

米国税務行政における「効率」の追求と  
「和解」戦略

本 庄 資

〔名古屋経済大学〕  
大学院法学研究科教授

## 目 次

はじめに	301
1 米国税務行政の劇的変化	305
(1) 内国歳入庁 (Internal Revenue Service : IRS) の解体的改革	305
(2) 伝統的な振り子モデルの克服	306
(3) IRS 改革の成果—勤労米国民に対する減税にもかかわらず 伸び続ける税収	307
(4) IRS の戦略プラン (FY2000-2005)	308
(5) 新しい IRS 戦略プラン (2005-2009)	309
(6) IRS コンプライアンス戦略 (納税者サービスと法執行活動の均衡)	311
① 納税者援助および納税者教育	313
② 法執行活動の強化	315
③ 大型訴訟事件手続プログラムの導入	316
2 税務調査における「効率」の追求と「納税者との合意」「和解」戦略	318
3 コンプライアンス戦略の「効率」の支柱 IRS-CI	321
4 米国の「効率」と「納税者との合意」「和解」を結合する コンプライアンス戦略	325
5 コンプライアンス戦略の要は税務仲介者のリスクマネジメント —タックスギャップを創造する者は誰か	328
(1) 2004 年米国雇用創出法によるタックス・プロモーターの管理	328
(2) 良き税務仲介者は IRS 最良のパートナー	328
(3) タックス・ギャップ対策	329
(4) OECD、国連等のタックス・プロモーター対策	331
(5) 汝の顧客を知れ	332

## はじめに

日米両国は、ともに所得課税を中心とする税制をもち、これを執行する機関を財務省の外局としているので、税制および税務行政について類似するところが少なくない。日本の現代の民主的な自主申告納税制度とこれを執行する国税庁は、戦後生まれのものであり、当然のことながら、GHQ、シャウプ勧告、米国に留学した大蔵官僚などを通じて米国の影響を受けている。戦後、日本国憲法が制定され（昭和21年11月3日）、各種制度の民主化の一環として租税制度の基本的改正が行われた。その最も重要な昭和22年改正は直接税（国税）の全面的な申告納税制度の採用であった。自主申告納税制度は、納税者が自己の所得および税額を自ら計算しかつ納付する制度であり、民主国家の財政を国民自らが支えるという民主的納税思想に根ざすと同時に、政府が戦争で失われた数少ない要員で大衆課税により激増する納税者の課税を行う上で合理的な制度であったといえる。申告納税制度の維持と健全な発展には、高いコンプライアンスを維持することが不可欠であるため、強制力による脱税の摘発を行う査察官制度が必要であると米国の示唆を受け、昭和23年7月に国税査察官制度が発足した（大蔵省主税局に査察部（査察官定数50名）、財務局に国税査察部（査察官定数450名）を設置）。昭和24年6月に国税庁が発足し、国税査察官制度は国税庁・国税局の調査査察部に移管された。GHQは、税制改革を行うため、昭和24年5月10日に米国からシャウプ使節団を招き、同年9月15日に日本税制報告書（これを「シャウプ勧告」という）を発表した。シャウプ勧告は、最先端の米国租税理論を体系化したものであり、直接国税について、(i)納税者が負担の痛みを自覚できると同時に担税力に応じた課税ができる点で直接税が優れているとの理由から米国同様に直接税中心の税制とすること、(ii)近代的所得税として総合累進所得税を推進する一方で税率構造については最高税率を85%から55%に引き下げること、(iii)法人は個人の集合体であるとの前提から法人税は配当に対する所得税の前取りと考え、配当に対する源泉徴収税を廃止し、配当控除および留保利益累積額に対する利子付加税を課税すること、(iv)富の

集中を排除するため相続税と贈与税を結合して累積取得税を採用すること、(v) 公平の原則に反する租税特別措置を廃止すること、(vi) 負担の公平を図るため税法の適正な執行と脱税の防止のための税務行政の整備、申告納税の充実、罰則強化を図る一方、協議団の創設など納税者の権利保護制度の改善を図ること、を勧告した。シャープ勧告は、米国の租税政策が税制の執行可能性を考慮に入れるように、単に米国の理想的な租税理論を日本の税制として実現するだけでなく、税制の適正な執行の可能性を考慮に入れた勧告を行っている。例えば、自主申告には納税者のコンプライアンスと記帳慣行の定着が前提であるため、青色申告制度を提案し、納税者の権利保護制度を整備するため、協議団制度を創設するほか、担税力に即した所得税の税率構造といっても、極端に高い税率は、高額納税者の勤労・事業・投資の意欲を喪失させ、脱税・濫用的租税回避を誘発し、公平な税務執行を実施するため、これを追跡して揮発することが困難化する点を重視して、最高税率の引下げを図り、税法の不遵守に対する罰則の強化を勧告している。昭和 25 年改正でシャープ勧告が全面的に採用され、俗にいう「シャープ税制」が体系化された。昭和 25 年 2 月 9 日米国上院議員（共和党）の宣言からいわゆるマッカーシー旋風（赤狩り）が吹き荒れた。昭和 25 年 6 月 25 日朝鮮戦争が勃発し、共産主義の脅威に備える必要に迫られた米国としては、日本の独立と日本軍の復活により日本を北東アジアにおける自由主義の砦とするため、昭和 25 年 8 月 10 日に警察予備隊を創設させ、昭和 26 年 1 月 1 日トルーマン大統領がダレス特別代表と吉田茂首相との対日講和を命じ、昭和 26 年サンフランシスコ平和条約が署名され、昭和 27 年 4 月 28 日に発効した。このとき日本は独立したのである。

米国単独占領を脱した日本では、税制においても、昭和 28 年以降シャープ税制の基本的修正が始まった。シャープ税制により新設された (i) 富裕税、(ii) 相続税と贈与税の累積取得税、(iii) 付加価値税などが日本の実情に合わないという理由で相次いで廃止され、日本の資本蓄積、経済発展および輸出振興等を目的とする租税特別措置が相次いで増殖されることになり、米国指導への抵抗と戦後の民主化運動の流れによって、自主申告納税制度を担保する査察官制度

と第三者通報制度を「権力的な徴税」と非難する声が高まってきた。国税庁は、自主申告納税制度の下で「悪質な脱税者を刑事訴追することで一般の納税秩序を維持し、納税道義の確立に資する必要性は依然として大きい」と主張し査察官制度の存続を訴えたが、第三者通報制度は昭和 29 年に廃止した。昭和 29 年 4 月 16 日、日本は独立国として米国との租税条約に署名した。このように、米国が導いてくれた日本の自主申告納税制度の発展とこれを執行する税務行政について、再び初心に帰り、本稿では税務行政の「効率」について、米国税務行政の「効率」の基盤として活用されている「納税者との合意」を尊重する米国のコンプライアンス戦略の実情を検討し、「合法性の原則」により「納税者との合意」に封印する通説により納税者と課税庁の対立構造に誘導される日本の税制および税務行政を米国のように民主的・近代的な申告納税システムに改善するために参考にすることはないかを探究することとする。

なにしろ、現在の米国は、財務省・IRS の「納税者サービス」「法執行活動」の均衡をとるコンプライアンス戦略の下で、3 億人超の人口から 2 億 3,544 万件の申告書を提出させ、グロス税収 2 兆 6,915 億 3,756 万ドル、ネット税収 2 兆 3,962 億 9,100 万ドルの租税収入を調達している。IRS は、法執行活動のうち、任意調査の平均調査割合 0.9%（実地調査 0.3%、通信調査 0.6%）で 443 億 7,054 万ドル（実地調査 348 億 1,084 万ドル、通信調査 95 億 5,970 万ドル）の追徴税額を徴収している。IRS の FY07 の徴税コストは、税収 100 ドルにつき 40 セントである。いま、米国は、徴税技術的には最も困難とされる所得課税を基本とする税制に基づいて、自主申告制度の効率性を生かし、世界一効率的な税務行政を実現しているのである。コンプライアンス水準については、常に疑問を抱き、TCMP や NRP など実証的調査研究を実施して毎年 3,450 億ドルのタックスギャップがあるとの推定に基づいて次代の方策に取り組んでいる米国のコンプライアンス戦略は、ひとり財務省・IRS のみの努力でなく、米国議会の財務省・IRS 支援、納税者サービス等の電子化、司法省租税局等・本土安全省などとの情報シェアリング、タックスヘイブンの情報交換協定、情報申告制度・租税回避防止規定の整備、ノンコンプライアンスに対する制裁などの税務行政

