

海外情報

米国の税務行政（下）

国税庁国際業務課

ワシントン 瀬 沼 雄 二
ニューヨーク 伊 藤 新 佳
ロサンゼルス 三 浦 かすみ
シカゴ 時 村 知 伸

◆SUMMARY◆

国税庁においては、我が国企業の海外進出の増加及び国際化の進展に適切に対処するため、職員を長期に海外に派遣し、情報収集等を行っている。

本稿は、アメリカ合衆国に派遣されている職員が米国の税務行政全般について、主要な米国連邦税制及び日本の国税庁に相当する内国歳入庁（Internal Revenue Service（以下「IRS」という）における最近の動向や IRS 職員、現地会計士等からの話を取りまとめたものであり、前号（7号）の続きを報告する。

なお、本稿における意見・コメント等は、すべて筆者である米国長期海外出張者自身の個人的見解である。

データは原則として本稿執筆時（2007年11月）のものである。

（税大ジャーナル編集部）

目 次

10	査察制度	201
(1)	米国における査察制度の概要	201
(2)	IRS-CI の歴史	201
(3)	統計資料	201
(4)	2007 年度重点施策等	201
11	ボランティアによる無料の税務支援制度	202
(1)	概要	202
(2)	ボランティア所得税援助制度 (Volunteer Income Tax Assistance「VITA」)	202
(3)	低所得納税者相談制度 (Low Income Taxpayer Clinics「LITC」)	202
(4)	高齢者税務カウンセリングプログラム (Tax Counseling For The Elderly Program 「TCE」)	202
(5)	VITA 参加者から聴取した実情等	202
(6)	VITA に関する TIGTA の報告	204
12	国際課税の動向 (移転価格・相互協議・APA)	204
(1)	主要計数	204
(2)	関連者間の役務提供に関する最終暫定規則案	205
13	国際課税の動向 (タックス・シェルターに係る最近の規則等)	206
14	電子申告の状況	206
(1)	歴史	206
(2)	電子申告の普及対策	207
(3)	個人所得税の電子申告状況	208
(4)	法人所得税の電子申告状況	208
(5)	全申告に占める電子申告の状況	209
(6)	今後の課題	210
15	電子納税	210
(1)	The Electronic Federal Tax Payment System (EFTPS)	210
(2)	Electric Funds Withdrawal (EFW)	210
(3)	クレジットカードによる納税	210
16	IRS のウェブサイト	210
17	タックスキオスク (Tax Kiosk)	211
18	インターネットによる税務専門家向けのサービス (e-Services)	211
19	職員の採用	211
20	職員の研修制度	213
21	税務専門家制度	213
22	権利救済制度	214
	おわりに	216

10 査察制度

(1) 米国における査察制度の概要

IRS には査察部 (IRS-CI) が設置されており、我が国における査察制度と同様の役割を担っている。IRS-CI は IRC に係る犯罪、即ち脱税、及び金融犯罪の捜査権限を有しており、具体的な捜査対象項目は、①合法収益に係る租税犯罪、②違法収益に係る金融犯罪 (地下経済収益に係る脱税、マネーロンダリング等を含む)、③薬物関連の金融犯罪、及び④反テロリズムファイナンスである。

なお、IRS-CI によるとマネーロンダリングは「進行中の脱税」(tax evasion in progress) と捉えられている。

IRS-CI には全米でおよそ 4,400 名の職員が在籍しており、そのうち約 2,800 名は脱税、マネーロンダリング及び銀行秘密法 (Bank Secrecy Act) 違反に係る捜査権限を有する特別捜査官 (Special Agent) である。

(2) IRS-CI の歴史

1919 年 7 月 1 日、IRS 長官が租税犯罪捜査のために情報部門 (Intelligence Unit) を創設したことが IRS-CI の起源である。当時米国郵便局から 6 名の調査官が内国歳入局

(Bureau of Internal Revenue) に異動し、後に IRS-CI となる組織の初の特別捜査官となった。当情報部門は特別捜査官の財務調査能力で有名となり、1930 年代にはかの有名なアル・カポネに対して脱税等の罪で有罪判決を得たことで名声を高めていった。その後情報部門は 10 年間にわたって捜査対象を一般市民、高名な実務家、政府高官等による脱税へと範囲を広げた。

1978 年 7 月には情報部門は査察部 (IRS-CI) に名称を変更し、これまでの伝統的な租税犯罪捜査権限に加え、捜査範囲をマネーロンダリングや通貨犯罪へと拡大していった。

捜査権限は拡大したが IRS-CI の中核となる役割は不変であり、IRS-CI は米国税務制

度の公平性を確保するという重要な役割を依然として担い続けている。

(3) 統計資料

IRS-CI による捜査のうち、租税犯罪に係る捜査関連件数、特別捜査官人数の推移は以下のとおりである。この統計数値には違法収益に係る租税犯罪等、内国歳入法違反に係る捜査関連件数全てが含まれている。

	2004年度	2005年度	2006年度
着手件数	2,163	2,631	2,445
告発勧告件数	1,461	1,454	1,351
起訴件数	1,114	1,195	1,169
有罪件数	855	1,015	996
特別捜査官人数	2,796	2,843	2,804

また、いわゆる一般的な脱税捜査に係る件数の推移は以下のとおりである。

	2005年度	2006年度	2007年度
着手件数	1,873	1,863	1,780
告発勧告件数	1,157	1,020	1,127
起訴件数	953	830	844
有罪判決	804	691	781
収監割合	79.1%	75.1%	77.7%
平均刑期月数	28	26	26

(4) 2007 年度重点施策等

IRS-CI の活動に関しては 2007 年度事業計画 (FY2007 Annual Business Plan) ¹⁾ が策定されており、優先事項や指示事項が明記されている。

IRS は 2004 年 7 月に発表した『IRS Strategic Plan』のなかで 2005 年～2009 年にかけて、①納税者サービスの向上、②税法執行の強化、③IRS の人的、手続的及び技術的な近代化という 3 つの目標を掲げており (『II 5 最近の動向』参照)、IRS-CI はこれらの目標達成に資するべく、2007 年度事業計画においては合法収益に係る租税犯罪調査への注視、他の連邦機関との捜査連携等いくつかの独自の柱を掲げた。これら IRS-CI 独自の目標を達成するため、更に①

コンプライアンス戦略、②ビジネス戦略、③コミュニケーション戦略という3つの戦略が設けられており、戦略毎に具体的な項目を列挙して個別に目標等が掲げられるなど、きめ細かな計画・方向性が記されている。各戦略別の項目は、『①コンプライアンス戦略』として無申告者、マネーロンダリング、銀行秘密法等、また、『②ビジネス戦略』として優秀な人材の確保、捜査官の能力向上・維持等、『③コミュニケーション戦略』としては各種メディア対策等、となっている。

なお、IRS-CIはその活動において租税犯罪事案の捜査を中核の任務として捉えており、捜査優先順位は、①合法収益に係る租税犯罪、②違法収益に係る租税犯罪及びテロリストファイナンスを含む金融犯罪、③薬物関連の金融犯罪である。

