

国民税制研究[®]

《ISSN 2188-6970》

第7号（2021年11月）

Japan Tax Journal No.7

《目次》

◎巻頭言：租税手続の電子化に伴う納税者の権利保護の課題	… 1
	辻村祥造
【論説】問われるタンポン課税と納税者の権利 ～世界の動向と米のタンポン課税違憲訴訟を探る	… 3
	石村耕治
【論説】アメリカ租税訴訟理論と裁判例の展開 ～連邦APA、適正性の推定と立証責任を焦点にして	… 53
	石村耕治
【論説】銀行照会のオンライン化と納税者の権利 ～反面調査のデジタル化で問われる納税者の権利	… 104
	石村耕治
【研究ノート】消費税、適格請求書等保存方式への移行 ～事業者登録開始と電子インボイスの落とし穴	… 116
	石村耕治
【解説】2021 [令和3] 年度税制改正のあらまし	… 120
	阿部徳幸
《編集後記》	
	中村克己

租税手続の電子化に伴う納税者の権利保護の課題

— 納税者の権利が護られてはじめてデジタル化はゆるされる —

ショックドクトリン政治、という言葉がはやっている。大惨事に悪乗りして普段やれないことを一気にやろうとする政治をさす。自公政権は、「自助」、「行政改革」、過激な「デジタル化」を叫び、コロナ悪乗り政治を進めた。だが、デジタル化は、使い方を誤れば、人権をむしばむ。この政権の看板であるデジタル改革関連6法には、`人権、や`プライバシー、の文字が見当たらない。まさに、関連6法は、マイナンバー（国民背番号）拡散だけの`デジタル監視法、である。コロナ禍、緊急時に便乗した人権ゼロの「デジタル国家総動員体制」の確立が狙いである。

自公政権のデジタル化政策は、マイナンバー（国民背番号）を使った全国民の監視を徹底するプランである。人権などまったく眼中にない。中国習政権のデジタル国家主義、ハイテク監視国家、市場社会主義のイメージと重なる。

「パンデミック」という言葉が流行っている。「パンデミック」の「パン」は`すべて、`「デミア」は`人々、が元々の意味。まさに、この政権は「マイナンバーパンデミック（背番号感染爆発）」を引き起こすウイルスのような存在にみえてくる。マスメディアも、マイナンバーパンデミックには何もいわなくなった。`ウイズ・コロナ、ならぬ、`ウイズ・マイナンバー（with my numbers）は当たり前、のトーンだ。どこかの国のマスメディアに似てきている。

この政権を引っ張る政党は「マイナンバーパンデミック」には大貢献したと誇る。だが、これで国民が受けられるデジタル行政サービスなどほとんどない。`デジタル

監視、だけが進む。まさに、`デジタル国家総動員体制づくり、優先の愚策で、国民のいのちやくらしが危機に瀕している。後手、後手のコロナパンデミック対策に、国民は愛想を尽かした。

総選挙で`右にならえ、の風が吹いた。自公政権も継続したものの、給付金をエサに、国民監視のマイナンバーカードのエスカレート利用にまっしぐらで、危ない状態である。

租税手続についても、デジタル化／オンライン化が進む。だが、徴税の便宜だけが先行し、納税者の手続上の権利保護問題はほとんど語られない。税界も、納税者の権利を護ろうという確たる姿勢に欠けている。

【論説】「銀行照会のオンライン化と納税者の権利～反面調査のデジタル化で問われる納税者の権利」では、IT企業と課税庁がタグを組み、いわゆる「反面調査」のオンライン化を肅々とすすめる状況を紹介している。課税庁は、これまでの文書照会からオンライン照会に移行できるから、税務署・行政には効率的・便利だ、「納税者の権利などどうでもよい」の姿勢だ。一方、アメリカでは、反面調査に先立ち、納税者本人への通知を義務付ける制度改正を実施した。このままでは、わが国では、納税者の金融 프라이バーが、デジタルプラットフォームを提供するIT企業のビジネスの餌食と化してしまう。この論考は、わが国でも、反面調査手続のオンライン化／デジタル化に伴い、納税者の権利保護のための手続適正化立法が待ったなしであることを教えてくれる。

【研究ノート】「消費税、適格請求書等保存方式への移行～事業者登録開始と電子インボイスの落とし穴」も、適格請求書等保存方式（インボイス方式）への移行、とりわけ電子インボイスの拡大、に伴う零細事業者保護の重い課題を指摘している。インボイス方式への転換は、免税事業者の取引からの排除の視点だけが強調されがちだ。この論考では、課税事業者であっても、電子インボイスに対応できなければ、事業継続が至難になることを教えてくれる。

【解説】「2021 [平成 3] 年度税制改正のあらまし」では、2021 年度の法人税法改正で、デジタルトランスフォーメーション（DX）投資促進税制の創設が盛り込まれたことを、簡潔に紹介している。参考になる。

【論説】「問われるタンポン課税と納税者の権利～世界の動向と米のタンポン課税違憲訴訟を探る」では、生理処理用品に対する課税を性差別課税の視点から分析している。わが国では久しく男尊女卑は当たり前。タンポン課税の不公平さをまったく意識していなかった人も多いのではないか。目からうろこが落ちる論考ともいえる。とりわけ、アメリカ諸州の消費課税（売上税）や、健康保険制度や連邦税法上の医療費控除などの仕組みを学ぶにも便利な論考である。わが国では、このような性差別課税問題が的確に紹介されていなかった。この背景には、税法研究者の資質、それに、わが国の各種租税関連学会が、典型的な男性優位社会であることを如実に示しているのではないか。わが国でも、消費課税および所得課税上のタンポン課税の撤廃に向けて、早急な対応が求められている。

【論説】「アメリカ租税訴訟理論と裁判例の展開～連邦 APA、適正性の推定と立証責任を焦点にして」は、わが国のアメリカ税法研究者が法律学の視点から論文を書く際に基本を学ぶには、最適な手引の 1 つになるのではないか。わが国の大学では、アメリカ税法をテーマに書かれた論文に博士

号を授与する数が多いようだ。だが、その水準は高くないと聞く。稚拙で、法制度もよく理解しないで書かれているものも目立つという。国公立・私立を含め、「学位工場（diploma mill）」と化しているのではないか。二番煎じ、引用の不備等々、問題だらけと指摘する声もある。指導する側の資質も問われているのではないか。学び直しには、うってつけの論考のように見える。

租税手続のデジタル化／オンライン化は、避けて通れない時代の流れではある。とはいえ、納税者の権利ファーストは譲れない。憲法上の要請でもあるからである。まさに「納税者の権利が護られてはじめてデジタル化はゆるされる」は、きわめて実践的な課題である。

国民税制研究所（JTI）事務局長
辻村祥造（税理士）

2021 年 11 月 24 日

Tampon Tax and Gender Equality

問われるタンポン課税と納税者の権利

— 世界の動向と米のタンポン課税違憲訴訟を探る —

石村 耕治 (JTI代表・白鷗大学名誉教授)

【内容目次】

●はじめに

～課税とジェンダーイクオリティの課題

◆「タンポン課税」とは何か

◆消費課税におけるタンポン課税の所在

◆タンポン課税見直しの動きをグローバルに探る

- 1 時代の変化を映す世界の動き
- 2 ゲームチェンジで勝ち残るアメリカの動き

◆アメリカ諸州でのタンポン課税見直しの展開

1 イリノイ州でのタンポン課税訴訟と議会での課税撤廃の動き

- (1) イリノイ州の売上税の特質
- (2) イリノイ州でのタンポン課税見直しの経緯

(3) イリノイ州でのタンポン課税訴訟

- ①ギアリー事件州第一審判決 [1985年1月24日]
- ②ギアリー事件州控訴審判決 [1988年2月16日]
- ③ギアリー事件州最高裁判決 [1989年6月19日]

(4) イリノイ州でのタンポン課税訴訟の評価

2 ニューヨーク州でのタンポン課税違憲訴訟と議会での課税撤廃の動き

- (1) ニューヨーク州の売上税の仕組み
- (2) NY市議会でのタンポン無償配布法の成立
- (3) NY市議会決議で、州に声を届ける
- (4) タンポン課税違憲訴訟の提起
- (5) NY州議会でのタンポン課税撤廃に向けた対応

3 フロリダ州でのタンポン課税違憲訴訟と州議会での課税撤廃の動き

- (1) タンポン課税違憲訴訟の提起
- (2) 州議会でのタンポン課税撤廃の動き

4 カリフォルニア州でのタンポン課税違憲訴訟と州議会での課税見直しの動き

- (1) タンポン課税違憲訴訟
- (2) 難産だった加州のタンポン課税非課税措置

①加州の立法プロセスを勉強する

②州や地方団体の「予算」とは何か

③加州議会に提出されたタンポン課税非課税関連法案を読む

④2019年上院法案92号(SB92)の分析

⑤2つの法案の「立法目的」を比べる

⑥アメリカの租税立法違憲訴訟の類型

⑦タンポン課税違憲訴訟の実際

⑧予算法の縛りと女性権利擁護運動との両立に苦心

5 オハイオ州でのタンポン課税争訟と州議会での課税見直しの動き

(1) オハイオ州におけるタンポン課税見直しの経緯

(2) オハイオ州でのタンポン課税見直しのかけ引き

(3) タンポン課税違憲訴訟

(4) 性差別課税撤廃で試練の州司法と州議会

◆連邦でのタンポン課税の展開

1 連邦所得税上の「医療費控除」とは

(1) 連邦所得税の基本

(2) 連邦個人所得税の計算構造

(3) ⑥標準控除(定額控除)と⑦項目別控除(実額控除)

(4) ⑦項目別控除(実額控除)

(5) 項目別控除(実額控除)項目

(6) 医療費控除の要件

2 医療費控除の対象「治療薬」および「医薬品」とは

(1) 医療費控除制度におけるタンポン物品の所在

(2) ケアーズ法が固い扉を開き、風穴があいた

3 アメリカの健康保険、医療費積立口座とは
(1) アメリカの「医療費積立口座」とは何か

(2) 医療費積立口座を通じたタンポン課税緩和策

●むすびにかえて
～わが国で問われるタンポン課税への対応

●はじめに
～課税とジェンダーイクオリティの課題

最近、わが国政府が決定した女性活躍・男女共同参画の重点方針のなかで「生理の貧困 (Period poverty)」への支援が前面に躍り出てきた¹。ところが、わが国の女性活躍方針では、課税に関する議論はない。各種女性用の生理処理用品 (タンポン物品)²への10%での消費課税は当り前のトーンである。性差別課税にあたるのではないかと疑念すらない。女性権利擁護組織の「#みんなの生理」が8%の軽減税率適用を求めて孤立奮闘しているのが目立つ程度である。当然、医療費控除やセルフメディケーション税制 (医療費控除の特例)の対象物品にもなっていない。ところが、この島国から世界に目を転じると、「生理の貧困」問題は、生理処理用品 (タンポン物品) に対する課税 (以下「タンポン課税」ともいう。)のあり方とパッケージで議論が展開されてきている。

今日、税の世界でも、「ジェンダー (gender)」という言葉が、さまざまな場面で出てくる。このジェンダーという言葉は、生物学的な側面を指すセックス (sex) と区別し、社会・文化的な側面を指す概念として、使われている。つまり、「生物学的な性 (sex)」と「社会的な性 (gender)」とを区別する意味で使われる³。もっとも、こうした区別にくみするのには消極的な意見もある。

また、さまざまな論文を読むと、「ジェンダーイクオリティ (gender equality)」と「ジェンダーエクイティ (gender equity)」という言葉も出てくる。双方の違いを意識して論文を書いているのかどうか定かではないものも少なくない。

この点について、国連教育科学文化機関/ユネスコ (UNESCO=United Nations Educational, Scientific and Cultural Organization) は、次のように定義する⁴。

「性の平等/ジェンダーイクオリティ (gender equality)」とは、男と女は同等という意味ではない。権利、義務や機会は、男性または女性として生まれたどうかによってはならない、という意味である。「性の公平/ジェンダーエクイティ (gender equity / gender parity)」とは、それぞれの特性に応じて、男性と女性とを公正 (fairness) に取り扱うことを意味する。

ちなみに、法律分野では、「エクイティ (equity)」の言葉は、コモンロー (common law) との対比において、「衡平法」とも邦訳される。

わが国では、政府広報などでは一般に、「性の平等/ジェンダーイクオリティ (gender equality)」は、「男女共同参画」と邦訳されている。しかし、今日、「gender equality」は、「男性 (man)」と「女性 (woman)」に加え、「同性 (same sex)」も含めて考える必要がある。「性の平等」、「両性・同性の共同参画」という邦訳の方が正鵠を射ているのではないか。

「課税の公平 (fairness of taxation / tax fairness)」、「課税の中立性 (neutrality of taxation / tax neutrality)」などを問う「タックスジャスティス (tax justice / 租税正義)」論⁵が、わが国でも盛んである。しかし、議論は久しく、「ジェンダー」論を捨象した形で進められてきたように見える。この背景には、租税論や租税法学が長く、「男の学問 (male-dominated

¹ 男女共同参画推進本部「女性活躍・男女共同参画の重点方針 2021」(2021年6月16日)参照。https://www.gender.go.jp/policy/sokushin/pdf/sokushin/jyuten2021_honbun.pdf

² わが国では、厚労省など政府筋では「生理処理用品」の言葉を広く使っている。アメリカでは、法律の論文などでは「tampon」の言葉を使っている。消費課税などの論点を精査する際に便宜も考え、ここでは、「tampon」については「タンポン物品」の邦訳をあてる。

³ Gender Equity Vs. Gender Equality: What's the Distinction? (pipelineequity.com)

⁴ Gender equality and equity: a summary review of UNESCO's accomplishments since the Fourth World Conference on Women, Beijing 1995 - UNESCO Digital Library

science)」あるいは「性差別に盲目的な学問 (gender-blind sexism science)」として存在してきたこともある。

近年、「課税における性の平等 (gender equality of taxation)」や「課税における性の公平 (gender equity of taxation)」を求める動きは世界的な広がりを見せている。国連 (UN)⁶ や国際協力開発機構 (OECD)⁷ をはじめとした多くの国際機関や欧州連合 (EU) や北米 (アメリカ/カナダ) はもちろんのこと、途上国 (up-coming countries) にも広く及んでいる。この背景には、「性の平等または公平は基本的人権 (Gender equality or gender equity is a fundamental human right)」という認識のグローバルな高まりがある。伝統的な子女控除 (child tax credit) や配偶者控除 (spouse exemption)、夫婦合算申告 (joint return) が問われている。勤労所得税額控除 (EITC=earned income tax credit) やコロナ禍緊急経済財政対策なども問われている。これまで当然とされてきた租税政策や課税取扱いが、ジェンダーの平等、ジェンダーの公平、ジェンダー中立性 (gender neutrality) の面から洗い直しが求められている。

性差別 (gender discrimination / sexism)、セックス (sex) ないしジェンダー (gender) に基づく差別課税 (discriminatory taxation)、不公平な課税 (unfair taxation) をジャブジャブ洗濯する作業が世界規模で進められている。とりわけ、先進各国では、LGBT (lesbian, gay, bisexual, transgender / レズビアン、ゲイ、バイセクシュアル、トランスジェンダー) に対する差別的な各種税制や課税取扱いが頻りに議論されている。また、同性婚 (same sex marriage) を法認する国や地域も増えている。制度改革が遅々として進まない国や地域では、LGBT や同性配偶者 (same sex spouse) に対する法制に

加え、税制や課税取扱上の差別解消を司法に求める動きも活発化している。しかし、司法はその解決を立法に委ねる判断を示すことも少なくない。司法が解決策を示すことに難色を示した場合には、立法府が見直しをする動きを積極化させる空気も醸成されつつある。

近年、女性差別の税制または課税取扱いとして見直しのターゲットとされているのが、「タンポン課税 (tampon tax)」や「ピンク課税 (pink tax)」である⁸。

タンポン課税、すなわち女性の生理処理用品などに対する消費課税が、性差別につながることを理由に、広く世界規模で問題視されているわけである。アメリカ諸州では、性差別課税解消に向けた機運を盛り上げるため、女性納税者によるタンポン課税訴訟があちこちで起き始めた。州の議会も、空気を読み取り、立法的な対応を積極化する姿勢に転じている。

一方、ピンク課税、すなわち女性用化粧品などが概して高価格であることから、問題視されている。「価格差は女性に対する性差別課税である」という論理に基づく。女性向けの物品やサービスに対する男女間の価格差別を禁止する立法、つまり「性差別税廃止法 (Gender Tax Repeal Act)」ないし「ピンク課税廃止法 (Pink Tax Repeal Act)」制定で格差解消をめざす動きが高まりを見せている。加えて、同性婚 (same-sex marriage) をめぐる課税の動きも目が離せない。性差別課税解消に向けた世界の情勢変化は急激である。流れは着実に変わってきている。世界から取り残されたいためにも、わが国でも、他国に学び、性差別課税問題に積極的に向き合っていくことは理にかなう。

本稿では、アメリカの性差別課税解消に向けた動き、とりわけタンポン課税 (生理処理用品) の課題に焦点をあてて、検証してみる。

⁵ 租税正義 (tax justice) は、広義の社会正義 (social justice) の一部とされる。ここでは、政治哲学 (theories of justice) 上の課題について深く探求しない。「tax justice」は多義的な概念である。分析手法も多岐にわたる。一例として、See, Joseph M. Dodge, “Theories of Tax Justice: Ruminations on the Benefit, Partnership, and Ability-to-pay Principles,” 58 Tax L. Rev. 399 (2005). なお、筆者は、必ずしもドッジ理論にくみするものではない。

⁶ European Institute for Gender Equality | European Institute for Gender Equality (europa.eu)

⁷ Gender (in) equality – OECD

⁸ 「タンポン課税とピンク課税は同じなのか？」 (Is the “tampon tax” the same as the “pink tax”?) といった問いかけが行われている。双方は、①必需品 (necessity) か、②価格 (costs, price) などの面から色分けされている。See, Jennifer Weiss-Wolf “U.S. Policymaking to Address Menstruation Advancing an Equity Agenda,” 25 Wm. & Mary J. Race, Gender & Soc. Just. 493, at 500 *et seq.* (2019).

◆「タンポン課税」とは何か

「タンポン」とは、さまざまな女性用の「生理処理用品」（タンポン、パンティライナー、生理用スポンジ、生理用ナプキンなど、以下「タンポン物品」や「生理処理用品」、「生理衛生用品」、「生理用品」または「生理物品」ともいう。）をさす⁹。「タンポン課税 (tampon tax)」とは、こうしたタンポン物品（生理処理用品）に対する消費課税や所得課税をさす。個別の税目としての「タンポン税」があるわけではない。

生理 (menstrual) は女性特有のものである。とすれば、生理処理用品にかかる税金は女性にかかる税金である (a tax on menstrual products is a tax on women)。タンポン課税は、女性をターゲットとした性差別課税、不公平税制にあたるのではないか。とりわけ、アメリカでは、タンポン課税を憲法違反とする主張が勢いを増している。その理由は、タンポン課税は、女性であることを理由とした課税につながるからで

ある。しかし、女性であることは、憲法が保障する基本的な自由権である。止むにやまれない重大な理由もなく、女性であることを根拠に課税することは恣意的かつ不合理である。また、男性と女性の間での経済的な不平等につながる。

タンポン課税を点検するには、まず、タンポン物品に対する課税の仕組みをおさらいしてみる必要がある。わが国やEU加盟国をはじめとして多くの諸国では、国レベルで多段階 (multi-stage) の付加価値税 (VAT / GST) を導入している。これに対して、アメリカの場合、連邦 (国) レベルでの付加価値税 (VAT / GST) を導入していない。消費課税は一般に、単段階 (single-stage) の売上税 (sales tax) [使用税 (use tax) を含む¹⁰。売上税と使用税 (sales and use tax) 双方を一括して「SUT」という略称も使われる。以下、本稿では、使用税を含む意味で、たんに「売上税」ともいう。] の形で州や地方団体¹¹ レベルで導入している¹²。

以上のことから、課税ベースを「消費」に求め

⁹ タンポン物品 (生理処理用品) に対する政府規制は、国や地域により大きく異なる。わが国の場合、厚労省は、「生理処理用品」を「医薬部外品であつて、経血を吸収することを目的とするもの」と定義する。これを受けて、「生理処理用品」を、医薬品医療機器等法 (薬機法/旧薬事法) 上の「医薬部外品」(法2条2項) として規制する。薬機法においては、「医薬部外品」には、医療器具等でない「物であつて、人体に対する作用が緩和なもの」で、厚生労働大臣が指定するもの (薬機法2条2項3号) も含まれる。これを受けて、厚労大臣告示第25号 [2009 (平成21) 年2月6日] を発出して、「三 衛生上の用に供されることが目的とされている綿類 (紙綿類を含む。)」つまり「生理処理用品」を「医薬部外品」の1つに指定している。加えて、厚労省医薬食品局長が、規制を担当する各都道府県知事あてに、「生理処理用」の効能または効果をうたうすべての医薬部外品に適用のある「生理処理用品製造販売基準」(薬食発第0318008号・2008 (平成20) 年3月18日) を発出している。本稿では、生理処理用品に政府規制問題には深く立ち入らない。

¹⁰ 売上税 (sales tax) は州内で物品を販売する際に課税されるが、州際取引については課税が免除される。代わりに物品の移出先の州で使用税 (use tax) が課税される。例えば、ニューヨーク州 (NY州) に居住する最終消費者Nが、パソコン (PC) をカリフォルニア州 (加州) 内に拠点を置くC社からオンラインで購入したとする。この場合、Nは、加州では売上税を免除されるが、代わりにNY州で使用税を納める義務が生じる。税法上は、加州のC社がNY州で事業を営んだことになり、C社は消費者から使用税を徴収する義務を負う。Nは支払い時にはPC代金とNY州の使用税を支払う。一般に、使用税は売上税と同率である。使用税は、売上税の補完税である。なお、近年、州の使用税は、デジタルプラットフォームを介したネット取引課税、いわゆる「アマゾン税 (Amazon tax)」との関連で新たな課題となっている。See, e.g., Jessica Nicole Cory, “The Gap Created by E-commerce: How States Can Preserve Their Sales and Use Tax Revenue in the Digital Age,” 8 Okla. J. L. & Tech. 57 (2012); James G. S. Yang *et al.*, “The Updated Status of Internet Commerce Tax Law,” 20 No. 2 J. Internet L. 3 (2016) .

¹¹ 「地方団体 (localities)」とは、州が設置したカウンティ (county/郡)、およびカウンティ内に所在する、シティ (city/市)、タウン (town/町)、ビレッジ (village/村)、学区 (school district) のような法人格のある団体をさす。

¹² 2021年6月現在、売上税を導入していない州は、次の5州である。アラスカ(ただし、地方団体のみ)、オレゴン、モンタナ、デラウェア、ニューハンプシャーである。See, Tonya Moreno, “The Five U.S. States Without Sales Tax,” The Balance (as of March 12, 2021). <https://www.thebalance.com/states-without-sales-tax-3193305>

なお、邦文での分析として詳しくは、拙論『アメリカの州売上税法の構造 (上)・(中)・(下)』税理32巻2号・6号・7号、拙稿「アメリカの売上税法の研究 (上)・(下)」朝日法学論集2号・3号参照。

るタンポン課税問題を比較点検する場合には、まず、国税として付加価値税の形で消費課税を導入している国と、消費課税を州・地方団体レベルで導入して国があることを認識しておくことが大事である。

◆消費課税におけるタンポン課税の所在

タンポン物品は、世界の人口の半数を占める女性が、毎月おおよそ1週間、30年間程度の使用が不可欠となる。女性1人あたり一生涯でおおよそ12,000タンポン物品を消費することになる¹³。

タンポン課税は、女性が避けようのない生理(feminine hygiene is not a choice)用必需品であるタンポン物品の消費を課税対象にすることになる。タンポン課税見直しを求める組織や世論は、こうした女性が逃れられない理由に配慮せずに課税することは、制度的な性差別的課税(tampon tax is systematic discrimination against women and girls)の典型であると説く。性差別を禁止し、女性の人権を護るには、タンポン課税の見直しは避けて通れないとみる。

タンポン課税は、「消費」に対する課税である。タンポン課税が性差別的であるということで、見直すとする。この場合には、その国や地域の消費課税制度にあった見直しが必要となる。

わが国は、消費税の名称で、付加価値税を国税として導入している。簡潔に図説すると、【図表1】のとおりである。

わが国では、タンポン物品は、現在10%の税率で消費税の課税対象となっている。現行のタンポン課税は性差別的であるとし、女性の人権保護のために消費税(付加価値税)の枠内で見直すとする。この場合には、大きく3つの選択が考えられる。

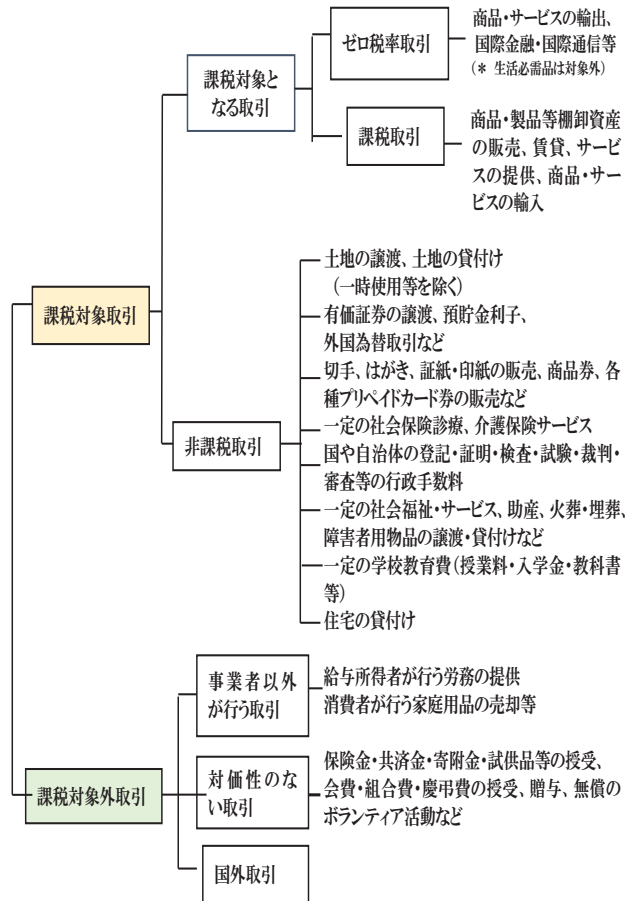
1つは、タンポン物品を、社会政策的な観点から、助産、火葬・埋葬、障害者用物品の譲渡・貸付けなどと同様に、消費税上、非課税取引とする選択である。

2つ目は、タンポン物品を、課税取引としつつも、基礎的な飲食料品のような軽減税率課税対象取引とする選択である。

そして、3つ目は、タンポン物品を、課税取引としたままで国内ゼロ税率(domestic zero-rate)の適用とする選択である。

ちなみに、わが国では、ゼロ税率適用取引は、輸出免税(zero-rating exports)のみで、国内ゼ

【図表1】わが国での消費税の課税対象・対象外取引の類型



ロ税率[適用対象は生活必需品・サービス]の導入の議論自体が完全にシャットアウトされている。

コラム① ゼロ税率の2つの使われ方

①消費地(仕向地)課税原則の適用

①輸出免税(輸出取引に適用)

②国内ゼロ税率(生活必需品・サービスに適用)

②逆進性解消策/損税対策として適用

*イギリス、カナダ、オーストラリア、アフリカ諸国など旧英国領諸国(British Commonwealth of Nations)では、②逆進性解消策/損税対策として、非課税や軽減税率ではなく、②国内ゼロ税率(domestic zero-rate)を幅広く採用する。ゼロ税率は、非課税とは異なり、物品やサービスを課税取引とし売上に0%で課税されることから、税額計算において、仕入にかかった税額は控除・還付の対象となる。例えば、生活必需品や公的保険適用医療サービスなどが、ゼロ税率適用対象課税取引となっている。

◆タンポン課税見直しの動きをグローバルに探る

タンポン課税を見直そうという組織や世論の輪がグローバルな広がりを見せている。性差別を禁止し、女性の人権を護ろうとするのが理由である。その一方で、タンポン課税は性差別的であると認識することに慎重な姿勢を崩さない国や地域もある。

アメリカのオバマ (Barack Obama) 元大統領は、現職時代に、「なぜいまだタンポン課税が存在するのか」の問いに答えを探るヒントを投げかけた。「売上税法を仕上げる議会が生理を体験できない男たちに支配されているからではないか」と¹⁴。

カリフォルニア州 (以下「加州」ともいう。) のニューサム知事 (Governor Gavin Newsom) は、当初、女性の生理について公言することにためらいがあった、と吐露している。リベラルな民主党支持者の多いブルーステート (blue state) の1つである加州の若手の知事 (1967年生まれ) できえこのような認識なわけである。その後、ニューサム知事は、認識不足を反省し、タンポン課税撤廃立法に向けて動くことになる。そして、迷走し遅々として進まなかった加州での課税撤廃立法へ道を拓いた¹⁵。

今日、タンポン課税は性差別的であると認識する国や地域が着実に増えてきている。こうした国や地域であっても、具体的な対応策は異なる。すでにふれたように、一般に、消費課税として付加価値税 (VAT / GST) や個別消費税 (excise) を導入する国や地域においては、タンポン物品を非課税取引とすることで対応する例

が多い。また、課税取引とするにしても複数税率を敷いている場合には軽減税率の対象とする例もある。加えて、ゼロ税率 (domestic zero-rate) を導入している場合には、その対象としている例もある。一方、州・地方団体レベルで売上税の形で消費課税を導入するアメリカなどでは、タンポン物品を非課税取引とすることで対応してきている。

1 時代の変化を映す世界の動き

タンポン課税見直しは時代の変化を映し出す鏡である。そのグローバルな動きをおおまかにまとめてみると、次のとおりである。

【図表2】世界のタンポン課税見直しの主な動き

<p>• 2004年 ケニアでは、生理用品に対する国レベルの売上税を非課税とした¹⁶。その後、2011年に、生理用品に対する関税を撤廃した¹⁷。</p>
<p>• 2015年 カナダでは、連邦議会は、多くの国民からのオンライン請願を受けて、生理用品への付加価値税 (GST / HST) をゼロ税率 (domestic zero-rate) で課税することにした¹⁸。しかし、生理用品に対する関税を撤廃していない¹⁹。</p>
<p>• 2015年 フランスでは、久しく生理用品をぜいたく品に分類し20%で付加価値税を課してきた。しかし、議会は、女性権利擁護団体の求めに応じて、2015年12月から生活必需品に分類替えし、5.5%で課税することにした²⁰。</p>

¹³ See, Susan Dudley *et al.*, "Tampon Safety," National Center for Health Research (last visited <https://www.center4research.org/tampon-safety/>) <https://www.globalcitizen.org/de/content/obama-speaks-out-about-the-tampon-tax/>

¹⁴ See, Katherine Curtiss, "Obama takes on the tampon tax," Global Citizen (Jan. 19, 2016). Obama in a YouTube interview (<https://www.globalcitizen.org/de/content/obama-speaks-out-about-the-tampon-tax/>)

¹⁵ See, Kathleen Ronayne, "California governor wants to end tax on tampons, diapers," AP (May 8, 2019).

¹⁶ See, Hallett, "What Kenya Can Teach the U.S. About Menstrual Pads," NPR (May 10, 2016).

¹⁷ See, Gina Reiss Wilchins, "Kenya & Menstrual Equality: What You Didn't Know," Huffpost (Mar. 29, 2017).

¹⁸ See, Government of Canada, Notice of Ways and Means Motion Concerning GST / HST and Feminine Hygiene Products (May 28, 2015).

¹⁹ See, Mike Moffatt, "The 'tampon tax' is gone, but the 'tampon tariff' lives on," MACLEAN'S (June 10, 2015).

²⁰ Joe Stone, "French parliament votes to cut 'tampon tax' VAT on women's sanitary products," Independent (Dec. 15, 2015).

<p>・ 2018年 コロンビアでは、憲法裁判所が、ジェンダーの平等の観点から生理用品に対する5%の消費課税を違憲とする判断を下した²¹。</p>
<p>・ 2019年 オーストラリアでは、連邦付加価値税 (GST) において、生活必需品等に対して国内ゼロ税率 (domestic zero-rate) を適用してきた。しかし、コンドームは生活必需品に分類されているのに対して、生理用品は生活必需品に分類されていないことで、久しく10%で課税されてきた。しかし、18年間の市民運動を経て、2019年1月1日以降、ゼロ税率が適用された²²。</p>
<p>・ 2020年 ドイツでは、久しく生理用品をぜいたく品に分類し19%で付加価値税 (Umsatzsteuer) を課してきた。しかし、連邦議会は、2020年1月1日から生活必需品に分類替えをし、7%で課税することにした (法12条)²³。</p>
<p>・ 2021年 イギリスでは、2020年末まで生理用品はぜいたく品に分類され、5%の付加価値税 (VAT=Value Added Tax) が課税されていた。女性権利擁護団体の「ストップ・タクシング・ピリオズ (Stop Taxing Periods)」キャンペーンのもと、20年以上にもわたる粘り強いタンポン課税撤廃運動が続けられてきた。それが、イギリスのEU離脱で、EU付加価値税の縛りがなくなり、イングランド議会在、2021年1月1日からタンポン課税を撤廃した²⁴。</p>

ること、または課税取引としたうえでゼロ税率 (domestic zero-rate) を適用することは認められていない。ただし、アイルランドは、同国の付加価値税法で、タンポン物品に対するゼロ税率を適用している。これは、グランドファーザー条項【その課税取扱いがEUのVAT指令の制定以前に存在していたことを理由にその継続を認める例外】の適用があるからである。

イギリスは、EU離脱 (Brexit) 後、EU付加価値税指令の縛りがなくなった。これにより、タンポン物品を課税取引としたままゼロ税率適用対象に見直すことができた。イギリスの女性は、実質的にタンポン物品を税負担なしに購入できるようになった。

これに対し、フランスは、EU付加価値税指令の縛り (最高税率15%～最低税率5%) がある。このため、タンポン物品を非課税取引にはできない。タンポン物品に対する付加価値税を最低税率に近い5.5%に引き下げること、ギリギリの対応を行った。ドイツも、EU付加価値税指令に沿い、タンポン物品に対する付加価値

コラム② EUの指令 (directive) と規則 (regulation) とは違う

EUの「指令 (directive)」は、加盟国政府に対して直接的な法的拘束力があるが、企業や個人には直接適用されない。個々の加盟国に効力を及ぼすには、加盟国の国内立法が必要である (EU条約249条3項・10条1項)。すなわち、一定期間内 (EU官報掲載後3年以内) に加盟国の国内法に置き換えられなければならない。加盟国には一定の範囲内で立法裁量がある。これに対して、EUの「規則 (regulation)」は、加盟国の国内法に優先して、加盟国の政府や企業、個人に直接適用される。すなわち、加盟国の政府等を直接的に拘束する。このため、加盟国の国内立法は不要である。

EUの付加価値税指令 (EU VAT Directive)²⁵ は、加盟国に対して衛生用品の最低でも5%で (最高税率15%～最低税率5%) 課税するように求めている (98条関係別表III (3))。この指令の縛りを受けて、EU加盟各国は、原則として、国内税法でタンポン物品を非課税とす

²¹ Colombian Constitutional Court Finds VAT on Sanitary Towels is Unconstitutional - Orbitax News

²² See, Janet Rice, "Tampon tax scrapped in Australia after 18-year controversy," BBC News (30 Oct. 2018). なお、オーストラリアの国内ゼロ税率についてわかりやすい説明としては、石村耕治編『現代税法入門塾 (第10版)』(清文社、2020年) 257頁以下参照。

²³ See, Joe McCarthy, "Germany Reclassifies Tampons as 'Necessary' Instead of a 'Luxury'," Global Citizen (Nov. 13, 2019).

²⁴ Tampon tax abolished from today - GOV.UK (www.gov.uk); House of Commons, UK Parliament VAT on sanitary protection (11 March 2021) <https://commonslibrary.parliament.uk/research-briefings/sn01128/>

²⁵ 付加価値税の共通システムに関する2006年11月28日付理事会指令2006/112/EC (VAT指令) (Council Directive 2006/112/EC of 28 November 2006 on the common system of value added tax)

値税率を最低税率7% [コロナ禍対策期間中は5%] に引き下げた。仏独など加盟国政府筋からは、EU付加価値税指令自体を見直さなければイギリスには続けないという本音も見え隠れする。

アフリカ諸国でも、イギリス税法の伝統を継受する国では次々と、タンポン物品を課税取引としたままでゼロ税率適用対象とする見直しを進めている。

2 ゲームチェンジで勝ち残るアメリカの動き

アメリカで、消費課税は、1930年代から、一般に州およびカウンティその他の地方団体が、単段階の売上税 (single stage sales tax) の形で導入している。タンポン課税がスポットライトを浴びたのは2015年にいたってからのことである。それ以前は、タンポン物品に課税していなかったのは、おおよそ10州であった²⁶。売上税自体を導入していないこと、または売上税上、医療用品などの取引を非課税取引としていたことが理由である。その後、イリノイ州(IL)、コネチカット州(CT)およびワシントンD.C.が、売上税上タンポン物品を非課税取引とする州税法改正を行った。その背景には、納税者による法廷での争いがあったこともある。1985年にイリノイ州の納税者が、タンポン物品に課税するのは違法であるとして、納付済み売上税額の不当利得返還請求訴訟を起こしたのがはじまりである。その後、2016年に、ニューヨーク州(NY)、フロリダ州(FL)およびオハイオ州(OH)などにおいて、タンポン物品に課税するのは、連邦憲法修正14条 [法の平等保護 (equal protection clause)] や [適正手続条項 (due process clause)] さらに州憲法に規定する同様の条項に違反するとして、違憲訴訟が続いた。

これら一連の訴訟を受けて、これらの州ではその後3年以内に、タンポン物品に対する非課税措置を実現させた。また、ネバダ州(NV)

のように、2018年に住民投票でタンポン物品に対する非課税措置を講じることを決めたところもある。

市民団体「ピリオドイクオリティ (Period Equality)」などゲームチェンジャーの動きは活発である。全米規模で、「生理期間、無税 (Tax Free. Period)」をキャッチに、「生理の貧困の解消 (End Period Poverty)」、「血税 (Tax on Blood)」撤廃を求めて女性権利擁護運動を展開している²⁷。各州、カウンティその他地方団体の議会に対して、女性の生理物品/生理衛生用品の無償配布やこれら物品に課税しないように強いロビーイング (働きかけ) を行っている。

2021年現在、コネチカット州(CT)、フロリダ州(FL)イリノイ州(IL)、オハイオ州(OH)、ネバダ州(NV)、ニューヨーク州(NY)、ロードアイランド州(RI)、ユタ州(UT)、バーモント州(VT)、ワシントン州(WA)、カリフォルニア州(CA)が、タンポン課税をすでに撤廃または撤廃を決めている。

◆アメリカ諸州でのタンポン課税見直しの展開

アメリカにおいて、女性が1人あたり生涯に支出するタンポン関連負担は、平均で18,171ドル (税抜) に上るとの計算が示されている。この計算に基づく、アメリカの女性は、この消費額に諸州の売上税を、州およびカウンティその他の地方団体が課す総計税率²⁸で負担を求められることになる²⁹。

アメリカにおけるタンポン課税撤廃の動きは大きく、司法レベルのものと、立法レベルのものに分けられる。

司法レベル、つまりタンポン課税違法訴訟や違憲訴訟は、売上税の負担額の多寡を争点とするものではない。女性が使用するタンポン物品に対する課税は、「生理の正義 (menstrual justice)」³⁰の観点から、女性をターゲットと

²⁶ See, Olivia Harrison "Does Your State Still Have a Tampon Tax?," Refinery 29 (Nov. 20, 2019) .

²⁷ Period Equity

²⁸ See, e.g., Jared Walczak & Scott Drenkard, "Tax Found, State and Local Sales Tax Rate (Tax Foundation, 2018) . <https://taxfoundation.org/state-and-local-sales-tax-rates-2018/>

²⁹ See, Jessica Kane, "Here's How Much A Women's Period Will Cost Her Over A Lifetime," HUFFPOST (Dec. 6, 2017) .

³⁰ See, Margaret E. Johnson, "Menstrual Justice," 53 U.C. Davis L. Rev. 1 (2019) .

コラム③ アメリカの州・地方団体の仕組みと課税権

アメリカには50の州がある。州は、カウンティ(counties / 郡)、その域内に設置された各種地方団体(municipality / locality)からなる³¹。カウンティは、州により州内全域に設置されている。一方、地方団体には、シティ(city)やタウンまたはタウンシップ(town, township)、ボーロー(borough)、ビレッジ(village)などがある。多くの地方団体はカウンティの管轄のもとに、そのカウンティ内に設置される。カウンティでは対応しきれない住民サービスを提供する。地方団体は、一般に州憲法または州法に規定する設置手を踏む地域住民の発議により誕生する。

ほとんどの州では、地方団体の自治権を強めるためにホームルール制度を導入している。ホームルール制度のある州では、住民から選出される憲章委員会が地方団体の基本的な組織や権限、義務を定めたホームルール憲章(home-rule charter)を起草する。この憲章案はマスメディアを使い有権者に周知したうえで一般投票にかけられ、過半数の承認が得られれば採択される。一方、ホームルール憲章によらない地方団体の設置は、州の一般法の定めによる。ホームルール制度は多様であるが、大きく次の2つに分けられる。

①インペリオ・ホームルール制度 (Imperio Home Rule Doctrine)

地方団体の「純粋な地方的事務(purely local affairs)」については、州立法府の関与(state preemption)を排除する。つまり、地方団体は、「州全体にかかわる問題(matters of state-wide concern)を除いて³²、自治事務(local sovereignty)として立法しかつ執行できる。

②レジスレイティブ・ホームルール制度 (Legislative Home Rule Doctrine)

州法に違反しない範囲で地方自治団体の決定を尊重する。このルールのもとでは、州が地方団体に優越する(state supremacy)。

ちなみに、「インペリオ」の名称は、初めてこのタイプのホームルール制度を採用したミズーリ州

最高裁判所が「純粋に地方的な事項(purely local affairs)」については地方団体の法の優越的効力を認め、その権限を「imperio in imperium (state within a state (州内主権) / a sovereign within a sovereign / 主権内主権)」と表記したことに由来する。前記①と②の違いは絶対的なものとはいえない。こうした2分論には異論もある。とりわけ、多くの州では、ホームルール制度を採用するカウンティその他の地方団体の自主課税権を制限するための憲法改正を繰り返している。地方団体の自主課税権を抑制し、州による中央集権を強める狙いである。

ちなみに、ある州が、ホームルール制度を州憲法で保障しているとする。この場合、その州の立法府は、ホームルール憲章の手続により設置された地方団体を、州法で廃止することはできない。

アメリカの連邦憲法には、「地方自治(local sovereignty)」についての規定がない。伝統的に、地方自治に関する事項は純粋な州の問題ととらえられてきたからである。また、わが国の地方税法のような「枠法」「モデル法」もない。各州は、州や地方団体の基本的な事項については、州憲法で定める。また、「地方自治」については、ホームルール憲章を持つかどうかを含め、各州が州憲法や州法で定める。この結果、州税制やカウンティその他の地方団体税制の具体的内容は、州や地方団体によりことごとく異なる。州その他の地方団体の売上税立法は、大きく次の2つに分けられる。

- ①州税法に基づいて課税すること (state preemption) になっている州 [例: ニューヨーク州、カリフォルニア州、フロリダ州など]
- ②州が許容する範囲内で地方団体(とりわけホームルール自治体)の議会は独自に税率等を決めることができることになっている州 [例: イリノイ州、オハイオ州など]

このように、カウンティその他の地方団体が、独自の課税権(independent fiscal power / taxing power)を有するかどうかは、それぞれの州憲法や州制定法(税法典)による。仮に、カウンティないし地方団体に独自の課税権が付与され

³¹ 一般目的地方政府、あるいは、わが国でいう基礎自治体に相当するとみてよい。

³² 例えば、インペリオタイプのホームルール制度を採用するカリフォルニア州において、ロスアンゼルス市が、銀行を含むあらゆる企業に事業免許税(city business license tax)を課したことから、裁判で争われた。裁判所は、市の課税を違法とした。理由は、次の2点である。①金融機関に対する課税は州全体に及ぶ事項(a matter of state-wide concern / pro tanto)である。また、②州がすでに金融機関対象に同様の課税をしている。See, California Federal Savings & Loan Ass'n v. City of Los Angeles, 812 P.2d 916 (Cal. 1991) .

ており、かつ、タンポン物品に対する売上税が、州、カウnty、シティの3者に及んでいるとする。この場合、現行の課税取扱いを変更するには、それぞれの立法府（議会）による法改正手続が必要になることもある。

なお、①の州か②の州かと、前記①インペリオ・ホーム制度の州か②レジスレイティブ・ホームルール制度の州かとの間に明確な相関性を見出すことはできない。

このことが、「アメリカの州税、地方団体税」を簡潔かつ画一的に整理するのが至難となる理由である³³。わが国でのアメリカ州税・地方税に関する制度分析では、仕組みを羅列・紹介するものが多い。具体的な事例を素材に税法上の取扱いを探ろうとするものは少ない。深読みしないうまま書かれた論者は、実益のある理解にはつながらず、大きな疑問符がつく。

そこで、本稿では、「タンポン物品」にターゲットを絞り、この物品に対する消費課税／小売売上税の課税取扱いを、それぞれの州の憲法や制定法のみならず、カウntyその他の地方団体（シティなど）の段階で適用ある法制³⁴の分析を含め検証を進める。

《本稿で取り上げる州とホームルール制度のタイプ》

- ・イリノイ州 [レジスレイティブ] (65 ILCS 5 / 1-1-5)
- ・ニューヨーク州 (NY州) [インペリオ] (NY Const Art IX, § 2)
- ・フロリダ州 [インペリオ] (Fla. Stat. § 166.021)
- ・カリフォルニア州 [インペリオ] (Cal 憲法 XI § § 3 (a), 4 (g), 5 & 6 County & City charters)
- ・オハイオ州 [インペリオ] (Oh. Const. Art. XVIII, § 7 Municipal charter)

《州議会の特徴：一般的に2院制》

- ◎連邦議会 (Congress): 2院制 上院 (Senate)、下院 (House of Representatives)
 - ◎州議会 (Legislature): 2院制 上院: 「Senate」 (議員の任期4年)、下院: 「House of Representatives」、「House of Delegates」、「State Assembly」 (議員の任期2年)
- ※各州により名称は異なる。全米50州のうち、ネブラスカ州のみ1院制

した性差別的課税にあたり違法である、あるいは連邦憲法修正14条[法の平等保護条項(equal protection clause)]や[適正手続条項(due process clause)]、さらには州憲法に規定する同様の条項に違反するかどうかを問うものである。

また、すでにふれたように、アメリカの多くの州では、住民／納税者によるタンポン課税撤廃運動、違法・違憲訴訟を受けて、立法レベル、つまり州議会などが、タンポン課税撤廃のための税法改正に動いている。

以下に、イリノイ州、ニューヨーク州 (NY州)、フロリダ州、カリフォルニア州 (加州)、そしてオハイオ州を取り上げて、タンポン課税をめぐる訴訟や議会の対応状況を紹介する。

1 イリノイ州でのタンポン課税訴訟と議会での課税撤廃の動き

イリノイ州では、早くからタンポン課税のあり方が問われてきた。1985年に、全米ではじ

めて、同州シカゴ市在住の女性納税者によるタンポン物品に対する売上税課税を違法とする訴訟が起こされた。しかし、イリノイ州でのタンポン課税撤廃に向けた機運は盛り上がりを欠いた。州議会がタンポン課税撤廃の姿勢を転じ、最終的に立法的な解決をみるにいたったのは2016年のことである。イリノイ州が、タンポン課税の撤廃にこぎつけられた背景には、女性権利擁護団体や議会超党派の人たちによるたゆまぬチャレンジがあった。その軌跡をたどってみる。

(1) イリノイ州の売上税の特質

イリノイ州は、レジスレイティブ・ホームルール制度を採用する。この制度のもと、州は、州法に違反しない範囲で地方自治団体の決定を尊重する。州は、地方団体に優越する (state supremacy) 存在である。

アメリカにおいて、州やカウntyその他の地方団体の売上税その他の租税はすべて、州税法に基づいて課税すること (state

³³ See, Lynn A. Baker, Daniel B. Rodriguez, "Constitutional Home Rule and Judicial Scrutiny," 86 Denv. U. L. Rev. 1337 (2009).

³⁴ カウntyや地方団体で使う「法」の名称は、ことごとく異なる。「law」、「act」を使いところもあれば、「ordinance」、「regulation」の言葉を使うところまでさまざまである。

preemption) になっている州と、州が許容する範囲内でカウンティないし地方団体（とりわけホームルール自治体）の議会は独自に、法律ないし条例で定めることができることになっている州がある。

どちらかといえば、イリノイ州の売上税ルールは後者にあてはまる³⁵。もっとも、この州では、ホームルール自治体であっても、売上税については、一部例外を除き、地方団体は独自の課税権を行使できないことになっている（65巻イリノイ州制定法集5／8-11-6a条／65ILCS5／8-11-6a）。

また、州憲法によると、州議会は、両院の4分の3の議決があれば、これらホームルール自治体の課税権を制限する法律をつくることもできる（州憲法第7章6条g項）。

（2）イリノイ州でのタンポン課税見直しの経緯

イリノイ州でタンポン課税が撤廃される前〔2017年1月1日前〕までは、シカゴ市（city）を例にすれば、住民が購入するタンポン物品には通常の売上税率10.25%〔2021年水準〕で課税されていた。

シカゴ市（city）を例にすると、同市は、イリノイ州（state）のクックカウンティ（county）内に所在する。その内訳は、シカゴ市（city）売上税が1.25%、州（state）売上税が6.25%、クックカウンティ（county）売上税が1.75%、そして、特別税〔地域運輸公社税（regional transportation authority tax / special tax）〕が1%であった。

■ シカゴ市消費者が負担する売上税率

イリノイ州売上税	6.25%
【州議会】	
クックカウンティ売上税	1.75%
【カウンティ議会】	
シカゴ市〔シティ〕売上税	1.25%
【市議会】	
特別税	1.00%
計	10.25%

イリノイ州は、売上税の導入以降久しく、女性用生理用品（タンポン物品）を売上税上の課税物品として取り扱ってきた。しかし、1980代中旬からタンポン物品を売上税の課税対象にすることの是非が問われてきた。全米でも早くからそのあり方が、州司法、州議会（state general assembly）、カウンティ議会（county board）、地方団体（city）の議会で問われてきた州の1つである³⁶。

イリノイ州は、州が許容する範囲内で地方団体（とりわけホームルール自治体）の議会は独自に税率等を決めることができる仕組みを採る州である。

2016年3月16日に、シカゴ市議会がタンポン物品に対する市売上税を撤廃した³⁷。続いて、シカゴ市が所在するクックカウンティ議会（Cook County Board）³⁸は、2016年3月24日に、満場一致でタンポン物品に対するカウンティ売上税1.75%を撤廃した³⁹。次いで、2016年8月19日に、州議会がタンポン物品に対する売上税を非課税とする法改正を行った⁴⁰。これにより、

³⁵ イリノイ州は、州憲法で、ホームルール憲章を持つカウンティその他の地方団体に対して自主課税権を認める（州憲法第7章6項a号）。See, e.g., *Rajterowski v. City of Sycamore*, 405 Ill. App. 3d 1086, 346 Ill. Dec. 313, 904 N.E. 2d 682, 263 Ed. Law Rep. 900 (2d Dist. 2010) .

³⁶ イリノイ州における州・カウンティ・地方団体間における税源配分と地方団体の租税立法権限について詳しくは、See, Note, “Legislative control and supervision of municipal taxes,” 8 Ill. Law and Prac. Cities, Villages, Etc. § 52 Illinois Law & Practice (January 2021 Update) .

³⁷ Chris Isidore, “Chicago drops tampon tax,” CNNMoney (March 17, 2016) .

³⁸ シカゴ市が所在するクックカウンティ（Cook County）は、カウンティ議会（County Board）を有するイリノイ州内最大のホームルール憲章を有するカウンティ（home rule locality）である。カウンティ売上税は、カウンティ議会が定めるカウンティ条例（Cook County Ordinance）に基づいて課税される。クックカウンティ議会は、カウンティ内の17の小選挙区（各区、約30万人の選挙民）から4年の任期で住民投票により選出される17人のカウンティ議会議員（county board commissioners）からなる（Board of Commissioners | CookCountyIL.gov）。

³⁹ See, Sophia Bollag, “Illinois, Cook County lawmakers move to nix ‘tampon tax’,” The Daily Northwestern (March 31, 2016) .

⁴⁰ 女性用の生理衛生用品〔タンポン物品〕は、2017年1月1日から、小売業者税（ROT）が非課税となった（35 ILCS § 120 / 2-5 (42)）。

イリノイ州シカゴ市の住民は、2017年1月1日から、タンポン物品に対する売上税を払わなくてよくなった。

(3) イリノイ州でのタンポン課税訴訟

イリノイ州のタンポン課税撤廃に向けた動きは、法廷闘争からはじまった。1985年に、イリノイ州シカゴ市在住の生理処理用品購入者(担税者)である3人の女性が、シカゴ市内の小売事業者や州やシカゴ市財政当局などを相手に、次のような理由をもとに救済を求めて、州裁判所に集合代表訴訟(class action)を提訴した。このケースは、「ギアリー 対 ドミニクスファインダー物産社(Geary v. Dominick's Finder Goods, Inc)事件」と呼ばれる(以下「ギアリー事件」ともいう)。

【図表3】イリノイ州でのタンポン課税を問う訴訟

イリノイ州税法令上、生理処理用品は本来、売上税が非課税となる医療用具(medical appliances)にあたる。にもかかわらず、シカゴ市の財政当局は、違法かつ不当な課税をしている。

- ①州とシカゴ市に対してこれら生理処理用品に対する売上税の徴収の差止を命じること。
- ②購入者が生理処理用品の購入時に小売事業者に支払ったシカゴ市売上税の不当利得返還請求(restitution)を認めること。

①ギアリー事件州第一審判決[1985年1月24日]

1985年2月24日に、第一審のイリノイ州クックカウンティ巡回裁判所(Circuit Court, Cook County)は、次のような判決をくださった⁴¹。

【図表4】クックカウンティ巡回裁判所判決要旨

- ①シカゴ市売上税における女性用生理処理用品の分類には誤りがある。原告は、シカゴ市の課税分について返還を求める訴えの利益はある。しかし、州は生理処理用品に対する売上税を非課税としているので、州に対する訴えは認められない。
- ②シカゴ市売上税の不当利得返還請求については、出訴期限(statute of limitations/訴権の消滅)が5年であることから、返還(還付)額は5年分に限る。

②ギアリー事件州控訴審判決[1988年2月16日]

原告は、第一審判決を不服として、イリノイ上訴裁判所(Appellate Court)に控訴した。1988年2月16日に、上訴裁判所は、次のような判決をくださった[167 Ill.App.3d 1, 117 Ill.Dec. 617, 520 N.E.2d 968 (Feb. 16, 1988)]。

【図表5】州上訴裁判所判決要旨

- ①購入者である本件の原告・控訴人は、生理処理用品購入時に素直に税金支払に応じており、何らの抵抗の意思も示していない。したがって、コモンロー上の任意支払原則(VPD=voluntary-payment doctrine)が適用になる。原告・控訴人は、不当利得返還請求は認められない。原告適格はない。
- ②原告適格がないことから実質審理はできないので、訴えを却下する。

本件第一審裁判所は、原告は、生理処理用品購入時に違法な課税が行われていることをまったく認識していなかったし、生理処理用品を買うためには市売上税を支払うことを強要されていた、との事実認定をした。コモンロー上の任意支払原則(VPD)は、その支払いの際に脅迫(duress)などがあつた場合には適用できない。本件は、まさに、任意支払原則が適用できないケースにあてはまる。納税者はかつて市に支払った売上税額を、訴権が消滅していない範囲で求償権を行使できるとの判断をくださった。これに対して、本件控訴審判決で、裁判所は、アメリカ法上の任意支払原則(VPD)を梃に、一気に原告・控訴人の主張を封じ込めた。

③ギアリー事件州最高裁判決[1989年6月19日]

原告・控訴人は、上訴裁判所の判決を不服として、州最高裁に上告した。

1989年6月19日に、州最高裁は、原告・控訴人・上告人の訴えを認め、次のような判決をくださった[Geary v. Dominick's Finder Goods, Inc, 544 N.E.2d 344 (Ill. 1989)]。

⁴¹ アメリカ諸州の下級審判決は、州によってはインターネットで入手が難しい場合も少なくない。なお、クックカウンティ巡回裁判所の判決は判例集等に公開されていない。そこで、本稿では、第二次資料(secondary material)を参照して本判決を紹介することを断っておきたい。

コラム④ 「任意支払原則 (VPD=voluntary-payment doctrine)」とは

「任意支払原則 (VPD=voluntary-payment doctrine)」とは、税法のコンテキストでは、納税者が任意で支払った税は、たとえ課税庁が違法に賦課課税した場合であっても、制定法で認めている例を除き、納税者は返還を求めることはできないとする判例法上のルールである。ただし、納税者は納税についてまったく理解していない、あるいは、詐

欺 (fraud) または脅迫 (duress) のもとで支払を強要されたときを除く [Getto v. City of Chicago (1981), 86 Ill.2d 39, at 48-49, 55 Ill. Dec. 519, 426 N.E.2d 844].

See, e.g., Colin E. Flora, "Practitioner's Guide to the Voluntary Payment Doctrine," 37 S. Ill. U. J 91 (2012)

【図表 6】州最高裁判所判決要旨

- ① 女性用生理処理用品の購入の際に支払った税金には、任意支払原則が適用になるので、原則として、すでに支払ってしまった租税債権の不当利得返還を求めることはできない。
- ② しかし、その一方で、女性用生理処理用品は、市売上税が非課税となる物品にあたりと解されるにもかかわらず、小売事業者がシカゴ市条例 [Chicago Municipal Code, par. 200.6-3 (1981)] に従い、市売上税を支払うまでは女性用生理処理用品を売らないことになるので、これは脅迫 (duress) にあたる。脅迫があると認められることから、本件には任意支払原則は適用にならない。

以上のように、本件州最高裁判決では、女性用生理処理用品に対する課税を実質違法とし、消費者が納付した市売上税額の不当利得返還を認める判断をくだした。

そして、本件を下級審に差し戻した。州上訴裁判所は、本件をクックカウンティ巡回裁判所に差し戻した⁴²。

すでにふれたように、シカゴ市議会は、2016年6月16日に、市売上税上、女性用生理処理用品を非課税物品に分類し、課税を撤廃した。シカゴ市議会は、分類変更の法改正の際に、本件ギアリー事件判決を引き合いに出している。しかし、ギアリー事件後から2016年までのシカゴ市の女性生理処理用品への課税取扱いに関する消費者による訴訟の動きについては定か

ではない。

(4) イリノイ州でのタンポン課税訴訟の評価

イリノイ州でのタンポン課税訴訟は、違憲訴訟の形をとっていない。民事上の不当利得返還請求の形をとっているのが特徴である⁴³。ただ、不当利得返還請求の形の訴訟では、購入者が税金をいったん支払ってしまった場合には、モンロー上の任意支払原則 (VPD) が適用になり、仮に課税が違法なときでも返還を求めることはできない、とされる。この形の訴訟で原告が闘い、勝利を収めるにはかなりハードルが高い。事実、控訴審では、裁判所は、購入者は脅迫された状態で税金を支払っていないとの事実認定を行い、原告・控訴人の訴えを退けている。

消費課税 (ここではイリノイ州 + カウンティ + 市の売上税) の課税関係において、物品やサービスの購入者は、購入の際に税金を負担した者、つまり担税者 (tax bearer) である。課税庁に申告納税する事業者とは異なり、納税義務者 / 納税者 (taxpayer) ではない。

間接税、消費課税 (いわゆる間接消費税⁴⁴) であるタンポン課税が性差別的であり、その是正を求めて裁判を起こすとす。この場合、一般に、原告は、担税者 (消費者) である。相手方 (被告) は、事業者 (納税義務者)、課税庁などである。直接税、所得課税の場合の訴訟当事者とは少し異なる。つまり、この場合、一般に原告は納税者 (納税義務者) で、相手方 (被告)

⁴² 差し戻し後の上訴裁判所での本件の取扱いについては、判例集などでは追跡できていない。

⁴³ もっとも、憲法訴訟という特別な訴訟形態があるわけではない。いずれの訴訟も、民事訴訟であることには変わりがない。

⁴⁴ 「間接消費税」とは、わが国の税法のコンテキストでいうと、納税義務者は事業者で担税者は消費者となる租税をさす。一方、「直接消費税」とは、納税義務者は消費者で、事業者は特別徴収義務者となる租税をさす。入湯税や国際観光旅客税など。もっとも、アメリカ税法のコンテキストでは、間接消費税、直接消費税といった明確な色分けができるのかどうかは定かではない。石村耕治編『現代税法入門塾 (10版)』、前記注・22、17頁参照。

は課税庁である⁴⁵。

アメリカにおいては、わが国でいう主観訴訟か客観訴訟かの色分けは、はっきりしない。加えて、「訴訟適格 (standing)」（以下「原告適格」「当事者適格」ともいう。）があるかどうかは、一般に「事件または争い (cases or controversies)」の有無が決め手となる。このことから、租税訴訟においても、訴訟を起こした人が「担税者」なのか、「納税者／納税義務者」なのかについて、裁判所は、深く問わない傾向がうかがえる。

アメリカでのタンポン課税を争う訴訟をおおざっぱに検証してみると、訴訟形態には大きく、「不当利得返還請求訴訟」と、後に検討する「租税憲法訴訟」とがある。

物品やサービスの購入の際に担税者（消費者）が支払ったタンポン税は性差別的だということで、法廷で事業者や課税庁を相手に争うとする。この場合、不当利得返還請求の形の訴訟の方が、「原告適格」を確認しやすい。言いかえると、担税者が違憲性を問わない形でタンポン課税の是非を争う訴訟には適しているといえる。

一方、タンポン物品の購入者（担税者）が、違憲性を問う形で訴訟を起こすとする。つまり、原告が「租税違憲訴訟」を選ぶとする。この場合、訴訟論的にどのように法の適用や解釈をしたらよいのかについては、別の角度から精査を要する。後に、各州でのタンポン課税違憲訴訟の実例を紹介する際に検討する。

2 ニューヨーク州でのタンポン課税違憲訴訟と州議会での課税撤廃の動き

全米の各種女性権利擁護団体は、かねてから「生理の貧困の解消 (End Period Poverty)」に向けて積極的なキャンペーンを展開している。納税者団体とスクラムを組み、タンポン課税は性差別課税であり、人権侵害、憲法違反であるとして、その廃止を声高に主張してきている。雑誌『コ

スモポリタン (Cosmopolitan)』も、こうしたキャンペーンをバックアップしてきている。

隣国カナダでは、2015年に、女性権利擁護団体などによるオンライン請願が連邦政府を動かし、タンポン課税 (GST) の撤廃にこぎつけた。この知らせは、ニューヨーカーを勇気づけた。

(1) NY州の売上税の仕組み

NY州憲法第9章〔地方政府 (Local Governments)〕は、一般に「ホームルール条項 (Home-rule article)」と呼ばれる。この州は、基本的には、インペリオ・ホームルール制度を採用している。すなわち、地方団体の「純粋な地方的事務 (purely local affairs)」については、州立法府の関与 (state preemption) を排除できる仕組みになっている。言いかえると、地方団体は、「州全体にかかわる問題 (matters of state-wide concern) を除いて、自治事務として独自の立法をしかつ執行できる⁴⁶。

アメリカにおいて、州や地方団体の売上税は、州税法に基づいて課税すること (state preemption) になっている州と、州が許容する範囲内で地方団体（とりわけホームルール自治体）議会は独自に法律ないし条例で税率を決めることができることになっている州がある⁴⁷。

NY州は、どちらかといえば、前者にあてはまる。このことから、NY市議会には、タンポン課税を改廃（非課税に）する立法権限はない。州議会や州知事に改廃を勧告する決議をすることができるに過ぎない。

ニューヨーク (NY) 州の売上税率は、消費者が物品やサービスを購入する地域により異なる。ニューヨーク市 (NY city) を例にすると、同市は、ニューヨーク州 (NY state) のニューヨークカウンティ (NY county) 内にある。したがって、ニューヨーク市 (NY city) の消費者が負担する売上税率 [2021年] の内訳は、州 (state) 売上税が4.000%、NYカウンティ (county) が0%、NY市 (city) 売上税が4.875% [4.5%

⁴⁵ アメリカ諸州の下級審判決は、州によってはインターネットで入手が難しい場合も少なくない。なお、クックカウンティ巡回裁判所の判決は判例集等に公開されていない。そこで、本稿では、第二次資料 (secondary material) を参照して本判決を紹介することを断っておきたい。

⁴⁶ See, NY State Bar Association, The Committee on the New York State Constitution, Report and Recommendations Concerning Constitutional Home Rule (April 2016) .

⁴⁷ See, Erin Adele Scharff, "Powerful Cities?: Limits on Municipal Taxing Authority and What to Do About Them," 91 N.Y.U.L.Rev. 292 (2016) .

