

アメリカ合衆国の連邦税徴収手続

高橋重長

(税務大学校
研究部教育官)

第一章	はじめに	四三五
第二章	アメリカの租税徴収行政の現状	四三九
第一節	IRSの機構	四三九
第二節	徴収部門 (Collection Division) の内容	四四〇
一	徴収部門の構成	
二	徴収部門の事務	
三	徴収職員の構成及び事務	
第三節	租税の滞納整理状況	四四五
一	最近におけるIRSの施策	
二	一九八六年度内国歳入庁年次報告書 (Internal Revenue Service 1986 Annual Report)	
第三章	租税滞納整理手続 (Tax Collection Procedures)	四五〇
第一節	申告書の提出から租税徴収手続開始 までの流れ	四五〇
第二節	財産調査権	四五九
一	帳簿等調査権	
二	差押時の帳簿等提示要求権	
三	搜索	
第三節	納付能力調査	四六四
第四節	滞納処分——差押え (Levy and Distrain)	四六五
一	差押え	
二	差押えの前提要件	
三	差押えの効力	
四	差押解除 (Release of Levy)	
五	違法な差押えに対する救済	
六	公売手続	
第五節	納税緩和措置	四七四
一	納税猶予 (Installment Payments)	
二	コンプライメンス (compromise)	
三	執行停止 (currently not collectible)	

第四章 連邦租税リーエン……………四八四

第一節 連邦租税リーエンの意義・沿革……………四八五

一 リーエンについての概説

二 連邦租税リーエンの意義・沿革

第二節 連邦租税リーエンの機能及び州法との

関係……………四八九

第三節 連邦租税リーエンの発生・成立・消滅

……………四九二

一 発生・成立

二 消滅

第四節 連邦租税リーエンの登録・私債権者との

優先関係……………四九四

一 登録

二 私債権者との優先関係

第五節 連邦租税リーエンの

効力——事後取得財産の問題……………五〇四

第六節 特別連邦租税リーエン

(special liens)……………五〇八

一 遺産税 (estate tax) に関する特別連邦租税

リーエン

二 贈与税 (gift tax) に関する特別連邦租税

リーエン

三 特別連邦租税リーエンと他の債権者との

優先関係

四 酒税に関する特別連邦租税リーエン

第七節 連邦租税リーエンの実行訴訟

(foreclosure suit)……………五〇九

一 訴訟の内容

二 訴訟の特色

三 Rodgers 判決の意義

第八節 救済制度……………五一五

一 違法な連邦租税リーエンに対する

訴訟上の救済

二 各種証明書の発行

第五章	アメリカの租税徴収手続の特徴……………	五一八	二	新連邦破産手続と滞納処分……………	
第一節	IRSにおける租税徴収手続の 機械化について……………	五一九	第四節	アメリカの出国納税者対策……………	五三八
一	集中情報検索システム……………		一	国内法による対策……………	
二	自動徴収システム……………		二	租税条約(徴収執行共助規定)による対策……………	
第二節	銀行取引と滞納処分……………	五二二	第六章	日本の租税徴収手続との関係……………	五四八
一	銀行調査……………		第一節	アメリカ徴収手続法の継受の検討……………	五四八
二	連邦租税リーエン成立後、差押前における 銀行の預金支払いの問題……………		第二節	納付能力調査の方法……………	五五三
三	相殺権との関係……………		一	徴収情報報告書(Collection Information Statement:CIS)の検討……………	
四	通帳貸付(passport loans)と連邦租税 リーエン……………		二	振替制度の検討……………	
五	新しい銀行預金差押手続……………		第三節	出国納税者に対する租税債権確保……………	五六〇
第三節	破産手続(bankruptcy proceeding)と 滞納処分……………	五二七	一	アメリカに対する我が国の租税債権執行方法……………	
一	新連邦破産手続の概要——清算型を中心と して……………		二	コモン・ローの原則についての検討……………	
			三	租税条約についての検討……………	
			四	今後における我が国の租税債権確保の在り方……………	
			五	その他の問題——国内制度での解決策……………	
				おわりに……………	五七一

第一章 はじめに

戦後、アメリカ法の研究はあらゆる分野において飛躍的な発展を見せている。その背景の一つには、日本憲法をはじめ、すべての法分野においてアメリカ法の影響が強く現れ、現行日本法の解釈においてアメリカ法の規定の仕方及び解釈が非常に有益な示唆を与えているという点がある。^(注1)

租税の徴収手続においても、アメリカの徴収制度及び徴収手続法を研究することは、今後の我が国の租税徴収について考察する際に有益であると解される。特に、アメリカ内国歳入庁においては、一九六〇年代から租税行政全般において機械化による合理化を進めており、租税徴収手続においても著しいものがある。これらは、今後の我が国における租税徴収手続の機械化による合理化の検討の際参考になる。また、近年、日米間の人的及び物的な面での交流が拡大していることに伴い、国際課税事案が発生すると共に、他国に存在する財産からの租税徴収などの問題も発生しており、アメリカにおける出国納税者に対する租税債権確保策について研究することも必要である。^(注2)^(注3)

しかしながら、アメリカの租税徴収制度について書かれたアメリカの文献は限られており、また、我が国においてもそれを研究したものは非常に少ないのが現状である。^(注4)

そこで、本稿は、アメリカにおける租税徴収制度、その特徴、滞納処分と破産・銀行取引に関する問題点及び出国納税者に対する国内法又は租税条約による租税債権確保策について研究を行うが、同時に今後の我が国における租税徴収上参考とすべき事項についても検討を試みる。^(注5)

このような観点から本稿では次のような構成をとる。まず具体的な租税徴収手続に触れる前にアメリカの租税徴収行政がどのように行われているかをマクロ的に把握する必要があることから、第二章では「アメリカの租税徴収行政の現状」について紹介する。次に租税徴収行政は主な内容である滞納整理について、第三章「租税滞納整理手続」で研究するが、その内容は、我が国の手続と比べ特徴的なものに焦点を合わせる。第四章は、滞納処分においては避けて通ることができない租税担保権、「連邦租税リイエン」について研究する。第五章の「アメリカの租税徴収手続の特徴」では、アメリカ租税徴収手続における特徴及び連邦租税の滞納処分を行う場合に頻繁に発生する諸問題について特記する。そして、第六章では、以上に述べたアメリカの租税徴収手続と「日本の租税徴収手続との関係」について検討する。また、同時に、全体を通じて、今後の我が国における租税徴収手続上参考とすべき事項についても検討を試みる。

本稿の作成に当たっては、アメリカの研究者の著書を参考にしたが理論面に関した内容については、主に、学者・弁護士^(注6)の著書を、執行面に関しての内容は、元IRS職員・税務専門家・弁護士の著書を参考にした。そして、本稿の内容は、Mertens Jacob, William T. Plumb, Robert S. Schriebermanの著書及び論文に負うところが多いが、内容をできる限りアップ・ツー・デイトのものにするために最近の雑誌論文などの引用を心がけた。また、アメリカ法における判例研究の重要性に鑑み^(注7)、著名な判決についてはできる限り詳細に紹介し検討した。

注

- (1) 伊藤正巳・木下毅「新版・アメリカ法入門」(一九八四)七・一一頁、田中英夫「英米法総論(下)」(一九八〇)六五三〜六五五頁、なお、堀部政男「プライバシーと高度情報化社会」(一九八八)四十二頁は、「最近わが国でしばしば耳にする」欧

米に学ぶものはない』という言葉が……通用しないことが分かる……むしろ、『欧米に学ぶものが大いにある』という発想が必要である。」としている。このことは、租税徴収手続についても同様である。

なお、本稿においては、アメリカ合衆国のことを「アメリカ」という。

- (2) アメリカ内国歳入庁 (Internal Revenue Service: IRS 以下、本稿では「IRS」(アイアールエス)) は、我が国の国税庁に当たる機関である。

周知のように、アメリカは連邦国家であり、課税権及び徴収権は連邦のほか、州及び地方が持っている。そして、それらの法律に基づき課税及び徴収されることになっている。本稿はこのうちの連邦租税制度について研究するものである。連邦租税は、アメリカ内国歳入法典 (Internal Revenue Code: IRC 以下、本稿では「IRC」(アイアールシー)) に基づいて課税及び徴収されている。現行の IRC は、一九三九年法を全文改正した一九五四年法に基づくものであり、一九三九年法は、それまでに存在していた租税法を編纂したものである。また、IRC は、租税通則法と各租税法をすべて統合して一つの租税法とした単一法典の方式をとっている。

- (3) 確井光明「租税法の課題と将来」ジュリスト No. 721 (一九八〇) 五十四頁は、「租税法が取引法の側面をもつ限りにおいて、現行の外国租税法自体の情報を国民に提供することにも意味がある。更に、最近においては、国際間の投資活動により、国際間における税制の整理の必要性が高まっているほか、租税徴収面における国際間協力なども課題となっている。このように伝統的な外国法研究の枠を超えて、国際化時代に対応した租税法の課題が登場している。」と述べている。

- (4) アメリカ国内においても我が国と同様、課税面についての文献は非常に多いが、租税徴収面に關したものは少ないように思われる。また、邦訳文献でアメリカ租税徴収手続全般に触れた著書は、島山武道「アメリカ合衆国の租税徴収制度」租税法研究第十五号 (一九八七) 及び谷口安平「アメリカにおける生命保険と滞納処分」法学論叢第九十巻第四・五・六号 (一九七二) だけではないかと思われる。しかしながら、いずれも法的手続についてのみ述べられたものである。理論面及び執行面の両方の観点からアメリカの租税徴収手続全般に触れたものは本稿が最初ではないかと思われる。

- (5) 本稿は特に、従前において余り触れられていない部分の研究を中心とする。また、昨年 (一九八八年十一月十日)、租税手続法 (The Technical and Miscellaneous Revenue Act of 1988: TAMRA) が制定され、この法律により、従来の IRC

の規定の一部を修正又は新規追加された。これらの規定は納税者の権利を一層保護したものであり、「納税者の権利の章典（Taxpayer Bill of Rights）」の一部となつた。本稿ではそのいくつかを述べる。

Kafka, Gerald A., "Taxpayer Bill of Rights Expands Safeguards and Civil Remedies", *The Journal of Taxation* (January 1989) p.4; Jones, Kaplan S. and Schlef Joan E., "Taxpayer Bill of Rights Requires More IRS Disclosure and Expands Civil Remedies", *42-3 Taxation for Accountants* 180(1989)

⑨ 本稿では田中英夫の論文についてその大體を述べた。

⑩9 Mertens, *Law of Federal Income Taxation* (1985 Supp.) 214-1 "Mertens" 256。

⑪ Plumb, William T., Jr., "Federal Tax Collection and Lien problems", *13 Tax Law Review* 247 (1957-1958)

214-1 Plumb, "Federal Tax Collection and Lien Problems" 256。

⑫ Plumb, William T., Jr., "Federal Liens and Priorities—Agenda for the Next Decade II", *77 The Yale Law Journal* 605(1986)

214-1 Plumb, "Federal Liens and Priorities—Agenda for the Next Decade II" 256。

⑬ Schrieblman, Robert S., *IRS Tax Collection Procedures—A Manual for Practitioners*, Second Edition(1988)

214-1 Schrieblman, *IRS Tax Collection Procedures* 256。

⑭ Schrieblman, Robert S., *When You Can't Pay Your Taxes!—How to Deal with the IRS*, (1986)

214-1 Schrieblman, *When You Can't Pay Your Taxes* 256。

(7) 田中英夫「英米法研究」・法形成過程」(一九八七)六十一頁。

第二章 アメリカの租税徴収行政の現状

アメリカの租税徴収手続を研究する前に、まず、アメリカの租税徴収行政がどのように行われているかの概要を把握する必要がある。

そこで、本章では IRS における徴収部門の位置付けをし、徴収部門又は徴収職員の構成、事務の内容について紹介する。また、徴収部門の主な仕事である租税の滞納整理事務について、IRS が、年々増加する滞納に対しどのように取り組んでいるかを見る。最後に、一九八六年の内国歳入庁年次報告書 (Internal Revenue Annual Report) に基づき、IRS の租税徴収行政の現状を計数的に紹介する。

第一節 IRS の機構

IRS には、七の国税局 (Regional Offices)、六十八の税務署 (District Offices)、十のサービス・センター (Service Centers)、一のナショナル・コンピュータ・センター (National Computer Center: NCC)、一のデータ・センター (Data Center) がある。そして、各税務署にはそれぞれ複数の支署 (Branch Offices) がある。このほか、内国歳入庁長官を補佐する首席法律顧問官事務所 (Office of Chief Counsel) 及び地方法律顧問官事務所 (Office of Regional Counsel) がある。

各組織の事務内容の概要は次のとおりである。まず、IRS では、税務行政の企画、総合調整の業務及び国税局に

対する管理、監督などを行う。国税局の事務は、所轄税務署及びサービス・センターに対する管理、監督業務である。税務署は、全税目について、外部事務を中心とした総務、調査、査察、徴収、納税者サービスなどを行う。そして、サービス・センターでは、主として内部事務が行われ、申告書の受理、処理と債権管理などの仕事が行われている。支署においては、税務署の行う業務のうち、少なくとも一つ以上の業務が行われている。ナショナル・コンピュータ・センター及びデータ・センターは、各サービス・センターから送付される情報の管理、データ分析などを行う。また、法律顧問官事務所では、連邦税の不服審査などに関する事務を行っている。

そして、租税徴収事務は、各サービス・センター (Service Center Collection Branch: SCCB) 及び各税務署の中にある徴収部門 (Collection Divisions) で行われている。

注

(1) Meldman, Robert E, and Mounin, Thomas E., *Federal Taxation-Practice and Procedure*, Second Edition (1986) pp.1~9; Schiehnman, IRS Tax Collection Procedures, p.1.2.

なお、アメリカの税務行政について比較的詳しく書かれた文献に、「矢沢富太郎」地下経済と税務行政 (昭和六十二) がある。

第二節 徴収部門 (Collection Division) の内容

税務署における徴収部門及び徴収職員の構成、事務の内容は次のとおりである。

一 徴収部門の構成^(注一)

徴収部門には、実地整理部門、署内整理部門、特別整理部門があり、その概要は次のとおりである。

(一) 実施整理部門 (The Field Branch)

主に、実地に滞納整理を行う部門である。

(二) 署内整理部門 (The Office Branch)

主に、署内面接などにより滞納整理を行う部門である。一部の署には自動徴収システム (Automated Collection System: ACS) があり、効率的な事務処理が行われている

(三) 特別整理部門 (The Special Procedures Section)

高度な法律的又は専門的な事案を処理する部門であり、例えば、コンプライズ (compromise)、執行停止 (currently not collectible)、連邦租税リーン (federal tax lien) の一部解除 (discharge)、破産事件 (bankruptcy) などの事務である。

二 徴収部門の事務

徴収部門の事務は、滞納整理事務、無申告者に対する調査事務、その他の事務の三つに大別することができる。

(一) 滞納整理事務

サービス・センターから送付された滞納者勘定 (Taxpayer Delinquent Account: TDA) に基づき滞納整理を行う。

(二) 無申告者に対する調査事務

サービス・センターから送付された無申告事案 (Taxpayer Delinquent Investigation: TDI) に基づき、無申告者と接触し、申告書提出のしようおよび申告書記載の援助をする。無申告者も租税滞納者に変わりな

いからである。しかしながら、複雑な事案については、賦課部門 (Examination Division) 又は査察部門 (Criminal Investigation Division; CID) へ回付 (referrals) され、そこで申告書提出のしようが行われる。また、申告書提出後、その申告書の内容についての調査は賦課部門で行われる。

(三) その他の事務

上記 (一)、(二) のほか、法律に基づき、次のような事務を行っている。

イ 児童扶養義務滞納の整理事務 (Child Support Obligations: CSOs) (IRC 6305)^(注5)

厚生省 (The Department of Health and Human Services: HHS) から送られた児童扶養義務不履行 行事案を、IRRCに基づき徴収する。

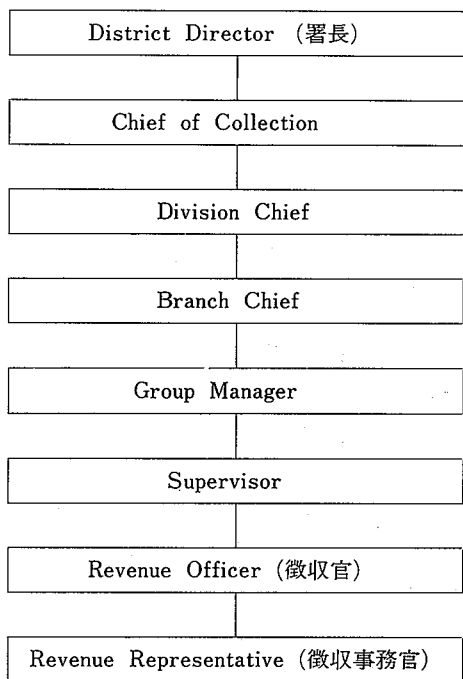
ロ 学生ローン滞納の整理事務 (Student Loan)

しかしながら、上記の徴収部門の事務の大半は (一) の滞納整理事務に費やされ、ジップ・コード (郵便番号: zip code) に基づいた地域分担方式による出張事務がほとんどである。また、滞納整理を効率的に行うために、外部機関との協調が図られたり、各署には、サービス・センターのコンピュータと直結した集中情報検索システム (Integrated Data Retrieval System: IDRS) (端末機) が配置されている。^(注7)

三 徴収職員の構成及び事務

徴収部門の職員は、徴収事務官 (Revenue Representative) 及び徴収官 (Revenue Officer) によって構成されている。

徴収事務官は、徴収事務経験が浅い職員であり、日常的な比較的平易な事務を担当する。滞納租税の初期段階を



整理する事務が多く、数日間で完納しない事案や複雑な事案は徴収官に回付されている。主な事務の内容は、納税者との面接、徴収情報報告書 (Form 433-A, 433-Bなど)^(注8) の回収、無申告者と接触し申告書提出のしよよう、申告書記載などの援助をする。また、召喚状 (summons)^(注9) ・差押通知書の発送・連邦租税リーエンの登録及び電話による納税催告事務なども行っている。^(注10)

また、徴収官は、法律的又は専門的な知識を必要とする複雑な事案や、高額事案を担当する経験豊かな職員であり、徴収事務官に比べ徴収権限が大である。^(注11)

徴収事務官や徴収官の指揮・監督体制は次のようになっている。^(注11)

- (1) Salzman, Michael I., "What You Should Know about IRS Collection Procedures", *The Practical Accountant* (January, February 1978) p.56; Schrieblman, *IRS Tax Collection Procedures*, p.2.3; Meldman, Robert E., and Mountin, Thomas E., *Federal Taxation-Practice and Procedure*, Second Edition (1986) p.8
- (2) それぞれの内容については、第三・四・五章の研究を。
- (3) Schrieblman, *IRS Tax Collection Procedures*, p.1~36
- (4) 滞納者勘定 (Taxpayer Delinquent Account: T.D.A.) とは、コンビニエーターによりアウトプリントされた、納税者別の滞納税内訳書である (IRM 2236-02)。これは、我が国の「一件別徴収カード」又は「滞納処分票」に相当するものである。
- (5) Schrieblman, *IRS Tax Collection Procedures*, p.397
なお、以下、本稿では、TIRCOの条文を示す場合、単に§○○○○とす。
- (6) ① 中小企業庁 (The Small Business Administration: SBA) との協調。
特に雇用税 (Federal Insurance Contributions Act: FICA) 源泉徴収税について認められ、納税者の現在の財務状況についての情報を入手である。連邦租税債権の迅速かつ的確な確保を図るためのものである。
② 移民帰化局 (The Immigration and Naturalization Service: INS) との協調。
アメリカへ入国した非居住者である外国人について連邦租税債権の確な確保を図るためのものである。IRM56 (10) 2.3 Schrieblman, *When You Can't Pay Your Taxes*, p.1011; Schrieblman, *IRS Tax Collection Procedures*, p.391
- (7) 集中情報検索システムについては、第五章第一節で紹介する。
- (8) 徴収情報報告書は、納税緩和措置を図ろうとする場合に利用されるもので、一般財政状態表、資産・負債分析表及び収支分析表から構成されている。徴収情報報告書については、第六章第二節参照。
- (9) このほか徴収事務官は延滞税計算の仕方に多大な事務を消費しているようである。というのは、延滞税の計算は頻繁に改正され非常に複雑になっている上、納税者とのトラブルが多いからである。現行 (一九八七年以降) の延滞税計算は、連邦政府の短期レートに基づき四半期ごとに決定される方式がとられている。ちなみに、一九八八・十・一〜一九八八・十二・三十一

の利率は年十一%である。また、延滞税の計算は複利 (compounded daily) 計算である (§ 6601, 6621, 6622)。
Meldman, Robert E., and Mountin, Thomas E., *Federal Taxation-Practice and Procedure*, Third Edition (1988) p.231.

⑧ Schrieblman, *When You Can't Pay Your Taxes*, p.27,47; McKenzie, Robert E., "Strategies for Dealing with the IRS Collection Division I", *The Practical Accountant* (February 1988) p.42

⑨ Schrieblman, *When You Can't Pay Your Taxes*, p.7,8

第三節 租税の滞納整理状況

一 最近における IRS の施策

一九七〇年代後半においては、雇用税 (Federal Insurance Contributions Act; FICA) の不適切な適用、景気後退などから租税の滞納の発生が急激に増加している。そこで、レーガン大統領自ら滞納整理を積極的に推進する旨明らかにし、これを受けて IRS は、滞納予防施策としていくつかの施策に乗り出した。また、一九八〇年代から、機械化による合理化が図られ、特に一九八六年からは徴収部門事務を総合的に ADP 化するシステムである、総合徴収システムの検討が開始された。

二 一九八六年度内国歳入庁年次報告書 (Internal Revenue Service 1986 Annual Report)

IRS の一九八六年度の内国歳入庁年次報告書によると、一九八六年度の租税滞納状況は次のとおりである。

一九八五年度は、滞納租税額の一八三億ドルを徴収し、一九八六年度には一九六億ドルを徴収した (七・一%増

加)。一九八六年度の徴収額のうち九〇億ドルは第一回目の督促で徴収され、二回目以降の督促で五五億ドルが、また、実地滞納整理で五一億ドルが徴収された。

自動徴収システム (ACS) の完全導入後、また二年目の一九八六年度は滞納租税額の約三分の二を実地に滞納整理することなく、自動徴収システムにより徴収した。

なお、一九八五年度及び一九八六年度の内国歳入庁年次報告書に基づきアメリカの租税徴収行政の現状を計数的に表したものが表1、ないし表5、である。これらの表は租税徴収事務の概要を把握するための参考資料とするものであるため脚注の省略及び様式の変更など、所要の修正を加えたものである。

注

(1) 例えば、次のような施策がある。

- ① 早期処理計画 (The Tax Deposit Alert Program)
納税者に対して早期警告をし、初期滞納の段階で滞納租税を処理するものである。
- ② 信託資金計画 (The Trust Fund Compliance Program)
常習の租税滞納者に対するものであり、毎月申告をするよう命じたり、刑事手続に委ねたりするものである。
- ③ 租税滞納整理重点署の指定
例えば、サンフランシスコ税務署は、租税の滞納整理重点署に指定され、署長は、職場広報で署員あてに特別メッセージを送り、全署をあげてこの問題に取り組んだ。

Salzman, Michael I., "What You Should Know about IRS Collection Procedures", The Practical Accountant (January, February 1987) p.56; 川田剛 「米国税制および税務行政近況」租税研究三八二号(昭和五十六)四十四頁
また、本年(一九八九)においては、「繰越租税滞納一掃計画 (nationwide deferred account levy program)」の実施

表1 提出申告書の種類別件数

(単位：千件)

申告書の種類	1985年	1986年
総計	178,219	188,017
個人	99,426	102,393
予定申告	34,225	35,485
信託	2,053	2,305
パートナーシップ	1,717	1,845
法人	3,303	3,667
所得税合計	140,724	145,696
遺産税	77	72
贈与税	95	103
雇用税	26,824	27,921
消費税	796	1,265
その他	9,703	12,960

表2 総徴収税額

(単位：千ドル)

税額	1985年	1986年
総額	742,871,541	782,251,812
法人	77,412,769	80,441,620
個人合計	396,659,558	416,568,383
所得税合計	474,072,327	497,010,003
雇用税	225,214,568	244,374,767
遺産税贈与税	6,579,703	7,194,956
その他	37,004,943	33,672,086

(2) Anon, "GAO supports delay of deferred account levy Program", The Practical Accountant (My 1989)
Internal Revenue Service 1985, 1986 Annual Report
を検討中である。

表3 職員構成

(単位：人)

内 訳	1986年
全 職 員	96,395
常 時 職 員	92,846
臨 時 職 員	3,549
庁 職 員	5,470
庁 以 外 の 職 員	90,925
徴 収 部 門	15,571
徴 収 官	7,247
そ の 他	8,324

表4 実地滞納状況表

(単位：千件、千ドル)

滞納者勘定(TDA)	1985年	1986年
期 首 滞 納	1,934	1,692
期 中 発 生	2,471	2,664
処 理	2,713	2,418
期 末 滞 納	1,692	1,983
(期 末 滞 納 額)	\$ 9,143,062	\$ 11,921,808
コンプロマイズ受理	5	6
リ ー エ ン 登 録	705	767
第 三 者 差 押 通 知	1,418	1,167
納 税 者 財 産 差 押 え	25	22

表 5 徴 税 費 の 状 況

(単位：ドル、人)

年度	徴 税 費 operating cost	徴 収 額	\$ 100 当たり の徴収費	人 口 単位1000人	一人当たり の税金	年間平均職員数		
						全 体	庁	その他
1976	1,667,311,689	302,519,791,922	0.56	215,142	1,406.14	84,264	4,732	79,532
1984	3,279,067,495	680,475,229,453	0.48	237,454	2,865.71	87,635	5,327	82,308
1985	3,600,952,523	742,871,541,283	0.48	239,714	3,098.99	92,254	5,454	86,800
1986	3,841,983,050	782,251,812,225	0.49	241,888	3,233.94	95,880	5,361	90,519

第三章 租税滞納整理手続

(Tax Collection Procedures) (注一)

租税の滞納整理事務は、各サービス・センター及び各税務署の徴収部門で行われている。滞納発生初期段階は各サービス・センターで机上の滞納整理が行われる。そこで、完納に至らない事案については、各サービス・センターから所轄税務署の徴収部門へ滞納者勘定(TDA)が送付され、集中的に実地滞納整理が行われている。実地滞納整理では、滞納処分のための財産調査、納付能力調査、滞納処分又は納税緩和措置が行われている。

本章では、我が国の租税徴収手続と比べ特徴的な手続を執行面を中心に研究する。

第一節 申告書の提出から租税徴収手続開始までの流れ

確定申告書はすべて、納税者からサービス・センターに郵送される。そこで申告書に単純な計数などの誤りが発見された場合には訂正され納税者に通知される。また、各申告書に地域番号(Document Locator Number: DLN)^(注二)が付される。提出された申告書に記載された所得源泉及び財産などについての情報はサービス・センターのコンピュータに入力される。入力されたテープは、ウェストヴァージニア州のマーチンスバーグにあるナショナル・コンピュータ・センターに送付される。各税務署には、集中情報検索システム(端末機)(IDRS)が置かれており、各サービス・センターに入力された情報を直ちにアウトプットできるようにしている。一方、提出された申告書は、ナショナル・コンピュータ・センターで判別関数(Discriminate Income Function: DIF)にかけられ、

高得点の申告書が調査対象事案として抽出される。また、提出された申告書に基づいて、コンピュータにより査定名簿 (assessment lists) が作成され、サービス・センターに配置された査定官 (assessment officer) によって、査定 (assessment) が行われる。^(注e)

一方、税務調査によって不足額が判明し、その不足額の査定を行う場合には次のようになる。サービス・センターは調査担当者から送付された調査記録 (audit deficiency) に基づき、まず、不足税額通知書 (a notice of deficiency : 30-day letter) を納税者に送付する (§ 6211, 6212)。^(注4) 納税者は、不足税額通知書を受領した場合、①納税するか、②納税して連邦地方裁判所 (district court) 若しくは請求裁判所 (appeals court) に還付請求するか、又は③納税せずに不足税額通知書の日付後九十日 (納税者が国外にいる時は百五十日) 以内に租税裁判所 (tax court) に提訴するかを選択権を有する (§ 6213)。^(注e) 一方、IRSはこの間、租税の賦課及び徴収をすることが禁止されている (§ 6122 c)。^(注e) そして、九十日 (又は百五十日) を経過しても、提訴がない場合に初めて査定がなされる (§ 6213 c)。^(注e)

査定がなされると、査定通知書及び督促状 (a notice of assessment and demand for payment: Notice and Demand, Notice 501) が査定後六十日以内に納税者に送付される (§ 6303 a)。^(注7) 査定は内部記録であるため、一般に、納税者が納付相談をするため IRS と接触を開始するのは督促状受領後のようである。納税者は督促後十日以内に納税しなければならず、万一納付されない場合には連邦租税リーエンが発生し (§ 6321)、納税者の全財産について査定時にさかのぼり成立する (§ 6322)。また、差押手続に移行する (§ 6331 a)。^(注8) 実務においては、督促後に一連の催告書 (computer-generated notices) がサービス・センターから發送され、最終の催告書 (差押予告通知書) 送達後、一定の税額以上の滞納事案については滞納者敷定 (TDA) が税務署の徴収部門へ送付されることになってい

る。税務署の徴収部門では、実地を中心とした滞納整理が集中的に行われている。

注

(1) アメリカの「Tax Collection Procedures」という語句は、滞納租税の徴収手続をいい、時には、無申告者に対する申告書提出のしよう及び納付勧奨手続をも含む広い概念で使われる場合がある。しかしながら、本稿では、税額確定者に対する滞納租税の徴収手続一般を意味する「(租税)滞納整理手続」又は「滞納整理」という語を「Tax Collection Procedures」の訳語とし、税額確定者に対する滞納租税の徴収手続を中心に研究する。

