

海外情報

米国税制及び税務行政の概要

国税庁国際業務課（長期出張者）

サンフランシスコ 水野 雅史

ワシントン 池上 寿一

ニューヨーク 小磯 有子

ロサンゼルス 加藤 寛崇

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、米国に派遣されている職員が米国の税制と税務行政についての概要を簡潔に整理し、現地の最新の税制関連の動向を含めて解説されている。

なお、本稿の内容は、2014（平成26）年6月時点において著者が入手できた資料のうち、最新のものを基に執筆したものである。（平成26年8月29日税務大学校ホームページ掲載）

（税大ジャーナル編集部）

本内容については、すべて執筆者の個人的見解であり、税務大学校、国税庁あるいは国税不服審判所等の公式見解を示すものではありません。

目 次

米国税制の概要	199
1 法制度体系	199
2 税制改革を巡る最近の動向	199
3 連邦個人所得税	199
(1) 連邦個人所得税の概要	199
(2) 最近の主な税務上の取扱い	200
4 源泉徴収制度	200
5 連邦法人所得税	200
6 贈与税及び遺産税（相続税）	200
7 更正及び加算税	201
8 売上税	201
税務行政の概要	201
1 IRS の組織編制	201
2 IRS の基本戦略及びタックス・ギャップ測定	203
3 税務調査等に関する制度及び事務運営	203
(1) 調査方法及び調査対象者の選定	203
(2) 効率的な事務運営のための施策	203
(3) 税務調査に関する主な手続及び制度	204
(4) 税務調査の状況	205
4 滞納処分の特徴	205
(1) 差押えのデュー・プロセス	205
(2) 連邦税リーエン制度	206
(3) オファー・イン・コンプライズ制度	206
(4) オンライン分納申請制度	206
(5) 滞納処分の状況	206
5 査察制度	206
6 国際課税の動向	207
(1) 移転価格課税・相互協議	207
(2) オフショア対策	207
7 租税回避防止策	209
(1) タックス・シェルターに係る規則等	209
(2) JITSIC における取組	210
8 電子申告及び電子納税の状況	210
(1) 電子申告利用に関する目標、普及対策及び状況	210
(2) 電子化の進展に伴う諸問題と対策	211
(3) 電子納税サービス	211

9	納税者サービスに関する特徴	211
(1)	概要	211
(2)	各納税者サービスの特徴	212
(3)	納税者権利憲章	213
10	税務専門家制度	213
(1)	公認会計士、登録代理人、弁護士	213
(2)	申告書作成業者	214
11	権利救済制度	214
(1)	権利救済制度の概要	214
(2)	米国の租税裁判制度	215

米国税制の概要

1 法制度体系

米国では、連邦国家として連邦政府、州政府がそれぞれ独自に課税権を有し、更に州政府の承認の下、市町村等の地方自治体も独自の課税権を有している。

また、連邦政府は、内国歳入法（Internal Revenue Code、以下「IRC」という。）で規定される個人・法人所得税等の連邦税に関する課税権を有し、内国歳入庁（Internal Revenue Service、以下「IRS」という。）がその執行を行うこととされている。なお、売上税や財産税等については、州政府、地方自治体が課税権を有している。

2 税制改革を巡る最近の動向

近年、米国においては、財政赤字に伴う抜本的な税制改正の必要性が唱えられている。その一方で、法人税率の高さ（35%）や全世界課税方式（外国子会社からの配当に対する課税）による国際競争力への低下等の懸念も高まっている。そのような中で、本年11月の議会中間選挙を見据え、オバマ大統領（民主党）及びキャンブ下院議員（共和党）は、法人税率の引下げや国際課税等に関する抜本的な改正案をそれぞれ提案しており、これら

の改正案の実現可能性は中間選挙の結果に左右される。

3 連邦個人所得税

(1) 連邦個人所得税の概要

米国には年末調整の制度はなく、基本的には総合課税となるため、一定の課税所得を有する者は全て申告・納税義務を負う。課税年度は暦年とされ、申告期限は翌年4月15日となる。納税者は、独身、夫婦合算申告、夫婦個別申告、世帯主及び適格寡婦（夫）申告に区分され、それぞれに異なる控除額・税率が適用される。

【税額計算の流れ】

総所得（Gross Income：給与・利子・配当・事業・譲渡・不動産所得等）

- 調整総所得前控除（離婚・別居手当、転勤費用等）

調整後総所得（AGI：Adjusted Gross Income）

- 項目別控除（Itemized Deduction）又は定額控除（Standard Deduction）

- 人的控除等（Exemptions）

課税所得（Taxable Income）×税率（10%～39.6%）= 所得税額

- 税額控除（Tax Credits）

納付税額

上記の税額計算とは別に、代替ミニマム税 (Alternative Minimum Tax) に係る諸控除等を適用して算出された税額が、上記の税額計算で算出された税額を上回る場合、その上回る金額を代替ミニマム税として納付することになる。

(2) 最近の主な税務上の取扱い

イ 国民皆保険制度 (オバマケア) に関する税務上の取扱い

国民皆保険制度とは、The Affordable Care Act を根拠法とし、医療保険にカバーされていない人々及び保険の保障内容が十分でない人々をなくすことを目的として制定された医療保険制度である。米国に在住する個人で、米国民、永住者又は居住者が対象者、IRC (IRC5000A 条(f)(1)) で規定されている適格医療保険 (Medicare、Medicaid など) が対象保険となり、低所得者の保険料の負担を考慮して、所得に応じた税額控除 (tax credit) を受けることができる。無保険の場合、連邦税法上のペナルティが課される (一定の理由がある場合は除く。)⁽¹⁾。

ロ ビットコイン等の仮想通貨に対する税務上の取扱い

2014年3月に IRS はガイダンス⁽²⁾を公表し、連邦税法上、原則として、ビットコイン等の仮想通貨を使った取引は、「通貨」ではなく「資産」の取引として取り扱うことが明示された。財・サービスに対する対価として仮想通貨を受領した場合、その所得金額算定に当たっては、受領日時点での仮想通貨の公正市場価格 (Fair Market Value) のドル建て価額をその仮想通貨の取得価額 (Basis) として計算する。

また、保有目的による所得の種類 (投資 : キャピタルゲイン・ロス、顧客との間の売買 : 通常所得・損失) 、マイニング活動に対する自営業者税 (self-employment tax) 、従業員賃金として雇用主から報酬を仮想通貨

で受領した場合における連邦所得税の源泉徴収、仮想通貨による支払時の情報申告の必要性などの取扱いについても明示されている。

4 源泉徴収制度

個人納税者は、連邦税、州税及び地方税のほか、連邦社会保障税 (Social Security Tax : 日本の社会保険料に相当) 及び連邦失業保険税が給与から源泉徴収される (これらの給与から徴収される税を総称して Employment Tax 又は Payroll Tax と呼ばれている。)

5 連邦法人所得税

課税年度は法人の定める事業年度とされ、申告期限は事業年度終了後3か月目の15日となる。課税所得は益金から損金、損失を差し引き算出される。法人所得税の算出に当たっては、15%~35%の累進税率が適用される。なお、以下の普通法人以外の事業体については、法人レベルではなく、その保有者レベルでの課税が行われる。

【パートナーシップ】

パートナーシップ自体は納税義務を負わないが、情報申告書を毎年 IRS に提出する必要がある。なお、パートナーシップが稼得した所得については、各パートナーにパススルーされ、各パートナーが納税義務を負うことになる。

【S法人 (Subchapter S Corporation)】

税法上の一定の条件を満たした小規模事業法人は、S法人として区分される。S法人の所得は各株主に割り当てられ、個人所得として課税される。

6 贈与税及び遺産税 (相続税)

米国において贈与税及び遺産税は別個の税制ではなく、両税が連邦統一移転税の一環として存在している。遺産税の計算では、過去に贈与した財産の価額を課税標準に加算した

金額に税率を乗じて税額を算出し、当該税額から過去に納付した贈与税額を控除して最終的な遺産税額を求める方式を採用している。贈与税及び遺産税の算出に当たっては、統一移転税率 (Unified Transfer Tax Rate) という共通税率が適用される。

なお、贈与税については、受贈者一人当たり年間 14,000 ドル (2014 年度。インフレーションを考慮して毎年金額は変動) の贈与、遺産税については、5,340,000 ドル (2014 年度) までの相続は非課税となる。

7 更正及び加算税

更正の期間制限は原則 3 年であるが、申告漏れ所得が当初申告書に記載された総所得金額の 25% を超える場合は、6 年に延長される (脱税・無申告の場合は無期限) 。

過少申告加算税は 20% であり、無申告加算税については無申告の期間 1 月毎に申告税額の 5% (最高 25%) が加算される。重加算税は 75% であり、無申告の場合は、無申告の期間 1 月毎に納付税額の 15% (最高 75%) が加算される。不納付加算税は、1 月毎に 0.5% (最高 25%) が加算される。

8 売上税

売上税は、地方税 (州税) であり、課税対象売上に対して課される最終消費関連取引税である。売上税はほぼ全ての州で課税されるが、州、郡、市それぞれが課税権を有し、同一州内でも税率が異なる場合がある。

