

アメリカ租税行政組織の構成と納税者の権利保護

—内国歳入庁 (Internal Revenue Service) の納税者権利保護機能を中心として—

拓殖大学専任講師 増田英敏

はじめに

消費税法の施行を中心とした抜本的税制改革も着実な速度で国民の間に受け入れられ、定着しつつあるように見受けられる。かかる税制改革による税制の大幅な変革は、執行面の変革をも要請することとなった。これらの事情を背景として、国税庁の機構改革に対する検討が重ねられ、本年7月より実施されることが正式に決定されたようである。

一連の税制改革論議の過程で、国民の税に対する関心は急速に高まったと言えよう。申告納税制度を採用する我が国においては、この現象は望ましいものと言える。この税に対する国民の関心は、租税法自体に向けられてきたことは指摘するまでもないところであるが、その関心は、租税法の執行自体にも向けられるという具合に拡大されてくることも必然であると思われる。また、消費税導入に伴う納税の義務意識の顕在化は、納税者の権利保護の要求へと波及することも必然であると考えられる。

そこで、本稿は、これらの租税をとりまく状況をふまえ、戦後の我が国の税制に最も大き

な影響を及ぼしてきたと言えるアメリカの制度に着目し、検討を加えることを目的とする。すなわち、アメリカの租税行政の遂行主体である内国歳入庁 (Internal Revenue Service) の組織と機能を概観⁽¹⁾し、次にかかる組織と機能を有する内国歳入庁が、いかなる制度によつて納税者の権利保護の確保を図っているのかを整理・検討することを本稿の目的としたい⁽²⁾。とりわけ納税者の権利保護の記述に当たっては、OECD加盟諸国が一般に承認しているとされる納税者の権利保護の基本原則⁽³⁾とアメリカの制度とを対応させることによつて、アメリカの権利保護制度の完成度を把握できればと考えた。また、そうすることによつて、我が国の納税者の権利保護に関する法的整備状況も明らかにすることが、結果として可能となると考えた。

- (1) 内国歳入庁 (Internal Revenue Service) の組織構成とその法的機能についての詳細は、次の文献を参照されたい。増田英敏「アメリカ租税行政組織の構成とその機能」拓殖大学論集190号311頁 (平成3年) 以下。
- (2) アメリカの納税者の権利保護に関する記述は、主として次の文献に多くを負っている。House Comm. on Ways and Means, 101st Cong., 2d Sess, Overview of the Federal Tax System (1990).

(3) OECDの納税者の権利保護に関する記述は、次の文献に多くを負っている。Report of the O.E.C.D. Working Party No.8 of the Committee on Fiscal Affairs, Taxpayers' Rights and Obligations, A Survey of the Legal Situation in OECD Countries (1990).

1 ☆内国歳入庁の沿革と基本的機能

我が国の国税庁に相当する内国歳入庁 (Internal Revenue Service) の起源は、1862年7月の議会によって設置された内国歳入局 (the Bureau of Internal Revenue) に求めることができる。同局は、内国歳入長官 (the Commissioner of Internal Revenue) の所管の行政機関として創設された⁽¹⁾。同局は南北戦争 (the Civil War) 遂行のための財政需要に応ずるために創設されたとされている。したがって、戦争終了後、その活動は大きく縮小された。その後、1913年の合衆国憲法修正第16条の承認と、それに伴う形での個人・法人に対する所得税課税によって、再び同局の活動は急速に拡大された。第一次世界大戦の勃発は、新たな財政需要の急激な増大をもたらした。その結果として、戦中戦後にわたり、内国歳入局は、空前の規模で内国歳入法典 (Internal Revenue Code) を執行する役割を演じた。この第一次世界大戦から1951年までの間、同局には職員や組織、そしてその機能の調整といった点で多くの問題が存在してきたが、その基本的組織自体は変化せずに維持されてきた。具体的には、その本部はワシントンに置かれ、地方組織は内国歳入長官によって任命された税務署長 (district commissioners) と内国歳入徴収官 (collectors of internal revenue) とで構成されてきた。行政組織は、税のタイプを基礎として構成されており、異なった税のタイプごとに行政の管轄権は区分されていた。所得税部門は所得税の申告書を調査し、アルコールやたばこ部

門はアルコールやたばこ税の行政執行に従事する、という具合に独立して租税行政活動を行うというものであった。各部門は、異なる行政上の管轄権を有していたのである。たとえば、責任を有する内国歳入官を配置した39の所得税部門官区 (Income Tax Unit districts) と責任を有する特別な行政官を配置した14の情報部門管区 (Intelligence Unit districts) が存在していた。各管区の事務所は、直接的にワシントンの本部に行政事項の報告をなし、すべての意思決定が本部でなされた⁽²⁾。

その後、1949年の再編成法 (the Reorganization Act) によって規定された行政庁の一般的な再編成の一環として、1950年に議会は、財務省の組織再編成を内容とする「財務省再編成計画26号 (Treasury Department Reorganization Plan No.26)」を承認した。同計画により内国歳入局のすべての行政官の職能が、財務長官の所管に移された。したがって、財務長官は、同局の行政官の行政執行上の権限のすべてをその監督下に納めるということになった⁽³⁾。ところが、財務長官はこの権限移行による税務行政作用の中断を回避するために、即座に内国歳入局に再びその行政権能のほとんどを委任したのである。1952年3月に施行された再編成計画第1号 (Reorganization Plan No.1) は、同局の組織に画期的な変革をもたらした⁽⁴⁾。すなわち同計画は、内国歳入局の行政組織をワシントンの本部と地方事務所の両者にわたり変革した。従来、税のタイプによって組織構成していたものから、行政作用の機能によって行政組織を再編成したのである。また、内国歳入副長官を長とした三つの部署が本部 (National Office) に設置された。地方の租税行政組織は、地方の国税局 (Regional Office) の局長のもとに確立された。地方の各地域の税務署 (District Office) には、各税務署ごとに、い

わゆる署長を配置した⁶⁾。当該署長は、前述の歳入官 (revenue agents) や特別行政官 (special agents), そして内国歳入徴収官 (collectors of internal revenue) に取って替わるものとして誕生した。その後、1953年には、内国歳入局 (the Bureau of Internal Revenue) の名称は、内国歳入庁 (Internal Revenue Service) に改称されたのである。以上のおりの変遷を経て内国歳入庁は現在に至っている⁶⁾。

次に、前述の内国歳入庁の沿革をふまえてその基本的機能について簡潔に整理しておきたい⁷⁾。

具体的機能については、以下の「内国歳入庁の組織構成」のところでは詳述する予定であるので、ここでは基本的機能についてのみ言及しておくことにする。

さて、内国歳入庁の基本的機能については、同庁の基本方針の声明書 (a Statement of Principles) において明確な説明が加えられている。その内容は以下のとおりである。

すなわち、「内国歳入庁の機能は、内国歳入法典を適正に執行することにある。歳入を確保するといった租税政策は議会によって決定されるものである。

議会によって成立した租税立法を適正に適用して、その租税政策を履行していくことが内国歳入庁の義務である。ここに適正に適用していくことは、政府の立場又は納税者の立場というように一方の立場に立脚するのではなく、中立的立場から変化に富んだ歳入法典規定を立法の趣旨に応じて合理的に解釈し、公正で公平に同規定を運用していくことを意味する。

法規定の解釈が行政の要諦である。内国歳入庁の各行政官の責任は、内国歳入の確保を旨として、租税法規の解釈を歪めるといふ姿勢ではなく、租税法規の立法趣旨に忠実に解

釈を加え、租税行政を遂行することにある。租税歳入は、租税法規の真実の意味を確認し、適用されて初めて適正に確保されるものである。

したがって、内国歳入庁は、合理的かつ実地的な方法によって租税法規を適用し、執行する責任を負うものである。……中略。

租税行政は、合理的かつ活力が要求される。できるだけ遅滞なく、丁寧にそして熟慮しつつ遂行されるべきである。法の規定の範囲内で租税行政は合理的に遂行されるべきで、行き過ぎがあつてはならない。しかしながら、脱税や不合理な租税回避に対しては、歳入庁は躊躇なく対応すべきであり、法規定に基づく納税者に対する応諾 (Compliance) の要求については積極的であつてよい⁸⁾。」

このように、同声明は内国歳入庁の基本的な行政機能のあり方について明記している。

なお、内国歳入法典7805条(a)は、財務長官に対して次のような権限を授与する旨を規定している。すなわち、内国歳入に関する法規定の改正に基づいて必要とされるすべての規則や通達を含んで、歳入法典の執行に必要なとされるすべての規則及び通達を規定する権限を財務長官に授与する、と規定している。かかる規則制定権は、財務長官の是認の範囲内において内国歳入長官に委譲されている⁹⁾。

この内国歳入長官に委譲された規則制定権の具体的行使は、内国歳入庁の有する最も重要な機能のうちのひとつとされている。その規則制定権の行使に当たっては、内国歳入庁は、行政法及び憲法の一般原則に拘束されることはいうまでもなく、内国歳入法典及び1946年の行政手続法 (Administrative Procedure Act) ¹⁰⁾に厳格に拘束される。

内国歳入庁の発令する規則には、具体的には次のようなものを取り上げることができる。まず、一般的な解釈規則としては、①regula-

tions, ② revenue rulings, ③ revenue procedures, ④ tax returns and instructions, ⑤ IRS publications 等を指摘することができる。さらに特別な個人や状態に対する解釈規則として, ① private letter rulings, ② technical advice memoranda, ③ determinations letters 等を指摘できる¹¹⁾。

