

米国連邦税法における選択誤りの是正方法

倉見智亮

— 目 次 —

はじめに

- I 選択法理—選択の撤回に対する制約
 - 1 選択法理の基礎理論
 - 2 選択法理の適用要件
 - 3 選択法理の例外
- II 実質遵守法理—瑕疵ある選択に対する救済
 - 1 黎明期—実質的遵守法理の形成
 - 2 発展期—実質的遵守法理の精緻化
 - 3 転換期—実質的遵守法理の制限的適用
- III 9100 Relief—期限内選択の失念に対する救済
 - 1 自動的延長
 - 2 裁量的延長

おわりに

はじめに

納税者は、自己の望む課税上の取扱いを享受するための選択を行う二つの機会を有している。その一つが、自己の望む課税上の取扱いを享受すると予測される取引手法等を選択する黙示的選択 (implicit elections) ない

し取引の選択 (transactional elections) である¹⁾。今一つが、制定法などにおいて付与された選択権に基づき複数の課税上の取扱いの中から自己の望む取扱いを選択する明示的選択 (explicit elections) である²⁾。このうち本稿における考察対象は、後者の明示的選択 (以下、単に「選択」という) である。

納税者が選択を行うに当たり、取引の履行に付随する誤り (必要書類の記載誤りや提出漏れを含む)、取引の基礎にある事実に関する誤認、法の適用に関する誤認 (法の不知を含む) といった種々の要因から、軽率な選択 (inadvertent elections)、瑕疵ある選択 (defective elections) 又は期限内における選択の不履行 (late elections) が生じうる³⁾。とりわけ、選択要件が複雑に定められている場合、選択適格の判断、選択の有利判定、選択手続の把握、選択の実行といった一連の過程に誤りが介在する可能性が増大することになる⁴⁾。また、選択の効果が複数の年度に及ぶ場合、選択誤りは納税者に重大かつ長期的な影響をもたらすことになる⁵⁾。さらに、一定の政策目的のために選択の機会が与えられている場合、些細な選択誤りによって選択の有効性が否定されれば、当該目的が妨げられることにもなりかねない⁶⁾。これらの点を踏まえれば、選択の撤回、選択手続上の瑕疵の治癒又は期限後選択を通じた事後的是正の必要性が認められる。

他面で、選択誤りの事後的是正は、事務的対応や訴訟への対応といった税務執行の追加的負担をもたらす⁷⁾。また、租税回避否認規定の適用による

1) Heather M. Field, *Choosing Tax: Explicit Elections as an Element of Design in the Federal Income Tax System*, 47 HARV. J. ON LEGIS. 21 (2010).

2) *Id.*

3) Philip B. Wright, *Fixing Tax Mistakes: Remedies to Correct an Error or Omission*, 67 MAJOR TAX PLANNING ¶¶ 500.3.B & 502.1.B.1 (2015).

4) Field, *supra* note 1, at 27-29; MICHAEL B. LANG & COLLEEN A. KHOURY, *FEDERAL TAX ELECTIONS* ¶ 1.02[1][c] (1991).

5) Victoria A. Levin, *The Substantial Compliance Doctrine in Tax Law: Equity vs. Efficiency*, 40 UCLA L. REV. 1587, 1588-89 (1993).

6) *Id.*

7) Field, *supra* note 1, at 29; LANG & KHOURY, *supra* note 4, ¶ 1.02[1][c]; David H. Rosenbloom, *Banes of an Income Tax: Legal Fictions, Elections, Hypothetical Determinations, Related Party Debt*, 26 SYDNEY L. REV. 17, 26-27 (2004).

統制が働く黙示的選択とは異なり、法律上の選択権に基づく選択は、その性格上、税負担軽減目的による選択の利用や選択の濫用に対する事前の統制が働くことなく⁸⁾、国庫に歳入の侵食をもたらす⁹⁾。さらに、複雑な選択手続に対処しうる税務に精通した納税者や選択に関する専門家の助言を受けることのできる金銭的余裕のある納税者のみが選択を利用しうる、という不公平をもたらすおそれもある¹⁰⁾。こうした問題の発生可能性を考慮すれば、選択誤りの事後的是正を規制する必要性も認められる。

このように多面的な側面を有する選択誤りの是正問題に対して、わが国は、納税義務の内容を納税者の有利に変更する場合に用いられる更正の請求制度（税通 23 条）の枠内において対応している。このような日本法の問題状況は、軽率な選択、瑕疵ある選択及び期限内における選択の不履行について、それぞれ異なる判例法理ないし財務省規則の下で柔軟な対応を図っている米国法とは対照的である。このような特徴を有する米国法は、日本法の議論との関係において示唆に富む議論を内包しているものと思われる。そこで、本稿においては、日本法の議論を考察する前提作業として、米国法の議論を考察することにする。

I 選択法理—選択の撤回に対する制約

1913 年における米国合衆国憲法修正第 16 条の批准を受け、恒久税としての連邦所得税が創設されたことを契機として、先例となる判例法が存在しない内国歳入法典の解釈に直面することとなった裁判所は、より古い歴史を持つ衡平法上の法原理をしばしば借用することにより紛争処理に当

8) Field, *id.* at 31.

9) *Id.* at 30-31; George K. Yin, *The Taxation of Private Business Enterprises: Some Policy Questions Stimulated by the "Check-the-Box" Regulations*, 51 S.M.U. L. REV. 125, 130 (1997).

10) Field, *id.* at 31; Emily Cauble, *Tax Elections: How to Live With Them if We Can't Live Without Them*, 53 SANTA CLARA L. REV. 421, 446-47 (2013).

たった¹¹⁾。そのような問題領域の一つである税法上の選択の撤回可否を巡り、裁判所は、複数の救済方法の中から一つを選択した場合に他の選択的ないし矛盾する救済方法の選択を訴答上制限する衡平法上の救済選択法理(The doctrine of election of remedies)¹²⁾を借用して紛争解決に取り組んだ¹³⁾。こうした訴訟手続上の判例法理を嚆矢として、裁判例の変遷を経て、税法上の選択の撤回可否を規律する実体法上の判例法理として形成されたのが、選択法理(The doctrine of election)である¹⁴⁾。

1 選択法理の基礎理論

選択の撤回可否が争われた初期の裁判例として、*McIntosh* 事件¹⁵⁾がある。本件納税者は、夫が行った株式の売却からは利得も損失も生じないとの徴収官の指導を信頼し、1925年分の連邦所得税の申告に当たり、夫との共同申告(joint return)ではなく、個別申告(separate returns)によることを選択した。しかし、改正法の下では本件株式の売却から控除可能な多額の損失が生じることになるとの弁護士指摘により、徴収官の指導が誤りであることが判明した。そこで、本件納税者は、本件損失を控除するため、申告期限内に個別申告から共同申告へと変更する減額修正申告を行った。

連邦地方裁判所は、「もし選択権が与えられた場合において、とりわけ不知、誤指導又はやむを得ない誤りと通常認識されるような事情が選択権行使の一因となっているときには、選択権を公平に行使する機会が奪われるべきではなく、また軽視されるべきではない」¹⁶⁾との基本的な立場を示した上で、同様の認識に立つ衡平法上の救済選択法理を参照した¹⁷⁾。同法理は、

11) Edward Yorio, *The Revocability of Federal Tax Elections*, 44 *FORDHAM L. REV.* 463, 465-66 (1975).

12) See 25 *AM. JUR. 2D ELECTION OF REMEDIES* §§ 1-8; 28A *C.J.S. ELECTION OF REMEDIES* §§ 1-6.

13) Note, *The Election Concept in Tax Law*, 47 *VA. L. REV.* 72, 72 (1961); Aubree L. Helvey & Beth Stetson, *The Doctrine of Election*, 62 *TAX LAW.* 335, 340 (2009).

14) Helvey & Stetson, *id.* at 340.

15) *McIntosh v. Wilkinson*, 36 F.2d 807 (E.D. Wis. 1929).

