

# 米国財務省規則の課税要件としての法源性 — King 判決と Kisor 判決の司法敬讓への影響も踏まえ —

岡部 洋一

- I. はじめに
- II. 米国連邦税における財務省規則の位置付け
  1. 連邦課税権の成立経緯
  2. I.R.C. と財務省規則の関係
  3. 財務省規則の法源性に係る見解
  4. 小括
- III. 米国の司法敬讓原理
  1. 制定法解釈への司法敬讓原理
  2. 行政規則解釈への司法敬讓原理
  3. 小括
- IV. *Mayo* 判決（2011年）に至る財務省規則に係る司法敬讓の変遷
  1. I.R.C. 解釈への司法敬讓
  2. 財務省規則解釈への司法敬讓
  3. 小括
- V. *Mayo* 判決後の司法敬讓
  1. *King* 判決（2015年）／ *Chevron* ステップゼロでの重要問題原理行使
  2. *King* 判決の司法敬讓手法に対する見解
  3. *King* 判決は税例外主義への回帰か
  4. *Kisor* 判決（2019年）／ *Auer* 敬讓原理の適用範囲の限定
  5. 小括
- VI. おわりに

## I. はじめに

2000年代に入り急増した日本のクロスボーダー取引<sup>1</sup>は、取引当事者に外国法人や外国人が含まれる場合が多く、また日本の領域外での取引が多いため、日本法ではなく外国法に準拠した取引が多くなることは想像に難くない。私の実務経験に照らしても、クロスボーダー取引に係る契約は、ほとんどが外国法準拠である。

一方、日本における租税法と私法の関係は、租税法が課税対象とする経済活動等が私法により規律される以上、課税も、私法上の法律関係に即して行われるべきであり、私法からの借用概念は、特別の規定がない限り、私法と同じに解すべき（統一説）という見解が通説であり、裁判例も同様の見解を採るものが多い<sup>2</sup>。

1 これを示す数値として、例えば、日本の輸出入取引総額が2000年の93兆円に対し2019年は155兆円に増加し（財務省貿易統計（財務省ホームページy3.pdf（customs.go.jp））、日本の対外投資残高が2000年末の2784億ドルに対し2019年末は1兆8583億ドル、対内投資残高は2000年末の503億ドルに対し2019年末は3103億ドルに増加（JERTO ホームページ直接投資統計|日本の統計 - 日本 - 国・地域別に見る - ジェトロ（jetro.go.jp））していることが挙げられる。

2 金子宏『租税法 第23版』126-129頁（2019有斐閣）

この通説的考え方の下で日本の租税法を考えた場合、外国法を準拠法とする私法に、租税法がどのように対処すべきかが問題となる。例えば、契約準拠法を外国法とする売買契約に係る内国法人の所得について、日本を法廷地とする税務訴訟が生じた場合、日本の所得課税法である法人税法が税法解釈上借用する私法に当該外国法は含まれるか、さらには、課税要件の事実認定（例えば売買契約の有効性等の法律効果）は当該外国法上の解釈で行うべきか、という問題である。

この点、2000年代前後から、外国法準拠の取引に係る所得課税を巡る税務訴訟が急増したが、類似事例について同時に複数の訴訟が提起されるケースも少なくなく（フィルム・リース事件、外税控除否認事件等）、法廷の混乱が見て取れる<sup>3</sup>。また、これらの判決により、外国法を準拠法とする私法への対応に関する判例法理が確立したとは言い難く、むしろ混乱状態が続いており、今後、さらに複雑なクロスボーダー取引を巡る税務訴訟が生じた場合、納税者の予見可能性が損なわれ、クロスボーダー取引の萎縮に繋がるものと危惧する<sup>4</sup>。

例えば、所有権移転が法的に認められる時期が、準拠法たる外国法では登記を備えたときだが、日本法では未登記でも引き渡し完了したときである場合、準拠法たる外国法を無視して日本法に依拠すると、実際には所有権が移転していないのに、課税だけが行われ、担税力に応じない課税が行われるという不具合が生じるであろう<sup>5</sup>。

このような問題が生じる一つの理由として、日本の租税法の課税要件が私法への借用概念に大きく依拠してきたことが挙げられる。

確かに、日本のような統一された私法を持つ国にとっては、税法の課税要件をその私法に依拠させ、必要都度立法で修正する手法が合理的かつ効率的であった<sup>6</sup>。しかし、これらの手法は、あくまでも国内法に依拠する国内取引に係る所得に対して課税する場合に合理的であるにすぎず、クロスボーダー取引という契約準拠法が外国法であることが多い取引に係る所得への課税場面においては、その合理性は維持できないのではないだろうか。この対策として、日本の租税法は、私法による借用概念への依存度を下げ、代わりに課税要件をより詳細化する方向に向かうべきではないか<sup>7,8</sup>。

3 例えば、組合を通じて海外で外国法準拠の契約により映画フィルムを取得し再リースすることによる、当該フィルムの減価償却費の損金参入是非が争われたフィルム・リース事件は、パラツイーナ事件最高裁判決（最判平成18年1月24日判時1929号19頁）が代表例だが、その前後で複数の類似訴訟が生じている。（千葉地判平成12年2月23日税資246号791頁、東京地判平成16年8月31日判例集未登載、東京高判平成17年2月8日税資255号順号9927等）また、外国税額控除の利用のみを目的とした外国法準拠の融資契約・借入契約の是非が争われた、りそな外税控除否認事件（最判平成17年12月19日判時1918号3頁）があるが、これとほぼ同時期に複数の類似訴訟が生じている。（最判平成18年2月23日判時1926号57頁、最判平成17年12月19日税資255号順号10242等）

4 例えば、パラツイーナ事件に代表される一連のフィルム・リース事件で、第一審・控訴審段階の争点は、外国法準拠であったフィルムの売買契約やリース契約の有効性やそれに伴う当該フィルムの所有権の帰属という事実認定であったが、ほとんどの裁判所が準拠法たる外国法について言及せず、日本法準拠であるかのような事実認定を行った上で、私法上の法律構成による否認によって当該取引の有効性を否定した。準拠法たる外国法に言及した東京高判平成17年2月8日税資255号順号9927は、私法上の法律構成による否認における事実認定は取引実態の認定に過ぎないから日本法による、としたが、事実認定は準拠法で行うべきであるという国際私法上の観点から納得できるものではない。また、りそな外税控除否認事件に代表される外税控除否認事件も、第一審・控訴審段階では、東京高判平成17年2月8日税資255号順号9927と同旨であった。なお、一連のフィルム・リース事件および外税控除否認事件ともに最高裁は、準拠法の争点が必要な契約の有効性に係る事実認定は行わず、前者は当該フィルムが法人税法上の事業の用に供した減価償却資産ではないこと、後者は外税控除制度の濫用を理由に納税者敗訴とした。

5 淵圭吾教授は、同不具合を指摘した上で、経済的成果に着目する所得課税は、取引の準拠法が外国法であれば、事実認定に際してはその外国法を尊重せざるを得ないとした（淵圭吾『所得課税の国際的側面』327～328頁（2016有斐閣））

6 岡村忠生「税負担回避の意図と二分肢テスト」税法学543 16頁（2000）

7 準拠法への租税法の対処必要性を指摘する先行研究として、小柳誠「租税法と準拠法－課税要件事実の認定場面における契約準拠法の考察－」税大論叢39号140頁（2002）（準拠法という難題がある以上、私法上の法的評価、効力の有無を課税要件の充足の場面としてとらえることは、もはや租税法律関係の法的安定性の要請に合致しないのではないか）、平川雄士「借用概念論に關係する国際的企業租税実務上の諸問題」金子宏編『租税法の発展』379頁2010有斐閣（課税当局による解釈執行上の充実したガイダンスが重要）等

8 なお、ここまでの準拠法と租税法に係る問題意識と検討内容は、拙著「税務訴訟での国際私法の解釈－外国法準拠の法律行為をどう裁くべきか－」『国際部門研究論文集第11巻』34頁（東京税理士会 日本税務会計学会国際部門 2021）、拙著「日本の所得課税における準拠法の解釈についての一考察－主に2000年代の税務訴訟を題材にして－」（筑波大学ビジ

この点、米国の連邦税制は、連邦制度に基づく各州の異なる民事法の存在が、連邦法たる税法の解釈適用を、各州民事法から独立させる必要性を古くから生んでおり、その対策の一つが課税要件の詳細化であるという見方がある<sup>9</sup>。

この米国の連邦税制における課税要件詳細化手法の検討は、日本の租税法の借用概念依存を下げ課税要件を詳細化する方向への有効な示唆となる可能性がある。

ところで、米国の連邦税制において日本の租税法に該当する法源は内国歳入法典（Internal Revenue Code、以下「I.R.C.」）であるが、I.R.C § 7805 (a) は、I.R.C. 執行のための全ての規則を制定する権限を財務長官（Secretary of the Treasury）に委任している。この委任に基づき制定された財務省規則（Treasury Regulations）は、「I.R.C. の解釈を示す」<sup>10</sup>のものであり、この点で日本の租税通達に類似するが、財務省規則は I.R.C. を法的根拠とする一般的委任を受けた規則制定権限により制定された規則（以下「一般的委任による規則」）であり、「拘束力を持つ（valid）と推定され裁判所によって無効にされることは極めて稀である」<sup>11</sup>、という点で日本の租税通達とは異なる。

すなわち米国の連邦税制は、日本の租税法に相当する I.R.C. に加えて、それを解釈する財務省規則というもう一つの法源が I.R.C. で規定された課税要件の詳細内容を明示することで、I.R.C. の州民事法からの独立を実現しているのではないか、という見方もできる。

一方、日本の租税法の法源は、憲法・法律・命令等の国内法源と条約等の国際法源から成るが、最も重要な法源は個別の国税毎に制定される法律（所得税法、法人税法等）である<sup>12</sup>。そして租税通達が、日本の租税法の実務上の解釈・適用において、法源ではないが「法源と同様の機能を果たしている、といっても過言ではない」<sup>13</sup> ほど重要な役割を果たしている。田中二郎博士は、租税法の課税対象たる経済事象が多様であり、時代による変化も大きいから、「これに対応する定めを法律の形式で完全にととのえておくことは頗る困難」<sup>14</sup>であることをその背景として指摘する。

このように、日本の租税法においては課税要件の詳細化に該当する部分を通達が担っており、主に租税法学者の間で、特定の租税通達を行政先例法と捉えようとする見解がある<sup>15</sup>。また、通達に対し裁判所が「法解釈の枠内で通達を参照して結論を導くという姿勢」<sup>16</sup>を示しているという見解や、最近の裁判例における財産評価に係る通達の裁判規範性の存在を論じる見解もある<sup>17</sup>。

しかし、最高裁は、行政先例法の成立については、最判昭和33年3月28日民集12巻4号624頁（パチンコ球遊器事件）、最判昭和38年12月24日訟月10巻2号381頁等で、財産評価に係る通達の裁判規範性については、最判令和2年3月24日訟月66巻12号1925頁、最判令和4年4月19日裁時1790号1頁等で、各々否定しており、通達の実務上の重要性とは裏腹に、納税者の予見可能性の毀損を招くような混乱が生じているように思われる。

このような混乱を防ぎ、日本の租税法の課税要件の詳細化を達成する手段として、米国の連邦税制の仕組みが参考になるのではないか。例えば、租税通達による解釈の必要部分を、米国の財務省規則同様、租税法が一般的委任による規則の制定権限を国税庁に付与し、一般的委任による規則に置き換える手法は検

ネス科学研究群法学学位プログラム修士論文（2021）に基づく。

9 前掲注6 岡村15-16頁

10 Kristin Hickman E., *The Need for Mead: Rejecting Tax Exceptionalism in Judicial deference*, *Minnesota Law Review*.38 at1538 (2006).

11 John K. McNulty & Daniel J. Lathrope, *Federal Income Taxation of Individuals in a nutshell*, at 10(2004).

12 前掲注2 金子107、110頁

13 前掲注2 金子116頁

14 田中二郎『法律学全集11 租税法 [第三版]』97頁（1990 有斐閣）

15 例えば、田中二郎博士は、「通達によって示達された租税法規の解釈が、長年にわたり、税務行政庁によって実施され、相手方である人民の側においても、その取扱いが異議なく諒承され、それが正しい法の解釈として、法的確信にまで高められるようになった場合には、そこに一種の慣習法としての行政先例法が成立するに至ったとみることができるであろう」とする。（前掲注14田中100-101頁）、金子宏名誉教授（前掲注2 金子115頁）、中里実名誉教授（中里実「通達に反する課税処分効力」*ジュリ*1349号88頁（2008））も同様の指摘をする。

16 京都大学法学会公法研究会「所得税法の解釈における租税通達の役割」*法學論叢*第190巻第2号129頁（2021）

17 加藤友佳「租税法における通達解釈と裁判規範性－評価通達と認定基準－」*税大ジャーナル*34号27頁（2022）

討に値するのではないか。

一方、I.R.C. § 7805 (a) から財務省規則への委任は、あくまでも一般的委任である。

この点米国では、一般的委任による規則を裁判所がどこまで尊重すべきか、という司法敬讓 (Judicial Deference) の問題が、行政規則全般について、特に1984年の *Chevron* 判決<sup>18</sup>の登場以降さかんに議論されており、日本でも行政法学分野を中心に研究されてきた<sup>19</sup>。

また、米国財務省規則に絞ると、従来 *Chevron* 敬讓原理が適用されない判決が散見され、税例外主義 (tax exceptionalism)<sup>20</sup>とも呼ばれる状況が続いていた所、これを否定した2011年の *Mayo* 判決<sup>21</sup>に至る司法敬讓について、日本の租税法分野でも研究されてきた<sup>22</sup>。

一方、*Mayo* 判決後の2015年に、*Chevron* 敬讓原理を不適用とし、税例外主義への回帰とも思える *King* 判決<sup>23</sup>が下され、さらに2019年には、行政規則解釈への司法敬讓原理として長年適用されてきた *Auer* 敬讓原理の適用を極めて限定的とする *Kisor* 判決<sup>24</sup>が下された。

かかる状況の下、本稿では、米国の財務省規則に対する司法敬讓について、日本の租税法の課税要件詳細化の手段として一般的委任による規則が有効な法源になり得るかという視点で、米国の裁判例の推移、特に *Mayo* 判決後の *King*, *Kisor* 両判決の影響を踏まえ、検討することとしたい。

## II. 米国連邦税における財務省規則の位置付け

### 1. 連邦課税権の成立経緯

アメリカ合衆国という連邦制国家における内政の主な担い手は州および地方団体であり、多くの内政上

18 *Chevron U.S.A., Inc v. NRDC, Inc.*, 467 U.S. 837(1984).

19 *Chevron* 判決に係る邦語先行研究として、竹中勲「規則制定の司法審査の基準」判タ564号73頁 (1985)、畠山武道「アメリカ環境法の動向①最近の連邦最高裁判決から (その3) -バブル概念をめぐる抗争-」判タ577号17頁 (1986)、紙野健二「アメリカにおける謙讓的司法審査理論の展開(1)(2)」大阪経済法科大学法学論集28号17頁、29号135頁 (1992)、上野恵司「行政機関に対する司法審査-アメリカ行政法における一つの『革命的』判決をめぐる-」『社会国家の憲法理論』403頁 (1995敬文堂)、黒川哲志「『法解釈における行政裁量論』-米国における行政解釈尊重原則を手がかりとして-」帝塚山大学教養学部紀要第46号1頁 (1996)、常岡孝好「ノー・アクション・レターの法的性質 [IV], [V] [VI]」商事法務 No1585,29頁 (2001)、No.1586, 33頁 (2001)、No.1587, 36頁 (2001)、今本啓介「行政機関による制定法解釈と司法審査-租税法の場合との比較を視野に入れて」早稲田政治公法研究第72号249頁 (2003)、今本啓介「アメリカ合衆国における行政機関による制定法解釈と司法審査(1)(2)(3)」商学討究59巻4号99頁、60巻2・3号131頁、61巻1号159頁、正木宏長「行政法と官僚制(3)」立命館法学303号1頁 (2006)、山本竜彦「行政機関の法解釈に対する司法の敬讓-Gonzales v. Oregon, 546 U.S. 243, 126 S.Ct. 904(2006)」ジュリ1339号158頁 (2007)、筑紫圭一「米国における行政立法の裁量論 (三)」自治研究第86巻第10号104頁 (2010)、常岡孝好「行政機関の解釈への敬讓」『アメリカ法判例百選』20頁 別冊ジュリ No.213 (2012)、鉦持麻衣「アメリカにおける立法権委任法理の変遷と新たな展開 (一)」自治研究第90巻第7号94頁 (2014)、瀧圭吾「Chevron Step Zero とは何か」学習院大学法学会雑誌、50(1) 177頁 (2014)、泉絢也「租税行政庁による行政解釈とその手続的統制に関する研究-租税に関するパブリックコメント制度の再設計-」中央大学大学院商学専攻博士課程後期過程博士論文322頁以下 (2017)、川田剛「米国の財務省規則-特にわが国の政令、省令、通達との関係で-」税務事例 Vol53 No.6 (2021) 等

20 Hickman, *supra* note 10, at 1541. 泉絢也博士は“租税領域例外主義”と訳されている (前掲注19泉370頁)

21 *Mayo Foundation for Medical Education & Research v. United States*, 562 U.S. 44(2011).

