

TCフォーラム研究報告 2020年第3号©石村耕治「アメリカの連邦納税者権利擁護官サービス」

アメリカの連邦納税者権利擁護官サービス(TAS)

2020年7月

アメリカの連邦納税者権利擁護官サービス(TAS)¹

～わが国での納税者権利憲章づくりの展望

石村 耕 治

(TCフォーラム共同代表・白鷗大学名誉教授)

アメリカの連邦課税庁は、内国歳入庁 (IRS=Internal Revenue Service) と呼ばれる (以下「IRS/アイ・アール・エス」ともいう)。わが国の国税庁に相当する。IRS は、納税者が持つ権利についてわかりやすい言葉で説明したパンフ「納税者としてのあなたの権利 (Your Rights as a Taxpayer)」を広く配布している。これにより、納税者にどのような権利があるのかを周知している (詳しくは、TCフォーラム研究報告 2020年第1号参照)。同時に、IRS 職員に対して、納税者を「お客様 (カスタマー/customer)」として丁寧に扱い、納税者の権利利益を尊重したうえで税務行政にあたるように求めている

連邦議会は、IRS 内での納税者の権利利益を保護する組織強化のために、何度も税法 (内国歳入法典/IRC=Internal Revenue Code) を改正してきている。

1988年に、IRS 内部に「納税者オンブズマン局 (OTO=Office of Taxpayer Ombudsman)」を設けた。OTO は、不服申立てのような通常の紛争処理ルートでは解決が難しい納税者からの苦情 (complaint) や救済依頼 (inquiry) に対応・処理するための新たな組織であった。

1996年に、この納税者オンブズマン局 (OTO) は、「納税者権利擁護官 (TA=Taxpayer Advocate) に改称、権限が強化された。

さらに、1998年の税法改正で、TA は再び改称され、IRS の執行/コンプライアンス部門から独立した事務局を持つ全国納税者権利擁護官 (NTA=National Taxpayer Advocate) が誕生した。加えて、NTA をトップとする地方納税者権利擁護官 (LTA=Local Taxpayer Advocates) のネットワークが整備された。地方納税者権利擁護官 (LTA) は、全米すべての州と、首都特別区域 (Washington, D. C.)、プエルトリコなどカリビアン合衆国領土やグアムなどパシフィック合衆国領土にも配置されている。

一般に、納税者権利擁護官局 (OTA=Office of Taxpayer Advocate) が納税者向けに提供するサービスは、「納税者権利擁護官サービス (TAS=Taxpayer Advocate Service)」と呼ばれる。

納税者権利擁護官サービス (TAS) では、個人や事業者である納税者が IRS の

¹ 本稿は、著者の個人的な見解や分析を表したものである。TCフォーラムの共同代表としての見解ではないことを断っておきたい。

よる税務事務処理を通じて受け、通常のルートでは解決できない不合理な納税事務の取扱い、あるいは法令や通達上の不備などから受けた不当な課税取扱いについての苦情や調査依頼を処理する任務を負っている。TASは、「IRS(課税庁)とトラブルを抱えた納税者のセーフティネット」を提供する存在である。

納税者権利擁護官(TA)は、税務当局と納税者との間に行司として参加するような中立的な仲裁者・調整官(neutral arbitrator)ではない。納税者の側に立って、積極的に納税者の権利利益を代理する権利擁護者(advocate on behalf of the taxpayer)である。納税者権利擁護官(TA)は、納税者の支援を行うために必要な場合には、納税者救済命令(TAO=Taxpayer Assistance Order)を発することができる。納税者権利擁護官(TA)は、IRSの執行/コンプライアンス部門の職員による税法の執行方法によって納税者が著しい苦境に陥っているまたは陥るおそれがあると判断する場合に、納税者支援命令(TAO)を発することができる。一般に、納税者は、次の場合に、納税者権利擁護官(TA)に救済を求めることができる。①自己の権利を護るために専門職に代理を求めた場合の費用により著しい負担その他経済的な苦境に陥ると思う場合、②自己の課税問題に30日以上期間を費やしても解決に至らない場合、または③IRSが約束した期限までに応答がないとかで、納税者自身では問題の解決ができない場合など。

IRSには非常勤を含めると約9万5,000人の職員がおり、年間2億件以上の納税申告を取り扱っている。そのうち、IRS内にある納税者権利擁護官サービス(TAS)には2,200~300人の職員がおり、全米74か所で年間約30万件の苦情の処理や救済依頼に応じている。

全国納税者擁護官(NTA)は、3種類の年次報告書(Annual Report to Congress)を作成し、連邦議会や内国歳入庁長官(Commissioner of IRS/IRS長官)に提出している。IRS長官は、NTAが作成にあたっている年次報告書に指示を出すことはできない。NTAは、年次報告書に、個々の「納税者の声」を代弁する形でIRSの税務行政実務の改善に必要な点に加え、納税者の権利擁護の「制度全般の見直し」に必要な立法的改善点を含め建議するように求められる。

わが国税庁は、2001年6月に、73人以内で「納税者支援調整官」制度(財務省組織規則466条の2)を導入した。2020年6月現在、担当官を、各国税局・沖縄国税事務所(12)のほか、全国52の税務署に配置している。納税者支援調整官は、課税庁の仕事や職員の対応に対する苦情や困りごとなどについて、中立的な仲介者・調整官として迅速に納税者相談に乗るのが主な任務である。しかし、納税者権利憲章を制定して納税者サービス・スタンダードを明確にすることもなしに、小手先だけの苦情処理システムを導入して納税者に積極的な活用を促しても、逆により大きな対立を生み、問題を深刻化させるおそれもある。

また、国税庁内に設けられた納税者支援調整官は、その独立性も厳しく問われている。全国網を束ねる現業部門から完全に独立した「納税者権利擁護官室」(仮称)を、法律で設置する必要がある。加えて、社会の「見える化」の要請に応じて、独自の年次『納税者権利擁護官室報告書』(仮称)を発行・公開する必要がある。さらに、年次の報告書を、国会の委員会に提出させ、立法府での行政監察を受ける仕組みにする必要がある。“行政評価”の思考

を停止した制度ではその存在意義自体が問われる。

納税者権利憲章をつくる会/TCフォーラムは、納税者権利憲章の制定に加え、納税者を代理して納税者の権利利益を擁護する独立した権利擁護官制度を求めないといけない。この制度をツールに、わが国税庁の「課税庁が主役」の“文化”を刷新し、「納税者が主役」、「納税者ファースト」の変革に導く必要がある。この場合、アメリカの連邦納税者権利擁護官（NTA）制度に学ぶべき点が多い。

Column: アメリカ連邦の申告納税を支える仕組み

アメリカの場合、連邦の個人所得税の課税期間は暦年、1月1日から12月31日までである。様式1040〔連邦個人所得税申告書（Form 1040）〕を使って申告をする。提出期限は、翌年の1月15日から4月15日である（IRC6072条a項）。一方、普通法人など事業年（a fiscal year）をベースに課税する租税の申告書提出期限は、原則として事業年終了の日から3か月目の15日までである（IRC 6072条b項）。

アメリカの人口は、3億2,735万人（2018年）を超える。アメリカにおいては、申告納税方式を採る各種連邦税の納税者は、連邦税法令に基づき、納税者の法律上の住所または主たる事業者のある州の所管する内国歳入庁（IRS/Internal Revenue Service）の指定キャンパス（IRS Campus）に、前記法定期限までに自発的に納税申告をし、かつ、追加納付が必要な場合には、同時またはその後法定期限までに適正な納税額を納付するように求められる（IRC 6091条、財務省規則〔Treasury Regulation〕§601.105(a)）。

IRSは、年間2億5,000万件を超える納税申告書および各種法定調書（以下「申告書等」ともいう。）を全米10か所のIRSキャンパスおよび全国コンピュータセンター（NCC）で処理している²。このうち、約1億7,900万件の納税申告書等は、電子提出（electronic filing）されている。電子提出の比率は、提出総件数の71.5%（個人に限ってみると、88%が電子提出）を占める。2017財政年度比でみると、1%の伸びである。

アメリカにおける民間税務サービス提供事業者は、各種税務専門職と非税務専門職からなる。これら民間税務サービスを提供する事業者のうち、連邦納税申告書の作成業務を営む者は、IRSに申請して納税申告書作成者ID番号（PTIN=preparer tax identification number）を取得・更新することになっている（2010年9月28日から2020年6月1日までのPTINの発行総数(更新を含む。)は、1,668,438件）³。

² See, IRS, Data Book 2018, at 4. Available at: <https://www.irs.gov/pub/irs-pdf/p55b.pdf>

³ IRS, Return Preparer Office Federal Tax Return Preparer Statistics (as of 6/1/2020). Available at: <https://www.irs.gov/tax-professionals/return-preparer-office-federal-tax-return-preparer-statistics>

民間税務サービス提供事業者の数⁴と納税申告書作成者 ID 番号 (PTIN) 取得者の数* (2019年6月1日現在) は、次のとおりである。

■ 連邦民間税務サービス提供事業者と*PTIN 取得者の数

◎税務専門職	人数
・弁護士 (Attorneys)	約 120 万人 *28,799 人
・公認会計士 (CPA=Certified Public Accountant)	約 65 万人 *209,453 人
・登録年金数理士 (Enrolled Actuary)	*214 人
・登録税務士 (EA=Enrolled Agent)	約 6 万 3 千人 *56,949 人
・登録退職計画士 (ERPA=Enrolled Retirement Plan Agent)	*635 人
◎非税務専門職	
・納税申告書作成業者 (TRP=tax return preparers)	約 120 万人

アメリカの連邦税務においては、IRS の支援を受けた民間ボランティアによる各種の税務支援プログラムが活発に展開されている。これら民間ボランティアによる各種税務支援プログラムを一覧にすると、次のとおりである⁵。

■ 連邦の民間ボランティアによる税務支援プログラムの種類

- ・ボランティア所得税援助 (VITA=Volunteer Income Tax Assistance) プログラム
- ・高齢者向け税務相談 (TCE=Tax Counseling for Elderly) プログラム
- ・学生タックスクリニック (STC=Student Tax Clinic) プログラム
- ・低所得納税者クリニック (LITC=Low-Income Taxpayer Clinics) プログラム
- ・IRS 納税者支援センター (TAC=Taxpayer Assistance Center)*

*現在 TAC は、財政難と対面支援からオンライン支援への切替えを狙いにサービスを無期限に停止していた。しかし、全国納税者権利擁護官 (NTA) は、対面支援の再開を求めた。このことから、コロナ対策をしながら、いくつかのセンターが再開されている。

⁴ Ibid.

⁵ 詳しくは、石村耕治『アメリカ連邦所得課税法の展開』（財経詳報社、2017年）第V部6参照。

《Contents》

■ はじめに

◎アメリカの連邦納税者権利擁護官サービス

- 1 全国納税者権利擁護官(NTA)の独立性
- 2 歴代の納税者権利擁護官(NTA)
- 3 1988年の組織改革後のIRS組織
- 4 IRSの税務執行業務の工程実例
- 5 IRS組織内における全国納税者権利擁護官(NTA)の所在
- 6 地方納税者権利擁護官(LTA)

◎納税者権利擁護官(NTA)への苦情申出・救済依頼を受理する基準

◎納税者権利擁護官(TA)への苦情申出・救済依頼手続

◎納税者救済命令(TAO)とは

- 1 納税者救済命令(TAO)発出の基準
- 2 納税者救済命令(TAO)発出の効果

◎TASで解決した事例の紹介

◎納税者権利擁護官指示(TAD)とは

◎各種年次報告書の議会への提出

- 1 年次活動報告書
- 2 活動計画報告書
- 3 パープルブック
 - (1)『パープルブック[2020年版]』の紹介
 - (2)納税者権強化のための立法勧告案の分析

■ むすびにかえて

～納税者の権利利益を代理する納税者権利擁護官制度のすすめ

■ はじめに

納税者と課税庁との間での紛争は、大きく、①実体税法の適用・解釈(application/interpretation of substantive tax law)上の問題と、②租税手続(procedural tax law)上の問題にわけることができる。

①例えば、納税者が確定申告したが、課税庁との間で税法の適用・解釈に相違があり、課税庁がその申告を是認せず、更正処分をしたとする。この場合、納税者は課税庁の処分を違法であると主張し、不服申立てや訴訟手続(双方を一括して「争訟^{そうしゅう}」という。)を通じて紛争の解決をはかることになる。まさに、こうした事例が、①実体税法の適用・解釈上の紛争にあたる。

これに対して、②課税庁が、納税者の申告内容を是認できないと考えたことから、納税者本人、金融機関、納税者の取引先に税務調査を実施したとする。その際に、課税庁職員がかなり手荒な調査手法を用いたことから、納税者が精神的な損害を被ったとする。

