

## 《論 説》

## アメリカ租税訴訟の理論的課題

——連邦APA、適正性の推定と立証責任を焦点にして——

石 村 耕 治

はじめに

- I 司法と租税行政との基本的な関係の分析
  - 1 連邦民事租税訴訟における連邦行政手続法（APA）の所在
  - 2 連邦民事租税訴訟と審査基準をめぐる実例分析
  - 3 連邦租税裁判所は連邦APA上の「審査裁判所」にあたるのか
  - 4 租税行政における適正性推定の原則
  - 5 連邦民事租税訴訟手続の流れ
  - 6 連邦民事租税訴訟の公判審理での証拠基準（証明度）とは
- II 主要な連邦民事租税訴訟と立証責任ルール
  - 1 主要な連邦民事租税訴訟とは
  - 2 不足税額訴訟における裁判所の選択
  - 3 連邦民事租税訴訟の公判審理における立証責任ルール
  - 4 IRSがアナウンスする立証責任ルール
  - 5 税法令等で認められる適正性推定原則の適用除外例
  - 6 裁判例で認められた適正性推定原則の適用除外例
- III 租税行政上の適正性の推定原則の形成と立証責任の推移
  - 1 判例法で形成された租税行政上の適正性推定原則
  - 2 近代的な所得税制の確立と租税救済制度の整備
- IV 立証責任のIRS側への転換を容易にするための法改正
  - 1 IRS側への立証責任の転換の要件
  - 2 立法事実の分析
  - 3 納税者が大胆な変化を実感できない見直し

- 4 多くは事実上と法律上の争点が発差する限界事例
- 5 「信用できる証拠」と認める事例の分析
- 6 IRS側への立証責任の転換と連邦APA

むすび

## はじめに

アメリカ合衆国（以下「アメリカ」という。）は、連邦国家（federal state）である。アメリカの統治機構は、おおむね「連邦（federal）」、「州（states）」<sup>1)</sup>および「地方（local, municipal）」に分けられる。これらのうち、司法裁判所（judicial courts, court of law）は、連邦と州に置かれている。

1789年に制定された連邦（合衆国）憲法（U.S. Constitution）は、第3条（Article III）1項で、連邦司法府について、次のように規定する。「合衆国の司法権は、一つの最高裁判所、および連邦議会が随時制定し設立する下位裁判所に帰属する」。これにより、司法権が連邦最高裁判所を唯一の最終的な帰属先とすべきことを定める。連邦議会は、連邦憲法第3条に基づき、連邦裁判所法（合衆国法典タイトル28〔司法府および司法手続（Judiciary and Judicial Procedures）〕を定め、これを典拠に連邦地方裁判所（U.S. District Court）や連邦控訴裁判所（U.S. Courts of Appeals）などの裁判所を創設している。一般に、この種の裁判所は、「連邦憲法第3条裁判所（Article 3 courts）」とも呼ばれる<sup>2)</sup>。

一方、連邦憲法第1条8項9号は、「連邦議会は、最高裁判所のもとに下級裁判所を設置することができる。」と定める。この種の裁判所は、「連邦憲法第1条裁判所（Article 3 courts）」とも呼ばれる。憲法上のこの規定に基づき、連邦議会は、連邦租税裁判所（U.S. Tax Court）（以下、たんに「租税裁判所」

- 
- 1) 以下、ここでいう「州」には、連邦の首都（直轄地域）であるワシントン特別区（Washington, D.C.）やグアムやプエルトリコなどの海外領土（Territories of United States）を含む。
  - 2) 詳しくは、拙著『アメリカ連邦所得課税法の展開～申告納税法制の現状と課題分析』（財経詳報社、2017年）第VI部2「連邦民事租税訴訟制度」688頁以下参照。

ともいう。)のような限られた行政分野のみを管轄する事実審裁判所 (trial courts) を設置している。

連邦租税裁判所は、連邦税法典である内国歳入法典 (IRC=Internal Revenue Code/以下「連邦税法」、「IRC」ともいう。) 7441条以下に基づき設置された連邦司法部に属さない裁判機関である。

連邦課税庁は、内国歳入庁 (IRS=Internal Revenue Service) と呼ばれる (以下、「連邦課税庁」、「課税庁」、「内国歳入庁」または「IRS」という。)。所得税など主要な連邦税の納税者は、IRSによる一般的な課税処分を民事の裁判で争う場合には、第一審として、連邦租税裁判所を選択することが多い。

連邦憲法第3条裁判所 (Article 3 courts) は、政府の立法 (legislative) 部門、執行 (executive) 部門、さらには第四権 (the fourth power, fourth branch of the government) と呼ばれる行政 (administrative) 部門において問われた行為 (actions, acts) (作為に加え不作為 (inaction) を含む。以下同じ。) について、民事 (civil) および刑事 (criminal) 双方にわたって、原告適格 (standing) ある者からの訴えの司法審査 (judicial review) を管轄する。したがって、今回の検討の中核となる行政庁 (administrative agency) の一つであるIRSによる租税行政活動についても管轄できる<sup>3)</sup>。この場合、憲法第3条裁判所は、内国歳入法典 (IRC) のような個別制定法上の救済手段に加え、連邦行政手続法 (APA=Administrative Procedure Act/以下「連邦APA」ともいう。) に基づくコモンロー (common law) やエクイティ/衡平法 (equity) 上の各種法理

---

3) ここでは、「administrative action, administrative act」の言葉を、「行政行為」と邦訳しておく。わが国における学問上の概念としての行政行為は、拘束力、公定力、不可争力、不可変更力などの特殊な効力を有する。しかし、アメリカ法では、行政行為に対して必ずしもこうした広範な効力を法認しているわけではない。このことから、この言葉を、わが国の行政行為と区別して「行政活動」と邦訳するのも一案である。ちなみに、ここでいう「行政行為」は、「行政処分 (administrative decisions, administrative determinations)」などを含む概念である。また、「administrative agency」の言葉は、「行政庁」または「行政機関」と邦訳しておく。一方、「governmental agency」の言葉は、行政機関や独立規制委員会その他の機関を含む意味で使われていることから、「政府機関」と邦訳しておく。

を適用して救済することも可能である。

アメリカ法上、行政分野によっては、行政庁/行政機関の行為 (administrative actions, administrative acts) や処分 (administrative decisions, administrative determinations) などの行政活動に対し「行政の適正性の推定 (presumption of administrative correctness)」の効力を認める。租税行政分野がその一つである。この適正性の推定の効力は、裁判例 (court cases)、学説 (scholarly opinion) ないし各行政分野に適用される制定法 (statutes) などを根拠に法認されている。このアメリカ法上の「適正性の推定」の効力は、わが国における学問上「公定力 (*Grundsatzliche Verbindlichkeit*)」に似た効力 (取消訴訟の排他的管轄の効力) とみることができる。

行政の適正性の推定を覆したい者は、前審として不服審査制度を活用できるようになっている行政分野も多い。租税行政分野がその一つである。しかし、一般に、前審を選択するかどうかは当事者の意思によるとされている。いずれにしろ、究極的には裁判所に訴えて争うことができる。裁判所による審査において行政の適正性の推定を覆すことを求める者は、必要な証拠を提出するように求められる。言い換えると、アメリカにおける租税行政活動にかかる民事訴訟においては、一般の民事訴訟とは異なり、行政の適正性の推定の効力を覆すための証明論を中心に展開されていると言ってもよい。

本稿では、アメリカにおける行政活動に対する民事訴訟、とりわけ連邦租税行政にかかわる民事租税訴訟に傾注する形で、裁判所での連邦APAの適用、適正性推定の原則および立証責任の問題について分析する。

## I 司法と租税行政との基本的な関係の分析

連邦憲法第3条裁判所 (Article 3 courts) である連邦裁判所は、政府の立法部門、執行部門および行政部門の行為 (actions, acts) を司法審査 (judicial review) することができる。司法審査では、各部門で問われた行為について、「事件または争い (cases or controversies)」の有無、すなわち当事者適格/原告適格 (standing) の有無などから手続を進める。審査する範囲も広範にわた

る。立法部門の行為については、例えば議会がつくった制定法 (statutes) について違憲立法審査を行うことができる<sup>4)</sup>。また、執行部門の行為については、例えば発布された大統領令府令 (EO=executive orders) その他の大統領令 (Presidential orders) の合憲性<sup>5)</sup>を判断できる。さらに、本稿で検討の中核となるIRSのような行政庁 (administrative agency) の行政活動についても司法審査ができる。

#### 【コラム】連邦行政手続法 (APA) の法的枠組み

連邦憲法は、議会 (1条)、大統領 (2条)、裁判所 (3条) の三権について規定している。しかし、行政活動に関する権限 (制定法がつくり出す権限) についてはふれていない。このことから、行政権は“第四権 (the forth power, forth branch of the government)”とも呼ばれる。現代国家は、この第四権

- 4) アメリカにおける違憲立法審査は大きく、法令違憲 (factual constitutional challenge/facial invalidation of statutes) と適用違憲/処分違憲 (as-applied constitutional challenge) に分けられ、法令違憲と適用違憲の分類、定義等についてはさまざまな角度から議論されている。法令違憲は、文面違憲とも邦訳される (以下「法令違憲」の呼称に統一する)。一般に、裁判所は、法令違憲については、当該法令がどのような事案においても無効となると立証できる極めて例外的な場合にのみ宣言/判決することができる と解されている。また、裁判所は、法令違憲と宣言/判決しても、当該法令の廃止には立法府の手続によらざるを得ない。こうしたことを織り込んで考えると、究極的には、大多数の事例においては、適用違憲と判示せざるを得ないのではないかとの主張も多い。詳しくは、See, Alex Kreit, “Making Sense of Facial and As-applied Challenges,” 18 Wm. & Mary Bill of Rts. J. 657 (2010); Richard H. Fallon, “As-Applied and Facial Constitutional Challenges and Third-Party Standing”, 113 Harv. L. Rev. 1321 (2000). また、拙論「租税立法 (税法令) 違憲訴訟と立法裁量論」税制研究第70号70頁 (2016年)。わかりやすい解説としては、拙論「租税立法違憲訴訟と立法裁量論」〔石村耕治編〕『現代税法入門塾〔第10版〕』(清文社、2020年) 123頁以下所収参照。なお、わが国においては、アメリカ法での展開を参考にして、法令違憲と適用違憲/処分違憲の分類、定義等について土着の議論展開をみている。わかりやすい解説としては、例えば、山本龍彦「適用審査と適用違憲」〔曾我部真裕ほか編〕『憲法論点教室』37～38頁 (日本評論社、2012年)。
- 5) 詳しくは、石村、前掲・注2、第VIII部12「大統領令とは何か」873頁以下参照。

が肥大化し行政規制が網の目のように張り巡らされた国家であるとされる。第四権である行政権は、しばしば議会類似の機能 (legislative-like functions, quasi-legislative functions) や裁判所類似の機能 (judicial-like functions, quasi-judicial functions) を行使することから、伝統的な議会や裁判所の権限とぶつかる。このような越境的な行政庁の権限行使を放置すると、連邦憲法が組み立てた三権分立の原則を危うくしかねない。そこで、連邦議会は、行政庁の活動や処分、裁決、行政立法に手続的な歯止めをかけ、司法統制をするための統一的なルールを定めるために、1946年に連邦APA(Administrative Procedure Act/行政手続法) を制定した<sup>6)</sup>。連邦APAの制定は、「新たな規制国家の権利章典 (bill of rights for a new regulatory state)」とも称賛された。誰もが「手続上の権利 (procedural rights)」を享受できる仕組みをもたらすともいわれた。連邦APA制定時に、当時の連邦司法長官 (Attorney General) は、この法律の制定目的として、次のような4つをあげた<sup>7)</sup>。①行政庁に対して、公衆が行政庁の現在の活動を知ることができるように義務づけること、②公衆に対して、聴聞ないし告知コメント手続をとおして、規則制定に参加の機会を与えること、③規則制定と裁決手続に特有な統一基準を定めること、そして④行政庁の活動に対する司法審査の基準を明確にすることである。

当初、連邦APAは、12条で構成された。1967年以降、幾度が改正された。現在、それら連邦APAの規定は、合衆国法典 (U.S.C.) に編入され、タイトル5・チャプター・5サブチャプターIIの551条～559条、および合衆国法典タイトル5・チャプター7の701条から706条に見出すことができる。おおまかに分けると、次の分野に関する規定からなる。①情報公開法+プライバシー法 (Freedom of Information Act & Privacy act/552条～552条a項)、②規則制定 (Rulemaking/553条)、③裁決 (Adjudication/554条)、④その他の行政手続 (Other Administrative Procedures/555条～559条)、⑤司法審査 (Judicial Review/701条～706条)。

本稿で連邦APAに関して取り上げるのは、主として⑤司法審査の規定 (701条～706条) である。

- 6) See, George B. Shepherd, "Fierce Compromise: The Administrative Procedure Act Emerges From New Deal Politics," 90 Nw. U. L. Rev. 1557 (1996).
- 7) U.S. Dep't of Justice, Attorney General's Manual on the Administrative Procedure Act 9 (1947).

## 1 連邦民事租税訴訟における連邦行政手続法 (APA) の所在

行政庁の行為や処分など行政活動を裁判所で問うとする。この場合、アメリカでは伝統的に、憲法、コモンローやエクイティに基づいて、民事訴訟の形で、司法審査手続がとられてきた。これは、アメリカの場合、“民事訴訟の特別手続としての行政訴訟”という考え方がないからである。加えて、わが国でいう「主観訴訟」、「客観訴訟」の色分けも鮮明ではなく、むしろ「事件または争い (cases or controversies)」が存在するか否かで訴訟適格の有無を判断する仕組みになっているからである。

アメリカには、わが国の行政事件訴訟法（以下「行訴法」という。）のような行政訴訟に関する一般的な訴訟手続法はない。しかし、わが国の行訴法に相応するような規定は、連邦（さらには各州）が定める行政手続法（APA=Administrative Procedure Act）の「司法審査 (Judicial Review)」の章のなかに見出すことができる。例えば、1946年に制定された連邦行政手続法（連邦APA）は、第7章〔司法審査〕に、701条〔適用、定義〕、702条〔審査を受ける権利〕、703条〔訴訟形式および裁判所〕、704条〔審査対象となる行為〕、705条〔執行停止の求め〕および706条〔審査の範囲〕の規定をおいている。

連邦行政庁の行為や処分などにより不当または違法に権利を侵害されたとする。この場合、権利を侵害された者は、司法救済を求めることができる。連邦APA 702条〔審査を受ける権利 (Right of Review)〕は、次のように規定する。

【図表 1】連邦APA702条の邦訳（仮訳）

### APA 702条〔審査を受ける権利〕

行政庁の行為のために法的権利の侵害を受け、または関係する制定法の意味する範囲内で行政庁の行為により不利に影響を受けもしくは利益を害された者は、その行為について司法審査を求めることができる。〔以下略〕ただし、本条は、(1) 裁判所が、司法審査に対する他の制限またはその他適切なコモンロー上もしくはエクイティ上の根拠に基づいて訴えを退け救済をしない権限を行使することまたは義務を遂行することに影響を及ぼすものではなく、または、(2) 訴訟を受け付けた他の制定法が、訴求する救済を明示的もしくは黙示的に禁じている場合には、裁判所に救済する権限を与えるものではない。

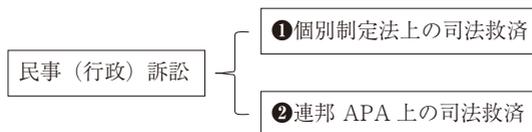
また、司法救済の方法について、連邦APA 703条〔訴訟形式および裁判所 (Form and venue of proceeding)〕は、次のように規定する。

【図表2】連邦APA703条の邦訳（仮訳）

APA 703条〔訴訟形式および裁判所〕

司法審査を求める訴訟形式は、制定法に定める裁判所における当該事項の関する個別の制定法上の審査手続、または、当該個別の制定法上の審査手続が存在しないもしくは不適切である場合には、管轄権を有する裁判所における宣言的判決、禁止もしくは強制的な差止命令または人身保護命令を求める訴えを含むあらゆる適用可能な訴訟形式とする。個別の制定法上の審査手続が適用できない場合においては、司法審査を求める訴えは、合衆国、正式名称による行政庁、または適切な公務員を被告として、これを行うことができる。事前の適切かつ排他的な司法審査の機会が法によって保障されている範囲を除いて、行政庁の行為は、司法的な法執行のための民事または刑事手続において、司法審査に服する。

以上のように、連邦APA 703条は、行政活動に対する訴訟/司法審査形式 (form of proceeding for judicial review on administrative actions)、すなわち連邦行政分野に対する民事訴訟（以下「行政訴訟」または「連邦行政訴訟」ともいう。）は、大きく「①個別制定法上の司法救済 (the special statutory review)」と「②それ以外 (non-statutory review)」、つまり「判例法上の司法救済 (common law & equitable review)」<sup>8)</sup> からなる。簡潔に図示すると、次のとおりである。



連邦APAに関する立法事実や裁判例などに照らしてみると、連邦APA 703

8) つまり、連邦APA 703条にいう②連邦APA上の司法審査とは、判例法で示された訴訟形式を法文化 (codify) したものである。See, Richard Murphy, “Types of Judicial Review of Agency Action: Non-statutory Review—Equitable Relief,” 33 Fed. Prac. & Proc. Judicial Review § 8307 (2d ed., Oct. 2020).

条は、①による司法救済が優先されるが、②は、①では十分な救済が得られないときには利用できると解される<sup>9)</sup>。言い換えると、連邦行政庁を被告とする民事訴訟は、個別制定法において救済を求めるための原告適格 (standing) が認められており、その制定法での救済が十分ではないと考えるときには、連邦APA 703条のもとでコモンロー上の人身保護令状 (ヘイビアス・コーパス/Habeas Corpus)、エクイティ上の差止命令 (injunction) などさまざまな法的な救済を求めることができる<sup>10)</sup>。ただし、この場合、前記【図表1】にあげた連邦APA702条但し書にあるように、個別制定法が設定する制限要件にあてはまるときは別である。

例えば、IRC(内国歳入法典) 7422条a項〔還付請求のための民事訴訟 (Civil action for refund)〕は、“裁判所は、租税が「誤ってまたは違法に査定または徴収されたとする訴えも、〔中略〕還付請求または税額控除が適切に申告されるまで」、その訴えや手続を開始してはならない」と規定する。このことから、裁判所は、この連邦税法 (IRC) 上の制限要件を無効にする形で連邦APAを適用して、納税者の訴えを認め、救済することはできない。

## 2 連邦民事租税訴訟と審査基準をめぐる実例分析

連邦APA自体は、事物裁判管轄権 (subject matter jurisdiction on a court) について規定していない。このことから、裁判所は、個別制定法が事物管轄権を付与している場合に限り、連邦APAに定める法原則を適用することになる。

市民・納税者が、個別制定法に準拠して連邦APAの規定の適用による行政活動に対する司法審査を求めるとする。この場合、第一審 (事実審) の審査裁判所 (reviewing court) は、連邦憲法第3条裁判所である連邦地方裁判所 (U.S. District Courts) か、連邦の首都・ワシントンD.C.にある連邦憲法第1条裁判所である合衆国連邦請求裁判所 (U.S. Court of Federal Claims) になる。ただ

9) See, Levin, "Vacation at Sea: Judicial Remedies and Equitable Discretion in Administrative Law," 53 Duke L. J. 291 (2003).

