

アメリカ合衆国における租税争訟制度

——納税者の権利保護との関連で



拓殖大学専任講師

増田英敏

はじめに

OECD 諸国を中心とする税制改革の波動は、我が国にも波及し、消費税導入を伴う抜本的な税制改革を我が国にもたらした。とりわけ消費税導入は、国民の租税への関心を急速に高めることとなった。この国民の租税への関心は、結果として、国民に納税者としての自覚を大いに促す効果をもたらしたと言えよう。

租税行政の円滑な遂行は、納税者としての国民の協力なしには考えられないものである。したがって、抜本的な税制改革が当初の目的どおりの結果をもたらすか否かは、国民の理解と協力によることが大であると言える。

近年 OECD 諸国では、納税者の権利保護の制度を充実させることによって初めて納税者の理解と協力が得られるとの視点から、納税者の権利保護に大きな関心がよせられている(注1)。

そこで、本稿では、かかる事情を背景として OECD 諸国において承認されている納税者の権利保護の視座を明らかにしたうえで、その権利を担保していくための法的制度としての租税争訟制度を概観する(注2)。そして、我が国の税制

が最も影響を受けているとされるアメリカ合衆国における租税争訟制度を検討していくことにする。

納税者の権利保護との関連で、アメリカ合衆国の租税争訟制度に検討を加えていくことは、我が国の同制度を評価していくために有効であると同時に、納税者の権利保護の水準を測定するためにも意義のあることと考える。

なお、本稿は、松沢智教授の主催される桜税会の定例研究会で行った報告内容に加筆・修正を加えたものである。

(注1) Report of the O. E. C. D. Working Party No. 8 of the Committee on Fiscal Affairs, Taxpayers' Rights and Obligations, A survey of the Legal situation in O. E. C. D. Countries (1990) [hereinafter cited as Report of the O. E. C. D. (1990)].

(注2) この問題についての詳細は、次の文献を参照されたい。

増田英敏「アメリカ租税行政組織の構成と納税者の権利保護(上)・(下)」税経通信 639・640号所収。

I 納税者の権利保護の視座と租税争訟

OECD 諸国間において一般に承認されている納税者の権利保護の視座としては、次の6点を指摘できる(注1)。すなわち、その第1は、知らされ、援助され、聞かされる権利(The right to be informed, assisted and heard)であり、第2は、租税争訟権(The right of tax appeal)であり、第3は、正しい税額のみを納税する権利(注2)(The right to pay no more than the correct amount of tax)であり、第4は、確実性の権利(注3)(The right to certainty)であり、第5は、プライバシーの権利(The right to privacy)であり、第6が税務官吏の守秘義務の履行を要求する権利である(注4)。以上の6つの視座についてここで詳しく説明することは省略するが、いずれの点も納税者の基本的な権利であると思われる。第3及び第4の権利は、いわゆる租税法律主義の遵守を要求する権利である。

かかる権利のいずれもが、相互に有機的に機能することによってはじめて、納税者の権利保護の水準は高められていくという点には異論のないところであろう。とりわけ、第2の租税争訟権は、最も重要な権利と言えよう。何となれば、他の権利が侵害された場合に、かかる権利を回復するための具体的手段として、争訟権の行使は位置付けることができるからである。すなわち、争訟権は、さきに指摘した他の納税者の権利を具体的に担保していく法手続上の権利として位置付けることができるのである。

この点について、金子宏教授は、「租税法律主義は、租税の確定と徴収が、法律の根拠に基づき法律に従って行われることを要求する。しかし、租税の確定と徴収が違法に行われることは、

決して少なくない。たとえ、建前として租税法律主義がとられていても、違法な租税の確定または徴収が行われた場合に、納税者がそれを争い、その権利の保護を求めることが保障されていなければ、租税法律主義は『画にかいた餅』にすぎなくなってしまう。その意味で、租税争訟は、納税者の権利保護の観点から、きわめて重要な意味をもっており、租税争訟制度の確立は、租税法律主義の不可欠の要素である。』(注5)とされて、租税争訟制度が租税法の基本原則である租税法律主義を実質的に機能させ、結果として納税者の権利保護を確保していくために不可欠の制度であることを指摘されている。

周知のとおり、租税法律主義は納税者の権利の中枢を占めるものであり、租税法律主義の要請が実質的に機能してはじめて、納税者の権利は確立されていると評価され得るものと考えられる。したがって、かかる租税法律主義の要請を実質的に機能させ得る手段としての租税争訟権の重要性を、ここでは確認しておきたい。