内国歳入法典を適正に解釈し, 上記のような解釈規則を制定しつつ租税行政を遂行していくことが, 内国歳入庁の基本的な機能であるということが出来る。

- (1) この国会で成立した立法は, 南北戦争遂行に要する財政需要に対応するために所得税や他の内国歳入税を課すことを内容とするものであった。1862年以前における連邦政府財政は, 輸入税 (import duties) 及び土地の売却による収入によって賄われていた。租税は, 徴収地区における執行官 (Supervisors) によって徴収されていた。その執行官は議会によって承認され, 大統領によって任命された者である。1813年の歳入法 (Revenue Act) は, 徴収官 (collector), 副徴収官 (deputy collectors), 査定官 (principal assessors), 副査定官 (assistant assessors) を規定したものである (Michael. I. Saltzman, IRS Practice And Procedure 1-2 (1981) [hereinafter cited as M.I. Saltzman])。
- (2) See, House Comm., on Ways and Means, King Committee Report, H.R.Doc. No.327. 82d Cong., 2d Sess.3 (1952)。
- (3) See, Reorg. Plan No.26 of 1950, Sec.1(a), 15 Fed.Reg. 4935, 64 Stat. 1280-1281。
- (4) See, Reorg. Plan No.1 of 1952, 17 Fed.Reg. 2243, 66Stat. 823。
- (5) National Office は内国歳入庁, 我が国の国税庁の本部に当たり, Regional Office は我が国の国税局に相当する。また, District Office は, 我が国の税務署に相当する。
- (6) M.I.Saltzman, supra note (1), at 1-3。
- (7) この内国歳入庁の基本的機能についての記述は, 次の文献に多くを負っている。Boris I. Bittker, Martin J. McMahon, Jr, Federal Income Taxation of Individuals, at 42-4 ~ 42-8 (1988)。
- (8) Rev. Proc. 64-22, 1964-1 C B 689, regularly published in the Cumulative Bulletin. See also Statement of Organi-

zation and Functions, 1974-1 C B 440.

(9) IRC § 7805(a); Treas. Regs. § 301. 7805-1(a).

(10) この行政手続法 (Administrative Procedure Act) は, 「アメリカの連邦行政関係法律の中で, もつとも基本的かつ重要なもの」と言えば, 1946年6月11日に制定された A P A であることにほぼ異論はないであろう。……中略。しかし, 1946年 A P A の条文は第1条を除いて全て, 合衆国法典の第5巻に組み込まれており, これらの条項を総称して, A P A と呼ぶ慣行が定着している。(宇賀克也「アメリカ行政法」1頁, 弘文堂, 昭63) と位置付けられている。なお, 同法の解釈及び助言からなるマニュアル (U.S. Department of Justice, Attorney General's Manual on the Administrative Procedure Act) によれば, 行政手続法の基本目的について次の点をあげている。すなわち, 「①行政庁が, その組織, 手続, 規則を国民一般に知らせるように要求すること (3条)。②規則制定過程に国民を参加させること (4条)。③正式規則制定 (4条b項) および裁決 (5条) の手続, すなわち, 行政庁の聴聞ののち記録に基づいてなされることが制定法により要求されている手続きにつき, 統一的な行為規範を規定すること。④司法審査に関する法を明文化すること。このことから窺えるように, A P A の大きな特色は, 裁決手続のみならず, 規則制定手続についても定めていること, および, 司法審査について定めを置いていることにある。」(宇賀克也, 前掲書, 2頁~3頁) とされている。ここでは, 内国歳入庁長官の規則制定権行使に関わる制定手続について, 行政手続法は影響を与えることが理解できることを確認しておきたい。

(11) House Comm. on Ways and Means Overview of the Tax System, 101st Cong., 2d Sess. 14 at 18 (1990) [hereinafter cited as Overview of the Tax Systems]。

2 ☆内国歳入庁の組織構成

1 財務省 (the Department of the Treasury) と内国歳入庁 (Internal Revenue Service)

内国歳入庁は, 財務省¹²⁾管轄の11の行政部局のうちの一つであると位置づけられる¹³⁾。内国歳入法典の執行は, 財務長官 (the Secretary of the Treasury) の監督下におかれている¹⁴⁾。財務長官は, 内国歳入長官 (Commissioner of Internal Revenue) にそ

の義務と権限を委譲している⁽⁴⁾。この財務長官の内国歳入長官への権限の委譲に関しては、一連の財務省令や規則(Treasury Department orders and regulations)において、その権限の内容や機能について詳細に規定がなされている⁽⁵⁾。財務長官の有する内国歳入に関するすべての権限を内国歳入長官に委譲するものでないことは、いうまでもないところである。たとえば、租税立法は、一般に財務長官の権限下において立案・形成される⁽⁶⁾。アルコール、たばこ、小火器に関する税法の執行も財務省の管轄下におかれている。また、租税行政組織の改変に関する権限も財務長官の権限下におかれている。たとえば、国税局(Internal Revenue Regions)の数の決定や税務署(Internal Revenue Districts)の配置の決定も財務長官の権限下におかれている⁽⁷⁾。財務省は、内国歳入に関する法の執行について、財務省の一般審議会(General Counsel of the Treasury)と補助一般審議会(Assistant General Counsel)によって助言を受けている⁽⁸⁾。また、ここで注意を要するのは、かかる財務省の補助一般審議会委員は、内国歳入庁の最高審議会委員(the Chief Counsel of the Internal Revenue Service)を兼ねているという点である⁽⁹⁾。

内国歳入庁と財務省の関係は、以上述べてきたとおりである。特に、内国歳入庁は、財務長官の権限委譲の範囲で、租税法の適正なる執行を図る重要な行政機関である、ということをごここでは確認しておきたい。

2 内国歳入庁の組織構成

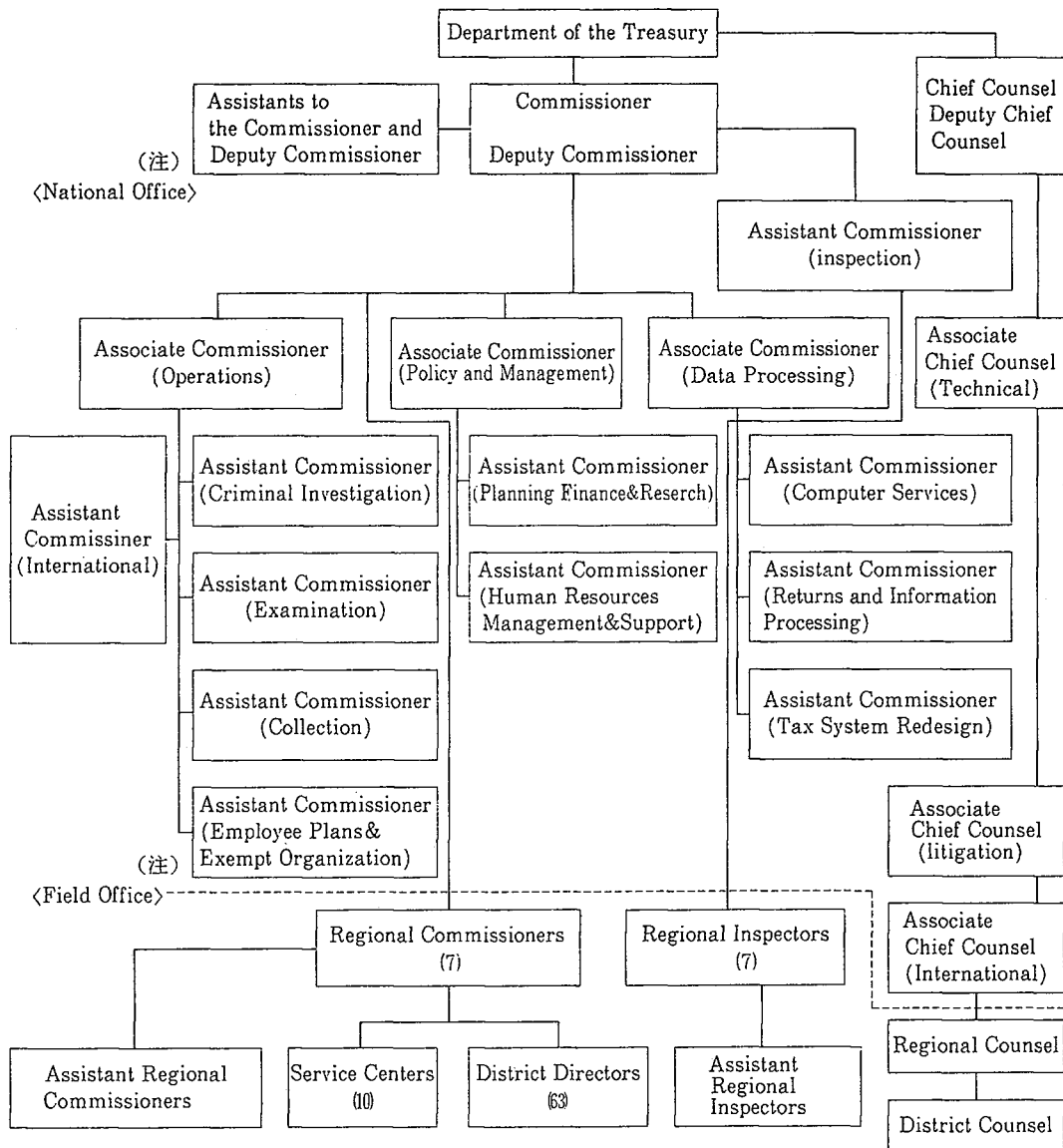
ここでは、これまでに述べてきた内国歳入庁の沿革及び基本的機能をふまえたうえで、内国歳入庁の行政組織がいかに構成されているかを、組織の有する具体的機能に視点を置きつつ概観していくことにする。

