

米国の租税徴収制度について

－内国歳入庁（IRS）改革法下の徴収制度－

森 浩 明
〔税 務 大 学 校〕
〔研 究 部 教 育 官〕

目 次

はじめに	541
第1章 米国における最近の税務行政の改革	544
第1節 IRS改革の経緯	544
第2節 IRSの機構改革	545
1 納税者別のIRS組織	546
(1) 給与・投資所得関係局	546
(2) 小規模法人・自営業者局	548
(3) 大・中規模法人局	550
(4) 免税・政府関係団体局	551
2 徴収組織	551
(1) SB/SEのコンプライアンス部	551
(2) W&Iのコンプライアンス部	554
第3節 納税者の保護と権利	555
1 IRS監視委員会	556
(1) 委員の構成	556
(2) 監視委員会の権限・義務	556
(3) 監視委員会の特徴	557
2 納税者擁護局	558
(1) 国家納税者擁護官	558
(2) 納税者擁護局の組織	559
(3) 納税者擁護官の業務および権限	560
3 損害賠償を受ける権利	561
(1) 損害賠償を受ける権利の歴史	561
(2) 内国歳入法7433条の規定（権限のない徴収活動による賠償）	561
(3) 内国歳入法7430条の規定（弁護士費用の賠償）	562
(4) 内国歳入法7433条および7430条の修正（1998年の改正）	562

第4節 徴収規定の改正	564
1 徴収活動に伴う納税者保護（徴収手続におけるデュー・プロセス）	564
(1) 差押え等に係るデュー・プロセス	564
(2) 第三者への無断接触の禁止	566
(3) 納税者の権利に関する告知義務	566
2 差押え等の制限	567
3 納税緩和規定	569
4 最低入札価格制度	570
第2章 米国における租税徴収の現状	576
第1節 滞納整理の現状	576
1 滞納残高等の推移	576
2 滞納処分件数等の推移	577
第2節 徴収関係における最近の問題点	577
1 コンプロマイズ申請に対する決定の遅延	577
2 分割納付	578
3 IRS職員の不当な徴収活動からの救済	578
第3章 滞納整理手続	582
第1節 徴収手続の流れ	582
1 文書催告事務（サービスセンター）	582
2 電話催告事務（ACSコールサイト・サービスセンター）	583
3 滞納整理事務（コンプライアンス部）	584
第2節 財産調査権	585
1 通常の質問検査権	585
(1) 内国歳入法の規定	585
(2) 調査の時間と場所	586
2 サモンズ（召喚状）による調査	588
(1) サモンズの意義	588

(2) サモンズの適法要件 (パウエル・スタンダーズ)	589
(3) 第三者に対するサモンズ	590
3 第三者に接触する場合の事前通知	591
4 差押時の帳簿等請求権	592
5 搜索	592
(1) 通常の場合 (令状等が必要な場合)	592
(2) 緊急事態 (令状等が不要な場合)	593
第3節 滞納処分	594
1 連邦租税リーエン	594
(1) 連邦租税リーエンの意義	594
(2) 連邦租税リーエンの範囲	595
(3) 連邦租税リーエンの相対的優位性	596
(4) 連邦租税リーエンの通知 (1998年改正法)	597
(5) 連邦租税リーエンに関する最高裁判例 (Drye事件)	598
2 差押え	600
(1) 不動産差押え	601
(2) 動産差押え	601
(3) 債権差押え	602
3 差押禁止財産	602
第4章 納税緩和制度	604
第1節 コンプロマイズ	604
1 コンプロマイズとは何か	604
2 コンプロマイズの手続	605
(1) 申請方法	605
(2) 処理手続	606
(3) 納付方法	607
3 コンプロマイズの成立および効果	609
4 1998年の改正	609

5	コンプロマイズの問題点とIRSの対策	610
(1)	OICの問題点	611
(2)	IRSの対策	611
第2節	分割納付契約	613
1	分割納付の意義	613
2	分割納付の手続	614
3	分割納付の要件（1996・1998年の改正）	615
4	分割納付の効果	615
5	分割納付の問題点	616
第3節	執行停止	617
1	執行停止の意義	617
2	執行停止の要件	618
3	執行停止の効果	619
第5章	第二次納税義務	621
第1節	共同申告書を提出している配偶者からの徴収	621
1	共同申告書を提出している配偶者	621
2	善意配偶者保護の歴史	622
3	善意配偶者救済策の拡大（1998年の改正）	624
(1)	伝統的な善意配偶者ルールの修正による救済	624
(2)	分割責任選択制度	625
(3)	衡平上の救済	627
第2節	譲受人の責任	628
1	譲受人の意義	628
2	詐欺的譲渡－民事手続による追及－	630
3	譲受人責任の追及－内国歳入法による追及－	630
(1)	追及の要件	631
(2)	追及の範囲	632
(3)	追及の時期	633

4 複数譲渡事案	633
第3節 受認者	634
1 受認者の意義	634
2 受認者に対する追及	635
(1) 追及の要件	635
(2) 追及の範囲および時期	637
第4節 責任ある者	637
1 責任ある者の意義	638
2 責任ある者に対する追及	639
(1) 追及の要件	639
(2) 1996年の改正	640
(3) 追及の時期	640
第6章 米国の租税徴収手続の特徴	642
第1節 徴収組織	642
1 コンプライアンス部内での徴収部門の役割	642
(1) 調査・徴収事務の流れ	642
(2) 調査活動における徴収部門の役割	643
2 賦課・徴収の連携	643
(1) 賦課・徴収連携の意義	643
(2) 賦課・徴収連携の実態	644
(3) 賦課・徴収連携の評価	644
第2節 徴収活動に伴う適正手続	646
1 徴収活動におけるデュー・プロセス	646
(1) デュー・プロセスの意義	646
(2) 徴収活動におけるデュー・プロセス	646
2 IRSによる裁量行為の制限	648
(1) 危険な状況の意義	649
(2) 行政裁量と適正手続の関係	649

(3) 特定財産の差押えにおける危険な状況	650
第3節 米国の徴収手続の特徴(その他)	651
1 コンプライアンス確保のための制度	651
2 差押禁止財産	651
3 サービスセンター	652
4 サモンズ(召喚状)	653
第7章 わが国の徴収手続の検証(米国の徴収手続との比較)	655
第1節 わが国の徴収活動におけるデュー・プロセス	655
1 徴収活動におけるデュー・プロセス	655
(1) 差押えの場合	656
(2) 財産調査の場合(滞納者に対する調査)	657
(3) 財産調査の場合(第三者に対する調査)	659
2 徴収活動におけるデュー・プロセスの日米比較	660
(1) 徴収活動における類似点	660
(2) 徴収活動における相違点	660
第2節 わが国の参考となる制度および施策	661
1 コンプライアンス向上のための施策	661
(1) 徴収情報報告書等の活用	661
(2) 徴収手続の整備	662
2 租税債権確保	663
(1) 債権差押え優先の原則	663
(2) 賦課・徴収の連携	664
おわりに	665

はじめに

米国では、1998年7月22日、The Restructuring and Reform Act of 1998（以下「IRS改革法」という）が成立した。米国内国歳入庁（Internal Revenue Service、以下「IRS」）の強権的な調査・徴収活動に対する批判の高まりの中で、納税者の権利を保護すべきであるという主張が米国全土で沸き起こり、議会の強力な主導によりIRS改革法が成立した。IRS改革法は、納税者の権利を保護することを主眼とし、納税者の権利保護規定が多数設けられた。さらに、同法は、IRSは租税の賦課・徴収の執行機関としての立場から、納税者へのサービス機関としての立場へ転換すべきとの観点から⁽¹⁾、納税者を一人の顧客と見て、“顧客にやさしい(customer-friendly) IRS”⁽²⁾となるための大規模な組織改革規定を設けている。

IRS改革法によって、IRSの組織は従来の職能別・地域別組織に代わって、納税者別組織に再編成されることになった⁽³⁾。すなわち、納税者を①給与又は投資所得者、②小規模法人又は自営業者、③大・中規模法人、および④免税・政府関係団体の四グループに区分し、納税者グループごとに組織を再編成することになったのである。これは、納税者別組織の方が顧客である納税者のニーズにより適切かつ迅速に対応できるという考え方に基づいている。

IRSの業務を監督する機関として、IRSから独立した「IRS監視委員会」（IRS Oversight Board）が設置されることになった。さらに、納税者の権利を擁護する役割を担う納税者擁護官（Taxpayer Advocate）の制度が整備されるなど、IRS

(1) New IRS mission statement は、「米国の納税者が納税義務を理解し、その義務を果たすことを支援することにより、また、すべての納税者に対し誠実かつ公平に税法を適用することにより、米国納税者に最高品質のサービスを提供すること」がIRSの使命であると述べている。

(2) Joshua D. Rosenberg, A Helpful and Efficient IRS: Some Simple and Powerful Suggestions, 88 Ky. L.J. 33(1999)

(3) 川田剛「IRS抜本改革法成立」（税経通信53巻14号・1998年）参照

組織の大改革が進められている。

IRS改革法により、納税者保護の観点から徴収関係法規が多数改正され、租税徴収手続も変革の過程にあるといえる。また、IRSの組織改革によって租税の徴収を担当する徴収部が納税者別組織の中に吸収されることになった。このように徴収組織が再編成され、徴収手続も納税者保護の観点から変更されている米国の租税徴収手続について研究しておくことは、わが国の滞納整理施策を検討するに当たって大いに参考になると思われる。

そこで本稿は、米国におけるIRS改革法下の租税徴収制度とその特徴、滞納処分手続、および徴収関係の新組織等について紹介するとともに、わが国における滞納処分執行上の参考となるものがないか検討することを目的とする。