11 ボランティアによる無料の税務支援制度

(1) 概要

IRSは、1969年に導入されたボランティア所得税援助制度(Volunteer Income Tax Assistance)や高齢者税務カウンセリングプログラム(Tax Counseling For The Elderly Program)などの制度の下、民間ボランティア等の支援を借りて、低額所得者や高齢者、身体障害者、英語を母国語としない納税者等に対する無料の納税相談等の支援を行っている²。

当該支援制度が成立する背景としては、税務代理が税理士等の独占業務となっている日本とは相違し、米国では、税理士等の資格のない人でも税務申告書の作成を行うことができることや、ボランティア活動等が盛んで、それが評価される社会的な仕組があることも一因であると思われる。

(2) ボランティア所得税援助制度

(Volunteer Income Tax Assistance「VITA」)³

VITAプログラムでは、自身で税務申告書を作成することができない中低額所得者(原

則として40,000ドル以下、1ドル=115円換算で約460万円)に対して無料で税務相談等を行うほか、電子申告を支援する。ボランティア参加者は、基本的な税務申告書等の作成を支援するためのトレーニングを受ける。VITAの会場は、各地域の図書館、学校、ショッピングモール等の利便な場所となっていることが多い。

(3) 低所得納税者相談制度

(Low Income Taxpayer Clinics「LITC」)⁴

1998年のIRS組織改革法により、会計士等に税務代理や申告書作成の依頼等をする資力がない、あるいは、税法や会計・財務の専門知識がないために、どのように申告書等を作成すべきかわからないといった低所得者層の納税者に対処するために、低所得納税者向けの支援プログラム(LITC)が導入された(IRC7526条)。

(4) 高齢者税務カウンセリングプログラム

(Tax Counseling For The Elderly Program「TCE」)

TCEプログラムでは、非営利団体等の訓練されたボランティアが、60歳以上の高齢者の納税者を対象に無料の税務相談を行っており、税務申告書の作成を支援する。

TCEプログラムを支援する代表的なボランティアには、IRSが助成する非営利団体の全米退職者協会(American Association of Retired Persons「AARP」)があり、訓練を受けた公認のAARPのボランティア・カウンセラーが、申告期間中に全米各地の約7,400以上の会場で60歳以上の中低額所得者に対する税務相談を行っている。

(5) VITA参加者から聴取した実情等

当地会計士から聴取したところ、VITAは、様々な学校で盛んに行われており、会計事務所に応募する会計専攻の学生の多くが在学中のVITAへの参加経験がある。

また、VITA参加者から聴取したところ、米国内のある大学で行われているVITAプ

プログラムでは、1月上旬に2日間必修のトレーニングがあり、申告書作成に当たって必要最低限の知識を学び、その間2つのテスト（オンラインとペーパーテスト）に合格すれば、専攻や成績に関係なく誰でもボランティアとして申告書を作成することができる。このテストに合格し、VITAのボランティア活動を修了すると、IRSよりCertificateが発行される。別の大学では、会計学を専攻する学生は、VITAプログラムを必修科目としているとのことである。

VITAによる無料相談の利用に際して、制度としては年収等の制限があるが、実際には、面接等の際に源泉徴収票（Form W-2）等によって、年収等を確認するものの、厳密に排除することはないようである。また、その

VITAの地域への定着度によっては、多くの地域住民が来場するため、特段年収制限があることも了知していなかったといったコメントもあった。

申告書を作成する現場では経験のあるサイトマネージャー（ボランティア）に質問でき、また、毎回申告書を作成する度、申告者に手渡す前にマネージャーの承認を得る必要があり、不都合があれば修正できる。

問題としては、このマネージャーも過去に1度か2度このVITAプログラムにボランティアとして参加しただけの税務知識に富まない生徒である場合が多いため、まれに不都合が生じることもあるようであるといったコメントがあった。



【AARPによる税務相談のポスター】



【ワシントン D.C.の VITA の相談会場】



(6) VITAに関するTIGTAの報告

TIGTAは、2007年8月31日付のレポートにおいて⁵、IRSのボランティアによる納税者サービスに一定の評価を与えつつも、更なるボランティアの水準向上のためにIRSは焦点をあわせるべきであると指摘している。

具体的には、2006年度のサンプリング調査では、納税者の申告書誤指導が44%（39件中17件）、納税者に前年に付与された暗証番号がオンラインで反映されないトラブル等が指摘されている。

また、その改善方法についても、IRSとTIGTAは個別調査票（a specific intake form）の導入などを巡って見解を異にしている。

12 国際課税の動向（移転価格・相互協議・APA）

(1) 主要計数

最近の米国における相互協議等に係る主要計数は以下のとおり⁶。

① 年度末仕掛件数の概要⁷

年度	受理件数	処理件数	仕掛件数
2003	208	227	464
2004	204	201	467
2005	208	251	424
2006	240	234	430
2007	257	187	500

② 処理済事案の処理期間（平均日数）⁸

年度	米国開始	他国開始	合算
2003	805	784	790
2004	994	852	905
2005	770	851	817
2006	646	756	722
2007	397	654	570

③ 相互協議による二重課税の排除⁹

（単位：％）

形態	2003	2004	2005	2006	2007	5年平均
対応的調整	36.55	28.68	50.59	53.80	35.61	41.05
課税減額	55.32	64.36	37.62	28.60	60.14	49.21
部分合意	5.73	2.30	9.56	4.42	0.23	4.45
救済なし	2.40	4.66	2.22	13.18 ¹⁰	4.02	5.36

④ 仕掛件数（移転価格のみ）

年度	米国開始		他国開始		年度末仕掛
	受理	処理	受理	処理	
2003	28	29	68	62	228
2004	23	35	63	66	213
2005	34	47	75	76	199
2006	31	38	78	94	176
2007	28	13	93	57	227

⑤ 移転価格事案の処理期間（平均日数）

年度	米国開始	他国開始	合算
2003	986	801	860
2004	1105	855	941
2005	942	784	845
2006	634	797	750
2007	687	646	653

⑥ 移転価格以外及び特典条項の仕掛件数

年度	米国開始		他国開始		年度末 仕掛
	受理	処理	受理	処理	
2003	24	16	50	50	121
2004	22	27	42	40	118
2005	24	41	33	45	89
2006	19	21	41	42	86
2007	40	28	37	27	108

⑦ 移転価格以外及び特典条項の処理期間（平均日数）

年度	米国開始	他国開始	合算
2003	478	763	694
2004	851	848	849
2005	572	963	777
2006	631	662	651
2007	262	673	464

⑧ 事前確認の仕掛件数

年度	受理件数	処理件数	仕掛件数
2003	38	70	115
2004	54	33	136
2005	42	42	136
2006	71	39	168
2007	59	62	165

⑨ 事前確認の処理期間（平均日数）

年度	相互協議部局	合計
2003	510	1001
2004	791	1254
2005	783	1265
2006	599	1103
2007	516	1141