まず内国歳入庁には、内国歳入法典を公正に執行していくために、次の二つのタイプの機能を有する組織が存在する。すなわち、租税法を運用(operations)または遵守(compliance)する機能を有する組織と、その機能を維持するための組織の二つのタイプの組織が存在するのである。具体的には、前者は税額の査定、納税額の確定、税の徴収、脱税の調査、納税者の上訴に対する審理及び裁決といった機能を意味する。さらには、納税者からの要請による租税情報の提供や納税申告書の作成相談に応じるといった機能も含まれている。これに対して、後者の機能とは内部監査(internal auditing)、人事管理(personnel management)、職員研修、施設運用、財務管理(fiscal management)、調査研究、公報活動等を意味する。これらの機能を有する組織が、本部と地方の両租税行政組織に存在する⁽¹⁰⁾。

次に構造的視点から内国歳入庁の組織を概観すると、まず本部組織と地方組織に分類できる。この本部(National Office)は、ワシントンにおかれている。そして、その下部組織として七つの国税局(Regional Office)がおかれ、さらにその下部組織として64の税務署(District Office)がおかれている。この国税局と税務署が地方組織に当たる。また、国税局長の監督下のもとで、10か所の内国歳入サービス・センター(Internal Revenue Service Centers)が設置されている。さらに、このサービス・センターに加えて、West VirginiaのMartinsburgに中央コンピューター・センター(National Computer Center)が設置され、MichiganのDetroitにはデータ・センター(Data Center)が設置されている⁽¹¹⁾。

次頁(内国歳入庁の組織図)によつて同庁の全体の組織体系が概観できると思われる。

内国歳入庁 (Internal Revenue Service) の組織図



以下においては、これらの主要な行政組織に簡単な説明を加えておきたい。

(1) 本 部 (National Office)

さきにも述べたように、本部はワシントンに設置され、国税局、税務署といった地方の租税行政組織の職員に対して、租税法の解釈・適用上の重要な問題に関し統一的な見解を示し、税務行政遂行上の指針を提示することを主たる任務としている。なお、本部は、内国歳入長官によって指揮・監督されている。1982年の組織再編成の結果として⁶³、同長官は1人の Deputy Commissioner と3人の Associate Commissioners, 10人の Assistant Commissioner, そして内国歳入庁最高審議会委員によって補佐されている。

3人の Associate Commissioners は、税法の運用(operations), 租税政策と管理(Policy and Management), そしてデータ処理(Data Processing)の3部門をそれぞれが担当する。Associate Commissioners は、それぞれの担当部門の諸問題を Deputy Commissioner に直接報告、また租税法の運用計画の機能的な遂行に責任を負っている Assistant Commissioners の行政活動を調整する。さらには、租税政策の展開と監督、そして歳入庁の行政活動の統制に参加する。

上記の再編成によって、次の新しいポジションが創設された。すなわち、Assistant Commissioner (徴収 Collection), Assistant Commissioner (調査 Examination), そして、Assistant Commissioner (犯罪調査 Criminal Investigation) の三つのポジションが新設されたのである。これらの行政官は、Assistant Commissioner (雇用計画と免除編成 Employee Plans and Exempt Organizations) とともに、所轄の税務行政事項を Associate Commissioner (運用 Operations) に報告する。前記組織図からも確認できるように、

Assistant Commissioner (検査 Inspection) は、その所轄の行政事項を直接的に Deputy Commissioner に報告する⁶⁴。

(2) 国 税 局 (The Regional Offices)

七つの国税局が存在し⁶⁵、それぞれの局が国税局長の監督下において、地域ごとに区分された税務署 (the District Offices) とサービス・センターの運営・管理を担当している。この各国税局は各税務署の租税行政活動を調整し、監督することを任務とし、また分権化された各税務署で処理することが不可能な行政事項について税務署にかわつて租税行政を遂行する。また、本部の企画したプログラムの遂行に対する情報を提供し、各税務署がそのプログラムを履行していけるよう指導していくことも同局の任務のひとつである。各国税局長のもとには、5人の国税局次長 (Assistant Regional Commissioners) がおり、局長を補佐している。国税局の組織は本部と同様に構成され、機能している。したがつて、各国税局次長は、税務調査部門 (Examination), 徴収部門 (Collection), 犯罪調査部門 (Criminal Investigation), 納税者サービス (Taxpayer Service) と申告書処理 (Returns Processing) 部門、そして資産管理部門 (Resources Management) の五つの行政部門を分担して統轄し、局長を補佐するという組織構成を採用している。また、各税務署の決定から局の審判所 (Regional Appeals Office) の決定までの一環した不服申立てのシステムが存在し、これらの機能を監督するために、局の審判所長 (Regional Director of Appeals) が任命されている⁶⁶。

(3) 税 務 署 (The District Offices)

63の内国歳入区域に各々税務署が配置されている⁶⁷。各税務署は、署長によって統轄され、各管轄区域ごとに税務行政の遂行に当たっている。

具体的には、各税務署は、納税申告書の検査、租税の徴収、脱税の調査等の活動を通して、内国歳入法の適正な執行に当たっているのである。法の執行に当たっては、本部と国税局の政策やプログラムを十分尊重していることはいうまでもないところである。

この税務署は、典型的には次のような行政部門によって組織化されている⁹⁰。すなわち、前述の国税局の組織と同様に、調査 (Examination)、徴収 (Collection)、犯則調査 (Criminal Investigation)、納税者サービス (Taxpayer Service)、そして、資産管理 (Resources Management) の部門によって構成されている。いくつかの主要税務署には、雇用計画 (Employee Plans) と免職体制 (Exempt Organizations) 部門が存在する⁹¹。資産管理部門は、諸記録の調達、供給、維持といった行政上の支援機能を統轄した。次に簡単に各部門の行政機能についてまとめておきたい。

まず調査部門は、調査対象の選定、あらゆる種類の納税申告書の実質的な調査、そして所得税、財産税、贈与税の申告書、還付税申告書、和解申し出書、密告による報酬の請求書等に係わる証拠資料の調査を所轄管内を範囲として遂行するのである。基本的には、同部門の調査官は、調査対象となる申告書を選定し、納税者の租税負担の正確性を検証するために、呼び出し調査 (office audits) 及び臨場調査 (field audits) を遂行するのである。

徴収部門は、所轄管内の滞納税請求書に基づく滞納税額の徴収、財産差押えの執行、滞納申告書の確保、納税申告書とそれに関わる証拠資料の受領とその伝達に責任を負っている。

犯則調査部門は、確定的な国税犯則行為に関する情報を検討し、犯則調査に着手すべきかどうかを決定するためにそのような犯則行

為の存在の主張や指摘自体を評価し、そして、犯則調査をなしたうえで犯則行為の存在が立証された時には刑事訴追を促すことによつて、所得税、財産税、贈与税、消費税等の各税法に適用されるべき刑事法を執行していくことを任務としている。なお、犯則調査部門の行政官は、大陪審の過程において、または国税犯則事件の裁判において、内国歳入庁及び検察官を補佐する場合もある。

納税者サービス部門は、税務署のディスクロージャー、公共的事案、そして納税者サービス活動を管理する部門である。同部門は、納税者の納税申告書作成を援助する。また、ディスクロージャー担当の行政官によつて同部門は、所轄管内の情報の自由の確保、プライバシー保護法及びディスクロージャー関連問題を検討し、処理する機能を有する⁹²。

以上が、税務署の基本的な行政組織及び機能であるということが出来る。

(4) サービス・センター (Service Centers)

サービス・センターは10か所に設置され、九つの国税局に サービスを提供している。各サービス・センターは、所轄の国税局長の監督下に置かれている。同センターの具体的機能は、大量の申告書を処理し、申告書上の数値の数理上の正確性を検証することにある。なお、重要な申告書処理機能は、West Virginia 州の Martinsburg にある中央コンピューターセンター (National Computer Center) にゆだねられている。税務統計資料は、Michigan 州の Detroit にある IRS データセンター (IRS Data Center) に集められ、編集されている⁹³。

(1) 財務省 (The Department of the Treasury) は、合衆国の財政上の諸利害を管轄する責任を負っている。この責任の範囲において、財務省は、経済、租税、公債、そして財政政策に関して大統領に助言する。また政府に対して財務官として奉任し、法の執行に参加し、さらに硬貨

や貨幣を製造するといった機能を有する。See, e.g., House Comm. on Ways and Means, 101st Cong., 2d Sess. Overview of the Federal Tax System, 14 (1990) (hereinafter cited as Overview of the Federal Tax System)

(2) See, e.g., Marvin J. Garbis, Stephen C. Srunts, Ronald B. Rubin, Tax Procedure and Tax Fraud 2 (1987)

(hereinafter cited as Marvin J. Garbis).

(3) I R C § 7801 (a) Powers and Duties of Secretary.

なお、財務長官は議会の承認を得て大統領によつて任命される。

(4) 内国歳入法典 (Internal Revenue Code: I R C) は、財務長官の権限について多くの規定を設けている。また内国歳入長官への権限の委譲については、以下の規定を参照されたい。See, I R C § 7701 (a) (1) (Secretary of the Treasury and Secretary), 7701 (a) (2) (Delegate); Treas. Regs. § 301. 7701-9.