22 *Mayo* 判決に係る邦語先行研究として、瀧圭吾「*Mayo Found. For Medical Educ. & Research et al. v. United States*, 131 S. Ct. 704(2011) -内国歳入法典によって財務省に与えられた一般的な規則制定権に基づく財務省規則が示した制定法の解釈は、財務省以外の行政機関によるルールと同様に、*Chevron* 敬讓の対象となる」アメリカ法2011-2,582頁 (2011)、泉絢也「租税行政法領域における米国 *Mayo* 判決の意義と影響-我が国パブリック・コメント制度の発展の手掛かりとして」税務事例 Vol.45No.3,35頁 (2013)、前掲注19泉349頁以下、前掲注19川田84頁 等。

23 *King v. Burwell*, 576 U.S. 473(2015). 本判決に関する邦語先行研究として、坂田隆介「医療保険加入にかかる税額控除が連邦創設のエクステンションにも利用可能とする内国歳入庁の定めた規則を *Chevron* 敬讓の適用を否定して適法と認めた事例-King v. Burwell, 576 U. S. \_\_ (2015) -」立命館法学362巻325頁 (2015)、同「アメリカ憲法判例の最前線 [第3回] King v. Burwell, 135 S. Ct. 2480 (2015) 判決」法学セミナー2017/10, 74頁 等

24 *Kisor v. Wilkie* 139 S. Ct. 2400 (2019). 本判決に関する邦語先行研究として、海道俊明「*Kiso v. Wilkie*, 588 U.S. \_\_, 139 S. Ct. 2400(2019)-行政機関自らが定めた規則の解釈に係る *Auer* 法理を維持しつつも、その適用基準を厳格化した事例」アメリカ法2020-1,100頁 (2020) 等

の法的権限がそこに集中している<sup>25</sup>。この点で、中央政府の下で都道府県や市町村が行政や税財政を司る日本とは異なる<sup>26</sup>。

1776年の植民地の独立直後の米国は、各々独立国家のような13の州の連合の形態を採用し、独立以前同様に各州が課税権を行使（主に人頭税、その後関税）していたが、1788年の合衆国憲法の公布により強い権限を持つ連邦国家が成立し、独自の課税権を得た<sup>27</sup>。

当初の税源は関税であったが、南北戦争（1861年～65年）の戦費調達のための莫大な財政需要を満たすため、1864年に連邦所得税が導入された<sup>28</sup>。1895年の最高裁判決<sup>29</sup>で違憲無効とされたことを受け、1913年に連邦憲法第16修正<sup>30</sup>が成立し、永続的な連邦所得税が導入された<sup>31</sup>。

また、1797年に、今日の連邦資産移転課税の原型となった死亡を原因とする連邦資産移転税が導入され、何度かの廃止・新設を経て、1916年の連邦資産移転税が今日の連邦遺産税に引き継がれている<sup>32</sup>。

このように、当初から連邦政府に課税権があったわけではなく、州が独自に行使していた課税権との競合や裁判での違憲判決等を経て、1913年の連邦憲法第16修正の成立により、ようやく永続的課税権を取得するようになった点で、当初から中央政府の課税権を前提とする日本の租税法と米国連邦税法は、経緯的に異なる。

一方、米国連邦税法が連邦憲法をその根拠としている点で、租税法主義を採用する日本の租税法と類似する。

この点について、石村耕治名誉教授は、アングロ・アメリカ法の「租税は法律による創造物である（Tax is a statutory creature）」という伝統的考え方や、1688年制定の権利の章典（Bill of Rights 1688）が国会の同意なき国王の課税権を認めない考え方から、米国ではコモンロー（慣習法）に基づく課税は認められず、課税要件は租税法での詳細な規定が求められているとする<sup>33</sup>。

## 2. I.R.C. と財務省規則の関係

I.R.C. § 7805 (a) は、「財務省職員等以外の者に明示的に権限が与えられている場合を除き、財務長官（Secretary of the Treasury）は、内国歳入に関する法律の変更のために求められ得る全ての規則（Rules and regulations）を含む、この章の施行に求められる全ての規則を制定する」<sup>34</sup> と規定する。

これらの権限は、さらに財務長官によって内国歳入長官（Commissioner of Internal Revenue）に委任されており（Reg. § § 301.7805-1 (a), (b)）、この領域の正式な権限は内国歳入庁（Internal Revenue Service。以下「IRS」）と財務長官の間で分配されている<sup>35</sup>。

同様に、I.R.C. § 7805 (c) により財務長官に授権されている訓令、命令、指示、書式等の提供権限も、

25 石村耕治『アメリカ連邦税財政法の構造』3頁（1995法律文化社）、II .1.の成立経緯については、同書に負うところが大きい。

26 前掲注25石村3-4頁

27 前掲注25石村5頁

28 前掲注25石村5頁

29 *Pollock v. Farmers' Loan & Trust Co.*, 157 U.S.429(1895).

30 “The Congress shall have power to lay and collect taxes on incomes, from whatever source derived, without apportionment among the several States, and without regard to any census or enumeration.”（議会は、いかなる源泉から生じる所得であっても、各州間の配分によらず、人口調査や国勢調査なしに所得税を課税徴収する権限を有する）

31 前掲注25石村5-6頁

32 前掲注25石村10-11頁

33 前掲注25石村59頁、60頁注(2)

34 **(a) Authorization.** Except where such authority is expressly given by this title to any person other than an officer or employee of the Treasury Department, the Secretary shall prescribe all needful rules and regulations for the enforcement of this title, including all rules and regulations as may be necessary by reason of any alteration of law in relation to internal revenue.

35 Boris I Bittker & Lawrence Lokken, *Federal Taxation of Income, Estates and Gift Volume 4*, at 110-33(1981). II .2.の両者の関係については、同論文に負うところが大きい。

財務長官の命令に基づき、IRS に委任されてきた (Reg. § 301.7805-1 (c))<sup>36</sup>。

これらの委任に加えて、I.R.C. は、多くの専門課題をカバーする規則の制定権限<sup>37</sup>を与えているが、I.R.C. § 7805に基づく財務省への一般的委任との関係は明確とは言えない<sup>38</sup>。

内国歳入長官と主席顧問官 (Chief Counsel) は、上院の助言と承認により、大統領に指名される (I.R.C. § 7802 (a) (Commissioner), § 7801 (b) (2) (Chief Counsel))<sup>39</sup>。法典は Office of Employee Plans and Exempt Organizations を IRS の中に規定し、内国歳入副長官が率いている (I.R.C. § 7802 (b))<sup>40</sup>。他の幹部と従業員は財務長官に雇用されているが、制定法上の地位はない。 (I.R.C. § 7803 (a))<sup>41</sup>。I.R.C. は、IRS の存在を前提としているが (I.R.C. § 7802 (b))、その制定法上の地位は I.R.C. ではなく、かつての関税長官に命じられていた義務を引き受けるために内国歳入局と内国歳入長官を創設した1862年制定法に由来し、IRS は、内国歳入局が、1953年に再編された機関である<sup>42</sup>。

IRS の機能は I.R.C. を管理する (administer) ことであり、議会が制定した I.R.C の適切な適用によりその政策を実行すること、議会の I.R.C. 各条項の制定目的に照らして合理的な意味を判断すること、および政府の視点でも納税者の視点でもない公明正大な方法でこの業務を遂行すること、がその責務であるが、管理 (administration) の中心は I.R.C. の解釈である<sup>43</sup>。

このように、I.R.C. と財務省規則の関係は、I.R.C. が § 7805 (a) により財務省 (および財務省に委任された IRS) に対して行う一般的委任による規則として、財務省規則が制定されているという関係にある。

### 3. 財務省規則の法源性に係る見解

財務省規則の法源性に係る見解は、本稿の主題である司法敬讓の歴史的推移に影響される度合いが大きいと思われる。例えば、Bittker & Lokken は、*Federal Taxation of Income, Estates and Gift Volume 4* (1981年) の中で、財務省規則の法源性に係る伝統的な分析として、“立法的 (legislative)” 規則と“解釈的 (interpretative)” 規則に区分した上で、立法的規則<sup>44</sup>は、しばしば法的拘束力を持つ (have the force of law) が、解釈的規則は、議会が定めた準則を解釈、説明、適用することのみを意味し、この限定された機能は、その機関の解釈が立法の歪みであるかどうかを司法審査に委ねる余地をより多く残しているとする<sup>45</sup>。その一方で Bittker & Lokken は、立法的規則と解釈的規則の区分は実際にはたいてい不鮮明 (blurred) であるとも指摘する<sup>46</sup>。

石村耕治名誉教授は、『アメリカ連邦税財政法の構造』(1995年) の中で、財務省規則のうち日本でいう「命令」に近い性格のものは法源性を有し、「通達」の性格に近いものは法源性を有しないと<sup>47</sup>。

そして石村耕治名誉教授は、財務省規則を「解釈的規則 (interpretative regulation)」、「手続的規則 (procedural regulation)」および「準法律的規則 (quasi-legislative regulation)」の3つに分類し、法律と同等の効力と拘束力を持つのは「準法律的規則」だけであり、他の2つは、内国歳入庁内部では拘束力があるものの、納税者および裁判所に対しては拘束力がなく法源性がないとする<sup>48</sup>。

36 *Id.*

37 これらは、広範囲に及ぶもの (例えば、連結利益に関する § § 1501と1502) から些細なもの (例えば、慈善寄付を“認証”する方法に関する § 170 (a) (1)) まで幅広い専門項目が含まれる。 (*Id.*)

38 Bittker & Lokken, *supra* note 35, at 110-33

39 *Id.* at 110-2.

40 *Id.* at 110-2.

41 *Id.* at 110-2.

42 *Id.* at 110-2.

43 *Id.* at 110-3.

44 Bittker & Lokken は、企業の系列グループの連結所得を決定するのに必要な規則を許可している § 1502に基づいて発行された規則を例として挙げる (*Id.* at 110-35.)。

45 Bittker & Lokken, *supra* note 35, at 110-35,36. Bittker & Lokken は、この見解を裏付ける裁判例として、*Koshland v. Helvering*, 298 US 441, 446-47(1936). を引用する。

46 *Id.* at 110-38

47 前掲注25石村61頁注釈(1)

48 前掲注25石村61頁、62-64頁

一方で石村耕治名誉教授は、裁判所は、日本の解釈通達に相当する「解釈的規則」を尊重しており、その理由として、長期に支持されてきた規則を尊重することによる法的安定性を優先させること、納税者に重大な影響を及ぼすことが認められた解釈規則を反映した法改正が機敏に行われること、および解釈的規則が内国歳入法典の制定とほぼ同時に付随する形で定められるという一体化構造であることを挙げる<sup>49</sup>。

これに対し、川田剛教授は、従来、裁判所は立法的規則を無効にする権限は持たないが、解釈的規則に対してはその合理性につき最終判断できると解されてきたが、現在では両規則の間に差はないとする<sup>50</sup>。

泉絢也博士は、議会が行政機関へ立法的規則制定権限を委任し、行政機関が当該受任権限をもって制定するものが立法的規則であると解されるのである以上、一般的委任による規則であってもそれは同様であるから、当局だけではなく、私人等に対しても法的拘束力があるのは明白であるとして、I.R.C. § 7805 (a) に基づく一般的委任による規則である財務省規則の法源性を認めている<sup>51</sup>。

このように、前二つと後二つでは、財務省規則の法源性についての見解が二分されているのがわかる。しかしこれは、二つの見解の相違や論争の存在を示しているのではなく、後述する米国の一般的委任による規則に対する司法敬讓に係る各時期の最高裁判所判決を反映した結果であると思われる。

Bittker & Lokken の見解は、行政機関の一般的委任による規則に対する司法敬讓の大きな転機となった *Chevron* 判決前のものであり、石村耕治名誉教授の見解は、*Chevron* 判決後ではあるが、税例外主義を否定した *Mayo* 判決前のものであるのに対し、川田剛教授や泉絢也博士の見解はそれ以降の見解であるからである。

このように、財務省規則の法源性を見極め、本稿の目的である日本の課税要件の詳細化の手段の一つとしての一般的委任による規則の有効性を検討するには、財務省規則に対する司法敬讓の検討が必要である。

#### 4. 小括

設立当初の米国は、連邦政府に課税権はなく、州が独自に行使していた課税権との競合や裁判での違憲判決等を経て、1913年の連邦憲法第16修正の成立により、ようやく永続的課税権を取得するようになった。この点で、当初から中央政府の課税権を前提とする日本の租税法と米国連邦税法は、経緯的に異なる。

一方、米国連邦税が連邦憲法をその根拠としている点で、租税法律主義を採用する日本の租税法と類似する。

I.R.C. と財務省規則の関係は、I.R.C. が § 7805 (a) により財務省（および財務省が委任する IRS）に対して行う一般的委任による規則として、財務省規則が制定されているという関係にある。

財務省規則の法源性について、先行研究における見解は一致していないが、これは、見解の相違や論争の存在を示しているのではなく、米国の一般的委任による規則に対する司法敬讓に係る各時期の最高裁判所判決を反映した結果であると思われる。

ゆえに、日本の租税法の課税要件詳細化の手段の一つとして、一般的委任による規則が有効な法源になり得るか、という本稿の主題を検討するには、財務省規則に対する司法敬讓の検討が必要である。

まず、米国の司法敬讓原理の変遷について整理する。

### Ⅲ. 米国の司法敬讓原理

米国の司法敬讓原理の対象は大きく分けて2つある。一つは制定法についての行政機関による解釈と、その解釈を示す行政規則、に対する司法敬讓（以下「制定法解釈への司法敬讓原理」）であり、もう一つは行政規則自体についての行政機関による解釈に対する司法敬讓（以下「行政規則解釈への司法敬讓原理」）である。まずは前者について整理する。

49 前掲注25石村62-63頁

50 前掲注19川田84頁

51 前掲注19泉341頁

## 1. 制定法解釈への司法敬讓原理

制定法解釈への司法敬讓原理は、近代所得税の起源まで遡る長い歴史を持つ<sup>52</sup>。

### (1) 委任禁止法理に抵触しない敬讓原理

行政国家の立ち上げ期は、行政機関と司法の間で制定法解釈について大きな緊張を生み出したが、裁判所は一貫して司法を法の最初の解釈者とみなしていた<sup>53</sup>。

しかし20世紀のニューディール期以降、行政機関による多くの規則制定の必要性が生じ、この時期に制定された多くの制定法は、行政機関に規則制定権限を付与するようになった<sup>54</sup>。

そのような権限付与は、州際通商委員会 (Interstate Commerce Commission/ICC) や連邦動力委員会 (Federal Power Commission/FPC) への権限付与のような狭く特殊なもの<sup>55</sup>を除けば、行政機関が制定法を執行するのに必要な規則を制定するための幅広く一般的な権限が付与された<sup>56</sup>。

この時期の論争は、憲法は議会に対して、委任禁止法理 (nondelegation doctrine) に抵触せずに、どこまで拘束力のある実質的規則を制定する権限を委任することを許しているかということであった<sup>57</sup>。

最高裁判所は、前述州際通商委員会に係る規則のような、対象が狭く特定の規則についての制定権限に対しては、多くの場合、法的拘束力のある規則を制定する権限委任 (以下、このような特定の権限委任に基づき制定される規則を「特定委任による規則」) を、憲法に反しないものと判断した<sup>58,59</sup>。

当時の学説や実務上も、これらの最高裁判決が反映され、特定委任による規則に法的拘束力を持たせることは憲法上可能である、という見解が一般的であり、これらにより制定された規則は“新たな法 (new law)”を作り出し、法的効力と効果 (force and effect of law) をもつ性質上立法的なものと考えられた<sup>60</sup>。

これとは対照的に、“全ての規則 (all necessary rules and regulations)”を対象とする一般的委任による規則に対しては、法的効力と効果をもたらす拘束力のある規則に値するとすることは、委任禁止法理と一致せず憲法上は無効であると考えられた<sup>61</sup>。

逆に、一般的委任による規則を、行政機関による公式解釈を反映した単なる拘束力のない規則と考えれば、これは単なる行政権の行使であり、そもそも議会により委任された権限を必要としないとも考えられた<sup>62</sup>。

これらの状況の下、税務と非税務の評論家たちは、特定委任による規則を立法的と考え、一般的委任による規則を単なる解釈的なもので拘束力のないものとみなした<sup>63</sup>。

### (2) *Skidmore* 尊重 (respect) 原理

そのような状況の中で、1944年の *Skidmore* 判決<sup>64</sup>は、特定委任による規則ではない行政機関の解釈に対し尊重 (respect) を与える *Skidmore* 尊重原理を確立した。

#### ① 本原理の特徴

52 Hickman, *supra* note 10, at 1563. III 1 (1) の歴史的経緯は同論文に負うところが大きい。

53 *Id.* at 1564.