10) See, John F. Duffy, "Administrative Common Law in Judicial Review," 77 Tex. L. Rev. 113, at 151.(1998).

し、連邦行政訴訟のうち連邦民事租税訴訟については、連邦憲法第1条裁判所である連邦租税裁判所（U.S. Tax Court）に提訴できる。

アメリカにおける連邦民事租税訴訟は、個別制定法であるIRC(内国歳入法典)<sup>11)</sup>に準拠して提起されている<sup>12)</sup>。しかし、当事者は、公判審理（trials）の段階で、審査裁判所に対して、連邦APAに定められた立証責任（burden of proof）や②証拠基準（evidence）などの適用を求め、対峙することも少なくない。ところが、のちにふれるように、IRC(内国歳入法典)に定められた審査基準やルールと、連邦APAやそのバックボーンとなっている行政法の一般原則（general principals of administrative law）に基づく審査基準やルールとが異なることもある。このため、審査裁判所は、その調整や、どちらの基準やルールを優先して適用すべきかで、難しい判断が求められる。

すでにふれたように、第一審（事実審）の審査裁判所である連邦租税裁判所は、連邦民事租税訴訟のみを管轄する。加えて、他の裁判所では第一審として取り扱えない事項も管轄できる<sup>13)</sup>。こうした法制上の特質もあり、連邦納税者が、租税裁判所に提起する訴訟において、連邦APAに定められた審査基準やルールなどの適否を争った事例の多くは、次の3つである。①不足税額訴訟（IRC 3213条a項、7442条）、②善意の配偶者救済（innocent spouse relief）にかかる訴訟（IRC 6015条e項）、③徴収上の適正手続審査〔CDP(=collection

11) IRC チャプター76〔裁判手続（Judicial Procedures）〕7401条以下、サブチャプターB〔納税者および第三者による手続（Proceedings by Taxpayers and Third Parties）〕7421条以下、サブチャプターC〔租税裁判所（The Tax Court）〕7441条以下。

12) 納税者は、裁判を起す場合、各裁判所の訴訟手続規則（Rules）に従う必要がある。例えば、連邦租税裁判所は、独自の裁判所訴訟手続規則（The Court's Rules of Practice and Procedure/以下「租税裁判所規則/TCR=Tax Court Rules」という。）を定めている。また、連邦裁判所については、連邦裁判所規則制定法（28 合衆国法典 2071-2077条/28 U.S.C. §2071-2077）が、連邦最高裁判所に対して、連邦裁判所の規則や証拠規則を定める権限を付与しており、連邦最高裁は、同法に基づき、連邦民事訴訟規則（Federal Rules of Civil Procedure/Fed. R. Civ. P.）などを定めている。各裁判所は、これらの規則に基づいて裁判手続を進める。

13) 詳しくは、石村、前掲・注2、第VIII部2、694頁参照。

due process)hearing] にかかる訴訟 (IRC 6330条d項1号)<sup>14)</sup>。

### (1) 不足税額訴訟と審査基準

連邦税の不足税額訴訟 (deficiency suits/IRC 3213条a項、7442条)<sup>15)</sup> においては、納税者が、審査基準の選択において、連邦APAの適否を争った事例が数多く存在する。

#### ① キネティック (Q) 社事件判決の分析

ここでは、実例として、キネティック (Q) 社事件 (QunetiQ U.S. Holdings Inc. & Subsidiaries v. Commissioner of I.R.)の連邦租税裁判所判決(110 T.C.M. 17 (2015))、連邦控訴裁判所判決 (845 F.3d 555 (4th Cir. 2017))、連邦最高裁判所決定 (138 S. Ct. 299 (2017)) を取り上げて、以下に分析する。

本件では、IRSが、納税者 (Q社) が従業者に支払った株式報酬の損金経理を否認し不足税額通知書 (NOD=Notice of Deficiency) を発して更正処分をしてきた。しかし、通知書は、1行の理由を附記しただけで、増差額の計算根拠や理由などが不明で、記載内容はきわめて不十分なものであった。そこで、納税者 (Q社) は、実体的な不足税額問題に加え、手続的な問題を争った。

- 
- 14) わが税法にいう更正・決定処分を不服とする取消訴訟に相当する。加えて、緊急賦課にかかる行政審査決定 (jeopardy levy or assessment determinations/IRC 6861条、7429条) などの司法審査事例においても、連邦APAの規定の適否が問われる。なお、これらの訴訟事例を含め次の事例について、連邦租税裁判所は、限定的ながら宣言的判決 (declaratory judgements) をくだすことができる。IRC 7428条 [IRC 501条c項3号にいう非営利公益団体の適格性・分類]、IRC 7476条 [一定の退職計画の適格性]、IRC 7477条 [一定の贈与の価額評価]、IRC 7478条 [一定の政府債務の適格性]、IRC 7479条 [IRC 6166条上の遺産税の分割納付の適否] などをあげることができる。
- 15) 連邦納税者は、選択的に、「first-pay-dispute-later」ルールに従い、係争額を納付したうえで、連邦地方裁判所または連邦請求裁判所に還付請求訴訟 (refund suits) を提起することもできる (IRC 7422条a項)。

## ② 不足税額訴訟の法的根拠とは

キネティック (Q) 社事件判決を分析するに先立ち、まず、不足税額訴訟の法的根拠や構造についてふれる。

不足税額通知書の記載について、内国歳入法典 (IRC) 7522条〔納税額、不足額その他の通知書〕は、次のように規定する (仮訳)。

## 【図表3】不足税額通知書へのIRC上の記載要件

## IRC 7522条〔納税額、不足税額その他の通知書の内容〕

## a項〔通則〕

本条が適用になるいかなる通知書にも、納税額、経過利子、増差額、増差税額および査定済みの民事罰の算定基準を記載し、かつその金額を証するものとする。この場合において、その記載が不十分であったとしても、当該通知書を無効としないものとする。

## b項〔本条が適用になる通知書〕

本条が適用になる通知書とは、次の各号に掲げるものをいう。

- 1号 6155条、6212条または6303条に記載された納税額通知書または不足税額通知書
- 2号 情報申告書連携プログラムから生成された通知書、および、
- 3号 納税者に対して内国歳入庁の行政審査の機会を認める最初の不足税額提案書 (the 1st letter of proposed deficiency)

IRC 7522条a項は、不足税額通知書 (NOD) の「記載が不十分であったとしても、当該通知書を無効としないものとする。」とし、瑕疵あるNODであっても有効と取り扱うものと規定している。

そこで、原告納税者のキネティック (Q) 社は、連邦租税裁判所に対して、通知された不足税額処分に、連邦APA 704条〔審査対象となる行為 (Actions reviewable)〕およびAPA 706条〔審査の範囲〕1項A号を適用して、違法と判断するように求めた。

## 【図表4】連邦APA704条と706条の邦訳 (仮訳)

## APA 704条〔審査可能な行為〕

制定法により審査可能とされるいかなる行政庁の行為、および裁判所において他に適切な救済方法のない最終的な行政庁の行為 (final agency action) は、司法審査

に服する。

#### APA 706条〔審査の範囲〕

審査裁判所は、判決に必要な範囲内で、しかも主張されたときに、関連するすべての法律問題について判断し、憲法および制定法の規定を解釈し、かつ、行政庁の行為に関する条項の意味または適用可能性につき決定するものとする。

審査裁判所は、次のことを行うものとする。

- 1号 違法に保留され、または不当に遅延している行政庁の行為を執行すること。
- 2号 行政庁の行為、事実認定および結論について、次に掲げる該当事項が判明した場合には、これらを違法なものとして取り消すこと。
  - A 専断的、恣意的、裁量の濫用その他法を遵守していない。
  - B 憲法上の権利、権限、特権または免除に反する。
  - C 制定法に定められている管轄、権限若しくは制限を踰越する、または制定法に定められている権限を欠いている。
  - D 法が求める手続を遵守していない。
  - E APA 556条および557条の適用がある事件またはその他の制定法により行政庁の聴聞の記録に基づいて審査される事件について、実質的証拠に基づいていない。
  - F 審査裁判所による覆審的な公判審理に服する事実である場合に限り、事実によって根拠づけられていない。

前記の決定をする場合において、裁判所は、すべての記録<sup>16)</sup> またはそのうちの当事者が引用する部分を審査するものとし、かつ、不利益な誤謬<sup>17)</sup> に対して十分配

16) 「すべての記録 (the whole record)」の具体的な意味内容については、議論のあるところである。とりわけ、706条2項Fにいう「覆審的な公判審理 (trial de novo)」の定義や、704条にいう司法審査の対象となるのは「最終的な行政庁の行為 (final agency action)」であること、つまり、検討過程にある文書 (deliberative process materials) や決定前の見解 (pre-decisional views) は審査対象から除外されることなどとの関連で積極的な議論が展開されている。See, Aram A. Gavoor & Steven A. Platt, “Administrative Records and the Courts,” 67 U. Kan. L. Rev. 1 (2018).

17) 不利益な誤謬の法理 (rule of prejudicial error) とは、上訴裁判所が、下級審の判断が公判審理の結果の実質的な効果を与える不利益な誤謬 (prejudicial error) に基づいてくださっていると考える場合には、棄却するように求める訴訟上の原則である。この法理は、裁判所の公判審理では、誤り (mistake) は常にありうるというこ

慮するものとする。

すなわち、納税者(Q社)は、IRSが発した不足税額通知(NOD)は連邦APA 704条にいう「最終的な行政庁の行為」にあたり、合理的な説明(reasoned explanation/proper justification)のないNODは連邦APA 706条2号Aにいう「専断的(arbitrary)」、「恣意的(capricious)」で違法との理由で、処分の取消しを求めて連邦租税裁判所に救済を求めたわけである。典拠として、合理的な説明のない最終的な行政庁の行為は、専断的、恣意的でAPA 706条2号A違反であるとする先例(FCC v. Fox TV Stations, Inc., 489 F.3d 444 (2nd Cir. 2007))をあげた<sup>18)</sup>。

連邦租税裁判所は、本件において、次のような理由を示して、納税者(Q社)の訴えを退けた(110 T.C.M. 17 (2015))。

とを前提としたコモンロー上のルールである。なお、仮に誤謬があったとしても、それが無害な誤謬(harmless error)と判断されれば、上訴は認められない。ちなみに、研究者の多くは、連邦APAの制定者である連邦議会は、コモンロー上の不利益な誤謬の法理を機械的にAPAに挿入した、とみている。このため、この法理が行政法分野にどのように解釈・適用になるのかについては、今日でも議論のあるところである。See, Craig Smith, "Taking 'Due Account' of the APA's Prejudicial-error Rule," 96 Va. L. Rev. 1727 (2010).

18) 本件においては、複数のテレビ放送局(以下「TV局」という。)が、連邦通信委員会(FCC=Federal Communication Commission)が品位を欠く表現を規制するために各TV局に発出した命令は、具体的な規制理由を明示しておらず、APA 704条および706条2号Aに違反するとして、連邦控訴裁判所に取消しを求めた。すなわち、手続上の瑕疵問題を争ったものである。言い換えると、この種の命令は連邦憲法修正1条が保障する「言論の自由」を侵害するとして実体法上の問題を争った事例ではない。連邦控訴裁判所は、FCCのTV局への放送政策変更命令は、合理的な説明が記載されておらず、APA 706条2号Aにいう「専断的(arbitrary)」、「恣意的(capricious)」であり、違法とした。しかし、最高裁の多数意見は、FCCの命令は違法ではないとして、上訴を棄却し差し戻した[556 U.S. 502, at 515-16 (2009)]。See, John F. Stephens, Matthew G. Stein, "The Future of the FCC's New Indecency Policy Since April 2009, A Slip of the Tongue," 33-MAY L.A. Law. 14 (May, 2010).

**【図表5】キネティック (Q) 社事件連邦租税裁判所判決の骨子**

- ・IRSが発する「不足税額通知書 (NOD) には原則として連邦APAは適用にならない」。
- また、仮に連邦APAが適用になるとしても連邦APA 704条にいう「最終的な行政庁の行為」にあたらぬ。
- ・そのうえで、IRSが発した本件NODは、IRC 7522条の定め範囲内にあり合法である。

連邦租税裁判所の判決を不服として、納税者 (Q社) は、第4巡回区連邦控訴裁判所 (U.S. Court of Appeals, 4th Circuit) に控訴した。連邦控訴裁判所は、この控訴を受けて、「不足税額通知書 (NOD) は、原則として連邦APAが適用になる」としたうえで、「納税者 (Q社) が審査を求めたNODが連邦APA 704条にいう『最終的な行政庁の行為』にあたり、合理的な説明を記載していないNODは違法である。」とする主張について精査した。

連邦控訴裁判所は、次の理由を示して、納税者 (Q社) の訴えを退ける判断をくださった (QunetiQ U.S. Holdings Inc., & Subsidiaries v. Commissioner of IRS, 845 F.3d 555 (4th Cir. 2017))。

**【図表6】キネティック (Q) 社事件連邦控訴審判決の骨子**

- ・司法審査の範囲 (scope of review) につき、連邦APA(行政手続法) とIRC(内国歳入法典) との間には大きな乖離がある。
- ・IRC(内国歳入法典) は、連邦租税裁判所が、課税庁 (IRS) に対して、当初送達された不足税額通知書 (NOD) に係争中に新たな争点 (ニューイシュー) を加えて不足税額を容認する判断をくださることを認める (IRC 6214条a項、Tax Ct. Rule 142 (a) (c) など、動的でユニークな手続を定めている。
- ・これに対して、連邦APA(行政手続法) は、静的な手続を定めており (APA 704条、706条2号A)、その違いは顕著である。
- ・こうした双方の法的環境の違いから判断して、合理的な説明 (reasoned explanation) を求める連邦APA(行政手続法) の要件をIRC(内国歳入法典) が規定する不足税額通知書 (NOD) に適用するのは適当ではない。

納税者 (Q社) は、控訴裁判所の判決を不服として、連邦最高裁に上訴したが、最高裁は訴えを退けた (QunetiQ U.S. Holdings Inc., & Subsidiaries v.

Commissioner of IRS, 138 S. Ct. 299 (2017))。

### ③ キネティック (Q) 社事件判決の評価

キネティック (Q) 社事件判決において、第一審の連邦租税裁判所は、連邦税の不足税額訴訟への行政法の一般原則や連邦APAの適用には消極的な姿勢を取る。これに対して、連邦控訴裁判所は連邦APAの適用には積極的である。

連邦租税裁判所の姿勢には、賛否が分かれる。連邦APAの適用に関して、租税行政分野と他の行政分野との間に“税は特別 (tax exceptionalism)”として壁を設け、租税行政分野を特別視することにもつながるのではないか<sup>19)</sup>。「タックス・マイオピア (tax myopia)」つまり「税の視野の狭さ」を指摘する声もある<sup>20)</sup>。

いずれにしろ、本件をみれば、不足税額訴訟において、連邦APAの規定の適用を争う途が開かれていることを認識できるのではないか。

### ④ 不足税額訴訟と連邦APAの所在

不足税額訴訟 (IRC 3213条a項、7442条) では、租税行政庁の行為に対して司法審査を加え、裁判所が正しい不足税額を再決定 (redetermination of the correct amount of the deficiency) することから (IRC 6214条a項)、基本的には、一般行政法上の原理や連邦APAの規定が適用になると解されている。にもかかわらず、審査裁判所は、租税裁判所かその他の連邦裁判所かを問わず、税額を再決定 (redetermination) する際の公判審理では、不足税額通知書 (NOD) に記された行政記録 (administrative records) に縛られることはない。公判審理 (trial) で採用する証拠は、新たな証拠を含めて事実審理をやり直す覆審方式 (*de nova* approach) で納税者の救済にあたってきている。つまり、この

---

19) See, Brian Harris & Anna Els, “The Applicability of the Administrative Procedure Act to Federal Tax Litigation,” 91-OCT Fla. B.J. 44 (2017).

20) See, James M. Puckett, “Structural Tax Exceptionalism,” 49 Georgia L. Rev. 1067, at 1072 (2015); Stephanie Hoffer & Christopher J. Walker, “The Death of Tax Court Exceptionalism,” 99 Minn. L. Rev. 221 (2014).