第1章で、「米国における最近の税務行政の改革（IRS改革法）」について概観する。特に徴収組織の変更や徴収活動に伴う納税者保護規定について詳細に述べ、“顧客にやさしいサービス機関”としてのIRSの立場がどのように徴収制度に反映されているのかを検証する。第2章では、IRS改革法後の「租税徴収の現状」について分析する。IRS改革法の前後で滞納整理状況がどのように変化しているのかを具体的データをもとに概観する。第3章では改正点を中心として「滞納整理手続」について研究する。まず、租税徴収手続の流れを概観し、次に米国の財産調査権の特徴ともなっているサモンズ(召喚状)等について述べ、さらに、租税徴収手続の中で中心的地位を占める滞納処分について説明する。第4章では、納税緩和制度について述べる。IRS改革法成立後に激増しているコンプライアンス制度について詳細に論じる。第5章では、わが国の第二次納税義務に相当する第三者に対する追及方法について述べる。第6章では、これまでの検討結果を踏まえ「米国の租税徴収手続の特徴」を明らかにする。特に、“顧客にやさしいサービス機関”となるためにIRS改革法が設けた納税者の権利保護規定やIRS組織改革（徴収組織）が、真にその目的を達成しているかどうかを検証する。最後に第7章で、わが国の徴収制度の参考となるものがないか検討する。米国ではコンプライアンス向上のためのさまざまな施策が実施されているが、

わが国でも採用できるものがないか検討する。

第1章 米国における最近の税務行政の改革

第1節 IRS改革の経緯

納税者の権利の拡大を目的とした改革の最初の契機は、1986年のロジェスキー事件判決⁽¹⁾に遡る。ペンシルベニア州に住むロジェスキーさんがIRSの違法な処分を受け、弁護士や会計士へ多額の出費をすることになったが、裁判所は「強硬なIRSの処分行為は、『課税手続における納税者の権利の尊重』というIRSの運営方針に反するものであるが、法律上は、『税法に定められた手続』を逸脱するものではない。」と判示し⁽²⁾、納税者の権利を認めなかったことから、IRSの職権濫用・人権無視として全米で大問題となった⁽³⁾。このような国民の批判にあって、議会は、1988年11月に「包括的納税者権利保障法」⁽⁴⁾（以下「権利章典Ⅰ」という）を成立させ、納税者の権利の保護を図った。権利章典Ⅰを取り入れた内国歳入法（Internal Revenue Code、以下「IRC」という）7433条により、IRS職員が納税者の連邦税の徴収に際し故意または不注意により内国歳入法典や財務省規則に違反した場合、その納税者は国を相手に損害賠償の請求ができるようになった⁽⁵⁾。権利章典Ⅰには、税務調査、租税の徴収、租税裁判所の管轄等に関する規定なども定められた⁽⁶⁾。

(1) Lojeski v. Boardl, 788 F.2d 196(1986)

(2) 塩崎潤『1998年アメリカ内国歳入庁（IRS）再編成改革法』51頁（今日社・1999）

(3) 塩崎・前掲（注2）51頁、「1988年4月15日のニューヨーク・タイムズ誌は、「IRS全体主義者に似る。」という見出しで、IRSの権力濫用規制の必要性を訴え始めた。」

(4) Omnibus Taxpayer Bill of Rightsと呼ばれ、1988年10月に成立した税制改正法（Technical and Miscellaneous Revenue Act of 1988:TAMRA）のうち、納税者の権利保護に関する条項を総称したものである（古川浩太郎「米国内国歳入庁（IRS）改革法と納税者オンブズマン制度」（レファレンス51巻3号・2001年3月）5頁以下参照）。

(5) 1988年に内国歳入法7433条が新設されるまでは、納税者が損害賠償を請求できる制定法上の規定はなかった（後述第3節3「損害賠償を受ける権利」参照）。

(6) 古川・前掲（注4）参照

その後、1996年には「第二次納税者権利保護法」⁽⁷⁾（以下「権利章典Ⅱ」という）が制定され、納税者の権利保護の強化が図られ、1998年のIRS改革法による「第三次納税者権利保護法」⁽⁸⁾（以下「権利章典Ⅲ」という）の成立につながっていくのである。

ところで、1990年代にIRSはTSMプログラム⁽⁹⁾を実施してきたが、それほどの成果をあげることができず、逆に予算を食いつぶしただけとの批判があった⁽¹⁰⁾。そのような折、IRS職員の職権濫用や不当な課税、強引な租税徴収がまたも全国的に問題とされるようになった⁽¹¹⁾。そこで、議会を中心にIRSそのものを抜本的に改革し、納税者の権利を強化すべきであるという声がふたたび高まり、1998年のIRS改革法の成立となったのである⁽¹²⁾。

第2節 IRSの機構改革

IRS改革法の大きな特徴は、IRSの組織を大胆に変革したことである。すなわち、従来の職能別、及び庁、局、署といった地域別組織から納税者別組織への大変革である⁽¹³⁾。また、IRSを監視する機関としてIRSから独立したIRS監視委

(7) An Act to amend the Internal Revenue Code of 1986 to provide for increased taxpayer protections : Public Law 104-168、略称はTaxpayer Bill of Rights 2（古川・前掲（注4）参照）。

(8) Taxpayer Bill of Rights 3

(9) TSMプログラムとは、IRSの税制システム近代化（Tax System Modernization）プログラムのことで、電子申告システムの構築等によりIRSを近代化する計画である。

(10) 古川・前掲（注6）15～16頁

(11) ニューズウィーク日本版1997年10月8日記事は「税務署の弱い者いじめー納税者に対する目に余る横暴ぶりに、議会もようやく対策に乗り出したー」という大見出しで、IRS職員の職権濫用を糾弾している（塩崎・前掲（注2）57頁参照）。

(12) IRS改革法成立の経緯については主として以下の文献を参照した。塩崎潤『1998年アメリカ内国歳入庁（IRS）再編成改革法』（今日社・1999年）、川田剛「IRS抜本改革法成立」（税経通信53巻14号・1998年）、古川浩太郎「米国内国歳入庁（IRS）改革法と納税者オンブズマン制度」（レファレンス51巻3号・2001年3月）。

(13) 川田剛「IRS抜本改革法成立」（税経通信53巻14号・1998年）参照

員会（IRS Oversight Board）が創設され、さらに納税者の権利保護を担当する納税者擁護官（Taxpayer Advocate）制度の充実が図られた。これらの改革は、いずれも納税者を一人の顧客と考え、IRSを顧客に対するサービス機関にしようとする議会の意図を反映している⁽¹⁴⁾。

1 納税者別のIRS組織

IRSは5年の任期で大統領が任命するIRS長官を頂点とする組織である（IRC7803条(a)(1)(A)）。IRS本庁はワシントンに置かれ、IRS全体の企画、研究、財政等を担当するとともに他のIRS各組織の指導監督にあたっている（別紙1「IRS組織図」参照）。

機能別組織としては、首席法律顧問官(Chief Counsel)、納税者擁護局(Taxpayer Advocate Service、以下「TAS」)、不服審査部(Appeals)、および査察部(Criminal Investigation、以下「CI」)がある。さらに、共用サービス機関として、伝達連絡部(Communication and Liaison、以下「C&L」)および広域分配サービス部(Agency-Wide Shared Services、以下「AWSS」)がある。

IRS組織の営業部門(operational division)は、納税者を顧客と考え、同様のニーズを有する一群の納税者グループ別の組織に分けられ、各組織がそれぞれ最終責任を負うように変革された。納税者グループとは、①給与・投資所得者、②小規模法人・自営業者、③大・中規模法人、および④免税・政府関係団体の四つの納税者グループである。

以下では、これらの納税者グループを所掌する各組織の概要について説明する⁽¹⁵⁾。

(1) 給与・投資所得関係局(Wage and Investment Operating Division、以

(14) Joshua D. Rosenberg, A Helpful and Efficient IRS: Some Simple and Powerful Suggestions, 88 Ky. L.J. 33(1999)

(15) 以下の記述については、「IRS Organization Blueprint 2000」(以下「Blueprint」)及びIRSホームページに掲載されている「About IRS」を参照した。

下「W&I」)

この納税者グループには、約1億1,600万人の個人納税者（給与と投資所得の双方を得ている者および夫婦合算申告者（joint return）を含む）⁽¹⁶⁾が含まれ、約9,000万人の申告者がいる。この納税者グループの所得の大部分は第三者によって報告され、税金の大半は源泉徴収される。したがって、納税または還付を受けるため（ほとんどが還付申告である）年に一度の確定申告書提出時にIRSと関わるだけである。

W&Iには約27,700名の職員が配置されており⁽¹⁷⁾、本部はジョージア州アトランタにある。W&Iの幹部には、局長（commissioner）をトップに、次長（deputy commissioner）、上級実務指導官（senior operations advisor）がおり、そのほかに次に掲げる四つの部の部長がいる（別紙2「W&I組織図」参照）。

- ① 伝達・支援・研究および教育部 (Communications, Assistance, Research and Education、以下「CARE」)
- ② 租税債権サービス部 (Customer Account Services、以下「CAS」)
- ③ コンプライアンス部 (Compliance)
- ④ 電子税務行政部 (Electronic Tax Administration、以下「ETA」)

CAREは申告前業務（pre-filing）を担当している。その主たる業務は教育であり、納税者に対し税法解釈の理解を手助けし、基本的租税問題の回答を用意することである⁽¹⁸⁾。

CASは8ヶ所のサービスセンター内にあって申告時の業務（filing）である申告書の受理、連邦税の納付および還付手続等の処理に当たっている⁽¹⁹⁾。

(16) W&I納税者の約85%は年収50,000ドル以下で、そのうち28%が年収10,000ドル未満である。100,000ドル超の納税者はわずか2%に過ぎない。116百万人の過半数の納税者は申告書を税務実務家等の支援なしで作成している。