さきの6つの納税者の権利のうち第3と第4の権利は、いわゆる租税法律主義の内容に相当するものである。

第3の正しい税額のみを納税する権利は、租税法の適正な解釈・適用によって算出された税額のみを納税者は納付する義務を有するものであり、その税額を超えて納税することを拒否する権利であると解することができる(注6)。かかる権利は、租税法律主義の要請を根拠とするものであると言える。もし、納税者が租税法の適正と信ずる解釈・適用によって算出した税額と、租税行政庁が算出した税額とに差異が生じ、両者の租税法の解釈に抜き難い相違が生じた場合には、その解決は、適正な法的手続に従って第三者の判断に委ねることによって求められる。この段階に至って、租税争訟権の行使を納税者

は求めることになるのである。租税争訟手続^(注7)に従って、司法裁判所が租税法に合理的解釈を加え、慎重なる審理を経て導出した結論に対しては、納税者も租税行政庁も納得せざるを得ない。このように租税争訟手続が制度的に整備されてはじめて、納税者の権利保護は実質的に担保されることになるのである。

したがって、租税争訟制度の整備状況を概観することは、その国の納税者の権利保護に対する姿勢を評価するうえで最も有効な方法であると言える。そこで、本稿では、OECD 諸国の租税争訟制度を概観したうえで、アメリカ合衆国の租税争訟制度について整理し、その結果として、同国の納税者の権利保護に対する姿勢を評価していきたい。

(注1) Report of the O. E. C. D. (1990), supra note (1)–(1), at 12–14.

(注2) この権利は、租税法律主義の要請に相当する権利である。すなわち、納税者はその担税力に応じて租税法の適正なる解釈・適用によって納税する権利を有するものであり、租税法の適正なる解釈・適用によって算出された税額を超えて納税する義務はなく、それを拒否する権利を有する。

(注3) この権利は、租税法律主義の機能とされる法的安定性と予測可能性を確保することを要求する権利である。

「租税法律主義は、歴史的・沿革的には行政権の担い手たる国主による恣意的課税から国民を保護することを目的としたが、現代の取引社会において……(中略)。それは国民の経済生活に法的安定性と予測可能性とを与えることにあると考えてよいであろう。」(金子宏「租税法<第三版>」74頁)と指摘されているように、現代の経済社会における納税者である国民の経済的意識決定には、租税の要因は大きな比重を有するも

のとなってきたる故に、租税法律主義の現代的な機能である法的安定性と予測可能性の確保は、納税者の権利として重要性を特に持つものと言えよう。

(注4) 税務職員の守秘義務については、我が国においても納税者の重要な権利保護の柱の一つとして位置付けられ、議論がなされてきている点である。具体的には次の文献を参照されたい。公務員一般の守秘義務については、室井力「公務員の秘密保守義務について」ジュリスト507号(1972)、佐藤功「公務員と秘密保守義務」ジュリスト520号(1972)、石村善治「公務員と秘密保持義務」雄川一郎、塩野宏、園部逸夫編『現代行政法体系9 公務員、公物』所収194頁、等をあげることができる。特に室井力論文は、公務員の一般的な守秘義務との関係において、特別法上(税法等)の守秘義務の性格に言及している。なお税務職員の守秘義務については、北野弘久「税法解釈の個別的研究I」359頁以下、北野弘久「税務職員の守秘義務」北野弘久編『判例研究 日本税法体系4』所収193頁以下等を参照されたい。

(注5) 金子宏、前掲書、567頁。

(注6) Report of the O. E. C. D. (1990), supra note (1)–(1), at 12.

(注7) 租税争訟は、行政争訟の一種ととらえることができる。租税争訟は、租税行政庁への不服申立と訴訟からなる。後者の租税訴訟の手続は、行政訴訟の手続に相当することになる。かかる訴訟の手続については、「行政訴訟の手続は、このように行政上の紛争に関し、(イ)行政権から中立性を保証された裁判所が、(ロ)慎重な対審手続によって審理をすすめ、(ハ)客観的な法を適用して判断を示す作用であるから、違法な行政から国