点については、連邦租税裁判所と他の連邦裁判所の間で認識が共有されている。その理由としては、連邦APA制定以前から不足税額訴訟は伝統的に覆審方式を継受してきた事実があげられている。こうした伝統を重んじて、連邦APAのもとでグランドファーザード (grandfathered)、つまり連邦APA制定以前から覆審方式が存在していたことを理由に、特例として認められているものと解されている (See, *Wilson v. CIR*, 705 F.3d 980, at 1003 n.3 (9th Cir. 2013))。加えて、IRC 6214条は、「租税裁判所による再決定 (redetermination of Tax Court)」という言葉を用いており、「review(審査)」または「決定 (determine)」という言葉を用いていない。接頭辞「再 (re)」が付いていることは、連邦租税裁判所に十分な証拠を収集し精査するように命じているようにもとれる (*Id.*, 705 F.3d 980, at 1007 (9th Cir. 2013))。

#### ⑤ 連邦APAに内在する司法ミニマリズム

不足税額訴訟のみならず、のちにふれる連邦租税訴訟において、連邦APAの適用の可否を争った訴訟の公判審理において、訴訟当事者(納税者とIRS)間で、採用される証拠の範囲について争いになる。すなわち、行政記録 (administrative records) に縛られるのか、それとも新たな証拠を含めて事実審理をやり直す覆審方式 (*de nova approach*) で納税者の救済にあたるべきなのが争点になる。

こうした対立は、連邦APAの制定の歴史に対する評価に違いに起因する。前記【図表4】の連邦704条では、「制定法により審査可能とされるいかなる行政庁の行為、および裁判所において他に適切な救済方法のない最終的な行政庁の行為 (final agency action) は、司法審査に服する。」と規定する。その一方で、連邦APA706条の前文では、審査裁判所が判断を下すのは、あくまでも「判決に必要な範囲内で、しかも主張されたときに (to the extent necessary to decide and when presented)」という制限を付している。こうした制限が付されたのは、連邦APAが制定された1946年当時の政治経済状況、時代的背景が関係している。すなわち、1930年代に連邦議会は経済大恐慌 (Great Depression) から抜け出すためにニューデール政策 (New Deal/1930年～) を

実施、そのためのさまざまな法律を次々と制定した。しかし、連邦最高裁は当初、後に判例変更するまで違憲判決を重ねた。こうした経緯もあり、連邦APA制定時に、連邦議会には、行政活動に対する司法審査は、行政裁決や行政記録をベースに行われるべきであるという考え方が根強く、APA立法にも影響を与えた、とされる<sup>21)</sup>。

こうした立法的経緯・立法事実を重視する連邦裁判官や研究者のなかには、司法敬讓 (judicial deference)、すなわち「行政による法の適用・解釈が裁判所の適用・解釈に優先する」とする考え方を支持する者も少なくない。連邦最高裁のシェブロン事件判決やマヨ事件判決 (Chevron U.S.A., Inc v. NRDC, 467 U.S. 837 (1984); Mayo Found. For Med. Educ. & Research v. U.S., 562 U.S. 44 (2011)) が典型である。これらの事例では、連邦税法 (IRC7805条a項) に基づいて制定された連邦APAにいう規則 (rules) [本件では財務省規則 (Treasury Regulation)] が、連邦APA553条 [規則制定] の適用除外にあてはまるかどうか争われた。連邦最高裁は、司法敬讓を支持する判断をくだしている<sup>22)</sup>。

もっとも、連邦APAは、司法審査について、704条でアクセルを踏む一方で、706条でブレーキを踏んでいる。こうした法律構成から、連邦APAは司法ミニマリズム (judicial minimalism) の考え方に根ざしているとの見方もある<sup>23)</sup>。すなわち、リベラリズムに根ざした司法積極主義 (judicial activism) やその対極にある超保守の司法原意主義 (judicial originalism)<sup>24)</sup> の双方に距離を置く考え方に立っているとの見方もある。

---

21) See, Aram A. Gavoor & Steven A. Platt, “Administrative Records and the Courts,” 67 U. Kan. L. Rev. 1, at 10 *et seq.* (2018)

22) See, David M. Hasen, “The Ambiguous Basis of Judicial Deference to Administrative Rules,” 17 Yale J. on Reg. 327 (2000).

23) See, Aneil Kovvali, “The APA’s Call for Judicial Minimalism,” Yale J. on Regulation (Oct. 2017).

24) See, Evan D. Bernick, “Envisioning Administrative Procedure Act Originalism,” 70 Admin. L. Rev. 807 (2018).

## (2) 善意の配偶者救済訴訟と審査基準

連邦納税者は、連邦所得税について、夫婦合算納税申告(MFJ=married filing jointly)を選択できる。夫婦合算納税申告でIRSとの間で紛争をかかえた納税者は、適切な救済を求めて合衆国税裁判所(U.S. Tax Court)に訴えを提起できる(IRC 6015条e項)。この種の訴訟は、善意の配偶者救済(innocent spouse relief)訴訟(Actions for determination of relief from joint and several liability on a joint return)と呼ばれる。善意の配偶者救済訴訟では、連邦APAに定められた審査基準などの適否を問う事例も少なくない。

連邦APAの適用を求めた善意の配偶者救済訴訟を分析するに先立ち、まず、連邦所得税の夫婦合算納税申告((MFJ)制度にふれる。

夫婦は、この種の申告を選択している場合、納税申告後に離婚など婚姻関係に変更があったとしても、原則として当該申告内容については「共同のかつ個別的に(joint and several liability)」責任(連帯納付義務)を負うものとされている(IRC6013条d項c号)。夫婦合算納税申告(MFJ)でIRSと紛争を抱えた納税者は、1998年税制改正法(以下「T3 /RRA98」ともいう。)<sup>25)</sup>成立前も、善意の配偶者にあたるとしての救済(innocent spouse relief)を受けることは可能ではあった。しかし、極めて例外的に適用されるに過ぎなかった。IRSは、連帯納付義務を課すIRC 6013条d項c号のもと、連帯納付を求め、納付がない場合には、財産を有するいずれの配偶者に対しても、自在に財産差押え(levy)処分をかける実務を継続していた。しかし、こうした自在な差押実務は、民事債権ではゆるされないことであった。そこで、T3 /RRA98は、連帯納付手続の整備に加え、従来からある善意の配偶者に対する救済措置(innocent spouse relief)を大幅に強化した(IRC6015条b項)。

まず、T3 /RRA98は、IRSに対し、すべての夫婦合算納税申告書(MFJ)の提出者に対する連帯納付義務の救済措置に関する情報を周知するように求めた

---

25) 1998年の税制改正法(RRA98=IRS Restructuring and Reform Act of 21998)は、当時相次いだ一連の納税者の権利保護法制強化の流れのなかで第3陣であることから「第3次納税者権利章典法/the 3rd Taxpayer's Bill of Rights」とも呼ばれる。略称は「T3」である。

(T3 /RRA98 3501条)。納税者への周知にあたっては、善意の配偶者に対する救済措置について言及したIRS刊行物1号〔納税者としてのあなたの権利 (Publication 1: Your Rights as a Taxpayer)〕、IRS刊行物971号〔善意の配偶者の救済 (Publication 971: Innocent Spouse Relief/Rev. October 2014)〕、IRS刊行物594号〔IRS徴収手続 (Publication 594: IRS Collection Process)〕などを使うように推奨された。

加えて、連邦課税庁職員向けの内国歳入マニュアル (IRM=Internal Revenue Manual) のなかで、IRS職員に対して、夫婦合算納税申告 (MFJ) の連帯納付義務で問題を抱えた納税者との面談時には、連帯納付義務と善意の配偶者に対する救済措置について十分な説明をするように求めている (IRM 25.15.1.9 (02-26-2013))。

さらに、配偶者 (例えば元夫) の不足税額ないし滞納などを理由に連帯納付を求められたもう一方の配偶者 (例えば元妻) またはその代理人は、IRS保有の当該夫婦合算申告書情報の開示を求めることができる。ただし、離婚後に連帯納付を求められた場合で、相手方が再婚しているときには、新たな氏、住所、電話番号などの開示は制限される (IRC 6103条e項各号)。

こうした仕組みのもと、配偶者 (例えば元妻) は、IRSから、他方の配偶者 (例えば元夫) の過少申告にかかる不足税額 (understatement) ないし滞納 (underpayment) などを理由に連帯納付を求められたとする。その際には、IRSに対して、善意の配偶者であることを理由に救済を求めることができる。この場合、善意の配偶者である納税者 (元妻) (以下「納税者」という。) は、次のような3つの方法のうちの1つを選択して、救済を求めることができる。

**【図表7】 善意の配偶者であることを理由とした救済方法の選択**

- |   |
|---|
| <p>① <b>善意の配偶者を理由とする救済 (innocent spouse relief)</b> 納税者は、過少申告ないし滞納があったことを知らなかったことを理由に救済を求める (IRC 6015条b項) ただし、この場合、納税者は、IRSに対して、あらゆる事実や状況に照らして自己が当該税額を負うのは公平ではない (inequitable) 旨主張をする必要がある。</p> |
| <p>② <b>個別申告とみなしての救済 (separate liability relief)</b> 善意の配偶者である納税者は、IRSに対して、夫婦個別申告 (separate returns) をしたものとみなして税額</p>   |

を計算し直して納税額を負担するように求める (IRC 6015条c項)。

- ③ **衡平法上の救済 (requested equitable relief)** 納税者が、IRSに対して、次の2つの要件を充足していることを理由に、連帯納付義務を解除するように求める (IRC 6015条f項)。①あらゆる事実や状況に照らして、自己が当該税額を負うのは公平ではない (inequitable) (IRC 6015条f項1号) および②前記①および②では救済が得られないこと (IRC 6015条f項2号)。

①の救済措置では、IRSは、納税者を債務から開放して公平な救済を<sup>する</sup>ものと<sup>する</sup> (shall) と定める (IRC 6015条f項)。これに対して、③の救済措置では、IRSは、納税者を債務から開放して公平な救済を<sup>する</sup>ことができる (may) と定める (IRC 6015条f項)。つまり、③の救済措置では、IRSに対して裁量権を与えている。加えて、善意の配偶者である納税者が③の救済措置を求めてきた場合、IRSは、当該納税者が①または②の選択では救済を求めることが不可能であったかどうかをチェックするように求められる。この判断においても、IRSの裁量権がかかわってくる。

納税者が、IRSに対して善意の配偶者であることを理由に夫婦連帯納付義務に関する③の救済請求を申し立てたとする。しかし、IRSが当該請求を拒否した、または一部しか認容しなかったために<sup>26)</sup>、IRSから決定通知処分 (IRS Notice of Determination Concerning Your Request for Relief From Joint and Several Liability) を受けたとする。この場合、納税者は、IRSの決定通知処分に不満があるときには、IRSは裁量の範囲を逸脱し違法であるとして、IRSの不服審査部門 (IRS Appeals Division) に不服申立てができる。しかし、IRSの不服審査の結果に不満な場合には、さらに、適切な救済を求めて合衆国税裁判断所 (U.S. Tax Court) に訴えを提起できる (IRC 6015条e項)。

この場合、納税者は、連邦APAに定められた救済措置や審査基準などを適

- 26) こうした立証は容易でないことが多い。例えば、夫婦合算納税申告書 (MFJ) の提出時に一方の配偶者 (例えば元妻) が、他方の配偶者 (例えば元夫) の過誤項目 (erroneous item) にかかる過少申告について知っているが、その額がどれ位になるのか分からないといった場合などが考えられる。この場合には、一部につき善意の配偶者の救済が認められるものと解される。

用して、連邦租税裁判所に処分取消しを求めて提訴できるかどうかどうかが問われてくる。なぜならば、すでにふれたように、連邦APA 706条2号は、審査裁判所は、行政庁の処分、事実認定および結論について、「専断的、恣意的、裁量の濫用その他法を遵守していない」と判明した場合には、それを違法なものとして取り消さなければならない、と規定しているからである（APA 706条2号A）。個別制定法すなわち連邦税法/内国歳入法典（IRC 6015条e項）によるのではなく、連邦APAに定められた救済措置や審査基準などを適用して善意の配偶者救済訴訟を認めるかどうかについては、連邦租税裁判所および控訴審である連邦控訴裁判所の間では、判断は分かれている<sup>27)</sup>。

ちなみに、租税裁判所以外の連邦裁判所は、連邦APA 706条2号Aを適用してIRSの裁量権の濫用を理由に善意の配偶者救済を容認する事例が多い。次の(3)で詳しくふれるように、こうした事例においては、裁判所が公判審理(trial)の際に採用する証拠は、IRSが法廷に提出する行政記録(administrative record)に限定されるのか、それとも、新たな証拠を含めて事実審理をやり直す覆審方式(*de nova* approach)によるのかが、最も大きな争点になっている<sup>28)</sup>。

### (3) 徴収上の適正手続審査訴訟と審査基準

納税者は、徴収上の適正手続審査〔CDP(=collection due process)hearing/以下「CDP審査」ともいう。〕にかかる訴訟(以下「CDP審査訴訟」ともいう。)については、これを連邦租税裁判所に提起することになっている(IRC 6330条d項1号)。このため、例えば納税者(滞納者)は、IRS不服審査部の審査官<sup>29)</sup>の決定に裁量権の濫用があり違法であるとして争う場合には、個別制定法

27) See, Stephanie Hoffer & Christopher J. Walker, “The Death of Tax Court Exceptionalism,” 99 Minn. L. Rev. 221, at 257 *et seq.* (2014).

28) See, Note, “Jurisdiction to Determine Relief Under Innocent Spouse and Separate Liability Elections and Requests for Equitable Relief,” Fed. Tax Coordinator ¶ U-2148.2 (2d., Nov. 2020).

29) 連邦APAにいう主宰職員(presiding employees)で、「行政裁判官(ALJ=

である連邦税法/内国歳入法典（IRC）に準拠して提訴することになる。ただ、この場合も、前記（2）のIRSの裁量権の濫用を理由とする善意の配偶者救済の事例と同様に、裁判所が公判審理（trial）の際に採用する審査基準は、徴収上の適正手続審査（CDP hearing/CDP審査）で収集された行政記録（administrative record）に限定されるのか、それとも、新たな証拠を含めて事実審理をやり直す覆審方式（*de nova* approach）によるのかが、久しく問われてきている。

徴収上の適正手続審査訴訟/CDP審査訴訟における審査基準問題を分析するに先立ち、まず、連邦税法（IRC）に定める徴収上の適正手続審査（CDP hearing/CDP審査）制度についてふれる。

連邦課税庁（内国歳入庁/IRS）の租税徴収権限は極めて強大である。IRSは、滞納処分をする場合、事前の司法の介在なしに（without prior judicial approval）、公権力（sovereign power）を用いて自力で租税債務の強制的な回収をはかる権限を付与されている。とりわけ、課税庁（IRS）が、査定税額に基づき納税者の財産や財産上の権利（以下、たんに「財産」ともいう。）に連邦税リーエン/先取特権（federal tax lien）を付したうで登記する、さらには査定税額を強制徴収するために納税者の財産を差押える（levy）ことについて、伝統的に納税者は事前に第三者によるチェックを求めることはできなかった。徴収上の適正手続審査〔CDP(=collection due process)hearing〕の仕組みは、こうした伝統を変えようという趣旨で導入された。

徴収上の適正手続審査（CDP hearing/CDP審査）とは、やさしくいえば、課税庁（IRS）が、納税者の財産に連邦税リーエン/先取特権（federal tax lien）を付したうで登記した場合、または財産を差押える（levy）決定をした場合、その登記や決定について、IRSが連邦税リーエン/先取特権実行訴訟や差押えの実施に先立ち、納税者は独立した行政審査（administrative review）および司法審査（judicial review）を受ける権利があることを、納税者に通知（教示）する制度である（IRC 6320条、6330条）。

---

Administrative Law Judges)」とも称される。

1998年に、連邦議会は、税制改正法（T3/RRA98）により、IRSの徴収手続の際に滞納者に対して徴収上の適正手続審査（CDP hearing/CDP審査）を受ける権利を保障する制度を導入した。この制度を導入した1998年の改正規定は、連邦税法典である内国歳入法典（IRC）に編入され、その後幾度かの改正を経て今日にいたっている（IRC 6320条～6330条）。現行の徴収上の適正手続審査/CDP審査の手順について図説すると、次のとおりである。

#### 【図表8】徴収上の適正手続審査/CDP審査の概要

- |   |   |   |
|---|---|---|
| ① | IRSが連邦税リーエン/先取特権通知書（NFTL=Notice of Federal tax lien）を登記する場合 | IRSは、納税者に対してNFTLを送達する際に、徴収上の適正手続審査（CDP審査）を受ける権利がある旨を教示する通知書（Notice of your right to a hearing）を、NFTLの登記後5事業日以内に、納税者本人に直接交付または納税者の住居もしくは通常の事務所に交付、または納税者の最新の住所に配達証明郵便または書留郵便（certified or registered mail）で郵送するものとする。（IRC 6320条a項）。なお、IRSは、通知書（NFTL）には、未納税額に加え、不服審査請求をする権利、リーエン/先取特権を解除する手続などを、簡潔かつ非専門的な言葉を使って記載しなければならない（IRC 6320条a項3号）。  |
| ② | IRSが差押予告通知書（Notice of intent to levy）を交付する場合                | IRSは、差押処分をするにあたり、納税者本人に対しては「差押予告通知書（Notice of intent to levy）」を、差押えに先立つ30日前までに交付しなければならない。その際に、CDP審査を受ける権利がある旨を教示する通知書（Notice of your right to a hearing）を、納税者本人に直接交付または納税者の住居もしくは通常の事務所に交付、または納税者の最新の住所に受取証明付配達証明郵便または書留郵便（certified or registered mail, return receipt requested）で郵送するものとする（IRC6330条a項）。IRSは、通知書には、未納税額に加え、不服審査請求をする権利、IRSが予定している執行行為（差押え・換価）などを、簡潔かつ非専門的な言葉を使って記載しなければならない（IRC 6330条a項3号）。 |
| ③ | CDP審査の手順  | <ul style="list-style-type: none"> <li>・ 納税者は、NFTLの登記から5日終了後または最初の差押予告通知を受けてから30日以内に、文書でCDP審査をIRSに申し立てることができる（IRC6320条a項3号B、IRC6330条a項/IRC財務省規則 § 301.6330-1(c)(2), Q&amp;A-C3）。</li> <li>・ 納税者がCDP審査を求めた場合、IRSの不服審査部（Appeals Division）の不服審査</li> </ul>   |

官 (appeals officer) が担当し、IRSと納税者双方の意見を聴取して判断するものとする (IRC6320条c項・IRC6330条c項およびg項)。担当の不服審査官は、前職務において当該事案を担当した者であってはならない (IRC6320条b項3号、6330条b項3号)。納税者は、担当不服審査官がその事案をIRSのコンプライアンス (調査/徴収) 部門で関与した経歴があるときには、当該不服審査官を忌避する権利を有する。

- ・ CDP審査は、原則として、1課税期間に1回申し立てることができる (IRC6320条c項、IRC6330条e項1号)。
- ・ 審査実務の現場では、CDP審査は、インフォーマルな対面審査 (informal face-to-face hearing)<sup>30)</sup>に加え、電話での通話 (telephone conversation/communication) の手法も活用されている。この場合、通話は録音されることが多い。ただし、CDP審査に関し、担当不服審査官が、対面審査も通話審査も行わず、書面審査で下した決定は無効とする連邦租税裁判所の判決がある (Mayer v. Commissioner, 115 T.C. 417, at 422-23 (2000))。もっとも、この事例においては、滞納者がIRSの不服審査部では審査の対象とならない憲法上の争点についてのみを問題にしていたことにも留意する必要がある。
- ・ 加えて、IRS審査部は、書簡審査 (correspondence hearing) の手法も活用している。連邦租税裁判所も、CDP審査の内容により、書簡審査を有効と判断している (例えば、Aston v. Commissioner, 85 T.C.M(CCH) 1260 (2003); Elek v. Commissioner, 85

30) ちなみに、アメリカ行政法における「フォーマル (formal)」および「インフォーマル (informal)」の文言は、多義的である。行政法、とりわけ連邦APAと租税法とのコンテキストにおいては、各手続に応じて、フォーマルは「正式」、「連邦APAに基づく」または「公判審理に準じた (trial-like)」と邦訳する一方で、インフォーマルは「略式」、「必ずしも連邦APAに基づかない租税行政庁独自」または「公判審理に準じない」と邦訳するのも一案である。CDP審査は、インフォーマル、すなわち必ずしも連邦APAに基づかない租税行政庁独自の基準、具体的には連邦税法/内国歳入法典 (IRC) および財務省規則 (Treasury Regulations) に基づいて実施されている (財務省規則 § 301.6320-1(d)(2), Q&A-D6、§ 301.6330-1(d)(2), Q&A-D6)。この面での行政法分野からの邦文での研究として詳しくは、中川文久「アメリカ行政法におけるインフォーマルな行政手法論の系譜」季刊行政管理研究84号3頁 (1998年) 参照。See, Steve R. Johnson, "Reasoned Explanation and IRS Adjudication," 63 Duke L.J. 1771 at 1808 *et seq.* (2014); Emily S. Bremer, "Reckoning with Adjudication's Exceptionalism Norm," 69 Duke L.J. 1749, (2020).