税務調査は、法的にいうと、性格的には「処分」ではなく、いわゆる「事実行為」にあたる。一般に、①の例のような「処分」は争訟になじむが、②のような「事実行為」は争訟にはなじみにくい。また、事実行為を、テマ・ヒマ・カネをかけて裁判所で争って、仮に勝てたとしても、見返りは少ない。

そこで、諸外国では、通常紛争処理ルート、争訟では解決が難しい納税者からの苦情(complaints)や救済依頼(inquiries)に対応・処理する組織を課税庁内に設けている。納税者が、そうした苦情処理機関に駆け込んで救済を求められる仕組みを設けて、素早く納税者の権利利益を擁護できる態勢を整えているわけである。

今回は、主に②の例に対応するねらいで、アメリカ合衆国の連邦課税庁(IRS/内国歳入庁)の内部に設けられている全国納税者権利擁護官(NTA=National Taxpayer Advocate)制度を紹介する⁶。

◎アメリカの連邦納税者権利擁護官サービス

連邦の納税者権利擁護官サービス(TAS=Taxpayer Advocate Service)は、「IRS(連邦課税庁/内国歳入庁)とトラブルを抱えた納税者のセーフティネット」(a "safety net" for taxpayers who are experiencing problems with the IRS)

⁶ 連邦に加え、ニューヨーク州やペンシルバニア州など州レベルでの納税者権利擁護官(Taxpayers' Rights Advocate/Taxpayer Right Advocate)制度を導入している州も多い。本報告では、州の制度についてはふれない。

として重要な役割を演じている。

納税者権利擁護官 (TA) は、執行/コンプライアンス部門と納税者の間に参加する行司のような“中立的な仲裁者・調整官 (neutral arbitrator)”ではない。納税者の側に立って積極的に“納税者の権利利益を代理する権利擁護者・権利擁護官 (advocate on behalf of the taxpayer)”である。

連邦議会が「納税者が主役」の税務行政制度改革を数次にわたり実施し、IRS 内に納税者の権利利益を代理する納税者権利擁護官サービス (TAS) の仕組みをつくり上げた。この背景には、IRS が納税者の人権を軽視するような高圧的な税金の取立てが常習化していた歴史があった⁷。

【図表 1】納税者権利擁護官サービス(TAS)の沿革

- 1976年 IRS 苦情処理プログラム (PRP=Problem Resolution Program) の創設
- 1988年 T1 (第一次納税者権利章典法/通称 T1) で、苦情処理プログラム (PRP) の一部を引き継ぐ形で、納税者オンブズマン局 (OTO =Office of Taxpayer Ombudsman) を創設
- 1996年 T2 で、納税者オンブズマン局 (OTO) を納税者権利擁護官 (TA=Taxpayer Advocate) に改称、TA に納税者救済命令 (TAO) などを発出する権限を附与。
- 1998年 T3 で、納税者権利擁護官 (TA) は、全国納税者権利擁護官 (NTA=National Taxpayer Advocate) 改称。全米にネットワークを有する独立性の高い組織に再編

IRS の納税者権利擁護官サービス (TAS) は、沿革的には、1976年に IRS 内に創設された苦情処理プログラム (PRP=Problem Resolution Program) にその淵源を見ることができる。このプログラム (PRP) では、各税務署長 (District Director) が苦情処理局 (Program Resolution Office) を設置し、苦情処理官 (PRO=Program Resolution Officer) を任命する仕組みであった。苦情処理官 (PRO) は、中立的な仲介者・調整官 (neutral arbitrator) であったため、最終的な決定権限がなく、税務署長の紛争解決案を勧告できるに過ぎなかった。

1988年の税法改正 (T1)⁸で、IRS 内部に、「納税者オンブズマン局 (OTO =Office of Taxpayer Ombudsman)」が設けられた。納税者オンブズマン局 (OTO) は、苦情処理プログラム (PRP) の一部を引き継いだ。不服申立てのような通常の紛争処理ルートでは解決が難しい納税者からの苦情 (complaints) や救済依

⁷ Creighton R. Meland, “Omnibus Taxpayers’ Bill of Rights Act: Taxpayers’ Remedy or Political Placebo,” 86 Mich. L. Rev. 1787, at 1789 (1988); See, Leslie Book, “Giving Taxpayer Rights a Seat at the Table,” 91 Temp. L. Rev. 759 (2019). 邦語での紹介として詳しくは、石村耕治『先進諸国の納税者権利憲章 [第2版]』(中央経済社、1996年) 114頁以下参照。

⁸ 第1次納税者権利章典法 (TBOR=Taxpayer Bill of Rights Act 1/通称で「T1」)

頼 (inquiries) に対応・処理する組織であった。納税者オンブズマンは、納税者から申出があった苦情を処理し、解決案を直接内国歳入庁官 (Commissioner of the IR) の勧告する仕組みになった。

1996年の税法改正 (T2)⁹で、この納税者オンブズマン局 (OTO) は、「納税者権利擁護官 (TA=Taxpayer Advocate) に改称された。これにより、納税者権利擁護官 (TA) は、“納税者の権利利益を代理する権利擁護者 (advocate on behalf of the taxpayer)” になった。これまでの苦情処理官 (PRO) や納税者オンブズマンのような“中立的な仲介者・調整官 (neutral arbitrator)” ではなくなった。また、この機に、納税者権利擁護官局 (OTA) の権利救済機能が著しく強化された。例えば、IRS の税法執行方法により納税者が著しい困難 (significant hardship) を被るまたはそのおそれがある場合に、納税者権利擁護官 (TA) は、納税者救済命令 (TAO=Taxpayer Assistance Order) を発す権限を附与された。

1998年のIRS再編・改革法 (RRA 98=IRS Restructuring and Reform Act 1998/T3)¹⁰で、納税者権利擁護官 (TA) は、「全国納税者権利擁護官 (NTA=National Taxpayer Advocate)」改称・再編強化された。IRSの執行/コンプライアンス部門から独立した事務局を持つ NTA をトップとする組織になった (IRC7811条)。また、トップの全国納税者権利擁護官 (NTA) の任命は、それまでの内国歳入庁長官 (Commissioner of the IR) から、財務長官 (Secretary of the Treasury) と IRS 監視委員会 (IRS Oversight Board) が行うこととされた。加えて、地方納税者権利擁護官 (LTA=Local Taxpayer Advocates) 網も整備され3層構造のピラミッド型の全米をネットワークで結ぶ組織になった¹¹。



⁹ 第2次納税者権利章典法 (TBOR=Taxpayer Bill of Rights Act 2/通称で「T2」)

¹⁰ 第3次納税者権利章典法 (TBOR=Taxpayer Bill of Rights Act 3/通称で「T3」)

¹¹ See, Heather B. Conoboy, "A Wrong Step in the Right Direction: The National Taxpayer Advocate and the 1998 IRS Restructuring and Reform Act," 41 Wm. & Mary L. Rev. 1401 (2000).

一般に、納税者権利擁護官局（OTA=Office of Taxpayer Advocate）が納税者に提供するサービスは、「納税者権利擁護官サービス（TAS=Taxpayer Advocate Service）」と呼ばれる¹²。TASは、日常の職務の大半は、IRS職員の怠慢や不当な行為など納税者から申出のあったさまざまな苦情を、IRSの執行/コンプライアンス部門から独立して、無償で公正に処理することに集中している（IRC 7803条c項2号i）。

納税者権利擁護官局（OTA）は、内国歳入法典（IRC）によると、法的には、次のような業務を行うことになっている（IRC 7803条c項2号A i-iv）。

【図表2】納税者権利擁護官局(OTA)の主な業務

- ①内国歳入庁（IRS）との紛争を解決するために納税者を支援すること。
- ②納税者がIRSとの折衝において紛争を抱えた分野を確認すること。
- ③前記②で確認された紛争を解消するためにIRSの行政実務に変更を加える提案をすること。
- ④紛争を解消するために適切と思われる法律改正の提案をすること。

これらのうち、納税者権利擁護官サービス（TAS）は、①IRSとの紛争解決のための納税者支援業務サービスが多数を占める。IRSに対する苦情の申出や救済依頼があった場合に、全米74か所に所在する事務所に約2,200～300人いる地方納税者権利擁護官（LTA=Local Taxpayer Advocates）その他OTA職員により処理される。OTA職員は、IRSの執行/コンプライアンス部門から独立して年間約30万件的IRSに対する苦情の申出や救済依頼を処理している。

1 全国納税者権利擁護官(NTA)の独立性

全国納税者権利擁護官（NTA）は、内国歳入庁（IRS）内部にありながらも、独立性の高い組織である。全国納税者権利擁護官（NTA）は、内国歳入庁長官（Commissioner of IRS）および歳入庁監視委員会（Oversight Board of the Service）と協議したうえで、財務省長官（Secretary of the Treasury）が任命する（IRC 7803条c項1号B ii）。全国納税者権利擁護官（NTA）および納税者権利擁護官局（OTA=Office of the Taxpayer Advocate）は、全米で展開されて

¹² IRM（Internal Revenue Manual/内国歳入マニュアル）Part 13が「納税者権利擁護官サービス（TAS）の歴史、組織、役割、プログラム、手続などについての典拠になっている。以下、本稿においては、必要に応じ、IRM 13.1.1.以下を典拠として参照・引用する。Available at: <https://www.irs.gov/irm/part13>

いる納税者権利擁護官サービス (TAS) プログラムを指揮・監督する。

全国納税者権利擁護官 (NTA) は、あらゆる報告を直接内国歳入庁長官にすることになっている。全国納税者権利擁護官 (NTA) は、年次報告書 (Annual Report to Congress) を独立して作成し、IRS 長官および連邦議会下院歳入委員会 (House Ways and Means Committee) および上院歳入委員会 (Senate Finance Committee) に提出するように求められる (IRM 13.1.1.3.1.2)。IRS 長官は、NTA が作成する年次報告書に指示を出すことはできない。

NTA は、年次報告書に、個々の「納税者の声 (voice to Taxpayer)」を代弁する形で IRS の税務行政実務の改善に必要な点を盛ることになっている。加えて、納税者の権利利益を擁護するために「制度全般の見直し (big picture)」に必要な立法的改善点を含め建議することになっている。年次報告書記載事項について、全国納税者権利擁護官 (NTA) は、上下両院の歳入委員会で証言するように求められる (IRM 13.1.1.3.1.2)。

全国納税者権利擁護官 (NTA) は、IRS 内部に設けられた組織である。このことから、納税者は、IRS の業務に関して苦情の申出または救済依頼をしたいとしても、納税者権利擁護官サービス (TAS) の IRS からの独立性に懸念を持つかも知れない。TAS の信頼性を確保するためには、こうした懸念を払拭することは大事である。

そこで、納税者権利擁護官 (TA) は、苦情の申出または救済依頼をした納税者と最初の面談をする際に、「納税者権利擁護官サービス (TAS) は、IRS の執行/コンプライアンス部門からは独立して業務を遂行しており、苦情処理結果は全国納税者擁護官 (NTA) を通じて直接議会に報告される」旨を告知するように義務づけられている (IRC 7803 条 c 項 4 号 A iii)。

また、納税者権利擁護官 (TA) は、その裁量で、苦情の申出または救済依頼をした納税者の本人確認情報または当該納税者が納税者権利擁護官 (TA) に提供した情報を IRS に開示しないことができる。つまり、納税者権利擁護官 (TA) は、納税者が、もう一方の紛争当事者である IRS 職員からリベンジを受けないように配慮することができる (IRC 7803 条 c 項 4 号 A iv)。

2 歴代の納税者権利擁護官 (NTA)

全国納税者権利擁護官 (NTA) は、1988 年の IRS 再編・改革法 (RRA 98/T3) で、IRS の執行/コンプライアンス部門から独立した事務局「納税者権利擁護官局 (OTA=Office of the Taxpayer Advocate)」を持つ全米規模の組織になった。

トップのNTAは、内国歳入庁長官(Commissioner of Internal Revenue)および歳入庁監視委員会(Oversight Board of the Service)と協議したうえで、財務省長官(Secretary of the Treasury)が任命する(IRC 7803条c項1号Bii)。

現在、全国納税者権利擁護官(NTA)は、3代目として2020年3月に任命されたエリン・コリンズ(Erin M. Collins)氏である。2代目に次いで、3代目のNTAも、女性が選任されたことになる。



■ エリン・コリンズ氏

全国納税者権利擁護官(NTA)には、報酬として、IRSの上級職員の最高額に匹敵する額を支払うことになっている(IRC 7803条c項1号Biおよびii)。

全国納税者権利擁護官(NTA)に選ばれる資格は、カスタマーサービスと税法に通じており、かつ、個人納税者の代理をした経歴を有することである(IRC 7803条c項1号Biii)。また、全国納税者権利擁護官(NTA)に任命される直前の2年間IRSの職員であった者などは資格を有しない。加えて、NTAの職を退いた後5年間IRSの職に就かないことを約束しなければならない(IRC 7803条c項1号Biv)。

