

国民税制研究 **【電子版】**

《ISSN 2188-6970》

第1号 (2014年)

Japan Tax Journal No. 1 (2014)

《掲載内容》

《国民税制研究発刊にあたって》

【論説】 **アメリカの登録納税申告書作成士 (RTRP) 制度**

～TTP交渉時代にアメリカで新たに誕生した税務専門職

石村耕治

【対論】 **アメリカの登録納税申告書作成士 (RTRP) 制度**

我妻利憲/石村耕治

【論説】 **余剰食料寄附促進法制と税制の日米比較**

～食品関連企業の社会貢献と余剰食料寄附の促進

石村耕治

【対論】 **余剰食料寄附促進法制と税制の日米比較**

辻村祥造/石村耕治

【論説】 **法人留保金課税制度の日米比較**

～留保金課税制度のあり方

石村耕治

【対論】 **法人留保金課税制度の日米比較**

平野信吾/石村耕治

【論説】 **調査行為と非調査行為の峻別と租税手続の日米比較**

～計算違い等を理由とする更正処分の適用除外と租税手続のあり方

石村 耕治

【事例研究】国内にある不動産の賃貸人が非居住者になった場合の賃借料の支払に係る源泉税不納付につき、「正当な理由」があるとして加算税の賦課決定処分が取り消された裁決事例の検討

寺澤典洋

【資料】 **滞納処分取消等請求事件【鳥取地裁平成25年3月29日】判決の紹介**

～差押禁止財産（債権）が振り込まれた預金口座への違法な差押/配当処分

石村耕治

《編集後記》

発行 国民税制研究所 (JTI=Japan Tax Institute)

「国民税制研究」の発刊にあたって

税については、行政府や利益団体に左右されることなく独創性や新規性のある研究論文や見解などを公表する場が狭まってきています。この背景には、研究者の自律的な研究意欲の弱まりに加え、紙ベースの商業的な税務雑誌の採算性の悪化、ハウツー物に劣化した掲載方針などさまざまな原因があるものと思われます。

税のあり方については、国民サイドに立った議論ができるフォーラムが必要です。こうした要請に応えるために、国民税制研究所（JTI=Japan Tax Institute）は、機関紙「国民税制研究」（Japan Tax Journal）を発刊し、独創性や新規性のある研究論文や見解を、電子ベースで公表できるフォーラムを設けました。「国民税制研究」は、紙から電子への転換期にあることも織り込んで、当分の間、紙ベースでも発行します。

この度、「国民税制研究」創刊号の発刊にこぎつけることができました。各界から寄せられた厚い支援と協力に心から感謝申し上げます。

創刊号の発刊を機に、研究者はもちろんのこと、税の実務家や大学院生など幅広い分野の方々に参加いただき、新たな「税研究の道」を拓いていきたいと思えます。

2014年1月吉日

国民税制研究所（JTI）代表
国際税法学者
石村 耕治

内容目次

巻頭言

【論説】

アメリカの登録納税申告書作成士（RTRP）制度・・・・・・・・石村耕治（3）
～TPP参加交渉時代にアメリカで新たに誕生した税務専門職

【対論】

TPP交渉時代にアメリカで新たに誕生した税務専門職・・・・我妻利憲/石村耕治（22）
～登録納税申告書作成士（RTRP）の所在

【論説】

余剰食料寄附促進法制と税制の日米比較・・・・・・・・石村耕治（29）
～食品関連企業の社会貢献と余剰食料寄附の促進

【対論】

対論 余剰食料寄附促進法制と税制の日米比較・・・・・・・・辻村祥造/石村耕治（60）

【論説】

法人留保金課税制度の日米比較・・・・・・・・石村耕治（70）
～留保金課税制度のあり方

【対論】

法人留保金課税制度の日米比較・・・・・・・・平野信吾/石村耕治（87）

【論説】

調査行為と非調査行為の峻別と租税手続の日米比較・・・・・・・・石村耕治（92）
～計算違い等を理由とする更正処分の適用除外と租税手続のあり方

【事例研究】

国内にある不動産の賃貸人が非居住者になった場合の賃借料の支払に係る源泉税不納付につき、「正当な理由」があるとして加算税の賦課決定処分が取り消された裁決事例の検討
・・・・・・・・寺澤典洋（106）

～国税不服審判所平成25年5月21日裁決

《資料》 国税不服審判所平成25年5月21日裁決（情報公開法請求）

【資料】

滞納処分取消等請求事件【鳥取地裁平成25年3月29日】判決の紹介・・・・石村耕治（124）
～差押禁止財産（債権）が振り込まれた預金口座への違法な差押/配当処分

【編集後記】

国民税制研究 創刊号

アメリカの登録納税申告書作成士（RTRP）制度

～TPP交渉時代にアメリカで新たに誕生した税務専門職

白鷗大学教授 石村 耕治

《目次》

◎ はじめに

I アメリカの税務専門職制度の変容

- 1 民間納税申告書作成業者への規制強化を求める動き
- 2 新たな「士業」創設による税務専門職への政府規制強化の実施
- 3 現業者の登録納税申告書作成士（RTRP）への移行手続
- 4 問われる行政立法による「士業」創設
 - (1) 連邦議会の動き
 - (2) 納税申告書作成者による訴訟

II 登録納税申告書作成士（RTRP）指定制度の概要

- 1 RTRPの業務独占の範囲
- 2 RTRP資格試験の免除対象税務専門職
- 3 RTRP資格試験等の免除対象となる税務支援ボランティア
 - (1) 市民ボランティアによる税務支援プログラム
 - (2) アメリカの各種税務支援プログラムの検証
- 4 納税者本人および非専門職によるIRSのもとでの業務
- 5 有償の納税申告書作成業務に必須の納税申告書作成者ID番号（PTIN）
 - (1) 既存の税務専門職
 - (2) 指定登録納税申告書作成士
 - (3) 税務専門職事務所の補助者「監督された申告書作成者」

III 登録納税申告書作成士（RTRP）資格試験等の概要

- 1 RTRP資格試験の概要
 - (1) RTRP資格試験センターでの受験
 - (2) RTRP資格試験の内容と出題形式
 - (3) RTRP資格試験結果の通知
- 2 適格審査の概要
 - (1) 申請人の納税義務遵守状況
 - (2) 申請人の不法かつ不名誉な行為その他の違反の有無
 - (3) その他の違反の有無
- 3 継続研修プログラム

4 専門職規準/専門職倫理と登録納税申告書作成士（RTRP）

◎ むすびにかえて～民間税務サービスのグローバル化か、ガラパゴス化か

◎ はじめに

3億1千万人の人口を擁する（2011年統計）アメリカ合衆国（以下「アメリカ」という。）では、連邦個人所得税（Federal Individual Income Tax）については全員確定申告をするのが原則となっている。毎年、1億人を超える大量の納税者が連邦個人所得税の確定申告（還付申告を含む。以下同じ。）を行う。このことから、官民で幅広く提供される税務サービス、とりわけ確定申告・還付申告のための税務書類の作成およびそれにかかわる税務相談サービス（以下「納税申告書作成業務」、「納税申告書作成サービス」または「納税申告支援」ともいう。）が重要な役割を演じてきている。

連邦個人所得税（以下「所得税」ともいう。）の納税申告書作成サービスは、無償のものから有償のものまで多岐にわたる。とりわけ、大量の納税者が期限内に（通例、12月末で年度を終了させ、それに続く翌年4月15日までに）確定申告・還付申告を終えるのには、民間の納税申告書作成サービスはなくてはならない存在である。アメリカでは、こうした業務は久しく、公認の税務専門職（tax practitioners）ではない納税申告書作成業者（TRP=tax return preparers）によっても、有償で幅広く提供されてきた。

【図1】アメリカの民間税務サービス提供事業者の種類（2012年前まで）

◎税務専門職	人数
・弁護士（Attorneys）	約120万人
・公認会計士（CPA=Certified Public Accountant）	約65万人
・登録年金数理士（Enrolled Actuary）	
・登録税務士（EA=Enrolled Agent）	約4万7千人
・登録退職計画士（ERPA=Enrolled Retirement Plan Agent）	
◎非税務専門職	
・納税申告書作成業者（TRP=tax return preparers）	約120万人

アメリカでは、従来から納税者は一般に、他人に有償で自分の納税申告書の作成を依頼する場合、料金や契約手続きの手軽さなどから、非専門職である納税申告書作成業者（TRP）を選択してきた。TRPへの依頼は全納税者の半数以上に

及ぶという。

これら有償で所得税申告書の作成を行う民間の非専門職の納税申告書作成業者（TRP）は、2009年統計で、全米に最大で120万人程いるといわれる。また、これらTRPにより、有償で8,660万件程度（全個人所得税申告書の80%超）の納税申告書や還付申告書を含む各種税務書類の作成および当該作成書類にかかる税務相談サービスが提供されてきた¹。

しかし、こうした民間の納税申告書作成業者（TRP）が作成した申告書の過誤や虚偽還付申告が以前から問題になっていた。税界には、何らかの資質（QC）向上のための政府規制が必要との声があがっていた。

連邦財務省は、2011年6月3日に、政府規制により、「登録納税申告書作成士（RTRP=Registered Tax Return Preparer）」という新たな「士業」の創設に踏み切った。この制度改正は、納税申告書作成業者の業務に大きな影響を及ぼす。資格試験や適格審査（以下「資格試験等」という。）に合格しない業者は、場合によっては廃業を余儀なくされるからである。

アメリカでは、民間の税務サービスについて、税務専門職による「税務書類の作成」および「税務相談」業務については久しく、いわゆる「名称独占」の政策を維持してきた。すなわち、「税務書類の作成」および「税務相談」業務については、無償か有償かを問わず、専門職の名称を用いなければ、誰でも行えることとされてきた。しかし、民間の有償の納税申告書作成サービスにかかる質の向上をねらいとした今回の制度改正、すなわち連邦個人所得税申告書作成業務への政府規制強化による登録納税申告書作成士（RTRP）制度の創設に伴い、いわゆる「有償独占」の方向へ大きく舵を切ることになった。

本稿は、新たに誕生した登録納税申告書作成士（RTRP）制度創設の経緯、その概要などを中心に、アメリカの税務専門職制度の現状について分析してみる。

¹ See, IRS Publication 4832, Return Preparer Review (December 2009), at 9. Available at: <http://www.irs.gov/pub/irs-pdf/p4832.pdf>

I アメリカの税務専門職制度の変容

民間の税務専門職が提供する税務サービス業務は、大きく次の3つに分けられる。すなわち、①「税務書類の作成」【納税申告書、申請書、請求書等の作成】、②「税務相談」【租税の計算、納税申告や主張、陳述等にかかる相談】および③「税務代理」【納税申告、申請、請求、不服申立て、税務調査や処分に対する主張、納税者の代理行為等】である²。

また、これら民間の税務サービスを提供する税務専門職の業務独占のかたちは、大きく、次の3つに分けて把握できる。すなわち、①「無償独占」【一定の税務専門職以外（以下「非税務専門職」ともいう。）は、ただ（無償、無料）でも、他人の依頼を受けて、規制された税務サービスを繰り返し行ってはならない】、②「有償独占」

【非税務専門職は、ただ（無償、無料）であれば、他人の依頼を受けて、規制された税務サービスを繰り返し行ってもよい】および③「名称独占」【税務専門職は専門職の名称（ブランド）を使って、報酬を得て（有償、有料）で規制された税務サービスを提供できる一方で、非税務専門職も、専門職のブランドを使わなければ報酬を得て（有償、有料）で規制された税務サービスを提供できる】である³。

アメリカにおいては、従来は、税務専門職による「税務書類の作成」および「税務相談」業務については久しく、いわゆる「名称独占」の政策を維持してきた。すなわち、「税務書類の作成」および「税務相談」業務については、無償か有償かを問わず、専門職のブランドを使わなければ誰でも行えることとされてきた。しかし、近年、民間の税務サービスにかかる質の管理向上をねらいとした政府規制の強化により、いわゆる「有償独占」の政策を採用することになった。言い換えると、この政策転換にもかかわらず、税務専門職（tax practitioners）以外（以下「非税務専門職」ともいう。）の者も無償であれば、依頼を受けて

第三者に対してこれら税務書類の作成および税務相談サービスを提供できる。

【図2】 税務専門職の業務独占の形態（わが税理士法を参考とした場合）

① 「無償独占」	税理士登録したもの以外の者（日税理士）は、ただ（無償・無料）であっても、他人の依頼を受けて、規制された税理士業務（税務代理、税務書類の作成、税務相談）を繰り返し行ってはならないということ（税理士法基本通達2-1）。
② 「有償独占」	非税理士であっても、ただ（無償・無料）であれば、他人の依頼を受けて、規制された税理士業務（訴訟の補佐・陳述）を繰り返し行っていいということ。
③ 「名称独占」	税理士は、税理士という名称（ブランド）を使って、報酬をもらって（有償・有料）でその業務（例えば配帳代行）ができるが、非税理士も、税理士のブランドを使わなければ、有料でその業務を行っていいということ。

【図3】 民間の税務専門職サービスの類型（わが税理士法を参考とした場合）

① 税務代理（税理士法2条1項1号）	【無償独占】
税務申告、申請、請求または異議や国税不服審判所などへの不服の申立て、税務調査や処分に対する主張、陳述、代理または代行行為	
② 税務書類の作成（法2条1項2号）	【無償独占】
税務申告書、申請書、請求書、不服申立書などの作成	
③ 税務相談（法2条1項3号）	【無償独占】
税務申告や主張、陳述について、租税の計算に関する事項の相談	
④ 付随業務（法2条2項）	【名称独占】
財務書類の作成、会計帳簿の記帳代行その他財務に関する事務	
⑤ 訴訟の補佐・陳述（法2条の2第1項）	【名称独占】
弁護士（訴訟代理人）といっしょに裁判所に、許可を要することなく出廷し、補佐人として租税に関する事項についての陳述（ただし尋問は不可）。具体的には、申告・調査・処分に関する事項や国税債権不存在訴訟など“官対民”訴訟に加え、相続税争い関連訴訟や税理士損害賠償請求訴訟など“民対民”訴訟にも及ぶ（ただし刑事関連訴訟は対象外（刑事訴訟法42条1項））。	

これら無償の税務サービス、とりわけ納税申告書作成サービスの存在意義は重い。なぜならば、連邦個人所得税については全員確定申告をするのが原則となっているからである⁴。毎年1億人を超える確定申告や還付申告が連邦の課税庁である内国歳入庁（IRS=Internal Revenue Service）に押し寄せる。納税申告書作成サービス、納税申告支援に対する納税者からのニーズは旺盛である。IRSは、行政サービスの一環として税務申告支援プログラムを実施している。加えて、IRSは、市民ボランティアなどの手を借りて、申告期のみならず、申告前や申告後の支援を含む大掛かりな無償の税務支援プログラム（VITA、TCEなど）を実施している。さらに、企業もサービス・商品の販売

² わが国の税理士法2条1項1～3号参照。

³ 石村耕治編『現代税法入門塾〔第6版〕』（清文社、2012年）145頁以下参照。

*ほかに、地方公共団体の外部監査（地方自治法252条の28）や株式会社の会計参与（会社法326条、333条1項、374条1項など）がある。

⁴ ただし、非居住者（non-resident）である学生（student）、交換教授（teacher/researcher）および訓練生（trainee）に該当する者（F, J, M, Qビザ所持者）で、アメリカ国内源泉の所得がない場合は、個人所得税の申告書（様式1040-NRなど）の提出義務が免除される。ただし、免除対象者であることを申請するための書類（様式8843）を期日（暦年の場合は4月15日）までに提出する義務がある。

の際に、顧客に対して税務申告支援を含む各種無償の税務サービスを提供している。

このように、所得税の納税申告書作成サービスは、無償のものから有償のものまで多岐にわたる。とりわけ、大量の納税者が期限内に（通例、12月末で年度を終了させ、それに続く翌年4月15日までに）確定申告・還付申告を終えるのには、IRSの監理のもと市民ボランティアなどを動員して申告期に実施される無償の納税申告支援プログラムが大きく貢献している。

一方、有償の税務サービス、とりわけ納税申告書作成業務は、税務専門職 (tax practitioners)

【公認会計士 (CPA=Certified Public Accountant)、登録税務士 (EA=Enrolled Agent)⁵、弁護士 (Attorney)⁶、登録退職計画士 (ERPA=Enrolled Retirement Plan Agent)、登録年金数理士 (Enrolled Ac-

tuary)⁷】に加え、非専門職/IRSへの登録を要しない (unenrolled) の納税申告書作成業者 (TRP) が行うものがある。

現在、CPAと弁護士は州の資格であるが、有資格者数はCPAが約65万人、弁護士が約120万人である。また、連邦 (IRS登録) の資格であるEAは約4万7千人である。これら税務専門職のうち、アメリカ公認会計士協会 (AICPA=American Institute of Certified Public Accountants) は「会計士行動規程 (Code of Professional Conduct)」⁸その他会員が税務専門職として業務をする場合の協会独自の規準/倫理 (例えば、税務サービス基準書/SS TS=Statements on Standards for Tax Services No.1~7/November 2009)などを定めている。また、アメリカ法曹協会 (ABA=American Bar Association)

⁵ これらの税務専門職のうち、わが国の税理士に相当する専門職は、登録税務士 (EA=Enrolled Agent) である。EAの資格を取得するには、原則として「登録税務士特別登録試験 (SEE=Enrolled Agent Special Enrollment Examination)」(以下「EA資格試験 (SEE)」ともいう。) および適格審査に合格する必要がある。ただし、前IRS職員には、EA資格試験 (SEE) が免除され、職歴に基づきEA登録が認められる。EA資格試験 (SEE) は、IRSが所管し、認定事業者であるプロメトリック社 (Prometric Inc./デリラウエア州法人) に委託して実施している。EA資格試験 (SEE) は、連邦税に関する次の3科目 (3 Part) からなる。①SEE1: Part 1~個人 (Individuals/個人所得税全般)、②SEE2: Part 2~企業 (Businesses/法人企業および個人企業の所得課税。パートナーシップや資産移転 (遺産/贈与) 税を含む。) ならびに③SEE3: Part 3~ (Representation //, Practice and Procedures/税務代理、実務および手続。専門職倫理等を含む。) 。1科目ずつの受験できる。受験申込はオンラインで行われる。各科目とも、3時間半、100問の択一試験である。全米の主要都市に設置されているプロメトリック社の試験センターで、コンピューター設備を使って電子媒体で実施される。(日本でも4カ所で受験可能。) EA資格試験 (SEE) の合否は、試験終了後に直ちに知ることができる。科目受験合格の2年まで繰り越しできる。詳しくは、See, IRS/Prometric, SEE Candidate Information Bulletin (For examination period May 1, 2013 to February 28, 2014) Available at: <https://www.prometric.com/en-us/clients/SEE/Pages/landing.aspx>; <http://www.irs.gov/Tax-Professionals/Enrolled-Agents/Special-Enrollment-Examination-Questions-and-Official-Answers>

⁶ アメリカにおける訴訟代理は、原則として弁護士の無償独占業務である。しかし、CPAなど他の税務専門職も、資格試験合格を前提に、司法裁判所である租税裁判所 (Federal Tax Court) において税務代理ができる。詳しくは、拙論「アメリカにおける非弁護士の税務訴訟代理資格制度--わが国における税理士の出廷陳述権等の課題」税務弘報49巻6号6頁以下参照。

⁷ 登録年金数理士は、1974年従業者退職所得保障法 (ERISA=Employee Retirement Income Security Act of 1974) に基づいて、被用者の退職年金数理計算、退職年金税務にかかる税務代理などを行う資格を有する者である (IRC 7701条a項35号)。登録年金数理士にかかる資格試験や懲戒権は、連邦の独立委員会である「年金数理士登録合同委員会 (Joint Board=Joint Board for the Enrollment of Actuaries) が有している。【合同委員会は、財務長官が任命した2人、労働長官が任命した2人および破綻した年金計画への保証業務を担当するERISAに基づいて設けられた連邦の独立行政機関である年金給付保証会社 (PBGC=Pension Benefit Guaranty Corporation) の代表1人の計5人の委員で構成される。登録年金数理士の受験資格や試験内容【実務経験、基本知識や年金数理知識を問う試験】等は、合同委員会規則 (Joint Board Regulations) に規定されている。ただし、資格試験はすべて、年金数理士協会 (SOA=Society of Actuaries) が代行して実施している。また、合同委員会規則には、年金数理士の行動基準、継続研修、資格更新、資格停止処分やそれに対する不服申立手続、登録手数料などについても規定している。Available at: <http://www.irs.gov/Tax-Professionals/Enrolled-Actuaries/Enrolled-Actuary-Information>

⁸ 邦訳としては、飯塚毅監訳『アメリカ公認会計士協会 会計士行動規程 (1998年版)』(TKC出版、1995年) 参照。

n) は「模範法律家職務規則 (Model Rules of Professional Conduct)」⁹その他会員が税務専門職として業務をする場合の協会独自の規準/倫理などを定めている。このことから、公認会計士 (CPA) や弁護士が一番高い専門職規準/倫理が求められていると見てよい。ただ、有償の納税申告書作成業務全体に占める割合は、CPA (30%程度)、弁護士 (2%程度) である。

その次に高い専門職規準/倫理を求められるのは、登録税務士 (EA) である。実働のEAは4万人程度とみられる。前IRS職員が特例試験でEAになっている場合が多く、公職を通じて培われた経験で、税務調査立会い、滞納処分手続や不服申立手続などでの税務代理の面で独自の存在感を発揮している。

しかし、従来から個人納税者が有償で納税申告書の作成を依頼する場合、その半数以上は、料金や契約手続の手軽さなどから、非専門職である納税申告書作成業者 (TRP) を選択してきた。とりわけ、料金の透明さやサービスの均等化がすすんでいる H&R Block や Jackson Hewitt のような大規模な納税申告書作成サービス全国チェーン (Large National Chains) が大きな役割を演じている。

1 民間納税申告書作成業者への規制強化を求める動き

民間の非専門職の納税申告書作成業者 (TRP) については、カリフォルニア州やオレゴン州、ニューヨーク州、メリーランド州など一部の州を除き、州および連邦による政府規制は久しく行われていなかった。しかし、こうした民間の納税申告書作成業者 (TRP) が支援・作成した申告書内容の過誤や虚偽還付申告が以前から問題になっていた。この背景には、連邦個人所得税制に勤労所得

税額控除 (EITC=Earned income tax credit) や子ども税額控除 (Child tax credit) のような複雑な給付 (還付) 型税額控除 (refundable tax credit) の仕組みなどが導入されたこともある¹⁰。いずれにしろ、税界には、資格試験制度導入を含むTRPに対する何らかの政府規制が必要であるとの声が次第に大きくなっていった。

全米登録税務士協会 (NAEA=National Association of Enrolled Agents) は、職域の保全と税務サービスの質的向上をねらいに、連邦議会に対し久しく民間の個人納税申告書作成業者 (TRP) を規制するための試験制度の導入するための議員立法を求めて政治的な働きかけ (ロビイング) を行っていた¹¹。

また、連邦財務省の租税行政監察官室 (TIGTA=Treasury Inspector General for Tax Administration) や政府検査院 (GAO=Government Accounting Office) などの政府機関も、民間の個人納税申告書作成業者 (TRP) が作成した申告書の過誤や虚偽還付の法的統制の必要性を勧告する報告書を作成・公表していた¹²。

2 新たな「士業」創設による税務専門職への政府規制強化の実施

2010年1月4日に、内国歳入庁 (IRS=Internal Revenue Service) シュルマン (Douglas Shulman) 長官は、消費者保護団体、他の行政機関および税務専門職との公開討論を含む6ヵ月にわたる検討結果を、「申告書作成者調査最終報告書 (Return Preparer Review Final Report)」と題する報告書 (以下「IRS最終報告書」という。) にまとめ公表した。このIRS最終報告書では、納税申告書作成者に対する資格制度を新設するように求めている¹³。

⁹ 邦訳としては、日弁連訳『完全対訳 ABA法律家職務模範規則』(第一法規、2006年) 参照。

¹⁰ 詳しくは、拙論「給付 (還付) つき税額控除をめぐる税財政法上の課題」白鷗法学15巻1号1頁以下参照。

NAEAは、IRSが実施する税務専門職であることを認定する資格試験に合格した登録税務士 (EA) の任意加入の全国組織である。NAEAの働きかけでつくられた議員立法としては、例えば、上院法案832号・2005年納税者保護・支援法 (S.832, The Taxpayer Protection and Assistance Act of 2005)。詳しくは、拙著『透明な租税立法のあり方』(東京税理士政治連盟、2007年) 94頁以下参照。

¹¹ See, TIGTA, Most Tax Returns Prepared by a Limited Sample of Unenrolled Preparers Containing Significant Errors (Reference No. 2008-40-171, 2008). Available at :<http://www.treasury.gov/tigta/auditreports/2008reports/200840171fr.pdf>; GAO, Testimony Before the Committee on Finance, U.S. Senate, Paid Tax Return Preparers: In a Limited Study, Chain Preparers Made Serious Errors (Statement on Michael Brostek) (GAO-06-563T, 2006). Available at: <http://www.gao.gov/new.items/d06563t.pdf>

¹² See, 前掲注1、Return Preparer Review (December 2009), at 1 et. seq.

納税申告書作成者に対する新たな資格審査制度の骨子は、次のとおりである。手続は、①納税申告書作成者ID番号 (PTIN=Preparer Tax Identification Number) の取得、②生涯有効資格試験および適格審査への合格、③合格者のIRSでの登録納税申告書作成士の指定、④年次の継続研修の受講、ならびに⑤年次の適格審査および更新手数料の支払などである。

IRS最終報告書をもとに、連邦財務省は、2011年6月3日に、改定したサーキュラー230規則 (Circular No.230 Regulations/Rev.8-2011) (以下「サーキュラー230規則」または「改正C230規則」ともいう。) を公表した¹⁴。このサーキュラー230規則は、その表題も「IRSのもとでの業務に関する規則 (Regulations Governing Practice before the Internal Revenue Service) に改められ¹⁵、この改正C230規則のなかに、登録納税申告書作成士 (RTRP=Registered Tax Return Preparer) の指定制度の細目を定めた。

この指定制度創設については立法根拠の不透明さを指摘する向きもあった。しかし財務省/IRSは、そうした疑念を払拭することなく、それまであった財務省規則 (サーキュラー230規則) の改正 (行政立法) で新制度創設をはかった¹⁶。新たに出来あがった「士業」制度の骨子は、次のとおりである。

【図4】登録納税申告書作成士 (RTRP) 制度の骨子

- ①サーキュラー230規則【IRSのもとで業務に関する規則】を、既存の税務専門職 (弁護士、CPA、EA など) に加え、連邦個人所得税申告書作成業務への政府規制強化に伴い新設される「登録納税申告書作成士 (RTRP)」にも適用する。
- ②RTRP になるためには、生涯有効資格試験【試験時間 2 時間半/120 問、受験料 116 ドル、受験資格 18 歳以上、回数制限なし】に合格することを要する。
- ③加えて、適格審査【納税義務遵守状況や制裁の対象となる不法かつ不名誉な行為等の有無のチェック】に合格することを要する。
- ④合格者は IRS での登録納税申告書作成士の指定 (designation) を受ける

ことを要する。

⑤RTRP は、手数料を支払ったうえで納税申告書作成者 ID 番号 (PTIN=Preparer Tax Identification Number) の取得および年次の (適格審査を含む。) 更新【取得時の手数料現在 65.25 ドル/更新時の手数料現在 63 ドル】を要する。

⑥IRS 認定の継続研修機関 (民間業者や大学など) において毎年、15 時間の継続研修【2 時間の専門職倫理、3 時間の連邦税の改正点の研修、10 時間の連邦税上の課題についての研修】を受けることを要する。

3 現業者の登録納税申告書作成士 (RTRP) への移行手続

連邦個人所得税申告書作成業務に特化した「士業」である登録納税申告書作成士 (RTRP) 制度発足に伴い、現業者に対する暫定措置と新たにRTRPを目指す者への手続が整備された。現業者、すなわち従来から有償で他人の連邦個人所得税申告書作成業を営んできた者は、申請により、IRSから「暫定的な納税申告書作成者ID番号 (provisional PTIN)」が付与される。暫定的なPTINを取得した者は、2013年12月31日までに、登録納税申告書作成士 (RTRP) の資格を取得するなどして必要な移行手続を完了する必要がある。すなわち、2012年4月19日までに暫定PTINを取得すると、適格審査を受けPTIN更新手数料を支払うことを条件に、2013年12月31日まで、有償での連邦個人所得税申告書作成業務を継続できる。2013年12月31日後は、IRS監理のもとで認定民間事業者が実施する筆記の①納税申告書作成士 (RTRP) 資格試験やIRSが実施する②適格審査に合格し、納税申告書作成者ID番号 (PTIN) を取得している必要がある。ただし、弁護士、公認会計士 (CPA)、登録税務士 (EA) など既存の税務専門職としての資格を有し有償で連邦個人所得税申告書作成業務 (以下たんに「納税申告書作成業務」ともいう。) を行っている者は、①登録納税申告書作成士 (RTRP) の資格試験を免除される。

ちなみに、今回の制度改正では、登録納税申告

¹³ これまでの規則 (Rev.4-2008) の表題は、「IRSのもとでの弁護士、公認会計士、登録税務士、登録年金会計士、登録退職年金計画士および不動産鑑定士の業務に関する規則 (Regulations Governing the Practice of Attorneys, Certified Public Accountants, Enrolled Agents, Enrolled Actuaries, Enrolled Retirement Plan Agents, and Appraisers before the Internal Revenue Service) であった。

¹⁴ サーキュラー230規則は、連邦規則集 (CFR=Code of Federal Regulations) のタイトル31、サブタイトルA、パート10 (2011年6月3日) に編入されている。このことから、サーキュラー230規則は、「CFRパート10」とも称されている。

¹⁵ これまでの規則 (Rev.4-2008) の表題は、「IRSのもとでの弁護士、公認会計士、登録税務士、登録年金会計士、登録退職年金計画士および不動産鑑定士の業務に関する規則 (Regulations Governing the Practice of Attorneys, Certified Public Accountants, Enrolled Agents, Enrolled Actuaries, Enrolled Retirement Plan Agents, and Appraisers before the Internal Revenue Service) であった。

¹⁶ See, Sagit Leviner, “The Role Tax Preparers Play in Taxpayer Compliance: An Empirical Investigation with Policy Implication,” 60 Buffalo L. Rev. 1079 (2012).

書作成士 (RTRP) のみならず、CPA、税務弁護士、EAなどを含む税務専門職 (tax practitioners) 界全体を規制する担当部署として、IRSに、内国歳入庁官の指揮監督に服する「専門職責任室 (OPR=Office of Professional Responsibility)」が設置された (サーキュラー230規則§10.1)。

この専門職責任室 (OPR) が、IRSのもとで業務を行う各種税務専門職の資格にかかわる業務 (RTRP資格試験、適格審査、登録、指定、PTINの発行・更新、継続研修などを含む。)、専門職規準/倫理の適用や懲戒手続などを統一的に担当することとされた。

IRSのOPRは、2013年5月1日に、納税申告書作成者ID番号 (PTIN) 取得者に関する統計を公表した。その内訳は、次のとおりである¹⁷。

【図5】 PTIN 取得者の数 (2013年5月1日現在、IRSのOPR公表)

2013年の納税申告書作成者 ID 番号 (PTIN) 取得者総数*	676,757
専門職別の取得者数**	
・ 弁護士 (Attorneys)	31,008
・ 公認会計士 (CPA)	211,607
・ 登録年金数理士 (Enrolled Actuary)	465
・ 登録税務士 (EA)	46,287
・ 登録退職計画士 (ERPA)	624
その他の分類	
・ 監督された申告書作成者***	57,321
・ 非 RTRP (非登録納税申告士) 業者****	47,010

【注記】

- * 2010年9月28日以降、2013年5月前までの PTIN 取得者数は 94,308人
- ** PTIN 取得者によっては、重複する専門職に就いている場合もある。
- *** この数字は、弁護士、CPA、EAの数を含まない。また、申告書作成者は監督された申告書作成者と非 RTRA
- **** 連邦個人所得税申告書 (F1040 シリーズ) の作成をしない申告書作成業者

4 問われる行政立法による「士業」創設

新たな登録納税申告書作成士 (RTRP) 制度は、行政立法 (サーキュラー230規則の改正) によって創設された。連邦議会には、法的根拠があいまいなままでの新制度創設に批判的な意見がある。連邦議会上下両院には、法的根拠を与えるための立法案も提出されている。また、規制を受ける納税申告書作成業者から、この新制度創設は法的根拠を欠き違法であるとして訴訟が提起されている。下級連邦裁判所は違法と判断したため、控訴裁判所で係争中である。このため、現在RTRP制度は停止中である。

(1) 連邦議会の動き

各種税務専門職がIRSのもとで業務を行うことについて、連邦財務省/IRSは、1884年7月1日に施行された合衆国法典31巻330条 (31 USC 330) [財務省のもとでの業務 (Practice before the Department)] を典拠に財務省規則などを制定して規制を実施している。ただ、330条は、「財務長官は、財務省のもとでの代理人の業務 (the practice of representatives of persons) を規制することができる。」と規定している (同条a項1号)。しかし、納税申告書作成者は、他人の納税申告書などを作成するのが主たる業務で、課税庁 (IRS) との折衝 (税務代理) を主たる業務としていない。このことから、現行の330条a項1号の規定を厳格に解釈すると、この規定を根拠に納税申告書作成者に対する政府規制を加えることは難しい。ところが、財務省/IRSは、この疑問点には特段の配慮をせずに、財務省規則 (サーキュラー230規則の改正) などの行政立法により納税申告書作成業務に対する新たな政府規制を実施した。

このことに対しては連邦議会から反発が出ている。2012年6月28日には、連邦議会上院および下院にはそれぞれ、上院法案3355号 (S.3355)¹⁸ および下院法案6050号 (H.R. 6050)¹⁹ のかたちで、2012年納税者権利章典法 (Taxpayer Bill of Rights Act of 2012) 案が提出された。これらの法案のなかには、連邦所得税申告書作成者の法規制をねらいとした202条 [連邦所得税申告書作成者の規制 (Regulation of Federal Income Tax Return Preparers)] が盛り込まれている。具体的には、合衆国法典31巻330条a項1号に必要な文言 (イタリック体部分) を挿入し、「財務長官は、財務省のもとでの代理人 (連邦納税申告書、資料その他の提出物の作成にあたる納税申告書作成者を含む。) の業務を規制することができる。」との改正を加えるものである。この改正条項を成立させることにより、制定法 (合衆国法典) に根拠を置いたうえで、財務省規則などで連邦所得税申告書作成業者 (TRP) に対する規制を実施する途を模索している。

¹⁷ Available at: <http://www.irs.gov/Tax-Professionals/Return-Preparer-Office-Federal-Tax-Return-Preparer-Statistics>

¹⁸ Available at : <http://www.govtrack.us/congress/bills/112/s3355>

¹⁹ Available at : <http://www.govtrack.us/congress/bills/112/hr6050>

(2) 納税申告書作成者による訴訟

財務省/IRSが既存のサーキュラー230規則を改正し、新たな登録納税申告書作成士 (RTRP) 制度を創設したことについては賛否が分かれる²⁰。2012年3月に、この新制度に反対する3人の納税申告作成業者が、連邦コロンビア特別区 (ワシントンD.C.) 地方裁判所に対し、この規制実施の差止めを求める訴訟を提起した。訴えの理由は、財務省/IRSが実施した規制は、財務省規則 (サーキュラー230規則) で行われているが、連邦法の根拠を欠いており、違法とのことである²¹。

すでにふれたように、現行の合衆国法典31巻330条 (31 USC 330) [財務省のもとでの業務 (Practice before the Department)] は、「財務長官は、財務省のもとでの代理人の業務を規制することができる。」と規定している (同条a項1号)。しかし、納税申告書作成者は、他人の納税申告書などを作成すること (税務書類の作成) が主たる業務である。課税庁との折衝など税務代理を主たる業務としていない。したがって、この330条a項1号を根拠にして、申告書作成業務に規制を加えることは違法の可能性が濃い。原告は、この点を問うたものである。

2013年1月18日、連邦コロンビア特別区地方裁判所は、原告の訴えを認め、「財務省/IRSは、申告作成業者を規制する権限を有しない」との理由で、財務省/IRSにこの規制実施を停止する決定を下した (Sabina Loving, et. al. v. IRS)²²。

その後、裁判所と財務省/IRS/連邦司法省との間で幾度か折衝が行われた。その結果、裁判所は、最終の司法判断が確定するまでの期間は、既存の申告書作成業者や新たに登録納税申告書作成士 (RTRP) を目指す者は、あくまでも“任意で (on

a voluntary basis)” 資格試験等や継続研修などを受けられることとされた。

財務省/IRSは、2013年3月に、本件決定を不服として、連邦控訴裁判所へ控訴した²³。このため、最終判断が確定するまで、11月現在この資格制度の実施は法的には停止されている。

II 登録納税申告書作成士 (RTRP) 指定制度の概要

納税申告書作成者 (TRP=Tax Return Preparer) とは、自身または1人以上の者を雇用し、他人の依頼を受けて有償で納税申告書の作成または還付請求 (還付申告書の作成) を行う者を指す (IRC 7701条a項36号A)。したがって、打込み、写しの作成その他計算の補助を行う者、企業内において従業者として雇用主や他の従業者の納税申告書の作成ないし還付請求 (還付申告書の作成) を行う者などは、納税申告書作成者にはあたらない (IRC 7701条a項36号B)。

2010年12月31日後、納税申告書作成者 (TRP) もしくはその従業者または双方は、他人の依頼を受けて作成した納税申告書または還付申告書に財務長官が発行した納税申告書作成者ID番号 (PTIN=Preparer Tax Identification Number) を記載するように求められることになった (IRC 6109条c項、財務省規則§1.6109-2)。

ちなみに、財務長官は、必要に応じて、納税者や納税申告書作成者などに対して本人確認番号を付与する権限を有している (IRC 6109条a条4号)。2010年12月31日後、納税申告書作成者 (TRP) は、他人の依頼を受けて有償で作成した納税申告書または還付申告書に対し、財務長官が

²⁰ See, Allen Buckley, “Is Treasury’s New Reg Scheme for Return Preparers Lawful?,” Tax Notes (October 15, 2012) at 285 et seq.

²¹ ちなみに、この訴訟は、政府規制で新たな職業を創設することなどに反対し、政府規制撤廃を掲げるバージニア州アーリントンにある弁護士事務所「正義研究所 (Institute for Justice)」の弁護士が訴訟代理を担当している。ちなみに、学界では、租税行政庁が政府規制であらたな専門職を創設するのは、権力分立 (separation of powers) の原則に抵触する。したがって、この種の専門職が必要というのであれば、連邦議会が直ちに立法作業をすすめるべきであるとする意見が強い。See, Donald T. Williamson & James S. Gale, “RTRPs and Their ‘Practice’ Before the IRS,” Tax Notes (April 8, 2013) at 179 et seq.

²² Available at: http://www.naea.org/sites/default/files/pdf/loving_decision.pdf

²³ なお、控訴審は、2013年9月24日に始まった。訴訟の動きについては、任意団体である全国登録納税申告書作成者連盟 (NARTRP=National Association of Registered Tax Return Preparers) や税務専門職全国会 (NSTP=National Society of Tax Professionals)、全国会計士会 (NSA=National Society of Accountants) などのホームページ (HP) で参照できる。Available at: <https://www.nartrp.com/>、<http://www.nstp.org/>、<http://www.nsacct.org/home>

²⁴ ちなみに、年々悪化する成りすまし犯罪対策から、財務省/IRSは、税務に対し個人の共通番号である社会保障番

発行した納税申告書作成者ID番号 (PTIN) を記載するように義務づけられた²⁴。PTINの不記載は処罰の対象となる (IRC 6695条c項)。言い換えると、納税申告書作成者 (TRP) はもちろんのこと、公認会計士 (CPA) や弁護士、登録税務士 (EA) などを含め、PTINを申請し登録納税申告書作成士 (RTRP) の指定を受け有効なPTINを取得しない限り、他人の依頼を受けて有償で納税申告書または還付申告書を作成できなくなった。

1 RTRPの業務独占の範囲

登録納税申告書作成士 (RTRP) は、税務調査について、納税者の納税申告書ないし還付申告書に署名している場合、関与した課税年または期間について、当該申告書に限りIRSの職員、納税者権利擁護官サービス (Taxpayer Advocate Service) その他のIRS職員等との折衝において依頼人である納税者を代理することができる。

この点は、100年以上にわたり、民間の納税申告書作成業者に付与されてきた従来の実務を確認するに過ぎないことといえる。一方、今回の行政規制では、登録納税申告書作成士 (RTRP) には、IRSないし財務省の争訟手続においては、依頼人である納税者を代理するいかなる権限も認めない旨を明確にした (サーキュラー230規則§10.3(f)(3))。

以上の点について、サーキュラー230規則§10.3(f)(2)および(3)では、次のように規定する。

【図6】RTRPの業務独占の範囲

<p>・サーキュラー230 規則 § 10.3(f)(2) 登録納税申告書作成士 (RTRP) としての業務は、作成しかつ署名をした納税申告書および還付申告書その他の書類で IRS に提出されるものに限定される。RTRP は、納税申告書もしくは還付申告書の全部または実質的に全部を作成できるものとする。IRS は、様式、指示その他適切な手引きのかたちで、RTRP が作成しかつ署名する申告書もしくは還付申告書を指定するものとする。</p>
<p>・サーキュラー230 規則 § 10.3(f)(3) 登録納税申告書作成士 (RTRP) は、自らがその納税者の納税申告書ないし還付申告書に署名している場合、税務調査については、関与した課税年または期間について、IRS (納税者権利擁護官サービス (TAS) を含む。) の職員、顧客サービスまたはその他の職員もしくは従業者との折衝において納税者を代理することができる。規則や告示に別段の定めがある場合を除き、この調査立会い権限は、IRS または財務省の不服申立担当官、職員、弁護士その他相当の職員もしくは従業者との折衝において代理を立てることを求められる状況にあるかどうかにかかわらず、納税者を代理することができる個人である資格を認めるものではない。</p>

また、CFR パート 10 に基づく RTRP の権限は、IRS に提出するための納税申告書および還付申告書その他の書類の作成に必要な範囲に限られ、依頼人や第三者に対する税務相談ができる権限を与えるものではない。

登録納税申告書作成士 (RTRP) 資格試験等に合格し、IRSの指定 (designation) を受けた者は、「IRSにより登録納税申告書作成士として指定された (designated as a Registered Tax Return Preparer by the Internal Revenue Service)」表記ができる。しかし、「認定 (certified)」ないしIRSの職員との関係があるようないかなる表記も使用することはできない。

2 RTRP資格試験の免除対象となる税務専門職

弁護士、公認会計士 (CPA)、登録税務士 (EA) など、既存の税務専門職としての資格を有している者は、登録納税申告書作成士 (RTRP) 資格試験を免除される。

なお、現時点では、今回の政府規制は、個人納税申告書【様式1040：連邦個人所得税申告書 (Form 1040: U.S. Individual Income Tax Returns) シリーズ (ただし、Form 1040-PRおよびForm 1040-SSを除く。)】作成業者に限定される。つまり、有償であっても個人所得税以外の納税申告書 (以下「様式1040シリーズ以外の申告書作成者」ともいう。) を作成する業者は、RTRP資格試験等を免除される。

したがって、様式1040シリーズ以外の申告書作成者は、登録納税申告書作成士 (RTRP) の指定を受けることなしに、様式1040シリーズ以外の納税申告書について、次のことがゆるされる (IRS Notice 2011-6)。

【図7】非 RTRP 業者の有償業務の範囲

<p>① 作成あるいは作成を支援した納税申告書に署名すること、 ② 納税者の納税申告書ないし還付申告書に署名している場合、関与した課税年あるいは調査期間について、IRS の職員、納税者権利擁護官サービス (TAS) その他の IRS の従業者との折衝において関与納税者を代理すること</p>

3 RTRP資格試験等の免除対象となる税務支援ボランティア

全員確定申告をする仕組みのもと、アメリカで

号 (SSN=Social Security Number) の利用を段階的に止めてきている。こうした現状を踏まえ、今回、納税申告書作成者ID番号には税務分野に固有の識別子 (番号/PTIN) を導入・採用することになった。したがって、2011年1月1日以降は、登録納税申告書作成者 (RTRP) は、共通番号/SSNの利用はできず、個別番号であるPTINの使用を義務付けられる。ちなみに、税務専門職に対し一定の手数料を負担させ財務長官が発行した納税申告書作成者ID番号 (PTIN) の取得、更新を義務づける制度については反発がないわけでもない。1 公認会計士 (CPA) が、財務長官にはこうした受忍義務を課す権限はなく違法であるとして訴訟を提起した。裁判所は、法令 (内国歳入法典/IRC 6109条a項4号等) は、財務長官に対し手数料を課す一般的な権限を認めているという理由で、この訴えを棄却し、確定した (Brannen v. the United States, 682 F.3d 1316 (11th Cir. 2012))。

は、毎年、1億人を超える大量の納税者が、期限内に連邦個人所得税確定申告ないし還付申告をするように求められる。こうした仕組みのもとでは、とりわけ零細事業者を含む低所得者や高齢者が期限内に申告を完了できるようにするには、無償の納税申告書作成サービス（税務申告支援）は極めて重い意味を持つ。IRS監理のもと、市民ボランティアを動員し、さまざまな納税申告支援プログラムを通じて実施されている²⁵。

これらの税務申告支援プログラムに参加する市民ボランティアで納税申告書の作成にあたる者については、IRS主導で別途特別の資格認定 (IRS Link & Learn Taxes) が行われていることから²⁶、RTRP資格試験や適格審査は免除される。

(1) 市民ボランティアによる税務支援プログラム

アメリカでは、勤労所得税額控除 (EITC) や子ども税額控除 (Child tax credit) のような複雑な給付 (還付) 型税額控除の仕組みを導入している。EITCにかかる還付申告だけでも、2012年ベースでみても2,700万人を超える²⁷。こうした人たちの多くは、コマーシャル・ベースの有償の納税申告書作成業者 (TRP) を活用する資金的な余裕がない。しかし、これら民間の有償の納税申告書作成業者 (TRP) に依頼する資力のない人たちのためには、大量の市民 (民間) ボランティアを取り込んだ民間の各種税務申告支援プログラムが用意されている。

これら連邦個人所得税の申告に関する無償の税務支援プログラムは多岐にわたり、きめ細かな仕組みになっている。アメリカにおける無償の税務

申告支援プログラムは従来、「申告期支援」、すなわち「税務書類の作成」およびその作成にかかる一部「税務相談」に限られてきた。しかし、今日、無償の税務申告支援の範囲は、「申告前支援」、すなわち記帳や納税資金計画やそれらに関係する税務相談のような領域にまで及んでいる。さらには、「申告後支援」、すなわち、税務調査、税務争訟、徴収手続などに関する「税務代理」の領域にまで広がりをみせてきている。

このように、アメリカにおける税務支援制度の1つの特徴は、「申告期 (filing) 支援」はもちろんのこと、「申告前 (pre-filing) 支援」や「申告後 (post-filing) 支援」にまで及んでいることである。したがって、わが国のような、税務専門職が業務独占を護ることを主眼とし、主に「申告期支援」に特化した制度とは大きな違いをみせている。今日、こうした無償の各種税務支援プログラムは、アメリカにおける申告納税制度を維持・発展させる、さらには、「働いても貧しい人たち (the working poor)」にも極めて複雑な還付申告書の作成を強いる勤労所得税額控除 (EITC) をスムーズに展開させるうえで必要不可欠な存在となっている²⁸。

連邦税上の税務支援プログラムには、おおまかにまとめて示すと、次のようなものがある²⁹。

【図8】市民ボランティアによる税務申告支援プログラムの種類

- | |
|--|
| <ul style="list-style-type: none"> ・ ボランティア所得税援助 (VITA=Volunteer Income Tax Assistance) プログラム ・ 高齢者向け税務相談 (TCE=Tax Counseling for Elderly) プログラム ・ 学生タックスクリニック (STC=Student Tax Clinic) プログラム ・ 低所得納税者クリニック (LITC=Low Income Taxpayer Clinics) プログラム ・ IRS 納税者権利擁護官サービス (TAS=Taxpayer Advocate Service) ・ IRS 納税者支援センター (TAC=Taxpayer Assistance Center) |
|--|

²⁵ 拙論「税務支援の拡充と税理士の業務独占のあり方：開かれた税務支援のあり方を日米比較で検証する」白鷗法学13巻2号49頁以下参照。

²⁶ See, IRS, Link & Learn Taxes. Available at: <http://www.irs.gov/Individuals/Link-%26-Learn-Taxes>

²⁷ See, IRS, Statistics for Tax Returns with EITC 2012, Available at: <http://www.eitc.irs.gov/central/eitc-stats/>

²⁸ ちなみに、わが国では、共通番号を導入し給付つき税額控除の一種である勤労所得税額控除 (EITC) 導入を軽々に説く主張も散見される。しかし、アメリカでは、共通番号である社会保障番号 (SSN) が成りすまし犯罪のツールと化し、IRSは、分野別の個別番号へ大きくシフトしてきている。また、EITCの導入には、現行の年末調整制度を原則廃止とし、全員確定申告の仕組みに大きくシフトさせる必要がある。また、税理士制度を有償独占の仕組みに代え、市民ボランティアなどを活用した税務支援を大幅に拡大する必要もある。申告インフラ整備の展望なしにEITC導入を唱えるのは、まさに木を見て森を見ずの主張のようにも見える。アメリカではこれだけ税務支援を徹底しても、EITC関連還付申告全体の約3割が過誤申告ないし不正申告が発見される深刻な状況にある。See, Center on Budget and Policy Priorities, Earned Income Tax Credit, Overpayment and Error Issues (April 19, 2011). Available at: <http://www.cbpp.org/files/4-5-11tax.pdf>

²⁹ 詳しくは、拙論「開かれた税務支援のあり方を日米比較で検証する (1) ~ (5)」税務弘報2007年5月号~10月号参照。

*このほかに、あまり一般的ではないが、・軍隊ボランティア所得税援助 (M-VITA=Military Volunteer Income Tax Assistance) プログラム、・ボランティア大使館・領事館税務援助 (VECTA=Volunteer Embassy and Consulate Tax Assistance) プログラムなどがある。

**また、IRSのテレタックス【TELETAX 800-829-4477】サービスがある。納税者は、電話すれば、録音された税務取扱情報 (150項目程度) を聞くことができる。

ちなみに、これら無償の税務申告支援プログラムのうち、例えば、ボランティア所得税援助 (VITA) プログラムを取り上げて見てみると、ここ数年の統計平均値では、全米で約200万件の個人所得税申告書の作成を支援している。うち、190万件は電子申告 (e-file) で提出されている。また、低所得納税者クリニック (LITC) では、勤労所得税額控除 (EITC) 関連の申告後支援、すなわち税務調査の立会いや不服申立ての代理などの業務を行っている。

(2) アメリカの各種税務支援プログラムの検証

連邦個人所得税の申告義務 (filing requirement) のある者は、所得税の確定申告期間内 (原則として翌年の4月15日まで) に個人所得税の申告書を作成し、提出しなければならない (IRC 6072条a項)。ただし、書式4868を提出した場合、4カ月の提出期限の自動延長が可能である (財務省規則§1.6081(a)(1)および(2)(i))。

税務申告支援は、個人所得税の申告書の作成および提出にあたり、有償の税務専門職や申告書作成業者に依頼する十分な資力のない納税者や不都合な納税者を支援するために実施されているものである。利用対象者は、低所得者はもちろんのこと、中所得者、高齢者、障害者、移民、学生などであり、そのニーズに応じて、さまざまなメニューが用意されている。これら税務支援プログラムの利用者は、源泉所得税の過納額の還付申告ないし勤労所得税額控除 (EITC) を受けるための還付申告を行う者が大きな比率を占める。

アメリカにおける無償の税務支援プログラムの特徴は、端的にいえば、税務支援はすべて課税庁 (IRS=内国歳入庁) と課税庁のバックアップを受

けた民間非営利公益団体 (NPO) 主導で実施されていることである。その運営などに税務の専門職団体はほとんど関与していないことである。すでにふれたように、現在、課税庁のバックアップを受けて実施している税務申告支援プログラムは多岐にわたる。そのほとんどは、無償ないしは実質的に無償である。NPOなどが民間 (市民) ボランティアを募集し、そのボランティアに対し課税庁 (IRS) がお膳立てした一定の研修を実施した後、納税申告書の作成およびそれにかかる税務相談を担当してもらう態勢にある³⁰。また、近年、これまでの「申告期」支援に加え、税務調査や税務争訟などにおける税務代理など、いわゆる「申告後 (post-filing)」支援態勢の整備に力を入れてきている³¹。

ちなみに、現行の市民ボランティアを活用した各種税務支援プログラムは、財務省/IRSの行政立法によって組まれている。この点について、ボランティア所得税援助 (VITA) プログラムや低所得納税者クリニック (LITC) プログラムなどを法律に根拠を置いて実施するかたちになるようにすることをねらいに、2012年6月28日に、連邦議会上院および下院には、それぞれ2012年納税者権利章典法 (Taxpayer Bill of Rights Act of 2012) が提出されている。上院法案3355号 (S.3355)³²および下院法案6050号 (H.R.6050)³³では、201条〔低所得納税者の権益のためのプログラム (Programs for the Benefit of Low-Income Taxpayers)〕の規定を置いて、制定法 (合衆国法典) に根拠を置いて税務申告支援プログラムを実施できる途を模索している。

4 納税者本人および非専門職によるIRSのもとでの業務

個人である納税者は、本人であることを証明できる何らかの適正な身分証明書を提示して、IRSのもとで自らの税務業務を行うことができる (サーキュラー230規則§10.7(a))。また、親族や従

³⁰ ボランティアによる税務支援の問題点について詳しくは、See, TIGTA, Improvement Are Needed to Ensure Tax Returns Are Prepared Currently at Internal Revenue Service Volunteer Income Tax Assistance Sites (August 2004, Department of Treasury)。

³¹ この背景には、複雑・難解なEITC関連申告に関し、IRSが「計算違い等を理由とする更正処分の適用除外手続 (math error exception procedure)」に基づく、事実確認のための照会や証明資料の提出要請通知/お尋ね (「IRS CP 2000 Letter」「CP 2000 Notice」) を濫発している実態がある。詳しくは、拙論「調査と非調査行為の峻別と租税手続の日米比較 (下)」税務事例2013年4月号参照。

³² Available at : <http://www.govtrack.us/congress/bills/112/s3355>

³³ Available at : <http://www.govtrack.us/congress/bills/112/hr6050>

業者などの個人は、専門職資格がなくとも、次の状況においては、納税者を代理してIRSのもとで一定の業務を行うことができる(サーキュラー230規則§10.7(c))。

ただし、税務専門職業務の停止処分や資格をはく奪された個人を除く(サーキュラー230規則§10.7(c)(2))。

【図9】 IRSのもとで業務が認められる非専門職である個人の範囲

<ul style="list-style-type: none"> 個人は自己の直系親族を代理できる(サーキュラー230規則§10.7(c)(i)(i))。 個人雇用主の常勤の従業者はその雇用主を代理できる(サーキュラー230規則§10.7(c)(i)(ii))。 パートナーシップ(組合)の一般パートナー(組合員)は当該パートナーシップを代理できる(サーキュラー230規則§10.7(c)(i)(iii))。 法人(親法人、子法人その他の関連法人を含む。) 社団その他の組織グループの真の役員もしくは常勤の従業者は、当該法人、社団または組織グループを代理できる(サーキュラー230規則§10.7(c)(i)(iv))。 信託、倒産管理財産、後見財産もしくは遺産の常勤従業者は、当該信託、倒産管理財産、後見財産もしくは遺産を代理することができる(サーキュラー230規則§10.7(c)(i)(v))。 行政機関、行政庁または公社の職員もしくは従業者は、その職務遂行において当該機関、庁または公社を代理することができる(サーキュラー230規則§10.7(c)(i)(vi))。 個人は、合衆国外において個人または団体を代理しかつ当該代理が合衆国外で行われる場合には、IRSの吏員のもとで代理することができる(サーキュラー230規則§10.7(c)(i)(vii))。
--

5 有償の納税申告書作成業務に必須の納税申告書作成者ID番号 (PTIN)

連邦財務省は、2010年12月31日後は、すべての納税申告書作成業者 (TRP) に対して、納税申告書作成者ID番号 (PTIN=Preparer Tax Identification Number) を取得するように義務付けた³⁴。これにより、有償で連邦個人所得税申告書【様式1040: 連邦個人所得税申告書 (Form 1040: U.S. Individual Income Tax Returns) シリーズ】を作成する業務を行う者はもちろんのこと、有償で様式1040シリーズ以外の申告書を作成する業務を行う者も、IRSに申請して納税申告書作成者ID番号 (PTIN) を取得しなければならないことになった (IRS Notice 2011-6)。

納税申告書作成者ID番号 (PTIN) 導入のねらいは、全員確定申告を原則としてきた連邦個人所得税制を支える民間の納税申告書作成業者 (TRP) に対して投網を打つかたちで政府規制をかけることにある。このことから、弁護士や公認会計士 (CPA) など既存の税務専門職やその事務所の

補助者などを含め、PTINなしには有償で個人所得税の確定申告書を作成することができないかたちで規制が実施されることになった。

(1) 既存の税務専門職

納税申告書作成者ID番号 (PTIN) は、既存の税務専門職【公認会計士 (CPA)、登録税務士 (EA)、弁護士 (Attorney) 登録退職計画士 (ERPA)、登録年金数理士 (Enrolled Actuary)】に対しては、原則として本人の申請に基づき自動的に付与される。申請に基づきPTINを自動付与するのは、これらの専門職はそれぞれ、所属する専門職団体が実施する独自の専門職倫理/執務規程、資格試験や継続研修などの制度があり、税務専門職として一定の資質を保持できているとの理由による。

連邦の税務専門職資格制度では、一定の勤務期間を経たIRS職員で、善行な者に対して登録税務士 (EA) または登録退職計画士 (ERPA) 資格を付与している³⁵。したがって、これらの免除者は、登録納税申告書作成士 (RTRP) 資格試験を受ける必要がない。言い換えると、これら双方の専門職資格の取得は、正規の試験のほかに、一定の勤務期間を経た前IRS職員に対する試験免除による途がある。

この点について、サーキュラー230規則§10.4では、次のように規定する。

【図10】 前 IRS 職員の試験免除による税務専門職資格の取得の仕組み

<p>サーキュラー230 規則 § 10.4 [登録税務士、登録退職計画士または登録納税申告書作成士となる資格]</p>	
<ul style="list-style-type: none"> サーキュラー230 規則§10.48(a) [試験による登録税務士登録] 	<p>内国歳入庁長官またはその代理官は、現在その他有効な税申告書作成者 ID 番号 (PTIN) 等を有しかつ CFR パート 10 [つまりサーキュラー230 規則を指す。以下同じ。[筆者]] に基づいて規制される専門職としての資格停止または資格はく奪に値する行為をしていない 18 歳以上の申請人が、IRS が実施するまたは IRS の監督のもとで実施される税務に関する筆記試験で特別の能力があることを示した場合、登録税務士 (EA) として登録を認めるものとする。</p>
<ul style="list-style-type: none"> サーキュラー230 規則§10.48(b) [試験による登録退職計画士 (ERTA) 登録] 	<p>内国歳入庁長官またはその代理官は、現在その他有効な税申告書作成者 ID 番号 (PTIN) 等を有しかつ CFR パート 10 に基づいて規制される専門職としての資格停止または資格はく奪に値する行為をしていない 18 歳以上の申請人が、IRS が実施するまたは IRS の監督のもとで実施される退職計画に関する筆記試験で特別の能力があることを示した場合、登録退職計画士 (ERTA) として登録を認めるものとする。</p>
<ul style="list-style-type: none"> サーキュラー230 規則§10.48(c) [登録納税申告書作成士 (RTRP) の指定] 	<p>内国歳入庁長官またはその代理官は、現在その他有効な税申告書作成者 ID 番号 (PTIN) 等を有しかつ CFR パート 10 に基づいて規制される専門職としての資格停止または資格はく奪に値する行為をしていない 18 歳以上の個</p>

³⁴ See, 75 Federal Regulation 60309, 60315 (proposed September, 2010) .

³⁵ ちなみに、わが国の税理士法 (3条および8条1項4号以下) は、一定の勤務期間を経た国税職員等に対して税理士試験の試験科目の一部の免除等を認めている。仮に将来のTPP (環太平洋パートナーシップ協定) 交渉など税務専門職サービスの自由化を含むその資格付与のあり方が問われた場合でも、アメリカの税務専門職試験/試験免除制度を範とする限りでは、この点は大きな争点にならないように思われる。

人が、IRS が実施するまたは IRS の監督のもとで実施される連邦納税申告書作成に関する筆記試験で能力があることを示し、かつ、その他 IRS が定めた前提基準に適合する場合、登録納税申告書作成士 (RTRP) として指定 (designate) するものとする。

・サーキュラー230 規則§10.48(c) (前 IRS 従業者の登録) 内国歳入庁長官またはその代理官は、CFR パート 10 に基づいて規制される専門職としての資格停止または資格はく奪に値する行為をしていない申請人を、その者の IRS での過去の業務および専門的な経験に基づき、登録税務士 (EA) または登録退職計画士 (ERTA) としての登録を認めるものとする。ただし、次の要件を満たさなければならない。

- (1) 前従業者は、IRS の様式に基づいて登録を申請し、かつ、当該様式で求められた情報その他申請人が適格となる経験がありかつ研修を受けている旨の情報を提供すること。
- (2) IRS の前従業者の登録にかかる部局が、申請人が、IRS に雇用されていた期間の仕事の内容および職位に関する詳細な報告書ならびに申請人の雇用が専門的その他の観点から承認に値する旨の推薦書を添付すること。
- (3) 申請人の IRS での前雇用に基づく登録税務士としての登録は、制限なく代理を認めるものであること、特定の事項のみに関し代理が認められるものであること、または、申請人が前職に就いていた特定の部門ないし部署でのみ代理が認められるものであること。申請人の IRS での前職歴に基づく登録退職計画士としての登録は、適格退職計画事項のみに関し代理が認められるものであること。
- (4) 申請人の IRS での前雇用に基づく登録税務士または登録退職計画士としての登録申請は、前雇用を離れてから 3 年以内に行われていること。
- (5) 申請人の IRS での前雇用に基づく登録税務士としての登録は、5 年以上の IRS での継続的な雇用に基づいていること。また、この場合、申請人は、当該雇用の期間において、所得税、遺産税、贈与税、雇用税または個別消費税に関する内国歳入法典 (IRC) および財務省規則の適用および解釈に常時従事していたこと。
- (6) 【登録退職計画士 (ERTA) に関する要件の邦訳は省略】
- (7) 本条(d)項前(5)および(6)に関して、内国歳入法典 (IRC) の規定の適用および解釈の職位の雇用に総計で 10 年以上就いていた場合、申請の日に先立つ 5 年のうち少なくとも 3 年間は、5 年の継続的雇用と相当するものとする。

・サーキュラー230 規則§10.48(e) (自然人) 業務登録は、自然人にのみ認められる。

・サーキュラー230 規則§10.48(f) (適用日時) 本条 (§ 10.48) は、2011 年 8 月 2 日から適用する。

(2) 指定登録納税申告書作成士

一方、これら既成の税務専門職以外で、新たに政府規制によりつくられた税務専門職である指定登録納税申告書作成士 (designated RTRP) になるには、資格試験や適格審査に合格したうえで IRS での登録納税申告書作成士の指定を受け、PTIN を申請するように求められる (サーキュラー230 規則§10.4(c))。

(3) 税務専門職事務所の補助者「監督された申告書作成者」

また、これら既成の税務専門職および指定登録納税申告書作成士 (designated RTRP) の使用者その他の従業者で、これら専門職の指揮命令・監督を受けて、申告書作成業務を補助する者は、「監督された申告書作成者 (supervised preparer)」として PTIN を申請することができる。監督された申

告書作成者とは、次のような個人を指す。

【図11】 監督された申告書作成者とは

監督された申告書作成者とは、有償で申告書を作成する者であるが、納税申告書に署名せず、かつ、署名するように求められず、①弁護士事務所もしくは公認会計士 (CPA) 事務所、または、②その他弁護士、CPA、登録税務士 (EA) により 80% を超える持分を保有する認可された事務所、に雇用される個人を指す。加えて、有償の納税申告書作成者として監督された申告書作成者が作成した申告書に署名した弁護士、CPA、EA、登録退職計画士 (ERPA)、登録年金数理士 (Enrolled Actuary) の監督を受ける者を指す。

監督された申告書作成者は、①自らが作成するもしくは作成を補助した納税申告書に署名してはならない。また、②補助者の資格で作成または作成を補助した納税申告書について IRS との関係において納税者を代理することはできない。さらに、③サーキュラー230規則【IRSのもとでの実務に関する規則】の適用ある税務専門職とはみなされない。したがって、登録納税申告書作成士 (RTRP) の資格試験や継続研修の対象外となる。

すなわち、「監督された申告書作成者」とは、登録申告書作成者となることなしに、指定登録納税申告書作成士の監督のもとで事務補助者として雇用される者を指す³⁶。

ちなみに、監督された申告書作成者が PTIN を申請するあるいは更新する場合には、監督者である雇用主の PTIN を添付しなければならない。監督者の PTIN は有効なものでなければならない。

III 登録納税申告書作成士 (RTRP) 資格試験等の概要

すでにふれたように、有償で個人所得税申告書作成業を営もうとする者は、暫定納税申告書作成者 ID 番号 (暫定 PTIN) を取得している者も含め、2013 年 12 月 31 日後は、IRS が実施するまたは IRS の監督のもとで実施される税務に関する筆記の納税申告書作成士 (RTRP) 資格試験および適格審査に合格している必要がある。ただし、弁護士、公認会計士 (CPA)、登録税務士 (EA) などは、既存の税務専門職としての資格を有しており登録納税申告書作成士 (RTRP) 資格試験を免除される。

1 RTRP 資格試験の概要

筆記試験「IRS 登録納税申告書作成士 (RTRP) 試験 (IRS Registered Tax Return Preparer Test)」は、IRS 監理のもと³⁷、認定事業者であるプロメトリック社 (Prometric Inc./デリラウエア州法人) に委託して実施されている³⁸。同社の試験センターは、全米の主要都市に設置されている。試験は、

³⁶ 既存の納税申告書作成業者で既定の期間内に資格試験に合格できない者に対する救済措置にもなりうる。

³⁷ See, IRS, Registered Tax Return Preparer Competency Test Information. <http://www.irs.gov/Tax-Professionals/Registered-Tax-Return-Preparer-Competency-Test-Information>.

