果として起こりうることは、“押収時点”における真実の所有者の段階では、「違法な」事業活動によって生み出された現金が、第三者の段階では「合法的な」事業活動によって生み出された現金へと転換されてしまうことである。また仮に、“押収時点”における真実の所有者の段階で、「合法的な」事業活動によって生み出された現金であったとしても、その現金につき第三者に課せられる税率が、“押収時点”における真実の所有者に課せられる税率よりも低い場合には、真実の所有者が不当な節税効果を楽しむこととなってしまふことも考えられる。

以上の一般論を述べた上で、巡回区控訴裁は、本件において、現金所持者たる原告の地位を承継できる真実の所有者は、その現金の押収後になって所有権を取得したXではなく、押収時点において所有者であったYであるとす。このように巡回区控訴裁は、「真実の所有者」として原告の地位を承継しうる潜在的な資格はYにあると認定した上で、今度は手続的な観点からみて、Yが本件事案において、実際にこの資格を充たしているかどうかの判断へと移る<sup>424</sup>。

まず巡回区控訴裁は、この資格を実際に充たしていると言えるための要件として、内国歳入法典 § 6867(a)(2)上の、① IRS が90日レターを送付する段階において真実の所有者として「すぐに確認可能 (readily ascertainable)」であったことと、②真実の所有者として「その現金の所有権を知らせ (acknowledges ownership of such cash)」てきたと言えることの二点を挙げる。その上で、巡回区控訴裁は、Yについて前者の①要件が充たされているかどうかの判断はさて置いても、以下に述べるように②要件が充たされているものとは言えないとした。すなわち、②要件が充たされたと言えるためには、少なくともY自身がIRSへと出頭し、その現金を生み出した事業活動につき説明しなければならない。このことは、前述した現金所持者査定の制度趣旨である、蓄積された現金に対する適正な課税の必要性から認められることであって、本件一連の過程において全く登場してこないYが、この②要件をクリアーしているとは到底言えない。

かくして巡回区控訴裁は、現金所持者査定の実施後、被告が本件90日レターを送付する段階では、その現金の「真実の所有者」が—Xではなく—Yであると潜在的には認定すべきではあったところ、Yがその現金の所有権につきみずからにある旨を知らせてきたとは認められないので、本件においてYが本件現金に係る「真実の所有者」としての資格を充たしているとは言えず、またYが「現金所持者」としての原告から手続上の地位を承継したとも言えないとした<sup>425</sup>。以上のことから、「真実の所有者」が不明であるとの前提認識のもと、「現金所持者としての原告」に対し送付された本件90日レターは有効であって、それにもかかわらず、当該レターを無効とした租税裁の判断は誤っていると結論づけたのである。

#### 第四項 破産手続と査定

以下本項では、破産手続の中で実施される査定に関し検討していく。検討の順序として、まず 1 では破産法典 (Bankruptcy Code) 上認められている自動的停止制度が、税務行政過程に対していかなる影響を及ぼしうるのかを指摘した上で、2 において破産査定と管財査定という特殊な査定類型の存在につき紹介する。そして、じゅうらい自動的停止に違反して実施された査定の法的効力をめぐっては、「取消可能」に過ぎないとする議論と、端的に「無効」であるという議論との間で解釈論上の対立があったのであるが、3 においてはこれら対立する議論について、破産手続における査定の機能を理解するための素材として重要であるとの観点から検討してみたい。

##### 1. 自動的停止 (automatic stay) が税務行政過程へ及ぼす影響

破産法典によると<sup>426</sup>、債務者から提起される自発的な破産申立て(11 U.S.C. § 301)によるものであれ、又は、その債務者に関して債権者から提起される非自発的な破産申立て(11 U.S.C. § 303)によるものであれ、債務者につき破産手続が開始することになると、その破産債務者に係わる全債権者は、破産手続開始前に生じた債権について、あらゆる回収行為を実施することが禁じられることとなる(自動的停止: automatic stay)(11 U.S.C. § 362(a))<sup>427</sup>。また、この破産手続開始とともに、破産債務者がその時点で保持していた全ての財産は、その破産債務者とは別個独立の権利主体である「破産財団 (bankruptcy estate)」へと移されることとなる(11 U.S.C. 541(a))<sup>428</sup>。そしてこの自動的停止は、その破産手続が終結する (closed) とか、その破産手続が裁判所により棄却される (dismissed) とか、あるいは、その破産債務者に対する免責について決定が下される (discharge is granted or denied) までは、継続することになる(11 U.S.C. § 362(c)(2))<sup>429</sup>。この自動的停止の制度趣旨としては、破産債務者の保護をはかることのほかにも、一部債権者の抜け駆け的な債権回収を防ぐことによって破産債権者全体の利益をはかることや、破産債務者の財産をめぐる争いを破産裁の管轄のもとに一本化することによって、秩序だった財産分配をはかることも指摘されている<sup>430</sup>。

ひるがえって、この自動的停止は、IRS (租税債権者) に対しても適用され、破産法典上次のような原則的な規定が設けられている。すなわち IRS は、納税者 (租税債務者) につき破産手続が開始したからといって、その手続開始前に成立した租税を確保することを理由に、直ちに査定や徴収を実施することはできない(11 U.S.C. § 362(a)(6))。また同様の趣旨から、破産申立てがなされた時点において、その破産申立てに係る納税者の納税義務をめぐって、租税裁において訴訟事件が係属中である場合、すなわち不足税額査定の前段階としての不足税額訴訟が係属中である場合には、その訴訟手続は停止する(11 U.S.C. § 362(a)(8))<sup>431</sup>。

ただし、以上に掲げた、IRS の活動への自動的停止の影響に関する原則的な規定にもかかわらず、近年次のような例外規定が立法化されてきた。すなわち、まず1994年の破産法典改正の結果、例えば次のような IRS の措置が、自動的停止の対象外とされることとなった(11 U.S.C. § 362(b)(9);

IRM 5.9.3.4(03-01-2007)13;IRM 5.9.4.3(01-01-2006)8;IRM 5.9.2.5(03-01-2006)3.B ;IRM 5.9.4.2.1(01-01-2007)1. B)。①破産納税者の納税義務を認定するために、税務調査を実施すること。②破産納税者に対し不足税額を認定し、90日レターを送付すること。③破産納税者に対し、納税申告書の提出を求めること。④破産納税者の申告税額どおりに又は破産納税者の同意の上で、不足税額を(略式)査定すること。⑤破産納税者の負う租税のうち、不足税額手続が認められていない税目につき、その不足税額を(略式)査定すること(いわゆる非不足税額査定を実施すること)、又は、不足税額手続が認められている税目であっても、破産申立て前に90日レターが送付されていたにもかかわらず、破産納税者が適時に出訴していなかった場合には、その不足税額につき(略式)査定すること。⑥これら破産納税者に対する(略式)査定(上掲④や⑤)に基づいて、徴収措置の前段階としての、納税者に対する「査定の通知・納付の督促」を送付すること<sup>432</sup>。

ちなみに最近では、2005年の破産法典改正の影響がある。かえりみて、2005年改正前の破産法典 § 362(a) (8)については、その文言上、ほんらい破産裁が裁判管轄権を持つことのない、破産納税者に係る破産申立て“後”の課税年度(post-petition year)の納税義務に対しても、自動的停止が適用されるように読めてしまえるという問題があった<sup>433</sup>。そこで、このような解釈を排するため、2005年改正により、次のような趣旨の規定がもうけられることとなった。⑦“個人”破産申立て“後”の課税期間に係る納税義務に関してなされる、(租税裁での)不足税額訴訟手続については、自動的停止の適用対象外とする(11 U.S.C. § 362(a) (8);IRM 5.9.3.4(03-01-2007)13.J;IRM 5.9.4.2.1(01-01-2007)4)。またこの改正とともに、⑧上掲⑦に当たる場合に、不足税額訴訟手続を通じ租税裁により認定された不足税額に関して、IRSは(不足税額)査定を実施できる(IRM 5.9.4.3(01-01-2006)8)。

以上のように、近年における一連の立法措置によって、IRSに対する自動的停止の影響力は緩和されてきている。その限りでは、自動的停止制度の主な目的である《破産債務者の保護》よりも、査定制度の目的である《政府歳入の確保》のほうが政策的に優先されてきている傾向にあると言えるようである。いずれにしても、さしあたり以上のことから、現在の税務行政過程において、自動的停止がIRSに対して及ぼす影響をおおまかにまとめると、次のようになるものと思われる。すなわち、破産申立てがなされると、IRSはその破産納税者に係る破産申立て“前”の課税期間に係る“不足税額”に関して、——緊急査定や繰上査定の場合のように事前の不足税額手続を踏むことなく——直ちに査定を実施することはできない。また同様の趣旨から、破産申立てがなされたならば、IRSは破産納税者に対し、——いかなる種類の査定に基づくものであれ——連邦租税リーン通知登録や差押等の徴収措置を実施することもできない。

ところで、以上に指摘したように、IRSは原則として、破産納税者に係る破産申立て“前”の不足税額に関して、自動的停止期間が終了するまでは、査定を実施することが禁じられるのであるが、その代わりに通常の三年の査定期間が延長されることになる。すなわちIRSは、自動的停止期間(=査定禁止期間)終了後、破産申立て時点で期間計算上残っていた査定期間に、60日を

加算した期間が経過するまでのあいだ、不足税額の査定を実施することが認められる (§ 6503(h)(1); IRM 5.9.4.2(01-01-2006)2)。

次に、以上述べてきた自動的停止に違反して、IRS が査定を実施し、徴収措置をとってきた場合であるが、後述のように、この種の査定の法的効力をめぐっては、従来から「取消可能 (voidable)」又は「無効 (void)」とみなされてきたとともに、この種の査定により不利益を被る破産納税者のために、司法的救済手段として、徴収差止訴訟や宣言判決訴訟の提起が認められてきた<sup>434</sup>。また、自動的停止違反の査定が、訴訟を通じて争われている場合には、通常の査定の場合に認められるところの「適正性の推定」が認められないものとされ、その査定の有効性については、IRS が証拠を提出する責任を負うものとされる<sup>435</sup>。さらに IRS が、意図的に自動的停止に違反した場合 (willful violation)、IRS に対する“制裁”として、それによって損害をこうむった個人は、補填的損害賠償<sup>436</sup>や訴訟に費やした弁護士費用を請求しうる (11 U.S.C. § 362(k); IRM 5.9.3.4(03-01-2007)9)<sup>437</sup>。

以上の記述では、自動的停止制度について、もっぱら IRS の観点から紹介してきた。今度は、破産納税者の観点からこの制度についてまとめよう。前述のように、じゅうらい破産申立てがなされ、破産手続が開始してしまうと、①破産納税者は90日レターの送付を受けても租税裁へ出訴することができない<sup>438</sup>、あるいは、②すでに租税裁で破産納税者の不足税額が争われている場合であっても、その訴訟手続は停止するものとされてきた (11 U.S.C. § 362(a)(8); IRM 8.15.1.1.3(06-27-2005)1)。ただし、これも前述したように、2005年改正により、②に関して、“個人”破産申立て“後”の課税期間に係る納税義務については、租税裁での不足税額訴訟手続が停止しないとの規定が明示的に設けられることとなったし、また同様の趣旨から①に関しても、“個人”破産申立て“後”の課税期間に係る納税義務について、IRS から90日レターが送付されてきた場合、破産納税者は租税裁へ出訴ができることとされた (11 U.S.C. § 362(a)(8); IRM 5.9.3.4(03-01-2007)13.J)。

ところで、上掲①に関連しては、2005年の例外規定に該当する場合を除いて、次のような出訴期間の延長制度がある。すなわち、破産申立てがなされる前に、すでに彼に対し90日レターが送付されていた場合であって、かつ、その90日レターに基づく出訴期間が経過していないうちに、破産申立てがなされた場合においては、当該破産納税者の租税裁への‘出訴の利益’を確保するとの趣旨のもと、その出訴期間について、自動的停止期間が終わった後に延長が認められるという制度である。この延長期間は、当初の90日間の出訴期間のうち自動的停止の効力発生日以降の、本来であればまだ残っていた出訴期間に対し、60日を加算した日までということになる (§ 6213(f)(1); IRM 8.15.1.1.3(06-27-2005)3)<sup>439</sup>。

また、上掲②に関連しては、2005年の例外規定に該当する場合を除いて、次のような自動停止の解除措置がある。すなわち、たとえ租税裁における不足税額訴訟手続が停止することとなった場合であっても、「破産裁判所 (United States Bankruptcy Court)」<sup>440</sup>は、職権によりその自動的停止を解除 (lift) した上で、租税裁において係属中の不足税額訴訟手続を進行させることができ

るほか、さもなくば、破産事件に関連する租税事件に関し、破産裁が租税裁とともに競合的な裁判管轄権を有していることを根拠に(28 U.S.C. § 1334 (b) ; Reg. § 301.6871 (a)-2(c) ; IRM 8.15.1.1.4 (06-27-2005) ; IRM 34.3.1.2 (08-11-2004) 1,2)、破産裁みずから、納税者の納税義務 (税額) について審理し、判決を下しうるといふものである(11 U.S.C. § 505 (a) (1) ; IRM 5.9.1.2 (03-01-2006) 1 ; IRM 5.9.4.7 (01-01-2006))<sup>441</sup>。なお、この破産裁による判決が下された場合、後述のように、IRS はその不足税額につき——改めて租税裁での不足税額訴訟を経ることなく——査定を実施しうることとなる(11 U.S.C. § 505 (c))。

ちなみに、破産裁がこれら両ルートの内いずれかを選択判断をするに当たっての考慮要因として、**Ⓐ**租税に係る争点が複雑で、当該分野につき専門能力が高い租税裁にゆだねた方がよいか、それとも破産裁で租税に係る争点をも含め、統一的な事実認定をした方がよいか、**Ⓑ**事件に費やす審理期間を念頭に置くと、断続的に審理を行う破産裁がよいか、それとも一挙に審理をしてしまう租税裁のほうがよいか、**Ⓒ**控訴される見込みが強いので——破産裁のように巡回区控訴裁への控訴にあたって連邦地裁又は破産上訴合議体が介在することのない<sup>442</sup>——租税裁にゆだねた方がよいか等の点が挙げられる<sup>443</sup>。

## 2. 破産査定 (bankruptcy assessments) と管財査定 (receivership assessments)

ところで前述のように、破産申立てがなされ破産手続が開始されると、そのあいだ不足税額につき査定が実施されないとするのが原則であるが、——前掲**④**・**⑤**・**⑧**の場合は別として——例外的に**Ⓐ**破産財団に課せられた租税に関する場合、又は、**Ⓑ**破産裁が破産納税者の納税義務 (税額) につき判決を下しその判決に既判力が生じた場合には、IRS は直ちにその不足税額につき査定を実施 (immediately assessed) しうるものとされる (§ 6871 (b) ; 11 U.S.C. § 505 (c) ; Reg. §§ 301.6871 (a)-1 (a), 301.6871 (b)-1 (c) ; IRM 5.9.4.8.2 (01-01-2006) 1)。

いわばこれらの場合、IRS は不足税額の査定を実施するに当たって、改めて90日レターを送付し、そうすることによって、租税裁での不足税額訴訟の機会を破産納税者に対し認める必要がないのである。この理由として、前者の場合 (**Ⓐ**) に関しては“破産財団”に係る租税については破産裁のみが裁判管轄権を有するので、そもそも不足税額査定的前提たる租税裁での不足税額訴訟の機会を与える必要がないことが挙げられ、また後者の場合 (**Ⓑ**) についても、すでに破産納税者は破産裁で係争税額を争う機会を尽くしたのであるから、改めて租税裁で同様の機会を与える必要がないという点が挙げられる<sup>444</sup>。いずれにせよ、従来から以上二つの場合に行われる査定については、通常の査定類型とは異なるものと認識されており、一般に破産査定 (bankruptcy assessments) と呼ばれてきた<sup>445</sup>。

また、以上の破産査定のほかにも、破産事件において、裁判所により、納税者に代わる「管財人 (reciever)」が任命された場合 (IRM 34.4.1.8 (08-11-2004)) においても、IRS は、当該納税者に係る不足税額に関して、直ちに査定を実施しうるものとされる (§ 6871 (a) ; Reg. §§ 301.6871 (a)-1 (a), 301.6871 (b)-1 (c) ; IRM 34.4.1.8.5 (08-11-2004) 1)。というのも、この管財手続が開始すると、もはや破産納

税者は租税裁に出訴しえなくなり、したがって IRS も、当該納税者に対し90日レターを送付する必要がなくなるからである (§ 6871(c)(2); Reg. § 301.6871(b)-1(a),(c))。こういった場合の査定についても、通常の査定類型とは異なるものと認識されており、一般に管財査定 (receivership assessments) と呼ばれている。

この管財査定は、納税者の意思を問うことなく、また何らの裁判所の司法審査をも介在させることなく、IRS が不足税額につき査定を実施するという点においては、破産査定とは異なったものであり、むしろ緊急査定に近い側面を持っている。ただし、緊急査定の場合には、その査定が実施された後に租税裁への出訴が認められるのに対して、管財査定の場合には、その査定が実施された後であっても租税裁への出訴が認められないという相違点があること、また緊急査定の場合、その査定がなされると、IRS は時を置かず徴収措置に踏み切ってくるのに対して、管財査定の場合には、たとえその査定が実施されても、管財手続が終了するまでは IRS は徴収措置をとってこないといった相違点もある (§ 6873; Reg. §§ 301.6873-1, 301.6871(a)-2(a))<sup>446</sup>。

### 3. 自動的停止違反の査定の効力：「取消可能」論と「無効」論

さて前述したように、一般に破産手続が開始すると、自動的停止効を理由に破産債務者に対する破産債権者の回収行為が認められなくなるのであるが、にもかかわらず、それら債権者がそれに違反して回収行為をした場合の、その行為の法的効力が問題となる。とりわけこの点については、制定法上明示的な定めがなく、「無効 (void)」であるのか、それとも「取消可能 (voidable)」であるのか、従来からアメリカの破産法に係る学説及び裁判例上争われてきた<sup>447</sup>。そしてこの議論については、「研究者や実務家から、自動的停止に対するもっとも悪辣な違反者 (blatant violator) のひとりとして認められてきた」<sup>448</sup> IRS に対しても、当てはまるものとされてきた<sup>449</sup>。

ただし、ここで注意すべきことは、前述したように、1994年の破産法典改正によって、IRS による略式査定——以下で紹介する裁判例で争点となる「非不足税額査定」を含む——については、自動的停止の“適用対象外”とする改正がなされたので、その限りではこの議論——「自動的停止違反の査定の効力」——の前提そのものが立法的に大幅に変更されてしまっており、今日これら対立する議論に関しては、実践的な観点からすれば、議論の実益が少なくなったとも言える。しかしながら、本稿の問題関心からすると、破産手続との関わりの中で査定の機能を浮かび上がらせるという、いわば理論的な意味において、この議論にはなおも検討の余地があるので、以下ではこの議論をめぐる裁判例を紹介しておくこととしよう。

例えば、1992年の第九巡回区控訴裁判決、*Schwartz v. United States*<sup>450</sup>がある。原告及び原告の営む法人は、あるとき破産法典“第11章 (再建事件)”に基づき破産申立てをした。その後 IRS は、この申立てがなされており自動的停止効が発生しているにもかかわらず、このことに気づかずに、原告に対して、源泉徴収義務不履行に基づく租税罰 (§ 6672)につき、査定 (非不足税額査定、以下本件査定)<sup>451</sup>を実施してしまった。しかしながら原告は、この第11章に基づく破産手続の中で、自

動的停止違反の本件査定について争わなかった。その後、この第11章に基づく破産手続が‘棄却’  
というかたちで終結すると、IRSは本件査定に基づき、原告に関し連邦租税リーエンを通知登録  
してきた。

原告は、後日改めて、破産法典“第13章”(定期収入のある個人の債務調整)に基づく破産申立てを  
したところ、IRSは破産裁に対し、本件査定額分の「債権の申し出 (proof of claim)」をした。こ  
の申し出に対し原告が異議を申し立て、以前の第11章破産手続のさなか、自動的停止に違反して  
実施された本件査定が「無効」である旨を主張。これに対し被告合衆国政府は、本件査定につき  
自動的停止違反であったことは認めつつも、一般に自動的停止違反の査定は「取消可能」である  
に過ぎず、本件では原告が以前の第11章破産手続において、本件査定につき取消を求めて争って  
いなかった以上、もはやこの第13章破産手続の中でこれを争うことはできず、したがって本件査  
定は有効 (valid) であり続けると主張。破産裁が原告の無効主張を認めた一方、その上級審であ  
る破産上訴合議体は取消可能であるに過ぎないとして、原告の異議申立てを退けた。

控訴を受けた第九巡回区控訴裁は、以下の理由で原告の無効主張を認めたいえ、原審破産上訴  
合議体判決を破棄差し戻した。まず巡回区控訴裁は、破産手続において自動的停止が果たす破産  
債務者保護という目的の重要性を強調する<sup>452</sup>。その上で、仮に、破産債権者による自動的停止違  
反行為からの破産債務者の救済措置として、単にそれら活動の取消可能しか認められないとな  
ると、当該債務者は常にそういった行為が起らないよう、また起こった場合には争訟手続にう  
つたえるべく、かなりの時間と費用とを費やすことを余儀なくされるとする<sup>453</sup>。これに対して、そ  
の救済措置として無効が認められるのであれば、破産債務者にはより強い保護が与えられるこ  
となるので、それら債務者としてもみずからの更生に集中できることとなるとする<sup>454</sup>。

また巡回区控訴裁は、自動的停止制度が果たす重要な役割と、破産法典上認められている強力  
な破産債務者保護の趣旨からすると、自動的停止違反行為に対する救済措置としては「無効」で  
あるべきであって、立法者である連邦議会も、破産債権者による違法な主張に対抗する「負担 (bur  
den)」を、破産債務者に対して負わせることを意図していないとする<sup>455</sup>。くわえて、仮に、自動  
的停止違反行為につき、「取消可能」に過ぎないとしてしまうと、破産債権者による自動的停止  
違反行為を助長してしまうことにもなる。というのも、そういった違反行為が一定期間見つから  
ない場合には、その行為が有効となってしまう、違反した破産債権者に対して不当な利益を与  
えることにつながるからである<sup>456</sup>。

さらに巡回区控訴裁は、こういった無効論を支持する裁判例が多数であると指摘する一方で、  
「取消可能」に過ぎないとする裁判例が依拠する‘論拠’が誤りであることを論証していく<sup>457</sup>。  
例えば、取消可能論を支持する裁判例は、次のように、破産法典 § 362(d) に基づく議論を論拠と  
して援用することが多い。すなわち本条は、破産債権者が破産債務者に係る自動的停止を知らず  
に、その債務者から“善意”でもって債権を回収した場合などであって、後からその自動的停止  
違反が問題となった場合、破産裁はその回収行為を有効とするため、その債権者に対して“のみ”

自動的停止効からの“遡及的救済 (retroactive relief)”を与えることを認めている。ここで仮に、自動的停止違反行為が無効であることとなると、この § 362(d) の遡及的救済規定が無意味化してしまうことになる<sup>458</sup>。それゆえ、この § 362(d) の規定の解釈から、自動的停止違反行為が取消可能であるに過ぎないという結論が導かれるとする。

この議論に対して、巡回区控訴裁は、自動的停止違反の行為に対して遡及的救済が認められるということと、自動的停止違反行為が無効であるということは矛盾しないと反論する。すなわち、自動的停止違反行為に対し遡及的救済を認めようという破産裁の権限は、その債権者に対してのみ自動的停止を適用しないとする趣旨であって、それゆえこの権限が行使されるとその債権者に対しては、そもそも自動的停止違反そのものが存在しなくなるので、当該違反行為が無効が取消可能かということは問題とならないとする<sup>459</sup>。

また、自動的停止違反の回収行為につき「取消可能」に過ぎないとする裁判例は、その論拠として、次のように破産法典 § 549 の破産財団の否認権行使規定を挙げることが多い。すなわち破産財団は、一般に当該財団に属する財産が無権限に譲渡されたなどの場合において、その譲渡から二年経過後又は破産手続終結時のいずれか早い時期にいたるまで、否認権を行使することが認められている。ここで仮に、自動的停止違反の回収行為が無効であることとなると、この § 549 の否認権行使規定が無意味化してしまう。というのも、自動的停止に違反して破産財団に属する財産が無権限に譲渡された場合において、その譲渡が直ちに無効となってしまうのであれば、わざわざ否認権を一定の期間内に行使する必要などないからである<sup>460</sup>。それゆえ、この § 549 の規定の解釈から、自動的停止違反の行為は取消可能であるに過ぎないという結論が導かれるとする議論である。

しかしこの議論に対しても、巡回区控訴裁は次のように反論する。そもそも自動的停止の対象範囲と、否認権行使の対象範囲とは完全に一致しない。すなわち、自動的停止が破産債務者保護目的のもと、「破産債権者の回収行為」に対し適用されるものであるのに対し、否認権行使は他の破産債権者を保護するという目的から、もっぱら「破産債務者の弁済行為」に対し適用されるものである。いわば、自動的停止が破産債務者の“自発的弁済”に適用されないことをもって、否認権行使の独自の存在意義が認められるのである。したがって、破産債務者保護のために自動的停止違反行為を無効とすることとなったとしても、破産債権者保護のための否認権行使規定は、重要な役割を果たし続けるのである<sup>461</sup>。それゆえに、否認権行使規定があるからといって、自動的停止違反行為の効果を無効にはできないとする結論を導くことはできない。

以上のように *Schwartz* 判決は、自動的停止の制度趣旨としての破産債務者保護の観点を重視するとともに、関連する破産法典上の規定の解釈を通じて、自動的停止違反の回収行為を無効にしないことを正当化する論拠はないと判示した。そして破産裁は、以上の判示内容が本件のような租税罰に係る査定事案に対しても当てはまることを前提としつつ、自動的停止に違反して被告側 IRS により実施された、原告に対する本件査定を無効としたのである。このように、*Schwartz*

判決の特徴として挙げられる点は、査定に係る自動的停止違反の問題を、一般破産債権者の債権回収に係る自動的停止違反との比較の文脈に置くことによって、IRSのおこなう査定の重要性を認識し、そのことを受けて自動的停止違反の租税罰の査定を無効とするという論理をとっていることではないかと思われる。

さて *Schwartz* 判決においても議論されていたように、自動的停止違反の査定の効力をめぐっては、“無効”と解釈する裁判例が全てではない。そこで次に、この場合に「取消可能」と解釈する裁判例について検討しよう。こういった裁判例として、例えば、1995年の連邦巡回区控訴裁判 (Federal Circuit) の判決、*Bronson v. United States*<sup>462</sup>がある。本件も *Schwartz* 判決同様、原告が破産法典“第11章 (再建事件)”に基づく破産申立てをした後に、IRSが源泉徴収義務不履行に基づく租税罰 (§ 6672) の査定 (以下本件査定) を実施したという、明らかに自動的停止違反の事案である。もっとも、この自動的停止違反の本件査定に関して、IRSは、原告から損害賠償請求訴訟 (11 U.S.C. § 362(k)) が提起されることを前もって回避するため、原告との間で当該違反が意図的ではなかったとする旨の合意を締結していた。しかし他方で IRS は、原告の破産手続の中で、本件査定に基づく「債権の申し出」を破産裁に提出する。その後、原告の破産手続は再建型の第11章手続から清算型の“第7章”手続へと移行することになったのであるが、この一連の手続の中では、自動的停止違反の本件査定が争点として提起されることはなかった。そして最終的に、破産裁は全ての債務につき原告を免責することを決定したのであるが、ただし本件査定額分に関しては、破産法典 § 523により免責対象外とされていることを理由に、本件事案においてもこの分については免責対象外とされた。