各州が事業者に対して売上税及び州法人税の課税権を行使するために必要となる当該州との事業関連性をネクサス (NEXUS) とい

いる。1990 年代は、ネクサスは、在庫保管、製造から販売までの物理的拠点や雇用地等で判定されていたが、その後のオンライン取引の普及に伴うビジネス形態の変遷により、オンライン取引へのネクサスの判定が問題となっている。インターネット通販の大手であるアマゾン・ドット・コム等のオンライン小売業者を対象とした売上税であることから、通称「アマゾン税」と呼ばれているが、各州におけるオンライン取引に係る売上税の徴収を認める法案 (市場公正法 : The Marketplace Fairness Act)³⁾ が米国議会に提出され、2013 年 5 月に上院で可決されたものの、中小規模業者の徴税事務の負担や増税といった問題も指摘されており、下院ではいまだ可決されず、法律の制定には至っていない。

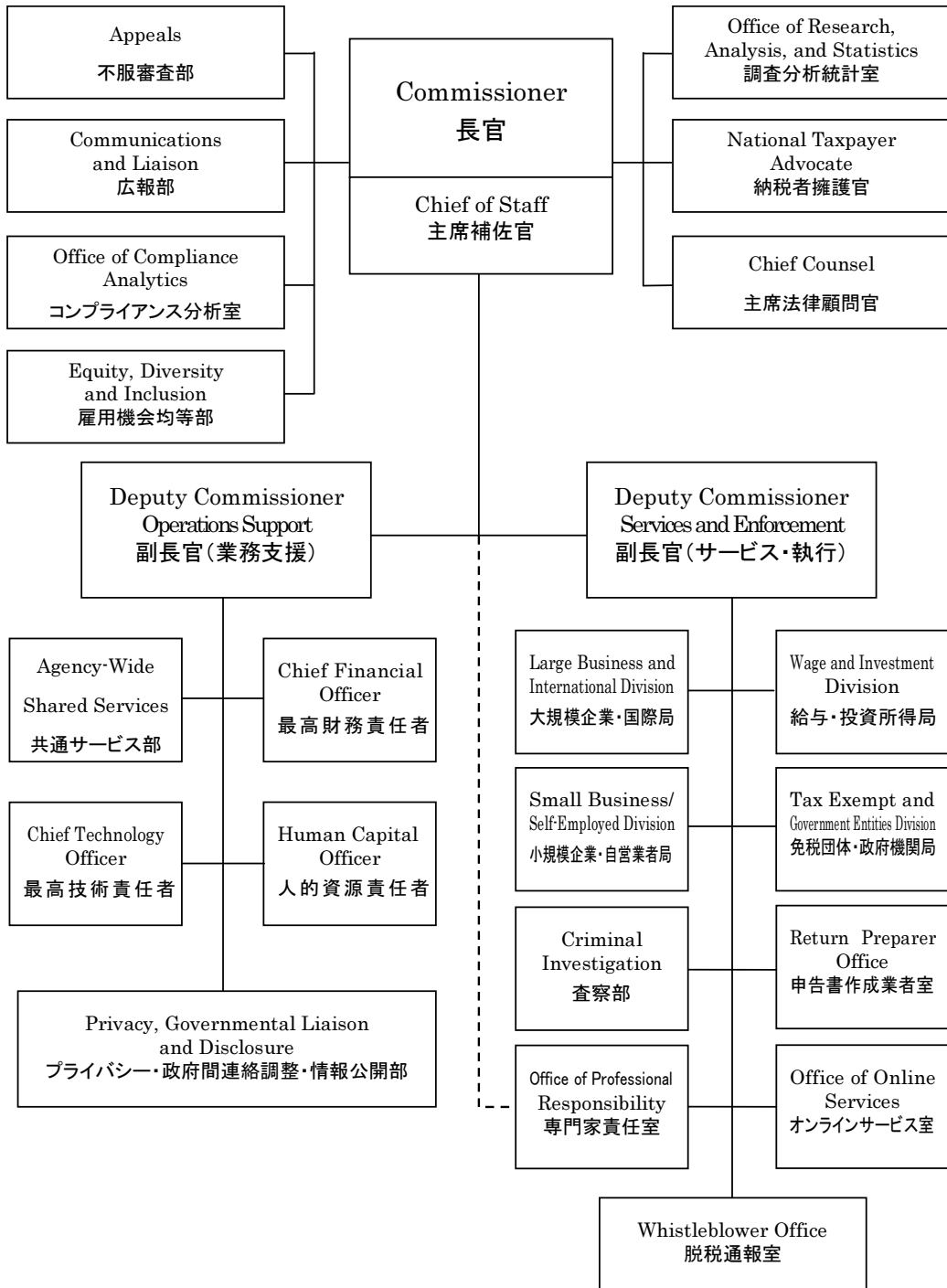
また、既に州法でオンライン取引に対する売上税を導入しているニューヨーク州において、オンライン取引に対する売上税を巡る訴訟事件が起きているが、2013 年 12 月に最高裁判所は、オンライン取引に対する売上税を不服とするオンライン販売業者からの申立てを棄却する旨の判決を下している⁴⁾。

税務行政の概要

1 IRS の組織編制

米国財務省 (Department of the Treasury) の外局である IRS は、酒税・たばこ税と関税⁵⁾を除く連邦税の賦課・徴収及び社会保障税の徴収⁶⁾等を担当している。

IRS組織図⁽⁷⁾ (2014年6月現在)



2013 事務年度における IRS 全体の職員数は 83,613 人 (フルタイムの正規職員は 81,296 人、その他の職員は 2,317 人) である⁽⁸⁾。

2 IRSの基本戦略及びタックス・ギャップ測定

IRS は、「IRS Strategic Plan」⁽⁹⁾ (2014年6月発表)の中で、2014年～2017年の4年間にわたる組織の目標を掲げている。その目標は、納税者が自発的にコンプライアンスを遵守するためのサービスの向上及び全納税者が適正に納税義務を履行するための税法執行の強化である。また、これらの目標を達成するため、IRSの人的・技術的基盤への投資を行うとしている。

サービス面の向上に当たっては、タイムリーなガイダンス・アウトリーチの提供や税務専門家等との関係強化、また、執行面の強化

に当たっては、迅速な法の執行、執行に関するアプローチの多様化、国際税務に対する取組、リスク分析に基づく高リスク分野への資源集中化、会計士等税務専門家による職業規範や法令順守の徹底といった目標を掲げ、かつ目標ごとに行動戦略を設定している。

さらに、IRSは、税法により課されるべき税額と実際に納付された税額との差異であるタックス・ギャップの測定を行っており、タックス・ギャップ削減のためのコンプライアンス向上の施策の足掛かりとして活用している。なお、2012年に行われた2006年度に係るタックス・ギャップは4,500億ドルに上るものと試算されている⁽¹⁰⁾。

(単位：億ドル)

	2001年度	2006年度
税金負債総額	21,120	26,600
グロス・タックス・ギャップ	3,450	4,500
正味タックス・ギャップ ^(注)	2,900	3,850
コンプライアンス遵守割合	83.7%	83.1%

(注) 正味タックス・ギャップとは、IRSの執行により納付された額を控除した額。

3 税務調査等に関する制度及び事務運営

(1) 調査方法及び調査対象者の選定

IRSでは、大規模企業・国際局、小規模企業・自営業者局、給与・投資所得局及び免税団体・政府機関局の4局が、それぞれ所轄する納税者に対する税務調査を行っている。調査方法には、文書のやり取りのみで完結する書簡調査と、調査官が調査先に臨場して行う実地調査があり(査察調査については後述。)主に以下のような状況にあてはまる場合に調査対象者として選定される⁽¹¹⁾。

Discriminant Inventory Function System (以下「DIFシステム」という。)による個々の申告書の分析スコアが高い場合。DIFシステムによりハイスコアとして調査対象者に抽出された場合は、調査後に納税額の変動する可能性が非常に高いとさ

れている。

納税者が提出した申告内容と、第三者から提出されたForm 1099(支払調書)やForm W-2(源泉徴収票)といった情報とを突合した結果不一致がある場合。

新聞、公的記録、第三者からの情報を含む様々な情報を分析した結果、申告内容に何らかの問題があると想定される場合。また、2009年には大規模企業・国際局内に世界的富裕層産業グループ(GHWG: Global High Wealth Industry Group)が設置され、様々な複雑なビジネスストラクチャーを組んでいる富裕層を総合的に調査する体制も取られている。

(2) 効率的な事務運営のための施策

IRSの限られた人的リソースの有効活用のために、大規模企業・国際局所管の法人に対

しては以下の施策を行っている。

イ Pre-Filing Agreement Program (PFA : 事前合意制度)⁽¹²⁾

申告後の税務調査に関連する IRS 側及び納税者側のコスト及び負担を軽減することを目的とする。納税者は、IRS との間で係争が起こる可能性が高いと考える特定の問題 (取引) に関して、過去の事例で用いられた法的解釈の適用を事前に申請し、申告前に IRS との間で合意することにより当該問題を解決することができる。

ロ Limited Issue Focused Examination (LIFE : 特定項目限定調査制度)⁽¹³⁾

従来行われてきた広範囲な項目を対象とした調査と異なり、IRS が特定の争点に調査項目を絞る代わりに、納税者に対して資料提出要求や調査協議等に進んで応じることを求め、調査の迅速な処理を行うことができる。