民の基本的人権を確保するための、もっとも公正で信頼できる手続である。現代の法治国家においては、行政訴訟制度は、自治行政を担保する必要不可欠な法制度であるといわねばならない。」(原田尚彦「行政訴訟総説」雄川一郎・塩野宏・園部逸夫編『現代行政法体系 4 行政争訟 I』所収103頁)と意義づけられているが、とりわけ違法な行政から国民の基本的人権を確保するとの法的機能については、本稿との関連で注意を要する。すなわち、租税訴訟の手続の意義は、かかる行政訴訟の意義に符合するものと考えられるからである。

II OECD 諸国における租税争訟制度概観^(注1)

租税救済制度の中核を構成する租税争訟制度の充実は、これまでにみえてきたように納税者の権利保護を担保していくために重要な意義を有する。その意味からも、ほとんど全ての OECD 諸国においても、租税争訟制度の問題は、法律による租税行政遂行上の重要な側面であるとの認識で一致している。したがって、納税者の法律上の権利保護を確保するために、租税争訟制度の整備・充実に多くの努力が払われてきた。

そこで、ここでは、1990年4月の第27回の OECD 会議 (the Council of the OECD on 27th April 1990) によって承認された報告書^(注2)に基づいて、OECD 加盟諸国が採用している租税争訟制度を極めて簡略に概観したい。そうすることによって、アメリカ合衆国の採用している租税争訟制度の OECD 諸国間における位置付け及び評価が可能となると思われる。

OECD 諸国の租税争訟制度を概観していくにあたっては、次の方法によるものとした。す

なわち、次の5つの点について各国がいかなる方法を制度として採用しているかについて明らかにしていくことにする。いずれの点も租税争訟制度の骨格をなす重要な視点であると思われる。

まず第1は、納税額に対する争訟権が納税者に認められているか否かの問題、第2は、当該争訟権行使の対象の範囲の問題、第3は、いわゆる訴願前置主義を採用しているか否かの問題、第4は、かかる訴願前置主義を採用した場合に、当該租税行政機関による裁決に不服がある時にさらに上級の裁決機関もしくは裁判所に訴えを提起することが可能か否かの問題、第5は、一般的に租税争訟が租税行政機関によるいわゆる租税不服審判所の裁決によって解決されているか否かの問題の、5点にわたり整理することによって、各国の租税争訟制度の輪郭を明らかにすることが可能であると思われる。整理対象の範囲に加えられた諸国は、オーストラリア、オーストリア、ベルギー、カナダ、デンマーク、フィンランド、フランス、西ドイツ(統一前)、ギリシア、アイルランド、イタリア、日本、オランダ、ニュージーランド、ノルウェー、ポルトガル、スペイン、スウェーデン、スイス、トルコ、イギリス、アメリカ合衆国の22か国である。以下では、前記の5点について順次各国の制度上の対応を整理していくことにする。

第1の納税者に対する租税争訟権の付与についてであるが、調査対象国すべてが納税者に租税争訟権を付与していることが確認できた。ただし、アイルランドは申告納税の場合の予定納税額についての不服は、争訟権行使の範囲から除外している。

次に、第2の争訟権行使の範囲については、すなわち、争訟権行使の争点となる行政上の諸決定の範囲については、いくつかは類型化され

る。その一つは、納税額の査定不服のみをその範囲に含める国である。具体的には、カナダ、デンマーク、フィンランド、ギリシア、ニュージーランド、ノルウェイ、ポルトガルの7か国をあげることができる。次に、納税額のみでなく租税行政上の諸決定のすべてをその範囲に含める国としては、オーストラリア、ベルギー、フランス、イタリア、スペイン、アメリカ合衆国の6か国をあげることができる。ただし、オーストラリア及びイギリスも行政上の諸決定のうちある限定された決定のみというように限定条件をつけてはいるが、この類型に含めてよいと思われる。

もう1つの類型は、税の追徴と還付に関する決定のみにその対象を限定するというものである。この類型に含まれる国としては、西ドイツ、アイルランド、スウェーデン、スイスの4か国をあげることができる。日本及びトルコは、すべての租税行政上の諸決定を争訟の範囲に含めているという意味で、争訟権行使の間口は広いように思われる。

第3は、いわゆる訴願前置主義を採用しているか否かという点であるが、イタリアとノルウェイ、スペイン、そしてアメリカ合衆国を除いてすべての調査対象国が訴願前置主義を採用している。

