

拓殖大学論集 第 190 号 抜刷

平成 3 年 3 月 25 日 発行

アメリカ租税行政組織の構成とその機能

——内国歳入庁 (Internal Revenue Service) の組織構成
とその機能を中心として——

増 田 英 敏

アメリカ租税行政組織の構成とその機能

——内国歳入庁 (Internal Revenue Service) の組織構成
とその機能を中心として——

増 田 英 敏

目次

- 1 はじめに
- 2 内国歳入庁の沿革
- 3 内国歳入庁の行政組織の構成
 - (1) 財務省と内国歳入庁
 - (2) 内国歳入庁の基本的行政組織の構成
- 4 内国歳入庁の法的機能
- 5 結びにかえて

1 はじめに

本稿は、アメリカにおける租税行政の遂行主体である内国歳入庁 (Internal Revenue Service) の組織構成とその機能について整理することを目的とする。

これまでに、アメリカにおける租税行政の法的検討を目的とする研究業績は、租税調査権の行使をめぐる問題領域を中心にいくつか蓄積されている⁽¹⁾。ところが、かかる租税行政の遂行主体である内国歳入庁自体を検討の対象とした文献は、皆無に等しい状況にあったと言えよう。そこで本稿の意義は、そのような学会における研究状況をふまえ、内国歳入庁自体を研究対象とすることにある。具体的には、同庁の組織構成をその機能との関連において明らかにし、さらに、同庁の機能を租税行政手続遂行上の規則制定権と関連さ

せて整理していくことにする。

なお、本稿は筆者の現在における研究課題のひとつである「アメリカ租税調査権研究」の序説として位置付けることができる。

1 注

- (1) 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）、大塚正民「アメリカ連邦税法における質問検査権(1)（2・完）」税法学231号20頁、232号1頁（昭和45年）、水野忠恒「アメリカにおける中小企業課税」日税研論集4巻226頁（昭和62年）、同「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）等の文献を主として指摘することができる。

2 内国歳入庁 (Internal Revenue Service) の沿革

内国歳入庁の起源とされる内国歳入局 (the Bureau of Internal Revenue) は、内国歳入長官 (the Commissioner of Internal Revenue) の所管の役所として1862年7月の議会によって設立された。⁽¹⁾ 同局は南北戦争 (the Civil War) 遂行上の財政需要に対応するために設立されたと言える。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1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、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を執行する役割を果たしたのである。この第1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。すなわち、その本部はワシントンに置かれ、地方組織は政策的に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。その行政組織は、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、アルコール税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行政活動を行うというものであった。各部門は、異なる運営上の管轄権を有していた。たとえば、責任のある内国歳入官を配置した39の所得税部門管区 (Income Tax Unit districts) と責任あ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、すべての意志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全般的な再編成の一環として、1950年に議会は、財務省の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をすべて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再編成したのである。たとえば、調査、徴収、訴訟、脱税調査、といった行政作用の機能に着目して租税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3つの部署が National Office に設けられた。地方の租税行政組織は、地方の Regional Office の局長のもとに確立された。地方の各地域の District Office には、各 Office ごとにいわゆる署長を配置した。⁽⁵⁾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) に改められたのである。以上の通りの変遷を経て内国歳入庁は現在に至っているとい⁽⁶⁾うことができる。

2 注

- (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まかなわれていた。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 assessor), 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. 1280-1282.
- (4) See, Reorg. Plan NO. 1 of 1952, 17 Fed. Reg. 243, 66 Stat. 823.
- (5) National Office は内国歳入庁、我が国の国税庁の本部にあたり、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.

3 内国歳入庁の行政組織の構成

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

内国歳入庁は、⁽¹⁾財務省管轄の11の行政部局のうちのひとつであると位置づけられる。⁽²⁾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⁽³⁾いる。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⁽⁴⁾している。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、言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) ⁽⁸⁾ によって助言を受けている。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) 内国歳入庁の基本的行政組織の構成

ここでは、内国歳入庁の基本的行政組織の構成を概観することにする。内国歳入庁の機能については、節を改めて述べることにするが、組織の構成を概観していくうえで必要と思われる範囲で、その機能について、まずふれておきたい。