ハ Compliance Assurance Process Program (CAP : 法令遵守保証制度)⁽¹⁴⁾

申告前に申告書の正確性を保証することによって納税者側のコスト、負担及び将来事象の不確実性を減少させ、その結果として申告後の調査にかかる IRS と納税者のコスト及び負担を軽減させることを目的とする。納税者が自主的に当該制度への参加を表明し、IRS との間で調査の対象となる事業の範囲及び IRS に報告する取引等の基準・手続等に関する「基本合意書 (Memorandum of Understanding)」を締結する。納税者は基本合意書に従って進行年度における取引及び全ての重要な問題に関する情報を開示する必要がある。

ニ Industry Issue Resolution Program (IIR : 業種別問題解決制度)⁽¹⁵⁾

大規模企業・国際局及び小規模企業・自営業者局の所掌する納税者に対して、特定業種で頻繁に発生する課税問題に関する指針を提供する。各種指針は作成の都度公表

されている。

(3) 税務調査に関する主な手続及び制度

イ IDR (資料提出要求)

IDR とは、事務運営指針 (Internal Revenue Manual : IRM)⁽¹⁶⁾に基づく、税務申告書の項目についての情報収集を行うための調査手法の一つである。IDR は、明確で簡潔な要求内容が求められ、納税者に要求する際には、Form 4564⁽¹⁷⁾という所定の様式を用いることとされている。

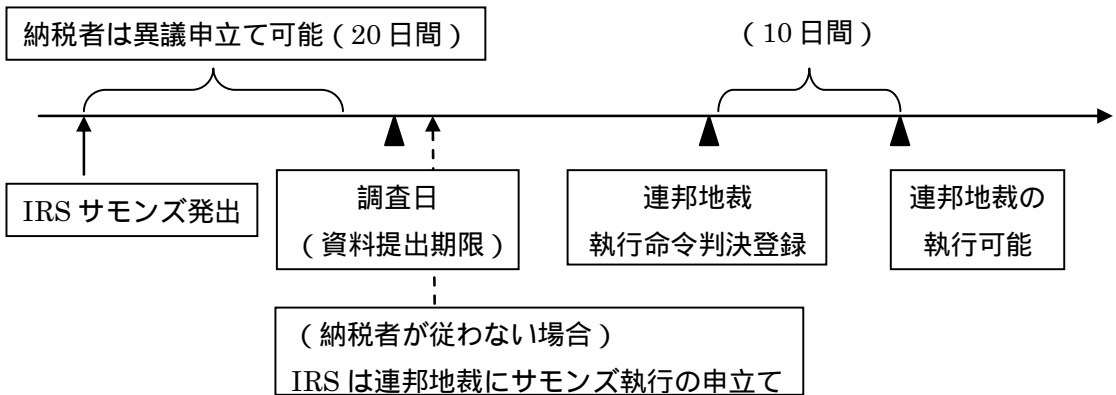
なお、納税者が IDR に対して資料を提出しないなどの場合⁽¹⁸⁾、IDR への不対応又は提供された情報が不十分であったことにつき、相当の理由があると認められる場合を除き、義務不履行通知 (Delinquency Notice) プレサモンズの通知 (Pre-Summons Letter)、サモンズ (Summons) による三つの段階の執行手続が行われる。

ロ サモンズ (召喚状)

サモンズとは、IRC (IRC7602 条等) に基づき、納税者等に対して、宣誓の下による証言をさせた上で、資料提出や証言を求めるもので、最終的な裁判所における強制執行を担保としている。サモンズは、申告書の適格性の確認、申告書が作成されていない場合における申告書の作成、租税債権の確定、租税債権の徴収、税法執行に対する違反の調査の目的において発動され⁽¹⁹⁾、査察 (Criminal Investigation)、徴収 (Collection) 事務においても利用される。

なお、第三者に対しても、サモンズを発出することができ (IRC7609 条)、更に裁判所が、一定の要件を満たしていると承認する場合、調査対象者の身元を特定するために、例えば、銀行等に対して、サモンズ (John Doe Summons) を発出することも認められている (IRC7609 条(f))⁽²⁰⁾。

【サモنزの流れ】



八 脱税通報報奨金制度 (Whistleblower 制度)

脱税通報報奨金制度とは、通報の対象となる納税者(個人の場合に限る。)の総収入金額 (gross income) が 20 万ドルを超え、かつ 追徴税額 (本税、附帯税) が 2 百万ドルを超える場合に、通報者に対して、その情報により徴収された追徴税額の 15% ~ 30% (情報の寄与度が低い場合は

10%) が報奨金として支払われるものである⁽²¹⁾。また、通報者は、当該報奨金額の決定に不服がある場合には、租税裁判所に異議を申し立てることができる (IRC7623 条 (b))⁽²²⁾。なお、IRS には、当該制度の直接的な事務を担当する脱税通報室 (Whistleblower Office) が設置されている⁽²³⁾。

(4) 税務調査の状況

【調査割合】⁽²⁴⁾

	2011 年度	2012 年度	2013 年度
全体	0.9%	0.9%	0.8%
個人	1.1%	1.0%	1.0%
法人	1.5%	1.6%	1.4%
遺産税	18.2%	29.9%	11.6%
贈与税	1.2%	1.4%	1.1%
パートナーシップ	0.4%	0.5%	0.4%

4 滞納処分の特徴

(1) 差押えのデュー・プロセス

IRS は、滞納処分による差押え (Levy⁽²⁵⁾) に係るデュー・プロセスとして、IRC 上の次のような要件を充足しなければならない (IRC6330 条)。

- IRS は、差押えをしようとする場合には、差押えの 30 日前までに納税者に通知しなければならない、その通知の中で聴聞を受ける権利があることを明記する (IRC6330 条 (a))。
- 納税者が聴聞を要求する場合には、IRS

の不服審査部が審査を行い、IRS と納税者双方の意見を聴取して判断する（IRC6330 条(c)(1)）。

- 審査官の決定に不服がある場合には裁判所に訴訟を提起でき（IRC6330 条(d)(1)）、不服審査部の聴聞、審査及び訴訟期間中は差押えをすることはできない（IRC6330 条(e)(1)）。

(2) 連邦税リーエン制度

連邦税リーエン(Federal tax liens)とは、租税債権を保全するために納税者の財産上に設定される連邦税の先取特権であり、納税者が、本税、延滞税、加算税等を含めた税額の請求を受けた後に(after demand⁽²⁶⁾)納税しない場合に、動産・不動産等を問わず当該納税者の全ての財産・権利に対して、賦課(assessment)時点に遡って成立する(IRC 6321 条、6322 条)。また、他の債権者に対しては、リーエンの登録をすることにより第三者への対抗力が生じる(IRC6323 条(a))。

(3) オファー・イン・コンプロマイズ制度

オファー・イン・コンプロマイズ(Offer-in-Compromise)とは、納税者の納税義務又は納付資力等に疑念がある場合など、財務省規則 301.7122-1 条(a)(2)(b)に規定する一定の理由に基づいて⁽²⁷⁾、本来納税義務のある税額以下に減額して納税するという納税者と IRS との間の合意である(IRC7122 条(c))⁽²⁸⁾。

(4) オンライン分納申請制度

個人の納税者を対象として、個人所得税を法定納期限までに納付することが困難な場合に、直接 IRS の徴収担当者と財務状況等の説明を含む分納相談を行うことなく、IRS のウェブサイト上のオンライン申請のみ(申請後直ちに許可の確認が画面上に表示)で、毎月の自動引き落としなどの納税を行うことができる⁽²⁹⁾。

(5) 滞納処分状況

【差押え等の件数】⁽³⁰⁾

(単位：千件)

	2011年度	2012年度	2013年度
Levies	3,749	2,961	1,855
Liens	1,042	708	602

5 査察制度

IRS には査察部(Criminal Investigation)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。査察部は IRC に係る犯罪、すなわ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、合法収益に係る租税犯罪、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)、薬物関連の金融犯罪、及び反テロリズムファイナシングである。

査察部には全米でおよそ 3,700 名の職員が在籍しており、そのうち 2,539 名(2013 事務年度末)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⁽³¹⁾。

査察部は 2010 年に、国際事案の支援及び外国当局との関係強化を図るため「国際業務室(Office of International Operations)」を設置した。外国当局の支援が必要な場合、現場の査察官は同室へ支援要請を提出し、同室が要請内容を審査した上で、海外に駐在しているアタッシェを通じて、外国当局へ支援依頼を行う。

なお、海外アタッシェは現在 10 地域(シドニー、ブリッジタウン(バルバドス)、オタワ、北京、香港、ボゴタ(コロンビア)、ロンドン、フランクフルト、メキシコシティ、パナマシティ)に派遣されている。

【立件等の状況】⁽³²⁾

(単位：件数)

	2011 年度	2012 年度	2013 年度
起訴勧告	3,410	3,701	4,364
有罪判決割合	92.7%	93.0%	93.1%
調査着手	4,720	5,125	5,314
正式起訴/略式起訴	2,998	3,390	3,865

6 国際課税の動向

(1) 移転価格課税・相互協議

イ 移転価格調査ロードマップ

IRS は、2014 年 2 月、移転価格調査手続のロードマップ (Transfer Pricing Audit Roadmap) を公表した。当該ロードマップは、移転価格調査の各段階のアウトラインを示し、事前計画や事実に基づいた柔軟なアプローチの重要性を強調するとともに、明確で説得力のある効果的な意見提示が事案の成否を分けるとしている。主として国際課税に携わる IRS 調査官に向けて作成されたものであるが、納税者の利益となることを期待して IRS のウェブサイト上で公開されている⁽³³⁾。「計画 (Planning)」、「実行 (Execution)」及び「最終決定 (Resolution)」の三つの段階からなる移転価格調査スケジュールと、各段階における事務運営指針 (IRM) や IRC 等へのリンクが含まれており、調査着手から終了までを 2 年と想定している。

