

論 説

米国税務行政の効率化の秘訣はなにか

ー日本が参考とすべき点を中心にー

名古屋経済大学大学院法学研究科教授

本 庄 資

◆SUMMARY◆

日米における徴税メカニズムの「効率性」について、そのメルクマールをいわゆる「徴税コスト」として国税庁『日本における税務行政』（2003）と IRS Data Book 2007 で比較した場合、日本の徴税コストは平成 14 年 100 円当たり 1.66 円（決算ベース）、一方米国は 100 ドル当たり 40 セントであり、同年度（FY03）で比較すると、米国は日本の約 4 分の 1 となっている。

筆者は、重要な法執行の領域である「徴収」を除く分野について、米国の財務省・IRS が税制面と執行面でどのように税務行政の「効率」アップを目指して工夫をしているか、公開データ IRS Data Book と IR Manual によりその現状を観察している。その中では米国の財務省・IRS が「米国民に奉仕する」「納税者に奉仕する」ことをそれぞれの「使命」とし、その使命を果たす方法として「すべての者に税法を統一的に公正に適用する」ことを公約として様々の取り組みを行い、その改革を取り上げている。

本論文は日本において税務行政支援税制および税務行政の改善に資するポイントを提示したものであり、今後このような議論の基礎となることが期待される。

（税大ジャーナル編集部）

目 次

はじめに	3
1 問題の所在	4
2 FY2006 の米国 IRS の使命と予算の 概要	5
2-1 米国 IRS の使命と指導原則	5
2-2 IRS 内部部局の使命の明確化	6
2-3 IRS の解体的改革ー日本の体験していない税務行政の大改革	7
2-4 IRS 再生改革法の成立と新生 IRS の評価	7
2-5 RRA98 の「納税者サービス」重視からいま再び「法執行活動」重視へ	9
3 IRS の適正な申告の確保と申告処理の合理化	10
3-1 日米の納税環境の相違	10
3-2 日米の人種構成比に関する配慮の差異	11
3-3 無申告者の摘発	11
3-4 納税者番号 (Taxpayer Identification Number: TIN)	13
3-5 電子申告 (情報申告を含む)・電子納税の推奨と納税者サービスの電子化	13
3-6 申告義務違反に対する制裁	18
3-7 情報申告制度	18
3-8 一定の情報申告義務違反の制裁	20
4 税務行政を監視する目	20
5 「納税者の権利保護」を重視する新生 IRS の税務行政	22
6 「効率性」を要求される IRS の組織機構改革	22
6-1 RRA98 前の IRS の組織機構	22
6-2 RRA98 による IRS 組織改革	23
6-3 IRS の主要部局とそのフィールド 事務所の組織機構	24
7 「効率性」を要求される IRS の法執行活動	26
7-1 「効率性」を要求される IRS の税務調査ー任意調査 (Examination)	27
7-2 「納税者の権利保護」と「調査効率アップ」を同時に達成する方法 ー調査マニュアルの抜本的改正	30
8 財務省・IRS に突きつけられている「タックス・ギャップ対策の問題」	33
8-1 大部分の大企業は米国税を払っていないという GAO	33
8-2 財務省・IRS の『タックスシェルター白書』の公表 (1999)	33
8-3 TCMP	33
8-4 Plumley/Steurle のタックス・ギャップ推計	34
8-5 NRP のタックス・ギャップ推計 ¹¹	34
8-6 個人・小事業のノン・コンプライアンスのクローズアップ	34
8-7 低い調査割合とタックス・ギャップ対策の必要性	35
8-8 不正還付の防止は、IRS-CI の力で対処	35
9 濫用的タックス・スキーム	36

9-1	租税手続法による対抗策で IRS の タックスシェルター捕捉を支援	36
9-2	租税実体法によるタックスシェルター防止規定の整備	37
9-3	タックス・プロモーターに標的を絞る理由	37
9-4	ビッグフォアでさえも摘発し刑事訴追する	38
9-5	濫用的タックス・スキームは任意調査に止まらず IRS-CI が相手をする	39
9-6	タックス・プロモーターの摘発後投資家からは「調査なし・訴訟なし」の 「和解」で巨額の税収を回収する IRS の方策が絶賛を浴びている	39
10	任意調査と査察との峻別は、税務行政の無駄をつくる－IRS は「連絡」を徹底	40
11	査察の効率－米国 IRS-CI の活動	41
11-1	日本の査察の状況	41
11-2	米国 IRS-CI の捜査の状況	42
	(1) コンプライアンス戦略	43
	(2) マネーロンダリング戦略	43
	(3) 国際戦略	43
	(4) テロファイナンス戦略	43
11-3	日米の査察制度の差異	44
	まとめ	45

はじめに

さあ考えてみようではないか。米国で確保できる税がなぜ日本では確保できないのか。

ブッシュ政権末期の米国では、サブプライムローン、下落する不動産価格、発生する不良債権、流入するソブリンファンド、ドル安と石油等の物価上昇など大統領選挙前に問題山積の経済状況で、景気後退の懸念さえある状況の中で、税収は、これまで順調に伸びてきた。これと対照的に比較的安定した景気の下で、日本の税収は依然として伸び悩んでいる。なぜか。

財務省・税制調査会の「わが国税制・財政の現状全般に関する資料」は、対 GNP 租税負担率による国際比較を行い、国税・地方税合計では米国（2004 年）23.2%、日本（2007 年度）25.1%、国税では米国（2004 年）12.1%、日本（2007 年度）14.4%と、「日本の税負担が米国よりも高い」という印象を国民に与えている。本当にそうか。現在、租税負担率の国際比較を GNP でみるべきか GDP でみる

べきかについては、学問上も議論のあるところではある¹⁾。米国では議会予算局（CBO）の推計値を信頼する税収論議を行っているので、対 GDP によって税負担の軽重を語るのが普通である。米国は「市民課税」だから GNP でよいとしても、日本は国籍ベースでなく「居住者ベース課税」である点を考慮して、対 GDP 租税負担率で日米比較をすると、FY2006 の米国のグロス税収は 2 兆 5,186 億 8,023 万ドル、ネット税収は 2 兆 2,382 億 8,714 万 3,000 ドル、GDP13 兆 2,018 億ドルで、ネット税収の対 GDP 租税負担率は 17.0%、日本は税収（決算額）49 兆 691 億円、GDP4 兆 3,401 億ドル（計算の便宜上 1 ドル 115 円で換算すると、499 兆 1,115 億円）、対 GDP 租税負担率は僅か 9.8%、と「日本の税負担は米国より極端に低い」という印象を受ける。GDP では日本は米国に次いで世界第二位の経済力を誇っているが、その規模は米国の 32.9%、約 3 分の 1 である。仮に経済力に見合う担税力があると仮定すれば、日

本は米国ネット税込 257 兆 4,022 億円の約 33%に相当する 85 兆 8,007 億円の税収を上げる潜在力を有しており、現実に歳出規模はほぼこの金額に近いのである。にもかかわらず、日本では仮に米国並みの課税をすれば国庫に入るべき 36 兆 7,316 億円をなぜか課税せず、個人・法人の可処分所得を増やしていることになる。その結果として、米国との競争関係では日本国内で活動する企業に過度の「国際競争力」を与えていることになる。仮に租税特別措置による租税の減免によって、明示的に約 40 兆円規模の減免措置をとれば、その「租税支出」(tax expenditure)は「隠れた補助金」(hidden subsidies)として「国家補助金の禁止」に抵触することになり、日本の租税政策は国際的非難を浴びることになるであろう。対 GDP でみた場合、日本は米国に比して実際に「税金をとらない国家」となってしまった。経済界は法人税の実効税率の引下げを要求しているが、現実にはどれだけ納税しているのか。日本は、マネーロンダリング対策については「マネロン・ヘイブン」と批判されているが、租税についても、表面的には高税率国家であるようにみえても、実質的には「タックスヘイブン」と非難されるバルナラビリティさえもっているのである。経済界はこの事実をどうとらえているか。

このような GDP（ここでは構成要素の分析はしない）で表わされる経済力に見合う米国並みの担税力（85 兆 8,007 億円）の約 57%（49 兆 691 億円）しか税収を上げていない現状は、どのような理由によるのであろうか。(i) あえて税はとらないという黙示の国家政策によるものか、(ii) 税金をとろうとしているが税制になんらかの問題があつてとれない状態が生じているのか、(iii) 税務行政支援税制の欠如によるために税法の予定する課税メカニズムが十分に機能していないためにそのような状態が生じているのか、(iv) 税

務行政の組織機構・要員不足などによってそのような状態が生じているのか、(v) 納税者のコンプライアンス（経済のアングラ化、脱税・租税回避の蔓延、納税道義の低下など）に問題があるのか。一人一人の税務職員的能力に差異があるとは考えられない現状において、いったい何が日米の対 GDP 租税負担率にこのように大きい格差を生じている原因であるのか。米国で確保できる水準の税収を日本ではなぜ確保できないのか、日本のどこに病巣があるのかを冷静に診断して、適切な処方箋を書く必要があるのではないか。米国は、クリントン政権（民主党）の手で FY98 に IRS 再生改革という大手術を行った。にもかかわらず、あるいはこの大手術を行ったからこそ、術後の安静期とブッシュ政権（共和党）の相次ぐ減税政策の影響で一時的に落ち込んだ税収を、いま FY07、26,915 億ドルと順調に確保している（表 1）。

表 1 米国連邦税収（グロス）の推移
(単位：億ドル)

FY06	FY05	FY04	FY03
25,186.8	22,688.9	20,185.0	19,529.2
FY02	FY01	FY00	FY99
20,166.2	21,288.3	20,969.1	19,041.5
FY98	FY97	FY96	FY95
17,694.0	16,232.7	14,865.4	13,757.3
FY94	FY93	FY92	FY91
12,764.6	11,766.8	11,207.9	10,868.5

(出所：IRS Data Book)

1 問題の所在

日米は、全税収の大部分を占める「所得に対する税」について等しく申告納税制度を採用し、賦課課税方式による場合に比して効率的に税収を確保している。しかし、両国における徴税メカニズムの「効率性」について、

そのメルクマールをいわゆる「徴税コスト」でみると、現実に相当の差異が見られる。国税庁『日本における税務行政』（2003）では日本の徴税コストは、平成14年100円当たり1.66円（決算ベース）、平成15年1.78円（予算ベース）であるが、IRS Data Book 2007では米国の徴税コストは、100ドル当たり40セントである。同年度（FY03）と比較すると、米国は0.48ドルであり、日本の約4分の1となっている（表2）。なぜか。

①徴税コストの定義

徴税コストとは、(i) 狭義では、人件費、旅費、物件費等税務執行に要する一切の費用（行政コスト）をいい、(ii) 広義では、自主申告納税義務および源泉徴収義務を負担する納税義務者および源泉徴収義務者が負担する税法遵守コストを含む一切の費用をいう。したがって、「広義の徴税コスト」の調査・研究には、納税者が自由職業者に支払う記帳代行・申告書作成・税務相談費用・税務顧問料・税務訴訟費用、および源泉徴収義務者の負担する費用についての調査・研究が必要である²⁾。

②本稿における検討の範囲

本稿では、両国の公表データにより、比較可能な範囲で、「狭義の徴税コスト（行政コスト）」の構成要素を成す、行政の組織機構、事務運営の方法とこれを支える税制について、それぞれの「効率性」への寄与度の差異を見出し、その発生原因がどこにあるかを考察し、日本において税務行政支援税制および税務行政の改善を要するポイントを探ることを目的とする。

徴税コストは、徴収税額で「税務執行に要する一切の費用」を除算した値であるので、徴収税額が(i) 景気変動の影響と(ii) 税務行政の諸施策によって左右され、「税務執行に要する一切の費用」が(i) 税制の複雑さ、(ii)

税務行政支援税制の整備状況、(iii) 納税環境（納税者番号、情報申告制度、コンプライアンス監視システムなど）、(iv) 申告水準（コンプライアンス・レベル）、(v) 税務行政の組織機構の合理性、(vi) 税務職員の能力、(vii) 租税専門家の協力、(viii) 税務争訟の発生状況などによって左右されることを考慮する必要がある。ここでは、「景気変動の影響」を一定と仮定して、両国の税務職員の能力に差異がないという前提の下で、「徴収税額」と「税務執行に要する一切の費用」に影響を及ぼす主たる要素について検討する。

表2 米国の徴税コスト(税収100ドル当たり)の推移
(単位: ドル)

FY90	FY91	FY92	FY93	FY94	FY95
0.52	0.56	0.58	0.60	0.57	0.54

FY96	FY97	FY98	FY99	FY00	FY01
0.49	0.44	0.43	0.43	0.39	0.41

FY02	FY03	FY04	FY05	FY06	FY07
0.45	0.48	0.48	0.46	0.42	0.40

(出所: IRS Data Book)

表3 日本の徴税コスト(税収100円当たり)の推移
(単位: 円)

H2	H7	H10	H11	H12	H13	H14	H15
0.90	1.26	1.44	1.50	1.42	1.54	1.66	1.78

(出所: 国税庁『日本の税務行政』(平成15年度))

2 FY2006の米国IRSの使命と予算の概要

2-1 米国IRSの使命と指導原則

米国IRSの使命は、①すべての納税者が納税義務を理解し履行することを助ける「納税者サービス」と②すべての者に税法を統一的に公正に適用する「法執行活動」によって、米国納税者にトップクオリティ・サービスを提供することである。前IRS長官 Mark W. Everson が“IRS Strategic Plan 2005-2009”で宣言する指導原則は、IRSの納税者のコン

プライアンスを維持・向上するために、「納税者サービス＋法執行活動＝コンプライアンス」という方程式で表現されている。

The IRS Mission:

Provide America's taxpayers top quality service by helping them understand and meet their tax responsibilities and by applying the tax law with integrity and fairness to all.

This mission statement describes IRS role and the public's expectation about how we should perform that role.

- In the United States, the Congress passes tax laws and requires taxpayers to comply.
- The taxpayer's role is to understand and meet his or her tax obligations.
- The IRS role is to help the large majority of compliant taxpayers with the tax law, while ensuring that the minority who are unwilling to comply pay their fair share.

2-2 IRS 内部部局の使命の明確化

米国の各政府機関は、その使命を明確に規定し、各行政の目標 (Goals)、これを達成するための具体的な目的 (Objectives)、その目的を実現するための優先事項 (Priorities) を明示して、各組織および構成員の一挙手一動作が使命を果たすために、経済的、効率的、効果的かつ透明に行われるよう管理している。IRS 内部部局の使命は、次のように、規定されている。日本の場合と異なり、IRS 各部局の使命を米国民に明確に知らせ、その評価を受ける姿勢を示している。RRA98 後、IRS は納税者を”customers”と呼んでいる。

- (1) LMSB 局 (Large and Mid-Size Business Division)
Provide LMSB customers top quality

service by helping them understand and meet their tax responsibilities and by applying the tax law with integrity and fairness to all.

- (2) SBSE 局 (Small Business/ Self-Employed Division)

Provide SBSE customers top quality service by educating and informing them of their tax obligations, developing educational products and services, and helping them understand and comply with applicable laws, and protect the public interest by applying the tax law with integrity and fairness to all.

- (3) TEGE 局 (Tax Exempt & Government Entities Division)

Provide TEGE customers top quality service by helping them understand and comply with applicable tax laws and protect the public interest by applying the tax law with integrity and fairness to all.

- (4) W&I 局 (Wage & Investment Division)

Provide top quality service by helping taxpayers understand and comply with applicable tax laws and protect the public interest by applying the tax law with integrity and fairness to all.

- (5) Chief Counsel

Serve America's taxpayers fairly and with integrity by providing correct and impartial interpretation of the internal revenue laws and the highest quality large advice and representation for the Internal Revenue Service.

- (6) Taxpayer Advocate Service

As an independent organization within the IRS, the Taxpayer Advocate Service helps taxpayers resolve problems and recommends changes that will prevent the problems.

- (7) OPR (Office of Professional Responsibility)
OPR establishes and enforces consistent standards of competence, integrity and

conduct for tax professionals (enrolled agents, attorneys, CPAs, and other individuals and groups covered by IRS Circular 230).

(8) Criminal Investigation 局 (IRS-CI)

IRS-CI serves the American public by investigating potential criminal violations of the Internal Revenue Code and related financial crimes in a manner that fosters confidence in the tax system and compliance with the laws.

(9) Appeals 局

Resolve tax controversies, without litigation, on a basis which is fair and impartial to both the Government and the taxpayer, and in a manner that will enhance voluntary compliance and public confidence in the integrity and efficiency of the Service.

(10) Communications & Liaison

Support the IRS mission and business objectives using strategic relationship management, communication tools and processes, resolution of issues of mutual concern, and information sharing.