支援税制、非効率で税務行政の妨害となる税務訴訟を回避するための和解戦略および納税者コンプライアンスに大きいインパクトをもつ税務仲介者との相互信頼関係の向上とリスクマネジメントなどによって支えられている。本稿では、米国が効率的税務行政の主軸としている自主申告と納税者の合意・納税者との和解のあり方を取り上げ、租税の対 GDP 比率で米国の半分も達成しかねている日本として、再び米国に学び、現在の米国の民主的・近代的な申告納税システムを取り入れることができないのであろうかという命題を提起するものである。

# 1 米国税務行政の劇的变化

## (1) 内国歳入庁 (Internal Revenue Service : IRS) の解体的改革

クリントン政権 (民主党) の下で成立した IRS 再生改革法 (IRS Restructuring and Reform Act of 1998 : RRA98) <sup>(1)</sup>により IRS は組織機構および業務運営につき解体的改革を断行した。

いまや米国では伝統的な本庁・国税局・税務署の三層の管理機構は廃止され、納税者本位の IRS に生れ変わった<sup>(2)</sup>。レーガン政権 (共和党) の下で1988年 IRS の行き過ぎた法執行活動を抑制するため「納税者の権利章典」<sup>(3)</sup>を立法化し、徴税ノルム達成率による人事評価の禁止等を定めていたが、財政赤字を減らすためホワイトハウス・財務省の法執行活動強化による税収増加を望む圧力から粗暴な税務調査や徴収が行われることがあり、1990年代中に米国議会・米国民は、(i)照会・相談の電話も通じない冷淡で劣悪な納税者サービス、(ii)弱いものいじめで大物を見逃す税務調査、(iii)業績計数の嵩上げのために行われる弱い納税者の虐待、(iv)機能しないコンピュータに40億ドルの無駄使いとなった情報技術近代化計画の失敗な

(1) Public Law 105-206. Laura Watts, Yvonne Groen, Kerne Matsubara, Justin Hovey and Marcus Whittle *Internal Revenue Service Restructuring and Reform Act of 1998* Pillsbury Winthrop Shaw PittmanLLP.

(2) IRS は、主たる業務部局として (i)Wage and Investment(W&I), (ii)Large and Mid-Size Business (LMSB), (iii)Small Business /Self-Employed(SB/SE), (iv)Tax-Exempt and Government Entities(TE/GE)、その他に、(v)Office of Chief Counsel, (vi)Taxpayer Advocate Service, (vii)Office of Professional Responsibility (OPR), (viii)Criminal Investigation(IRS-CI), (ix)Appeals, (x)Communications and Liaison, (xi)Whistle-blower Office、から構成されている。

(3) IRS は、1979年に IRS 内に納税者擁護のため、「納税者オンブズマン事務所」を創設し、1988年 Technical and Miscellaneous Revenue Act: TAMRA(Pub. L. No. 100-647)に含まれた Taxpayer Bill of Rights (TBOR 1)で立法化された。1996年に Taxpayer Bill of Rights 2 (TBOR 2)は、IRC7802を改正し、「納税者オンブズマン事務所」を「納税者擁護官事務所」に変更した。RRA98は、「納税者擁護官」を「全米納税者擁護官」に変更し、さらに「地方納税者擁護官」を設置した。

どにつき IRS を猛烈に非難した<sup>(4)</sup>。このような IRS に対する政治的な批判の嵐を背景に、RRA98 は 1998 年 7 月 22 日に成立した。新生 IRS 改革の先頭に立った IRS 長官は 1997 年 11 月 13 日に就任したチャールズ・O・ロソッティ（共和党員の民間企業経営者）であった。彼は、1998 年 1 月上院公聴会で明らかにした「米国税務行政近代化計画」を掲げ、(i)納税者をよく理解し必要なサービスを提供すること（納税者サービスの重視）、(ii)IRS 組織を効率化し（税務署・国税局を廃止し 4 業務部門に改組）説明責任を明確化すること（効率と透明性の重視）、(iii)近代企業なみの業務運営方法に転換すること（業務運営の刷新・管理者の職責と説明責任の明確化・業績評価指標の設定）、(iv)新しい IT 技術を導入すること、を実施した。

## （2）伝統的な振り子モデルの克服

米国税務行政において納税者は「顧客」(customers)と呼ばれる。しかし、伝統的な振り子モデルでは、IRS に対する政治的不満が高まれば「納税者サービス」重視の運営を行い、この不満が収束すれば「法執行活動」重視に戻すというサイクルを繰り返してきた。ロソッティ長官は、IRS の使命を次のように「米国納税者に対し納税義務の理解と履行を支援し、すべての納税者に適正かつ公正に税法を適用し、トップレベルのサービスを提供すること」と定め、新生 IRS のミッション・ボッシブルを明確にした。

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.

この時点でも米国税収の約 98%は法執行活動によらず自発的な申告納税によっているのであり、正直な納税者はまさに IRS の「顧客」であってサービスに徹すべきであり、このような顧客に対して調査などの法執行活動をする必要はないから IRS は彼らの味方であって敵対者でないことを納得させる必要があり、税法を遵守しない者に対しては法執行活動を

---

(4) Charles O. Rossotti *Many Unhappy Returns* Harvard Business School Press, 2005.

集中強化すべきであり、「法執行活動による効果的な徴税」と「納税者サービスの提供」を両立させることはできないという租税専門家の誤った認識を改めさせる必要があると IRS は考える。これまでのように二者択一的な平板な振り子理論でなく、新生 IRS は、正直な納税者には優しくなろうと努めるが、だからといってこれは納税義務を免れようとする者に対する圧力を弱めることでなく、脱税・濫用的租税回避に対する法執行活動を効果的に行うことに決めたのである。

### (3) IRS 改革の成果—勤労米国民に対する減税にもかかわらず伸び続ける税収

ブッシュ政権の減税政策<sup>(5)</sup>により米国の税収は一時減少したが、その後回復し、着実に伸び続けている(表1)。還付金は依然として高い水準にある。RRA98以降、納税者サービスを重視すると同時に脱税・濫用的租税回避に対する法執行活動強化により、グロス税収・ネット税収のいずれにおいても、税収の確保の点では IRS は改革の成果を上げていると評価される。

表1 新生 IRS の税収の増加状況(単位:1000ドル)

	1999	2000	2001	2002	2003
グロス税収	1,904,151,888 (100)	2,096,916,925 (110.1)	2,128,831,182 (111.8)	2,016,627,269 (105.9)	1,952,929,045 (102.6)
ネット税収	1,716,817,761 (100)	1,900,329,406 (110.7)	1,874,998,696 (109.2)	1,732,715,156 (100.9)	1,650,372,248 (96.1)
還付金	187,334,127 (100)	196,587,519 (104.9)	253,832,487 (135.5)	283,911,940 (151.6)	302,556,797 (161.5)
	2004	2005	2006	2007	
グロス税収	2,018,502,103 (106.0)	2,268,895,122 (119.2)	2,518,680,230 (132.3)	2,691,537,557 (141.4)	
ネット税収	1,738,702,169 (101.3)	1,998,850,893 (116.4)	2,238,287,143 (130.4)	2,396,290,997 (141.4)	
還付金	279,799,934 (149.4)	270,044,229 (144.2)	280,393,087 (149.7)	295,246,560 (157.6)	

(出所: IRS Data Book)