免責決定とともに破産手続が終了した後、IRSは原告に関し連邦租税リーエンを通知登録。これを受け原告は、本件査定額分を分割して納付しはじめた。しかし、完納に至る前段階において、原告は弁護士からのアドバイスにより、自動的停止違反の本件査定が無効となりうることを知る。原告は、本件査定が無効であったことを理由に、すでに納めた本件査定税額分の還付を求め、連邦請求裁へと還付訴訟を提起することとなった<sup>463</sup>。これに対し被告合衆国政府は、一般に自動的停止違反の査定であっても直ちに無効となるのではなく、取消可能であるに過ぎないと指摘した上で、原告は一連の破産手続の中で本件査定につき取消しを求め争っていなかったのであるから、もはや現段階において、本件査定の効力を否認することを通じて、過納税額の還付を受けようとすることは認められないなどと主張。原審連邦請求裁は、原告の請求を棄却。

控訴を受けた連邦巡回区控訴裁も、以下の理由から原告の請求を退けることとなった。まず巡回区控訴裁は、一般に自動的停止違反の査定の効果に係る争点については、「無効」と解釈する巡回区控訴裁が多数であると指摘しつつも、みずからは「取消可能」と解釈することを明らかにする<sup>464</sup>。ただし巡回区控訴裁は、「取消可能」と解釈する裁判例の多くが、その論拠として破産法典 § 362(d) や § 549 といった破産法典上の関連規定を持ち出して議論してきたのに対して、みずからは、①破産制度が前提とする政策 (policy)、②自動的停止制度——とくに破産法典 § 362(a) (6)

の IRS に向けられた自動的停止——が果たす役割、③本件査定の性質とこの性質が①の政策や②の役割に与える影響がいかなるものであるのかといった点に対する考慮において、その論拠を見出すものであるとする<sup>465</sup>。換言すれば、自動的停止違反の査定の効力につき結論を導くに当たっては、自動的停止制度が果たす、破産手続における破産債務者保護の側面ばかりでなく、源泉徴収義務不履行に対し課される租税罰という本件査定の性質の側面も、ひとしく考慮すべきであるとする<sup>466</sup>。その上で巡回区控訴裁は、一般に自動的停止違反の租税罰に係る査定があったからといって、それが自動的停止そのものの目的実現を阻害するのでもなく、また連邦議会もそれにつき無効と示唆しているのでもなければ、単に取消可能と解すべきであると判示した<sup>467</sup>。

以上の点を踏まえて、巡回区控訴裁は、「自動的停止違反＝無効」論を提示した前掲 *Schwartz* 判決について言及する。すなわち *Schwartz* 判決では、無効論を正当化するにあたって、自動的停止制度の目的である破産債務者保護を重視し、また源泉徴収義務不履行を理由とする租税罰が自動的停止に違反して査定された場合には、破産納税者に大きな「負担」を負わせることになるとの認識を前提に議論していたところ、巡回区控訴裁は、実のところこの「負担」が何であるのかが明らかでないと批判する（IRS は査定をしても自動的停止により徴収措置をとりえないことに注意）<sup>468</sup>。そこで巡回区控訴裁は、源泉徴収義務不履行を理由とする租税罰が、自動的停止に違反して査定された場合において、*Schwartz* 判決が指摘するように、破産納税者に対して自動的停止の目的を阻害するような、何らかの「負担」が生じるのかという点についての検証へと進む。

まず巡回区控訴裁は、*Schwartz* 判決が念頭に置いていた自動的停止の目的として、破産債務者に対する破産債権者の請求全てを、一つの「争訟の場 (forum)」である破産裁へと集中させることによって、破産債務者が行うべき争訟対応を容易にさせ、破産債務者に“ひと息つかせること (breathing space)”という点を挙げる<sup>469</sup>。問題は、IRS が自動的停止に違反して、源泉徴収義務不履行を理由とする租税罰の査定を実施すると、この自動的停止の目的が阻害され、破産納税者に対し「負担」——他の裁判所での応訴負担——が生じることになるのかという点である。

しかしながらこの点、源泉徴収義務不履行を理由とする租税罰に関しては、もともと不足税額手続が内国歳入法典上例外的に認められておらず、租税裁での事前の不足税額訴訟の機会が一律に認められていないことが重要である<sup>470</sup>。すなわち、自動的停止違反があろうがなかろうが、いずれにせよ、源泉徴収義務不履行を理由とする租税罰に関しては、——租税裁ではなく——“破産裁”が管轄し、審理することになるのである。したがって、たとえ源泉徴収義務不履行を理由とする租税罰が、自動的停止に違反して査定された場合であっても、一つの「争訟の場」(＝破産裁)への請求の集中という自動的停止の目的が阻害され、破産納税者に対して大きな負担を負わせているとは言えない<sup>471</sup>。そしてこの理解の正当性は、関連する破産法典や内国歳入法典の解釈から裏付けられるほか、とりわけこの判決が下される前年になされた1994年破産法典改正 (§ 362(b) (9) (D))によって、非不足税額査定を含む略式査定が自動的停止の対象から除外されたことから例証されるのである<sup>472</sup>。

かくして巡回区控訴裁は、源泉徴収義務不履行を理由とする租税罰の査定が、自動的停止に違反して実施されることになっても、自動的停止制度そのものの目的実現が阻害されない以上、前述したように、「取消可能」論が妥当であるとする<sup>473</sup>。その上で、本件事案にかえりみると、原告は、破産手続のさなか、IRS から本件査定に基づく「債権の申し出」を受けたのであれば、その際にその査定を取り消すべく争うべきであったところ、むしろ反対にその査定を受け入れ、自発的に納付していたという事情がある。したがって、もはや破産手続が終了し、本件査定を取り消す機会がなくなった現段階では、その査定は有効であり続けるのであって、それゆえ原告に還付されるべき過納税額は認められない<sup>474</sup>。

かくして以上の *Bronson* 判決から、その特徴として挙げられる点は、自動的停止違反の査定の問題を、“破産と租税”をめぐる訴訟制度の文脈に置くことによって、IRS のおこなう査定の重要性を相対化し、そのことを受けて自動的停止違反に係る租税罰の査定の効果を「取消可能」のみにとどめるといふ論理をとっていることではないかと思われる。

このように *Schwartz* 判決と *Bronson* 判決とでは、同種事案——自動的停止に違反した、源泉徴収義務不履行を理由とする租税罰の査定——なのにもかかわらず、それぞれ、その結論もその理由づけも異なっている。こういった論理的な相違の背景には、“破産債務者保護 (とりわけ請求の一本化を通じたそれ)”重視か、“政府歳入確保 (とそれに付随する制裁の実効性の確保)”重視かといった、基本的な理念における対立が見出されるとともに、査定という IRS 内部における行為形式をいかに理解すべきであるのかといった、対象把握の方法における対立もあるのではないかと思われる。すなわち、*Schwartz* 判決が査定を民事債権の回収行為との比較において静態的にとらえている一方で、*Bronson* 判決がそれを税務訴訟過程の中の位置づけにおいて動態的にとらえているという相違があるように思われる。

もっとも、以上のような「自動的停止違反の査定の効力」をめぐるとの問題は、*Bronson* 判決も指摘していたように、1994年の破産法典改正 (§ 362(b)(9)(D))によって、非不足税額査定を含む略式査定を自動的停止の適用対象外とする立法措置がとられたがゆえに、現在においてはこの限りにおいては、議論の実益がなくなっているようである<sup>475</sup>。

## 第六節 小括

以上本章では、「査定」の理論的意義を確認した上で、連邦税確定過程においてこの行為形式がいかに制度的に組み込まれ、実際に機能しているのかについて検討してきた (おもな査定に関する一覧表として後掲表 D 参照)。本章での一連の検討から、次の点が分かった。すなわち、アメリカの連邦税確定過程においては、納税者側の主体的な行為形式である“申告行為”によっても、あるいは、課税庁 IRS 側の税額変更に係る行為形式である“不足税額認定”——とそれに基づく納税者宛ての90日レター送付——によっても、税額が法的に確定する (=徴収が可能となる) わけではなく、むしろ「査定」という IRS 内部における行為形式を媒介として、税額が法的に確定する。そし

て、この査定という、一見すると極めて事務的な行為形式については、第一節で考察したように、裁判判決類似の観点から“観念的に”重要な意義を持っているだけではなく、第二節から第五節にかけての各所で考察してきたように、連邦税確定過程における各種の法制度の中での位置づけや、各種の法解釈論上の対立の中で、“現実的に”も重要な機能をはたしている。

そこで、本章全体の検討作業を通じて確認した、連邦税確定過程における査定の《結节点的な意義(税額の法的確定効)》を念頭に置いた上で、第三章から第五章までの素描作業から導き出した、「交渉(negotiation)⇒和解(settlement)」の手續構造に基づく連邦税確定過程を“再構成”してみると、アメリカの連邦税確定過程は、日本との比較において、次のように言えるのではないかと思われる。すなわち、アメリカの連邦税確定過程は、納税者と IRS とが合意のうえ略式査定に至るにせよ、あるいは、納税者と IRS とが裁判——租税裁での不足税額訴訟——のうえ不足税額査定に至るにせよ、査定という行為形式における税額の“終局的な法的確定にむかって”なされる、納税者と IRS との間での「交渉⇒和解」の手續構造によって特徴づけられる。したがってこの点、納税者の申告行為と課税庁の課税処分とが、客観的に真実な税額の確認をめぐって、またそのつど税額の“暫定的な法的確定をともなつて”競合的に展開していく手續構造により特徴づけられる、日本の税額確定過程とは、その性質上異なっている<sup>476 477</sup>。

しかしながら、以上に述べた定式的な言明に対しては、例えば、次のような指摘が成り立ちえよう。すなわち、アメリカの連邦税確定過程においては、再査定や査定に係る職権取消し制度があり、査定が「終局的な法的確定」とは必ずしも言えないのではないかとか、あるいは、査定類型の中には、緊急査定・繰上査定や破産査定・管財査定といった一方的な査定類型があり、納税者と IRS との間での「交渉⇒和解」の契機によっては、連邦税確定過程の手續構造を必ずしも特徴づけられえないのではないかと、といった指摘である。したがって、これら指摘が妥当する限りにおいては、上記言明に対しては、一定の留保が付せられねばならないだろう。

ただしそれと同時に、再査定等は一般的な査定制度にともなう附随的な制度ではないかという点、また上に掲げた一方的な査定類型についても、略式査定や不足税額査定といった基本的な査定類型からみれば、例外的な査定類型にとどまるのではないかという点にも留意すべきであろう。すなわち、アメリカ連邦税確定過程の手續構造を分析し、その特質を日本の税額確定過程との関連において概念的に把握しようとする本稿の考察目的からみると、これら附随的・例外的制度の存在を重視することについては、やはり一定の方法論的な限界があるのではないかと思われる。いずれにせよ本稿は、基本的には、アメリカにおける「標準的な」連邦税確定過程の流れ【前掲図 C 参照】を念頭に、日本の「標準的な」税額確定過程との比較において、しかも“手續構造”という一定の分析視角を交えながら、日米比較分析を試みているという点を確認しておきたい。

もっとも、再査定等であれ一方的な査定類型であれ、附随的・例外的な制度と言えるとしても、査定という行為形式が、「標準的な」連邦税確定過程においてのみならず、その過程全般において重要な位置づけを持っていることは、これら制度の存在から論証できるであろう。すなわち、

当初の査定であれ再査定であれ、税額の法的確定にあたっては査定が実施されるのであり、また一般的な査定類型であれ上記の例外的な査定類型であれ、税額の法的確定にあたっては査定が実施されるのである。

かくして以上のことから、査定という行為形式が、アメリカの連邦税確定過程‘全般’において、重要な位置づけにあることが分かった。それでは次に、本稿冒頭(第一章)で述べた問題意識との関連で、この“査定 (assessment)”の意義につき“申告納税 (self-assessment)”制度との論理的な関係を問うことを通じて、日米申告納税制度に係る比較分析を試みよう。なおこの分析に当たっては、本稿第二章の素描作業の結果導き出された、アメリカでは(日本とは異なって)申告書を提出するという行為につき、法形式面からみた「独自の位置づけ」が乏しいのではないかという点を、再度念頭に置いて考えてみる必要がある。

まず、IRS 内部において実施される査定を意味する“assessment”概念と、アメリカの申告納税制度を表現している self-assessment における“assessment”概念との相違に関してであるが、以下の記述が簡潔に説明しているので、引用してみたい。「まずもって、納税者自身が、申告書により示された方法で租税を計算 (computes) しているがゆえに、その過程は一般に、self-assessment の一つとして表現されるのである。しかし実際のところ、assessment は、正式には、IRS 長官、あるいは、IRS 長官がその権限を委任した IRS の職員によって、実施されるのである」<sup>478</sup>。言うまでもなく、ここでの記述では、self-assessment における“assessment”が「計算」の意味合いを持っており、この納税者による“assessment”と、IRS 長官が実施する“assessment”とは、全く別の概念であることが端的に指摘されている<sup>479</sup>。

そして、この記述による指摘から補足的に、またこれまで述べてきた本稿の叙述全体を根拠として結論づけることは、アメリカの self-assessment における“assessment”概念は、あくまでも、税額の法的な確定へ向けての“算定行為”ということを含むに過ぎないことであって<sup>480</sup>、税額の法的な“確定行為”という内容は、IRS 内部における事務的な行為である“assessment”概念にのみ含まれるということである。したがってこの限りにおいては、アメリカの self-assessment 制度は、わが国の申告納税制度、すなわち納税者による申告書の提出行為(申告行為)を「公法行為」と構成し、それに「算定行為」のみならず「確定行為」の意味合いをも持たせている制度とは、その性質上全く異なるものなのである。いわば、日本の申告納税制度においては、納税者みずから自己の負う具体的納税義務(税額)を計算するというのみならず、申告書を提出するという行為形式そのものに対し、「公法行為」というかたちで一定の法的固有性ないし権威—いわゆる税額に係る第一次的確定権—が認められているところ、アメリカの self-assessment 制度においては、この後者の側面、すなわち申告書の提出行為につき法的固有性ないし権威が認められていないのである<sup>481</sup>。

しかしながら、こういった定式的な言明に対しても、例えば、次のような指摘が成り立ちうるであろう。すなわち、アメリカの self-assessment 制度の場合であっても、略式査定の場合には、

法制度上、納税者の申告内容の変更が IRS によって原則として認められないという点で、納税者がおこなった算定の結果が尊重され、確定がなされている。また実務上、納税者から提出された申告書のほとんどが、その算定どおりに略式査定というかたちで、確定に至っている。したがって、これらの点を踏まえれば、アメリカの self-assessment 制度も、納税者の申告行為の結果を受けて税額が法的に確定していると言えるのであり、それゆえ日本の申告納税制度と同じではないか、と。

もっともこの指摘に対しては、だからと言って、アメリカの self-assessment 制度の場合には——日本の申告納税制度の場合と違って——、納税者が申告書を提出したこと、すなわちその「申告」というその行為形式そのものを理由として、暫定的にであれ具体的な納税義務に係る租税法律関係の形成変動が生じるものではない——すなわち申告行為につき税額の第一次的確定権が認められているわけではない——、との応答が可能であろう。いわば、法制度上“形式的”な側面から見ると、アメリカの self-assessment 制度は、やはり日本の申告納税制度とは異なっていると言わざるをえないのである。

それでは逆に、この「査定」という課税庁の行為により税額が法的に確定するといった、法形式的な側面を重視して、じゅうらいわが国で「申告納税制度」と理解されてきたところの、アメリカの self-assessment 制度を、わが国でいう「賦課課税制度」と理解してしまっても良いのであろうか。しかしながら、この理解に対しては、まず「査定」があくまでも行政内部における行為形式であって、——行政外部に対する行為形式たる——日本の「賦課決定」(国税通則法32条3項)に相当するものとは言えないのではないかと<sup>482</sup>、との行為形式面における法的性格上の相違が指摘できるとともに、納税者がみずから負うべき税額を自主的に計算して課税庁に対し申告書を提出し、またみずから負うべき税額を自発的に納付しているといった、アメリカの self-assessment 制度の“実質的な”側面にかんがみると、やはり違和感をおぼえるざるをえない。

以上の点から結局のところ、日米申告納税制度の概念的な異同については、次のように言及するしかないのではなかろうか。アメリカの申告納税 (self-assessment) 制度は、その「実質」において日本の申告納税制度と同様であるが、その「形式」において日本の申告納税制度と相違している、と<sup>483</sup>。

## 第七章 むすびに

本稿は、じゅうらい日本の申告納税制度の「母法」に当たるものとして、しばしば引き合いに出されてきたところのアメリカの申告納税 (self-assessment) 制度について、納税者がおこなう self-assessment と、IRS がおこなう assessment をめぐる、わがくに既存の翻訳の「多様性」にかんがみて、これら両“assessment”概念の論理的な関係がはたしていかなるものであるのか、またこの点と関連して、日本の申告納税制度とアメリカの self-assessment 制度とを全く同一視してもよいのかという問題意識のもと、アメリカ連邦税確定過程の“手続構造”を分析してきた。

こういった、本稿第一章で示した問題意識・分析視角に立脚した上で、第二章から第五章にかけては、申告過程から訴訟過程までの各過程をそれぞれ素描した。これら一連の素描作業を通じて明らかになったことは、納税者が申告書を提出するという行為について、法形式的な意味での固有性ないし権威が乏しいことともに、納税者が負うべき税額をめぐっては、IRS と納税者とが和解に至るべく、交渉プロセスが制度化されているということであった。次にこの素描作業の結果を受けて、第六章第一節では、素描作業の中でも幾度も登場してきた「査定」という行為形式について、概念的に把握した上で、この「査定」なるものが理論的に重要な意義を持つことを考察した。そして、こういった一般抽象的な検討結果を踏まえ、第六章第二節以下では、個別具体的な制度の展開の中で、この「査定」がいかなる役割を果たしているのかを機能的に考察していくとともに、あわせてこの「査定」を中心として、連邦税確定過程を再構成していった。結果として、これら一連の再構成作業を通じて明らかになったことは、「査定」という行為形式が、連邦税確定過程の展開の中で、実際的にも重要な意義を持っているということであった。

かくして、以上のような「素描→概念把握→再構成」という“二段階”の考察を踏まえ、日米税額確定過程の構造的差異を検討したところ、次の結論へと至った。まず、同じ税額の「法的確定」と言っても、日本とアメリカでは、税額確定過程におけるその“位置づけ”が異なる。すなわち、アメリカにおいては、IRS と納税者との間でおこなわれる交渉と、その結果として成立する和解を受けての「終局的な」法的確定という位置づけであるのに対して、日本においては、そのつど税額の「暫定的な」法的確定を契機として、課税庁と納税者との間で一方的な行為形式(申告行為や更正処分等)が競合的に展開するという位置づけになっているのである<sup>484</sup>。この点の相違について、あえて誤解を恐れず、単純化して表現してみると、アメリカの税額確定過程は、法的確定“にむかっての”手続なのに対して、日本のそれは、法的確定“をめぐっての”手続なのである。

次に、日本と比べたアメリカ申告納税制度の特徴として、納税者の申告行為につき法的な意味における「税額確定効」がなく、むしろ IRS のみが「税額確定効」を持った行為を実施するという点がわかった。この点、確かにアメリカの申告納税制度も、self-assessment (自己賦課) というように、あたかも日本の申告納税制度同様、納税者がみずから、自己の負う納税義務(税額)について、自主的な申告を通じて法的に確定しようとも読めるような言葉を使っている。しかし、ここで言う「assessment」概念は、実定法上の「assessment」概念とは全く異なるものであり、単に一般的な用語での「算定」という意味合いがあるものに過ぎない。

また確かに、現象面のみを見ると、アメリカの申告納税制度においても、提出されたほとんどの申告書が、その申告書の記載税額どおりに略式査定され、法的に確定しているのであるから、実態としてみれば、日本の申告納税制度と同様、納税者のイニシアティブのもと、納税義務(税額)が法的に確定していると言えるのかもしれない。しかしこのことは、あくまでも両国の法制度がそれぞれ運用され、その結果として(実質的に)類似した現象が認められると言うだけであ

って、法制度そのものが(形式的に)類似しているとまでは言えない<sup>485</sup>。

結論として、従来の日本における、アメリカ申告納税 (self-assessment) 制度に言及する文献の多くは、assessmentに係る「一般的な用語(算定)」と「実定法上の概念(査定)」とを、あるいは、self-assessmentに係る「制度の運用結果(納税者の算定に基づく査定)」と「制度の仕組み(IRSによる査定)」とを“混同”し<sup>486</sup>、あたかも日米両国ともに、同一の申告納税(自己賦課)方式——《self-assessment=納税者による査定》——であるかのように、誤って理解してきたのではないだろうか<sup>487</sup>。

いずれにせよ、かりにこの仮説が正しいものであるならば、なにゆえにこのような理解(誤解)が生まれたのかを、わが国における申告納税制度の“継受時”に遡って検討する必要がある。わが国は、戦後すぐ、実質的なアメリカの占領統治下で、租税国家体制の再編を余儀なくされたのであるが、その際に彼の国の申告納税制度が、いかなる社会的背景の下で、いかなるかたちで受容され、またその受容の過程において、いかなる政治的・社会的な力学がはたらいたのか<sup>488</sup>。さらに、戦前の国家総動員体制の下で導入された申告納税制度<sup>489</sup>と、戦後アメリカの影響を色濃く受けた民主国家体制の下で新たに導入された申告納税制度との「断絶性」と「連続性」はいかなるものであるのか。そしてドイツ行政法理論の影響のもと、申告書の提出行為を「公法行為」と構成する行政法学説が、アメリカ self-assessment 制度についての理解(誤解)に対して与えた学問的影響はいかなるものであったのか<sup>490</sup>。

以上のように、様々な疑問点が脳裡をよぎるが、その導入より本年(2007年)で“60年”、人間で言えば「還暦」を迎えたところのわがくに《申告納税制度》については、その系譜をはじめ、さらなる研究の余地があるのではないかと思われる<sup>491</sup>。

\* \*

さて、本稿を終えるにあたって、アメリカ連邦税確定過程の構造分析を試みた本稿に関連して、以下では考察対象となしえなかった事柄につき、主として行政法的観点から三点にわたって方法的に整理し、そうすることを通じて本稿そのものの考察の射程を見きわめ、またアメリカ連邦税確定過程の解明という観点からの今後の研究課題を明らかにしておきたい。

第一に、本稿では連邦税確定過程に係る“総体的な法システム”を対象としたのであって、言うなれば『マクロ』の行政過程を対象として構造分析を試みたに過ぎない。それゆえこの限りでは、例えば本稿でも取り上げた、申告過程における代替的申告書、調査過程における諸々の合意書式、不服審査過程における争点主義的運営や代替的紛争解決、さらには訴訟過程における証明責任・証拠提出責任、既判力・争点効、少額訴訟事件手続など、わが国の税務行政手続との比較においても興味深い個々の法制度については、詳しく検討することができなかった。またそれとともに、例えば、「新たな事項」と証明責任転換をめぐる議論、特別審理裁判官の審理報告書開示をめぐる「透明性」原則の観点からの議論、査定の実体的効力と徴収差止訴訟の排他的管轄との関係をめぐる議論、重大な瑕疵ある認定をめぐる議論、さらにはエクイティ上の諸法理に係る

議論などにおいて展開されていた、様々な法解釈論についても、わが国の税務行政における法的問題との関係において興味深い論点ではあったが、やはり十分検討できなかった。したがって今後の研究課題としては、アメリカの連邦税確定過程の中でも、“個別的な法制度”や“個別的な法解釈論”が展開している『ミクロ』の行政過程<sup>492</sup>を対象とした、さらに突っ込んだ構造分析<sup>493</sup>が必要となってくるのではないかと考える<sup>494</sup>。

第二に、本稿で連邦税確定過程の構造分析を試みたといっても、それはあくまでも、この分析をおこなっている「現時点」でのその行政過程の構造がいかなるものであるのか、といった観点からの分析に過ぎない。いわば、連邦税確定過程という行政過程についての、『共時的』な構造分析を試みたに過ぎない。ひるがえってみるに、本稿の叙述の中でも多かれ少なかれ触れてきた、①不足税額査定に対する租税裁判所制度の発達（第六章第一節）、②緊急査定又は線上査定と事後救済手続の発展との相関（第六章第五節第三項4）、③自動的停止制度との関係における査定の位置づけの変遷（第六章第四節第四項1）、さらには④「納付」判定に当たっての略式査定の基準性の変化（第六章第五節第一項2）などのトピックからもわかるように、査定という行為形式を基軸とした連邦税確定過程は、歴史的にみて変容している側面がある方で、また変容していない側面もあるといった様相が見られる。そして、こういった様相についても理解することは、今日における連邦税確定過程を理解するに当たって、重要な前提となってくるものとも思われる。

もっとも、これら①から④にかけてのトピックについては、それぞれの叙述部分において若干取り上げて検討してはいるが、しかしこれら検討は、あくまでも、現時点の連邦税確定過程における査定の意義を理解するためという目的のもと、その手段としてなされた副次的な検討に過ぎず、査定を中心とする連邦税確定過程について、その歴史的変容を正面から見据え、総合的に検討し、概念的に把握しようと試みているわけではない。したがって、査定を基軸とする連邦税確定過程に関して、その歴史的変容がいかなるものであるのかを概念的に把握するためには、別途制度的な沿革を重視しながら、その行政過程をめぐる『通時的』な構造分析をする必要があるのであって、この点はやはり今後の研究課題とせざるをえない<sup>495</sup>。

第三に、本稿ではアメリカの連邦税確定過程という行政過程を、あくまでも、行政機関と納税者との間の権利義務やその他の両者間の制度的な関係性に着目した、『手続構造』という分析視角から（行政）法的に考察してきたに過ぎない<sup>496</sup>。このこともあって、本稿では、連邦税確定過程において登場する様々な行政組織に関して、さらに同過程を規律する様々な法令や規則の性質に関して、十分に検討できなかったとともに、それら「組織」や「規範」に関する構造的な理解が十分でなかった。したがって、アメリカ連邦税確定に係る《行政過程の構造》<sup>497</sup>が、とりわけわが国との比較において、いかなる特質があるのかを理解するためには、本稿のような「手続」の観点とともに、これらの「組織」の観点や「規範」の観点からする構造分析が必要なのではないかと考える。すなわち今後の研究課題として、アメリカ連邦税確定に係る行政過程の構造を、行政組織間の権限分配やその他それら組織間の制度的な関係性いかんといった『組織構造』の分析

視角から<sup>498</sup>、また合衆国憲法、内国歳入法典、諸々の行政規則等を経て査定へと、抽象的な規範が具体的な規範となっていく規範の具体化の様相やその他それら規範間の制度的な関係性いかんといった『規範構造』の分析視角からも<sup>499</sup>、(行政)法的に分析していく必要があるだろう。

以上要するに、アメリカ連邦税確定過程を研究対象とした本稿は、その‘行政過程の構造分析’を試みたといっても、単に『マクロ』の行政過程を対象にその『手続構造』を『共時的』に分析したに過ぎないのであって、アメリカ連邦税確定過程の構造を解明するという観点からみれば、なお研究の余地があるということである。

---

<sup>1</sup>See Mary Ferrari, "Was Blind, But Now I See" (Or What's Behind the Notice of Deficiency and Why Won't the Tax Court Look?), 55 Albany L. Rev. 407, 411, note 26 (1991).