(17) 前掲(注15) Blueprint p2-4

(18) 前掲(注15) Blueprint p2-3

(19) 前掲(注15) Blueprint p2-19

コンプライアンス部は申告後の業務（post-filing）を担当し、調査および徴収事務を行っている（詳細については後述する）。これらの①から③がW&Iの実地部門である。

ETAは、納税者のIRSに対する対処方法および伝達方法を改革するのがその使命であり、納税者や税務実務家等のために申告書の提出、納税、通信および書式、出版物ならびに他の情報の入手をIRSから電子的に行うための装置（メカニズム）を提供している⁽²⁰⁾。

W&Iには、全国に六つの地域本部（HQ offices）⁽²¹⁾が置かれている。W&Iは、主としてCAREおよびCASを通じて他の局の支援や技術的指導も行っている。

（2）小規模法人・自営業者局（Small Business and Self-Employed Division、以下「SB/SE」）

この納税者グループには約4,500万人の申告者がいて、IRSとの関係はW&Iよりも複雑である⁽²²⁾。このグループは年間約9,150億ドルの税金を支払っており、IRSが徴収する税金の約44%を占める。この中には個人所得税、法人所得税、従業員に対する源泉所得税が含まれる。事業所得や各種税金が含まれるため、コンプライアンス⁽²³⁾の問題も複雑である。事業所得に関しては源泉徴収制度や情報報告制度が欠如しており、また、膨大な現金による納税のために税金の計算誤りの可能性が高く、租税の徴収およびコンプライアンスの問題が最大の課題となっている⁽²⁴⁾。

小規模法人は約700万社あり、S法人⁽²⁵⁾や資本金500万ドル以下のパート

(20) 前掲(注15) Blueprint p2-13

(21) Hartford, Indianapolis, St. Louis, Greensboro, New Orleans, San Francisco Bay areaの6ヶ所である（前掲（注15）「About IRS」参照）。

(22) 前掲(注15) Blueprint p3-1

(23) コンプライアンスの意味は多義的であるが、この論文では法令遵守または納税に対する協力の意味で用いている。

(24) 前掲(注15) Blueprint p3-1

(25) S法人とは、それにつき第S節（内国歳入法第1361条ないし1379条）の選択が行わ

ナークシップ⁽²⁶⁾が含まれる。自営業者は約3,300万人で、事業者のほか不動産所得者や農家が含まれる。そのほかSB/SEには遺産税や贈与税の納税者が含まれる。

SB/SEには約37,000名の職員が配置され⁽²⁷⁾、本部はメリーランド州ニューキャロルトンに置かれている。また、全国に15の地域本部（HQ offices）⁽²⁸⁾と一つの米国本土外（プエルトリコ）の地域本部がある⁽²⁹⁾。

SB/SEの組織は局長・次長のもとに以下に掲げる七つの部から構成されている（別紙3「SB/SE組織図」参照）。①から③が実地部門であり、その他の部は本庁支援組織である。

- ① 納税者教育及び連絡部（Taxpayer Education and Communications、以下「TEC」）
- ② 租税債権サービス部（Customer Account Services、以下「CAS」）
- ③ コンプライアンス部（Compliance）
- ④ 企画・品質プログラム部（Strategy Program Planning and Quality）
- ⑤ 事業システム企画部（Business Systems Planning）
- ⑥ 管理・財務部（Management and Finance）
- ⑦ EEO(Equal Employment Opportunity)&Diversity

TECの主要業務はSB/SE納税者に対する広報・教育活動であり、具体的に

れた小規模事業法人、と定義されている（内国歳入法第1361条(a)(1)）。小規模事業法人とは、1種類の株式しか発行しておらず、株主が35人以下の内国法人をいう（P・ワイデンプルック&カレン・C・バーク、高橋真一訳『アメリカ法人税法』218頁（木鐸社・1996）参照）。

(26) 法行為能力を有する非法人であり、ゼネラル・パートナーシップとリミテッド・パートナーシップの2種類がある（須田徹『米国のパートナーシップ―事業形態と日米の課税問題―』3頁（中央経済社・1994）参照）。

(27) 前掲(注15) Blueprint p3-3

(28) Baltimore, Dallas, Jacksonville, Nashville, Seattle, Boston, Denver, Laguna Niguel, Philadelphia, St. Paul, Chicago, Detroit, Manhattan, San Francisco Bay area, Washingtonの15ヶ所である（前掲(注15)「About IRS」参照）。

(29) 前掲(注15) About IRS

は納税協力団体に対する広報活動と地域における納税者教育を担当している。TECの教育活動はコンプライアンス部と密接な関係があり、その所轄地域（15のエリア）はほぼ同じで（コンプライアンス部は16のエリア）、全部で86の事務所（海外2ヶ所を含む）を有している⁽³⁰⁾。

CASはW&IのCASと同様に申告時の業務である申告書の受理、連邦税の納付および還付手続等の処理に当たっている。

コンプライアンス部は申告後の業務を担当し、調査および徴収事務を行っている（詳細については後述する）。

（3）大・中規模法人局（Large and Mid-Size Business Division、以下「LMSB」）

このグループには21万人の申告者しかいないが、7,120億ドルの税金を支払っておりIRSが徴収する税金の約34%を占めている。このグループの法人には資本金500万ドル超の大企業（S法人およびパートナーシップを含む）が含まれている。

LMSBには約7,300人の職員が配置され⁽³¹⁾、大中企業の調査や国際課税関係の調査を担当している。本部はワシントンに置かれ、局長、次長のもと、国際部（権限ある当局が含まれている）を含む11の部⁽³²⁾がLMSB本庁内に置かれている（別紙4「LMSB組織図」参照）。

LMSBで特徴的なことは、調査を担当する実地部門が大きく五つの業種別に編成されていることである。すなわち、①小売・食品・製薬（Retailers, Food and Pharmaceutical）、②天然資源（Natural Resources）、③金融サービス・健康関連産業（Financial Services & Healthcare）、④重工業・建設・運輸（Heavy Manufacturing, Construction & Transportation）、⑤通信・技術・メディア（Communication, Technology & Media）の五業種である。

(30) 前掲(注15) Blueprint p3-17

(31) Tax Notes International, 13 March 2000, at 1181

(32) 前掲(注15) About IRS

(4) 免税・政府関係団体局 (Tax Exempt and Government Entities、以下「TE/GE」)

この納税者グループには小規模な地域組織および地方自治体から大学、巨大年金ファンド、州政府および免税団体などが含まれ、約300万人の申告者がいる⁽³³⁾。この納税者グループは、法人所得税は非課税であるが、従業者税や源泉所得税など約2,200億ドルの税金を支払っており、6兆7,000億ドルの資産を運用している。

TE/GEには約2,000人の職員が従事しており⁽³⁴⁾、本部はワシントンに置かれている。TE/GEの特徴は納税者別に三つのセグメントに分類されていることである。すなわち、従業者計画 (Employee Plans、以下「EP」)、免税団体 (Exempt Organizations、以下「EO」) および政府関係団体 (Government Entities、以下「GE」) の三部である。このほかサービスセンター内で納税者の電話照会等に対する回答を主要業務とする租税債権サービス部が置かれている (別紙5「TE/GE組織図」参照)。

2 徴収組織

では、新しいIRS組織の中で租税の徴収を担当する徴収部門はどこに存在するのであろうか。従来のIRSにはCollection Divisionと呼ばれる機能別に編成された徴収部が存在していたが、組織改革によって納税者別組織に再編成されたことから、徴収担当部門の存在が一目瞭然とはいえなくなっている。新しいIRSにおける徴収部門は、納税者別組織であるSB/SEおよびW&Iのコンプライアンス部に編入されている。

(1) SB/SEのコンプライアンス部

① コンプライアンス部の概要

徴収を担当するコンプライアンス部が最大の規模を誇るのはSB/SEのコンプライアンス部である。同部には、調査事務を所掌する調査部門と

(33) 前掲(注15) Blueprint p5-1

(34) 前掲(注15) Blueprint p5-28

徴収事務を所掌する徴収部門が併置されている。IRS改革前はわが国と同様に調査部門と徴収部門は完全に分離されていたが、納税者サービスの向上のためには調査および徴収事務を同一部門で行うべきだという考え方が強まり、両部門が統合されることになった。

コンプライアンス部は、全米および海外を16のエリア (Area) に分け、さらに175の管轄区域に細分して事務を遂行している。この新しいコンプライアンス部は、以下の三点で著しい改善がなされている⁽³⁵⁾。

i) 管理者の説明責任の増大 (managerial accountability)

ii) 迅速な租税問題解決を図る調査及び徴収の相互処理

(cross-functional management)

iii) コンプライアンス部から申告前組織 (pre-filing organization)⁽³⁶⁾

への情報提供を通じたコンプライアンスの向上

さらに、コンプライアンス部の特徴としては、SB/SE内のTECとの情報の共有をあげることができる。コンプライアンス部における調査・徴収活動を通じて収集された情報は組織的にTECに伝えられる。TECはその情報を整理し、またその情報をもとに新たな手法を開発してコンプライアンス部に伝えることによって情報の共有化を図っている。

② コンプライアンス部の組織及び業務

SB/SEのコンプライアンス部は、納税者に対し迅速で専門的かつ有用なサービスを提供することを使命とし、次の三つの課・部門から構成されている⁽³⁷⁾。

I コンプライアンスポリシー (Compliance Policy)

コンプライアンス部の事務計画や運営方針を策定するとともに、コンプライアンス向上のための各種プログラムの開発を担当している。例え

(35) 前掲(注15) Blueprint p3-22

(36) SB/SEの納税者教育及び連絡部 (TEC) のことをいう。

(37) 前掲(注15) Blueprint p3-25

ば、従来の“すべての納税者を均一に扱う(one-size-fits-all)”コンプライアンスプログラムから納税者ごとのきめ細かいアプローチを模索している。すなわち、SB/SEの所掌する納税者の個別事情を斟酌したリスクベースのコンプライアンスプログラムを開発している。

