

審判の対象物としてのIRSの調査手続
—米国における納税者権利保護の実態の一端—

百 瀬 智 浩

(税 務 大 学 校)
(研 究 部 教 育 官)

目 次

はじめに	335
第1章 連邦税の賦課徴収手続における不足税額通知書の手続的機能	340
第1節 不足税額の賦課と再審理	340
第2節 除斥期間	341
第3節 不足税額通知書の送達	342
第2章 不足税額通知書と不足税額決定手続の関係	343
第1節 歳入法典	343
第2節 IRS手続規則書	344
1 調査	344
2 不服審査	345
第3節 歳入マニュアル	345
第3章 租税裁判所での訴訟手続における不足税額通知書の機能	347
第1節 訴状	347
第2節 適法性の推定と挙証責任	348
第4章 不足税額通知書の制定法上・判例上の要件の変遷	350
第5章 審判の対象物としての不足税額決定手続についての司法の立場	352
第1節 租税裁判所	352
1 Luhring 事件	353
2 Caceres 事件	354
第2節 いくつかの例外	356
1 憲法違反行為	356
2 裸の賦課	357
第3節 Scar 事件における租税裁判所意見	359
第4節 第9巡回区裁判所による破棄	362
第5節 Scar 事件後の反応	364
1 Campbell 事件	365

2	Pearce 事件	367
3	McGuire 事件	368
4	Finkelman 事件	368
5	Bokum 事件	369
6	Clapp 事件	371
第6章	租税裁判所の no-look 方針がもたらす問題点と解決への提言	372
第1節	Clapp 判決への評価	372
第2節	問題点	374
1	調査手続	374
2	除斥期間	376
第3節	解決への提言	377
第7章	IRSにおいて挙証責任を負うべき「新たな事項」の 司法解釈（補足）	381
	終わりに	385

はじめに

米国では、昨年（1998年）7月、広範な内容にわたる「IRS改革法（IRS Restructuring and Reform Act of 1998）」が成立した。同法の中心をなすのは、税務訴訟における挙証責任（burden of proof）を一定の条件下で⁽¹⁾納税者からIRS（Internal Revenue Service）に転換する条項（同法第3001条）を柱とする、納税者の権利保護強化規定である。

他方、米国が「包括的納税者権利憲章（Omnibus Taxpayers' Bill of Right）」を制定したのはIRS改革法のちょうど10年前、1988年である。議会はその後、1996年の「納税者権利憲章2（Taxpayers' Bill of Right 2）」、1997年の「納税者救済法（Taxpayers' Relief Act of 1997（納税者権利憲章3（Taxpayers' Bill of Right 3））」⁽²⁾と納税者の権利保護に関する立法措置を矢継ぎ早に拡充してきたが、何故ここで更にIRS改革法なのか。これは、共和党による強力なIRS攻撃キャンペーンがあったにしろ、過去の立法措置の全てが納税者の権利保護改善のために有効に機能してきた訳ではないことの証

(1) 納税者が、その者の所得税債務を確認することに関連する信憑性ある証拠（credible evidence）を提出した場合には、争点事実に係る挙証責任は、IRSに転換される（IRS改革法3001条）。要件は次の3点である：

- ① 歳入法典（Internal Revenue Code）と財務省規則（Treasury Regulation）の実体化（substantiation）規定を遵守すること（例えば、寄付金控除には受領団体からの受領書が必要とされる（第170条(f)(8)）。
 - ② 歳入法典と財務省規則が要求する記録を保存すること
 - ③ 面会（meetings）、面接（interviews）、証言、情報及び文書に関して、IRSの合理的な（reasonable）要求に協力すること
- 個人以外の納税者には、他に純資産要件がある。③の協力要件を満たすためには、納税者は、行政救済を尽くさなければならない。

規定の概要は、次を参照：Manning & Windish, The IRS Restructuring and Reform Act: An Explanation, July 6, 1998 Tax Notes 83 at 91

また、従前の挙証責任ルールについては、第3章第2節・第7章を参照。

(2) これらの概要については、infra note 121参照。

左と思われる⁽³⁾。では、今般の「挙証責任の転換」は有効な救済となり得るのだろうか。

米国では、税務訴訟における挙証責任の配分ルールについては、「証拠との距離 (access to evidence)」を第一の要因として、納税者に挙証責任を課するのは、自己賦課 (self assessment) に基づく所得課税制度を維持する以上、むしろ当然とする考え方が広く支持されている。この点は、古くは1925年、租税裁判所 (U. S. Tax Court) の前身である租税不服委員会 (Board of Tax Appeals)⁽⁴⁾ がその手続規則を制定する際の下院公聴会での証言にみられるほか⁽⁵⁾、判例上もしばしば言及されており⁽⁶⁾、現在に至るまで、政府サイド

(3) 例えば、次を参照：Hirsh, Behind the IRS Curtain, Oct. 6, 1997 Newsweek US ed.

(4) 租税裁判所が租税不服委員会を引き継ぐ形で設立されたのは1942年、一行政機関から合衆国憲法第1条に根拠を置く独立の特別裁判所とされたのは1969年である。

(5) Hearing on Revenue Revision, 1925, Before the House Comm. on Ways and Means, 69th Cong., 1st Sess. 907 (1925). 租税不服委員会の初代メンバーIvinsは、「納税者が関連証拠を有していること」と「納税者が訴訟の提起者であること」の2点を挙げ、「IRSが挙証責任を負うことになれば、それは、所得税法を廃止して納税者に寄付を請うのに等しい」と述べている。証言の概要は、以下を参照：Martinez, *infra* note 40 at 273; Moran, *infra* note 40, note 57; Dubroff, *infra* note 40, note 162, 163

(6) 例えば、Rexach v. Commissioner (以下CIRと表記する。), 482 F2d 10, 1st Cir. 1973参照 (「納税者は関連情報によりアクセスしやすいこと」・「歳入法典が規定する記録保存義務を促進すること」と表現している)。同判決は、他に、①納税者が訴訟の提起者であること、②行政行為は適法と推定されること (the presumption of administrative regularity) の2点を挙げている。

この他、「租税裁判所の不足税額訴訟は、地方裁判所 (District Court) ・請求裁判所 (Claims Court) における還付金請求訴訟 (refund claim suite) の代替手段を納税者に与える、いわば恩恵に属する事項 (matter of grace) であるから、本則と異なる扱いをするいわれはない」とするものがある (Rockwell v. CIR, 512 F2d 882 (9th Cir. 1975) (同判決は、併せて「証拠との距離」も述べている)。還付金請求訴訟では、コモンローの訴訟原因である「不当利得金返還請求」に倣って、これを求める当事者 (納税者) が挙証責任を負うと説明される (Martinez, *infra* note 40 at 267)。

だけでなく学者・実務家からも支持されているところである⁽⁷⁾。

IRS改革法の挙証責任転換条項に対しても、法案段階において、これに反対する立場から、「転換条項は、個人的事項により介入する (intrusive) 調査を助長し、召喚状 (summons) の多用と訴訟におけるより広範な開示手続 (discovery) を招くだけで、納税者の利益にはならない、むしろ反する」という指摘が学者・実務家からなされており⁽⁸⁾、さらに、「転換条項は、かえってIRSの不十分な調査による不足税額決定 (deficiency determination) を助長する」という指摘や⁽⁹⁾、「転換条項は、自己賦課に基づく所得課税制度を崩壊させるものだ」との警告もある⁽¹⁰⁾。

(7) *infra* note 8. 税務訴訟における挙証責任については、以下を参照：Martinez 他, *infra* note 39; (特に、Martinezは、税務訴訟で納税者に挙証責任を課すことの正当性を多岐にわたって論証している)。

(8) 例えば、次を参照：NYSBA Urges Slowdown of Burden-Shift Express, Nov. 3, 1997 Tax Notes 619; NYSBA Opposes Burden of Proof Shift, Apr. 6, 1998 Tax Notes 125; Wolfman, Reject Burden-of-Proof Shift, Urges Tax Prof, Feb. 9, 1998 Tax Notes 753; Tax Profs Urge Rejection of Burden-of-Proof Shift, Feb. 9, 1998 Tax Notes 755; Burden of Proof Shift Worries Tax Professors From Coast to Coast, Nov. 3, 1997 Tax Notes 623; Dellinger, A Substitution for Shifting the Burden in Ordinary Tax Disputes, Dec. 15, 1997 Tax Notes 1281.

また、AICPAは、下院歳入委員会の監視小委員会における証言で、転換条項への反対を表明している (Hearing on the Recommendation of the National Committee on Restructuring the IRS on Taxpayer Protection and Right, Testimony before Subcommittee on Oversight of the House Committee on Ways and Means (Sept. 27, 1997)。

(9) Lederman, Unforeseen Consequence of The Burden of Proof Shift, July 20, 1988 Tax Notes 379 (*infra* note 116参照)

(10) Sheppard, Shifting the Burden or Just Shifting the Blame?, Oct. 27, 1997 Tax Notes 484

他方、転換条項を支持する意見には、余り説得的な主張はみられない⁽¹¹⁾。しかも、転換条項には大きな制約⁽¹²⁾が付けられたため、これが、実際に、議会が当初に意図したとおりに機能するかどうかも疑問視されている⁽¹³⁾。

それにもかかわらず転換条項が圧倒的多数で通過したのは、共和党のIRS攻撃キャンペーンとマスコミのIRSバッシングが効いて、実際の効果はどうか、表面上IRSの仕事を増やすように見える法案に反対するような雰囲気は議会にはなかったということによると思われる⁽¹⁴⁾。

このように、「挙証責任をIRSに転換することが、納税者の権利保護を促進する（挙証責任を課す、そのこと自体が納税者の権利を害している）」という考え方が一定の理論的根拠を持って支持されているとは考えられないし、挙証責任転換条項が納税者権利保護の切り札となることもないと思われる。

他方、米国では、納税者の権利保護に関して、従来から指摘されていながら今般のIRS改革法でも結局手をつけられなかった、挙証責任配分ルールとは別の、訴訟上の問題点がある。これを検証するのが本稿の目的である。

日本における納税者の権利保護の在り方を考える上で、米国の実態を知ることには何らかの示唆があると考えられる。

(11) 例えば、以下を参照：Avery, *Support for Burden of Proof Shift*, Apr. 27, 1998 Tax Notes 493; Long, *Burden of Proof Shift: Tom Jefferson Would Be Proud*, Nov. 3, 1997 Tax Notes 625; Lee, *Tax Professionals Lick Chops in Anticipation of Burden of Proof Shift*, Nov. 3, 1997 Tax Notes 622

(12) *supra* note 1. これらの要件を満たしていることの挙証責任は納税者が負う。

(13) 例えば、次を参照：Lederman, *supra* note 9

(14) 例えば、以下を参照：Howard & O'donnell, *Taxing Times*, July 20, 1998 Newsweek US ed.; 川田剛「IRSバッシング」国際税務 vol. 18-1 (1998)

また、そもそも、挙証責任転換条項導入推進の中心人物は、民主党下院議員 James Traficant (Ohio) であった (Oct. 20, 1997 Tax Notes 265参照)。

以下、第6章までの叙述は、基本的に、Mary Ferrari の論文「“WAS BLIND, BUT NOW I SEE” (OR WHAT'S BEHIND THE NOTICE OF DEFICIENCY AND WHY WON'T THE TAX COURT LOOK?)」⁽¹⁵⁾ によっており、引用個所の表示は省略した⁽¹⁶⁾。

Ferrariは、納税者の権利保護に関する訴訟上の主要な問題は、IRSによる行政上の不足税額決定手続が司法による監視の対象とされていない点にあるとする。これは、具体的には、「納税者と全く接触することなく一方的に行われ、その根拠も納税者に開示されない不足税額決定」や「調査未了のまま、除斥期間 (statute of limitation) の経過を回避するためにのみなされる不足税額決定」を、租税裁判所が有効 (valid) と判断していることに現れている。

Ferrari は、これらは、租税裁判所の次の様な方針がもたらす結果であるとする。即ち、租税裁判所は、不足税額通知書 (notice of deficiency) に不足税額の決定理由を記載すべきことを要求せず、また、行政上の不足税額決定手続を審判の対象としない (not look behind the notice of deficiency)。

Ferrariは、納税者と租税裁判所を結びつける唯一の文書である「不足税額通知書」⁽¹⁷⁾ に焦点を当てて、これらの方針についての租税裁判所の立場とこれらの方針が納税者にもたらす問題とを判例から検証し、問題の解決に向けて提言を行っている。