4月1日から15日までのシステム改定の期間を除き、年間を通じていつでも受けることができる。受験回数には制限がない。理論的には合格するまで毎日受験も可能である。障害者は、障害を持つアメリカ人保護法（ADA=Americans with Disabilities Act）に基づき、特段の設備設定を求められることができる。ただし、英語の障壁は障害とはみなされない。

受験申込は、www.irs.gov/ptinへアクセスしてプロメトリック社のオンライン・システムを通じて行う。申込予約が完了すれば、当該申込人に電子メールでその旨が通知される。

受験料（手数料）は、申込ごとに116ドルである。いったん支払った受験料は返済されないし、他に譲渡することもできない。ただし、試験申込予約を、他の日ないし試験場に変更したい場合には、プロメトリック社へ通知を要し、再予約が当初の予約日から30暦日後への変更であれば、追加受験料はいらない。これに対して、5暦日ないし29暦日後への変更であれば、35ドルの追加受験料を支払うように求められる。さらに、4暦日以内への変更であれば、追加受験料として再度116ドル全額を支払うように求められる。受験予約日に故意に受験しなかった場合や受験が認められなかった場合には、受験料は返済されない。したがって、新たに受験予約をする場合には再度116ドルを支払う必要がある。災害等により試験場が閉鎖された場合には、受験料を支払うことなくしに再度受験予約をすることができる。

（1）RTRP資格試験センターでの受験

登録納税申告書作成士（RTRP）資格試験は、IRSの認定を受けたプロメトリック社が同社の試験センターで、コンピューター設備を使って電子媒体で実施している。したがって、文書媒体の試験ではない。各人は予約した日時に試験場へ出向き、不要な物をロッカーに入れ、割り当てられたブースに入り、スクリーンを検索しながら解答する仕組みである。

受験者は、コンピューターのハードの知識や難しい操作技能を必要としない。予約時間の30分前に受験できる態勢にあるように求められる。

本人確認ができる証票を持参、提示するように求められる。本人確認ができない場合には、受験放棄とみなされる。

受験者は、受験にあたりIRSと試験内容を開示しないことを約する旨（non-disclosure agreement）に同意するように求められる。受験者は、試験中に参考資料、IRS刊行物17号（個人向け税金ガイド）、様式1040および様式1040解説を参照することができる。ただし、これらの参考資料は、受験者が電子媒体の試験を受けている試験場のブースの同じスクリーン上において電子媒体で提供される。

受験者は、自身で参考資料を持参することは認められていない。試験時間が限られていることから、受験者は、本当に必要な箇所限り当該電子媒体の参考資料を参照するように推奨されている。

受験者は、試験中、スクリーン上の計算機を使用することができる。加えて、試験センターは、受験者に対し、手で持てる、音の出ない、ソーラーあるいは電池で動く計算機を提供する。受験者は、試験会場へ自身の計算機を持ち込むことはできない。

さらに、受験者には、メモ用紙と鉛筆が提供される。自身のものは持ち込むことができない。試験センターの監督者は、試験の終了時にすべてのメモ用紙や鉛筆を回収することになっている。試験会場からメモ用紙を持ち出すことは不正行為とみなされる。

プロメトリック社は、試験センターにおいてすべての受験者に公平な環境を保障するために、受験状況を録音および録画する権利を留保している。その他、詳細な規則を定めている。

（2）RTRP資格試験の内容と出題形式

登録納税申告書作成士（RTRP）資格試験は、120問である。うち、100問は択一、残り20問はYes、Noで答えるものである。試験は、2時間半である。

試験分野は、連邦個人所得税に限定される。したがって、法人税やパートナーシップ課税などは出題外である。

ただ、税法に関する質問は45%程度、残りはサ

³⁸ プロメトリック社とIRSと共同でRTRP受験案内（candidate information bulletin）を発行している。See, IRS, Registered Tax Return Preparer Test（Prometric, effective April 16, 2012）. Available at: <http://www.irs.gov/pub/irs-utl/rtrpcandidateinfobulletin.pdf> また、You Tubeで、実際の試験場での受験環境を観ることができる。Available at: <http://www.youtube.com/watch?v=SnCuf3mTFwo&feature=youtu.be> ちなみに、プロメトリック社は、各州で実施される公認会計士（CPA）試験などの実施も請け負っている。

一キュラー230規則や専門職倫理についての質問である。その構成は、次のとおりである。

【図12】 RTRP 資格試験の出題内容

分野	科目
分野1	基本作業および納税者情報の収集
分野2	所得および資産の取扱
分野3	所得控除および税額控除
分野4	他の租税
分野5	申告書完成までのプロセス
分野6	実務および手続
分野7	専門職倫理

【注記】2013年3月31日まで、すべての参照は、内国歳入法典 (IRC) については、2011年12月31日までの改正による。特別の言及がある場合を除き、すべての問題は2011年暦年に関するものである。サーキュラー230規則に関する問題は、2011年8月の改正による。

RTRP資格試験の出題形式 (question types) は一様ではない。問題形式としては次のような例をあげることができる。

【問題例】

納税者が、合衆国市民か居住納税者かを判定する場合には、所得税申告書に記載する必要がないのは次のいずれの項目か。

A) 総所得金額
B) 申告時の課税単位の選択 (夫婦個別申告/夫婦合算申告/寡婦 (寡夫) /単身者等)
C) 稼得地
D) 年齢

【問題例】

個人納税者の申告書は、様式1040および別表Cからなる。申告期限の延長がない場合、当該申告書の提出期限はいつか。

A) 3月15日
B) 10月15日
C) 4月15日
D) 6月15日

【問題例】

関与先である納税者が、前年の申告書の作成のための事業経費となる受領書を作成者へ提供した。当該納税者が、現在税務調査にあっていることを理由に、申告書作成者に対してこれらの領収書を返還してもらえるのか質問してきた。申告書作成者は当該領収書の返還に同意しなかった。作成者はサーキュラー230規則に違反するか³⁹。

A) 違反する
B) 違反しない

³⁹ サーキュラー230規則 § 10.28 [関与先の記録の返還] では、原則として、税務専門職は、関与先が連邦納税義務を果たすのに必要ないかなる書類も、関与先からの求めがあればすみやかに返還しなければならないと規定する。したがって、正解はAとなる

(3) RTRP資格試験結果の通知

受験者は、IRSからRTRP資格試験結果の通知を受け取ることができる。試験結果は、試験終了後10日以内に提供される。各試験結果は、部外秘とされる。したがって、IRSは、本人以外にはその結果を漏らしてはならない。

採点は、質問への正解率に応じて50ないし500となる。点数は、質問により異なる。350が適格審査に入る際の合格最低点になっている。合格、不合格の結果は、次のような手続につながる。

【図13】 RTRP 資格試験結果の通知

【合格の場合】合格した場合、試験結果は「合格」のかたちで表記される。点数は表記されない。合格 (または不合格) 通知は受験日から10日以内に行われる。
【不合格の場合】不合格になった場合、試験結果は「不合格」のかたちで表記される。この場合、受験者が将来の試験準備に役立つように、自己診断に役立つ情報が次のような1ないし3の表記をしたうえで提供される。 1 最低合格点よりはかなり低い。 2 最低合格点とは開きがある。 3 おおむね最低合格点に近い。
【再試験】試験に不合格となった場合、再度受験料を支払ったうえで再試験の予約をすることができる。受験の回数制限はない。 不合格となった場合、自己の試験結果について、プロメトリック社およびIRSに対して調査を依頼することができる。

2 適格審査の概要

適格審査 (suitability checks) では、申請人が、制裁 (サーキュラー230規則 § 10.50) の対象となる「不法かつ不名誉な行為 (incompetence and disreputable conduct)」を行っていないかどうかを精査される (サーキュラー230規則 § 10.51)。

(1) 申請人の納税義務遵守状況

適格審査は、申請人自らの納税義務の履行状況からはじまる。つまり、申請人が、すべての納税義務を適正に申告し、かつ、適正に納付しているかどうかを精査される。問題が指摘された場合、申請人は、不合格とされるが、その問題を解決したうえで再度申請をすることができる (76 Fed. R. eg. 32286, 32290 (June 3, 2011))。

(2) 申請人の不法かつ不名誉な行為その他の違反の有無

次に、税務専門職が、申請書を受理した日現在で、「不法かつ不名誉な行為」を含む、それぞれの「専門職団体から資格はく奪ないしは資格停止に該当する行為」 (サーキュラー230規則 § 10.51) その他の違反 (サーキュラー230規則 § 10.52) をしていないかどうかを精査する。

「不法かつ不名誉な行為」について、サーキュ

ラー230規則§10.51は、次のように規定する。

【図14】「不法かつ不名誉な行為」の範囲

サーキュラー230 規則§10.51 [不法かつ不名誉な行為]	
サーキュラー230 規則§10.51(a) [不法かつ不名誉な行為]	税務専門職は、不法かつ不名誉な行為に対して § 10.50 等に基づいて制裁を科されるものとする。
(1)	連邦税法に基づく刑事罰で有罪宣告を受けたこと。
(2)	不誠実または信託違反に関し刑事罰で有罪宣告を受けたこと。
(3)	IRS のもとで専門職として行った業務が不適切な行為として連邦法または州法に基づいて重罪で有罪宣告を受けたこと。
(4)	その情報が虚偽もしくは誤解を招くことを知りながら、財務省、その職員もしくは従業者または審判所に対して、保争中もしくは保争することになる連邦税に関する事項に関して、虚偽もしくは誤解を招く情報を提供すること、または、いかなる方法においても虚偽もしくは誤解を招く情報の提供に加担すること。この場合において、「情報(information)」の定義には、文書か口頭かを問わず、証言における事実その他の事項、連邦納税申告書、財務諸表、登録申請書、宣誓供述書、宣言、その他資料や書類を含むものとする。
(5)	仕事を得るために依頼人もしくは依頼人になると思われる人を騙す意思で虚偽もしくは誤解を招く表現を用いること、または、IRS またはその職員もしくは従業者から特別の配慮または行動を得るために懇意になることは、§ 10.30 で禁じられる仕事の勧誘 (solicitation of employment) にあたること。
(6)	故意に連邦税法に違反する連邦納税申告書を作成すること、または、いかなる連邦税の賦課ないし納付を故意に免れること、免れようとする事、または、免れるもしくは免れようとする事に加担すること。
(7)	依頼人もしくは依頼人になると思われる人に連邦税法違反を故意に支援する、相談に乗るまたは推奨することまたは教示すること、または、依頼人もしくは依頼人になると思われる人に連邦税の賦課ないし納付を免れる違法なプラン (租税計画) について故意に相談に乗るまたは教示すること。
(8)	連邦の租税その他の負担金の納付目的で依頼人から收受した資金を適正かつ速やかに納付しないことまたは不正に充当すること。
(9)	威圧、虚偽の告発、脅迫もしくは実力により、ないし特別の利益供与を教示もしくは約束することにより、または、贈答、恩典もしくは等価物を与えることにより、直接ないし間接に、IRS の職員ないし従業者に対し職務行為に影響を与えようとするまたは影響を実際に与えるもしくは影響を与えることに同意させようとする事。
(10)	弁護士、公認会計士 (CPA)、公会計士 (public accountant) もしくは年金数理士のような専門職業の資格はく奪または資格停止 [以下、邦訳省略]
(11)	他の者が資格はく奪、資格停止もしくは非適格である期間に、その者が IRS のもとでの業務を行うことを故意に支援するまたはあおること。
(12)	IRS のもとでの業務に関し、侮蔑的な行為をすること。例えば、軽蔑する言語の使用、誤りの告発や文書を作成すること、または、虚偽であることを知りながら、悪意もしくは誹謗中傷する事項を公開もしくは配布すること。
(13)	故意、過失または完全な無能力から、誤った意見 (false opinion) を表示すること。この場合、連邦税法に関して生じた問題について、故意もしくは過失により誤った意見表示をすること、または、無能な意見を表示することを含む。ここ(13)にいう誤った意見とは、法律および事実問題にかかる故意の不実記載をすること、現行法のもとで正しいと認められない立場の主張、違法もしくは虚偽とされている行為について相談に乗るまたは支援すること、法により開示が求められている事項を秘匿すること、意見に盛り込まれた重要な事実を示した情報が意図的に重要視されていないことないし提供された重要な事実が虚偽もしくは誤っていることが原因である場合を含む。また、ここ(13)にいう過失の行為 (reckless conduct) とは、その状況において専門職が遵守すべき通常の注意基準から著しくかけ離れた高度に不当な手落ちまたは不実表示を指す。その行為が、専門職の、故意、過失または完全な無能力を一因としているのかどうかを斟酌して判断される。完全な無能力 (gross incompetence) とは、完全な無関心、その状況において完全に不十分な準備および依頼人に対する義務を常時

履行していないことに起因する行為を含む。
(14) 連邦税法が専門職の署名を義務付けているのにもかかわらず、専門職により作成された納税申告書に故意に署名しないこと。ただし、署名しないことに、合理的な理由がありかつ故意の不作為でない場合は別である。
(15) 内国歳入法典で認められていない方法で、適切な管轄の裁判所の命令に反してまたは § 10.60 に規定された手続をとる行政法判事 (administrative law judge) の命令に反して、納税申告書または納税申告書情報を故意に開示もしくは利用すること。
(16) 専門職が作成した納税申告書を連邦税法に基づいて電磁その他電子媒体で提出するように義務づけられているのにもかかわらず、それをしないこと。ただし、受忍義務を果たさないことに、合理的な理由がありかつ故意の不作為でない場合は別である。
(17) 専門職が、現在有効な PTIN その他既定の確認番号を有していないにもかかわらず、故意に納税申告書もしくは還付申告書の全部もしくは実質的に全部を作成または署名すること。
(18) CFR パート 10 において当該専門職が IRS の職員または従業者のもとで納税者を代理することが認められていないのにもかかわらず、それをすること。
サーキュラー230 規則§10.51(b) [適用日] 本条 (§ 10.51) は、2011 年 8 月 2 日から適用する。

サーキュラー230規則の改正に先立っては、改正案に対するパブリックコメントの徴取が行われた。しかし、徴取したコメントを織り込んだとされるこの最終規則に対しては税の実務界からの多様な意見や批判が寄せられている⁴⁰。§10.51 [不法かつ不名誉な行為] の列挙項目に対しては、とりわけである。登録納税申告書作成士 (RTRP) の資格の維持や、納税申告書作成者ID番号 (PTIN) の得喪に直結するからである。

1例をあげてみたい。IRSは、10件を超える依頼者からの納税申告書を扱う納税申告書作成士 (事務所を含む。) を「特定納税申告書作成士 (specified tax return preparer)」と呼んでいる。特定納税申告書作成士は、2012年1月1日以降、依頼人である納税者の帳簿組織の電子化設備等が不完全であることなどから電子申告しないことを望んでいるなど特段の理由がある場合を除き、文書申告をすることは認められない (Revenue Procedure 2011-25)。このため、特定納税申告書作成士が文書申告をするには、IRSに提出する文書申告書に「様式8948 [作成士による電子申告しないことの説明 (Preparer Explanation for Not Filing Electronically)] を添付するように求めている⁴¹。この点について、サーキュラー230規則§10.51 [不法かつ不名誉な行為] では、上記(16)のように、登録申告書作成士 (RTRP) が当該説明書を添付しないなどの受忍義務違反を「不法かつ不名

⁴⁰ See, Kip Dellinger, “Tax Practice Conduct Standards: Some New, Some Revised,” J. of Tax Practice & Procedure (August-September 2011) at 35 et seq.; Monte A. Jackel, “Proposed Regs Change Landscape of Tax Practice,” Tax Notes (October, 22, 2012) at 437 et seq.

⁴¹ IRS, Most Tax Return Preparers Must Use IRS e-file. Available at: <http://www.irs.gov/Tax-Professionals/e-File-Providers-&Partners/Most-Tax-Return-Preparers-Must-Use-IRS-e-file>.

誉な行為」の一つに掲げている。しかし、こうした些細なことまで適格審査基準に掲げることに對しては批判も強い⁴²。

(3) その他の違反の有無

また、適格審査においては、申請人が「その他違反」(サーキュラー230規則§10.52)をしていないかどうかを精査する。この点について、サーキュラー230規則§10.52は、次のように規定する。

【図15】「違反」の範囲

サーキュラー230 規則§10.52 [制裁の対象となる違反]	
・サーキュラー230 規則§10.52(a) [制裁の対象となる違反]	専門職は、次のような場合、§ 10.50 に基づき制裁される。
(1) CFR パート 10 に定める規則 (ただし § 10.33 を除く。) に対する故意の違反、または、	
(2) § 10.34、10.36 または 10.37 に違反する過失または完全な無能力 (§ 10.51(a)(13)の定義のもの。)	
・サーキュラー230 規則§10.52(b) [適用日]	本条 (§ 10.52) は、2007年9月26日以降に生じた行為から適用する。

3 継続研修プログラム

登録納税申告書作成士 (RTRP) としてIRSのもとで業務を行う個人は、登録税務士 (EA) や登録退職計画士 (ERPA) と同様に、義務付けられた継続研修を受け、登録を更新し、納税申告書作成者ID番号 (PTIN) の記載された有効なカードまたは証票を保持しなければならない (サーキュラー230規則§10.6(a)および(b))。したがって、定期的な更新をせず有効なカードまたは証票を保持していない者は、有資格者であっても、IRSのもとでRTRPとしての業務を行うことはできない。

PTINの更新の条件として、すべてのIRSの指定を受けた登録納税申告書作成士 (RTRP) は、EAやERPAと同様に、年1回15時間の継続研修プログラム (continuing education programs) を履修するように義務づけられている (サーキュラー230規則§10.6(e)(3))。内訳は、専門職倫理2時間、連邦税法改定3時間、連邦税法上の課題10時間である (サーキュラー230規則§10.6(e)(3))。継続研修は、民間事業者や大学などIRS認定継続研修事業者 (IRS Approved Continuing Education Pro-

viders) が提供するものに限られる⁴³。

4 専門職規準/倫理と登録納税申告書作成士 (RTRP)

IRSの指定を受けた登録納税申告書作成士 (RTRP) は、年次の登録料の支払を条件に納税申告書作成者ID番号 (PTIN) を取得し、有償で法定された範囲の納税申告書等の作成業務ができる。もっともRTRPの代理権限はきわめて限定される。すなわち、「RTRPは、自らがその納税者の納税申告書ないし還付申告書に署名している場合、税務調査については、関与した課税年または期間について、IRS (TAS=納税者権利擁護官サービスを含む。) の職員、顧客サービスまたはその他の職員もしくは従業者との折衝において納税者を代理することができる。規則や告示に別段の定めがある場合を除き、この調査立会い権限は、IRSまたは財務省の不服申立担当官、職員、弁護士その他相当の職員もしくは従業者との折衝において代理を立てることを求められる状況にあるかどうかにかかわらず、納税者を代理することができる個人である資格を認めるものではない。

また、この条項に基づくRTRPの権限は、IRSに提出するための納税申告書および還付申告書その他の書類の作成に必要な範囲に限られ、顧客や第三者に対する税務相談ができる権限を与えるものではない。」(サーキュラー230規則§10.3 (f)(3))。

このように、登録納税申告書作成士 (RTRP) は、納税申告書作成者ID番号 (PTIN) を取得する税務専門職 (tax practitioners) の仲間入りを果たしたものの、既存の税務専門職、すなわち、公認会計士 (CPA)、登録税務士 (EA)、弁護士 (Attorney) などとは、必ずしも同等の法的取扱が行われているとはいえない。

このように、新たに誕生した税務専門職であるRTRPは、伝統的な税務専門職とは、専門職規準/倫理や専門職特典などさまざまな面で法的な違いがある。本稿ですべてを取り上げる余裕はない⁴⁴。そこで、例えば、RTRPと「納税者一税務専門職

⁴² See, CCH Tax News, "IRS Releases Final Circular 230 Regs: Clarified Professional Standards and Registered Tax Return Preparer Designation," J. of Tax Practice & Procedure (June-July 2011) at 48 et seq.

⁴³ RTRPに対する継続研修については、年次の試験や評定を加味すべきであるとの主張もある。しかし、申告期に業務が集中する専門職に試験対策などの過大な負担を強いる制度見直しに対しては賛否両論がある。See, Patrick E. Tolan, Jr., "It's About Time: Registration and Regulation Will Boost Competence and Accountability of Paid Tax Return Preparers," 31 Va. Tax Rev. 471, at 499 et seq. (2012) .

⁴⁴ See, Kip Dellinger, "Tax Practice Conduct Standards: Some New, Some Revised," J. of Tax Practi

間秘匿特権」の問題をあげてみよう。

既存の税務専門職、すなわち、公認会計士 (CPA)、登録税務士 (EA)、弁護士 (Attorney)、登録退職計画士 (ERPA)、登録年金数理士 (Enrolled Actuary) などは、IRSまたは財務省の不服申立担当官、職員、弁護士その他相当の職員もしくは従業者との折衝において、関与先である納税者を代理する権限を有している。そして、これら既存の税務専門職は、連邦税に関して税務調査や滞納処分事項を含む税務相談において関与先である納税者と交わした内容について一定の秘匿特権を保障されている (IRC 7525条)。

この制定法上の納税者-税務専門職間秘匿特権 (tax practitioner-taxpayer privilege) は、久しく弁護士と依頼人との間で認められてきたコモンロー上および判例法で確立されてきた秘匿特権を税務専門職一般に広げようとの趣旨で、1998年の税制改正法で導入されたものである⁴⁵。こうした秘匿特権は、納税申告書に作成および提出には適用がない。

◎ むすびにかえて

～税務専門職のグローバル化か、ガラパゴス化か

TPP (環太平洋パートナーシップ協定) やFTA (自由貿易協定) など経済連携のグローバルな動きが加速している。この動きを主導するのはアメリカである。このことから、税務専門職制度のあり方や連携を精査するにあたっては、同国におけ

る税務専門職制度や公認会計士 (CPA) の存在感に加え、新たに誕生した登録納税申告書作成士 (RTRP) の役割などを注視する必要がある。

アメリカでは、勤労所得税額控除 (EITC) のような給付 (還付) 型税額控除の仕組みを導入している。EITCは確定申告を基本とする仕組みである。わが国でもEITCを導入すべきとの主張がある。この主張を受け容れるとすれば、確定申告インフラ整備が重い課題となる。新たに数百万人を超えると思定される「働いても貧しい人たち」の還付申告を無償で支える税務申告支援体制の充実には避けては通れない。税務専門職業務の無償独占から有償独占への転換を視野に入れ⁴⁶、現行の臨税 (臨時の税務書類の作成/税理士法50条) の大幅な拡大ないし市民ボランティアの動員も射程に入れて精査する必要がある。有償独占化は受け容れがたいというのであれば、アメリカの登録納税申告書作成士 (RTRP) のような所得税申告書の作成に特化した土業の導入なども視野に入れ、税務専門職の多様化の途を探る必要が出てくるかも知れない。

一方、わが国では、近年、中小を含め海外進出する企業が多くなっている。これに伴い、税務問題のグローバル化は顕著である。ただ、ほとんどの税理士/税理士法人は対応が難しい状況にある。グローバルな税務問題には、英語力の長けた公認会計士や監査法人が対応している実情にある。にもかかわらず、わが国の税理士会は、公認会計士や弁護士が資格試験を受けなくとも税理士資格を

ce & Procedure (August-September 2011) at 35 et seq.; “Thinking About Tax Practice Quality Control,” J. of Tax Practice & Procedure (October-November 2012) at 49 et seq.; “Thinking About Due Diligence in Tax Practice,” J. of Tax Practice & Procedure (December 2012-January 2013) at 49 et seq. 専門職規準/倫理や特権などについては、別稿において論じる予定である。

⁴⁵ 納税者-税務専門職間秘匿特権は、納税者の権利保護をねらいとして1998年税制改正法である「IRS組織再編・改革法 (RRA 1998=IRS Restructuring and Reform Act of 1988)」で導入された。この法改正以前は、歴史的に認められてきた弁護士-依頼人特権 (attorney-client privilege) は別として、会計士-依頼人特権 (accountant-client privilege) は、いくつかの州で州法により州税に関して認められてきたに過ぎなかった。むしろ、判例は、連邦税務実務に会計士-依頼人特権を認めることには否定的であった。See, e.g., Couch v. United States, 409 U.S. 322 (1973)、United States v. Arthur Young, 465 U.S. 805 (1984)。1998年税制改正法は、こうした先例 (判例法) の効力を否定し、伝統的な弁護士-依頼人特権を連邦納税者-連邦税務専門職間にも広げる意味を持つのであった。もっとも、この特権は、脱税相談およびIRS以外の連邦機関 (例えば、連邦証券取引委員会 (SEC=Securities and Exchange Commission) 等) や裁判所からの情報開示などには不適用とされ、対抗できない。ちなみに、その後、2004年税制改正法である「アメリカ人の雇用創設法 (American Jobs Creation Act of 2004)」は、IRC 7525条b項を改正し、節税スキーム (tax shelter) の推奨については納税者-税務専門職間秘匿特権を一部制限した。

⁴⁶ 税務書類の作成や税務相談、税務代理などの業務について「有償独占」の税務専門職制度を導入する国としてはオーストラリアがある。オーストラリアの税理士 (tax agent) 制度について詳しくは、石村耕治/辻村祥造編『こうすれば税理士は生き残れる：開かれたオーストラリアの税理士制度に学ぶ〔税理士見聞録・その1〕』(S TJ、2001年) 参照。Available at: http://pij-web.net/user/3_1.html

得られる現行制度の廃止を主張している。しかし、税理士資格付与問題では、三者の意見は対立している⁴⁷。

わが国の税理士会は、職域保護のための税理士法改正を主張するだけでは、わが国の税務専門職界はますます「ガラパゴス化」する。英語力を磨き、国際税務の長けた数多くの税務専門職の輩出ができるように資格制度を見直すことなど、わが国税理士/税理士法人の国際競争力強化に精力を傾注すべきである。税理士会は、政府規制で資格を囲い込むのに懸命になるのではなく、勤労所得税額控除（EITC）のような国内の申告納税制度に大きな変革を伴う動きなどへの対応に加え、税務サービスに対する顧客のグローバルなニーズに的確に応えられるように専門力を磨き国際的な市場

競争で勝ち抜く覚悟がある。目指すところは真に国民・納税者の幅広いニーズに応えられる税務専門職制度である。

わが国の税務専門職界は内憂外患の真ただ中にある。政治は、申告納税制度の国内での展開およびグローバルな展開の双方を視野に入れたうえで、税務専門職制度や税務サービスのあり方を精査する必要がある。現行の税務専門職業務の無償独占のような仕組みが国民・納税者の利益につながっているのかどうかを含め、パートナー諸国の税務専門職制度を精査し、英断を下す必要がある。政治は、たんに特定専門職業界の権益をはかることの使い走りをしてはならない。本稿が、こうした問題について各界においてバランスのとれた精査を行う際に一助となれば幸いである。

⁴⁷ 秋元裕子「税理士vs 公認会計士：弁護士、会計士への資格付与問題/『法改正』主張する税理士業界」エコノミスト（2013年4月16日号）23頁参照。

国民税制研究 創刊号

TPP参加交渉時代にアメリカで新たに誕生した税務専門職
～登録納税申告書作成士（RTRP）の所在

対論

我妻利憲（JT I 常任運営委員 税理士）
石村耕治（JT I 代表 白鷗大学教授）

◆ アメリカの税務専門職界の実情

（我妻）石村代表の論文「アメリカの登録納税申告書作成士（RTRP）制度～TPP交渉時代にアメリカで新たに誕生した税務専門職」を読みました。各種の税務雑誌とかを読んでも、お役所の下働きのような記事が氾濫していて、インターネットで取れるような内容のものだらけです。しかし、この論文は、世界の動きを読み取るのに大変参考になりました。実務家出身の学者も多い中、やはり、石村代表は、外国語に強い国際税法学者だけあると感じました。

それに、各国にはそれぞれ、歴史的な背景があって、税務専門職も、さまざまであると感じました。ただ、TPP（環太平洋パートナーシップ協定）やFTA（自由貿易協定）など経済連携のグローバルな動きが加速しています。したがって、心中穏やかではありませんが、わが国だけ、「鎖国」して、税務専門職が独自の進化を遂げるわけにはいかない時代に入ってきていると思います。

（石村）アメリカでの登録納税申告書作成士（RTRP）制度の創設は、ある意味では、政府規制で新たな税務専門職をつくる動きといえます。ただ、見方を換えると、既存の税務専門職を含めて、政府規制を強化しようという意図も見え隠れしています。

（我妻）そうですね。有償の納税申告書作成業務に従事する税務専門職への納税申告書作成者ID番号（PTIN=Preparer Tax Identification Number）の取得を義務づけたことは、最たる例の一つですね。もっとも、これまで、納税申告書は、有償か無償かを問わず、誰でもできたというのも、私も日本の専門業者から見ると、どうなのかなあ～と思いましたが。

（石村）「政府規制大国日本」から見ると、そう見えても不思議でないかも知れません。ただ、公認会計士が、税理士業務に大量に参入してくる

と、“競争”の荒波を避け“政府規制”に逃げこもうとするのが税理士業界の動きも、外から見ると不思議かも知れませんね。

（我妻）ともかく、登録納税申告書作成士（RTRP）制度は、連邦の個人所得税申告書の作成業務を「有償独占」としたわけですから、2014年1月1日からでしたか、今後は、有償で連邦個人所得税申告書の作成にかかわる者は、資格試験に合格し、適格審査に合格し、継続研修を受け、年次の手数料を支払ったうえで納税申告書作成者ID番号（PTIN）更新をする必要があるわけですね。

（石村）仰せのとおりです。複雑な判断業務を担うのは、公認会計士（CPA=Certified Public Accountants）や登録税務士（EA=Enrolled Agents）です。ただ、登録税務士（EA）は、公認会計士（CPA）が約65万人であるのに比べると、4万7千人程度と数は少数です。

（我妻）人口（3億1千万人）比で見ると、登録税務士（EA）の数は少ないですね。ということは、アメリカの税務専門職界では、公認会計士（CPA）が大きな力を持っているということですね。

（石村）登録税務士（EA）は、国内税務には長けていても、国際税務には長けていませんから。やはり、国際税務、多国籍化した企業のグローバル課税の問題になると、国際的な会計・税務専門職である公認会計士（CPA）、監査法人が主役です。わが国の税理士に相当する登録税務士（EA）は、判断業務に従事していますが、やはり、公認会計士（CPA）、さらには税務に強い弁護士（attorney）が主役です。判断業務については課税庁（IRS=Internal Revenue Service）と見解が対立する事案も少なくなく、税務訴訟になると訴訟代理ができる弁護士に依存せざるをえないわけです。弁護士を税務書類の作成や税務相談、税務代理などの税務業務から排除することは、「訴訟社会」化する

るアメリカでは考えられないわけです。

【図1】アメリカの民間税務サービス提供事業者の種類(2012年前まで)

◎税務専門職	人数
・弁護士 (Attorneys)	約 120 万人
・公認会計士 (CPA=Certified Public Accountant)	約 65 万人
・登録年金数理士 (Enrolled Actuary)	
・登録税務士 (EA=Enrolled Agent)	約 4 万 7 千人
・登録退職計画士 (ERPA=Enrolled Retirement Plan Agent)	
◎非税務専門職	
・納税申告書作成業者 (TRP=tax return preparers)	約 120 万人

◆ 登録納税申告書作成士 (RTRP) の有償業務の範囲

(我妻) 約120万人の申告書作成業者 (TRP) が、資格試験や適格審査などを受けて登録納税申告書作成士 (RTRP) という名称の税務専門職になるわけですが、RTRPは、公認会計士 (CPA) に加え、登録税務士 (EA) などと比べると、有償で行える業務の範囲は限定されているようですね。

(石村) そうです。簡潔にいうと【図2】のようになります。

【図2】非 RTRP 業者の有償業務の範囲

① 作成あるいは作成を支援した納税申告書に署名すること、
② 納税者の納税申告書ないし還付申告書に署名している場合、関与した課税年あるいは調査期間について、IRS の職員、納税者権利擁護官サービス (TAS) その他の IRS の従業者/職員との折衝において関与納税者を代理すること

(石村) 有償業務は、個人納税申告書の作成、その範囲での税務代理に限定されます。資格試験も、登録税務士 (EA) とは異なります。

◆ 登録税務士 (EA) と登録納税申告書作成士 (RTRP) の資格試験の違い

(我妻) アメリカには、主要な税務専門職としては、弁護士のほか、公認会計士 (CPA) に加え、登録税務士 (EA) の資格がすでにあるわけですね。

(石村) そうです。弁護士や公認会計士 (CPA) は、各州の資格です。これらに対して、登録税務士 (EA) は連邦の資格です。それから、新たにつくられた登録納税申告書作成士 (RTRP) も連邦の資格です。

(我妻) わが国の税理士に相当する資格は登録税務士 (EA) とみてよいと思いますが、資格試験はどんな内容なのですか？

(石村) 登録税務士 (EA) の資格を取得するには、原則として「登録税務士特別登録試験 (SEE=Enrolled Agent Special Enrollment Examination)」(以下「EA資格試験 (SEE)」ともいいます。) および適格審査に合格する必要があります。EA資格試験 (SEE) の概要は次のとおりです。

【図3】EA 資格試験(SEE)の概要

【試験科目】
① SEE1 : Part1~個人 (Individuals/個人所得税全般)
② SEE2 : Part2 ~企業 (Businesses/法人企業および個人企業の所得課税。パートナーシップや資産移転 (遺産/贈与) 税を含む。)
③ SEE3 : Part3 ~ (Representation//, Practice and Procedures/税務代理、実務および手続。専門職倫理等を含む。)
各科目とも、3 時間半、100 問の択一試験
【受験や合格等】
・全米の主要都市に設置されているプロメトリック社の試験センターで、コンピューター設備を使って電子媒体で実施される。(日本でも 4 ヶ所で受験可能。)
・1 科目ずつの受験できる。受験申込はオンラインで行われる。
・EA 資格試験 (SEE) の合格は、試験終了後に直ちに知ることができる。
・科目受験合格の 2 年まで繰り越しできる。

(我妻) それから、わが国の税理士試験特例と同様に、前IRS職員には、EA資格試験 (SEE) が免除され、職歴に基づきEA登録が認められるわけですね。

(石村) そうです。事実、登録税務士 (EA) の有資格者は、前IRS職員が多いようです。

(我妻) それから、登録納税申告書作成士 (RTRP) の資格試験は、EA資格試験よりは簡単なように見えますが？

(石村) 登録納税申告書作成士 (RTRP) の資格試験は、次のとおりです。

【図4】RTRP 資格試験の概要

【試験概要】
・全米の主要都市に設置されているプロメトリック社の試験センターで、コンピューター設備を使って電子媒体で実施される。
・登録納税申告書作成士 (RTRP) 資格試験は、120 問である。うち、100 問は択一、残り 20 問は Yes、No で答えるものである。試験は、2 時間半である。
・試験分野は、連邦個人所得税に限定される。したがって、法人税やパートナーシップ課税などは出題外である。
・ただ、税法に関する質問は 45%程度、残りはサーキュラー230 規則や専門職倫理についての質問である。
【出題分野】
①基本作業および納税者情報の収集
②所得および資産の取扱
③所得控除および税額控除
④他の租税
⑤申告書完成までのプロセス
⑥実務および手続
⑦専門職倫理

(我妻) 登録税務士 (EA) の資格試験も登録納税申告書作成士 (RTRP) の資格試験も、全米の

主要都市に設置されているプロメトリック社 (Prometric Inc./デラウェア州法人) の試験センターで、コンピューター設備を使って電子媒体で実施されているようですが。この辺は、どうかたちになっているのでしょうか？

(石村) 連邦課税庁 (IRS) が所管する登録税務士 (EA) の資格試験や登録納税申告書作成士 (RTRP) の資格試験は、認定事業者であるプロメトリック社に委託して実施しています。

(我妻) 民営化されているわけですね。

(石村) そうです。各州の公認会計士 (CPA) 試験も、ほぼプロメトリック社が受託して実施しています。

◆ 登録納税申告書作成士 (RTRP) 誕生の背景

(我妻) ということは、登録納税申告書作成士 (RTRP) 制度をつくった意義は、どういうところにあるのでしょうか？

(石村) アメリカでは、勤労所得税額控除 (EITC=Earned Income Tax Credit) や子ども税額控除 (Child tax credit) のような、給付 (還付) 型の税額控除の仕組みを導入しています。

(我妻) わが国で民主党政権時に唱えられていた「給付つき税額控除」というものですね。

(石村) そうですけども、実は、“給付つき税額控除=勤労所得税額控除 (EITC)” という言い方は正確ではありません。アメリカには、人的控除には①所得控除方式のものと、②税額控除方式のものがあり、②税額控除方式には、伝統的な④非給付 (非還付) 型の税額控除と、⑤給付 (還付) 型の税額控除とがあるわけです。連邦税法 (内国歳入法典/IRC=Internal Revenue Code) に規定する税額控除を④と⑤に分類して図説すると、次のとおりです。

【図5】アメリカ連邦個人所得税上の主な人的税額控除の類型

④ 非還付 (非給付) 型の税額控除 (nonrefundable tax credits)
・子どもおよび扶養税額控除 (Child and dependent care credit) [IRC 21 条]
・老年および障害者税額控除 (Credit for elderly and the disabled) [IRC 22 条]
・養子縁組費用税額控除 (Credit for adoption expenses) [IRC 23 条]
・子ども税額控除 (Child tax credit) [IRC 24 条]
・住宅ローン利子税額控除 (Home mortgage interest credit) [IRC 25 条]
・生涯教育税額控除 (Lifetime learning credit) [IRC 25 条の A 第 b 項]
・その他新規市場開発税額控除 (New market tax credit) [IRC 45 条の D]、投資税額控除 (Investment credit) [IRC 46 条]、建造物再生税額控除 (Rehabilitation credit) [IRC 47 条]をはじめとした各種産業界向けの税額控除
⑤ 還付 (給付) 型税額控除 (refundable tax credits)
・追加的子ども税額控除 (Additional child tax credit) [IRC 24 条 d 項]
・アメリカ人機会向上税額控除 (AOTC=American opportunity tax credit)

- [IRC 25 条の A 第 c 項] *
- ・過払社会保障税額控除 (Credit for overpayment of social security taxes) [IRC 31 条 b 項] **
- ・勤労所得税額控除 (EITC=Earned income tax credit) [IRC 32 条] ***
- ・その他

【備考】*旧「HOPE 奨学金税額控除/HOPE 教育費税額控除 (Hope scholarship credits)」。ただし、AOTC は、2009 年アメリカ人再生・再投資法 (American Recovery and Reinvestment Act of 2009) において時限措置 (2009~2010 課税年) として導入された。その後、2010 年 12 月に成立した 2010 年租税救済・失業保険再延長・雇用創出法 (Tax Relief, Unemployment Insurance Reauthorization, and Job Creation Act of 2010) 2012 課税年まで継続・延長された。その後、2013 年 12 月 31 日まで再度延長されている。

**こうした税額控除は、純粋に人的税額控除というよりも、たんなる税額の調整措置とみてよい。過払税額控除 (Tax credit for overpayments of tax) [IRC 36 条] などと同じである。

***EITC のほかに EIC (Earned income credit) の略称も使われる。

(我妻) 【図5】からも分かるように、民主党とかが導入を唱えていた「給付つき税額控除」とは、実際は、いく種類かある給付 (還付) 型の税額控除のうちの一つである「勤労所得税額控除 (EITC)」を指していたわけですね。

(石村) そうです。この勤労所得税額控除 (EITC) が問題で、このEITCにかかる還付申告だけで2012年ベースでも、2,700万件を超えるわけです。これを、無償の市民ボランティアを動員した各種税務申告支援プログラムはもちろんのこと、有償の申告書作成業者 (TRP=Tax Return Preparers) が支えてきたわけです。

(我妻) ということは、年末調整がなく、全員確定申告が原則の税制のもと、勤労所得税額控除 (EITC) を導入していることから、約120万人の申告書作成業者 (TRP) の存在は必要不可欠ということなわけですね。

◆ 共通番号 (SSN) があっても、勤労所得税額控除 (EITC) はうまくいかない？

(石村) そうです。ところが、勤労所得税額控除 (EITC) は仕組みが複雑なうえ、税制改正に従い毎年変わるわけです。スーパーマーケットの脇でショップを構えて還付申告書の作成サービスを行っている申告書作成業者 (TRP) などは、安い料金で誰でも手軽に利用できるものの、間違いも多いわけです。なかには、納税者の求めに応じて虚偽申告に手を貸す申告書作成業者 (TRP) もいるわけです。勤労所得税額控除 (EITC) 関係の還付申告全体の3割もが過誤申告ないし虚偽申告の状態にあるわけです。

(我妻) アメリカは、個人向けの「共通番号」として社会保障番号 (SSN=Social Security Numbers) があるわけですね。わが国の民主党とか政府系の学者は、共通番号があれば給付つき税額控除

（勤労所得税額控除/EITC）はうまく行っていてPRしていたのではないですか。

（石村）民主党の財務省出身の古川元久衆院議員とかは、財務省の別動隊みたいなかたちで、「共通番号万歳」で、全国行脚していましたが・・・。

（我妻）あれだけ住基ネット・住民票コードに反対していた朝日新聞までもが、民主党支援を志向したのでしょうか？共通番号では変節して「共通番号万歳」を唱え出したわけです。

（石村）朝日新聞は、政権交代があって、編集委員とかのトップの多くは、「民主党が言うことは何でも支持する」といった感じで熱に浮かされていたのでしょうか。あの当時の朝日新聞は、ある面で、公正な報道姿勢が疑われ、広い支持を失っている中東のカタールが始めた衛星放送アルジャジーラに似ているという人もいます。アルジャジーラは自らを「公正で政治的圧力を受けない、中東で唯一の報道機関である」と自認していますが、近年、報道姿勢の偏向が問われています。いずれにしろ、朝日新聞の編集トップには、党派を抛り所にする誘惑には乗らない姿勢が必要ですね。

（我妻）ハッカーがバッコし、パスワードを頻繁に変えるように求められる時代です。こうした時代に、一生懸命に共通番号を、見えるかたちで、多分野で汎用するような政策は時代錯誤なことは明らかです。子どもにも分かることだと思います。

（石村）本当に、共通番号/国民総背番号の導入は、時代錯誤、愚策だと思います。これをずっと支持してきている朝日新聞（2013年5月26日の朝刊社説「共通番号制度公正な社会への道具に」）は、どうかしていると思います。成りすまし犯罪者がバッコする時代に一生懸命に共通番号を汎用すれば、わが国は、アメリカと同様に、共通番号を悪用した成りすまし犯罪者天国になると思います。

（我妻）民主党は、“共通番号がなければ給付つき税額控除（勤労所得税額控除/EITC）はうまくいかない”とか、“机上の空論”を振りかざし、マニフェストにない消費税増税までお膳立てし、政権の座から転げ落ちたわけですが、ある意味で国民から見放されて当然でしたね。

（石村）いずれにしろ、給付つき税額控除（勤労所得税額控除/EITC）を導入しそれがうまくいくかどうかは、納税者に対する有償・無償の税務支援が十分に提供されるかどうかによるわけです。

共通番号が必須のツールではありません。

◆ アメリカでは「税務書類の作成」業務は有償独占

（我妻）アメリカは、「税務書類の作成」業務については、いわゆる「有償独占」の仕組みなわけですね。

（石村）そうです。ですから、他人の納税申告書や還付申告書は、無償であれば、能力があれば誰でもできます。まあ、無償であっても、作成者は、過誤申告になれば、契約責任ないし不法行為責任を問われる可能性はありますが・・・。

（我妻）わが国のような「税務書類の作成」業務が税務専門職の「無償独占」「絶対独占」ではないわけですね。

（石村）そうです。

（我妻）となると、税務専門職は、税務支援をやらせないわけですか？

（石村）そうです。税務支援は、課税庁（IRS）が主導して民間ボランティアを募ってやっています。わが国で、税務支援業務の民間開放を推進する場合には、現行の税務書類の作成や税務相談の業務について「無償独占」を認めている税理士法の改正が必要になります。

（我妻）現行の税理士法では、規制された税理士業務については、臨税などの場合を除き、税理士または税理士法人でない者（無資格者）はこれを行ってはならないとされていますからね。

（石村）ですから、わが国で国税庁が主導して民間ボランティアを活用した税務支援を制度的に確立するためには、現行の無償独占を有償独占に（有償独占化）する税理士法改正をする必要が出てきます。この場合、具体的には、税理士または税理士法人以外の者でも、無償であれば、税理士業務のうち「税務書類の作成」および「税務相談」を行うことができるようにする改正を加えることになります。

なお、こうした法改正を行うということは、裏返せば、税務代理については、現行どおり、税理士および税理士法人以外の者は、これを行えないものとする規制を維持することになります。

（我妻）まあ、税理士会の望む方向ではないですが、国民/納税者が主役というスタンスで税理士法を改正するとすると、業界益だけを考えるわけにはいかないでしょうね。

◆ 税理士法52条改正案のイメージ

(石村) 仮に規制された税務業務を有償独占にすると思います。この場合には、現行の税理士法52条を次のように改正すれば、無償であれば一定の業務を非税理士でも行うことが認められるようになります(立法参考例は、弁護士法72条、弁理士法75条、公認会計士法47条の2、社会保険労務士法27条など)。

(税理士法52条改正案のイメージ)

(税理士業務の制限)

第52条 税理士又は税理士法人でない者は、この法律の別段の定めがある場合を除くほか、税務代理を行ってはならない。

2 税理士又は税理士法人でない者は、他人の求めに応じ報酬を得て、税務書類の作成又は税務相談を行ってはならない。ただし、この法律に別段の定めがある場合には、この限りではない。

(我妻) この52条改正案に関しては、報酬を得なければ税務書類の作成や税務相談を行えるとの規定の仕方も選択できますよね。

(石村) 仰せのとおりです。むしろ、こちらの規定の仕方の方がわかりやすいともいえます。しかし、無資格者が報酬を得てこれらの業務を行った場合には罰則が科される(税理士法59条1項3号)ことにもなりかねないので、裏から規定する方が好ましいといえます。

現行税理士法では、有資格者には、脱税相談の禁止義務が課されています(同36条)。そして、この義務違反に対しては重い罰則があります(同58条)。しかし、無償の無資格者であるボランティアにまでこうした義務を課し、かつ罰則をかける必要はないものと考えられます。

(我妻) それは、どういった理由からでしょうか？

(石村) 無資格者がこうした業務を行う場合には、有資格者に比べ知識が劣る場合も考えられ、相談に対する回答が脱税の指示になる可能性もあるからです。こうした場合まで処罰の対象とするのは、新たな政府規制にもつながりかねず、ボランティア精神にも著しく反すると考えられるからです。

それから、現行税理士法では、有資格者には秘密を守る義務があります(同38条)。そして、この義務違反に対しては重い罰則があります(同59条1項2号)。しかし、無償の無資格者であるボランティアにまでこうした義務を課し、かつ罰則をかける必要はないものと考えられます。なぜならば、有償独占を基本としている弁護士業務、弁

理士業務、公認会計士業務の分野では、無償でこれらの規制された業務を行った場合にも、秘密を守る義務およびその義務違反に対する罰則の規定が置かれていないからです。

(我妻) しかし、これでは、不安が残るのではないのでしょうか？

(石村) そういう指摘も考えられます。そういうのであれば、税務支援プログラム実施主体(課税庁)と各ボランティアとの間で守秘義務契約を結び、責任を明確化することで足りるのではないのでしょうか。

◆ わが国では「臨税」の拡充も一案？

(我妻) わが国では、税務支援の充実を核とした確定申告インフラを整備しないと、給付つき税額控除(勤労所得税額控除/EITC)は導入が難しいということでしたが。現行の「税務書類の作成」業務などについての「無償独占」を維持したまま、確定申告インフラの整備は可能なのでしょうか？

(石村) 給付つき税額控除(勤労所得税額控除/EITC)を導入するとすると、新たに500万人くらいの「働いても貧しい人たち(ワーキング・プア)」が税務署に押し寄せることになるのではないのでしょうか。

(我妻) となると、「無償独占」を護るために税務専門職が税務支援を行うのは至難の業だと思います。

(石村) 「税務書類の作成」業務について現行の「無償独占」から「有償独占」に大きく舵を切るのが難しいとなると、現行の臨税(臨時の税務書類の作成/税理士法50条)の大幅な活用も一案です。

(我妻) 有償独占化はもちろんのこと、アメリカの登録納税申告書作成士(RTRP)のような新資格をつくるのは、今の税理士会の保守的な雰囲気を考えれば、現実的ではないように思います。

(石村) 税理士会は、臨税の拡充にもきわめて消極的なようですから……。

(我妻) 仰せのとおりです。非税理士への市場開放には、あらゆる面で否定的です。

(石村) 有償独占化もダメ、臨税の拡大もダメでは、「真に国民・納税者の幅広いニーズに応えられる税務専門職制度」の確立にはつながらないのではないのでしょうか？

(我妻) 農業団体に近い感じとってください(笑い)。

◆ 税務専門職のグローバル化か、ガラパゴス化か

(石村) TPPとか、FTAとかは、サービスの自由化も問題にしていますから、わが国が、あまりにも閉鎖的な税務専門職制度の構築に走ると、それこそ「ガラパゴス化」してしまいませんか。

(我妻) その辺が問題ですね。私も記帳代行と申告書の作成業務や税務調査への立会いなどをメインにして、税理士として業務に励んでおります。ただ、この島国では日本語を駆使して勝負できるのですが、国際税務がからんでくるとほとんどお手上げです。

(石村) 要は、税務署のお手伝いさんとして業務遂行に励んでいるわけですね。

(我妻) 仰せのとおりです。しかし、税務署のお手伝いさんでこれまで食べられてきましたから、「税理士」という名称で、税務業務を政府規制で囲い込んで生きていければ、国際化の動きとかから、できるだけ護って欲しいわけです。先ほど指摘されましたように、税理士会は、ある意味では、農業団体と同じです(笑い)。

(石村) わが国では、近年、中小を含め海外進出する企業が多くなっています。税務問題のグローバル化も顕著です。

(我妻) 確かに、ほとんどの税理士/税理士法人はグローバル化への対応が難しい状況にあるのは事実ですね。石村代表の論文でも指摘されているように、グローバルな税務問題には、英語力の長けた公認会計士や監査法人が対応している実情にあります。にもかかわらず、わが国の税理士会は、公認会計士や弁護士が資格試験を受けなくとも税理士資格を得られる現行制度の廃止を主張しているわけです。

(石村) 税理士資格付与問題では、三者の意見は対立しているわけですね。

(我妻) 仰せのとおりです。大半の税理士は、日税連や税理士政治連盟の主張を支持していると思います。

(石村) 職域保護のための税理士法改正を主張するだけでは、わが国の税務専門職界はますます「ガラパゴス化」すると思います。英語力を磨き、国際税務の長けた数多くの税務専門職の輩出ができるように資格制度を見直すことなど、わが

国税理士/税理士法人の国際競争力強化に精力を傾注すべきではないでしょうか。

(我妻) 仰せのとおりです。

(石村) 例えば、税理士会が英語圏の大学や大学院と提携して、毎年100人前後の税理士を2年ほど派遣する。そして国際税務に強い人材を10年計画で育成するくらいの度量があつていいのでしょうか。

(我妻) 建設的な提案だと思います。確かに、今の税理士会は、高齢化、老人クラブ化が著しく、こうした将来を見据えたアクション・プランの実現に向けてのハードルが高いように見えます。ドイツ、韓国、オーストラリアなどの税務専門職会の視察と宴会を重ねるようなことを繰り返すのを不要とは言いません。しかし、30歳代、40歳代の世代の税理士を英語圏の税務専門職大学院や税務に強い監査法人などに長期派遣して、国際税務に強い人材を育てる時代に入っていると思います。この面では、私ども老兵は裏方、後方支援に徹して・・・。

(石村) 日本税理士会連合会や税理士政治連盟は、2013年9月28日の「日本経済新聞」朝刊に税理士法改正の必要性を訴える全面意見広告を掲載しましたが・・・。今の税理士会は、政府規制で資格を囲い込むのに一生懸命ですよ。

(我妻) 一般の人たちからは、「近視眼的」、「国民、納税者不在」のように見えるかもしれませんが。ただ、税理士会は、政府規制でつくられた「税務」専門職資格、職域を護るのに精一杯で、団体の行動倫理とか将来的な展望とか見えにくくなっているのも事実ですね。もちろん、公共的な使命を持つ専門職団体は、民間企業とは異なりますから、もう少し配慮あるPR行動が必要だったかも知れませんね。

(石村) 生煮えのかたちで業界益をはかるだけの法改正案を出したら、利害が対立する団体が吠え出すのは当たり前です。公認会計士協会、日弁連など他の公共的使命を持つ専門職団体も、日税連に対抗するPR行動をとったら、国民、納税者のひんしゆくを買いかねませんからね。

(我妻) 仰せのとおりです。結局、「寝た子を起こす」ことになりました。2013年10月25日、さらには2013年11月22日の「日本経済新聞」朝刊に公認会計士協会が“対抗広告”を掲載しましたね。

(石村) 公認会計士協会は、地方紙にも意見広告を掲載し、TVスポットで意見広告を放映してい

るようです。税理士会は、法改正を望むのであれば、肅々とやればいいものを・・・と書いてしまいが・・・。

(我妻) 同感です。

(石村) 税理士会がはじめた「マスコミも政治も買ってしまえ」のスタンスは、公共的な使命を持つ専門職団体の行動倫理のあり方が問われるように思いますが・・・。

(我妻) 税理士会連合会で、個々の会員の意見をしっかり聞かない、あるいは聞けない組織で、“勇み足”だったかも知れませんね。戦略を誤ると、逆に、国民・納税者からの政府規制緩和の要求ということで、一気に「無償独占」を護るところか、「有償独占」へ法改正ということにもなりかねませんね。禍根を残す結果にならないければよいのですが、と書いてしまいます。

(石村) いずれにしろ、勤労所得税額控除（EITC）のような国内の申告納税制度に大きな変革を

伴う動きなどへの対応に加え、顧客の税務サービスのグローバルなニーズに的確に応えられるように専門力を磨き国際的な市場競争で勝ち抜く覚悟がいます。目指すところは、やはり、真に国民・納税者の幅広いニーズに応えられる税務専門職制度です。

(我妻) 確かに、若い世代のことを考えると、「真に国民・納税者の幅広いニーズに応えられる税務専門職制度」の確立を急ぐ必要があると思います。市場競争から逃げることを考えているようではダメですね。安部首相は、女性の活用に積極的な姿勢を取っています。税理士業界のグローバル化には、キャリアアップ、子育て留学なども含め、とりわけ語学に強い女性税理士などに大いに活躍してもらうことにもっと積極的に取り組む必要があると思います。毎年、女性税理士50人、男性税理士50人位の定員を決めて海外へ送り出すくらいの覚悟が要りますね。

国民税制研究 創刊号

余剰食料寄附促進法制と税制の日米比較

～食品関連企業の社会貢献と余剰食料寄附の促進

白鷗大学教授 石村 耕治

《目次》

◎ はじめに

1 善意の余剰食料寄附をめぐる法制および税制上の課題

2 ボランティア救助者の責任と免責

- (1) ボランティア救助者のコモンロー上の責任
- (2) 州によるボランティア救助者免責法での対応
- (3) 州による善意の食料寄附者免責法の制定
- (4) 連邦の善意の食料寄附法の制定
- (5) 連邦法先占の法理からみた連邦の善意の食料寄附法の所在
- (6) 連邦の善意に食料寄附法の概要
- (7) 連邦の善意の食料寄附法の分析
 - (a) 善意の食料寄附法が適用になる当事者の範囲
 - (b) 善意の食料寄附法が適用になる活動の範囲
 - (c) 食料品の期限と寄附者等の責任問題
 - (d) 寄附した農産物の収集と農作物保険
 - (e) 善意の食料寄附と保健衛生規制
 - (f) 「善意」の食料寄附の意味

3 余剰食料寄附促進税制の検証

(1) 連邦税法上のC法人/普通法人、S法人、非営利公益団体への課税取扱

- (a) 一般的に選択される営利事業体の形態
- (b) 配当所得課税についての基本的な考え方
- (c) 連邦法人所得課税における所得税額計算の仕組み
- (d) 連邦法人所得課税申告の基本
- (e) 連邦法人所得税率

(2) 連邦税法上の公益寄附金控除対象寄附受入団体

- (a) 課税除外となる主な非営利公益団体
- (b) 公益増進団体と私立財団
- (c) 公益寄附金控除限度額のあらまし

(3) 評価性資産の寄附者に対する連邦法人所得課税取扱の基本

- (a) 特定の現物資産の寄附にかかる評価

- (b) 受贈者に対する非課税取扱
- (4) 棚卸資産に対する連邦法人所得課税取扱の歴史的変遷
 - (a) 食料を含む棚卸資産/有形動産の寄附一般への評価特例措置
 - (b) 食料棚卸資産寄附にかかる評価特例措置
- (5) 余剰食料寄附促進税制の分析
 - (a) 棚卸資産/有形動産の寄附一般への評価特例措置の分析
 - (b) 棚卸資産/有形動産の適格寄附要件
 - (c) 食料棚卸資産にかかる評価特例措置の分析
 - (d) 食料を含む棚卸資産/有形動産の評価をめぐる課題
 - (e) 証明書類の作成の課題

4 わが国での余剰食料寄附促進法制や税制のあり方

- (1) 余剰食料寄附やフードバンク活動促進のための法制のあり方
- (2) 余剰食料寄附促進税制のあり方
 - (a) 棚卸資産である現物寄附に対する寄付金課税取扱の基本
 - ① 所得税および法人税上の公益寄附金税制のあらまし
 - ② 住民税上の公益寄附金税制のあらまし
 - (b) 棚卸資産である現物寄附にかかる税務処理
 - ① 法人税上の無償譲渡(寄附/贈与)にかかる税務処理
 - ② 所得税上の無償譲渡(寄附/贈与)にかかる税務処理
 - ③ 被災者に対する棚卸資産の無償譲渡(寄附/贈与)の税務処理特例
 - (c) 棚卸資産である現物寄附を促進する税制のあり方

◎ むすびに

◎ はじめに

食料の品質には問題がないにもかかわらず市場での流通が難しくなったことから、食品メーカーや外食産業、ホテルなどの「食品関連企業」や農家などの「食料生産者」が大量の余剰食料(品)を廃棄処分していることが大きな社会的関心を呼んでいる。その一方で、日々の食に窮する人々への緊急かつ無償の食事支援や、食料(日用品や薬品等も含む。以下同じ。)の支援を行っている民間非営利団体/飢餓救済団体(NPO/hunger-relief organizations、公益増進団体/public charity、後記【図13】および【図14】参照。以下同じ。)の多くは、こうした余剰食料などを喉から手が出るほど欲しがっている。

こうしたミスマッチを解消するためには、食品関連企業や食料生産者など(以下「余剰食料寄附者(donor)」ともいう。)に対し、余剰食料を民間非営利団体/飢餓救済団体に現物寄附するよう

に奨励し、日々の食に窮している人たちに振り向けることを促進する法制や税制が求められている。しかし、余剰食料寄附(excess wholesome food donation)の促進にはいくつかの法制や税制上の課題がある。例えば、飢餓救済団体に善意で寄附した食料がもつて、配布を受けた人たちが何らかの健康上の被害を受けたとする。この場合に、善意の食料寄附者がその責任を厳しく問われるようでは、現物寄附に尻込みをすることになりかねない。したがって、善意の食料寄附を促進するためには、食料寄附者や寄附された食料を無償提供している非営利の飢餓救済団体などの責任をどの程度まで免じてやれるのかは重い法制上の課題になる。

加えて、余剰食料の寄附を促進するためには、寄附者たる食品関連企業や食料生産者などが、余剰食料を廃棄処分にするよりも非営利の飢餓救済団体に現物寄附した方が社会貢献に資し、かつ税制上も有利であると認識できる仕組みが必要であ

る。したがって、食品関連企業や食料生産者などが、非営利の飢餓救済団体に、金銭ではなく、食料のかたちで現物寄附をした場合に、所得金額の計算上、寄附した食料の価額をどう評価し、かつどの程度まで寄附金控除を認めるかなど税制上の支援措置の充実も不可欠である。

アメリカ合衆国（以下「アメリカ」という。）では、各州、続いて各州法を統一する連邦法として、善意の食料寄附法/善きサマリア人食料寄附法（Good Samaritan Food Donation Acts）が制定され、故意や重過失がない限り、善意の余剰食料寄附者は、寄附した食料がもとで損害が発生したとしても、法的責任を問われることはないとする免責（Good Samaritan immunity）原則が確立している。

また、連邦税法（内国歳入法典/IRC=Internal Revenue Code of 1986, as amended）は、余剰食料寄附者は、所得金額の計算上、余剰食料などの現物寄附についてはその税務簿価/調整税務基準額/原価の2倍を超えない範囲の金額を基準に所得控除限度額を算定できる旨の公益寄附金制度を定めている¹。

1 余剰食料寄附をめぐる法制および税制上の課題

資本の論理や市場主義が徹底され、「富める人たちは、ますます富んで行く。その一方で、貧しい人たちは、ますます、貧しくなって行く」。今日のアメリカは、まさに、1%の富裕層と99%の生活不安層（以下「99%層」ともいう。）で構

成される格差社会である。企業誘致に血眼になる州が次々と解雇を容易にする法律（state right-to-work acts）を制定し、首切りは日常茶飯事である。しかし、停滞する経済下では再就職は容易ではなく、失業給付が切れると、公共料金の支払が滞り電気・ガス・水道を止められる。サブプライムローン地獄に落ち（住宅ローンの支払が滞り）自宅は競売にかけられ、追い出され、家族は離散、中にはホームレスになる人も出る。当初オバマ大統領が目指した公的医療保険制度改革（Obama health care reform）の内容のブレも大きくなり、99%層は、一度大病を患うと過大な医療費負担で自己破産が避けがたい状態に変わる兆しは見られない。大卒の資格を得てビッグになるとのナイーブな思いで大学生時代にサリーメイ（Sallie Mae/学資ローン会社で民間学資ローンの占有率で第一位）などから借りた学費ローン²は、卒業後に正規労働に就く道が険しく、利払いは雪だるま式に膨らみ、焦げ付くケースが急増している。

オバマ大統領が公約した大きな変化（チェンジ）のきざしは見られず、日々の暮らしに窮する人たちの数は一向に減らない。自助が声高に叫ばれ、額に汗して懸命に働く中産階級の人たちですらいつ転落するか分からない状態は続く³。

伝統的な経済学では、ある程度の所得格差があることは、労働や貯蓄を奨励するインセンティブとなり、経済成長には必要悪であるとさえいわれてきた。こうした考え方のもと、アメリカでは、総じて「結果の平等」よりも「機械の平等」が重視されてきた。しかし、所得格差が行き過ぎれば経済成長にマイナスに作用する。アメリカでは概

¹ 他に、州や連邦の補助金、連邦農務省（USDA= Department of Agriculture）が生産者から余剰農産物を買上げる制度などがある。

² 連邦政府の独立行政機関である消費者金融保護局（CFPB=U.S. Consumer Financial Protection Bureau）の報告によると、2013年7月現在で、民間学資ローン残高は、1,650億ドル（1ドル=100円換算で16.5兆円）にも上る。また、民間学資ローンの貸付（origination）、債権回収（servicing）、取立て（collection）など総合業務で全米第一位のサリーメイに対する借手からのCFPBへの苦情申立ても、全体の50%弱で第一位である。See, CFPB, Annual report of the CFPB student loan ombudsman 2013（October 16, 2013）. Available at: http://files.consumerfinance.gov/f/201310_cfpb_student-loan-ombudsman-annual-report.pdf ちなみに、2009年に誕生したオバマ政権は、ローン地獄を生む民間学資ローン制度改革に取り組む姿勢を明らかにした。これまでの民間の学資ローン企業に連邦補助金を支給する「連邦家族教育ローンプログラム（FFELP=Federal Family Education Loan Program）」を廃止したうえで、連邦直接ローンプログラム（FDLP=Federal Direct Loan Program）の活用を広げる方針を打ち出した。これを受けて、2010年3月末、サリーメイは、これまでのビジネスモデルを変更するため、2,500人の従業員の解雇を発表した。その後、2012年3月に、連邦議会下院および上院は、学生ローンプログラムを刷新する法案を可決し、これまでの民主導の奨学ローンに傾斜する政策を改め、官主導の連邦直接ローンプログラム（FDLP）の選択肢を広げた。

³ 現状分析としては例えば、堤未果『ルポ 貧困大国アメリカ II』（岩波新書、2010年）、同『（株）貧困大国アメリカ』（岩波新書、2013年）参照。

して、所得再分配政策には積極的ではないものの、額に汗して働かなくとも豊かな人たちと働いても貧しい人たち（working poor）の二極化が深刻化しており、これまでの所得政策は大きな転換期にきている。

連邦農務省（USDA=U.S. Department of Agriculture）によると、2012年統計で、栄養ある食料を十分に食していない人たちはアメリカ全人口の約14.5%（1億7,600万世帯）に及ぶという。また、とりわけ食料欠乏の著しい世帯は約5.7%（700万世帯）に及ぶという。さらに、子供のいる世帯全体のうち、栄養のある食料が十分取れていないのは約10%（390万世帯）に及ぶという⁴。

アメリカにおける代表的な公的な食料支援としては、1964年に当時のジョンソン大統領時代に始まった、1964年フードスタンプ法（Food Stamp Act of 1964, as amended）に基づき、連邦農務省（USDA）が所管し州を通じて実施している、いわゆる「フードスタンプ（政府支給食券/Food stamp）」プログラムがある。現在、フードスタンプ・プログラムは、2008年10月1日から、低所得者の生計費を補うための「補足的栄養支援プログラム（SNAP=Supplemental Nutrition Assistance Program）」に名称を変更し、実施されている⁵。伝統的な名称も加味して「SNAP Food Stamp Program」とも呼ばれる。年約600億ドル（1ドル=100円換算で、約6兆円）が支出されている。このプログラムの事務は、USDAの外局である食料栄養庁（FNS=Food and Nutrition Service）が所管している⁶。フードスタンプの給付額は、各州の基準、個人または世帯の収入や規模などにより異なる。

USDA が公表した2012年統計によると、全米平均で、個人の場合は各月133ドル19セント、世帯の場合は275ドル42セントの給付を受けている。また、受給者数は4,900万人台に上る⁷。

フードスタンプのような公的食料支援は、豊かな社会での飢餓問題対策として重い存在である。しかし、給付が受けられたとしても多くの場合は十分ではない。こうした不足を補うため、民間レベルでも、豊かな社会のなかで日々の食にも窮している人たちに食料などの配布支援を行う数多くの非営利団体/飢餓救済団体が存在する。こうした団体は、一般に「フードバンク（Food Bank）」と呼ばれる。

フードバンクは、品質には問題がないのに市場での流通が難しくなった食料や日用品、医薬品などの寄附を受け、日々の生活に窮する人たちが人間的尊厳を傷つけられることなく、それらの配布を受けられるように配慮してやることを主たる使命とする非営利団体である。フードバンクは、食料ロス⁸と飢餓の撲滅をねらいに、余剰食料などの預託を請け、失業し自宅を追われながらも福祉の恩恵に与れないホームレスの人たちや、働いていても賃金が低くしかも借金をかかえ日々の食にお金を費やす余裕のない人たち向けに、預託された食料などを無償で配布する“橋渡し”の役割を担うというのが基本的なコンセプトである。フードバンクは概して、自助あるいは生活再建を支援する「非営利団体（nonprofits）」であり、施しをする「慈善団体（charity）」と呼ばれるのを嫌う。

アメリカにおけるフードバンク活動は、1960年代にはじまる。アリゾナ州フェニックスで善意

⁴ See, Alisha Coleman-Jensen et al., Household Food Security in the United States in 2012 (USDA) . Available at: <http://www.ers.usda.gov/publications/err-economic-researchreport/err155.aspx#.Ujzvc-WCjIW>.

⁵ SNAPの他に、女性・幼児・子供特別補足的栄養プログラム（WIC=Special Supplemental Nutrition Program for Woman and Children）や、全国学校給食プログラム（National School Lunch Program）がある。

⁶ ちなみに、今日、SNAPの適格受給者には、電子支給（EBT=Electronic benefit transfer）システムを活用するかたちで食糧購入費が支給されている。かつては、対象者に紙媒体のフードスタンプ（政府支給食券）が配布されていた。食券が薬物取引の対価支払に使われ問題となり、また、取扱事務や濫用統制に多くの手間を要した。事務の合理化・効率化をねらいに、電子支給カード（EBT card）システムが導入された。手続的には、受給を望む人は、銀行にSNAP専用の口座を開設する。次に、SNAPを州に申請し、EBTカードの交付を受ける。

⁷ SNAP受給者の口座に、法定支給額が振り込まれる。受給者は、EBTカードを使って小売店やスーパーマーケットなど（事業者）で食料品を購入する。事業者には、翌日までに受給者の口座から購入金額が振り込まれる。

⁸ 連邦農務省（USDA）の統計によると、1990年代のアメリカでは、年間、生産された市食物の約4分の1、約96億ポンドが、生産農家、食堂、製造所、学校、レストランなどで残り物/余剰として廃棄された。See, Linda Scott Kantor et al., USDA, “Estimating and Addressing America’s Food Losses,” Food Review (Jan-Apr., 1997) at 3. Available at: <http://www.calrecycle.ca.gov/ReduceWaste/Food/FoodLosses.pdf>

の寄附を受けた余剰食料の無償配布ボランティア (a soup-kitchen volunteer) 活動を行っていたジョン・フォン・ヘンゲル (John van Hengel/2005年に死去、享年83) が創始者である⁹。

1967年に、農家などから善意の余剰農作物の寄附を受け日々の食に窮する人たち向けに無償配布する活動を含め、フードバンク活動を目指す「アメリカ・セカンド・ハーベスト (America's Second Harvest)」が創設された。その後、「フィーディング・アメリカ (Feeding America)」と名称変更され、現在、200を超える「フード・パントリー (food pantry/食料貯蔵所)」、「スープ・キッチン (soup kitchen)」、「緊急シェルター (emergency shelter)」などの名称で無償の食料配布活動を行っているフードバンクのネットワークを統括する組織となっている。2009年統計で、これらのフードバンク団体は、アメリカ国内で、1,400万人の子どもを含む3,700万人を超える日々の食に窮する人たちに余剰食料などの無償配布を行っている¹⁰。

廃棄される余剰食料が膨大な量に及ぶのにもかかわらず、これらを“再収穫 (セカンド・ハーベスト)”し生活が苦しくお腹を空かした人たちに無償配布する仕組みはいまだ十分効率的に回転しているとはいえない。回転を遅れさせている理由の一つは、余剰食料を“再収穫”し健康に安全なかたちで現物寄附する際に発生する「コスト」の高さである。食品関連企業や食料生産者などが、余剰食料の廃棄処分を選択し、現物寄附をすることに消極的になる最大の理由でもある。裏返すと、このコスト問題の解決を見ない限り、たとえ寄附した食料がもとで健康上の損害が発生した場合に民事や刑事上の法的責任を免除する法制度が確立されたとしても、善意の余剰食料寄附の飛躍

的な拡大は望めない。

コスト問題に対処するためには、善意の余剰食料寄附者などに対する補助金 (助成金) の交付が考えられる¹¹。また、食品関連企業や食料生産者などに対し余剰食料の現物寄附を奨励するための税制上の支援措置を講じるのも一案である¹²。

2 ボランティア救助者の責任と免責

善意の余剰食料寄附者は、寄附を受けた食料がもとで受給者が食中毒など健康上の損害が発生した場合、民事や刑事上の法的責任を問われることがないかどうか心配になる。この問題は、アメリカ法では、事故現場にたまたま居合わせた医師などの専門職が治療器具や設備、医薬品等が十分整っていないなかで被害者に施した緊急医療行為について、被害者はその結果責任を問えるのかなどの問題と相通じるところがある。

アメリカでは、この問題については、従来から、「ボランティア救助者のコモンロー上の責任 (volunteer rescuers' liability at common law)」として議論が展開されてきている。この問題を検証する場合に重要となるのは、コモンロー上の「善きサマリア人の法理 (Good Samaritan doctrine)」である。

善きサマリア人の法 (Good Samaritan law/「善きサマリア人法」ともいう。)は、『新約聖書』のルカによる福音書第10章25節ないし37節にある、主イエス・キリストの語り起源を有する。「災難に遭ったり急病になったりした人など (窮地に陥った人) を救うために無償で善意の行動をとった場合、良心的かつ誠実にその人ができたことをしたのであれば、たとえ失敗してもその結果につき責任を問われることはない」という趣旨の

⁹ See, Patricia Sullivan, “John van Hengel Dies at 83; Founded 1st Food Bank in 1967,” Washington Post (October 8, 2005). Available at: <http://research.policyarchive.org/1262.pdf>

¹⁰ See, Feeding America, Hunger Study 2010 National Report (Feb.1, 2010). Available at: http://feedingamerica.issuelab.org/resource/hunger_in_america_2010_national_report

日々の食に窮している人たちへの食料などの無償提供の促進を、税制上の支援措置/租税歳出 (tax expenditures/tax subsidy) を活用すべきか、あるいは補助金/直接歳出 (direct expenditures/direct subsidy) を選択すべきかについては、さまざまな議論がある。See, Pamela J. Jackson, “Charitable Contribution of

¹¹ Food Inventory: Proposals for Change,” CRS Report for Congress (RL 31097, Updated April 21, 2006) at 12. Available at: <http://research.policyarchive.org/1262.pdf>

¹² さらに、食品関連企業や食料生産者など事業者が余剰食料を廃棄処分にした場合に、他の種類のゴミと区別して、事業者ゴミとしては収集しない、あるいは収集するにしても別途のカテゴリーで収集し、その量に応じて特別の金銭的負担金を課すことなどの政策を実施するのも一案である。ただ、レストランやコンビニ・チェーンなどでは独自の余剰食料の破棄、有効利用 (堆肥への加工など) のシステムを構築していることや、小規模事業者への過重な負担となるおそれもあることから、慎重な検討が必要である。

法理である。

善きサマリア人の法は、コモンロー上の「善きサマリア人の法理 (Good Samaritan doctrine)」として継受されている。基本的には民事法上の概念である。「コモンローでは、一般人は危急に瀕した他人を救う義務を負わない (the common law imposes no general duty to assist another in peril.)」¹³とされる。逆に、こうした義務を負わない人が手を差し伸べた場合で、救助した人にいかなる負担も生じないときであっても、相当の注意義務を負うとされる。

(1) ボランティア救助者のコモンロー上の責任

ヨーロッパ大陸法の影響を受けたわが民法には「緊急事務管理」(民法698条)の定めがある。民法698条の事務管理の法制度では、法律上の義務または権限なく他人の事務を行った場合、「管理者は、本人の身体、名誉又は財産に対する急迫の危害を免れさせるために事務管理したときは、悪意又は重大な過失があるものでなければ、これによって生じた損害を賠償する責任を負わない」と定めている¹⁴。

一方、コモンローでは、「事務管理」に相当する制度が発達していない。「コモンローでは、一般人は危急に瀕した他人を救う義務を負わない

(the common law imposes no general duty to assist another in peril.)」¹⁵とされる。逆に、こうした義務を負わない人が手を差し伸べた場合は、救助した人にいかなる負担も生じないときであっても、相当の注意義務 (reasonable care) を負うとされる。この場合の注意義務は、コモンローでは「ボランティア救助者の法理 (volunteer rescuer doctrine)」と呼ばれる。ボランティア救助の法理が適用になれば、通常の場合とは異なり、いくらか低い程度の注意義務が求められる。この低い程度の注意義務は、一般に「危急の法理 (emergency doctrine)」と呼ばれる。例えば、事故現場にたまたま居合わせた医師などの専門職が被害者に施した

緊急医療行為について、重大な過失がない限りその責任が減じられるのも、危急の法理が適用になるからである¹⁶。

もっとも、ボランティア救助者が、手を差し伸べた結果あるいは途中で手を差し伸べるのを止めたために、被害者の「状況の悪化 (worse position)」を招いた場合には、当該救助者は責任を問われる可能性が出てくる。この点について、コモンロー (判例法) では、例えば、「善きサマリア人の原則 (Good Samaritan rule) は、〔救助者が被害者に〕単に便益を供与しなかったという意味での過失があったことを理由に責任を負うように求めるものではない。しかしながら、〔救助者が〕怠慢により事をより悪化させた場合は別である」¹⁷との判断を下している。

また、別の判決では、「善きサマリア人の法理 (Good Samaritan doctrine) の適用があるとしても、ボランティア救助者が、窮地に陥っている者の状況をより悪化させた場合には、責任負担を精査するにあたっては状況悪化問題が生じうる。」との判断を下している¹⁸。

このように、コモンローでは、善きサマリア人の法理 (Good Samaritan doctrine) を適用するものの、一方では「状況の悪化 (worse position)」基準を適用して、場合によっては、ボランティア救助者に対して一定の責任負担を求める。

(2) 州によるボランティア救助者免責法での対応

ボランティア救助者に対し、コモンロー上の善きサマリア人の法理 (Good Samaritan doctrine) の適用を徹底し、「状況の悪化 (worse position)」基準の適用を排除するためには、立法措置を講じるのも一つの手である。

1959年に、カリフォルニア州は、全米ではじめて、善きサマリア人免責法 (Good Samaritan immunity act)、いわゆる「ボランティア救助者免責法 (volunteer rescuer immunity act)」を制定し、

¹³ See, Restatement (3rd) of Tort: Liability for Physical and Emotional Harm § 37 (Proposed Final Draft No.1, 2005) ; Restatement (2nd) of Tort § 314 (1965) .

¹⁴ 緊急事務管理に関する基本的な解釈について詳しくは、高木多喜男/金山正信「第3章 事務管理」〔谷口知平/甲斐道太郎編〕『新版注釈民法18 債権 (9)』(有斐閣、1991年) 105頁以下参照、潮見佳男「基本講義 債権各論I 契約法・事務管理・不当利得〔第2版〕」(新生社、2009年) 283頁以下参照。

¹⁵ See, Restatement (3rd) of Tort: Liability for Physical and Emotional Harm § 37 (Proposed Final Draft No.1, 2005) ; Restatement (2nd) of Tort § 314 (1965) .