■ ニューヨーク市消費者が負担する売上税率

売上税改正は、州議会が州税法で決める	NY 州売上税	4.000%
	●【州議会】	
市議会は売上税法改廃の権限なし	NY カウンティ売上税	——
	●【市議会】	
	NY 市 [シティ] 売上税	4.875%
	計	8.875%

+ 0.375% (MCTD=metropolitan commuter transportation district)] である。

なお、売上税は、消費者からの「預かり金税 (trust fund tax)」であるとされる。このため、事業者登録をした納税義務者 (registered sales tax vendor) に求められる申告納税回数が多い。しかし、事業者の事務負担を考慮し、NY 州の場合、課税期間は、納税義務者である事業者は、預かり税額により、毎月、3 か月ごと⁴⁸、1 年のいずれかである。申告期限は各課税期間の翌日から 20 日以内である。事業者は、州の租税財政省 (DTF=Department of Taxation and Finance) に対して、州と地方団体分 (シティなどの事業者はシティ分、シティなどの域外の事業者はカウンティ分) を一緒に確定申告をする。事業者によっては、電子申告 (e-file) が義務付けられる⁴⁹。

NY 州の売上税収の地方団体 (カウンティ、シティ、学区のような特別区など) への配分までのプロセスは、やさしくいえば、次のとおりである。①申告売上税額を州の租税財政省 (DTF) が、毎月 2～3 回、売上税収 (sales tax revenues) を集計する。② DTF の主任会計官 (Principal Accountant) が、かなり複雑な法定配分基準 (distribution formula) に

従い、各地方団体に配分 (distribution) する額を証する「歳入分配証書 (Revenue Distribution Certification) を作成する。③州税法にもとづき、州税長官 (State Tax Commissioner) が、州会計検査役 (Comptroller) に提出し、精査を求める⁵⁰。

(2) NY 市議会でのタンポン無償配布法の成立

全米的に見ても、ニューヨーク市 (NY City) 内の女性権利擁護団体の動きは活発で、精練されている。ゲームチェンジのターゲットをニューヨーク市議会 (New York City Council、以下「NY 市議会」という。) に定めた。そして市議員に対し、「生理の貧困」解消のための生理処理用品の無償配布と課税撤廃のロビーイング (働きかけ) を強めた。

2016 年 3 月 22 日に、NY 市議会には、市当局に生理処理用品の無償配布を義務付けるため、次のような 3 本の法案 (NY 州行政法典改正法案) と、1 本の決議案が提出された⁵¹。

決議案は、市議会が、州議会と州知事に生理処理用品に対する州と州内の地方団体の売上税を非課税とする税法改正を行うように勧告するものである。

【図表 7】 NY 市議会に提出・成立した法案および決議案

- ①市刑務所収監者への無償の生理処理用品の備付義務付け法案 (2016 年法案 1122-A 号)⁵² 2016 年 3 月 22 日提出、2016 年 7 月 13 日成立
- ②ホームレスシェルター (temporary shelters) への無償の生理処理用品の備付義務付け法案 (2016 年法案 1123-A 号)⁵³ 2016 年 3 月 22 日提出、2016 年 7 月 13 日成立

⁴⁸ 例えば、3 か月ごとの場合、事業者は、州の租税財政省 (DTF) に対して、様式 ST-100 [ニューヨーク州・地方 4 半期売上・使用税申告書 (Form ST-100 Form ST-100, New York State and Local Quarterly Sales and Use Tax Return)] を用いる。

⁴⁹ See, Sales and use tax (ny.gov)

⁵⁰ See, DTF, County Sales Tax Distributions and Withholdings County Sales Tax Distributions and Withholdings | Office of the New York State Comptroller

⁵¹ NY 州における州・カウンティその他の地方団体間における税源配分と地方団体の租税立法権限について詳しくは、See, Laura D. Hermer, "Municipal Home Rule in New York: Tobacco Control at the Local Level," 65 Brook. L. Rev. 321 (1999) .

⁵² A Local Law to amend the administrative code of the city of New York, in relation to requiring that the department of correction issue feminine hygiene products to inmates

⁵³ A Local Law to amend the administrative code of the city of New York, in relation to the provision of feminine hygiene products

- ③学校への無償の生理処理用品の備付義務付け
法案（2016年法案1128-A号）⁵⁴
2016年3月22日提出、2016年7月
13日成立
- ④州議会および州知事に生理処理用品に対する
州と州内の地方団体の売上税／使用税を非課
税とする税法改正を行うように求める決議
案（2016年決議案1012-A号）⁵⁵
2016年3月22日提出・決議

2016年6月、ニューヨーク市議会は、市刑務所、市内のすべてのホームレスシェルターや公立学校に無償の生理処理用品を備え付けることを義務付ける改正法を通過させた。ディブラシオ市長（City Mayor de Blasio）の署名を得て成立、施行された⁵⁶。

この法律は、女性が生理処理用品に平等にアクセスできる権利を保障する全米で最初のものとなった。



●ディブラシオ市長の法案署名現場となった学校（public use）

（3）NY市議会決議で、州に声を届ける

女性権利擁護団体は、ニューヨーク州議会を正面から攻めることもできた。にもかかわらず、NY市議会への攻勢を強めた。そこにはゲームチェンジャーとしての巧みな戦略があった。

NY州議会は、保守的な住民が多く住む地域から選出された議員が多い。ニューヨーク（NY）市とは大きく異なる。女性権利擁護団体サイドからすれば、リベラルな住民や議員の多いNY市から攻めた方が成果を得やすい。事実、この

戦略は成功し、NY市は全米に先駆けて「生理の貧困」に解消の先鞭をつけた。それと同時に、NY市議会からタンポン物品への課税撤廃に向けたメッセージをNY州議会に送ることもできた。まさに、一挙両得であった。

（4）タンポン課税違憲訴訟の提起

女性権利擁護団体は、以前からNY州議会にタンポン課税撤廃（非課税）に向けて攻勢をかけていた。

しかし、州議会での課税撤廃立法は、終着点が見えないまま進んだり停まったりしていた。女性権利擁護団体は、出口戦略を考え、闘いの場を司法にも広げることにした。

2016年3月3日、NY州住人である5人の女性グループは、NY州裁判所に対して、集団代表訴訟（class action）を提起した。このケースは、サイバート対NY州租税財政省（Seibert v. New York State Department of Tax and Finance）事件と呼ばれる（以下「サイバート事件」ともいう。）。

本件において、原告は、NY州税法が、女性を使用するタンポン物品（女性用生理処理用品）に対し売上税や使用税（NY税法1105条a項／N.Y. Tax Laws § 1105（a））を課していることを問題にした。この課税は、女性をターゲットとした性差別的課税にあたり、連邦（合衆国）憲法修正14条〔法の平等保護条項（equal protection clause）〕およびNY州憲法1章11条〔法の平等保護、市民権における差別禁止（Equal Protection of Laws; Discrimination in Civil Rights Prohibited）条項〕に違反する、と訴えた。

サイバート事件において、原告は、NY州税法（N.Y. Tax Law § 1115〔Exemptions

⁵⁴ A Local Law to amend the administrative code of the city of New York, in relation to the provision of feminine hygiene products in schools

⁵⁵ Resolution acknowledging the passage by the New York State Legislature and calling upon the Governor to sign legislation that amends the Tax Law to exempt feminine hygiene products from all state and local sales taxes.

⁵⁶ See, Press Release, Office of the Mayor, de Blasio Signs Legislation Increasing Access to Feminine Hygiene Products for Students, Shelter Residents and Inmates (July 13, 2016) .

⁵⁷ See, e.g., Handel Destinvil, 'New York Residents File Suit to Eliminate the "Tampon Tax"', ABA (March 29, 2016) .

⁵⁸ ちなみに、本件は、原告が訴訟を途中で取り下げたために、裁判所の正式記録を検索するのは難しい。しかし、本件の概要については、ミシガン大学ロースクール資料が参考になる。https://www.clearinghouse.net/detail.php?id=15201

■ 連邦憲法修正14条・NY州憲法1章11条 [仮訳]

◎連邦（合衆国）憲法修正14条 [市民権、法の適正な過程、平等権] [1868年成立] [略]

いかなる州も、法の適正な過程 (due process of law) によらずに、何人からもその生命、自由または財産を奪ってはならない。いかなる州も、その管轄内にある者に対し法の平等な保護を拒んではならない。

◎NY州憲法1章11条 [法の平等保護、市民権における差別禁止] [最終改正2001年]

何人も、この州またはこの州の下位団体の法律の平等な保護を拒んではならない。何人も、他の者またはいかなる企業、法人もしくは機関、または、この州もしくはその機関またはこの州の下位団体により、人種、肌の色、信条または宗教を理由に、差別されない。

from sales and use taxes] ⁵⁹ が、育毛剤や男性用デオドラントを含む医療用品に対して、売上税や使用税を非課税としている (New York Codes, Rules and Regulations 528.4 [Drugs and medicines; medical equipment and supplies]) 点を指摘した。原告は、本件において、裁判所に対して、NY州税法は違憲である旨の宣言的判決、差止め命令および損害賠償を求めた。

これに対して、本件被告であるNY州側は、女性が使用するタンポン物品（女性用生理処理用品）は、非課税となる「医療機器 (medical devices)」ではなく、「日常の身体機能を維持し、かつ、個人の清潔さを維持する (to control a normal bodily function and to maintain personal cleanliness)」ための課税対象となる用品である、と主張した。

この被告側の主張に対して、原告は、連邦食品医薬品局 (Food & Drug Administration) が、タンポン物品（女性用生理処理用品）を「医療用具 (medical devices)」に分類している、と反論した。また、イリノイ州最高裁判所 (Supreme Court of Illinois) が医療用機器で

あるとの判断を下している ⁶⁰、ことを指摘した。

(5) NY州議会でのタンポン課税撤廃に向けた対応

サイバート事件訴訟が提起されてから3か月ほどして、NY州議会は、タンポン課税の撤廃（非課税）に踏み切った。その手法は、タンポン物品（女性用生理処理用品）を「医療用品 (medical products)」の分類に挿入するのではなく、タンポン物品（女性用生理処理用品）を非課税とする新たな分類 (NY税法1125条a項3号の a / N.Y. Tax Laws § 1115 (a) (3-a)) を設けることで解決を図った。改正税法 (The bill (A.7555-A / S.7838)) は、2016年7月21日にクオモ知事 (Governor Andrew M. Cuomo) [当時] の署名を得て成立 ⁶¹、2016年9月1日から施行された ⁶²。

ちなみに、NY州税法に追加された売上税・使用税の非課税規定は、次のとおりである ⁶³。

■ NY州税法1115条【売上税・使用税の非課税】a項3号のa [仮訳]

3号のa 生理用ナプキン、タンポン、パンティライナー等、女性用生理処理用品 (Feminine hygiene products, including, but not limited to, sanitary napkins, tampons and panty liners)

このNY州議会での法改正の動きを受けて、原告は、州裁判所でのタンポン課税違憲訴訟を取り下げた。原告は、タンポン課税撤廃のための法改正が実現しても、訴えの内容を改訂して、損害賠償に限定して訴訟を継続する選択もできた。しかし、原告は、その道を選択しなかった。それは、サイバート事件訴訟は、あくまでもタンポン課税撤廃を州議会に立法的な解決を促すための、いわば「呼び水」的な役割を担っていたことが、背景にあったからとみられる。

⁵⁹ New York Consolidated Laws, Tax Law - TAX § 1115 | FindLaw

⁶⁰ Geary v. Dominick's Finder Goods, Inc, 544 N.E.2d 344 (Ill. 1989) .

⁶¹ See, News, "Governor Cuomo Signs Legislation to Exempt Sales and Use Taxes on Feminine Hygiene Products," New York State (July 21, 2016) Governor Cuomo Signs Legislation to Exempt Sales and Use Taxes on Feminine Hygiene Products (ny.gov) .

⁶² NY州租税財政省告示 [NYDTF Technical Memorandum, TSB-M-16 (6) S Sales Tax: Sales and Use Tax Exemption for Feminine Hygiene Products (August 1, 2016)] Sales tax memos - 2016 (TSB-M) (ny.gov) .

⁶³ <https://codes.findlaw.com/ny/tax-law/tax-sect-1115.html>

3 フロリダ州でのタンポン課税違憲訴訟と州議会での課税撤廃の動き

2017年7月6日、フロリダ州で、州内にあるカウンティ裁判所 (Leon County Court) に、タンポン課税違憲訴訟が提起された。3月3日にニューヨーク (NY) 市にタンポン課税違憲訴訟が提起されてから4か月もたっていない。NY市での動きが国中に与える影響がいかに大きいかがわかる。

(1) タンポン課税違憲訴訟の提起

フロリダ州の訴訟は、非営利の女性権利擁護団体 (FLOW=For The Love of Women) を主宰する23歳 [当時] のタンパ市住民、カーリー・ウエンデル (Carlee Wendell) 氏が原告団の代表となって、フロリダ州財政局ほか州の機関などを相手に、集団代表訴訟 (class action) の形で起こしたものである。FLOWは、従来から、ホームレスシェルターに生理処理用品を無料配布する運動を展開している。このケースは、ウエンデル 対 フロリダ州歳入省 (Wendell v. Florida Department of Revenue) 事件⁶⁴ と呼ばれる (以下「ウエンデル事件」ともいう。)]。

(2) フロリダ州議会でのタンポン課税撤廃の動き

フロリダ州は、インペリオ・ホームルール制度を採用している。すなわち、地方団体の「純粋な地方的事務 (purely local affairs)」については、州立法府の関与 (state preemption) を排除できる仕組みになっている。言いかえると、地方団体は、「州全体にかかわる問題 (matters of state-wide concern)」を除いて、自治事務として立法しかつ執行できる。

アメリカにおいて、州や地方団体の売上税は、州税法に基づいて課税すること (state preemption) になっている州と、州が許容す

る範囲内で地方団体 (とりわけホームルール自治体) 議会は独自に法律ないし条例で税率を決めることができることになっている州がある。フロリダ州は、どちらかといえば、前者にあてはまる。

フロリダ州税法⁶⁵は、課税物品やサービスに対して6%⁶⁶の税率で売上税を課している (212.02条1項a号/212.05(1)(a))。加えて、地方団体は、最大で1.5%まで課税物品やサービスに課税することができる。マイアミ市 (city) を例にすると、同市は、フロリダ州 (state) のベिकाウンティ (county) 内に所在する。マイアミ市の消費者が負担する売上税率 [2021年] の内訳は、次のとおりである。

■ マイアミ市消費者が負担する売上税率

フロリダ州売上税	6.00%
ベिकाウンティ売上税	1.00%
マイアミ市 [シティ売上税]	—
計	7.00%

その一方で、カゼ薬、軟膏や止血などに使う家庭常備剤

(common household remedies)⁶⁷を含む「医療 (medical)」目的で費消する物品やサービスを幅広く非課税 (exemption) 取扱いとしている (212.08条2項/212.08(2) [2015])。ところが、もっぱら女性が使用するタンポン物品 (生理処理用品) を非課税物品にあげていない。原告は、こうした課税取扱いは、女性をターゲットとした性差別的課税にあたり、連邦 (合衆国) 憲法修正14条 [法の平等保護条項 (equal protection clause)] およびフロリダ州憲法1章2条 [基本権：法の下での平等保護 (Basic rights, equal before the law) 条項] に違反する、として訴えた。本件で、原告は、裁判所に対して、フロリダ州税法は違憲である旨の宣言的判決、租税徴収の差止命令および過去の徴収額の還付や訴訟費用や弁護士費用の償還を求めた。

⁶⁴ See, John Romeno, "State laws add to the cost of being a woman in Florida," Tampa Day Times (July 19, 2016). 本件は、フロリダ州議会が立法的解決をはかったことから、結審にいたらず、訴訟プロセスを追跡できる資料が少ない。幸いにも、ネット上に準備書面がアップされているので、参考までに照会しておく。本稿でも、この資料を参照した。https://www.politico.com/states/florida/?id=00000155-db9d-dc66-a3ff-ff9f8cf60000

⁶⁵ 正式には、Florida Statutes Title XIV [Taxation & Finance] チャプター212 [売上その他の取引 (Tax on Sales, and Other Transactions)]

⁶⁶ 売上税は、州6%+カウンティ/郡 (カウンティにより異なり、最高で) 1.5%が上乘せされる。

⁶⁷ フロリダ州行政法典 (Fla. Admin. Code) R. 12A-1.020 (5) .

■ フロリダ州憲法 1章 2条 [仮訳]

◎フロリダ州憲法 1章 2条 [基本権] [最終改正 2018年]

すべての自然人は、女性か男性かを問わず、法の下で平等であり、かつ不可侵の権利を有する [略]。何人も、人種、宗教、国籍、または身体的障害により、いかなる権利も奪われない。

2017年7月3日にタンポン課税違憲訴訟が提起されるおおよそ3か月前の4月5日に、フロリダ州議会には、タンポン課税を撤廃（非課税に）する改正法案（2017年下院法案7109号／HB7109）が提出された。改正法案は、2017年5月25日に可決し、5月26日に、リック・スコット州知事（Governor Rick Scott）の署名を得て成立した。そして、2018年1月1日から施行された⁶⁸。

2017年下院法案7109号（HB7109）は、通過後、チャプター2017年36号（Chapter 2017-36）と呼ばれる⁶⁹。2018年1月1日から施行される売上税法の改正案の1つが「女性のための非課税（an exemption for women）」で、タンポン物品への売上税を撤廃する次のような規定である⁷⁰。

■ フロリダ州タンポン課税撤廃規定

◎フロリダ制定法 212.08条 7項 nnn号 [経血の吸収処理に使用する用品]

経血の吸収処理に使用する用品には、本チャプターにより課される租税を除外する。本号で使う「経血の吸収処理に使用する用品（products used to absorb menstrual flow）」とは、タンポン、衛生ナプキンおよび生理キャップなど経血を吸収または処理するために使用する用品をさす。

2018年1月1日から、フロリダ州では、タンポン課税が撤廃されたことから、2018年2月に、ウエンデル事件を担当したフロリダのカウンティ裁判所は、訴えを棄却した。

3 カリフォルニア州でのタンポン課税違憲訴訟と州議会での課税見直しの動き

カリフォルニア州（加州）は、州憲法第11章3条a項、4条g項、5条および6条で、インペリオ・ホームルール制度を採用している。すなわち、ホームルール憲章を定めたカウンティやシティは、その事務については直接州憲法の定めるところによることになっており、州立法府の関与（state preemption）を排除できる仕組みになっている。

加州においては、州やカウンティその他の地方団体の売上税は、州税法に基づいて課税すること（state preemption）になっている。

加州は、物品やサービスに対して売上税を課している。税率は、7.25%である⁷¹。それに、カウンティ2.25%、地方団体の税率0.10%～1.00%が上乗せされる。

ロングビーチ市（city）を例にすると、同市は、カリフォルニア州（state）のロサンゼルスカウンティ（county）内に所在する。ロングビーチ市の消費者が負担する売上税率 [2021年] の内訳は、次のとおりである。

■ ロングビーチ市消費者が負担する売上税率

カリフォルニア州売上税	7.25%
ロサンゼルスカウンティ売上	2.25%
ロングビーチ市 [シティ] 売上税	0.75%
計	10.25%

その一方で、州税法は、一定の「生活必需」の物品やサー

ビスを非課税（exemption）取扱いとしている。例えば、調剤薬、非加工食品、飼料や肥料などは非課税となっている。しかし、もっぱら女性が使用するタンポン物品（女性用生理処理用品）は非課税物品にあげられていない。

タンポン物品（女性用生理処理用品）を非課税にするには、州税法を改正すればよい。カリフォルニア州（加州）は、リベラルな民主党支持者の多いブルーステート（blue state）の1つである。現職のギャビン・ニューサム知事（Governor Gavin Newsom）は、民主党所属である。

⁶⁸ House Bill 7109 (2017) - The Florida Senate (flsenate.gov)

⁶⁹ <http://laws.flrules.org/2017/36>

⁷⁰ <https://www.flsenate.gov/Laws/Statutes/2019/0212.08>

⁷¹ 州7.25%+地方団体0.10%～1.00%が上乗せされる。



● 加州ニューサム知事 (public use)

加州議会は、女性権利擁護団体のタンポン課税撤廃の動きに敏感である。ポピュリズム（大衆迎合）政治の視点からは、課税撤廃を支持したい。そのためには、タンポン物品を非課税にしたい。しかし、非課税措置の拡大は、実質、減税政策を実施することである。州および州内の地方団体 (localities)、つまりカウンティ (郡) やシティ (市) の税収減につながる (減収試算は約 2,000 万ドル)。財政難に苦しむ地方団体の財政をさらに逼迫化させる呼び水にもなりかねない。州法上、州が地方団体の税収減分を補償する仕組みもない。当然、州知事や州議会には、税財政面でのバランス感覚が求められる。加州でタンポン課税撤廃立法がなかなか進まない背景でもあった。

(1) タンポン課税違憲訴訟

2016年に、カリフォルニア州議会には、売上税上、生理処理用品 (sanitary napkins, tampons, menstrual sponges, menstrual cups) を非課税取引にする法案、5年間の時限立法 (日切れ法案) として提出された。法案は、州議会下院 (2016年8月18日) 可決および上院 (2016年8月23日) で可決した。しかし、当時のブラウン州知事 (Governor Brown) が拒否権を発動して審議未了となった。拒否権発動は、2,000万ドルの減収になることと、予算承認後の非課税枠の創設は予算法制上不適切であるというのが理由であった。

ブラウン州知事のタンポン課税撤廃政策の不透明さには、かねてから加州の女性権利擁護運動家が強い懸念を示していた。2016年3月23日に、ロングビーチ市に居住するニコル・デシモーネ (Nicolle DiSimone) 氏とステイ

シー・ソボ (Stacy Sobo) 氏の2人の女性がリーダーとなって、法廷闘争に打って出た。州、州知事、加州の売上税などの徴収機関である州衡平化委員会 (SBE=State Board of Equalization) 委員長を相手に、州上位裁判所サンタクララカウンティ部 (state Superior Court, Santa Clara County) に対して、タンポン税違憲訴訟を、集団代表訴訟 (class action) の形で提起した。このケースは、デシモーネ 対 カリフォルニア (DiSimone v. California et. al) 事件 [2016年]⁷² と呼ばれる (以下「デシモーネ事件」ともいう)。

デシモーネ事件で、原告は、加州のタンポン課税は、連邦 (合衆国) 憲法修正 14 条 [法の平等保護条項 (equal protection clause)] および [適正手続条項 (due process clause)] ならびにカリフォルニア州憲法 1 章 (権利宣言) 7 条に規定する「法の下での平等保護 (equal protection of laws)」条項などに違反する、として訴えた。

■ カリフォルニア憲法 1 章 7 条 [仮訳]

◎カリフォルニア州憲法 1 章 7 条 [権利宣言] [最終改正 2020 年]

人は、法の正当な手続なしに生命、自由、もしくは財産を奪われることはないし、または法の平等な保護を否定されることはない。
[以下、略]

そして、原告は、裁判所に対して、カリフォルニア州税法は違憲である旨の宣言的判決、租税徴収の差止命令および過去の徴収額の還付や訴訟費用や弁護士費用の償還を求めた。

デシモーネ事件における原告の主張をまとめると、次のとおりである。

【図表 8】デシモーネ事件での原告側の主張骨子

《問題の所在》

加州財政租税法典 (Cal.Rev. & Tax Code) は、すべての有体動産に対して、非課税にあたらぬ限り、法定率で売上税をかける (6051 条)、と規定する。一方、「必需品 (necessities)」と判断され、非課税とされる「医

⁷² なお、本件は判例集未搭載であり、裁判所の HP からは 2016 年 3 月 23 日から 7 月 22 日までの経緯、Westlaw Next からは公判審理に先立つ訴答書面 (trial pleading) を入手できた。しかし、公式な裁判資料は入手できなかった。本件の経緯については、以下の論文から引用した。See, Bridget J. Crawford and Emily Gold Waldman, “The Unconstitutional Tampon Tax,” 3 U. Rich. L. Rev. 439 (2019) .

薬品 (medicines)」を、州規則に列挙する (6369 条、18 卷加州規則典 (CCR=California Code of Regulation) 1591 条)。州課税衡平化委員会 (SBE=State Board of Equalization) は、規則において、「医療品」とは「病気の [中略] 鎮静、治療または予防のために人体の外部および内部に使用する目的の物質または調剤薬」と定義する (18 CCR 1591 条 a 項 9 号 B)。

州課税衡平化委員会 (SBE) は、医療「機器 (devices)」を非課税となる「医療品 (medicines)」に分類する。しかし、包帯 (bandages) やパッド (pads)、タンポン (tampon)、衛生ナプキン (sanitary napkins) (以下「女性用生理処理用品 (feminine hygiene products)」、「タンポン物品」という。) を、非課税となる医療機器に含めていない。これらタンポン物品なしでは、女性は、病気にならずに人体を衛生に保つことはできない。タンポン物品は、必需の医療用品であることは明らかである。

州課税衡平化委員会 (SBE) の分類は、連邦食品医薬品局 (FDA=US Food and Drug Administration) の分類とも一致しない。

州課税衡平化委員会 (SBE) のタンポン物品に関する課税取扱いは、医療品または医療機器については不正確な定義に基づくものである。男性優越主義 (male chauvinism) ないしミソジニー／女性蔑視 (misogyny) する考えに基づき、女性にタンポン税負担を不当に強要するものである。

《法的争点》

- ① 性差別的な課税を強要する問題の州の税法は、州に対して行為を義務付ける形で規定されている連邦憲法修正 14 条 [適正手続条項 (due process clause) または疑わしい類別を含む差別を禁止する同条の [平等保護条項 (equal protection clause)] に違反する。
- ② 問題の州の税法は、州憲法の [適正手続条項] や [平等保護条項] に違反する。
- ③ 州課税衡平化委員会 (SBE) 委員長の行為は、1871 年の連邦公民権法 (Civil Rights Act) の実質的な部分に相当する規定で、公務員の過失と損害賠償について定めた 42 卷合衆国法典 1983 条 (42 U.S.C § 1983) (以下「連邦法典 42 卷 1983 条」という。) に違反する。ちなみに、連邦法典 42 卷 1983 条は「州の制定法、命令、規則、慣習を口実として、合衆国憲法その他の法律で付与される権利、特権、免除をなく奪した者は、その行為により侵害を受けた当事者に責任を負うものとする。」と規定する。連邦最高裁は、この連邦法典 42 卷 1983 条のもとで、公務員は、公民権法が与える権利のみならず、憲法その他の制定法の与える権利についても損害賠償の責めを負わなければならない・・・と判示

している (Greenwood v. Peacock, 384 U.S. 808, at 829-30 (1966))。

《原告の主張》

女性用生理処理用品 (タンポン物品) は、加州税法上、本来非課税となる医療機器 (medical devices) の分類にあてはまる。にもかかわらず、その分類から外され、実質的に一般的なぜいたく品として課税されている。これは、女性であることを理由とする差別課税にあたる。女性であることは、憲法が保障する基本的な自由権である。州が、止むにやまれない重大な理由もなく、女性であることを根拠に課税することは恣意的かつ不合理である。

また、男性と女性の間での経済的な不平等につながる。連邦憲法や州憲法の [適正手続条項] や [平等保護条項] に違反する。加えて、州衡平化委員会 (BOE) 委員長は、違憲な分類に基づく女性用生理用品に対する課税を強制し性差別行為を助長している。連邦法典 42 卷 1983 条にいう「合衆国憲法により与えられる権利を侵害する行為」者になっており、損害賠償責任を負わなければならない。

デシモーネ事件において、原告は、カリフォルニア州のタンポン課税は、差別的であるだけでなく、州政府の重大な利益に資するものでもない。また、加州では、生理処理用品に課税する一方で、バイアグラは医療用必需品の 1 つとして非課税としていることなども指摘した。

当初、原告は、州、州知事に加え、州税の執行を所管する機関である加州平準化委員会 (Californian State Board of Equalization / BOE) を相手に、訴えを提起していた。裁判所は、州や州知事は被告適格を有しないとした。また、平準化委員会 (BOE) に代えて、加州租税・使用料管理省 (CDTFA=California Department of Tax and Fee Administration) を被告とすることを許可した。当事者は、正式な事実審理を経ない判決 (summary judgment) を求めた。裁判所は許可した。

裁判所は、原告が求めた過去の生理処理用品に課した売上税の徴収額について、還付を求めることができる納税者は、加州に納税した小売事業者であるとした。また、個々の小売消費者が州から直接還付を受けられる事例は極めて限定され、本件では、その例にあたらなかった。こうした理由で、裁判所は、本件を棄却した。一方、裁判所は、傍論で、加州のタンポン課税は合憲であるとし、その理由も述べた。

コラム⑤ 加州の議会システムと予算・税制改正法プロセス

カリフォルニア州（加州）憲法の規定により、加州議会（legislature）は2院制を採る。下院（Assembly／40人・任期2年）と上院（Senate／80人・任期4年）からなる。ただし、議員は、上下のいずれかまたは上下双方で、総計で12年を超えて務めることはできない。加州議会の会期（session）は、総選挙後の12月の最初の月曜日正午から2年間である（4章2条）。ただし、実際には、開催後ただちに休会、翌年の1月の最初の月曜日に再開される。年中開催である。

加州の財政年度（financial year）は、7月1日から翌年の6月30日までの1年間である。主な予算（法）制定プロセスは、次のとおり。

＜主な予算（法）制定プロセス＞

- ① 4月：州の各種機関の予算請求をするように求める。
- ② 7月9日～9月15日：州の各種機関が州知事に次年度の予算請求を提出する。
- ③ 9月～10月：州の各種機関にヒアリングを実施する。
- ④ 翌年1月10日：州知事は、州財務省（DOF=Department of Finance）の支援を得て作成した州議会の予算法案（budget bill）を提出する。上下両院には同じものを提出しなければならない。ちなみに、知事が州議会に提出する予算法案には、制度の新設や減税などの政策を実施した場合、歳出規模など財政収支が細かく記載されている。予算パッケージは、大きく裁量的経費（discretionary spending）と義務的経費（permanent or mandatory spending）にわけられる。
- ⑤ 1月～2月：各院の予算委員会（Budget and Fiscal Committee）委員長が、それぞれの委員会に州知事提出予算法案を提出する。超党派の視点から、法制分析局（LAO=Legislative Analyst's Office）が予算法案をレビューし、各種報告書を作成・公表する⁷³。
- ⑥ 3月～5月：各院の予算委員会は、予算法

案を、予算項目が関係する各院の小委員会（subcommittee）に送付する。小委員会は、ヒアリングを実施する。ヒアリング後、表決し、予算委員会に送る。

- ⑦ 5月末～6月15日：各院の予算委員会は、小委員会からの報告などを精査して、修正した予算法案を作成し、州議会本会議に提出する。（なお、上下両院の予算委員会の評価が一致しない場合には、各院3人が参加した予算両院協議会（Budget Conference Committee）が開催される。予算両院協議会は、不一致の点のみを協議する。ヒアリングは行われぬ。修正予算案を作成・表決に付す。）
- ⑧ 6月15日：州議会本会議は予算法案を過半数の賛成で可決しなければならない。法案に州知事が署名すれば成立する。州知事が拒否権を発動すれば、両院双方で、3分の2以上で可決しない限り、審議未了となる。なお、州知事は、歳出を削減・両院の承認を得たうえで予算法案（budget bill）に署名することもできる。

⑨ 7月1日：財政年度の開始

＜予算・財政・租税関連常任委員会リスト＞

- ① 歳出委員会・議会下院（Appropriation Committee, California State Assembly）
- ② 歳出委員会・議会上院（Appropriation Committee, California State Senate）
- ③ 予算財政審査委員会・議会下院（Budget and Fiscal Review Committee, California State Assembly）
- ④ 予算財政審査委員会・議会上院（Budget and Fiscal Review Committee, California State Senate）
- ⑤ 予算法委員会・議会（Legislative Budget Committee, California State Legislature）
- ⑥ 歳入租税委員会・議会下院（Revenue and Taxation Committee, California State Assembly）

（2）難産だった加州のタンポン課税非課税措置

カリフォルニア州（加州）は、同州で1933年から実施されているタンポン課税撤廃立法を、全米に先駆けて再検討した州の1つである。タンポン課税撤廃法案が、何度か州議会に提出された。最終的には時限法の形で成立にこぎつけたも

のの、過去には2度の頓挫を繰り返した。その背景には、州議会が、州憲法で歳出歳入均等予算（balanced budget）を組み、法律として成立させることを義務付けられていることなどの要因があった⁷⁴。非課税措置とこれらの要因とを両立させる道しるべを探し出せなかったのである。

⁷³ 加州の法制分析局（LAO）は、連邦の議会予算局（CBO=Congressional Budget Office）に類似する組織といえる。

①加州の立法プロセスを勉強する

次に、加州議会 (California State Legislature) タンポン課税撤廃立法をする場合の足かせともなりうる予算法 (budget act) 制定プロセス⁷⁵と税制改正法 (tax act) との関係について説明しておく⁷⁶。

加州議会は2院制を採る。したがって、予算法案、税制改正法案のいずれの場合も、法案は、州議会下院議員提出法案 (AB=Assembly Bill) か上院提出法案 (SB = Senate Bill) かのどちらかになる。

②州や地方団体の「予算」とは何か

アメリカにおいて、連邦はもちろんのこと、州や自治団体 (カウンティやシティなど) の「予算 (budget)」とは、本来的に、「法的な財政計画 (legal financial plan)」である、とされる。つまり、予算は法規範または法形式とされる⁷⁷。加えて、予算法が通過しないと、課税することまたは課税除外とすることはできないとされている⁷⁸。つまり、予算法の承認と、税法改正や

起債とは密接にリンクする。

アメリカにおいて、連邦か州かを問わず、予算編成権は議会にある。このことから、具体的な予算関連法案の作成作業は議会が行うことになる。州の場合、執行府である州知事は、予算案を議会に提出する。州知事が議会に提出する予算案は、議会における予算審議のスタート台となる。しかし、性格上は、予算要求・政策提言のようなものとみてよい。州知事が提出した予算案を参考に予算法案を策定したうえで、小委員会・委員会・本会議で審査して通過させるのは立法府である州議会である⁷⁹。

言いかえると、州議会が、知事の提出したタンポン取引を非課税とする事項を含んだ予算案を盛り込んだ予算法案を通過すれば、当該事項は、ほぼ議会で承認されたと同じになる。

③加州議会に提出されたタンポン課税非課税関連法案を読む

加州議会には、上下両院に、3年間にわたり、タンポン課税を非課税とする法案が提出された。

⁷⁴ See, Jennifer Wadsworth, 'Fight over Absurd 'Tampon Tax' Continues in California Court,' *Semjoseinside* (September 20, 2016) .

⁷⁵ See, California Senate, *The Budget Process: A Citizen's Guide to Participation* (Senate Publication) .

⁷⁶ カリフォルニア州では、州財務省 (DOF=Department of Finance) が予算編成などの事務を所管する。一方、租税の徴収部局は2つに分かれる。1つは、直接税である所得税の査定・徴収事務を所管するフランチャイズ税務委員会 (FTB=Franchise Tax Board: FTB)、そして、もう1つは、有体動産の取引を課税対象とする売上税・使用税の徴収、固定資産税などの賦課・徴収事務を所管する平準化委員会 (BOE=Board of Equalization) [委員は公選] である。

⁷⁷ わが国では、予算の性格について、予算行政説、予算法規範説、予算法律説の考え方があつた。ここでは、この問題には深く立ち入らない。邦文の分析としては、例えば、安沢喜一郎「アメリカ合衆国の予算制度」法律論叢 30巻1号、櫻井敬子「予算制度の法的考察」会計検査研究 28号 (2003年)、渡瀬義男「アメリカの予算編成過程と財政民主主義」経済研究所年報 27号 (2014年)、鈴木将覚「米国の予算審議プロセス (1) ~米国の予算決議案と歳入・歳出法案の審議」みずほレポート (みずほ総研、2005年6月15日)、石村耕治「連邦の租税立法過程および官職政治任用制度の検証」『アメリカの連邦所得課税法の展開』(財経詳報社、2017年) 第VIII部所収などを参照。ちなみに、アメリカの場合、連邦も州も「presidential system」をとる。これに対して、日本は、国は「parliamentary cabinet system / 議員内閣制」、自治体は「presidential system」を採る。

⁷⁸ See, *e.g.*, *Bashaw v. Bear Creek Valley Authority*, 287 Or. 113, 597 P.2d 822 (1979) .

⁷⁹ See, John Martinez, 'Budget Controls and Fiscal Administration,' 4 *Local Government Laws* § 26:5 (May 2021 Update) . なお、連邦の予算プロセスにおける課題は、州の予算プロセスでも共有している。課題は、「予算の法的性格」のみならず、「直接歳出 (direct expenditures) と租税歳出 (tax expenditures)」、「裁量的経費 (discretionary spending) と義務的経費 (mandatory / permanent spending)」、「歳出権限 (budget authority) と支出 (outlay)」、「予算決議 (budget resolution) と予算法 (budget act)」、「予算充当・承認プロセス (appropriation process)」、「義務的経費の増加を抑制する「PAYGO (pay-as-you-go) ルールや強制削減 (sequestration)、財政調整 (reconciliation)」などは、州の予算プロセスにまで及ぶ。連邦の予算プロセスの関する文献としては、See, Rebecca M. Kysar, 'Tax Law and The Eroding Budget Process,' 81 *Law & Contemp. Probs.* 61 (2018) ; Tim Westmoreland, 'Standard Errors: How Budget Rules Distort Lawmaking,' 95 *Geo. L. J.* 1555 (2007) . なお、租税歳出概念について詳しくは、拙論「租税歳出概念による租税特別措置の統制」『アメリカ連邦税財政法の構造』(法律文化社、1995年) 所収参照。

簡潔に説明すると、次のとおりである。

【図表 9】加州議会提出タンポン課税関連法案

① 2016年 加州議会 2015 - 16年常会提出⁸⁰
・下院法案 1561号 (AB1561) [2016年 1月 4日提出]

売上税上、生理処理用品 (sanitary napkins, tampons, menstrual sponges, menstrual cups) を非課税取引にする法案。5年間の時限立法。法案は、州議会下院 (2016年 8月 18日) 可決および上院 (2016年 8月 23日) で可決。しかし、当時のブラウン州知事 (Governor Brown) が拒否権を発動して頓挫。拒否権発動は、2,000万ドルの減収になることと、予算承認後の非課税枠の創設は不適切であることが理由。

② 2018年 加州議会 2017 - 18年常会提出
・下院法案 9号 (AB 9) [2016年 12月 5日提出 / 2017年 3月 28日修正]

売上税上、生理処理用品 (sanitary napkins, tampons, menstrual sponges, menstrual cups) を非課税取引にする法案。恒久立法。この法案では、非課税取扱いを州に限定、地方団体の売上税については継続的に課税取引とする。この法案 (AB9) は、議員に不人気で、最終的には廃案。

③ 2020年 加州議会 2019 - 20年常会
(A) 下院法案 31号 (AB 31) [2018年 12月 3日提出]

売上税上、生理処理用品 (sanitary napkins, tampons, menstrual sponges, menstrual cups) を時限的に 5年間非課税取引にする法案。法案は、州議会下院 (2020年 1月 27日) 可決および下院 (2020年 8月 23日) で可決。

(B) 上院法案 92号 (SB 92) / チャプター 34 (Chapter 34) [2019年]

ニューサム州知事が、州議会に、生理処理用品を時限的に 2年間 (2020年 1月 1日から 2021年末日まで) 売上税非課税にする事項を含む改正予算法案 (revised budget proposal / SB 92 / Chapter 34) を提出し、議会両院が 2019年 6月 27日に全会一致で承認、州知事の署名を得て成立。

下院法案 31号 (AB 31) と上院法案 92号 (SB 92) / チャプター 34 (Chapter 34) は、その後両院合同協議会で調整。

④ 2019年上院法案 92号 (SB 92) の分析

カリフォルニア州のニューサム知事が、州議会上院に提出し、2019年 6月 27日成立したタンポン物品 (生理処理用品) を課税除外にする項目を含んだ予算関連法案上院 92号 [予算および財政審査、課税に関する委員会 (SB92 Committee on Budget and Fiscal Review, Taxation)] : チャプター 34 [Chapter 34]⁸¹ の関連部分を抽出し、抄訳 (仮訳) すると、次のとおりである。

【図表 10】予算関連法案 92号 [予算および財政審査、課税に関する委員会]

予算関連法案に直ちに効力を与えるために、政府組織法典 (Government Code) 15676.2条の追加や廃止、ならびに課税に関して歳入・租税法典 (TRC = Revenue and Tax Code) の 6041.1条、5041.2条、6041.5条、6203条、6203.1条および 7262条を改正し、かつ 6363.9条、6363.10条および 6487.07条を追加することで歳出承認するための法律
[2019年 7月 27日に知事が署名]
[2019年 7月 27日に州務長官に提出]

● 2019年予算関連法案 92号 [予算および財政審査、課税に関する委員会] (抄訳)

(1) 現行法は、州政府内に租税審判所 (OTA=Office of Tax Appeals) を設けている。審判所 (OTA) は、加州租税・使用料管理省 (CDTFA=California Department of Tax and Fee Administration) が所管する各種租税や使用料等やフランチャイズ租税委員会 (Franchise Tax Board) が所管する州個人所得税ならびに法人フランチャイズ税および法人所得税に関する審査請求にかかる不服申立ての事務処理を担当している。現行法は、審判所 (OTA) 内に、3人の行政法審判官 (administrative law judges) からなる租税審判部 (TAP=tax appeals panels) を設けている。

本法案は、2030年 1月 1日前までの間、租税審判所 (OTA) 内に、租税審判部 (TAP) に代えて、不服申立人は、次の場合に、1人の行政法審判官から審査を受けられる手順を導入するように求めている。争訟総金額が、過料や使用料等を含めて、加州租税・使用料管理庁 (CDTFA) が所管する個人所得税、使用料また

⁸⁰ カリフォルニア州 (加州) 議会 (California State Legislature) は、加州憲法の規定により、会期 (session) は、総選挙後の 12月の最初の月曜日正午から 2年間である (4章 2条)。ただし、開催後ただちに休会、翌年の 1月の最初の月曜日に再開される。なお、加州の財政年度は、7月 1日から翌年の 6月 30日までである。

⁸¹ file://C:/Users/ishim/Downloads/2019SB92_96%20(2).pdf

は過料が5,000ドル以下の場合、加州租税・使用料管理庁（CDTFA）が所管する事業体による租税、使用料等または過料にかかる係争金額が2千万ドル以下の場合、および、過料や手数料等を含む係争総額が5万ドル以下の場合、本法案は、これらの規定に基づいて行政法審判官が下した裁決は先例拘束性を有しないことを定めるものとする。

(2) 現行の州売上税・使用税法は、この州において小売段階で売却した有体動産の売上から得た総収入金額を基に小売事業者に対して、または、この州において保管、使用その他の消費のために小売事業者から購入した有体動産に関しこの州での保管、使用その他の消費に対して、租税を課す。売上税・使用税法は、これらの租税に対するさまざまな非課税措置(exemptions)を規定する。

(A) [前略]

本法案は、2020年1月1日以降2022年1月1日前までの間、次の有体動産に対し、この州における売上から得た総収入金額、およびこの州での保管、使用その他消費にかかる売上税・使用税を非課税とする。乳児、幼児、児童用のおむつ(diapers)、および、タンポン(tampons)、特定の衛生ナプキン(specified sanitary napkins)、生理用スポンジ(menstrual sponges)および生理用キャップ(menstrual caps)のような生理処理用品(menstrual hygiene products)。本法案は、州財務省(DOF = Department of Finance)に、2020年5月15日以降、仮に本法で非課税としないとしたら、2011年地方団体歳入会計(Local Revenue Fund 2011)に計上されることになる総額を見積もるように求める[以下、略]。

**カリフォルニアは、次のように法改正をする
(CALIFORNIA DO ENACT AS FOLLOWS:)**

第1条

州政府組織法典(Government Code)に15676.2条を追加し、次のように規定する。

15676.2条

(a) 項 15670条(c) 項

Section 15676.2 is added to the Government Code, to read:

15676.2条c項にもかわらず、次のいずれかの号に該当する場合には、不服申立てをした者が1人の行政法審判官の審査を受けることを選択できる。

(1) 不服申立てが、財政・租税法典(RTC = Revenue and Taxation Code)第2部パート10(17001条以下)の個人所得税法(Personal Income Tax Law)に基づ

いて課された租税、使用料または過料の場合で、争点総額が、過料や使用料を含め五千ドル(\$5,000)以下のとき。

(2) 不服申立てが、加州租税・使用料管理省が所管する租税、使用料または過料の場合で、次の要件を充たすとき。

[以下、第2条～第6条まで邦訳省略]

第7条

財政・租税法典6363.9条は、次のように改正される。

6363.9条

(a) 項 2020年1月1日以降、この州における乳児、幼児および児童用としてデザインされた、製造された、加工された、仕上げされたまたは包装されたおむつ(diapers)にかかる売上から得た総収入金額、およびこの州での保管、使用その他消費にかかる売上税・使用税を非課税にする。

(b) 項 本条は、2022年1月1日にその効力を失うものとする。

第8条

財政・租税法典6363.9条は、次のように改正される。

(a) 項 2020年1月1日以降、この州における生理処理用品(menstrual hygiene products)にかかる売上から得た総収入金額、およびこの州での保管、使用その他消費にかかる売上税・使用税を非課税にする。

(b) 項 本条にいう「生理処理用品(menstrual hygiene products)」とは、次のもののみをいう。

(1) タンポン(Tampons)

(2) 衛生ナプキン。ただし、もっぱら生理処理用としてデザインされかつ表示されたもの

(3) 生理用スポンジ(Menstrual sponges)

(4) 生理用キャップ(Menstrual cups)

(c) 項 本条は、2022年1月1日にその効力を失うものとする。

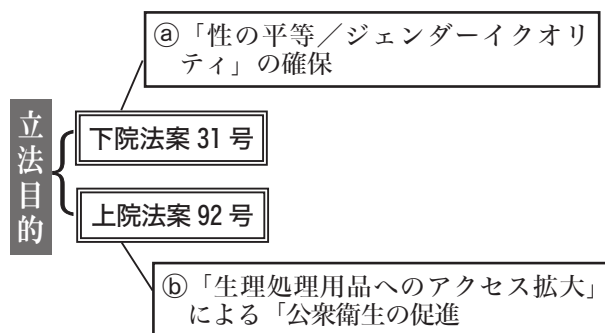
以上のようなタンポン物品(生理処理用品)に対する非課税措置を盛った法律からわかることがある。それは、加州の場合、非課税措置が、2020年1月1日から2011年12月までの2年間のサンセット法(日切れ法/時限法)になっていることである。当初、議会下院は10年間の非課税を提案した。その後、州知事室(Governor Newsom's Office)と議会上院が協議し、2年に決めた。日切れ法にした理由は、カリフォルニア州(加州)憲法にある。憲法は、恒久増税には、住民投票を求めている。また、

憲法には、均衡予算 (balanced budget) を義務付ける条項もある。州知事は、何とか非課税の形を整えた。しかし、2年間の時限措置 (サンセット / sunset) ということからわかるように、この問題に対する消極的な対応に終始した感拭えない。

日 (sun) は、2021年末に沈む (set)。再び、日が昇るカリフォルニアにするためには、非課税措置の更新か、この措置の恒久化が要る。カリフォルニア州住民は、減税志向が強い。タンポン物品非課税を更新する、または恒久化するのは、法的にも、政治的にも必ずしも容易ではない実状にある。

⑤ 2つの法案の「立法目的」を比べる

2019年下院法案31号 (AB31) は、立法目的として、加州税法における「性の平等 / ジェンダーイクオリティ (gender equality)」の確保をあげる。これに対して、2019年上院法案92号 (SB92) / チャプター34 (Chapter34) は、「生理衛生用品を入手できる機会を広げ、かつ、当該用品にアクセスする機会を広げることにより、公衆衛生を促進すること」をあげる。



どちらの立法目的にも理があるように見える。しかし、「タンポン課税は憲法違反」を旗印に女性権利擁護運動や裁判闘争を進める側の人たちには、違うように見える。むしろ、2019年上院法案92号の立法目的㉒は、「カリフォルニア税法における性差別的な課税は人権侵害」という争点をはぐらかす、目潰しを食わせる効果があるように見える。

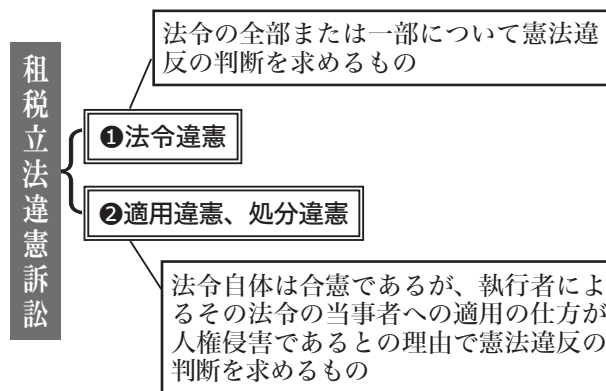
生理処理用品を非課税とする立法目的が、㉑「性の平等 / ジェンダーイクオリティ」の確保にあるとする。この場合には、人権侵害を根拠にタンポン課税の違憲性を問う憲法訴訟において、原告側に有利に働く可能性がある。逆に、生理処理用品を非課税とする立法目的が、㉒「生理

処理用品へのアクセス拡大」による「公衆衛生の促進」にあるとする。この場合には、人権侵害を根拠にタンポン課税の違憲性を問う憲法訴訟では、消極的に作用するおそれもある。

言いかえると、生理処理用品を非課税とする立法の目的が、㉑「性の平等 / ジェンダーイクオリティ」の確保にあるとすると、連邦 (合衆国) 憲法修正14条 [法の平等保護条項 (equal protection clause)] やカリフォルニア州憲法1章 (権利宣言) 7条に規定する「法の下での平等保護 (equal protection of laws) 条項」違反を問いやすい。一方、㉒「生理処理用品へのアクセスの拡大」、「公衆衛生の促進」が目的であるとなると、州住民が憲法訴訟で正義を求め、勝利を収めるのは容易でなくなる。今回のタンポン物品への非課税措置は2年間の時限である。この措置が更新されないと、新たな違憲訴訟も必要になる。その場合には、改めて非課税とした立法事由が㉑か㉒かで、違った結果にいたる可能性もあるのではないか。

⑥ アメリカの租税立法違憲訴訟の類型

納税者が違憲立法 (税法令) 訴訟を起こすとする。この場合、納税者には大きく、次の2つの選択がある。



1つは、①「法令違憲 (facial constitutional challenge / facial invalidation of statutes)」を求める争う方法である。これは、税法の全部または一部について憲法違反の判断を求めるものである。そして、もう1つは、②「適用違憲 (as-applied constitutional challenge)」または「処分違憲」を求める争い方である。これは、税法自体は合憲であるが、執行者によるその法令の当事者への適用の仕方が人権侵害であるとの理由で憲法違反の判断を求めるものである⁸²。

⑦タンポン課税違憲訴訟の実際

2019年上院法案92号をもとに成立した加州のタンポン課税に対する非課税措置は、2年間である。この措置の期限が切れて更新されないとする。このため、生理衛生用品に売上税の課税が再開されたとする。そして、女性権利擁護運動家の人たちが、これを不服として、加州を相手に違憲訴訟を起こすとする。この場合、①法令違憲を問う形か、②適用違憲を問う形か、いずれかの選択が可能である。

州の売上税は、小売事業者が納税義務者となる租税である。消費者は、担税者 (tax bearer) の地位にある。つまり、生理処理用品を買った消費者は、売上税を負担する人 (担税者) であり、払った税金を課税庁に申告納付する小売事業者 (納税義務者) ではない。このことから、生理処理用品の購入の際に消費者が担税者として負担した税金を、税法が違憲であることを理由に還付を求めるとする。この場合、訴訟技術の面での精査を要する。これは、消費者 (担税者) が、税法が違憲であることを理由とし、いったん払った税金を納税義務者である小売事業者から不当利得であるとして返還請求を求めると同じである。公序則を理由に、事業者 (納税義務者) と消費者 (担税者) という私人間での憲法適用または私人間での違憲を問うような法適用技術の検討が必要になるかもしれない。

もっとも、アメリカにおいては、わが国でいう主観訴訟か客観訴訟かの色分けは、はっきりしない。それに、訴訟適格があるかどうかは、「事件または争い (cases or controversies)」の有無が決め手となる。この点は、連邦の民事租税訴訟 (わが国でいう租税行政訴訟に相当) でも、州の民事租税訴訟でも、変わらない。

いずれにしても、加州におけるタンポン課税違憲訴訟は、*DeSimone v. California et. al* 事件 [2016年] によると、加州租税・使用料管理省

(CDTFA=California Department of Tax and Fee Administration) を被告とする、集団代表訴訟 (class action) となるものと解される。また、すでにふれたように、訴訟形態は、①法令違憲を問う形か②適用違憲を問う形となる。

憲法訴訟が提起され、裁判所が違憲審査を開始するとする。この場合には、まず、問題とされた税法の立法意思 (legislative intent)、立法目的 (legislative purpose) を精査することになる。この際に、税法のなかに、女性が使用する生理処理用品を非課税とするのは「性の平等/ジェンダーイクオリティ」の確保、つまり性差別の解消にあると書かれていれば、裁判所は立法者 (州議会) の意思を判断しやすい。裁判所は、非課税措置の不継続は、連邦 (合衆国) 憲法修正14条 [法の平等保護条項 (equal protection clause)] およびカリフォルニア州憲法1章 (権利宣言) 7条に規定する「法の下での平等保護 (equal protection of laws) 条項」に違反するとの結論を書きやすい。一方、税法のなかに、女性が使用する生理処理用品を非課税とするのは「生理処理用品へのアクセスの拡大」、「公衆衛生の促進」が目的であると書かれているとする。この場合、裁判所は、性の平等/ジェンダーイクオリティを理由に違憲判断をくだすことに躊躇しかねない。ひいては、憲法訴訟で違憲判決を期待する女性権利擁護運動家の人たちにマイナスに作用するのではないか。

⑧予算法の縛りと女性の権利擁護との両立に苦心

カリフォルニア州のニューサム知事は、女性差別課税の典型とされるタンポン課税の完全撤廃には慎重な姿勢を崩さない。州憲法の予算関連条項を優先させようとするからである。しかし、前進するのに時間がかかり過ぎる。

タンポン課税撤廃を求める女性権利擁護団体は、知事の優柔不断な姿勢には苦言を呈してい

⁸² 詳しくは、See, Alex Kreit, "Making Sense of Facial and As-applied Challenges," 18 Wm. & Mary Bill of Rts. J. 657 (2010); Richard H. Fallon, "As-Applied and Facial Constitutional Challenges and Third-Party Standing," 113 Harv. L. Rev. 1321 (2000). また、拙論「租税立法 (税法令) 違憲訴訟と立法裁量論」税制研究第70号70頁 (2016年)。わかりやすい解説としては、拙論「租税立法違憲訴訟と立法裁量論」『現代税法入門塾 [第10版]』注40・123頁以下所収参照。なお、わが国においては、アメリカ法での展開を参考にして、法令違憲と適用違憲/処分違憲の分類、定義等について土着の議論展開をみている。わかりやすい解説としては、例えば、山本龍彦「適用審査と適用違憲」〔曾我部真裕ほか編〕『憲法論点教室』37～38頁 (日本評論社 2012年)。

る。そして、2021 年末の日切れを待たずに再びタンポン課税撤廃運動を活発化させている。カリフォルニアは、ブルーステート（民主党支持者の多い青い州）である。女性権利擁護団体の多くは、民主党所属のニューサム州知事支持である。しかし、タンポン課税撤廃運動は、超党派の色合いが濃い。民主党支持か、共和党支持かは深く問わない。

■おむつと生理衛生用品売上税 2 年間非課税のお知らせ
カリフォルニア州租税行政省



SPECIAL NOTICE

CALIFORNIA DEPARTMENT
OF TAX AND FEE
ADMINISTRATION
450 N Street
Sacramento, CA 95814

GAVIN NEWSOM
Governor

NICOLAS MADUROS
Director

COTFA WEBSITE
www.cotfa.ca.gov

CUSTOMER SERVICE CENTER
1-800-400-7115

CRS
711

Diapers and Menstrual Hygiene Products Are Exempt from Sales and Use Taxes Effective January 1, 2020 through December 31, 2021

Beginning January 1, 2020 and through December 31, 2021, the sale and use of diapers and menstrual hygiene products are exempt from tax. Accordingly, retailers of these items should not charge or collect sales or use tax on these items during this period.

Senate Bill 92 (Stats. 2019, ch. 34), signed into law on June 27, 2019, provides the exemption for the below products:

- Diapers means diapers that are designed, manufactured, processed, fabricated, or packaged for use by infants, toddlers, and children.
- Menstrual Hygiene Products means tampons, sanitary napkins primarily designed and labeled for menstrual hygiene use, menstrual sponges, and menstrual cups.

If you are a retailer who sells diapers and/or menstrual hygiene products, you should continue to include your sales of these items in your reported total gross sales on your sales and use tax return. However, you will claim the deduction for these sales on your return as "diapers" and/or "menstrual hygiene products" on and after January 1, 2020 through December 31, 2021.

For more information

If you have additional questions regarding this notice, you may call our Customer Service Center at 1-800-400-7115 (CRS:711). Customer service representatives are available Monday through Friday from 8:00 a.m. to 5:00 p.m. (Pacific time), except state holidays.

ニューサム州知事は、一時、リコール（解職）請求の嵐のなかに身を置いていた。コロナウイルスウオーズ（コロナウイルス戦争）への当初の対応が厳格であった割には効果が十分ではなかったし、「出口戦略」の失敗を問う住民からの批判が原因である⁸³。責任追及はトランプ支持者らの「陰謀」、とのうわさも飛び交う。

4 オハイオ州でのタンポン課税争訟と州議会での課税見直しの動き

オハイオ州の約 300 万人の女性が 1 人あたり購入する生理処理用品代は年平均 70 ドルとの積算が示されている。

オハイオ州では、2013 年と、比較的早い時期からタンポン課税違憲争訟が提起され、行政不服や司法手続を通じた課税見直しが試みられてきた。また、州議会には、2016 年に、タンポン課税廃止法案が提出されている。この法案は成立にはいたらなかった。オハイオ州司法、州第 10 控訴区控訴裁判所 (Ohio Court of Appeals, 10th Appellate District) (以下「州控訴裁判所」、「本件控訴裁判所」、「控訴裁判所」、「本裁判所」または「裁判所」という。) は保守的な法解釈を試み、2019 年末に、当時の州タンポン課税は性差別的な課税には当たらないとし、納税者側の訴えを退けた。

しかし、今や、タンポン課税の見直しは、アメリカ政治の常識となってきた。司法判断がどうであれ、州立法府は選挙民の声に応えざるを得ない状況に置かれていた。2019 年に、再度、オハイオ州議会にタンポン課税廃止法案が提出された。この法案は超党派の賛成を得て成立し、2020 年 4 月 1 日に発効した⁸⁴。この立法により、州控訴裁判所の判断は、事実上失効した。

これまで、ニューヨーク (NY) 州やカリフォルニア州のようなブルーステート [民主党支持者の多い青い州] でのタンポン課税見直しの動向を中心に分析してきた。なかでも、州における州知事（執行部）と議会との関係、州議会での予算法案と税法案の審査プロセス、憲法訴訟の作法などを点検してきた。

オハイオについても、州知事と州議会とのせめぎあいなど「リアルポリティクス」は、他の

⁸³ ニューサム知事は、厳しい新型コロナウイルス対策を実施したことから、共和党支持の州住民からの批判が強まり、リコール投票が実施された。加州の州務長官は 2021 年 4 月 26 日、知事のリコール（解職請求）の発議に必要な署名数に達したと発表した。署名数はおおよそ 162 万件で、リコールに必要なおおよそ 149 万件を超えた。ニューサム知事は 26 日、ツイッターで、トランプ支持者、共和党主導のリコール運動に反発した。リコール投票は 9 月 14 日に実施された。投票では、有権者の 60% の信任を得て続投が決まった。See, Ronald Brownstein, The Trouble With the Gavin Newsom Recall, The Atlantic (May 13, 2021) .

⁸⁴ See, Danae King, "Pink tax to end in Ohio, though advocacy far from over," The Columbus Dispatch (Nov. 9, 2019) .

州とあまり変わらない。紙幅の都合も織り込んで、オハイオ州については、まず、(1) 州議会のタンポン課税見直しの経緯にふれる。次に、(2) タンポン課税違憲訴訟における納税者側(原告)の主張と裁判所の判断で示された法解釈や先例などを深読みしてみる。

(1) オハイオ州におけるタンポン課税見直しの経緯

オハイオ州は、課税対象物品やサービスに対して売上税(使用税も含む。以下同じ。)を課している。2021年現在の州の売上税率は、5.75%である。これに、地方団体分、最高で2.25%がかかる。州内には554の地方団体があるが、平均で税率は1.407%である。消費者は、課税物品やサービス購入の際に、平均で7.157%の売上税を負担する⁸⁵。

なお、オハイオ州においては、カウンティ自体は、売上税を課していない。ただし、同じカウンティ内に所在する地方団体は同一税率の仕組みを採っている。

コロンバス市(City of Columbus)を例にすると、同市は、オハイオ州(state)のフランクリンカウンティ(Franklin County)に所在する。コロンバス市を含むこのカウンティに所在する他の地方団体の売上税率は同じ7.500%(州5.75%+1.25%+0.5%)である。コロンバス市の消費者が負担する売上税率[2021年]の内訳は、次のとおりである。

■ コロンバス市消費者が負担する売上税率

オハイオ州売上税	7.25%
フランクリンカウンティ売上税	2.25%
コロンバス市[シティ]売上税	0.75%
特別売上税	0.50%
計	10.25%

上税を非課税とした。

読者の便宜を考え、はじめに、オハイオ州におけるタンポン課税見直しにいたるまでの経緯をアバウトにまとめて紹介すると、次のとおりである。

【図表11】オハイオ州におけるタンポン課税廃止の経緯

- ・2016年3月14日
州住民が州控訴裁判所に、タンポン課税違憲訴訟を提起。裁判所は、原告に不服申立手続を踏むように求め、訴えを却下
- ・2017年2月9日
原告は、州租税不服審判所(BTA)に不服申立て
- ・2017年
タンポン課税を撤廃する改正法案が、はじめてオハイオ州議会に提出されたが、審議未了。
- ・2018年2月20日
州租税不服審判所(BTA)は、不服申立てを棄却
- ・2018年12月5日
州議会下院がタンポン課税に対する州売上税非課税法案(下院法案545号)を提出
- ・2019年2月12日
州議会下院にタンポン課税に対する州売上税非課税法案(下院法案19号)を提出
- ・2019年10月23日
州議会上院がタンポン課税に対する州売上税非課税法案(上院法案26号)を可決
- ・2019年11月6日
州議知事が法案(上院法案26号)に署名、成立
- ・2019年12月31日
州控訴裁判所が、タンポン課税違憲訴訟を棄却
- ・2020年4月1日
タンポン物品に対する州売上税非課税措置発効

(2) オハイオ州でのタンポン課税見直しのかけ引き

オハイオ州は、州憲法で、インペリオ・ホームルール制度を採用する(第18章第7条[自治体憲章(Municipal charter)])。すなわち、ホームルーム憲章を持つ地方団体の「純粋な地方的事務(purely local affairs)」については、州立法府の関与(state preemption)を排除できる仕組みになっている。言いかえると、地方団体は、「州全体にかかわる問題(matters of state-wide concern)」を除いて、自治事務として立法しかつ執行できる⁸⁶。

アメリカにおいて、州やカウンティその他の地方団体の売上税などの税金は、州税法に基づいて課税すること(state preemption)になっ

⁸⁵ See, Ohio: Sales tax Handbook 2021. <https://www.salestaxhandbook.com/ohio/rates>

⁸⁶ See, Note, "Ohio Municipal tax power under home-rule provisions of constitution," 86 Ohio Jur. 3d Taxation § 22 (3d ed., June 2021).

ている州と、州が許容する範囲内で地方団体（とりわけホームルール自治体）議会は独自に税率を決めることができることになっている州がある。オハイオ州は、売上税についてどちらの仕組みになっているのか明確な線引きをするのは難しい。前者と後者双方にあてはまる州ともいえる。すなわち、この州では、州・地方団体共通の税目である売上税については、非課税措置を含め、州法で大枠を規定する。その一方で、地方団体は州法で規定された税率の範囲内で自主的に税率を策定できる権限を有している。

一般に、アメリカの多くの地方団体は、所得税を導入していない。言いかえると、所得税は州が導入している。しかし、オハイオ州は異なる。州内にある593の地方団体は、地方所得税を設けてその住民を対象に課税している⁸⁷。

ちなみに、オハイオ州憲法は、州・カウんティ・地方団体の課税権（taxing power）について、次のように規定する。

■ オハイオ州憲法の地方団体の課税権への州の介入権【仮訳】

・第13章[法人(Corporations)]第6条[シティ等の組織 (Organization of cities, etc.)]

州議会は、一般法に基づき、シティやビレッジ法人の組織について規定し、かつ、その課税 [中略] の権限の濫用がないように規制するものとする。

・第18章 [自治体法人 (Municipal Corporations)] 第13条 [課税、借入、報告および会計]

州議会は、地方目的での課税および借入 [中略] をする自治体の権限を制限するための法律を制定することができる。

2016年に、オハイオ州議会 (General Assembly) に、同州初のタンポン課税撤廃 (非課税) 法案が提出された。しかし、同法案は成立にいたらなかった。

オハイオ州は、レッドステート [共和党支持者の多い赤い州] である。現在、同州を率いるマイケル・デワイン州知事 (Governor Michael DeWine) [1947年生まれ] は、共和党所属である。しかし、諸州におけるタンポン課税廃止の動きを受けて、尻に火が付いた。

座視しているわけにはいなくなった。

2019年2月19日に、再度、オハイオ州議会に、タンポン課税廃止 [生理処理用品に対する州売上税非課税] 法案が提出された。(正式には、「第133回オハイオ州議会 (2019年-2020年常会) 下院法案19号 [生理に関するタンポンその他女性生理処置用品の販売にかかる売上税を非課税にするためにオハイオ州改正法典5739.02を修正するための法案 (A Bill to amend section 5739.02 of the Revised Code to exempt from sales tax the sale of tampons and other feminine hygiene products associated with menstruation)] である。

2019年下院法案19号は、タンポン物品に対する売上税を非課税とするために、次のように規定する。

■ オハイオ州法典に盛り込まれたタンポン物品に対する売上税非課税措置

オハイオ州改正法典5739.02を、次のように修正する。

法案第1条B項 次については、売上税を適用しない。

第58号 タンポン、パンティライナー、生理キャップ、衛生ナプキンその他主たる目的が生理周期に伴う女性の生理処理用品にあたる有体動産の販売 ((58) Sales of tampons, panty liners, menstrual cups, sanitary napkins, and other similar tangible personal property the principal purpose of which is feminine hygiene in connection with the menstrual cycle)

2019年下院法案19号に次いで、州議会には、同じくタンポン物品に対する売上税を非課税とする2019年上院法案26号 (2019 SB 26) が提出された。上下両院の協議を経て、2019年上院法案26号は、超党派の賛成をえて同年末に成立した。

これに伴い、オハイオ州では、2020年4月1日から、タンポン物品に対する州売上税非課税措置が発効した。このタンポン物品に対する非課税措置は、州の売上税に加えて、コロンバス市やクリーブランド市のような地方団体が課す売上税にも及ぶ。

⁸⁷ See, Joseph Henchman & Jason Sapia, 'Local Income Taxes: City and County-Level Income and Wage Taxes Continue to Wane,' Tax Foundation (Aug. 31, 2011).