(15) 55 Albany Law Review 407 (1991)

(16) 引用判決文中の「長官 (the commissioner of IRS)」は、すべて「IRS」に置き換えている。また、歳入法典は、法典名の記載を省略した (例えば、第7522条は、歳入法典第7522条を表す)。

(17) 第1章参照

第1章 連邦税の賦課徴収手続における 不足税額通知書の手続的機能

第1節 不足税額の賦課と再審理

IRSは、不足税額⁽¹⁸⁾を賦課 (assess) 徴収 (collect) するためには、歳入法典の手続規定に厳密に忠実でなければならない。IRSは、不足税額 (deficiency) を賦課するまでは、これを徴収することができない (第6201条・6203条)。また、IRSは、不足税額決定について賦課前・支払前の再審理 (review) を求める機会を納税者に与えなければ、不足税額を賦課することができない (第6213条 (a))。

IRSが不足税額を賦課する意図と再審理を求める機会を納税者に知らせる文書が、不足税額通知書である。したがって、不足税額通知書は、不足税額の賦課徴収に関して歳入法典が規定する手続的保護手段の極めて重要な特徴となっている⁽¹⁹⁾。

IRSは、不足税額を決定したら、書留 (registered mail) 又は内容証明付郵便 (certified mail) により不足税額通知書を送達する (第6212条 (a))。租税裁判所に対して不足税額の再決定を求める機会を納税者に与えるために、不足税額通知書の送達後90日間は賦課が禁じられる (第6213条 (a))。租税裁判所の裁判権は、有効な不足税額通知書の送達により決定される。このため、有効な不足税額通知書は「租税裁判所への入場券 (ticket)」といわれる⁽²⁰⁾。納税者

(18) 「当該納税者の、いずれかの課税年度においてその者が負うべき正当な税額とそれが実際に政府に報告した税額との差額」をいう (第6211条参照)。したがって、不足税額は、納税者が申告書を提出しているかどうかにかかわらず存在しうる。

(19) *Holof v. CIR*, 872 F2d 50 (3rd Cir. 1989)

(20) *McKay v. CIR*, 89 TC 1063 (1987), *aff'd*, 886 F2d 1237 (9th Cir. 1989); *Mulvania v. CIR*, 81 TC 65 (1983); *Baron v. CIR*, 71 TC 1028 (1979); *Jones v. CIR*, 62 TC 1 (1974) (quoting *Corbett v. Frank*, 293 F2d 501 (9th Cir. 1961), 61-2 USTC ¶ 9601

が租税裁判所に再決定を求める場合には、賦課は、租税裁判所の判決が確定するまで⁽²¹⁾ 禁じられる（第6213条(a)）。

第2節 除斥期間

申告書の調査と不足税額の賦課徴収に加えられる追加的な制限は、除斥期間（statute of limitation）である。IRSは、通常、申告書が提出された日から3年以内に不足税額を賦課しなければならない（第6501条(a)）。租税裁判所による不足税額の再決定には数ヶ月から、場合によっては数年を要することから、第6213条(a)が賦課を禁じている期間については、賦課の除斥期間が延長される（第6503条(a)(1)）。即ち、納税者が租税裁判所に訴状（petition）⁽²²⁾を提出すれば、除斥期間は、裁判所の判決が確定し納税者に対する支払前の救済が終結するまで延長される。

これらの規定が意味するところは、「IRSは、納税者が申告書を提出した後3年以内に、申告書を調査し、不足税額の存否を決定し、不足税額通知書を発行し、これを納税者に送達しなければならない」という事である。IRSは、不足税額を有効に賦課するためには、これらの全てを完了させなければならない。

納税者が申告書を提出していない場合には、賦課の除斥期間は無制限である（第6501条(c)(3)）。しかし、この場合にも、不足税額を有効に賦課するためには、IRSは、不足税額通知書を発行して納税者に送達しなければならない（第6213条(a)）。

(21) 租税裁判所の判決は、租税裁判所が判決を公式に記録してから90日後に最終となる（第7481条(b)）。

(22) 第3章第1節参照

第3節 不足税額通知書の送達

賦課そのものは行政行為以上のものではないが、賦課は、IRS・納税者の双方にとって、租税徴収手続の鍵となる行為である。即ち、IRSが一旦有効に不足税額を賦課すれば、不足税額は納税者が政府に対して負う債務となり⁽²³⁾、賦課後に不足税額が支払われない場合には、IRSは、滞納処分（levy and distraint）という非常に広範な行政権限によって、納税者から不足税額を徴収する（第6303条・第6331条）。

したがって、手続的な見地からは、有効な不足税額通知書の送達は、不足税額の賦課徴収手続に関して納税者の権利を保護する一方、IRSの権限を保全する。即ち、有効な不足税額通知書は、納税者に対して、IRSの不足税額決定について賦課前・支払前に再決定を求めることのできる重要な権利を与えると同時に、賦課の除斥期間を延長し、IRSが政府に代わって最終的に不足税額を賦課徴収する権限を保全する。

(23) Bull v. US, 295 US. 247 (1935)

第2章 不足税額通知書と不足税額決定手続 の関係

第1節 歳入法典

不足税額通知書を送達し不足税額を賦課徴収するためにIRSが従わなくてはならない手続要件とは際立って対照的に、不足税額決定そのものの手続要件については、歳入法典は何も規定していない。第6201条は、IRSが租税の決定と賦課のために必要な調査 (inquiry) を行うことの根拠を与えている。そして、第7602条(a)(1)は、IRSが、こうした調査に関連し又は重要と考えられる、あらゆる帳簿・書類・記録その他の資料を調査する (examine) ことの根拠を与えている。歳入法典には、これらふたつの一般規定の他には、こうした調査がどのように行われるべきかに関するルールは規定されていない⁽²⁴⁾。他方、IRS自身は、申告書の調査・不足税額決定手続を含む、国内における行政手続の全ての側面についての成文化された (promulgated) 詳細なルールを有している⁽²⁵⁾。

(24) この他、通常の調査に関して、次の規定がある：7605条（時間と場所の制限）、7606条（事業所等への立入り要件）。他に、サモンズ（召喚状調査）に関して、7603条・7604条・7609条がある。

(25) ①IRS手続規則書 (The Service's Statement of Procedural Rules) (財務省規則 § 601.101-206)、②歳入マニュアル (The Internal Revenue Manual) である。
歳入マニュアルについては、次を参照：M. Saltzman, IRS Practice and Procedure (2nd ed. 1991); Parnell, The Internal Revenue Manual: Its Utility and Legal Effect, 32 Tax Law. 687 at 687~90 (1979)

第2節 IRS手続規則書

「IRS手続規則書（以下「手続規則」という。）」は、一旦調査に選定された申告書が辿るべき行政手続の概要を示している（財務省規則 § 601.105）。

1 調査

IRS職員は、事案の複雑性に応じて、次のいずれかの方法により申告書を調査する⁽²⁶⁾。

- ① 書簡調査（correspondence examination）
（財務省規則 § 601.105 (b) (2) (i)）
- ② 呼出調査（office examination）（財務省規則 § 601.105 (b) (2) (ii)）
- ③ 実地調査（field examination）（財務省規則 § 601.105 (b) (3)）

調査の結果は、申告を是認して事案を終結するか、不足税額を主張するかである（財務省規則 § 601.105 (d) (1) (i)-(ii)）。調査官の決定は、本税の不足税額の他、無申告加算税・延滞税（delinquency）⁽²⁷⁾（第6651条）・過少申告加算税（accuracy-related）（第6662条）・民事詐欺罰（civil fraudpenalty）（第6663条）といった複数の附帯税（addition）を含む。IRSは、こうした附帯税を適用するときには、徴収に先立ち、本税と同様の方法で決定しなければならない（第6665条(a)）。

納税者が不足税額及び(又は)附帯税に関して調査官（Service agent）の結論に同意しないときには、調査官は「予備レター（preliminary letter）（30日レター）」を納税者に送達する。30日レターには、IRSが賦課しようとしている不足税額と附帯税が記載され、不足税額決定の基礎を説明する調査官報告書（examiner's report）が添付される。30日レターには、また、納税者

(26) IRSの調査については、以下を参照：金子宏「アメリカにおける税務調査」『所得概念の研究』（1995年）；M. Saltzman, *supra* note 25, ¶ 8.01~ 8.09

(27) 時の経過に応じて累積される（本税の25%が上限）。

が調査官の結論について再審理を望むときに利用することができる行政上の審査請求の権利 (administrative appeal rights) を記載しなければならない (財務省規則 § 601.105(d)(1))。

2 不服審査

調査官の結論に同意しないときには、納税者は、IRSの不服部門 (Appeal's Division) との協議 (conference) を求めることができる (財務省規則 § 601.105(d)(2)(i)-(iv))⁽²⁸⁾。納税者、政府のいずれにも偏ることなく、厳正・公正に正当な税額を決定することが審査官 (Appeals representative) の職務である (財務省規則 § 601.106(f)(1))。審査官は納税者の不足税額債務について独自の決定を行う (財務省規則 § 601.106(f)(1))。審査官は、納税者、政府それぞれの見解の是非 (merits) に基いて事案を解決する権限を与えられている (財務省規則 § 601.106(f)(2))。

事案を再考察した結果、審査官が「不足税額が存在し、解決は不可能である」と決定する場合には、不足税額通知書が納税者に送達される (財務省規則 § 601.106(d)(2)(ii))。

第3節 歳入マニュアル

不足税額通知書作成についての指示事項は「歳入マニュアル (以下「マニュアル (IRM)」という。)」に詳細に示されている (IRM 4464)。

不足税額通知書は、次のふたつの部分からなる (IRM 4463.1(2)) :

- ① 不足税額を示すレター
- ② 不足税額がどのように計算されたのかを示す説明文

不足税額通知書のレター部分は、納税者の氏名と住所 (IRM 4464.12(1))・税目・年分・不足税額 (附帯税があればその額) (IRM 4464.14(1)) を特定し

(28) IRSの不服審査については、次を参照 : M. Saltzman, *supra* note 25, ¶ 9.01~9.10

なければならない。不足税額通知書の説明部分（決定明細書（the bill of particulars）（IRM4464. 21））には、調整についてのIRSの説明が記載される。

不足税額通知書の説明文は、次のふたつの目的を果たす：

- ① 明確で簡潔な文言により納税者に調整を知らせること（IRM 4464. 23(1)
(a)）
- ② 調整に関するIRSの立場を述べること（IRM 4464. 23(1) (b)）

このように、上述の手続に従って不足税額が決定されていれば、納税者には、不足税額通知書を受領する前に、独立した2段階の行政上の調査を受ける機会が与えられる。双方の行政手続に納税者が関わることで、この間、IRSには、関連事実を選別し、問題を特定し、事実に関する結論と法的な結論に基づいて（マニュアルの指示に従った）不足税額通知書を作成するだけの十分な時間があるはずである。

第3章 租税裁判所での訴訟手続⁽²⁹⁾における 不足税額通知書の機能

第1節 訴 状

有効な不足税額通知書は租税裁判所の裁判権の基礎となるが、この「租税裁判所への入場券」は、租税裁判所での訴訟における最初の訴答書面(pleading)とはならない。即ち、ある事件は、納税者が不足税額通知書に示された不足税額の再決定を求める訴状を租税裁判所に提出する事のみにより開始される(租税裁判所規則(Tax Court Rules of Practice and Procedure)⁽³⁰⁾第20条(a))。IRSが不足税額通知書を送達すれば自動的に租税裁判所による再審理が始まるのではなく、納税者は、租税裁判所に対して、積極的に(affirmatively)不足税額の再決定を請求しなければならない。したがって、納税者が不足税額通知書に何ら反応しない場合には、IRSは、不足税額通知書送達後90日間が経過したら直ちに不足税額を賦課し、これに基づいて司法の介入を受けることなく徴収手続を開始する。

不足税額の再決定を求めるのであれば、納税者は、租税裁判所規則に従って訴状を作成しなければならない。訴状には、IRSが不足税額決定の際に犯したと納税者が主張するそれぞれの誤りを特定し、明確・簡潔に述べなくてはならない(租税裁判所規則第34条(b)(4))⁽³¹⁾。誤りとして特定しなかった事項は、納税者が是認したものとみなされる。したがって、純粋に実務的なレベルで、漠然とした、あるいは貧弱(poorly)に作成された不足税額通知書では、納税者