ロ APA 担当部署と相互協議担当部署の統合

IRS は、2012 年に、法律顧問官室 (Office of Chief Counsel) に属していた APA (移転価格課税に係る事前確認) プログラムと大規模企業・国際局に属していた相互協議プログラムを統合し、APMA (Advance Pricing and Mutual Agreement) プログラムを設置した。APA プログラムと相互協議プログラムの統合により、二国間の APA

事案を効率的に処理することを目的としている。APMA プログラムの各チームが、APA プログラムにおける納税者への審査と相互協議プログラムにおける条約相手国との交渉を併せ持ち、同一の担当者が一つの事案を最初から最後まで一貫して担当するため、効率的な処理を行うことができる。2014 年 3 月現在、APMA プログラムには、55 人のチームリーダー、26 人のエコノミスト及び 10 人のシニアマネージャーが所属している⁽³⁴⁾。

(2) オフショア対策

イ 外国口座税務コンプライアンス法 (FATCA)

米国財務省は 2012 年 2 月、外国口座税務コンプライアンス法 (Foreign Account Tax Compliance Act、以下「FATCA」という。) に関する規則案を公表し、その後、パブリック・コメントを反映した形で、2013 年 1 月に最終規則が公表された。

FATCA は、2010 年 3 月に成立した追加雇用対策法 (Hiring Incentives to Restore Employment Act of 2010) の一部として、米国人が資産を米国外に移転することによる租税回避行為を防ぎ、適正な申告を促して税務コンプライアンスの向上を図るために制定された。

FATCA では、全ての外国金融機関 (Foreign Financial Institution、以下「FFI」という。) は IRS と FFI 契約を締結し、米国口座を特定するため顧客の本人

確認を行い、米国口座情報を年に一度 IRS に報告することが求められる。一方、IRS と契約を締結しない FFI は、自己勘定又は顧客勘定により米国投資を行い、利子、配当等の米国源泉所得を稼得する場合、30% の源泉徴収が課されることとなる。情報の報告に協力しない顧客に対する FFI の支払も 30% の源泉徴収の対象となる。

その後、2012 年 7 月に当該政府間アプローチを実施するためのモデル協定を公表した。当該モデル協定は双務主義 (reciprocal) バージョン (モデル 1) と片務主義 (nonreciprocal) バージョン (モデル 2) の 2 種類が用意されている。双務主義バージョンは、協定相手国の居住者が米国内の金融機関に保有している口座について、米国政府が現在収集している情報を協定相手国に提供するとし、同等レベルの

情報を交換するための法整備を行うとする条項を含んでいる⁽³⁵⁾。

□ 外国金融口座報告制度 (FBAR)

FATCA による外国金融口座を保有する者からの報告制度とは別に、米国納税者に対する国外に有する金融資産の報告を義務付ける制度として、外国金融口座報告制度 (Foreign Bank and Financial Accounts Reporting、以下「FBAR」という。)がある。FATCA による報告制度と FBAR による報告制度の違いは、FATCA による報告書は、確定申告書の一部という位置付けであるため、申告要件を満たさない場合には提出を求められないのに対し、FBAR による報告書は、報告要件が満たされた場合、所得税の確定申告義務がない場合であっても、提出しなければならないことである。

【FATCA の報告制度と FBAR の比較】

	FATCA	FBAR
報告義務者 ^(注1)	米国人等で、一定の年度末残高又は年間最高残高 ^(注2) を超える特定外国金融資産 ^(注3) を有している者	米国人等で、国外に有する金融口座の合計残高が、暦年中に一度でも 1 万ドルを超えた者
報告様式	Form 8938	Form TD.F 90-22-1
報告期限	確定申告期限 (申告書に添付して提出)	翌年の 6 月 30 日
提出先	IRS	米国財務省
根拠条文	IRC6038D 条	31CFR (連邦規則集) 1010.350 条

(注1) 報告義務者

FATCA の報告制度では、原則として個人を報告義務の対象としているが、当該個人の資産を直接又は間接に保有する目的で設立・利用されている事業体も対象に含まれる。また、FBAR においては、「米国人 (US Person)」を対象としているが、「米国人」には米国市民等の個人のほか、パートナーシップや法人、信託等も含まれる。

(注2) 一定の年度末残高又は年間最高残高

各残高は、申告形態 (個別申告か夫婦合算申告か) 及び国内居住・国外居住の別により異なるが、例えば、国内に居住し個別申告をする米国市民の場合、特定外国金融資産の年度末残高が 5 万ドル又は年間最高残高が 7.5 万ドルを超える者に報告義務が課される。

(注3) 特定外国金融資産

外国金融機関口座のみならず、外国企業が発行した株式や債券、外国事業体の持分、契約相手が米国人以外である金融商品や金融取引が含まれる。

八 オフショア自主開示プログラム

オフショアへの資産隠しを把握することを目的として、納税者にペナルティ軽減のインセンティブを付与するなどにより、納税者自らが自主的にオフショア口座を開示し、適正な申告を行う機会を与えるための制度である。2009年及び2011年に実施されたオフショア自主開示プログラムに続き、2012年1月9日には、3回目となるイニシアティブ（Offshore Voluntary Disclosure Initiative：OVDI）が実施されている。3回目のイニシアティブは、過去2回のものとは異なり、終了期日は定められておらず、IRSから新たな通知があるまで実施される。同プログラムへの参加者はこれまでに4万3千人以上に上り、60億ドル以上が徴税されている。なお、2009年度の参加者の外国金融口座の所在地国のうち、約40%がスイスであった⁽³⁶⁾。

二 オフショア口座を巡るスイス系銀行への追及

オフショア口座を保有する米国人納税者の申告漏れが問題となり、2008年に、米国司法省は、スイス系銀行のUBSの捜査を行った。その結果、最終的に、UBSは7.8億ドルの和解金を支払い、スイス政府容認の下、約4,500件の顧客情報を引き渡した。その後、米国司法省は、その他の14行のスイス銀行の捜査も開始し、2012年には、Wegelinが脱税ほう助で起訴され廃業、2013年には、Freyも業務停止を発表した。これらの一連の動きを受け、同年8月、米スイス政府間において、起訴免除に伴う顧客情報提供（顧客名等の個別的な詳細情報は含まれない。）について合意が交わされ、106行の銀行が当該プログラムに参加するに至っている。なお、このような動きがある一方で、2014年2月に、クレディスイスが米国議会上院の公聴会でヒアリングを受けるなど、米国は、スイス系銀行に対する

追及を強化している⁽³⁷⁾。

ホ 市民権放棄者に対する課税（Expatriation Tax）制度

市民権を放棄した米国市民又は永住権を放棄した長期居住者（直前の15年間において少なくとも8年間米国の永住権を保持していた者）で、国籍離脱又は永住権放棄の日の直前5年間の平均年間所得税が155,000ドル超、国籍離脱又は永住権放棄の日におけるネットの財産が2百万ドル以上、国籍離脱又は永住権放棄の日の直前5年間の米国連邦税の納税義務を果たしていることをForm 8854に基づいて宣誓証明していないことのいずれかの要件を満たす場合、原則、国籍離脱・永住権放棄する前の日の時価により財産が売却されたものとして、その財産のネットの未実現の値上がり益（損失）に対して所得税が課税される（IRC877、877A条）⁽³⁸⁾。

7 租税回避防止策

(1) タックス・シェルターに係る規則等

2004年米国雇用創出法（American Job Creation Act of 2004）の成立により、2003年2月に定められた財務省規則1.6011-4条によって、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ぼ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、納税者に対するタックス・シェルターの報告義務（IRC6011条）、プロモーターに対する当該取引の報告義務（IRC6111条）、投資家リストの作成・保存義務（IRC6112条）また、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。

これにより報告義務がある納税者は、

Form 8886 (Reportable Transaction Disclosure Statement(報告対象取引開示書)⁽³⁹⁾)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 条)。

報告対象取引とは、次の ~ のいずれかに該当するものをいう (財務省規則 1.6011-4 条(b))。

指定取引 (Listed Transaction): IRS が notice 等で租税回避として問題があると公表した取引のうち、濫用的租税回避目的とした取引であると指定した取引及びこれに相当類似する (Substantially similar) 取引⁽⁴⁰⁾

守秘義務を要する取引 (Confidential Transaction): アドバイザーから受けた取引スキームや租税戦略についての内容に守秘義務が課され、それに関して納税者が一定額以上の報酬を支払っている取引

結果補償付取引 (Transactions with Contractual Protection): 節税取引に実質的な効果がなかった場合に報酬の払戻しを行う、又はアドバイザーへの報酬が実際に得られた節税額の一定割合であるとした補償契約付の取引

損失取引 (Loss Transaction): 当該取引を行うことで、一定額以上の損失が生じる取引

潜在的租税回避取引 (Transaction of interest): 米国財務省及び IRS が濫用的租税回避又は脱税の可能性があると認識を持っているもので、それを断定するための情報の把握が十分でない取引⁽⁴¹⁾