(5) 本庄資『アメリカの租税政策』55頁(平19・税務経理協会)。

#### (4) IRS の戦略プラン(FY2000-2005)<sup>(6)</sup>

RRA98 は IRS 長官の任期を 5 年と定めた (IRC7803) が、この規定は新生 IRS 初代長官というべきチャールズ・O・ロソッティに適用され、IRS 改革を断行した長官は 2002 年 11 月 12 日に退官した。RRA98 成立後 2 年が経過したとき、IRS は新しい使命を達成するため、「顧客」中心の組織機構に改革し、税務行政を劇的に改善して、納税者の権利保護を重視する一方でコンプライアンス目標を目指し、経済を阻害せずに税収を効果的・効率的に確保するという新しい方向性を明確にした『IRS 戦略プラン (FY2000-2005)』を公表した。

IRS は、この戦略プランにおいて次の**3つの戦略目標** (Strategic Goals) を掲げた。

- ①第1目標：あらゆる納税者に最高のサービスを提供すること
  - (i) 誤りを減らし必要な時間と努力を節約しつつ、容易かつ明瞭なプロセスで納税者に税法ガイダンス、ルーリング、情報、様式および手引を提供すること
  - (ii) 納税者に税務会計情報を与え納税者の会計を正確、迅速かつ簡易に調整するための援助を行うこと
  - (iii) IRS が税務調査、徴収または追徴税額の通知により介入する場合に納税者に迅速に通知し、租税専門家の立場で納税者を取り扱うこと
- ②第2目標：税法を公正かつ統一的に適用することによりすべての納税者に最高のサービスを提供すること

自主申告納税制度は、隣人や競争相手も税法を遵守していると信じて自発的に自己の納税義務を履行する制度である。自発的に納税義務を履行しない者に対して IRS は法執行権を行使しなければならない。ノンコンプライアンスの発生は「故意」による場合 (脱税) に限らず、(i) 税法知識の欠如、(ii) 誤解、(iii) 記帳の不備、(iv) 法解釈の差異、(v) 不

---

(6) IRS *IRS Strategic Plan Fiscal Year 2000-2005*.

測の緊急事態、(vi)一時的キャッシュフロー問題などによる場合もある。伝統的に「納税者を正直にさせるのは IRS に対する恐怖心である」といわれたが、RRA98 によって「納税者の権利保護」「納税者サービス」重視に転換した IRS は軟弱な存在になったという誤解がある。

「法執行活動」(enforcement actions)は、コンプライアンス向上と負担の公平を実現するために確かに不可欠なものであるが、故意のノンコンプライアンスなど必要と認められる場合に限定すべきである。申告・納付のコンプライアンス向上には、直接的法執行(調査、徴収および犯罪捜査)以外にも、(i)ターゲット納税者の教育の改善、(ii)情報申告、(iii)納税者との合意、(iv)税法・財務省規則の改正、(v)告示や通知および電話による早期介入など多くの技術を利用できる。

### ③第3目標：IRS 職員の勤務環境改善により生産性を向上させること

IRS ができるだけ少数の要員によって効率的に「納税者に最高のサービスを提供する」という使命を達成するために、IRS 職員が必要な支援を受け、当面する問題や障害について組織内部で通信することが必要である。IRS は、生産性の向上によって増大する事務量に対処し、業績改善を行う。1993～1999 年に米国経済規模は 23%伸び、申告処理件数は 8.7%伸びているが、IRS 批判のなかで IRS 職員数は 11 万 5000 人から 9 万 8000 人へと 15%も減少した。

## (5) 新しい IRS 戦略プラン (2005-2009) <sup>(7)</sup>

その後継者マーク・M・エバーソン長官は、2003 年 5 月 1 日に就任し、2007 年 5 月 4 日に退官するまで、すべての納税者(違法所得者を含む)に税法遵守を促すため、正直な納税者に対する良好な納税者サービスの充実に努める一方、脱税・濫用的タックスシェルターの摘発など法執行活動の強化を図ってきた。『IRS 戦略 (2005-2009)』は、「納税者サービス+法執行活動=コンプライアンス」というスローガンを掲げ、ロソッティ前長官

---

(7) IRS *IRS Strategic Plan 2005-2009*.

の制定した使命の下で、IRS のビジョンを次のように描いた。

The IRS in 2009 is a 21 st Century agency with the human capital and technology capabilities to effectively and efficiently collect the taxes owed with the least disruption and burden to taxpayers.

IRS ビジョンを実現するため、顧客の期待と技術・人口の変化に迅速に対応するため、IRS を納税者サービスと法執行活動の適正なバランスがとれる最新の政府機関に保つ必要がある。このビジョンの特徴は、(i)顧客ニーズに合ったサービスを提供すること、(ii)米国民に正直に納税する義務を理解させること、(iii)すべての米国民に公正かつ一貫した法執行を行うこと、(iv)米国民に IRS が国家に価値ある奉仕をしている機関であり、かつ勤務したい場所であると考えられること、である。このビジョンを実現するため、幹部、管理職および一般職員の業績評価基準としては、次の項目を掲げた。

- (i)インテグリティ：正直、真実、信頼および名誉の最高標準を維持すること。
- (ii)説明責任：常に約束に照らして自己評価を行い、自己の行為と業績に責任をもつこと。
- (iii)正確性：正確かつ完全な業務の成果を上げること。
- (iv)尊敬：人間性と思想の差異を認め、他者を公正に、威厳をもって尊重の念をもって扱うこと。
- (v)専門性：確実に能力と能率を保ち、優秀な成果を上げること。
- (vi)ステークホルダーに耳を傾け、密接に協働すること。

IRS 戦略 (2005-2009) は、次の**3つの目標** (Goals) を掲げ、これを達成するためにそれぞれの具体的目的 (Objectives) を次のように決定した。

①第1目標：納税者サービスの改善

目的：(i)税を支払う大衆にとってのサービス・オプションを改善すること

- (ii)すべてのセクターの大衆による税制への参加を促すこと
- (iii) 税務手続を簡素化すること

## ②第2目標：税法執行活動の強化

- 目的：(i) ノンコンプライアンスを抑制すること（特に法人、高額所得者その他のタックスギャップの発生原因となっている者の腐食活動の抑止）
- (ii) 弁護士、公認会計士その他の租税実務家に確実に職業基準を守り、税法を遵守するようにさせること
  - (iii) 国内およびオフショア・ベースの脱税および金融犯罪を摘発すること
  - (iv) 免税団体・政府団体内部の濫用および第三者による租税回避その他のためのこれらの団体の悪用を抑止すること

## ③第3目標：職員、手続および技術を通ずる IRS の近代化

- 目的：(i) 組織キャパシティを増加し、職員の完全雇用と最大限の生産性を達成すること
- (ii) 納税者サービスと法執行活動を改善するため情報システムを近代化すること
  - (iii) 職員、施設および情報システムの安全性を確実にすること
  - (iv) 第一線業務の要員の最大化を図るため業務手続を近代化し、インフラの整備を行うこと

## (6) IRS コンプライアンス戦略（納税者サービスと法執行活動の均衡）

IRS コンプライアンス戦略は、伝統的な振り子理論を克服し、「納税者サービス」または「法執行活動」のいずれかを偏重することなく、同時に両者の均衡を図る方向に変化してきた。異なる言語・文化をもつ多様な人種から成る米国人口が3億人を超え、IRSは無申告者(non-filer)を発掘し、異なる言語による納税教育・納税相談等の「納税サービス」によって、効果的に自発的な申告件数を増加させ、その内容をより正確なものにすることが必要である。RRA98以降 IRS 予算においても、納税者サービス重視の

傾向が顕著であったが、近年になると、米国議会の IRS 法執行活動への期待を反映して、法執行活動への予算が大きくなっている。米国議会は、IRS の法執行活動に対する信頼と期待を取り戻し、IRS に予算と要員の増加を認めることは、米国の IRS への投資であり、多額の追徴税額というリターンを米国にもたらすと考えるように変化してきた。