(出所: Internal Revenue Manual)

2-3 IRSの解体的改革－日本の体験していない税務行政の大改革

日米の税務行政を比較するとき、無視してならないことは、米国は、日本が国税庁創設以来体験したことのない IRS の解体的・再生改革を身をもって体験したことである。例えば、日本の税務行政の機構は、伝統的に、本庁－国税局－税務署の三層構造から成るが、米国ではクリントン政権（民主党）下で 1998 年に本庁（Head Office）、国税局（Regional Offices）および税務署（District Offices）から成る旧式の組織機構を廃止した。本稿では、紙数の制約から、法執行活動（調査、査察、徴収）のうち「徴収」を除き、IRS の業務運営について日本との比較を試みる

が、IRS はこの改革後、業務運営についても米国議会・世論の破壊的な IRS 批判を考慮に入れて「納税者の権利保護」と税務行政の「効率」が両立するように「納税者の合意」「納税者との和解」を利用した運営に切り替えていく³。IRS Restructuring and Reform Act of 1998（RRA98）によって IRS は変身したのである。

IRS の組織は、各部局がダブル仕事に無駄なマンパワーを浪費しないように、国家の費用で入手した情報シェアリングなど機能重視・強いコスト意識の組織として再生した。

日本では公務員の守秘義務や税務職員の守秘義務に関する法令の解釈により同一省庁内の各部局間の情報共有についてさえ不可能にするような議論がコンプライアンス戦略における情報シェアリングや情報のコンピュータ化などの支障となっている。例えば、「任意調査と査察との峻別」をめぐる学説や裁判の論議には、法執行活動の効率性を尊重する思想が欠落している。

2-4 IRS再生改革法の成立と新生 IRSの評価

90 年代のクリントン政権（民主党）の下で、IRS は受難の時代を過ごした。多くの有識者が「税務行政の危機」を論じた⁴。1995-1997 年に米国議会・世論は、IRS の「納税者サービスの不十分」「弱小納税者の虐待」「権力の濫用」「小物の粗捜しばかりで大物を見逃す法執行活動」「コンピュータスキヤンダルと無駄使い」などを非難し、IRS の解体的出直しを求め、予算・要員のカットを行った。財務省はこのような難局で、1997 年 7 月、法律家でなく、共和党員の民間企業経営者チャールズ O ロソッティを IRS 長官に迎え（在職期間: 1997.11.13-2002.11.12）IRS の改革に着手させた⁵。その約 1 年後、1998 年 7 月 22 日、クリントン大統領の署名により IRS 再生改革法（IRS Restructuring and Reform Act of 1998: RRA98）が成立した。

RRA98により新生 IRS は「納税者の権利保護」「納税者サービスの重視」に傾斜したが、近年は米国議会・世論に支えられ、「法執行活動の強化」の傾向が顕著になってきた。「納税者サービス」（租税教育、納税相談、申告支援等）が納税者のコンプライアンスの維持・向上にどれだけ貢献しているかを計量することは、技術的に困難であるが、IRS は、米国民のサービス官庁として、租税についての知識を求め、申告・納付および還付請求の仕方、多様な様式の書き方について「サービス」を求める納税者が満足するように、電話、ファックス、メール、パンフレットその他の出版物、TV、面接、ボランティアなど、各種媒体を通じて、「納税者サービス」に努めている。「法執行活動」（調査、査察および徴収）が納税者のコンプライアンスの維持・向上にどれだけ貢献しているかを計量することは、直接的な成果の指標として、(i) 調査・査察件数、(ii) 追徴税額、(iii) 加算税額・罰金額、(iv) 滞納処分件数、(v) 回収税額などを用いることができるが、現実に執行可能な件数は、きわめて限定されたものである。これらのノン・コンプライアンスの摘発と処分が他のノン・コンプライアンスの抑止と他の納税者のコンプライアンスの向上にどの程度貢献しているか、その波及効果を計量することは、困難である。しかし、IRS 予算の増減とその主要活動への配分の操作によって、米国議会は財務省・IRS にその戦略を示し、最近では IRS の法執行の業績を高く評価し、「IRS への予算配賦は IRS への投資である」といい、IRS 法執行機関への予算（FY2006）46 億 5,115 万ドルが、追徴税額 439 億 5,155 万ドルを国庫にもたらしたと評価し、IRS への投資が 9.45 倍のリターンを米国にもたらしたと考えている。

IRS は財務省の外局 (Bureau) であるが、

財務省全職員の約 9 割以上を占める巨大組織である。財務省がこれほどの巨大組織の大改革を成し遂げることができた複合的な理由の中で、IRS 長官が(i) 大統領任命官（ポリティカル・アポインティ）であること、財務省・IRS のキャリア官僚でなく、(ii) IRS と密接な関係をもつ法律家や公認会計士ではない民間経営者であったこと、二大政党支配の国で時の政権政党でなく (iii) 野党の党員であったこと、(iv) 5 年間の長期間在職させたことなどが、米国の度量を示すものとして注目を引く点である。

現在、財務省は、ラテン語 “E Pluribus Unum” のスローガンを掲げ、内部部局 (Departmental Offices) と外局との一体化を『財務省戦略プラン』（Strategic Plan FY2007-2012）の基本としているが、2001 年 9 月 11 日のテロ本土攻撃を契機にブッシュ政権が 50 年来の歴史的な連邦政府機関再編成を断行し、208,000 人から成る本土安全省 (the Department of Homeland Security: DHS) という巨大官庁を創設したとき、財務省は (i) シークレット・サービスや (ii) 関税庁という重要機関を DHS に移管したので、米国金融システムを守るためにも、マネーロンダリングおよび金融犯罪ならびに麻薬犯罪を「進行中の脱税」(tax evasion in progress) として摘発する IRS は、財務省金融犯罪取締ネットワーク (Financial Crime Enforcement Network: FinCEN) と並ぶ重要な部局になった。ブッシュ政権が相次ぐ減税政策を遂行するなかで、悪質な脱税者や巧妙な濫用的タックス・スキームを蔓延させるタックス・プロモーターを摘発し、税收確保という財務省の基本的な使命を遂行するために IRS という外局は財務省にとって血肉を分けた体の一部になっている。

表4：FY2006のIRS予算の概要

(単位：1000ドル)

活 動	合 計	人 件 費	そ の 他
合計	10,605,845 (100)	7,561,282 (71.3)	3,044,563 (28.7)
「納税者サービス」	4,035,034 (38.0)	2,615,864	1,419,170
申告前納税者支援・教育	321,625	264,225	57,400
申告・会計サービス	1,677,359	1,588,302	89,057
シェアサービス支援	1,464,979	295,592	1,169,387
一般管理費	571,071	467,745	103,326
「法執行活動」	4,651,150 (43.9)	4,244,896	406,254
コンプライアンス活動	4,389,570	4,022,985	366,585
研究・所得統計	94,465	78,052	16,413
「情報システム」	1,684,533 (15.9)	699,286	985,247
「ヘルスケア税額控除」	19,993 (0.2)	1,236	18,757
「業務システム近代化」	215,135 (2.0)	0	215,135

(出所：IRS Data Book)

2-5 RRA98の「納税者サービス」重視からい ま再び「法執行活動」重視へ

RRA98 以後の IRS 予算において、FY97 年に 25.9%にすぎなかった「納税者サービス」予算はこれを重視する方針に沿って増加し続け、FY03 には 42.4%を占めるまでになった。一方、「法執行活動」予算は FY97 には 57.4%を占めていたが、FY99 には 37.9%に落ちた。しかし、米国議会・世論の振り子の原理は、(i) タックス・ギャップの存在や 90 年代に蔓延した (ii) タックス・シェルターとの戦い、(iii) 国家マネーロンダリング戦略、さらに (iv) テロファイナンス対策など、「IRS の法執行機関としての能力を活用する必要性」の高まりと重なって、「法執行活動」予算の増加を認め、FY04 に「納税者サービス」予算を超え、FY06 には 43.9%になり、「納税者サービス」予算 (38%) を上回るようになった。

表5 IRS 予算の推移 (単位：1,000ドル)

FY97	FY98	FY98(修正)	FY99
7,163,541	7,564,661	6,947,589	8,269,387
(100)	(105.6)	(97.0)	(115.4)

FY00	FY01	FY02	FY03
8,258,423	8,771,510	9,063,471	9,401,407
(115.3)	(122.4)	(126.5)	(131.2)

FY04	FY05	FY05(修正)	FY06
9,756,344	10,027,262	10,397,873	10,605,845
(136.2)	(140.0)	(145.1)	(148.1)

(出所：IRS Data Book)

表6 IRS 人件費予算の推移 (単位：1,000ドル)

FY97	FY98	FY98(修正)	FY99
5,284,637	5,324,352	4,878,870	5,609,412
(100)	(100.8)	(92.3)	(106.1)

FY00	FY01	FY02	FY03
5,806,720	6,053,388	6,554,311	6,849,316
(109.9)	(114.5)	(124.0)	(129.6)

FY04	FY05	FY06
7,118,814	7,323,481	7,561,282
(134.7)	(138.6)	(143.1)

(出所：IRS Data Book)

表7 IRS 予算の主要活動別構成比の推移

(単位：%)

	FY97	FY98	FY99	FY00	FY01	FY02	FY03	FY04	FY05
納税者サービス	25.9	39.2	38.8	40.4	41.5	42.0	42.4	41.2	39.9
法執行活動	57.4	41.0	37.9	39.7	38.9	39.1	39.4	40.4	43.5
勤労所得税額控除	na	1.8	1.7	1.7	1.6	1.6	1.5	2.0	na
情報システム	16.8	18.0	21.7	18.1	18.0	17.3	16.6	15.9	16.6

(出所：IRS Data Book)

3 IRSの適正な申告の確保と申告処理の合理化

3-1 日米の納税環境の相違

日本では、「納税者の税制への信頼と申告納税のプロセスにおける法令遵守」をタックス・コンプライアンスにとらえ、これを確保するための基盤づくりのために「納税環境の整備」という議論をしている。コンプライアンスの向上を目指す制度としては、(i) 青色申告制度などの記帳義務・帳簿保存義務、(ii) 精緻な源泉徴収制度、(iii) 年末調整、(iv) 多数の法定資料制度、などについて優れたところがみられるが、米国と比べると、(i) 納税者番号制度がなく、(ii) 第三者通報制度・報奨金制度がなく、(iii) 高額納税者、申告納付義務違反者、法人の申告納付状況などの公示制度がなく、(iv) 広範な情報申告制度がなく、(v) 召喚状・外国資料の正式要求制度がなく、(vi) 移転価格税制などに不可欠の文書化制度がなく、(vii) 質問検査権について「犯罪捜査のために認めるものではない」と規定するなどの弱点があり、(viii) 移転価格税制などにおいてもすべての情報（特に外国情報）を有する企業でなく課税当局に立証責任を負担させ、(ix) 調査・不服申立・訴訟の各手続で税務当局に対し納税者との合意・和解を行う権限を与えず、(x) 申告・納付などの法令義務違反に対する民事上・刑事上の制裁が軽い上、(xi) 濫用的タックスシェルターなどの登録義務・申告書における開示義務、プロモーターの顧客（投資家）リスト保存義務を課

す租税手続法を利用した租税回避防止策が欠如しており、(xii) 租税実体法において「借用概念」が多く放置されているため税法適用に当たって解釈の余地が多くなり、「見解の相違」という逃げ道をプロモーターや大企業に与え過ぎであり、(xiii) 後追いであろうと発見した租税回避行為の再発を防止するために迅速に立法化すべき個別的否認規定と包括的否認規定の整備がなお緩慢であることなど、米国に比してコンプライアンス戦略上必須の「納税環境の整備」について著しく立ち遅れている。任意調査と強制捜査を通じて、米国ではルール・オブ・ローを重視し、税法違反については、その摘発の結果を国民に開示することを基本方針として、調査結果として、禁ずべき租税回避取引と濫用的スキームについては、「法律の委任」に基づき財務省・IRS が Notice を発し、財務長官が「報告すべき取引」(Reportable Transactions)、指定取引 (Listed Transactions) を定める権限を法定しており、個別事案についても、訴追され有罪判決が出たものについては、氏名、犯罪事実、刑の内容を公開しているが、日本の場合は、伝統的に「税務職員の守秘義務」と「個人プライバシー保護」を優先させ、個別事案については「闇の中」に葬っているため、国民としては、ルール・オブ・ローの解釈・適用の実態を「知る機会」を奪われているだけでなく、コンプライアンスといっても、節税と租税回避と脱税の境界について、「どこまで許され、どこから先は禁じられた

行為」であるか、個別事案において示された税法の解釈・適用の生きた事例を知ることができない状態に置かれている。米国では、税法や租税条約については、議会に説明する政府見解 (Technical Explanation) が作成され、国民が政府の公式見解または有権解釈を把握する基礎となっているが、「禁反言・信義則の原則」で問題となることを懸念する日本の場合これに相当する正規の政府刊行物が少ない点も、個別的否認規定のないケースについて目的論的解釈をめぐって「立法趣旨目的」が争点になるとき問題を生じている。

3-2 日米の人種構成比に関する配慮の差異

米国人口は、3 億人 (日本の約 2.5 倍) を越え、IRS が受理する申告書件数は、FY2006 には 2 億 2,814 万 5,000 件に上る。米国は「法人」であってもパススルー課税が適用される S 法人 (非課税) 申告が 382.5 万件もあるので、課税対象となる C 法人の申告件数は 245.4 万件 (日本の 276.7 万件より少ない) にすぎないが、個人所得税の申告件数は 1 億 7,740 万件 (日本の 7.6 倍) に上る。FY2006 の IRS 職員数は 103,927 人 (日本の約 1.8 倍) であり、組織としては 1 人につき 2,195 件を処理すべきことになる。米国では申告件数は増加の一途を辿り、RRA98 の直前 FY97 を 100 とすれば、FY06 は、105.4 となっている。

日本ではいまや多数の多種多様な外国人 (不法入国者を含む) が活動している。通称「入管白書」といわれる法務省平成 20 年版『出入国管理』によれば、平成 19 年の外国人登録者数は 2,152,973 人 (韓国・朝鮮 593,489 人、中国 606,889 人、ブラジル 316,967 人、フィリピン 202,592 人など) に達しているが、税務行政においてこれまで人種構成比を重視して対応してきたという形跡はない。納税者サービスにおいても、政府出版物やパンフレットについて韓国語、中国

語、ポルトガル語などで作成することもなく、法執行の典型である査察調査においてハワラなどの民族的送金システム (いわゆる地下銀行) が蔓延しているといわれる状況の中で民族グループ別の脱税類型・濫用的タックス・スキームやマネーロンダリングについて特別の配慮をしているとの「公開の警告」 (Alert) も出されていない。この点、米国の事情は異なる。米国労働力構成比 (FY2006) は、(i) 白人 72.7%、(ii) 黒人 10.5%、(iii) ヒスパニック 10.7%、(iv) アジア系 3.8%、(v) インディアン・エスキモー 0.6%、(vi) 混血 1.6% となっており、マイノリティ保護の観点も踏まえ、連邦政府職員構成比は、(i) 白人 67.7%、(ii) 黒人 17.7%、(iii) ヒスパニック 7.5%、(iv) アジア系 5.2%、(v) インディアン・エスキモー 2.1%、(vi) 混血 0.1% となっているが、税務行政は、多様な人種、言語、文化および慣習等に即応した「納税者サービス」「法執行活動」を米国・準州・属領の全域で展開しなければ、有限の人的資源で効率的に効果的にその使命を果たすことができないので、IRS 職員構成比は、他の連邦政府機関に比して、白人の比率を減らし、黒人を厚目にし、(i) 白人 61.5%、(ii) 黒人 24.4%、(iii) ヒスパニック 8.9%、(iv) アジア系 4.2%、(v) インディアン・エスキモー 0.8%、(vi) 混血 0.2% となっている。性別構成比についても、IRS では極端に女性の比率が高い。米国労働力の性別構成比は、男性 53.2%、女性 46.8%、連邦政府職員の性別構成比もほぼこれに近い男性 55.7%、女性 44.3% であるが、IRS の場合には、男性 33.5%、女性 66.5% と女性が実数でも 69,107 人 (日本の税務職員定数 56,185 人を上回る) と圧倒的に多い。

3-3 無申告者の摘発

米国では、非課税団体にも情報申告義務を課し、納税義務者のコンプライアンスの担保としている。このため、IRS は年間 2 億数千

万件の申告を処理している。申告納税制度の基盤を確保するため、無申告（Non-filing）と申告中止（Stop-filing）を防止し、その上で、申告内容の「正確性」を確保しなければならない。米国は、税務申告および情報申告の義務違反について、単なる民事上の制裁に止まらず、刑事上の制裁で臨み、厳しい制裁制度を法定する。これが、手続法を含む税法遵守を不可欠の基盤とする税務行政の強力な支援税制となっている。米国 IRS-CI は、特別な「無申告者プログラム」に基づき無申告者の刑事訴追をしている。FY2007 をみる

と、着手件数 516 件、告発件数 300 件、起訴件数 266 件、刑宣告件数 278 件、投獄割合 80.6%、平均投獄月数 38 ヶ月という業績を上げている。無申告については、日本の税法では「単純無申告」を「秘匿工作を伴う過少申告」よりも軽くみている嫌いがあるが、組織犯罪者などの不法源泉所得の脱税については「単純無申告」こそが最も典型的な「所得秘匿工作」であり、その刑事訴追は、アルカポネを持ち出すまでもなく、重要な意味をもつことを、制度的にも再認識しなければならない。

表8 申告件数の推移

(単位：1,000 件)

	FY97	FY98	FY99	FY00	FY01
合計	216,510 (100)	224,453 (103.7)	224,305 (103.6)	226,130 (104.4)	227,929 (105.3)
「所得税」	170,431 (100)	176,966 (103.8)	176,128 (103.3)	178,747 (104.9)	179,631 (105.4)
個人所得税	120,745	123,000	125,227	127,590	129,783
個人予定税	38,634	42,413	39,228	39,230	37,470
遺産財団・信託	3,310	3,388	3,390	3,530	3,868
遺産財団・信託予定税	815	1,026	914	892	885
パートナーシップ	1,770	1,826	1,966	2,048	2,134
S 法人	5,158	5,311	5,403	5,458	5,491
C 法人					
「遺産税」	97	109	117	121	122
「贈与税」	251	258	286	305	304
「雇用税」	28,918	29,274	29,048	28,911	28,899
「免税団体」	607	676	677	707	715
「従業員プラン」	1,337	1,662	1,414	1,164	883
「消費税」	821	815	762	916	765
「補足書類」	14,048	14,695	15,873	15,260	16,609

	FY02	FY03	FY04	FY05	FY06
合計	226,609 (104.7)	222,287 (102.7)	224,393 (103.6)	226,677 (104.7)	228,146 (105.4)
「所得税」	177,022 (103.9)	171,909 (100.9)	173,320 (101.7)	174,494 (102.4)	177,404 (104.1)
個人所得税	130,905	130,728	131,302	132,845	133,917
個人所得予定税	33,817	28,588	29,027	28,669	30,099
遺産財団・信託	3,684	3,688	3,735	3,684	3,697
遺産財団・信託予定税	670	633	692	503	639
パートナーシップ	2,236	2,381	2,521	2,665	2,773
S 法人	} 5,711	3,330	3,504	3,634	3,825
C 法人		2,560	2,541	2,494	2,454
「遺産税」	121	92	73	66	58
「贈与税」	279	287	249	277	256
「雇用税」	29,141	29,932	30,430	30,872	31,182
「免税団体」	748	789	796	815	833
「消費税」	885	812	647	1,064	942
「補足書類」	18,413	18,465	18,877	19,090	17,471

(出所：IRS Data Book)

3-4 納税者番号 (Taxpayer Identification Number: TIN)

米加豪、北欧、シンガポールおよび韓国などでは納税者番号制度が情報申告制度と結合してコンプライアンス・レベルを支えているが、日本では毎年政府税制調査会で「納税環境の整備」の議論にはなるが、(i) 導入時コスト、(ii) 資金シフトの懸念、(iii) プライバシー保護などのネガティブな問題について国民の十分な理解が得られない等を理由に実現していない。このことが、米国に比して、税務行政の機械化・情報化・効率化、総合課税、金融所得課税または資産課税を著しく困難にしており、「ノンコンプライアンスの誘惑」を助長している。日米の税収格差に「納税者番号の不存在」がどの程度寄与しているか、具体的な証拠で証明することはできないが、財政学者やエコノミストはこの命題に目をつむっている。日本の税法には、米国

と異なり、コンプライアンス戦略がなく、一定の法定資料以外に情報申告制度もなく、第三者通報制度・公示制度もなく、インボイス方式にも移行していない状態で、資金移動が自由化されているにもかかわらず、外国銀行口座の申告制度や外国財産の捕捉・管理システムが存在しないことと相俟って、TIN さえないという事実はノンコンプライアンスの誘惑に少なからず影響を及ぼしているものと考えられる。