(2) 地域番号は、十四桁の数字から構成されている。

(3) 「assessment」の訳語

従来、「assessment」の訳語として、「賦課」(北野弘久「税法の基本原理」(昭和三七)二五九頁、本庄 資「新版・アメリカ法人所得税法」(昭和六三)四七一頁)、「賦課決定」(昌山武道「アメリカ合衆国の租税徴収制度」租税法研究第一五号四二頁)、「査定」(谷口安平「アメリカにおける生命保険と滞納処分」法学論叢第九十巻第四・五・六号二八八頁、D. G. エプスタイン著、小杉丈夫他訳「アメリカの債権回収法」(昭和五十九)八十九頁)、「更正」(白須信弘「改訂版・アメリカ法人税法詳解」(昭和六三)三三八八頁)及び「評価」(高柳賢三他編「英米法辞典」の五通りの訳が使われている。「assessment」以前に納税が適法に行われ得ること) § 615(a)参照) また贈与税・遺産税等については「assessment」がなくても滞納処分が可能であることから「賦課」、「賦課決定」の訳語は適当ではなく、また「更正」、「評価」は「assessment」の一面のみをとらえた訳であることなどを考慮し、本稿では当面、判例理論などからして、「査定」としたが、強いて訳する必要はないと思われる。

二 査定 (assessment) の性質

査定は、申告書が提出されたとき、又は租税調査により不足額が判明したとき、納税額を確認するためにサービス・セクターに在る査定担当官 (Assessment Officer) が内部記録である査定証書 (Assessment Certificate) に署名することをいふ (§ 6203) 時には上記内容の記録自体をいうこともある。査定の性質は、納税者の税額を「確認」する行為であると共

に債務名義及び執行力付与の効力に類似した法的性質をも有する。査定証書は Form 23-C の様式が使用されることから、一般に、査定日は「23-C date」と呼ばれている。査定日は、連邦租税リレーンの成立日であり、また租税徴収権の時効 (the statute of limitation. だが“the statute of limitation”は我が国でいう「時効」と必ずしも一致するものではないが本稿においては「時効」と訳す。)の起算日でもある (§6502)。

査定証書には、納税者名、税目、課税年度、税額が記載されているなければならない。

Black's Law Dictionary, “assessment”, Fifth Edition (1983); Schrieman, *When You Can't Pay Your Taxes*, p.216 ; Gordon, Kenneth G., “How the IRS Collects Its Debts: What You Need to Know”, *The Practical Accountant* (October 1986) p.54

Mertens, § 54.3844 「査定は、事実上納税の義務を言及する判決である (a judgment for taxes found due)」とす。²⁰

一方、連邦最高裁判所 (Ernest M. Bull v. United States, 295 U.S.247, 1935) は、過払税金の返還請求 (recover an overpayment of income tax) 訴訟で、「租税は、主権の実行であり、主権は、当然にいかなる者に対しても合法的に課税された租税を徴収する権利を有している。法律により課税のルールは規定されている。税額を確認 (ascertain) するためにそれぞれの納税者について課税のルールを適用する機関が必要であり、この目的のために選ばれた媒体が、査定とよばれる行為をする行政職員である。査定とは課税標準の評価 (valuation) であり、その評価とは、税額を確認するために法定税率を乗じることである。また、査定は、税額計算と納付税額の確定 (fix) をも含んでいる。そして、連邦財産税及び連邦所得税における査定は、このような査定をいう。査定は、債務名義としての性質を有している。」旨判示している。²¹

三、特殊な査定

一般的な査定 (regular assessment: §6201) は、申告税額又は調査に基づく不足額について行われ、それに基づいて滞納処分を行う (§6201(a)(1))。しかしながら、そのような手続を経たのでは租税の徴収が危ぶまれる状況 (in jeopardy) にあるときには、緊急的な査定を行うことがある。緊急的な査定の代表的なものとして、査定の遅延が租税徴収を危うくす

るに認められるべきに行われるジオペディ・アセスメント (Jeopardy assessment; § 6861, 6862, IRM 5213.1(3)) 又は納税者が出国しようとするとき若しくは財産を隠匿しようとするときなどに行われるターミネーション・アセスメント (Termination assessment; § 6851, IRM 4555.4(3))⁽⁴⁾ などがある (その他に § 6867 の租税衡平法に基づく査定、§ 6871 のイミューティエイト・アセスメントがある)。そして、緊急的な査定を行った場合には、督促後直ちに差押えに移行できる (§ 6331(a), (d), (g), § 6334(e), § 6861, etc.)。

Schrieblman, *IRS Tax Collection Procedures*, p.523; Gordon, Kenneth G., op.cit., p.54; Mertens, § 49.146

なお、島山前掲四十四頁七行目以降の「納付通知書 (本稿以下「監促状」) は、「不足税額通知書」の誤記であろう (§ 6861(b))。

北野教授は *Tax Research Institute of America, Federal Tax Coordinator, Vol.4, 1960*, の分類の仕方を参考として、イミューティエイト・アセスメント、ジオペディ・アセスメント、ターミネーション・アセスメントを広義の「緊急賦課」と呼ぶことが「わが国の税法的視点から……問題の統一的理解において意義のあることと思う。」としている (北野前掲二百六十一頁)。一方、島山前掲四十三頁は、ジオペディ・アセスメント、ターミネーション・アセスメントのみを広義の緊急賦課とするようである。しかしながら、現行法の下において上記の緊急的な賦課を総称して「緊急賦課」と呼ぶならば、本稿であげた四つの場合のすべてを含めるのが妥当であろう。

また、「Jeopardy assessment」は、一般に「緊急賦課」又は「緊急査定」と訳されている。この点、北野教授は「Jeopardy assessment」の訳語として「危険賦課」又は「危殆賦課」という語をあてるのがその文字の意味からいって、正当なのかもしれない。……いかなる訳語がもっとも適当であるかは、今後の研究の結果、決定されるべき問題であろう。ここでは、便宜上、「緊急賦課」なる訳語を用いることとする。」としていた (北野弘久「アメリカにおける Jeopardy assessment」をめぐる問題 (1) — カミンスキーの所説を中心として —」税法字百十四号 (昭和三十三年五月二頁))。しかしながら、本稿であげたものはいずれも緊急的な査定であり、「Jeopardy assessment」のみを「緊急賦課」と訳すことは、他の緊急的な査定との峻別を困難なものにし、誤解を招く原因ともなる。また、「assessment」の訳語として「賦課」を当てることについても問題があることは前述のとおりである。以上のような意味から、本稿では当面、特殊な査定については訳語を付さないことに

した。

(4) 実務においては、税務調査終了後、納税者に調査結果書が送付される。納税者は、その内容に異議がない場合、Form 870 に署名を求められ、署名した場合には直ちに納付しなければならず、また不足額について租税裁判所への提訴はできない。調査結果に異議ある納税者に対しては、九十日レターの前に予備的な通知書として三十日レターが発せられる。納税者はこの三十日レターを受領した場合、①三十日レターを無視するか、②三十日以内に不足額を納付するか、又は③三十日以内に国税局の不服審査部門 (Appeals Office) に不服申立てをするかの選択権を有する。三十日レターを無視した場合又は不服審査内容に不服がある場合に、正規の不足税額通知書 (九十日レター) が発せられる。

Black's Law Dictionary, "Deficiency assessment", Fifth Edition (1988); Salzman, Michael I., "What You Should Know About IRS Collection Procedures", *The Practical Accountant* (January, February 1978) p.56; Meldman, Robert E., and Mounin, Thomas E., *Federal Taxation-Practice and Procedure*, Second Edition (1986) pp.155~168

なお、"notice of deficiency"の訳語として、「不足税額通知書」(崑山前掲三四頁、谷口前掲二百八十九頁、本庄前掲四百七十一頁)と「追徴税額通知書」(北野前掲二百六十頁)とがあるが、本稿では当面、「不足税額通知書」と訳した。また、この不足税額通知書は、第二次納税義務者 (transferees or fiduciaries: §6901) の場合には、納付責任通知書 (notice of liability) と同じ。

Schiebman, *IRS Tax Collection Procedures*, pp.680~689

(5) 各裁判所の機能は、租税裁判所が、行政機関の査定額を司法的に審査するもの (a redetermination of the deficiency) であるのに対して、地方裁判所及び請求裁判所は還付額を確認するものである。納税者は、各裁判所の先例の状況、立証責任の程度 (租税裁判所の場合は比較的緩やかであるといわれる)、上訴の有無 (租税裁判所及び地方裁判所の判決に対しては上訴をなしうるが、請求裁判所の判決に対しては事実上、上訴は認められない)、陪審制の有無 (地方裁判所のみ陪審制を利用できる) などを考慮して、いずれの救済方法をとるか決定する。

(6) 別表参照

	手続の流れ	I R S (税務署)	納税者
	税務調査終了 調査結果を納税者へ通知	Form 870の署名を求める	YES (署名) ① 直ちに納付 ② 租税裁判所への提訴不可 NO (拒否) 不服申立の準備
30日間	30日レターの発送 (調査結果に不服な時)	(国税局不服審査部門) 協議 ① 不服解消時 ② 不服未解消時	30日以内に国税局へ不服申立 Form 870に署名 訴訟の準備
90日間	不足額通知書の送付 (90日レター) (不服未解消, 30日レターを無視した時) (§ 6212)	(サービス・センター) (§ 6213 (a)) 賦課・徴収の禁止 例外(緊急賦課) (§ 6212 (c))	選択権 ① 納税せず租税裁判所へ提訴(90日以内) (§ 6213 (a)) ② 納税して地方裁判所で還付請求訴訟 ③ 納税して請求裁判所で還付請求訴訟 ④ 納税(争わない)
60日間	査定 (90日以内に租税裁判所に提訴がない時) (§ 6201, 6203)		
10日間	督促状発送 (§ 6303 (a))	4回の催告書発送	納付場所 サービス・センター 又は税務署
	差押え可能 (§ 6331 (a))	(税務署)	

(7) "Demand for payment" の訳語として、「納付通知書」(島山前掲三十五頁)、「納付請求書」(北野前掲二百六十二頁)、「請求」(谷口前掲二百八十九頁)、「督促」(金子 宏、ジュリスト・行政強制(一九七七)三十七頁)、「催告」(D. G. エプスタイン著前掲書八十九頁)がある。"demand for payment" の性質は、税額の確定した租税債権につき、納期限を指定して納税義務者に履行を請求する行為があり、また、連邦租税リレーン及び差押えの前提要件としての行為でもある。したがって、

"demand for payment" の性質は、我が国の納税告知書と督促状の両方の性質を有することになる(同趣旨北野前掲二百六十二頁)。以上の観点からすると、「納付請求書」か「督促」かは言葉の問題に過ぎないが、本稿では、当面、「督促(状)」と訳した。

なお、「納付通知書」は、我が国に同一語が別の概念で使用されており(国税通則法第五十二条二項、国税徴収法第三十二条一項)、誤解を招くおそれがあるため妥当でないであろう。

また、督促状の形式であるが、判例(United States v. Baltimore Pearl Hominy Co.)は厳格な形式(formal written demand)を要しないとしており、この点について不足税額通知書の規定との不統一が指摘されている(Mertens, § 49.186; 島山武道「アメリカ合衆国の租税徴収制度」租税法研究第十五号(一九八七)三十五頁; Duncan, Richard F and Lyons, William H., "Federal Tax Liens and the Secured Party", 21-3 *Uniform Commercial Code Law Journal* 9 (summer 1988) も同趣旨か)。しかしながら、現在では、不足税額通知書と同様な形式の督促状がコンピューターにより画一的に作成されているため(computer-generated notice)、少なくとも実務上においてはこの問題は解決されていると思われる。Schrieblman, *IRS Tax Collection Procedures*, pp.107~112

なお、上記の判例(United States v. Baltimore Pearl Hominy Co., 5F.2d 553 (4th Cir.1925))は、納税者が、滞納税額七万二千百九十二・三四ドルを三万五千ドルにするコンプロマイズを自主的に申し立てたため、税務署長はならん督促をせずその申立てを承諾した事案である。第四巡回裁判所は、「納税者に対して完納のために滞納額三万五千ドルを支払うべきであるとする税務署長の要求の表現は事実上、26 U.S.C. § 6321の規定を満たす督促である。」と指示した。

Plumb, "Federal Tax Collection and Line Problems", 249, この判例に賛成し、租税の支払いを期待した税務署長の口頭による督促も連邦租税リレーンを発生させる有効な督促であるとして、むしろ、督促しなくてもよいという納税者からの

意思 (if demand is waived) があれば、督促しなくても連邦租税リーエンは発生するのではないかという。しかしながら、督促が強力な連邦租税リーエンの存続、実行、特定の担保権者に対しては優先権を主張するための登録の前提要件となつてゐることを鑑みると少なくとも督促は必要であると考えるべきであり、後者の場合は問題がある。

Jersey Shore State Bank v. United States, 107 S. C. 782 (1986); Powe, Kim Denise, "No Notice Required to Third Parties Liable for Withholding Taxes", 41-2 *The Tax Lawyer* 551(1988)

なお、督促状及び催告書は、納税に十日間の猶予期限が付されてゐるものと一般に「十日通知 (10 day-notice)」と呼ばれてゐる。

Schriebman, *IRS Tax Collection Procedures*, p. 86.

(5) この期間を二十日と延長する権利については、連邦議会の審議がなされてゐる。 McKenzie, Robert E., "Strategies for Dealing with the IRS Collection Division", *The Practical Accountant* (February 1988) p. 48

(6) 第一回目の催告書 (Notice 502) は督促後五週間後に発送される。内容は延滞税などが加算されるため十日以内に納付すべし、とする旨のものである。第二回目 (Notice 503) は第一回目催告の三週間後に発送される。その内容は督促状と同様であるが、差押予告文言が追加されてゐる。第三回目の催告書 (Notice 507) は、個人所得税の納税者のみについて、第二回目催告の三週間後に徴収職員に交付され、職員は電話により納税者に対して納付の催告をする。最終の催告書 (Notice 504: Final Notice) は、第三回目の催告の一週間後 (督促から約十二週間後) に納税者に発送され、内容は三十日後に滞納処分ができる旨の警告が付されてゐる。この最終催告は、制定法上の差押予告通知を兼ねてゐる。 § 6331(d)。なお、法人所得及び源泉所得税については、Notice 502, Notice 507が発送されず、早期に実地による納付しようが図られてゐる。

一連の催告の間に電話催告 (第三回目催告) があること、三週間という期限がおかれること、また税目により催告の方法がう点などは非常に興味あるところである。

また、税務署の集中情報検索システム (端末機) (IDRS) では、納税者の状況が第一回目の督促からすべて把握できるようになつてゐるため、滞納者勘定 (TDA) が署に送付される前においても、納税者からの問い合わせに応答できるようになつてゐる。

Meldman, Robert E., and Mountain, Thomas E., *Federal Taxation-Practice and Procedure*, Second Edition (1986) p.325; Schriebman, *IRS Tax Collection Procedures*, p.103; McKenzie, Robert E., *Id.* p.48; Frakel and Fink, *How to Defend Yourself Against the IRS*, (1985) p.39;

Malanga Frank, "The Relationship between IRS Enforcement and Tax Yield", *XXXK National Tax Journal* 333,335 (September 1986); Feldman, Stephen M., "Representing Your Client Before the IRS Collection Division", *Michigan Bar Journal* (July 1986) p.624

Wade, Jack W., *When You Owe the IRS*, (1983) p.39は、'滞納者勘定が署に送付されるまで督促状を含む計四回の通知書が納税者に発送されることとなる。'

(90) この基準は約五百ドル以上ではなから、'とつわられてゐる。'

Schriebman, *IRS Tax Collection Procedures*, p.87

第二節 財産調査権

適正な税務執行を担保するために、IRSには様々な財産調査権が認められている。滞納処分に関連した財産調査権には、帳簿等調査権、差押時の帳簿等提示要求権、搜索がある。

以下、本節では、特に滞納処分の観点から財産調査権の規定などを研究する。

一 帳簿等調査権

財務長官は、①申告書の正確性を確認 (ascertaining) するため、②申告のない場合には申告書を作成するため、③連邦租税の納税義務を確定 (determining) するため、又は④租税の徴収をするため (collecting any such liability) の四つの場合に限って帳簿等調査権、召喚状を発する権限などが認められてゐる (§ 7602(a))。このよ

うな権限は、財務長官によって指定された、合理的な状況下 (reasonable under the circumstances) の日時と場所で行われなければならない (§ 7605(a))。

(一) 帳簿等調査権

財務長官は、租税の徴収のために、帳簿 (books) ・書類 (papers) ・記録 (records) ・調査に関連した、又は重要な (material) その他の資料 (data) の調査 (inquiry) をする権限を有する (§ 7602(a)(1))。

(二) 召喚状を発する権限

イ 納税者などに対する召喚

財務長官は召喚状を発する権限を有する (§ 7602(a)(2))。ここでいう召喚状 (Summons) とは、非協力的な納税者などに対して、税務調査に必要な帳簿などを調べるために、決められた日時場所へ出頭を命じたり、又は帳簿などの提出を命じたりする行政手続上の令状のことをいう。^(注1) 召喚状を発することができる者は一定の権限のある職員である。

なお、滞納処分に関した召喚状は、租税の徴収のためにのみ発することができ、徴取情報報告書 (Collection Information Statement: CIS) を入手するためには利用できない。^(注2)

召喚状の対象となる者は納税者、納税者とみなされる者 (the person required to perform the act)、それらの者の役員 (officer) 若しくは従業員 (employee)、納税者若しくは納税者とみなされる者の事業に関する事項を記載した帳簿を占有 (possession) ・保管・管理 (care) している者、その他財務長官が適当と認める (may deem proper) すべての者である。召喚状は直接交付されなければならない (§ 7603)、ま

た、召喚状による出頭日は、召喚状の日付から十日以後でなければならぬ (§ 7605(a))。

召喚状の命令に違反した者は、連邦地方裁判所の手続により召喚状に従うことが強制されたり (§ 7604)、拘禁一年以下又は罰金 \$ 1,000 以下の刑に処せられる (§ 7210)。

ロ 第三部に対する召喚手続

召喚状は、第三者たる記録保存者に対しても発することができる。第三者たる記録保存者 (third-party record keeper, § 7609(a)(3))：銀行などの金融機関、クレジット・カード会社など) に対して召喚状を発した場合には、その送達した日から三日以内に、かつ、調査日の二十三日前までに納税者に通知しなければならぬ。納税者は、本件召喚状の取り消しを通知書受領後二十日以内に連邦地方裁判所に提訴できる (§ 7609 (b))。納税者が裁判所に提訴したときは、第三者たる記録保存者は当該裁判所の判決に拘束され、IRS の調査も判決があるまで行うことができない。二十三日間が経過すると、IRS は、第三者たる記録保存者に調査が合法的に行使できることを説明し調査を開始する。第三者たる記録保存者は、召喚状が執行されたか否かを問わず IRS に費用償還請求権を有する (§ 7610)。^(注 4)

ハ ジョン・ドウ・サモンズ (John Doe summons: § 7609(f)) の問題

氏名不詳の調査対象者に関する情報提供を第三者に要請する召喚状、つまり、ジョン・ドウ・サモンズが許されるかの問題は、IRS の税務調査上の必要性とも絡んで再三、裁判上で問題にされてきた。そして、連邦最高裁の判例を契機にこの問題は、The Tax Reform Act of 1976 により立法的に解決された。^(注 4)つまり、ジョン・ドウ・サモンズは、一般の召喚状と異なり財務長官が、①特定の者又は確定できるグループな

どの調査に関連した召喚状であること、②①の者が租税法規に反する、又は反したと信じるに足る合理的な根拠 (reasonable basis) があること、③帳簿調査から得られる情報と調査対象者の身元が、他の情報源から容易に得られないことの三つの要件を司法手続において立証した後において認められている (§ 7609 (E))。

なお、最近、連邦最高裁はジョン・ドウ・サモンズに関して、納税者である被召喚者の調査とその者と取引をしている氏名不詳者の調査とを兼ねた二重目的を有する召喚状を、§ 7602(a)に基づき納税者に発した事件を合法的であると判断した。^(注5) 本件は、氏名不詳者の調査が主目的であつたと思われる事例 (the IRS's primary purpose was to audit the licensees and not the holding company itself.) であつた。

二 差押時の帳簿等提示要求権

財産若しくは財産上の権利について差押えが行われた場合又は差押えが行われようとする場合には、当該差押えに服する財産又は財産上の権利に関連した証拠 (evidence) ・申立て (statement) を記載した帳簿、記録を保管 (custody) 又は支配してゐる (control) 者 (any person) は、要求あり次第、財務長官に提示 (exhibit) しなければならぬ (§ 6333)。

三 搜索

税務調査に関連して、滞納処分による搜索・押収と合衆国憲法修正第四条(不合理な押収、搜索 (unreasonable searches and seizures) の禁止——令状主義) の規定が問題となる。この点に関して、連邦最高裁判所は、『§ 6331 (b) は、『いかなる方法によるかを問わず差押えをする権限 (the power of distraint and seizure by any means)』

を認めているが、租税徴収という利益のみによってプライバシーの侵害がすべて正当化されるものではない。」とし、「本件自動車の差押えは、公道、駐車場その他公の場所で行われ、何らプライバシーの侵害にならず無令状であつても合衆国憲法に違反しないが、財産差押えのために納税者（法人）事務所内への無令状による立入りは、修正第四条に反する。」旨判示した。^(註6)

注

- (1) IRM 5895, 連邦租税法に關した召喚状の形式には、一般用の召喚状 (regular summons: Form 2039) と徴収用の召喚状 (collection summons: Form 6637, 6638, 6639) の二種類がある。
- (2) 連邦最高裁判所 (United States v. Powell, 379 U.S. 48 (1964) 64-2 U.S.T.C. II 9858) は、有効な召喚状であるためには次の四つの要件を満たす必要があるとした。
 - ① 合法的な目的によつて調査が行われること
 - ② 必要とする情報は調査に關連性があること
 - ③ IRSが必要とする情報は、IRSが既に入手したものではないこと
 - ④ 召喚状が発せられる前に、合法的な行政手続を踏んでいること
- (3) § 7609(d)(1)は、The Tax Equiry Fiscal Responsibility Act of 1982 (TEFRA) § 331-332によつて改正が行われている。
- (4) United States v. Bisceglia, 420 U.S. 141, 95S. Ct. 915 (1975)。本件の判例評釈として、大塚正民「United States v. Bisceglia, 420 U.S. 141, 95S. Ct. 915 (1975) — なんふかの未納税額が存在するかも知れないことをうたがわせるような銀行取引をなした者がいる場合、その者が誰であるかを確定するために、銀行に対し、いわゆる氏名不詳者事件の召喚状 (John Doe summons) を発布する権限を、内国歳入庁は有する」とされた事例」アメリカ法1979-1—1八九頁がある。

(5) 連邦最高裁判所は、「IRSが、氏名明らかな納税者の納税者の税務調査と氏名不詳者に関する税務調査の二重の目的で、氏名が明らかな納税者に召喚状を發した場合には、必要とするすべての情報、納税者(被召喚者)の合法的な調査に関連する限り、§7609(f)で規定するジョン・ドゥ・サモンスの要件を充足する必要はない。」旨判断した。

Tiffany Fine Arts, Inc. v. United States, 469 U.S. 310, 83 L. ed. 2d 678 (1985)

なお、本件の判例紹介として、佐伯彰洋「内国歳入庁の税務調査権と氏名不詳の納税者のブライバシー (Tiffany Fine Arts, Inc. v. United States, January 9, 1985)」税法学四百三十八号九頁がある。

(6) G.M. Leasing Corp. v. United States, 429 U.S. 338, 97 S. Ct. 619 (1977); Policy Statement P-5-38; Schrieblman, IRS Tax Collection Procedures, p. 667, 668

第三節 納付能力調査

申告納税制度 (self-assessment system) の下においては、租税は、その納期限内に自主的に納付すべきものであり、納税者に対しては、厳正な態度で納付指導に当たることが租税の徴収の公平性の見地からも要請されるところである。しかしながら、納期限内における納付又は滞納処分執行による強制的な徴収手続などを緩和することが納税者の実情に適し、かつ、徴収上の措置としても妥当であると判断される場合がある。

そこで、IRSは、納税者から徴収情報報告書 (CIS) を提出させ、それに基づいて納付能力を判断し、納税猶予又は執行停止などの納税の緩和措置の適否を検討している。徴収情報報告書は、サービス・センターで使用されるもの (Form 433-F) か、税務署で使用されるもの (Form 433-A, B) か、また、個人の納税者 (Form 433-A) か法人若しくは事業者 (Form 433-B) かにより異なった様式が使用されているが、その内容はほぼ同様で、バランスシ-

トと収支状況からなっている。^(注1)

徴収職員は、次の基準で徴収情報報告書を分析し、完納方法を検討する。^(注2)

- ① 納税者が、滞納租税額相当及びそれ以上の現金 (cash) をもっているときは、即納指導をする。
- ② 財産については、担保の適確性があるか、又は換金性があるかをチェックする。
- ③ 納税者が将来の所得数に基づいて、非担保ローンが組める能力があるか否かを考慮する。
- ④ 納税者が銀行ローン (credit on a bank charge card) を利用できる状態であれば、ローン金額を納税させる。
- ⑤ 万一、借入能力も完能能力もないと思われる場合には、他の債権者への支払いを延ばすよう要求する。
- ⑥ 徴収情報報告書の検討で完納が困難なときは、徴収情報報告書における収入・費用を分析し現在納付可能資金を決定する。

注

(1) このほかに、コンプライアンスの時のみに使用される Form 433 (財務状態等報告書) がある。この報告書は、納税者の財務状態に関する最も詳細な報告書である。

(2) IRM 5331 etc.