(5) たとえば、Treasury Department Order 150-37, dated March 17, 1955, においては以下の内容を規定している。「内国歳入法典及び1950年の再編成計画第26号に規定された、財務長官としての私に付与された権限に従つて、私は以下のとおり命ずる。すなわち、内国歳入長官は、内国歳入諸法の行政及び執行に対して責任を負うことを命ずる」という行政命令を下している。

(6) この租税立法の立案に対する技術的なアドバイザーには、租税政策担当の次官補 (the Assistant Secretary for Tax Policy) が当たる。この租税政策担当の次官補のもとに、租税立法審議会室 (the Office of Tax Legislative Counsel) と租税分析室 (the Office of Tax Analysis) の二つのOfficeが存在する。前者は、法律家のスタッフにより構成され、租税法 (the Tax Laws) の変化や諸規則 (regulations) の採用によつて生ずる法技術的な諸問題について検討する機関である。それに対して、後者は経済学者をその構成員として、主に租税問題の経済分析や租税歳入の測定・評価を目的とした調査研究活動を遂行する機関である。詳細については、See, e.g., Overview of the Tax System, *Supra* note (1), at 14.

(7) IRC § 7601(a), General Rule.

(8) IRC § 7801(b), Office of General Counsel or The Department, (1) General Counsel.

同規定は、「財務省担当の一般審議会室 (the office of General Counsel for the Department of the Treasury) は、財務省内に設置

される。同審議会委員は、議会の助言と承認によつて、大統領が任命する。同審議会委員は、財務省の上級法律官 (the chief law office of the Department) であり、財務長官によつて規定された義務を遂行する」と規定している。

(9) I R C § 7801 (b) (2), Assistant General Counsels.

同規定は「大統領は、内国歳入庁の最高審議会委員 (the Chief Counsel for the Internal Revenue Service) である補助一般審議会委員を議会の助言と承認を得て任命する権限を有する。最高審議会委員は内国歳入庁の上級法律官であり、財務長官によつて規定された義務を遂行する……」と規定して、同機関の法的位置付けを明確にしている。

(10) Boris I. Bittker, Martin J. McMahon, Jr., Federal Income Taxation of Individuals at 42-4 (1988) (hereinafter cited as Boris I. Bittker). See, e.g., Rev. Proc. 64-22, 1964-1CB 689, Statement of Organization and Functions, 1974-1 C B 440.

(11) M. I. Saltzman, *supra* note 2 (1), at 1-5.

(12) *Id.* at 1-5. See, e.g., Marvin J. Garbis, *supra* note (2), at 3; Overview of the Tax System, *supra* note (1), at 15.

(13) Treasury Department Order 150-95, 1982-1 C. B. 510.

(14) Marvin J. Garbis, *supra* note (2), at 2.

また本部組織内の各部門の詳細な機構については次の文献を参照されたい。See also, M. I. Saltzman, IRS Practice and Procedure, 1990 Cumulative Supplement No. 1, at S1-1-S1-5 (hereinafter cited as 1990 Cumulative Supplement No. 1).

(15) 現在七つの国税局が存在するわけであるが、具体的には以下のように各国税局が配置されている。インディアナ、ケンタッキー、ミシガン、オハイオ、ウェストバージニアの各州を統括する Central はシンシナチに配置され、デラウェア、コロンビア、メリーランド、ニュージャージー、ペンシルバニア、そしてバージニアの各州を統括する Mid-Atlantic はフィラデルフィアに配置され、イリノイ、アイオワ、ミネソタ、ミズウリ、モンタナ、ネブラスカ、ノースダコタ、サウスダコタ、そしてウィシコンシンの各州を統括する Midwest はシカゴに配置され、コネティカット、メイン、マサチューセッツ、ニューハンプシャー、ニューヨーク、ロードアイランド、バーモントの各州を統括する North-Atlantic は、ニューヨーク・シティに配置されている。さらに Atlanta に配置されてい

Southeast は、アラバマ、アーカンソー、ジョージア、フロリダ、ルイジアナ、ミシシッピ、ノースカロライナ、サウスカロライナ、そしてテネシーの各州を統括している。Southwest は、アリゾナ、コロラド、カンサス、ニューメキシコ、オクラホマ、テキサス、ユタ、ワイオミングの各州を統括し、ダラスに配置されている。第7の国税局である Western は、アラスカ、カリフォルニア、ハワイ、アイダホ、ネバダ、オレゴン、そしてワシントンの各州を統括し、サンフランシスコに配置されている (Overview of the Federal Tax System, supra note (9), at 15)。前記 Midwest 国税局は、犯則調査部門と税務調査部門の両者の機能を応諾部門 (Compliance) 担当の国税局次長が統括している (M.I.Saltzman, supra note 2(1), at 1-13.)。

(16) Saltzman, supra note 2 (1), at 1-13-1-17.

(17) 1990 Cumulative Supplement No. 1, supra

note (14), at S 1-10.

(18) M.I.Saltzman, supra note 2 (1), at 1-17.

(19) Rev.Proc.80-24, § 2. 01, 1980-1 C B 658 ; Rev Proc. 80-25, 1980-1 C B 667, 668 ; Rev.Proc. 80-30, 1980-1 C B 685, 690.

(20) Marvin J.Garbis, supra note(2), at 3-4.

(21) M.I.Saltzman, supra note 2 (1), at 1-20.

(次号へつづく)

---(次号の内容)---

内国歳入庁と納税者の権利保護

(1) 納税者の権利保護の基本原則

(2) 内国歳入庁と納税者の権利保護

結 び

アメリカ租税行政組織の構成と納税者の権利保護

—内国歳入庁 (Internal Revenue Service) の納税者権利保護機能を中心として—

拓殖大学専任講師 増田英敏

3 ☆内国歳入庁と納税者の権利保護

OECD加盟諸国では、最近20年間にGDPに占める租税歳入の割合が平均すると27%から38%⁽¹⁾に上昇し、それに伴って租税行政庁と納税者の関係は大きくクローズアップされてきている。すなわち、租税行政に対する納税者の協力なしでは、効率的で安定した租税歳入の確保は不可能となつてきている⁽²⁾。したがって、国家又は租税行政庁は、納税者の権利保護を重視していくことによつて、納税者の租税行政に対する理解を高めていこう、といった方針を鮮明にしてきている。そのことは各国の税制改革を概観することによつても明らかである⁽³⁾。

ここでは、そのような納税者と租税行政庁との間の現状を背景として、前記のとおり機能と組織を有する内国歳入庁が、具体的にいかなる手続・方法によつて納税者の権利保護に努めているかを検討していくことにする。

{前号の内容}

はじめに

- 1 内国歳入庁の沿革と基本的機能
- 2 内国歳入庁の組織構成

(1991年8月号)

検討にあつては、まず、1988年にOECD加盟国すべてを対象とした、納税者の権利と義務に対するアンケート調査の回答に基づいて、Working Party No. 8 of the Committee on Fiscal Affairs が作成した報告書⁽⁴⁾の記載内容のうち、納税者の権利保護の基本原則として各国に一般的に受け入れられている事項を整理していくことにする。そのうえで、アメリカの内国歳入庁が採用しているとされる納税者の権利保護の枠組みを整理していきたい。そうすることによつて、我が国が最も参考とすることができる、アメリカの納税者の権利保護の現状を適格に把握し、さらにOECD諸国における位置づけも可能となると思われる。以下、その順序によつて論をすすめていくことにする。

1 納税者の権利保護の基本原則

OECD諸国間において承認を受けている、いわゆる納税者の権利保護の支柱とされるべき基本原則は、次の六つの事項である⁽⁵⁾とされている。

- (1) 知らされ、援助され、聞かれる権利 (The right to be informed, assisted and heard)
納税者は、租税制度及び納税額測定方法の

というのが率直な感想である。この意味で、今後の税制をわが国の社会的風土に適した内容のものに改革してゆくと、一般消費税としての付加価値税の評価に対して積極的な態度で臨むべきであろう。付加価値税の正当な理解と評価とが、今後積み重ねられることを期待したい。

X 実態調査余録

以上は調査時におけるわたくしのメモを整理した旧稿（「EC諸国の付加価値税制（Ⅰ）、（Ⅱ）」、税経通信、26巻4、5号）に所要の修訂を加えたものであるが、改めて感慨深いのはのちに一般消費税から売上税そして消費税に至る永い間の論議で係争点とされた問題のすべてがこのなかに包括されていることである。なお、調査報告書は主税局長あてに提出したが、そのほとんどすべてはわたくしの執筆にかかるものであり、上に掲げた内容よりはるかに要約されたものであつた。また同報告書は税調総会においても説明したのであるが、委員の反応はきわめて消極的であつて多くの質問を受けた記憶はない。

しかしこの調査を機会に、私事にかかわるけれども、旧知の人びとに再会して旧交を暖めることができたのは望外の幸せであつた。すなわち、スウェーデンではかつて同地への遊学の際お世話になつたストックホルム大学のE. ルンドベリー教授やA. リンドベック教授に再会することができた。ただウプサラ大学のE. リンダール教授はすでに逝去されており、夫人（のちにハマーショルド記念図書