(2) JITSICにおける取組

米国は 2004 年に英国、オーストラリア、カナダの税務当局と共にワシントン D.C.に JITSIC (Joint International Tax Shelter Information Centre) を設立した。その後、日本、韓国、中国、フランス及びドイツが加わり、現在計 9 か国間で国際的租税回避スキ

ーム及び富裕層に関連した情報交換要請への対応や調査手法等の知見の共有に取り組んでいる。なお、JITSIC はワシントン D.C.のほか、ロンドンにも設置されている。

8 電子申告及び電子納税の状況

(1) 電子申告利用に関する目標、普及対策及び状況

イ 目標

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 年までに主要な申告に対する電子申告割合の目標を 80% に設定していた。当該目標を達成することはできなかったが、2012 年度において、個人所得税の確定申告は 80% を達成した。

ロ 普及対策

(イ) 無料ソフトの提供⁽⁴²⁾

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 (Free File) を受けることができる。ただし、調整後総所得 (AGI) が 58,000 ドル以下であることが条件になっている⁽⁴³⁾。

(ロ) 添付書類の提出免除⁽⁴⁴⁾

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、手もとに保管しておくことができる。

(ハ) 優先的還付処理⁽⁴⁵⁾

紙ベースでの申告に対する還付までの処理期間が約 6 ~ 8 週間なのに対して、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。

八 普及率⁽⁴⁶⁾

	2011 年度	2012 年度	2013 年度
個人	77.3%	81.0%	82.9%
普通法人（C 法人）	32.7%	42.5%	48.6%

(2) 電子化の進展に伴う諸問題と対策

行政の電子化に伴い、IRS 内では情報管理の重要性、とりわけ業務用パソコンに保管されている情報の管理に関する認識が高まっている。昨今は IRS をかたるフィッシング詐欺が増加しており、納税者に注意を呼び掛けている⁽⁴⁷⁾。また、他人の社会保障番号（SSN：Social Security Number）を含む個人情報を盗み出し（ID 盗難）、架空の収入を記載した申告書を電子的に提出して還付金を詐取する事件が増加している。

IRS は 2011 年の申告期から、過去の確定申告において社会保障番号（SSN）等の個人情報盗難被害にあった納税者で、かつ現在の身元が確認できた納税者に対して、確定申告の際に用いる 6 桁の ID 保護用個人識別番号（Identity Protection Personal Identification Number、以下「PIN」という。）を付与するプログラムを開始した。ID 盗難の被害者は当該 PIN を用いて確定申告書を提出することとなる。IRS は、この PIN により、当該申告書が合法的な納税者によって提出されたものであると識別し、ID 盗難を把握するために設計された追加的なスクリーニングを省略することができ、還付金の支払遅延を回避することができる。

(3) 電子納税サービス

イ The Electronic Federal Tax Payment System（EFTPS）⁽⁴⁸⁾

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、法人共に 365 日先までの納税を指図することができる。

ロ Electric Funds Withdrawal（EFW）⁽⁴⁹⁾

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。

ハ クレジットカード又はデビットカードによる納税⁽⁵⁰⁾

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、クレジットカード又はデビ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 1.88%～3.95%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。

9 納税者サービスに関する特徴

(1) 概要

1998 年 IRS 組織改革法以降 IRS は、納税者を「Customer」と称して納税者サービスを重視してきた。IRS は、納税者のコンプライアンス向上のための施策の一環として、IRS のウェブサイト等を通じた各種情報、申告書様式等の提供、税務相談、納税者擁護官による中低額所得者層や英語を母国語としない外国人の納税者等に対する支援制度等の納税者サービスを提供している。

また、納税者等への利便提供のために、電子申告や電子納税を積極的に推進するほか、納税手段の多様化に対応し、一定所得以下の納税者を対象に無料によるインターネット申告等の機会も提供している⁽⁵¹⁾。

さらに、「e-Service」と称して、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も提供している⁽⁵²⁾。

(2) 各納税者サービスの特徴

イ 税務相談

税務相談の方法としては、電話、面談、インターネット、メール及びファックスが活用されている⁽⁵³⁾。なお、基本的に納税者の個別照会は、対面・電話による相談以外は受け付けていない。

(イ) 電話相談

電話相談では、一般個人用及び税務専門家専用等の電話回線を用意している⁽⁵⁴⁾。また、TeleTax Line では、英語又はスペイン語による音声認識システムにより、納税者は、自己の還付処理手続の状況を確認することができる⁽⁵⁵⁾。

(ロ) 対面相談

対面相談は、全米に所在する納税者支援センター(TAC: Taxpayer Assistance Centers)で行っており、IRS のウェブサイトにおいて居住地の郵便番号から最寄りのオフィスを検索することができる。また、フランクフルト、ロンドン、パリ、北京、プエルトリコの米国大使館又は領事館において実施しており、税務申告書や出版物等を配布しているほか、納税者等の質問等に応じている⁽⁵⁶⁾。

(ハ) その他の手段(IRS のウェブサイト)

IRS のウェブサイトは様々な情報を提供しており、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。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⁽⁵⁷⁾。

- ・ 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
- ・ 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
- ・ 英語のほか、スペイン語、中国語、

韓国語、ロシア語、ベトナム語での情報

- ・ 個別情報に対する電子メール
- ・ 税務専門家向けの情報

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の提供、インターネット上での情報の提供⁽⁵⁸⁾、メール⁽⁵⁹⁾、チャットを通じた照会も受け付けている(IRS ウェブサイトヘルプデスクによるメールやチャットによる照会は、IRS ウェブサイトにおける検索や技術的な問題解決を支援することを目的としており、納税者の税務申告書や特定の事情に対する税法上の適用に関する質問に対しては回答していない。)

ロ 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⁽⁶⁰⁾。

(イ) Disclosure Authorization (DA)⁽⁶¹⁾

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、即日代理活動することができる。

(ロ) Transcript Delivery System (TDS)⁽⁶²⁾

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。

(ハ) Taxpayer Identification Number (TIN) Matching⁽⁶³⁾

情報申告等の提出前に、納税者認識番号(Taxpayer Identification Number)と氏名をオンライン等で確認することができる。

ハ 納税者擁護官制度

1998年 IRS 組織改革法以降、部内における是正勧告等を行う権限等がなく、納税

者に対する実効的な救済が困難であったこれまでの納税者オンブスマン制度が強化され、納税者擁護官 (Taxpayer Advocate Service) 制度、納税者擁護官室 (Office of the Taxpayer Advocate) 等が創設されたほか (IRC7803 条(c)、低所得納税者の支援制度 (IRC7526 条) 等が制定され、納税者の権利保護が一層強化された。

納税者擁護官は、IRS の部内組織であるが IRS から独立しており、その長である国家納税者擁護官 (National Taxpayer Advocate) が指揮命令権限を有する (IRC7803 条(c)(1)(A), (B)(i))。納税者擁護官の主たる業務は、以下のとおりである (IRC7803 条(c)(2)(A))。

- ・ IRS との間で生じた問題を納税者が解決するのを支援する。
- ・ 納税者が IRS に対応する上で生ずる問題点を明らかにする。
- ・ 明らかにされた問題点を解消するため IRS の行政事務の転換を提言する。
- ・ 明らかにされた問題点を解決するような法改正の可能性を提示する。

なお、納税者擁護官は、ワシントン D.C. に本部があり、コロンビア特別区、プエルトリコ、全米各州、キャンパス等に Local Taxpayer Advocate が配置されている⁽⁶⁴⁾。

(3) 納税者権利憲章

IRS は 2014 年 6 月、新たな納税者権利憲章 (Taxpayer Bill of Rights) を公表した⁽⁶⁵⁾。当該納税者権利憲章は、既存の税法に点在していた納税者の権利を 10 のカテゴリー (10 か条) に分け、より分かり易い形にしたものである。その内容は以下のとおり。

- 知らされる権利
- 高品質のサービスを楽しむ権利
- 正しい税額以上の負担を求められない権利
- IRS の見解に反論し、意見を述べる権利

独立した場において IRS の決定に不服申立てを行う権利

最終決定に対する権利

不当にプライバシーを侵害されない権利

秘密が保護される権利

代理人を指定する権利

公平で適切な租税システムを享受する権利

なお、当該 10 か条は、IRS から送付される税務調査や徴収に関する通知に同封されて納税者に配布されるほか、IRS の施設内にも掲示される。

10 税務専門家制度

(1) 公認会計士、登録代理人、弁護士

米国では、日本と異なり税務申告書等の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ではない。

しかしながら、IRS との折衝 (Practice before the IRS) に際して、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、弁護士、公認会計士 (CPA)、税理士 (Enrolled Agent : EA) 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弁護士のみである。公認会計士 (CPA) 又は税理士 (EA) は、原則として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⁽⁶⁶⁾。

【税務専門家資格の概要】⁽⁶⁷⁾

	弁護士	公認会計士 (CPA)	税理士 (EA)
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	根拠法 Treasury Department Circular No.230		
税務関連訴 訟代理	(原則不可) (U.S. Tax Court Examination に合格すれば可)		

