

米国財務省規則の法的効力

佐 古 麻 理

目次

はじめに

- 1 財務省規則の制定
- 2 規則の法的効力
 - I 規則の法的効力に関する評価
 - II 財務省規則（案）の法的効力
 - III 内国歳入庁による財務省規則の解釈
 - IV 強制規則と任意規則
- 3 修正規則と遡及的規則
 - I 1996年以後の法における規則
 - II 1996年前の法の下での裁定と規則
- 4 選択期限の延長

おわりに

はじめに

米国における「租税法律主義」につき、合衆国憲法上は、連邦憲法1条8節1項が議会の権限としての課税権について規定するほかは、それに係る特段の規定は見出されない、とされている¹⁾。しかるに、租税法律における行政命令への委任及びその委任に基づいて定められる財務省規則（Treasury Regulation）の法的効力とはいかなるものなのか、という規則の法源に係る基本的な問題が残されている。

本稿の問題意識は、第一に、租税法律主義に係る合衆国憲法上の規定が希薄であるとした場合、租税法律における委任立法あるいは委任規定にはどのような法的問題が生じるのか、である。第二に、米国において、租税法律の行政命令への委任は許されるのか否か、

1) 藤谷武史「論拠としての『租税法律主義』—各国比較」フィナンシャル・レビュー129号210頁（2017年）。

換言するならば、租税法律のどのような委任の類型が許容されるのであろうか。また、行政命令への委任には、合衆国憲法を背景とした一定の制限が存するの否かについてである。第三に、上記の問題意識を踏まえ、租税法律に係る委任立法を基に定められた財務省規則の法的効力とはどのようなものであるのか、ということである。すなわち、租税に係る財務省規則は、法源として位置づけることができるのか否かということになる。本研究の目的は、財務省規則の法的効力につき検討し、その法源としての位置づけについて考察するものである。

我が国において、租税法律主義は、「代表なくして課税なし（No taxation without representation）」の思想の下²⁾、課税権は、国民の同意、すなわち国民代表議会の制定する法律に基づくことなしには行使できないとする憲法原理である³⁾。日本国憲法は、「国会は、国権の最高機関であつて、国の唯一の立法機関である」（憲法41条）とし、「法律案は、……両議院で可決したとき法律となる」（憲法59条1項）と規定する。その上で、納税の義務規定として、「国民は、法律の定めるところにより、納税の義務を負ふ」（憲法30条）とし、課税の要件については、「あらたに租税を課し、又は現行の租税を変更するには、法律又は法律の定める条件によることを必要とする」（憲法84条）と定める。このような憲法原理に基づく租税法律主義の下、国民を代表しない者（例えば、租税行政庁や裁判所等）による法の定立あるいは具体化は、原則として禁じられる⁴⁾。

委任立法とは、「国会以外の機関が、法律の特別の委任を受けて、その機関に認められている法形式において、法規を定立すること」である⁵⁾。また、命令とは、「行政機関によって制定される法規を指す。これは、立法機関以外の機関による立法であり、例外的な立法である」とされている⁶⁾。したがって、命令は委任立法の典型であるといえよう。

租税分野の命令には、政令、省令、告示等の行政命令がある。租税法に係る法律から行政命令への委任には、租税法律主義あるいは課税要件法定主義の趣旨に反してはならないという旨の制限があると考えられている⁷⁾。このような考え方の下で、一般的に許容される委任は、具体的・個別的委任に限られ、一般的・白紙的委任は許容されないとされる。

2) 「代表なくして課税なし」という思想は、1215年に制定されたイングランドのマグナ・カルタに由来する。人民が自ら選出した代表の承認なしに、政府が人民に課税することは不当であるとする。この思想は、米国独立戦争時のスローガンの1つとなった。

3) 田中治「租税法律主義の現代的意義」税法学566号244頁（2011年）。

4) 田中治・前掲注3・263頁。「十分な規制のないままの委任立法の拡大や通達への過剰な依存はこの点において絶えず反省を迫られるべきものである。租税事件に関わる課税庁や裁判所は、……国民を代表するものではなく、それらが国民の権利義務を左右する一般的規律を定立することは憲法上認められていない」とする。

5) 清宮四郎・佐藤功編『憲法講座（第4巻）—司法・財政・地方自治・最高法規・改正』169頁（有斐閣、1964年）。

6) 伊藤正己『憲法（第三版）』670頁（弘文堂、1995年）。

7) 佐藤英明「租税法律による命令への委任の司法統制のあり方—現状と評価」フィナンシャル・レビュー129号25頁（2017年）。

委任の範囲で問題となるのは委任規定の合憲性であり、一般的委任は違憲と判断される⁸⁾。また、委任の内容で問題となるのは、法律による委任を受けて規定された命令の内容の法的有効性である。委任命令の内容が委任の内容を逸脱していれば、その命令は、法的効力を失い違法と判断されるであろう。

我が国における委任立法の正当性あるいは行政命令の法的有効性に係る議論は、日本国憲法で規定される租税法律主義あるいは課税要件法定主義を背景としたものである。その一方で、米国合衆国憲法において、租税法律主義に係る規定が希薄であるとするれば、租税を規律する内国歳入法典の委任立法は、どのような論拠で正当化され、あるいは否認されるのか。また、行政命令の法的効力はどのように評価されるのであろうか。このような問題意識の下、本稿は、米国における租税法律の代表的な行政命令である米国財務省規則の法的効力について検討するものである。

1 財務省規則の制定

内国歳入法典7805条(a)は⁹⁾、財務長官に対し「内国歳入法（Internal Revenue Code）の施行に際し必要となる全ての規定（rule）及び規則（regulation）を定めることを要求する¹⁰⁾。これには、歳入に関連する法の改正を理由とした規定及び規則を含む」と規定する¹¹⁾。この規則の制定につき、財務長官の承認の下、内国歳入庁長官にその権限が委譲される¹²⁾。それゆえ、財務省と内国歳入庁との間で、形式上の権限は分割されていることとなる¹³⁾。同様に、規則の下、内国歳入法典が財務長官に授与した納税手引書、納税指示書及び納税申告書等課税に係る文書を作成すること及びそれらを告示する権限は、財務長官

8) 佐藤英明・前掲注7・26頁。

9) I.R.C. § 7805(a).

10) BORIS I. BITTKER & LAWRENCE LOKKEN, *FEDERAL TAXATION OF INCOME, ESTATES AND GIFTS* (Current Through 2017) ¶110.5.

11) Naftali Z. Dembitzer, *Beyond the IRS Restructuring and Reform Act of 1998: Perceived Abuses of the Treasury Department's Rulemaking Authority*, 52 TAX LAW. 501 (1999); Stephanie H. McMahon, *The Perfect Process is the Enemy of the Good Tax: Tax's Exceptional Regulatory Process*, 35 VA. TAX REV. 553 (2016); Martin J. McMahon, Jr., *Reflections on the Regulations Process: "Do the Regulations Have to Be Complex" or "Is Hyperlexis the Manna of the Tax Bar?"*, 51 TAX NOTES 1441 (1991); William F. Nelson, *In Search of Good Guidance: The Confused Ways, Means and Objectives of the Tax Guidance Process*, 80 TAXES 25 (2002); U.S. Government Accountability Office, *Regulatory Guidance Processes: Treasury and OMB Need to Reevaluate Longstanding Exemption of Tax Regulations and Guidance* (2016), available at <https://www.gao.gov/products/GAO-16-720>. 合衆国の政府組織及び職員について定める合衆国法典5編301条(5 U.S.C. § 301)は、全ての行政機関の長に、行政機関の組織体制、職員の行動、業務の配分・配置と遂行、記録、文書あるいは所有物の保管、利用及び保存管理のための規則を規定する権限を与える。

12) 26 C.F.R. (連邦規則集, Code of Federal Regulations, C.F.R., 以下「Treas. Reg.」と表記する) § 301.7805-1(a).

13) *National Muffler Dealers Ass'n v. U.S.*, 440 U.S. 472, 477 (1979). 裁判所は、「委任は、規則が行政執行の精通者あるいは専門家によって作成されることを確保する手助けとなる」と判示する。

の指令の下、内国歳入庁に委譲される¹⁴⁾。これらの一般的な権限の委譲に加え、内国歳入法典の多くの個別条項は、その個別の課税要件を補足するための規則を発する権限を財務省に与える。これらの条項には広範囲な課税要件を取り扱うもの¹⁵⁾、あるいは極めて狭い領域の個別的な課税要件¹⁶⁾が含まれる。これら個別的な課税要件を取り扱う各条項による財務省への権限委譲と内国歳入法典7805条の下での一般的な権限委譲との関係は、常に明確とはなっていない¹⁷⁾。一般的に、規則は遡及的な適用とはならない¹⁸⁾。

米国議会審査法 (Congressional Review Act) は、規則が有効となる前に、連邦行政機関は議会及び会計検査院長官にその規則を提出することを命じる¹⁹⁾。提出の際、行政機関は、その規則が「メジャー (major)」であるか否かを明示しなければならない²⁰⁾。大統領令 No. 12866 (Executive Order No. 12866) は、行政管理予算局 (Office of Management and Budget, OMB) の法務担当部局である情報法務局 (Office of Information and Regulatory Affairs, OIRA) に対し、行政機関から提出される規則を審査する義務を委任する²¹⁾。従って実際には、行政機関は、計画された規則を「重要 (significant)」情報とともに情報法務局に提出することとなる。仮に、提出された規則が「重要」であった場合、その規則は、情報法務局による追加的な審議の対象となる。

2013年から2015年の間、内国歳入庁又は財務省規則において、「メジャー」として判断されるものではなく²²⁾、また告示された200以上の規則のうち、1つだけが「重要」と考えられた²³⁾。財務省と行政管理予算局の1983年合意の下、内国歳入庁の規則については、それが立法化される場合あるいはそれが「メジャー」である場合を除き、情報法務

14) I.R.C. § 7805(c); Treas. Reg. § 301.7805-1(c).

15) 例えば、連結純利益に関連する I.R.C. § 1501 及び § 1502 等がある。

16) 例えば、公益寄附を立証する方法に関する I.R.C. § 170(a)(1) 等がある。

17) *Davenport v. C.I.R.*, 70 T.C. 922, 927 (1978). I.R.C. § 1244 は、中小企業株式の売買あるいは交換に伴う損失の課税関係を規定する条項である。当該条項の(e)は、「財務長官は、本条項の目的を遂行するのに必要となる規則を規定すべきである」と規定し、財務長官に対して特別に規則を制定する権限を与えている。判決では、「これは、本条項の下で制定される規則は、他の一般的規則よりも、より服従するに値することを暗示する」と述べる。

18) I.R.C. § 7805(b).

19) 5 U.S.C. §§ 801-808.

20) 5 U.S.C. § 804 は、「メジャー (major)」の定義を規定する。メジャーな規則は、議会に提出した日又は官報に収載された日の何れか遅い日の60日後から効力を発する (5 U.S.C. § 801(a)(3))。メジャーではない規則は、議会に提出後、それに関連する法によって、その効力の発する時期がそれぞれ異なる (5 U.S.C. § 801(a)(4))。

21) 大統領令 No. 12866 (1993年10月4日) は、1981年2月19日の大統領令 No. 12291 を無効とした上で、大統領令 No. 13563 (2011年1月18日) によって再確認された。2013年から2015年の間、200以上の租税規則のうち、1つだけが重要な規則であると判断された。

22) U.S. Government Accountability Office, *Regulatory Guidance Processes: Treasury and OMB Need to Reevaluate Long-standing Exemptions of Tax Regulations and Guidance*, at 18 (Sept. 2016).

23) T.D. 9668, *Regulations Governing Practice Before the Internal Revenue Service*, IRB 2014-27 (Jun. 2014).