(2) 関連者間の役務提供に関する最終暫定規則案¹¹

移転価格に限らず規則（Regulation）は数多くあるが、この関連者間の役務提供に関す

る最終暫定規則案（以下「最終規則案」という。）は、役務提供に関する規則として40年ぶりに公表されたものとして注目されている。

イ 経緯

1968年：役務提供に関する規則（以下「旧規則」）制定

2003年9月：暫定規則案を公表するとともにパブリックコメントを募集

2006年7月：最終規則案公表

2007年1月：一部¹²を除いて最終規則案適用開始

ロ 概要

(イ) 役務提供

受益者にとって有益であると予想される役務の提供に対し独立企業間価格（ALP）による対価を支払わなければならないという基準がより明確化された。また、セーフハーバーについては、旧規則では役務が主たる事業にとって不可欠である場合を除き単純な原価の払い戻しを認めるとしていたが、最終規則案では日常的に行われるバックオフィスの役務についてのALP分析の負担を軽減することを目的として、一定の要件¹³を満たす場合にマークアップなしの原価によることを認めた役務原価法（SCM: Services Cost Method¹⁴）を導入している。さらに複数の拠点のバックオフィス業務を共同負担するシェアード・サービス契約（SSA: Shared Services Agreement）に関しても指針を定めている。

(ロ) 無形資産

最終規則案は「役務提供に関する」となっているが、無形資産についても指針を与えている。各国の法律に基づいて保護された無形資産についての法律上の所有権の概念は認めた上で、法的に保護されていない無形資産については、単一の所有者のみが認められ、どの当事者が開発費用を負担

したかにかかわらず、無形資産に関して実質的な支配権を有する当事者に所有権が帰属するものとしている。

13 国際課税の動向（タックス・シェルターに係る最近の規則等）

2004年米国雇用創出法（American Job Creation Act of 2004¹⁵）の成立により、2003年2月に定められた財務省規則 § 1.6011-4 によって、指定取引（Listed transactions）を含めた報告義務の対象となるタックス・シェルター取引（Reportable transactions、IRC6111条により定める財務省規則の下で、財務長官が租税回避又はほ脱の潜在性を有すると判断し、申告書にその情報が含まれるべき取引（IRC6707A条(c)）が規定され、次のように納税者に対する潜在的な濫用的租税回避取引の開示義務、プロモーターに対する当該取引の登録・投資家リストの保存義務、また、報告義務の対象となるタックス・シェルター取引の開示報告義務違反等についての罰則規定（IRC6707条、6707A条、6708条）等が強化された。

- ・ 納税者に対するタックス・シェルターの報告義務（IRC6011条）
- ・ 重要な助言者に対するタックス・シェルターの開示義務（IRC6111条）
- ・ 重要な助言者に対する投資家リスト等の作成、保存義務（IRC6112条）

これにより報告義務がある納税者は、様式8886（Reportable Transaction Disclosure Statement（報告対象取引開示書）¹⁶）を連邦税申告書に添付して提出する必要がある（財務省規則 § 1.6011-4）。

2006年11月には、報告義務があるタックス・シェルター取引について、一定の持分取引（Transactions of interest）等を新たに追加し、IRC6011条に規定する報告義務のある取引の開示義務、IRC6112条に規定される重要な助言者（Material adviser）による

投資家リストの保持義務等に係る規則を一部改廃する提案規則・最終暫定規則（提案規則103038-05、提案規則103039-05、提案規則103043-05、最終暫定規則TD 9295）を公表した¹⁷。

また、財務省及びIRSは、2007年8月3日付で、IRC6011条、6111条、6112条に関する最終規則（T.D. 9350, T.D. 9351, T.D. 9352）を発表した¹⁸。

更に、財務省及びIRSは、上記最終規則を発表後の8月14日に、潜在的に租税回避行為とされる持分取引等に関するガイダンス Notice 2007-72 及び 2007-73 を公表した¹⁹。

米国下院議会では、2007年5月に濫用的タックス・シェルター抑制法案（H.R.2345²⁰）が提出された。同法案は、濫用的タックス・シェルターの抑制を目的として、形式的にはIRCの要件をすべて満たしているが、取引自体に事業目的がなく経済的実質を欠いているとして税務上の恩典の否認を行う経済的実体（economic substance）の法理を成文化するものである。

14 電子申告の状況

(1) 歴史

近年のIRSのIT化政策において、電子申告（e-file）プログラムの導入、普及対策を抜きに語ることはできない。その歴史はIRS組織改革法施行以前の1986年までさかのぼる²¹。

- 1986年 個人所得税の電子申告を3地域²²において導入。2万5千件の還付申告処理を行った。
- 1987年 システムが運用可能状態になる。
- 1988年 16税務署管内に拡大。
- 1989年 48税務署管内に拡大。
- 1990年 全国に拡大。納税申告（それまでは還付申告）の收受処理が可能になる。
- 1994年 1,400万人の個人納税者及び170万

人の自営業者が電子申告を行った。
2004年 法人所得税申告書、免税団体申告書の電子申告が可能になる。

(2) 電子申告の普及対策

IRS が電子申告普及のために現在講じている主なインセンティブ措置（イ～ハは個人所得税が対象）は以下のとおりである。

イ 無料ソフトの提供²³

基本的に申告書作成ソフトウェアは有料であるが、IRS のウェブサイトから IRS と提携している民間ソフトウェア業者の無料サービス²⁴を受けることができる。

ただし、調整後所得金額 (AGI) が 52,000 ドル以下²⁵であることが条件になっている²⁶。

2006 年度の確定申告時には、390 万人以上の申告者が無料ソフトを利用して申告を行ったとのことである。

ロ 添付書類の提出免除²⁷

電子申告時に IRS 公認プロバイダーに対して添付書類に記載の情報は提供しなければならないが、添付書類自体は IRS に提出不要であり、手許に保管しておくことができる。

ハ 優先的還付処理²⁸

紙ベースでの申告に対する還付までの処理期間が約 6 週間以内なのに対して、電子申告を行った場合には、約半分の 3 週間以内の還付を PR している。

ニ 24 時間週 7 日のオンライン收受

以上は、納税者に対するインセンティブだが、これらの対策を実現するための法律上の手当て及び広報も見逃すことはできない。

ホ その他の電子申告の普及対策

(イ) 法律上の手当て

IRC 6011 条 (f) Promotion of electronic filing では、

(1) In general

The Secretary is authorized to

promote the benefits of and encourage the use of electronic tax administration programs, as they become available, through the use of mass communications and other means.

(2) Incentives

The Secretary may implement procedures to provide for the payment of appropriate incentives for electronically filed returns.