(2) 申告書作成業者

IRS は 2010 年に、全ての申告書作成業者に対して、識別番号 (Preparer Tax Identification Number、以下「PTIN」という。) の取得を義務付ける規則を発表した。これは、米国では税理士や会計士等の資格を有していなくても、報酬を得て他人の税務申告書を代理作成することができ、誤った税務指導や脱税指南を行う業者が後を絶たないことから、これらの者を管理する明確な基準が必要だと指摘されていたためである。これにより、2011 年 1 月 1 日以降、申告書作成業者は IRS に提出する全ての申告書上に当該 PTIN を記載しなければならず、記載しない申告書を提出した場合には、IRC6695 条(C)に基づくペナルティが課せられることになり、Circular 230 (日本の税理士法に相当) を申告書作成業者にも適用する目的がある⁽⁶⁸⁾。

イ 適正試験⁽⁶⁹⁾

申告書作成業者は PTIN を取得するために能力テストに合格する必要がある。IRS は 2011 年に、一定レベルの能力を確保させるとともに、コンプライアンスの維持・向上を目的として、新たな適性試験を課すこととした。合格者は、IRS から登録済申告書作成業者 (Registered Tax Return Preparer) に指名され、IRS に提出する全ての申告書上に当該 PTIN を記載しなければならない。

ロ 継続研修及び PTIN の更新⁽⁷⁰⁾

適正試験に合格した申告書作成業者は、PTIN を毎年更新するため 15 時間の継続研修を受講する必要がある (継続研修については 2012 年より開始)⁽⁷¹⁾。更新料は 63 ドルであり、更新手続はオンライン又は申請書 (W-12) の提出による方法がある。

11 権利救済制度

(1) 権利救済制度の概要

イ 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、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又は迅速調停を利用できる場合がある。

ロ 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、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、30 日以内に審査請求書を提出するか、又は更正通知書 (Notice of Deficiency、いわゆる「90 日レター」) を待つかを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、次の手続を取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、訴訟を提起することになる (納税者はいつでも裁判所に提訴できる。)。不服審査官は、納税者に対して更正通知書を発送する。

八 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、納税者に対して更正通知書が送付される。

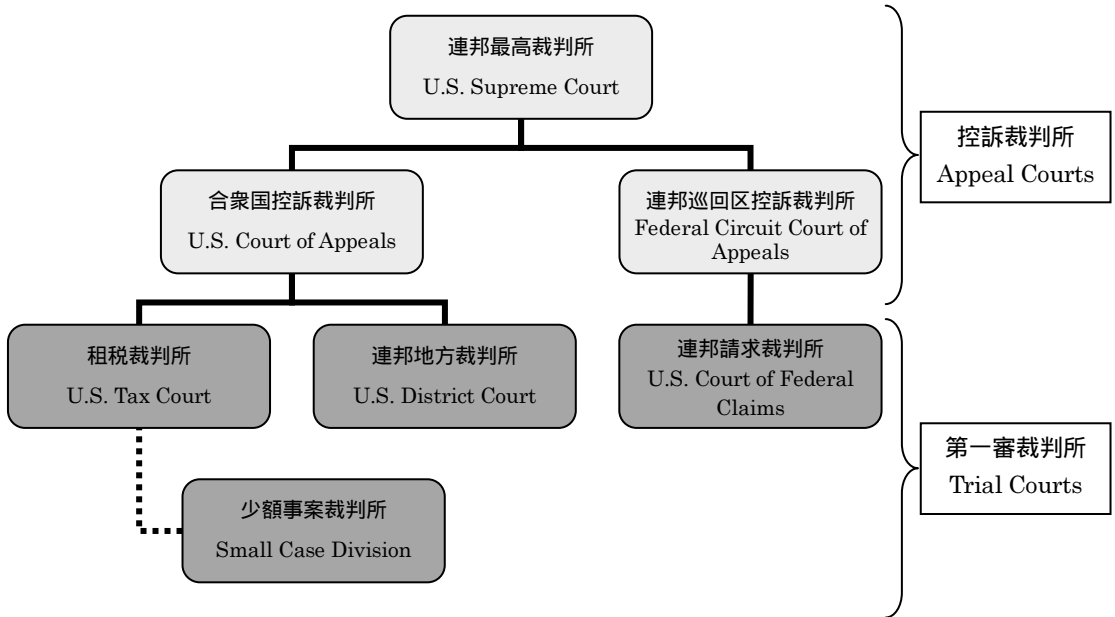
納税者は、なおも不服がある場合、90 日以内に租税裁判所 (U.S. Tax Court) に提訴するか、又は一度全額を納付した上で還

付請求し、連邦請求裁判所 (U.S. Court of Federal Claims) 又は連邦地方裁判所 (U.S. District Court) に提訴することになる。

(2) 米国の租税裁判制度

イ 米国租税裁判のシステム

米国においては、納税者はまず、第一審裁判所 (下図の Trial Courts) のいずれかに税務訴訟手続を行うことができる。納税者はその判決に不服があれば、下図のとおり、各巡回区 (地域) を担当する合衆国控訴裁判所 (U.S. Court of Appeals) 又は全米を担当する連邦巡回区控訴裁判所 (Federal Circuit Court of Appeals) に控訴し、更には連邦最高裁判所 (U.S. Supreme Court) に上訴が可能である。



ロ 租税訴訟における裁判所選択

納税者は各裁判所の特徴を考慮し、自己に有利な裁判所を選択することができる。選択する上で重要な点は、陪審裁判が選択できるかどうか、訴訟を提起する上であらかじめ争いの対象となる税額の納付をする

必要があるか、裁判官の専門性は何か、その裁判所における先例拘束性を有する判例法理は何かといった要素である。

ハ 第一審各裁判所の相違点

納税者は上記ロで記載した要素を考慮しながら、第一審をどの裁判所で行うかを選

択するが、各裁判所の特徴は次のとおりである。

(イ) 租税裁判所 (U.S. Tax Court)

租税裁判所は租税事件のみを取り扱っている。裁判官は通常高い専門性を有しており、また、訴訟提起前に不足税額を納付する必要がなく、大半の事案が租税裁判所へ提訴される。

(ロ) 連邦地方裁判所 (U.S. District Court)

連邦地方裁判所での裁判を求めるには、訴訟提起前に不足税額を納付する必要がある。税務訴訟において、陪審による審理を認める唯一の裁判所である。

(ハ) 連邦請求裁判所 (U.S. Court of Federal Claims)

連邦請求裁判所に裁判を求めるには、訴訟提起前に不足税額を納付する必要がある。

あり、事案は還付金返還請求など、連邦政府への請求事件を取り扱う。上訴すべき裁判所が連邦巡回区控訴裁判所であるため、例えば、合衆国控訴裁判所より連邦巡回区控訴裁判所に、納税者にとって有利な判例がある場合、納税者は連邦請求裁判所を選択した方がよいということになる。

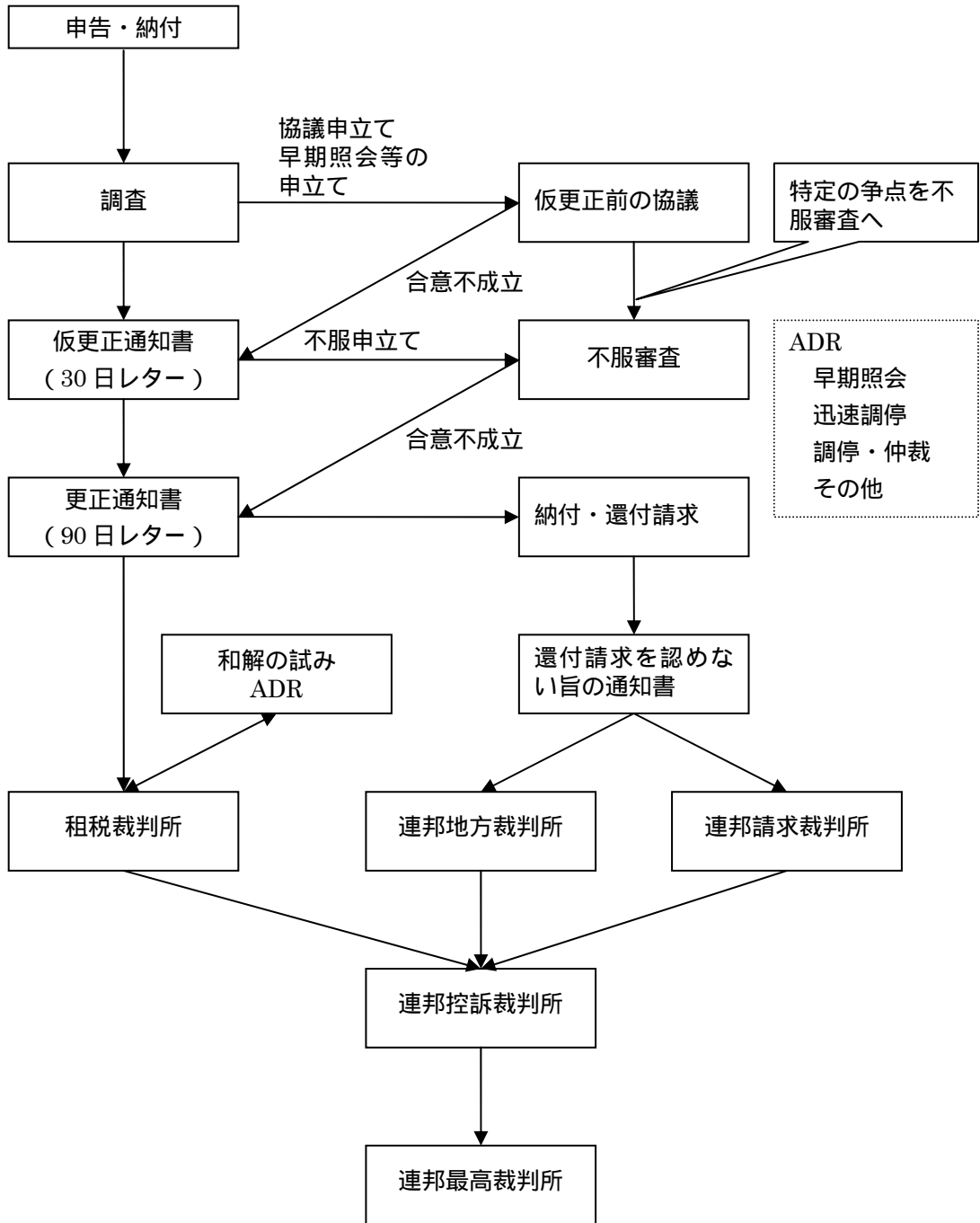
(ニ) 少額事案裁判所 (U.S. Tax Court Small Case Division)