局による審査が免除される²⁴⁾。しかし、財務省は、①メジャーな規則、及び②メジャーな規則ではないが経済的に重要な影響を及ぼすことが予測される規則についても、行政管理予算局にそれを通知しなければならない。

1946年の行政手続法 (Administrative Procedure Act of 1946)²⁵⁾ は、全ての連邦行政機関が行う「規則の制定化 (rule making)」に適用される一連の手続規定を定める²⁶⁾。例えば、当該行政手続法は、「金銭上の損害以外につき裁判所の救済命令 (relief) を求めること、また、行政機関に対する行為請求あるいは行為の停止請求」を求める連邦裁判所における訴訟に関して、主権免除特権 (sovereign immunity) を放棄することを規定する²⁷⁾。行政手続法の下での裁判から、主権免除特権の放棄を遮る例外は存在しないという点に関し、内国歳入庁も例外ではない²⁸⁾。一般に、裁判所は、1946年の行政手続法の特定条項の一部を除き、その法の全てが、財務省及び内国歳入庁による規則の制定化に適用され则认为してきた。

1946年の行政手続法は、全ての行政機関に対し、官報において制定する「規則 (案)」を告示することを要求する。また、最終の規則が告示される前に、「関係者 (interested persons)」に対してその規則の制定過程に参加する機会を与える。関係者は、規則 (案) をレビューし、それに対する見解、議論あるいはデータ等を示すことができ、その一方で、行政機関はそれらの意見を考慮しなければならない²⁹⁾。

24) OMB, *Memorandum of Agreement: Treasury and OMB Implementation of Executive Order 12291*, Apr. 1983. ここでいうところの「メジャーな規則」とは、大統領令 No. 12291 (Feb. 1981) で示される定義のことをいう。

25) Pub. L. No. 79-404, 60 Stat. 237 (1946).

26) Leslie Book, *Increasing Participation in the Rulemaking Process*, 135 TAX NOTES 765 (2012); Bryan T. Camp, *A History of Tax Regulation Prior to the Administrative Procedure Act*, 63 DUKE L. J. 1673 (2014); David J. Shakow, *Who's Afraid of the APA?*, 134 TAX NOTES 825 (2012); Patrick J. Smith, *Standing Issues in Direct APA Challenges to Tax Regulations*, 149 TAX NOTES 1033 (2015); Patrick J. Smith, *The APA's Reasoned-Explanation Rule and IRS Deficiency Notices*, 134 TAX NOTES 331 (2012); Kristin E. Hickman, *Administering the Tax System We Have*, 63 DUKE L. J. 1717 (2014); Steve R. Johnson, *Reasoned Explanation and IRS Adjudication*, 63 DUKE L. J. 1771 (2014); Richard J. Pierce Jr., *Which Institution Should Determine Whether an Agency's Explanation of a Tax Decision is Adequate?*, 64 DUKE L. J. ONLINE 1 (2014).

27) 5 U.S.C. § 702.

28) *Cohen v. U.S.*, 650 F.3d 717, 723 (D.C. Cir. 2011). 司法審査において、1946年の行政手続法の条項は、「法により、行政機関の行為が行政機関の裁量権に関係したもの」には適用されない (5 U.S.C. § 701(a)(2)). *Cohen* 事件において、裁判所は、「いったん内国歳入庁が、規則、本件では通知 (notice) を告示してその裁量権を行使したら、この制限 (上記の条項) は適用されない。なぜならば、通知は、内国歳入庁に義務を負わせ、またそれを告示することによって、内国歳入庁は、通知の告示に先駆け保有していた裁量権を喪失した」と判示した。参照文献として、Patrick J. Smith, *D.C. Circuit: 'The IRS Is Not Special'*, 132 TAX NOTES 907 (2011); Patrick J. Smith, *Challenges to Tax Regulations: The APA and the Anti-Injunction Act*, 147 TAX NOTES 915 (2015).

29) 5 U.S.C. §§ 553(b), (c) and (e). 財務省規則の制定に関する一連の手続については、Statement of

租税行政を背景としない他の行政機関の通知に関して、最高裁判所は、「行政機関の通知は、行政行為に対して、行為の事実内容とその選択の間の合理的な関連を含む十分な説明を明確に述べなければならず、また人を説得できるほどに、与えられた方法においてその裁量権を行使してきた理由について説明しなければならない」と述べる。さらに、「行政機関の規則制定において、仮に問題の重要な側面を考慮することを欠く場合、規則の内容に矛盾した判断の説明を提供した場合、見解の相違や行政機関の専門性の産物に帰するとは考え難い場合、その規則は、任意で恣意的なものとなるので無効である」と判示する³⁰⁾。

納税者は、時として、租税規則を告示することにつき、財務省における1946年の行政手続法の遵守に関して異議を申し立てる³¹⁾。租税裁判所によれば、「仮に最終的な規則が『原案と同様の特徴を有しており』、規則（案）の告示あるいはコメントに対して最終的な規則が『論理的なもの』であるのなら、ただ単に最終的な規則が規則（案）と異なるという理由で、規則（案）の告示が無効であるとはいえない」とする³²⁾。1946年の行政手続法

Procedural Rules, Reg. § 601.601(a) を参照。関連する判例評釈としては以下のものがある。Eleanor D. Wood, *Note, Rejecting Tax Exceptionalism: Bringing Temporary Treasury Regulations Back in Line With the APA*, 100 MINN. L. REV. 839 (2015); Michael Asimow, *Public Participation in the Adoption of Temporary Tax Regulations*, 44 TAX LAW. 343 (1991); Kristin E. Hickman, *A Problem of Remedy: Responding to Treasury's (Lack of) Compliance with Administrative Procedure Act Rulemaking Requirements*, 76 GEO. WASH. L. REV. 1153 (2008); Kristin E. Hickman, *Coloring Outside the Lines: Examining Treasury's (Lack of) Compliance with Administrative Procedure Act Rulemaking Requirements*, 82 NOTRE DAME L. REV. 1727 (2007); Jasper L. Cummings, Jr., *Treasury Violates the APA?*, 117 TAX NOTES 263 (2007); David T. Zaring, *Administration by Treasury*, 95 MINN. L. REV. 187 (2010).

30) *Motor Vehicles Mfrs. Ass'n of the US, Inc. v. State Farm Mut. Auto. Ins. Co.*, 463 U.S. 29, 43, 48 (1983).

31) 租税裁判事例として、*Wing v. CIR*, 81 T.C. 17 (1983); *Wendland v. CIR*, 79 T.C. 355 (1982), *aff'd*, 739 F.2d 580 (11th Cir. 1984), *aff'd sub nom*; *Redhouse v. CIR*, 728 F.2d 1249 (9th Cir.), *cert denied*, 469 U.S. 1034 (1984); *Dominion Res., Inc. v. U.S.*, 681 F.3d 1313 (Fed. Cir. 2012); *Altera Corp. & Subs. v. CIR*, 145 T.C. 91 (2015), 等がある。またそれら事例の論評として、Case note, *Administrative Law—Judicial Review of Treasury Regulations—Federal Circuit Invalidates a Treasury Regulation Under State Form for Lack of Contemporaneous Statement of Justification. —Dominion Resources, Inc. v. United States*, 681 F.3d (Fed. Cir. 2012), 126 HARV. L. REV. 1747 (2013); Kelsey C. Mellette, *The Service and the APA in Dominion Resources, Inc. v. United States: A Chance at Redefinition and Mandating Administrative Law Universality*, 66 TAX LAW. 819 (2013); Patrick J. Smith, *May Regulations That Violate the APA Be Remanded to the IRS?*, 84 TAX NOTES 141 (2013); Jerald David August, *Altera: Why the Government Can't Count on Chevron Step Two*, 151 TAX NOTES 1343 (2016); David B. Blair & David J. Fischer, *Altera Corp. v. Commissioner: Keeping the IRS at Arm's Length Under § 482 and the Administrative Procedure Act*, 45 TAX MGMT. INT'L J. 251 (2016); Michael Duffy, *Altera Leaves Treasury Regulations Open to APA-Based Challenges in Tax Court*, 123 J. TAX'N 265 (2015); Richard W. Skillman, *The Problems With Altera*, 150 TAX NOTES 347 (2016); Susan Seabrook & Caroline Setliffe, *Altera: Rattling the IRS's Sense of Comfort in Its Rulemaking Process*, 57 TAX MGMT. MEMO. 23 (2016), 等がある。

32) *Schwalbach v. CIR*, 111 T.C. 215, 227 (1998).

はまた、関係者に、規則の告示、修正あるいはその取消しの請願を行う権利を与えることを要求する³³⁾。

1946年の行政手続法における告示要件は、「解釈規則、政策の一般概論あるいは行政組織、手続又は施行に関する規則」に適用しない³⁴⁾。また本法は、行政機関が「正当な理由により、告示とそれについての公的手続が、実行不可能あるいは不必要であり、また公共の利益に反すると判断した場合」には適用されない³⁵⁾。規則（案）をパブリックコメントに公開させるか否かを決定することは、立法的あるいは法解釈的な区別に依存するというよりもむしろ、財務省は、一般的に、法解釈の特性についての規則でさえ、告示と1946年の行政手続法の下での自由裁量による口頭弁論の機会を含む公聴手続に従う。

財務省は、しばしば、告示と公聴の手間を省くために、行政手続法が規定する「実行不可能」の例外規定を用いる。これは、論点が新たな立法あるいは新たな問題の発生による下での時限立法等に関わる規則である場合、納税者及び徴税官が、即座の納税ガイダンスを要求するという根拠によるものである³⁶⁾。暫定規則（temporary regulation）は、それが告示後3年を期限として失効する³⁷⁾。財務省長官により告示されたいかなる暫定規則でも、規則（案）として告示されることとなる³⁸⁾。

内国歳入庁及び財務省に対する告示と公聴等の要求は、手続規定書「Statement of Procedural Rules」の規則で詳細に示される。内国歳入庁に対するそれらの要求は、1946年の行政手続法による。その規則は、内国歳入庁に、「望ましい可能性のある他の場合において」、官報にて「規則（案）の一般告示」として公表される規則（案）の内容あるいはその主題の説明、関係のある問題、その規則（案）が告示されることとなる情報源の引用、等を要求する³⁹⁾。そのような告示は、国民に規則（案）に対する意見書を提出する機会を与えなければならない⁴⁰⁾。口頭や書面による意見が提出される可能性がある場合、内国歳入庁は多くの場合、公聴会を開催する⁴¹⁾。規則（案）に関する意見は、添付資料や補足資料も含めて、国民による再検討のために公開され、機密として指定された資料は受理されない⁴²⁾。財務省と内国歳入庁は、公聴会またそれに先立って提示された国民からの意

33) APA of 1946, 5 U.S.C. § 553(e); Reg. § 601.601(c).

34) APA of 1946, 5 U.S.C. § 553(b) (3) (A). 関連判例として、Perez v. Mortgage Bankers Ass'n, 135 S. Ct. 1199 (2015); Paralyzed Veterans of Am. v. DC Arena LP, 117 F3d 579 (DC Cir. 1997); QinetiQ US Holdings, Inc. v. CIR, 845 F3d 555 (4th Cir. 2017), 等がある。

35) APA of 1946, 5 U.S.C. § 553(b) (3) (B).

36) Michael Asimow, *Public Participation in the Adoption of Temporary Tax Regulations*, 44 TAX LAW. 343 (1991).

37) I.R.C. § 7805(e) (2).

38) I.R.C. § 7805(e) (1).

39) Treas. Reg. § 601.601(a) (2).

40) Treas. Reg. § 601.601(a) (3).

41) *Id.*

42) Treas. Reg. §§ 601.601(b) (1), 601.702(d) (9). § 3(a) of Freedom of Information Act. 5 U.S.C. § 552(a) (1967).