と規定しており、法律上で電子申告の普及対策を奨励している。

(ii) 広報の充実

IRS は広報活動にも非常に力を入れている。

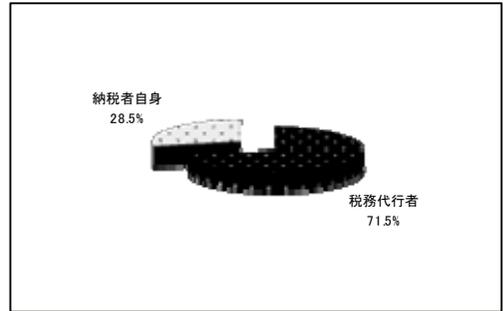
全米主要 6 都市²⁹において「IRS Nationwide Tax Forum」と称する税務専門家や納税者を対象としたセミナーを開催しているが、セミナー開催期間中には電子申告の特設会場を設けてその普及に努めていた。

小職も当セミナーに参加したが、電子申告の特設会場では様々な広報グッズ（パンフレット、マウスパッド、ボールペン等）を次々に手渡された。会場内にはノートパソコンが 20 台近く置かれ、参加者は個別対面方式で熱心に操作方法等の説明を受けていた。

【電子申告のセミナー特設会場】



【電子申告広報グッズの数々】



(3) 個人所得税の電子申告状況

イ 2007年10月現在、個人所得税申告書「Form 1040」の総申告件数135,341千件のうち電子申告による件数は78,786千件となっており、個人所得税全体の電子申告割合は58.2%となっている。個人所得税総申告数に占める電子申告件数、割合は堅調に推移しているといえる。

【個人所得税申告件数と電子申告割合³⁰】

【単位：千件】

	2003年	2004年	2005年	2006年	2007年
個人所得税総申告件数	130,728	131,301	132,844	133,917	135,341
電子申告件数	52,944	61,506	68,476	72,769	78,786
電子申告割合	40.5%	46.8%	51.5%	54.3%	58.2%

ロ また、電子申告件数78,786千件のうち税理士等の税務専門家等によって提出された件数は58,356千件と全体の71.5%を占め、電子申告普及の大きな役割を果たしているといえる。

【2007年電子申告のうち税務代行者の占める割合³¹】

【単位：千件】

電子申告数 (2007年)		78,786
内訳	税務代行者	56,356
	納税者自身	22,430
税務代行者の占める割合		71.5%

(4) 法人所得税の電子申告状況

イ 概要

法人所得税の電子申告は、2004年2月に運用を開始され、個人所得税と比較してその歴史は比較的浅い。法人の電子申告のシステム上の特徴としては、「近代化電子申告システム」(Modernized e-file)と呼ばれるシステムを採用しており、普通法人の確定申告書(Form 1120)及びS法人(Form 1120S)の電子申告プログラムに活用されている³²。

ロ 電子申告の義務化

2004年2月の運用開始後、翌年(2005年)の1月には資産総額50百万ドル以上、かつ情報申告書等を含む申告書提出数が250件以上のいわゆる大規模法人については、2005年12月31日以降に終了する課税年度において電子申告が義務付けられた。さらに翌年の2006年12月31日以降終了の課税年度からは資産総額の基準が引き下げられ10百万円以上のいわゆる中規模法人に対しても電子申告が義務付けられた³³。

ハ 現場の対応

現地大手会計事務所によると、2006年の申告時においては電子申告の範囲が上記大規模法人に限定されていたため、該当するクライアント件数も全体の10%程度であり混乱もさほど起こらなかったとのことであった。しかし、形式面で表記事項に誤りがあるとして差し戻しを受けて再

送信を行う事例が多かったとのことである。

当会計事務所では、2007年における申告において、上述のとおり資産総額の基準が大幅に引き下げられたことから、クライアント全体の80%以上が電子申告の義務化対象法人に該当することになり、事務処理の大幅な増加につながったものの、昨年度の経験がIRS及び会計事務所サイド双方で活かされており、予想されたほどの混乱も起きずに無事に申告事務を終了したとのことであった。

別の現地大手会計事務所の分析によると、2006年の大規模法人の電子申告義務化初年度に判明した主な事項は以下のとおりである。

- ・ 国際関係の様式では全体の66%が紙又はPDFベースでの申告である。
- ・ 100枚以上添付の法人では87%が紙又はPDFベースでの申告である。
- ・ 一度で無事に収受されたのは71%。
- ・ 29%は一度で収受されず。19%は1回、6%は2回、3%は3回以上。
- ・ 拒否された理由としては、データベースの動作エラーが全体の72.59%と突出しており、これはIRSの納税者氏名管理データベースにエラーが生じたためである。
- ・ 大規模法人(LMSB)では57.62%はXMLエラーが要因と、不具合発生事由としては納税者サイドの責というよりもむしろ電子申告システムの不具合に起因している。

ニ 法人所得税の電子申告状況

2006年申告分の普通法人(C法人)所得税申告書「Form 1120」の総申告件数2,453千件のうち電子申告による件数は136千件となっており、電子申告割合は5.5%となっている(図表3参照)。また、S法人の申告書「Form 1120 S」に関して

は、電子申告割合は10.2%となっている。

2006年申告時には、上述のとおり資産総額50百万円以上の、いわゆる大規模法人の電子申告が義務化された年であり、前年に比してそれぞれ申告割合が2倍以上に増加したものの、その割合は個人所得税に比してまだまだ低調である。

しかしながら、2007年申告時には資産総額10百万円以上の、いわゆる中規模法人もその対象となり、義務化対象となる法人数の大幅な増加が予想されることから、今後の更なる伸びが期待できるといえる。

【普通法人(C法人)所得税申告数と電子申告割合³⁴】

【単位：千件】

	2004年	2005年	2006年
法人所得税総申告数	2,540	2,494	2,453
電子申告数	12	51	136
電子申告割合	0.5%	2.0%	5.5%

【S法人の申告数と電子申告割合³⁵】

【単位：千件】

	2004年	2005年	2006年
S法人総申告数	3,503	3,633	3,824
電子申告数	35	149	389
電子申告割合	1.0%	4.1%	10.2%

(5) 全申告に占める電子申告の状況

ここまで法人と個人をみてきたが、電子申告の対象は法人、個人に留まらずパートナーシップの情報申告や免税団体の申告等7種類に及ぶ。

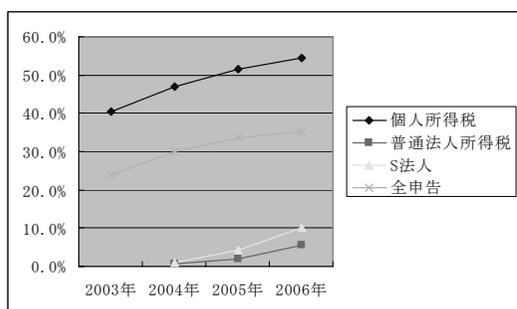
ここで全申告に占める電子申告割合をみてみると、毎年純増傾向にあるものの、電子申告に占める比率は35.3%とまだまだ普及の余地を残している。

【全申告数と電子申告割合³⁶⁾】

【単位：千件】

	2003年	2004年	2005年	2006年
全申告数	222,271	224,392	226,676	228,145
電子申告数	52,944	67,615	76,199	80,504
電子申告割合	23.8%	30.1%	33.6%	35.3%