表 2 IRS 予算配賦シェアの変化（単位：1,000 ドル）

	1999	2000	2001	2002	2003
予算合計	8,269,387(100)	8,258,423(100)	8,771,510(100)	9,063,471(100)	9,401,407(100)
納税者サービス					
申告前納税者サービス	—	—	521,867(5.9)	579,956(6.4)	611,954(6.5)
申告・会計サービス			1,466,873(16.7)	1,577,940(17.4)	1,664,863(17.7)
法執行活動	3,131,812(37.9)	3,280,662(39.7)	3,410,684(38.9)	3,545,767(39.1)	3,706,028(39.4)
情報技術	1,791,755(21.7)	1,498,590(18.1)	1,577,784(18.0)	1,567,367(17.3)	1,562,520(16.6)
勤労所得税額控除	140,490(1.7)	139,708(1.7)	141,765(1.6)	145,768(1.6)	143,719(1.5)
管理・業務支援	3,205,330(38.8)	3,339,463(40.4)	1,652,536(18.8)	1,646,673(18.2)	1,712,323(18.2)
	2004	2005	2006	2007	
予算合計	9,756,344(100)	10,397,873(100)	10,605,845(100)	10,764,736(100)	
納税者サービス					
申告前納税者サービス	598,175(6.1)	546,005(5.3)	559,249(5.3)	574,886(5.3)	
申告・会計サービス	1,683,352(17.3)	1,673,341(16.1)	1,568,209(14.8)	1,631,481(15.2)	
法執行活動	4,140,479(42.4)	4,374,595(42.1)	4,686,011(44.2)	4,663,321(43.3)	
情報技術	1,599,175(16.4)	1,668,612(16.0)	1,548,134(14.6)	1,629,423(15.1)	
勤労所得税額控除	196,753(2.0)	163,632(1.6)			
健康保険税額控除		19,498(0.2)	19,993(0.2)	14,849(0.1)	
業務システム近代化		316,678(3.0)	215,135(2.0)	233,676(2.2)	
管理・業務支援	1,735,163(17.8)	1,799,144(17.3)	2,009,114(18.9)	2,017,100(18.7)	

（出所：IRS Data Book）

納税者サービスまたは法執行活動が申告水準（申告件数の増加と内容の正確性）の向上にそれぞれどのように貢献しているかを測定することはできないが、そのバランスによって申告件数は着実に増加してきた。

表3 RRA98以降の米国申告件数の増加状況(単位:1000件)

	1999	2000	2001	2002	2003	2004
合計	224,305	226,130	227,929	226,609	222,287	224,393
所得税	176,128	178,747	179,631	177,022	171,909	173,320
個人所得税	125,227	127,590	129,783	130,905	130,728	131,302
個人予定税	39,228	39,230	37,470	33,817	28,588	29,027
遺産・信託	3,390	3,530	3,868	3,684	3,688	3,735
遺産・信託予定税	914	892	885	670	633	692
パートナーシップ	1,966	2,048	2,134	2,236	2,381	2,521
法人所得税	5,403	5,458	5,491	5,711	5,891	
S法人	—	—	—	—	3,330	3,504
その他の法人	—	—	—	—	2,560	2,541
遺産税	117	121	122	121	92	73
贈与税	286	305	304	279	287	249
雇用税	29,048	28,911	28,899	29,141	29,932	30,430
免税団体	677	707	715	748	789	796
従業員計画	1,414	1,164	883	—	—	—
消費税	762	916	765	885	812	647
	2005	2006	2007			
合計	226,677	228,145	235,438			
所得税	174,494	177,404	183,091			
個人所得税	132,845	133,917	138,894			
個人予定税	28,669	30,099	29,996			
遺産・信託	3,684	3,697	3,718			
遺産・信託予定税	503	639	780			
パートナーシップ	2,665	2,773	3,097			
法人所得税						
S法人	3,634	3,825	4,099			
その他の法人	2,494	2,454	2,508			
遺産税	66	58	50			
贈与税	277	256	253			
雇用税	30,872	31,182	30,740			
免税団体	815	833	901			
消費税	1,064	942	907			

(出所: IRS Data Book)

## ① 納税者援助および納税者教育

効率・効果を追求する IRS は、納税者教育・納税相談について高くつく職員の面接からインターネット等による対応にできるだけ切り替え

るように努め、セルフサービス・オプションのメニューを広げている。

表4 申告前納税者援助・納税者教育プログラムの状況

	1999	2000	2001	2002	2003
文書・電話・面接					
電話	110,878,590	93,212,286	110,524,121	85,592,510	88,509,631
通信	74,654	61,305	47,746	35,024	27,243
面接	9,981,112	9,663,065	9,184,137	9,211,214	8,588,871
正確性（法解釈）（％）	74	72.6	75.2	81	82
様式・出版物	7,626,669	6,919,658	6,464,233	5,666,768	5,400,457
図書館・郵便局等	54,511	55,081	58,055	58,172	50,608
インターネット	—	—	—	—	—
様式	—	—	—	132,422,001	—
手引	—	—	—	—	183,551,139
出版物	—	—	—	—	174,376,362
災害・緊急事態	705	652	968	743	797
納税者教育					
出先機関窓口	522,967	1,415,928	576,905	11,028,900	36,957,327
コミュニティ窓口	5,255	7,058	5,106	5,734	13,079
VITA・TCE	3,478,761	3,790,232	3,587,179	3,610,616	1,606,739
ボランティア	71,673	79,485	76,018	77,412	79,580
学生	8,757,352	8,916,342	8,962,197	8,655,560	139,176
小事業ワークショップ	48,596	55,639	26,315	44,037	31,025
租税実務家	50,226	63,962	71,317	71,784	n. a.
納税者情報					
無料広告（ドル）	12,446,773	16,456,254	9,249,744	12,234,329	8,201,623
放送（ドル）	11,010,255	16,035,640	7,796,000	12,039,655	8,027,450
プリント（ドル）	545,148	305,425	1,453,744	194,674	174,173
その他（ドル）		115,189			
テレビクリニック	1	2	2	2	2
視聴者	275,000	425,000	240,000	240,000	270,000
新聞	517	5,987			
税のサーキュレーション	12,190,000	150,689,015			

	2004	2005	2006	2007
電話・文書・面接				
電話	77,579,358	59,098,770	56,993,234	56,314,082
通信	12,064			
面接	7,319,819	6,629,251	6,524,530	7,036,896
正確性（法解釈）（％）	80	89	90.9	91.2
様式・出版物	5,137,904	4,989,047	4,303,753	3,870,732
図書館・郵便局等	46,009	41,661	26,363	26,660
インターネット	463,805,623	137,885,596	219,951,034	249,777,383
災害・緊急事態	15,937	10,939	388,670	61,828
納税者教育				
出先機関窓口	72,031,093	85,976,757	110,429,838	129,352,574
コミュニティ窓口	13,367	14,147		
VITA・TCE	1,934,661	2,111,344	2,268,447	2,627,727
ボランティア	75,073	62,386	81,147	88,541
学生	59,162	717,129		
租税実務家	6,449,569			
納税者情報				
無料広告（ドル）	10,073,596	9,185,867		
放送（ドル）	8,624,654	7,783,922		
プリント（ドル）	1,448,942	681,945		
テレビクリニック	1	1		
視聴者	400,000	233,000		

（出所：IRS Data Book）

## ② 法執行活動の強化

米国は、納税者サービスによって自主申告制度のもつ「効率的税収確保」機能を引き出す一方で、ノンコンプライアンスの摘発のため、法執行（調査、徴収、犯罪捜査）活動を実施している。**税務行政に要請される指導理念**は、(i)経済性、(ii)効率性、(iii)効果性、(iv)透明性である。この指導理念の下で、「米国の徴税コスト」は、表5のとおりきわめて小さく抑制されている。この点で、米国税務行政はきわめて効率的に運営されているといえる。米国税務行政の「効率」の秘訣は、基本的に、申告どおり納税義務が確定され、申告事件数に対する調査件数の平均割合は、FY2007の場合僅か0.9%にすぎず、平均99%の申告書は政府の介入を全く受けずに是認されるという事実にある。RRA98により IRS