3-5 電子申告 (情報申告を含む)・電子納税の推奨と納税者サービスの電子化

日本では電子申告の普及のために国税庁、税理士界が努力中である。(平成 19 年分所得税・個人消費税の e-Tax 利用件数は 329 万件を超え、対前年比はそれぞれ 740.7%、281.4%と飛躍的に増加した。) 日米とも、電子申告が「納税者の便宜」のために役立つこ

とはもとより、税務行政の近代化・効率化にも、大きく貢献するであろうと考えられている。

①電子申告・電子納税の推奨

米国では、納税義務者の申告のみでなく、S 法人、パートナーシップ、遺産財団・信託、免税団体・非営利団体も、情報申告を義務付けられている。税務行政の近代化、納税者サービスの改善のために、電子申告を推進している。生身の要員を窓口配属する納税者サービスは、コストがかかるのである。ますます多くの米国民が、電子申告を選び、迅速に、容易にかつ正確に申告するようになり、ホームコンピュータを利用する方法も、租税実務家を利用する方法に劣らず伸びており、受理した電子申告件数は1966年にIRSが受理した全申告件数を越えている。納税者は、(i) 必要なソフトウェアの購入、(ii) IRS の Free File Service または (iii) プロの申告書作成業者のサービスのいずれによるかを自由に選択することができる。税法の知識、所得控除や税額控除の可否、申告書の書き方について、IRS のボランティア所得税支援 (Volunteer Income Tax Assistance: VITA) プログラムや高齢者納税相談 (Tax Counseling for the Elderly: TCE) プログラムの無料サービスを受けられるようにするほか、最寄の IRS 公認 e-file プロバイダーを利用できるようにする。電子申告をする納税者には、公認 e-file プロバイダーに Form W-2、W-2G および 1099-R の提供を義務づける。納税について、便利、安全かつ確実な方法として、納税者が (i) 電子的に資金の引落を認めるか、(ii) クレジットカードを使用するか、(iii) 財務省電子納税システム (Treasury's Electronic Federal Tax Payment System: EFTPS) を利用できるようにする。日米の差異は、日本では電子申告・電子納付は納税者のみの選択に委ねられているが、米国では一

定の納税者については法的に義務づけられていることである。個人事業主について、雇用税、情報申告、パートナーシップ、法人および遺産財団・信託を含む電子申告・納税を選択できるようにし、財務省規則により「大中法人」(資産が1,000万ドル以上で年間250件以上の申告を行う法人) には Form 1120 および 1120-S について電子申告を義務付ける。パートナーが100人超の「大パートナーシップ」は、電磁媒体で申告することを義務づけられる。また、「免税団体 (慈善団体・非営利団体) で資産が1,000万ドル以上で暦年中に250件以上の申告を行うもの」は、Form 990 および Form 990-PF を電子申告することを義務づけられる。このように、一定の法人、パートナーシップ、免税団体については、米国は電子申告を法令により強制することによって、申告処理の効率化を図っている。税務行政の電子化には、このような税務行政支援税制が大きく寄与する。米国は、FY2007 に全申告の80%を電子化することを目標に掲げてきたが、FY2007 における「所得に対する税」の申告書は183,091千件、その電子申告は87,305,241件であり、電子申告割合は、この時点で52.5%に達した。日本では、税務当局が納税者や協力団体に電子申告を「お願い」調で勧奨するという努力を傾けているが、米国は大統領の政策として電子申告を推進する以上、必要があり、可能な範囲で法制化するという手法をとる。「電子政府の実現」を標榜する日本でも、国家戦略として税務行政の電子化を促進するのであれば、米国のように、技術的に問題のない大法人等、社会的に影響のある模範的地位にあるものについては、執行機関の努力だけに委ねるのではなく、法令で電子申告を義務づけることも、選択肢とする施策を検討しなければならないのではないか。

表9 電子申告の普及の進捗状況

	FY00	FY01	FY02	FY03
合計				
個人 e-file	35,423,612	40,245,455	46,890,813	52,944,762
TeleFile	5,161,333	4,419,449	4,176,464	4,027,302
Online	5,026,440	6,838,008	9,428,047	11,970,586
Practioner	25,235,839	28,987,998	33,286,302	36,946,874
遺産財団・信託				
パートナーシップ				
S 法人				
C 法人				
雇用税				
免税団体				

	FY04	FY05	FY06	FY07
合計	67,615,844	76,199,637	80,504,813	87,305,241
個人 e-file	61,506,835	68,476,328	72,769,506	78,728,542
TeleFile	3,770,618	3,294,335		
Online	14,575,477	17,100,353	20,227,240	22,413,421
Practioner	43,160,740	48,081,640	52,542,266	56,315,121
遺産財団・信託	1,328,445	1,350,186	1,360,876	1,380,276
パートナーシップ	91,159	170,571	274,721	431,497
S 法人	35,053	149,704	389,133	620,485
C 法人	12,477	51,224	136,311	226,535
雇用税	4,641,137	5,998,396	5,563,151	5,889,239
免税団体		3,228	11,115	28,667

(出所：IRS Data Book)

②納税者サービスを電子化する必要性

同じように自主申告納税制度の国であるとはいえ、日本の申告による個人の税収額は所得税の僅か 18.5%にすぎない。

日本では、確定申告期には、全国 524 税務署の幹部以下総出で納税者の申告の受付・申告納付の相談・振替納付の勧奨に努めている。国税庁報道資料によれば、所得税確定申告書は 2,349.4 万人、納税人員は 823.3 万人、申告納税額は 2 兆 8,971 億円であり、個人事業者の消費税の申告件数は 152.7 万件、申告納

税額は 4,816 億円であった。日本の場合、個人所得税を (i) 源泉分と (ii) 申告分に分けてみると、申告分は約 18.5%を占めるとみられるので、費用対効果の原則から確定申告期の施策を工夫し、これだけの税収を確保するためにどの程度のコストを投入することが経済的合理性のある限度であるか、という命題については、限界効用を考える冷静な研究が必要である。米国では「人間の窓口対応ほどコストがかかる対策はない」という考えに基づいて、「人間の窓口対応」の代替案を考案

している。

納税者教育・納税相談・申告指導については、一般に (i) 税法の理解と (ii) 税法の遵守を促進するため、1,600 種類を超える出版物、印刷媒体（新聞・雑誌等）・視聴媒体（TV・ラジオ・インターネット）・納税協力団体の会合・議会証言の機会を利用するが、できる限り電子化を促進する。電話による納税者支援について、相談官に対し納税者に迅速に正確な解答を出せるように電子的ツールを提供する。IRS が提供する「納税者サービス」は、(i) 通常の申告前の納税者支援・教育プログラムと (ii) 納税者擁護サービス（申告後の納税者支援プログラム）に分類される。税務行政の効率化の基本は、納税者が「正確な所得計算・税額計算」を行うことを確実にすることである。そのため、納税者サービスの段階でも、(i) 正確に税法を理解させ、(ii) 申告書の Form や各種の情報申告で申告内容の正確性をチェックできるようにし、(iii)「算術計算」のチェックに要する行政コストを削減するように配慮する。この努力にかかわらず、申告における計算誤謬通知 (Math Error Notice) 件数は、約 300 万件を越えている。

表 10 計算誤謬件数 (FY2006)

計算誤謬通知件数	3,159,077
計算誤謬発見件数	4,085,956
税額計算等	935,219
勤労所得税額控除	629,150
免除・人的控除	754,006
概算経費控除・個別控除	487,610
児童税額控除	308,309
調整総所得・課税所得	307,704
還付金額	222,643
申告のステータス	111,327
所得調整	99,933
他の税額控除	94,746
源泉徴収・過大社会保障給付	77,554
その他	57,755

(出所：IRS Data Book)

表11 納税者支援・教育プログラム(FY2006)

電話・文書・面接	
無料電話相談	
自動タックス・アンサー	24,329,165
相談官	32,664,069
納税者支援センター	6,524,530
Form および出版物	4,303,753
図書館・銀行・郵便局・雑貨店等	26,363
インターネット (IRS.gov)	
個人	26,047,251
IRS Web site の利用	
訪問回数	193,903,783
訪問ページ数	1,302,010,765
ダウンロード数	204,230,945
納税者教育・申告書作成	
納税者教育プログラム	110,429,838
VITA・TCE プログラム	2,268,447
ボランティア支援	68,785
ボランティア申告準備支援	12,362

(出所：IRS Data Book)

表12 納税者擁護サービス（申告後納税者支援プログラム）(FY2006)

納税者支援申請件数	242,173
IRS-CI	21,395
レビー	18,800
修正申告処理	17,140
勤労所得税額控除	12,769
障害配偶者請求	11,599
当初申告処理	10,398
還付請求	10,070
申告代替プログラム	10,005
過少申告プログラム	7,706
公開調査	6,934
その他	115,357
納税者支援処理件数	234,630
救済件数	165,085
納税者支援命令	28
納税者支援命令なし	165,057
全部救済	152,260
一部救済	12,797
救済なし	69,545
米国議会審問	10,873

(出所：IRS Data Book)

③米国民のすべてのセクターが税制に参加することを促進するための「納税者サービス」改善策—ガイダンスと様式の充実による

セルフ・サービスを促すコンプライアンス向上策の第一は「税制の簡素化」であり、すべての納税者が「読めば分かる税法」を書くことであり、これは財務省租税政策局の責任である。第二はすべての納税者に「税法を理解させる」ことであり、これは IRS の「広報機能」「審理機能」の責任である。これは、「納税者サービス」によって達成される。

白人・黒人・ヒスパニック・アジア系・インディアン・エスキモー・混血など多様な人種の多様な言語・文化等の障害によって生じる税法のノン・コンプライアンス（無申告・過少申告・意図しない誤謬）を除去するため、IRS は、連邦政府・州政府・地方政府、金融機関、申告書作成業者、地域団体、商工業団体等と協力し、税務情報提供、納税者教育・納税者支援等の納税者サービスを多様なチャンネルの「セルフサービス・オプション」原理に基づき、(i) 納税者負担を減らし、(ii) 質を高め、(iii) IRS 職員の利用効率を高める方法で、推進する。IRS にとって、顧客（customers）のニーズに応じて提供する e-service のインフラ整備が重要であり、コンピュータ理解力（computer-savvy）のない (i) 低所得層、(ii) 少数民族、(iii) 英語を話せない人、(iv) 高齢層などやインターネット・ユーザーに等しく自主申告のツールを与える必要がある。近年増大するヒスパニック（米国労働人口の 10%を超える）のためにスペイン語の説明書や電子申告に係るスペイン語 Free-File、IRS Web site のスペイン語版サービスを拡大した。IRS は、申告期において全米の VITA などのボランティアを活用する。

IRS は、税制執行機関として諸データを分析し、各条文の納税者に与える影響を特定し、税法簡素化と納税者負担の減少のための立法勧告を財務省と協働するが、現行税制において顧客である納税者のニーズに応え、納税者の義務履行を妨げる障害を排除するため

に、連邦政府が米国民に課しているペーパーワークの約 80%を占める税務の簡素化に引き続き努める。財務省租税政策局には (i) 税法の立法を担当する部局と (ii) 財務省規則の制定を担当する部局があるが、IRS 首席法律顧問官（Chief Counsel）は約 1500 人の法律家を率いて税法と財務省規則の執行に必要な (i) 法令解釈通達、(ii) 歳入手続通達、(iii) 個別ルーリング、(iv) 納税者に対するガイダンス、(v) 納税者に対するノーティスを発する。IRS は、そのために、主要な申告システムのすべて（個人、法人、パートナーシップ、免税団体および雇用税）について電子化を推進している。日本の税法学者の中には「国税庁長官通達」を税務職員に対する命令であって納税者を拘束する法源ではないことを強調し、国税庁長官は国民に対して拘束力のある印刷物を発することができないかのようにいう者が少なくない。しかし、米国では、IRS は、税務行政を法令に根拠をもつ (i) Form と (ii) ガイダンスによって効果的に遂行する。IRS は、2004 年に法人の申告様式（Form 1120, 1120S, 1120-POL）、免税団体の申告様式（Form 990, 990-EZ, Form 8868）を電子化し、次いでパートナーシップの Form 1065、信託の Form 1041、雇用税の Form 940, 941 および個人の Form 1040 を電子化していく。さらに、“IRS Strategic Plan 2005-2009” は、(i) 記帳義務の軽減、(ii) 申告書作成手続の簡素化および (iii) 調査手続の簡素化によって納税者負担を軽減し、IRS ガイダンス（様式、注意事項、IRS の方針および税法の IRS による解釈を説明するノーティスを含む）を簡潔明瞭に理解できる言語の文章で迅速に米国民に示すことを「納税者サービス」改善の第 1 目標に掲げる。その理由として、IRS が述べる次の言葉⁶は、日本の税務行政においても傾聴に値いする。

「税法は複雑であり、同様に複雑で常に変

化して止まない経済に複雑な税法を適用することは、たえず IRS と納税者の双方にとって「チャレンジ」を生み出す。現行のコンプライアンス・システムは、納税者が税法における自らの義務と責任を理解しなければ、効果的に作用しない。明瞭かつ理解し得る課税ルール、様式および注意書がない場合には、税法の軽視を生じ、濫用的取引のプロモーションを助長する。IRS は、税法解釈を明瞭にし、税法の適用に関する不確実性を解決し、納税者との解釈論争のおそれを減らすために、あらかじめガイダンスを発行することによって、納税者サービスを改善し、税法の執行を促進する。これにより、IRS は、濫用的取引のプロモーターとこれを利用する納税者のノン・コンプライアンスに焦点を合わせて調査要員を投入できるようになる。濫用的取引に迅速に対処するガイダンスの公表は、そのような取引に対する IRS の立場を知らせ、プロモーターに対する IRS の主張を責任ある助言者に知らせ、多くの納税者がそのような取引に参加することを思い止まるようにする「納税者サービス」である。」。

IRS は、納税者サービスの改善に当たって、(i) 納税者満足度調査、(ii) 税法・会計の質問に対する回答の正確性、(iii) 納税者の費やす時間と経費を尺度とする負担の軽減、(iv) サービスの水準、(v) 電子申告・電子納税の普及割合、(vi) 顧客への回答のタイミング、などによって、「納税者サービス」の成功度を評価する。

3-6 申告義務違反に対する制裁

(1) 加算税 (additions to the tax)

申告期限後 1 ヶ月以下であれば、本税額の 5%、その後は各月および端数ごとに 5% の加算税 (合計 25% 以下) が課される (IRC6651(a)(1))。申告懈怠が詐欺的である場合には、「5%」を「15%」とし、「25%」を「75%」とする (IRC6651(f))。

(2) 正確性関連ペナルティ

(accuracy-related penalties)

「過少納付」(underpayment) の税額の 20% のペナルティが課される (IRC6662(a))。

「過少納付」には、「ルール・財務省規則の違反・無視」「所得税の実質的過少申告」(substantial understatement of income tax) による過少納付が含まれる。一課税年度の過少申告税額が本税の 10% または 5,000 ドルのいずれか大きい方の金額を超える場合、「所得税の実質的過少申告」があると認定される。法人 (S 法人および同族持株会社を除く) については、一課税年度の過少申告税額が本税の 10% または 1,000 万ドルのいずれか少ない方を超える場合、「所得税の実質的過少申告」があると認定される (IRC6662(d))。

3-7 情報申告制度

税法の執行において、(i) 申告書の本人確認や内容の計算が正しいか否かのチェック (申告審理)、(ii) 税法を遵守しているか否か (事実認定・税法解釈・税法適用) のチェック (机上調査・通信調査および実地調査)、(iii) 脱税 (偽りその他の不正、仮装・隠蔽) のチェック (査察調査) を行う場合、法執行を効率的に行うためには、突合すべき情報が必要である。米国は (i) 「適正な申告」を促すため、(ii) 必要な「情報収集」を効率的に行うため、精緻な情報申告 (Information Returns) 制度を法定し、第三者に情報提供義務を課し、IRS が調査対象の選定、事実認定を効率的・効果的に行うことができるようにしている (IRC6031-6060)。

表13 資料情報の突合による増差税額

(単位：億ドル)

FY98	FY99	FY00	FY01	FY02
14	16	15	16	18
FY03	FY04	FY05	FY06	FY07
22	27	31	33	39

情報申告制度は、次のように、(i)特別規定を適用される者に関する情報、(ii)他人との取引に関する情報、(iii)従業員に支払う賃金に関する情報、(iv)年金等プランに関する登録および情報、(v)申告書作成業者に関する情報から成る。

(1) 特別規定を適用される者に関する情報

- (i) パートナiership所得の申告 (IRC6031)
- (ii) コモントラスト・ファンドに関する銀行の申告(IRC6032)
- (iii) 免税団体の申告 (IRC6033)
- (iv) 一定の信託の申告 (IRC6034)
- (v) 遺産財団・信託の受益者に対する申告 (IRC6034A)
- (vi) 遺言執行者および財産保全管理人の資格の通知 (IRC6036)
- (vii) S 法人の申告 (IRC6037)
- (ix) 一定の外国所有法人に係る情報 (IRC6038A)
- (x) 外国人への一定の譲渡の通知 (IRC6038B)
- (xi) 米国で事業を営む外国法人に係る情報 (IRC6038C)
- (xii) 一定のオプションに関する申告 (IRC6039)
- (xiii) 米国不動産持分に対する直接投資する外国人に係る申告 (IRC6039C)
- (xiv) 一定のフリンジベネフィットに係る申告および記録 (IRC6039D)
- (xv) 居住者ステータスに関する情報 (IRC6039E)

(xvi) 外国人から受け取る贈与の通知 (IRC6039F)

(xvii) 米国市民権を喪失する個人に関する情報 (IRC6039G)

(xviii) アラスカ原住民セツルメントトラストおよびスポンサーネーティブ法人に係る情報 (IRC6039H)

(xix) 雇用主所有生命保険契約に係る申告および記録 (IRC6039I)

(2) 他人との取引に関する情報

- (i) 源泉の情報 (IRC6041)
- (ii) サービスおよび直接販売の報酬支払に関する申告 (IRC6041A)
- (iii) 配当の支払および法人の E&P に関する申告 (IRC6042)
- (iv) 清算等の取引 (IRC6043)
- (v) 課税対象となる合併および買収に関する申告 (IRC6043A)
- (vi) パトロン配当の支払に関する申告 (IRC6044)
- (vii) ブローカーの申告 (IRC6045)
- (viii) 外国法人の設立または組織再編成および外国法人の株式の取得に関する申告 (IRC6046)
- (ix) 外国パートナiership持分に関する申告 (IRC6046A)
- (x) 一定の信託および保険年金プランに関する情報 (IRC6047)
- (xi) 一定の外国信託に関する情報 (IRC6048)
- (xii) 利子の支払に関する申告 (IRC6049)
- (xiii) 一定の漁船操業者の報告義務 (IRC6050A)
- (xiv) 失業補償に関する申告 (IRC6050B)
- (xv) エネルギー補助金およびファイナンスに関する申告 (IRC6050D)
- (xvi) 州・地方所得税還付金 (IRC6050E)
- (xvii) 社会保障給付金に関する申告 (IRC6050F)