内国歳入庁の機能は、内国歳入法典 (Internal Revenue Code) 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が、この議会によって立案・成立した租税法を適正に運用することが内国歳入庁の法律上の義務であり、機能であるということができる。ここに、法を適正に運用するということは、租税法をその立法趣旨に

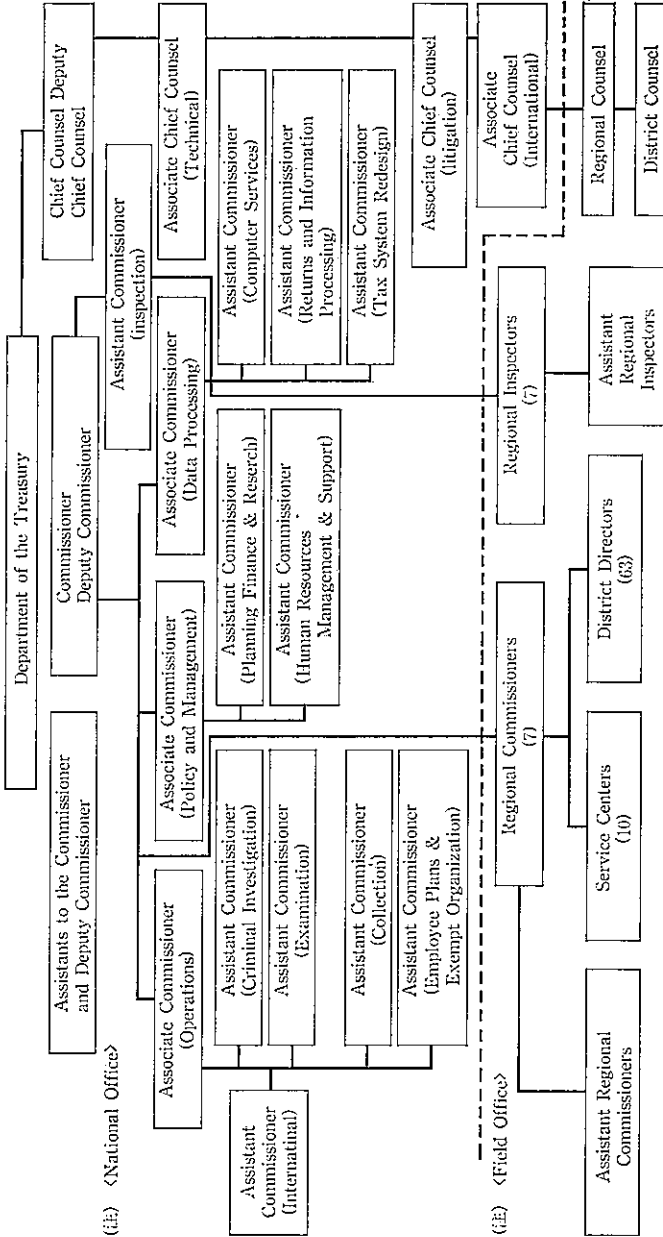
忠実に解釈し、複雑な租税法規の合理的意味を確認し、そのうえで、政府の立場もしくは納税者の立場といった具合に一方の立場にかたよらずに、公正で公平な立場から租税法の運用をなすことを意味する。⁽¹⁰⁾

かかる機能を確認したうえで、内国歳入庁の行政組織を、まずその機能的視点から概観することにする。

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2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2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をも含まれている。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。⁽¹¹⁾

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7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あたる。また、国税局長の監督下のもとで、10ヶ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。⁽¹²⁾ 右図 (内国歳入庁の組織図) によって、同庁の全体の組織体系が概観できると思われる。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。

内国歳入庁 (Internal Revenue Service) の組織図



(注) 点線から上の部分の組織が National Office に属する組織で、下の部分が Field Office に属する組織である。各 Commissioner の下で各部門が機能して租税行政を遂行している。Commissioner は我が国の国税庁長官に、Regional Commissioner が国税局長、そして District Director が税務署長に相当する。

資料出所：Michael I. Saltzman, IRS Practice and Procedure, 1990 Cumulative Supplement No. 1, at S 1-6~S 1-7.