【図表3】歴代のNTAの略歴

③ エリン・コリンズ(Ms. Erin M. Collins)氏《2020年3月～》

コリンズ氏は、2020年3月に、オルソン氏の後継者として3代目の全国納税者権利擁護官(NTA)に任命された。NTAに就任する以前は、2019年3月まで、KPMG租税紛争サービス(Tax Controversy Services)で役員を務めていた。また、コリンズ氏は、KPMGに転職する前は、IRS首席法務官局付の弁護士として働いていた。官民での35年以上にわたり租税訴訟専門の弁護士として、租税手続上の紛争から実体税法上の紛争まで幅広く手掛けてきた。

② ニーナ・オルソン(Ms. Nina E. Olson)氏《2001年～2019年》

オルソン氏は、ノースカロライナ大学法科大学院(JD)を修了後、ジョージタウン大学ローセンターで法学修士(税法専攻/LLM in Taxation)を修得。その後、各地の法科大学院に准教授を務めた。1975年から1991年まで弁護士として事務所に勤務。

その後、アメリカで最初の低所得納税者クリニック(LITC=Low-Income Taxpayer Clinics)を立ち上げ、常任理事として低所得納税者の権利擁護の任にあたった。2001年に、2代目の全国納税者権利擁護官(NTA)に任命された。IRSの内部にありながらも、独立性を保ち、連邦議会に各種の年次報告書を提出し、議会と直接キャッチボールをすることで、納税者権利擁護官局(OTA)を、第一級の納税者の権利擁護組織を作り上げた功績は高く評価されている。また、「納税者権利擁護カリスマ」としての彼女の活動は、全世界に及び、納税者権利擁護組織のグローバルな連帯に導いた。2019年末に、NTAのキャリアに終止符を打つまでの18年にも及ぶ納税者の権利擁護活動で、IRSのそれまでの「課税庁が主役」のカルチャーを「納税者ファースト」に大きく変えた。オルソン氏は、NTAを退任後、納税者の権利擁護を目的とするNPO「納税者の権利センター(Center for Taxpayer Rights)」(<https://taxpayer-rights.org/>)を創設し、市民・納税者主導の新たな納税者権利擁護運動を始めている。

① **バル・オーバーソン(Mr. W. Val Overson)氏**《1998年～2000年》

オーバーソン氏は、1980年代に政治家を務めた後、1993年にユタ州知事により同州租税委員会の委員長に任命された。1996年に連邦議会は税制改正により、納税者権利擁護官局(OTA)を創設。それに伴い、オーバーソン氏は、1998年からOTAの初代のトップに任命された。2000年に、会計監査企業のプライスウオータークーパースに転職するまでトップを勤めた。2003年に、ユタ州に帰り、州知事のより同州の首席情報官(Chief Information Officer)に任命され、同知事の退任まで勤めた。

3 1998年の組織改革後のIRS組織

IRS(連邦課税庁/内国歳入庁)は、連邦財務省の外局である。1998年の組織改革の結果、4つの運営局(ODs=operating divisions)などからなる機能別組織になっている。すなわち、①給与・投資所得局(W&I Division)、②小規模企業・自営業者局(SB/SE Division)、③大規模企業・国際局(LB&I Division)および④免税団体・統治単体局(TE/GE Division)の4つである。

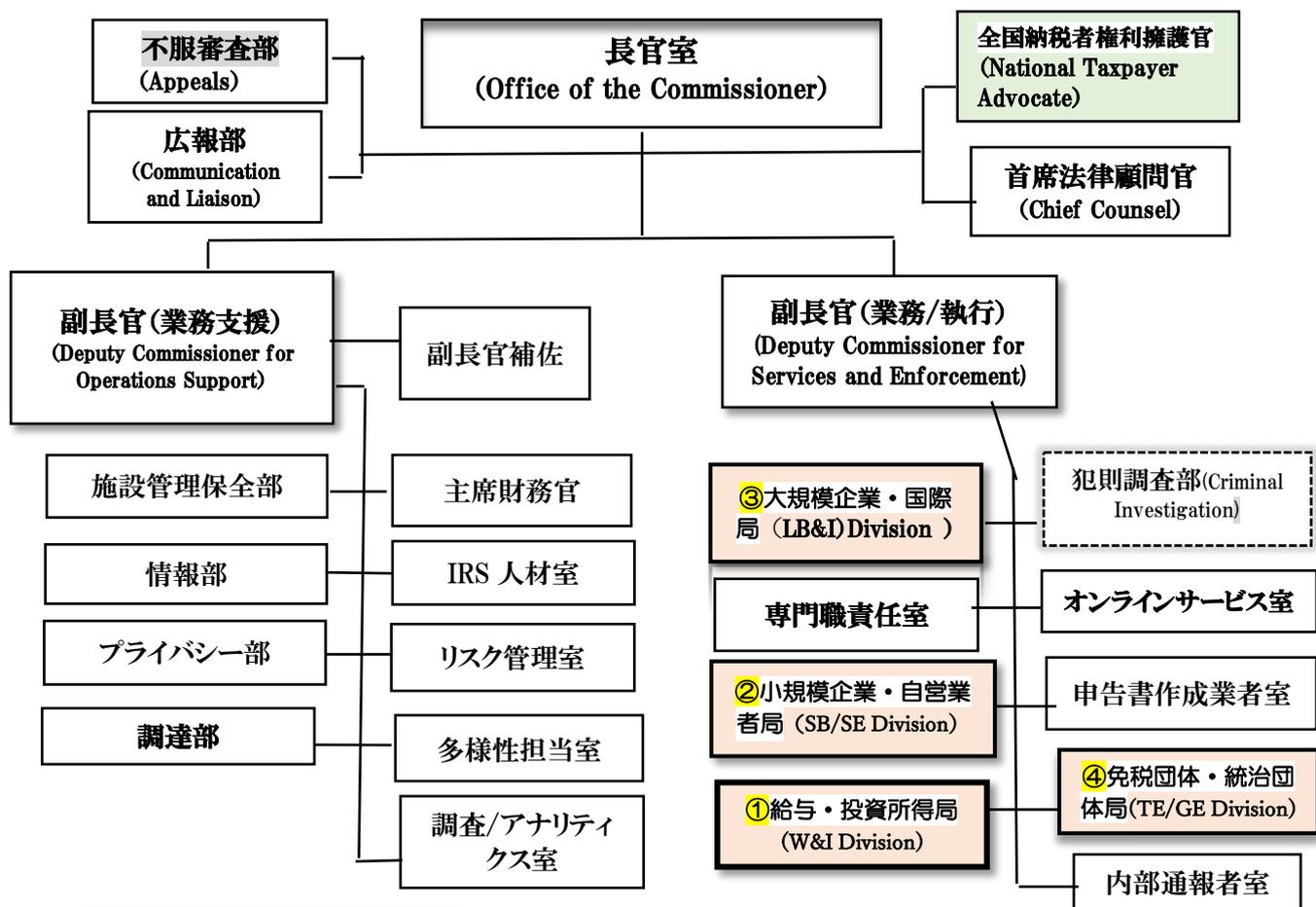
IRSには、非常勤も要れると約9万5,000人の職員がおり、年間2億件以上の納税申告を取り扱っている。うち、約1億2,500万件は個人納税者の納税申告である。

税務調査や徴収事務との関係においては、給与・投資所得局(Wage and Investment Division)と小規模事業/自営業者局(Small Business/Self-Employment Division)が納税者と最も密接な関係を有している。

1998年の組織改革の結果、現在、IRSの組織は、連邦首都のワシントンD.C.にある本庁(National Office)、10のIRSキャンパス(IRS Campuses)、ウエ

ストバージニア州マーチンスバーグにある IRS の全国コンピュータセンター (NCC=National Computer Center)、全米各地にある税務署 (local IRS Offices) およびその支所 (branches) からなる。IRS 本庁は、約 1,900 人の職員をかかえている¹³。

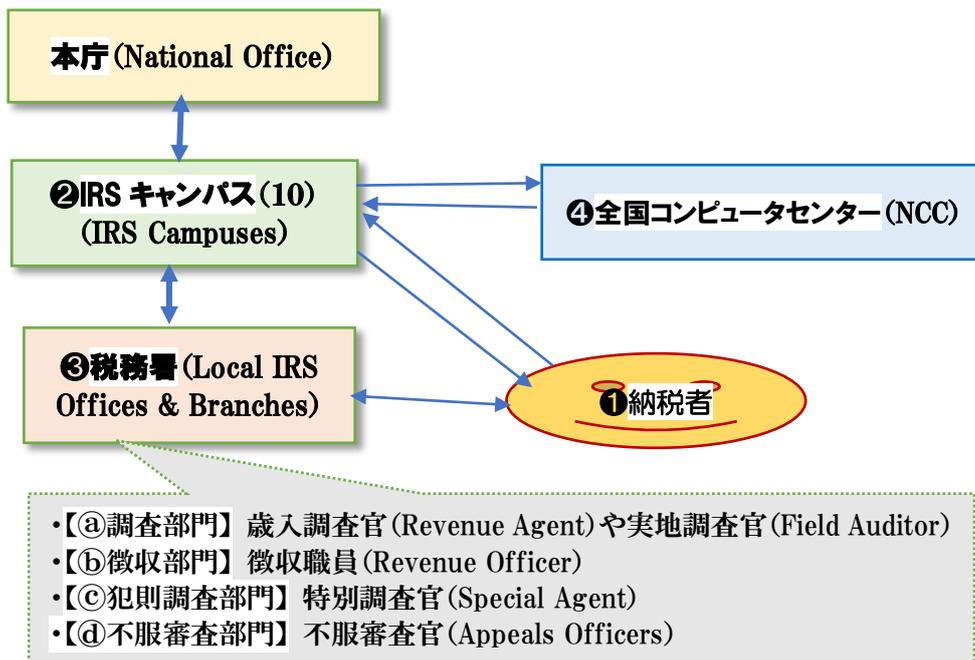
【図表4】 IRS の組織の概要 (2020年6月現在)



¹³ IRS は 1952 年に発足した。その当時、IRS は、連邦の首都、ワシントン D.C. に本庁 (National Office) を置き、17 局 (regions)、64 税務署 (districts) からなる 3 層構造のプラミッド型の組織であった。その後、1955 年までに再編を重ね、4 つの局、33 の税務署、10 のサービスセンター (service center) となった。4 つの局 (regional offices) は、各局長 (Regional Commissioner) をトップに、IRS の政策や各種プログラムの立案・執行および各局の管轄内にある税務署を監督する仕組みにあった。一方、税務執行実務は、税務署およびサービスセンターからなる総計で 43 の組織が担い、それぞれの地理的な管轄内にあるあらゆる納税者を対象に、あらゆる種類の租税法の執行にあたった。言い換えると、43 の各管轄においては、それぞれ、調査、徴収、不服審査、犯罪調査/査察、申告書の処理、および納税者サービスの職務を行っていた。1998 年に、連邦議会は、1998 年に IRS 再編・改革法 (RRA 98)、いわゆる T3/RRA98 を成立させた。T3/RRA98 は、それまでの IRS 本部・国税局・税務署+サービスセンターからなる階層構造の組織を機能別に抜本的に見直した。そして、事務局を持つ内国歳入長官 (IRM11.5.1) をトップに、納税者別の全国ベースの 4 つの運営局 (ODs) などからなる分権的な組織を誕生させた。

1998年のIRSの組織改革は、「IRSの文化や組織を、これまでの税金徴収から納税者サービス中心に変革する」ことを旗印に実施された。IRSに民間企業と同等の効率的・機能的なカスタマーサービス手法を導入し、IRS組織の抜本的な刷新を目指した。その結果できあがった現在のIRSの組織を、税金の賦課徴収という面から描写すると、次のようになる。

【図表5】IRSの税の賦課徴収の構図



4 IRSの税務執行業務の工程実例

前記【図表5】を見ながら、納税者による納税申告から税の賦課徴収までのIRSの税務執行業務の工程を実例を使って説明すると、次のとおりである。

【図表6】IRSの税務執行業務の工程実例

- ① ①納税者は、20〇〇年の連邦所得税の申告書を指定の②IRS キャンパスに文書申告または電子申告 (e-file) をする。
- ② 納税申告書を受け取った②IRS キャンパスは、基礎的なチェックをしてうえで申告データを④全国コンピュータセンター (NCC) に送達する。
- ③ ④NCC では、コンピュータを使って申告データ分析をしたうえで、点数 (score) 化し、②IRS キャンパスにデータを返送する。
- ④ ②IRS キャンパスは、①納税者の申告書の点数 (score) が高い場合、その申告書