は納税者サービス重視に舵を切り、表 5 のとおり、調査割合は'99 の 0.75%から'00 の 0.43 に急減したが、旧 IRS が痛烈に批判された「小物ばかり虐めて大物を見逃している」調査のあり方を抜本的に切り替え、通常の調査は「納税者との合意」「和解」戦略で「カレントな調査」を実施し、'99 の「法人タックスシェルター白書」を公表し、法執行活動をタックスギャップの原因者や脱税・濫用的タックスシェルターの摘発に集中し、その成果として追徴税額を上げてきた。米国議会は、このような IRS の法執行活動を高く評価するようになり、法執行活動への予算配賦も「**米国の IRS への投資**」であるといい増加させるようになったので、調査割合は'05 に漸く'99 のレベルを回復し、'07 には 0.9%に上昇した。このうち、実地調査割合も前年の 0.2%から 0.3%に伸びている。

表 5 税収 100 ドル当りの徴税コスト(単位：セント)と税務調査割合(%)の推移

	1999	2000	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007
徴税コスト	43	39	41	45	48	48	46	42	40
調査割合(%)	0.75	0.43	0.48	0.48	0.54	0.62	0.76	0.8	0.9
実地調査割合								0.2	0.3
通信調査割合								0.6	0.6

(出所：IRS Data Book)

### ③ 大型訴訟事件手続プログラムの導入

「小物ばかり虐めて大物を見逃す」という批判には、IRS 幹部と法曹界・CPA 群像との癒着を暗示する一面があったが、新生 IRS は、特に大企業に対する移転価格課税の充実と、これをフォローアップするための移転価格訴訟に対する戦略的対応を試み、1999 年 IRC482 報告書で「大型訴訟事件プログラム」基本方針を公表した。複雑な問題を含む訴訟で完勝するため、首席法律顧問官と 1,500 人の法律家が、訴訟技術者として「訴訟」のみを担当するのではなく、調査・不服審査段階から IRS 法律アドバイザーとしてベスト要員を関与させ、訴訟に至るプロセスにおいて「争点」「事案」を「和解」手続によるべきものと「訴訟」手続によるべきものに判別することとした。2000 年時点で、訴訟係属事件の係

争税額は1986年の約160億ドルから約300億ドルに増加しており、1件当たり不足税額1,000万ドル以上のジャンボ事件は係争税額全体の87%を占め、そのライオンズシェアが移転価格訴訟であった。IRSは、この基本方針をとる一方で、**訴訟減少政策**を進め、「納税者との合意」戦略で「事前価格決定合意」(advance pricing agreement: APA)を推進し、1990年代に40件前後であった移転価格訴訟を1桁台に圧縮することに成功している。

表6 RRA98以後の移転価格訴訟の状況(単位:件、100万ドル)

	98	99	00	01	02	03	04	05	06
要処理件数	38	33	21	6	11	2	4	7	2
係争金額	319	861	521	615	163	88	8,437	5,516	2,500

(Tax Mgmt., Inc., Trans. Pricing., 2007 January 24)

## 2 税務調査における「効率」の追求と「納税者との合意」「和解」戦略<sup>(8)</sup>

米国は、RRA98 以後抜本的な組織機構改革と同時に**抜本的な業務運営改革**を実施した。納税者のコンプライアンスに依存する自主申告納税制度の本旨から、納税者が納得した税金を支払う制度を維持するため、税法において「終結合意」(Closing Agreement)(IRC7121)、「コンプロマイズ」(Compromise)(IRC7122)、不服審判手続における「調停」(Mediation)(IRC7123(b)(1))、「仲裁」(Arbitration)(IRC7123(b))などの代替的紛争解決方法を含め、積極的に「納税者との合意」を主軸に税務調査を実施している。税務行政の運営は、経済性、効率性、効果性および透明性を重視して行われるべきであり、申告の基盤になる納税者の事実認定と法解釈が IRS の事実認定と法解釈と異なる場合に「争点」(Issues)ごとに、(i)申告前調査、(ii)調査予備会合、(iii)税務調査、(iv)不服審査および(v)租税訴訟のすべての段階で、「合意できる点」と「合意できない点」を明確にしつつ、「終結合意」に近づいていき、最後に残る「争点」または「事案」について訴訟を行う場合にも、なお、正式な審理に入らないよう「訴訟上の和解」を進めている。稀少な税務職員でコンプライアンス戦略(納税者サービス+法執行活動)の右翼である税務調査を実施しているが、その実施状況を見ると、2007年の平均調査割合(0.9%)の内訳は表7のとおり、弱小納税者と大規模納税者の調査対象選定は、IRS法執行要員の配分について「効率」を考え、ノンコンプライアンスのリスクの大きい領域に重点化し、「訴訟なき税務行政」<sup>(9)</sup>を実現するために「納税者との合意」「和解」戦略を展開している。税務調査とともにコンプライアンス戦略において、米国は多くの**税務行政支援税制**を創設する一方で、電子化と

(8) 本庄資「「納税者との合意」「和解」を税務調査に導入できるか」『税経通信』Vol. 63/No. 2/890, 140頁。

(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頁。

ともに、表 8 のとおり情報申告 (Information Returns) 制度の拡充によって「効率」アップに努めている。1991 年に米国が導入した事前価格決定合意 (APA) は、IRS と納税者が敵対関係で非生産的な係争を繰り返す移転価格問題の取扱いを一変するとともに、RRA98 後における納税者の権利保護と税務行政の効率化を結合させる IRS コンプライアンス戦略を推進し、「訴訟なき税務行政」を推進する上で、「最も価値のある納税者と IRS の合意」である (表 9)。

表 7 米国税務調査の状況 (FY2007)

	申告件数	調査件数	調査割合 (%)	実調件数	通信調査件数	増差税額 (1000 ドル)
合計	179,419,771	1,550,922	0.9	449,215	1,101,707	44,370,539
課税申告書						
個人所得税	134,542,879	1,384,563	1.0	311,339	1,073,224	15,705,155
法人所得税	2,256,485	30,004	1.3	27,972	2,032	25,741,487
小法人	2,171,144	20,020	0.9	18,302	1,718	693,890
大法人	57,357	9,644	16.8	9,376	268	24,942,449
Form1120F	27,984	340	1.2	294	46	105,148
遺産財団・信託の所得税	3,751,386	4,544	0.1	1,235	3,309	149,075
遺産税	59,978	4,616	7.7	4,616	0	1,147,801
非課税申告書						
パートナーシップ	2,934,597	12,195	0.4	8,871	3,324	N/A
S 法人	3,909,730	17,657	0.5	16,792	865	N/A

(出所: IRS Data Book FY2007)

表 8 情報申告プログラム (FY2007) (単位: 100 万件、100 万ドル)

	合計	書類	電子	磁気テープ	その他
受理件数	1,825	58	1,170	250	347
	合計	過少申告プログラム		無申告プログラム	
接触件数	4,759	3,403		1,356	
追徴税額	19,102	5,079		14,023	
従事要員数	2,116	1,742		374	

(出所: IRS Data Book FY2007)

表 9 事前価格合意 (APA) の申請・処理状況 (単位: 件)

	ユニラテラルAPA	バイラテラルAPA	マルチラテラルAPA	FY06 合計	累計
申請	42	67		109	1,037
処理	42	39	1	82	692
(FY91-FY05)	282	320	8	610	
更新	21	14		35	180
修正	2	1		3	33
繰越	46	203		249	
更新の繰越	16	66		82	
取消	3	13		16	

(出所: IRS APA Report 2007)

### 3 コンプライアンス戦略の「効率」の支柱 IRS-CI

米国の自主申告納税制度におけるコンプライアンス戦略は、希少な税務職員と限られた予算を用い、(i)無申告者・無納付者を減らし、申告内容の正確性を期すため、申告前に最高の納税者サービスを提供することにより、できる限り税務調査等の法執行活動の必要性を最小化すること、(ii)事実認定もしくは法解釈の相違または多様な租税回避行為による過少申告および過少納付を摘発するため、的確に調査対象を選定して「カレントな調査」を行い、「争点」を明らかにして、無駄で長期化する訴訟をせずに「終結合意」に到達すること、(iii)正直な納税者のコンプライアンスを腐食する脱税（進行中の脱税であるマネーロンダリングを含む）・濫用的タックスシェルターを摘発し、厳正に処分すること、から組成されている。IRS 戦略プラン（2005-2009）において、エバーソン前長官の次の言葉が法執行活動、特に IRS-CI の活動がコンプライアンス戦略の支柱であることを明確にしている。

The overwhelming majority of taxpayers, both individuals and businesses, are honest and law abiding. They deserve efficient, professional service and fair tax administration. They have a right to expect that just as they comply with tax laws, their neighbors and business competitors will do the same. Meeting their expectations is my goal as IRS Commissioner, and is the force behind this Strategic Plan.