(3) タンポン課税違憲訴訟

オハイオ州では、タンポン課税撤廃を求める女性権利擁護団体による法廷における動きも活発である。州議会に先駆けて、州裁判所には、早くからタンポン課税違憲訴訟が起こされている。

2016年3月14日に、ステファニー・ローヴィッツ (Stephanie Rowitz) 氏等4人は、オハイオ州のタンポン課税は違憲であるとし、オハイオ州租税長官 (Tax Commissioner of Ohio) を相手に、オハイオ州第10控訴区控訴裁判所で、集団代表訴訟 (class action) を提起した。このケースは、ローヴィッツ 対 オハイオ州租税長官 (Rowitz v. Tax Commissioner of Ohio) 事件 [2019年]⁸⁸ と呼ばれる (以下「ローヴィッツ事件」ともいう。)⁸⁹。

ローヴィッツ事件において、原告⁹⁰は、タンポン課税は、連邦 (合衆国) 憲法修正14条 [法の平等保護 (equal protection clause)] およびオハイオ州憲法1章 (権利章典) 2条に規定する「法の下での平等保護 (equal protection of laws)」条項に違反すると訴える。

そして、タンポン物品は、売上税法上課税対象とされる人体の機能に効果を及ぼす「物

■ オハイオ州憲法1章2条 [仮訳]

◎オハイオ州憲法1章2条 [権利章典] [最終改正2018年]

すべての政治権力は人民に由来する。政府は、人民の平等保護および利益のために設けられる。[以下、略]

質 (substance)」または「健康用機器 (home health devices) にあたるのではなく、非課税とされる「薬剤 (drugs)」または「医療機器 (medical devices)」にあたりと申し立てた。本件で、原告は、裁判所に対して、オハイオ州税法は違憲である旨の宣言的判決、租税徴収の差止命令および過去の徴収額の還付や訴訟費用や弁護士費用の償還を求めた。

一方、本件被告であるオハイオ州租税長官は、オハイオ州法のもとでは、納税者が州税の還付訴訟を起こす場合には、その前に、州租税不服審判所 (BTA=Ohio Board of Tax Appeals) に不服申立てをするように求めている⁹¹。しかし、原告は、州の不服申立前置原則に従っていない。したがって、被告は、原告の訴えは不適切であるとし、裁判所にこの訴えを却下するよ

⁸⁸ なお、本件は判例集未掲載であり、公式な裁判資料を入手できなかった。本件の経緯については、以下の論文から引用した。See, Bridget J. Crawford and Emily Gold Waldman, 'The Unconstitutional Tampon Tax,' 3 U. Rich. L. Rev. 439 (2019) .

⁸⁹ オハイオ州の司法制度は、①事実審裁判所 (trial courts)、②控訴裁判所 (Court of Appeals)、③最高裁判所 (Supreme Court) の3段階からなる。①の事実審裁判所は、①民事裁判所 (Court of Common Pleas)、②自治体・カウンティ裁判所 (Municipal and County Court)、③請求裁判所 (Court of Claims)、④市長裁判所 (Mayor's Court) の4種からなる。

⁹⁰ オハイオ州の訴訟制度のもとでは、納税者が憲法訴訟を起こす場合には、第一審が州控訴裁判所 (Court of Appeals) となる。また、納税者は、州税の還付訴訟を起こす場合には、不服申立前置原則のもと、まず州租税不服審判所 (BTA=Ohio Board of Tax Appeals) に不服申立てをするようにも求められる。州控訴裁判所では、訴訟申立人を「appellant」と呼び、相手方を「appellee」と呼ぶ。それぞれ「控訴人」、「被控訴人」とも邦訳できる。しかし、当事者は司法手続では第一審となることから、わが国での呼び名などを考えに入れて、ここでは、それぞれ「原告」、「被告」と邦訳しておく。

⁹¹ ちなみに、諸州の租税不服申立制度は、州により異なる。また、不服申立前置原則を採用する州もあれば、採らない州もある。州租税不服審判所での税務争訟代理は、弁護士の独占業務かどうかはしばしば問題になる。オハイオ州では、弁護士の独占業務とされる。アメリカでは、弁護士資格の認定を各州が行っている。このことから、オハイオ州の法曹協会 (bar association) が実施する一定の試験に合格し、オハイオ州最高裁から同州内で弁護士実務を行うことを認定された弁護士以外は、州租税不服審判所 (BTA=Ohio Board of Tax Appeals) での他人の争訟代理は認められない。See, Mark A. Engel, 'Representation of Others in Administrative Tax Proceedings is Practice of Law in Ohio,' St. & Loc. Taxes Weekly (July 13, 1998) . 州によっては、インディアナ州のように、租税審判所 (tax appeals board, tax appeals tribunal) に加え、租税裁判所 (tax court) を置くところもある。租税裁判所は、州裁判所システムのなかで、独立して設けられている例、州下級審裁判所のなかに設けられている例がある。例えば、ユタ州では、州租税委員会 (Utah State Tax Commission) の裁決に不服な納税者は、ユタ州最高裁またはユタ州地方裁判所 (state District Court) 内に設置されている租税裁判所 (Tax Court Division) [Utah Code Ann. § 59-1-602 (2000)] に提訴できる。See, Mark K. Buchi, Steven P. Young, 'Utah's 'New' Tax Court- An Important Step in Leveling the State Tax Playing Field,' Utah B. J. (Apr. 2001) .

原告は、これまでオハイオ州タンポン課税を違憲としてきた①の理由に加え、②の理由をあげた。連邦食品医薬品局は (FDA=Federal Food and Drug Administration) は、女性衛生用品を「医療用器具 (medical devices)」に分類している。このことから、申立人-控訴人は、州が連邦法の分類を無視して、一般の物品として課税することは、連邦法を超越することになり、違憲であると主張したわけである。

ローヴィッツ [2019年] 事件で、控訴裁判所は、2019年12月31日の判決で、オハイオ州タンポン課税は違法ではないと判断し、訴えを棄却した。判決理由を、簡潔にまとめると、次のとおりである。

【図表16】州租税不服審判所 (BTA) の判決を是認する判決のポイント

- ① オハイオ州の不服申立前置制度のもと、先例によれば、裁判所は、事実問題については州租税不服審判所 (BTA) が下した裁断を尊重 (敬讓) するように求められる。
- ② 本裁判所は、州租税不服審判所 (BTA) が事実問題について下した裁断に従わなければならない。
- ③ 本裁判所は、オハイオ州において、タンポン物品は売上税が非課税となる「薬剤 (drugs)」、「耐久性医療具 (durable medical equipment)」または「補てつ具 (prosthetic devices)」には当たらないとした BTA の裁断を支持する。

本件で州控訴裁判所は、オハイオ州タンポン課税は違憲ではないと判断した。判決のポイントを簡潔にまとめると、次のとおりである。

【図表17】オハイオ州タンポン課税合憲判決のポイント

- ① 原告は、オハイオ州タンポン税は、連邦憲法や州憲法の「法の平等保護条項」に違反するという理由で、州租税不服審判所 (BTA) に対して違憲判断をするように求めた。しかし、BTA は、違憲審査をする権限を有する司法裁判所ではないとして、請求人の申立てを認めなかった。本裁判所は、BTA の判断を支

持する。

- ② 先例によると、裁判所は違憲立法審査権を行使する場合には、すべての制定法は合憲であるという推定のもとでその作業をすすめるのが原則とされる。このことから、本裁判所は、問われた制定法が明確に憲法条項に反するという証拠がない限り、違憲と判断すべきではないとの判断にいたった。
- ③ 訴訟当事者が違憲立法との判断を求める場合には、2つの方法がある。1つは、④法令違憲を求める (facial constitutional challenge) 方法である。そして、もう一つは、⑤適用違憲を求める (as applied constitutional challenge to a specific set of facts) 方法である。⑥適用違憲を求めた場合でも、違憲とされれば、その後の同じようなケース (similarly situated cases) にはその効力が及ぶ。しかし、④法令違憲の場合とは異なり、法令自体は無効とされない。訴訟当事者は、⑥適用違憲を求めるとき、制定法がその事実に適用されると違憲と判断できるように十分な立証をするように求められる。
- ④ 原告は、次のように主張する。①タンポン物品は、州売上税上非課税となる「薬剤 (drugs)」、「耐久性医療具 (durable medical equipment)」または「補てつ具 (prosthetic devices)」にあたる。②このことから、州が、課税となるカテゴリーに分類することは、憲法が保障する法の平等保護に反し、性差別な課税にあたる。③こうした人権侵害に結びつきやすい (impeding human rights) 課税、あるいは差別につながる傾向にある分類 (suspect classification) が許されるには、州は、やむにやまれぬ措置であることを証明するように求められる。④判例によると、州が、「やむにやまれぬ州の利益 (Compelling state interest)」を理由に人権を制限すること、または疑問のある分類の正当性を主張する場合には、「厳格審査 (strict scrutiny)」の対象となる。合憲であるとの推定は働かない。単にその合理性の有無の審査では済まない⁹⁵。したがって、政府側は、重い立証責任を負う。
- ⑤ 原告は、裁判所は本件では「厳格審査」をするように求められる、と主張する。しかし、本裁判所は、タンポン物品へのオハイオ売上税上の分類は問題がなく、かつ基本的な人権と密接に関係する厳格審査の対象となるケー

⁹⁵ なお、アメリカ憲法訴訟上、裁判所は「やむにやまれぬ州 (政府) の利益 (compelling state / government interest)」を理由に、人権の制限につながる、または性差別を助長する疑いのある分類 / グループ分けなどが関係する事例について合憲 / 違憲の判断をする場合には、「厳格審査 (strict scrutiny)」をするように求められる。審査基準は大きく、④「厳格審査」、⑤「合理的審査 (rational-basis)」、⑥「中間審査 (intermediate scrutiny)」の3つに整理されている。詳しくは、See, e.g., Caroline Marschilok, *et al.*, 'Equal Protection,' 18 Geo. J. Gender & L. 537 (2017) .

スではない、と判断する。したがって、原告の求めには理由がない。

- ⑥原告は、女性の生理が働く権利や自由に移動する権利行使の足かせになっていると主張する。しかし、タンポン物品に対する州売上税課税が、具体的にどのような人権を侵害するのかは立証をしていない。先例もあげていない。
- ⑦違憲審査が求められる場合、仮に厳格審査基準が適用にならないとしても、少なくとも「合理性審査基準 (rational-basis review) は適用になるものと解される。言いかえると、少なくともタンポン物品に対する州売上税課税が相当の合理性を有するのかが問われる。
- ⑧課税は議会が負う義務であり、納税者が納税を拒否する場合の争いにおいては、納税者が一義的に立証責任を負う。申立人—控訴人は、連邦食品医薬品局 (FDA) は、女性用生理処理用品を「医療機器 (medical devices)」に分類していることから、州が連邦法の分類を無視して、一般の物品として課税することは、連邦法を超越することになり、違憲であると主張する。州が行っている課税か非課税かの分類は恣意的、不合理であるとする。しかし、本裁判所は、州の分類は著しく不合理とは解し得ない。また、州は、FDA の分類を尊重せずに連邦法を超越して違憲なタンポン課税をしているとは解しえない。
- ⑨以上のような理由で、本裁判所は、州租税不服審判所 (BTA) の採決は、正当であると判断する。原告の訴えを却下する。

【図表 18】オハイオ州第 4 控訴区控訴裁判所ローヴィッツ [2019 年] 事件判決 [原文]

[Cite as *Rowitz v. Tax Commr. of Ohio*, 2019-Ohio-5438.]

IN THE COURT OF APPEALS OF OHIO
TENTH APPELLATE DISTRICT

Stephanie Rowitz,
Appellant-Appellant, No. 18AP-191

v. (BTA No. 2017-250)

[Jeff McClain],
Tax Commissioner of Ohio, (REGULAR CALENDAR)
Appellee-Appellee.

D E C I S I O N
Rendered on December 31, 2019

APPEALS from the Ohio Board of Tax Appeals

BEATTY BLUNT, J.

¶ 1 Appellants in this consolidated action appeal a decision from the Ohio Board of Tax Appeals ("BTA") affirming the Tax Commissioner's decision denying their applications for a refund of sales taxes they paid for purchasing feminine hygiene products.

