

〈研究ノート〉

アメリカの第二次納税義務

末 永 統 大

はじめに

わが国の国税徴収法第 32 条ないし第 41 条は第二次納税義務に関する規定であるが、米国内国歳入法は、第二次納税義務に関する一般的な規定は存在しない。しかし、わが国の第二次納税義務と類似の内容を有する制度が存在するので、これを第二次納税義務 (secondary tax liability) と呼んで説明する¹。

滞納者が滞納税金を納付できない場合には、滞納者以外の一定の第三者から滞納税金を徴収することができる。内国歳入法 (Internal Revenue Code: 以下、IRC と略する場合あり) は、①共同申告書を提出している配偶者、②財産の譲受人・受託者、および③企業の「責任ある者」などからの徴収について規定している。内国歳入法 6015 条は共同申告書を提出している配偶者の責任、同法 6901 条は譲受人・受託者の責任、同法 6672 条は責任ある者の責任についてそれぞれ規定している。このように、当該の納税者以外の第三者に対してその負担が求められるので、第三者納税責任 (third party liability) と呼ばれる場合もあるようである²。

本章では、米国の第二次納税義務制度を概観することで、わが国の第二次納税義務制度の研究に役立てるために検討するものである。

1 本章での米国における第二次納税義務制度については、次の 2 つの文献を基にして述べることにする。

(1) カミール・E・ワトソン著 大柳久幸・神谷信・田畑仁・生永美子共訳『アメリカ税務手続法—米国内国歳入法における調査・徴収・争訟・犯則手続の制度と実務—』(大蔵財務協会、2013 年)(以下、注記の際は「訳本」という)、そしてこの本の原典である「Camilla E. Watson, Tax Procedure and Tax Fraud in a nutshell, 4th ed. 2012, West」(以下、注記の際は「原典」という)。

(2) 森 浩明「米国の租税徴収制度について—内国歳入庁 (IRS) 改革法下の徴収制度—」『税大論叢』40 号、2002 年、533-666 頁 (以下、注記の際には「森論文」という)。

2 訳本は、「第 13 章 第三者の納付責任 (third party liability)」という章を設けて、第二次納税義務制度の説明をしている (訳本 191 頁、原典 231 頁)。

1 共同申告書を提出している配偶者からの徴収

(1) 制度の概要

米国では、夫婦は共同申告書（joint return）の提出を選択することができる（IRC § 6013 (a)）。1948年以来、夫婦は稼得した所得金額と控除金額等を合算して、通常とは異なる低い税率で所得税を納付することが認められている。税制上有利となる夫婦共同申告書を提出することが可能となる代わりに、夫婦は、申告書に記載された内容の正確性及び税額納付について、連帯して（jointly and severally）責任を負うのである（IRC § 6013 (d) (3)）³。

このように、共同申告書を提出している夫婦は、相互に連邦税債務を負担しあう関係にあり、たとえ別々に生活していても、また、離婚した場合でも連帯責任を負うことになるとのことである⁴。

しかし、それでは相手方にとって非常に酷であり、不合理な結果をもたらすことが少なくなかったので、1971年に善意配偶者の救済措置（innocent spouse relief rule）が初めて内国歳入法に規定され、その後、1984年、1998年と改正が行われて、善意配偶者救済措置が拡大していったのである⁵。

このようにみえてみると、米国の共同申告書を提出している配偶者からの徴収と位置付けられる第二次納税義務制度は、わが国の連帯納付義務とほぼ同じ考え方で運営されている徴収制度であるといえるであろう。

(2) 納税者の救済

ところで、納税者の権利救済という視点で、この善意配偶者（innocent spouse）救済措置を見てみると、導入当初の1971年以前は、連帯納付責任回避の手段は、夫婦の一方の納税者が、誤って（mistake）、強制され（duress）、または詐欺（fraud）によって申告書に署名したのであって、当該申告書は共同申告書とはいえないということを証明するしかなかった⁶。

続いて、1984年に改正が行われ、内国歳入法 6013 条（e）の規定である（イ）救済を求める配偶者がその脱漏を知らず、また知るべき理由（reason to know）がないことや、（ロ）善意の配偶者は過少申告から特別な利益を受けておらずという解釈に関して、当該配偶者の諸般の状況（all the facts and circumstances）を考慮して善意配偶者に責任を負わせることが衡平とはいえない場合には、救済が受けられるようになった。この場合の過少申告であるか