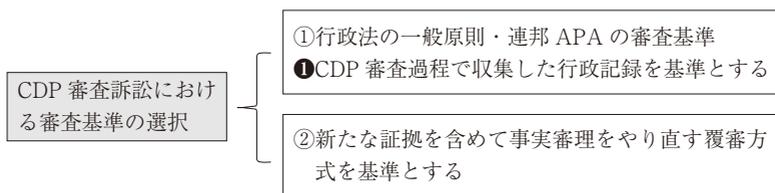
T.C.M.(CCH) 1170 (2003))。

- ・納税者は、審査手続において、善意の配偶者の抗弁、担保の提供、他の財産での代替納付、分納協定、または滞納者とIRSの徴収官との間で滞納額の一部を一括または分納協定を交わすことにより残りの滞納金額を免除する「合意による滞納税額免除(OIC=offer in compromise)」制度(IRC7122条/IRM8.23.1)の利用を申し出ることができる(IRC6330条c項2号A)。
- ・CDP審査が対面で実施される場合には、通例、IRSの不服審査部の事務所が利用される。しかし、納税者の住居、事業者である場合には主たる事務所でもよい。
- ・IRS不服審査部は、IRSと納税者双方の主張を勘案して判断・決定するものとする(IRC 6330条c項3項)。
- ・不服審査官による審査決定に満足しない場合には、滞納者である納税者は、連邦租税裁判所に訴訟を提起することができる(IRC 6330条d項1号)。
- ・IRSは、不服審査部での審査、連邦租税裁判所での訴訟期間中は差押手続を開始することができない(IRC 6330条a項1号)。
- ・納税者が、IRSの適正な連邦税法の執行を妨害することや遅延させることなどを狙いにCDP審査を「軽薄に(frivolous)」請求申立てをしていると判断される場合には、当該納税者に対して5,000ドルの過料がかされる(IRC 6702条b項)。また、IRSは、納税者の請求の一部に軽薄な申立てがあると推認する場合には、その部分は申立てがなかったものとする。この場合、納税者は、その部分に対する行政審査や司法審査は認められない(IRC 6320条c項、6330条g項)。軽薄な主張が、連邦税法の執行を遅延させるねらいがある場合であっても(IRC 6702条b項2号A)、IRSが納税者の主張が軽薄である旨の指摘をしてから30日以内に納税者がその申立てを撤回するときには過料をかされない(IRC 6702条b項3号)。
- ・IRS不服審査部は、審査終了後、審査結果を「決定通知書(Notice of determination)」にして、申立てをした納税者あてに配達証明郵便または書留郵便で送付する。
- ・納税者は、IRS不服審査部が決定通知書で伝えた審査結果に満足できない場合には、通知の日から30日以内に、連邦租税裁判所に司法審査を求めることができる(IRC 6320条c項、6330条d項1号)。連邦租税裁判所は、租税債務の額が争点となっている場合を除き、IRS不服審査部の決定に裁量権の濫用があるかどうかに関わり、審査ができる。

以上のような手順から確認しておかなければならないことがある。それは、納税者(滞納者)は、IRS不服審査部の審査担当者による決定において裁量権

の濫用があると思う場合には、連邦租税裁判所に対してCDP審査訴訟を提起することができる、ということである。訴訟実務上は、IRC 6330条d項1号に基づいて、IRS不服審査部が行った徴収上の適正手続審査（CDP審査）決定は違法であるとして争うことになる。しかし、内国歳入法典（IRC）は、この種の訴訟にかかる審査基準などについて詳しく規定していない。たんに、納税者は、IRS不服審査部の決定から30日以内に連邦租税裁判所に提起でき（may）、連邦租税裁判所がこの事項に関する裁判管轄権を有する、と規定するに留まる（IRC 6330条d項1号）。

このことから、納税者（滞納者）によるCDP審査訴訟は、個別制定法である内国歳入法典（IRC）に準拠して提起するが、裁判所が公判審理（trial）においてどのような審査基準を採用するのが問題になる。



被告となるIRSは、通例、裁判所に対して、①行政法の一般原則（administrative law principles）や連邦APAに定められた審査基準を選択し、①CDP審査過程で収集された行政記録（administrative record）に限定して判断を下すべきであると主張する。これに対して、原告納税者（滞納者）は、行政記録のみならず、②新たな証拠を含めて事実審理をやり直す覆審方式（*de nova approach*）によるべきであると主張する。

CDP審査訴訟において、裁判所での審査基準が問われた実例として、ロビネッティ事件（*Robinette v. Commissioner of IR*）の連邦租税裁判所判決（123 T.C. 85（2004））および連邦控訴裁判所判決（439 F.3d 455（8th Cir. 2006））を取り上げ、以下に分析する。

## 【図表9】CDP審査訴訟での審査基準をめぐる論点整理[ロビネッティ事件]

**ロビネッティ事件の概要** 納税者（滞納者）ロビネッティRは、IRC 6330条d項1号に基づいて、IRS不服審査部が行った徴収上の適正手続審査/CDP 審査決定は違法であるとして、連邦租税裁判所で争った。本件で、納税者Rは、審査担当官による裁量権の濫用があることを理由に当該決定は違法である旨の判断をくださうに求めた。本件において、連邦租税裁判所は、IRC 6330条の事例について判断をくださう場合に、どのような審査基準（standard of review）を選択するのかを明らかにした。

なお、本件において、双方の当事者が公判審理で裁判所に対して採用するように求めた証拠基準に関する主張は、次のとおりである。

**原告納税者Rの主張** IRC 6330条上CDP審査における担当審査官の決定に対する司法審査において、審査担当官による裁量権の濫用があったかどうかについては、連邦租税裁判所が公判審理（trial）で採用する審査基準は、IRSがCDP審査段階で収集した行政記録（administrative record）はもちろんのこと、CDP審査では出てこなかった新たな証拠を含めて判断すべきである。言い換えると、新たな証拠を含めて事実審理をやり直す覆審手続（*de nova* procedures）、覆審方式（*de nova* approach）、によるべきである。

**被告IRSの主張** 連邦租税裁判所は、IRC 6330条上CDP審査における担当審査官の決定に対する司法審査において、公判審理（trial）で採用する審査基準は、行政法の一般原則（general principals of administrative law）や連邦APAに定める基準に従って行政審査・裁決をするにあたり収集された行政記録に限定すべきである。言い換えると、CDP審査で審査担当官によって収集された行政記録に限定すべきである。新たな証拠を含めて事実審理をやり直す覆審方式（*de nova* approach）によるべきではない（*e.g.*, *United States v. Carlo Bianchi & Co.*, 373 U.S. 709 (1963)）。したがって、裁判所は、原告納税者Rが出訴後に新たに法廷に提出した通信記録、クレジットカード記録などを証拠として認めるべきではない。

**連邦租税裁判所の判断（123 T.C. 85（2004））****① 審査基準についてのオピニオン**

連邦租税裁判所（前身の租税不服審判所（BTA=Board of Tax Appeals）を含む。以下同じ。）の手続は久しく、連邦APAに準拠することはなかった。連邦租税裁判所は、APAにいう「記録（review）」を審査する裁判所ではなく、新たな証拠を含めて事実審理をやり直す覆審方式（*de nova* approach）をとる裁判所である。連邦租税裁判所は、連邦APAの対象にはならず、連邦APAの規定は、連邦政府の機関/庁（agency）には

適用があるが、連邦裁判所や連邦憲法第1条上の記録裁判所である連邦租税裁判所は適用除外とされていると解する。IRC 6330条は、連邦APAの後で制定されたが、連邦APAの司法審査の規定は、連邦租税裁判所には適用にならない。連邦APAは、「制定法により課されたまたはその他法により承認された追加的要件を制限する、または廃止できない」と規定する(559条)。IRSの業務を審査する連邦租税裁判所の覆審手続(*de nova* procedures)は、ゆるぎなく確立しており、かつ連邦APAの制定時に「法により承認され」たものである。歳入庁長官の決定の審査範囲について、連邦租税裁判所の覆審手続は、連邦APA上の司法審査手続よりも厳格な規定の仕方になっている。内国歳入法典(IRC)は久しく、歳入庁長官の決定の司法審査に関する特別の制定法上の枠組みを規定してきている。IRC 6330条は、この制定法上の枠組みの一部である。連邦租税裁判所の覆審手続は、この制定法上の枠組みから発している。永続してきた連邦租税裁判所の覆審手続は、連邦APA上の司法審査手続に取って代われない。このことから、連邦租税裁判所の覆審手続は、連邦APAで制限を受けない。

こうした理由から、事実審裁判所は、CDP審査訴訟での公判審理(trial)で採用する証拠は、行政法の一般原則(general principals of administrative law)や連邦APAに定める審査基準に従って行政審査裁決にあたって収集された行政記録に限定すべきであるとする被告IRS長官の主張を認められない。

連邦租税裁判所は、IRC 6330条上CDP審査における担当審査官の決定に対する司法審査において、CDP審査で審査担当官によって収集された行政記録に限定すべきではなく、新たな証拠を含めて事実審理をやり直す覆審方式(*de nova* approach)によるべきであるとする原告納税者Rの主張を支持する。

## ②判決

連邦租税裁判所は、原告納税者Rの訴えを認め、IRC 6330条上CDP審査の決定において審査官の権限の濫用があった旨の判決をくださった。裁判長の判断に5人の裁判官が賛成し、3人の裁判官が反対意見を述べた。

### 第8巡回区連邦控訴裁判所判決(439 F.3d 455 (8th Cir. 2006))

IRS長官は、連邦租税裁判所の判決を不服として第8巡回区連邦控訴裁判所に控訴した。

#### ①控訴審での当事者の主張

①控訴人であるIRS長官の主張 CDP審査訴訟での公判審理(trial)で採用する証拠は、行政法の一般原則(general principals of administrative law)や連邦APAに定める審査基準に従って行政審査裁決の際に収集された行政記録に限定すべきである。

②被控訴人である納税者Rの主張 裁判所が公判審理(trial)で採用する審査基準は、

IRSがCDP審査段階で収集された行政記録 (administrative record) はもちろんのこと、CDP審査段では出てこなかった新たな証拠を含めて判断すべきであり、新たな証拠を含めて事実審理をやり直す覆審手続 (*de nova* procedures)、覆審方式 (*de nova* approach)、によるべきである。

## ②控訴裁判所の判決

IRC6330条上CDP審査は、1998年税制改正法 (T3/RRA98) で導入されたが、立法事実を精査しても、CDP審査手続に連邦APAに定める基準やルールに従うべきか、覆審方式 (*de nova* approach) によるべきかどうかは定かでない。被控訴人である納税者Rは、連邦租税裁判所は、不足税額訴訟では、伝統的に覆審方式 (*de nova* approach) によってきた。また、議会は、1946年に連邦APAを制定した際に連邦租税裁判所に対して覆審方式の変更を求めなかった。このことから、IRC6330条上CDP審査における担当審査官の決定に対する司法審査でも、覆審方式によるべきである、と主張する。しかし、CDP審査制度は1998年に新設された手続であり、法律では司法審査を限定する旨の規定ぶりである。IRC6330条上CDP審査にかかる訴訟の性格や目的は、一般の不足税額訴訟とは異なるようにみえる。連邦議会は、審査担当官の決定に対する司法審査の手続においては、行政法の伝統的な原則に基づくべきであると示唆しているようにみえる。このことから、IRC 6330条上CDP審査における担当審査官の決定に対する司法審査において、IRSのCDP審査で収集した記録に限定してその精査をすべきである。加えて、CDP審査がインフォーマル (必ずしも連邦APAに基づかなくともよい) ということは、裁判所は、行政記録を越えて司法審査してもよい、ということの意味しない。

以上のような理由から、控訴裁判所は、CDP審査段階で収集された行政記録 (administrative record) に基づいて精査した結果、担当審査官の権限の濫用はないと判断し、連邦租税裁判所の判決を破棄する。

本件は、納税者 (滞納者) ロビネッティRは、IRC 6330条d項1号に基づいて、IRS不服審査部が行ったCDP審査において審査担当官による裁量権の濫用があり、その決定は違法であるとして争ったCDP審査訴訟である。

本件において、納税者Rは、裁判所の公判審理での証拠の範囲には、CDP審査段階で収集された行政記録ももちろんのこと、CDP審査では出てこなかった新たな証拠を含めて判断すべきであり、新たな証拠を含めて事実審理をやり直す覆審手続 (*de nova* procedures)、覆審方式 (*de nova* approach) によるべき

であると主張した。これに対して、IRS側は、伝統的な行政法の一般原則や連邦APAを適用して、公判審理での証拠の範囲には、CDP審査段階で収集されたIRSの行政記録（administrative record）に限定すべきであると主張した。

第一審連邦租税裁判所は、行政法の一般原則や連邦APAには縛られないとの前提で公判審理を進め、納税者R側の主張を認めた。これに対して、連邦控訴裁判所は、行政法の一般原則や連邦APAに縛られるとの前提で公判審理を進め、IRS側の主張を認めた。

このように、連邦民事租税訴訟における公判審理（trial）で裁判所が採用する審査基準、証拠については、当事者が法廷に提出することが認められる「記録の範囲」をめぐる、訴訟当事者間（納税者とIRS）、さらには連邦租税裁判所とその他の連邦裁判所との間で争いがある。

#### （４） 小括～連邦裁判所における審査基準の選択

連邦納税者が司法救済を求める場合の連邦裁判所による審査基準の選択、とりわけ連邦APAの適否について、実例を用いて分析してみた。

連邦納税者は、司法救済を求める場合、個別制定法である連邦税法（IRC/内国歳入法典）を典拠に民事租税訴訟を提起することになる。しかし、公判審理において、連邦APAの規定を典拠に一般行政法上の救済を求める事例も少なくない。あるいは、逆に、課税庁（IRS）側が、連邦税法（IRC）の適用を制限するために連邦APAの適用を求めてくることもある。ところが、連邦租税裁判所は、どちらの場合も、納税者の権利利益が直接関係する事例においては、行政法の一般原則や連邦APAの適用に関しては必ずしも積極的ではない。税務行政分野と他の行政分野との間に“税は特別（tax exceptionalism）”とする壁を設け、税務行政分野を特別視する判断に傾斜している傾向もうかがえる。

この背景には、さまざまな理由がある。1つは、連邦議会が、納税者の権利救済に熱心で、新たな立法を繰り返していることがある。加えて、弁護士強制主義を採らない連邦租税裁判所側の事情もある。原告（納税者）側は本人訴訟（*pro se suit*）で臨むことが多く、その比率は7割にまで及んでいる。こうした事情に配慮し、連邦租税裁判所は、公判審理（trial）で採用する証拠は、新

たな証拠を含めて事実審理をやり直す覆審方式 (*de nova* approach) によるべきであるという考え方を固守する。言い換えると、公判審理での証拠を伝統的な行政法の一般原則や連邦APAに定める審査基準に従って行政審査裁決にあたり収集された行政記録 (administrative records) に限定すべきであるとする課税庁 (IRS) 側の主張に容易には組みしえない事情がある。本人訴訟で裁判に臨んでいる納税者の専門的知識の不十分さに対して配慮するためである。すなわち、納税者のなかには、自分の身に何が起きているか実感できないまま、税務調査、不服審査へと進み、弁護士の関与もなしに連邦租税裁判所に駆け込み、そこで「我に返る」者も少なくないからである。こうした納税者を救うためには、「覆審方式 (*de nova* approach)こそが納税者の利益に資する」という自負が、租税裁判所の側にはある。

その一方で、連邦租税裁判所は、連邦財務省規則 (Treasury Regulations) やIRSのルーリングなどの制定手続 (rule making procedures)、つまり準立法手続 (*quasi-legislative* procedures, legislative-like procedures) に関する訴訟では、必ずしも連邦APAに背を向ける姿勢は取っていない。連邦APA 553条〔規則制定 (Rule making)〕に定める手続、すなわち告知コメント (略式規則制定/informal rule making) 手続との整合性を問われた租税訴訟事例では、連邦APAの基準を受け入れて判断をくだしている<sup>31)</sup>。

納税者に普遍的な不足税額訴訟事例 (deficiency cases/IRC 3213条a項、7442条) では、連邦租税裁判所も他の連邦裁判所も、同じ認識を共有する。こ

---

31) わが国での連邦APAや連邦APAの租税行政分野への適用に関する研究は、規則制定手続 (rule making procedures) に一極集中し、新鮮味を欠く傾向がみられる。常岡孝好「アメリカの行政立法手続」常岡孝好編『行政立法手続』(信山社1998) 6頁以下、今本啓介「行政機関による制定法解釈と司法審査—租税法の場合との比較を視野に入れて—」早稲田政治公法研究72号249頁以下など。最新のまとまった研究としては、泉純也『パブリックコメントと租税法：政令・通達等に対する手続的統制の研究』(2020年、日本評論社)。紙幅の都合上、規則制定手続について本稿では論じていない。比較的にわかりやすい論考としては、See, Note, “Treasury Regulations,” IRS Prac. & Proc. ¶ 3.02 (Oct. 2020).