¹⁶ See, 1 Med. Malpractice (MB) § 9.06 (Oct. 2008) .

¹⁷ See, Rodrigue v. United States, 968 F.2d 1430m at 1434 (1st Cir, 1992) .

¹⁸ See, United States v. DeVane, 306 F.2d 182, at 186 (3rd Cir. 1962) .

コモンロー上の「状況の悪化 (worse position)」基準などの適用を排除した。カリフォルニア州での立法を契機に、各州が次々とボランティア救助者免責法を制定するようになり、善きサマリア人免責法/ボランティア救助者免責法の制定は全米的な広がりをみせた¹⁹。諸州で制定された善きサマリア人免責法/ボランティア救助者免責法の内容には差異がある。しかし、いずれの州法でも、目指すところは、医療専門職（州によっては、一般人/非専門職を含む。）が、危急時に他人を、自発的に、無償かつ善意で救助した場合には一般的に、民事責任/過失責任を免除しようとするところにある²⁰。言い換えると、契約関係において有償でサービス提供する医療従事者が、医療機関内で起こした医療過誤 (medical malpractice) などを免責の対象とした法律ではない。また、善きサマリア人免責法/ボランティア救助者免責法による免責は、緊急時に他人を救助しようとする人を、救助が結果的にうまく行かなかったことにより訴訟に巻き込まれるおそれから解放することにより、こうした勇気ある救助を奨励することがねらいである。

今日、諸州の善きサマリア人免責法/ボランティア救助者免責法は、各種専門職はもちろんのこと、一般人/非専門職にまで、その適用対象を広げてきている。

(3) 州による善意の食料寄附者免責法の制定

善意の食料寄附者や寄附された食料を配布するフードバンクなどの非営利団体は、寄附された食料がもとで食中毒などにかかり損害が発生した場合に、受給者が容易に民事や刑事上の法的責任を問えるとすれば、余剰食料の“再収穫 (セカンド・ハーベスト)” 活動に消極的にならざるを得ない。善意の余剰食料寄附を奨励し、流通を促すには、食品関連企業や食料生産者、さらには非営利団体などに対し、コモンローで確立された責任原則を制定法で緩和、免責するための立法措置を講じてやる必要が出てくる。言い換えると、制定

法によって、余剰食料寄附者などは、善意の寄附食料などがもとで損害が発生したとしても、原則として民事や刑事上の法的責任を問われることはないとする原則が確立されれば、善意の余剰食料寄附の広がりが期待できる。

1977年に、カリフォルニア州が、全米ではじめて、「善きサマリア人食料寄附法/善意の食料寄附法 (Good Samaritan Food Donation Acts)」を制定し、故意や重過失がない限り、善意の余剰食料寄附者は、寄附した食料品がもとで損害が発生したとしても、民事や刑事上の法的責任を問われることはないとする免責原則を確立した。

カリフォルニア州での立法を契機に、各州が次々と善きサマリア人食料寄附法/善意の食料寄附法を制定するようになり、全米的な広がりをみせた。

その後、善きサマリア人食料寄附法/善意の食料寄附法は、50の州とワシントンD.C.で制定された。いずれも、豊かな社会で飢餓に苦しむ人たちに食料支援を行うという社会的な利益が、フードバンクなどに寄附された食料品を消費することにより損害を被った場合にその損害を回復する訴えをする権利に勝っているという前提に基づいて制定された。しかし、その内容は一様ではなかった。例えば、カリフォルニア州法では、善意の食料寄附者 (donors) のみを保護対象とした。これに対して、他の州では、善意の食料寄附者のみならず、フードバンクのような非営利団体 (donee organization) も保護の対象とした。また、カリフォルニア州法では、損害が「重過失 (gross negligence) または故意の行為 (willful act) の結果から」生じた場合には、免責の対象から除くとした。これに対して、他の州法では、「重過失 (gross negligence)、未必の故意 (recklessness) または故意の行為 (intentional conduct)」から生じた損害を免責の対象から除外した²¹。

このような州によるサマリア人食料寄附法/善意の食料寄附法の内容の違いは、場合によっては、善意の余剰食料寄附者側に桎梏となる。例え

¹⁹ 諸州での制定状況を含め、See, Barry Sullivan, “Some Thoughts on the Constitutionality of Good Samaritan Statutes,” 8 Am. J.L. & Med. 27, at 27n.1 (1982). なお、邦文の研究としては、例えば樋口範雄

²⁰ 「よきサマリア人と法～救助義務の日米比較」〔石井・樋口編〕『外から見た日本法』（東京大学出版会、1995年）243頁以下参照。

²¹ See, Norman S. Oberstein, “Torts: California Good Samaritan Legislation: Exemption from Civil Liability While Rendering Emergency Medical Aid, 51 Calif. L. Rev. 816, at 817~18 (1963). See, David L. Morenoff, “Lost Food and Liability: The Good Samaritan Food Donation Law Story,” 57 Food & Drug J.J 107, at 116 et seq. (2002).

ば、全国チェーンのスーパーマーケット、レストランなどは、それぞれの州の法律内容を精査しなければ、安心して全社的な余剰食料寄附プログラムを組み、実施することは難しくなる。とりわけ、現物寄附で社会貢献、イメージ向上も目指す多州間展開をしている大規模企業にとり、法令遵守/コンプライアンス上の重荷になる。

(4) 連邦の善意の食料寄附法の制定

アメリカの余剰食料寄附制度改革の歴史において、各州が制定した善きサマリア人食料寄附法/善意の食料寄附法は、善意の余剰食料寄附者の不法行為責任などを免じることで、余剰食料寄附の輪を広げ、豊かな社会のなかで日々の食に窮している人たちに食事を提供するうえで、大きな役割を果たしたといえる。しかし、この輪をもっと広げ、全米規模の食品関連企業や食料生産者などに対し余剰食料の現物寄附を奨励するためには、連邦レベルでの善きサマリア人食料寄附法/善意の食料寄附法の制定が必要とされた。

1990年に、全米のどの州でも、善意の食料寄附者に対して同じ程度の免責を保障するナショナル・スタンダードを設定しようとのことで、「連邦善きサマリア人食料寄附法/善意の食料寄附法 (federal Good Samaritan food donation law)」案が、連邦議会に提出された。この法案は、各州が定める当時の善きサマリア人食料寄附法/善意の食料寄附法の全米規模での統一化をすすめることをねらいとした「模範連邦善きサマリア人食料寄附法/善意の食料寄附法 (Model Good Samaritan Food Donation Act)」(以下「模範法 (Model Act)」という。)を制定することが目的であった。

この模範法は、善意の食料寄附者に免責を保障することを主たるねらいとしている。すなわち、善意の食料寄附者が寄附した食料がもとで損害が生じた場合、その損害が「重過失 (gross negligence) または故意の不正行為 (intentional misconduct) の結果から生じている場合は別として、当該寄附者等に対し、製造物責任 (product liability) や不法行為責任 (tort liability) など民事および刑事上の責任を免除することが柱である。

連邦善きサマリア人食料寄附法/善意の食料寄附法は、1990年に議会を通過した国家・コミュニティ・サービス法 (National and Community Servi-

ce Act of 1990) の第IV〔食料寄附 (Food Donations)〕に盛り込まれ、同法は、1990年11月16日に、当時のブッシュ大統領の署名を得て発効した。しかし、模範法は、各州に採択を義務づけるかたちとなっていなかったため、たった1つの州が採択したに過ぎなかった。

連邦議会には、この事実を重く受け止め、各州に採択を義務づける模範法の成立に向けて、検討を開始する議員がいた。パット・ダナー (Pat Danner) 下院議員 (民主党/ミズーリー選出) は自らが筆頭となって、1995年9月29日に、連邦議会下院に法案 (H.R. 2428) を提出した。この法案は、不法行為法の伝統的な法理に挑戦的な点もあったこともあり、議会に強い影響力を持つ6万人の会員を擁するロビー (議会工作) 団体であるアメリカ法廷弁護士協会 (ATLA=Association of Trial Lawyers of America) から強い抵抗を受けた。しかし、その後、パット・ダナー下院議員は、連邦議会で農業問題や豊かな社会のなかで日々の食に窮している人たちの問題に強い関心を持つことで著名なビル・エマーソン (Bill Emerson) 下院議員 (共和党/ミズーリー選出) の強い支持を取り付けるのに成功した。1996年3月20日に、エマーソン下院議員は、下院法案2428号 (H.R. 2428) の共同提案者となった。このことにより下院法案2428号は超党派の法案となった。その後、議会公聴会、委員会審議、下院を通過し、議会上院に送られた。議会上院では、ATLAの執拗な議事妨害をはねのけ、無事通過し、1996年10月1日に、当時のクリントン大統領の署名を得て発効した。

下院法案2428号は、この法案の成立を強力にバックアップし、成立前に惜しくもガンで亡くなったビル・エマーソン議員の名を冠にして「ビル・エマーソン善きサマリア人食料寄附法/善意の食料寄附法 (Bill Emerson Good Samaritan Food Donation Act of 1996)」²²と命名された²³。

1996年ビル・エマーソン善きサマリア人食料寄附法の成立により、1990年に成立し国家・コミュニティ・サービス法 (National and Community Service Act of 1990) の第IV〔食料寄附 (Food Donations)〕に挿入されていた模範連邦善きサマリア人食料寄附法は廃止された。そして、廃止された第IVは改変され、1966年子供栄養摂取法

²² Public Law 104-210, 110 Statute 3011, enacted October 1, 1996) .

²³ 法案の「模範 (Model)」を「ビル・エマーソン (Bill Emerson)」に変更した。

(Child Nutrition Act of 1966) 第22条 [42U.S.C. 1791] に「ビル・エマーソン善きサマリア人食料寄附法 (Bill Emerson Good Samaritan Food Donation Act)」の名称で編入された。

(5) 連邦法先占の法理からみた連邦の善意の食料寄附法の所在

ビル・エマーソン善きサマリア人食料寄附法 (Bill Emerson Good Samaritan Food Donation Act of 1990) は、連邦法である。この連邦法は、模範法であり、各州の善きサマリア人食料寄附法/善意の食料寄附法を統一・調整する際の基準 (ナショナル・スタンダード) となるものである。

アメリカでは、判例法の積重ねを通じて「連邦法先占の法理 (federal preemption doctrine/federal preemption of state law)」が法認されている²⁴。すなわち、連邦法と州法がぶつかった場合には、原則として連邦法が州法に優先するとされる²⁵。一般的に、その根拠は合衆国 (連邦) 憲法に求められる。なぜならば、連邦憲法は、「憲法に準拠して制定される合衆国の法律 [中略] は国の最高法規である。各州の裁判官は、州の憲法または法律に反対の定めがある場合でもこれに拘束される。」(第6編2項) と定めるからである。また、司法も、連邦憲法に定める連邦法の最高法規条項 (Supremacy Clause) に依拠した連邦法先占の法理 (federal preemption doctrine) を根拠に判例法を形成してきている²⁶。

連邦法であるビル・エマーソン善きサマリア人食料寄附法については、各州の同種の法律に連邦の基準よりも低い基準の定めがある場合には、どちらが優先して適用になるのかについては特段の定めを置いていない。このため、食料寄附や寄附者の免責に関する連邦法の定めと州法の定めが異なる場合に、衝突が起きるおそれがある。しか

し、この場合、黙示的先占の法理 (implied preemption doctrine) が働き、これらの事項は連邦法によって黙示的に先占されているとみて、連邦法の定めが優先することになるものと解される²⁷。

ちなみに、連邦農務省 (USDA=Department of Agriculture) の法務官 (General Counsel) は、連邦法であるビル・エマーソン善きサマリア人食料寄附法の「先占の程度 (preemptive affect)」について、連邦司法省 (DOJ=Department of Justice) の司法長官事務局 (Attorney General's Office) に対して質問をしている。司法長官事務局は、この質問に対する回答書 (Memorandum) のなかで、連邦法であるビル・エマーソン善きサマリア人食料寄附法は、免責 (Good Samaritan immunity) についての最低基準 (minimum level) を示したものであり、各州は、それぞれの州法で、善意の食料寄附者などに対し連邦が示した基準よりも強い保護 (免責) を与えることができる旨の回答をしている²⁸。このことから、連邦法であるビル・エマーソン善きサマリア人食料寄附法の州法に対する先占は部分的 (partial federal preemption) なものであるとみることもできる。しかし、現在までのところ、この連邦法を超える免責を州法に定めた州は出現していない。

(6) 連邦の善意の食料寄附法の概要

ビル・エマーソン善きサマリア人食料寄附法 (Bill Emerson Good Samaritan Food Donation Act of 1990) は、各州が自州の善きサマリア人食料寄附法/善意の食料寄附法をナショナル・スタンダードに合わせて統一・調整する際の模範法である。ビル・エマーソン善きサマリア人食料寄附法 (以下「連邦の善意の食料寄附法」または単に「善意の食料寄附法」ともいう。)

この善意の食料寄附法は、善意の余剰食料寄附

²⁴ 本稿は、アメリカにおける「連邦法先占論」の展開については射程外である。詳しくは、See, Stephen A. Gardbaum, "The Nature of Preemption," 79 Cornell L. Rev. 767 (1994) .

²⁵ ちなみに、この場合、連邦法の留保が州法に及ぶかどうかといった観点から論的展開をすることも可能であろう。

²⁶ See, Patricia L. Donze, "Legislating Comity: Can Congress Enforce Federalism Constraints Through Restrictions on Preemption Doctrine?," 4 N.Y.U.J. Legis. & Pub. Pol'y 239, at 246 (2000) .

²⁷ 司法には、中央集権的な連邦主義を支持するねらいもあり「連邦法の黙示的先占の法理」の拡大的適用に積極的な傾向がみられる。その一方、分権的な連邦主義、州権の確保の観点からは、連邦法による先占の範囲を広く策定する連邦議会の無制限な立法裁量権限のあり方が問われている。Stephen A. Gardbaum, "Symposium: Federal Preemption of State Tort Law," 33 Pepp. L. Rev. 39, at 51 et seq. (2005) .

²⁸ See, Down E. Johnson, Memorandum: Preemptive Effect of the Bill Emerson Good Samaritan Food Donation Act (March 10, 1997) . Available at: <http://www.justice.gov/olc/bressman.htm>

に意欲的な食品関連企業や食料生産者、フードバンクをはじめとした各種の非営利の配布団体（NP O/hunger-relief organizations、公益増進団体/public charity、後記【図13】および【図14】参照。以下同じ。）にかかわる幅広い人たちの篤志活動については、故意や重過失がない限り、寄附した食料品などがもとで損害が発生したとしても、民事や刑事上の法的責任を問われることはないことを明確にした法律（模範法/枠法）である。現在、ほぼすべての州が、この模範法を受け入れている。そこで、以下においては、模範法である連邦の善意の食料寄附法を邦訳（仮訳）することにした²⁹。

ビル・エマーソン善きサマリア人食料寄附法 （仮訳）

合衆国法典42巻第1791条

第a項【略称】

本条は、「ビル・エマーソン善きサマリア人食料寄附法」として引用できる。

第b項【定義】

本条では、次に各号に掲げる用語の意義は、当該各号に定めるところによる。

第1号【明らかに適切な日用品】

「明らかに適切な日用品（apparently fit grocery product）」とは、当該品が、外観、期限、新鮮味、等級、大きさ、残り物であるその他の条件により市場取引に向かないとしても、連邦、州および地方団体の法律ならびに規則が設けたすべての質および表示基準を充足する日用品をいう。

第2号【明らかに健全な食料】

「明らかに健全な食料（apparently wholesome food）」とは、当該食料が、外観、期限、新鮮味、等級、大きさ、残り物であるその他の条件により市場取引に向かないとしても、連邦、州および地方団体の法律ならびに規則が設けたすべての質および表示基準を充足する食料をいう。

第3号【寄附】

「寄附（donate）」とは、一つの非営利団体から他の非営利団体への支出を含む、受贈者にいかなる金銭的な負担を求めることなしにする支出をいう。ただし、その寄附の最終受領者または利用者がいかなる金銭の負担も求められない限り、寄附団体が受贈団体に対して些少な手数料を課してもよいものと

する。

第4号【食料】

「食料（food）」とは、全部もしくは一部が人間の消費に供するまたは供するとされた生、調理済み、加工済みもしくは即席の食用の物質、氷、飲料または材料をいう。

第5号【収集人】

「収集人（gleaner）」とは、貧困者に対する無償の配布、または貧困者に最終配布をする非営利団体に対する寄附、所有者が寄附した農産物を収集する者をいう。

第6号【日用品】

「日用品（grocery product）」とは、非食料日用品で、使い捨ての紙もしくはプラスチック袋、家屋の掃除用品、洗剤、清掃用品その他の雑貨用品をいう。

第7号【重過失】

「重過失（gross negligence）」とは、その行為時に、当該行為が他の者の健康または福祉を害することになるのを（その行為時に）知りながらその者が行った自発的かつ良心的な行為（不作為も含む。）をいう。

第8号【故意の不正行為】

「故意の不正行為（intentional misconduct）」とは、その行為時に、当該行為が他の者の健康または福祉を害することになるのを（その行為時に）知りながらその者が行った行為をいう。

第9号【非営利団体】

「非営利団体（nonprofit organization）」とは、次のような要件を充たす法人格を有しないまたは法人格を有する実体をいう。

（A）宗教、公益もしくは教育目的で運営されているもの、および、

（B）その実体の役員、使用人もしくは持分主の便益その他に利益をはかることを目的としていないこと

第10号【人】

「人（person）」とは、小売日用品店、卸売業者、ホテル、モーテル、製造業者、レストラン、出張料理業者および非営利食料配布業者もしくは病院等を運営する個人、法人、パートナーシップ、団体、社団または統治団体をいう。この場合において、法人、パートナーシップ、団体、社団または統治団体については、当該実体を運営する責任を有する執行役、通常の役員、パートナー、受託者、諮問機関委員その他の選任または任命された個人を含む

²⁹ すでにふれたように、現在、ビル・エマーソン善きサマリア人食料寄附法（連邦の善意の食料寄附法）は、1966年子供栄養摂取法（Child Nutrition Act of 1966）第22条（42U.S.C. 1791/合衆国法典42巻1791条）に編入されている。したがって、以下の分析における条文引用においては、合衆国法典（U.S.C./United States Code）42巻の条文（1791条）の表記を使用する。

ものとする。

第c項〔寄附された食料および日用品から受けた損害への責任〕

第1号〔人または徴収人の責任〕

人または徴収人は、最終的な配布先を貧困な個人としている非営利団体に対し善意で寄附した明らかに健全な食料または明らかに適切な日用品に関し、その性質、期限、包装もしくは状態から生じる民事または刑事的な責任を負わないものとする。

第2号〔非営利団体の責任〕

非営利団体（nonprofit organization）は、最終的な配布先を貧困な個人として人または徴収人から善意の寄附として受領した明らかに健全な食料または明らかに適切な日用品に関し、その性質、期限、包装もしくは状態から生じる民事または刑事的な責任を負わないものとする。

第3号〔適用除外〕

前二号は、当該人、徴収人または非営利団体が重過失もしくは故意の不正行為を構成する作為もしくは不作為が原因で食料もしくは日用品の最終利用者または受領者に損害を与えるまたは死亡に至らしめた場合には、適用しない。

第d項〔寄附の収集または徴収〕

最終的な配布先を貧困な個人としている条件で、収集人または非営利団体の有償もしくは無償の代理人による自らが所有もしくは占有する財産の寄附の収集または徴収に応じた人は、当該収集人または代理人の被った損害もしくは死亡に伴って生じる民事または刑事上の責任を負わないものとする。ただし、本項は、当該人の重過失もしくは故意の不正行為を構成する作為もしくは不作為が原因で損害を与えるまたは死亡に至らしめた場合には、適用しない。

第e項〔条件付き受諾〕

寄附された食料および日用品の一部または全部が、連邦、州および地方団体の法律や規則により課された品質および表示基準のすべてに適合していない場合で、非営利団体が、その寄附された食料または日用品を次の各号に該当する条件で受領しているときには、食料および日用品を寄附した人もしくは収集人は、本条に基づき民事または刑事上の責任を負わないものとする。

第1号 寄附者から寄附された食料もしくは日用品の損傷または欠陥状態について通知を受けている、

第2号 配布に先立ち、寄附された食料もしくは日用品を品質および表示基準のすべてに適合するように再調整することに同意している、ならびに、

第3号 寄附された食料もしくは日用品を適切に再調整する基準について精通している。

第f項〔解釈〕

本項は、いかなる責任を創設するものと解してはならない。本項は、州および地方団体の保健衛生規則を無効にするものと解してはならない。

(7) 連邦の善意の食料寄附法の分析

善意の食料寄附法は、善意の食料寄附者が寄附した食料がもとで損害が生じた場合、当該寄附にかかわる人たちに対する、製造物責任（product liability）や不法行為責任（tort liability）など民事および刑事上の責任を免除することが柱である。善意の食料寄附者は唯一、その損害が「重過失（gross negligence）または故意の不正行為（intentional misconduct）」の結果から生じていると裁断されたときに限り、例外的に責任を負う構図になっている³⁰。

しかし、現在までのところ、全米において、善意の食料寄附者等が有責か免責かを法廷で争った限界事例は存在しない。このため、どのような場合に例外的に責任を負うことになるのかについて、現時点で、判例法からは判断するのは難しい。

(a) 善意の食料寄附法が適用になる当事者の範囲

善意の食料寄附法は、この法律が適用になる当事者の範囲について、「人（person）」（法b項10号）、「収集人（gleaner）」（法b項5号）、「非営利団体（nonprofit organization）」（法b項9号）を掲げている。とりわけ、適用対象となる「人（person）」（法b項10号）については、①個人、②法人、③パートナーシップ、④団体、⑤社団、⑥統治団体、⑦小売日用品店、⑧卸売業者、⑨ホテル、⑩モーテル、⑪製造業者、⑫レストラン、⑬出張料理業者、⑭非営利食料配布業者および⑮病院を例示し、幅広く定義している。さらに、②～⑥については、当該実体を運営する責任を有する執行役、通常の役員、パートナー、受託者、諮問機関委員その他の選任または任命された個人を含むものとする、と定めている。

ちなみに1990年に制定された模範法では、「非営利団体」が法律の適用対象には入っていなかった。これが、1996年の善意の食料寄附法では、「非営利団体」が法律適用対象に含められたこと

³⁰ ただし、後記（e）のように、州や地方団体の保健衛生規則に違反する場合には免責されず、重過失や故意の不正行為としての責任を負わされる可能性がある。

から、非営利団体が現物寄附を受けた食料を配付する行為一般に対して法の保護（免責）が及ぶにいたった。

(b) 善意の食料寄附法が適用になる活動の範囲

善意の食料寄附法は、現物寄附行為 (donating)、現物寄附の収集行為 (gleaning)、現物寄附の受領行為 (receiving)、現物寄附の配布行為 (distributing) のような活動を免責の対象としている。通例、食料寄附の実務では「食料回収 (food recovery)」という言葉が使われているが、善意の食料寄附法では「収集行為 (gleaning)」と同義と解しているものと解される。もっとも、連邦農務省 (USDA) のように、次のように、収集行為 (gleaning) を食料回収 (food recovery) の一つの類型ととらえている政府機関もある³¹。

【図1】連邦農務省(USDA)による食料回収の類型

農場からの収集 (Field gleaning) : 収穫された農作物が販売しても経済的に収益が見込めない場合に、すでに機械で収穫された、または農家の畑にある農作物を収集すること。この言葉は、すでに収穫され貯蔵施設に置かれている農産物の現物寄附を受け取るための行為にも用いられる。
生鮮食品の引取り/回収 (Perishable produce rescue/salvage) : 卸売市場、スーパーマーケット、農産物直売市場など卸売および小売ソースからの生鮮食品を回収すること。
調理済生鮮食品の引取り (perishable and prepared food rescue) : レストラン、病院、出張調理業者やカフェテリアなど食品サービス業者から調理済の食料を回収すること。
腐敗しない加工食品の回収 (Nonperishable processed food collection) : 製造業者、スーパーマーケット、流通業者、日用品店、食堂などから、通常長期陳列ができる加工食品を回収すること。

以上のような4種類の食料回収 (food recovery) にあたっている人たちは、善意の食料寄附法にいう現物寄附の「収集行為 (gleaning)」に該当するものとして、法の適用対象となるものと解される。

(c) 食料品の期限と寄附者等の責任の問題

連邦議会の委員会審議でも、例えば「小売の期限切れ直前あるいはその直後のシリアル食品をフード・パントリー (food pantry) に寄附し、それを消費したとしてもまったく問題はないかも知れないが、カートン入りのミルクや鶏肉のパックの場合には、小売の期限切れ直後であっても、それ

を寄附するのは人の健康上危険ではないか」との議論がなされている³²。

善意の食料寄附法は、「明らかに適切な日用品」ないし「明らかに健全な食品」であっても、「連邦、州および地方団体の法律ならびに規則が設けたすべての質および表示基準を充足する」ように求めている (法b項1号、b項2号)。

この点に関しては、食料品の製造年月日や賞味期限などの関連で難しい問題となる。アメリカには統一的な賞味期限のような基準はない。幼児用のものを除き、連邦の食料品規則はなく、20を超える州ではそれぞれ独自に食料品について規制を実施している³³。連邦農務省などの資料を検証すると、アメリカにおける食料品の期限は、大きく次の3つに分けることができる³⁴。

【図2】アメリカの食料品の期限

販売期限 ("Sell-By" date) : 販売用の食品をどれくらい長く店舗に陳列できるかを示す表示。消費者は、その期限が切れる前までに購入すべきであると示す表示。
消費推奨期限 ("Best if Used By (or Before) date") : 最良の賞味または品質を推奨する期限を示す表示。
消費期限 ("Use-By" date) : 最良の品質で当該食品を消費できることを推奨する最終日を示す表示。その期限は、その食品の製造者が決定する。

このように、食料品にかかる「期限」が複数存在することは、寄附した食料品がもとで食中毒など健康上の損害が発生する原因ともなりかねない。なぜならば、これらいずれの期限も、食品の安全を保証するものではないからである。食品関連企業や食料生産者など善意の余剰食料寄附者が、民事や刑事上の法的責任を問われることになるのではないかとナーバスになるのも理解できないことではない。

ほかにも問題がある。例えば、寄附された食料を受給した最終消費者は、実際にいつ費消するのかも注意を要する点である。食品関連企業や食料生産者などが善意の余剰食料寄附に消極的になる要因も少なくない。

(d) 寄附した農産物の収集と農作物保険

連邦の善意の食料寄附法のもと、収集人 (gleaner) は農家が寄附した農産物を収集する活動をす

³¹ See, USDA, A Citizen's Guide to Food Recovery, at 1 (1999) .

³² See, H.R. Rep. No.104-661,at5 (1996) .

³³ See, U.S. Food & Drug Administration, "FDA Basics: Did You Know that a Store Can Sell Food Past the Expiration?" Available at: <http://www.fda.gov/AboutFDA/Transparency/Basics/ucm210073.htm>

³⁴ See, U.S. Department of Agriculture, Food Product Dating. Available at: <http://www.fsis.usda.gov/wps/portal/fsis/topics/food-safety-education/get-answers/food-safety-fact-sheets/food-labeling/food-product-dating/food-product-dating>

ることができる（法b項5号）。一方、農家の多くは、「農作物保険プログラム（FCIP=Federal crop insurance program）」に加入している。FCIPは、連邦農業省（USDA=U.S. Department of Agriculture）の危機管理庁（RMA=Risk Management Agency）が所管する「連邦農作物保険公社（FCIC=Federal Crop Insurance Corporation）」³⁵が提供する各種災害による農作物への損失を補償するプログラムである³⁶。

FCIPの特徴は、保険加入生産者は、災害を原因とした（catastrophic coverage）損失（以下「災害損失」）については、保険料の支払なしに損失額について一定の補償支払を受けることができることになっていることである。これは、この部分にかかる保険料は全額、連邦政府の補助金でカバーすることになっていることによる³⁷。加入者は、災害損失が生じた場合、被災した農作物の市場価値の55%、あるいは通常の収穫高の50%を超えた損失について補償支払を受けることができる³⁸。

農家が、善意の余剰食料寄附に応じ、被災した

農作物の収集に協力する場合には、農産物保険プログラム（FCIP）との手続上の調整が必要になる。連邦農作物保険公社（FCIC）は、農作物保険プログラム（FCIP）加入農家に対して「農作物の全部または一部が消費対象外または廃棄処分とする状況にある場合には、食料寄附の収集に応じることを認めている。しかし、この場合、次の要件を充たす必要がある³⁹。

- ①保険加入者である生産者は、被害を受けた農作物の寄附の収集を受けるに先立ち、自己のFCIPを取り扱っている保険代理店にコンタクトして、損害額の適切な評価を受けなければならない。
 - ②被害を受けた農作物の寄附の収集は、指定した非営利団体に限り認められる⁴⁰。
 - ③保険加入者である生産者は、農作物の寄附の収集をした非営利団体から対価を受け取ってはならない。

このような対応は、保険加入農作物生産者が、保険と被害農作物の再販売による二重の受取（double dipping）を防ぐことがねらいである。ちなみに、連邦の善意の食料寄附法は、「寄附（donate）」について、「受贈者にいかなる金銭的な負担を求めることなしにする支出をいう。」と定義してい

³⁵ USDA, Federal Crop Insurance Corporation. Available at: <http://www.rma.usda.gov/fcic/>.

³⁶ 連邦穀物保険プログラム（FCIP=Federal crop insurance program）は、1938年連邦穀物保険法（Federal Crop Insurance Act of 1938）に準拠して実施されている。FCIPは、天候、天候を原因とする病害虫による回復不可能な危険に対する対応に加え、農作物収穫高に対する所得補償がねらいである。主要農作物のほとんどが保険の対象となっている。生産者はFCIPに加入するかどうかは任意である。FCIPは、1930年代に確立された後、1980年、1994年および2000年等々と度重なる大きな改正が実施されている。FCIPは、農業大国アメリカの農民（農作物生産者）を保護することを目的とした連邦政府所管の公的保険制度である。FCIPには、「国策」として連邦から巨額の公的資金が投入されている。このため、特別の緊急災害発生時に巨額の保険支払があったとしても、加入者の保険料負担が急激に上昇することはない。詳しくは、See, USDA, Federal Crop Insurance. Available at: http://www.usda.gov/documents/FEDERAL_CROP_INSURANCE.pdf なお、FCIPに未加入の農作物生産者向けには、連邦農業省（UADA）所管の「保険未加入者農作物災害支援プログラム（NAP=Noninsured crop disaster assistance program）」があるNAPは、USDAの外局にある農場サービス庁（FSA=Farm Service Agency）所管のプログラムである。また、FSAは、低利の「緊急災害融資（Emergency disaster loans）」も所管している。

³⁷ ただし、保険加入生産者は、連邦農場法（Farm Act）のもと、保険を掛けた収穫物ごとに300ドルの手数料を、その収穫物を栽培している地方自治体/カウンティ（county）に支払うように求められる。もっとも、経済的に困難を抱えている保険加入生産者については、手数料支払は免除される。詳しくは、拙稿「国民災害保険制度～アメリカでの議論からわが国での是非を探る」〔石村・市村編〕『大震災と日本の法政策』（丸善プラネット、2013年）223頁、232頁参照。

³⁸ ちなみに、こうした公的災害損失補償では十分ではないと考える生産者は、民間の農作物災害保険に加入して万全な対策をすることができる。FCIPでは、適格農作物生産者を対象に、16の民間の農作物保険会社を通じて保険サービスを提供している。これら民間保険会社は、連邦政府から事務経費の補助を受けるかたちで事務運営を行っている。ただし、FCIPにかかるリスクはすべてRMA（危機管理庁）が負うことになっている。全生産者の約80%が、このプログラムに加入している。See, Christopher R. Kelley, “The Agricultural Risk Protection Act of 2000: Federal Crop Insurance, the Non-Insured Crop Disaster Assistance Program and the Domestic Commodity and Other Farm Programs,” 6 Drake J. Agric. L. 141（2001）.

³⁹ See, USDA, RMA, 2009 Insurance Fact Sheet: Gleaning（July, 2008）. Available at: http://www.rfh-resourceguide.org/Content/cmsDocuments/USDA_RMA_GleaningFactSheet.pdf

⁴⁰ ちなみに、指定非営利団体は、USDA発行のハンドブック「食料回収に関する市民ガイド（A Citizen’s Guide to Food Recovery）」（1999年）に搭載されている。

る（法b項3号）⁴¹。

(e) 善意の食料寄附と保健衛生規制

善意の食料寄附法は、善意の食料寄附であっても、州や地方団体の保健衛生規則（state and local health regulations）の適用は免除されない旨を規定する（法f項）。したがって、寄附者、収集人、非営利団体は、あらゆる州および地方団体の保健衛生規則を遵守するように求められる。当初の法案には、この種の規定は存在しなかった。しかし、連邦議会に委員会審議のなかで、ケネディ上院議員の修正提案で付け加えられた規定である⁴²。不法行為法での縛りを緩くし、善意の食料寄附にかかる寄附者、収集人、非営利団体の負担を軽減する一方で、寄附された食料を消費する受給者の健康と安全を確保することがねらいである。厳しい法的責任を免除することで善意の食料寄附を奨励する一方で、保健衛生にかかる政府規制の遵守を求め、バランスを確保している。

こうした法制のつくりから、善意の食料寄附にかかわる寄附者、収集人および非営利団体は、保健衛生規則を遵守しない場合には、連邦の善意の食料寄附法の保護の枠外に置かれることになり、状況によっては、重過失または故意の不正行為として責任を問われることも出てくる。

(f) 「善意」の食料寄附の意味

善意の食料寄附法は、法の適用対象を「善意（in good faith）」の食料寄附に限定している（法c項1号、c項2号）。また、「寄附（donate）」については、「受贈者にいかなる金銭的な負担を求めることなしにする支出をいう。ただし、その寄附の最終受領者または利用者がいかなる金銭の負担も求められない限り、寄附団体が受贈団体に対して些少な手数料を課してもよいものとする。」と規定している（法b項3号）。

このように、善意の食料寄附法は、「善意の寄附」とは、一般的に“無償”であることを想定している。その一方で「寄附団体が受贈団体に対し

て些少な手数料を課してもよいものとする。」とも規定している。これは、食料寄附を望む企業が、手持ちの余剰食料が「明らかに健全な食品」（法b項2号）であるのにもかかわらず、輸送費等を考えると、食料配布支援を行う非営利団体（NPO/hunger-relief organizations、公益増進団体/public charity、後記【図13】および【図14】参照。以下同じ。）に現物寄附するよりも廃棄処分にした方が、コストがかからないと判断した場合などを想定している。この場合、廃棄は“もったいない”と考える非営利団体は、輸送費等を肩代わり負担して余剰食料の現物寄附を受けられることがゆるされることを意味する。しかし、「善意（in good faith）」については、特に具体的に定義をしていない。

この点、「善意（in good faith）」について、例えば「契約に関するリステイトメント〔第2版〕（Restatement（Second）of Contract）では、次のように定義する⁴³。

①関係する行為もしくは取引における事実において誠実であること、または、
②取引における事実において誠実であり、かつ、公正な取引に関する合理的な商業基準を遵守すること

すでにふれたように、この善意の食料寄附法は、「ビル・エマーソン善きサマリア人食料寄附法（Bill Emerson Good Samaritan Food Donation Act of 1990）」という略称（法a項）を用いていることから分かるように、聖書の教えを基礎としている。このことからすれば、この法律が意味する「善意（in good faith）」とは、“窮地に陥った人を救うために、人が無償で良心的かつ誠実に自分のできることをすること”と解してよいものと思われる。

善意の食料寄附法は、いかに善意の寄附であったとしても、「重過失もしくは故意の不正行為を構成する作為もしくは不作為が原因で損害を与えるまたは死亡に至らしめた場合には、適用しない。」（法c項3号、c項4号）と規定している。したがって、善意で寄附した食料がもとで最終的な

⁴¹ この点は、農作物生産者に限らず、食品関連企業など他の食料寄附者についても、損害保険金の受給とキズモノ食料の篤志的な現物寄附を装った闇の再販売益との二重受取防止をどう防ぐかの課題にもつながってくる。

⁴² See, 143 Cong. Rec. S9532-33（daily ed. Aug. 2, 1996）. ちなみに、ケネディ上院議員は、この食料寄附法案潰しで議事妨害を執拗に繰り返していたロビー団体であるアメリカ法廷弁護士協会（ATLA）を宥め、この修正提案によりこの法律にかかる紛争事案に対し法廷弁護士に一定の仕事の場を確保し、法案の成立に導いたとされる。

⁴³ See, Restatement（Second）of Contract § 205（a）（1981）（citing UCC § 1-201（19））and（citing UCC § 1-103（b））.

受贈者である生活困窮消費者が「死亡」したとする。この場合にはとりわけ、この法律が免責対象とする「人 (person)」（法b項10号）、「収集人 (gleaner)」（法b項5号）、「非営利団体 (nonprofit organization)」（法b項9号) にあてはまる場合には、免責されないことになる。

3 余剰食料寄附促進税制の検証

善意の食料寄附法は、免責対象とする「『明らかに健全な食料 (apparently wholesome food)』とは、当該食料が、外観、期限、新鮮味、等級、大きさ、残り物であるその他の条件により市場取引に向かないとしても、連邦、州および地方団体の法律ならびに規則が設けたすべての質および表示基準を充足する食料をいう。」(法a項2号)と規定する。したがって、現物寄附の対象となる食料の健康への安全性の確保は法律上の義務である。アメリカにおいて善意の食料寄附に前向きなレストラン・チェーンの外郭非営利団体の一つである「フード・ドネーション・コネクション (FDC= Food Donation Connection)」は、「収穫プログラム (Harvest Program)」を立ち上げ、現物寄附の対象とする余剰食料の再収穫 (セカンド・ハーベスト/second harvest)、その安全性の確保などの問題に真摯に取り組んできている⁴⁴。

FDCによると、現物寄附の対象とする余剰食料 (再収穫) の安全性の確保のための法定要件の遵守には、多大な時間とエネルギーを要し、コスト負担はかなり高額にのぼるといふ。このため、とりわけ小規模レストラン・チェーンにとっては重荷であり、FDCの収穫プログラム (Harvest Program) への積極的な参加に二の足を踏む一因となっているという⁴⁵。

食品関連企業、さらには食料生産者が、現物寄附の対象となる余剰食料の健康への安全性確保のためのコスト負担における外部不経済を内部化し、安全な余剰食料寄附、再収穫 (セカンド・ハーベスト) を奨励・促進するためには、余剰食料の寄附の意欲的な会社 (法人) や個人に対する税

制上の支援措置を手厚くするのも一案である。

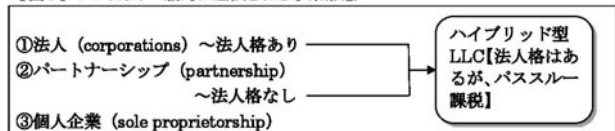
(1) 連邦税法上のC法人/普通法人、S法人、非営利公益団体への課税取扱

アメリカの余剰食料を含む棚卸資産等の現物寄附税制に関する一般的な理解を深めるためには、連邦税制の基本を知る必要がある。以下においては、C法人/普通法人やS法人をはじめとした各種営利事業体、さらには非営利公益団体 (法人) の非関連事業所得 (unrelated business income) に対する課税取扱の基本について点検してみる。

(a) 一般的に選択される営利事業体の形態

アメリカにおいては、営利事業体に関しては各州の法律によることになっている。各州法に基づき一般的に選択される営利事業体の形態は、大別すると次のとおりである。

【図3】アメリカで一般的に選択される事業形態



アメリカでは、法人実在説 (separate taxable entity theory) のもと、法人 (corporations) は独立した納税主体 (independent taxpaying entity) とされ、法人と個人 (individuals) との二重課税 (dual taxation) は当然のものとされている。したがって、わが国で議論になるような「法人と個人の二重課税の調整」、「法人税と所得税の統合」する法制を、原則として採用していない。

その一方で、二段階課税を望まない事業体は、一段階課税の選択ができるパートナーシップか、パススルー課税 (pass-through tax treatment) の適用あるLLC (リミテッド・ライアビリティ・カンパニー/Limited Liability Company) 形態を選択できる⁴⁶。

(b) 配当所得課税についての基本的な考え方

アメリカにおける配当課税の基本的な考え方を図説すると、【図4】 (次頁) のとおりである。

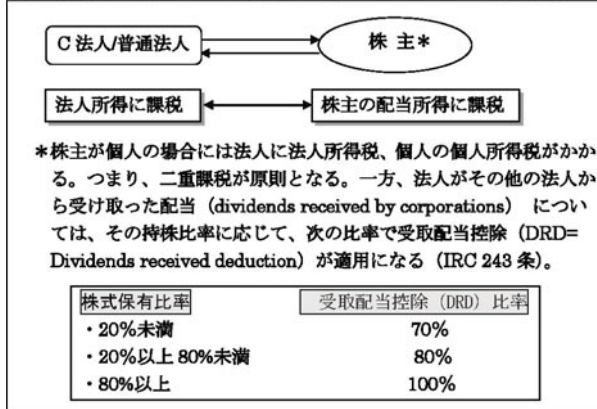
C法人は、普通法人 (per se corporation、manda-

⁴⁴ Available at: <http://www.foodtodonate.com/>

⁴⁵ See, Hearing on H.R., 7 Before the Subcommittee on Human Resources & the Subcommittee on Select Revenue Measures of the House Committee on Ways and Means, 107th Cong. 89, 101-01 (June 14, 2001) (statement of Bill Reighard, President, Food Donation Connection) (testifying that businesses cannot offset the costs of donating) .

⁴⁶ See, Timothy R. Koski (ed.) , Taxation of Business Entities (South-Western Federal Taxation, 2013) at 11-1 et seq.

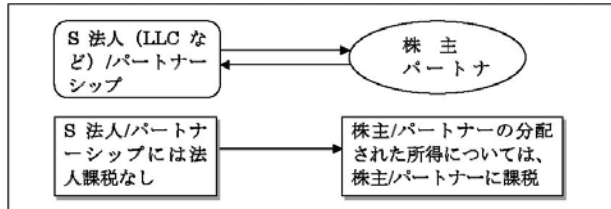
【図4】普通法人(C法人)の場合〔法人実在説に基づく二重課税が原則〕



entity corporation) とも呼ばれる。このうち約1万5,000社が公開会社といわれる。

一方、LLCも法人である。また、LLCへの出資者は有限責任である。連邦税法上、LLCなどはS法人に分類される。S法人は、選択適格事業体 (eligible entity) と呼ばれる。チェック・ザ・ボックス・ルール (Check-the-box rule) により一定の要件を満たす場合、法人課税または構成員 (出資者) 課税を選択できる。

【図5】LLC(S法人)やパートナーシップの場合〔構成員課税/パススルー課税〕



S法人である適格要件の一つは、株主100人以内であることである。全米の営利法人総数 (650~700万社) のうち、S法人の占める割合は6割強である。また、株主1~2人のS法人が全体の8割を占める⁴⁷。

一方、わが国の株式会社や日本版LLC (合同会社) などの特徴を一覧にすると、【図6】のとおりである。

【図6】株式会社、日本版LLP、日本版LLC、任意組合

株式会社*	日本版LLP (有限責任事業組合)**	日本版LLC (合同会社)	任意組合 (民法上の組合)***
有限責任	有限責任	有限責任	無限責任
法人課税	構成員課税	法人課税	構成員課税
・損益や権限の配分は出資割合に比例 ・取締役会などが必要	・損益や権限の分配は自由 ・監視機関は不要	・損益や権限の分配は自由 ・監視機関は不要	・損益や権限の分配は自由 ・監視機関は不要

《備考》* 株主が法人の場合には、受取配当金の益金不算入。また、株主が個人の場合は、少額配当への申告分離課税や確定申告不要制度、総合課税選択の場合の配当税額控除の適用がある。
 ** 他に投資事業有限責任組合契約に関する法律に基づく契約による「投資事業有限責任組合 (LPS)」がある。
 *** 会社法の匿名組合がある

アメリカの制度で紹介したように、LLCは、パートナーシップの持つ柔軟性とパススルー課税という税制上の利点に加え、株式会社では出資者が出資の限度で責任を負う有限責任制という特性を備えた事業体であってはじめて、最適なメリットを享受できるものである。ところが、【図7】からもわかるように、日本版LLC (合同会社) では、パススルー課税が認められていない。日本版LLC (合同会社) に法人課税をすることでは、LLCを導入する意味が薄れてしまっている。

(c) 連邦法人所得課税における所得税額計算の仕組み

わが国の法人税法では、株主総会 (会社法437条・438条) または取締役会 (同439条) で承認/確定した決算 (企業利益) をベースに必要な税務調整を行い、課税所得を計算する「確定決算主義」が取られている (法人税法74条)。また、税務調整では、経理処理上必要となる「決算調整事項 (減価償却費や各種引当金の繰入など)」や申告書上加算・減算する「申告調整事項 (各種の所得控除や交際費の損金不算入など)」がある。

一方、アメリカ連邦法人所得課税 (以下単に「法人課税」、「法人税制」ともいう。) の仕組みでは、わが国のような確定決算主義が採られていない⁴⁸。このため、法人所得税の申告上、総所得から税法上認められた費用・損失などを控除して課税所得を計算する仕組みとなっている。すな

⁴⁷ See, CCH, 2013 U.S. Master Tax Guide (CCH, 2013) at 177 et seq. なお、本稿では、字数の関係上、LLC課税について詳細に論じる余裕はない。実務的には取扱として詳しくは、See, Anthony Mancuso, Nolo's Quick LLC (7th ed., 2013, Nolo) .

⁴⁸ 会計基準のグローバル化の波を受けて、IFBS (=International Financial Reporting Standards/国際財務報告基準) への統合作業 (コンバージェンス) に伴う確定決算主義の見直し論議が盛んになってきている。例えば、日本公認会計士協会「会計基準のコンバージェンスと確定決算主義」租税研究会報告20号 (2010年6月15日) 参照。なお、日税連は「平成24年度・税制改正に関する建議書」(2011年6月29日) で、こうしたグローバルな流れも読んで、わが法人税法での「確定決算主義の維持」を打ち出している。Available at <http://www.nichizeiren.or.jp/guidance/pdf/kengisyo-H24.pdf>

わち、財務会計上の決算とは切り離されたかたちで、税法に基づいて、総所得 (gross income) から、通常の控除項目〔事業上通常かつ必要な費用 (ordinary and necessary expenses)〕に加えて、欠損金や特別控除項目〔例えば、受取配当控除 (DRD=Dividends received deduction) など〕を控除して課税所得を計算する仕組みになっている。税引後所得の配当は、各州の会社法では一般に、取締役会が決定することになっている。

ちなみに、アメリカの連邦法人所得税の申告においては、連邦法人所得税申告書〔様式 (Form 1120 : U.S. Corporation Income Tax Return)〕に、別表M-1〔帳簿上の利益 (費用) と申告上の所得との調整/Schedule M-1 (Reconciliation of income (loss) per Books with income per Return)〕、別表M-2〔帳簿上の特定用途に充当されていない留保の表示/Schedule M2 (Analysis of unappropriate retained earnings per books)〕を添付するように求められる。

別表M-1では、会計経理上の当期利益から税務上の加算・減算調整を行い、課税所得を計算する必要がある。別表M-1には、欠損金控除や受取配当控除をする前の課税所得、さらに別表M-2では、機首から期末の利益剰余金残高の変動なども表示される。

また、課税庁 (IRS) は、これら法人から提出された別表M-1やM-2 (さらには別表M3 [1,000万ドル以上の資産を有する法人]) などを使い、会計上の利益と課税所得とを突合する⁴⁹。

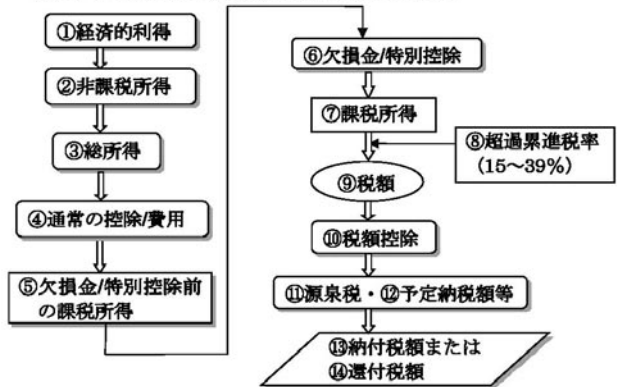
連邦税法上、法人所得税と個人所得税の計算において、「総所得 (gross income)」の概念は、原則として共通である。内国歳入法典 (IRC) は、「課税所得」に計算について、次のように規定している。

【図7】連邦税法(IRC)上の所得課税の計算ルール

- ① 納税者の所得税額は、「課税所得 (taxable income)」をもとに計算する。
- ② 課税所得は、「総所得 (gross income)」金額から各種「所得控除 (deductions)」などを差し引いて計算する (IRC 1条 a 項)。
- ③ 「総所得」とは、法がとくに認めた一定の除外項目を除き、その源泉がいかなるものであるかを問わず、あらゆる所得 (all income from whatever source derived) をさす (IRC 63 条 a 項)。
- ④ 法は、総所得として、給与報酬等、事業、キャピタルゲイン (資本利得) など 15 類型を例示する。(ただし、給与報酬等のように、個人に特有の所得類型もある。)

後に詳しくふれるように、アメリカ連邦所得課税制においては、法人実在説の考え方に立ち、法人に対しても、個人と同様に累進課税の仕組みを適用している。また、連邦税法上、法人所得税と個人所得税の計算において、「総所得 (gross income)」の概念は、原則として共通である。内国歳入法典 (IRC) に規定する連邦法人所得税の「課税所得 (Taxable income)」の計算の仕組みは、次のとおりである。

【図8】アメリカ連邦法人所得税の税額計算の仕組み



アメリカの連邦法人所得課税においては、内国歳入法典 (IRC) に②非課税所得と規定されていない限り、その発生源を問わず、あらゆる種類の所得で構成される。また、すでにふれたように、わが国のような確定決算主義を採っていない。

このため、法人の⑦課税所得 (Taxable income) は、法人の③総所得 (Gross income) から税法上認められた④通常の控除項目/費用 (Business deductions/expenses) や⑥特別控除項目 (Special deductions) を差し引いて計算する。

(d) 連邦法人所得課税申告の基本

アメリカ連邦所得税申告において、C法人/普通法人は、一般に様式1120 (Form 1120) を用いて確定申告を行う (IRC6012条a項2号)。以下に、様式1120の1頁記載項目の概要を紹介しておく⁵⁰。

【図9】連邦法人所得税申告書(様式 1120)の記載項目(2012年)

●総所得 (Gross income) の計算	項目	金額
1 a	事業活動にかかる総収入または売上高 (Gross receipts or sales)	\$ × × ×

⁴⁹ See, Linda M. Johnson, “Essentials of Federal Income Taxation For Individuals and Business (2013 ed., CCH) .

⁵⁰ See, IRS, Instruction for Form 1120: U.S. Corporation Income tax Return 2012. Available at: <http://www.irs.gov/pub/irs-pdf/i1120.pdf>

1b 返金や値引き (Return and allowances)	××
1c 1a から 1b を控除した金額	
2 売上原価 (Cost of goods sold) 【減算】	
3 売上総収益 (Gross profits from sales)	
4 受取配当金 (Dividends)	
5 受取利子 (Interest)	
6 総賃貸額 (Gross rents)	
7 総ロイヤルティ額 (Gross royalties)	
8 純キャピタルゲイン額 (Capital gain net income)	
9 その他の純ゲイン (またはロス) (Net gain or (loss))	
10 その他の収益 (Other income)	
11 総所得合計額 (Total gross income) 【項目 3 から項目 10 を加算】	
●通常の控除/経費項目 (Business expenses & specific deductions) の計算 (金額)	
12 役員報酬 (Compensation of officers)	
13 給与および賃金 (Salaries and wages)	
14 修繕費 (Repairs and maintenances)	
15 貸倒損失 (Bad debts)	
16 賃借料 (Rents)	
17 租税公課 (Taxes and licenses)	
18 支払利子 (Interest)	
19 公益寄附金 (Charitable contributions)	
20 減価償却費 (Depreciation)	
21 減耗償却費 (Depletion)	
22 広告宣伝費 (Advertising)	
23 年金、賞与等の計画費用 (Pension, profit-sharing, etc., plans)	
24 福利厚生費 (Employee benefit programs)	
25 国産品販促控除 (Domestic production activities deduction)	
26 その他の控除 (Other deductions)	
27 控除額控除 (Total deductions) 【項目 12 から項目 26 を加算】	
28 欠損金控除および特別控除前の課税所得 (Taxable income before net operating loss deduction and special deductions)	
29a 欠損金控除 (net operating loss deduction)	
●特別控除項目 (Special deductions) の計算 (金額)	
29b 特別控除 (Special deductions) 【例えば、「受取配当金等特別控除】	
29c 項目 29a および 29b を加算	
●課税所得 (Taxable income) の計算	
30 課税所得 (Taxable income) 【項目 28 から 29c を減算して算出】 (以下、31 から 36 までは省略)	

【図9】からも分かるように、法人の総所得 (Gross income) とは、事業活動にかかる総収入または売上高 (Gross receipts or sales) から売上原価 (Cost of goods sold) 等を差し引いて算出した売上総収益 (Gross profits) に、項目4から項目10までの収益を加えた金額をいう。

法人は一般に、③総収益から、事業活動において発生した通常必要な費用 (ordinary and necessary expenses) を事業経費 (business expenses) (以下、単に「必要経費」ともいう。) として差し引き控除できる (IRC162条)。具体的には、例えば、項目26 【その他の控除 (Other deductions)】のもと、事業活動上生じた旅費、飲食費や交際費については、必要経費として経費控除することはできないとする原則 (Disallowance of certain entertainment, etc., expenses) (IRC274条) を維持しつつも、一定限度額までの経費控除を認めている (IRC274条k項2号等)。

もっとも、項目19 【公益寄附金控除 (Charitab-

le contribution deduction)】、項目4 【受取配当金控除 (Dividends received deduction)】、項目25 【国産品販促控除 (Domestic production activities deduction)】、項目29a 【欠損金控除 (net operating loss deduction)】などのように、各金額の算定には、事業上の必要経費控除に適用ある一般原則とは別途の特別の算定基準によるものもある。

(e) 連邦法人所得税率

わが国の法人税は単一税率で課税される。したがって、所得の多寡にかかわらず、一定の税率を適用して課税されることになっている。これに対して、アメリカの連邦法人所得税は、法人実在説 (separate legal entity) に従い法人を個人とは別個の事業体とみたとうえで法人の担税力に応じて、連邦個人所得税と同様に、超過累進税率で課税される。アメリカの連邦法人所得税の累進税率 (2012年~13年) は、次のとおりである。

【図10】連邦法人所得税の累進税率(2012~13課税年)

課税所得 (ドル\$)		税率等		
超	以下			
0	50,000	0 +	15% ×	課税所得
50,000	75,000	7,500 +	25% ×	50,000 超の額
75,000	100,000	13,750 +	34% ×	75,000 超の額
100,000	335,000	22,250 +	39% ×	100,000 超の額
335,000	10,000,000	113,900 +	34% ×	335,000 超の額
10,000,000	15,000,000	3,400,000 +	35% ×	10,000,000 超の額
15,000,000	18,333,333	5,150,000 +	38% ×	15,000,000 超の額
18,333,333	...		35% ×	課税所得

《例》課税所得が 150,000ドルの場合、税額は22,500+39%×(150,000-100,000) = 41,750

《備考》連邦の法人税は15%~39%の超過累進税率構造になっている。ただ、現実には、基本税率は15%~35%。追加税率を含め39または38%になる。つまり、10万ドルを超え33万5千ドル以下課税所得に対して5%の付加税 (additional tax) が適用される。33万5千ドル超の所得には、この5%に付加税は打ち切られる。次に、課税所得が150万ドルから1833万3333ドル以下には3%の付加税が課される。1833万3333ドル超に所得にはこの3%の付加税が打ち切られる。

ちなみに、アメリカの場合、非営利公益団体 (法人) の非関連事業所得 (unrelated business income/わが国の収益事業所得に相当) に対しては、普通法人/C法人の場合と同様に累進税率で課税される。ただし、わが国のような「みなし寄附金」制度はないが、非営利公益団体 (法人) の本来の事業と関連する事業 (related business) は課税除外となる。つまり、非関連事業には、本来に事業と同様に法人所得税はかからない⁵¹。

(2) 連邦税法上の公益寄附金控除対象寄附受入団体

アメリカの余剰食料を含む棚卸資産の現物寄附税制に対する理解を深めるには、現物寄附を受け容れる適格非営利公益団体や寄附金控除制度に関する基本的な課税取扱を知る必要がある。

アメリカにはさまざまな非営利公益団体 (non-profit charitable organizations) が存在する。これらの非営利公益団体は、連邦法人所得課税上、一般に、収益事業 (非関連事業) から生じた所得以外には課税されない。すなわち、本来の事業は法人所得税が原則課税除外である。しかし、その一方で、納税者 (個人、法人など) が、これらの団体に対して支出した寄附金が一律、所得控除⁵²になるわけではない。適格公益団体 (qualified charitable organizations) に対して支出した寄附金に限り、一定の限度枠まで (個人納税者の場合には項目別控除で) 所得控除ができる (IRC 170条)。言い換えると、寄附者たる納税者は、控除対象となる寄附金の受入れができる団体に寄附してはじめて、法定限度額まで控除できる。納税者は、適格公益団体以外にも寄附金を支出できるが、この場合には税引き後 (after tax) の所得から支出することになる⁵³。

ちなみに、公益寄附金の控除の時期は、寄附者たる法人の採用する会計基準 (一般に発生主義/accrual basis) にかかわらず、実際の支出時期である (IRC170条a項1号)。発生主義を採る法人で、寄附を行った課税年度中に取締役会 (board of directors) での支出決議があり、かつ、当該課税年度終了後2ヵ月半以内に実際の支出が行われた場合には、当該支出決議が行われた課税年度に控除することができる (IRC170条a項2号AおよびB)⁵⁴。

(a) 課税除外となる主な非営利公益団体

連邦税法や財務省規則は、公益団体の本来の事業から生じる「利益のいかなる部分も私的持分主または個人の利益に供されることがないこと」を条件に課税除外となる団体 (entities) を例示している⁵⁵。これら各種非営利公益団体を整理し、主なものを掲げると、次のとおりである。

【図11】内国歳入法典に盛られた主な非営利公益団体の種類

- | |
|---|
| ① 公共法人【合衆国の機関】(501条c項1号) |
| ② 「宗教団体、教育機関、慈善団体、学術団体、公共安全試験機関、文芸団体、子どもまたは動物虐待防止団体、アマチュアスポーツ団体」〔一般的公益活動〕(501条c項3号) |
| ② 市民団体、社会活動団体、地域従業者団体【コミュニティの福利増進活動】(501条c項4号) |
| ③ 商工会、商工会議所、事業者団体など【経営環境の改善、業界活動】(501条c項6号) |
| ⑤ 「親睦団体」【娯楽、レクリエーション、社交活動】(501条c項7号) |

法典501条c項3号は、「公益団体」として、具体的に「もっぱら宗教、慈善、学術、公共安全の検査、文芸もしくは教育目的で、または子供もしくは動物虐待防止の目的で設立されかつ運営されている法人およびあらゆる地域共同募金体、地域共同体基金もしくは地域共同体財団」を列挙している。すなわち、「宗教団体」、「慈善団体」、「学術団体」、「公共安全検査団体」、「教育団体」、「スポーツ競技団体」、「子供・動物虐待防止団体」および「地域共同募金体、地域共同体基金、地域共同体財団」を掲げている。

(b) 公益増進団体と私立財団

内国歳入法典 (IRC) は、さらに、これらの団体を、その公益度に応じて、「公益増進団体 (public charities)」と、「私立財団 (private foundations)」に分類している⁵⁶。

「公益増進団体」にあてはまる501条c項3号

⁵¹ See, Bruce R. Hopkins, *The Tax Law of Unrelated Business for Nonprofit Organizations* (Wiley, 2005).

⁵² わが国とは異なりアメリカでは、確定決算主義を採っていないことから、「益金」、「損金」の概念を使用していない。このことから、ここでいう寄附金にかかる「寄附金控除」は、寄附者が法人である場合には、「損金算入」に相当するとみてよい。本稿では、「益金」、「損金」の文言を用いていない。

⁵³ See, e.g., Vada W. Lindsey, "The Charitable Contribution Deduction: A Historical Review and a Look to the Future", 81 Neb. L. Rev. 1056 (2003).

⁵⁴ この規定は、C法人/普通法人対してのみに適用になる。したがって、S法人 (本稿【図6】参照) には適用にならない。See, IRS, Revenue Ruling 2000-43.

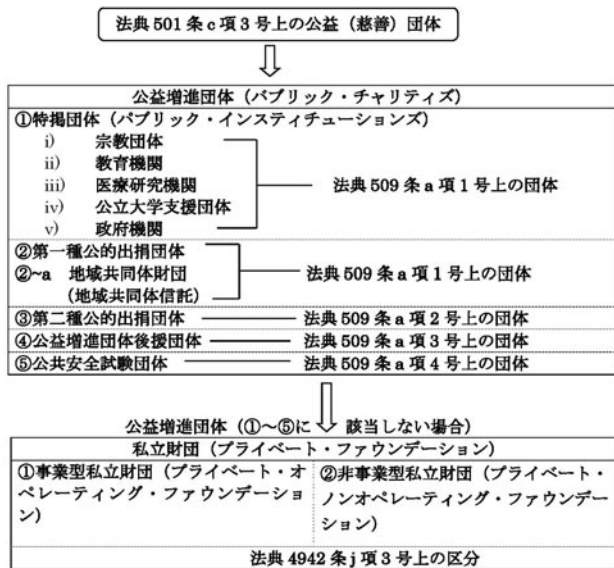
⁵⁵ アメリカの非営利公益法人法制と税制について、See, Bruce R. Hopkins, *The Law of Tax-Exempt Organizations* (8th ed., Wiley, 2003). また、邦文による先駆的な研究としては、拙著『日米の公益法人課税法の構造』(成文堂、1992年)、拙著『ボランティアの活性化と税制』(朝日大学、1993年)、雨宮・石村ほか『全訳カリフォルニア非営利公益法人法：アメリカNPO法制・税制の解説付』(2000年、信山社、) 参照。

⁵⁶ See, generally, Bruce R. Hopkins & Jody Blazek, *Private Foundations* (2nd ed., 2003, Wiley).

団体に支出する寄附金限度額を高く設定している。一方、「私立財団」にあてはまる501条c項3号団体に支出する寄附金限度額を低く設定している。これにより、差別化をはかっている。

内国歳入法典（IRC）は、「公益増進団体」と「私立財団」とを具体的に定義していない。単に、「私立財団」とは、「公益増進団体」以外の団体と消極的に定義するにとどまる。一般に「私立財団」カテゴリーに該当する501条c項3号団体の典型としては、特定企業の支配色の濃い“企業財団”や特定家族が支配する“家族財団”などをあげることができる。「私立財団」カテゴリーに該当する501条c項3号団体に対しては、その投資収益ないし不適切な投資活動などを対象に一定の規制税（intermediate sanctions）が課される。また、この規制税は、団体内部者の自己取引などにも課される⁵⁷。

【図12】公益増進団体と私立財団の区分



内国歳入法典（IRC）は、「私立財団」カテゴリーに該当する501条c項3号団体を、さらに、「事業型私立財団（private operating foundations）」と「助成型私立財団（private non-operating foundations）」に区分する。

この区分は、「私立財団」のうち、公益性が高くみずから積極的に公益事業を推進しようという意欲のある“事業型”と、そうでない“助成型”とを差別化することにねらいがある。事業型と認定されることの最大のメリットは当該団体に

対して支出された寄附金が優遇されることにある。

(c) 公益寄附金控除限度額のあらまし

公益増進団体ならびに事業型私立財団および非事業型私立財団に関する連邦税法上の寄附金控除・損金算入限度額のあらまきは、図示すると、次のとおりである（IRC170条b項1号および2号）。

【図13】連邦税上の「公益増進団体」および「私立財団」への寄附金控除限度額

項目	種類	公益増進団体		私立財団	
		公益増進団体	事業型	助成型	助成型
個人の寄附金控除（現金） （評価性資産）	50%まで 原則 30%まで	50%まで 原則 30%まで	30%まで 20%まで	30%まで 20%まで	30%まで 20%まで
遺贈への控除	全額	全額	全額	全額	全額
法人寄附金控除限度額 （現金） （評価性資産）	課税所得の 10%まで 課税所得の 10%まで （ただし、代替ミニマム税の適用ある場合もあり）	同左 同左	同左 同左	同左 同左	同左 同左
投資収益課税	なし	なし	2%	2%	2%
公益性確保のための各種 規制税	あり	あり	あり	あり	あり

【備考】*公益増進団体（public charities）に支出した寄附金にかかる控除は、公共安全試験団体（IRC 509 条 a 項 4 号）には適用なし。なお、助成型私立財団（non operating private foundation）に対する棚卸資産（inventory）などの現物寄附については、公益寄附金控除の対象とならない（IRC170 条 e 項 3 号）。**個人の寄附金控除は、調整後総所得（AGI=Adjusted Gross Income）をもとに計算される。個人の支出した寄附金額が、法定限度額を超える場合には、5年の繰越控除が認められる（IRC170 条 b 項 1 号 B）。***法人の寄附金控除は、前記【図9】に記載される項目 19【公益寄附金控除】、欠損繰戻またはキャピタルロス（資本損失）繰戻、29b【受取配当控除等の特別控除】を差し引かないで算定した項目 30【課税所得（Taxable income）】を基準に計算される。法人の支出した寄附金額が、法定限度額を超える場合には、5年の繰越控除が認められる（IRC170 条 d 項 2 号）。

(3) 評価性資産の寄附者に対する連邦法人所得課税取扱の基本

連邦税法上、寄附者である納税者は、控除対象となる寄附金の受入れができる非営利団体/適格公益団体（公益増進団体/public charity、【図12】および【図13】参照。以下同じ。）に寄附をはじめ、法定限度額まで公益寄附金控除ができることになっている。この場合、納税者が支出する寄附金は、現金（cash）であることが多いが、必ずしも現金であるとは限らない。不要な衣類や家財、有価証券や土地・建物、古美術品などの有形評価性資産（tangible appreciated property）、さらには、特許権や著作権のような知的財産権などの無形評価性資産（intangible appreciated property）である場合も少なくない。

このように、納税者が、適格公益団体に対し、含み益（含み損）のある現物資産（property）ないし評価性資産を寄附金として支出した場合には、所得控除の対象となる金額の計算にあたり当該資産の評価が問題となる。おおまかにいうと、原則として、1年以上保有した含み益のある株式

⁵⁷ See, generally, Bruce R. Hopkins & D. Benson Tesdahl, Intermediate Sanctions: Curbing Nonprofit Abuse (Wiley, 1997) .

や不動産などについては、「公正な市場価額 (FMV=fair market value)」を基に計算することになっている。一方、保有期間が1年未満の含み益 (含み損) のある株式や不動産、さらには衣類や家財 (clothing and household items)、美術品などの有体動産 (intangible personal property) については、その資産の調整税務基準額 (ATB=adjusted tax basis of the property/一般には「税務簿価」ともいう。) か、公正な市場価額 (FMV) のいずれか低い方の価額で評価することになっている (IRC170条e項1号、170条e項4号および170条e項6号)。

(a) 特定の現物資産の寄附にかかる評価

寄附者である納税者が現物資産を寄附した場合の税法上の評価方法は、寄附した現物資産の種類、寄附した資産に部分的利益を有するか否か、適格公益団体の類型などにより異なる。個人や事業者などが、適格公益団体を通じて、生活に窮する人たち向けに、衣類や家財、棚卸資産などを現物寄附したとする。この場合、連邦税法は、原則として、次のような基準を用いて現物資産を評価する。

【図14】 特定の現物資産の寄附にかかる評価

<p>衣類や家財 (Clothing or household items) の寄附：納税者は、衣類や家財を寄附しても、自己の課税所得の計算にあたり、原則として、その評価額を寄附金として控除できない。ただし、利用状態が良いものについてはその限りではない。また、個々の控除価額が500ドルを超えないものに限る。ここで「家財 (household items)」とは、家具や備品、電化製品、器具、リネン類などをさす。したがって、食料品、絵画、古物その他の技芸品、宝石や宝物、収集品などを含まない (IRC170条f項16号)。</p> <p>棚卸資産 (Inventory) の寄附：納税者が棚卸資産 (自己の事業において販売している資産) を非営利団体 (公益増進団体) や政府機関などに寄附したとする。この場合、納税者が公益寄附金として控除できる金額は、納税者が寄附をする日の公正な市場価額 (FMV/時価) か、当該資産の調整税務基準額/税務簿価 (ATB) のいずれか低い方の額までである (IRC170条e項1号A)。</p>
--

(b) 受贈者に対する非課税取扱

日々の食に窮する人たちがフードバンクのような非営利団体から給付を受けた緊急かつ無償の食事支援 (受贈物/gift) は、課税所得を構成するかどうかが問題になる。連邦税法 (IRC) は、生活

困窮受給者 (受贈者) が生活支援のかたちで受け取った現金や資産 (物資) の価額は、課税対象となる「総所得」から除外している (IRC 102条a項) ⁵⁸。「受贈物 (gift)」とは何かについて、法典 (IRC) も財務省規則 (Treasury Regulations) も、具体的に定義するところがない。この点、連邦最高裁判所判決では、受贈物であることの本質的な要素の一つとして、「私心のなく (detached) 利害を超えた高潔さ (disinterested generosity)、人間愛、高配、称賛、慈善のような衝動にかられた行動」からの供与であることをあげている⁵⁹。したがって、受贈物は、それが「総所得」に該当せず非課税として取り扱われるためには、条件付きであるとか、あるいは、対価の支払を期待して行われるものであってはならない⁶⁰。

(4) 棚卸資産に対する連邦法人所得課税取扱の歴史の変遷

連邦所得課税においては1962年以降久しく、「一定の通常の所得およびキャピタルゲイン資産の寄附 (Certain contributions of ordinary income and capital gain property)」 (IRC170条e項) の表題のもと、事業者が、公益性の高い非営利団体 (NPO/hunger-relief organizations、公益増進団体/public charity、前記【図12】および【図13】参照。以下同じ。) に対して、通常の所得、すなわち保有期間が1年未満の有形動産 (intangible personal property) で、キャピタルゲイン/譲渡所得 (capital gain income) は生まず通常所得 (ordinary income)、を生む棚卸資産 (inventory) を寄附した場合、寄附金 (所得) 控除の対象となる当該棚卸資産の課税ベース (tax basis/adjusted tax basis) は、公正な市場価額 (FMV=fair market value) /時価ではなく、一般的に「原価 (コスト)」ないし「税務簿価 (book value)」、正確には「調整税務基準額 (ATB=adjusted tax basis)」とされてきた⁶¹。

⁵⁸ See, Danshera Cords, “Charitable Contributions for Disaster Relief: Rationalizing Tax Consequences and Victim Benefits”, 57 Cath. U.L. Rev. 427 (2008) .

⁵⁹ See, Commissioner v. Duberstein, 363 U.S. 278, at 285 (1960) .