IRS-CI は、『年次業務計画』<sup>(10)</sup>を発表し、その戦略、目的および捜査優先対象を明らかにしている。**捜査優先対象**は、(i)適法源泉所得の脱税、(ii)違法源泉所得の脱税、(iii)金融犯罪（マネーロンダリングを含む）、(iv)麻薬関連金融犯罪である。IRS-CI は、ノンコンプライアンスの摘発によって税務行政全体のコンプライアンス戦略の効率化のために「**脱税連絡プログラム**」(Fraud

---

(10) IRS *Fiscal Year 2008 Criminal Investigation Annual Business Plan (ABP)*.

Referral Program)により IRS の業務部局 (SB/SE、LMSB、TE/GE、W&I) と密接に協働することとし、(i)濫用的タックススキーム、(ii)無申告者、(iii)不正還付、(iv)雇用税の脱税、(v)法人詐欺、(vi)政治家・公務員汚職、(vii)マネーロンダリング・金融犯罪、(viii)銀行秘密法違反、(ix)テロ対策、(x)組織犯罪麻薬取締タスクフォース、に対処する。任意調査部局(W&I、LMSB、SBSE、TEGE)と IRS-CI は情報を共有し、濫用的タックスシェルター等の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、IRS-CI は司法省(租税局、FBI、DEA 等)、本土安全省(ICE 等)とも積極的にタスクフォースを結成して、挑戦し、その摘発によって、正直な納税者の税制・税務行政に対する信頼とコンプライアンスを支えている。

米国の税務行政の「効率」の秘訣の一つは、IRS 内部における「脱税連絡プログラム」の存在が税法を遵守しない納税義務者に与える緊張感であろう。税法学的にいえば、この IRS 内の連絡は、米国憲法修正 5 条および 14 条の「適正な法の手続」(due process of law)の下で認められている。しかし、日本では、米国憲法の「適正な法の手続」を基盤とする憲法 31 条の適正手続保障規定に基づいて各税法の質問検査権の規定の解釈について税務調査と査察調査の峻別を説き、税務調査の資料を刑事裁判に証拠として利用することを否定する学説が有力であった。最高裁が法人税法 156 条につき「税務調査中に犯則事件が探知された場合にこれが端緒となって収税官吏による犯則事件としての調査に移行することを禁ずる趣旨のものとは解し得ない。」と判示している(最判昭 47 年 11 月 22 日判決)が、松沢智教授は「課税処分に係る資料を調査する担当部門が、その資料を刑事責任を追及する査察部門に連絡するようなことがあるとすれば、それは当該係官において知り得た秘密を漏洩したものとして守秘義務違反として処罰される。」と主張している。この主張は、税務当局を萎縮させるメッセージであり、現在の米国がひとり IRS 内部だけでなく、『米国マネーロンダリング国家戦略』(National Strategy)のため進行中の脱税 (tax evasion in progress) であるマネーロンダリングの撲滅のために財務省 (FinCEN)・IRS、司法省 (租税局、FBI、DEA 等)、本土安全省 (ICE) 等各省庁の法執行部局が、

米国の法執行コミュニティを結成して IT 技術を駆使する情報連絡・情報共有と個別ターゲットに対するタスクフォースの努力を、日本では否定するものである。日米は、ともに低い調査割合でノンコンプライアンス抑止を進めなければならない状況については同様であるが、日本では「税務職員の守秘義務が告発義務に優先する」とする法的根拠のない有力な学説や「税務調査と査察調査の峻別」という有力な学説が、税法を遵守しない納税義務者とプロモーターに大きい安心感を与えている。

日本の査察調査が自主申告納税制度との両輪として米国のアドバイスによって導入された経緯を振り返るとき、日本の査察調査の着手件数は、厳密司法と起訴便宜主義、有効資料の連絡を抑制する学説などにも影響を受け、220 件に止まるが、「国家戦略」として多数の政府機関と協力する IRS-CI の年間着手件数は表 10 に示すとおり、4,211 件となっている。

表 10 IRS-CI の犯罪捜査の状況 (単位：件)

	FY'98	FY'99	FY'00	FY'01	FY'02	FY'03	FY'04	FY'05	FY'06	FY'07
着手件数										
脱税	2461	1916	1785	1851	2466	2446	2163	2631	2445	2516
金融犯罪	2194	2036	1587	1433	1440	1555	1754	1638	1462	1695
合計	4655	3952	3372	3284	3906	4001	3917	4269	3907	4211
告発件数										
脱税	1726	1358	1043	1002	1025	1353	1461	1454	1351	1430
金融犯罪	1801	1762	1391	1333	1108	1188	1576	1405	1369	1407
合計	3527	3120	2434	2335	2133	2541	3037	2859	2720	2837
起訴件数										
脱税	1445	1260	1122	998	954	1036	1114	1195	1169	1126
金融犯罪	1735	1692	1347	1294	970	1092	1375	1211	1150	1197
合計	3180	2952	2469	2292	1924	2128	2489	2406	2319	2323
有罪件数										
脱税	1482	1167	1134	906	1023	835	855	1015	996	1112
金融犯罪	1492	1452	1341	1332	1178	933	922	1080	1024	1011
合計	2974	2619	2475	2238	2201	1768	1777	2095	2020	2123

(出所：IRS Data Book)

表 11 一般脱税の査察状況

	FY'05	FY'06	FY'07
着手件数	1873	1863	1780
告発件数	1157	1020	1127
起訴件数	953	830	844
有罪件数	804	691	781
投獄割合(%)	79.1	75.1	77.7
平均投獄月数	28	26	26

(出所：IRS Data Book)

表 12 濫用的タックススキームの査察状況

	FY'05	FY'06	FY'07
着手件数	197	152	152
告発件数	126	103	104
起訴件数	70	93	86
有罪件数	70	88	77
投獄割合(%)	82.9	79.5	80.5
平均投獄月数	38	31	33

(出所：IRS Data Book)

表 13 マネーロンダリングの査察状況

	FY'05	FY'06	FY'07
着手件数	1639	1443	1678
告発件数	1338	1248	1275
起訴件数	1147	1016	1017
有罪件数	782	800	758
投獄割合(%)	88.4	88.1	87.9
平均投獄月数	62	74	62

(出所：IRS Data Book)

表 14 銀行秘密法の査察状況

	FY'05	FY'06	FY'07
着手件数	546	554	590
告発件数	379	437	396
起訴件数	359	364	361
有罪件数	310	332	335
投獄割合(%)	83.2	75.3	76.4
平均投獄月数	42	43	33

(出所：IRS Data Book)

## 4 米国の「効率」と「納税者との合意」「和解」を結合するコンプライアンス戦略

RRA98により米国はIRSを改革し、納税者ベースの税務行政を創設するため、納税者の実態に適合するよう組織機構と業務運営を抜本的に変更した。FY2007の人的資源（季節雇用を含む）は101,461人（男性33,497人、女性67,964人）であるが、人種構成（白人60.5%、黒人24.8%、ヒスパニック9.4%、アジア系4.3%、原住民0.9%）にも、あらゆる人種の納税者に対応できるよう配慮している。年間実員は、92,033人であるが、主な専門官職別にみると、(i)納税者サービス担当官19,374人、(ii)歳入調査官13,019人、(iii)歳入官5,734人、(iv)審理官3,225人、(v)特別捜査官2,721人、(vi)法律顧問官1,453人、(vii)不服審査官782人が納税者サービスと法執行活動に従事している。