の背景には、連邦APA制定以前から、裁判所が税額を再決定 (redetermination) する際の公判審理では、不足税額通知書 (NOD) に記された行政記録 (administrative records) の縛られることなく、伝統的に覆審方式 (*de nova* approach) で納税者の救済にあたってきたというコンセンサスがある。一方、不足税額訴訟以外 (non-deficiency cases)、すなわち善意の配偶者救済 (innocent spouse relief) 訴訟 (IRC 6015条e項) やCDP審査訴訟 (IRC 6330条d項1号) などでは、双方の裁判所は同じ認識を共有していない。連邦租税裁判所は、連邦租税分野への行政法の一般原則や連邦APAの適用については極めて消極的であり、覆審方式 (*de nova* approach) で納税者の救済にあっている。これに対して、他の連邦裁判所は、租税分野への伝統的な行政法の一般原則や連邦APAの適用に積極的であり、公判審理で採用する証拠についても行政記録 (administrative records) に限定したうえで納税者の救済にあっている。このため、裁判所により救済結果には大きな格差が生じている。

連邦司法界は、連邦納税者が、救済を求めた事項が裁判所の審査方法の違いにより異なる結果の遭遇することもありうることについては重々承知している。しかし、その調整は、連邦議会の仕事であるとしている。したがって、審査基準の違いについては、「司法の独立」を盾に「分離すれども公平 (separate but equal)」の姿勢を貫いている。しかし、救済結果に格差が生じていることについて、研究者などからは、司法救済制度の安定性、結果の公平性の確保や納税者の権利保護などの面から大きな疑問符がついている<sup>32)</sup>。

### 3 連邦租税裁判所は連邦APA上の「審査裁判所」にあたるのか

1946年に制定された連邦行政手続法 (連邦APA) の第7章 [司法審査] の関する規定 (701条~706条) は、古色蒼然とした感もある。しかしながら、先に分析した事例からもわかるように、行政活動に対する訴訟/司法審査類型を

32) See, e.g., See, Danshera Cords, "Administrative Law and Judicial Review of Tax Collection Decisions," 52 St. Louis U. L.J. 429, at 475 (2008) ;See, Diane L. Fahey, "Is the U.S. Tax Court Exempt from Administrative Law Jurisprudence When Acting as a Reviewing Court?" 58 Clev. St. L. Rev. 603, at 647 (2010).

仕分けする面などで、久しく重い役割を果たしてきている。

今日、連邦APAという行政活動にかかわる個別制定法上の司法審査 (the special statutory review) の要件は、それぞれの行政分野の制定法 (準拠法) の枠内で用意された司法審査手続で、一応の充足をみている。例えば、連邦租税行政にかかる司法審査については、制定法 (内国歳入法典/IRC) で連邦租税裁判所 (U.S. Tax Court) を設置し、同裁判所が規則 (court rule) を定め、独自の基準に基づいて司法救済を行っている。もう少し具体的にいえば、内国歳入法典 (IRC) のチャプター76 [司法手続 (Judicial Proceedings)] : サブチャプターC [租税裁判所 (The Tax Court)] (7441条~7479条) に必要な規定を置いている。

IRC 7441条は、連邦租税裁判所の憲法上の地位やその独立性について、次のように規定する (仮訳)。

【図表10】 IRC 7441条の邦訳 [仮訳]

<b>IRC 7441条 [地位]</b>	合衆国憲法第1条のもとで、記録裁判所として合衆国租税裁判所を創設する。租税裁判所の構成員は、裁判長および裁判官とする。租税裁判所は、政府の執行部から独立しており、その1機関ではない。
-----------------------	---

後に詳しくふれるように、現在の連邦租税裁判所 (U.S. Tax Court) は、1921年の不服審査委員会 (CAR=Committee on Appeals and Review)、1924年の租税不服審判所 (BTA=Board of Tax Appeals)、1942年の合衆国租税裁判所 (Tax Court of the United States)、そして1969年の合衆国租税裁判所 (United States Tax Court) へと、行政庁内審判機関の創設から行政庁から完全に独立した裁判機関への移行と、そのための名称変更を重ねてきた。現行のIRC 7441条の規定内容は、租税裁判所が租税行政機関から独立した存在であることをはっきりさせるために、1969年の税制改正法 (Tax Reform Act of 1969) で書き直されたものである。

このように、連邦租税裁判所 (U.S. Tax Court) は、前身は行政機関である課税庁 (IRS) 内部に設置された審判機関であった。このため、納税者が、連邦租税裁判所において、連邦APA (行政手続法) に準拠して訴訟を提起できる

のかどうかについて久しく争われてきた経緯がある。裁判例や学説のなかには、連邦APA 706条に規定する「審査裁判所 (reviewing court)」とは、連邦憲法第3条裁判所を指すことから、連邦地方裁判所への訴訟提起の際の準拠法になるが、租税裁判所のような連邦憲法第1条裁判所への訴訟提起の際に準拠法にはならないとする、見解があった<sup>33)</sup>。

この点について、連邦最高裁判所は、フライターク 対 歳入庁長官事件判決 (Freytag v. CIR, 501 U.S. 868, at 890-91 (1991)) において、連邦憲法第1条裁判所は裁判機関であり、連邦憲法第3条裁判所である司法裁判所とは異なるとする見解を否定した。すなわち、連邦租税裁判所は、連邦APA 706条に規定する「審査裁判所 (reviewing court)」であるとする解釈が固まっている。

#### 4 租税行政における適正性推定の原則

すでにふれたように、アメリカ法においては、租税のように行政分野によっては、行政庁の行為 (administrative actions, administrative acts) や処分 (administrative decisions, administrative determinations)、命令 (administrative orders)、さらには一定の事実行為 (administrative factual determinations) に対しては、「行政の適正性の推定 (presumption of administrative correctness)」の効力が認められている。呼び名としては、「適正性の推定 (presumption of correctness)」、「正当性の推定 (presumption of fairness)」の他に、「適法性の推定 (presumption of lawfulness)」、「正規性の推定 (presumption of regularity)」または「有効性の推定 (presumption of validity)」<sup>34)</sup> も使われている (以下、本稿においては、とくに別の言回しが必要でない限り「適正性の推定」または「行政の適正性の推定」という)。わが国における学問上「公定力 (*Grundsatzliche Verbindlichkeit*)」に似た効力とみることができる<sup>35)</sup>。こう

33) See, Diane L. Fahey, "Is the U.S. Tax Court Exempt from Administrative Law Jurisprudence When Acting as a Reviewing Court?" 58 Clev. St. L. Rev. 603 (2010).

34) See, e.g., R.H. Stearns Co. v. U.S., 291 U.S. 54 (1934).

35) 「行政行為の公定力」(違法な行政処分から生じる法効果を取り除くためには、行政自らが取り消すか、または行訴法3条2項の取消訴訟による判決によらなければ、

した推定は、裁判例等<sup>36)</sup>、学説、さらには制定法（つまり、実定法）等により法認されている場合がある<sup>37)</sup>。逆に、こうした推定を、制定法や裁判例等で排

---

有効なものとして取り扱う。）という実体法的な法効果を、救済法（手続法）的な側面から取り除くことをねらいに「取消訴訟の排他的管轄」が法認されている。なお、わが国における行政行為の適法性と有効性の違いについて「行政行為の適法性は、その有効要件に属さない。行政行為は違法であっても一応有効である。適法性と有効性を分離することによって、法律の優位の原則が破られている点に行政法の特徴がある。」宮田三郎『行政法教科書（信山社、1995年）93頁参照。わが国における公定力理論の展開に関しては、その時代的推移を含めて、初学者（tyro）にもわかりやすい論考として、例えば、今井俊介「行政行為の公定力理論が民事裁判、刑事裁判等に及ぼす影響について」兵庫大学論集13号（2008年）参照。

36) 例えば、租税行政分野については、R.H. スターズ社 対 合衆国事件〔(R.H. Stearns Co. v. U.S., 291 U.S. 54 (1934)) において、連邦最高裁は、「原則として、行政庁の処分については、行政正規性の推定（presumption of regularity）が認められる」旨判示する。また、合衆国 対 シルクマン事件〔U.S. v. Silkman, 156 F. 3d 833 (8th Cir. 1998)〕において、第8巡回区連邦控訴裁判所は、「租税の査定/賦課処分（更正処分）には、不足税額（過少申告）が存在すると一応推定できる証拠（*prima facie* evidence）がある」と判示する。もっとも、本件は、本来的に、連邦の刑事租税訴訟（criminal tax litigation）であり、連邦民事租税訴訟（civil tax litigation）ではない。なお、後に本稿VIでふれるように、1875年のチーサム 対 合衆国（Cheatham v. United States）事件判決（92 U.S. 85, at 89 (1875)）において、連邦最高裁は、納税者は課税庁の査定（assessment）を受け入れ増差額/不足税額をいったん納付したうえでないと、訴訟提起を認められない旨（first-pay-dispute-later）の判断を下した。この初期の判断は、課税処分の適正性の推定を前提としたものと解することができる。

37) 連邦特許商標法（35 U.S.C § 282）[いわゆる「ランナム法（Lanham Act）]は、連邦特許登録商標局（US PTO=U.S. Patent and Trademark Office）が認めた「特許は有効であると推定される（a patent shall be presumed valid）。」と規定する。そのうえで、「特許の無効を主張する者は、その無効を主張する証拠提出責任を負う。」と規定する（282条a項）。この282条a項の規定について、裁判例では「行政の適正性推定（presumption of administrative correctness）」の基づくものであり、このような推定は、公共政策とプラグマティックな効率性（public policy and pragmatic efficiency）に由来する。」と判示する（See, Lannom Mfg. Co. v. U.S. International

除している場合もある(本稿II 5・6参照)。

一般に、こうした効力を法認するには、経済的効率性(economic efficiency)、または行政目的の迅速な実現のために応える趣旨と解されている。後にふれるように、近年、連邦の租税行政分野では、一定の条件のもと課税庁(IRS)側に立証責任の転換を認めることで、この適正性の推定の効力に修正を加える動きもみられる<sup>38)</sup>。しかし、この推定ルール自体は、基本的に維持されている<sup>39)</sup>。

もちろん、あらゆる分野の行政活動について当然にこの適正性の推定の効力が生じるとは言えない。したがって、その分野の行政活動に適正性の推定原則が適用になるかどうかは、個別に精査する必要がある。

いずれにしろ、この推定を覆したい者は、究極においては裁判所に訴えて、司法の場で反論することができる<sup>40)</sup>。この推定を覆すために司法審査を求める者は、必要な証拠を提出するように求められる<sup>41)</sup>。言い換えると、アメリカにおける租税行政にかかる民事訴訟においては、一般の民事訴訟とは異なり、適

---

Trade Commission, 799 F.2d 1575, at 1572 (Fed. Cir. 1986)).詳しくは、See, Charles E. Phipps, "The Presumption of Administrative Correctness: The Proper Basis for the Clear and Convincing Evidence Standard," 10 Fed. Circuit B.J. 143 (2000). ちなみに、知的財産権訴訟についても、APAに準拠するののかランハム法に準拠するののかの点で、かねてから激しい論争がある。谷口智紀『知的財産権取引と租税回避』(成文堂、2020年)は、アメリカ知的財産権課税訴訟に関する優れた分析であるが、この点についてはふれていない。知的財産権訴訟の際の準拠法の選択について詳しくは、See, Michael S. Greve, "Exceptional, After All and After Oil States: Judicial Review and the Patent System," 26 B.U. J. Sci. & Tech. L. 1 (2020).

38) 本稿IV参照。

39) See, Andriana Wos=Mysliwiec, "The Internal Revenue Restructuring and Reform Act of 1988: Does it Really Shift the Burden of Proof to the IRS," 14 St. John's J. Legal Comment. 301 (1999).

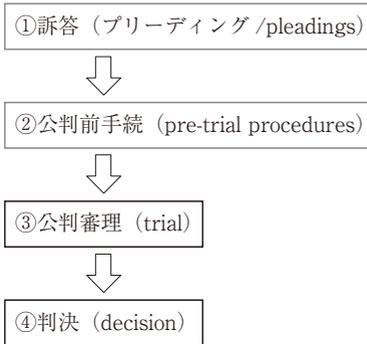
40) See, *e.g.*, Alabama Nursing Home Ass'n v. Harris, 617 F.2d 388 (5th Cir. 1980); Sinner v. U.S., 219 Ct. Cl. 322, 594 F.2d 824 (1979). Also, see, *e.g.*, Adams v. Mississippi State Oil & Gas B., 2014 WL 657384 (Miss. 2014).

41) See, *e.g.*, W.D.I.C. Corp. v. McGraw-Hill, Inc., 34 F. Supp. 2d 612 (S.D. Ohio 1998), judgment *aff'd*, 202 F.3d 271 (6th Cir. 2000).

正性の推定 (presumption of correctness) を覆すための証明論を中心に展開されているとあってよい。

## 5 連邦民事租税訴訟手続の流れ

アメリカの連邦民事租税訴訟、とりわけ租税裁判所での手続は、おおまかにいえば、次のような流れになる。



第一段階は、① 訴答 (プリーディング/pleadings) である (租税裁判所規則/TCRタイトルIX)。この段階では、① 訴状の提起 (filing of petition/TCR 34)、② 送達 (service of papers/TCR 21)、③ 答弁書の提出 (answer/TCR 36)、④ 原告の反対訴答 (reply/TCR 37) などの手続が重要である。第2段階は、② 公判前手続 (pre-trial procedures) である。この段階では、① デイスカバリー (discovery/証拠の請求開示/証拠開示/TCR タイトルVII)、② 証言録取 (depositions/TCR タイトルVIII)、③ 公判前協議 (pre-trial conferences/TCR 110) などの手続が重要である<sup>42)</sup>。そして、第三段階は、③ 公判審理 (trials/

42) アメリカの民事訴訟手続では、公判前手続においてデイスカバリー (discovery/証拠の請求開示/証拠開示)、つまり、法廷外での当事者間における広範な証拠交換、が盛んに行われるのが特徴である。詳しくは、see, e.g., Michael J. Desmond, Kathleen Pakenham, “Commencement of a Deficiency Proceeding and Pretrial Practice,” 29 No. 2 Prac. Tax Law. 21 (2015); See, Richard F. Riley, “Tax Court discovery,” 14 Bus. & Com. Litig. Fed. Cts. § 144:19 (4th ed., 2020).ちなみに、デイスカバリー

TCR XIV) である。この段階では、①立証責任 (burden of proof/) や②証拠基準 (evidence) などが重要である<sup>43)</sup>。公判審理 (trials) を終えると、④判決 (decision/TCR タイトルXV) にいたる。そして、当事者が望めば、⑤上訴 (appeals/TCR タイトルXIX) へと進む。

## 6 連邦民事租税訴訟の公判審理での証拠基準 (証明度) とは

連邦議会は、連邦民事租税訴訟の③公判審理 (trials) において当事者がどのような証拠基準 (evidential standard, standard of proof/「証明度」ともいう。以下、同じ。) に基づいて立証責任 (burden of proof) を果たすべきか特定していない<sup>44)</sup>。また、連邦憲法も、特定の証拠基準 (証明度) を採用するように求めてはいない。したがって、訴訟においてどのような証拠基準 (証明度) を採用するかは、裁判所の手に委ねられている<sup>45)</sup>。例えば、連邦租税裁判所 (U.S. Tax Court) は、租税裁判所規則 (TCR) のなかで、立証責任 (burden of proof/ TCR 142) や証拠基準 (evidence/TCR 143) に関する定めを置いている。

裁判例や学説によると、一般に、民事訴訟に必要な説明責任を果たす証拠基準 (証明度) とは、相手方当事者の証拠よりも「ないよりはある (more-likely-than-not)」程度の「優越な証拠 (preponderance of the evidence)」で足りるとされる。刑事訴訟における犯罪事実についての証拠基準 (証明度) が、「合理的な疑いを超える証明 (proof beyond a reasonable doubt)」が必要とされるのは、大きく異なる。

---

(discovery) とディスクロージャー (disclosure) とを区別し、前者には「請求開示」、後者には「当然開示」という邦語の言回しをする例もみられる。

43) See, Note, "Tax Court Pleadings and Pretrial Procedures," Fed. Tax'n Income, Est. & Gifts (Nov. 2020).

44) 「burden of proof」は、「立証責任」、「拳証責任」、「証明責任」または「説明責任」などと邦訳される。以下、本稿では、とくに別の言回しが必要でない限り「立証責任」という。なお、アメリカの民事訴訟における立証責任についてのわかりやすい邦文の研究としては、田村陽子「アメリカ民事訴訟における証明論」立命館法学339・340号参照。

45) See, e.g., Herman & MacLean v. Huddleston, 459 U.S. 375, at 389 (1983).

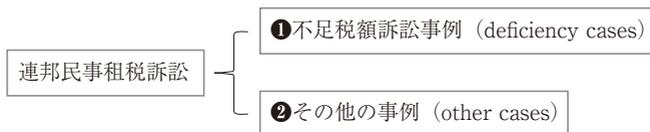
行政庁の行為や処分などを覆すために司法裁判所で争うとする。この場合、原告は、民事訴訟によることになる。したがって、基本的には、民事訴訟 (civil procedures) における証拠基準 (証明度) に基づいて必要な証拠を提出することになる。

ところが、行政行為や行政処分などを覆すための民事訴訟、日本の法環境に照らしていえば“行政訴訟”においては、行政の適正性の推定を覆す必要がある。この場合、裁判例によると、説明責任を果たす証拠基準 (証明度) としては、事実の「明白かつ説得的な証明」基準 (証明度) (clear and convincing standard of proof of facts) が必要とされる。ここでいう「明白かつ説得的な証明」基準とは、「優越な証拠」基準と「合理的な疑いを超える証明」基準の中間に位置する程度の説明責任を求める基準とされる<sup>46)</sup>。

## II 主要な連邦民事租税訴訟と立証責任ルール

### 1 主要な連邦民事租税訴訟とは

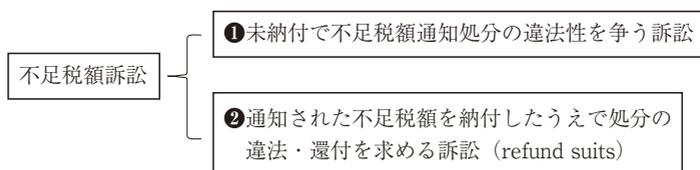
連邦税に関する民事訴訟は、多様である<sup>47)</sup>。それらのうち、納税額に関する民事訴訟は、不足税額 (deficiencies)/増差税額 (additions to tax) 処分の取消し、わが国でいう更正処分の取消し、を求めるものが大きな比率を占める。このことから、連邦税の納税額に関する民事の租税訴訟は、大きく①不足税額訴訟事例と、①以外の②その他の事例にわけて点検すると、わかりやすい。



46) See, e.g., *Buildex, Inc. v. Kason Indus., Inc.*, 849 F.2d 1461, at 1463 (Fed. Cir. 1988).