第4は、訴願前置主義により得た裁判に不服がある納税者が、さらに上級の提訴機関に提訴することが可能か否かについてであるが、この点については訴願前置主義を採用しているすべての諸国が、かかる再提訴を可能とする制度を採用している。これは、訴願前置主義を採用している国では当然のことと思われるが、注目しておきたい。ところで、さきに示した訴願前置主義を採用していない国においては、下級審の判決に不服の場合には、さらに上級の裁判所に

提訴することが可能であるという点で、一致した制度を採用している点を確認しておきたい。

第5の点についてであるが、訴願前置主義を採用したすべての国で、租税行政機関による租税不服審判所の裁決によって、通常は納税者の不服が解消されているとの調査結果が得られている。

以上の5つの視点を整理することによって、さきに示したOECD諸国の租税争訟制度を極めて簡略ではあるが、概観できたと思われる。

(注1) 本章の内容は次の文献に多くを負っている。Report of the O. E. C. D. (1990) supra note (1)―(1).

(注2) この報告書は、OECD諸国が既に採用している納税者の権利保護制度を調査・概観した結果を整理したものである。OECD諸国間においては、国家財政に占める租税歳入の割合の増大に伴って、複雑な租税制度を効率的に運用していくためには、納税者の協力が不可欠であるとの認識で一致している。そこで納税者の協力を得るための最も重要な視点が、納税者の権利保護にあるとして加盟各国の納税者の権利保護制度の現状を分析のうえ、将来の制度改革への試金石とすることを目的として作成されたものが本報告書であるとされる [Report of the O. E. C. D. (1990) supra note (1)―(1)].

III アメリカ合衆国における租税争訟制度

租税法律主義の要請を中核とする納税者の権利を担保していくための法制度として、租税争訟制度を位置付けることができるということは、さきのおりである。そこで、ここでは、本稿

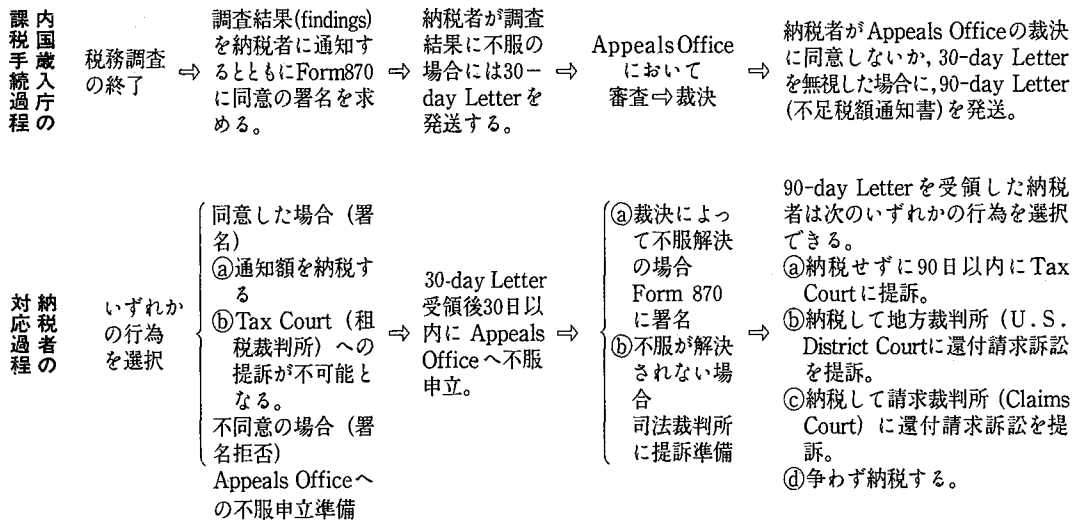
の主題であるアメリカ合衆国における租税争訟制度を概観していくことにする(注1)。

まず、アメリカ合衆国の納税者が、租税に関する事項について、内国歳入庁の見解に不同意の場合には、内国歳入庁内部の Appeals Office(注2)に上訴するか、もしくは司法裁判所に上訴するかの方法を用いて解決を図るといふ救済制度が存在している。以下においては、かかる制度について概観していくことにする。

下図に示したように、内国歳入庁(税務署)の税務調査の終了によって、その調査結果の通知書が、まず、納税者に送付されることになる。納税者は、その調査結果を検討のうえ、異議がない場合には、いわゆる Form 870 に署名をすることが求められる。署名をした場合には、その納税額をすみやかに納付することになり、またその署名と同時に Tax Court への提訴の道はと