I. FACTS AND PROCEDURAL HISTORY

¶ 2 Appellants Stephanie Rowitz, McKenna Weisbarth, Madison Weisbarth, and Jamie Weisbarth filed applications for refunds of sales tax they paid for feminine hygiene products, such as tampons and menstrual pads, to appellee Ohio Tax Commissioner Jeff McClain ("Commissioner") on May 20, 2016. They included receipts for each of their purchases with their applications.

~~~~~

(全30頁)

オハイオ州控訴裁判所のローヴィッツ [2019 年] 事件判決 [原文] の一部を、参考までに掲げておく。

前記オハイオ州控訴裁判所のローヴィッツ [2019 年] 事件判決をもう少し深読みしたい人もいると思う。そこで、アメリカの憲法訴訟における裁判所の違憲審査基準について、【コラム ⑥】でふれておく。

(4) 性差別課税撤廃で試練の州司法と州議会  
ステファニー・ローヴィッツ氏らは、オハイオ州のタンポン課税の違憲性を問うて集団代

### コラム⑥ アメリカの裁判所の違憲審査基準とは

憲法の平等保護条項 (equal protection clause) に違反する人権侵害は禁止される。したがって、連邦か州かを問わず、政府がつくった法律や分類 / グループ分けや処分などで人権を侵害された人は、政府を相手に憲法違反だとして裁判を起こすことができる。憲法違反の訴えがあれば、裁判所は違憲審査をはじめめる。裁判では、当事者は、それぞれの主張をし、裁判官が違憲か合憲かの判断をする。この場合、裁判所は、合憲であるとの推定のもとで作業を進めることはできない。もっとも、裁判所は、政府が人権の制限につながる法律、または性差別を助長する疑いのある分類 / グループ分けや政府規制、処分などを行っていると、それが「やむにやまれぬ州 (政府) の利益

(compelling state / government interest) 」を確保するため行った旨を立証できれば、違憲ではないと判断することもある。判例に従うと、裁判所は、こうした判断をする場合、「厳格審査 (strict scrutiny) 」をしなければならないことになっている。言いかえると、合憲性の推定は働かず、政府は、きわめて重い立証責任を負うことになる。

ちなみに、憲法の平等保護 (equal protection) 原則に関する違憲審査基準 (standards of review) は大きく、①「厳格審査」、②「合理的審査 (rational-basis)」、③「中間審査 (intermediate scrutiny) 」の 3 つに整理されている。

See, e.g., *Caroline Marschilok, et al., "Equal Protection,"* 18 Geo.J. Gender & L. 537 (2017).

表訴訟を起こした。しかし、州控訴裁判所は、2019年末の判決で、タンポン課税は性差別を助長するものではなく憲法の平等保護条項に違反しないとして、ローヴィッツ氏らの請求をことごとく払い除けた。リベラルな考えの住民には、この問題の解決を州の保守的な司法に求めるのはもはや望み薄である。

このような住民による法廷闘争を横目で見ながら、州の立法府、州議会は早くからタンポン課税問題の解決に動き出していた。

オハイオ州はレッドステート（共和党支持者の多い赤い州）である。この州では、州裁判所のすべての裁判官は、住民投票で選ばれる。判事候補として手を挙げるには一定の要件を充たす法曹有資格者〔州または裁判所のある地方団体の住民であること＋10年以上の弁護士経験＋70歳以下など〕でなければならない。裁判官選任投票は、議員選挙とは違い、党派性はない。とはいえ、ローヴィッツ[2019年]事件判決から垣間見えてくることがある。それは、こうした裁判官選任制度では、住民が保守的であると、裁判官の選任に影響を与え、保守的な州や地域の裁判所の判決も保守的になるというドミノ倒しのような構図にもなり得るということである。これに、アメリカ特有の陪審(jury)制度なども加わって、コミュニティにおける州裁判所の役割については、慎重な評価が要る。

オハイオ州議会でのタンポン課税見直しは、州控訴裁判所の保守的な判決が追い風になったのかどうかは定かでない。裁判はアクセルにもブレーキにもなる。タンポン課税見直しは、新たな政策課題である。こうした課題の解決の場として、政治責任を負わない州の司法に過大な期待を寄せるのは筋違いとの声もある。裁判官も、次期の住民投票のことを織り込んで判決文をまとめているかもしれないからである。裁判官は、この課題を政治にトスするには合憲判決を書かざるを得まい。

政治レベルで、性差別的であることを理由に、タンポン課税見直しをすることは、さほど難しいことではない。超党派的な政策課題だからである。ただ、消費課税(売上税)上、タンポン物品を課税の分類(classification)から非課税(exemption)の分類に移行することは、課税ベースの浸食につながる。どの州の議会も、性差別課税解消と課税ベース確保の両立に苦心しているところである。

州知事や議員が、このタンポン課税問題を放置しても、州住民の投票行動に変わりがないと読んだとする。この場合には、財政の健全化(経済的な自由)が、やむにやまれない州の利益(compelling state interest)とされ、課税見直しは難しくなる。

オハイオ州では、州知事と議会がタイアップしてタンポン課税の見直しにこぎつけた。このことは、諸州での見直しが進むなか、州知事も議員も、アメリカ政治の常識的な流れには逆らわない方が得と見たからかもしれない。

## ◆連邦でのタンポン課税の展開

これまで、アメリカ諸州でのタンポン課税撤廃の動きを紹介してきた。これからは、タンポン課税の取扱いについて、連邦では、どのような動きがあるのかを紹介する。

連邦税法(内国歳入法典/IRC=Internal Revenue Code、以下「IRC」ともいう。)は、「医療費控除(medical and dental expenses deduction / medical expenses deduction)」制度を置いている。個人納税者は、本人や扶養家族のために「医療(medical care)」目的で支払った費用について、所得税計算上、法定限度内で所得控除ができる(IRC213条)。

アメリカは、先進諸国では唯一、国民皆健康保険制度(universal health insurance scheme)のない国である。現役世代には公的健康保険の適用がない。そこで、一般に、勤め先が提供する民間の健康保険(職域保険)に加入して医療費支出に備える。

民間の健康保険制度は、効率性を求め絶えず変化する。近年一番の広がりを見せている健康保険モデルがある。それは、「消費者主導型医療プラン(CDHP=consumer directed healthcare plan / consumer driven health plan)」と呼ばれるものである。消費者主導型医療プラン(CDHP)とは、一言でいえば、「高騰する民間健康保険料負担の削減を優先するモデル」である。具体的にいうと「高免責・低保険料の健康保険プラン(HDHP=High deductible healthcare plan)と免責額(医療費自己負担分)をカバーするための医療費積立口座(HSA=Health savings accounts)とを組み合わせたプラン」である。このプランで、消費者である保険加入者がより高いコスト意識

を持つことができ、不必要な医療支出の抑制につながれると説く。

医療費積立口座 (HSA) プランは、企業の従業者福利厚生 (カフェテリア) プランと連動するタイプとそうでないタイプがある。労使双方が HSA に資金を拠出するタイプとそうでないタイプがある。さらに、高免責・低保険料の健康保険プラン (HDHP) と免責額 (医療費自己負担分) をカバーする医療費積立口座 (HSA) 加入とが抱き合わせになったタイプがある。

連邦税法 (IRC) は、タックスインセンティブ (税制優遇) を与えて、この消費者主導型医療プラン (CDHP) を後押しする。最も税制上有利な取扱いを受けるのは HDHP と HSA との抱き合わせになったタイプのものである。例えば、このタイプでは、医療費積立口座 (HSA) に雇用主が出した拠出金は、連邦税法 (IRC)

上、雇用主における所得計算上の費用に計上できる。一方、被用者は、適格医療費 (expenses for qualified medical care) に当てはまる拠出分については、それを医療費控除の対象にできる。また、従業者がこれら各種医療費積立口座 (HSA) から自己負担した適格医療費の払戻しを受けた分についても、原則非課税となる。

現在、議論されている連邦のタンポン課税のキーポイントは、2つある。1つは、納税者または扶養親族がタンポン物品 (生理処理用品) 購入に支出した費用は、医療費控除の対象となるのかどうかである<sup>96</sup>。そして、もう1つは、消費者主導型医療プラン (CDHP) で従業者が医療費自己負担分をカバーするために加入している医療費積立口座 (HSA) から、本人やその扶養家族のタンポン用品購入費の払戻しを受けることができるかどうかである。

### コラム⑦ 日米の健康保険と医療保険との違い

わが国では、国民皆健康保険制度 (universal health insurance scheme) のもと、全国民が加入することを義務付けた公的「健康保険」制度がある。これを基本的な保障とし、公的健康保険ではカバーされない部分【医療費の自己負担分や、健康保険の適用対象外の費用 (先進医療の技術料、入院中差額ベッド代など)】を自己資金 (貯蓄) や民間の「医療保険」の給付金で補う構図になっている。

一方、アメリカの公的健康保険は、高齢者向けのメディケア (Medicare)、低所得者・障害者・特定疾病者向けのメディケイド (Medicaid)、子ども健康保険プログラムに限られている。国民皆保険制度は検討中である。オバマ政権 (民主党) は、2010年に健康保険制度改革【Affordable Care Actによる制度改革。通称は「オバマケア (Obama care)」】を進めた。しかし、その後トランプ政権 (共和党) が誕生し、オバマケアは先行き不透明になった。ところが、2021年3月に新たなバイデン政権 (民主党) が誕生し、オバマケアは再び軌道に乗った。そして2021年6月17日に、連邦最高裁判所は、共和党主導の州知事らからのオバマケアは違憲との訴えを訴訟適格がないとして退け、事実上の合憲の判断をくだした。また、バイデン政権は、新たな公的皆健康保険制度創設を打

ち出している。今後、アメリカの公的健康保険制度は大きく前進すると期待される。

いずれにせよ、アメリカでは、公的健康保険制度 (メディケア、メディケイドなど) の対象とならない人たちは、従来から民間健康保険を幅広く利用してきている。とりわけ、企業で働く現役世代は、企業 (雇用主) が提供する健康保険 (職域保険) に加入している。

#### ◎ 2020年の健康保険加入状況 (連邦統計局)

- 健康保険非加入者 (無保険者) [人口の8%]
- 健康保険加入者 [人口の92%]
  - ①民間保険加入者 [人口全体の68.0%]
    - ①職域 [人口全体の56.4%]
    - ②個人 [人口全体の10.2%]
    - ③国防厚生管理本部 (TRICARE) [人口全体の2.6%]
  - ②公的保険加入者 [全体の43.1%]
    - ①メディケア [全体の34.1%]
    - ②メディケイド [全体の18.1%]
    - ③その他 [全体の1.0%]

\* U.S. Census Bureau, Health Insurance Coverage in the United States : 2019 Current Population Reports (Sep.2020) . Health Insurance Coverage in the United States: 2019 (census.gov) .

<sup>96</sup> アメリカの多くの州では州所得税 (state individual income tax) を採用している。多くの場合、連邦の課税ベースをもとに州所得税を課す。その一方で、独自の課税ベース、人的控除仕組みを採用する州もある。仮に、連邦議会が、タンポン物品の購入費用を医療費控除の対象に追加しても、所得税を採用する各州が連邦に追従するとは限らない。



また、アメリカの民間の健康保険プランは、次のように推移してきた。

①インデムニティ／従来型 (indemnity) 健康保険プラン

加入者が医療機関を自由に選び、保険者からその医療機関に出来高払いで支払われる従来型・伝統的なプラン。現在、わが国は、インデムニティ型のもとにある。

②マネジドケア型 (managed care) 健康保険プラン

③高免責・低保険料 (HDHP) 健康保険プラン＋医療費積立口座 (Health savings accounts) プラン

②「マネジドケア型 (managed care) 健康保険プラン」とは、企業 (雇用主) は、保険会社が組織した民間の健康保険ネットワークと提携して加入者であるその企業の従業者に保険を提供するプランである。アメリカには、HMO (Health Maintenance Organization)、PPO (Preferred Provider Organization)、EPO (Exclusive Provider Organization) の3大健康保険ネットワークがある。HMOは、かかりつけ医 (Primary Care Physician) を決め、原則的にその主治医を通して治療を受ける仕組みである。PPOは、保険会社と契約したネットワーク内から好きな医療機関を選べる。ネットワーク外の医療機関を利用した場合には自己負担が通常より高くなる。EPOは、医療機関をネットワーク内から好きに選べるが、緊急時を除き、ネットワーク外の医療機関での治療には保険が適用されない。

次に、③「高免責・低保険料 (HDHP) 健康保険プラン＋医療費積立口座 (Health savings accounts) プラン」とは、近年、急激に伸びてきている抱き合わせプランである。HDHP (High Deductible Health Plan) とは、「免責額 (deductible) が高く保険料が安い医療保険」をさす。前記②マネジドケア型健康保険プランには、医療費と保険料の高騰を招いているとの批判があった。そこで、コスト抑制の切り札として新たに登場してきたプランである。消費者主導医療プラン (CDHP=consumer directed health plan / consumer driven health plan) とも呼ばれる。HDHP (高免責・低保険料健康保険) は、見方を変えると、消費者／加入者の危険負担の高いプランでもある。そこで、医療費の自己負担分などの資金をサポートするための各種「医療費積立口座 (Health savings accounts)」プラン (IRC223条) と抱き合わせにしたわけである。主な医療費積立口座プランとしては、①HAS (医療費貯蓄口座 / health savings accounts)、②

HRA (医療費払戻口座 / health reimbursement arrangements)、③FSA (フレキシブル出費口座 / flexible spending accounts) がある。これら医療費積立口座プランでは、①健康保険と抱き合わせが強制、②・③では、任意である。

HSAは、医療関連コストの削減のみならず、企業のカフェテリア (従業員福利厚生) プラン、金融サービス機関の新規事業参入など多様な政策目的を併せ持つ。従業者にとっては、HSA＋の高免責・低保険料健康保険 (HDHP) プランと従来型のマネジドケア型健康保険プラン (HMO、PPO等) の選択は至難である。雇用主は十分な説明責任を果たす必要がある。

ちなみに、アメリカの健康保険や医療費控除関連の法令や文献には、「medical care」や「health care」という言葉が頻繁に出てくる。この場合の「medical」、「health」の言葉は、相互に「健康」、「医療」の意味で使われている。言い方を変えると、言葉の選択は厳密ではなく、アバウトに使われている。本稿では、基本的な公民の保険には「健康」、免責・自己負担の医療費支払をカバーする付加的な医療プランには「医療」の邦訳をあてる

次に、法令に盛り込まれた「medical」、「health」の言葉の邦訳についてである。内国歳入法典 (IRC) 213条は、「医療、歯科治療等の費用 (Medical, dental, etc., expenses)」の表題で、いわゆる「医療費控除 (medical and dental deduction / medical expenses deduction)」について規定する。また、213条d項【定義】において、「医療 (medical care)」についてその範囲を明確にしている。

以下に、読者の便宜のために主な規定を抄訳 (仮訳) しておく。

《IRC 213条【医療費控除】規定の抄訳》

IRC 213条 [医療、歯科治療等の費用]

第a項 [控除額]

その課税年において、納税者、その配偶者または扶養者 [中略] の医療 (medical care) のため支払われた費用で、[中略] 保険等により補償されない分について、調整総所得 (AGI) の7.5%を限度として、控除を認めるものとする。

第b項 [治療薬および医薬品に関する制限]

前記第a項に基づく当該課税年に治療薬 (medicine) および医薬品 (drugs) に支払った金額の計算をする場合、当該治療薬および医薬品とは、処方薬 (prescribed drug) またはインスリンをさす。

第c項 [訳・省略]

第d項 [定義]

第1号 本条において、「医療 (medical care)」の文言は、次に支払った金額を指す。

(A) 病気の診断 (diagnosis)、矯正 (cure)、

緩和 (mitigation)、治療 (treatment) もしくは予防 (prevention)、または体の構造や機能に影響を与える目的のもの、  
 (B) 前記 (A) にいう医療に本来的かつ必須な交通費、  
 (C) (第7702条のBに定義される) 適格長期療養サービス、または、  
 (D) 前記 (A) および (B) にいう治療をカバーする (高齢者用付加的医療保険に関する社会保障法タイトル18パートBに基づき保険料として支払われた金額を含む。) 保険、または (第7702条のBに定義される) 適格長期療養サービスのための保険。ただし、本(D)

のもとでの(第7702条のBに定義される) 適格長期療養サービスのための保険に関しては、(第10号に定義される) 適格長期療養保険料にみを対象とする。

《一目でわかる医療費控除の対象となる「医療」とは》

- ①病気の診断 (diagnosis)、矯正 (cure)、緩和 (mitigation)、治療 (treatment) もしくは予防 (prevention)、または体の構造や機能に影響を与える目的のもの、
- ②前記①にいう医療に本来的かつ必須な交通費、
- ③適格長期療養サービス、または、
- ④前記①にかかる費用カバーする保険

## 1 連邦所得税上の「医療費控除」とは

連邦税法 (IRC) は、納税者が所得額を計算するにあたり、原則として、家事費 (personal, living, or family expenses) を控除することを認めていない (IRC262条a項)。この原則の例外の1つとして、「医療費控除 (medical expenses deduction)」がある (IRC213条項)。個人の課税期間は暦年、つまり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)] を使って確定申告をする。提出期限は、翌年の1月1日から4月15日である (IRC 6072条a項)。ちなみに、2020年分については、コロナ禍などの特例で期限延長および5月15日が土曜日ということもあり2021年5月17日 (月) であった。

納税者は、1月1日から12月31日までの間に、本人ならびに配偶者および扶養家族のために支払った医療費については、調整総所得 (AGI=Adjusted gross income) から控除できる (IRC213条a項)。納税者全員が医療費控除を受けられるわけではない。標準基礎控除額を超えない低所得者などは、項目別控除 (実額控除) の1つである医療費控除は受けられない。また、項目別控除 (実額控除) を受けられる納税者 (itemizer) であり、医療費控除が受けられる場合でも、適用下限額は、調整総所得 (AGI) の7.5%である。納税者が医療費控除を受けるハードル (要件) は結構高い。

## (1) 連邦所得税の基本

連邦所得税における医療費控除の所在を確認したい。そのために、まず、連邦所得税のイロハをおさらいしてみる。

一般に、個人所得課税は、課税標準 (tax base) として課税所得 (taxable income) の金額を用いる。しかし、課税所得の計算方法は、国により大きく異なる。アメリカの場合、課税所得の計算方法は、総所得総算入方式 (all-inclusive income approach, all-inclusive income concept) を基本としている。言い換えると、わが国のような、所得の種類 (区分) ごとに算出した所得額を総計する分類所得課税の考え方を明確に採り入れた形の総合課税の仕組みにはなっていない<sup>97</sup>。

また、連邦個人所得税では、申告資格 (filing status) を、次の5つに分けている。

### 【図表19】現行の連邦個人所得税の申告適格の種類

- ①夫婦合算申告 (MFJ=married filing jointly)  
 年末時点 (ただし配偶者が年中に死亡した場合にはその時点) において婚姻関係にある場合で、夫婦の所得を合算して確定申告するとき (IRC 1条a項1号・7703条a項)。
- ②夫婦個別申告 (MFS=married filing separately)  
 年末時点 (ただし配偶者が年中に死亡した場合にはその時点) において婚姻関係にある場合で、夫婦がそれぞれ個別に確定申告するとき (IRC 1条d項・7703条a項)。
- ③適格寡婦/寡夫 (qualified widower, surviving spouse)

<sup>97</sup> アメリカ連邦所得税は、わが国のような、所得の種類 (区分) ごとに算出した所得額を総計する形の総合課税は採っていない。周知のように、わが国の個人所得課税においては、総合課税方式 (comprehensive income tax system) を採る一方で、所得の性質に応じて10種類の所得に区分 (所得税法23条~30条) し、区分ごとに所得金額を計算する分類所得課税の仕組みを組み込んでいる。

寡婦／寡夫の場合で、一定の要件を充足しているときには、配偶者の死後2年間、この適格で、夫婦合算申告に適用される税率表で確定申告できる（IRC 2条a項・財務省規則1.2-2（a））。

④特定世帯主（head of household）

単身者の場合で、適格寡婦／寡夫の要件を充たしていないが、扶養親族などに対して課税年の半分を超える期間、家計維持費を負担しているときは、この適格で確定申告できる（IRC 2条b項・財務省規則1.2-2（b））。

⑤単身者（single）

前記①～④に当てはまらない者（IRC 1条c項）

こうした申告資格にそって、税率表（tax rate schedules）も、申告資格別のものが用意されている。

【図表20】申告資格の種類と適用される税率表

| 申告資格の種類                                                   | 税率表の種類 |
|-----------------------------------------------------------|--------|
| ①夫婦合算申告（MFJ=married filing jointly）（IRC 1条a項）             | 別表Y-1  |
| ②夫婦個別申告（MFS=married filing separately）（IRC 1条d項）          | 別表Y-2  |
| ③適格寡婦／寡夫（qualified widow（er）, surviving spouse）（IRC 1条a項） | 別表Y-1  |
| ④特定世帯主（head of household）（IRC 1条b項）                       | 別表Z    |
| ⑤単身者（single）（IRC 1条c項）                                    | 別表Z    |

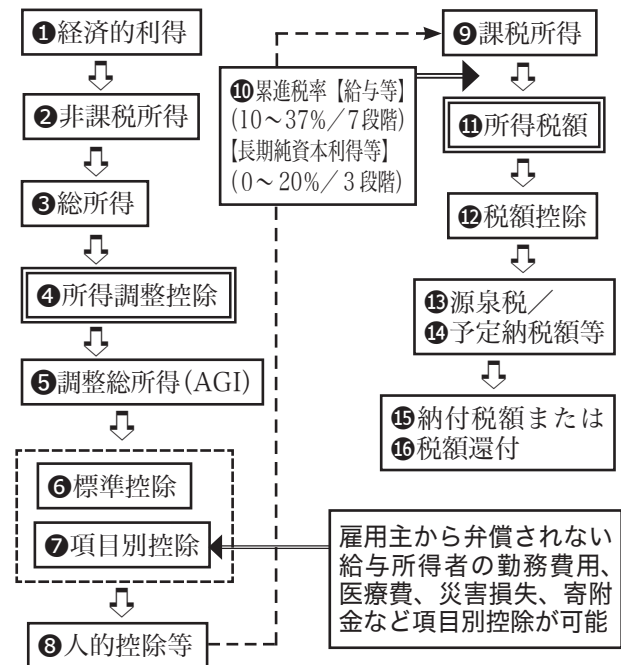
一般に、夫婦の場合、夫婦個別申告（MFS）よりも、夫婦合算申告（MFJ）が圧倒的に多いのが現実である。これは、夫婦合算申告（MFJ）は、所得の高い方の配偶者に節税効果を及ぼすことも一因である。アメリカの夫婦は、共稼ぎ夫婦（married two-earner couples）の場合、一般に妻の所得が低く、夫の所得が高い。共稼ぎ夫婦の場合で、夫婦個別申告（MFS）を選択すると、所得の高い夫の税額は増加するが、妻が負担する税額は少なくなる。これは、夫婦合算申告（MFJ）制度は、妻を所得の高い夫に節税効果を付与する存在にしているようにもみえる。

一方、片稼ぎ夫婦が夫婦合算申告（MFJ）を選択すると、税額表の作りも関係してか、夫婦総体では実質的に税負担額は少なくなる。しかし、こうした効果を生む現行の申告資格制度については、性に対する中立性をいぶかる声もある。男女の雇用機会均等、子育てへの男女の均等な参画などが進んでいない性差別的な経済社会の実情を黙認する役割を担っているだけではないかとの批判もある。もっと「性中立（gender neutral）」、「結婚中立（marriage neutrality）」な視点から、申告資格を再点検すべきであるとの意見も聞かれる<sup>98</sup>。なかには、夫婦合算申告（MFJ）は廃止すべきであるとの意見もある<sup>99</sup>。ちなみに、夫婦による連邦所得税申告のおおよそ95%が夫婦合算申告（MFJ）を選択している<sup>100</sup>。

（2）連邦個人所得税の計算構造

こうした特徴を採り入れたアメリカ連邦個人所得税の計算構造を一目で分かるように、その仕組みを簡潔なチャートにしてみると、次のとおりである。

【図表21】アメリカ連邦個人所得税の課税の仕組み



<sup>98</sup> Amy C. Christian, “Taxing Women: Thoughts on a Gendered Economy: Symposium: The Income Tax: Joint Versus Separate Filing Joint Return Tax Rates and Federal Complicity in Directing Economic Resources Reform Woman to Men,” 6 S. Cal. Rev. L. & Women’s Stud. 443 (1997).

<sup>99</sup> James M. Puckett, “Rethinking Tax Priorities: Marriage Neutrality, Children, and Contemporary Families,” 78 U. Cin. L. Rev. 1409 (2010).

<sup>100</sup> Robert W. Wood, “The Marriage Trap,” FORBES, June 27, 2011, at 110

〔備考〕

①経済的利得 (economic gains)、②非課税所得 (exclusions)、③総所得 (GI=gross income)、④所得調整控除 ('above the line' deductions)、⑤調整総所得 (AGI=adjusted gross income)、⑥標準控除 (定額控除/standard deductions)、⑦項目別控除 (実額控除/itemized deductions)、⑧人的控除等 (exemptions: deductions for personal and dependency exemptions)、⑨課税所得 (taxable income)、⑩超過累進税率 (progressive tax rates)、⑪所得税額 (income tax)、⑫税額控除 (tax credits)、⑬源泉税 (withhold tax)、⑭予定納税 (estimated tax)、⑮納付税額 (tax payment)、⑯還付税額 (tax refund)

(3) ⑥標準控除 (定額控除) と ⑦項目別控除 (実額控除)

⑦項目別 (実額) 控除の対象となる項目〔医療費、一定の州・地方団体の税、支払利子、公益寄附金、損害災害盗難損失控除 (casualty, disaster and theft loss deductions)、雇用主から弁償されない給与所得者の勤務費用等およびその他の雑控除など (IRC 63条 d 項、IRC 161条～219条)〕を積み重ねた金額が、⑥標準 (定額) 控除 (standard deduction) の金額に満たないとする。この場合には、⑥標準 (定額) 控除を適用することになる (IRC 63条 b 項 1号および c 項)<sup>101</sup>。

ちなみに、2019 課税年の納税資格別の標準基礎控除額は、次のとおりである (Revenue Procedure 2019-44)。

【図表 2 2】申告資格別の「標準基礎控除額」(2019年)

| 納税資格             | 控除額       |
|------------------|-----------|
| ・単身者/夫婦個別申告      | 12,400 ドル |
| ・夫婦合算申告/適格寡婦 (夫) | 24,800 ドル |
| ・世帯主             | 18,650 ドル |

(4) ⑦項目別控除 (実額控除)

連邦個人所得税総申告数に占める⑦項目別控除 (実額控除) を選択する納税者の割合は、30%前後で推移している<sup>102</sup>。見方を換えると、多くの個人納税者は、⑥標準控除 (定額控除) を用いて確定申告をしているといえる。

この背景には、低所得者層の増加、標準控除 (定額控除) 申告者 (non-itemizers) の方が還付申告に手間がいらぬなどの事情もある。

【図表 2 3】様式 1040 別表 A [項目別控除明細書 [2020年] (Schedule A: Itemized Deductions)]

(5) 項目別控除 (実額控除) 項目

連邦所得税の申告にあたり、納税者は、項目別控除申告者 (itemizers) は、様式 1040 (連邦個人所得税申告書 2020年 (Form 1040: U.S. Individual Income Tax Return: 2020)) のライン 12 に、⑦項目別控除 (実額控除) か、⑥標準控除 (定額控除) を選択し、控除を受ける金額を記載しなければならない。

⑦項目別控除 (実額控除) を選択する場合、別表 A [項目別控除明細書 (Itemized Deductions)] を添付するように求められる。

<sup>101</sup> 標準 (定額) 控除 (standard deduction) は、項目別控除 (itemized deduction) を選択しない納税者につき、課税所得金額算出にあたり、調整総所得金額 (AGI) から、人的控除等 (納税者本人、配偶者および扶養親族にかかる控除) とともに控除することとされているものである。実際の支出額の多寡にかかわらず選択することができる。ただし、非居住外国人など一定の場合には選択できない。また、その金額は、申告資格に応じて法定された一定金額 (ただし物価水準に応じ調整される。) となっている。

<sup>102</sup> See, Eric J. Toder and Carol Rosenberg, "The Share of Taxpayers Who Itemize Deductions Is Growing," TAX NOTES (February 12, 2007) at 695.

【図表 2 4】連邦個人所得税申告書 [Form 1040] 2020 年

別表 A に盛られた具体的な実額控除項目は、次のとおりである。

【図表 2 5】様式 1040 別表 A [項目別控除明細書] に盛られた「項目別控除」項目

|                                                                      |
|----------------------------------------------------------------------|
| ・医療費 (Medical and dental expenses)                                   |
| ・納付税額 (Taxes you paid)                                               |
| ・支払利子 (Interest you paid)                                            |
| ・公益寄附金 (Gifts to charity)                                            |
| ・災害および盗難損失 (Casualty and theft losses)                               |
| ・勤務関連費用その他一定の雑控除 (Job expenses and certain miscellaneous deductions) |
| ・その他の雑控除 (Other miscellaneous deductions)                            |
| ・総項目別控除額 (Total itemized deductions)                                 |

また、納税者は、項目別控除を受けるとする、この場合には、それぞれの項目に記載した金額を証明するに必要な法定資料を添付しなければならない。

ここで、医療費控除の可否について、サンプルをあげて点検してみる。

**【設例】**

医療費控除が使えるかどうかは申告の仕方次第  
共稼ぎ夫婦の調整総所得 (AGI) が、夫 (H)  
75,000 ドル、妻 (W) 25,000 ドルで、総計

100,000 万ドルである。妻 (W) の年間の医療費の自己負担額は 6,000 ドルであった。この場合、①夫婦合算申告 [別表 Y-1] のケースと②夫婦個別申告 [別表 Y-2] のケースとでは、どのような課税取扱いとなるであろうか。ちなみに、2020 年分以降の確定申告では、医療費控除が受けられる項目別控除対象納税者 (itemizer) への適用下限額は、調整総所得 (AGI) の 7.5% である

◀①夫婦合算申告 [別表 Y-1] のケース▶

このケース①では、適用下限額 7,500 ドル [100,000 × 7.5%] を超える額に医療費控除が使えることになる。ところが、年間の医療費 (自己負担額) は 6,000 ドルである。したがって、実質的に医療費控除は使えない。

◀②夫婦個別申告 [別表 Y-2] のケース▶

このケース②では、妻 (W) は、適用下限額 1,875 ドル [25,000 × 7.5%] を超える額に医療費控除が使えることになる。妻 (W) の年間の医療費 (自己負担額) は 6,000 ドルであることから、夫婦個別申告で、妻 (W) は 4,125 ドルの医療費を受けることができる。

(6) 医療費控除の要件

この設例からわかるように、連邦税法 (IRC) では、納税者であれば、だれでも医療費控除が受けられる仕組みでない。まず、項目別控除 (実額控除) を受けられる納税者 (itemizer) でないといけない。また、項目別控除 (実額控除) を受けられる納税者 (itemizer) であっても、設例①や②のように、申告の仕方によっては、適用下限額が異なってくるため、医療費控除が受けられたり、受けられなくなったりする。医療費控除の適用に限ってみれば、夫婦合算申告 (MFJ=married filing jointly) [別表 Y-1] (IRC 1 条 a 項) よりも、夫婦個別申告 (MFS=married filing separately) [別表 Y-2] (IRC 1 条 d 項) の方が、有利のようにみえる。ただ、夫婦個別申告 (MFS) の場合には、証明書類 (substantiation) などの適正な管理が要る。各配偶者が個別に記録を管理・保存することや個別の銀行口座をもっていることなどの証明が求められる<sup>103</sup>。

いずれにしる、納税者が、連邦所得税の確定申告において医療費控除を受けるとする。この

<sup>103</sup> See, Revenue Ruling 59-66, 1959-1 CB 60, Revenue Ruling 55-479, 1955-2 CB 57.

場合の要件や手続は、連邦課税庁 (IRS) が、一般納税者向けに発行している刊行物 502 号 [医療・歯科治療費 (IRS Publication 502 : Medical and Dental Expenses)] [総 28 頁] を読めばわかる<sup>104</sup>。

重要なポイントをわかりやすくまとめてみると、次のとおりである<sup>105</sup>。

【図表 2 6】医療費控除の要件や対象となる「医療費」とは

《控除対象要件および対象となる費用》

- ① 項目別控除が受けられる納税者 (itemizer) であること。
- ② 調整後所得 (AGI) の 7.5% の適用下限額 (the 7.5% floor) を超える、法令に定める「医療 (health care)」に支払った費用であること (IRC 213 条 a 項・b 項)。申告する課税期間 (1 月 1 日～12 月 31 日) 内に自己負担した費用であること。
- ③ 本人およびその配偶者や被扶養者の医療費であること。この場合、医療は、適格医療機関の医師などから提供されるものであること。なお、通院が不可能であることから、医師から受ける在宅医療サービスや有資格看護師から受ける在宅看護サービスも含む。
- ④ 交通費 (transportation) については、医療や治療を受けるための往復 (通院) に必須なものであること (IRC 213 条 d 項 2 号 A)。交通費については、1 人あたり 1 日 50 ドルを超えないこと (IRC 213 条 d 項 2 号 B)<sup>106</sup>。自家用車での通院の場合は、燃料代 (財務省規則 § 1.213-1 (e) (i) (iv))。ただし減価償却費などを除く。一般に標準マイレージ率 (SMR=standard mileage rate) に基づきガソリン代を算定する。
- ⑤ 薬剤については、処方薬 (prescribed drug) またはインスリンの購入費用であること。処方避妊薬などを含む
- ⑥ 入れ歯、眼鏡やコンタクトレンズ (検眼を含む)、補聴器、松葉づえ、車いす、障害者支援動物 (service animals)
- ⑦ 健康保険の保険料 (premium)。企業 (雇用主) が HMO (Health Maintenance Organization)、

PPO (Preferred Provider Organization) などの民間の健康 (医療) 保険ネットワークと提携して提供する保険について、従業者が税引き後の所得から支払う保険料<sup>107</sup>。雇用主負担分は除く [なお、雇用主は、従業者のために負担した保険料や医療費積立口座 (HSA) への拠出金については、原則として、自己の所得計算上必要経費に算入できる。]

- ⑧ 高齢者施設での介護費用
- ⑨ 酒類、たばこ、薬物など依存症対策プログラムへの参加費
- ⑩ 医師主導の減量プログラムへの費用
- ⑪ 合法的な人工妊娠中絶費用、鍼灸費用、民間救急サービス費、年次健康診断費用、
- ⑫ その他

《控除の対象とならない要件および費用》

- ① 健康保険でカバーされた医療費 (IRC 213 条 a 項)<sup>108</sup>。
- ② ほとんどの美容整形手術費 (乳房再建手術などは除く)。
- ③ 雇用主が支払う健康保険料 (premium) や各種医療費積立口座 (HSA, FSA, HRA) 等への加入拠出金 (contributions) [ただし、雇用主は、従業者のために負担した医療費積立口座 (HSA) への拠出金については、原則として、自己の所得計算上必要経費に算入できる。]
- ④ 従業者が負担する非課税となる各種医療費積立口座 (HSA, FSA, HRA) 等への加入拠出金 (contributions)。
- ⑤ メディケア (A, B, C, D) で自己負担した費用
- ⑥ 生命保険の保険料
- ⑦ 入院補償保険の保険料
- ⑧ 店頭販売の家庭常備薬、歯磨き用品、化粧品など
- ⑨ 葬儀費用
- ⑩ その他

## 2 医療費控除の対象「治療薬」および「医薬品」とは

すでにふれたように、医療費控除額の計算において、支払額の対象となる治療薬 (medicine)

<sup>104</sup> See, IRS Publication 502: For use in preparing 2020 Returns (Jan. 6, 2021) .

<sup>105</sup> なお、医療費控除をめぐる要件や裁判例について詳しくは、See, Note, "Medical and Dental Expenses-In General," Federal Taxation of Employee Compensation ¶ 7.2 (2021) .

<sup>106</sup> 2019 年までは 10% であった。

<sup>107</sup> 保険料のなかに、損害保険 (accident insurance) [所得補償 (lost income)、障害補償 (loss of life, limb or sight) など] がパッケージになり、その分も含まれている場合には、比例按分し、健康保険 (health insurance) 分に限る (IRC 213 条 d 項 6 号、財務省規則 § 1.213-1 (e) (4))。

<sup>108</sup> 一方、自己負担した分を医療費積立口座 (HAS) から払戻しを受けた場合、当該払戻金は、非課税となる (IRC 104 条 a 項、105 条 b 項)。

および医薬品 (drugs) とは、「処方薬 (prescribed drug)」またはインスリン (例外的に処方箋なしで購入可能) をさす (IRC213 条 a 項)。このことから、連邦税法のもとではアスピリンや鎮痛剤など医師の処方箋の要らない店頭販売薬 (over-the-counter drugs)、いわゆる「家庭常備薬 (medicine cabinet drugs) は、医療費控除の対象とはならない。こうした一般的な健康増進のための出費 (expenses of preserving general health) は、ふつうの家事費とされ、特別に控除の対象にならない。

こうした従来からの規定ぶりからすると、女性用生理処理用品 (タンポン物品) の購入費は、たとえ納税者が医療費控除のできる項目別控除 (実額控除) 対象者 (itemizer) であったとしても、医療費控除の対象にはならない。

### (1) 医療費控除制度におけるタンポン物品の所在

ここで、アメリカにおいて、タンポン物品を医療費控除の対象外となるにいたった経緯を探ってみる。

歴史的には、タンポン物品が市場に出回ってきたときに、「ぜいたく品 (luxuries)」とした取り扱われたことが原因であるとの見方がある。

タンポン物品がイギリスからアメリカにわたってきた当初、ぜいたく品 (luxuries) とみられた。政府は、規制目的上、タンポン物品を化粧品 (cosmetics) に分類した。このことが、タンポン物品を「ぜいたく品 (luxuries)」とするきっかけになったといわれている<sup>109</sup>。

連邦食品医薬品局 (US FDA=United State Food and Drug Administration) は、タンポン物品の成分を承認・開示する権限を持つ。1980年に、FDAは、生理処理用品 (タンポン物品) を、コンタクトレンズ、コンドーム、妊娠検査キットなどと同様に、クラスII「医療機器 (medical devices)」に分類した。クラスII医療機器は、製造業者に対する規制はそれほ

ど厳しくはない。パッケージへの説明の表記と、その製品の副作用程度である。製造業者は、テスト結果や成分などの詳しい説明責任などは負わない<sup>110</sup>。

FDAは、タンポン物品をクラスII医療機器 (medical devices) に分類している。これに対して、連邦課税庁である内国歳入庁 (IRS) は久しく、タンポン物品購入は、一般的な健康増進のための出費 (expenses of preserving general health) にあたるとする姿勢を維持してきた。そして、医療費控除の対象から外してきた。

### (2) ケアーズ法が固い扉を開き、風穴があいた

連邦議会は、2020年3月27日にトランプ大統領 (当時) の署名を得て、コロナ緊急対策としてケアーズ法を成立させた<sup>111</sup>。正式名称は、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) という<sup>112</sup>。

ケアーズ法は、さまざまなコロナパンデミック対策や生活支援対策をパッケージとした法律である。また、さまざまな医療支援策も盛り込まれている。医療支援の一環として、連邦税法223条d項2号に規定する医療費積立口座 (HSAやFSA) プランに関するルールの見直しにより、医療費控除の対象となる「適格医療費 (qualified medical expenses)」の範囲を拡大した。生理処理用品 (タンポン物品) 購入費用をこれらの口座プランから引き落としをできるようにした。つまり、処方箋なしで購入した店頭販売生理処理用品についても、引き落としができるようにした。この場合、購入者はレシートを保存しておかなければならない (IRS Notice 2020-29)<sup>113</sup>。これにより、生理処理用品 (タンポン物品) は、実質的に非課税取扱いされることになった。この課税取扱いは、2020年1月1日購入分から

<sup>109</sup> See, e.g., Ashley Fetters, "The Tampon: A History," *The Atlantic* (June 1, 2015).

<sup>110</sup> See, FDA, *Classify Your Medical Device*.

<sup>111</sup> Kavya Sekar *et al.*, "Coronavirus Preparedness and Response Supplemental Appropriation Act, 2020 (P.L. 116-123): First Coronavirus Supplemental," CSR Report (March 25, 2020).

<sup>112</sup> ケアーズ法については、拙稿「アメリカのパンデミック対策と損失補償訴訟 (1) ~ (3)」税務事例 2020年9月号~11月号所収参照。

<sup>113</sup> COVID-19 GUIDANCE UNDER § 125 CAFETERIA PLANS AND RELATED TO HIGH DEDUCTIBLE HEALTH PLANS Notice 2020-29

遡って適用になった<sup>114</sup>。

### 3 アメリカの健康保険、医療費積立口座とは

連邦のタンポン物品への所得課税の軽減は、2020年のコロナ対策立法の1つであるケアーズ法により実現できた。しかし、納税者が、高免責・低保険料（HDHP）健康保険プラン＋HSA、FSAまたはHRAのような医療費積立口座（Health savings account）に加入し、タンポン物品購入費をその口座から払戻しを受けた場合にのみ適用になる。標準控除（定額控除）（standard deduction）の対象者であり、項目別控除（実額控除）の対象者でなくとも、払戻金は非課税となる。タンポン物品を店頭購入した納税者で購入レシートを保存していても、その費用を確定申告で医療費としては控除できない。もちろん、医療費控除が受けられるのは、項目別控除者（itemizer）に限られる。ケアーズ法による対応には批判がないわけではない。

ここで、まず、読者の便宜のために、現役世代が加入する民間の健康保険に加えて、企業がカフェテリアプラン（従業員福利厚生プラン）の一環として提供している「医療費積立口座（health savings account）」について、もう少し深読みしてみる。

#### （1）アメリカの「医療費積立口座」とは何か

すでに【コラム⑦】でふれたように、アメリカの現役世代は、民間健康保険を幅広く利用し

ている。加えて、近年、従来からあるマネジドケア型健康保険プラン（HMO、PPO、POS）に代わり、保険会社の免責額（deductible）が高く保険料が安い健康保険「高免責・低保険料健康保険（HDHP=high deductible healthcare plan）」と医療費の免責額／自己負担に備えるためのさまざまな医療費積立口座（health savings account）<sup>115</sup>プランとの抱き合わせ選択が広がっている。この背景には、企業が、伝統的な労務対策とは一味違うカフェテリアプラン（従業員福利厚生プラン）として、医療費積立口座（HSA）を提供するうねりが全米で広がったこともある<sup>116</sup>。

こうしたプランでは、最終的には、従業員が自分の身の丈にあった福利厚生メニューを選び、拠出額を決める。このことを指して、「消費者主導医療プラン（CDHP=consumer directed health plan / consumer driven health plan）」とも呼ばれることについてはすでにふれた。

どの医療費積立口座を選ぶかは、それぞれの従業員や雇用主が決められる。一般に、連邦所得税の申告にあたり手厚い税制優遇のある医療費積立口座プランが選ばれる。HSAのモデルになったのは、個人退職金口座（Individual retirement accounts）である（IRC408条）。わが国の個人型確定拠出年金（iDeCo / イデコ）に相当するとみてよい。また、勤労者財産形成貯蓄法に基づく「財形貯蓄」の仕組み<sup>117</sup>や、「納税準備預金口座」の仕組みもヒントになる<sup>118</sup>。これらの仕組みを織り込んで考えれば、アメリ

<sup>114</sup> See, IRS outlines changes to health care spending available under CARES Act (IR-2020-122, June 17, 2020) . <https://www.irs.gov/newsroom/irs-outlines-changes-to-health-care-spending-available-under-cares-act>

<sup>115</sup> 広義の「health savings accounts」には、「医療費積立口座」という邦訳をあて、狭義の「health savings account」には、「医療費貯蓄口座」の邦訳をあてる。

<sup>116</sup> カフェテリアプラン（cafeteria plan）とは、企業の従業員それぞれが求める福利厚生を選択できる仕組みである。1980年代にアメリカで広まった。あらかじめ従業員にポイントを支給し、その範囲内でそれぞれが、本人および扶養家族に最適な福利厚生を選択する仕組みである。すでにふれたように、アメリカには、国民皆保険制度がない。現役世代は、民間の医療保険を利用するが、保険料が高騰し、それが企業に大きな負担となった。そこで、1978年に、連邦議会は、医療保険や企業年金401kなどへの加入に伴う労使の拠出金を非課税にする税法改正をし、同プランを後押しした。

<sup>117</sup> 勤労者財産形成貯蓄（財形貯蓄）制度は、55歳未満の勤労者（一般財形貯蓄は年齢制限なし。）が財形貯蓄取扱機関と契約を締結し、事業主が勤労者に代わって賃金から天引き預金する方法により貯蓄をする制度。財形年金貯蓄および財形住宅貯蓄については、その利子等については非課税とされている（租税特別措置法4条の2）。

<sup>118</sup> 納税貯蓄組合法に基づき開設される口座で、納税にあてる資金に限って預け入れるための預金である。一般的に、利率が普通預金よりも高く設定され、しかも、利息は非課税となっている。引出しは原則として納税にあてる時に限るが、納税目的以外の引出しを行うと課税扱いとなる（租税特別措置法5条1項）。



カの医療費積立口座プランはわかりやすい。

身の丈にあった医療費積立口座プランとしては、①医療費貯蓄口座 (HSA=health savings accounts)、②医療費払戻口座 (HRA=health reimbursement arrangements)、③フレキシブル出費口座 (FSA=flexible spending accounts) に人気がある。

これらの医療費積立口座プランに加入して、高免責・低保険料健康保険 (HDHP) と抱き合わせにすれば、トータルコスト (保険料と医療費自己負担額の合計額) を低く抑えられる。従来の健康保険だけだと、「保険料は高く、自己負担額は低い」。これに対して、HSA / HRS / FSA では、「保険料は低く、自己負担額も低い」結果を得ることも可能である。もっとも、想定外の病気をすると、自己負担額が急増する怖れはある。市場主義の拡大は、当然、勝つ人もいれば、負ける人もいる。

ちなみに、これらの医療費積立口座プランにおいて税法上控除対象となる適格医療費 (qualifies medical expenses) とは、すでにふれた医療費控除の場合の対象とほぼ同じである。すなわち、主要なものをあげると、適格の医療費 (qualified medical expense)・処方薬費 (qualified prescription expense)、歯科治療費 (qualified dental expense)、視力矯正費 (qualified vision expense) などである<sup>119</sup>。ただ、医療費積立口座プランへの加入契約内容により、払戻項目は異なる。歯科医療費を外したり、難病は対象にならなかったりする。参加拠出金額などを勘案し、各従業者の身の丈にあったプランを労使間での個別の交渉で決める。

ちなみに、HAS (医療費貯蓄口座)、HRA (医療費払戻口座) および FSA (フレキシブル出費口座) の仕組みや特徴を図説すると、次のとおりである (IRC223 条)<sup>120</sup>。

【図表 2 7】 HAS、HRA、FSA を比べる

- ① HSA (医療費貯蓄口座 / Health Savings Accounts)
- ・ HSA は、従来からあった MSA (Medical Savings Accounts) を発展解消し、2003 年

に法認された。2004 年に正式にはじまった医療費積立口座プランである。

- ・ HAS (Health Savings Account) は、自己負担した医療費の支払いを目的とした口座である。「保険料は低いが、免責・本人負担分が多い (high deductible) 種類の健康 (医療) 保険プラン (高免責・低保険料健康保険プラン / HDHP=High Deductible Health Plan)」に加入している人が、追加的に加入できる医療費貯蓄口座プランである。
- ・ 「高免責・低保険料健康保険プラン (HDHP)」とは、①通常の健康保険プランより年間免責額が高いこと、および②コーペイ (co-pay / co-payment / 保険でカバーされる医療サービスを受ける際に医療機関に対して支払う一定額 (例えば、通院につき 15 ドル) を含む、年間免責額 (maximum annual deductible) ならびに年間免責額+自己負担限度額 (maximum annual deductible and other out-of-pocket expenses) を定めていること。加えて、③一定の健康診断や予防医療サービス (preventive care benefits) などは、免責または自己負担限度額の対象としないで提供すること。
- ・ 各月の初日に適格高免責・低保険料健康保険プラン加入者であること。
- ・ 高齢者向け公的健康保険 (メディケア / Medicare) の加入者ではないこと。
- ・ 特定の納税者の被扶養者 (dependent) ではないこと。
- ・ 勤務先での加入 (職域制度) に加え、自営業者 (the self-employed) や個人も加入が可能である。
- ・ HSA に貯蓄しておき、自己負担分の医療費をこの口座から払戻しを受けることができる。HSA は、雇用主が、従業者へのカフェテリアプラン (従業者福利厚生プラン) として、提供する。雇用主を通して医療費支払口座を開設するか、本人が直接金融機関に出向いて口座開設もできる。
- ・ HSA の設定には、連邦課税庁 (IRS) からのいかなる事前承認も不要である。
- ・ HSA は、オバマケア (Affordable Care Act) とは、原則として無関係である。
- ・ 企業の従業者である HAS 加入者は、給与天引き (payroll deductions) の形で拠出金 (salary reduction contribution) を支払う。
- ・ 連邦税法 (IRC) 223 条 d 項 1 号は、「医療費

<sup>119</sup> See, Note, "Medical and dental expenses In General," Fed. Tax'n Income, Est. & Gifts ¶ 36.2 (March, 2021) .

<sup>120</sup> See, IRS Publication 696 [Health Savings Accounts and Other Tax-Favored Health Plans] (For use in preparing in 2020) .

貯蓄口座 (Health savings account) とは、「もっぱら口座受益者の適格医療費を支払う目的での医療費積立口座として合衆国内で創設または組まれた信託 (trust) である」と定義する。また、同条 d 1 号 B は、「受託者 (trustee) は、銀行、保険会社、その他財務長官」が指定するもの、と規定する。銀行や保険会社に加え、具体的には、貯蓄組合、ノンバンク、証券会社などが指定されている。

- ・ HSA は、個人退職口座 (IRA=Individual retirement account) (IRC219 条) に似る。ただ、「退職 (retirement)」ではなく、「医療 (health)」のための口座であることが大きな違いである。IRA 同様、入金した資金を投資もできる。
- ・ HSA 加入者は、医療費控除の場合とは異なり、項目別控除対象納税者 (itemizer) でなくとも、拠出・入金限度額まで所得控除が可能である。
- ・ 拠出・入金限度額は、2020 課税年では、本人については 3,350 ドル、扶養親族がある場合については 7,100 ドル。2021 課税年では、それぞれ 3,600 ドル、7,200 ドル。55 歳以上の加入者の場合、それぞれ 1,000 ドルまで加算できる。限度額を超える拠出も可能。ただし、超過額は課税 (所得控除なし) である。口座残高は翌年に繰越可能。繰越額に限度なしである。
- ・ カフェテリアプランの一部として雇用主が拠出・入金する場合もある。この場合の雇用主の入金額は経費として控除できる。
- ・ 個人が HSA に加入する場合、拠出・入金額は、限度額まで所得控除ができる。また、投資で得た利子も非課税である。
- ・ いったん参加すれば生涯参加が可能である。転職した場合には、口座資金を転職先に持ち歩ける。つまり、ポータビリティがある。
- ・ 退職後も口座を維持できる。65 歳以上になると、口座資金を医療費にも費消できる。ただし、その場合には課税されるが、加算税は課されない。
- ・ 拠出金は所得控除 (非課税)、運用時非課税/課税繰越、医療費支配時非課税 (ただし、医療以外の充当の場合には課税)。つまり、拠出時非課税+給付時非課税である。
- ・ この口座から払戻しが受けられる病気や医薬品が決められている。後記③ FSA と同様、該当医療サービス・医療品の購入費がある場合は、この口座から払戻しを受けることができる。ただし、保険料に充当は不可。また、Debit カードを発行され、直接支払いができるケースも多い。
- ・ 後記③ FSA と異なるのは、この口座の残高は将来のために持ち越すことができる点である。③ FSA のように原則繰越しができないわけではない。多めに貯めておいて、退職後に発生する将来の医療費に備えることができる。

## ② HRA (医療費払戻口座/ Health reimbursement arrangements)

- ・ HRA は、2002 年に IRS のガイダンス [IRS Notice 2002-45 / IRS Revenue Ruling 2002-41 (June 26, 2002)] により初めて認定された医療積立口座である。
- ・ HRA (health reimbursement arrangements) は、雇用主だけが拠出する医療給付プラン (employer-funded health benefit plan) である。HRA は、「払戻し (reimbursement)」という言葉からもわかるように、原則としていったん自己負担した医療費を払い戻す仕組みになっている。
- ・ HRA は、雇用主が従業者へのカフェテリアプラン (従業者福利厚生プラン) として提供する医療費払戻しのための積立口座 (職域制度) である。雇用契約の一端として、雇用主は、従業者に対して年間の払戻し上限や、適用される病名、処方薬および歯科治療、未使用分の翌年への繰り越しの可否など詳細を決めて HRA を締結する。HRA は、一般に、特定の医療 (健康) 保険と抱き合わせのケースが多い。また、従業者は、本人負担分が高い医療プラン (HDHP=High deductible health plan) に付加して参加することになるが、どちらかといえば、雇用主主導医療プラン (EDHP=Employer directed health plan) といえる。
- ・ HRA は、雇用主が別途の法人格を有する基金を設立して資金を拠出するわけではないので、労使間の「agreement」、「合意」と解されている。
- ・ HRA は、雇用主が拠出するが、原則として入金限度額はなし。ただし、HRA のタイプ (例えば、EB-HRA = Excepted Benefits HRA) は限度額がある。
- ・ HRA は、雇用主が条件を定め、カバーする項目や給付金額を決定する。したがって、「使い切るか、さもなければ没収 (use it or lost it)」ルールの設定も可能である。補償方法も多様である。①一般に、ネットワーク医療機関に直接補償されるプラン、②デビットカードを利用するプラン、③いったん自己負担したうえで、補償申請をするプランがある。
- ・ 転職した場合には、口座資金を転職先に持ち歩ける。つまりポータビリティがある。
- ・ 補償を受けた額は、連邦所得税や州所得税、社会保障税は非課税である。

## ③ FSA (フレキシブル出費口座/ Flexible spending accounts)

- ・ FSA (Flexible spending accounts) は、カフェテリアプラン (企業の従業者福利厚生プラン) の 1 つとして、従業者が自己負担した本人や扶養家族の医療費払戻しを目的とした非課税の貯蓄口座 (職域制度) である。以前は、「Health

flexible spending arrangements」と呼ばれた (IRC 旧 125 条 j 項)。

- ・医療費払戻用の口座は、medical expense FSA、medical FSA、health FSA とも呼ばれる。
- ・従業者は、募集期間内に雇用主を通して医療費支払口座を開設する。従業者自身（または扶養家族）が次年（1月1日～12月31日）に使う医療費額を算定する。雇用主は、総額を月割りにして毎月の給与から天引きしその従業者の口座（FSA）に入金する。
- ・従業者は、給与天引き（payroll deductions）の形で、拠出金（salary reduction contribution）を支払う。雇用主も FSA に拠出できる。
- ・この拠出・入金額には、限度額まで所得税がかからない。ただ、非課税限度額は、税法改正で年々縮減傾向にある。このことから、FSA が適用になる病名、処方薬、歯科治療の要否など綿密な選択・積算が求められる。いったん自己負担して口座から払戻しを受けるケースと、直接口座から支払われるケースがある。
- ・FSA は、高免責・低保険料健康保険プラン（HDHP）のような特定の健康保険と抱き合わせでないケースが多い。
- ・FSA 入金額は従来、年内に使い切らないといけなかった。2016 年から 500 ドルまで繰り越しが認められるようになった。また、FSA が使える病名や処方薬などは年々縮小の傾向にある<sup>121</sup>。
- ・従業者は、口座に拠出した額から自己負担した適格医療費（qualified health expenses）、つまり、適格医療サービス+店頭（OTC）販売薬については処方箋薬として自己負担した額の払戻しを受けることができる。払戻限度額がある。
- ・口座資金は、保険料にも充当できる。
- ・FSA は雇用主が口座管理を行う。FSA は、「使い切るか、さもなければ没収（use it or lost it）」ルールが原則。したがって、従業者が必要額以上の金額を拠出ないように従業者による賢いマネジメントが求められる。
- ・翌年度への繰り越しは原則禁止。ただし、オバマケア法（ACA）で、年 550 ドルまで繰越（carry-over）が可能になった。また、コロナ対策を目的としたケアーズ法（Cares Act）は、繰越期限延長などの特例を拡大している。
- ・FSA デビットカード使用も可能。
- ・当初 FSA 口座参加拠出額には制限なく、「フレキシブルに」拠出枠や条件を設定できた。しかし、2013 年 1 月 1 日からは、FSA に参加する従業者の拠出額が制限された。つまり、拠出額に対する所得控除には限度額が設けられた。
- ・医療費用出費口座（medical expense FSA）

について、2020 課税年、2021 課税年拠出限度額は、各従業者（雇用主の拠出がある場合にはその額を含む）あたり 2,750 ドルである。[\*③ FSA とは対照的に、② HRA には拠出額制限はない。① HSA の場合は拠出限度額を超えた分は課税（所得控除なし）になる。]

・転職した場合には、口座資金を転職先に持ち歩けない。つまり、ポータビリティはない。

#### ≪ HSA、HRA、FSA から、複数の口座を利用できるのか ≫

HSA、HRA、FSA から、複数の口座に参加することも可能。しかし、払戻し手続は複雑である。アバウトに言えば、次のとおりである。

- ① FSA + HRA の利用の場合は、FSA ファースト、HRA セカンドの順になる。
- ② FSA + HSA の利用は、一般的ではない。
- ③ HRA + HSA の利用の場合は、HRA に参加し、かつ、HSA の高額免責医療プラン（HDHP = high deductible health plan）のケースはあり得る。しかし、連邦課税庁（IRS）は、雇用主が HRA で払戻しができるのにもかかわらずそれをしない場合には、HSA の利用を認めない。ただし、従業者が、任意で HRA 参加を辞退し、HSA を利用するのは認められる。

アメリカにおいては、現役世代に適用になる公的健康（医療）保険制度はない。このため、企業主導のカフェテリアプランのなかで、医療費積立口座プラン（HSA、HRA、FSA）は、重い意味を持っている。そこで、これら 3 つのプランの主なポイントを比べてみると、次頁【**図表 2 8**】のとおりである。

#### (2) 医療費積立口座を通じたタンポン課税緩和策

2020 年 3 月に、連邦議会は、ケアーズ法（Cares Act）を制定した。ケアーズ法は、一連の連邦コロナ対策立法の 1 つである。

ケアーズ法は、医療支援の一環として、連邦所得税（IRC）の医療費控除（health care deductions）の範囲を修正・拡大した。

アメリカの公的健康保険（メディケア、メディケイド）制度は、高齢者や低所得者・障害者を対象としている。現役で働いている人たちは、自分で、または労使で、民間の健康保険や、免責の高い健康保険での自己負担分の医療費をカ

<sup>121</sup> See, “Health Flexible Spending Accounts,” Flex Plan Hdbk. § 320 (2019).

【図表 2 8】ひと目でわかる医療費積立口座プランの主なポイント

| 医療費積立口座の比較      | HSA | HRA | FSA |
|-----------------|-----|-----|-----|
| 職域制度か           | △   | ○   | ○   |
| 本人が口座保有者か       | ○   | ×   | ×   |
| 雇用主が口座保有者か      | ×   | ○   | ○   |
| 自己負担が高い医療プラン    | ○   | ×   | ×   |
| 雇用主のみが口座入金可か    | ×   | ○   | ×   |
| 本人と雇用主双方が口座入金可か | ○   | ×   | ○   |
| 本人は投資目的で口座に入金可か | ○   | ×   | ×   |
| 未使用分の翌年への繰り越し可か | ○   | △   | △   |
| 転職時に転職先に持ち歩けるか  | ○   | △   | ×   |

バーするための医療費積立口座プランに参加するケースが多い。すでにふれたところである。

この種のプランに参加している本人または配偶者もしくは扶養家族が店頭でタンポン物品を購入したとする。この場合、これまでは、購入者は、タンポン物品代をプランから払戻しを受けることはできなかった。タンポン物品が医療用具 (medical devices) には当てはまらず、その購入費用は適格医療費 (qualified medical expenses) としては認められなかったからである。しかし、2020 年 3 月に成立したケアーズ法は、タンポン購入費を適格医療費とする見直しを行った (3702 条)。

ケアーズ法 (3702 条) は、「一定の店頭医療用品の適格医療費への組入れ (Inclusion of the Over-the-counter Medical Products as Qualified Medical Expenses)」のタイトルの規定である。このタイトルからもわかるように、医療費積立口座 (HSA) プランを取り扱う連邦税法の規定 (IRC223 条 d 項 2 号) を修正するのが目的である。

【図表 2 9】ケアーズ法 3702 条による連邦税法 (IRC) 223 条修正のポイント

ケアーズ法 3702 条 [一定の店頭医療用品の適格医療費への組入れ] は、連邦税法 (IRC)

① 223 条 [医療費積立口座] d 項 2 号 [適格医療費 (Qualified Medical Expenses)] および  
② 同条 d 項 2 号 D [生理処理用品 (Menstrual care Products)] に、次のような修正を加えた。

① 生理処理用品に支払われた額は、医療のために支払われたものとする (amounts paid for menstrual care products shall be

treated as paid for medical care)。

② 生理処理用品 (menstrual care products) の言葉は、「生理その他性器分泌物について個人が使用するタンポン、パッド、ライナー、カップ、スポンジ等の用品 (the term `menstrual care product, means a tampon, pad, liner, cup, sponge, or similar product used by individuals with respect to menstruation or general-tract secretions) を意味する。

また、HRA (医療費払戻口座 / Health reimbursement arrangements) のようなプランに雇用主が出した拠出金 (contributions) からの生理処理用品購入費の払戻しが適格「医療 (medical care)」にあてはまるように③ IRC106 条 [事故および医療プランへの雇用主の拠出 (Contributions by employer to accident and health plans)] f 項 [生理処理用品への払戻し (Reimbursement for menstrual care products)] を、次のように改正した。

③ 本条および前第 105 条において、(第 223 条 d 項 2 号 D において定義される) 生理処理用品 (menstrual care products) で発生した費用 (expenses) は、医療 (medical care) において発生したものと取り扱うものとする。

コロナ禍緊急対策法として 2020 年 3 月にケアーズ法が通った。これに従い、連邦税法 (IRC) 223 条が修正された。2020 年 1 月 1 日に遡って、医療費積立口座からタンポン物品購入代金の払戻しを受けられるようになった。手続的には、店頭販売するタンポン物品を購入したレシートでもって、HSA、HRA、FSA のような医療費積立口座プランから払戻しを受けることになる。プランによっては、キャッシュレス決済も進んでいる。

自己負担分をカバーする各種医療費積立口座プラン (HSA、HRA、FSA など) への入金 (拠出) 額は、医療費控除の対象となる。また、これらのプランでは、店頭販売するタンポン物品を購入したレシートでもって払戻しを受けることができる。つまり、医療費控除の制限とは関係なく、実質タンポン物品に対する 100% の所得控除が認められることになる。

タンポン物品に対する所得課税緩和策は一歩前進したように見える。しかし、こうした医療費積立口座プランを使わないと、項目別控除者であっても、タンポン物品購入費はいまだ課税対象外とはならない。連邦税法 (IRC) 223 条にならって、213 条 d 項に規定する「医

療 (medical care)」の範疇に、処方箋なしで買える店頭販売されている「生理処理用品 (menstrual care products)」を挿入する法改正を急がなければならない。

もうひとつ大きな問題がある。それは、アメリカの多くの州では州所得税 (state individual income tax) を採用していることである。これらの州の所得税では、一般に、連邦所得税の課税ベースをもとに税額を計算する。その一方で、独自の課税ベース、人的控除仕組みを採用する州も少なくない。今般のケアーズ法により、企業が立ち上げた医療費積立口座プランに参加する連邦納税者は、店頭販売されているタンポン物品を購入したレシートでもって、非課税で当該口座から払戻しを受けることができるようになった。しかし、所得税を採用する各州が必ずしも連邦の課税取扱いに追従するとは限らない<sup>122</sup>。

## ●小括 ～わが国で問われる性差別課税への対応

タンポン物品 (生理処理用品) は、世界の人口の半数を占める女性が、毎月おおよそ1週間、30年間程度の使用が不可欠となる。女性1人あたり一生涯でおおよそ12,000タンポン物品を消費することになると見積もられている<sup>123</sup>。タンポン課税をめぐる欧米の女性権利擁護運動ないし納税者運動では、この種の課税は制度的な性差別的課税 (tampon tax is systematic discrimination against women and girls) の典型である、と主張する。

わが国政府が決定した女性活躍の重点方針のなかでも「生理の貧困 (Period poverty)」支援が前面に躍り出てきた。ところが、わが国の女性活躍方針、さらには納税者の権利運動では、タンポン課税に関する議論は皆無に近い状態にある。タンポン製品 (生理衛生用品) への10%での消費課税は当たり前で、ほとんど異論がない。医療費控除やセルフメディケーション税制 (医療費控除の特例) の対象物品にもなっ

ていない。この背景には、わが国での「課税の公平 (fairness of taxation / tax fairness)」、  
「課税の中立性 (neutrality of taxation / tax neutrality)」などを問う「タックスジャスティス (tax justice / 租税正義)」論では久しく、一般にジェンダー論を捨象した形で進められてきたことがある。また、租税論や租税法が、「男の学問 (male-dominated science)」あるいは「性差別に盲目的な学問 (gender-blind sexism science)」として久しく存在してきたことにも原因がある。加えて、課税庁や税務専門職団体などによる「租税教育」の質にも原因がある。

わが国は、世界のリーダー格の国として、タンポン課税問題の重さを認識しなければならない時期にきている。タンポン物品への課税問題に真摯に向き合い、消費課税における「性の平等 / ジェンダーイクオリティ」を確保するため理論構築を急がなければならない。どのように性差別課税を解消するかの理論づけが、女性が使用する生理処理用品に対する課税見直しに向けた組織や世論には必要不可欠だからである。

生理処理用品が国税である消費税の課税対象あるいは課税対象外とするには、どのような政策の選択が考えられるのであろうか。これまでのつたない分析をもとに検討してみる。

アメリカの場合、連邦 (国) レベルでの付加価値税 (VAT / GST) を導入していない。消費課税は一般に、単段階の売上税の形で州およびカウンティその他の地方団体レベルで導入している。これに対し、わが国やEU加盟国をはじめとして多くの諸国では、国レベルで多段階の付加価値税 (VAT / GST) を導入している。

EUその他多くの諸国では、付加価値税を導入し、どちらかといえば、生活必需物品やサービスに対する過度な課税を避ける視点からタンポン物品に対する課税を撤廃ないし軽減する対策を講じている。対応策は国や地域により異なる。主な措置をあげれば、非課税、軽減税率の適用、ゼロ税率の適用の3つである。

<sup>122</sup> 例えば、ニュージャージー州所得税法では、医療費控除は、調整総所得 (AGI) の2%超である。また、インディアナ州においては、タンポン物品に対する連邦課税取扱い (treatment of menstrual care products) を、条件付きで州所得税に反映させている。See, Jennifer J. Paillon, "Indiana Issues Guidance on Conformity with IRC and Other Federal Tax Provisions," RIA State & Local Tax Update (Feb. 2, 2021) .

<sup>123</sup> See, Susan Dudley *et al.*, "Tampon Safety," National Center for Health Research (last visited <https://www.center4research.org/tampon-safety/>)

【図表 3 0】わが国での性差別的なタンポン課税緩和手法の選択

|        |                                              |
|--------|----------------------------------------------|
| 非課税措置  | 助産、火葬・埋葬、障害者用物品の譲渡・貸付けなどと同等に、タンポン物品を非課税とする。  |
| 軽減税率課税 | 飲食料品や定期購読新聞代などと同等に、タンポン物品を軽減税率（8%）適用取引とする。   |
| 国内ゼロ税率 | タンポン物品を0%課税取引とし、消費者は負担なし、事業者は仕入税額を控除・還付可とする。 |

わが国の消費税法では、社会政策的な観点から、助産、火葬・埋葬、障害者用物品の譲渡・貸付けなどを非課税としている。したがって、タンポン物品をこのカテゴリーに入れて非課税取引とするのも一案である。また、飲食料品や定期購読新聞代と同様の課税取扱い（軽減税率課税）とするのも一案である。加えて、タンポン物品を課税取引としたまま国内ゼロ税率（domestic zero-rate）対象の取引とするのも一案である。現在、わが国では、ゼロ税率は、輸出免税だけがその対象となっている。タンポン取引を免税とすることで、輸出免税に加え、国内ゼロ税率導入の契機とすることもできる。イギリス、カナダ、オーストラリア、アフリカ諸国など旧英国領諸国でのタンポン物品への国内ゼロ税率の適用事例に学ぶのも一案である。

一方、わが国でのタンポン課税の見直しは、所得税、とりわけ医療費控除や医療費控除の特例（セルフメディケーション税制）の面からも積極的に取り組む必要がある。控除対象となる

「医療費」にタンポン物品の購入費を含めないといけない。また、スイッチ OTC 医薬品の範囲にタンポン物品を含めないといけない。現行制度は、現役世代には「労多く功少なし」とも揶揄されることもある。適用下限額の引下げ、さらには、いわゆる「免税点方式」に改めてはどうか。知恵を出し合い、政府の「生理の貧困」解消策を積極的に後押し、若い世代にも使い勝手のよい仕組みにする必要がある。

EU その他付加価値税（VAT）でタンポン課税対応策を講じる諸国に特徴的なことがある。それは、タンポン課税は性差別的な課税であるとの人々の認識をもつばら議会在が受け止めていることである。憲法違反を理由とした納税者主導の法廷での争いがほとんどないことである。

これに対し、アメリカでのタンポン課税見直しでは、納税者主導の法廷での争いが先行しているのが特徴である。ところが、州の司法は概して、タンポン課税を違憲と判断することには消極的である。むしろ、これらの州では、州議会や地方団体の議会在が、女性権利擁護運動家が売り物としてきた「タンポン課税は性差別的である」との主張を、党派を超えて積極的に立法政策に採り入れている。つまり、立法府が、人々の意識の変化を敏感に受け止め、消極的な司法をバックアップする態勢にある。本来の民主主義が機能している姿が伺える。

アメリカ諸州におけるタンポン課税見直しにおける司法府と立法府の連携は、わが国にも大いに参考となる。

# アメリカ租税訴訟理論と裁判例の展開

— 連邦 APA、適正性の推定と立証責任を焦点にして —

石村 耕治 (JTI 代表・白鷗大学名誉教授)

## 【内容目次】

### はじめに

#### I 司法と租税行政との基本的な関係の分析

- 1 連邦民事租税訴訟における連邦行政手続法 (APA) の所在
- 2 連邦民事租税訴訟と審査基準をめぐる実例分析
- 3 連邦租税裁判所は連邦 APA 上の「審査裁判所」にあたるのか
- 4 租税行政における適正性推定の原則
- 5 連邦民事租税訴訟手続の流れ
- 6 連邦民事租税訴訟の公判審理での証拠基準 (証明度) とは

#### II 主要な連邦民事租税訴訟と立証責任ルール

- 1 主要な連邦民事租税訴訟とは
- 2 不足税額訴訟における裁判所の選択
- 3 連邦民事租税訴訟の公判審理における立証責任ルール
- 4 IRS がアナウンスする立証責任ルール

- 5 税法令等で認められる適正性推定原則の適用除外例

- 6 裁判例で認められた適正性推定原則の適用除外例

#### III 租税行政上の適正性の推定原則の形成と立証責任の推移

- 1 判例法で形成された租税行政上の適正性推定原則
- 2 近代的な所得税制の確立と租税救済制度の整備

#### IV 立証責任の IRS 側への転換を容易にするための法改正

- 1 IRS 側への立証責任の転換の要件
- 2 立法事実の分析
- 3 納税者が大胆な変化を実感できない見直し
- 4 多くは事実上と法律上の争点が交差する限界事例
- 5 「信用できる証拠」と認める事例の分析
- 6 IRS 側への立証責任の転化と連邦 APA

### むすび

### はじめに

アメリカ合衆国 (以下「アメリカ」という。) は、連邦国家 (federal state) である。アメリカの統治機構は、おおむね「連邦 (federal)」、「州 (states)」<sup>1</sup> および「地方 (local, municipal)」に分けられる。これらのうち、司法裁判所 (judicial courts, court of law) は、連邦と州に置かれている。

1789 年に制定された連邦 (合衆国) 憲法 (U.S. Constitution) は、第 3 条 (Article III) 1 項で、連邦司法府について、次のように規定する。「合衆国の司法権は、一つの最高裁判所、お

よび連邦議会が随時制定し設立する下位裁判所に帰属する」。これにより、司法権が連邦最高裁判所を唯一の最終的な帰属先とすべきことを定める。連邦議会は、連邦憲法第 3 条に基づき、連邦裁判所法 (合衆国法典タイトル 28 [司法府および司法手続 (Judiciary and Judicial Procedures)]) を定め、これを典拠に連邦地方裁判所 (U.S. District Court) や連邦控訴裁判所 (U.S. Courts of Appeals) などの裁判所を創設している。一般に、この種の裁判所は、「連邦憲法第 3 条裁判所 (Article 3 courts)」とも呼ばれる<sup>2</sup>。

<sup>1</sup> 以下、ここでいう「州」には、連邦の首都 (直轄地域) であるワシントン特別区 (Washington, D.C.) やグアムやプエルトリコなどの海外領土 (Territories of United States) を含む。

一方、連邦憲法第1条8項9号は、「連邦議会は、最高裁判所のもとに下級裁判所を設置することができる。」と定める。この種の裁判所は、「連邦憲法第1条裁判所 (Article 3 courts)」とも呼ばれる。憲法上のこの規定に基づき、連邦議会は、連邦租税裁判所 (U.S. Tax Court) (以下、たんに「租税裁判所」ともいう。) のような限られた行政分野のみを管轄する事実審裁判所 (trial courts) を設置している。

連邦租税裁判所は、連邦税法典である内国歳入法典 (IRC = Internal Revenue Code) / 以下「連邦税法」、「IRC」ともいう。) 7441条以下に基づき設置された連邦司法部に属さない裁判機関である。

連邦課税庁は、内国歳入庁 (IRS=Internal Revenue Service) と呼ばれる (以下、「連邦課税庁」、「課税庁」、「内国歳入庁」または「IRS」という。)。所得税など主要な連邦税の納税者は、IRS による一般的な課税処分を民事の裁判で争う場合には、第一審として、連邦租税裁判所を選択することが多い。

連邦憲法第3条裁判所 (Article 3 courts) は、政府の立法 (legislative) 部門、執行 (executive) 部門、さらには第四権 (the forth power, forth branch of the government) と呼ばれる行政 (administrative) 部門において問われた行為 (actions, acts) (作為に加え不作為《inaction》を含む。以下同じ。) について、民事 (civil) および刑事 (criminal) 双方にわたって、原告適格 (standing) ある者からの訴えの司法審査 (judicial review) を管轄する。したがって、今回の検討の中核となる行政庁 (administrative agency) の一つである IRS による租税行政活動についても管轄できる<sup>3</sup>。この場合、憲法第3条裁判所は、内国歳入法典 (IRC) のような個別制定法上の救済手段に加え、連邦行政手続法 (APA=Administrative Procedure

Act / 以下「連邦 APA」ともいう。) に基づくコモンロー (common law) やエクイティ (衡平法 / equity) 上の各種法理を適用して救済することも可能である。