47) 本稿では、民事の租税訴訟に傾注する形で論じる。不服審査制度を含む、連邦の税務争訟制度について詳しくは、石村、前掲・注2、第VI部1「IRS不服審査制度」666頁以下参照。

納税者が、不足税額訴訟 (deficiency suits) を起こすとする。この場合、連邦租税裁判所のように、裁判所により、納税者は、IRSが通知した不足税額処分 (deficiency determination) について、①通知を受けた不足税額を納付しないで当該不足税額通知処分の違法性を争う裁判ルート (deficiency hearings/dispute-first-pay later) と、②不足税額をいったん納付したうえで当該納付税額の還付を争う裁判ルート (refund hearings/pay-first-dispute-later) の選択 (choice of forum) ができる。



## 2 不足税額訴訟における裁判所の選択

納税者からIRSに対して申告書の提出があった（または納税者から提出期限内に申告書の提出のなかった）とする。この場合、IRSは、その納税者の申告内容に問題がある（またはその納税者に申告すべき所得がある）と信じる時には、必要に応じて税務調査を実施する。調査の結果、申告漏れがあれば、増差税額/不足税額通知書 (NOD=notice of deficiency) を発して課税処分をする (IRC 6201条c項)。

納税者は、課税処分に納得できないときには、IRSに不服申立てをする。不服申立てで解決できないときには、裁判所に判断を仰ぐことになる。

典型的なIRSの不足税額通知処分 (NOD/90日レター)<sup>48)</sup>の違法性を争う取消

48) IRC 6213条a項のもと、納税者は、IRS相手に90日（納税者が海外にいる場合には150日）以内に争訟を起こすことができる。この場合において、IRC 6214条のもと、納税者は、受け取った不足税額通知処分について、出訴期限内に租税裁判所に当該処分の取消しを求めて訴えを提起することができる。IRSは、90日間争点となった税額の賦課・徴収ができない。また、租税裁判所に提訴されると、判決が出るまで未納税額の徴収も制限される (IRC 6213条a項・c項、7481条)。

訴訟における立証責任 (burden of proof) は、原告 (納税者) 側にあるとされてきた。90日レターに記載されていない主張、虚偽 (fraud)、つまり脱税 (tax evasion) その他不正行為 (IRC 7454条a項)、90日レターに記載のない新規の争点などについては被告 (IRS) 側に立証責任はあるものの、IRSが不足税額通知書 (NOD) に示した内容については、基本的に原告 (納税者) 側に立証責任はあるとされてきた。

納税者は、租税訴訟を提起する場合、第一審 (事実審) として裁判所を選択することができる。連邦租税裁判所 (U.S. Tax Court)、連邦地方裁判所 (U.S. District Court)、連邦請求裁判所 (U.S. Court of Federal Claims/旧U.S. Claims Court) のいずれかである。しかし、現実には、全米で連邦納税者が起こした全租税訴訟の95%以上は、連邦租税裁判所 (以下「租税裁判所」ともいう。) が取り扱っている<sup>49)</sup>。

【図表11】連邦租税訴訟における事実審裁判所の主な特質とその比較

	連邦租税裁判所 (U.S. Tax Court)	連邦地方裁判所 (U.S. District Court)	連邦請求裁判所 (U.S. Court of Federal Claims)
・特徴	特別裁判所 (民事の租税事件に特化)。原告は、少額租税事件 (争点額が5万ドル未満) の選択可	普通裁判所 (民事/刑事双方の様々な事件を扱う)	普通裁判所 (民事/刑事双方の様々な事件を扱う)
・不足税額完納の要否	不要 (執行停止)	必要 (執行不停止)	必要 (執行不停止)
・出訴期限	不足税額通知日から90日以内	不足税額納付日から2年。ただし、申告書提出日から3年以内	不足税額納付日から2年。ただし、申告書提出日から3年以内

49) 紙幅が限られているため、連邦租税訴訟における事実審裁判所の主な特質とその比較については、図説する。詳しくは、石村、前掲・注2、第VI部2「連邦民事租税訴訟制度」688頁以下参照。

・陪審審理	なし	あり	なし
・上訴裁判所	合衆国控訴裁判所	合衆国控訴裁判所	合衆国巡回区控訴裁判所
・先例拘束性のある裁判例	控訴する合衆国控訴裁判所の裁判例	控訴する合衆国控訴裁判所の裁判例	合衆国巡回区控訴裁判所の裁判例
・憲法上の所在	連邦憲法第1条裁判所	連邦憲法第3条裁判所	連邦憲法第1条裁判所
・被告	IRS長官 <sup>50)</sup>	合衆国	合衆国
・連邦政府側の代理人	IRSの首席法律顧問官室の法律顧問官 <sup>51)</sup>	連邦司法省租税部(DOJ Tax)の訟務検事	連邦司法省租税部(DOJ Tax)の訟務検事
・納税者側の代理人	弁護士、非弁護士(CPA、EA)(本人訴訟も可)	弁護士(弁護士強制主義)	弁護士(弁護士強制主義)
・訴訟手続の根拠法・規則	内国歳入法典(IRC)、租税裁判所規則(TC規則)	連邦裁判所・裁判手続法、連邦民事訴訟規則	連邦裁判所・裁判手続法、連邦民事訴訟規則
・裁判官の任用	19人。大統領が、連邦議会上院の助言と承認を得て政治任用。任期15年、再任を妨げない。70歳定年。	678席(2010年)大統領が、連邦議会上院の助言と承認を得て政治任用。任期は終身。	16人。大統領が、連邦議会上院の助言と承認を得て政治任用。任期は15年、再任を妨げない。
・巡回か否か	巡回裁判所(全米74か所)	非巡回裁判所	巡回裁判所

連邦租税裁判所は、未納付訴訟(pre-payment action/first-dispute-pay-later)が原則である(IRC 6214条a項)<sup>52)</sup>。本人訴訟(*pro se case*)もできる。納

50) IRC § 7452によると、財務長官(Secretary of the Treasury)が当事者となる。しかし、法の授權などを受けて、現実には、IRS長官(Commissioner of IRS)が被告(respondent)になる。

51) IRC § 7452に基づき、法律顧問官(Attorney for IRS Chief Counsel/Field Attorney)またはその代理人が、財務長官(Secretary of the Treasury)の監督のもと、同長官

税者が、原告 (petitioner) となって連邦租税裁判所に提訴すると、被告 (respondent) となるIRS(長官) は、連邦租税裁判所に争点を列挙した不足税額通知書を提出する。不足税額通知書が裁判所に提出されると、伝統的に、列挙されたIRSの処分については適正性の推定 (presumption of correctness) の法理が働く。すなわち、IRS(長官) が査定した税額は適正であるという推定 (*prime facie*) のもとで手続が進められる。裁判において、納税者は、IRSが通知した不足税額処分 (deficiency determination) は、恣意的 (arbitrarily)<sup>53)</sup> または事実誤認 (erroneously)<sup>54)</sup> であるとの立証ができない限り、勝訴する可能性は低い。

納税者は、連邦租税裁判所での不足税額訴訟 (deficiency suits) では、通知された不足税額を納付しないで提訴すること (未納付訴訟) ができる (IRC6213条a項)。しかし、不足税額が多額の場合で、訴訟が長期化し敗訴したときには、想定を超える額の経過利子 (interest) の支払を求められるおそれがある。このため、納税者は、IRSから不足税額通知書 (NOD) を受け取った後に、連邦

---

から委任を受けて訴訟代理の権限を行使する。

52) ちなみに、連邦租税裁判所が取り扱うのは、所得税、遺産税、贈与税、一定の特別行為税/規制税 (excise taxes) に関する不足税額訴訟である (IRC 6213条a項)。このことから、IRSが“歳入庁”として所管する税目でも、雇用税/給与税 (employment tax/payroll tax) など連邦租税裁判所の管轄外の税目に関する訴訟については、「first-pay-dispute-later」ルールが適用になり、原則として徴収は停止しない (IRC 6201条)。これらの租税について、納税者は、いったん係争税額を納付した後に、IRSへの不服審査手続を経たうえで、連邦地方裁判所または連邦請求裁判所に還付請求訴訟 (refund suits) を提起することになる (IRC 7422条a項)。

53) See, *United States v. Janis*, 428 U.S. 433, at 441 (1976).

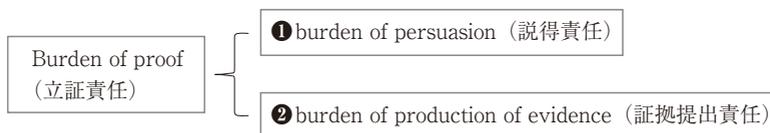
54) See, *Helvering v. Taylor*, 293 U.S. 507, at 515-16 (1935); *Bradford v. Commissioner*, 796 F.2d 303, at 305 (9th Cir. 1986); *Anastasato v. Commissioner*, 794 F. 2d 884, at 887 (3d Cir. 1986); *Doyal v. Commissioner*, 616 F.2d 1191, at 1192 (10th Cir. 1980); *Carson v. United States*, 560 F.2d 693, at 695-96 (5th Cir. 1977); *Higginbotham v. United States*, 556 F.2d 1173, at 1175 (4th Cir. 1977); *United States v. Rexach*, 482 F.2d 10, at 16 (1st Cir.), *cert. denied*, 414 U.S. 1039 (1973).

租税裁判所に不足税額訴訟を提起すると同時に、IRSに係争額(本税・経過利子・加算税)に相当する現金保証金(cash bond)を、担保として提供することも少なくない。この場合、当該支払額は不足税額の納付とはみなされない(IRC6213条d項)。ただし、納税者が、IRSから不足税額通知書(NOD)を受け取る前に係争額を支払った場合には、不足税額は完納されたものとみなされる。この場合、連邦租税裁判所は、不足税額訴訟を受理することはできない<sup>55)</sup>。

### 3 連邦民事租税訴訟の公判審理における立証責任ルール

連邦の民事租税訴訟の公判審理(trials)においては、「立証責任(burden of proof)」が核となる(TCR 142)。

学問上、「立証責任(burden of proof)」は、「①説得責任(burden of persuasion)」と「②証拠提出責任(burden of production/burden of going forward with the evidence)」からなるとされる<sup>56)</sup>。



「説得責任」とは、当事者は、主張する事実が真実であることについて、事実認定者であるもう一方の当事者を説得する責任を負うとするものである<sup>57)</sup>。

「証拠提出責任」とは、その責任を負う当事者が必要な量の証拠を提出すべきであるとするものである。

### 4 IRSがアナウンスする立証責任ルール

IRSは、納税者向けに、ウェブサイトで、立証責任(burden of proof)につ

55) See, Arthur H. Boelter, "Payment or Deposit," 2 Tax Pen. & Int. §11:13 (Dec. 2020).

56) See, Wigmore, Evidence in Trials at Common Law, secs. 2485 to 2488 (Chadbourn rev. 1981); Clifford S. Fishman, Jones on Evidence § 3.4 (7th ed. 1992).

57) 1 Clifford S. Fishman, Jones on Evidence § 3.5 (7th ed. 1992).

いて、次のようなアナウンスメントをしている<sup>58)</sup>。

**【図表12】 IRSの「立証責任」に関するアナウンスメント**

あなた方納税者が納税申告書に記載した事項、控除項目や添付資料が正確であることを証明する義務は、立証責任といわれます。あなた方納税者は、各種の費用を控除する場合には、それらが正確であることを証明できるものでなければなりません。通例、納税者は、そうした費用を（必要に応じて）情報や領収書を示して立証責任を果たします。あなた方納税者は、費用を証明する十分な記録を保持し、添付資料が正しいことを裏打ちする十分な証拠を示さなければなりません。原則として、あなた方納税者は、領収書、用済み小切手、請求書のような、費用を裏打ちするに必要な証拠物件を保存しなければなりません。加えて、旅費、接待、贈答、自動車にかかる費用についても、証拠が求められます。

このようなIRSのアナウンスメントは、アメリカ税法で確立されているIRSが行う課税処分等は適正と推定される（IRS's determinations is presumed to be correct）ルール、すなわち「租税行政上の適正性推定の原則（presumption of correctness rule）」を、納税者に広く周知するものである。

このことから、不足税額通知書（NOD）を受け取った納税者が、争訟手続を通じてIRSの処分等を取り消すには、少なくとも信頼できる証拠（credible evidence）を提示するように求められる。

## 5 税法令等で認められる適正性推定原則の適用除外例

国内歳入法典（IRC）や財務省規則（Treasury Regulations）、連邦租税裁判所規則（TCR 142）など（以下「税法令等」という。）で、租税行政上の適正性推定の原則が適用にならない旨を明確にしている事例がある。税法令等で裏打ちされた主な適用除外例は、次のとおりである<sup>59)</sup>。

58) <https://www.irs.gov/businesses/small-businesses-self-employed/burden-of-proof>

59) See, Jane C. Bergner, "Burden of proof: on the taxpayer," 14 Mertens Law of Fed. Income Tax'n § 50:117 (Nov. 2020).

【図表13】租税行政上の適正性推定原則の適用除外例

- ① **租税犯則事件 (tax related criminal cases)** あらゆる刑事事件と同様に、租税犯則事件、刑事租税制裁 (criminal tax sanctions) については、政府 (IRS) 側が立証責任を負う。(IRC 7454条a項/TCR 142 b)
- ② **民事租税制裁事件 (civil fraud cases)** 納税者が、租税遁脱の意思を持って詐欺罪を問われ、過少申告額に加算税の制裁をかすかどうかの民事訴訟手続においては、政府 (IRS) 側が立証責任を負う (IRC 7454(a))。
- ③ **情報申告書に記載された金額の証明 (verification of amounts shown on information returns)** 納税者が、第三者が作成しIRSに提出した情報申告書に記載された所得項目に関して合理的に異議を唱え、かつ、その納税者がIRSに十分に協力している場合には、政府 (IRS) 側が当該情報申告書にかかる不足額についての合理的かつ証拠能力のある情報を提出する責任を負う (IRC 6201条d項)。
- ④ **申告書作成業者への制裁 (preparer penalty)** 納税申告書作成業者が、故意に納税額を過少にする方法を試みたかどうかを問う手続においては、政府 (IRS) 側が立証責任を負う (IRC 7427条)。
- ⑤ **会社留保金課税 (AET=Accumulated earning tax)** IRSは、会社が事業に合理的な必要性 (reasonable business needs) を超える収益 (earnings and profits) を内部留保していると判断する場合、それを経済的二重課税の回避、または租税回避目的 (tax avoidance purpose) での課税の繰延べであると推定し、内部留保所得 (ATI=Accumulated taxable income) に対して、留保金課税にかかる不足税額通知書を当該会社に送付して、個人所得税の最高税率 (37%) で当該会社に賦課課税できる。当該会社は、IRSの不足税額通知 (課税処分) を連邦租税裁判所 (U.S. Tax Court) で争うとする。この場合、IRSが留保金課税にかかる不足税額通知案の送付を受けた後、正式な不足税額通知書の送付前までに、法令が認める範囲内の税引き後所得 (所得) の内部留保にあたる旨の理由書をIRSに提出することを条件に、IRS(政府) 側に立証責任を転化することができる (IRC 534条/TCR 142 e)<sup>60)</sup>。
- ⑥ **不法な賄賂または割戻金 (illegal bribes and kickbacks)** ある支払が賄賂、割戻金その他不法な支払にあたり、所得計算にあたり控除できない旨の立証責任は、政府 (IRS) 側が負う (IRC 162条c項)。

60) 石村、前掲・注2、第II 3「留保金課税制度」222頁以下、拙論「図説 留保金課税入門：日米の課税法制比較を含めて」国民税制研究4号(2018年)63頁、90頁参照。

- ⑦ **財産の移転において本来の納税者が納税義務を果たさない場合の第二次納税義務 (transferee liability)** 財産を移転する場合で、本来の納税者が所得税、遺産税または贈与税上の納税義務を果たさないときには、IRSは、その財産の譲受人に税を賦課できる。財産の譲受人が、IRSの課税処分を連邦租税裁判所で争うとする。この場合、政府 (IRS) 側が立証責任を負う (IRC 6902条a項/TCR 142 c) <sup>61)</sup>。
- ⑧ **緊急差押え・緊急査定手続 (jeopardy levy or assessment procedures)** 納税者が連邦税を滞納したまま海外に逃亡しようとしている。納税者が支払不能に陥っているまたはそのおそれがある。こうした場合に、IRSは連邦租税債務を確保するために、緊急徴収 (jeopardy collection) ができる。緊急徴収とは、緊急差押え (jeopardy levy) に加え緊急査定 (jeopardy assessment) などを含む。なぜならば、納税者の税額が査定されないと、徴収 (差押え) を開始できないからである。IRSが緊急賦課手続を取った場合、その合理性については、IRS(政府) 側が立証責任を負う (IRC 7429条g項) <sup>62)</sup>。
- ⑨ **ゴールデンパラシュート支払 (golden parachute payments)** ゴールデンパラシュート (経営陣や役員の退職金を巨額に設定することで、自社への敵対的買収を封じる企業買収防衛策) のための支払が証券取引法に抵触し、所得計算上控除できないものであると判断し、20%の規制税 (excise tax) を課す場合には、IRS(政府) 側がその旨の立証責任を負う (IRC 280G条, 4999条) <sup>63)</sup>。
- ⑩ **連邦租税裁判所で争点となったニューイシュー (new issues raised in the U.S. Tax Court)** 連邦租税裁判所は、不足税額訴訟の場合、少額租税事件/ S事件を選択したときを除き、係争中にIRSが提起した「新たな争点 (ニューイシュー/new issues)」によって、当初送達された不足税額通知書 (original notice of deficiency) に記載された金額を超えた不足税額を容認する判断を下す権限を有している (IRC

61) See, Bryan T. Camp, "Collecting Tax Liabilities From Third Parties," 152 Tax Notes 1549 (Sept. 12, 2016).

62) 拙論「アメリカの滞納処分手続適正化の動向(1)~(7)」月刊税務事例51巻10号~52巻4号、同「アメリカの滞納処分手続適正化の動向」国民税制研究5号(2019年)3頁、19頁以下参照。

63) See, Michael J. Canan and William D. Mitchell, "Golden parachutes—Taxation of excess parachute payments," Employee Fringe & Welfare Benefit Plans § 18:6 (2020 ed.).