なお、本号(63号)連載部分においては、もっぱら脚注表記を見やすくするという観点から、脚注表記を改めて“1”からカウントし直すこととする。このことと関連して、本号(63号)連載部分の脚注の中で、前号(62号)・前々号(61号)連載部分の「他の脚注」について参照する場合には、当該「他の脚注」番号のほか、あわせて掲載号数をも表記する。例えば、邦語文献の場合には、「岸田・前掲注(255)【62号】、33頁参照」、また英語文献の場合には、“See Stein, *supra* note 153 [vol.61], at 1676” というようにである。これに対して、本号(63号)の脚注の中で、本号(63号)の「他の脚注」について参照する場合には、通例どおり当該「他の脚注」番号のみを表記する。

<sup>2</sup>See e.g., Anthony F. Newton, *The 'Stat' Notice in the New Millennium: Shouldn't the Notice Be User Friendly?*, 91 Tax Notes 1139, 1142 (2001). したがって、前掲注(13)から(16)【いずれも61号】の各紹介文献におけるように、“assessment”を「賦課決定」や「課税処分」などと翻訳するのは、これら訳語が、わが国行政法における典型的な「行政行為(行政処分)」——原則として特定の名宛人に対する到達及びその名宛人の了知という外部的な作用が伴ってはじめて法効果が生じる——を念頭に置いている限りでは、やはり疑問の余地がある。むしろ、アメリカの連邦税確定過程において、日本でいう「賦課決定」や「課税処分」に相当する行為形式は、後述する「不足税額認定(deficiency determination)」——とそれに基づく90日レター送付——と理解するのが自然なのではないだろうかと思われる。なお、後掲注(482)も参照。

<sup>3</sup>Philip N. Jones, *The Supreme Court Clarifies the Role of Assessments in Tax Controversies*, 92 J. of Tax'n 275, 275 (2000).

<sup>4</sup>ちなみに、本稿で参照している文献、Patricia T. Morgan, *Tax Procedure and Tax Fraud*, 2<sup>nd</sup> ed. 1999においては、査定に関する記述は徴収の章《Chapter 9. The Collection Process》の一部として取り扱われているに過ぎなかったところ《§ 9.1 Assessment, Notice and Demand》、近時刊行された同書第三版(ただし執筆者交代)、Camilla E. Watson, *Tax Procedure and Tax Fraud*, 3<sup>rd</sup> ed. 2006では、査定についての取扱いが、次のように大きく変わっている。すなわち、査定という言葉を示した独立の章が設けられ《Chapter 7. The Assessment Procedure and Statute of Limitation》、かつ、その章の中でも独立した節として、査定が取り扱われているのである《§ 7.1 Assessment》。このような改版に当たっての、編集上の変更理由についてはつまびらかではないが、少なくとも「査定」の重要性について、従前の版よりも読者に対し、より明確な印象又は認識を与える内容となっているのではないかと思われる。なお、本号連載部分において新たに参照する主要文献として、上掲 Watson のほかにも、William D. Elliott, *Federal Tax Collections, Liens, and Levies*, 2<sup>nd</sup> ed. 1995があることも指摘しておく。

<sup>5</sup>See Ferrari, *supra* note 1, at 413; Elliott, Ch.2, at 45.

<sup>6</sup>なお、後述の Saltzman の議論にもあるように、納税者の納税義務そのものについては、制定法上の規定に基づき成立するのであって、IRS の査定によって成立するのではないことに注意が必要である。それとともに納税者は、たとえ IRS により査定が実施されていなくとも、課税年度が終了するとともに、内国歳入法典上負う納税義

務に関して、申告書を提出し納付する義務を負うことも確認しておこう (§ 6151(a))。本稿第二章第一節第一項参照。

<sup>7</sup>連邦租税リ－エンは一種の租税先取特権であり、その通知登録をすることを通じて、原則として IRS は、納税者に係る他の債権者に対抗することができるようになる。連邦租税リ－エンや差押に関する説明については、さしあたり、拙稿・前掲注(7)【61号】、60頁以下参照。

<sup>8</sup>See e.g., Lederman, *infra* note 193, at 188-189; Elliott, Ch.6, at 3; Ferrari, *supra* note 1, at 413-414; Bryan T. Camp, *The Equal Protection Problem in Innocent Spouse Procedures*, 112 Tax Notes 281, 282(2006); Bryan T. Camp, *The Mysteries of Erroneous Refunds*, 114 Tax Notes 231, 232(2007).

<sup>9</sup>See 295 U.S. 247(1935).

<sup>10</sup>*Id.* at 259-260. なお訳出にあたって適宜改行を入れた。また本文翻訳中、[]内は筆者による挿入。

<sup>11</sup>See Saltzman, ¶ 10.01[1].

<sup>12</sup>もっとも、こういった査定に係る構図は、1998年の徴収適正手続(collection due process)導入によって、ある程度相対化しているものと思われるが、この点については本稿では深く触れない。この点、さしあたり前掲注(79)【61号】参照。

<sup>13</sup>See Bull, 295 U. S., at 260.

<sup>14</sup>See *Flora v. United States*, 362 U.S. 145, 158-163(1960). See also e.g., Elliott, ¶ 2.02; Camp (Equal), *supra* note 8, at 282-283. さらに下川・前掲注(257)【62号】、1990年論文、54頁以下も参照。

<sup>15</sup>本章における分析視角に関連して、例えば、遠藤博也『行政行為の無効と取消：機能論的見地からする瑕疵論の再検討』(東京大学出版会、1968年)458頁以下参照。

<sup>16</sup>See Saltzman, Ch.10, at 8.

<sup>17</sup>以下本節の叙述については、See e.g., Saltzman, ¶ 10.02; Elliott, ¶ 2.04; Jones, *supra* note 3, at 277-278; Lederman & Mazza, at 227-228; Watson, at 113; Camp (Mysteries), *supra* note 8, at 232-234. さらに邦語文献として、下川・前掲注(15)【61号】、62頁以下も参照。

<sup>18</sup>この査定官は、所轄の税務署の長やキャンパスの長から、査定を実施する権限を委任されている。See e.g., Reg. § 301.6203-1.

<sup>19</sup>したがって、前掲注(15)や(16)【61号】の各紹介文献のように、“assessment”を、日本の税務行政手続において税額の変更を意味する、「更正」ないし「更正決定」などと翻訳することに対しては疑問がある。

<sup>20</sup>See Jones *supra* note 3, at 277; Camp (Mysteries), *supra* note 8, at 233. なお、通常この査定証書への署名は毎週「月曜日」に実施されるとする。See IRM 35.9.2.1(08-11-2004)1. See also e.g., Elliott, Ch.2, at 49.

<sup>21</sup>See Jones, *supra* note 3, at 277.

<sup>22</sup>なお、Camp (Mysteries), *supra* note 8, at 233, note 9では、査定証書への署名に関して、近時“電子署名”制度がもうけられている旨示唆されているが、本稿執筆段階では十分に確認できなかった。

<sup>23</sup>請求書式として「書式4506(Request for Copy of Tax Form)」がある。See Saltzman, Ch.10, at 8, note 24.

<sup>24</sup>See Jones, *supra* note 3, at 277; Camp (Mysteries), *supra* note 8, at 233.

<sup>24</sup>See Jones, *supra* note 3, at 277.

<sup>25</sup>See 962 F2d 555 (6<sup>th</sup> Cir. 1992).

<sup>26</sup>これに関しては、See e.g., Camp (Mysteries), *supra* note 8, at 233; Elliott, ¶ 2.04[5]-[6].

<sup>27</sup>See Gentry, 962 F2d, at 557-558. なお引用文中、『』による強調は筆者による。

<sup>28</sup>See *id.* at 558.

<sup>29</sup>なお、以下本稿各所では、「無効」という言葉を用いるが、これに対応して用いられている原語として、一般に

「invalid」と「void」とがある。これら二つの原語とも“法的効力がない”という意味合いで共通しており、しばしば互換的に用いられている模様である。もっとも厳密には、「invalid」な行為は追認により治癒可能(*incurable*)であるのに対して、「void」な行為は追認によっても治癒不可能であるとも指摘されている。See e.g., *Easley v. Pettibone Michigan Co.*, 990 F2d 905, 909 (6<sup>th</sup> Cir. 1993). ただ、本稿各所で紹介する無効に係る判例や論文の中で、これら二つの概念がどれだけ自覚的に区別して用いられているのか不分明であり、また本稿における議論の中では、無効につき——追認により治癒可能であれ治癒不可能であれ——いずれの概念であっても、さしあたり支障はないものと思われる。しかしそうは言っても、念のため本稿では、各所の無効に係る判例を紹介するにあたっては、その無効につき「invalid」が用いられているのか、「void」が用いられているのかを識別できるように、適宜原語を入れておくこととする。

<sup>30</sup>代表的な裁判例として、*Brafman v. United States*, 384 F2d 863 (5<sup>th</sup> Cir. 1967)を挙げよう。被告は訴外遺産財団 X からの財産譲受人である。原告合衆国政府 (IRS) は、訴外 X に対し不足税額を査定(以下第一査定)したのであったが、その査定税額につき訴外 X が支払不能であったことから、財産譲受人たる被告に対し査定(以下第二査定)を実施して、徴収訴訟を提起。ちなみに、財産譲受人に対する査定期間は、財産譲渡人に対する査定期間(三年間)の経過後一年以内とされている。第五巡回区控訴裁は、被告側査定官が財産譲渡人たる訴外 X に係る査定証書(23-C)に署名していなかったことを理由に、第一査定が内国歳入法典や財務省規則に違反して無効(*no valid*)であるとした上で、訴外 X に対する査定が査定期間内に有効に実施されていない以上は、財産譲受人たる原告に対する第二査定も無効になると判断して、原告の請求を退けた。

<sup>31</sup>代表的な裁判例として、*Anderson v. United States*, 15 F. Supp. 216, 224 (Ct. Cl. 1936)を挙げる。IRS は、訴外被相続人 X の生前の所得税に関して、本来であればその訴外 X の遺産財団又はその遺言執行人名義でもって査定を実施すべきところ、誤って「訴外 X 名義」で査定(以下本件査定)してしまった。原告は、このことを理由に本件査定が無効(*invalid*)であるなどとして、訴外 X の遺産財団により納付済みの当該所得税額の還付訴訟を提起。連邦請求裁は、内国歳入法典上の査定に係る規定について、「納税者(*taxpayer*)」よりも“租税(*tax*)”を基準において、査定を実施することを前提としているという解釈に立ち、本件査定がたとえ「訴外 X」の死亡後になされたものであったにしても、“訴外 X に係る生前の所得税”を査定していることに変わりはないのであるから、違法でも無効(*void*)でもないとして、原告の還付請求を退けた。なお、この判決における査定の理解に関しては批判がある。See Alan R. Johnson, *An Inquiry Into the Assessment Process*, 35 Tax L. Rev. 285, 289 (1980).

<sup>32</sup>これら裁判例につき詳細は、See e.g., Johnson, *supra* note 31, at 288-290, 296-304; Elliott, ¶¶ 2.04[7]-[8].

<sup>33</sup>査定に係る職権取消し制度については、See e.g., Saltzman, ¶ 10.02[1]; Elliott, ¶ 2.07; Watson & Bilman, Ch.5. III. A.

<sup>34</sup>再査定制度については、See e.g., Saltzman, ¶ 10.02[2]; Elliott, ¶ 2.06. なお、前掲注(7)【61号】所掲の拙稿における、“supplemental assessment”の翻訳については訂正する必要があるが、この点に関しては、後掲注(149)参照。

<sup>35</sup>See e.g., Saltzman, ¶ 10.02[3]; Lederman, *infra* note 193, at 188, note 24.

<sup>36</sup>この点につき詳しくは、See e.g., Saltzman, ¶ 14.08; Kafka & Cavanagh, Ch.20. A. なお、アメリカにおける徴収訴訟につき言及する邦語文献として、畠山・前掲注(14)【61号】、36頁や高橋・前掲注(19)【61号】、509頁以下も参照。

<sup>37</sup>したがって、IRS による広い意味での「徴収」には、①査定を経ての差押又は徴収訴訟と、②査定を経ない徴収訴訟とがあるようである。See e.g., Saltzman, Ch.5, at 23, 25. もっとも、IRS の徴収実務上、効率性の観点から、①のうちでも“査定を経ての差押”(＝行政上の強制徴収手続)が大多数を占めるであろうことは容易に推測できるのであるが、①ないし②の形態の徴収訴訟(＝司法上の強制徴収手続)が、それぞれ実務上どの程度おこなわれているのか、本稿執筆時点で関係する資料を発見・入手しえなかった。この点については、今後の調査・研究課題としたい。

もっとも、Bryan T. Camp, *The Function of Forms*, 110 Tax Notes 531, 532 (2006)には、次のような記述がある。「じっさい内国歳入法典6501条の文言は、IRS が査定を実施することがなくとも、裁判所へと[徴収訴訟を提起すべく]

向かうことを認めているのであるが、これは古風で時代遅れ (quaint and outdated) のように思われる。もっとも、これは1862年の最初の所得税以前からのなごり (relic) である。IRS は、できるだけ裁判所に依拠することなく、租税を査定し徴収しようと試みている。申告書の提出は、効率的な税務行政にとって重要な事柄である」(□は筆者による挿入)。

<sup>38</sup>なお、査定期間の徒過について、その(徒過していることについての)証明責任・証拠提出責任は納税者にある。詳しくは、*See e.g.*, Saltzman, Ch.5, at 12; Elliott, ¶ 6.03[6].

<sup>39</sup>査定期間が徒過してしまった場合においては、連邦租税リーエン通知登録や差押といった行政上の徴収措置のみならず、裁判所を通じた司法上の徴収措置も禁じられる。*See* 6501 (a); Reg. § 301.6501 (a)-1 (b).

<sup>40</sup>*See e.g.*, Saltzman, Ch.5, at 3.この点、逆の事柄として、納税者に認められている還付請求期間が徒過してしまった場合、IRS は、本来であればその納税者に対し還付すべき過納税額があったとしても、そのまま保持することが認められる。*See ibid.*

<sup>41</sup>査定期間制度の歴史的沿革については、さしあたり、*See e.g.*, Elliott, ¶¶ 6.02, 7.02. 例えば、1918年に連邦税に係る五年間の査定期間が制定法上定められ、その後1926年には、今日におけるような三年間の査定期間となったことなどが挙げられる。

<sup>42</sup>さしあたり徴収期間については、*See e.g.*, Saltzman, ¶ 5.07; Elliott, Ch.8; Gordon, *infra* note 212, at 1036. ちなみに、この徴収期間については、1990年法改正以前は六年間であったものの、同改正により十年間に変更されたという経緯がある。

<sup>43</sup>査定期間の計算に当たっては、“初日不参入”となっている。*See e.g.*, Watson & Bilman, at 358; Elliott, Ch.6, at 8; Watson, at 117.

<sup>44</sup>以下本項の叙述に関しては、*See e.g.*, Morgan, §§ 5.2.1-2; Watson, §§ 7.2.A-B; Lederman & Mazza, § 5.03[A]; Saltzman, ¶ 5.02; Elliott, ¶¶ 6.03[2][a],[f],[g],[5].

<sup>45</sup>*See e.g.*, *Goldring v. Commissioner*, 20 T. C. 79, 81-83 (1953).

<sup>46</sup>なお、前掲注(45)【61号】で紹介した「タックス・プロテスター」による申告の実態についての近時の邦語紹介文献として、本庄資「プッシュ政権の租税政策：税務訴訟減少政策(その1)(その2)」税経通信62巻3号、4号(2007年)がある。

<sup>47</sup>以下本項の叙述に関しては、*See e.g.*, Morgan, §§ 5.2.3-5; Watson, §§ 7.2.C-E; Lederman & Mazza, § 5.03[B]; Saltzman, ¶ 5.03; Elliott, ¶¶ 7.01-04.

<sup>48</sup>ちなみにこの点、一般に、ある課税年度に関し脱税で有罪判決を受け、それが確定してしまった納税者については、その後のほかの税務訴訟の中で、当該課税年度に係る査定期間が無期限であることを否認し争うことは、前訴判決の“争点効”の観点から認められないことになる。*See e.g.*, Elliott, Ch.7, at 17; Watson, at 121; Saltzman, Ch.5, at 24.

<sup>49</sup>*See* 464 U.S. 386 (1984).

<sup>50</sup>*Badaracco* 判決について論ずる文献として、*See e.g.*, Douglas A. Kahn, *The Supreme Court's Misconstruction of a Procedural Statute: A Critique of the Court's Decision in Badaracco*, 82 Mich. L. Rev. 461 (1983); Peter J. Brennan, *The Repentant Taxpayer: Badaracco v. Commissioner; Delet Merchandising Corp. v. United States*, 38 Tax Law. 467 (1985); Preston Rutledge, *Amended Returns and the Limitations Period for Tax Fraud*, 51 Geo. Wash. L. Rev. 600 (1983). なお本判決については、田中・前掲注(11)【61号】、20~24頁や、佐藤・前掲注(8)【61号】、185頁~186頁に紹介がある。さらに関連して、水野忠恒『所得税の制度と理論』(有斐閣、2006年) 438頁以下も参照。

<sup>51</sup>なお本判決は、争点を共通するもう一つの事件も併合審理のうえ判断が下されたのであるが、この関連事件についての紹介は割愛する。

<sup>52</sup>ちなみに、その後の原告らに対する刑事訴訟手続に関してであるが、原告らは起訴されものの、司法取引により

決着した。すなわち、原告らが1967年度の申告書に係る脱税に関して有罪を認め有罪判決が下される一方で、残りの訴因に関しては公訴棄却ということとなった。See *Badaracco*, 464 U.S., at 389.

<sup>53</sup> See *id.* at 392-394.

<sup>54</sup> See *id.* at 396-397.

<sup>55</sup> See *id.* at 398.

<sup>56</sup> See *id.* at 398. なお本判決には、スティーヴンス裁判官執筆反対意見が付されている。とりわけ本意見の中では、法廷意見の結論によっては、詐欺的な申告書を提出した納税者に悔い改めるインセンティブがなくなってしまう、かえって黙って何もしない方が得策ということになってしまうが、この結果は、納税者の自発的な納税遵守を促すという観点からみて妥当ではないと指摘されている。See *id.* at 406-407. また関連して、Temple, *supra* note 80 [vol. 61], at 271は、立法論ということであろうが、以前に詐欺的な申告書を提出し、後に悔い改め適正な申告書を提出した納税者については、*Badaracco* 判決のように無期限の査定期間ではなく、以下に掲げる三つの期間のうち、いずれかその経過がもっとも“遅い”日までの査定期間が認められるべきであるとする。①適正な申告書提出から三年間。②詐欺的な申告書提出から六年間。③詐欺的な申告書提出から六年以内に起訴(indictment)された場合には、その刑事訴訟手続の終了後一年間。

<sup>57</sup> したがって、この六年間への延長規定がもうけられた限りでは、こういった場合に無期限の査定期間を容認することとなる *Lane-Wells* 判決の帰結——第二章第一節第三項参照——は覆されているとも指摘されている。See Saltzman, Ch.5, at 29.

<sup>58</sup> この制度については、See e.g., Lederman & Mazza, 5.03[B][1]; Elliott, ¶ 6.04; Saltzman, ¶ 5.03[3].

<sup>59</sup> 第三章第四節における無期限延長合意に係る記述内容との関係で、Watson, at 124; Watson & Bilman, at 369においては、当該合意には「10年の上限」があるとの記述がある。この点、他の文献、例えば Morgan, at 81-82や Saltzman, Ch.5, at 35-36, Ch.8, at 76-77などにおいては、この種の上限の存在が示されておらず、また関連する制定法、財務省規則、内国歳入マニュアルを見てもこの種の上限の存在を裏付ける規定を確認し得なかった。したがって本稿執筆段階では、さしあたり無期限延長合意に係る第三章第四節の記述内容を修正することはしないが、この種の上限が実際に存在するのかどうかについては、引き続き今後の調査課題としたい。

<sup>60</sup> 例えば、こういった特則として、所得税等に係る外国税額控除額が更正されたことに伴うその増額分をめぐっての特則 (§ 6501(c)(5))、私的財団(private foundation)資格の終了に伴う租税について、無期限の査定を認める特則 (§ 6501(a)(6))、査定期間終了まで残り60日以内の期間に、納税者がほんらい申告すべきであった不足税額を書面でもって IRS に通知してきた場合に、当該不足税額に関して IRS がその通知受領後60日間の査定期間を認められるとの特則 (§ 6501(c)(7))、外国法人の組織再編等に関わる情報で、法令上申告義務の定められた事柄を申告しなかった場合の特則 (§ 6501(c)(8))、贈与税申告書上に申告していなかった贈与分の税額に係る特則 (§ 6501(c)(9))、指定リスト記載の取引につき申告していなかった場合の特則 (§ 6501(c)(10))などがある。さらにこのほか、損失の繰戻し(carryback) (§ 6501(h))や財産譲受人の納税義務(transferee liability)に関わる査定期間の特則もある (§ 6901(c))。

<sup>61</sup> 以下本項全般の叙述に関しては、See e.g., Saltzman, ¶¶ 5.04-05; Elliott, ¶¶ 6.06, 7.07; Lederman & Mazza, § 5.04, 6.02[F], 8.02[C], 8.04[F]; Watson & Bilman, Ch.5. II E; Morgan, § 5.4.1-2, 7.1.2; Watson, §§ 9.1-3; Berson, § 5.04; Junghans & Becker, ¶¶ 18.02[1]-[2]; Kafka & Cavanagh, ¶ 16.03. See also e.g., Janet A. Meade, *Equitable Exceptions to the Statutes of Limitations: Recoupment, Estoppel, and Tolling*, 71 *Taxes-The Tax Magazine* 487 (1993); Arthur W. Andrews, *Modern-Day Equitable Recoupment and the "Two Tax Effect": Avoidance of the Statutes of Limitation in Federal Tax Controversies*, 28 *Ariz. L. Rev.* 595 (1986); Camilla E. Watson, *Equitable Recoupment: Revisiting an Old and Inconsistent Remedy*, 65 *Fordham L. Rev.* 691 (1996).

<sup>62</sup> 以下本項1の叙述に当たっては、See e.g., James E. Tierney, *Equitable Recoupment Revisited: The Scope of the Doc-*

*trine in Federal Tax Cases after United States v. Dalm*, 80 Ky. L. J. 95, 103-110 (1990-1991); Steven J. Willis, *Some Limits of Equitable Recoupment, Tax Mitigation, and Res Judicata: Reflections Prompted by Chertkof v. United States*, 38 Tax Law. 625, 633-636 (1985); Andrews, *supra* note 61, at 598-604; Watson, *supra* note 61, at 717-726; Lynch, *infra* note 107, at 108-118; Legatzke, *infra* note 71, at 865-869; Saltzman, ¶ 5.04 [1]; Elliott, ¶ 6.06 [1].

<sup>63</sup> See 295 U.S. 247 (1935).

<sup>64</sup> *Id.* at 262. 本文翻訳中、[]内は筆者による挿入。

<sup>65</sup> See *id.* at 262-263.

<sup>66</sup> See 301 U.S. 532 (1937).

<sup>67</sup> See *Helvering v. Butterworth*, 290 U.S. 365 (1933).

<sup>68</sup> See *Stone*, 301 U.S., at 535.

<sup>69</sup> See *id.* at 539.

<sup>70</sup> See *ibid.*

<sup>71</sup> See 494 U.S. 596 (1990). 本判決につき論ずる文献として、See e.g., Tierney, *supra* note 62, at 131-165; Watson, *supra* note 61, at 771-775; Lynch, *infra* note 107, at 124-128; Gerald A. Kafka, *Equitable Recoupment after Dalm: Sustained, but Clarified and Narrowed*, 72 J. of Tax'n 340 (1990); Stephen J. Legatzke, *The Equitable Recoupment Doctrine in United States v. Dalm: Where's the Equity?*, 10 Va. Tax L. Rev. 861 (1991).

<sup>72</sup> See *Dalm*, 494 U.S., at 606-608.

<sup>73</sup> See *id.* at 606-608.

<sup>74</sup> See *id.*, 494 U.S., at 608-610. なお、この判示部分に関しては、前述したように、政府に対する期間停止法理の適用を否認する一般的な論拠として、前掲 *Irwin* 判決が下されてのち以降の下級審裁判例の中で、しばしば用いられることとなる。

<sup>75</sup> See *id.* at 610-611. なお、この判示部分に関しては、次の3の冒頭部分で再び触れる。

<sup>76</sup> なお本判決には、スティーヴンス裁判官執筆反対意見(ブレナン裁判官、マーシャル裁判官同調)が付されているが、紹介を割愛する。See *id.* at 611-623.

<sup>77</sup> See Tierney, *supra* note 62, at 142-144.

<sup>78</sup> この問題一般に関しては、さしあたり、See e.g., Saltzman, ¶ 5.04 [1] [c]; Watson, *supra* note 61, at 775-782; Legatzke, *supra* note 71, at 892-896.

<sup>79</sup> *Dalm*, 494 U.S., at 611, n.8 (本文翻訳中、[]内は筆者による挿入). なおこの点については、スティーヴンス裁判官執筆反対意見においても触れられている。See *id.*, at 614-615.

<sup>80</sup> See *Lederman & Mazza*, at 291.

<sup>81</sup> See 101 T.C. 551 (1993). 本判決について論ずるものとして、See e.g., *Lederman*, *supra* note 547 [vol.62], at 381-383.

<sup>82</sup> See *Estate of Mueller v. Commissioner*, 63 T.C.M. 3027 (1992).

<sup>83</sup> 租税裁も関連事件として還付訴訟事件を管轄しうることにつき、前号(62号)、6頁参照。

<sup>84</sup> See *Mueller*, 101 T.C., at 556-557.

<sup>85</sup> See *id.* at 557-558.

<sup>86</sup> 本判決には、Halperin 裁判官執筆補足意見のほか、Chabot 裁判官執筆反対意見が付されている。See *id.* at 561-571. 後者の反対意見では、請求額減殺法理の適用が還付訴訟になじむ法理であって不足税額訴訟にはなじまないことなどを理由に、租税裁は同法理の適用につき裁判管轄権を有していないと解すべきであると反論する一方、前者の補足意見はこの反対意見に対して再反論を展開している。

<sup>87</sup> See *Estate of Mueller v. Commissioner*, 107 T.C. 189 (1996). 本判決を論ずるものとして、See e.g., Steven J. Willis, *Offensive Versus Defensive Equitable Recoupment*, 74 Tax Notes 207 (1997).

<sup>88</sup>See *Mueller*, 107 T.C., at 198-199. なお本判決には、*Beghe* 裁判官による詳細な反対意見をはじめとして、多くの意見が付されているが、紹介を割愛する。See *id.* at 199-248. 関連して、租税裁における請求額減殺法理の“攻撃的な”援用(納税者側からも IRS 長官側からも)も認めるべきとする議論として、See *Willis*, *supra* note 87, at 217.

<sup>89</sup>See *Estate of Mueller v. Commissioner*, 153 F3d 302(1998). 本判決について論ずるものとして、See *e.g.*, Steven J. Willis, *Equitable Recoupment: More Pitfalls for the Unwary*, 81 Tax Notes 361 (1998); Burgess J.W. Raby & William L. Raby, *Equitable Recoupment: Maybe Not for Tax Court?*, 81 Tax Notes 87(1998).

<sup>90</sup>See *Mueller*, 153 F3d, at 304.

<sup>91</sup>See *id.* at 304-305.

<sup>92</sup>See 1999 U.S. LEXIS 1325.