(xviii) 一定の鉄道退職金に関する申告
(IRC6050G)

(xix) 個人の営業・事業で受け取るモーゲージ利子に関する申告 (IRC6050H)

(xx) 営業・事業で受け取るキャッシュ等に関する申告 (IRC6050I)

(xxi) 担保の没収および放棄に関する申告 (IRC6050J)

(xxii) 一定のパートナーシップ持分の交換に関する申告 (IRC6050K)

(xxiii) 一定の贈与財産に関する申告 (IRC6050L)

(xxiv) 連邦政府機関と契約する者に関する申告 (IRC6050M)

(xxv) 使用料の支払に関する申告 (IRC6050N)

(xxvi) 一定の事業体による債務免除に関する申告 (IRC6050P)

(xxvii) 一定の長期ケア・ベネフィット (IRC6050Q)

(xxviii) 一定の魚の購入に関する申告 (IRC6050R)

(xxix) 高等教育授業料および関連経費に関する申告 (IRC6050S)

(xxx) 適格個人のヘルス保険コスト税額控除に関する申告 (IRC6050T)

(xxxi) 結合アレンジメントによる適格長期ケア保険契約の支払 (IRC6050U)

(xxxii) 一定の免税団体が持分を保有する保険契約に関する申告 (IRC6050V)

(3) 従業員に支払われた賃金に関する情報

- (i) 従業員のための受取 (IRC6051)
- (ii) グループ生命保険の形態の賃金の支払に関する申告 (IRC6052)
- (iii) チップの申告 (IRC6053)

(4) 年金等プランに関する登録と情報

- (i) 年次登録等 (IRC6057)
- (ii) 一定の繰延報酬プランに関する情報

(IRC6058)

(5) 申告書作成業者に関する情報

- (i) 申告書作成業者の情報申告 (IRC6060)

3-8 一定の情報申告義務違反の制裁

一定の情報申告、登録等の義務違反に対してペナルティが課される (IRC6652)。

4 税務行政を監視する目

米国では、二大政党の政権下で、大統領の任命により、財務長官 (Secretary of the Treasury Department) ・ IRS 長官 (Commissioner of IRS) は、それぞれ租税政策 (Tax Policy) と税務行政を担当する。当然、時の政権政党の下で行われる税務行政は、野党の監視下に置かれる。また、伝統的に税務行政は、米国議会 (上院財政委員会 Subcommittee on Taxation and IRS Oversight ・ 下院歳入委員会 Subcommittee on Oversight) とそのために税務行政の調査・研究および米国議会への報告を行う会計検査院 (Government Accountability Office: GAO) および行政管理予算局 (Office of Management and Budget: OMB) の監視下に置かれる。米国議会は、90 年代において IRS に税収確保の使命を果たすように常に法執行活動の強化を要求してきたが、チャールズ O. ロソッティ IRS 長官が、その著書 "Many Unhappy Returns" で告白しているように、クリントン政権 (民主党) の下で、FY97 の IRS 予算配賦 (「納税者サービス」 25.9%, 「法執行活動」 57.4%) が示すとおり、税収確保に専念していた IRS に対する米国議会・米国世論の猛烈な批判の嵐が巻き起こった。曰く「IRS 職員が納税者の個人記録を覗き見している (個人プライバシー問題)」 「IRS の電話相談は全然通じず、納税者サービスは最低」 「IRS 職員が成績を上げるために納税者を虐待している (権力の濫用と

納税者の権利保護の問題)」「コンピュータ・スキヤンダルー動かないシステムに 40 億ドルの無駄使い」「小物の粗捜しばかりで大物を見逃している(濫用的タックスシェルターの蔓延と課税の公平の問題)」などの批判が、IRS の解体を迫った。1996 年米国議会は、IRS 改革委員会 (National Commission on Restructuring the IRS) を設置し、情報技術近代化計画の失敗を追及し、次第に IRS 全体の管理運営を見直し、1997 年 6 月に IRS を近代的で効率的な政府機関に改革する勧告を盛り込んだ報告書 (A Vision for a New IRS) を公表した。1997 年 7 月 3 日、ロソッティは IRS 長官に指名され、同年 11 月 13 日に就任し、米国議会・報道機関の注視のなかで IRS 改革に着手した。上院公聴会では連日 IRS 批判を続ける一方で、IRS 改革委員会は、IRS を統治する新しい IRS 監視委員会の創設を提案したが、クリントン政権はこれは重要官庁の統制機能を剥奪する政争と捉えて反対した。最終的には政治的妥協により、新しい監視委員会の創設を盛り込む IRS 改革法案を認め、1998 年 7 月 22 日にクリントン大統領は、IRS 再生改革法案に署名した。ここに、IRS 再生改革法 (IRS Restructuring and Reform Act of 1998: RRA98) が成立した。RRA98 第 1101 条は、IRS 監視委員会 (IRS Oversight Board) を設置した (IRC7802)。IRS 監視委員会の 9 人の委員は、6 人の民間委員 (Private Members)、1 人の連邦政府職員、財務長官および IRS 長官とされる。これらの委員はすべて上院の助言と承認による大統領任命とされた。IRS 監視委員会の任務は、(i) 年次および長期戦略プランの審理と承認、(ii) IRS 機能の審理、(iii) IRS 長官の候補者の勧告と IRS 長官による幹部の選抜、評価および報酬の審理、(iv) IRS 長官の組織再編成プランの審理と承認、(v) IRS 長官が作成する予算の審理、承認および財務長官への提出、

(vi) 確実に納税者を適正に取り扱う IRS 業務の審理である。IRS 監視委員会は、IRS の内国歳入法令の執行に係る行政、事務運営、指揮命令・監督について IRS を監視するが、(i) 現行税法または法案に係る連邦租税政策の開発・策定、(ii) IRS の個別事案の法執行活動 (調査、査察および徴収)、(iii) 個別の IRS 調達活動、(iv) 個別の人事問題、については、責任と権限を有しない (IRC7082(c))。また、RRA98 は、従来の IRS 首席検査官 (IRS office of Chief Inspector) を廃止し、財務省内の財務省税務行政検査総監 (Treasury Inspector General for Tax Administration: TIGTA) を新設した。TIGTA は、IRS から独立した機関として財務長官に所属し、IRS 監視委員会と米国議会に対して報告義務を負う。TIGTA は、上院の助言と承認による大統領任命とされ、税法令の経済的、効率的かつ効果的な執行を促進し、IRS のプログラムと業務における背信行為と濫用を摘発するために IRS のプログラムおよび業務の調査、捜査および評価を実施する。

IRS は、このように監視の中で、伝統的な国税局および税務署を廃止し、新しい時代に即応した体制で「経済的」「効率的」「効果的」な税務行政を実施しなければならない。これらの多数の政府機関が、税務行政に関する多数の調査・研究を行い、多数の報告書を米国議会・米国民に公表している。

現在、IRS を監視する機関は、(i) Senate Committee on Finance, Subcommittee on Taxation and IRS Oversight、(ii) House Committee on Ways and Means, Subcommittee on IRS Oversight、(iii) IRS Oversight Board、(iv) Government Accountability Office (GAO)、(v) Office of Management and Budget (OMB)、(vi) Treasury Inspector General for Tax Administration (TIGTA)、(vii) Electronic Tax Administration Advisory Committee

(ETAAC)、(viii) Information Reporting Program Advisory Committee (IRPAC)、(ix) IRS Advisory Council (IRSAC)、(x) Taxpayer Advocacy Panel (TAP)などであり、IRS の一党一派に偏しない税務行政の経済性、効率性、効果性および透明性は、これらの衆人環視の下で、評価されるのである。

日本では、米国のような国税庁批判や伝統的な本庁・国税局・税務署の組織機構について廃止論の洗礼も受けず、戦後 63 年来の伝統的な事務運営を継承しているが、「経済的、効率的、効果的な税務行政」について、誰が監視しているか。その監視は国税庁の「効率」の改善についてどのような効果を及ぼしているのか。日本の会計検査院のあり方は、米国の会計検査院 (GAO) のあり方と異なる点について認識した上で、税務行政としても、常に自己点検を重ね、近代化を図り、時代のニーズにマッチした組織運営を続けることが必要であろう。

5 「納税者の権利保護」を重視する新生 IRS の税務行政

IRS 改革前には米国議会は IRS に税収確保のため法執行活動に傾斜した税務行政を行うよう圧力をかけていた。IRS の税務行政について、「最低レベルの納税者サービス」どころか、「権力の濫用」「弱小納税者の虐待」の批判が高まってきた。1996 年納税者権利章典 (Taxpayer Bill of Rights) 2 により 1979 年に創設された「IRS 納税者オンブズマン」

(IRS Ombudsman) を発展させ、「IRS 納税者擁護官」(Taxpayer Advocate) を創設したが、RRA98 は、納税者の権利保護を重視し、その名を「全米納税者擁護官」(National Taxpayer Advocate: NTA) に改称し、財務長官が IRS 長官および IRS 監視委員会と協議したうえ任命することとした。NTA は、IRS からの独立性を守るため、就任前 2 年間、退任後 5 年以上 IRS に雇用さ

れないことを要する。NTA は、州に 1 人以上の「地方納税者擁護官」(local taxpayer advocate) を任命する。納税者が税法の執行方法により重大な困難に苦しんでいる場合には、NTA は「納税者支援命令」(Taxpayer Assistance Orders: TAO) を発行することができる。NTA は、上院財政委員会および下院歳入委員会に年次報告をする (表 11)。このように、IRS の税務行政によって納税者が困難な状況に陥った場合とその救済について、米国議会は NTA の報告によって監視することができるのである。

日本では、米国のオンブズマンや NTA、LTA に相当する機関は、設置されていない。

6 「効率性」を要求される IRS の組織機構改革

RRA98 は、IRS の組織機構を抜本的に改革した。

6-1 RRA98 前の IRS の組織機構

IRS は、(i) 本庁 (Headquarters)、(ii) 国税局 (Regional Offices)、(iii) 税務署 (District Offices) および (iv) サービスセンター (Service Centers) から構成されていた。

(i) 本庁：本庁 (National Office) はワシントン D.C.において税法執行の方針と計画 (policies and programs) を企画・立案し、IRS 業務の指揮命令、指導、総合調整および管理を行い、マーチンスバーグ、デトロイト、ベックリーの計算センターおよび全米のサービスセンターを所管していた。本庁では、長官 (Commissioner) の下に 2 人の次長 (業務担当と近代化担当) が置かれ、業務担当次長 (Deputy Commissioner Operations) の下に (a) 業務局長 (Chief Operations Officer)、長官補 (納税者サービス)・長官補 (調査)・長官補 (徴収)・長官補 (犯罪捜査)・長官補 (EP/EO)・長

官補（国際）・長官補（電子税務行政）・長官補（研究・所得統計）・長官補（様式）・サービスセンター業務室、(b)管理財務局長（Chief Management & Finance）、首席財務官（Chief Financial Officer）・長官補（調達）・長官補（支援サービス）・長官補（プログラム分析）・戦略プラン部長・分析研究部長・本庁業務部長、(c) 不服審査局長（National Director of Appeals）および地域不服審査局長（Regional Directors of Appeals）・プラクティス部長、(d)国税局長が置かれていた。長官に直属する組織として、(a)首席法律顧問官（Chief Counsel）、(b)首席通信連絡官（Chief Communication & Liason）、(c)納税者擁護官（National Taxpayer Advocate）、(d)首席情報官（Chief Information Officer）が置かれていた。

(ii) 国税局：4 国税局が設置され、国税局長（Regional Commissioner）が IRS の全米にわたる方針と計画を実施し、管内税務署の活動を指揮命令し、総合調整し、審理していた。

(iii) 税務署：33 税務署が設置され、税務署長（District Director）が人口に応じて複数州、一州または州内の一定数の郡を管轄し、地方事務所（local offices）を有していた。税務署のプログラムには、(i) 納税者サービス、(ii) 調査、(iii) 徴収、(iv) 査察、(v) 従業員プラン、(vi) 免税団体などが含まれていた。

(iv) サービスセンター：10 サービスセンターが設置され、本庁のサービスセンター業務室（Executive Office for Service Center Operations）が統括していた。各サービスセンターは、申告書および関連書類の処理（確認、計算管理、賦課、還付、割り当てられた調査・査察・徴収機能の執行）、徴収税の記録の保存を行った。

6-2 RRA98 による IRS 組織改革

RRA98 は、IRS 長官に IRS の組織再編成計画の策定とその実施を命じ、その計画は、現行の本庁・国税局・税務署から成る機構を廃止するかまたは実質的に改正し、同様に扱う必要がある納税者グループごとに所掌するユニットを創設し、IRS 内部における不服審査機能の独立性を確実にするものでなければならないとされた。これを受けて、IRS は、抜本的な組織機構改革を行い、次の3つの長官レベルの組織機構を構築した。

①IRS 長官・長官官房

IRS 長官に直接報告義務を負うユニットとして、(i) IRS 首席法律顧問官、(ii) 不服審査局、(iii) 納税者擁護官、(iv) 雇用機会均等・多様化担当官、(v) 研究・分析・統計官、(vi) 通信・連絡官を設置する。

②納税者サービス・法執行活動担当次長

（Deputy Commissioner for Service & Enforcement）

納税者サービス・法執行活動担当次長は、IRS 長官に直接報告義務を負い、4つの主要業務局 (i)賃金・投資局 (Wage & Investment Division: W&I)、(ii)大規模事業局 (Large and Mid-Size Business Division: LMSB)、(iii)小事業・自営業局 (Small Business/ Self Employed Division)、(iv)免税団体・政府団体局（Tax Exempt and Government Entities Division: TEGE）および犯罪捜査局（Criminal Investigation）ならびに職業専門家責任室（Office of Professional Responsibility）を監督する。

③業務支援担当次長（Deputy Commission for Operations Support）

業務支援担当次長は、IRS 長官に直接報告義務を負い、「規模の経済」による効率の向上と業務慣行・実務の改善を図る IRS 支援

機能の統合 ((i)近代化・情報技術サービス、(ii)各部局共通サービス、(iii)使命確保・セキュリティサービス、(iv)人事官、(v)首席財務官) を監督する。

④IRS の伝統的な本庁・国税局・税務署・地方事務所の組織機構は、廃止された。

6-3 IRS の主要部局とそのフィールド事務所の組織機構

① W&I 局 (Wage and Investment Division)

本部をアトランタに置き、W&I 局長 (Commissioner, W&I) および次長 (Deputy Commissioner, W&I) が、W&I の業務を管理運営する。その対象とする納税者の特徴は、(i)大部分が「源泉徴収」により納税すること、(ii)その過半数が申告書を作成すること、(iii)大部分が年 1 回は IRS と接触すること、(iv)大部分が還付金を受け取ること、である。W&I 局の重要な部課として、(i)顧客・援助・関係・教育 (CARE) ((a)メディア・出版、(b)ステークホルダーパートナーシップ教育通信、(c)フィールド援助)、(ii)顧客会計サービス (CAS) ((a)申告・納税処理、(b)会計管理、(c)合同業務センター (JOC))、(iii)コンプライアンス ((a)申告納税コンプライアンス、(b)報告コンプライアンス)、(iv)電子税務行政 ((a)開発業務、(b)インターネット開発業務、(c)戦略業務) を配置する。CARE は、全米に「納税者援助センター」(Taxpayer Assistance Centers) を有し、面談、電話、文書により納税者を援助する。CAS は、8 つの「申告納税センター」(アンドーバー、アトランタ、オースチン、シンシナティ、フレスコ、カンサスシティ、オグデン、フィラデルフィア) を有する。25 人の重要なキーコンタクトとなる職員の氏名、官職、電話番号およびファックス番号を国民に開示し、電話無料相談サービスを提供する。

② LMSB 局 (Large and Mid-Size Business Division)

LMSB は、資産 1,000 万ドル超の C 法人、S 法人、パートナーシップを所掌する。これらの事業体は多数の従業員を有し、拡大するグローバルな環境で事業展開を行い、税法および企業会計に関する複雑困難な課税問題を提起するので、LMSB は、5 つの産業 ((i)通信・技術・メディア、(ii)金融業、(iii)重工業・運輸業、(iv)天然資源・建設業、(v)小売業・食品業・医薬品業・ヘルスケア) に分類してそれぞれに対応した組織と、調査支援機能を有するフィールド・スペシャリストの組織から構成される。LMSB は、(i)濫用的租税回避取引と戦い、(ii)グローバルな納税者のコンプライアンス・リスクを特定して対処することを戦略的に実施するため、LMSB 局長 (Commissioner, LMSB) の下に 3 人の次長 (Deputy Commissioner) を置き、そのうち、業務担当次長 (Deputy Commissioner (Operations)) の下に(i)フィールド・スペシャリスト、(ii)金融業、(iii)小売業・食品業・医薬品業・ヘルスケア、(iv)天然資源・建設業、(v)通信・技術・メディア、(vi)重工業・運輸業、の各部と、(i)申告前・審理ガイダンス、(ii)研究・作業、(iii)管理・財務、(iv)計画・質・分析・支援、(v)通信・連絡、(vi)業務システム計画、の各本部を置く。国際担当次長 (Deputy Commissioner (International)) の下に(i)国際コンプライアンス戦略、(ii)租税条約の執行・国際的総合調整、(iii)JITSIC、の部課を置く。LMSB 局の各部は、別々に本部を設置している。(i)通信・技術・メディア部は、コンピュータ製造、メディア (通信・ソフトウェアを含む)、スポーツ・フランチイズおよび娯楽産業に関する納税者約 15,300 人 (大企業 1,100、中企業 14,200) を対象とし、カリフォルニア州オークランドに本部を置く。(ii)金融業部は、商業銀行、貯蓄貸付機関、生命保険・損害保険、証券会

社および民間資金プール（ヘッジファンド、プライベート・エクイティを含む）に関する約 59,000 人（大企業 3,000、中企業 56,000）を対象とし、ニューヨーク州ニューヨークに本部を置く。(iii)重工業・運輸業部は、航空運輸、鉄道、宇宙、自動車、トラック、船舶運輸、不動産に関する納税者約 58,750 人（大企業 200、中企業 58,550）を対象とし、ニュージャージー州アイスリンに本部を置く。(iv)天然資源・建設業部は、石油ガス、鉱業、林業、ケミカル、廃棄物管理、核エネルギー、建設業および公共事業に関する納税者約 19,000 人（大企業 450、中企業 18,550）を対象とし、テキサス州ヒューストンに本部を置く。(v)小売業・食品業・医薬品業・ヘルスケア部は、食品・飲料、小売、医薬品、農産物、ヘルスケアに関する納税者約 18,300 人（大企業 300、中企業 18,000）を対象とし、イリノイ州ダウナーグローブに本部を置く。(vi)フィールド・スペシャリスト部は、(a)コンピュータ調査スペシャリスト、(b)雇用税スペシャリスト、(c)エコノミスト、(d)エンジニア、(e)金融商品および(f)取引スペシャリストを有し、調査機能を支援するため、ワシントン D.C.に本部を置く。118 人の重要なキーコンタクトとなる職員の氏名、官職、電話番号およびファックス番号を国民に開示している。