第四節 滞納処分——差押え (Levy and Distraint) ——

IRS の滞納処分は、通常、連邦租税リーエンの実行訴訟及び差押えによって行われる。^(注1) 連邦租税リーエンについて

ては、連邦税徴収手続の根源をなすものであるため第四章で研究し、本節では滞内処分の中の差押えを中心に研究する。

一 差押え

差押えは、IRSに認められた自力執行権 (administrative self-help collection tool) である。^(注2) 差押えは、連邦租税リーエンの実行と異なり、簡易・迅速な手続であり、原則的な滞納処分の方法である。なお、差押禁止財産に対する差押えはできない。^(注3)

財産の差押えの場合は、差押通知書 (Notice of Levy)^(注4) を発送する。差押通知書の発送は、サービス・センター又は税務署に配置された徴収事務官、徴収官又は差押担当官 (Levy Clerks) によってなされる。差押担当官は、主に銀行預金及び賃金 (wages) のみの差押えを行う者であり、税務署、支署に配置されている。^(注5)

また、差押えは納税者が現在所有している財産と連邦租税リーエンが付着した財産 (現在の所有者を問わない) に対して行うことができる (§6331(a))。そして、現実の差押えは、連邦租税リーエンが付着した財産、特に第三者が占有する納税者財産及び債権に対するものが多いようである。^(注6)

二 差押えの前提要件

財務長官は、納税者が督促後十日以内に納税を拒否し、又は納税を怠った場合には納税者が所有している財産若しくは財産上の権利で、差押えが禁止されていない財産に対して、又は連邦租税リーエンが付着した財産に対して、滞納租税を徴収するため差押えをすることができる (§6331(a))。

差押えの前提要件は次のとおりである。

- ① 租税の滞納があること
 - ② 有効な査定及び督促があること (§ 6501(a), 6502(a), 6503(a))
 - ③ 督促後十日経過していること
 - ④ 事前に差押予告を行っていること (注7・8)
- 上記のいずれかの要件を欠いた差押えは無効である。 (注9)

三 差押えの効力

(一) 差押えの効力

差押えは、差押時に存在する財産についてのみ効力を有するのが原則である (noncontinuous levy: § 6331 (b)(c))。したがって、銀行預金の差押えは、差押時以降の入金額に対しては差押えの効力は及ばない (Reg. § 3301.6331-1(a)(1))。しかしながら、給料 (salary)、賃金 (wages) については、継続的な効力を有する (continuous levy: § 6331(e)(1))。

(二) 第三者などに対する効力

納税者財産を占有している第三者が、当該財産の差押えを受けた場合には、財務長官の要求があり次第、当該財産を引き渡さなければならない (§ 6332(a), (d))。また、第三債務者 (銀行など) は、差押後においては、納税者に支払いをしてはならない。納税者は抗弁 (defense) —— 査定の効力を争うことなど —— を主張することはできない。納税者の財産を占有している第三者及び第三債務者が差押えに對抗できるのは、納税者の財産を所有していない場合又は差押前に当該財産が裁判所による強制執行などを受けている場合だけである。 (注10・11)

四 差押解除 (Release of Levy)

次の場合には差押えを解除し、差押えがなされた者に対して、早急に (promptly) ① その旨の通知をしなければならぬ (§ 6343(a); Form 668-E)。^(注11)

- ① 差押えに係る滞納租税が完納された場合又は時効により消滅した場合
- ② 差押えが誤ってなされた場合又は財産の帰属を誤った場合 (Policy Statement P-5-36)
- ③ 分割納付の誠実な約束を取り交わした場合など、差押解除が租税の徴収上有利と判断される場合
- ④ 差押えが経済的困窮をもたらした場合 (Policy Statement P-5-28)
- ⑤ 差押財産の価値が、その公売執行費用に満たない場合など (IRM 536(3).1~536(3).3, 56(2).2)
- ⑥ 被差押財産の時価が滞納租税額を超え、超過部分の解除が租税の徴収上障害とならない場合

五 違法な差押えに対する救済

違法な差押えがなされた場合には、当該差押えを解除し、財産又は金員を正当な権利者へ返還する。また、違法な差押えに対する異議は、差押えから九カ月以内に行政上又は裁判上で提起しなければならない。^(注13)

六 公売手続^(注14)

(一) 公売手続の概要

差押えによる公売手続は、その前提条件として、① 差押通知書 (notice of seizure) が差押財産の所有者又は占有者に交付されていること (§ 6335(a))、② 公売通知書が差押財産の所有者に交付され、かつ適切に公売公告がなされていること (§ 6335(b))、③ 公告日は公告通知から十日以上四十日以内であること (§ 6335(c)) が必

要である。また公告をするにあたっては見積価額を決定しなければならない (§6335(e)(1))。公売の方法には、封印された入札書によるか否かにより、パブリック・セールとパブリック・オークションの二つの方法とがある (§6335(e)(2)(A))。公売財産は、最高価申込者に売却され、買主には代金納付と引き換えに、売却決定通知書 (Form2435) が交付され、買主は納税者が有していたのと同じの権利を取得する。租税に優先する担保権は買主に引き継がれ、劣後する担保権は消除される。動産公売の場合は、買主は代金支払いと同時にタイトルを取得するが、不動産公売の場合には、買主は売却決定通知書を取得するにすぎず、公売日後百八十日経過して初めて当該不動産のデッドを取得する (§6336(a))。これは納税者等がこの期間内に以下に述べるように買戻権^(注15)を有するからである。

(二) 納税者の権利

イ 公売前の権利

納税者は公売前に財産を取戻し又はリリースを請求する権利を有する。リリースとは、滞内租税額の一部を支払い、残額支払については確実な分割支払いの約束をすることによって差押解除が認められることである。

一方、買戻しとは、納税者が滞納租税額を完納することによって公売財産を買戻すことである (§6337(a))。

ロ 公売後の権利

不動産の公売の場合、納税者は、公売財産の買主に売却代金に諸費用と公売日から買戻日までの利息(年二

十%)を支払うことによつて当該不動産を買い戻すことができる(§ 6337(b)(2))。

注

(1) § 6502(a). 滞納処分に関した一九五二—一九五三年の統計によると、滞納処分は、ほとんどが連邦租税リ—エン実行訴訟によつてなされていたようである(谷口安平『アメリカにおける生命保険と滞納処分』法学論叢第九十巻第四・五・六号(一九七二)二百九十五頁; Casey, *Federal Tax Practice* 188, § 14.25(1965))。しかしながら、現在では、差押えが主流を占めており、特に給料・賃金、銀行預金に対する差押えが多じつじやう。

Eddlington, Gregory N., "Taxation: Federal Tax Liens and Levies and the Bank's Right of Setoff", 39 *Oklahoma Law Review* 339(1986); Schrieman, *IRS Tax Collection Procedures*, p. 604

これには、自動徴収システム(A S C)での簡易・迅速な差押え及び差押担当官の差押えが大きく寄与しているものと思われる。

(2) 連邦最高裁判所 (Ernest M. Bull v. United States, 295 U.S. 247, 259, 1935) は、自力執行権の根拠について、次のように判示している。

「一旦租税が査定されると、法律に定める納税期限が到来したときには、その租税についての主権に服することになる。そして納税義務不履行の場合については納税を強制する手続が必要となる。本来ならば、政府は訴訟を提起し、勝訴判決に基づく差押えにより租税を徴収することになるであらう。しかしながら、租税は政府の血液であり、迅速かつ確実な租税徴収が必要である。そこで、査定には執行付与の効力 (force of judgement) が与えられ、もし期限が到来しても査定額が支払われなかった場合には、税務職員は、滞納租税の徴収のため納税義務者の財産を差し押さえることができるのである。」

また、U.S.v. Kimbell Foods, Inc., 440 U.S. 715(1979)参照。

なお、アメリカにおいては、行政に対する不信感と裁判所に対する信頼感が根強く存在していることから、行政行為は、原則として、司法的に強制執行されるという特徴ないし理念があるが、租税の徴収は、その例外で、政府債権の迅速かつ確実な確保の観点から、日本と同じように自力執行権が認められている、といわれる(増刊ジュリスト・行政強制制(一九七七)座談

会「行政強制の比較的位置」に金子教授の発言、三十七頁。

Gordon, Kenneth G., "How the IRS Collects Its Debts: What You Need to Know", *The Practical Accountant* (October 1986) p. 56

- (3) 差押禁止財産の範囲においては、§ 6334(a), Reg. § 301.633-1, Policy Statement 5-30, 32, 33, 参照。
州法に基づく差押禁止財産の規定は、連邦租税の徴収の場合には適用されなく。

また、すでに強制執行など衣服してゐる財産は差押えに服しない(§ 6332(a))。

Blaustein, Randy Bruce, "How to Deal with the Collection Division", 58 *Taxes* 436 (1980); Saltzman Michael, *IRS Practice and Procedure*, 14-14(2)(1989)

なお、「納税者の権利の章典」により、無益な差押えの禁止が法文上規定され(§ 6331(d))、また、租税の徴収のための召喚状による出頭の当日には差押えが禁止された(§ 6331(g))。いずれも一九八九年七月一日以降発せられる差押通知から適用される。

- (4) 差押通知書において、島山教授は、Mertens, § 49.186を引用して、「ただし、この点は、判明してぐいぐいがあるが、滞納者に対しては、納付通知書のみで差押通知書の送付はなされず、納税義務者以外の第三者(財産占有者または納税者に対する債務者)に対してのみ差押通知書の送付がなされる」と説明する者(Mertensのこと、拙者注)もある。」と述べている(島山武道「アメリカ合衆国の租税徴収制度」租税法研究第十五号(一九八七)四十二頁)。

差押通知書(Notice of Levy)は、債権差押の場合及び第三者が納税者財産を占有してゐる場合(debtors of the taxpayer and persons who hold property of the taxpayer)に送附される通知で、第三債務者に対する差押債権の履行及び納税者財産占有の第三者に対する当該財産の引き渡しを要求するもののみを(Form 688-A, Form 668-W, § 6331(e))。しかしながら、実務においては納税者に対しても差押通知書(part-3)は送附されている。勿論、§ 6331(d)による差押予告通知が納税者に対してなされるのはどうまでもなく(Reg. § 601.104、また、§ 6335(a)参照)。

Saltzman, Michael I., "What You Should Know about IRS Collection Procedures", 58-59; Schriebman, *IRS Tax Collection Procedures*, p. 605, 677, 678; Gordon, Kenneth G., op. cit., p. 56

また、National Bank of Commerce事件 (85-2 U.S.T.C. ¶ 9482, 56 AFTR2d 85-5065 (Sup. Ct. 1985) (注九) 参照) で、連邦最高裁判所は、共有名義預金差押えの場合には、納税者以外の共有者には、差押通知書の発送は必要でないと判示した。しかしながら、この判決には、「この部分が納税者に属するかを判断する機会をすべての共有者に与えないのは、彼らのデュー・プロセス (due process of law) 上の権利に違反する。」との四人の反対意見がある。The Practical Accountant (October 1985) pp. 8~12

なお、「納税者の権利の章典」により、差押通知書に納税者の権利救済事項などの記載が必要となった（一九八九年七月一日以降発せられる差押通知に適用される。§ 6331(d)(4)）。

(5) Schrieberman, IRS Tax Collection Procedures, p. 605

(6) § 6323により連邦租税リーンンに対抗する債権者は差押えを対抗する (Reg. § 301-6331-1(a)(1))。

(7) § 6331(d), Reg. § 601.104(c)(2), IRM 5361.(6), Policy Statement P-5-34参照。第三者及び納税者に対する差押予告通知は、デュー・プロセスの一貫であらう。

なお、一九八九年七月一日以降発送する差押えについては、三十日以前に差押予告通知書が發送されていなければならないといふ改正された。

(8) 債権差押及び第三者が占有している納税者財産の差押えをする場合には、本文で述べた要件のほかに、当該第三債務者及び第三者に差押通知書 (Notice of Levy) が交付されなければならない。また納税者が占有している財産の差押えの場合には、事前に連邦租税リーンンの登録が必要である。Policy Statement P-5-47, IRM 5355.12

(9) Dierks v. United States, 215 F.Supp. 338 (Sdny 1963); L.O.C. Indus., Inc. v. United States, 423 F.Supp. 265 (M.D. Tenn. 1976) Mrizek v. Long, 187 F.Supp. 830 (N.D. Ill. 1959) etc.

(10) § 6332(e); Reg. 301.6332-1(a); Salzman, Michael I., op. cit., p. 59
 なお、差押えの執行を不当に回避した場合には、罰則の適用がある (§ 7206(a), § 7212(a)(b))。

(11) 共有名義預金の差押効力についての重要な判例がある。
 National Bank of Commerce事件 (85-2 U.S.T.C. ¶ 9482, 56 AFTR 2d 85-5065 (Sup. Ct. 1985)) がそれである。

共有名義 (Roy Reeves, Ruby Reeves, Nena R. Reeves) 預金で、いずれの者の預金であり、又はその割合はどのようになつてゐるか判明しない預金を IRS が納税者 (Roy Reeves) の一九七七年の滞納租税八百五十ドルを徴取するため差し押さえた事件である。

裁判所は、「ブーカンノー州法と銀行約定書では、共有名義預金者の誰かが預金の全部又は一部を出すことができる規定をなしている。この引出権は § 6321 による財産であり、連邦租税リーエン及び差押えに服する。共有名義預金者のいずれが預金の帰属者か、またいずれがいかなる割合を所有しているか立証できない状況下においては、IRS は、たとえ異なる主張がなされても、差押前に預金について納税者の権利の範囲を示す必要はない。差押えに係る共有名義預金の第三者は、事後、違法差押えを主張して行政上及び裁判上の救済を通じて自己の預金分について返還請求ができる (差押えから九か月以内)。」旨判示した。

(12) 本文で紹介した § 6343(e) の内容は、一九八九年七月一日以降發送される差押えから適用されるものである。

Schriebman, *IRS Tax Collection Procedures*, p. 610, 611, 671

(13) § 6343(b), Policy Statement P-5-36, 39, § 7426, § 6532(e), Reg. 301.6343-1(b); Weikel, Joseph W., "Using and Abusing the Wrongful Levy Statute: A Shield for Secured Creditors Can Be a Sword for the Internal Revenue Service and Willing Taxpayer/Debtors," *7 Virginia Tax Review* 559 (Winter 1988); Schriebman, *IRS Tax Collection Procedures*, p. 673, 674, § 7433, § 7811 参照。

(14) Schriebman, *IRS Tax Collection Procedures*, pp. 670-677 etc.

(15) 買戻権の制度は、不動産は投資目的としてではなく、生活に必要な財産であるというアメリカの伝統的な認識に由来してゐる。従つて、この買戻権は各州の民事執行手続においても普遍的に認められてゐるものである。

(16) 買戻期間は従前は百二十日であつたが、一九八二年九月三日以後の公売から百八十日に延長された (*The Tax Equity and Fiscal Responsibility Act of 1982, § 349A(a)*)。

第五節 納税緩和措置

納税緩和措置には、大別して、納税猶予、コンプライズ、執行停止の三つがある。

一 納税猶予 (Installment Payments) (注一)

従来、IRCには、我が国の「納税の猶予」及び「換価の猶予」のような法律（国税通則法、国税徴収法）に基づいた納税緩和措置はなかったが、昨年、「納税者の権利の章典」に基づき、「税猶予 (Installment Payments)」が規定された (§6159) (注二)。これによると、納税者の資金状態から判断して分割納付がやむを得ない状況と認められるとき、つまり、納税者が、経済的窮地に陥っているときで、しかも、早期に滞納処分をしなければ徴収不足のおそれがあるといった状況にないと認められるとき、徴収職員は納税猶予を行うことができる (注三)。納税猶予の適用は厳格に行われ、納税者から、徴収情報報告書 (Collection Information Statement: CIS) を提出させ、資金状態を検討した後に、新規発生滞納が絶対にならないことを前提として認められている。また、猶予に付随して、徴収権時効の放棄書 (Waiver) が交わされること (注四)、(注五)。

以上の観点から、猶予税額及び猶予期間が決定されるが、万一、納税者に、分割納付額の不履行、新規滞納発生や以後の申告書の期限内提出がない場合などの約束不履行があった場合には、直ちに差押えに移行することになる。

また、IRSは、納税猶予の一貫として、猶予税額の確実な履行の確保を図るため、次のような分割納付方法を講じる場合がある。

(一) 給与控除制度 (Payroll Deduction Agreements)

これは、納税者・給与支払者・税務署の三者契約で行われる猶予であり、納税者の給与 (paycheck) から直接、給与支払者が税務署に分割納付額を送付するものである。この制度の特色は、必要なときに分割納付額の増減が認められる点である。したがって、分割納付の確実な履行が期待されるという長所がある反面、賃金 (wages) には認められない点、また、給与支払者の文書による承諾がなければできない点に難点がある。^(注6)

(二) 振替分割納付制度 (Direct Debit Installment Agreements: DDIA)

一九八五年にシンシナシーのサービス・センターで試行的に導入され、現在では実用化された制度である。IRSとの分納計画に従い、納税者の銀行預金から自動的に分納額が引き落とされる仕組みになっており、引き落とされる都度、納税者に連絡される。この制度を利用する場合は、納税者名、住所、口座名、金融機関番号 (bank's transit number) が必要となる。上記の給与控除制度とは、二者択一的に利用できる。^(注7)

二 コンプロマイズ (Compromise)

(一) 意義

コンプロマイズ (Compromise)^(注8)とは、税額の適否に關した争いを解決したり、徴収不能時に滞納租税額を減額するために結ばれた、納税者とIRSとの契約(協定取引)のことをいう (§7122(e))。課税面又は徴収面で行われる契約である。この制度の歴史は古く、現行のIRC以前の一八三一年に成文化されたものであるが、税務当局がこの制度自体を積極的に公表しないため利用されることが少ないようである。^(注9)

コンプロマイズの意義は、IRS側にとっては事務投下量の節約及び滞納租税の処理向上に、また、納税者

にとつては納付税額と時間及び訴訟費用の節約にある。^(注10)

以下、本稿では、徴収面に関したコンプライズを中心に研究する。

(二) 手続

コンプライズを成立させるためには、まずオファー (offer) を提起しなければならない。オファーの対象となる租税は、オファー時現在のコンピューターに入力された、本税、ペナルティー、延滞税などのすべての租税である。誠意ある納税者はすべてオファーする資格を有する。オファーは、直接、特別整理部門、又は所轄のサービス・センターに提起する。^(注11) なお、オファーするには、(申請書) Form 556の提出が必要である。^(注12)

オファーが提起されると、IRSは納税者と面接し、納税者の最近の財務状態に関する報告内容を調査し、コンプライズの成否を決定する。審理には通常六カ月〜一年を要する。^(注13) そして、コンプライズが成立したほとんどの場合、コラテラル・アグリーメント^(注14) (内参照) が行われる。

(三) 要件

適法なオファーを提起するためには、租税の徴収不能にかかわる事案であることが必要である (Reg. § 301.7122-1)。^(注14)

納税者は納付困難であることを証明するために、Form 556のほかForm 433 (財務状態等報告書) を複写で提出しなければならない。内容の審査は特別整理部門で行われる。納付可能資金の判断として、納税者の現在及び将来の徴収可能な財産・所得の内容、納税者以外の者、例えば、両親、配偶者などの財産・所得の内容が調査される。

四 オファーの承諾又は拒否

イ 承諾の場合

オファーが承諾された場合、つまりコンプライアンスが成立した場合には、減額後の税額について、納税者は一括納付するか、又は後払い (deferred payment) にするかの方法で納付しなければならない。後者の場合には納付書が定期的にサービス・センターから送付される。もし、その不履行があった場合には、当初の全額が請求される。そして、その場合にコンプライアンスを成立させるためには再びオファー提起しなければならない。

ロ 拒否の場合

オファーが拒否された場合、別のオファーをするか、又は法律顧問官事務所の不服審査部門 (appeals division) に審査の請求をすることができ^(注15)るが、それ以上争う方法はない^(注16)。

(五) 効果

オファーが提起された場合の効果は、提起それ自体の効果と提起されたオファーが承諾された場合、すなわちコンプライアンスが成立した場合の効果の二段階に分けることができる。

イ オファーが提起された場合の効果

オファーが提起された場合の効果として次のようなものがある。

(イ) オファーの承諾又は拒否の結論が出るまで、一般に徴収手続の執行を猶予 (stay of collection) する^(注17)。

(ロ) 査定 (assessment) 又は徴収 (collection) の時効 (the statute of limitations) が停止 (suspension) する (審理期間中及び一年間)。なお、これは、オファーが拒否された場合についても同様である。^(注16)

ロ コンプロマイズ成立の効果

コンプロマイズが成立した場合、次のような効果がある。

(イ) 減額された税額について、連邦租税ニーエンが解除 (release) される。^(注17)

(ロ) 納税者に詐欺的な行爲がない限り、事案は原則として再着手されない (rarely be reopened) し、

また、納税者はコンプロマイズによって決定された税額について争うことができない。^(注20)

(ハ) すでに納付した過払租税 (refunds) の還付請求権を失う。^(注21)

(内) コラテラル・アグリーメント (Collateral Agreements)

コラテラル・アグリーメントとは、コンプロマイズとは別の、コンプロマイズを締結した納税者とIRSとの契約 (協定) で、できるだけ多くの滞納租税額——不足税額 (deficiency) を徴収するための年払いの契約をいう。オファーを承諾したほとんどの場合に行われる。延払額は、以後の年間の一定の所得金額に対して、その二〇%〜五〇%の範囲で決められる。年一回サービス・センターの徴収部門へ支払う。コラテラル・アグ

リーメントの期間は納税者の財政状態で決められるが、六年が平均である。^(注22)

三 執行停止 (currently not collectible)^(注23)

次のような場合、IRSは実務上、滞納処分^(注24)の執行停止として扱う。

- ① 納税者の所在及び財産が不明のとき
- ② 法人である納税者が破産し、無財産で消滅 (defunct) したとき (IRM57(13)5.44)
- ③ 納税者が死亡し、かつ、権利 (claim) 行使ができる財産 (estate) がなくとも (IRM5378)
- ④ 納税者に対して滞納処分を行うことが、納税者及びその家族に著しい経済的困窮 (undue hardship) を来すとき (IRM 5552(10),5375.1)

しかしながら、この執行停止は、内部的な処理 (suspended status) にすぎないものであることから、我が国の「滞納処分の停止」(二年間継続することにより納税義務が消滅する。国税徴収法第五十三条第四項。)とは異なり、納税義務の消滅につながるものではなく、また、執行停止に關した税額の査定及び登録リーエンの効力に何ら影響を及ぼすものでもない(国税徴収法第五十三条第三項参照)^(注25)。したがって、IRSの執行停止は、執行停止に係る税額は六年の徴収権の時効が完成するまで存続し、将来納税者に還付金が発生した場合にはこれに充當 (offsets) する (IRM 537(11).7)。

注

(1) 本稿では、"Installment Payments"を、我が国の「納税の猶予」又は「換価の猶予」と區別するため「納税猶予」と訳した。

なお、従来の徴収職員の裁量に基づく猶予を納税猶予と區別し、「合意による猶予 (Installment Agreement)」と区別する。

(2) 「納税者の権利の章典」により、新しく §6159 が追加された。この §6159 によると、財務長官が納税の分割納付を認めることが租税の徴収上有利と判断した場合 (if the Secretary determines that such agreement will facilitate collection

of such liability) 文書による納税猶予を行うことができ、と規定された。この規定は一九八八年十一月十日以降の猶予から適用されているが、従来の実務上の「合意による猶予」とその取り扱いとは殆ど同一であり、§ 6159 の存在意義は、法文化されたことであることがわかる。

なお、従来の IRS Policy Statement P-5-14⁴⁴ 相済の事情がある場合には (when appropriate) 合意による猶予を考慮するあり採用がある、という点だ。

Jones, Kaplin S. and Schief, Joan E., "Taxpayer Bill of Rights Requires More IRS Disclosure and Expands Civil Remedies" 42-3 *Taxation for Accountants* 181 (1989)

(3) しかしながら、法人所得税については納税猶予は認められませんが、(IRM 5331.52(4)(a)).

Saltzman, Michael I., "What You Should Know about IRS Collection Procedures", *The Practical Accountant* (January, February 1986) p. 57

なお、合意による猶予に關して、当該猶予処理が徴収職員の裁量事項であることから、納税者は猶予の内容を争うことはできないところの考えがある (Schriebman, *When You Can't Pay Your Taxes*, p. 125) が、全ての自由裁量という点では考えられず一定の限界があるのは当然である。行政裁量に關しては、K.C. Davis & Raoul Berger の各々の論文を参照。

(4) IRM 5231.32(4)(b) 三十日～十二月以内の分納の場合には徴収情報報告書 (CIRS) は必要となく、また最近では五十パーセント未満の滞納税額が一年以内の完納見込みの場合には、徴収情報報告書の作成は必要となく、また連邦租税リレーンの登録も必要としない。

Schriebman, *When You Can't Pay Your Taxes*, p. 126

(5) Schriebman, *When You Can't Pay Your Taxes*, p. 129

(6) IRM 5337.Mckenzie, Robert E., "Strategies for Dealing with the IRS Collection Division", *The Practical Accountant* (February 1988) p. 58; Schriebman, *IRS Tax Collection Procedures*, p. 152

(7) Schriebman, *When You Can't Pay Your Taxes*, p. 128; Schriebman, *IRS Tax Collection Procedures*, p. 158

(8) ロン・ロビンスの法的性質 (契約要件) について判例は次のとおり (Big Diamond Mills v. U.S., 51 F2d

「コンプロマイズは、法律で規定されている他の契約と同じ要素 (elements) をもっている。給付の目的物 (subject matter) を必要とし、当事者は契約を行うための行為能力 (legal capacity) を要し、両者の合意 (申し込みと承諾)、『約因 (consideration)』、代理権 (legal authority)』そして、契約に拘束されるという意思が必要である。そして全過程が文書でなされることが必要である。したがって、納税者の口頭による申し込みと政府の口頭による承諾とは十分でなく両者を拘束しない。」

なお、現行国税徴収法の制定時において、このコンプロマイズの制度の導入が検討されていた。忠佐市氏は、この点について「日本でもそれ (コンプロマイズのこと) が実行できるかどうかということを研究しました結果、日本ではまだちょっと困難であるということで、執行停止その他の規定を徴収法に入れたわけです。」と発言している。租税研究会「租税徴収法研究 (下)」(昭和三十五) 六三十九～六百四十三頁

コンプロマイズの制度は、その歴史が非常に古く連邦所得税の創設である一八六二年以前から存続している。一体、この制度は、アメリカのどのような法文化から生まれたものであろうか。換言すれば、この制度は、将来の日本の租税徴収制度に導入され得るものであろうか。

コンプロマイズと非常に似た制度にアメリカの刑事手続におけるバーゲニング (Bargaining) がある。両者が全く同じ法文化から生まれたものかどうかは明らかではないが、佐藤欣子「取引の社会—アメリカの刑事司法—」(昭和四十九) のバーゲニングについて書かれた内容が、この問題に対する回答に有益な示唆を与えてくれる。まず、同書は、バーゲニングはアメリカにおけるフロンティア・スピリットから来ているものとしている(七八頁)。そして、Brian A. Gormanの論文を引用し、「公訴権の行使や、量刑をはじめとして、刑事司法の諸段階で『裁量』が重要な機能を果たしていることは、日本でもアメリカでも同様である。しかしその『裁量』のパターンには日米間に大きな差異があるように思われる。つまり、アメリカにおける裁量は、いわば『取引』型であり、日本におけるそれは『酌量(情状酌量)』型である、ということができるのでないであらうか。『取引』の当事者は少なくとも形式的には、対等な契約主体である。それは当事者間に対立・紛争が存在するにもかかわらず、一方が勝てば他方が負け、その総和が常に零となる零和ゲームではなく、相互の協力によって互いに利益を得

る可能性のある正和ゲームなのである。ここでは『協力』と『対立』が奇妙に組み合わされている。当事者双方にとって一定限度でのける利益解決、つまり『取引』は、『取引』が行われないより望ましいという意味で『協力』がなされ、当事者間における配分、つまり事態がどのように解決されるかという点については『対立』がある。………それに対してわが国における裁量は、裁量の主体、つまり裁く者が、『犯人の性格、年齢・境遇・犯罪の軽重及び情状並びに犯罪後の情況その他すべての情状』を斟酌して適切と認められる措置を行うことである。〔百六十八頁〕と述べて、アメリカでは頻繁にバーゲニングが行われているとしてゐる。

アメリカの法文化がフロンティア・スピリットにあることは、よくいわれていることであり、何もバーゲニングに限ったことではないであらう(本稿に引用した文献のほか、田中英夫「アメリカの社会と法」(一九七二)六十頁など)。しかしながら、そこで述べられた、「裁量」に関する日米の相違についての内容は、おそらく妥当するものではないであろうか。このような観点から上記の問題を見る限り、日本において当面、コンプライアンスの導入は困難なものと言えるのではないか。

- (9) Schiebman, *When You Can't Pay Your Taxes*, p. 261
 矢野 Policy Statement P-5-83及びIRM57(10)1, 54; コンプライアンスを成立させることが政府にとって最良である場合 (in the best interests of the Government) は、コンプライアンスを積極的に納税者に説明すべきであるとしている。
- (10) Schiebman, *IRS Tax Collection Procedures*, p. 193
- (11) サブミス・オンターに提起されたオンターは、特別整理部門へ送付される。
 Breakfield, Robert and Alvis, Charles, "Offer-in-Compromise Procedures Under Internal Revenue Code Section 7122," *Taxes* (June 1988) p. 463
- (12) Schiebman, *IRS Tax Collection Procedures*, p. 196
- (13) その間「延滞税は発生する」。
- (14) Schiebman, *When You Can't Pay Your Taxes*, p. 263, 264; Breakfield, Robert and Alvis, Charles, op.cit., p. 461
 徴収面に関するコンプライアンスが、もともとペナルティなコンプライアンスである。
 なお、課税面に関するコンプライアンスの要件は、税額(査定税額)の適否に関する法律上又は事実上の、誠意ある争い

(a bona fide dispute) であることが必要である。そのため、納税者は、Form 656⁴⁴ 宣誓書及び自分の立場を立証する書類を出さなければならない。有効な判決 (valid court judgment) による税額を訂正しては争うことはできない。一般的には、ペナルティーの賦課に関連した内容が多く、九十日以内の受理によってオンマーが提起される。審理は調査部註 (Examination Division) によってなされる。

Gordon, Kenneth G., "How the IRS Collects Its Debts: What You Need to Know", p. 58, 60; Anon., "The IRS Will Consider an Offer-In-Compromise", *The Practical Accountant* (June 1984) p. 44; Schrieblman, *IRS Tax Collection Procedures*, p. 325

⑤ Meldman, Robert E., and Mountain, Thomas E., *Federal Taxation-Practice and Procedure*, Second Edition (1986) p. 335

⑥ Schrieblman, *When You Can't Pay Your Taxes*, p. 272

⑦ Policy Statement P-5-97; Schrieblman, *IRS Tax Collection Procedures*, p. 201,

⑧ Schrieblman, *IRS Tax Collection Procedures*, p. 207; L. M. Holloway v. U.S., 789 F. 2d 175 (CA-6, 1986), 86-2 U.S.T.C. ¶ 9632

⑨ Policy Statement P-5-48,

⑩ Schrieblman, *IRS Tax Collection Procedures*, p. 200

⑪ Policy Statement P-5-88; Schrieblman, *IRS Tax Collection Procedures*, p. 200; Frankel, Paul H., "If client cannot pay a tax bill, an offer in compromise may provide a solution", 35 *The Journal of Taxation* 320 (November 1971)

⑫ Policy Statement P-5-98; Frankel and Fink, "How to Defend Yourself Against the IRS", (1985) pp. 94~95; Schrieblman, *IRS Tax Collection Procedures*, p. 219

⑬ "Currently not collectible"⁴⁵ 我が国の「滞納処分の停止」(国税徴収法第百五十三・百五十四条参照)に相当する制度であるため、訳語として「執行停止」を当てたが、本稿で述べるようにその内容は必ずしも一致するものではない。一般

② IRS は “Currently not collectible” の事案を処理するに Form 53 の様式が使われること (IRM 50(13) 2) “Currently not collectible” の事案を “53” と呼ぶこと。

③ IRM 5370 et seq; McKenzie, Robert E., op. cit., p. 49; Schrieblman, *IRS Tax Collection Procedures*, pp. 422~425; Policy Statement P-5-71

④ McKenzie, Robert E., op. cit., p. 9; Mertens, § 449, 183

第四章 連邦租税リーエン

連邦租税債権の実現に向けての徴収手続を論じるためには、連邦租税リーエンについての理解が必要不可欠である。連邦租税リーエンは、IRC 上認められた担保物権であり、督促により発生し、その成立は税額の確認である。「査定」の日にさかのぼる。連邦租税リーエンの対象となる財産は、査定日以降における納税者の全財産である。そしてその効力は、滞納租税の完納及び時の経過によって消滅するまで存続する。私債権者との優先関係においては、連邦租税リーエンは、特定の私債権者に対してはその登録をしなければ対抗できない。また、連邦租税リーエンを実行するためには裁判上の手続を経なければならないが、行政処分である差押え・公売と異なり高価に売却できるといふ特色がある。

本章では、上述の内容を有する連邦租税リーエンについて詳細に研究する。

第一節 連邦租税リーエンの意義・沿革

一 リーエンについての概説

リーエンとは、特定債権のための物的担保権であり、財産に対する請求権 (charge, hold, claim, security, encumbrance) である。^(注一)リーエンは、契約により、あるいは法定の原因によって成立する。この物的担保権であるリーエンには次の二つの種類がある。

(一) 占有リーエン (possessory lien) 又はコモン・ロー・リーエン (common law lien)