アメリカ法上、行政分野によっては、行政庁 / 行政機関の行為 (administrative actions, administrative acts) や処分 (administrative decisions, administrative determinations) などの行政活動に対し「行政の適正性の推定 (presumption of administrative correctness)」の効力を認める。租税行政分野がその一つである。この適正性の推定の効力は、裁判例 (court cases)、学説 (scholarly opinion) ないし各行政分野に適用される制定法 (statutes) などを根拠に法認されている。このアメリカ法上の「適正性の推定」の効力は、わが国における学問上「公定力 (Grundsatzliche Verbindlichkeit)」に似た効力 (取消訴訟の排他的管轄の効力) とみることができる。

行政の適正性の推定を覆したい者は、前審として不服審査制度を活用できるようになっている行政分野も多い。租税行政分野がその一つである。しかし、一般に、前審を選択するかどうかは当事者の意思によるとされている。いずれにしても、究極的には裁判所に訴えて争うことができる。裁判所による審査において行政の適正性の推定を覆すことを求める者は、必要な証拠を提出するように求められる。言い換えると、アメリカにおける租税行政活動にかかる民事訴訟においては、一般の民事訴訟とは異なり、行政の適正性の推定の効力を覆すための証明論を中心に展開されていると言ってもよい。

本稿では、アメリカにおける行政活動に対する民事訴訟、とりわけ連邦租税行政にかかわる民事租税訴訟に傾注する形で、裁判所での連邦 APA の適用、適正性推定の原則および立証責任の問題について分析する。

<sup>2</sup> 詳しくは、拙著『アメリカ連邦所得課税法の展開～申告納税法制の現状と課題分析』(財経詳報社、2017年) 第VI部2「連邦民事租税訴訟制度」688頁以下参照。

<sup>3</sup> ここでは、「administrative action, administrative act」の言葉を、「行政行為」と邦訳しておく。わが国における学問上の概念としての行政行為は、拘束力、公定力、不可争力、不可変更力などの特殊な効力を有する。しかし、アメリカ法では、行政行為に対して必ずしもこうした広範な効力を法認しているわけではない。このことから、この言葉を、わが国の行政行為と区別して「行政活動」と邦訳するのも一案である。ちなみに、ここでいう「行政行為」は、「行政処分 (administrative decisions, administrative determinations)」などを含む概念である。また、「administrative agency」の言葉は、「行政庁」または「行政機関」と邦訳しておく。一方、「governmental agency」の言葉は、行政機関や独立規制委員会その他の機関を含む意味で使われていることから、「政府機関」と邦訳しておく。



## I 司法と租税行政との基本的な関係の分析

連邦憲法第3条裁判所 (Article 3 courts) である連邦裁判所は、政府の立法部門、執行部門および行政部門の行為 (actions, acts) を司法審査 (judicial review) することができる。司法審査では、各部門で問われた行為について、「事件または争い (cases or controversies)」の有無、すなわち当事者適格／原告適格 (standing) の有無などから手

続を進める。審査する範囲も広範にわたる。立法部門の行為については、例えば議会がつくった制定法 (statutes) について違憲立法審査を行うことができる<sup>4</sup>。また、執行部門の行為については、例えば発布された大統領令府令 (EO=executive orders) その他の大統領令 (Presidential orders) の合憲性<sup>5</sup>を判断できる。さらに、本稿で検討の中核となる IRS のような行政庁 (administrative agency) の行政活動についても司法審査ができる。

## コラム① 連邦行政手続法 (APA) の法的枠組み

連邦憲法は、議会 (1条)、大統領 (2条)、裁判所 (3条) の三権について規定している。しかし、行政活動に関する権限 (制定法が作り出す権限) についてはふれていない。このことから、行政権は「第四権 (the fourth power, fourth branch of the government)」とも呼ばれる。現代国家は、この第四権が肥大化し行政規制が網の目のように張り巡らされた国家であるとされる。第四権である行政権は、しばしば議会類似の機能 (legislative-like functions, quasi-legislative functions) や裁判所類似の機能 (judicial-like functions, quasi-judicial functions) を行使することから、伝統的な議会や裁判所の権限とぶつかる。このような越境的な行政庁の権限行使を放置すると、連邦憲法が組み立てた三権分立の原則を危うくしかねない。そこで、連邦議会は、行政庁の活動や処分、裁決、行政立法に手続的な歯止めをかけ、司法統制をするための統一ルールを定めるために、1946年に連邦APA

(Administrative Procedure Act / 行政手続法) を制定した<sup>6</sup>。連邦APAの制定は、「新たな規制国家の権利章典 (bill of rights for a new regulatory state)」とも称賛された。誰もが「手続上の権利 (procedural rights)」を享受できる仕組みをもたらすともいわれた。連邦APA制定時に、当時の連邦司法長官 (Attorney General) は、この法律の制定目的として、次のような4つをあげた<sup>7</sup>。①行政庁に対して、公衆が行政庁の現在の活動を知ることができるように義務づけること、②公衆に対して、聴聞ないし告知コメント手続をとおして、規則制定に参加の機会を与えること、③規則制定と裁決手続に特有な統一基準を定めること、そして④行政庁の活動に対する司法審査の基準を明確にすることである。

当初、連邦APAは、12条で構成された。1967年以降、幾度か改正された。現在、それら連邦APAの規定は、合衆国法典 (U.S.C.) に編入され、タイトル5・チャプター・5サブチャプターIIの551条

<sup>4</sup> アメリカにおける違憲立法審査は大きく、法令違憲 (factual constitutional challenge / facial invalidation of statutes) と適用違憲／処分違憲 (as-applied constitutional challenge) に分けられ、法令違憲と適用違憲の分類、定義等についてはさまざまな角度から議論されている。法令違憲は、処分違憲とも邦訳される (以下「法令違憲」の呼称に統一する。)。一般に、裁判所は、法令違憲については、当該法令がどのような事案においても無効となると立証できる極めて例外的な場合にのみ宣言／判決することができる。また、裁判所は、法令違憲と宣言／判決しても、当該法令の廃止には立法府の手続によらざるを得ない。こうしたことを織り込んで考えると、究極的には、大多数の事例においては、適用違憲と判示せざるを得ないのではないかと主張も多い。詳しくは、See, Alex Kreit, "Making Sense of Facial and As-applied Challenges," 18 Wm. & Mary Bill of Rts. J. 657 (2010); Richard H. Fallon, "As-Applied and Facial Constitutional Challenges and Third-Party Standing," 113 Harv. L. Rev. 1321 (2000)。また、拙論「租税立法 (税法令) 違憲訴訟と立法裁量論」税制研究第70号70頁 (2016年)。わかりやすい解説としては、拙論「租税立法違憲訴訟と立法裁量論」〔石村耕治編〕『現代税法入門塾 [第10版]』(清文社、2020年) 123頁以下所収参照。なお、わが国においては、アメリカ法での展開を参考にして、法令違憲と適用違憲／処分違憲の分類、定義等について土着の議論展開をみている。わかりやすい解説としては、例えば、山本龍彦「適用審査と適用違憲」曾我部真裕ほか編『憲法論点教室』37～38頁 (日本評論社、2012年)。

<sup>5</sup> 詳しくは、石村、前掲・注2、第VIII部12「大統領令とは何か」873頁以下参照。

<sup>6</sup> See, George B. Shepherd, "Fierce Compromise: The Administrative Procedure Act Emerges From New Deal Politics," 90 Nw. U. L. Rev. 1557 (1996)。

<sup>7</sup> U.S. Dep' t of Justice, Attorney General's Manual on the Administrative Procedure Act 9 (1947)。

～559条、および合衆国法典タイトル5・チャプター7の701条から706条に見出すことができる。おおまかに分けると、次の分野に関する規定からなる。①情報自由法+プライバシー法 (Freedom of Information Act & Privacy act / 552条～552条a項)、②規則制定 (Rulemaking / 553条)、

③裁決 (Adjudication / 554条)、④その他の行政手続 (Other Administrative Procedures / 555条～559条)、⑤司法審査 (Judicial Review / 701条～706条)。

本稿で連邦APAに関して取り上げるのは、主として⑤司法審査の規定 (701条～706条) である。

## 1 連邦民事租税訴訟における連邦行政手続法 (APA) の所在

行政庁の行為や処分など行政活動を裁判所で問うとする。この場合、アメリカでは伝統的に、憲法、コモンローやエクイティに基づいて、民事訴訟の形で、司法審査手続をとられてきた。これは、アメリカの場合、民事訴訟の特別手続としての行政訴訟、という考え方がないからである。加えて、わが国でいう「主観訴訟」、「客観訴訟」の色分けも鮮明ではなく、むしろ「事件または争い (cases or controversies)」が存在するか否かで訴訟適格の有無を判断する仕組みになっているからである。

アメリカには、わが国の行政事件訴訟法 (以下「行訴法」という。) のような行政訴訟に関する一般的な訴訟手続法はない。しかし、わが国の行訴法に相応するような規定は、連邦 (さらには各州) が定める行政手続法 (APA=Administrative Procedure Act) の「司法審査 (Judicial Review)」の章のなかに見出すことができる。例えば、1946年に制定された連邦行政手続法 (連邦APA) は、第7章〔司法審査〕に、701条〔適用、定義〕、702条〔審査を受ける権利〕、703条〔訴訟形式および裁判所〕、704条〔審査対象となる行為〕、705条〔執行停止の求め〕および706条〔審査の範囲〕の規定をおいている。

### (1) 連邦APAの「司法審査を受ける権利」とは

連邦行政庁の行為や処分などにより不当または違法に権利を侵害されたとする。この場合、権利を侵害された者は、司法救済を求めることができる。連邦APA 702条〔審査を受ける権利 (right of review)〕は、次のように規定する。

#### 【図表1】連邦APA702条の邦訳 (仮訳)

##### APA 702条〔審査を受ける権利〕

行政庁の行為のために法的権利の侵害を受け、または関係する制定法の意味する範囲内で行政

庁の行為により不利に影響を受けもしくは利益を害された者は、その行為について司法審査を求めることができる。〔以下略〕ただし、本条は、(1) 裁判所が、司法審査に対する他の制限またはその他適切なコモンロー上もしくはエクイティ上の根拠に基づいて訴えを退け救済をしない権限を行使することまたは義務を遂行することに影響を及ぼすものではなく、または、(2) 訴訟を受け付けた他の制定法が、訴求する救済を明示的もしくは黙示的に禁じている場合には、裁判所に救済する権限を与えるものではない。

### (2) 連邦APAの「訴訟形式および裁判所」とは

また、司法救済の方法について、連邦APA 703条〔訴訟形式および裁判所 (form and venue of proceeding)〕は、次のように規定する。

#### 【図表2】連邦APA703条の邦訳 (仮訳)

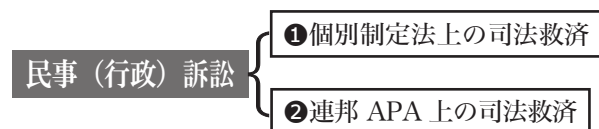
##### APA 703条〔訴訟形式および裁判所〕

司法審査を求める訴訟形式は、制定法に定める裁判所における当該事項の関する個別の制定法上の審査手続、または、当該個別の制定法上の審査手続が存在しないもしくは不適切である場合には、管轄権を有する裁判所における宣言的判決、禁止もしくは強制的な差止め命令または人身保護命令を求める訴えを含むあらゆる適用可能な訴訟形式とする。個別の制定法上の審査手続が適用できない場合においては、司法審査を求める訴えは、合衆国、正式名称による行政庁、または適切な公務員を被告として、これを行うことができる。事前の適切かつ排他的な司法審査の機会が法によって保障されている範囲を除いて、行政庁の行為は、司法的な法執行のための民事または刑事手続において、司法審査に服する。

以上のように、連邦APA 703条は、行政活動に対する訴訟/司法審査形式 (form of proceeding for judicial review on administrative actions)、すなわち連邦行政分野に対する民事訴訟 (以下「行政訴訟」または「連邦行政訴訟」ともいう。) は、大き

く「①個別制定法上の司法救済 (the special statutory review)」と「②それ以外 (non-statutory review)」、つまり「判例法上の司法救済 (common law & equitable review)」<sup>8</sup>からなる。簡潔に図示すると、次のとおりである。

【図表 3】連邦の民事（行政）救済の種類



連邦 APA に関する立法事実や裁判例などに照らしてみると、連邦 APA 703 条は、①による司法救済が優先されるが、②は、①では十分な救済が得られないときには利用できると解される<sup>9</sup>。言い換えると、連邦行政庁を被告とする民事訴訟は、個別制定法において救済を求めるときの原告適格 (standing) が認められており、その制定法での救済が十分ではないと考えるときには、連邦 APA 703 条のもとでコモンロー上の人身保護令状 (ヘイビナス・コーパス / Habeas Corpus)、エクイティ上の差止命令 (injunction) などさまざまな法的な救済を求めて、提起することができる<sup>10</sup>。ただし、この場合、前記【図表 1】にあげた連邦 APA702 条但し書にあるように、個別制定法が設定する制限要件にあてはまるときは別である。

例えば、IRC7422 条 a 項 [還付請求のための民事訴訟 (Civil action for refund)] は、「裁判所は、租税が「誤ってまたは違法に査定または徴収されたとする訴えも、〔中略〕還付請求または税額控除が適切に申告されるまで」、その訴えや手続を開始してはならない、と規定する。このことから、裁判所は、この連邦税法 (IRC) 上の制限要件を無効にする形で連邦 APA を適用して、納税者の訴えを認め、救済することはできない。

### (3) 連邦 APA と司法敬讓／司法抑制

アメリカにおける行政庁の行為に対する司法

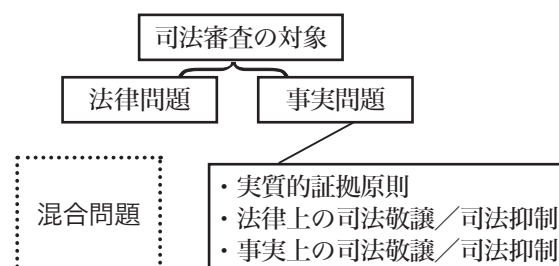
審査の仕組みは、審査の対象を、大きく①法律問題 (legal issues) と②事実問題 (factual issues) に分け、後者②「実質的証拠ルール (substantial evidence rule)」【行政庁が認定した事実に一定の場合裁判所を拘束する原則】を適用するというのが特徴である。

この法律問題と事実問題とを区別して審査する仕組みは、裁判所に対して、法律問題については完全審査ができるとする一方で、事実問題については審査を敬讓／抑制 (reference) するように求めることにつながる。

ちなみに、訴訟実務では、事実問題と法律問題が複雑に絡み合った混合問題 (mixed issues) の審査 (hard look review) 事例がでてくる。いわば「事実認定における法の適用問題」である。混合問題については、完全審査をすべきなのかどうかをめぐり議論の分かれるところである。混合問題についても完全審査が可能でないとすれば、裁判所は行政庁の決定にゴム印を押す (rubber stamp on agency decisions) に等しい存在になりかねないからである<sup>11</sup>。

司法敬讓／司法抑制は、学問的には、大きく①法律上の司法敬讓／司法抑制 (*de jure* reference) と、②事実上の司法敬讓／司法抑制 (*de facto* reference) にわけてとらえられている。前者①は、法律に基づく司法敬讓／司法抑制である。一方、後者②は、行政の専門技術性や国家安全保障などを理由とする司法敬讓／司法抑制である。

【図表 4】事実問題と司法敬讓／司法抑制の所在



<sup>8</sup> つまり、連邦 APA 703 条にいう②連邦 APA 上の司法審査とは、判例法で示された訴訟形式を法文化 (codify) したものである。See, Richard Murphy, “Types of Judicial Review of Agency Action: Non-statutory Review—Equitable Relief,” 33 Fed. Prac. & Proc. Judicial Review § 8307 (2d ed., Oct. 2020) .

<sup>9</sup> See, Levin, “Vacation at Sea: Judicial Remedies and Equitable Discretion in Administrative Law,” 53 Duke L. J. 291 (2003) .

<sup>10</sup> See, John F. Duffy, “Administrative Common Law in Judicial Review,” 77 Tex. L. Rev. 113, at 151. (1998) .

<sup>11</sup> See, Patrick M. Garry, “Judicial review and the ‘Hard Look Doctrine,’” 7 Nev. L. J. 151 (2006) .

① 法律上の司法敬讓／司法抑制とは

連邦APA704条と706条は、裁判所が、審査可能な行為と審査の対象について規定する。これは、裏返すと、法律上の司法敬讓／司法抑制 (de jure reference) について、規定しているといえる。

連邦APA704条と706条を邦訳（仮訳）すると、つぎのとおりである。

【図表5】連邦APA704条と706条の邦訳（仮訳）

APA 704 条〔審査可能な行為〕

制定法のより審査可能とされるいかなる行政庁の行為、および裁判所において他に適切な救済方法のない最終的な行政庁の行為 (final agency action) は、司法審査に服する。

APA 706 条〔審査の範囲〕

審査裁判所は、判決に必要な範囲内で、しかも主張されたときに、関連するすべての法律問題について判断し、憲法および制定法の規定を解釈し、かつ、行政庁の行為に関する条項の意味または適用可能性につき決定するものとする。審査裁判所は、次のことを行うものとする。

- 1号 違法に保留され、または不当に遅延している行政庁の行為を執行すること。
- 2号 行政庁の行為、事実認定および結論について、次に掲げる該当事項が判明した場合には、これらを違法なものとして取り消すこと。
  - A 専断的、恣意的、裁量の濫用その他法を遵守していない。
  - B 憲法上の権利、権限、特権または免除に反する。
  - C 制定法に定められている管轄、権限若しくは制限を踰越する、または制定法に定められている権限を欠いている。
  - D 法が求める手続を遵守していない。

E APA 556 条および 557 条の適用がある事件またはその他の制定法により行政庁の聴聞の記録に基づいて審査される事件について、実質的証拠に基づいていない。

F 審査裁判所による覆審的な公判審理に服する事実である場合に限り、事実によって根拠づけられていない。

前記の決定をする場合において、裁判所は、すべての記録<sup>12</sup>またはそのうちの当事者が引用する部分を審査するものとし、かつ、不利益な誤謬の法理<sup>13</sup>に対して十分配慮するものとする。

今日、第四権とも呼ばれる行政権の興隆は著しい。ニューデール以降、司法権は、憲法や制定法の解釈では、第四権ともいわれる行政権に「敬讓 (deference)」する傾向を強めている。とはいっても、アメリカの司法モデルでは、裁判所は、法とは何か、制定法はどのような意味を持つのかを自らが解釈・判断し、確定させる機関である。行政庁が行った法解釈を鵜呑みにし、それにお墨付きを与える機関ではない。こうした司法モデルを周知するため、連邦APA706条前文では、「審査裁判所は、判決に必要な範囲内で、しかも主張されたときに、関連するすべての法律問題について判断し、憲法および制定法の規定を解釈し、かつ、行政庁の行為に関する条項の意味または適用可能性につき決定するものとする。」と規定する。しかし、制定法の解釈・適用は、裁判所が独占できるわけではなく、裁判所は、三権分立をうたった憲法や制定法が付与した範囲内でその権限を行使できるに留まる。連邦APA706条2号は、「審査裁判所は、行政庁の行為、事実認定および結

<sup>12</sup> 「すべての記録 (the whole record)」の具体的な意味内容については、議論のあるところである。とりわけ、706条2項F号にいう「覆審的な公判審理 (trial de novo)」の定義や、704条にいう司法審査の対象となるのは「最終的な行政庁の行為 (final agency action)」であること、つまり、検討過程にある文書 (deliberative process materials) や決定前の見解 (pre-decisional views) は審査対象から除外されることなどとの関連で積極的な議論が展開されている。See, Aram A. Gavoor & Steven A. Platt, 'Administrative Records and the Courts,' 67 U. Kan. L. Rev. 1 (2018) .

<sup>13</sup> 不利益な誤謬の法理 (rule of prejudicial error) とは、上訴裁判所が、下級審の判断が公判審理の結果の実質的な効果を与える不利益な誤謬 (prejudicial error) に基づいてくださされていると考える場合には、棄却するように求める訴訟上の原則である。この法理は、裁判所の公判審理では、誤り (mistake) は常にありうるということを前提としたコモンロー上のルールである。なお、仮に誤謬があったとしても、それが無害な誤謬 (harmless error) と判断されれば、上訴は認められない。ちなみに、研究者の多くは、連邦APAの制定者である連邦議会は、コモンロー上の不利益な誤謬の法理を機械的にAPAに挿入した、とみている。このため、この法理が行政法分野にどのように解釈・適用になるのかについては、今日でも議論のあるところである。See, Craig Smith, 'Taking 'Due Account' of the APA's Prejudicial-error Rule,' 96 Va. L. Rev. 1727 (2010) .

論について、次の6つの号【A～F】に掲げる該当事項が判明した場合には、これらを違法なものとして取り消すことができる」旨規定する。

この706条2号は、行政行為に対する司法審査の基準（審査の範囲）についての法源といえる。これら6つの基準は、大きく①合法性の審査基準（legality review standards）（B・C・D）と②合理性の審査基準（rationality review standards）（A・E・F）とに分類できる。司法「敬讓」とは、個々の事例に適用される制定法解釈のルールとみてよい。しかし、制定法の文言が明確ではない場合に、裁判所・司法権は、行政庁・行政権による解釈が「合理的」と考えるときには、行政庁・行政権の解釈を正当なものとして敬讓するということを意味する。ということは、裁判所にとり、制定法の解釈において敬讓するかどうかは、連邦APA706条2号を典拠にしていえば、②合理性の審査基準（A・E・F）のいずれかのアンクルにあることが指標になる。

連邦APA706条2号の盛られている審査基準を①と②に分類し、図示すると、次のとおりである。

【図表6】合法性の審査基準と合理性の審査基準

|                   |                                                                                                                                                                                                                   |
|-------------------|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| 行政行為に対する司法審査基準の分類 | <p><b>① 合法性の審査基準</b></p> <p>B. 憲法上の権利、権限、特権または免除に反する。</p> <p>C. 制定法に定められている管轄、権限若しくは制限を超越する、または制定法に定められている権限を欠いている。</p> <p>D. 法が求める手続を遵守していない。</p>                                                                |
|                   | <p><b>② 合理性の審査基準</b></p> <p>A. 専断的、恣意的、裁量の濫用その他法を遵守していない。</p> <p>E. 連邦APA 556条および557条の適用がある事件またはその他の制定法により行政庁の聴聞の記録に基づいて審査される事件について、実質的証拠に基づいていない。</p> <p>F. 審査裁判所による覆審的な公判審理に服する事実である場合に限り、事実によって根拠づけられていない。</p> |

①合法性の審査基準では、原則として司法敬讓／司法抑制の問題は生じない。なぜならば、伝統的にアメリカの裁判所は、憲法または制定法上の

文言を解釈するのは法律上の問題であり、裁判所は、行政庁による解釈を優先して司法権行使を抑制すべきではない、とされるからである。

これに対して、②合理性の審査基準では、裁判所は、行政庁の行為が法律で付与された権限を逸脱していないかどうか、あるいは行政庁が法律で付与された権限を行使しているかどうかを監視するように求められる。このことから、裁判所は、合理性の審査では、行政庁がその権限行使を正当化できる合理的な根拠があるかどうか判断するように求められる。

これら3つの②合理性の審査基準のうち、裁判が最も一般的に用いられる基準は、Aである。裁判所は、この基準を適用すると、行政庁の行為が「専断的、恣意的、裁量の濫用その他法を遵守していない。」と判断できるときには、それを取り消すことができる。専断的（arbitrary）、恣意的（capricious）の文言は、裁判所に司法敬讓／司法抑制（deference）を促す表現であると理解されている。なぜならば、裁判所は、行政庁の行為が専断的でも恣意的でもないと言え、それを理由に、司法審査を抑制することができるからである。

また、Eは、「実質的証拠ルール（substantial evidence rule）」、すなわち連邦IRC556条〔聴聞手続〕や557条〔裁決〕の手続のもとでは法廷での事実認定の際に、裁判所を行政庁が認定した事実拘束する原則、を法認する。このルールは、司法敬讓／司法抑制（deference）を促す基準として機能する。Eの掲げるルールのもと、Aの場合と同様に、裁判所は、行政庁が法廷に提出した証拠に基づいて判断せざるを得ない。裁判所は、行政庁が法廷に提出した証拠に依存せざるを得ず、その証拠が全体的に正義に反していない限り、正当なものとして敬讓する立場に置かれることになる。

Fは、「審査裁判所による覆審的な公判審理に服する事実である場合に限り、事実によって根拠づけられていない。」と規定する。つまり、裁判所で覆審的審査（de novo review）の対象となる場合には、正当でない事実に基づいた行政庁の行為は、事実認定および結論において、裁判所は違法として取り消さなければならないとする。新たな証拠を含めて事実審理をやり直す覆審審査（de novo review）では、公判審理（trial）で採用する証拠は、裁判所は、行政庁が法廷に提出した証拠には縛られない。した

がって、司法敬讓／司法抑制（deference）する必要がない。裁判所は、行政庁の決定を無視し、自らの事実認定に基づいて判断をくだすことができる。Fは、とりわけ、その行政庁が所管することとされていない制定法に基づく行政庁の行為に対して適用される。情報自由法（FOIA）に基づいて請求された文書の開示決定に関する行政庁の行為が適例といえる。

## ②連邦APAにいう「裁量」とは何か

今日、第四権ともいわれる行政権は肥大化し、立法や司法の機能も併せ持つような行政庁が存在している。こうした現象は、連邦レベルでは、財務省（Treasury Department）や内国歳入庁（IRS）（以下「租税行政庁」という。）をみれば、よくわかる。議会は租税を課す法律（租税法）を制定するが、あいまいな法文で租税行政庁に規則制定権限を授権する。租税行政庁は、こうした授権に基づいてさまざまな種類の規則を制定し、それらを典拠にして納税者に課税していく。ところが、租税法やそのもとで発出された規則は複雑化し、納税者からの租税行政庁へのクレームも増えてくる。そこで、租税行政庁は自前で駆け込み救済機関を立ち上げ、準司法的な権能を行使し、納税者の権利救済にあたる。まさに、租税行政庁は、準立法権限も準司法権限をも行使する行政庁として肥大化する構図がみえてくる。

こうした過程において、租税行政庁は、租税分野の専門家集団として、租税法を第一次的に解釈・適用していく。このことから、租税行政庁の裁量権（つまり租税分野における行政庁の裁量権）は、授権法の解釈・適用と深く関係する。行政庁による裁量権の行使が常に正しいとは限らない。行政庁の裁量権の行使が正しいかどうかは、最終的に裁判所が判断する。連邦APAは、「裁量（discretion）」の文言を、次（【図表7】）のように、2つの異なる意味において規定し、裁判所が、行政庁の裁量権行使の是非を判断する範囲やその基準を示している。

このように、連邦APAに盛られた行政庁

【図表7】連邦APAにいう「裁量」とは

### ① 701条a項2号

「行政庁の行為が、法により行政庁の裁量に委ねられている範囲」において、司法審査の対象外とする

### ② 706条2号A

行政庁の行為が、「専断的、恣意的、裁量の濫用その他法を遵守していない」場合には、裁判所はそれを取り消すことができる

の裁量権行使の是非を判断する範囲やその基準は、裁判所が司法敬讓／司法抑制（judicial deference）をするかどうかを考える際の典拠になっている<sup>14</sup>。

ちなみに、わが国においては、一般に、行政裁量に対する司法敬讓／司法抑制を是とする考え方が強い。伝統的な解釈では、行政裁量を①自由裁量（便宜裁量）と②法規裁量（羈束裁量）にわけ、②についてのみ司法審査がおよぶとされてきた。しかし、①と②とを厳格に区別する考え方は次第に薄れてきている。この点、行訴法30条は、裁量行為についてその逸脱または濫用があれば、裁判所は取り消すことができると規定する<sup>15</sup>。

連邦APA上の「裁量」規定について理解を深めるには、制度的に噛み合わないところもあるが、わが国での議論との対比で考えてみるのも一案である。

## 2 連邦民事租税訴訟と審査基準をめぐる実例分析

連邦APA自体は、事物裁判管轄権（subject matter jurisdiction on a court）について規定していない。このことから、裁判所は、個別制定法が事物管轄権を付与している場合に限り、連邦APAに定める法原則を適用することになる。

市民・納税者が、個別制定法に準拠して連邦APAの規定の適用による行政活動に対する司法審査を求めるとする。

この場合、第一審（事実審）の審査裁判所

<sup>14</sup> 本稿では、連邦APA上の「裁量」概念については深くふれない。詳しくは、see, e.g., John C. Reitz, “Deference to the Administration in Judicial Review,” 66 Am. J. Comp. L. 269, at 274 et seq. (2018). また、邦文の研究としては、高橋正人『行政裁量と司法審査論—アメリカ司法審査論の展開と日本の動向』（晃洋書房、2019年）参照。

<sup>15</sup> 宮田三郎『行政裁量とその統制密度（増補版）』（信山社、2012年）参照。

(reviewing court) は、連邦憲法第3条裁判所である連邦地方裁判所 (U.S. District Courts) か、連邦の首都・ワシントン D.C. にある連邦憲法第1条裁判所である合衆国連邦請求裁判所 (U.S. Court of Federal Claims) になる。ただし、連邦行政訴訟のうち連邦民事租税訴訟については、連邦憲法第1条裁判所である連邦租税裁判所 (U.S. Tax Court) に提訴できる。

アメリカにおける連邦民事租税訴訟は、個別制定法である IRC (内国歳入法典)<sup>16</sup> に準拠して提起されている<sup>17</sup>。しかし、当事者は、公判審理 (trials) の段階で、審査裁判所に対して、連邦 APA に定められた立証責任 (burden of proof) や②証拠基準 (evidence) などの適用を求め、対峙することも少なくない。ところが、のちにふれるように、IRC (内国歳入法典) に定められた審査基準やルールと、連邦 APA やそのバックボーンとなっている行政法の一般原則 (general principals of administrative law) に基づく審査基準やルールとが異なることもある。このため、審査裁判所は、その調整や、どちらの基準やルールを優先して適用すべきかで、難しい判断が求められる。

すでにふれたように、第一審 (事実審) の審査裁判所である連邦租税裁判所は、連邦民事租税訴訟のみを管轄する。加えて、他の裁判所では第一審として取り扱えない事項も管轄できる<sup>18</sup>。こうした法制上の特質もあり、連邦納税

者が、租税裁判所に提起する訴訟において、連邦 APA に定められた審査基準やルールなどの適否を争った事例の多くは、次の4つである。①不足税額訴訟 (IRC 3213条a項、7442条)、②善意の配偶者救済 (innocent spouse relief) にかかる訴訟 (IRC 6015条e項)、③徴収上の適正手続審査 [CDP (=collection due process) hearing] にかかる訴訟 (IRC 6330条d項1号)<sup>19</sup>、および④税金不正通報者訴訟 (IRC 7623条b項4号)。

### (1) 不足税額訴訟と審査基準

連邦税の不足税額訴訟 (deficiency suits / IRC 3213条a項、7442条)<sup>20</sup> においては、納税者が、審査基準の選択において連邦 APA の適否を争った事例が数多く存在する。

#### ① キネティック (Q) 社事件判決の分析

ここでは、実例として、キネティック (Q) 社事件 (QunetiQ U.S. Holdings Inc., & Subsidiaries v. Commissioner of I.R.) の連邦租税裁判所判決 (110 T.C.M. 17 《2015》)、連邦控訴裁判所判決 (845 F.3d 555 《4th Cir.2017》)、連邦最高裁判所決定 (138 S. Ct. 299 《2017》) を取り上げて、以下に分析する。

本件では、IRS が、納税者 (Q 社) が従業者に支払った株式報酬の損金経理を否認し不足税額通知書 (NOD=Notice of Deficiency) を

<sup>16</sup> IRC チャプター 76 [裁判手続 (Judicial Procedures)] 7401 条以下、サブチャプター B [納税者および第三者による手続 (Proceedings by Taxpayers and Third Parties)] 7421 条以下、サブチャプター C [租税裁判所 (The Tax Court)] 7441 条以下。

<sup>17</sup> 納税者は、裁判を起す場合、各裁判所の訴訟手続規則 (Rules) に従う必要がある。例えば、連邦租税裁判所は、独自の裁判所訴訟手続規則 (The Court's Rules of Practice and Procedure / 以下「租税裁判所規則 / TCR=Tax Court Rules」という。) を定めている。また、連邦裁判所については、連邦裁判所規則制定法 (28 合衆国法典 2071-2077 条 / 28 U.S.C. § 2071-2077) が、連邦最高裁判所に対して、連邦裁判所の規則や証拠規則を定める権限を付与しており、連邦最高裁は、同法に基づき、連邦民事訴訟規則 (Federal Rules of Civil Procedure / Fed.R.Civ.P.) などを定めている。各裁判所は、これらの規則に基づいて裁判手続を進める。

<sup>18</sup> 詳しくは、石村、前掲・注2、第VIII 2、694頁参照。

<sup>19</sup> わが税法にいう更正・決定処分を不服とする取消訴訟に相当する。加えて、緊急賦課にかかる行政審査決定 (jeopardy levy or assessment determinations / IRC 6861条、7429条) などの司法審査事例においても、連邦 APA の規定の適否が問われる。なお、これらの訴訟事例を含め次の事例について、連邦租税裁判所は、限定的ながら宣言的判決 (declaratory judgements) をくだすことができる。IRC 7428条 [IRC 501条c項3号にいう非営利公益法人の適格性・分類]、IRC 7476条 [一定の退職計画の適格性]、IRC 7477条 [一定の贈与の価額評価]、IRC 7478条 [一定の政府債務の適格性]、IRC 7479条 [IRC 6166条上の遺産税の分割納付の適否] など。

<sup>20</sup> 連邦納税者は、選択的に、「first-pay-dispute-later」ルールに従い、係争額を納付したうえで、連邦地方裁判所または連邦請求裁判所に還付請求訴訟 (refund suits) を提起することもできる (IRC 7422条a項)。

発して更正処分をしてきた。しかし、通知書は、1行の理由を附記しただけで、増差額の計算根拠や理由などが不明で、記載内容はきわめて不十分なものであった。そこで、納税者(Q社)は、実体的な不足税額問題に加え、手続的な問題を争った。

## ② 不足税額訴訟の法的根拠とは

キネティック(Q)社事件判決を分析するに先立ち、まず、不足税額訴訟の法的根拠や構造についてふれる。

不足税額通知書の記載について、内国歳入法典(IRC)7522条〔納税額、不足税額その他の通知書〕は、次のように規定する(仮訳)。

【図表8】不足税額通知書へのIRC上の記載要件

IRC 7522条〔納税額、不足税額その他の通知書の内容〕

### a項〔通則〕

本条が適用になるいかなる通知書にも、納税額、経過利子、増差額、増差税額および査定済みの民事罰の算定基準を記載し、かつその金額を証するものとする。この場合において、その記載が不十分であったとしても、当該通知書を無効としないものとする。

### b項〔本条が適用になる通知書〕

本条が適用になる通知書とは、次の各号に掲げるものをいう。

- 1号 6155条、6212条または6303条に記載された納税額通知書または不足税額通知書
- 2号 情報申告書連携プログラムから生成された通知書、および、
- 3号 納税者に対して内国歳入庁の行政審査の機会を認める最初の不足税額提案書(the 1st letter of proposed deficiency)

IRC 7522条a項は、不足税額通知書(NOD)の「記載が不十分であったとしても、当該通知書を無効としないものとする。」とし、瑕疵ある

NODであっても有効と取り扱うものと規定している。

そこで、原告納税者のキネティック(Q)社は、連邦租税裁判所に対して、IRSから通知された不足税額処分は、連邦APA704条〔審査対象となる行為(Actions reviewable)〕およびAPA706条〔審査の範囲〕1項A号を適用して、違法と判断するように求めた。

すなわち、納税者(Q社)は、IRSが発した不足税額通知(NOD)は連邦APA704条にいう「最終的な行政庁の行為」にあたり、合理的な説明(reasoned explanation / proper justification)のないNODは連邦APA706条2項A号にいう「専断的(arbitrary)」、「恣意的(capricious)」で違法との理由で、処分の取消しを求めて連邦租税裁判所に救済を求めたわけである。典拠として、合理的な説明のない最終的な行政庁の行為は、専断的、恣意的でAPA706条2項A号違反であるとする先例[FCC v. Fox TV Stations, Inc., 489 F.3d 444 (2nd Cir. 2007)]をあげた<sup>21</sup>。

連邦租税裁判所は、本件において、次のような理由を示して、納税者(Q社)の訴えを退けた[110 T.C.M. 17 (2015)]。

【図表9】キネティック(Q)社事件連邦租税裁判所判決の骨子

- ・IRSが発する「不足税額通知書(NOD)には原則として連邦APAは適用にならない」。また、仮に連邦APAが適用になるとしても連邦APA704条にいう「最終的な行政庁の行為」にあたらぬ。
- ・そのうえで、IRSが発した本件NODは、IRC7522条の定め範囲内にあり合法である。

連邦租税裁判所の判決を不服として、納税者(Q社)は、第4巡回区連邦控訴裁判所(U.S. Court of Appeals, 4th Circuit)に控訴した。

<sup>21</sup> 本件においては、複数のテレビ放送局(以下「TV局」という。)が、連邦通信委員会(FCC=Federal Communication Commission)が品位を欠く表現を規制するために各TV局に発出した命令は、具体的な規制理由を明示しておらず、APA704条および706条2号Aに違反するとして、連邦控訴裁判所に取消しを求めた。すなわち、手続上の瑕疵問題を争ったものである。言い換えると、この種の命令は連邦憲法修正1条が保障する「言論の自由」を侵害するとして実体法上の問題を争った事例ではない。連邦控訴裁判所は、FCCのTV局への放送政策変更命令は、合理的な説明が記載されておらず、APA706条2号Aにいう「専断的(arbitrary)」、「恣意的(capricious)」であり、違法とした。しかし、最高裁の多数意見は、FCCの命令は違法ではないとして、上訴を棄却し差し戻した[556 U.S. 502, at 515-16 (2009)]。See, John F. Stephens, Matthew G. Stein, 'The Future of the FCC's New Indecency Policy Since April 2009, A Slip of the Tongue,' 33-MAY L.A. Law. 14 (May 2010) .



連邦控訴裁判所は、この控訴を受けて、「不足税額通知書 (NOD) は、原則として連邦 APA が適用になる」としたうえで、「納税者 (Q 社) が審査を求めた NOD が連邦 APA 704 条にいう『最終的な行政庁の行為』にあたり、合理的な説明を記載していない NOD は違法である。」とする主張について精査した。

連邦控訴裁判所は、次の理由を示して、納税者 (Q 社) の訴えを退ける判断をくだした [QunetiQ U.S. Holdings Inc., & Subsidiaries v. Commissioner of IRS, 845 F.3d 555 (4th Cir.2017)]。

**【図表 10】キネティック (Q) 社事件連邦控訴審判決の骨子**

- ・司法審査の範囲 (scope of review) につき、連邦 APA (行政手続法) と IRC (内国歳入法典) との間には大きな乖離がある。
- ・IRC (内国歳入法典) は、連邦租税裁判所が、課税庁 (IRS) に対して、当初送達された不足税額通知書 (NOD) に係争中の新たな争点 (ニューイシュー) を加えて不足税額を容認する判断をくだすことを認める (IRC 6214 条 a 項、Tax Ct. Rule 142 (a) (c)) など、動的でユニークな手続を定めている。
- ・これに対して、連邦 APA (行政手続法) は、静的な手続を定めており (APA 704 条、706 条 2 号 A)、その違いは顕著である。
- ・こうした双方の法的環境の違いから判断して、合理的な説明 (reasoned explanation) を求める連邦 APA (行政手続法) の要件を IRC (内国歳入法典) が規定する不足税額通知書 (NOD) に適用するのは適当ではない。

納税者 (Q 社) は、控訴裁判所の判決を不服として、連邦最高裁に上訴したが、最高裁は訴えを退けた [QunetiQ U.S. Holdings Inc., & Subsidiaries v. Commissioner of IRS, 138 S.Ct.299 (2017)]。

**③ キネティック (Q) 社事件判決の評価**

キネティック (Q) 社事件判決において、第一審の連邦租税裁判所は、連邦税の不足税額訴訟への行政法の一般原則や連邦 APA の適用に

は消極的な姿勢を取る。これに対して、連邦控訴裁判所は連邦 APA の適用には積極的である。

連邦租税裁判所の姿勢には、賛否が分かれる。連邦 APA の適用に関して、租税行政分野と他の行政分野との間に「税は特別 (tax exceptionalism)」、として壁を設け、租税行政分野を特別視することにもつながるのではないか<sup>22</sup>。「タックス・マイオピア (tax myopia)」つまり「税の視野の狭さ」を指摘する声もある<sup>23</sup>。

いずれにしろ、本件をみれば、不足税額訴訟において、連邦 APA の規定の適用を争う途が開かれていることを認識できるのではないか。

**④ 不足税額訴訟と連邦 APA の所在**

不足税額訴訟 (IRC 3213 条 a 項、7442 条) では、租税行政庁の行為に対して司法審査を加え、裁判所が正しい不足税額を再決定 (redetermination of the correct amount of the deficiency) することから (IRC 6214 条 a 項)、基本的には、一般行政法上の原理や連邦 APA の規定が適用になると解されている。にもかかわらず、審査裁判所は、租税裁判所かその他の連邦裁判所かを問わず、税額を再決定 (redetermination) する際の公判審理では、不足税額通知書 (NOD) に記された行政記録 (administrative records) に縛られることはない。公判審理 (trial) で採用する証拠は、新たな証拠を含めて事実審理をやり直す覆審方式 (*de nova* approach) で納税者の救済にあたってきている。つまり、この点については、連邦租税裁判所と他の連邦裁判所の間で認識が共有されている。その理由としては、連邦 APA 制定以前から不足税額訴訟は伝統的に覆審方式を継受してきた事実があげられている。こうした伝統を重んじて、連邦 APA のもとでグランドファーザード (grandfathered)、つまり連邦 APA 制定以前から覆審方式が存在していたことを理由に、特例として認められているものと解されている [See, Wilson v. CIR, 705 F.3d 980, at 1003 n.3 (9th Cir.2013)]。加えて、IRC 6214 条は、「租税裁判所による再決定 (redetermination of Tax Court)」とい

<sup>22</sup> See, Brian Harris & Anna Els, “The Applicability of the Administrative Procedure Act to Federal Tax Litigation,” 91-OCT Fla. B. J. 44 (2017) .

<sup>23</sup> See, James M. Puckett, “Structural Tax Exceptionalism,” 49 Georgia L. Rev. 1067, at 1072 (2015); Stephanie Hoffer & Christopher J. Walker, “The Death of Tax Court Exceptionalism,” 99 Minn. L. Rev. 221 (2014) .

う言葉を用いており、「review (審査)」または「決定 (determine)」という言葉を用いていない。接頭辞「再 (re)」が付いていることは、連邦租税裁判所に十分な証拠を収集し精査するように命じているようにもとれる [Id., 705 F.3d 980, at 1007 (9th Cir. 2013)]。

### ⑤ 連邦 APA に内在する司法ミニマリズム

不足税額訴訟のみならず、のちにふれる連邦租税訴訟において、連邦 APA の適用の可否を争った訴訟の公判審理において、訴訟当事者 (納税者と IRS) 間で、採用される証拠の範囲について争いになる。すなわち、行政記録 (administrative records) に縛られるのか、それとも新たな証拠を含めて事実審理をやり直す覆審方式 (de nova approach) で納税者の救済にあたるべきなのかが争点になる。

こうした対立は、連邦 APA の制定の歴史に対する評価の違いに起因する。前記【図表 5】の連邦 704 条では、「制定法により審査可能とされるいかなる行政庁の行為、および裁判所において他に適切な救済方法のない最終的な行政庁の行為 (final agency action) は、司法審査に服する。」と規定する。その一方で、連邦 APA706 条の前文では、審査裁判所が判断を下すのは、あくまでも「判決に必要な範囲内で、しかも主張されたときに (to the extent necessary to decide and when presented)」という制限を付している。こうした制限が付されたのは、連邦 APA が制定された 1946 年当時の政治経済状況、時代的背景が関係している。すなわち、1930 年代に連邦議会は経済大恐慌 (Great Depression) から抜け出すためにニューデール政策 (New Deal / 1930 年～) を実施、そのためのさまざまな法律を次々と制定した。しかし、連邦最高裁は当初、後に判例変更する

まで違憲判決を重ねた。こうした経緯もあり、連邦 APA 制定時に、連邦議会には、行政活動に対する司法審査は、行政裁決や行政記録をベースに行われるべきであるという考え方が根強く、APA 立法にも影響を与えた、とされる<sup>24</sup>。

こうした立法的経緯・立法事実を重視する連邦裁判官や研究者のなかには、司法敬讓 (judicial deference)、すなわち「行政による法の適用・解釈が裁判所の適用・解釈に優先する」とする考え方を支持する者も少なくない。連邦最高裁のシェブロン事件判決やマヨ事件判決 [Chevron U.S.A., Inc v. NRDC, 467 U.S.837 (1984) ; Mayo Found. For Med. Educ. & Research v. U.S., 562 U.S.44 (2011)] が典型である。これらの事例では、連邦税法 (IRC7805 条 a 項) に基づいて制定された連邦 APA にいう規則 (rules) [本件では財務省規則 (Treasury Regulation)] が、連邦 APA553 条 [規則制定] の適用除外にあてはまるかどうか争われた。連邦最高裁は、司法敬讓を支持する判断をくだしている<sup>25</sup>。シェブロン事件判決は、伝統的・保守的な判断とみる考え方が強い<sup>26</sup>。

もっとも、連邦 APA は、司法審査について、704 条でアクセルを踏む一方で、706 条でブレーキを踏んでいる。こうした法律構成から、連邦 APA は司法ミニマリズム (judicial minimalism) の考え方に根ざしているとの見方もある<sup>27</sup>。すなわち、リベラリズムに根ざした司法積極主義 (judicial activism) やその対極にある超保守の司法原意主義 (judicial originalism)<sup>28</sup> の双方に距離を置く考え方に立っているとの見方もある。ちなみに、司法敬讓 (judicial deference) については、三権分立 (separation of powers) の原則の視角から問い直すべきであるとする声も強い<sup>29</sup>。

<sup>24</sup> See, Aram A. Gavorr & Steven A. Platt, "Administrative Records and the Courts," 67 U. Kan. L. Rev. 1, at 10 *et seq.* (2018) .

<sup>25</sup> See, David M. Hasen, "The Ambiguous Basis of Judicial Deference to Administrative Rules," 17 Yale J. on Reg. 327 (2000) .

<sup>26</sup> この面での興味深い邦文の論考として、富井幸雄「行政法解釈権における裁判所と行政機関の相克 (1) ～ゴースタッチ最高裁判事のシェブロンへの立ち位置を素材として」都法 60 卷 2 号 (2020 年)。

<sup>27</sup> See, Aneil Kovvali, "The APA's Call for Judicial Minimalism," Yale J. on Regulation (Oct. 2017) .

<sup>28</sup> See, Evan D. Bernick, "Envisioning Administrative Procedure Act Originalism," 70 Admin. L. Rev. 807 (2018) .

<sup>29</sup> See, Islame Hosny, "Interpretations by Treasury and the IRS: Authoritative Weight, Judicial Deference, and the Separation of Powers," 72 Rutgers U. L. Rev. 281 (2020) .

## (2) 善意の配偶者救済訴訟と審査基準

連邦納税者は、連邦所得税について、夫婦合算納税申告(MFJ=married filing jointly)を選択できる。夫婦合算納税申告でIRSとの間で紛争をかかえた納税者は、適切な救済を求めて合衆国租税裁判所(U.S. Tax Court)に訴えを提起できる(IRC 6015条e項)。この種の訴訟は、善意の配偶者救済(innocent spouse relief)訴訟(Actions for determination of relief from joint and several liability on a joint return)と呼ばれる。善意の配偶者救済訴訟では、連邦APAに定められた審査基準などの適否を問う事例も少なくない。

連邦APAの適用を求めた善意の配偶者救済訴訟を分析するに先立ち、まず、連邦所得税の夫婦合算納税申告(MFJ)制度にふれる。

夫婦は、この種の申告を選択している場合、納税申告後に離婚など婚姻関係に変更があったとしても、原則として当該申告内容については「共同かつ個別的に(joint and several liability)」責任(連帯納付義務)を負うものとされている(IRC6013条d項c号)。夫婦合算納税申告(MFJ)でIRSと紛争を抱えた納税者は、1998年税制改正法(以下「T3 / RRA98」ともいう。)<sup>30</sup>成立前も、善意の配偶者にあたるとしての救済(innocent spouse relief)を受けることは可能ではあった。しかし、極めて例外的に適用されるに過ぎなかった。IRSは、連帯納付義務を課すIRC 6013条d項c号のもと、連帯納付を求め、納付がない場合には、財産を有するいずれの配偶者に対しても、自在に財産差押え(levy)処分をかける実務を継続していた。しかし、こうした自在な差押実務は、民事債権ではゆるされないことであった。そこで、T3 / RRA98は、連帯納付手続の整備に加え、従来からある善意の配偶者に対する救済措置(innocent spouse relief)を大幅に強化した(IRC6015条b項)。

まず、T3 / RRA98は、IRSに対し、すべての夫婦合算納税申告(MFJ)を行った納税者に対する連帯納付義務の救済措置に関する情報を周知するように求めた(T3 / RRA98 3501条)。納税者への周知にあつ

ては、善意の配偶者に対する救済措置について言及したIRS刊行物1号〔納税者としてのあなたの権利(Publication 1: Your Rights as a Taxpayer)〕、IRS刊行物971号〔善意の配偶者の救済(Publication 971: Innocent Spouse Relief / Rev. October 2014)〕、IRS刊行物594号〔IRS徴収手続(Publication 594: IRS Collection Process)〕などを使うように推奨された。

加えて、連邦課税庁職員向けの内国歳入マニュアル(IRM=Internal Revenue Manual)のなかで、IRS職員に対して、夫婦合算納税申告(MFJ)に関する連帯納付義務で問題を抱えた納税者との面談時には、連帯納付義務と善意の配偶者に対する救済措置について十分な説明をするように求めている(IRM 25.15.1.9《02-26-2013》)。

さらに、配偶者(例えば元夫)の不足税額ないし滞納などを理由に連帯納付を求められたもう一方の配偶者(例えば元妻)またはその代理人は、IRS保有の当該夫婦合算申告書情報の開示を求めることができる。ただし、離婚後に連帯納付を求められた場合で、相手方が再婚しているときには、新たな氏、住所、電話番号などの開示は制限される(IRC 6103条e項各号)。

こうした仕組みのもと、配偶者(例えば元妻)は、IRSから、他方の配偶者(例えば元夫)の過少申告にかかる不足税額(understatement)ないし滞納(underpayment)などを理由に連帯納付を求められたとする。その際には、IRSに対して、善意の配偶者であることを理由に救済を求めることができる。この場合、善意の配偶者である納税者(元妻)(以下「納税者」という。)は、次のような3つの方法のうちの1つを選択して、救済を求めることができる。

## 【図表11】善意の配偶者であることを理由とした救済方法の選択

## ①善意の配偶者を理由とする救済(innocent spouse relief)

納税者は、過少申告ないし過少納付であったことを知らなかったことを理由に救済を求める(IRC 6015条b項)ただし、この場合、納税者は、IRSに対して、あらゆる事実や状況に照らして自己が当該税額を負うのは公平ではない

<sup>30</sup> 1998年の税制改正法(RRA98=IRS Restructuring and Reform Act of 21998)は、当時相次いだ一連の納税者の権利保護法制強化の流れのなかで第3陣であることから「第3次納税者権利章典法/the 3rd Taxpayer's Bill of Rights」とも呼ばれる。略称は「T3」である。

(inequitable) 旨主張をする必要がある。

②個別申告とみなしての救済 (separate liability relief)

善意の配偶者である納税者は、IRS に対して、夫婦個別申告 (separate returns) をしたものとみなして税額を計算し直して納税額を負担するように求める (IRC 6015 条 c 項)。

③衡平法上の救済 (requested equitable relief)

納税者が、IRS に対して、次の 2 つの要件を充足していることを理由に、連帯納付義務を解除するように求める (IRC 6015 条 f 項)。<sup>①</sup>あらゆる事実や状況に照らして、自己が当該税額を負うのは公平ではない (inequitable) (IRC 6015 条 f 項 1 号) および<sup>②</sup>前記<sup>①</sup>および<sup>②</sup>では救済が得られないこと (IRC 6015 条 f 項 2 号)。

①の救済措置では、IRS は、納税者を債務から開放して公平な救済をするものとする (shall) と定める (IRC 6015 条 f 項)。これに対して、③の救済措置では、IRS は、納税者を債務から開放して公平な救済をすることができる (may) と定める (IRC 6015 条 f 項)。つまり、③の救済措置では、IRS に対して裁量権を与えている。加えて、善意の配偶者である納税者が③の救済措置を求めてきた場合、IRS は、当該納税者が①または②の選択では救済を求めることが不可能であったかどうかをチェックするように求められる。この判断においても、IRS の裁量権がかかわってくる。

納税者が、IRS に対して善意の配偶者であることを理由に夫婦連帯納付義務に関する③の救済請求を申し立てたとする。しかし、IRS が当該請求を拒否した、または一部しか認容しなかったために<sup>31</sup>、IRS から決定通知処分 (IRS Notice of Determination Concerning Your Request for Relief From Joint and Several Liability) を受けたとする。この場合、納税者は、IRS の決定通知処分に不満があるときには、IRS は裁量の範囲を逸脱し違法であるとして、IRS の不服審査部門 (IRS Appeals Division)

に不服申立てができる。しかし、IRS の不服審査の結果に不満な場合には、さらに、適切な救済を求めて合衆国租税裁判所 (U.S. Tax Court) に訴えを提起できる (IRC 6015 条 e 項)。

この場合、納税者は、連邦 APA に定められた救済措置や審査基準などを適用して、連邦租税裁判所に処分の取消しを求めて提訴できるかどうか問われてくる。なぜならば、すでにふれたように、連邦 APA 706 条 2 項は、審査裁判所は、行政庁の処分、事実認定および結論について、「専断的、恣意的、裁量の濫用その他法を遵守していない」と判明した場合には、それを違法なものとして取り消さなければならない、と規定しているからである (APA 706 条 2 項 A 号)。個別制定法すなわち連邦税法／内国歳入法典 (IRC 6015 条 e 項) によるのではなく、連邦 APA に定められた救済措置や審査基準などを適用して善意の配偶者救済訴訟を認めるかどうかについては、連邦租税裁判所および控訴審である連邦控訴裁判所の間では、判断は分かれている<sup>32</sup>。

ちなみに、租税裁判所以外の連邦裁判所は、連邦 APA 706 条 2 項 A 号を適用して IRS の裁量権の濫用を理由に善意の配偶者救済を容認する事例が多い。次の (3) で詳しくふれるように、こうした事例においては、裁判所が公判審理 (trial) の際に採用する証拠は、IRS が法廷に提出する行政記録 (administrative record) に限定されるのか、それとも、新たな証拠を含めて事実審理をやり直す覆審方式 (*de nova* approach) によるのか、最も大きな争点になっている<sup>33</sup>。

(3) 徴収上の適正手続審査訴訟と審査基準

納税者は、徴収上の適正手続審査 [CDP (=collection due process) hearing / 以下「CDP 審査」ともいう。] にかかる訴訟 (以下「CDP 審査訴訟」ともいう。) については、これ

<sup>31</sup> こうした立証は容易でないことが多い。例えば、夫婦合算納税申告書 (MFJ) の提出時に一方の配偶者 (例えば元妻) が、他方の配偶者 (例えば元夫) の過誤項目 (erroneous item) にかかる過少申告について知っているが、その額がどれ位になるのか分からないといった場合などが考えられる。この場合には、一部につき善意の配偶者の救済が認められるものと解される。

<sup>32</sup> See, Stephanie Hoffer & Christopher J. Walker, "The Death of Tax Court Exceptionalism," 99 Minn. L. Rev. 221, at 257 *et seq.* (2014) .

<sup>33</sup> See, Note, "Jurisdiction to Determine Relief Under Innocent Spouse and Separate Liability Elections and Requests for Equitable Relief," Fed. Tax Coordinator ¶ U-2148.2 (2d., Nov. 2020) .

を連邦租税裁判所に提起することになっている (IRC 6330 条 d 項 1 号)。このため、例えば納税者 (滞納者) は、IRS 不服審査部の審査官<sup>34</sup> の決定に裁量権の濫用があり違法であるとして争う場合には、個別制定法である連邦税法 / 内国歳入法典 (IRC) に準拠して提訴することになる。ただ、この場合も、前記 (2) の IRS の裁量権の濫用を理由とする善意の配偶者救済の事例と同様に、裁判所が公判審理 (trial) の際に採用する審査基準は、徴収上の適正手続審査 (CDP hearing / CDP 審査) で収集された行政記録 (administrative record) に限定されるのか、それとも、新たな証拠を含めて事実審理をやり直す覆審方式 (*de nova* approach) によるのかが、久しく問われてきている。

徴収上の適正手続審査訴訟 / CDP 審査訴訟における審査基準問題を分析するに先立ち、まず、連邦税法 (IRC) に定める徴収上の適正手続審査 (CDP hearing / CDP 審査) 制度についてふれる。

連邦課税庁 (内国歳入庁 / IRS) の租税徴収権限は極めて強大である。IRS は、滞納処分をする場合、事前の司法の介入なしに (without prior judicial approval)、公権力 (sovereign power) を用いて自力で租税債務の強制的な回収をはかる権限を付与されている。とりわけ、課税庁 (IRS) が、査定税額に基づき納税者の財産や財産上の権利 (以下、たんに「財産」ともいう。) に連邦税リーエン / 先取特権 (federal tax lien) を付したうえで登記する、さらには査定税額を強制徴収するために納税者の財産を差押える (levy) ことについて、伝統的に納税者は事前に第三者によるチェックを求めることはできなかった。徴収上の適正手続審査 [CDP (=collection due process) hearing] の仕組みは、こうした伝統を変えようという趣旨で導入された。

徴収上の適正手続審査 (CDP hearing / CDP 審査) とは、やさしくいえば、課税庁 (IRS) が、納税者の財産に連邦税リーエン / 先取特権 (federal tax lien) を付したうえで登記した場合、または財産を差押える (levy) 決定をした場合、その登記や決定について、IRS

が連邦税リーエン / 先取特権実行訴訟や差押えの実施に先立ち、納税者は独立した行政審査 (administrative review) および司法審査 (judicial review) を受ける権利があることを、納税者に通知 (教示) する制度である (IRC 6320 条、6330 条)。

1998 年に、連邦議会は、税制改正法 (T3 / RRA98) により、IRS の徴収手続の際に滞納者に対して徴収上の適正手続審査 (CDP hearing / CDP 審査) を受ける権利を保障する制度を導入した。この制度を導入した 1998 年の改正規定は、連邦税法典である内国歳入法典 (IRC) に編入され、その後幾度かの改正を経て今日にいたっている (IRC 6320 条 ~ 6330 条)。現行の徴収上の適正手続審査 / CDP 審査の手順について図説すると、次のとおりである。

【図表 1 2】徴収上の適正手続審査 / CDP 審査の概要

① IRS が連邦税リーエン / 先取特権通知書 (NFTL=Notice of Federal tax lien) を登記する場合

IRS は、納税者に対して NFTL を送達する際に、徴収上の適正手続審査 (CDP 審査) を受ける権利がある旨を教示する通知書 (Notice of your right to a hearing) を、NFTL の登記後 5 事業日以内に、納税者本人に直接交付または納税者の住居もしくは通常の事務所に交付、または納税者の最新の住所に配達証明郵便または書留郵便 (certified or registered mail) で郵送するものとする。(IRC 6320 条 a 項)。なお、IRS は、通知書 (NFTL) には、未納税額に加え、不服審査請求をする権利、リーエン / 先取特権を解除する手続などを、簡潔かつ非専門的な言葉を使って記載しなければならない (IRC 6320 条 a 項 3 号)。

② IRS が差押予告通知書 (Notice of intent to levy) を交付する場合

IRS は、差押処分をするにあたり、納税者本人に対しては「差押予告通知書 (Notice of intent to levy)」を、差押えに先立つ 30 日前までに交付しなければならない。その際に、CDP 審査を受ける権利がある旨を教示する通知書 (Notice of your right to a hearing) を、納税者本人に直接交付または納税者の住居もしくは通常の事務所に交付、または納税者の最新の住所に受取証明付配達証明郵便または書留郵便 (certified or registered mail, return receipt

<sup>34</sup> 連邦 APA にいう主宰職員 (presiding employees) で、「行政法裁判官 (ALJ=Administrative Law Judges)」または「行政裁判官 (AJ=Administrative judge)」とも称される。

requested) で郵送するものとする (IRC6330 条 a 項)。IRS は、通知書には、未納税額に加え、不服審査請求をする権利、IRS が予定している執行行為 (差押え・換価) などを、簡潔かつ非専門的な言葉を使って記載しなければならない (IRC 6330 条 a 項 3 号)。

### ③ CDP 審査の手順

- ・納税者は、NFTL の登記から 5 日終了後または最初の差押予告通知を受けてから 30 日以内に、文書で CDP 審査を IRS に申し立てることができる (IRC 6320 条 a 項 3 号 B、IRC6330 条 a 項 / IRC 財務省規則 § 301.6330-1 (c) (2), Q&A-C3)。
- ・納税者が CDP 審査を求めた場合、IRS の不服審査部 (Appeals Division) の不服審査官 (appeals officer) が担当し、IRS と納税者双方の意見を聴取して判断するものとする (IRC6320 条 c 項・IRC6330 条 c 項および g 項)。担当の不服審査官は、前職務において当該事案を担当した者であってはならない (IRC6320 条 b 項 3 号、6330 条 b 項 3 号)。納税者は、担当不服審査官がその事案を IRS のコンプライアンス (調査/徴収) 部門で関与した経歴があるときには、当該不服審査官を忌避する権利を有する。
- ・CDP 審査は、原則として、1 課税期間に 1 回申し立てることができる (IRC6320 条 c 項、IRC6330 条 e 項 1 号)。
- ・審査実務の現場では、CDP 審査は、インフォーマルな対面審査 (informal face-to-face hearing)<sup>35</sup> に加え、電話での通話 (telephone conversation / communication) の手法も活用されている。この場合、通話は録音されることが多い。ただし、CDP 審査に関し、担当不服審査官が、対面審査も通話審査も行わず、書面審査で下した決定は無効とする連邦租税裁判所の判決がある (Mayer v. Commissioner, 115 T.C.417, at 422-23 《2000》)。もっとも、この事例においては、滞納者が IRS の不服審査部では審査の対象とならない憲法上の争点についてのみを問題に

していたことにも留意する必要がある。

- ・加えて、IRS 審査部は、書簡審査 (correspondence hearing) の手法も活用している。連邦租税裁判所も、CDP 審査の内容により、書簡審査を有効と判断している [例えば、Aston v. Commissioner, 85 T.C.M (CCH) 1260 (2003) ; Elek v. Commissioner, 85 T.C.M. (CCH) 1170 (2003)]。
- ・納税者は、審査手続において、善意の配偶者の抗弁、担保の提供、他の財産での代替納付、分納協定、または滞納者と IRS の徴収官との間で滞納額の一部を一括または分納協定を交わすことにより残りの滞納金額を免除する「合意による滞納税額免除 (OIC=offer in compromise)」制度 (IRC7122 条 / IRM8.23.1) の利用を申し出ることができる (IRC6330 条 c 項 2 号 A)。
- ・CDP 審査が対面で実施される場合には、通例、IRS の不服審査部の事務所が利用される。しかし、納税者の住居、事業者である場合には主たる事務所でもよい。
- ・IRS 不服審査部は、IRS と納税者双方の主張を勘案して判断・決定するものとする (IRC 6330 条 c 項 3 項)。
- ・不服審査官による審査決定に満足しない場合には、滞納者である納税者は、連邦租税裁判所に訴訟を提起することができる (IRC 6330 条 d 項 1 号)。
- ・IRS は、不服審査部での審査、連邦租税裁判所での訴訟期間中は差押手続を開始することができない (IRC 6330 条 a 項 1 号)。
- ・納税者が、IRS の適正な連邦税法の執行を妨害することや遅延させることなどを狙いに CDP 審査を「軽薄に (frivolous)」請求申立てをしていると判断される場合には、当該納税者に対して 5,000 ドルの過料がかされる (IRC 6702 条 b 項)。また、IRS は、納税者の請求の一部に軽薄な申立てがあると推認する場合には、その部分は申立てがなかったものとする。この場合、納税者は、その部分に対する行政審査や司法審査は認められない

<sup>35</sup> ちなみに、アメリカ行政法における「フォーマル (formal)」および「インフォーマル (informal)」の文言は、多義的である。行政法、とりわけ連邦 APA と租税法とのコンテキストにおいては、各分野の手續に依じて、フォーマルは「正式」、「連邦 APA に基づく」または「公判審理に準じた (trial-like)」と邦訳する一方で、インフォーマルは「略式」、「必ずしも連邦 APA に基づかない租税行政庁独自」または「公判審理に準じない」と邦訳するのも一案である。CDP 審査は、インフォーマル、すなわち必ずしも連邦 APA に基づかない租税行政庁独自の基準、具体的には連邦税法/内国歳入法典 (IRC) および財務省規則 (Treasury Regulations) に基づいて実施されている (財務省規則 § 301.6320-1 (d) (2), Q&A-D6, § 301.6330-1 (d) (2), Q&A-D6)。この面での行政法分野からの邦文での研究として詳しくは、中川丈久「アメリカ行政法におけるインフォーマルな行政手法論の系譜」季刊行政管理研究 84 号 3 頁 (1998 年) 参照。See, Steve R. Johnson, 'Reasoned Explanation and IRS Adjudication', 63 Duke L.J. 1771 at 1808 *et seq.* (2014) ; Emily S. Bremer, 'Reckoning with Adjudication's Exceptionalism Norm', 69 Duke L.J. 1749, (2020) .

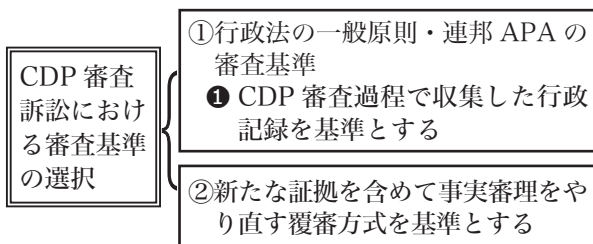
(IRC 6320 条 c 項、6330 条 g 項)。軽薄な主張が、連邦税法の執行を遅延させるねらいがある場合であっても (IRC 6702 条 b 項 2 号 A)、IRS が納税者の主張が軽薄である旨の指摘をしてから 30 日以内に納税者がその申立てを撤回するときには過料をかされない (IRC 6702 条 b 項 3 号)。

- ・ IRS 不服審査部は、審査終了後、審査結果を「決定通知書 (Notice of determination)」にして、申立てをした納税者あてに配達証明郵便または書留郵便で送付する。
- ・ 納税者は、IRS 不服審査部が決定通知書で伝えた審査結果に満足できない場合には、通知の日から 30 日以内に、連邦租税裁判所に司法審査を求めることができる (IRC 6320 条 c 項、6330 条 d 項 1 号)。連邦租税裁判所は、租税債務の額が争点となっている場合を除き、IRS 不服審査部の決定に裁量権の濫用があるかどうかに関し、審査ができる。

以上のような手順から確認しておかなければならないことがある。それは、納税者 (滞納者) は、IRS 不服審査部の審査担当者による決定において裁量権の濫用があると思う場合には、連邦租税裁判所に対して CDP 審査訴訟を提起することができる、ということである。訴訟実務上は、IRC 6330 条 d 項 1 号に基づいて、IRS 不服審査部が行った徴収上の適正手続審査 (CDP 審査) 決定は違法であるとして争うことになる。しかし、内国歳入法典 (IRC) は、この種の訴訟にかかる審査基準などについて詳しく規定していない。たんに、納税者は、IRS 不服審査部の決定から 30 日以内に連邦租税裁判所に提起でき (may)、連邦租税裁判所がこの事項に関する裁判管轄権を有する、と規定するに留まる (IRC 6330 条 d 項 1 号)。

このことから、納税者 (滞納者) による CDP 審査訴訟は、個別制定法である内国歳入法典 (IRC) に準拠して提起するが、裁判所が公判審理 (trial) においてどのような審査基準を採用するのかが問題になる。

【図表 1 3】CDP 審査訴訟における審査基準の選択



被告となる IRS は、通例、裁判所に対して、①行政法の一般原則 (administrative law principles) や連邦 APA に定められた審査基準を選択し、② CDP 審査過程で収集された行政記録 (administrative record) に限定して判断を下すべきであると主張する。これに対して、原告納税者 (滞納者) は、行政記録のみならず、②新たな証拠を含めて事実審理をやり直す覆審方式 (de nova approach) によるべきであると主張する。

CDP 審査訴訟において、裁判所での審査基準が問われた実例として、ロビネッティ事件 (Robinette v. Commissioner of IR) の連邦租税裁判所判決 [123 T.C.85 (2004)] および連邦控訴裁判所判決 [439 F.3d 455 (8th Cir.2006)] を取り上げ、以下に分析する。

【図表 1 4】CDP 審査訴訟での審査基準をめぐる論点整理 [ロビネッティ事件]

ロビネッティ事件の概要

納税者 (滞納者) ロビネッティ R は、IRC 6330 条 d 項 1 号に基づいて、IRS 不服審査部が行った徴収上の適正手続審査 / CDP 審査決定は違法であるとして、連邦租税裁判所で争った。本件で、納税者 R は、審査担当官による裁量権の濫用があることを理由に当該決定は違法である旨の判断をくさすように求めた。本件において、連邦租税裁判所は、IRC 6330 条の事例について判断をくさす場合に、どのような審査基準 (standard of review) を選択するのかを明らかにした。

なお、本件において、双方の当事者が公判審理で裁判所に対して採用するように求めた証拠基準に関する主張は、次のとおりである。

原告納税者 R の主張

IRC 6330 条上 CDP 審査における担当審査官の決定に対する司法審査において、審査担当官による裁量権の濫用があったかどうかについては、連邦租税裁判所が公判審理 (trial) で採用する審査基準は、IRS が CDP 審査段階で収集した行政記録 (administrative record) はもちろんのこと、CDP 審査では出てこなかった新たな証拠を含めて判断すべきである。言い換えると、新たな証拠を含めて事実審理をやり直す覆審手続 (de nova procedures)、覆審方式 (de nova approach)、によるべきである。

被告 IRS の主張

連邦租税裁判所は、IRC 6330 条上 CDP 審査における担当審査官の決定に対する司法審査において、公判審理 (trial) で採用する審査基準は、行政法の一般原則 (general principals

of administrative law) や連邦 APA に定める基準に従って行政審査・裁決をするにあたり収集された行政記録に限定すべきである。言い換えると、CDP 審査で審査担当官によって収集された行政記録に限定すべきである。新たな証拠を含めて事実審理をやり直す覆審方式 (*de nova* approach) によるべきではない [e.g., *United States v. Carlo Bianchi & Co.*, 373 U.S.709 (1963)]。したがって、裁判所は、原告納税者 R が出訴後に新たに法廷に提出した通信記録、クレジットカード記録などを証拠として認めるべきではない。

#### 連邦租税裁判所の判断 [123 T.C.85 (2004)]

##### ① 審査基準についてのオピニオン

連邦租税裁判所 (前身の租税不服審判所 (BTA=Board of Tax Appeals) を含む。以下同じ。) の手続は久しく、連邦 APA に準拠することはなかった。連邦租税裁判所は、APA という「記録 (review)」を審査する裁判所ではなく、新たな証拠を含めて事実審理をやり直す覆審方式 (*de nova* approach) をとる裁判所である。連邦租税裁判所は、連邦 APA の対象にはならず、連邦 APA の規定は、連邦政府の機関／庁 (agency) には適用があるが、連邦裁判所や連邦憲法第 1 条上の記録裁判所である連邦租税裁判所は適用除外とされていると解する。IRC 6330 条は、連邦 APA の後で制定されたが、連邦 APA の司法審査の規定は、連邦租税裁判所には適用にならない。連邦 APA は、「制定法により課されたまたはその他法により承認された追加的要件を制限する、または廃止できない」と規定する (559 条)。IRS の業務を審査する連邦租税裁判所の覆審手続 (*de nova* procedures) は、ゆるぎなく確立しており、かつ連邦 APA の制定時に「法により承認され」たものである。歳入庁長官の決定の審査範囲について、連邦租税裁判所の覆審手続は、連邦 APA 上の司法審査手続よりも厳格な規定の仕方になっている。内国歳入法典 (IRC) は久しく、歳入庁長官の決定の司法審査に関する特別の制定法上の枠組みを規定してきている。IRC 6330 条は、この制定法上の枠組みの一部である。連邦租税裁判所の覆審手続は、この制定法上の枠組みから発している。永続してきた連邦租税裁判所の覆審手続は、連邦 APA 上の司法審査手続に取って代われない。このことから、連邦租税裁判所の覆審手続は、連邦 APA で制限を受けない。

こうした理由から、事実審裁判所は、CDP 審査訴訟での公判審理 (trial) で採用する証拠は、行政法の一般原則 (general principals of administrative law) や連邦 APA に定める審査基準に従って行政審査裁決にあたって収集された行政記録に限定すべきであるとする被告 IRS 長官の主張を認められない。

連邦租税裁判所は、IRC 6330 条上 CDP 審査における担当審査官の決定に対する司法審査において、CDP 審査で審査担当官によって収集された行政記録に限定すべきではなく、新たな証拠を含めて事実審理をやり直す覆審方式 (*de nova* approach) によるべきであるとする原告納税者 R の主張を支持する。

##### ② 判決

連邦租税裁判所は、原告納税者 R の訴えを認め、IRC 6330 条上 CDP 審査の決定において審査官の権限の濫用があった旨の判決をくださった。裁判長の判断に 5 人の裁判官が賛成し、3 人の裁判官が反対意見を述べた。

#### 第 8 巡回区連邦控訴裁判所判決 [439 F.3d 455 (8th Cir.2006)]

IRS 長官は、連邦租税裁判所の判決を不服として第 8 巡回区連邦控訴裁判所に控訴した。

##### ① 控訴審での当事者の主張

###### ③ 控訴人である IRS 長官の主張

CDP 審査訴訟での公判審理 (trial) で採用する証拠は、行政法の一般原則 (general principals of administrative law) や連邦 APA に定める審査基準に従って行政審査裁決の際に収集された行政記録に限定すべきである。

###### ④ 被控訴人である納税者 R の主張

裁判所が公判審理 (trial) で採用する審査基準は、IRS が CDP 審査段階で収集された行政記録 (administrative record) はもちろんのこと、CDP 審査段では出てこなかった新たな証拠を含めて判断すべきであり、新たな証拠を含めて事実審理をやり直す覆審手続 (*de nova* procedures)、覆審方式 (*de nova* approach)、によるべきである。

##### ② 控訴裁判所の判決

IRC6330 条上 CDP 審査は、1998 年税制改正法 (T3 / RRA98) で導入されたが、立法事実を精査しても、CDP 審査手続に連邦 APA に定める基準やルールに従うべきか、覆審方式 (*de nova* approach) によるべきかどうかは定かでない。被控訴人である納税者 R は、連邦租税裁判所は、不足税額訴訟では、伝統的に覆審方式 (*de nova* approach) によってきた。また、議会は、1946 年に連邦 APA を制定した際に連邦租税裁判所に対して覆審方式の変更を求めなかった。このことから、IRC6330 条上 CDP 審査における担当審査官の決定に対する司法審査でも、覆審方式によるべきである、と主張する。しかし、CDP 審査制度は 1998 年に新設された手続であり、法律では司法審査を限定する旨の規定ぶりである。IRC6330 条上 CDP 審査にかかる訴訟の性格や目的は、一般の不足税額訴訟とは異なるように見える。連邦議会は、審査担当官の決定に対する司法審査の手続においては、行政法の伝統的な原則に基づくべきであると示唆して



いるようにみえる。このことから、IRC 6330 条上 CDP 審査における担当審査官の決定に対する司法審査において、IRS の CDP 審査で収集した記録に限定してその精査をすべきである。加えて、CDP 審査がインフォーマル（必ずしも連邦 APA に基づかなくともよい）ということは、裁判所は、行政記録を越えて司法審査してもよい、ということの意味しない。

以上のような理由から、控訴裁判所は、CDP 審査段階で収集された行政記録 (administrative record) に基づいて精査した結果、担当審査官の権限の濫用はないと判断し、連邦租税裁判所の判決を破棄する。

本件は、納税者（滞納者）ロビネッティ R は、IRC 6330 条 d 項 1 号に基づいて、IRS 不服審査部が行った CDP 審査において審査担当官による裁量権の濫用があり、その決定は違法であるとして争った CDP 審査訴訟である。

本件において、納税者 R は、裁判所の公判審理での証拠の範囲には、CDP 審査段階で収集された行政記録もちろんのこと、CDP 審査では出てこなかった新たな証拠を含めて判断すべきであり、新たな証拠を含めて事実審理をやり直す覆審手続 (*de nova* procedures)、覆審方式 (*de nova* approach) によるべきであると主張した。これに対して、IRS 側は、伝統的な行政法の一般原則や連邦 APA を適用して、公判審理での証拠の範囲には、CDP 審査段階で収集された IRS の行政記録 (administrative record) に限定すべきであると主張した。