データを、所轄の③税務署へ送付する。

- ⑤ ③税務署の②調査部門にいる歳入調査官(Revenue Agent)は、机上調査(in-house internal audit)や書簡調査(correspondence audit)を実施する。また、事案によっては、実地調査官(Field Auditor)が納税者の自宅や事業所などを訪問し実地調査(field audit)を実施する。
- ⑥ 実地調査の結果、①納税者が脱税している疑いがあることが判明した場合、③税務署の②調査部門は、その事案を③税務署の④犯則調査部門の特別調査官(Special Agent)に送る。
- ⑦ 特別調査官は、その事案を再点検する。その結果、犯則調査を実施するほど悪質ではないと判断したときには、その事案を③税務署の②調査部門に戻す。
- ⑧ そこで、実地調査官(Field Auditor)は、①納税者に、申告漏れにかかる本税と附帯税を課す更正処分通知書を送付する。
- ⑨ ①納税者は、更生処分に不服な場合、③税務署の④不服審査部門の不服審査官(Appeals Officers)に申立てをする。しかし、不服審査官は①納税者の申立てを却下したとする。
- ⑩ そこで、①納税者は、追加税を未納のままで訴訟を起こせる連邦租税裁判所(U.S. Tax Court)に更正処分は違法であるとして訴えたとする。連邦租税裁判所は、訴えの1部を認めたが、未納税額はいまだ残っているとする。
- ⑪ 裁判が終わった後、⑤IRS キャンパスは、①納税者に未納の税額を納付するように督促する一連の通知書(Notices of demand)を送付する。ところが、①納税者は督促に応じないとする。
- ⑫ そこで、③税務署の⑥徴収部門の徴収職員(Revenue Officer)は、納税者の財産調査を実施したうえで、①の給与や財産を差押えすると示唆したとする。
- ⑬ ①納税者は、納税者権利擁護官サービス(TAS)に救済を求めたとする。
- ⑭ TAS は、③税務署の⑥徴収部門の徴収職員と話し合いをし、未納で滞納になった税額を毎月分割で支払うことで合意し、①納税者もその合意を受け入れることで落ち着いた。

5 IRS 組織内における全国納税者権利擁護官(NTA)の所在

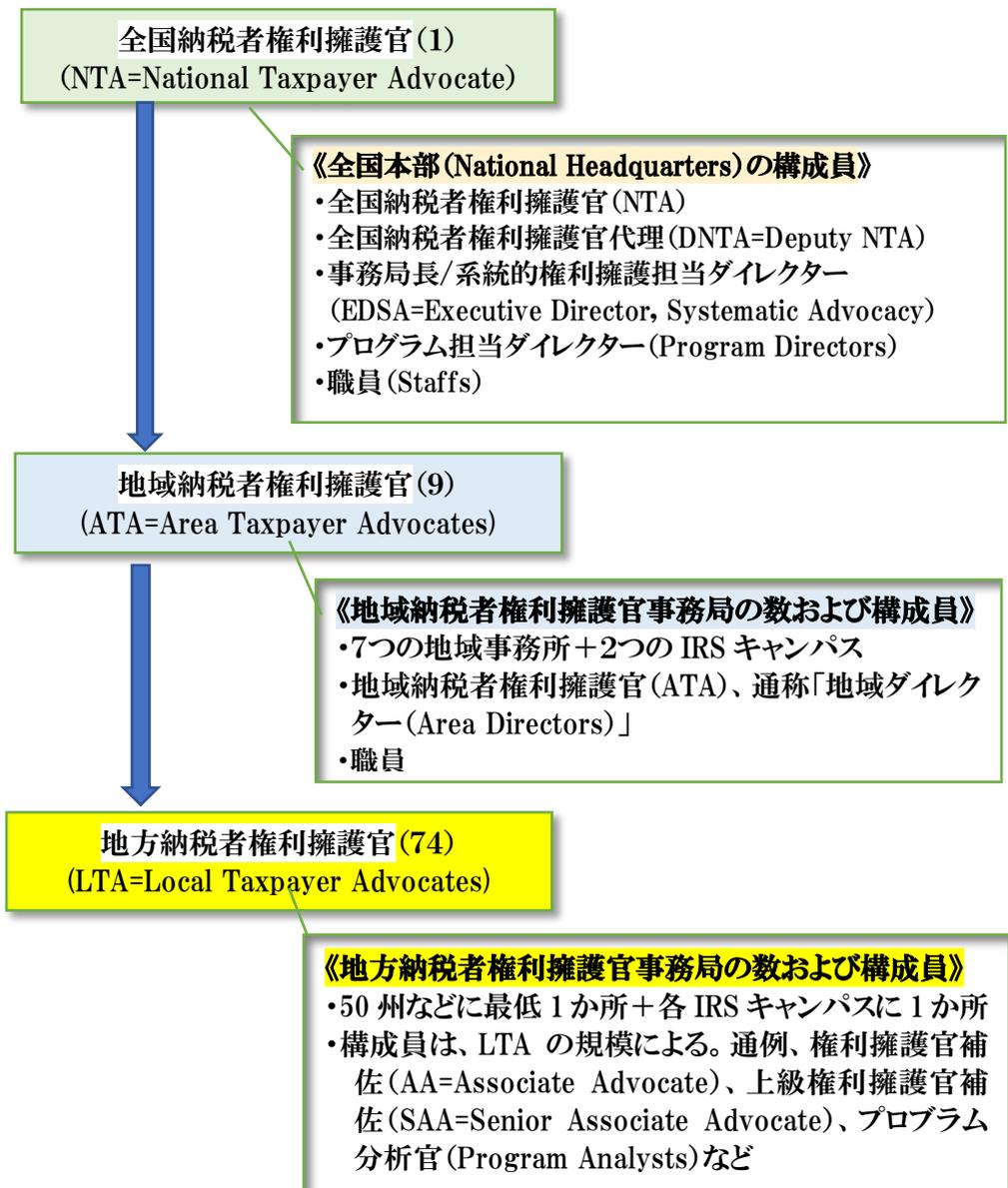
1998年のIRSの組織改革では、民間のカスタマーサービスの手法を採り入れ、「IRSの文化や組織を、これまでの税金徴収から納税者サービス中心に変革する」ことを目指した。全国納税者権利擁護官(NTA)制度を整備し、納税者権利擁護官(TA)を、「納税者が主役」のセーフティネットの中核に据えた。

IRS内にありながら、全国納税者権利擁護官(NTA)は、“中立的な仲裁者・調整官(neutral arbitrator)”ではなく、“納税者の権利利益を代理する権利

擁護者 (advocate on behalf of the taxpayer) ”である。このことから、納税者からの苦情の申出または救済依頼に納税者サイドに立って対処することはもちろんのこと、ケースによっては、IRS を相手の争訟で、納税者の代理人を務めることもできる。

全国納税者権利擁護官 (NTA) は、IRS のような機能別の組織にはなっていない。伝統的な3層構造のピラミッド型の組織になっている (IRM 13.1.1.3.2)。

【図表7】全国納税者権利擁護官(NTA)の組織



全国納税者権利擁護官 (NTA) は、傘下に9つの地域納税者権利擁護官 (ATA=Area Taxpayer Advocate) を置いている (IRM 13.1.1.3.3)。これら9つ

のATAは、その配下にあるNTAが選任した地方納税者権利擁護官(LTA=Local Taxpayer Advocates)を統括する仕組みになっている。地方納税者権利擁護官(LTA)は、IRSの各サービスセンターの加え、全米50すべての州(州によっては複数個所)と、首都特別区域(Washington, D.C.)、カリビアン合衆国領土(プエルトリコ事務所)、グアムなどパシフィック合衆国領土(ハワイ州事務所と合同事務所)に配置されている(IRM 13.1.1.3.4)¹⁴。



事務手続を統一的に取り扱うために、全国納税者権利擁護官(NTA)は、IRSとの間でトラブル(紛争)を抱えた納税者から地方納税者権利擁護官(LTA)に申出のあった苦情を処理するためのさまざまな手引書(guidance)を作成のうえ発出している。

5 地方納税者権利擁護官(LTA)

IRS 本体では、零細企業か、大企業か、あるいは給与所得者かなどにより担当部門が異なる、ところが、全国納税者権利擁護官(NTA)は、こうした機能別の仕組みにはなっていない。このことから、いずれの納税者も、IRSとの間で、不服申立てのような通常の紛争処理ルートでは解決が難しい紛争を抱えたとする。この場合、納税者は、個人納税者か事業納税者かなどを問わず、最寄りの地方納税者権利擁護官(LTA=Local Taxpayer Advocates)に苦情の申出または救済依頼をすることができる。このことから、例えば、カリフォルニア州(加州)ロスアンゼルスに居住する零細企業納税者がIRSとトラブルを抱えたとす

¹⁴ IRC 7803 条 c 項 2 号 D I

る。加州には6か所に地方納税者権利擁護官(LTA)事務所が置かれている。したがって、その納税者は、ロスアンゼルス(LTA)とコンタクトすることになる。

全米各地にある地方納税者権利擁護官(LTA)事務局はおおむね、次の2つの班(units)からなる。

【図表8】地方納税者権利擁護官(LTA)事務局の組織と責務

LTAの事例対応班(Casework units) 全国納税者権利擁護官(NTA)が設定した基準に従い、あらゆる個人および事業納税者とIRSとの間での紛争を解決する責務を負う。

LTAの系統的分析および権利擁護班(Systemic analysis and advocacy units) 系統的な分析のより紛争の本質を解析する。この場合、紛争の原因、解決策、潜在的な問題に対処するための新たな制度や手続の必要性などの作業を担う。

◎納税者権利擁護官(NTA)への苦情申出・救済依頼を受理する基準

全国納税者権利擁護官(NTA)は、各州に少なくとも1か所は設置されている。NTAは、全米で2200~300人ほどの職員で納税者の権利擁護の事務に専念し、連邦課税庁(IRS/内国歳入庁)とトラブルを抱えた納税者の重要なセーフティネットとなっている。

IRSには、年間2億5,000万件を超える納税申告書が提出される。この大量の申告実数を織り込んで考えると、全国納税者権利擁護官(NTA)には、納税者からさまざまな苦情申出や救済依頼が持ち込まれる。受け付けた申出を調査し、トラブルとなっているIRS業務の改善を勧告するまでにはかなりの時間と労力を要する。当初は無条件に受け付けていたが、処理能力を超え、遅延が常習化する傾向が見られた。通常の手続で解決できるケースまで持ち込まれないように調整するルールが必要になった。そこで、2012年6月に、NTAは、苦情(救済)を受理する4つの基準(Case acceptance criteria)を公表した。

4つの基準は、おおまかにいうと、次のとおりである(IRM)。

【図表9】NTAが苦情(救済)の申出を受理する4つの基準

【基準1】 納税者が、財政的困難、緊急、困窮状態にあり、IRSは通常の手続よりもより早急に処理をすすめる必要があるとする。こうした場合には、処理時間が問われる。IRSが、差押えの解除またはリーエン/先取特権の解除のような処理をより早急に行わないと、納税者はより大きな財政的な損害を受けることになる場合

【基準2】 IRSのさまざまな部門や手続が絡んでおり、NTAが「コーディネーター」あるいは「交通整理警察官」役を演じる必要がある場合

【基準3】 納税者が IRS の通常手続を通じて紛争を処理しようとしたが、これらの手続がうまく機能しない場合

【基準4】 納税者が特別の事実や問題(法的問題を含む。)に遭遇しているが、IRS が一般的な解決方法(one size fits all)に固守し、納税者の声に耳を傾けようとしない、または、こうした状況に適応する新しいガイダンスが必要であることを認識しようとしない場合

以上の基準は、あくまでも“一般的なもの”である。その後の基準の改訂などもあり、こうした基準に合致しない場合でも、納税者は TAS に苦情の申出または救済依頼をすることができる。

また、TAS は納税者からの苦情申出または救済依頼を調査しないで、直接その苦情や救済を IRS の担当部門に伝達する場合もある。加えて、納税者が直接連邦議会へ問題を持ち込んだ場合にも、TAS は、そのケースを精査することになっている。

◎納税者権利擁護官(TA)への苦情申出・救済依頼手続

納税者権利擁護官 (TA) は、各州や合衆国領土などに少なくとも 1 か所は設置されている。納税者は、個人納税者か事業納税者かなどを問わず、最寄りの地方納税者権利擁護官 (LTA) に苦情の申出または救済依頼をすることができる。

全国納税者権利擁護官 (NTA) 事務局は、電話番号簿【IRS 刊行物 1546 号 (Publication 1546) 納税者権利擁護サービス: IRS にあなたの声を (Taxpayer Advocate Service~ Your Voice at the IRS)】を発行している。納税者は、1 (877) 777-4778 に無料で電話することができる。