54 *Id.*

55 これらは、特殊な行政機関に、特定産業の税率を規制し、その結果としてその産業がその資産、所得、そして支出の年度報告書を提出しなければならないことになる当該産業に対して統一された会計規則を課す権限、を付与するものであった (*Id.*)

56 Hickman, *supra* note 10, at 1564-1565.

57 *Id.*

58 *Id.* at 1565-1566.

59 See *Buttfield v. Stranahan* 192 U.S. 470,494(1904). See also *United States v. Grimaud* 220 U.S. 506, 522-523(1911).

60 Hickman, *supra* note 10, at 1566.

61 *Id.* at 1567.

62 *Id.*

63 *d.* at 1567-1568.

64 *Skidmore v. Swift & Co.* 323 U.S. 134(1944). 本判決に係る邦語先行研究として、前掲注19今本「アメリカ合衆国における行政機関による制定法解釈と司法審査(1)」109頁以下、前掲注19泉319頁以下、前掲注19川田84頁 等

説得力を与える（give it persuade）行政機関の解釈は司法が尊重すべきであるという原理である。後述する *Chevron* 敬讓（deference）原理に比べると、司法は説得力を感じなければ必ずしも行政機関の解釈を尊重する必要はなく、かつ説得力の条件として多様な要素が列挙されている点で、敬讓の度合いとしてはかなり弱いものといえる。

## ② *Skidmore* 判決（1944年）の概要

### （ア）事案の概要

Swift & Co 社の従業員が、夜間に雇用主の敷地内や近距離に、火災警報に応答する以外に特定の業務を行う必要がない状態で、週に3~4日行った待機に係る時間に対して同社から残業代が支払われなかったことを不服とし、待機時間の残業代の支払いを求めて訴えを提起した。

### （イ）争点

公正労働基準法（Fair Labor Standards Act）に基づく残業代についての、労働省賃金・時間局長（Administrator of the Wage and Hour Division, U.S. Department of Labor）の解釈の有効性有無が争点であった。なお、本事案で争点となった行政機関の解釈は、解釈公示（Interpretative Bulletin）と非正式な決定（informal rulings）であり、一般的委任による規則ではなかった。

### （ウ）判旨

最高裁は、「制定法にも裁判所の判決のいずれにも、待機時間が労働時間であることを妨げる法の原則は見当たらない」<sup>65</sup>し、「我々は、雇用に待機時間を伴う多くの状況と同様に、非常に多様な事件を解決するための法的公式を制定しようとはしてこなかったし、することもできない」<sup>66</sup>とした上で、「具体的な事案において、そのような時間がその法典の範囲内にあるかどうかは、第一審の適切な認定によって解決されるべき事実の問題」<sup>67</sup>であると指摘し、その解決には「特定の当事者間の契約の精査と解釈、作為による労働契約の実用的構造の評価、役務の性質の検討、待機時間との関係、および周囲のすべての状況の考慮が含まれる」<sup>68</sup>とした。

そして、最高裁は「議会は、事実認定を行い特定の事案がその法典の範囲内にあるかどうかを最初に判断するために、行政機関を利用せず、代わりに、この責務を裁判所に課した」<sup>69</sup>として、事実認定と法解釈を行うのは司法であることを明らかにした上で、行政機関の解釈を是認した原審判決を破棄差戻しとした。

一方で最高裁は行政機関の解釈に対する尊重についても言及した。まず「裁判所が同省の結論に対してどんな敬意を払うべきかに関する制定法上の条項は存在しない」<sup>70</sup>とし、「同省が直接取り扱う事案であったとしても規則は決定的ではなく、（略）それらは、上位裁判所の権威ある宣言が行い得るような、地方裁判所の手続きを拘束する法律の解釈または事実状況を判断するための基準を構成するものではない」<sup>71</sup>として、行政機関の解釈に法的効力や効果はないとした上で、「しかし、同省の政策は、特定の事案において裁判官にもたらされるようなものよりも専門的な経験と幅広い調査と情報に基づいて、公務を執行している」<sup>72</sup>として、専門知識と経験を持つ行政機関の解釈の有用性を評価した。

その上で最高裁は、「本法典に基づく同省の規則、解釈、意見は、その権限を理由に裁判所を支

65 *Id.* at 136.

66 *Id.*

67 *Id.*

68 *Id.* at 137.

69 *Id.*

70 *Id.* at 139.

71 *Id.*

72 *Id.*

配するものではないが、裁判所および訴訟当事者が適切に指導を求めることができる大量の経験と情報に基づく判断に資すると考える。特定の事案におけるそのような判断の重みは、その検討において明白な徹底性 (thoroughness evident in its consideration)、その推論の妥当性 (the validity of its reasoning)、以前の宣言と後の宣言との一貫性 (its consistency with earlier and later pronouncements)、および支配する権限がない場合に説得力を与える (give it persuade) すべての要因次第である」<sup>73</sup>と、行政機関の解釈が多様な一定の要素を満たすときは、裁判所はこれを尊重すべきことを示した。

### (3) *Chevron* 敬譲原理

1984年の *Chevron* 判決によって確立された原理であり、現在の米国の司法敬譲原理のベースとなっている。

#### ①本原理の特徴

*Chevron* 判決までは、裁判所の判断は、特定委任による規則は立法的で拘束力を持つが、一般的委任による規則は解釈的なもので拘束力を持たないという区分に従い、各々異なる敬譲基準を採用する傾向にあったが<sup>74</sup>、*Chevron* 敬譲原理はこれらの区別を求めている点に特徴があり、後に2ステップ審査と呼ばれる審査基準を用いて行政規則を一律に審査するものである。

具体的には、まずステップ1として「第一は、常に、議会が本件争点である問題を明確に、直接論じたかどうかという問題である」<sup>75</sup>と、議会が直接当該争点について論じたかどうかを審査基準とした。このステップ1の審査基準で「議会が、本件争点である問題を明確に、直接対処していないと判断した場合、裁判所は、当局の解釈がない場合には必要とされるようには制定法についての独自の解釈を単純に課すことはしない」<sup>76</sup>で、ステップ2の審査基準に進み、「当局の答えが制定法上許容される解釈に基づいているかどうか」<sup>77</sup>について審査を行う。

なお、本審査基準を2ステップ審査基準であると考え主導したのは、Scaliaであった<sup>78</sup>。Scaliaは、従来の裁判手法であった制定法毎評価を不確実性と訴訟の源泉 (font) であったとし、*Chevron* 敬譲原理は、この制定法毎評価を、曖昧な制定法に対して一律に (across-the-board) 行政機関の裁量とする判断基準に置き換えるものであるとした<sup>79</sup>。

Scaliaは、議会の意図と制定法の曖昧さの関係には、議会は特定の結果を意図したが制定法では明らかにしなかったという関係と、議会は特定の意図を持っておらず行政機関にその解決を委ねる趣旨であったという関係、の二つがあり、従来の判決はこれを制定法毎に選択しようとしたが、*Chevron* 敬譲原理は一律に後者を選択したと説明する<sup>80</sup>。

そしてScaliaは、後者の議会の意図は推定されたフィクションであるが、従来の判決でも、同様の理論的正当性を採用した場合がしばしばあったし、純粋な立法的意図の追求は多分無駄骨であり、最高裁判所にとって言いようのない多様な規則適用に係る未決訴訟事件表の整理を困難にするだけであると、後者選択の正当化理由を述べた<sup>81</sup>。

その背景として、Scaliaは、行政機関への幅広い委任は、近代行政国家の特徴であり、行政機関の規則制定権限は例外ではなく普通の存在であり、現代社会は行政機関の“専門知識”にどっぷり浸かっている状況にあることを挙げた<sup>82</sup>。

73 *Id.*

74 Hickman, *supra* note 10, at 1572.

75 467 U.S. at 842.

76 *Id.* at 843.

77 *Id.*

78 前掲注19 177頁、*Chevron* 判決を巡る Scalia と Breyer の解釈の相違等については、同論文参照。

79 Antonin Scalia, *Judicial deference to Administrative Interpretations of Law*, 1989 *Duke Law Journal* 511, 516 (1989).

80 *Id.* at 516.

81 *Id.* at 516-517.

82 *Id.*

そして Scalia は、自説により、行政機関は、制定法の目的達成に最良な選択可能な答えを自由に選択できるから、もはや“長く継続し一貫性のある”行政機関の法解釈への“特別な”敬讓への正当性、すなわち行政過程に求められる柔軟性と適切な政治参加への弊害、が消滅するとする<sup>83</sup>。

このように、Scalia の見解は、行政機関が行う全ての制定法解釈に対して司法敬讓を与えるべきであるというものである。

しかしそれは、従来、曖昧な制定法に対して裁判所の全面審査が原則で、例外的な事情がある場合に限って行政解釈が尊重されていたのに対して、Chevron 敬讓原理がその原則と例外を逆転させたという点で、「行政解釈に対して強度の敬讓を容易に発動する敬讓原則を提示した」ことになり、適切な司法審査を放棄することにもなり兼ねないという懸念も生じ得る<sup>84</sup>。

## ② Chevron 判決（1984年）の概要

### （ア）事案の概要

Chevron 社が、1977年大気浄化法改正法（Clean Air Act Amendments of 1977）§ 7502（b）（6）に規定する「固定汚染源（stationary resource）」という用語について、連邦環境保護庁（Environmental Protection Agency、以下「EPA」）規則が、未達成州に対する許可要件を満たすかどうかの判断に際し「同じ産業グループ内のすべての汚染排出装置を単一のバブル（bubble）に包まれているかのように扱う」との解釈を州に許可する、と定めたことは無効であるとして、処分の取り消しを求めて訴えを提起した。

### （イ）争点

1977年大気浄化法改正法の特定用語についての EPA 規則の解釈の妥当性有無が争点であった。

### （ウ）判旨

まず最高裁は、「これらの事案が示す問題は、（略）EPA 規則が、『固定汚染源』という制定法上の用語の合理的な解釈に基づいているといえるかどうかである」<sup>85</sup>と本事案の判断基準を示した上で、行政機関の解釈を否認し自らの解釈を示した原審を次の通り否定した。「控訴裁判所の基本的な法的誤りは、議会自体がその定義を命じなかったと判断された時に、『固定汚染源』という用語の静的な司法上の定義（static judicial definition）を採用したことであった」<sup>86</sup>。

そして、最高裁は、「当局が執行する制定法解釈を再検討する場合、我々は二つの問題に直面する」として、後に2ステップ審査と呼ばれる Chevron 敬讓原理の審査基準を示した。

ステップ1として、「第一は、常に、議会が本件争点である問題を明確に、直接論じたかどうかという問題である」<sup>87</sup>と、議会が直接当該争点について論じたかどうかを審査基準とした。そして「議会の意図が明確であれば、それで問題は終わりとなる。なぜなら裁判所と当局は、議会の明確に表明された意図を実行しなければならないからである」<sup>88</sup>とした。このステップ1の審査基準で「議会が、本件争点である問題を明確に、直接対処していないと判断した場合、裁判所は、当局の解釈がない場合には必要とされるようには制定法についての独自の解釈を単純に課すことはしない」<sup>89</sup>で、ステップ2の審査基準に進み、「当局の答えが制定法上許容される解釈に基づいているかどうか」<sup>90</sup>について審査を行うとした。

83 *Id.*

84 前掲注19筑紫104-105頁

85 467 U.S. at 840.

86 *Id.* at 842.

87 *Id.*

88 *Id.* at 842-843.

89 *Id.* at 843.

90 *Id.*

そして、最高裁は、次のような表現で、議会は、制定法の曖昧さを、明示的にせよ黙示的にせよ行政機関に埋めることを委任しているものとみなした。「もし議会在、当局が埋めるためのギャップを明示的に残した場合、規則が制定法の特定の規定を明らかにする権限についての明示的委任が存在する。そのような立法的規則 (legislative regulation) は、それらが恣意的、気まぐれ、または明らかに制定法に反しない限り、支配的影響力 (controlling weight) が与えられる」<sup>91</sup>。「特定の問題に関する機関への立法的委任 (legislative delegation) は、時として明示的というよりも暗黙的である。この場合、裁判所は、制定法規定の自身の解釈を行政機関による合理的な解釈に代えることはできない」<sup>92</sup>。

最高裁は、後に2ステップ審査基準と呼ばれるこの基準により EPA 規則の制定法解釈は許容できるものと判断し、原判決を破棄した。

#### (4) *Chevron* 敬讓原理の適用限定原理

*Chevron* 判決後、*Chevron* 敬讓原理は定着し、最高裁判所の行政法判例の中で最も多く適用されるようになった<sup>93</sup>。一方、本原理を無条件で全面的に取り入れてしまうと、行政解釈に対する司法審査が適切に行われなくなってしまう危険も生じ得るから、その適用範囲や審査内容等についての論争も生じた<sup>94</sup>。その結果生じた適用限定原理のうち、本稿では、後述 *King* 判決に関連する重要問題原理と *Mead* 原理を検討する。

##### ①重要問題 (major question) 原理

###### (ア) 本原理の特徴

*Chevron* 敬讓原理の枠組みの中で、政治経済的重要性を持つ問題については行政機関への委任有無判断に特例的な司法審査枠組みを認める、1990年代後半頃から形成された原理であり、*Chevron* 敬讓原理のステップ1において、重要問題については、曖昧な文言による黙示的な委任を認めず、明示的委任のみを議会の意図があるとするものである<sup>95</sup>。

重要問題原理は、権限拡大を試みる行政機関のバイアスを伴いやすい管轄問題について *Chevron* 敬讓原理を適用する際の有効な手段であるという見解もある。<sup>96</sup>

##### (イ) 本原理を採用した *Brown & Williamson Tobacco* 判決<sup>97</sup> (2000年) の概要

###### (a) 事案の概要

発足以降タバコ製品を規制する権限を否定していた食品医薬品局 (Food and Drug Administration / 以下「FDA」) が、1996年、食品医薬品化粧品法 (Food, Drug, and Cosmetic Act) の意味における「薬物」にニコチンが該当し、タバコ等はニコチンを体に送る併用製品であるとの解釈<sup>98</sup>に基づき、子供と青年のタバコ消費を減らすことを目的とした規則を制定した。これに対し、*Brown & Williamson Tobacco* 社らタバコ製造業者グループ等が、当該規則に異議を唱える

91 *Id.* at 843-844.

92 *Id.* at 844.

93 前掲注19常岡 別冊ジュリ No.213、20-21頁

94 前掲注19筑紫102,105頁

95 釧持麻衣「アメリカにおける立法権委任法理の変遷と新たな展開 (二完)」自治研究第90巻第8号110,111頁 (2014)、なお、釧持麻衣博士は「重要問題テーゼ」と訳されている。

96 前掲注19筑紫114頁

97 *FDA v. Brown & Williamson Tobacco Corp.*, 529 U.S. 120(2000). 本判決に関する邦語先行研究として、藤倉皓一郎「アメリカ新判例を読む(7)~日本法へのインプリケーション 薬物を体内へ取り込む用具としてタバコを規制する権限 *Food and Drug Administration v. Brown & Williams Tobacco Corp.*, 120 S. Ct. 1291(2000)」ジュリ1183号195頁 (2000)、稲葉治久「*Food and Drug Administration v. Brown & Williamson Tobacco Corp.*, -U.S.-, 120 S. Ct. 1291(2000)-米食品医薬品局 (Food and Drug Administration, 以下、FDA という) には、食品医薬品化粧品法 (Food, Drug, and Cosmetic Act, 以下、FDCA という) のもとで、タバコ製品の販売や広告を規制する管轄権はないとした事例」アメリカ法2001-1,254頁 (2001)、前掲注19筑紫111頁以下、前掲注95釧持110頁以下 等

98 61 Fed. Reg. 44397.