FY2007の米国の人口は約3億342万4,000人、IRSの定員約10万人、予算107億6,473万ドルで、IRSは2兆6,915億3,755万7,000ドル、米国民1人当たり8,871ドルの税金を徴収している。納税者が負担するコンプライアンス・コスト（租税専門家に支払う報酬・タックスシェルターコスト、情報申告・源泉徴収事務コスト等）は不明であるが、行政コスト（徴税コスト）は100ドルの徴税につき僅か40セントに抑制されている。単純な計算誤謬にはコンピュータ処理、情報申告に基づく情報突合による過少申告の是正、反税思想や詐欺的タックススキームのプランナーに唆される「フリボラスな申告」には500ドルの罰金や「フリボラスな主張・裁判」には25,000ドルの罰金を科すなど、制度的に情報収集や原始的な調査に希少な資源を浪費しないように、E Pluribus Unumというスローガンの下に財務省と外局IRSが一体となって税務行政支援税制の整備に努める一方で、司法省(U.S. Department of Justice: DOJ)も14部課を擁する租税局(Tax Division)に350人以上の法律家を配属し、「税法コンプライアンスを促進し税制の権威に対する信頼を確保するため刑事・民事訴訟を通じ連邦税法を公正に一貫して執行すること」を使命とし、(i)法人詐欺タスクフォースに参加し、(ii)テロファイナンスの捜査・刑事訴追、(iii)濫用的・詐欺

的タックス・プロモーターの摘発・刑事訴追、(iv)法人タックスシェルターの IRS 召喚状の執行、(v)脱税のために利用される外国銀行口座の摘発、(vi)濫用的破産スキームの摘発などに IRS と協働している。

原則として自主申告で納税義務が確定する制度で、IRS は税務調査によらなければ第二次確定権を行使できない。僅かな調査割合でノンコンプライアンスを摘発するとき、納税者が IRS の不足税額に係る追徴税額調整案に合意しない場合には、調査担当部局の成績はよくなったとしても、その後の紛争解決のために政府機関(不服審査部局と首席法律顧問官部局)・司法機関と納税者はさらに長期間の労力・費用を浪費することになり、納税しない場合には徴収担当部局の滞納整理の仕事を増加させることになり、IRS の「効率」は阻害される。そのため、IRS の 4 業務部局 (SB/SE、LMSB、W&I、TE/GE) の美しい仕事は、調査の結果につき納税者の「終結合意」(closing agreement) の署名を得ることであり、不服審査および訴訟においても「納税者の合意」を得ることであるとされる。納税者の権利保護は、司法まかせでなく、税務行政の内部で「納税者擁護」部局が最善を尽くすと同時に、税務調査によって生ずる紛争も、できる限り、税務行政の内部で解決するように最善を尽くすべきであると考えられている。不服審査 (Appeals) 局の権限と機能は、拡大され、調査段階から不服審査局が介入し、IRS 長官がその和解権限 (settlement authority) を付与した不服審査官 (Appeals Officers) が代替的紛争解決手続 (調停および仲裁を含む。)、特に 2001 年 11 月 14 日から導入したファスト・トラック紛争解決プログラムで IRS および納税者のために大きい貢献をするようになった。FY07 における不服審査局と首席法律顧問官の事績は、表 15 および表 16 のとおり目覚ましいものがある。

表 15 不服審査局の FY07 処理実績

	受案件数	処理件数	繰越件数
合計	102,269	104,429	51,502
徴収手続	30,938	34,648	15,054
コンプライアーズ・オファー	10,797	11,289	4,587
イノセント・スパウズ	3,870	3,352	2,124
ペナルティ不服事案	9,864	10,180	2,381
総合調整産業事案	371	529	727
産業事案	1,031	1,031	1,241
調査	37,499	35,035	23,755
その他	7,899	8,365	1,633

(出所：IRS Data Book)

表 16 首席法律顧問官の FY07 訴訟事件処理実績

	受案件数	処理件数	繰越件数
合計	32,249	29,437	31,485
租税裁判所事件	29,063	26,064	29,472
還付事件	315	405	1,318
未係属事件	2,871	2,968	223

(出所：IRS Data Book)

## 5 コンプライアンス戦略の要は税務仲介者の リスクマネジメント ータックスギャップを創造する者は誰か

### (1) 2004年米国雇用創出法によるタックス・プロモーターの管理

米国は、2004年雇用創出法（American Jobs Creation Act of 2004: AJCA）により、いわゆるタックスシェルター防止税制を強化し、迅速な対応措置がとれるように、財務長官に「報告すべき取引」（reportable transactions）を指定する権限を付与し、タックスシェルター蔓延の元凶となるプロモーターの管理を可能にするため「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科し、その義務違反に対し厳しい制裁を科すこととした（IRC6111）。

IRSの使命は、「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」であるが、僅かな調査割合でタックスシェルターを利用する全米の個々の投資家を発見し、個々に調査することは困難であるため、財務省・IRSはその実力部隊の予先を数百数千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のタックス・プロモーターに集中的に投入する方が効率的であり、その調査で入手した「被助言者リスト」から申告書に当該スキームの利用の事実を開示していない納税者を見出し修正申告・不足税額の納付を促す方が効率的であると考えるのである。

### (2) 良い税務仲介者は IRS 最良のパートナー

財務省・IRS および司法省租税局は、税務仲介者の中に潜む悪質なタックス・プロモーターを摘発する。

財務省・IRS は、納税者のコンプライアンスに大きい影響力をもつ税務助言者のプラクティスについては、サーキュラー230を定め、そのビヘイビアを監視する部局 OPR (Office of Professional Responsibility) を重要部局として設置している。財務省・IRS および司法省は、米国の課税ベースを侵食する脱税・濫用的タックスシェルター蔓延の元凶がタックス・プロモーターであるこ

とを突き止め、エンロンのアーサーアンダーセンのみでなく、KPMG などの世界的な影響力をもつ大手国際会計事務所も摘発することとしている<sup>(11)</sup>。この事件では、脱税・濫用的タックススキームにつき KPMG は 4 億 5,600 万ドルの罰金等を支払うとともに、(i) 富裕層への助言を止め税務の意見書・申告書作成に係るプラクティス・スタンダードの遵守、(ii) 節税商品への関与と時間報酬の禁止、(iii) コンプライアンス・倫理プログラムの実施、(iv) 政府の任命する監視人(元 SEC 委員長) の駐在の受入れに合意し、幹部 9 人の刑事訴追で決着した。ハイリスク領域の違法なタックス・スキームのプロモーターや詐欺的申告書の作成業者の摘発に努める IRS は、司法省の協力を得て、2005 年に 100 人以上の租税専門家に業務差止め命令を発している<sup>(12)</sup>。また、濫用的タックス・スキーム 21 取引を摘発した IRS は、この取引に参加した 4,000 人以上の投資家を特定し、「和解」により効率的な課税処分を行った<sup>(13)</sup>。有名なタックスシェルター Son of Boss に参加した数千人の納税者と、損失控除の取消を行えば 40% のペナルティを 10~20% のペナルティで済ますというアムネ스티を加味した「和解」により 35 億ドルを追徴した<sup>(14)</sup>。

### (3) タックス・ギャップ対策

IRS は移転価格課税においても「和解」作戦を展開しているが、巨大企業 GlaxoSmithKline (Americas) Inc. & Subsidiaries (GSK) と 1989-2000 年の長期訴訟につき、GSK は約 34 億ドルの税金を払うことで合意した<sup>(15)</sup>。IRS は、2001 年度申告書のうち約 46,000 件のアトランダムに抽出したサンプルに係るタックスギャップの調査「全米研究計画」(National Research Program: NRP) の結

(11) IRS *KPMG to Pay \$456 Million for Criminal Violation* IR-2005-83, Aug. 29, 2005.

(12) IRS *IRS Obtains More Than 100 Injunctions against Tax Scheme Promoters* FS-2005-15, April 2005.

(13) IRS *IRS Launches Abusive Transaction Settlement Initiative* IR-2005-129, Oct. 27, 2005.

(14) IRS *IRS Collects \$3.2 Billion from Son of Boss; Final Figure Should Top \$3.5 Billion* IR-2005-37, March 24, 2005.

(15) IRS *IRS Accepts Settlement Offer in Largest Transfer Pricing Dispute* IR-2006-142, Sept. 11, 2006.