館長に就任）が教授の遺稿をホテルまで届けて下さつた。ドイツでは、ケルン大学のG. シュメールデルス教授が急病のため、旧西独の「付加価値税の生みの親」には再会できなかった。西独大蔵省ではクライン税制改革部長をはじめ、説明はすべてドイツ語で一貫された。これはお国柄であるかもしれないが、質疑応答では流暢な英語が使われたので面くらつた。またEC本部では、柿沢弘治さんが通訳の労をとつて下さつた。

アメリカではまず、ニューヨークでお元気なC. シャープ教授に長時間おめにかかつたが、このとき教授はシャープ勧告当時現在のEC型の付加価値税は「全く念頭においていなかった」と告白された。ハーバード大学では、R. マスグレイヴ教授やS. サリー教授などに会つて意見を聞いたが、マスグレイヴ教授は会談後自宅に招いてくれ当時滞米中の古田精司さんとともに夜遅くまで歓談した。ワシントンではCEAのH. スタイン氏、IMFのL. ムーテン氏、V. タンジー氏に面会した。またパークレイでは、かつてストックホルムの景気研究所長であつたB. ハンセン教授に久方ぶりに再会できたし、会談後サンフランシスコの宿舎まで送つてくれた。

調査旅行にはハードなスケジュールが組まれていたが、順調に調査を終えることができたのはもつぱら同行された日高壮平さんをはじめ現地駐在の方々のご苦勞の賜物である。40日に近い海外での共同生活の経験は初めてであつたし、いまにして思えば懐しい思い出の数々がそれには含まれている。

（次号へつづく）

運用に関する最新の情報を提供されるべき権利を、基本的に有していると考えられる。また、訴訟権を含む、自分達の有する権利の範囲をも知らされる権利を有している。すべての納税者は、提供される情報が租税関係の複雑性を反映し、その故に、納税者自身の租税に関する現状をよりよく理解し得るような情報を提供される権利を有しているのである。したがって、租税行政庁は、かかる納税者の情報要求権に応ずるために種々の手段を講ずる。具体的には、パンフレット、テレホンサービス、ビデオガイド等を用いて納税者に有用な情報が提供されている。

(2) 訴訟権

納税者に直接関係するとされる条件のもとで、租税法や租税行政規則の解釈・適用に関する租税行政庁のなしたほとんどすべての決定に対して異議がある場合には、すべての納税者に提訴権が付与されている。

すべてのOECD加盟諸国において、苦情を有する納税者は、自己の納税額の査定に関し苦情を訴えることのできる階層制の訴訟手続を有している。多くの国では、まずはじめに法律家と専門家からなる租税行政不服審判所に異議申し立てが提起される。もし納税者が、最初の段階の異議申し立てに対する裁決に納得できない場合には、最高裁まで争うことのできる裁判所に提訴できるのである。しかしながら、租税行政庁の決定に対する異議申し立ては、大部分が租税行政審判所のレベルで解決される。

提訴は、法の解釈や事実認定に対する疑問にも認められる。一般的には、提訴はある一定の日時以内でなされなければならない、この時間的制約は納税者にとって重要である。納税者にとって重要であるとされる点は、他に二点ある。その一つは、納税者の提訴権の行使は、納税者自身が独力による方法でなされ

るものであり、もう一つは租税行政庁がかかる納税者の提訴の準備に助力すべきかどうかという点である。これらの点は議論の存するところでもある⁶⁾。

(3) 正しい税額のみを納税する権利

納税者は個人の状況と所得を考慮して租税法の規定によつて算定された税額のみを納税すればよいという権利を有している。また納税者は租税法上適用され得べき税額の軽減措置や諸控除を適正に適用されるように合理的な方法によつて租税行政庁より助力を受ける権利を有するのである。実際には、OECD加盟諸国の多くは、税の軽減措置の納税者への適用が、自動的になされているという現状にはない⁷⁾。

(4) 確実性の権利

納税者は、自らの経済行為がいかなる課税関係を生ぜしめるかについて、高度な確実性をもつて予測することができる権利を有している。特別な事実や状況の生起に伴つて生ずる租税法上の法律効果を納税者が前もつて常に予測することが可能であるとは限らない。しかしながら、原則的には納税者が、それが個人であろうと企業であろうとも、自ら行う行為によつていかなる課税関係が生起するかについて予測可能であることは、重要な問題であり、それを求める権利は納税者にとつて不可欠の権利と言える。ところがこの権利は、現代の租税制度が複雑であり、常に変化するために非常に充足されがたい権利であるとも言える。

また課税関係の予測の確実性の問題には、租税法の立法や租税行政庁の解釈通達が、通常は遡及的であつてはならないという点も含まれている。納税者が予測可能性を確保する権利を有していたとしても、将来の租税立法の改廃の効果が遡及的に及ぶとすれば、かかる権利は、意味をなさないものとなる。

この問題は、租税法の基本原則である租税法律主義の要請に関する問題と言える。同原則の機能は、指摘するまでもなく国民の行う経済取引がいかなる課税関係を生起せしめるかについて、予測可能性と法的安定性を与えることにある。この機能は、納税者の過去の事実や経済取引によつて生ずる納税義務の内容を、納税者の不利益に変更する遡及立法を禁止してはじめて充足されるのである¹⁸⁾。

したがって、かかる確実性の権利は、租税法律主義の原則が有効に機能することを要請する権利と言えよう。

(5) プライバシーの権利

すべての納税者は、不必要に租税行政庁が納税者のプライバシーの権利を侵害しないことを要請する権利を有している。実際には、この権利は、不合理な家宅捜索や正確な納税額の決定のために有用であると認められない情報の要求を拒否することのできる権利と解されている。すべての加盟諸国において、税務調査の過程での税務官吏による個人の居宅もしくは法人の事業所への立ち入りや第三者からの情報を獲得することに対して、非常に厳格な法の規定を置いている。いくつかの国では、納税者宅への税務官吏の訪問は、その納税者の同意を得てはじめて許されるという規定を置いている。租税行政庁による立ち入りを拒絶する納税者の居宅に立入る場合には、大多数の国では令状の提示が要求されている。同様に、ある納税者の税務調査のために第三者より情報を得ることに対しても、厳格な法規定を設けている¹⁹⁾。

(6) 税務官吏の守秘義務の履行を要求する権利²⁰⁾

この権利は、納税者の事情に関して租税行政庁が利用できる情報は機密であり、租税立法によつて特定された目的以外に使用されてはならないことを要求するものである。租税立法は、通常、機密情報を漏らした税務官吏

に対しては重罰を課すことを規定している。また、租税行政庁に適用する機密厳守の規則は、他の行政部門に適用する規定よりもずっと厳格である²¹⁾。

納税者は、守秘義務を有する租税行政庁に提供された情報が悪用されないということに、当然関心を持っている。通常の租税行政規則は、租税行政庁に提供されたいかなる情報も租税の査定、執行、徴収の目的以外には使用されないと規定している。それにもかかわらず、ほとんどの加盟国では、さきの租税の賦課徴収の目的で収集された情報が、租税行政庁に適用されている守秘義務遵守の規則が守られているにもかかわらず、政府の社会保障部門や他の行政部門に流用されている。多くの国では、かかる情報を検察庁や司法省に提供することもあるが、その場合には厳格な統制が行われ、個々のケースごとに詳細に検討が加えられ、そのうえで情報提供がなされている。また、かかる情報は、外国の租税行政庁に対しても互恵的に提供されるが、その場合には課税目的以外の目的に使用されないことが条件とされている。

納税者の機密保持との関連で重要な問題は、異なる情報源から収集された情報の照合とコンピューター・データバンクの使用の問題である²²⁾。新しい科学技術は、従来考えられなかつたような可能性を開拓することになり、多くの加盟諸国は、納税者に関するデータバンクをコンピューターによつて処理する機構を有している。しかしながら、かかるデータバンクは一般にその中に含まれている情報を納税者が照合できる権利を有するというように、厳格に統制されている。いくつかの国では、租税行政庁が納税者に関する課税データとそれ以外のデータを照合できる機構を有している。

また、納税者は、自ら有する企業秘密が競

争者に漏れていないかどうか、租税行政の機関の外部の機関に漏れていないかどうか、海外の租税行政庁に漏れていないかどうか、関心を持っている。なぜなら、企業秘密の漏洩は納税者の企業間競争に害をもたらすからである。各国の租税行政庁間の情報交換は、情報を要求された国が、その情報公開にリスクが存在すると判断したならば、かかる情報公開要求を拒絶できる。いくつかの国では、何らかの課税情報が他の行政部門、他国の租税行政機関に提供される前に、前もつてかかる情報に関連する納税者にその旨を告知することを要求している。しかしながら、適正な納税額を確定するために必要不可欠であると認められる場合には、租税行政庁への課税情報の提供を拒絶する絶対的な権利を納税者が有しているとは解せない。

関連するもう1点の問題は、銀行の、そして租税の専門家の機密保持の問題である。ほとんどの国では、銀行及び類似機関は、特別法に基づくかまたは民事上の契約に基づくかのいずれかによつて、顧客の事情について守秘義務を有している。しかしながら、大多数の国では、租税行政庁は、課税目的に限定して、かかる守秘義務を無効にし、銀行から特別な情報を得る法的権限を有している。かかる権限は慎重に行使されるべきものである。租税行政庁は、課税目的で情報交換を提供する互恵的なまたは多国間の手段を有する外国の租税行政庁に情報を提供することができるが、第三者を通して収集された情報を漏洩してはならない、という義務を有している。