訴訟を起こしたものである。

(b) 争点

食品医薬品局の規制対象にタバコ製品が含まれることの是非であった。

(c) 判旨

まず最高裁は、「本事案は、行政機関が管理する制定法解釈を含むため、本件分析は *Chevron* 判決に従う」<sup>99</sup>とした上で、そのステップ1において、「議会が、本件争点である問題を明確に、直接対処していたかどうかについての私たちの調査は、少なくともある程度、提示された問題の性質によって形作られる。*Chevron* の下で、行政機関が管理する制定法解釈を敬讓することは、制定法の曖昧さが、制定法のギャップを埋めるために議会から行政機関への暗黙の委任を構成するという理論を前提としている。(略)しかし、普通ではない事案 (extraordinary cases) では、議会がそのような暗黙の委任を意図していると結論付ける前に躊躇する (hesitate) 理由があり得る」<sup>100</sup> とした上で、「これはどうてい普通の事案ではない」<sup>101</sup>とした。

その理由として、最高裁は、「アメリカの歴史と社会における独自の地位のために、タバコは独自の政治的歴史を持っている。議会は、良くも悪くも、たばこ製品に関する明確な規制スキームを作成し、FDA にたばこに対する管轄権を与える提案を真っ向から拒否し、どの行政機関であってもその地域で重要な政策決定権限を行使できないように繰り返し行動した」<sup>102</sup>ことをあげた。

その上で、最高裁は、「この歴史と FDA が主張した権限の幅を考えると、我々は FDA による制定法の拡張的解釈ではなく、FDA のこの権限を否定する議会の一貫した判断に従う義務」<sup>103</sup>があり、「議会はそのような経済的および政治的重要性の決定をこれほど不可解な方法で機関に委任することを意図することはできなかつたと確信する」ため、「議会が問題となっている問題に直接対処し、FDA がたばこ製品を規制することを妨げたことは明らかである」<sup>104</sup>と判示し、FDA の規則を無効とした。

② *Mead* 原理

(ア) 本原理の特徴

*Chevron* 敬讓原理は、特定委任による規則と一般的委任による規則という区分にかかわらず、議会は制定法解釈を行政機関に委任しており、それは制定法上の解釈に内在する政策選択の責任は行政機関が負うべき、という評価を前提とした審査基準である<sup>105</sup>。この審査基準自体を適用するかどうかには条件を課したのが *Mead* 原理であることから、この原理は *Chevron* ステップゼロ<sup>106</sup>とも呼ばれ、2001年の *Mead* 判決<sup>107</sup>で確立された。

本原理による *Chevron* 敬讓原理適用の第一条件は「特定の制定法の条項の行政による執行は、議

99 529 U.S. at 132.

100 *Id.* at 159.

101 *Id.*

102 *Id.* at 159–160.

103 *Id.* at 160.

104 *Id.* at 160–161.

105 Hickman, *supra* note 10, at 1539.

106 Tomas W. Merrill & Kristin E. Hickman, *Chevron's Domain*, 89 Geo. L. J. 833,836(2001). において、“Chevron Zero” と分類された。

107 *United States v. Mead Corp.*, 533 U.S. 218(2001). 本判決に係る邦語先行研究として、前掲注19今本「アメリカ合衆国における行政機関による制定法解釈と司法審査(3)」165頁以下、前掲注19筑紫107頁以下、前掲注19淵173頁、前掲注19泉328頁以下 等

会が法的効力を伴う決定を作成する権限を行政機関に一般的に委任]<sup>108</sup>していること、第二条件は、「敬讓を要求する行政機関の解釈がその権限の行使に おいて公表されたと思われる場合]<sup>109</sup>であった。

(イ) *Mead* 判決 (2001年) の概要

(a) 事案の概要

カレンダー等の輸入業者である Mead Corporation が過去 4 年間輸入し続け免税の分類を受け続けていた “Day Planners”<sup>110</sup>について、財務省は、十分な説明もないまま、今後は課税分類に組み入れる旨の決定通知 (ruling letter) を発行した。Mead の抗議の後、税関本部は新しい通知を発行し、慎重に理由付けしたが、決して公開されず、同じ結論であったため、Mead が訴えを提起した。

(b) 争点

特定の輸入品の関税分類を設定する “決定通知” を許可する規則<sup>111</sup>に基づいて変更された関税分類の取扱いの効力についてであった。なお、その通知の効果は、通知された当人以外への変更や取消しは通知なしに可能であり<sup>112</sup>、本通知はその時点の取引に対応しているため、発行前に通知やコメントの対象とならず、“公に閲覧可能” にするだけでよい<sup>113</sup>のものであった。

(c) 判旨

まず最高裁は、*Chevron* 敬讓原理の適用を受けるべき対象範囲は無制限ではなく、次の 2 つの条件を満たしたものに限定すべきとした。第一条件は「特定の制定法の条項の行政による執行は、議会が法的効力を伴う決定を作成する権限を行政機関に一般的に委任]<sup>114</sup>していることであり、第二条件は、「敬讓を要求する行政機関の解釈がその権限の行使において公表されたと思われる場合]<sup>115</sup>である。

その上で裁判所は、「特定の問題に関する明示的な権限委任を享受しているかどうかにかかわらず、制定法の適用の任にある行政機関は必然的にあらゆる種類の解釈上の選択を行い、それらの選択のすべてが裁判官を拘束するわけではない]<sup>116</sup>と、*Chevron* 敬讓原理の対象範囲が限定されるべきことを示した。

その限定は「予告・意見聴取 (notice-and-comment) (略) の手順の欠如によっては判断しない。(略) 故に、ここでの関税の分類が、そのような正式な手続きの産物ではなかったという事実単独では *Chevron* の適用を妨げない]<sup>117</sup>と、予告・意見聴取の有無という形式的判断を否定した上で、「それにもかかわらず、ここで *Chevron* 敬讓を否定する十分な理由がある]<sup>118</sup>とした。

その理由として、最高裁は、「その制定法の表面上、議会による委任の条項には、議会が法的効力をもって分類の決定を発行する権限を税関に委任する意図は一切示されていない]<sup>119</sup>ことを

---

108 *Id.* at 226-227.

109 *Id.* at 227.

110 具体的には、毎日のスケジュール、電話番号、住所等をメモする欄のあるページを備えた 3 穴バインダー (*Id.* at 224.)

111 19 CFR § 177.8(2000).

112 *Id.* § 177.9(c).

113 19 U.S.C § 1625(a).

114 533 U.S. at 226-227.

115 *Id.* at 227.

116 *Id.*

117 *Id.* at 230-231.

118 *Id.* at 231.

119 *Id.* at 231-232.

挙げ、それは「法的効力を持つことを意図した決定が、政府機関の46の散在する事務所で年間10,000の割合で量産されているという提案は、自己への反駁（self-refuting）にすぎない」<sup>120</sup>とした。

一方で最高裁は、「裁判所は、*Chevron* 判決において、制定法上の状況と行政機関の行為に応じて、敬讓のさまざまな正当化に対する *Skidmore* の認識を排除するようなことは何も述べなかった」<sup>121</sup>し、「多くの場合、議会の意図と対立することなく、行政の行為に対する司法の対応は、*Chevron* と *Skidmore* を区別し続ける必要がある」<sup>122</sup>として、*Chevron* 敬讓原理に値しない事案であっても *Skidmore* 尊重原理は受け得るとした。

さらに Scalia 裁判官の反対意見に対して、「我々は、Scalia 裁判官による簡素化するための努力は、最終的には、異なる制定法が、行政権限の執行に対する尊重や敬讓を考慮するための異なる理由付けを示している議会の指示、に抵触すると考える」<sup>123</sup>とした。

## 2. 行政規則解釈への司法敬讓原理

2019年の *Kisor* 判決の冒頭、Kagan 裁判官が「裁判所は、真に曖昧な規則についての行政機関の合理的な解釈にしばしば従ってきた。我々は、その慣行を *Auer* 敬讓、または時には *Seminole Rock* 敬讓と呼んでいる」<sup>124</sup>と述べたように、米国では、曖昧な制定法の解釈への司法敬讓と並んで、曖昧な行政規則の解釈への司法敬讓原理が存在する。（以下「*Auer* 敬讓原理」）

*Chevron* 敬讓原理が、その誕生以降半世紀に渡って米国の行政規則に関わる訴訟に頻繁に引用され、それを巡る様々な争点が学術的にも訴訟上でも議論されてきたのに対して、*Auer* 敬讓原理は、1945年の *Seminole Rock* 判決<sup>125</sup>で宣言されて以降、ほとんど光が当たっていなかった<sup>126</sup>。

しかし、1997年の *Auer* 判決<sup>127</sup>でこの敬讓原理が適用されて以降、多くの訴訟で適用されるようになり、*Chevron* 敬讓原理、*Skidmore* 敬讓原理と並んで、3つ目の敬讓原理として、税務訴訟も含め、繰り返して述べられてきた<sup>128</sup>。

### （1）本原理の特徴

行政機関の規則の解釈について、「もしその言葉の意味が不確かであるならば、裁判所はその規則についての行政機関の解釈を注視する必要がある。いくつかの状況における議会の意図は、多様な解釈のどれかを選択する際、第一に重要である。しかし、最終的な基準は、その行政機関の解釈であり、それは、明らかに誤っているか、その規則と矛盾していない限り、支配的影響力（controlling weight）をもつ」<sup>129</sup>という原理である。つまり、行政規則の内容が曖昧である場合、行政機関の解釈が合理的である限り司法敬讓を受けるということであり、*Chevron* 敬讓原理と「機能的に類似」<sup>130</sup>している。

### （2）*Auer* 判決<sup>131</sup>（1997年）の概要

#### ①事案の概要

120 *Id.* at 233.

121 *Id.* at 237.

122 *Id.* at 238.

123 *Id.*

124 139 S. Ct.2400, at 2408.

125 *Bowles v. Seminole Rock & Sand Co.*, 325 U.S. 410(1945).

126 Steve R. Johnson, *Auer/Seminole Rock Deference in the tax court*, Pittsburgh tax review, Volume 11(2013) at 2, ISSN 1932-1821(print)1932-1996(online) DOI 10.5195/tax review.2013.19 [http://tax review.law.Pitt.edu\(2014\)](http://tax review.law.Pitt.edu(2014)).

127 *Auer v. Robbins*, 519 U.S. 542(1997).

128 Johnson, *supra* note 126, at 1,6.

129 325 U.S. at 414.

130 Johnson, *supra* note 126, at 2.

131 本判決に関する邦語先行研究として、泉絢也「行政機関が制定した法規範に対する行政解釈が判決に及ぼす影響－米国 *Auer/Seminole Rock* 原則を中心として－」税務事例 Vol.45No.7,40頁（2013）、同「ヤファー事件最高裁判決が示した法解釈－*Auer* 原則から得る行政解釈への敬讓という示唆－」税務事例 Vo.48No.6, 32頁（2016）等

セントルイス警察に雇用されている巡査部長等が、当該警察委員会のメンバーに対して、公正労働基準法（The Fair Labor Standards Act of 1938/FLSA）§ 207（a）（1）に基づく残業代の支払いを求めたものであり、その根拠は、FLSA § 213（a）（1）で定める残業代支払の適用除外範囲に、巡査部長等が含まれないということであった。

## ②争点

労働長官が残業支払いの適用除外要件を定めた「給与基準」検査が、FLSA § 213（a）（1）の「真正幹部、管理、または専門職」、についての許容される解釈を反映しているかどうか、および労働長官が当該給与基準検査を合理的に解釈したかどうかであった。

## ③判旨

最高裁は、FLSA が「幹部、管理、および専門職の従業員の適用除外範囲を“定義し範囲を定める”幅広い権限を長官に付与」<sup>132</sup>しているとした上で、長官が給与基準で定めた適用除外範囲が「適用除外資格は、従業員に給与基準で支払うことを要求し、次に“達成された業務の質や量”の変動によっては報酬が削減の対象とならないことを要求」<sup>133</sup>していることを確認した。その上で、これについての巡査部長等の「給与基準検査に“懲戒減額”要素がないことは、制定法上の適用除外についての不合理な解釈を反映しているため、公共部門の従業員には無効である」<sup>134</sup>との主張に対して、「議会は“問題となっている正確な質問に直接話しかけていない”ため、我々は“制定法の許容される解釈に基づいている”限り、長官のアプローチを支持しなければならない」<sup>135</sup>と *Chevron* 敬譲原理を用いた上で、「公務員は、従業員の懲戒に関して、長年の実績のある規則の大規模な改訂を要求するほど異なる立場にないという長官の見解は、単に不合理であるとは言えない」<sup>136</sup>として、給与基準検査の有効性を認めた。

続いて最高裁は、給与基準で定められた「“達成された業務の質や量”の変動によっては報酬が削減の対象とならない」<sup>137</sup>という要件を満たすには、「減額の理論的可能性があるときはいつでも従業員の給与が懲戒またはその他の減額の“対象となる”」<sup>138</sup>のか、「従業員が実際に給与の減額に対して脆弱なことを示唆する何かがある場合に限り“対象となる”」<sup>139</sup>のか、という給与基準自体の解釈についての審査を行った。

これについて最高裁は、「給与基準検査は長官自身の規則の創造物であるため、我々の法学の下では、“明らかに誤っているか、その規則と矛盾していない限り”、彼の解釈が支配的である」<sup>140</sup>と *Seminole Rock* 判決を引用<sup>141</sup>した上で、複数の懲戒減額が記載されている警察マニュアルを根拠に前者を主張する巡査部長等ではなく、後者を主張する労働長官を支持し、現行の解釈を是認した。

なお、最高裁は、上記結論に至る敬譲を否定する判断基準として、「攻撃に対して過去の行政機関の行動を擁護しようとする行政機関によって進められた“事後の正当化”」<sup>142</sup>であること、および「その解釈が、問われた問題に関する行政機関の公正で熟考された判断を反映していないと疑う理由」<sup>143</sup>

132 519 U.S. at 456.

133 *Id.*

134 *Id.* at 457.

135 *Id.*

136 *Id.* at 457-458.

137 *Id.* at 456.

138 *Id.* at 459.

139 *Id.*

140 *Id.* at 461.

141 実際の判決文では、同判決を引用した *Robertson v. Methow Valley Citizens Council*, 490 U.S. 332.359, 104 L. Ed. 2d 351, 109 S. Ct.1935(1989). を引用

142 519 U.S. at 462.

143 *Id.*

があることを挙げた上で、労働長官の本解釈はどちらにも該当しないとした。

### 3. 小括

米国の司法敬讓原理には、制定法解釈への司法敬讓原理と行政規則解釈への司法敬讓原理の二つがある。

まず、制定法解釈への司法敬讓原理としては、1944年の *Skidmore* 判決において、特定委任による規則に限らず行政機関の解釈に対し尊重（respect）を与える *Skidmore* 尊重原理が確立された。ただしこの原理は、あくまで行政機関の制定法解釈を裁判所が尊重し得る条件が定立されただけであり、制定法解釈の最終判断は司法に委ねられていることに変わりはない。

その後、1984年の *Chevron* 判決において、*Chevron* 敬讓原理が確立された。この原理は行政機関の解釈に特段の区別を求めておらず、従来、曖昧な制定法に対して裁判所の全面審査が原則で、例外的に行政解釈が尊重されていたのに対して、*Chevron* 敬讓原理がその原則と例外を逆転させたという点で、「行政解釈に対して強度の敬讓を容易に発動する敬讓原則を提示した」<sup>144</sup>。

それ以降 *Chevron* 敬讓原理は定着し、最高裁判所の行政法判例の中で最も多く適用されるようになった<sup>145</sup>。一方、*Chevron* 敬讓原理を無条件で全面的に取り入れてしまうと、行政解釈に対する司法審査が適切に行われなくなってしまう危険も生じ得ることから、その適用範囲の限定についての枠組みが検討された<sup>146</sup>。

その一つが重要問題原理であり、これは *Chevron* 敬讓原理の枠組みの中で、政治経済的重要性を持つ問題は、*Chevron* 敬讓原理のステップ1において曖昧な文言による黙示的な委任を認めず、明示的委任のみを議会の意図があるとする原理である<sup>147</sup>。

もう一つが *Mead* 原理であり、2001年の *Mead* 判決において、*Chevron* 敬讓原理の適用範囲の限定基準であるいわゆる *Chevron* ステップゼロが示された。本原理における *Chevron* 敬讓原理の適用を受けるための第一条件は、議会が法的効力を伴う決定権限を行政機関に一般的に委任していることであり、第二条件は、その権限に基づき公表されたものであることである。

次に、行政規則解釈への司法敬讓原理として *Auer* 敬讓原理があり、これは、行政規則の内容が曖昧である場合、行政機関の解釈が合理的である限り司法敬讓を受けるという原理であり、*Chevron* 敬讓原理と「機能的に類似」<sup>148</sup>している。

*Chevron* 敬讓原理が、その誕生以降半世紀に渡って米国の行政規則に関わる訴訟に頻繁に引用され、それを巡る様々な争点が学術的にも訴訟上でも議論されてきたのに対して、*Auer* 敬讓原理は、1945年の *Seminole Rock* 判決で宣言されて以降、ほとんど光が当たっていなかったが、1997年の *Auer* 判決においてこの敬讓原理が適用されて以降、多くの訴訟で行使されるようになり、*Chevron* 敬讓原理、*Skidmore* 敬讓原理と並んで、3つ目の敬讓原理として、税務訴訟も含め、繰り返し適用されてきた<sup>149</sup>。

これらを財務省規則に当てはめると、財務省規則は、I.R.C. § 7805 (a) に基づき、一般的委任による規則の制定権限を付与され、その権限により制定された規則であるため、*Mead* 原理上 *Chevron* 敬讓原理の適用を受け得る<sup>150</sup>。また、財務省規則は行政規則であるから、*Auer* 敬讓原理の適用も受け得る。