<sup>93</sup>See *e.g.*, Saltzman, Ch.5, at 54; Lederman & Mazza, at 292-293. なお、*Mueller* 控訴審判決が下された後も、租税裁は請求額減殺法理を適用している。というのも、前述 *Golsen* ルール(第五章第一節第六項参照)により、第六巡回区控訴裁以外の控訴裁が管轄する納税者に対して、租税裁は、*Mueller* 控訴審判決が下したのと同じルールを、必ずしも適用しないからである。この点も含め、*Mueller* 控訴審判決以降の裁判例動向については、See *e.g.*, Lederman, *supra* note 547 [vol.62], at 383-388. 例えば、2001年の第九巡回区控訴裁判決である、*Branson v. Commissioner*, 264 F 3d 904, 908-915(9<sup>th</sup> Cir. 2001)では、請求額減殺法理が「抗弁」として提起されている場合においては、租税裁は裁判管轄権を有するとして、*Mueller* 控訴審判決の第六巡回区控訴裁とは異なった——あるいは *Mueller* 第三次租税裁判決と同じ——判断を下している。

<sup>94</sup>租税裁と同じ第一条裁判所である連邦請求裁が、請求額減殺法理を含め広くエクイティ権限を有していることなどを指摘しつつ、第六巡回区控訴裁の判断を批判するものとして、See *Willis*, *supra* note 89, at 369. なお1999年、連邦議会は、租税裁が請求額減殺法理を適用しうの旨の法改正案(Taxpayer Refund and Relief Act of 1999)を可決したが、クリントン大統領による拒否権の行使にあったことについて、See *Lederman*, *supra* note 547 [vol.62], at 381.

<sup>95</sup>以下本文で紹介する、税務訴訟における相殺法理適用問題について、さしあたり、See *e.g.*, Saltzman, ¶ 5.04[2]; Elliott, ¶ 6.06[2]; Watson, *supra* note 61, at 714-717; Andrews, *supra* note 61, at 615-619.

<sup>96</sup>See *e.g.*, Saltzman, Ch.5, at 44; Andrews, *supra* note 61, at 617; Watson, *supra* note 61, at 717; Kafka, *supra* note 71, at 34 1; Burgess J. W. Raby & William L. Raby, *How to Navigate Equitable Recoupment*, 75 Tax Notes 397, 398(1997).

<sup>97</sup>See *e.g.*, Saltzman, Ch.5, at 54; Watson, *supra* note 61, at 717.

<sup>98</sup>See 284 U.S. 281 (1932).

<sup>99</sup>*Id.* at 283.

<sup>100</sup>税務訴訟における時効期間と禁反言法理適用問題に関しては、さしあたり、See *e.g.*, Saltzman, ¶ 5.04[3]; Elliott, ¶ 6.06[3]; Meade, *supra* note 61, at 491-494; Watson, *supra* note 61, at 700-707; Lederman, *supra* note 547 [vol.62], at 38 8-390.

<sup>101</sup>See 291 U.S. 54 (1934). 関連する裁判例として、*Fredericks* 判決(前掲注(143)【61号】)や *Kretchmar* 判決(前掲注(20)【61号】)も参照。

<sup>102</sup>前述のように(本章第一節)、この時点では、まだ租税裁の前身たる租税不服審査委員会が設立されていなかったため、IRS は不足税額手続をとらずに不足税額査定を実施しえた。

<sup>103</sup>See *Stearns Co.*, 291 U. S., at 59-60.

<sup>104</sup>See *id.* at 60-61.

<sup>105</sup>See *id.* at 61-62.

<sup>106</sup>なお、時効期間の制約を例外的にはずすために用いられる、本文で紹介した禁反言法理と類似する法理として、納税者の「一貫性保持義務(duty of consistency)」——又は「準禁反言(quasi-estoppel)」——という法理がある。これは、①納税者が従前の課税年度の申告書上の勘定項目に関してある見解を表明し、②またその見解を IRS 長官

が信用し承認することとなったにもかかわらず、③その従前の課税年度に係る査定期間が経過した段階で納税者がその見解とは矛盾した主張をすることを通じて利益(還付金等)を得ることを禁じるために用いられる法理である。この適用要件から見ても「エクイティ上の禁反言」と類似しているのであるが、諸文献の中では、「一貫性保持義務」法理は伝統的な「エクイティ上の禁反言」法理よりも適用要件が緩やかである(例えば本注下記 Johnson 論文, at 577)と言われている。

この法理については、下級審裁判所の中で議論されてきた一方で、連邦最高裁が正面から認知しているわけではないこと——ただし本文紹介の *R. H. Sterns Co.* 判決が納税者の一貫性保持義務を認めた判例と理解する説もある(例えば本注下記 Johnson 論文 at 539-541)——のほか、適用要件をはじめ通常の禁反言法理との内容上の異同について関連裁判例をも踏まえさらに分析する必要があることといった理由から、さしあたり本稿では触れない。納税者の一貫性保持義務論に関しては、*See e.g., Steve R. Johnson, The Taxpayer's Duty of Consistency*, 46 *Tax L. Rev.* 537(1991); *Burgess J.W. Raby & William L. Raby, A Foolish Consistency in Filling Positions*, 102 *Tax Notes* 1507(2004); *Craig M. Boise, Playing with "Monopoly Money": Phony Profits, Fraud Penalties and Equity*, 90 *Minn. L. Rev.* 144, 195-198(2005).

ちなみに、IRS が負うされる「一貫性保持義務」論もある。この議論は、課税取扱いに関し納税者間で不平等が生じているのではないかが争われている場合、例えば以前納税者 A に対して認められていた控除に関して、IRS がその納税者 A と同一の控除対象事実が認められる納税者 B に対しては、その控除を認めないと主張してきた場合に、納税者 B によって持ち出される法理のようである。この点、日本における課税平等取扱原則をめぐる判例や学説の議論との関係で興味深い、やはり本稿では触れられない。さしあたり、この議論について論ずるものとして、*See e.g., Lawrence Zelenak, Should Courts Require the Internal Revenue Service to be Consistent?*, 38 *Tax L. Rev.* 411(1985); *Christopher M. Pietruszkiewicz, Does the Internal Revenue Service Have a Duty to Treat Similary Situated Taxpayers Similary?*, 74 *U. Cin. L. Rev.* 531(2005); *Stephanie Hoffer, Hobgoblin of Little Minds No More: Justice Requires an IRS Duty of Consistency*, 2 *Utah L. Rev.* 317(2006).

<sup>107</sup>緩和規定について詳しくは、*See e.g., Saltzman*, ¶ 5.05; *Berson*, 5.04[4]; *Elliott*, ¶ 7.07; *Andrews, supra* note 61, at 619-623; *Willis, supra* note 62, at 630-633; *Watson, supra* note 61, at 749-752; *John D. Rice, When and How Will the Courts Apply the Mitigation Provisions?*, 69 *J. of Tax'n* 106(1988); *John A. Lynch, Jr., Income Tax Statute of Limitations: Sixty Years of Mitigation: Enough, Already!!*, 51 *S. C. L. Rev.* 62(1999).

<sup>108</sup>*See e.g., Saltzman*, Ch.5, at 57; *Willis, supra* note 62, at 633; *Watson, supra* note 61, at 750; *Lynch supra* note 107, at 67; *Willis, supra* note 87, at 209.

<sup>109</sup>内国歳入法典 § 1313(a)によると、この「決定」に該当するものとして、①租税裁その他の裁判所の確定判決、②終結合意、③還付拒否通知、④ § 1313(a) (4)に基づく IRS・納税者双方による緩和合意(Agreement as a Determination Pursuant to Section 1313(a) (4) of the Internal Revenue Code; 書式2259)。*See also Reg. § § 1.1313(a) -1~4.* 本要件につき詳しくは、*See e.g., Saltzman*, ¶ 5.05[3]; *Elliott*, ¶ 7.07[2]; *Berson*, § 5.04[4] [a].

<sup>110</sup>内国歳入法典 § 1312によると、「不当な利益」が生じてしまっている場合として、以下の七つの場合が挙げられている。①総所得に係る勘定項目の二重対象(double inclusion)、②費用控除や税額控除の二重許容(double allowance)、③総所得に係る勘定項目の二重除外(double exclusion)、④費用控除や税額控除の二重拒絶(double disallowance)、⑤信託財団や遺産財団と受益者や相続人等との間における所得又は控除の帰属上の食い違い、⑥関連法人間での費用控除又は税額控除の帰属上の食い違い、⑦財産の取得価額(basis)の評価における食い違い。*See also Reg. § § 1.1312-1~7.* これら要件につき詳しくは、*See e.g., Saltzman*, ¶ 5.05[5]; *Elliott*, ¶ 7.07[4]; *Lynch, supra* note 107, at 69-75; *Berson*, § 5.04[d]

<sup>111</sup>*See e.g., Saltzman*, Ch.5, at 58; *Berson*, Ch.5, at 47; *Meade, supra* note 61, at 489; *Andrews, supra* note 61, at 621; *Legatzke, supra* note 71, at 874. なお物品税に関しては争いがあるようである。*See Watson & Bilman*, at 437.

<sup>112</sup> See e.g., Saltzman, Ch.5, at 44; Legatzke, *supra* note 71, at 875; Meade, *supra* note 61, at 489.

<sup>113</sup> See e.g., Morgan, at 87; Watson, at 134-135; Meade, *supra* note 61, at 489; Andrews, *supra* note 61, at 623; Kafka & Cavanagh, ¶ 11.16.

<sup>114</sup> 徴収差止命令禁止法——正確には「査定及び徴収」差止命令禁止法であるが本稿では便宜上このように訳す——と呼ばれる内国歳入法典 § 7421(a)の規定文言は、次のとおりである。「内国歳入法典 § 6015(e)、§ 6212(a)及び同(c)、§ 6213(a)、§ 6225(b)、§ 6246(b)、§ 6330(e)(1)、§ 6331(i)、§ 6672(c)、§ 6694(c)、§ 7426(a)及び同(b)(1)、§ 7429(b)、7436に規定されている場合を除いて、租税に係る査定又は徴収を阻止する目的の訴訟は維持されえない。このことは、いかなる租税の場合であれ、いかなる裁判所に係属するのであれ、いかなる者——その者がその租税に係る査定対象者であると否とを問わず——により提起されるのであれ変わらない」。

例えば、徴収差止命令禁止法の例外規定 § 6213(a)では、——IRSの査定や徴収を差し止める効果を有する——不足税額訴訟の提起が認められているとともに、IRSが所定の不足税額手続に違反して査定を実施した場合の、徴収差止訴訟の提起が認められている。なお、こういった徴収差止命令禁止法に係る“明示的な”例外規定に基づく徴収差止訴訟のほかにも、エクイティの観点から認められる“黙示的な”徴収差止訴訟の可能性も判例法上認められてきているのであるが、この点については、本章第五節第三項4(2)において詳しく論ずる。

<sup>115</sup> See e.g., Saltzman, Ch.10, at 23-24; Elliott, ¶ 2.04[9]; Johnson, *supra* note 31, at 290-296.

<sup>116</sup> See 30 F. Supp. 217 (Ct. Cl. 1939).

<sup>117</sup> See *id.* at 224.

<sup>118</sup> See *id.* at 224, 227.

<sup>119</sup> See *id.* at 224, 228.

<sup>120</sup> See 90 F2d 699 (7<sup>th</sup> Cir. 1937).

<sup>121</sup> See *id.* at 701.

<sup>122</sup> See *ibid.*

<sup>123</sup> See Elliott, Ch.2, at 63.

<sup>124</sup> ちなみに、この論点をめぐって Saltzman は、法律上の権限なくして行われた査定にもかかわらず、納税者が訴訟を提起しないことから、なにゆえに「合法性(legality)」——有効性を念頭に置いた用語か——を獲得することになるか理解し難いと指摘しており、*Yellow Cab Co.*判決の考え方に与することが示唆されている。See Saltzman, Ch.10, at 24. このように、時期尚早の査定の効力をめぐる議論は、日本の行政法における行政行為(行政処分)——課税処分を含む——の“公定力”をめぐる議論、とりわけ公定力の根拠を取消訴訟の排他的管轄を求めるといった通説的議論に類似しており、興味深い。例えばこの通説的議論につき、塩野宏『行政法 I [第四版]』(有斐閣、2005年)131頁以下参照。時期尚早の査定をめぐると効力論をさらに深めて検討することを通じて、日本の公定力論に対し何らかの示唆を与える点が見いだせるのかもしれないが、この点については今後の研究課題とする。なお、アメリカ行政法における公定力的発想の存在可能性について、兼子仁『行政行為の公定力の理論(第三版)』(東大出版会、1971年)335頁以下参照。

<sup>125</sup> See 944 F2d 1063 (3<sup>rd</sup> Cir. 1991).

<sup>126</sup> なお、以下本判決の紹介叙述においては、便宜の観点から、過納税額や不足税額に付されている利子や租税罰については考慮に入れない。もっとも本件では、最終決着がつくまで10年以上を要したので利子額がかなりのものとなっている。後掲注(141)参照。

<sup>127</sup> 書式870につき、条件付合意が利用できることに関しては、前々号(61号)、37頁参照。

<sup>128</sup> 前掲注(161)【61号】参照。

<sup>129</sup> ちなみに、1973年6月19日に、連邦議会両院合同委員会の承認が下りていたのだが、同年6月22日時点では、IRSも納税者もこの事実を知らなかった。

<sup>130</sup> See *Philadelphia & Reading Co. v. Beck*, 1980 U.S. Dist. LEXIS 16262 (N.D.III. 1980).

<sup>131</sup> See *id.* at 16-17.

<sup>132</sup> See *id.* at 17-18.

<sup>133</sup> See *id.* at 18.

<sup>134</sup> See *Philadelphia & Reading Co. v. Beck*, 676 F.2d 1159, 1163-1164 (7th Cir. 1982).

<sup>135</sup> See *Philadelphia & Reading Co. v. United States*, 738 F. Supp. 143 (D.C. 1990).

<sup>136</sup> *Philadelphia & Reading Co. v. United States*, 944 F.2d 1063, at 1072-1073 (3rd Cir. 1991). 本文中[]内は筆者による挿入。

<sup>137</sup> See *id.* at 1073. もっとも巡回区控訴裁は、傍論として、本件事案において原告が IRS に対しいくども本件査定が違法であることを伝えてきたという事情や、IRS が漫然と違法な本件査定を実施していたという事情にかんがみれば、仮に衡平の観点を考慮したとしても、被告に有利な結果とはならないとも指摘している。See *id.* at 1073-1074.

<sup>138</sup> See *id.* at 1074.

<sup>139</sup> See *id.* at 1074-1075.

<sup>140</sup> なお、請求額減殺法理や相殺法理が本件事案には適用できないことについて、See *id.* at 1075-1076.

<sup>141</sup> See *id.* at 1076. なお本判決には、Becker 裁判官執筆反対意見が付されている。同裁判官は、原告が交渉のすえ書式870を通じて納付することに同意した不足税額についてまでも還付を認めることが、結局のところ原告に巨額の「タナボタ (windfall)」——還付利子を含め3,000万ドルに達する——を与えることになり不当である点をはじめとして、批判論を展開している。See *id.* at 1076-1079.

<sup>142</sup> See 123 F.3d 700 (2nd Cir. 1997).

<sup>143</sup> See *Johnson v. Commissioner*, 59 T.C.M. 41 (1990).

<sup>144</sup> See *Johnson v. United States*, 990 F.2d 41 (2nd Cir. 1993).

<sup>145</sup> See *Johnson*, 123 F.3d, at 703.

<sup>146</sup> See *id.* at 703-705.

<sup>147</sup> See *e.g.*, Saltzman, Ch.10, at 6.

<sup>148</sup> 以下、略式査定の特例的類型一般に関する記述については、See *e.g.*, Saltzman, ¶10.04; Lederman & Mazza, Ch.5 [A]; Jones, *supra* note 3, at 277; Kafka & Cavanagh, ¶3.02.

<sup>149</sup> 以下、“些細な又は計数上の誤りに基づく略式査定”については、See *e.g.*, Saltzman, ¶10.04[1]; Elliot, ¶2.05[1]; Junghans & Becker, ¶4.02[2][d]. See also *e.g.*, Burgess J.W. Raby & William L. Raby, *Math and Clerical Errors: What If the IRS Makes a 'Wrong Call?'*, 84 Tax Notes 1631 (1999); Robert B. Nadler, *Math Error Notices: In Search of Taxpayer Rights*, 100 Tax Notes 207 (2003).

なお、前掲注(7)【61号】に掲げた拙稿、98頁、脚注(19)において、“supplemental assessment”を「些細な又は計数上の誤りに基づく略式査定」のことに記述している。しかし前述のように、この“supplemental assessment”は「再査定」のことを指すのであるから、この記述は誤りであり、ここで訂正させていただく。

<sup>150</sup> 例えば、「 $2 + 2 = 5$ 」や「 $7 - 0 = 0$ 」など。この例も含め、以下の脚注における「誤り」の例については、Saltzman, Ch.10, at 40-41による。

<sup>151</sup> 例えば、夫婦個別申告書を提出しているにもかかわらず、独身の納税者用の税率表を使用していることなど。

<sup>152</sup> 例えば、6人分の人的控除が記載されている一方で、一人当たり人的控除額が7倍されて記載されているなど。

<sup>153</sup> なお、本文中述べた「計数上ないし些細な誤り」に基づく略式査定後に実施される、一連の事後救済手続は、1976年法改正によって導入されたものである。この改正前までは、「計数上ないし些細な誤り」に基づく略式査定を受けた納税者は、事後救済手続として還付訴訟手続しか認められていなかった。ちなみにこの改正がなされた背景として、IRS の行政実務上、不足税額手続といった (IRS にとって) 事務負担の大きい手続を回避するために、

この「計数上ないし些細な誤り」に基づく略式査定が“迂回的に”用いられることが多く、連邦議会で問題となったことが挙げられる。以上につき、*See Nadler, supra note 149, at 207-208.* 関連して、*See also e.g., Andrews (Jeopardy), infra note 360, at 29-39.*

<sup>154</sup>以下、“納付に基づく略式査定”については、*See e.g., Saltzman, ¶ 10.04[3]; Junghans & Becker, ¶ 4.02[2][e].*

<sup>155</sup>以上の90日レター送付の前後と納付との関係について、さしあたり、*See Kafka & Cavanagh, Ch.1, at 5-6.*

<sup>156</sup>この“同意に基づく略式査定”については、*See e.g., Saltzman, ¶ 10.04[6]; Junghans & Becker, ¶ 4.02[2][b]; Watson, § 7.1.B.*

<sup>157</sup>本制度については、*See e.g., Saltzman, ¶ 10.04[2]; Elliott, ¶ 2.05[3]; Junghans & Becker, ¶ 4.02[2][g].* なお、この制度に基づく略式査定が実施された後の手続として、本文先に紹介した「計数上ないし些細な誤り」の場合の事後手続が用いられる。*See § 6213(b)(3); Reg. § 301.6213-1(b)(2).*

<sup>158</sup>以下の記述については、さしあたり、*See e.g., Saltzman, ¶ 11.05[3][c]; Elliott, ¶ 4.04; Lederman & Mazza, § 8.02[B]; Watson & Bilman, Ch. II B; Kafka & Cavanagh, ¶ 13.05; Junghans & Becker, ¶ 16.03[4][f]; Jones, supra note 3. See also e.g., William L. Raby, *What Is a Deposit and What Is Payment?*, 65 Tax Notes 475 (1994); James S. Niblock, *Moran v. United States: You Pay Your Money and You Take Your Chances*, 21 J. Corp. L. 153 (1996).*

<sup>159</sup>「納付」と「預託」の相違に関する整理として、*See e.g., Jones, supra note 3, at 278-279.*

<sup>160</sup>*See e.g., Lederman & Mazza, at 381; Watson & Bilman, at 409; Kafka & Cavanagh, Ch.13, at 9; Saltzman, Ch.11, at 54.*

<sup>161</sup>*See 323 U.S. 658 (1945).*

<sup>162</sup>*See id. at 661-662.*

<sup>163</sup>*See id. at 662-663.*

<sup>164</sup>*See id. at 663.*

<sup>165</sup>*See ibid.*

<sup>166</sup>この時期の裁判例の状況に関しては、*See e.g., Lederman & Mazza, at 384; Junghans & Becker, Ch.16, at 42; Jones, supra note 3, at 276; Saltzman, Ch.11, at 57-60; Niblock, supra note 158, at 160-162.*

<sup>167</sup>*See 528 U.S. 431 (2000).* さらに本判決に関して、*See e.g., Bonner Menking, Late Filer's Chances of Refund Look Doubtful at Supreme Court*, 86 Tax Notes 469 (2000).

<sup>168</sup>*See Baral, U.S., at 437.*

<sup>169</sup>*See id. at 437-438.*

<sup>170</sup>*See id. at 438-439.*

<sup>171</sup>*See id. at 439.*

<sup>172</sup>*See ibid.*

<sup>173</sup>*See Jones, supra note 3, at 277.*

<sup>174</sup>*See 49 F3d 340 (7th Cir. 1995).* 本判決について論ずるものとして、*See e.g., Elliott, 2004 Supp. No.2 at 2-4.* そのほか本件で問題となった争点一般については、*See e.g., Lederman & Mazza, § 8.05; Camp (Mysteries), supra note 8, at 239-243.*

<sup>175</sup>本文で挙げた「不真正払戻し還付金(nonrebate refund)」に対して、「真正払戻し還付金(rebate refund)」は、内国歳入法典に照らして納税者が負うべき納税義務そのものに誤りがある場合、つまり納税者が過大に納付してしまった場合に問題となる。いわば、後者が“実体法的な”誤りを原因とした還付金であるのに対して、前者は“手続法的な”誤りを原因とした還付金と言えよう。両還付金を区別する実益として、例えば本文後述の不足税額計算にあたって、後者の真正払戻し還付金がカウントされるのに対し、前者の不真正払戻し還付金がカウントされないという点などが挙げられる。*See O'Bryant, 49 F3d, at 342.* その他の相違点も含め、*See e.g., Saltzman, ¶ 10.03[1][c].*

<sup>176</sup> “再査定 (supplemental assessments)” ではないことに注意。再査定は、当初の査定が不正確又は不完全な場合に用いられるのであって、本件事案のように、当初の査定そのものの正確性や完全性については問題となっていない場合には用いられない。See *O’Bryant v. United States*, 839 F. Supp. 1321, at 1325-1326 (C.D.Ill. 1993).

<sup>177</sup> そのほか、その実効性はともかくとして、IRS が「道理にうったえて (moral suasion)」、納税者に不真正払戻し還付金の返還を求めるという手段、すなわち納税者に対し「返還のお願い (beg letters)」を送付することによって返還をうながすという手段もある。See *Camp (Mysteries)*, *supra* note 8, at 238.

<sup>178</sup> See *Camp (Mysteries)*, *supra* note 8, at 240.

<sup>179</sup> See *Camp (Mysteries)*, *supra* note 8, at 239.

<sup>180</sup> なお被告は、査定の存在と納税義務の存在との関連性を否定する解釈の実定法上の根拠として、①査定が実施されていなくとも納税者は内国歳入法典上納税義務を負うとされていること (§ 6151(a))、②査定期間内であればたとえ査定が実施されていなくとも合衆国政府は未履行の納税義務につき徴収訴訟を提起しうること (§ 6501(a))、③納税者の申告税額が適正であってその額が全額納付されている場合であっても納税義務については別途 (略式) 査定が実施されうること (§ 6201(a))、④そのほか内国歳入法典の規定ぶりから査定と納税義務とは別個の概念として用いられていること (§ 6322)、を挙げている。See *O’Bryant*, 49 F3d, at 344.

<sup>181</sup> See *O’Bryant v. United States*, 839 F.Supp. 1321 (C.D.Ill. 1993).

<sup>182</sup> See *id.* at 1327-1328.

<sup>183</sup> See *O’Bryant*, 49 F3d. at 346.

<sup>184</sup> See *ibid.*

<sup>185</sup> See *ibid.*

<sup>186</sup> この概念については、前掲注(175)参照。

<sup>187</sup> See *O’Bryant*, 49 F3d. at 346-347.

<sup>188</sup> See *id.* at 347.

<sup>189</sup> See *ibid.*

<sup>190</sup> See *Camp (Mysteries)*, *supra* note 8, at 240.

<sup>191</sup> なお、内国歳入法典上、90日レターを送付する権限を有するのは財務長官 (Secretary) であるが (§ 6212(a))、財務省規則により、この権限も IRS 長官 (Commissioner of Internal Revenue [Service]) に委任されている (Reg. § 301.7701-9)。もっとも、同じく財務省規則によれば、90日レター送付権限に関しては、所轄の税務署長 (district director) や、所轄のキャンパスの長 (director of a service center) に対しても認められている (Reg. § 301.6212-1(a), 301.6861-1(a))。そのほかにも、権限の委任を通じて、不服審査統括官 (Appeals Team Managers) や、大企業・中企業部門地域統括官 (LMSB Territory Managers) など、多くの役職者が送付しうるものとされる (IRM 4.14.1.5(12-01-2006)1)。

<sup>192</sup> なお、本稿《第五章 訴訟過程》の記述に関連する近時の邦語紹介文献として、川田剛「米国における納税者の権利救済制度」月刊税務事例39巻5号1頁以下(2007年)がある。

<sup>193</sup> See Leandra Lederman, “Civil”izing Tax Procedure : Applying General Federal Learning to Statutory Notices of Deficiency, 30 U. C. Davis L. Rev.183, 194-203(1996). See also Lederman & Mazza, § 7.02[A].

<sup>194</sup> なお、以上の議論からもわかるように、租税裁での不足税額訴訟は、形式的に見れば、連邦地裁や連邦請求裁での還付訴訟同様、納税者が「原告」となり、政府が「被告」となるというかたちをとっているものの、実質的に見れば、納税者が租税裁へと提訴する前段階において、政府が90日レターという“訴状”を納税者に突きつけ、それに対し納税者が“出訴”というかたちで反論するという構図となっている。See e.g., Saltzman, Ch.10, at 25; Lederman, *supra* note 193, at 192-193, 212.

<sup>195</sup> See Ferrari, *supra* note 1, at 414.

<sup>196</sup> See Saltzman, Ch.10, at 25.

<sup>197</sup> See Newton, *supra* note 2, at 1142. 関連して、See Leandra Lederman, *Deficient Statutory Notices and the Burden of Proof: A Reply to Mr. Newton*, 92 Tax Notes 117, 117-118 (2001).

<sup>198</sup> See Lederman & Mazza, at 329.

<sup>199</sup> なお、在外納税者に関しては、150日間の出訴期間が認められる。See e.g., § 6213(a); Reg. § 301.6213-1(a)(1); IRM 4.14.1.2(12-01-2006)2.

<sup>200</sup> なお、非常に紛らわしいことではあるが、アメリカの連邦税確定過程をめぐる文献の中では、この“deficiency assessment”という用語を、「不足税額認定」の意味合いで用いる例が見られる。この用例は、内国歳入法典上の正確な用語法ではないが、しばしば用いられている。See e.g., Lederman & Mazza, at 335; Moran, *supra* note 326 [vol.6 2], at 1094; Steve R. Johnson, *Swallows Holding As It Is: The Distortion of National Muffler*, 112 Tax Notes 351, 356, note 58 (2006). ちなみに、金子宏「租税法と私法」租税法研究 6号(1978年)22頁にある、グレゴリー事件の紹介叙述の中で、「deficiency assessment」を「増額更正処分」と翻訳されているのが、ここで言う“不足税額認定”の意味に相当するのではないかと思われる。

<sup>201</sup> 以下本項2の記述については、See e.g., Saltzman, ¶ 10.03; Elliott, ¶ 2.03; Lederman & Mazza, § 5.02[B]; Morgan, § 6.2.5.3; Watson, § 7.1.A, 14.2.A; Lederman, *supra* note 193, at 188-194. さらに邦語文献として、下川・前掲注(15)【61号】、68頁以下も参照。

<sup>202</sup> 90日レターを送付することなくして実施された不足税額査定に対しては、本文で挙げた徴収差止訴訟のほかにも、前掲 *Johnson* 判決でも触れたように、査定が無効であることを主張して、それに基づき徴収された財産についての権原確認訴訟(quiet title action)を提起することも考えられる。See e.g., Elliott, ¶ 2.03[2][i].