しかし、納税者は、納税者権利擁護官 (TA) の存在自体を知らない、あるいはその存在は知っていても所在地を知らないことも考えられる。こうした点に配慮して、IRS は、地方納税者権利擁護官 (LTA) の所在および救済申込手続について常に納税者に教示する態勢を整えている。

例えば、納税者は、不足額通知書/更正処分通知書 (Notice of deficiency) の交付を受けるとする。その際に、納税者は、IRS の業務遂行に苦情がある場合には、地方納税者権利擁護官 (LTA) にコンタクトする権利があることや、LTA の所在地や電話番号を含め教示を受ける。

納税者は、電話、郵便、ファックスで、地方納税者権利擁護官 (LTA) にコンタクトできる。納税者は、納税者権利擁護官 (TA) に対して、口頭でも苦情 (救済) の申出ができる。

しかし、通例、LTA に対して、下記サンプルのような様式 911 「納税者権利擁護官サービス支援の申出書 (および納税者救済命令申請書)」 (Request for

様式 911 は、3つの部 (Sections) 【第 I 部 納税者本人情報、第 II 部 代理人の情報、第 III 部 担当職員記載情報 (IRS 使用)】からなる。それぞれの部への記載事項 (4 頁中 1~2 頁) は、次のとおりである。

【図表10】様式 911 [納税者権利擁護官サービス支援申出書] 記載事項 (抄訳)

様式 911 納税者権利擁護官サービス支援申出書	
第 I 部 納税者本人情報	
①納税申告書に記載された納税者名・納税者番号 (TIN)、②納税申告書に記載された納税者の配偶者の氏名・納税者番号 (TIN) (ただし、夫婦合算申告などの場合)、③住所、④Fax 番号、⑤電子メールアドレス、⑥申告様式 (Form 1040、941、720 等)、⑦問題の課税年度または課税期間、⑧下記第 II 部を使用しない場合のコンタクト先、⑨日中コンタクトできる電話番号・携帯電話番号、⑩最良のコンタクト時間、⑪英語以外の言語を望む場合にはその言語・通訳の要否、⑫納税者が遭遇している課税問題や苦境を作り出して原因などの記載 (必要に応じて書類を添付すること。)・納税者が申し出ている救済の記載 (必要に応じて書類を添付すること。)、⑬納税者の署名・署名日、⑭納税者の配偶者の署名・署名日	
第 II 部 代理人の情報 (様式 2848 を添付。ただし IRS に提出済みの場合を除く。)	
①公認代理人の氏名、②第三者申告書取扱承認番号 (CFA/centralized authorization file number)、③現在の郵送上の住所、④日中の電話番号・携帯番号、⑤Fax 番号、⑥代理人の署名、⑦署名日	
第 III 部 担当職員記載情報 (この項目は、IRS のみが記載できる。)	
納税者名	納税者番号 (TIN)
①職員名、②電話番号、③職責・運営局、④組織コード番号、⑤申出確認・受理の理由、⑥IRS が受理した日、⑦TAS の基準、⑧権利擁護官が紛争解決に用いた方法、⑨納税者の反応、⑩納税者が TAS を知った手段	

◎納税者救済命令(TAO)とは

全国納税者権利擁護官 (NTA) は、納税者の権利救済のためのさまざまな権限を附与されている。「納税者救済命令 (TAO=Taxpayer Assistance Order) を発出する権限もその 1 つである (IRC 7811 条 a 項 1 号)。

納税者救済命令 (TAO) は、IRS による税法の執行において納税者が「重大な困難 (significant hardship)」を被っているまたは被るおそれがある場合に発出される (IRC 7811 条 a 項、財務省規則 § 301,7811-1(a)(1))。

納税者救済命令 (TAO) は、NTA が職権で発出することもできる (IRC 7811

条 e 項、財務省規則 § 301,7811-1(a)(3)。

通常は、納税者の申出があり、審査結果に基づいて発出される。納税者は、前記の様式 911「納税者権利擁護官サービス支援の申出書（および納税者救済命令申請書）」(Request for Taxpayer Advocate Service Assistance (and Application for Taxpayer Assistance Order)) に必要事項を記載して、申請する。ただし、様式 911 でなくとも、問題状況を十分に説明できる情報が記載されている文書であれば、申出は受け付けられる（財務省規則 § 301,7811-1(a)(1)）。

1 納税者救済命令(TAO)発出の基準

納税者権利擁護官(TA)は、納税者からの申出があり、「重大な困難(significant hardship)」を被っているまたは被るおそれがあると判断される場合には、できるだけすみやかに納税者救済命令(TAO)を発出する必要がある(IRC 7811 条 a 項)。その一方で、納税者救済命令(TAO)の濫発は、税務行政の信頼を傷つけるおそれもあり、戒めなければならぬ。

これまでの全国納税者権利擁護官(NTA)が納税者救済命令(TAO)を発出した事例、財務省規則(Treasury Regulation)などを点検してまとめてみると、発出の基準はおおよそ次のようになる。

【図表11】納税者救済命令(TAO)発出の基準

- ① 納税者権利擁護官(TA)は、IRS による税法の執行において納税者が「重大な困難(significant hardship)」を被っているまたは被るおそれがある場合に納税者救済命令(TAO)を発出できる。
- ② 「重大な困難(significant hardship)」とは、税務当局(IRS)の税法の執行方法が原因の「深刻な窮乏(serious privation)」を指す(財務省規則 § 301,7811-1(a)(4)(ii))。
- ③ 納税者救済命令(TAO)は、IRS に作為【何らかの行政行為をすること。】または不作為【何らの行政行為をしないこと。】を求めるものである(財務省規則 § 301,7811-1(a)(1))。
- ④ 納税者救済命令(TAO)の申請は、次の要件を充たす場合に認められる。① 納税者と IRS との間での紛争が、納税者自身、納税者の家族または納税者の事業に対する財政的な困難をもたらしている、② 納税者(または納税者の事業)が、すぐにも逆境に陥る危険の直面している、または③ 納税者が繰り返し IRS とコンタクトしているにもかかわらず、IRS は予約した日までに返答をしない(IRS, Publication No, 1546, Taxpayer Advocate Service (Rev. June 2016))。

以上のような発出基準は、あくまでも目安である。納税者権利擁護官 (TA) が、「重大な困難 (significant hardship)」を見出したとしても、自動的に納税者救済命令 (TAO) は発出されない。納税者権利擁護官 (TA) は、「納税者の救済を認めるかどうかは、事実と法律に照らして決定されなければならない」からである (財務省規則§301.7811-1(a)(5))。

納税者救済命令 (TAO) は、法律の認める範囲でなければ、IRS に対して作為 (action) や不作為 (inaction) を命じることはできない。このことから、例えば、IRS は、NTA が発出した納税者救済命令 (TAO) で命じられても、税法で認められなければ、差し押さえた納税者の財産の解除をすることはできない (財務省規則§301.7811-1(c)(1)。なお、TAO による差押財産の解除については、財務省規則§301.7811-1(c)(4)。また、納税者救済命令 (TAO) は、原則として犯則調査ケースや首席法律顧問官事務局 (Office of Chief Counsel) に対しては発出されない (財務省規則§301.7811-1(d))。

2 納税者救済命令(TAO)発出の効果

納税者救済命令 (TAO) が発出されれば、IRS の職員は、それに従わなければならない。ただし、当該納税者救済命令 (TAO) が、納税者権利擁護官 (TA) または IRS 長官 (Commissioner) もしくは副長官 (Deputy Commissioner) により、「修正または取り消された (modified or rescinded)」場合は、その限りではない (IRC 7811 条 c 項、財務省規則 § 301.7811-1(b))。IRS 長官もしくは副長官が、納税者救済命令 (TAO) を修正または取り消す命令 (order) を発出するときには、当該納税者救済命令 (TAO) を発出した納税者権利擁護官 (TA) あてに「修正または取消しの理由を記載した文書」を添付しなければならない。

納税者救済命令 (TAO) の申請をした場合、出訴期限/消滅時効 (statute of limitations) は停止する。停止期間は、納税者が申請をした日から納税者権利擁護官 (TA) が決定した日¹⁶または納税者権利擁護官 (TA) が指定した日までである (IRC 7811 条 d 項、財務省規則 § 301.7811-1(e)(1))。ただし、納税者権利擁護官 (TA) が職権で納税者救済命令 (TAO) を発出した場合には、出訴期限/消滅時効は停止しない (財務省規則 § 301.7811-1(e)(4))。

¹⁶ 納税者権利擁護官 (TA) が決定した日とは、①納税者権利擁護官 (TA) が納税者救済命令 (TAO) を発出した日もしくは②申請を拒否した日、または③納税者と IRS が納税者の苦情の処理に同意した日のいずれかを指す (財務省規則 § 301.7811-1(e)(2))。停止は、納税者の申請した課税年に限り適用される (財務省規則 § 301.7811-1(e)(3))。

◎TASで解決した事例の紹介

連邦納税者が、納税者権利擁護官サービス (TAS) に苦情を申し出て、救済を求め、解決した典型的な事例を紹介している。以下に、わかりやすいいくつかのケースを簡潔に紹介する。

【図表12】納税者権利擁護官(TAS)に介入で解決した事例

【事例 A】 IRS による重複的税務調査が行われたことから、納税者から苦情の申出があり、それを納税者権利擁護官 (TA) が介入し解決したケース

【事例の概要】 納税者 A は、2013～14 年の人的控除 (exemptions)、勤労所得税額控除 (EITC=earned income tax credit)、子女控除 (child tax credit) に関して、2013 年～15 年の各年に IRS の税務調査を受けた。その結果、是認通知を受け、調査は終了した。にもかかわらず、A は、2016 年に、同じ申告項目について調査通知書を受け取った。IRS は、A に対して、税務調査に応じなければ、2016 年の税金還付は認められない旨通知した。

IRS の「**納税者としてのあなたの権利** (Your Rights as a Taxpayer/2014 年 6 月改訂)」の《再調査》では、「わたしたち IRS が、過去 2 年間のいずれかの年にあなたの申告書の同じ事項について調査を行い、かつ、あなたの租税債務にいかなる更正の提案もしていなかったとします。この場合には、できるだけ速やかにわたしたちに連絡してください。そうすれば、わたしたちは、調査を打ち切るべきかどうかを検討することができます。」とつたっている。

A は、IRS による同一事項に対する重複的調査は、IRS の「納税者としてのあなたの権利」に反するとのことで、納税者権利擁護官 (TA) に苦情を申し出、救済を求めた。納税者権利擁護官 (TA) は、A の申出を受けて IRS を調査した。その結果、IRS 担当官が是認通知後に、勤労所得税額控除再考査インディケーター (EITC Recertification Indicator) を修正することを失念していたことがわかった。このため、重複的に調査通知書が A に送付されていたわけである。納税者権利擁護官 (TA) の尽力で、2016 年の税務調査はなくなった。同時に、2016 年の還付申告も認められた (NTA, Tax News April 19, 2018 参照)。

【事例 B】 IRS が納税者の社会保障給付を差押えたことから、納税者からの苦情の申出があり、それを納税者権利擁護官 (TA) が介入し解決したケース

【事例の概要】 納税者 B は、未亡人である。IRS は、B の社会保障給付を差し押えた。ねらいは、亡き夫が経営していた事業を閉鎖した際に納付されていない雇用関係税 (payroll taxes) を生存配偶者から徴収することにある。B は、自宅まで処分できる限り求められた未納税額を納付してきたため、社会保障給付を差押えられると生きていくことができない。そこで、B は、納税者権利擁護官 (TA) に苦情を申し出、救済を求

めた。納税者権利擁護官(TA)は、申出を受理し、調査を開始した。その結果、亡き夫の事業は法人化されており、生存配偶者である B は、雇用関係税に対しては納付義務を負わないことを確認した。

納税者権利擁護官(TA)は、IRSの徴収部門とコンタクトをし、Bの問題を協議した。その結果、Bは、差押通知書がBの自宅宛てに送付されたことから、B自らが雇用関係税の納付義務があると誤認していたことが判明した。加えて、亡き夫の顧問会計士が、本来法人が負うべき雇用関係税の未納額をBが負わなければならない、と助言していることがわかった。会計士の誤った助言がもとで、Bはあらゆる財産を処分し、かつ、無一文の状態に陥っていた。納税者権利擁護官(TA)は、IRSと話しあいをした。その結果、IRSは、亡き夫の会社の未納税額徴収を執行停止(currently not collectable)にした。同時に、Bの社会保障給付に対する差押えを解除した。納税者権利擁護官(TA)は、Bに対して、解散した法人とどう対処すべきかについて、必要な助言をした(NTA, Tax News January 19, 2018 参照)。