II コンプライアンスサービス (Compliance Service)

コンプライアンスサービスでの調査・徴収業務は、納税者と直接面接することはしない業務で、主として以下の三業務からなる。

i) 破産 (Insolvency)

破産者(会社および個人)に対する調査および徴収事務を担当する。

ii) 遠隔調査 (Remote Exam)

文書照会および自動報告 (The Automated Under Reporter、以下「AUR」)⁽³⁸⁾による調査を行っている。

iii) サービスセンター (5ヶ所) での自動徴収

自動徴収システム (The Automated Collection System、以下「ACS」)⁽³⁹⁾による徴収およびサービスセンター⁽⁴⁰⁾での徴収業務が含まれる。

III エリア (Area1～16)⁽⁴¹⁾

コンプライアンス部における調査および徴収事務の実地部門である。全国175の管轄区域ごとに事務所があり、全部で1,394のグループを編成(1事務所平均7～8グループ)して調査および徴収活動に従事している⁽⁴²⁾。

(38) 前掲(注15) Blueprint p3-25

(39) ACSとは、電話およびコンピューター技術を駆使して滞納税を徴収する方法で、コンピューターが租税債権を見つけて自動的に電話をかけ、滞納者が応答するとACS担当者が納付指導するものである(See, Robert S. Schrieberman, IRS Tax Collection Procedure- A manual for Practitioners, at 13(2d ed, 1988)。

(40) オグデン、フィラデルフィア、ブルックヘイブン、メンフィス及びシンシナティの5ヶ所のサービスセンターがSB/SEを担当している。

(41) 最大規模はニューヨーク州を管轄するArea2で職員1,529名を擁し、最小規模がコロンビア自治区およびブエルトリコを管轄するArea15の181名である。1エリア平均1,082人の職員がいる(前掲(注15) Blueprint p3-23参照)。

(42) 前掲(注15) Blueprint p3-23

実地部門があることで、納税者は必要ときに直接担当者と納税相談をすることができる。エリア職員は、確定申告期間中は納税者の申告指導を行い、納税者を支援する⁽⁴³⁾。

(2) W&Iのコンプライアンス部

① コンプライアンス部の概要

コンプライアンス部は、W&Iが所掌する個人および法人に対する調査・徴収事務を行う。同部の調査・徴収活動でもSB/SEにおけると同様に“リスクに基づくアプローチ”⁽⁴⁴⁾がとられる。すなわち、納税者ごとのきめ細かいアプローチをとり、“正当な時期に、正当な納税者に、正当な取り扱い”⁽⁴⁵⁾を求めている。さらに、納税者サービス向上のためW&I内のCAREに情報をフィードバックすることになっている。

コンプライアンス部は、SB/SEのコンプライアンス部、W&IのField Assistance（実地支援）、査察部（CI）、および不服審査部と密接な関係がある⁽⁴⁶⁾。

W&Iの徴収活動は、五つのサービスセンター⁽⁴⁷⁾で集中管理されているのが特徴である。

サービスセンターでの集中処理は2000年10月以降実施されている⁽⁴⁸⁾。

② コンプライアンス部の組織および業務

コンプライアンス部は、未納のリスクが高いかまたはその申告書が法令違反のリスクの高い納税者を対象として⁽⁴⁹⁾、リスクベースによる調査・徴収活動を実施しているのは上述のとおりである。コンプライアンス

(43) Id

(44) “Risk-based approaches”

(45) “The right treatment, for the right taxpayer, at the right time”

(46) 前掲(注15) Blueprint p2-23

(47) アンドーバー、アトランタ、オースチン、フレズノ、カンザスシティの五ヶ所である。

(48) TAX NOTES, July 17, 2000, at 325

(49) 前掲(注15) Blueprint p2-23

ス部は、次の三つの課・部門から構成されている⁽⁵⁰⁾。

I 徴収戦略部門 (Collection Strategy Unit)

コンプライアンス部内および他のW&I部門との政策調整を行っている。具体的には、短期および長期の目標の設定とリスクベースによる徴収モデルを開発している。さらに、タックスコンプライアンス、教育、アウトリーチなどを含む包括的アプローチによりW&I納税者のニーズの特定とそれに対応する戦略の構築を図っている。

II 調査戦略部門 (Exam Strategy & Selection Unit、以下「ESSU」)

調査手法および調査対象事案選定の手法等の開発を担当している。また、コンプライアンス部全体の戦略と目的を達成するためリスクベースに基づく調査事案選定戦略および事案選定モデルを構築している。

III コンプライアンスサービス (Compliance Services)

W&Iのコンプライアンス部の実地部門で、以下の業務を行っている。

i) 遠隔調査 (Remote Examination)

文書照会等による調査および徴収活動を実施している。

ii) サービスセンター (上述の5ヶ所) での自動徴収

ACSによる徴収およびサービスセンターでの徴収業務が含まれる。

第3節 納税者の保護と権利

IRSの課税強化と徴税攻勢に対する国民の不満を代弁する形で、米国議会でIRSの権限を制限し、納税者の権利を保護すべきであるという主張が高まり、1998年のIRS改革法の成立に至ったことは前述した。

IRS改革法により、IRSを監督する機関としてIRS監視委員会 (IRS Oversight Board、以下「監視委員会」という) が設置され、また、納税者の権利を保護する役割を担う納税者擁護局 (Taxpayer Advocate Service、以下「TAS」という)

(50) 前掲(注15) Blueprint p2-26

が創設された。さらに、納税者の権利保護の充実を図るため立証責任(Burden of proof)の転換⁽⁵¹⁾が行われ、調査または徴収活動に伴う納税者保護の制度が設けられている(第1章第4節)。本節では、監視委員会およびTASの概要について説明し、さらに、納税者保護にとって重要な「損害賠償を受ける権利」について述べる。

1 IRS監視委員会

(1) 委員の構成

IRS改革法は監視委員会の創設を求めていたが⁽⁵²⁾、実際に活動を開始したのは監視委員会の委員9名が選任された2000年9月以降のことである⁽⁵³⁾。委員会は6名の民間人とIRS職員の代表又は連邦職員代表のいずれか一人、それに二人の政府委員(財務長官およびIRS長官)の合計9名で構成される(IRC7802条(b)(1))。

(2) 監視委員会の権限・義務

監視委員会は次期IRS長官を大統領に推薦する権限があり、国家納税者擁護官(後述する)やIRS副長官などのIRS幹部を推薦する権限も有している(IRC7802条(d)(3)(A))。監視委員会は、IRSから独立して、IRSの税務行

(51) 米国では従来、税務訴訟が発生した場合に立証責任は納税者にあるとされたため、納税者にとって負担(経済的、時間的)となっていたことはよく知られている。今回のIRS改革法により、立証責任は基本的にはIRSに転換されたが、納税者は、①法令、規則等で定められた帳簿類の保存義務、②調査官・徴収官等の合理的要請に協力する義務等の条件を満たさなければならないことに留意する必要がある。上述の条件が存在するため立証責任の転換は限定的な場面でしか行われず、また転換が行われるとIRSがより攻撃的になることから、立証責任の転換は実質的には納税者の役に立っていないとの批判がある。

Wm. Brian Henning Reforming the IRS: The effectiveness of the Internal Revenue Service Restructuring and Reform Act of 1998, 82 Marq. L. Rev. 405 (1999) 参照
(52) IRS改革法1101条(a)を受けたIRC7802条(a)により、IRS監視委員会が財務省内に設置されることになった。

(53) TAX NOTES, October 30, 2000, at 593

政および内国歳入法の適用を監視する機関としての役割を担っている（IRC7802条(c)(1)）。特に、IRS予算の編成と承認、IRSの戦略的計画の責任を監視委員会に負わせている（IRC7802条(d)(1), (4)）。ただし、監視委員会は税務執行に関する権限や税務運営および税法の企画・立案機能は持たないため（IRC7802条(c)(2)）、その役割は限定的である⁽⁵⁴⁾。

監視委員会はその責任を果たすため、①改革、②人事・組織、および③業務管理、という三つの小委員会を設置しており、政府（常設）委員である財務長官とIRS長官以外の委員は必ずいずれかの委員会に属することになっている⁽⁵⁵⁾。

（３）監視委員会の特徴

まず、監視委員会の委員のうち6名が民間人の専門家である。ただし、委員会の会合は年4回程度しか開催されず、委員に対する報酬もわずかな金額であり⁽⁵⁶⁾、委員はパートタイムのアドバイザーのようである⁽⁵⁷⁾。

次に、委員は政策決定に関し政治的圧力を受けないように見える⁽⁵⁸⁾。各委員は5年の任期で大統領が任命し、大統領の意思によってのみ異動させられ、委員の選考に影響を及ぼす政治的動機は見られない⁽⁵⁹⁾。

民間人委員は、財務報告書の提出を要求され、委員終了後の雇用を制限している倫理上の行為規範に従っている⁽⁶⁰⁾。しかし、民間人委員は、民間での就業が禁じられているわけではないため、自身が勤務する民間企業の仕事と委員としての仕事との板ばさみになっているという問題が指摘され

(54) Wm. Brian Henning, *Reforming the IRS: The effectiveness of the Internal Revenue Service Restructuring and Reform Act of 1998*, 82 Marq.L. Rev. 405 (1999)

(55) TAX NOTES, October 30, 2000, at 596

(56) 委員の年俸は30,000ドル、委員長の年俸は50,000ドルである。TAX NOTES, December 10, 2001, at 1376、IRC7802条(e)(1)

(57) Henning, *supra* note 54

(58) Henning, *supra* note 54、IRC7802条(b)(2)(A)