ざされることになる。これに対して、調査結果に不服のある納税者は、30-day Letter(注3)の発送を税務署に求めることになる。納税者は、かかる30-day Letterを受領後、次の3種の行為の選択権を有することになる。すなわち、第1は、30-day Letterを完全に無視する、第2は、受領後30日以内に通知を受けた税額を納付する、第3は、30日以内に所轄国税局の Appeals Office に不服申立する、のいずれかの行為を選択することになる。そして、第1の30-day Letterを無視するか、もしくは Appeals Office の裁決になお不服である場合には、90-day Letter(注4)が納税者に発行されることになる。この Letterを受領した納税者は、①通知額を納税するか、②納税を完了したうえで連邦地方裁判所(U. S. District Court)又は請求裁判所(Claims Court)に還付請求訴訟を提訴するか、③納税せ

租税争訟制度の概観



資料出所：House Comm. on Ways and Means, 101st Cong., 2dsess. Overview of the Federal Tax System, 257(1990).

(注) 表の作成にあたっては、高橋重長「アメリカ合衆国の連邦税徴収手続」税務大学校論叢20巻456頁の図表を参考にしている。

ずに90-day Letterの日付後90日（納税者が国外にいる場合には150日）以内に租税裁判所（Tax Court）に提訴するかの、いずれかの選択権を有することになる（注5）。ところで、内国歳入庁がこの間においては、租税の賦課及び徴収をなすことが法により禁止されている（注6）ことには注目する必要がある。以上が、いわゆる租税行政機関内部の行政不服審査機関及び司法裁判所への提訴の手続過程の概観である。

一般的には、納税者も内国歳入庁も国税局の租税不服審査機関である Appeals Office の段階で紛争を解決できるよう最善の努力が払われている。その理由は、紛争解決の過程での時間と費用の最小化を図ることにある。司法裁判所に提訴した場合には、Appeals Office での紛争解決に比較して多くの時間と費用を費消することになると指摘されている（注7）。

これまでに概観することができたように、アメリカ合衆国における租税争訟制度は司法裁判所への提訴に大きな特色があると思われる。すなわち、納税者は自己の意思に基づいて租税に関する不服を3種の裁判所に提訴することが可能であるという点である。

そこで、以下では、納税者の裁判所選択権にいかなる法的制限が加えられているかという点と、納税者の提訴裁判所の選択過程においていかなる決定要因が存在するかという点の2点について整理しておきたい。この2点を明らかにすることは、合衆国の租税裁判制度の特色を明らかにするために最も有効であると考えられるからである。

そこで、第1の裁判所選択権に対する法的制限についてであるが、納税者はすべての事案を租税裁判所、連邦地方裁判所、請求裁判所のいずれにも提訴できるというのではなく、法的に以下のような制限が加えられている。

まず、租税裁判所への提訴についての法的制限について整理すると以下のとおりである。

租税裁判所は、所得税、財産税、贈与税、遺産利得税、そして特定の消費税（注8）をも含んだ租税事案について裁判管轄権を有する。上記の他の税目、例えば通常の消費税や雇用者税（employer's taxes）といった税目に関する紛争事案については、かかる租税裁判所は裁判管轄権を有しないと制限が加えられている。第2は、租税裁判所への提訴は次のいずれかの場合にはじめてなすことができる。すなわち、国税局長が納税額に不足がある旨、もしくは税額計算上の調整が必要である旨を決定した場合（注9）か、又は法定の税額不足通知書（90-day Letter）を発行した場合かのいずれかの段階を経て租税裁判所に提訴できるのである（注10）。ただし、各通知による不足税額を納付した場合には、租税裁判所への提訴の道は完全に閉ざされることにとりわけ注意を要する。第3は、内国歳入法典（Internal Revenue Code: 以下IRCとする。）に規定された期間内に提訴しなければならない、という提訴有効期間の制限が設けられている。

次に、請求裁判所及び連邦地方裁判所への提訴に対する法的制限は、以下のとおりである（注11）。

その第1は、両裁判所への提訴は納税済みの租税の還付請求訴訟のみに限定されるという点である。この点が、租税裁判所への提訴と大きく相違する点である。不足税額通知書（90-day Letter）の内容に従って、不足税額を納付したうえで提訴することになるという点で、両裁判所への提訴手続は一致していると言える。ところで、両裁判所への提訴にあたっては紛争事案の税目を問わず、すべての租税に関する還付訴訟を審理するという点には注意が要すると思われる。第2は、租税裁判所と同様に提訴有効期間