3 訳本 191 頁・原典 231 頁参照。

4 森論文 621-622 頁参照。

5 訳本 191 頁・原典 231 頁。

6 訳本 192 頁・原典 232 頁及び森論文 622 頁。

どうかの判断は、「重大な誤り」(grossly erroneous items)に起因する実質的な過少申告でなければならないとされたので、この「重大な誤り」の解釈が裁判所にとって困難な問題となっていたとのことである⁷。

したがって、善意配偶者の救済が認められるのはごく希であったとのことである⁸。

1984年法によって、救済を受けられるのはごく限られた場合であったので、1998年の改正で内国歳入法 6015 条があらたに新設(6013 条(e)は廃止)されて、善意配偶者に対する救済策が拡大された。これらの救済策には、①伝統的な善意配偶者ルール⁹の修正による救済(IRC § 6015 (b) (1) (B))、②分割責任(apportioned liability)選択制という新たな手続による救済(IRC § 6015 (c) (1) (2))、および③特殊な状況下での衡平上の救済(equitable relief)(IRC § 6015 (f))が含まれる。

1998年法の改正内容に関して、わが国との比較で注目すべき点を2点程指摘しておきたい。

まず第1点は、共同申告書の提出に際し分割責任選択制を選択した者(以下「選択配偶者」という)は、原則として、申告に関して賦課される不足税額に対する選択配偶者の責任は、内国歳入法 6015 条(d)によりその者に適切に配分される不足税額部分を超えることはない(IRC 6015 § (c) (1))。つまり、選択配偶者はそれぞれ自分の課税所得に限定して責任を負うことになる。一般に、所得および所得控除の項目は、夫婦があたかも別々の申告書を提出しているかのように配分される⁹。

第2点は、衡平上の救済に関してである。衡平上の救済については、内国歳入法 6015 条(f)を明確にする要件として、手続通達(Revenue procedure)が設けられており(Rev. Proc.2000-15)、その要件に、(イ)未納税金があること、(ロ)詐欺的スキームの一部として配偶者間で資産の譲渡がされていないこと、(ハ)無資格資産(disqualified assets)が救済を求める配偶者に譲渡されていないことが必要とされている。本規定は、共同申告上は、納付すべき税額が記載されているが、当該税額が未納となっている場合に、当該他方の有責配偶者が税額納付に代えてその者の利益のために費消したことについて知らず、または知り得た理由がない配偶者を救済しようとするものである¹⁰。

7 訳本 194-196 頁・原典 235-238 頁及び森論文 623-624 頁参照。

8 森論文に拠れば、1993 年から 1995 年の判決 20 件のうち、4 件だけが善意配偶者による救済を勝ち得ている。裁判の争点は、配偶者が申告書に自ら署名した時に過少申告を知っていたかまたは知るべき理由があったか、あるいは他の配偶者に責任を負わせるのが衡平であるか否かというものであったという(森論文 624 頁注(17)参照)。

9 訳本 195 頁・原典 236 頁及び森論文 625-626 頁参照。

10 訳本 196 頁・原典 237 頁。

2 譲受人の責任 (transferees liability) 及び受託者 (fiduciaries)

(1) 譲受人の意義

内国歳入法 6901 条は、滞納者から財産を譲り受けた特定の者（譲受人）から滞納税金を徴収することを認めている。同条 (h) は、譲受人の定義について規定しており、受贈者 (donees)、法定相続人 (heirs)、受遺者 (legatees)、物的財産受贈者 (devisees)、および財産の分配を受けた者 (distributees) が、譲受人に含まれる。

裁判所は譲受人の定義を拡大しており、債権者を害する程に、適切な対価なしに納税者から財産を譲り受けた者を譲受人に含めている¹¹。譲受人から徴収するためには、内国歳入庁は、譲渡人が譲渡当時支払不能の状態にあり、その譲渡が適切な対価に満たない金額でなされたことを立証しなければならない。譲受人は、譲渡人の滞納を知っているか否かにかかわらず、譲渡年度の譲渡人の納税に関して遡及的に責任を負う¹²。

(2) 受託者 (fiduciaries)

受託者とは、後見人 (guardian)、受託者 (trustee)、遺言執行者 (executor)、遺産管理人 (administrator)、破産管財人 (receiver)、財産管理者 (conservator)、または何らかの受託者の資格により他の者のために行動する者をいう (IRC § 7701 (a) (6))。