コモン・ロー上認められていたリーエンであり、我が国の留置権のように、弁済があるまで、目的を占有するリーエンをいう。このリーエンは留置的効力を有するのみで、当該目的物を競売することはできない。当該債権と物との牽連性の程度により、特別占有リーエン (specific possessory lien) と一般占有リーエン (General possessory lien) とがある。占有リーエンは、当該物を競売できず、また、優先弁済を受ける権利が認められず、その不都合から、次に述べる非占有リーエンが裁判上認められるに至った。

(二) 非占有リーエン (non-possessory lien) 又はエクイティ・リーエン (equitable lien)

コモン・ロー上認められていた占有リーエンに対する救済手段として、エクイティ裁判所が認めたリーエンである。リーエンの権利者が目的物を占有していなければならぬということは最初から問題にされない。相手方が債務を履行しないときは目的物の競売が認められ、また優先弁済権が認められている。このリーエンは、我が国の先取特権に類似する。^(注二)

二 連邦租税リーエンの意義・沿革

(一) 意義

連邦租税リーエンは、法定の原因によって生じる、非占有リーエンの一種である。つまり、連邦租税リーエンとは、連邦租税の納税者の財産又は財産上の権利に付着する、IRCによって認められた担保権であり、連邦租税リーエン実行訴訟等により目的物を競売し、その売却代金を優先的に滞納連邦租税に充当することができる権利である。^(注3・4)

連邦租税リーエンには、一般連邦租税リーエンと特別連邦租税リーエンとがある。本稿では、一般連邦租税リーエンを中心に研究する。

(二) 沿革

アメリカの租税リーエンは、イギリスの不動産税、すなわち土地に対する租税の物的担保制度に沿革を有し、それは当初、課税された土地に対してのみ付着するものであった。その後、課税対象が土地以外のものにも拡大し、それに伴い租税リーエンの設定される範囲も拡張され、租税リーエンは租税債権一般を物的に担保する制度へと変遷した。

アメリカ連邦租税リーエンの制定法上における沿革は次のとおりである。アメリカは、一八六一年に始まった南北戦争による財政需要のため、一八六二年に連邦所得税を創設するとともに、その租税債権の確保を図るため一八六六年に連邦租税リーエンに関する法律を制定した(Act of July 13, 1866, §3186)。この法律が、現在の連邦租税リーエンの制定法上の創設規定である。連邦最高裁判所は、「この法律に基づく連邦租税リー

エンは、州の登録法 (state recording laws) に支配されず、善悪・有償の譲受人 (a bona fide purchaser for value) に対して、たとえ彼が連邦租税リーエンについての認識がなくても実行できる。」旨判示した。^(注5)

この法律の下での連邦租税リーエンは登録を必要としていなかったため、納税者の利害関係人は連邦租税リーエンの存在を知ることができず、不測の損害を被ることとなり、これを救済したものが *Act of March 4, 1913* である。つまり、未登録連邦租税リーエンに対して譲受人、抵当権者 (mortgagees)、判決債権者の保護を圖ったのである。続いて、*Revenue Act of 1939, § 3672* では、保護される者の範囲の中に質権者 (pledgees) を追加し、同時に、有価証券 (securities) の買主などに特別優先権 (superiority) を付与し、連邦租税リーエンの登録の有無にかかわらず、連邦租税リーエンの存在を知らない限り当該リーエンに優先するとした。*Revenue Act of 1964* では、特別優先権者の範囲を拡大し自動車の買主も含めるに至った。そして、一九六六年法 (§ 6323) では、このほかに、八種類の特別優先権が認められたのである。^(注6)

上記のように、一九一三年に始まる諸改正は、すべて、隠れた連邦租税リーエン (secret lien) に対して、取引保護の観点から第三者の保護を圖ったものであった。

注

- (1) *Black's Law Dictionary, "lien", Fifth Edition (1988)*
- (2) 田中英夫「Lien」英米法のこと(一九八五)百五十七頁。
なお、コモン・ローとエクイティについては、田中英夫前掲「Legal interest」百十九頁；伊藤正巳・田島裕「英米法」(一九八五)、伊藤正巳・木下毅「新版・アメリカ法入門」(一九八四)などの該当箇所参照。
- (3) *Black's Law Dictionary, "tax lien", Fifth Edition (1988); Gifs, Steven H., Law Dictionary, "Federal tax line",*

Second Edition (1984)

(4) 連邦租税リターンと §3466 優先権の関係

連邦債権の優先権を定めた制定法の規定としては、IRCの連邦租税リターンに關した規定のほか、31 United States Code § 3713 (31 U.S.C. § 3713)がある(このほか、連邦破産法 § 507があるが、この規定については第五頁第三節を参照)。§ 3713は、債務超過の債務者に対して優先的に連邦債権の確保を図つた規定であり一八七五年のThe Revised Statutes of the United Statesに基くものである。その歴史は古く一七九七年の連邦法にちかひ (Act of March 3, 1797)が、内容は一七九七年法とほとんど変わりはない。

まず、現在の § 3713(a)(1), (2)は、次のように規定してゐる (31 U.S.C. § 3713)。

『連邦政府債権の優先権』

§ 3713(a)

(1) 次の場合においては、まず、連邦政府の債権を支払わなければならない。

(A) 政府に債務を負う者が債務超過 (insolvent) となり、同時に

(i) 全債務を弁済するに足りる財産を有しないにもかかわらず、故意に財産を譲渡 (voluntary assignment) し、又は、

(ii) その債務者がいないならば、かれの財産が差し押さえられ、又は

(iii) 破産法の適用が認められるような場合 (an act of bankruptcy is committed)。

(B) 遺言執行者又は遺言管理人の管理下にある故人の財産が、故人の全債務を弁済するに足りないとき

(2) 本条は、11 U.S.C. (連邦破産法) 事件には適用されない。」

この条文の優先権は、一八七五年法の該当条文である § 3466 にちなんで一般に「§ 3466 優先権」といわれている。そこで本稿においても、現在の § 3713 の優先権を「§ 3466 優先権」と呼ぶことにする。§ 3466 優先権は、債務者の財産にリターンを付着させるものではなく、破産法の適用がされていない債務超過の債務者が支払いを怠っている場合などに、自らの財産を第三者に譲渡したとき、連邦政府は優先して連邦債権の支払いを受けることができるとする規定である。そして、この場合の「連邦債権」には租税を含むものが判例であり (Price v. United States, 269 U.S. 492, 499 (1926))、また、「債務超過」

とは、立法趣旨からして衡平上 (equity) の意味でなく貸借対照上の負債超過をいう。§ 3466優先権は債務超過の要件を必要とし、連邦租税リーエンは、連邦租税債権に限られる。したがって、債務超過(ただし、破産法が適用されていない場合)の納税者が財産を譲渡した場合においては、IRSは滞内租税を徴収するため両方の優先権を主張できることとなる(§ 6901, 6903参照)。

なお、単に § 3966優先権を主張する場合とは、連邦租税リーエンの登録が必要となるのは言ひまじやう。

Meldman, Robert E. and Mounin, Thomas E., *Federal Taxation-Practice and Procedure*, Second Edition, (1986) p. 331

上記の内容をめぐってはDuncan, Richard F. and Lyons, William H., "Federal Tax Liens and Secured Party", 21-3 *Uniform Commercial Code Law Journal* (Summer 1988) pp. 3~6; Mertens, § 54.10~§ 54.19; 31 U.S.C.A. § 3713を参考とした。

Schriebman, *IRS Tax Collection Procedures*, p. 688, 689

以上の内容から「谷口安平」アメリカにおける生命保険と滞納処分」法学論叢第九十巻第四・五・六号(一九七二)二百八十九頁及び二百九十四頁注(1)は誤記か。

(5) United States v. Snyder, 149 U.S. 210, 37 L. ed 705, 13 S. Ct. 846 (1893)

(6) Duncan, Richard F. and Lyons, William H., op. cit., pp. 6~8; United States v. Security Trust and Savings Bank of San Diego, 340 U.S. 47 Annotation § 1.

第二節 連邦租税リーエンの機能及び及び州法との関係

連邦租税リーエンの機能は、差押え及び連邦租税リーエン実行訴訟の基礎となるほかは、単に同一財産について他の債権者に対する優先権を決めるにすぎない。したがって、連邦租税リーエンが存在しているだけでは、譲渡を禁止

たり連邦租税リーエンの支配されている財産の権原 (title) を規制したりすることはできない。(注1)

また、州法と連邦租税リーエンとの関係であるが、州法は連邦租税リーエンが付着する財産及び財産上の権利の範囲を決定する役割があるが、IRCに基づいた連邦租税リーエンの効力を制限することはできない。(注2) これは、連邦人民全体の公平性に実質上の理由があるといわれる。(注3) したがって、強制執行からある財産を除外する州法は、その財産に連邦租税リーエンが付着することを妨げることはできないのである。(注4)

注

- (1) Plumb, "Federal Collection and Lien Problems", 310; Gordon, Kenneth G., "How the IRS Collects Its Debts: What You Need to Know", *The Practical Accountant* (October 1986) p. 53; Mertens, § 49, 186
- (2) United States of America v. Molly G. Bess, 357 U.S. 51, 2 L. ed 2d 1135, 78 S. Ct 1054, 1958.

この判決は連邦租税リーエンについて、非常に重要な判断をいくつか含んでいるため紹介する。事件の概要は以下のとおりである。

納税者 (Mr. Bess) に対して連邦租税リーエンが発生した後に納税者が死亡し、生命保険契約の受取人である妻が保険金請求権を取得した。死亡当時の解約返戻金は、\$3,362.53であり、滞納租税額の内訳は一九四五年分\$4,159.31、一九四六年分\$3,789.32、一九四七年分\$925.94、総計は\$8,874.57であった。また死亡保険金は、\$63,576.95であった。そして、納税者の居住するニュージャージー州の州法では、生命保険に関する権利はいかなるリーエンの支配にも服しないと定められていた。

税務当局は一九四五、一九四六、一九四七年の全滞納租税額について、妻に対して連邦租税リーエンの効力を主張した。第一審の連邦地方裁判所は、税務当局の主張を認めたが、第二審の控訴裁判所は、妻の納税義務は、生命保険契約の解約返戻金額のみであるとした。

最高裁判所は、次のように判示した。

- ① 一九四六年分の滞納租税額のみが、§ 3670 (一九三九年の I R C で、現在の § 6321 に相当する。) に基づいて連邦租税リーエンが付着する (§ 3, 789, 32)。一九四五、一九四七年分は、納税を拒絶してない。
 - ② 次に、納税者が締結した生命保険契約の中に、一九四六年分の連邦租税リーエンが付着する、「財産」又は「財産に対する権利」 (§ 3670 に規定する) があるかを判断しなければならない。
 - ③ § 3670 の規定は、財産上の権利を創造するものではなく、州法によって創造された権利に付着するものであるから、また、州法によって定められたような納税者の権利が、生命保険契約のなかにあるか否かを見なければならぬ。そして、解約返戻金が、当該権利に該当する。
 - ④ しかしながら、解約返戻金は州法のもとでは、私債権及び州債権のリーエンの支配を受けない。州法が、一旦 § 3670 の対象となる権利を規定した以上、州法は、連邦政府のために連邦法によって規定された連邦租税リーエンの効力を妨げることできない。
 - ⑤ 連邦租税リーエンの効力を妨げるような州法は、連邦議会によって認められない限り、連邦政府にとっては法律ではない。そして、滞納租税を徴収するために納税者の財産上に連邦租税リーエンの効力が及ぶとする I R C の規定は、連邦租税リーエンの効力を妨げるような州法を認めていない。
 - ⑥ 連邦議会が、§ 3691 (現行の § 6334(a) に相当) に特定の差押禁止財産の規定をおいたことは、§ 3670 に基づく連邦租税リーエンについてもそれ以上の禁止財産を認める趣旨ではない。
 - ⑦ 連邦租税リーエン成立後に財産が移転 (transfer) されても連邦租税リーエンの効力には影響ない。それは、いかなる方法で財産が移転されようと、リーエンが及んで行くことがまさしくリーエンの本質 (nature and essence of a lien) であるからである。
 - ⑧ 納税者から妻に解約返戻金の移転があり、納税者の生前中に解約返戻金に付着した連邦租税リーエンの効力は、妻の取得した解約返戻金にも及ぶのである。
- (3) Pubm, "Federal Liens and Priorities-Agenda for The Next Decade II", 606
- (4) Duncan, Richard F. and Lyons, William H., "Federal Tax Liens and the Secured Party", 21-3 *Uniform*

Commercial Code Law Journal (Summer 1988) p.10; *United States v. Hersberger*, 475 F.2d 677 (10th Cir. 1973); *United States v. Overman*, 424 F.2d 1142 (9th Cir. 1970); *United States v. Trilling*, 328 F.2d 669 (7th Cir. 1964)

第三節 連邦租税リーエンの発生・成立・消滅

一 発生・成立

財務長官は、原則として §6203 による査定後、実務上できるだけ早く、しかも六十日以内に滞納租税がある者に対して、税額及び納税の請求を記載した旨の通知——督促——をしなければならぬ (§6303(e))。納税者が、督促 (Demand) があつたにもかかわらず支払いを怠り又は支払いを拒絶したときは、滞納租税は、動産、不動産を問わず当該納税者に属する一切の財産及び財産に対する権利の上に合衆国のためにリーエンとなる (§6321)。法律による別段の定めがない限り、§6321 によって課された連邦租税リーエンは、査定のときに成立し、査定された税額が納付などにより消滅するまで、又は期間の経過によって消滅するまで存続する (§6322)。

このように、連邦租税リーエンは、督促のときに発生し、その成立は税額の査定 (assessment) のとき (23-C date) にさかのぼる^(注2)。督促は連邦租税リーエンの存在に不可欠な要件である。また、督促は、連邦租税リーエンの登録、実行にも不可欠な前提要件である^(注3)。

連邦租税リーエンの効力が及ぶ滞納租税額は、督促時の全滞納租税ではなく、「支払いを怠り、又は、支払いを拒絶した額 (附帯税を含む)」に限られる^(注4)。

二 消滅

一旦、連邦租税リーエンが発生すると、第一に、連邦租税リーエンは、査定租税が消滅 (is satisfied) するまで存続する。査定租税の消滅とは、納付、減額更正、納税者勝訴、破産手続における免責 (discharge) なげにより納税義務が消滅することをいう。^(注5) 第二に、査定租税債務が期間の経過 (時効) によって失効するまで連邦租税リーエンは存続する (§ 6322)。この場合の期間であるが、これは原則として査定日から六年であり、^(注6) 納税者と税務署長との間で文書による租税徴収権時効の放棄書が交わされたときは、その期間は延長する (§ 6502(a))。この場合の文書が "Form 900" の「放棄書 (Tax Collection Waiver)」である。また、^(注7) 税務署長との間でコンプライアンスがなされたときも同様に延長する。いずれも、延長期間は双方の協定による。

注

(1) § 6334(a) は、差押禁止財産の規定であるため (There shall be exempt from levy……)、連邦租税リーエンはこれらの差押禁止財産に対しても実行できる (谷口安平「アメリカにおける生命保険と滞内処分」法学論叢第九十巻第四・五・六号 (一九七二) 二百九十頁)。しかしながら、現実には、連邦租税リーエンの実行訴訟の審理過程において § 6334(a) に対する配慮がなされているようである (Plubm, "Federal Liens and Priorities", 606; Gordon, Kenneth G., How the IRS Collects Its Debts: What You Need to Know", *The Practical Accountant* (October 1986) p. 53) の点 判例 (United States of Bass (第4章第2節(注2))) も同趣旨である。

(2) 島山武道「アメリカ合衆国の租税徴収制度」租税法研究第十五号・租税徴収法の諸問題四十九頁 (一九八七) は、「租税リーエンは、……租税が滞納された後には滞納者の全財産に一般的に付着してその財産上の負担となり……」「普通租税リーエンは、……納税者が滞納額を納付しない時に、賦課決定がなされた時にまで遡って成立し、……」としているが、納期限 (due date) を経過したものはすべて滞納租税であるため正確ではないであろう (§ 6151)。厳密にいうならば、督促状におい

て、支払った十日間の猶予 (a ten-day grace period) が付されていることから、「督促後十日後に発生する。」といふべきではないか。

United States v. Wintner, 200 F.Supp. 157 (N.D. Ohio 1961); Saltzman, Michael I., "What you Should Know about IRS Collection Procedures", *The Practical Accountant* (January February 1978) p. 56.

(3) Plumb, "Federal Tax Collection and Lien Problems" 249

連邦租税リーエンの成立要件は、①査定②督促及び③査定租税の支払拒絶が存在することである。それぞれについては前述したの通りには省略する。

(4) United States v. Bess 事件の第一審では、督促時の全滞納税額としたが、連邦最高裁は、その判断を退け、支払いを拒絶した額のみとした。しかしながら、連邦最高裁の立場も問題がないではない。ただし、猶予されていた租税が不履行になった場合、不履行部分の租税について、果たして連邦租税リーエンが及ぶのか否かといった問題が生じるからである。

(5) Meldman, Robert E., Mountain, Thomas E., *Federal Taxation-Practice and Procedure*, Second Edition, (1986) p. 331

(6) § 6502(a). 査定租税は、査定日から六年以内に差押え又は裁判上の手続を開始することによって徴収しなければならない (§ 6502(e)). このことから連邦租税リーエンの実行開始も六年の制限を受けることになる。従って、この六年の期間が協定によって延長されたり、§ 6503によって停止されると、連邦租税リーエンの方も同様に延長することになる。

(7) Schriebman, IRS Tax Collection Procedures, p. 590, 596

第四節 連邦リーエンの登録・私債権者との優先関係

一、登録

(一) 登録の意義

連邦租税リーエンは、当初、登録を必要としなかったため、その隠れた優先権が納税者の経済取引に重要な影響を及ぼすこととなり、その結果、一九一三年法で当該リーエンの登録制度ができたことは前述したとおりである。しかしながら、連邦租税リーエンの登録は、特定の第三者に対しては当該リーエンの優先劣後を決定するものにすぎず、督促の存在とは異なり、連邦租税リーエンの存在自体に必要不可欠のものではない。^(注1)登録がなくても、連邦租税リーエンの実行は可能である。^(注2)

連邦租税リーエンの登録は、登録後の納税者の取引、特に金融取引に大きな影響を与えるものである (§6323)。したがって、登録する場合は、事前に納税者へ通知し、自主納付の機会を与え、また、連邦リーエンが登録される旨及び登録された場合の効果を納税者に通知しなければならない。^(注3)

(二) 再登録

連邦租税リーエンの有効期間は査定時 (33-C date) から六年であるが、六年経過後の三十日目で終了する一年間に再登録 (refile) しなければ、連邦租税リーエンは有効ではない (§6323(b))。

ここで問題は、再登録されなかった場合の連邦租税リーエンの効力いかなであるが、前述のように、連邦租税リーエンの効力は登録の有無に左右されず、登録は特定の第三者に対する優先権の問題にすぎない。したがって、連邦租税リーエンは再登録されない場合においても、滞納租税の完納及び期間経過による消滅がない限りその効力は存続するが、ただ、先の登録によって確立された優先権は失うと考えるべきである。^(注4)

(三) 登録場所

連邦租税リーエンの登録は、納税者の金融取引に重大な影響を及ぼすため、それを周知させることが必要で

ある。そのためには、財産の内容により、一定の場所に、所定の連邦租税リーエン通知書^(注)で登録することが必要となる (§ 6323(f)(1), I R M 5355. 4)^(註 a)

① 不動産及び動産の場合の原則 (§ 6323(f)(1)(A))

(i) 不動産 (real property) については、不動産が存在する州の法律によって指定された州 (群、行政区画) 内の一つの事務所 (office)。

なお、不動産は物理的に存在する場所に存在するものとみなされる (§ 6323(f)(2))。

(ii) 動産 (personal property) については、有形であろうと無形であろうと、動産が存在する州の法律によって指定された州 (郡、行政区画) 内の一つの事務所。

なお、動産は、連邦租税リーエンが登録される時点の納税者の居所 (residence) に存在するものとみなされる。この場合、納税者が法人及びパートナーシップである場合には、その居所は主たる営業所 (the principal executive office of the business) にあるものとみられ、合衆国以外に居住する納税者の場合には、コロンビア特別区にあるとみなされる (§ 6323(f)(2))。

② 州法が、全く事務所を規定していないか、又は二つ以上規定している場合は、財産が存在する地域を管轄する合衆国地方裁判所の書記官事務所 (§ 6323(f)(1)(B), I R M 5355. 4)

③ コロンビア特別区 (district of Columbia) に財産 (property) がある場所には、①及び②にかかわらず、コロンビア特別区の登録所 (the office of the Recorder of Deeds) (§ 6323(f)(1)(C))

四 未登録連邦租税リーエンに対する悪意 (actual knowledge) の問題

連邦租税リーエンが未登録である事実を現実的に知っていた (actual knowledge) 第三者に、「推定上の悪意 (constructive notice)」と同じ効果があるか否かといった問題は長い問論議されている。

多くの下級審の判例は、^(注9) 法律が登録しなければ有効でないとして規定している点及び未登録連邦租税リーエンについての認識の欠如を考慮した規定をおいていない点 (§ 6333(e)) の理由から、未登録に対する悪意は問題とせず、登録という客観的事実のみによって買受人や担保権者を保護している。

しかしながら、連邦政府は「未登録に対する悪意」は登録とおなじ効果があるとしている。(現在の IRC はこの点明らかにしていない。)^(注10)

ただ、「未登録に対する悪意」に関して問題なく認められていることは、租税の徴収を免れるため、納税者の財産を消費し易く、隠し易い現金 (cash) に変える意図で納税者とかかわったものは保護すべきでないという点である。アメリカ法律家協会 (American Bar Association: ABA) の立法提案も限定的であるが同趣旨である。

買受人や担保権者の優先権の基礎を主観的事由におくことは取引の安全を害するばかりでなく、次のような矛盾を生むこととなる。例えば、第一抵当権者が悪意で、第二抵当権者が善意 (bona fide) の場合、「ぐるぐる回りの問題 (circuitry problem)」が発生することになる。つまり、第一抵当権者は、悪意のため、連邦租税リーエンに劣後する。しかしながら、第一抵当権者に劣後する第二抵当権者は、善意のため連邦租税リーエンに優先する——第一抵当権者に優先する?——という問題が発生する。そして、この場合、租税リーエンの犠牲において善意の第二抵当権者を保護すべきであるとの意見がある。^(注11)

二 私債権者との優先関係

連邦租税リーエンと他のリーエンとの優先関係に関しては、次のようなコモン・ロー上の法則がある。

(一) 先着主義の原則

先着主義の原則 (First-in-time, First-in-right, The first in order of time stands first in order in rank) とは、リーエンは財産 (attach) に付着する順位によってその優先権が決定されるというコモン・ローの原則である。そして連邦租税リーエンについては、財産に付着するのは査定日である。^(注12)

(二) 完全性の理論の原則

完全性の原則 (Choateness Doctrin) とは、先着主義の原則を補完するもので、特に連邦租税リーエンと私債権リーエンとの優劣は、「完全 (Choateness)」になる時期によって決定されるという原則である。^(注14) ことにいう「完全」とは、第一は、リーエンが特定の財産に付着していること、第二に、リーエンの額が確定していなければならないこと、第三に、リーエン債権者が特定していることである。そして、完全性の理論下において、他のリーエンが連邦租税リーエンに優先するためには、連邦租税リーエンが発生する以前に上記の三つの要件が必要となる。リーエンが完全であるか否かは州法ではなく連邦法によって決定される。^(注15)

§ 6323 に規定されたリーエンと連邦租税リーエンとの優先関係は条文の要件のみによって判定され、完全性の理論は適用されず、§ 6323 に規定されていないリーエンに対してのみこの完全性の理論が適用されている。^(注16)

(三) § 6323 の優先関係

コモン・ロー上の優先原則は、制定法上、以下のように修正されている(なお、§ 6323(c) 参照)。

イ 次の者については、指定の場所に連邦租税リーエンの登録がなされる前にその権利が発生していれば連邦租税リーエンに優先する (§ 6323(a), § 6323(h))。

- ① 買受人 (purchaser)
- ② 担保権者 (holders of security interests)
- ③ リーエンを保有する建築工事人 (mechanic's lienors)
- ④ 判決リーエン債権者 (judgment lien creditors)

ロ 次の者については、指定の場所に連邦租税リーエンの登録がなされた後にその権利が発生しても連邦租税リーエンに優先する (superpriority: § 6323(d), § 6323(h))。

- ① 連邦租税リーエンの存在に「善意 (not have actual notice or knowledge) 有価証券の買受人 (purchaser of security)」、有価証券に係る担保権者 (§ 6323(b)(1), § 6323(h))
- ② 連邦租税リーエンの存在に「善意の自動車 (motor vehicles) の買受人で、かつ、当該自動車の占有者 (possession) (§ 6323(b)(2))
- ③ 小売販売 (retail) された有形動産 (tangible personal property) の「詐害意思のない買受人 (§ 6323(b)(3))
- ④ 家具などの有形動産を納税者から \$250 未満の価格で非継続的な取引 (casual sale) により買い受けた。連邦租税リーエンの存在に「善意の者 (§ 6323(b)(4))
- ⑤ 納税者の有形動産の修理 (repair)、『改良工事 (improvement)』に関して地方の法律 (local law) に

基つき当該動産についてリーエンを認められた者 (§ 6323(b)(5))

- ⑥ 不動産税及び特別課徴金 (special assessment, charges for Utilities or public services to such property) の納付を確保するために納税者の不動産 (real property) の上たリーエンを設定する者 (§ 6323 (b)(6))

- ⑦ 契約金額が \$1,000 以下の、居住財産に係る修理、改良に関してリーエンを認められた建築工事人 (§ 6323(b)(7))

- ⑧ 納税者に関した事件で、適正な額の弁護士報酬リーエン (attorneys' liens) (§ 6323(b)(8))

- ⑨ 特定の生命保険契約 (certain insurance contracts) (§ 6323(b)(9))

- ⑩ 通帳貸付け (passbook loan) を行う善意の金融機関 (§ 6323(b)(10))

ハ 一定の融資約定から発生する担保権者については、その約定が租税リーエンの登録前に締結されていれば、その約定に基づき資金の支払い、又は担保物授受が登録後であっても、それらについて連邦租税リーエンに優先する (§ 6323(c), § 6323(d))。

注

- (1) Plumb, "Federal Tax Collection and Lien Problems" 249
 (2) Reg. § 301.6502-1(a)(3)
 (3) Policy Statement P-5-47; Schrieblman, *IRS Tax Collection Procedures*, p. 592, 692
 (4) Schrieblman, *IRS Tax Collection Procedures*, p. 596. 444 Plumb, "Federal Liens and Priorities-Agenda for the Next Decade II", 649 44 立法趣旨と同様である。

そもそも、再登録の制度は、連邦租税リレーンが査定後六年経過後において存続している場合に、納税者の債権者が、「もはや連邦租税リレーンは失効している。」という誤解をしないように一九六六年改正法によって設けられた制度である。

S. Rep. No. 1708, 89th Cong., 2d Sess. (1966)

(5) ここで、アメリカの登録制度について簡記する。

登録制度は、人的編成主義と物的編成主義とに大別できる。前者はアメリカで一般に採用されている制度であり、後者は我が国で採用されている制度である。人的編成主義の下では、物件ごとの台帳はなく、その代わりに譲渡人名簿 (Grantor index) と譲受人名簿 (Grantee index) がある。州によっては、担保権者名簿・設定者名簿を別管理しているところもある。申請書類が登録所 (recording office) に提出されると、登録官 (recording officer) により、それぞれの名簿に受付順・アルファベット順で、譲渡人、譲受人、証書の種類、受付日、コピー保存帳簿の番号と頁数、物件の簡単な記載が書き込み (登録) される。人的編成主義の下での登録制度では、物的編成主義に比べ完全な権限調査 (title research) をするのが困難であり、そのためには十数カ所の官公庁と六十種類の文書をチェックする必要があるといわれる。

國生一彦「アメリカの不動産取引法」(昭和六十二)四十三〜六十八頁、木下 毅「アメリカ私法」(昭和六十三)二四四〜二五五頁、幾代 通「新版・不動産登記法」(昭和四十六)三〜四頁。また、古い文献ではあるが、アメリカの登録制度、特にリコーディング・システム (recording system) とトレンス・システム (torrens system) について書かれたものに、新谷 正夫「登記制度の比較的研究—アメリカ—」法律時報第二十四卷三号 (昭和二十七年) 二七頁がある。

(6) アメリカの不動産取引法は、一般的に、競争型 (race-type statute) と通知型 (notice-type statute) との併合型 (race-notice-type statute) が多いといわれている。この型によれば、A から B、C に二重譲渡がなされた場合、B は先に登録しかつ、C が取得したという現実の通知 (actual notice) 又は推定上の悪意 (constructive notice—通常人なら知り得べきであった、又は知り得たであろう) がない場合に限り C に對抗できる。そして、通知がない場合を「善意 (bona fide) とい、多くの場合、「相当対価 (valuable consideration) を支払った」という要件が加味される。このように、アメリカの登録は、対抗問題として把握されており、しかも公信力がない。

國生一彦前掲四十八〜五十頁、木下 毅前掲二百四十五頁結論同旨、野村稔「64 不動産登記(1)—リコーディング・システム—

ジュリスト・英米判例百選Ⅱ私法(一九七八)百四十四、百四十五頁参照。

なお、本稿では「constructive noticeを「推定上の悪意」と訳した。

(7) 連邦租税リーエン通知書の様式及び内容は財務長官が定めるものとされている (§6323(f)(3))。この通知書 (Form 688) はコンピュータによって作成される通知書であり、一般にはサービス・センターから納税者などに発送されるものであるが、事案の内容により、署内整理部門 (ACS) 又は実地整理部門の職員により発送されることもある。

なお、連邦租税リーエン通知書の様式は次のとおり八組一セットになっている。

- ① 登録済書 (登録事務所保管用)
- ② 登録済書 (IRS 保管用)
- ③ 登録事務所への解除通知書用
- ④ 解除登録用 (特別整理部門へ解除)
- ⑤ 登録済通知書 (納税者用)
- ⑥ 集中情報検索システム (IDRS) への入力用
- ⑦ (滞納者勘定 (TDA) とともに保管 (滞納租税完納時に特別整理部門へ送付))
- ⑧ リーエン手数料の請求書