ほとんどの加盟諸国では、銀行は、総額ベースでのみであるが、所得の源泉に関する情報を租税行政庁に提供しなければならない、とされている。また、いくつかの国では、納税者が銀行に口座を有しているといった情報を、租税行政庁に提供することを銀行に要求する

制度を採用している。これに対して銀行の顧客についての情報を得ることを目的とした一般的な銀行調査を、租税行政庁が実施することを禁止している国が多数存在している。

総括的にみると、銀行の守秘義務の定義や銀行から情報を得るために租税行政庁に付与された権限の行使に対する制限の種類は、OECD加盟諸国間においてはかなり変化に富んでいると言える。

もう一つの問題は、すべての加盟諸国における共通のものであるが、情報収集能力が弁護士等の専門的職業者の権利、すなわち自己の顧客に関する情報を提供することを拒否するといった職業上の権利の行使によつて制約を受けているという点である。租税行政庁以外の行政機関は、かかる専門的職業者の有する自己の顧客に関する情報提供の拒否権の前では、情報開示を要請することが完全に不可能な状況となつている。

OECD加盟諸国は、効率的な租税行政の遂行のためには、以上のとおり、納税者の権利保護に留意していくことが不可欠であるとの認識で一致していることが確認されている。

前記の(1)から(6)が納税者の権利保護の視点として、OECD諸国が共通して重要視していることをここで確認しておきたい。

2 内国歳入庁と納税者の権利保護

アメリカ議会は、1986年の税制改革法に関連した租税行政手続上の改正を主たる柱とした、技術的雑歳入法(Technical And Miscellaneous Revenue Act of 1988 : TAMRA)を1988年11月10日に制定した¹³⁾。同法は、「納税者権利章典(Taxpayer Bill of Rights)」と呼称されるように、納税者の権利保護に関する重要な規定を有している。具体的には、内国歳入庁の遂行する租税行政手続のうち、面接、調査及び徴収過程における諸手続につい

て、納税者の権利の拡充及び保護を目的としてこれまでの規定を整備したものであるということができよう。内容は①納税者の権利¹⁰⁴、②差押及び先取特権、③納税者による手続、④租税裁判所の管轄、の4部から構成されている。本稿との関連では①の項目がとりわけ重要と思われるが、ここではかかる規定自体を詳細に検討することはせず、かかる手続規定の整備が内国歳入庁の租税行政遂行にいかん反映されているかを、同庁の実施している納税者の権利保護に関する租税行政活動を概観することによって整理したい。

内国歳入庁は、納税者の権利保護を実効あるものにするために、以下のような行政活動を遂行している。

(1) 申告書作成に関する無料の情報と援助の提供

納税者は、租税法の規定に基づいて、内国歳入庁より納税申告書作成上の情報及び援助を受ける権利を有している¹⁰⁵。内国歳入庁は、納税申告書作成に関わる基本的指導に加えて、多くの利用可能な情報を納税者に提供している。

具体的な情報としては、100種類を超す変化に富んだ項目に関する納税者に有用な情報を公刊物として無料で配布している。この公刊物のうちの一つに、無料納税サービス・ガイド (Guide to Free Tax Services), Publication 910がある。この公刊物は、内国歳入庁が納税者に提供する無料のサービスや納税者に有用な情報を掲載した公刊物のすべてを案内するカタログである。無料電話によって必要とする公刊物や納税指導等の情報の提供を納税者は受けることができる。

納税者に対する情報提供によるその他の援助形態としては、調査を目的とするのではなく、納税指導を目的として納税者を租税行政官が個別訪問する形態や疑問の生じやすい問題の解決法をテープに録音して電話で流した

りする形態、そして、業種別に必要な情報をまとめたビデオテープの貸出による情報提供の形態等の種々の情報提供形態による納税者サービスを採用している。

また、地方のボランティアの協力を得て、内国歳入庁は、ボランティア所得税援助機関 (Volunteer Income Tax Assistance) や年輩者納税相談室 (Tax Counseling for the Elderly Programs) を通して、低所得者や年輩者の納税申告書作成に対して無料で援助している。

なお、納税者が過去の自己の納税申告書を必要とする場合には、少額の手数料を支払うだけで、Form 4506, Request for Copy of Tax Form に従って、希望する過去の納税申告書のコピーを手に入れることができる。しかしながら、納税者が、所得額、免税点の数、税額といった1項目のみを必要とするのであれば、管轄区域の税務署に出向いて、または電話か手紙によって無料でその項目のみを知ることできる¹⁰⁶。

このようにアメリカでは、前述のOECD加盟諸国の納税者の権利保護の基本原則の①の知らされ、援助され、聞かされる権利が具体的に内国歳入庁によって保護されていることが確認できる。また、さきの「納税者権利章典」の規定によって、手続法¹⁰⁷的にも納税者の情報獲得権が確立・整備され、内国歳入庁の租税行政に反映されていることが、ここで確認できた。

(2) 内国歳入庁の調査結果に対する訴訟権 (An Appeal of the Examination Findings)

納税者が、内国歳入庁の租税調査官の調査結果に対して不同意である場合には、その不服であることを提訴することができる。調査過程において、調査官は納税者の有する訴訟権についての情報を納税者に開示する義務を有する。Publication 5, Appeal Rights and

Preparation of Protests for Unagreed Cases は、詳細に納税者の提訴権について説明を加え、さらに納税者が提訴する場合に何をなすべきかについて正確な解説を加えている。納税者は次のような訴訟システムに基づいて、租税に関する不服を提訴することができる。

① 租税不服審判所 (Appeals Office)

納税者は、まず、租税不服審判所を通して、内国歳入庁内において租税調査結果に対する不服を提訴できる。ほとんどの場合には、納税者と行政庁の見解の相違は、この提訴システムの過程において解決される。このシステム利用は、費用の支出を必要としない。また、納税者が満足のできるような形で解決されない場合には、その問題を司法裁判所へ提訴できる。

② 裁判所への提訴¹¹⁹

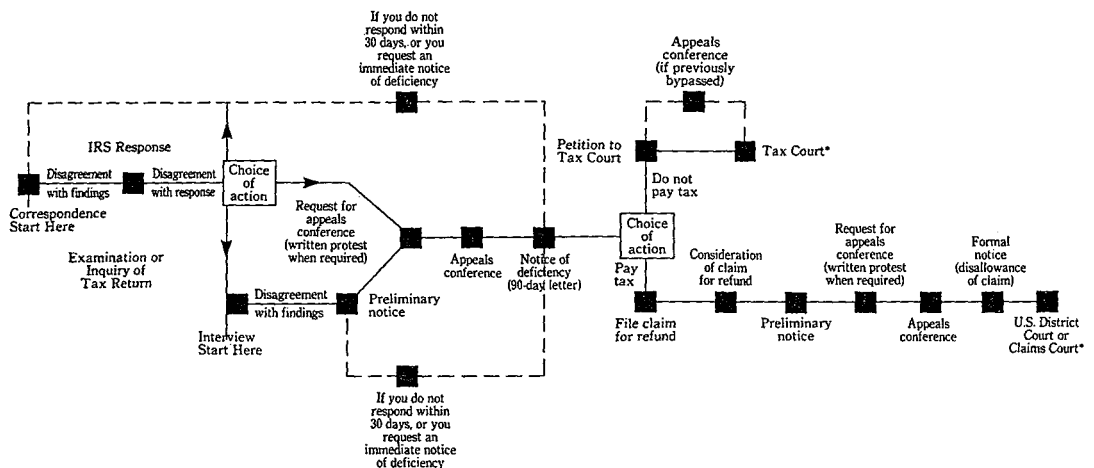
納税者が、まずはじめに論争の対象となっている税を支払うかどうかによつて、その事例を合衆国租税裁判所 (the U.S. Tax Court),

合衆国請求裁判所 (the U. S. Claims Court), また合衆国地方裁判所 (the U. S. District Court) のいずれかに提訴することができる。これらの裁判所は、内国歳入庁から全く独立している。

納税者が、追加的な税を負担すべきことに不同意であれば、一般的には、その税額を納付していない場合には、合衆国租税裁判所にその事案を提訴する権利を当該納税者は有する。内国歳入庁が納税者に追徴税を納付すべき旨の公式な通知 (notice of deficiency)¹²⁰を郵送してから、90日間に当該納税者は租税裁判所に提訴する権利を有する¹²¹。この不足税額の通知書の送付は、法律の定める手続であつて、法律が明文で例外を認めている場合以外は省略できず、同通知書の送付を欠いて、その後になされた行政手続遂行による処分は無効となる¹²²と解されている。

もし納税者が争点となつている税額を完納してしまつているならば、還付請求の申し立

所得税訴訟手続 (Income Tax Appeal Procedure)



資料出所 : House Comm. on Ways and Means, 101st Cong., 2dsess. Overview of the Federal Tax System, 257 (1990).