<sup>203</sup> Saltzman, Ch.10, at 17-18. 訳文中[]内は筆者による挿入。

<sup>204</sup> 不足税額計算の方法については、See e.g., Saltzman, ¶ 10.03[1]; Elliott, ¶ 2.03[1][b]; Kafka & Cavanagh, ¶ 3.03.

<sup>205</sup> なお、申告書を提出していない場合には、「ゼロ記載」とみなされる。See Reg. § 301.6211-1(a). さらに、修正申告書が提出された場合の「申告税額」の計算方法に関しては、前号(61号)、13頁参照。

<sup>206</sup> または査定を経ずに徴収された不足税額。See § 6211(a)(1)(B); Reg. § 301.6211-1(a). 前掲注(37)も参照。

<sup>207</sup> ここで言う「既査定税額分」とは、例えば、納税者が提出した同一課税年度の申告書につき、まず一回目の調査の結果、IRSにより不足税額が認定・査定され、それに応じて納税者が納付したところ、その後同一の申告書につき再調査が実施され、さらなる不足税額が認定されることとなった場合の、最初の査定税額分のことである。See Saltzman, Ch.10, at 16.

<sup>208</sup> ここで言う「払戻し税額分」とは、納税者の申告税額が適正税額よりも過大であった場合に、IRSにより——還付や充当のかたちでもって——払い戻された税額分である。See § 6211(b)(2); Reg. § 301.6211-1(f). See also Saltzman, Ch.10, at 16-17. 前掲注(175)も参照。

<sup>209</sup> See e.g., Saltzman, Ch.10, at 17; Kafka & Cavanagh, Ch.3, at 6.

<sup>210</sup> 不足税額手続と査定期間の停止について、See e.g., Lederman & Mazza, § 5.03[C]; Saltzman, Ch.10, at 24-25, ¶ 5.08[1]; Elliott, ¶ 6.05[1]-[2].

<sup>211</sup> 90日間の起算日は、90日レター上に記載の送付日付(の翌日)ではなく、実際に納税者の住所宛てに郵送された(到達した)日(の翌日)であるが、この点につき、See e.g., Junghans & Becker, Ch.6, at 12-13; Kafka & Cavanagh, ¶ 4.03[1],[2].

<sup>212</sup> See e.g., Saltzman, ¶ 10.04[5]; Ferrari, *supra* note 1, at 419; Howard W. Gordon, *Failure to Give Notice and Demand: Enjoining the IRS from Admin. Collections*, 79 Tax Notes 1035, 1035-1036 (1998). このように、“出訴の機会”と“税額の法的確定”との関係に関して、アメリカの税務訴訟過程においては、「出訴期間の徒過⇒査定⇒税額の法的確定」という構図となっている。したがって、「出訴期間の徒過⇒税額の法的確定」という、行政行為(ここでは課税処分)の「不可争力」の観念に基づく、日本の税務訴訟過程の構図とは基本的に異なるのではないかと思われる。

る。すなわちアメリカでは、不足税額の法的確定にあたっては、略式査定と同様に、IRSの内部行為である“(不足税額)査定”が介在しているのである。

この点からすると、例えば、①佐藤英明「更正・決定、課税処分の手続」日税研論集25巻(1994年)236頁(「この通知が『90日』レターと呼ばれているのは、この通知の内容に不服がある場合には、その発給後90日以内に租税裁判所に出訴しなければならず、その期間を徒過すると、租税裁判所への出訴権がなくなると同時に税額が確定し、徴収手続に移行するためである。)(下線部は筆者による、以下の脚注も同様)や、②佐藤・前掲注(8)【61号】、157頁(「この通知が『90日間』通知書とよばれるのは、この通知が発給されてから90日間以内に租税裁判所に出訴しなければ、租税裁判所への出訴権がなくなるとともに納税不足額が確定し、告知と請求(notice and demand)がなされて、徴収手続に移行するからである(条文引用略)’)という記述には、上に述べた日米税務訴訟過程の相違を重視する立場からみると、誤解を招く表現となってしまうのではないかと思われる。

関連して、③関本俊子「税務行政における適正手続」日本大学大学院法学研究年報15号(1985年)65頁では、「アメリカ合衆国においては、課税処分に先立って、三〇日レターおよび九〇日レターの制度がある。これは、課税庁がいかなる根拠によって課税処分をしようとしているかを事前に納税者に示し、納税者がこれを承認した場合は、その承認を条件として税額は自動的に確定し、課税庁の見解に異議がある場合は税額は確定しない。」と記述されている。一文目から「課税処分」が“assessment”のことを指しているものと解されるところ、二文目ではあたかも納税者の承認さえあれば、IRSの「課税処分(=assessment)」の介在なくして、「自動的に」税額が法的に確定するようにも読めるので、その限りではやはり誤解を招くおそれがある表現なのではないかと思われる。

<sup>213</sup>なお、納税者が90日レターに記載された不足税額に関して同意する場合には、添付の書式に署名の上、IRSへと返送する手続をとる。See e.g., IRM 4.14.1.19.3(12-01-2006).

<sup>214</sup>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紹介を割愛するが、さしあたり、See e.g., IRM 35.9.2.3-7(08-11-2004); IRM 36.2.6.2.4(08-11-2004).

<sup>215</sup>なお、控訴審以降の判決の確定に関しては、前号(62号)、85頁に掲げた表A参照。

<sup>216</sup>再度の90日レター送付については、See e.g., Saltzman, ¶10.03[3][f]; Elliott, ¶1.03[2][h].

<sup>217</sup>そのほかの場合として、計数上の又は些細な誤りに基づく査定の場合や緊急査定・繰上査定の場合がある。See e.g., §6212(c)(1); Reg. §301.6212-1(c); Rev. Proc. 88-17, 1988-1 C.B. 692, §2.02.

<sup>218</sup>90日レターの撤回に関しては、See e.g., Saltzman, ¶10.03[3][e]; Junghans & Becker, ¶4.02[6]; Kafka & Cavanagh, ¶3.05[2]; Elliott, ¶1.03[2][j]. なお、この撤回に当たっては、「正式不足税額通知の撤回合意(書式8626)」(Form 8626, Agreement to Rescind Notice of Deficiency)が使用される。See e.g., IRM 4.14.1.24.6(12-01-2006) 1; Rev. Proc. 88-17, 1988-1 C.B. 692, §4.01.

<sup>219</sup>なお撤回ができない場合として、90日レターが送付されてすでに90日が経過している場合や、納税者がすでに租税裁へ出訴してしまった場合が挙げられる。See e.g., IRM 4.14.1.24.3(10-30-2004) 1; Rev. Proc. 88-17, 1988-1 C.B. §3.05.

<sup>220</sup>See e.g., Saltzman, Ch.10, at 15; Lederman & Mazza, at 228, note 2. なお租税罰にも、不足税額手続を認めるものと認めないものがある。詳しくは、See e.g., Junghans & Becker, ¶4.02[2][i].

<sup>221</sup>See David A. Schmudde, Federal Tax Liens, 4<sup>th</sup> ed., 2001, at 8-9.

<sup>222</sup>See e.g., Lederman & Mazza, at 329-330; Larson, *supra* note 345 [vol.62], at 52; Lederman, *infra* note 296, at 147; Lederman, *supra* note 193, at 186-187.

<sup>223</sup>See e.g., Kafka & Cavanagh, Ch.3, at 30-31.

<sup>224</sup>See e.g., Kafka & Cavanagh, Ch.3, at 4, 45; Junghans & Becker, Ch.4, at 36; Lederman & Mazza, at 329, note 4; Lederman, *supra* note 193, at 207-211.

<sup>225</sup>See Lederman, *supra* note 193, at 212.

<sup>226</sup>この assessment の翻訳については、後掲注(262)参照。

<sup>227</sup>以下(1)に関する記述については、*See e.g.*, Saltzman, ¶ 10.03[3][d]; Elliott, ¶¶ 2.03[2][b]-[f]; Lederman, *supra* note 193, at 214-223; Lederman & Mazza, § 7.02[D][1]; Watson & Bilman, Ch.4 IA 1; Kafka & Cavanagh, ¶¶ 3.09-14; Jung-hans & Becker, ¶ 4.02[4]; Morgan, § 6.2.6; Watson, § 14.2.B. *See also e.g.*, Martha B. Brissette & Gilbert S. Rothenberg, *The “Last Known Address” Provisions of the Internal Revenue Code: A Modest Proposal for Reform*, 6 Va. Tax Rev. 329 (1986); Paul Frederic Marx, *Salvaging Incorrectly Addressed Deficiency Notices: The Ample Time Rule, the Crum-McPartlin Option, and Other Elaborations*, 41 Tax L. Rev. 151 (1985).

<sup>228</sup>ただし、配達証明郵便又は書留郵便を用いることは、必要条件とはされていないことに注意。*See e.g.*, Morgan, at 106; Watson, at 251.

<sup>229</sup>*See e.g.*, Morgan, at 106; Watson, at 251.

<sup>230</sup>*See also e.g.*, Abeles v. Commissioner, 91 T.C. 1019, 1035 (1988). なお関連して、納税者が IRS に対して新たな住所への郵送を求めるためには、事前に IRS に対しその新たな住所を、住所変更通知書(書式8822)の提出を通じて——また場合によっては電話連絡等の口頭を通じて(*See* Kafka & Cavanagh, ¶ 3.12[4]; Rev. Proc. 2001-18, 2001-8 C.B. 708, § 5.05)——「明瞭かつ簡潔に通知(clear and concise notification)」しておかねばならない。*See e.g.*, Reg. § 301.6212-2(a); IRM 4.14.1.6.2.2 (12-01-2006); Rev. Proc. 2001-18, 2001-8 C.B. 708, §§ 4.02, 5.04. ただし現在、合衆国郵便局(United States Postal Service)では、「全米住所変更データベース(National Change of Address database)」が運用されており、IRS もこれを利用しているので、納税者が郵便局でしかるべき手続をし、そのデータベース上で納税者の新住所が記録されることになれば、その納税者は住所変更通知書を改めて IRS に提出する必要がないとされる。*See e.g.*, Reg. § 301-6212-2(b)(2); IRM 4.14.1.6.2.1 (12-01-2006) 1; Rev. Proc. 2001-18, 2001-8 C.B. 708, § 4.06.

<sup>231</sup>*See* 81 T.C. 65 (1983). なお別件として、原告が雇った税務代理人たる会計士(accountant)が本件90日レターの「写し」を受け取ったことにより、原告に対して有効な90日レターが送付されたものと見なしてよいか争われ、結論としてそれが否定され、当該90日レターが無効(null and void)とされた、*Mulvania v. Commissioner*, 769 F2d 1376 (1985)もあるが、この紹介については割愛する。

<sup>232</sup>*See Mulvania*, 81 T.C., at 67-68.

<sup>233</sup>*See id.* at 69.

<sup>234</sup>*See Loftin v. Commissioner*, 51 T.C.M. 1601, at 7 (1986).

<sup>235</sup>*See* *Looper v. Commissioner*, 73 T. C. 690, 698-699 (1980). なお厳密に言うと、本件事案では海外への正式不足税額通知——より正確には正式不足税額通知の一種である「財産譲受人に対する納税義務通知(notice of transferee liability)」であるが——の送付が問題となっているので、出訴期間は「90日」ではなく「150日」ということになっている。前掲注(199)参照。

<sup>236</sup>*See* Kafka & Cavanagh, Ch.3, at 24-25.

<sup>237</sup>*See* 88 F2d 650 (2<sup>nd</sup> Cir. 1937).

<sup>238</sup>90日レターの“形式・内容上の誤り”をめぐる議論に関しては、*See e.g.*, Lederman & Mazza, § 7.02[B]; Kafka & Cavanagh, ¶ 3.08; ¶ Elliott, 2.03[2][g].

<sup>239</sup>*See Olsen*, 88 F2d, at 651.

<sup>240</sup>*See ibid.*

<sup>241</sup>*See e.g.*, Newton, *supra* note 2, at 1143.

<sup>242</sup>*See e.g.*, Kafka & Cavanagh, Ch.3, at 11, 25-26; Ferrari, *supra* note 1, at 407-408.

<sup>243</sup>*See* Ferrari, *supra* note 1, at 422; Kafka & Cavanagh, Ch.3, at 10, 22.

<sup>244</sup>90日レターの理由付記問題に関しては、*See e.g.*, Lederman, *supra* note 193, at 223-231; Newton, *supra* note 2, at 1143-1144; Leandra Lederman Gassenheimer, *The Dilemma of Deficient Deficiency Notices*, 73 Taxes-The Tax Magazine 83 (1

995). なおわが国においても、課税処分に対する理由付記の有無やその不十分性に関しては、従来から判例・学説上議論されてきた争点である。さしあたり、金子宏『租税法(第十二版)』(弘文堂、2007年)630頁以下参照。

<sup>245</sup> See e.g., Lederman, *supra* note 244, at 83-84, 86, 87; Lederman, *supra* note 197, at 121; Lederman, *supra* note 193, at 227.

<sup>246</sup> See e.g., Lederman, *supra* note 193, at 224; Lederman, *supra* note 244, at 87; Newton, *supra* note 2, at 1153-1154.

<sup>247</sup> See 990 F2d 893 (6<sup>th</sup> Cir. 1993).

<sup>248</sup> See *id.* at 898.

<sup>249</sup> *Id.* at 897-898. 翻訳中[]内は筆者による挿入。

<sup>250</sup> See 478 F2d 731 (8<sup>th</sup> Cir. 1973).

<sup>251</sup> See *id.* at 735.

<sup>252</sup> 原文では、deficiency assessments というようになっている。この用語法につき、前掲注(200)参照。

<sup>253</sup> See *Transport Mfg. & Equip. Co.*, 478 F2d. at 735.

<sup>254</sup> See *ibid.*

<sup>255</sup> See *id.* at 736.

<sup>256</sup> See *ibid.*

<sup>257</sup> See *ibid.*

<sup>258</sup> See *ibid.*

<sup>259</sup> この改正については、See e.g., Lederman, *supra* note 244, at 89-90.

<sup>260</sup> なお、§ 7522(a)違反の場合のサンクションとして証拠提出責任の転換を挙げる論者として、See e.g., Lederman, *supra* note 244, at 90; Newton, *supra* note 2, at 1154; Lederman, *supra* note 197, at 122. さらに Elliott, Ch.2, at 27でも、§ 7522(a)違反の場合に「burden of proof」が IRS に負わせられる可能性が指摘されているが、前後の文脈からすると、「証拠提出責任」の転換を念頭に置いているようである。なお Lederman は、IRS が § 7522(a)違反の90日レターを納税者に送付した場合であって、租税裁での事件係属後、IRS に対し上記「証拠提出責任の転換」がなされているにもかかわらず、一定の時期にいたっても、それでも IRS が納税者へと十分な理由を開示してこない場合には、「新たな事項」が提起された場合と同様、IRS に対する「証明責任の転換」にまで踏み込んだサンクションを適用することも妥当と解するようである。See Lederman, *infra* note, 296, at 158-159; Lederman, *supra* note 244, at 90. この点、Newton, *supra* note 2, at 1154も参照。さらに Ferrari, *supra* note 1, at 454-455では、§ 7522(a)違反の90日レターを無効とする法改正の必要を指摘している。

<sup>261</sup> See e.g., Newton *supra* note 2, at 1143.

<sup>262</sup> この“naked assessment”という言葉は、もともと還付訴訟事件に係る連邦最高裁判決、United States v. Janis, 428 U. S. 433, 441 (1976)——納税者が、違法な刑事手続の中で押収された証拠に基づき査定された税額について、違法収集証拠排除法則の適用を通じて還付を求めたが、当該法則の適用が認められず還付が認められなかった事例(紹介として See e.g., Newton, *supra* note 2, at 1144-1145)——において、「重大な瑕疵ある査定」を意味する「概念」として用いられていた。しかし現在、この“naked assessment”という用語は、租税裁での不足税額訴訟に“転用”されて、「不足税額認定」に対しても使われようになった。See e.g., Watson & Bilman, at 337. この背景には、前掲注(200)で述べたように、“assessment”の理解をめぐる混乱の影響が推測されるところである。いずれにせよ、以下本稿では、こういった沿革的な意味はさしあたり措いておき、転用された意味における“naked assessment”を、その実質の意味に着目して「重大な瑕疵ある認定」と訳すことにしたい。このような「重大な瑕疵ある認定」の来歴につき指摘するものとして、See e.g., Lederman & Mazza, at 335; Leandra Lederman, *Arbitrary Stat Notices in Valuation Cases, or Arbitrary Ninth Circuit?*, 92 Tax Notes 231, 234 note 52 (2001).

<sup>263</sup> 以下(4)①の叙述に関しては、See e.g., Lederman & Mazza, § 7.02[C][1]; Newton, *supra* note 2, at 1151-1153; Lederman, *infra* note 296, at 151-152; Ferrari, *supra* note 1, at 423-424; Elliott, ¶ 2.03[2][k]. さらに(4)全般に係る邦語文献と

して、百瀬・前掲注(13)【61号】参照。なおこの百瀬氏の論文では、“naked assessment”という語が、「裸の賦課」と翻訳されている(例えば同論文357頁)。確かに直訳するとその通りなのであるが、本稿ではこのような直訳調でもっては何が問題となっているのか日本人にとってはわかりづらいという判断から、“naked assessment”をめぐる議論の実質を踏まえた上で、この用語を「重大な瑕疵ある認定」とあえて意識している。

ちなみに、わが国でも、違法な税務調査と課税処分の効果めぐっては、議論が蓄積されてきた論点であり、以下で紹介するアメリカの同種の議論も、日本法のこの議論との関係でさらなる比較法的分析の余地があるが、今後の研究課題としたい。さしあたり、日本における裁判例の動向を含め、金子・前掲注(244)、650頁以下参照。

<sup>264</sup>See 62 T.C. 324 (1974). 本判決を論ずるものとして、See e.g., Schoenfeld, *infra* note 296, at 526-531.

<sup>265</sup>なお原告は、「証拠提出責任」とともに「証明責任」の転換を求めているが、この点については注意する必要がある。後掲注(289)参照。

<sup>266</sup>*Greenberg's Express Inc.*, 62 T.C., at 327.

<sup>267</sup>*Id.* at 328. []内は筆者による挿入。

<sup>268</sup>なお本判決では、例外的救済として、「証明責任の転換」又は「証拠提出責任の転換」というように言及されている。See *id.* at 330.これはおそらく、本件原告が「証拠提出責任」とともに「証明責任」の転換を求めていることに引きずられての判示であるか、あるいは、裁判官が証拠提出責任と証明責任とを“同義”に捉えた上での判示ではないかと思われる。いずれにしても、90日レターの「適正性の推定」が覆された場合には、証拠提出責任ばかりでなく証明責任も転換されるという理解は、理論的には正しくない。この点については、後掲注(289)参照。

<sup>269</sup>See *Greenberg's Express Inc.*, 62 T.C. at 328.

<sup>270</sup>See *id.* at 328-330.

<sup>271</sup>1998年の証明責任転換に係る法改正との関連について論ずるものとして、Lederman & Mazza, at 334; Lederman, *infra* note 296, at 150-151; Lederman, *supra* note 197, at 122.

<sup>272</sup>以下(4)②の記述については、See e.g., Lederman & Mazza, § 7.02[C][2]; Morgan, § 7.1.3; Watson, § 15.1.C; Junghans & Becker, ¶ 12.01[1]; Newton, *supra* note 2, at 1152-1154; Lederman, *supra* note 193, at 230-231; Lederman, *infra* note 296, at 148-151; Ferrari, *supra* note 1, at 428-431; Christina Potter Moraski, *Proving a Negative: When the Taxpayer Denies Receipt*, 70 Cornell L. Rev. 141, 146-151 (1984). なお、前号(62号)、13頁では、IRS長官へと“証明責任”が転換される場合として、90日レターに重大な瑕疵がある場合と言及していたが、この場合“証拠提出責任”が正しいと思われるので、修正する。

<sup>273</sup>See 649 F2d 152 (2<sup>nd</sup> Cir. 1981).

<sup>274</sup>正確に言うと、原文では、本件原告は“burden of proof”の転換を求めたとされる。See *id.* at 154. 本件原告がこの言葉でもって「証明責任」の転換をも求めていたのか、「証拠提出責任」の転換を求めているに過ぎないのか不分明であるが、いずれにせよ、本文後述の判決理由からみると、「証拠提出責任」のみの転換をめぐって争われたものと理解するのが妥当であろう。

<sup>275</sup>See *id.* at 154-155.

<sup>276</sup>See *id.* at 156.

<sup>277</sup>See *ibid.*

<sup>278</sup>See *ibid.*

<sup>279</sup>See *ibid.*

<sup>280</sup>See *id.* 156-157.

<sup>281</sup>See 794 F2d 884 (3<sup>rd</sup> Cir. 1986).

<sup>282</sup>原文では、「不足税額認定(deficiency assessment)」という用語がもちいられているが、厳密に言えば誤りであることにつき、前掲注(200)参照。

<sup>283</sup> See *Anastasato*, 794 F2d, at 886.

<sup>284</sup> See *id.* at 886-887.

<sup>285</sup> See *id.* at 887.

<sup>286</sup> See *ibid.*

<sup>287</sup> See *ibid.*

<sup>288</sup> See *ibid.*

<sup>289</sup> もっとも、裁判例の中には適正性の推定が覆されるとともに、証拠提出責任のみならず、証明責任も転換する旨解釈するものもあることにつき、*See ibid.* また前掲注(330)【62号】も参照。この点 Lederman は、証拠提出責任のみが転換するという解釈が正しいとする。*See Lederman, supra* note 262, at 234-237. そのほか「重大な瑕疵ある認定」に関連して、適正性の推定と証拠提出責任との関係について言及するものとして、*See also e.g., Lederman, supra* note 262, at 120; *Lederman, infra* note 296, at 148; *Lederman, supra* note 193, at 202-203, 231; *Schoenfeld, infra* note 296, at 540; *Moraski, supra* note 272, at 144-145, 152.

<sup>290</sup> See *Anastasato*, 794 F2d, at 887-888.

<sup>291</sup> See *id.* at 888.

<sup>292</sup> See *ibid.*

<sup>293</sup> See *ibid.*

<sup>294</sup> See *ibid.*

<sup>295</sup> See *Ferrari, supra* note 1, at 430.

<sup>296</sup> 以下(4)③の記述に関しては、*See e.g., Lederman & Mazza*, § 7.02[D][2]; *Morgan*, at 103; *Watson*, at 248; *Kafka & Cavanagh*, ¶ 3.04; *Junghans & Becker*, Ch.4, at 29-33; *Larson, supra* note 345 【vol.62】, at 52-54; *Ferrari, supra* note 1, at 43 1-451; *Saltzman* ¶ 10.03[3][b]. *See also e.g., Marcus Schoenfeld, A Critique of the Internal Revenue Service's Refusal to Disclose How I "Determined" a Tax Deficiency, and of the Tax Court's Acquiescence with This View*, 33 Ind. L. Rev. 517, 531-536 (2000); *Leandra Lederman, Are There Procedural Deficiencies in Tax Fraud Cases? : A Reply to Professor Schoenfeld*, 35 Ind. L. Rev. 143, 151-159 (2001).

<sup>297</sup> See 814 F2d 1363 (9<sup>th</sup> Cir. 1987).

<sup>298</sup> 本判決について論ずるものとして、*See e.g., Ferrari, supra* note 1, at 431-437; *Newton, supra* note 2, at 1144; *Schoenfeld, supra* note 296, at 531-534; *Lederman, supra* note 193, at 234-240. *See also e.g., Bernard Oster, Recent Ninth Circuit Ruling Affects Tax Deficiency Procedures*, 66 Taxes-The Tax Magazine 198 (1988); *Mark Bernsley, CA-9 Bars Deficiency Notice Bearing No Relation to Return*, 67 J. of Tax'n 264 (1987).

<sup>299</sup> See 81 T.C. 855 (1983).

<sup>300</sup> See *id.* at 860-861.

<sup>301</sup> See *id.* at 861.

<sup>302</sup> See *ibid.*

<sup>303</sup> See *ibid.*

<sup>304</sup> See *ibid.*

<sup>305</sup> なおここでは、「証明責任 (burden of proof)」についても触れられているが、この点については、理論的に問題のあることにつき、前掲注(289)参照。

<sup>306</sup> See *Scar*, 81 T.C., at 862. ただし本文後述のように、租税裁は本件につき、「新たな事項」が提起された場合に該当するとして、被告に対し証明責任そのものの転換を認めることになる。

<sup>307</sup> See *id.* at 862-863.

<sup>308</sup> See *id.* at 863-865.

<sup>309</sup>なお本判決には、多くの意見が付されている。See *id.* at 865-878. 参考までにこれらの意見の概要を紹介しよう。まず補足意見であるが、Chabot 裁判官は、多数意見の結論には同意せざるをえないけれども、被告が本件90日レターの誤りに気づいてもすぐ訂正しなかったという怠慢——被告は1982年11月29日に非公式に納税者に対し誤りを認めたが、本件修正申立てをしたのは1983年4月5日——を指弾しつつ、本件において、別の課税年度(1977課税年度)に同じ事項が争われていなかったならば、修正申立てを認めなかっただろうと言い切る。これに対し同じく補足意見ではあるものの、Swift 裁判官は、被告の修正申立ては、ディスクヴァリもなされていなければ、事実審理前協議に係る重要な手続もなされていない段階で提起されたものであり、原告に何らの不利益を与えていないのだから、多数意見の結論となるのは至極当然とする。

他方で反対意見として、まず Whitaker 裁判官は、90日レターを有効とする多数意見の見解には同意しつつも、被告の修正申立てに係る前記遅延は、重大な怠慢(gross negligence)であると認定した上で、租税裁はこういった修正申立てを却下すべきであるとする。また Fay 裁判官は、本件90日レターが、内国歳入法典の規定に照らし有効でないという観点から、短い反対意見を述べている。さらに Sterrett 裁判官は、多数意見が本件のような“いい加減な”内容の90日レターを適法と判断したことに反発し、試みにみずから“いい加減な”内容の90日レターを創作してみせ——その大意：巷の噂によればあなたは某課税年度の納税義務を負っているようですが、われわれ多忙中でまだ十分に調査できておりません。査定期間終了日も間近なので、さしあたりわれわれの一般的な経験に基づいて判断させていただきますと、あなたのようなケースでは課税所得はこれくらいになるかなと思われまますので、以下の不足税額を認定しました——、その結論の不当性を難詰する。

そして Goffe 裁判官執筆の反対意見では、多数意見が、納税者の申告税額を無視して算出した「不足税額」を内国歳入法典 § 6211 (a) の観点から適法としたこと、またこのような“いい加減な”不足税額に基づく「90日レター」を同法典 § 6212 (a) の観点から適法としたことは、連邦議会が制定した法律について“文言を重視”して解釈すべきとする原則を逸脱しており、その結果、両規定が果たしている、不足税額認定に係る IRS の裁量権に対する制約機能を台無しにしている等の詳細な批判論を展開した上で、その結論において、多数意見の見解が内国歳入法典に違反するばかりか、わが国がとる申告納税制度(self assessment system)の趣旨に反している旨の指摘がなされている。

<sup>310</sup>See *Scar*, 814 F2d, at 1367.

<sup>311</sup>See *ibid.*.

<sup>312</sup>See *ibid.*

<sup>313</sup>See *id.* at 1367-1368.

<sup>314</sup>See *id.* at 1368.

<sup>315</sup>See *ibid.*

<sup>316</sup>See *ibid.*

<sup>317</sup>See *id.* at 1369-1370.

<sup>318</sup>See *id.* at 1368-1369.

<sup>319</sup>See *id.* at 1370.