(29) 租税裁判所の訴訟手続の概要は、次を参照：Rose & Chommie, *Federal Income Taxation* (3rd ed. 1988) § 13.13. また、詳細は、次を参照：Crimm, *infra* note 40

(30) 第7453条は、租税裁判所での訴訟に係る実務と手続に関する規則を制定する権限を同裁判所に与えている。

(31) 納税者は、訴状に不足税額通知書の写しを添付しなければならない(租税裁判所規則第34条(b)(8))。

は租税裁判所規則第34条に従う (comply) ことができない⁽³²⁾。

第2節 適法性の推定と挙証責任⁽³³⁾

納税者が訴状を提出すれば、不足税額通知書は租税裁判所の訴訟において重要な証拠上の役割を果たす。即ち、訴訟手続上、不足税額は適法と推定される (presumably correct)⁽³⁴⁾。この推定は不足税額の証拠ではなく、納税者に最初の証拠提出責任 (initial burden of going forward with evidence) を割り当てる証拠上の慣習である⁽³⁵⁾。

他方、IRSの不足税額の決定が誤り (erroneous) 又は恣意的 (arbitrary) であることを立証すべき責任は納税者に課される⁽³⁶⁾ (租税裁判所規則第142条(a))。納税者は、勝訴するためには、不足税額決定が誤り又は恣意的であることについて、「証拠の優越 (preponderance of evidence)」⁽³⁷⁾ によって裁

(32) 次を参照：Practitioners Criticize 30-day and 90-day Letters as Vague and Nonspecific, 7 J. Tax'n 34(1957)

(33) 以下、本稿における挙証責任の叙述は、IRS改革法前のルールに基く。

(34) Welch v. Helvering, 290 US 111 (1933); Wickwire v. Reinecke, 275 US 101 (1927)

(35) Id; Niles Bement Pond Co. v. US, 281 US 357 (1930); Cohen v. CIR, 266 F2d 5 (9th Cir. 1959)

(36) これは、「提出された証拠に基づき事実の存否は同程度だと裁判所が考える場合に、一方の当事者が敗訴する危険」を納税者が負担することを意味する。この概念を「非説得の危険 (risk of nonpersuasion)」という。

(37) 納税者が一応の証拠 (prima facie evidence) を提出すれば、裁判所は「証拠の優越」によって事件を判断する。

「一応の証拠」とは、「他の証拠によって覆されるまでは、それだけで事実を認定し判決してよいとされている証拠」をいう (BASIC英米法辞典 初版(1993年))。

「証拠の優越」とは、コモンローにおける証明度の基準のひとつであり、「証拠の、より大きな重要度」といわれ、通常、「証人の数や証拠の量ではなく、相手方の証拠よりも説得力のある証拠がある状態を意味する」と説明される (証明度の基準には、この他、刑事事件で適用される「合理的な疑いを超える (beyond

判所を説得しなければならない⁽³⁸⁾（説得責任（burden of persuasion））。

納税者が挙証責任を果たせなかった場合には⁽³⁹⁾、租税裁判所は、不足税額通知書に示されたIRSの決定を維持する⁽⁴⁰⁾。

以上を要するに、不足税額通知書は手続的な機能（納税者の租税裁判所への入場券）だけでなく、実体的な機能をも果たす。即ち、推定される適法性と租税裁判所の挙証責任ルールにより、不足税額通知書は、租税裁判所の審問（inquiry）のパラメーターを定めるにあたって実体的な役割を果たす。

reasonable doubt) 証拠」と、両者の中間である「明白で説得的な（clear and convincing）証拠」がある）。

コモンローにおける挙証責任については、以下を参照：小林秀之『新版アメリカ民事訴訟法』第6章（平成8年）；Leubsdorf, *Civil Procedure* § 7.12~ § 7.17 (4th ed. 1992)

また、IRSにおいて挙証責任を負うべき場合は、第7章を参照。

(38) *Helvering v. Taylor*, 293 US 507 (1935) 参照。なお、不足税額決定が控除否認に係るものである場合には、納税者は正当な控除金額も立証しなければならない（*Rockwell v. CIR*, *supra* note 6; *Herbert v. CIR*, 377 F2d 65 (9th Cir. 1967); *Nor-Cal Adjustments v. CIR*, 503 F2d 359 (9th Cir. 1974)）。また、還付金請求訴訟では、納税者は還付を受けるべき金額を、したがって正当な税額を立証しなければならない。

(39) 「納税者が“一応の証拠”を提出していない」又は「納税者が提出した“一応の証拠”が“証拠の優越”に達していない」と、裁判所が判断した場合である。

(40) 税務訴訟における挙証責任については、以下を参照：Dubroff & Grossman, *The United States Tax Court: An Historical Analysis*, 40, 41 and 42 *Albany L. Rev.* (1975~1978)。同論文は、1979年にCCHより同じ標題で単行本として刊行されており、以下の参照ページは同著による：Dubroff, *The United States Tax Court: An Historical Analysis* (1979) at 319~334; Martinez, *Tax Collection and Populist Rhetoric: Shifting the Burden of Proof in Tax Cases*, 39 *Hastings L. J.* 239 (1988); Piper & Jerge, *Shifting the Burden of Proof in Tax Court*, 31 *Tax Lawyer* 303 (1978); Moran, *The Presumption of Correctness: Should the Commissioner be Required to Carry the Initial Burden of Production?*, 55 *Fordham L. Rev.* 1087 (1987); Crimm, *Tax Court Litigation: Practice and Procedure* (1998) ¶ 9-1; Balter, *Tax Fraud and Evasion* (1985) ¶ 10.04

第4章 不足税額通知書の制定法上・判例上の要件の変遷

不足税額通知書が果たす手続的・実体的機能の重要性にかかわらず、これまで歳入法典は、有効な不足税額通知書が用いるべき様式も、記載すべき情報も規定してこなかった。IRSからどのような種類の伝達 (communication) があれば有効な不足税額通知書となるのかという問いに対して、租税裁判所は、「IRSは、不足税額通知書においてぎりぎりの (barest) 情報を提供すればよい」としている。

有効な不足税額通知書の様式と内容を論じている全ての租税裁判所事件は、不足税額通知書の目的に言及することから始める。Learned Hand判事が1937年にOlsen v. Helvering事件⁽⁴¹⁾で最初に述べたように、「不足税額通知書は、不足税額を支払うことになる者に対して、IRSが賦課しようとしている事を伝えるのみであり、これを曖昧なく行えば充分である」とされている。

1937年以来、Hand判事による不足税額通知書の目的の定型化 (formulation) を基礎に、租税裁判所は一貫して、「有効な不足税額通知書は特定の様式に従う必要はない」と判示してきた⁽⁴²⁾。租税裁判所は、不足税額通知書が不足税額と年分を記載することだけを求めてきた⁽⁴³⁾。したがって、有効な不足税額通知書は、不足税額がどのように決定されたのかの説明も、IRSがその決定の根拠とした歳入法典の条文も含む必要はない⁽⁴⁴⁾。実際、租税裁判所は、「不足税額通知書は、不足税額を争うことのできる裁判所があることを納税者

(41) 88 F2d 650 (2nd Cir. 1937)

(42) CIR v. Forest Glen Creamery Co., 98 F2d 968 (7th Cir. 1938), cert. denied, 306 US 639 (1939); Jarvis v. CIR, 78 TC 646 (1982)

(43) Foster v. CIR, 80 TC 34 (1983), affd in part, 756 F2d 1430 (9th Cir. 1985), cert. denied, 474 US 1055 (1986)

(44) Abatti v. CIR, 644 F2d 1385 (9th Cir. 1981); Barnes v. CIR, 408 F2d 65 (7th Cir.), cert. denied, 396 US. 836 (1969); Stevenson v. CIR, 43 TCM (CCH) 289 (1982)

に知らせる必要すらない」と判示している⁽⁴⁵⁾。

このように、①不足税額通知書に不足税額の理由を記載すべきことを指示しているマニュアルの明確な規定、②訴状に不足税額決定の全ての誤りを個々に明確に記載するよう求めている租税裁判所規則、そして、③不足税額通知書が適法性の推定を伴うという事実にもかかわらず、租税裁判所は、「租税裁判所に有効に裁判権を与えるためには、不足税額通知書にはぎりぎりの記載があればよい」としている⁽⁴⁶⁾。

(45) US v. Lehigh, 201 F. Supp. 224 (W. D. Ark 1961), appeal dismissed, 305 F2d 377 (8th Cir. 1962) 参照。

なお、IRS改革法は、租税裁判所への訴状の提出期限を不足税額通知書に記載すべきこととした（同法第3463条）。

(46) IRSが不足税額通知書の送達に関する手続要件に従っていない場合には、租税裁判所は事件を却下する。

第5章 審判の対象物としての不足税額決定 手続についての司法の立場

第1節 租税裁判所

租税裁判所は、不足税額通知書の記載内容を指示しないだけでなく、不足税額通知書の送達に先行するIRSの行政手続を審判の対象とすることを一貫して差し控えている。

租税裁判所は法律の創造物であり（第7441条）、その裁判権は歳入法典に規定されている。第6214条が、「租税裁判所の任務は、不足税額を再決定することである」と規定している。これを理由として、租税裁判所は、その前身である租税不服委員会としての初期段階から、「裁判権の前提条件（condition precedent）としては不足税額決定手続を審判の対象としない」⁽⁴⁷⁾ という立場をとってきた。Tannenwald判事がGreenberg's Express, Inc. v. Commissioner 事件⁽⁴⁸⁾ でこの立場を支持し、その根拠を要約している。

「一般論として、租税裁判所は、使用された証拠・被告（IRS）の動機の妥当性・決定に含まれる行政上の方針や手続の妥当性を審査するためには、不足税額決定手続を審判の対象としない。このことの根拠は、租税裁判所における審理は新規（de novo）であり、原告の租税債務に関する租税裁判所の決定は、行政段階で作られた従前の記録にではなく、事案の是非に基づいて行われなければならない点にある。」

租税裁判所は、行政段階で作られた記録の実体的事項を審査しないだけでなく、実体的な決定に至るまでにIRSが用いた行政手続の適法性を審査すること

(47) Kerr v. CIR, 5 BTA 1073 (1927); Levine Bros. Co. v. CIR, 5 BTA 689 (1926); Southern Cal. Loan Ass'n v. CIR, 4 BTA 223 (1926); Greene v. CIR, 2 BTA 148 (1925)

(48) 62 TC 324 (1974)

も拒んでいる。Wilbur判事は、Estate of Brim v. Commissioner事件⁽⁴⁹⁾で、この点を強調している。

「適切な (appropriate) 職員が事案の評価に費やす時間・従前の経験・教育的背景・弾圧的行動 (thoroughness) に関する評判・標準的仕事時間・通常健康状態・部下 (subordinates) への依存度・審理機能のおざなり度 (perfunctory) といった類の事実は、単純には関係がない。租税裁判所は、ますます難解となる法律のもと、多くは込み入った事実関係を呈する新規の訴状を毎月大量に受け入れており、この性質 (理非に基づく新規の審理) から逸脱することは司法の経済性と全く相容れない。」

不足税額決定手続の適切さを裁判所が評価しないことに関するWilbur判事の論評の真に重要な点は、個々の事件を考察することで始めて理解されよう。これらの事件は、「IRSは、手続規則とマニュアルに示された調査手続に従うよう拘束されない」と一様に判示している。

1 Luhring事件

Luhring v. Glotzbach事件⁽⁵⁰⁾で、原告Luhringは、次のように主張した：「IRSは、不足税額通知書を送達する前に30日レターを送達していない。このことは、手続規則に反して審査請求の機会を奪うものであるから、不足税額決定は無効である。手続規則は、行政手続法 (APA) 第1011条の権限のもとで公に刊行されたものであり、法律の力 (force of law) を有し強行 (mandatory) である。」

第4巡回区裁判所は次の旨判示した：「手続規則は、IRS長官が、IRSの内部業務を統制すべき一般的権限のもとに命ずるものであり、歳入法典執行のためのルールを制定する権限を財務長官とその代理人に与えた第7805条に基づいて公表されたものではない。したがって、手続規則は、法律の力と効

(49) 70 TC 15 (1978)

(50) 304 F2d 560 (4th Cir. 1962)

果を有する公式なレギュレーションではない。

たとえ、手続規則が第7805条のもと財務長官の承認を受けて公表されたと仮定した場合と同等の権威を持つものであったとしても、これらの規定は依然強行ではなく訓示 (directory) である。本裁判所は、手続規則に規定されている公判前手続 (pretrial procedure) が納税者・政府双方にとって争訟の遅延と費用とを回避するために大きな価値を有することを認めるが、手続規則はIRSが第6212条に基づき不足税額通知書を送達する権限を縮小するものではない。」⁽⁵¹⁾