(59) Henning, *supra* note 54

(60) Henning, *supra* note 54、IRC7802条(b)(3)

ている⁽⁶¹⁾。

2 納税者擁護局

(1) 国家納税者擁護官

IRS改革法によって従来の納税者オンブズマン制度をより強化し、IRSからの独立性を図った納税者擁護局（TAS）が創設された。TASのトップである国家納税者擁護官（National Taxpayer Advocate、以下「NTA」）は、財務長官が指名する⁽⁶²⁾。NTAは顧客サービス部門の勤務歴または納税者を代理する経験を有することが必要であり⁽⁶³⁾、また指名前少なくとも2年間はIRS職員であってはならず、任期終了後5年間はIRSに勤務しないことに同意しなければならない⁽⁶⁴⁾。

IRSと納税者との手続上の租税問題を解決する機関の創設は、1976年の苦情処理プログラム（Problem Resolution Program、以下「PRP」）⁽⁶⁵⁾に始まる。PRPにおける苦情処理官（Problem Resolution Officer、以下「PRO」）は、税務署内において納税者に関する未解決の問題を調査し、不満を持つ納税者に手続上実行可能な解決策を提示し、さらにIRSの執行を中断するよう要求する業務を行ってきた⁽⁶⁶⁾。1979年にはPRPを引き継いで納税者オンブズマン制度が創設された。納税者オンブズマンは基本的には納税者の権利の擁護官であったが、IRSから独立した機関とは考えられておらず、またIRSに対して強制する権限がなく納税者の権利を十分保護することができ

(61) Henning, *supra* note 54

(62) IRC7803条(c)(1)(B)(ii)

(63) IRC7803条(c)(1)(B)(iii)

(64) Heather B. Conoboy, A wrong step in the right direction: The National Taxpayer Advocate and The 1998 IRS Restructuring and Reform Act, 41 Wm and Mary L. Rev. 1401 (2000), IRC7803条(c)(1)

(65) Conoboy, *supra* note 63 PRPは1976年に納税者サービス局の一部として創設され、翌年単独の組織として分離した。

(66) Conoboy, *supra* note 63

なかったことから、TASの創設につながったといえる。

(2) 納税者擁護局の組織

TASは、事案処理機能と分析・弁護機能の二つの機能別に組織編成されている⁽⁶⁷⁾。事案処理機能を有する組織は、ワシントンの本部にいるNTAをトップに全国を大きく九つのエリアに分け、さらにエリア内を分割して73の地域に分けて、それぞれの地域内に納税者擁護官が配置されている。各州やサービスセンターには少なくとも一名の納税者擁護官が配置されている。納税者擁護官は四つの納税者別組織に対応して配置され、それぞれの納税者グループを代表している。

納税者擁護官はTASのトップであるNTAに直接報告することが義務付けられており、納税者擁護官およびTAS組織の独立性が確保されている(IRC7803条(c)(2)(B)(i))。

TASでは、事案処理に当たる以下の三タイプの官職が開発されている⁽⁶⁸⁾。

i) 准擁護官 (Associate Advocate、以下「AA」)

AAは、個人や従業者の租税問題、申告手続、税額決定および徴収手続に関する広範な知識を有しており、通常生じる“routine”事案を担当する。

ii) 上級准擁護官 (Senior Associate Advocate、以下「SAA」)

SAAは、AAの所掌する事案よりもより複雑な (complex) 事案の処理に当たる。

iii) 実務専門官 (Technical advisor、「TA」)

TAは、人間関係、交渉、および現行税法や規則等の知識を含む徴収技法の熟練者であって、コンプライアンス手続ならびに会計原則および事業実務に詳しい者で、さらに複雑な事案の処理を担当する。

TASの職員約2,300人のうち約2,000人がこの事案処理事務に従事してい

(67) 前掲(注15) Blueprint p8-5

(68) 前掲(注15) Blueprint p8-7

る⁽⁶⁹⁾。

(3) 納税者擁護官の業務および権限

納税者擁護官の主たる業務は、「納税者がIRSと直面する租税問題の解決を手助けし、問題回避の方法を提案する」⁽⁷⁰⁾ことにより、納税者の権利を擁護し、納税者の負担を軽減することである。

納税者擁護官は納税者の租税問題を解決するため、納税者救済命令 (Taxpayer Assistance Order、以下「TAO」)⁽⁷¹⁾を発行して、IRSに対して行動または行動の休止を命じ (a “direct” TAO)、あるいはすでに取り除かれた措置やこれから取ろうとする措置の見直しを命ずる (a “review” TAO) ことができる⁽⁷²⁾。ただし、TAOは、納税者が困窮しているとき、IRSの行為又は怠慢の結果まさに重大な被害を受ける恐れがあるときにのみ発せられるので、その発令は限定されている (IRC7811条(a))。TAOは、NTA、エリアの納税者擁護官 (taxpayer advocate area directors) および地域の納税者擁護官 (local taxpayer advocate) が発する⁽⁷³⁾。TAOは、IRS長官、同副長官およびNTAによって見直される可能性がある (IRC7811条(c)(1))。

NTAは年2回 (6月末と12月末) 議会に対し報告書を提出しなければならない (IRC7803条(c)(2)(B))。6月末の報告書⁽⁷⁴⁾では、次年度における納税者擁護官が行う活動内容およびその目的が述べられる。また、12月末の報告書⁽⁷⁵⁾では、一年間の活動内容について報告されるが、この中には、重要な納税者問題の概要や問題解決のための行政的および法的提案が含まれている。

(69) 前掲(注15) Blueprint p8-8

(70) 前掲(注15) Blueprint p8-1

(71) TAOは内国歳入法7811条が根拠規定となっている。

(72) The National Taxpayer Advocate's Fiscal Year 2002 Objectives Report to Congress, June 30, 2001

(73) Id

(74) The National Taxpayer Advocate's Fiscal Year 2002 Objectives Report to Congress

(75) National Taxpayer Advocate FY 2001 Annual Report to Congress

3 損害賠償を受ける権利

これはIRS改革法によって新たに設けられたものではないが、1998年に納税者保護の観点から法律改正が行われているので、ここで損害賠償請求権の概要を説明する。

(1) 損害賠償を受ける権利の歴史

1988年の権利章典 I が成立するまでは、IRSの誤った(improper)徴収活動により納税者が損害を被った時に損害賠償を請求できる制定法上の規定は存在しなかった⁽⁷⁶⁾。1988年の権利章典 I により内国歳入法7433条が新しく設けられ、IRS職員が連邦税法あるいは連邦規則に故意(intentional)または不注意(reckless)により違反(disregard)したことにより納税者が損害を受けたときは、損害賠償を請求できることになった⁽⁷⁷⁾。

また、弁護士費用の請求については、1982年の内国歳入法7430条によりはじめて認められ、その後1986年、1988年、1996年、1997年および1998年に改正が行われている⁽⁷⁸⁾。

(2) 内国歳入法7433条の規定（権限のない徴収活動による賠償）

内国歳入法7433条は租税の徴収に関して、IRSが不注意にあるいは意図的に歳入法典に違反した場合には、納税者は損害賠償を請求できる旨規定している。7433条に基づく救済を受けるためには、納税者は以下の事項を証明する必要がある⁽⁷⁹⁾。

- ① IRS職員の行為であること
- ② 歳入法典の規定に違反していること
- ③ その違反が故意または不注意によること
- ④ その違反が原告に関する連邦税の徴収に関連して発生していること
- ⑤ その違反が原告の被った実際の・経済的損害の直接の原因であること

(76) Patricia T. Morgan, Tax procedure and Tax fraud, at 206 (2d ed, 1999)

(77) Id

(78) Morgan, supra note 76, at 142

(79) Henning, supra note 54, IRC7433条(a)(b)

納税者が以上の要件をすべて証明できるならば、100万ドルを超えない範囲で損害賠償を受ける権利を有する（IRC7433条(b)）。

7433条の規定はIRS職員に故意または不注意があることを立証した納税者にのみ救済を与えてきたため特に批判の対象とされてきた⁽⁸⁰⁾。さらに、この規定によると懲罰的損害賠償は認められず、受けられる賠償は、“実際の、直接の経済的な損害”（actual, direct economic damages）に限定され、またその対象は徴収活動に関連して発生したIRSの違法行為のみであることから、納税者が保護を受けられる可能性は低いとして批判されてきた⁽⁸¹⁾。

（3）内国歳入法7430条の規定（弁護士費用の賠償）

租税手続に関する民事訴訟において政府に勝訴した納税者は、合理的弁護士費用および合理的管理費用の請求をすることができる。ただし、この規定により納税者が費用を請求できるためには、裁判所が以下の決定をする必要がある。すなわち、①政府の立場が実質的に正当化されなかったこと、②納税者は利用できる行政的救済をすべて活用したこと、および③納税者は手続上実質的に勝利したことである。これらの三要件が満たされていると裁判所が決定したときに弁護士費用等の請求が認められてきた⁽⁸²⁾。1996年までは政府の立場が実質的に正当化されなかったことの立証責任は納税者にあったが、現在では、政府がそれを立証しなければならない⁽⁸³⁾。

（4）内国歳入法7433条および7430条の修正（1998年の改正）

① 7433条の修正

IRS職員の故意または不注意による行為のほか、IRS職員が過失により（by reason of negligence）内国歳入法典の適用を誤った時にも、納税者はこの規定のもとで訴訟手続を開始することが許されることになった

(80) Henning, *supra* note 54

(81) Henning, *supra* note 54

(82) Henning, *supra* note 54, IRC7430条(a)(b)