それでは、実際の税務訴訟ではこれらの敬讓原理に関してどのような判決が下されてきたのであろう

144 前掲注19筑紫104頁

145 前掲注19常岡 別冊ジュリ No.213、20-21頁

146 前掲注19筑紫102,105頁

147 前掲注95釦持110-111頁

148 Johnson, *supra* note 126, at 2.

149 Johnson, *supra* note 126, at 1,6.

150 なお、*King* 判決とは関連しないため本稿で扱わなかった原理として、先例法理との関係に係る原理がある。本原理は、*Nat'l Cable & Telecomms. Ass'n v. Brand X Internet Servs.*, 545 U.S. 967(2005). において確立したもので、制定法についての裁判所の先の司法解釈は、裁判所の解釈がその制定法の明確な用語から得られ行政機関の裁量の余地が残されていない場合に限り、先例法理が行政機関による解釈に優先する、という原理である。

か。

#### IV. *Mayo* 判決 (2011年) に至る財務省規則に係る司法敬讓の変遷

##### 1. I.R.C. 解釈への司法敬讓

近代初期の所得税制定法は、財務長官と、さらにその委任を受けた内国歳入長官に対して、特定委任による規則の制定権限および一般的委任による規則の制定権限の両方を付与しており、後の税の制定法にもそれが引き継がれた<sup>151</sup>。

1917年戦時歳入法典 (War Revenue Act of 1917) が、その法典の執行のために必要な全ての規則の制定を許可する条項を追加したが、これが I.R.C. § 7805 (a) の前身となった<sup>152</sup>。

*Chevron* 判決以前の財務省規則に係る税務訴訟は、他の行政規則と同様、財務省の特定委任による規則を立法的と考え、その一般的委任による規則を単なる解釈的なもので拘束力のないものとみなすことを前提に判決が下されていた<sup>153</sup>。

その状況下、一般的委任による規則に対して、I.R.C. § 7805 (a) を法的根拠とし、多面的な基準を満たせば司法敬讓を与え得るとしたのが *National Muffler* 判決であり、後に税法独自の敬讓基準といわれる基準 (以下「*National Muffler* 敬讓原理」) を確立した。

##### (1) *National Muffler* 判決<sup>154</sup> (1978年) / 税法独自の敬讓基準の確立

###### ① 事案の概要

メンバーのすべてをひとつのフランチャイズ・チェーンから動員した団体である *National Muffler* は、ビジネスリーグ (business league) に適用される I.R.C. § 501 (C) (6) の税額控除を求めたが、IRS が、財務省規則 § 1.501 (c) (6) -1の解釈上、同団体はビジネスリーグに該当しないとしてその適用を否認した。

これに対し *National Muffler* が処分の取り消しを求めて訴えを提起したが、第一審、控訴審ともに敗訴したため、上告した。

###### ② 争点

I.R.C. § 501 (C) (6) において税額控除の対象として規定される“ビジネスリーグ”という用語を解釈した財務省規則 § 1.501 (c) (6) -1の合理性有無であった。

###### ③ 判旨

最高裁は、まず争点となった用語について、「その制定法の“ビジネスリーグ”という用語には、明確に定義された意味も § 501 (c) (6) の枠外の共通用法もない。その用語は、“解釈的規則に妥当性を与えるほどに一般的”である<sup>155</sup>と特徴づけた上で、「このような状況においては、当裁判所は、習慣的に、その規則に従う、そしてその規則は、もし“いくつかの合理的な方法で議会の委任を執行する”ことがわかれば、支持されなければならないものなのである<sup>156</sup>と、IRS の解釈に従うべきとした。

その法的根拠として、最高裁は、「我々はそうしなければならない、なぜならば、議会は裁判所ではなく、財務長官とその委任先である内国歳入庁長官に対して、“内国歳入法典の施行に求められる

151 Hickman, *supra* note 10, at 1565.

152 *Id.*

153 *Id.* at 1567-1568.

154 *National Muffler dealers assoc. Inc v. United States*, 440 U.S. 472(1979). 本判決に関する邦語先行研究として、前掲注22掲 585頁、前掲注19泉321頁以下、前掲注19川田84頁 等

155 *Id.* at 476.

156 *Id.*

全ての規則”を制定する任務を委任しているからである。26U.S.C. § 7805 (a)<sup>157</sup>と、一般的委任を規定する I.R.C. § 7805 (a) を挙げた。

そして最高裁は「その委任は、“事実が無限に変化するこの領域”において、同種の事件は同様に扱われることの保証を助けるものである。その委任は、その規則を執行する責任を課されるであろう“その事項の精通者 (masters of the subject)”によってその規則が作られることへの保証も助けることになる」<sup>158</sup> と、財務省規則に従うことの効果を述べた。

その上で、最高裁は「特定の規則が適切な方法で議会の委任を実行しているかどうかを判断する際に、我々はその規則がその制定法の平易な文言、起源及び目的と調和しているかどうかを吟味する。もし議会の意図に気付いていたと推定される者によりその制定法と実質的に同時に制定されていれば、その規則には特定の効力を持ち得る。もしその規則が後の時期に遡るのであれば、規則がどのように進化したかは調査に値する。その他の関連する考慮事項は、規則が施行されている期間の長さ、規則への信頼、長官の解釈の一貫性、およびその後の制定法の再制定中に議会がその規則に費やした吟味の程度である」<sup>159</sup> と、財務省規則の解釈に対して税法独自の敬讓基準を示した。

そして、本事案における財務省規則の解釈はその基準を満たすとして、原審を支持し、上告人の処分取消し請求を棄却した。

本判決以後、一般的委任による財務省規則についての敬讓が争点とされた税務訴訟においては、*National Muffler* 敬讓原理が用いられるようになったが、例えば次の二つの判決のように、特定委任による規則への司法敬讓より弱いものとして扱われた<sup>160</sup>。

## (2) *Rowan* 判決<sup>161</sup> (1981年)

### ①事案の概要

陸上と沖合の両方で石油とガスの井戸を掘削するための掘削機を所有および運営していた *Rowan* 社が、陸地から離れた場所にあった掘削機で働く従業員に対し、同社の利便性を理由に掘削機で従業員に食事と宿泊施設を提供し（従業員を陸地と掘削機の間を移動させる費用より安価）、連邦保険拠出法 (Federal Insurance Contributions Act) (以下「FICA」) または連邦失業税法 (Federal Unemployment Tax Act) (以下「FUTA」) に基づく税金を支払う目的での従業員の“賃金”を計算する際に、当該食事と宿泊の価額を含めなかった。なお、同社は、I.R.C. § 3402 (a) に基づく従業員の連邦所得税を源泉徴収する目的での“賃金”を計算する際にも、この価額を含めなかった。

これに対し、IRS は、FICA および FUTA に係る連邦税の計算上の“賃金”の範囲を解釈する財務省規則 § 31.3121 (a) -1 (f) および § 31.3306 (b) -1 (f) に従って、当該食事と宿泊の価額を含めた処分を行ったため、同社は追徴金を支払った上で、その還付を求めて訴えを提起した。

### ②争点

FICA に係る I.R.C. § 3101、および FUTA に係る I.R.C. § 3301 の下での課税の基礎である“賃金”の計算に、雇用主の便宜のために雇用主が従業員に提供する特定の食事および宿泊の価値を含むように解釈する財務省規則 § 31.3121 (a) -1 (f) および § 31.3306 (b) -1 (f) の合理性についてであった。一方で所得税の源泉徴収を扱う財務省規則 § 31.3401 (a) -1 (b) (9) がそのような食事を“賃金”から除外しており、“賃金”の解釈の相違があったことも問題となった。

157 *Id.* at 477.

158 *Id.*

159 *Id.*

160 *Hickman*, *supra* note 10, at 1545.

161 *Rowan Cos v. United States*, 452 U.S. 247(1981).

### ③判旨

まず最高裁は、*National Muffler* 判決を引用し、「制定法上の文言と規則の調和が特に重要である。議会自体が問題となっている言葉である“賃金”を定義し、長官は議会の定義を“求められる全ての規則を制定する”という彼の一般的な権限の下でのみ解釈した。26 U.S.C. § 7805 (a)』<sup>162</sup>と、本争点上の行政機関の解釈が一般的委任による規則制定権限に基づくことを明示した上で、「我々はその解釈を、制定法上の用語を定義し制定法上の条項を執行する方法を規定するための特定の権限付与の下で制定された規則よりも尊重しない」<sup>163</sup>として、特定委任による規則より弱い敬讓しか与えられないことを明示した。

次に最高裁は、「長官が特定の権限の下で行動する場合、我々の主な審査は、解釈または方法が権限の委任内にあるかどうかである」<sup>164</sup> とし、その審査手段として「財務省規則の有効性に関連する他の考慮事項の中で、その規則が“議会の意図を認識していたと推定される人々によって実質的に同時期に作成された”かどうか」<sup>165</sup> を調査し、「その規則が後の時代のものである場合、それが進化した方法は調査に値する」<sup>166</sup> 「我々は、もし適切であれば、“長官の解釈の一貫性、およびその後の法令の再制定中に議会がその規則に費やした精査の程度”も考慮する」<sup>167</sup> と、*National Muffler* 敬讓原理を適用した。

その審査基準による審査の中で、最高裁は次のように財務省の“賃金”解釈の一貫性のなさを指摘した。「1935年社会保障法 VIII編 (FICA) および IX 編 (FUTA) の長官の同時解釈は、雇用主の便宜準則が“賃金”の計算に適用されるということであった」<sup>168</sup>が、「1940年に、長官は財務省規則106、§ 402.227 (FICA) と財務省規則107、§ 403.227 (FUTA) を制定し (略) 蒸気船を運航する乗組員に提供される食事と宿泊の価値は、FICA および FUTA に基づく“賃金”に含まれると規定した」<sup>169</sup>。「財務省規則106と107およびこれらの下で制定された準則にもかかわらず、1938年に制定された S.S.T.302 の規則—雇用主の便宜のために提供される食事の価値は“賃金”から除外される—は、1954年まで有効であった」<sup>170</sup>。「1957年、財務省は、S.S.T.302はレストランの従業員への食事の提供には適用されないと規定したが、(略) 財務省は、なぜ S.S.T. 302に関してこの立場をとったのかを説明しなかった。したがって、1957年—つまり財務省規則106と107が適用されてから17年後—になって、財務省自身が“賃金”という用語の解釈に一貫性がなかったことは明らかである」<sup>171</sup>。

また、最高裁は、同時期性についても次のように否定した。「異なる解釈は、その制定法について実質的に同時期になされた解釈ではなく、解釈が変更された方法においては、議会の承認の証拠は何もない。また、再制定中に議会がこれらの規則を特に検討したという証拠もない」<sup>172</sup>。

その上で、最高裁は、財務省規則は無効であると判示し、原審を破棄した。

### (3) *Vogel* 判決<sup>173</sup> (1982年)

#### ①事案の概要

農業肥料製品を販売する *Vogel* 肥料株式会社 (以下「*Vogel* 肥料」) は、一旦は財務省規則 § 1.1563-1 (a) (3) で解釈された“支配法人グループ”に *Vogel* 肥料と *Vogel popcorn* 社 (以下「*Popcorn*」) が

162 *Id.* at 253.

163 *Id.*

164 *Id.*

165 *Id.*

166 *Id.*

167 *Id.*

168 *Id.* at 259.

169 *Id.* at 259-260.

170 *Id.* at 260.

171 *Id.* at 260-261.

172 *Id.* at 262.

173 *United States v. Vogel Fertilizer Co.*, 455 U.S. 16(1982).

該当すると考えて、満額の免税（full surtax exemption）は申告しなかったが、後に同規則は無効であるから満額の免税を受けることができるとして、還付を求めて訴えを提起した<sup>174</sup>。なお、Vogel 肥料の株主は、77.49%出資者である Arthur Vogel（以下「Vogel」）と22.51%出資者である Richard Crain（以下「Crain」）であり、Vogel はこれとは別に Popcorn に議決権の87.5%を出資していたが、Crain は同社には出資していなかった。そして、I.R.C. § 1563 (a) (2) には“支配法人グループ”について、グループの5人以下のメンバーの出資総額が80%以上であるという共同所有権要件（common-ownership requirement）（以下「80%要件」）を規定するが、この場合、同じ5人以下の個人が Vogel 肥料と Popcorn の80%以上を所有しているといえない（Crain は popcorn 社の株式所有者ではなく、Crain の出資を除いた Vogel 単独の Vogel 肥料所有は80%未満）ため、問題となる。この点、財務省規則 § 1.1563-1 (a) (3) は“単独もしくは組み合わせで（singly or in combination）”80%と解釈する文言となっており、この解釈が有効であれば80%要件を満たすことになる。

## ②争点

支配法人グループ（controlled group of corporation）に対する内部留保税（accumulated earnings tax）の免税額について規定する I.R.C. § 1561 (a) に関連し、I.R.C. § 1563 (a) (2) が規定する“支配法人グループ”の定義を解釈した財務省規則 § 1.1563-1 (a) (3) の合理性の有無であった。

## ③判旨

まず最高裁は、Rowan 判決を引用し、一般的委任による規則は司法敬讓され得るものの、特定委任による規則への司法敬讓より弱いとした。「分析の枠組みは、問題となっている規則を制定する権限の源泉を考慮して洗練（refine）される。長官は、I.R.C. § 7805 (a) に規定する“求められる全ての規則を制定する”という一般的権限のみに基づき、この制定法を解釈する財務省規則 § 1.1563-1 (a) (3) を制定した。その結果、我々は、法定期間を定義したり、法定条項を執行する方法を規定したりする特定の権限付与の下で制定された規則よりも、解釈を尊重すべきではない<sup>175</sup>。

次に、最高裁は、National Muffler 敬讓原理の一つである、当該規則と当該制定法上の文言の調和について検討し、「その文言は、完全に曖昧ではないというわけではないが、長官の規則よりも納税者の解釈とより密接に調和している。その制定法が定義する“兄弟支配法人グループ”という用語は、2つ以上の企業間の密接な水平関係を含意し、5人以下の同じ不可分なグループが各企業の所有権の80%を占めなければならないことを示唆している<sup>176</sup>として、その調和性を否定した。

また、最高裁は、当該制定法の立法経緯から、「議会は、支配法人グループテストを通じて、複合企業の濫用一すなわち、大企業が、より小さな企業に分割され、付加税免除、留保利益控除額、および中小企業支援のためのその他の様々な税制上の規定を複数回使用することで意図しない税制上の優遇措置を受けることを抑制することを意図<sup>177</sup>し、「80%要件を2つ以上の企業間の相互関係を定義するための主要要件とすべきことを意図した<sup>178</sup>とした。

その上で、最高裁は、「財務省規則 § 1.1563-1 (a) (3) の“単独または組み合わせで”の条項は、財務省が制定法を提案したときに提供した説明と明らかに両立しない<sup>179</sup>とし、その理由として「異議を唱えられた規則の下では、80%要件は、兄弟企業が密接に保有されているかどうかのみを測定する。企業が密接に保有されており共同所有権がないという事実は、相互関係を特定するという議会の

174 *Fairfax Auto Parts of Northern Virginia, Inc v. Commissioner*, 65 T.C. 798(1976). Rev'd, 548 F.2d 501(CA4 1977) が、財務省規則 § 1.1563-1 (a) (3) を無効とする判決を下したことが訴えの契機であった (*Id.* at 21.)

175 455 U.S. at 24.

176 *Id.* at 25.

177 *Id.* at 26.

178 *Id.* at 27.

179 *Id.* at 30.