見を考慮した後に規則（案）を修正するであろう。内国歳入庁長官の承認及び租税政策を担当する財務省長官の代理としての財務省副長官による調印後、最終的な規則は、財務省の指定する形式で官報に公表される。指定される形式とは、通常、規則概要が記載された前文を含み、規則（案）に対する国民の意見への対応を含むものである。仮に、規則（案）の修正が抜本的なものであり、あるいはそれに対する国民の意見がとりわけ厳格なものである場合、修正された規則（案）は、最終の規則としてではなく、規則（案）として再度告示されるか、あるいは国民からの意見徴集が繰り返されるであろう⁴³⁾。

連邦官報事務局（Office of the Federal Register）は、規則（案）又は最終の規則のいずれかにおいて、その主題の専門家ではない者を含む読み手に、それらの原理と趣旨・目的を通知する序文（preamble）を含むことを要求する⁴⁴⁾。序文は、「わかりやすい言語」による概要的な叙述でなければならない。それには、規則としての措置が講じられること、規則制定の必要性に関する背景、規則の制定で期待される効果及び行政機関の担当者情報等が記載される。裁判所は、規則の解釈において、しばしばその序文を引用しあるいは司法判断の根拠とする⁴⁵⁾。租税裁判所は、「規則の公布に伴う序文のような公表のために準備された文書は、規則それ自体を制定する同じ規則（案）作成者や政策審議官によって精査される。その精査は、納税者がその規則を理解し、また適用することを試みるために用いることに影響するという認識をもって行われる。多くの場合、序文は、その規則の一部につき、意図される効果を示すことになる。制度の観点を示す趣旨が記載された文書のように、このような文書は、規則の曖昧さを解釈することについて、有益となるであろう」と判示する⁴⁶⁾。

2 規則の法的効力

裁判所は、時として、財務省の未だ有効ではない規則に対する立法の権限委任につき、その法的効力を評価する。一部の制定法の条項では、「規則に定められた範囲に対し適用される」、と規定するものがある。例えば、内国歳入法典108条(e)(4)(A)は、「財務省長官によって告示された規則の範囲に対して」、適用されることを規定する。この条項は、負債を所得から免除する目的で、納税者と関連のある者による負債の獲得は、納税者による負債の獲得とみなして取り扱われる。租税裁判所は、この条項が、財務省のこの条項に係る規則の公布よりも前に適用される、と判断した⁴⁷⁾。これとは対照的に、裁判所は、別

43) 1946年の行政手続法は、規則（案）が抜本的に修正される場合には、最終の規則の告示に先立ち、規則（案）の形式で再告示することを要求する。

44) 1 C.F.R. § 18.12.

45) *Connecticut Gen. Life Ins. Co. v. CIR*, 177 F3d 136, 145 (3d Cir.), *cert. denied*, 528 U.S. 1003 (1999); *Texasgulf, Inc. v. U.S.*, 17 Cl. Ct. 275, 281, 89-1 USTC ¶9385 (1989); *Advo, Inc. v. CIR*, 141 T.C. 298, 322 (2013); *Sidell v. CIR*, 78 TCM (CCH) 423 (1999), *aff'd*, 225 F3d 103 (1st Cir. 2000); *DHL Corp. v. CIR*, 285 F3d 1210 (9th Cir. 2002); *Lars Noah, Divining Regulatory Intent: The Place for a "Legislative History" of Agency Rules*, 51 HASTINGS L.J. 255 (2000).

46) *Armco, Inc. v. CIR*, 87 T.C. 865, 868 (1986).

の条項が、「財務省により定められた規則の範囲に対してのみ」と規定することから、これを根拠に、財務省規則がない場合には、内国歳入法典の該当する条項の法的効力はない、と判断した⁴⁸⁾。

他の内国歳入法典の条項は、例えば、条項を解釈するための規則を告示する権限の委譲を委ねる。これは、規則が法を解釈することの指図であり、あるいは「規則で告示された場合を除き」のような文言を伴った実質的な規定の序文が叙述されることとなる。一般に、これらの委譲された権限の行使に基づく規則の発効日より前に生じた事象については、その規則は法的効力を有しないと考えるであろう。しかし、裁判所は、常にそのような判断をとるとは限らない⁴⁹⁾。例えば、1986年、議会は内国歳入法典865条を追加制定した。この規定は、個人財産の売却益が、米国の源泉か外国の源泉であるかどうかを決定するためのものであった。そこでは、「この規定の目的を履行するため、財務省は必要に応じてあるいは妥当とする規則を定めるべきものとする……そのような規則は、『規則を含み』……個人財産の売却に伴う損失の取扱いに関するものも含む……」と規定されていた⁵⁰⁾。財務省は、1996年まで、損失の取扱いについての改定された規則を提示するに至らず、また1999年までその規則は最終化されなかった。規則の損益処理における対称性の欠如に関する立法経緯上の訴えにおいて、租税裁判所は、当該条項で定める「すべきものとする (shall)」という文言を捉えて、納税者が、立法経緯の中で提示された規則を適用することを可能にした。裁判所は、財務省が問題となる課税年度の数年後先まで最終の規則を告示しなかった場合、あるいは最終の規則が提示された規則と異なり矛盾するものであったとしても、その立法経緯を示唆する規則（規則案）を適用することを認めた⁵¹⁾。裁判所によれば、「議会が、制定法の目的を履行するために規則を告示することを指図した場合、規則が公表されないという事実は、立法目的を妨げる根拠とはならない」とした⁵²⁾。

規則の法的効力に関する訴訟の多くは、規則の妥当性を評価する法的基準に関するものであるが、時として他の争点が訴訟の原因となることがある⁵³⁾。例えば、一般的に規則（案）は法的効力を有しないが、裁判所は、しばしば規則（案）に判決のガイダンスを見

47) *Traylor v. CIR*, 59 TCM (CCH) 93 (1990), *aff'd* without opinion, 959 F2d 970 (11th Cir. 1992). Robert J. Crnkovich and Kenneth H. Heller, "To the Extent" Provisions: When Do They Operate Without Regulations?, 76 J. TAX'N 176 (1992).

48) *Alexander v. CIR*, 95 T.C. 467 (1990), *aff'd* without opinion *sub nom*; *Stell v. CIR*, 999 F2d 544 (9th Cir. 1993).

49) Phillip Gall, *Phantom Tax Regulations: The Curse of Spurned Delegations*, 56 TAX LAW. 413 (2003); Andy Grewal, *Mixing Management Fee Waivers with Mayo*, 16 FLA. TAX REV. 1, 3 (2014). また、以下の判例等についても参照。15 W. 17th St. LLC v. CIR, 147 T.C. No. 19 (2016); I.R.C. § 170(f) (8) (D).

50) I.R.C. § 865(j) (1).

51) *International Multifoods Corp. v. CIR*, 108 T.C. 579 (1997).

52) *Id.* at 587.

53) Matthew Stephenson and Kristin E. Hickman, *The Administrative Law of Borrowed Regulations: Legal Questions Regarding the Bankruptcy Law's Incorporation of IRS Standards*, 1 NORTON BANKR. L. ADV. 1 (2008).

出すことがある⁵⁴⁾。また、規則を解釈する場合、裁判所は、内国歳入庁による解釈に従うこともある⁵⁵⁾。一般に、内国歳入庁は財務省規則に拘束される。とはいえ、内国歳入庁が強制的に適用されないディレクトリ (directory) として参照される一種の規定が存在する⁵⁶⁾。財務省規則には、その適用を説明するための例示を含むことが多い。一般的に、裁判所は、その例示を規則の一部として、司法判断に利用する⁵⁷⁾。

I 規則の法的効力に関する評価

規則の法的効力を評価する場合、歴史的に法的観点からの分析は、「立法的な規則 (legislative regulation)」と「解釈的な規則 (interpretative regulation)」とを区別してきた。立法的な規則は、しばしば法的効力を有するといわれてきた。なぜならば、それは、あたかも立法府の代理であるかのような行政機関に対して、議会によって委譲された権限の行使を伴うからである⁵⁸⁾。企業の系列グループの連結所得を決定するために、「そのような規則が……必要となる」との権限が与えられた内国歳入法典1502条の下での規則は、立法的

54) 規則 (案) の法的効力に関連した裁判事例には以下のものがある。Seawright v. CIR, 117 T.C. 294, 300 (2001); True's Est. v. CIR, 82 T.C.M. (CCH) 27, 124 (2001), *aff'd*, 390 F3d 1210 (10th Cir. 2004); Freesen v. CIR, 84 T.C. 920 (1985), *rev'd* on another issue, 798 F2d 195 (7th Cir. 1986); CIR v. Soliman, 506 U.S. 168 (1993); Houston Oil & Minerals Corp. v. CIR, 92 T.C. 1331, 1338 (1989), *aff'd* on another issue, 922 F2d 283 (5th Cir. 1991). また、関連文献として以下のものがある。Burton W. Kanter and Sheldon I. Banoff, *What is Legal Effect of Proposed Regulations?*, 69 J. TAX'N 279 (1989); Symposium, *The Impact of King v. Burwell on Judicial Deference to IRS Determinations*, 2015 PEPP. L. REV. 1-81 (2015). Internal Revenue Manual (IRM) 4.10.7.2.3.3 (Jan. 1, 2006) では、3つのクラスの規則 (Proposed, Temporary and Final Regulations) に関する定義が示されている。

55) Jewett v. CIR, 455 U.S. 305, 318 (1982); Blessitt v. Retirement Plan for Emps. of Dixie Engine Co., 848 F2d 1164, 1167-1168 (11th Cir. 1988); Focardi's Est. v. CIR, 91 T.C.M. (CCH) 936, 941 (2006); Auer v. Robbins, 519 U.S. 452, 461 (1997); Bowles v. Seminole Rock & Sand Co., 325 U.S. 410 (1945); Rand v. CIR, 141 T.C. 376 (2013); Mitchell v. CIR, 775 F3d 1243, 1250 (10th Cir. 2015), *quoting* Chase Bank USA, NA v. McCoy, 562 U.S. 195, 207 (2011), and Auer v. Robbins, 519 U.S. 452, 462 (1997). 論評として、Leandra Lederman, *The Fight Over "Fighting Regs" and Judicial Deference in Tax Litigation*, 92 B.U. L. REV. 643 (2012); Steve R. Johnson, *Auer/Seminole Rock Deference in the Tax Court*, 11 PITT. TAX REV. 1 (2013); Kevin M. Stack, *Interpreting Regulations*, 111 MICH. L. REV. 355 (2012), 等がある。

56) Rosenberg v. CIR, 450 F2d 529 (10th Cir. 1971); Montgomery v. CIR, 65 T.C. 511, 522 (1975); U.S. v. Caceres, 440 U.S. 741 (1979); Benjamin J. Cohen and Catherine A. Harrington, *Is the Internal Revenue Service Bound by Its Own Regulations and Rulings?*, 51 TAX LAW. 675 (1998); Comment, *Violations by Agencies of Their Own Regulations*, 87 HARV. L. REV. 629 (1974).

57) U.S. v. Brown, 348 F3d 1200, 1210-1211 (10th Cir. 2003); Cook v. CIR, 269 F3d 854, 858 (7th Cir. 2001).

58) Report, *ABA Section of Taxation Report of the Task Force on Judicial Deference*, 57 TAX LAW. 717 (2004); Allstate Ins. Co. v. U.S., 329 F2d 346, 349 (7th Cir. 1964); E. I. DuPont DeNemours & Co. v. CIR, 102 T.C. 1, 8 (1994), *aff'd*, 41 F3d 130 (3d Cir. 1994), *aff'd sub nom*; Conoco, Inc. v. CIR, 42 F3d 972 (5th Cir. 1995).