③ SB/SE 局 (Small Business and Self Employed Division)

SB/SE は、資産 1,000 万ドルの小事業を対象とするが、その対象となる納税者は、約 5,500 万人（約 4,000 万人の自営業者、資産 1,000 万ドル未満の約 900 万の小事業、雇用税、消費税、遺産税および贈与税の申告者約 600 万人）もいるという点に特色がある。SB/SE には、(i)徴収、(ii)コンプライアンス・サービス・キャンパス業務、(iii)調査、(iv)雇用税・消費税・遺産税・贈与税および国際課税、(v)通信・連絡・開示、の 5 部がある。

14 人の重要なキーコンタクトは、氏名、官職、電話番号およびファックス番号を国民に開示している。ステークホルダー駐在地域は、12 地域（中央大西洋沿岸、ニューヨーク、グレートレーク、北東部、中西部、南西部、中央部、中南部、南東部、南大西洋沿岸、北西部、西部）に区分される。IRS と連邦政府・州政府・地方政府とのパートナーシップに関する問題の照会に答える「政府連絡コンタクト」は、57 政府連絡事務所 (Governmental Liaison Office) である。

④ TEGE 局 (Tax Exempt and Government Entities Division)

TEGE は、小さい地方団体から大学、巨額の年金ファンド、州政府および複雑な免税債取引を含む約 300 万人を対象とする。これらは、雇用税・所得税の源泉徴収税 2,200 億ドルを支払い、資産 82,000 億ドルを管理し、約 4 兆ドルの資産を有する公私の退職計画、約 24,000 億ドルの資産を有する 160 万以上の免税団体（40 万の宗教団体を含む）、政府団体（約 18,000 億ドルの免税債、88,000 の連邦・州・地方団体および 550 以上のインディアン部族を含む）が含まれる。歴史的には、1974 年従業員退職所得保障法 (Employee Retirement Income Security Act of 1974: ERISA) の結果として設置された長官補（従業員計画・免税団体）いわゆる Employee Plans and Exempt Organizations(EP/EO) の機能を引き継いでいる。TEGE は、(i)従業員プラン、(ii)免税団体、(iii)政府団体の 3 部から構成される。TEGE は、(i)教育・通信、(ii)ルーリング・協定、(iii)会計サービスを行っている。

⑤ IRS-CI 局 (IRS Criminal Investigation Division)

IRS-CI の使命は、内国歳入法典の潜在的刑事犯（租税実体法の犯則と租税手続法の犯則を含む）および関連金融犯罪を税制に対する信頼と税法のコンプライアンスを高める

方法で捜査することによって米国民に奉仕することである。IRS-CI は、ワシントン D.C. に本部を置き、全世界規模で約 4,400 人の職員、脱税・マネーロンダリングおよび銀行秘密法 (Bank Secrecy Act) に関する捜査権を有する約 2,800 人の「特別捜査官」(Special Agents) で構成される。自主申告 (self-assessment) に依存する米国税制は、米国民の自主的コンプライアンス (voluntary compliance) に依存しているので、納税者が故意に税法を遵守しない決定をすることがあるが、これに対しては民事的な調査 (いわゆる任意調査) または刑事捜査 (いわゆる査察) の対象とされる装置が整備され、刑事訴追と実刑が課され、有罪判決が国民に公表されなければ、脱税を抑止し、自主的コンプライアンスを向上させる効果がない。IRS-CI の「効率性」は、限られた特別捜査官による「着手件数」(立件)「告発件数」「起訴件数」「有罪件数」「刑宣告件数」などで測定されている。

⑥ OPR (Office of Professional Responsibility)

OPR は、ユニークな存在である。財務省サーキュラー230 は、租税実務家 (弁護士、公認会計士、税理士その他) の倫理基準・行動基準を規定し、IRS に対するプラクティスを規律している。OPR の使命は、3 億人超の人口を抱え、2 億件超の申告の適正化を期するためには租税実務家の協力なしに税務行政の円滑な運営は不可能であるので、パートナーシップ関係を強化する一方で、これらの者の一部がタックス・プロモーターとしてノン・コンプライアンスの元凶となっていることも事実であるので、その監視と摘発、制裁の強化を図ることである。日本では「税理士係」程度の組織で同様の機能を果たしているが、米国ではより大きい存在となっている。

7 「効率性」を要求される IRS の法執行活動

米国議会は、基本的に IRS に対し、経済

的、効率的かつ効果的な法執行活動を期待してきた。IRS に与えた予算・要員に対して、IRS が徴収した「税収」、法執行活動で回収した「追徴税額」および滞納処分で回収した「税額」が、IRS の業績の評価の尺度とされる。RRA98 の前後においては、米国議会・米国世論が IRS に「納税者の権利保護」「納税者の合意」を重視するように強く要求したので、いったん「法執行活動」を低下させたかにみえたが、「タックス・ギャップ」の推計により、いわゆる振り子の理論どおり、徐々に「法執行活動」に軸足が移されつつある。ブッシュ政権は、減税政策を推進してきたが、それにもかかわらず、RRA98 直前の FY97 の税収を 100 とした場合、米国税収は順調な伸びを示し、FY07 は 165.8 を示し、「効率」の尺度である税収 100 ドル当たりの徴税コストは、0.40 となっている。実員 1 人当たりの税収でみると、RRA98 で実員が減少したので、FY97 に比して、増加し、FY07 には、1.8 倍に達した。IRS の解体的改革の影響は、IRS の「効率」を著しく改善したといえるだろう。米国財務省・IRS は、税法上「納税者の合意」「和解」を重視し、税務調査において争点 (Issues) と事案 (Cases) ごとに納税者の合意を取り付け、すべての事実認定と法解釈について意見が一致すれば「終結合意」(Closing Agreement) に納税者が署名をして調査は終了するが、どうしても意見の合致しない争点と事案については不服申立手続として不服審査局に進み、税法により「和解権限」(Settlement Authority) を与えられた不服審査官によって「和解」を勧められる。それでも解決しない紛争については、納税者の選択で租税裁判所 (Tax Court) または連邦地方裁判所もしくは連邦請求裁判所に進むことができる。税務当局は、できるだけ「調査なし」「訴訟なし」の税務行政を実現するため、情報収集制度・各種申告様式・文書化制度の活用、調査前の納税者

との準備会合、調査着手時の納税者との着手
公式会合、調査における「納税者との合意」・
不服審査官の「和解権限」の活用、不服審査・
訴訟における「和解」および代替的紛争解決

方法である「調停」または「仲裁」を積極的に
活用している。

これは、日本にとって何を示唆するか。

表 14 米国グロス税収内訳の推移

(単位：1,000 ドル)

	FY97	FY98	FY99	FY00
合計	1,623,270,071 (100)	1,769,408,739 (108.4)	1,904,151,888 (117.3)	2,096,916,925 (129.2)
個人所得税	825,020,880	928,065,857	1,002,185,765	1,137,077,702
法人所得税	204,492,336	213,270,011	216,324,889	235,654,894
雇用税	528,596,833	557,799,193	598,669,865	639,651,814
遺産税・贈与税	20,356,401	24,630,962	28,385,607	29,721,620
消費税	44,805,621	45,642,716	58,585,763	54,810,895
平均実員数(人)	101,703	98,037	98,730	97,074
徴税費	0.44	0.43	0.43	0.39
実員 1 人当たりの税収	15,961	18,048	19,286	21,601

	FY01	FY02	FY03	FY04
合計	2,128,831,182 (131.1)	2,016,627,269 (124.2)	1,952,929,045 (120.3)	2,018,502,103 (124.3)
個人所得税	1,178,209,880	1,037,733,908	987,208,878	990,248,760
法人所得税	186,731,643	211,437,773	194,146,298	230,619,359
雇用税	682,222,895	688,077,238	695,975,801	717,247,296
遺産税・贈与税	29,247,916	27,241,515	22,826,908	25,579,462
消費税	52,418,848	52,136,835	52,771,160	54,807,225
平均実員数(人)	99,893	100,229	98,824	98,735
徴税費	0.41	0.45	0.48	0.48
実員 1 人当たりの税収	21,311	20,120	19,762	20,444

	FY05	FY06	FY07
合計	2,268,895,122 (139.8)	2,518,680,230 (155.1)	2,691,537,557 (165.8)
個人所得税	1,107,500,994	1,236,259,371	1,366,241,437
法人所得税	307,094,837	380,924,573	395,535,825
雇用税	771,441,662	814,819,218	849,732,729
遺産税・贈与税	25,605,531	28,687,525	26,977,953
消費税	57,252,098	57,989,543	53,049,612
平均実員数(人)	94,269	91,717	92,033
徴税費	0.44	0.42	0.40
実員 1 人当たりの税収	24,068	27,461	29,346

7-1 「効率性」を要求される IRS の税務調査 ー任意調査 (Examination)

米国では「調査」概念は、(i) 実地調査 (Field Examination) と (ii) 通信調査 (Correspondence Examination) に分けら

れる。IRS は、過去のまるで考古学のような
税務調査と揶揄されていた古い年度の長期
間に亘る時代遅れの調査事務運営から「カレ
ントな税務行政」への切替を目指している。
FY07 の任意調査の実績を例にとると、FY06

の申告書(1億7,941万9,771件)のうち0.9%に当たる155万922件を調査したが、この調査は、(i) 実地調査(44万9,215件)と(ii) 通信調査(110万1,707件)に分かれる。(i) 実地調査割合は、0.25%、(ii) 通信調査割合は、0.6%である。IRSにとっては、この0.9%という僅かな調査割合まで戻すために、米国議会・世論のIRSに対する評価を取り戻すことが必要であり、この希少な調査割合で高度のコンプライアンス・レベルを維持するため、IRSとしては、的確な調査対象の選択を行い、その追徴税額443億7,054万ドルという調査の成果の多寡によって「効率性」を示す必要があった。IRSの法執行活動のうちRRA98前後の「税務調査」の「効率」の変化についてみると、効率の指標として「調査割合」「追徴税額」を使用する場合、次のことがいえる。

①調査割合と追徴税額

RRA98により「納税者の虐待」「権力の濫用」を非難する米国議会・米国世論に応じて「納税者の権利保護」と「納税者サービス」を重視する新生IRSでは、「法執行活動」が

いったん抑制され、たださえ低い「調査割合」がさらに低く抑えられた。調査割合は、FY98に0.85%であったが、FY99には0.75%、FY00には0.43%まで落ち込み、FY01およびFY02に0.48と持ち直し、1992-2001のクリントン政権(民主党)下の『税務行政の危機』をめぐる論議、ブッシュ政権の「濫用的タックスシェルター対策」や2001年申告書をベースとするタックスギャップの全米研究計画(National Research Program: NRP)などが米国議会にIRS法執行活動強化を要求する動きを呼び起こし、FY03に0.54%、FY04に0.62%、FY05に0.76%と次第に上昇し、FY06には0.8%となった。追徴税額は、FY98には233.6億ドルであったが、FY99には194.7億ドル、FY00には159.0億ドルと落ち込み、FY01には197.6億ドル、FY02には210億ドル、FY03には207.8億ドルと持ち直してきたが、FY04には256億ドルとFY98レベルを回復し、FY05には486.2億ドルに飛躍し、FY07にも443.7億ドルを維持している。

表15 米国の税務調査における調査割合(%)と追徴税額 (単位: 千ドル)

	FY98		FY99		FY00	
	調査割合	追徴税額	調査割合	追徴税額	調査割合	追徴税額
合計 (課税申告書)	0.85	23,360,289	0.75	19,467,559	0.43	15,902,042
個人所得税	0.99	6,095,698	0.90	4,458,474	0.49	3,388,905
法人所得税	2.09	13,906,795	1.55	12,841,329	1.12	10,042,559
Form 1120F	1.86	159,490	1.36	99,528	1.54	287,963
遺産財団・信託の所得税	0.21	84,088	0.19	87,910	0.22	239,960
遺産税	10.22	1,432,624	8.46	1,057,654	6.89	1,044,678
贈与税	0.79	367,035	0.91	346,061	0.72	459,785
雇用税	0.12	693,119	0.08	422,583	0.06	344,666
消費税	2.48	505,100	1.53	151,569	1.25	293,411
(非課税申告書)						
パートナーシップ	0.58	N/A	0.43	N/A	0.33	N/A
S法人	1.04	N/A	0.81	N/A	0.55	N/A

	FY01		FY02		FY03	
	調査割合	追徴税額	調査割合	追徴税額	調査割合	追徴税額
合計 (課税申告書)	0.48	19,761,366	0.48	20,998,475	0.54	20,782,808
個人所得税	0.58	3,301,860	0.57	3,636,486	0.65	4,559,902
法人所得税	0.95	14,235,711	0.97	14,738,381	0.87	13,643,922
Form 1120F	0.98	196,940	1.36	95,511	1.15	134,609
遺産財団・信託の所得税	0.20	159,495	0.18	98,339	0.17	137,643
遺産税	6.24	829,154	5.84	1,432,090	6.38	1,181,955
贈与税	0.65	343,279	0.63	405,047	0.66	488,923
雇用税	0.05	491,501	0.06	357,892	0.06	583,753
消費税	0.96	206,854	1.03	130,550	1.05	71,248
(非課税申告書)						
パートナーシップ	0.25	N/A	0.26	N/A	0.35	N/A
S 法人	0.43	N/A	0.39	N/A	0.30	N/A

	FY04		FY05		FY06	
	調査割合	追徴税額	調査割合	追徴税額	調査割合	追徴税額
合計 (課税申告書)	0.62	25,600,702	0.76	48,622,798	0.8	43,951,550
個人所得税	0.77	6,203,236	0.93	13,365,587	1.0	13,045,221
法人所得税	0.71	16,840,983	1.24	32,216,498	1.2	27,799,244
Form 1120F	1.03	173,066	1.12	120,588	1.4	280,273
遺産財団・信託の所得税	0.12	145,175	0.18	307,010	0.1	76,925
遺産税	7.41	972,575	8.20	970,096	9.7	1,436,268
贈与税	0.69	546,442	0.81	670,901	0.8	504,731
雇用税	0.06	422,264	0.11	756,562	0.1	924,838
消費税	1.49	220,713	1.98	140,355	2.0	102,687
(非課税申告書)						
パートナーシップ	0.26	N/A	0.33	N/A	0.4	N/A
S 法人	0.19	N/A	0.30	N/A	0.4	N/A

	FY07			FY07	
	調査割合	追徴税額		調査割合	追徴税額
合計 (課税申告書)	0.9	44,370,539	2.5-5 億ドル	14.3	665,368
個人所得税	1.0	15,705,155	5-10 億ドル	18.5	418,922
法人所得税	1.3	25,741,487	10-50 億ドル	31.6	3,912,331
小法人	0.9	693,890	50-200 億ドル	62.9	5,070,726
(資産規模)			200 億ドル以上	119.5	14,073,218
25 万ドル未満	0.8	204,223	Form 1120F	1.2	105,148
25-100 万ドル	1.3	111,598	遺産財団・信託の所得税	0.1	149,075
100-500 万ドル	1.7	135,273	遺産税	7.7	1,147,801
500-1,000 万ドル	3.0	48,704	贈与税	0.6	230,833
大法人	16.8	24,942,449	雇用税	0.2	907,852
(資産規模)			消費税	4.0	235,841
1,000-5,000 万ドル	15.0	396,970	(非課税申告書)		
5,000-10,000 万ドル	11.4	85,295	パートナーシップ	0.4	N/A
1-2.5 億ドル	12.1	319,619	S 法人	0.5	N/A
			(IRS Data Book)		

②IRS 予算は IRS 投資である。リターンを寄越せ。

近年の米国議会の IRS 好感度は、高いレベルになり、IRS に予算をつければ、高いリターンを米国民に返してくれると信じるようになった。このリターンは、法執行活動予算に対する追徴税額の倍率で評価される。まさに費用対効果の原則によって税務調査の有効性が問われているのである。税務調査に

ついては、表 15 における「調査予算」を用いて (C/B) を用いるべきであるが、FY01 からこの数字は N/A であるため、「法執行予算」を用いて (C/A) を用いることとする。FY98 には 7.5 であったが、次第に落ち込んだが、ブッシュ政権になってから、持ち直し、FY04 から上昇に転じ、FY05 には 11.1、FY06 には 9.4 と高い倍率を示すことができるようになってきた。

表 16 米国 IRS 法執行予算と追徴税額の比率の推移

(単位：1000 ドル)

	FY97	FY98	FY99	FY00	FY01
IRS 法執行予算 (A)	4,108,806	3,103,638	3,131,812	3,280,662	3,410,684
調査予算(B)	1,675,021	1,676,803	1,688,267	1,865,836	N/A
追徴税額 (C))		23,360,289	19,467,559	15,902,042	19,761,366
リターン (C/A)		7.5	6.2	4.8	5.8

	FY02	FY03	FY04	FY05	FY06
IRS 法執行予算 (A)	3,545,767	3,706,028	4,140,479	4,374,595	4,651,150
調査予算(B)	N/A	N/A	N/A	N/A	N/A
追徴税額 (C))	20,998,475	20,782,808	25,600,702	48,622,798	43,951,550
リターン (C/A)	5.9	5.6	6.2	11.1	9.4

7-2 「納税者の権利保護」と「調査効率アップ」を同時に達成する方法—調査マニュアルの抜本的改正

RRA98 は、タイトル III：「納税者の保護と権利」(Taxpayer Protection and Rights) において(i)立証責任、(ii)納税者による手続、(iii)利子・ペナルティ、(iv)調査または徴収の対象者の保護、(v)納税者への開示などを規定した。画期的なサブタイトル A：「立証責任の転換」は、法廷における事実認定において次の 4 つの条件を満たす場合には納税者から IRS に立証責任が転換されることを規定した。

①納税者がいかなる項目であるかを問わず立証するすべての現行要件を満たしていること

②納税者が現行要件によるすべての記録を保存していること

③納税者が IRS による証人、情報、文書、会合および面接に関する合理的な要求に協力していること

④個人以外の納税者である場合には、所有純資産が 700 万ドルを超えないこと

この規定によって、個人について IRS は非関連者の統計情報のみを使用して更正した所得に関して訴訟における立証責任を負担することになり (IRC7491(b))、ペナルティまたは加算税を課す場合にも訴訟で証拠提出義務を負担することになった (IRC7491(c))。

RRA98 は、財務状態の調査技法を制限した。調査において IRS は(i)すべての関係帳

簿・記録の調査権限、(ii)証言と情報の提供をさせるために個人を召喚する権限、(iii)納税者の証言をとる権限を付与されている(IRC7602(a))。この権限により IRS は「申告されない所得」の存在を決定する意図で厳しい質問をする「財務状態調査」(financial status audits)を行ってきたが、RRA98 は、「申告されない所得」の存在を示す合理的なインディケーションがある場合を除き、このような調査を禁止した(IRC7602(d))。

IRS は、RRA98 により法執行活動のマニュアルを「納税者の権利保護」重視の業務運営に転換した。立証責任は、法人など「個人以外の納税者」については純資産が 700 万ドルを超える場合依然として納税者側が負担すべきものとされたが、これまでのように調査結果である「更正処分」については当然に納税者側に立証責任があるという前提で、税務調査を行うことができなくなった。過去の IRS は、税務調査後も長い間税務争訟(不服申立・訴訟)に労力・時間・コストをかけてきたので、税務行政にとって税務争訟は「障害」(hazards)であった。個人および一定の法人等「個人以外の納税者」について所有純資産が 700 万ドル以下であれば、IRS は訴訟における立証責任を負担することになるので、税務調査の段階で納税者との争いの種子をできるだけ減らしておかないと、その調査結果を訴訟で維持するにはさらに多くの労力・時間・コストをかける必要があるということになる。調査結果に不満足な納税者は自主納付に応じないため徴収の仕事も増える。縦割り行政で、IRS 各部局がそれぞれの成績を競うような旧式の業務運営を行う場合には IRS の基礎的な法執行活動である調査を納税者の納得する形で終結しなければ、調査結果として「追徴税額」の増加をしても、「徴収の仕事」と「不服申立」「税務訴訟」を増加させることになり、組織体としての IRS の「効率」は大きく損なわれる。米国財務省

は、その FY2007-2012『戦略プラン』⁸においてラテン語の“E Pluribus Unum”を財務省のスローガンとし、米国の歴史で 13 植民地が合体してユニオンを結成したように、多数の内部部局(departmental offices)と多数の外局(bureaus)が一体となって米国民のために一体となって奉仕せよと呼びかけている。

Mission of Treasury Department:
Serve the American people and
strengthen national security by
managing the U.S. Government's
finances effectively, promoting economic
growth and stability, and ensuring the
safety, soundness, and security of U.S.
and international financial systems.