2 Caceres事件

最高裁は、United States v. Caceres事件⁽⁵²⁾において、同じ「訓示 vs. 強行」という区分を採用した。Caceresは、調査官に対する贈賄 (bribing) により起訴された。Caceresは、調査の際に当該調査官が送信機を身につけ、他の調査官が二人の会話を監視し録音していたことに気付かなかった。マニュアルは、納税者と調査官との会話を納税者の事前承認 (prior authorization) なしに電子的に監視すること (electronic monitoring) を禁じていたが、当該調査官は適切な承認を得ていなかった。

Caceresは公判 (trial) において、マニュアルで求められる事前承認をIRSが確保していなかった事を理由に、会話録音の証拠排除 (suppression) を申立てた。地方裁判所はCaceresの申立てを認め、第9巡回区裁判所は一部を支持した。しかし、最高裁はこれを破棄し、「テープ録音は、マニュアルの規定に違反して得られたものであったとしても、証拠排除の必要はない」

(51) Luhring 事件に続く事件も、「手続規則は (強行でなく) 訓示であり法律の力を有しない」と判示している: Smith v. US, 478 F2d 398 (5th Cir. 1973); Rosenberg v. CIR, 450 F. 2d 529 (10th Cir. 1971); Cataldo v. CIR, 60 TC 522 (1973), aff'd, 499 F2d 550 (2d Cir. 1974); Pendola v. CIR, 50 TC 509 (1968); Flynn v. CIR, 40 TC 770 (1963); Finely v. CIR, 44 TCM (CCH) 540 (1982)

(52) 440 US 741 (1979)

と判示した。

「当該職員はその所属行政庁が公表した規則に従うよう拘束される」と判示してきた長年の判例から離れるにあたって、最高裁は次のように述べている：「行政庁のレギュレーションを遵守すべきことが憲法又は連邦法で命ぜられる場合には、そのレギュレーションを実施すべき義務は最も明白である。IRSは憲法・連邦法いずれによっても、納税者と調査官の会話の記録を合意に基づき行うものとする特定のルールを採用すべきことを求められていないので、証拠がこのようなルールに反して入手されたものであったとしても、これを排除することを求められない。納税者は、その者がレギュレーションに従ったとか、IRSによる違反がその者の行為に何らかの影響を与えたとは主張できなかったのであるから、IRSの行為は納税者の適正手続の権利侵害（violation of due process right）を構成しない。」このように、最高裁は、「本件で問題となっているマニュアルの規定は訓示であり強行ではない」と判示している⁽⁵³⁾。

最高裁は、また、次のように述べている：「マニュアルにあるような、職員の行為を統制するルールを行政庁が公表することは望ましいことだが、このようなルールに厳格に忠実であることを行政庁に求めることは、行政庁がより少数の、より保護的でない（less protective）レギュレーションを公表することを意味するだろう。マニュアルのようなルールを持つ事と、この記録に示された種類の時折起こる行政の瑕疵を多めに見ることは、長い目で見れば、制定法（statute）で強制されるもの以外に何もルールがないことや、ルールを単なる嘆願（precatory）の形で組み立てることよりもはるかに良

(53) Caceres事件に次ぐ事件は、一様に、マニュアルの規定は法律の力と効果を持たないと判示している：US v. Horne, 714 F2d 206 (1st Cir. 1980); US v. Will, 671 F2d 963 (6th Cir. 1982); Foxman v. Renison, 625 F2d 429 (2nd Cir. 1980), cert. denied, 449 US 993, reh'g denied, 449 US. 1119 (1981); Einhorn v. DeWitt, 618 F2d 347 (5th Cir. 1980); Vallone v. CIR, 88 TC 794 (1987); Riland v. CIR, 79 TC 185 (1982)

い。」⁽⁵⁴⁾

租税裁判所は、Luhring事件とCaceres事件での承認を、不足税額決定手続を審判の対象としないことの根拠としている。その理由として、IRSの手続が強行でないのなら、租税裁判所はそれらを正す権限を有しないという点を示唆している⁽⁵⁵⁾。結果として、租税裁判所は一貫して、IRSによる行政上の瑕疵に対する納税者の不満には目を向けてこなかった。代わりに、行政上の決定手続の適正さよりも、IRSが主張する不足税額の実体的な理非の方に焦点を当てることを選んできた。

第2節 いくつかの例外

しかしながら、租税裁判所は、不足税額決定の行政手続を審判の対象としないという方針（以下、「租税裁判所のno-look方針」という。）に対して、ふたつだけ例外を認めている。

1 憲法違反行為

第1は、IRS職員による憲法違反行為（unconstitutional conduct）が主張された場合である⁽⁵⁶⁾。租税裁判所は、このような行為でIRSに利益を与えることは、租税裁判所の高潔さ（integrity）が攻撃されることになると考えている。租税裁判所がこの例外を最初に認めたのは、Suarez v.

(54) Caceres判決への批判としては、次を参照：B. Schwartz, *Administrative Law* § 4.7 at 165 (2nd ed. 1984); Smolla, *The Erosion of the Principle that the Government Must Follow Self-Imposed Rules*, 52 *Fordham L. Rev.* 472 at 484-86 (1984)

(55) 例えば、次を参照：Greenberg's Express, Inc. v. CIR, 62 TC 324 (1974)

(56) *Riland v. CIR*, supra note 52（「数名の調査官が、不足税額通知書の送達を遅らせ、関連証拠を破棄し、Rilandの記録を発見するために共謀することによって、適正手続の権利を侵害した」とするRilandの主張の、租税裁判所による分析である。）

Commissioner事件⁽⁵⁷⁾においてである。

Suarez事件では、IRSは、「地方の警察官が、納税者の憲法修正第4条の権利（forth amendment rights）に違反した捜査の結果入手した証拠」のみを不足税額決定の基礎とした。租税裁判所は、次の旨判示した：「不足税額通知書は憲法上汚された（tainted）証拠のみに基づいているので、IRSの決定に通常付される適法性の推定は無効とされる（destroyed）。不足税額を維持するためには、納税者ではなく、IRSが、別の汚されていない（untainted）証拠を提出すべき責任を負う。」

しかし、「憲法違反行為の例外」は、納税者にとってさしたる助力になっていない。United States v. Janis事件⁽⁵⁸⁾で、最高裁は、「違法収集証拠排除の法則（the exclusionary rule）は、州法の執行職員が違法に入手した証拠をIRSが民事租税事件で使用することを禁じていない」と判示した。その後、Guzzetta v. Commissioner事件⁽⁵⁹⁾において、租税裁判所は、このJanis判決に基づいてSuarez判決を覆した。Guzzetta事件以来、納税者は、適法手続違反⁽⁶⁰⁾・憲法修正第1条（first amendment）違反⁽⁶¹⁾といった行政の違法性を主張して「憲法違反行為の例外」を試みたが、成功していない。

2 裸の賦課

第2の例外は、「裸の賦課（naked assessment）」と呼ばれる。皮肉にもこの例外は、Janis事件から発生した。最高裁は、「州法の執行職員が違法に入手した証拠をIRSが民事租税裁判で使用することが憲法上許されないのであれば、当該不足税額決定は何ら根拠のない（without any foundation）

(57) 58 TC 792 (1972)

(58) 428 US 433, reh'g denied, 429 US 874 (1976)

(59) 78 TC 173 (1982)

(60) *Riland v. CIR*, supra note 52

(61) *Church of Scientology of California v. CIR*, 83 TC 381 (1984), cert. denied, 484 US 871, aff'd, 823 F2d 1310 (9th Cir. 1987)

裸の賦課となったであろう」と述べている⁽⁶²⁾。最高裁は、*Helvering v. Taylor*事件⁽⁶³⁾を引用

して、「不足税額の決定が合理的な根拠のない行き過ぎた (*excessive*) ものであれば、それは通常の挙証責任ルールの対象とならない」とした⁽⁶⁴⁾。

租税裁判所は「裸の賦課」の例外を、主として、「納税者が麻薬取引・賭博行為といった刑法上の違法活動から所得を得ているとIRSが主張し、納税者がこれを否定する事件」において用いてきた。これらの事件では、IRSは、「納税者が、IRSの主張する所得を生ずる行為 (*income generating activity*) に従事していたことの証拠」を提出することなく、不足税額通知書の適法性の推定に依拠した⁽⁶⁵⁾。このような場合には租税裁判所は、納税者にとって否定的 (*negative*) 命題(所得を得ていないこと (*nonreceipt of income*)) の立証が困難であることを認め、「納税者が、IRSの主張する所得を生ずる行為に従事していたことの証拠」を行政記録の一部としてIRSが作成しているかどうかを判断するために、不足税額決定手続を審判の対象とするだろう⁽⁶⁶⁾。

「憲法違反行為の例外」と同様に、「裸の賦課の例外」は、納税者にはわずかの利益にしかなっていない。租税裁判所は、「裸の賦課」事件において、不足税額通知書を無効 (*invalid*) と言明することを避けている⁽⁶⁷⁾。租税裁判所が*Taylor*事件⁽⁶⁸⁾に基いて認めた救済は、不足税額通知書から適法性

(62) *US v. Janis*, 428 US 433, reh'g denied, 429 US 874 (1976)

(63) 293 US 507 (1935)

(64) *Taylor* 判決で提起された挙証責任の問題については、次を参照：Piper & Jerge, *supra* note 40

(65) *Berkery v. CIR*, 91 TC 179 (1988), *aff'd*, 872 F2d 411 (3rd Cir.), *cert. denied*, 493 US 862 (1989); *Shriver v. CIR*, 85 TC 1 (1985); *Dellacrose v. CIR*, 83 TC 269 (1984); *Jackson v. CIR*, 73 TC 394 (1979) 参照。

(66) *Berkery v. CIR*, *supra* note 65

(67) *Scar v. CIR*, 81 TC 855 (1983), *rev'd*, 814 F2d 1363 (9th Cir. 1987) 参照。

(68) *Supra* note 63

の推定を取り除き、「納税者が、IRSの主張する所得を生ずる行為に従事していたことの証拠」を提出すべき責任をIRSに転換することであった⁽⁶⁹⁾。

このような救済は、「裸の賦課」事件における特定の状況下では充分と考えられる。何故なら、これらの事件では、納税者には特に敵意があり（*unsympathetic*）、IRSにとって、申告されていない所得を把握することが非常に困難であるからである。実際、「裸の賦課の例外」が提起された事件では、IRSは、伝聞証拠（*hearsay*）や情報提供者（*informants*）の証言に基づいて決定を行っている⁽⁷⁰⁾。このような場合に、適法性の推定を取り除き証拠提出責任をIRSに転換することは論理的である⁽⁷¹⁾。

しかし、IRSが、「実際の決定を表わさない不足税額通知書」や「不適切な行政手続に従ってなされた決定を表わす不足税額通知書」を送達した場合には、単に証拠提出責任を転換するだけでは十分な救済とはならない。以下、この点を検証する。

第3節 Scar事件における租税裁判所意見

租税裁判所が、その裁判権行使の前提としては不足税額通知書の内容を指示せず不足税額決定手続を審判の対象としないことは、IRSの行政手続は訓示であり強行ではないと判示しているLuhring事件・Caceres事件と合わせて考えれば、不足税額通知書を、それを作り出す行政手続から切り離すこととなる。このことは、IRSの行政上の不足税額決定手続を如何なる監視からも効果的に覆い隠す。租税裁判所が自らに課した、不足税額通知書の背後に横たわっている

(69) *Dellacroce v. CIR*, *supra* note 65

(70) *Id*

(71) 「裸の賦課」については、以下を参照：Moraski, *Proving a Negative - When the Taxpayer Denies Receipt*, 70 *Cornell L. Rev.* 141 (1984); Gormley & Porcano, *Reconstruction of Income by the Internal Revenue Service*, April 1999 *TAXES* 34

るものを見ようとしなないことの非論理性と不公正な結果は、1983年のScar v. Commissioner事件⁽⁷²⁾での租税裁判所の判決において最も明らかである。

原告Howard Scar・Ethel Scar夫妻は、1978年分の不足税額通知書と称する文書をIRSから受領した。不足税額通知書は、「IRSは、Scarの1978年分連邦所得税96,600ドルの不足税額を決定した」と述べていた。不足税額通知書に添付された「様式5278（所得税の変更）」には、「不足税額は、タックスシエルターNevada Mining Projectへの投資に関して適用された138,000ドルの損失控除に基づくものである」と説明されていた。「別表2」で、IRSは次のように述べている：