【電子申告割合税目別比較表】



(6) 今後の課題

1998年 IRS 組織改革法は、IRS の電子申告制度の普及を図るべく、2007年までに全申告に対する電子申告割合の目標を 80% に設定していた。現状から察するに、この目標の達成は極めて困難な状況である。しかしながら、この目標が達成困難だからといって一概に IRS の努力を責められるものでもない。

2004年分に法人の電子申告が導入されてから僅か 2年でのいわゆる中規模法人以上の義務化の背景には、法人電子申告の普及率上昇にまだまだ「伸びしろ」を残しており、申告書全体の電子申告割合増加に多大な影響を与えるとの判断が働いたものと推測できる。

上述のような各種電子申告の普及対策をはじめ、その努力と今後の推移に注目していきたい。IRS 監督委員会 (IRS Oversight Board) は議会に対して、達成目標時期について 2012年までの延長を勧告している。

15 電子納税

IRS では現在 3種類の電子納税サービスを実施している³⁷⁾。

(1) The Electronic Federal Tax Payment System (EFTPS)

1996年に導入。事前に登録が必要であるが、全税目を対象としている。個人は 365日、法人は 120日先までの納税を指図することができる。

登録者数：約 7百万件

(2005年9月末現在)³⁸⁾

処理税額：13.2兆ドル

(2005年9月末現在)³⁹⁾

(2) Electric Funds Withdrawal (EFW)

1999年に導入。電子申告を行った個人所得税、法人所得税を対象にしている。申告期限までの特定日を指定し、銀行口座からの引き落としを依頼する。

2006年9月末現在利用者数：約 126万件 (対前年比 9%増)⁴⁰⁾

(3) クレジットカードによる納税

1999年に導入。個人所得税を対象にしている。サービスプロバイダーに依頼して、クレジットカードで納税する。サービスプロバイダーにより異なるが、納税者は、納税額の 2.49%~3.93%の手数料が必要である。この手数料は確定申告において、事業経費 (Business expense) として控除可能である。

2006年9月末現在利用者数：約 200万件 (対前年比 36%増)⁴¹⁾

16 IRS のウェブサイト

様々な情報を提供している IRS のウェブサイトは、納税者や税務専門家等にとって最も利用しやすいシステムとなっている。

2005年には、IRS のウェブサイトは電子政府政策における「Best Transaction Reliability」部門において表彰を受けている⁴²⁾。

収集できる情報の具体例としては、次のようなものがある⁴³⁾。

- ・電子申告に関する情報
- ・納税手段等の情報

- ・申告書様式、出版物、申告書作成マニュアルの提供
- ・税制改正に関する情報
- ・各種統計資料
- ・IRS の組織に関する情報
- ・IRS のアナウンスメントの掲載
- ・スペイン語での情報
- ・個別情報に対する電子メール
- ・税務専門家向けのページ

このほかに、一般的情報の電子メールによる質問や、電子メールによる情報配信サービスを提供している。

17 タックスキオスク (Tax Kiosk)

Tax Kiosk とは、IRS が納税者に対して申告書作成に関するサービスを提供するために設置したセルフサービス式のタッチスクリーン式の機械であり、申告書様式や、簡単な税務上の質疑応答内容などを英語及びスペイン語で入手することができる⁴⁴。

TIGTA の報告によれば、1998 年に米国内 3 州 7 か所に導入された Tax Kiosk は、一時は 20 州 38 か所まで増加したものの、納税者サービスに対する費用対効果の効率性について疑問視されたようであり、現在では 6 州 9 か所に減少している⁴⁵。

【Tax Kiosk 機械】



18 インターネットによる税務専門家向けのサービス (e-Services)

一定件数以上の電子申告を提出し、認証手続きを経た税務専門家や電子申告書作成業者を対象として、インターネットを通じて各種の便宜を提供している⁴⁶。

(1) Disclosure Authorization(DA)⁴⁷

税務代理に関する届出書の提出、提出後の届出書の閲覧、変更が可能である。提出後すぐに受領通知が届くので、即日代理活動が可能である。

(2) Electronic Account Resolution(EAR)⁴⁸

クライアントである納税者の納付等口座に関する問題や還付、分納の同意、通知、納付に関する質問ができる。

IRS は質問受領後、3 営業日以内に電子メールにて回答を税務専門家に通知する。

(3) Transcript Delivery System(TDS)⁴⁹

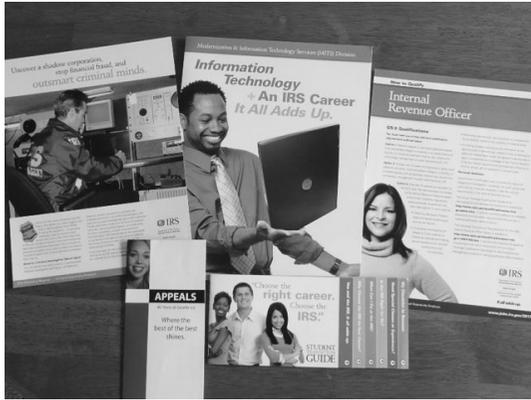
クライアントである納税者の申告履歴情報や口座情報等を数分でオンラインにて入手することができる。

19 職員の採用

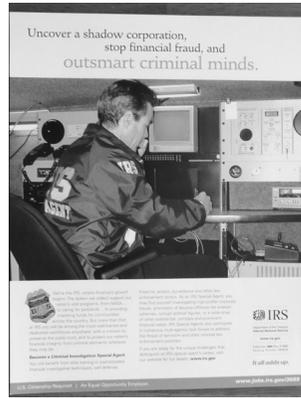
IRS は日本の国税職員の採用のような公務員試験による一律採用を行うわけではなく、各部署、職種、ポストに補充がある場合に随時募集している。募集方法は、IRS 主催の税務専門家向けセミナー (タックスフォーラム) やホームページ⁵⁰等を通じて行っている。

小職も 2007 年のタックスフォーラムに参加したが、会場では各部署別に作成された募集パンフレットが配布されるなど、各部署独自の広報・採用活動等、その裁量の大きさを肌で感じた。

【部署別の各種採用パンフレット】



【CI（査察部）の募集パンフレット】



採用活動は、新卒者に限定することなく⁵¹、民間企業経験者から弁護士や会計士等資格保有者、IT スペシャリストといった専門家まで幅広く人材を募集している。部署によっては幹部ポストの募集も行っている。

特徴としては、学生に対する採用募集においては、主として Internal Revenue Agent（調査官）、Internal Revenue Officer（徴収官）、Special Agent（査察部特別捜査官）等職種別採用に主眼を置くのに対して、既卒者に対する募集については、主として金融、法務、会計等の募集者の専門分野に重点を置き、適性や本人の希望等により職種やポストが割り当てられることである。