注 : 納税者は、まずはじめに次の三つのいずれかの場合を選択できる。すなわち、①納税額に同意して、税額を納付する、②租税裁判所に提訴できるように不足税額通知の送付を求める、③税額を納付し、そのうえで還付税額の請求を求める、の3通りの場合が想定できる。

てをすることができる。この場合、内国歳入庁側がその申し立てを却下するか6か月以内に還付にかかわる行政手続をとらないならば、納税者は、この事案を合衆国請求裁判所かもしくは所轄の合衆国地方裁判所に提訴することができる。この提訴までの手続の具体的な流れは前頁の図のとおりである。手続自体の流れと納税者側、課税庁側の手続の流れが概観できると思われる⁴⁴。

③ 訴訟費用の取り戻し (Recovering litigation expenses)

裁判所が紛争事案のほとんどの論点について、納税者の主張を認容したり、内国歳入庁側に大きな不正が存在していたことが立証された場合には、訴訟費用や行政費用を納税者側が取り戻すことが可能となる。この措置によつて、納税者は内国歳入庁内で利用可能である納税者救済手段のすべてを自己の権利保護のために利用することが可能となる。

Publication 556, Examination of Returns, Appeal Rights, and Claims for Refund, がさらに完全なる訴訟権の理解を納税者に付与する情報を提供する⁴⁵。

(3) 正しい税額のみを支払う権利

納税者は、租税法の規定を適正に解釈して、法の許容範囲において最少の税額のみを支払うという納税計画を行う権利を有する。納税者は、租税法に照合して正しいといえる税額のみを納税する権利を有する。内国歳入庁の租税行政目的は、全ての納税者に一貫して公正に、租税法律を適用することにある⁴⁶。

なお、租税法に基づく納税額の査定については、査定の過程が行政手続上整備されており⁴⁷、さらには、租税徴収手続も法によつて詳細に規定されている⁴⁸点は、注目に値するものと言える。この点については、さきの表を概観することによつて確認できよう。

(4) プライバシーの権利

納税者は、内国歳入庁に対して自己の個人的及び財政上の情報の機密性の保持を要求する権利を有する。内国歳入法典6103条は、「納税申告書と納税申告情報の機密性と開示」と題して、法律の規定によつて認められた者以外に対して、納税者の納税申告書及び申告情報を開示することを禁止し、納税者の機密保持の確保をはかっている⁴⁹。

なお、納税者は、自己に関わる情報を内国歳入庁が要求する理由を知る権利を有し、さらに、同庁に納税者が与えた情報がどのように使用されるかについて正確に知る権利も当然に有する。また、同庁による情報提供要求に納税者が応じない場合にこうむることになる不利益を、納税者自身が知る権利を有する。

次に納税者の情報の共有化が問題として浮上する。すなわち、内国歳入庁は、法律に基づいて納税者に関する情報を州税当局に提供することができる。また、厳格な法規定の下で、かかる情報は、司法省や他の行政機関にも提供することができる。さらに、租税条約の規定に従つて、外国政府に対してもかかる情報は提供可能なのである⁵⁰。

ここで重要な点は、情報提供の歯止めは、法の規定の認容する範囲において、という点である。

以上がアメリカの納税者の権利保護に関する主要な柱であつたと思われる。この他に、二、三とりあげる必要のあつた論点が残されている。たとえば、適正な租税徴収制度の執行による納税者の権利保護の問題、納税額の査定に必要な租税調査の適正な手続の遵守による権利保護の問題等、ここで整理する必要があつたようにも思われるが、大きな問題領域を有する論点であるので、問題の存在のみを指摘するだけにとどめておきたい⁵¹。

- (1) Report of the O. E. C. D. Working Party No. 8 of the Committee on Fiscal Affairs, Taxpayers' Rights and Obligations, A Survey of the Legal Situation in OECD Countries, at 8(1990)[hereinafter cited as Report of the O. E. C. D. (1990)].
- (2) この現状に焦点をあてるような重要な文献が公刊されてもいる。たとえば、Jeffrey A. Poth, John T. Scholz, and Ann Dryden Witte., ed, Taxpayer Compliance (1990). をとりあげることができる。同書は、納税者の応諾 (Compliance) の問題を改善していくために、租税法、財政学、社会学等の学問分野の視点から調査研究を進め、その結果をまとめたものである。全2巻からなり応諾の問題について多角的に検討が加えられている。
- (3) 税制改革については、次の文献を参照されたい。
- cf. Joseph A. Pechman, ed, World Tax Reform, A Progress Report (1988).
- (4) Report of the O. E. C. D.(1990), supra note (1)をここでは指している。
- (5) *Id.* at 12-14.
- (6) See *id.* at 92-97. なお、租税訴訟権の行使に関する理解しやすい解説書として、次の文献を指摘しておくことにする。See, e. g., Basil Sabine, Tax Appeals Handbook (1983).
- (7) Report of the O. E. C. D.(1990), supra note (1), at 85-86.
- (8) 金子宏「租税法第三版」74-75頁。なお遡及立法の禁止の問題については、「租税法の分野で特に問題となるのは、遡及立法、すなわち公布の日より前に遡って適用される立法の可否である。過去の事実や取引から生ずる納税義務の内容を、納税者の利益に変更する遡及立法は許される、と解してよい。しかし、それを納税義務者の不利益に変更する遡及立法は、原則として許されないと解すべきであろう。人々は、現在妥当としている租税法規に依拠しつつ——すなわち、現在の法規に従って課税が行われることを信頼しつつ——各種の取引を行うのであるから、後になつてその信頼を裏切るとは、租税法律主義の狙いである予測可能性や法的安定性を害することになる。」(金子宏、前掲書、106頁)と指摘されているように、租税法律主義との関連で重要な意義を有する問題と言える。
- (9) O E C D諸国の納税者に対する税務調査のフレームワーク、たとえば居宅の調査やADPの会計記録の調査の可否等については、Report of the O. E. C. D (1990), Supra note (1), at 47-48の表によつて容易に概観できる。
- (10) 税務職員の守秘義務については、我が国においても納税者の重要な権利保護の柱の一つとして位置付けられ議論がなされてきている点である。具体的には次の文献を参照されたい。公務員一般の守秘義務については、室井力「公務員の秘密保守義務について」ジュリスト507号(1972)、佐藤功「公務員の秘密保守義務」ジュリスト520号(1972)、石村善治「公務員と秘密保守義務」雄川一郎、塩野宏、園部逸夫編『現代行政法体系9 公務員、公物』所収194頁、等をあげることができる。室井力論文は、公務員の一般的な守秘義務との関係において、特別法上(税法等)の守秘義務の性格について言及している。なお、税務職員の守秘義務については、北野弘久「税法解釈の個別的研究I」359頁以下、北野弘久「税務職員の守秘義務」北野弘久編『判例研究日本税法体系4』所収193頁以下、等を参照されたい。
- (11) この点、すなわち、税務職員に対する機密保守義務は、一般の公務員の同義務より厳格に解されていることは、我が国の法規定においても同様である。たとえば、「思うに、税務職員も公務員であるので一般の公務員に関する守秘義務で足りるのであるが、法は税務職員という特定の公務を担当する者については、つぎに述べる理由から、一般の守秘義務のほか特別の守秘義務を課することにしたものと解せる。……中略、税務職員は税務調査(税務調査はその性質上恒常的にかつ多面的に行われる)によつて一般の行政の場合よりも行政客体側、つまり納税者側(その取引関係者等を含む)の秘密に接する機会がきわめて多い。法はこの点に着目して、一般の場合よりも重い罰則を設けて納税者側の秘密を保護するために税法上の守秘義務を特に規定したものと解される。」(北野弘久、前掲「税法解釈の個別的研究」161頁)というように一般に理解されている。具体的には、我が国の所得税法は、「所得税に関する調査に関する事務に従事している者または従事していた者が、その事務に関して知ることのできた秘密を漏らしたまたは盗用したときは、これを2年以下の懲役または3万円以下の罰金に処する」(所243条)と規定している。法人税法(163条)、相続税法(72条)、消費税法(69条)、地方税法(22条)にも同様の規定が設けられている。これに対して、国家公務員法100条1項及び地方公務員法34条1項において、公務員の守秘義務を規定し、同109条12号及び同60条2号において罰則規定を設けているが、いずれもその違反に対して1年以下の懲役または3万円以下の罰金に処す旨の内容を規定している。税法規定2

年以下としているのに対して公務員法は1年以下と規定しているところを比較すると相対的に税務職員の守秘義務を重大に法が認識しているということが確認できる。

ところで、金子宏教授は、税務職員の守秘義務の対象となる納税者等の秘密とは、「個人または法人の生活や活動に関する事実のうち、一般に知られておらず（秘密性）、知られないことが本人の利益に合致し（秘匿の利益）、かつ本人も知られないことを欲している（秘匿の意思）事項をいうものと解しておきたい。なお、ここにいう秘密には経済的秘密も含まれると解すべきである。」（金子宏、前掲書、455頁）とされて、権利保護の対象である秘密の意義を三つの要件により明確にされている。秘密の範囲を明確に理解しておくことは、特に重要であると考えられる。

- (12) コンピューター・データバンクに適用される規則の各国の整備状況は、Report of the O. E. C. D (1990), supra note (1), at 78-79を参照されたい。
- (13) この納税者権利章典に言及している文献としては、次のものを参照されたい。碓井光明「アメリカ合衆国の包括的納税者権利章典（Omnibus Taxpayer Bill of Rights）について」税研、5巻30号（1990）47頁以下、高橋重長「アメリカ合衆国の連邦税徴収手続」税務大学校論叢20巻（1990）431頁以下、及び欧文のものとしては、Kafka, Gerald A., "Taxpayer Bill of Rights Expands Safeguards and Civil Remedies", The Journal of Taxation (January 1989) 4, Saubert, O' Neil, "The New Taxpayer Bill of Rights", Taxes Vol. 67, No. 4, 等を指摘できる。
- (14) See, IRC § 7521 [Procedure Involving Taxpayer Interviews], IRC § 7811 [Taxpayer Assistance Order]. TAMRA の第1部、納税者の権利に重要な内容が規定されている。以下の5点にわたる内容が規定されている。すなわち「第1に、税務調査時における納税者の権利及び歳入庁の義務、歳入庁の不利益決定に対して納税者のとりうる不服申立（行政士及び司法士の手続）、還付請求の苦情申立手続並びに執行上の手続について、説明文書を作成する義務を財務長官に負わせるとともに、租税の決定又は徴収にあたり接触する納税者に配布する措置を求めている（6227条）。……中略。第2は、納税者との面接（interviews）に関して詳細な規定がおかれている（6228条、法典7521条として挿入）。面接の録音・記録、調査又は徴収に関する過程の説明、代理人依頼権等が規定され