(83) Morgan *supra* note 76, at 143

(IRC7433条(a))。なお、過失による損害賠償の場合には賠償額が10万ドルに制限されている(IRC7433条(b))。

修正前の規定では納税者が行政的救済を尽くしていないと裁判所が決定する場合には損害額が軽減される可能性があったが、1998年の改正により、原告が賠償判決を得るためにはIRS内で利用できる行政的救済を尽くしていると裁判所が決定する必要がある、と改められ(IRC7433条(d)(1))、行政的救済の必要性和裁判所の関与をより明確にしている。

さらに、破産手続に違反したIRS職員の行動について、納税者が破産裁判所に損害賠償請求できる旨の規定が新設されている(IRC7433条(e))。

② 7430条の修正

修正前の規定のもとでは、“手続上資格を有する弁護士に利用が制限される”⁽⁸⁴⁾といった特別な要因を認定することによって裁判所はより高い弁護士費用を査定する権限を有していた⁽⁸⁵⁾。修正条項(IRC7430条(c)(1)(B)(iii))は、“事件に現れる問題の困難性、あるいは地元の租税専門家の利用可能性”といった追加的な特別要因を規定することによってより高い弁護士費用を与える権限を裁判所に付与している。

さらに、弁護士報酬の中に公益のために(pro bono basis)活動する弁護士業務にとって適当とみなされる金額を含めることで、弁護士報酬の定義を拡大している⁽⁸⁶⁾。

なお、1998年の改正によって一時間当たりの弁護士費用の上限が125ドルに引き上げられている⁽⁸⁷⁾(IRC7430条(c)(1)(B)(iii))。

③ 7433条及び7430条の問題点

前述した修正にもかかわらず、7433条に関しては、その賠償額に制限

(84) IRC7430条(c)(1)(B)(iii)

(85) Henning, *supra* note 54

(86) IRS改革法3101(c)(3)、IRC7430条(c)(3)(B)

(87) 2002年1月以降はさらに150ドルに引き上げられている。

を設けていること⁽⁸⁸⁾、IRS職員の徴収活動にしか適用されないなどの問題が残っている⁽⁸⁹⁾。また、損害賠償請求権は、損害賠償の権利が発生した日から2年で時効により消滅する（IRC7433条(d)(3)）。

7430条に関しては、納税者は行政的救済をすべて尽くす必要があり（IRC7430条(b)(1)）、政府の立場が“実質的に正当化される”（substantially justified）かどうかの判断基準はいまだ明確ではないとの批判がある⁽⁹⁰⁾。

第4節 徴収規定の改正

IRS改革法は納税者の権利を保護する規定を多数創設している。本節では、IRS改革法によって修正あるいは新設された主要な内国歳入法の徴収関係法規（従来からある規定も一部含む）を概観する。

1 徴収活動に伴う納税者保護（徴収手続におけるデュー・プロセス）

（1）差押え等に係るデュー・プロセス

イ 差押えに係る事前通知

IRS改革法以前は、「差押え」は行政裁量行為であり、徴収担当者が必要と判断したときは、いつでも差押えができると考えられていた⁽⁹¹⁾。しかし、改革法により、たとえ差押可能期間内であっても、徴収担当者は、すべての法律上、規則上、および行政上の要件を充足した後でなければ差押えをすることはできないこととされた（IRC6330条）。これはIRS改

(88) 納税者は100万ドル（過失の場合は10万ドル）以下か、または納税者の“実際の、直接の経済的な損害額”のいずれか少ない額に制限されている。

(89) Henning, *supra* note 54

(90) *Id*

(91) 滞納が発生し、督促状送付後10日間が経過していることが前提である（IRC6331条(a)）。

革法を受けて内国歳入法に新設された規定である。

財産の差押えは、差押えをする前に、本条のもとで聴聞を受ける権利を有することを書面で納税者に通知するまでは行うことはできない（IRC6330条）。当該通知は、最初の差押えの日30日前までに、納税者に交付するか、納税者の住居または通常の事業所に差し置くか、あるいは内容証明郵便または書留により最後に知れた住所（last known address）へ郵送する必要がある（IRC6330条(a)）。当該通知には平易かつ日常用語で①未納額、②通知後30日以内に聴聞を請求できる権利があること、および③IRSが提案している行動およびその行動に関する納税者の権利（例えば、差押えおよび公売に関する規定、差押えおよび公売手続、差押え等に関し不服審査できること、分割合意等差押えを防止する他の代替的方法、差押え解除の方法など）に関する事項を記載しなければならない（IRC6330条(a)(3)）。

納税者が聴聞を要求すると、IRSの不服審査部が聴聞を実施する。不服審査部は、適用される法律要件または行政手続が充足しているかを判断するための証拠をIRSから収集する⁽⁹²⁾。納税者は聴聞手続において、未納納額または提案されている差押えに関連する事項として、①適切な配偶者の保護、②徴収活動の適正性、③証券の提供、他の財産での代用、分割納付、コンプロマイズなど他の徴収方法の申出、を争点とすることができる⁽⁹³⁾。

不服審査部はIRSと納税者双方の申立てを聞き、総合的に判断して結論を出している⁽⁹⁴⁾。不服審査部の決定に不服がある場合には、当該決定から30日以内に、租税裁判所または連邦地方裁判所に訴訟を提起することができる⁽⁹⁵⁾。

(92) IRC6330条(c)(1)

(93) IRC6330条(c)(2)(A)

(94) IRC6330条(c)(3)

(95) IRC6330条(d)(1)(A)(B)

ロ リーエンに係る事後通知

内国歳入法6321条によるリーエンを設定登録した場合には、リーエン登録後5日以内に、納税者の通常の事業地または最後に知れた住所に配達証明または書留によりリーエン通知を送付することとされているが（IRC6320条(a)(2)）、これもIRS改革法により新設された規定である。当該通知には平易かつ日常用語で①未納額、②通知後30日以内に聴聞を請求できる権利があること、③リーエン等に関して不服申立ができること、および④リーエンの解除に関する権限並びに手続に関する事項を記載しなければならない（IRC6320条(a)(3)）。登録後5営業日から30日間は聴聞を請求する権利が納税者に与えられる。

納税者が聴聞を要求すると、IRSの不服審査部が聴聞を実施するが（IRC6320条(b)）、その聴聞手続は、前述の差押え前の事前通知における場合と同じである。

（2）第三者への無断接触の禁止

IRS改革法以前は、IRS職員は、調査または徴収活動を遂行する際に必要と認めたときは、いつでも第三者に接触することができた。しかし、改革法後は、第三者に接触する場合には、必ず納税者に対し事前に通知しなければならないことになった（IRC7602条(c)(1)）。

ただし、第三者への事前通知制度には三つの例外が設けられている（IRC7602条(c)(3)）。

- ① 納税者が認めている場合
- ② 通知をしていると徴収できない危険があるか、または通知をすると報復される恐れがあることを示す相当な理由があると財務長官が決定する場合
- ③ 係争中の犯則調査（criminal investigation）に関する場合

（3）納税者の権利に関する告知義務

IRS職員が調査および徴収活動に際して納税者と接触する場合には、納税者の費用と設備により録音する権利が認められ（IRC7521条(a)(1)）、また

IRS職員が、①面接に先立って納税者に録音する旨伝え、②納税者の要求に応じその記録の写しを納税者に提供する場合には、IRS職員にも録音する権利が認められる（IRC7521条(a)(2)）。これは1988年の権利章典Ⅰを受けて創設された規定である。

調査および徴収活動に当たっては、事前に納税者の手続上の権利を告知する必要があり、納税者は正当な代理人に委任でき、納税者が正当な代理人を立てる場合には、納税者の同意がない限り、代理人の同席なしには面接を続行できない（IRC7521条(b)(1)(2)）。

2 差押え等の制限

① 特定財産の差押禁止（IRC6334条(a)(13)(B), (e)）

主たる住居(principal residences)については、連邦地方裁判所の裁判官または治安判事(magistrate)がその住居の差押えを書面により認めた場合でなければ差し押さえることはできず（IRC6334条(e)(1)(A)）、連邦地方裁判所は、主たる住居の差押えを承認する権限を有している（IRC6334条(e)(1)(B)）。1988年の権利章典Ⅰを受けた内国歳入法の改正によって、主たる住居は税務署長等の同意があるかまたは徴収が危険な状況にある場合以外は差押えできないことになっていたが、IRS改革法により差押えの可否が裁判所の判断に委ねられることになった。

IRSは司法上の聴聞通知(Notice of the judicial hearing)を納税者および当該財産に居住する家族に送付しなければならない⁽⁹⁶⁾。司法上の聴聞において、IRSは、適用される法律要件または差押えに関連する行政手続が充足されていること、納税義務があること、および納税者の滞納税金徴収のため他に取りうる方法がないこと、を証明しなければならない⁽⁹⁷⁾。

(96) Gerald A. Kafka : Reformation of the Tax Collection Process ,89 J. Tax'n 207(1998)

(97) Id

また、主たる住居以外の特定の事業用資産⁽⁹⁸⁾については、従来どおり税務署長や副署長が財産の差押えを書面で承認した場合、あるいは租税の徴収が危険な状況にある (in jeopardy) と認められる場合でなければ差し押さえることはできない (IRC6334条(e) (2))。

② 少額滞納者の住居の差押禁止 (IRC6334条(a) (13) (A))

滞納額が5,000ドル以下の少額滞納事案に関しては、居住用財産の差押えが禁止される。すなわち、納税者がその不動産を居住用として使用しており、あるいは他の個人が居住用として使用している納税者の財産 (賃貸されている不動産は除く) は差し押さえることはできない (IRC6334条(a) (13))。

③ 納税者の生活用品の差押免除 (IRC6334条(a) (2) (3))

IRS改革法以前は、2,500ドルまでの燃料、食料、家具および身の回り品が差押免除となっていたが、改革法により、限度額が6,250ドルに引き上げられた (IRC6334条(a) (2))。

また、1,250ドルまでの書籍および用具類が差押免除となっていたものが、3,125ドルに引き上げられた (IRC6334条(a) (3))。

④ 連邦租税リーエンの制限 (IRC6323条)