いわば職種別・専門分野別・ポスト別のマトリックス方式を採用することにより、優秀な人材の確保を幅広い角度から図っていることが伺える。

また、学生アルバイト、臨時職員等の募集もホームページを通じて広く呼びかけている。

IRS 職員全体の採用形態別には、全体の約 89%がフルタイムの正規職員となっている⁵²。

【採用形態別人数（2006年9月30日現在、単位：人）】

採用形態別	2006年度
フルタイム正規職員	80,288
上記以外	9,827
計	90,115

IRS 長官代行（Acting commissioner）の Linda E Stiff 氏も女性であるが、特筆すべきは女性職員の割合が高いことである。2006年9月末現在、連邦政府職員全体、民間企業のいずれと比しても、女性職員の比率が圧倒的に高く、職員全体の約 3分の2を占めている⁵³。

【性別構成比率】

性別	IRS 職員	連邦政府職員	民間企業社員
男性	33.5%	55.7%	53.2%
女性	66.5%	44.3%	46.8%

IRS では、現在ベビーブーム世代職員の大量退職により、人材の確保が喫緊の課題となっている⁵⁴。

団塊世代職員の大量退職が話題となっている日本の雇用構造ともあいまって、IRS の各種人材募集施策は注目されるところである。

20 職員の研修制度

日本の税務大学校のような職員研修を総合的に行う施設は有しておらず、職員の研修は各部署で企画、運営されている。

IRS の場合、職員の採用形態も様々であり、採用を行った各部署がその職員のレベルに応じて以下のような各種研修を行っている⁵⁵。

- ・ 熟練講師による従来型の教室形式の研修
- ・ 経験豊富な職員による OJT の実施
- ・ ウェブ上での遠距離研修 (e-Learning)
- ・ 外部講師による特別過程
- ・ 継続職業研修 (CPE)

更に、職務に関連する一定の専門分野 (会計、IT 等) に関して、「Human Resource Investment Fund」(HRIF) 主導の大学レベルの研修コースに IRS も率先して職員を派遣している。「HRIF」は、IRS のみならず、連邦政府全体の取組みとして人材の確保等の観点から創設された研修プログラムで、IRS も 2000 年から参加し、既に 9,200 名の職員を送り出している。

研修内容も各部署によって様々で、例えば特殊な技能が要求される査察部 (IRS-CI) の場合には、連邦政府の機関である「Federal Law Enforcement Training Center」

(FLETC) 内の「National Criminal Investigation Training Academy」(NCITA) において研鑽を積んでいる⁵⁶。

21 税務専門家制度

米国では、日本と異なり税務申告書等各種税務書類の作成や税務相談は税務専門家の独占業務にはなっていない。

しかしながら、IRS との折衝に際して (Practice before the IRS)、納税者から依頼を受けてその権利・義務を代理することができる者は、①弁護士、②公認会計士 (CPA)、③登録代理人 (Enrolled Agent) 等の一定の有資格者に限られている。

また、日本では国の行政機関である国税不服審判所に対して、税務専門家は納税者に代わって税務代理を行うことができるが、米国の連邦租税裁判所において無条件で訴訟当事者を代理できるのは上記有資格者のうち①弁護士のみである。

②公認会計士 (CPA) ③登録代理人 (Enrolled Agent) は、原則訴訟代理人になることはできないが、連邦租税裁判所が実施する資格試験 (US Tax Court Examination) に合格すれば訴訟代理行為を行うことができる⁵⁷。

【税務専門家資格の概要⁵⁸】

	① 弁護士 (Attorney)	② 公認会計士 (CPA)	③ 登録代理人 (Enrolled Agent)
資格者の数	約 100 万人	約 33 万人	約 4 万 6 千人
資格者団体	米国法曹協会 (ABA)	米国公認会計士協会 (AICPA)	全国登録代理人協会 (NAEA)
監督権限	州最高裁判所	州知事	IRS
税務代理	○	○	○
税務関連訴訟代理	○	△ (原則不可) (U.S. Tax Court Examination に合格すれば可)	

【税務代理業務権限と税務専門家資格】

税務書類等の作成 税務相談	資格による制限はなし
税務代理資格者	①弁護士 (Attorney) ②公認会計士 (CPA) ③登録代理人 (EA) 等に限定
(根拠法)	Treasury Department Circular No.230 § 10.3
税務関連訴訟代理等	①弁護士 (Attorney) に限定。ただし②公認会計士 (CPA)、③登録代理人 (EA) 等も U.S. Tax Court Examination に合格すれば代理可能。
(根拠法)	内国歳入法 (Internal Revenue Code) 第 7452 条 租税裁判所実務・手続規則 (U.S. Tax Court Rules Of Practice and Procedure) 第 200 条

22 権利救済制度

米国における救済制度は段階によって以下のようになっている。

(1) 仮更正前

納税者は IRS 調査官の税務調査の結果に不満がある場合には、調査官の上司に対して面接又は電話での協議の開催を求めることができる。この段階で事案によっては裁判外紛争処理 (ADR: Alternative Dispute Resolution) の一種である早期照会手続き又は迅速調停を利用できる場合がある。

(2) 仮更正後

調査官は税務調査が終了し、納税者の申告について調整が必要であると認める場合には、納税者に対して仮更正通知書 (Preliminary Notice いわゆる「30 日レター」) を送付する。30 日レターを受領した納税者は不服がある場合には、30 日以内に審査請求書を提出するか、更正通知書 (Notice of Deficiency いわゆる「90 日レター」) を待つか選択することになる。

なお、30 日レターや 90 日レターの日数は、次の手続きをとるまでの猶予期間を指している。審査請求を行った場合、所轄の不服審査部 (Appeals) と協議をすることになる。不服審査においてなお不服がある場合は、訴訟 (納税者はいつでも裁判所に提訴できる) することになる。不服審査官は納税者に対して更正通知書を発送する。