が IRC によって法定されている点である(注12)。したがって、法定期限内における提訴は受理されるが、超えた場合には提訴が不可能となる。

納税者は、租税をめぐる不服を上記のような法的制限はあるが、3種の司法裁判所に提訴することによって解消することができる。その提訴対象の裁判所の選択権は納税者に委ねられている。そこで、以下においては、納税者がいずれの裁判所に提訴するか意思決定要因について、検討を加えることにする(注13)。

まず、納税者にとっていずれの裁判所を選択することが最も有利であるかについて決定するためには、各々の裁判所の特徴と訴訟手続について理解する必要がある。

税務署によって通知された不足税額の支払能力に納税者が欠けている場合には、かかる納税者は租税裁判所に提訴すべきである。さきに述べたように、連邦地方裁判所及び請求裁判所は不足税額を納付したうえで、還付請求訴訟を提訴する裁判機関であるという特色を有している故に、支払能力欠如の納税者にとっては不適當であると言えよう。この点が第1の裁判所選択における考慮要因と言える(注14)。

第2の考慮要因は、いずれの裁判所が納税者にとって最も有利な裁判例を蓄積しているかという点である。3種の裁判所のそれぞれが、独自の裁判例を蓄積しており、過去の裁判例を検討して、自己の紛争事案にとって有利な裁判例を有する裁判所に提訴することは納税者にとっては有益であると考えられる。

請求裁判所は、過去のすべての請求裁判所及び連邦巡回裁判区 (the Federal Circuit) の控訴裁判所 (the Court of Appeals) の裁判例に拘束される。また、連邦地方裁判所は、同裁判所が設置されている巡回裁判区の控訴裁判所の裁判例に拘束される。他の巡回裁判区の控訴裁判所

の裁判例には必ずしも拘束されない。租税裁判所は国家的な視点から租税法を解釈するけれども、提訴した同一裁判区の控訴裁判所の裁判例に基本的には従う(注15)。

また、各裁判所の事案審理をなす裁判官等の構成も重要な考慮要因としてとりあげることができる。連邦地方裁判所は、陪審による審理を認めているが、租税裁判所及び請求裁判所を認めていない。租税裁判所の裁判官は、租税問題の専門家で構成されているが、地方裁判所の裁判官は租税の専門家ではない(注16)。したがって、納税者は IRC の規定にかかわる技術的な租税問題を提訴する場合には、租税裁判所に提訴する方が有利であると思われる。

第4の考慮要因は、裁判過程における納税者の立証責任の範囲の問題である(注17)。租税裁判所への提訴にあたっては、納税者は行政庁により示された不足税額の算定過程における誤りのみを指摘し証明するだけで足りる(注18)。ところが、還付請求訴訟となる両裁判所への提訴の場合には、納税者は正しいと思われる税額の算定過程を、証拠資料を呈示しつつ立証していかなばならない。また、租税裁判所の訴訟手続は他の両裁判所に比較して簡易であり、裁判過程も非公開である。これらの点もひとつの考慮要因とされよう。

(注1) アメリカ合衆国における租税争訟制度については、Marvin J. Garbis, Paula M. Junghans, Stephen C. Struntz, *Federal Tax Litigation* (1985) [hereinafter cited as *Federal Tax Litigation*] Michael D. Rose, John C. Chommie, *Federal Income Taxation* (1988) [hereinafter cited as *Federal Income Taxation*] の2書に多くを負っている。

(注2) この Appeals Office は租税行政庁内部

の機関であり、行政審査過程に位置づけることができる。したがって、我が国の国税不服審判所に相当するということもできよう。

(注 3) この30-day Letter は Preliminary Notice と呼称されるものである。税務署の申告書調査部門の調査結果に問題が生じていることを納税者に公式に通知し、納税者はその受領後30日以内に対応せねばならないという意味で30-day Letter と呼称されている。詳細については、See, e. g., Marvin J. Garbis Stephen C. Struntz Ronald B. Rubin, *Tax Procedure and Tax Fraud, Case And Materials* at 68 (1987) [hereinafter cited *Tax Procedure and Tax Fraud*]

(注 4) この90-day Letter は a Notice of deficiency (不足税額通知書) と呼称される。この点については、IRC § 6212 [Notice of Deficiency] に詳細な規定が存在する。