「政府の利益を保全するため、そして、あなたのオリジナルの申告書を現時点で入手できないため、所得税は最高税率の70%で計算されています。

税額は、当方がオリジナルの申告書入手し、又は、あなたが申告書の写しを当方に送付された際に、訂正されます。」

ScarはNevada Mining Projectに投資したことは一度としてなかった。実際には、Scarは、1978年分の申告書上、別のタックスシエルターExecutive Productions, Inc.への投資に係る損失10,374ドルを控除していた。

Scarは租税裁判所に適時に訴状を提出して、「①Nevada Mining Projectと関わったことは一度もない、②1978年分の申告書上、このベンチャーに関連する何らの費用・損失も控除していない」と主張した。Scarの訴状に対して、IRSは、訴状におけるScarの主張を一般的に否認する答弁書を提出した。

その後、Scarは、「租税裁判所は本件について裁判権を有しない」として、事件の却下を申立てた。Scarは、次の旨主張した：「第6212条に従って有効な不足税額通知書を送達するためには、IRSは、不足税額通知書の送達に先立ち、実際に不足税額を決定しなければならない。IRSは、Scarの1978年の申告書を調査していないのであるから、第6212条が求める決定をなし得なかったは

(72) *supra* note 67

ずである。したがって、不足税額通知書は無効であり、租税裁判所の裁判権に根拠を与えない。」

Scarの却下の申立てに関して、IRSは覚書（memorandum）において、「Scarは、①Nevada Mining Projectには関わっていないこと、②1978年分の申告書上、同ベンチャーに関連して何らの損失も控除していないこと」を認めていた。にもかかわらず、却下の申立てに係る審問で、IRSは、Executive Productions, Inc. への投資に係る控除を否認するよう答弁書の修正許可を申立てた。

Tannenwald判事は審査意見（court-reviewed opinion）⁽⁷³⁾で多数意見を支持して、「不足税額通知書は、Scarに送達された形で、租税裁判所に裁判権を与えるのに充分である」とした。多数意見はその基礎をOlsenルール⁽⁷⁴⁾（有効な不足税額通知書は不足税額と年分のみを記載すればよい。）に置いた。租税裁判所は、「Scarに送達された不足税額通知書は、1978年分の不足税額は96,600ドルだと記載しており、Olsenルールの基準を満たしている。したがって不足税額通知書は有効である」と結論付けた。

その理由は、次のように述べられている：「第6211条(a)での不足税額の定義と第6212条(a)での不足税額決定への言及は、単に、不足税額通知書が構成されるべき方法を指示しているにすぎない。第6212条(a)での決定という語は、独自の司法上の重要性を有しない。このように解しないと、“行政上の不足税額決定手続を審判の対象としない”という租税裁判所の長年の方針を破るよう求めることになる。」

租税裁判所は、本件について有効な裁判権を有するとした上で、IRSによる、適切なタックスシェルターの名称と適切な不足税額に訂正するための答弁書修正許可の申立てを認めた。その許可にあたって、租税裁判所は、不意打ち

(73) 租税裁判所の首席判事は、各判事が提出した全ての意見を再審査する。Scar事件が裁判所協議において激しく論議されたことは、3つの同意（補足）意見（concurring opinion）と4つの反対意見（dissenting opinion）が裏付けている。

(74) supra note 41

(prejudice)があったとは認定しなかった。

このように、Scarは、1978年分の申告書で適用したタックスシェルターに係る控除の妥当性を争うことを強いられた。IRSがScarの申告書を調査せず、30日レターを送達せず（審査請求の機会を教示せず）、実際にどのようなものであろうとScarと何ら接触していないにもかかわらずである。さらに、より重要なことは、1978年分の除斥期間は経過していたはずだったのに、IRSが自分の申告書とは何の関係もない不足税額通知書を送達したことによって、Scarはその年分の争訟を強要される事になったという点である⁽⁷⁵⁾。

第4節 第9巡回区裁判所による破棄

控訴審において、第9巡回区裁判所は租税裁判所の判決を破棄し、次の旨判示した：「不足税額通知書は無効であり、したがって、租税裁判所に裁判権を与えるには不十分である。第6212条(a)の決定要件は実体的内容を有し、同様に司法上の重要性を潜在的に有する。

“（不足税額と年分のみを特定した）不足税額通知書の送達それ自体が、要求される決定を行ったことを確立する”というIRSの主張は受け入れる事ができない。このように解しないと、決定要件を第6212条(a)から外れて解釈することになる。」

何が「決定」を構成するのかに関して、第9巡回区裁判所は、以下の、初期の租税不服委員会による「決定」の解釈に基いて、「IRSが特定の納税者に関して第6212条(a)の要件を満たす不足税額決定をしたと言うためには、IRSはその納税者に関連する情報を考察しなければならない」旨判示した。

(75) Scarは、1978年分連邦所得税の申告書を1979年9月3日に提出した。第6501条に基づく通常の3年の除斥期間は、1982年9月3日に経過するはずだった。IRSは答弁書修正許可の申立書を1983年4月5日になって提出した。つまり、Scarが実際に不足税額の内容を知らされたのは、本来の除斥期間が経過した6ヶ月以上も後のことであった。

① Terminal Wine Co., 事件⁽⁷⁶⁾ :

「決定という用語は、考察・説明・推論・判断を否応無しに内包する。」

② Couzema v. Commissioner 事件⁽⁷⁷⁾ :

「制定法は明らかに、納税者に不足税額を通知する前に、したがって、租税不服委員会が関わる前に、決定がIRSによってなされなければならない事を意図している。このことは、支払われていない租税を徴収する資格が合衆国にあることの周到に考察された決定を意味する。不足税額通知書が新規の公式な決定の表現以外のものであり、単に潜在的な疑いがあるという恣意的な金額の公式の要求であるのならば、委員会は、未解決の問題を決定するための単なる費用の掛かる裁判所となり、(不足税額決定に)実体的な基礎が何もないという主張を立証すべき責任は納税者に課されることになるであろう。」

反対意見において、Hall 判事(元租税裁判所判事)は次のように述べて、租税裁判所の判決を擁護した:「多数意見は、租税裁判所の裁判権に不必要に大きな障害を作る事によってその土台を崩し、不足税額決定の法的要件に本質的内容という厄介を課すことで司法要件を拡大する一方、注意深く磨かれ目的に適う現存の司法ルールを捨去るものである。」

租税政策として不足税額決定手続を審判の対象としないというルールは、IRSの職務にとっての行政上の必要性に十分な根拠があると思われる。IRSは年に何万もの不足税額通知書を管理しなければならない。租税裁判所の裁判権が生ずる前に決定の基礎を立証せよとIRSに求めることは、IRS・租税裁判所の双方に不当な負担を掛けることになる。」

Hall判事の懸念に対して、多数意見は、不足税額決定手続を審判の対象とする事なく、「IRSは要求される決定をしなかった」という結論に達し得たことを強調した:「IRSがScarの1978年分の租税債務を決定しなかったことは、

(76) 1 BTA 697 (1925)

(77) 11 BTA 1040 (1928)

不足税額通知書に明らかである。同文書は、Scarの申告書入手できないと明白に述べている。」

Hall判事による、不足税額決定手続を審判の対象としない租税裁判所のルールへの擁護に対して、多数意見は次のように述べている：

「本裁判所は、IRSの内部業務とIRSが採用した手続の適切さを裁判所が監視することを避けるべきだという点には同意する。しかし、このことは、裁判所が不足税額通知書の有効性を判断できないとか、すべきでないという事を意味しない。不足税額通知書の有効性は、適用される法律への参照と不足税額通知書自体の見直しによってのみ決定され得る。」

このように、①第6212条(a)の決定要件は実体的内容を持ち、したがって、不足税額通知書を送達する最終的で拘束されない権限をIRSに与えない、②「IRSは決定にあたって特定の納税者の情報を考察しなければならない、という明確な所説に係わらず、第9巡回区裁判所は、租税裁判所に対して、裁判権を受け入れる前に不足税額決定手続を審判の対象とするよう求めるには至らなかった。

要するに、第9巡回区裁判所の多数意見の立場と反対意見でのHall判事の立場は、少なくとも不足税額決定手続を審判の対象としないという租税裁判所の方針に関する限りは、実質的には区別できない。

第5節 Scar事件後の反応

「“決定”という法律用語は、単なる手続上のものではなく実体的な内容を持つ」というScar判決における第9巡回区裁判所の結論は、当初、熱狂的な反応を引き起こした。何人かの弁護士(counsel)はこの判決を「IRSの調査手続に潜在的に照明を当てるものである」と評した⁽⁷⁸⁾。第9巡回区裁判所の

(78) Bernsley, CA-9 Bars Deficiency Notice Bearing No Relation to Return, 67 J. Tax'n 264 (1987); Oster, Recent Ninth Circuit Ruling Affects Tax Deficiency Procedure, March 1988 Taxes 198

Scar判決は、IRSの調査手続と不足税額通知書を結び付け、調査手続を一定の監視の対象とする事ができたはずだった。ところが、Scar事件後の事件では、納税者は、第9巡回区裁判所の判示事項を広げるよう租税裁判所を説得することに成功していない。

1 Campbell事件

この問題に関するScar事件後初の判決となるCampbell v. Commissioner 事件⁽⁷⁹⁾において、租税裁判所は、第9巡回区裁判所のScar判決に対する解釈を示した。

原告William Campbell・Linda Campbell 夫妻は、不足税額通知書と称する9ページの文書をIRSから受領した。1ページ目は、IRSがCampbellの1982年分連邦所得税の不足税額100,922ドルを決定したことを通知するものであり、2ページ目は、1ページ目に記載された不足税額の説明であった。しかし、3ページ目以降には、Dan Daigle（仮名）という名前の別の納税者に係る所得についての調整と説明が記載されており、ここではCampbellには言及しておらず、ここで計算されている金額は1ページ目・2ページ目で説明されている不足税額と何ら関連を見出せなかった。

Campbellは、不足税額通知書の無効を訴えて租税裁判所に訴状を提出した。これに対して、IRSは、12ページの文書を添付した答弁書を提出した。この添付文書には、所得への調整とその説明が記載されており、これらは、Campbell が実際に行ったあるタックスシェルターへの投資と、Campbell に送達されたオリジナルの不足税額通知書の第1ページ目に示された不足税額に関するものであった。Campbellはその後、第9巡回区裁判所のScar判決を根拠に、裁判権の欠如を理由として却下の申立書を提出した。

租税裁判所は、オリジナルの不足税額通知書に基づいて裁判権を有するとして、却下の申立てを退けた。租税裁判所は、先にScar判決において示し

(79) 90 TC 110 (1988)

た、「①有効な不足税額通知書には特定の様式は求められない、②IRSは、不足税額がどう決定されたのかを説明する必要はない」、という自らの見解に忠実であった。租税裁判所は、その理由として、「不足税額通知書に要求されるのは、納税者にIRSの不足税額決定を通知し、年分と不足税額とを特定する事だけである」という点を挙げた。

不足税額を決定したと言い得るためには特定の納税者に関する情報を考察すべきことを第9巡回区裁判所が求めたことを認めながら、租税裁判所は、第9巡回区裁判所の判示事項をScar事件での事実限定した。Scar事件における第9巡回区裁判所の判示事項を逆手にとって、租税裁判所は、「不足税額通知書がその文面において、決定がなかったと明言していない限りは、決定があったという推定が生ずる」として、次のように判示した：「Campbellに送達された文書にはIRSが原告に関する情報を考慮していない事を示すものは何もない。要求される決定をIRSが行ったという推定は、IRSの答弁書に添付された、Campbellの申告書に対する調整を詳述している12ページの文書によって確定する。IRSは、申告書を調査した後に不足税額を決定してCampbellに通知した。不足税額通知書が誤った別表を含んでいたことは決定的ではない。いずれにしても、IRSは答弁書に正当な別表を添付することでこの誤りを正した。」

「IRSがCampbellに送達した不足税額通知書は、訴状を準備するための十分な情報、租税裁判所規則第34条(b)(4)・(5)の訴答要件を遵守するのに十分な情報を含んでいない」というCampbellの反論に対して、租税裁判所は、「原告の利害に取り組むためには、訴状を修正することが、不足税額通知書を無効とするよりも、より適切な方法である」と述べている。しかし、これに対する説明は何もしていない。