な規則の一例である⁵⁹⁾。これとは対照的に、解釈的な規則は、一般に法の解釈と説明だけについて考慮される。またそれは、行政機関の法解釈が、立法を歪めることになるか否かについての司法判断の余地となる議会によって意図的に残された法の隙間を埋めるためというよりは、むしろ議会によって規定された法そのものに適用される⁶⁰⁾。

1936年、最高裁判所はこの取扱いについて、次のように明確な意見を述べた。「法が曖昧な文言を用い、あるいは不明確な解釈となる可能性がある場合、特定の事例に対する法の適用方法の指針や法の意味を明確にする規則は、単に許容されるのみならず、裁判所による重要な判断を与えることとなる……。しかし、法の条項が曖昧ではなく、またその指示が明確である場合、規則によってその法を改める権限は何も存在しない」⁶¹⁾。

おそらく、立法における条文の曖昧さは避けることができないであろう。この不可避となる法の曖昧さは、立法府の限られた会期中で、漠然とし、また慌しい立法の妥協を反映する。とはいえ、法的論点が立法と同時に生じる場合、解釈的な規則は極めて重要となる。例えば、1948年、最高裁判所は以下のように判示した。「この法廷は、『財務省の規則が歳入法と明らかに矛盾し不合理である場合を除き、それは維持されなければならない』、また『財務省規則は、重大な理由を除き、却下すべきでない法の行政執行を義務付けられた者による同時解釈を構成する』、ことを何回も明言してきた」⁶²⁾。

議会が法を制定した後に、その規則に適用される条項の他の部分の変更又は修正がなく、あるいは法解釈に関する認識に変わりがない状況の下で、その条項に失われる部分がなく完全な条項として残された状態で適用可能な条項を議会が再制定した場合、解釈的な規則は、追加的な法的効力を得ることとなる。この種の立法的な対応は、行政機関による法解釈の承諾あるいは承認としてみなされる⁶³⁾。最高裁判所によれば、「実質的な変更がなく、非改正又は実質的に再制定された法の下での財務省規則並びに解釈は、議会の承認を受け、または法的効力を有するように思われる」と述べる⁶⁴⁾。裁判所は、このような法の再制定原則の考え方を、2年毎の定期的な歳入法の改正や都度の改正ごとに展開させてきた⁶⁵⁾。1939年、1954年および1986年の歳入法に適用されているように、通常、条文の解釈は変更

59) Woods Inv. Co. v. CIR, 85 T.C. 274, 282 (1985); Gottesman & Co. v. CIR, 77 T.C. 1149, 1158 (1981).

60) Nalle v. CIR, 99 T.C. 187, 190 (1992), *rev'd*, 997 F.2d 1134 (5th Cir. 1993); Rowan Cos. v. U.S., 452 U.S. 247, 253 (1981); Edward L. Stephenson Trust v. CIR, 81 T.C. 283, 288 n. 4 (1983).

61) Koshland v. Helvering, 298 U.S. 441, 446–447 (1936).

62) CIR v. South Tex. Lumber Co., 333 U.S. 496, 501 (1948).

63) U.S. v. Correll, 389 U.S. 299, 305–306 (1967); Cammarano v. U.S., 358 U.S. 498, 511 (1959); CIR v. Glenshaw Glass Co., 348 U.S. 426, 431 (1955). 論評として, Robert C. Brown, *Regulations, Reenactment, and the Revenue Acts*, 54 HARV. L. REV. 377 (1941); Erwin N. Griswold, *A Summary of the Regulations Problem*, 54 HARV. L. REV. 398 (1941); Erwin N. Griswold, *Addendum to the Regulations Problem*, 54 HARV. L. REV. 1311 (1941); Stanley S. Surrey, *The Scope and Effect of Treasury Regulations Under the Income, Estate, and Gift Taxes*, 88 U. PA. L. REV. 556 (1940).

64) Helvering v. Winmill, 305 U.S. 79, 83 (1938).

65) Massachusetts Mut. Life Ins. Co. v. U.S., 288 U.S. 269, 272 (1933).

を伴わず、そのままの法解釈が継続される⁶⁶⁾。

立法的規則と解釈的規則との区別は、実際のところ明確ではない⁶⁷⁾。また、多様な司法審査の基準は一つに収束する傾向にあり、融合することさえある⁶⁸⁾。裁判所によれば、「ルールや規則を指示する権限は、法を作る権限ではない。そのような権限は、議会によって委譲されるものではない。しかし、規則を導入する権限は、制定法に表されるように、議会の意思を実行に移すためのものである」⁶⁹⁾。それゆえ、立法的な規則は、それが正確に認識し理解されることとなる範囲に対して、立法の意図と適合させなければならない。その一方で、裁判所は、「解釈的な規則は、歳入法に対して不合理または明らかに適合しない場合を除き、認められなければならない」とし、さらに「解釈的な規則の妥当性を争点とする事例における司法の役割は、財務省長官による規則が、何らかの妥当な方法で、議会からの負託を実行に移すための権限の範囲に含まれると断言することに終始する」と述べる⁷⁰⁾。

実用的な目的のためには、司法審査の基準は1つだけであり、それはあらゆる基準が議会によって制定された基準又は趣旨に関して妥当であることを必要とする。仮に、立法の基準が漠然とし、あるいは概説的なものである場合、司法の監視は必然的に限定される。この状況において、規則は「立法的」であるのではなく、立法府による委任と矛盾していることを示すことができないために、規則は法的効力を有することとなる。仮に、議会が、立法の基本方針に対する広範な手掛りを残したのならば、規則は、それらと一致させなければならない。またそれはより厳格な司法審査の対象となる。なぜならば、この場合の規則は「解釈的」ではなく、行政機関が従わなければならない詳細な基準を議会が提示したことによる。いずれにしても、司法審査の基準に内在するニュアンスがどのようなものであれ、2つの型の規則を区分することができれば、どのような規則も無効であると裁判所を説得することは重要であり、また魅力的な取り組みとなろう。

租税規則に関する一連の司法審査は、過去の5年以内に行われた2つの最高裁判決によってさらに混乱が生じた。判決は、必ずしもその結果が矛盾したものではなかったが、司法審査の基準を明確にすることにおいては、極めて異質な文言が用いられた⁷¹⁾。最初の事例

66) *Lykes v. U.S.*, 343 U.S. 118 (1952); *Murray v. U.S.*, 81-2 USTC ¶9497 (SDNY 1981).

67) *U.S. v. Cartwright*, 411 U.S. 546, 550 (1973).

68) *Anderson, Clayton & Co. v. U.S.*, 562 F.2d 972, 985 n.30 (5th Cir. 1977), *cert. denied*, 436 U.S. 944 (1978); Michael Asimow, *Public Participation in the Adoption of Interpretive Rules and Policy Statements*, 75 MICH. L. REV. 520, 563-567 (1977).

69) *Manhattan Gen. Equip. Co. v. CIR*, 297 U.S. 129, 134 (1936). 以下の判例についても参照のこと, *Service Life Ins. Co. v. U.S.*, 293 F.2d 72, 77 (8th Cir. 1961).

70) *CIR v. South Tex. Lumber Co.*, 333 U.S. 496, 501 (1948); *U.S. v. Correll*, 389 U.S. 299, 307 (1967).

71) Irving Salem, Ellen P. Aprill, and Linda Galler, *ABA Section of Taxation Report of the Task Force on Judicial Deference*, 104 TAX NOTES 1231 (2004); Mark E. Berg, *Judicial Deference to Tax regulations: A Reconsideration in Light of National Cable, Swallows Holding, and Other Developments*, 61 TAX LAW. 481 (2008); Paul L. Caron, *Tax Myopia Meets Tax Hyperopia: The Unproven Case of Increased Judicial*

は、1979年の *National Muffler Dealers Association v. United States* 事件である。最高裁は、争点となる規則が、租税法以外の法における明確な意味または一般的な文言の使用方法がない法定用語の解釈を概観した後に、以下のように述べた。「個別の規則が、適切な方法で議会の委任を履行するものであるか否かを判断するに際し、我々は、その規則が法の明確な文言、起源および目的に一致するか否かについて判断することとなる。議会の意向を認識している者によって、規則が実質的に法と同時に制定された場合、その規則は、特定の効力を有する可能性がある。仮に、規則が、遅い時期に生じたのならば、その運用までの管理状態は、審問に値する。他の関連する考慮すべき点は、規則が有効であった期間のそれに対する信頼性および財務長官による法解釈の一貫性、さらには後の法の再制定の間における議会の規則に対する精査の程度である」⁷²⁾。

2つ目の事例は、*Chevron U.S.A. Inc. v. Natural Resources Defense Council, Inc.* 事件であり、1984年に生じた租税に関連しない裁判事例である。この事例において、裁判所は「行政機関により行われた適切な法解釈につき、裁判所は自らが行った法解釈を代用することはできない」と判示した⁷³⁾。最高裁判所は、この基準を租税規則に対する適用について、以下のように判示した控訴裁判所の二段階による分析法を適用させた。すなわち、(1) 我々は、この裁判において、内国歳入法典に関連のある法の条文を検証する。仮に、条文の明白な意味が規則を支持するかあるいは支持しない場合、我々は、その分析を中断し、その規則を否定しあるいは法的に有効なものとする。しかし仮に、制定法がその論点について曖昧であるか、あるいは沈黙したものであると結論された場合、我々は第二段階の判断へと向かう。(2) 我々は、その規則の妥当性を分析する。仮に、その規則が制定法の妥当な解釈であるのならば、我々は、行政機関の法解釈に対して敬讓の意を表す。……この第二段階において、法廷は、その規則が制定法の文言、起源および目的と一致するか否かを判断する。法廷は、さまざまな検討事項を参考にする。この評価には、行政機関による法解釈の不変性、制定法解釈の同時性、および議会による基本的な法の再制定後における規則の構造的安定性等が含まれるであろう⁷⁴⁾。

Deference to Revenue Rulings, 57 OHIO ST. L.J. 637 (1996); John F. Coverdale, *Court Review of Tax Regulations and Revenue Rulings in the Chevron Era*, 64 GEO. WASH. L. REV. 35 (1995); Mitchell M. Gans, *Deference and the End of Tax Practice*, 36 REAL PROP. PROB. & TR. J. 731 (2002); Patrick Smith, *Chevron's Conflict With the Administrative Procedure Act*, 32 VA. TAX REV. 813 (2013).

72) *National Muffler Dealers Ass'n v. U.S.*, 440 U.S. 472, 477 (1979).

73) *Chevron U.S.A., Inc. v. Natural Res. Def. Council, Inc.*, 467 U.S. 837, 844 (1984); Jasper L. Cummings, Jr., *The Supreme Court's Deference to Tax Administrative Interpretation*, 69 TAX LAW. 419 (2016); Patrick Smith, *Chevron's Conflict with the Administrative Procedure Act*, 32 VA. TAX REV. 813 (2013). 租税規則が刑事事件に関連する場合の *Chevron* 事件の役割について、Kristin Hickman, *Of Lenity, Chevron, and KPMG*, 26 VA. TAX REV. 905 (2007).