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、⁽¹³⁾同長官は1人の Deputy Commissioner と3人の Associate Commissioners, 10人の Assistant Commissioners, 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 Commissioner は、それぞれの担当部門の諸問題を Deputy Commissioner に直接報告し、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 (犯則調査 Criminal Investigation) の3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。⁽¹⁴⁾

② 国税局 (The Regional Offices)

⁽¹⁵⁾7つの国税局が存在し、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は処理することが不可能な行政事項について税務署にかかわっ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。したがって、各国税局次長は、税務調査部門(Examination)、徴収部門(Collection)、犯則調査部門(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5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国税局の審判所(Regional Appeals Office)の決定までの一貫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⁽¹⁶⁾。

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⁽¹⁷⁾。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あたっている。

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とうして、内国歳入法の適正な執行にあたっているのである。法の執行にあたっては、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言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⁽¹⁸⁾。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 (Empt Organizations) 部門が存在する⁽¹⁹⁾。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ている。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、和解の申出書、密告による報酬の請求書等に関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って、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って同部門は、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⁽²⁰⁾。

以上が税務署の基本的な行政組織及び機能であるといえることができる。

④ サービスセンター (Service Centers)

サービスセンターは10ヶ所に設置され、9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⁽²¹⁾されている。

3 注

- (1) 財務省 (The Department of the Treasury) は、合衆国の財務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仕し、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. Strunts, Ronald B. Rubin, Tax Procedure and Tax Fraud 2 (1987). [hereinafter cited as Marvin I. Garbis].
- (3) IRC § 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って任命される。
- (4) 内国歳入法典 (Internal Revenue Code: IRC) 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, IRC §§ 7701(a) (11) (Secretary of the Treasury and Secretary), 7701(a) (12) (Delegati); 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って、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) があたる。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 2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) の採用によっ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、後者は経営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 (9), at 14.

- (7) IRC § 7601(a), General Rule.
- (8) IRC § 7801(b), Office of General Counsel for 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って、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 officer of the Department) であり、財務長官によって規定された義務を遂行する」と規定している。
- (9) IRC § 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、財務長官によっ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* 42-4 (1988) [hereinafter cited as Boris I. Bittker]. See, e.g., Rev. Proc. 64-22, 1964-1 CB 689, Statement of Organization and Functions, 1974-1 CB 440.
- (11) M.I. Saltzman, *supra* note (1), at 1-5.
- (12) *Id.* at 1-5. See, e.g., Marvin J. Garbis, *supra* note (8), 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 (8), 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 s 1-1—s 1-5 [hereinafter cited as 1990 Cumulative Supplement NO. 1].
- (15) 現在7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、ミンガン、オハイオ、ウエ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 に配置されている 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 Tax System, *supra* note (1), 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轄している (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 (20), at s 1-10.
- (18) M.I. Saltzman, *supra* note (1), at 1-17.
- (19) Rev. Proc. 80-24, § 2. 01, 1980-1 CB 658; Rev. Proc. 80-25, 1980-1 CB 667, 668; Rev. Proc. 80-30, 1980-1 CB 685, 690.
- (20) Marvin J. Garbis, *supra* note (8), at 3-4.
- (21) M.I. Saltzman, *supra* note 2-(1), at 1-20.

4 内国歳入庁の法的機能

内国歳入庁の行政組織の構成は、前述の通りである。かかる組織を有する内国歳入庁の法的機能について、租税行政手続規定との関連において整理していくことにする。

内国歳入庁は、基本方針の声明書 (a Statement of Principles) において、その機能について以下の通り説明を加えている。

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とは、政

府の立場また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、中立の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、国税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、租税法規の立法の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、合理的かつ実際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、行き過ぎがあってはならない。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、法規定に対応した納税者に対する応諾 (Compliance) の要求については積極的であってよい。⁽¹⁾このように、内国歳入庁の行政機能のあり方について明記している。

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⁽²⁾、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⁽³⁾。その規則制定権の行使にあたっては、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言うまでもなく、内国歳入法典及び1946年の行政手続法 (Administrative Procedure Act) に厳格に拘束される⁽⁴⁾。