この組織の一体的運営は、財務省職員の約 98%が勤務する外局、とりわけ最も重要な地位を占める最大組織である IRS 内部の各部局にも要求され、「縦割り行政の弊害」は効率性を阻害するものとして強く排斥される。このような基本的な財務省・IRS 戦略に基づいて、税務調査も、それ自体の「効率」でなく、徴収の仕事、不服申立の仕事、訴訟の仕事を減少させ、IRS 全体の「効率」を高めるものでなければならない。日本で誤解されているように「納税者の権利」の救済方法は「裁判」であり、「納税者の権利救済のために税務訴訟を増加するように進めるべきだ」という一部法律家の考えは、米国ではすでに否定されていると考えられる。米国が納税者の権利救済を図るとすれば、第一に「税法」で争いの余地を減らすように租税回避の個別的否認規定を速やかに立法化すべきであり、第二にその執行においては「調査」の段階で不要な紛争が発生しないように事実認定と法解釈について「納税者の合意」を基本とする運営をすべきであり、徹底的に「訴訟という

障害」(hazards of litigations)を回避するように、(i)調査前の納税者との「準備会合」で基礎的な納税者情報を把握して調査の要否を判定し、(ii)調査対象とする場合には「公式着手会合」で事実認定・法解釈に係る納税者との相違点を「争点」(Issues)および「事案」(Cases)として特定し、(iii)そこで絞り込んだ「争点」と「事案」を中心に「調査」を実施してその解明に当たる。(iv)双方の理解の相違が相互に理解できる場合には、「争点」と「事案」ごとに「合意」が成立し、その積み上げで「終結合意」(Closing Agreement)の締結に至る(IRC7121)。(iv)調査官と納税者が合意に至らない「争点」と「事案」については、調査段階で法的に「和解権限」(Settlement Authority)を付与された不服審査局(Appeals)が「代替的紛争解決」(和解、調停、仲裁)を行い、問題解決を加速し、「終結合意」(Closing Agreements)を締結して、調査は終結する(IRC7123)。(v)どうしても合意に至らない「争点」と「事案」については、やむを得ず、「不服審査手続」に移行する。ここでも、不服審査局は、できる限り IRS 内部で問題(non-docketed cases)を解決するために和解を試みるが、(vi)なお「合意」に至らない「争点」と「事案」については、納税者の選択により、「租税裁判所」(Tax Court)または「連邦地裁」「連邦請求裁判所」に訴訟提起することになる(IRC7441-7474,

IRC7402)。(vii)裁判所では「和解」を薦めるので、訴訟中においても不服審査局はその「和解権限」を行使して事案(docketed cases)の代替的紛争解決に努める。このように考えて、紛争の発生を減らすため、(viii)IRS は、納税者が要求する場合には「申告前調査」に応ずることがある。このような調査事務運営の大転換を行った結果、米国の税務紛争の処理は、RRA98 以後、法執行活動の強化に伴い、IRS 内部における調査過程と不服審査過程の双方における「和解」と訴訟上の「和解」に係る不服審査局の事務負担が急増し、FY06 の発生件数は FY98 の発生件数の 45%増となり、終結件数において 50%増となっている。訴訟件数は、FY98 の 32,082 件から激減し、FY02 には 20,373 件(36.5%減)となったが、法執行活動の強化に伴い、毎年増加に転じ、FY06 には 29,046 件となった。このような「納税者の合意」を基礎とする調査事務運営に転換し、不服審査局の和解手続の積極的な活用がなかったならば、現在どのような状況になっていたであろうか。正確な推計は、本稿では無理であるが、税務訴訟が「訴訟王国」といわれる米国で弁護士たちが狂奔するプロフィット・センターとなっていたであろうことは、想像に難くない。米国は、租税訴訟を減少させるために、フリボラスな申告やフリボラスな訴訟に対しては、罰金を科す制度を有している⁹。

表 17 不服審査事案の推移

(単位：件数)

	FY98	FY99	FY00	FY01	FY02	FY03
繰越件数	49,946	42,566	39,720	38,725	52,282	59,260
Non-docketed	33,321	29,350	28,524	31,329	43,348	50,185
Docketed	16,625	13,216	11,196	7,396	8,934	9,075
発生件数	65,434	58,679	54,793	68,198	76,397	98,378
Non-docketed	48,482	43,513	44,082	57,700	66,106	83,918
Docketed	16,952	15,166	10,711	10,498	10,291	14,460
終結件数	68,401	57,870	54,986	54,748	68,015	84,677
Non-docketed	49,120	41,878	39,087	43,394	56,077	70,167
Docketed	19,281	15,992	15,899	11,354	11,938	14,510

	FY04	FY05	FY06	FY07
繰越件数	71,995	64,787	60,831	55,172
Non-docketed	61,094	53,444	48,728	
Docketed	10,901	11,343	12,103	
発生件数	98,677	99,918	97,138	102,269
Non-docketed	81,652	80,966		
Docketed	17,025	18,952		
終結件数	103,946	102,597	102,559	104,429
Non-docketed	86,123	82,606		
Docketed	17,823	19,991		

表 18 税務訴訟（首席法律顧問官）の推移

（単位：件数）

	FY98	FY99	FY00	FY01	FY02	FY03	FY04	FY05	FY06	FY07
繰越件数	36,607	31,443	28,496	22,222	20,615	22,567	24,299	25,891	26,861	28,403
発生件数	32,082	29,407	21,860	20,573	20,373	24,463	27,078	27,565	29,046	32,249
終結件数	37,175	32,448	28,095	20,285	18,587	22,864	25,663	26,868	27,627	29,437

8 財務省・IRS に突きつけられている

「タックス・ギャップ対策の問題」

8-1 大部分の大企業は米国税を払っていないという GAO

クリントン政権（民主党）の税務行政については、IRS が「小物の粗捜しばかりして大物を見逃している」という米国議会・米国世論が根強く、会計検査院（GAO）の 1995 年報告書『国際課税—移転価格と不納付の情報』（International Taxation: Transfer Pricing and Information on Non-payment of Tax）を公表し、外資系米国法人（Foreign Controlled Corporations: FCC）の 73%、内資系米国法人（U.S. Controlled Corporations: USCC）の 63% が全く米国税を支払っていないという事実を公表した。RRA98 の成立前には米国議会は、90 年代に蔓延した法人用タックスシェルターを IRS が大企業調査で把握できず、放置していることを批判した。

8-2 財務省・IRS の『タックスシェルター白書』の公表（1999）

1997 年、この批判の嵐の中で IRS 長官に就任したチャールズ O. ロソッティは、就任

後、RRA98 により IRS は納税者権利保護を尊重する姿勢に変革するが、それは「納税義務があるのに税金を払わない人々に対する圧力を弱めることによって納税者に優しい IRS になるつもりはない。」と宣言し、90 年代に蔓延したタックスシェルターを IRS が見逃してきた点を反省し、1999 年にいわゆる財務省『タックスシェルター白書』（The Problem of Corporate Tax Shelter）が公表されたことと軌を一にして、時代遅れになった IRS の大企業調査事務運営の改革に着手した¹⁰。ブッシュ政権（共和党）は、一方で減税政策を推進し、他方で濫用的タックスシェルターに対する挑戦を制度面と執行面の双方で推進していく。RRA98 で大きく「納税者サービス」重視に傾斜した IRS に対しても、米国議会と政権および財務省が「法執行活動」の充実強化を要求するようになっていく。大企業の移転価格課税のあり方も問題視される。

8-3 TCMP

IRS が限られた要員（Human Resources）で効率的・効果的に法執行活動（調査）を行

うためには、相対的に優先度の高い調査対象に焦点を合わせて要員を割り当てる必要があるが、的確に「調査対象」を選定しているのか、という問題が時代の変化に応じて常に問い直されなければならない。この問題を考えるために、単なる前例踏襲や税務職員の「勘」でなく、納税者のコンプライアンス水準またはノン・コンプライアンスの所在と程度について客観的な判断基準はあるのかという命題に答えなければならない。米国は、過去にカーター政権（民主党、1977-1981）およびレーガン政権（共和党、1981-1989）を通じ、申告水準測定計画（Taxpayer Compliance Measurement Program: TCMP）を 1977-1988 年の間に実施したことがある。これは、「地獄の調査」（Audits from hell）といわれる厳しい調査に対して批判が高まり、調査対象に選ばれた納税者の批判によって TCMP は廃止に追い込まれた。

8-4 Plumley/Steurle のタックス・ギャップ推計

その後、Alan H. Plumley and C.Eugene Steurle は、その論文「IRS の究極の目的：歳入とサービスの均衡」（Ultimate Objectives for the IRS: Balancing Revenue and Service）で、TY1992 のコンプライアンス水準の推計を公表した。これによれば、1992 年の全税収の約 84% は自発的に期限内に納付されているが、1720 億ドルのタックス・ギャップがある。無申告はその 8%、過少申告が 78%、無納付が 14% である。

表19 TY1992のタックス・ギャップの推計
(単位：億ドル)

	個人 所得税	法人 所得税	雇用税	合計
税額合計	5,587	1,135	4,316	11,038
期限内納付税額	4,570	926	3,815	9,311
グロス・タックス・ ギャップ	1,007	209	501	1,727

無申告	138	0	0	138
過少申告	731	194	428	1,353
法執行活動による 回収税額	192	77	61	330
ネット・タックス・ ギャップ	825	132	441	1,397
ノン・コンプライア ンス割合 (%)	18.2	18.4	11.6	15.6

(出所: 1996 年 IRS 資料により Plumley/ Steurle 作成)

8-5 NRP のタックス・ギャップ推計¹¹

自主申告制度においては、調査がなければ、納税者の申告によって納税義務は確定する。しかし、米国では調査割合は FY06 でもわずか 0.8% にすぎない。ブッシュ政権の下で、客観的なデータなしに調査対象の選定はできないということから、再び全米のタックス・ギャップを調査する「全米研究計画」（National Research Program: NRP）を実施することになった。これは、政権交代のあった 2001 年申告書の調査省略事案のうちアトランダムに取り上げた 46,000 件について 3 年をかけて調査を行い、その結果を 2005 年に公表した。その内容は、全米に衝撃を与えた。その結果、①グロス・タックス・ギャップが 3,450 億ドルであり、すでに法執行活動で国庫に回収された 550 億ドルを差し引いたネット・タックス・ギャップが 2,900 億ドルもあること、②ノン・コンプライアンスを示すグロス・タックス・ギャップの所在は、(i)個人所得税 2,450 億ドル (71%)、(ii)法人所得税 320 億ドル (9%)、(iii)雇用税 590 億ドル (17%)、(iv)遺産税 80 億ドル (2%) であることが分つたのである。

この結果は、1992 年の Plumley/Steurle の推計よりも著しく悪い結果であった。

8-6 個人・小事業のノン・コンプライアンスのクローズアップ

米国では、企業はチェック・ザ・ボックス規則で、「社団（association）として団体課

税されるか、パートナーシップとして構成員課税されるか」を選択できることとし、法人であっても株主数 100 人以下のものは、S 法人としてパススルー課税を受けることを選択できる。小事業については、その政治力があり、国家としても保護政策が講じられてきたが、なお、納税道義が劣悪であることが明らかになった。IRS は、大企業が狡猾なタックス・プロモーターのスキームを利用して米国税を回避していることを強く認識するようになっていたが、小事業のほか、免税団体をアコモデーション・パーティとする個人のノン・コンプライアンスの問題に対処する必要が認識された¹²⁾。

8-7 低い調査割合とタックス・ギャップ対策の必要性

米国は、少数の税務職員で大量の申告書を処理し、非常に小さい調査割合 0.9%（実地調査 0.25%、通信調査 0.6%）で多額の追徴税額を国庫に回収している「世界一効率的な税務行政」を誇りにしてきたが、NRP の実証データにより、日本の全税収にほぼ匹敵する税収が毎年政府の手から漏れていることを知り、あらためてその対策の必要性を痛感したのである。

RRA98 以後調査割合は低下の一途をたどってきた。個人所得税については調査割合は FY98 の 0.99% から FY00 の 0.49% で底をつき、反転して FY06 の 1.0% に戻り、法人所得税については FY98 の 2.09% から FY04 で底をつき、反転して FY06 の 1.0% になった。

現在、タックス・ギャップ対策として効果的な方法について議論が盛んに行われているが、(i)税制の簡素化、(ii)源泉徴収制度の拡充、(iii)情報申告制度の拡充などの税制改正（立法上の対策）と、(iv)税務調査の拡大のため、IRS に対する予算配賦・税務職員の増加による法執行活動の強化が提案されている。

8-8 不正還付の防止は、IRS-CI の力で対処

「納税者サービス」の成果であるコンプライアンスを具体化する申告書の確保の努力の裏を掻く納税者や詐欺的還付スキームのプロモーターも少なくない。国家歳入の詐取である税金の不正還付に対しては、単なる税法のノンコンプライアンス以上に悪質な犯罪であるので、IRS は諸施策を講じてこれに対処しているが、IRS-CI はこれを脱税以上に阻止すべき犯罪として重視し、「IRS-CI 年次業務計画」で特別なプロジェクト (Refund Crimes) を策定し、「疑惑の還付スキーム」(Questionable refund schemes) の摘発に努めている。このプロジェクトを「疑惑の還付プログラム」(Questionable Refund Program: QRP) と呼ぶ。虚偽の様式 W-2、不正な税額控除の請求、囚人たちの税務申告における虚偽の還付請求などさまざまなテクニックが発見されているが、IRS 任意調査部局と協働で発見に努める必要がある。米国は、不正還付の摘発のため、詐欺発見センター (Fraud Detection Center: FDC) を IRS キャンパス内またはその近辺に IRS-CI の組織として設置している。その使命を次のように規定している (IRM 9.8.1.2.1)。

In support of the overall IRS Mission, Refund Crimes detects fraudulent returns and prevents issuance of related false returns. It supports the mission of Criminal Investigation (CI) field operations relative to tax administration and related financial crimes, in order to achieve, directly or indirectly, voluntary compliance with the Internal Revenue laws.