74) *Bankers Life & Cas. Co. v. U.S.*, 142 F3d 973 (7th Cir.), *cert. denied*, 525 U.S. 961 (1998); Patrick J. Smith, *The APA's Arbitrary and Capricious Standard and IRS Regulations*, 136 TAX NOTES 271 (2012). 最高裁判所は、*Chevron* 第2原則は、1946年の行政手続法の任意かつ気まぐれな基準と等しいことを明確にした。

このような *Chevron* 基準は、立法的規則か解釈的規則かに関わらず、通知およびコメントとして公表されたあらゆる規則に適用される⁷⁵⁾。さらに、財務省は通常、暫定的な規則に関して通知やコメントの手續に従わないが、一部の裁判所は、これらの目的のために、最終的な規則と同様に暫定的な規則を取り扱ってきた⁷⁶⁾。

Chevron 事件は租税裁判ではなく、またそれは、*National Muffler Dealers Association* 事件判決のわずか5年後に判決されたものである。それゆえ、*Chevron* 判決が租税規則に適用されるかどうかについては明らかではなかった⁷⁷⁾。裁判所は、この2つの事件判決間に差異がない、あるいは判決に違いがある範囲に対して *Chevron* 原則が *National Muffler* 原則に優先すると判断した⁷⁸⁾。例えば、第7連邦巡回区控訴裁判所は、以下のように述べた。「2つの裁判判決は、異なる敬讓の水準を明確に述べる一方、それらは双方ともに、1つの効力的な概念、すなわちその水準の妥当性に到達する。したがって、*Chevron* 敬讓と伝統的な規範は、妥当性の判断についての2つの異なった系統的論述を構成する。そこには、微妙な違いが存在するであろう。しかし、我々は、あまりにも多くの妥当性の漸次的変化を識別しようとする試みには注意する必要がある。……少なくともこの視点から判断すると、*Chevron* 敬讓と伝統的な規範との間の想定されるギャップは、違いのない区別である」⁷⁹⁾。

75) *Boeing Co. v. U.S.*, 537 U.S. 437, 448 (2003). 最高裁判所は、「たとえ争点となる規則が、特定の権限付与に準拠するよりもむしろ、それが内国歳入法7805条(a)の一般的な規則制定の付与の下で告示されたため解釈的規則であるとしても、我々は、敬讓を伴う規則として取り扱わねばならない」と述べる。*Mayo Found. For Med. Educ. & Research v. U.S.*, 563 U.S. 44, 57 (2011). *Chevron* 原則の下での審理は、議会の権限委讓が一般的であるかあるいは限定的であるかどうかには依存しない。

76) *Hospital Corp. of Am. v. CIR*, 348 F3d 136, 144 (6th Cir. 2003), *cert. denied*, 543 U.S. 813 (2004). 裁判所は、「暫定的な規則が通知やコメントの対象にならなかったという事実は、*Chevron* 敬讓を避けるよう要求していない」と述べる。*UnionBancal Corp. v. CIR*, 113 T.C. 309, 316 (1999), *aff'd*, 305 F3d 976 (9th Cir. 2002). 裁判所は、「一般的な見解として、暫定的な規則は、我々が最終の規則を許容するのと同じ敬讓に従う」と述べたが、敬讓が通知やパブリックコメントの欠如によって影響を受けるべきかどうかについては判断を示さなかった。

77) 比較参考文献として、Ellen P. Aprill, *Muffled Chevron: Judicial Review of Tax Regulations*, 3 FLA. TAX REV. 51, 54 (1996); Kristin E. Hickman, *The Need for Mead: Rejecting Tax Exceptionalism in Judicial Deference*, 90 MINN. L. REV. 1537 (2006).

78) *Gerson's Est. v. CIR*, 127 T.C. 139, 154 (2006). 租税裁判所は、「過去の判例において、我々は、*National Muffler* 事件と *Chevron* 事件との間における実質的な違いを識別する必要はないと結論した。なぜならば、判決の結論は、いずれの基準の下においても同じになるからである」と判示した。この判決に対して、控訴審判決 (*aff'd*, 507 F3d 435, 6th Cir., 2007) はそれを支持したが、最高裁判決では、反対意見が示された (*cert. denied*, 553 U.S. 1076, 2008)。最高裁判所は、「この裁判所は、*National Muffler* の敬讓基準を放棄して以来、*Chevron* 敬讓を忠実に適用してきた」と判示した。

79) *Bankers Life & Cas. Co. v. U.S.*, 142 F3d 973, 981–982 (7th Cir.), *cert. denied*, 525 U.S. 961 (1998). いくつかの裁判では、*Chevron* 敬讓の原則を租税規則に適用させた。例えば、以下のような判例がある。*Square D Co. v. CIR*, 438 F3d 739 (7th Cir. 2006); *Tate & Lyle, Inc. v. CIR*, 87 F3d 99 (3d Cir. 1996). また、*Swallows Holding, Ltd. v. CIR*, 515 F3d 162 (3d Cir. 2008) の判例において、第3連邦巡回区控訴裁判所は、「租税裁判所が、*National Muffler* の要因が *Chevron* 敬讓の原則と矛盾する範

いずれにしても、*Chevron* 原則は租税規則に適用される。2011年、最高裁判所は、*Chevron* 原則が租税規則に適用されるか否かという問題に関する残りの疑問を全て断切り、以下のように述べた。「*Chevron* 事件における我々の判決に係る原則は、税務上の状況において全面的に適用される。……内国歳入法の隙間を埋めることは、財務省に法の履行のための解釈上の選択を明白に要求する。それは、少なくとも、他の行政機関が法を履行するのと同じように統合されなければならない。……我々は、他の規則についての司法審査と同じ範囲で、租税規則が、*Chevron* 事件に準じて行政機関の専門的知識によって導かれるべきではないという理由を見出すことができない」⁸⁰⁾。

National Cable & Telecommunications Association v. Brand X Internet Services 事件において、最高裁判所は、行政機関が規則を制定する前に、たとえ裁判所が、規則において行政機関が具体化した解釈とは異なった方法で法を解釈したとしても、*Chevron* 原則を適用しなければならない、と判示した⁸¹⁾。最高裁判所は、「かつて、制定法に関する裁判所の解釈は、法の曖昧な文言から生じたものであり、それゆえ、行政機関の自由裁量の余地が残されていないと裁判所が判断した場合に限り、行政上の解釈の切り札として *Chevron* 敬讓に資格を与えた。この原則は、*Chevron* 敬讓それ自体である。*Chevron* 判決は、『議会が、

囲で *National Muffler* 原則を適用することは誤りである」と判示した (515 F3d 167)。本件において、租税裁判所は、以下の事実から、適時に納税申告書を提出した場合に限って、外国法人への控除を認めている規則を無効であると判断した。(1) 財務省は、議会がその法を制定してから数十年後にその規則を制定したこと、(2) 多くの法廷では、法を適時に納税申告書を提出する必要がないと解釈していたこと、および (3) これらの判決後に、議会は変更なしにその法を再改正した、等である。控訴裁判所は、これらの事実の何れもが *Chevron* 敬讓原則に該当せず、規則が有効であると判断した。Swallows 事件の論評として、James P. Fuller, Adam S. Halpern and Timothy J. Fitzgibbon, *Swallows Holding: IRS "Interpretive" Regulations Entitled to Chevron Deference; Tax Court Reversed*, 34 INT'L TAX J. 15 (2008); Steve R. Johnson, *Swallows Holding as It Is: The Distortion of National Muffler*, 112 TAX NOTES 351 (2006); Richard M. Lipton, *Third Circuit Rejects Tax Court's Application of Administrative Law in Swallows Holding*, 108 J. TAX'N 284 (2008); Irving Salem, *Third Circuit Ignored the Clear Intention of Congress in Swallows*, 124 TAX NOTES 265 (2009)。

80) *Mayo Found. for Med. Educ. & Research v. U.S.*, 562 U.S. 44, 55–56 (2011). 論評として、Stuart J. Bassin and Beatrice Larkin, *The Limits of Mayo Foundation v. United States: Retroactive Regs*, 131 TAX NOTES 293 (2011); Amandeep S. Grewal, *Mixing Management Fee Waivers with Mayo*, 16 FLA. TAX REV. 1 (2014); Amandeep S. Grewal, *Taking Administrative Law to Tax*, 63 DUKE L. J. 1626 (2014); Kristin E. Hickman, *Unpacking the Force of Law*, 66 VAND. L. REV. 465 (2013); Steve R. Johnson, *Preserving Fairness in Tax Administration in the Mayo Era*, 32 VA. TAX REV. 269 (2012); Steve R. Johnson, *Mayo and the Future of Tax Regulations*, 130 TAX NOTES 1547 (2011); Irving Salem, *Mayo Dissected: Some Dragons Slain, Some Still Breathing Fire*, 130 TAX NOTES 1327 (2011); David J. Shakow, *Who's Afraid of the APA?*, 134 TAX NOTES 825 (2012); Patrick J. Smith, *Life After Mayo: Silver Linings*, 131 TAX NOTES 1251 (2011); Joana Que, Note, *The State of Treasury Regulatory Authority After Mayo Foundation: Arguing for an Intentionalist Approach at Chevron Step One*, 85 S. CAL. L. REV. 1413 (2012); Irving Salem, *Mayo Deference Examined Under the Six-Year Statute of Limitations—A Proposal for a Constitutionally Sound Allocation of Lawmaking Authority*, 90 TAXES 71 (2012)。

81) *National Cable & Telecomms. Ass'n v. Brand X Internet Servs.*, 545 U.S. 967 (2005)。

行政機関の履行のために制定法において曖昧さを残した場合を想定し、その曖昧さは、何よりもまず行政によって解決されるであろうという暗黙の了解である。また、曖昧さを許容する自由裁量の一定の度合いは、司法よりもむしろ行政によることが望ましいであろう⁸²⁾ということを立てた。とはいえ、曖昧な制定法を解釈することから、行政機関による解釈を無効とする裁判事例もまた認めることとなるであろう。*Chevron* 判決の根拠は、制定法の隙間を埋めるための、司法ではなく行政機関のためのものである⁸³⁾と述べた。

これとは対照的に、*United States v. Home Concrete & Supply, LLC* 事件において、裁判所は、先の裁判判決とは異なる解釈を規定する規則を無効とした。その理由として、「裁判所は、既にその制定法の解釈を行ってきた。もはや、先の判決と一致する異なった解釈は存在せず、また行政機関によって採用が可能な別の解釈も存在しない」とした⁸⁴⁾。

King v. Burwell 事件において、最高裁判所は、*Chevron* 原則の二段階分析に従うことを拒否した⁸⁵⁾。この事例は、患者保護並びに医療費負担適正化法を履行するための財務省規則が妥当か否かを問うものである。裁判所は、「行政機関による制定法の解釈を分析する場合、しばしば *Chevron* 原則を適用する。とはいえ、*Chevron* 原則の枠組みは、議会が、この種の健康保険に関する専門知識を有しない内国歳入庁に判断することを委譲したということがありそうにもない場合には、それは『妥当な枠組み』ではない」と判示した。それゆえ、制定法の「的確な解釈」は、裁判所が負うこととなる。

II 財務省規則（案）の法的効力

財務省規則（案）は、立法的規則あるいは解釈的規則であろうと、*Chevron* 敬譲の適用対象とはならない。とはいえ、規則（案）に対して *Chevron* 敬譲が、常に考慮の対象とならないものでもない。例えば、租税裁判所は、「内国歳入庁によって提示された見解よりも重視されることはないが、規則（案）は、この法廷のように、法の問題となる条項の立法経緯と密接に関わる場合、有用なガイドラインとなりうる」と判示した⁸⁶⁾。他方、司法の規則（案）に対する取扱いに関し、これとは異なった判例も存在する。裁判所は、「規則（案）は、裁判所が司法判断のために引用することができる情報であり、判決の論拠を構成するものであるが、我々は、法廷の立場よりも規則（案）が重要であるとは考えていない」と判示し、規則（案）と直接的に矛盾する判決に到達した⁸⁷⁾。また、他の事例においても、司法判断に規則（案）を重要視しないものもある⁸⁸⁾。裁判所は、納税者の立場を支持する規則（案）については、とりわけ配慮する傾向にある⁸⁹⁾。とはいえ、内国歳入庁

82) *Smiley v. Citibank (South Dakota), N.A.*, 517 U.S. 735, 740–741 (1996).

83) *National Cable & Telecomms. Ass'n v. Brand X Internet Servs.*, 545 U.S. at 838–889 (2005).