規則 (Regulations) は、内国歳入庁の規定のうちで最も重要なものと位置付けられている。なぜならば、同規則は、財務長官の承認を得てはじめて⁽⁵⁾

内国歳入長官によって発令され得るものであり、しかも同規則は納税者ばかりでなく内国歳入庁をも拘束するものであり、歳入法典に準拠して規定されているものであるからである。したがって、規則に対して挑戦するような状況が発生した場合には、裁判所は当該規則が法的規則 (legislative regulations) であるか、解釈規則 (interpretative regulations) であるかを判別し、理論上は解釈規則に対してはより批判的な精査を加えることになる。したがって、納税者が同規則を無効にすることに成功する場合もまれには生起する。さらに内国歳入庁は、納税者や内国歳入庁行政官、そして他の当事者に対して租税行政の情報や案内を提供することを目的として、同庁の公式な解釈指針として歳入規則 (revenue rulings)⁽⁶⁾ を発行する。

ところで、内国歳入庁による口頭もしくは文書による表示は、素人の納税者にとってはバイブル的な指針としてしばしば受け取られているが、かかる表示は決して納税者を法的に拘束するものではない。なぜならば、まれな場合を除いて、これらの非公式な表示は単なる意見の表明であるにすぎないからである。したがって、たとえ納税者がその表示を疑う余地のないものであり、誠実にそれを受け入れたとしても、そのことによって政府の納税者に対する権利を撤回させ得るものではないし、禁反言の法理によって歳入庁が納税者に対して本来の負担すべき税を徴取することを禁ずることもないのである。なぜならば、納税者の信じた表示は内国歳入庁の公式な見解ではないからである。このタイプのほとんどの場合、納税者は、誤った表示を受け入れた時にすでに確定した処理に従って、単に課税がなされているのである。その結果は、失なわれた機会に対する納税者の絶望を招くのみである。しかしながら、同一の原則は、納税者がその表示を信じて自己の立場又は行為を変更したとしても、同様に適用されるものである。さらには、行政庁の誤りによってこうむった納税者の損失に対する責任を、内国歳入庁及びその行政官に求めることは不可能であるとさ⁽⁷⁾している。結論的に言えば、内国歳入庁の表示が、公式見解として認定されたものでない限り、禁反言 (信義則) の法理は適用され⁽⁸⁾ないのである。したがって、内国歳入庁の公表する規則または表示が、公

式の見解であるのか否かが、とりわけ納税者にとって重要性を有することになる。

さきの1946年の行政手続法によって内国歳入庁は、連邦公報 (Federal Register) に手続規則の表示 (Statement of Procedural Rules) を公刊することを要求されている。⁽⁹⁾ 同庁は、多くの歳入手続に関する規則をも公刊している。さらには、内国歳入庁の業務と手続を規定する内国歳入マニュアル (Internal Revenue Manual) が、情報自由法 (the Freedom of Information Act) ⁽¹⁰⁾ の下に公に利用されている。⁽¹¹⁾

これらの手続規則の大部分は、効率的な行政運営を促進させることを意図して、内国歳入庁の行政官に対する訓令的 (directory) な指針であると言える。したがって、これは内国歳入庁の行政官がかかる訓令に違反し、または履行しなかったことをもって、納税者が法律上の権利を主張することができず、歳入庁に応諾を要求する権限をも有しないことを意味する。なぜならば、上記の租税行政手続上の規則は、法規ではなくあくまでも訓令 (instructions) であるからである。しかしながら、もし、特別な規則が納税者に租税行政手続上の権利を授与することを意図したものであれば、もしくは、その訓令に従わないことが行政官の自由裁量によるならば、時には裁判所が内国歳入庁に、納税者の権利主張に応ずるよう要求する場合もあり得る。⁽¹²⁾

内国歳入庁自らが規定した租税行政手続に従わない場合には、通常納税者によって訴訟が提起されることになる。したがって、内国歳入庁の規定する租税行政手続規則の重要度に着目し、かかる規則が単なる非公式な見解の表示であるのか、それとも公式な見解の表示として位置付けられるものか否かについて注意を払うことが、とりわけ納税者には必要となってくる。