表20 米国の還付金の推移

(単位：1000ドル)

FY98	FY99	FY00
155,133,255	187,334,127	196,587,519

FY01	FY02	FY03
253,832,487	283,911,940	302,556,797
FY04	FY05	FY06
279,799,934	270,044,229	280,393,087

(出所: IRS Data Book)

表21 IRS-CIの不正還付の最近の摘発状況 (QRP)

	FY07	FY06	FY05
着手件数	259	219	332
告発件数	198	168	210
起訴件数	164	157	196
有罪判決	165	150	155
投獄割合 (%)	83.6	84.0	83.2
平均投獄月数	25	21	19

(出所: IRS Statistical Data)

9 濫用的タックス・スキーム

RRA98 の成立により財務省・IRS は「納税者の権利保護」「納税者サービス」を重視する税務行政に大きく舵を切ったが、それまでの「小物の粗捜しばかりして大物を見逃している」という IRS 批判は、新生 IRS にも突き刺さっている。税法のループホールを見つけ、契約自由の原則により私法上の法形式を整え、「真実の法律関係」が立証できない場合には、納税者が自由に選択した法形式を否認できないことを利用するスキームは、税法のメカニカル・ルールの文理解釈では、容易に手を出せない。米国の内国歳入法典 446 条(b)は、「所得を明瞭に反映しない会計方法」を否認する権限を財務長官に与えているが、「個別的否認規定によって税制が複雑化する」という批判を承知しながら、法令に明文の規定を欠く場合に生じる法解釈の余地によって惹起される税務争訟が与える長期間の「訴訟障害」を避けるため、租税実体法における個別的否認規定を追加し続けている。税務行政の「効率化」を図るには、事後的にせよ発見した税法のループホールを埋

めていかなければ、財務省・IRS は将来に向けて多大の時間とコストを類似の事例の発見のための調査とその結果についての訴訟で失うことが予想されるからである。コモロー国家として、米国の裁判所は、「一般的タックスシェルター基準」(generic tax shelter test) を確立し、「経済的仮装行為」(economic sham or economic transaction)、「実質主義」(substance over form)、「ステップ取引」(step transaction)、「利益動機」(profit motive)、「経済的実質」(economic substance) などの概念と原理 (doctrines) を判例原則として築いてきた。しかも、すでに述べたように、税法は「隠れた一般的否認規定」ともいうべき「納税者の会計方法がその所得を明瞭に反映しないと認めるときは財務長官はこれを否認し、所得を明瞭に反映する会計方法を用いることができる」という強力な権限を財務長官に与えている (IRC446(b))。それでもなお、タックス・プロモーターは、濫用的タックス・スキームを組成し、これをコンサルタント業務の助言 (advice) を通じて教唆・帮助・販売し、自らこれを実施している。彼らは、TAG (Taxpayer as Gambler) モデルなど調査割合の低さによって発見されない確率に賭けるよう投資家を勧誘するのである。

9-1 租税手続法による対抗策で IRS のタックスシェルター捕捉を支援

米国は、租税手続法において、すでに税法で「タックスシェルター」の定義を規定し、オルガナイザーにはこれに該当するスキームを IRS に登録する義務 (タックスシェルター登録義務) を課し、その販売先の投資家のリストを保存する義務 (投資家リスト保存義務) を課し、IRS は登録されたスキームについて「タックスシェルター番号」を交付し、投資家にはその申告においてスキームを開示する義務 (タックスシェルター開示義務)

を課し、これらの義務違反には厳しい制裁を科す方法で対抗した(旧 IRC6111)。これは、IRS がきわめて限られた調査でこのようなスキームを見つけることが困難であり、見つけたスキームについてこれを利用する納税者を全米で探し出すことも非常に困難であるという事情を考慮に入れた米国の知恵である。日本の限られた税務職員数で、個々の納税者を満遍なく調査して租税回避スキームを利用しているか否かを判断するような旧式の手法で、租税回避スキームの的確な発見を行う「ゆとり」はない。さらに租税回避スキームを効率的に発見するための支援税制が必要である。

9-2 租税実体法によるタックスシェルター防止規定の整備

米国は、コモンローの国であり、租税回避スキームについては、個別的否認規定がない場合においても、これを否認できる判例原則を作り上げてきた。1935 年のグレゴリー判決の「事業目的原則」をはじめ、「利益動機原則」「実質主義の原則」「ステップ取引原則」「経済的実質原則」などの判例原則が形成されてきたが、これらのみに依存して長期間にわたり IRS と納税者が争い続けることは、税務行政に要求される経済性、効率性、効果性および透明性に著しく反する状態を許容する結果となる。非常に限られた調査割合を考慮に入れると、「問題になった納税者が長い裁判で争っている間にも他の調査を受けない投資家は課税を免れ、また、タックス・プロモーターは同じスキームを他の投資家に販売し続けることができる」のである。米国は、租税実体法において、このようなスキームを発見したときは、速やかに個別的否認規定の立法に努め、または税法の委任を受けて財務長官が迅速に財務省規則でそのようなスキームを抑止することができるように措置した。そのような方針を米国が採用した

理由は、すでに述べたとおりであるが、IRS は、抑止すべきスキームについては、米国民に対しノーティスで警告することにし、あらかじめ同様のスキームを否認することを公表することにより、透明化を図ってきた。このように、ルールを明確にした上で、あえて濫用的スキームを販売するプロモーターとこれを利用する納税者に対しては、任意調査に止まらず、IRS-CI の領域において対処する(表 22)。

9-3 タックス・プロモーターに標的を絞る理由

これまでの「タックスシェルター」の定義とそれに基づく一連の手続法は、一種のセーフハーバーをプロモーターに与える結果になっていた側面があった¹³。

米国は、濫用的タックスシェルター蔓延の元凶はひとえにタックス・プロモーターであることを確信し、ブッシュ政権は、2004 年米国雇用創出法(America Jobs Creation Act of 2004: AJCA)において、濫用的タックスシェルター対策を強化するため、これまでのタックスシェルター対策の手続法(タックスシェルターの定義、登録義務、投資家保存義務等)(旧 6111)を廃止し、新たに、「報告すべき取引」(Reportable Transactions)および「重要な助言者」(Material Advisors)を定義し、重要な助言者に「報告すべき取引」の登録義務、被助言者リスト保存義務などを規定し、義務違反に対しては厳しい制裁を科すこととした(IRC6111)。

この税制改正の重要な意義は、財務省・IRS が濫用的スキームを発見した場合に個別的否認規定の立法過程で多くの時間を失わず、時機を失することなく対処できるよう、「報告すべき取引」の範囲を決定する権限を財務長官に付与した点にある。この「法律の委任」によって、実質的には一般的否認規定と同様に、財務長官は濫用的スキームを特定

し、これを否認する法的根拠を与えられたといえる。現在、「報告すべき取引」の範囲は、財務省規則 Treasury Regulation 1.6011-4 (Reportable Transactions) によって規定されており、(i) 指定取引 (Listed Transactions)、(ii) 秘密取引 (Confidential Transactions)、(iii) 契約保護取引 (Transactions with Contractual Protection)、(iv) 損失取引 (Loss Transactions)、(v) 著しく帳簿と税が乖離する取引 (Transactions with a significant Book-Tax Difference)、(vi) 短期資産保有取引 (Transactions with brief asset holding period) の 6 種類の取引とされている。「指定取引」は、財務省・IRS が租税回避目的であると判断し、公表している取引で、2007 年 11 月現在、32 取引が指定されている。

重要な助言者になり得る租税実務家 (弁護士・公認会計士・申告書作成業者等) には財務省規則サーキュラー 230 などにより IRS に対するプラクティスを認める行動基準を明確に定め、これを遵守しない場合には業務停止・資格剥奪も辞さない。さらに、IRS は、このような「報告すべき取引」などのタックス・スキームを利用する納税者を放置することは、「課税の公平」に反するだけでなく、IRS の使命にも反するという。IRS Mission は、前述のとおり、“Provide America’s taxpayers top quality service by helping them understand and meet their tax responsibilities and by applying the tax law with integrity and fairness to all.” と定められているが、「すべての納税者に税法を統一的にかつ公正に適用すること」は、この僅かな調査割合で達成するには余りにも困難な使命である。したがって、財務省・IRS は、その実力部隊の矛先を数百・数千の個々の投資家に分散するよりも、これらにスキームを流布する元凶であるタックス・プロモーターに集中的に投入することが効率的であ

ると考える。タックス・プロモーターの調査によって入手した「投資家リスト」「被助言者リスト」からすでに申告書でスキーム利用の事実を開示している納税者以外の納税者に自主的に修正申告・不足税額の納付を呼びかけることが効果的であると考え、IRS にとっては、①「訴訟なき調査」(Audit without litigation) 作戦を遂行し、さらには ②「調査なき不足税額の自主納付」を遂行することが、望ましいとされる。この方針で、IRS は、著名なタックス・スキームを中心に、税務行政にとって最大のパートナーである租税実務家の中に潜む悪質なタックス・プロモーターを摘発しているのである。

9-4 ビッグフォアでさえも摘発し刑事訴追する

企業—これに支配的影響力をもつビッグフォア等の国際的会計事務所・大手法律事務所—これと密接な関係を過去・将来に有する IRS 幹部職員という図式の下では、タックス・プロモーターの摘発を推進することはできない。時の政権は、ポリティカル・アポインティである財務長官 (現在の長官ヘンリー M. ポールソンは、ゴールドマンサックスの出身) や IRS 長官に大きい影響力をもつので、この作戦 (Operations) は、このような人脈や利害関係の癒着を克服しなければ、実施できないのである。IRS 長官として、ロソッティ、その後のエバーソンは、この任務を遂行した。例えば、ビッグフォアのほとんどが、IRS にそれぞれのスキームに関する情報の提供とコンサルタント業において類似のスキームを販売しないことを約束した。RRA98 は、脱税事件と法人用タックスシェルターについては、「弁護士—依頼人の秘匿特権」(Attorney-Client Privilege) を認めないことを明言している (IRC7525(a)(2))。それにもかかわらず、世界の多国籍企業に支配的影響力をもつ KPMG LLP は、「顧客の秘

密は守らねばならない」と主張して、1996-2003 年に違法な詐欺的タックスシェルター Son of BOSS のほか (i) FLIP (Foreign Leveraged Investment Program)、(ii) OPIS (Offshore Portfolio Investment Strategy)、(iii) BLIPS (Bonds Linked Premium Structure) および (iv) SOS (S-Corp. Charitable Contribution Strategy) の策定、販売および実施したことにより、110 億ドルの偽りの損失を生じたことにより 25 億ドル以上を脱税する詐欺を行い、タックスシェルター登録をせず、タックスシェルターの損失と所得を申告せず、偽りの弁護士・依頼人の秘匿特権を用いてタックスシェルターを隠すなど、IRS に対しタックスシェルターの存在を故意に隠した。IRS と司法省は、2005 年 8 月 29 日、(i)KPMG が 2006 年 12 月 31 日までファームの刑事訴追を延期してもらうために 4 億 5,600 万ドルの罰金を支払うことに合意したこと、(ii)脱税の共謀につき 6 人のパートナーおよび副会長を含む 9 人を刑事告発したことを公表した (IR-2005-83)。KPMG は、(i)KPMG は富裕層に対し税のアドバイスをするプラクティスを恒久的に禁止すること、(ii)一定の税のオピニオンの発行と税務申告書の作成に関してより高いプラクティス基準を守ること、(iii)KPMG があらかじめ仕組まれた租税商品に関与することを禁止すること、(iv)KPMG が時間レート以外の報酬を受け取ることを禁止すること、(v)KPMG はコンプライアンス・倫理プログラムを実施し、訴追延期合意を遵守する状況を監視する政府任命の監視人の設置・犯罪捜査に全面的に協力することを IRS に約束した。

9-5 濫用的タックス・スキームは任意調査に止まらず IRS-CI が相手をする

日本では濫用的タックスシェルターを任意調査の範疇で対処しているが、米国では脱税として IRS-CI の対象として刑事訴追をし

ている。現在は、ピュアトラスト、信託パッケージスキーム、「外国信託」をターゲットとし、弁護士・公認会計士などのタックス・プロモーターを重点的に摘発している。非効率で無益な殺生になる「ローラー作戦」または「絨毯爆撃」方式でなく、マネーロンダリング・テロファイナンスと戦う米国の「国家戦略」において組織犯罪との戦いに用いる首謀者 (Kingpin) を狙う発想と相通じる「ピンポイント爆撃」作戦のアプローチが濫用的スキーム退治にも適用される。

表22 IRS-CIの濫用的タックス・スキーム摘発状況

	FY04	FY05	FY06
着手件数	131	197	152
告発件数	127	126	103
起訴件数	82	70	93
刑宣告件数	45	70	88
投獄割合 (%)	73.3	82.9	79.5
平均投獄月数	36	38	31

(出所：IRS Statistical Data)

9-6 タックス・プロモーターの摘発後投資家からは「調査なし・訴訟なし」の「和解」で巨額の税収を回収する IRS の方が絶賛を浴びている

①BOSS を潰すこと

1999 年プライスウオーターハウス・コーパーズは、タックスシェルターBOSS (bond and sales strategy) の販売の一大キャンペーンを行ったが、IRS は同年 12 月 9 日に Notice 99-59 を発し、このスキームを潰し、2000 年 2 月 28 日にこれを「指定取引」(Listed Transaction) に指定した。

②Son of BOSS を潰すこと

コンサルタント業界は、潰された BOSS に改良を加えて、Son of BOSS (bond and option sales strategy) というタックスシェル

ター（インフレーター・パートナーシップ・ベース取引）を開発した。IRS は、Notice 2000-44 を発し、これを潰し、2000 年 8 月 11 日にこれを「指定取引」に指定した。

③和解作戦で効率的な追徴税額回収方法を開発

IRS は、この濫用的タックス・スキームを摘発するため、プロモーターの調査、開示資料のクロスチェック、無数の投資家の調査を行う必要に直面した。そこで、IRS の打ち出した作戦は、タックス・プロモーターを徹底的に調査し、把握した投資家リストに基づき、一定の期限までに自主的に不足税額を申告納付すれば、ペナルティを免除するというアムネ스티・プログラムによる「和解作戦」であった。納税者が自発的に申出があれば、この濫用的タックス・スキームで請求した損失の 100%を否認し、10%~20%のペナルティを課すが、申出がなければ不足税額通知書を発して最高のペナルティ（40%）を課すということをアナウンスし、IRS と和解するか、訴訟をするか、選択しなさいという態度をとったのである。このイニシャティブにより、2005 年 3 月 24 日、IRS は、1,800 人以上の申出を受け、1,165 人から 32 億ドル以上の追徴税額を回収したと発表し（IR-2005-37）、2005 年 7 月 11 日には、1,200 人以上の申出により 37 億ドル以上の追徴税額を回収したと発表した（IR-2005-72）。IRS の監視役である TIGTA は、2006 年 3 月 31 日、IRS の和解イニシャティブを成功であると絶賛した（Reference Number: 2006-30-065）。

日本では租税法律主義の内容である「合法性の原則」の硬直的な考えで、課税庁は納税者との合意を禁じられていると考えているが、金子宏『租税法（12 版）』は「法律的根拠なしに合意することはできない」という主張をしているにすぎないので、タックス・プロモーターの全国の販売先を探し出して、個々に調査することの可否と、たとえ可能で

あるとしてもこれに要する膨大な労力・時間・コストおよび紛争の余地を残す場合における無用の訴訟危害を考えれば、「税務行政の効率性」と「紛争のおそれの回避」を同時に達成できる IRS の作戦は、税制面と執行面の双方で、法律的根拠の明文化などと併せて、日本においても検討に値いするのではなかろうか¹⁴。

10 任意調査と査察との峻別は、税務行政の無駄をつくる—IRS は「連絡」を徹底

日本では、現行税法における①重加算税と刑事罰の二重処罰の論議や、②任意調査における質問検査権に対する不答弁犯による間接強制・強制捜査における黙秘権（自己負罪免責）、③任意調査により収集した資料情報の査察における使用の可否、④査察により収集した資料情報の課税処分における使用の可否などの論議を繰り返し、税法学者レベルでは「任意調査と査察は峻別すべし」という立場の議論が行われている。また、⑤税務職員の守秘義務と告発義務との優先関係についての議論も、国税庁内部組織間・財務省内部組織間・政府機関相互間の「情報共有」を理論面から困難にしている。しかし、このような日本の前近代的な議論は「税金の無駄」に繋がる。例えば、同一のターゲットの調査・査察を各政府機関法執行部局にバラバラにダブって遂行させる愚を強いる結果を招くことになる。

米国は、IRS 組織内部、財務省と IRS との間、他の財務省外局と IRS との間、連邦政府機関（司法省租税局（tax division）、司法省外局（例えば FBI, DEA）、本土安全省（例えば ICE、シークレットサービス）など）相互間における情報の共有を進め、法執行機関全体（enforcement community または intelligence community という）としての「効率」を高めている。特に、(i)国境を越えて行われる脱税、(ii)濫用的タックスシェル

ター、(iii)マネーロンダリングに国家機関が対処する場合には、「縦割り行政」では到底対処できず、「連邦政府・州政府および地方政府、さらには外国政府とのパートナーシップ」が必要であり、特に特定のターゲットについて各法執行機関は常に情報を共有しなければ、国際的に密接な関係で結合している多国籍企業・グローバル企業および国際的犯罪組織には到底対抗できないと考え、時には統一のターゲットに対してさまざまな合同調査・合同捜査が個別の「タスクフォース」(Task Force)または「作戦」(Operation)の形で展開されている。特に、財務省・司法省・本土安全省の結束が固い。この領域では、IRSは他省庁の情報を活用できるが、逆に申告書などの税務情報も、主要官庁に付与することが法的に認められている。また、IRSは主要内部部局の一つであるTEGE局を設け、免税の特典を剥奪する権限を付与され、すべての政府団体(Government Entities)にらみを利かしているのである。このIRSの権限にはどの政府機関も頭が上らないのである。

税務行政の効率・効果について国家レベルで戦略的に考える場合には、この領域の基本的な制度を見直すことが避けられない。

日本の税務行政は、使命として「納税者の自発的な納税義務の履行を適切かつ円滑に実現する」と宣言しているが、「国家」「国民」「納税者」の誰に奉仕するのかを明記していない点で、米国と異なる。米国では、(i)財務省の使命として「American people」に奉仕すること、(ii)IRSの使命として「America's taxpayers」に奉仕することを明言している。その差異から、政府機関として、「税務職員」の守秘義務により保護すべき法益と「連絡」「情報の共有」により実現される法益の比較考量を行う必要がある。これは、外国政府との情報交換についても同様の問題を提起する。日本では、租税条約において任意調査に

係る情報交換を約束するが、日本の伝統的な「質問検査権」規定の法解釈で、脱税等の刑事訴追のための情報交換は約束できないと長い間考えてきたが、米国ではこのような考えは排斥され、刑事訴追に必要な情報交換を租税条約で約束していると解している。タックス・ヘイブンとも情報交換協定の締結を推進している。日本のスイスとの租税条約では「情報交換規定」を欠いているが、米国はそのような例外を認めない。これなくして、国際的脱税・国際的濫用的タックスシェルター・マネーロンダリング等の刑事訴追は、不可能またはきわめて困難であり、なお調査・査察・徴収を遂行しようとするれば、膨大な時間・労力・コストを要することになるので、「連絡」「情報交換」が税務行政の使命の遂行に測り知れない貢献をする。

日本が宣言した「使命」を実現するためには、制度面と執行面で、スイスはもとより主要なタックス・ヘイブンとの情報交換協定の締結、米国のように「外国銀行口座の申告」を義務づけ、「外国財産の所在」を把握できる制度の制定などの税務行政のインフラを整備する必要があるといえる。任意調査に関する調査官の外国への出張その他の派遣にとどまらず、査察調査や在外資産の捕捉のため査察官や徴収官の外国への出張その他の派遣(外国駐在を含む)も積極的に行う必要がある。

11 査察の効率—米国 IRS-CI の活動

11-1 日本の査察の状況

日本では、適正・公平な税務行政を推進するため、査察制度が、「大口・悪質な脱税者」の刑事訴追を行い、「一罰百戒の効果」を通じ、適正・公平な課税の実現と申告納税制度の維持を図っている。着手件数および告発件数は、H18に、久しぶりにH10のレベルを上回った。昭和22(1947)年に申告納税制度が導入されたことに伴い、その維持・発展

には強制力をもって脱税を摘発する査察官制度が必要であるとの米国の示唆により昭和 23 (1948) 年に国税査察官制度が発足した。昭和 27 (1952) 年サンフランシスコ講和条約発効後占領下に導入された諸制度の見直しが始まり、戦後民主化運動の流れの中で査察制度が「権力的な徴税」であるという俗にいう民主団体等の批判の矢面に立たされた。国税庁は「悪質な脱税者を刑事訴追することで一般の納税秩序の維持、納税道義の確立に資する必要性は依然として大きい」と反論して死守したが、昭和 29 (1954) 年に第三者通報制度は廃止された。昭和 40 (1965) 年に東京地検が独自の捜査で史上最大の脱税事件を摘発したとき、世論は「巨額脱税事件を把握できない国税庁」を批判し、この批判が国税査察官の任務の重要性を国民に再認識させることになり、国税査察と検