目的とは無関係である」<sup>180</sup> ことを指摘した。

さらに最高裁は、IRS が、「共同所有権要件が、1株のみの所有権が決定的になり得る」<sup>181</sup> という無意味な結果を避けるため規則の維持を求めたのに対して、「この議論は、いくつかの理由でメリットがない。第一に、議会は、かつて普及していた主観的な case by case 分析を、§ 1563 (a) (2) の機械的フォーミュラに意図的に置き換えた。このような客観的テストに固有なものは、所有権の漸進的な変化により交差する鋭い境界線である。さらに、そのようなグループの一部ではないことは納税者の利益になるので、ある株主が被支配企業グループを作成するために少量の株式を購入しないであろうことは明らかである」<sup>182</sup>としてそれを拒否した。

このように、*National Muffler* 判決以降の財務省規則に係る税務訴訟は、同判決により確立された税法独自の敬讓基準である *National Muffler* 敬讓原理が適用されたが、I.R.C. § 7805 (a) のような一般的委任による規則への敬讓は、特定の委任による規則への敬讓に比べ低いものであるとされた。

#### (4) *Chevron* 判決以後 *Mayo* 判決前／司法敬讓に係る税例外主義 (tax exceptionalism)

*Chevron* 敬讓原理は、数十年を経て、基本的な、憲法にさえ準じる連邦裁判所と行政機関の間の権限の配分の評価についての起点になってきた<sup>183</sup>。そして *Chevron* 敬讓原理は、労働法、環境保全、入国管理、食品・薬物規則等のような全く異なる領域にも根本的な影響を持ってきた<sup>184</sup>。

しかし、*Chevron* 判決以後においても、財務省規則に係る税務訴訟において最も日常的に引用されたのは *Chevron* 敬讓原理ではなく *National Muffler* 敬讓原理であった<sup>185</sup>。

その背景として税例外主義の存在が指摘されている<sup>186</sup>。

租税法においては、財務省と IRS が I.R.C. を解釈する財務省規則は極めて著名で法的影響力をもち、*Chevron* 敬讓原理の適用を受けるに値するはずである<sup>187</sup>。

それにもかかわらず、*Chevron* 判決から20年間以上、財務省規則に対する司法敬讓は、*Chevron* 敬讓原理だけでなく、他のいくつかの評価基準のどれを適用すべきかについて意見が分かれてきた<sup>188</sup>。

その議論は、前項で挙げたような議論、すなわち *Chevron* 敬讓原理の適用を前提としたその適用範囲や審査内容の議論ではなかった。

Hickman によれば、それは、そもそも税の領域の独自性 (the uniqueness of the tax field) を強調する税例外主義の主張であったという<sup>189</sup>。

Hickman は、この税例外主義の主張の目的の多くは、*Chevron* 敬讓により司法審査が欠落した場合の財務省と IRS の税徴収権限の強化への警戒であるが、そこに含まれる問題が税独自のものではないものも含めて、税の領域外の重要な発展を誤解または無視して世間から隔離する結果をもたらしていると批判した<sup>190</sup>。

Johnson は、これらを税の偏狭 (tax parochialism) と称している<sup>191</sup>。

この税例外主義から脱却し、財務省規則に係る税務訴訟にも *Chevron* 敬讓原理を適用すべきであると

180 *Id.*

181 *Id.* at 34.

182 *Id.*

183 Cass R. Sunstein, *Chevron Step Zero*, 92 Virginia Law Review, Apr., 2006, Vol. 92, No.2, 187, 188(2006).

184 *Id.* at 189.

185 Hickman, *supra* note 10, at 1579.

186 *Id.* at 1541.

187 *Id.* at 1538.

188 *Id.*

189 *Id.* at 1541.

190 *Id.* at 1541, 1543.

191 Steve R. Johnson, *The Rise and Fall of Chevron in Tax: From the Early Days to King and Beyond*, 2015 PEPP.L.Rev.14, at 19-20(2015).

いう *Mayo* 判決が2011年に登場した。

#### (5) *Mayo* 判決（2011年）／税例外主義の否定

##### ①事案の概要

*Mayo* 診療所らは、研修医が I.R.C. § 3121 (b) (10) に基づき連邦保険拠出法 (FICA) 税を免除されており、その解釈規則である財務省規則 § 31.3121 (b) (1) -2 (d) (3) (iii) は無効であると主張し、源泉徴収により支払った金額の還付を求めて訴えを提起した。

##### ②争点

研修医を務める医師が、I.R.C. § 3121条 (b) (10) に基づいて FICA 税を免除する“学生”として適切にみなされるかどうかであり、その解釈をした財務省規則 § 31.3121 (b) (1) -2 (d) (3) (iii) の有効性有無であった。

##### ③判旨

まず最高裁は、「我々は、*Chevron* 判決の2部構成の枠組みの最初のステップから分析を開始し、議会が“争点である問題を明確に、直接論じた”かどうかを吟味する」<sup>192</sup>として、本事案に *Chevron* 敬讓原理の2ステップ審査を採用することを明示した。そして「我々は、議会がそうしていないという控訴裁判所に同意する。その制定法は“学生”という用語を定義しておらず、研修医が FICA の対象となるかどうかという正確な質問には対処していない」<sup>193</sup> と、財務省規則 § 31.3121 (b) (1) -2 (d) (3) (iii) はステップ1をクリアしており、「そのような曖昧さは容赦なく *Chevron* のステップ2に私たちを導く」<sup>194</sup>とした。

次に最高裁は、「これまで *National Muffler* と *Chevron* を区別してこなかったが、曖昧な制定法について、両者は異なる分析を求める」<sup>195</sup>として、次に両者の違いを指摘した。「たとえば、*National Muffler* の下では、裁判所は、時間の経過とともに一貫性がない場合、関連する制定法が制定されてから数年後に制定された場合、または規制が進化したことによって、制定法の省による解釈をより懐疑的に再検討するかもしれない。(略) この事案において地方裁判所は、財務省の規則を却下する際にこれらの要因のそれぞれを引用したが、特に規則が反対の判決の後に制定されたことを指摘した」<sup>196</sup>。

「対照的に、*Chevron* の下では、曖昧な制定法についての省の解釈への敬讓は、そのような考慮事項には依存しない」<sup>197</sup>。

その上で最高裁は、「*National Muffler* の過去の引用を除いて、*Mayo* は、財務省規則の再検討について、他省の規則より敬意を払わない正当な理由を提示してはいない。そのような正当性がない場合、私たちは税法のみに適した行政決定に対する司法審査のためのアプローチを区分しようとは考えない。(略) *Chevron* における我々の判断の根底にある原則は、税務問題検討の際も全面的に適用される」<sup>198</sup>と、税例外主義を否定し、他の行政規則同様に *Chevron* 敬讓原理が適用されることを明示した。

また最高裁は、「フルタイムの従業員規則と *National Muffler* で問題となっている規則の両方が、内国歳入法の“施行に求められる全ての規則を制定する” I.R.C. § 7805 (a) に基づく財務省の一般権限に従って制定された。*Chevron* 以前の2つの判決で、最高裁判所は、“法定期間を定義したり、制定条項を執行する方法を規定したりする権限の特定の授権の下で制定された”場合よりも、その“一般

192 *Id.* at 52.

193 *Id.*

194 *Id.* at 53.

195 *Id.* at 54.

196 *Id.*

197 *Id.* at 55.

198 *Id.*

的権限”の下で制定された規則に含まれている場合は、“[財務省の] 解釈を尊重すべきではない”と述べた<sup>199</sup> と、*Rowan* 判決と *Vogel* 判決について言及した上で、「しかし、*Rowan* 判決と *Vogel* 判決以来、行政の状況は大きく変化した<sup>200</sup>とした。

最高裁は、一般的委任による規則である財務省規則に *Chevron* 敬讓原理を用いる根拠の一つとして *Mead* 判決を引用した。「我々は、“議会が法的効力を伴う決定を作成する権限を行政機関に一般的に委任し、敬讓を要求する行政機関の解釈がその権限の行使において制定されたと思われる場合”は、*Chevron* 尊重は適切であると判示してきた。(略) その点に関して我々の調査は、議会の権限の委任が一般的であったか個別的であったかを明らかにしていない<sup>201</sup>。

その上で最高裁は、再び *Mead* 判決を引用しながら、本事案について「我々は、*National Muffler* 判決や *Rowan* 判決ではなく、*Chevron* 判決と *Mead* 判決を信じるので、フルタイム従業員ルールを評価するための適切な枠組みを規定する。省は、I.R.C. の“施行に求められる全ての規則を制定する”(I.R.C. § 7805 (a)) という明示的な権限に従って、フルタイム従業員規則を制定した。我々は、そのような“規則制定のプロセスに従事するための明示的な議会の承認”が“*Chevron* 取扱に値する委任の非常に良い指針”であることに気付いた<sup>202</sup>として、「*Mayo* の住民が貴重な学習活動に従事していること、または彼らが彼らの専門分野の学生であることは間違いない。しかし、彼らが § 3121の目的のための“学生”であるかどうかという問題は別の問題である。それは議会が直接話していないものであり、財務省の規則は議会が言ったことの合理的な解釈であるため、控訴裁判所の判決は肯定されなければならない<sup>203</sup>と財務省規則 § 31.3121 (b) (1) -2 (d) (3) (iii) の合理性を認め、*Mayo* の上告を棄却した。

*Mayo* 判決により、他の行政規則と同様に税務訴訟における *Chevron* 敬讓原理の適用が認められることで、税務訴訟においてのみ *National Muffler* 敬讓原理という税独自の敬讓基準を適用する税例外主義が否定された。

## 2. 財務省規則解釈への司法敬讓

Johnson の研究によると、税務訴訟における *Auer* 敬讓原理の特徴として、行政機関が *Auer* 敬讓原理の適用を求める税務訴訟では、最高裁を含む他の裁判所での行政機関の勝率に比べ、租税裁判所における勝率が低い傾向があるという<sup>204</sup>。

この指摘の根拠となった租税裁判所における税務訴訟のいくつかを次に検討する。

### (1) *Intermountain* 判決<sup>205</sup> (2010年)

#### ①事案の概要

*Intermountain* 保険サービス社 (以下「*Intermountain* 社」) が2000年9月15日に提出した1999課税年度所得について、IRS が、タックスシェルターを利用した虚偽取引 (sham transaction) により同所得は連邦税負担を大幅に減少させているとして、2006年9月14日に final partnership administrative adjustment (以下「FPAA」) を発行したところ、*Intermountain* 社が、I.R.C. § 6229 (a) および § 6501 (a) の時効期間 (3年間) である2003年9月15日を過ぎているから、本 FPAA は無効であるとして訴えを提起したものである。

199 *Id.* at 56.

200 *Id.*

201 *Id.* at 56–57.

202 *Id.* at 57.

203 *Id.* at 60.

204 Johnson, *supra* note 126, at 45.

205 *Intermountain Ins. Serv. Of Vail. LLC v. Commissioner*, 134 T.C. 211(2010), *rev'd en banc*, 650 F.3d 691(D.C. Cir. 2011), *vacated*, 132 S.Ct. 2120(2012).

②争点

Intermountain 社が行ったとされる虚偽取引、すなわち取得価額の過大計上（basis overstatement）が、時効期間の延長（6年間）を認める I.R.C. § 6229 (c) (2) および § 6501 (e) (1) (A) に規定される“総所得からの漏れ（omission）”を構成するかどうかであり、IRS の暫定規則（temporary regulation）<sup>206</sup>には同様の解釈が規定されていたため、その有効性の有無が問題となった。

③判旨

租税裁判所は、暫定規則の本事案での適用可能性の判断は「暫定規制がそれ自身の条件で適用されるかどうか」<sup>207</sup>によるとした上で、暫定規則に「このセクションの規則は、税を課すための適用期間が2009年9月24日より前に終了しなかった課税年度に適用される」<sup>208</sup>と規定され、「規則の条項を解釈するための出発点は、その明白な意味」<sup>209</sup>であるところ、「発効日 / 適用日規定の平易な意味は、暫定規則が本件に適用されないことを示している」<sup>210</sup>と指摘した。

暫定規則をそのように解釈していない IRS<sup>211</sup>に対して、租税裁判所は、「通常、行政機関の独自の規則の解釈は、“明らかに誤っているか、その規則と矛盾している”場合を除き、支配的である」<sup>212</sup>と *Auer* 敬讓原理を適用した上で、次のように判示し、IRS の暫定規則解釈は誤りであるとした。

「特に、その解釈は、循環的で結果主導の論理（circular, result-driven logic）と、濫用的な税務取引（abusive tax transaction）であると彼が信じていることに Intermountain が関与していたため、暫定規制がこの事案に適用されるべきであるという希望的考え、によって取り返しのつかないほど損なわれていることがわかる」<sup>213</sup>。

(2) *Carpenter* 判決<sup>214</sup> (2011年)

①事案の概要

本事案も、FPAA の適時発行に係る時効期間の適用が争われたものである。

パートナーシップである *Carpenter* キャピタル・マネージメント LLC（以下「*Carpenter*」）が、2000年12月31日に終了する課税年度（以下「2000課税年度」）において *Carpenter* が行った株式売却が租税回避に該当するとして IRS が *Carpenter* に発行した FPAA が適時ではなく無効であるとして訴えを提起したものであった。

②争点

FPAA の通知が、課税の適用可能な時効が満了する前に発行されたかどうかであり、*Carpenter* が主張する § 6501 (a) に基づく一般的な3年間の時効期間であれば適時ではなく無効、IRS が主張する § 6229 (c) (2) や § 6501 (e) (1) (A) に基づく6年間の時効期間であれば適時であり有効となる、という点で *Intermountain* 判決と類似する。

一方、*Intermountain* 判決と異なる点は、IRS が *Intermountain* 判決で争点となった暫定規則を、最終

206 Secs. 301.6229(c)(2)-1T and 301.6501(e)-1T, Temporary Proced. & Admin. Regs.,

207 134 T.C. at 218.

208 *Id.*

209 *Id.*

210 *Id.*

211 IRS は、「時効適用の基準がどのようなものであるかに関係なく、2009年9月24日の時点で、問題の課税年度に対して6年間の時効が成立するかどうかを判断しなければならない。(略)何らかの基準に基づいて6年間の制限期間が開放される可能性がある場合には、暫定規制が適用される。」(*Id.*) と解釈していた。

212 134 T.C. at 219.

213 *Id.*

214 *Carpenter Family Invs., LLC v. Commissioner*, 136 T.C. 373(2011).

規則<sup>215</sup>として制定し、その前文に「内国歳入庁は、“適用期間”の時効は“一般的な”3年の時効期間ではないという立場を引き続き堅持する。」「3年間の満了は、より長い期間が適用される場合、課税年度を“終了”しない。」と、*Intermountain* 判決時と同様の主張を記載していた点である。

### ③判旨

租税裁判所は、最終規則の前文の IRS の見解について、「より長い期間が実際に適用されるべきかどうかは、まさに重要な問題であり、その規則の要点と実質である」<sup>216</sup>と認識し、次の通り *Auer* 敬讓原理（判決文では *Seminole Rock* 敬讓原理）を念頭に検討した上で、*Intermountain* 判決同様に、一般的な3年の時効期間を支持し、FPAA を無効とした。

「問題の課税年度が“開始”しているかどうかは、これらの手続きのまさに本質である。効力ある / 適用可能性の日付条項の目的上、“開始された”課税年度についての被告の解釈に従うことは、必然的に、その規則の内容の正当性の問題を解決するであろう。一層一般的に、もし我々が、長官に、彼の規則において、争点であるその法典条項の中心部分を再現することを許し、この規則の条文についての長官の解釈に従うのであれば、この条文に、*Chevron* の2ステップにそれをさらす代わりに、*Seminole Rock* の堅牢さを不適切に染み込ませるであろう」<sup>217</sup>。

どちらの裁判例も、IRS による規則の解釈について *Auer* 敬讓原理による司法敬讓を得ることに失敗しているが、やや曖昧とはいえない規則について、租税回避防止という目的意識から、やや拡大解釈もしくは目的論的解釈を行ったことがその要因ではないかと思われる。この点では、*Auer* 判決では、残業代を請求するという目的意識を持った原告によるいくぶんかの拡大解釈が退けられており、この点で類似する。

言い方を換えると、行政機関が請求されることが多い非税務訴訟に比べ、行政機関が請求することが多い税務訴訟では、*Auer* 敬讓原理による司法敬讓を受けにくいのかもかもしれない。

*Johnson* によれば、租税裁判所でこのように *Auer* 敬讓原理による司法敬讓を求める側の勝率が低いことについて、租税裁判所の裁判官とそれ以外の裁判所の裁判官との特徴の違いによるものであり、前者は税のスペシャリスト集団であるのに対して、後者は法のジェネラリスト集団であるため極めて特殊な論点である税務について容易に敬讓を与えてしまうのだという<sup>218</sup>。

### 3. 小括

従来の税務訴訟では、財務省や IRS による I.R.C. 解釈について、特定委任による規則を立法的で法的拘束力があり、一般的委任による財務省規則を単なる解釈的なもので法的拘束力がないものと考え、それを前提に判決が下されていた<sup>219</sup>。

その状況下、1978年の *National Muffler* 判決において、財務省規則に対して、I.R.C. § 7805 (a) を法的根拠とし、多面的な基準を満たせば司法敬讓を与え得るとした、税法独自の *National Muffler* 敬讓原理が確立された。

*National Muffler* 判決以降の財務省規則に係る税務訴訟は、主に *National Muffler* 敬讓原理が適用されたが、I.R.C. § 7805 (a) に基づく一般的委任による規則である財務省規則への司法敬讓は、特定委任による規則への司法敬讓に比べ低いものであるとされ、司法判断が優先される状況に変化はなかった。

*Chevron* 判決が登場しあらゆる行政法領域に根本的な影響を持つ状況になっても、財務省規則に係る税務訴訟において最も日常的に適用されたのは *Chevron* 敬讓原理ではなく *National Muffler* 敬讓原理であっ

215 Secs.301.6229(c)(2)-1 and 301.6501(e)-1, *Proced & Admin. Regs.*

216 136 T.C. at 379.

217 *Id.* at 397 n4

218 *Johnson, supra* note 126, at 31-32.