84) *U.S. v. Home Concrete & Supply, LLC*, 566 U.S. 478, 487 (2012).

85) *King v. Burwell*, 135 S. Ct. 2480 (2015).

86) *Seawright v. CIR*, 117 T.C. 294, 300 (2001). 規則（案）の法的効果について、B.W. Kanter and S.I. Banoff, *What Is Legal Effect of Proposed Regs?*, 69 J. TAX'N 279 (1989).

87) *True's Est. v. CIR*, 82 T.C.M. (CCH) 27, 124 (2001), *aff'd*, 390 F.3d 1210 (10th Cir. 2004).

88) *Freesen v. CIR*, 84 T.C. 920 (1985), *rev'd on another issue*, 798 F.2d 195 (7th Cir. 1986).

の立場は、「納税者は規則（案）に頼る必要はない」、である⁹⁰⁾。

Ⅲ 内国歳入庁による規則の解釈

裁判所は、時として、「法廷は、有効な規則につき、内国歳入庁の解釈に従うべきである」と述べる。例えば、1982年、最高裁判所は、「内国歳入庁長官による規則の解釈は、長年にわたり矛盾のないものであり、その解釈は考慮するに値する。内国歳入法典に関する内国歳入庁長官の解釈に一般的に適用される解釈規範集（*canon of construction*）は、自らの規則に関する長官の解釈に適用される場合、より強固なものとなる」と述べた⁹¹⁾。また、他の裁判事例で、裁判所は、「我々は、従業員退職所得保障法（*Employee Retirement Income Security Act, ERISA*）および内国歳入法典の施行とその解釈を委ねられた行政機関によって告示された規則のみならず、規則が複数のもっともらしい方法で解釈される場合、我々は、その規則の行政機関による解釈を認識し、また敬讓しなければならない」と判示した⁹²⁾。さらに、*Focardi's Est. v. CIR* 事件において、裁判所は、「司法は、財務省規則に関する内国歳入庁長官の解釈に対して、実質的な敬讓を許容しなければならない」と判示した⁹³⁾。1997年、裁判所は、「自らの規則に関する行政機関の解釈は、それが『明らかに誤りであり、あるいは規則と矛盾する』場合を除き、『支配的なもの』である」と述べている⁹⁴⁾。

Ⅳ 強制規則と任意規則

一般に、内国歳入庁は規則を適用する義務を負う⁹⁵⁾。しかしながら、内国歳入庁は、いわゆる任意規則（*directory rule*）を強制することはできない。その多くは、行政機関内の権限の配分など、行政機関内の維持管理に関する問題等を規定する組織機関内手続を定めている。納税者は、通常、この種の規則に従うことにつき、内国歳入庁に強制されることはない。なぜならば、たとえ納税者がその規則に従わなくても、納税者に対して不利益を生じさせないからである⁹⁶⁾。また、納税者が内国歳入庁に内国歳入マニュアル（*Internal*

89) *CIR v. Soliman*, 506 U.S. 168 (1993).

90) I.R.M. 4.10.7.2.3.3 (2006).

91) *Jewett v. CIR*, 455 U.S. 305, 318 (1982).

92) *Blessitt v. Retirement Plan for Emps. of Dixie Engine Co.*, 848 F.2d 1164, 1167–1168 (11th Cir. 1988).

93) *Focardi's Est. v. CIR*, 91 T.C.M. (CCH) 936, 941 (2006). 財務省規則の司法敬讓に関する論評として、Leandra Lederman, *The Fight Over "Fighting Regs" and Judicial Deference in Tax Litigation*, 92 B.U. L. REV. 643 (2012).

94) *Auer v. Robbins*, 519 U.S. 452, 461 (1997). 参照判例として、*Bowles v. Seminole Rock & Sand Co.*, 325 U.S. 410 (1945); *Rand v. CIR*, 141 T.C. 376 (2013); *Mitchell v. CIR*, 775 F.3d 1243, 1250 (10th Cir. 2015), *quoting* *Chase Bank USA, NA v. McCoy*, 562 U.S. 195, 207 (2011), and *Auer v. Robbins*, 519 U.S. 452, 462 (1997). また論評として、Steve R. Johnson, *Auer/Seminole Rock Deference in the Tax Court*, 11 PITT. TAX REV. 1 (2013); Kevin M. Stack, *Interpreting Regulations*, 111 MICH. L. REV. 355 (2012).

95) Benjamin J. Cohen and Catherine Harrington, *Is the Internal Revenue Service Bound by Its Own Regulations and Rulings?*, 51 TAX LAW. 675 (1998).

Revenue Manual, IRM) を遵守させようとする場合、通常、それは却下される。任意規則は、内国歳入庁に対し法的に施行可能な義務を課したり、あるいは納税者に相関的権利 (correlative rights) を設定したりするという点で、立法的規則又は解釈的規則とは異なる。他方、たとえ、「組織維持管理」に関する規則違反が極端な場合、法の適正手続を否定する可能性があるとしても、内国歳入庁は、行政機関が規則を恣意的に不履行とする原理の例外ではない⁹⁷⁾。

3 修正規則と遡及的規則

1996年まで、内国歳入法典7805条(b)は、財務省に対し、内国歳入法に関連する規定や規則を定める権限を与えていたが、「それが適用されることとなる範囲は、『遡及的効力 (retroactive effect) を伴わず』適用されなければならない」としていた。議会は、1996年、7805条(b)をより明確に説明するために、本条項を改正した。その改正に伴い、議会は、財務省の遡及的規則を告示する権限並びに裁定の定式化を限定する権限を制限した。特に、1996年前後において、内国歳入庁は、遡及的効力を伴わずに適用されるべき裁定の決定権を有していた。その裁定には、司法上の判断あるいは規則によるもの以外の行政上の判断も含むものであった⁹⁸⁾。

I 1996年以後の法における規則

1996年の税制改正で、内国歳入法典7805条(b)は、ほとんどの状況において遡及的規則を禁止した。これは、1996年7月29日以後に制定された法に関連した規則に適用された⁹⁹⁾。その修正条項の下、規則(案)、暫定規則あるいは最終規則を問わず、一般に規則は、以下に掲げる(1)又は(2)の期間のうち、最も早期に終了する課税期間には適用されないものとした。(1) その規則が官報で告示された日、(2) 規則の予測される内容が記述された通知が告示された日、である¹⁰⁰⁾。しかしながら、最終規則は、それに対応する規則(案)および暫定規則の公表日後に終了する課税期間について適用されるであろう。また、遡及効の禁止令は、議会が法条項を制定した後18か月以内に告示された規則、あるいは財務省の内部方針、実務あるいは手続きに関連する規則には適用されない¹⁰¹⁾。とはいえ、財務省

96) *Rosenberg v. CIR*, 450 F2d 529 (10th Cir. 1971); *Montgomery v. CIR*, 65 T.C. 511, 522 (1975).

97) *U.S. v. Caceres*, 440 U.S. 741 (1979); Comment, *Violations by Agencies of Their Own Regulations*, 87 HARV. L. REV. 629 (1974).

98) I.R.C. § 7805(b)(8). John Bunge, *Statutory Protection From IRS Reinterpretation of Old Tax Laws*, 144 TAX NOTES 1177 (2014).

99) Pub. L. No. 104-168, § 1101, 110 Stat. 1452 (1996); HR. Rep. No. 506, 104th Cong., 2d Sess. 44 (1996).

100) I.R.C. § 7805(b)(1); Andrew Pruitt, *Deference to Retroactive Interpretative Treasury Regulations*, 79 GEO. WASH. L. REV. 1558 (2011); James M. Puckett, *Embracing the Queen of Hearts: Deference to Retroactive Tax Rules*, 40 FLA. ST. U. L. REV. 349 (2013).

101) I.R.C. §§ 7805(b)(2), 7805(5).

は、租税回避の濫用の防止あるいは過去に告示した規則の手続き上の欠陥を修正するために、遡及的効力のある規則を告示することができる¹⁰²⁾。最終的に、納税者は過年度にさかのぼって、規則の遡及適用を選択することができるであろう¹⁰³⁾。

II 1996年前の法の下での裁定と規則

1996年7月30日前に制定された法の下での裁定および規則に適用された内国歳入法典7805条(b)は、内国歳入庁あるいは財務省に対し、「遡及的効力を伴わず適用されるべき裁定又は規則があるのならば」、それらを定める権限を与える¹⁰⁴⁾。内国歳入庁あるいは財務省がこの権限を行使する場合を除き、1996年前の制定法の下で定められた規則又は裁定は、それが少なくとも制定法の解釈に過ぎないのならば、通常、過去の年と同様に将来の年についてもそれが適用されるはずである¹⁰⁵⁾。しかしながら、遡及適用は、裁定あるいは規則の文脈や性質によって無効となるであろう。実際に、過去の年に対する新たな予期されぬ規則の適用は、仮にそれが納税者の合理的な期待から離れすぎるならば、恣意的でありあるいは違憲とさえ判断されるであろう。例えば、裁判所は、内国歳入庁が内国歳入法典7805条(b)に基づいてそのような制限を課す権限を行使しなかったとしても、納税者が通常は利用することができなかった、あるいは保存していなかった納税申告のための証拠等に

102) I.R.C. §§ 7805(b) (3), 7805(b) (4).

103) I.R.C. § 7805(b) (7).

104) 1996年の改正以前の I.R.C. § 7805(b) および § 7805(b) (8)。Helfer v. Griffiths, 318 U.S. 371, 398 n. 49 (1943) では、財務省による規則の遡及効適用を否定し、遡及裁定を行う権限を拡大させないことを目的とした内国歳入法典7805条 (b) の立法史から判決の結論を得た。その他、当該条項に関連した判例として以下のものがある。UnionBan Cal Corp. v. CIR, 305 F3d 976, 987 (9th Cir. 2002); Apollo Computer, Inc. v. U.S., 32 Fed. Cl. 334, 95-1 USTC ¶15,015 (1994), *rev'd sub nom* on other issues; Hewlett-Packard Co. v. U.S., 71 F3d 398 (Fed. Cir. 1995); Stamos v. CIR, 95 T.C. 624, 637 (1990), *aff'd* without published opinion (9th Cir. 1992). また当該条項に関連する論評として、ABA Section of Taxation Planning Committee, *Report on Exercise by the Treasury Department and the Internal Revenue Service of the Authority Granted by Internal Revenue Code Section 7805(b) to Prescribe the Extent to Which Tax Rulings or Regulations Shall Be Applied Without Retroactive Effect*, 42 TAX LAW. 621 (1989); Bryan T. Camp, *The Retroactivity of Treasury Regulations: Paths to Finding Abuse of Discretion*, 7 VA. TAX REV. 509 (1988); John S. Nolan and Victor Thuronyi, *Retroactive Application of Changes in IRS or Treasury Department Position*, 61 TAXES 777 (1983); Toni Robinson, *Retroactivity: The Case for Better Regulation of Federal Tax Regulations*, 48 OHIO ST. L.J. 773 (1987); Comment, *Limits on Retroactive Decision Making by the Internal Revenue Service: Redefining Abuse of Discretion Under Section 7805(b)*, 23 UCLA L. REV. 529, 530-531 (1976).

105) 解釈的規則の「宣言的」理論 (“declaratory” theory) については、むしろ時代遅れなものであった。Anderson, Clayton & Co. v. U.S., 562 F2d 972, 985 n. 30 (5th Cir. 1977) の判例において、裁判所は、「解釈的規則は、『理論的には制定以来、法に存在していた意味を単に解明するだけであり』、それは同じ効力に対する司法的解釈よりもそれ以上の『遡及的効力』はない」と判示した。通常、法の改正もまた、遡及的および将来的効力の双方に適用される。U.S. v. Donnelly's Est., 397 U.S. 286 (1970).