16) *Id.* at 809.

17) *Id.* at 810-11.

選択に影響を与える全ての事実について情報提供を受ける権利を選択者が有することを前提として、不知や誤認（法の誤認ではなく事実誤認）に基づき選択がなされた場合に選択の拘束力を否定し、選択の撤回を認めていた¹⁸⁾。同法理を基礎として、本裁判所は、本件損失が本来は控除可能であったという事実と反してなされた指導に基づき個別申告が選択されたという事実認定を経て、本件納税者による選択の変更を認めた¹⁹⁾。

本判決の特徴は、救済選択法理に倣い、事実誤認に基づく選択を救済対象とする一方で、法の誤認に基づく選択を救済対象から排除する二分法を採用した点に見出される。もっとも、同判決が事実誤認と性質決定した本件損失の控除可能性に関する当事者の誤認は、本来は当該二分法の下で救済対象から排除される法の誤認と性質決定される余地のあるものであった²⁰⁾。このように事実誤認と法の誤認との截然たる区別が課題として残るものの、当該二分法は、後続する一部の裁判例においても採用された²¹⁾。もっとも、事実誤認が救済対象となる一方で、法の誤認が救済対象から排除される論拠は示されておらず、当該二分法の妥当性は疑問視されている²²⁾。

救済選択法理に依拠しない税法独自の選択法理を形成した判例とされているのが、1938年の *Pacific National Co.* 事件連邦最高裁判所判決²³⁾である²⁴⁾。当時の制定法の下では、本件納税者が行った資産の割賦売買につき、受領された現金等が販売資産の基準価格を超えるまでまで所得の計上が留保される延払基準（deferred payment method）と対価の各回収時点におけ

18) 2 POMEROY, A TREATIES ON EQUITY JURISPRUDENCE § 512 (5th ed. 1941).

19) McIntosh, 36 F.2d at 811-12.

20) Yorio, *supra* note 11, at 466-67 n.34.

21) *See, e.g.,* Biggers v. Commissioner, 39 B.T.A. 480, 485 (1939); Meyer's Estate v. Commissioner, 200 F.2d 592, 596-97 (5th Cir. 1952); Rosenfield v. United States, 254 F.2d 940, 940 (3rd Cir. 1958); Raymond v. United States, 269 F.2d 181, 183 (6th Cir. 1959); Estate of Darby v. Wiseman, 323 F.2d 792, 794 (10th Cir. 1963); Cohen v. Commissioner, 63 T.C. 527, 533 (1975).

22) *See, e.g.,* Clift & Goodrich, Inc. v. United States, 56 F.2d 751, 752 (2nd Cir. 1932); Richardson v. Commissioner, 126 F.2d 562, 569-70 (2nd Cir. 1942).

23) *Pacific Nat'l Co. v. Welch*, 304 U.S. 191 (1938).

24) *Estate of Stamos v. Commissioner*, 55 T.C. 468, 473 (1970).

る所得の分割計上を認める割賦基準 (installment method) との選択が可能であった²⁵⁾。本件納税者は、当初申告において延払基準を選択した後、より有利な割賦基準に選択変更する修正申告を爾後の年度に行った。これに対して、連邦最高裁判所は、「ある方法から他の方法への変更は、爾後の課税年度に係る租税債務の再計算や再調整を求めることになり、歳入法の執行に荷重な不確実性を強いることになる。このような変更は、制定法上の申告期間を拡張して過納税額の還付請求期間を含める機能を果たすことになる」²⁶⁾という二つの論拠から、本件納税者による選択の変更を否定した。

これらと異なる論拠から事後的選択を否定した判例として、1940年の *J. E. Riley Inv. Co.* 事件連邦最高裁判所判決²⁷⁾がある。アラスカに所在する本件納税者は、冬季における郵便の遅延に基因する申告義務違反を避けるため、前年分の申告書を用いて申告を行った。申告時に既に施行されていた定率減価償却 (percentage depletion) の選択を認める改正法の存在を申告後に知った本件納税者は、定率減価償却を選択する修正申告を行った。これに対して、連邦最高裁判所は、当初申告における選択を要求する改正法を前提として、「もし申立人の主張が採用されれば、後知恵 (hindsight) の便益を有する納税者は、当初選択後における状況の進展を踏まえて減価償却方法を変更することが可能となる」²⁸⁾との論拠から、本件選択を容認しなかった。くわえて、本裁判所は、前掲 *Pacific National Co.* 判決が提示した上記論拠に関して、選択の変更に伴い生じる爾後の年度における租税債務の再計算及び申告期限の延長は立法上の恩恵 (legislative grace) として認められるべきものである旨論じている²⁹⁾。

以上の裁判例を踏まえて、内国歳入庁は、新たな論拠を加えつつ、選択の変更を否定すべき論拠について、次のように整理する³⁰⁾。第1に、とりわ

25) See Daniel S. Goldberg, *Open Transaction Treatment for Deferred Payment Sales After the Installment Sales Act of 1980*, 34 TAX LAW. 605 (1981).

26) *Pacific Nat'l Co.*, 304 U.S. at 194.

27) *J. E. Riley Inv. Co. v. Commissioner*, 311 U.S. 55 (1940).

28) *Id.* at 59.

29) *Id.* at 58-59.

30) IRS Field Serv. Adv. 2000-24-004, IRS FSA 200024004 (June 16, 2000).

選択変更後の税額算定方法が複数の課税年度又は他の納税者に対して税額の再計算を迫る場合、税務執行に荷重な負担がもたらされる。第2に、選択の変更を理由とする還付請求を認めることは、実質的には申告期間の延長に繋がる。第3に、最も有利な税額算定方法を後知恵により選択することを認めれば、政府の歳入が侵食されることになる。第4に、同様の状況にある者を異なるように扱うことにより、税制の公平性と公正性が損なわれるおそれがある。内国歳入庁によれば、これらの論拠は、あくまで選択法理の適用を支持する論拠であって、選択法理の適用要件を構成するものではない³¹⁾。したがって、特定の事案における各懸念事項の不存在が選択法理の不適用をもたらすわけではない。

2 選択法理の適用要件

選択法理は、申告期限後における修正申告を通じて、内国歳入庁長官の同意なく行われる、歳入の喪失に繋がる選択の撤回又は修正を禁じる判例法理である³²⁾。見落とし、稚拙な判断、法の不知、法の誤解、選択の課税上の効果の不認識、計算誤り及び予期しない後発事象は、いずれも選択の拘束力を緩和する要素とはならない³³⁾。それゆえ、一旦選択がなされれば、後述する一定の例外を除いて、選択の撤回及び選択替えは認められず³⁴⁾、納税者は選択に拘束されることになる³⁵⁾。こうした選択への拘束は、とりわけ時宜を得て提出された申告書内において選択が積極的になされた場合や選択の便益が納税者によって提出された申告書に反映されている場合に認めら

31) IRS, Industry Specialization Program Coordinated Issue, “Retroactive Claims to Elect the FMV Method of Interest Expense Apportionment” (UIL 861.09-10), 2001 WL 1264946 (2001).

32) *Ross v. Commissioner*, 169 F.2d 483, 493 (1st Cir. 1948); *Hodel v. Commissioner*, 72 T.C.M. 276, 279 (1996)。なお、選択法理は、当初申告における誤記や計算誤りを是正する場面ではなく、既往の課税年度に係る税額算定の基礎を変更する場面を規律する判例法理として位置づけられる。*Keeler v. Commissioner*, 180 F.2d 707, 710 (10th Cir. 1950)。

33) *Estate of Stamos*, 55 T.C. at 474.

34) IRS Field Serv. Adv. 2000-24-004.

35) *Roy H. Park Broadcasting, Inc. v. Commissioner*, 78 T.C. 1093, 1134 (1982); *Hodel*, 72 T.C.M. at 279.