Campbellに次ぐ事件では、租税裁判所は、Scar判決を非常に狭い状況下、不足税額通知書が文面上、納税者に関連する情報に基づいて決定をしていない事を明らかにしている場合のみに限定しようとしている⁽⁶⁰⁾。

2 Pearce事件

例えば、Pearce v. Commissioner事件⁽⁸¹⁾では、租税裁判所は、「納税者が申告書を提出し、これをIRSが誤って返還した場合であっても、IRSは、有効な不足税額通知書を送達するために納税者の申告書を調査する必要はない」と判示した⁽⁸²⁾。不足税額決定にあたってのIRSの考慮事項のひとつは申告書が提出されているかどうかにあることを示唆している第6211条の不足税額の定義に係わらず、租税裁判所は、「申告書が提出されていないという誤った認定に基づく不足税額決定は、有効な決定を不可能とするものではない」とした。

「IRSが決定しなかったとは不足税額通知書上明らかではないので、IRSは決定したことの立証を求められない」というのがその理由である。

(80) Kong v. CIR, 60 TCM (CCH) 696 (1990)は、Scar判決後、IRSが決定にあたって当該納税者の情報を考慮していないことが立証された唯一の事件である。Kongに宛てられた不足税額通知書は、全ての面でScarのものと同であった。租税裁判所は、Campbell事件でのScar判決の解釈に従い、「要求される決定がなされていないことは、不足税額通知書の文面上明らかである」と結論付け、実際に決定をしたことの立証責任をIRSに課した。裁判所は、「IRSは、決定にあたってKongに関する情報を用いたことを立証できなかった」と判示した。

(81) 95 TC 250 (1990), rev'd per curiam, No. 91-4178 (5th Cir. Oct. 11, 1991) (LEXIS, Fedtax library, TNT)

(82) Pearce夫妻は1982年分の合算申告書 (joint return) を提出し、IRSはこれを受領した。申告書はその後Pearce夫妻に返還された (その理由は開示されていない。) が、IRSは申告書の1ページ目の写しを保管していた。そこにはPearce夫妻の租税債務を比較できるだけの十分な情報は含まれていなかった。Pearce夫妻に係るIRSの公式記録には、その年分は無申告と記録されていた。Pearce (夫) の死後1978年に、IRSは無申告を理由とする決定に基づいて、「譲受者の納税義務通知書」(裁判所は、これを不足税額通知書と類似すると認定した。)をPearce (妻・娘) に送達した。「Pearce夫妻が申告書で報告していた事項を考慮できないのであるから、IRSは有効な決定をなし得ない」というPearce (妻・娘) の主張に対して、裁判所は、「申告書が提出されているに依らず、不足税額は決定できる」という理由により、IRSを支持した。

3 McGuire事件

次に、McGuire v. Commissioner事件⁽⁸³⁾では、IRSは、指値取引 (straddle transaction) に係る損失の控除を否認する不足税額通知書を原告McGuireに送達した。併せて、IRSは、不足税額通知書において、不足税額はMcGuireの過失に基くものであるとして、過少申告加算税の賦課を主張した。McGuireは、次の旨主張した：「IRSは不足税額通知書の送達前に納税者と何ら接触していないのであるから、Scar判決に基づき、少なくとも過少申告加算税に関しては、不足税額通知書は無効である。IRSは、納税者と個人的に接触することなく、加算税が正当かどうかを有効に決定できたはずがない。こうした接触がなければ、納税者が当該控除を適用した動機を判断することは不可能である。」

租税裁判所はMcGuireの主張を退け、次のように述べた：「附帯税を適用することを被告が決定したことは不足税額通知書に明らかである。被告が関連情報の全てを有していたわけではないという事実は、被告が、どれ程正しく又はどれ程誤りであろうとも決定を行ったという事実を隠すものではない。これが、第6212条が要求することの全てである。」

“租税債務が決定されるためには、納税者と調査官の間に個人的な接触がなければならない”とする原告の主張については、当裁判所はこれを拒否する。」

4 Finkelman事件

Finkelman v. Commissioner事件⁽⁸⁴⁾では、IRSは、パートナーシップに係る損失を否認する不足税額通知書を原告Finkelmanに送達した。IRSは控除の否認について、不足税額通知書に、単にFinkelmanに控除の資格が

(83) 60 TCM (CCH) 1346 (1990)

(84) 56 TCM (CCH) 1269 (1989), aff'd 1991 US. App. LEXIS 15, 392 (9th Cir. July 10, 1991)

ないという事のみを記載し、否認の根拠の詳細を提供しなかった。

「争訟を準備するための適切な根拠を不足税額通知書を与えていない」というFinkelmanの主張に対して、租税裁判所は、「控除否認についてのIRSの説明が簡潔であったとしても、納税者に決定を伝えるには充分である」と判示した。租税裁判所は、第9巡回区裁判所のScar判決を引用して、「本件はScar事件のような、IRSの決定が決定とは考えられない状況とは異なる」という点を強調している。

5 Bokum事件

最後に、Bokum v. Commissioner事件⁽⁸⁵⁾では、原告Bokumは、パートナーシップに係る損失の控除を全額否認する不足税額通知書を受領した。不足税額通知書は単に、「1971年分（問題の年分）で適用される損失控除はない」とだけ述べていた。不足税額通知書が送達された時点では、対象となるパートナーシップの調査は終了しておらず、IRSは、予備の内部覚書（preliminary internal memorandum）で、当該パートナーシップの損失の75%を否認する見込みであるとしていた。1975年1月、Bokumが問題の年分の申告書を提出してほぼ3年後に、IRSは、「調査の間に生ずる疑問や問題を適切に考察するのに必要な時間を確保するために」として、第6501条に基づき賦課の除斥期間延長に合意するようBokumに求めた。Bokumはこれを拒否し、IRSは1975年4月10日、1971年分の除斥期間が経過するわずか5日前に不足税額通知書を送達した。Bokumが除斥期間の延長を拒み、当該パートナーシップの調査が終了していなかったため、IRSは、「政府の利益を最適に保全するために」として、当該パートナーシップに係る損失の全額を否認した。

不足税額通知書の送達から1週間後、BokumはIRSにレターを書いている。関連部分は次のとおりである：

(85) 58 TCM (CCH) 1183 (1990)

「4月上旬にMr. Johnsonから除斥期間の権利を放棄せよという電話がありました。IRSはSpecial Quinta 1971 Driling Ventureの調査をまだ終了させていなかったからです。私はこの期間延長の申入れを拒否しました。あなたの部門には、この調査に着手して完了させるまでに3年の時間があったからです。

不足税額レターによれば、あなたは、Special Quinta 1971 Driling Ventureの調査に基づき、1971年分には如何なる損失も適用されないと決定しました。私のあなたへの質問は、調査が完了していないのなら、どのようにこの決定が行われたのかという事です。これは、この国の人々がうんざりしている権力の濫用です。」

上記レターにおけるBokumのコメントは、租税裁判所での主張の基礎を成している。Bokumは、「問題のパートナーシップの調査を完了していないのであれば、IRSは決定をしたはずがないのであるから、不足税額通知書はScar判決に基づき無効である」と主張した。租税裁判所は、「不足税額通知書は、租税裁判所に裁判権を与えるためには有効である」と判示して、Bokumの主張を退けた：「不足税額通知書の有効性に関する重要な事実は、IRSの調査官が納税者の申告書を調査し、実際に申告書で適用された損失を否認する不足税額通知書を納税者に送達したのかという点である。Bokumに送達された不足税額通知書は、第6212条の有効な不足税額通知書の要件の全てを満たしている。」租税裁判所は、「IRSは、調査を完了せずに有効な決定をなし得ない」というBokumの主張に直接は答えていない。

以上を要するに、Scar後の租税裁判所の事件は、IRSが不足税額通知書で「決定をしていない」と述べない限りは、IRSは不足税額を賦課するために、①納税者の申告書を調査する必要がなく、②納税者と何ら接触する必要がなく、③その決定の根拠を納税者に説明する必要がなく、そして④一旦着手した調査を完了させる必要もないことを示している。

6 Clapp事件

一方、第9巡回区裁判所もScar判決から後退し、租税裁判所に歩み寄った。

第9巡回区裁判所はClapp v. Commissioner事件⁽⁸⁶⁾で、租税裁判所がCampbell事件で示したScar判決の解釈を採用した：「さらに、租税裁判所が指摘してきたように、Scar判決は、不足税額通知書に記載された決定が納税者の申告書を基礎になされたということをIRSが積極的に立証すべきことも要求していない。不足税額通知書がその文面において、IRSが決定をしていない事を明らかにしている場合に限り、IRSは実際に決定をしたことの立証を求められる。」

ここでの第9巡回区裁判所はScar判決から後退し、代わりに、租税裁判所が不足税額決定手続を審判の対象としないことの適切さを再確認している。第9巡回区裁判所は、原状へ戻ることの弁明として次のように述べている：

「IRSの決定に対してより大きな実体的審理を求める控訴人の主張は、不足税額通知書の性質を誤っている。不足税額通知書は納税者にとって最終的債務とはならない。納税者が租税裁判所に訴状を提出すれば、支払前に債務に対する判断が下される。不足税額通知書は単に納税者を租税裁判所に招き入れるだけである。租税裁判所の目的は、理非に基づく審理を通じて不足税額を再決定することにある。租税裁判所は新規の審理を行う。不足税額通知書の送達は、多くの点で民事事件における訴状の提出と類似する。

裁判権の決定だけを目的として行う、IRSの入り口の決定についての過度に詳細な実体的審理は重複であり、租税裁判所とIRSの重荷となる。」

(86) 875 F2d 1396 (9th Cir. 1989)

第6章 租税裁判所のno-look方針がもたらす 問題点と解決への提言

Ferrariは、Clapp判決に対する評価を以下のように総括した上で、租税裁判所のno-look方針が納税者にもたらす問題点を指摘し、その解決策を提言している。

第1節 Clapp判決への評価

租税裁判所と第9巡回区裁判所は、第9巡回区裁判所がScar事件で開いた納税者の権利を拡大する可能性を直ちに閉ざしてしまった。租税裁判所のCampbell判決と第9巡回区裁判所のClapp判決で作られた、「不足税額通知書にそうでないと書かない限り、IRSは決定をしたという推定」は事実上覆せない。Scar判決の手が及ぶのを避けるためにIRSがすべきことは、不足税額通知書に、Scar事件でのものに類する文言を使わないことである。実際、Scar事件後のマニュアル改正において、IRSは、不足税額通知書に「納税者の申告書が手に入らない」とは書かないよう指示している⁽⁸⁷⁾。

第9巡回区裁判所は、租税裁判所のno-look方針を擁護し、不確かな前提を置いて、Scar事件とその後の事件で示された行政手続のねじれた現実を無視した。実際、不足税額通知書は最終的な租税債務にはならないし、単に納税者を租税裁判所に招き入れるだけである。確かに、不足税額通知書の送達は民事事件での訴状の提出と同じである。そして、租税裁判所にとって、IRSの決定について過度に詳細な実体的審理を行うことは、明らかに重複であり、時間の無駄である。しかし、Clapp判決での第9巡回区裁判所による不足税額通知書についての記述は、不足税額通知書が、手続規則とマニュアルに定められた適切な行政手続に従ってIRSが行った有効で合理的な決定に基づいて発行された

(87) IRM 4464.3 (Dec. 2. 1988)

ことを前提としていると思われる。さらに、第9巡回区裁判所は、全ての納税者が租税裁判所において自らの権利を追求する素養と財力⁽⁸⁸⁾があることを前提としていると思われる。

Clapp事件では、第9巡回区裁判所は、Scarに何が起きたかを、そしてScarを裁判所に引きずり出した誤った行政手続が全ての納税者に与える広範な影響を無視している。実際、Scarは裁判所に招き入れられた。民事事件の有効な訴状とは似つかない不足税額通知書を基に。Scar事件では、不足税額通知書は除斥期間の経過を避けるためにのみ送達された。そして、Scarには、IRSがそれ自身のルールで従うべきものとしている行政手続は何も与えられなかった。租税裁判所によるScarに対する問題の年分の租税債務決定は、新規であっても重複ではなかった。事実、IRSが実際にScarの申告書を見たのは、その時が最初だった。