受託者もまた他人の納税義務の責任を負うことがある (IRC § 6901 (a))。内国歳入法 6901 条 (a) には、譲受人の責任と受託者の責任がそれぞれ規定されているが、両者は完全に区別される¹³。受託者の負う責任は、譲受人の負う責任より範囲が限定されており、受託者が政府の保有する租税債権に劣後する債権について行った弁済の範囲に限られている。譲受人が譲受財産の時価の範囲内で責任を負うのに対して（通常、譲受人への詐欺的譲渡の結果として発生する責任である）、受託者については、租税債権に劣後する債権について現に弁済した範囲内に限られるのである¹⁴。

3 責任ある者 (responsible persons)

雇用主（法人および個人）は、従業員の給料から所得税と社会保険税 (social security tax) を源泉徴収する必要があり、源泉徴収した金額 (trust fund taxes、以下「信託資金税

11 訳本 197-198 頁・原典 239 頁及び森論文 629 頁参照。

12 森論文 629 頁。

13 森論文 634 頁。

14 訳本 200 頁・原典 242 頁。

額」という)は、財務省に送金しなければならない(IRC § 7501)¹⁵。内国歳入法 6672 条は、雇用者が信託資金税を納付しない場合に、内国歳入庁が責任ある者 (responsible persons)から当該未納税金を徴収することを認めている。信託資金税の未納を防止するため、内国歳入法は 6672 条の規定(民事罰)のほか、7201 条および 7202 条の規定(刑事罰)に基づき罰金を課している。

(1) 責任ある者の意義

責任ある者とは、100%加算税の連帯責任を負う者である。多額の給与支払のある会社の管理者、取締役、およびパートナーは、従業員の給料から源泉徴収する信託資金税の 100%相当額の責任を個人的に負わされる場合がある¹⁶。

責任ある者という用語は、内国歳入法 6672 条のもとで責任を有する者に対する法律上の表現の略称として「責任ある者」という用語を用いており、裁判所でも定着している¹⁷。正式には、「賦課された税額について徴収し、誠実に管理し、納付すべき者」(any “person required to collect, truthfully account for and pay over any tax imposed”)という。

したがって、税額を徴収し、保管すべき義務を負い、現にそれを行った者は、同税額を納付すべき時期よりも前に雇用関係を解消していたとしても、雇用主が納期限までに当該税額を政府に納付しなかったときは、100%加算税を負担すべき義務を負うことになるという¹⁸。

裁判所は、責任ある者の範囲を拡張しており、上述の管理者、取締役、および株主のほかに、債権者、従業員、会計担当者、および弁護士を「責任ある者」に含めており、責任の有無を判定する際には、株式の保有の有無、取締役会メンバーか否か、小切手振出の権限、および法人の財務問題の支配力が有力な指標となるという¹⁹。

(2) 責任ある者の義務

雇用者に資産がないため信託資金税(給与の源泉税)を徴収できない場合、内国歳入庁は、

15 内国歳入法 7501 条 (a) は、雇用主に対して、連邦所得税や従業員が負担する社会保障性を源泉徴収することを義務付けている。そして、同法 7501 条 (a) は、雇用主に対して、これらの源泉徴収税額について、実際に納付するまでの間、合衆国政府に対する「特別な信託資金 (in a special fund in trust)」として管理すべきことを求めている。このため、「信託資金税 (trust fund taxes)」と呼ばれている。

16 森論文 638 頁。

17 訳本 202 頁・原典 244-245 頁。

18 訳本 20-2032 頁・原典 245 頁。

19 森論文 638 頁。

できるだけ多数の責任ある者を特定し、連帯責任を負わせようとするが、内国歳入庁は、最も責任の重い者に対し追及しなければならない義務はなく、責任ある者は、他により責任の重い者がいる場合でも責任を免れることはできない²⁰。

内国歳入法 6672 条は、「故意」(willfulness)に源泉税を徴収、計算、または納付しない者に対してのみ、加算税を賦課する権限を付与している。したがって、単なる過失に過ぎない場合には、故意には該当しないが、判例においては、「明白な又は既知の危険について、自発的かつ意識的で、未必の故意又は認識ある過失による無視」(voluntary, conscious and reckless disregard for obvious or known risk)については、その者において政府を欺こうとする特段の意図がなかったとしても、故意の要件に該当するとしている²¹。例えば、信託資金税の支払いよりも他の債権者への支払いを優先することは、故意による行為とされ、100%加算税の支払義務のある「責任ある者」に該当し、責任を追及されるのであるという²²。

(3) 第二次納税義務者の拡張

判例には、信託資金税の納付義務違反について、「合理的な理由」(reasonable cause)があることが立証された場合には、100%加算税を課さないケースもあるというが、政府側の思惑によって、内国歳入法 6672 条の適用範囲を広くして、それを利用して徴収を図ろうとする多くの「恐ろしい話」(horror stories)が生まれているという²³。