れる³⁶⁾。

選択法理は、次の二つの要件が充足された場合に適用される³⁷⁾。その一つが、納税者に対して二以上の選択肢の中から自由な選択が法律上認められていることである。したがって、法の強制による選択や選択の自由のない選択といった選り好みを許さない選択(Hobson's choice³⁸⁾)に対して選択法理は適用されない³⁹⁾。また、選択資格がそもそも存在しない場合にも、選択法理は適用されない⁴⁰⁾。例えば、納税者が延払基準を選択後、税務調査において購入者から受領した約束手形が確定的な公正市場価格を有していたことから延払基準の適用基準を満たしていなかったことが判明した *Mamula* 事件において、第9巡回区連邦控訴裁判所は、選択資格がない選択に納税者が拘束されることはなく、新たな選択が認められる旨判断している⁴¹⁾。同様に、選択時点において潜在的な選択資格があった場合にも、選択法理は適用されない。例えば、放送会社株式の売却につき課税繰延べを受ける要件としての連邦通信委員会の認証に不適格であったことから当該取扱いを選択しなかったところ、認証方針の変更により遡及的に認証が得られた *Roy H. Park Broadcasting, Inc.* 事件において、租税裁判所は、認証が得られるまで納税者が選択肢間における有意味な選択権を有していなかったのであるから、修正申告による選択は妨げられない旨判示している⁴²⁾。

今一つの要件が、選択に関する文書の提出などの明白な行為(overt act)によって選択権を行使することが内国歳入庁長官に対して表明されていることである。したがって、納税者が選択を現実に履行していない場合、選

36) *Grynberg v. Commissioner*, 83 T.C. 255, 261 (1984).

37) *Estate of Bleser v. Commissioner*, 41 B.T.A. 643, 649 (1940); *Burke & Herbert Bank & Trust Co. v. Commissioner*, 10 T.C. 1007, 1009 (1948); *Bayley v. Commissioner*, 35 T.C. 288, 298 (1960); *Grynberg*, 83 T.C. at 261; *Hodel*, 72 T.C.M. at 279.

38) *Pictorial Review Co. v. Helvering*, 68 F.2d 766, 769 (App. D.C. 1934).

39) *Belknap v. United States*, 55 F.Supp. 90, 98 (W.D. Ky. 1944).

40) TAX RESEARCH INSTITUTE OF AMERICA, FEDERAL TAX COORDINATOR ¶ T-5402 (2nd ed. & Current Through 2020).

41) *Mamula v. Commissioner*, 346 F.2d 1016, 1018-19 (9th Cir. 1965).

42) *Roy H. Park Broadcasting, Inc.*, 78 T.C. at 1093.

択法理は適用されない⁴³⁾。例えば、納税者が元住居の売却に係る利得の申告に際して適用を選択していた課税繰延規定の適用要件たる新居の継続利用要件が充足されないこととなったことを受け、修正申告において割賦基準の選択がなされた *Bayley* 事件において、租税裁判所は、当初申告の時点では利得全体の申告と割賦基準に基づく利得の一部の申告との間での選択が現実に履行されたわけではなく、割賦基準の選択可能性が生じたのは課税繰延規定の要件が充足されないこととなった時点であったことを論拠として、選択法理の適用を受けることなく割賦基準に基づく利得の認識が認められる旨判示した⁴⁴⁾。

なお、選択の撤回が有効になされた後に、再選択ないし選択の復活が認められるか否かが問題となる。連邦議会は、選択の撤回直後に再度同一の選択を行うことを制限することにより、後知恵によって政府の歳入が侵食されるという懸念に対処してきた⁴⁵⁾。例えば、内国歳入法典は、S法人選択を撤回した後、一定期間S法人選択を再び行うことを禁じている (I.R.C. § 1362(g))。もっとも、S法人としての便益を享受する前に当初選択が撤回された場合、当該制限は適用されないものと解されている⁴⁶⁾。他方、炭鉱及び特定廃棄物処理場の閉鎖に係る引当金を設定するための選択が一旦撤回された場合についても、選択の復活が禁じられている (I.R.C. § 468(c)(1)(A))。

3 選択法理の例外

修正申告は行政実務に由来する恩恵的産物 (a creature of administrative origin and grace) とされており⁴⁷⁾、修正申告を受理するか否かは内国歳入庁の裁量に委ねられている⁴⁸⁾。しかし、その例外として、修正申告を通じた選

43) TAX RESEARCH INSTITUTE OF AMERICA, *supra* note 40, ¶ T-5403.

44) *Bayley*, 35 T.C. at 298.

45) LANG & KHOURY, *supra* note 4, ¶ 2.04[5].

46) Priv. Ltr. Rul. 1989-38-012, PLR 8938012 (Sep. 22, 1989).

47) *Badaracco v. Commissioner*, 464 U.S. 386, 393 (1984).

48) *Fayeghi v. Commissioner*, 211 F.3d 504, 507 (9th Cir. 2000).

択の撤回に対して選択法理が適用されず、修正申告の受理が求められる場面が限定的に存在することが判例法上認識されている。その一つが、重大な事実誤認（a material mistake of fact）に基づいてなされた選択の撤回である⁴⁹⁾。当該例外は、選択法理が事実誤認に基づく選択のみを救済対象とする救済選択法理を淵源としていることに由来する例外であると捉えられる⁵⁰⁾。

その他、修正申告を通じた選択の撤回が申告期限前になされた場合、修正申告を通じた選択において採用した処理方法と当初申告における処理方法とが一貫している場合、又は、当初の選択が不適法であることを理由に修正申告において許容されうる選択肢の一つが選択された場合⁵¹⁾にも選択法理は適用されない⁵²⁾。各場面は当時の判例法の分析から抽出された例外であり、救済を享受しうる場面が必ずしもこれらの場面に限定されるというわけではない⁵³⁾。当該例外に関連して、内国歳入庁は、判例法とは異なり、救済対象となる各場面の基礎に重大な事実誤認が存在しなければならない⁵⁴⁾、との限定的解釈を独自に採用している⁵⁵⁾。

（1）重大な事実誤認に基づく選択の撤回

選択法理に対する例外としての事実誤認法理に関する重要な事案として、*Meyer's Estate* 事件がある。閉鎖会社の株主たる本件納税者は、清算法人の利益剰余金のうち自己の持分に応じた額について通常所得として課税を受ける選択を行った。当該選択は、清算法人の利益剰余金が比較的少額であ

49) 重大な事実誤認に関する立証責任は納税者側が負う。Estate of Stamos, 55 T.C. at 476. 納税者は、選択が事実誤認に基因してなされたことに加え、その誤りが選択時点における誤りであることを立証しなければならない。Yorio, *supra* note 11, at 470.

50) MICHAEL I. SALTZMAN & LESLIE BOOK, IRS PRACTICE AND PROCEDURE ¶ 5.05[3][b] (Current Through 2020).

51) 不適法な選択の典型例として、選択資格が存在しない場合や実質的に選択の現実的履行がなかった場合（I 2）が挙げられる。

52) Goldstone v. Commissioner, 65 T.C. 113, 116 (1975); IRS Field Serv. Adv. 2000-24-004.

53) LANG & KHOURY, *supra* note 4, ¶ 2.04[4][a].

54) IRS Field Serv. Adv. 2000-24-004.

55) See TAX RESEARCH INSTITUTE OF AMERICA, *supra* note 40, ¶ T-5404.