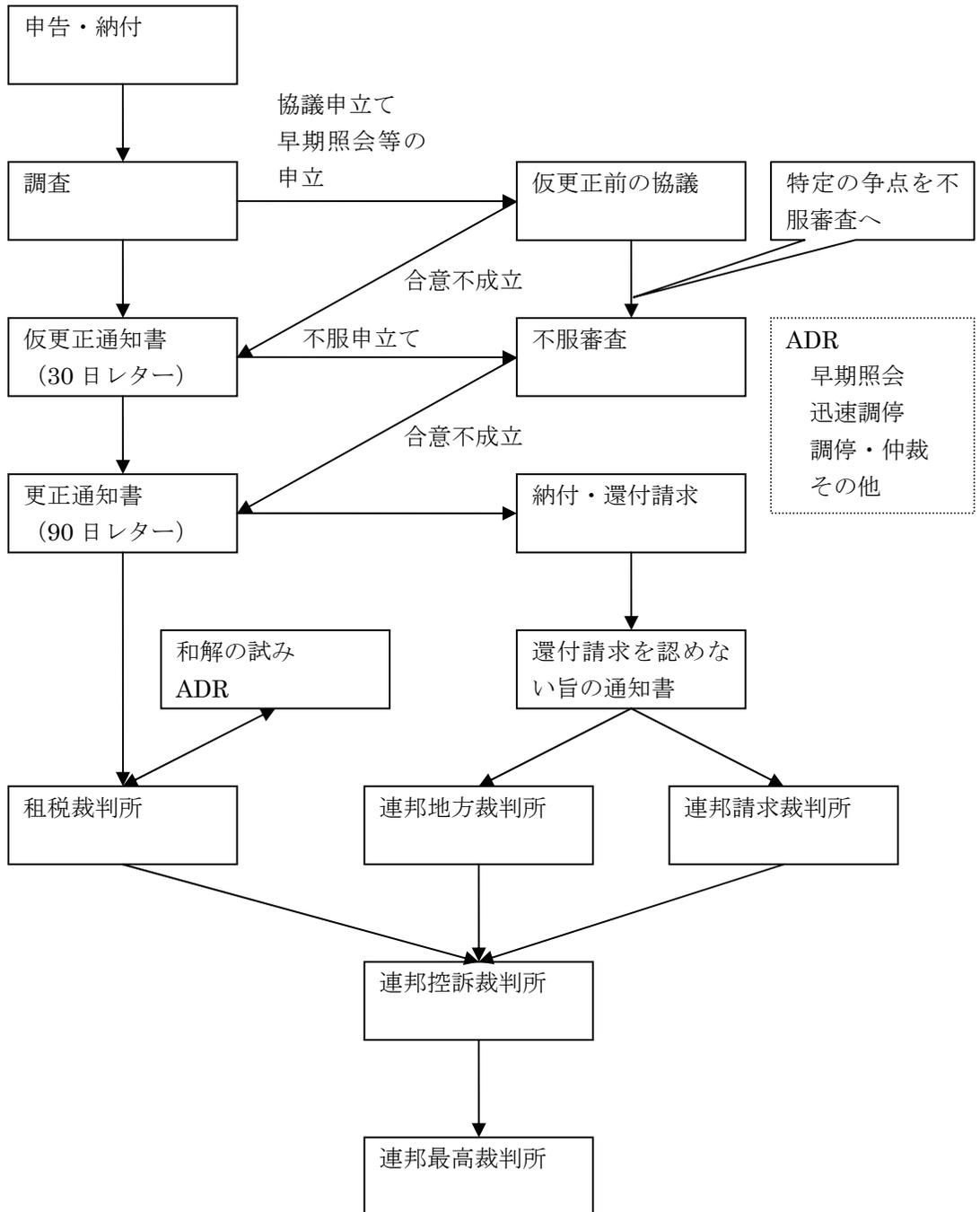
(3) 更正後

納税者が不服審査部と合意に達しなかった場合又は 30 日以内にアクションを起こさなかった場合には、納税者に対して更正通知書を送付される。

納税者はなおも不服がある場合には、90 日以内に租税裁判所 (Tax Court) に提訴するか、一度全額を納付した上で還付請求し、連邦請求裁判所 (Court of Federal Claims) 又は地方裁判所 (District Court) に提訴することになる。

90 日が経過するか、租税裁判所に提訴された場合は判決ができるまでは、納税不足額の賦課決定や徴収は行われない。租税裁判所に提訴する場合には、事前に納税する必要がないため、大半が租税裁判所へ提訴されている。

【参考】米国における納税者の権利救済制度の概要



おわりに

現在、国際課税の議論は OECD で行われることが多い。OECD においては歴史的にも文化的にも近い欧州の議論が大勢を占めることが多いが、日本の制度・ポリシーとは相容れないこともある。

一方、米国は OECD とは異なった方向で最先端の税制や執行制度を持っている部分も多い。国際協調が主張されているが、日本の歴史・文化は欧州のそれとは大きく異なっているために、日本独自の税制・執行制度を必要としている面もある。今まで述べてきたとおり、日米の制度には相違点も数多くあるが、日本独自の税制・執行制度を維持・構築しようとする際には米国の制度は非常に参考になるのではないだろうか。

最近のサブプライムローンなどの問題も含め米国は様々な点で最先端の国であり、税制はそれらに対応することを求められているため、その制度は常に最先端であることを求められている。

また、最近では不法滞在者も問題になっているが、米国は人種の垣塙（メルティングポッド）と呼ばれるくらい人種・宗教に多様性がみられ、日本で最近問題になっている格差社会とは比べ物にならないほどの格差が存在している。大きな格差があるなかでどのように「公平」を保っていくのかも大きなテーマである。

米国の制度・執行制度を見るに当たっては、その独自性と即時性、そしてその多様性が最も参考になる点だと思われる。

¹ IRS, FY2007 Annual Business Plan Criminal Investigation

<http://www.irs.gov/compliance/article/0,,id=150265,00.html>

² IRS, Free Tax Return Preparation For You by Volunteers.

<http://www.irs.gov/individuals/article/0,,id=107626,00.html>

³ IRS, VITA and TCE,

<http://www.irs.gov/individuals/article/0,,id=119845,00.html>

⁴ IRS, Low Income Taxpayer Clinics!

<http://www.irs.gov/advocate/article/0,,id=106991,00.html>

⁵ TIGTA, Accuracy of Volunteer Tax Returns Is Improving, But Procedures Are Often Not Followed (No. 2007-40-137),

<http://www.treas.gov/tigta/auditreports/2007reports/200740137fr.html>

⁶ 20回 IRS/ジョージワシントン大学セミナー資料より。

⁷ Allocation（移転価格）、Non-Allocation（移転価格以外）、Limitation on Benefit（特典条項）、APA（事前確認）を含む。

⁸ APAを除く（APAは⑨参照）。

⁹ 移転価格と移転価格以外のもののみ（LOBやAPAは含まない）。数字は合計金額（米ドルベース）に占める割合である。納税者による取下げは含まない。

¹⁰ 2006年の救済なしの金額割合が多いことについて、IRSはCAではなく会社の判断で二重課税を受け入れたものであると説明した。

¹¹ 同規則案については国際税務2007年4月号「役務提供取引に関する米国の新移転価格規則」が詳しく説明している。

¹² 後に説明する役務提供のセーフハーバーについては、適用が一年延長されている。

¹³ 一定の要件としてブラックリストとホワイトリストを導入しているが、要件はそれのみではない。

¹⁴ 2003年9月に公表された暫定規則案ではセーフハーバーとして Simplified Cost-Based Method が規定されていたが、実務家の反対によって最終規則案ではSCMが採用された。

¹⁵ IRS, The American Jobs Creation Act.

<http://www.irs.gov/businesses/small/international/article/0,,id=132515,00.html>

¹⁶ IRS, Forms and Instructions.

<http://www.irs.gov/formspubs/lists/0,,id=97817,00.html>

¹⁷ IRS, Internal Revenue Bulletin:2006-49.

http://www.irs.gov/irb/2006-49_IRB/ar01.html

¹⁸ IRS, Internal Revenue Bulletin:2007-38.

http://www.irs.gov/irb/2007-38_IRB/index.html

¹⁹ IRS, IR-2007-143, Aug. 14, 2007, "Treasury, IRS Issue Guidance on Transactions of Interest".