内国歳入法6323条により、特定の者の利益の保護が拡大されている。動産の購入者は1,000ドル (改正前は250ドル) までは連邦租税リーエンに対して優先する。修繕または個人の住居の改良から生じる建設工事リーエン (mechanic's lien) の保有者は5,000ドル (改正前は1,000ドル) までは連邦租税リーエンに対して優先する。

これらの額は1998年以降物価スライド制となっている⁽⁹⁹⁾。さらに、1998年の改正により、銀行融資における貸出金利の優先権が明確化され、その

(98) IRC6334条(13) (B)、個人納税者の事業用として使用されている動産または不動産 (賃貸されている不動産は除く) をいう。

(99) Kafka, *supra* note 96, IRC6323条(i) (4)

範囲が拡大されている⁽¹⁰⁰⁾。

⑤ 還付手続継続中の差押禁止（IRC6331条(i)）

納税者が支払った税金の還付請求事件が連邦裁判所に係属している間は、差押えが禁止される（IRC6331条(i)）。これは、IRS改革法によって新設された規定である。

⑥ 申請期間中の差押禁止（IRC6331条(k)）

内国歳入法6331条(k)により、コンプロマイズ申請の審理中または分割納付申請を審査している間は差押えが禁止される。この禁止は、審査が未決定の間および決定後30日間進行する。納税者がその申請の拒絶に対し不服を申し立てた場合には、不服申立期間中も差押禁止が続行する。これらの規定は改革法により新たに設けられたものである。

3 納税緩和規定

① コンプロマイズ関係

IRS改革法により、コンプロマイズを審理する際の新しい基準が設けられている。コンプロマイズ関係の改正事項については第4章第1節で詳述する。

② 分割納付関係

新たに内国歳入法6159条(c)が設けられ、特定の状況のもとでは必ず分割納付の申出を受諾しなければならないこととされた（分割納付については第4章第2節参照）。

③ 善意配偶者の保護

新たに内国歳入法6015条が設けられ、善意配偶者が救済を受けられる手段が新設されている。善意配偶者の保護に関しては第5章第1節で詳述する。

(100) Kafka, *supra* note 96

4 最低入札価格制度

1986年の改正により、差押財産を公売する場合、最低入札価格(a minimum price)を定めて売却することが義務付けられている(IRC6335条(e)(1)(A))。IRS改革法により最低入札価格未満での公売が禁止されることになったので(IRC6335条(e)(1)(A)(i))、これに違反してIRSが公売した場合には、納税者は損害賠償請求をすることができる(IRC7433条(a))。

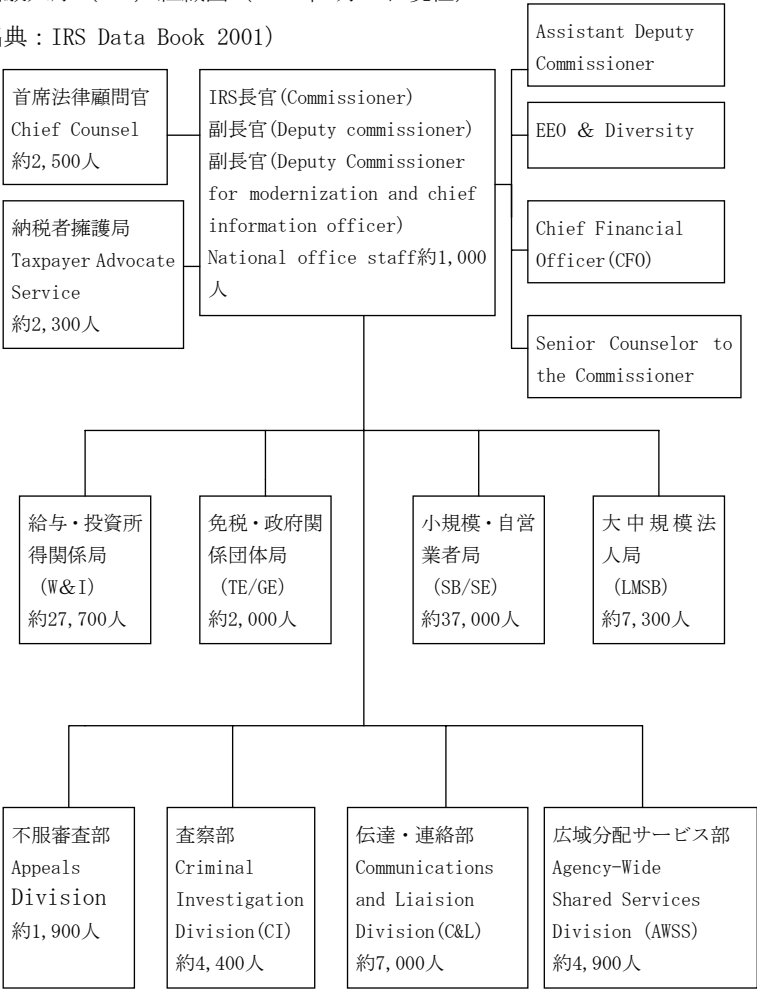
また、IRS改革法は、公売手続への徴収官の関与を排除するため、外部委託等を含めた公正な公売処理方式の確立を指示している⁽¹⁰¹⁾。

(101) Id

別紙 1

内国歳入庁（IRS）組織図（2001年9月30日現在）

（出典：IRS Data Book 2001）

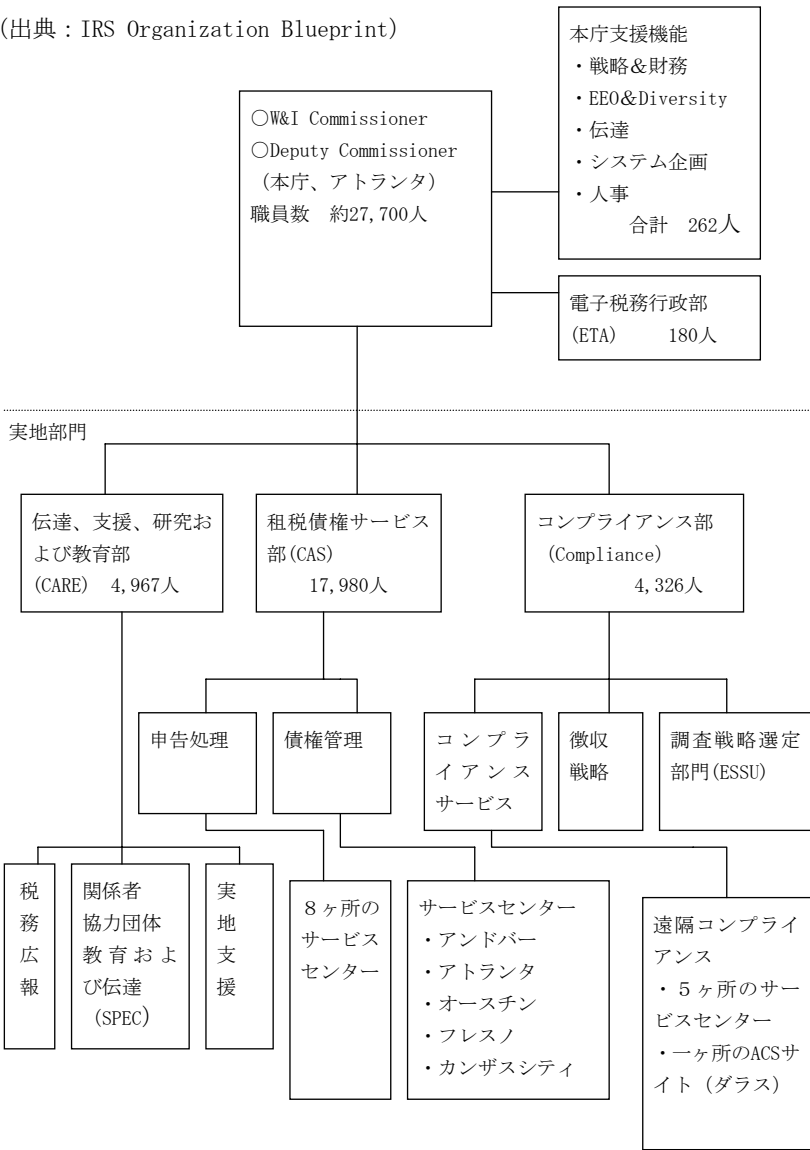


（注） IRS職員数については、主として「IRS Organization Blueprint」 および Tax Notes International, 13 March 2000, at 1180～1182から引用したが、IRSの組織改革は現在も進行中であり、現状の職員数と相違する可能性が大きいと思われる。

別紙 2

W&I (Wage and Investment Operating Division)組織図

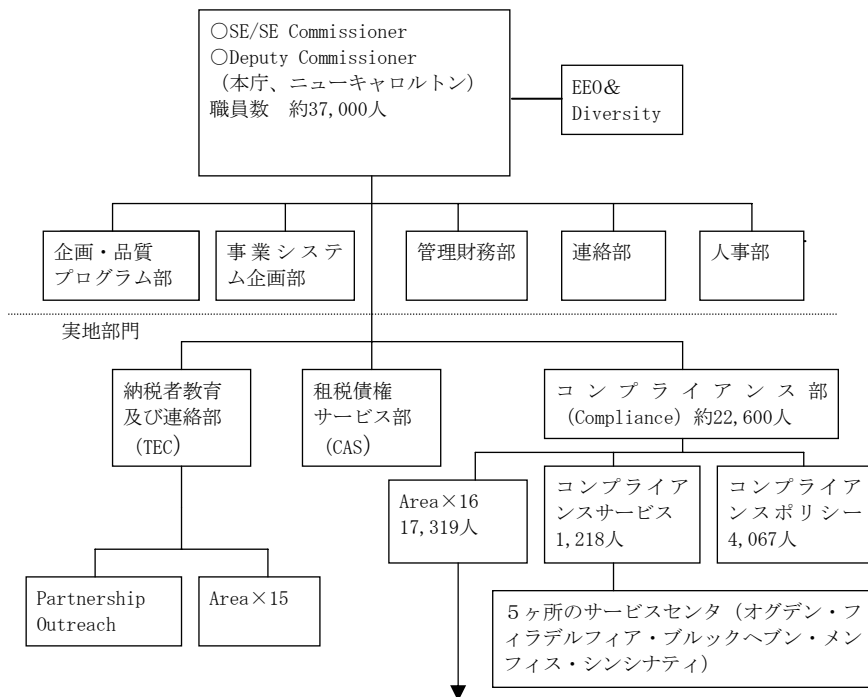
(出典 : IRS Organization Blueprint)