219 *Hickman, supra* note 10, at 1567-1568.

た<sup>220</sup>。

このような税例外主義から脱却し、財務省規則に係る税務訴訟にも *Chevron* 敬譲原理を適用すべきであるという *Mayo* 判決が2011年に登場した。

*Mayo* 判決により、他の行政規則と同様に税務訴訟における *Chevron* 敬譲原理の適用が認められ、税例外主義が否定されるに至った。

一方、財務省規則解釈への司法敬譲である *Auer* 敬譲原理も、税務訴訟においてその適用が認められたが、やや曖昧とはいえない規則について、租税回避防止という目的意識から、やや拡大解釈もしくは目的論的解釈を行うような事案においては、同原理による司法敬譲を受けられない判決も認められた。

行政機関が被請求対象であることが多い非税務訴訟に比べ、行政機関が請求元であることが多い税務訴訟では、*Auer* 敬譲原理による司法敬譲を受けにくいともいえるのかもしれない。

一方、税務訴訟が *Auer* 敬譲原理による司法敬譲を受けにくいのは、税務スペシャリスト集団である租税裁判所という特殊性によるものであるという見解もある<sup>221</sup>。

## V. *Mayo* 判決後の司法敬譲

*Mayo* 判決の4年後の2015年に、税例外主義への回帰とも思える *King* 判決が下された。

### 1. *King* 判決（2015年）／*Chevron* ステップゼロでの重要問題原理行使

#### ①事案の概要

健康保険に加入したくない Virginia 州在住の King ら4人の個人は、Virginia 取引所は患者保護と医療費負担適正化法（The Patient Protection and Affordable Care Act / 以下「PPACA」）§ 18031に規定する“州により設立された取引所（Exchange）”ではないから I.R.C. § 36（B）に基づく税額控除を受けることはできず、結果として、保険加入適用要件を免れる<sup>222</sup>から、IRS の解釈は無効であるとして、訴えを提起したが、第一審、控訴審とも敗訴したため上告した。

#### ②争点

PPACA § 18031に規定する“州により設立された取引所”を通じて保険制度に加入した納税者に対して税額控除を与える I.R.C. § 36（B）について、州と連邦の両方の取引所<sup>223</sup>で利用できるとした IRS の解釈<sup>224</sup>の妥当性であった。

#### ③判旨

まず最高裁は、政府機関の制定法解釈の分析の際、たいてい *Chevron* 敬譲原理の2ステップ審査を適用するとしながらも、*Brown & Williamson Tobacco* 判決を引用し「このアプローチは、“制定法の曖昧さが、制定法のギャップを埋めるために議会から行政機関への暗黙の委任を構成するという理論を前提としている。”（略）“しかし、普通ではない事案（extraordinary cases）では、議会がそのような暗黙の委任を意図していると結論付ける前に、躊躇する理由があり得る。”<sup>225</sup>とした上で、「これはそれらの事案の

220 *Id.* at 1579.

221 Johnson, *supra* note 126, at 31-32.

222 保険購入コストが所得の8%以上であれば保険加入の適用対象外となる（26 U.S.C. § 5000A（e）（1））。

223 PPACA § 18041は、同 § 18031にもかかわらず州が独自の取引所を設立しないことを選択した場合、保険福祉省長官が州内で代わりの取引所を設立して運営する旨を規定する。

224 IRS は、77 Fed. Reg.（連邦行政命令集）30378（2012）において、州と連邦の両方の取引所で利用できるようにする規則を制定することにより、税額控除の利用可能性に対処した。関連して、IRS 規則は、納税者が“取引所”を通じて保険制度に登録された場合、税額控除の対象となると規定する（26 CFR § 1.36B-2（2013））。なお、“取引所”の定義は、“取引所が設立および運営されているのが州によるものか…HHS によるものか…その個人市場を提供する取引所”として、環境保護庁規則に規定されている（45CFR § 155.20（2014））。（576 U.S. at 483.）

225 576 U.S. at 485.

1つである。税額控除は同法の主要な改革の一つであり、毎年数十億ドルの支出を含み、何百万人もの人々の健康保険の価格に影響を与えている。したがって、これらの控除が連邦取引所で利用できるかどうかは、この制定法上のスキームの中心である深い“経済的および政治的意義”の問題（a question of deep “economic and political significance”）である。議会がその問題を政府機関に担当させることを望んでいたのであれば、間違いなく明示的にそうしたであろう<sup>226</sup>とした。

そして最高裁は、「議会がこの決定を、この種の健康保険契約の作成に関する専門知識を持たないIRSに特に委任しようとしたとは考えにくい。（略）これはIRSに委任された事案ではない。36条Bの正しい読解を判断することは、代わりに我々の仕事である<sup>227</sup>」と、本事案に司法敬讓は与えられないことを明示した。

その後、最高裁は財務省規則から離れて法解釈を行い、最終的には財務省規則の解釈と同様に、I.R.C. § 36 (B) の税額控除は州と連邦の両方の取引所で利用できるとして、原審を支持し、Kingらの請求を棄却した。

## 2. King 判決の司法敬讓手法に対する見解

King 判決は、この数年前の *Mayo* 判決では財務省規則に対する *Chevron* 敬讓原理の適用を支持した Roberts 首席裁判官によって下されたということから、多くの人を驚かせた<sup>228</sup>。

また、久しく採用されていなかった重要問題原理を再出現させたことで、司法敬讓に係る理論面でも、様々な議論を生んでいる<sup>229</sup>。

そもそもこの再出現した重要問題原理は、適用方法の微妙な変化を伴っている。具体的には、*Brown & Williamson Tobacco* 判決に代表される重要問題原理を行使した初期の訴訟では、*Chevron* 敬讓原理のステップ1で重要問題原理が行使されたのに対し、本判決では、*Chevron* ステップゼロでの行使、すなわち *Chevron* 敬讓原理の適用自体を拒否した<sup>230</sup>。

しかし、本事案は、このような新たな論理立てをせずとも、*Chevron* 敬讓原理の中で、*Brown & Williamson Tobacco* 判決同様、ステップ1で重要問題原理を行使することができたし、その制定法の曖昧さを理由にステップ2に進んだ上で、その制定法について裁判所自身の解釈とも一致するIRSの解釈を合理的として支持することもできたはずである<sup>231</sup>。

また、*Chevron* ステップゼロの適用についても、*Mead* 判決の基準に従えば、財務省規則は、ステップゼロの第一条件である「特定の制定法の条項の行政による執行は、議会が法的効力を伴う決定を作成する権限を行政機関に一般的に委任<sup>232</sup>していることに該当し、第二条件である「敬讓を要求する行政機関の解釈がその権限の行使において公表されたと思われる場合<sup>233</sup>」にも該当するから、*Chevron* 敬讓原理のステップ1に進むはずである<sup>234</sup>。

このように、King 判決は、先例法理との整合性が取れていない。

一方で、*Chevron* 敬讓原理の適用可能性を評価するために、*Mead* 判決の基準から離れた「司法審査上の限界」として重要問題原理を発展させることは考え得る範囲であり、驚くには値しないとする見解もある<sup>235</sup>。

重要問題原理が再出現し、このような新たな適用方法が採用されたことに関して、Leskeは、今後残る

226 *Id.* at 486.

227 *Id.*

228 Kristin E. Hickman, *The (Perhaps) Unintended Consequences of king v. Burwell*, 2015 Pepp. L. rev. 56,57(2015).

229 Kevin O. Leske, *Major Questions About the “Major Questions” Doctrine*, 5 MICH. J. ENVTL. & ADMIN. L 479,480(2016).

230 *Id.*

231 *Id.* at 499.

232 533 U.S. at 226-227.

233 *Id.* at 227.

234 前掲注23坂田、立命館法学362巻325頁

235 Hickman, *supra* note 228, at 65.

課題を次のように纏める<sup>236</sup>。

まず、Chevron 敬讓原理の弱体化により権力移転が生じること、すなわち行政機関が通常受けるべき敬讓の減少が、重要問題の解釈権限が行政機関から司法への移転する結果、重要問題たる政策策定権限も司法に移転してしまうことである<sup>237</sup>。

次に、重要問題原理という重要問題を含むかどうかに注力する目的主義的（purposivist）アプローチが、制定法上の構造は単に一つの目的のみを持っているわけではないという制定法解釈の主要理論である原典主義（textualism）と調和し難いということである<sup>238</sup>。

さらに、どの訴訟に重要問題原理を行使するかの基準が明らかにされていないことである<sup>239</sup>。

そして Leske は、King 判決が先例と異なるという結果だけを見れば、King 判決が例外を示しているということはある得るといふ<sup>240</sup>。

この点、その例外となった King 判決は税務訴訟であるため、税例外主義への回帰懸念が生じ得る。

### 3. King 判決は税例外主義への回帰か

King 判決は様々な波紋を呼んだが、本稿の主題である財務省規則に対する司法敬讓という観点から見ると、税務訴訟である King 判決が Chevron 敬讓原理を適用しなかったことが、税例外主義への回帰を意味するかどうか、という点が重要である。

この点、Roger は、King 判決が重要問題原理の判断項目に追加した“該当分野の専門知識”要件は、理論的にはどの行政機関が制定する規則にも影響し得るため、税例外主義への回帰を意味するものではないが、現実的には、税の規則への異議申し立てに好都合な“異なる影響（disparate impact）”をもたらす懸念があるとする<sup>241</sup>。

Roger によれば、議会は税法を様々な社会政策の推進に利用することを選択したことにより、IRS はその専門領域を超えた多くの問題に精通する必要があるため、深い“経済的および政治的意義”の問題について専門領域外であれば Chevron 敬讓原理の適用を受ける資格がない、という King 判決のような攻撃に対してとりわけ脆弱であり、税例外主義への回帰と同様の結果が懸念されるという<sup>242</sup>。

Hickman も同様の懸念をするが、これは判決を下した裁判官たちにとって予期せぬ結果（unintended consequences）であったという<sup>243</sup>。

Hickman は、Roberts 首席裁判官に本訴訟が税務訴訟であるということは念頭になく、Chevron 敬讓原理の適用範囲を狭めることに注力したに過ぎなかった<sup>244</sup>が、最高裁判決という大きな影響力が、とりわけ税という領域に及ぶ恐れがあるという<sup>245</sup>。

そして Hickman は、King 判決が税の領域に及びやすい理由として、議会が社会福祉の手段として直接的手段である補助金ではなく、税額控除に依存する度合いが増えている昨今の傾向を指摘する<sup>246</sup>。

Hickman によれば、勤労所得控除と児童税額控除のための政府の歳入減額は、貧困家庭に対する一時補助金とその前制度である児童扶助家族援助の金額を既に超えており、この点で IRS は政府の福祉行政機関の一つといってもよい状況にあるという<sup>247</sup>。

236 Leske, *supra* note 229, at 499.

237 *Id.* at 499-500.

238 *Id.* at 500.

239 *Id.*

240 *Id.* at 498.

241 Dorsey, Roger W, *Judicial Review of Tax Regulations after king v. Burwell*, Taxes 95-1 at 55,58(2017).

242 *Id.*

243 Hickman, *supra* note 228, at 58.

244 Hickman は、その背景として、Roberts が Mayo 判決後の別の判決（*City of Arlington v. FCC*, 133 S.Ct. 1863 (2013)）で、Chevron 敬讓原理の範囲に係る持論を他の裁判官に説得できなかったことを挙げている。（*Id.* at 62.）

245 *Id.*

246 *Id.* at 68.

247 *Id.*

その上で Hickman は、*Mayo* 判決でようやく脱却したはずの税例外主義を、最高裁は、皮肉なことに、わずか数年後の *King* 判決で自ら新たな事実上の税例外主義の扉を開けてしまったと嘆く<sup>248</sup>。

Johnson は、数十年に渡り税務訴訟において生じていた *Chevron* 敬讓原理の高まり (rise of *Chevron*) が、最近弱まってきた (fall of *Chevron*) が、これは税務訴訟に限ったことではないものの、*King* 判決が税務訴訟においてこれを加速させることはあり得るとする<sup>249</sup>。

Johnson によれば、*Chevron* 敬讓原理の弱まりの原因は、この原理自身に内在する矛盾によるものであるという<sup>250</sup>。

その矛盾は大きく二つあり、一つは黙示の委任という役に立たないフィクションが支柱であること、もう一つは“行政に立法権を委任する”という合衆国憲法の基本的構造の変換への懸念を一掃するコンセンサスが得られていないことであるという<sup>251</sup>。

ただし、裁判所は、*Chevron* 敬讓原理を正面から横転させるより、名目的に残しておく方が将来の訴訟における戦略の幅が広がるという元来の裁判所の嗜好の下、4つの方法で *Chevron* 敬讓原理から活力を奪った上で残しているという<sup>252</sup>。

その一つ目は *Chevron* 敬讓原理を無視して司法審査を行うこと、二つ目が例外を形成すること、三つ目が他の基準と融合させること、そして最後は敬讓しないための厳格な基準の形成であり、これらを駆使して裁判所は *Chevron* 敬讓原理の存在を消さずに弱めてきており、*King* 判決はそのうち二つ目を、広く認められている例外を使って実施したにすぎないという<sup>253</sup>。

*King* 判決後の将来に向けての状況に関して、Johnson は、まず税務という点では、税コミュニティの重心は、既に税の偏狭 (tax parochialism) への回帰は選択肢にないことを理解しているということ、全般的な点では、*Chevron* 敬讓原理の欠点がそれ自身のみならず、一般行政法における権力分立原理の中心における亀裂を表していることに皆が気付いてきたため、これらの修復のよい機会が生じており、今後良い状態に向くと示唆している<sup>254</sup>。

Melone は、IRS に対して、このような複雑な税額控除の問題を解決するために議会が黙示的委任を与えたとは考えにくいので、裁判所の考えには同意するが、通常ではない事案 (extraordinary case) についての、*Chevron* 敬讓原理の適用に関する裁判所の理由付けは、議会が自身に留保したものを裁判所が取り扱うための口実を提供しているように見え、悩ましいとする<sup>255</sup>。

これらの見解を纏めると、*King* 判決が *Chevron* 敬讓原理を用いなかったことは、*Chevron* 敬讓原理のさらなる適用限定を志向したものか、そもそも *Chevron* 敬讓原理自身が内在する矛盾により必然的にそうなったのか等の議論はあるものの、税務訴訟だから *Chevron* 敬讓原理を否定するという、*Mayo* 判決以前の税例外主義への回帰ではないという点では見解は概ね一致している。

一方で、議会が、社会福祉の手段として直接的手段である補助金ではなく、税額控除に依存する度合いが増えていること等の背景により、財務省や IRS は、その専門領域を超えた多くの問題に精通する必要があるという点で、*King* 判決のようなアプローチに対して脆弱な体質であり、税例外主義への回帰と同様の結果が懸念されるという点でも概ね一致する。

#### 4. *Kisor* 判決 (2019年) / *Auer* 敬讓原理の適用範囲の限定

*Auer* 敬讓原理は、*Chevron* 敬讓原理にみられたような適用範囲の限定を目的とした原理は存在しなかつ

248 *Id.* at 70.

249 Johnson, *supra* note 191, at 19.

250 *Id.* at 20.

251 *Id.* at 26–27.

252 *Id.* at 20,28.

253 *Id.* at 28–31.

254 *Id.* at 31.

255 Matthew A. Melone, *King v. Burwell and Chevron Doctrine: Did the Court Invite Judicial Activism?* University of Kansas law review 64–3 at 663,713,714(2016).