<sup>320</sup>なお、本判決には Hall 裁判官執筆の反対意見が付されている。この反対意見では、多数意見が制定法上の不足税額認定要件に関し、新たに重い実体的な要件を課してしまったとして、次のように批判する。すなわち多数意見は、①90日レターには理由を附記しておく必要がないとの先例を無視していること、②90日レター送付の意義が、納税者に対し租税裁での不足税額訴訟機会を与えるための裁判管轄上の前提要件であるに過ぎないことを理解していないこと、③90日レターの記載内容の誤りを理由に裁判所がそれを無効とする余地があるとなると、IRS がそうなることをおそれ90日レター上の理由附記を曖昧なものとしてしまうおそれがあること、④不足税額認定が恣意的である場合の調整措置としては適正性の推定を覆せばそれで足りること等を指摘している。See *id.* at 137

1-1375.

<sup>321</sup>なお控訴審判決について、Schoenfeld, *supra* note 296, at 533-534は、90日レターの要件と不足税額認定とを明確にリンクさせたものと理解し、また Lederman, *supra* note 193, at 237-238は、本文前述の90日レターに係る三つの機能との関連において、原審租税裁判決が租税裁へのチケットとしての機能を重視したのに対し、控訴審判決が訴状(ないし訴答)としての機能を重視していると捉える。

<sup>322</sup>See Schoenfeld, *supra* note 296, at 534.

<sup>323</sup>Scar 判決後の裁判例動向に関して詳しくは、See e.g., Kafka & Cavanagh, ¶ 3.04 [3]; Junghans & Becker, Ch.4, at 30-33; Ferrari, *supra* note 1, at 437-451.

<sup>324</sup>See 90 T.C. 110 (1988).

<sup>325</sup>すなわち、本件では実体的な争点について当事者間で和解合意が成立しているため、原告による証拠提出責任の転換について争う実益がなくなっている(moot)。See *id.* at 115.

<sup>326</sup>See *id.* at 113-115.

<sup>327</sup>See 875 F.2d 1396 (9th Cir. 1989).

<sup>328</sup>この点については、前号(61号)、24頁及び前掲注(405)【62号】参照。

<sup>329</sup>See Clapp, 875 F.2d, at 1398-1399.

<sup>330</sup>See *id.* at 1402.

<sup>331</sup>See *ibid.*

<sup>332</sup>See *id.* at 1402-1403.

<sup>333</sup>See e.g., Kafka & Cavanagh, Ch.3, at 14; Junghans & Becker, Ch.4, at 30; Schoenfeld, *supra* note 296, at 534; Ferrari, *supra* note 1, at 437, 447; Lederman, *supra* note 193, at 239-240.

<sup>334</sup>Lederman の考えによると、重大な瑕疵ある認定の場合に、90日レターの無効というサンクションを IRS に対して課すことは、納税者にタナボタを与えるので妥当ではなく、証拠提出責任の転換をもって対応すべきとするようである。See Lederman, *supra* note, 197, at 122; Lederman, *supra* note 193, at 243-245; Lederman, *supra* note 262, at 239. したがってこの観点から、Lederman は、Scar (控訴審) 判決に対しては批判的な立場をとっている。See Lederman, *supra* note 296, at 154; Lederman, *supra* note 193, at 238.

<sup>335</sup>以下第三項全般の叙述については、See e.g., Kafka & Cavanagh, ¶ 20.07; Junghans & Becker, Ch.27; Morgan, § 9.4; Watson, § 11.4; Watson & Bilman, Ch.4. I C; Lederman & Mazza, 5.02 [C]; Berson, Ch.4; Saltzman, ¶ 10.05; Elliott, Ch.3. さらに邦語文献として、畠山・前掲注(14)【61号】、42頁～48頁、52頁～53頁、下川・前掲注(22)【61号】、67頁以下、北野・前掲注(13)【61号】、259頁以下を参照。ちなみに、以下に紹介する「緊急査定」、「繰上査定」、「緊急差押」等の諸制度と同様の機能を果たす日本の制度としては、「繰上請求」、「繰上保全差押」、「保全差押」等の諸制度が挙げられる。これら制度については、さしあたり、金子・前掲注(244)、669頁以下参照。

<sup>336</sup>なお、これら緊急査定や繰上査定は、事前に不足税額手続を踏まないという点においては、前述の略式査定と共通の性質を持っているので、この略式査定の一形態として位置づけられることもあるようである。See e.g., Saltzman, ¶ 10.04 [6]; Crimm, *supra* note 600 [vol.62], at 14, note 41. また同様に、紛らわしい用語法として、これら緊急査定や繰上査定のことを“summary assessment”と称するものとして、See e.g., Steve Johnson, *Discovery in Summary Assessment Proceedings*, 93 Tax Notes 539 (2001); Elliott, Ch.3, at 2, 8. 本稿では、前述した、申告後に直ちになされる「略式査定」との混同を避けるため、こういった区分論又は用語法はとらないこととする。

さらに文献によっては、「(狭義の)緊急査定」と「繰上査定」とを合わせて、「(広義の)緊急査定」と呼ぶこともあるようである。例えば、Saltzman, Ch.10, at 44では、「(広義の)緊急査定」に、「(狭義の)緊急査定」、「繰上査定」、「現金所持者査定」が入るものと理解するようである。もっとも、本稿で用いる「緊急査定」という概念は、特に断りのない限りは、“狭義”で用いることとしたい。

<sup>337</sup> See e.g., Elliott, Ch.3, at 3-4. なお、緊急査定や繰上査定が、租税を徴収する目的のためというよりは、麻薬取締などの別の目的のために用いられてきたことが批判の対象となってきたことにつき、See also e.g., Samuel Rosenthal, *Jeopardy and Termination Assessments after Laing and Hall: Jeopardizing the Fourth Amendment*, 31 Tax L. Rev. 317, 325-326 (1976).

<sup>338</sup> IRS が、この①の場合に該当するかどうかを判断するにあたって、考慮すべき要素として、次のような点が挙げられている。すなわち、④納税者に保釈金を納めさせ自由にさせ (free on bond) ておいたら合衆国から出国又は行方をくらますことを示唆する証拠があるかどうか、⑥納税者が合衆国市民であるかそれとも外国人であるか、⑦納税者がパスポートを持っているかどうか、⑧納税者が逃亡に駆り立てられるような有罪判決を受けていないかどうか、⑨他国の司法権 (another jurisdiction) のもと指名手配されている逃亡者でないかどうか、⑩納税者の逮捕当時の持ち物から航空チケットなど出国しようとしていることを示唆するものが押収されていないかどうか。See IRM 4.15.2.4.1.1.1 (06-30-1999) 1.

<sup>339</sup> IRS が、この②の場合に当たるかどうかを判断するにあたって、考慮すべき要素として、次のような点が挙げられている。すなわち、①納税者が何らかの固定資産を持っているかそれとも現金のみを持っているのか、②納税者がドライバーならばその自動車の名義が自分名義か他人名義か、③納税者の住居の状況 (持家であれ賃借であれ、自分名義か他人名義か)、④納税者の逮捕当時巨額の現金を所持していた場合それは彼のものか他人のものか、⑤納税者が身分を隠すため偽名 (alias) を用いたことはないか、⑥納税者が逮捕当時、証拠隠滅をはかろうと試みていなかったか。See IRM 4.15.2.4.1.1.2 (06-30-1999) 1.

<sup>340</sup> IRS が、この③の場合に当たるかどうかを判断するにあたって、考慮すべき要素として、次のような点が挙げられている。すなわち、①納税者の氏名又は彼が過去に使用したであろう偽名における滞納残高 (Balance Due Accounts) がないかどうか、②地方における裁判所記録を検索した結果、納税者にとって重大な不利益を与える敗訴判決が下されていないかどうか、③納税者がこれまで破産を宣告されたことがないかどうか。See IRM 4.15.2.4.1.1.3 (06-30-1999) 1.

<sup>341</sup> これらの税目に関する緊急査定については、そもそも通常の不足税額査定の前提としての、租税裁での事前の不足税額訴訟が認められていないので、緊急査定の場合でも、事後的な租税裁での不足税額訴訟が認められない。したがって、これら税目に関して緊急査定を受けた納税者は、係争税額をいったん全額納付した上で、連邦地裁か連邦請求裁に還付訴訟を提起するほかない。後掲注 (351) 参照。もっともこの点、これら税目に関しても、7429 条訴訟が適用されることにも注意せねばならない。See e.g., Armen, *infra* note 360, at 415.

<sup>342</sup> See Elliott, Ch.3, at 21.

<sup>343</sup> なお、繰上査定の対象期間として、「現課税年度 (current taxable year)」ばかりではなく、「現課税年度以前の課税年度 (preceding taxable year)」も定められている。See § 6851 (a); Reg. § 1.6851-1 (a); IRM 4.15.1.4.2 (06-30-1999) 1.A. この規定の趣旨は、現課税年度以前の課税年度について、申告期限日の延長が認められている場合を念頭に置いて、もうけられた規定である。See Saltzman, ¶ 10.05 [3] [b]. ちなみに、この延長された申告期限日が到来してしまった場合には、もはや繰上査定を実施することはできず、緊急査定のみを実施しうる。See § 6851 (a) (4); Reg. § 1.6851-1 (a) (5).

<sup>344</sup> なおこの場合、納税者は各キャンパスではなく、所轄の税務署に対して申告書を提出せねばならない。See §§ 6091 (b) (1) (B) (v), (b) (2) (B) (iv); Reg. § 1.6091-2 (g); IRM 4.15.5.4.2 (06-30-1999).

<sup>345</sup> そのほか繰上査定に関連しては、合衆国に居住している外国人 (alien) であって合衆国の所得課税を受ける者が、IRS から納税遵守証明書——いわゆる sailing permit——を得ることなく出国しようとした場合に、繰上査定の要件を充たしているものとみなすことができるという規定 (§ 6851 (d); Reg. § 1.6851-2) や、非営利組織が内国歳入法典上のその資格要件 (§ 501 (c) (3)) に違反して政治的支出をした場合の特別な繰上査定規定もある (§ 6852; Reg. § 301.6852-1)。

<sup>346</sup> See Berson, Ch.4, at 16.

<sup>347</sup> See Saltzman, Ch.10, at 64.

<sup>348</sup> もっとも実務では、首席法律顧問官の審査・承認事務は、権限の委任により、実地の法律顧問官事務所(Field Counsel office)がおこなうことにつき、See Berson, Ch.4, at 13. See also IRM 5.1.4.3(04-01-2005)3.

<sup>349</sup> なお、この首席法律顧問官による事前承認手続は、1998年の IRS 再編改革法により導入された制度である。See e.g., Saltzman, Ch.10, at 61, note 250. See also IRM 5.1.4.3(04-01-2005) 3 ;IRM 8.7.1.1.6.1(10-27-2006)2.

<sup>350</sup> See Saltzman, Ch.10, at 63-64; Berson, Ch.4, at 18.

<sup>351</sup> ただし、緊急査定又は繰上査定実施後、納税者が90日レター送付を受けても適時に提訴しなかった場合、又は、納税者が租税裁へと提訴したとしても判決が下されてしまった場合には、もはや IRS は、これら両査定に係る職権取消しを認められない。See e.g., § 6861(g); Reg. § 301.6861-1(e),(f) (1).

<sup>352</sup> なお、緊急査定又は繰上査定を受けて、納税者がいったん係争税額を全額納付した上で連邦地裁・連邦請求裁へと還付訴訟を提起するというルートもあるが、この点については通常の還付訴訟手続に準じたものであるため、以下では紹介を割愛する。See e.g., Saltzman, Ch.10, at 50.さらに、ほんらい租税裁での不足税額訴訟が認められない税目に対する緊急査定又は繰上査定に関してであるが、この場合には、納税者は不足税額訴訟を利用できず、還付訴訟しか利用できない。もっともこの点、同時にこれら税目に関しては分割可能な租税であるので、個別取引ごとの係争税額を納付すれば全額納付原則を満たしたこととなり、還付訴訟が比較的容易に提起できることとなるほか、現在においては、これら税目に関しても7429条訴訟が適用されることにも注意せねばならない。See e.g., Saltzman, ¶10.05[3][f].

<sup>353</sup> See Saltzman, Ch.10, at 50.

<sup>354</sup> Saltzman, Ch.10, at 50では、事後に90日レターが送付されなかった場合の緊急査定又は繰上査定が「無効(void)」となる旨紹介されているが、Elliott, ¶3.05[4][b]では、こういった査定であっても「有効」とする裁判例があることが紹介されている。

<sup>355</sup> See e.g., *Campbell v. United States*, 592 F.2d 309 (6<sup>th</sup> Cir. 1979). 原告は、警察により家宅捜索を受けたところ、同日 IRS は原告に対し係争課税年度につき繰上査定を実施し、原告の自宅にあった現金およそ13万8千ドルを徴収した。しかしこの繰上査定実施後、IRS は後掲 *Laing* 判決にしたがった、60日以内の90日レターを送付しなかった。原告は、この繰上査定には手続的瑕疵がある等の理由から、査定の無効(void)を求める宣言的判決や、徴収済みの前記現金の還付などを求め訴訟を提起。連邦地裁は、原告の請求を全て認容する一方で、前記現金に関して控訴審係属中についてはその還付を一時停止する命令を下した。その後巡回区控訴裁も、原審の判断を認容することとなり、また前記現金の還付についても改めて命じることとなった。

本来であれば、この控訴裁判の結果を受けて、IRS より前記現金の還付がなされるべきところ、IRS はそれをせず、かえって係争課税年度につき新たな緊急査定を実施した上で、連邦地裁に対し(連邦地裁が出した)前記命令の修正を申し立てた。すなわち IRS は、別件において、係争課税年度の不足税額につき租税裁で争われている間は、前記現金を IRS が保持してもよいことを認めるよう連邦地裁に求めたのである。ちなみに IRS がこの申立てをした動機として、将来租税裁で不足税額が認められ、不足税額査定を実施することとなったあかつきに、前記現金を充当の対象としようとしたことがあった。この申立てにつき連邦地裁は、“事情が変更した”という理由から認めた。しかし巡回区控訴裁は、この認容判決を破棄した上で、連邦地裁の命令に対してはすでに控訴審で認容判決が下されている以上、連邦地裁はそれを覆しえないと論じた上で、前記現金の還付をするよう命じた。

<sup>356</sup> See e.g., *Estate of McDonald v. United States*, 1979 U.S. Dist. LEXIS 15327(N.D. Cal 1979). IRS は1972年、麻薬の密輸容疑で逮捕された訴外納税者 X に対し、二度の繰上査定を実施。もっともいずれの査定の実施後においても、IRS は後掲 *Laing* 判決にしたがった、60日以内の90日レターを送付しなかった。その後 IRS は、改めて1972課税年度に関して——不足税額手続を経た上で——不足税額査定を実施するとともに、上記二度の査定に関しては手続

的瑕疵を理由に、職権により取り消した。しかし原告(Xの遺産財団)は、二度の繰上査定が無効(*invalid*)であったと主張して、これら査定に基づき徴収されていた金額の還付訴訟を提起。連邦地裁は原告の請求を退けたのだが、この理由として、係争課税年度に関し繰上査定が違法として取り消された一方で、同課税年度に関し新たに有効な不足税額査定が実施されている以上、原告は同課税年度の繰上査定の効力を争う実益を失し(*moot*)していると判示し、還付請求を認めなかった。

<sup>357</sup> See e.g., Saltzman, Ch.10, at 50.

<sup>358</sup> See e.g., Saltzman, Ch.10, at 65, 82; Andrews (Jeopardy), *infra* note 360, at 6-8, 12-18; Harmelink & Shurtz, *infra* note 360, at 711-712; Rosenthal, *supra* note 337, at 329-333; Berson, Ch.4, at 21.

<sup>359</sup> See *Kimmel v. Tomlinson*, 151 F. Supp. 901, 902 (S. D. Fla. 1957). さらに緊急査定事案において、IRSが納税者の資産を徴収することによって納税者が弁護士費用を工面できないことが、合衆国憲法第14修正のデュー・プロセス条項からくる、弁護人を選任する権利を侵害する旨を論ずる文献として、See also Karen M. Streisfeld, *The Denial of Due Process: The Unrecognized Right to an Attorney for Jeopardy Assessed Taxpayers*, 75 Cornell L. Rev. 1426 (1990). さらに、(1976年改正前)の緊急査定又は繰上査定制度について、不合理な押収を禁じる合衆国憲法第4修正の観点から議論するものとして、See Rosenthal, *supra* note 337, at 344-355.

<sup>360</sup> なお以下(2)と(3)の叙述に関しては、Rosenthal, *supra* note 337, at 333-340のほか、See also e.g., Arthur W. Andrews, *The Use of the Injunction as a Remedy for an Invalid Federal Tax Assessment*, 40 Tax L. Rev. 653, 689-708 (1985); Larry J. Roberts, *Laing Down a Challenge: The Future of Due Process and Tax Collections*, 11 Gonz.L. Rev. 369 (1976); Richard M. Lipton, *Procedural Due Process in Tax Collection: An Opportunity for a Prompt Postdeprivation Hearing*, 44 U. of Chi. L. Rev. 594, 608-613 (1977); Arthur W. Andrews, *Jeopardy, Termination, and Mathematical or Clerical Error Assessments after the Tax Reform Act of 1976*, 30 U. of Fla. L. Rev. 1, 8-18 (1977); Margaret M. Armen, *Assessing Internal Revenue Service Jeopardy Procedures: Recent Legislative and Judicial Reforms*, 26 Clev. St. L. Rev. 413 (1977); Philip J. Harmelink & Nancy E. Shurtz, *Jeopardy and Termination Assessments: the Laing Case and the Tax Reform Act of 1976*, 7 Tax Advisor 708 (1976).

ちなみに、以下の叙述内容に関しては、前掲注(7)【61号】に掲げた拙稿64頁以下において、論じた内容と重複する部分がある。叙述における密度の相違は措くとして、前稿では、伝統的な租税徴収権力優位の「連邦税徴収過程の手続構造」に対して、1970年代以降アメリカ法全般にわたって発展していった「手続的デュー・プロセス」の保障という考え方が及ぼした影響がいかなるものであるのかという問題意識からの叙述内容であったのに対して、以下本文は、緊急査定や繰上査定に係る事後救済制度上の問題に対して裁判所の取組みがいかなるものであったのかという問題意識からの叙述内容である。

<sup>361</sup> 前掲注(114)参照。

<sup>362</sup> See 370 U.S. 1 (1962).

<sup>363</sup> 社会保障税や失業保険税は雇用関連諸税であるがゆえに、前述のように IRS は、租税裁での不足税額手続をとることなく、不足税額を査定することが認められる。

<sup>364</sup> See *Miller v. Standard Nut Margarine Co.*, 284 U.S. 498, 510-511 (1932).

<sup>365</sup> See *William Packing*, U.S. 1, at 6-7.

<sup>366</sup> See *id.* at 7.

<sup>367</sup> See *ibid.*

<sup>368</sup> See *id.* at 8.

<sup>369</sup> See 423 U.S. 161 (1976).

<sup>370</sup> あるいは、繰上査定を受けた納税者が、どうしても、その対象課税年度に係る法定申告期限日等の“前の”時点において、司法的救済を受けたいのであれば、——徴収差止訴訟が認められる例外的な場合を除けば——繰上

査定税額を全額納付した上で、連邦地裁又は連邦請求裁での還付訴訟を提起するというみちをとることになる。

<sup>371</sup> See *Laing*, 423 U.S., at 173-177.

<sup>372</sup> See *id.* at 177-183.

<sup>373</sup> See *id.* at 183-185.

<sup>374</sup> See *id.* at 185.

<sup>375</sup> See *id.* at 185, note 26.

<sup>376</sup>ところで、本判決には以上紹介してきたマーシャル裁判官執筆法廷意見のほかにも、ブレナン裁判官執筆補足意見 (*See id.* at 185-188) とブラックマン裁判官執筆反対意見 (バーガー長官、レーンキスト裁判官同調) (*See id.* at 188-211) が付されており、緊急査定 (及び繰上査定) に係る手続的デュー・プロセス問題を扱っている。後掲 *Shapiro* 判決にもつながる議論が展開されているので、ここで紹介しておこう。

まずブレナン裁判官は、法廷意見が内国歳入法典の解釈論で結論を導き出したことに賛同しつつも、原告から提起された手続的デュー・プロセス違反の主張について、自分なりの考えを述べるとする。そもそも合衆国憲法のデュー・プロセス条項の根本的な要求は、ある個人から重要な財産的利益を剥奪するためには、彼に対して事前の聴聞の機会が付与されるべきことであるとする一方、何らかの「正当な政府利益 (valid government interest)」の観点から、その剥奪実施後にまで聴聞の機会を延期してもよい特段の事情がある場合もあると指摘する。この点、緊急査定に基づく政府の即時の差押措置については、正当な政府利益が認められる一方で、しかし対象となった納税者に対しては、当該査定実施後60日が経過するまで何らの事後争訟も認められないとする現行法制度は、手続的デュー・プロセスの要求を充たしていないとする。その上で、手続的デュー・プロセスに係る判例法理からすれば、IRS は緊急査定実施後、その対象納税者に対し「速やかな聴聞 (prompt hearing)」の機会を与え、その機会において、少なくとも IRS がその措置に踏み切ったことの「相当の理由 (probable cause)」を示さなければならないと言う。したがって、現行法上の緊急査定実施後60日経過後の租税裁での事後争訟手続 (不足税額訴訟) は、その「遅さ (delay)」を正当化する優越的な政府利益がない限りにおいて合衆国憲法上認められるものではなく、また本件二つの訴訟事件を通じて、IRS はこの政府利益を示していないと結論づける。

以上の補足意見とは異なり、ブラックマン裁判官は、法廷意見がとった法解釈論——緊急査定の事後争訟手続を繰上査定の場合にも読み込むという内国歳入法典の解釈論——を詳細に批判した上で、現行の繰上査定制度が手続的デュー・プロセスの保障という観点から憲法違反であると言えるかどうかの検討へと進む。ブラックマン裁判官は、確かに緊急査定実施後とは異なり、繰上査定実施後の場合には、早い段階における租税裁での訴訟機会がないことを認める一方で、しかしそのほか代替的な救済手段があると指摘する。すなわち、こういった代替的救済手段として、①繰上査定税額を直ちに全額納付し還付請求・還付訴訟を提起すること、②繰上査定が実施された課税年度の終了を待ってその課税年度全体の申告書を提出するとともに、還付請求・還付訴訟を提起すること、③繰上査定が実施された課税年度の終了を待ってその課税年度全体の申告書を提出した場合において、IRS が不足税額ありと認定する場合には、その90日レター送付を受けて不足税額訴訟を提起することがある。このように、現行の繰上査定制度には、様々な代替的な救済手段があるのだから、たとえ繰上査定実施後早い段階における租税裁での訴訟機会がなくとも、憲法違反であるとは言えないと指摘する。結論としてブラックマン裁判官は、『第一事件』に係る第二巡回区控訴裁の判決を認容する一方で、『第二事件』に係る第六巡回区控訴裁の判決を破棄差し戻すべきであるとする。

<sup>377</sup> See 424 US 614 (1976). 本判決に関する解説として、See e.g., John M. Bray, *Supreme Court's Shapiro Decision Restricts Use of Jeopardy Assessments*, 44 J. of Tax'n 264 (1976).

<sup>378</sup> この判決の七日後、原告に対する退去強制命令が執行され、主位的請求に係る争点については争われなくなった。

<sup>379</sup> See *Shapiro*, 424 U.S., at 629. なお *Phillips* 判決との関係に関する議論 (*See id.* at 630-632) については、前掲注 (7) 【6

1号】に掲げた拙稿68頁参照。

<sup>380</sup> See *Shapiro*, 424 U.S., at 632.

<sup>381</sup> See *id.* at 632-634. なお本判決には短い<sup>8</sup>、ブラックマン裁判官執筆反対意見(レーンキスト裁判官同調)が付されており、原告から送付されてきた質問書に被告が回答をしたことを重視し、徴収差止命令禁止法の要件や *William Packing* 判決の要件にかんがみれば、一審連邦地裁の判断が正しいなどと主張している。See *id.* at 634-635.

<sup>382</sup> See *id.* at 630, note 12.

<sup>383</sup> この7429条は、7421条の徴収差止命令禁止法に対する新たな“明示的”例外規定という位置づけである。徴収差止命令禁止法の条文につき、前掲注(114)参照。

<sup>384</sup> なお現金所持者査定は、この7429条手続の対象ではないとされている。See IRM 4.15.4.1(06-30-1999) 1 ;IRM 1.2.1.4.27(Approved 01-06-1999)P-4-88,5;IRM 1.2.1.4.28(Approved 01-06-1999)P-4-89, 5.また、内国歳入法典 § 7429 の条文規定の中でも、7429条手続の対象として現金所持者査定に係る規定(§ 6867)が明示的に列挙されていない。しかしながら、本文後述のように、§ 6867(b)(3)では、現金所持者査定を受けた者が、7429条手続の当事者となるとされている。さらに *Rosenblatt*, *infra* note 394, at 698-699では、現金所持者査定を受けた者にも7429条手続が適用されることを前提として同手続が紹介されているし、また実際に現金所持者査定に係る本文後述 *Manut* 事件でも7429条手続がおこなわれている。したがって、上記マニュアルの記載内容に関しては一見すると疑問の余地があるものの、おそらくは、現金所持者査定“名目”では7429条手続の対象とはならないが、現金所持者査定“名目”の下に実質的に行われている、緊急査定又は繰上査定“名目”であれば、同手続の対象となるということの意味しているに過ぎないのではないかと思われる。

<sup>385</sup> See *e.g.*, *Friko Corp. v. United States*, 1991 U. S. Dist. LEXIS 5223. 繰上査定を受けた原告が7429条に基づく訴訟を提起したところ、裁判所が、同条に基づく行政不服審査手続を原告が経ていないことを理由に、裁判管轄権がないとして却下した事例。裁判所の判示によると、一般に合衆国政府はその同意がなければ訴えられないという主権免責(sovereign immunity)が認められており、またこの主権免責が放棄される——逆に言うと市民に訴える権利が認められる——前提として制定法上定められている条件を市民が遵守せねばならないところ、7429条において定められている、訴訟の前段階に置かれている不服審査制度に関しても、この“条件”にあたるものと解釈した。なお、この主権免責に基づく論理に関しては、合衆国政府に対する期間停止法理の適用の場面においても用いられていることにつき、前掲注(521)【62号】も参照。

<sup>386</sup> 連邦請求裁は7429条訴訟を管轄しないことにつき、See *e.g.*, *Junghans & Becker*, Ch.27, at 4.

<sup>387</sup> See *e.g.*, *Saltzman*, Ch.10, at 74, 79; *Berson*, Ch.4, at 25, 29; *Elliott*, Ch.3, at 42.

<sup>388</sup> See *e.g.*, *Johnson*, *supra* note 336, at 544-545.

<sup>389</sup> See *e.g.*, *Saltzman*, Ch.10, at 76; *Elliott*, Ch.3, at 44-45; *Berson* § 4.06[3][b]; *Kafka & Cavanagh*, Ch.20, at 45.

<sup>390</sup> See *Saltzman*, Ch.10, at 72; *Elliott*, Ch.3, at 44; *Kafka & Cavanagh*, Ch.20, at 42.

<sup>391</sup> もっとも、裁判管轄権の欠如、重大な手続上の誤り、合衆国憲法違反などの例外的な場合には上訴できるとされる。See *e.g.*, *Junghans & Becker*, Ch.27, at 10; *Berson*, Ch.4, at 31; *Kafka & Cavanagh*, Ch.20, at 49-50.

<sup>392</sup> See *e.g.*, *Saltzman*, Ch.10, at 72; *Kafka & Cavanagh*, Ch.20, at 37.

<sup>393</sup> See *e.g.*, *Berson*, Ch.4, at 4.