【事例 C】 IRSが納税者の行った更正の請求を放置したことから、納税者からの苦情の申出があり、それを納税者権利擁護官(TA)が介入し解決したケース

【事例の概要】 納税者Cは、2011年の所得税申告で追加納税した。その後、2011年～2013年の所得税申告において更正の請求(減額の修正申告)を行った。しかし、IRSは、その処理を留保した。そこで、Cは、納税者権利擁護官(TA)に苦情を申し出、救済を求めた。納税者権利擁護官(TA)は、申出を受理し、調査を開始した。Cは、3年間にわたる申告において、様式2106【従業者勤務費用(Employee Business Expenses)】に多額の勤務費用を記載して実額控除をしていた。納税者権利擁護官(TA)は、Cが依頼している申告書作成業者とコンタクトして、勤費用を裏付ける証拠資料を添付させ、それらに基づいて適正な更正の請求を行うように求めた。そのうえで、納税者権利擁護官(TA)は、IRSの担当官にCの申告書を処理するように求めた。IRSは、提出された証拠資料を精査し、Cに対する過去3年間分の更正の請求を認めた(NTA, Tax News December 18, 2017参照)。

【事例 D】 失業中の納税者がした還付申告をIRSが留保したため経済的苦境に陥り、納税者権利擁護官(TA)に救済を求め、TAが介入し解決したケース

【事例の概要】 失業中の納税者Dは、IRSから税務調査を受けており、還付申告の処理が停止したままである。Dは、車なしでは求職活動は困難である。Dの車は故障しており、緊急の修理費が必要である。そこで、Dは、納税者権利擁護官(TA)に苦情を申し出、救済を求めた。納税者権利擁護官(TA)は、申出を受理し、調査を開始した。Dは、数か月前に、勤労所得税額控除(EITC)その他の控除を受けるための証拠資料を添付し、還付申告を行っている。納税者権利擁護官(TA)がDの還付申告書を精査した結果、法令上は2人分の扶養控除しか認められないにもかかわらず、5人分の扶養控除をしていることがわかった。そこで、納税者権利擁護官(TA)は、IRSに

対して2人分の扶養控除に関する証拠資料を提出し、その後IRSは早急にDの還付申告を処理した。Dは、車の修理費用を捻出することができ、求職活動を再開することができた(NTA, Tax News January 5, 2018 参照)。

◎納税者権利擁護官指示(TAD)とは

全国納税者権利擁護官(NTA)はさまざまな権限を附与されている。IRS長官からの権限の委任を受けて、「納税者権利擁護官指示(TAD=Taxpayer Advocate Directives)を発出する権限もその1つである(IRC 7803条c条5項)。この指示(TAD)は、NTAが、執行過程の改善を狙いに、ある層の納税者またはすべての納税者を救済するために行政的または手続的な変更を命じるために、IRSあてに発出する。納税者権利擁護官指示(TAD)は、指示の履行により、納税者に必要不可欠なサービスの提供、公平な取扱いの確保、過度な負担の緩和、または納税者の権利保護につながる場合に利用される。ただし、納税者権利擁護官指示(TAD)は、税法の解釈のために発出されてはならない¹⁷

【図表13】納税者権利擁護官指示(TAD)発出手続の基本

【原則的な発出手続 (IRM 13.2.1.6.1.2(1))】

- ① 全国納税者権利擁護官(NTA)は、指示案(Proposed TAD)を作成し、その分野の責任者あてに発出することができる。指示案は、担当のIRS副長官にも送付される。
- ② その責任者は、指示案に同意する、対案を出す、または提案が実施されるべきではない旨の反論をすることができる。
- ③ NTAは、責任者の応答を受け入れるか、または解決に向けてその責任者と協議する。
- ④ NTAは、協議に結果に満足しない場合には、納税者権利擁護官指示(TAD)を発出することができる。

【緊急を要する場合の発出手続 (IRM 13.2.1.6.1.2(2))】

NTAは、問題の解決は緊急を要し、かつ納税者に深刻な負の効果を及ぼすと判断したときには、IRSの担当責任者に対して指示案を示すことなく、納税者権利擁護官指示(TAD)を発出することができる。

【IRS長官/副長官の介入権(IRM 13.2.1.6.2)】

- ① NTAが納税者権利擁護官指示(TAD)を発出してから、90日以内であれば、IRS長官または副長官が修正、停止をすることができる(IRC 7803条c項5号A)。
- ② NTAは、IRS長官または副長官による介入(修正、停止)の日から90日以内にIRS

¹⁷ See, IR-98-30 IRS Commissioner expands Taxpayer Advocate's Authority (4/7/98).

長官に対して不服申立てができる。

- ③ IRS 長官は、NTA から不服申立てがあった日から 90 日以内に、NTA が発出した TDA 指示を是認する、または否認しなければならない。この場合、是認した理由または修正もしくは停止した理由を附記するものとする(IRC 7803 条 c 項 5 号 B)。

ちなみに、2019 年の税制改正法である「納税者ファースト法 (TFA=Taxpayer First Act of 2019) では、納税者権利擁護官指示 (TAD) に関する改正を実施した (IRC7803 条 c 項 2 号を改正する TFA1301 条 b 項 2 号、IRC6108 条 d 項を改正する TFA1301 条 b 項 3 号)。改正点をまとめてみると、次のとおりである。

【図表 14】納税者権利擁護官指示(TAD)制度刷新のポイント

- ① 全国納税者権利擁護官(NTA)は、納税者権利擁護官指示(TAD)を発出したのにもかかわらず、IRS が十分な対応をしなかったケースを NTA の年次報告書に掲載すること。
- ② IRS は、NTA から納税者権利擁護官指示(TAD)に関する資料提供を求められた場合には、協力すること。
- ③ NTA は、納税者権利擁護官指示(TAD)に関して財務省税務行政監総監(TIGTA=Treasury Inspector General for Tax Administration)と協力して調査研究を行うこと。

◎各種年次報告書の議会への提出

アメリカでは、各種の行政組織は、“議会による行政評価”(Congressional oversight of executive performance)を受けるのが常識になっている。

全国納税者権利擁護官 (NTA) は、毎年、連邦議会の 2 種類の報告書を提出することになっている。1 つは『年次活動報告書(Annual Report to Congress)』である (IRC 7803 条 c 項 2 号 B ii)。そして、もう 1 つは『活動計画報告書 (Objectives Report to Congress)』である (IRC 7803 条 c 項 2 号 B i)。加えて、NTA は、2018 年から、『パープルブック (Purple Book/紫書)』を発行している (IRC 7803 条 c 項 2 号 B ii IX)。パープルブックとは、納税者の権利強化と税務行政改善するための立法的勧告集 (compilation of legislative recommendations to strengthen taxpayer rights and improve tax administration) である。

NTA は、これらの報告書や勧告集を独立して作成し、IRS 長官および連邦議会下院歳入委員会 (House Ways and Means Committee) および上院歳入委員会 (Senate Finance Committee) に提出するように求められる (IRM 13.1.1.3.1.2)。全国納税者権利擁護官 (NTA) は、独立性を保障されていることから、IRS 長

官は、NTA が作成する報告書などに指示を出すことはできない。

コラム 政府検査院(GAO)と議会委員会のよる行政評価

伝統的に、内国歳入庁(IRS)の検査・行政評価は、連邦の政府検査院(GAO= Government Accountability Office/旧会計検査院〔General Accounting Office〕)*が行ってきた。しかし、連邦議会は、1998年のIRS再編・改革法(T3/RRA98)で、IRSの活動報告書作成の責務を、IRS本体ではなく、全国納税者権利擁護官(NTA)に任せることにした。NTAは、IRSの活動についての年次報告書(Annual Reports)を作成し、連邦議会の委員会(Congress committees)に直接提出することになった。NTAが作成する報告書案に対して、IRS長官、IRS監視委員会(IRS Oversight Board)、財務長官その他財務省上級職員もしくは職員、または大統領府の行政管理予算局(Office of Management and Budget)は、事前に点検または論評を加えてはならないことになっている。そして、IRS長官を飛び越えて、NTAに対して、IRSの活動状況を分析し、直接連邦議会委員会へ報告するように求めたわけである**。つまり、連邦議会は、自らの委員会が行うIRSに対する行政評価のもとになる資料づくりをNTAに命じたわけである。この背景には、議会のIRS本体への不信感に加え、IRS本体に税金徴収の組織から納税者サービス中心の組織への徹底的な変革に専念するように求めたことがある。

ちなみに、連邦の政府検査院(GAO= Government Accountability Office/旧会計検査院〔General Accounting Office〕)は、会計検査に加え、連邦議会の立法の補助や政府の政策評価(プログラム評価)なども行っている。連邦議会内に設置された機関である。わが国の憲法90条2項で設置される会計検査院のモデルとなった。ただ、わが国の会計検査院とは異なり、連邦の政府検査院(GAO)の業務の大半は、行政機関の活動について、議会からの求めに応じて実施される。

* 2004年7月7日に、旧会計検査院(General Accounting Office)の名称が、「政府検査院(GAO=Government Accountability Office)」に改称された。GAOは、議会下院歳入委員会や上院歳入委員会の依頼に基づいて、IRS業務の透明化・効率化・納税者サービスの改善状況などについて度々検査を行っている。

** NTAは、法的受忍義務を果たしているに過ぎない。しかし、連邦司法省(DOJ)は、NTAが、IRSの職員であるにもかかわらずIRS長官その他の監督を受けずに年次報告書を直接議会に提出する仕組みは、究極的には、大統領が執行部門をコントロールする権限とぶつかると、憲法上の問題を指摘している。See, L. Anthony Sutin, “Justice Letter Raiding Constitutional Concerns in IRS Reform,” Tax Note Today (June 11, 1998) 112-41.

【図表15】NTAが発行する3種の年次報告書



1 年次活動報告書

NTAは、『年次活動報告書 (Annual Report to Congress)』に、個々の「納税者の声 (voice to Taxpayer)」を代弁する形でIRSの税務行政実務の改善に必要なものを盛り込んでいる。加えて、納税者の権利利益を擁護するために「制度全般の見直し (big picture)」に必要な立法的改善点を含め建議することになっている。

『年次活動報告書』には、NTAが納税者から申出を受けた苦情や依頼を受けた救済にあたり、1年間に遭遇した最も重大な20の問題の分析結果、およびこうした問題を立法的および行政的に解決するために必要な勧告、ならびに1年間に最も繰り返し裁判で問われた10の課税上の争点に関する考察を盛り込むことになっている。



■ NTA『2019年次活動報告書』(表紙/380頁)

NTAの年次活動報告書に対しては、IRS長官、IRS監視委員会(IRS Oversight Board)、財務長官その他財務省上級職員もしくは職員、または大統領府の行政管理予算局(Office of Management and Budget)は、事前のレビューまたは論評を加えてはならないことになっている。

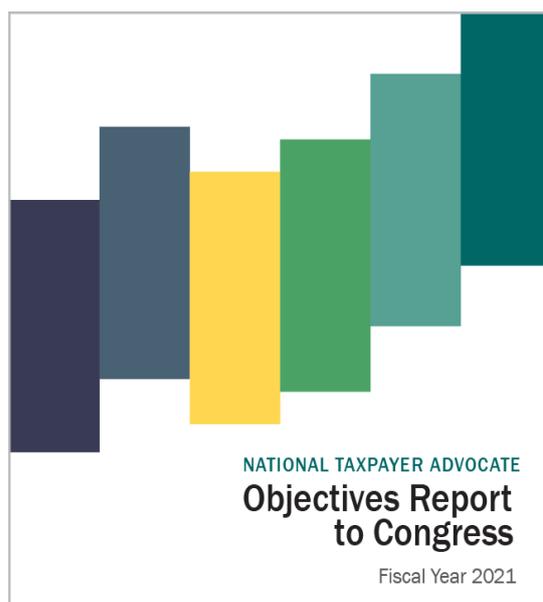
全国納税者擁護官(NTA)は、各暦年の『年次活動報告書』をその年の12月31日までに作成し、翌年1月初旬までに、連邦議会下院歳入委員会(House Ways and Means Committee)および上院歳入委員会(Senate Finance Committee)に提出するように求められる(IRC 7803条c項2号B ii)。

また、NTAは、『年次活動報告書』記載事項について、上下両院の歳入委員会で証言するように求められる(IRM 13.1.1.3.1.2)。

2 活動計画報告書

NTAは、各暦年の6月30日までに、翌財政年にNTA事務局が計画している活動や目標を掲載した『活動計画報告書(Objectives Report to Congress)』を発行し、連邦議会下院歳入委員会(House Ways and Means Committee)および上院歳入委員会(Senate Finance Committee)に提出するように求められる(IRC 7803条c項2号B i)。

2020年3月に、新たにNTAに就任したエリン・コリンズ(Erin M. Collins)氏が、『2021活動計画報告書』を、2020年6月29日に公表した。



■ NTA『2021活動計画報告書』(表紙/総232頁)