たが、2019年に、適用範囲の限定を行う *Kisor* 判決が登場した。

### ①事案の概要

1982年に退役軍人省（Department of Veterans Affairs / VA）に障害給付を申請したが、心的外傷後ストレス障害（PTSD）の発症が認められず却下されたベトナム戦争の退役軍人 *Kisor* が、2006年に再度申請したところ、新たな精神医学報告で PTSD が認められ、給付も認められたものの、最初の申請から再申請の期間の遡及給付が認められなかったため、遡及給付を求めて訴えを提起した。

### ②争点

退役軍人控訴委員会による行政機関規則の解釈（遡及給付要件である正式な軍の関連記録かどうか）の有効性についてであった。

### ③判旨

最高裁は、「この裁判所は、真に曖昧な規則についての行政機関の合理的な解釈にしばしば従ってきた。我々は、その慣行を *Auer* 敬讓、または時には *Seminole Rock* 敬讓と呼んでいる」<sup>256</sup>とした上で、「*Auer* 敬讓は、行政機関の規則を解釈する上で重要な役割を果たしている。しかし、我々はそれを支持しながらも、その限界を強化する」<sup>257</sup>と、本判決の冒頭で、その基本スタンスを示した。

最高裁は、第一に「何よりもまず、裁判所は、規則が本当に曖昧でない限り、*Auer* 敬讓を認めるべきではない。（略）ある規則が本当に曖昧であると結論付ける前に、裁判所は解釈のすべての“伝統的なツール（traditional tools）”を使い果たさなければならない」<sup>258</sup>と、*Auer* 敬讓原理の対象を真に曖昧である規則に限定した上で、その判断に至る前に「裁判所は、規則の条文、構造、歴史、および目的を、頼りになる行政機関がない場合、すべての方法で“慎重に検討”しなければならない」<sup>259</sup>とした。

次に最高裁は、「真の曖昧さが残っている場合でも、行政機関の解釈は依然として“合理的”でなければならない」<sup>260</sup>とした上で、「一部の裁判所は、（略）分析のこの段階では、規則についての行政機関の解釈は制定法についての行政機関の解釈よりも大きな敬讓を受けると考えてきた。（略）しかし、そうではない。*Auer* の下では、*Chevron* の下でと同様に、行政機関の解釈は“合理的な解釈の範囲内”でなければならない。（略）そして、間違いがないようにしよう：それは行政機関が敗訴する可能性のある要件である」<sup>261</sup>と釘を刺した。

ここまでは *Chevron* 敬讓原理のステップ 1 と 2 の適用と類似するが、最高裁はさらなる限定として、「まだ終わっていない。というのは、真に曖昧な規則についての全ての合理的な行政機関の解釈が、*Auer* 敬讓を受けるとは限らないからである。我々は、*Auer* を適用する際に、裁判所は、行政機関の解釈の性格と文脈が、支配的影響力（controlling weight）を与えられる資格があるかどうかについて独立した審査を行わなければならない。」として、次の限定を行った。

まず最高裁は、「規則の解釈は、行政機関によって実際に行われたものでなければならない。言い換えれば、それは行政機関の見解を反映していない即興の声明ではなく、行政機関の“権威ある”または“公式の立場”でなければならない」<sup>262</sup>とした。ただし一方で、「もちろん、“権威ある”行動の要件は、官僚生活の現実を認識しなければならない（略）解釈は、少なくともそれらの当事者から発せられ、それらの手段を使用して、関連する文脈において、権威ある政策を作るために理解されなければならない

256 139 S. Ct. 2400, at 2408.

257 *Id.*

258 *Id.* at 2415.

259 *Id.*

260 *Id.*

261 *Id.* at 2416.

262 *Id.*

い]<sup>263</sup>とやや現実的な緩和を認める姿勢も示した。

次に、「行政機関の解釈は、何らかの形でその実質的な専門知識を含意しなければなら」<sup>264</sup>ず、それは「行政機関が規則の曖昧さを解決するに際し相対的に専門知識を持っていない場合、議会はおそらくその権限を与えないだろう」<sup>265</sup>からであるとした。

最後に最高裁は、「行政機関による規則の解釈は、*Auer* 敬讓を受けるために“公正で熟慮された判断”を反映しなければなら」<sup>266</sup>ず、「過去の行政機関の行為を攻撃から守る”ために、単に“便宜的な訴訟の立場”または“事後の正当化”に委ね」<sup>267</sup>てもならず、「訴訟で提出されたかどうにかかわらず、規制対象の当事者に“不公正な驚き”をもたらす新しい解釈に委ねること」<sup>268</sup>もできず、「このような期待の混乱は、行政機関が規則のある見解を別の見解に置き換えるときに発生する可能性がある」<sup>269</sup>から「我々は、“以前のものと矛盾する”行政機関の解釈に *Auer* 敬讓を与えることはめったにない」<sup>270</sup>とした。

最高裁は、以上の基準に照らして、原審判決は規則が真に曖昧であるかどうか、規則に合理性があるかどうかの両面で審議が不十分であったと判示し、差戻しを行った。

## 5. 小括

2015年の *king* 判決において、*Chevron* ステップゼロ段階で重要問題原理を用いて *Chevron* 敬讓原理を本事案に適用せず、司法審査に全ての解釈を委ねる手法が用いられたことで、税例外主義への回帰懸念を含め様々な波紋を呼んだ。

税例外主義への回帰かという点について、*King* 判決に対する米国の先行研究では、裁判所は税例外主義への回帰を意図したのではなく、*Chevron* 敬讓原理自身に内在する矛盾等による適用限定が行われただけで、対象がたまたま税務訴訟であったに過ぎず、従って *Mayo* 判決以前の税例外主義への回帰ではないという点で、見解は概ね一致している。

一方、議会が、社会福祉の手段として税額控除に依存する度合いが増えていること等の背景から、財務省規則は、本来の専門領域を超えた幅広い問題に精通する必要があるという点で、*King* 判決のようなアプローチに対して脆弱な体質であり、税例外主義への回帰と同様の結果が懸念されるという点でも概ね一致する。

このように、I.R.C. 解釈という意味での財務省規則に対する司法敬讓は、*King* 判決を経ても、I.R.C. § 7805 (a) という一般的委任による規則の制定権限に基づいて、基本的には、他の行政機関の規則と同様に、*Chevron* 敬讓原理の適用に値するという *Mayo* 判決の原理が維持され、税例外主義に回帰した訳ではないと考えられる。

ゆえに、現時点でも、財務省規則は、当該行政機関だけではなく、私人や裁判所等をも拘束する法源性を持つといえよう。

一方で、経済的政治的な重要性を持つ問題と認定されてしまえば *Chevron* 敬讓原理から弾かれるという *King* 判決の審査方法が、今後の税務訴訟において適用されるとすれば、*Chevron* 敬讓原理の適用を受けることができなくなるから、この点で当該財務省規則には法源性が認められないということになる。

このように、財務省規則の法源性は基本的には認められるものの、その内容が経済的政治的に重要性を持つ規則、言い換えると、極めて政策的な制定法に係る規則については、認められない恐れがあるという不安定な立ち位置になったといえよう。

次に、財務省規則解釈への司法敬讓については、2019年の *Kisor* 判決により、*Auer* 敬讓原理の適用に値

263 *Id.*

264 *Id.* at 2417.

265 *Id.*

266 *Id.*

267 *Id.*

268 *Id.* at 2418.

269 *Id.*

270 *Id.*

する規則について、*Chevron* 敬讓原理と同様もしくはそれ以上に厳しく範囲が限定されることとなった。

これは、曖昧な制定法についての行政機関の解釈を審査する *Chevron* 敬讓原理や *Skidmore* 尊重原理が、あくまで議会の意図を正しく推定することを目的にしているのに対して、曖昧な行政規則についての行政機関の解釈を審査する *Auer* 敬讓原理は、判断基準は合理性等の客観的規範なのであろうが、この点があやほっきりせず、行政機関の意図を推定するだけになりかねない恐れがあるからではないだろうか。

財務省規則の法源性に与える影響は、*Auer* 敬讓原理という財務省規則自体の法源性を認めたと考え得る原理の適用範囲の縮小という点では、法源性が弱まったとも言えるが、従来から租税裁判所において *Auer* 敬讓原理が適用されにくかったとすれば、他の行政規則への影響に比して小さいと言えるのかもしれない。

いずれにせよ、*Mayo* 判決以降の2つの判決の影響により、未だ財務省規則の法源性は認められるものの、司法敬讓を受け得る範囲が狭まる傾向にあることは否定できない。

## VI. おわりに

本稿は、米国の財務省規則に対する司法敬讓について、日本の租税法の課税要件詳細化の手段として、一般的委任による規則が有効な法源になり得るかという視点で、米国の裁判例の推移を中心に、*King*、*Kisor* 両判決の司法敬讓への影響を踏まえて検討してきた。

1. まず、日本の租税法と米国の連邦税法の相違点として、設立当初の米国連邦政府には所得課税権はなく1913年の連邦憲法第16修正の成立により、ようやく永続的課税権を取得するようになった点で、当初から中央政府の課税権を前提とする日本の租税法とアメリカ連邦税法は、経緯的に異なるが、米国の連邦税が連邦憲法をその根拠としている点で租税法主義を採用している日本の租税法と類似するという特徴がある。

次に、I.R.C. § 7805 (a) は、財務省、IRS に対して、一般的委任による規則である財務省規則の制定権限を付与しており、その法源性について先行研究の見解は一致していないが、これは、一般的委任による規則に対する司法敬讓に係る各時期の最高裁判所判決を反映した結果であると思われる。よって米国の財務省規則の法源性を見極め、本稿の目的である日本の課税要件の詳細化の手段の一つとしての一般的委任による規則の有効性を検討するには、米国の財務省規則に対する司法敬讓の見極めが必要である。

2. 米国の司法敬讓原理には、制定法解釈への司法敬讓原理と行政規則解釈への司法敬讓原理の二つがある。

まず、制定法解釈への司法敬讓原理としては、1944年の *Skidmore* 判決において、特定委任による規則に限定せずに、行政機関の制定法解釈に尊重を与える *Skidmore* 尊重 (respect) 原理が確立された。この原理は、あくまで行政機関の制定法解釈を裁判所が尊重し得る条件が確立されただけであり、制定法解釈の最終判断は司法に委ねられる。

その後1984年の *Chevron* 判決で *Chevron* 敬讓 (deference) 原理が確立された。この原理は行政機関の解釈に特段の区別を求めておらず、従来、曖昧な法律に対しては裁判所の全面審査が原則で、例外的に行政解釈が尊重されていたのに対して、*Chevron* 敬讓原理がその原則と例外を逆転させたという点で、「行政解釈に対して強度の敬讓を容易に発動する敬讓原則を提示した」<sup>271</sup>。

*Chevron* 敬讓原理は定着し、最高裁判所の行政法判例の中で最も多く適用されるようになった<sup>272</sup>。一方、*Chevron* 原則を無条件に取り入れてしまうと、行政解釈に対する司法審査が適切に行われなくなってしまう危険も生じ得ることから、その適用範囲の限定についての枠組みが検討された<sup>273</sup>。

271 前掲注19筑紫104頁

272 前掲注19常岡 別冊ジュリ No.213、20-21頁

273 前掲注19筑紫102,105頁

一つが重要問題原理、すなわち *Chevron* 敬讓原理をベースにしつつ、政治経済的重要性を持つ問題は、*Chevron* 敬讓原理のステップ1において曖昧な文言による黙示的な委任を認めず、明示的委任のみを議会の意図がある、とする原理である<sup>274</sup>。

もう一つが *Mead* 原理であり、2001年の *Mead* 判決において、*Chevron* 敬讓原理の適用範囲の限定基準であるいわゆる *Chevron* ステップゼロが示された。本原理における *Chevron* 敬讓原理の適用を受けるための第一条件は、議会が法的効力を伴う決定権限を行政機関に一般的に委任していることであり、第二条件は、その権限に基づき公表されたものであることである。

次に、行政規則解釈への司法敬讓原理として *Auer* 敬讓原理があり、これは、行政規則の内容が曖昧である場合、行政機関の解釈が合理的である限り司法敬讓を受けるという原理で、*Chevron* 敬讓原理と「機能的に類似」<sup>275</sup>している。

3. これらの敬讓原理を財務省規則に当てはめると、財務省規則は、I.R.C. § 7805 (a) に基づき、一般的委任による規則の制定権限を付与され、その権限により制定された規則であるため、*Mead* 原理上 *Chevron* 敬讓原理の適用を受け得る。また、財務省規則は行政規則であるから、*Auer* 敬讓原理の適用も受け得る。

従来の税務訴訟では、財務省や IRS による I.R.C. 解釈について、特定委任による規則を立法的で法的拘束力があり、一般的委任による財務省規則を単なる解釈的なもので法的拘束力がないものと考え、それを前提に判決が下されていた<sup>276</sup>。

その後1978年の *National Muffler* 判決において、財務省規則に対して、I.R.C. § 7805 (a) を法的根拠とし、多面的な基準を満たせば司法敬讓を与え得るとした、税法独自の *National Muffler* 敬讓原理が確立された。

*National Muffler* 判決以降の財務省規則に係る税務訴訟は、主に *National Muffler* 敬讓原理が用いられたが、I.R.C. § 7805 (a) に基づく一般的委任による規則である財務省規則への敬讓は、特定委任による規則の制定権限に基づく規則への敬讓に比べ低いものであるとされ、司法判断が優先される状況に変化はなかった。

*Chevron* 判決が登場しあらゆる行政法領域に根本的な影響を持つ状況になっても、財務省規則に係る税務訴訟において最も日常的に適用されたのは *Chevron* 敬讓原理ではなく *National Muffler* 敬讓原理であった<sup>277</sup>。

この税例外主義 (tax exceptionalism) から脱却し、財務省規則に係る税務訴訟にも *Chevron* 敬讓原理を適用すべきであるという *Mayo* 判決が2011年に登場した。

*Mayo* 判決により、他の行政規則と同様に税務訴訟における *Chevron* 敬讓原理の適用が認められることで、税例外主義が否定されるに至った。

一方、財務省規則解釈への司法敬讓である *Auer* 敬讓原理も、税務訴訟においてその適用が認められたが、やや曖昧とはいえない規則について、租税回避防止という目的意識から、やや拡大解釈もしくは目的論的解釈を行うような事案において司法敬讓を受けられない判決も認められた。

4. *Mayo* 判決後、I.R.C. 解釈への司法敬讓と行政規則解釈への司法敬讓の双方について、新たな判決があった。

前者が2015年の *King* 判決であり、後者が2019年の *Kisor* 判決である。

*King* 判決では、*Chevron* ステップゼロで重要問題原理を用いて *Chevron* 敬讓原理を適用せず、司法審査に全ての解釈を委ねるといった新たな手法が用いられたが、税務訴訟判決であったことから、税例外主

274 前掲注95鈮持110-111頁

275 Johnson, *supra* note 126, at 2.

276 Hickman, *supra* note 10, at1567-1568.

277 *Id.* at 1579.

義への回帰懸念を含め様々な波紋を呼んだ。

税例外主義への回帰かという点について、*King* 判決に対する米国の先行研究では、裁判所は税例外主義への回帰を意図したものではなく、*Chevron* 敬讓原理自身に内在する矛盾等による適用限定が行われただけで、対象がたまたま税務訴訟であったに過ぎず、従って *Mayo* 判決以前の税例外主義への回帰ではないという点で見解は概ね一致する。

一方、議会在、社会福祉の手段として税額控除に依存する割合が増えていること等の背景から、財務省規則は、本来の専門領域を超えた幅広い問題に精通する必要があるという点で、*King* 判決のようなアプローチに対して脆弱な体質であり、税例外主義への回帰と同様の結果が懸念されるという点でも概ね一致する。

*Kisor* 判決では、*Auer* 敬讓原理の適用に値する規則について、*Chevron* 敬讓原理と同様もしくはそれ以上に厳しく範囲が限定されることとなった。

これら *Mayo* 判決後の 2 判決の司法敬讓への影響も踏まえ、財務省規則の法源性の現状を考察すると、経済的政治的に重要性を持つ規則、すなわち政策的な性格が強い制定法に係る規則については法源性が認められない場合があり、*Mayo* 判決までの状況に比べると不安定な状況の下にあるものの、財務省規則には未だ法源性が認められていると思われる。

5. それでは、財務省規則のような一般的委任による行政規則は、日本の租税法の課税要件詳細化の手段として有効な法源となり得るか。この点、日本の採用する租税法律主義や日米の行政手続制度の相違等、両国の諸事情の相違があり、米国のように一般的委任による規則に対して法源性を認めることは、日本ではハードルが極めて高いことは否定できない。

米国ですら、財務省規則に限らず司法敬讓全般の適用限定が進んでおり、その背景に、前述 *Johnson* 指摘の、黙示の委任というフィクションが支柱であること、そして“行政に立法権を委任する”という合衆国憲法の基本的構造の変換への懸念を一掃するコンセンサスが得られていないこと<sup>278</sup>等が存在するようである。

司法敬讓原理は、立法権者の曖昧な制定法を解釈するのは誰かという原理であるから、曖昧な制定法をなくせば当然その必要性はなくなる。

しかし、すべての制定法を議会が網羅的かつ適時に規定することは事実上困難であり、どこまで曖昧さをなくするのが最適かという問題にすぎず、曖昧な制定法の解釈が必要な場面を皆無にすることはできない。

問題は、曖昧な制定法の解釈を常に裁判所に委ね続けることが最良なのか、それとも行政機関へ委ねる方がよい場合もあるのかということであり、クロスボーダー取引に伴う外国法準拠取引が増加したことで、多くの州法に対峙せざるを得ない米国と同様の状況に近づいてきた日本においても、租税法の課税要件の詳細化を達成する手段として、後者の視点を含めた検討が今後求められるのではないだろうか。

ただし、これは、司法制度のあり方や課税庁を含む行政機関への国民の信頼、これらを取り巻く各国の歴史や国民感情等の多面的な事情によるところが大きく、一概に答えが出るものではない。特に日本では、租税法律主義に反しない形で具体的にどのような手段があり得るのかの見極めが重要である。これは今後の研究課題としたい。

いずれにせよ、米国の司法敬讓原理は、この問題についての示唆を与えてくれる一つの貴重な解答事例であり、今後もその動向を注視していくこととしたい。

(法学学位プログラム博士後期課程)