<sup>394</sup> 現金所持者査定に関してはこれまで挙げた文献のほか、See also *e.g.* *Leonard R. Rosenblatt, Challenging “Possessor of Cash” Assessments: ‘Fess Up or Kiss Your Money Goodbye*, 67 *Taxes-The Tax Magazine* 696(1989).

<sup>395</sup> ここで言う「現金等価物」の例として、外国通貨、持参小切手、貴金属等が挙げられる。See § 6867(d); Reg. § 301.6867-1(f)(2).

<sup>396</sup> 現金所持者査定制度について、対象金額に比べて IRS がとりうる措置があまりにも徹底的すぎること、また警察官等に対して自分の所持する貴重品の所有者について明らかにしなければ査定の対象になってしまうというこ

とで、脱税をもくろんでいるわけではない納税者であって、その所有に係る情報を開示したくない者のプライバシーを侵害するおそれがあることなどの問題点を指摘するものとして、*See Rosenblatt, supra note 394, at 698.*

<sup>397</sup>前掲注(384)参照。

<sup>398</sup>*Matut* 事件を論ずるものとして、*See e.g., Saltzman, Ch.10, at 59-60; Junghans & Becker, ¶ 6.01 [5]; Elliott, ¶ 3.09 [2]; Rosenblatt, supra note 394, at 699-703.*

<sup>399</sup>*See Matut v. Commissioner, 84 T.C. 803 (1985).*

<sup>400</sup>*See id. at 807.*

<sup>401</sup>*See id. at 807-808.*

<sup>402</sup>*See id. at 808.*

<sup>403</sup>*See ibid.*

<sup>404</sup>*See id. at 808-809.*

<sup>405</sup>*See Matut v. Commissioner, 86 T.C. 686 (1986).*

<sup>406</sup>*See id. at 691.*

<sup>407</sup>*See id. at 691-692.*

<sup>408</sup>*See Matut v. Commissioner, 88 T.C. 1250 (1987).*

<sup>409</sup>*See id. at 1254.*

<sup>410</sup>*See ibid.*

<sup>411</sup>*See id. at 1254-1255.*

<sup>412</sup>*See id. at 1255.*

<sup>413</sup>*See id. at 1255-1256.*

<sup>414</sup>*See id. at 1256.*

<sup>415</sup>*See id. at 1256-1257.*

<sup>416</sup>*See id. at 1257-1258.*

<sup>417</sup>*See id. at 1258.*

<sup>418</sup>*See ibid.* なお本判決には、本件押収当時、真実の所有者が不明であったことを認め、90日レターの名宛人を原告とした被告の対応が適切であったなどの議論を展開する *Korner* 裁判官や *Williams* 裁判官の反対意見が付されているが<sup>8</sup>、紹介を割愛する。*See id. at 1258-1265.*

<sup>419</sup>*See Matut v. Commissioner, 858 F.2d 683 (11<sup>th</sup> Cir. 1988).*

<sup>420</sup>*See id. at 686.*

<sup>421</sup>*See id. at 687.*

<sup>422</sup>*See ibid.*

<sup>423</sup>*See ibid.*

<sup>424</sup>*See id. at 687-688.*

<sup>425</sup>*See id. at 688.*

<sup>426</sup>以下第四項の叙述に関しては、*See e.g., Saltzman, ¶ 10.06; Elliott, ¶¶ 2.05 [4] [e] - [f], 3.10, 20.09; Watson, Ch.12; Lederman & Mazza, § 6.08; Watson & Bilman, Ch.1 III.D, Ch.7 II; Berson, Ch.14; Kafka & Cavanagh, ¶ 2.04; Junghans & Becker, Ch.23. See also e.g., Stephen W. Sather, *Tax Issues in Bankruptcy*, 25 *St. Mary's L.J.* 1363 (1994); Paul Asofsky, *A Guide to Common Tax Issues Incident to Filing Business Bankruptcy*, 4 *Hous. Bus. & Tax L.J.* 176 (2004).* なお、以下本項では、破産手続関係の IRS 内部での処理手続については紹介を割愛する。さしあたり、関係する内国歳入マニュアルの規定として、*See e.g., IRM 4.27; IRM 8.15; IRM 34.3-4; IRM 5.9.*

また、アメリカの倒産法制度一般に関しては、さしあたり、高木新仁郎『アメリカ連邦倒産法』(商事法務研究

会、1996年)、渡邊光誠『最新アメリカ倒産法の実務』(商事法務研究会、1997年)、川畑正文「アメリカ合衆国における倒産手続の実務(1)～(5・完)」NBL 708～710、713、714号(2001年)、リン・ロパキ(田頭章一訳)「アメリカ合衆国の倒産処理制度」民事訴訟法学会編『民事訴訟法・倒産法の現代的潮流』(信山社、1998年)207頁以下所収等を参照。

ちなみに、2005年に大きな破産法改正——2005年破産濫用防止・消費者保護法(Bankruptcy Abuse Prevention and Consumer Protection Act of 2005)——があった。一般的にみて破産を望む債務者にとっては厳しい内容を含むものであるが、こういった改正内容に関する邦語紹介文献として、渋谷年史「米国ビジネス法のダイナミクス」NBL 815号(2005年)、松下淳一「2005年連邦破産法改正における消費者倒産法制の改正の素描(1)(2・完)」NBL 819、820号(2005年)、角紀代恵「アメリカ合衆国2005年連邦破産法改正における個人債務者保護の退潮」法の支配143号51頁以下(2006年)等を参照。さらに、今回の改正が税務行政全般に与える影響については、*See e.g., Carl M. Jenks, The Bankruptcy Abuse Prevention and Consumer Protection Act of 2005: Summary of Tax Provision*, 79 Am. Bankr. L. J. 893(2005).

<sup>427</sup>ただし、2005年破産法典改正によって、「連続的に破産申立てをする個人(individual serial filer)」に対しては、自動的停止に関して一連の制限規定が設けられた。例えば、現在破産申立てをしている個人債務者が、この申立て前の一年以内にも破産申立てを提起しており、それが棄却されていた場合においては、現在の破産申立てに基づく自動的停止は、その申立日から30日経過後に終了する(11 U.S.C. § 362(c)(3))。この点については、さしあたり、*See e.g., IRM 5.9.3.4(03-01-2007)1,2,4,5; IRM 5.9.5.7(03-01-2007)1*.

<sup>428</sup>したがって、破産申立てに基づく破産手続開始“後”に、破産債務者が取得した財産は、破産財団ではなく、破産債務者に属することになる。このことから、しばしば、ある財産が破産財団が取得したものであるのか、それとも破産納税者が取得したものであるのかといった点、あるいは、ある財産が破産申立て前に取得されたものであるのか、それとも破産申立て後に取得されたものであるのかといった点が問題となってくる。*See Watson & Bilman, at 735; Watson, at 208-209*.

<sup>429</sup>もっとも、場合によっては、利害関係人からの申立てに基づき、裁判所が自動的停止につき解除(lift)しうる。*See 11 U.S.C. § 362(d)*。この点、本項3の自動的停止違反の査定効力をめぐる判例においても問題となる。

<sup>430</sup>*See e.g., Tobar, infra note 447, at 5-7; Barnes, infra note 447, at 296-299*.

<sup>431</sup>なお、自動的停止に違反して行われた租税裁での訴訟手続は、「無効(invalid)」とされる。*See Watson & Bilman, at 726*。ちなみに、破産納税者が連邦地裁ないし連邦請求裁に還付訴訟を提起しているとしても、その訴訟手続は停止されない。というも、不足税額訴訟は、納税者に対し(不足税額)査定を実施するための不足税額手続の一環として、租税債権者であるIRSのイニシアティブのものとされる訴訟手続であることを理由に、自動的停止の対象となるのに対して、還付訴訟手続は租税債務者である破産納税者のイニシアティブのものとされる訴訟手続であるので、自動的停止の対象とする必要がないからである。*See Junghans & Becker, Ch.23, at 2*.

<sup>432</sup>なお通常であれば、査定が実施されると同時に、納税者の全財産に対して連邦租税リーエンが成立するのであるが(さしあたり前掲注(7)所掲の拙稿、60頁以下参照)、本文④や⑤の場合の(略式)査定がなされても、連邦租税リーエンは成立しないものとされる。ただし、査定された税額が非免責債務であるとみなされ、かつ、破産納税者の財産又はその売得金(proceeds)が破産財団から破産納税者へと移転された場合にはこの限りではない。*See 11 U.S.C. § 362(b)(9)(D)*.

<sup>433</sup>*See Jenks, supra note 426, at 904*.

<sup>434</sup>*See e.g., Berson, Ch.14, at 26*。なお、自動的停止違反を起こさないためのIRSの内部手続として、*See IRM 5.9.3.4(03-01-2007)8*。さらに、自動的停止違反が起こった場合のIRS内部での是正措置については、*See IRM 5.9.3.4.1(03-01-2006)*。

<sup>435</sup>*See e.g., Elliott, Ch.20, at 67-68*.

<sup>436</sup>破産法典 § 362(k)によれば、一般の民事債権者が悪質な回収行為をした場合には、懲罰的損害賠償 (punitive damages) が認められる。この点じゅうらい IRS に対しても、この規定が適用され懲罰的損害賠償が課された事例もあった。See e.g., *Flynn v. IRS & U.S.*, 169 B. R.1007 (Bankr. S. D. Ga. 1994). 以下参考までに紹介しよう。

原告は破産を申立て、その旨も被告 IRS に対して通知されていた。しかし被告の X 事務所は、この申立て“前”に生じていた原告の滞納税額——原告が訴外元夫との離婚前に共同で提出していた申告書に係る滞納税額——を理由として、原告の銀行口座を差し押さえた。その後原告は X 事務所にお問い合わせしたところ、当該事務所は誤りを認め、差押を解除することとなった。裁判ではこの誤りが生じた原因として、原告に関わる破産情報が、破産関係を取り扱っている被告「Y 事務所」ではしかるべく記録されていた一方で、その情報について差押を実施した被告「X 事務所」に連絡されていなかったこと、またこのような連絡ミスの背景には IRS 内部におけるコンピューター・システム上の欠陥があったこと、そして本件と同じような“事故”は従前にも何度もあったことが明らかとなった。

原告は、被告が自動的停止に故意に違反し差押措置をとった結果、一週間にわたって銀行預金を引き落とせなくなったこと、支払い遅延のため小切手が不渡りとなってしまい近所での買い物に不便を来したこと、さらに予定していた子どもの誕生日旅行のキャンセルを余儀なくされたこと、といった理由による損害を主張。原告は、破産法典362条 h 項(現行では k 項)を根拠として、IRS に対し、これら事実から生じた経済的損害や精神的損害、さらに弁護士費用を回復するためおよそ2万6千ドルの補填的賠償請求を求めるとともに、被告側の対応の悪質性にかんがみ、あわせて10万ドルの懲罰的損害賠償も請求した。これに対し被告は、合衆国政府に対しては、主権免責の理解からして懲罰的損害賠償は認められないと争った。

破産裁は、他の法分野とは異なり、被告もその適用対象となる破産法典362条 k 項においては、懲罰的損害賠償による救済が明示的に規定されていることを重視し、被告に対する懲罰的損害賠償の一般的な適用可能性を認めた。そして、従来から同種の事故があったにもかかわらず改善措置をとらなかった被告の対応を責めた上で、被告は原告に対し、およそ8千ドルの補填的損害賠償とともに、1万ドルの懲罰的損害賠償を支払うよう命じた。本判決の紹介解説として、See e.g., *Robert G. Nath, IRS Paying Delay for Violating Automatic Stay*, 64 Tax Notes 368 (1994).

ただし1994年の破産法典改正により、IRS に対する懲罰的損害賠償を明示的に禁止する規定が連邦議会により制定された(11 U.S.C. § 106(a)(3))。この法改正については、See e.g., *Sheryl Stratton, Stealth Bankruptcy Reform Act Contains Important Tax Provisions*, 65 Tax Notes 517, 518(1994)。なお関連して、アメリカでは一般的にみて、国家に対する懲罰的損害賠償が認められない法制度となっていることについて、前掲注(521)[62号]に掲げた拙稿も参照。

<sup>437</sup>そのほかこれら制裁につき詳しくは、See e.g., *Elliott*, ¶ 20.09[5][d]; *Sather, supra* note 426, at 1394-1396; *Berson*, § 14.03[10]; *Tobar, infra* note 447, at 14-23。なお、IRS が自動的停止に違反して破産納税者に対し損害を与えた場合の損害賠償規定として、本文中で紹介した破産法典 § 362(k)のほかにも、内国歳入法典 § 7433(e)がある。両規定は相互排他的で、破産納税者はどちらかしか援用できない。両規定の相違として、後者の損害賠償請求訴訟が、裁判を提起する前に行政不服審査を終了しておかなければならず、また賠償額の上限(100万ドル)が制定法上定められているのに対して、前者の損害賠償請求訴訟にはこれらの要件が定められていないことが挙げられるようである。See e.g., *Berson*, Ch.14, at 28; *Watson & Bilman*, at 735。

<sup>438</sup>自動的停止に違反して租税裁に提訴したとしても、その提訴は無効 (invalid) とされる。See *Junghans & Becker*, Ch. 23, at 3。

<sup>439</sup>以上の点につき例を挙げると、1993年1月1日に納税者に90日レターが送付され、その納税者が租税裁へと提訴する前の1993年3月1日に、その納税者が破産申立てをしたとする。この場合、納税者は、破産申立てに基づく自動的停止が終了するまで、租税裁への提訴が禁じられる。そして、自動的停止終了後、納税者に認められる

租税裁への出訴期間は、 $[90-59(1/1\sim 2/28)+60]$ の計算の結果、91日間となる。以上の例につき、*See Junghans & Becker, Ch.23, at 3.*

<sup>440</sup>以下、破産裁判所制度に関して、本文後述の議論を理解しやすくするという観点から、簡単に紹介しておこう(なお以下の記述に関しては、高木・前掲注(426)、263頁以下等を参照)。

まず、破産裁判所とは、各連邦地裁の管轄区域ごとに、その連邦地裁に構成単位(unit)として置かれている特殊な裁判所で、その裁判官(破産裁判官)が、連邦地裁から付託(refer)された裁判権を、連邦地裁に代わって行使するという位置づけにある(28 U.S.C. § § 151,157(a))。また、この裁判所は、連邦地裁のような合衆国憲法第三条に基づく“司法上の裁判所”ではなく、租税裁や連邦請求裁同様、合衆国憲法第一条に基づく“立法上の裁判所”という位置づけである。したがって、その構成裁判官(破産裁判官)に対する憲法上の身分保障はない(ただし制定法上の保障として、罷免につき28 U.S.C. § 152(e)、俸給につき28 U.S.C. § 153(a))。さらに、破産裁判官を任命する権限を有するのは、各連邦地裁の上級裁判所である各巡回区控訴裁であって、破産裁判官は14年任期(再任可能)である(28 U.S.C. § 152(a)(1))。

連邦地裁から付託を受けた破産裁判官は、破産法典に基づく全ての事件(28 U.S.C. § 1334(a))のほか、この破産法典にかかわって又はこの破産法典に基づく事件において生じた全ての核心手続(core proceedings)に関して、審理のうえ判決を下すことができる(28 U.S.C. § 157(b)(1))。この核心手続にあたるものとして、破産財団の管理運営に関する事項や破産財団に対する債権の認否のほか、自動的停止の取消請求、偏頗行為の取消請求、詐害譲渡取消請求も挙げられる(28 U.S.C. § 157(b)(2))。なお、核心手続に該当しない手続(noncore proceedings)の場合、破産裁判官は、審理はできるものの判決を下すことはできない(ただし係争当事者全員の同意がある場合にはこの限りではない)。その代わりに破産裁判官は、事実認定と法解釈に関する提案を連邦地裁に提出し、そこで連邦地裁裁判官がその提案を参考にして、またその提案に対する訴訟当事者の異議申立て事項を覆審的に審査の上で、判決を下すことになる(28 U.S.C. § 157(c)(1))。

このように、破産裁判官と連邦地裁裁判官との関係は、本文前述の特別審理裁判官と租税裁裁判官との関係に類似している(第五章第一節第三項4参照)。そのほか、破産裁の審理手続の特徴を一つあげると、連邦地裁からの特別な授権と係争当事者全員の同意があれば、陪審審理を実施しうることがある(28 U.S.C. § 157(e))。なお、破産裁の判決に対する控訴方法に関してであるが、本文前述の連邦地裁・連邦請求裁・租税裁の場合とは異なり、直接に管轄の巡回区控訴裁へと控訴できない。すなわち、破産裁の判決に対して不服ある訴訟当事者は、巡回区控訴裁へ控訴する“前段階”において、①上訴審としての連邦地裁に上訴しておくか、あるいは、②各巡回区の破産裁判官3名から構成される「破産上訴合議体(bankruptcy appellate panel)」に対して上訴しておかなければならない。そしてこの“中間上訴”とその判決を経た上で、巡回区控訴裁への控訴の機会が認められることとなる。

<sup>441</sup>なお、破産裁が納税者の納税義務について判決を下すことができない場合として、その納税義務につき破産手続開始前に租税裁で判決が下されて既判力が生じてしまっている場合(11 U.S.C. § 505(a)(2)(A))などが挙げられる。

<sup>442</sup>前掲注(440)参照。

<sup>443</sup>*See Junghans & Becker, ¶ 23.04.* なお破産裁について、それが租税事件に関する多くの争点につき審理・判決を下していることから、租税裁、連邦地裁、連邦請求裁と並ぶ、税務訴訟に係る「第四番目の第一審裁判所(fourth trial-level forum)」であると指摘するものとして、*See Lederman & Mazza, at 320.*

<sup>444</sup>*See e.g., Elliott, Ch.2, at 77, Ch.3, at 62; Saltzman, Ch.10, at 85.*

<sup>445</sup>ちなみに、破産査定制度について、その沿革をたどれば、1980年の破産法改正(the Bankruptcy Tax Act of 1980)によって導入されたものである。この改正以前は、そもそも破産が申し立てられ破産手続が開始すると、自動的停止制度にかかわらず、IRSは直ちに破産納税者の不足税額につき査定を実施できるという制度であった。*See e.g., Saltzman, Ch.10, at 84; Gregory Germain, Discharging Their Duty: A Critical Assessment of the Tax Court's Refusal to*

*Consider Bankruptcy Discharge Questions*, 23 Va. Tax L. Rev. 531, 546-547, 572 (2004). これに対し本文以下で述べる管財査定に関しては、1980年改正前から引き続き制度である。See e.g., Saltzman, Ch.10, at 84.

<sup>446</sup>See e.g., Saltzman, Ch10, at 86.

<sup>447</sup>See e.g., Timothy Arnold Barnes, *The Plain Meaning of the Automatic Stay in Bankruptcy: The Void/Voidable Distinction Revisited*, 57 Ohio St. L. J. 291, 306-316 (1996); Donna Renee Tobar, *The Need for a Uniform Void Ab Initio Standard for Violations of the Automatic Stay*, 24 Whittier L. Rev. 3, 23-41 (2002); Michael J. Lichtenstein, *Violations of the Automatic Stay: Void or Voidable?*, 23-4 ABIJ 20 (2004); Sherri L. Rotert, *Tenth Circuit Survey: Bankruptcy Law*, 75 Denv. U. L. Rev. 731, 734-740 (1998). なお、自動的停止違反の行為を「無効」と解釈しつつも「衡平(equity)」的観点から有効とするというアプローチをとる裁判例もあるようであるが、この点についての検討は割愛する。See e.g., Bronson, *infra* note 462, at 1577.

<sup>448</sup>Barnes, *supra* note 447, at 315. なお関連して、Barnes, *supra* note 447, at 315, note 149は、Sather, *supra* note 426, at 1393による、「ときどき IRS は自動的停止に違反することがある」とのコメントに対して、「Sather氏はこんな弱気な見解を叙述していた当時、税務調査にでも入られていたのであろうか」と指摘して、その認識に疑問を呈している。

<sup>449</sup>以下3の叙述については、See e.g., Elliott, Ch.20, at 70-71 [See also Elliott, 2004 Supp. No.2, at 45-48]; Sather, *supra* note 426, at 1382-1383, 1393.

<sup>450</sup>See 954 F2d 569 (9<sup>th</sup> Cir. 1992).

<sup>451</sup>源泉徴収義務不履行に基づく租税罰に関しては、一般に租税裁での不足税額手続を踏むことなく、不足税額の査定(非不足税額査定)を実施することが認められる。前掲注(220)参照。

<sup>452</sup>See Schwartz, 954 F2d, at 571.

<sup>453</sup>See *ibid.*

<sup>454</sup>See *ibid.*

<sup>455</sup>See *id.* at 571-572.

<sup>456</sup>See *id.* at 572.

<sup>457</sup>See *ibid.*

<sup>458</sup>See *ibid.*

<sup>459</sup>See *id.* at 573.

<sup>460</sup>See *ibid.*

<sup>461</sup>See *id.* at 574.

<sup>462</sup>See 46 F3d 1573 (Fed. Cir. 1995).

<sup>463</sup>なお、源泉徴収義務不履行に基づく租税罰については、還付請求をするにあたって全額納付原則が柔軟に適用される。See *id.* at 1576, note 8. さらにこの点、前号(62号)、36頁も参照。

<sup>464</sup>See Bronson, 46 F3d, at 1577-1578.

<sup>465</sup>See *id.* at 1578.

<sup>466</sup>See *ibid.*

<sup>467</sup>See *ibid.*

<sup>468</sup>See *id.* at 1579.

<sup>469</sup>See *ibid.*

<sup>470</sup>See *id.* at 1580.

<sup>471</sup>See *ibid.*

<sup>472</sup>See *id.* at 1581.

<sup>473</sup> See *ibid.*

<sup>474</sup> See *id.* at 1581-1582. なお本判決には、Nies 裁判官執筆補足意見と Mayer 裁判官執筆反対意見が——いずれも短い——付されている。See *id.* at 1582.

<sup>475</sup> この点については、See *e.g.*, Rotert, *supra* note 447, at 737; Chuck Hendricks, et al., *The Tax Man Cometh; Where Must He Stop? How Far Does § 362(a) Protect My Client?*, 14-7ABIJ 15(1995). なお改正の理由として、査定が単なる帳簿記録行為 (bookkeeping) に過ぎないという認識が挙げられていた。See Stratton, *supra* note 436, at 518.

<sup>476</sup> したがって、アメリカの連邦税確定過程の手續構造は、「妥協」を重視した「公法契約的性格」を有するものであると言えよう。それゆえ、課税庁による「租税の賦課」からも納税者による「納税申告」からも「効果意思」を排除し——すなわち「意思表示」の余地を認めない——、兩行為ともに「準法律的行為的行為 (観念の通知)」と把握することを通じて、租税法律主義の規範理念を税額確定過程の局面にまでも貫徹しようとする、従来わが国で唱えられてきた学説とは、正反対の発想に基づいているのではないと思われる。この点、新井隆一『行政法における私人の行為の理論(第二版)』・前掲注(2)【61号】、245頁以下、同『課税権力の本質』(成文堂、1972年) 68頁以下、同「申告行為の法的性格」租税法研究 5号27頁~28頁(1977年)参照。さらに、首藤重幸「税法における申告等の法的性格」北野弘久編『日本税法体系第三卷』193頁以下(学陽書房、1980年)参照。関連して、前掲注(176)【61号】で紹介した占部教授の指摘も参照。

<sup>477</sup> このような、日米両国における税額確定過程における手續構造上の相違が、いったい何に由来するものであるかについては、今後さらに検討する余地があろう。ただ、筆者は現段階において、(交渉による和解を排除する)日本における税額確定過程の手續構造が、日本国憲法84条や同30条の租税法律主義という考え方に規定されていることにかんがみると(金子・前掲注(244)、72頁等参照)、アメリカ合衆国憲法において租税法律主義に関する明文の規定が“ない”ことこそが、(交渉による和解を容認する)連邦税確定過程の手續構造に、何らかの意味合いを与えているのではないかと“推測”している。

もっとも、金子宏「租税法とルール・オブ・ロー」租税研究683号(2006年)6頁では、アメリカ合衆国憲法には、日本のような租税法律主義に係る明文規定はないが、関連する憲法規定——連邦議会の税金の賦課徴収権限規定(合衆国憲法第1条第8節第1項等)——から、法律に基づかなければ租税は賦課徴収できないという意味での租税法律主義の考え方が(アメリカ合衆国憲法上も)見出されるものと指摘される(「いわば連邦議会という、顔が見える形で租税法律主義が規定されている」同6頁)。そうであるとすると、上記推測について厳密に言えば、日本とアメリカにおける税額確定手續構造の相違の背景には、日米両国で同じ「租税法律主義」があるといっても、その具体的な内容につき、微妙な差異があるのではないかということになるだろうか。あるいは、仮にその内容が全く同じであると仮定しても、税額確定過程に対して、両国の租税“法律”が規律していく、その規律の仕方が異なるのではないか、換言すれば、両国では租税確定過程を貫く『規範構造』が異なるのではないかなどとの仮説も思い浮かぶ。

<sup>478</sup> Laurence F. Casey, *Federal Tax Practice*, vol. 1, 1955, at 34.