NTAの『2021活動計画報告書』では、コロナ禍で劣化したIRSの納税者サービスの改善を最優先課題に掲げている。それらは、①新型コロナウイルス感染症(COVID-19)対策・都市封鎖に伴い遅延したIRSの還付申告事務処理の是正、②連邦のコロナ対応緊急支援策として制定された「新型コロナウイルス感染症支援・救済・経済安定化法」(CARES Act=Coronavirus Aid, Relief, and Economic Security Act/通称で「ケアーズ法」)(2020年3月27日成立)の適用支援の強化、および③2019年税制改正法である納税者ファースト法(TFA=Taxpayer First Act of 2019)適用支援の強化などである。

【図表16】NTA『2021活動計画報告書』の概要

①IRSに求められる新型コロナウイルスパンデミック(COVID-19 pandemic)への果敢な挑戦

IRSは、「国民ファースト方針(People First Initiative)」のもと、自発的納税協力から幅広い緩和、例えば300種類の申告、支払および期限の延長などの措置の実施、およびケアーズ法に基づくコロナ対応緊急支援策としての1億600万件を超える「経済対策給付(EIP=Economic Impact Payments)」に早急な対応をするように求められている。にもかかわらず、IRSは果敢な挑戦をする姿勢を欠いている。

この点について、NTAの21年活動計画報告書では、次のような指摘をしている。

- ①納税者が文書でした2019年分の還付申告書のIRSによる処理が大幅に遅れ、納税者は、長期にわたり還付を受ける権利を享受できないでいる。コロナ禍の影響で、IRSは文書申告書の処理を停止しているのが原因である。2020年5月16日現在、430万件の文書申告書が未処理の状況にある。その後、IRSは、処理事務を再開したが、いつ事務を完了できるのか目途がたっていない。
- ②IRSは、なりすまし犯罪と不正還付を防止するために、すべての還付申告書をろ過する機械的なチェックを行っている。全国納税者擁護官(TAS)が調査したところ、約50%の還付申告書がこのチェックに引っ掛かり、長い間処理が遅れる原因になっていた。この機械的なチェックでイエロー旗が表示された場合、IRSがその納税者に追加的に証明資料求めたものの、納税者から送付されてきた封筒を開封していない、開封していてもデータ処理をしていない実態も明らかになった。還付処理の遅延は、コロナ禍で経済的苦難の陥っている納税者をさらに苦しめることにもなりかねない。
- ③コロナ封じの都市封鎖(rock down closure)で、IRSの税務署や、対面サービスが受けられるIRS納税者支援センター(TAC=Taxpayer Assistance Center)が閉鎖された。この影響を受けて、期限までに納税することのできない納税

者、あるいは特例措置の適用を受けたい納税者の自発的納税協力が難しくなった。唯一、IRS から納税者サービスは、ネットの HP (IRS.gov) と自動対応電話だけという期間がしばらく続いた。NTA は、こうした緊急対応策を欠いた IRS の納税者サービス態勢は、納税者の権利を蝕んでいるとし、改善を求めている。

- ④ コロナ禍で、IRS の多くのサービスセンターが、2020年4月8日から5月31日までの間、閉鎖された。その影響で、2,000万件を超える通知書が送付されないで滞留した。また、送付された通知書も時機を失しているものが少なくなかった。IRS は、遅延した通知書を送付する際に、封筒に「織り込み通知」を入れる形で期限の延長などを通知している。しかし、NTA は、多くの納税者は、織り込み通知で混乱したり、織り込み通知を読んでいなかったりで、納税者の権利が蝕まれており、IRS に改善を求めている。

② IRS に求められる連邦のコロナ対応緊急支援策としてのケアーズ法の適用を受けたい納税者の事務処理への果敢な挑戦

- ① IRS は、連邦のケアーズ法に基づくコロナ対応緊急支援策としての1億600万件を超える各種「経済対策給付 (EIP=Economic Impact Payments)」事務を所管している。連邦政府から EIP 事務を早急に処理するように求められている。しかし、IRS は、EIP 事務の処理が追いつかない。そこで、ITS は、2020年分の確定申告時に調整する提案をしている。しかし、多くの納税者は緊急の給付を求めている。NTA は、給付事務の遅延で納税者の権利が蝕まれているとして、IRS に対して、経済対策給付 (EIP) も事務処理を急ぐように求めている。

- ② コロナ対応緊急支援策として制定された連邦ケアーズ法は、企業納税者に、過年度の所得から純損失を繰戻し控除や還付を認めている。この繰戻し控除や還付には、難しい税務処理が伴う。しかし、IRS は、ケアーズ法に対応した複雑な税務処理を説明した FAQ を発出していない。このため、納税者は、繰戻し控除や還付を受けるための申告をすることができない。IRS は、連邦税法 (IRC) を根拠に「納税者としてのあなたの権利 (Your Rights as a Taxpayer)」を発出しており、その中で、納税者に対して「適正な納税額以上の支払をしない権利 (the right to pay no more than the correct amount of tax)」を保障している (IRC 7803 条 a 項 3 項 D)。この点について、NTA は、IRS が「FAQ:繰戻し控除や還付を受けるための申告」を発出しないで、納税者がこうした特典を受けるのを支援しないことは納税者の権利保障をないがしろにすることにつながると指摘し、改善を求めている。

③ IRS に求められる納税者への納税者ファースト法 (TFA) 適用支援の強化

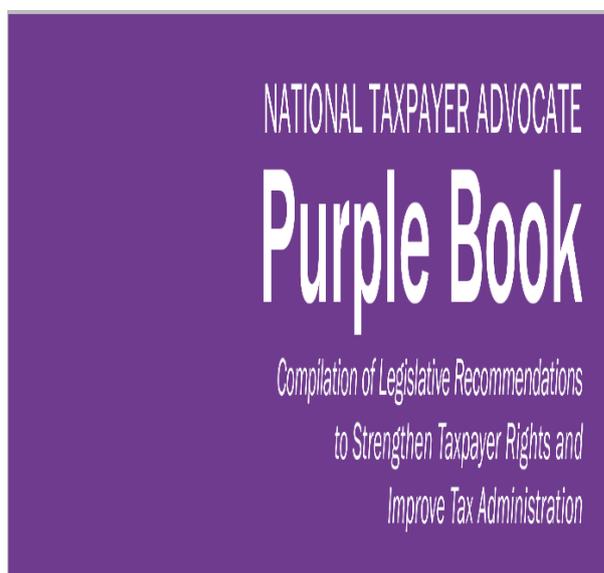
- ① 2019年税制改正法である納税者ファースト法 (TFA) は、納税者の権利を強化する数多くの規定をおいた。TFA は、納税者権利擁護官 (NTA) に対して、20項

目を越える IRS の納税者サービス事務を刷新する任務を果たすように求めている。納税者ファースト法(TFA)に盛り込まれた IRS 刷新の最も重要なポイントは、次のような4つの戦略プランである。④包括的な納税者サービス戦略、⑤IRS の組織の再編計画、⑥IRS 職員の包括的研修戦略(納税者の権利と NTA の役割に関する研修戦略を含む)、および⑦IRS の情報技術需要に応じた多年度計画。

②納税者ファースト法(TFA)は、IRS に対して、2020年7月1日までに、連邦議会に対して包括的納税者サービス戦略を提出することになっていた。しかし、コロナ禍の永久で、作成が遅れている。2020年末までには、公表される方向である。

3 パープルブック

全国納税者権利擁護官 (NTA) は、2018 年から、『パープルブック (Purple Book/紫書)』を発行している (IRC 7803 条 c 項 2 号 B ii IX)。パープルブックとは、納税者の権利強化と税務行政改善するための立法的勧告集 (compilation of legislative recommendations to strengthen taxpayer rights and improve tax administration) である。



■ NTA 『2020 Purple Book』(表紙/総 132 頁)

NTA が「パープルブック」と呼んでいるのは、報告書の表紙が、赤 (共和党) と青 (民主党) をミックスした紫色であることに由来する。つまり、「紫=超党派」を意味している。すでにふれたように、全国納税者権利擁護官 (NTA) は、内国歳入庁 (IRS) 内にありながらも、税務の執行現場や IRS 長官から独立し

て、納税者の権利擁護を任務とする超党派の組織である。歴史的に、税務行政立法は、超党派の支持を受けて成立を見てきた。典型的な例は、トランプ大統領の署名を得て、2019年6月13日に成立した納税者ファースト法(TFA=Taxpayer First Act)である。TFAには、納税者の権利を強化する項目がたくさん盛り込まれている。TFA法案は、反対はなく、連邦議会上下両院の超党派の賛成で成立した。

(1)『2020パープルブック』の紹介

NTAの『2020パープルブック』は、2019年12月31日発行された。納税者の権利強化と税務行政を改善するための58項目の立法的勧告が盛り込まれている。その多くは、前年の勧告案を踏襲しているが、2020年版で新たに盛り込んだ勧告案もある。

NTAは、ほとんどの勧告案は、大きな論争の的となるものではなく、常識的なものである。連邦議会の税法改正案を作成する委員会や議員に役立つものである。

パープルブックでは、それぞれの租税手続等に関する立法的勧告案について、「現行法(Present Law)」、「改正が必要な理由(Reasons for Change)」および「勧告(Recommendations)」の順で記載している。

なお、連邦議会には、パープルブックの盛られたNTAの立法勧告案に基づいて提出された法案も少なくない。NTAは、パープルブック作成・発行にあたり、それらの法案をパープルブックに注記するように努めている¹⁸。

パープルブックには付録編(Appendix)がある。付録1(Appendix 1)では、注記で紹介してきた数多くの法案一覧を掲載している。加えて、これまでNTAが各種報告書で紹介してきた議論や資料も添付している。

また、付録2(Appendix 2)では、NTAの立法勧告案に基づいて連邦議会が立法にこぎつけられたケースを掲載している。2020年版パープルブックには、46件が掲げられている。うち、23件は、2019年版パープルブックでも紹介され、納税者ファースト法(TFA)に盛られた改正である。

¹⁸ もっとも、アメリカの場合、連邦議会立法単独主義の原則のもと、議員立法一辺倒の国である。わが国の場合には、議員立法のほかに、政府立法(閣法/内閣が国会に法案を提出する形での立法)が法認されているが、アメリカの場合政府立法は法認されていない。連邦議会には、毎年おびただしい数の議員立法案が提出される。このため、NTAは、「すべての議員立法をフォローアップするのは至難である。」と吐露している。アメリカの租税立法過程について詳しくは、石村耕治『アメリカ連邦所得課税法の展開』(財経詳報社、2017年)第VIII部参照。

(2)納税者権強化のための立法勧告案の分析

NTA の『2020 パープルブック』には、数多くの立法的勧告案が盛り込まれている。ここで、読者の理解を深めるために、納税者の権利強化 (strengthen taxpayer rights) を目指す1つの立法的勧告案を取り上げ、「現行法 (Present Law)」、「改正が必要な理由 (Reasons for Change)」および「勧告 (Recommendations)」の順で、簡潔に紹介してみる。

NTA の『2020 パープルブック』の《勧告1》では、納税者の権利を擁護することは効率的な税務行政の基礎であるとの視点に立って、納税者の権利を強化するための立法的勧告を行っている。具体的には、現在、連邦税法典である内国歳入法典 (IRC) 7803 条 a 項 3 号に規定されている納税者権利章典、納税者ファースト法 (TFA) に盛り込まれた IRS 職員への納税者の権利を学ぶための研修の義務化、および IRS 使命宣言を内国歳入法典 (IRC) 第 1 条に盛り込むための法改正の勧告を行っている。

【図表17】『2020 パープルブック』に掲載された立法勧告1

《勧告 1》納税者権利章典、納税者の権利についての職員研修の義務化、および IRS の使命宣言を内国歳入法典第 1 条に記載する件 (Codify the Taxpayer Bill of Rights, a Taxpayer Rights Training Requirement, and the IRS Mission Statement as Section 1 of the Internal Revenue Code)

現行法 (Present Law)

IRC 7803 条 a 項 3 号は、IRS 長官に対して、「IRS 職員が、法典の本タイトルのもとでの次の権利を含む、他の規定によっても保護されている納税者の諸権利を理解し、かつ尊重して業務を行うことを保証するように求めている¹⁹。

- (A) 知らされる権利
- (B) 高い質のサービスを受ける権利
- (C) 適正な納税額以上の支払いをしない権利
- (D) IRS の見解に反論し、意見を聴いてもらう権利
- (E) 独立した紛争解決の場で、IRS の決定に不服申立てする権利
- (F) 最終決定を受ける権利
- (G) プライバシーの権利
- (H) 秘密を保護される権利
- (I) 代理人を依頼する権利