(8) Plumb, "Federal Liens and Priorities-Agends for the Next Decade II", 655 は、連邦租税リーエン登録がなされない一般的な場合として、納税者が決められたとおりの分納を誠実に履行して来り、当該リーエンの登録によって信用が害されなかったならば、経済的に立ち直る機会があると思われる場合をあげている。

Schrieblman, *IRS Tax Collection Procedures*, pp. 592~594; Policy Statement P-5-47

(9) United States v. Beaver Run Coal Co., 99 F.2d 610, 613 (3d Cir. 1938); Schmitz v. Stockman, 151 Kan. 891, 101 F.2d 962 (1940); Profaci v. Mamipro Realty Corp., 130 N.Y.S. 2d 851 (Sup. Ct. 1954) etc; Gordon, Kenneth G., "How the IRS Collects Its Debts: What You Need to Know", *The Practical Accountant* (October 1986) p. 55-56 並列して同註

(10) 一九五四年法の立法過程において下院は、現実的な悪意は、登録のある場合と同様であると規定したが、上院は裁判所の判断を支持することが妥当であるとして、結局、上院の考えが採用された。しかしながら、一九五四年法は、どちらの考えを採用したか明らかでなかった。

Plumb, "Federal Liens and Priorities-Agenda for the Next Decade II", 605, 654

(11) Plumb, "Federal Liens and Priorities-Agenda for the Next Decade II", 656

(12) Mertens, § 54, 38, First-in-time, First-in-rightの原則を嚴格にするに経済取引に多大な影響を与えることか、一定の債権者に特別優先権 (superpriority: § 6323(b)) が認められたことについては本章第一節で述べた。

Gorden, Kenneth G., op. cit., p. 55; Peace Robert, "Choateness and Lien Priority: Private Lien Creditor vs. the IRS" 106-2 *The Banking Law Journal* 161 (1989)

(13) Duncan, Richard F. and Lyons, William H., "Federal Tax Liens and the Secured Party", 21-3 *Uniform Commercial Code Law Journal* 7 (summer 1988), 44; Schriebman, *IRS Tax Collection Procedures*, p. 602⁴⁵。全性の理論は先着主義の原則の例外 (exception) であることについてはこの見解は誤りではない。

(14) Mertens, § 54, 38; Barbara, Anthony A., Santa, *Internal Revenue Service-Practice and Procedures*, p. 54

(15) Gordon, Kenneth G., op. cit., p. 55; Eddington, Gregory N., "Taxation: Federal Tax Liens and Levies and, the Bank's Right of Setoff", 39 *Oklahoma Law Review* 338 (1986)

また、連邦最高裁判所は、この完全性の理論について、あるリーエンが連邦租税リーエンに優先するためには、連邦租税リーエンが発生する前に特定されていなければならないが、少なくとも次の三つの要件を備えていなければならないとした。それとは、①リーエン債権者の特定 (the identity of the lienor) ②リーエン債権額の特定 (the amount of the lien) ③リーエンが付着している財産の特定 (the property to which it attaches) である (People of the State of Illinois ex rel. Robert L. Gordordon v. Nigel D. Campbell, 329 U.S. 362, 91 L. ed. 348, 67 S. Ct. 340, (1946); United States v. Security Trust and Savings Bank of San Diego, Ex. et al., 340 U.S. 47, 95 L. ed. 53, 71 S. Ct. 111, (1950), 50-2 U.S.T.C. (49492)。

(4) 換言すれば、現行の連邦租税リーエンに優先する債権者は次の者であると言ふことができる。

① 連邦租税リーエン発生前に完全性の原則を満たしたリーエン債権者

② I R C によって保護された債権者

Eddington, Gregory N., op. cit., p. 338

第五節 連邦租税リーエンの効力——事後取得財産の問題——

連邦租税リーエンの効力に関して、事後取得財産 (after-acquired property) (つまり、連邦租税リーエンが成立した後に納税者が取得した財産に、当該リーエンの効力が及ぶか否かという問題がある)。

連邦租税リーエンは、その成立 (assessment) 当時の納税者に帰属する、すべての財産及び財産上の権利に付着するものであるため、当該財産に対する物的追及力により譲渡財産の譲受人に追及できるが、事後取得財産はリーエンの成立当時、納税者の財産として存在していなかったものであり、このような財産に対しても当該リーエンの効力は及ぶかという問題である。

この点について、従来の学説は、^(註一)連邦最高裁判所の判例を引用し、当然のことのように連邦租税リーエンの事後取得財産に対する効力を認めている。当該判例の概要は次のとおりである。

Glass City Bank (Bank of Glass) は一九四一年、訴外 Maddas に対する \$19,000.00 の支払判決をベンシルバニア州裁判所で得て、判決リーエンを取得した。一方、I R S は本件の訴訟に関する限り、一九二〇、一九二一、一九二二年に係る連邦所得税 \$1,000,000.00 以上の租税債権を訴外 Maddas (納税者) に対して有していた。Maddas が、某会社の管財人としての役務提供に係る債権として、当該会社に \$3,228.53 の債権を有しているため、

IRSは、連邦租税リーエンは当該債権に及ぶと主張したのに対して、Glassは、一九三五年に成立した連邦租税リーエンは、その五年後に納税者が獲得した本件の役務提供債権には及ばず、差押え (Garnishment or distraint) の方法で租税債権の確保を図るべきであるなどと主張した。なお、本件においては、差押えはなされていなかった。

最高裁判所は、次のように判示した。

「§ 3670^(注3)、3671の二つの条文から、納税者が連邦租税リーエンの有効期間中に取得した財産に対してはそのリーエンの効力が及ぶと読むことができる。そして、このことは、§ 3678^(注3)(a)の規定からも確認できる。………というのは、§ 3678(a)の趣旨は明らかに、連邦租税リーエンが支配する財産は、当該リーエンが成立した時点の納税者所有財産に限るといふよりは、むしろ、訴訟が提起された時の納税者財産にも及ぶとするものであるからである。そして、このような解釈は立法経過及び行政の解釈とも一致するものである。連邦租税リーエンの及ぶ範囲を過度に拡張することは問題であるが、………それは立法上の問題である。そして立法の解釈はペンシルヴェニアの地方の法律によって決められるべきではない。………われわれの結論は、連邦租税リーエンの存続中のいかなるときにおいても、納税者の所有に帰した財産に当該リーエンは付着するということである。」

Rutledge判事は次のような反対意見を述べ、Frankfurter判事、Douglas判事がそれに同意した。

「§ 3670^(注3)、3671の規定のみでは、連邦租税リーエンが事後取得財産に及ぶとする立法趣旨をよみとることはできない。………もし、立法趣旨が、事後取得財産にも及ぶとするものであるならば、“all property”や“belonging to”という表現よりもっと明確な表現を用いたはずである。この事件が示したように、納税者のみならず利害関係人にま

で苛酷な結果を及ぼしたことを考慮するならば、立法趣旨が事後取得財産を含まないとするのが相当である。また、§ 3678(a)の最後の節中に“has”という現在形が使用されていることから、事後取得財産に連邦租税リーエンが及ばないことを読むことができる。§ 3678(a)は、§ 3670、3671によって定められたリーエンの実行方法を規定したにすぎない。私は、§ 3678(a)は、§ 3670、3671で定められた限界を越えて連邦租税リーエンの範囲を追加したり、拡張したりする趣旨ではないと考える。もし、連邦租税リーエンが事後取得財産に及ぶとする趣旨であるならば、§ 3678(a)に規定された連邦租税リーエン実行訴訟が重複した規定になるであろう。私は、立法過程において、連邦租税リーエンが事後取得財産に及ぶとする趣旨を条文の文言以上の明確さで開示していたということを見出し得ない。……」

結局、事後取得財産の問題は、文理解釈及び立法趣旨をいかに解するかにある。そして、多数意見によると、連邦租税リーエンの効力は事後取得財産に及び、当該リーエンの成立以後消滅までの間に、一旦たりとも納税者の所有下に入った財産は現在の所在を問わず当該リーエンの支配に服することになる。本稿においては、立法趣旨についてまで論及することはできないが、事後取得財産に連邦租税リーエンの効力が及ぶか否かという問題は連邦租税リーエンの本質にかかわる問題である。本件のリーディング・ケースに有力な反対意見が付されていたことは、アメリカ租税徴収手続を研究する場合の銘記すべき事項の一つであろう。

注

(1) Plumb, "Federal Tax Collection and Lien Problems", p. 251; Mertens, § 54.52; Schrieblman, *IRS Tax Collection Procedures*, p. 591, etc.; Duncan, Richard F. and Lyons, William H., "Federal Tax Liens and the Secured

Party²¹; 21 *Uniform Commercial Code Law Journal* 10, (summer 1988) 谷口安平「アメリカをまはる生命保険と滞納処分」法学論叢第九十巻第四・五・六号二九〇頁 島山武道「アメリカ合衆国の租税徴収制度」租税法研究会第十五号（一九八七）四十九頁は、「リ－ヘン設定後取得した財産をも及び。」としてゐるが、同趣旨と思われ。

② Glass City Bank of Jeannette, Pennsylvania v. United States of America, 326 U.S. 265-271, (1945).

③ § 3670, 3671 及 1939年O.R.C.V. 銀行法の § 6321, 6322 によつて被控訴人等は § 3678(a) 及銀行法の § 7403(a) に被控訴人²²。

[§ 3670: Property Subject to Lien] (賦法 § 6321)

If any person liable to pay tax neglects or refuses to pay the same after demand, the amount (including any interest, penalty, additional amount, or addition to such tax, together with any costs that may accrue in addition thereto) shall be a lien in favor of the United States upon all property and rights to property, whether real or personal, belonging to such person.

[§ 3671: Period of Lien] (賦法 § 6322)

Unless another date is specifically fixed by law, the lien shall arise at the time the assessment list was received by the collector and shall continue until the liability for such amount is satisfied or becomes unenforceable by reason of lapse of time.

[§ 3678: Civil Action to Enforce Lien on Property] (賦法 § 7403(a))

(a) Filing

In any case where there has been a refusal or neglect to pay any tax, and it has become necessary to seize and sell property and rights to property, whether real or personal, to satisfy the same, whether distraint proceedings have been commenced or not, the Attorney General at the request of the Commissioner may direct a civil action to be filed, in a district court of the United States, to enforce the lien of the United States for tax upon any property and rights to property, whether real or personal, or to subject any such

property and rights to property owned by the delinquent, or in which he has any right, title, or interest, to the payment of such tax.

第六節 特別連邦租税リーエン (special liens)

特別連邦租税リーエンについては、一般連邦租税リーエンと異なる効力などが認められている。その概要は以下のとおりである。^(注1)

- 一 遺産税 (estate tax) に関する特別連邦租税リーエン
課税された遺産税が直ちに完納されない場合などには、死亡者の死亡の日から死亡者の総遺産 (Gross estate) の上に十年間の存続期間をもって連邦租税リーエンが設定される (§ 6324(a)(1), § 6502)。この場合、遺産が遺言執行者 (executor) 又は管理人 (administrator) の占有に帰したか否かを問わない。^(注2)
- 二 贈与税 (gift tax) に関する特別連邦租税リーエン
課税された贈与税で、贈与者が直ちに完納しない場合などには、申告書が提出された期間内の全贈与に、贈与された日から十年の存続期間をもって連邦租税リーエンが設定される (§ 6324(b))。
- 三 特別連邦租税リーエンと他の債権者との優先関係
遺産税・贈与税に関する特別連邦租税リーエンに対抗できる者は、リーエンを保有する建築工事人及び § 6323(b) に掲げた優先権が認められる者である (§ 6324(c)(1), (2))。
- 四 酒税に関する特別連邦租税リーエン

酒税に関しては、当該蒸溜酒 (distilled spirit) が蒸溜酒として製造された時から当該租税が納付されるまで、当該蒸溜酒、製造に使用される蒸溜所などに対して最上級のリーエン (first lien) が設定される (§ 5004(a)(1), § 5004(b)(1))。

注

(1) 一般連邦租税リーエンは、特別連邦租税リーエンが成立する遺産税・贈与税・酒税以外について認められるものであるとする考えがある (畠山武道「アメリカ合衆国の租税徴収制度」租税法研究第十五号(一九八七)四十九頁)。しかしながら、§ 6321 が "any tax" という文言を用いていることからして、一般連邦租税リーエンも特別連邦租税リーエンもともに、遺産税・贈与税・酒税確保のために特定財産に重疊的に成立すると解すべきであろう。

なお、ここで一般連邦租税リーエンと特別連邦租税リーエンの関係について概説すると次のようになる。

① 一般連邦租税リーエンは、査定後六年以内に訴えを提起すればその存続期間に制限はない。一方、遺産・贈与税の特別連邦租税リーエンの存続期間は、訴えの提起に関係無く十年である。

② 査定の時効経過後においても、特別連邦租税リーエンは実行可能である (Schuster v. Comm'r, 327 C998, 1004(1959))。

③ 一般連邦租税リーエンが納付又は六年の期間によって失効すれば、特別連邦租税リーエンも同様に失効する。

Saltzman, *Michael I, IRS Practice and Procedure* 14-93cerc. (1989)

(5) Schiebman, *IRS Tax Collection Procedures*, p. 590

第七節 連邦租税リーエンの実行訴訟 (foreclosure suit)

連邦租税を迅速、確実に徴収することが、連邦国家の存続に必要であることから、議会は連邦政府に強大な租税の徴収手段を与えた。その一つの方法が、滞納租税を徴収するために認められた連邦租税リーエンの実行訴訟である。^(注1)

一 訴訟の内容

連邦租税リーエンの実行は、連邦地方裁判所上の手続によってのみ可能である。訴訟は、司法長官が、査定後六年以内、又は協定によって定められた期間終了前に提起することが必要である(§502)^(注2)。この場合、上記の期間内に訴訟を提起すれば足り、判決執行のための手続は期間後でも可能である^(注3)。実行訴訟においては、利害関係人が訴訟に参加し、充実した審理がなされる。実行の手続は、目的物につき実行される連邦租税リーエンに劣後する権利者(所有権を含み、原則として買戻権を有する者)を被告とする通常訴訟手続と、これらの被告の買戻権喪失を宣言し目的物の売却を命じる判決に基づく競売及びそれに続く手続とによって構成される^(注4)。

二 訴訟の特色

連邦租税リーエン実行訴訟は、エクイティー(equity)に基づいて行われるものである。それは、差押えに比べ手続が複雑で非能率的である反面、次のような特色を有し利用価値があるとされる。

① すべての利害関係者の参加の下に行われるため(§7403(b))、当該財産の権利関係を明確にすることができ、高価に競売できる。

② 不動産差押えによる公売の場合、納税者側に公売後百八十日間の買戻権が認められる(§7403(c))が、連邦租税リーエンの実行訴訟の場合は取戻権がないため高価に売却できる^(注5)。

しかしながら、結果においては、連邦租税リーエン成立当時における権利状態で競落人が目的物を取得するもので、差押えによる方法と異ならない。

三 Rodgers判決の意義

(一) 判決の概要

United States v. Lucille Mitzi Bosco Rodgers 461 U.S. 677 (1983) は、納税者財産に対するテキサスのホームステッドの権利について判示したものであるが、納税者財産に対して第三者（妻）が権利を主張している場合の連邦租税リーエン実行訴訟について、非常に重要なルールを示しているので紹介する。判決の概要は次のとおりである。

- ① § 6321に基づく連邦租税リーエンは、当該リーエンの発生当時、納税者が権利 (interest) をもっている、いかなる財産についても附着する。
- ② しかしながら、連邦租税リーエンは納税者の権利を超えることはできない。
- ③ したがって、連邦政府は究極的には納税者の権利価額を超えては徴収できないが、§ 7403は、裁判所に、連邦租税の徴収のために、全財産の売却権限を付与している。
- ④ § 7403は裁判所に裁量権が与えられているが("may" decree a sale)、その裁量は自由裁量ではなく、迅速かつ確実に租税を徴収するという連邦政府の最高理念を考慮して、衡平に裁量 (equitable discretion) し、しかも、控え目に行使すべきである。
- ⑤ 納税者に対する租税の徴収のために、第三者の権利が無償で没収されることは、憲法修正第五条に反する。
- ⑥ そして、§ 7403は連邦政府と第三者との権利を利益衡量し、それに基づいた売却により生じた損失の補償を規定している。

(1) Rodgers判決の意義

この判決はホームステッド^(注6)に対する連邦租税債権の位置付け及び納税者ないし第三者が権利を有している共同所有財産に対する連邦租税リーエンの効力について重要な判断を下している。

イ ホームステッド(家産)について

アメリカにおいては、一般に「不動産」は生活に不可欠なものであるという認識がある。したがって、アメリカにおける強制執行は、まず動産が執行され、その後不動産に対して執行されるのが普遍的である。また、強制執行であろうと、担保権の実行であろうと、ホームステッドはその対象から除外(家産免除)されているのが一般的である。本判決は、^(注7)このような必要不可欠な不動産、特にホームステッドが連邦租税債権の引き当てになるとした点に大きな意義を有する。

しかしながら、本判決のホームステッドに関しての射程距離として次の二点に問題がある。第一点は、連邦租税リーエン実行訴訟は、他の州法のホームステッドにも執行できるか、という点である。この点に関しては、本判決がホームステッドを最も保護している州の一つであるテキサス州法に関したものであることを考慮するとき、すべてのホームステッドにも当てはまると考えることができる。第二の点は、差押えの方法においても、ホームステッドに対して執行が可能であるかという問題である。この点に関しては、①連邦租税リーエンはすべての財産に附着する (§6331、この点、本判決はホームステッドの権利は連邦租税リーエンの附着を防御できない旨判示した)、②財務長官は連邦租税リーエンが附着した財産を差押えできる (§6331(a))、③差押禁止財産の中にはホームステッドは含まれていない (§6334(a)) ことから、ホームステッドは、連邦

租税リーエンのみならず差押えに対しても保護されないと考えることができる。

ロ 共同所有財産について

次に本判決は、§ 7403は裁判所に共同所有財産に対する売却権限を認め、他の共有者は自己の持分の売却を甘受すべく、その損失については憲法上の権利として損失補償請求権が有ることを認めた。共同所有財産に関しての判示にもその射程距離において二つの問題がある。第一点は、すべての共同所有形態^(注8)においても本判決と同様なことがいえるかという問題である。^(注9)第二の点は、連邦租税リーエンの実行訴訟ではなく差押えの場合にも、果たして他の共同所有者に損失補償請求権があるかという問題である。私自身、これらについては、現在のところ第一点については肯定的に、第二点については否定的に解したいが詳細については別の機会に譲りたい。

注

- (1) 滞納処分の一環として行われる訴訟には、連邦租税リーエンの実行訴訟のほかは、連邦租税リーエンの時効中断訴訟(reduce tax assessment to judgment)、破産裁判所での租税債権の請求、財産管理人選任訴訟(appointment of receiver: § 7403(d))、貸金庫開扉訴訟(Open a safe deposit box)などがある。また、捜索令状(warrants of entry)、離国禁止命令(writ ne exeat republica: § 7402(a))の発給のために裁判所が利用されたこと¹⁰がある。Plumb, "Federal Tax Collection and Lien Problems", 280; Schriebman, *IRS Tax Collection Procedures*, p. 600, pp. 678~680
- (2) この場合の「協定」とは「ロンローエスなごう」¹¹。
- (3) § 6502(e). Duncan, Richard F and Lyons, William H., "Federal Tax Liens and the Secured Party", 21-3 *Uniform Commercial Code Law Journal* 10 (summer 1988)
- (4) Plumb, "Federal Tax Collection and Lien Problems", 275, 278, 279; Noblitt, Tracey L., "Liens: Federal Tax

- Liens and Oklahoma Homestead", 38 *Oklahoma Law Review* 173, 175 (Spring 1985)。「アメリカにおける生命保険と滞内処分」法学論叢第九十巻第四・五・六号二百九十三頁、同「アメリカにおける抵当権実行 (mortgage foreclosure)」小室直人・中野貞一郎編「抵当権の実行・下」(昭和四十七)五百一頁以下。
- (5) 従って、連邦租税リレーン実行訴訟は、実務上差押財産の公売が実行できない場合に認められている。
- (6) Holtzman, Michael I., *IRS Practice and Procedure*, ¶14.09⑥ (1989Supp.)
- (7) ホート・スナッチ法は、州によって、その規定内容は異なるが、そのすべては、家産所有者の経済的破綻による債権者からの追及から、家産を守ることによって家庭の安全の推進を図ることを一般的な目的がある。
- (8) Rodgers判決以外でもホート・スナッチ法に関する判例は多々。例えば *Estate of V.M. Igones, S.Ct.No. 86-2 USTC ¶9846* (1986) 参照。
- (9) アメリカにおいては、二人以上の者が財産を所有する形態として、合有財産権 (Joint Tenancy)、共有財産権 (Tenancy in Common)、夫婦合有財産権 (Tenancy by Entirety)、夫婦共有財産権 (Community Property) がある。それぞれの内容は当然、州によって異なるものがあるが、その大要については次の文献を参照のこと。
- "Serving Joint Property Interests" Report of Committee on Estate Planning and Drafting, 16-3 *Real Property, Probate and Trust Journal* 435 (1981); Michael L. Johnson, "Survivorship Interests with Persons Other Than a Spouse: The Costs of Probate Avoidance" 20-4 *Real Property, Probate and Trust Journal* 1985 (1985); *Black's Law Dictionary* (Fifth Edition); *Law Dictionary* (Steven H. Gifis; second edition); Nathaniel Sterling, "Joint Tenancy and Community Property in California" 14-3 *Pacific Law Journal* 927
- (10) Meldman, Robert E. and Mounin, Thomas E., *Federal Taxation-Practice and Procedure-Second Edition* (1986) p. 334 は「連邦最高裁は、Rodgers事件の判断を共有名義預金（そのうちの一人のみが滞納者である。）の差押えと関して、推し進めた」としている。

第八節 効済制度

行政権の違法な行使に関し、納税者の適正な権利を担保する制度として、行政上の不服申立制度及び裁判上の手続による救済制度がある。本稿においては、行政上の不服申立制度及び不足税額を争う裁判上の救済制度は、第三章第一節で触れたため、本節では、違法な連邦租税リーエンに対する裁判上の救済制度を中心に紹介する。

また、IRSには、連邦租税リーエンの存在による経済取引の萎縮性から納税者を開放する制度として、納税者の申請に基づき各種証明書を発行する制度がある。本節では、便宜上後者の制度も併せて紹介する。

一 違法な連邦租税リーエンに対する訴訟上の救済

納税者又は第三者が連邦租税リーエンの効力について裁判上争う方法には、通常、次の四つの方法がある。^(注1)

(一) 宣言判決 (§ 7428, 28U.S.C. § 2201)

宣言判決 (Declaratory judgment) とは、当事者の権利又は法律問題についての裁判所の意見を宣言する判決である。我が国の確認判決に相当する。判例上、連邦租税リーエンの有効性及び優先性に関する事件、例えば、連邦租税リーエンが無効である場合又は特定の財産に付着していない場合に認められている。しかしながら、一般に、宣言判決が適用される場合は少ないようである (Declaratory Judgement Act)。^(注2)

(二) 所有権確認訴訟

所有権確認訴訟 (A quiet title action) とは、土地の所有者が、簡易な手続によって所有権の確認を求め訴訟である。これは、連邦租税リーエンが財産に付着しているか否かについての争いや、当該リーエンの通

知における手続的な瑕疵についての争いに用いられる訴訟である。原則として州裁判所に提訴される。同一問題については、宣言判決より多く利用される。^(注9)

(三) 取戻権喪失訴訟 (§ 7425, 28 U.S.C. § 4210)

取戻権喪失訴訟 (A foreclosure action) とは、連邦租税リーエンに優先するリーエン債権者が、連邦租税リーエンの存在を消滅させる訴訟である (§ 7425)。

(四) 差止命令 (§ 7421)

差止命令 (injunction) とは、一定の行為をすることを禁止する裁判所の命令のことをいう。差止訴訟禁止法 (The Anti-Injunction Act, IRC § 7421) により、提訴が困難であるが、正当な申し出があるにもかかわらず、納税者の代理人と接触を図らず、又は納税者に滞納状況を知らせずに、滞納処分に移行しようとするときなどに認められる命令である。^(注10)

二 各種証明書の発行

連邦租税リーエンの存在は、それ自体の存在は勿論のこと、たとえそれが実体を伴わない無効な登録のみの存在であっても納税者の経済取引、特に金融取引に事実上支障を来すものである。そこで、これらの障害を除去するため、IRSは納税者の請求により次のような証明書を発行している。^(注11)

(一) 連邦租税リーエンの全部解除の証明書 (A Certificate of Release: 6325(a), § 6343(a))

連邦租税リーエンが失効し、すべての登録を除去したとき (release of lien) に発行される証明書である。

滞納租税完納の場合、連邦租税リーエンの有効期間が経過し当該リーエンが失効した場合又は納税者が滞納租

税を完納するために税務署長に証券 (bond) を提供した場合に解除が認められる (なお、Policy Statement P-5-48, IRM5717.25, 535(4).5.)。登録の解除は事由発生後、三〇日以内に行わなければならないこととなる (§ 7432)。

(二) 連邦租税リーエンの一部解除の証明書 (A Certificate of Discharge: § 6325(b), IRM535(4).2.)

納税者の特定の財産に係る連邦租税リーエンの効力及び登録を除去したとき (discharge of property) に発行される証明書である。一部解除が認められる場合は、連邦租税リーエンに支配される特定財産の価額に等しい納税があった場合、未解除の財産価額 (残りの財産価額) が、滞納税額と連邦租税リーエンに優先する他のリーエン債権額との合計額の少なくとも二倍以上ある場合などである。^(注9)

(三) 優先権譲渡証明書 (A Certificate of Subordination: § 6325(d), Reg. § 301.6325-1(d)(4), IRM535(4).3.)
納税者に融資しようとする債権者のリーエンに、連邦租税リーエンの優先権を譲渡したとき subordination of lien) に発行される証明書である。優先権譲渡証明書が発行される場合は、融資額全額の納付があった場合 (§ 6325(d)(1))、又は、そうすることが租税の徴収上有利と判断される場合 (§ 6325(d)(2)(3)) に限られる。

(四) 連邦租税リーエン不着証明書 (A Certificate of Nonattachment: § 6325(e), IMR535(4).4.)
納税者と同一名の他の者に対して、彼の財産に連邦租税リーエンが付着してゐない (nonattachment of lien) を示すための証明書である。

注

(1) Schrieman, *IRS Tax Collection Procedures*, p. 603, 604

- (2) *Bullock v. Latham*, 306 F.2d 45 (2d Cir.1962); *Tomlinson v. Smith*, 128 F.2d 808 (7th Cir.1942); *Aqua Bar and Lounge, Inc., v. U.S.*, 539 F.2d 935 (Ca-3, 1976), 76-2 U.S.T.C. ¶ 9544; 佐持 博「77'宣言的判決」英米判例百選Ⅱ(一九七〇)百七十四頁
 「納税者の権利の章典」により、違法な登録連邦租税リハーエンに対する行政上の救済方法が通達 (Regulations) で規定された (§6328(a), (b))。
- (3) *Cole v. Cardoza*, 441 F.2d 1337 (Ca-6, 1971), 71-1 U.S.T.C. ¶ 15, 986; *Shaw v. U.S.*, 331 F.2d 493 (Ca9, 1962), 64-1 U.S.T.C. ¶ 9421
- (4) *Reg. §1.601.505(b)*, *Mrizek v. Long*, 187 F. Supp. 830 (N.D. III. 1959); 高橋一修「78'差止訴訟」英米判例百選Ⅱ私法百七十七頁
- (5) *Gordon, Kaneth G.*, "How the IRS Collects Its Debts: What You Need to Know", *The Practica Accountant* (October 1986) p.56; *Schriebman, IRS Tax Collection Procedures*, pp. 597~600
 なお、"subordination" の法的性格については、坪田潤二郎「国際取引実務講座Ⅲ(債権保全・国際金融)」(一九七九) 八百四十九頁以下参照。
- (6) *Mertens, §54.62; The Wall Street Journal*, "Tax Report" January 25, 1989

第五章 アメリカの租税徴収手続の特徴

本章では、アメリカの租税徴収手続における特徴を執行面及び理論面の両面において研究する。

第一節 IRSにおける租税徴収手続の機械化について

IRSにおける租税徴収手続の機械化については、その予算面及び事務効率的の両面で目を見張るものがある。^(注1)そこで、本節では租税徴収関係における機械化のなかで、特に効率的な事務運営に貢献している集中情報検索システムと自動徴収システムについて紹介する。

一、集中情報検索システム

集中情報検索システム (Integrated Data Retrieval System: IDRS) は、一九七二年に開発されたもので、納税者情報に即時のアクセスを可能とするシステムである。集中情報検索システムは、徴収、納税者サービス、査察、調査などの多くの事務に利用されているが、主に徴収部門でその威力を発揮している。集中情報検索システムの特徴は、スピーディーに納税者に関する各種の情報を把握できることである。

コンピューター・センターに蓄積された日々の情報はサービス・センターを通じて、税務署の集中情報検索システム(端末機)で入手できるようになっている。徴収職員は集中情報検索システムを通じて、納税者の状況及び滞納状況の把握、申告内容などの更正、諸通知及び書類の作成、分割納付のプログラム作成などを行うことができる。^(注2)

二、自動徴収システム

効率的な事務処理に大きく貢献しているものに、サービス・センター及び署内整理部門に配置された、自動徴収システム (Automated Collection System: ACS) がある。

このシステムは、一九八三年、事務の効率化などのために導入され、一九八五年度から本格的に稼動したもので

ある。^(注3)

サービス・センターから滞納事案と無申告事案が各税務署に送付されるが、一部は税務署の署内整理部門 (Office Branch) 内にある自動徴収システム (全国二十一カ所) に送られる。^(注4) 自動徴収システムに従事する職員は、比較の実務経験の浅い、また裁量範囲の狭い職員である。事務の内容は、電話及び郵便を中心とした机上事務である。自動徴収システムによって着手の優先度の高い順位に並べられた無申告事案及び滞納事案に対して電話催告がなされる。電話は、平日午前八時から午後九時まで、土曜日午前八時から正午まで、^(注5) 録音声又は肉声で行われ、その内容は、主に、申告書の提出及び納税しようようなどである。不在の場合は再度電話がかけられる。特に、滞納整理に関しては、分割納付を希望する納税者から自主的に送付された徴収情報報告書を職員が調査検討し、その結果を電話又は郵便で回答する。そして、約束不履行などの場合には、一律に、連邦租税リーエン通知書を送付したり、銀行預金を差し押さえたりする。このように、納税者が申し立てた状況及び分割納付については、書面審査のみが行われるだけで、書面上に現れない納税者の事情は考慮され難いという難点がある。これらの弊害を避けるため、納税者は、実地整理部門に事案を移送依頼することがあり、^(注6) 税務専門家もそのように指導することがある。^(注7) しかしながら、一般に、自動徴収システムは納税者を公平 (Fairly) に扱っていると評価されている。^(注8) また、この自動徴収システム (特に、電話催告) は、非常によい成果をおさめており、州の租税徴収にも同様な制度が導入されている。^(注9)

注

- (1) 矢沢富太郎「地下経済と税務行政」(昭和六十二)九十九頁によると、ADP関係予算の徴税関係の全予算に占める割合は、我が国が三・三%であるのに対し、アメリカは二十九・一%となっている。また、ADP関係職員の全職員に占める割合は、

我が国で全職員のお・入があるのに対し、アメリカは二十四・四%である。

- (2) Schriebman, *IRS Tax Collection Procedures*, p. 77, 391
 - (3) Internal Revenue Service 1985 Annual Reportによると、自動徴収システムによる事務効率率は著しく高く、一九八五年度の上半期は、自動徴収システムにより徴収額が四十%増加し、一件を処理する費用は四十七ドルから十三ドルへ減少したとされる。また、一九八五年度の上半期における事務量の節約は二千五百ドルを超えるといわれている。
 - (4) サードス・セクターが、確定申告書の記載から所得源泉及び財産などの状況を把握できなかったとき又は差押対象財産が僅少のときなどに自動徴収システムを送付される。
 - Feldman, Stephen M., "Representing Your Client Before the IRS Collection Division", *Michigan Bar Journal* (July 1987) p. 625; Malanga, Frank, "The Relationship between IRS Enforcement and Tax Yield", *39 National Tax Journal* 335 (1986)
 - (5) The Fair Debt Collection Practices Act⁴⁾ 滞納処分における徴収職員の不正な言動を規制するものであり、例えば、納税者との接触時間滞りすぎず本文のように規制している。
 - (6) Schriebman, *IRS Tax Collection Procedures*, p. 14
 - (7) 全米検査総局 (The General Accounting Office: GAO) の実態調査報告によれば、Annon, "Inside the IRS", *The Practical Accountant* (November 1986) p. 33
 - (8) *The Wall Street Journal*, "Tax Report", November 5, 1986
- 例えば、カリフォルニア州の場合、主に個人及び法人所得税の徴収において一九七四年から自動徴収システムが導入され、これらの租税については滞納件数の九十%、滞納額の八十%が自動徴収システムによって処理されている。
- Schriebman, Robert S., *California Tax Collection; Practice and Procedures, A Manual for Practitioners*. (1989) p. 19, 391.