⁶⁰ ちなみに、受贈物にかかる非課税措置は、雇用主から提供されたものは含まない (IRC102条c項) 。ただし、当該受贈物が、非課税となる最低量の給与外給付 (de minimis fringe benefit) にあてはまる場合 (IRC74条c項) 、あるいは従業者表彰金員 (IRC132条c項) にあてはまる場合は別である。

⁶¹ アメリカ税法では、課税所得の計算にあたり「税務基準額 (basis/tax basis)」という言葉が使われる。会計上の処理基準である「帳簿価額/簿価 (book value/value)」に近い概念である。しかし、「税務基準額 (basis)」はさまざまな意味で使われる。例えば、勤労により得た給与所得は、純資産を増加させる一因であることから、所得課税の対象となる。税引後の資金は、一部は生活に費消され、残りは現金以外の株式や不動産など現物資産 (評価資産/appreciated property) の購入・投資に回すことができる。ここでいう「評価性資産」とは、当該

例えば、製薬会社や小売薬品店は、薬品について特定期日（使用期限）以降は販売してはならないことになっている。つまり、製薬会社は特定期日を過ぎた薬品を卸してはならないし、小売薬品店は使用期限を過ぎた薬品を販売してはならない。ただ、現実には、こうした薬品は、使用期限が過ぎた後も一定期間使用することができる。したがって、こうした薬品を生活支援を専門とする非営利団体に寄附し、生活に窮し薬品を必要としているながらも購入する金銭的な余裕のない人たちに配布する途を選択することも可能である。

しかし、多くの場合、事業者は、余剰となった棚卸資産を寄附するよりも、廃棄処分する途を選択する。これは、内国歳入法典（IRC）165条は、課税所得計算において、棚卸資産を廃棄処分あるいは販売で生じた損失は全額費用控除できることを認めているからである。このことは、事業者にとっては、余剰となった棚卸資産を寄附するよりも、廃棄処分する方が有利になることを意味する。

そこで、多くの業界や生活支援を専門とする非営利団体は、余剰棚卸資産を廃棄するよりも、生活に窮し支援を必要とする人たちに配布するように非営利団体に求め当該団体に現物寄附した方が事業者によりになるように連邦税法上の寄附金（所得）控除の対象となる通常所得資産の課税ベースの評価基準を変えるように、連邦議会、財務省（Treasury Department）や内国歳入庁（IRS=Internal Revenue Service）などに働きかけを行った。

(a) 食料を含む棚卸資産/有形動産の寄附一般への評価特例措置

1976年の税制改正により⁶²、棚卸資産/有形動産の寄附一般に適用ある通則規定である「一定の棚卸資産その他の資産の寄附にかかる特例（Spe-

cial rule for certain contributions of inventory and other property）」（IRC170条e項3号A・B）が実施された。この改正により、C法人/普通法人に限り（したがって、S法人や個人事業者には、原則としてこの評価特例は適用されない。）寄附を受けた棚卸資産などを、「専ら病人、困窮者または幼児の保護（solely for the care of the ill, the needy, or infants）」を目的とするなど一定の要件を充足する特定の公益性の高い非営利団体（公益増進団体/public charity）に寄附した場合の「寄附金控除額計算における棚卸資産の対象となる棚卸資産の評価価額」について、次のような評価特例が設けられた（IRC170条e項3号B）。

【図15】寄附金控除額計算における現物寄附の対象となる余剰棚卸資産の評価価額
 棚卸資産の価額＝当該棚卸資産の税務基準額/原価 + （当該棚卸資産の評価価額/時価×1/2）
 （ただし、棚卸資産の価額は、税務基準額/原価の2倍を上回ってはならない。）
 例 900 = 500 + (800×1/2)

(b) 食料棚卸資産寄附にかかる評価特例措置

その後、2005年に、カトリナ緊急支援税法（KETRA=Katrina Emergency Tax Relief Act of 2005）が制定され、「食料棚卸資産の寄附にかかる特例（Special rule for contributions of food inventory）」（IRC170条e項3号C）の表題で、C法人のみならず、S法人やパートナーシップなど（前記【図5】参照）である納税者が、棚卸資産である食料を特定の公益性の高い非営利団体（公益増進団体）に寄附した場合に、前記「一定の棚卸資産その他の資産の寄附にかかる特例」（IRC170条e項3号A・B）、つまり、棚卸資産の価額＝当該棚卸資産の税務基準額/原価 + （当該棚卸資産の評価価額/時価×1/2）の算式を適用する旨規定された。

この特例は、本来、ハリケーン被災者の救済を

資産の原価（original cost）、調整税務基準額（adjusted tax basis）または税務簿価（book value）を超える市場価額（FMV=fair market value/時価）を有する不動産（real assets）、動産（personal assets）および無体財産（intangible assets）をさす。アメリカ税法では、税引後の資金を一般に「資本（capital）」といい、この資本を使って評価性資産を取得することを「投資（investments）」という。実現主義のもと、当該資産に関して認識された損益（未実現損益）は、実際に処分されるまで繰り延べられることになる。そして実際に処分され、実現した果実（return/gain）ないし損失（loss）は課税の対象となる。この場合、当該財産の市場価額（FMV）からすでに課税済みの「資本部分」である調整税務基準額（ATB=adjusted tax basis）を差し引いて課税所得を測定することになる。こうしたルールは、「回収資本不課税の原則（recovery of capital doctrine）」と呼ばれ、納税者は、資本を投下した場合には、課税されることなしに投下した資本を回収できる原則が確立している。See, Essentials of Federal Income Taxation for Individuals and Business（CCH, 2013）at 10-4. なお、アメリカ税法に関する邦文での分析としては、伊藤公哉『アメリカ税法〔第4版〕』（中央経済社、2009年）が有益である。

⁶² See, Tax Reform Act of 1976, P.L. 94-455.

ねらいとしていたこともあって、適格寄附の対象を「食料棚卸資産 (food inventory)」に限定するとともに、当初2005年8月28日から同年12月31日までの時限法のかたちで実施された⁶³。

その後、この時限規定は幾度も更新され、現在は、2012年税制改正法により、2013年12月31日が適用期限となっている (IRC170条e項3号Civ)⁶⁴。ちなみに現在、延長に向けてロビーイング (議会工作) が展開されている。

(5) 余剰食料寄附促進税制の分析

すでにふれたように、食料を含む棚卸資産/有形動産の寄附一般への評価特例措置 (IRC170条e項3号) のもと、法人納税者は、専ら病人、困窮者または幼児の保護を目的とする非営利団体 (公益増進団体/public charity) に対して余剰食料や日用品、医薬品などの棚卸資産を寄附した場合、IRC170条〔公益等にかかる寄附および贈与〕関連の規則 (regulations) のもとで算定された価額について、(当該公益寄附金控除、欠損金の繰戻またはキャピタルロス/資本損失の繰戻、受取配当控除等の特別控除を差し引かないで算定した) 課税所得 (Taxable income) の10%まで寄附金として (所得) 控除することができる。ただし、この場合の法人とはC法人/普通法人に限られる。したがって、この棚卸資産/有形動産の寄附一般に適用ある評価特例は、S法人やパートナーシップ (前記【図3】ないし【図5】参照) などには、原則として適用されない。この点を補うねらいからその後、食料棚卸資産にかかる特例 (IRC170条e項3号C) が定められ、2013年12月31日まで適用する時限法のかたちで、S法人などを含め棚卸資産である食料寄附をする事業者一般にこの評価特例の適用を拡大している。

以下においては、棚卸資産/有形動産の寄附一般への評価特例措置 (IRC170条e項3号) と食料棚卸資産にかかる特例 (IRC170条e項3号C) を中心に、適用要件等を含め分析をする。

(a) 棚卸資産/有形動産の寄附一般への評価特例措置の分析

食料や医薬品、日用品などを製造、販売する企

業は、余剰になった棚卸資産 (商品/製品等) を廃棄処分にすれば、連邦所得税における売上総収益 (事業活動のかかる総収入または売上高から売上原価を差し引いた金額) はマイナスになる。また、欠損金が生じた場合には、2年の繰戻 (carryback) および20年の繰越 (carryover) ができる (IRC172条b項1号A)。

これに対して、とりわけ、余剰食料を現物寄附する場合には、食品関連企業や食料生産者のような余剰食料寄附者 (donor) は、食品衛生法などの政府規制にマッチしており、かつ品質に問題がないものでなければならない。このことは、裏返すと、廃棄処分に比べ、現物寄附に伴う健康安全対策上の「コスト」が高く、食品関連企業や食料生産者は現物寄附の二の足を踏むことにもなる。ただ、この「コスト高」の現実を座視しているだけでは、飢餓の裏での余剰食料の大量廃棄の悪循環を断ち切ることができない。

そこで、連邦税法は、食料を含む棚卸資産の現物寄附を奨励するために、寄附者に対して、寄附金控除特例を定めている。食料を現物寄附した場合、寄附者は、「調整税務基準額/税務簿価 (ATB = adjusted tax basis) + (評価価額×2/1)。(ただし、調整税務基準額/税務簿価 (ATB) の2倍を超えてはならない。)」を算定し、その額を基に公益寄附金の法定控除限度額を計算できる旨規定している (IRC170条e項3号B)。

ちなみに、この場合の公益寄附金の所得控除限度額は、法人については (当該公益寄附金控除、欠損金の繰戻またはキャピタルロス (資本損失) 繰戻、受取配当控除等の特別控除を差し引かないで算定した) 課税所得 (Taxable income) の10%まで認める課税取扱をしている。これにより、実質的に、食料寄附 (現物寄附) にかかる高い健康安全対策上のコストを補償する政策を維持しているわけである。

(b) 棚卸資産/有形動産の適格寄附要件

棚卸資産/有形動産の寄附一般にかかる評価特例措置 (IRC170条e項3号) の適用要件は、図説すると、次のとおりである (IRC170条e項3号A)。

⁶³ 詳しくは、拙論「アメリカ被災者支援税制の分析～日米の税財政法上の課題の検証を含めて」白鷗法学18巻2号332頁以下参照。

⁶⁴ See, American Taxpayer Relief Act of 2012, P.L. 112-240.

【図16】 棚卸資産/有形動産の適格寄附要件

- ・棚卸資産などの現物寄附の受入団体は、寄附を受けた棚卸資産などを、「専ら病人、困窮者または幼児の保護 (solely for the care of the ill, the needy, or infants)」を目的とするなど一定の要件を充足する内国歳入法典 (IRC) 501 条 c 項 3 号に定める特定の公益性の高い非営利団体 (公益増進団体/public charity) であり、かつ IRC509 条 a 項に定める助成型財団ではないこと。
- ・現物寄附を受け容れた公益増進団体 (受贈団体) は、当該財産を免税目的事業に充当する旨を確認した文書を寄附者に提出すること。
- ・受贈団体は、当該資産を金銭、他の資産またはサービスを受け取るために譲渡してはならないこと。
- ・寄附資産が連邦食料・医薬品・化粧品法 (FFDCA=Federal Food, Drug, and Cosmetic Act) に基づいて公布された規則の対象となる場合、当該資産は、当該法律およびその引渡しの日に先立つ 180 日前までに公布された規則の要件を充足しなければならない。
- ・この評価特例は C 法人/普通法人に対してのみ適用になる。

(c) 食料棚卸資産にかかる評価特例措置の分析
食料棚卸資産にかかる特例措置 (IRC170条e項 3号C) の適用要件は、図説すると、次のとおりである。

【図17】 食料棚卸資産の適格寄附要件

- ・食料棚卸資産などの現物寄附の受入団体は、寄附を受けた棚卸資産などを、「専ら病人、困窮者または幼児の保護 (solely for the care of the ill, the needy, or infants)」を目的とするなど一定の要件を充足する内国歳入法典 (IRC) 501 条 c 項 3 号に定める特定の公益性の高い非営利団体 (公益増進団体/public charity) であり、かつ IRC509 条 a 項に定める助成型財団ではないこと。
- ・食料棚卸資産の寄附を受け容れた公益増進団体 (受贈団体) は、当該財産を免税目的事業に充当する旨を確認した文書を寄附者に提出すること。
- ・受贈団体は、当該資産を金銭、他の資産またはサービスを受け取るために譲渡してはならないこと。
- ・寄附された食料棚卸資産が連邦食料・医薬品・化粧品法 (FFDCA =Federal Food, Drug, and Cosmetic Act) に基づいて公布された規則の対象となる場合、当該資産は、当該法律およびその引渡しの日に先立つ 180 日前までに公布された規則の要件を充足しなければならない。
- ・寄附された食料棚卸資産は、ビル・エマソン善きサマリヤ人食料寄附法 (Bill Emerson Good Samaritan Food Donation Act of 1990) に定める「明らかに健全な食料 (apparently wholesome food)」であるとの要件を充足しなければならない。
- ・この評価特例は C 法人/普通法人のみならず、S 法人やパートナーシップに対しても適用になる。

(d) 食料を含む棚卸資産/有形動産の評価特例をめぐる課題

連邦税法は、飢餓の裏での余剰食料の大量廃棄の悪循環を断ち切るためには、企業が、余剰になった棚卸資産を廃棄処分にするのに比べ、現物寄附をする方が有利になるように、寄附の対象となる食料を含む棚卸資産/有形動産の評価特例を設けた。司法も、評価特例について寄附者である納税者に有利な適用・解釈を展開する傾向を強めている。

その一方で、食料を含む棚卸資産/有形動産の評価特例が寄附者に濫用され、租税回避に使われる可能性もあることから、課税庁 (IRS) は、寄附者である納税者に確認書の提出による説明責任を果たすように求め、慎重な執行に努めている。

いくつかの設例を通じ、せめぎあいの実情を精査してみる。

【設例1】 食料の現物寄附にかかる寄附金控除計算

A 社 (C 法人) は、乳製品を製造・販売している。2000年10月24日に、A 社の取締役会は、公正な市場価値 (FMV) /時価 5,000 ドル、調整税務基準額/税務簿価 (ATB) 2,000 ドルのチーズなどの乳製品 (棚卸資産) を適格公益団体である救世軍 (Salvation Army) へ現物寄附することを決議した。2000年12月20日に当該乳製品はその地域の救世軍へ引き渡され、クリスマス直前に生活に窮する人たちに配布された。この場合、A 社は、2000事業年の課税所得 (Taxable income) の計算にあたり、A 社の課税所得の10%を限度に、3,500 ドル [2,000 + (3,000×50%)] まで寄附金として控除することができる。

この【設例1】では、通常の市販対象製品である食料を現物寄附した場合であり、問題はない。その一方で、次の【設例2】に見られるように、キズのある余剰食料の評価価額 (FMV/公正な市場価値/時価) の算定などをめぐる課税庁と余剰食料寄附者との間での紛争が絶えない。

【設例2】 余剰食料の現物寄附にかかる寄附金控除計算

B ストア (C 法人) は、製造日から4日たったパン (棚卸資産) を適格公益団体であるフードバンクへ現物寄附している。B ストアは、寄附金控除額の算定にあたり、通常の小売価額 (100%) を評価価額 (FMV) として用いた。これに対し、課税庁 (IRS) は、近隣のストアでは、製造日から4日たったパンを50%値引きして販売していることや、パンは急速に品質が悪化する日持ちのしない棚卸資産であることを理由に、納税者の評価価額は高すぎるとして是認しなかった。争いは租税裁判所 (U.S. Tax Court) に持ち込まれた。租税裁判所は、パンは特定期間内に販売するように法的に義務づけられていないことから、納税者 (B ストア) が通常の小売価額 (100%) を評価価額 (FMV) に用いたことに問題はないとして、課税庁の主張を退けた (Lucky Stores v. Commissioner, 105 T.C. 420 (1995))。

上記【設例2】において、課税庁 (IRS) は、新鮮なパンと新鮮味が落ちたパンとは時価/市場価値 (FMV) が異なる現実を直視し、納税者が出したFMVが高すぎるとした。この点について、租税裁判所は、IRSの出したFMVによって評価すると、納税者にとっては余剰となった棚卸資産を現物寄附するインセンティブにならないことを強調し、納税者の価額評価を是認した。

【設例3】 余剰食料の現物寄附にかかる寄附金控除計算

C 社 (C 法人) は、クッキーを製造・販売している。C 社が、新たにピーナツ風味クッキー (以下「新製品」という。) を販売したが売行きが芳しくない。C 社は、新製品を廃棄処分にして事業上の経費として処理するか、あるいは、当該新製品を適格公益団体である子供擁護施設 D に現物寄附するか選択を迫られた。検討の結果、C 社は、当該新製品の FMV を即売価額または小売価額のいずれかで評価したとしても、寄附した方が税務上有利であるとの結論にいたった。C 社は D に寄附の申し出をした。D は、新製品のうまさを目にしていたが、今後のつきあひも考えて C 社の現物寄附を受け容れた。

上記【設例3】では、余剰食料を廃棄処分にするのはもったいないという精神の助長につながるのか、あるいは、逆に余剰食料寄附金税制の濫用といえるのか難しい問題をはらんでいる。

アメリカでは、多くの医薬品会社が、新製品の

発売に伴う旧製品や使用期限の迫った医薬品（棚卸資産）の大量の寄附を民間非営利団体や国際機関などに行っている⁶⁵。また、スポーツ用品の製造・販売会社から売れ残った大量の商品の寄附を受けた民間非営利団体が、困惑し、話題をさらった。こうした背景には、棚卸資産を、ものによっては危険物として、廃棄処分するよりは、現物寄附をした方がコスト的に安くつくとの判断が働いているものと思われる⁶⁶。また、税法上も有利との判断があり、棚卸資産の現物寄附にかかる公益寄附金税制の濫用が指摘されている⁶⁷。

(e) 確認書の作成

寄附者である納税者は、納税申告において、現金の寄附か現物寄附かを問わず、250ドル以上の公益寄附金控除を行う場合には、受贈団体から寄附にかかる確認書（substantiation）を入手し、納税申告書に添付するように求められる（IRC170条f項8号、財務省規則§1.170A-13（f））。確認書には、①受贈団体の名称や住所、②現物資産で寄附した場合にはその細目、③寄附した年月日、④寄附した日の当該財産の公正な市場価値（FMV）、⑤FMVの算定方式などである⁶⁸。この確認書は、課税庁（IRS）にとり、評価特例の濫用を発見するための重要な資料箋となる。

寄附者である納税者は、納税申告にあたり一般に、寄附した棚卸資産を項目別に公正な市場価値（FMV）および調整税務基準額/税務簿価（ATB）を評価し記載するように求められる。通例ATBは、原価プラス労務費等で算定される。しかし、ATBを高く評価・算定できれば、公益寄附金控除額も大きくできる。独立当事者間価値（arm's length value）、適正な価値とは何かをめぐり、しばしば課

税庁（IRS）と争いになるところである。納税者は、確認書に基づいて寄附内容についての説明責任を果たせない限り、公益寄附金控除を認められない。

例えば、レストランやスーパーなどを経営する法人納税者が売れ残った余剰食料などを困窮者または幼児の保護を目的とする適格非営利団体であるフードバンクへ現物寄附するとする。この場合、企業の社会貢献に資する善行である一方で、確認書の作成はかなりの事務負担となる。とりわけ小規模企業者にとっては過重な負担となっている。

納税者は、寄附した棚卸資産を項目別に公正な市場価値（FMV）および調整税務基準額/税務簿価（ATB）の算定にあたり選択的に、IRS公認の推計方法（evaluation of statistical samples and sampling estimates）を用いるとともに⁶⁹、申告前合意プログラム（PFA=pre-filing agreement program）を活用して⁷⁰、課税庁との協議、解決に結びつけることも理論的には可能である。しかし、IRSは、PFAプログラムに参加することを選択した納税者に1件あたり5万ドルの料金の負担を求めることから、小規模企業には活用が難しい手続といえる⁷¹。

4 わが国での余剰食料寄附促進法制や税制のあり方

わが国は、食料自給率が極端に低いにもかかわらず「飽食ニッポン」の姿が露わになっている。食の大切さへの認識を深めるねらいもあり、2005年には「食育基本法」が制定された。しかし、相変わらず余剰食料の大量廃棄が続いてい

⁶⁵ Cristina P Pinheiro, "Drug donation: what lies beneath," 86 Bulletin of the WHO 580 (2008). Available at: <http://www.who.int/bulletin/volumes/86/8/07-048546/en/#>

⁶⁶ 実際に、アメリカでは、例年、製薬業界が、棚卸資産の現物寄附を行っている業界の上位に躍り出ており、その理由は、廃棄処分のコスト高にあると見られている。

⁶⁷ See, e.g., David Fitzpatrick and Drew Griffin, "Charities Accused of Overvaluing Donations," CNN (July 28, 2012). Available at: <http://edition.cnn.com/2012/07/27/us/charities-overvalued-donations/index.html>

⁶⁸ See, IRS, Charitable Contributions Substantiation and Disclosure Requirements (Publication 1771, 2013). Available at: <http://www.irs.gov/pub/irs-pdf/p1771.pdf>

⁶⁹ See, IRS, Revenue Procedure 2012-42. Also, see, Mary Batchner & Ryan Petska, "Statistical Sampling and the New Tangible Property Revenue Procedures," The Tax Executive (May-June 2012) at 258 et seq.

⁷⁰ See, IRS, Revenue Procedure 2009-14. See, IRS, Pre-Filing Agreement Program. Available at: <http://www.irs.gov/Businesses/Pre-Filing-Agreement-Program>

⁷¹ See, IRS, Revenue Procedure 2009-14 Sec.10.02.

る。食品関連企業や食料生産者などに対し善意の余剰食料の現物寄附を奨励し、現物寄附された余剰食料の効率的な流通を促し日々の食に窮する人たちへ振り向けるためには、善意の食料寄附者や余剰食料などの配布を手掛ける民間非営利団体をより積極的に保護・支援する法制や税制が求められている。

(1) 余剰食料寄附やフードバンク活動促進のための法制のあり方

わが国は、大量の食料を海外に依存している。その一方で、大量の食料が廃棄処分されている。こうした姿勢が問われるなか、善意の余剰食料などを現物寄附する食品関連企業や食料生産者が出てきている。また、こうした食料を日々の食に窮する人たちへの振向けるため、寄附された余剰食料などの配布を手掛ける認定特定非営利活動(NPO)法人「フードバンク関西」⁷²、NPO法人「セカンドハーベスト・ジャパン」⁷³のような民間非営利団体/飢餓救済団体の活動も目立ってきている。

こうした活動を大きく開花させるためには、「もったいない」、そして「慈悲」、「隣人愛」の精神を活かし、過剰な政府規制や法的受忍義務を免じることにより、余剰食料など善意の現物寄附やそれを日々の食に窮している人たちに振り向けることを促進するための法制が必要不可欠である。

わが国には、民法第698条には緊急事務管理に関する規定がある。この規定によると、「管理者(義務なく他人のために事務の管理をはじめた者)は、本人の身体、名誉又は財産に対する急迫の危害を免れさせるために事務管理をしたときは、悪意又は重大な過失があるのでなければ、これによって生じた損害を賠償する責任を負わない」とされている。

善意の余剰食料などを現物寄附する食品関連企業や食料生産者、さらには寄附された余剰食料な

どの配布を手掛ける非営利法人が日々の食に窮する人たちへ配布する活動に、この民法第698条には緊急事務管理に関する規定の適用が可能なのであるか。災害時などよほど緊急な食料支援の場合を除き、原則として緊急事務管理に関する規定の適用はないものと解される。通常は、①現物寄附者と非営利法人、さらには②当該非営利法人と受給者との間での寄附(贈与)契約関係のなかで考えるべきものと思われる。したがって、余剰食料などの現物寄附およびその配布に関しては、善意であっても、状況によっては、善良な管理義務(民法400条、同644条)などが問われることがありうる⁷⁴。

しかし、配布を受けた食料などが原因で受給者が食中毒などの被害を受けた場合に、善意の食品関連企業や食料生産者、非営利団体が厳しく法的責任を問われるようでは、こうした活動は普及しない。

すでにふれたように、アメリカでは、1990年に、ビル・エマーソン善きサマリア人食料寄附法(Bill Emerson Good Samaritan Food Donation Act of 1990)が制定された。この連邦制定法は、善意の食料寄附者に免責を保障することを主たるねらいとしている。すなわち、善意の食料寄附者が寄附した食料がもつて損害が生じた場合、その損害が「重過失(gross negligence)または故意の不正行為(intentional misconduct)の結果から生じている場合は別として、当該寄附者等に対し、民事および刑事上の一定の責任を免することが柱である。

わが国でも、善意の余剰食料などを現物寄附する食品関連企業や食料生産者、さらには寄附された余剰食料などの配布を手掛ける非営利法人に一定の免責を確認し、場合によっては創設するために、アメリカで施行されている善意の食料寄附法(ビル・エマーソン善きサマリア人食料寄附法)のような趣旨の立法を探るのも一案である⁷⁵。

この場合、免責の範囲の法定、つまり、具体的

⁷² <http://foodbankkansai.org/>

⁷³ <http://2hj.org/>

⁷⁴ 善管注意義務違反があれば、民法415条の債務不履行になり、損害があれば同条により、被害者(債権者)はその賠償を求められることになる。ちなみに、この場合には消滅時効は10年である(民法167条1項)。被害者(債権者)は債務不履行責任と同時に不法行為の責任を追及することもできる(民法709条)。ちなみに、この場合、時効は原則として3年である(民法724条)。なお、不法行為責任は立証責任が被害者側にあるため、善管注意義務違反が契約に基づくものである場合は、債務不履行に基づいて損害賠償を請求する方が立証の負担は軽い。

⁷⁵ ちなみに、わが国での救命手当の促進のための善きサマリア人法の目的を盛り込んだ法律の制定の促す動きとしては、樋口範雄「よきサマリア人法(日本版)の検討」、沖野真己「総務省報告書の紹介と検討」、久保田美恵子「善い隣人法(救急車到来までの救命手当に関する法律)案」ジュリスト〔特集 救命手当の促進と法〕115

には、食料に限定するかあるいは日用品や衣料なども含むのか、民事責任に傾斜するかたちで免責するか、その場合でも贈与者の担保責任（民法551条）⁷⁶の免除等にも及ぶべきなのかなど、精査すべき課題は多岐にわたる⁷⁷。

（2）余剰食料寄附促進税制のあり方

わが国における余剰食料寄附促進税制のあり方については、寄附された余剰食料などの配布を手掛ける認定NPO法人など認定公益法人など民間非営利団体の税制に傾斜するかたちで議論が展開されている。すなわち、認定NPO法人や特定公益増進法人（以下「特増法人」、また、認定NPO法人および特増法人を併せて「特増法人等」ともいう。）に対する寄附税制の関する議論が重い比重を占めている。

しかし、余剰食料など棚卸資産の善意・無償の現物寄附については、食品関連企業や食料生産者など現物寄附者に関する税制のあり方も重要である。とりわけ、寄附する棚卸資産の評価、法人企業の場合には一般寄付金や公益寄附金の控除限度額などについての精査は避けておれない課題である。余剰食料などを現物寄附するよりも廃棄処分にした方が税制上有利なようでは、「もったいない」、「慈悲」、「隣人愛」の精神が活かせない。

（a）棚卸資産である現物寄附に対する寄付金課税取扱の基本

余剰食料など棚卸資産の善意・無償の現物寄附については、さまざまなスキームが考えられる。食品関連企業や食料生産者、個人などが直接、児童養護施設やDV被害者救援施設や路上生活者などへ寄附する場合が一例である。この場合、児童養護施設など現物寄附を受領する団体/法人は、任意団体（人格のない社団等）、社会福祉法人、更生保護法人、NPO法人、認定NPO法人、一般社団/財団法人、ないし公益社団/財団法人など実に多様でありうる。また、食品関連企業や食料生産者、個人などが、フードバンク活動を行っている任意団体、認定NPO法人や特定公益増進法人に寄附

し、当該団体（法人）が食に窮する人たちに配布する場合も一例である。

それぞれの現物寄附スキームにより、寄附金課税関係は異なってくる。例えば、現物寄附を受け容れるDV被害者救援施設やフードバンクなどが、任意団体や一般社団/財団法人であるとする。この場合、善意・無償の現物寄附について、個人レストラン経営者や営農者などのような個人事業者の場合は、寄附金控除を受けるのは難しい。これに対して、法人の場合には法人税上の一般寄附金の法定限度内で、所得計算上、損金算入ができる。

一方、現物寄附を受け容れる児童養護施設やDV被害者救援施設、フードバンクなどが、社会福祉法人、更生保護法人、NPO法人、認定NPO法人、ないし公益社団/財団法人などであるとする。この場合で、現物寄附者が個人事業者であるときには、所得税および住民税上の所得控除または税額控除ができる。一方、現物寄附者が法人であるときには、法人税上の法定限度内での一般寄附金の損金算入、公益寄附金として特別損金算入限度額の範囲内で損金算入ができる。

① 所得税および法人税上の公益寄附金税制のあらまし

所得税上の公益寄附金の控除ならびに法人税上の一般寄附金および特定寄附金の損金算入限度額の計算についておおまかに図説すると、次のとおりである。

<p>【図18】 所得税および法人税上の公益寄附金税制のあらまし</p>	
①	<p>所得税 個人の公益寄附金の控除限度額：個人が特増法人および認定NPO法人などに支出した特定寄附金は、所得控除か税額控除のいずれかを選択できる。(i) 所得控除：〔(寄付金の額か所得金額×40%のいずれか少ない額) - 2,000円〕まで控除対象。(ii) 税額控除：〔(寄附金の額か所得金額×40%のいずれか少ない額) - 2,000円〕×40%（ただし、その年に納付する所得税額の25%が限度）まで控除対象（所得税法78条1項・2項、租税特別措置法41条の18の2・3）。</p>
②	<p>法人税 (i) 一般寄附金の損金算入限度額：法人が支出した寄附金の損金算入限度額について、資本または出資を有する株式会社や協同組合など一般の法人の場合には、次の算式により計算する（法人税法37条1項、法人税法施行令73条1項1号）。</p> <p style="text-align: center;">〔期末の資本金等の額×0.25%+所得金額の0.25%〕×4分の1</p> <p>(ii) 特増法人等への特定寄附金の特別損金算入限度額：法人が特増法人および認定NPO法人に支出した寄附金は、ふつう、次の算式により計算した金額まで、損金算入ができる〔一般寄附金の損金算入限度額（法人税法37条1項、法人税法施行令73条1項1号）とは別枠で損金算入できる（法人</p>

8号（1999年）参照。なお、これらの論考は、救命手当に限定して精査したものであり、食に窮する人たちへの余剰食料等の配付の促進と法的責任の限定について議論したのではない。

⁷⁶ 民法551条〔贈与者の担保責任〕1項は、「贈与者は、贈与の目的である物又は権利の瑕疵又は不存在について、その責任を負わない。ただし、贈与者がその瑕疵又は不存在を知りながら受贈者に告げなかったときは、この限りではない。」と規定している。善意の余剰食料寄附の促進には、この責任についても調整が要るように思われる。

⁷⁷ なお、筆者は民事法の専門ではないので、ここでは問題点を指摘するにとどめておく。

条1項、法人税法施行令73条1項1項)とは別枠で損金算入できる(法人税法37条4項、租税特別措置法66条の11の2、租税特別措置法施行令39条の23)。
 $(\text{期末の資本金等の額} \times 0.375 + \text{当期の所得金額} \times 0.625\%) \times 2 \text{分の} 1$
 ただし、資本金などのない普通法人、協同組合等、人格のない社団等の場合には、当期所得金額の6.25%まで損金算入ができる(法人税法施行令77条の2第1項2号)。
 なお、限度額の計算は、認定NPO法人と特増法人に対して支出した額とあわせて額までに限られる。

② 民税上の公益寄附金税制のあらまし

一般に、道府県民税と市町村税をあわせて「住民税」と呼んでいる。住民税は、大きく個人住民税と法人住民税に分けることができる。一般に、住民税上、公益寄附金控除のあり方が問題になるのは、個人住民税についてである。この背景には、次のような個人住民税と法人住民税の税額計算の仕組みの違いが関係している⁷⁸。

国税である所得税上の公益寄附金と地方税である住民税の公益寄附金〔控除対象寄附金(地方税法37条の2・314条の7)〕とを比べてみると、つぎのように大きく異なっている

【図19】 所得税と個人住民税の公益寄附金税制を比べてみる
 (○は適用対象、×は不適用)

所得税【特定寄附金】		個人住民税	
・国に対する寄附金(所得税法78条2項1項)【所得控除】	○		×
・地方団体に対する寄附金(所得税法78条2項1号)【所得控除】	○	ふるさと寄附金(納税) 都道府県、市町村に対する寄附金(寄附先は、寄附者【納税者の住所地かどうかは不問(地方税法37条の2第1項1号、同314条の7第1項1号)【税額控除】)	○
・指定寄附金(所得税法78条2項1項、所得税法施行令216条1項・2項)【所得控除】	○	寄附者の住所地の都道府県共同募金会および日本赤十字都道府県支部への寄附金(地方税法37条の2第1項2号、同314条の7第1項2号)など【税額控除】	○
・特定公益増進法人に対する寄附金(所得税法78条2項2号・3号/租税特別措置法41条の18)	○		○

の3)【所得控除または税額控除*1]			
・特定公益信託に対する寄附金(所得税法78条3項)【所得控除】	○	都道府県、市町村が条例で指定する場合【税額控除】	
・特定地域雇用等促進法人に対する寄附金(平成2013〔平成25〕年11月まで/租税特別措置法旧41条の18の2・平成20年改正附則55条)【所得控除】	○		
・(a) 国税庁長官認定NPO法人に対する寄附金(租税特別措置法41条の18の2)【所得控除または税額控除*2]	○	所得税において認定された認定NPO法人以外の、住民の福祉の増進に寄与するものとして都道府県、市町村が条例で個別指定したNPO法人への寄附金(地方税法37条の2第1項4号、同314条の7第1項4号)【税額控除】	○
・(b) 上記(a)以外のNPO法人のうち都道府県・市町村が条例で指定したのものに対する寄附金	×		
・(c) 上記(a)および(b)以外のNPO法人に対する寄附金	×		
・政党等の政治活動に関する寄附金	○		×

寄附金控除の計算	
所得税(所得控除)	個人住民税(税額控除)
①と②のいずれか少ない方の金額-2,000円(所得税法78条1項)	地方団体に対する寄附金のうち適用下限額を超える部分について、一定限度まで所得税とあわせて税額控除(地方税法37条の2、同314条の7)
①その年中に支出した特定寄附金の合計額	【税額控除の計算方式】
②総所得金額等の40%相当額	①と②との合計額を税額控除
所得税(税額控除)	①通常の控除額(地方団体に対する寄附金-2,000円) × 10%
①(寄附金-2,000円) × 40%、または、②その年に納付する所得税額の25%のうち、どちらか少ない額まで(所得税法78条1項、租税特別措置法41条の18の2第1項、41の18の3第1項)	②特例控除額(地方団体に対する寄附金-2,000円) × (90%-0~40%)*3(寄附者に適用される所得税率による)
	ただし、②の上限額は個人住民税所得割の10%(地方税法37条の2括弧書き、同314条の7括弧書き)。その内訳は、道府県民税4割、市町村民税6割(地方税法附則5条の5第1項・2項)
	【控除対象限度額】
	(次の①か②のいずれか少ない方の額-2,000円) × 10%
	①その年中に支出した控除対象寄附金の合計額
	②総所得金額等の30%

*1 ただし、パブリック・サポート・テスト・テスト(PST)と同様の要件等を満たした特定公益法人に対する寄附金には税額控除を選択することができる。
 *2 ただし、PSTの要件等を満たした認定NPO法人、仮認定NPO法人、条例個別指定NPO法人が対象。
 *3 平成27年分以後の所得税率は、課税所得が4,000万円超については45%となる。

⁷⁸ 個人住民税は、市町村(都道府県)に住所を有する個人に対し、均等割額と所得割額の合計額で課税される(地方税法24条・同294条1項)。均等割額は、道府県民税では1,000円(地方税法38条)、市町村民税では3,000円である(地方税法310条)。ただし、東日本大震災からの復興を図ることを目的で、2014〔平成26〕年~2024〔平成36〕年までの10年間にわたり個人住民税の均等割税率につき臨時増税が行われる。具体的には、県民税均等割の標準税率(現行1,000円)について500円を加算した額、市民税均等割の標準税率(現行3,000円)について、500円を加算される(東日本大震災からの復興に関し地方公共団体が実施する防災のための施策に必要な財源の確保に係る地方税の臨時特例に関する法律1条1項・2項)。一方、所得割額については、前年中の収入等について、国税である所得税と同様の所得区分にしたがい所得金額を計算したうえで、個人住民税独自の所得控除額を差し引いて算出した所得割の課税所得金額に税率(道府県4%、市町村6%)をかけて税額を出し、必要な税額控除をして算出される(地方税法32条~35条・113条~114条の3)。これに対して、法人住民税は、法人が申告納付することになっている(地方税法53条・321条の8)。会社などの法人住民税の額は、法人税割(地方税法51条、同314条の4)と均等割額(地方税法52条・312条)との合計額である。つまり、法人所得割額ではなく、法人税割であることから、国税である法人税額をベースに計算される。このことは、法人の場合は、国税上支出した各種の公益寄附金は損金の額に含まれることから、おのずから住民税の額に反映される仕組みになっている。こうしたわけで、法人住民税では、地方団体が公益寄附金を自在にアレンジできる仕組みになっていない。裏返すと、このことが、地方税上の公益寄附金控除のあり方についてはもっぱら個人住民税が課題となる理由である。

(b) 棚卸資産である現物寄附にかかる税務処理については、食品関連企業や食料生産者、個人などの事業者（寄附者）側での税務処理が問題になる。

① 法人税上の資産の無償譲渡（寄附/贈与）にかかる税務処理

食品関連法人企業が、余剰食料などの棚卸資産（したがって、譲渡所得の起因となる資産である場合を除く。）を善意・無償で現物寄附をしたとする。この場合、税務上は、法人が資産を無償で譲渡（寄附/贈与）したときであっても、その資産の時価相当額が収益の額に含まれることになっている（法人税法22条2項）。資産を寄附/贈与をしただけであることから、何の収益も発生していないと考えられがちである。しかし、法人税法では、当該資産をその時の価額（時価）で譲渡し、その受け取った金額が直ちに相手方に寄附したものとみなして、時価相当額が収益として益金の額に算入することとしている。

例えば、A食品株式会社（以下「A社」という。）が、Bフードバンク（以下「B」という。）に、棚卸資産（商品）として販売している食品を無償譲渡（寄附/贈与）したとする。この場合、企業会計では、現実に金銭等に授受がないので収益とはしない。しかし、法人税法では、原則として、A社が他のものと取引を行う場合には、すべての資産は時価によって取引されたものとみなして課税所得を計算することになる。したがって、A社の販売している食品をBに寄附/贈与（または低廉な価額で譲渡する場合を含む。）した場合、その寄附/贈与により収入すべき金額は、A社の収益として益金の額に算入するとともに、その金額を当該Bに対して寄附/贈与したものとされ、時価相当額は原則として寄附金の額になる（法人税法37条7項）。

そして、A社は、寄附先であるBが任意団体、NPO法人ないし一般社団/財団法人などである場合には、当該寄附金を、法人所得金額の計算にあたり、一般寄附金の損金算入限度額の範囲内で損金算入ができる（法人税法37条1項、法人税法施行令73条1項1号/前記【図18】参照）。一方、寄附先であるBが認定NPO法人ないし特増法人などである場合には、A社は、法人所得金額の計算にあたり、当該寄附金を、特増法人等への寄附金額を特別損金算入限度額の範囲内で損金算入ができる（法人税法37条4項、租税特別措置法66条の

11の2、租税特別措置法施行令39条の23/【図18】参照）。

② 所得税上の資産の無償譲渡（寄附/贈与）にかかる税務処理

コンビニを個人で営む事業者Cは、DVシェルターDに対して、棚卸資産（商品）として販売している賞味期限間近な食品を無償譲渡（寄附/贈与）したとする。この場合、寄附金は原則家事費になり、事業所得（所得税法27条）の計算上、必要経費として控除できないものと解される。したがって、その棚卸資産の時価相当額を事業所得の計算上総収入金額に算入することになる（所得税法40条1項）。もっとも、Dと日常の取引があり、こうした余剰棚卸資産（商品）の無償譲渡が事業遂行上必要であり、かつ拒否しがたいときには、必要経費として控除できるものと解される。この場合における事業所得計算における必要経費算入額は、総収入金額に計上した当該棚卸資産の金額に相当する金額（期末棚卸資産の評価を通じて売上原価として必要経費控除すること）になるものと解される。

また、寄附先であるDが認定NPO法人ないし特増法人などであるとする。この場合、Cは、所得税の所得金額の計算にあたり、時価相当額の寄附があったものとして、特増法人等への特定寄附金の控除限度額の範囲内で控除することできる（所得税法78条1項・2項、租税特別措置法41条の18の2・3）/【図18】参照）。

③ 被災者に対する棚卸資産の無償譲渡（寄附/贈与）の税務処理特例

災害が発生すれば、個人はもちろんのこと、事業者によるさまざまな支援の輪が広がる。法人事業者や個人事業者は、支援物資を必要としている被災者向けにさまざまな棚卸資産の無償提供を行うことが多い。こうした棚卸資産の現物寄附に関する現行の課税取扱は、簡潔にまとめてみると、次のとおりである。

【図20】被災者に対する棚卸資産の無償譲渡（寄附/贈与）税務処理特例

① 法人税	自社製品等の被災者に対する提供：法人税法基本通達では、法人が不特定または多数の被災者を救援するために緊急に行う自社製品等の提供に要する費用の額は、寄附金の額に該当しないものとする（9・4・6の4）。また、国税庁が発達した「東日本大震災により損害を受けた場合に所得税の取扱い（情報）」（平成23年4月27日）によれば、この場合の課税取扱は、寄附金や交際費等にもあらず、広告宣伝費に準じるものとして損金に算入するものとして取り扱うこととされる*。ちなみに、この場合、消費税は不課税取引となる**。
② 所得税	個人事業者の棚卸資産の被災者への無償提供（寄附）：国税庁が発達した「東日本大震災により損害を受けた場合に所得税の取扱い（情

報) (平成 23 年 4 月 27 日) によれば、棚卸資産を被災者に寄附した場合、その棚卸資産の時価相当額を事業所得の計算上総収入金額に算入するとともに、寄附先が国や自治体、認定 NPO 法人ないし特増法人などである場合には、所得金額の計算にあたり、時価相当額の寄附があったものとして、特増法人等への特定寄附金の控除限度額の範囲内で控除することできる旨確認している***。ちなみに、この場合、上記法人企業と同様に、消費税は不課税取引となる。

〔備考〕*国税庁「災害に関する法人税、消費税及び源泉所得税の取扱い FAQ」(当初平成 23 年 4 月、平成 24 年 12 月 3 日補訂) Q23、Q29 参照。
http://www.nta.go.jp/sonota/sonota/osirase/data/h23/jishin/hojin_shohi_gensenFAQ/
 **ちなみに、会社が、余剰になった棚卸資産を、公益増進法人等を介して不特定または多数の日々の食に窮する人たちに配布する場合に、その現物寄附に要した費用(時価相当額)を、その経済的な効果からみて、一般的に広告宣伝費として経理処理できるとする解釈には抵抗を感じる。やはり、寄附金として税務処理するのが妥当ではないか。同上 FAQ、Q31 参照。
 ***「東日本大震災により損害を受けた場合に所得税の取扱い(情報)」(平成 23 年 4 月 27 日)、<http://www.nta.go.jp/shiraberu/zeiho-kaishaku/joho-zeikaishaku/shotoku/shinkoku/110427p.pdf/all.pdf>

(c) 棚卸資産である現物寄附を促進する税制のあり方

わが国の法人税法では、原則して、食品関連法人企業が、余剰食料などの棚卸資産を善意・無償で現物寄附をした場合には、その資産の時価相当額が収益の額に算入されるとともに、その金額を他者に寄附/贈与したものとされ、時価相当額は原則として寄附金の額になる(法人税法37条7項)。すなわち、法人税上の法定限度内での一般寄附金の損金算入、公益寄附金として特別損金算入限度額の範囲内で損金算入ができる。加えて、被災者に対する棚卸資産の無償譲渡(寄附/贈与)の税務処理特例では、寄附者が法人の場合で、寄附先が国等や特増法人等であるときには、寄附した棚卸資産の時価相当額が収益の額に算入するとともに、広告宣伝費として損金処理を認めている。

これに対して、食料生産者を含む個人事業者が余剰食料などの棚卸資産を善意・無償で現物寄附をした場合には、寄附金は原則家事費になり、事業所得(所得税法27条)の計算上、原則として必要経費として控除できない。逆に、寄附した棚卸資産の時価相当額を事業所得の計算上総収入金額に算入することになる(所得税法40条1項)。そのうえで、寄附先が特増法人等に当たるときには、法定限度額まで所得税および住民税上の所得控除または税額控除ができる。すなわち、個人事

業者の場合には、無償で寄附した棚卸資産の時価相当額を事業所得の計算上総収入金額に算入し、特増法人等や住民公益増進寄与NPO法人に支出した当該寄附額を特定寄附金あるいは公益性の高い寄附金として法定限度額まで所得控除、税額控除を認める。

現行の課税取扱を参考にして、余剰食料など棚卸資産の善意・無償の現物寄附については、食品関連企業や食料生産者など現物寄附者に関する税制のあり方を探る場合には、「被災者に対する棚卸資産の無償譲渡(寄附/贈与)の税務処理特例」を典拠にするのも一案である。

ただ、この程度の現行の税制インセンティブで、飢餓と余剰食料の大量廃棄の悪循環を断ち切ることができるかどうかについては大きな疑問符がつく。企業が、余剰になった棚卸資産を廃棄処分にするのに比べ、現物寄附をする方が有利になるように、アメリカの棚卸資産の現物寄附にかかる税制なども参考にして、寄附の対象となる棚卸資産の評価について税制の改革、さらにはリベラルな法解釈が求められる。

ただ、わが国独自の企業課税の理論的な縛りなどから棚卸資産の評価、時価の総収入金額や益金算入の仕組みなどにメスを加えることは難しいかも知れない。しかし、一定の濫用措置を講じたうえで⁷⁹、日々の食に窮している人たち向けに余剰食料など棚卸資産の現物寄附を行っている寄附者に対して、国税上法人が国や地方団体に対し支出した寄附金(法人税法37条3項1号)と同等(100%)の損金限度額、控除額を認める措置を講じることが可能である⁸⁰。言い換えると、企業が法定要件を充たす食料などの棚卸資産の廃棄を避け、日々の食に窮している人たち向けに特増法人等を通じて現物寄附した場合に、当該企業は時価相当額全額を実質無税にできるような抜本策を講じるくらいの度量が要る⁸¹。

⁷⁹ アメリカの例で紹介したように、棚卸資産の現物寄附に対する寄附金控除/損金算入を認めると税制を濫用しようとする悪質企業が少なからず出現するとみてよい。一方で、適用要件を厳格にし過ぎると使い勝手が悪くなり、棚卸資産の現物寄附がすまなくなる。当面、制度濫用統制は、寄附金控除/損金算入が否認されれば増差税額+加算税がかかるので、そうしたペナルティ・タックス(懲罰税)で十分ではないか。

⁸⁰ 法人企業は国や自治体へ現物寄附すると時価相当額を全額損金算入ができるのに対して、特増法人等へ寄附した場合には法定限度額までに制限されるとすれば、特増法人等への現物寄附に対するディスインセンティブとなる。イコールフットイング(競争条件の均等化)の視点からも、特増法人等へ現物寄附した際に時価相当額100%の損金算入、控除を認めるのも一案である。

⁸¹ もちろん、余剰食料などの棚卸資産を必要以上に廃棄処分している場合に、環境税の視点から、環境汚染原因者には租税優遇措置を講じるのではなく環境汚染原因者負担原則(PPP=Polluters pays principle)に基づきタックス・ペナルティ(懲罰税)措置を講じるべきとの意見もある。PPP原則について詳しくは、石村耕治編

◎ むすび

わが国においては、廃棄される余剰食料が膨大な量に及ぶ。それにもかかわらず、これらを“再収穫（セカンド・ハーベスト）”し、生活が苦しくお腹を空かした人たちに無償配布する仕組みはいまだ効率的に回転しているとはいえない。回転を遅れさせている理由の一つは、余剰食料を“再収穫”し健康に安全なかたちで提供する食品関連企業や食料生産者などの余剰食料寄附者に対する責任問題である。言い換えると、善意の食料寄附を促進するためには、寄附された食料等がもとで食中毒などの事故が発生した場合に、食料寄附者や寄附された食料を無償提供している非営利の飢餓救済団体などの責任をどの程度まで免じてやれるのかは、法制上の重い課題になる。

再収穫（セカンド・ハーベスト）の回転を遅れさせているもう一つの理由は、余剰食料を“再収穫”し健康に安全なかたちで現物寄附する際に発生する「コスト」の高さである。コスト高を克服し、再収穫の仕組みを確立するには、税制上のインセンティブを講じ民間活力を刺激する必要がある。食品関連企業や食料生産者などが、再収穫活動プログラムを組み、特増法人等を通じて棚卸資産の現物寄附をしている場合に、当該余剰食料寄附者に対するコストを補償のための税制支援措置を講じる必要がある。抜本策としては、国税上、公益寄附金控除を国や自治体に対し法人が支出した寄附金（法人税法37条3項1号）の場合と同等に扱い、現物寄附者に現物寄附の時価相当額の全額（100%）の損金算入、控除を認めるのも一案である。

『現代税法入門塾〔第6版〕』（清文社、2012年）778頁以下、拙著『地球環境保全と環境税法〔問題研究2号〕』（朝日大学、1991年）参照。

アメリカの余剰食料寄附促進法制と税制

対論

辻村祥造（JTI事務局長 税理士）

石村耕治（JTI代表 白鷗大学教授）

◆ 余剰食料のリサイクル促進の課題

（辻村）アメリカでは、廃棄される余剰食料が膨大な量に及ぶのに、これらを“再収穫（セカンド・ハーベスト）”し、市場主義が行き過ぎた結果生まれた格差社会のなかで生活が苦しくお腹を空かした人たちに無償配布するリサイクルの効率化をすすめてきていますね。その一方で、食用に適さなくなり「生ごみ」になった食料の回収、資源化というかたちでのリサイクルの効率化も重い課題です。大量の食料を輸入し、余剰食料の大量廃棄を続けているわが国でも、余剰食料の再収穫、生ごみ化した食料の資源化に真摯に取り組む必要があると思います。

（石村）仰せのとおりです。今回、私は、拙稿において余剰食料の再収穫に焦点をあてて、それを促進する法制や税制のあり方を論じました。わが国は、敗戦直後の食料不足の時代を忘れ、「飽食の時代」を謳歌するのはいいとしても、余剰食料の大量廃棄は何とかならないといけません。わが国内で“飢餓”状態が深刻かどうかは別としても、「もったいない」の精神は大事です。

（辻村）石村代表の論文を読んでみて、余剰食料のリサイクルがすすまない原因の一つとして、余剰食料を“再収穫”し健康に安全なかたちで現物寄附する際に発生する「コスト/費用」の高さを指摘していますね。

（石村）アメリカでは、余剰食料の「リサイクル・コストの高さ」が食品関連企業や食料生産者などが、余剰食料の廃棄処分を止めて、現物寄附に転換することに消極的になる最大の理由です。余剰食料のリサイクルには、まず、①余剰食料の詳細を記録した統一表示（ラベルング）が必要です。民間の余剰食料のリサイクル団体が、基準をつくるのも一案です。

それから、②温度管理や冷蔵配送が可能な安全なコンテナの利用、包装など、食品衛生上の基



準をクリアする必要があります。とくに、調理済の食品、生ものの製菓などの場合は、慎重な取扱いが必要です。

（辻村）口に入れる物ですからね。言い換えますと、このコスト問題の解決を見ない限り、たとえ寄附した食料がもとで健康上の損害が発生した場合に民事や刑事上の法的責任を免除する法制度が確立されたとしても、善意の余剰食料寄附、リサイクルを広げるのは難しいわけですね。

（石村）仰せのとおりです。コスト問題に対処するためには、善意の余剰食料寄附者などに対する補助金（助成金）の交付が考えられます。それから、食品関連企業や食料生産者などに対し余剰食料の現物寄附を奨励するための税制上の支援措置を講じるのも一案です。

◆ 「アメリカ株式会社」が大量生産する農産物の安全の課題

（辻村）ところで、最近出版された堤未果著『（株）貧困大国アメリカ』（岩波新書、2013年）第1章「株式会社奴隷農場」を読みました。巨大アグリ企業主導のアメリカの食料生産については、飼料、抗生物質、遺伝子組換え（GM）種子、家畜の飼育方法などを含め食品安全基準上の課題も多いですね。

（石村）TPP（環太平洋パートナーシップ協定）やFTA（自由貿易協定）など経済連携のグローバルな動きが加速しています。この流れを主導するのは、いわゆる「アメリカ株式会社」です。

（辻村）「アメリカ株式会社」、すなわち巨大企業に支配されたアメリカの政権が、わが国をはじ

めとしたパートナー国に対しアメリカのゆるい食品安全基準を押し付けることが危惧されます。アメリカ追従一辺倒の安部政権の姿勢は、我々安全な食物を望む日本の消費者や安全な作物づくりに励んでいるわが国の農家などには大迷惑です。

(石村) 仰せのとおりです。アメリカでは、ゆるい食品安全基準のもと、モンサント社 (Monsanto Company) のような巨大アグリ企業が、同社製の除草剤「ラウンドアップ」とそれに耐性をもつ遺伝子組換え大豆や穀物の種子を使って効率性最優先で大量生産する農産物や、抗生物質やホルモン剤を与えて促成飼育・生産された食肉などが市中で販売されており、食の安全面では大きな疑問符がついています。

◆ フードスタンプ市場も巨大企業の独占

(辻村) アメリカでは、資本の論理や市場主義が徹底され、「富める人たちは、ますます富んで行く。その一方で、貧しい人たちは、ますます、貧しくなっていく」状態です。

(石村) まさに、1%の富裕層と99%の生活不安層で構成される格差社会ですね。

(辻村) 自助が声高に叫ばれ、公的医療制度改革も遅々としてすまないアメリカでは、額に汗して懸命に働く中産階級の人たちですらいつ転落するか分からないわけですよ。

(石村) 仰せのとおりです。大病を患うと医療費負担が過大で自己破産は必至、解雇が容易な法制のもと失業すれば再就職が容易ではなく、公共料金の支払が滞り電気・ガス・水道を止められる、ラブプライムローン地獄に落ち (住宅ローンの支払が滞り) 自宅は競売にかけられ、追い出されホームレスになる、あるいは学生時代にサリーメイなど民間学資ローン会社から借りた学費ローンの利払いが雪だるま式に膨らみ焦げ付くなどして、日々の暮らしに窮する人たち数は一向に減らないわけです。

(辻村) 1%の富裕層と99%の生活不安層で構成される格差社会のアメリカでは、「フードスタンプ (政府支給食券) 」 (現在は、「補足的栄養支援プログラム (SNAP) 」) と改称されていますが、貧困層の命を支える大事な社会的制度として機能しているようですね。

(石村) そうです。「フードスタンプ (政府支給食券) 」は、一種の飲食料品に限定した現物の生活保護給付です。約3億1千万の人口を擁する

(2011年統計) アメリカでのフードスタンプの受給者数は4,900万人台に上るわけです。

(辻村) 前掲の『(株) 貧困大国アメリカ』のエピローグでも紹介されていますが、この「フードスタンプ (政府支給食券) 」プログラムも、世界最大のスーパーマーケット・チェーンであるウォルマート社 (Wal-Mart Stores, Inc.) など巨大企業の餌食になってしまっているような状態ですよ。

(石村) 仰せのとおりです。政府の「フードスタンプ (政府支給食券) プログラム」への年間支出は600億ドル (1ドル=100円換算で、6兆円) にも上っています。

(辻村) ということは、主要な巨大スーパーマーケット・チェーンにとっては、「フードスタンプ」購入分の売上げは、業績の面でも重い比重を占めているわけですね。

◆ フードバンクの所在

(石村) 仰せのとおりです。ただ、このフードスタンプだけでは生活できないもっと貧困な層が存在するわけです。こうした人たちには、「フードバンク」、無償の余剰食料配布プログラムは、必要不可欠な存在になっているわけです。

(辻村) 「フードバンク」、つまり、無償の余剰食料配布プログラムは、働いても貧しい人たち (the working poor) で、「フードスタンプ (政府支給食券) 」でも足りない人たち、ホームレスの人たちにとり大事な存在なわけですね。

(石村) そうです。それに、政府の戦費が膨らむ一方で、福祉予算は大幅削減されるなか、児童養護施設やDVシェルターなどにとっても、「フードバンク」、無償の余剰食料配布プログラムは、必要不可欠な存在です。2009年統計ですが、アメリカのフードバンク団体が1年間にアメリカ国内で1,400万人の子どもを含む3,700万人を超える日々の食に窮する人たちに現物寄附を受けた余剰食料を無償配布しています。

(辻村) アメリカの人口は3億1千万人ほどですので、フードバンク団体が3,700万人もの人たちに現物寄附を受けた余剰食料を無償給付しているのは、かなり重い現実ですね。

(石村) わが国でも、認定NPO法人の「フードバンク関西」やNPO法人「セカンドハーベスト・ジャパン」のような余剰食料の回収・無償給付に携

わる団体活動が大きな輪となってきました。しかし、わが国のフードバンク団体活動についての正確な公的統計を見つけることができませんでした。

(辻村) 東日本大震災の折、各種の市民団体の献身的な余剰食料の無償配布活動は目立ちましたが・・・。

(石村) あれは、災害緊急時の活動だと思いません。焦点になるのは、平時におけるフードバンク活動です。

(辻村) 平時におけるフードバンク活動は、アメリカほど活発な状況にはないと想定されます。したがって、わが国では、どちらかというと、「もったいない」精神から、余剰食料のリサイクル、配布プログラムを広げて行こうとする考えが強いようにも見えますが・・・。

(石村) 大量の食料を輸入し、大量な食料を廃棄しているわが国の実情からすると、飢餓救済よりは、確かに「もったいない」精神が、余剰食料のリサイクル、配布プログラム促進の要になっているのかもしれないね。

(辻村) この点、アメリカでは、巨大な食品関連企業やその配下にある食料生産者の“懺悔”の気持ちから余剰食料のリサイクル、配布プログラム促進の要になっている事情があるのでしょうか？

(石村) 確かに“懺悔”の気持ちから余剰食料のリサイクルに熱心な企業もあると思います。それに、例えば意図的に遺伝子組換え作物やそれを使った食品を余剰食料のリサイクルの対象にするなど“動機が不純”な企業がないともいえません。しかし、余剰食料のリサイクルの必要性を考える国民の多くは、「もったいない」精神が強いではないかと思えます。

(辻村) 「もったいない」精神に加え、現物寄附者の企業倫理が問われますね。

◆ ボランティア救助者免責法の制定の意味

(石村) わが民法には「緊急事務管理」（民法698条）の定めがあります。

(辻村) 民法698条は、法律上の義務または権限なく他人の事務を行った場合、「管理者は、本人の身体、名誉又は財産に対する急迫の危害を免れさせるために事務管理したときは、悪意又は重大な過失があるのでなければ、これによって生じた損害を賠償する責任を負わない」と定めています。

(石村) 神奈川で、法律上の義務がないのに、勇気ある女性が踏切で線路内に立ち入って、動けない高齢者の救助にあたったケースがありましたね。このケースでは、本当に残念なことに、救助者の女性が亡くなってしまいました。まさに、このケースが緊急事務管理にあたります。仮に、このケースで、救助者の女性は無事で、高齢者の方が亡くなったとしても、悪意又は重大な過失があるのでなければ、この救助者（女性）は、責任を問われることはありません。

(辻村) 走行中の新幹線のなかで急病の乗客が出て、「急病の方がおります。医師の方がいれば車掌に申し出てください」との車内アナウンスが流れたとします。たまたま同乗していた医師が申し出て、満足な治療器具や設備、医薬品等もないなか、善意で治療にあたったものの、その急病の人が亡くなったとします、この場合、「緊急事務管理」（民法698条）の規定が適用になり、その医師に悪意又は重大な過失がない限り、責任は問われないということになりますか。

(石村) 基本的にそう解して良いと思います。一方、病院に入院して手術を受けるとします。この場合には、「承諾書」が交わされますので、患者と医師またはその医師の雇用主である病院との間で契約（法律）上の義務関係が出てきます。承諾書に「手術ミスがあっても一切賠償は求めません」とあっても、そうした記載は「公序良俗」（民法90条）に違反して無効と解されます。また、この場合には、「緊急事務管理」（民法698条）の免責規定は適用になりません。

(辻村) この点、アメリカの法律ではどうなのでしょう？

(石村) アメリカでは、こうした緊急救助のケースについてはコモンローで法ルールを明確にしています。「コモンロー」とは、裁判所判決の積重ねでつくられた法ルールです。「判例法」とも呼ばれます。

(辻村) コモンローでは、わが国の「事務管理」に相当する法ルールにどのようなものになっているのでしょうか？

(石村) コモンローでは、「一般人は危急に瀕した他人を救う義務を負わない」とされます。逆に、こうした義務を負わない人が手を差し伸べた場合は、救助した人にいかなる負担も生じないときであっても、相当の注意義務を負うとされます。この場合の注意義務は、コモンローでは「ボランティア救助者の法理（volunteer rescuer doctrine）」

ne)』と呼ばれます。ボランティア救助の法理が適用になれば、通常の場合とは異なり、いくらか低い程度の注意義務が課されることになります。この低い程度の注意義務は、一般に「危急の法理」と呼ばれます。

(辻村) 具体的にいますと？

(石村) 例えば、たまたま事故現場に居合わせた医師などの専門職が被害者に施した緊急医療行為については、重大な過失がない限りその責任が減じられます。

(辻村) つまり、「危急の法理」が適用になるからですね。

(石村) そうです。ただ、こうしたコモンロー上のルールは、一般の人にはなじみが薄いわけです。議会が定めた法律、(一般に「制定法 (statute)」と呼ばれますが) でハッキリと明文で定めておいた方が、ふつうの市民には分かり易いわけです。

(辻村) こうした理由から、各州の議会が、「ボランティア救助者免責法」の制定法を定めているわけですね。

(石村) そうです。もっとも、議会(立法府)は、コモンロー(司法)上のルールを変えたいと思う場合にも、制定法で定めればそのルールを変えることもできます。

(辻村) 石村代表の論文では、コモンロー上のルールでは、ボランティア救助者が、手を差し伸べた結果あるいは途中で手を差し伸べるのを止めたために、被害者の「状況の悪化」を招いた場合には、当該救助者は責任を問われる可能性が出てくる。そこで、この点を、各州の「ボランティア救助者免責法」では、ボランティア救助者に対して「状況の悪化」基準の適用を排除するために、州議会が立法措置を講じている例もあると書いておられますね。

(石村) まさに、そうしたケースですね。

(辻村) それから、各州の「ボランティア救助者免責法」が、「善きサマリア人免責法 (Good Samaritan immunity act)」とも呼ばれる理由ですが？

(石村) 『新約聖書』では「災難に遭ったり急病になったりした人など(窮地に陥った人)を救うために無償で善意の行動をとった場合、良心的かつ誠実にその人ができることをしたのであれば、たとえ失敗してもその結果につき責任を問われることはない」との趣旨の主イエスの言葉があります。各州の「ボランティア救助者免責法」は、この言葉を典拠としていることから、「善きサマリ

ア人免責法」と命名されているわけです。

いずれにしろ、勇気ある行動をたたえる、あるいはこうした行動を奨励することで、こころやさしい社会を構築することは大事です。ボランティアで救助にあたった人を、救助がうまくいかなかったからといって結果責任を問う訴訟に巻き込まれるおそれから解放することは重い意味を持っています。今日、州によっては、善きサマリア人免責法/ボランティア救助者免責法の適用対象を、各種専門職はもちろんのこと、一般人/非専門職にまで広げてきています。

◆ 善意の余剰食料寄附者法制定の意味

(辻村) アメリカの食品関連企業や食料生産者など善意の余剰食料寄附者が、余剰食料の廃棄処分を選択し、現物寄附に消極的になるいくつかの理由があげられています。その一つに、善意で寄附した食料がもとで受給者が食中毒など健康上の損害が発生した場合、民事や刑事上の法的責任を問われることへの警戒感があがられています。

(石村) そうですね。この問題は、先ほどふれた、事故現場たまたま居合わせた医師などの専門職が治療器具や設備、医薬品等が十分整っていないなか善意で被害者に施した緊急医療行為について、被害者はその結果責任を問えらばあまりにも理不尽ではないかという問題と相通じるところがありますね。

● 州による善意の食料寄附者法の制定

(辻村) 石村代表の論文によりますと、1977年に、カリフォルニア州が、全米ではじめて、「善きサマリア人食料寄附法/善意の食料寄附法 (Good Samaritan Food Donation Acts)」を制定し、故意や重過失がない限り、善意の余剰食料寄附者は、寄附した食料品がもとで損害が発生したとしても、民事や刑事上の法的責任を問われることはないとする免責原則を確立したようですね。

(石村) カリフォルニア州での立法を契機に、各州が次々と善きサマリア人食料寄附法/善意の食料寄附法を制定するようになり、全米的な広がりを見せました。

(辻村) ただ、その内容は一様ではなかったわけですね。

(石村) そうです。例えば、カリフォルニア州法では、善意の食料寄附者 (donors) のみを保護対象としました。これに対して、他の州では、善意

の食料寄附者のみならず、フードバンクのような非営利団体（donee organization）も保護の対象としました。それから、カリフォルニア州法では、損害が「重過失（gross negligence）または故意の行為（willful act）の結果から」生じた場合には、免責の対象から除くとなりました。これに対して、他の州法では、「重過失（gross negligence）、未必の故意（recklessness）または故意の行為（intentional conduct）」から生じた損害を免責の対象から除外しました。

（辻村）このように各州まちまちのサマリア人食料寄附法/善意の食料寄附法は、場合によっては、善意の余剰食料寄附者側に大きな障害になるようですが。

（石村）とくに、多州間で幅広く事業展開をしている大規模企業にとっては、現物寄附で社会貢献、イメージ向上を目指すにしても、法令遵守/コンプライアンス上の重荷になります。

（辻村）分かります。全国チェーンのスーパーマーケット、レストランなどは、それぞれの州の法律内容を精査しなければ、安心して全社的な余剰食料寄附プログラムを組み、実施することは難しくなりますからね。

● 連邦の善意の食料寄附法の制定

（石村）そうです。ですから、全米規模での食品関連企業や食料生産者などに対し余剰食料の現物寄附を奨励するためには、連邦レベルでの善きサマリア人食料寄附法/善意の食料寄附法の制定が必要とされたわけです。

（辻村）1990年に、善意の食料寄附者に免責を保障することを主たるねらいとした「連邦善きサマリア人食料寄附法/善意の食料寄附法（federal Good Samaritan food donation law）」案が、連邦議会を通過したわけですね。

（石村）そうです。この法律では、善意の食料寄附者が寄附した食料がもとで損害が生じた場合、その損害が「重過失（gross negligence）または故意の不正行為（intentional misconduct）の結果から生じている場合は別として、当該寄附者等に対し、製造物責任（product liability）や不法行為責任（tort liability）など民事および刑事上の責任を免除することが柱です。

（辻村）ただ、この法律は、模範法にかたちをとり、各州に採択を義務づけるかたちになっていなかったため、たった1つの州が採択するに留まっ

たわけですね。

（石村）そうです。こうした状況を憂慮したパット・ダナー（Pat Danner）下院議員（民主党/ミズーリー選出）は自らが筆頭となって、1995年9月29日に、連邦議会下院に法案（H.R. 2428）を提出しました。この法案は、各州に採択を義務づけるかたちになっていましたが、不法行為法の伝統的な法理に挑戦的な点もあったこともあり、議会に強い影響力を持つ6万人の会員を擁するロビー（議会工作）団体であるアメリカ法廷弁護士協会（ATLA=Association of Trial Lawyers of America）から強い抵抗を受けました。

（辻村）ATLAは、わが国の税理士政治連盟のような団体なのでしょうか？

（石村）そんな感じでしょうか。いずれにしろ、その後、パット・ダナー下院議員は、連邦議会で農業問題や食料のリサイクル問題に強い関心を持つことで著名なビル・エマーソン（Bill Emerson）下院議員（共和党/ミズーリー選出）の強い支持を取り付け、下院法案2428号の共同提案者になってもらいました。下院法案2428号は、その後無事成立しましたが、ビル・エマーソン議員は成立前に惜しくもガンで亡くなりました。そこで、新法は、彼の名を冠にして「ビル・エマーソン善きサマリア人食料寄附法/善意の食料寄附法（Bill Emerson Good Samaritan Food Donation Act of 1996）」と命名されました。

（辻村）この法律の成立には、感動的なストーリーが隠されているのですね。

● 連邦法先占の法理からみた連邦の善意の食料寄附法の所在

（石村）ビル・エマーソン善きサマリア人食料寄附法は、連邦法です。しかも、この連邦法は、模範法であり、各州の善きサマリア人食料寄附法/善意の食料寄附法を統一・調整する際の基準（ナショナル・スタンダード）となるものです。

（辻村）わが国の地方税法のような、各自自治体が税条例を定める際の「枠法」のような存在なのですね。

（石村）アメリカでは、判例法の積重ねを通じて「連邦法先占の法理（federal preemption doctrine/federal preemption of state law）」が法認されています。

（辻村）すなわち、連邦法と州法がぶつかった場合には、原則として連邦法が州法に優先するとい

う原則ですね。

(石村) そうです。連邦法であるビル・エマーソン善きサマリア人食料寄附法については、各州の同種の法律に連邦の基準よりも低い基準の定めがある場合には、どちらが優先して適用になるのかについては特段の定めを置いていません。このため、食料寄附や寄附者の免責に関する連邦法の定めと州法の定めが異なる場合に、衝突が起きるおそれがあります。ただ、この場合、黙示的先占の法理 (implied preemption doctrine) が働き、これらの事項は連邦法によって黙示的に先占されるとみて、連邦法の定めが優先することになると解されています。

◆ 連邦の善意の余剰食料寄附法の概要

(辻村) ビル・エマーソン善きサマリア人食料寄附法 (以下「連邦の善意の食料寄附法」または単に「善意の食料寄附法」ともいう。) は、善意の余剰食料寄附に意欲的な食品関連企業や食料生産者、フードバンクをはじめとした各種の非営利の配布団体 (NPO/hunger-relief organizations、公益増進団体/public charity) にかかわる幅広い人たちの篤志活動については、故意や重過失がない限り、寄附した食料品などがもとで損害が発生したとしても、民事や刑事上の法的責任を問われることはないことを明確にした法律 (模範法/枠法) ですね。

(石村) そうです。現在、ほぼすべての州が、この模範法を受け入れています。ただ、現在までのところ、全米において、善意の食料寄附者等が有責か免責かを法廷で争った限界事例は存在しません。このため、どのような場合に故意や重過失が問われ、例外的に責任を負うことになるのかについて、現時点では判断するのは難しいのが実情です。

● 善意の食料寄附と保健衛生規制

(辻村) 善意の食料寄附法は、善意の食料寄附であっても、州や地方団体の保健衛生規則 (state and local health regulations) の適用は免除されない旨規定していますね (法f項)。

(石村) このことから、寄附者、収集人、非営利団体は、あらゆる州および地方団体の保健衛生規則を遵守するように求められます。

(辻村) 当初、法案には、この種の規定は存在しなかったとのことでしたが。

(石村) 連邦議会に委員会審議のなかで、ケネディ上院議員の修正提案で付け加えられた規定です。連邦の善意の食料寄附法は、不法行為法での縛りを緩くすることをねらいとする法律です。ロビー (議会工作) 団体であるアメリカ法廷弁護士協会 (ATLA) は、この法律の成立に反対し、族議員をダミーに使って議事妨害を繰り返していました。

(辻村) それは、不法行為法での縛りを緩くこの法律は、弁護士の仕事を奪うことにもつながるからですね。

(石村) 動機は不純ですが、まさにそのとおりです。わが国の税理士政治連盟が、職域保全をねらいに公認会計士や弁護士を税理士業務から排除のための法改正に向けて国会対策、議員との会合を重ねているのに似ています。

(辻村) このときは、ケネディ議員が仲介役になって、不法行為責任を緩めて善意の食料寄附を奨励する一方で、保健衛生にかかる政府規制の遵守を求め、弁護士の活躍の場を確保したわけですね。

(石村) 仰せのとおりです。この法律では、善意の食料寄附にかかる寄附者、収集人、非営利団体の責任負担を軽減することにしました。その一方で、寄附された食料を消費する受給者の健康と安全を確保するという名目で保健衛生規則を遵守しない場合には、連邦の善意の食料寄附法の保護の枠外に置かれることになり、状況によっては、重過失または故意の不正行為として責任を問われることから、弁護士の出番の道を拓いたわけです。

(辻村) ケネディ議員の政治手腕により、結果的には、連邦の善意の食料寄附法は成立したわけですが、アメリカ議会でも、圧力団体の力は相当なものなのですね。

● 「善意」の食料寄附の意味

(石村) 善意の食料寄附法は、法の適用対象を「善意 (in good faith)」の食料寄附に限定しています (法c項1号、c項2号)。また、「寄附 (donate)」については、「受贈者にいかなる金銭的な負担を求めることなしにする支出をいう。ただし、その寄附の最終受領者または利用者がいかなる金銭の負担も求められない限り、寄附団体が受贈団体に対して些少な手数料を課してもよいものとする。」と規定しています (法b項3号)。