第一審連邦租税裁判所は、行政法の一般原則や連邦 APA には縛られないとの前提で公判審理を進め、納税者 R 側の主張を認めた。これに対して、連邦控訴裁判所は、行政法の一般原則や連邦 APA に縛られるとの前提で公判審理を進め、IRS 側の主張を認めた。

このように、連邦民事租税訴訟における公判審理 (trial) で裁判所が採用する審査基準、証拠については、当事者が法廷に提出することが認められる「記録の範囲」をめぐる、訴訟当事者間（納税者と IRS）、さらには連邦租税裁判所とその他の連邦裁判所との間で争いがある。

#### (4) 税金不正通報者報奨金訴訟と審査基準

連邦課税庁である IRS（内国歳入庁）は、税金不正通報者プログラム (IRS Whistleblower Program)<sup>36</sup> を組んでいる。このプログラムは、連邦税法（内国歳入法典／IRC）に違反する租税遁脱 (tax evasion) や過少申告 (underpayment) または無申告 (non-filer) その他不正行為 (tax cheats) を摘発するために、一般の人に課税漏れ・徴収漏れの情報提供を促すものである。

IRS は、一般の人から税金不正通報を受け付けるために、内部に税金不正通報者室 (WO / WBO=Whistleblower Office) を設けている。WO は、税金不正通報者報奨金プログラム (IRS Whistleblower Awards Program) を所管し、通報情報を処理し、かつ、報奨金に関する審査・決定をする。

IRS の税金不正通報者プログラムは、①情報付託 [Form 3949-A] と②報奨金目的の税金不正通報 [Form 211] の2つからなる。②の通報では、一般の人が課税漏れ・徴収漏れの情報を IRS に通報すれば、その情報通報者 (informants) に対し、IRS の審査・決定に基づき法定額の報奨金 (awards) が提供される。しかし、その審査・決定で IRS とトラブルを抱える通報者も少なくない。IRS の決定に不服な通報者は、連邦租税裁判所 (U.S. Tax Court) に訴えて救済を求めることができる。

本稿では、②の通報者奨励金訴訟実例を取り上げて、連邦租税裁判所での審査基準について、救済手続法制や理論的な争点を含め、点検する。

#### ①税金不正通報者プログラムの概要

IRS の税金不正通報者プログラムは、①情報付託 [Form 3949-A] と②報奨金目的の税金不正通報 [Form 211] の2つからなる。

【図表 15】 IRS への税金不正通報の仕組み  
①情報付託 [Form 3949-A]

①情報付託 (information referral)  
報奨金獲得を目的としない通報である。様式 3949-A (Form 3949-A: 情報付託 (Information

<sup>36</sup> 「Whistleblower」(または「Whistleblowing」) は、「内部告発者 (内部告発)」、「内部通報者 (内部通報)」、「不正通報者 (不正通報)」、「公益通報者 (公益通報)」、「第三通報者 (第三者通報)」、「外部通報者 (外部通報)」など、さまざまな邦訳が考えられる。税務分野に限定した制度としては「課税漏れ・徴収漏れ情報提供者」、「租税不正通報者」が適訳ともいえる。本稿では、「税金不正通報者 (税金不正通報)」の邦訳を用いる。

Referral)〕に通報したい情報その他必要事項を記載し、IRSの税金不正通報者室(WO/WBO=Whistleblower Office)に郵送する。通報は、個人、企業、または双方の形でできる。匿名でも可能である。税金不正通報者(以下「通報者」ともいう。)は、通報にあたり、虚偽記載があるとされた場合に偽証罪を問われる旨に署名をする必要はない。

●様式 3939-A のサンプル

(2頁中1頁目)

様式 3949-A は、(A) 通報対象納税者(被通報者)の詳細、(B) 通報する所得税法違反嫌疑の詳細、および(C) 通報者の所在・コンタクト先の3部の記載項目からなる。

●報奨金目的の税金不正通報 [Form 211]

②報奨金目的の税金不正通報(Whistleblowing for award claims)

報奨金獲得を目的とする税金不正通報である。様式 211 [Form 211: 一次情報に対する報奨金申請書 (Application for Award for Original Information)] を用いて、連邦税法(IRC) 違反があり摘発すれば税の徴収につながる一次情報を、IRSの税金不正通報者室(WO)あてに、郵便で通報する。この通報は、個人に限られる。IRSは、税金不正通報者に対しては、法定要件を充たす場合には、法定額までの報奨金の提供が義務づけられている。通報者は、通報にあたり、虚偽記載があった場合に偽証罪を問われる旨に署名をする必要がある。

●様式 211 のサンプル

(3頁中の1頁目)

様式 211 は、通報対象納税者(被通報者)の詳細、通報する税法違反嫌疑の内容、それを知り得た理由(資料添付可)、被通報者との関係、被通報者(納税者)が負うと思われる課税年・税額、報奨金請求額(資料添付可)、通報者の所在・コンタクト先、虚偽の陳述があった場合に偽証罪を問われる旨に同意する旨の署名など27の記載項目からなる。

ちなみに、わが国でも、1946年11月に、GHQ(連合軍最高司令官総司令部)の要請に基づき、「第三者通報制度」が、財産税や所得税などの申告納税となった税目に導入された。この制度のもと、一般の人が、税金の脱漏情報を課税庁に提供し、その結果、租税の徴収につながった場合には、その通報者に対して、報奨金〔当初は、脱漏税額の100分の25の以下か10万円以下かいずれが小さい方の額まで。その後通報対象税目も拡大され1947年4月からは100分の10以下までの額〕が提供された。しかし、この制度は、占領政策の一環として導入されたこともあり、1952年の平和条約の締結・占領の終了に伴い、1954年に廃止された。現在は、国税庁が、一般の人から「課税・徴収漏れに関する情報の提供」を受け付けている<sup>37</sup>。わが国の現行の税金不正通報制度は、報奨金獲得を目的としない外部通報、すなわちアメリカ法にいう①情報付託(Information Referral)に相当する。

連邦課税庁である内国歳入庁(IRS)は、税金不正通報者の身元や情報源の秘密保護に徹する。IRSの情報源の保護は、民事訴訟手続においてはもちろんのこと、連邦APAに盛り込まれた情報自由法適用除外規定(FOIA=Freedom of Information Act:552条b項7号D)【FOIAが開示を義務づける資料または情報が秘密情報源の身元を確認することが合理的に期待されているものを除外する規定。通称「7D」】に基づく情報提供者の秘密保護(身元非開示/存否応答拒否)事例にまで及ぶ。

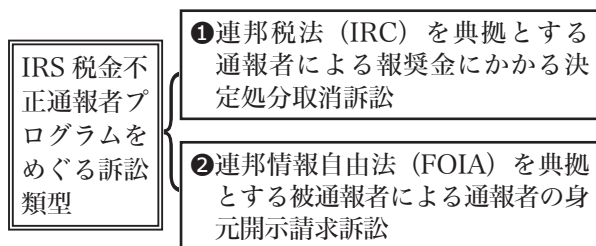
②税金不正通報者プログラムをめぐる訴訟

IRSの税金不正通報者プログラムをめぐるのは、IRSの審査・決定を不満とする通報者や被通報者による訴訟も少なくない。この種の訴訟は、大きく2つに分けることができる。

1つは、税金不正通報者への報奨金提供をめぐるIRSの審査・決定処分の適否をめぐる訴訟である。この種の訴訟の事実審については、連邦租税裁判所に専属的裁判管轄権が付与されている。

そして、もう1つは、秘匿情報を使ったIRSの税務調査、課税処分の適否をめぐる、被通報者(ターゲットとなった納税者)が原告となって起こす訴訟である。この種の訴訟事例では、とりわけ、原告がFOIAを使って秘匿情報提供者である通報者の身元開示を求める内容の訴えがみられるのが特徴である。

【図表 1 6】 IRS の報奨金決定処分と通報者開示拒否処分をめぐる訴訟



③被通報者による通報者情報開示請求訴訟

本稿では、とりわけ後者、①連邦税法 (IRC) を典拠とする通報者による報奨金にかかる決定処分取消訴訟を中心に、検討する。しかし、②被通報者による通報者情報 (身元) 開示請求訴訟も増えてきており、まず、この種の訴訟について、簡単にふれる。

②連邦情報自由法 (FOIA=Freedom of Information Act) を典拠とする被通報者による通報者の身元開示請求訴訟とは、通報者のターゲットとなった納税者 (被通報者) が、通報者の身元開示を求めて、連邦裁判所に起こす訴えである。連邦 APA チャプター 5 : 552 条 [情報自由法 (FOIA)] を根拠に、誰でも行政庁に対して情報公開を求めることができる。しかし、行政庁が開示請求を拒否すれば、請求者は、連邦地裁に開示を求めて裁判を起こすことができる。被通報者も、この情報公開制度を活用し、IRS に対して通報者に関する情報の開示請求ができる。しかし、IRS は、情報源を秘匿するために、この請求に応じない。これは、請求者が開示拒否を不服として訴訟を起こし、IRS が被告になった場合も同じである。この場合、IRS は、FOIA の適用除外規定 (552 条 b 項) を根拠に、一般に「グローマー対応 (Glomar response) と呼ばれるノーコメント原則を用いて、存否応答拒否 (neither confirm, nor deny response)」をし、通報者のプライバシーの保護に徹する。情報源を明かせば、税法上の守秘義務に抵触するとともに、被通報者による通報者に対する報復も想定されるからである。

なお、グローマー対応 (存否応答拒否 / ノーコメント) 原則 [Glomar response (neither confirm, nor deny response / no comment) principle] における「グローマー」の名称は、フィリップ対 CIA 事件 [Phillippi v. CIA, 546 F.2d 1009, 1013 (D.C.Cir.1976)] において裁判所が認めた行政庁 (CIA) の対応に由来する。本件において、ハワード・ヒューズ所有の潜水艦追跡船「グローマー探索号 (Glomar Explorer)」の真の所有者は CIA ではないかということで、ジャーナリストである原告が、連邦 APA チャプター 5 : 552 条 [情報自由法] に基づいて、CIA に対して情報公開請求をした。この請求訴訟において、CIA は、請求された情報があるともないとも言えないとし、存否応答拒否 (neither confirm, nor deny response) をした。裁判所は、CIA の対応を、552 条 b 項 7 号 C、通称「7C」、の適用除外規定【わが国の情報公開法 8 条 [行政文書の存否に関する情報] に相応] に基づき、国家安全保障の観点から認められるとした。以降、この先駆的な事例は「グローマー対応」と呼ばれている。

ここで、被通報者による通報者情報開示請求をめぐるワシントン D.C. 連邦地方裁判所 (Washington D.C. U.S. District Court) がくだした一連の判決を取り上げ、IRS や裁判所による「グローマー対応」の実情について検証する<sup>38</sup>。

【図表 1 7】 通報者情報開示請求と IRS / 裁判所のグローマー対応実例

モントゴメリー対 IRS 事件 (Montgomery v. IRS, 125 AFTR 2020-1423 (DDC 2020), 2020-1423 (DDC 2020), Montgomery v. IRS, 2021 WL 39605 (DDC 2021))

本件において、M 夫婦は、パートナーシップを活用した租税回避スキームを組み、パートナーシップに生じた損失を各人の個人所得税の計算において計上し節税を試みた。しかし、IRS は、そうした課税処理を否認し不足税額通知処分をしたため、その取消しを求めて裁判となった。裁判は M 夫婦敗訴で決着した。決着後、M

<sup>37</sup> 通報方法は、国税庁ホームページからオンライン公益通報「課税・徴収漏れに関する情報の提供」窓口へアクセスし、[情報提供フォーム]に入力する形で国税庁に通報するほか、国税局や税務署においても面接または電話・郵送にて、情報を提供する形になっている。https://www.nta.go.jp/suggestion/johoteikyo/input\_form.html

<sup>38</sup> See, Note, "IRS Freedom of Information Act search was inadequate," 6 / 1 / 2020 RIA Fed. Tax Update.

夫婦は、自分らがたてた租税回避スキームに対して IRS が調査を開始したのは、外部の税金不正通報者のたれ込みが原因ではないかと考え、通報者を探し出そうと考えた。そこで、M 夫婦は、IRS に対し、情報自由法 (FOIA) に基づく開示請求をした。しかし、M 夫婦は IRS から満足する結果が得られなかった。そこで、M 夫婦は、IRS は十分な調査をせずに自分らの開示請求に応じていないことを理由に、連邦地方裁判所に対し訴訟を提起した。また、原告の M 夫婦は、開示請求している資料が不正通報者室 (WO) にある可能性が高いとして、裁判所に対して WO に調査を命じるように申し立てた。裁判所は、IRS がもつぱら不足税額取消訴訟のファイルを検査したのみで、開示を求めた資料の調査は不十分であるとした。そして、他の部署、例えば租税回避分析室 (Office of Tax Shelter Analysis) のようなところにある資料のなかに、開示を求めた資料がないかどうかを調べ直すべきであるとした。裁判所は、被告 IRS に対して、資料を見つけるべく新たな調査を開始するか、あるいは、そうした調査を実施できない理由を記載した宣誓供述書を提出するように命じた。被告 IRS は、WO の調査については、IOFA 552 条 b 項 7 号 D、通称「7D」の適用除外規定に基づき、プライバシーの保護などの理由に、グローマー対応、つまり存否応答拒否が妥当であると反論した。裁判所は、被告 IRS のグローマー対応を認め、原告 M 夫妻の WO 調査の申立てを認めなかった。

#### ④税金不正通報者の連邦税法 (IRC) 上の所在

IRS (内国歳入庁) は、連邦税法の執行において、情報提供者 (informants) から得た内密／秘匿情報 (tips) を活用することも少なくない。ひとくちに「情報提供者」といってもさまざまである。前配偶者や従業者、ビジネスパートナーなど、いわゆる「内部者 (insider)」の場合もあれば、一般の人、つまり、まったくの「外部者 (outsider, third party)」の場合もある。

この点について、IRS は、職員向けの内国歳入マニュアル (IRM) で、「情報提供者 (informants)」を、次の 3 つに分類し、「税金不正通報者 (whistleblower)」の所在を明確にしている (IRM 9.4.2.5)。

【図表 1 8】情報提供者の分類と IRC 上の税金不正通報者の所在 8

#### ①秘密情報提供者 (CI=confidential informants / IRM 9.4.2.5.1.1)

1. 秘密情報提供者 (CI) とは、次のような個人をさす。

- A. 犯則調査をする IRS の特別調査官 (SA=special agent) に有用かつ信頼できる情報を提供する者、および犯則調査をする SA が将来さらに有用かつ信頼できる情報を入手したいまたは期待する者
  - B. IRS の指示で行動する者、ならびに、
  - C. 次のうちの 1 つの特質を有する者
  - D. 自分の身元を秘密にしたい者
  - E. 報復を受ける可能性がある者
  - F. さらに情報提供または任務遂行する場合に、当事者間合意 (MOU=memorandum of understanding) により、支払その他報酬を受ける者
  - G. 連邦刑務所収容者
  - H. 現行またはかつての証人安全保護プログラムの対象者
2. 必要に応じて、特別調査官 (SA) またはその上司は、秘密保護が要る場合には、前記のリストにない理由でも、秘密情報提供者 (CI) に指定できる。
3. 秘密情報提供者 (CI) の身元は、情報公開法適用除外規定 (FOIA=Freedom of Information Act:552 条 b 項 7 号 D)【FOIA が開示を義務づける資料または情報で秘密情報源の身元を確認することが合理的に期待されているものを除外する規定】で保護される。連邦最高裁は、法執行において、秘密保持は自動的に適用されない、ケースバイケースで適用になると判断している。このことから、秘密保護の必要性は状況を精査したうえで判断するものとする。
4. 秘密保護とは、完全な匿名または守秘を確保するように求めるものではないが、IRS は、絶対に必要である場合を除き、秘密情報提供者 (CI) の協力、提供した情報または身元を開示しない旨を確認することである。
5. 秘密情報提供者 (CI) が証言するように求められないように、特別調査官 (SA) は、その CI に代わって他の証拠や証人を確保するあらゆる努力を尽くすものとする。
6. 秘密情報提供者 (CI) は、後記の規定に基づいて取り扱われるものとする。

#### ②協力的な証人 (CW=cooperating witness / IRM 9.4.2.5.1.2)

1. 協力的な証人 (CW) とは、次のような個人をさす。
  - A. 犯則調査をする IRS の特別調査官 (SA=special agent) に有用かつ信頼できる情報を提供する者、および犯則調査をする SA が将来さらに有用かつ信頼できる情報を入手したいまたは期待する者
  - B. IRS の指示で行動する者、
  - C. 自分の身元を秘密にすることを期待していない者、ならびに、
  - D. 証言に同意した者、

- E. さらなる情報提供または支援する場合に、当事者間合意 (MOU=memorandum of understanding) により、支払その他報酬を受ける者
2. 秘密情報提供者 (CI) とは異なり、協力的な証人 (CW) は秘密保護を期待できない。協力的な証人 (CW) は、証言するように期待されている。このことから、CW は、司法または行政手続において自分の身元が開示されることになることを理解する必要がある。
3. あらゆる協力的な証人 (CW) は、後記の規定に基づいて取り扱われるものとする。
- ③情報源 (SOI=source of information / IRM 9.4.2.5.1.3)
1. 情報源 (SOI) は、次の2つのタイプに分類される。
- A. 個人で、前記秘密情報提供者 (CI) または協力的な証人 (CW) にあてはまらない者
- (注) 事例  
個人が、IRS に電話をしたうえで訪問をして情報を提供するが、その後証拠を確保するための指示を IRS から受けない場合
- B. 個人が情報提供に対して支払を受けるまたは証拠を自分で保全するが、IRS から指示を受けない場合。しかも、この個人が、さらなる支援を提供することまたは証言することが期待されていない場合
2. 個人が証拠を保全するように IRS から指示を受けている場合 (例えば、モニターした会話を記録している場合) には、当該個人は前記秘密情報提供者 (CI) または協力的な証人 (CW) として取り扱われる。
3. 加えて、次のような個人は、情報源 (SOI) とされる。
- A. 犯則調査をする IRS の特別調査官 (SA) に有用かつ信頼できる情報を提供する者、および犯則調査をする SA が将来さらに有用かつ信頼できる情報を入手したいまたは期待する者
- B. 例えば、政府機関または合法的な事業 (金融機関など) のような、もっぱら情報または記録へ合法的に日常的にアクセスできる結果として特別調査官 (SA) に情報を提供する者、ならびに、
- C. 準拠する法律を遵守する形で情報を提供する者
- (注) 事例
- D. 金融秘密法 (Bank Security Act) に準拠して情報を提供する金融機関の従業者は、情報源 (SOI) である。
- E. 連邦、州、地方団体の法執行機関の職員その他政府職員で、自らの権限の範囲内で行動して、IRS に情報を提供する者は、情報源 (SOI) である。ただし、こうした職員が、自己の機関内での汚職疑惑に関する情報を提供する場合、当該職員は、状況によるが、秘密情報提供者 (CI) または協力的な証人 (CW) として取り扱うことができる。

これら各種の「情報提供者 (informants)」から IRS にもたらされた内密／秘匿情報 (tips) は、課税処分のための民事の調査部門に回されるか、あるいは、租税犯罪の嫌疑が高い場合には直接、犯則調査 (CI=criminal investigation) 部門に送られる。仮に犯則調査 (CI) 部門に情報が送られても、租税犯罪の嫌疑が低いと判断される場合には、民事調査部門に回されることも少なくない。

税金不正通報者制度との関係で問題となるのは、これら各種の内密／秘匿情報 (tips) のうち、IRS の税金不正通報者プログラムのもとで、一般の人が、①情報付託 [Form 3949-A] か、②報奨金目的の税金不正通報 [Form 211] の様式のいずれかを使って IRS の税金不正通報者室 (WO / WBO=Whistleblower Office) に提供した連邦税法 (IRC) 違反嫌疑の内密／秘匿情報 (tips) である。

税金不正通報者プログラムのもとで、IRS の WO は、通報者から提供された内密／秘匿情報 (tips) を内部で審査をし、問題事例ではなかった場合には追跡をやめることになる。逆に、問題事例と判断した場合には、その事例を民事調査部門に回すのか、あるいは犯則調査 (CI) 部門に回すのかを決定する。

IRS の WO から犯則調査 (CI) 部門に回されてきても、CI 部門は、調査を開始するかどうかで、難しい判断を迫られることも少なくない。

その1つは、弁護士が報奨金狙いの目的で自らの依頼人の税法違反疑いのある情報を、税金不正通報者プログラムを通じて IRS に提供する事例である。IRS の CI 部門は、すでに当該税法違反についての民事訴訟または刑事訴訟がはじまっており、弁護士と依頼人との間に法認された「弁護士・依頼人間秘匿特権 (attorney-client privilege)」【特定の事例で弁護士と依頼人間で交わされた対話内容について、その事例に関するディスカバリー手続などで弁護士が秘匿できる特権あるいは弁護士が負う秘匿義務】が存在すると考えられる場合で、通報情報がそうした対話内容にかかわるものであると推認できるときには、当該通報情報を根拠に税務調査を開始しないことにしている。なぜならば、依頼人 (通報のターゲットとなった納税者) は、IRS が通報者である弁護士から提供された秘匿特権の対象となる情報 (tips) を収受し、それに基づいて審査を開始することはないと信じており、こ

うした信頼を維持するためである<sup>39</sup>。

【図表19】企業内税金不正通報者への報復禁止と救済制度の概要

### ⑤税金不正通報者に対する報復からの保護強化

2019年の税制改正法である納税者ファースト法 (Taxpayer First Act of 2019) は、税金不正通報者に対する報復を禁止し、通報者保護を強化するとともに、さまざまな法的救済ルートを設けた (IRC 7623条d項)。具体的には、まず、連邦税法 (IRC) に、新たに「企業内税金不正通報者への報復禁止規定 (anti-retaliation whistleblower protection for employees) を設け、企業の従業員が自分の職場での税金不正について IRS に内部通報した場合に雇用主がさまざまな形で報復することを違法とした。そのうえで、報復をうけた内部通報者である従業員が、連邦労働長官に行政救済を求められる道を拓き、かつ、民事訴訟で司法救済を求められることについても明確に規定した。加えて、解雇のような報復をした場合で、雇用主が原状回復 (復職等) で解決を図りたいと望むときの法的要件を明確にした<sup>40</sup>。

この企業内税金不正通報者への報復禁止規定が設けられる以前は、企業内税金不正通報者を保護するとしても、IRS 職員が負う職務上の守秘義務の範囲内で保護するしか手立てがなかった。このため、従業員が企業内税金不正を IRS に通報し、雇用主がそれを発見し、報復を行ったとしても、通報した従業員を保護するセーフティネットワークは無いにも等しかった。2019年税制改正は、この状況をチェンジし、「内部通報者法制を従業員ファーストにする (Whistleblowers' law puts employee first)」狙いで実施された。連邦税法 (IRC) 7623条d項に盛り込まれた企業内税金不正通報者への報復禁止規定と新たな救済制度の要点をポイントアップし図説すると、次のとおりである。

#### ①従業員が税金不正を当局に通報した場合の雇用主による報復の禁止 (IRC 7623条d項1号)

いかなる雇用主 (その雇用主の役員、従業員、請負人、下請人もしくは代理人を含む。以下同じ。) も、従業員が、次の (A) または (B) のようないかなる合法的な行為をしたことに対する報復として、雇用期間や雇用条件において当該従業員を、解雇、転勤、出勤停止、脅迫、嫌がらせその他差別行為をしてはならない。

(A) 従業員が、内国歳入法に違反しているまたは税金不正に関する連邦法の規定に違反すると合理的に信じられる租税の不納付に関する調査または行為において情報を提供する、情報を提供させるもしくは支援すること。ただし、その情報または支援が、内国歳入庁 (IRS)、財務長官、財務省租税行政監察総監 (IGTA)、政府検査院長 (Comptroller General of the U.S.) 司法省 (DOJ)、連邦議会、不正を調査、発見もしくは停止させる権限を有する職員の監督権限を有する者またはその他その職員と共に働く者に提供される場合に限る。

(B) 租税の不納付疑惑、内国歳入法または税金不正に関する連邦法の規定違反に関して内国歳入庁 (IRS) が取る行政または司法活動において証言する、参加するまたは支援すること。

#### ②是正措置 (enforcement action / IRC 7623条d項2号)

従業員は、税金不正について内部通報したことを理由に雇用主から違法な報復を受けたと信じる際には、連邦労働省長官 (Secretary of Labor) に救済を求めて苦情の申出ができる。従業員は、苦情の申出をしてから 180 日以内に労働長官から最終決定の通知が届いた場合には、管轄権のある連邦地方裁判所に、新たな証拠を含めて事実審理をやり直す覆審 (*de nova*) 方式<sup>41</sup> でコモンローまたはエクイティ上の救済を

<sup>39</sup> ただし、ターゲットとなった納税者が、弁護士・依頼者秘匿特権を主張して、IRS に対して通報者である弁護士が提供した情報の課税処分目的での利用の排除およびすでに収集した納税者に関する情報の破棄を求めて差止請求訴訟を起こすには、当該弁護士が現在も関与弁護士でなければならない [ガエターノ 対 合衆国事件 / Gaetano v. United States, 942 F.3d 727 (6th Cir. 2019)]。

<sup>40</sup> See, Morgan Hammes, "Whistleblowing: New Law Protects Employees Who Report Tax Fraud to IRS," 26 No. 7 Kan. Emp. L. Letter 3 (2019) .

<sup>41</sup> 連邦議会は、内部通報者である従業員が雇用主から報復を受けた場合の従業員による権利回復のための民事訴訟では、管轄した連邦裁判所に対し覆審方式 (*de nova* approach) で審理するように、わざわざ法文に明記した (IRC 7623条d項2号A ii)。これは、報奨金決定をめぐる訴訟で租税裁判所が一貫して「行政記録」方式によっていることと差別化する意味がある。いわば、「賞金稼ぎ、裁判と一線を画し、人権保護、裁判では、できるだけ多くの証拠を使った審理を求めているためとみられている。

求めて訴訟を提起することができる (IRC 7623 条 d 項 2 号 A ii)。雇用主は、仲裁を強制することはできない (IRC 7623 条 d 項 5 号 B)。

### ⑤原状回復による救済措置 (Remedies / IRC 7623 条 d 項 2 号)

雇用主は、従業者を復職させ、200% の未払給与その他 100% の遺失した給付額 (利息付)、補償額 (訴訟費用、鑑定費、弁護士費用を含む。) を支払い、原状回復 (reinstatement) をはかすることで解決をはかることができる。

このように、2019 年税制改正では、税金不正通報者に被通報者 (ターゲットとなった納税者) が雇用面で「報復」することを法的に封じた。この結果、企業の内部者である従業者が職場での税金不正について IRS に通報したことを知った雇用主は、その従業者を雇用の条件その他で巧妙に差別し、報復することは高くつくことになった。

### ⑥税金不正通報者制度の沿革

連邦政府は久しく、脱税や過少申告または無申告のような課税漏れ・徴収漏れにつながる連邦税法 (IRC) 違反の情報を課税庁に通報した者 (whistleblower / 以下「税金不正通報者」または「通報者」という。) に対して報奨金 (awards) を提供してきた。こうした報奨金の提供実務は、1867 年にまで遡る。当時の連邦税法 (IRA=Internal Revenue Act) は、財務長官に対して「歳入法に違反したまたは共謀した者を探し出し、裁判にかけ、かつ処罰するに」必要

と思われる金額の支出を認めると規定していた。しかし、それ以降、報奨金を提供するかどうか、さらにはどの程度の金額を提供するかについては、すべて歳入庁官の裁量に委ねられてきた。

こうした伝統的な税金不正通報者報奨金制度は、140 年を経て、2006 年の税制改正法である減税・保健医療法 (Tax Relief and Health Care Act of 2006) により、刷新された。これまでの①当局 (財務長官) の裁量により通報者に報奨金を提供する「裁量的報奨金 (discretionary awards)」制度に加え、新たに②税金不正通報情報により政府が 20 万ドル以上の徴収額 (proceeds) が得られたことを条件に通報者に報奨金の提供を強制する「義務的報奨金 (mandatory awards)」制度を導入した<sup>42</sup>。このようにして、IRS の報奨金プログラム (IRS awards program) は、二階建てに整備された。加えて、IRS 内に税金不正通報者室 (WO / WBO=Whistleblower Office) が設けられた。WO は、税金不正通報者報奨金プログラム (IRS Whistleblower Awards Program) を所管し通報情報を処理しかつ報奨金に関する審査・決定をするとともに、年次報告書 (IRS' s Whistleblower Program Annual Reports) を作成し連邦議会に提出することになっている。さらに、2006 年法は、税金不正通報者の訴訟権を法的に保障した。同時に、連邦租税裁判所 (U.S. Tax Court) に、税金不正通報者報奨金にかかる専属的裁判管轄権を付与した。WO の決定に不

<sup>42</sup> 連邦納税者は、公金の不正請求告発法 (False Claims Act / 31 U.S.C. § § 3729 - 3733) に基づいて訴訟 (qui tam actions) を提起する手段を選択することもできる。詳しくは、拙論「アメリカにおける公金使途監視団体の活動」白鷗法学 17 巻 2 号 29 頁以下参照。この法律のもと、告発者 (relator, citizen whistleblower) は、不正または詐欺的に政府の公金を請求した者に対し、いわば「私的司法長官 (private Attorney General)」として、政府に代わって訴訟を起こすことができる。「私的司法長官」は、誤解をおそれずにいえば、「民間検察官」と呼んでよい。提訴の対象となる不正請求の範囲は、公的健康保険 (メディケア、メディケイド) 関連支出金や災害支援金から、補助金、契約支出金その他の政府調達関連支出金にまでおよぶ。不正請求告発法は、故意に、政府の資金に対し不正な支払請求をした者、または、他の者もしくは団体に不正な支払請求をさせた者に対して、各不正請求について、三倍額賠償および 5,500 ドルから 11,000 ドルの過料をかすことを認める。また、この訴訟を起こした者は、勝訴した場合には、不正請求に基づき不正請求者が返還した金額の最大で 30% (あるいは、その訴訟に政府が参加した場合で和解または判決にいたったときには最大で 25%) の報奨を得ることができる。ただし、この訴訟の対象となるのは、いわば「公金の水増し請求」である。言い換えると、事業の失敗とか、浪費とかは、対象にならない。あくまでも、政府に対する「詐欺的な公金支出」が対象である。See, Kenneth J. Nolan, Michael Flynn, 「Standing to Sue under the Federal Claim Act」, 74-AUG Fla. B. J. 58 (2000) .

<sup>43</sup> すでにふれたように、2019 年の税制改正法である納税者ファースト法 (Taxpayer First Act of 2019) は、企業の従業者である税金不正通報者に対する雇用面からの報復禁止 (IRC 7623 条 d 項) をうたった。加えて、IRS の税金不正通報者室 (WO) が通報した事例が IRS の調査部門に回付された場合にはその旨を、さらには税金不正通報に基づいて納税者が納税した旨などを、通報者に通知することを義務づけた (IRC 6103 条 k 項 13 号)。See, Steven Toscher *et. al.*, 「Taxpayer First」, 42-DEC L.A. Law. 22 (2019) .

服な通報者は、連邦租税裁判所に訴えて救済を求めることができる。2006年税制改正法の税金不正通報者報奨金にかかる規定は、制定後ただちにIRC7623条に盛り込まれ、その後小規模な改正を経て<sup>43</sup>今日にいたっている。

【図表20】2006年税金不正通報者奨励金制度刷新の3本柱

|   |                                                                    |
|---|--------------------------------------------------------------------|
| ① | 従来の裁量的報奨金 (discretionary awards) に加え、義務的報奨金 (mandatory awards) の新設 |
| ② | IRS 税金不正通報者室 (WO = Whistleblower Office) の新設                       |
| ③ | 税金不正通報者への訴訟権の保障+税金不正通報者報奨金にかかる決定関連訴訟について連邦租税裁判所への専属裁判管轄権の付与        |

IRSの税金不正通報者報奨金プログラム (IRS Whistleblower Awards Program) のもと、税金不正通報で報奨金を得たい個人は、連邦税法 (IRC) 違反の情報を、定型の様式211 [Form 211: 一次情報に対する報奨金申請書 (Application for Award for Original Information)] に記載し、IRS税金不正通報者室 (WO) に郵送することになる。通報にあたり、通報者は弁護士に代理してもらうことができる (IRC 7623条b項6号B)。この場合、報奨金は、通報者と弁護士との間で成功報酬契約を締結していることが多い。また、税金不正通報者の権利擁護を目的とした非営利の全米内部通報者センター (NWC=National Whistleblower Center) など数多くのNPOがある。NWCは、30年以上にわたり、IRSへの課税漏れ・徴収漏れに関する税金不正通報のみならず、株式の内部取引 (insider trading) で不当な利益を得た者の連邦証券取引委員会 (SEC=Securities Exchanges Commission) や連邦先物取引委員会 (CFTC=Commodity Futures Trading Commission) への通報<sup>44</sup> などさまざまな政府機関にかかわる不正通報者の支援にあたっている。こうした団体が活動する背景には、社会悪や不正をただす通報者・内部告発者に対する

一般の人が受けるマイナスイメージを十分に払拭できていないこともある。とりわけ、報奨金目的の内部告発者、不正通報者は、「賞金稼ぎ (bounty hunter)」あるいは俗にいう「たれこみ屋 (tipper)」のようなイメージが色濃く残っており、いまだ社会的に広く認知されているとはいえない。

税金不正通報者への報奨金提供については、連邦税法 (IRC) 7623条が根拠規定となる。また、同条項のもと、連邦財務省は、財務省規則 § 301.7623-1【通則、過少納税または内国歳入法違反に関する情報提供および報奨金請求申請】を发出している。加えて、内国歳入庁 (IRC) は、職員向けの内国歳入マニュアル (IRM) のIRM 1.1.26【税金不正通報者室 (WO=Whistleblower Office)】、IRM 25.2.2【税金不正通報者報奨金 (Whistleblower Awards)】などで、現場での実務的な取扱いについての運営指針を发出している。

IRSが、連邦税の課税漏れ・徴収漏れなどの通報を受けたとする。この場合、税金不正通報者室 (WO) は、財務省規則や内国歳入マニュアル (IRM) に従って、その通報が連邦税法 (IRC) 7623条の要件を充足しているかどうかを審査する。そして、WOは、歳入庁官およびIRSを代理して、その請求を (a) 是認 (grant) (IRC 7623条b項2号)、(b) 減額 (reduce) または (c) 拒否 (deny) (IRC 7623条b項3号) する決定 (determination) をし、通報者に通知する。

通報者は、②義務的報奨金 (mandatory awards) について、その決定に不満がある場合には、その決定を受けてから30日以内にその取消しを求め連邦租税裁判所 (U.S. Tax Court) に訴訟を提起することができる (IRC 7623条b項4号)。他の連邦事実審裁判所には提訴できない。なぜならば、税金不正通報報奨金事例に関する訴訟については、連邦租税裁判所に専属的管轄権が付与されているからである。加えて、通報者は、連邦租税裁判所の判決に不服な場合、ワシントンD.C. 巡回区連邦控訴裁判所 (Washington D.C. U.S. Circuit Court) に控訴することができる。

<sup>44</sup> See, Ronald H. Filler & Jerry W. Markham, "Whistleblowers: A Case Study in the Regulatory Cycle for Financial Services," 12 Brook. J. Corp. Fin. & Com. L. 311 (2018).



なお、通報者は、IRSの税金不正通報者室(WO)から決定を得るまで、早くも3年、平均で7年半くらいの期間を要する。これは、通報を受けた場合、IRSが被通報者に対し課税処分のための調査、多くの場合は査察部(CID=Criminal Investigation Division)の特別調査官(SA=special Agent)により犯則調査(CI=criminal investigation)を実施し、その後の被通報者による課税処分に関するIRSへの不服申立てや裁判所での訴訟、さらには、被通報者の納税額の確定、通報者への報奨金の提供の審査などの手続の処理に長い期間を要するためである。

ちなみに、2018～2020財政年におけるIRS税金不正通報者室(WO)が年次報告書で公表しているIRS税金不正通報者報奨金プログラムの統計の詳細は、次のとおりである<sup>45</sup>。

【図表 2 1】徴収額および報奨金支払額：義務的報奨金 2018-2020 財政年

|            | 2018年           | 2019年         | 2020年         |
|------------|-----------------|---------------|---------------|
| 報奨金請求件数    | 423             | 510           | 593           |
| 報奨金支払件数    | 217             | 181           | 169           |
| 義務的報奨金支払件数 | 31              | 24            | 30            |
| 報奨金支払額     | \$ 312,207,590  | \$120,305,278 | \$86,619,032  |
| 徴収額        | \$1,441,255,859 | \$616,773,127 | \$472,080,014 |
| 徴収額の報奨金額割合 | 21.7%           | 19.5%         | 18.3%         |

【注】2020年9月30日現在の報告データ

出典：IRS税金不正通報者室(WO)2020年次報告書15頁

### ⑦二階建ての税金不正通報者報奨金プログラムの骨子

税金不正通報者報奨金プログラム(IRS Whistleblower Awards Program)は、二階建てとなっている。

I階は、【図表 1 5】①情報付託[Form 3949-A]の場合である。すなわち、当局(財務長官)の裁量により通報者に報奨金を提供する「裁量的報奨金(discretionary awards)」制度である(IRC 7623条a項)。この制度では、報奨金の提供額が回収額の15%以内で制限される。なお、①裁量的奨励金については、奨励金の提供が拒否されたまたは奨励金の提供額に不満があるとしても、連邦租税裁判所に訴える道が開かれていない(IRC 7623条a項)。

そして、2階は、2006年に新設された②報奨金目的の税金不正通報[Form 211]制度である。すなわち、IRSの審査・決定により、通報情報により政府が200万ドル以上の徴収額(proceeds)を得られたなど、以下の要件を充たす場合に、回収額の15%から30%までの範囲内で通報者に報奨金を提供することを法的に約した「義務的報奨金(mandatory awards)」制度である(IRC 7623条b項)。

【図表 2 2】義務的報奨金提供の要件

- ① 通報の対象となった納税者(被通報者)が個人である場合には、当該個人は、問題となる課税期間中のうち少なくとも1課税期間に20万ドルを超える総所得/総収入(gross income)を有していなければならない。ただし、次の場合には、例外的に少額の報奨金が提供される。
- ② 税金不正通報者が提供した情報が、行政または司法上の行為につながる情報を提供しているのであれば、当該通報者は徴収額に基づく報奨金を受け取ることができる。この場合、次の2つの要件を充たす必要がある。すなわち、(a) 通報者が具体的かつ信頼できる情報を提供し、それにより調査が開始され、その結果税額が徴収されたこと、および(b) 提供された情報が、通常では徴収できないような税額の徴収につながるものでなければならない。
- ③ 通報者が提供した情報が、裁判所の審査または行政上の聴聞、政府の報告書、聴聞、調査もしくは検査、またはニュースメディアから得ている場合には、報奨金額は最大で10%までに限定される。
- ④ 報奨金額が、10%か、15%～30%かは、IRS税金不正通報者室(WO)が、情報の重要性、内部通報者の役割などを勘案して決定する。
- ⑤ 通報者が過少納税の計画にかかわっている場合には、WOは報奨金の減額を行う。また、通報者が脱税スキームにかかわり刑事制裁を受けた場合には、WOは報奨金を提供しない。

ちなみに、②義務的報奨金の制度においては、通報者は、報奨金の対象となる情報の提供にあたり、提供された情報が真実に反する場合には偽証罪の適用になる旨に事前に同意しない限り、報奨金は提供されない(IRC 7623条b項6号C)。

<sup>45</sup> <https://www.irs.gov/pub/irs-pdf/p5241.pdf>

### ⑧ IRS 内での通報情報事例の処理

IRS 内での税金不正通報事例の処理手続は、通報者が、IRS 税金不正通報者室 (WO) の初期請求評価班 (ICE=Initial Claim Evaluation Team) に対して、様式 211 [一次情報に対する報奨金申請書 (Form211: Application for Awards for Original Information)] を郵送で提出することで開始される。初期請求評価班 (ICE) は、WO が新設される以前に IRS の小規模企業・自営業者局 (SB / SE Division) に置かれていた組織を改編した組織で、2006 年の法改正以降も引き続き WO の実働部隊として通報事務を担当している。

ちなみに、WO の初期請求評価班 (ICE) は、申請については、なりすまし問題などを考慮し、Fax や電子メールなどでは受け付けていない。郵送先は、次のとおりである。

Internal Revenue Service  
Whistleblower Office-ICE  
M / S 4110  
1973 N Rulon White Blvd  
Ogden, Uta 84404

税金不正通報者からの申請があれば、その後の IRS 内部での処理は、内国歳入マニュアル

(IRM 1.1.26, IRM 25.2.2) の規定に基づいて進められる。処理手順のポイントを特記すれば、次のとおりである<sup>46</sup>。

#### 【図表 2 3】 IRS 税金不正通報者室 (WO) の申請処理手順

- ① IRS 税金不正通報者室 (WO) は、通報者から様式 211 [Form211] を受け取ってから 30 日以内にその通報者に確認書 (acknowledgement letter) を送付する。
- ② WO は、90 日以内に初期評価と分類を行う。内部の法務官と報奨金決定のための協議を行う。その他内部での必要な協議を行う。
- ③ WO は、その請求を (a) 是認 (grant) (IRC 7623 条 b 項 2 号)、(b) 減額 (reduce) または (c) 拒否 (deny) (IRC 7623 条 b 項 3 号) する決定 (determination) をしたうえで通報者に通知する。

### ⑨ 報奨金額提供にかかる制限

IRC7623 条 b 項のもと、IRS による通報者に対する義務的な報奨金額 (awards) の提供については、次のような制限がある。

#### 【図表 2 4】 奨励金額提供にかかる制限

- ① 徴収額は 200 万ドル以上であること。この場合の「徴収額 (proceeds)」には、IRC に基づいて課された罰金、経過利子、加算税および増差税額ならびに IRS による執行、調査または検査により得られた徴収額などである (加えて、刑事制裁金、没収金および報告義務違反の過料を含む。IRC 7623 条 c 項)<sup>47</sup>。さらに、「徴収された金額 (proceeds collected)」とは、「提供された情報により徴収できた金額」をさす。
- ② IRS は、財務省職員その他の個人で、連邦法で当該租税情報や財務情報を開示するまたは非開示とするように求められる個人に対する報奨金提供を制限または拒否することができる。

### ⑩ 少額報奨金の提供

税金不正通報者が情報を提供したが、IRC7623 条 b 項に規定する要件を充足できなかったとする。この場合、その通報者は、IRC7623 条 a 項に規定する少額報奨金 (smaller award) の適用を受けられる。この場合、報奨金は、徴収金額の 15% に制限される。

### ⑪ WO での初期評価のポイント

IRS 税金不正通報者室 (WO) は、初期請求評価班 (ICE) に託して、通報者から情報提供に関する報奨金の申請 (様式 211 [Form211] の提出) を受けて内部で慎重に精査する。そして、その請求を ① 是認 (grant) (IRC 7623 条 b 項 2 号)、② 減額 (reduce) または ③ 拒否 (deny) (IRC 7623 条 b 項 3 号) する決定 (determination) をし、通報者に通知することになる。

すでにふれたように、WO が正式な決定を通知するまでには数年あるいは事例によっては 10

<sup>46</sup> 税金不正通報者が提供した情報処理手続をフローチャートで簡潔に説明した資料としては、Publication 5251 [The Whistleblower Claim Process] (Rev. 10-2019) 参照。

<sup>47</sup> IRC 7623 条 c 項は、2018 年の超党派予算法 (Bipartisan Budget Act of 2018) で新設された規定である。かねてから、通報者報奨金を算定する際の分母となる「徴収額 (proceeds)」の範囲をめぐるは、IRS、連邦租税裁判所、通報者の間では争いがあった。そこで、連邦議会は、広く定義することで、立法的な解決をはかった。See, Stephen W. Carman, 'More Cheese for the Rats Tax Court and Congress Give Big Win to Whistleblowers with Broad Definition of 'Proceeds'', 83 Mo. L. Rev. 155 (2018) .

年以上もかかることも稀ではない。法定の報奨金が徴収額に連動して支払われることになっていることが主な原因である。被通報者である納税者が追加徴収に応じて長年にわたる分割納付になる場合もある。また、分割納付が終わらない間に被通報者が死亡その他の原因で徴収自体が停止になる場合もある。

こうしたトラブルを避けるためにも、WOによる初期請求評価 (initial claims evaluation / IRM 1.1.26.1.3.5) が重要な意味を持つ。初期請求評価の結果は、申請から30日から90日以内に通報者に対して通知される。③拒否 (deny / denial or rejection) の決定となる主な理由は、簡潔にいうと、次のとおりである。

【図表25】WOによる初期評価における拒否理由

- ・ 請求で指摘するような特定のあるいは信じられる問題がない。
- ・ 請求が誤った情報に基づいている。
- ・ 請求は推測に基づいている
- ・ 請求の法的根拠が不明など

#### ⑫通報者奨励金訴訟と連邦APAの適用

税金不正通報者がIRSによる徴収金額が200万ドル以上に達するなど法定要件を充足していると考えられるにもかかわらず、WOが報奨金の提供を拒否する、または、報奨金は提供されたもののその額に不満な場合は、連邦租税裁判所に提訴できる (IRC 7623条b項4号)。もっとも、2006年12月20日以降、通報者は、少額奨励金 (IRC 7623条a項) に関しIRSの提供拒否または金額に不満であるとしても、租税裁判所には提訴できない。

通報者がIRSのWOの拒否処分または決定した報奨金額等が不満であり、IRC7623条b項4号に基づき連邦租税裁判所で争うとする。この場合、この種の訴訟では、一般に報奨金支払の可否決定をめぐるIRSの裁量権の濫用を理由に争われることが多い。

連邦租税裁判所は、報奨金提供をめぐるIRSの決定処分を争う訴訟においては、一貫して、IRSのWOが収集した行政記録 (administrative record) に基づき、しかも、連邦租税裁判所は、被告である「IRSの行政記録は完全であるとの推定 (the presumption that the IRS' s administrative record is complete)」に立ち、裁量権の濫用があった

かどうかを判断する姿勢を取っている [e.g., Ewing v. C.I.R.122 T.C.32,at 58 (2004)]。したがって、租税不正通報者である原告の申立てについて、裁判所は、被告IRSが法廷に提出した行政記録が明らかに不完全であると考えられる場合に限り、不完全さを埋める範囲まではIRSが有する証拠を追加して提出するように命じる。

このように、連邦租税裁判所は、通報者の報奨金の決定をめぐる訴訟では、行政法の一般原則 (general administrative law principal) や連邦APA (行政手続法) の考え方に従い、行政庁が法廷に提出した行政記録の範囲内で審査するという基準を用いて判断をくだしてきている。連邦税の不足税額訴訟、善意の配偶者救済訴訟、徴収上の適正手続審査訴訟などは明らかに異なるスタンスを取る。原告である通報者が、新たな証拠を含めて事実審理をやり直す覆審方式 (de novo approach) によるべきであると主張しても、裁判所は容易に受け入れない。こうした裁判所の姿勢を学ぶために、至近の事例を取り上げ、分析してみる。

【図表26】通報者奨励金訴訟事例の分析

#### ①ベンメレン 対 歳入庁長官事件 (Bemmel v. C.I.R., 155 T.C. No.4 (2020))

Bは、様式211 [Form 211: 一次情報に対する報奨金申請書 (Application for Award for Original Information)] を用いてIRSの税金不正通報者室 (WO) に、連邦税違反があり摘発すれば税の徴収につながる情報を通報した。IRSは、Bの申請を審査し、請求で指摘するような特定のあるいは信じられる問題がなく、かつ、推測に基づいていることを理由に、IRC 7623条a項に基づく最終決定として拒否処分をした。そこで、原告Bは、IRSの決定処分を不服として、出訴期間内に連邦租税裁判所に提訴した。原告Bは、提訴後、追加的な記録の提出を認めるように申し立てた。これに対して、被告のIRSは、事実上の争点はないとして法律問題だけを審理して略式判決 (summary judgment) をするように求めた。裁判所は、原告Bに対して、IRSは行政記録を適正に提出しているという推定を覆すだけの明確な証拠を提出するように求めた。原告Bは、裁判所の求めに応じて追加的な証拠を提出した。裁判所は、原告Bの証拠で被告IRSの行政記録は充たされたが、IRSの報奨金拒否処分は、連邦APA 706条2項A号に定める処分を違法と判断する基準である「専断的、恣意的、裁量の濫用その他法を遵守していない」とはいえないとした。

そして、被告 IRS の申立てを認め、略式判決により、原告 B の訴えを退けた。

## ②レイシー 対 歳入庁長官事件 [Lacey v. I.R.C., 153 T.C.146 (2019)]

L は、石油会社 BP の元社員である。BP はガルフ湾で大規模な原油漏れ事故を引き起こし、漏れた原油の回収を行った。その上で回収費用を所得計算にあたり経費処理をした。L は、様式 211 [Form 211: 一次情報に対する報奨金申請書 (Application for Award for Original Information)] に必要事項を記載したうえで、次のような 1 頁の理由を添えて IRS に対して通報を行った。③回収作業は多額の賠償を違法に回避するための偽装である。④この種の回収費用は本来こうした違法行為を隠蔽するための支出であり、損金処理が認められるべきではない。⑤こうした会計処理を黙認することにより多額の税収 (2010 年度で 120 億 8,900 万ドル) が国庫へ入らない結果につながっている。IRS の WO は、L の申請を形式的に審査した。そして、L が報奨金申請で指摘するような税の不納付または歳入法に違反する特定のあるいは信じられる情報ではなく、かつ、推測に基づく情報であることを理由に、略式で拒否処分をした。同時に、財務省規則 § 301.7623-1 (c) (4) に基づいて報奨金請求を可能にするための追完ができる旨を L に通知した。L は、弁護士を雇うとともに、IRS の求めに応じて徴収減の算定根拠や会計処理を違法とする根拠などを記した 21 頁の追加的な資料を添えて再度報奨金申請を行った。IRS は、形式審査をし、L の提示した新たな根拠を持ってしても、報奨金を提供する税法や財務省規則に定める基準を充たしていないとして、その申請を略式で拒否した。そこで、L は、IRS の決定処分を不服として、出訴期間内に連邦租税裁判所に本人提訴を起した。本件において、原告 L は、IRS は L が追完して提出した証拠を十分に精査していないことから、本件を IRS に差し戻して、再度審査を命じるように裁判所に申し立てた。一方、被告の IRS は、裁判所に対して、事実上の争点はないとして法律問題だけを審理して略式判決 (summary judgment) をするように申し立てた。その理由として、原告 L の請求を審査するには、この請求を IRS の担当部署に回して問題の納税者 BP に対する税務調査を実施し、その結果徴収できる額を確定し、かつ、L への報奨金額を算定する作業を行う必要がでてくる。しかし、裁判所には、そうした作業を IRS に命じる権限が税法上認められていないことをあげた。加えて、被告 IRS は、原告 L が通報したのは、税の不納付または歳入法に違反する特定のあるいは信じられる情報ではなく、かつ、推測に基づく情報でもないとして申し立てた。このことから、裁判所は、IRS が法廷に

提示した行政記録 (administrative record) に基づいて判決をくだすべきであると申し立てた。裁判所は、多数意見 (12 人のうち 8 裁判官) で、被告 IRS の略式判決の求めにも、原告 L の IRS への差戻しの求めにも応じなかった。理由として次の点をあげた。① IRC 7623 条 b 項 1 号によれば、IRS は、通報があった情報に基づき対象となった納税者への税務調査 (action) があり、その結果税の増徴 (proceeds) があった場合に、そのなかから法定額の報奨金 (award) が通報者に支払われることになっている。しかし、本件では、調査 (action) も増徴 (proceeds) もない。② IRS が正式な事実審理をしないで略式で通報者の請求を拒否したとしても、租税裁判所には、その拒否処分を審査する権限が付与されていない。このことから、IRC 7623 条 b 項 4 号に基づく IRS の報奨金拒否処分は、連邦 APA 706 条 2 項 A 号に定める処分を違法と判断する基準である「専断的、恣意的、裁量の濫用その他法を遵守していない」場合には、裁判所が審査できる。

次に、多数意見は、本件において、IRS の原告 L に対する拒否処分において裁量権の濫用があったかどうかについての判断に入った。③被告 IRS は、略式判決を求めているが、原告 L の第一次および第二次の報奨金申請をした際に作成した内部資料を法廷に提出していない。そのうえ、被告 IRS は、拒否処分の通知書に具体的な理由も附記していない。このため、租税裁判所が審査すべき真正な争点 (genuine dispute) が何なのかも不透明になっている。④被告 IRS は、通報者である原告 L が提出した資料を精査することなしに原告 L に対して拒否処分の通知をしている。このため、裁判所は、被告 IRS に裁量権の濫用があったかどうかを精査できない。また、略式判決を下すことを求めた申立てを認めるわけにもいかない。

多数意見は、本件を IRS に差し戻して再度審査を命じるように求めた原告 L の申立ての判断に入った。①裁判例 [Kasper v. I.R.C., 150 T.C.8 (2018)] によると、裁量権の濫用を理由に裁判所が審査するには、IRS の決定が「法の誤った解釈があるまたは事実について明らかに誤った判断」に基づいている場合に限られる。しかし、本件においては、法廷にそのような精査をするに十分なだけの資料が提出されていない。このことから、裁判所は、法の誤った解釈または誤った事実の判断があったかどうかを精査できない。②本法廷は、本件を IRS に差し戻して再度審査を命じることはできない。

一方、本件判決の反対意見 (4 裁判官) では、「被告 IRS は原告 L が通報した情報に基づいた BP に対する税務調査を実施しなかった (no

action) ことから、増徴もなく (no proceeds) もない。したがって報奨金の支給もない (no award)」ことから、被告 IRS の主張を認めて略式判決を出すべきである、とした。

### ③税金不正通報者 769-16W (W) 対 内国歳入庁官事件〔Whistleblower 769-16W v. C.I.R., 152 T.C.172 (2019)〕

W は、連邦税違反があり摘発すれば税の徴収につながる情報を、様式 211〔Form 211: 一次情報に対する報奨金申請書〕を用いて IRS の税金不正通報者室 (WO) に通報した。W は、同時に、連邦議会の監視委員会にもコンタクトをし、同じ情報を提供した。その後、連邦議会の当該委員会は、租税回避スキームに関する報告書を公表した。W は、IRS の WO に、連邦議会報告書のコピーを含む租税回避スキームに関する情報を送付した。しかし、IRS は、その情報をもとに行動を起こすことはしなかった。なぜならば、IRS は、W の請求を審査しないことを決定していたからである。

W は、匿名で、IRS に対して通報者への報奨金提供の拒否処分を不服として連邦租税裁判所に提訴した。一方、被告 IRS は、正式な事実審理をしないで略式判決を申し立てた。原告 W は、被告 IRS の略式判決の申立てに反対した。そのうえで、原告 W は、被告 IRS の税金不正通報者室 (WO) は通報した情報を精査していないとして、あらためて情報を分析するなど必要行為をとり、報奨金の支払をすべきであると主張した。

これを受けて、被告 IRS は、略式判決の申立てを取り下げ、あらたに WO が原告 W の主張を取り入れて本件を IRS に差し戻すように申立てをした。

この申立てに関して、被告 IRS は、IRS が提出した行政記録は不完全なものであったので、次の点についてさらに精査するとした。①連邦議会委員会報告書は、通報者の情報と考えるべきかどうか。②IRS は、連邦議会報告書の一部でもある通報者の情報に基づいて手続を進めるべきかどうか。

裁判所が IRS の WO への差戻しの申立てを認めたことに対して、原告 W は、むしろ裁判所は被告 IRS に完全な記録の提出を求め、この法廷で IRS の報奨金請求拒否処分を審査すべきであると反論した。

連邦租税裁判所は、本件判決において、次のように述べた。①裁判所は本件を再度調査するために IRS の WO に差し戻す。租税裁判所は、これまでこうした判断をくだしたことはなく、本件がはじめてとなる。②通報者への奨励金の決定に際して裁量の濫用があったかどうかの判断については、IRS の WO の判断で代替することができない。したがって、裁判所が、行政庁

が法の誤った解釈があるまたは事実について明らかに誤った判断に基づいて決定をしていないかどうかを判断することになる。③通報者奨励金についての司法審査は、現に存在する行政記録に基づいて行われるべきであり、審査裁判所である租税裁判所に提出された新たな記録・証拠に基づいて行われるべきではない。④行政庁のもとにある記録が当該行政庁の行為を正当化しない場合、行政庁があらゆる該当する要因を審査していない場合、または審査裁判所がそのもとになる記録に基づいて問われた行政庁の行為を容易に評価できない場合には、例外事例を除き、さらなる審査または説明を求めて当該行政庁 (IRS) に差し戻すのが正道である。

以上のような断片的な事例分析からでもわかるように、IRS は、税金不正通報者の報奨金の提供についてはきわめて慎重である。また、IRS は、通報者が提供した情報について、通報者と積極的に協議をするにも慎重である。加えて、報奨金提供について拒否処分をする場合の理由附記についても、具体性に欠けており、批判がある。もちろん、この背景には、IRS は、連邦税法 (IRC) 6103 条のもとで、通報者のターゲットとなった納税者の申告書や申告書情報について守秘義務を負っていることもある。

こうした IRS の通報者への報奨金提供に慎重な姿勢にお墨付きを与えているのが租税裁判所である。

税金不正通報者報奨金事例について、連邦租税裁判所の裁判権は、IRS が決定した報奨金の金額が適正なのかどうかに加え、報奨金提供の拒否決定において IRS に裁量権の濫用がなかったかどうかにもまで及ぶものと考えられる。しかしながら、連邦税法 (IRC) は、たんに「報奨金に関する IRS の決定について、租税裁判所が裁判管轄権を有する (The Tax Court shall have jurisdiction with respect to such matter)」と規定するに留まる (IRC 7623 条 b 項 4 号)。このため、租税裁判所は、IRS の税金不正通報者室 (WO) の不作為で、通報者の提供した情報を十分に評価せずに調査部門に付託し調査等を開始していないと思われる場合でも、WO の裁量権の濫用を理由にその事例の再調査を行うように IRS に命じ、WO に差戻す明確な法的根拠を欠いている。

例えば、コーエン 対 内国歳入庁官事件〔Cohen v. C.I.R., 139 T.C.299 (2012)〕で

は、裁判官の意見が分かれた。多数意見は、IRC 7623 条は、連邦租税裁判所に、歳入庁長官に行政または司法上の行為を開始するように命じる権限を与えていない、と判示した。このことから、税金不正通報者報奨金事例において、IRS が通報情報の評価に瑕疵がある、あるいは裁量権の濫用があり、その結果、課税処分のための調査や徴収などの行為も開始していないとしても、租税裁判所は、その開始を命じるための裁判権を行使することはできないと解されている。

もっとも、2019 年の税金不正通報者 769-16W 対 内国歳入庁官事件〔Whistleblower 769-16W v. C.I.R, 152 T.C.172 (2019)〕では、被告 IRS が事件を IRS の WO での再審査のために差し戻すように求める申立てを行い、連邦租税裁判所は、これを認める判断を下しており、注目される。

### ⑬通報者奨励金訴訟で裁判所が採用する「行政記録」とは

連邦租税裁判所に、通報者報奨金の IRS による決定をめぐる訴訟（通報者奨励金訴訟）が提起されたとする。この場合、租税裁判所は、行政法的一般原則（general administrative law principal）や連邦 APA（行政手続法）706 条の考え方に従い、行政庁が法廷に提出した「行政記録」の範囲内で審査するという基準を用いて判断をくだしてきている。

財務省規則や通報者奨励金決定をめぐる連邦租税裁判所の一連の判決を分析し、裁判所が判決をくだす際に証拠として使う「行政記録（administrative record）」、「通報者請求ファイル（whistleblower administrative file）」の意味を探り、一覧にすると、次のとおりである。

【図表 27】財務省規則などによる「行政記録」の定義

- ・「行政請求ファイル（administrative claim file）」通報者が IRS に提出した様式 211〔Form 211：一次情報に対する報奨金申請書〕その他のあらゆる情報（財務省規則 § 301.7623.3 (e) (2) (i)）
- ・IRS が通報者（代理人がいる場合にはその者）と会見した記録、要旨説明書（debriefing notes）など（財務省規則 § 301.7623.3 (e) (2) (ii)）
- ・様式 11369〔Form 11369: 報奨金請求に関する機密評価報告書（Confidential Evaluation

Report on Claim for Award)〕、IRS の担当部署が作成した聞き取り、その事例について IRS が実施した行為に対する通報者の貢献度に関する説明および資料。様式 11369 とともに回付されたその請求において生じた争点に関する追加資料。例えば、IRS 調査部門の歳入調査官報告書（RARs=revenue agent reports）の関係部分、調査対象とされた納税者との各種協定、納税申告書および活動報告書のコピーなど（財務省規則 § 301.7623.3 (e) (2) (iii)）

- ・IRS、通報者および通報者の法的代理人（ただし、いる場合）で交わしたあらゆる契約書、ならびに当該契約書のもとで通報者（または代理人）が行った協力に関する説明のコピー（財務省規則 § 301.7623.3 (e) (2) (iv)）
- ・通報者の行為で、その行為がターゲットの納税者に対する IRS の調査能力にマイナスの影響を与えた情報（財務省規則 § 301.7623.3 (e) (2) (v)）
- ・税金不正通報者室（WO）と通報者の間でやり取りしたあらゆる書簡および資料（財務省規則 § 301.7623.3 (e) (2) (vi)）
- ・WO の職員が作成し、かつ、報奨金の正式な決定につながったと考えられるあらゆるノート、メモその他の文書（財務省規則 § 301.7623.3 (e) (2) (vii)）
- ・その他、報奨金の正式な決定につながったと考えられるあらゆる情報（財務省規則 § 301.7623.3 (e) (2) (ix)）
- ・WO は、以上のような「行政記録」をもとに、通報者の請求を審査し、(a) 是認（grant）（IRC 7623 条 b 項 2 号）、(b) 減額（reduce）または (c) 拒否（deny）（IRC 7623 条 b 項 3 号）する決定（determination）を行う。通報者が、WO の決定を不服として、連邦租税裁判所に司法審査を求めてきたときに、裁判所は、これらの行政記録に基づいて司法審査を行うのがルールである。しかし、裁判所は、IRS は「行政記録」の範囲を一方的に決める権限を有しているとは考えていない。訴訟当事者（IRS と通報者）がその範囲について意見の一致をみない場合、裁判所は、行政記録は不完全であるとして、IRS に追加を求めることができる〔キャスパー 対 内国歳入庁官事件／Kasper v. CIR, 150 T.C.8 (2018)〕。

### ⑭火種になる租税裁判所の「分断」基準

このように、連邦租税裁判所は、通報者奨励金訴訟では、行政法的一般原則（general administrative law principal）や連邦 APA（行政手続法）の考え方に従い、行政庁が法廷に提出した行政記録の範囲内で審査するという

基準を用いて判断をくだしてきている。連邦税の不足税額訴訟、善意の配偶者救済訴訟、徴収上の適正手続審査訴訟などとは明らかに異なるスタンスを取る。原告である通報者が、新たな証拠を含めて事実審理をやり直す覆審方式 (*de novo* approach) によるべきであると主張しても、裁判所は容易に受け入れない。

連邦租税裁判所が、一貫して「行政記録」の範囲内で審査をする原則を維持している理由は、次のような裁判官の意見のなかに見出すことができる。

「税金不正通報者の事例は、まったく別物である。租税裁判所に原告としてやっている他のほとんどの事例とは異なり、税金不正通報者は、納税者ではない。彼は、自分の納税義務についての救済を求めているわけでもなく、あるいは配偶者の納税義務についての救済を求めているわけでもない。これらの事例とは異なり、彼は、政府からの報奨金を求めているのである。本法廷に問うているのは、IRS が通報者の提供した情報を利用して行政活動または司法活動をし、その結果として果実を収集したかどうかである。したがって、IRS が何をすべきであったか、または何ができたかではない[中略]。このことから、本法廷は、司法審査を行政記録の範囲内の留めて行うことにする」[キャスパー 対 内国歳入庁官事件 / *Kasper v. CIR*, 150 T.C.8, at 20 (2018)]。

以上のような租税裁判所の意見から垣間見えてくることもある。それは、裁判所が、納税者の権利を護る事例と、一般の人による賞金稼ぎの仕事を課税庁 (IRS) がしっかり支援したかどうかを監督する事例とは、異なる審査基準を用いて裁定する考え方を採っているのではないか、ということである。こうした「分断」基準には批判がある。税金不正通報者報奨金制度が存在する以上、租税裁判所は、この制度に対する偏見を捨て去り、行政記録のルールに固執するのではなく、司法機関として裁判所独自の証拠原則を展開する必要があるのではないか、との声もある<sup>48</sup>。

#### (5) 小括～連邦裁判所における審査基準の選択

連邦納税者や租税不正通報者が司法救済を求める場合の連邦裁判所による審査基準の選択、

とりわけ連邦 APA の適否について、事例を用いて分析をしてみた。

連邦納税者は、司法救済を求める場合、個別制定法である連邦税法 (IRC / 内国歳入法典) を典拠に民事租税訴訟を提起することになる。しかし、公判審理において、連邦 APA の規定を典拠に一般行政法上の救済を求める事例も少なくない。あるいは、逆に、課税庁 (IRS) 側が、連邦税法 (IRC) の適用を制限するために連邦 APA の適用を求める事例もある。ところが、連邦租税裁判所は、どちらの場合も、納税者の権利利益が直接関係する事例においては、行政法の一般原則や連邦 APA の適用に関しては必ずしも積極的ではない。税務行政分野と他の行政分野との間に「税は特別 (tax exceptionalism)」とする壁を設け、税務行政分野を特別視する判断に傾斜している傾向もうかがえる。

この背景には、さまざまな理由がある。1つは、連邦議会が、納税者の権利救済に熱心で、新たな立法を繰り返していることがある。加えて、事実審は連邦租税裁判所が選択される場合が多く、租税裁判所は弁護士強制主義を採らないという事情もある。原告 (納税者) 側は本人訴訟 (*pro se* suit) で臨むことが多く、その比率は7割にまで及んでいる。こうした事情に配慮し、連邦租税裁判所は、公判審理 (trial) で採用する証拠は、新たな証拠を含めて事実審理をやり直す覆審方式 (*de novo* approach) によるべきであるという考え方を固守する。言い換えると、公判審理での証拠を伝統的な行政法の一般原則や連邦 APA に定める審査基準に従って行政審査裁決にあたり収集された行政記録 (administrative records) に限定すべきであるとする課税庁 (IRS) 側の主張に容易にはくみし得ない事情がある。本人訴訟で裁判に臨んでいる納税者の専門的知識の不十分さに対して配慮するためである。すなわち、納税者のなかには、自分の身に何が起きているか実感できないまま、税務調査、不服審査へと進み、弁護士の関与もなしに連邦租税裁判所に駆け込み、そこで「我に返る」者も少なくないからである。こうした納税者を救うためには、「覆審方式 (*de novo* approach)こそが納税者の利益に資す

<sup>48</sup> See, Matthew R. Stock, "Tax Whistleblower Statute: Obtaining Meaningful Appeals through the Appropriate Scope of Review," 42 Fla. St. U. L. Rev. 819 (2015) .

る」という自負が、租税裁判所の側にはある。

その一方で、連邦財務省規則 (Treasury Regulations) や IRS のルーリングなどの制定手続 (rulemaking procedures)、つまり準立法手続 (quasi-legislative procedures, legislative-like procedures) に関する訴訟では、必ずしも連邦 APA に背を向ける姿勢は取っていない。連邦 APA 553 条〔規則制定 (Rule making)〕に定める手続、すなわち告知コメント (略式規則制定 / informal rule making) 手続との整合性を問われた租税訴訟事例では、連邦 APA の基準を受け入れて判断をくだしている<sup>49</sup>。司法には、とりわけ専門性に根ざしている租税行政 (expert-based tax administration) 上の事例に対して司法判断を下すにあたっては、行政庁の技術的専門性などを尊重し、司法敬讓 / 司法抑制 (judicial deference) もやむを得ないとする傾向も強い、との指摘もある<sup>50</sup>。

これは、連邦租税裁判所が専属的裁判管轄権を有する税金不正通報者奨励金訴訟についてもいえる。租税裁判所は、納税者の権利を護る訴訟事例 (taxpayers' right suits) とは一線を画し、一般人による賞金稼ぎの仕事を課税庁 (IRS) がしっかり支援したかどうかを監督する訴訟事例 (citizen whistleblowers' suits) とを区別して取り扱っている。つまり、税金不正通報者奨励金訴訟については、行政法の一般原則や連邦 APA の審査基準である「行政記録 (administrative record)」を用いて判断する方向性を鮮明にしている。

納税者に普遍的な不足税額訴訟事例 (deficiency cases / IRC 3213 条 a 項、7442 条) では、連邦租税裁判所も他の連邦裁判所も、同じ認識を共

有する。この背景には、連邦 APA 制定以前から、裁判所が税額を再決定 (redetermination) する際の公判審理では、不足税額通知書 (NOD) に記された行政記録 (administrative records) に縛られることなく、伝統的に覆審方式 (*de nova* approach) で納税者の救済にあたってきたというコンセンサスがある。一方、不足税額訴訟以外 (non-deficiency cases)、すなわち善意の配偶者救済 (innocent spouse relief) 訴訟 (IRC 6015 条 e 項) や CDP 審査訴訟 (IRC 6330 条 d 項 1 号) などでは、双方の裁判所は同じ認識を共有していない。連邦租税裁判所は、連邦租税分野への行政法の一般原則や連邦 APA の適用については極めて消極的であり、覆審方式 (*de nova* approach) で納税者の救済にあっている。これに対して、他の連邦裁判所は、租税分野への伝統的な行政法の一般原則や連邦 APA の適用に積極的であり、公判審理で採用する証拠についても行政記録 (administrative records) に限定したうえで納税者の救済にあっている。このため、裁判所により救済結果には大きな格差が生じている。

連邦司法界は、連邦納税者が、救済を求めた事項が裁判所の審査方法の違いにより異なる結果に遭遇することもありうることについては重々承知している。しかし、その調整は、連邦議会の仕事であるとしている。したがって、審査基準の違いについては、「司法の独立」を盾に「分離すれども公平 (separate but equal)」の姿勢を貫いている。しかし、救済結果に格差が生じていることについて、研究者などからは、司法救済制度の安定性、結果の公平性の確保や納税者の権利保護などの面から大きな疑問符がついている<sup>51</sup>。

<sup>49</sup> わが国での連邦 APA や連邦 APA の租税行政分野への適用に関する研究は、規則制定手続 (rulemaking procedures) に一極集中し、新鮮味を欠く傾向がみられる。常岡孝好「アメリカの行政立法手続」常岡孝好編『行政立法手続』(信山社 1998) 6 頁以下、今本啓介「行政機関による制定法解釈と司法審査—租税法の場合との比較を視野に入れて—」早稲田政治公法研究 72 号 249 頁以下など。最新のまとまった研究としては、泉絢也『パブリックコメントと租税法：政令・通達等に対する手続的統制の研究』(2020 年、日本評論社)。紙幅の都合上、規則制定手続について本稿では論じていない。比較的にわかりやすい論考としては、See, Note, 'Treasury Regulations,' IRS Prac. & Proc. ¶ 3.02 (Oct. 2020)。また、議会による統制について詳しくは、See, Clinton G. Wallace, 'Congressional Control of Tax Rulemaking,' 71 Tax L. Rev. 179 (2017)。

<sup>50</sup> See, Islame Hosny, 'Interpretations by Treasury and the IRS: Authoritative Weight, Judicial Deference, and the Separation of Powers,' 72 Rutgers U. L. Rev. 281 (2020)。

<sup>51</sup> See, e.g., See, Danshera Cords, 'Administrative Law and Judicial Review of Tax Collection Decisions,' 52 St. Louis U. L. J. 429, at 475 (2008); See, Diane L. Fahey, 'Is the U. S. Tax Court Exempt from Administrative Law Jurisprudence When Acting as a Reviewing Court?' 58 Clev. St. L. Rev. 603, at 647 (2010)。



### 3 連邦租税裁判所は連邦 APA 上の「審査裁判所」にあたるのか

1946年に制定された連邦行政手続法（連邦APA）の第7章〔司法審査〕に関する規定（701条-706条）は、古色蒼然とした感もある。「行政法のロストワールド（lost world of administrative law）」とも揶揄される<sup>52</sup>。しかしながら、これまで分析した事例からもわかるように、行政活動に対する訴訟／司法審査類型を仕分けする面などで、久しく重い役割を果たしてきている。

今日、連邦APAにいう行政活動にかかわる個別制定法上の司法審査（the special statutory review）の要件は、それぞれの行政分野の制定法（準拠法）の枠内で用意された司法審査手続で、一応の充足をみている。例えば、連邦租税行政にかかる司法審査については、制定法（内国歳入法典／IRC）で連邦租税裁判所（U.S. Tax Court）を設置し、同裁判所が規則（court rule）を定め、独自の基準に基づいて司法救済を行っている。もう少し具体的にいえば、内国歳入法典（IRC）のCHAPTER 76〔司法手続（Judicial Proceedings）〕：サブCHAPTER C〔租税裁判所（The Tax Court）〕（7441条～7479条）に必要な規定を置いている。

IRC 7441条は、連邦租税裁判所の憲法上の地位やその独立性について、次のように規定する（仮訳）。

#### 【図表28】IRC 7441条の邦訳〔仮訳〕

##### IRC 7441条〔地位〕

合衆国憲法第1条のもとで、記録裁判所として合衆国租税裁判所を創設する。租税裁判所の構成員は、裁判長および裁判官とする。租税裁判所は、政府の執行部から独立しており、その1機関ではない。

後に詳しくふれるように、現在の連邦租税裁判所（U.S. Tax Court）は、1921年の不服審査委員会（CAR=Committee on Appeals and Review）、1924年の租税不服審判所

（BTA=Board of Tax Appeals）、1942年の合衆国租税裁判所（Tax Court of the United States）、そして1969年の合衆国租税裁判所（United States Tax Court）へと、行政庁内審判機関の創設から行政庁から完全に独立した裁判機関への移行と、そのための名称変更を重ねてきた。現行のIRC 7441条の規定内容は、租税裁判所が租税行政機関から独立した存在であることをはっきりさせるために、1969年の税制改正法（Tax Reform Act of 1969）で書き直されたものである。

このように、連邦租税裁判所（U.S. Tax Court）は、前身は行政機関である課税庁（IRS）内部に設置された審判機関であった。このため、納税者が、連邦租税裁判所において、連邦APA（行政手続法）に準拠して訴訟を提起できるのかどうかについて久しく争われてきた経緯がある。裁判例や学説のなかには、連邦APA 706条に規定する「審査裁判所（reviewing court）」とは、連邦憲法第3条裁判所を指すことから、連邦地方裁判所への訴訟提起の際の準拠法になるが、租税裁判所のような連邦憲法第1条裁判所への訴訟提起の際に準拠法にはならないとする、見解があった<sup>53</sup>。

この点について、連邦最高裁判所は、フライターク対歳入庁長官事件判決〔Freytag v. CIR, 501 U.S.868, at 890-91 (1991)〕において、連邦憲法第1条裁判所は裁判機関であり、連邦憲法第3条裁判所である司法裁判所とは異なるとする見解を否定した。すなわち、連邦租税裁判所は、連邦APA 706条に規定する「審査裁判所（reviewing court）」であるとする解釈が固まっている。

### 4 租税行政における適正性推定の原則

すでにふれたように、アメリカ法においては、租税のように行政分野によっては、行政庁の行為（administrative actions, administrative acts）や処分（administrative decisions, administrative determinations）、命令（administrative orders）、さらには一定の事実行為（administrative

<sup>52</sup> See, Daniel Farber & Anne Joseph O'Connell, 'The Lost World of Administrative Law,' 92 Tex. L. Rev. 1137, at 1141 (2014).

<sup>53</sup> See, Diane L. Fahey, 'Is the U.S. Tax Court Exempt from Administrative Law Jurisprudence When Acting as a Reviewing Court?', 58 Clev. St. L. Rev. 603 (2010).

factual determinations) に対しては、「行政の適正性の推定 (presumption of administrative correctness)」の効力が認められている。呼び名としては、「適正性の推定 (presumption of correctness)」、「正当性の推定 (presumption of fairness)」の他に、「適法性の推定 (presumption of lawfulness)」、「正規性の推定 (presumption of regularity)」または「有効性の推定 (presumption of validity)」<sup>54</sup> も使われている（以下、本稿においては、とくに別の言回しが必要でない限り「適正性の推定」または「行政の適正性の推定」という。）。わが国における学問上「公定力 (*Grundsatzliche Verbindlichkeit*)」に似た効力とみることができる<sup>55</sup>。こうした推定

は、裁判例等<sup>56</sup>、学説、さらには制定法（つまり、実定法）等により法認されている場合がある<sup>57</sup>。逆に、こうした推定を、制定法や裁判例等で排除している場合もある（本稿 II 5・6 参照）。

一般に、こうした効力を法認するには、経済的効率性 (economic efficiency)、または行政目的の迅速な実現のために応える趣旨と解されている。後にふれるように、近年、連邦の租税行政分野では、一定の条件のもと課税庁 (IRS) 側に立証責任の転換を認めることで、この適正性の推定の効力に修正を加える動きもみられる<sup>58</sup>。しかし、この推定ルール自体は、基本的に維持されている<sup>59</sup>。

もちろん、あらゆる分野の行政活動について

<sup>54</sup> See, e.g., R.H. Stearns Co. v. U.S., 291 U.S. 54 (1934).

<sup>55</sup> 「行政行為の公定力」（違法な行政処分から生じる法効果を取り除くためには、行政自らが取り消すか、または行訴法 3 条 2 項の取消訴訟による判決によらなければ、有効なものとして取り扱う。）という実体法的な法効果を、救済法（手続法）的な側面から取り除くことをねらいに「取消訴訟の排他的管轄」が法認されている。なお、わが国における行政行為の適法性と有効性の違いについて「行政行為の適法性は、その有効要件に属さない。行政行為は違法であっても一応有効である。適法性と有効性を分離することによって、法律の優位の原則が破られている点に行政法の特色がある。」宮田三郎『行政法教科書（信山社、1995 年）93 頁参照。わが国における公定力理論の展開に関しては、その時代的推移を含めて、初学者 (tyro) にもわかりやすい論考として、例えば、今井俊介「行政行為の公定力理論が民事裁判、刑事裁判等に及ぼす影響について」兵庫大学論集 13 号（2008 年）参照。