第二節 銀行と滞納処分

本節では、頻繁に差押えが行われている銀行預金について、どのような問題が生じているのか、また、IRSはそれらの問題にどのように対処しているのかを研究する。

一 銀行調査

まず、銀行の資料を調査する場合、§7609の召喚状 (summons) を執行することが必要である。しかしながら、これについての詳細及び最近の判例の動向については、第三章第二節で紹介したためここでは省略する。

二 連邦租税リーエン成立後、差押前における銀行の預金支払いの問題

連邦政府は、制定法に限らずコモン・ロー及びエキィティ上の救済に基づき連邦租税リーエンの実行及び防御を図ることができる。そして、コモン・ローにおいては、リーエンを害するような方法などで財産を譲渡することによって、故意又は過失により非占有リーエン (non-possessory lien) に損害を与えた場合には不法行為責任を負うとされる。^(注1) しかしながら、リーエンは財産が譲渡されても当該財産に付着しているためリーエンが害されることはほとんどない。現実の問題となるのは、第三債務者が納税者に支払いをした場合である。リーエンの効力を理論的に推し進めると、この場合にも第三債務者が納税者に支払った金銭にリーエンの効力が及ぶことになるが、現実にはリーエンの執行は非常に困難である。そして、銀行が納税者の振出小切手を支払った場合においては、同額の資産を購入するのではなく、負債の支払いしたときは、連邦租税リーエンが害されるとされている。^(注2) そして、銀行 (第三債務者) が連邦租税リーエンの存在を知らながら (actual knowledge) 支払った場合には、相当な注意

義務 (due care) 違反として不法行為に基づき損害賠償の責めを負うことになる。^(注3)

三 相殺権との関係

IRSと銀行との間で頻繁に発生する法律問題に、相殺^(注4)に関する問題がある。この問題は未だ判例及び学説が動揺している状況であり、ここでは何が争点になっているかについてのみを紹介する。

(一) 銀行の相殺権の性質

納税者に貸付け (loan) をしている銀行は納税者の預金と相殺をする権利を有している。この相殺の権利は、ローン契約に基づく相殺権と、満期が到来している預金者の債務 (ロー) に預金 (General deposits) を充当するコモン・ロー (エクイティー) 上の相殺権がある。

預金者が預金すると、銀行は当該資金の所有者になり同時に預金者の債務者になる。したがって、相殺とは、銀行による自らの資金の帳簿上の処理に過ぎないとみることができる。

(二) 銀行の主張

銀行が、連邦租税リーエン及び差押えに対抗するための主張には次の二つがある。

① 銀行のコモン・ロー又は契約上の相殺権は、§ 6323(a)に規定する担保権者 (holder of a security interest) であるとする主張。^(注5)

この考え方によれば、連邦租税リーエンは登録しなければ銀行の相殺権に対抗できないことになり (§ 6323(a))、また、相殺権が、セキュリティ (security, § 6323(b)(4)) に基づく担保権である場合には、連邦租税リーエンは、担保権が発生したときは連邦租税リーエンの存在を現実に知らなかった (not have actual

notice or knowledge) 担保権者に対抗できないこととなる。

判例の立場は分かれる。否定説を立つ判例として United States v. Sterling National Bank, 360 F. Supp. 917, 924 (S.D.N.Y. 1973) etc. があり、肯定説を立つ判例として In Trust Co. of Columbus v. United States, 735 F.2d 447 (11th Cir. 1984) etc. がある。否定説の根拠は担保権者の定義規定である § 6323(b)(1) の言う “protected under local law” の “local law” 及び Uniform Commercial Code である。そこでは担保権者から銀行の相殺権を除外してある点をあげている (U.C.C. § 9-104)。

② 優先権にかかわらず、銀行が差押前に相殺したならば、銀行は当該資金の所有者であり、預金は差押えに服しないと主張。

連邦租税リーエンが発生しているか否かにかかわらず、IRS の差押前に相殺をすれば、銀行は当該口座預金の所有者になる、という理論は多くの学者、判例によって支持されている。

しかしながら、この理論は、判例によれば、連邦租税リーエンが発生したときに、当該リーエンは預金に付着しており、相殺により預金が銀行の財産になっても、IRS は、その預金に対して権利を有している点 (同趣旨、 united States v. Bank of Celina, 721 F. 2d 163 (6th Cir. 1983)) 及び差押えは単なる行 (同趣旨) 政的な段階にすぎない点から問題がある。(註一)

四 通帳貸付 (passbook loans) と連邦租税リーエン

一九六六年改正法では、銀行の通帳貸付に特別優先権 (super priority) が認められた。銀行が連邦租税リーエンの存在を知らないうち (without actual notice or knowledge of the existence of such lien) 通帳貸付

を行った場合、当該貸付が担保されている範囲内で特別優先権が認められる (§ 6323(b)(2))。

五 新しい銀行預金差押手続

子の預金に親(納税者)の納税者番号(社会保障番号: § 6109(a))が付され、その帰属認定が困難であることが多い。そこで、IRSは、形式のみから、実質上、子に帰属している預金を差し押さえ、親の滞納租税に充てることがある。このような差押えの違法性に関した批判に依りてIRSは、一九八七年に銀行預金の差押えに関して次のような新しい手続を定めた。^(注8)

① IRSは、差押通知書と同時に、真実の預金の所有者を決定するために、納税者名義を含んだ数口の預金口座の一次的凍結を銀行に対して要求する。

② 凍結要求を受けた銀行は直ちに、差押通知書の裏面に当該預金の真実の権原 (title)、納税者番号、当該預金口座に記載されたすべての者の住所、預金残高などを記載し、IRSに連絡する。

③ IRSが差押日から二十一日以内に差押預金の送金を銀行に要求しない場合には、当該差押えは、自動的に解除されたものとみなされる。

④ また、預金残高が90日未満の場合については、差押えは行われない。

なお一九八六年税制改革法では、五歳以上の扶養家族を有する納税者は、その納税申告書に当該扶養家族の納税者番号を記載すべきものとされた(一九八八年一月一日以降に提出期限が到来する申告書から適用)。そこでIRSは、子の預金には、子の納税者番号を付するように指導している。

- (1) Merchants & Planters Bank v. Meyer, 56 Ark. 499, 20 S.W.406 (1892) etc.
 - (2) Plumb, "Federal Tax Collection and Lien Problems", 308
 - (3) *Ibid.*, p. 310
 - (4) 相殺とは、債務者がその債務を滅殺又は零にするために、当該債務と債権者が他の取引において債務者に負担している他の債務額を差引勘定することを認める、古くから存在する権利である。
David G. Epstein, *Debtor-Creditor Law in a Nutshell*, Second Edition (1979)
- なお、本稿の相殺に関する内容は次の論文を参考したものである。
Eddington, Gregory N., "Taxation: Federal Tax Liens and Levies and the Bank's of Setoff", 39 *Oklahoma Law Review* 337 (1986)
- (5) 銀行の相殺権が、「一般リーン」とした場合には、銀行預金額は出し入れにより変動するため確定されず、完全性の理論 (Choateness doctrine) により、租税債権に劣後することになる。したがって、租税債権に優先するためには、IRCで規定された担保権者であると主張する必要がある。
 - (6) *United States v. Mooly G. Bess*, 357 U.S. 51 (1958) 事件の概要は、第四章第二節(注二)参照。
 - (7) なお、我が国の国税徴収法の制定時において、アメリカにおける銀行相殺と租税の問題が話し合われていたようである。(租税法研究会「租税徴収法研究(下)」七百四十四〜七百五十四頁。この点、租税徴収制度調査会答申(昭和三十三年十二月八日)は、「相殺による担保的効果を他の担保と同一視することには疑問があるから、租税との関係において法律上特別の規定を設けることは適当でないと考える。」とした(第一、私債権と租税との調整四、相殺と租税)。
- しかしながら、その後、我が国においても滞納処分差押えと銀行の相殺権との関係が問題となり、最高裁判所は、相殺の担保的機能を重視して民法第五百十一条の法意を解釈し、相殺は差押えに対抗できるとした(最高裁判昭和四十五年六月二十四日大法延判決民集二十四一六一五〇八十七)。我が国とアメリカとの、租税優先権の在り方についてのコントラストを示す判例として非常に興味深いものである。

⑧ § 6332(e); Internal Revenue News Release IR-87-87, August 4, 1987; Schrieblman, *IRS Tax Collection Procedures*, p. 607; Policy Statement P-5-39 参照。

なお、「納税者の権利の章典」により、違法な差押えに対する不服申立ての機会を納税者に付与させるために、預金の差押えを受けた第三債務者たる銀行は、差押えの二十一日後でなければ当該預金を I.R.S. に支払ってはならないことになった（一九八九年七月一日以降に発せられる差押通知に適用される。§ 6332(e)）。

Kafka, Gerald A., "Taxpayer Bill of Rights Expands Safeguards and Civil Remedies" *The Journal of Taxation* (January 1989) p. 6

⑨ The Tax Reform Act of 1986 (P.L. 99-514), 一九八九年十二月三十一日以降に提出期限が到来する申告書については、「五歳」が「二歳」と変更される (§ 6109(e), § 6676(e))。

第三節 破産手続 (bankruptcy proceeding) と滞納処分

本節は、連邦租税破産手続、特に清算手続においてどのように取り扱われているか、そして、破産時に滞納処分はどのように行われているかについて研究する。

一 新連邦破産手続の概要——清算型を中心として——

アメリカの破産手続には、清算型^(注1)と再建型がある。前者は、管財人が債務者の差押禁止財産以外の財産を管理し、それを換金して債権者に配当するものである。また、後者は、債務者の再建を規定するものである。そして、アメリカの新連邦破産法は両者の破産手続について定めた法律である。^(注2)

新連邦破産法は、同種類の債権を有する債権者は同様に取り扱われるという平等主義の立場である (11 U.S.C.

§ 726)。

破産事件は、原則として連邦地方裁判所に付属する破産裁判所 (bankruptcy court) の管轄権に服する (28 U.S.C. § 1471)。そして、破産裁判所の破産裁判官 (bankruptcy judge) 及び連邦破産管財人 (United States Trustee) が、破産事件の管理・監督権限を有する (11 U.S.C. § 105)。

(1) 新連邦破産法の構成

新連邦破産法は、次の八章から構成されている。

第一章 総則、定義及び解釈規定 (General Provisions)

第三章 事件の管理 (Case Administration)

第五章 債権者、債務者及び破産財団 (Creditors, the Debtor, and the Estate)

第七章 清算 (Liquidation)

第九章 自治体の債務整理 (Adjustment of the Debts of a Municipality)

第十一章 再建 (Reorganization)

第十二章 定期的な年収のある家族農業者の債務調整 (Adjustment of Debts of a Family Farmer With Regular Annual Income)

第十三章 定期収入のある個人の債務整理 (Adjustment of Debts of an Individual With Regular Income)

これらの章の中で、租税の徴収に最も関係のあるものは、第七・十一・十三章であるが、本稿は、第七章を中心に研究する。

(二) 破産管財人 (trustee) ・連邦破産管財人

連邦破産管財人は破産宣告 (order for relief) 後速やかに、一般私人である仮管財人 (interim trustee) を任命しなければならない (11 U.S.C. § 701(a))。そして第一回債権者集会 (meeting of creditors) において、一定数の債権者による新たな破産管財人の選出がない限り (11 U.S.C. § 702(c))、仮管財人が破産管財人となり、事件の終了まで管財人としての職務を遂行する (11 U.S.C. § 701(b), 704)。管財人は、すべての財団財産を管理し、それらを処分して債権者に配当 (distribution) を実施する。

なお、連邦破産管財人は、一九八六年の改正法で全国的に配置された破産裁判所の行政的事務を行う行政官であり、個別事件の進行や管財人を監督するなど広範な権限を有している。

(三) 破産手続の開始

自己破産 (voluntary cases) は、原則としてすべての者が、破産裁判所に破産の申立てをすることができ、申立書を提出することによって手続が開始される (11 U.S.C. § 301, 例外 11 U.S.C. § 109)。この場合、債務超過 (insolvency) の要件は必要でなく、申立ては破産宣告としての効力を有する (11 U.S.C. § 301)。

債権者などによる破産申立て (involuntary cases) は、一定数以上の債権者などの申立てによって開始される。申立てには破産宣告の効力はなく、破産裁判所は一定の要件に該当した場合に破産宣告をする (11 U.S.C. § 303(a))。

破産申立ては債権者による債権回収行為やリーエンの実行を自動的に停止 (automatic stay) やせる (11 U.S.C. § 362)。

(四) 棄却 (dismissal)・停止 (stay)

破産裁判所は、一定の場合にはいつでも、告知と聴聞後 (after notice and a hearing) 破産手続を棄却し、又はすべての手続の進行を停止することができる (11 U.S.C. § 305)。

(五) 財団財産 (property of the estate)

原則として、破産申立時における債務者の全財産は財団財産を構成する (11 U.S.C. § 541^(注3))。申立後に債務者が取得した財産は、財団財産を構成しないが、次のような財産は財団財産に組み込まれる。

① 破産申立後百八十日以内に債務者が動産遺贈 (bequest) などを原因として取得した財産又は権利 (11 U.S.C. § 541(a)(5))

② 財団財産の換価金、果実など (11 U.S.C. § 541(a)(6))

③ 手続開始後、財団が取得した財産上の権利 (11 U.S.C. § 541(a)(7))

(六) 否認権 (Avoiding powers) の行使

破産管財人は、破産前の一定の譲渡行為 (担保権の設定を含む) を否認することができる。否認された場合には、当該財産は財団財産となる (11 U.S.C. § 541(a)(3))。

否認権の対象となる行為は、偏頗行為 (preferences, 11 U.S.C. § 547)、相殺 (11 U.S.C. § 553)、詐欺的譲渡と債務負担 (11 U.S.C. § 548)、制定法上のリーン (11 U.S.C. § 545) などである。

(七) 換価・配当手続

財団財産は、すべて破産管財人によって管理される。したがって、破産申立時に財団財産を所持しているす

すべての者は、破産管財人に当該財産を引き渡さなければならぬ (11 U.S.C. § 542(a))。破産管財人は、財団財産を使用・売却・賃貸することにより換価手続を進める (11 U.S.C. § 363, 704(1))。

清算手続における配当は、担保債権に弁済した (11 U.S.C. § 725, 506(e)) 後、財団財産をもつてまず優先債権 (priorities) を弁済し、その後、一般債権の弁済がなされ残余がある場合には債務者に交付される (11 U.S.C. § 726, 510)。同種類の債権間に配当不足が生じた場合は債権額に応じて按分される (11 U.S.C. § 726 (b))。

(v) 免責 (discharge)

破産は、一定の債務者を一定の債務から免責している (11 U.S.C. § 725, 523)。免責により、債務者は免責の対象となった債務に対する責任 (liability) を免れる (11 U.S.C. § 524)。

(vi) 新連邦破産法と涉外規定^(註4)

新連邦破産法には、涉外的要素を含んだ規定がある。その主なものは次のとおりである。

イ 破産宣告申立適格

まず、債務者適格として「合衆国内に財産を有する者 (property in the united States)」を認め、また、債権者などによる破産申立ての場合に「外国手続における財団の外国の管財人など (foreign representative of the estate in a foreign proceeding concerning such person)」を認めつつも (11 U.S.C. § 109(a), 303(b)(4), 305(a)(2))。

ロ 外国破産管財人など (representative) の権限

(イ) 破産宣告の棄却及び破産手続の停止を求める権限の付与 (11 U.S.C. § 305(b))

(ロ) 補助手続 (Cases ancillary to foreign proceedings)

外国破産管財人などは、外国手続に付随して連邦破産管財人に対して、債務者に関連した特定の行為の開始若しくは継続を禁止し、又は連邦破産財団・換価金の引渡しなどを求めることができる (11 U.S.C. § 304)。

ハ 財団

破産手続の開始により財団財産が形成されるが、これはその所在を問わず (wherever located and whomever held) 開始時の一切の財産を包含する (11 U.S.C. § 541(a))。

ニ 配当 (effect of distribution other than under this title)

債権者が、外国手続において配当を受けた場合には、新連邦破産法に基づく配当において考慮する (11 U.S.C. § 508(a))。

二 新連邦破産手続と滞納処分

(一) 連邦租税債権の優先権

第四章第一節で述べたように、連邦租税リーエン (連邦租税優先権) は制定法上 (statutory lien) のリーエンである。新連邦破産法においては、この制定法上のリーエンは担保権者として、被担保財産から優先的に弁済を受ける権利を有している (11 U.S.C. § 725)。したがって、まず、破産管財人は、連邦租税リーエンが付着した財産を売却し (勿論リーエンを解除する)、その売却代金から当該財産の管理・売却費用を控除して

IRSへ交付する。

ここで注意を要することは、破産管財人は、U.S.C. § 544(a)により破産手続開始時に司法上のリーエン権者と同一の権限を有するところである (The trustee shall have.....the rights and powers of.....a creditor that obtains a judicial lien on all property.....;cf. § 70c of the Act "strong arm clause")。 § 6323(a)は、未登録連邦租税リーエンは司法上のリーエンに対抗できないと規定していることから、破産前に連邦租税リーエンが登録されていなかった場合には破産管財人は U.S.C. § 544(a)により当該リーエンを否認することができる。^(注5)

否認された当該リーエンは、一般の債権となるのではなく、U.S.C. § 507(a)(7)による「無担保債権 (unsecured claims)」で該当し、第七順位の優先権が付与される。

以上をまとめると、連邦租税債権は新連邦破産法において、次のような地位を有する。

破産前に登録した連邦租税リーエンは、U.S.C. § 725により当該リーエンが付着した財産から優先して配当を受けることができる。未登録連邦租税リーエンについては、U.S.C. § 507により破産手続において共益費用の性質があるものは、第一順位として、また、その他のものについては第七順位として、財団財産から配当を受けることとなる (11 U.S.C. § 724(b))。

なお、U.S.C. § 507で規定された、優先権としての連邦租税債権は、次のとおりである。

イ 第一優先順位の租税 (11 U.S.C. § 507(a)(1).)

次の共益費用 (administrative expenses) と同じの性質がある租税 (11 U.S.C. § 503)

- (イ) 財団が負担すべき租税 (11 U.S.C. § 507(a)(7)を除く)
 - (ロ) 財団が受領した過払分仮清算が多すぎたことに起因するもの
 - (ハ) (イ)に関するペナルティーなど
 - ロ 第七優先順位の租税 (11 U.S.C. § 507(a)(7))
 - (イ) 破産手続申立前三年間の収入に賦課された租税など
 - (ロ) 倒産手続申立前一年間に納期限の到来した財産税
 - (ハ) 源泉税、特定の雇用税・物品税・商品輸入関税
 - (ニ) 連邦租税債権の免責
 - ほとんどの租税債務は、破産によって免責されない (11 U.S.C. § 523(a)(1), § 507(a)(7))。
 - (三) 新連邦破産手続と滞納処分
 - 破産申立てがあると、IRSが債務者、債務者の財産又は財団に対してなした、租税を賦課・徴収する行為、租税裁判所に対する訴訟手続などは自動的に停止される (11 U.S.C. § 362(a))^(注6)。
 - また、IRSは差押中の財産を破産管財人に引き渡さなければならず、^(注7)審理中のコンプロマイズは、破産裁判所の許可に基づき破産管財人が、それを受け入れるか拒否するかの権限を有する (11 U.S.C. § 365(d), IRM 57160 et seq.)^(注8)。
- その他、破産手続においては、徴収権の時効が、自動停止期間プラス六か月間停止する (§ 6503(i))^(注9)。

注。

(1) 座談会「米国における債権保全と回収」金融法務事情 No. 九八六(一九八二)二〇〇三頁における弁護士ロバート・L・モリソンの発言(三六頁)によると、アメリカの場合、免責制度との関係で、法廷外による清算手続(内整理)は少ないようである。アメリカの破産事件の状況については、園尾隆司「米国における担保付取引と担保権の実行」金融法務事情 No. 九八六(一九八二)一四頁以下参照。

(2) 現在の破産法は一九七八年の Bankruptcy Reform Act of 一九七八に基^ていているが、一九八四年(The Bankruptcy Amendments and Federal Judship Act of 一九八四)及び一九八六年(The Bankruptcy Judges, United States Trustees, and Family Farmer Bankruptcy Act of 1986)に大きな改正があった。本稿では、一九八六年改正後の破産法を「新連邦破産法」と呼^ぶことにする。

なお、アメリカ連邦破産法の目的の一つは、債務者を過去の負債から解放し再出発(a fresh start)の機会を与えることにある。

Peele, M. Bruce, "How Federal Taxes Are Treated In Bankruptcy: The Basic Rules", *The Practical Accountant* (August 1986) p. 61

この判例 (Local Loan Company v. William Hunt 292 U. S. 234, 243, 244 (1934)) は次のように判示して^いる。

「破産法の主な目的の一つは、『負債の重圧から正直な債務者を救済することであり、債務者を事業の失敗から生じた義務及び責任から解放して再出発させる。』と^いうにある。この目的は、再三、判例において強調されてきたところである。

Stelwagen v. Clum, 245 U.S. 606, 617, 62 L. ed. 507, 512, 38 S. Ct. 215, 41 Am. Bankr. Rep. 1; ……破産法の諸規定は、このような観点を立^てて規定されたものである。」

(3) 差押禁止財産 (Exemptions) の除外

個人債務者は、一定の財産が破産財団から除外されている (11 U.S.C. § 522)。そして、破産宣告の前後を問わず、個人債務者による差押禁止の放棄は無効であり (11 U.S.C. § 522(e))、破産手続終結後も原則として、すべての債権者の追及から保

護される。

(4) 最近の頻発する国際倒産を背景として、我が国においても新連邦破産法の涉外規定の研究が盛んに行われている。これらはいずれも、我が国の倒産手続法、特に破産法が属地主義の立場（破産法第三条）であり、その弊害から活路を見い出そうとするものなどである。主な論文として次のようなものがある。

竹下守夫他「シンポジウム・国際倒産法の立法論的検討」金融法学会・金融法研究・資料編(4)（昭和六三）二一五七頁。

伊藤 眞「アメリカ合衆国における国際倒産処理手続(1)(2)(3)―日米関係を中心として―」NBLN・三九四(二)―一九九頁、四〇一(三八)―五〇頁、四〇六(三)―三二頁〇（一九八八）、同「破産財団の国際的範囲―属地主義の再検討―」法学教室N・四八(一九八四)六一―六七頁。

谷口安平「倒産手続と在外財産の差押え―属地主義再考のための一試論―」吉川大二郎博士追悼論集・手続法の理論と実践(下)（一九八一）五七八―五九二頁、同「国際倒産の回顧と展望」金融法務事情N・一一八八(一九八八)六一―二頁、同「国際倒産の現状と問題点(上)(下)」NBLN・三八四(六)―二二、三八五(五)―五五頁（一九八七）。

青山善充「倒産手続における属地主義の再検討」民事訴訟法雑誌二五号（一九七九）一二五―一六一頁。

高木新二郎「倒産手続の国際的効力(上)(下)」NBLN・三四九(六)―二頁、三五〇(三)―二六頁〇（一九八六）同

「外国倒産手続の効力に関する米国の判例」ジュリストN・八七〇(一九八六)七九―八六頁。

東京弁護士会・倒産法部「各国倒産法の最近の発展について―IBA(SBL)シンガポール大会報告」法律実務研究・創刊号（一九八六）。

我が国の租税滞納処分の観点からしても、新連邦破産法の涉外規定の研究は重要な意味を有することは言うまでもない。

(5) United States v. Ray F. Speers, Trustee in Bankruptcy of the Kurtz Roofing Company, etc 382 U.S. 266 15 L. ed 2d 314, 86 S. Ct. 411(1966)

この連邦最高裁判所の判例は、改正一九八八年破産法下の事件で、連邦租税リイエン登録前に、破産の申立てがなされたものである。連邦破産法と連邦租税リイエンとの関係に触れた興味ある判例である。判決の概要は次のとおりである。「一九一〇年の破産法では、破産管財人は judgment creditor と見なれる (shall be deemed……powers of a judgment creditor)

と規定されていた。そして、一九一三年、IRCは未登録連邦租税リーヘンは「judgment creditorに對抗できない」として、連邦租税リーヘンの優先権に制限を加えた（現行の§ 6323）。そして、United States v. Sands, 174 F. 2d 384 (2d Cir. 1949)は、破産管財人の地位は、§ 6323(a)に言及したjudgment creditorに該当し、未登録連邦租税リーヘンに對抗できると判示した。一九五〇年の破産法改正で、judgment creditorの語は削除され破産管財人はjudicial lien債権者と同一の権限を有することになったが、同法の他の規定からjudicial lien債権者はjudgment creditorを含むことは明らかである。一九五四年の§ 6323の改正の際、破産管財人は、同法に言及したjudgment creditorには含まれない旨を立法化したようにする動きもあったが、結局、United States v. Sandsに従ったことになった。

なお、Black判事の、破産管財人はjudgment creditorとして扱うべきではないという反対意見が付された。

本判決の評釈として、谷口安平「United States v. Speers, 382 U.S. 266(1965)——破産手続における連邦税lienの効力」アメリカ法一九六七年、「一五七頁」がある。

旧破産法の規定については、Herzog, Asa Sand King, Lawrence P., 1987 Collier Pamphlet Edition Bankruptcy Code, pp. 362~364参照。

(9) Schiebman, *IRS Tax Collection Procedures*, p. 616ただし、破産管財人は、破産手続中における破産財団(bankruptcy estate)に關した所得を申告する必要があり (Form 1041, § 6012(a)(9), § 6012(b)(4), § 7701(a)(6))。そして、この申告がなされた場合には、第三章で述べたインチャイメント・アセスメント(immediate assessment, § 6871(b))を行ふことになり、それが自動停止の唯一の例外である。

Howard, John D., "An Overview of the State and Federal Tax Responsibilities of Bankruptcy Trustees and Debtors", 93 *Commercial Law Journal* 47 (1988); Meldman, Robert E., Mounin, Thomas E., *Federal Taxation - Practice and Procedure-Second Edition* (1986) p. 302

なお、Schiebman, *When You Can't Pay Your Taxes*, p. 227で、破産手続中での分割納付指導は可能であることについては、11 U.S.C. § 365(d)の趣旨から同じ問題があるのではないかと。