(辻村) それから、連邦の善意の食料寄附法は、「善意の寄附」とは、一般的に“無償”であることを想定していますよね。その一方で、「寄附団

体が受贈団体に対して些少な手数料を課してもよいものとする。」とも規定していますが。

(石村) これは、食料寄附を望む企業が、手持ちの余剰食料が「明らかに健全な食品」(法b項2号)であるのにもかかわらず、輸送費等を考えると、食料配布支援を行う非営利団体に現物寄附するよりも廃棄処分にした方が、コストがかからないと判断した場合などを想定しているのだと思います。

(辻村) つまり、この場合、廃棄は“もったいない”と考える非営利団体は、輸送費等を肩代わり負担して余剰食料の現物寄附を受け容れることなどもゆるされることを意味するわけですね。

(石村) そうです。あまり杓子定規にやらなくともよいという意味です。

(辻村) それから、法律では、「善意 (in good faith)」については、とくに具体的に定義をしていますが。

(石村) この連邦の善意の食料寄附法は、「ビル・エマーソン善きサマリア人食料寄附法 (Bill Emerson Good Samaritan Food Donation Act of 1990)」という名称(法a項)を用いていることから分かるように、聖書の教えを基礎としています。このことからすれば、この法律が意味する「善意 (in good faith)」とは、“窮地に陥った人を救うために、人が無償で良心的かつ誠実に自分のできることをすること”と解してよいものと思われま

す。

(辻村) そうですね。それから、連邦の善意の食料寄附法は、いかに善意の寄附であったとしても、「重過失もしくは故意の不正行為を構成する作為もしくは不作為が原因で損害を与えるまたは死亡に至らしめた場合には、適用しない。」(法c項3号、c項4号)と規定していますが。

(石村) ですから、善意で寄附した食料がもとで最終的な受贈者である生活困窮消費者が「死亡」したとします。この場合にはとりわけ、この法律が免責対象とする「人 (person)」(法b項10号)、「収集人 (gleaner)」(法b項5号)、「非営利団体 (nonprofit organization)」(法b項9号)にあてはまるときには、免責されないことになります。

◆ わが国での余剰食料寄附やフードバンク活動促進のための法制のあり方

(辻村) ここで、わが国で、余剰食料寄附やフードバンク活動促進のための法制のあり方を考えてみたいと思います。余剰食料など善意の現物寄附を日々の食に窮している人たちに振り向け、配付する活動を大きく開花させるためには、「もったいない」、そして「慈悲」、「隣人愛」の精神を活かし、過剰な政府規制や法的受忍義務を緩和する法制が必要不可欠ですね。

(石村) わが国は、「政府規制大国」とも揶揄されるように、法令であらゆる面で役所依存を求めることが徹底しています。それに、現物寄附に対する政府規制を緩めるといっても、例えば食料と日用品では、緩和する法令が異なってきますし・・・。

(辻村) さきにふれたように、わが国には、民法第698条には緊急事務管理に関する規定がありますね。

(石村) 仰せのとおりです。この規定によると、「管理者(義務なく他人のために事務の管理をはじめた者)は、本人の身体、名誉又は財産に対する急迫の危害を免れさせるために事務管理をしたときは、悪意又は重大な過失があるのでなければ、これによって生じた損害を賠償する責任を負わない」とされています。

(辻村) 善意の余剰食料などを現物寄附する食品関連企業や食料生産者、さらには寄附された余剰食料などの配布を手掛ける非営利法人が日々の食に窮する人たちへ配布する活動に、この民法第698条の「緊急事務管理」規定の適用が可能なのでしょうか？

(石村) 阪神淡路大震災や東日本大震災など緊急災害時など、緊急な食料支援を必要とする場合には、この「緊急事務管理」の規定の適用が考えられるでしょう。しかし、平時のフードバンク活動には、原則として緊急事務管理に関する規定の適用はないものと解されます。通常は、①現物寄附者と非営利法人、さらには②当該非営利法人と受給者との間での寄附(贈与)契約関係のなかで考えるべきでしょう。したがって、余剰食料などの現物寄附およびその配布に関しては、善意であっても、状況によっては、善良な管理義務(民法400条、同644条)などが問われることがあります。

(辻村) ということは？

(石村) 善管注意義務違反があれば、民法415条の債務不履行になり、損害があれば同条により、被害者(債権者)はその賠償を求められることとなります。ちなみに、この場合には消滅時効は1

0年です（民法167条1項）。

（辻村）つまり、余剰食料など善意の現物寄附を日々の食に窮している人たちに振り向け、配付する活動も、食中毒などが出れば、被害者となった受給者から現物寄附した企業や配布した団体も責任を問われることになることもありうるわけですね。

（石村）そう解されます。それに、被害者（債権者）は債務不履行責任と同時に不法行為の責任を追究することもできます（民法709条）。ちなみに、この場合、時効は原則として3年です（民法724条）。なお、不法行為責任は立証責任が被害者側にあるため、善管注意義務違反が契約に基づくものである場合は、債務不履行に基づいて損害賠償を請求する方が立証の負担は軽いといえます。

（辻村）ただ、配布を受けた食料などが原因で受給者が食中毒などの被害を受けた場合に、善意の食品関連企業や食料生産者、非営利団体が厳しく法的責任を問われるようでは、フードバンク活動は普及しないですよ。

（石村）ですから、すでにふれたように、アメリカでは、1990年に、ビル・エマーソン善きサマリヤ人食料寄附法（Bill Emerson Good Samaritan Food Donation Act of 1990）が制定されたわけです。この連邦制定法は、善意の食料等（一定の日用品などを含みます。）の寄附者に対する免責を保障することを主たるねらいとしています。すなわち、善意の食料寄附者が寄附した食料がもとで損害が生じた場合、その損害が「重過失（gross negligence）または故意の不正行為（intentional misconduct）の結果から生じている場合は別として、当該寄附者等に対し、民事および刑事上の一定の責任を免ずることが柱です。

（辻村）わが国でも、食に窮する人たちへの余剰食料等の配付の促進と法的責任の限定について議論をすすめる必要がありますね。

（石村）そうですね。善意の余剰食料などを現物寄附する食品関連企業や食料生産者、さらには寄附された余剰食料などの配布を手掛ける非営利法人に一定の免責を確認し、場合によっては創設するために、アメリカで施行されている善意の食料寄附法（ビル・エマーソン善きサマリヤ人食料寄附法）のような趣旨の立法を探るのも一案ですね。

（辻村）わが国で善意の余剰食料などを現物寄附に対する免責立法を考える場合は、こういった点

がポイントになりますか？

（石村）そうですね。この場合、免責の範囲の法定、つまり、具体的には、食料に限定するか、それとも日用品や衣料なども含むのか、民事責任に傾斜するかたちで免責するか、その場合でも贈与者の担保責任（民法551条）の免除等にも及ぶべきなのかなど、精査すべき法的課題は少なくなりません。

（辻村）「贈与者の担保責任」（民法551条）とは？

（石村）民法551条〔贈与者の担保責任〕1項は、「贈与者は、贈与の目的である物又は権利の瑕疵又は不存在について、その責任を負わない。ただし、贈与者がその瑕疵又は不存在を知らずら受贈者に告げなかったときは、この限りではない。」と規定しています。

（辻村）つまり、食品関連企業や食料生産者などが、善意で余剰食料などを現物寄附するとします。この場合でも、あらかじめ寄附する商品や生産物が「賞味期限が間近だ」とか、「キズがある」とかを告知しないと、法的責任を問われるおそれがあるということですね。ということは、善意の余剰食料寄附の促進には、この責任についても調整が必要となるということになりますね。

（石村）まあ、私は民事法の専門ではないので、ここでは問題点を指摘するにとどめておきたいと思います。善意の余剰食料の現物寄附の促進には、とりわけ、食品衛生関係の政府規制をどの程度まで緩和できるのかが最大の難問のように感じますが・・・。

（辻村）自宅の冷蔵庫を開けば、賞味期限切れの食品もあり、それを食しても健康には大した影響がありません。しかし、現物寄附、“再収穫”した大量の余剰食料を健康に安全なかたちで食に窮する人たちに効率的に届けられる大規模な社会システムを構築するためには、政府規制の緩和を含め精緻な検討が必要ですね。

（石村）いずれにしろ、立法的な対応も真摯に検討せずに、食しても健康には問題がない余剰食料が日々大量に廃棄処分されている現実を放置、あるいは見て見ぬふりをしているのは、私自身を含め、地球人としての姿勢が問われています。

◆ 余剰食料寄附やフードバンク活動促進のための税制のあり方

（辻村）石村代表の論文を読みますと、アメリカ

では、1976年の連邦税制改正により、食料を含む棚卸資産/有形動産の寄附一般に適用ある通則規定である「一定の棚卸資産その他の資産の寄附にかかる特例」(IRC170条e項3号A・B)を実施し、フードバンクなどの非営利団体に対して余剰食料を寄附する企業を税制上優遇したようすが。

(石村) 仰せのとおりです。この改正により、C法人/普通法人に限り(したがって、S法人や個人事業者には、原則としてこの評価特例は適用されない。)寄附を受けた棚卸資産などを、「専ら病人、困窮者または幼児の保護(solely for the care of the ill, the needy, or infants)」を目的とするなど一定の要件を充足する特定の公益性の高い非営利団体(公益増進団体/public charity)に寄附した場合の「寄附金控除額計算における棚卸資産の対象となる棚卸資産の評価価額」について、次のような評価特例が設けられました(IRC170条e項3号B)。

寄附金控除額計算における現物寄附の対象となる余剰棚卸資産の評価価額

棚卸資産の価額=当該棚卸資産の税務基準額/原価 + (当該棚卸資産の評価価額/時価×1/2) (ただし、棚卸資産の価額は、税務基準額/原価の2倍を上回ってはならない。) 例 900 = 500 + (800×1/2)
--

(辻村) つまり、食品関連会社(普通法人)が商品(棚卸資産)を、「専ら病人、困窮者または幼児の保護」を目的とする公益性の高い非営利団体(特増団体)に現物寄附したとします。この場合には、法人所得の計算にあたっては、当該棚卸資産の税務基準額/原価 + (当該棚卸資産の評価価額/時価×1/2)の算式を基に計算された価額を公益寄附金として控除できるとしたわけですね。

(石村) そうです。アメリカでは、食品関連会社などが、リサイクル・コストの高さなどから余剰食料を廃棄処分にすることが多いわけです。余剰食料などを廃棄処分にするよりは現物寄附した方が、法人税額計算上有利になるようにしたわけです。

(辻村) つまり、法人企業は、余剰食料などの商品の廃棄処分を選択するよりは、フードバンクや児童養護施設などそれらを必要とするところに現物寄附をする方が税制上有利になる租税政策を実施したわけですね。

(石村) そうです。

(辻村) 石村代表の論文では、アメリカでは製薬会社などが、この税制特例を使い、旧製品などを専ら病人、困窮者または幼児の保護」を目的とす

る非営利団体に押し付けている実態もあるとの指摘をされていますが？

(石村) 薬品の廃棄処分コストが高い場合に、製薬会社が、現物寄附を選択するケースも少なくないようです。この税制特例の濫用が指摘されているのも事実です。それから、この税制特例は、現物寄附が食料棚卸資産である場合には、普通法人(C法人)のみならず、パススルー課税の適用あるS法人(合同会社)やパートナーシップにも適用になります。

(辻村) 製薬会社が、常に現物寄附する上位法人企業にあがっているのは、こうした事情が隠れているわけですね。

(石村) ともかく、わが国独自の企業課税の理論的な縛りなどから、アメリカのような棚卸資産の評価、時価の総収入金額や益金算入の仕組みなどにメスを加えることは難しいかも知れませんね。

(辻村) 石村代表の論文にもありますように、わが国の法人税法では、原則して、食品関連法人企業が、余剰食料などの棚卸資産を善意・無償で現物寄附をした場合には、その資産の時価相当額が収益の額に算入されるとともに、その金額を他者に寄附/贈与したものとされ、時価相当額は原則として寄附金の額になります(法人税法37条7項)。

(石村) そうですね。法人税上の法定限度内での一般寄附金の損金算入、公益寄附金として特別損金算入限度額の範囲内で損金算入ができますね。加えて、被災者に対する棚卸資産の無償譲渡(寄附/贈与)の税務処理特例では、寄附者が法人の場合で、寄附先が国等や特増法人等であるときには、寄附した棚卸資産の時価相当額が収益の額に算入するとともに、広告宣伝費として損金処理を認めています。

これに対して、食料生産者を含む個人事業者が余剰食料などの棚卸資産を善意・無償で現物寄附をした場合には、寄附金は原則家事費になり、事業所得(所得税法27条)の計算上、原則として必要経費として控除できません。逆に、寄附した棚卸資産の時価相当額を事業所得の計算上総収入金額に算入することになります(所得税法40条1項)。

(辻村) そのうえで、寄附先が特増法人等にあたるときには、法定限度額まで所得税および住民税上の所得控除または税額控除ができますね。個人事業者の場合には、無償で寄附した棚卸資産の時価相当額を事業所得の計算上総収入金額に算入

し、特増法人等や住民公益増進寄与NPO法人に支出した当該寄附額を特定寄附金あるいは公益性の高い寄附金として法定限度額まで所得控除、税額控除を認めています。

（石村）現行の課税取扱を参考にして、余剰食料など棚卸資産の善意・無償の現物寄附については、食品関連企業や食料生産者など現物寄附者に関する税制のあり方を探る場合には、「被災者に対する棚卸資産の無償譲渡（寄附/贈与）の税務処理特例」を典拠にするのも一案です。

（辻村）そうですね。ただ、この程度の現行の税制インセンティブで、飢餓と余剰食料の大量廃棄の悪循環を断ち切ることができるかどうかですね。企業が、余剰になった棚卸資産の廃棄処分を選択するのに比べ、現物寄附を選択した方が有利になるように、アメリカの棚卸資産の現物寄附にかかる税制なども参考にして、寄附の対象となる棚卸資産の評価について見直すのも一案ですね。確かに、わが国独自の企業課税の理論的な縛りなどから、アメリカのような棚卸資産の評価、時価の総収入金額や益金算入の仕組みなどにメスを加えることは難しいかも知れませんが。

（石村）まあ、現実的な対応としては、一定の濫用措置を講じたうえで、日々の食に窮している人たち向けに余剰食料など棚卸資産の現物寄附を行っている寄附者に対して、国税上法人が国や地方団体に対し支出した寄附金（法人税法37条3項1号）と同等（100%）の損金限度額、控除額を認める措置を講じるのも一案です。

（辻村）賛成です。企業が法定要件を充たす食料などの棚卸資産の廃棄を避け、日々の食に窮している人たち向けに特増法人等を通じて現物寄附した場合に、当該企業は時価相当額全額を実質無税にできるような抜本策を講じる必要がありますね。

◆ むすびにかえて～求められる企業や立法府の意識変革

（石村）わが国では、膨大な量の余剰食料が廃棄

処分にされています。にもかかわらず、これら余剰食料を“再収穫（セカンド・ハーベスト）”し、食に窮する人たちに無償配布する仕組みはいまだ効率的に回転しているとはいえません。回転を遅れさせている理由の一つは、寄附された食料等がもつて食中毒などの事故が発生した場合に、食料寄附者や寄附された食料を無償提供している非営利の飢餓救済団体などの責任を緩和してやる法制の整備が遅れていることも一因です。

再収穫（セカンド・ハーベスト）の回転を遅れさせているもう一つの理由は、余剰食料を“再収穫”し健康に安全なかたちで現物寄附する際に発生する「コスト」の高さです。税金を払っていない企業を含めて、こうした再収穫、現物寄附に伴うコスト高を克服し、再収穫の仕組みを確立するには、補助金の活用も考えられます。一方、税制上のインセンティブを講じ民間活力を刺激する選択もできます。この場合、食品関連企業や食料生産者などが、再収穫活動プログラムを組み、特増法人等を通じて棚卸資産の現物寄附をしている場合に、当該余剰食料寄附者に対するコストを補償のための税制支援措置を講じることもできます。抜本策としては、国税上、公益寄附金控除を国や自治体に対し法人が支出した寄附金（法人税法37条3項1号）の場合と同等に扱い、現物寄附者に現物寄附の時価相当額的全額（100%）の損金算入、控除を認めるのも一案です。

（辻村）最後に一言。余剰食料の現物寄附、再収穫（セカンド・ハーベスト）の促進には、企業の「社会貢献意識の変革」が不可欠だと思います。つまり、企業は、コスト高だけを問題にするのではなく、健康/衛生上安全な食料などの棚卸資産の廃棄を避け、日々の食に窮している人たち向けに特増法人等を通じて現物寄附することは「社会貢献につながる」のだという意識を持つことが大事です。

（石村）企業の意識変革を促すためにも、この問題に対する立法府の意識変革、積極的な行動が求められます。

国民税制研究 創刊号

法人留保金課税制度の日米比較

～留保金課税制度のあり方

白鷗大学教授 石村 耕治

《目次》

◎ はじめに

I わが国での「内部留保(金)」をめぐる議論

- 1 狭義の内部留保(金)と広義の内部留保(金)
- 2 法人企業の事業資金調達手法における内部留保(金)の所在

II わが国の現行留保金課税制度の検証

- 1 留保金課税の仕組み
- 2 留保金課税のあり方
- 3 同族会社の留保金課税の憲法適合性

III アメリカの留保金税制の構造

- 1 連邦企業課税制の特徴
- 2 連邦法人所得税の税額計算の基本
- 3 留保金税とは
- 4 留保金税の適用要件
- 5 留保金税の計算の仕組み
- 6 「事業のための合理的必要性」とは

◎ むすび

◎ はじめに

「内部留保金 (accumulated earnings)」ないし「内部留保 (reserves)」¹とは、法人企業が事業で得た利益のうち再投資に費消する目的または名目で会社内部に蓄積された部分をさす。社内留保、社内分配、さらには埋葬金などとも呼ばれる。一般に、法人企業が複数年度わたり累積した

利益の留保額全体をさす。しかし、単年度に生じる利益の留保額をさすこともある。

内部留保(金)への課税(以下「留保金課税」という。)の是非については、見解が大きく分かれる。法人擬制説に立つと、留保金課税は、税引き後の余剰金に課税することになり、二重課税(double taxation)となり、認め難いことになる。一方、法人実在説に立つと、法人が稼得した所得

¹ 本稿では、一般的に「内部留保(金)」と表記するが、「内部留保金」、「内部留保」の表記も同義で用いることにする。

に対する法人段階と個人段階での二重課税は是認されることから、個人段階での課税の回避に対応するために法人段階で行われる留保金課税は認められることになる。

もっとも、仮に法人実在説にたち留保金課税というかたちの二重課税を認めるにしても、特定同族会社のみをターゲットとするわが国の現行留保金課税制度（法人税法67条）は、租税立法におけるイコール・フットイング（equal footing/競争条件の均等化）の原理に反する課税であると指摘する声も強い。事実、日本国憲法（以下「憲法」という）14条〔法の下での平等〕違反にあたりと、訴訟も提起された。司法は、立法裁量論を梃子に、現行の特定同族会社留保金課税制度を「著しく不合理ではない」との理由で合憲と判断している（大阪地裁昭和62年9月16日判決〔棄却・確定〕・税務訴訟資料159号638頁）。しかし、依然として論争は続いている²。

司法は、特定同族会社のみをターゲットとするわが国の現行留保金課税制度（法人税法67条）を合憲としたものの、立法論的には、現行制度は、イコール・フットイングの視座から再検討される必要がある。課税におけるイコール・フットイングの原理は、税法の解釈・適用の原理ではなく、租税立法上の原則である。立法府の出番である。この場合、現行留保金課税制度の廃止か、あるいは現行留保金課税制度の非同族会社への拡大か、二つの途のいずれかを選択できる。

留保金課税制度を精査する場合に参考となるのがアメリカ合衆国（以下「アメリカ」という。）の留保金税制である。連邦税法（内国歳入法典/IRC=Internal Revenue Code、以下「IRC」と表記する。）は、法人実在説の立場から法人に対する留保金税（AET=Accumulated earnings tax）の課税を行っている。

この留保金税（AET）制のもと、連邦課税庁（内国歳入庁/IRS=Internal Revenue Service）は、法人が「事業のための合理的必要性（reasonable

business needs）」もないにもかかわらず、配当を行わずに法定許容限度額を超える所得を留保していると判断する場合、それを租税回避目的（tax-avoidance purpose）での課税の繰延べであると推定し、留保課税所得（ATI=Accumulated taxable income）に対し39.6%の税率〔個人所得税の最高税率〕で追加的に賦課課税することができる³。AETは、閉鎖会社（closely held corporation）であるか、公開会社（publicly held corporation）であるかを問わず、適用される。

また、法定許容限度額を超える過剰な留保金がある法人にとり「事業のための合理的必要性」があるかどうかについては、原則として納税者である法人側が立証する必要がある。留保金税（AET）は、少数株主からなる法人に適用される人的所有会社税（PHC tax=Personal holding company tax）とは異なり、株主の数に関係なく適用される。

ちなみに、留保金税（AET）制のもと、法人が無条件で留保できる法定許容限度額は25万ドル〔ただし、人的役務提供法人（Personal services corporations）については15万ドル〕である。法定許容限度額内であれば、無条件で事業のために合理的な必要性のある留保金額とみなされる。言い換えると、法定許容限度額を超えて過剰に留保金を積み立てる場合、AETのトリガー課税が行われ、法人は「事業のための合理的必要性」を立証できない限り、その留保課税所得（ATI）が過剰な留保額として賦課課税の対象となる。法人は、その必要性の主張を行うための準備が必要となる。例えば自己資金を使って事業の拡張計画がありそのための資金が必要である、といったような主張を行い、課税庁を納得させる必要がある。

本稿は、法人実在説の立場から、法人税についても超過累進課税（15%～39%）を行っているアメリカ連邦税のもとでの留保金税制と実態分析を行うことを主眼としている。この分析が、わが国での法人留保金課税にあり方を再検討する際の

² 例えば、経済産業省「経済社会の持続的発展のための企業税制改革に関する研究会（第2回）：議題中小企業税制」（平成17年5月16日）議事録。

http://www.meti.go.jp/policy/economic_industrial/gather/eig0000028/index.html、日本弁護士連合会「同族会社に対する留保金課税についての意見書」（2005年1月20日）

http://www.nichibenren.or.jp/activity/document/opinion/year/2005/2005_8.html、日本税理士会連合会「平成18年度・税制改正に関する建議書：同族会社の留保金課税制度の廃止」（2005年6月28日）

<http://www.nichizeiren.or.jp/guidance/pdf/kengisyo-H18.pdf>

³ ただし、後にふれるように、2003年改正税法（Jobs and Tax Relief Reconciliation Act of 2003）等により、暫定的に現在20%で課税されている（IRC 531条）。

一助となることを期待している。

I わが国での「内部留保(金)」をめぐる議論

「内部留保(金)」とは、法人企業が複数年度わたり累積した利益の留保額全体をさすことが多い。一般に、法人企業が事業で得た利益のうち再投資に費消する目的またはそうした名目で会社内部に蓄積された部分をさす。社内留保、社内貯蓄、さらには埋葬金などとも呼ばれる。

総資本に対する内部留保(金)の比率は、自己資本比率と共に、法人企業の財務内容の安定性・健全性を示す指標として広く経営分析に活用されている。

わが国の法人企業が久しく過度に他人資本に依存する経営が批判され、かつ経済不況時には金融機関が貸し渋りを強めたこともあり、1990年代以降、法人企業は内部留保(金)を増強する経営に傾斜していった。その一方で、大規模法人企業のなかには、過度な人件費削減や配当の抑制で適正な比率を超えるほど内部留保(金)を高めるところも散見され、内部留保(金)のあり方が問われている。

とりわけ、2007年の世界金融危機を契機とした急激な景気後退に際し、大規模法人企業は大量の非正規労働者の解雇・契約解除の手段で調整・対応した。しかし、こうした労働慣行に対しては厳しい批判が浴びせられた。大規模法人企業の内

部留保を、非正規・正規労働者の正規雇用への転換、正規雇用の創出、賃上げなどに活用すべきであるとの議論が起きた⁴。

こうした世論の動きを意識してか、2013(平成25)年度から3年間の時限立法で、いわゆる「所得拡大促進税制」が導入された⁵。この特例税制は、雇用や個人所得の拡大を図り、消費需要の回復を通じた経済成長を達成するため、労働分配(雇用者給与等支給額)を増加させた場合に、その増加額の一定割合(雇用者給与等支給増加額を5%以上)を増やした企業に、その増加額の一定割合を税額控除することを認めるものである。適用要件は、①国内の雇用者に支払った雇用者給与等支給額(法人企業の場合には、各事業年度の所得金額の計算上、損金の額に算入される国内雇用者に対する給与等の支給額)が基準年度(3月期決算企業の場合には、2012年度)より5%以上増加したか、②雇用者給与等支給額が前年度を下回らないこと、および③雇用者1人あたりの給与等支給額が前年度を下回らないことである。これらの要件を充たせば、雇用者給与等支給額の増加分の10%(中小企業については20%)を税額控除ができる。

この所得拡大促進税制は、既存の「雇用促進税制」⁶などの選択適用となっている⁷。雇用促進税制は、会社都合の離職者がいないことや雇用者数が純増することなどが要件となっている。これに対して、所得拡大促進税制では、給与等の額が

⁴ 田村八十一「トヨタ、ホンダ、日産の『内部留保』を解剖する」経済168号(2009年9月号)、藤田宏「内部留保をめぐるいくつかの議論について」労働総研提言(2011年6月8日) Available at: http://www.yuiuidori.net/soken/ape/2011/data/110608_01.pdf

⁵ 正式名称は、「雇用者給与等支給額が増加した場合の法人税額の特例控除」(租税特別措置法42条の12の4)および「雇用者給与等支給額が増加した場合の所得税額の特例控除」(租税特別措置法10条の5の4)である。適用期間は、法人については、平成25年4月1日から平成28年3月31日までに開始する各事業年度における青色申告法人の法人税について適用される。個人については、平成25年から28年における青色申告事業者の所得税について適用される。

⁶ 正式名称は、「雇用者の数が増加した場合の法人税額の特例控除」(租税特別措置法42条の12の4)および「雇用者の数が増加した場合の所得税額の特例控除」(租税特別措置法10条の5の4)である。適用期間は、法人については、2011(平成23)年4月1日から2014(平成26)年3月31日までに開始する各事業年度における青色申告法人の法人税について適用される。個人については、2014(平成24)年から2014(平成26)年における青色申告事業者の所得税について適用される。

⁷ 他に雇用促進税制との選択適用の対象となるのは、震災特例法(正式には「東日本大震災の被災者等に係る国税関係法律の臨時特例に関する法律」という。)関連の特例措置である。例えば、①「復興産業集積地域において被災雇用者等を雇用した場合の所得税額の特例控除」(震災特例法10条の3)および「復興産業集積地域において被災雇用者等を雇用した場合の法人税額の特例控除」(震災特例法17条の3)【この措置は、企業が、被災雇用者に対して支給する給与等の10%相当額を税額控除できるとするもの】、②「企業立地促進区域において避難対象雇用者等を雇用した場合の所得税額の特例控除」(震災特例法10条の3の2)および「企業立地促進区域において避難対象雇用者等を雇用した場合の法人税額の特例控除」(震災特例法17条の3の2)【この措置は、企業が、企業立地促進区域内にある事業所に勤務する避難対象雇用者等に対して支給する給与等の20%相当額を税

一定割合増加していることが要件である。したがって、雇用者数が一定の企業においても、労働時間の純増により適用が可能である。しかし、この所得拡大促進税制の利用状況は思わしくない。この原因について、産業界は、雇用者給与等支給増加額を5%以上とする要件のハードルが高いことをあげている。その真偽のほどは定かではないが、政府はこの5%要件の緩和を模索している⁸。

総務省は、2013年7月12日に、「平成24年就業構造基本調査」を公表した。この調査結果によると、役員を除く雇用者のうち非正規従業者は約2043万人になり、その比率も全体の38.2%を占めるにいたった。20年前と比べると、非正規率は16.5%も上昇している。とりわけ、女性の非正規比率は57.5%を占め、その半数を超えた⁹。

日本銀行が2013年6月19日に、「資金循環統計」（以下「日銀統計」という。）を公表した。この日銀統計によると、企業など民間非金融法人の金融資産残高は2013年3月末時点で842兆円で、前年比で3.8%増加したことが分かる。とりわけ、これらの法人が持つ現金/預金残高は、前年比で5.8%増加し225兆円にも上り、過去最高額となったことが分かる¹⁰。裏返せば、これらの法人は、内部留保を加速させ、稼得した所得を積極的に設備投資などには費消していない実情が浮き彫りになる。

いずれにしろ、こうした議論は、国民・納税者が大規模法人企業の過剰な内部留保のあり方に目を向けさせる大きな要因となっている。

内部留保については、とりわけ具体的な事業の合理的な必要性を明確にしないまま企業が過剰な

内部留保として多額の資金が死蔵することは非効率と見ざるを得ない。その理由が不透明なまま過剰な内部留保企業が積み立てている法人企業には、所得拡大促進税制や投資減税などタックスインセンティブ（租税特別措置（租特）/優遇税制）ではなく、課税（ペナルティタックス/留保金課税）という手段を使って配当ないし投資などを促す「適正化」策を講じる、あるいは社会還元をめざすのも一案である¹¹。まさに、企業に「貯蓄（内部留保）よりも投資を促す」税制が求められている。

いずれにしろ、効率的な税制のあり方を探る場合、留保金課税のあり方に今一度精査する必要がある。

総 資 本	負債	流動負債（短期借入金等）		狭 義 の 内 部 留 保 （ 金 ）			
		固定負債（社債、長期借入金等）					
	純 資 産	持 分 資 本	資本金				
			資本剰余金		資本準備金		
					その他の資本準備金		
			利益剰余金		利益準備金（法定準備金）	}	狭義の内部留保（金）
					任意準備金（任意積立金）		
		その他の利益準備金					
		自己株式					
		評価・換算差額等（その他の包括利益）					
	転換社債（新株予約権付き社債）						

1 狭義の内部留保（金）と広義の内部留保（金）

「内部留保（金）」は、大きく「狭義」と「広義」でとらえられる。「狭義の内部留保」とは企業会計上の「利益剰余金」をさす。利益剰余金とは、純利益から配当や役員賞与など社外に流出した分を差し引いた金額である。必ず内部留保に含められ、貸借対照表（BS）の貸方「資本の部」（わが国では「純資産の部」）に勘定科目として

額控除できるとするもの】、ならびに③「避難解除区域等において避難対象雇用者等を雇用した場合の所得税額の特例控除」（震災特例法10条の3の3）および「避難解除区域等において避難対象雇用者等を雇用した場合の法人税額の特例控除」（震災特例法17条の3の3）【この措置は、企業が、避難解除区域等に勤務する被災雇用者等に対して支給する給与等の20%相当額を税額控除できるとするもの】である。ちなみに、被災者支援税制の日米比較について詳しくは、拙論「アメリカの被災者支援税制の分析～日米の税財政法上の課題の検証を含めて」白鷗法学18巻2号（2011年）参照。

⁸ 日本経済新聞2013年9月8日朝刊記事、同2013年10月18日朝刊記事参照。

⁹ Available at: <http://www.stat.go.jp/data/shugyou/2012/pdf/kgaiyou.pdf>

¹⁰ Available at: <http://www.boj.or.jp/statistics/sj/sjexp.pdf>

¹¹ 「租税特別措置（租特）」は厳密に言えば、租税を軽減・除外する「租税優遇措置」と租税を加重する「租税重課措置」からなる。例えば、金子宏『租税法（第17版）』（弘文堂、2012年）84頁参照。ちなみに、2010〔平成22〕年に制定された「租特透明化法」〔正式名称は「租税特別措置の運用状況の透明化等に関する法律」〕では、「租税優遇措置」を受けている法人納税者（普通法人のみならず、公益法人等や特定非営利活動（NPO）法人、人格のない社団等を含む。）に対して「適用額明細書」を作成し、これを法人納税申告書〔別表〕に添付するように求めている（1条・3条）。租特透明化法をはじめとして一般に学説・判例等においては、「租税特別措置（租特）」は「租税優遇措置」をさすものと解している。本稿においても、租税特別措置については、特段の断りがない限り、租税優遇措置を指す。

表記される。なお、「利益剰余金」は、法定準備金である①利益準備金のほか②任意準備金（任意積立金）、③その他利益剰余金（繰越利益剰余金）からなる。①利益準備金の用途は、資産が資本を下回った場合、それを取り崩して補うことなどに限定される。わが国の場合、会社法で毎決算期に一定額を積み立てるように求められる（会社法445条4項）¹²。②任意準備金は、法定準備金以外の準備金で、定款または株主総会の決議により積立てられる¹³。

財務省・財務総合研究所が発行する「法人企業統計調査」では、利益剰余金のみを内部留保（金）と見る考え方（「狭義の内部留保」または「公表内部留保」）を採っている。これに対して、公表内部留保だけでは、真実を反映していないとし、その他の科目も内部留保に加算すべきであるとの見方（「広義の内部留保」または「実質内部留保」）もある。

広義の内部留保（実質内部留保）論によると、資本準備金やその他資本剰余金、その他減価償却の過大償却部分、保有株式や不動産など包括利益（評価・換算差額等）も内部留保に入れて、内部留保（金）をとらえることになる。

2 法人企業の事業資金調達手法における内部留保（金）の所在

ところで、わが国の法人企業は、伝統的に、事業資金調達手法として、株式や転換債券の発行（自己資本）、借入や債券の発行（他人資本）によってきた。こうした伝統的な手法を用いた場合、法人企業は、株主への配当の支払、債券保有者への利子の支払、金融機関への元本返済や利子の支払が義務づけられる。

一方、近年、わが国の法人企業は、事業資金調達手法として、自己資本である内部留保（金）を

活用する傾向を強めている。内部留保（金）は、投資のための資金にもなり得るが、同時に貯蓄でもある。また、内部留保（金）は、伝統的な事業資金調達手法とは異なり、利子や配当支払の義務を負わずに調達できる事業資金でもある。この点に着眼して、内部留保（金）は「埋蔵金」と呼ばれることもある。

内部留保（金）は、企業会計上、「準備金」「積立金」「引当金」といった勘定科目に表記されることが多い。しかし、実際には、現金や預金だけではなく、売掛金、金銭債券、有価証券の私たち、さらには社員の運動場や保養施設のような土地建物、機械設備など「資産」のかたちをとっていることも多々ある。

とりわけ問題なのは、わが国の大規模法人企業のなかには、内部留保することの理由が不透明なまま巨額の積み立てに及んでいるケースも少なくないことである。しかも、株価が低いわりには保有資産が巨額にのぼっていることなどから、しばしばファンドや外国企業からの買収（M&A）のターゲットになったりしていることである。

その一方で、欧米の法人企業に比べて日本の大規模法人企業は、個人株主軽視傾向が著しく配当性向が低いことは周知のところである。総還元性向ベースで日米企業の差は2倍以上の開きがある。

大規模法人企業が、具体的な事業の合理的な必要性を明確にしないまま、非正規労働者の正規雇用への転換や下請単価切下げなどを通じて過剰な内部留保の積み増しをし、これを塩漬け状態にすることは、とりわけ非効率と見ざるを得ない。むしろ、こうした大規模法人が、「事業のための合理的必要性（reasonable business needs）」もなく、塩漬けにしている内部留保（金）に対してこそ課税すべきであるとの意見が出て当然である。

ちなみに、アベノミクスでは、投資減税で内部

¹² 配当額の10分の1を資本準備金または利益準備金として積立計上しなければならず、資本準備金との合計額が資本金の4分の1に達するまで、利益準備金を積み立てなければならない。例えば、100万円の株式配当をするには110万円の剰余金が必要であり、利益準備金として10万円仕訳し、100万円は未払配当金の勘定科目に記載することになる。

¹³ また、会社の定款や株主総会の決議によって任意に用途目的を決定できる。ただ、一般に、事業拡張積立金や配当平均積立金のような目的や用途があらかじめ指定されているものが多い。もっとも、任意準備金（任意積立金）は、用途目的が指定されていない。ただし、あらかじめ用途目的が指定されている積立金であっても株主総会の承認があれば当初の用途や目的以外に充当することが認められている場合もある。ちなみに、任意準備金（任意積立金）は、純利益を算定する段階ですでに費用として控除されている各種引当金（例えば、減価償却引当金、価格変動準備金、退職給与引当金など）とは異なる。なお、会社がどの程度まで配当可能なかは、内部留保と当期純利益からおおよそ推計できる。利益剰余金（狭義の内部留保）の一部をなす前期繰越利益を当期純利益に加算して、当期未処分利益となり、これが配当原資となる。同様に利益剰余金の一部である任意積立金も株主総会の承認があれば、取り崩して配当に充当できる。

留保を投資に向かわせる筋書を描く。しかし、むしろ、法人税収を犠牲にするのではなく、内部留保に適切な課税をすることで投資を促すのが正道ではないか。

II わが国の現行留保金課税制度の検証

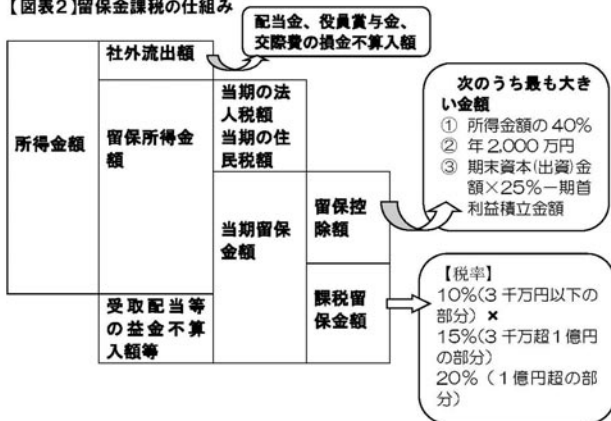
わが国の留保金課税とは、同族会社が社内留保した所得等の金額（法人税法67条2項）から法人税・法人住民税額を控除した後の残額が、一定基準による留保控除額を超えた場合に、その超過部分を課税留保金額として、これに対し超過累進税率による法人税を追加課税する制度をいう。特定同族会社の「狭義の内部留保」をターゲットに、企業会計上の「利益剰余金」に各種税務調整を加えた金額をベースに、通常の法人税とは別途に、特別な税率で追加課税する仕組みになっている。

その立法趣旨は、少数の中心的株主によって支配される同族会社においては、中心的株主に対する所得税の総合課税による高い超過累進税率の適用を回避するために、法人所得を過度に社内留保することが少なくない実情から、個人事業者との間の税負担の均衡を保つために、法人税の追加課税をすることによって、間接的に配当を促し、所得税回避を防止しようとするにある。

1 留保金課税の仕組み

わが国の法人留保金課税制度では、特定同族会社が一定額を超えて所得を内部留保する場合には、その超えた部分（留保金額）に対して、通常の法人税とは別途に、特別な税率で追加課税することになっている。これが、特定同族会社の「留保金課税」である。なお、この留保金課税は、特定の同族会社に対してのみ適用されるのが特徴である。

【図表2】留保金課税の仕組み



特定同族会社の各事業年度の留保金額が留保控除額を超える場合には、その超える部分の留保金額に応じて法人税が上乘せされる（法人税法67条1項）。

【図表3】留保金税率

① 年3,000万円以下の金額	10%	*同族会社は3株主グループで判定されるが、留保金課税の対象となる特定同族会社は1株主グループで判定される。
② 年3,000万円を超え年1億円以下の金額	15%	
③ 年1億円を超える金額	20%	

(1) 留保金とは

留保金とは、その事業年度の所得等の金額のうち留保した金額から、法人税の額をその法人税の額にかかる道府県民税および市町村民税の額を控除した額をいう（法人税法67条3項）。

(2) 留保控除額とは

留保控除額とは、次に掲げる金額のうち最も多い金額をいう（法人税法67条5項）。

【図表4】留保控除額

① 所得等の金額の40%
② 年2,000万円
③ その事業年度終了の時点における利益積立金額（所得等の金額にかかる部分の金額を除く。）が、その時点における資本金の額の25%に満たない場合におけるその満たない部分の金額

2 留保金課税のあり方

法人税を支払った所得（税引後所得）を、株主に配当するか、あるいは、内部留保するかは、本来、私的自治の原則にしたがって株主総会で決めるべきである。したがって、政府は課税の手段で介入すべきことではない。ところが、同族会社の場合には、議決権を持ったきわめて限られた株主で支配されている。配当し個人株主が高い所得税を払うよりも、社内へ内部留保して課税の繰延べをはかろうとする傾向もある。所得を株主に配当せず社内へ内部留保する案（利益処分案、決算案）を株主総会で通してしまいがちである。これでは、いつまでたっても留保分に課税できない。また、所得税の対象となる個人事業主の場合には、あげた所得のすべてに超過累進税率で課税されることから、この点でもアンバランスが出てくる。

もっとも、すでにふれたように「内部留保」の定義は一様ではない。法人税法上は、所得金額から「外部流出額」を差し引いた金額とされる。

“利益剰余金”を内部留保ととらえる考え方もある。内部留保は、企業体質強化に必要とされる一方で、“社内分配”、“余剰資金”とも呼ばれ

る。正規雇用の回避や過激なリストラ、配当の抑制で、過度な内部留保を蓄積している企業も少なくないといわれている。法人税率の引き下げを議論する前提としては、この内部留保金に適正な課税をする必要があるとの意見もある。一方で、こうした内部留保への課税は、二重課税になるとの意見もある。

半永久的な課税の繰延べを防ぐことをねらいに同族会社「一般」を対象に留保金課税をするのでは、非同族会社との対比において同族会社を不当に差別することにつながるおそれが強くなる。このことから、現行法人税法は、「特定」の同族会社に限って留保金課税を行っている。しかし、本来、留保金課税が必要なのは、巨額の内部留保を蓄積している大法人ではないかとの声も強いところである。

3 同族会社の留保金課税の憲法適合性

仮に法人実在説にたち留保金課税というかたちの二重課税を認めるにしても、特定同族会社のみをターゲットとするわが国の現行留保金課税制度（法人税法67条）は、問題であると指摘する声も強い。租税立法におけるイコール・フットイング（equal footing/競争条件の均等化）の原理に反し、憲法14条〔法の下における平等〕違反にあたりとし、訴訟も提起された。すなわち、同族会社に対していわゆる留保金課税を規定した法人税法67条は、合理的理由もなく同族会社に過重な課税負担を強いるもので、非同族会社と比較して、同族会社を不当に不利益に扱うものであるから、課税負担公平の原則に反し、憲法14条1項に違反するとの意見もある。その根拠は次のとおりである。

【図表5】同族会社留保金課税を憲法とする根拠

①法の定める同族会社と非同族会社との区別はきわめて形式的であり、個々の法人の実態を全く考慮していないから、こうした基準による留保金課税

は合理性を欠くものである。
②法人の留保金は課税済所得であるところ、留保金課税は、右留保金に再度課税を行うものであるから、非同族会社と比較して同族会社を不当に差別するものである。
③留保金課税は、窮極的には個々の株主に帰属すべき利益である留保金に対し課税を行うものであるから、源泉税は課税されても配当所得を取得する非同族会社の株主と比較して、同族会社の株主を不当に差別するものである。
④同族会社は、資本市場から資金を調達する手段を持っていないので、経営基盤を強化するためには、利益を内部に留保する必要がある。それにもかかわらず、こうした留保金に課税することは、同族会社を弱小化させ、その存立を危うくさせるものであるから、同族会社を不当に差別するものである。

以上のような理由に基づく同族会社留保金課税違憲訴訟において、大阪地裁は、留保金課税の対象とされる留保金は、本来配当等により利益処分すべきであつたのにもかかわらず、過大に留保され、配当に対する所得税の課税を不当に免れていたものであるから、これに対して課税を行うことは何ら不合理ではなく、こうした留保金課税の適用のない非同族会社と比べ、同族会社を不当に差別するものでない。したがって、法人税法67条〔特定同族会社の特別税率〕は憲法14条1項〔法の下における平等〕に違反しないとしている。つまり、大阪地裁は、特定同族会社留保金課税は、非同族会社を著しく不合理に差別するものではなく、立法裁量の範囲内にあるとし、合憲としている。（大阪地裁昭和62年9月16日判決〔棄却・確定〕・税務訴訟資料159号638頁・タイムズZ159-5972）。しかし、依然として論争は続いている¹⁴。

III アメリカの留保金税制の構造

アメリカ連邦法人所得税における居住法人にかかる主な留保金税制は、「留保金税（AET=Accumulated earnings tax）」と「人的所有会社税（PHC tax=Personal holding company tax）」の二つからなっている¹⁵。これらの留保金税制は、立法論的には、内部留保に懲罰税（penalty tax）を課すことにより配当を促すとともに、法人実在説に従い法

¹⁴ 例えば、日本税理士会連合会は、平成18年度・税制改正に関する建議書（2005年6月28日）のなかで「同族会社の留保金課税制度の廃止」を掲げている。「同族会社の留保金課税制度は、個人株主が利益処分を先送りし配当課税が繰り延べられることに対処するために、その代替的課税として昭和29年に創設された。しかし、個人への課税をもって課税関係が終了するという法人擬制説的な立場によっても、法人の利益をどの時点で個人に分配するかは本来法人の選択に任されるべきである。また、法人が利益の配当や役員賞与を抑え社内留保することは、健全な財務体質を強化するためにはむしろ必要なことであり、一方で、非同族会社にあっても配当政策に恣意性がないとはいえず、同族会社にのみ追加的負担を強いることとなる留保金課税制度には問題がある。次の理由から、租税特別措置法による特定の中小企業等だけの適用停止ではなく、留保金課税制度そのものを廃止すべきである。」と建議している。

<http://www.nichizeiren.or.jp/guidance/pdf/kengisyo-H18.pdf>

¹⁵ 留保金課税制度を広くとらえれば、いわゆる「タックスヘイブン対策税制」なども射程に入ってくる。アメリカは、1962年に、タックスヘイブン対策税制として、サブパートF条項（Subpart F provisions/IRC 951

人と個人の双方を対象に「二重課税 (double taxation)」を実施することにあるとされる。

アメリカの連邦法人所得税制では、配当法人は、当該法人が稼得した所得には法人所得税が課される。その後、法人税の税引後の所得が、個人株主に配当された場合には、さらに個人所得税が課されるルールになっている。つまり、「二重課税」を行う課税原則となっている。ところが、法人が税引後の所得を個人に配当を行わず内部に留保すると、個人株主の段階で課税されるはずの課税が繰り延べられることになる¹⁶。このような課税繰延べを認めないために、以下の「留保金税」や「人的所有会社税」制を設けている。これらの税制のもとではいずれも、法人企業が「事業のための合理的必要性」もないのに内部留保している一定額を超える所得が課税対象となる。

1 連邦企業課税制の特徴

アメリカの留保金課税制を点検するに先立ち、連邦企業課税制の一般的な特徴を簡潔に解説する。

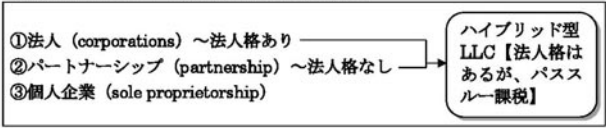
アメリカは、連邦国家 (federal state) である。これに対して日本は単一国家 (single state) である。連邦国家の税制と単一国家の税制は、日米比較でみると、次のような特徴がある。

(1) 一般的に選択される営利事業体の形態

アメリカにおいては、営利事業体に関しては各

州の法律によることになっている。各州法に基づき一般的に選択される営利事業体の形態は、大きく分けると次のとおりである。

【図表6】アメリカで一般的に選択される事業形態



アメリカでは、法人実在説 (separate taxable entity theory) のもと、法人 (corporations) は独立した納税主体 (independent taxpaying entity) とされ、法人と個人 (individuals) との二重課税 (dual taxation) は当然のものとしてされている。したがって、わが国で議論になるような「法人と個人の二重課税の調整」、「法人税と所得税の統合」する法制を、原則として採用していない。

その一方で、二段階課税を望まない事業体は、一段階課税の選択ができるパートナーシップか、パススルー課税 (pass-through tax treatment) の適用あるLLC (リミテッド・ライアビリティ・カンパニー/Limited Liability Company) 形態を選択できる¹⁷。

(2) 配当所得課税についての基本的な考え方

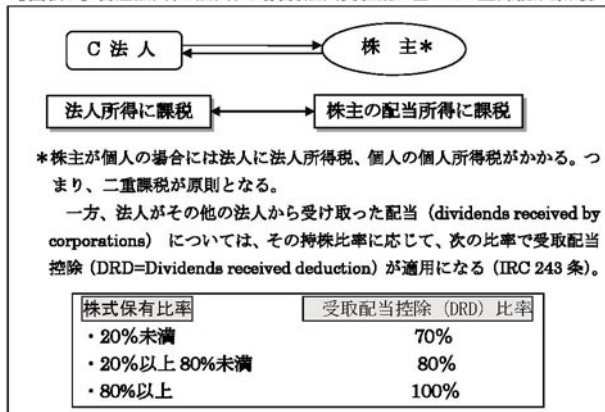
アメリカにおける配当課税についての基本的な考え方を図説すると、次のとおりである。

~964条) を導入した。サブパートF条項は、アメリカ居住株主に一定割合以上保有されている被支配外国法人 (CFC=controlled foreign corporation) の特定の留保所得について、実際に配当を受領していなくとも、その持分割合に応じて当該居住株主の総所得に合算して課税するものである。その後、わが国も1978年にこのサブパートF条項に相当する合算課税方式によるタックスヘイブン対策税制 [正式には「内国法人の特定子会社等に係る所得の課税の特例」(租税特別措置法66条の6~66条の9) および「特殊関係株主等である内国法人に係る特定外国法人に係る所得の課税の特例」(租税特別措置法66条の9の6~66条の9の8) という。] を導入している。See, “U.S. Shareholders of Foreign Corporations,” 2013 U.S. Master Tax Guide (CCH, 2013) at 832 et seq.; Robert J. Missey et al, Practical Guide to U.S. Taxation of International Transactions (9th ed., CCH, 2013). なお、本稿ではサブパートF条項は射程外である。

¹⁶ さらに、黒字会社 (法人) が税引後所得を内部留保した場合には、一般に会社 (法人) 資産が増価につながり、究極的にはその会社 (法人) の株価に反映されることになる。この結果、本来は個人株主の段階で配当所得として課税されるべきであったものが、株主が望んだ時点での株式の譲渡により、資本利得 (キャピタル・ゲイン) として認識、課税されることになる。アメリカの個人所得税制においては総所得総算入方式 (all-inclusive approach) を基本としている。このため、配当所得や資本利得には超過累進税率で課税される原則となっている。ところが、現実には資本利得に対しては、政策税制としてしばしば軽減税率の適用を享受できる措置が講じられる。こうしたかたちで課税の繰延べ、配当所得の資本利得への転化などを容認すると、課税における水平的公平が確保できなくなる。公平な課税実現のためには留保金税の導入が必要であるとする考え方も、この税制を正当化する根拠とされる。See, CCH, Federal Tax Course (CCH, 2007) at 401 et seq.

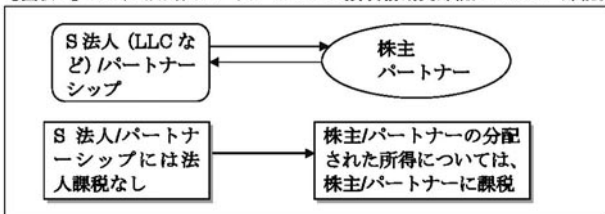
¹⁷ See, Timothy R. Koski (ed.), Taxation of Business Entities (South-Western Federal Taxation, 2013) at 11-1 et seq.

【図表7】普通法人(C法人)の場合〔法人実在説に基づく二重課税が原則〕



C法人は、当然法人 (per se corporation、mandatory corporation) とも呼ばれる。このうち約1万5,000社が公開会社といわれる。

【図表8】LLC(S法人)やパートナーシップの場合〔構成員課税/パススルー課税〕



LLCは法人である。また、LLCへの出資者は有限責任である。連邦税法上、LLCなどはS法人に分類される。S法人は、選択適格事業体 (eligible entity) と呼ばれる。チェック・ザ・ボックス・ルール (Check-the-box rule) により一定の要件を満たす場合、法人課税または構成員 (出資者) 課税を選択できる。S法人である適格要件の一つは、株主100人以内であることである。

全米の営利法人総数 (650~700万社) のうち、S法人の占める割合は6割強である。また、株主1~2人のS法人が全体の8割を占める¹⁸。

一方、わが国の株式会社や日本版LLC (合同会社) などの特徴を一覧にすると、図表【9】のとおりである。

アメリカの制度で紹介したように、LLCは、パートナーシップの持つ柔軟性とパススルー課税という税制上の利点に加え、株式会社では出資者が

【図表9】株式会社、日本版LLP、日本版LLC、任意組合

株式会社*	日本版LLP (有限責任事業組合)**	日本版LLC (合同会社)	任意組合 (民法上の組合)***
有限責任	有限責任	有限責任	無限責任
法人課税	構成員課税	法人課税	構成員課税
・損益や権限の配分は出資割合に比例 ・取締役会などが必要	・損益や権限の配分は自由 ・監視機関は不要	・損益や権限の配分は自由 ・監視機関は不要	・損益や権限の配分は自由 ・監視機関は不要

〔備考〕*株主が法人の場合には、受取配当金の益金不算入。また、株主が個人の場合は、少額配当への申告分離課税や確定申告不要制度、総合課税選択の場合の配当税額控除の適用がある。
**他に投資事業有限責任組合契約に関する法律に基づく契約による「投資事業有限責任組合 (LPS)」がある。
***会社法の匿名組合がある

出資の限度で責任を負う有限責任制という特性を備えた事業体であってはじめて、最適なメリットを享受できるものである。ところが、図9からもわかるように、日本版LLC (合同会社) では、パススルー課税が認められていない。日本版LLC (合同会社) に法人課税をすることでは、LLCを導入する意味が薄れてしまっている。

2 連邦法人所得税の税額計算の基本

次に、連邦法人所得税の税額計算の基本的な仕組みを日米比較で点検してみると、次のような特徴がある。

(1) 日米比較でみた法人税額計算の仕組み

わが国の法人税法では、株主総会 (会社法437条・438条) または取締役会 (同439条) で承認/確定した決算 (企業利益) をベースに必要な税務調整を行い、課税所得を計算する「確定決算主義」が取られている (法人税法74条)。また、税務調整では、経理処理上必要となる「決算調整事項 (減価償却費や各種引当金の繰入など)」や申告書上加算・減算する「申告調整事項 (各種の所得控除や交際費の損金不算入など)」がある。

一方、アメリカ連邦法人所得課税 (以下単に「法人課税」、「法人税制」ともいう。) の仕組みでは、わが国のような確定決算主義が採られていない¹⁹。このため、法人所得税の申告上、総所得から税法上認められた費用・損失などを控除して課税所得を計算する仕組みとなっている。すなわち、財務会計上の決算とは切り離されたかたち

¹⁸ See, CCH, 2013 U.S. Master Tax Guide (CCH, 2013) at 177 et seq. なお、本稿では、字数の関係上、LLC課税について詳細に論じる余裕はない。実務的には取扱として詳しくは、See, Anthony Mancuso, Nolo's Quick LLC (7th ed., 2013, Nolo).

¹⁹ 会計基準のグローバル化の波を受けて、IFRS (=International Financial Reporting Standards/国際財務報告基準) への統合作業 (コンバージェンス) に伴う確定決算主義の見直し論議が盛んになってきている。例えば、日本公認会計士協会「会計基準のコンバージェンスと確定決算主義」租税研究会報告20号 (2010年6月15日) 参照。なお、日税連は「平成24年度・税制改正に関する建議書」(2011年6月29日) で、こうしたグローバ

で、税法に基づいて、総所得 (gross income) から、通常の控除項目〔事業上通常かつ必要な費用 (ordinary and necessary expenses)〕に加えて、欠損金や特別控除項目〔例えば、受取配当控除 (DRD=Dividends received deduction) など〕を控除して課税所得を計算する仕組みになっている。税引後所得の配当は、各州の会社法では一般に、取締役会が決定することになっている。

ちなみに、アメリカの連邦法人所得税の申告においては、連邦法人所得税申告書〔様式 (Form 1120 : U.S. Corporation Income Tax Return)〕に、別表M-1〔帳簿上の利益 (費用) と申告上の所得との調整/Schedule M-1 (Reconciliation of income (loss) per Books with income per Return)〕、別表M-2〔帳簿上の特定用途に充当されていない留保の表示/Schedule M-2 (Analysis of inappropriate retained earnings per books)〕を添付するように求められる。

別表M-1では、会計経理上の当期利益から税務上の加算・減算調整を行い、課税所得を計算する必要がある。別表M-1には、欠損金控除や受取配当控除をする前の課税所得、さらに別表M-2では、期首から期末の利益剰余金残高の変動なども表示される。

また、課税庁 (IRS) は、これら法人から提出された別表M-1やM-2 (さらには別表M-3 [1,000万ドル以上の資産を有する法人]) などを使い、会計上の利益と課税所得とを突合する²⁰。

連邦税法上、法人所得税と個人所得税の計算において、「総所得 (gross income)」の概念は、原則として共通である。内国歳入法典 (IRC) は、「課税所得」の計算について、次のように規定している。

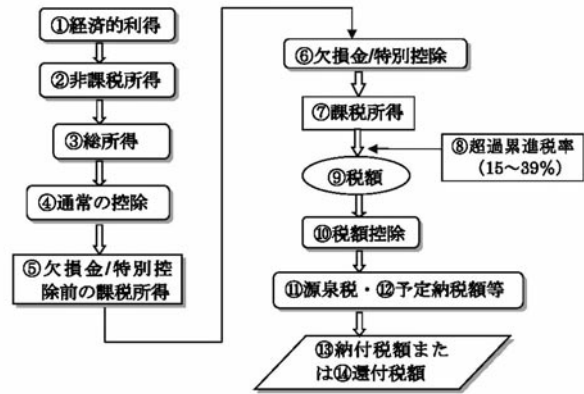
【図表10】連邦税法(IRC)上の所得課税の計算ルール

- ① 納税者の所得税額は、「課税所得 (taxable income)」をもとに計算する。
- ② 課税所得は、「総所得 (gross income)」金額から各種「所得控除 (deductions)」などを差し引いて計算する (IRC 1条 a項)。
- ③ 「総所得」とは、法がとくに認めた一定の除外項目を除き、その源泉がいかなるものであるかを問わず、あらゆる所得 (all income from whatever source derived) をさす (IRC 63条 a項)。
- ④ 法は、総所得として、給与報酬等、事業、キャピタルゲイン (資本利得) など 15 類型を例示する。(ただし、給与報酬等のように、個人に特有の所得類型もある。)

アメリカにおいては、法人も、個人と同様に累進課税の仕組みを維持している。また、連邦税法

上、法人所得税と個人所得税の計算において、「総所得 (gross income)」の概念は、原則として共通である。内国歳入法典 (IRC) は、連邦法人所得税の「課税所得」の計算の仕組みは次のとおりである。

【図表11】アメリカ連邦法人所得税の課税の仕組み



アメリカの連邦法人所得課税においては、内国歳入法典 (IRC) に②非課税所得と規定されていない限り、その発生源を問わず、あらゆる種類の所得で構成される。また、すでにふれたように、わが国のような確定決算主義を採っていない。

このため、法人の⑦課税所得 (Taxable income) は、法人の③総所得 (Gross income) から税法上認められた④通常の控除項目/費用 (Business deductions/expenses) 【役員報酬、給与・賃金、修繕費、通常必要な事業上の経費など】や⑥特別控除項目 (Special deductions) 【例えば、受取配当金の特別乗除】を差し引いて計算する。

(2) 法人税率の日米比較

わが国の法人税は単一税率で課税される。したがって、所得の多寡にかかわらず、一定の税率を適用して課税されることになっている。一方、アメリカの連邦法人所得税は、連邦個人所得税と同様に、超過累進税率で課税される。

(a) アメリカの連邦法人累進税率

アメリカの連邦法人所得税の累進税率は、次のとおりである。

ルな流れも読んで、わが法人税法での「確定決算主義の維持」を打ち出している。Available at <http://www.nichizeiren.or.jp/guidance/pdf/kengisyu-H24.pdf>

²⁰ See, Linda M. Johnson, "Essentials of Federal Income Taxation For Individuals and Business (2013 ed., CCH).

【図表12】連邦法人所得税の累進税率(2012~13課税年)

課税所得 (ドル\$)		税率等		課税所得
超	以下			
0	50,000	0	+ 15%	× 課税所得
50,000	75,000	7,500	+ 25%	× 50,000 超の額
75,000	100,000	13,750	+ 34%	× 75,000 超の額
100,000	335,000	22,250	+ 39%	× 100,000 超の額
335,000	10,000,000	113,900	+ 34%	× 335,000 超の額
10,000,000	15,000,000	3,400,000	+ 35%	× 10,000,000 超の額
15,000,000	18,333,333	5,150,000	+ 38%	× 15,000,000 超の額
18,333,333	---		+ 35%	× 課税所得

《例》課税所得が 150,000 ドルの場合、税額は 22,500+ 39%×(150,000-100,000)= 41,750

《備考》連邦の法人税は 15%~39%の超過累進税率構造になっている。ただ、現実には、基本税率は 15%~35%。追加税率を含め 39%または 38%になる。つまり、10 万ドルを超え 33 万 5 千ドル以下課税所得に対して 5%の付加税 (additional tax) が適用される。33 万 5 千ドル超の所得には、この 5%に付加税は打ち切られる。次に、課税所得が 150 万ドルから 1833 万 3333 ドル以下には 3%の付加税が課される。1833 万 3333 ドル超に所得にはこの 3%の付加税が打ち切られる。

(b) わが国の単一法人税率

わが国の普通法人に対する法人税率は、次のとおりである。

【図表13】日本の普通法人の法人税率

・ 資本金が 1 億円超の会社の場合	課税所得×25.5% (28.05%)
・ 資本金が 1 億円以下の会社の場合	800 万円以下の課税所得×15% (16.5%)
	800 万円超の課税所得×25.5%(28.05%)

《備考》() 内は、平成 24 年 4 月 1 日~平成 27 年 3 月 31 日までの間に開始する各事業年度に対する復興特別法人税を加算した税率

わが国の財務省や財界における法人税率の軽減を求める主張、実効税率 (effective tax rate) 論議では、各国の実効税率を比較・参照して展開されている。しかし、アメリカの連邦法人税率が累進税率課税になっていることなどは意図的に捨象したうえで展開されているようにもみえる。

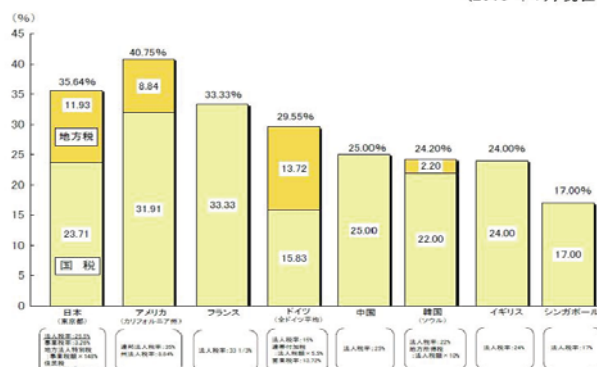
アメリカの法人所得課税を例に、大企業に対し累進課税を実施し応能負担 (ability to pay) を求めることが本当に企業の活力を削ぐことになるのか、精査が求められている。まさに、大企業が一方的に展開する「法人税の実効税率 (effective tax rate) 論」²¹⁾の“真偽”が問われている。

2 留保金税とは

以上のようなアメリカの法人所得課税の基本構

【図表14】法人所得課税の実効税率の国際比較

(2013 年1月現在)



《出典》財務省 http://www.mof.go.jp/tax_policy/summary/corporation/084.htm

造や特徴を理解したうえで、「留保金税 (AET=Accumulated earnings tax) 制」の検証に入りたい。

アメリカの連邦法人所得税制における国内税にかかる主な留保金税制は、「留保金税 (AET=Accumulated earnings tax) 」 (IRC 531~537条) と「人的所有会社税 (PHC tax=Personal holding company tax) 」 (IRC 541~547条) の二つからなっている。これらの留保金税制は、立法論的には、内部留保に懲罰税 (penalty tax) を課すことにより配当を促すとともに、法人実在説に従い法人と個人の双方を対象に「二重課税 (double taxation) 」を実施することにあるとされる。

すでにふれたところであるが、アメリカの連邦法人所得税制において、配当法人は、当該法人が稼得した所得には法人所得税が課される。その後、法人所得税の税引後の所得が、個人株主に配当された場合には、さらに個人所得税が課されるルールになっている。つまり、「二重課税」を行う課税原則となっている。ところが、法人が税引後の所得を個人に配当を行わず内部に留保すると、個人株主の段階で課税されるはずの課税が繰り延べられることになる。このような課税繰延べを認めないために、以下の「留保金税」や「人的所有会社税」制が設けられている。これらの税制のもとではいずれも、法人企業が「事業のための合理的必要性」もないのに内部留保している一定額を超える所得が課税対象となる。

(1) 人的所有会社税とは

²¹⁾ 表面税率とは税法上の法定税率で計算された表面上の税負担率を指す。これに対して、法人の実効税率は、〔法人税率×(1+住民税率)+事業税率〕÷(1+事業税率)の算式に基づいて計算する。この算式で計算するのは、法人所得に対する法人税、法人事業税、法人住民税の税率を合算する場合、法人事業税が税法上費用(損金)となることを織り込む必要があるからである。このほかに、資本金1億円以上の法人に対する「外形標準課税」による法人事業税があるが、利益に課税される税ではないので、この計算には入れない。

まず、人的所有会社税（PHC tax=Personal holding company tax）制について検証してみる。人的所有会社税（PHC tax）制のもと、少数の個人株主によって所有されている法人（5人以下の株主が、直接または間接に50%超の持分を所有している会社）で、その所得の60%以上が配当、利息、賃貸料、ロイヤルティなど投資所得（passive income）で占められている法人（こうした法人を「人的所有会社/PHC」または「パーソナル・ホールディング・カンパニー」という。）については（IRC 542条）、その非配当の人的所有会社所得（PHC income= Personal holding company income）、つまり留保所得に対して、通常の法人税とは別途に、留保金税（AET）と同様に、現在20%の税率で追加課税が行われる。PHC incomeは、法人の課税所得に法定の加算・減算の調整を行ったうえで算定される（IRC 541条）。

この人的所有会社税（PHC tax）は、本来、個人所得税の最高税率が法人税率よりも40%以上も高かった時代に、資産家が高税率を回避するため会社に資産を保有させる、あるいは個人の所得を会社に蓄積することへの対策として設けられたという経緯がある。

現在では、法人と個人の税率に大きな差はないので、廃止すべきであるとの声もある。しかしこの税制自体は存続している。ちなみに、法人が、人的所有会社税（PHC tax）の対象になった場合には、留保金税（AET）の適用対象からは外れる（IRC 532条b項1号）。

（2）留保金税とは

一方、留保金税（AET=Accumulated earnings tax）制のもと、連邦課税庁（IRS）は、法人が「事業のための合理的必要性（reasonable business needs）」もないにもかかわらず、配当を行わずに法定許容限度額を超える所得を留保していると判断する場合、それを租税回避目的（tax-avoidance purpose）での課税の繰延べであると推定し、留保課税所得（ATI=Accumulated taxable income）に対し39.6%の税率〔個人所得税の最高税率〕で賦課課税できる。ただし、2003年改正税法（Jobs and Tax Relief Reconciliation Act of 2003）等により、暫定的に現在20%の税率で課税されている（IRC 531条）。

法定許容限度額を超える過剰な留保金が「事業のための合理的必要性」があるかどうかについて

は、原則として納税者である法人側が立証することになっている。このことから、法人は、例えば自己資金を使って事業の拡張計画がありそのための手元資金が必要である、といったような主張を行い、課税庁を納得させる必要がある。

留保金税（AET）は、前記の人的所有会社税（PHC tax）とは異なり、株主の数に関係なく適用される。また、AETは、制度的には、閉鎖会社（closely held corporation）であるか、公開会社であるかどうかを問わず、営利法人一般に適用される仕組みになっている。しかし、現実には、AETの適用対象は、多くの場合、少数の株主で、配当するかあるいは内部留保するかを比較的自由に決定できる閉鎖会社である。

ちなみに、法人が無条件で留保できる法定許容限度額は25万ドル〔ただし、人的役務提供法人（Personal services corporations）については15万ドル〕である。この法定許容限度額であれば、無条件で事業のために合理的な必要性のある留保金額とみなされる。法定許容限度額とは、いわば「基礎控除」ともいえる。言い換えると、法人は、法定許容限度額を超えて過剰に留保金を積み立てる場合、AETの賦課を回避するには、理由を示してその必要性の立証をする必要がある。

3 留保金税の適用要件

連邦税法（IRC）のもと、留保金税（AET=Accumulated earnings tax）は、原則としてすべての営利法人に適用される。その適用要件を図説すると、次のとおりである（IRC 531条・532条）。

【図表15】留保金税の特質と適用要件

①留保金税（AET）の目的
<ul style="list-style-type: none"> ・AETは、法人（非営利公益法人などを除く。以下同じ。）が、剰余金ないし利益の配当を行うことを目的とせずに、内部留保をすることにより、その株主にかかる所得税の回避をねらいの設立または利用されている場合に適用することが目的である。 ・AETの目的は、法人企業の過剰な内部留保に対する「懲罰税（penalty tax）」である。したがって、申告納付（self-assessment）方式の租税ではなく、賦課課税（official assessment）方式の租税である。
②AETの適用要件
<ul style="list-style-type: none"> ・AETは、法人が、その株主または他の法人の株主に課される所得税の「租税回避目的（tax-avoidance purpose）」で、設立または利用されている場合に適用される。 ・AETは、法人の株主に配当されずに、法人の「事業のための合理的必要性（reasonable business needs）」を超えた留保金（accumulated earnings）の額が課税対象となる。 ・AETは、法人の株主の数に関係なく適用される。言い換えると、AETは、閉鎖会社（closely held corporation）であるか、公開会社（publicly held corporation）であるかを問わず、適用される。
③租税確定手続および納付手続
<ul style="list-style-type: none"> ・AETは、申告納付方式の租税ではないために、この税額を計算し、かつ申告納付する特段の書式等はない。 ・課税庁（IRS）は、各法人から提出された法人所得税の申告書を調査し、納税申告書が提出された法人の各年度において、その法人の「事業のための合理的必要性（reasonable business needs）」を超えた金額が留保されており、

妥当な額の配当が行われていないと判断した場合、過剰とされた留保金額に対して、通常の法人所得税とは別途に、現在20%（本来は39.6%）の税率でAETを賦課し、納税通知をすることになる。

- この賦課額は、AET税額に過少申告加算税を加えて算定される（IRC 6601条b項4号）。
- 賦課されたAETは、人的所有会社税（PHC tax）などの場合と同様に、通常の法人所得税（代替ミニマム税（AMT）を含む。）に追加して納付するように求められる。

④留保課税所得（ATI=Accumulated taxable income）の算定

- AETは、法人の各年度の留保課税所得（ATI）に基づいて計算される。ATIは、法人の通常の課税所得を、その法人が有する配当原資の規模にするために、各種加算、減算等の調整（Adjustments）を行って算定される金額である（IRC 525条、財務省規則§1.535-2）。
- ATI算定にあたり調整が必要な項目のうち主なものを掲げると、益金不算入とされた受取配当金額の加算、損金処理された欠損金額の加算、譲渡益・譲渡損失の繰越額または繰戻額の加算、10%を超えて控除された寄附金額の加算、連邦法人所得税額の減算、支払配当金額の減算などである。
- さらに、ATI算定にあたっては、留保金控除（AEC=Accumulated earnings credit）や支払配当金額の減算（Dividends paid deductions）が認められる。

⑤留保金控除（AEC=Accumulated earnings credit）

留保金控除（AEC）は、次の(a)、(b)のうちいずれか大きい金額となる。

(a) 課税庁（IRS）の決定または争訟の裁断で「事業のための合理的必要性」を理由に留保できるとした金額

(b) 前年度末の留保金残高25万ドル【ただし、人的役務提供法人（Personal services corporations）については15万ドル】から差し引いた金額

⑥「事業のための合理的必要性」を理由に留保できる金額

- 法人は、「事業のための合理的必要性（reasonable business needs）」があるとされる金額を、AETの適用対象から除外できる。また、25万ドル【ただし、人的役務提供法人（Personal services corporations）については15万ドル（IRC 269条のA・280条のA）】以内であれば、自動的に「事業のための合理的必要性」があるとされる（IRC 535条のc項2号）。一方、25万ドルの免税点を超える場合にはトリガー課税が行われ過剰留保額として課税の対象となる。すなわち、ATIの計算にあたっては、「事業のための合理的必要性」があると判断された金額（実額）、または25万ドル（15万ドル）（概算）のいずれか大きい方の金額が、控除されることになる。
- ちなみに、「事業のための合理的必要性」があるかどうかについては、原則として、納税者である法人企業側が立証する責任を負うことになっている。

課税所得 (Taxable income)	\$××, ×××
⊕⊖調整項目 (Adjustments)	××, ×××
調整課税所得 (Adjusted taxable income)	\$××, ×××
⊖受取配当金控除 (Dividends paid deduction)	[××, ×××
⊖留保金控除 (Accumulated earnings credit)	[××, ×××
留保課税所得 (Accumulated taxable income)	\$××, ×××
留保金税率 (Accumulated earnings tax rate)	%
留保金税額 (Accumulated earnings tax)	\$××, ×××

上記の留保金税（AET）の計算方式のなかに表記された主要な項目について以下に解説する。

(1) ⊕⊖調整項目の概要

前記の留保金税（AET）の計算方式のなかに表記された「⊕⊖調整項目（Adjustments）」とは、法人所得を、その法人が有する経済的な配当原資（economic income）の規模にするための調整である。

この「調整課税所得（ATI=Adjusted taxable income）」を算定するにあたり、⊕=加算ないし⊖=減算する項目は多岐にわたる（IRC 535条b項、財務省規則§1.535-2）。主要な項目を図説すると、次のとおりである。

【図表17】調整項目(Adjustments)の概要

⊕ ⊖	調整項目
⊖	① 邦法人所得税/戦時利潤超過税等 (Federal corporate income taxes etc.・IRC 535条b項1号)
⊖	② 公益寄附金 (Charitable contributions・IRC 535条b項2号)
⊕	③ 特定の公共事業会社等が発行する優先株式等からの受取配当金 (Special deduction disallowed・IRC 535条b項3号)
⊕	④ 欠損金控除額 (Net operating loss・IRC 535条b項4号)
⊖	⑤ 特定の純キャピタル・ロス (Net capital losses・IRC 535条b項5号)
⊖	⑥ 特定の純キャピタル・ゲイン (Net capital gains・IRC 535条b項6号)
⊖	⑦ 資産損失の繰戻または繰越額 (Capital loss carryback or carryovers・IRC 535条b項7号)
⊖	⑧ 被支配外国法人 (CFC=Controlled foreign corporations・IRC 951-964条) に該当する法人の所得で合衆国株主の所得の合算された金額 (IRC 535条b項8号)

(2) ⊖支払配当控除の概要

前記の留保金税（AET）の計算方式のなかに表記された「⊖支払配当金控除（Dividends-paid deduction）」とは、「調整課税所得（Adjusted taxable income）」から減算できる項目である。具体的には、次の2つからなる。

【図表18】支払配当控除の概要

① 支払配当金 (Paid dividends)
留保金税（AET）の計算において、支払配当金は実際に支払かつ株主が受取った金額は、これを控除することができる（IRC 561条）。株式配当などのかたちでの支払についても、支払配当金控除（Paid dividends deduction）

4 留保金税の計算の仕組み

「留保金税（AET=Accumulated earnings tax）」は、同族（非公開）か非同族（公開）かを問わず、法人が、その個人株主または他の法人株主に課される所得税の「租税回避目的（income tax avoidance purpose）」で、設立または利用されている場合に適用される（IRC 532条a項）。

AETは、法人の各年度の留保課税所得（ATI）に基づいて計算される。ATIは、法人の通常の課税所得を、その法人が有する配当原資の規模にするために、各種加算、減算等の調整（Adjustments）を行って算定される金額である（IRC 525条b項、財務省規則§1.535-2）。

留保金税（AET）額は、連邦法人所得税の課税ベースに減算・加算など必要な調整等をし、支払配当金控除（Dividends-paid deduction）や留保金控除（AEC=Accumulated earning credit）の金額を差し引いて、算定された留保課税所得（ATI=Accumulated taxable income）に税率をかけて計算される。

留保金税（AET）の計算方式を簡潔に図示すると、次のとおりである。

の対象となる (IRC 562 条)。

② 同意配当金 (Consent dividends)

同意配当金の制度は、実際には株主に配当が支払われていないのにもかかわらず、仮想配当 (hypothetical distribution) をしたものと計算処理することにより、法人に留保金の一部を留保することを認める仕組みである (IRC 565 条)。この場合、株主は、実際には配当を受け取っていないにもかかわらず、その法人の事業年度に当該年の課税年にその部分の配当があったものとして自己の所得税の総所得金額に含めて年次申告するように求められる。同意があった場合、株主である納税者は、様式972 [特定金額を総所得に加算するための株主の同意 (Consent of Shareholder to include specific amount in gross income)] を、その法人の法人所得税の減額請求期限まで、法人に提出するように求められる。この同意は撤回することができない。この同意報告書 (様式972) には、株主である納税者が実際には受領していないが法人と同意した現金配当金 (一定の同意株式配当を含む。以下、同じ。) の金額等を記載するように求められる。法人は、株主からこの同意報告書 (様式972) の提出があれば、法人所得税申告において、様式973 [法人の同意配当金控除の請求 (Corporation Claim for Deduction for Consent Dividends)] と株主から提出があった様式972を添付して、「支払配当金控除」の一環として「同意配当金控除 (consent dividend deduction)」をすることができる。同意配当金の結果、法人は法人所得税負担が減る一方で、株主は個人所得税の負担が増えることになる。株主に分配した金額は直ちに出资 (paid-in capital contribution) したものとみなされる。株主が実際には受取っていない配当金は、いわば「仮想所得 (phantom income)」として課税されることから、その分を株式の税務簿価に加算する調整が行われる。

同意配当金制度は、留保金税 (AET) の賦課課税を回避すると同時に、現金配当により法人の運用資金を減らすのを防ぐことがねらいである。留保金税 (AET) の税額がゼロになる水準まで同意配当金を支払うことも可能である。税務専門職には、「事業のための合理的必要性 (reasonable business needs)」のある留保金額の算定・立証を含め、精緻なタックス・プランニングが求められる。

「健全な経営判断不介入の法理 (sound business judgment rule)」と課税庁 (IRS) の課否判断とのせめぎ合いになることが多い。事業用設備拡大や機械などの購入を目的とした税引後所得の留保、積立した金額は、概して「事業のための合理的必要性」があると認められる。

しかし、現実には、納税者と課税庁がぶつかり合うことも多い。例えば、企業経営上必要な運転資金 (working capital) を、納税者 (法人) 側は内部資金 (留保金/自己資本/自己金融) を活用するのが合理的であると判断するのに対して、課税庁 (IRS) 側は外部からの借入れ/融資 (他人資本) によるべきであると判断する (したがって、配当されずに運転資金に回された額は留保課税所得 (ATI) に含めるべきであるとする判断) ケースなどは最たる例といえる。判例や学説等で固まってきた「事業のための合理的必要性」の有無が問われる主な事例を掲げると、次のとおりである²⁴。

(3) ⊖留保金控除の算定

留保金控除 (AEC=Accumulated earning credit)²² 額は、次のように算定される。

5 「事業のための合理的必要性」とは

留保金税 (AET) の対象となる「留保課税所得 (ATI)」の算定にあたり、「事業のための合理的必要性 (reasonable business needs)」があるとされた額については、実額で控除できる。留保額が25万ドル [15万ドル] の基礎控除額/概算控除額よりも大きい法人にとっては、実額控除の方が有利といえる。ただし、「事業のための合理的必要性」があるかどうかについては、原則として、納税者である法人側が立証する責任を負うことになっている²³。納税者にとり、「事業のための合理的必要性」という不確定概念を立証する負担は決して軽くはない。

実際に、留保課税所得 (ATI) から除外されることになる「事業のための合理的必要性」の存否をめぐる税務争訟では、法人企業経営陣による

【図表20】事業のための合理的必要性が問われる主な事例

- ・ 運転資金向けの留保金
- ・ 事業計画向けの留保金
- ・ 集団訴訟対策費用のための留保金
- ・ 株式消却・減資のための留保金
- ・ 自己株式の消却に必要な留保金
- ・ 自己保険に必要な留保金
- ・ 過大役員報酬の否認と留保金課税

ちなみに、留保金税 (AET) は、申告納税方式の租税ではなく、賦課課税方式の懲罰税として制度化されている。したがって、その適用は厳格に解釈されなければならない。疑わしくは納税者の利益に解される必要がある²⁵。

(1) 運転資金向けの留保金

企業経営上必要な運転資金 (working capital) を、納税者 (法人) 側は内部資金 (留保金/自己資本) を活用するのが合理的であると判断するのに対して、課税庁 (IRS) 側は外部からの借入れ/融資 (他人資本) によるべきであると判断する (した

²² 法文は「credit」という文言を使用しているが、正しくは「deduction」という文言を使用すべきであるとの指摘がなされている。See, Sally M. Jones et al., Principles of Taxation (2004 ed. Irwin) at 182.
²³ See, J.H. Rutter Rex Mfg. Company Inc., v. Commissioner of IRS, 853 F.2d 1275 at 1285 (1988).
²⁴ See, J.S. Ball & B.H. Furtick, “Tax Law: Defining the Accumulated Earning Tax Case,” 72 Florida Bar Journal 28 (1998).
²⁵ See, Commissioner v. Acker, 361 U. S. 87, 361 U. S. 91 (1959); Ivan Allen Co. v. United States, 422 U.S. 617, 626 (1975).