ている。面接の録音は、納税者の録音の権利として認められ、不当な面接を防止するとともに、証拠としての意味をも有している。記録は、歳入庁職員によるものであるが、納税者に対する告知・有償による利用の保障が特色となつている。……中略。第3に書面による助言に対する信頼の保護（6229条、法典6404条の末尾に挿入）はいわゆる禁反言の法理ないし信義則法理の明文化といつてよい。第4は、オンブズマンによる納税者救済命令である（6230条、法典7811条として挿入）。……中略。第5に税務執行の結果を勤務評定や結果の割当て、目標額設定等に用いてはならない規律（6231条）も興味深い。」（碓井光明、前掲解説、48頁）といった5点にわたる内容が明定されている。

- (15) 1967年にアメリカ議会は、5 USC § 552において、行政手続法（the Administrative Procedure Act : APA）の一部として成文化された情報自由法（a Freedom of Information Act : FOIA）を制定した。See, e. g., Senate Comm. on the Judiciary, 93d Cong., 2nd Sess., Freedom of Information Act Source Book: Legislative Materials, Cases, Articles (Comm. Print 1974). このFOIAに基づいて納税者は、内国歳入庁に情報を求める権利を主張することが可能となる。FOIA以前の法制下においては、情報の開示の要求は当事者のみに認められていた。See, e. g., House Comm. on Gov't Operations & Senate Comm. on the Judiciary, 94th Cong., 1st Sess., Freedom of Information Act and Amendments of 1974 (P. L. 93-502) Source Book : Legislative History, Texts and Other Documents 9 (Joint Comm. Print 1975). かかるFOIAを争点とした訴訟の蓄積によつて、the Internal Revenue Manualのほとんどが公開され、Private letter rulingsや申告書作成上の技術的なアドバイスも開示することとなつた。具体的訴訟としては、次のものがある。Long v. IRS, 349 F. Supp. 1266 (W. D. Wash. 1971); Hawkes v. IRS, 467 F. 2d 787 (6th Cir. 1972). Tax Analyst & Advocates v. IRS, 362 F. Supp. 1298 (DDC 1973) mdf'd in part and remanded, 505 F. 2d 350 (D. C. Cir. 1974) (Tax Analysts & Advocates I); Analysts & Advocates v. IRS 405 F. Supp. 1065 (DDC 1975) (Tax Analysts & Advocates II) Fruehauf Corp. v. IRS, 369 F. Supp. 108 (E. D. 1974).
- (16) House Comm. on Ways and Means, 101st Cong., 2d Sess., Overview of the Federal

Tax System, 253(1990)[hereinafter cited as Overview of the Federal Tax System]. See, e. g., Michael I. Saltzman, IRS Practice And Procedure 2, 02(1981)(hereinafter cited as M. I. Saltzman), Ronald A. Cass, Colin S. Diver, Administrative Law, 950 (1987)[hereinafter cited as Administrative Law].

(17) 5 U. S. C. § 552.

(18) 租税訴訟に関する体系的かつ重要な文献として次のものを指摘できる。See, e. g., Marvin J. Garbis, Paula M. Junghans, Stephen C. Struntz, Federal Tax Litigation, Civil Practice and Procedure (1985)[hereinafter cited as Federal Tax Litigation], Marvin J. Garbis, Stephen C. Struntz, Ronald B. Rubbin, Tax Procedure and Tax Fraud (1987)[hereinafter cited as Tax Procedure and Tax Fraud]

(19) この通知は一般に不足税額通知書と呼ばれ、内国歳入法典によつて以下のとおり規定されている。

「財務長官が、……中略、によつて課税される税について不足額が存在すると決定した場合には、同長官は配達証明付郵便又は書留郵便によつてその不足額の通知書を当該納税者に送付する権限が付与されている。」(I. R. C. § 6212 (a))

(20) 「この通知書は、『90日レター』、あるいは『租税裁判所のチケット』と呼ばれているとあり、①納税者は、90日以内に税を納付せずに、租税裁判所に出訴することが可能になり、②また課税庁には、この間、それ以上の賦課処分はできず、強制徴収手続に移行することもできないという嚴重な制約が課される (I. R. C. § 6212(c), (6213)。) (畠山武道「アメリカ合衆国の租税徴収制度」租税法研究15号, 34頁)とされているように手続上重要な意義を有する。

(21) 畠山武道, 同上論文, 34頁。

(22) See, e. g., Overview of the Federal Tax System, supra note (10), at 257, Federal Tax Litigation, supra note(18) at 2-1.

(23) Overview of the Federal Tax System, supra note(10), at 258.

(24) 前述の「(2)内国歳入庁の沿革と基本的機能」のところでも述べたように、同庁の租税行政目的は、主として内国歳入法典の公正な執行にある。同庁職員のテキストには、納税者の権利保護について次のような記述がある。すなわち、「納税者であるあなたは、内国歳入庁職員によつて、公正に、職業的に、迅速に、礼儀をもつて取扱われるべき権利を有する。内国歳入庁の目的は、

現行の租税制度を誠実に、効率的で、公正に運用するという点で、納税者の最高の信頼を勝ち得るよう、納税者の権利を保護することにある。……以下略」(Text of Internal Revenue Service Publication No. 1 (6-89))と述べられている。したがつて、法に適正に基づく納税額を納付する権利を保護することは、内国歳入庁の行政の目的と言える。See, also, Overview of the Federal Tax System, Supra note(10), at 254.

(25) See, le. g., M. I. Saltzman, Supra note(10), at 10-1 ~ 10-41. 税額の査定に関する規定は、内国歳入法典6201条より6207条にわたり詳細になされている。

(26) I. R. C. § 6211以下参照。

(27) See, e. g., Report to the Administrative Conference on Administrative Procedures of the Internal Revenue Service, S. Doc. No. 94-266, 94th Cong., 2d Sess. 835-843 (1976). 同文献は、内国歳入法典6103条の1976年における改正前の納税申告書の開示に関する法律と行政の変遷について概観したものとして価値あるものである。

(28) I. R. C. § 6103の規定の法的構造については、M. I. Saltzman, supra note(10), at 4-46. を参照されたい。See, e. g., Staff of Joint Comm. on Taxation, 94th Cong., 2d Sess., General Explanation of the Tax Reform Act of 1976 at 315 (Comm. Print 1976).

(29) これらの論点については、すでにすぐれた業績が存在する。たとえば、金子宏「アメリカにおける税務調査」日税研論集9巻3頁(平成元年)、水野忠恒「行政調査論序説—アメリカ合衆国における租税調査および行政調査制度の概観」雄川一郎先生献呈論集『行政法の諸問題中』469頁(有斐閣平成2年)、および中里実「アメリカにおける租税調査権の概観」一橋論叢94巻5号608頁(昭和61年)等がある。また租税徴収手続に関するものとして、高橋重長「アメリカ合衆国の連邦税徴収手続」税務大学校論叢20巻431頁以下、畠山武道「アメリカ合衆国の租税徴収制度」租税法研究第15号33頁以下、等が存在する。

結 び

本稿は、アメリカの内国歳入庁の基本的機能及び組織構成を概観したうえで、かかる機能と組織を有する内国歳入庁が納税者の権利

保護について、いかなる法規定を根拠として取り組んでいるかという点を整理することを目的とした。

これまでの整理によつて筆者の気付いた点を指摘して、本稿の結びにかえたい。

まず、第1の組織構成と機能については、本部 (National Office)、各国税局 (The Regional Office)、各税務署 (The District Office) の存在は、我が国の現状に相当するが、全10か所に設置されたサービス・センターの存在は注目に値した。大量の申告書进行处理し、申告書上の数値の正確性の検証を集中的に行う機関の存在は、合理的であると思われた。

次に、納税者の権利保護の問題については、以下の点に注目したい。

その第1は、1988年の「納税者権利章典」の制定に象徴されるように、租税行政手続規定が整備されている点に注目したい。したがって、納税者の権利保護の中核をなす租税訴訟権に関する手続規定の充実やプライバシー権の確保に関する規定等も詳細にわたり、充

実されていたように思われる。行政の法的統制は、行政手続規定の充実によつて担保されるものと思われる。本稿ではふれることができなかったが、そのことは、租税調査権の行使や租税徴収制度にかかわる手続規定にもみられる。アメリカにおける納税者の権利保護の水準は、租税行政手続規定の充実によつて高水準にあるということが確認できた。

次に指摘できる点は、納税者の権利保護にかかわる租税訴訟の蓄積によつて、争点となる法の不備の部分が判例法によつて十分に補なわれているという点である。この点は、訴訟手続規定の充実度と国民性の反映とも言えよう。本稿では、各裁判例を検証することはできなかったが、この点も特筆すべき点と言える。

本稿でふれることのできなかった、租税調査権行使にかかわる納税者の権利保護の問題については、後日を期したい。

(完)