る場合に有利となる選択であった。本件選択は清算法人の利益剰余金が約8万ドルであることを前提になされたが、その後の税務調査において現実の利益剰余金が約100万ドルであることが判明した。これを受けてなされた選択撤回の可否を巡り、第5巡回区連邦控訴裁判所は、本件選択が重大な事実誤認に基づいてなされており、本件において選択撤回が認められなければ不相応に過酷な租税債務がもたらされることを根拠として、選択法理の適用を排斥した⁵⁶⁾。もっとも、いかなる場合に重大な事実誤認の存在が認められることになるかについては十分に明らかではない⁵⁷⁾。

事実誤認法理の適用が認められるためには、事実誤認が選択対象となった項目に直接関連していなければならない⁵⁸⁾。例えば、選択年度に課税所得が存在しなかったことから資本損失の繰越控除により選択年度の課税所得が残存しなくなることを想定して租税及び利子の支払を資本化する選択を行ったものの、租税及び利子に関連しない控除額の否認により課税所得が残存したことで選択が不利となった *Estate of Stamos* 事件において、租税裁判所は、納税者が主張する事実誤認が選択の対象となる租税や利子の支払には直接関連しておらず、選択を行うことによる課税関係全体に関連していたとして、事実誤認法理の適用を排斥した⁵⁹⁾。同様に、寄附金控除に関して選択した控除限度額の算定基礎となる粗所得の金額が税務調査を契機として調整されたことで当初選択が不利となった *Grynberg* 事件において、租税裁判所は、当該調整が選択の対象となった寄附金控除に関連しない項目に生じており、当初選択については重大な事実誤認が生じていないとして、事実誤認法理の適用を排斥した⁶⁰⁾。

以上の事実誤認法理を具体化した規定が財務省規則に置かれている。当該規定は、従業員に対するエクイティ報酬について権利付与時における所

56) Meyer's Estate, 200 F.2d at 597.

57) LANG & KHOURY, *supra* note 4, ¶ 2.04[4][a].

58) TAX RESEARCH INSTITUTE OF AMERICA, *supra* note 40, ¶ T-5404.

59) Estate of Stamos, 55 T.C. at 475-77.

60) Grynberg, 83 T.C. at 263.

得の認識を可能にする内国歳入法典83条(b)選択⁶¹⁾を撤回する場合、内国歳入庁長官の同意が必要であり、譲受人が基礎にある取引に関して事実誤認に陥っている場合にのみ当該同意が与えられる旨規定している(Treas. Reg. § 1.83-2(f))。同規定においては、譲渡された資産の価値に関する誤り又は価値の下落が事実誤認を構成しないことが明示されている。同規定に関連して、内国歳入庁は、内国歳入法典83条(b)選択がもたらす課税上の効果に関する誤解についても事実誤認の範囲から除外している⁶²⁾。

(2) 申告期限内における選択の撤回

前掲 *McIntosh* 判決においては、申告期限内に選択が撤回されたという事実関係を踏まえた判断はなされなかった⁶³⁾。これに対して、申告期限内に選択の撤回がなされたという事実関係を踏まえた判断がなされた事案として、*Haggar Co.* 事件⁶⁴⁾がある。本件において問題となった制定法は、納税者が自由に選択しうる発行済株式の実価を基礎として算定した超過利潤税(excess profit tax)を課す旨を定めるとともに、当初申告された株式価値の事後的修正を認めていなかった。本件納税者は、当該規定を誤認して、当初申告において発行済株式の額面価額を申告した後、その金額を実価まで増額する修正申告を申告期限内に行ったものの受理されず、不足税額の通知を受けた。

本件に関連する制定法の文言及び前掲 *McIntosh* 判決において採用された上記二分法の下では、本件申告のような法の誤認に基づく選択の撤回は認められないように窺われる。しかしながら、連邦最高裁判所は、制定法という「当初申告(first return)」には当初申告に係る申告期限が徒過する前

61) 内国歳入法典83条(b)選択については、吉永康樹「米国内国歳入法典83条の意義と機能—リストラクテッド・ストックを中心に—」*横浜法学*24巻2=3号180-181頁(2016年)参照。

62) Rev. Proc. 2006-31, 2006-2 C.B. 32 (2006). *See also* NEW YORK STATE BAR ASSOCIATION TAX SECTION, REPORT ON THE RESCISSION DOCTRINE 28 (2010).

63) Yorio, *supra* note 11, at 471-72 n.68.

64) *Haggar Co. v. Helvering*, 308 U.S. 389 (1940).

になされた修正申告が含まれる⁶⁵⁾、との解釈を採用することで、本件修正申告による選択撤回の許容性を確認した。当該解釈は、申告期限内における撤回を認めたとしても連邦政府の利益が損なわれない⁶⁶⁾、との説示にも表れているように、現実妥当性にも配慮したものであった。本判決のように選択期限内における撤回を認めなければ、選択期限が徒過する直前まで選択を遅らせた賢明な納税者に比して、時期尚早な選択をした軽率な納税者を不利に扱うことになるため、本判決は両者間における不公平を解消しうる点において妥当性を有するものと評価されている⁶⁷⁾。

制定法及び財務省規則においても同様に、このような不公平を回避する規定が設けられている。例えば、雇用税額控除の不適用に関する選択規定 (I.R.C § 51(j)(2)) や災害損失控除に関する選択規定 (Temp. Reg. § 1.165-11T(e)) は、選択期限内における選択の撤回を認めている。同様に、内国歳入庁も、選択期限内における選択の撤回を認める法令解釈通達や個別通達を発遣している⁶⁸⁾。

(3) 当初申告と一貫した選択の撤回

修正申告において選択した処理方法と当初申告における処理方法とが一貫している場合に選択法理の適用が否定されることが示された事案として、*Reaver* 事件⁶⁹⁾がある。1958年、納税者は、事業用資産を売却し、売却代金として1,000ドルの頭金と同年分の月賦額1,600ドルの合計2,600ドルを受領した。納税者は、1958年分の所得税の申告において当該売却代金を事業から生じた収入として計上した。同申告においては、本件売却について特段の言及はなされず、事業用資産の基準価格の控除もなされなかった。同申告に関する税務調査後、納税者は、会計士の助言に基づき1961年に行っ

65) *Id.* at 395-96.

66) *Id.* at 394. *See also* National Lead Co. v. Commissioner, 336 F.2d 134, 139 (2nd Cir. 1964).

67) Yorio, *supra* note 11, at 471. *See also* LANG & KHOURY, *supra* note 4, ¶ 2.04[3].

68) *See, e.g.*, Rev. Rul. 56-67, 1956-1 CB 437 (1956); Priv. Ltr. Rul. 1985-26-074, PLR 8526074 (April 4, 1985); Priv. Ltr. Rul. 1989-39-054, PLR 8939054 (July 6, 1989).

69) *Reaver v. Commissioner*, 42 T.C. 72 (1964).

た修正申告において、事業用資産の売却に係る利得の算定方法として割賦基準を選択した上で、同利得を長期キャピタルゲインとして申告した。

本件においては、納税者が修正申告における割賦基準の選択が認められるか否かが争点となった。租税裁判所は、修正申告において反映された処理方法と一貫しない処理方法が納税者により採用されたことがなく、また本件売却に係る利得を算定するための他の方法を用いることが表明されることもなかったことを理由として、修正申告において割賦基準を選択することが認められる旨結論づけている⁷⁰⁾。本判決においては、一貫性のない選択に該当するか否かを判断するための明確な基準は示されていない。少なくとも、本件においては、当初申告において事業収入としての処理がなされており、利得の代替的処理方法(利得の一括計上又は割賦基準に基づく利得の分割計上)の中から選択がなされたわけではない。すなわち、本件はあくまで選択法理の適用要件(代替的選択肢からの現実的履行)の充足が認められなかった事案であり、選択法理の例外が創出された事案とはいえない、との評価が可能であろう。

II 実質的遵守法理—瑕疵ある選択に対する救済

選択手続の瑕疵を理由として選択の有効性が否定されることにより生じる過酷な結果から納税者を救済する判例法理として、実質的遵守法理(substantial compliance doctrine)⁷¹⁾が存在する。実質的遵守法理は、選択手続に瑕疵がある場合のみならず、選択を撤回する手続に瑕疵がある場合にも適用される⁷²⁾。裁判所による実質的遵守法理の適用姿勢は、時代に応じて変化してきた⁷³⁾。実質的遵守法理の歴史は、同法理が形成された黎明期、同法理の具体的な適用基準の構築により同法理の精緻化が進められた発展期

70) *Id.* at 81-82.