<sup>479</sup> ちなみに、前掲注(7)【61号】所掲の拙稿、97頁~98頁、脚注17において参照している、United States v. Amori, 136 F. Supp. 601 (N. D. Cal 1955) について、どのような裁判例であったか紹介しておこう。本件は、徴収期間の徒過の有無につき争われた事案であり、原告納税者は、徴収期間の起算点となる「査定(assessment)」につき、アメリカが「申告納税(self-assessment)」制度を採っているがゆえに、原告納税者が申告書を提出した時点と解釈すべきであると、この時点から計算すると本件においてはもはや徴収期間が徒過しており、したがって原告の納税義務は消滅していると主張した。いわば原告は、申告により査定が成立する——日本のように申告行為によって税額が法的に確定する——と主張したのであるが、これに対し裁判所は、原告の主張を退け、徴収期間の起算点となる「査定」については、あくまでも内国歳入法典上の概念として理解するべきであって、内国歳入法典上、査定とは、IRS長官が署名行為をした時点に成立するものであると判示した。

<sup>480</sup>さらに、次の Saltzman, Ch.4, at 3の説明も、“self-assessment”における“assessment”概念が、単なる「算定行為」に過ぎないことを例証している。「内国歳入法典は、納税者をして、所得税といった内国歳入税を算出するのに必要な情報源としている。納税者は、IRS が租税を算出するのに適切であると考えられる情報を報告するよう求められ、かつ、その情報に基づき、納税者は自己算定した(self-assessed)租税の計算を納税申告書に記載し、さらに求められている時と場所において、当該申告書を IRS に提出するとともに、(租税があればその)租税を納付する。これら自己申告(self-reporting)並びに自主納付義務は、全くの自発的な(voluntary)ものではない。申告書を提出せず、租税を納付しない納税者は、民事詐欺罰が科せられるほか、重大な事案においては、刑事罰が科せられることになる。」(原文中脚注省略。下線部は筆者による)。関連して、Saltzman, Ch.4, at 3, note 1では、納税者が「自主的に報告し算定する課税方法(self-reporting and self-assessment method of taxation)」に代わりうる課税方法として、納税者以外情報源から得られた客観的な基準に基づく「推計算定(presumptive assessment)」方式があると指摘する。

なお関連して、See Camp, *supra* note 37, at 531,531-532(「申告書は査定(assessment)ではない。納税者がみずからの租税につき“自己査定(self-assess)”するわけではない。納税者は、単にみずからの取引(transaction)について自主申告して(self-report)、彼がそう望むのであれば、その自主申告に基づいて適正な税額を算出する(calculate)に過ぎないのである。その租税につき査定をするのは、IRS である。内国歳入法典 §6201(a)は、IRS に対して、納税者の申告した内容を基礎として査定を実施する裁量権(discretion)を付与している。IRS は、むかしから、この裁量権を行使して、かつ、納税者が申告書——IRS が処理しうる申告書——上何を申告してきたのであれ、まずもって真実であると受け入れたための、大量処理的な決定(bulkprocessing decision)を行ってきたのである。)。See also e.g., Camp (Equal), *supra* note 8, at 282(「納税者が“みずから査定(self-assess)”をするというのではなく、納税者がみずから報告(self-report)するということである。IRS が査定(assesses)するのである。)。ちなみに、前者の引用文中で言及されている「査定を実施する裁量権」は、具体的な査定の実施の時期や方法といった、細かな手続面における裁量のことを指しているに過ぎないことを、確認までに指摘しておこう。

<sup>481</sup>したがって、例えば、齋藤・前掲注(255)【62号】、262頁(「アメリカ合衆国における租税債権の確定手続は、わが国の場合と同じく納税義務者のなす納税申告書の提出によりまず第一次的に確定することはいうまでもないところである。)」や、伊川・前掲注(255)【62号】、「(一)」102頁(「周知の通り、アメリカの連邦税は申告納税制度(self-assessment system)を基本とし、課税所得額の第一次の確定権を有するのは納税者である。)」といった、あたかもわが国と同じように、アメリカにおいても、納税者による申告書の提出行為につき、法的な確定効が認められているかのようにも読めてしまう記述に関しては、日米両国の申告納税制度における手続構造上の差異を曖昧にしようという観点からすれば、疑問の余地がある。

<sup>482</sup>もっとも、この「査定」につき、あえて日本の伝統的な行政行為分類論に当てはめて考えてみると、あるいは、選挙人名簿や土地台帳等への登録をも念頭に置いた「公証行為」——例えば田中二郎『新版行政法上巻(全訂第二版)』(弘文堂、1974年)124頁参照——のカテゴリーに入る可能性も考えられ、そうだとすると、アメリカの査定も日本の賦課決定と同様の法的性質のもの——ただし「行政行為」という限りにおいて——と言えるのかもしれない。しかしながら、この点、そもそも日本の行政法学においては、従来から「公証行為」の行政行為的性格については強い疑問が投げかけられていることに注意せねばならないし(例えば塩野・前掲注(124)108頁及び111頁注(3)参照)、また「公証行為」の本質的効力が“公の証明力”であるとの一般的理解に立つと、査定はそれ以上の効力を有している——租税に係る権利義務関係の確定——のであるから、やはり法的には異質なものではないかとも思える。さらに仮に、公証行為が行政行為と言え、かつ、「査定」がこの類型の行政行為に相当すると理解したとしても、日本の租税法上、少なくとも、賦課課税方式で用いられる“賦課決定”を「公証行為」と分類する学説は(管見の限りでは)ないようにも思われる。以上のことから、アメリカの‘査定に基づく税額確定方式’を、“一種の公証行為(行政行為)に基づく賦課課税方式”として、わが国の法制度との比較対照上特徴づけることは、現在のわが国の行政法学や租税法上の議論状況、さらにはわが国の現行法制度との比較の観点を

踏まえると、やはり無理があるのではないかと思われる。

<sup>483</sup>日米両国の申告納税制度に「形式的な」違いがあったとしても、それは重要でないとの批判もありえよう。しかしながら、わが国において、申告納税制度の民主的性格を論ずる諸学説等においては、この“形式性”こそが重視されていたのではなかろうか。例えば、北野弘久「申告納税制度の概念規定の検討」法と民主主義179号(1983年)47頁や、松沢・前掲注(6)【61号】、25頁以下参照。

<sup>484</sup>この点、吉良実「申告納税制度・納税申告の本質」シュトイエル300号(1987年)73頁では、納税申告による「一応」の確定は、暫定的に納税義務が確定するという意味での「条件付確定」であって、「終局的確定」ではないと指摘される。表現は異なるが同様の指摘として、田中二郎『租税法[第三版]』(有斐閣、1990年)196頁、脚注(一)でも、租税債権債務関係の確定方式における「確定」と、争訟手続の場合の「確定」の性質上の相違が指摘されている。同旨、清永敬次『税法(第七版)』(ミネルヴァ書房、2007年)215-216頁参照。あえてこの「条件付確定」／「終局的確定」の二分論に当てはめて考えると、日本の場合には「条件付確定(的)」であると言えるが、アメリカの場合には基本的には——再査定制度や査定の職権取消制度もあるが——「終局的確定(的)」であろう。

<sup>485</sup>この点、*See e.g., Bryan T. Camp, The Inquisitorial Process of Tax Administration*, 103 Tax Notes 1549, 1552(2004).「[IRSが、]日常的に納税者により自己申告された納税義務(self-reported liability)を受け入れているからといって、その納税義務に関する法的な決定が、なおも IRS により査定というかたちで実施されるという点を曖昧にすべきではない」([]内は筆者による挿入)。*See also Camp (Mysteries), supra note 8, at 232; Lederman, supra note 193, at 188, note 23.*

<sup>486</sup>前掲注(21)【61号】における指摘との関連で、アメリカ連邦税務確定過程における「assessment」の用語法を、ここで整理しておこう。本稿の叙述からも分かるように、アメリカの連邦税確定過程の文脈で用いられている「assessment」という言葉には、おもに三つの意味内容があるものと思われる。

①まず、納税者が納税申告書を提出するに当たっておこなう「assessment」、すなわち「self-assessment」における「assessment」であるが、これは、いわば「算定(computation)」という意味内容である。この「assessment」に関しては、税額の法的確定効がなく、それゆえこの点においてアメリカの申告納税は、——納税者の申告行為につき税額の法的確定効を認める——日本のそれとは“法形式上”異なっている。

②ついで、「assessment」という言葉は、「不足税額認定(deficiency determination)」における「認定(determination)」と、同じ意味内容で用いられることがある。関連して、この『認定(assessment)』の意味内容が念頭に置かれた上で、「deficiency assessment」(=不足税額認定)という言葉が用いられることがある。この点、英語表記上は、③の「assessment」の意味内容での「deficiency assessment」(=不足税額査定)と同じであるが、その意味内容は全く異なることに注意せねばならない。そもそもこの『認定(assessment)』の用語法は、内国歳入法令にしたがったものではない。したがって、ネガティブに言えば“誤った用語法”であり、またポジティブに言えば——③の用語法の——“派生的な用語法”ということになる。またこの『認定(assessment)』の用語法は、残念ながらと言うべきか、アメリカの連邦税確定過程に係る多くの裁判例や論文等の中で用いられている。さらにこの用語法は、「重大な瑕疵ある認定(naked assessment)」という議論領域においては、慣用上もはや定着した表現となってしまっている。

③さいごに、「assessment」という言葉の意味内容として、IRSの内部で行われる記録行為であって、税額の法的確定効をもった行為形式、すなわち『査定(assessment)』の意味内容で用いられる場合がある。この用語法は内国歳入法令にしたがったものであり、いわば連邦税確定行政における本来的な意味内容の「assessment」である。本文でも前述したことであるが、アメリカでは、納税者の申告書提出を通じた自己『算定(assessment)』(①)に対しても、また90日レター送付にあたって IRS が実施する不足税額『認定(assessment)』(②)に対しても、税額の法的確定効が認められることなく、この IRS 内部における事務的な行為形式たる『査定(assessment)』(③)に対してのみ、税額の法的確定効が認められるということとなる(ちなみに、水野・前掲注(50)、438頁では、③の意味内容での「assessment」を、その効果面に着目されてであろうが、「確定」と翻訳されている)。したがってこのこと

から、納税者の申告行為に対しても、課税庁の(増額)更正処分に対しても、税額の法的確定効を認めるというわが国の税額確定手続とは、その構造が異なっている。

いずれにせよ、アメリカの連邦税に係る諸文献(判例であれ論文であれ)の中で、「assessment」——あるいはその動詞形である「assess」——という言葉が出てきたときには、さしあたり以上に挙げた①『算定』、②『認定』、③『査定』のいずれの意味内容であるか——①②③に該当しない場合もあり得るかもしれないが——を、その「assessment」という言葉が置かれている“文脈”に応じて、適切に判断し、読解することが必要であろう。

<sup>487</sup>筆者は、納税申告書の提出という行為を通じて、納税者にその税額に係る第一次的な確定権の行使を認めるという意味での申告納税制度が、わが国の民主主義的な租税国家体制の基礎として大きな意義を持っているという主張に関して、その主張の背景にあるであろう実践的意図に対しては、なんら異議をさしはさむものではない。もっとも、そうは言っても、現段階において、この主張を裏付けるための実証的な議論が十分に尽くされているのかという点は別である。例えば、新井・前掲注(2)『行政法における私人の行為の理論(第二版)』【61号】、238頁、新井・前掲注(476)『課税権力の本質』、61頁以下、首藤・前掲注(476)、193頁等を参照。

ただし、この種の主張を認めるにしても、わが国の申告納税制度の“正統性”を裏付けるための素材として、あえてアメリカの申告納税制度を「加工した」かたち——わが国同様に納税者の申告行為に法的確定効があるといったような——で引き合いに出してくるという論法がとられるのであれば、その限りにおいてやはり違和感がある。ちなみに、本稿執筆に当たって参照した限りではあるが、アメリカの税務行政手続をめぐる諸文献において、申告納税制度と民主主義とをリンクさせて議論している文献は見当たらなかったように思われる。むしろ、申告納税制度が徴税行政の効率性をはかるために必要不可欠であるとか、納税者には申告納税義務があるといった側面から、申告納税制度の意義が語られている、その限りでは、アメリカでは、申告納税制度につき、あくまでもその行政技術的な側面に着目して語られることが多いようにも見受けられる。

もっともこの点、中村芳昭「申告納税制度改革」法律時報57巻8号(1985年)36頁では、「申告納税制度に対しては、アメリカにおいても、憲法の主権原理と直接結びつけた説明は見当たらないが、かなり以前から『納税者の税務行政過程への参加』とか、『民主的手続』への参加等々の表現で説明されており、…(以下略)。」(原文中の脚注表示は省略)とも指摘されているので、アメリカにおいても‘申告納税制度の民主的性格’という発想が全くないわけではないようであり、さらなる文献の渉猟が必要であるとも思われる。

なお、こういった、日本の申告納税制度の母法とされるところの、アメリカの申告納税制度の理解に関して、申告納税制度の民主的性格を強調する代表的論者である、北野・前掲注(483)、46頁では、「日本に申告納税制度が導入された直接の契機が何であったか、またその際の理論はどのようなものであったか、については、歴史的事実として客観的に解明されねばならないであろう(法認識論的研究)。」(傍点は原文のママ)と指摘され、この点からの研究については注意深く回避された上で、申告納税制度の「法実践論的研究」に進まれている。

<sup>488</sup>なお、戦後日本の租税国家体制に大きな影響を及ぼした、『シャープ勧告』の中の「Self-Assessment(申告納税)」につき言及する記述部分においては、納税者の申告につき法的な確定効を認める旨の明示的な記述は見当たらないように思われる。例えば、『シャープ使節団日本税制報告書』Ⅳ巻D4では、次のように「申告納税(Self-Assessment)」の定義について言及されている。

「所得税、および法人税の執行面の成功は全く納税者の自発的協力(voluntary compliance)にかかっている。納税者は、自分の課税されるべき事情、また自分の所得額を最もよく知っている。このある納税者の所得を算定する(measure)に必要な資料が自発的に提出される(voluntary submission)ことを申告納税という。…法人、すなわち申告書を提出しなければならない全ての納税者は、この申告納税によって自分等の所得を政府に報告(reporting)している。このように報告している各人は、国家が当面している行政上の事務の一端を負担しているのである。」(旧字体は新字体に改めた)。

関連して、忠・前掲注(3)【61号】、76頁～77頁では、終戦後、アメリカの self-assessment 制度を、当時の大蔵省

(現財務省)主税局がGHQを通じて、日本にも取り入れしようとした際の経緯の一端が示されていて、非常に興味深い。以下、関連部分を引用してみよう。

「いま、考えてみると、アメリカの税法の規定によれば、納税者は申告によって申告税額をインポーズ impose し、正当税額に対する申告税額の不足額を税務行政庁でアセス assess する、ということになっている。従って、我が国の更正決定は、アメリカではアセスメントと呼ばれてきている。だから、このインポーズという用語と、アセスという用語とが、どんな意味合いをもっているのか、という問題があったはずである。」

「私は、納税義務の発生、その確認と通知、納付命令などというドイツ行政法論の筋書を引合いに出して討論してみようとしたが、先方[GHQ]は一向に関心を示さない。自分が知っている母国の態勢は、議会在が築きあげてくれたもので、それがベスト・ポリシーであると思う、というような反応が返えってくる。」([ ]内は筆者による挿入)

「シャープ勧告書によれば、我が国の更正決定は特にリアセスメント reassessment の用語で統一されているが、アメリカの他の本ではこの用語は見かけない。」(原文中の引用省略)

「[シャープ勧告書における申告納税(セルフアセスメント)]を、前述のように、納税義務の発生、その確認と通知、納付義務の手続というような行政法理論なり租税法理論なりの系列によって理解しようとするときは、どんなふう理論構成をすることになるのか、それは[シャープ勧告書の中では]あまり詳説されていないのである。」([ ]内は筆者による挿入)

「それにしても、セルフ・アセスメントについてのアメリカの文献は多くはない。その数少ない論説の一つとして、ワールド・タクス・シリーズの『アメリカの税制』の記述を紹介してみる。まず、アメリカの連邦所得税は、納税者によって作成し提出される申告書には、全てのデータが要求され、かつ、納付すべき、義務がある税額も納税者が計算するという意味において、セルフ・アセスド・タクスと考えられているという見解が述べてある。これはシャープ勧告の記述を思わせるものがある。そして、続いてアメリカの内国税の実施面について考えるときは、自主的なセルフ・アセスメントの態勢 a system of voluntary self-assessment を実現していることが重要なのである。」(原文中の引用省略、下線部の句点は原文のママ)

以上の引用部分から、大蔵省当局としては、わが国がアメリカの申告納税制度を継受した際、アメリカの申告納税制度について、少なくとも、納税者が税額を計算して申告し税額を納付することとするといった“大まかな制度”としては理解していたが、わが国の行政法——ドイツ行政法に影響を受けた行政法——的観点から、それが具体的にどのような手続の制度であるのかについては、十分に理解できていなかったことが窺われる。そして、本稿冒頭でも述べたように、この継受時において当局者が理解できなかった事柄——アメリカと日本の申告納税制度の構造的差異を含め——について、わが国の租税法では、“60年”近くにわたって十分に理解できないまま、ずっと引きずってきってしまったのではないだろうか。さらに言うと、わが国の租税法では、アメリカの申告納税制度につき十分に理解できなかったことすら忘れてしまい、あたかも彼の国の制度をわが国の申告納税制度と同じものであると誤解してしまったのではないだろうか。

もっとも、これら指摘したことについては、さらなる検証や批判の余地があろう。さしあたり現時点において、筆者の推測をも交えて、仮説的な指摘をしたにすぎないことをお断りしておく。いずれにしても、近時わが国の租税法学界においては、アメリカ税法に係る実体法的な側面からの研究が長足の進歩を遂げてきている一方で、手続法的な側面からの研究が十分に進んでいないような印象を受けるのであるが、こういった停滞の背景要因の“一つ”として、彼の国の申告納税制度やそれに基づく税額確定手続に係る基礎的な理解、いわば上掲忠氏も指摘している、“行政法理論や租税法理論”を媒介とした認識・理解が十分ではないことが挙げられるのではなかろうか。日米企業間での国際取引が進展し、そうした中で国際的な課税に係る問題(移転価格をはじめとして)が次々と生起していくといった、現在の租税法をめぐる社会動向にかんがみても、彼の国の税務行政手続が一体どういうものであるのかという点について、基礎理論的な観点から認識・理解しようという発想は、——直面する

諸問題の短期的解決という「実践的な」比較法研究を重視する発想からすれば「迂遠」との感を否めないであろうけれども——これまで以上に重要となってくるのではないかと筆者には思われる。

<sup>489</sup>前掲注(4)【61号】参照。

<sup>490</sup>この点、すでに中村・前掲注(22)【61号】、118頁において、次のような指摘がなされている。「しかし、わが国の現行の申告納税制度にはこのようなアメリカの申告納税制度が具体的にどのような形で継受されたかについては必ずしも明らかではない。また、その導入の過程で、わが国の租税法理論、行政法理論が大きく関わったと考えられるが、実はこの点もあまり明確ではない」。また、同101～102、113頁における各指摘についても参照。

<sup>491</sup>なお、蛇足であるが、本年(2007年)わが国において「還暦」を迎えた、もうひとつの代表的な法制度として「日本国憲法」がある。したがって、わが国の申告納税制度は、少なくとも現象的に見れば、この新たな憲法とともに「*生*」を受け、またこの新たな憲法とともに「*齢*」をかさねてきたということになる。戦後のわが国におけるアメリカの self-assessment の理解(誤解)に対して、これら日本国憲法と申告納税制度との“同時代性”という点、何がしかの影響を及ぼしているのではないかという点についても、検討の対象となりうるだろう。

<sup>492</sup>行政過程のミクロ的把握とマクロ的把握に関しては、塩野宏『行政過程とその統制』19頁(有斐閣、1989年)参照。

<sup>493</sup>なお、『ミクロ』の行政過程を対象に構造分析を試みたものとして、アメリカ連邦税調査過程における限定争点集中調査やいくつかの代替的紛争解決について、それら各々の手続構造とさらにそれらの共通志向の分析を試みる、拙稿「米連邦税調査行政における新たな動向：限定争点集中調査(Limited Issue Focused Examination)を中心に」早稲田法学第81巻第3号(西鳥羽和明教授追悼号)191頁以下(2006年)がある。

<sup>494</sup>前掲注(24)【61号】で指摘した“比較法研究”のあり方にも関連するが、本稿執筆を通じて、日米両国の税務行政に関する比較法的検討をするにあたって、改めて留意すべきではないかと思う点について、ここに書き留めておく。すなわち、日米両国の税務行政に関して、日米両国の行政過程においてみられる“一つの”法制度や行為形式、さらにはこれらをめぐる議論(以下法制度等)を比較法上の基点とし、一定の価値基準にしたがって優劣の判定を下し、一方の国における法制度等を他方の国が参照すべきであると主張する論法については、かなり注意深くあらねばならないのではないかということである。以下試みに、納税者の権利擁護といった価値基準から、アメリカの優れていると思われる税務行政上の法制度等を日本もとりにいれるべきという議論を、若干単純化したかたちで展開してみよう。

例えば、アメリカの税務訴訟においては、納税者が租税裁での不足税額訴訟を提起するに当たって事前納付の必要がない、すなわち日本法的に言えば、——さしあたり事前納付をしなくとも滞納処分を受けないという意味で——執行停止原則をとっている。これに対し日本の税務訴訟では、納税者が課税処分取消訴訟等を提起する場合であっても、その課税処分の執行停止は原則として認められず、アメリカ法的に言えば、納税者は(滞納処分を受けたくなければ)訴訟を提起する前段階で係争税額を全額事前納付する必要がある。このように、単純に「執行停止(事前納付不要)」か「執行不停止(事前納付必要)」かという論点(以下③の論点)だけを基点に比較すると、納税者の権利保障という観点からすれば、日本よりアメリカのほうが優れていると言える。

しかし他方で、アメリカでは税務訴訟における証明責任が原則として「原告納税者」にあり、日本では原則として「被告政府」にある(アメリカにおける1998年改正法による証明責任転換や日本における必要経費に係る事実上の推定論など細かい議論はここでは措く)。したがって、単純にこの証明責任の論点(以下④の論点)だけを基点に比較すると、納税者の権利保障という観点からすれば、アメリカよりも日本のほうが優れていると言える。ここで、それぞれ両国の行政過程において、③の論点と④の論点とが密接に関連していると考え、これら両論点の“組み合わせ”を基点に比較してみよう。そうすると、どちらが優れているのか、ことはそれほど簡単ではなくってくる。

また、以上の設例に関連して、例えば、“アメリカでは納税者に証明責任があるのだから日本でも課税庁では

なく納税者に証明責任を負わせるべき”といった論法についても、上に掲げた④の論点と⑤の論点とを組み合わせると、さらなる検討が必要であろう。この点に関連して、例えば、税制調査会「わが国税制の現状と課題：21世紀に向けた国民の参加と選択」答申(平成12年7月14日)第二六4(3)①参照。また、税制調査会「個人所得課税に関する論点整理」(平成17年6月21日)6(3)も参照。See <http://www.cao.go.jp/zeicho/tosin/top.html> (last visited Aug. 23, 2007)

というのも、確かにアメリカでは納税者が証明責任を負うのだが、その一方で租税裁での事前納付不要の不足税額訴訟が認められているのである。したがって、この⑤の論点に係るアメリカの法制度を考慮に入れず——すなわち執行停止制度を導入することなく——、④の論点に係るアメリカの法制度の導入を図ろう——納税者証明責任制度の採用——とするのは、“ムシ”が良すぎるはなしになってしまう。それゆえ、日本においても、アメリカのように納税者証明責任制度を導入すべしと主張する場合には、やはり同じくアメリカのように、納税者が課税処分につき争訟を提起した場合の、その課税処分に係る執行停止制度——少なくとも租税不服審査段階や税務訴訟第一審段階での——の導入についても議論するというのが“スジ”ではなかろうか。

もっとも、以上の事柄に関して本格的に論証するためには、両論点をめぐる日米双方の細かな制度をも対象に議論をした上で、かつ、両論点の“組み合わせ”の必然性をさらに説得的に提示せねばならないものとも思われ、その限りでは以上の議論は、試論の域を超えないことを指摘しておく。いずれにせよ、税務行政に係る一つの法制度等に関して日米両国を比較し、その優劣を判定し、何らかの実践的な示唆を得ようとするに当たっては、単純に個々の法制度等のみに着目してこと足りるというのではなく、それら個々の法制度等について、それが“置かれている”行政過程との関連でその位置づけを分析しておく必要があり、また逆から言えば、その法制度等をそのように“置いている”行政過程の構造がいかなるものであるのかという点を、十分理論的に把握しておく必要があるのではないだろうか。

<sup>495</sup>なお、行政過程の『通時的』な構造分析を試みたものとして、伝統的な連邦税徴収過程の手続構造——「査定⇨裁判判決」→全額納付と還付訴訟——が、1988年、1996年、1998年の三次にわたる納税者権利章典による徴収手続制度改正を通じていかに変容していったかを分析する、拙稿・前掲注(7)、53頁以下【61号】がある。

<sup>496</sup>なお、本稿で用いているのとは異なった概念であると思われるが、近時、行政法学において「手続構造」という概念を、方法論として自覚的に用いている論者がいる。山本隆司「開かれた法治国」公法研究65号169頁以下参照(2003年)(例えば同170頁、「…行政機関の決定の効果および内容に方向づけられた行為形式論を、『議論の過程』および『公私協働』、すなわち『マクロの行政手続』の次元により立体化した理論枠組を、『行政の手続構造』論と呼ぶこととする。))。関連して、山本隆司「リスク行政の手続法構造」城山英明/山本隆司編『融ける境超える法第五巻：環境と生命』(東大出版会、2005年)3頁以下も参照(例えば同3頁、「行政機関が社会のあるべき状態について判断を行うプロセスを秩序づけることは、行政法(学)の中心的なテーマである。この秩序づけを法(学)は3つの観点、標語的に言えば、内的手続、外的手続、そして時間の観点から行ってきた。こうした観点から法に秩序づけられた行政の判断過程を、行政の手続法構造と呼んでおく。)(原文における脚注表示は省略)。

<sup>497</sup>この「行政過程の構造」という用語そのものに関しては、本稿以前においても、例えば、塩野・前掲注(492)、9頁においてすでにその用例が見出される。

<sup>498</sup>なお、近時、チャールズ・O・ロソッティ(猪野茂/大柳久幸/井澤伸晃/鈴木友康共訳)『巨大政府機関の変貌：初の民間出身長官が挑んだアメリカ税務行政改革』(大蔵財務協会、2007年)が刊行された(原題：Many Unhappy Returns)。本書は、元 IRS 長官の実務経験記という趣旨の書籍ではあるが、本稿において十分に検討紹介しきれなかった、IRS の組織に関わる事柄等について、その実務的側面も含め分かり易く紹介されている。アメリカ税務行政、特にその組織的側面を理解するにあたっての、有益な文献の一つであると思われる。

<sup>499</sup>ちなみに、脚注(477)でも指摘した点でもあるが、本稿で考察の対象とした日米両国それぞれの「申告納税制度」を規定する、日米両国それぞれの「租税法主義」の考え方には、いかなる『規範構造』上の異同があるのか興

味深い点である。もっとも、こうした租税法上の根本原則をめぐる日米両国の異同について解明するためには、行政法理論や租税法理論を媒介とした両国の比較法研究——前掲注(488)参照——のみならず、両国の租税をめぐる憲法上の議論にまで遡った比較法研究が必要になるのではないと思われる。

【表D：おもな査定の特徴一覧】

査定の類型 関連制度	略式査定	不足税額査定	緊急査定	繰上査定
根拠条文 (内国歳入法典)	§ 6201(a) (1)	§§ 6211-6213	§§ 6861-6862	§ 6851 (注④)
査定実施の契機	納税者による申告書提出	IRS による不足税額認定	法定申告期限日到来“後”における租税徴収の危殆化(注③)。	法定申告期限日到来“前”における租税徴収の危殆化(注③)。
査定実施に対する手続的制約	事前の手続的制約なく、納税者が提出した申告書の記載内容どおりに税額が査定される(注①)。	事前の手続的制約として不足税額手続がある。すなわち、90日レター送付後90日の出訴期間、又は、租税裁へと提訴された場合には、納税者敗訴判決が確定するまで、不足税額の査定が禁止される(注②)。	事前の手続的制約なく、直ちに査定が実施される。もっとも、当該査定の実施後60日以内に90日レターが送付されねばならない。また査定実施後5日以内の通知措置もある(7429条)。	事前の手続的制約なく、直ちに査定が実施される。もっとも、法定申告期限日又は実際の申告日の、いずれか遅い日から60日以内に90日レターが送付されねばならない。また査定実施後5日以内の通知措置もある(7429条)。
行政不服審査	査定税額に不服がある場合、その税額を全額納付し、IRS に対して還付請求を提起。	制定法により保障されているわけではないが、30日レターの送付に基づき行政不服審査を受けられる。	査定実施直後の行政不服審査がある(7429条)。	査定実施直後の行政不服審査がある(7429条)。
司法審査	査定税額につき上記還付請求を経た上で、連邦地裁ないし連邦請求裁に還付訴訟を提起。	予め係争税額につき全額納付をすることなくして、租税裁での不足税額訴訟が提起可能。	90日レターを受けての不足税額訴訟のみならず、査定実施直後の連邦地裁(場合によっては租税裁)での7429条訴訟が提起可能。	90日レターを受けての不足税額訴訟のみならず、査定実施直後の連邦地裁(場合によっては租税裁)での7429条訴訟が提起可能。

★Saltzman, Ch. 10, at 12を参考にしながら作成。

(注①) そのほか略式査定の実施が可能な場合として、納税者と IRS とが不足税額につき同意した場合、納税者が納付してきた場合、些細な又は計数上の誤りがある場合等がある。

(注②) 内国歳入法典上、租税裁での不足税額訴訟を含む不足税額手続が認められていない種類の税目(雇用関連諸税等)に係る不足税額については、不足税額査定ではなく略式査定(非不足税額査定)が実施される。

(注③) 一万ドル以上の現金所持者に対して、緊急査定又は繰上査定を実施しやすくする現金所持者査定もある。

(注④) 破産手続に関連した特殊な査定類型として、破産査定や管財査定もある (§ 6871)。