Scar事件の事実は著しく正義に反するため、第9巡回区裁判所は、結果として、不足税額通知書が司法目的にとって不十分であると宣言することを事実上強いられることになった。しかし、Scar後の事件は、より巧妙にいろいろなやり方で、租税裁判所と第9巡回区裁判所が無視することを選んだもの—不足税額通知書の裏にいる、政府の利益を守るという高尚な口実の下に納税者の手続上の権利をおろそかにしている事を見えなくして、刊行されている自身のルールに便宜を理由に違反して業務を続ける行政庁—を示し続けた。不足税額通知書の背後を審判の対象としないという方針に忠実であることによって、租税裁判所は、現在は第9巡回区裁判所に支持されているように、盲目的に納税者の権利をおろそかにして、IRSを有利に扱い、納税者のこうした権利を危うくし続けている。

(88) 米国では、訴訟維持のコストは、しばしば不足税額本体を大きく上回ると言われる (Davis, *infra* note 92)。

第2節 問題点

租税裁判所が、納税者に一定の公正な行政手続が与えられることを保証することを目的としては不足税額通知書の背後を審判の対象としないとしていることは、納税者に深刻な問題をもたらす。

1 調査手続

第1の問題は、調査手続そのものの本質と誠実性である。不足税額決定手続に納税者が係わることを保証する手続規則とマニュアルに定められた詳細な手続に係わらず、租税裁判所がこれらの手続をIRSに強制しないことは、IRSによる一方的な手続を助長する。IRSは、どのようなものにせよ、納税者と何ら接触せずに不足税額を決定できることになる。

一方的な不足税額決定プロセスが許されるのであれば、何故、わざわざ2段階の調査・審査請求プロセスを手続規則とマニュアルで詳細に定める必要があるのか。このような費用の掛かる行政手続を止めて、IRSに対して、より洗練された情報収集システムとコンピューター分析能力を与えて、Sterrett判事がScar判決の反対意見で述べたように、統計的な可能性や疑いに基づいて不足税額通知書を送達することを認めることで充分である。Sterrett判事の提案は次のとおりである：

「多数意見に従えば、不足税額通知書が第6211条・第6212条の意味において有効とされるためには、次のような内容で充分である：

納税者各位

拝啓

あなたが1980年中にAmalgamated Hairpin Partnershipに参加していたという噂があります。私達は、業務多忙のため、噂の真偽を調査により確かめることも、あなたが1980年分の申告書を提出したのかどうかも確認できません。しかしながら、私達は、あなたの1980年分の除斥期間が経過

することを危惧しています。

経験に基づけば、通常、納税者は、Amalgamatedに類するパートナーシップへの投資から生ずる損失10,000ドル程度を平均的に過剰に控除する傾向があります。さらに、経験によれば、このようなパートナーシップへの平均的投資家は、相当額の課税所得を有し、したがって最高税率が適用されています。

以上により、1980年分としてあなたが支払うべき不足税額（従前に支払った金額があるのであれば、それに加えて）7,000ドルがあることをお知らせします。

敬具

IRS長官」

調査の目的が、適切な自己賦課を奨励し、制度への公衆の信頼を醸成し、不必要な争訟を避けて司法の経済性を促進することにあるのであれば⁽⁸⁹⁾、IRSが手続に忠実であることが保証されなければならない。租税裁判所が不

(89) IRSは、納税者に対するその任務を、次のように記述している (Rev. Proc. 64- 22, 1964-1 (part 1) 689, reprinted in 1990-1 C. B. ii.)。

「IRSの目標は次の通りである：

- ① 適正額の租税歳入を最少の費用で徴収すること
- ② 成果(products)とサービスの質を常時改善することで公衆に奉仕すること
- ③ 誠実 (integrity) ・効率・公正に対する公衆からの高度の信頼を保証する方法で業務を行うこと」

IRSは、また、不服部門の任務を次のように記述している：

「不服審査の任務は、争訟に至ることなく、納税者・政府の双方にとっての公正・不偏(impartial)に基き、自主的なコンプライアンスとIRSの誠実・効率に対する公衆からの信頼を促進する方法によって、租税の争いを解決することにある (IRM 8131 (2))」。

IRSによる上記の言明は、明示的でないにせよ、納税者・政府双方にとっての、健全な行政実務の価値を認識していることを示唆している。しかし、このような方針の公告 (pronouncements) は、IRSがその手続に従うことを保証するものが何も無いのであれば、実際上無意味である (なお、IRSのミッション・ステイトメントは、IRS改革法の規定 (第1002条) を受けて、納税者サービスに重点を置くものに改定された)。

不足税額決定手続を審判の対象としないことは、IRSに対して、不足税額決定の質を改善するためのインセンティブを何も与えない。

2 除斥期間

第2の問題は、不足税額通知書と賦課の除斥期間との関係である。手続規則とマニュアルは、調査官に対して除斥期間の経過を防止するよう注意を促し、除斥期間の経過が切迫しており調査が完了していないときには、納税者に対して除斥期間延長への同意を求めるよう指示している（財務省規則 § 601.105(f) ⁽⁹⁰⁾）。こうした同意は自主的になされなければならないとされているが、納税者が延長への同意を拒んだ場合には、「政府の利益を保全するために」、調査を一旦中止して不足税額通知書を送達するよう指示している。

除斥期間延長への同意を求められた納税者は、選択の余地のない選択（Hobson's Choice）を迫られる。租税債務を3年以内に決着させる権利を放棄するか、不完全な調査の反映であり納税者を（時間と費用の掛かる）租税裁判所へ送り込む不足税額通知書を受領するかである。

不足税額の決定手続を審判の対象としないことで、租税裁判所は、IRSが「政府の利益を保全するために」として行う、調査完了前における不足税額通知書の送達を教唆し続ける。このように、IRSは、調査機能を潜在的に租税裁判所に転換することができる。このことは、既に膨大な未処理事案を抱えている租税裁判所にとって時間の無駄である。また、このことは、事実上、民事租税における除斥期間を無意味にさせる。

この結果は、連邦所得税制度における除斥期間の重要性の観点から見ると異常である。最高裁は除斥期間の重要性を *Rothensies v. Electric Storage Battery Co.* 事件 ⁽⁹¹⁾ で述べている：

(90) マニュアルにも、除斥期間経過についての事前注意（precaution）に関する規定が置かれている（IRM 4461.8・4533・4532・4531.1）

(91) 329 US 296 (1946)

「最終的な決着の日が到来せず、納税者・政府の双方に対して、証憑を作成し、ある出来事を立証し、価値を立証し、争いとなる全ての詳細を思い起こさせるためにいつまでも準備が整った状態にいるよう求めるような所得税制度を持つことは、ほとんど耐えられないものであろう。少なくとも、議会は、そのようなことは分別のないことだと考えている。除斥期間は、所得税政策の実務行政と公正にとって不可欠の要素である。」

Scarに送達された不足税額通知書が有効であり除斥期間を延長するのに充分であると結論するにあたって、租税裁判所は、「政府の利益を保全するために」として行われた貧弱な行政に味方して、公正にとって必須のこの要素を歳入法典から取り除いた。その帳尻は、納税者の利益に大きく反し、政府に味方するものである。さらに、租税裁判所が不足税額決定手続を審判の対象としないことは、IRSが調査の適時性を改善することにも何のインセンティブも与えない。

第3節 解決への提言

Davisが指摘しているように⁽⁹²⁾、行政手続改善のための主要な武器は、司法が行政に対して、裁判所が要求する手続要件に従うように絶え間なく圧力を加える制度である。租税裁判所のno-look方針は、「正当な司法手続」が「瑕疵のある行政手続」を矯正する機会を生じさせないように、「瑕疵のある行政手続」を「正当な司法手続」と合体させることでこうした圧力を取り除いてしまっている。上述の問題に対する解決は、このような観点から図られなければならない。

1 第7522条の強行化

第1に、不足税額通知書は、最終的には、手続上の文書としてだけではな

(92) K. Davis, *Administrative Law* § 12:13 at 459 (2nd ed. 1979)

く、実体的な文書、それを生み出した行政手続の適切さを反映すべき文書として認識されなければならない。不足税額通知書の手続上の機能は歳入法典に全て記載されている。不足税額通知書の実体的機能を制定法に規定すべきである。

議会は1988年に、この方向への小さな一歩を踏み出した。議会は、第7522条(a)を納税者権利憲章の一部として施行した。同条は、「IRSは、不足税額通知書上の不足税額について、その基礎を記載しなければならない」としている。しかし、同条はさらに、「不適切な記載は不足税額通知書を無効とはしない」と規定している。このように、議会は、ひとつめの文章で納税者の明らかに重要な権利を拡大しながら、次の文章でその権利を奪い取っている。不適切な記載に対する法定の救済がないので、第7522条は、マニュアルに既に規定されている手続にIRSが忠実であるよう求めるに過ぎないものになっている。マニュアルの手続が訓示であり強行でないのであれば、第7522条の要求事項は無意味である。

議会が真に納税者の権利を拡大しようとするのであれば、第7522条に強制力を与えるよう改正する必要がある⁽⁹³⁾。APA第554条(b)は、不足税額通知書の記載内容について議会が従うのにふさわしいモデルを与えてくれる⁽⁹⁴⁾。同条は、「行政庁による聴聞の対象とされる者は、主張されている事実と法

(93) 1991年11月13日、下院歳入委員会監視小委員会は、新納税者権利憲章への勧告案を承認した。第7522条の改正案は、不足税額総額の基礎となる個々の調整について構成要素と説明とを求めるものであるが、不適切な説明への制裁は考えられていない。こうした制裁がなければ、第7522条は単なる嘆願に止まり、無意味である(同案は施行に至らなかった)。

(94) 行政手続法(APA)は、行政庁が公式の裁定を行った場合に影響を受ける個人の適正手続の権利を保護することを目的としているが、当該問題がその後裁判所において法律と事実について新規の考察の対象となる場合には適用されない。不足税額決定は、租税裁判所における新規の審理に基く再決定の対象とされるため、IRSの調査手続は、その全体が行政庁による非公式の行為とされ、APAは適用されない。

律の問題について通知されなければならない」としている⁽⁹⁵⁾。これは、まさにマニュアルが現在指示していることである。議会が第7522条に加えるべきことは、「記載内容要件に従っていない不足税額通知書を無効とする」ということである⁽⁹⁶⁾。

2 調査手続の法定化

第2に、議会は、Scar事件の第9巡回区裁判所が判示したように、第6212条の決定要件が実体的内容を持つことを保証しなければならない。不足税額通知書がAPA第554条(b)の要件⁽⁹⁷⁾を全て満たして表面上有効であっても、手続規則とマニュアルに規定されている調査手続にIRSが従っていなければ、不足税額通知書は実体的な決定を反映したことにはならない。議会はCaceres事件で最高裁が無視したもの — 行政庁が、行政庁に対処する者を保護するために公表した手続に従うことを求めている行政法の説得的な先例の存在 — を認識しなければならない。

再び、議会は、納税者権利憲章の一部としてTechnical and Miscellane-

(95) APA554条(b)の関連部分は次のとおりである：「行政機関の聴聞の対象とされる者は、①聴聞の時間・場所・性質、②聴聞が開かれる法的根拠と裁判権、及び③主張されている事実事項と法律事項を適時に通知されなければならない。」

(96) 上院議員David Pryor (D-Ark)は、1992年に、「適切な説明を提供しない不足税額通知書を無効とする。また、IRSが納税者の申告書を調査していないときも、同様に不足税額通知書を無効とする」旨の法案を提出したが、これも施行には至らなかった。

なお、第7522条違反を理由として挙証責任の転換を求める申立てが何件かの訴訟でなされているが、租税裁判所は、「不足税額通知書の記載は、要件を十分に満たしている」として、いずれも納税者の申立てを退けている（例えば、以下を参照：Dharma Enterprises v. CIR, CCH Dec. 52, 283 (M); McGee v. CIR, CCH Dec. 52, 040 (M); CCH Dec. 52, 139 (M)）。Ferrariの提言を有効性あるものとするためには、記載すべき事項を制定法で、より詳細に指示する必要があると思われる。

(97) *supra* note 95

ous Revenue Act 第6227条⁽⁹⁸⁾を施行することで、この認識に向けて小さな一歩を踏み出している。同条は、IRSが、納税者の権利と調査時におけるIRSの義務を専門用語を用いずに簡潔に記載した文書を用意して配布することを求めている。同条は、また、IRSが納税者に不利な判断をした場合に、これを争うための手続を納税者に説明すべきことをIRSに求めている⁽⁹⁹⁾。しかし、Luhring事件とCaceres事件による承認と不足税額決定手続を審判の対象としない租税裁判所の方針とを理由として、IRSが手続規則とマニュアルに規定されている手続に従わないのであれば、議会（第6227条）が要求した文書は、そこに書かれていることの価値はない。