がって、配当されずに運転資金に回された額は留保課税所得（ATI）に含めるべきであるとする判断）とがぶつかりあうケースが多い。

このように、運転資金向けの留保金（working capital reserves）をめぐっては、法人企業経営陣による「健全な経営判断不介入の法理（sound business judgment rule）」と課税庁（IRS）の課否判断とのせめぎ合いになる。こうした事案では、伝統的に、一事業年度に必要な運転資金については、「事業のための合理的必要性」があると裁断されてきた²⁶。したがって、問われるのは、運転資金が複数年度に備えて留保される場合である。司法の裁断では、法人企業経営に必要な運転資金を借入れ（融資/他人資本）によるべきか、留保金（自己資本）によるべきかどうかは、基本的に「慎重人（prudent businessperson）」の判断を優先させるべきであるとする見解が多数を占める。司法は、課税庁（IRS）は、借入れ（融資）によるのが各別合理的であるなど特段の事由が見出さる場合を除き、AETの留保課税所得（ATI）の増差をねらいに、法人に対し留保金ではなく借入れ（融資）を選択するように強いることは不当であると裁断している²⁷。

一般に、運転資金向けの留保金の留保課税所得（ATI）金額からの除外をめぐる争訟においては、鑑定証人の存在が重要になっている。

（2）事業計画向けの留保金

法人が一事業年度に必要な運転資金の合理的必要性は、事業年度ごとに判断できる。しかし、法人は、ゴーイング・コンサーン（永続企業）として、複数事業年度にわたる事業計画を策定して、資金調達をすすめる必要もある。

こうした事業計画達成に必要な資金調達にあたり、法人企業の留保金を有効に活用するのも一案である。留保金税（AET）の留保課税所得（ATI）金額算定にあたり、こうした複数事業年度にわたる事業計画に沿って税引後所得から各事業年度に留保、積み立てられる金額が、その勘定科目の名称はともかく、控除の対象となるかどうか問題に

なる。また、こうした複数事業年度にわたる事業計画が途中で頓挫する、その後の状況変化に応じて改訂を要する、あるいは延長を要する場合なども同様である。

一般に、こうした文書化された長期事業計画（その改訂、延長等を含む。）に基づいて税引後所得から各事業年度に留保、消費される金額については、「事業のための合理的必要性」があると認められる。したがって、留保金税（AET）の留保課税所得（ATI）金額の算定にあたり、控除対象とされる²⁸。

（3）自己株式の消却に必要な留保金

株式会社は、自己株式を任意に消却することができる（例えば、日本会社法178条および米各州法）。自己株式の消却にあたっては、株式配当の対象となる内部留保金（資本剰余金や資本準備金など）を使うことができ、結果として株式の配当負担を軽減することもできる。この場合「事業のための合理的必要性」が問われることがある。

一般に、課税庁や司法は、漠然と将来に備えた株式消却資金が過大な内部留保の原因となっている場合には、「事業のための合理的必要性」があると見ることは消極的である（例えば、財務省規則§1.537.1（b））。

（4）自己保険に必要な留保金

株式会社は、火災その他の災害などに対する自己保険のための留保金（self-insurance reserves）を積み立てているとする。この場合、「事業のための合理的必要性」が問われることがある。

事業の特殊性から商業保険会社が保険引受けを拒否する場合も考えられる。この場合には、自己保険に必要な留保金はかなり高額になることも想定される²⁹。しかし、商業保険商品の購入でカバーすることが可能であるにもかかわらずそれをせずに、自己保険としての留保金を積立て、保険料の支払をした場合に比べ、その留保金が著しく高額になっているとする。この場合には、留保金課税が関係する事案では、「事業のための合理的

²⁶ いわゆる「バーダハール基準（Bardahl formula）」である。See, Bardahl Mfg. Corp. v. Commissioner, T. C. Memo 1965-200 (1997).

²⁷ See, e.g., J.H. Rutter Rex Mfg. Co., Inc. v. Commissioner, 853 F.2d 1275 (5th Cir. 1988); Central Motor Co. v. U.S., 583 F. 2d 470 (10th Cir. 1978). もっとも租税裁判所（Tax Court）は、こうした通常裁判所の裁断に準拠することには総じて消極的である。

²⁸ See, e.g., Empire Steel Castings v. Commissioner, T.C. Memo 1974-34 (1974).

²⁹ See, e.g., Gustafson's Dairy Inc. v. Commissioner, T.C. Memo 1977-519 (1997).

必要性」が問われる。

(5) 過大給与の否認と留保金課税

連邦法人所得税の所得計算上、法人が支払った配当は費用として控除できない。また、個人株主は受取配当金を総所得に含めなければならない

(IRC 61条a項7号)。しかし、法人が支払った役員報酬は、原則として費用として控除できる。個人株主が役員を務める閉鎖会社においては、過大な役員報酬を支払い、留保金税を回避することが試みられる可能性がある。合理性を超える役員報酬が支払われている場合、過大部分は否認される(IRC 162条a項1号、財務省規則§1.162-7(b)(1))。過大役員報酬の否認に伴い、留保金が増加し、基礎控除額を超えかつ「事業のための合理的必要性」がないと判断される場合に、各事業年において留保金税を課することができる³⁰。

◎ むすび

アメリカ連邦税法では、法人実在説に基づき、法人所得課税が行われている。したがって、二重課税(double taxation)は当然であり、法人に課税した後の税引き後所得が個人に配当された場合、当該受取には通常所得にて個人所得税を課す原則となっている。また、普通法人(C corporations)の場合、個人所得税の場合と同様に、法人所得に対しても超過累進税率(15%~39%)で課税をする。言い換えると、個人と同様に法人にも応能負担原則(ability to pay principal)を適用し課税している。その一方で、「法人なり」しただけのLLCなど小規模法人(S corporations)は、パススルー(構成員)課税の選択ができ、二重課税を回避できる。

また、「留保金税(AET=Accumulated earnings

tax)」は、同族(非公開)か非同族(公開)かを問わず、法人が、その個人株主または他の法人株主に課される所得税の「租税回避目的(income tax avoidance purpose)」で、設立または利用されている場合に適用される。わが国の特定同族会社への留保金課税のあり方が問われている。

さらに、法人所得税額は、通常の法人所得税と、代替ミニマム税(AMT=Alternative Minimum Tax)【各種租税特別措置(租特)項目の適用による恩典が大企業や富裕層などに集中しないよう調整するための税制】の二本立てで計算される。代替ミニマム税(AMT)は、納税者(個人、法人、信託、基金など)に所得税(個人所得税/法人所得税)を負担する能力(担税力)があるのにもかかわらず、各種租税特別措置(租特)の活用により、税負担をまったくしない、あるいは極端低くなる場合に、追加して課税することをねらいとした租税である。代替ミニマム税(AMT)の課税ベースは、法人の場合、通常の法人所得税の課税所得金額(欠損金控除前)に加算/減算を調整して算定される。AMT所得が15万ドル超の場合、4万ドルの基礎控除を差し引いた金額のうち、最初の17万5,000ドルには26%、残りの金額には28%の税率で課税される(IRC 55条b項1号A)³¹。

ちなみに、わが国に租特透明化法(正式名称は「租税特別措置の適用状況の透明化等に関する法律」)は、法人が決算に申告書を提出する際に、何らかの租特の適用を受けているとすると、「適用額明細書」を作成し、これを申告書に添付を求め、添付しなかったらその適用を認めないとするものである³²。この租特透明化法は、政治ないし政治をバックアップしている財政当局などが将来的な租特改革の資料を入手できる手段を確保するという趣旨は理解できる。しかし、法人税率は下げるが課税ベースは広げる、あるいは各種租税特

³⁰ 現行の連邦企業課税の仕組みでは、所得認識は企業会計上の「実現主義」に基づいている。このため、所得認識のタイミングは、納税者の裁量により繰り延べることもできる。留保金税(AET)や人的所有会社税(PHC tax)は事業年度ごとに課される。このことから、現実の課税実務においては、「課税の公平」という視点からの留保金税等の課税のタイミングと企業会計上の所得認識のタイミングとがぶつかることも多い。詳しくは、See, Kamran Idrees, “When Do Tax Deficiencies Actually Accrue? Resolving The Recent Circuit Split over the Accumulated Earnings Tax,” 59 Tax Lawyer 541 (2006).

³¹ See, 2013 U.S. Master Tax Guide (CCH, 2013) at 560 et seq. もっとも、個人に課されるAMTについては、所得計算にあたり項目別控除(必要経費等の実額控除)を選択する場合には(non-itemizers)一般的な個人納税者にも適用されるケースが急増し、過重であるとの理由から見直しも検討されている。See, Brian L. O’Shaughnessy, “The Growing Need for an Alternative to the ATM,” 16 Kansas Journal of Law & Public Policy 67 (2006).

³² 石村耕治編『現代税法入門塾〔第6版〕』(清文社、2012年)237頁以下参照。

別措置（租特）の活用により税負担をまったくしない、ないし極端低くなる場合には追加して課税するというアメリカ型の代替ミニマム税（AMT）のような具体的な思考を欠いている。

わが国の大企業に主導された経済界が主張する法人税の実効税率論議、表面税率の引き下げ、投資減税などの租特の拡大などの要望については、一般納税者の租税制度に対する不公平感を助長したり、信頼感がゆらぐことのないようにバランス

のとれた思考が求められている。法人所得課税のあり方については、大企業に有利な各国税制のつまみ比較ではなく、所得課税における応能負担原則や事業体選択と課税のあり方を含めて、原点に立ち返って精査する必要がある³³。「留保金課税」のあり方を精査するにあたっては同じである。アメリカの留保金課税を論じた本稿が一助となれば幸いである。

³³ 伝統的な政府の経済政策では、金融政策、財政政策、租税政策が柱である。しかし、デフレ脱却を掲げるアベノミクスでは、租税政策に代え成長戦略を一つの矢に据えた。言い換えると、アベノミクスで、租税政策を矢の一つに据えるのを止めた。これは、景気対策の租税政策という「家計（個人）への減税」を検討せざるをえなくなるからであろう。「家計（個人）に増税、企業に減税」を貫くには、租税政策ではなく、「税制改正」で臨むのがベターとの読みがあるのかも知れない。アベノミクスでの個人増税は過重である。まず、東日本大震災からの復興財源確保のため、復興財源確保法に基づき、3種の復興特別税が実施された。1つは「復興特別所得税」で、臨時増税とはいうものの、実質は“恒久増税”である。2013年から37年まで実に25年間、通常の所得税額に2.1%上乗せして課税する。2つ目は「復興特別法人税」である。これについては、法人税の実効税率をいったん5%引き下げたうえで、13年4月1日以後に開始する事業年度から3年間だけ、法人税額に10%上乗せして課税する。（もともと、復興特別法人税は1年で廃止の方向である。）3つ目は「個人住民税の増税」。個人住民税の均等割を14年から10年間、年1,000円を増額徴収する。このように、復興特別税の負担は、法人には軽く、庶民（個人）に重い。この復興特別税で組んだ復興予算の被災目的外流用などが多発、不透明な使途で重税にあえぐ庶民の気持ちを逆なでしている。会計検査院「会計検査院法第30条の3の規定に基づく報告書：東日本大震災からの復興等に対する事業の実施状況等に関する会計検査の結果について」（2012年10月25日）。Available at: <http://report.jbaudit.go.jp/org/h23/YOUSEI9/2011-h23-10000-0.htm> 加えて、消費税は、2014年4月から8%に、15年の10月から10%に引上げの方向である。また、最高税率も、所得税では40%から45%に、相続税では50%から55%に引上げられる。わが国では政治が、役所が引いた「庶民（個人）に重税」路線をひた走りの状況である。「大きな政府」のアベノミクスでは、国土強靱化とかを旗印に公共工事へ大盤振る舞いである。個人に過重な税負担を強いる一方で、「企業に減税」で、法人税率引き下げに加え投資減税の拡大など課税ベースを侵食する姿勢が続く。大企業は、自らに傾斜的に恩典を及ぼす各種の租税特別措置（租特）を享受し実質的な税負担をますます低める一方で、従業者や株主への還元度を高めることには概して消極的である。こうした大企業に対し留保金課税の適用もない現状では、ますます無税の内部留保の積立を加速される可能性も強い。この点、アメリカ税制では、直接税中心主義を貫徹し、国レベルでの一般消費税（VAT/付加価値税）は導入していない。しかも、法人は、個人と同様に超過累進税率による課税を受け、内部留保金課税や代替ミニマム税（AMT）などで“不公平税制”に対応することで、“応能負担原則（ability-to-pay principal）”の基本を維持している。まさに、わが国の現状は、“税高くして、民ほろぶ”の実情にあり、「租税正義（tax justice）とは何か」が問われている。いかに法人実効税率を引き下げ、投資減税などを充実させたところで、個人への重税化の動き、過重な政府規制、民営化の不徹底、不透明な企業経営環境、地域言語（日本語）などの非関税障壁を嫌って、にわかには外国企業はわが国には進出してこないであろう。

国民税制研究 創刊号

法人留保金課税制度の日米比較

対論

平野 信吾（JTI 常任運営委員 税理士）

石村 耕治（JTI 代表 白鷗大学教授）

◆ 大法人に大幅減税、個人に重税、共通番号監視のアベノミクス

（平野）伝統的な政府の経済政策では、金融政策、財政政策、租税政策が柱です。ところが、デフレ脱却を掲げるアベノミクスでは、金融政策、財政政策、そして成長戦略が3本の柱ですね。つまり、アベノミクスでは、「租税政策」に代え「成長戦略」を一つの柱（矢）に据えたわけです。言い換えると、租税政策を矢の一つに据えるのを止めたといえます。

（石村）これは、景気対策の租税政策というと「家計への減税」を検討せざるをえなくなるからです。「家計に増税、企業に減税」を貫くには、租税政策ではなく、「税制改正」で臨むのがベターとの読みがあるためだと思います。

（平野）アベノミクスの1本目の矢は「大胆な金融政策」です。この金融政策のもと、日銀が、銀行が保有する国債を買い上げ、企業や個人に融資する資金を増やす緩和策です。阿部首相にスカウトされた黒田日銀総裁は、「異次元緩和」とのPRでマネーの流通量を増やす金融緩和策を取っていますが。

（石村）リーマン危機以降、アメリカの連邦準備理事会（FRB）は、膨大な量の金融緩和策を維持してきました。わが国の金融「異次元緩和」は、このアメリカの政策を真似たのでしょうか。今や、アメリカのマネーは世界中にあふれ、新興諸国への投資を支えています。FRB議長が交代することもあり、緩和縮小の時期が問題になっていますね。

（平野）アメリカが量的緩和策を転換すれば、こうしたアメリカのマネーは米国内に逆流することにもなりかねず、新興諸国の経済を揺さぶるかねないところまで来ていますね。

（石村）そうですね。アメリカの量的緩和策の転換は、わが国にも大きな影響を与えることにな

るでしょう。とりわけ、消費税増税後、わが国の経済は必ず失速しますから、わが国の景気にもマイナスの影響を及ぼすでしょう。それに、わが国もいつまで「大胆な金融緩和策」を維持すべきなのかも大きな問題です。アメリカのマネーを、官製の仮装景気はつくれるのはよいとしても、どの時点でデフレを脱却したと判断し、うまく通常の金融政策に戻れるのかも重い課題です。

（平野）景気を失策させないで、いわゆる「平時」の金融緩和策へ戻れるのかどうかですよね。アベノミクスでは、「法人に減税」、逆に徹底した「個人に重税」政策をとっていますね。

（石村）仰せのとおりです。官製の仮装景気をつくるための公共事業にジャブジャブ投資をし、財界の意をくんで大企業に大幅な減税をし、その一方では財務省が引いた「個人に重税」路線をひた走りの状態です。2013年から37年まで25年もの間、通常の所得税額に2.1%上乘せされる「復興特別所得増税」に加え、消費税は、2014年4月から8%に、15年の10月から10%に引上げの方向です。最高税率も、所得税では40%から45%に、相続税では50%から55%に引上げられます。また、16年に実施される危ない共通番号/国民番号での監視や国際的税逃れ防止など、徴税強化による財源確保策も目白押しです。

（平野）実効税率引き下げや投資減税を実施するのですが、法人税を下げても、消費税を上げれば、デフレ脱却や景気への影響は必至です。財政再建が遠のく結果にもなりますね。まさに「アベノリスク」ですね。

◆ 復興増税の“闇”

（石村）「復興特別法人税」は、法人税の実効税率をいったん5%引き下げた上で、13年4月1日以後に開始する事業年度から3年間に限り、法人税額に10%上乘せして課税するだけです。それに、

「復興特別法人増税」も1年に短縮の方向です。

（平野）一方、「復興特別所得税」で、臨時増税とはいうものの、実質は“恒久増税”です。

（石村）仰せのとおりです。2013年から37年まで実に25年間、通常の所得税額に2.1%上乗せして課税する、というのも異常です。

（平野）加えて、「個人住民税の増税」ですからね。

（石村）個人住民税の均等割を14年から10年間、年1,000円を増額徴収することになっていますね。

（平野）このように、復興特別税の負担は、「法人には軽く、庶民（個人）に重い」という図式です。

（石村）この復興特別税で組んだ復興予算の被災目的外流用などが多発、不透明な使途で重税にあえぐ庶民の気持ちを逆なでしています【会計検査院「会計検査院法第30条の3の規定に基づく報告書：東日本大震災からの復興等に対する事業の実施状況等に関する会計検査の結果について」（2012年10月25日）】。

（平野）これに加えて、2013年10月31日に、会計検査院が、2011年度および2012年度までに国が予算計上した復興予算約19兆8,949億円のうち、約23%にあたる約4兆5,305億円が未消化であったことを公表しました。ここでもまたまた、調査した1,401事業のうち、震災復興とは直接関係のない326もの事業が組まれていたことが発覚しています。

（石村）それに、地方自治体などに交付された復興関連基金は約71%（約2兆8,674億円）が未消化だったことも分かりましたね。被災地に交付された事業でも、例えば福島県では、汚染土壌の仮置き場の確保が進まず、除染作業の多額の予算を使えずに繰り越していた事実が判明しています。

（平野）こうした国民からかき集めた血税の浪費、濫費、使い残しなどが続くのであれば、25年もの「復興特別所得税」は要らないではないかと思えます。早急な見直しが必要ですね。

（石村）まさに、復興増税でも、法人を優遇し過ぎ、個人を冷遇し過ぎです。

◆ 労働者への儲け還元を渋り内部留保を拡大する大法人

（石村）総務省は、2013年7月12日に、「平成

24年就業構造基本調査」を公表しました。この調査結果によると、役員を除く雇用者のうち非正規従業者は約2,043万人になり、その比率も全体の38.2%を占めるにいたっていることがわかります。20年前と比べると、非正規率は16.5%も上昇しています。とりわけ、女性の非正規比率は57.5%を占め、その半数を超えています。また、日銀統計によると、13年3月末の民間法人企業（金融を除く）の内部留保額は過去最高の225兆円にも上ります。アベノミクスでは、投資減税で内部留保を投資に向かわせるといっていますが。

（平野）2007年の世界金融危機によって急激に景気が後退した際に、多くの大規模法人企業が大量の非正規労働者の解雇・契約解除の手段で調整・対応しました。こうした労働者の使い捨て慣行に対しては厳しい批判が起きました。

（石村）大規模法人企業の内部留保を、非正規・正規労働者の正規雇用への転換、正規雇用の創出、賃上げなどに活用、還元すべきであるとの議論が起きましたね。

（平野）石村代表の論文でも書かれていますが、政府や財政当局は、2013（平成25）年度から3年間の時限立法で、いわゆる「所得拡大促進税制」の導入ですね。

（石村）この特例税制は、雇用や個人所得の拡大を図り、消費需要の回復を通じた経済成長を達成するため、労働分配（雇用者給与等支給額）を増加させた場合に、その増加額の一定割合（雇用者給与等支給増加額を5%以上）を増やした企業に、その増加額の一定割合を税額控除することを認めるものです。適用要件は、次の3つです。

【条件①～給与総額の増加率】国内の雇用者に支払った雇用者給与等支給額（法人企業の場合には、各事業年度の所得金額の計算上、損金の額に算入される国内雇用者に対する給与等の支給額）が基準年度（3月期決算企業の場合には、2012年度）より5%以上増加したか、【条件②～前年以上の給与総額】雇用者給与等支給額が前年度を下回らないこと、および【条件③～前年以上の平均給与】雇用者1人あたりの給与等支給額が前年度を下回らないことです。

（平野）これらの要件を充たせば、雇用者給与等支給額の増加分の10%（中小企業については20%）を税額控除ができるわけですね。その後、政府は、「所得拡大促進税制」の改定案を出しましたが、どう改訂されるのですか？

（石村）図説すると次のとおりです。

【条件①～給与総額の増加率】						
年度	2013	2014	2015	2016	2017	備考
現在	5%	5%	5%			15年度まで
改定後	2%	2%	3%	5%	5%	17年度まで

【条件②～前年以上の給与総額】	
改定後も条件は同じ	

【条件③～前年以上の平均給与等】	
現在	全体を単純に比較
改訂後	継続雇用者のみを比較

（平野）いわゆる「賃上げ税制」（所得拡大促進税制）では、やさしくいえば、大企業が従業員の「給与等支給額の総額」を増やせば、増加額の10%分を法人税から控除できるというのですが、これまでは増加率を5%に設定していたのを、しばらくは2～3%に引き下げたわけですね。

（石村）そうです。それが【条件①】です。それから、給与総額算定ベースとなるのは国内の雇用者に支払われる給与です。

（平野）ということは、パートやアルバイトなど非正規雇用者は含まないですね。

（石村）そうです。それに、役員報酬も含みません。正規雇用者分であっても、退職金は含みません。一方、残業手当やボーナスは含みます。

（平野）【条件③】はどう改訂されるのですか？

（石村）【条件③～前年以上の平均給与等】、つまり、平均給与等支給額が前年以上の要件については、現在は平均給与等を前年度と単純比較しています。これでは、団塊の世代など中高年が大量退職した企業では、給料の低い若年従業員の比率が高い場合、条件を充たすのが容易ではありません。そこで、退職者、退職後再雇用された者、新卒者などを除いた継続雇用者だけを比較の対象にするという改訂をしようというわけです。

（平野）これら3条件を充たせば、大企業は雇用者給与等支給額の増加分の10%（資本金1億円以下の中小企業については20%）を税額控除ができるわけですね。減税は歓迎ですが、これで大企業の内部留保が賃上げに結びつくかたちでどの程度減るかは不透明ですね。

（石村）ですから、法人税収を犠牲にするのではなく、むしろ内部留保への適切な課税をすることで大法人に賃上げや投資を促すべきではないかと思えます。

◆ 留保金課税の日米比較

（平野）アメリカ連邦税法では、法人実在説に基づき、法人所得課税が行われているようですね。

（石村）仰せのとおりです。したがって、二重課税（double taxation）は当然であり、法人に課税した後の税引き後所得が個人に配当された場合、当該受取配当には通常の所得税率で個人所得税を課す原則となっています。それから、普通法人（C corporations）の場合、個人所得税の場合と同様に、法人所得に対しても超過累進税率（15%～39%）で課税されます。

（平野）言い換えると、個人と同様に法人にも応能負担原則（ability to pay principal）を適用し、課税しているわけですね。

（石村）そうです。その一方で、「法人なり」しただけのLLCなど小規模法人（S corporations）は、パススルー（構成員）課税の選択ができ、二重課税を回避できます。

（平野）アメリカの場合、「留保金税（AET=Accumulated earnings tax）」は、同族（非公開）か非同族（公開）かを問わず、課されるわけですね。

（石村）そうです。法人が、その個人株主に課される個人所得税または他の法人株主に課される法人所得税の「租税回避目的（income tax avoidance purpose）」で、設立または利用されている場合に適用されます。

（平野）わが国の場合、特定同族会社に限定して留保金課税を行っているわけですが、そのあり方が問われていますね。

（石村）そうですね。仮に法人実在説にたち留保金課税というかたちの二重課税を認めるにしても、特定同族会社のみをターゲットとするわが国の現行留保金課税制度（法人税法67条）は、租税立法におけるイコール・フットイング（equal footing/競争条件の均等化）の原理に反する課税であるといえます。

（平野）実際、違憲訴訟も起こされていますね。

（石村）そうです。日本国憲法（憲法）14条〔法の下の平等〕違反にあたり、訴訟が起こされています。もっとも、司法は、立法裁量論を梃子に、現行の特定同族会社留保金課税制度を「著しく不合理ではない」との理由で合憲と判断しています（大阪地裁昭和62年9月16日判決〔棄却・確定〕・税務訴訟資料159号638頁）。

（平野）しかし、依然として論争は続いていますからね。

（石村）そうですね。裁判所は、特定同族会社のみをターゲットとするわが国の現行留保金課税制

度（法人税法67条）を合憲としましたが、立法論的には、現行制度は、イコール・フットイングの視座から再検討される必要があると思います。

（平野）課税におけるイコール・フットイングの原理は、税法の適用・解釈の原理ではなく租税立法上の原則ですから、特定同族会社と非特定同族会社との間での課税の不公平があり、それをただすとすれば、それは国会（立法府）の役割ですからね。

（石村）仰せのとおりです。立法府の出番です。

（平野）この場合、現行留保金課税制度の廃止か、あるいは現行留保金課税制度の非同族会社への拡大か、二つの途のいずれかを選択できますよね。

（石村）法人所得課税のあり方については、大企業に有利な各国税制のつまみ比較ではなく、所得課税における応能負担原則や事業体選択と課税のあり方を含めて、原点に立ち返って精査する必要があります。「留保金課税」のあり方についても、こうしたスタンスで精査する必要があります。

（平野）理屈のあわない増税には反対すべきだと思います。留保金課税は廃止すべきだと思います。

（石村）ただ、すでにふれたように、大法人に従業員の賃上げ、正規雇用や投資を促すには、減税の考え方に基づく「所得拡大促進税制（賃上げ税制）」の実施よりは、「事業のための合理的必要性」を超える内部留保をする法人に対し適切な課税（一般的な内部留保税）を行うのも一案だと思います。個人に「貯蓄よりも投資を」と声高に叫ぶのもよいが、企業にも「貯蓄（内部留保）よりも投資を」求めるべきではないかと思っています。この場合に内部蓄積を投資や配当に回さない企業に一般的な内部留保課税をする政策を選択するのであれば、どの企業にも公平に課税すべきだと思います。

（平野）アメリカの場合、法定許容限度額を超える過剰な留保金はその法人にとり「事業のための合理的必要性」があるかどうかについては、原則として納税者である法人側が立証する必要があるわけですね。

（石村）そうです。アメリカの場合、留保金税

（AET）は賦課課税のかたちになっています。争いになれば、納税者側は、合理的必要性があるとの主張をする必要があります。最終的には争訟で解決することになります。

（平野）「事業のための合理的必要性」とかは、いわゆる“不確定概念”ですから、租税法律主義の視点からはあまり好ましいとは思いませんが。

（石村）アメリカの場合、留保金税（AET）制のもと、法人が無条件で留保できる法定許容限度額は25万ドル〔ただし、人的役務提供法人（Personal services corporations）については15万ドル〕です。法定許容限度額内であれば、無条件で事業のために合理的な必要性のある留保金額とみなされます。

（平野）言い換えますと、法定許容限度額を超えて過剰に留保金を積み立てる場合、AETのトリガー課税が行われ、法人は「事業のための合理的必要性」を立証できない限り、その留保課税所得（ATI）が過剰な留保額として賦課課税の対象となるわけですね。

（石村）そうです。法人は、その必要性の主張を行うための準備が必要になります。例えば自己資金を使って事業の拡張計画がありそのための資金が必要である、といったような主張を行い、課税庁を納得させる必要があります。

（平野）アメリカの場合、留保金課税の引き金（トリガー）となる法定許容限度額は、25万ドル（1ドル＝100円換算で、2千200万円）ですね。

（石村）そうです。仮にわが国で法人一般、あるいは大法人に絞ったかたちで留保金税を導入する場合、資本金額などに応じて、10億円とか、100億円とかのトリガー限度額を設定するのも一案です。

◆ アメリカの代替ミニマム税（AMT）とは

（平野）連邦は、通常の法人所得税に加え、法人に「代替ミニマム税（AMT=Alternative Minimum Tax）」を課す仕組みになっていますよね。「AMT」とは、どういう税金なのですか？

（石村）代替ミニマム税（AMT）とは、各種租税特別措置（租特）項目の適用による恩典が大企業や富裕層などに集中しないよう調整するための税金です。したがって、法人所得税額は、通常の法人所得税と、代替ミニマム税（AMT）の二本立てで計算されます。

（平野）石村代表の論文によりますと、代替ミニマム税（AMT）は、納税者（個人、法人、信託、基金など）に所得税（個人所得税/法人所得税）

を負担する能力（担税力）があるのにもかかわらず、各種租税特別措置（租特）の活用により、税負担をまったくしない、あるいは極端低くなる場合に、追加して課税することをねらいとした租税である、と説明されています。

（石村）仰せのとおりです。ここでは、法人企業の税金にターゲットを絞って論じていますが。

（平野）場合によっては、個人にもかかるのですね。

（石村）仰せのとおりです。法人の場合、代替ミニマム税（AMT）の課税ベースは、通常の法人税に課税所得金額（欠損金控除前）に加算/減算を調整して算定されます。AMT所得が15万ドル超の場合、4万ドルの基礎控除を差し引いた金額のうち、最初の17万5,000ドルには26%、残りの金額には28%の税率で課税されます（IRC 55条b項1号A）。

（平野）わが国には租特透明化法（正式名称は「租税特別措置の適用状況の透明化等に関する法律」）があります。代替ミニマム税（AMT）とどう違うのですか？

（石村）わが国の租特透明化法は、法人が決算に申告書を提出する際に、何らかに租特の適用を受

けているとすると、「適用額明細書」を作成し、これを申告書に添付を求め、添付しなかったらその適用を認めないとするものです。

（平野）租特透明化法のねらいは？

（石村）この租特透明化法は、政治ないし政治をバックアップしている財政当局などが将来的な租特改革の資料を入手できる手段を確保するということをねらいとしています。ですから、法人税率は下げるが課税ベースは広げる、あるいは各種租税特別措置（租特）の活用により税負担をまったくしない、ないし極端に低くなる場合には追加して課税するというアメリカ型の代替ミニマム税（AMT）のようなねらいは持っていません。

（平野）分かりました。

（石村）先祖帰りしたような自民党中心の政権への交代で、わが国の大企業に主導された経済界は、法人税の実効税率論議、表面税率の引き下げに加え、投資減税などの租特の拡大などの要望を出してきています。しかし、一般納税者の租税制度に対する不公平感を助長したり、信頼感がゆるぐことのないようにバランスのとれた税制を確立するためにも、租特透明化法の立法趣旨を今一度確認する必要があるかと思います。

国民税制研究 創刊号

調査行為と非調査行為の峻別と租税手続の日米比較

～計算違い等を理由とする更正処分の適用除外と租税手続のあり方

白鷗大学教授 石村 耕治

《目次》

◎ はじめに

I 調査行為と非調査行為にあたる行政指導との峻別

1 調査行為の定義と非調査行為の類型化

- (1) 手続通達に示された判断基準
- (2) 税調手続質疑応答集での説明
- (3) 手続通達による判断基準定立の意味

2 非調査行為に対する法的統制の課題

- (1) 「行政指導」の理解についての行政法と手続通達との乖離
- (2) 行政指導(事実行為)をめぐる行政手続と租税手続との乖離
- (3) 非調査行為に対する手続的適正確保の課題

II アメリカでの計算違い等を理由に更正処分の適用除外とする場合の租税手続

1 計算違い等を理由とする略式賦課通知手続の概要

- (1) 略式賦課通知手続の手順
- (2) 「計算違い等」とは

2 計算違い等の事例分析

- (1) 申告書に記された計算違い等
- (2) 申告書に記された他の情報から税率表の不正確な適用が明白
- (3) 申告書への矛盾する記載
- (4) 申告書への必要な証明情報の提出もれ
- (5) 法定限度額を超える所得控除額ないし税額控除額
- (6) 各種人的控除を受けるに必要な者の納税者番号の記載漏れなど

3 計算違い等を理由とする更正処分の適用除外の現状と課題

- (1) 計算違い等を理由とする更正処分の適用除外規定の沿革
- (2) 1976年の略式賦課にかかる租税手続の抜本的な整備
- (3) 略式賦課通知手続の運用状況分析
- (4) EITC導入と略式賦課通知の利用拡大
- (5) 問題の所在～納税者の権利保護と税務行政の効率性確保

◎ むすびにかえて～納税者が限界事例を問える租税手続が求められる

◎ はじめに

2011〔平成23〕年12月の税制改正では、これまで個別税法に盛り込まれていた「課税処分のための調査」についての質問検査の規定は、大幅に見直しされ、新たに国税通則法に盛り込まれた。

また、国税庁は、「国税通則法第7章の2（国税の調査）関係通達」（以下「手続通達」という。）で、「調査に該当する行為（調査行為）」を定義する一方で、5つの種類の「調査に該当しない行為（非調査行為/行政指導）」を明示し、双方を峻別した。

「調査行為」も「非調査行為」も、学問上の“事実行為”であるという意味では同じともいえる。あえて分けるとすれば、「調査行為」は“権力的事実行為”、そして「非調査行為」は“非権力的事実行為”の性格を有するといえる。

手続通達でとられる論理は、「非調査行為」事項（類型）にあてはまるとの要請（指導）を受けた場合には、納税者による自発的な「資料の提供」、「修正申告」などでの対応を促すことにある。納税者は、課税庁の要請（指導）に応じれば、過少申告加算税が課されないなどの恩典がある。しかし、当該要請（指導）に不服があるとしても不服申立てができず、事案によっては実質的に調査なしでの修正申告の勧奨を受けるに等しくなる。租税手続の適正化の面から見ると問題なしとはいえない。

この点、アメリカ合衆国（以下「アメリカ」という。）の連邦税法（内国歳入法典/IRC=Internal Revenue Code）では、「計算違い等を理由とする略式賦課通知手続（summary assessment notice for mathematical errors）」あるいは「計算違い等を理由とする更正処分の適用除外手続（math error exception procedure）」を法制化している。この制度のもと、まず、「計算違い等」にあたる事項（類型）をIRC本法に限定列挙して、これらの事項（類型）に特有の租税手続を設けることにより納税者の手続上の権利を護る姿勢を明確にしている。

課税庁（内国歳入庁/IRS=Internal Revenue Service）は、納税者に対し、この通知を使い事実確認のための照会や証明資料の提出を要請したり、さ

らには①計算違い等にあたる旨の理由を附記した略式賦課額（増差額に延滞税ないし加算税をプラスした額または過大申告額の減額。以下「増差税額等」という。）の通知をし、納税者がその略式賦課に同意したうえで職権変更、増差税額等の納付に応じるか、あるいは②その略式賦課通知に応じない（不同意。一部不同意を含む。以下同じ。）で60日以内に略式賦課の停止（abatement）を申し出たうえで税務調査に基づく正式な更正処分（決定処分を含む。）を受けるか、を選択できる途を拓いている。

本稿においては、このようなアメリカ連邦税法の手続法制を参考に、わが国での計算違いなど非調査行為にあたる理由で行えるとされる課税庁の申告要請/指導（行政指導）仕組みについて、納税者の手続上の権利を保護のあり方を含め、精査してみる。

I 調査行為と非調査行為にあたる行政指導との峻別

課税庁は、納税者が提出した申告書に計算誤り、転記誤り、記載漏れ、法令の適用誤り等の誤りがあるのではないかと思われる場合に、納税者に自発的な見直しを求め、必要に応じて修正申告書の自発的な提出を要請する場合がある。こうした課税庁の行為は、行政指導にあたり「（税務）調査にあたらぬ行為（非調査行為）」とされる。

しかし、課税庁職員が行うどのような行為が、「課税標準等または税額等を認定」ないし「処分」のための「調査行為」なのか、逆に、「非調査行為」にあたるのかを客観的に判断するのは必ずしも容易ではない。これまで、さまざま議論されてきた。

そこで、国税庁は、2012〔平成23〕年9月に、手続通達を発遣し「調査」にあたる行為を定義する一方で、5つの事項（類型）の「調査に該当しない行為（非調査行為/行政指導）」を列挙し、双方を峻別する基準を明示した¹。

1 調査行為の定義と非調査行為の類型化

¹ 以下においては、税務調査と非調査にあたる行政指導との峻別の基準や事項（類型）について、2012〔平成24〕年9月に出された手続通達（正式名称は「国税通則法第7章の2（国税の調査）関係通達」）に加え、質疑応答集「税務調査手続に関するFAQ（一般納税者向け）」（以下「税調手続質疑応答集」）、「調査手続の実施に当たっての基本的な考え方等について」（以下「調査手続の考え方」）などを参照しながら、検討してみる。

手続通達1-1〔「調査」の意義〕において、「調査」を定義している。一方、手続通達1-2〔「調査」に該当しない行為〕として、5つの事項（類型）をあげている。これら5つの非調査行為事項（類型）は、いずれも、課税庁は、納税者がすでに提出した（提出すべき）申告内容のチェックをきっかけに見出した問題点の見直しを納税者に要請（指導）するというもので、その要請（指導）を抛りどころに納税者自身が自発的に資料の提出ないし申告書の提出、さらには誤り等を確認しそれに基づいて自発的に修正申告をするという構図にある。

（1）手続通達に示された判断基準

調査行為と非調査行為について、手続通達では、次のように規定している。

（「調査」の意義） 1-1

（1）法第7章の2において、「調査」とは、国税（法第74条の2から法第74条の6までに掲げる税目に限る。）に関する法律の規定に基づき、特定の納税義務者の課税標準等又は税額等を認定する目的その他国税に関する法律に基づく処分を行う目的で当該職員が行う一連の行為（証拠資料の収集、要件事実の認定、法令の解釈適用など）をいう。

（注）法第74条の3に規定する相続税・贈与税の徴収のために行う一連の行為は含まれない。

（2）上記(1)に掲げる調査には、更正決定等を目的とする一連の行為のほか、異議決定や申請等の審査のために行う一連の行為も含まれることに留意する。

（3）上記(1)に掲げる調査のうち、次のイ又はロに掲げるもののよう、一連の行為のうち納税義務者に対して質問検査等を行うことがないものについては、法第74条の9から法第74条の11までの各条の規定は適用されないことに留意する。

イ 更正の請求に対して部内の処理のみで請求どおりに更正を行う場合の一連の行為。

ロ 期限後申告書の提出又は源泉徴収に係る所得税の納付があった場合において、部内の処理のみで決定又は納税の告知があるべきことを予知してなされたものには当たらないものとして無申告加算税又は不納付加算税の賦課決定を行うときの一連の行為。

（「調査」に該当しない行為）

1-2 当該職員が行う行為であって、次に掲げる行為のように、特定の納税義務者の課税標準等又は税額等を認定する目的で行う行為に至らないものは、調査には該当しないことに留意する。また、これら

の行為のみに起因して修正申告書若しくは期限後申告書の提出又は源泉徴収に係る所得税の自主納付があった場合には、当該修正申告書等の提出等は更正若しくは決定又は納税の告知があるべきことを予知してなされたものには当たらないことに留意する。

（1）提出された納税申告書の自発的な見直しを要請する行為で、次に掲げるもの。

イ 提出された納税申告書に法令により添付すべきものとされている書類が添付されていない場合において、納税義務者に対して当該書類の自発的な提出を要請する行為。

ロ 当該職員が保有している情報又は提出された納税申告書の検算その他の形式的な審査の結果に照らして、提出された納税申告書に計算誤り、転記誤り又は記載漏れ等があるのではないかと思料される場合において、納税義務者に対して自発的な見直しを要請した上で、必要に応じて修正申告書又は更正の請求書の自発的な提出を要請する行為。

（2）提出された納税申告書の記載事項の審査の結果に照らして、当該記載事項につき税法の適用誤りがあるのではないかと思料される場合において、納税義務者に対して、適用誤りの有無を確認するために必要な基礎的情報の自発的な提供を要請した上で、必要に応じて修正申告書又は更正の請求書の自発的な提出を要請する行為。

（3）納税申告書の提出がないため納税申告書の提出義務の有無を確認する必要がある場合において、当該義務があるのではないかと思料される者に対して、当該義務の有無を確認するために必要な基礎的情報（事業活動の有無等）の自発的な提供を要請した上で、必要に応じて納税申告書の自発的な提出を要請する行為。

（4）当該職員が保有している情報又は提出された所得税徴収高計算書の記載事項の確認の結果に照らして、源泉徴収税額の納税額に過不足徴収額があるのではないかと思料される場合において、納税義務者に対して源泉徴収税額の自主納付等を要請する行為。

（5）源泉徴収に係る所得税に関して源泉徴収義務の有無を確認する必要がある場合において、当該義務があるのではないかと思料される者に対して、当該義務の有無を確認するために必要な基礎的情報（源泉徴収の対象となる所得の支払の有無）の自発的な提供を要請した上で、必要に応じて源泉徴収税額の自主納付を要請する行為。

（「調査」に該当しない行為【1-2の再掲】）

3-3 当該職員が行う行為であって、次に掲げる行為のように、特定の納税義務者の課税標準等又は税額等を認定する目的で行う行為に至らないものは、

調査には該当しないことに留意する。また、これらの行為のみに起因して修正申告書若しくは期限後申告書の提出又は源泉徴収に係る所得税の自主納付があった場合には、当該修正申告書等の提出等は更正若しくは決定又は納税の告知があるべきことを予知してなされたものには当たらないことに留意する。

(1) 提出された納税申告書の自発的な見直しを要請する行為で、次に掲げるもの。

イ 提出された納税申告書に法令により添付すべきものとされている書類が添付されていない場合において、納税義務者に対して当該書類の自発的な提出を要請する行為。

ロ 当該職員が保有している情報又は提出された納税申告書の検算その他の形式的な審査の結果に照らして、提出された納税申告書に計算誤り、転記誤り又は記載漏れ等があるのではないかと思量される場合において、納税義務者に対して自発的な見直しを要請した上で、必要に応じて修正申告書又は更正の請求書の自発的な提出を要請する行為。

(2) 提出された納税申告書の記載事項の審査の結果に照らして、当該記載事項につき税法の適用誤りがあるのではないかと思量される場合において、納税義務者に対して、適用誤りの有無を確認するために必要な基礎的情報の自発的な提供を要請した上で、必要に応じて修正申告書又は更正の請求書の自発的な提出を要請する行為。

(3) 納税申告書の提出がないため納税申告書の提出義務の有無を確認する必要がある場合において、当該義務があるのではないかと思量される者に対して、当該義務の有無を確認するために必要な基礎的情報（事業活動の有無等）の自発的な提供を要請した上で、必要に応じて納税申告書の自発的な提出を要請する行為。

(4) 当該職員が保有している情報又は提出された所得税徴収高計算書の記載事項の確認の結果に照らして、源泉徴収税額の納税額に過不足徴収額があるのではないかと思量される場合において、納税義務者に対して源泉徴収税額の自主納付等を要請する行為。

(5) 源泉徴収に係る所得税に関して源泉徴収義務の有無を確認する必要がある場合において、当該義務があるのではないかと思量される者に対して、当該義務の有無を確認するために必要な基礎的情報（源泉徴収の対象となる所得の支払の有無）の自発的な提供を要請した上で、必要に応じて源泉徴収税額の自主納付を要請する行為。

(2) 税調手続質疑応答集での説明

調査行為と非調査行為について、国税庁が出した一般納税者向けの「税調手続質疑応答集」で

は、次のように説明をしている。

問2 税務署の担当者から電話で申告書の内容に問題がないか確認して、必要ならば修正申告書を提出するよう連絡を受けましたが、これは調査なのでしょか。

「調査は、特定の納税者の方の課税標準等又は税額等を認定する目的で、質問検査等を行い申告内容を確認するものですが、税務当局では、税務調査の他に、行政指導の一環として、例えば、提出された申告書に計算誤り、転記誤り、記載漏れ及び法令の適用誤り等の誤りがあるのではないかとと思われる場合に、納税者の方に対して自発的な見直しを要請した上で、必要に応じて修正申告書の自発的な提出を要請する場合があります。このような行政指導に基づき、納税者の方が自主的に修正申告書を提出された場合には、延滞税は納付していただく場合がありますが、過少申告加算税は賦課されません（当初申告が期限後申告の場合は、無申告加算税が原則5%賦課されます。）。

なお、税務署の担当者は、納税者の方に調査又は行政指導を行う際には、具体的な手続に入る前に、いずれに当たるのかを納税者の方に明示することとしています。

(3) 手続通達による判断基準定立の意味

手続通達は、「（税務）調査」とは、「国税〔中略〕に関する法律の規定に基づき、特定の納税義務者の課税標準等又は税額等を認定する等の目的その他〔中略〕処分を行う目的で当該職員が行う行為をいう」とした。具体的には、「証拠資料の収集、要件事実の認定、法令の解釈適用など」をあげた（1-1（1））。

一方、「非調査行為（調査に該当しない行為/行政指導）」とは、「当該職員が行う行為であって〔中略〕特定の納税義務者の課税標準等又は税額等を認定する等の目的で行う行為に至らないもの」とした。そして、5つの事項（類型）を列挙した（1-2、3-3）。

このように、課税庁が、調査行為である「課税標準等または税額等を認定」事項にあたるのか、それとも非権力的な行政指導である「計算違いまたは記載の誤りなど」の事項にあたるのかを客観的に判断できる基準を示すことは、租税関係における予測可能性や法的安定性、さらには納税者の便宜に資するようにもみえる。

しかし、こうした基準の定立にもかかわらず、

「非調査行為」、すなわち非権力的な申告指導、行政指導（事実行為）として、「提出された申告書に計算誤り、転記誤り、記載漏れ及び法令の適用誤り等の誤りがあるのではないかと思われる場合に、納税者の方に対して自発的な見直しを要請」することと、それが単なる資料提供ないし申告書の提出要請、自発的な「修正申告」（国税通則法19条）の要請であるのか、あるいは法が予定していない実質的な意味での調査なしの「修正申告の勧奨」（国税通則法74条11項3号）に相当するののかについて明瞭な線引きをすることは必ずしも容易ではない。また、法定外照会（お尋ね）の汎用を税務通達で公認することにもつながりかねない。

このように、峻別の判断基準を通達で示すことについては、通達には法源性がないとはいうものの、現実の課税庁と納税者の力関係を考えれば、究極的には課税庁の判断が優先することにもなりかねないことから慎重な評価を行う必要がある。

2 非調査行為に対する法的統制の課題

課税処分や事実行為である税務調査に対する行政手続法の原則適用除外(国税通則法74条の14)についてはかねてから議論のあるところである。しかし、税務にかかる「調査行為」すなわち間接強制の伴う税務調査や強制調査については、納税者の権利を制限することになるために法律の根拠が必要となる。また、国家賠償請求訴訟での原告適格の容認など制限的ながら行政争訟の途も開かれている。

これに対して、税務にかかる「非調査行為」については、性格的には調査行為と同じく事実行為であるとされながらも、課税庁からの非権力的な要請ないし指導であることを理由に、法律の根拠を求めことやこれを行政争訟の対象とすることに学説²や司法は概して消極的な姿勢である。

(1) 「行政指導」の理解についての行政法と手続通達との乖離

行政法と手続通達では、次のように「行政指導」のとらえ方が異なる。

行政法：行政指導とは、行政庁が行政目的を達成するために、助言・指導のような非権力的な手段で国民に任意の協力を求め、国民を誘導して目的とする行為を行わせようとする事実上の行為、とされている。
手続通達：調査に該当しない〔非調査たる〕「行政指導」とは、「当該職員が行う行為であって、〔中略〕特定の納税義務者の課税標準又は税額等を認定

する目的で行う行為に至らないもの（手続通達1-2）とされている。言い換えると、行為に至る行為（事実行為）は、「調査」にあたることになる。

以上のように、「行政指導」についての、行政法学上の一般的な理解と手続通達での理解との間にある乖離をどのように理解すべきか精査を要する。

(2) 行政指導（事実行為）をめぐる行政手続と租税手続との乖離

また、行政指導をめぐるのは、以下のように、不服申立てにかかる一般法（行政不服審査法）と特別法（国税通則法）などとの間に存在する理解の乖離についても精査する必要がある。

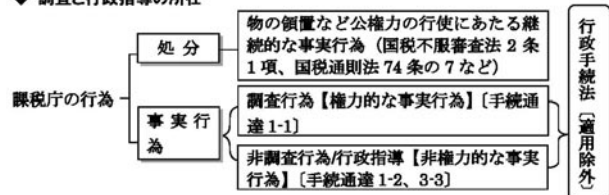
◆ 法令の適用順序



* 租税不服申立手続を定める国税通則法には、事実行為に関する定めがない。税務当局は、税務行政にかかる事実行為は、国税通則法75条に定める「国税に関する法律に基づく処分」にはあらず、通達で、租税不服申立手続の対象にならない旨を明確にしている〔不服審査基本通達（異議申立関係）75-1（注）1、不服審査基本通達（審査請求関係）75-1（注）1〕。
** 行政不服審査法2条1項は、この法律にいう「処分」には、各本条に特別の定めがある場合を除くほか、公権力の行使に当たる事実上の行為で、人の取容、物の留置その他その内容が継続的性質を有するもの（以下「事実行為」という。）が含まれるものとする。と定める。

このように、税務分野における調査行為（権力的な事実行為）と非調査行為（非権力的な事実行為）の峻別に加え、税務調査行為および非調査行為全般に対する行政一般に適用ある行政手続法の原則適用除外や、不服審査基本通達に盛り込まれた事実行為に対する租税不服申立手続の対象にならない旨を課税庁の方針についても精査を要する。

◆ 調査と行政指導の所在



以上の分析からも分かるように、租税分野における不服申立手続を定める国税通則法には、事実

² 塩野宏「行政指導と救済制度」『行政法I〔第4版〕』（有斐閣、2005年）193頁以下参照。

行為に関する定めがない。これは、租税法律関係においては、事実行為のみで自己完結する処分はあまりなく、租税の賦課・徴収等の処分のかたちで終結することになることや、不服申立手続を経ずに行政訴訟を提起することができる（行政事件訴訟法8条1項）ことなどを考慮したためと思われる。

しかし、国税にかかる事実行為について不服申立ての途をまったく閉ざしてしまうような解釈をとるのは偏狭すぎる。したがって、例えば国税に関する違法な税務調査（権力的な事実行為）が繰り返し実施され、納税者が当該事実行為を違法であることを理由に不服申立てをしたいとする。この場合、理論的には、行政不服審査法に基づいて行うことができるものと解される³。

今後、税務分野での事実行為については、課税庁から納税者への要請が、争訟がゆるされない「非調査行為」か、争訟がゆるされる「調査行為」なのかを問うかたちでの争いが増えることが予想される。この場合、現行の事実行為についての定めを置かない国税通則法や継続的な事実行為に限り不服申立ての対象とする不服審査法の見直しやあらたな訴訟技法が必要になる。

（3）非調査行為に対する手続的適正確保の課題

学問上、税法は侵害規範であるとされ、課税庁は、憲法の租税法律主義の原則のもと、税法令に従って手続を尽くして、納税者の権利を護ったうえで課税権を行使するように求められる。租税法律主義の原則からみて、調査行為に当たるか否かといった重要な判断基準を、税務通達や一般納税者向けの税調手続質疑応答集で示すことについては精査を要する。なぜならば、こうした線引きの結果、非調査行為（調査に該当しない行為/行政指導）にあてはまると、納税者による自発的な資料の提供や修正申告で対応するように求められ、納税者と課税庁との間の力関係など状況によっては、納税者の権利救済の途を狭めることにつながりかねないからである。課税庁による「課税標準等又は税額等の認定」ないし「処分」行為にあたらぬとの判断が一方的に優先され、納税者が異

論をはさむこと（争訟）を認めないかたちで、しかも実質的に、法が予定していない調査なしでの「修正申告の勧奨」（国税通則法74条の11第3項）に相当する行為が可能な仕組みとして機能することが危惧されるからである。納税者が「調査行為」か「非調査行為」かの限界事例を争える手続が必要不可欠である。

また、今後の課題として、課税庁が納税者に「計算違いまたは記載の誤りなど」の非調査行為事項にあたることの要請（指導）を行う場合には、その要請（指導）の理由や増差税額等が生じる場合にはその額等を文書で明示し納税者が納得したうえで当該要請（指導）に応じられるような仕組み、さらには納税者がその申告指導に応じない場合の異議手続などを検討する必要がある。

ちなみに、手続通達では、納税者が資料の提供（証明）や自発的な修正申告の指導に応じた後に課税庁が実地調査に移行する場合などについても、具体的な言及がなく不透明である。この点についても、手続的適正（procedural fairness）の確保の観点から精査を要するところである。

II アメリカでの計算違い等を理由に更正処分の適用除外とする場合の租税手続

アメリカ連邦税法（IRC）では、所得税につき申告納税制度（self-assessment system）を採用していることから、課税庁（内国歳入庁/IRS）は、個人や法人やトラストなどの納税者が行った税額など申告内容に納得しない場合には税務調査を実施し、その結果に基づいて更正処分（決定処分を含む。以下同じ。）通知（notice of deficiency）を行うことになっている（IRC 6201条、6212条）⁴。しかし、課税庁（IRS）は、正式の更正処分通知とは別に、「計算違い等（math or clerical error）」の項目（類型）にあてはまる場合には、例外的に、税務調査を実施することなしに、理由を附記して増差額に延滞税、加算税を加えた額または過大申告額の減額（以下「増差税額等」という。）を記した略式賦課通知（summary assessment notice）

³ 岩崎政明『ハイポセティカル・スタディ 租税法〔第3版〕』（弘文堂、2010年）296頁以下参照。もともと、違法な税務調査という事実行為の取消を求めて不服申立て手続をとることに実益があるかどうかは定かではない。むしろ、そうした違法な調査に基づく課税処分の取消を求めて不服申立手続をすすめるのが現実的な対応ではないかと思われる。

⁴ 更正処分通知は、増差税額等を求めることが多いことから「不足額通知」とか、その通知を受け取ってから90日以内であればその賦課額を争訟で争えることから「90日レター（a 90-day letter）」とも呼ばれる。

e) を発する権限 (summary assessment authority) が与えられている (IRC 6213条b項)。この権限に基づくIRSの手続は、一般に「計算違い等を理由とする略式賦課通知手続 (summary assessment notice for mathematical errors)」ないし「計算違い等を理由とする更正処分の適用除外手続 (math error exception procedure)」と呼ばれる。この通知は、事実確認のための照会や証明資料の提出を要請するにも使われる。通称では「IRS CP 2000 Letter」、 「CP 2000 Notice」とも呼ばれる。

アメリカの場合、税法本法 (IRC) に、略式賦課の対象となる計算違い等にあたる事例を列挙することにより納税者の手続上の権利を保護するとともに、調査に基づく正式な更正処分の適用除外とする場合の法定手続の基本を定めているのが特色である。

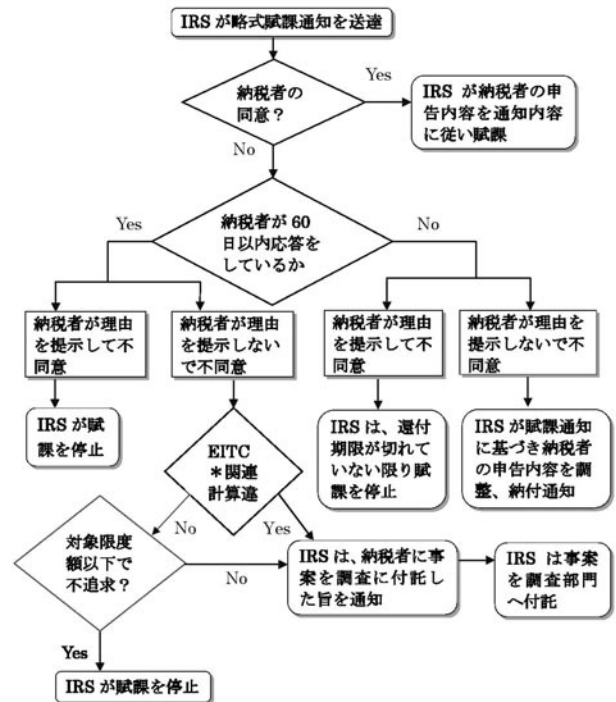
1 計算違い等を理由とする略式賦課通知手続の概要

課税庁 (IRS) は申告内容に問題があると思われる場合に、連邦税法 (IRC) に基づいて、まず、税務調査 (audit, examination) に基づく正式な更正処分手続 (IRC 6212条) による事例と、計算違い等を理由に略式賦課通知手続 (IRC 6213条b項) による事例に大別する。すなわち、納付税額、源泉税額、予定納税 (中間申告) 額にかかわる事例、所得控除額や税額控除額にかかわる事例などについては、正式な更正処分手続による旨を明らかにしている (内国歳入マニュアル/IRM= Internal Revenue Manual 21.5.4.2.1 (10-01-2011))。

したがって、IRSは、「計算違い等を理由とする略式賦課通知手続」ないし「計算違い等を理由とする更正処分の適用除外手続」のもと、納税者が行った申告内容について、税法に定める「計算違い等 (math or clerical error)」にあたる場合と考える場合に限り、理由〔①増差税額等や減額など納税申告書への変更事項、②正しい計算式や根拠などの変更理由、および③電話番号・連絡先などIRSへの応答先〕を附記して、納税者に増差税額等〔増差額5ドル超または過納付1ドル以上の事案に限る〕の略式賦課を通知できる。

この略式賦課通知手続の特徴は、IRSが、納税者に対し、①計算違い等にあたる旨の理由を附記した略式賦課を通知し、納税者がその略式賦課に同意したうえで当初申告額の職権変更〔増差税額

◆ 略式賦課手続の手順の構図 (チャート)



* EITC (勤労所得税額控除/Earned income tax credit) (IRC 32条)、いわゆる「給付つき税額控除」

等の納付、過納付額の還付) に応じるか、②その略式賦課通知に応じないで60日以内に略式賦課の停止 (abatement) を求めたうえで、税務調査に基づく正式な更正処分を受けるか、を選択できる途を拓いていることにある。

納税者は、課税庁の略式賦課に同意できないとする。この場合には、通知から60日以内に略式賦課の停止を求めるとともに、証明資料を提供するなど理由をあげ、あるいは理由をあげることなしに当該賦課に同意しない旨を電話、対面、文書などで課税庁に通知することができる。通知を受けた課税庁は、その通知を精査したうえで、正式な更正処分を行うことをねらいに税務調査を開始できる。

なお、計算違い等を理由とする略式賦課通知を受けた納税者は、正式な更正処分通知を受けた納税者とは異なり、租税裁判所 (U.S. Tax Court) へ提訴ができない (IRC 6213条b項1号)。60日以内に略式賦課通知をした課税庁への不同意通知、略式賦課の停止を求めることができるに過ぎない (IRC 6213条b項2号A・B)。

アメリカの場合、更正処分を受けた納税者は90日以内に、連邦租税裁判所へは係争税額を納付することなしに、提訴することができる。これに対して、納税者が、連邦地方裁判所 (Federal District Court)、連邦控訴裁判所 (Court of Federal

Claims) へは係争税額を納付したうえで提訴しなければならないことになっている(IRC 6511条)。納税者は、租税裁判所への提訴と連邦普通裁判所への提訴の途を選択できる。

こうしたことから、納税者は、IRSからの略式賦課通知に同意することは、結果的には、係争税額を納付しないで租税裁判所で訴訟を起こす権利を奪われることになる。

(1) 略式賦課通知手続の手順

内国歳入マニュアル(IRM)などを参考に、計算違い等を理由とする略式賦課通知手続および納税者の応答手続は、簡潔のままとしてみると、次のとおりである。

◆ 計算違い等を理由とするIRSの略式賦課通知手続および納税者の応答手続

(1) 課税庁(IRS)が納税者に計算違い等を理由とする略式賦課を通知する ⁵ 通知書には、次の事項を記載するものとする(IRM 21.5.4.3.2(10-01-2002))。 ①納税者がこの通知を受け取ることになった理由 ②IRSが納税者の申告書に変更を加えた理由 ③納税者がこの変更同意する場合に取るべき手続 ④ 納税者がこの変更同意しない場合に取るべき手続 (i) 理由 ⁶ をあげて同意しない旨の応答をする(substantiated response) (ii) 理由をあげないで同意しない旨の応答をする(unsubstantiated response)
(2) 納税者が略式賦課通知に同意する旨の応答をする場合(agreed response) ⁷
(3) 納税者は、通知書を受け取ってから60日以内に記載された略式賦課の停止を求めることができる(IRC 6213条b項2号A) ⁸ 。
(4) 課税庁は略式賦課の停止を求められた場合、60日間は、当該賦課額の徴収手続などの執行は停止される(IRC 6213条b項2号B)。
(5) 納税者は、通知書を受け取ってから60日以内に略式賦課の停止を申し出た場合、当該申出は異議申立て(protest)として取り扱われる(IRM 21.5.4.4.4)。
(6) 計算違い等を理由とする賦課(調整)が行われた場合、当該租税債権は徴収手続の対象となり、かつ納税者が60日以内に略式賦課停止の申出をしていない場合、納税者は徴収にかかる手続的適正について争うことができる。
(7) 納税者は、納税者権利擁護官サービス(TAS=Taxpayer Advocate Service) ⁹ の支援を受ける要件を充足できれば、略式賦課通知手続について救済を求めることができる(IRM Part 13)。

⁵ ちなみに、納税者は、計算違い等を理由とする略式賦課通知を受け取った場合、当該通知に対する同意/不同意することなしに、自発的に修正申告をすることができる(IRM 21.5.4.3.1.(10-01-2009))。
⁶ 実務的には、納税者は、自らがあるいは税務専門職の手を借り、必要な証明資料の添付を含む報告書を作成しIRSに不同意の「理由」を提示することになる。
⁷ 納税者から通知から60日以内の応答がない(無応答)の場合も、黙示の同意があったものとして取り扱われる。なお、納税者は、60日以内に応答が不可能なときは、30日の期限延長を申し出ることができる。
⁸ 理由をあげないで略式賦課の停止を申し出てきた場合、IRSは、当該停止を認めることになる。組織内部では、この略式賦課停止の申出を異議申立て(protest)として扱い、その事案を調査部門にゆだねることになる。調査部門は、調査を実施したうえで決定(determination)を下し、その決定を当該納税者へ通知することになる。その納税者は当該決定に同意しないで、更正処分の通知を行うに先立ちその決定の審査(appeal)を申し出ることができる。一方、更正処分の通知が行われた場合には、当該更正処分の是非の裁断を求め

て、連邦租税裁判所に訴えを提起することができる(IRM 21.5.4.3.1.(10-01-2009))。

⁹ TASは、IRSの内部にあって納税者の権利擁護を専門に担当する部署である。TASの定員は約2,200人で、IRS職員総数の2%を占める。年間約30万件の苦情を処理している。See, HP of TAS. Available at: <http://www.taxpayeradvocate.irs.gov/> また、アメリカのTASをはじめとした納税者支援サービスの仕組みについて詳しくは、拙論「開かれた税務支援のあり方を日米比較で検証する(1)~(5)」税務弘報55巻5号~10号、拙論「納税者の権利保護のための納税者サービス改革の課題」月刊税務事例 41巻4号参照。ちなみに、わが国には、2001年以降、73人以内で「納税者支援調整官」制度が置かれている(財務省組織規則466条の2)。

(2) 「計算違い等」とは

アメリカ連邦税法(IRC)は、更正処分の対象外となる「計算違いまたは記載の誤り(mathematical or clerical error)」(「計算違い等」)を、次のように定義している(IRC 6213条g項2号)。

◆ 「計算違い等」とは

・ 申告書に記載された計算違い(IRC 6213条g項2号A)
・ 申告書に記載された他の情報から税率表の不正確な適用が明らかである(IRC 6213条g項2号B)
・ 申告書への矛盾する記載(IRC 6213条g項2号C)
・ 申告書への必要な証明情報の提出もれ(IRC 6213条g項2号D)
・ 法定限度額を超える所得控除額ないし税額控除額(IRC 6213条g項2号E)
・ 各種人的控除を受けるに必要な者の納税者番号の記載漏れなど(IRC 6213条g項2号F~P)

これらの事項(類型)に関する具体的取扱いについては、例示を含め、財務省規則(Treasury Regulations)や内国歳入マニュアル(IRM)に盛り込まれている。

2 計算違い等の事例分析

IRSは、申告内容を問う場合、納付税額、源泉税額、予定納税(中間申告)額にかかわる事項、所得控除額や税額控除額にかかわる事項などについては、正式な更正処分手続によらなければならない(IRM 21.5.4.2.1(10-01-2011))。したがって、略式賦課通知手続によるのは「計算違い等」の事項に限定される(IRC 6213条g項2項)。

このように、計算違い等を理由とする略式賦課通知を行う事項は法令に限定列挙されている。にもかかわらず、税務の現場ではこの手続をめぐりIRSと納税者の間で紛争が絶えない。以下に具体的な事例に基づいて、「計算違い等」の意味内容を精査してみる。

(1) 申告書に記載された計算違い等

納税者が提出した申告書の数値に計算の間違い(mathematical error appearing upon the return)がある場合である(IRC 6213条g項2号A)。すなわ

ち、足算、引算、掛算、割算等に間違いがある場合である。このような「単なる計算の間違い (mere mathematical mistake)」については、争点はなく、IRSは略式賦課手続(略式賦課通知)によることができる。しかし、これら以外はこの手続による裁量を有せず、通常の更正処分手続によらなければならない。

IRSが略式賦課手続を使って納税者に訂正を求めることができるのは、申告書に記された納税総額は正確であるにもかかわらず調書等からの転記事項等の額に誤りがあるなどの事案に限られる。具体的には、例えば、いわゆる「つまみ申告」の事例で納税者が申告書に記載していない金額がありIRSが手許で確認できる法定資料に基づき略式賦課通知で納税者に申告書の訂正を求めたことを差し止めて争われた事例がある。司法は、従来から、IRSが正式な更正処分に代替するかたちで計算違い等を理由とする略式賦課通知を活用することの統制に概して消極的である¹⁰。

(2) 申告書に記された他の情報から税率表の不正確な適用が明白

納税者が、正式な税率表 (tax table) を使用して計算していないことが明らかな場合 (IRC 6213条g項2号B)、IRSは、略式賦課手続を使って納税者に訂正を求めることができるかどうか問われる。

例えば、結婚している納税者が、夫婦合算申告書 (married filing jointly) ではなく各自が個別申告書を提出しているとする。この場合で、納税者が、夫婦合算申告書用の税率表を使って課税所得を算出しその額を記載しているときには、IRSは略式賦課手続を使って納税者に訂正を求めることができる。

一方、夫婦合算申告書は、法的に婚姻関係にあるカップル納税者のみが使用できる。したがって、IRSは略式賦課手続を使って納税者に税額計算の訂正を求めるにあたっては、事実上の婚姻 (de fact marriage) 関係ではなく、法律上の婚姻 (de jure marriage) 関係にあるかどうかに基づいて判断する必要がある。

(3) 申告書への矛盾する記載

納税者が申告書に矛盾する記載をしている場合

(IRC 6213条g項2号C)、IRSは、その記載を正すために略式賦課通知を行うことがゆるされるのかが問われる。

例えば、納税者が申告書の最初のページにある6つの項目の人的控除を求めその記載をしているとする。ところが、次のページでは7つの項目の人的控除について計算し、その総額を記載している。IRSは、6つの項目の人的控除の請求額が正しいと考えるとする。この場合には、どちらの記載が正確なのかを判断する適格な証拠がないことから、その記載を正すために略式賦課通知を行うことはゆるされない。

また、例えば、納税者が申告書に扶養親族の3人を掲げ、総計では4人と記載しているとする。この場合には、どちらの記載が正確なのかを判断する適格な証拠がないことから、その記載を正すために略式賦課通知を行うことはゆるされない。

(4) 申告書への必要な証明情報の提出もれ

一般に、アメリカの納税者は、年分の確定申告にあたり、様式1040「連邦個人所得税申告書 (Form 1040: U.S. Individual Income Tax Return)」に各種所得金額や所得合計額を記載する。その際に、所得によっては、その計算にあたっては、必要経費、所得費等、雇用主から弁償されない給与所得者の勤務関連費 (employment related expenses) などの計算明細書ないし内訳を明らかにした別表C「事業収支計算明細書 (Schedule C: Profit or Loss From Business)」、別表D「譲渡損益計算明細書 (Schedule D: Capital Gains and Losses)、様式2106「従業者勤務費内訳書 (Form 2106: Employee Business Expenses)」などに詳細を記載したうえで提出する必要がある。また、様式W-2「給与所得の源泉徴収票 (Form W-2 & W-3: Wage and Tax Statement and Transmittal of Wage and Tax Statement) や、源泉徴収税額が記載された様式1099-INT「受取利息の法定調書 (Form 1099-INT: Interest Income)」などの法定資料を添付する必要がある。

こうした法定資料 (証明情報) が添付されていない場合でそれらの提出を求めたにもかかわらず納税者が応じないときには、IRSは略式賦課通知により当該費用を否認できる (IRC 6213条g項2号D)。これに対して、IRSの求めに応じて納税

¹⁰ See, e.g., Maria Reppetti, DC-CA 55-1 USTC, Maria Reppetti v. Jamison, 131 F.Supp. 626, affirmed 239 F. 2d 626 (1956) DC-CA, 55-1 USTC.