<http://www.irs.gov/newsroom/article/0,,id=173075,00.html>

²⁰ 米国議会図書館 THOMAS, Abusive Tax Shelter Shutdown and Taxpayer Accountability Act of 2007 (H.R.2345). <http://thomas.loc.gov/>

²¹ "History of e-file".

<http://www.irs.gov/efile/article/0,,id=120353,00.html>

²² フェニックス、シンシナティ、ノースキャロライナの3地域。

²³ IRS, Free File Home,

<http://www.irs.gov/efile/article/0,,id=118986,00.html>

²⁴ 現在 18 業者が IRS と提携して無料サービスを提供している。Daily Tax Report ,Number 222 ,Monday, November 19, 2007 "Class Action Suit Seeks Refunds for Millions Who Used Free File Alliance"

²⁵ 2008 年分からは 54,000 ドル以下に引き上げ予定。Daily Tax Report ,Number 222 ,Monday, November 19, 2007 "Class Action Suit Seeks Refunds for Millions Who Used Free File Alliance"

²⁶ 現在、米国連邦所得税の電子申告制度においては、納税者が IRS のウェブサイトへ直接アクセスする方法は採られておらず、納税者は、IRS から認可を受けた公認電子申告プロバイダー (Authorized IRS E-File Providers)を通じて、又

は同プロバイダーが開発して認可されたソフトウェアを使って電子申告を行うことになる。多くの納税者は、こうした電子申告仲介業者に対して一定のフィーを払って、電子申告している。

一方、無料による電子申告が 2006 年度も増加しているほか、一部の州や地方自治体では、既に無料によるインターネット申告を導入しているため、納税者擁護委員会 (Taxpayer Advocacy Panel) からは、全ての納税者が Free File を利用できるようにすべきであるとの提言がなされている (IRS, National Taxpayer Advocate's 2007 Objectives Report to Congress,

http://www.irs.gov/pub/irs-utl/nta_fy07_final_objectives_report_071206.pdf

Taxpayer Advocacy Panel, Taxpayer Advocacy Panel 2006 Annual Report、<http://www.improveirs.org/annualreports/2006AnnualReport.pdf>。

²⁷ IRS, 14.4 Electronic Filing (e-file): Forms W-2 & Other Attachments

<http://www.irs.gov/faqs/faq14-4.html>

²⁸ IRS, Topic 152 - Refund Information

<http://www.irs.gov/taxtopics/tc152.html>

²⁹ アトランタ、シカゴ、ラスベガス、ニューヨーク、アナハイム、オーランド。

³⁰ IRS, SOI Tax Stats-IRS Data Book : 2003~2006

<http://www.irs.gov/taxstats/article/0,,id=102174,00.html>

2007 Filing Season Statistics: Cumulative through the weeks ending 09/29/06 and 09/28/07

<http://www.irs.gov/pub/irs-soi/06ifss12.xls>

³¹ IRS, 2007 Filing Season Statistics: Cumulative through the weeks ending 09/29/06 and 09/28/07

<http://www.irs.gov/pub/irs-soi/06ifss12.xls>

³² IRS, Corporate e-File

<http://www.irs.gov/efile/article/0,,id=146364,00.html>

³³ IRS, e-file for Large and Mid-Size Corporations

<http://www.irs.gov/businesses/corporations/article/0,,id=146959,00.html>

³⁴ IRS, SOI Tax Stats-IRS Data Book : 2004~2006

<http://www.irs.gov/taxstats/article/0,,id=102174,00.html>

³⁵ IRS, SOI Tax Stats-IRS Data Book : 2004~2006

<http://www.irs.gov/taxstats/article/0,,id=102174,00.html>

³⁶ IRS, IRS, SOI Tax Stats-IRS Data Book : 2003~2006

<http://www.irs.gov/taxstats/article/0,,id=102174,00.html>

³⁷ IRS, Electronic Payment Options

<http://www.irs.gov/efile/article/0,,id=97400,00.html>

³⁸ Seminar Handbook “IRS Nationwide Tax Forum 2006” Section9-1

³⁹ Seminar Handbook “IRS Nationwide Tax Forum 2006” Section9-1

⁴⁰ IRS, Electronic Payment Options for 2007

<http://www.irs.gov/newsroom/article/0,,id=165648,00.html>

⁴¹ IRS, Electronic Payment Options for 2007

<http://www.irs.gov/newsroom/article/0,,id=165648,00.html>

⁴² IRS, IRS. gov Cited as Most Reliable Government Web Site

<http://www.irs.gov/newsroom/article/0,,id=130492,00.html>

⁴³ “IRS Guide to FREE TAX SERVICES”

⁴⁴ IRS, Contact My Local Kiosk

<http://www.irs.gov/localcontacts/article/0,,id=109255,00.html>

⁴⁵ TIGTA, “The Effectiveness of the Kiosk Program Cannot Be Determined”

<http://www.ustreas.gov/tigta/auditreports/2004reports/200440151fr.html>

⁴⁶ IRS, e-Services Overview

<http://www.irs.gov/businesses/small/article/0,,id=164568,00.html>

⁴⁷ IRS, Topic 312 - Disclosure Authorizations

<http://www.irs.gov/taxtopics/tc312.html>

⁴⁸ IRS, Electronic Filing Automated Report System

<http://www.irs.gov/privacy/article/0,,id=161752,00.html>

⁴⁹ IRS, New e-service Revolutionizes Transcript Delivery

<http://www.irs.gov/newsroom/article/0,,id=129058,00.html>

⁵⁰ IRS, <http://jobs.irs.gov/about.html>

⁵¹ IRS, Careers at IRS

<http://jobs.irs.gov/careers.html>

⁵² IRS, Table 30: Internal Revenue Service Personnel Summary, by Employment Status, Budget Activity, and Type of Personnel, Fiscal Years 2005 and 2006

http://www.irs.gov/pub/irs-soi/table_30_2006_d p.xls

⁵³ IRS, Table 31: Internal Revenue Service Labor Force, Compared to National Totals for Civilian and Federal Labor Forces, by Race, National Origin, and Gender, Fiscal Year 2006

http://www.irs.gov/pub/irs-soi/table_31_2006_d p.xls

⁵⁴ Daily Tax Report ,Number 209 ,Tuesday, October 30, 2007

“Issue Management Teams’ Role Discussed in Addressing Emerging Issues”

⁵⁵ IRS, Great Careers Derived from Great Training

http://jobs.irs.gov/ben_training.html

⁵⁶ IRS, CHAPTER IV: Personnel - Webster Review 1999

<http://www.irs.gov/compliance/enforcement/article/0,,id=120422,00.html>

⁵⁷ サイバー税務研究№1 (2001年12月・日本
コンピューター税務機構)「アメリカにおける非
弁護士の税務訴訟代理資格制度」日本コンピ
ューター税務研究機構 (ComTJ) 代表・石村耕治

⁵⁸ National Association of Enrolled Agents,
What is an Enrolled Agent?
[http://www.naea.org/memberportal/Resources/
ForTaxpayers/whatis_EA.htm](http://www.naea.org/memberportal/Resources/ForTaxpayers/whatis_EA.htm)