<sup>56</sup> 例えば、租税行政分野については、R.H. スターズ社 対 合衆国事件 [(R.H. Stearns Co. v. U.S., 291 U.S. 54 (1934)) において、連邦最高裁は、「原則として、行政庁の処分については、行政正規性の推定 (presumption of regularity) が認められる」旨判示する。また、合衆国 対 シルクマン事件 [U.S. v. Silkman, 156 F.3d 833 (8th Cir. 1998)] において、第 8 巡回区連邦控訴裁判所は、「租税の査定／賦課処分（更正処分）には、不足税額（過少申告）が存在すると一応推定できる証拠 (*prima facie* evidence) がある」と判示する。もともと、本件は、本来的に、連邦の刑事租税訴訟 (criminal tax litigation) であり、連邦民事租税訴訟 (civil tax litigation) ではない。なお、後に本稿 VI でふれるように、1875 年のチーサム 対 合衆国 (Cheatham v. United States) 事件判決 (92 U.S. 85, at 89 (1875)) において、連邦最高裁は、納税者は課税庁の査定 (assessment) を受け入れ増差額／不足税額をいったん納付したうえでないと、訴訟提起を認められない旨 (first-pay-dispute-later) の判断を下した。この初期の判断は、課税処分の適正性の推定を前提としたものと解することができる。

<sup>57</sup> 連邦特許商標法 (35 U.S.C § 282) [いわゆる「ランナム法 (Lanham Act)』は、連邦特許登録商標局 (US PTO=U.S. Patent and Trademark Office) が認めた「特許は有効であると推定される (a patent shall be presumed valid)。」と規定する。そのうえで、「特許の無効を主張する者は、その無効を主張する証拠提出責任を負う。」と規定する (282 条 a 項)。この 282 条 a 項の規定について、裁判例では「行政の適正性推定 (presumption of administrative correctness)」に基づくものであり、このような推定は、公共政策とプラグマティックな効率性 (public policy and pragmatic efficiency) に由来する。」と判示する (See, Lannom Mfg. Co. v. U.S. International Trade Commission, 799 F.2d 1575, at 1572 (Fed. Cir. 1986))。詳しくは、See, Charles E. Phipps, “The Presumption of Administrative Correctness: The Proper Basis for the Clear and Convincing Evidence Standard,” 10 Fed. Circuit B.J. 143 (2000)。ちなみに、知的財産権訴訟についても、APA に準拠するのかランナム法に準拠するのかの点で、かねてから激しい論争がある。谷口智紀『知的財産権取引と租税回避』（成文堂、2020 年）は、アメリカ知的財産権課税訴訟に関する優れた分析であるが、この点についてはふれていない。知的財産権訴訟の際の準拠法の選択について詳しくは、See, Michael S. Greve, “Exceptional, After All and After Oil States: Judicial Review and the Patent System,” 26 B.U.J. Sci. & Tech. L. 1 (2020)。

<sup>58</sup> 本稿 XI 参照。

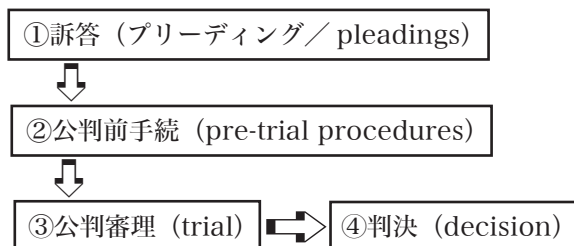
当然にこの適正性の推定の効力が生じるとはいえない。したがって、その分野の行政活動に適正性の推定原則が適用になるかどうかは、個別に精査する必要がある。

いずれにしろ、この推定を覆したい者は、究極においては裁判所に訴えて、司法の場で反論することができる<sup>60</sup>。この推定を覆すために司法審査を求める者は、必要な証拠を提出するように求められる<sup>61</sup>。言い換えると、アメリカにおける租税行政にかかる民事訴訟においては、一般の民事訴訟とは異なり、適正性の推定 (presumption of correctness) を覆すための証明論を中心に展開されているとよい。

## 5 連邦民事租税訴訟手続の流れ

アメリカの連邦民事租税訴訟、とりわけ租税裁判所での手続は、おおまかにいえば、次のような流れになる。

【図表 2 9】連邦民事租税訴訟手続の流れ



第一段階は、① 訴答 (プリーディング / pleadings) である (租税裁判所規則 / TCR タ

イトル IX)。この段階では、① 訴状の提起 (filing of petition / TCR 34)、② 送達 (service of papers / TCR 21)、③ 答弁書の提出 (answer / TCR 36)、④ 原告の反対訴答 (reply / TCR 37) などの手続が重要である。第 2 段階は、② 公判前手続 (pre-trial procedures) である。この段階では、① ディスカバリー (discovery / 証拠の請求開示 / 証拠開示 / TCR タイトル VII)、② 証言録取 (depositions / TCR タイトル VIII)、③ 公判前協議 (pre-trial conferences / TCR 110) などの手続が重要である<sup>62</sup>。そして、第三段階は、③ 公判審理 (trials / TCR XIV) である。この段階では、① 立証責任 (burden of proof) や ② 証拠基準 (evidence) などが重要である<sup>63</sup>。公判審理 (trials) を終わると、④ 判決 (decision / TCR タイトル XV) にいたる。そして、当事者が望めば、⑤ 上訴 (appeals / TCR タイトル XIX) へと進む。

## 6 連邦民事租税訴訟の公判審理での証拠基準 (証明度) とは

連邦議会は、連邦民事租税訴訟の③ 公判審理 (trials) において当事者がどのような証拠基準 (evidential standard, standard of proof / 「証明度」ともいう。以下、同じ。) に基づいて立証責任 (burden of proof) を果たすべきか特定していない<sup>64</sup>。また、連邦憲法も、特定の証拠基準 (証明度) を採用するように求めてはいない。したがって、訴訟においてどのよ

<sup>59</sup> See, Andriana Wos-Mysliwiec, "The Internal Revenue Restructuring and Reform Act of 1988: Does it Really Shift the Burden of Proof to the IRS," 14 St. John's J. Legal Comment. 301 (1999).

<sup>60</sup> See, e.g., Alabama Nursing Home Ass'n v. Harris, 617 F.2d 388 (5th Cir.1980); Sinner v. U.S., 219 Ct. Cl. 322, 594 F.2d 824 (1979). Also, see, e.g., Adams v. Mississippi State Oil & Gas B., 2014 WL 657384 (Miss. 2014).

<sup>61</sup> See, e.g., W.D.I.C. Corp. v. McGraw-Hill, Inc., 34 F. Supp. 2d 612 (S.D. Ohio 1998), judgment aff'd, 202 F.3d 271 (6th Cir. 2000).

<sup>62</sup> アメリカの民事訴訟手続では、公判前手続においてディスカバリー (discovery / 証拠の請求開示 / 証拠開示)、つまり、法廷外での当事者間における広範な証拠交換が盛んに行われるのが特徴である。詳しくは、see, e.g., Michael J. Desmond, Kathleen Pakenham, "Commencement of a Deficiency Proceeding and Pretrial Practice," 29 No. 2 Prac. Tax Law. 21 (2015); See, Richard F. Riley, "Tax Court discovery," 14 Bus. & Com. Litig. Fed. Cts. § 144:19 (4th ed., 2020)。ちなみに、ディスカバリー (discovery) とディスクロージャー (disclosure) とを区別し、前者には「請求開示」、後者には「当然開示」という邦語の言回しをする例もみられる。

<sup>63</sup> See, Note, "Tax Court Pleadings and Pretrial Procedures," Fed. Tax'n Income, Est. & Gifts (Nov. 2020).

<sup>64</sup> 「burden of proof」は、「立証責任」、「挙証責任」、「証明責任」または「説明責任」などと邦訳される。以下、本稿では、とくに別の言回しが必要でない限り「立証責任」という。なお、アメリカの民事訴訟における立証責任についてのわかりやすい邦文の研究としては、田村陽子「アメリカ民事訴訟における証明論」立命館法学 339・340号参照。

うな証拠基準（証明度）を採用するかは、裁判所の手に委ねられている<sup>65</sup>。例えば、連邦租税裁判所（U.S. Tax Court）は、租税裁判所規則（TCR）のなかで、立証責任（burden of proof / TCR 142）や証拠基準（evidence / TCR 143）に関する定めを置いている。

裁判例や学説によると、一般に、民事訴訟に必要な説明責任を果たす証拠基準（証明度）とは、相手方当事者の証拠よりも「ないよりはある（more-likely-than-not）」程度の「優越な証拠（preponderance of the evidence）」で足りるとされる。刑事訴訟における犯罪事実についての証拠基準（証明度）が、「合理的な疑いを超える証明（proof beyond a reasonable doubt）」が必要とされるのは、大きく異なる。

行政庁の行為や処分などを覆すために司法裁判所で争うとする。この場合、原告は、民事訴訟によることになる。したがって、基本的には、民事訴訟（civil procedures）における証拠基準（証明度）に基づいて必要な証拠を提出することになる。

ところが、行政行為や行政処分などを覆すための民事訴訟、～日本の法環境に照らしていえば「行政訴訟、～、においては、行政の適正性の推定を覆す必要がある。この場合、裁判例によると、説明責任を果たす証拠基準（証明度）としては、事実の「明白かつ説得的な証明」基準（証明度）（clear and convincing standard of proof of facts）」が必要とされる。ここでいう「明白かつ説得的な証明」基準とは、「優越な証拠」基準と「合理的な疑いを超える証明」基準の中間に位置する程度の説明責任を求める基準とされる<sup>66</sup>。

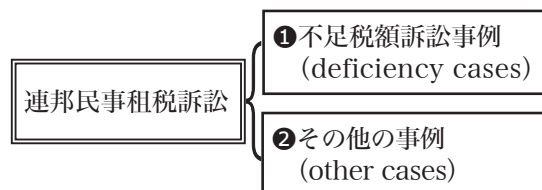
## II 主要な連邦民事租税訴訟と立証責任ルール

### 1 主要な連邦民事租税訴訟とは

連邦税に関する民事訴訟は、多様である。それらのうち、納税額に関する民事訴訟は、不足税額（deficiencies）／増差税額（additions to tax）処分の取消し、わが国でいう更正処分の取消し、を求めるものが大きな比率を占める。この

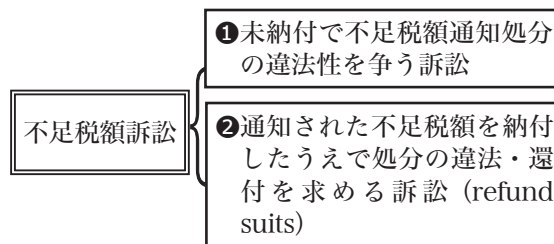
ことから、連邦税の納税額に関する民事の租税訴訟は、大きく①不足税額訴訟事例と、①以外の②その他の事例にわけて点検すると、わかりやすい。

【図表 3 0】主要な連邦民事租税訴訟とは



納税者が、不足税額訴訟（deficiency suits）を起こすとする。この場合、連邦租税裁判所のように、裁判所により、納税者は、IRS が通知した不足税額処分（deficiency determination）について、①通知を受けた不足税額を納付しないで当該不足税額通知処分の違法性を争う裁判ルート（deficiency hearings / dispute-first-pay later）と、②不足税額をいったん納付したうえで当該納付額の還付を争う裁判ルート（refund hearings / pay-first-dispute-later）の選択（choice of forum）ができる。

【図表 3 1】不足税額訴訟の類型



### 2 不足税額訴訟における裁判所の選択

納税者から IRS に対して申告書の提出があった（または納税者から提出期限内に申告書の提出のなかった）とする。この場合、IRS は、その納税者の申告内容に問題がある（またはその納税者に申告すべき所得がある）と信じる時には、必要に応じて税務調査を実施する。調査の結果、申告漏れがあれば、増差税額／不足税額通知書（NOD=notice of deficiency）を発して課税処分をする（IRC 6201 条 c 項）。

納税者は、課税処分に納得できないときには、

<sup>65</sup> See, e.g., Herman & MacLean v. Huddleston, 459 U.S. 375, at 389 (1983) .

<sup>66</sup> See, e.g., Buildex, Inc. v. Kason Indus., Inc., 849 F.2d 1461, at 1463 (Fed. Cir. 1988) .

<sup>67</sup> 本稿では、民事の租税訴訟に傾注する形で論じる。不服審査制度を含む、連邦の税務争訟制度について詳しくは、石村、前掲・注2、第VI部1「IRS不服審査制度」666頁以下参照。

IRS に不服申立てをする。不服申立てで解決できないときには、裁判所に判断を仰ぐことになる。

典型的な IRS の不足税額通知処分 (NOD / 90 日レター)<sup>68</sup> の違法性を争う取消訴訟における立証責任 (burden of proof) は、原告 (納税者) 側にあるとされてきた。90 日レターに記載されていない主張、虚偽 (fraud)、つまり脱税 (tax evasion) その他不正行為 (IRC 7454 条 a 項)、90 日レターに記載のない新規の争点などについては被告 (IRS) 側に立証責任はあるものの、IRS が不足税額通知書 (NOD) に示した内容に

ついては、基本的に原告 (納税者) 側に立証責任はあるとされてきた。

納税者は、租税訴訟を提起する場合、第一審 (事実審) として裁判所を選択することができる。連邦租税裁判所 (U.S. Tax Court)、連邦地方裁判所 (U.S. District Court)、連邦請求裁判所 (U.S. Court of Federal Claims / 旧 U.S. Claims Court) のいずれかである。しかし、現実には、全米で連邦納税者が起こした全租税訴訟の 95% 以上は、連邦租税裁判所 (以下「租税裁判所」ともいう。) が取り扱っている<sup>69</sup>。

【図表 3 2】連邦租税訴訟における事実審裁判所の主な特質とその比較

|              | 連邦租税裁判所<br>(U.S. Tax Court)                           | 連邦地方裁判所<br>(U.S. District Court)               | 連邦請求裁判所<br>(U.S. Court of Federal Claims)       |
|--------------|-------------------------------------------------------|------------------------------------------------|-------------------------------------------------|
| ・特徴          | 特別裁判所 (民事の租税事件に特化)。原告は、少額租税事件 (争点額が 5 万ドル未満) の選択可     | 普通裁判所 (民事 / 刑事双方の様々な事件を扱う)                     | 普通裁判所 (民事 / 刑事双方の様々な事件を扱う)                      |
| ・不足税額完納の要否   | 不要 (執行停止)                                             | 必要 (執行不停止)                                     | 必要 (執行不停止)                                      |
| ・出訴期限        | 不足税額通知日から 90 日以内                                      | 不足税額納付日から 2 年。ただし、申告書提出日から 3 年以内               | 不足税額納付日から 2 年。ただし、申告書提出日から 3 年以内                |
| ・出訴期限        | なし                                                    | あり                                             | なし                                              |
| ・上訴裁判所       | 合衆国控訴裁判所                                              | 合衆国控訴裁判所                                       | 合衆国巡回区控訴裁判所                                     |
| ・先例拘束性のある裁判例 | 控訴する合衆国控訴裁判所の裁判例                                      | 控訴する合衆国控訴裁判所の裁判例                               | 合衆国巡回区控訴裁判所の裁判例                                 |
| ・憲法上の所在      | 連邦憲法第 1 条裁判所                                          | 連邦憲法第 3 条裁判所                                   | 連邦憲法第 1 条裁判所                                    |
| ・被告          | IRS 長官 <sup>70</sup>                                  | 合衆国                                            | 合衆国                                             |
| ・連邦政府側の代理人   | IRS の首席法律顧問官室の法律顧問官 <sup>71</sup>                     | 連邦司法省租税部 (DOJ Tax) の訟務検事                       | 連邦司法省租税部 (DOJ Tax) の訟務検事                        |
| ・納税者側の代理人    | 弁護士、非弁護士 (CPA、EA) (本人訴訟も可)                            | 弁護士 (弁護士強制主義)                                  | 弁護士 (弁護士強制主義)                                   |
| ・訴訟手続の根拠法・規則 | 内国歳入法典 (IRC)、租税裁判所規則 (TC 規則)                          | 連邦裁判所・裁判手続法、連邦民事訴訟規則                           | 連邦裁判所・裁判手続法、連邦民事訴訟規則                            |
| ・裁判官の任用      | 19 人。大統領が、連邦議会上院の助言と承認を得て政治任用。任期 15 年、再任を妨げない。70 歳定年。 | 678 席 (2010 年) 大統領が、連邦議会上院の助言と承認を得て政治任用。任期は終身。 | 16 人。大統領が、連邦議会上院の助言と承認を得て政治任用。任期は 15 年、再任を妨げない。 |
| ・巡回か否か       | 巡回裁判所 (全米 74 か所)                                      | 非巡回裁判所                                         | 巡回裁判所                                           |

<sup>68</sup> IRC 6213 条 a 項のもと、納税者は、IRS 相手に 90 日 (納税者が海外にいる場合には 150 日) 以内に争訟を起こすことができる。この場合において、IRC 6214 条のもと、納税者は、受け取った不足税額通知処分について、出訴期限内に租税裁判所に当該処分の取消しを求めて訴えを提起することができる。IRS は、90 日間争点となった税額の賦課・徴収ができない。また、租税裁判所に提訴されると、判決が出るまで未納税額の徴収も制限される (IRC 6213 条 a 項・c 項、7481 条)。

<sup>69</sup> 紙幅が限られているため、連邦租税訴訟における事実審裁判所の主な特質とその比較については、図説 (【図表 3 2】) する。詳しくは、石村、前掲・注 2、第 VI 部 2 「連邦民事租税訴訟制度」688 頁以下参照。

連邦租税裁判所は、未納付訴訟 (pre-payment action / first-dispute-pay-later) が原則である (IRC 6214 条 a 項)<sup>72</sup>。本人訴訟 (*pro se case*) もできる。納税者が、原告 (petitioner) となって連邦租税裁判所に提訴すると、被告 (respondent) となる IRS (長官) は、連邦租税裁判所に争点を列挙した不足税額通知書を提出する。不足税額通知書が裁判所に提出されると、伝統的に、列挙された IRS の処分については適正性の推定 (presumption of correctness) の法理が働く。すなわち、IRS (長官) が査定した税額は適正であるという推定 (*prime facie*) のもとで手続が進められる。裁判において、納税者は、IRS が通知した不足税額処分 (deficiency determination) は、恣意的 (arbitrarily)<sup>73</sup> または事実誤認 (erroneously)<sup>74</sup> であるとの立証ができない限り、勝訴する可能性は低い。

納税者は、連邦租税裁判所での不足税額訴訟 (deficiency suits) では、通知された不足税額を納付しないで提訴すること (未納付訴訟) ができる (IRC6213 条 a 項)。しかし、不足税額が多額の場合で、訴訟が長期化し敗訴したときには、想定を超える額の経過利子 (interest) の支払を求められるおそれがある。このため、納税者は、IRS から不足税額通知書 (NOD) を受け取った後に、連邦租税裁判所に不足税額訴訟を提起す

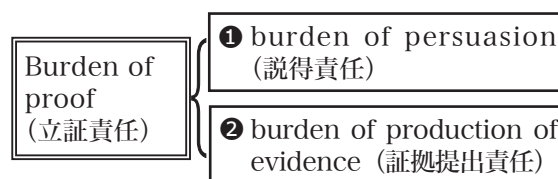
ると同時に、IRS に係争額 (本税・経過利子・加算税) に相当する現金保証金 (cash bond) を、担保として提供することも少なくない。この場合、当該支払額は不足税額の納付とはみなされない (IRC6213 条 d 項)。ただし、納税者が、IRS から不足税額通知書 (NOD) を受け取る前に係争額を支払った場合には、不足税額は完納されたものとみなされる。この場合、連邦租税裁判所は、不足税額訴訟を受理することはできない<sup>75</sup>。

### 3 連邦民事租税訴訟の公判審理における立証責任ルール

連邦の民事租税訴訟の公判審理 (trials) においては、「立証責任 (burden of proof)」が核となる (TCR 142)。

学問上、「立証責任 (burden of proof)」は、「① 説得責任 (burden of persuasion)」と「② 証拠提出責任 (burden of production / burden of going forward with the evidence)」からなるとされる<sup>76</sup>。

【図表 3 3】学問上の「立証責任」とは



<sup>70</sup> IRC § 7452 によると、財務長官 (Secretary of the Treasury) が当事者となる。しかし、法の授権などを受けて、現実には、IRS 長官 (Commissioner of IRS) が被告 (respondent) になる。

<sup>71</sup> IRC § 7452 に基づき、法律顧問官 (Attorney for IRS Chief Counsel / Field Attorney) またはその代理官が、財務長官 (Secretary of the Treasury) の監督のもと、同長官から委任を受けて訴訟代理の権限を行使する。

<sup>72</sup> ちなみに、連邦租税裁判所が取り扱うのは、所得税、遺産税、贈与税、一定の特別行為税 / 規制税 (excise taxes) に関する不足税額訴訟である (IRC 6213 条 a 項)。このことから、IRS が `歳入庁、として所管する税目でも、雇用税 / 給与税 (employment tax / payroll tax) など連邦租税裁判所の管轄外の税目に関する訴訟については、「first-pay-dispute-later」ルールが適用になり、原則として徴収は停止しない (IRC 6201 条)。これらの租税について、一般に、納税者は、いったん係争税額を納付した後に、IRS への不服審査手続を経たうえで、連邦地方裁判所または連邦請求裁判所に還付請求訴訟 (refund suits) を提起することになる (IRC 7422 条 a 項)。

<sup>73</sup> See, *United States v. Janis*, 428 U.S. 433, at 441 (1976) .

<sup>74</sup> See, *Helvering v. Taylor*, 293 U.S. 507, at 515-16 (1935) ; *Bradford v. Commissioner*, 796 F.2d 303, at 305 (9th Cir.1986) ; *Anastasato v. Commissioner*, 794 F.2d 884, at 887 (3d Cir.1986) ; *Doyal v. Commissioner*, 616 F.2d 1191, at 1192 (10th Cir.1980) ; *Carson v. United States*, 560 F.2d 693, at 695-96 (5th Cir.1977) ; *Higginbotham v. United States*, 556 F.2d 1173, at 1175 (4th Cir.1977) ; *United States v. Rexach*, 482 F.2d 10, at 16 (1st Cir.) , *cert. denied*, 414 U.S. 1039 (1973) .

<sup>75</sup> See, Arthur H. Boelter, `Payment or Deposit,` 2 Tax Pen. & Int. § 11:13 (Dec.2020) .

<sup>76</sup> See, Wigmore, *Evidence in Trials at Common Law*, secs.2485 to 2488 (Chadbourn rev.1981) ; Clifford S. Fishman, *Jones on Evidence* § 3.4 (7th ed.1992) .

「説得責任」とは、当事者は、主張する事実が真実であることについて、事実認定者であるもう一方の当事者を説得する責任を負うとするものである<sup>77</sup>。「証拠提出責任」とは、その責任を負う当事者が必要な量の証拠を提出すべきであるとするものである。

#### 4 IRS がアナウンスする立証責任ルール

IRS は、納税者向けに、ウェブサイトで、立証責任 (burden of proof) について、次のようなアナウンスメントをしている<sup>78</sup>。

#### 【図表 3 4】 IRS の「立証責任」に関するアナウンスメント

あなた方納税者が納税申告書に記載した事項、控除項目や添付資料が正確であることを証明する義務は、立証責任といわれます。あなた方納税者は、各種の費用を控除する場合には、それらが正確であることを証明できるものでなければなりません。通例、納税者は、そうした費用を(必要に応じて) 情報や領収書を示して立証責任を果たします。あなた方納税者は、費用を証明する十分な記録を保持し、添付資料が正しいことを裏打ちする十分な証拠を示さなければなりません。原則として、あなた方納税者は、領収書、用済み小切手、請求書のような、費用を裏打ちするのに必要な証拠物件を保存しなければなりません。加えて、旅費、接待、贈答、自動車にかかる費用についても、証拠が求められます。

このような IRS のアナウンスメントは、アメリカ税法で確立されている IRS が行う課税処分等は適正と推定される (IRS' s determinations is presumed to be correct) ルール、すなわち「租税行政上の適正性推定の原則 (presumption of correctness rule)」を、納税者に広く周知するものである。

このことから、不足税額通知書 (NOD) を受け取った納税者が、争訟手続を通じて IRS の処分等を取り消すには、少なくとも信頼できる証拠 (credible evidence) を提示するように求められる。

#### 5 税法令等で認められる適正性推定原則の適用除外例

内国歳入法典 (IRC) や財務省規則 (Treasury Regulations)、連邦租税裁判所規則 (TCR 142) など (以下「税法令等」という。) で、租税行政上の適正性推定の原則が適用にならない旨を明確にしている事例がある。税法令等で裏打ちされた主な適用除外例は、次のとおりである<sup>79</sup>。

#### 【図表 3 5】 租税行政上の適正性推定原則の適用除外例

- ①租税犯則事件 (tax related criminal cases)  
あらゆる刑事事件と同様に、租税犯則事件、刑事租税制裁 (criminal tax sanctions) については、政府 (IRS) 側が立証責任を負う。(IRC 7454 条 a 項 / TCR 142 b)
- ②民事租税制裁事件 (civil fraud cases)  
納税者が、租税遁脱の意思を持って詐欺罪を問われ、過少申告額に加算税の制裁を課すかどうかの民事訴訟手続においては、政府 (IRS) 側が立証責任を負う (IRC 7454 (a))。
- ③情報申告書に記載された金額の証明 (verification of amounts shown on information returns)  
納税者が、第三者が作成し IRS に提出した情報申告書に記載された所得項目に関して合理的に異議を唱え、かつ、その納税者が IRS に十分に協力している場合には、政府 (IRS) 側が当該情報申告書にかかる不足額についての合理的かつ証拠能力のある情報を提出する責任を負う (IRC 6201 条 d 項)。
- ④申告書作成業者への制裁 (preparer penalty)  
納税申告書作成業者が、故意に納税額を過少にする方法を試みたかどうかを問う手続においては、政府 (IRS) 側が立証責任を負う (IRC 7427 条)。
- ⑤会社留保金課税 (AET=Accumulated earning tax)  
IRS は、会社が事業に合理的な必要性 (reasonable business needs) を超える収益 (earnings and profits) を内部留保していると判断する場合、それを経済的三重課税の回避、または租税回避目的 (tax avoidance purpose) での課税の繰延べであると推定し、内部留保所得 (ATI=Accumulated taxable income) に対して、留保金課税にかかる不足税額通知書を当該会社に送付して、個人所得税の最高税率 (37%) で当該会社に賦課課税できる。当該会社は、IRS の不足税額通知 (課税処分) を連邦租税裁判所 (U.S. Tax Court) で争うとする。

<sup>77</sup> 1 Clifford S. Fishman, Jones on Evidence § 3.5 (7th ed. 1992) .

<sup>78</sup> <https://www.irs.gov/businesses/small-businesses-self-employed/burden-of-proof>

<sup>79</sup> See, Jane C. Bergner, 'Burden of proof: on the taxpayer,' 14 Mertens Law of Fed. Income Tax' n § 50:117 (Nov. 2020) .

この場合、IRS が留保金課税にかかる不足税額通知書の送付を受けた後、正式な不足税額通知書の送付前までに、法令が認める範囲内の税引き後所得（所得）の内部留保にあたる旨の理由書を IRS に提出することを条件に、IRS（政府）側に立証責任を転化することができる（IRC 534 条／TCR 142 e）<sup>80</sup>。

⑥不法な賄賂または割戻金（illegal bribes and kickbacks）

ある支払が賄賂、割戻金その他不法な支払にあたり、所得計算にあたり控除できない旨の立証責任は、政府（IRS）側が負う（IRC 162 条 c 項）。

⑦財産の移転において本来の納税者が納税義務を果たさない場合の第二次納税義務（transferee liability）

財産を移転する場合で、本来の納税者が所得税、遺産税または贈与税上の納税義務を果たさないときには、IRS は、その財産の譲受人に税を賦課できる。財産の譲受人が、IRS の課税処分を連邦租税裁判所で争うとする。この場合、政府（IRS）側が立証責任を負う（IRC 6902 条 a 項／TCR 142 c）<sup>81</sup>。

⑧緊急差押え・緊急査定手続（jeopardy levy or assessment procedures）

納税者が連邦税を滞納したまま海外に逃亡しようとしている。納税者が支払不能に陥っているまたはそのおそれがある。こうした場合に、IRS は連邦税債務を確保するために、緊急徴収（jeopardy collection）ができる。緊急徴収とは、緊急差押え（jeopardy levy）に加え緊急査定（jeopardy assessment）などを含む。なぜならば、納税者の税額が査定されないと、徴収（差押え）が開始できない構図になっているからである。IRS が緊急賦課手続を取った場合、その合理性については、IRS（政府）側が立証責任を負う（IRC 7429 条 g 項）<sup>82</sup>。

⑨ゴールデンパラシュート支払（golden parachute payments）

ゴールデンパラシュート（経営陣や役員退職金を巨額に設定することで、自社への敵対的

買収を封じる企業買収防衛策）のための支払が証券取引法に抵触し、所得計算上控除できないものであると判断し、20%の規制税（excise tax）を課す場合には、IRS（政府）側がその旨の立証責任を負う（IRC 280G 条、4999 条）。

⑩連邦租税裁判所で争点となったニューイシュー（new issues raised in the U.S. Tax Court）

連邦租税裁判所は、不足税額訴訟の場合、少額租税事件／S 事件を選択したときを除き、係争中に IRS が提起した「新たな争点（ニューイシュー／new issues）」によって、当初送達された不足税額通知書（original notice of deficiency）に記載された金額を超えた不足税額を容認する判断を下す権限を有している（IRC 6214 条 a 項）。すなわち、租税裁判所は、いわゆる「総額主義」的な裁断も可能になっている。「争点の追加（ニューイシュー）」は、「ニューマター（new matters）」とも呼ばれる。ニューイシューまたはニューマターについては、IRS（政府）側が立証責任を負う（TCR 142 a（1））。

⑪納税者が信頼できる証拠を IRS に提出するなどの一定の要件を充足する場合

1998 年の税法改正で、納税者が信頼できる証拠（credential evidence）を IRS に提供するなど一定の要件を充たす場合には、立証責任は IRS 側に転化される（IRC 7491 条／TCR 142 a（1））。

以上のような事例では、税法令等を根拠に、税法上の適正性推定の原則が適用除外とされる。したがって、IRS 側が立証責任を負うように求められる。

## 6 裁判例で認められた適正性推定原則の適用除外例

前記のような税法令を根拠に租税行政上の適正性推定の原則の適用除外が認められる事例の他に、裁判例などで租税行政上の適正性推定の原則が適用除外とされ、IRS が立証責任を負う

<sup>80</sup> 石村、前掲・注 2、第 II 部 3 「留保金課税制度」222 頁以下、拙論「図説 留保金課税入門：日米の課税法制比較を含めて」国民税制研究 4 号（2018 年）63 頁、90 頁参照。

<sup>81</sup> See, Bryan T. Camp, "Collecting Tax Liabilities From Third Parties," 152 Tax Notes 1549 (Sept. 12, 2016).

<sup>82</sup> 拙論「アメリカの滞納処分手続適正化の動向（1）～（7）」月刊税務事例 51 巻 10 号～52 巻 4 号、同「アメリカの滞納処分手続適正化の動向」国民税制研究 5 号（2019 年）3 頁、19 頁以下参照。

<sup>83</sup> See, Michael J. Canan and William D. Mitchell, "Golden parachutes—Taxation of excess parachute payments," Employee Fringe & Welfare Benefit Plans § 18:6 (2020 ed.).

<sup>84</sup> 納税者は、連邦租税裁判所での裁判で、IRS の罠（trap）にはまり、ニューイシューまたはニューマターを問われ、わずかばかりの不足税額を争うはずであったのに、総額主義の適用を受けて、逆に巨額の追徴税額を払うはめに至ることが時としてある。石村、前掲・注 2、第 VI 部 1 「IRS 不服審査制度」686 頁以下参照。

<sup>85</sup> See, Sean M. Moran, "The Presumption of Correctness: Should the Commissioner be Required to Carry the Initial Burden of Production," 55 Fordham L. Rev. 1087 (1987).



とされる場合がある<sup>85</sup>。

【図表 3 6】裁判例で租税行政上の適正性推定の原則が適用除外とされた事例

① 「所得の再構成／推計課税 (reconstruction of income)」

IRS は、外形基準／外形標準方法 (net worth method) を用いて納税者の所得を間接的に再構成する場合がある。いわゆる「推計課税」の場合である。アメリカ税法では「所得の再構成 (reconstruction of income)」と呼ばれる。連邦税法 (IRC) は、実額課税を原則とする。したがって、IRS は、納税者が保存する帳簿等に基づいて申告した所得額が正確かどうかを判断する (IRC446 条 a 項)。しかし、納税者が、帳簿等を保存していない、または普遍的な会計原則にしたがっていないとする。この場合、IRS は、外形基準などを用いて推計課税をすることができる (IRC 446 条 b 項)<sup>86</sup>。例えば、IRS が推計課税、または所得の再構成をする場合で、その所得源泉が不法行為に関係しているとする。この場合には、IRS (政府) 側が立証責任を負う<sup>87</sup>。

② IRS が資料を紛失した場合 (where the IRS lost records)

IRS が証拠資料を紛失した場合、裁判所は、立証責任を調整する<sup>88</sup>。

③ 所得の不存在 (non-existence of income)

納税者が、IRS の指摘した所得について収受した事実がないと信じる場合、IRS (政府) 側が立証責任を負う<sup>89</sup>。

以上のように、税法令や裁判例で IRS (政府) 側が立証責任を負うとされる事例は、むしろ例外的な存在である。このことから、納税者

は、争訟手続を通じて IRS の処分等を取り消すには、少なくとも信頼できる証拠 (credible evidence) を提示するように求められる。

### III 租税行政上の適正性の推定原則の形成と立証責任の推移

アメリカ租税行政において IRS が行う課税処分等は適正であると推定する (IRS' s determinations is presumed to be correct) ルール、すなわち「税法上の適正性推定の原則 (presumption of correctness rule)」は、判例法の所産である。このルールの萌芽から、その後の展開について、点検してみる。

#### 1 判例法で形成された租税行政上の適正性推定原則

初期の連邦租税行政において、納税者は、政府・租税行政庁側が滞納者から税金を徴収するための訴訟を提起した場合に、それに対応する限りにおいて訴訟に参加することができた<sup>90</sup>。当初、裁判所は、納税者に徴税官を相手に訴訟を提起する形で裁判を受ける権利を認めた<sup>91</sup>。その後、連邦議会がこの権利を法認した<sup>92</sup>。納税者は、合衆国を相手に直接訴訟を提起するのは、1855 年まで法認されなかった。しかも、納税者側から租税訴訟を提起するには、1866 年まで、連邦議会の同意を必要とした<sup>93</sup>。1887 年にいたってはじめて、納税者側から連邦地方裁

<sup>86</sup> See, also, *Goodmon v. C. I. R.*, 761 F.2d 1522, at 1524, 85-2 U.S. Tax Cas. (CCH) P 9456, 56 A.F.T.R.2d 85-5231 (11th Cir.1985) .

<sup>87</sup> See, *Scott Shimick*, 'Burden of proof in reconstruction of income cases,' 15 *Mertens Law of Fed. Income Tax* n 55B:4 (Nov.2020) .

<sup>88</sup> See, *e.g.*, *Andrew Crispo Gallery, Inc. v. CIR*, 16 F.3d 1336 (1996) ; see, also, *Martin M. Lore & L. Paige Marvel*, 'Standard of Proof Adjusted where IRS Loses Records,' 81 *J.Tax* n 109 (1994) .

<sup>89</sup> See, *e.g.*, *Shaffer v. Commissioner*, 779 F.2d 849, at 858(2d Cir.1985); *Karme v. Commissioner*, 673 F.2d 1062, at 1065(9th Cir.1981); *Llorente v. Commissioner*, 649 F.2d 152, at 156(2d Cir.1981); *Rockwell v. Commissioner*, 512 F.2d 882, at 886 (9th Cir.) , *cert. denied*, 423 U.S. 1015 (1975) .

<sup>90</sup> Act of Mar.3,1997,1 Stat.514,515 (codified as amended at 28 U.S.C. § 2407 (2006)) ; see also, *John A. Lynch, Jr.*, 'Income Tax Statute of Limitations:Sixty Years of Mitigation-Enough Already!,' 51 *S.C.L.Rev.* 62, at 114 (1999) .

<sup>91</sup> See, *Elliott v. Swartwout*, 35 U.S. (1 Pet) 137, at 147-49 (1836) ; see also, *Harold Dubroff*, *The United States Tax Court-An Historical Analysis* 28 (1979) .

<sup>92</sup> Act of Feb.26,1845, ch.22, 5 Stat.727,727; see, *Dubroff, supra note* 91, at 29-30. Direct suits against collectors were abolished in Act of Nov.2,1966, Pub.L.No.89-713, § 3 (a) , 80 Stat.1108,1108.

<sup>93</sup> Act of Feb.24,1855, ch.122, 10 Stat.612,612 (1878) . しかも訴訟は、連邦請求裁判所 (U.S. Court of Claims) でのみ争うことができた。

判所に訴訟を提起することが認められた<sup>94</sup>。しかし、1954年までは、提訴できる件数は年間10件までに制限された<sup>95</sup>。また、連邦地裁での訴訟は、1954年までは、陪審(jury)なしでのみ争うことができた<sup>96</sup>。

連邦最高裁判所は、1875年のチーサム 対合衆国(Cheatham v. United States)事件判決(92 U.S. 85, at 89 (1875))において、納税者は課税庁の査定(assessment)を受け入れ増差税額/不足税額をいったん納付したうえでないと、訴訟提起を認めない旨(first-pay-dispute-later)の判断をくださった。すなわち、納税者は、還付請求訴訟(refund suits)の形で、課税庁による査定を取り消して納付額を返還してもらう場合に限り、訴えを提起することができることとした。言い換えると、納税者は、増差税額(additions to tax)/不足税額(deficiencies)に異論があるということで法的期限内に納付しないまま(first-dispute-pay-later)での訴訟は認められなかった。裏返すと、納税者は、課税庁による査定は適正であるとの推定(assumption that the assessment of the tax was correct)を受け入れてはじめて、課税処分取消訴訟を起こすことができた。

還付請求訴訟の場合に限り提訴を認めるとする初期の裁判所の姿勢は、納税者が課税庁の査定/不足税額通知は一応その債務があることを認める(prime facie evidence of liability)ことにつながる<sup>97</sup>。このことは、課税処分取消訴訟においては、納税者側が立証責任を負うというルール形成につながる。

このような経緯をみてもわかるように、連邦税法上の「適正性の推定(presumption of correctness)」原則は、裁判例により確立されたものである。課税処分取消訴訟において納税者側が立証責任を負うというルールは、制定法に基づくものではない。つまり、司法がつくったルールである。立法府/議会が、納税者側が立証責任を負うべきであるとしたわけではない。

## 2 近代的な所得税制の確立と租税救済制度の整備

連邦政府は、近代的な所得税制を導入する以前は、関税や個別消費税、公有の土地の売却益などから財政収入を賄っていた。連邦が暫定的に所得税制を導入したのは1861年および1862年にまで遡る。南北戦争(Civil War: 1861 - 65)への戦費調達がねらいである。これに伴い、租税行政を担う内国歳入局(BIR=Bureau of Internal Revenue)が設けられた。南北戦争の終結後、所得税制は廃止されたが、内国歳入局(BIR)は、その後1953年に現在の内国歳入庁(IRS=Internal Revenue Service)に改編されるまで存続した。

連邦政府は、1913年に、再び本格的な所得税制(Internal Revenue Act of 1913)を導入した。第一次世界大戦(1914 - 18)への戦費調達が狙いである。これを契機に、連邦の所得税制はその後大きく開花していった<sup>98</sup>。所得税が開花するとともに、税務執行をめぐる、納税者と内国歳入局(BIR)との間での軋轢も急激に増加していった。これとともに、納税者の間に、租税争訟へのアクセシビリティ、増差税額/不足税額を納付することなく税額の適正性を争えるようにする(first-dispute-pay-later)制度を創設するように求める声が高まっていった。

こうした声に応じて、1919 - 20年に、内国歳入局(BIR)内に「不服審査委員会(CAR=Committee on Appeals and Review)が創設された。その後、1921年に、連邦議会は、同年の税制改正(Revenue Act of 1921)で、内国歳入局(BIR)は、納税者に対して不足税額通知書(NOD)を発し、かつ、不服審査委員会(CAR)に審査請求ができる仕組みを導入した。しかし、不服審査委員会(CAR)に対しては、その独立性などの面で疑問符がついた。なぜならば、不服審査委員会(CAR)は、その構成員が元BIR関係者からなり、付託された事例を精査し内国歳入局(BIR)長に勧告する仕組みとなっており、裁決は内国歳入局(BIR)

<sup>94</sup> Act of Mar. 17, 1866, ch. 19, 14 Stat. 9, ;see, Dubroff, *supra note* 91, at 32.

<sup>95</sup> Act of Mar. 3, 1887, ch. 359, 24 Stat. 505, 505 (codified at 28 U.S.C. § § 1346, 1491 (2006)) .

<sup>96</sup> Act of July 30, 1954, ch. 648, § 1, 68 Stat. 589, 589 (codified at 28 U.S.C. § 1346 (a) (1) (2006)) .

<sup>97</sup> See, *United States v. Rindskopf*, 105 U.S. 418, at 420 (1881) .

<sup>98</sup> See, W. Elliot Brownlee, *Federal Taxation in America: A Short Story* (Cambridge U.P., 1996) .

長がすることになっていたのである。いわば、課税庁 (BIR) トップの私的諮問機関のような存在であったからである。加えて、納税者は、不服審査委員会 (CAR) の勧告に基づく局長の採決に満足しない場合には、係争税額を納付したうえで連邦地裁または連邦請求裁判所に提訴するよりなかったからである。

連邦議会は、1924年に、同年の税制改正で (Revenue Act of 1924) で、租税不服審判所 (BTA=Board of Tax Appeals) を創設した<sup>99</sup>。BATは、前身の不服審査委員会 (CAR) とは異なり、独自の手続や証拠ルールを制定することができる。1924年の租税不服審判所 (BTA) の創設を受けて、その後、納税者は、所得税の不足税額通知書 (NOD) の送達を受けた場合、その課税処分を取消しを求めて、2つの争訟ルートを選択できるようになった。1つは、増差税額／不足税額を納付したうえで、その額の還付を求める形で、連邦地方裁判所 (U.S. District Court) または連邦請求裁判所 (U.S. Claims Court / 現 U.S. Court of Federal Claims) に訴えを提起するルート (first-pay-dispute-later) である。もう1つは、増差税額を納付しないで租税不服審判所 (BTA) [1942年以降は、BTAを改組してつくられた連邦租税裁判所 (U.S. Tax Court)] に対して救済を求めるルート (first-dispute-pay-later) である。

租税審査委員会 (BTA) は、未納付争訟 (first-dispute-pay-later) の手続を認めた。とはいっても、判例法で確立された課税処分の適正性の推定 (presumption of correctness) ルールを否定したわけではない。

租税不服審判所 (BTA) は、独自に審判所規則 (rules of practice) を制定する権限を有している。租税不服審判所 (BTA) は、この権限に基づき、望めば、課税処分の適正性の推定ルールを排除することができる。しかし、租税不服審判所 (BTA) はこのルールを排除せず、

納税者が課税処分を争う場合には、納税者側に立証責任を負わせた。いわく、「審査請求の審理において、〔中略〕立証責任は納税者が負うものとする (upon hearing of appeals . . . the burden of proof shall be on him [the taxpayer])」<sup>100</sup>。

ただ、租税不服審判所 (BTA) は、前身の不服審査委員会 (CAR) とは異なり、課税庁 (BIR) トップの私的諮問機関のような存在からは脱することができた。しかし、課税庁と紛争をかかえた納税者は、改めて連邦地方裁判所または連邦請求裁判所で司法審査を受けないといけない。そのうえでないと、控訴できなかった。この点を改革することが、1924年に、行政審査機関である租税審査委員会 (BTA) が、司法裁判所である連邦租税裁判所 (U.S. Tax Court) に新装した大きな理由の1つであった。加えて、当時 (1937 - 47年)、連邦議会では、行政手続法 (APA=administrative procedure act) を制定しようという機運が高まっていたことも審判所から裁判所に衣替えを急がせた理由と解されている。すなわち、いかに、租税不服審判所 (BTA) から独立性の高い機関であるとしても課税庁 (BIR) 内に付置された機関である以上、行政手続法 (APA) の縛りから逃げ切るとは困難であるとの読みもあった<sup>101</sup>。

ちなみに、租税審査委員会 (BTA) で確立をみた立証責任のルールは、1924年に創設された現在の連邦租税裁判所が定めた規則 (U.S. Tax Court Rule) 142 [立証責任] にも引き継がれて、今日にいたっている。

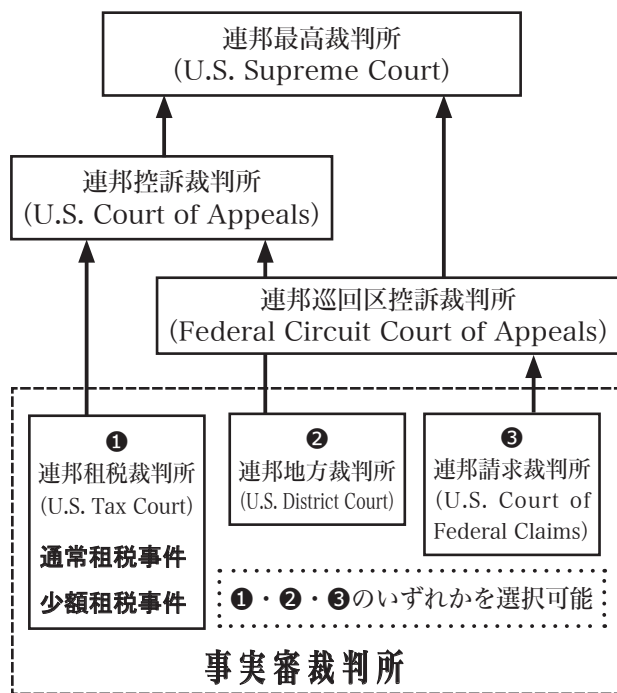
事実審裁判所は、ほぼすべての訴訟について第一審管轄権を有し、事実に関する記録はこの段階で確定される。事実審裁判所の判決をめぐるその後の上訴は、事実関係の再構築よりは、法律問題に関する判断の是正に重点がおかれる。

<sup>99</sup> Revenue Act of 1924, ch. 234, § § 274 (a) , 308 (a) , 900 (e) , 43 Stat. 297, 308, 337 (codified at IRC § 6213 (a)) ; see, also Dubroff, *supra note* 91, at 395.

<sup>100</sup> See, Bd. Tax App. R. 20, 1 B. T. A. 1290 (1925) .

<sup>101</sup> 加えて、当時、租税不服審判所 (BTA) は、課税庁 (BIR) から独立した審査請求手続をする場所の確保が困難であり、独立性を示すために裁判所の空き部屋を利用させてもらっていた事実がある。しかし、裁判所は、逆に、行政審判に法廷を利用させることは、司法の独立を疑わせることにもつながり、躊躇していたようである。当時の租税不服審判所所長 (Chairman) は、連邦議会の証言で、この点を改善するには、審判所から裁判所になるのがよいと考えた、と吐露している。See, Dubroff, *supra note* 91, at 184.

【図表 3 7】現在の連邦における租税訴訟ルート



#### IV 立証責任の IRS 側への転換を容易にするための法改正

連邦の民事租税訴訟の公判審理 (trials) における立証責任の分担は、租税行政の適法性の推定ルールをベースに久しく展開されてきた。しかし、納税者側の立証責任が過重であるとのことで、かねてから、税界からその見直し (緩和) を求める声があがっていた。すでにふれたように、連邦議会は、1998 年に、「IRS のカルチャー (文化) を大胆に変える (massive changes in the culture of the IRS)」とのキャッチを掲げ、抜本的な租税行政改革を実施し、1998 年 IRS 再編・改革法 (略称は「T3 / RRA98」) を通過させた。この改革では、民事租税訴訟における立証責任の負担軽減もあわせて実施された。納税者が「信頼できる証拠 (credible evidence)」を提供するなど一定の要件を満たす場合には、①連邦租税裁判所、②連邦地方裁判所または③連邦請求裁判所のいずれかを問わず、いかなる事実審裁判所での租税訴訟手続において、立証責任を IRS に転換できるようにし

た (IRC7491 条 a 項)<sup>102</sup>。

すでにふれたように、アメリカ民事訴訟手続における「立証責任 (burden of proof)」は、「①説得責任 (burden of persuasion)」と「②証拠提出責任 (burden of production / burden of going forward with the evidence)」からなる。①「説得責任」とは、当事者は、主張する事実が真実であることについて、事実認定者であるもう一方の当事者を説得する責任を負うとするものである。②「証拠提出責任」とは、その責任を負う当事者が必要な量の証拠を提出すべきであるとするものである。1998 年の T3 / RRA98 による立証責任の転換 (緩和) に関する法改正は、わかりやすくいえば、納税者は、IRC7491 条 a 項に定める要件 (②証拠提出責任等) を充足できれば、①説得責任を IRS (長官) 側に転換できる、とするものである。IRC7491 条 a 項に定める要件は、次のとおりである<sup>103</sup>。

#### 1 IRS 側への立証責任の転換の要件

この 1998 年の改正点は、内国歳入法典 (IRC) 7491 条 a 項 [立証責任 (Burden of proof)] に挿入された<sup>104</sup>。邦訳 (仮訳) すると、次のとおりである。

【図表 3 8】IRC 7491 条 a 項 [立証責任] の邦訳 [仮訳]

##### IRC 7491 条 a 項 [立証責任]

第 a 項 納税者が信用できる証拠を提出した場合の責任の転換

##### 第 1 号 通則

いかなる裁判所の手続においても、納税者は、A または B により課された納税者の租税債務を確認するための事実認定上の争点 (factual issues) について、信用できる証拠 (credible evidence) を提出している場合には、財務長官が当該争点にかかる立証責任を負うものとする。

##### 第 2 号 制限

前号は、次の場合に限り、争点に対して適用するものとする。

<sup>102</sup> 詳しくは、石村、前掲・注 2、第三部 I A (3) 参照。

<sup>103</sup> したがって、②証拠提出責任については、依然として納税者側が負うことになる。See, e.g., Sheryl Stratton, Burden Shifting—A “Bill of Goods”, 79 Tax Notes 1225, at 1225-26 (1998) .

<sup>104</sup> See, John A. Lynch, Jr., “Burden of Proof in Tax Litigation under I.R.C. § 7491 — Chicken Little was Wrong!”, 5 Pitt. Tax Rev. 1 (2007) .

A 納税者が、いかなる項目を立証するために内国歳入法典（合衆国法典タイトル26）に定める要件を遵守していること。

B 納税者は、内国歳入法典で求められるすべての記録を保存し、かつ財務長官の合理的な証言録取、情報提供、資料提出、会合および面談の求めに協力すること。

C 第7430条第c項第4号A iiに規定するパートナーシップ、法人または信託の場合 C は、いかなる適格撤回可能信託（qualified revocable trust）（第645条第b項1号に定義するもの）には適用しないものとする。

#### 第3号 調整

第1号は、いかなる争点についても内国歳入法典の他の規定が当該争点について特別の立証責任を課している場合には、適用しないものとする。

#### 第b項 関連しない納税者の統計情報の利用

個人納税者の場合、財務長官は、いかなる裁判所の手続においても関連しない納税者の統計情報の利用を通じてのみ財務長官が所得を推計できる項目に関しても立証責任を有するものとする。

#### 第c項 制裁

内国歳入法典に別段の規定がある場合であっても、財務長官は、いかなる裁判所の手続においても、本法典に基づき科された制裁、追加税または増差額に関して証拠提出の責任を有するものとする。

IRC 7491 条 a 項〔立証責任〕の規定の制定により、限定的ながら、納税者は、民事租税訴訟にかかる立証責任を、財務長官、つまり IRS 側に転換することも可能になった。また、連邦の民事租税訴訟の9割以上も取り扱う連邦租税裁判所の規則（T.C. Rule）にも、新たに「Rule 142 a (2)」が追加され、その旨が明示された。

## 2 立法事実の分析

連邦議会が、1998年のT3/RRA98で、立証責任のIRS側への転換を容易にするための法改正した理由は、簡潔にまとめてみると、次のとおりである。

### 【図表39】立証責任のIRSへの転換のための法改正理由

個人や企業納税者は、裁判所で課税庁（IRS）と対峙するとき、不利な立場におかれている。これは、通例、民事租税訴訟において立証責任を納税者が負うとする司法審査手続における根本的には不公平に根ざしている。これは、あたかも「無罪を証明するまでは有罪（guilty, until proven innocent）」とするに等しい。納税者が基本的な法を遵守している場合には、課税庁（IRS）側が、納税者が誤っていると証明するようにすべきである<sup>105</sup>。

### 3 納税者が大胆な変化を実感できない見直し

IRC7491 条 a 項の立法にあたり、連邦議会上下両院では、担当委員会で協議を重ねた。当初の素案では、納税者が提示した証拠が、裏打ちのない、不真面目、または単なる課税庁への反抗のような水準のものでない限り、「信用できる証拠（credible evidence）」とする方向であった。納税者が、法廷に、この水準の証拠を提示すれば、課税処分についての適正性の推定は消滅し、立証責任をIRS側に転換できるとするものであった。しかし、協議を重ねるに従い、次第に厳しい条件がつくようになっていった。最終的には、納税者が大胆な変化を実感できない見直し法案となり、議会を通過した。

IRC7491 条 a 項は、民事租税訴訟の公判審理（trials）における「事実（facts）」問題にのみ適用される。また、IRC7491 条 a 項は、立証責任をIRS側に転換するには、事実問題に関して「信用できる証拠（credible evidence）を提出している場合」で、「納税者は、内国歳入法典で求められるすべての記録を保存し、かつ財務長官の合理的な証言録取、情報提供、資料提出、会合および面談の求めに協力すること。」のような、いくつもの条件が付されている。その諾否を大きく裁判所の判断や課税庁（IRS）側の裁量に委ねる形となっている。伝統的な課税処分「適法性の推定」ルールに大きな変化をもたらす改正であったのかどうか大きな疑問符

<sup>105</sup> See, S. Rep. No. 105-174, 105th Cong. 2d Sess., at 44 (1998) .

<sup>106</sup> See, e.g., Adriana Wos-Myslieiec, “The Internal Revenue Restructuring and Reform Act of 1988: Does it Really Shift the Burden of Proof to IRS,” 14 St. John’s J. Legal Comment. 301 (1999) .

<sup>107</sup> See, Steve R. Johnson, “The Dangers of Symbolic Legislation: Perceptions and Realities of the New Burden-of-Proof Rules,” 84 Iowa L. Rev. 413, at 424 (1999) .

がついている。この改正は、かえって納税者が立証責任の全容を理解するのを難しくしたとの負の評価もある<sup>107</sup>。

#### 4 多くは事実上と法律上の争点が交差する限界事例

IRC 7491 条 a 項〔立証責任〕の規定は、もっぱら民事租税訴訟の公判審理 (trials) における「事実 (facts)」問題にのみ適用される。言い換えると「法律 (law)」の問題には適用がない。しかし、所得課税や遺産課税などに関する主要な租税訴訟の多くは、事実問題 (factual issues) と法律問題 (legal issues) が複雑に絡み合っている。また、納税者は、事実審として、連邦租税裁判所のみならず、連邦地方裁判所または連邦請求裁判所を選択することも可能である。納税者が事実審として連邦地方裁判所を選択したとする。この場合、裁判官は、事実認定については陪審 (jury) の評決に付すこともできる<sup>108</sup>。しかし、訴訟実務では、事実問題と法律問題が複雑に絡み合った混合問題 (mixed issues) の審査 (hard look review) 事例において、裁判官が双方を明確に切り離すのは容易ではないのが現実である。

以下に、事実上の争点と法律上の争点が交差する限界事例を設定して、問題点を点検してみる<sup>109</sup>。

#### 【図表 4 0】事実上の争点と法律上の争点が交差する限界事例

M社を経営するAは、同じく会社を営むBから長年にわたり顧客情報を得て利益をあげていた。Aは、Bに対しお礼として高級車を贈ろうとした。しかし、Bは、同じような車をすでに持っているとのことで、Aの申出を断った。にもかかわらず、Aから車が贈られてきたのでBは止むを得ずその車を受け取った。M社は、Bに贈った車の購入費を連邦法人所得税の計算において費用として処理した。しかし、Bは、受贈した車は贈与者が納税義務を負い連邦贈与税の対象となると考えた。そこで、連邦所得税の確定申告においてその車の評価額を含めなかった。その後、Bは、所轄のIRS(課税庁)

から所得税の不足税額通知 (NOD) / 課税処分を受けた。Bは、違法な課税処分であるとしてIRSと協議したが解決にいたらなかった。そこで、Bは、IRSを相手に租税裁判所に提訴した。租税裁判所は、事実認定および法解釈上も個人間の「贈与」にはあらず、IRSの課税処分は違法ではないとした。これを受けて、Bは、連邦控訴裁判所に控訴したが敗訴した。そこで、最高裁判所へ上訴したが、認められなかった。控訴裁判所および最高裁はいずれも、下級審の法解釈には誤りがなく、事実認定にも誤りがないうえで、そもそも事実問題は取り扱わない、との理由を示した。

上記の設例では、まず、法律上の争点としては、B(個人)は財産法上の「贈与」を受けたのかどうか、さらには、贈与者側が納税義務を負う連邦贈与税の納税義務を負うのかどうかなどが問題になる。財産法 (property law) や連邦税法 (IRC) は、「贈与」について、次のように定義し、かつ課税取扱いをする<sup>110</sup>。

#### 【図表 4 1】財産法や連邦税法上の「贈与」の定義

コモンロー/財産法においては、生存者間 (inter vivos) の「贈与 (gift)」とは、贈与者 (donor) A から受贈者 (donee) B へ財産を任意かつ完全な対価 (full valuable consideration) なしに移転することである。贈与が法的に効力を有するには、次の3つの要件を充たす必要がある。① A の意思で B に贈与物を移転すること、② B に贈与物を引き渡すこと、③ B が贈与物を受領すること。

連邦税法 (IRC) は、個人間の財産法 (law of property) 上の「贈与」その他低額譲渡などの場合に、贈与者に贈与税 (gift tax) の納税義務を負わせている (IRC チャプター 12 : 2501 条以下)。贈与税で課税された価額は、所得税では非課税とされる (IRC 102 条 a 項)。ちなみに、事業上の財産の譲渡 (business transfer of property) は一般に、贈与税ではなく所得税 (個人または法人) で課税される。

IRC 7491 条 a 項〔立証責任〕規定が対象とするのは、もっぱら事実認定上の争点 (factual

<sup>108</sup> 連邦民事訴訟規則 (Federal Rules of Civil Procedures) の規則 49 (a) 参照。

<sup>109</sup> なお、この事例は、デュバースタイン 対 内国歳入庁長官 (Duberstein v. C. I. R., T. C. Memo. 1958-4; 265 F. 2d 28 (6th Cir. 1959) ; 363 U. S. 278 (1960)) を素材に作成した。

<sup>110</sup> See, Jere D. McGaffey, "What constitute a gift," 3A McGaffey Leg. Fms. With Tax Analysis § 16:2 (Oct. 2020) .

issues)に限られる。このことから、以上のような争点が事実認定と法の適用・解釈の双方にわたる事例には、この立証責任転換規定がどのように適用されるのかが問われてくる<sup>111</sup>。言い換えると、双方を明確に分化できる、あるいは争点がすべて事実問題である (entirely factual) などで、IRC 7491 条 a 項を適用し、事実問題につき IRS 側に立証責任を転換できる事例は極めて限られるのではないか。

## 5 「信用できる証拠」と認める事例の分析

加えて、IRC7491 条 a 項にいう「信用できる証拠 (credible evidence)」と「自己に利益となる証拠」との違いが問われてくる。なぜならば、連邦租税裁判所をはじめとした事実審裁判所は、従来から、事実認定において、納税者が法廷で提示した証拠が「自己に利益となる証拠 (self-serving evidence)」、「自己に利益となる証言 (self-serving testimony)」または「他の証拠に因って立証されていない証言 (uncorroborated testimony)」<sup>112</sup>にあたる際には、証拠能力を認めないからである。

しかし、裁判所のなかには、IRC7491 条 a 項にいう「信用できる証拠 (credible evidence)」原則が創設されたことの意味を判決に反映させようとする動きもみられる。

### 【図表 4 2】「信用できる証拠」にあたるかどうかを問う事例分析

#### ①コーラー 対 歳入庁長官事件 [Kohler v. C.I.R., T.C.Memo. 2006-152]

本件は、同族経営の世界的に有名な給排水衛生設備会社 (コーラー社) の創立者の孫の突然の死亡にかかる当人保有分 (12.85%) の連邦遺産税の株式評価価額を争った事例である。本件においては、申告した遺産額は約 1,400 万ドルであったのに対して、IRS は約 14 億 4,500 万ドルであるとして不足税額通知 (NOD) /

課税処分をしてきた。原告コーラーは、IRS の処分を違法として租税裁判所に訴えて争ったものである。租税裁判所は、財産価格評価は典型的な事実問題であるとの前提に立ち、原告側の鑑定人が法廷に提出した鑑定評価を IRC7491 条 a 項にいう「信用できる証拠」にあたるとし、IRS 側に立証責任を転換した。

#### ②グリフィン 対 歳入庁長官事件 [Griffin v. C.I.R., T.C. Memo.2004-64 / 315 F.3d 1017 (2003)]

本件において、納税者は、所得税額計算において関連事業で支払った固定資産税を事業上の経費として控除したが IRS が否認したことから、訴訟で争われた。事実審の租税裁判所において、納税者は 30 年間の建設業者・土地開発者としての経験からして必要経費になるとの証言を行った。しかし、租税裁判所は、納税者の証言は、「自己の利益となる証言 (self-serving testimony)」または「他の証拠に因って立証されていない証言 (uncorroborated testimony)」であるとした。つまり、IRC7491 条 a 項にいう「信用できる証拠」にはあたらないとして、IRS 側に立証責任を転換することを認めなかった。この租税裁判所の判断／法解釈を不服として、納税者が、第 8 巡回区連邦控訴裁判所に控訴した。連邦控訴裁は、納税者の証言は、この証言に反対する証拠が提出されない限り (if no contrary evidence were submitted)、IRC7491 条 a 項にいう「信用できる証拠」にあたるとの判断を示した。租税裁判所の判断は誤りであるとし、租税裁判所へ事件を差し戻した (315 F.3d 1017 (2003))。

これらの裁判所の判断に、立証責任の転換について変化の兆しを感じ取れる。とはいっても、連邦議会が立法当初に想定していたほどの力強さはない。司法が、納税者が提示した証拠や証言を、裏打ちのない、不真面目、または単なる課税庁への反抗のような水準のものでない限り、「信用できる証拠 (credible evidence)」と広く認める方向へ大きく舵を切ったようにはみえ

<sup>111</sup> See, John A. Lynch, Jr., "Burden of Proof in Tax Litigation under IRC § 7491 Chicken Little Was Wrong!!", 5 Pitt. Tax Rev. 1, at 15 *et seq* (2007) .

<sup>112</sup> 裁判所は、一方の当事者が、法廷に証拠として提出することを認めると、その者に有利な伝聞証拠 (hear-say evidence) になるときは、「自己に利益となる証拠 (self-serving evidence)」であるとして、単独では証拠能力を認めない。See, *e.g.*, Chin v. C. I. R., T.C. Memo 2003-30 (2003) [自己の利益になる証言 (self-dealing testimony) だけでは、他の証拠なしでは、証拠能力は認められない。]; Niedringhaus v. C. I. R., 99 T. C. 202 [本法廷は、原告納税者の自己の利益になる証言を受け入れるように求められていない。]; Tokarski v. C. I. R., 87 T. C. 74 (1986) [本法廷は、原告納税者やその母の自己の利益になる証言を、証拠として認めない。]

ない。また、司法は、頑なに租税行政の適正性推定の伝統を固守する姿勢も変えてはいない。しかし、1998年の法改正の趣旨を織り込んで自らの法解釈を柔軟にすることで、立証責任のIRS側への転換を容易にする方向に歩み出しているようにもみえる。

## 6 IRS側への立証責任の転換と連邦APA

連邦APA適用の視点から、このIRS側への立証責任の転換を緩和する措置をどう考えたらよいのであろうか。

すでにふれたように、連邦租税裁判所に提訴される租税訴訟の多くは、不足税額訴訟（IRC 3213条a項、7442条）である。この種の訴訟には、一般行政法上の原理や連邦APAの規定が適用になると解されている。にもかかわらず、裁判所が税額を再決定（redetermination）する際の公判審理では、不足税額通知書（NOD）に記された行政記録（administrative records）に縛られることはない。公判審理（trial）で採用する証拠は、新たな証拠を含めて事実審理をやり直す覆審方式（*de nova* approach）で納税者の救済にあたってきている。この点については、連邦租税裁判所と他の連邦裁判所の間で認識が共有されている。

連邦民事租税訴訟において、IRS側へ立証責任の転換をするには、「納税者は内国歳入法典で求められるすべての記録を保存し、かつ財務長官の合理的な証言録取、情報提供、資料提出、会合および面談の求めに協力すること」（IRC 7491条a項2号B）が要件になっている。しかも、この規定は、「いかなる裁判所（any court）の手続」（IRC 7491条a項1号）にも適用になる。すなわち、連邦租税裁判所に限らず、連邦地方裁判所、連邦控訴裁判所などにも適用になる。

このことから、裁判所は、不足税額訴訟における公判審理において、行政記録に縛られることなく、新たな証拠を含めて事実審理をやり直

す覆審方式で納税者の救済を行えることにつながる。

この点に関して、連邦APA706条2項は、「行政庁の処分、事実認定および結論において」、「審査裁判所による覆審的な公判審理に服する事実である場合に限り、事実によって根拠づけられていない。」場合には、裁判所は違法として取り消さなければならないと規定している。IRS側への立証責任の転換を認めるIRC 7491条a項の規定は、裁判所での覆審方式での納税者救済を促進する効果を生んでいるとの評価もある<sup>113</sup>。

## むすび

連邦APAは、特段に適用除外とされていないまたは個別制定法で特別の基準を定めていない限り、原則としてすべての連邦行政庁の行政活動に適用になる。このことから、連邦財務省や内国歳入庁（IRS）のような租税行政庁も、連邦APAの適用対象とされる。

その一方で、時代とともに、各行政分野においておのおの独自の手続法を制定する傾向が強めてきている<sup>114</sup>。連邦租税分野もその一つである。このため、連邦APAの規定と個別制定法との規定の乖離が次第に大きくなってきている<sup>115</sup>。これは、裏返すと、双方の調和に努めることも、連邦議会のみならず、連邦司法にとっても新たな課題となっていることを意味する。連邦APA第5章〔行政手続〕は裁判所には直接適用はない。しかし、わが国の行訴法のような役割を果たしている連邦APA第7章〔司法審査〕は、連邦行政活動に対する司法審査手続には大きな影響を及ぼす。こうしたことから、連邦APAが租税分野に適用されるとしても、それがどのように適用されるかについては、司法に賢明な手綱さばきが求められている。

連邦租税裁判所は、租税行政分野での簡便で、独立した司法救済を可能にしたという意味で、納税者にとりその存在意義は大きい。しかし、裁判所が採用する証拠が連邦APAにいう

<sup>113</sup> See, Stephanie Hoffer & Christopher J. Walker, 'The Death of Tax Court Exceptionalism,' 99 Minn. L. Rev. 221, at 255 *et seq.* (2014).

<sup>114</sup> See, *e.g.*, George B. Shepherd, 'Fierce Compromise: The Administrative Procedure Act Emerges from New Deal Politics,' 90 Nw. U. L. Rev. 1557, at 1558 (1996).

<sup>115</sup> 環境行政とAPAの関係についての邦文の研究としては、越智敏裕『アメリカ行政訴訟の対象』（2008年、弘文堂）参照。



行政記録に縛られるのかどうかで久しく論争が続いている。このことも手伝って、民事の租税訴訟の公判審理 (trials) において納税者が負う立証責任が重く、久しく問題になっていた。そこで、1998年の税制改正では、一定の条件の充足を前提に立証責任をIRS側に転換することを容易にする見直しを行った。しかし、そのことが、かえって立証責任の全容を理解するのを難しくした感も拭えない。立証責任の分担ルールに若干の見直しを加えたものの、納税者は確たる効果を実感できていない。これは、不足税

額通知処分 (NOD) を争う民事の租税訴訟のほとんどの事例で納税者側が立証責任を負うという基本的なルールが依然強く維持されているためでもある。もちろん、この背景には、アメリカ租税行政におけるIRSが行う課税処分等は適正であると推定する (IRS' s determinations is presumed to be correct) ルール、すなわち「租税行政の適正性推定の原則 (presumption of correctness rule)」が厚い壁になっていることも否定できない。

納税者の権利が護られてはじめてデジタル化はゆるされる

● 論 説 ●

# 銀行照会のオンライン化と納税者の権利

—— 反面調査のデジタル化で問われる納税者の権利 ——

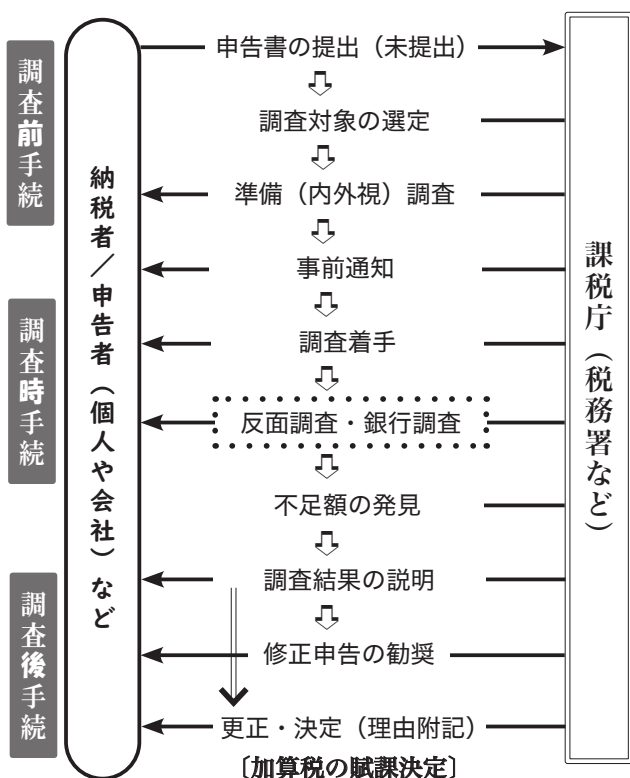
アメリカでは反面調査手続改革で、手続への納税者本人参加を実現

石村 耕治 (JTI代表・白鷗大学名誉教授)

## ■ はじめに～問題の所在

所得税や法人税、消費税など主な国税や法人住民税などの地方税で、申告納税制度のもとにある税金について、納税者は、税法に従って自主的に税額を計算し納付することになっている。課税庁は、税法に従って税金を正しく申告納付していないと思われる納税者、滞納、脱税をしている納税者がいると考えたとする。この場合、こうした納税者本人に対して税務調査／質問検査をする権限が与えられている。

【図表1】申告後の課税庁による処理手順と反面調査・銀行調査の所在



課税庁が、納税者本人に税務調査／質問検査(以下「本人調査」という。)を実施しても十分な

証拠が得られないとする。この場合、課税庁は、その納税者の「取引先」や「金融機関」などに「反面調査」を実施することができる。

課税庁が、反面調査として、銀行など金融機関に対して取引照会(以下「金融取引照会」、「銀行照会」という。)をし、回答(以下「金融取引照会／回答」、「銀行照会／回答」という。)を得るときには、これまで「文書」を金融機関に郵送してきた。このことから、郵便局／日本郵便

### 言葉についての確認

最初に、この対論のなかでの何回も出てくる「言葉」について、確認する。

#### ①「課税庁」

国税庁、国税局、税務署、自治体〔都道府県や市区町村〕の税務部署を含む意味である。ちなみに、国税庁は、①国税局(沖縄国税事務所を含む12)、②税務署(524)からなる。

#### ②「金融機関」

銀行や信金その他証券会社などを含む意味である。

#### ③「取引照会」

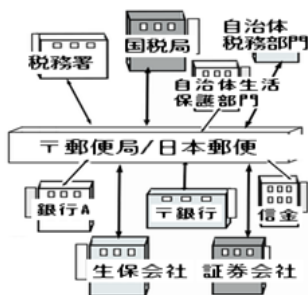
税の専門職などは「反面調査」という言葉を使う。一方、課税庁は、「取引照会」という言葉を使う。公的な文書で、国税庁などは、「取引照会に事前連絡は必要か」といった言回しである。一方、税の専門職は「反面調査に事前通知は必要」といった言回しを好む。課税庁には、「取引照会は正式な税務調査とは違う?」という差別化の意図が伺える。

### 《言葉の使い方：本稿ではほぼ同じ意味》

- ①文書／紙／郵便／リアル／目に見える
  - ②電子／デジタル／オンライン／ネット／自動
  - ③プラットフォーム／仲介役
- 【参考：駅のプラットホーム(和製発音)】
- ④取引照会／銀行照会／反面調査
  - ⑤電子照会／デジタル照会／オンライン照会／ネット照会／自動照会

【図表2】リアル（文書／紙）の金融取引照会モデル

リアル金融取引照会モデル



デジタル／オンライン／ネット)」でできるようにしようという動きが出てきた。「文書」から「電子」に代えるためには、プラットフォーム（仲介役）を、これまでの郵便局／日本郵便（株）から、電子のプラットフォーム（仲介役）の業務ができるIT企業に交代させる必要が出てくる。NTTデータ（株）が手を挙げた。

昨年（2020年）10月から年末まで、NTTデータ（株）は、国税庁・税務署（以下「課税庁」という。）の参加を得て、銀行照会／回答業務手続のデジタル化実証実験をした。この実証実験では、金融取引照会／回答業務手続を電子化（デジタル化／オンライン化／ネット化／自動化）（以下、たんに「電子化」、「デジタル化」、「オンライン化」、「自動化」ともいう。）するために、NTTデータ（株）が開発したピピットリンク（PipitLINQ）と呼ばれる「オンライン（デジタル）金融取引照会プラットフォーム」が使われた。

この実験、表向きは、あくまでも技術的な課題を解決することが狙いであるように装っている。課税庁も、事務の効率化につながりとくに問題はない、とのスタンスである。

しかし、このオンライン（デジタル）金融取引照会プラットフォームは、情報主体（情報を提供した本人）である納税者が完全に排除された造りになっている。こうした納税

（株）が久しく、プラットフォーム（仲介役）の業務を担ってきた。

ところが、ネット全盛の時代に入り、この金融取引照会／回答事務手続を、「文書（紙）」の郵送から、「電子（デ

者が完全に排除された造りでは、人権リスクが高い。税務署の職員が、コンピュータの端末キーをたたけば、納税者の知らないところで、しかも照会理由を開示しないで、安易に納税者の金融口座情報を照会し回答を得られることにもなりかねない。これでは、適正な手続が確保されず、不透明極まりない。当然、電子化（デジタル化／オンライン化）に伴う「納税者の権利利益の保護」が重い課題になる。なぜならば、「反面調査」は、国税通則法という法律に定める税務調査／質問検査権の行使にあたるからである。

また、公権力（国や自治体など）からの金融取引照会の求めに応じるための業務手続の電子化（デジタル化／オンライン化）は、銀行その他金融機関内部でのたんなる業務処理合理化の問題で片づけられない。なぜならば、納税者の金融取引照会／回答事務手続の電子化（デジタル化／オンライン化）により、金融機関の税務調査のさらなる下請け機関化が進み、納税者の権利はますます危機に瀕することになりかねないからである。

最近、アメリカでは反面調査手続改革を実施し、手続への納税者本人の参加が実現した。これにより、連邦課税庁（内国歳入庁／IRS）は、原則として、反面調査（TPC）に先立つ少なくとも45日前までに納税者本人に事前通知をしなければならなくなった。加えて、連邦課税庁（IRS）は、定期的にまたは納税者本人の求めに応じて、反面調査の結果を提供しなければならなくなった。この改正は、2019年8月16日から実施された。

こうした動きを参考にしながら、反面調査、とりわけ銀行など金融機関への取引照会／回答事務手続のオンライン化（デジタル化）、さらにはオンライン（デジタル）金融取引照会プラットフォームの仕組みに納税者の手続上の権利をどのように盛り込むのかなどについて、検討してみる。

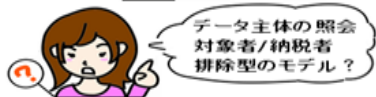
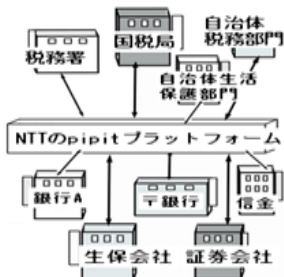
◆金融取引の電子照会（デジタル照会）とは

課税庁は、税法に従って税金を正しく申告納付していないと思われる納税者、滞納、脱税をしている納税者がいると考える場合、こうした納税者などに税務調査／質問検査を行う権限が与えられている。

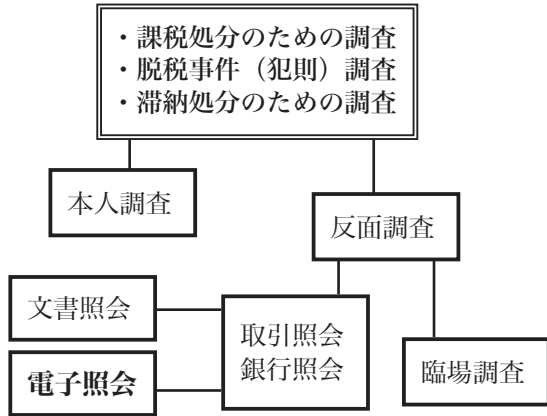
課税庁による税務調査は、大きく「本人調査」

【図表3】デジタル（電子）の金融取引照会モデル（A）納税者排除型

デジタルの納税者排除型金融取引照会モデル(A)



【図表 4】ひと目でわかる税務調査の種類と電子照会の所在



と「反面調査」に分けられる。また、反面調査は、「臨場調査」と「文書照会」とに分けられる。反面調査、電子照会（デジタル照会／オンライン照会）の所在は、上【図表 4】のなかに確認できる。

銀行照会、取引照会（金融取引照会）、反面調査を図説すると、次のとおりである。

【図表 5】銀行照会（金融取引照会）、反面調査の所在

①税務署による照会の実施  