果、米国財政赤字を上回る 3,450 億ドルのタックスギャップがあると認め、毎年タックスギャップが 3,120~3,530 億ドル存在するという推計を公表した（2006 年 2 月 14 日）<sup>(16)</sup>。この NRP の情報からタックスギャップの原因とその所在を突き止め、法執行活動のターゲットを絞り込み、IRS は効率的な調査と「納税者との合意」を結合して効果を上げるように努めている。納税者の権利保護は、自主申告納税制度において、租税法律主義に沿って、納税者が自己の納税義務を理解することができるよう立法によって達成すべきであり、これを執行する税務行政においても、「納税者との合意」を尊重し、納得のいく納税を促すべきである。納税者の権利保護に関する規定は、日本の税法には存在しないが、世界主要国ではこのような制度を明文化する国が増えてきた。濫用的タックスシェルターが課税ベースを侵食する時代には、正直な納税者のコンプライアンスを蝕むことのないように、税法の意味内容を明確に規定し、法解釈の幅を減らす一方で、ループホールを利用する権利の濫用・法の濫用を防止する必要がある反面、事実認定と法解釈の相違から税務当局との間で生ずる紛争については単純な強行法規論や合法性の原則のみで課税庁と納税者を敵対関係に追い込むのではなく、真実の法律関係とこれに当てはめるべき法の解釈について納得のいく協議を経て「納税者との合意」を合法化する法的要件を考案すべきではなかろうか。米国の税制・税務行政は、対 GDP（名目）比率で 19%超のグロス税収または 17%超のネット税収の確保<sup>(17)</sup>に成功しているが、同様の自主申告納税制度を採用している日本が、対 GDP 比率で 10%に満たない税収しか確保できない理由を深く検討し、税制、税務行政支援税制および税務行政の改善に一層努めなければならないと考える。

(16) IRS *IRS Updates Tax Gap Estimates* IR-2006-28, Feb. 14, 2006.

本庄資「タックス・ギャップの推計の必要性」『国士館大学政経論叢』平成 19 年第 2 号 71 頁。

(17) 2008 年度大統領予算教書（2007 年 2 月）を 2008 年度年央財政見通し（2007 年 7 月）により改訂（行政管理予算局）によれば、米国名目 GDP（FY2007 見通し）は、138,980 億ドルであり、グロス税収の対 GDP 比は、19.4%、ネット税収の対 GDP 比は、17.2%となる。

#### (4) OECD、国連等のタックス・プロモーター対策

このようにみてきた米国のコンプライアンス戦略は、OECDにも影響を与え、2006年9月14～15日ソウルで開催された第3回税務行政フォーラム(OECD Forum on Tax Administration:FTA)で①効率的な税務行政に向けた組織改革、②国際的なノンコンプライアンスへの対応が取り上げられ、ソウル宣言を契機にOECD租税委員会に税務仲介者の役割を検討するプロジェクト(Tax Intermediaries Study)が設置され、2007年4月および7月に「税務仲介者の役割」報告書が公表された。OECDは、納税者、税務仲介者(弁護士、会計士、税理士など税務助言者および金融機関等)と歳入機関との間に「相互信頼関係の向上」(the enhanced relationship)を図ることが税務行政の「効率」化に有益であり、税務行政は貴重な要員をローリスクの納税者に配分すべきでなく、ハイリスクの納税者と税務仲介者に配分すべきであると提言している。そのためには、歳入機関のリスクマネジメント(risk management)が重要であり、そのためにはリスク評価(risk assessment)を行い、納税者のリスクプロファイリングおよび納税者のコンプライアンスまたはノンコンプライアンスに大きいインパクトを与える税務仲介者のリスクプロファイリングを行うよう提言している。

国連でも2003年12月に国連租税委員会を設立し、「タックスヘイブンと資本逃避の問題」を重要な開発アジェンダとして取り上げることにしたが、国連リーディンググループの顧問機関「租税公正ネットワーク」(Tax Justice Network:TJN)は、この問題に関わる税務仲介者(弁護士、会計士、その他の税務助言者、企業向けサービス供給者、プロモーター、企業管理者、信託管理者、銀行、信託会社、証券会社、その他の金融機関などの金融仲介機関)の実態に疑念を抱き、国連租税委員会としてOECD税務仲介者プロジェクト、国際租税協会(International Fiscal Association:IFA)、国際法曹協会(International Bar Association:IBA)その他の国連専門家協会に対し、次の提案を行うよう勧告することとした。

(i) ある者に対し、あるサービスがその者が税法違反を幫助すると知りま

たは合理的に知り得る場合にはそのようなサービスを提供してはならないこと。

- (ii) 外国顧客のために行為する場合にはその顧客が当該外国の税法を遵守していることを明記した確認書を当該顧客から取得しこれを当該外国税務当局に送付することについて承諾書を当該顧客から取得すること。
- (iii) 国内顧客のために行為する場合には当該行為が外国税務に関連するとき当該顧客が当該外国の税法を遵守していることを明記した確認書を当該顧客から取得すること。

#### (5) 汝の顧客を知れ

日本では税務職員 56,216 人に対し、税理士登録者 70,517 人、税理士法人 1,621 を擁する税理士会と国税庁は他の関係民間団体（青色申告会、法人会、間税会、納税貯蓄組合、納税協会）と同様に良好な協調関係を維持し、書面添付制度、e-Tax などの促進、税理士に対する指導監督に努めている。しかし、米国や OECD の動向は、個々の税務仲介者のリスク評価を行い、リスクプロファイリングを的確に実施して、善良な税務仲介者と数パーセントのハイリスクのプロモーターを区別し、ハイリスクプロフィールのプロモーターをプラクティスから除外する戦略を示している。法執行要員の効率的な投入先をハイリスクの税理士・会計士・弁護士・金融機関等のみに絞り込むため、個別のリスクマネジメントを一段と強化し、一般の税務仲介者との相互信頼関係を強固にする方策を検討し、公開すべきであろう。

なぜか。米国や FATF は、マネーロンダリングの初歩的対策として金融機関等に対し「汝の顧客を知れ」というスローガンで本人確認を求めてきた。税務調査においても「効率」を追及するとき、このスローガンが掲げられている。希少な調査割合をローリスクの顧客に配分するゆとりはないからである。顧客である個々の納税者のプロフィールに基づき、調査対象は、(i) 単独調査官による産業別調査と (ii) 調査官のほか法律顧問官、エコノミスト、電子商取引、金融取引、国際課税その他各種分野のスペシャリストのチームによる総合調整産業別調査に区分される。顧客に影響力をもつ税務仲介者のプロフィールに基づ

き、IRS と相互信頼関係がすでに確立されている場合には、一般に、そのローリスクの顧問先企業に貴重な要員を投入する必要性は低いと考えられる。しかし、この考え方に対する懸念としては、旧 IRS 時代に「IRS は大物を見逃している」という批判に込められている IRS 幹部と法曹界・CPA コミュニティとの癒着の問題があり、この懸念を払拭するため、IRS との相互信頼関係の程度について判断する客観的基準がサーキュラー230 で公開されることが、税務行政の透明性という指導理念から要求された。特に、米国のように二大政党政治の確立した国では、政権政党がこの考え方を利用して野党側支持企業のみをハイリスクとみなして不利な調査選定を行う可能性がある。この懸念を払拭するため、RRA98 は、政治家の税務行政・税務調査への介入を禁止し、サーキュラー230 では、元長官を含む元 IRS 職員の IRS に対するプラクティスを厳格に制限している。日本では政治的理由による税務調査の悪用に対する懸念はないとみられるが、日本では、元長官を含む幹部に限らず多数の元税務職員が退職後税理士会に流入していることは周知の事実であるため、個々の税理士のプロファイリングに基づく調査対象選定方式を検討する場合には、過去の勤務による人脈との癒着という疑念を国民に抱かせないように、特段の配慮が要求されるであろう。税務仲介者の業界の自主ルール任せでなく、顧客への税務指導の業績を添付書類で税務当局に提示させるなど、政府としての(i)リスク評価基準と(ii)リスクマネジメントのルールを公開すると同時に、歳入機関に対するベスト・プラクティス・ルールを公開することが必要になろう。