71) LANG & KHOURY, *supra* note 4, ¶ 2.03.

72) *Id.* ¶ 2.04[1].

73) Levin, *supra* note 5, at 1590.

及び同法理の適用を制限した転換期に大別することができる⁷⁴⁾。

1 黎明期—実質的遵守法理の形成

実質的遵守法理の淵源は、1936年の *Raymond* 事件租税訴訟判決⁷⁵⁾に見受けられる。カナダに居住する米国市民である本件納税者は、1932年度について純損失の発生を内容とする米国連邦所得税の申告書を提出した。当該申告に対する税務調査において、内国歳入局は、請求された純損失の繰越控除が否認されるべきであり、その結果として純損失ではなく純所得が生じることを決定した。申告誤りを認めた納税者は、純所得の発生を内容とする修正申告書を提出し、その中で新たに1932年度に納付したカナダ所得税の税額控除を請求した。1932年歳入法131条は、外国税額控除を請求する際、納税申告において外国税額控除を請求する意思を表明すべきことを定めていた。本件においては、当初申告の時点で純所得の存在が納税者によって認識されていなかったため、外国税額控除を請求する意思を表明することが事実上不可能であり、それゆえ修正申告において当該意思が表明されたのである。

租税訴訟判決は、不合理又は不当な結果を避け、立法目的を達成しうる方法により制定法を解釈しなければならないという納税者の主張に同意した上で、歳入法131条の趣旨が納税者の選択により外国税額控除を認める点にあることを確認した⁷⁶⁾。くわえて、租税訴訟判決は、歳入法131条の規定内容について、外国税額控除を請求しうる明確な期限が定められておらず、税額控除を請求する意思を単に「申告において」表明することを求めているに過ぎない、との理解を示している⁷⁷⁾。本件において選択時期が重要性を持たないことを踏まえつつ、租税訴訟判決は、修正申告においてなされた外国税額控除を認めたとしても、内国歳入局は何らの不利益を被ることはな

74) Peter L. Koerber, *Second Thoughts and Belated Discoveries in Tax Law*, 51 TUL. L. SCH. ANN. INST. ON FED. TAX'N 16-1, 16-12 (2001).

75) *Raymond v. Commissioner*, 34 B.T.A. 1171 (1936).

76) *Id.* at 1176.

77) *Id.* at 1177.

く、また制定法により付与された同局の権限を放棄することにもならないとして、修正申告において外国税額控除が請求された時点において制定法の実質的遵守 (substance compliance) が認められる旨結論づけた⁷⁸⁾。

以上のように、*Raymond* 判決は、選択規定の趣旨を損なう不合理な結果を避けるため、選択規定の実質的遵守という枠組みを提示することで、柔軟な問題解決を図っている。しかしながら、同判決により実質的遵守法理が形成されて間もなく、同法理終焉の兆候が連邦最高裁判所によって示されたといわれている⁷⁹⁾。すなわち、修正申告による選択変更を否定した前掲 *Pacific National Co.* 判決の流れを受けて、前掲 *J.E. Riley Investment Co.* 判決は、修正申告における選択を排斥した (II 2(1))。 *J.E. Riley Investment Co.* 事件は、当初申告の時点で選択権の存在を納税者が認識していなかった点において、*Raymond* 事件と類似する問題状況にあったといえる。それにもかかわらず、*J.E. Riley Investment Co.* 判決は、*Raymond* 判決とは対照的な結論を導いている。一見すると実質的遵守法理の否定と捉えられるものの、*J.E. Riley Investment Co.* 事件の基礎にある選択規定は、*Raymond* 事件の基礎にある選択規定とは異なり、当初申告における選択を明示的に要求していた⁸⁰⁾。このことから、*J.E. Riley Investment Co.* 判決は、実質的遵守法理の終焉をもたらしたわけではなく、選択規定において当初申告における選択が明示的に要求されていない場面に実質的遵守法理の適用範囲を限定した判決と評価しうる。

2 発展期—実質的遵守法理の精緻化

1960年初頭から1980年初頭にかけて、租税裁判所は、実質的遵守法理に選択要件二分法を発展させることで、同法理の寛大な適用へと舵を切る重要な役割を果たした⁸¹⁾。選択要件二分法の嚆矢となった裁判例が、1964年

78) *Id.* at 1176 and 1178.

79) Levin, *supra* note 5, at 1592.

80) *J. E. Riley Inv. Co.*, 311 U.S. at 57-58.

81) Levin, *supra* note 5, at 1593.

の *Sperapani* 事件租税裁判所判決⁸²⁾ である。

個人事業を営む本件納税者は、1954年歳入法1361条に基づき内国法人として課税を受けるため、選択に必要となる選択通知書及び法人所得税申告を期限内に提出したものの、選択通知書に選択要件の充足を証明する詳細な情報を記載せず、さらに提出が義務づけられていた所有者及び組織形態の変更に関する書類を添付しなかった。租税裁判所は、納税者によって提供されなかった両事項に関する情報提供が選択規定の本質的部分として強行的 (mandatory) に求められることが立法時に意図されていたか否かが問われる、との問題設定を行った⁸³⁾。当該争点について、租税裁判所は、課税当局への選択の通知と申告書の提出が選択を完全化させる点が選択規定の本質であり、納税者が提供を怠った両事項は手続の詳細に関わるものであって、選択規定の本質とはいえない任意的 (directory) なものに過ぎない旨論じた上で、選択手続の本質的部分が履践されている本件については選択規定への実質的遵守が認められる、と結論づけた⁸⁴⁾。

当該判断からも明らかなように、*Sperapani* 判決は、本質的又は強行的な選択要件と手続的又は任意的な選択要件との二分法を採用することで、選択の失念が前者の選択要件に関わるものである場合には選択要件の文言通りの遵守 (literal compliance) を求める一方で、選択の失念が後者の選択要件に関わるものである場合には選択要件の遵守を緩やかに認める理論的枠組を提供した点に意義を有しているといえる。選択要件二分法の運用に当たって問題となるのが、*Sperapani* 判決において明らかにされなかった本質的要件と手続的要件との峻別基準である⁸⁵⁾。この峻別に際して考慮すべき諸要素を提示することで選択要件二分法を洗練させたのが、1973年の *Valdes* 事件租税裁判所判決⁸⁶⁾ である。

82) *Sperapani v. Commissioner*, 42 T.C. 308 (1964).

83) *Id.* at 330.

84) *Id.* at 332-33.

85) Mark A. Segal, *Salvaging Elections and the Substantial Compliance Doctrine*, 72 TAXES 89, 90 (1994).

86) *Valdes v. Commissioner*, 60 T.C. 910 (1973).

本件納税者は、キューバに保有する土地の収容により生じた損失の繰越控除について、繰越期間の延長を認める1964年歳入法172条の適用を選択するため、所得税還付請求書に「1964年歳入法のキューバ雑損失を請求する」とのみ記載した上で提出した。租税裁判所は、選択規定が実質的に遵守されているか否かを判断するに当たり、選択規定の目的、選択規定と他の規定との関係性、基礎にある制定法の文言及び問題となっている選択規定が遵守されなかった場合の結果、という四つの要素を考慮すべきことを説いた⁸⁷⁾。各要素の検討において、租税裁判所は、本件選択規定の適用が繰越期間の延長に加えて損失繰戻しの制限をもたらし、不足税額の査定及び還付請求の除斥期間にも影響を与えること、選択がなされなかった場合には土地収用損失が通常の純事業損失とは独立して扱われること、選択規定において具体的な選択期限が設定されていることなどの法律関係及び事実関係を指摘した⁸⁸⁾。当該状況を踏まえ、租税裁判所は、本件においては選択規定の便益と負担を受け入れる納税者による明確な同意が選択に反映されなければならないとして、所得税還付請求書に記載されたような曖昧な選択の表明によって選択要件の遵守を認めることはできない旨結論づけた⁸⁹⁾。

その後、1983年の *American Air Filter Co.* 事件租税裁判所判決⁹⁰⁾は、実質的遵守法理の適用可能性を審理した裁判例⁹¹⁾の分析を通じて、*Valdes* 判決とは異なる考慮要素として、選択規定において選択方法の細目が定められているか否か、選択の失念が制定法の趣旨を没却することになるか否か、選択失念に対する罰則が選択誤りと均衡の取れない過度なものであるか否か、納税者が当初の行為又は不作為と一貫しない立場を採用することにより後知恵から便益を享受することを試みたか否か、及び内国歳入庁が期限

87) *Id.* at 913-14.