以下では、内国歳入庁の租税行政を支配すると思われる内国歳入法典の解釈・運用に必要とされる規則のうち主要なものについて簡単に整理しておくことにする。

まず、規則 (Regulations) は、内国歳入法典に対する解釈指針であると言える。かかる規則は、裁判所によってその解釈に疑義を提示されないかぎり、

法的な強制力を有しており、行政庁及び納税者が準拠すべきものである⁽¹⁴⁾。したがって、我が国の、施行令・施行規則・通達を包含するものに相当するものと言えよう。

次に歳入規則 (Revenue Rulings) は、内国歳入庁の本部によって準備された内国歳入法典の解釈指針である。同規則は、内国歳入公報 (Internal Revenue Bulletin) に週ごとに公表される。これは、具体的事例を設定して、そのうえで内国歳入法典や前記 Regulations がいかに適用されるべきかについて説明を加えたものである。また、納税者からの質問事例に対する解答や、租税争訟の結果から重要かつ一般的なものを当事者の了解のもとに公表したものである⁽¹⁵⁾。

歳入手続 (Revenue Procedures) は、内国歳入庁の業務と手続についての規定である。歳入規則と同様に内国歳入公報に週ごとに発表される⁽¹⁶⁾。

この他に Private Letter Rulings 等が存在するが、基本的に法的拘束力を有するという点で争いのない内国歳入庁の見解の表示は、規則 (Regulations) であることをここでは確認しておきたい。

4 注

- (1) 本章の内容は、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)
- (2) Rev. Proc. 64-22, 1964-1 CB 689, See also Statement of Organization and Functions, 1974-1 CB 440.
- (3) IRC § 7805(a).
- (4) Treas. Regs. § 301. 7801-1(a)
- (5) この行政手続法 (Administrative Procedure Act) については、「アメリカの連邦行政関係法律の中で、もっとも基本的かつ重要なものと言え、1946年6月11日に制定されたAPAであることにほぼ異論はないであろう。……中略。しかし、1946年APA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、APA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6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、APA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。

(6) 一般的には内国歳入庁の発令する規則には以下のようなものを取りあげることができる。一般的な解釈規則としては、①regulations, ②revenue rulings, ③revenue procedures, ④tax returns and instructions, ⑤IRS publications等を指摘できる。特別な個人や状態に対する解釈規則として、①private letter rulings ② technical advice memoranda ③determinations letters等を指摘できる。(see, e.g., Overview of the Federal Tax System, supra note 3-(1), at 18)。

(7) Statement of Procedural Rules, 26 CFR § 601. 601(d)(2)(i)(a).

(8) すなわち、租税行政遂行上、法源（内国歳入庁の公の見解の表示）として公式に認められているものは法律（statute）と規則（regulations）のみであり、その他の内国歳入庁の見解の表示は認められていない。この点について言及した裁判例としては、Green V. CIR, 59 TC 456, 458 (1972)を指摘できる。歳入庁の行政官の忠告（Advice）は、たとえ納税者がそれを信頼して行為を変更したとしても、将来の行政庁の処理を拘束するものではないとした裁判例として次のものを指摘できる。Wilkerson V. United States, 304 F.2d 469 (ct. Cl. 1962)。さらに、誤解させ得る形式の納税申告書によって納税者が誤って申告した場合に禁反言の法理が適用されないとされた裁判例として、次の事例を指摘できる。Pants Pack, Inc. V. United States, 47 AFTR 2d 914 (E.D.N.C. 1980)。また、口頭の表示（行政指導）が禁反言の法理の適用除外とされた裁判例として、次の事例を指摘できる。Glassner v. IRS, 46 AFTR 2d 5228 (S.D.N.Y. 1980)。法の不完全な表示を信じて処理した納税者に対して、内国歳入庁が禁反言の法理を適用しないことを是認した裁判例として、Bennett v. CIR, 83, 183 P-H Memo. TC (1983)。を指摘できる。

内国歳入庁は、課税上の処理結果に関して他の行政庁の主張に拘束されない。See, e.g., Graff v. CIR, 673F 2d 784 (5th Cir. 1982)。

また租税法上の禁反言の法理に関する興味深い文献として次のものを指摘して

おきたい。See, Lynn & Gerson, "Quasi-Estoppel and Abuse of Discretion as Applied Against the United States in Federal Tax Controversies", vol 19 Tax L. Rev. at 487 (1964).