者が必要とされる法定資料を提出した場合で、略式賦課通知が行われているときには、当該納税者は、当該賦課通知に同意せず当該賦課の停止の申出を行ったものとみなされる。また、その納税者がIRSの求めに応じて提出した法定資料に計算違い等がある場合、IRSは、当該納税者に二次的な略式賦課通知を行うことができる。ただし、IRSは、その法定資料の内容等に疑問を持つ場合には、略式賦課手続を用いることはできない。税務調査を実施したうえで正式な更正処分手続のように求められる。

(5) 法定限度額を超える所得控除額ないし税額控除額

連邦税法 (IRC) は、各種の所得控除 (income deductions) や税額控除 (tax credits) を置いている。これらの措置には、それぞれ限度枠 (statutory limit) が設けられている。それら限度枠は、金額、比率、項目などのかたちで規定されている。

税法は、申告書の記載から所得控除額ないし税額控除額が法定限度額を超えることが明らかな場合には、当該納税者に略式賦課通知を行うことを認めている (IRC 6213条g項2号E)。

したがって、例えば、項目別控除 (実額控除) を選択する個人納税者が、公益増進団体 (public charities) に対し寄附金を支出したとする。この場合、現金での支出については調整総所得 (AGI=Adjusted gross income) の50%まで控除できる (IRC 170条b項)。IRSが、納税者が誤って50%を超える金額まで所得控除していることがわかったとする。この場合、その記載を正すために略式賦課通知を行うことはゆるされるものと解される。しかし、課税庁は、寄附先である公益増進団体が適格団体でないことを理由にこの略式賦課通知を使って所得控除を否認することはゆるされない。これは、明らかに計算違い等にはあたらないからである。

(6) 各種人的控除を受けるに必要な者の納税者番号の記載漏れなど

連邦税法 (IRC) は、申告書には、納税者自身や各種人的控除対象者の納税者番号 [TIN=Taxpayer Identification Number。個人の場合は社会保障番号 (SSN=Social security Number)] を記載するように求めている。

しかし、納税者が、申告書にこれらのTINを記

載していない場合または記載されているTINが不正確な場合、IRSは、当該納税者に対し略式賦課通知を行いその告知を求めることができる。ちなみに、申告書に記載が求められるTINは、納税者自身 (IRC 151条) のTINに加え、次のような所得控除、税額控除項目にかかる個人のTINである (IRC 6213条g項2号F~P)。

①扶養控除 (dependants、IRC 152条)、②子どもおよび扶養税額控除 (Child and Dependent Care Credit、IRC 21条)、③勤労所得税額控除 (EITC=Earned Income Tax Credit、IRC 32条)、④子ども税額控除 (Child Tax Credit、IRC 24条)、⑤生涯教育税額控除 (Lifetime Learning Credit、IRC 25条のA第b項、様式8863)、⑥初めての住宅購入者税額控除 (First-Time Homeowner Credit、IRC 36条) など。

3 計算違い等を理由とする更正処分の適用除外の沿革と現状分析

今日、アメリカの課税実務において、計算違い等を理由とする略式賦課通知手続は、安易な利用に対する納税者からの厳しい批判、理由附記の不十分さなど通知手続の適正化や透明化など重い検討課題をいくつも抱えながらも、幅広い利用に供されている。

(1) 計算違い等を理由とする更正処分の適用除外規定の沿革

「計算違い等を理由とする更正処分の適用除外 (math error exception)」が、最初に連邦税法に盛られたのは、1926年のことである。1926年歳入法 (Revenue Act of 1926) は、次のように規定していた。

「納税者は、自らの申告書の書面に記載された額が計算違いであり、申告書に記載された納税額が過大であり、かつ賦課税額が計算違いのない正確な課税標準に基づいている又は基づくであろうことの通知を受けた場合、当該通知は、〔中略〕更正処分の通知とみなされない。」

1926年当初の規定では、「計算違い (math errors)」だけが、適用除外とされた。したがって、「記載の誤り (clerical error)」は、更正処分の適用除外項目として税法に盛られていなかった。1926年歳入法に盛られたこの計算違いの規定は、1954年内国歳入法典に継受された。

1926年から1976年までは、更正処分の適用

除外、つまりIRSの略式賦課通知手続の適用になる範囲は若干拡大されたが、それでも「計算違い」や「記載の誤り」の事項（類型）に限定された。しかし、その後、略式賦課通知手続の対象となる事項（類型）は徐々に広がりを見せ、今日では16の事項にまで及んでいる（IRC 6213条g項2号A～P）。

(2) 1976年の略式賦課にかかる租税手続の抜本的な整備

一方で、計算違い等を理由とする更正処分の適用除外の適用範囲の拡大やIRSによる略式賦課手続の幅広い利用が、濫用を生み、納税者の手続上の権利を危うくしているとの声が大きくなっていった。こうした批判に応え、連邦議会は1976年に、次のような立法意思（legislative intent）に基づいて、納税者の手続上の権利保障をねらいに、IRSの計算違い等を理由とする更正処分の適用除外ないし略式賦課権限を適正化するために租税手続の抜本的な整備を行った¹¹。

「法改正は、IRSが計算違い等に対して略式賦課手続を活用することにより、〔中略〕納税者がその間違いに対して説明できるようにすること、〔中略〕納税者は、一定の期間内にIRSに対してその賦課額の停止を申し出られるようにすること、〔中略〕また、IRSは当該納税者がその略式賦課に同意するまで、または当該略式賦課額の停止を請求できる期間が経過するまで〔中略〕当該略式賦課の徴収手続を開始してはならないことを定めるものである。」

1976年の税制改正は現行の手続法制の根幹をつくりあげたわけであるが、そのポイントは、次のとおりである。

- ①IRSの略式賦課権限を行使できる範囲を明確にする。
- ②計算違い等にかかるIRSの略式賦課権限を適正化するために、通知から60日以内に納税者が略式賦課権限に不同意（異議の申し出）する権利を付与し、納税者の保護策を強化する。
- ③略式賦課通知を受けた納税者は、当該略式賦課の停止を申し出る権利を有する。
- ④納税から不同意の応答があった場合、IRSの徴収手続は停止される。

以上のようなアメリカの計算違い等を理由とす

る更正処分の適用除外（ないし略式賦課権限通知手続）をめぐる手続法制の沿革・整備状況を概観してみると、わが国での非調査行為を理由とする申告指導（要請）の濫用統制や手続法制整備の論点が浮き彫りになる。

(3) 略式賦課通知手続の運用状況分析

統計によると、課税庁（IRS）は、例えば、2010課税年（分析期間は2010年1月1日から2010年7月23日）までの期間に、個人や法人などに対して約860万件を超える計算違い等を理由とする増差税額等の略式賦課を通知している。このうち、133,186（全体の1.6%）が、略式賦課通知に不同意で争う旨の応答をしている¹²。

◆ 略式賦課通知の件数と同意/不同意の件数（2010課税年）

賦課通知の件数	対象納税者の数	比率
総通知発行件数	8,579,242	100%
納税者同意件数	8,446,956	88.4%
納税者不同意件数	133,186	1.6%
理由の提示あり	128,860	96.8%
理由の提示なし	4,326	3.2%

この数字をどのように評価すべきかについては、議論のあるところである。略式賦課通知は、アメリカの税界で定着した手続になっているとの見方がある。その一方で、かなりの件数の申告が、計算違い等の名のもとに正式な税務調査、更正処分の手続を経ずに課税庁の計算違い等を理由とする略式賦課通知、さらにはそれに呼応した納税者の”黙認“で職権処理される結果になっているのではないかとの見方がある。

連邦財務省の租税行政監察官室（TIGTA=Treasury Inspector General for Tax Administration）が2010年1月1日から7月23日までに実施したサンプル調査によると、抽出した略式賦課通知278件のうち18件が計算違い等を理由とする更正処分の適用除外の対象外のものであり、実質的に納税者の更正の請求権が侵害される結果となっていると報告している¹³。

(4) EITC導入と略式賦課通知の利用拡大

¹¹ See, General Explanation of the Tax Reform Act of 1976, 94th Cong., 2d Sess., 372-74 (1976): 197 6-3 (vol. 2) C.B. 1, at 384-86.

¹² See, TIGTA (Treasury Inspector General for Tax Administration), Some Taxpayer Responses to Math Error Adjustments Were Not Worked Timely and Accurately (July 7, 2011) Reference Number: 2011-40-059, at 3. Available at <http://www.treasury.gov/tigta/auditreports/2011reports/201140059fr.pdf>

¹³ See, TIGTA, 前掲注12, at 3.

アメリカの場合、給与所得者用の年末調整制度 (year-end adjustment procedures) がないことから、全員確定申告が原則となっている¹⁴。また、「勤労所得税額控除 (EITC=Earned income tax credit)」を導入しており (IRC 32条)、給与所得者はもちろんのこと事業所得者などであっても“働いても貧しい人たち (the working poor)”は、EITCを受けるためには還付申告が必要となる。EITCは、大量の還付申告者を生む¹⁵。ところが、EITCの仕組みは複雑であり、EITC還付申告の3割近くが過誤申告・不正申告の温床と化している深刻な事態にある¹⁶。

連邦のEITCは1975年に導入された。連邦個人所得税制のEITCを導入して以降、過誤申告の件数が急激に拡大した。こうした状況に効率的に対応するねらいから、IRSは、過誤申告対策に略式賦課手続を頻繁に活用するようになってきている¹⁷。この背景には、申告書の記載から所得控除額ないし税額控除額が法定限度額を超えることが明らかな場合などには、当該納税者に略式賦課通知で対処することを認めていることがあげられる (IRC 6213条g項2号E)。

(5) 問題の所在～納税者の権利保護と税務行政の効率性確保

アメリカの場合、当初、計算違い等を理由とする略式賦課通知は、極めて限定された事項 (類型) に適用されていた。しかし、その後、その適用範囲は次第に拡大していった。とりわけ、大量の勤

労所得税額控除 (EITC) 関連の過誤申告に効率的に対応するねらいから、IRSは、計算違い等を理由とする略式賦課権限を幅広く行使する傾向に強めた。しかし、納税者に対し必要以上に過重な説明責任を課す結果となり、納税者がやむなく略式賦課通知内容に同意せざるを得ない状況をつくりあげていることが懸念された。こうした懸念は、連邦財務省の租税行政監察官室 (TIGTA) や政府検査院 (GAO=Government Accounting Office) が、還付申告が遅延しないように、納税者が納税申告書への各種税額控除や還付つき税額控除の記載にあたり過誤や不実記載への即応態勢の確立を求めていることにも原因がある¹⁸。しかし、税収の確保や納税者の還付申告の迅速化、機敏な対応を求める政府諸機関の要請や政治の動きが、課税庁 (IRS) を略式賦課権限に過大に依存する方向へ導いているとすれば、これまで納税者の手続上の権利保護の強化に励んできた議会の努力に水を差すことになりかねない。

課税庁 (IRS) 内部に設けられた納税者権利擁護官サービス (TAS=Taxpayer Advocate Service) なども、計算違い等を理由とする略式賦課権限の拡大に伴う納税者への必要以上に過重な説明責任の転嫁や、略式賦課通知の乱発に伴う納税者から提出された証明資料や質問などへのIRSの非効率な対応、遅延などによる納税者サービスの劣化や権利侵害可能性の高まりに対して警鐘を鳴らすようになった¹⁹。“連邦納税者400人に1人”が「IRS CP 2000 Letter (略式賦課通知)」を受け取って

¹⁴ アメリカ税制について詳しくは、See, CCH, 2013 U.S. Master Tax Guide (CCH, 2012).

¹⁵ 2011年分の納税申告においては、2,700万人を超える納税者が、EITCを通じて620億ドル近くの還付を受けている。See, EITC Calendar Year Report (December 2012) .

¹⁶ See, Center on Budget and Policy Priorities, Earned Income Tax Credit, Overpayment and Error Issues (April 19, 2011). Available at <http://www.cbpp.org/files/4-5-11tax.pdf> また、拙論「給付 (還付) つき税額控除と納税者サービス：アメリカの『働いても貧しい納税者』の自発的納税協力問題を検証する (1)～(6)」税務弘報56巻9号～57巻5号参照。また、拙論「給付 (還付) につき税額控除をめぐる税財政法の課題～アメリカの『働いても貧しい納税者』対策税制を検証する」白鷗法学15巻1号参照。

¹⁷ アメリカ税法では、税制インセンティブとして各種の税額控除 (tax credits) を活用する傾向を強めている。しかし、税額控除は、所得控除 (income deduction) に比べて計算が複雑であり、納税者の過誤申告が増える原因となっている。

¹⁸ See, TIGTA, 前掲注12, at 5 et seq. ; GAO, Recovery Act: IRS Quickly Implemented Tax Provisions, but Reporting and Enforcement Improvements are Needed (February 2010) GAO 10-349. Available at <http://www.gao.gov/new.items/d10349.pdf>

¹⁹ See, e.g., TAS, “Most Serious Problem: Math Error Authority,” 2003 Annual Report to Congress at 113 et seq. ; TAS, “Expansion of Math Error Authority and Lack of Notice Clarity Create Unnecessary Burden and Jeopardize Taxpayer Rights,” 2011 Annual Report to Congress (volume 1) at 74 et seq.

いるという濫りな送付状況に対する納税者の反発が予想以上に強まっているためである²⁰。

TASは、IRSが発した略式賦課通知に関する納税者への対応態勢の効率化に加え、通知書に附記された理由の不十分さ、分かり難さなどから納税者が十分に状況を把握できないまま通知内容に同意を勧奨されることのないように、制度の改善・透明化をはかるよう繰り返し求めている。TASは、こうした状況を改善し、納税者の手続上の権利を保護するため、IRSに対して、計算違い等を理由とする略式賦課権限（math error authority）の安易な利用を内部統制する仕組みの確立、新たな分野への適用拡大にあたっては納税者の権利への影響評価の実施、略式賦課通知略式賦課通知に盛り込まれた理由の明確化を勧告している²¹。

また、税界では、IRSによる略式賦課通知手続の安易な汎用が、税務調査およびそれに基づく更正処分を経て納税者に増差額の負担を求め、かつ、納税者がその処分に不服の場合には争訟により解決をはかることができる正規の租税手続を迂回される事態を招いているのではないかとの危惧が強まっている²²。納税者の申告した税額等に変更を加えるには、納税者の争訟権を保障するためにも正式な更正処分手続によるのが常道であり、原点に立ち返り、略式賦課通知はあくまでも計算違い等を理由とする例外的な事案に限り活用すべきであるとの声が大きくなっている。

◎ むすびにかえて

～納税者が限界事例を問える租税手続が求められる

わが国の現行の仕組みでは、課税庁が一方的に、調査行為である①「課税標準等または税額等を認定」や「処分」事項にあたるのか、それとも非調査行為とされる行政指導である②「計算違いまたは記載の誤りなど」の事項にあたるのかを判断できる基準を通達で示している。そして、後者

②にあたるのであれば、納税者は、争訟のかたちで異論をはきむことはゆるされず、しかも実質的に法が予定していない調査なしの「修正申告の勧奨」（国税通則法74条の11）を誘導されるに等しくなっているようにみえる。しかし、今後、単なる計算違い等の事例なのかどうかを納税者が争うケースも増えてくることが想定される。まさに、納税者が限界事例を問える租税手続の確立が求められている。

すでに見てきたように、アメリカの場合は、まず、正式な更正処分手続による事項（類型）と、計算違い等を理由に略式賦課通知手続による事項（類型）に大別したうえで、後者の「計算違い等」の類型にあたる事例に限定して利用される略式賦課通知手続を設けている。しかも略式賦課通知手続について、当該納税者は、①課税庁からの計算違い等にあたる旨の理由を附記した通知に同意したうえで略式賦課に応じるか、あるいは②応じないで当該賦課を停止してもらい税務調査に基づく正式な更正処分を受けるかを選択できる途が保障されている。

わが国においても、計算違い等を理由とする申告指導や修正申告の指導手続の濫用のないように、非調査行為にかかる手続の適正化・透明化を急ぐ必要がある。この場合、アメリカの租税法制を参考にすることも一案である。すなわち、税法（国税通則法）本法で計算違い等にあたる事項（類型）を限定列挙するとともに、対象となる納税者に対して、どの事項にあたることを理由に申告指導を行っているのか、さらには増差税額等や減額など当初申告に変更が生じる場合には①当該変更内容、②正しい計算式や根拠法令などを含む具体的な変更理由、および③課税庁の担当部署名や担当官氏名、電話番号を含む応答先などを附記した文書で通知をし、修正申告の指導に同意するならば法定期間内（例えば通知から30日以内²³）にその旨の意思表示を求め、当該納税者が不同意の場合で、その不同意に合理的な理由がないと思われるときに課税庁が税務調査を実施したうえで更

²⁰ 略式賦課通知は、一般の納税者には「IRSの手紙による拷問」と映るとの鋭い指摘まである。See, Ashlea Ebeling, “IRS Torture By Mail,” *Forbes Magazine* (March 29, 2010).

²¹ See, TAS, 2011 Annual Report・前掲注19 at 92.

²² See, William D. Elliott, “The Math or Clerical Error Exception,” *Journal of Tax Practice & Procedure* (June-July 2011) at 25.

²³ 納税者が課税庁からの要請を慎重に検討するに必要とされる相当な期間を確保すべきであるとの視点に加え、課税庁の対応能力や事務処の効率化、還付申告が遅延しないことなどの視点も織り込んで合理的な期間設定を行う必要がある。

正処分を行うこととするような手続を確立してはどうか²⁴。これにより納税者は争訟権を確保できる。加えて、納税者支援調整官²⁵を活用した非調査行為（非権力的な事実行為）に関する苦情処理制度を立ち上げるのも一案である。さらに、本来的には調査行為にあたる事項が非調査行為事項（類型）として取り扱われていないか、あるいはその逆、の限界事例を年次ベースでスクリーニング（審査）し公表する仕組みも要る。こうした手

続や苦情処理制度を確立し、透明化策を実施することにより、「租税手続鎖国」²⁶から「租税手続開国」へと大きく舵を切り、納税者の手続上の権利を保護するとともに納税者の争訟権を保障する途を確かなものにする一歩とすべきである²⁷。

《税務事例45巻3号/4号（2013年3月号/4月号）より転載》

²⁴ アメリカのような課税庁に職権による暫定的な賦課を認める略式賦課通知手続のわが国への導入については、大きな制度改革を伴うことから慎重な検討を要する。

²⁵ 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年6月29日〕参照。

²⁶ 2011年の国税通則法の改正はそれまでの運用上の取扱を超えて手続をあらたに追加する趣旨ではなかったこと、また、税務分野における行政指導/非権力的な事実行為の性格を有する「非調査行為」は、現行法制上はトータルに行政手続法の適用除外（国税通則法74条の14）となることなどから、課税庁は納税者に対する自発的な情報提供や申告書の提出要請、修正申告書の提出要請を文書で行う必要はないとの反論もありうる。

²⁷ ちなみに、こうした紛争処理手続が確立されていない現状では、計算違い等を理由とする申告指導に不服な納税者は、訴訟論的には、ハードルは高いが、不服申立前置主義の適用のない、更正処分を求める義務付けの訴え（行政事件訴訟法3条6項、同37条の2・37条の3）を活用する途を探るのも一案である。税務関係義務付け訴訟の現状分析と課題について詳しくは、石村耕治編『宗教法人の税務調査対応ハンドブック』（清文社、2012年）483頁以下参照。

国民税制研究 創刊号

国内にある不動産の賃貸人が非居住者になった場合の賃借料の支払に係る源泉税不納付につき、「正当な理由」があるとして加算税の賦課決定処分が取り消された裁決事例の検討

国税不服審判所平成25年5月21日裁決（冲裁（諸）平24第7号、裁決事例集未登載）

税理士 寺澤典洋

I はじめに

不納付加算税は、源泉徴収による国税がその法定納期限までに完納されなかった場合において徴収されることとなる附帯税の一つである。不納付加算税の金額は、原則として、源泉徴収による国税の10%相当額とされている（通則法67①本文）。ただし、「正当な理由」があると認められる場合等の一定の事由（以下「一定の事由」という。）に該当するときは、免除もしくは軽減規定が用意されている（通則法67①但書、67②、67③）。

したがって、国と徴収納付義務者の間において、不納付加算税の徴収をめぐる争いがある場合には、一定の事由の有無が重要な論点となる。この点については、概ね、過少申告加算税等の他の附帯税とも類似し共通する論点といえそうである。しかしながら、一方で、不納付加算税は源泉徴収制度（以下「本制度」という。）¹を健全に維持・持続する上で設けられた行政上の措置であり、確定申告制度とは制度設計を異にする本制度の一側面を担うものである。ゆえに、不納付加算税における一定の事由の有無が、必ずしも他の附帯税におけるそれと完全に歩調を一致させるとも限らず、不納付加算税における一定の事由それ自体に焦点をあてて検討することは、本制度の理解と共に、それなりに意義があるものと思料する²。

そこで以下では、「正当な理由」があると認められ、不納付加算税の賦課決定処分が取り消された近時の注目すべき裁決を紹介し、不納付加算税

の徴収に係る限界について若干の検討を試みることにする。

II 平成25年5月21日裁決（以下「本件裁決」という。）の内容

1. 事実

（1）事案の概要

本件は、審査請求人（以下「X」という。）が、賃貸人に対して支払った店舗等の賃借料について、当該賃貸人が居住者から非居住者に変更となったため、非居住者となった日以後に支払った賃借料は所得税を源泉徴収すべき国内源泉所得に該当するとして、源泉徴収に係る所得税（以下「源泉所得税」という。）を法定納期限後に納付したところ、原処分庁（以下「Y」という。）が、当該源泉所得税をその法定納期限までに納付しなかったとして、不納付加算税の各賦課決定処分をしたのに対し、Xが、法定納期限までに納付しなかったのはやむを得ない事情によるものとして、同処分の全部の取消しを求めた事案であり、争点は、Xが当該源泉所得税を法定納期限までに納付しなかったことについて、国税通則法（以下「通則法」という。）67条《不納付加算税》1項ただし書に規定する「正当な理由があると認められる場合」に該当するか否かである。

（2）基礎事実

以下の事実は、X及びYとの間に争いがなく、当審判所の調査の結果によってもその事実が認められる。

I Xは、賃貸人（以下「A」という。）との間

¹ 本稿では、本制度に登場する三者を金子宏『租税法第18版』（弘文堂、平成25年）810頁の例にならい、「国」、「徴収納付義務者」、「納税義務者」と呼ぶ。

² この点につき、品川芳宣教授は「…過少申告加算税等の場合に比して弾力的な取扱いとなっている。」と指摘する（品川芳宣『附帯税の事例研究4版』（財経詳報社、平成24年）244頁）。

で、〇〇〇〇に所在する店舗及びその敷地の用に供されている土地（以下、併せて「本件店舗等」という。）について、賃貸借期間を店舗開店日から15年間とする旨の賃貸借契約（以下「本件賃貸借契約」という。）を締結し、平成17年9月29日付の賃貸借契約書（以下「本件賃貸借契約書」という。）を取り交わした。なお、本件賃貸借契約書には、Aの住所として「〇〇〇〇」と記載されていた。

ロ Aは、平成20年2月以降に支払う本件店舗等の賃借料を月額900,000円から〇〇〇〇円とする旨のXの申入れを承諾し、Xとの間で、平成20年2月26日付の建物賃料改定条件付承諾書（以下「本件賃料改定承諾書」という。）を取り交わした。

ハ Aは、日本国内の航空会社に勤務していたが、平成22年11月30日に退職し、その後、大韓民国の航空会社に就職するため、平成23年11月28日に出国した。これに伴い、Aは、平成23年11月29日以後、非居住者に該当することとなった。

ニ Xは、平成24年1月分及び同年2月分の本件店舗等に係る賃借料（以下、当該2ヶ月分の賃借料を「本件各賃借料」という。）を、それぞれ平成24年1月20日及び同年2月20日に〇〇〇〇のA名義の普通預金口座（以下「A口座」という。）に振り込んだ。

ホ Aは、〇〇〇〇から平成24年3月21日付の「非居住者に対する源泉徴収の免除証明書」（以下「本件免除証明書」という。）の交付を受けた。なお、本件免除証明書の有効期間は、本件免除証明書の発行の日から平成25年3月21日までとなっている。

ヘ Xは、平成24年4月17日にAから本件店舗等の管理を任されている管理人（以下「B」という。）から、本件免除証明書の提示を受けた。

2. Yの主張（筆者注・排斥されたYの主張を確認し、Xの主張は紙幅の都合上省略する。）

Xの主張は、本件各賃借料を支払う際にAが居住者であるか非居住者であるか確認しなかった事情を述べているにすぎず、Xにおいて確認することができなかった特段の事情は認められない。

ところで、所得税法212条1項は、非居住者に対し国内源泉所得の支払をする者は、その支払の際、これらの国内源泉所得について所得税を徴収し、国に納付しなければならない旨規定している。この場合、支払者が所得税を徴収する必要性

を判断するためには、支払を受ける者が居住者か非居住者かを確認することが前提となるが、支払を受ける者自らが支払者に対して、あらかじめ自らが居住者であるか非居住者であるかを申告する義務に関する規定はないことから、支払者が、その支払の都度、支払を受ける者に確認することが予定されているものと考えられる。

また、大阪高裁平成3年9月26日判決は、Xが主張するとおり、本件とは事実関係が異なる判例であるが、支払を受ける者が居住者か非居住者かは、支払者が判断すべきものである旨判示している。

そうすると、Xは、その支払の都度、Aが居住者か非居住者かを確認する義務があると解されるころ、Xは、単にその確認を怠ったものであると認められることから、通則法67条1項ただし書に規定する「正当な理由があると認められる場合」には当たらない。

3. 審判所の判断

（1）認定事実

原処分関係資料、請求人提出資料及び当審判所の調査の結果によれば、次の事実が認められる。

イ Xの代表者であるX'及びBの答述から認められる事実

（イ） XとAとの間で本件賃貸借契約書を取り交わす際は、Aは仕事の関係で立ち会うことができなかったことから、Aの母（以下「C」という。）がAに代わって行った。

（ロ） XとAとの間で本件賃料改定承諾書を取り交わす際も、上記（イ）と同様に、CがAに代わって行った。

（ハ） Xは、本件賃貸借契約書を取り交わした後は、平成18年のXの店舗の開店祝い及び上記（ロ）以外で、Cと接触したことはない。

（ニ） Xは、本件店舗等に問題が生じた場合は、Bへ連絡することになっており、Xが、本件賃貸借契約書を取り交わした後にBへ連絡したのは次のとおりであり、それ以外で連絡したことはない。

① 本件店舗等の賃借料の値下げの交渉をした旨の連絡（平成20年1月頃）

② 台風で店舗のシャッターが壊れた旨の連絡（平成23年の夏）

（ホ） 上記（ニ）以降、BからXへ連絡があったのは、平成24年4月17日だけであり、同日、

Xは、Bから次の事項について説明を受けた。

- ① Aが非居住者に該当することとなったこと。
- ② 上記①に伴い、XがAに支払った本件各賃借料について、所得税法所定の源泉所得税を納付しなければならないこと。

(へ) Xは、本件賃貸借契約に係る月々の賃借料の支払は契約締結時から一貫してA口座に振り込んでおり、また、Aから領収書等の交付を受けたことはない。

ロ Xは、Y所属の職員の指導により、源泉徴収義務者の氏名をA、住所を〇〇〇〇とし、納付先を〇〇〇〇とする納付書を作成し、平成24年4月26日に本件各賃借料に係る源泉所得税相当額をそれぞれ納付した(筆者注・この手続は誤納付となるため、Xは改めて平成24年5月24日に本件各源泉所得税額を納付している。)

(2) 当てはめ

イ 上記(1)のイの(イ)ないし(ハ)のとおり、本件賃貸借契約書及び本件賃貸料改定承諾書を取り交わした相手方はいずれもAの代理であるCであって、それ以外でCと接触したのは平成18年のXの店舗の開店祝いの僅か1回だけであったこと。

また、上記(1)のイの(ニ)のとおり、本件店舗等の賃貸借に係る連絡はBと行っており、上記(1)のイの(ホ)のとおり、Bと平成23年の夏に接触した後の接触は、本件免除証明書の提示を受けた平成24年4月17日であったこと。

更に、XがAと接触した事実は認められず、その必要性もなかったものと認められ、上記(1)のイの(へ)のとおり、本件賃貸借契約に係る月々の賃借料の支払は契約締結時から一貫してA口座に振り込まれており、その支払に際してAから領収書等住所が分かる何らかの書類が交付された事実は認められず、Xは住所の変更を知り得る状況にはなかったと認められる。

これらのことからすると、本件賃貸借契約に係る取引において、Aが非居住者に該当することになったことをXが直ちに知り得る状況にはなかったと認められる。

ロ そして、Xは、平成24年4月17日にBから連絡があって初めて、Aが非居住者に該当することになったことを了知するに至ったことが認めら

れ、平成24年1月20日及び同年2月20日にA口座に振り込んだ本件各賃借料について、所得税を源泉徴収すべきであったことを認識し、現実には、上記(1)のロのとおり同年4月26日に納付手続を採っており、Bから連絡後、遅滞なく納付する意思を有していたものと認められる。

ハ そうすると、Xは、Aが非居住者に該当することとなった事実を直ちに知り得ていれば、当然に法定納期限内に納付が行われたであろうことは、十分推認され、本件各源泉所得税額の納付が法定納期限後となった原因は、Aからの連絡が遅れたためであると認められる。

ニ 以上のことからすると、Xには、真に納税者の責めに帰することのできない客観的な事情があったというべきであり、不納付加算税の趣旨に照らしても、なお、不納付加算税を賦課することが不当又は酷になる場合に該当するというべきである。したがって、Xには、本件各源泉所得税額を法定納期限までに納付しなかったことについて、「正当な理由があると認められる場合」に該当するとするのが相当である。

ホ なお、Yは、上記2で掲げたとおり、Xには本件店舗等の賃借料の支払の都度、Aが居住者か非居住者かを確認する義務があるが、Xは、単にその確認を怠ったのであるから、「正当な理由があると認められる場合」に当たらない旨主張する。しかしながら、不動産の賃貸借等において、賃借料の支払の都度、居住者・非居住者の別を確認することを義務付けた明文の規定はなく、また、本件賃貸借契約に係る取引のように、賃貸人等との接触をほとんど必要としない取引について、そのような煩雑な手続を採ることが必要であるとするのは合理的でないというべきであるから、Yの主張には理由がない。

(3) 本件各賦課決定処分³の適法性について

上記(2)のとおり、Xには、本件各源泉所得税額を法定納期限までに納付しなかったことについて、通則法67条1項ただし書の「正当な理由」があるものと認められるから、本件各賦課決定処分は違法であり、その全部を取り消すべきである。

III 本件裁決の分析

1. 不納付加算税の趣旨等³

³ 不納付加算税について体系的に理解するには、さしあたり前掲注・品川233頁以下、酒井克彦『附帯税の理論と実務』（ぎょうせい、平成22年）208頁以下が有益である。本稿も全般を通じてこれらを参照している。

(1) 不納付加算税の趣旨について

冒頭でも触れたところであるが、不納付加算税の存在意義は、本制度を健全に維持・持続するために設けられた担保措置としての機能にあるものと考えられる。

この点につき判決等を確認すれば、大阪地裁平成20年3月14日判決（判時2030号3頁）は、「不納付加算税は、源泉所得税の不納付による納税義務違反の事実があれば、原則としてその違反者に対して課されるものであり、これによって、当初から適正に徴収及び納付をした納税者との間の客観的不公平の実質的な是正を図るとともに、源泉所得税の不納付による納税義務違反の発生を防止し、適正な徴収納付の実現を図り、もって納税の実を挙げようとする行政上の措置である。」と判示する。

また、平成20年12月25日裁決（裁決事例集76号228頁）は、「源泉徴収制度が、源泉徴収義務者において、納税義務者の納税額を徴収して国に納付する制度であり、国においては源泉徴収義務者のみを相手として強制徴収手続を進める建前を採り、源泉徴収義務者のこれらの義務の適正な履行が強く望まれることから、源泉徴収による国税を国に適正に納付しない場合の行政上の措置としての不納付加算税を規定しているもので、過少申告加算税と同様、適正に納付した者との間の客観的不公平の実質的な是正を図るとともに、不納付による納税義務違反の発生を防止し、適正な源泉徴収の実現を図り、もって納税の実を挙げようとする行政上の措置である。」と説示する。平成20年6月12日裁決（裁決事例集75号61頁）も、「当初から適法に納付した源泉徴収義務者との不公平を是正し、適正な源泉徴収の実現を図り、納税の実を挙げようとする行政上の措置である…」として同様に説示するところである。

したがって、制度の適正な維持を図るという観点からみれば、本制度に係る不納付加算税の趣旨は、確定申告制度すなわち申告納税方式による国税において設けられている過少申告加算税等とも共通する事柄であるといえよう。

(2) 「正当な理由」の意義について

不納付加算税が徴収されないこととなる「正当な理由」の具体例としては、事務運営指針（平成12年7月3日付課法7-9ほか3課共同「源泉所得

税の不納付加算税の取扱いについて」⁴）に掲げられている内容が課税実務上参考となろう。ここでは、「税法の解釈に関し、給与等の支払後取扱いが公表されたため、その公表された取扱いと源泉徴収義務者の解釈とが異なることとなった場合において、その源泉徴収義務者の解釈について相当の理由があると認められるとき。（注）税法の不知若しくは誤解又は事実誤認に基づくものはこれに当たらない。」や「給与所得者の扶養控除等申告書、給与所得者の配偶者特別控除申告書又は給与所得者の保険料控除申告書等に基いてした控除が過大であった等の場合において、これらの申告書に基づき控除したことにつき源泉徴収義務者の責めに帰すべき事由があると認められないとき。」などが例示され、およそ法定納期限内に納付しなかったことについて真にやむを得ない事由があると認められる場合において、「正当な理由」の意義を見出している。

この点につき判決等⁵を確認すれば、概ね、真に納税者の責めに帰することのできない客観的な事情があり、不納付加算税の趣旨に照らしても、なお、不納付加算税を徴収することが不当又は酷となる場合をメルクマールとして、認定事実に基づき、「正当な理由」の有無を判断しているものと考えられる。

ところで、東京地裁昭和51年7月20日判決（訟月22巻9号2295頁）は、「国税通則法67条1項ただし書にいう「正当な理由」とは、同条に規定する不納付加算税が適正な源泉徴収による国税の確保のため課せられる税法上の義務の不履行に対する一種の行政上の制裁であることにかんがみ、このような制裁を課することが不当あるいは過酷とされるような事情をいい、法定納期限までの不納付の事実が単に納税義務者（筆者注・本稿でいうところの「徴収納付義務者」、以下同じ。）の法律の不知あるいは錯誤に基づくというのみでは、これにあたらぬといふべきであるが、必ずしも納税義務者のまったくの無過失までもを要するものではなく、諸般の事情を考慮して過失があったとしてもその者のみに不納付の責を帰することが妥当でないような場合を含むものと解するのが相当である。」と判示するが、「正当な理由」の解釈態度として若干のアローアンスを認めるものとなっている⁶。これは、確定申告制度（関係

⁴ 国税庁HP (<http://www.nta.go.jp/shiraberu/zeiho-kaishaku/jimu-unei/shotoku/gensen/000703/01.htm>)

⁵ 本稿で掲げた各判決等を参照のこと。

⁶ 前掲注・品川241頁。

者は国と納税者の二者）とは制度設計を異にする本制度（関係者は国、徴収納付義務者及び納税義務者の三者）に設けられた附帯税としての不納付加算税の徴収にあたり、その可否を判断する上で力点が示された特徴ある判決といえる⁷。

（3）新設された国税通則法67条3項について

不納付加算税に係る近時の改正動向としては、平成18年度税制改正により創設された国税通則法67条3項（以下「本条3項」という。）が挙げられる。本条3項は、同1項の不適用について規定したものである。本条3項の創設趣旨は、「今回、無申告加算税について、法定申告期限内に申告する意思があったと認められる場合の不適用制度を創設することに併せ、不納付加算税制度についても、これと同旨の制度が創設されました。具体的には、源泉徴収による国税が納税の告知を受けることなくその法定納期限後に納付された場合において、その納付が法定納期限までに納付する意思があったと認められる一定の場合に該当してされたものであり、かつ、当該納付に係る源泉徴収による国税が法定納期限から1月を経過する日までに納付されたものであるときは、適用しないこととされました。」⁸と説明されている。

無申告加算税の不適用制度の創設趣旨は、「近年、納付すべき税額は法定納期限内に全額納付していたにもかかわらず、申告書については、事務的な手違いで数日後に税務署に提出されるという事例が見受けられました。申告納税方式による国税については、納税申告が納税義務を確定させる重要な意義を有するところから、その申告の適正を担保するため、行政制裁として無申告加算税制度が設けられており、…〈中略〉…しかしながら、無申告加算税の趣旨からすれば、期限内申告書を提出する意思があったと認められる場合で、かつ、法定申告期限後速やかに提出されたような

場合にまで、行政制裁を課すこととなれば、誠実な納税者の適正な申告納税の意欲をそぐ結果ともなりかねません。」⁹と説明されている¹⁰。期限内申告は、当然に申告と納税が表裏一体の関係をもって適正に行われる必要があるといえるが、この無申告加算税の不適用制度は、期限内に納税があるにもかかわらず申告書の提出が失念により期限後となる場合のように、およそ無申告加算税の趣旨を踏まえてもなお救済に値すべき事案に対処するために明文にて設けられた、いわば納税者配慮の規定といえよう。

なお、不納付加算税については、従前より事務運営指針（平成18年12月25日改正前の平成12年7月3日付課法7-9ほか3課共同「源泉所得税の不納付加算税の取扱いについて」）において、一定の要件を満たす偶発的納付遅延と初回納付遅延に対し、「偶発的納付遅延等によるものの特例」として、「正当な理由」があると認められる場合に該当するものとの取扱いがなされてきたところであるが、先に確認したとおり、今般の無申告加算税の不適用制度の創設に平仄を合わせるかたちで法定され¹¹、この点につき「…今回の改正は、これ（筆者注・偶発的納付遅延等）とほぼ同様のものについて、法令上、不納付加算税を徴収しないこととするものです。」¹²との補足説明もなされている。

2. 参考判決等

以下では、不納付加算税を争点とした事案の中で、事実認定等に関し本件裁決との対比で参考になると思われる判決等（特に、納税義務者が非居住者である事案またはその当否を争点に含んだ事案）を概観しておく。

（1）大阪高裁平成3年9月26日判決（税資186号635頁）

⁷ この東京地裁の判断は、控訴審・東京高裁昭和52年2月28日判決（税資91号307頁）においても維持されている。

⁸ 『改正税法のすべて（平成18年版）』（大蔵財務協会）676頁。

⁹ 前掲注・『改正税法のすべて（平成18年版）』671頁。

¹⁰ この無申告加算税の不適用制度の創設は、関西電力の消費税の期限後申告に係る大阪地裁平成17年9月16日判決（税資255号-253）が契機となったといわれている（前掲注・品川232頁）。

¹¹ なお前掲注・品川210頁は、無申告加算税の不適用制度に関し、「…『正当な理由』の一事由として認めれば足りるはずである。その点では、当該条項（筆者注・通則法66⑥）の立法の必要性については疑問を感じるころである。」と述べる。また、本条3項についても「…内容的には、従前『正当な理由』の一事由として通達によって取り扱われていた事柄であるから、国税通則法六六条六項同様、法制化する必要はなかったはずである。」と述べる（同237頁）。筆者としては、納税者救済の拡大の観点から鑑みるに、法定化したことの方向性は歓迎したい。

¹² 前掲注・『改正税法のすべて（平成18年版）』677頁。

支払者は、受給者の申告に従って扶養親族等に該当するものとして扶養控除等して納付している限り、後に税務署長の調査等により扶養親族等に該当しないことが判明したため、納税告知を受けたとしても、この告知にかかる税額を法定納期限までに納付しなかったことについて正当の理由があると解される。しかしながら、所得税法上、納税義務者が居住者か非居住者によって課税の方法が異なっているが、居住者か非居住者の区別については、右のような規定がないうえ、前記3（筆者注・省略）のとおり支払者は、通常、業務を通じて受給者の国内外の滞在状況、勤務形態、国内外における住所等について把握しているから、実質的な判断をなすことが可能であって、これをさせたとしても不合理とはいえないから、受給者が居住者か非居住者かは、源泉徴収義務者として支払者において判断すべきものであり、支払者の右判断にあたって、受給者の申告が有力な参考資料となるとしても、これに従っていたことのみをもって、不納付につき正当な理由があるとはいえないものというべきである。被控訴人は、昭和57年3月31日付けで控訴人に対し、昭和52年3月から昭和57年2月までの成正の給与について成正を「居住者」として源泉徴収すべきであるとの見解の下に、不納付税額について前件納税告知処分を行ったことが認められ、右認定に反する証拠はない。被控訴人からなされた前件告知処分によって、被控訴人が成正を「居住者」と判断していることを知ったのであるから、昭和57年3月以降の源泉徴収にあたっては、成正を居住者として源泉徴収することが可能であったというべきである。

（2）平成20年12月25日裁決（裁決事例集76号228頁）

請求人は、非居住者であるとの請求人の代表者（以下「本件代表者」という。）の申告に基づき源泉所得税を徴収したもので、本件源泉所得税額を法定納期限までに納付しなかったことについて正当な理由がある旨主張する。しかしながら、本件代表者が居住者か非居住者かは、源泉徴収義務者である請求人において判断すべきもので、非居住者であるとの本件代表者の申告が有力な参考資料となるとしても、これに従っていたことのみをもって、不納付につき真に請求人の責めに帰することのできない客観的な事情があった場合に当たるとはいえず、また、他に請求人の責めに帰することのできない客観的な事情もないことから、本件源泉所得税額を法定納期限までに納付しなかつ

たことについて、国税通則法67条1項ただし書にいう「正当な理由」があったとは認められないので、請求人の主張は採用できない。

（3）平成23年6月14日裁決（裁決事例集未登載）

請求人は、A国法人B社がA国法人C社に吸収合併された事実を知らなかったのであるから、B社が提出した租税条約に関する届出書に基づき、使用料について源泉所得税を徴収・納付しなかったことに正当な理由がある旨主張する。しかしながら、当該使用料の支払に係る請求書の上部に記載された法人名称は、B社からC社に、また、振込先の口座名もC社に変更されていることからすると、請求人は、B社が提出した租税条約に関する届出書等の記載事項に異動が生じたことを容易に認識することができたことと認めることができる。そうすると、仮にB社がC社に吸収合併された事実を知らなかったとしても、請求人は、租税条約に関する届出書等の記載事項の異動に係る手続がなされていない事実に基づき、本件各支払に係る源泉所得税を徴収・納付する必要があったのであるから、請求人が本件各支払に係る源泉所得税を納付しなかったのは、請求人自身が本件支払に係る源泉徴収の要否の判断を誤ったことによるものであって、真に請求人の責めに帰することのできない客観的な事情によるものということとはできないから、請求人に国税通則法67条1項ただし書に規定する正当な理由があるとはいえない。

（4）東京地裁平成23年3月4日判決（裁判所HP）

原告（担当者D）は、Aが本件登録地に住民登録上の住所を定めたのは、単にサイン証明を取得するという事務手続の煩さを回避することであり、実際に本件登録地に居住し、又はこれを生活の本拠（住所）とする予定でなかったことを認識していたと優に推認することができるし、少なくとも、これを容易に認識し得る事情があったことは明らかである。そうすると、原告において、Aが非居住者に該当することとして本件納税告知処分に係る所得税をAから源泉徴収して法定納期限までに納付しなかったことについて、真に原告の責めに帰することのできない客観的な事情があったということとはできないし、納税者である原告に不納付加算税を賦課することが不当又は酷になる場合ということとはできないから、通則法67条1項ただし書の「正当な理由があると認められる」場合には該当しない。

3. 本件裁決の検討

本件は、非居住者の国内にある不動産に対する賃借料の支払いに係る源泉徴収納付についての事案であるが、賃借料の支払い開始後の賃貸借期間の中途において、賃貸人であるAが非居住者に該当することとなったところ（上記Ⅱ1（2）イ及びハ参照）に一連の問題の特徴があるといえる。

（1）要点となる認定事実の再確認

先の認定事実等を確認する限り、Xにおいて、源泉徴収納付が必要となる点は問題ないといえそうである（所法2①五、161三、212①、213①一及び所令15①）。したがって、本件各賃借料に係る国税の徴収納付義務者となるXにおいて、その納付が法定期限後となった場合には、原則として不納付加算税が徴収されることとなる。本件も、その原則に従い、不納付加算税の賦課決定処分がなされたものである。しかしながら、不納付加算税は「正当な理由」がある場合には徴収されないこととされているのは、先にも述べたとおりである。

本件裁決における審判所の認定事実の中で、特に重要と思われるものを再掲すると、次のようになる。

- ① XがAと接触した事実は認められないこと。
- ② Xが本件賃貸借契約書及び本件賃貸料改定承諾書を取り交わした相手は、Aの代理であるCであって、その時以外にCと接触したのは平成18年のXの店舗の開店祝いの僅か1回のみであること。
- ③ 月々の賃借料の支払は、契約締結時から一貫してA口座への振込みであること。
- ④ 賃借店舗等に問題が生じた場合に連絡することとなっているBとのやり取りは、平成20年1月頃の賃借料の値下げ交渉時及び平成23年夏の台風で店舗のシャッターが壊れた時のみであり、逆に、BからXへ連絡があったのは、平成24年4月17日だけであり、同日において、Aが非居住者に該当することとなったこと及びそれゆえに源泉徴収納付が必要となる旨の説明を受けたこと。

これらに加え、上記④に示したところの「説明」を受けた後のXの行動として、平成24年4月26日に平成24年1月分及び同年2月分の賃借料に係る納付手続を採ったことの点を踏まえ、審判所は「Xは、平成24年4月17日にBから連絡があ

って初めて、Aが非居住者に該当することとなったことを了知するに至ったことが認められ」、

「Bから連絡後、遅滞なく納付する意思を有していたものと認められる」として、「Xには、真に納税者の責めに帰すことのできない客観的な事情があったというべきであり」、「不納付加算税の趣旨に照らしても、なお、不納付加算税を賦課することが不当又は酷になる場合に該当するというべきである」と説示し、いわゆる不当・酷説に基づく「正当な理由」があると認められる場合に該当するものとして、原処分のいずれも全部取り消した。

（2）審判所の判断について

上記の認定事実に従うならば、本件裁決に係る審判所の判断は、Xの事後における納付状況についての形式面・表層面ではなく、そこに至る実質面・実態面を捉えて説示したものといえ、極めて妥当な結論として筆者も首肯するところである。なお本件は、本条3項の適用場面ではないが、審判所の説示過程をみる限り、本条3項及びその創設趣旨等を参酌したところの判断であるようにも理解でき、その点も興味深い。

審判所は、加えて最後に、Yの主張（Xには賃借料の支払の都度、Aが居住者か非居住者かを確認する義務があるが、Xは単にその確認を怠ったのであるから、「正当な理由があると認められる場合」に当たらない旨）に対し、「不動産の賃貸借等において、賃借料の支払の都度、居住者・非居住者の別を確認することを義務付けた明文の規定はなく、また、本件賃貸借契約に係る取引のように、賃貸人等との接触をほとんど必要としない取引について、そのような煩雑な手続を採ることが必要であるとするのは合理的ではないというべきである…」と述べており、この点につき、Yとしては、安易な不納付加算税の賦課決定処分に対する警鐘として受け止めるべきであろう。

なお筆者としては、先の参考判決等をも踏まえると、この説示部分から直ちに、不動産の賃借料等の支払にあたり、徴収納付義務者において納税義務者が居住者か非居住者であるかを確認することの必要性がすべての事案において排除されたというような結論には帰結しないものと考え。確かに、審判所が指摘するように、賃借料の支払の都度、居住者・非居住者の別を確認することを義務付けた明文の規定はないものの（この点からして、一般的・普遍的には排除されたと評価できなくもないが）、不納付加算税の賦課決定処分の適

法性を判断するにあたっては、あくまでも徴収納付義務者と納税義務者（その代理人、納税管理人等がある場合のそれらの者を含む）の関係度合い、接触度合い等の事実認定による影響を軽視できないものと考えらる。

IV おわりに

本制度は、徴収納付義務者が国と租税の本来の実質的な負担者である納税義務者との間に入って、租税を徴収納付する徴税義務をいわば無償にて負担するものである（もちろん法に基づく要請であり適法なことは論を俟たない¹³）。徴収納付義務者における徴収納付の適正な履行は、本制度の根幹をなす部分であることから、当然に、その

納付が遅れた場合の措置としての不納付加算税の存在意義及びYによる賦課決定処分の発動は重要である。しかし、であるからといって、安易に不納付加算税が徴収されて然るべきことの理由とはなり得ない。それゆえに、制度としての権衡を保つための免除もしくは軽減規定が用意されているのであり、また近年の改正動向の潮流もそれを補強するものであると位置づけられよう¹⁴。

以上より、本件裁決は、詳細な事実認定に基づく徴収納付義務者の立場を慮った意義ある裁決であったといえ、不納付加算税の徴収に対する一つの限界事例を摘示したものと評価できることから、類似事案に対する参考として広く周知されるべきものと思料する。

¹³ 本制度における徴収納付義務者の徴税義務等が憲法14条、18条、29条3項に違反しないとされたものとして、最高裁昭和37年2月28日判決（刑集16巻2号212頁）。林仲宣『実務に役立つ租税基本判例120選』（税務経理協会、平成22年）144頁。

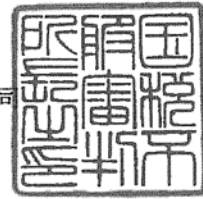
¹⁴ 既に述べた本条3項以外の点として、例えば通則法67条2項の適用にあたり「調査」と「行政指導」との峻別が留意的に確認されたこと（国税通則法第7章の2（国税の調査）関係通達1-2）が挙げられよう。

裁 決 書

仲裁（諸）平24第7号

平成25年5月21日

国税不服審判所長 生野 考司



審査請求人

所在地

名称

代表者

原処分庁

原処分

平成24年6月26日付でされた平成24年1月分及び平成24年2月分の源泉徴収に係る所得税の不納付加算税の各賦課決定処分

上記審査請求について、次のとおり裁決する。

主 文

原処分は、いずれもその全部を取り消す。

理 由

1 事 実

(1) 事案の概要

本件は、審査請求人（以下「請求人」という。）が、賃貸人に対して支払った店舗等の賃借料について、当該賃貸人が居住者から非居住者に変更となったため、非居住者となった日以後に支払った賃借料は所得税を源泉徴収すべき国内源泉所得に該当す

C 01613

審査請求人

るとして、源泉徴収に係る所得税（以下「源泉所得税」という。）を法定納期限後に納付したところ、原処分庁が、当該源泉所得税をその法定納期限までに納付しなかったとして、不納付加算税の各賦課決定処分をしたのに対し、請求人が、法定納期限までに納付しなかったのはやむを得ない事情によるものであるとして、同処分の全部の取消しを求めた事案であり、争点は、請求人が当該源泉所得税を法定納期限までに納付しなかったことについて、国税通則法（以下「通則法」という。）第67条《不納付加算税》第1項ただし書に規定する「正当な理由があると認められる場合」に該当するか否かである。

(2) 審査請求に至る経緯

イ 請求人は、平成24年1月及び同年2月に支払った店舗等の賃借料に係る源泉所得税を、別表の「源泉所得税の額」及び「納付年月日」欄のとおり、いずれも法定納期限後に納付した（以下、この納付した各源泉所得税の額を「本件各源泉所得税額」という。）。

ロ 原処分庁は、平成24年6月26日付で、別表の「賦課決定処分」欄のとおり、不納付加算税の額をそれぞれとする各賦課決定処分（以下「本件各賦課決定処分」という。）をした。

ハ 請求人は、本件各賦課決定処分を不服として、平成24年7月26日に異議申立てをしたところ、異議審理庁は、同年10月17日付で棄却の異議決定をし、その決定書謄本を請求人に対し同月23日に送達した。

ニ 請求人は、異議決定を経た後の原処分に不服があるとして、平成24年11月20日に審査請求をした。

(3) 基礎事実

以下の事実は、請求人及び原処分庁との間に争いがなく、当審判所の調査の結果によってもその事実が認められる。

イ 請求人は、(以下「本件賃貸人」という。)との間で、に所在する店舗及びその敷地の用に供されている土地（以下、併せて「本件店舗等」という。）について、賃貸借期間を店舗開店日から15年間とする旨の賃貸借契約（以下「本件賃貸借契約」という。）を締結し、平成17年9月29日付の賃貸借契約書（以下「本件賃貸借契約書」という。）を取り交わした。

なお、本件賃貸借契約書には、本件賃貸人の住所として「

審査請求人

」と記載されていた。

ロ 本件賃貸人は、平成20年2月以降に支払う本件店舗等の賃借料を月額900,000円からとする旨の請求人の申入れを承諾し、請求人との間で、平成20年2月26日付の建物質料改定条件付承諾書（以下「本物質料改定承諾書」という。）を取り交わした。

ハ 本件賃貸人は、日本国内の航空会社に勤務していたが、平成22年11月30日に退職し、その後、大韓民国の航空会社に就職するため、平成23年11月28日に出国した。これに伴い、本件賃貸人は、平成23年11月29日以後、非居住者に該当することとなった。

ニ 請求人は、平成24年1月分及び同年2月分の本件店舗等に係る賃借料（以下、当該2か月分の賃借料を「本件各賃借料」という。）を、それぞれ平成24年1月20日及び同年2月20日にの本件賃貸人名義の普通預金口座（口座番号）に振り込んだ。

ホ 本件賃貸人は、から平成24年3月21日付の「非居住者に対する源泉徴収の免除証明書」（以下「本件免除証明書」という。）の交付を受けた。なお、本件免除証明書の有効期間は、本件免除証明書の発行の日から平成25年3月21日までとなっている。

ヘ 請求人は、平成24年4月17日に本件賃貸人から本件店舗等の管理を任されているから、本件免除証明書の提示を受けた。

(4) 関係法令の要旨

イ 通則法第67条第1項は、源泉徴収による国税がその法定納期限までに完納されなかった場合には、税務署長は、当該納税者から、同法第36条《納税の告知》第1項第2号の規定による納税の告知に係る税額又はその法定納期限後に当該告知を受けることなく納付された税額について、不納付加算税を徴収する旨、また、同項ただし書は、当該告知又は納付に係る国税を法定納期限までに納付しなかったことについて正当な理由があると認められる場合は、この限りでない旨規定している。

ロ 所得税法第2条《定義》第1項第3号は、居住者とは、国内に住所を有し、又は現在まで引き続いて1年以上居所を有する個人をいう旨規定し、また、同項第5号は、非居住者とは、居住者以外の個人をいう旨規定している。

ハ 所得税法第161条《国内源泉所得》第3号は、国内にある不動産の貸付けによる

審査請求人

対価は国内源泉所得に当たる旨規定している。

ニ 所得税法第212条《源泉徴収義務》第1項は、非居住者に対し国内において同法第161条第1号の2から第12号までに掲げる国内源泉所得の支払をする者は、その支払の際、これらの国内源泉所得について所得税を徴収し、その徴収の日の属する月の翌月10日までに、これを国に納付しなければならない旨規定している。

ホ 所得税法第213条《徴収税額》第1項第1号は、同法第212条第1項の規定により徴収すべき所得税の額は、同法第161条第3号に掲げる国内源泉所得については、その金額に100分の20の税率を乗じて計算した金額とする旨規定している。

2 主張

請求人	原処分庁
<p>請求人が本件各源泉所得税額を法定納期限までに納付することができなかったのは、下記の(1)ないし(6)の事情によるものであり、源泉徴収義務者である請求人には過失がないから、源泉徴収義務者の責めに帰すべき事由があるとは認められず、通則法第67条第1項ただし書に規定する「正当な理由があると認められる場合」に該当する。</p> <p>仮に、請求人に過失があったとしても、上記の「正当な理由」とは、東京地方裁判所昭和51年7月20日判決（昭和49年（行ウ）第144号納税告知処分等取消請求事件）によれば、「不納付加算税が国税の確保のため課せられる税法上の義務の不履行に対する一種の行政上の制裁であることに鑑み、このような制裁を課することが不当あるいは過酷とされるような事情をいい、・・・必ずしも納税義務者の全くの無過失までをも要するものではなく、諸般の事情を考慮して過失があったとしてもその者のみに不納付の責を帰することが妥当で</p>	<p>請求人の左記(1)ないし(6)の主張は、本件各賃借料を支払う際に本件賃貸人が居住者であるか非居住者であるか確認しなかった事情を述べているにすぎず、請求人において確認することができなかった特段の事情は認められない。</p> <p>ところで、所得税法第212条第1項は、非居住者に対し国内源泉所得の支払をする者は、その支払の際、これらの国内源泉所得について所得税を徴収し、国に納付しなければならない旨規定している。この場合、支払者が所得税を徴収する必要性を判断するためには、支払を受ける者が居住者か非居住者かを確認することが前提となるが、支払を受ける者自らが支払者に対して、あらかじめ自らが居住者であるか非居住者であるかを申告する義務に関する規定はないことから、支払者が、その支払の都度、支払を受ける者に確認することが予定されているものと考えられる。</p> <p>また、大阪高裁平成3年9月26日判決は、請求人が主張するとおり、本件とは事</p>

審査請求人

ないような場合を含むものと解するのが相当である」から、本件においては、「正当な理由があると認められる場合」に該当する。

なお、請求人には本件店舗等の賃借料の支払の都度、本件賃貸人が居住者か非居住者かを確認する義務がある旨の原処分庁の主張の基となっている大阪高等裁判所平成3年9月26日判決（平成2年（行コ）第33号源泉所得税納税告知処分等取消請求控訴事件。以下「大阪高裁平成3年9月26日判決」という。）の判示は、支払者が業務を通じて受給者（支払者の代表取締役）の国内外の滞在状況、勤務形態、国内外における居住等について把握し、実質的な判断をなすことが可能な状況における場合のものであるから、請求人のおかれている状況とは全く異なっている。したがって、本件においては、大阪高裁平成3年9月26日判決の判示を当てはめるのは、適当ではない。

- (1) 請求人は、東京に居住している本件賃貸人との間で本件賃貸借契約書を取り交わしたが、本件店舗等の管理は、本件管理人に任されており、また、賃借料の支払は、本件賃貸人口座に毎月振り込んでいることから、本件賃貸人との接触は従来から全くなかった。
- (2) 請求人は、本件賃貸借契約書を取り交わす際に本件賃貸人が居住者であることを確認しており、更に、本件賃料改定承諾書を取り交わす際も本件賃貸人が居住者であることを確認した。
- (3) 請求人は、本件賃料改定承諾書を取り

実関係が異なる判例であるが、支払を受け手が居住者か非居住者かは、支払者が判断すべきものである旨判示している。

そうすると、請求人は、その支払の都度、本件賃貸人が居住者か非居住者かを確認する義務があると解されるところ、請求人は、単にその確認を怠ったものであると認められることから、通則法第67条第1項ただし書に規定する「正当な理由があると認められる場合」には当たらない。

審査請求人

<p>交わした後も、本件賃貸人口座に継続して賃借料の振込みを行っている。</p> <p>(4) 請求人は、平成24年4月17日に本件管理人から本件免除証明書の提示を受けた際に、本件免除証明書の発行の日から平成25年3月21日までの間に本件賃貸人に支払う賃借料については源泉徴収を行う必要がない旨の説明を受けたことから、その時点で初めて本件賃貸人が居住者から非居住者になったことを知った。また、本件各賃借料については源泉徴収を行う必要がある旨の説明を受けたことから、本件各源泉所得税額を納付した。</p> <p>(5) 請求人は、原処分庁所属の職員の指導により、源泉徴収義務者の氏名を本件賃貸人、納付先を [REDACTED] とする納付書を作成し、平成24年4月26日に本件各源泉所得税額に相当する金額を納付した。その後、[REDACTED] から本件賃貸人の関与税理士を通じて誤納付である旨の連絡があったため、改めて平成24年5月24日に本件各源泉所得税額を納付したのであり、本件免除証明書の提示を受けた後、一月以上放置していたわけではない。</p> <p>(6) 請求人は、本件賃貸人から、国外へ住所を変更した旨の連絡や賃借料の振込口座を国外の預金口座へ変更する旨の連絡等がない限り、本件賃貸人が非居住者になったことを知る由もない。</p>	
--	--

3 判断

(1) 法令解釈

通則法第67条第1項に規定する不納付加算税は、源泉所得税の不納付による納税義務違反の事実があれば、原則としてその違反者に対して課されるものであり、これに

審査請求人

よって、当初から適正に徴収及び納付をした納税者との間の客観的不公平の実質的な是正を図るとともに、源泉所得税の不納付による納税義務違反の発生を防止し、適正な徴収及び納付の実現を図り、もって納税の実を挙げようとする行政上の措置である。

そして、上記の趣旨に照らせば、源泉所得税の不納付があっても例外的に不納付加算税が課されない場合として通則法第67条第1項ただし書に規定する「正当な理由があると認められる場合」とは、真に納税者の責めに帰することのできない客観的な事情があり、上記の不納付加算税の趣旨に照らしても、なお、納税者に不納付加算税を賦課することが不当又は酷になる場合をいうものと解するのが相当である。

(2) 認定事実

原処分関係資料、請求人提出資料及び当審判所の調査の結果によれば、次の事実が認められる。

イ 請求人の代表者である [] 及び本件管理人の答述から認められる事実

(イ) 請求人と本件賃貸人との間で本件賃貸借契約書を取り交わす際は、本件賃貸人は仕事の関係で立ち会うことができなかったことから、本件賃貸人の母である [] (以下「母 []」という。) が本件賃貸人に代わって行った。

(ロ) 請求人と本件賃貸人との間で本件賃料改定承諾書を取り交わす際も、上記(イ)と同様に、母 [] が本件賃貸人に代わって行った。

(ハ) 請求人は、本件賃貸借契約書を取り交わした後は、平成18年の請求人の店舗の開店祝い及び上記(ロ)以外で、母 [] と接触したことはない。

(ニ) 請求人は、本件店舗等に問題が生じた場合は、本件管理人へ連絡することになっており、請求人が、本件賃貸借契約書を取り交わした後に本件管理人へ連絡したのは次のとおりであり、それ以外で連絡したことはない。

A 本件店舗等の賃借料の値下げの交渉をしたい旨の連絡 (平成20年1月頃)

B 台風で店舗のシャッターが壊れた旨の連絡 (平成23年の夏)

(ホ) 上記(ニ)以降、本件管理人から請求人へ連絡があったのは、平成24年4月17日だけであり、同日、請求人は、本件管理人から次の事項について説明を受けた。

A 本件賃貸人が非居住者に該当することとなったこと。

B 上記Aに伴い、請求人が本件賃貸人に支払った本件各賃借料について、所得税法所定の源泉所得税を納付しなければならないこと。

(ヘ) 請求人は、本件賃貸借契約に係る月々の賃借料の支払は契約締結時から一貫し

審査請求人

て本件貸貸人口座に振り込んでおり、また、本件貸貸人から領収書等の交付を受けたことはない。

ロ 請求人は、原処分庁所属の職員の指導により、源泉徴収義務者の氏名を本件貸貸人、住所をとし、納付先をとする納付書を作成し、平成24年4月26日に本件各賃借料に係る源泉所得税相当額をそれぞれ納付した。

(3) 当てはめ

通則法第67条第1項ただし書にいう「正当な理由があると認められる場合」とは、上記(1)のとおりであるところ、これを本件についてみると、次のとおりである。

イ 上記(2)のイの(イ)ないし(ハ)のとおり、本件貸貸借契約書及び本件貸貸料改定承諾書を取り交わした相手方はいずれも本件貸貸人の代理である母であって、それ以外で母と接触したのは平成18年の請求人の店舗の開店祝いの僅か1回だけであったこと。

また、上記(2)のイの(ニ)のとおり、本件店舗等の貸貸借に係る連絡は本件管理人と行っており、上記(2)のイの(ホ)のとおり、本件管理人と平成23年の夏に接触した後の接触は、本件免除証明書の提示を受けた平成24年4月17日であったこと。

更に、請求人が本件貸貸人と接触した事実は認められず、その必要性もなかったものと認められ、上記(2)のイの(ハ)のとおり、本件貸貸借契約に係る月々の賃借料の支払は契約締結時から一貫して本件貸貸人口座に振り込まれており、その支払に際して本件貸貸人から領収書等住所が分る何らかの書類が交付された事実は認められず、請求人の住所の変更を知り得る状況にはなかったと認められる。

これらのことからすると、本件貸貸借契約に係る取引において、本件貸貸人が非居住者に該当することになったことを請求人が直ちに知り得る状況にはなかったと認められる。

ロ そして、請求人は、平成24年4月17日に本件管理人から連絡があつて初めて、本件貸貸人が非居住者に該当することとなったことを了知するに至ったことが認められ、平成24年1月20日及び同年2月20日に本件貸貸人口座に振り込んだ本件各賃借料について、所得税を源泉徴収すべきであったことを認識し、現実には、上記(2)のロのとおり同年4月26日に納付手続を採っており、本件管理人から連絡後、遅滞なく納付する意思を有していたものと認められる。

審査請求人

ハ そうすると、請求人は、本件賃貸人が非居住者に該当することとなった事実を直ちに知り得ていれば、当然に法定納期限内に納付が行われたであろうことは、十分推認され、本件各源泉所得税額の納付が法定納期限後となった原因は、本件賃貸人からの連絡が遅れたためであると認められる。