訴えの対象となる不足税額が各年分について 50,000 ドル以下の少額事案については、納税者は、よりインフォーマルで簡便な訴訟を選択できる。ただし、納税者による申請と連邦裁判所の承認が必要である。また、判決は終局的なものとして上訴はできない。

	租税裁判所	連邦地方裁判所	連邦請求裁判所
不足税額の納付	不要	必要	必要
陪審員制度	不可	可能	不可
上訴すべき裁判所	合衆国控訴裁判所	合衆国控訴裁判所	連邦巡回区控訴裁判所
先例拘束性のある判例	控訴すべき当該控訴裁判所の判例	控訴すべき当該控訴裁判所の判例	連邦巡回控訴裁判所の判例
被告	IRS 長官	合衆国	合衆国
政府側の代理人	首席法律顧問官室 (カウンセラー) 等	司法省租税部の訴訟検事 (法務官)	司法省租税部の訴訟検事 (法務官)

特徴的な部分は網掛け部分

【参考】米国における納税者の権利救済制度の概要



(1) IRS. Affordable Care Act Tax Provisions for Individuals and Families.
<http://www.irs.gov/uac/Affordable-Care-Act-Ta>

x-Provisions-for-Individuals-and-Families
 (2) IRS. Notice 2014-21.
<http://www.irs.gov/pub/irs-drop/n-14-21.pdf>

(3) 市場公正法は、州外での売上が 100 万ドルを超えるオンライン小売業者を対象に、各州政府に売上税を納めることを義務付けるものである。オンライン小売業者は、顧客の住む州に合わせて売上税を徴収し、これを四半期ごとにまとめてそれぞれの州へ送金することが必要となる。

(4) ニューヨーク州において、州内の住人のオンラインショッピングに売上税を課す州法が、2008年に制定され、オンライン販売業者は、売上税の徴収をしなければならないこととなった。この場合、州内に実店舗が存在しなくても、アフィリエイトが物理的な拠点として取り扱われている。これに対して、オンライン販売大手の米アマゾン社は、このような取扱いは違憲である旨の訴訟を提起した。その後、2013年3月、ニューヨーク州の上訴裁判所において、アフィリエイトの存在は、徴税のための十分なプレゼンスとなる旨の判決が下され、米アマゾン社は、これを不服として上訴していたが、2013年12月、最高裁判所が本件上訴を棄却するに至っている。

(5) 酒税・たばこ税は財務省の酒類煙草税貿易管理局 (TTB : Alcohol and Tobacco Tax and Trade Bureau)、関税は国土安全保障省 (DHS : Department of Homeland Security) の税関・国境保護局 (CBP : Bureau of Customs and Border Protection) が所掌している。

(6) 連邦社会保障制度による管理・給付については、厚生省の外局である社会保障庁 (Social Security Administration) が行っている。

なお、その管理のために社会保障法に基づいて社会保障番号 (Social Security Number) が適格な住民に付番されており、納税者番号として IRS で使用されているほか、連邦機関で使用されている。

(7) IRS. IRS Organization Chart.
http://www.irs.gov/pub/irs-news/irs_org_chart_2012_.pdf

(8) IRS. SOI Tax Stats - Personnel Summary, by Employment Status, Budget Activity, and Selected Type of Personnel - Databook Table 30.
<http://www.irs.gov/uac/SOI-Tax-Stats-Personnel-Summary-by-Employment-Status-Budget-Activity-and-Selected-Type-of-Personnel-Databook-Table-30>

なお部局毎の職員数は公表されていない。

(9) IRS. IRS Strategic Plan FY2014-2017.
<http://www.irs.gov/pub/irs-pdf/p3744.pdf>

(10) IRS. Tax Gap for Tax Year 2006 Overview.
http://www.irs.gov/pub/newsroom/overview_tax_gap_2006.pdf

(11) IRS. Publication 556. Examination of Returns, Appeal Rights, and Claims for Refund.
<http://www.irs.gov/publications/p556/>

(12) IRS. Pre-Filing Agreement Program.
<http://www.irs.gov/Businesses/Pre-Filing-Agreement-Program>

(13) IRS. IRS Implements New Limited Issue Focused Examination (LIFE) Process.
[http://www.irs.gov/uac/IRS-Implements-New-Limited-Issue-Focused-Examination-\(LIFE\)-Process](http://www.irs.gov/uac/IRS-Implements-New-Limited-Issue-Focused-Examination-(LIFE)-Process)

(14) IRS. Compliance Assurance Process.
<http://www.irs.gov/Businesses/Corporations/Compliance-Assurance-Process>

(15) IRS. Industry Issue Resolution Program.
<http://www.irs.gov/Businesses/Industry-Issue-Resolution-Program>

(16) IRS. IRM 4.46.4.4.
http://www.irs.gov/irm/part4/irm_04-046-004.html#d0e321

(17) IRS. Form 4564.
<http://www.irs.gov/pub/irs-utl/form4564.pdf>

(18) IDR への不対応に係るペナルティはない。

(19) IRS. IRM 25.5.4.2.
http://www.irs.gov/irm/part25/irm_25-005-004.html#d0e94

(20) IRS. IRM 25.5.7.5, 25.5.7.5.1.
http://www.irs.gov/irm/part25/irm_25-005-007.html

(21) これまでは、通報対象納税者に係る全ての異議申立て及び申告・還付等の権利が失効するまでの間は、通報者に対して報奨金が支払われなかったが、2014年6月、IRSは一定の条件の下で全ての問題が解決する以前に報奨金の支払を行うことを公表した (IRS. June 6, 2014. WO-25-0614-01. MEMORANDUM FOR DISTRIBUTION FOR WHISTLEBLOWER OFFICE EMPLOYEES.

[http://www.irs.gov/pub/foia/ig/spder/WO-25-0614-01%20\(2\)\[1\].pdf](http://www.irs.gov/pub/foia/ig/spder/WO-25-0614-01%20(2)[1].pdf))

(22) 金額基準を満たさない場合であっても、財務長官の裁量の下、同様の報奨金計算により、支払われる可能性はあるが、通報者は、その報奨金額の決定について、異議を申し立てる権利等を有しない (IRC7623 条(a), IRM 25.2.2.9.2)。

(23) IRS・前掲注(7)。

(24) IRS. SOI Tax Stats - Examination Coverage: Recommended and Average Recommended Additional Tax After Examination - IRS Data Book Table 9a.

<http://www.irs.gov/uac/SOI-Tax-Stats-Examination-Coverage-Recommended-and-Average-Recommended-Additional-Tax-After-Examination-IRS-Data-Book-Table-9a>

(25) 税額の確定した租税債権について、IRC6303 条(a)による督促状 (Notice and Demand for payment) が納税者に送付されてから 10 日以内に納税されない場合には、財務長官は、当該滞納税金について差押えをすることができる (IRC6331 条)。

(26) 申告期限までに納税されず、IRC6202 条による査定 (assessment) がなされた後、60 日以内に、督促状 (Notice and Demand for payment) が納税者に送付される (IRC6303 条(a))。

(27) 課税に関する疑念 (Doubt as to liability) 徴収に関する疑念 (Doubt as to collectibility) 効率的税務行政の促進 (Promote effective tax administration) のうち少なくとも一つの要件を満たす必要がある。これらの詳細な解説は、Form 656 (Offer in Compromise) を参照。

IRS. Publication 656.

<http://www.irs.gov/pub/irs-pdf/f656b.pdf>

(28) IRS. IRM 5.8.

http://www.irs.gov/irm/part5/irm_05-008-001.html

(29) IRS. Payment Plans, Installment Agreements.

<http://www.irs.gov/Individuals/Payment-Plans,-Installment-Agreements>

(30) IRS. Internal Revenue Service Fiscal Year 2013 Enforcement and Service Result.

<http://www.irs.gov/PUP/newsroom/FY%202013>

[%20Enforcement%20and%20Service%20Results%20--%20WEB.pdf](http://www.irs.gov/pub/foia/ig/spder/WO-25-0614-01%20(2)[1].pdf)

(31) IRS・前掲注(8)

(32) IRS・前掲注(30)

(33) IRS. TRANSFER PRICING AUDIT ROADMAP.