88) *Id.* at 914-16.

89) *Id.*

90) *American Air Filter Co. v. Commissioner*, 81 T.C. 709 (1983).

91) *See e.g.*, *Denman Tire & Rubber Co. v. Commissioner*, 192 F.2d 261, 264-65 (6th Cir. 1951); *National Western Life Insurance Co. v. Commissioner*, 54 T.C. 33, 38 (1970); *Columbia Iron & Metal Co. v. Commissioner*, 61 T.C. 5, 10 (1973); *Taylor v. Commissioner*, 67 T.C. 1071, 1079-80 (1977).

後選択により不利益を被るか否か、という五つの考慮要素を抽出した⁹²⁾。

3 転換期—実質的遵守法理の制限的適用

1984年の *Knight-Ridder Newspapers* 事件第11巡回区連邦控訴裁判所判決⁹³⁾を契機として、実質的遵守法理の寛容な適用傾向は一変することとなった⁹⁴⁾。本件納税者が事業の用に供する出版機器の減価償却方法としてガイドライン資産種類別耐用年数制度を選択する場合、法人所得税申告書の該当欄にチェックを付すことが財務省規則において要求されていた。しかしながら、本件納税者の子会社の一部が選択申請書の提出を懈怠し、さらに提出した法人所得税申告書の該当欄にチェックを付すことを失念した。実質的遵守法理の発展期における一連の裁判例に照らせば、選択手続に軽微な瑕疵のある本件選択についても、選択要件の実質的遵守が認められるはずである⁹⁵⁾。

しかしながら、第11巡回区連邦控訴裁判所は、次の二つの論拠から、本件における瑕疵ある選択について選択要件の実質的遵守を認めなかった。その一つが、後知恵を用いた選択変更に対する懸念である。すなわち、同裁判所は、選択意思の明確な表明がないまま減価償却の計算が正確になされた場合に選択の有効性が許容されれば、後に真正な選択意思がなかったと主張して、別の計算方法へと選択を変更する余地を納税者に与えることになることを懸念している⁹⁶⁾。今一つが、選択要件二分法から導かれる論拠である。すなわち、減価償却の計算方法を巡る紛争を未然に防止し、また調査の必要性及び調査が必要な範囲を決定するためには課税当局が選択の事実を把握する必要がある、これらの目的のために選択規定が求めている

92) *American Air Filter Co.*, 81 T.C. at 719-20. See also Mark R. Gillett, *Perfecting the Special Use Election: Congress Giveth, and the Service Taketh Away*, 45 ARK. L. REV. 171, 178-79 (1992).

93) *Knight-Ridder Newspapers, Inc. v. Commissioner*, 743 F.2d 781 (11th Cir. 1984).

94) Levin, *supra* note 5, at 1596.

95) *Id.* at 1596-98.

96) *Knight-Ridder Newspapers, Inc.*, 743 F.2d at 797.

選択意思の明確な表明は本質的要件として位置づけられる⁹⁷⁾。

その後、実質的遵守法理の限定的適用は、1987年の *Estate of Gunland* 事件租税裁判所判決⁹⁸⁾により付勢することになった。本件納税者は、財産の特別使用価値評価 (special use valuation) を認める2032A条⁹⁹⁾の適用を選択する際、財務省規則において申告期限内に提出された連邦遺産税の申告書に添付することが義務づけられていた書類のうち、選択内容を明らかにするために必要な事項を全て記載した選択通知書については適切に添付したものの、減税額取戻合意 (recapture agreement) に関する書類については添付を怠った。*Knight-Ridder Newspapers* 判決に照らせば、課税当局による選択内容の把握を可能にさせる情報提供がなされている本件は、選択要件の実質的遵守が認められてしかるべき状況にあったといえる。

それにもかかわらず、租税裁判所は、本件における選択要件の実質的遵守を否定した。裁判所は、取戻課税に係る潜在的租税債務を相続人にもたらす点において、減税額取戻合意が選択要件の不可欠な部分に該当することを論拠の一つとする¹⁰⁰⁾。くわえて、裁判所は、制定法又は財務省規則が選択方法を仔細に (with detailed specificity) 定めている場合に実質的遵守法理の適用が例外的に排除されるということを示している¹⁰¹⁾。当該例外場面は、前掲 *American Air Filter Co.* 判決において選択要件二分法における考慮要素の一つとして挙げられていたものであった。これに対して、本判決は、*American Air Filter Co.* 判決を一步進めて、選択方法に関する仔細な定めが単独で実質的遵守法理の適用を否定する要因となることを明らかにしている。これにより、選択要件のうち本質的要件と捉えられる範囲が拡大する

97) *Id.* at 795-97.

98) *Estate of Gunland v. Commissioner*, 88 T.C. 1453 (1987).

99) 内国歳入法典2034A条に基づく財産評価については、渋谷雅弘「資産移転課税(遺産税、相続税、贈与税)と資産評価(1) —アメリカ連邦遺産贈与税上の株式評価を素材として—」法学協会雑誌110巻9号1366-1369頁(1993年)、佐古麻理「米国における富の移転課税(1)」同志社法学66巻5号129-132頁(2015年)参照。

100) *Id.* at 1459.

101) *Id.* See also IRS Field Serv. Adv. 2000-11-021, IRS FSA 200011021 (March 17, 2000).

ことになり、実質的遵守法理の限定的適用に拍車が掛かったといえよう¹⁰²⁾。この場合、選択要件の巧緻性の度合いに応じて、選択要件の充足に関する判断の厳格性が変動することになる¹⁰³⁾。

Estate of Gunland 事件と同様に、減税額取戻合意書の添付漏れが実質的遵守法理の適用により治癒されるか否かが争われた事件として、*Prussner* 事件がある¹⁰⁴⁾。本事案においては、*Estate of Gunland* 事件とは異なり、相続人らから合意書が近日中に送付される旨記載した書簡が連邦遺産税の申告書に添付されていた。それにもかかわらず、第7巡回区連邦控訴裁判所は、実質的遵守法理の適用を否定した。同裁判所は、選択要件二分法における考慮要素の中に選択要件の本質性と関わりのない項目が含まれており、また複数の考慮要素を総合考慮した判断自体が困難であることなどから、選択要件二分法がそもそも不完全な判断手法であるとの認識に立っている¹⁰⁵⁾。その上で、同裁判所は、税務行政及び司法実務の効率性の観点から紛争解決を試みている¹⁰⁶⁾。すなわち、合意書が有効な選択の条件とされている中で、内国歳入庁は、合意書が提出されるまで特別使用価値に基づく財産評価を認めることができず、税務行政の効率性が損なわれることになる¹⁰⁷⁾。他方で、合意書の提出があるまで申告書は未確定であるから、合意書の提出前に選択の実質的遵守を安易に認めてしまうと、後に選択の撤回不能を巡る不要な争いを生じ、司法の効率性が損なわれることになる¹⁰⁸⁾。

Ⅲ 9100 Relief一期限内選択の失念に対する救済

内国歳入法典に基づく選択は、内国歳入法典に別段の定めがある場合を

102) Levin, *supra* note 5, at 1598.

103) *Id.*

104) *Prussner v. United States*, 896 F.2d 218 (7th Cir. 1990).