ニ 以上のことからすると、請求人には、真に納税者の責めに帰することのできない客観的な事情があったというべきであり、上記(1)の不納付加算税の趣旨に照らしても、なお、不納付加算税を賦課することが不当又は酷になる場合に該当するというべきである。したがって、請求人には、本件各源泉所得税額を法定納期限までに納付しなかったことについて、「正当な理由があると認められる場合」に該当するとするのが相当である。

ホ なお、原処分庁は、上記2の「原処分庁」欄のとおり、請求人には本件店舗等の賃借料の支払の都度、本件賃貸人が居住者か非居住者かを確認する義務があるが、請求人は、単にその確認を怠ったのであるから、「正当な理由があると認められる場合」に当たらない旨主張する。しかしながら、不動産の賃貸借等において、賃借料の支払の都度、居住者・非居住者の別を確認することを義務付けた明文の規定はなく、また、本件賃貸借契約に係る取引のように、賃貸人等との接触をほとんど必要としない取引について、そのような煩雑な手続を採ることが必要であるとするのは合理的でないというべきであるから、原処分庁の主張には理由がない。

(4) 本件各賦課決定処分の適法性について

上記(3)のとおり、請求人には、本件各源泉所得税額を法定納期限までに納付しなかったことについて、通則法第67条第1項ただし書の「正当な理由」があるものと認められるから、本件各賦課決定処分は違法であり、その全部を取り消すべきである。よって、本件審査請求には理由があるので、主文のとおり裁決する。

審査請求人 XXXXXXXXXX

別表 審査請求に至る経緯

区分 年月	所得の種類	源泉所得税の額	納付年月日	賦課決定 処分 (不納付加 算税の額)	異議申立て	異議決定
平成24年1月分	非居住者		平成24年5月24日		全部の取消し	棄却
平成24年2月分	非居住者		平成24年5月24日			

国民税制研究 創刊号

《資料》滞納処分取消等請求事件【鳥取地裁平成25年3月29日】判決の紹介 差押禁止財産（債権）が振り込まれた預金口座への違法な差押/配当処分

白鷗大学教授 石村 耕治

《ポイント解説》

税金や国民健康保険料などを滞納していても、国や自治体は、滞納者やその家族の最低生活の保障や仕事の継続（生業の維持）に必要な財産（債権）については、それを差押え、現金に換え、滞納額に充当（配当）することは禁止されている（差押禁止財産制度）。しかし、こうした差押禁止財産（債権）であっても、いったん預貯金口座へ振り込まれれば、他の預貯金（債権）と区別がつかなくなり、差押禁止財産（債権）としての属性（差押禁止性）を失うという理由から、振込額に対し国や自治体は差押処分や配当処分ができるという考え方がある（属性非継承説）。実際に、口座に振り込まれた差押禁止債権である給与を差押える、あるいは、親の

口座に振り込まれた児童手当を差押え、親が滞納していた税金に充当するなどで問題になったケースがある。

この場合、逆に、差押禁止財産（債権）としての属性（差押禁止性）を継承するとする考え方がある（属性継承説）。この考え方に従うと、こうした差押などは違法となる。

滞納処分取消等請求事件/鳥取地裁平成25年3月29日判決で、裁判所は、属性非継承説を採りながらも、徴収機関の権限濫用があった場合、本件では配当処分が違法となると判断し取消したうえで、原告（滞納納税者）の不当利得返還請求および国家賠償請求を認めた。

◎ 民事（私的）債権と租税（公的）債権のかかる強制執行手続の違い

友人（債権者）から借りた金の返済が滞り、話合いがつかないとする。この場合、民事訴訟、支払督促、調停、和解手続などで解決することになる。これらの手続が終われば、判決、支払督促、調停調書、和解調書、審判書が作成され訴訟は終わる。これらの文書は一般に「債務名義」と呼ばれる。「債務名義」を手にしたからといって、債権者は債務者の財産に勝手に手をつけることはできない。民事（私的）債権については「自力救済」【自分の権利を侵害された場合に、法の定める手続によらないで、実力でその権利を回復すること】が禁止されているからである。まさに、「債務名義」とは、債権者に執行機関（通常、地方裁判所か、そこの執行官）が、民事執行法（22）などの法律に基づき、強制執行の対象となる債権やその範囲を公的に証明した文書である。

一方、国や自治体へ支払うべき税金や国民健康保険料（税）、国民年金料、介護保険料など「租

税その他の公課（公的債権）」が滞ったとする。この場合、国や自治体は、裁判所の手を借りることなく、滞納者に対して滞納処分（強制執行）の手続を始めることができる。国や自治体には、法律の根拠があることを前提に「自力執行力」が認められているからである。

（1）差押禁止財産制度

ただ、民事（私的）債権および公的債権のいずれについても、強制執行は無制限に認められているわけではない。民事執行法（131～2、152～3）などや国税徴収法（75以下）に定められた「差押禁止財産制度」などがあるからである。

公的債権、つまり税金や公的保険料などを例にすると、これらを滞納していても、滞納者の最低生活の保障、仕事の継続に必要な不可欠な財産には、差押えが禁止されている。差押禁止財産は、大きく①児童手当や生活保護費のように「全面的差押禁止」のものと、②給与や年金など「一定額につき差押禁止」（徴収法76、生活保護法58、

児童手当法16など)のものに分かれる。

(2) 口座振込額に対する差押への対応方法

差押禁止対象となっている給付が受給者の預貯金口座へ振り込まれた預貯金債権に変わった場合における債権者による差押に対する対応方法は、図説すると、次のとおりである。

●民事執行と滞納処分の場合の差押への異なる対応方法

<p>①民事(私的)債権 [民事執行法] の場合の差押への対応方法</p> <p>民事執行法は、差押後に、差押範囲変更の申立てを認めている。また、裁判所が、受給者の生活状況その他の事情を考慮して、差押命令の全部または一部を取り消すことができると定めている(153)。</p> <p>このことから、差押禁止債権が口座振込後預貯金債権となり全額について差押が可能になった場合でも、差押後に、債務者は、差押の範囲変更の申立てをすれば、裁判所は、受給者の生活保護の見地から、差押を取り消すことができると解される(東京高判平2.1.22 金融法務事情1257号40頁、東京高判平4.2.5 金融法務事情1334号33頁、東京地(立川支部)判平24.7.11・賃金と社会保障1572号44頁)。</p>
<p>②租税(公的)債権 [滞納処分] の場合の差押への対応方法</p> <p>滞納処分の場合は、差押範囲変更の申立制度がない。しかし、債権者たる課税庁等は、職権で、受給者である滞納者の生活の維持などの見地から滞納処分の停止、差押の解除をすることができる(徴収法153④、地税法15ノ7)。言い換えると、滞納者から請求できる権利としては認められていない。</p>

(3) 差押禁止財産(債権)が振り込まれた預貯金口座への差押え

差押禁止債権である児童手当、年金、給与などは、一般に、受給者【給付を受ける人】が金融機関に開設した預貯金口座に振り込む方法で給付されている。問題は、差押禁止対象となっている給付が受給者の口座に振り込まれると、その給付は受給者の金融機関に対する金銭債権(預貯金債権)に変わることである。そして、預貯金債権に変わった給付額に差押えがゆるされるのかあるいは禁止されるのかは、法解釈にゆだねられている。学説や判例では、賛否が分かれている。

●属税(差押禁止性)継承説と属性(差押禁止性)非継承説

<p>①属性(差押禁止性)継承説</p> <p>差押禁止債権である児童手当、年金、給与などが振り込まれた預貯金については、その属性(差押禁止性)を継承し差押禁止財産にあたるものとする考え方がある。東京地裁は、差押禁止債権である年金を原資とする預貯金債権が差押禁止となることを認めている(東京地判・平15.5.28・判タ1154号212頁)。</p>
<p>②属性(差押禁止性)非継承説</p> <p>差押禁止債権である児童手当、年金、給与などが振り込まれた預貯金については、その属性(差押禁止性)を継承せず、受給者の金融機関に対する金銭債権(預貯金債権)に変わるとし、差押禁止財産にあたらぬものとする考え方である。最高裁は、民事執行のケースで、国民年金と労災保険金が預金口座の振り込まれると、預金債権に変わり一般財産になり、預金債権は差押禁止債権としての属性を継承しないとする原審の判断(札幌高判平9.5.25・金融法務事情1535号67頁[棄却・上告]、釧路地(北見支部)判平8.7.19・金融法務事情1535号67頁[棄却・控訴])を支持しました(最判平10.2.10・金融法務事情1535号64頁[棄却・確定])。つまり、属性(差押禁止性)非継承説を支持した。</p> <p>属性(差押禁止性)非継承説をとる判例としては、この最高裁判決(以下「平10.2.10最高裁判決」)のほかにも、東京高判昭63.1.25・金融法務事情1193号33頁、東京高判平4.2.5・金融法務事情1146号45頁などがある。</p>
<p>③非継承説、ただし徴収機関の権限濫用があった場合は別</p> <p>鳥取県が、滞納している自動車税と個人事業税の滞納分を回収するために滞納者の預金口座に振り込まれた児童手当を差押えたことが、納税者によって争われた。本件において、鳥取地裁は、児童手当を含め差押禁止債権は預金口座に振り込まれると属性(差押禁止性)を失うとする属性(差押禁止性)非継承説を支持</p>

した。しかし、県(徴収職員)は、①預金口座に児童手当が入金されることを予期できたこと、②実質的の児童手当を原資として滞納税額額の徴収を企図していたこと、③滞納者が本件預金債権以外に目立った財産を有していないことに加え、④児童手当法の趣旨を逸脱し滞納者の家族の生活に重大な不利益を及ぼすことは容易に想定できた、と認定した。さらには⑤手続の停止等の請願を受けた際にも事実調査もしていないことなどをあげた。こうしたことを理由に、本件差押処分の取消請求は認めなかったものの、本件配当処分を、権限の濫用にあたり違法とした。また、裁判所は、滞納者からの不当利得返還請求と国家賠償法上の請求を認めた。県に対して差押代金の返還と慰謝料の支払をするように命じた(以下「平25.3.29鳥取地裁判決」、判例集未搭載/本号に「資料」として搭載・下記参照)。

◎ 預貯金債権への差押実務と債務者保護

税務署のみならず、自治体の徴収機関は、広く国税徴収法の例に基づいて滞納処分を行うことができる。しかし、国税徴収法は同時に、滞納者の最低生活の保障、生業維持などの観点から、差押禁止財産を定めている(徴収法75~78)。ところが、差押実務においては、徴収職員が税務調査権(徴収法141)を行使し滞納者の振込口座を突き止める。そして、前記平10.2.10最高裁判決

(属性(差押禁止性)非継承説)を典拠に、差押禁止債権であるにもかかわらず、給与や児童手当などが振り込まれる滞納者の口座を狙い撃ちして引出前の預貯金を差押えるケースが散見されるわけである。

しかし、平25.3.29鳥取地裁判決に示されたように、徴収職員は滞納者の最低生活の保障ないし生業維持などに必要となる預貯金債権の差押にその権限を濫用的に行使することはゆるされないものと解される。児童手当を例にすれば、当該手当は児童のために使うために給付されているのは自明のところである。行政には、自力執行権や公定力【行政が行った行為や処分は正式に取り消されるまでは有効の推定を受ける】などで確固たる権限が保障されているとしても、行政に民間の悪質貸金業者が真似しそうな法的限界ぎりぎりの取立てを認める趣旨ではないわけである。

滞納者が、司法の介入を求めないと、徴収職員の権限濫用的な差押処分にストップをかけ、正義を実現できないとすれば、当然そうした差押実務のあり方が問われる。財産隠しなど悪質なケースは別として、むしろ、滞納処分の執行を停止しかつ差押を解除することで、生活者の立場に資する差押実務を確立すべきである。

立法論的には、民事執行法の例(153)を参考に、滞納処分についても、職権による滞納処分の停止ないし換価の猶予などが行われない場合で、そのまま差押が継続されれば滞納者が最低生活の保障ないし生業維持などが困難になるときは、滞納者側から税務署長ないし自治体の長に対して

差押解除を求められる制度をつくる必要があると 考えられる。

【参考文献】 梶山玉香「預金債権の差押と債務者保護」同志社法学62巻6号137頁、谷川秀昭「差押禁止財産に関する考察」税大論叢57号（2008年）、浦野広明「銀行預金に振り込まれた差押禁止財産の差押えは違法」税制研究64号（2013年）、北野弘久「差押禁止再財産を含む差押の違法性と「和解」による決着」税経新報579号（2010年）

資料【滞納処分等取消請求事件/鳥取地裁平成25年3月29日判決】 (判例集未搭載)

平成25年3月29日判決言渡 同日原本受領
裁判所書記官
平成21年（行ウ）第3号 滞納処分取消等請求事件
口頭弁論終結日 平成25年1月25日

判 決

鳥取市吉方温泉二丁目422番地

原 告	瀧川 卓也
同訴訟代理人弁護士	高橋 敬幸
同	勝俣 彰仁
同	杉山 尊生
同訴訟復代理人弁護士	高橋 真一
同	大河 陽子

鳥取市東町一丁目220番地

被 告	鳥取県
同代表者知事	平井 伸治
同訴訟代理人	駒井 重忠
同訴訟復代理人弁護士	西川 弘康
処分行政庁	鳥取県東部総合事務所長 瀧山 親則

主 文

1 処分行政庁が平成20年6月19日付けでした株式会社鳥取銀行から受入した13万0073円を原告の滞納に係る平成17年度個人事業税（1期及び2期）8万8600円、平成18年度及び平成19年度自動車税（自動車ナンバー鳥取500と8273に係る自動車税）4万0200円並びに平成18年度自動車税（自動車ナンバー鳥取300ち5998に係る自動車税）の一部1273円の合計13万0073円に相当した処分を取り消す。
2 被告は、原告に対し、38万0073円及びうち

25万円に対する平成20年6月11日から支払済みまで年5分の割合による金員を支払え。

3 本件訴えのうち、処分行政庁が原告の滞納に係る各税金の徴収のために平成20年6月11日に原告名義の銀行預金債権に対してした預金差押処分の取消しを求める訴えに係る部分を却下する。
4 原告のその余の請求をいずれも棄却する。
5 訴訟費用は、これを10分し、その7を被告の負担とし、その余を原告の負担とする。

事実及び理由

第1 請求の趣旨

1 (1) 主文第1項と同旨
(2) 処分行政庁が原告の滞納に係る主文第1項記載の各税金の徴収のために平成20年6月11日に原告名義の銀行預金債権（株式会社鳥取銀行鳥取駅南支店・普通預金0002116）に対してした預金差押処分を取り消す。
(3) 被告、原告に対し、123万0073円及びこれに対する平成20年6月11日から支払済みまで年5分の割合による金員を支払え。

2 請求の趣旨1 (1) についての選択的請求

処分行政庁が平成20年6月19日付けでした株式会社鳥取銀行から受入した13万0073円を原告の滞納に係る平成17年度個人事業税（1期及び2期）8万8600円、平成18年度及び平成19年度自動車税（自動車ナンバー鳥取500と8273に係る自動車税）4万0200円並びに平成18年度自動車税（自動車ナンバー鳥取300ち5998に係る自動車税）の一部1273円の合計13万0073円に相当した処分は無効であることを確認する。

3 請求の趣旨1 (3) についての予備的請求

被告は、原告に対し、124万0073円及びこれに対する平成20年6月11日から支払済みまで年5分の割合による金員を支払え。

第2 事案の概要等

1 事案の概要

本件は、原告が、処分行政庁から、原告の個人事業税及び自動車税の未納分を徴収するため、滞納処分として、株式会社鳥取銀行（以下「鳥取銀行」という。）鳥取駅南支店（以下「駅南支店」という。）の原告名義の普通預金口座（口座番号0002116。以下、同預金口座を「本件預金口座」といい、その払戻請求権を「本件預金債権」という。）を差し押さえられた（以下「本件差押処分」という。）上、その配当処分（以下「本件配当処分」という。）を受けたことにつき、本件差押処分は差押禁止債権を差し押さえたものであるから違法である、また、これに引き続く本件配当処分も違法であり、あるいは、重大明白な瑕疵があるから無効であるなどと主張して被告に対し、本件差押処分の取消しを求め、また、本件配当処分の取消し、あるいは、同処分の無効確認を求めるとともに、主位的に、不当利得返還請求権に基づき、差押えを受けた本件預金債権相当額13万0073円及びこれに対する本件差押処分の日である平成20年6月11日から支払済みまで民法所定の年5分の割合による悪意利息（同法704条前段）の支払、並びに、国家賠償法1条1項に基づき、慰謝料100万円及び弁護士費用10万円の合計110万円及びこれに対する同日から支払済みまで民法所定の年5分の割合による遅延損害金の支払を求め、予備的に、国家賠償法1条1項に基づき、差押えを受けた本件預金債権相当額13万0073円、慰謝料100万円及び弁護士費用11万円の合計124万0073円及びこれに対する同日から支払済みまで民法所定の年5分の割合による遅延損害金の支払を求める事案である。

2 前提事実（争いのない事実、摘記の証拠及び弁論の全趣旨により容易に認定できる事実）

(1) 鳥取県東部総合事務所は、地方自治法155条1項に基づき設置された被告の地方事務所であり、同事務所県税局（以下「県税局」という。）において、鳥取市及び岩美郡における県税の賦課及び徴収に関する事務を担当している。また、同事務所の長である処分行政庁は鳥取県知事の委任を

受け、前記地区における県税の賦課徴収権限を有している。（以上につき、弁論の全趣旨）。

(2) 原告は、平成20年6月11日当時、平成17年度及び平成18年度の個人事業税及び同年度及び平成19年度の自動車税について、別紙のとおり、本税合計21万8800円、延滞金額7万5800円を滞納していたところ、処分行政庁は、上記滞納金額を徴収するため、滞納処分として、地方税法72条の68第6項、167条6項、国税徴収法62条1項に基づき、同日午前9時9分、原告が駅南支店に有する本件預金口座の残高13万0073円に対する預金払戻請求権（本件預金債権）を差し押さえ（本件差押処分）、国税徴収法54条に基づく差押調書を作成した。なお、本件預金口座の残高は、同年3月27日から73円であったものの、本件差押処分が実施された同年6月11日の午前9時に児童手当13万円（以下「本件児童手当」という。）が振り込まれ、合計13万0073円となっていた。なお、児童手当の振込みは、前日までに全ての手続が行われ、振込日当日は、当該受給者の口座に朝一番で支払われる。（以上につき、甲1、2、8、弁論の全趣旨）。

(3) 処分行政庁は、同日、地方税法72条の68第6項、167条6項、国税徴収法67条1項に基づき、鳥取銀行から、本件差押処分によって差し押さえられた本件預金債権を取り立て、同月12日、その納付金13万0073円を受け入れた（甲40【6枚目】、弁論の全趣旨）。

(4) 処分行政庁は、同日、国税徴収法131条に基づく配当計算書（甲3、9。なお、同計算書には換価代金等の交付期日の記載（同法132条1項、同法施行令49条5号）を欠く。）を作成し、同書及び前記差押調書の謄本（甲2、8）を原告に送付し、鳥取銀行から給付を受けた前記13万0073円を、原告の滞納に係る平成17年度個人事業税（1期及び2期）8万8600円、平成18年度及び平成19年度自動車税（自動車ナンバー鳥取500と8273に係る自動車税）4万0200円及び平成18年度自動車税（自動車ナンバー鳥取300ち5998に係る自動車税）の一部1273円に配当した（本件配当処分。甲3、9、乙3【3枚目】、弁論の全趣旨）。

(5) 処分行政庁は、地方税法72条の68第6項、167条6項、国税徴収法132条2項本文、133条1項に基づき、換価代金等交付期日となる同月19日に換価代金等の交付を行い、同月24日、これを前記（4）記載の配当に係る原告の滞納税に充

当した。なお、ここでいう充当、歳入歳出外現金として受け入れている取り立てた金員を県税に振り替えるための内部手続である。(以上につき、甲3, 9, 弁論の全趣旨。以下、本件差押処分からこの充当までの一連の手続を「本件滞納処分」という。)

(6) 原告は、同日、鳥取県知事に対し、審査請求をした(以下「本件審査請求」という。)。これに対して、同知事は、平成21年3月19日付けで本件差押処分の取消しを求める部分と差押範囲の縮減を求める部分を却下し、その余の請求に係る部分を棄却した(甲6, 乙1, 2)。

(7) 原告は、同年9月18日、当庁に本件訴えを提起した(職務上顕著な事実)。

3 争点

(1) 本件差押処分及び本件配当処分の各取消訴訟について

ア 訴訟要件の充足性

(ア) 本件配当処分の取消訴訟について審査請求前置を充たすか。

(イ) 本件差押処分の取消しを求める訴えの利益があるか。

イ 本件差押処分及び本件配当処分の適法性

(ア) 本件預金債権が差押禁止債権である児童手当受給権の性質を承継するか。

(イ) 被告による児童手当目当ての徴収行為の有無及びその違法性(税金徴収権限の権利濫用あるいは信義則違反があったか。)

(ウ) 調査義務違反があったか。

(エ) 執行停止要件の調査、検討義務違反があったか。

(2) 本件配当処分の無効確認訴訟について

ア 無効確認訴訟選択の利益(補充性)があるか。

イ 本件配当処分に重大かつ明白な瑕疵があるか。

(3) 不当利得返還請求の成否

(4) 国家賠償請求の成否

ア 国家賠償法1条1項の故意・過失、違法性の有無

イ 損害の有無・程度

4 当事者の主張

(1) 争点(1)ア(ア)(審査請求前置)について

ア 原告の主張

(ア) 本件審査請求は、一本件差押処分だけでな

く本件配当処分の取消しも求めてなされたものであり、原告は、本件審査請求によって、本件配当処分についても審査請求を前置したと解すべきである。このことは、本件審査請求に際して原告が鳥取県知事に提出した審査請求書(乙2)の記載、口頭意見陳述等から明らかである。また、本件滞納処分の適法性を争う原告の合理的意思は、本件差押処分のみならず本件配当処分の適法性も争うものである。

(イ) 仮に、本件配当処分について審査請求を前置していないと解したとしても、滞納処分のような一連の手続の中で先行する差押処分について審査請求を前置した本件においては、本件差押処分と不可分一体の後続処分である本件配当処分について審査請求を前置することは不要であると解すべきである。

イ 被告の主張

原告は本件配当処分について審査請求を前置していないから、本件配当処分の取消しに係る訴えは、審査請求前置主義(行政事件訴訟法8条1項ただし書、地方税法19条の12)に反する不適法なものであり、却下されるべきである。

(ア) 原告は、前記ア(ア)のとおり、本件審査請求は本件差押処分だけでなく本件配当処分の取消しも求めてなされたものである旨主張するが、審査請求書(乙2)の記載をみても、本件配当処分に対する審査請求を求めるものと解釈することはできない。

(イ) また、差押えと配当は、それぞれ別個の目的及び効果を有する行政処分であって、手続も区別されており、不可分一体のものではないから、原告が、本件差押処分について審査請求を前置したからといって、本件配当処分について審査請求を前置することを不要と解することはできない。

(2) 争点(1)ア(イ)(訴えの利益)について

ア 原告の主張

違法な差押処分があった場合に、その後取立て、配当等の処分があったからといって、その差押処分の取消しを求める訴えの利益を否定することは、滞納処分において、差押えだけが被処分者に対して直接なされる処分であること、差押えの直後に取立てがなされるため、被処分者が差押えの違法性を争う途を閉ざすことになりかねないこと、違法な滞納処分を助長することになることといった点に照らし、不当である。

また、被告は、本件差押処分に対する取消判決

がなされたとしても、本件預金債権が回復する可能性はない旨主張するが、差押処分が取り消された場合、被差押債権者は処分庁に対する不当利得返還請求ができるはずであるし、取消判決の拘束力によって後続処分も取り消される結果、処分庁には被差押債権たる預金債権を返還する義務が生じるから、預金払戻請求権が回復する可能性がないとはいえない。

よって、本件差押処分の取消しを求める訴えの利益は、その後取立て、配当等の後続処分があっても、なお肯定されなければならない。

イ 被告の主張

本件差押処分の対象となった本件預金債権13万0073円は、処分行政庁によって全額が取り立てられ、既に消滅している。したがって、本件差押処分に対する取消判決がなされたとしても、本件預金債権が回復する可能性はない。また、本件滞納処分のような一連の行政過程においては、先行する本件差押処分は、後続する本件配当処分の執行等によって目的を達成し、その効果が消滅している。また、原告は、不当利得返還請求権等の存否を確定する上で必要であるかの主張をするが、取消判決の有無にかかわらず、不当利得返還請求等をすることは認められる。よって、本件差押処分の取消を求める訴えは、同訴えを認めることにより個人の権利利益が回復できるわけではなく、訴えの利益を欠き、不適法であるから、却下されるべきである。

(3) 争点(1)イ(ア)(本件預金債権が児童手当の性質を承継するか)について

ア 原告の主張

預金口座に差押禁止債権に係る入金があったとき、その差押禁止債権としての特定性が失われておらず、また、差押債権者が差押禁止債権であると認識可能であった場合には、差押えに係る預金債権は差押禁止債権の属性を承継すると解すべきである。

本件では、本件差押処分の約2か月半前から、本件預金口座の残金は73円のみであり、本件差押処分によって差し押さえられた本件預金債権13万0073円のうち、ほぼ全額である13万円が児童手当を原資とする。また、処分行政庁は、本件児童手当が入金された平成20年6月11日の駅南支店開店直後(わずか9分後)である同日午前9時9分に、本件預金債権を差し押さえた。したがって、差押禁止債権(児童手当法15条)である

原告の児童手当受給権は、本件預金口座への振り込みによっても、その差押禁止債権としての特定性を失っていない。また、後記(4)アで詳述するとおり、被告は差押えに係る本件預金債権が差押禁止債権であると認識していたか、少なくとも認識可能であった。したがって、本件預金債権は差押禁止債権である児童手当受給権の属性を承継しており、本件差押処分は、差押禁止債権に対する違法な差押えとなる。また、本件差押処分が違法である以上、それを前提としてなされた本件配当処分も違法となる。

イ 被告の主張

原告の児童手当受給権は、本件預金口座への振り込みによって消滅し、既に預金債権に転化している。したがって、本件差押処分の対象は本件預金債権であって、差押禁止債権である児童手当受給権に対する差押えではない。

原告は、前記アのとおり、本件預金債権に差押禁止債権である児童手当受給権の属性が継承される旨主張するが、本件預金口座は、児童手当の振込み以外にも、日常的な財産管理に継続的に多数回使用されていた預金口座であり、全てが差押禁止債権によって構成されているとはいえない上、原告の収入状況や生活状況には不明な点が多く、本件差押処分当時においても、本件児童手当が一般財産に混入して識別不可能となるおそれがあったとはいえない。したがって、本件預金債権が差押禁止債権の属性を承継することはない。

(4) 争点(1)イ(イ)(被告による児童手当目当ての徴収行為の有無及びその違法性)について

ア 原告の主張

(ア)被告は、原告の資産状況や財産状況を精査せず原告が悪質滞納者であると決めつけ、平成19年に行った預金調査(以下「前年預金調査」という。)によって入手した本件預金口座に係る取引履歴(以下「前年取引履歴」という。)等から、平成20年6月11日に本件預金口座に児童手当が振り込まれることを認識しながら、あえて同日に本件差押処分をした。なお、鳥取市の児童手当が毎年6月11日に振り込まれることは法令等の規定から公知の事実である。しかも、被告は、前年取引履歴から、児童手当が入金されても、原告がその日のうちに引き出してしまうことを把握して、駅南支店開店のわずか9分後である同日の午前9時9分に本件差押処分をした。

(イ)また、本件差押処分を執行する直前には、

県税局職員において、駅南支店担当者に対して、平成20年3月1日以降の本件預金口座に係る取引履歴（以下「本件取引履歴」という。甲40の5枚目下半分）の提示を求め、これを確認して、本件預金債権のほぼ全額が児童手当を原資とするものであることを認識しながら差押えをした。

（ウ）さらに、原告は、本件差押処分後、直ちに救済を求めたが、被告は原告の訴えに全く耳を貸さなかった。なお、原告は子供の教育費や給食費も払うことができないほど生活が困窮していた。

（エ）以上の経緯等に照らせば、被告が、児童手当を狙い撃ちにする意思で本件差押処分を実施したことは明らかであり、同処分は、形式的には預金債権の差押えであっても、実質的には児童手当の差押えにほかならない。また、本件差押処分が、原告の生活の維持又は事業に与える影響等、個別の事情について全く考慮せずに行われており、税金徴収権限の濫用あるいは信義則違反となり、違法であるから、取り消されるべきである。そして、本件差押処分が違法である以上、それを前提としてなされた本件配当処分も違法であり、取り消されなければならない。

イ 被告の主張

否認ないし争う。被告には、児童手当を狙い撃ちにする意思はなく、それまでの原告との納税交渉の経緯等にも照らせば、本件差押処分及び本件配当処分について信義則違反や租税徴収権の濫用はない。なお、原告の前記主張に対する反論は以下のとおりである。

（ア）被告は、鳥取市の児童手当が毎年6月11日に振り込まれることを把握しておらず、また、県税局においては、前年預金調査により、平成19年6月11日に本件預金口座に児童手当が振り込まれたことの認識は有していたものの、年度ごとに給付の有無が変更される児童手当が平成20年6月11日に本件預金口座に振り込まれることを容易に認識できたわけではない。また、県税局は、前年預金調査の結果、本件預金口座を原告の日常的な財産管理に継続して用いられる預金口座と認識しており、差押えに適する預金口座として本件預金口座を選んだのであって、児童手当を狙い撃ちにしたものではない。

なお、原告は、前記ア（ア）のとおり、本件差押処分が平成20年6月11日の駅南支店開店直後に実施されたことを指摘するが、通常、差押えは開店と同時に実施されるものであって、被告が本件児童手当を狙い撃ちにするために、差押時間を

意図的に選択したものではない。また、県税局では、従前から、前年度以前からの滞納繰越案件の徴収について6月以降に取りかかることとしていたため、本件差押処分の実施が同日になったにすぎない。

（イ）県税局職員は、本件差押処分当日、本件預金口座の残高照会（甲40の5枚目上半分。以下「本件残高照会」という。）によって本件預金口座の残高を確認しただけであって、駅南支店担当者に対して、本件取引履歴の閲覧を請求しておらず、本件児童手当の振込みを知らなかった。徴税吏員が、差押可能な預金残高を確認できた場合に、さらに取引履歴を確認して差押えを執行することは、一般に、不必要かつ不合理である。また、慣習的に、金融機関の担当者が、残高記録と取引履歴をプリントアウトした場合には、取引履歴の部分の紙を折り曲げて隠し、残高記録の部分のみを提示する扱いがなされる。したがって、本件残高照会と本件取引履歴が1枚の用紙にプリントアウトされているだけで、県税局職員が本件取引履歴を閲覧したということにはならない。なお、この点の原告の主張は、証人尋問後の証拠に基づくものであり、時機に後れた攻撃方法であるから、却下されるべきである。

（ウ）さらに、原告の生活が教育費や給食費を支払えないほど困窮していたとはいえない。また、納税交渉において、原告は、県税局職員に対して生活状況や家族関係について詳細を語っておらず、このため同職員は、原告が生活困窮者であるとの認識は持っていなかった。原告は、複数年にわたって、滞納を繰り返しており、県税局職員に対して誠実な対応をしてこなかったものであり、このような経緯があつて、処分行政庁は、原告に対し、もはやこれ以上の納税交渉に期待することはできないと判断し、やむを得ず、本件差押処分に至ったものである。

（5）争点（1）イ（ウ）（調査義務違反）について

ア 原告の主張

仮に、本件差押処分が被告の狙い撃ちと認められなくても、被告は、本件預金債権の原資のほとんどが本件児童手当であることを容易に知り得た以上、預金の原資を確認して滞納処分を回避すべき義務があつた。また、原告らが本件差押処分当日に県税局に対して行った申し入れや抗議の後には本件滞納処分を中止すべき義務があつた。にも

かかわらず、これらの義務を怠り、漫然と滞納処分を行ったものであり、違法である。

イ 被告の主張

争う。原告の主張する預金債権の原資調査義務は法律上の根拠を欠く。

(6) 争点 (1) イ (エ) (執行停止要件調査、検討義務違反) について

ア 原告の主張

本件滞納処分は、児童手当が差押禁止債権とされている趣旨を潜脱する違法なものであり、このような違法行為を回避するため、被告には、滞納処分をする前提として、差押処分前に滞納処分の執行停止要件を調査、検討する義務があった。にもかかわらず、被告は、同義務を怠ったものであり、本件預金債権が児童手当によって構成されていることの認識を有していたかどうかにかかわらず、本件差押処分及び本件配当処分は違法である。

イ 被告の主張

争う。任意の履行可能性が低いという租税の特殊性、公平、確実かつ迅速な徴収の必要性、また、多数の納税者を相手方とする租税法の形式性、外形性を看過したまま、法律上明文のない執行停止要件の調査、検討義務を安易に課される理由はなく、このような義務はそもそも認められない。

(7) 争点 (2) ア (無効確認訴訟選択の利益) について

ア 原告の主張

無効確認訴訟は、当該処分の無効確認を求めて訴えを提起した方が、当該処分の無効を前提とする当事者訴訟又は民事訴訟を提起するより、より直裁的で適切な場合の争訟と考えるべきであり、このような考えは、補充性に関する判例、学説の大勢を占めている。本件においても、そもそも無効確認訴訟選択の利益(補充性)を問題にすべきではない。

そして、本件では、不当利得返還請求訴訟の提起が可能であるものの同訴訟によるよりも無効確認訴訟の方が適切で直裁的であるから、本件配当処分の無効確認に係る訴えについて、無効確認訴訟選択の利益は肯定されるべきである。

イ 被告の主張

原告が目的とする本件預金債権に係る預金相当額の返還は、本件無効確認訴訟を提起するまでも

なく、本件配当処分の無効を前提とした不当利得返還請求によって達成できる。

したがって、本件配当処分の無効確認に係る訴えは、補充性の原則(行政事件訴訟法36条)に反し、不適法であるから、却下されるべきである。

(8) 争点 (2) イ (重大かつ明白な瑕疵) について

ア 原告の主張

前記(3)アのとおり、本件預金債権が差押禁止債権の属性を承継していること、前記(4)アのとおり、被告が本件児童手当を狙い撃ちしたこと、前記(5)アのとおり、被告が滞納処分を回避すべき義務があったのにこれを怠ったことの各違法は、いずれも重大明白であり、本件配当処分は、当然無効となる。

また、本件配当処分に際して作成された配当計算書は、前記前提事実(4)のとおり、法令上の必要的記載事項である換価代金等の交付の日時(国税徴収法施行令49条5号)を欠き、本件配当処分には、この点だけでも、重大かつ明白な瑕疵が存在するので、当然無効である。

イ 被告の主張

配当計算書が換価代金等の交付の日時の記載を欠いていても、法令上、換価代金等の交付期日は明らかであり、上記記載漏れがあることは、本件配当処分の公定力を否定して無効ならしめるほど重大なものではない。

(9) 争点 (3) (不当利得返還請求) について

ア 原告の主張

本件差押処分及び本件配当処分は、当然無効となるか、少なくとも取り消されるべきものであり、被告がこれらの処分により取得した本件児童手当相当額である13万0073円は、法律上の原因のない利得となる。

また、被告は、前記(4)アのとおり、児童手当をあえて狙い撃ちにしたものであり、本件差押処分の日である平成20年6月11日の時点において、悪意受益者となる。

よって、原告は、被告に対し、不当利得返還請求権に基づき、13万0073円及びこれに対する同日から支払済みまで民法所定の年5分の割合による悪意利息の支払を求める。

イ 被告の主張

いずれも否認ないし争う。

(10) 争点 (4) ア (国家賠償法1条1項の故意・過失、違法性) について

ア 原告の主張

(ア) 前記 (3) アのとおり、本件預金債権は差押禁止債権の属性を承継しているから、本件差押処分及び本件配当処分は違法であり、被告は、このことを認識可能であった以上、これらの処分を回避すべき義務があった。また、少なくとも、原告らの本件差押処分当日の申し入れ、抗議後に充当処分を回避すべき義務があった。にもかかわらず、被告は、同義務を怠り、漠然とこれらの処分を行ったものであるから、国家賠償法上も違法であり、過失がある。

(イ) 前記 (4) アのとおり、被告は差押禁止債権である児童手当を狙い撃ちにして本件差押処分及び本件配当処分を行ったものであり、故意による違法行為に該当する。

(ウ) 前記 (5) アのとおり、被告は、本件預金債権の原案のほとんどが本件児童手当であることを容易に知り得たにもかかわらず、その調査義務を怠ったのであるから、国家賠償法上も違法であり、また、被告には故意と同視できるほどの重過失がある (少なくとも過失がある)。

(エ) 前記 (6) アのとおり、執行停止要件の調査、検討義務違反により、国家賠償法上も違法となり、また、被告に過失がある。

イ 被告の主張

いずれも否認ないし争う。

(ア) 前記 (3) イのとおり、本件預金債権が差押禁止債権の属性を承継することはなく、本件差押処分は適法であり、過失はない。

(イ) 前記 (4) イのとおり、県税局職員には、預金債権を差し押さえる認識しかなく、本件児童手当を狙い撃ちにする意思はなかったから、故意 (児童手当受給権を差し押さえる認識) があったとはいえない。

(ウ) 前記 (5) イのとおり、原告が主張する預金債権の原資調査義務は法律上の根拠を欠く。また、この点を措くとしても、本件では、納税義務者である原告において、県税局職員が行う調査に協力せず、資料等によって生活困窮状態であったことを明らかにしていなかったから、原資調査を行うことなく本件差押処分及び本件配当処分をしたとしても、職務上通常尽くすべき注意義務を尽くさなかったとはいえず、違法ではない。

(エ) 前記 (6) イのとおり、被告に執行停止要件の調査、検討義務はないから過失はない。

(11) 争点 (4) イ (損害の有無・程度) について
ア 原告の主張

原告は、違法な本件滞納処分により生活を脅かされた。また、本件児童手当を違法に差し押さえられたことにより、学校との約束を守れず、学校の教職員からの信頼も失い、長女が高校を退学する事態に至るなど子の教育にも影を落とした。さらに、本件児童手当を狙い撃ちにされ、返還の願いも無視されたものであり、子らに対して申し訳なく思う原告の無念さは甚大である。これらを総合すると、原告が被った精神的損害は100万円を下らない。

また、予備的請求においては、原告は、違法な本件滞納処分により本件預金債権13万0073円を現に奪われており、同額が損害となる。

さらに、主位的請求については、原告の被った精神的損害100万円の1割の10万円、また、予備的請求については、損害額合計113万0073円の約1割の11万円が、それぞれ弁護士費用として因果関係のある損害と認められる。

イ 被告の主張

いずれも否認ないし争う。

なお、原告が精神的損害を基礎付けるものとして主張する事実のうち、原告が学校との約束を守れず、学校の教職員からの信頼も失い、子の教育にも影を落としたこと、原告が子らに対して申し訳なく思ったことは、いずれも本件滞納処分から通常生ずべき損害ではない。

第3 当裁判所の判断

1 争点 (1) ア (ア) (審査請求前置) について

被告は、前記第2の4 (1) イのとおり、原告は、本件配当処分について審査請求を経ておらず、したがって、本件配当処分の取消しに係る訴えは、審査請求前置主義に反して不適法であり、却下されるべきである旨主張する。

そこで検討すると、確かに、本件差押処分と本件配当処分は形式上別個の行政処分であり、審査請求に際しては、地方税法19条、行政不服審査法9条1項及び同法14条に基づき、個別に期間制限を受け、また、書面提出を別途求められるところ、原告が本件審査請求の際に鳥取県知事に提出した審査請求審 (乙2) には、審査請求に係る処分として、「預金差押」、処分を知った日として、本件差押処分の日である平成20年6月11日が記載されているのであるから、審査請求の趣旨及び

理由の記載と併せても、原告は、本件差押処分に対する審査請求を求めたと解するほかなく、本件審査請求が本件差押処分に続いて同月12日に実施された本件配当処分に対して審査請求を求める趣旨を含むものとみることはできない（したがって、前記第2の4（1）ア（ア）の原告の主張は採用できない。）。

しかしながら、差押処分と配当処分とは、形式上は別個の処分であるものの、一連の滞納処分の手続中に包摂され、租税債権の徴収という同一の目的に向けて、段階的に発展する関係にあるとみることができるところ、先行する差押処分に対する審査請求と同一の理由で後続の配当処分に対する審査請求をすることは実質的に無意味であるから、後者に対しては行政庁に対する審査請求手続を経ないでその取消しの訴えを提起することができるのと解するのが相当である。

そうすると、本件差押処分について審査請求がなされた本件においては、本件配当処分についての審査請求を経なくても、同処分の取消訴訟を提起することができるものと解される。

2 争点（1）ア（イ）（訴えの利益）について

行政処分の取消訴訟は、処分を取り消すことによって回復される法律上の利益が存在していることが必要であるから（行政事件訴訟法9条参照）、処分の法的効果が消滅し、処分の取消しによって回復すべき法的利益が存在しなくなったときは、当該処分の取消しを求める訴えの利益は消滅する。

そこで検討すると、滞納処分による債権の差押えは、租税債権の徴収のために行われ第三債務者からの取立てにより、処分の目的を達してその効果が消滅するものであるところ、本件では、前記前提事実（2）のとおり、処分行政庁は被差押債権である本件預金債権を第三債務者である鳥取銀行から取り立てたのであるから、これによって、本件差押処分はその目的を達し、その法的効果は既に消滅していることになる。

そうすると、本件差押処分の法的効果が消滅した現段階においては、原告には、本件差押処分を取り消すことによって回復される法律上の利益は存しないというほかない。

なお、本件差押処分の取消しを求める訴えの利益を否定したとしても、差押処分の違法は後続処分である配当処分に継承されると解されるので、原告が差押段階の違法を主張するのであれば、本件配当処分に対する取消訴訟等の中で、同様の主

張をしていると考えられるから、法的にみれば、原告の救済手段を欠くことにはならない。

したがって、本件差押処分の取消しを求める訴えは、訴えの利益を欠き、不適法であるから、却下されるべきである。

3 争点（1）イ（ア）（本件預金債権が児童手当の性質を承継するか）及び争点（1）イ（イ）

（被告による児童手当目当ての徴収行為の有無及びその違法性）について

（1）原告は、前記第2の4（3）アのとおり、本件預金債権は差押禁止債権（児童手当法15条）である児童手当受給権の属性を承継している旨主張する。

そこで検討すると、児童手当が銀行預金口座に振り込まれた場合、法形式上は、当該児童手当受給権は消滅し児童手当受給者の銀行に対する預金債権という別個の債権になることに加え、一般に、児童手当が預金口座に振り込まれると受給者の一般財産に混入し、児童手当としては識別できなくなる可能性があり、さらに、国税徴収法上の差押えは、債務者及び第三債務者を審尋することなく発令されるものであって（同法62条参照）、差し押さえようとする預金の原資をあらかじめ調査する仕組みを採用していないことに鑑みれば、差押えが禁止される児童手当であってもそれが銀行口座に振り込まれた場合には、原則として、その全額の差押えが許されると解するのが相当である。

そして、証拠（甲1）及び弁論の全趣旨によれば、本件預金口座には、原告に対する児童手当以外の入出金（原告の家族や知人からの入金、就学援助金や保険金の入金等）も合計するとそれなりの金額あるいは複数回にわたってなされていることが認められるのであって、客観的には、本件預金債権もまた差押えが禁止される財産に該当すると解すべき事情は他に見出しがたい（なお、滞納者は、その生活状況によっては、滞納処分の執行停止（地方税法15条の7）により、これに伴う差押えの解除（同法15条の2第2項、15条の5第2項、15条の7第3項）を受けることも可能であるから、児童手当が振り込まれた預金口座に係る預金債権の差押えが禁止されないからといって、児童手当の差押えを禁止した児童手当法の趣旨が全く没却されるというものでもないと考える。）。

しかしながら、児童手当法15条の趣旨に鑑みれば、処分行政庁が、差押処分に先立って、差押

えの対象として予定している預金債権に係る預金口座に、近いうちに児童手当が入金されることを予期した上で、実質的に児童手当を原資として租税を徴収することを意図した場合において、実際の差押処分（差押通知書の交付）の時点において、客観的にみても児童手当以外に預金口座への入金がない状況にあり、処分行政庁がそのことを知り又は知り得べき状態にあったのに、なお差押処分を断行した場合は、当該処分は、客観的にみて、実質的に児童手当法の精神を没却するような裁量逸脱があったものとして、違法なものとするのが相当である。

そこで、以上の点をふまえて、以下に検討する。

(2) 認定事実

前記前提事実並びに掲記の証拠及び弁論の全趣旨によれば、以下の事実が認められ、これを覆すに足る証拠はない。

ア 原告（昭和47年8月4日生まれ）は、本件差押処分当時、妻及び5人の子供と同居しており、「タキガワ商事」の名で宅建業、不動産業を営んでいた。原告は、前記前提事実（2）記載のとおり、県税を滞納するようになり、県税局職員らによって、文書による納税の催告、電話による納税の促し、自宅及び事務所訪問、面談等の納税交渉が継続して行われた。（以上につき、甲33、乙6、25、26、証人西谷、同七里、原告本人）

イ 県税局において平成19年4月以降に原告の滞納整理を担当していた徴税吏員である山中昭代（後に西谷に改姓した。以下、改姓の前後を問わず「西谷」という。）は、同年6月末頃から同年7月中旬にかけて、前年度以前からの滞納繰越案件である原告からの徴収の一環として、鳥取銀行を含む複数の金融機関に対して原告の預貯金口座に係る取引履歴の調査（前年預金調査）を実施し（なお、ゆうちょ銀行の貯金口座に係る取引履歴については同年11月に実施した。）、差押えに適する原告の預金口座、すなわち、取引履歴に動きがあり、日常的に使用されている原告の預金口座として、本件預金口座を把握した。また、県税局は、同調査に際して、鳥取銀行から、同年7月6日、本件預金口座に係る残高照会及び前年取引履歴（照会期間は同年6月1日から同年7月6日まで）を取り寄せた。前年取引履歴には、同年6月11日、児童手当14万円が本件預金口座に振り込まれたものの、同日中の出金等により、残金が494円となったこと、同月27日に1万3800円がアサ

マユウコによって入金され（この入金は、後記のとおり、本件預金口座が生命保険会社に支払う保険料の引き落とし口座となっており、原告は保険料分を預金しておかねばならないところ、当該生命保険会社の外交員アサマユウコが代わって払い込んだもの）、同日中に出金（前記の生命保険会社による引き落とし）されて残金が494円となったことが記載されており、県税局においては、担当の西谷のみならず、その上司も含めて、この前年預金調査の結果を把握した。もっとも、県税局の職員は、前記1万3800円の入出金の趣旨までは認識していなかった。そして、この鳥取銀行作成の残高照会及び前年取引履歴は、A4版の用紙1枚の上半分及び下半分に印刷されている。（以上につき、乙8、12、25、26、証人西谷、同七里、原告本人、弁論の全趣旨）

ウ 処分行政庁は、平成20年2月4日、原告が当時所有していた登録自動車（鳥取300ち5998、オデッセイ、初年度登録は平成9年8月、車検期限は平成20年2月26日まで）を差し押さえ（以下「本件登録自動車差押え」という。）。同差押えは、同車を換価して売却代金から滞納分を回収することよりは、同車を継続して使用するために原告が自主的に納税することを期待しての処置であった。ところが、原告は、同差押えを受けた後も、滞納分を納税することなく、そのまま同車を解体処分した。（以上につき、甲33、乙6、8、25、26、48、証人西谷、同七里、弁論の全趣旨）

エ 県税局は、本件登録自動車差押えに係る前記自動車の所在を把握できなくなったことから、その後本件差押処分が実施された平成20年6月11日までの間に複数回開催された徴収方針会（構成員は西谷を含む徴収担当の職員、収税課課長、収税課課長補佐七里）において、原告がこのまま自主的に納税しない場合には、前年預金調査の結果を踏まえ、平成20年6月11日に本件預金口座の預金債権を差し押さえることを組織として決定した（乙25、26、証人西谷、同七里）。

オ 本件預金債権は、平成20年6月11日午前9時9分、本件差押処分の執行により、全額が差し押さえられた。なお、本件差押処分の具体的な手続の流れは以下のとおりである。（以上につき、甲1、40、駅南支店に対する調査囑託の結果、弁論の全趣旨。なお、この項（オ）において、時間のみを記載したものは、いずれも平成20年6月11日の時間を指すものである。）

(ア) 駅南支店が午前9時に開店するのとはほぼ同時に、県税局の担当職員である西谷らが臨店し、同支店担当者に対し、「金融機関における預貯金等の調査票」(甲40の4枚目)を提示し、原告名義の預金口座の調査を求めた。同支店担当者は、同票をもとに、担当者が原告の預金口座を検索し、本件預金口座を発見した。

(イ) 駅南支店担当者は、午前9時3分(印刷した端末機の時刻)、本件残高照会をプリントアウトし、さらに、午前9時4分(印刷した端末機の時刻)、本件取引履歴(起算日は平成20年3月1日から)をプリントアウトした。本件残高照会には、本件預金口座の残高が13万0073円であることが記載されており、本件取引履歴には、同口座の残高が、同年3月27日から73円となっていたものの、同年6月11日に児童手当の振込みがあった13万0073円となったことが記載されていた。ところで、本件残高照会と本件取引履歴は、前記イと同様に、同じA4用紙一枚の上半分及び下半分に印刷されているところ、同支店担当者が、両者を1枚の用紙に印刷するため、A4用紙を上下二つに折り曲げ、それぞれA5サイズにして、印刷したため、本件残高照会の記載と本件取引履歴の記載の間に折り目が付いた。

(ウ) 差押処分は、差押通知書が第三債務者に送達されることによって効力が生じ(国税徴収法62条3項参照)、同通知書は、徴収職員が現場で作成するものであるところ、徴収職員である西谷は、駅南支店において、差し押さえる対象債権を特定するために、駅南支店担当者から、前記(イ)で認定した本件残高照会と本件取引履歴を折らないで全部を複写したコピー(甲40の5枚目)を受領し、同コピーのほか、金融機関における預貯金等の調査証、納付蕃・領収証書を添付して、差押通知書を作成し、午前9時9分、同通知書を駅南支店担当者に交付した。なお、西谷は、前記コピーの内容をふまえ、差押通知書(1枚目)に、差押債権として、本件預金債権13万0073円と記載した。

(エ) 前記前提事実(2)のとおり、本件預金口座の残高は平成20年3月27日から73円となり、同預金口座に他からの入金はなかったものであり、結局、同年6月11日の同預金口座の残高のほとんどは、同日午前9時に振り込まれた本件児童手当13万円によるものであった。

カ 原告の妻も、当然、同日児童手当が本件預金口座に振り込まれることを知っており、同日午前

9時30分ころ、駅南支店を訪れ、子らの給食費や学費の支払のため預金を引き出そうとし、引き出せないことを知った。原告は、このことを妻からの連絡で知り、鳥取銀行に問い合わせ、当該事情を知った。そこで、原告は、同日午前10時半ころ、西谷に電話をし、差押えに係る預金債権は児童手当を原資とするものであるから返してほしい旨述べた。しかし、同人は、本件差押処分は預金債権に対するものとして正当に執行されたこと、既に取立てが完了しているので返せないこと等を返答した。(以上につき、甲33、証人西谷、原告本人)

キ その後、原告は、同日午後3時ころから、鳥取民主商工会の川本善孝事務局長とともに県税局を訪れ、同人とともに、県税局長らに対して、差押えに係る預金債権の原資は児童手当であり返してもらいたいこと、原告の生活が困窮しているから同処分を取り消してもらいたいこと等を述べた。これに対して、県税局長らは、事前に預金調査をして本件預金口座の動きを把握していたことは認めた上で、本件差押処分は預金債権を差し押さえたものであるとして返還の求めを拒絶し、また、原告が生活困窮者に当たらないと判断したとして同処分の取消の求めも拒絶した。(以上につき、甲32、33、乙27、31、原告本人)

(3) 前記前提事実及び前記認定事実に基づき、本件差押処分の際、被告が実際には本件児童手当を原資として租税を徴収することを意図していたか検討する。

ア (ア) まず、鳥取市における児童手当支給日の一つが毎年6月11日であることは児童手当法、鳥取市児童手当事務取扱規則の規定等から明らかであるところ、前記(2)イのとおり、県税局においては、前年預金調査の結果、鳥取銀行から前年取引履歴の開示を受け、本件預金口座に平成19年6月11日に児童手当14万円の振込みがあったことを認識していたことに照らせば、被告は、特別な事情変更がなければ、平成20年6月11日にも児童手当が本件預金口座に振り込まれる可能性が高いことを十分認識していたことが認められる。また、前記(1)エ、オのとおり、本件預金口座は平成20年3月27日に残高が73円となつてから約2か月半にわたって入出金が全くない預金口座であったにもかかわらず、県税局は、児童手当の振込予定日となっていた同年6月11日に本件預金口座に対して差押えを実施することを事前に

複数回実施された徴収方針会議において組織として決定し、同日午前9時の駅南支店開店とはほぼ同時に同支店に職員が赴き、同日午前9時9分に本件差押処分を完了して、本件児童手当13万円の振込分を含む本件預金債権13万0073円を差し押さえたことが認められ、このような事実経過に加え、前年取引履歴をみれば、開示された取引期間中に、本件預金口座へのまとまった入金には児童手当だけであることや入金があった際には同日中に入金されていることを認識できたことに照らせば、被告は、同日に児童手当が振り込まれる可能性が高いことを認識しつつ、あえて児童手当の振込み時期に合わせて差押えを実施したことが推認される。

(イ) この点につき、被告は、前記第2の4(4)イ(ア)のとおり、前年預金調査の結果をふまえても、同日に児童手当が本件預金口座に振り込まれることを容易には認識できない、差押日時は本件児童手当を狙い撃ちにするために意図的に選択されたものではない等と主張し、証人西谷、同七里はその旨証言する。

しかしながら、まず、前年預金調査の結果をみれば、確実ではないとしても、翌年も本件預金口座に児童手当が振り込まれる可能性が高いことは十分認識できたはずであるし、差押日時の決定過程については、証人西谷及び同七里の各証言によっても具体的に明らかになっておらず、その他被告の主張を裏付ける的確な証拠もないことに照らせば、直ちに採用することはできない。

次に、前記のとおり、県税局が、本件預金口座に児童手当が振り込まれる可能性が高いことを認識しながら、差押対象財産として本件預金債権を選択し、児童手当振込みの当日に差押えを実施した理由について検討するに、前記(2)イ、ウのとおり、県税局では、当時、原告からの徴収は前年度以前からの滞納繰越案件となっており、前年預金調査を実施するなどしたものの、差押えに適する原告の預貯金としては本件預金債権しか把握できず、原告が自主的に納税することを期待して本件登録自動車差押えを実施しても、原告が納税することはなく、同車の所在も把握できなくなったことが認められる。ところで、前記(2)アのとおり、5人の子供を抱える原告及びその家族の生活にとって、車検切れによって自動車を使用できなくなることは重大な不利益となることが窺われるが、それでも原告が納税することなく、同車を処分するに至ったという経過からすると、原

告が、当時、前記差押えを解除できるほどの処分可能な財産を有していたとは考え難い。そうすると、原告が平成18年に所有地を売却して売却代金として800万円の収入を得ていたこと、平成22年及び同23年にも所有地を売却したこと(乙43ないし47)、親族から生活費の援助を受けていたこと(原告本人)、平成23年に250万円の新車を購入したこと(原告本人)等被告の主張する諸事情を考慮しても、本件登録自動車差押えがなされた時点において、原告は、同差押えを解除できるほどの処分可能な財産を有しない苦しい経済状態となっていたと推認される。他方、県税局においても、仮に、徴収交渉に際して原告本人から事情を十分に聴取できなかったとしても、原告が資産を有しながら納税義務を免れたい一心で資産隠しを図っている可能性もあるとはいえ、他方で、本件登録自動車差押えの経緯等から推測して、原告が決して楽ではない経済状態にあった可能性も認識していたものといわざるを得ず、そうすると、原告がこのような経済状態であることを念頭に原告の財産を捕捉し滞納分を取り立てるためには、将来的に入金予定の公的な給付金を原資として租税を徴収する他に対策がないとの認識に至ったとしても、何ら不自然でない。

ウ(ア)さらに、前記(2)オ(イ)、(ウ)のとおり、本件差押処分の執行に際して、駅南支店担当者が、同じA4用紙1枚の上半分に本件残高照会、下半分に本件取引履歴をプリントアウトしたこと、その際西谷が現場で作成する差押通知書に添付するため駅南支店担当者から受け取った本件取引履歴を複写したコピーを確認したことが認められ、前記(2)オ(エ)のとおり、同コピーによれば、本件預金口座の残高が、同年3月27日から73円となっていたものの、同年6月11日に児童手当の振込みがあって13万0073円となったこと、すなわち、差押えに係る預金債権の原資のほとんどが児童手当によるものであったことを確実かつ容易に認識できたことが認められる。

そして、前記(2)オ(ア)のとおり、駅南支店担当者が本件差押処分の執行の直前に本件残高照会及び本件取引履歴をプリントアウトしたのは、県税局職員から同支店担当者に対して原告の預金調査を依頼されたからであること、前記(2)イのとおり、県税局では、前年預金調査の際に、鳥取銀行からA4用紙1枚に残高照会と取引履歴が印刷された音面を取り寄せて確認していたことにも鑑みれば、県税局職員は、本件差押処分を執行

した際に、本件残高照会のみならず本件取引履歴の内容も確認したものと認めるのが相当である。

したがって、本件差押処分に係る差押通知書を作成した際に、県税局職員が、本件取引履歴を確認し、その結果、本件預金債権13万0073円のうち13万円が児童手当を原資とするものであることを現実に認識したものと認めるのが相当である。

(イ) この点につき、被告は、前記第2の4(4)イ(イ)のとおり、徴税吏員において預金残高を確認できた場合に取引履歴を確認して差押えを執行することは不必要かつ不合理であり、また、駅南支店担当者は、県税局職員に対して、取引履歴の部分折り曲げて隠して提示したものであり、県税局職員は取引履歴を確認しなかった旨主張する。

しかしながら、前記のとおり、駅南支店担当者において、印刷の際に前記両面書を二つ折りにしたことは認められるものの、これが被告の主張するように県税局職員に対して不必要な情報である取引履歴部分を隠す趣旨であると認めるに足る証拠はない上、そもそも、駅南支店担当者の判断において、顧客のプライバシーに関わる情報が記載された取引履歴をあえて残高照会と同じ用紙にこれを印刷し、県税局職員における確認の際に隠して示すということ自体不自然であり、被告の前記主張は採用できない。

(ウ) なお、被告は、前記第2の4(4)イ(イ)のとおり、この点についての原告の主張を、証人尋問後の証拠に基づくものであるから、時機に後れた攻撃方法である旨主張するが、本件訴訟経過や証拠の性質(送付嘱託文書(甲40)及び調査嘱託の結果)等に鑑みれば、採用できない。

(4) これに対して、証人西谷及び同七里は、県税局は、平成20年6月11日に本件預金口座に児童手当が振り込まれることを把握していなかった、本件差押処分の執行に際して、本件取引履歴は確認していなかったから、本件預金口座が児童手当のみで構成されている預金口座であるとの認識はなく、児童手当を原資とする預金債権を差し押さえる認識はなかったなどと証言する。

しかしながら、前記アのとおり、県税局は、平成20年6月11日に児童手当が本件預金口座に振り込まれる可能性が高いことを認識していたと認められ、また、前記ウのとおり、本件差押処分の執行に際し、本件取引履歴を確認した可能性が高いといわざるを得ず、この点の証人西谷及び同七

里の各証言を直ちに採用することはできない。

加えて、まず、西谷証言は、全般に記憶が曖昧で、本件登録自動車差押えから徴収方針会議によって本件預金債権の差押えを決定した時期、会議の内容、回数といった本件差押処分に至る基本的な経緯についても、曖昧な証言に終始しており、供述態度も芳しくない。また、七里証言も、徴収方針会議において本件預金債権の差押えを決定した時期等の点で曖昧な点が見受けられ、いずれも採用できない。

(5) 以上によれば、前記(2)オのとおり、差押えに係る本件預金債権の原資のほとんど(本件預金債権13万0073円のうち13万円)は本件児童手当の振込みによるものであったところ、前記アのとおり、被告は、平成20年6月11日に児童手当が振り込まれる可能性が高いことを認識しつつ、あえて児童手当の振込み時期に合わせて差押えを実施したものであり、また、前記ウのとおり、県税局職員が本件差押え処分を執行した際には、本件取引履歴を確認して、差押えに係る本件預金債権の原資のほとんどが児童手当を原資とするものであることを現実に認識したものと認められる。しかも、前記イのとおり、県税局職員は、原告の経済状態が楽でないことを認識しながら、まとまった金額を差し押さえるためには本件預金口座に振り込まれる児童手当を押さえるしかないと認識の下差押えに至ったことも考えられ、以上を総合すると、被告は、差押対象財産を選択するに当たって、実質的には、本件預金口座に振り込まれる本件児童手当を原資として租税の徴収をすることを意図し、その意図を実現したものと評価せざるを得ない。そして、このような県税局職員の主観面に着目すれば、実質的には、差押禁止債権である児童手当受給権の差押えがあったのと同様の効果が生ずるものと評価するのが相当である。

そうすると、本件においては、本件差押処分を取り消さなければ、児童を養育する家庭の生活の安定、児童の健全育成及び資質の向上に資することを目的とする児童手当の趣旨(児童手当法1条参照)に反する事態を解消できず、正義に反するものといわざるを得ないから、本件差押処分は権限を濫用した違法なものと評価せざるを得ない。

そして、本件差押処分の後続処分である本件配当処分も、本件差押処分の違法を承継して違法となると解するのが相当であり、争点(1)イ(ウ)

（調査義務違反）及び同（エ）（執行停止要件調査、検討義務違反）について検討するまでもなく、取り消されるべきものとなる。

なお、本件配当処分の取消しが認められれば、同処分の効果を覆すことができる以上、本件配当処分の無効確認訴訟については、同訴訟の補充性（争点（2）ア）及び重大かつ明白な堀底の存否（争点（2）イ）を検討する必要がないものと解する。

4 争点（3）（不当利得返還請求）について

前記前提事実（2）ないし（5）のとおり、処分行政庁は、本件差押処分を執行して差押えに係る本件預金債権の取立てを行い、鳥取銀行から13万0073円を受入し、これを最終的に原告の県税の滞納分に充当して利得したことが認められ他方、原告は、鳥取銀行が取立てを受け、処分行政庁に対して同額を納付したことにより、本件預金債権に係る預金払戻請求権を喪失したことが窺われ、同額の損失が生じたことが認められる。

そして、前記3で認定、説示したとおり、本件差押処分は権限を濫用したものであるから違法であり、後続処分である本件配当処分も違法となって、取り消されるものであるから、処分行政庁の前記納付に係る13万0073円の利得は法律上の原因を欠くものとなり、不当利得に該当する。

もっとも、仮に、被告が差押えに係る本件預金債権の原資のほとんどが児童手当によるものであることを認識していたとしても、児童手当が預金口座に振り込まれた場合に預金債権が差押禁止債権の性質を承継するかどうかについては、判例、学説等に争いがあるところであり、処分行政庁が、児童手当であっても預金口座に入金されれば適法に差押え可能になるとの解釈に基づき差押えを執行したとすれば、前記利得に法律上の原因がないことの認識に欠けるから、このような認識に立ったことについての過失を捉えた損害賠償請求の成否の点は別論として、被告を民法704条の悪意の受益者と評価することはできない。

そして、本件においては、処分行政庁が児童手当であっても預金口座に入金されれば適法に差押可能になると解釈した可能性もあり、不当利得13万0073円の返還請求は是認できるものの、これに対する本件差押処分の日である平成20年6月11日からの悪意利息の請求は理由がなく、是認できない。

5 争点（4）ア（国家賠償法1条1項の故意・過失、違法性）について

本件差押処分は、権限を濫用したものであるから違法であり、後続処分である本件配当処分も、同違法を承継して違法となることは前記3のとおりであるが、被告の職員が違法性の認識を有していたとまでは認められないことに照らせば、そのことから直ちに本件差押処分及びこれに引き続く一連の本件滞納処分に国家賠償法1条1項の違法があったとの評価を受けるものではなく、被告が差押対象財産を調査、選択するに当たって、職務上通常尽くすべき注意義務を尽くすことなく漠然と差押えをしたと認め得るような事情がある場合に限り、上記の評価を受けるものと解するのが相当である（最高裁平成14年（受）第1048号同15年6月26日第一小法廷判決、最高裁平成元年（オ）第930号、第1093号同5年3月11日第一小法廷判決・民集47巻4号2863頁参照）。

これを本件についてみると、まず、原告は、前記第2の4（10）ア（ア）のとおり、本件預金債権は差押禁止債権の属性を承継しており違法である旨主張するが、同主張が認められないことは前記3で述べたとおりであり、国家賠償法上も違法であるとみることはできない。しかしながら、他方、前記3（2）イのとおり、被告の職員は、原告が本件預金債権の他に目立った財産を有していない可能性を十分に認識した上で、本件児童手当を原資とする本件預金債権をあえて選択して差押えを執行したものであり、これが、差押禁止債権であっても、預金口座に振り込まれた場合には、預金債権として差押可能で適法な差押えであるとの解釈に基づくものであったとしても、そのような解釈が他面、実質的に児童を養育する家庭の生活の安定、児童の健全育成及び資質の向上に資することを目的とする児童手当法の趣旨に反し、原告家族の生活に重大な不利益を及ぼしうることは容易に想定できたはずであり、にもかかわらず、職務上通常尽くすべき注意義務を尽くすことなく漫然と本件差押処分を執行したものであるから

（なお、被告は、本件差押処分の直後に原告から児童手当を差し押さえられた旨の陳情を受けた際にも、事実関係を調査の上、手続の停止等を検討した形跡もない。）、被告が差押対象財産を調査、選択する過程に裁量の逸脱又は濫用があるといわざるを得ない。

したがって、原告が前記第2の4（10）ア（ウ）、（エ）で主張する違法事由について検討するまで

もなく、本件差押処分及びこれに引き続く一連の本件滞納処分には、国家賠償法1条1項の違法があったと解される。

以上から、被告は、国家賠償法1条1項に基づき、本件差押処分及びこれに引き続く一連の本件滞納処分によって原告が被った損害について賠償する責任を負う。

6 争点 (4) イ (損害の有無・程度) について

(1) 慰謝料

被告は、納付可能な財産を他に有していない可能性を十分に認識しながら、本件児童手当を原資として回収を図る意思で差押えを行ったものであるから、一般的に、これによって養育すべき子供の家庭生活に不利益、弊害が生じる可能性も十分に認識していたはずであり、他方、原告は、本件差押処分によって、子を持つ父親として多大な精神的苦痛を被ったと認めるに難くない。

ところで、原告は、前記第2の4 (11) アのとおり、長女が高校を退学するに至ったことを主張するが、被告が、このような個別の事情について、予見可能であったとまでみれないから、これを慰謝料額算定の基礎とすることはできない。

そして、その他本件審理に現れた一切の事情を総合すると、原告の前記精神的苦痛に対する慰謝料は20万円をもって相当と認める。

(2) 差押えに係る本件預金債権相当痕13万007

3円 (予備的請求関係)

これについては、原告の請求するところによれば、不当利得返還請求に対して予備的請求の関係となっているのだから判断を要しない。

(3) 弁護士費用

本件事案の内容、性質、認容額その他の諸事情から、本件滞納処分と相当因果関係のある弁護士費用は5万円と認めるのが相当である。

7 結論

よって、①本件配当処分の取消請求については、取り消されるべきであるから認容し、②本件差押処分の取消請求に係る訴えについては、訴えの利益を欠き不適法であるから却下し、③不当利得返還請求及び国家賠償請求については、被告に対して、38万0073円及びうち25万円に対する平成20年6月11日から支払い済みまで民法所定の年5分の割合による遅延損害金の支払を求め限度で認容し、その余はいずれも理由がないから棄却することとして、主文のとおり判決する。

鳥取地方裁判所民事部

裁判長裁判官 和久田 齊
 裁判官 遠藤 浩太郎
 裁判官 桐谷 康

別紙

滞納胡及び延滞金一覧表。(平成20年6月11日当時)

年度	税目	期別	納期限	税額(円)	延滞金額(円)	備考
平成17年度	個人事業税	平成16年所得	平177年6月30日	—	13,600	随時分
平成17年度	個人事業税	平成16年所得	平成17年8月31日	—	6,800	1期分
平成17年度	個人事業税	平成16年所得	平成17年11月30日	—	3,200	2期分
平成18年度	個人事業税	平成17年所得	平成18年8月31日	34,600	11,700	1期分
平成18年度	個人事業税	平成17年所得	平成18年11月30日	54,000	11,500	2期分
		小計		88,600	46,800	
平成18年度	自動車税	全期	平成18年5月31日	45,000	12,900	鳥取300ち5998
平成19年度	自動車税	全期	平成19年8月31日	45,000	6,400	鳥取300ち5998
平成18年度	自動車税	全期	平成18年5月31日	34,500	9,700	鳥取500と8273
平成19年度	自動車税	全期	平成19年8月31日	5,700	0	鳥取500と8273
		小計		130,200	29,000	
計				218,800	75,800	

編集後記

試行錯誤の連続であったが、何とか「国民税制研究」創刊号を刊行することができた。石村代表、辻村事務局長をはじめとして国民税制研究所の役員の方々にはここから感謝申し上げる。どのテーマもホットで、新鮮味のある内容である。また、「対論」もそれぞれのテーマを深く理解するには、大変参考になる。創刊号では、石村代表にフルに執筆いただいたが、次号からは、多様な執筆陣営、内容で刊行できればと考えている。会員諸氏のご協力を切にお願いしたい。

(編集局長 中村克己)

【入会のご案内】 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）029 当座、口座番号0135937》

国民税制研究所 (JTI=Japan Tax Institute)

〒220-0044 東横浜市西区北幸2-9-10 横浜HSビル4F (税) シンワ会計社内
【Tel/Fax 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
編集／発行人：中村克己

Contact: **JTI=Japan Tax Institute**
C/o Shinwa Accounting Co., 4F Yokohama HS Bldg. 2-9-10 Kita-saiwai, Nishi-ku, Yokohama-city,
Kanagawa, 220-0004 JAPAN
【Tel/Fax 045-311-5162】 【Mail add : info■jti-web.net】 ※When mailing, please change 「■」 to 「@」.

国民税制研究 第1号 <ISSN 2188-6970>

JAPAN TAX JOURNAL No.1

(Kokumin zeisei kenkyu)

January 2014

【Preface】

【Article】 Introducing the New Tax Profession in the US : Registered Tax Return
Preparer(RTRP) Koji Ishimura

【Discussion】 Introducing the New Tax Profession in the US : Registered Tax Return
Preparer(RTRP) Toshinori Wagatuma/Koji Ishimura

【Article】 Law and Tax Incentives for Excess Food Donations in the U.S. and Japan :
Corporate Citizenship and Excess Food Contribution Koji Ishimura

【Discussion】 Law and Tax Incentives for Excess Food Donations in the U.S. and Japan
Shozo Tsujimura/Koji Ishimura

【Article】 Corporate Accumulated Earnings Tax: A Japanese-American Comparison
Koji Ishimura

【Discussion】 Corporate Accumulated Earnings Tax: A Japanese-American Comparison
Shingo Hirano/ Koji Ishimura

【Article】 Tax Audit Procedures and the Mathematical or Clerical Error Exception: A
Japanese and American Comparison Koji Ishimura

【Case Study】 National Tax Tribunal Decision of May 21, 2013 : “Due Reasons” for
Waiver of Penalty Tax upon the Late Payment of Non-Resident Withholding Tax by a
Resident Lessee upon Change in Status of the Lessor to Non-Resident
Norihiro Terasawa

【Materials】 Tottori District Court Decision of March 29 , 2013 : Is the Government
Child Allowance Paid into a Default Taxpayer’s Bank Account Protected from Tax Liens?
Koji Ishimura

【Editor’s Note】

JAPAN TAX INSTITUTE, JTI

(Kokumin-zeisei-kenkyusho)

Yokohama, Japan