1984年に内国歳入庁は、通達で、慈善団体の理事会においてボランティアの理事についても100%加算税の適用があるとしたうえで、非営利団体の無報酬のボランティア理事について、当該理事が名誉職であって、未納税額について善意である場合は、納付義務を課さないとした。しかし、こうした無報酬のボランティアの理事であっても、仮に日々の業務に参画し、源泉徴収の不履行又は信託資金税額の未納付について、現に知っている場合には、100%加算税を査定しうるものとしているという。また、他に負担を求める者が存在しない場合には、無報酬のボランティアの理事であっても負担を求めることができるものとされているとのことである²⁴。

20 森論文 639 頁。

21 訳本 204 頁・原典 246 頁。

22 森論文 639 頁。

23 訳本 204 頁・原典 246-247 頁。

24 訳本 204-205 頁・原典 247 頁。

4 まとめ

アメリカ合衆国（以下、「米国」という）の税務手続法をみることによって、米国ではどのように納税者の権利と義務（課税庁の権限と義務）とのバランスを図り、納税者の負担の増加を緩和しようと試みているかについて検討を加えた。

わが国の第二次納税義務（secondary tax liability）に匹敵する一般的な規定は、米国内国歳入法には存在しない。しかし、わが国の第二次納税義務と類似の内容を有する制度が存在し、これを第三者納税責任（third party liability）と呼んでいた。この場合に第三者として、①共同申告書を提出している配偶者、②財産の譲受人・受託者、および③企業の「責任ある者」の三者を挙げて、滞納金を徴収できるとしていた。

まず、①共同申告書を提出している夫婦は、相互に連邦税債務を負担しあう関係にあり、たとえ別々に生活していても、また、離婚した場合でも連帯責任を負うことになる。したがって、米国の共同申告書を提出している配偶者からの徴収と位置付けられる第二次納税義務制度は、わが国の連帯納付義務とほぼ同じ考え方で運営されている徴収制度であるといえるであろう。しかし、これは相手方にとって非常に酷であり、不合理な結果をもたらすことが少なくなかったので、1971年に善意配偶者の救済措置（innocent spouse relief rule）が初めて内国歳入法に規定され、その後、1984年、1998年と改正が行われて、善意配偶者救済措置が拡大していったのである。例えば、共同申告書の提出に際し分割責任選択制を選択した者（選択配偶者）は、原則として、申告に関して賦課される不足税額に対する選択配偶者の責任は、その者に適切に配分される不足税額部分を超えることはない。つまり、選択配偶者はそれぞれ自分の課税所得に限定して責任を負うことになるのである。

次に、②財産の譲受人・受託者に関しては、滞納者から財産を譲り受けた特定の者と定義される譲受人から滞納税金を徴収することを認めており、また、受託者も他人の納税義務の責任を負うことがある。内国歳入法 6901 条（a）には、譲受人の責任と受託者の責任がそれぞれ規定されているが、両者は完全に区別されている。ところで、裁判所は譲受人の定義を拡大しており、債権者を害する程に、適切な対価なしに納税者から財産を譲り受けた者を譲受人に含めている。譲受人から徴収するためには、内国歳入法は、譲渡人が譲渡当時支払不能の状態にあり、その譲渡が適切な対価に満たない金額でなされたことを立証しなければならない。譲受人は、譲渡人の滞納を知っているか否かにかかわらず、譲渡年度の譲渡人の納税に関して遡及的に責任を負うのである。

最後に、③企業の「責任ある者」であるが、雇用主は、従業員の給料から所得税と社会保険税を源泉徴収する必要があるが、源泉徴収した金額（信託資金税額）は、財務省に送金しなければならないが、雇用者が信託資金税を納付しない場合に、内国歳入法が責任ある者

(responsible persons) から当該未納税金を徴収することを認めている。「故意」に源泉税を徴収、計算、または納付しない者に対してのみ、徴収を行うが、単なる過失に過ぎない場合には、故意には該当しないが、判例においては、「明白な又は既知の危険について、自発的かつ意識的で、未必の故意又は認識ある過失による無視」については、その者において政府を欺こうとする特段の意図がなかったとしても、故意の要件に該当するとしている。例えば、信託資金税の支払いよりも他の債権者への支払いを優先することは、故意による行為とされ、「責任ある者」に該当し、責任を追及されるのである。