105) *Id.* at 224.

106) Levin, *supra* note 5, at 1601.

107) *Prussner*, 896 F.2d at 225.

108) *Id.*

除き、財務長官の定める期間及び手続に従ってなされる (I.R.C § 7805(a) and (d))。当該規定を根拠として¹⁰⁹⁾、財務省規則は、期限内選択の失念に対する救済規定を設けている¹¹⁰⁾。当該救済規定における選択期限の制約と緩和は、選択期間に制約を設けることで迅速な申告及び効率的な税務執行を促進するという政策方針と、選択期間の延長を認め、十分な情報を与えられていれば本来納められるべきであった税額のみを徴収することで、税法を合理的に遵守した納税者に租税債務の最小化を認めるという政策方針との適切な調和を図ることを目的としたものである¹¹¹⁾。

期限内選択の失念に対する救済は、行政上の選択 (regulatory election) 及び制定法上の選択 (statutory election) に対する選択期限の合理的延長を通じて実現される¹¹²⁾。財務省規則における選択期限の延長は、自動的延長 (automatic extensions) と裁量的延長 (discretionary extensions) とに大別される。このうち自動的延長は、さらに自動的12か月延長 (automatic 12-month extension) と自動的6か月延長 (automatic 6-month extension) とに細分化される。一般に行政上の選択のみが救済対象とされているものの、例外的に自動的6か月延長による救済対象に制定法上の選択が含まれている¹¹³⁾。

ある選択が明示的に救済対象から除外されている場合又は制定法や財務省規則などにおいて代替的な救済規定が存在する場合には、選択期限の延

109) Jasper L. Cummings, Jr., *Relief for Late Regulatory Elections*, 139 TAX NOTES 743, 745 (2013).

110) Treas. Reg. § 301.9100-1(c). 9100 Relief の紹介として、佐古麻理「米国財務省規則の法的効力」大阪経大論集70巻6号140-145頁(2020年)参照。

111) T.D. 8742, 1998-1 C.B. 388, 389 (1997).

112) Treas. Reg. § 301.9100-1(c). 行政上の選択が財務省規則、法令解釈通達、手続通達などにより選択期限が定められている選択と定義されているのに対して、制定法上の選択は制定法により選択期限が定められている選択と定義されている (Treas. Reg. § 301.9100-1(b))。なお、ここにいう選択には、会計方法又は会計期間の採用、変更又は継続に関する申請を含むが、選択期限の延長に関する申請を含まない (Treas. Reg. § 301.9100-1(b))。

113) Treas. Reg. § 301.9100-1(a). See BORIS I. BITTKER & LAWRENCE LOKKEN, FEDERAL TAXATION OF INCOME, ESTATES AND GIFTS ¶ 110.5.5 (Current Through 2020).

長は認められない¹¹⁴⁾。他方で、選択手続に瑕疵のある選択に対して実質的遵守法理の適用が認められない場合には選択が履行されなかったものとして扱われるため、この場合にも選択期限の延長が認められる余地がある¹¹⁵⁾。なお、選択期限の延長は、納税者が選択資格を有する選択について利用可能であるものの、選択資格を有することを決定するものではない¹¹⁶⁾。

1 自動的延長

自動的 12 か月延長は、財務省規則に列挙された特定の行政上の選択について、納税者が延長期間中に是正措置 (corrective action) を行うことを要件として、選択期限から 12 か月の延長を認めるものである¹¹⁷⁾。当該延長は、選択年度において納税者が申告期限内に申告したか否かにかかわらず利用可能である¹¹⁸⁾。これに対して、自動的 6 か月延長は、申告期限又は延長された申告期限と一致する選択期限が設定されている行政上の選択又は制定法上の選択について、選択年度に係る申告が申告期限内に行われ、かつ延長期間中に納税者が是正措置を採ることを要件として、選択年度に係る申告期限 (延長後の申告期限を除く) から 6 か月の延長を認めるものである¹¹⁹⁾。当該延長は、申告期限 (延長された申告期限を除く) までに履行しなければならない行政上の選択又は制定法上の選択には適用されない¹²⁰⁾。

各自動的延長の要件とされている是正措置は、制定法若しくは財務省規則又は法令解釈通達などに従い選択を行うために求められる諸手続を踏むことを意味する¹²¹⁾。是正措置には、選択に必要な適切な書面を添えて選択年度に係る当初申告又は修正申告を行うことが含まれる¹²²⁾。内国歳入庁は、自

114) Treas. Reg. § 301.9100-1(d)(2).

115) Wright, *supra* note 3, ¶ 502.1.B.2.

116) Treas. Reg. § 301.9100-1(a).

117) Treas. Reg. § 301.9100-2(a)(2).

118) *Id.*

119) Treas. Reg. § 301.9100-2(b).

120) *Id.*

121) Treas. Reg. § 301.9100-2(c).

122) *Id.*

動的延長の下で選択を行う納税者及び選択により影響を受ける租税債務を有する他の納税者が選択と一貫しない申告を行い、かつ選択年度及び選択による影響を受ける全課税年度に関して選択に必要な全ての要件を充足しない場合、延長期間になされた選択の効力を否定することができる¹²³⁾。

自動的延長を受けるためには、以下の手続を履践する必要がある。すなわち、自動的延長を受けるために同一住所に提出が求められる申告書、選択の書面又はその他の届出書の冒頭に「Filed Pursuant to § 301.9100-2」と記載しなければならない¹²⁴⁾。もっとも、自動的延長を受けるために、レター・ルーリング (letter ruling) の申請¹²⁵⁾ は求められていない¹²⁶⁾。したがって、自動的延長を受けるために是正措置を採る納税者に対して利用者手数料 (user fee) は課されない¹²⁷⁾。

2 裁量的延長

納税者は、行政上の選択について自動的延長が認められなかった場合、選択期限の裁量的延長を申請しうる。裁量的延長は、納税者が合理的かつ誠実に行動しており、かつ救済の付与が政府の利益を損なわないことを要件として認められる¹²⁸⁾。

前者の要件に関して、納税者が①行政上の選択の失念が内国歳入庁に発見される前に救済を申請し、②制御しえない重大な状況変化によって選択を失念し、③自己の経験を踏まえつつ、申告又は問題の複雑さを考慮した相当の注意を払ってもなお、選択の必要性に気付かずに選択を失念し、④内国歳入庁の書面による指導を合理的に信頼し、又は⑤適格な租税専門家を合理的に信頼し¹²⁹⁾、かつ同者によって選択を失念され、又は同者から選択

123) *Id.*

124) Treas. Reg. § 301.9100-2(d).

125) レター・ルーリングについては、神山弘行「事前照会制度に関する制度的課題」(RIETI Discussion Paper Series 10-J-036) 4-9頁 (2010年) 参照。

126) Treas. Reg. § 301.9100-2(d).

127) *Id.*

128) Treas. Reg. § 301.9100-3(a). *See also* Vines v. Commissioner, 126 T.C. 279 (2008).

129) 租税専門家が行政上の選択に関する助言を行う資格を有しておらず、又は全て

に関する助言を受けなかった場合、納税者は合理的かつ誠実に行動したとみなされる¹³⁰⁾。これに対して、納税者が①救済申請時点で正確性に関する罰則 (accuracy-related penalty) が課され、又は課されうる申告の変更を求め、②求められる選択及び関連する課税関係に関する全ての重要な点について理解していたにもかかわらず選択を行わず、又は③救済を申請する際に後知恵を用いた場合¹³¹⁾、納税者は合理的かつ誠実に行動したとはみなされない¹³²⁾。

後者の要件に関して、政府の利益が損なわれる局面の一つとして、租税債務の減少場面が例示されている。具体的には、選択期限の延長により、選択者及び選択により課税上の影響を受ける他の納税者に関して、期限内に選択がなされた場合に生じる租税債務と対比して、選択による影響を受ける課税年度全体としての租税債務が減少する場合、政府の利益が損なわれることになる¹³³⁾。政府の利益が損なわれる今一つの局面として、除斥期間の経過場面が例示されている¹³⁴⁾。具体的には、行政上の選択がなされるべき課税年度又は期限内に選択がなされていれば影響を受けたであろう全課税年度に係る除斥期間が救済を受ける前に徒過した場合、政府の利益が通例損なわれることになる¹³⁵⁾。

裁量的延長の申請手続として、上記各要件が充足されていることの立

の関連事実を把握していないことを納税者が認識し、若しくは認識すべき状況にあった場合、適格な租税専門家を合理的に信頼しているものとして扱われない。
Treas. Reg. § 301.9100-3(b)(2).