よって控除が認められるという要件を、将来の年限に制限する可能性がある。

仮に、裁定又は規則が、単に新しいだけではなく、従前の規則又は定着した行政上の管理実務を覆す場合、遡及適用は、別の障害に遭遇する可能性がある。*Helvering v. R. J. Reynolds Tobacco Co.* 事件において、最高裁判所は、1939年、「議会が何の変更もせずに、繰り返し現行の法を再制定したために、それゆえ財務省が遡及的に規則を修正することができなくなった場合、長期にわたり継続する規則は法的効力を獲得する」と判示した¹⁰⁶⁾。裁判所は、「既存規則の変更は、たとえその変更が将来的な場合でも、法条項の立法的公示を必要とするのか、あるいは適用規則の変更後に、未修正の法条項を再制定することによってそれが示されるべきかどうか」についての判断を留保した¹⁰⁷⁾。しかしながら、*Reynolds* 裁判では、仮に従来の法が複数の解釈を受け入れる余地がある場合、法の再制定は、財務省が唯一の解釈とは区別するように、許容される解釈を選択した以上の何らかの意味を暗示するかどうか、あるいは規則の変更が、過去の一連の裁判事例の取消しよりもより攻撃的である理由等については説明がなかった。*Reynolds* 事件の影響の下、コメンテーターたちは、それが行政機関の柔軟性を脅かすものとして、法の再制定原則¹⁰⁸⁾の重要性を否定する傾向にあった。

その後の裁判事例では、*Reynolds* 判決を適正手続に類似したより限定的な原則を支持するものとして解釈してきた。そこでは、修正された規則の遡及適用は、それが妥当な予測を覆す場合、あるいは恣意的又は厳格である場合を除き認められるとするものであった¹⁰⁹⁾。要するに、この問題は、規則の修正に係る遡及適用が「裁量権の濫用」であるかどうかである¹¹⁰⁾。これは、従前の規則における立法的黙認が、財務省の規則改正に対してそれを免除していないことを暗示する。

4 選択期限の延長

多くの規則は、納税者が選択する時期を延長する手続を規定する¹¹¹⁾。これらの規則の目的上、「選択」とは、「納税申告時期の延長のための申請」ではないが、「会計方法や会計

106) *Helvering v. R. J. Reynolds Tobacco Co.*, 306 U.S. 110 (1939).

107) *Helvering v. R. J. Reynolds Tobacco Co.*, 306 U.S. 110, 116–117 (1939).

108) 法の再制定原則とは、法を再制定する場合、立法府が黙示的に定着した司法上あるいは行政上における法の解釈を採用することをいう。

109) *Dixon v. U.S.*, 381 U.S. 68, 79–80 (1965); *Automobile Club of Mich. v. CIR*, 353 U.S. 180 (1957); *Gehl Co. v. CIR*, 795 F.2d 1324 (7th Cir. 1986); *Security Benefit Life Ins. Co. v. U.S.*, 517 F. Supp. 740 (D. Kan. 1980), *aff'd*, 726 F.2d 1491 (10th Cir. 1984); *Anderson, Clayton & Co. v. U.S.*, 562 F.2d 972 (5th Cir. 1977), *cert. denied*, 436 U.S. 944 (1978).

110) *Automobile Club of Mich. v. CIR*, 353 U.S. 180, 185 (1957).

111) *Treas. Reg. § 301.9100–1(b)*. これら規則の目的上、「納税者 (taxpayer)」という用語には、連邦税の対象となるか否かにかかわらず、全ての個人、法人、パートナーシップ、信託および資産が含まれる。財務省は、この件に関する現在の規則を1997年に告示した (TD 8742, 62 Fed. Reg. 68, 167)。この規則は一般に、1997年12月30日以降、内国歳入庁に提出された延長請求に適用される (*Treas. Reg. § 301.9100–1(e)*)。

期間の選定、変更あるいは保持を要求すること」を含む「税については救済のための申請」である¹¹²⁾。仮に、選択を行う時期が、規則、財務省通達、国税手続あるいは内国歳入公報で刊行された通知で定められる場合、選択は「規制されるもの (regulatory)」であり、また選択の期日が法で定められる場合、選択は「法定されるもの (statutory)」となる¹¹³⁾。仮に選択することの時期が、例えば、制定法により委譲されたものとして規則で定められたのなら、法によって付与された選択は「法定されるもの」ではなく「規制されるもの」である。

これらの規則は、一般的に以下で考察するように規制的选择のみを取扱うが、それは、法定的選択を行う時期に関して、自動的に6か月間の延長を与える。しかし、「税の救済から明白に除外されている選択」あるいは「代替的救済が制定法、規則、財務省通達又は手続、通知あるいは内国歳入公報で刊行された公示によって与えられた選択」については、これらの規則の下での延長は認められない¹¹⁴⁾。選択を行う時期の延長は、「納税者が、選択を行うことについてほかの資格がある」という決定ではない¹¹⁵⁾。

規則は2つの自動的延長を認める。1つ目は、6か月間の延長であり、ほとんどの法定的選択および規制的选择に適用される。2つ目は、12か月間の延長であり、特定の規制的选择にのみ適用される。

規則は、納税者の選択した延長期間を除く年に関し、以下の場合には、納税者の申告書の提出期限から6か月間の期間につき、規制的选择又は法定的選択について自動的に6か月間の延長を認める。(1) 選択の締切日が、延長の有無にかかわらず、申告書の提出期限である場合、(2) 納税者が選択を行うべき年に申告書を適時に提出している場合、(3) 納税者が延長期間の間に「適格な措置」¹¹⁶⁾をとった場合、である¹¹⁷⁾。このルールは、申告書の提出期限を自動的に6か月間延長するのと同様である。しかしながら、6か月間の延長は、「延長を除く申告の締切日までに行われなければならない選択」については適用しない。

12か月間の延長について、規則は、以下の規制的选择を行う期限日¹¹⁸⁾から自動的に12か月間の延長を認める。

- (a) 内国歳入法典444条で要求される年を除く課税年度を使用する選択¹¹⁹⁾。
- (b) 棚卸資産の評価金額につき、後入先出棚卸法 (LIFO inventory method) を使用する選択¹²⁰⁾。

112) *Id.*

113) *Id.*

114) Treas. Reg. § 301.9100-1(d).

115) Treas. Reg. § 301.9100-1(a).

116) Treas. Reg. § 301.9100-2(c).

117) Treas. Reg. § 301.9100-2(b).

118) Treas. Reg. § 301.9100-2(a)(1). 納税者が申告するために必要な選択の期限日は、仮に納税者が申告のための時期を延長した場合、その申告の延長期限日となる。

119) Treas. Reg. § 301.9100-2(a)(2)(i).

120) Treas. Reg. § 301.9100-2(a)(2)(ii). LIFO 選択につき、I.R.C. § 472 を参照。

- (c) 自主従業員受益者団体 (VEBA)¹²¹⁾, 補完的失業補償給付信託¹²²⁾, あるいは適格法律サービス制度¹²³⁾ として免除を請求している団体が, その設立された月の15か月以内にこの請求を内国歳入庁に通知する場合¹²⁴⁾。
- (d) 内国歳入法典501条(c)(3)に基づく免除を請求する団体が, その設立後15か月以内に申請する場合¹²⁵⁾。
- (e) 住宅管理組合として取扱われる団体の選択¹²⁶⁾。
- (f) パートナーシップの利益移転と分配に伴う資産のベースを調整する選択¹²⁷⁾。
- (g) 遺産税の目的につき, 適格不動産を特別に評価することの選択¹²⁸⁾。
- (h) 適格支払受領権 (qualified payment right) を不適格なものとして扱う内国歳入法典 Chapter 14 (Special valuation rules) の下での贈与税選択¹²⁹⁾。
- (i) 頒布権 (distribution right) を適格支払として扱う内国歳入法典 Chapter 14 の下での贈与税選択¹³⁰⁾。

これら選択の全ては, 制定法により規定されが, それに対応する規則は規制的なものとなる。なぜならば, 制定法は, 選択を行う時期を設定する任務を財務省に委譲するからである。12か月の自動延長は, 納税者がその延長期間内に「是正措置 (corrective action)」をとったことを要件とする。しかし, それは, 納税者が選択した年度に納税申告書を適時に提出することを条件とはしていない¹³¹⁾。

6か月および12か月の延長は, いずれも, 適用条項, 規則, 財務省通達又は手続, 通知あるいは是正措置に関する公告に「従い」, 延長期間中に選択を申請している納税者を条件とする¹³²⁾。仮に, 選択が, 申告書を提出することを要件とするのならば, 納税者は, 適切な書式又は選択することを叙述した文書とともに, 最初の申告あるいは修正された納税申告書を申請しなければならない。内国歳入庁は, 適正な選択を行っている納税者である場合, 選択によって納税義務に影響を及ぼす納税者が, 適正な選択と合致する方法で納税申告書の申請を行う場合, あるいは選択年又は他の影響を受けた年の全てに対して, 選択要件の全てに従って納税申告書の申請を行う場合を除き, 延長期間の間に行った選択を無効にすることができる。

121) I.R.C. § 501(c)(9).

122) I.R.C. § 501(c)(17).

123) I.R.C. § 501(c)(20).

124) Treas. Reg. § 301.9100-2(a)(2)(iii). 要件につき, I.R.C. § 505(c) を参照。

125) Treas. Reg. § 301.9100-2(a)(2)(iv). 要件につき, I.R.C. § 508 を参照。

126) Treas. Reg. § 301.9100-2(a)(2)(v). 住宅管理組合の課税関係に関し, I.R.C. § 528 を参照。

127) Treas. Reg. § 301.9100-2(a)(2)(vi). 選択につき, I.R.C. § 754 を参照。

128) Treas. Reg. § 301.9100-2(a)(2)(vii). 選択につき, I.R.C. § 2032A(d)(1) を参照。

129) Treas. Reg. § 301.9100-2(a)(2)(viii). 選択につき, I.R.C. § 2701(c)(3)(C)(i) を参照。

130) Treas. Reg. § 301.9100-2(a)(2)(ix). 選択につき, I.R.C. § 2701(c)(3)(C)(ii) を参照。

131) Treas. Reg. § 301.9100-2(a)(1). 「是正措置」に関しては, Treas. Reg. § 301.9100-2(c) を参照。

132) Treas. Reg. § 301.9100-2(c).

6 か月間あるいは12か月間の延長に係る優遇を受けるためには、納税者は、申告書、申請書あるいは選択を行うことを叙述した文書の最初に「Filed Pursuant to § 301.9100-2」を記載しなければならない¹³³⁾。この書類の申請は、適時の申請のための規定された住所地でなければならない。自動延長を得るに際し、通達書 (letter ruling) の請求は必要ないので、自動延長を得るための是正措置をとっている納税者には手数料がかからない。

内国歳入庁は、その裁量において、自動延長を選択する時期を延長することができる。とはいえ、「海外の納税者」を除き、延長は6か月を超えてはならない¹³⁴⁾。また、内国歳入庁は、その「裁量」において、仮に納税者が「合理的かつ誠実に行動し」、また「要求された救済が、政府の利益を損なうものではない」ことを証明した場合、規制的选择を行うための時期を「合理的に延長」することができる¹³⁵⁾。納税者は通常、以下の状況のそれぞれにおいて合理的かつ誠実に行動したとみなされる。

- (a) 内国歳入庁が納税者の選択不履行を発見する前に、納税者が救済を請求した場合¹³⁶⁾。
- (b) 納税者が、自らの管理・支配を超えて生じた事象のために、選択を行うことができなかった場合¹³⁷⁾。
- (c) 納税者が、「自らの経験と申告や問題の複雑さを考慮して、合理的な努力を尽くした後に、選択の必要性がないと認識した」理由により、選択を行わなかった場合¹³⁸⁾。
- (d) 納税者が、「合理的に内国歳入庁の書面による指示に従った」場合¹³⁹⁾。
- (e) 納税者が、合理的に選択を行うことを見過ごした、あるいは選択を行うことを勧めた適格な税務専門家に依存した場合¹⁴⁰⁾。

しかしながら、これらの状況のうちの1つに該当した場合でさえ、納税者が、以下のいずれかに該当する場合には合理的で誠実な行動をしなかったとみなされる。①申告の正確性に関連した処罰が課され、または課される可能性のある申告状況を変えるために選択を

133) Treas. Reg. § 301.9100-2(d).