6214条a項)。すなわち、租税裁判所は、いわゆる「総額主義」的な裁断も可能になっている。「争点の追加（ニューイシュー）」は、「ニューマター（new matters）」とも呼ばれる。ニューイシューまたはニューマターについては、IRS(政府)側が立証責任を負う（TCR 142 a (1)）<sup>64)</sup>。

- ⑪ 納税者が信頼できる証拠をIRSに提出するなどの一定の要件を充足する場合 1998年の税法改正で、納税者が信頼できる証拠（credential evidence）をIRSに提供するなど一定の要件を満たす場合には、立証責任はIRS側に転化される（IRC 7491条/TCR 142 a (1)）。

以上のような事例では、税法令等を根拠に、税法上の適正性推定の原則が適用除外とされる。したがって、IRS側が立証責任を負うように求められる。

## 6 裁判例で認められた適正性推定原則の適用除外例

前記のような税法令を根拠に租税行政上の適正性推定の原則の適用除外が認められる事例の他に、裁判例などで租税行政上の適正性推定の原則が適用除外とされ、IRSが立証責任を負うとされる場合がある<sup>65)</sup>。

### 【図表14】裁判例で租税行政上の適正性推定の原則が適用除外とされた事例

- ① 「所得の再構成/推計課税（reconstruction of income）」 IRSは、外形基準/外形標準方法（net worth method）を用いて納税者の所得を間接的に再構成する場合がある。いわゆる「推計課税」の場合である。アメリカ税法では「所得の再構成（reconstruction of income）」と呼ばれる。連邦税法（IRC）は、実額課税を原則とする。したがって、IRSは、納税者が保存する帳簿等に基づいて申告した所得額が正確かどうかを判断する（IRC446条a項）。しかし、納税者が、納税者が帳簿等を保存していない、または

64) 納税者は、連邦租税裁判所での裁判で、IRSの罠（trap）にはまり、ニューイシューまたはニューマターを問われ、わずかばかりの不足税額を争うはずであったのに、総額主義の適用を受けて、逆に巨額の追徴税額を払うはめに至ることが時としてある。石村、前掲・注2、第VI部1「IRS不服審査制度」686頁以下参照。

65) See, Sean M. Moran, “The Presumption of Correctness: Should the Commissioner be Required to Carry the Initial Burden of Production,” 55 Fordham L. Rev. 1087 (1987)

普遍的な会計原則にしたがっていないとする。この場合、IRSは、外形基準などを用いて推計課税をすることができる(IRC 446条b項)<sup>66)</sup>。例えば、IRSが推計課税、または所得の再構成をする場合で、その所得源泉が不法行為に関係しているとする。この場合には、IRS(政府)側が立証責任を負う<sup>67)</sup>。

- ② IRSが資料を紛失した場合 (where the IRS lost records) IRSが証拠資料を紛失した場合、裁判所は、立証責任を調整する<sup>68)</sup>。
- ③ 所得の不存在 (non-existence of income) 納税者が、IRSの指摘した所得について収受した事実がないと信じる場合、IRS(政府)側が立証責任を負う<sup>69)</sup>。

以上のように、税法令や裁判例でIRS(政府)側が立証責任を負うとされる事例は、むしろ例外的な存在である。このことから、納税者は、争訟手続を通じてIRSの処分等を取り消すには、少なくとも信頼できる証拠 (credible evidence) を提示するように求められる。

### III 租税行政上の適正性の推定原則の形成と立証責任の推移

アメリカ租税行政においてIRS行う課税処分等は適正であるとする推定する (IRS's determinations is presumed to be correct) ルール、すなわち「税法上の適正性推定の原則 (presumption of correctness rule)」は、判例法の所産である。このルールの萌芽から、その後の展開について、点検してみる。

66) See, also, *Goodmon v. C.I.R.*, 761 F.2d 1522, at 1524, 85-2 U.S. Tax Cas. (CCH) P 9456, 56 A.F.T.R.2d 85-5231 (11th Cir. 1985).

67) See, *Scott Shimick*, "Burden of proof in reconstruction of income cases," 15 *Mertens Law of Fed. Income Tax'n* § 55B:4 (Nov. 2020).

68) See, *e.g.*, *Andrew Crispo Gallery, Inc., v. CIR*, 16 F.3d 1336 (1996) ; see, also, *Martin M. Lore & L. Paige Marvel*, "Standard of Proof Adjusted where IRS Loses Records," 81 *J. Tax'n* 109 (1994).

69) See, *e.g.*, *Shaffer v. Commissioner*, 779 F.2d 849, at 858 (2d Cir. 1985); *Karme v. Commissioner*, 673 F.2d 1062, at 1065 (9th Cir. 1981); *Llorente v. Commissioner*, 649 F.2d 152, at 156 (2d Cir. 1981); *Rockwell v. Commissioner*, 512 F.2d 882, at 886 (9th Cir.), *cert. denied*, 423 U.S. 1015 (1975).

## 1 判例法で形成された租税行政上の適正性推定原則

初期の連邦租税行政において、納税者は、政府・租税行政側が滞納者から税金を徴収するための訴訟を提起した場合に、それに対応する限りにおいて訴訟に参加することができた<sup>70)</sup>。当初、裁判所は、納税者に徴税官を相手に訴訟を提起する形で裁判を受ける権利を認めた<sup>71)</sup>。その後、連邦議会がこの権利を法認した<sup>72)</sup>。納税者は、合衆国を相手に直接訴訟を提起するのは、1855年まで法認されなかった。しかも、納税者側から租税訴訟を提起するには、1866年まで、連邦議会の同意を必要とした<sup>73)</sup>。1887年にいたってはじめて、納税者側から連邦地方裁判所に訴訟を提起することが認められた<sup>74)</sup>。しかし、1954年までは、提訴できる件数は年間10件までに制限された<sup>75)</sup>。また、連邦地裁での訴訟は、1954年までは、陪審(jury)なしでのみ争うことができた<sup>76)</sup>。

連邦最高裁判所は、1875年のチーサム 対 合衆国 (Cheatham v. United States) 事件判決 (92 U.S. 85, at 89 (1875)) において、納税者は課税庁の査定 (assessment) を受け入れ増差税額/不足税額をいったん納付したうえでな

---

70) Act of Mar. 3, 1997, 1 Stat. 514, 515 (codified as amended at 28 U.S.C. § 2407 (2006)); see also, John A. Lynch, Jr., "Income Tax Statute of Limitations: Sixty Years of Mitigation-Enough Already!!," 51 S.C. L. Rev. 62, at 114 (1999).

71) See, Elliott v. Swartwout, 35 U.S. (1 Pet) 137, at 147-49 (1836); see also, Harold Dubroff, The United States Tax Court-An Historical Analysis 28 (1979).

72) Act of Feb. 26, 1845, ch. 22, 5 Stat. 727, 727; see, Dubroff, *supra* note 71, at 29-30. Direct suits against collectors were abolished in Act of Nov. 2, 1966, Pub. L. No. 89-713, § 3(a), 80 Stat. 1108, 1108.

73) Act of Feb. 24, 1855, ch. 122, 10 Stat. 612, 612 (1878). しかも訴訟は、連邦請求裁判所 (U.S. Court of Claims) でのみ争うことができた。

74) Act of Mar. 17, 1866, ch. 19, 14 Stat. 9.; see, Dubroff, *supra* note 71, at 32.

75) Act of Mar. 3, 1887, ch. 359, 24 Stat. 505, 505 (codified at 28 U.S.C. § 1346, 1491 (2006)).

76) Act of July 30, 1954, ch. 648, § 1, 68 Stat. 589, 589 (codified at 28 U.S.C. § 1346 (a) (1) (2006)).

いと、訴訟提起を認めない旨 (first-pay-dispute-later) の判断をくださった。すなわち、納税者は、還付請求訴訟 (refund suits) の形で、課税庁による査定を取り消して納付額を返還してもらおう場合に限り、訴えを提起することができることとした。言い換えると、納税者は、増差税額 (additions to tax)/不足税額 (deficiencies) に異論があるということで法的期限内に納付しないまま (first-dispute-pay-later) での訴訟は認められなかった。裏返すと、納税者は、課税庁による査定は適正であるとの推定 (assumption that the assessment of the tax was correct) を受け入れてはじめて、課税処分 of 取消訴訟を起すことができた。

還付請求訴訟の場合に限り提訴を認めるとする初期の裁判所の姿勢は、納税者が課税庁の査定/不足税額通知は一応その債務があることを認める (*prime facie* evidence of liability) ことにつながる<sup>77)</sup>。このことは、課税処分 of 取消訴訟においては、納税者側が立証責任を負うというルールの形成につながる。

このような経緯をみてもわかるように、連邦税法上の「適正性の推定 (presumption of correctness)」原則は、裁判例により確立されたものである。課税処分 of 取消訴訟において納税者側が立証責任を負うというルールは、制定法に基づくものではない。つまり、司法がつくったルールである。立法府/議会在が、納税者側が立証責任を負うべきであるとしたわけではない。

## 2 近代的な所得税制の確立と租税救済制度の整備

連邦政府は、近代的な所得税制を導入する以前は、関税や個別消費税、公有の土地の売却益などから財政収入を賄っていた。連邦が暫定的に所得税制を導入したのは1861年および1862年にまで遡る。南北戦争 (Civil War : 1861-65) への戦費調達がねらいである。これに伴い、租税行政を担う内国歳入局 (BIR=Bureau of Internal Revenue) が設けられた。南北戦争の終結後、所得税制は廃止されたが、内国歳入局 (BIR) は、その後1953年に現在の内国歳入庁 (IRS=Internal Revenue Service) に改編されるまで存続した。

---

77) See, *United States v. Rindskopf*, 105 U.S. 418, at 420 (1881).

連邦政府は、1913年に、再び本格的な所得税制 (Internal Revenue Act of 1913) を導入した。第一次世界大戦 (1914-18) への戦費調達が狙いである。これを契機に、連邦の所得税制はその後大きく開花していった<sup>78)</sup>。所得税が開花するとともに、税務執行をめぐり、納税者と内国歳入局 (BIR) との間での軋轢も急激に増加していった。これとともに、納税者の間に、租税争訟へのアクセシビリティ、増差税額/不足税額を納付することなく税額の適正性を争えるようにする (first-dispute-pay-later) 制度を創設するように求める声が高まっていった。

こうした声に応じて、1919-20年に、内国歳入局 (BIR) 内に「不服審査委員会 (CAR=Committee on Appeals and Review) が創設された。その後、1921年に、連邦議会は、同年の税制改正で (Revenue Act of 1921) で、内国歳入局 (BIR) は、納税者に対して不足税額通知書 (NOD) を発し、かつ、不服審査委員会 (CAR) に審査請求ができる仕組みを導入した。しかし、不服審査委員会 (CAR) に対しては、その独立性などの面で疑問符がついた。なぜならば、不服審査委員会 (CAR) は、その構成員が元BIR関係者からなり、付託された事例を精査し内国歳入局 (BIR) 長に勧告する仕組みとなっており、裁決は内国歳入局 (BIR) 長がすることになっていたからである。いわば、課税庁 (BIR) トップの私的諮問機関のような存在であったからである。加えて、納税者は、不服審査委員会 (CAR) の勧告に基づく局長の採決に満足しない場合には、係争税額を納付したうえで連邦地裁または連邦請求裁判所に提訴するよりなかったからである。

連邦議会は、1924年に、同年の税制改正で (Revenue Act of 1924) で、租税不服審判所 (BTA=Board of Tax Appeals) が創設した<sup>79)</sup>。BATは、前身の不服審査委員会 (CAR) とは異なり、独自の手続や証拠ルールを制定することができる。1924年の租税不服審判所 (BTA) の創設を受けて、その後、納

78) See, W. Elliot Brownlee, *Federal Taxation in America: A Short Story* (Cambridge U.P., 1996).

79) Revenue Act of 1924, ch. 234, § § 274(a), 308(a), 900(e), 43 Stat. 297, 308, 337 (codified at IRC § 6213(a)); see, also Dubroff, *supra* note 71, at 395.

税者は、所得税の不足税額通知書（NOD）の送達を受けた場合、その課税処分の取消しを求めて、2つの争訟ルートを選択できるようになった。1つは、増差税額/不足税額を納付したうえで、その額の還付を求める形で、連邦地方裁判所（U.S. District Court）または連邦請求裁判所（U.S. Claims Court/現U.S. Court of Federal Claims）に訴えを提起するルート（first-pay-dispute-later）である。もう1つは、増差税額を納付しないで租税不服審判所（BTA）〔1942年以降は、BTAを改組してつくられた連邦租税裁判所（U.S. Tax Court）〕に対して救済を求めるルート（first-dispute-pay-later）である。

租税審査委員会（BTA）は、未納付争訟（first-dispute-pay-later）の手続を認めた。とはいっても、判例法で確立された課税処分の適正性の推定（presumption of correctness）ルールを否定したわけではない。

租税不服審判所（BTA）は、独自に審判所規則（rules of practice）を制定する権限を有している。租税不服審判所（BTA）は、この権限に基づき、望めば、課税処分の適正性の推定ルールを排除することできる。しかし、租税不服審判所（BTA）はこのルールを排除せず、納税者が課税処分を争う場合には、納税者側に立証責任を負わせた。いわく、「審査請求の審理において、〔中略〕立証責任は納税者が負うものとする（upon hearing of appeals・・・the burden of proof shall be on him〔the taxpayer〕）<sup>80)</sup>。

ただ、租税不服審判所（BTA）は、前身の不服審査委員会（CAR）とは異なり、課税庁（BIR）トップの私的諮問機関のような存在からは脱することができた。しかし、課税庁と紛争をかかえた納税者は、改めて連邦地方裁判所または連邦請求裁判所で司法審査を受けないといけない。そのうえでないと、控訴できなかった。この点を改革することが、1924年に、行政審査機関である租税審査委員会（BTA）が、司法裁判所である連邦租税裁判所（U.S. Tax Court）に新装した大きな理由の1つであった。加えて、当時（1937～47年）、連邦議会では、行政手続法（APA=administrative procedure act）を制定しようという機運が高まっていたことも審判所から裁判所に衣替えを急がせた理由

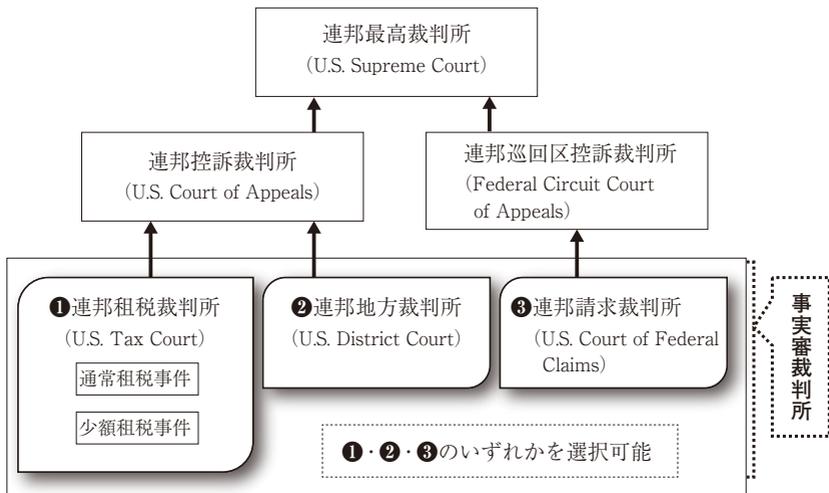
---

80) See, Bd. Tax App. R. 20, 1 B.T.A. 1290 (1925).

と解されている。すなわち、いかに、租税不服審判所（BTA）から独立性の高い機関であるとしても課税庁（BIR）内の付置された機関である以上、行政手続法（APA）の縛りから逃げ切るのは困難であるとの読みもあった<sup>81)</sup>。

ちなみに、租税審査委員会（BTA）で確立をみた立証責任のルールは、1924年に創設された現在の連邦租税裁判所が定めた規則（U.S. Tax Court Rule）142〔立証責任〕にも引き継がれて、今日にいたっている。

【図表15】現在の連邦における租税訴訟ルート



事実審裁判所は、ほぼすべての訴訟について第一審管轄権を有し、事実に関する記録はこの段階で確定される。事実審裁判所の判決をめぐるその後の上訴

81) 加えて、当時、租税不服審判所（BTA）は、課税庁（BIR）から独立した審査請求手続をする場所の確保が困難であり、“独立性”を示すために裁判所の空き部屋を利用させてもらっていた事実がある。しかし、裁判所は、逆に、行政審判に法廷を利用させることは、司法の独立を疑わせることにもつながり、躊躇していたようである。当時の租税不服審判所所長（Chairman）は、連邦議会の証言で、この点を改善するには、審判所から裁判所になるのがよいと考えた、と吐露している。See, Dubroff, *supra* note 71, at 184.

は、事実関係の再構築よりは、法律問題に関する判断の是正に重点がおかれる。

#### IV 立証責任のIRS側への転換を容易にするための法改正

連邦の民事租税訴訟の公判審理 (trials) における立証責任の分担は、租税行政の適法性の推定ルールをベースに久しく展開されてきた。しかし、納税者側の立証責任が過重であるとのことで、かねてから、税界からその見直し (緩和) を求める声があがっていた。すでにふれたように、連邦議会は、1998年に、「IRSのカルチャー (文化) を大胆に変える (massive changes in the culture of the IRS)」とのキャッチを掲げ、抜本的な租税行政改革を実施し、1998年IRS再編・改革法 (略称は「T3/RRA98」) を通過させた。この改革では、民事租税訴訟における立証責任の負担軽減もあわせて実施された。納税者が「信頼できる証拠 (credible evidence)」を提供するなど一定の要件を満たす場合には、①連邦租税裁判所、②連邦地方裁判所または③連邦請求裁判所のいずれかを問わず、いかなる事実審裁判所での租税訴訟手続において、立証責任をIRSに転換できるようにした (IRC7491条a項)<sup>82)</sup>。

すでにふれたように、アメリカ民事訴訟手続における「立証責任 (burden of proof)」は、「①説得責任 (burden of persuasion)」と「②証拠提出責任 (burden of production/burden of going forward with the evidence)」からなる。①「説得責任」とは、当事者は、主張する事実が真実であることについて、事実認定者であるもう一方の当事者を説得する責任を負うとするものである。②「証拠提出責任」とは、その責任を負う当事者が必要な量の証拠を提出すべきであるとするものである。1998年のT3/RRA98による立証責任の転換 (緩和) に関する法改正は、わかりやすくいえば、納税者は、IRC7491条a項に定める要件 (②証拠提出責任等) を充足できれば、①説得責任をIRS (長官) 側に転換できる、とするものである。IRC7491条a項に定める要件は、次のとおりである<sup>83)</sup>。

82) 詳しくは、石村、前掲・注2、第III部1A(3)参照。

83) したがって、②証拠提出責任については、依然として納税者側が負うことになる。

## 1 IRS側への立証責任の転換の要件

この1998年の改正点は、内国歳入法典（IRC）7491条a項〔立証責任（Burden of proof）〕に挿入された<sup>84)</sup>。邦訳（仮訳）すると、次のとおりである。

【図表16】IRC 7491条a項〔立証責任〕の邦訳〔仮訳〕

<b>IRC 7491条 a 項〔立証責任〕</b>
第 a 項 納税者が信用できる証拠を提出した場合の責任の転換
第 1 号 通則
いかなる裁判所の手続においても、納税者は、AまたはBにより課された納税者の租税債務を確認するための事実認定上の争点（factual issues）について、信用できる証拠（credible evidence）を提出している場合には、財務長官が当該争点にかかる立証責任を負うものとする。
第 2 号 制限
前号は、次の場合に限り、争点に対して適用するものとする。
A 納税者が、いかなる項目を立証するために内国歳入法典（合衆国法典タイトル 26）に定める要件を遵守していること。
B 納税者は、内国歳入法典で求められるすべての記録を保存し、かつ財務長官の合理的な証言録取、情報提供、資料提出、会合および面談の求めに協力すること。
C 第7430条第c項第 4 号 Aiiに規定するパートナーシップ、法人または信託の場合
Cは、いかなる適格撤回可能信託（qualified revocable trust）（第645条第b項 1 号に定義するもの）には適用しないものとする。
第 3 号 調整
第 1 号は、いかなる争点についても内国歳入法典の他の規定が当該争点について特別の立証責任を課している場合には、適用しないものとする。
第 b 項 関連しない納税者の統計情報の利用
個人納税者の場合、財務長官は、いかなる裁判所の手続においても関連しない納税

See, e.g., Sheryl Stratton, Burden Shifting-A “Bill of Goods”?, 79 Tax Notes 1225, at 1225-26 (1998).