130) Treas. Reg. § 301.9100-3(b)(1).

131) 選択期限から長期間経過後又は訴訟段階において裁量的延長に関する申請を行うことが、許容しえない後知恵の利用に繋がることが指摘されている。See *Lehrer v. Commissioner*, 90 T.C.M. 20, 22 (2005); *Perkins v. Commissioner*, 129 T.C. 58, 68 (2007); *Acar v. Commissioner*, 545 F.3d 727, 732-33 (9th Cir. 2008). Compare, *Vines*, 126 T.C. at 293-94.

132) Treas. Reg. § 301.9100-3(b)(3).

133) Treas. Reg. § 301.9100-3(c)(1)(i).

134) 除斥期間が徒過した課税年度に関して司法権の行使が認められないことを根拠として、当該課税年度について生じうる租税便益の返還を納税者が申し出たとしても、政府の利益が損なわれないということにはならない、と解されている。See *Mezrah v. Commissioner*, 95 T.C.M. 1444 (2008).

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

証に加えて、以下の追加的情報の提供が求められる¹³⁶⁾。すなわち、納税者は、選択の失念及びその発見に繋がる事象を記載した詳細な宣誓供述書(affidavit)を提出しなければならない¹³⁷⁾。納税者が適格な租税専門家の助言に依拠する場合、宣誓供述書には、当該専門家への信頼の程度のみならず、当該専門家の関与及び責任に関する記載が求められる¹³⁸⁾。くわえて、納税者は、選択の失念及びその発見に繋がる事象についての情報を有する個人が作成した詳細な宣誓供述書を提出しなければならない¹³⁹⁾。この情報保有者には、納税者に対して選択に関する助言を行った者のうち、税務に精通する申告書作成者、申告書の作成に寄与した個人(納税者の従業員を含む)、及び、会計士又は弁護士が含まれる¹⁴⁰⁾。これらの者による宣誓供述書には、納税者に対して提供した助言のみならず、当該個人の関与及び責任に関する記載が求められる¹⁴¹⁾。その他、選択に関連する課税年度に係る申告書への調査等の有無や選択に用いられた申告書その他の書面の提出時期などに関する情報提供に加え、選択に言及した書面の写しと選択者及び選択により影響を受ける他の納税者の申告書の写しの提出も求められる¹⁴²⁾。

裁量的延長の申請は、利用者手数料の負担を伴うレター・ルーリングの手続に従ってなされる¹⁴³⁾。そのため、納税者は、レター・ルーリングの発遣前に裁量的延長が否定されるおそれがあることを知らされた場合、発遣前協議(pre-submission conference)の申請及び追加的情報の提供を行うことができる¹⁴⁴⁾。発遣前協議が認められるか否かは内国歳入庁の裁量によって決

136) Treas. Reg. § 301.9100-3(e)(1).

137) Treas. Reg. § 301.9100-3(e)(2).

138) *Id.*

139) Treas. Reg. § 301.9100-3(e)(3).

140) *Id.*

141) *Id.*

142) Treas. Reg. § 301.9100-3(e)(4).

143) Treas. Reg. § 301.9100-3(e)(5).

144) Treas. Reg. § 601.201(e)(10), (e)(11), (e)(19) and (f); Rev. Proc. 2019-1, 2019-01 I.R.B. 1, 58-61 (2019); Rev. Proc. 2019-2, 2019-01 I.R.B. 106, 112-14 (2019). *See also* ERIC M. COLLINS & EDWARD M. ROBBINS, JR., INTERNAL REVENUE SERVICE PRACTICE AND PROCEDURE DESKBOOK § 3:3.2[A][10][b] (5th ed. 2018).

定され、基本的には問題解決に資すると判断される場合又は納税者の申請に反する内容のルーリングが発遣されることが事前に通知される場合に認められる¹⁴⁵⁾。これらの対処が奏功しなかった場合、納税者は、裁量的延長の拒否を覆すべく、延長要件の充足又は裁量の濫用を主張して司法上の審査を受けることになる¹⁴⁶⁾。裁量的延長が拒否された場合に特化した司法審査の手続は財務省規則において定められていないものの、裁量的延長が拒否された結果として生じる不足税額の査定を巡る訴訟の中で申請拒否の妥当性を争うことができる¹⁴⁷⁾。

おわりに

米国法の特徴は、本稿の冒頭でも論じたように、選択誤りを軽率な選択、瑕疵ある選択及び期限内選択の失念に分類し、それぞれの問題状況を踏まえた上で、納税者の権利救済や政策目的実現の必要性と選択誤りの是正に対する規制の必要性との比較衡量に基づき、各選択誤りの是正可否を判断している点にある。

まず軽率な選択に関しては、選択の撤回が認められなければ不相应に過酷な租税債務を納税者に負わせることになる重大な事実誤認に基づく選択については選択の撤回を除き、後知恵による選択の撤回が税務執行に荷重な負担をもたらすとともに、政府の歳入を侵食することを論拠として、選択の撤回を排斥している。なお、申告期限内における選択の撤回については、選択期限が徒過する直前まで選択を遅らせる賢明な納税者の存在を考慮した場合、申告期限内における撤回を認めたとしても政府の利益が特段損なわれることはないことから、納税者の権利救済を優先する趣旨で認められているといえる。

145) Rev. Proc. 2019-1, 2019-01 I.R.B. 1, 58.

146) COLLINS & ROBBINS, JR., *id.* § 3:3.2[A][10][c].

147) Megan L. Brackney, *A Second Chance to Get it Right: Section 9100 Relief for Missed Elections*, 17 J. PASSTHROUGH ENTITIES 61, 65 (2014).

次に瑕疵ある選択に関しては、その瑕疵が本質的な選択要件ではなく、手続的な選択要件に関わるものである場合、選択要件を実質的に遵守している限り、選択の効力が緩やかに認められている。実質的遵守の判断は、納税者の権利救済や政策目的の実現に関わる要素(選択規定の趣旨への適合性、瑕疵ある選択に対する罰則の程度など)と選択誤りの是正に対する規制の必要性を窺わせる要素(当初の立場と一貫しない立場を採ることによる後知恵の便益の享受、選択上の瑕疵の治癒により内国歳入庁が負う不利益)との比較衡量によってなされる。もっとも、選択方法が仔細に規定されている場合、それが本質的な選択要件と捉えられ、実質的遵守による救済は認められないこととされている。

最後に期限内選択の失念に関しては、選択年度に係る期限内申告の不履行により加算税を課される場合や選択期限の延長申請に際して後知恵を用いた場合など合理的かつ誠実な行動が認められず、かつ選択期限の延長を受ける選択が税額の減少をもたらす場合や選択年度に係る除斥期間が徒過している場合など、政府の利益が損なわれると認められる場面について、選択期限の延長申請が拒否されている。他方で、このような事情が存在せず、権利救済の必要性が認められる場合(内国歳入庁による指摘前の延長申請、重大な状況変化、内国歳入庁や租税専門家による不適切な助言の存在など)には、適正な是正措置がなされる限り、選択期限の延長が認められている。

米国法の考察を通じて得られた以上の知見ないし着想を基礎として、日本法の考察を進めることが課題となる。日本法における選択誤りの是正方法については、別稿において検討を予定している。