(7) 連邦最高裁判所は、IRSが納税者の有形財産(a corporation's tangible personal property)を差し押さえたこと

納税者が連邦破産法第一章の再建の申立てをした事件で、11 U.S.C. §542(a)の規定はIRSにも適用されると判示し、当該財産の破産管財人への引き渡しを命じた。

- United States v. Whiting Pools, Inc. 462 U.S.198,76 L. Ed. 2d 515,103 S. Ct. 2309 (1983); Landey, Kate M., "United States v. Whiting Pools, 674 F. 2d 144 (2d Cir. 1982): An Analysis of a Debtor's Right to a Turnover Order Against the IRS", 57 American Bankruptcy Law Journal 141 (1983); Aza S. Herzog and Lawrence P. King, 1987 Collier Pamphlet Edition Bankruptcy Code, p. 356; (IRM 57(16)0, (10)31)
- (g) Peete, M. Bruce, op. cit., pp. 60~64

第四節 アメリカの出国納税者対策

アメリカは、連邦租税の納税者が、当該租税を納付せずに出国することを防止するため、どのような対策を構じているであろうか。また、連邦租税の確保のために国外にいる納税者及び国外財産に対して滞納処分をする場合、いかなる方策をとっているのであろうか。^(注1) これらの問題を検討するのが本節の目的である。

一 国内法による対策

(一) 納税者が出国しようとするとき

§6851(e)は、税務署長は、納税者が出国し、又は財産を国外に搬出しようとするなど、連邦所得税の徴収を害するような行為をすると認めるときは課税年度の終了を宣言し、直ちに賦課・徴収しなければならない、と規定している。ターミネーション・アセスメント (termination assessment) の規定である。この場合は、納税者の国内財産に対する滞納処分を直ちに行うこととなり (§6331~)、早急な租税債権確保手続を図ること

ができる。

(二) 納税者が出国するとき

原則としてすべての外国人は、アメリカから出国する場合、連邦所得税法によって課されたすべての租税が完納していることの証明を得なければならない (§ 6851(d))。この規定をうけて、原則として、すべての外国人は内国歳入庁から "Tax Clearance Certificate" として知られる出国許可証 (Sailing Permit) 又は納税証明書 (Certificate of Compliance) を入手しなければアメリカから出国できないことになっている。^(注2)

また、連邦政府は、連邦租税法の執行に必要である場合には連邦地方裁判所に納税者の離国禁止命令 (Writne exeat republica) を求めることができる (§ 7402(a))。

連邦租税債権確保の重要性に鑑み、水際での滞納防止策が図られている。

(三) 国外に居る納税者又は国外財産に対する滞納処分

国外に居住している者は一定の場合、連邦租税の納税義務を負う (§ 871, 911)。そして、この租税が滞納になった場合、国外の納税者に対して滞納処分を行う必要がある。また、上記(一)、(二)の関門を辛うじてくぐり抜けた納税者に対しても同様である。

では、アメリカ国外に居る連邦租税未納の納税者がアメリカ国内に財産を有しない場合、どのような徴収手段が採られるであろうか。

まず、国外の納税者などに召喚状 (summons, § 7602) を発して財産の把握に努めたり、連邦租税リーエンの時効中断のための確認訴訟を提起して納税者の帰国を待つて滞納処分をする方法がある。次に、第二次納税

義務の追及である。§ 6901は、納税者の譲渡財産に対する譲受人の第二次納税義務を規定している。したがって、外国にいる納税者から財産を譲受けた内国人は、本条により第二次納税義務が発生し徴収されることになる。また、納税者がアメリカの銀行の国外支店に預金をしている場合には、当該銀行のアメリカ本店に対して、預金の支払禁止命令を求めることもできる。^(注3)

問題は、上記のいずれにも該当しない場合、つまり滞納処分できる財産は国外財産のみであり、納税者の帰国が考えられない場合である。この場合、連邦政府は納税者の国外財産に対する滞納処分を行うことができるだろうか。

この問題に答えるためには、まず、連邦租税リーエンは、アメリカ国外の財産に対して効力を有するか否かを検討する必要がある。第四章で述べたように連邦租税リーエンは、当該リーエンの有効期間内に、納税者に帰属する全財産についてその効力を有し、現在の財産の帰属を問わないものであった。^(注4)したがって、国外財産に対しても理論上、連邦租税リーエンの効力は及んでいることになる。^(注5)

次に、連邦租税リーエンの効力が及んでいる国外財産、つまり連邦の主権外にある財産に対して滞納処分——連邦租税リーエンの実行訴訟又は差押え——ができるか否かという問題を検討する必要がある。結論をさきにいえば、この問題は、コモン・ローの原則が大きな障害となっている。つまり、コモン・ロー諸国においては、相互に他国の租税法及び刑法の執行に協力しないという、コモン・ローの原則があり、この原則を厳格に適用した場合、コモン・ロー諸国の一つであるアメリカは、外国の財産に対しては滞納処分をしない——同様に、アメリカに対して他国の租税は徴収できない——ということになるからである。また、このコモン・ロー

の原則は、変更するには余りにも硬直したものであるといわれている。^(注9)しかしながら、租税条約によって執行共助をする場合は、このコモン・ローの原則は適用されないとするのが多数意見である。^(注10)それは、第一に、条約の下での権利は相互的であり、国家に損失が生じないこと、第二に、租税条約は、捜査共助条約に比べ、さほど大きな問題ではないということ、^(注11)第三に、執行国は、執行する税の判決の妥当性及び公正性の判断が容易ではないことを理由とする。したがって、アメリカは出国納税者の租税債権の確保を図るため、国外財産に対して滞納処分をする必要が生じた場合、租税条約（徴収執行共助規定）を締結し、それに基づいて滞納処分を行うことになる。

二 租税条約（徴収執行共助規定）による対策

アメリカが締結している租税条約の徴収執行共助規定は、その内容により一般的徴収執行共助規定と制限的徴収執行共助規定との二つに大別できる。^(注12)

(一) 一般的徴収執行共助規定 (General Enforcement Provisions)

これは、「それぞれの締約国は、例外を除き、他の締約国で課税された租税を徴収する。」とする規定である。

アメリカとの租税条約で一般的徴収執行共助規定においている締約国は、デンマーク、フランス、オランダ、スウェーデンのみである。

例えば、アメリカとフランスとの租税条約第二十七条は次のように規定されている。

「(1) 両締約国は、要請国の法律により租税が確定した場合、当面の国際協定に關した租税（附帯税を含む）

―被要請国の法律による刑の性質を有しない罰金を含む。の徴収において互いに協力及び援助する。

(2) 租税の執行の要請がある場合においては、両締約国の確定した租税債権は、被要請国により、被要請国の租税の徴収、執行に適用される法律に基づき、被要請国で徴収される。

(3) 要請には、租税が確定したことを証明する、要請国の法律で要求された書類を添付しなければならぬ。

(4) 未だ租税が確定していない場合には、被要請国は、自らの租税を執行するための法律によって保全措置を取るものとする。

(5) この条文において執行される協力は、被要請国の人・法人・その他の実体 (entities) に対してなされるべきではない。」

(二) 制限的徴収執行共助規定 (Limited Enforcement Provisions)

これは、「それぞれの締約国は、当該条約による利益を享受する資格のない者がその利益を享受することを防止するために必要な範囲内において、それぞれの締約国は、他の締約国で課税された租税を徴収する。」とする規定である。この規定は、条約自体がなかったならば、存在しない問題の解決を図るものであるため、条約に関係のない場合、つまり、要請国で独自に課税された租税を払わない納税者が財産を外国へ持ち出した場合の徴収については適用されない。

アメリカとの租税条約で制限的徴収執行共助規定をおいている締約国は、日本をはじめ、オーストラリア、ドイツ、イタリア、ノルウェー、韓国などである。

例えば、所得に対する租税に関する二重課税の回避及び脱税の防止のための日本国とアメリカ合衆国との間の条約（昭和四七・六・二三）（以下、本稿においては「日米租税条約」という。）第二七条の規定は次のようになっている。^(注13)

「(1) (2)の規定に従うことを条件として、各締約国は、この条約に基づいて他方の締約国の認める租税の免除又は税率の軽減が、このような特典を受ける権利を有しない者によって享受されることのないようにするため、当該他方の締約国が課する租税を徴収するように努める (shall endeavor to collect) ものとす。その徴収を行う締約国は、このようにして徴収された金額につき当該他方の締約国に対して責任 (shall be responsible to) を有する。両締約国の権限のある当局は、この条約の規定を実施するために協議する (may consult together) ことが出来る。」

(2) この条の規定は、いかなる場合にも (In no case shall this article be construed……) 一方の締約国に対し、いずれかの締約国の規定及び慣行 (regulations and practices) に抵触し、又は当該一方の締約国の主権、安全又は公の秩序 (sovereignty, security, or public policy) に反する行政上の措置をとる (carry out administrative measures) 義務を課するものと解してはならぬ。」

注

- (1) このほかに源泉徴収制度による租税債権の確保がある。特に、高税額となる不動産譲渡所得課税については、アメリカに対して投資を行うアメリカ非居住外国人及び外国法人が、アメリカ不動産に関する権利を譲渡した場合、当該権利を取得した者は取引価額の一〇％を源泉徴収しなければならないと規定されている (§ 1445)。
- (2) 布井敬次郎「米国における出入国及び国籍法」(上)七五頁。同様な制度は、東南アジア諸国（インド、フィリピン、シンガポ

ール、香港など) においてもとられている。研究会「租税徴収制度答申と租税徴収の確保」ジュリス・一七四(一九五九) 五六頁吉田二郎氏発言参照。

(3) United States v. First National City Bank, 379 U.S. 378, 13 L. ed. 2d 365, 85 S. Ct. 528 (1964), 事件の概要は次のとおりである。

外国法人(ウルグァイ)の納税者が、IRSの租税(アメリカにおける取引から発生した所得に対する課税)の徴収を免れるため、全財産をウルグァイに持ち出した。そこで、IRSは、§7422(a)に基づき、ファースト・ナショナル・シティー・バンク(本店及び国内外の支店)が納税者に対して有する全財産の移転の差止命令の発給を連邦地方裁判所に対して求めたものである。

なお、本件の判例評釈として金子 宏「アメリカ法」(一九六二)一四七―一五一頁がある。

(4) Glass City Bank of Jeanette, Pennsylvania, v. United States of America, 326 U.S. 256-271 (1945) (詳細は第四章第五節参照)

(5) Schrieblman, *IRS Tax Collection Procedures*, p. 591; United States v. First National City Bank, 379 U.S. 378, 13 L. ed. 2d 365, 85 S. Ct. 528 (1964) と *タリマン・ローの井藤*; Mertens, §54.38 (1985), 及び Schrieblman, *IRS Tax Collection Procedures*, p. 206; IRM 57108. (3)参照

(6) ハロマン・ローの原則は、一七五五年の Holman v. Johnson 事件と *タリマン・マンフィールド* の「よかなる国も他国の税法と無関心である」との意見を端を発し、一九五五年の Government of India v. Talor と *インギリス最高裁判所の判例で確立されたこと* といわれる。

Johnson, Alan R., Nirenstein, Lawrence, Wells, Stephen E., "Reciprocal Enforcement of Tax Claims through Tax Treaties," 33 *Tax Lawyer* 469 (1980). 及び *タリマン・マクエロイ*, Mark, "The Enforcement of Foreign Tax Claims" XXXVIII *University of Detroit Law Journal* 1 (1960) と *タリマン・ローの原則* 及び Boucher v. Lawson, Hardw., 85, 89, 194, 95 Eng. Rep. 53, 55, 125 (K.B. 1734) と *端を発した* とある。

外国の租税の判決を執行しない一般的な根拠として次のような諸点が判例上あげられている。

- ① 他国の領土内で、ある国家が租税を執行するときは、治外法権的干渉 (an extraterritorial intrusion) である。
 - ② 執行は相互に行うべきものではなす。
 - ③ 執行は、租税の背後にある policy の干渉を通じらる。
 - ④ 外国の執行に対して防禦が成功することは、当該国との relation に反する。
 - ⑤ 租税の賦課は、外国の裁判所において執行が認められていない刑 (penal) の強要と同類である。
 - ⑥ 地方の裁判所は、専門的知識も、マンランもなすため、外国の租税の執行で負担を負わせるべきではなす。
- Johnson, Alan R., Nirenstein, Lawrence, Wells, Stephen E., op. cit., p. 470
- なほ Randall v. Rensselaer, 1 Johns. R. 94 (N.Y. 1806); Maryland v. Turner, 75 Misc. 9, 132 N.Y. Supp. 173 (Sup. Ct. 1911); Colorado v. Harbeck, 232 N.Y. 71, 133 N.E. 357 (1921); Moore v. Mitchell, 30 F. 2d 600 (2d Cir. 1929) etc の断片を参照。Melroy, Mark, op. cit., p. 2
- (7) イギリスにおける著名な国際私法学者 Dicey は、その著書『法律の衝突』(J. H. C. Morris, *Dicey and Morris on the Conflict of Laws*, Ninth Edition, p. 75~, (1973)) の他の公法 (public law) の執行 (enforcement) を求める訴え及び ② 国家行為を基とする訴訟を審理する裁判所管轄を持たなす。……領土主権の原則—それは、国際法 (community of nations) の基礎である—に従って、イギリス裁判所は、外国主権の表明である、いかなる権利の執行をも拒否するものであり、上記の ①、② は、このことを述べている。……徴税 (tax gathering) は、国家とその支配権の及ぶ人々との間の契約ではなく、権力及び行政 (authority and administration) に基づくものである (Government of India v. Talor [1955] A.C. 491, 514 etc.)。したがって、イギリス裁判所は、他国の税法の執行は、未だ行つたこととはなす。この種の税法 (revenue law) は、国家又はその支部のために、契約に基づかず、金銭の支払を要求する規定である。それゆゑ所得税 (Indian and General Investment Trust Co. Ltd. v. Borax Consolidated Ltd. [1920] I.K.B. 539, 550 etc.) 及び租税の賦課、差押えの執行 (profits levy) (Peter Buchanan Ltd. v. Mcvev [1954] I.R. 89; [1955] A.C. 515n) は、税法 (revenue law) とみなされ、……しかしながら、租税の執行が

生しない場合においては、Public Policyという理由で外国税法が無視されない限り、それが訴訟に関する限り、イギリス裁判所において適用される。」

また、外国金銭判決の承認執行に関する規則三六も、承認の対象となりうる金銭債務額から租税を除いている (for a debt, or definite sum of money (not being a sum payable in respect of taxes or other charges of a like nature……)) が、これも同様な理由による。

(現在は第一版 (by Lawrence Collins etc p.100~(1987)) が出版されているが趣旨は同様である。)

なお、Harry C. Moore v. Sidney Z. Mitchell and Niel A. 281 U.S.18参照。

(8) I.R.S.が、カナダ国内にある財産に対して、カナダの裁判所に対して、連邦租税債権の執行を求めた事件がある。その内容は、I.R.S.が納税者に対して連邦地方裁判所で約\$640,000の滞納租税を徴取するための確定判決 (stipulated judgment) を得たが、納税者が全財産をカナダに譲渡したため、I.R.S.は、カナダの裁判所にアメリカ判決の執行を求めたというものである。カナダの裁判所はコモン・ローの原則を引用し、I.R.S.の主張を認めなかった (United States v. Harden 41 D.L.R. 2d 721, 63-2 U.S.T.C. ¶9768, 12 AFTR 2d 5736 (1963)) が、I.R.S.の主張は、コモン・ローの原則と矛盾するのではないかと思われる事件である。

なお、Plumbは、「一般に、裁判所は他国の税法の実行をしない。したがって、国外に居住している納税者に対する訴訟の提起は不可能であろう。」という。しかしながら、この論文は古く、最近においても、彼が、同様な意見をもっているかは不明である。

Plumb, "Federal Tax Collection and Liens Problems," 283.

(9) Johnson, Alan R., Nirenstein, Lawrence, Wells, Stephen E., op. cit. 470

なお、伊藤正巳・木下毅「新版・アメリカ法入門」(一九八七)一〇一―一〇二頁は、Flood v. Kuhn, 407 U.S.267(1972)の判例の評釈として、「先例はもし不当であるとしても、その変更は原則として立法によるべきであり、判決による判例変更はできるだけ避けねばならないが、他方において、不当な先例は可能な限りその拘束力の範囲を狭めるべきであり、多少の理論上の均斉が崩れてもやむをえない、という判例法の運用の一例を、ここにかがうことができるであろう。」としている。

また、同著一〇三―一一頁参照。

(10) 条約については、アメリカ合衆国憲法第六條第二項に「この憲法、……法律、……条約は、これを国の最高法規とする。……」と規定している（塚本重頼「注解・アメリカ憲法」(一九八三)一五〇―一五一頁)。条約の国内的効力の問題などについては、伊藤正巳・田島 裕「英米法」(昭和六〇)二七八―二八八頁参照。

(11) 三浦 守「国際捜査共助条約―アメリカ合衆国を中心として―」法律のひろば三七巻七号(昭和五九一八―一九頁は、捜査共助条約におけるアメリカの姿勢について次のように述べている。「アメリカ合衆国等のいわゆる英米法系の国においては、伝統的には、このような国際刑事司法協力、特に国際捜査共助に消極的な傾向にあると言われ、現に連合王国は、ヨーロッパの右各条約のいずれにも加入していない。その理由としては、英米法系の国と大陸法系の国との間には、証拠法その他法制度の差異が大きいこと、英米法系の国においては、訴訟当事者が自力で証拠を収集するのが前提であり、国家間相互の協力という観念が希薄であること等があげられる。しかし、近年、アメリカ合衆国は、従来の消極的傾向を改め、国際捜査共助に関し、国内法の整備をはかるとともに、諸外国との間で、次々に国際捜査共助条約を締結し、注目されるものである。……アメリカ合衆国がこのように積極的に国際捜査共助条約を締結するようになった背景には、……近年における国際的な経済活動、交通・情報手段の飛躍的拡大に伴い、犯罪の国際化が著しく顕著となり、自国の刑事司法にとって、国際捜査共助の充実が不可欠となったことが挙げられる……」

なお、同論文によると、アメリカが、国際捜査共助条約を初めて締結したのはスイス連邦との条約であり、約四年半に及ぶ交渉の結果、一九七三年に締結されたものである(一九七七年発効)。また、一九八四年現在の国際捜査共助条約締約国の総数は六カ国である、という。

英米法系の国が、何故、捜査共助に非協力的かの最大の理由があげられていないように思われるが、税法 (revenue law) と刑法 (penal law) に対するアメリカの姿勢がうかがわれるものである。そして、アメリカが、最初に租税条約(徴収執行共助規定)を締結したのは、一九三九年発効したスウェーデンとの条約であり、租税条約(徴収執行共助規定)の締約国総数が一九八〇年現在二〇数カ国であることを考えると、同じく消極的であるといわれる税法 (revenue law) と刑法 (penal law) との間にも大きな違いがあることが分かる。税法と刑法との違いについて述べた判例に Oklahoma Tax Comm'n v.

Rodgers, 238 Mo. App. 1122, 193 S.W.2d 926-927(1930)がある。本件事件において、「刑法は、処罰そのものである (a penal law is punitive in nature) が、税法は、国家 (state) に対する市民の金銭上の債務の範囲を確定するものであり、租税の徴収のために救済方法を規定するものではない」と判示した。McElroy, Mark, op. cit., p. 4

(2) Johnson, Alan R., Nirenstein, Lawrence, Wells, Stephen E., op. cit., 470, 471, 475

(3) 租税条約の実地に伴う所得法、法人税法及び地方税法の特例等に関する法律第八条参照。解説書としては、五味雄治・小沢進「日米租税条約逐条解説」(昭和五四)九五頁、小松芳明「逐条研究・日米租税条約」[第二回] International Taxation 八巻八号(一九八八)三三頁がある。

第六章 日本の租税徴収手続との関係

本章は、これまで研究したアメリカの租税徴収制度及び手続が、我が国の制度及び手続にどのように影響を与えてきたか、また、今後の我が国の租税徴収について検討する際に、アメリカの制度及び手続で参考になるものはどのようなものがあるか、更に、国際課税事案が発生した場合、我が国とアメリカは租税徴収共助面でどのように対応したらよいかを研究するものである。

第一節 アメリカ租税徴収手続法の継受の検討

すべての制度全体に通ずることであるが、特に税法は、各国に普遍的なものであり、また、国民への直接的な負担が最も大きいものであるため、その法改正が行われる都度、主要諸外国法との比較が常に行われてきている。^(注1)

そこで、本節では、我が国の租税徴収手続法の法改正の過程で、諸外国、特にアメリカの租税徴収手続法がどのような影響を与えてきたかを検討する。

我が国の国税滞納処分に関した法律の沿革は、延納租税金加息及身代限法（明治五年大政官布告第二八五號）に始まり、怠納金賦課及身代限法（明治九年大政官布告第四號）、租税未納處分法（明治一〇年大政官布告第七九號）、国税徴収法（明治二二年法律第九號）及び国税滞納處分法（明治二二年法律第三二號）及び国税徴収法（明治三〇年法律第二一號）を経て現在の国税徴収法（昭和三四年法律第一四七号）に至っている。^{（注2）}

そこで、延納租税金加息及身代限法から明治一〇年の租税未納處分法の制定過程を第一期、明治二二年の国税徴収法及び国税滞納處分法の制定過程を第二期、現行国税徴収法の制定過程を第三期に区分して、アメリカの租税徴収手続法の継受の問題を検討する。

まず、第一期において注目すべき点は、租税未納處分法における租税優先権の規定である。この規定は、国税優先権の制定法上の創設規定であり、同法第一条は「徴収期限後三〇日ヲ過テ尙國稅ヲ上納セサル時ハ賦課シタル財産ヲ公賣シテ徴收スヘシ……」と規定している。この租税優先権は、第四章で述べたアメリカの租税リーエンによく似た性質を有している。ただし、アメリカの租税リーエンは、沿革的には不動産税、即ち土地に対する租税の物的担保制度として発達したものであり、不動産を所有する者は、種々の公的義務を不動産の所有の故に負担すべきものとされていたからである。しかしながら、ポアソナードが明治六年にフランスから来日し我が国の立法、法学教育に関与していること、明治一〇年にロシアで世界最初の統一法典が制定されたことなどから考えると、おそらく直接的には、アメリカの租税徴収手続法の影響を受けたものではないと解せられる。

次に、第二期においては、この時の立法資料として、フランス、ベルギー、プロイセン、アメリカの租税徴収法が参考にされた。しかしながら、当時の法典編纂事業は、特にフランス法系の影響の下に行われたといわれている。^(注3)

そして、第二次大戦後は我が国の法の中にアメリカ法的要素が大量に導入され、すべての法領域に何らかの影響が見られたといわれる。^(注4) このような状況下で第三期を迎えたわけであり、アメリカの租税徴収制度が立法過程に影響を及ぼしたのは当然といえよう。第三期の立法資料は、アメリカ、イギリス、フランス、ドイツなどの諸制度であった。第三期においては、租税徴収制度全般にわたって各国、特にアメリカの制度が参考とされた。その主なものは、リーエン (§6321)、差押関係 (§6331)、第二次納税義務関係 (§6901, 6902)、納税緩和措置(コンプライズ §7122)、時効 (§6501, 6502etc)、破産手続と租税の関係、出国査証 (セーリング・バミット) などであった。ここでは、租税担保権について述べ、他の制度については関係箇所を付言する。

まず、シャウプ勧告において地方税である固定資産税に租税リーエンの導入が提唱されていた。その内容は、固定資産税は、市町村財政の根幹であること、また、市町村によって固定資産に与えられるサービスは固定資産の価値を増加させるものであり、増加された価値は譲受人に引き継がれることなどを理由として、固定資産税を課税された固定資産の物的負担として、租税リーエンを採用すべしとした。^(注5) そして、現行国税徴収法制定時の調査会でも租税リーエンの提唱がなされていた。しかしながら、アメリカの租税リーエンが「余りにも強い追及力」を有しており、具体的運用に支障を来すことなどから、いずれもその導入が見送られたという経緯がある。^(注6)

注

- (1) 志場喜徳郎他「国税通則法精解」(昭和五五)九頁

- (2) 大蔵省編纂「明治大正財政史」第七卷「稅務大學校租稅資料室「明治前期國稅徵收沿革」(昭和六二年)、同(參考法令編)(昭和六三)、佐上武弘「租稅優先權の沿革と外國制度」法律時報二九卷九号(昭和三二)四三〜四五頁
- なお、アメリカの連邦租稅リーエンと同様、我が國の租稅優先權も、この生成過程の中で、經濟取引の發達と歩調を合わせ次第にその優先權が制限されている。

(3) 佐上武弘前掲四五頁

(4) 田中英夫「日本における外國法の撰取・アメリカ法」現代法一四卷(一九六〇)

(5) シャウプ使節團第二次日本稅制報告書付録「地方稅の執行に關する問題」大蔵財務協會、シャウプ第二次勸告の意義Ⅱ勸告全文添付Ⅱ「財政十一号附録(昭和二五)。この時、主に日米の經濟的基盤の相違から租稅リーエンの導入に反対したものに經濟団体連合會「租稅リーエン制度導入に關する反対意見」(昭和二六)がある。

(6) 吉国二郎他「國稅徵收法精解」(昭和六二)三二頁、研究会「租稅徵收制度答申について」ジュリストN・一七一(一九五九)における吉国二郎發言(一三頁)など。

なお、現在のアメリカの租稅徵收手續(IRC)と我が國(國稅徵收法)の手續との間の主な相違点として、次のようなものがある。

① 私債權者の調整—取引の保護—

現行國稅徵收法は、私債權者との調整に主眼を置いて制定されたものである(答申參照)。この点、IRCにおいても同様であり、一九二三年改正法以來、私債權者との調整の観点から連邦租稅リーエンが著しく制限されている。兩者における、私債權者との調整—取引の保護—の内容を、特定の私債權者とそれ以外の一般の私債權者とに分けて検討してみると次のようになる。

まず、特定の私債權者との優先の基準については、我が國の國稅徵收法は、予測可能性の観点から、「法定納期限等」の日を基準としてその優劣を定めている(國稅徵收法第一五條等)。一方、IRCは、連邦租稅リーエンの登録時又は連邦租稅リーエンの存在についての現実的な認識時などを基準にして調整を図っている(§ 6323)。したがって、國稅徵收法の方が私債權者にとって敵しいものである。また、保護される特定の私債權者の範圍についてはIRCの方が広い(しかしながら、連

産税・贈与税・酒税の特別租税リイエンについては例外である)。

次に、一般の私債権者については、国税徴収法の立場は常に優先権を有するが、IRRCの場合は、完全性の理論を基準にしてその調和を図っている。

以上、私債権者との調整規定から見る限り、一般に国税徴収法の方が私債権者にとって厳しい規定になっていることが分かる。

② 追及財産の範囲

我が国の国税徴収法の場合は、原則として、差押時に納税者に帰属した財産でなければならぬ(例外、国税徴収法第三二条・第二四条・第八二条)のに対して、IRRCの場合は、査定時以降滞納租税が完納に至るまでの間、一旦たりとも納税者に帰属した財産であれば、差押え又は連邦租税リイエン実行時の財産の帰属を問わず、当該財産に追及できる。したがって、租税債権の確保ができる財産の範囲は、はるかにIRRCのほうが広いものになっている。

③ 財産調査権限

アメリカの場合、IRSの職員は、任意調査に応じない納税者に対して召喚状を発する権限を有しており、その担保として罰則及び裁判上の強制手段がある。しかしながら、滞納処分上の搜索についてはプライバシーとの関連で、原則として裁判所の令状が必要である。

④ 租税優先権の実行方法

租税優先権の実行方法としては、国税徴収法は差押えの方法のみが許されている。一方、IRRCは差押え及び連邦租税リイエン実行訴訟の二者択一の方法が許されており、特に、後者の場合については、利害関係者に訴訟へ参加する権利が認められている。

⑤ 時効制度

徴収権の時効について、国税徴収法は、原則として法定納期限から五年と規定している(国税通則法第七二条)。一方、IRRCは、原則として査定から六年であると規定している (§602(e))。問題は時効の進行を阻止する要因の存在であり、IRCSは、法定要因とは別に協定など (Form 900etc) により時効を頻繁に延長していることが目立つ。

⑥ アメリカでは連邦租税リーエンの実行訴訟において、共同所有財産の一括競売（公売）が、他の共同所有者に損失補償をすることを条件として認められている。

以上の諸点を概観・簡記しただけでも、アメリカの租税徴収手続は、我が国の手続と比べ大きな違いがあることが分かる。

第二節 納付能力調査の方法

納税を緩和する場合、それが、①納税者の実情に即した措置であること、しかも、②租税の徴収上有利があることの二つの要件が必要である。そして、納税緩和措置が採られた場合、租税納付能力の確な把握は、租税債権の確実な確保と納税者の経済活動の円滑化に大きく貢献するものである。しかしながら、我が国において納付能力の確な把握についての取扱いは、国税通則法・国税徴収法及びこれらに関する通達で詳細に規定されているが、^(注1)それらを個々の納税者に即した場合その判定は非常に困難なものである。

そこで本節は、IRSが、どのようにに納税者の納付能力調査をしているのかを検討し、我が国の現行制度の在り方について参考にしようとするものである。^(注2)

一 徴収情報報告書 (Collection Information Statement: CIS) の検討

IRSは、納税の緩和措置を図ろうとする場合、一般に、納税者から徴収情報報告書を提出させ、それに基づいてその適否の検討及び納付能力調査をしていることは、第三章第三節及び第五節で述べたとおりである。したがって、この表を分析することにより、納税緩和措置に対するIRSの姿勢を読み取ることができる。^(注3)

この徴収情報報告書は、別表のとおり、一般財政状態表、資産・負債分析表及び収支分析表から構成されている。一般財政状態表は資産・負債の具体的な内容についての記載であり、それぞれの合計数字は資産・負債分析表