134) Treas. Reg. § 301.9100-1(c).

135) Treas. Reg. §§ 301.9100-1(c), 301.9100-3(a).

136) Treas. Reg. §§ 301.9100-3(b)(1)(i).

137) Treas. Reg. §§ 301.9100-3(b)(1)(ii).

138) Treas. Reg. §§ 301.9100-3(b)(1)(iii). Treas. Reg. § 301.9100-3(f) Ex. 1 では、以下のような例示が示されている。「納税者は、自ら準備した申告書について規制的な選択を行わなかった。しかし、その後、2年目の申告書の準備のために雇用した税務専門家によって、選択することができることが認められた。このような状況において、内国歳入庁が選択の不履行を発見する前に納税者が救済を要請する場合、納税者は『合理的かつ誠実な行動』を行ったと判断される」。

139) Treas. Reg. §§ 301.9100-3(b)(1)(iv).

140) Treas. Reg. §§ 301.9100-3(b)(1)(v). しかしながら、納税者は、雇用した税務専門家が、「規制上の選択について助言を与える能力を有さない」あるいは「関連する全ての事実を認識していない」場合、その税の専門家の助言に依存することは合理的ではない。Treas. Reg. § 301.9100-3(b)(2) 及び Treas. Reg. § 301.9100-3(f) Ex. 2 を参照。

行う場合¹⁴¹⁾、あるいは②選択要件と関連する税制上の意義について、重要な点では全て知らされていたが、選択を申告しないことを選んだ場合¹⁴²⁾、である。さらに、選択締切日以降に関連する事実が変更され、納税者にとって有利な選択を行う場合、納税者がその救済を受けるためには、「救済を受けることが後の判断ではなかったこと」を証明する必要がある、「強力な立証」が求められる¹⁴³⁾。

仮に、金銭の時間的価値を考慮すると、請求される救済は、納税者が適時に行ってきた選択によって影響される全ての課税年度において納税者に低い納税義務を課す帰結となる。そのため、内国歳入庁による裁量的な救済を排除することは、最終的に、政府の利益に損害をもたらすこととなる¹⁴⁴⁾。例えば、政府の利益は、納税者の請求に対して裁定が出される前に、査定の時効が、選択が行われた年又は選択の影響を受ける他の年に失効する場合、「普通に」侵害される¹⁴⁵⁾。会計方法や課税年度の変更の承認を求める請求は、仮にこの請求が、通常の締め切り後90日以降に行われた場合、あるいは規則によって規制される他の状況で行われた場合、まれでやむを得ない状況を除いて、政府の利益に損害を与えると考えられている¹⁴⁶⁾。

規則上の選択に係る裁量的救済のための申請には、前述の要件が満たされていることを示す「証拠」が付されていなければならない。これには、「有効な規則上の選択を行わな

141) Treas. Reg. § 301.9100-3(b)(3)(i). Treas. Reg. § 301.9100-3(f) Ex. 3 では、「納税者は、内国歳入庁が申告書の監査を開始し、その正確性に関連した罰則の可能性を指摘した後に、救済請求において、合理的かつ誠実な行動をしなかった」と例示する。

142) Treas. Reg. § 301.9100-3(b)(3)(ii).

143) Treas. Reg. § 301.9100-3(b)(3)(iii). *Lehrer v. CIR*, 90 T.C.M. (CCH) 20 (2005) は、有価証券を市場に売却するための有価証券トレーダーの選択に係る事例である。内国歳入庁は、選択が適用される最初の年の5年後に、選択の許可を求めた納税者への選択を否定する際に、裁量権を乱用しなかった。他方、内国歳入庁の裁量権の乱用を肯定した事例も存在する。*Vines v. CIR*, 126 T.C. 279, 294 (2006) において、納税者は、選択締切日の2か月後に、同じ選択の申告を2回行ったことに気付いた。直ちに、法律事務所から内国歳入庁に対して後の選択申告を受入れるよう依頼した。判決は、納税者の請求を却下した。この事例では、納税者は、合理的かつ誠意をもって行動し、また後の選択申請は、国庫歳入を害するものではない。従って、納税者の請求を否定する本判決は、内国歳入庁による裁量権の乱用を認めたものとされる。前者の *Lehrer* 事件の納税者は、後者の *Vines* 事件とは異なり、「後知恵の恩恵を利用しようとする納税者の典型的な例」である。

144) Treas. Reg. § 301.9100-3(c)(1)(i). 選択が、複数の納税者に影響を及ぼす場合、この規則は、影響を受けた全ての納税者に対する救済に波及する (Treas. Reg. § 301.9100-3(f) Ex. 6)。内国歳入庁は、納税者に対し、「政府の利益がこの基準の下で逸脱していないことを証明する独立した監査人からの陳述書を提出するよう要求することができる (Treas. Reg. § 301.9100-3(c)(1)(ii))。

145) Treas. Reg. § 301.9100-3(c)(1)(ii). 請求が申告されたとき、仮に、そのような全ての年に法的な規制がない場合、内国歳入庁は、納税者が裁定を受ける前に、いずれの年においても期限切れにならないよう、納税者に制限期間の中止に同意するよう義務付けることがある (Treas. Reg. § 301.9100-3(d)(2))。

146) Treas. Reg. §§ 301.9100-3(c)(2), 301.9100-3(c)(3). 内国歳入庁の同意なしで会計方法の変更が行われた可能性があるが、その変更が内国歳入法典481条(a)に基づく調整を伴わない場合に限り、1年以上遅れて行われた会計方法の変更は認められる (Treas. Reg. § 301.9100-3(f) Exs. 4, 5)。

かった事実およびその経緯を説明する詳細な宣誓証書」を含む¹⁴⁷⁾。

おわりに

本稿の主要な検討結果を以下に要約する。

第一に、内国歳入法典7805条は、財務長官に対し、内国歳入法の施行に際し必要となる全ての規則等を定めることを要求するものの、規則の制定につき、財務長官の承認の下、内国歳入庁長官にその権限が委譲される。一般的な権限の委譲とは別に、内国歳入法典の多くの個別条項は、その個別の課税要件を補足するための規則を発する権限を財務省に与える。個別的な課税要件を取り扱う各条項の財務省への権限委譲と内国歳入法典7805条の下での一般的な権限委譲との関係は、常に明確とはなっていない。内国歳入法に関連する暫定規則、規則（案）あるいは最終の規則は、一定の日付のうち最も早期に終了する課税期間には適用されないため（内国歳入法典7805条(b)）、一般に、規則は遡及的な適用とはならない。

第二に、最終的な規則の制定に先立ち、規則（案）の一般告示と公聴会等が行われる。規則（案）の一般告示は、国民に規則（案）に対する意見書を提出する機会を与える。公聴会あるいは国民からの意見書を基に、規則（案）は修正されることがある。修正された規則（案）は、最終の規則としてではなく、規則（案）として再度告示されるか、あるいは国民からの意見徴集が繰り返されることとなる。一般的に、規則（案）は法的効力を有しない。しかし、パブリックコメントの適正手続を経て最終化された規則は、いかなる形式の委任立法に基づく規則の制定であったとしても、民意を反映したものと考えることができる。したがって、適正手続によって正当化された最終の財務省規則は、法源としての性格があるといえよう。

第三に、規則の法的効力を評価する場合、歴史的に、「立法的な規則」と「解釈的な規則」とを区別してきた。立法的規則は、あたかも立法府の代理であるかのような行政機関に対して、議会によって委譲された権限の行使を伴うため、法的効力を有すると考えられてきた。これとは対照的に、解釈的規則は、一般に、法そのものの解釈と説明だけについて考慮される。とはいえ、立法的規則と解釈的規則との区別は明確ではない。最近の司法審査の基準は、一つに収束する傾向がある。規則を制定する行政機関の権限は、法を作る権限ではなく、そのような権限は、議会によって委譲されるものでもない。規則の制定は、議会の意思を実行に移すためのものである、とされる。

第四に、租税規則に係る司法審査の基準において、2つの異なる判断が示された。*Muffler* 事件では、個別の規則が、適切な方法で議会の委任を履行するものであるか否かの判断基準は、その規則が、法の明確な文言、起源及び目的に一致するか否か、についてである。議会の意向を認識している者によって、規則が実質的に法と同時に制定された場合、その規則は特定の効力を有する。これに対して、*Chevron* 事件では、行政機関により

147) Treas. Reg. § 301.9100-3(e).

行われた適切な法解釈につき、裁判所は自らが行った法解釈を代用することはできない、とした上で、二段階による判断基準を示す。第一段階の判断基準は、*Muffler* 事件での判断基準と同様であり、議会の意向と規則の一致性の評価となる。仮に制定法の文言が曖昧な場合、第二段階の判断基準へと展開する。規則が制定法の妥当な解釈である場合、裁判所は、行政機関（財務省及び内国歳入庁）の法解釈に対して敬讓の意を表す（*Chevron* 敬讓），とされる。とはいえ、租税裁判において、全ての司法判断が *Chevron* 敬讓を採用するものではない。これにより、現代の米国における租税法の解釈論は、歴史的初期において有力であった趣旨・目的論的解釈、その後台頭した文理解釈及び *Chevron* 法理の3つが対峙することとなる。近代の米国租税裁判における裁判所の法解釈に係る判断基準には特定なものは存しないといえよう。

第五に、内国歳入法典7805条は、原則、遡及的規則を禁止する。とはいえ、遡及効の禁止令は、議会が法条項を制定した後18か月以内に告示された規則には適用されない。また、財務省は、租税回避の濫用の防止、あるいは過去に告示した規則の手續上の欠陥を修正するために、遡及的効力のある規則を告示することができる。内国歳入法典7805条(b)(7)は、遡及適用の選択を規定する。財務長官は、納税者が一定の日付の前に規則を適用することを選択することができる旨、規定することができる。したがって、最終的に、納税者は過年度にさかのぼって、規則の遡及適用を選択することができよう。

第六に、多くの財務省規則は、納税者が「選択」する時期を延長する手続を規定する。「選択」とは、「納税申告時期の延長のための申請」ではなく、「会計方法や会計期間の選定、変更あるいは保持を要求すること」を含む「税の救済のための申請」である。このような選択を行う時期が、財務省規則等で定められている場合、その選択は「規制されるもの」である。また、選択の期日が法で定められている場合には、その選択は「法定されるもの」となる。選択することの時期が、法により委任されたものとして規則で定められたのならば、法によって付与された選択は、「法定されるもの」ではなく「規制されるもの」となる。

米国財務省規則の法的効力を争う租税裁判事例は、多数存する。基本的に、財務省規則は法源として位置づけられるものの、規則によってはその法的効力が認められない場合もある。よって、財務省規則は、一概に法源であるとはいえず、それが法源となり得るのか否かは、個々の規則について判断されることとなろう。

我が国においては、委任立法のあり方が議論の対象となる。これは、委任立法に基づいて制定される命令に民意が反映されないためである。これに対して、米国においては、いかなる類型の委任立法であっても、それに基づく規則の制定過程に、パブリックコメントや公聴会といった規則制定の適正手続があり、最終的に制定される規則には民意が反映されたものとなる。この点につき、我が国における委任立法に係る行政命令の制定のあり方に対し、大いに参考となるものである。