なお、内閣蔵入庁の行政官の誤りに対する責任問題に関しては、合衆国法典 (United States Code) の §§ 1346 (b) を参照されたい。

- (9) 我が国における租税法上の禁反言 (信義則) の法理に関する文献としては、次の文献を参照されたい。乙部哲郎「租税法における禁反言の法理」民商法雑誌75巻2号309頁、中川一郎「税法における信義誠実の原則—RFH・BFHの判例発展史論—」同「税法における信義誠実の原則」シュトイエル100号152頁、品川芳宣「税法における信義則の適用について—その法的根拠と適用要件—」税務大学校論叢8号1頁。

なお、我が国において租税法上の禁反言の法理の適用要件として一般に受け入れられている見解は次の通りである。適用要件の第1は、租税行政庁が納税者に対して信頼の対象となる公の見解を表示したこと、第2は、納税者の信頼が保護に値する場合であること、第3は、納税者が表示を信頼し、それに基づいてなんらかの行為をしたことであり、かかる三要件を充足した時に禁反言の法理は適用される。この場合、租税行政庁は、さかのぼってその表示をくつがえすことができず、それに反する処分は、信義則に違反した違法な処分となる (金子安「租税法第三版」117頁～119頁、弘文堂、平成2年)。

- (10) Administrative Procedure Act of 1946 (APA), 5 USC (United States Code) § 552 (a)(1)(c).
- (11) 1966年に行政庁の情報公開の推進を趣旨として合衆国法典 (USC) 第5巻の552条として法典化されたものが、いわゆる情報自由法である。§ 552 (a)(1) は、1946年の APA § 3 (a) を改正したもので、行政庁が連邦公報 (Federal Register) で公示すべき事項を定めている。また § 552 (a)(2) は、1946年の APA § 3 (b) の改正であり、①裁決手続の結果として出された命令、②政策や法解釈の声明、③職員用のマニュアルや職員への指示で国民に影響を与えるものを国民が閲覧複写することができるようにする義務を定めている (宇賀克也、前掲書、20頁)。
- (12) *Hawkes v. IRS*, 467F 2d 787 (6th Cir. 1972) (行政手続法が情報自由法に適用された事例)。*Hawkes v. CIR*, 507F 2d 481 (6th Cir. 1974) (情報公開されるべき程度を明示した事例)。
- (13) 内閣蔵入庁が、同庁発令による租税手続規則に従って情報公開と相談に応ずるよう行政官に命じた事例として、次の事例を指摘できる。See, e.g., *Trapp v. Baptist*, 43 AFTR 2d 956 (N.D. Ata. 1978), *Rosenberg v. CIR*, 450F 2d 529 (10th Cir. 1971)。

これらの問題に関する文献としては次のものを参照されたい。Parnell, "The

Internal Revenue Manual: Its Utility and Legal Effect”, vol 32 Tax Lawyer, at 687 (1979).

(14) Overview of the Federal Tax System, *supra* note 3-(1), at 18.

(15) *Id.* at 18. なお須田徹「アメリカの税法」5頁，中央経済社（昭63）参照。

(16) *Id.* at 19.

5 結びにかえて

本稿の目的は，アメリカ租税行政の遂行主体である内国歳入庁の組織構成とその機能を整理することにあつた。組織構成については機能との関連で十分に整理できたように思われるが，機能については，以下の点で検討の余地を残すものとなつた。

それはすなわち，内国歳入長官に財務長官より委譲された，租税行政手続遂行上の規則制定権の具体的行使によって，内国歳入長官が制定した規則の法的拘束力を明らかにする，という点である。この点については，内国歳入庁の表示した規則及び見解のうち法源性を有するものを，具体的に Tax Court の裁判例を検証しつつ明らかにする必要があつたと思われる。そうすることによって，内国歳入庁の有する法的機能を形式上だけでなく実質的に明らかにすることが可能であつたと思われる。たとえば，租税法上の禁反言（estoppel）の法理が，いかなる内国歳入庁の見解の表示（規則）に対してまで適用され得るのか，といった点，多少本稿でふれることはできたが，整理するところまではいかなかつた。

上記の点について，今後の研究課題のひとつとしておきたい。

最後になつたが，本稿執筆にあたって，多忙な研究活動のなか多くの御助言をいただいた UCLA・ロー・スクール教授の J. Mark Ramseyer 氏にこの場をかりて厚くお礼申し上げる次第である。

なお，本稿執筆にあたっては，拓殖大学研究所より平成元年度個人研究助成 [A] を受けていることを記して謝意にかえたい。