に転記される。一般財政状態表及び資産・負債分析表は、いずれも企業会計上要求されている貸借対照表上のすべての勘定科目が記載されるのではなく、滞納処分に適した財産と障害となる権利などが記載されている。また、収支分析表についても、現金が直接出入りする項目のみの記載であり、損益計算書上の勘定科目とは必ずしも一致するものではない。損益の対象期間は通常、過去一年間の状況であり、将来（注4猶予期間）の納付能力及び資金繰りの状況を把握しようとしたものではない。

以上のような徴収情報報告書の分析から次のことがいえるのではないであろうか。

分割納付を認める場合の留意事項は、第一に、納税者の実情に即した的確な納税猶予該当税額及び猶予期間を決定することであり、第二には、猶予該当税額が分割納付期限に確実に納付されるようなフォロー体制の確保である。そして、我が国の現行納税緩和措置は、この二つの双方にそれぞれ重点が置かれているが、徴収情報報告書は、明らかに第二の点に重点が置かれていることが分かる。これには、将来における納付資金捻出に關した的確な判断は不可能であり、納税者の直近における財務状態が、現在及び将来の猶予期間に係る財務状態であるとみなし、換言すれば、納税者の納付能力であるとみなし、それに基づいて相当な猶予該当税額、分割納付額及び猶予期限を認め、万一不履行の場合には確実に租税債権の確保を図るといふ納税緩和措置に対する姿勢がうかがわれる。

累積する滞納額に対して限られた投下事務量で租税債権を確実に確保しなければならないという徴収職員の使命は、我が国においてもアメリカにおいても変わりはない。徴収情報報告書は、租税債権確保のために必要最小限の調査事項は何かを考えさせられる。

二 振替納付制度の検討

我が国の場合、分割納付額の確実な履行方法として納付委託制度(国税通則法第五五条)がある。しかしながら、この制度は、銀行と当座取引を行っていない納税者は利用できないという欠点がある。納税者の実情の考慮と租税優先の止揚は、分割納付額の確実な履行の点にあると考えられることから、アメリカで採用されている給与控除制度や振替分割納付制度の導入も検討する余地があるろう。

注

- (1) 国税通則法第四六、四九条、国税徴収法第一五一、一五四条及びそれらの関連通達参照。
 - (2) 租税徴収制度調査会答申(昭和三三年二月八日)は、徴収緩和制度について述べている。アメリカの制度と対比した場合に気付くことは、「公平な運用を図り、かつ、猶予を受けた者の地位を安定させるため、滞納処分執行猶予の要件を拡張し、事実上の猶予をできる限り、これに含めるべきである。」(第八 徴収緩和制度)とし、事実上の猶予(法律上の猶予以外の猶予)のことでアメリカの「合意による猶予」に相当)が頻繁化しないように警告している。この考えは、納付委託の場合についても同様であるとしてゐる。
 - (3) 本稿では、特に、事業者用(個人及び会社)の徴収情報報告書(Form 433-B)について検討を行った。その内容は、コンピュータで使用するもの(Form 433)を除き、他の徴収情報報告書についてもほぼ同様である。また、引用した徴収情報報告書は、Official IRS Collection Division Training Manual No. 2237-02を基(ベース)であるが、Schrieblman, *When You Can't Pay Your Taxes*, pp. 137~140に記載された具体例を参照し、その内容を分かり易くするため多少変更した。
- なお、納税緩和措置は租税優先権に事実上制限を加えるものであるため、納税緩和措置の判断材料とされる徴収情報報告書の内容は、IRSの租税徴収の取り組み方を如実に表しているものであるといえる。この点からしても徴収情報報告書の検討は有意義である。

(4) Schrieblman, *IRS Tax Collection Procedures*, pp. 145~146

Form 433-B 1981年4月規則		財務省 — 内国歳入庁 徴収情報報告書 (事業者用) 空欄に記載できない時は、別紙添付のこと			
1 事務所名・所在地		2 TEL(営業所)			
		3 相当する <input type="checkbox"/> にチェックしなさい <input type="checkbox"/> 個人 <input type="checkbox"/> 会社 <input type="checkbox"/> パートナーシップ <input type="checkbox"/> その他_____			
4 納税者		5 納税者番号	6 業種		
7 オーナー、パートナーシップ、大株主の情報					
氏名・肩書	就任年月日	自宅の住所	TEL	納税者番号	持分割合
Section I. 一般財政状態表					
8 直近の申告書の内容		種類	課税年度	税引前所得額	
9 銀行預金 (全種類の預金を記載し残高証明書添付のこと)					
金融機関名	住所	種類	口座番号	残高	
			合計 (17へ記入) →		
10 銀行借入金					
金融機関名	住所	限度	借入金	借入可能額	返済金/月
合計 (24又は25へ記入) →					
11 貸金庫の場所・番号・内容					

Section I (続) 一般財政状態表					
12 不動産 (real property)					
所有権 (ownership) の種類及び内容			所 在 (州・郡も記載)		
a.					
b.					
c.					
d.					
13 受取人である生命保険契約					
被 保 険 者	会 社 名	契約番号	種 類	金 額	借入可能額
			合計 (19へ記入) →		
14 財政状態に関するその他の情報 (訴訟手続、破産申請、時価未満の財産の譲渡、イラスト、エステイト、利益分配制 (profit-sharing plans) 等)					
15 売掛金・受取手形 (株主、役員、パートナーに対する貸付を含む)					
氏 名	住 所	金 額	期 限	回 収 状 況	
		合計 (18へ記入) →		\$	

五五七

Section II. 資産・負債分析表

説明 (a)	時価 (b)	負債 (c)	持分 equity (d)	月賦 金 (e)	住所・氏名 リーエン債権者 手形債権者 (f)	担保 設定 日 (g)	弁済 期限 (h)
16 手持現金							
17 銀行預金							
18 売掛金受取手形							
19 生命保険借入額							
20 不動産 Real property	a						
	b						
	c						
	d						
21 自動車 (型・年式・許可)	a						
	b						
	c						
22 機械・備品 (具体的に)	a						
	b						
	c						
23 棚卸商品 (具体的に)	a						
	b						
24 その他資産 (具体的に)	a						
	b						
25 他の負債 (手形、判決を 含む)	a						
	b						
	c						
	d						
	e						
	f						
	g						
	h						
	i						
26 連邦税滞納額							
27 合計							

Section III.		収支分析表	
この表の内容は __年__月__日から__年__月__日 の期間の収支と費用である		会計処理の方法	
収 支		費 用	
28 販売等の総収入金	\$	34 仕 入 金	\$
29 総 貸 付 金		35 純 賃 金・給 料	
30 利 子		36 賃 料	
31 配 当 金		37 割 賦 代 金	
32 その他の収入		38 消 耗 品	
(具体的に)		39 公共料金・TEL	
		40 ガソリン・オイル代	
		41 修 繕 費	
		42 保 險 料	
		43 税 金	
		44 そ の 他	
		(具体的に)	
33 合 計 →	\$	45 合 計 →	\$
		46 差 額 →	\$
証 明			
偽証ペナルティの賦課の下、わたしは、至上の認識と信念を持って、この資産・負債・その他の情報に関する表が真実かつ完全であることを誓う。			
47 署 名			48 年月日

五
五
九

第三節 出国納税者に対する租税債権確保

現在までのところ、外国の政府が現実にアメリカの裁判所に対して租税債権の執行を求めてきた例はないといわれている。^(注1)

それでは、我が国の納税者が租税を滞納したままアメリカに出国した場合に、アメリカに居住する納税者及びその有するアメリカ国内財産に対して我が国が租税債権の確保を図るとき、アメリカはどのような姿勢を示すであろうか。また、我が国としては、我が国の租税債権の確保をするためにどのような対策を講じたらよいであろうか。

そこで、本節は、まず、我が国の納税者がアメリカに居住している場合及びその有する財産がアメリカ国内にある場合における、我が国の租税債権の執行方法について検討する。そして、日米間の租税条約の検討も含めて、国際課税事案について今後の我が国の租税債権の確保の在り方について検討する。

一 アメリカに対する我が国の租税債権執行方法

我が国の納税者がアメリカに居住している場合及びその有する財産がアメリカ国内にある場合において、我が国の租税債権の確保を図るための主な方法として、次の五つが考えられる。^(注2)

- ① 債権者代位による納税者の権利行使及び財産管理人制度 (receivership) による租税債権確保の方法
- ② 我が国の裁判所で滞納租税に係る給付判決を得て、それについてアメリカの裁判所で承認を得、執行する方法 (外国判決の承認・執行)。
- ③ アメリカの裁判所に直接提訴し、執行する方法。

④ 直接アメリカ国内にある財産に対して自力執行に基づく滞納処分を行う方法。

⑤ 租税条約（徴収執行共助規定）による方法

以上の①から⑤までの各方法について検討をしてみると、まず、①については、究極的には、他国の税法（租税徴収）の執行に協力しないという伝統的なコモン・ローの原則の問題に触れる。また、②、③については、当該コモン・ローの原則が直接的に問題となり、特に②については、我が国において租税債権に関して、直接給付判決を得ることができると否か疑問である。④については、相手国に対する主権の侵害となることから不可能であろう。^(注4)結局、⑤以外の方法については、コモン・ローの原則が直接的又は間接的にかかわってくる。また、公権力の域外の行使は、個々の裁判官の同意のみでは不可能であるという立場では、これらの問題は、租税条約の問題となる。したがって、アメリカに対する我が国の租税債権の確保を研究する場合、コモン・ローの原則及び条約について検討する必要がある。

二 コモン・ローの原則についての検討

(一) コモン・ローの原則の根拠

第五章第四節で研究したように、本件で問題となるコモン・ローの原則の根拠は、①治外法権的干渉、②執行の非相互性、③policyの干渉、④relationの問題、⑤刑法の執行との同一性、⑥地方裁判所の負担軽減の六つの点にある。

まず、②については、今日の国際間取引の状況から鑑みると、他国に存在する財産に対する執行の必要性は年々高まりつつあるのが現状である。③、④については、双方との話し合い——条約で解決できる問題であ

る。また、⑤については、税法と刑法とは異なるものであり、共通する点は、国家主権の執行であるという点である。そして、⑥については、裁判所のよりどころとなる基準を明確にすれば解決する問題である。

このように見ていくと、結局、この場合のコモン・ローの原則の最大の根拠は、①の国家主権の侵害ということになり、それに政策的理由が付されて、外国の租税債権の執行には協力しないという結果が導かれているものと解せられる。これは、まさしくDiceyの指摘したものと一致し、コモン・ロー特有なものではないことが判明する。

(二) コモン・ローに対するアメリカの考え方

次に、現在のアメリカは当該コモン・ローの原則を支持しているのかという問題が生じる。ただし、ここで問題となる外国租税法の執行には協力しないというコモン・ローの原則は、一七七五年のMansfield卿の傍論に端を発したものであり、イギリスの最高裁判所で確立した判例となったのは一九五五年のことである。この間、アメリカは一七七六年に独立宣言を公布しているからである。

そして、この問題は、アメリカにおいてコモン・ローがいかに影響を及ぼしているかという、大きなしかも重要な問題に通じる。この解答として一般にいわれていることは、アメリカはコモン・ローをアメリカの実情に即した形で導入し、現在では、これらに対して離脱化の傾向にあるということである。^(注5)したがって、アメリカは、当該コモン・ローの原則に対して消極的な姿勢であることも考えられる。しかしながら、州際 (interstate) 事件で当該コモン・ローの原則を適用した判決があることを考慮すると、外国租税に關した事件についても同様であらうとの「推定」も可能である。^(注7)

三 租税条約についての検討

次に、条約について検討をする。ここで留意すべきことは前述したように、租税条約にはモン・ローの原則は適用されないということである。また、条約によって租税の徴収を行う場合は、同じく条約によって刑法の執行を行う場合と異なった姿勢が見られることである。つまり、租税条約の締結は、捜査共助条約の締結におけるほどモン・ローの原則を固守しておらず、税法 (revenue law) の執行と刑法 (penal law) のそれとは姿勢に差があるということである。

アメリカが締結する租税条約で、徴収執行に關した規定には前述したごとく、一般的徴収執行共助規定と制限的徴収執行共助規定の二つの形態がある。

(一) 一般的徴収執行共助規定に対するアメリカの考え方

一般的徴収執行共助規定の場合、両条約の締約国は、特定の例外を除き、他国で課された税金を徴収することを規定しているため、条約の文言上からは、原則としてすべて他国の租税について徴収できるはずである。しかしながら、フランス、デンマーク、オランダのいずれの国においても被要請国の国民に対しては徴税がなされていないし、スウェーデンの場合は、要請国 (課税国) の国民に対して制限されている。また、フランスとの間では、フランス国内の納税者の財産すべてが滞納国税に当てられた後でなければ租税条約による徴収共助がなされないことになっている。アメリカは特に、一般的徴収執行共助規定に対しては消極的な姿勢をとっている。^(注8)このことは、アメリカが締結したほとんどの租税条約に制限的徴収執行共助規定が置かれていること、また、一九五〇年以降締結されたほとんどの租税条約が制限的徴収執行共助規定であることからもうかが

える。^(注9)したがって、アメリカが締結した租税条約の一般的徴収執行共助規定は、一九五〇年以前から存在するが、それは、すでに断念をした徴収共助努力が示されているにすぎず、ほとんど機能していないものと解される。

(二) 制限的徴収執行共助規定の性質

この規定は、第五章第四節で述べたとおり、条約自体から生じる問題を解決するのみであるため、その適用範囲が一般的徴収執行共助規定と比べ狭いものになっている。したがって、本件の問題のように、我が国の税法で課税された納税者がアメリカに全財産を搬出しその財産に対して滞納処分をするような、条約とは無関係な事件の徴収共助については、この規定からは導かれない。しかしながら、制限的徴収執行共助規定は、その適用範囲が明確であり、また、執行国の国民自身に対しても執行するため、^(注10)アメリカとの租税条約では、一般的徴収執行共助規定よりもその適用において限定的ではあるが実効性が期待できると解される。

四 今後における我が国の租税債権確保の在り方

我が国がアメリカに対して租税債権の確保を図ろうとする場合、以上に述べたようにいろいろな問題が生じており、それぞれについて解決していかなければならないが、問題点を整理してみると次のようになる。

まず、外国租税の執行に非協力であるという、コモン・ローの原則についてであるが、それが果たして現在のアメリカに継受されているのか否かという検証が必要である。また、当該コモン・ローの原則は、その主な根拠が主権の不可侵性にあり、何も「コモン・ロー」という得体の知れない怪物ではなく、条約と表裏一体の関係にある問題とも解せられる。次に租税条約であるが、アメリカがこれまで締結した租税条約の徴収執行共助規定について

は、一般的徴収執行共助規定と制限的徴収執行共助規定がある。前者については、ほとんどその機能を失い、また、後者についてはその適用が限定的であるという問題があるため、条約の規定の在り方について検討する必要がある。しかしながら、いずれの問題の解決も一朝一夕には片付く問題ではない。

そこで、本稿においては、特に、今後における日米間の租税条約での徴収執行共助規定の在り方についてのみ研究する。

条約は、少なくとも二つの異なる国が、ある事項について同じ物差しで法的な基準を取り決めるものである。そこには両国における法文化の相違という問題が不可避的に生じてくる。したがって、実効性ある条約であるためには、まず、公平であり、条文が明確でなければならぬ。公平性については、原則として「納税者は、彼が課税国に住んでいないという理由のみで課税国内の納税者より不公平に取り扱うべきではない。」という観念が必要である。この点については、実体法上の納税者の権利の他に手続法上の権利、特にデュー・プロセス (due process of law) 上の権利について注目しなければならない。^(注11) 適正な手続保障の観念になじみが薄い大陸法系国の日本と異なり、アメリカは、デュー・プロセスが憲法上規定されているからである。^(注12)

また、明確性については、適用される条約を読めば、直ちに、どのような課税が、誰に対して、いつ、どのような執行されるのかが決定できるものでなければならぬ。これを納税者の立場から見た場合、適正な手続が踏まれているか、執行に対してどのような救済があるか、もしあるとすれば、どのようにすればよいか、直ちに分かるものでなければならぬ。

以上の観点から日米租税条約第二七条の規定を見ると非常に問題があると言わざるをえない。^(注13)

国際課税問題に対する国家の積極的な姿勢は主に徴収面において現れる。我が国の納税者の権利と、アメリカの徴収手続を中心としたその他の法律及びデュー・プロセス上におけるアメリカの納税者の権利を十分衡量した上で、具体的な執行方法を煮詰めなければ、租税条約は形骸化するであろう。国際課税及びその執行の必要性が叫ばれており、このことは、IRSにおいても全く同様である。^(注14) コモン・ローの原則を最も固守している刑事面 (penal law) においても、アメリカは従来の消極的姿勢を改め、国際共助に関し内国法の整備を図るとともに、諸外国との間で共助条約を締結し注目されている時期である。そして、OECDの他国間税務執行共助条約が一九八八年一月署名のため各国に解放された。^(注15) 我が国は、PATA (Pacific Association of Tax Administrators)・OECDの国際会議などの機会を通じてアメリカと十分話し合いをする必要があると考えられる。

五 その他の問題——国内制度での解決策——

コモン・ローの原則及び租税条約の問題は、相手国のある問題であり、そこでの解決は両国の協力が必要であり、我が国のみでは対処できるものではない。しかも、従来の租税条約が限定的にしか機能していない現状を見ると、我が国においても国内法制度の整備による効果的な租税債権の確保が必要である。例えば、アメリカのような不動産譲渡所得税の源泉徴収制度や出国納税証明制度 “Tax Clearance Certificate”^(注17) などによる方法が考えられる。そして、このような制度を実効性あるものにするためには、原則として出国するすべての日本人及び外国人を対象とした制度にする必要がある。

注

(1) Johnson, Alan R., Nirenstein, Lawrence, Wells, Stephen E., "Reciprocal Enforcement of Tax Claims through

(2) 本稿で述べたほか、アメリカに財産を有する我が国の納税者が、我が国内で破産宣告を受けた場合の租税債権の確保—アメリカ国内にある財産の追及—として次のような方法が考えられる(国税徴収法基本通達四七条関係三九参照)。

まず、前述したように我が国の破産法は属地主義の立場を採っているため(破産法第三条)、個々の私債権者が、アメリカ国内の納税者財産に執行し個別的に満足を得る可能性が発生する。このような場合には破産管財人に働きかけ、アメリカの破産裁判所に納税者の破産申立てをする(11 U.S.C. § 303(c)(4))方法とアメリカの連邦管財人に対して次のような申立書を提出する(11 U.S.C. § 304(b)(1))方法がある。

① 本来我が国の財団財産となるべき財産に対する、債権者による個別執行の禁止
② 当該財産の引渡命令など

次に、アメリカで個別執行により満足を受けた債権者に対する我が国の裁判所での対所である。このような債権者に対しては、我が国の裁判所における配当額を考慮すべきであると考えるが(同趣旨、竹下守夫「属地主義と外国の破産管財人のわが国における権限」判例タイムズN〇・四七二(一九八二)二七六頁、伊藤 眞「破産法」(昭和六三)一〇八頁、青山善充「倒産手続における属地主義の再検討」民事訴訟雑誌二五号(一九七九)一五六頁、外国財産からの満足額は不当利得を構成し、破産管財人は当該債権者に返還を求めることができるとする学説もある(谷口安平「国際倒産の回顧と展望」金融法務事情N〇・一一八八(一九八八)一〇頁)。なお、この点については判例がないため裁判所がどのような立場であるかは不明である。

なお、「近時の国際的規模の倒産事件の増加を考えると、今後は、国際倒産事件におけるわが国および外国の租税債権の取扱いをも検討せざるをえなくなるであろうと思われる。」とし、両国の租税の扱い方を示唆する立場がある(長谷部由紀子「倒産事件の国際化と租税」金融法務事情N〇・一一八七(一九八八)二七頁)。この立場には全く同感であるが、特にアメリカとの間には、本節で述べるようなコモン・ローの原則の問題及び条約自体の問題などがあるのはいやうでもない。

(3) 本文とは逆に、アメリカが我が国に対して提訴する場合には、民事訴訟法第二〇〇条及び民事執行法第二四条の問題と

なる。

なお、この点については、最高裁昭和五八・六・七民集三七一五一六一一、石黒一憲「現代国際私法(上)」(昭和六一)四七一頁以下など参照。

(4) 国税徴収法基本通達四七条関係六参照。この規定は現行国税徴収法前の明治三〇年国税徴収法の基本通達第一条関係四の規定と同様のものである。明治三〇年の通達は、「この法律は、法施行地域内における自然人及び法人について日本人であると外国人であるとを問わないですべてのものに適用される。」と規定されていた(明治三〇年国税徴収法基本通達第一条関係三)。

(5) コモン・ローの原則の継受・修正及び現在のアメリカの考え方についての問題

アメリカの法哲学者パウンド (Roscoe Pound) は、アメリカ法の成長・発展を、①植民地時代②独立革命から南北戦争時代③経済的・政治的・法的安定の時代(一九世紀後半)及び④都市的産業的社會と福祉國家の時代(二〇世紀)の四つの時期に区別した。それによると、アメリカは、イギリス法(コモン・ローを含む)を南北戦争時期までに、アメリカの実情を考察し批判的な立場で積極的又は消極的に継受し、南北戦争頃には、アメリカ法の形成がほぼ完了した。また、④の時期になると、大企業の出現、その独占に伴う弊害から自由放任政策への反省、社会的な諸利益の対立の激化などの諸現象は、田園的社會を前提にしたコモン・ローでは問題を解決できず、多くの社會立法を背景とする福祉國家、奉仕國家を要求するようになった。イギリス法からの離脱化であり、しかもそれは、現に進行している現象であるという(伊藤正巳・木下毅「新版・アメリカ法入門」(一九八七)四三〇頁・田中英夫「英米法総論(上)」(一九八〇)二五三―二五六頁も同趣旨)。

また、伊藤正巳・木下毅氏は「コモン・ローがいかなる範囲でアメリカに継受されたかは、法制史上の興味ある問題である……この問題は……現在においても、しばしば実際に訴訟の争点となる問題である。したがって、アメリカ法とコモン・ローとの関係を考察するにあたっては、この点を逸することはできない。……問題の所在を示すと思われる若干の事例をあげておこう。これらは、コモン・ロー継受の問題が法制史家の関心事に限られていないことを示すものといえよう。」とし、いくつかの事例をあげている。ある判例では、「その最高裁判所は、独立以後に判決されたイギリスの判例には拘束されないと主張し」、また別の判例は「『修理』約款についてのコモン・ローの解釈は、われわれの社會の実態に適用しうるものではないと判示した」とし、最後に、「以上の諸例は、アメリカの最近の判例がコモン・ローの継受の問題を取り上げつつも結論に

おいてはその継受を否定したものである。これをもって、現在のアメリカの裁判所がコモン・ローに否定的であるということにはならない。むしろ多くの判決は、アメリカ法体系の基礎がコモン・ローにあることを容認しているのである。……ただ、われわれとしては、このような判決にもかかわらず、アメリカ法の形成にあたって、裁判所は盲従的な態度をとったのではなく、アメリカの実情を考慮しつつコモン・ロー継受が行われたことをここでは示したいと思つたのである。その意味では、今日でも、コモン・ローを基礎としつつも、新しいアメリカ法の創造の作業が行われていることを、ここにあげたいいくつかの判例は教えてくれるであろう。そして、このような批判的態度ともいへべき傾向は、ますます強化されてゆくようである。そこに、今世紀に見られるアメリカ法のイギリス法からの離脱の現象を見出しうるのである。」とし、アメリカ法の形成にあたって留意すべき点を示している（伊藤正巳・木下毅前掲六一・六二頁）。

(6) 例えば、*Colorado v. Harbeck*, 232 N.Y. 71, 133 N.E. 357 (1921) の事件などがある。この事件は、ニューヨーク裁判所はコロラドの徴税に協力しないというものであった。ただし、最近では、他州の税執行に協力的になつてきたといわれている。

McElroy, Mark, "The Enforcement of Foreign Tax Claims" XXXVIII *University of detroit Law Journal* 1 (1960)

(7) コモン・ローの原則及び裁判例がないことなどを理由として、アメリカに対しては、我が国の租税徴収権の執行はできないであろうという見解がある（中里 実前掲一四四頁は、この立場であると思われる）。結論は別として、少なくとも本稿で述べているような検討が必要ではないであろうか。

(8) Johnson, Alan R., Nirenstein, Lawrence, Wells, Stephen E. *op.cit.*, p. 474

また、内国歳入税制の両委員会 (the joint Committee on Internal Revenue Taxation) による準備された一九六七年調印のフランスとの国際協定に関する覚書及び上院の外国関係委員会 (The Senate Foreign Relations Committee) のリポートは、アメリカが締結する租税条約の徴収執行共助規定は、原則として一般的徴収執行共助規定ではなく、制限的徴収執行共助規定である旨の内容となつてゐる (90th Cong., 2d Sess. 40 (1968), 90th Cong., 2d Sess. 5 (1968))。アメリカが一般的徴収執行共助規定に対して、何故消極的かつ否定的な態度を採つたか、Reciprocal Enforcement of Tax Claims

through Tax Treaties”は、「アメリカの納税者に、彼らが自国で有しているのと同じ権利を与えないとする内容の条約を作ることは不可能である。」、「アメリカが、自国の租税を外国で執行する権利を得ることは、余りにも高価な買い物である。」と云ふのである。

Johnson, Alan R., Nirenstein, Lawrence, Wells, Stephen E., p. 483, 484

つまり、一般的徴収執行共助規定の場合には、あまりにも広範囲のものであるため、制限的徴収執行共助規定に比べ納税者の権利が侵害される場合が多く、したがって、双方の納税者の権利を十分衡量した明確な規定をおかなければならないことが、消極的な姿勢の一因と解せられる。

(9) ニュージーランド(一九五二)、オーストラリア(一九五三)、西ドイツ(一九五四)、イタリア(一九五六)、トリニダードトバゴ(一九七〇)、フィンランド(一九七二)、ベルギー(一九七二)、アイスランド(一九七五)、ルーマニア(一九七六)などがある。

(10) Johnson, Alan R., Nirenstein, Lawrence, Wells, Stephen E., op. cit., 477

(11) デュー・プロセスの觀念の歴史は古くマグナ・カルタ三九条に由来するといわれる(田中英夫「デュー・プロセス」(昭和六二年八〜三八頁参照)。

(12) 憲法修正第五条(二七九一年実施)、同修正第一四条(一八六八年実施)(塚本重頼・長内了「注解・アメリカ憲法」(一九八三)一七五〜一八四頁、二〇五〜二一九、我が国の行政手続法制との関係については、田中館昭橋「わが国の行政手続法制とアメリカの適正手続(1)〜(7)」判例時報二二一九・二二三二・二二五・二二八・二二三二・二二四〇、同「わが国の行政手続法制とアメリカの行政手続法制の要約(1)②」判例時報二二四四・二二四八など参照。

(13) 日米租税条約第二七条には、regulations, rulings, letter rulingsのいずれも存在していない。

Langer, Rhoades, Income Taxation of Foreign Related Transactions Vol. 5 (1988) § 46. 27

(14) 本稿に掲げたもののほかに、「国際課税の執行体制を一段と強化—全国国税局長会議・調査部長会議での運営方針—」International Taxation 八八巻六号(一九八八)四頁、五味雄治「外国税務当局との連携・協力体制の確保」税理二九巻五号(一九八八)八七〜九二頁など、多数の論文・文献がある。

- (15) Roscoe Egger (前内閣蔵入庁長官)「米国の税務行政(国際課税関係)の現状」租税研究四一四号(昭和五九)八―三頁
- (16) 当該条約の内容については、川田 剛「税務執行面における国際間の協力」税経通信(昭和六三年七月)三八・三九頁参照
- (17) 実は、アメリカの出国納税証明制度については、現行国税徴税法制定時の租税徴収制度調査会において導入の検討がなされていた。租税徴収制度調査会答申(昭和三年二月八日)における関連部分は、次のように記載されている。

「諸外国との間に租税の徴収の共助に関する条約が締結されていない現段階においては、租税を滞納したまま出国し、その租税の徴収が不能となる事態を防止するため、外国人が本邦から出国しようとするとき及び日本人が外国に永住するため本邦から出国しようとするときには、租税の滞納がないことを要件として、出国査証を発行する措置を構すべきである。この場合には、できる限り旅行者の負担とならぬよう簡易な手続をとるべきである。」(第三、徴収の合理化 六、出国査証と租税)

しかしながら、日本人及び外国人が出国する場合の現行関連法令として、旅券法(第三条など)及び出入国管理及び難民認定法(第二五、六〇条など)などがあるが、いずれの法令においても本稿で述べるような証明書の添付な義務付けられておらず、また、実務においても同様である。

租税徴収制度調査会における審議内容については、租税法研究会「租税徴収法研究(下)」(昭和三五)八四五―八四九頁。関連法令に関する参考文献としては、荻野芳夫「国籍・出入国と憲法」(一九八二)、入管協会「新訂・外国人のための在留・登録手続の手引」(昭和六三)参考。

おわりに

租税徴収法は手続法はもとより実体法にも深く関連しており、その内容は非常に複雑となっている。まして、アメリカの租税徴収制度については、それに関した文献が少なく、私自身、到底十分に理解できるところではない。したがって、本稿で研究した内容については、正直なところ今なお、いろいろな誤解を生じているのではないかとの不安

の念に駆られている。しかしながら、誤解を承知の上であえて我が国と比較した場合のアメリカの連邦税徴収制度の特質を一言でいうならば、それは「合理化された強力な租税徴収手段」とそれを取り巻く「納税者等の権利保障」ではないかと思われる。アメリカには、*“Death and Taxes are the only sure things in life.”* という諺があるが、改めてこの諺の意味を痛感した次第である。

なお、今回の研究を機会に、今後、アメリカの租税徴収制度の知識を深度あるものにしたいと考えている。本稿を讀んで下さった皆様方の忌憚のない御批判、御教示が得られれば幸いである。