察庁は密接に協働し、昭和 55 (1980) 年後半から脱税犯の実刑判決が増加するようになり、昭和 56 (1981) 年には法定刑の長期が 3 年から 5 年に引き上げられ、昭和 62 (1987) 年には伊丹十三の『マルサの女』がヒットした。ロッキード事件、金丸事件等、政治家も例外とせず、悪質な脱税事件を暴く査察に対して、世論は、かつてのように「権力的な徴税」という見方から、「脱税は国民への裏切り」「脱税は社会に対する犯罪」であると捉え、自由に申告でき、僅かな調査割合しか可能でない税務行政の裏を搔いて社会経費の負担を免れる悪質な脱税者に対して、一般国民に代わって厳正に対処することを期待するようにならってきた。日本の査察官制度は、精密司法と起訴便宜主義の難関を克服しつつ、国税庁と検察庁との密接な協力の下に、脱税査察を実施しているのである。

表 23 日本の査察の状況

	H10	H11	H12	H13	H14	H15	H16	H17	H18
着手件数	220 (100)	216 (98.2)	218 (99.1)	202 (91.8)	195 (88.6)	201 (91.4)	210 (95.5)	217 (98.6)	231 (105)
処理件数	234	205	205	212	196	202	213	214	221
告発件数	160	148	146	151	145	147	152	150	166
告発率(%)	68.4	72.2	71.2	71.2	74.0	72.8	71.4	70.1	75.1
有罪件数		164	145	155	170	133	171	156	141
実刑判決 (人)		12	6	5	4	6	11	7	14

(出所：国税庁報道資料から作成)

11-2 米国 IRS-CI の捜査の状況

米国 IRS-CI の歴史は、日本の査察制度より約 30 年前に遡る。1919 年 7 月 1 日に内国歳入局 (Bureau of Internal Revenue: BIR) 脱税捜査のため「査察班」(Intelligence Unit) が創設された。創立に当たり、6 人の郵政省検査官が BIR に移籍され、BIR の「特別捜査官」(Special Agents) となった。査察班は、急速に金融捜査技術を磨き、30 年

代の公敵ナンバーワンであったアルカポネを所得税の脱税で摘発したことで、名を上げ、その脱税捜査の対象を次第に一般市民、実業家、政府職員および犯罪者に拡大していった。1978 年にカーター政権 (民主党) は情報班を IRS-CI に改称した。IRS-CI の法的管轄には、脱税捜査のほか、マネーロンダリングおよび通貨犯罪が含まれることになったが、IRS-CI の核心は依然として不変であり、「米

国税制の統一かつ公正な適用」を確実にするという重要な任務である。

IRS-CI の基本戦略 (IRS-CI Strategy) は、(i)コンプライアンス戦略、(ii)マネーロンダリング戦略、(iii)国際戦略および(iv)テロリズム戦略から成る。

(1) コンプライアンス戦略

IRS-CI 捜査戦略目的は、『包括的 IRS 多年度戦略計画』に基づいて策定される。「戦略・プログラム計画」(Strategy and Program Plan: SPP) は、(i)戦略目的、(ii)優先的作戦、および(iii)改正プロジェクトを定める。IRS-CI 局長は、SPP に基づいて「年次査察業務計画」(Annual Business Plan: ABP)を策定し、(i)適法源泉所得プログラム、(ii)不法源泉所得プログラム、および(iii)麻薬プログラムに捜査要員を重点配置する。

(2) マネーロンダリング戦略

マネーロンダリング戦略は、(i)最も重要な脱税、通貨報告違反およびマネーロンダリング犯を特定して刑事訴追すること、(ii)これらの犯則者の財産を国内・国外の双方にわたって追及することである。この戦略は、司法省・財務省の『国家マネーロンダリング戦略』を実施するため、銀行秘密法および関連マネーロンダリング法を執行する。

(3) 国際戦略

国際戦略は、駐在外国および他の外国情報源から取得する情報の開発と利用を促進するため、戦略的な外国ポストに IRS-CI アタッシェとして特別捜査官を任命する。

(4) テロファイナンス戦略

連邦政府法執行機関は、テロとの戦いのために総動員とされている。この国家的な努力のため、IRS-CI はテロ問題に金融捜査援助を行い、テロファイナンスの壊滅のためのテロ作業部会イニシャティブに要員を専念させる。

IRS-CI の優先的作戦は、(i)脱税連絡プログラム、(ii)濫用的タックス・スキーム・プログラム、(iii)法人詐欺プログラム、(iv)不正還付プログラム、(v)無申告プログラム、(vi)雇用税プログラム、(vii)電子犯罪プログラム、(viii)政治家・公務員腐敗プログラム、(ix)マネーロンダリング・金融犯罪プログラム、(x)銀行秘密法プログラム、(xi)テロ対策プログラム、(xii)組織犯罪麻薬取締作業部会プログラム、(xiii)資産没収プログラムに区分して、行われる。

特にマネーロンダリング・テロファイナンスの摘発については、単独でなく、連邦・州および外国の法執行機関との協力が必要であり、被疑者の逮捕、犯人引渡し、財産の差押、没収および凍結については、外国との相互協力が不可欠である。このような協力を得るために、没収財産を財務省にファンドとして管理し、詐欺被害者への財産の分配、協力者への報償としての分配、あるいはイノベティブな対策の研究開発に対する支援に提供されることとされている。

表 24 米国 IRS-CI の捜査状況 (FY2006)

	合計	適法源泉所得 の脱税	不法源泉所得 の金融犯罪	麻薬関連の 金融犯罪
着手件数	3,907 (100)	1,524 (39.0)	1,686 (43.2)	697 (17.8)
捜査打切り	1,437	787	482	168
告発件数	2,720	834	1,265	621
起訴件数	2,319	698	1,090	531
有罪件数	2,019	592	938	489
刑宣告件数	2,020	624	861	535
投獄件数	1,650	492	677	481
投獄割合 (%)	81.7	78.8	78.6	89.9

(出所: IRS Statistical Data)

表 25 米国 IRS-CI の近年の捜査合計件数の推移

	FY04	FY05	FY06	FY07
着手件数	3,917	4,269	3,907	4,211
告発件数	3,037	2,859	2,720	2,837
起訴件数	2,489	2,406	2,319	2,323
有罪件数	2,008	2,151	2,019	2,155
刑宣告件数	1,777	2,095	2,020	2,123
投獄割合 (%)	84	83	82	81

(出所: IRS Statistical Data)

11-3 日米の査察制度の差異

日米両国の公表データにより、査察制度の概要を比較すると、つぎの差異が特に目立つ。

(1) 着手件数に大きい差異がある。

日本 231 件、米国 4,211 件 (FY07)。なぜこれほどの差が生じるのか。

(2) 米国は、脱税についても、「適法源泉所得の脱税」と「不法源泉所得の脱税」に区分してプログラムを策定し、捜査を実施し、その業績を米国民に公表している。

(3) 米国 IRS-CI は、査察の(i)戦略、(ii)目的、(iii)優先プログラムを国民に開示しているが、日本では「大口悪質な脱税者」の刑事訴追を行うというだけで、具体的に明示していない。

(4) 「一罰百戒」の効果を上げるため、米国では査察事件の成功例を各年度に有罪判

決を得た段階で被告人の氏名、犯罪事実および宣告刑を国民に開示するが、日本では「守秘義務」を理由に開示されていない。

(5) 情報収集の方法について、IRS の情報入手を可能にするための制度を整備している。

(i) 連邦政府法執行機関のデータベースへのアクセス、州政府・地方政府法執行機関との相互援助協定、外国政府法執行機関との情報交換に関する租税条約、タックス・ヘイブン との情報交換協定

(ii) 多種多様な情報申告 (Information Returns) 制度

(iii) IRS-CI の主要拠点に配置する外国駐在官 (特別捜査官)

(iv) 「重要な助言者」の「報告すべき取引」の登録義務、「投資家リスト保存義務」

(v) 第三者通報制度・報奨金制度

日本では、納税者番号（社会保障番号）制度さえなく、米国 IRS-CI のこれらの制度は日本にはない。

- (6) 捜査技法について、米国 IRS-CI は(i)対面調査（召喚状）、(ii)監視（目視、電子監視、インターネット監視、ビデオ監視、航空機による監視）、(iii)同意監視（電話、電話以外）、(iv)潜入捜査、(v)搜索令状・証拠収集、(vi)メールカバー、(vii)ごみ漁り、(viii)コンピュータ搜索、(ix)緊急運転、(x)捜査支援業務、(xi)逮捕、(xii)金融捜査作業部会などの技法を駆使している。日本では、「召喚状」「航空機による監視」「潜入捜査」「逮捕」「金融捜査作業部会」などはない。米国では、脱税、濫用的タックスシェルター、マネーロンダリングなどの捜査では、弁護士・依頼人の通信に係る秘匿特権の主張は認められない。
- (7) 査察手続について、米国では(i)行政捜査と一般捜査、(ii)大陪審捜査の区別がある。それぞれについて別の技法が使用される。他の手続は、プログラムごとに作戦計画を作成し、実施している。
- (8) 米国では没収財産を協力者に分与し、新しい捜査技法を開発するために活用している。特にマネーロンダリング捜査・資産没収において司法省と財務省は「資産没収ファンド」を設け、戦略的に財産分与を利用している。日本ではこのような制度が未発達である。

表26 徴収による回収税額（単位：億ドル）

FY98	FY99	FY00	FY01	FY02
213	213	221	243	244

FY03	FY04	FY05	FY06	FY07
248	257	266	282	318

（出所：IRS FY2007 Enforcement Service Results）

まとめ

このように米国が税務行政に経済性・効率性・実効性・透明性を要求し、財務省のスローガンである“E Pluribus Unum”の精神で、財務省・IRS は、一体となってその使命を達成するために IRS のスローガンである「納税者サービス＋法執行活動＝コンプライアンス」戦略を遂行している。本稿では、重要な法執行の領域である「徴収」を除く分野について、財務省・IRS が税制面と執行面でどのように税務行政の「効率」アップを目指して工夫しているか、公開データ IRS Data Book と IR Manual によりその現状を観察してきた。ここで、気づくことは、米国の財務省・IRS が「米国民に奉仕する」「納税者に奉仕する」ことをそれぞれの「使命」とし、その使命を果たす方法として「すべての者に税法を統一的に公正に適用すること」を公約していることである。この公約は、任意調査のみでなく、査察調査においても、同じであり、「適法源泉所得の脱税」に止まらず、「不法源泉所得の脱税」や麻薬取引などの組織犯罪者にも「税法を統一的に公正に適用すること」を米国民と善良な納税者に約束していることである。自主申告納税制度では、「納税者の権利保護」のために法執行活動である「調査」においても、税務訴訟を生じないよう「納税者の合意」により「不足税額」を申告・納付させるため、納税者に調整案（Proposed Adjustment）の署名をさせる「終結合意」（Closing Agreement）をもって終了することが、理想的な調査であり、個々の「争点」（Issues）と「事案」（Cases）を明確にした上で「解決案」を示し合い、できる限り「納税者の合意」を得るため、「和解権限」（Settlement Authority）を法的に付与された不服審査局（Appeals）が調査にも関与し、どうしても合意が得られない「争点」が残る場合には、円滑・迅速に不服審査手続に移行する制度を採用した。これが「訴

訟なき調査」(Examination without any hazards of litigations)という方針である。また、「調査なき申告」の充実を図るための「納税者サービス」も重視されるが、調査の要否を判定するため、調査対象選定するとき、または調査前に納税者と接触し、「準備会合」を行い、調査に入るときも「公式着手会合」であらかたの納税者情報を把握してしまい、事実認定と事案の法解釈について見解の相違がどういう点にあるかを把握し、「争点」(Issues)を絞った上で本格調査に入ることになっている。この方式で「調査件数」「調査日数」は節約され、「調査の効率」は向上することになる。調査については、「調査官」のみでなく、大勢のスペシャリスト(約800人のエコノミスト(約60%は博士号の取得者)、分析官など)と約1,500人の法律家がバックアップする。このように、RRA98が要求する「納税者の権利保護」と「法執行活動の効率化」を結合するために、財務省・IRSは税法で規定した「コンプロマイズ」制度、「代替的紛争解決方法」としての「和解」(Settlement)、「調停」(Mediation)および「仲裁」(Arbitration)を調査後の税務紛争の解決に限らず、「調査」過程でも有効に活用するシステムを採用しているのである。組織機構改革についても、米国はIRS組織機構を(i)個人、法人、S法人、非法人(パートナーシップ、遺産財団、信託など)のエンティティの差異を問わず、資産規模によって「納税者サービス+法執行活動」を担当する4部局(主要業務部局)と、(ii)これを支援する部局に区分し、伝統的な本庁-国税局-税務署という3層構造を廃止し、FY2006には2兆5,186.8億ドル(1ドル=115円換算で約289兆6,482億円)、日本の約6倍の税収を確保しているが、なお、3,450億ドル(約39兆6,750億円)のグロス・タックス・ギャップを追及しようとしている。米国のように税務行政の抜本的改革を未だ体験してい

ない日本では、税務行政は清廉潔白に運営されており、米国議会・世論の批判のような政治的外圧を受けていないが、そのように平穏な状況が却って国税庁をマンネリ化させ、時代遅れの組織にしないように自戒するとともに、IRSに劣らぬ巨大組織として「多様な事業体を利用する法技術とコーポレート・ファイナンスを利用する技術を結合して税法のループホールを巧妙に利用するタックス・スキーム」に適時適切に対応できるフレキシブルな組織機構を備え、グローバル化時代に常に変化して止まない多国籍企業のビヘイビアに適切に対処できるフレキシブルな事務運営のあり方についても、自己点検を重ねることが大切であろう。

日本では縦割り行政の弊害が問われて久しいが、「行政の効率化」を図るとき、組織機構の問題だけでなく、現行体制の下でも、政府機関相互・同一機関内部部局相互間の「情報の共有」(連絡引継)「守秘義務の解除」について、必要な法的根拠を付与することが考案されるべきであろう。米国財務省のスローガン“E Pluribus Unum”は、日本の財務省・国税庁、さらには法務省等他官庁との間でも重要な意味をもつであろう。米国では、司法省租税局が財務省・IRSに劣らず脱税・濫用的タックス・スキーム、マネーロンダリングに注力しており、「国家マネーロンダリング戦略」(National Money Laundering Strategy)において、財務省・司法省・本土安全省が主導して全米の法執行機関の結束を固めている。米国ではマネーロンダリングは、「進行中の脱税」(tax evasion in progress)として、IRS-CIの重要ターゲットとされる。この点では、日本はソフトな「協力関係」や「課税通報」に止まることが多い。まだ、米国で盛んに用いられる同一ターゲットに対する関係省庁の合同調査・合同捜査を展開するタスクフォースの組成には至らず、外国政府機関との合同調査・合同捜査のタッ

クスフォースも組成した経験がないが、米国の成功例を参考に、アナウンス効果を含めて、検討することが必要になっているのではない。

できるだけ法執行権限を有する貴重な税務職員を本来のコンプライアンス戦略に集中できるように、「効率」のよい情報収集方法を法制度としても考案すべきであり、基本的に「情報申告制度」の拡充と「源泉徴収制度」の拡充が米国同様に賢明なコンプライアンス戦略の選択肢の一つとなるであろう。課税の公平についての納税者の不満に耳を傾ける「公聴制度」は、米国では納税者の権利救済のための「納税者擁護官」制度と逆に隣人の不正や脱税を放置することに対する不満としての「第三者通報制度」として結実している。近年の弁護士らのビヘイビアをみると、下級裁判所で税務当局に勝訴した時は雑誌の記事やインターネットでおおはしゃぎしながら、上級裁判所で逆転敗訴した時は個人プライバシーを楯に「閲覧制限の申立て」により判決文を真っ黒に塗りつぶす風潮が目立つ。このような弁護士や鑑定書を書く学者たちの「敗訴隠し」は、「公開裁判」のもつ意義を損ないかねない。国民にルール・オブ・ローの何たるかを広く知らしめる方法を真剣に考えなければならないのではない。

このような多くの点で米国の手法について日本が参考とすべきことが何かないであろうか、改めて検討する価値があると考え、どうであろうか。

1 みずほ総合研究所「プライマリー収支黒字化の条件は何か～財政再建の当面の課題をいかに克服するか～」『みずほ日本経済インサイト』2006年3月16日。

2 横山直子『徴税と納税制度の経済分析—所得課税を中心に』2006年。
井堀利宏「徴税コストと財政政策の首尾一貫性」

『フィナンシャル・レビュー』March-1991。

3 本庄資「納税者との合意、和解を税務調査に導入できるか—税務調査から租税争訟までにみる米国の納税者権利保護と税務行政効率化のマリアージュを参考として—」『税経通信』Vol.63/No.2/890. 149-181 頁。

4 Henry J. Aaron and Joel Slemrod *The Crisis in Tax Administration* Brookings Institution Press 2004.

5 Charles O. Rossotti “*Many Unhappy Returns*” 2005.

チャールズOロソッティ著、猪野茂/大柳久幸/井澤伸晃/鈴木友康共訳『巨大政府機関の変貌』大蔵財務協会、2007。

6 IRS “*IRS Strategic Plan 2005-2009*” p.16.

7 本庄資 前掲論文。

8 US Department of the Treasury *Strategic Plan Fiscal Years 2007-2012, E Pluribus Unum, One of Many, One* July 2007.

9 本庄資「ブッシュ政権の租税政策—税務訴訟減少政策（その1）」『税経通信』Vol.62/No.3/875. 185-202 頁。同「ブッシュ政権の租税政策—税務訴訟減少政策（その2）」『税経通信』Vol.62/No.4/876.139-160 頁。

10 US Department of the Treasury “*The Problem of Corporate Tax Shelters-Discussion, Analysis and Legislative Proposals*—” July 1999.

11 本庄資「タックス・ギャップの推計の必要性」『国土舘大学政経論叢』平成19年第2号（通号140号）71-117 頁。

12 本庄資「国際的租税回避におけるアコモデーション・パーティ・スキームとその防止策」『租税研究』第682号、87-110 頁。

13 居波邦泰「タックス・シェルターに対する税務行政のあり方—日本版 LLP への対応を考慮に入れて—」『税務大学校論叢』第52号、448 頁。

14 OECD Centre for Tax Policy and Administration *Tax Intermediaries Study draft working papers 1~3* (April 2007) and *4~6* (July 2007).

OECD Centre for Tax Policy and
Administration *Final Seoul Declaration*
Sharing Knowledge of Developments and
Reforms in Revenue Bodies and Meeting the
Challenges of International Non-Compliance
with Domestic Tax Laws September 2006.