(注 5) Tax Court への出訴の手続については、IRC § 6213 [Restrictions Applicable to Deficiencies; Petition to Tax Court] に詳細に規定されている。なお、高橋重長「アメリカ合衆国の連邦税徴収手続」税務大学校論叢20号450頁以下参照。

(注 6) IRC § 6212 (C)

(注 7) See, e. g., Michael I. Saltzman, *IRS Practice and Procedure* at 9-2 (1981) [hereinafter cited as *IRS Practice and Procedure*]

(注 8) 特定の消費税に関する紛争事案とは、IRC の Chapters 41, 42, 43, 44 の規定に関して生じた事案をいう。詳細については次の文献を参照されたい。See, e. g., *Tax Procedure and Tax Fraud, Supra note* (3), at 171.

(注 9) この内容の通知は30-day Letter によってなされる。30-day Letter の内容については、次の文献を参照されたい。See, e. g., *Federal Tax Litigation, supra note* (1), at 1-21.

(注10) IRC § 6213 [Restrictions Applicable to Deficiencies; Petition to Tax Court]

(注11) 連邦地方裁判所及び請求裁判所への提訴については、あくまでも還付税額請求訴訟であるという点で一致しており、訴訟手続もほとんど同様である。詳細については、次の文献参照。See, e. g., *Federal Income Taxation, supra note* (1) at 798-800. *Federal Tax Litigation, supra note* (1) at 2-3~2-9.

(注12) 連邦地方裁判所への提訴有効期間は、申告書提出後3年以内もしくは、税額支払後2年以内というようにIRCに法定されている。IRC § 6511 [Limitation on Credit or Return] を参照のこと。

(注13) 納税者が租税訴訟を提訴する裁判所の選択にあたり、考慮すべき考慮要因については、多くの文献が言及している。たとえば、*Federal Tax Litigation, supra note* (1), ch. 2.; "Mistake and Forum Shopping in Suits for Refund of Federal Tax," 114U. Pa. L. Rev. 1244, 1248 (1966); Keir, *Argue & Seery, Tax Court Practice*, ch. 3; *Federal Income Taxation, supra note* (1), ch. 13. Bittker, *Mcmhon, Federal Income Taxation of Individuals*, at 46-2 (1988) [hereinafter cited as *Bittker*]

(注14) *Federal Income Taxation, supra note* (1), at 792.

(注15) *Id.*, at 793.

(注16) *Id.*, at 794.

(注17) *Bittker, supra note* (13), at 46. 5.

(注18) 租税裁判所への提訴手続及び立証責任の範囲については次の文献に詳細な説明がなされている。See, e. g., Rules of Practice & Procedure, United States Tax Court (1990).

む す び

本稿は、納税者の権利を担保する法的制度として、租税争訟制度を位置付け、特に我が国が影響を受けているアメリカ合衆国に焦点をしばり、同国の租税争訟制度に検討を加えたものである。以下では、これまでみてきたところで気付いた点を指摘して、本稿の結びとしたい。

まず第1点は、アメリカ合衆国の租税争訟制度は、不服申立前置主義をとらず、租税裁判所に直接提訴できるという制度を採用している。この点は、我が国の制度とも異なるものであり、他のOECD諸国とも相違する点であった。

第2に、アメリカ合衆国の納税者には、租税紛争を提訴するにあたって、裁判所を選択する権利が与えられている点を指摘しておきたい。提訴する場合、納税者に有利であると思われる

裁判所に、手続上の制限はあるが、納税者の自由な意思によって提訴することが可能なのである。この点は特筆すべきであろう。

第3は、租税裁判所の存在を指摘しておきたい。同裁判所は、連邦地方裁判所、請求裁判所に比較して訴訟手続が簡便であり、立証責任の負担も軽く、裁判官も租税の専門家によって構成されている点で、納税者にとって有益な機関であると言えよう。

我が国の租税争訟制度との比較のうえで特に気付いた点を指摘したものであるが、いずれにせよ、同国の租税争訟制度がOECD諸国間においても、納税者の権利保護の観点から十分に評価できるものであるという点では、異論のないところであろう。

租税法の基本原則であり、納税者の権利の中核である租税法主義は、租税争訟制度の有効な機能によってはじめて担保されるものである。したがって、我が国においても、比較法的視点から諸外国の争訟制度を検討し、我が国の租税争訟制度の充実に対して、研究・努力が払われるべきであると考え。 (桜税会会員)