 税務調査や滞納整理、犯則調査（以下「税務調査」という）において、必要があるときに、国税局・税務署の税務調査の担当者が税務調査対象者の取引先である金融機関などに対して取引照会（反面調査）を実施する。

②実施方法  
 税務調査で具体的に確認する必要がある項目に応じて、次の①または②の方法で実施する。  
 ①取引先や金融機関に向いて（臨場して）実施  
 ②文書照会の形で実施  
 ☞（電子化（デジタル化）のターゲット）

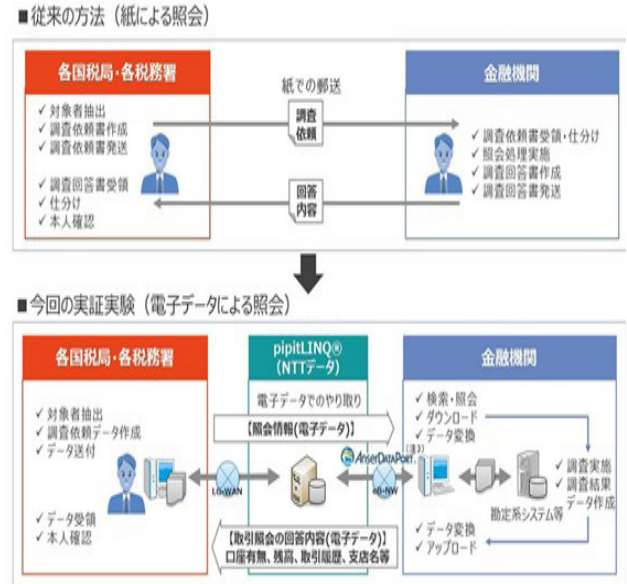
③文書照会の手順  
 ①納税者所轄の税務署（または国税局）が、照会先である納税者の取引相手や銀行その他の金融機関に対して照会文書を郵送する。  
 ②照会文書の様式や照会事項の内容などについては、具体的に確認する必要がある項目に応じて変更を加えて作成する。  
 ③回答送付に使う返信用封筒を同封（ただし、郵送料が不足している場合には、後払い）する。

◆ NTT データによる銀行照会デジタル化実証実験とは

NTT データ（株）は、国税庁・税務署の参加

を得て、2020年10月から年末まで、銀行（口座の有無、残高、取引履歴等）照会／回答事務手続の電子化（デジタル化／オンライン化）の実証実験をした。

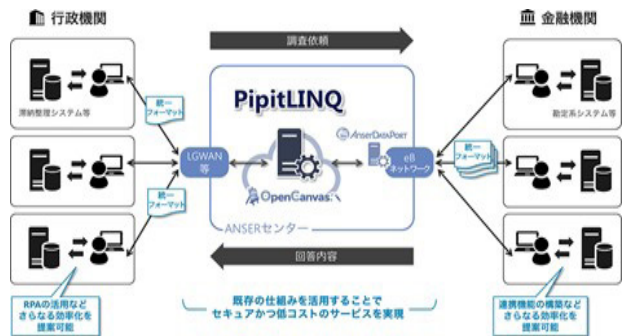
【図表 6】文書照会 Vs 電子（デジタル／オンライン）照会



実証実験による運用イメージ  
 【引用】 NTT データのニュースリリース（2019年9月24日）<sup>1</sup>

NTT データ（株）は実施する金融取引照会／回答事務手続のデジタル化に向けた実証実験に、自社の「ピピットリンク」サービス／デジタルプラットフォーム」を使った。

【図表 7】 NTT データの「ピピットリンク」サービス／デジタルプラットフォーム



【引用】 NTT データのニュースリリース（2019年1月31日）<sup>2</sup>

（1） NTT データ・国税庁の実証実験を読み解く  
 実証実験に参加した実施機関と照会される側の金融機関（協力銀行）は、次のとおりである。

<sup>1</sup> <https://www.nttdata.com/jp/ja/news/release/2020/092401/>

<sup>2</sup> <https://www.nttdata.com/jp/ja/news/release/2019/013101/>

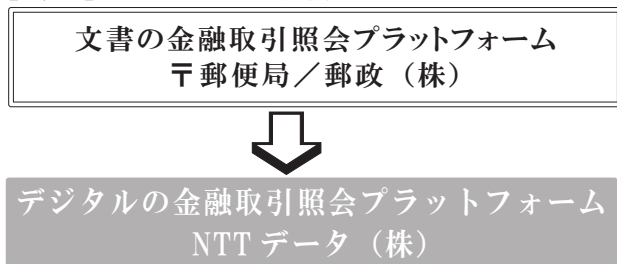
【図表 8】実証実験実施機関と協力銀行

| 実施機関                                     | 協力銀行                  |
|------------------------------------------|-----------------------|
| 仙台国税局と東京国税局、福島県内の 10 税務署 + 神奈川県内の 18 税務署 | 東邦銀行、横浜銀行、福島銀行、ゆうちょ銀行 |

(2) 仲介役が郵便局から NTT データに交代

これまで、文書（紙／リアル）の金融取引照会／回答事務手続では、郵便局／日本郵政（株）がプラットフォーム（仲介役）の業務を担ってきた。これがデジタル（オンライン／電子）の金融取引照会／回答事務手続に変われば、郵便局／日本郵政（株）に代わって、NTT データ（株）がプラットフォーム（仲介役）の業務を担うことになる。つまり、デジタルの事務手続では、仲介役が交代する。

【図表 9】金融取引照会の仲介役の交代



日本郵政（株）も、ビジネス領域が浸食されるのを座視しているわけにはいかない。2021 年 4 月 28 日に、「DX の推進等に向けた戦略的な IT 投資について」をアナウンスした<sup>3</sup>。デジタル郵便局の創設を目指している。当然、デジタルの金融取引照会プラットフォーム・ビジネスに参入してくるだろう。

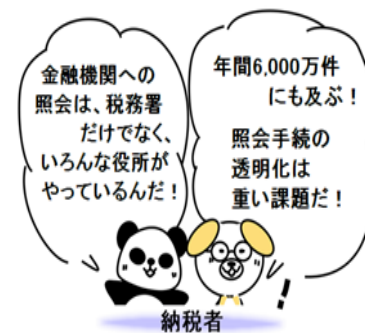
◆行政機関による金融取引照会の実態とプラットフォームの所在

NTT データ（株）・国税庁に加え、実際には、さまざまな行政機関が、金融取引照会を行っている。銀行その他金融機関、信用保証協会などの情報口座に置かれた私たち国民・納税者の金融取引情報は、スッポンポン状態にある。国や自治体は、ほぼ見放題である。その目的も、各

種国税や地方税関係の税務調査から、生活保護などの給付決定の際の資産調査にまで及ぶ。その数は年 6,000 万件にも及ぶ。その内訳は、おおよそ次のとおりである。

【図表 10】金融機関照会をする行政機関の内訳（未確定）

| ①照会する主な行政機関                                   | ②照会を受ける金融機関                                  |
|-----------------------------------------------|----------------------------------------------|
| ①地方税関係：約 6 割<br>②国税関係：約 1 割<br>③生活保護・国民健康保険など | ①銀行等：7 割弱<br>②生命保険会社：3 割<br>③損害保険会社<br>④証券会社 |



自治体が住民／納税者の金融取引（預貯金）照会に使っている日本 ATM（株）が販売する「DAIS」というオンライン（デジタル／電子）

金融取引照会プラットフォームがある。DAIS は、行政機関と金融機関の金融取引照会のマッチングを手がけるデジタルプラットフォーム（仲介役）である<sup>4</sup>。NTT データの pipitLINQ（ピピットリンク）と同じ種類のものである。

当初の導入実績は、2019 年 12 月 10 日時点で、全国 37 行政機関で導入（\*導入準備中のものを含む。）しており、自治体／行政機関名と金融機関名は、次のとおりである<sup>5</sup>。

【図表 11】DAIS 参加自治体名と金融機関名

| 【自治体】 地方公共団体コード順                                                                     |
|--------------------------------------------------------------------------------------|
| 夕張市、滝川市、倶知安町、つくば市、小山市、千葉市、船橋市、丸亀市、まんのう町、愛媛県、高知県、高知市、南国市、土佐市、須崎市、宿毛市、土佐清水市、四万十市、香南市など |
| 【金融機関】 金融機関コード順                                                                      |
| 北海道銀行、北陸銀行、伊予銀行、四国銀行、琉球銀行、愛媛銀行、高知銀行など                                                |

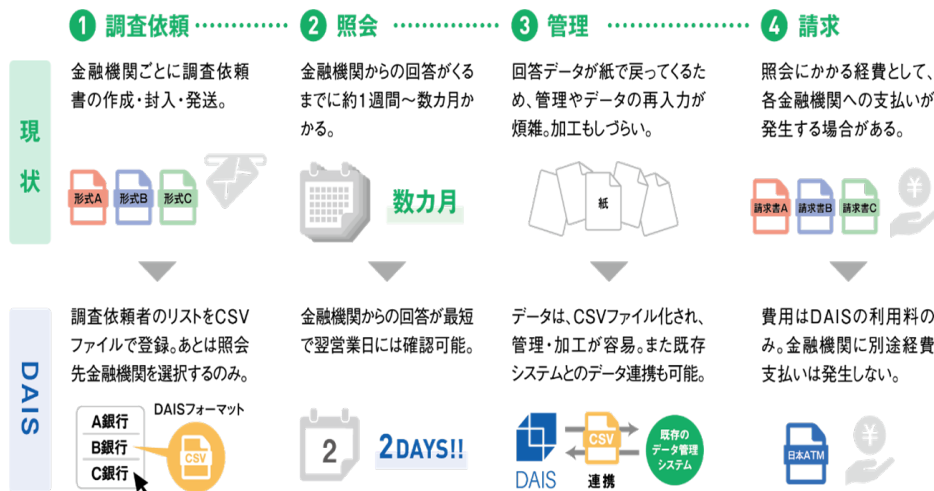
その後、2021 年 4 月から、山形銀行が運用開始、荘内銀行やきらやか銀行が導入準備に入っている<sup>6</sup>。日本ゆうちょ銀行も DAIS 導入

<sup>3</sup> (添付資料) DX の推進等に向けた戦略的な IT 投資について (japanpost.jp)

<sup>4</sup> DAIS | 行政機関・金融機関向け預貯金照会デジタルソリューション (atmj-g.com)

<sup>5</sup> NewsRelease\_DAIS20191120.pdf (atmj-g.com)

【図表12】日本ATM（株）のオンライン金融取引照会プラットフォーム／DSIS



※ 引用：ジテタイワークスWEB（2019-12-24）

書の郵送からデータのオンライン送達に転換するだけ」のように説明されている。このため、調査対象となった銀行口座の保有者本人のプライバシー、とりわけ「金融プライバシーの自己コントロール権」が、まったく枠外におかれたまま、実証実験が開始され、終了した。そして、オンライン（デジタル）金融取引照会は本格開始されたが、

準備に入っている<sup>7</sup>。

一方、NTT データ（株）も負けてはいない。同社が開発・販売するデジタルプラットフォーム「pipitLINQ（ピピットリンク）」の採用を、各地の自治体／行政機関に攻勢をかけている<sup>8</sup>。日本年金機構も、採用を検討している、と報道されている<sup>9</sup>。

### ◆金融口座情報は誰のもの？

NTT データ（株）が実施した実証実験では、「文

金融口座の保有者である納税者は、金融口座情報照会手続において、`植物人間`のような存在になってしまっている。

銀行口座にある金融取引情報や証券会社の取引情報などの`金融プライバシー`については、情報主体（情報を提供する本人）である納税者が、「自己情報のコントロール権」を有している。この権利は、とりわけ情報主体である納税者が個人である場合には、憲法 13 条で保障される。

#### コラム 「自己情報のコントロール権」とは

**個**人のプライバシーの権利（the right to privacy）は、憲法 13 条で保障されている、と解されている。伝統的に、プライバシー権とは「一人にさせてもらう権利（the right to be let alone）」と解されてきた。しかし、現代の高度情報社会では、一人にさせてもらえないわけである。パソコン（PC）やスマートフォン（スマホ）でネット検索をすると、検索先がクッキーやBluetooth の発信機ビーコン（beacon）などを使って検索者の e メールアドレスや購買嗜好などを勝手に収集、ターゲティング広告をしている。税務署などが、預貯金者本人の同意もなしに銀行に金融取引のオンライン照会を加速させているのも適例である。

こうしたことを野放しにしておくと、公私の機関に市民の人権がむしばまれてしまう。そこで、新たなプライバシー権として、自分の情報を自分でコントロールする権利（the right to control over others' use of information about oneself）、つまり「自己情報のコントロール権」を法認する考え方が広まったわけである。

税務署が銀行に納税者の金融口座情報の照会／調査をするとする。この場合、その納税者に事前に通知／連絡するように求める権利、さらには、その納税者が自分の金融口座情報に対する照会／調査履歴（アクセスログ）を求める権利などは、自己情報のコントロール権の具体的な内容といえる。

<sup>6</sup> NewsRelease20210330.pdf (atmj-g.com)

<sup>7</sup> NewsRelease0924.pdf (atmj-g.com)

<sup>8</sup> NTT データ（株）は、pipitLINQ を採用する行政機関や銀行一覧を公表している。導入機関一覧 | pipitLINQ（ピピットリンク）

<sup>9</sup> 記事「日本年金機構が「pipitLINQ」を活用検討？」（2020年2月11日）andronavi <https://andronavi.com/2020/02/498995/>

◆デジタル化を口実に納税者情報を粗末に扱ってはいけない

確かに、税法に基づく調査の対象には「銀行その他の金融機関」が含まれる。とはいっても、課税庁はいつでも自由に反面調査、金融取引照会ができるというわけではない。「調査について必要がある」場合にしかできない。言い換えると、必要がないのに調査を実施すると違法になる。しかも、裁判所の判断によると、「必要」とは、「客観的な必要性」、つまり、税務署の調査官が主観的に必要と考える場合ではなく、第三者が見ても必要があると認識できたときにはじめて調査ができるとされている。

【図表 1 3】 税務調査：本人調査と反面調査の違い、「調査の必要性」とは

課税庁が、納税者のした申告内容などをチェックするために行う税務調査／質問検査は、脱税など犯罪の摘発を目的とするものではない。このことから、裁判所の令状なしで実施される。こうした調査は、「課税処分のための調査」と呼ばれる。

●本人調査と反面調査の違い

税務調査は、その性格に着眼して、大きく次のようにわけることができる。

(1) 本人調査

納税義務者や納税義務があると認められる者など、本来、納税義務を負う者（納税者本人）に対する調査をさす。所轄の税務署は、納税者に来署を依頼し、面談で調査をする「面接調査」も、「本人調査」にあたります（国税通則法 74 条の 2①一イ／ロ・二イ・三イなど）。

(2) 反面調査

納税者本人の取引に対する調査をさす（国税通則法 74 条の 2①一ハ・二ロ・三口など）。納税者の取引先、取引銀行その他の金融機関などに対する調査や照会が、この種の調査にあたる。事業者団体や官公署に対する照会（国税通則法 74 の 12）も、広い意味では、この種の調査にあたりと解される。反面調査は、取引関係にある第三者に受忍義務をかすものである。したがって、国税庁等は第三者の営業や納税者本人の信用失墜の防止などに細心の注意を払う必要がある。しかし、税務署は、反面調査は納税者本人の同意がなくとも実施できるとしている。裁判例も、国税庁等と同様な見解を取っている（例えば、東京高判昭 50.3.25・税資 84 号 753 頁）。なお、取引照会は、実

地に臨場して実施する場合と文書照会により実施する場合がある。すでにふれたように、アメリカでは、第三者照会（TPC=Third Party Contact）という言葉を使っている。

●「調査の必要性」とは

税務署から調査の通知をもらったとする。この場合、納税者など税務調査対象とされた人は、調査を受けなければならないわけではない。調査を受ける正当な理由がない、あるいは調査の理由が不明確なときは、調査を断ることができる。

それでは、調査の諾否は、どのような基準で判断すればよいのであろうか。税法では、税務署は、「調査について必要があるとき」（例えば、国税通則法 74 の二）に調査できる、と定めている。これは、裏返すと、必要性のない調査であれば、断ってよいと解することができる。

裁判例では、「必要があるとき」とは、客観的に必要があると認められる場合をさす（最高裁判所 1973（昭 48）年 7 月 10 日決定・刑集 27 卷 7 号 1205 頁）。つまり、税務署職員の自由な裁量（主観的な判断）に任されない。言い換えると、客観的にみて必要性がない調査は応じる必要はないといえる。とはいえ、税法には、税務署がなぜ調査をするのか「調査理由」を調査対象者に開示・説明するように求める定めがない。このため、税務署が調査したいと欲してきたときに、調査対象となった人は、必要な調査かどうかを即座に、的確な判断をくだすのは難しいのが実情である。

《参照条文》

第七章の二 国税の調査

（当該職員の所得税等に関する調査に係る質問検査権）

第七十四条の二 国税庁、国税局若しくは税務署（以下「国税庁等」という。）又は税関の当該職員（税関の当該職員にあつては、消費税に関する調査（第三百三十一条第一項《質問、検査又は領置等》に規定する犯則事件の調査を除く。以下この章において同じ。）を行う場合に限る。）は、所得税、法人税、地方法人税又は消費税に関する調査について必要があるときは、次の各号に掲げる調査の区分に応じ、当該各号に定める者に質問し、その者の事業に関する帳簿書類その他の物件（税関の当該職員が行う調査にあつては、課税貨物（消費税法第二条第一項第十一号（定義）に規定する課税貨物をいう。第四号イにおいて同じ。）又はその帳簿書類その他の物件とする。）を検査し、又は当該物件（その写しを含む。次条から第七十四条の六まで《当該職員の質問検査権》において同じ。）の提示若しくは提出を求めることができる。

一 所得税に関する調査 次に掲げる者

イ 所得税法の規定による所得税の納税義務がある者若しくは納税義務があると認

められる者又は同法第二百二十三条第一項（確定損失申告）、第二百五条第三項（年の中途で死亡した場合の確定申告）若しくは第二百二十七条第三項（年の中途で出国をする場合の確定申告）（これらの規定を同法第百六十六条《非居住者に対する準用》において準用する場合を含む。）の規定による申告書を提出した者

ロ 所得税法第二百二十五条第一項（支払調書）に規定する調書、同法第二百二十六条第一項から第三項まで（源泉徴収票）に規定する源泉徴収票又は同法第二百二十七条から第二百二十八条の三の二まで（信託の計算書等）に規定する計算書若しくは調書を提出する義務がある者

ハ イに掲げる者に金銭若しくは物品の給付をする義務があつたと認められる者若しくは当該義務があると認められる者又はイに掲げる者から金銭若しくは物品の給付を受ける権利があつたと認められる者若しくは当該権利があると認められる者

二 法人税又は地方法人税に関する調査 次に掲げる者

イ 法人（法人税法第二条第二十九号の二《定義》に規定する法人課税信託の引受けを行う個人を含む。第四項において同じ。）

ロ イに掲げる者に対し、金銭の支払若しくは物品の譲渡をする義務があると認められる者又は金銭の支払若しくは物品の譲渡を受ける権利があると認められる者

三 消費税に関する調査（次号に掲げるものを除く。）次に掲げる者

イ 消費税法の規定による消費税の納税義務がある者若しくは納税義務があると認められる者又は同法第四十六条第一項（還付を受けるための申告）の規定による申告書を提出した者

ロ イに掲げる者に金銭の支払若しくは資産の譲渡等（消費税法第二条第一項第八号に規定する資産の譲渡等をいう。以下この条において同じ。）をする義務があると認められる者又はイに掲げる者から金銭の支払若しくは資産の譲渡等を受ける権利があると認められる者

（傍線は引用者。以下、略）

利益ゼロは当り前の姿勢で、実証実験を行い、終了した。

NTT データ（株）が、開発したオンライン（デジタル）金融取引照会プラットフォームでは、納税者本人は完全に排除されている。また、適正な照会なのかを納税者が客観的にチェックできる、見える化された仕組みもない。当然、納税者の金融プライバシーが、一方的に課税庁に垂れ流しになることが危惧される。金融口座のマイナンバー／法人番号での紐づけが進むなか、納税者の情報プライバシー保護や税務手続適正化の面でも重大な問題をはらんでいる。こうしたプラットフォーム（仲介役）サービスを行政に売りつける IT 企業の側も、人権リスクへの備えが欠かせないはずだ。企業倫理が問われる。儲かれば良いでは済まされない。

調査対象となった金融口座の保有者本人のプライバシー、とりわけ「金融プライバシーの自己コントロール権」がまったく論外にされたまま、実証実験が行われ、本格運用にいたったことは大問題である。

ネット時代における反面調査、とりわけ電子化（オンライン化）された金融取引照会／回答事務手続の適正化は、最も重要な課題の1つである。金融取引照会／回答事務手続を仲介するオンライン（デジタル）金融取引照会プラットフォームのなかに、情報主体である納税者本人に憲法 13 条で法認される自己情報のコントロール権を保障するファクター／アルゴリズム（情報処理手順／やり方）を組み込む必要がある。

情報主体（情報を提供する本人）である国民・納税者を排除したオンライン（デジタル）金融取引照会プラットフォーム・モデルを黙認してはならない。仮にオンライン（デジタル）金融取引照会プラットフォームの利用が時代の流れであるとしても、私たちは、納税者参加型のモデルを求めなければならない。にもかかわらず、わが税界には、クライアント（納税者）の側にたつてこの問題を積極的に精査しようという動きはない。相変わらずの税務署ファーストで、`納税者の納税の義務の遂行に奉仕するのが職業人の責任、という、`税務署のお手伝いさん、のスタンスである。

昨年末にNTTデータ（株）と国税庁がタイアップして実施された実証実験では、銀行口座情報のやり取りにおけるマイナンバー取扱い、安全対策などについては、一言もふれていない。課税庁の利便性ファーストで、納税者には恩恵・



◆アメリカでは反面調査手続改革を断行  
～手続への納税者本人参加を実現

最近、アメリカでは、反面調査手続改革を断行した。これにより、連邦課税庁（IRS）が第三者に対する反面調査を実施する際に、その手続に納税者本人を参加させる仕組みを導入した。IRSは、2019年8月16日から、原則として、納税者本人に対して反面調査の先立つ少なくとも45日前までに事前通知をし、かつ反面調査結果の提供をしなければならなくなった。参考までに、その仕組みを簡潔に紹介すると、次のとおりである。

【図表14】アメリカ税務行政の反面調査手続改革：手続への納税者本人参加

IRSに対して、反面調査に先立つ少なくとも45日前に納税者本人に事前通知し、反面調査結果の提供を義務づける税法改正が2019年8月16日から実施された。

《税法改正のポイント》

- ①連邦課税庁（IRS）は、納税者の課税処分や滞納処分をするにあたり、納税者本人に対する調査に加え、納税者の取引先など第三者に対する反面調査・照会（TPC=Third Party Contacts）を実施することが少なくない。
- ②従来から、IRSは、反面調査（TPC）を実施する場合、納税者本人には、事前通知（pre-contact notice）として、IRSが発行するパンフ『納税者としてのあなたの権利（Your Rights as a Taxpayer）』を配付することで、手続的には十分である、とされてきた。ちなみに、このパンフでは、反面調査（TPC）について、次のように記述している。

《第三者への接触可能性》

一般に、IRSは、あなたやあなたの正式に委任を受けた代理人と直接に折衝をします。しかし、わたしたちIRSは、あなたが提供できなかった情報を必要とする場合やわたしたちIRSが受け取った情報が正しいのかを確かめたい場合には、ときおり、他の人たちと話し合いをもちます。例えば、隣人、銀行、雇用主もしくは従業員のような人たちとの接触です。この場合、通例、これらの人たちに、あなたの氏名のような、限られた情報を知らせる必要があります。法律は、わたしたちIRSが求めている情報やある情報の裏づけを取るに必要な範囲を超えてあなたの情報を開示することを禁じています。わたしたちIRSは、あなたの事案に関係が及ぶ他の人たちにも接触を広げる必要があります。わたしたちIRSがこれら他の人たちと接触している場合、あなたは、これら接触先の一覧を求め権利を有しています。あなたは、電話、文書、または対面で、その請求を

することができます。

- ③しかし、納税者や税務の専門職界は久しく、反面調査（TPC）による納税者のプライバシー権の侵害（infringement of taxpayer privacy rights）と信用失墜（loss of taxpayer's reputation）の危険性を問題視してきた。
  - ④こうした声を汲み取り、連邦議会は、2019年の税制改正法である納税者ファースト法（Taxpayer First Act of 2019）案を通させた。そして、2019年7月1日に当時のトランプ大統領の署名を得て、その一部は2019年8月16日に発効した。この税制改正法は、いわば「トランプ版納税者権利章典法」である。中身は多様であり、発効時期も項目により異なる。
  - ⑤19年8月16日に発効した主要な改正の1つは、IRSが行政召喚状（サメズ／summonses）を発出する際の要件の厳格化である。加えて、IRSが反面調査（TPC）を実施するに先立ち、納税者本人（納税者の関与税務代理人を含む。以下同じ。）にその旨を事前に通知するように義務づけたこと（Advance Notification to the Taxpayer）である。
  - ⑥この改正を通じて導入された反面調査（TPC）の際の納税者本人への事前通知（pre-contact notice）の厳格化により、IRSは、調査期間（ただし、1年を超えてはならない。）を定めて財務省規則（TR=Treasury Regulation）に規定する反面調査（TPC）（§ 301.7602-2（b））を実施するに先立つ45日前までに納税者本人に、対面（口頭）または文書送付の形で通知をするように義務づけられた（内国歳入法典／IRC 7602条c項1号）。税務実務上、IRSは、納税者本人に対して「レター3164：反面調査通知書〔Letter 3164: Notification of Third Party Contact〕」を送付し、事前通知（pre-contact notice）を行う。
  - ⑦税務調査に関する一般的なルールとして、従来からIRSは、原則として、本人調査を実施することなしに反面調査（TPC）は実施しないことになっている（IRM 4.11.57.2-5（07-20-2020））。このことから、IRSは、反面調査（TPC）の実施に先立ち、納税者に「様式4564：情報資料の請求〔Form 4564: Information Documents Request〕」を郵送し、納税者本人から必要な情報を入手する手続を取らなければならない（IRM 4.11.57.21-1）。
- その後、IRSの調査官は、納税者本人から提供された情報だけでは不十分で、反面調査（TPC）が必要であると判断したときには、最初の反面調査（TPC）の実施に先立ち、反

面調査先に事前に反面調査通知書 (Notice of Contact of Third Parties) を送達する。〔ただし、反面調査対象者への報復のおそれがあると信じる正当な理由がある場合 (IRC 7602 条 c 項 3 号 B; TR § 301.7602-2 (f) (3)) には、「レター 1995: 情報請求のための反面調査書 (Letter 1995: Third Party Contact Letter to Request Information)」を郵送する (IRM 4.11.57.2-4 Note)〕

反面調査通知書を送達する場合、IRS の調査官は、その通知書に納税者からすでに提供を受けた情報を証明する必要がある旨を記す必要がある。IRS の調査官が反面調査通知書を発する場合には、次の 3 つの要件を充たす必要がある。

- ① 納税者本人に対する反面調査 (TPC) を実施する旨の事前通知 (pre-contact notice) をすること。
  - ② 各反面調査先で求める記録
  - ③ 納税者本人に対し反面調査先リスト (post-contact) を提供すること。
- ⑦ 反面調査 (TPC) の際の納税者本人への事前通知 (pre-contact notice) の厳格化により、IRS は、対面 (口頭) での通知の場合はその日から、一方文書通知の場合には送達の日から 10 日経過した日から、45 日後でないと反面調査 (TPC) を実施することはできなくなった (内国歳入マニュアル / IRM 4.11.56.4)。この 45 日は、いわば納税者に与えられた「再考期間」である。この期間内に、納税者は、自発的に IRS に協力し、エビデンスを提示して、取引の相手方に迷惑がかかり、信用を傷つけかねない反面調査 (TPC) を不要とすることができる。連邦議会は、この改正の理由を、納税者は、IRS との自発的納税協力を深化させることで、不要な反面調査 (TPC) による取引先との関係悪化や信用失墜、プライバシーの露呈を避けることができると説明している (IRM 4.11.57.2-3)。
- ⑧ 納税者への事前通知 (pre-contact notice) は、反面調査先が、隣人、銀行、雇用主もしくは従業員などである場合にも、必要になる (IR-2000-8, 2 / 14 / 2000)。例えば、IRS は、納税者が提出した給与所得の源泉徴収票 (Form W-2) に疑問があり、その納税者の雇用主に給与や源泉税情報を照会したいとする。この場合には、その納税者に反面調査 (TPC) の事前通知をしなければならない。もちろん、納税者本人が雇用主に対する照会に同意しているときには、その限りではない (IRC 7602 条 c 項 3 号 A; TR § 301.7602-2 (f) (1) ; IRM 4.11.57.4.2-1)。なお、現在その納税者との雇用や委任等の関係にある従業員、役員、信任義務を負う者などは、第三者には

あたらない (TR § 301.7602-2 (c) (2) (i) (C))。反面調査 (TPC) に関し納税者本人への事前通知は、すでにふれたように口頭 (対面) または文書で行うことができる。

- ⑨ IRS は、反面調査 (TPC) を実施した場合、その期間内 (ただし、1 年を超えてはならない) に照会・調査した者の記録 (post-contact record)、いわゆるアクセスログを定型の書式 (Third Party Contact Report Form 12175) を使って残し、定期的にまたは納税者の求めに応じて、納税者本人に提供しなければならない (IRC 7602 条 c 項 2 号)。ただ、財務省規則 (TR) は、定期的な情報提供の方法については具体的な規定を欠いている。納税者の求めに応じた反面調査先の情報の提供方法について規定するに留まる (TR § 301.7602-2 (a) / IRM 4.11.57.4 (07-20-2020))。
- ⑩ 納税者本人への事前通知 (pre-contact notice) と反面調査先の情報提供 (報告 / post-contact record) は、次の場合には適用されない (IRM 4.11.57.4.2-1)。
  - ① 納税者本人がその反面調査・照会 (TPC) に同意している (authorized by taxpayer) 場合 (IRC 7602 条 c 項 3 号 A; TR § 301.7602-2 (f) (1) ; IRM 4.11.57.4.2.1)
  - ② IRS が納税者本人への事前通知により租税の徴収が危険に陥る (collection jeopardized) と信じる正当な理由がある場合 (IRC 7602 条 c 項 3 号 B; TR § 301.7602-2 (f) (2); IRM 4.11.57.4.2.2)
  - ③ IRS が、納税者本人への事前通知により反面調査対象者が報復 (reprisal) を受けると信じる正当な理由がある場合 (IRC 7602 条 c 項 3 号 B; TR § 301.7602-2 (f) (3) ; IRM 4.11.57.4.2.3)
  - ④ 犯則調査 (pending criminal investigation) 中の反面調査 (TPC) の場合 (IRC 7602 条 c 項 3 号 C; TR § 301.7602-2 (f) (4) ; IRM 4.11.57.4.2.4)
  - ⑤ 政府機関 (government entities) に対する照会の場合 (TR § 301.7602-2 (f) (5) ; IRM 4.11.57.4.2.5)
  - ⑥ 機密情報提供者 (confidential informants) への照会の場合 (TR § 301.7602-2 (f) (6) ; IRM 4.11.57.4.2.6)
  - ⑦ 裁判手続にかかわる照会 (non-administrative contacts) の場合 (TR § 301.7602-2 (f) (7) ; IRM 4.11.57.4.2.7)
- ⑪ アメリカでは、IRS による反面調査・照会 (TPC) に関し納税者本人のプライバシー権 (自己情報のコントロール権) を保護しよう、信用失墜を防ごうということで、納税者本人への事前通知 (pre-contact notice) と反面

調査先の情報の提供（報告／post-contact record）手続を強化するための税法改正が実施された。わが国での手続的な整備の遅れが目立ってきた。また、アメリカでは、わが国のような納税者の権利を犠牲に税務行政のデジタル化・効率化をするために民間IT企業のデジタルプラットフォームを使って金融取引照会の効率化をしようとする動きはない。こうした反面調査手続のデジタル化による効率化策は、納税者の手続上の権利の常時侵害する装置を導入するものとみなされ、アメリカでは受け入れられない。

【参考文献】

Note, 'IRS Changes Its Third-Party Contact Procedures,' 131 Journal of Taxation (Oct. 2019) ; Note, 'Notice to Taxpayer of Third-Party Contacts,' 34 Am.Jur.2d Federal Taxation (Nov. 2020) ; Robert E.McKenzie, 'IRS Collection Procedures: Enhanced Privacy Rights,' 1 Rep.before Collection Division of IRS, (March 2020) ; Note, 'Prohibition Against IRS' s Contacting Third Parties for Information about a Taxpayer without Meeting Taxpayer Notices Rules,' Fed. Tax Coordinator (2d.) (Nov. 2020) .

◆わが国での反面調査手続適正化・透明化の作法

わが国でも、アメリカの立法例を参考に、リアル（実地／文書）およびオンライン（デジタル）双方の反面調査、取引照会事務手続に納税者本人を参加させ、適正化・透明化する必要がある。この場合、次のポイントが重要になる。

【図表 15】反面調査適正化立法のポイント

- ① 確立された「金融機関の預貯金等の調査証」の仕組みの維持／刷新
- ② 国税通則法や裁判例で確立された「調査の客観的必要性」を測る仕組み
- ③ 反面調査、金融取引照会の際の「納税者本人への通知・開示」手続導入
- ④ 憲法 13 条を根拠とする「納税者やその取引者の金融プライバシーの保護」
- ⑤ 「口座情報主体（納税者本人）の自己コントロール権」を保障する仕組み

事前通知を制度化し、かつ客観的合理性を欠く取引照会に異論を唱えられるようにするには、国税通則法や地方税法のような法律に、次のよ

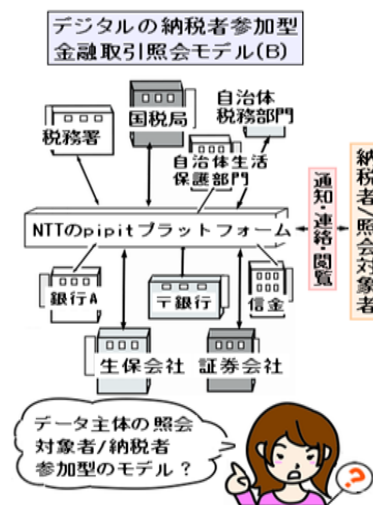
うな規定（仮案）を織り込むのも一案である。

【図表 16】実地および電子取引照会にかかる納税者等への事前通知（案）

**取引照会にかかる納税者等への事前通知等**  
 税務署長等（国税庁長官、国税局長若しくは税務署長又は税関長をいう。以下、同じ。）は、国税庁等又は税関の当該職員に対して、税務調査、滞納整理又は犯則調査（以下「税務調査」という。）において納税者の取引先である金融機関等の事業者に対して実地又は電子照会を行わせる必要がある場合には、あらかじめ、当該納税者（当該納税者について税務代理人がある場合には、当該税務代理人を含む。）及び当該事業者（以下「納税者等」という。）に対し、その旨及び次に掲げる事項を、文書または電子メールで通知するものとする。

- 一 実地または電子の取引照会（以下この条において単に「取引照会」という。）を開始する日時
- 二 取引照会を行う場所
- 三 取引照会の理由
- 四 取引照会の対象となる税目
- 五 取引照会の対象となる期間
- 六 取引照会の対象となる帳簿書類その他の物件
- 七 その他取引照会の適正かつ円滑な実施に必要なものとして政令で定める事項

2 税務署長等は、前項の規定による通知を受けた納税者等から、合理的な理由を付して、取引照会に合理性がないことから当該照会を停止するように求めがあった場合、又は同項に掲げる事項について変更するよう求めがあった場合には、当該照会の停止又は当該事項の変更について協議するものとする。



加えて、国の課税庁以外のさまざまな行政機関が、金融機関を含む取引先等に反面調査や電子の金融取引照会をするケースにも対応できる立法が必要である。国民・納税者

や住民の金融プライバシーを保護するために「金融機関口座情報照会手続法／条例（仮称）」の制定に向けて議員立法の道を探るのも一案である。

◆取引照会などに異議ある納税者の駆け込み救済をどうするのか？

税務署とか行政庁は、調査はもちろんのこと、取引照会、銀行照会のような反面調査でも、裁判所の介在なしに大っぴらに実施できる。加えて、違法あるいは不当な調査が行われても、調査にあった人に対する救済の制度はきわめて不十分である。

「照会」または「調査」は、処分ではなく事実行為である。税務署が税務調査を実施した後、納税者が申告した額が不足していると考え、「更正」をしてくる。更正は、「処分」であるから、納税者は、処分の取消しを求めて、処分をした税務署に再調査の請求ができる。それでもダメだと、国税不服審判所に審査請求ができる。それでもダメだと、地方裁判所に訴えることができる。このように、救済ルートが整備されている。

ところが、税務職員によるハラスメントなど調査とか反面調査の仕方に苦情がある場合には、



こうはいかない。税務署長に苦情をいうことはできる。しかし、国税不服審判所とかの救済を求めることはできない。加えて、反面調査はもちろんのこと、納税者に対するリアルな調査（実地調査）は、事前通知をしないで行われることも少なくない。いったん調査が実施されてしまうと、事実上原状回復は難しい。どうしても納得できないときには、国家賠償法に基づいて地方裁判所に、いわゆる損失補償（金銭補償）を求めることになる。しかし、裁判所は損失補償には極めて消極的である。また、調査が違法に行われたことを理由に更正処分を取り消してくれと訴えても、そうした訴えを認めることにも極めて消極的である。

どのように救済の仕組みを整えるのかは重い課題である。納税者が、銀行照会ないし反面調査で自分の権利利益を侵害されたとして、現在ある制度を使って駆け込み救済を求めるとすれば、利用できる制度がないわけではない。「納税者支援調整官」制度である。この制度は、あまり知られてい



コラム わが国の納税者支援調整官とは

2001年6月に、わが国の国税庁は、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、2020年2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ます。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、納税者の立場にたって迅速かつ的確に相談に応じるのが主な任務です。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す。

納税者支援調整官は、納税者から苦情の申立てがあってから3日以内に処理するのが原則です。手続的には、①苦情を申し立てた納税者から懇切丁寧に事情を聴くこと、②聴取した情報をもとに指摘された職員本人やその上司から、事情を聴取し、解決に努めること、③調査結果を申し立てた

人に、迅速かつ正確に説明することなど、一応のルールが示されています（詳しくは、財務省組織規則第466条の2第1項・第2項および第536条の2第1項・第2項ならびに国税庁長官「納税者支援調整官の事務運営について（事務運営指針）」〔2001（平成13）年6月29日〕および同「『納税者支援調整官の事務運営について』の一部改正について」（事務運営方針）〔2010（平成22）年6月15日〕）。

ただ、納税者支援調整官は、課税庁内部に配置され、独立した権限もほとんどありません。電話番号とかも公開されておらず、納税者にとりその存在感は希薄です。どの程度力量を発揮できるのか、そして税金のムダ遣いにならないのか、疑問が残ります。例えば、苦情を申し立てた人に対する報復的な嫌がらせ調査などがあった場合、これに介入し納税者を保護できるのかなど、課題が山積しています。また、納税者権利憲章で納税者サービス・スタンダードを明確にすることもなく、小

手先だけの苦情処理担当職員を配置しても、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ります。サービス・スタンダードや年次の目標値を設定し、その達成値を公表するなど行政評価という思考を停止した制度では、その存在意義自体が問われます。独立した全国規模での「納税者支援調整官室」（仮称）を設置するとともに、社会の「見える化」の要請に応じて、独自の年次『調査官室報告書』（仮称）を発行し（あるいは既存の『国税庁レポート』を活用し）、そこへ苦情事案整理票を含む苦情処理結果や統計等を詳細に公開する必要があります。また、こうした独立した苦情処理システムを財務省組織規則や事務運営指針のような行政府の内部規範ではなく法律で設けて苦情申出権を保障し、納税者がそこに駆け込んで迅速かつ適正な救済を求められるようにし、

納税者の権利をしっかりと保障しなければなりません。加えて、調査官室年次報告書を国会の委員会に提出し、そこで機関による処理について厳正な監査を受ける仕組みにしなければなりません。

アメリカ連邦課税庁（IRS）の連邦納税者権利擁護官サービス（TAS = Taxpayer Advocate Service）制度のような、先進各国の課税庁の苦情処理制度などに学び、納税者本位の仕組みにつくり直す必要があります。ちなみに、アメリカの連邦納税者権利擁護官サービス（TAS）は約2,200人で、連邦課税庁（IRS）職員総数の2%を占める。TASは、年間約30万件の苦情を処理しています。（詳しくは、石村耕治「アメリカの連邦納税者権利擁護官サービス（TAS）」TCフォーラム研究報告2020年3号参照）

ない。合理的、客観的に必要のない反面調査・取引照会とか、税務調査時の調査官のハラスメントとか、修正申告の強要とか「事実行為」に対する苦情は、納税者支援調整官の申出・付託し、正義を求めるのも一案である。

## ■むすびにかえて ～反面調査からどう護る納税者の権利

コロナクライシスに悪乗りした菅政権のデジタルファースト政策のもと、事実上のマイナンバー（個人番号）カードの取得強制や銀行口座への付番強制など、いわゆる「マイナンバーパンデミック」は留まるどころを知らない。

会計検査院は、2019年度のマイナンバー制度の行政利用実態を告発した。利用実績は、全体で想定の5.5%程度、年金・医療が1.9%、福祉が4.2%、災害対策ではゼロ、といった悲惨な結果であった（会計検査院「政府情報システムに関する会計検査の結果について」（2021年5月）47頁以下参照 30526\_02\_zenbun.pdf (jbaudit.go.jp)）。国民監視番号・カードとしての使い道しかないのが実状である。血税浪費、住基カードの二の舞になるのではないか。

デジタル化時代だといっても、人権ゼロのデジタル監視国家、デジタル国家総動員体制はゆるされるわけではない。反面調査、金融取引照会／回答事務手続の電子化（デジタル化／オンライン化）は、憲法がゆるす水準のものでなければならない。言いかえると、最低でも国民・納税

者の権利を侵害しないものでなければならない。

反面調査は、その仕方次第では、取引先との関係悪化や信用失墜、金融プライバシーの露呈にもつながる。これを避けるには、反面調査手続に納税者本人を参加させるなどして、手続を適正かつ透明なものにしなければならない。

課税庁の金融取引照会／回答事務手続の電子化（デジタル化／オンライン化）には、NTTデータ（株）が開発したデジタルプラットフォームが使われる。しかし、このプラットフォームには、「反面調査」にかかる納税者本人の権利利益を護るアルゴリズム（情報処理手順）がしっかりとインプット（挿入）されていない。これでは、恒常的な納税者の権利侵害システム、になる怖れがある。国民・納税者の権利が護られてはじめてデジタル化はゆるされる、のジャスティス（正義）に反する。

NTTデータ（株）が開発したデジタルプラットフォームについては、企業自身の第三者による倫理評価や人権評価がいる。NTTデータ（株）には、自社のプラットフォームサービスが保護法益や社会的課題を侵害していないことを確認し、公表する義務がある。加えて、NTTデータ（株）や課税庁から独立した機関による適正な審査も不可欠である。

国民・納税者は、反面調査、金融取引照会／回答事務手続の適正化・透明化に向けた立法を求めると同時に、IT企業に対して納税者の権利を護る造りにプラットフォームの改良を求めて、声を上げる必要がある。

# 消費税、適格請求書等保存方式への移行

## — 事業者登録開始と電子インボイスの落とし穴 —

石村 耕治 (JTI代表・白鷗大学名誉教授)

### ◆適格請求書等保存方式への移行と電子インボイスの落とし穴

消費税の仕入税額控除の方式が、現行の「請求書等保存方式」から、しばらくの猶予期間（区分記載請求書等保存方式）を経て、2023（令和5）年10月より「適格請求書等保存方式」、いわゆる「インボイス（税額票）制度」に移行する。インボイス制度への変更に伴い、新たに適格請求書発行事業者に「登録番号」を付与するための適格請求書発行事業者登録制度が設けられる。これにより、消費税額計算において仕入税額控除をするための、登録番号が付与された適格請求書（インボイス）〔適格簡易請求書、適格返還請求書を含む。〕が流通することになる。登録番号として、法人は既存の法人番号（13桁）、個人事業主には新たな番号（13桁）を振る。適格請求書発行事業者登録制度は、2023（令和5）年10月1日から適用される。しかし、登録申請は、2021（令和3）年10月1日から【2023（令和5）年3月31日まで】はじまった。

#### 【表1】適格請求書発行事業者登録制度ポイント

- \* 新たに適格請求書発行事業者登録制度が設けられ、登録番号が付与され、事業者名や登録番号などがインターネットで公表されること。
- \* 新制度では、仕入税額控除のためには、適格請求書（インボイス）等の保存が要件になること。（これまでどおり、「帳簿の保存」も必要である。）
- \* 適格請求書に「電磁的記録」のものも追加されること。（このことから、現在は「電磁的記録」は保存しなくても仕入税額控除ができるが、新制度では「電磁的記録（電子データ）」についても保存義務が生じること。）

【表1】からもわかるように、新消費税法では、適格請求書（インボイス）は、書面での交付に

代えて、書面に記載すべき事項が網羅されていれば電磁的記録／データ（電子インボイス）で提供することも認められる（新消費税法57条の4第1項・5項）。「電子インボイス」とは、インボイスを電磁的記録（電子データ）で提供し（電子帳簿保存法2条3号）、ネットワーク上で管理する仕組みである。なお、電子インボイスは、電子帳簿保存法の2条6号に定義される「電子取引」にあてはまる。

現在、事業者は、電子インボイスについてはこれを保存していなくとも仕入税額控除が受けられる。現行の消費税法では、仕入税額控除の要件として「請求書等」の保存が必要である（消費税法30条7項）。しかし、次の場合には保存が免除されるからである。

#### 【表2】現在、請求書等の保存が免除される取引例

- \* 支払金額が3万円未満（消費税法施行令49条1項1号、消費税法基本通達11-6-2）
- \* 請求書等の交付を受けなかったことについて「やむを得ない理由」がある場合。具体的には、3万円未満の交通機関運送費、3万円未満の自動販売機により提供されるものなど（消費税法30条7項但し書、消費税法基本通達11-6-3など）。
- \* 電磁的記録の場合（消費税法30条7項、電子帳簿保存法2条1項3号・4条3項）

すなわち、現在は、電磁的記録の場合は、特例として、その保存がなくとも仕入税額控除が可能である。新消費税法でも、適格請求書（インボイス）を交付することが困難な一定の取引については、適格請求書がなくとも仕入税額控除を認める（57条の4第1項但し書）。

しかし、【表3】には、「電磁的記録」の表記はない。適格請求書（インボイス）に「電磁的記録」が追加されたためである（新消費税法

**【表3】新消費税法施行令で、特例として「適格請求書等の交付が困難とされる取引例」（令70条の9第2項各号）。**

- \* 3万円未満の交通機関運送費
- \* 3万円未満の自動販売機により提供されるもの。
- \* 郵便切手を対価とする郵便サービス
- \* 出荷者が卸売市場にて行う生鮮食品の譲渡
- \* 生産者が協同組合に委託して行う農林水産物の譲渡

30条9項)。

新たな適格請求書発行事業者登録制度のもとでは、仕入税額控除を受けるには、発行側も受領側も、基準期間中、電子インボイスを電子帳簿保存法の規定に基づいて保存する義務が生じる（新消費税法57条の5第6項）。このため、電子インボイス制度を採用する事業者と取引をする事業者は、仕入税額控除を受けるためには、基本的に、税務会計業務をデジタル化し、電子帳簿を導入せざるを得なくなる。

消費税の電子インボイスの場合、「第7項に規定する請求書等とは、次に掲げる書類及び電磁的記録をいう。」（改正消費税法30条9項）としており、電子インボイスの保存が仕入税額控除の要件とされている。ちなみに、同法30条7項は仕入税額控除否認規定である。

なお、電子インボイスについては、「当該電磁的記録を出力することにより作成した書面（整然とした形式及び明瞭な状態で出力したものに限り）を保存する方法によることができる」（改正消費税法施行規則15条の5）としている。

つまり一応、消費税施行規則で、電子インボイスは「書面」で保存してもOKとはいっている。しかし、電子インボイス制度を導入している企業／事業者と取引する事業者は、遅かれ早かれ電子インボイス制度を導入せざるを得ないであろう。

このように、消費税上の仕入税額控除を受ける要件となる適格請求書（インボイス）に「電磁的記録」を追加することは、中小零細事業者の仕事とくらしの継続を著しく難しくする。零細中小事業者は、膨大なデジタル化投資に加え、過酷な税務コンプライアンスを押し付けられ、生業を圧迫される。起業家育成の面でも大きな障害になるはずだ。事業者、とりわけ個人事業者の氏名や登録番号等の情報をインターネットで公開するのも、人格権の侵害につながる怖れがある。あまりに野蛮な税務行政実務ではない

か。いずれにしろ、前段階控除型の付加価値税である消費税における仕入税額控除は、事業納税者の権利（the right to deduct input tax）である。この権利がデジタル化でむしばまれることがあってはならない。

電子インボイスに対応でき電子保存できない事業者は、電子インボイス関連取引について仕入税額控除が難しくなることは、中小零細事業者の「営業の自由」に大きなインパクトを与える。納税者・国民の「人権が護られてはじめてデジタル化はゆるされる」の理念にも反する。

◆なぜ、新たな「個人事業主番号」導入なのか？

市民への①個人番号（マイナンバー／国民番号／12桁）、②法人番号（13桁）に加え、あらたに③個人事業主を対象とした番号（個人事業主番号）の創設に動いているようである（記事「個人事業主に識別番号～補助金や税務、効率化」日本経済新聞2021年4月6日朝刊報道）。

現在、個人事業者は、従業者の支払調書など法定資料に自分の個人番号（マイナンバー）を記載している。しかし、こうした番号実務は、個人事業者のプライバシー保護の面からは、野蛮である、先進諸国では異例である。

例えば、アメリカは、個人番号（SNS）とは別途の雇用主番号制度を導入して、使っている。オーストラリアは、インボイス方式の消費税（GST）には、法人・個人共通の事業者番号を使っている。現時点で、想定されている新たな番号制度案の具体的な利用目的などは不透明である。消費税の事業者登録番号とのリンケージなども不明である。1つだけ確かなことは、非公開が原則のマイナンバー（12桁の個人番号）は消費税の事業者登録番号としては使えないことだ。だが、現在増えているフリーランサー／ギグワーカーへの課税強化、給付金の不正受給などの監視もターゲットのようである。

「ギグワーカー（gig worker）」とは、フリーランスで働く人たち（和製英語では「フリーター」）を指す。語源は、音楽分野にある。ライブハウスやクラブなどで短い演奏や一度限りの演奏を意味する俗語「ギグ（gig）」にある。ギグワーカーは、コロナ禍を契機に一層注目される存在になった。しかし、ギグワーカーは、「アルバイト」、「パート」などの名称で久しく存在

## 図説記事 個人事業主に識別番号、補助金や税務、効率化

〔2021/04/06 日本経済新聞 朝刊〕

政府は個人事業主を登録・識別する番号制度をつくる。補助金の支給や社会保険、税務などの手続きを一元管理できる仕組みを検討する。日本は新型コロナウイルス禍で家計への給付金支給が混乱するなどアナログな行政の限界に直面した。公的支援から漏れがちなフリーランスのような多様な働き方にも対応した新たな番号制度で行政のデジタル化や効率化を急ぐ。〔中略〕

日本はマイナンバーカードを健康保険証代わりに使うなど個人番号を行政サービスに活用する取り組みがようやく進み始めた。企業には国税庁の法人番号があるが、個人事業主を網羅できる仕組みはなかった。

個人や家族など少数でビジネスを営む個人事業主は現在約198万人いる。近年増えているフリーランスからも支援の網から漏れないようにすることが課題だ。事業や収入の規模、雇用状況などに応じて支援が必要な対象者に限定して給付金を配ったり、不正な受給を防いだりする必要がある。

新制度は、2023年10月から消費税の税額票（インボイス）を導入するのに合わせ、課税事

業者に13桁の登録番号を割り振る。法人は既存の法人番号を引き続き使い、個人事業主には新しい番号を付与する。〔下線筆者〕

個人一人ひとりが持つマイナンバーは他人への提供や公開が法的に規制されている。プライバシー保護の観点から、事業主間でやりとりするインボイスに記載できない制約があった。

個人事業主に付す登録番号は、名前や住所に加え厚生年金や雇用保険、補助金申請などの手続きに使う「GビズID」とひも付ける。事業内容や社会保険、補助金の受給歴といった情報を一括して把握できるような仕組みを検討する。

今の法人番号は公開のデータベースで企業名や本社所在地、事業内容、補助金の受給歴などが検索できる。行政や民間ビジネスに使えるデータの基盤になっており、将来は不動産の登記情報などと結びつけるべきだとの意見もある。

新制度も課題は残る。一つは23年の導入まで時間がかかることだ。副業の増加など多様化する働き方にすべて対応できるわけでもない。〔略〕

してきた。加えて、近年の「シェアリングエコノミー (sharing economy)」、「プラットフォームエコノミー (platform economy)」の拡大が、ギグワーカーという英語名称の普及を後押ししたようにもみえる。

わが国政府や産業界は、ギグワーカーの増加は、「働きたい時に好きなだけ自由に働ける」、「新たな経営者・起業家の誕生につながる」などの面を強調し、働き方改革に資する、とプラス面を大きくPRする。だが、大多数のギグワーカーの労働・生活実態は、こうしたPRとは程遠い。まさに「フェイク」である。正規労働者が享受できる雇用主からの福利厚生や職場保護はほとんどない。劣悪な環境で隷従を強いられる労働者に等しい状態にある。名ばかり経営者、名ばかり事業主、の量産につながり、人権問題化している。

コロナ禍を契機に急増しているのは、ウーバーイーツ (Uber Eats)、出前館のような、就労仲介型デジタルプラットフォーム IT 企業のスマホアプリ (App) を使ってオンデマンド (単発) で雇用類似の働き方をする人たち (食事宅配者) である。コロナ禍による失業の増加や雇用不安の高まりを受けて、食事宅配者を含むギグワ

ーカーは、前年比6割近くも増え、1,670万人にも達しているとのデータもある。

以前から、就労仲介型デジタルプラットフォーム IT 企業のスマホアプリ (App) を使って雇用類似の働き方をするギグワーカーは、その IT 企業の「従業者」であるのか、「個人事業者」であるのか、世界的に重大な社会問題、人権問題になっている。

税金面でも、重い問題を抱えている (石村・菊池「対論:アメリカのシェアリングエコノミー課税論議:問われる『オンデマンド労働プラットフォーム』の所在」国民税制研究5号 (05f524d65a1b3e36f7f2bc8e170ed401.pdf (jti-web.net)) 本村大輔「シェアリングエコノミーの課税問題:ギグワーカーの課税取扱いを中心に」国民税制研究 (5fd9cdb566d3b9babfa04e00a7575630.pdf (jti-web.net))。

ギグワーカーの課税取扱いについて、手短かにいえば、① IT 企業との雇用契約に基づく従業者となれば、所得課税上は給与所得者となる。一方、② IT 企業との請負契約に基づく個人事業主となれば、所得課税上は事業所得者・雑所得者となるとともに、消費課税上の納税義務も問われてくる。新たな③個人事業主番号の創設に



については深読みが要る。悪巧み大好きな国の役人や政府御用達の有識者などのお任せコースに乗るのは危ない。就労仲介型デジタルプラットフォーム IT 企業などの言い分が大手を振って闊歩し出だすはずだ。劣悪な労働環境で雇用類似の働き方をする人たちを「名ばかり事業主」の入れ墨し、固定化することにつながりかねない。従業者に、請負の立場に転換を求めることを狙いに個人事業主番号の取得を陰ひなたに強要する不当労働行為の多発につながる怖れも強い。個人事業主番号は、弱い立場の就労者を痛めつけ、格差社会、差別的取扱いにお墨付けを与えるツールとして一人歩きし出すのではないか？

個人事業主番号は、正規労働者が通常享受できる雇用主からの福利厚生や職場保護がほとん

どない「働いても貧しい人たち (the working poor)」を量産するツールにつながりかねない。加えて、こうした人たちに、過大な納税事務を負わせ、税務調査の目印をつけるツールにもなりかねない。

マスコミは、食事宅配者の交通マナーの悪さに度々苦言を呈している。「交通マナーの悪い食事宅配者を監視・通報する仕組みが必要だ。プライバシー（人格権）は二の次だ」という空気がはびこるかもしれない。そのうち、行政は、食事宅配者は、背負うバッグに自分の個人事業主番号を大きく書いて走れ、と言いつくすのではないか。「個人」をターゲットに監視するツールとしてやたらと番号をつくるにはにわかには賛成できない。人権がからんでくるからである。

コラム

イギリスの最高裁、「ギグワーカーは従業者」の判決

イギリスでは、アメリカ系ライドシェア大手のウーバーテクノロジーズのスマホアプリ (App) を使って自家用車の相乗り (ライドシェアリング) サービスで働く運転手は、同社の「従業者 (workers)」か、個人事業主 (the self-employed/ third party contractors) かで、久しく争われてきた。2021 年 2 月 19 日、最高裁判所 (U.K. Supreme Court) は、「従業者」とする判断を示した【Uber BV and others (Appellants) v Aslam and others (Respondents) 9 Feb.2021 [2021] UKSC 5 UKSC 2019/0029】。

この裁判で、運転手側は、従業者 (workers) であり、ウーバーは、1996 年労働者雇用権法 (Employment Rights Act of 1996)、1998 年全国最低賃金法 (National Minimum Wage Act 1998) および 1998 年労働時間規則 (Working Time Regulations 1998) に違反している、と訴えた。

一方、ウーバー側は同社のアプリを使って働く運転手は「個人事業主 (third party contractors)」であると主張していたが、退けられた。イギリス最高裁では、7人の判事が全

会一致で運転手側の主張を認めた。

最高裁は「運転手は専門的なスキルで経済的地位を向上させることが難しく、ウーバーに従属し、依存している」と指摘した。

ウーバーはロンドンで 4 万 5,000 人、イギリス全土では 6 万人の運転手を抱えている。ウーバーは、この最高裁判決を受けて、3 月 17 日に、同社のアプリを使って働く運転手を従業者／被用者として取り扱い、労働法上の権利を保障する旨を明らかにした。税務上も被用者／従業者として取り扱われる。

ちなみに、わが国では、政府規制により、自家用車の相乗り (ライドシェアリング) サービスを法認していない。

【参照】

Mary-Ann Russon, "Uber drivers are workers not self-employed, Supreme Court rules," BBC News (19 Feb.2021); News, "Uber grants UK drivers pay and other benefits after 5-year court battle," CBS / AP (March 17, 2021).

(2021年3月1日現在)

# 2021 [令和3] 年度 税制改正のあらまし

阿部徳幸（日本大学教授）

このあらましは、主に「2021（令和3）年度税制改正の大綱」および「所得税法等の一部を改正する法律案要綱」「所得税法等の一部を改正する法律案」をもとに作成しています。

## 基本的な考え方

ポストコロナに向けた経済構造の転換・好循環の実現を図るため、企業のデジタルトランスフォーメーション及びカーボンニュートラルに向けた投資を促進する措置を創設するとともに、こうした投資等を行う企業に対する繰越欠損金の控除上限の特例を設ける。また、中小企業の経営資源の集約化による事業再構築等を促す措置を創設する。加えて、家計の暮らしと民需を下支えするため、固定資産税の評価替えへの対応、住宅ローン控除の特例の延長等を行う。具体的には、次のとおり税制改正を行うものとする、としています。

## 令和3年度税制改正の具体的内容

### 1 個人所得課税

#### (1) 住宅ローン控除の延長等

消費税率10%が適用される住宅取得等について、住宅ローン控除の控除期間を13年間とする特例が延長されます。この特例を受けるためには、居住用家屋を新築する場合は2020年（令和2年）10月1日から2021年（令和3年）9月30日、分譲住宅（居住用家屋で建築後使用されたことのないもの）若しくは既存住宅を取得する場合又は増改築等をする場合は2020年（令和2年）12月1日から2021年（令和3年）11月30日の間に契約が締結されており、かつ、2022年（令和4年）末までに入居することが要件とされています。

なお、この要件に該当する場合には、床面積が40㎡以上50㎡未満の住宅についても対象となることとされます（適用対象者の適用を受ける年分の合計所得金額が1,000万円以下で

ある場合に限る）。この措置による個人住民税の減収額は、全額国費で補填されます。

#### (2) セルフメディケーション税制の見直し

特定一般用医薬品等購入費を支払った場合の医療費控除の特例（セルフメディケーション税制）について、この特例の対象となる医薬品の範囲等について見直しを行った上で、その適用期間が5年延長されます。

#### (3) 国や地方自治体の実施する子育てに係る助成等の非課税措置

国や自治体が行う子育てに対する助成（ベビーシッター・認可外保育施設の利用料等）については、子育て支援の観点から、非課税とされます。

#### (4) 退職所得課税の適正化

勤続年数5年以下であり、法人役員等以外の者の退職金についても、雇用の流動化等に配慮し、その収入金額から退職所得控除額を控除した残額のうち、300万円を超える部分については、2分の1課税が廃止されることとなります。これは、令和4年分の所得税より適用されます。

#### (5) 子どもの貧困に対応するための個人住民税の非課税措置

子どもの貧困に対応するため、事実婚状態でないことを確認したうえで支給される児童扶養手当の支給を受けており、前年の合計所得金額が135万円以下であるひとり親に対し、住民税を非課税とする措置が、2021（令和3）年分より講じられます（平成31年度税制改正）。

## 2 資産課税

#### (1) 国際金融都市に向けた税制上の措置

国内に短期的に居住する在留資格を有する者、

国外に居住する外国人等が、相続開始の時又は贈与の時において国内に居住する在留資格を有する者から、相続若しくは遺贈又は贈与により取得する国外財産については、相続税又は贈与税を課さないこととされます。

**(2) 住宅取得等資金に係る贈与税の非課税措置の拡充**

直系尊属から住宅取得等資金の贈与を受けた場合の贈与税の非課税措置について、その非課税限度額が、現行の限度額と同額（1,500万円）に据え置かれます（改正前：2021年（令和3年）4月より縮減）。また、受贈者が、贈与を受けた年分の所得税の合計所得金額が1,000万円以下である場合に限り、床面積要件の下限が40㎡以上に引き下げられます。なおこの改正は、「特定の贈与者から住宅取得等資金の贈与を受けた場合の相続時精算課税制度の特例」についても同様とされます。これは、令和3年1月1日以後の贈与税より適用されます。

**(3) 教育育資金、結婚・子育て資金の一括贈与に係る贈与税の非課税措置の見直し**

節税的な利用を防止する観点から、受贈者が贈与者の孫等である場合の贈与者死亡時の残高に係る相続税額への2割加算の適用等といった、下記の改正等を加えた上で適用期限が2年延長されます。

**【改正の概略】**

- ①贈与者死亡時における相続税の課税対象拡大措置として、贈与者の死亡時において、贈与資金のうち教育資金として費消していない管理残額がある場合には、その死亡の日までの年数にかかわらず、その日における管理残額を、受贈者がその贈与者から相続等により取得したものとみなす。
- ②上記①により相続等により取得したものとみなされる管理残額について、贈与者の子以外の直系卑属（例えば孫、ひ孫）に相続税が課される場合、その管理残額に対応する相続税額を、相続税額の2割加算の対象とする。これは、令和3年4月1日以後に贈与等により取得する金銭等について適用されます。

**(4) 土地に係る固定資産税等の負担調整措置**

宅地等及び農地の負担調整措置について、2021（令和3）年度から2023（令和5）年

度までの間、現行の負担調整措置の仕組みが継続されます。その上で、令和3年度に限り、負担調整措置等により税額が増加する土地については、前年度の税額に据え置く特別な措置が講じられることになります。

**3 法人課税**

**(1) 産業競争力強化に係る措置**

**① デジタルトランスフォーメーション（DX）投資促進税制の創設**

クラウド化等、デジタル技術の活用による事業変革を行うために導入するソフトウェア等の投資について、特別償却又は税額控除の選択適用ができる措置が創設されます（所得税についても同様）。

|                 |                                                                                                                                                                                                                    |
|-----------------|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| 適用対象者及び要件       | <ul style="list-style-type: none"> <li>①青色申告書を提出する法人</li> <li>②産業競争力強化法の改正法の「事業適応計画（仮称）」について認定を受けること</li> <li>③同法改正法の施行の日から2023（令和5）年3月31日までの間</li> <li>④事業適応（仮称）の用に供するために必要な事業適応設備の取得等をし、国内にある事業に供すること</li> </ul> |
| 対象資産            | 事業適応設備となる下記に掲げる資産<br>ソフトウェア、繰延資産、機械装置、器具備品                                                                                                                                                                         |
| 特別償却・税額控除（選択適用） | 特別償却<br>取得価額×30%                                                                                                                                                                                                   |
|                 | 税額控除<br>取得価額×3%*<br>*グループ外の事業者とデータ連携をする場合は、5%<br>(注)カーボンニュートラルに向けた投資促進税制による税額控除との合計で当期の法人税額の20%が上限                                                                                                                 |
| 取得価額            | 対象資産の取得価額及び対象繰延資産の額の合計額のうち、300億円を限度                                                                                                                                                                                |

**②カーボンニュートラルに向けた投資促進税制の創設**

カーボンニュートラルに向け、脱炭素化効果の高い先進的な投資（化合物パワー半導体等の

生産設備への投資、生産プロセスの脱炭素化を進める投資) について、税額控除又は特別償却の選択適用ができる措置が創設されます。

|                 |                                                                                                                                                                                             |
|-----------------|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| 適用対象者及び要件       | ①青色申告書を提出する法人<br>②産業競争力強化法の改正法の「中長期環境適応計画(仮称)」について認定を受けること<br>③同法改正法の施行の日から2024(令和6)年3月31日までの間<br>④「中長期環境適応計画(仮称)」に記載された「中長期環境適応生産性向上設備(仮称)」又は「中長期環境適応需要開拓製品生産設備(仮称)」の取得等をし、国内にある事業の用に供すること |
| 取得価額            | 対象資産の取得価額の合計額のうち、500億円を限度                                                                                                                                                                   |
| 対象資産            | ①中長期環境適応生産性向上設備<br>生産工程の効率化による温室効果ガスの削減その他の中長期環境適応(仮称)に用いられるもの<br>②中長期環境適応需要開拓製品生産設備<br>温室効果ガスの削減に資する事業活動に寄与することが見込まれる製品等主務大臣が定める製品の生産に専ら使用される設備                                            |
| 特別償却・税額控除(選択適用) | 特別償却<br>取得価額×50%                                                                                                                                                                            |
|                 | 税額控除<br>取得価額×5%*<br>*温室効果ガス削減に著しく資するもの場合は、10%<br>(注) デジタルトランスフォーメーション投資促進税制の控除税額との合計で当期の法人税額の20%を上限                                                                                         |

③活発な研究開発を維持するための研究開発税制の見直し

厳しい経営環境にあっても研究開発投資を増加させる企業の税額控除の上限が引き上げられるとともに、インセンティブを高めるための控除率カーブの見直し及び控除率の下限の引下げがなされます。また、クラウド環境で提供するソフトウェアなど、自社利用ソフトウェアの制作に要した試験研究費が追加されます。

|              |                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                  |
|--------------|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| 総額型          | ●税額控除率の見直し<br>控除率の下限を2%に引き下げ、上限を14%とする特例の適用期限を2年延長する。<br>(イ) 増減試験研究費割合>9.4%の場合<br>$10.145\% + (\text{増減試験研究費割合} - 9.4\%) \times 0.35$<br>(ロ) 増減試験研究費割合 $\leq$ 9.4%の場合<br>$10.145\% - (9.4\% - \text{増減試験研究費割合}) \times 0.175$<br>(ハ) 試験研究費割合>10%の場合<br>上記控除率 $\times$ (試験研究費割合-10%) $\times$ 0.5(上限10%)<br>を上乗せ(中小企業技術基盤強化税制も同じ) |
| 中小企業技術基盤強化税制 | ●税額控除率の見直し<br>(イ) 増減試験研究費割合>9.4%の場合<br>$12\% + (\text{増減試験研究費割合} - 9.4\%) \times 0.35$<br>(ロ) 増減試験研究費割合 $\leq$ 9.4%の場合12%<br>(ハ) 上乗せ措置は総額型と同じ                                                                                                                                                                                    |
| 特別試験研究費      | ●対象要件の追加<br>●共同研究・委託研究の相手方に国立研究開発法人・国公立大学等の外部化法人が追加<br>●特定中小企業者等への委託研究は、①委託業務が委託先で試験研究に該当する、②委託に係る委託契約等において、委託試験研究の成果を委託法人が取得することを定める等の要件を満たすものに限定                                                                                                                                                                               |

④コロナ禍を踏まえた賃上げ及び投資の促進に係る税制の見直し

青色申告書を提出する法人(設立年度を除く。)が、2021(令和3)年4月1日から2023(令和5)年3月31日までの間に開始する各事業年度において、国内の新規雇用者に対する給与等の増加割合が2%以上であるときは、新規雇用者給与等支給額(雇用者への給与等の支給増加額を上限)の15%(最大20%)を税額控除できるようになります(所得税についても同様)。

⑤繰越欠損金の控除上限の特例

青色申告書を提出する法人が、一定の期間内に産業競争力強化法の改正法の「事業適応計画」

|      |                                                                                         |
|------|-----------------------------------------------------------------------------------------|
| 適用要件 | ①適用年度の雇用者給与等支給額>前期の雇用者給与等支給額<br>②摘要年度の新規雇用者給与等支給額≥前期の新規雇用者給与等支給額×102%                   |
| 税額控除 | ●控除対象新規雇用者給与等支給額×15%*<br>*摘要年度の教育訓練費の額≥前期の教育訓練費の額×120%の場合…20%<br>●控除税額は適用年度の法人税額の20%を上限 |

(仮称) の認定を受けた等の場合には、この特例対象となる欠損金額を、翌期以後5年間、欠損金の繰越控除前の所得の金額の範囲内で損金算入することができる特例制度が創設されます。

⑥株式対価M&Aを促進するための措置の創設  
自社株式を対価として行われるM&Aにおいて、法人が、会社法の株式交付により、その有する株式を譲渡し、株式交付親会社の株式等の交付を受けた場合には、その譲渡した株式の譲渡損益の計上が繰り延べられることとなります(所得税についても同様)。

⑦国際金融都市に向けた税制上の措置  
金融商品取引法の改正を前提に、青色申告書を提出する法人で特定投資運用業者に該当するものが2021(令和3)年4月1日から2026(令和8)年3月31日までの間に開始する各事業年度においてその業務執行役員に対して業績連動給与を支給する場合において、投資家の事前承認要件を満たすなど一定の要件に該当する場合に、その業績連動給与は損金算入が認められることとなります。

⑧中小企業の支援

A. 中小企業向け投資促進税制等の延長

中小企業者等の法人税の軽減税率の特例及び中小企業投資促進税制等が延長されるとともに、商業・サービス業・農林水産業活性化税制の対象業種が中小企業投資促進税制に統合されます。

○ 法人税の軽減税率の特例

中小企業者等の法人税の軽減税率の特例の適用期限が2年延長されます。

○ 中小企業投資促進税制

下記の見直しを行った上、その適用期限を2年延長されます(所得税についても同様)。

(1) 対象となる指定事業に次の事業を加える。

- ① 不動産業
- ② 物品賃貸業
- ③ 料亭、バー、キャバレー、ナイトクラブ  
その他これらに類する事業(生活衛生同業組合の組合員が行うものに限る。)

(2) 対象となる法人に商店街振興組合を加える。

(3) 対象資産から匿名組合契約等の目的である事業の用に供するものを除外する。

○ 経営改善設備を取得した場合の特別償却又は税額控除制度

特定中小企業者等が経営改善設備を取得した場合の特別償却又は税額控除制度は、適用期限の到来をもって廃止されず(所得税についても同様)。

○ 中小企業経営強化税制

中小企業者等が特定経営力向上設備等を取得した場合の特別償却又は税額控除制度について、関係法令の改正を前提に特定経営力向上設備等の対象に、経営資源集約化措置(仮称)が記載された経営力向上計画を実施するために必要不可欠な設備を加えた上、その適用期限が2年延長されます(所得税についても同様)。

B. 所得拡大促進税制の見直し

中小企業における所得拡大促進税制について、次の適用要件のもと、その適用期限を2年延長されます(所得税についても同様)。

|       |                                                                                                                                                                                                                                                                  |
|-------|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| 適用要件  | 適用年度の雇用者給与等支給額≥前期の雇用者給与等支給額×101.5%                                                                                                                                                                                                                               |
| 税額控除額 | ●(雇用者給与等支給額-前期の雇用者給与等支給額)×15%(注1)(注1)<br>下記の①及び②の要件を満たす場合には25%<br>①適用年度の雇用者給与等支給額≥前期の雇用者給与等支給額×102.5%<br>②下記のいずれかを満たす場合<br>イ:適用年度の教育訓練費の額≥前期の教育訓練費の額×110%<br>ロ:適用年度終了の日までに、中小企業等経営強化法の経営力向上計画の認定を受け、その計画に基づき経営力向上が確実に行われたものとして証明がされたこと<br>●控除税額は適用年度の法人税額の20%を上限 |

## C. 中小企業の経営資源の集約化に資する税制の創設

- 中小企業事業再編投資損失準備金の損金算入  
経営力向上計画の認定を受けた中小企業者（青色申告法人）が、他の法人の株式等の取得をし、かつ、これをその取得の日を含む事業年度終了の日まで引き続き有している場合において、株式価値低落による損失に備えるため、株式等の取得価額の70%以下の金額を中小企業事業再編投資損失準備金として積み立てたときは、その金額を損金算入できるとなります。なお、この積み立てた準備金の金額は、その株式の全部又は一部を有しなくなった場合やその株式等の帳簿価額を減額した場合等に取り崩すほか、5年間の据置期間を経過した日を含む事業年度より、原則として5年間で均等額を取り崩して益金算入することになります。

## 4 消費課税

### (1) 車体課税

- ①自動車重量税のエコカー減税及び自動車税・軽自動車税の環境性能割について、新たな2030（令和12）年度燃費基準の下での区分の見直し等、所要の措置が講じられます。
- ②環境性能割の臨時的軽減について、適用期限を9か月延長し、2021（令和3）年末までの取得が対象となります。そしてこの措置による減収については、全額国費で補填されます。
- ③グリーン化特例（軽課）は、重点化等を行った上で2年間延長されます。

### (2) 金密輸に対応するための消費税の仕入税額控除制度の見直し

金又は白金の地金の課税仕入れに係る仕入税額控除の要件として保存することとされている本人確認書類のうち、在留カード等一定の書類がその対象から除外されます。

## 5 国際課税

### (1) 国際金融都市に向けた税制上の措置

リミテッド・パートナーシップの投資家である外国組員に対する課税の特例について、持分割合要件等の見直しが行われます。

## 6 東日本大震災からの復興支援のための税制

### (1) 復興支援のための税制上の措置

福島国際研究産業都市区域の15市町村を対象とした福島イノベーション・コースト構想の推進に係る特例及び特定風評被害による経営への影響に対処するための特定事業活動に係る特例の創設等が行われます。

## 7 納税環境整備

### (1) 税務関係書類における押印義務の見直し

税務署長等に提出する国税関係書類において、実印・印鑑証明書を求めている手続等を除き、押印義務が廃止されます。

※地方公共団体の長に提出する地方税関係書類についても同様とする。

### (2) 電子帳簿等保存制度の見直し等

経理の電子化による生産性の向上、テレワークの推進、クラウド会計ソフト等の活用による記帳水準の向上に資するため、帳簿書類を電子的に保存する際の手続が、その承認制度を廃止するなど抜本的に見直されます。また、スキャナ保存制度については、ペーパーレス化を一層促進する観点から、手続き・要件が大幅に緩和されるとともに、電子データの改ざん抑止のための措置が講じられます。

### (3) 地方税共通納税システムの対象税目の拡大

地方税共通納税システムの対象税目について、固定資産税、都市計画税、自動車税種別割及び軽自動車税種別割を追加し、eLTAX（地方税のオンライン手続のためのシステム）を通じた電子納付が可能となります。

### (4) 個人住民税の特別徴収税額通知の電子化

給与所得における特別徴収税額通知（納税義務者用）について、特別徴収義務者の求めがある場合に、市町村は、eLTAX及び特別徴収義務者を經由して、それを電子的に送付することとされます。

### (5) 国際的徴収回避行為への対応

徴収共助の要請が可能な国に財産を所有する滞納者が行う徴収回避行為に適切に対応するため、滞納処分免脱罪及び第二次納税義務の適用対象が見直されます。

## 編集後記

『国民税制研究』第7号を無事発刊できた。執筆者各位に対し、心から謝意を表す。今号では、石村耕治 *JTI* 代表に多くの執筆をいただいた。どの論説も、オリジナリティのある力作である。

「問われるタンポン課税と納税者の権利」は時機を得た論考ではないか。わが国でも、女性権利擁護組織の「#みんなの生理」が8%の軽減税率適用を求めて孤立奮闘している。ジェンダーイクオリティ、性差別課税撤廃の視点からの早急な対応が要る。

税務のデジタル化／オンライン化／スマート化はとまらない。だが、納税者や税務専門職などの意見を聴こうとしない。国税当局が一方的に進めるのは「ちょっと待った」だ。「銀行照会のオンライン化と納税者の権利～反面調査のデジタル化で問われる納税者の権利」は、徴税の便宜だけを先行させたオンライン化を問う論考だ。「納税者の権利が護られてはじめてデジタル化はゆるされる」の精神とぶつかる。アメリカの反面調査に先立ち納税者への事前通知制度には学ぶところが大きい。リアル・デジタル双方の反面調査に通じる手続面での法的保護を急ぐべきだ。

税理士資格のマイナンバー紐づけ計画。国税当局からの税理士法改正案等々。納税者を支援する税務専門職にとっても難題続きである。だが、納税者の権利利益に資するには「どんとこいデジタル化／オンライン化／スマート化」の精神で、果敢なチャレンジが要る。

(*JTI* 編集局長 中村克己)

## 【入会のご案内】

*JTI* のHP <http://jti-web.net/>

郵便振込口座番号：00280-7-135937

国民税制研究所（コクミンゼイセイケンキュウシヨ）

《他行からの振込の場合：(店番) 0 2 9 当座、口座番号0135937》

## 国民税制研究所®

(*JTI* =Japan Tax Institute)

〒220-0004 横浜市西区北幸2-9-10 横浜HSビル4F (税)シンワ総合税務 横浜事務所内

【Tel 045-311-5162】【Eメール info ■jti-web.net】※メール送信時には「■」を「@」に変えて送信ください

代表：石村耕治

事務局長：辻村祥造

発行日：2021年11月

編集／発行人：中村克己

Contact: *JTI*=Japan Tax Institute

C/o Shinwa Tax Accounting Firm., 4F Yokohama HS Bldg. 2-9-10

Kita-saiwai, Nishi-ku, Yokohama-city, Kanagawa, 220-0004 JAPAN

【Tel 045-311-5162】【Mail add : info■jti-web.net】※When mailing, please change 「■」to 「@」.

© 国民税制研究 第7号 < ISSN 2188-6970 >

® JAPAN TAX JOURNAL No.7  
(Kokumin zeisei kenkyu)

November 2021

《ISSN 2188-6970》

《 Contents 》

【Preface】 How to protect taxpayers' rights when digitalizing tax procedures

*Shozo Tsujimura*

【Article】 Tampon taxes, and gender equality: an analysis of worldwide legislation and litigation seeking to enforce constitutional restrictions

*Koji Ishimura*

【Article】 The implications of the APA, the presumption of correctness and burden of proof in civil tax litigation in the U.S.

*Koji Ishimura*

【Article】 Digitalizing third party contacts and taxpayers' procedural rights

*Koji Ishimura*

【Note】 Does the digital consumption tax invoicing scheme impose an undue compliance burden on small business?

*Koji Ishimura*

【Digest】 Tax Reform in 2021

*Noriyuki Abe*

【Editor' s Note】

*Katsumi Nakamura*

JAPAN TAX INSTITUTE , *JTI*  
(Komumin-zeisei-kenkyuusho)

Yokohama, Japan  
<http://jti-web.net>