¹⁹ IRS 「納税者としてのあなたの権利 (Your Rights as a Taxpayer)」の邦訳は、石村耕治「アメリカの納税者権利章典を読む」TCフォーラム研究報告 2020年1号 16頁以下参照。

(J)公正かつ正当な税制を期待する権利

1998年 IRS 再編・改革法(RRA98=IRS Restructuring and Reform Act of 1998)は、IRS に対して、その使命(mission statement)を、「公衆に奉仕しかつ納税者の要請に応じる旨をより強調した」ものに改定するように求めた。この求めに応じて、IRS は、次のような使命宣言を採択した。IRS の使命は、「アメリカの納税者に対して最高の質のサービスを提供することによりすべての納税者が自らの納税義務を理解したうえで果たせるように支援し、かつ、誠実・公平に税法を適用する(by applying the tax law)ことです。」しかし、2009年に、IRS は、いかなる公的な議論を展開することなしに、密かに要綱を改正し、IRS の使命は、「アメリカの納税者に対して最高の質のサービスを提供することによりすべての納税者が自らの納税義務を理解したうえで果たせるように支援し、かつ、誠実・公平に税法を執行する(enforce the tax law)ことです。」に変更した。

改正が必要な理由(Reasons for Change)

納税者の権利は効率的な税務行政の基礎となっている。合衆国の納税制度は、しばしば、「自発的納税協力(voluntary compliance)」の制度であるともいわれる。納税者は、非協力の場合には究極的に罰則に直面するかもしれない。しかし、課税庁は、第一次的は、納税者自らが所得を自主申告するために納税申告書を提出し、納税者が法定額の税を任意で支払うことに信頼を置いている。

毎年、1億5,000万を超える個人と1,000万を超える企業が所得税申告書を提出し、かつ納税をしており、これら納税者は尊厳を持って取り扱われる権利を有する。納税者がこのような権利を有していることを明確にするのはごく自然であり、全国納税者擁護官(TNA)のリーサーチによれば、納税者は、税制が公正であると信頼した場合には、より自発的に納税協力をするようになり、ひいては、租税徴収の促進にもつながることがわかっている。

全国納税者権利擁護官(NTA)は、納税者の諸権利を尊重し、それによって税務行政を刷新するために法典(IRC)の第1条に、次のような3つの基本的な規定を設けることを勧告する。

- 1 納税者権利章典(TBOR=Taxpayer Bill of Rights)で法認された10種類の納税者の権利は、現在、内国歳入法典(IRC)(7803条a項3号に規定されている。NTAは、これらの納税者の権利を、内国歳入法典(IRC)の入り口部分に移し規定しなおすことで、議会が納税者の権利に重大な関心を持っていることについて強力かつ重要な宣言になる、と考える。
- 2 納税者の権利を尊重しないとできないとする概念を現場実務に生かすためには、効率的な職員の研修と業績評価が必要となる。現在、IRS の研修資料には、納税者の権利情報が一貫性を欠く形で挿入されており、充実したものにはなっていない

い。2019年納税者ファースト法(TFA)は、法の成立から1年以内に、IRS長官に対して、「納税者と対面する職員や職員を直接管理する職員に対して、納税者権利擁護官事務局の役割を含む、納税者の権利に関する年次研修計画」を含む包括的な研修計画を作成し、議会への報告書の形で提出するように命じている(TFA 2402条)。TFA2402条は有益である。しかし、この条項は、一回限りで、研修計画の提出を求めるものである。つまり、法施行後、内国歳入法典(IRC)に挿入することにはなっていない、いわゆる「法典挿入外(off-code)」規定である。内国歳入法典(IRC)第1条に、法的義務の伴う研修や業績評価について規定する必要がある。そうすれば、IRSは、その運営において、職員が納税者の権利を意識し、かつ尊重することに適切な配慮をしているか、さらには職員に納税者と接する際に自分の行為がどのような影響を及ぼしているかを点検する知識や機会を与えることにつながる。

- 3 内国歳入庁(IRS)の使命宣言(mission statement)は、IRSの優先事項について明瞭なメッセージを発し、IRSの行動指針を宣言するものである。

すでにふれたように、2009年にIRSは、使命宣言の文言を、それまでの税法を「適用すること(apply[ing])」から、税法を「執行すること(enforc[ing])」に変更した。この変更は、狡猾にみえるだけでなく、重大な結果をもたらしている。課税庁(tax agency)の基本的な使命が、税法の「執行」にあるとの立場にたつとすると、手続は比較的少数の納税非協力者(noncompliant)を対象にしたものになり、しかも人員も主にそうした者に対応する行為に割かれることになりかねない。この結果、しっかりとあるいは相応の納税協力をしている圧倒的多数の納税者に対する自発的納税協力を維持、強化するための十分なサービスや支援を放棄することになりかねない。このことは、圧倒的な層の納税者の納税協力水準を低下させることにもつながる。NTAは、税法を「適用すること(apply[ing])」の記載をすれば、執行(enforcement)の意味はもちろんのこと、非権力的納税協力(non-coercive compliance)を引き出すことができる、と考えている。

全国納税者権利擁護官(NTA)は、議会が納税者の権利に重大な関心を持っていることを明確にするためにも、連邦議会は、納税者権利章典(TBOR)、納税者の権利についての職員研修および業績評価の義務化、およびIRSの使命宣言を、内国歳入法典(IRC)第1条に規定するように勧告する。

勧告 (Recommendation)

内国歳入法典(IRC)第1条を次のように改正する(現行の第1条、2条、3条に順次条文番号の変更を加える。)

第1条【納税者権利章典および内国歳入庁の使命宣言(Taxpayer Bill of Rights and

Internal Revenue Service Mission Statement)】

第 a 項【納税者の権利】

第1号 内国歳入庁の上級職員や職員が、その職務を遂行する場合には、次の権利を含む、本タイトルの他の規定によっても保護されている納税者の諸権利を尊重して業務を行わなければならない。

- (A) 知らされる権利
- (B) 高い質のサービスを受ける権利
- (C) 適正な納税額以上の支払いをしない権利
- (D) 内国歳入庁の見解に反論し、意見を聴いてもらう権利
- (E) 独立した紛争解決の場で、内国歳入庁の決定に不服申立てする権利
- (F) 最終決定を受ける権利
- (G) プライバシーの権利
- (H) 秘密を保護される権利
- (I) 代理人を依頼する権利
- (J) 公正かつ正当な税制を期待する権利

第2号 全国納税者権利擁護官は、納税者権利擁護官事務局の役割を含む、納税者の権利に関する年次の研修を計画し、かつ、内国歳入庁長官は、内国歳入庁のすべての上級職員や職員の当該年次研修を受けるための手続を制定するものとする。

第3号 内国歳入庁長官は、内国歳入庁のすべての上級職員や職員による納税者の権利保護への取組みに関する年次の業績評価をするための手続を制定するものとする。

第b項【内国歳入庁の使命】 内国歳入庁は、アメリカの納税者に対して最高の質のサービスを提供すること目指し、すべての納税者が自らの納税義務を理解したうえで果たせるように支援すること、誠実かつ公平に税法を適用する(by applying the tax law)こと、および、本条第 a 項第 1 号その他本タイトルに規定する納税者の権利を十分に尊重するものとする。

◎ **むすびにかえて**

～**納税者の権利利益を代理する納税者権利擁護官制度のすすめ**

全国納税者権利擁護官 (NTA) は、課税庁 (IRS) の組織内にありながら、目を見張るほど独立性が強い組織である。NTA は、IRS の執行/コンプライアンス部門の職員と納税者の間に行司として参加する中立的な仲裁者・調整官 (neutral arbitrator) ではない。むしろ、納税者の側に立って積極的に納税者の

権利利益を代理する権利擁護者・擁護官 (advocate on behalf of the taxpayer) である。IRS 内で、総勢 2,200~300 人の職員を擁し、全米 74 か所で納税者の権利擁護などにあたっている。

納税者から、NTA に対して、IRS による常識を超えた税務執行、裁量権の濫用、不当な調査などの事実行為があったとの苦情の申出または救済依頼があったとする。この場合、NTA は、徹底して納税者サイドにたつて納税者の権利擁護の役割を果たせる機関である。また、NTA は、苦情処理や救済活動を通じて体験した問題ケースや発見した制度的な欠陥などを『年次活動報告書』や『活動計画報告書』を通じて連邦議会に直接報告することになっている。加えて、『パープルブック』を通じて、権利状況の改善に向けて議会に対して立法勧告案を发出できる。

一方、わが国税庁は、2001年6月に、73人以内で「納税者支援調整官」制度（財務省組織規則 466 条の 2）を導入している。2020年6月現在、調整官を、各国税局・沖縄国税事務所（12）のほか全国 52 の税務署に配置している。納税者支援調整官は、“中立的な仲裁者・調整官 (neutral arbitrator)” である。アメリカのような“納税者の権利利益を代理する権利擁護者・擁護官 (advocate on behalf of the taxpayer)” とは大きく異なる。

すなわち、わが国における納税者支援調整官は、納税者の代理人ではない。とはいえ、課税庁の仕事や職員の対応に対する苦情や困りごとなどについて、納税者の立場にたつて迅速かつ的確に相談に応じるのが主な任務であるという。税額などの争いを解決する不服申立手続とは異なり、税務調査や税金の徴収などの際の課税庁職員の納税者に対する対応などについての苦情を処理するのがねらいである。しかし、納税者権利憲章を公表しそのなかに納税者サービス・スタンダードを明確にすることなしに、小手先だけの苦情処理システムを導入しても逆により大きな対立を生み、問題を深刻化させる可能性もある。また、国税庁内に設けられた納税者支援調整官は、人事や権限、活動評価などを含めその独立性も厳しく問われている。

わが国の“国税の文化/カルチャー”を変えるには、民間のカスタマーサービス手法を採り入れ、国税を、これまでの税金徴収の組織から納税者サービス中心の組織に変革する必要がある。また、こうしたドラスティブな変革を実現するには、税務当局とトラブルを抱えた納税者を親身になって救済する執行/コンプライアンス部門から独立した仕組みがいる。“中立的な仲裁者・調整官 (neutral arbitrator)” のような仕組みでは不十分である。アメリカの連邦全国納税者権利擁護官 (NTA) のような“納税者の権利利益を代理する権利擁護官 (advocate on behalf of the taxpayer)” の仕組みが要る。

わが国でも、国税の執行/コンプライアンス部門とトラブルを抱えた納税者の権利利益の擁護を確かなものにするためには、執行部門から完全に独立した全国的なセーフティネットを束ねる「納税者権利擁護官室 (Office of Taxpayer Advocate)」（仮称）の法律で設置を急ぐ必要がある。この場合、財務省組織規則でこの種の組織を設けるのでは、納税者サービスは“おまけ”あるいは“施し”の意味しかもたない。国税通則法のような法律で設けないといけない。つまり、納税者は、法律上の権利として納税者権利擁護官サービスを受けられるようにする必要がある。

加えて、社会の「見える化」の要請に応じて、現行の『国税庁レポート』とは別途に独自の年次『納税者権利擁護官室報告書』（仮称）を発行し、そこへ苦情事案整理票を含む苦情処理結果や統計、事例分析等を詳細に公開する必要がある。もう一步すすめて、現在国税庁が作成している『国税庁レポート』を、国税庁本体が作成するのを止め、納税者権利擁護官局が独立して年次の『納税者権利擁護官室レポート』（仮称）を作成・公表する仕組みするのも一案である。また、これらの年次報告書には、納税者サービス・スタンダードの遵守状況や納税者の権利利益についての職員の研修状況、年次の活動計画・目標値を設定しその達成値などを公表する必要がある。さらに、年次の報告書を、会計検査院による検査に加え、国会の委員会に提出させ、立法府での行政監察を受ける仕組みにする必要がある。“行政評価”の思考を停止した制度では、その存在意義自体が問われる²⁰。

納税者権利憲章をつくれれば、それで納税者と課税庁との間の紛争や納税者からの苦情を一気に解決できるわけではない。納税者の駆け込み救済を専門に処理する独立したセーフティネット、納税者権利擁護組織が要る。

納税者権利憲章をつくる会/TCフォーラムは、納税者権利憲章の制定に加え、納税者の権利を擁護する独立したセーフティネット、組織の確立を求めなければならない。現在ある納税者支援調整官制度を、抜本的に刷新する、あるいは廃止する、そのうえで新たな「納税者権利擁護官制度」の導入を実現する方向での運動が要る。新たな納税者権利擁護官制度をツールに、従来からのわが税務当局の「課税庁が主役」の“文化/カルチャー”を刷新し、「納税者が主役」、「納税者ファースト」への変革、新たな国税カルチャーの創造に導く必要がある。

(いしむら こうじ)

²⁰ わが国での議会による行政監視について詳しくは、根岸隆史「参議院行政監査委員会と行政監査機能」立法と調査 421号（2020年2月）参照。