議会は、IRSの調査手続を手続規則とマニュアルに規定されている内容で制定法とすべきである。IRSの行政手続に法律の力を与えることで、納税者に行政上の権利が与えられることが保証される。これにより租税裁判所は、その裁判権の範囲内の事項として、IRSが手続に従っているかどうかを適法に審判の対象とする事ができる。

(98) 「納税者の権利の開示」と称される第6227条は、歳入法典には編入されていない。

(99) これを受けて、IRSが作成・配布しているのが「Your Rights as a Taxpayer (Publication 1)」である（最終改正1998年12月）。

第7章 IRSにおいて挙証責任を負うべき 「新たな事項」の司法解釈（補足）

租税裁判所における不足税額訴訟では、通常、納税者が、IRSの決定が誤り又は恣意的であることを立証すべき責任を負う（租税裁判所規則第142条(a)ことは上述した⁽¹⁰⁰⁾。しかし、答弁書において提示する「新たな事項（new matters）」については、IRSに挙証責任が課される⁽¹⁰¹⁾。「新たな事項」とは、一義的には、不足税額通知書に記載されなかった新たな理由を言う。

「新たな事項」についての挙証責任をIRSに課すことは、不足税額決定に適法性の推定が伴うことの論理的な帰結と言えよう⁽¹⁰²⁾。しかし、以下に見るように、租税裁判所の「新たな事項」の認定基準に従えば、IRSは、事実上、不足税額通知書において決定理由を開示すべきことを求められない。

Ferrariは、「新たな事項」には特に言及していないが、多くの論者が、「新たな事項」の観点から問題提起をしている⁽¹⁰³⁾。以下では、この観点から、

(100) 第3章第2節参照

(101) この他、IRSは、次の場合に挙証責任を負う（租税裁判所規則第142条(a)～(d)）。

- ① 「詐欺（Fraud）」、「基金管理者（Foundation Managers）・受託者（Trustees）・非課税団体の管理者（Exempt Organization Managers）の義務」、「譲受者（Transferee）の納税義務」又は「留保金課税（Accumulated Earnings Tax）」に関する事件
- ② 答弁書で申し立てる「不足額の増額（Increases in Deficiency）」又は「積極的抗弁（Affirmative Defenses）」
- ③ 制定法又は租税裁判所が要求する場合

これらの概要は、次を参照：Crimm, *supra* note 40. また、これらのうち「詐欺」に係る挙証責任については、以下を参照：Balter, *supra* note 39, ¶ 10.04; 佐藤英明『脱税と制裁』第2章第3節4（平成4年）

(102) Dubroff, *supra* note 40 at 331

(103) 例えば、以下を参照：Gassenheimer, *The Dilemma of Deficient Deficiency Notice*, Feb. 1995 TAXES 83; Pies, *Reflections on the burden of proof in the Tax Court: Section 482 Cases and Beyond*, August 10, 1992 Tax Notes 777; Lederman, *supra* note 9; Dubroff, *supra* note 40 at 330~334

Ferrariの議論を若干補足する⁽¹⁰⁴⁾。

情報不足の不足税額通知書に対する納税者の不満は、半世紀以上に渡るものである⁽¹⁰⁵⁾。これに対する租税裁判所の回答の一部は上述した⁽¹⁰⁶⁾。即ち、不足税額通知書に必須なのは、年分と税額の特定的のみである(Olsenルール)⁽¹⁰⁷⁾。

これに追討ちをかけているのが、租税裁判所の「新たな事項」の認定基準である。

「新たな事項」についての挙証責任をIRSが負うことは、当初に不足税額通知書で十分に理由開示をしておけば、IRSはそれらに係る事実についての挙証責任を負うことの困難を回避できることを意味するから、このルールは、IRSにとっても有益な目的に適うものであるはずである⁽¹⁰⁸⁾。

ところが、租税裁判所は、当初理由が一般的(general)・包括的(broad)で漠然(vague)としているほど、後出しの理由を「新たな事項」とは認定しないことから、IRSにとって、当初に十分な理由開示をするインセンティブは無くなっている。

即ち、租税裁判所は、「当初決定を明確化し発展させる新しい立場(new position)は“新たな事項”にはあたらない」と判示し⁽¹⁰⁹⁾、①不足税額通知書に示唆(implicit)されている立場と相容れない(inconsistent)理由(theory)⁽¹¹⁰⁾又は②異なる証拠(different evidence)の提出が求められる理由

(104) 「新たな事項」に係る挙証責任については、Idの他、以下を参照: Piper & Jerge, supra note 39; 岡村忠生「内国歳入法典四八二条の適用における通知と証明責任」法学論叢 24巻5・6号(平成元年)184

(105) 詳細は、次を参照: Dubroff, supra note 40 at 219~231

(106) 第4章

(107) supra note 41

(108) Lederman, supra note 9

(109) Achiro v. CIR, 77 TC 881; Stewart v. CIR, 714 F2d 977 (9th Cir. 1983)

(110) 例えば、以下を参照: Sorin v. CIR, 29 TC 959 (1958), aff'd per curiam, 271 F2d 741 (2nd Cir. 1961); Abatti, supra note 44

を⁽¹¹¹⁾「新たな事項」と認定している。②の「異なる証拠」が、現在、租税裁判所の「新たな事項」の認定基準とされている⁽¹¹²⁾。

「異なる証拠」に焦点を当てることは一見適切に見えるが、そもそも、当初理由が十分に包括的 (broad enough)⁽¹¹³⁾ であれば、後出しの理由は全て当初理由に包含されてしまうから、後出しの理由が「異なる証拠」を要求することにはならないだろう⁽¹¹⁴⁾。この点は、①についても同様である (したがって、①と②に実質的な差異はないと言えよう⁽¹¹⁵⁾)。

例えば、決定理由として、「上記金額は、歳入法典の諸規定に基づき、その全額が通常所得 (ordinary income) に対する税率により課税されます」⁽¹¹⁶⁾ と記載すれば、通常は、後でどんな理由を出そうとも、同一年分に関しては、それらが、こうした当初理由と矛盾することにも、異なる証拠が要求されることにもならないだろう。したがって、租税裁判所の「異なる証拠」基準は、不足税額通知書に何も理由を記載しないことを容認するのと、実質的に変わりがないといえよう。

IRSは、当初に具体的な理由を開示しないことで、自ら挙証責任を負うことなく⁽¹¹⁷⁾、自由に訴訟を運営することができる。このように、租税裁判所の

(111) 例えば、以下を参照：Achiro, *supra* note 108; Sundstrand Corp. v. CIR, 96 TC 226 (1991); Wayne Bolt and Nut Company v. CIR, 93 TC 500 (1989); Estate of Emerson v. CIR, 67 TC 612 (1977)

(112) Pies, *supra* note 103 at 778

(113) Abatti, *supra* note 44参照

(114) Gassenheimer, *supra* note 103 at 86

(115) Pies, *supra* note 103 at 784

(116) Sorin, *supra* note 110

(117) IRS 改革法による新ルールのもとでも、IRS にとって、自ら挙証責任を負うことになる可能性のある事実を納税者に早期に開示するインセンティブはないといえよう (Lederman, *supra* note 9 at 381)。

しかも、IRSは、当然に、先ず転換要件を満たしていることの立証を納税者に求めるだろう (*supra* note 1, 12)。

「新たな事項」の認定基準は、Olsenルール⁽¹¹⁸⁾と同様の問題を孕んでいる。

「新たな事項」の観点から納税者の権利保護を論じている論者は、その解決策として、Ferrariと同じく、第7522条の強行規定化⁽¹¹⁹⁾を主張しているが、その違反に対する救済としては、「IRSへの挙証責任の転換」を提言しているものが多い⁽¹²⁰⁾。しかし、これは、Ferrariが指摘したように、IRSに行政手続改善のインセンティブを与えないという点で、十分な救済とは言えないであろう。

(118) *supra* note 41

(119) 第6章第3節1

(120) 例えば、以下を参照：Gassenheimer, *supra* note 103; Lederman, *supra* note 9

終わりに

納税者擁護官 (Taxpayer Advocate) は、納税者権利憲章 2 (1996年) により、納税者オンブズマン (Taxpayer Ombudsman) から移行する形で創設された。歳入法典の執行方法の結果により、納税者が「著しい困難 (significant hardship)」を被った (又は、被ろうとしている) 場合には、納税者擁護官は、当該納税者の請求に基づき、納税者救済命令 (Taxpayer's Assistance Order: TAO) を発行することができる。TAOは、IRSが当該納税者に関して何も行動を起こさないよう要求することができるものである⁽¹²¹⁾。

IRS改革法案は、納税者の権利保護拡充の観点から、上記の「著しい困難」が認定される場合の要件を拡大し、そのひとつとして、「マニュアルを含む刊行された指針 (published guide line) にIRSが従っていたかどうか」を掲げていた。

この点に関する財務長官代理 (租税政策) (Acting Secretary for Tax Policy) Donald C. Lubickの下院公聴会での証言は次のとおりである⁽¹²²⁾ : 「しかし、とりわけ第1番目の要件は削除すべきである。IRS職員が適切に行動したかどうかは、納税者が被ったと主張する困難の程度や重要性とは無関係であるにもかかわらず、IRS職員が適切に行動したかどうかを決定するために租税実体法 (the substantive tax law) を解釈するよう納税者擁護官に求めるものである。さらに、マニュアルへの参照を含めることは不適切であり、裁判所の一貫した判示事項に反して、議会の意図による解釈によりマニュアルを拘束力のある法的権威 (binding legal authority) の地位に高めるものと見られかねない。」

(121) 制度の概要は、次を参照 : Manning & Windish, *supra* note 1 at 87

(122) Hearing on the Recommendation of the National Committee on Restructuring the IRS on Taxpayer Protection and Right, Testimony before Subcommittee on Oversight of the House Committee on Ways and Means (Sept. 26, 1997)

ここでの「裁判所の一貫した判示事項」とは、これまでに検証した租税裁判所のno-look方針を指すと考えられる。

結果として、「マニュアルを含む刊行された指針にIRSが従っていたかどうか」の問題は、成立したIRS改革法では、「TAOを発行するかどうかを判断するにあたって、納税者擁護官は、当該問題を納税者に最も有利に解釈する」ものとされ（IRS改革法第1102条）、ストレートに「著しい困難」と認定される要件からは外された。

しかし、納税者の権利保護の見地からみた主要な問題は、これまでの議論が示すように、まさしくこの点、「IRS職員が（刊行された指針に従って）適切に行動したかどうか、一切の法的監視の対象とされていないこと」にある。

結果として、議会は、IRS改革法でもこの批判には応えなかったと言えよう（納税者擁護官は、一定の報告を年1回直接議会に対して行うこととされているが、IRS長官直属とはいえ飽くまでIRS内部のポストであり、司法による監視ではない。しかし、それでも確実に前進であったと思われる）。

日本では、「米国は、納税者権利保護に関する先進国である」という漠然とした認識があると思われるが、米国における納税者権利保護の実態の一端は、以上に示したとおりである⁽¹²³⁾。

(123) 最後に、IRSの職員について次の様な指摘もあることを紹介しておく：

「アメリカでは、納税意識も高いが、節税意識も高い。結構いかげんでも、やってみようと言って控除をとったりする。IRSの調査官もこれに対応しなければならない。調査官もよくわかっている優秀な人ならよいが、若くて経験も少ない人も多く、100万人近くいる弁護士や30万人もいる会計士達と対等にやっていくのは大変だ。アメリカの新聞を読んでも（日本とは正反対で）いつもこの場合、税務調査官が悪いように書いてあるが、私はこれを割り引いて読むことにしている。…税務調査官はいつも危険に直面しながら働いている。もちろん紳士的に対応している納税者に対して、何という対応だ、と思うこともあるが、彼らのことを考えると多少は割り引いてあげるべきだ。アメリカでは、彼らに対して好意を寄せてくれる人は少ないし、相手はピストルを持っているかもしれないのだ。」中田謙司『大人読本 税金を払おう』209頁（1999年）

日本における納税者の権利保護を論ずる際に、比較対象として米国を持ち出すのであれば、制定法・手続規則・マニュアル・IRS publication等の文言を引用して足りりとするのではなく、実態を踏まえた議論が必要であるとする。