84) See, John A. Lynch, Jr., “Burden of Proof in Tax Litigation under I.R.C. § 7491 – Chicken Little was Wrong!”, 5 Pitt. Tax Rev. 1 (2007).

者の統計情報の利用を通じてのみ財務長官が所得を推計できる項目に関しても立証責任を有するものとする。

#### 第c項 制裁

国内歳入法典に別段の規定がある場合であっても、財務長官は、いかなる裁判所の手続においても、本法典に基づきかされた制裁、追加税または増差額に関して証拠提出の責任を有するものとする。

IRC 7491条a項〔立証責任〕の規定の制定により、限定的ながら、納税者は、民事租税訴訟にかかる立証責任を、財務長官、つまりIRS側に転換することも可能になった。また、連邦の民事租税訴訟の9割以上も取り扱う連邦租税裁判所の規則（T.C. Rule）にも、新たに「Rule 142 a(2)」が追加され、その旨が明示された。

## 2 立法事実の分析

連邦議会が、1998年のT3/RRA98で、立証責任のIRS側への転換を容易にするための法改正した理由は、簡潔にまとめてみると、次のとおりである。

### 【図表17】立証責任のIRSへの転換のための法改正理由

個人や企業納税者は、裁判所で課税庁（IRS）と対峙するときに、不利な立場におかれている。これは、通例、民事租税訴訟において立証責任を納税者が負うとする司法審査手続における根本的には不公平に根ざしている。これは、あたかも「無罪を証明するまでは有罪（guilty, until proven innocent）」とするに等しい。納税者が基本的に法を遵守している場合には、課税庁（IRS）側が、納税者が誤っていると証明するようにすべきである<sup>85)</sup>。

## 3 納税者が大胆な変化を実感できない見直し

IRC7491条a項の立法にあたり、連邦議会上下両院では、担当委員会で協議を重ねた。当初の素案では、納税者が提示した証拠が、裏打ちのない、不真面目、または単なる課税庁への反抗のような水準のものでない限り、「信用でき

85) See, S. Rep. No. 105-174, 105th Cong. 2d Sess., at 44 (1998).

る証拠 (credible evidence)』とする方向であった。納税者が、法廷に、この水準の証拠を提示すれば、課税処分についての適正性の推定は消滅し、立証責任をIRS側に転換できるとするものであった。しかし、協議を重ねるに従い、次第に厳しい条件がつくようになっていった。最終的には、納税者が大胆な変化を実感できない見直し法案となり、議会を通過した<sup>86)</sup>。

IRC7491条a項は、民事租税訴訟の公判審理 (trials) における「事実 (facts)」問題にのみ適用される。また、IRC7491条a項は、立証責任をIRS側に転換するには、事実問題に関して「信用できる証拠 (credible evidence) を提出している場合」で、「納税者は、内国歳入法典で求められるすべての記録と保存し、かつ財務長官の合理的な証言録取、情報提供、資料提出、会合および面談の求めの協力すること。」のような、いくつもの条件が付されている。その諾否を大きく裁判所の判断や課税庁 (IRS) 側の裁量に委ねる形となっている。伝統的な課税処分「適法性の推定」ルールに大きな変化をもたらす改正であったのかどうか大きな疑問符がついている。この改正は、かえって納税者が立証責任の全容を理解するのを難しくしたとの負の評価もある<sup>87)</sup>。

#### 4 多くは事実上と法律上の争点が交差する限界事例

IRC 7491条a項〔立証責任〕の規定は、もっぱら民事租税訴訟の公判審理 (trials) における「事実 (facts)」問題にのみ適用される。言い換えると「法律 (law)」の問題には適用がない。しかし、所得課税や遺産課税などに関する主要な租税訴訟の多くは、事実問題 (factual issues) と法律問題 (legal issues) が複雑に絡み合っている。また、納税者は、事実審として、連邦租税裁判所のみならず、連邦地方裁判所または連邦請求裁判所を選択することも可能である。納税者が事実審として連邦地方裁判所を選択したとする。この場合、

86) See, *e.g.*, Adriana Wos-Mysleieic, "The Internal Revenue Restructuring and Reform Act of 1988: Does it Really Shift the Burden of Proof to IRS," 14 St. John's J. Legal Comment. 301 (1999).

87) See, Steve R. Johnson, "The Dangers of Symbolic Legislation: Perceptions and Realities of the New Burden-of-Proof Rules," 84 Iowa L. Rev. 413, at 424 (1999).

裁判官は、事実認定については陪審 (jury) の評決に付すこともできる<sup>88)</sup>。しかし、訴訟実務では、事実問題と法律問題が複雑に絡み合った混合問題 (mixed issues) の審査 (hard look review) 事例において裁判官が双方を明確に切り離すのは容易ではないのが現実である。

以下に、事実上の争点と法律上の争点が交差する限界事例を設定して、問題点を点検してみる<sup>89)</sup>。

**【図表18】事実上の争点と法律上の争点が交差する限界事例**

M社を経営するAは、同じく会社を経営するBから長年にわたり顧客情報を得て利益をあげていた。Aは、Bに対しお礼として高級車を贈ろうとした。しかし、Bは、同じような車をすでに持っているとのことで、Aの申出を断った。にもかかわらず、Aから車が贈られてきたのでBは止むを得ずその車を受け取った。M社は、Bに贈った車の購入費を連邦法人所得税の計算において費用として処理した。しかし、Bは、受贈した車は贈与者が納税義務を負い連邦贈与税の対象となると考えた。そこで、連邦所得税の確定申告においてその車の評価額を含めなかった。その後、Bは、所轄のIRS(課税庁)から所得税の不足税額通知 (NOD)/課税処分を受けた。Bは、違法な課税処分であるとしてIRSと協議したが解決にいたらなかった。そこで、Bは、IRSを相手に連邦租税裁判所に提訴した。連邦租税裁判所は、事実認定および法解釈上も個人間の「贈与」にはあらず、IRSの課税処分は違法ではないとした。これを受けて、Bは、連邦控訴裁判所に控訴したが敗訴した。そこで、連邦最高裁判所へ上訴したが、認められなかった。連邦控訴裁判所および最高裁はいずれも、下級審の法解釈には誤りがなく、事実認定にも誤りがなかったうえで、そもそも事実問題は取り扱わない、との理由を示した。

上記の設例では、まず、法律上の争点としては、B(個人) は財産法上の「贈与」を受けたのかどうか、さらには、贈与者側が納税義務を負う連邦贈与税の納税義務を負うのかどうかなどが問題になる。財産法 (property law) や連邦税法 (IRC) は、「贈与」について、次のように定義し、かつ課税取扱いをする<sup>90)</sup>。

88) 連邦民事訴訟規則 (Federal Rules of Civil Procedures) の規則49(a)参照。

89) なお、この事例は、デューバースタイン 対 内国歳入庁長官 (Duberstein v. C.I.R., T.C. Memo. 1958-4; 265 F.2d 28 (6th Cir. 1959) ; 363 U.S. 278 (1960)) を素材に作成した。

90) See, Jere D. McGaffey, "What constitute a gift," 3A McGaffey Leg. Fms. With Tax Analysis § 16:2 (Oct. 2020).

## 【図表19】財産法や連邦税法上の「贈与」の定義

コモンロー/財産法においては、生存者間 (inter vivos) の「贈与 (gift)」とは、贈与者 (donor)Aから受贈者 (donee)Bへ財産を任意かつ完全な対価 (full valuable consideration) なしに移転することである。贈与が法的に効力を有するには、次の3つの要件を充たす必要がある。①Aの意思でBに贈与物を移転すること、②Bに贈与物を引き渡すこと、③Bが贈与物を受領すること。

連邦税法 (IRC) は、個人間の財産法 (law of property) 上の「贈与」その他低額譲渡などの場合に、贈与者に贈与税 (gift tax) の納税義務を負わせている (IRC チャプター12: 2501条以下)。贈与税で課税された価額は、所得税では非課税とされる (IRC102条a項)。ちなみに、事業上の財産の譲渡 (business transfer of property) は一般に、贈与税ではなく所得税 (個人または法人) で課税される。

IRC 7491条a項〔立証責任〕規定が対象とするのは、もっぱら事実認定上の争点 (factual issues) に限られる。このことから、以上のような争点が事実認定と法の適用・解釈の双方にわたる事例には、この立証責任転換規定がどのように適用されるのかが問われてくる<sup>91)</sup>。言い換えると、双方を明確に分化できる、あるいは争点がすべて事実問題である (entirely factual) などで、IRC 7491条a項を適用し、事実問題につきIRS側に立証責任を転換できる事例は極めて限られるのではないか。

## 5 「信用できる証拠」と認める事例の分析

加えて、IRC7491条a項にいう「信用できる証拠 (credible evidence)」と「自己に利益となる証拠」と、の違いが問われてくる。なぜならば、連邦租税裁判所をはじめとした事実審裁判所は、従来から、事実認定において、納税者が法廷で提示した証拠が「自己に利益となる証拠 (self-serving evidence)」、「自己に利益となる証言 (self-serving testimony)」または「他の証拠の因って立証されていない証言 (uncorroborated testimony)」<sup>92)</sup>にあたるときには、証拠能

91) See, John A. Lynch, Jr., "Burden of Proof in Tax Litigation under IRC § 7491 Chicken Little Was Wrong!!," 5 Pitt. Tax Rev. 1, at 15 *et seq* (2007).

92) 裁判所は、一方の当事者が、法廷に証拠として提出することを認めると、その者に有利な伝聞証拠 (hear-say evidence) になるとときには、「自己に利益となる証拠

力を認めないからである。

しかしながら、裁判所のなかには、IRC7491条a項にいう「信用できる証拠 (credible evidence)」原則が創設されたことの意味を判決に反映させようとする動きもみられる。

【図表20】「信用できる証拠」にあたるかどうかを問う事例分析

- |   |  |
|---|--|
| ① | <p>コーラー 対 歳入庁長官事件 [Kohler v. C.I.R., T.C. Memo. 2006-152] 本件は、同族経営の世界的に有名な給排水衛生設備会社（コーラー社）の創立者の孫の突然の死亡にかかる当人保有分（12.85%）の連邦遺産税の株式評価額を争った事例である。本件においては、申告した遺産額は約1,400万ドルであったのに対して、IRSは約14億4,500万ドルであるとして不足税額通知(NOD)/課税処分をしてきた。原告コーラーは、IRSの処分を違法として租税裁判所に訴えて争ったものである。租税裁判所は、財産価格評価は典型的な事実問題であるとの前提に立ち、原告側の鑑定人が法廷に提出した鑑定評価をIRC7491条a項にいう「信用できる証拠」にあたるとし、IRS側に立証責任を転換した。</p>  |
| ② | <p>グリフィン 対 歳入庁長官事件 [Griffin v. C.I.R., T.C. Memo. 2004-64/315 F.3d 1017 (2003)] 本件において、納税者は、所得税額計算において関連事業で支払った固定資産税を事業上の経費として控除したがIRSが否認したことから、訴訟で争われた。事実審の租税裁判所において、納税者は30年間の建設業者・土地開発者としての経験からして必要経費になるとの証言を行った。しかし、租税裁判所は、納税者の証言は、「自己に利益となる証言 (self-serving testimony)」または「他の証拠に因って立証されていない証言 (uncorroborated testimony)」であるとした。つまり、IRC7491条a項にいう「信用できる証拠」にはあたらないとして、IRS側に立証責任を転換することを認めなかった。この租税裁判所の判断/法解釈を不服として、納税者が、第8巡回区連邦控訴裁判所に控訴した。連邦控訴裁は、納税者の証言は、この</p> |

(self-serving evidence)」であるとして、単独では証拠能力を認めない。See, e.g., Chin v. C.I.R., T.C. Memo 2003-30 (2003) [自己の利益になる証言 (self-dealing testimony) だけでは、他の証拠なしでは、証拠能力は認められない。]; Niedringhaus v. C.I.R., 99 T.C. 202 [本法廷は、原告納税者の自己の利益のなる証言を受け入れるように求められていない。]; Tokarski v. C.I.R., 87 T.C. 74 (1986) [本法廷は、原告納税者やその母の自己の利益になる証言を、証拠として認めない。]

証言に反対する証拠が提出されない限り (if no contrary evidence were submitted)、IRC7491条a項にいう「信用できる証拠」にあたるかの判断を示した。租税裁判所の判断は誤りであるとし、租税裁判所へ事件を差し戻した (315 F.3d 1017 (2003))。

これらの裁判所の判断に、立証責任の転換について変化の兆しを感じ取れる。とはいっても、連邦議会が立法当初に想定していたほどの力強さはない。司法が、納税者が提示した証拠や証言を、裏打ちのない、不真面目、または単なる課税庁への反抗のような水準のものでない限り、「信用できる証拠 (credible evidence)」と広く認める方向へ大きく舵を切ったようにはみえない。また、司法は、頑なに租税行政の適正性推定の伝統を固守する姿勢も変えてはいない。しかし、1998年の法改正の趣旨を織り込んで自らの法解釈を柔軟にすることで、立証責任のIRS側への転換を容易にする方向に歩み出しているようにもみえる。

## 6 IRS側への立証責任の転換と連邦APA

連邦APA適用の視点から、このIRS側への立証責任の転換を緩和する措置をどう考えたらよいのであろうか。

すでにふれたように、連邦租税裁判所に提訴される租税訴訟の多くは、不足税額訴訟 (IRC 3213条a項、7442条) である。この種の訴訟には、一般行政法上の原理や連邦APAの規定が適用になると解されている。にもかかわらず、裁判所が税額を再決定 (redetermination) する際の公判審理では、不足税額通知書 (NOD) に記された行政記録 (administrative records) に縛られることはない。公判審理 (trial) で採用する証拠は、新たな証拠を含めて事実審理をやり直す覆審方式 (*de nova approach*) で納税者の救済にあたってきている。この点については、連邦租税裁判所と他の連邦裁判所の間で認識が共有されている。

連邦民事租税訴訟において、IRS側へ立証責任の転換をするには、「納税者は内国歳入法典で求められるすべての記録を保存し、かつ財務長官の合理的な証言録取、情報提供、資料提出、会合および面談の求めの協力すること」(IRC 7491条a項2号B) が要件になっている。しかも、この規定は、「いかなる裁判

所 (any court) の手続」(IRC 7491条a項1号)にも適用になる。すなわち、連邦租税裁判所に限らず、連邦地方裁判所、連邦控訴裁判所などにも適用になる。

このことから、裁判所は、不足税額訴訟における公判審理において、行政記録に縛られることなく、新たな証拠を含めて事実審理をやり直す覆審方式で納税者の救済を行えることにつながる。

この点に関して、連邦APA706条2項は、「行政庁の処分、事実認定および結論において」、「審査裁判所による覆審的な公判審理に服する事実である場合に限り、事実によって根拠づけられていない。」場合には、裁判所は違法として取り消さなければならないと規定している。IRS側への立証責任の転換を認めるIRC 7491条a項の規定は、裁判所での覆審方式での納税者救済を促進する効果を生んでいるとの評価もある<sup>93)</sup>。

## む す び

連邦APAは、特段に適用除外とされていないまたは個別制定法で特別の基準を定めていない限り、原則としてすべての連邦行政庁の行政活動に適用になる。このことから、連邦財務省や内国歳入庁 (IRS) も、連邦APAの適用対象とされる。

その一方で、時代とともに、各行政分野においておのおの独自の手続法を制定する傾向を強めてきている<sup>94)</sup>。連邦租税分野もその一つである。このため、連邦APAの規定と個別制定法との規定の乖離が次第に大きくなってきている<sup>95)</sup>。これは、裏返すと、双方の調和に努めることも、連邦議会のみならず、

---

93) See, Stephanie Hoffer & Christopher J. Walker, “The Death of Tax Court Exceptionalism,” 99 Minn. L. Rev. 221, at 255 *et seq.* (2014).

94) See, *e.g.*, “George B. Shepherd, “Fierce Compromise: The Administrative Procedure Act Emerges from New Deal Politics,” 90 Nw. U.L. Rev. 1557, at 1558 (1996).

95) 環境行政とAPAの関係についての邦文の研究としては、越智俊祐『アメリカ行政

連邦司法にとっても新たな課題となっていることを意味する。連邦APA第5章〔行政手続〕は裁判所には直接適用はない。しかし、わが国の行訴法のような役割を果たしている連邦APA第7章〔司法審査〕は、連邦行政活動に対する司法審査手続には大きな影響を及ぼす。こうしたことから、連邦APAが租税分野に適用あるとしても、それがどのように適用されるかについては、司法に賢明な手綱さばきが求められている。

連邦租税裁判所は、租税行政分野での簡便で、独立した司法救済を可能にしたという意味で、納税者にとりその存在意義は大きい。しかし、裁判所が採用する証拠が連邦APAにいう行政記録に縛られるのかどうかで久しく論争が続いている。このことも手伝って、民事の租税訴訟の公判審理（trials）において納税者が負う立証責任が重く、久しく問題になっていた。そこで、1998年の税制改正では、一定の条件の充足を前提に立証責任をIRS側に転換することを容易にする見直しを行った。しかし、そのことが、かえって立証責任の全容を理解するのを難しくした感も拭えない。立証責任の分担ルールに若干の見直しを加えたものの、納税者は確たる効果を実感できていない。これは、不足税額通知処分（NOD）を争う民事の租税訴訟のほとんどの事例で納税者側が立証責任を負うという基本的なルールが依然強く維持されているためでもある。もちろん、この背景には、アメリカ租税行政におけるIRS行う課税処分等は適正であるとする推定する（IRS's determinations is presumed to be correct）ルール、すなわち「租税行政の適正性推定の原則（presumption of correctness rule）」が厚い壁になっていることも否定できない。

---

訴訟の対象』（2008年、弘文堂）参照。