<http://www.irs.gov/pub/irs-utl/FinalTrfPrcRoadMap.pdf>

(34) IRS. March 27, 2014. ANNOUNCEMENT AND REPORT CONCERNING ADVANCE PRICING AGREEMENTS.

<http://www.irs.gov/pub/irs-drop/a-14-14.pdf>

(35) IRS. FATCA Information for Foreign Financial Institutions and Entities.

<http://www.irs.gov/Businesses/Corporations/Information-for-Foreign-Financial-Institutions>

U.S. Department of the Treasury. MODEL INTERGOVERNMENTAL AGREEMENT TO IMPROVE TAX COMPLIANCE AND TO IMPLEMENT FATCA.

<http://www.treasury.gov/press-center/press-releases/Documents/reciprocal.pdf>

U.S. Department of the Treasury. MODEL INTERGOVERNMENTAL AGREEMENT TO IMPROVE TAX COMPLIANCE AND TO IMPLEMENT FATCA [NONRECIPROCAL VERSION].

<http://www.treasury.gov/press-center/press-releases/Documents/nonreciprocal.pdf>

(36) GAO. January 6, 2014. GAO-14-265R. IRS's Offshore Voluntary Disclosure Program: 2009 Participation by State and Location of Foreign Bank Accounts.

<http://www.gao.gov/assets/670/660005.pdf>

(37) GAO・前掲注(36)

U.S. Senate Committee on Homeland Security & Governmental Affairs. The Permanent Subcommittee On Investigations. February 26, 2014. Offshore Tax Evasion: The Effort to Collect Unpaid Taxes on Billions in Hidden Offshore Accounts.

<http://www.hsgac.senate.gov/subcommittees/investigations/hearings/offshore-tax-evasion-the-effort-to-collect-unpaid-taxes-on-billions-in-hid>

den-offshore-accounts

(38) IRS. Expatriation Tax.

<http://www.irs.gov/Individuals/International-Taxpayers/Expatriation-Tax>

原武彦「出国に伴う所得課税制度と出国税等の我が国への導入 - 我が国と米国等の制度比較を中心として - 」税大ジャーナル 14 号 95 頁(2010, http://www.nta.go.jp/ntc/kenkyu/backnumber/journal/14/pdf/14_05.pdf)

(39) IRS. Forms 8886.

<http://www.irs.gov/pub/irs-pdf/f8886.pdf>

(40) 2014 年 6 月現在、IRS は最重要課題 (Tier 1 issues)として 34 種類の指定取引を示している。

IRS. Recognized Abusive and Listed Transactions.

<http://www.irs.gov/Businesses/Corporations/Listed-Transactions--LB&I-Tier-I-Issues>

(41) 2014 年 6 月現在、IRS は潜在的租税回避取引として Notice により 4 種類の取引を公表している。

IRS. Transactions of Interest - Not LMSB Tier I Issues.

<http://www.irs.gov/Businesses/Corporations/Transactions-of-Interest--Not-LMSB-Tier-I-Issues>

(42) IRS. Free File: Do Your Federal Taxes for Free.

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

(43) 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支払って、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. June 30, 2006. National Taxpayer Advocate's 2007 Objectives Report to Congress. http://www.irs.gov/pub/tas/nta_fy07_final_objectives_report_071206.pdf, Taxpayer Advocacy Panel. Taxpayer Advocacy Panel 2006 Annual Report.

<http://www.improveirs.org/Content/documents/annual%20reports/2006AnnualReport.pdf>)

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

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

(45) IRS. Topic 152 - Refund Information.

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

(46) IRS. SOI Tax Stats - Number of Returns Filed, by Type of Return and State and Fiscal Year - IRS Data Book Table 3.

<http://www.irs.gov/uac/SOI-Tax-Stats-Number-of>Returns-Filed,-by-Type-of-Return-and-State-and-Fiscal-Year-IRS-Data-Book-Table-3>

IRS. SOI Tax Stats - Number of Returns Filed Electronically, by Type of Return and State - IRS Data Book Table 4.

<http://www.irs.gov/uac/SOI-Tax-Stats-Number-of>Returns-Filed-Electronically,-by-Type-of-Return-and-State-IRS-Data-Book-Table-4>

(電子申告割合は長期出張者が算出)

(47) IRS Nationwide Tax Forum 2013 における IRS 幹部の発言より。

(48) IRS. EFTPS: The Electronic Federal Tax Payment System.

<http://www.irs.gov/uac/EFTPS-The-Electronic-Federal-Tax-Payment-System>

(49) IRS. Pay Taxes by Electronic Funds Withdrawal.

<http://www.irs.gov/uac/Pay-Taxes-by-Electronic-Funds-Withdrawal>

(50) IRS. Pay your Taxes by Debit or Credit Card.

<http://www.irs.gov/uac/Pay-Taxes-by-Credit-or-Debit-Card>

(51) IRS. Free File Opens Today with Enhanced Taxpayer Services.

<http://www.irs.gov/uac/Free-File-Opens-Today-with-Enhanced-Taxpayer-Services>

(52) IRS. New e-services Tools Expected to

Increase e-filing, Improve Customer Service.
<http://www.irs.gov/uac/New-e-services-Tools-Expected-to-Increase-e-filing,-Improve-Customer-Service>

IRS. e-services - Online Tools for Tax Professionals.

<http://www.irs.gov/Tax-Professionals/e-services---Online-Tools-for-Tax-Professionals>

(53) IRS. Free Tax Help Available Nationwide.
<http://www.irs.gov/uac/Free-Tax-Help-Availabl-e-Nationwide-1>

(54) IRS. Telephone Assistance.
<http://www.irs.gov/help/article/0,,id=96730,00.html>

IRS. Practitioner Priority Service.
<http://www.irs.gov/Tax-Professionals/Practitioner-Priority-Service-%C2%AE>

IRS. IRS Hotlines and Toll-Free Numbers.
<http://www.irs.gov/businesses/small/article/0,,id=161104,00.html>

(55) IRS. IRM 2.3.13.1. Refund Information File General Information.
http://www.irs.gov/irm/part2/irm_02-003-013r.html#d0e41

(56) IRS. Contact My Local Office.
<http://www.irs.gov/localcontacts/index.html>
 IRS. Contact My Local Office Internationally.
<http://www.irs.gov/uac/Contact-My-Local-Office-Internationally>

(57) IRS. IRS Guide to FREE TAX SERVICES.
<http://www.irs.gov/pub/irs-pdf/p910.pdf>

(58) IRS. Help Using the IRS.gov Web Site.
<http://www.irs.gov/uac/Help-Using-the-IRSGov-Website>

(59) 照会先のメールアドレス宛先は、irs.gov.website.helpdesk@speedymail.com となっている。原則として 48 営業時間内に回答が送付される。

(60) IRS・前掲注(52)e-services - Online Tools for Tax Professionals.

(61) IRS. Topic 312 - Disclosure Authorizations.
<http://www.irs.gov/taxtopics/tc312.html>

(62) IRS. IR-2004-114. September 9, 2004. New e-service Revolutionizes Transcript Delivery.
<http://www.irs.gov/uac/New-e-service-Revolutio>

nizes-Transcript-Delivery

(63) IRS. On-Line Taxpayer Identification Number (TIN) Marching Program.

<http://www.irs.gov/pub/irs-pdf/p2108a.pdf>

(64) IRS. Contact a Local Taxpayer Advocate.
<http://www.irs.gov/advocate/content/0,,id=150972,00.html>

IRS. Taxpayer Advocate Service.

<http://www.irs.gov/Advocate>

(65) IRS. IR-2014-72. June 10, 2014. IRS Adopts "Taxpayer Bill of Rights;" 10 Provisions to be Highlighted on IRS.gov, in Publication 1.
<http://www.irs.gov/uac/Newsroom/IRS-Adopts-Taxpayer-Bill-of-Rights;-10-Provisions-to-be-Highlighted-on-IRSGov,-in-Publication-1>

(66) 石村耕治「サイバー税務研究 No.1 アメリカにおける非弁護士税務訴訟代理資格制度 - わが国における税理士の出廷陳述権の課題をグローバルな視点から点検する」(日本コンピュータ税務機構、2001、
<http://www.pij-web.net/comjap/pdf/1.pdf>)

(67) 瀬沼雄二ほか「米国の税務行政(下)」税大ジャーナル 8 号 213 頁(2008、https://www.nta.go.jp/ntc/kenkyu/backnumber/journal/08/pdf/08_08.pdf)を参考に作成。

(68) コロンビア特別区(D.C.)連邦地方裁判所は2013年1月、IRSがCircular 230において申告書作成業者に対する規制を行ったことは越権行為であり無効として、恒久的な差止命令を下した。IRSは同年2月、上記判決を不服として連邦控訴裁判所に対して控訴したが、2014年2月、同連邦控訴裁判所は、IRSには申告書作成業者に試験及び継続研修を課す権限はない旨の判決を下した。

(69) コロンビア特別区(D.C.)連邦地方裁判所による申告書作成業者規制の差止命令判決を受けて、IRSは現在、適性試験の実施を見合せている。

(70) IRS. Return Preparer Regulations-Overview.
<http://www.irs.gov/Tax-Professionals/Return-Preparer-Regulations-Overview>

(71) コロンビア特別区(D.C.)連邦地方裁判所による申告書作成業者規制の差止命令を受けて、IRSは現在、継続研修の実施を見合せている。