別紙 3

SB/SE (Small Business and Self-Employed Division)組織図

(出典 : IRS Organization Blueprint)



【Area HQ Offices】

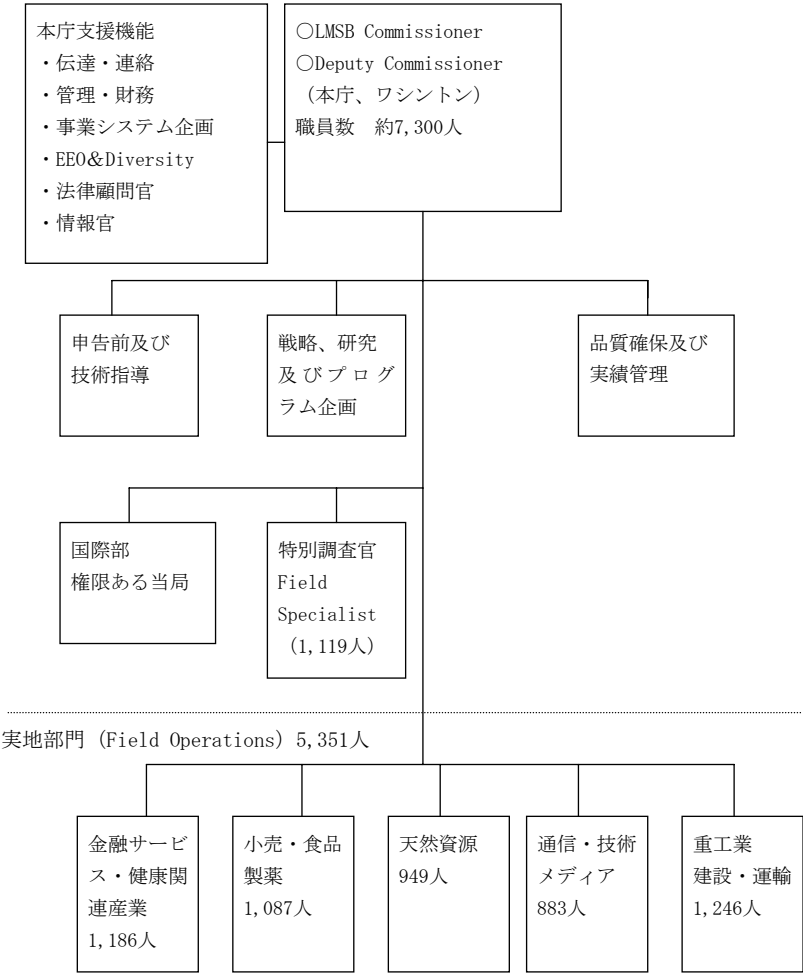
①ボストン(1,047)②マンハッタン(1,529)③フィラデルフィア(1,091)④バルチモア(1,143)⑤ジャクソンビル(978)⑥デトロイト(1,338)⑦シカゴ(1,219)⑧ナッシュビル(1,487)⑨セントポール(1,116)⑩ダラス(1,502)⑪デンバー(1,006)⑫シアトル(738)⑬オークランド(1,094)⑭ラグナニゲル(888)⑮プエルトリコ(181)⑯ロサンゼルス(962)

(注) () 内は職員数を示す。

別紙 4

LMSB (Large and Mid-Size Business Division) 組織図

(出典 : IRS Organization Blueprint)



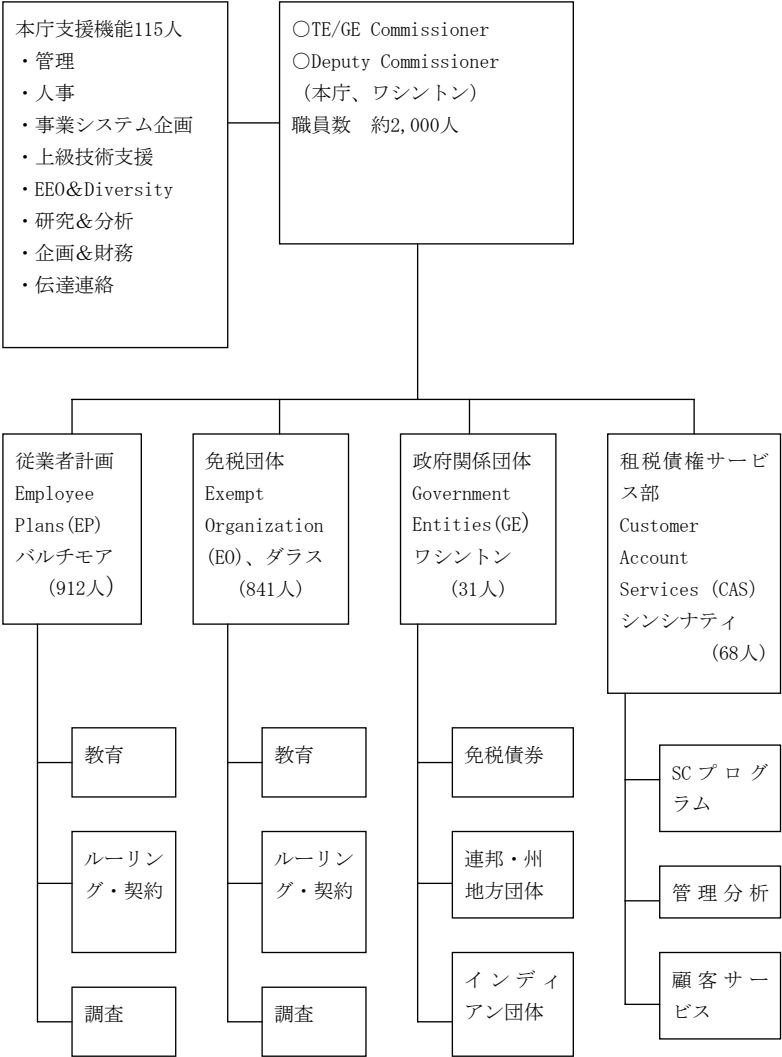
(注1) 特別調査官グループも実地部門に該当する。

(注2) 職員数については「IRS Organization Blueprint」のほか、Tax Notes International, 13 March 2000, at 1181を参照した。

別紙 5

TE/GE (Tax Exempt and Government Entities) 組織図

(出典 : IRS Organization Blueprint)



第2章 米国における租税徴収の現状

納税者サービスとコンプライアンスの向上を目的としたIRS改革法の成立により、大規模な組織改革が行われ、また納税者の権利保護規定が多数創設された（第1章参照）。IRS改革法により、IRSは単なる法律の執行機関ではなく、顧客である納税者にとってやさしく有用なサービス機関としての使命を担うことになった。本章では、具体的データをもとに滞納整理の現状を概観し、徴収関係における最近の問題点について言及する。

第1節 滞納整理の現状

1 滞納残高等の推移

2001年度のIRSデータブック⁽¹⁾によると、2001会計年度末の滞納者勘定残高⁽²⁾は、件数約542万件（前年比7.5%減）、税額は約404億ドル（前年比4%増）となっている。前々年は件数・税額とも大幅増であったのに対し、2000年はいずれも減少となったが、2001年は、件数は減少したものの、税額は増加している。

2001年度における租税徴収状況は次のとおりである。2001年度は滞納額321億ドル（前年比7.5%増）を徴収した。2001年度の徴収額のうち、第一回目の督促により124億ドル（前年比8.7%増）徴収し、二回目以降の催告により116億ドル（前年比4%増）、実地滞納整理により80億ドル（前年比11%増）徴収している（以上表1参照）。

(1) Internal Revenue Service Data Book 2001

(2) 滞納者勘定 (Taxpayer Delinquent Accounts、以下「TDA」) とは実地の滞納整理が行われている滞納事案 (active inventory) をいい、滞納国税をすべて含むわけではない。滞納国税にはその他に執行停止事案 (Currently Not Collectible、以下「CNC」、第4章第3節参照) など、active inventoryから除外されているものが含まれている。

2 滞納処分件数等の推移

滞納処分関係については、リーエン登録が428千件（前年比49%増）、第三者に対する差押通知（債権差押え）が447千件（前年比103%増）、納税者財産差押えが255件（前年比46%増）という状況であり、いずれも前年に比べて増加している（表2参照）。前年までは納税者の権利保護と徴収における適正手続をいっそう求めるようになったIRS改革法の影響を受けて全項目で大幅な減少傾向（リーエンに関しては前年から増加傾向である）を示していた。最近ようやく新しい制度が定着してきたことから増加に転じてきたものと思われるが、IRS改革法前に比べると差押件数は依然として少ない。IRSの組織改革が完了し、新たな徴収制度が定着していくにつれ、滞納処分件数および処理額が増加していくと思われるので、今後の動向に注目していきたい。

なお、IRSデータブックおよびIRS報告書⁽³⁾に基づき米国の租税徴収行政の現状を計数で表したのが表1ないし表5（脚注省略および様式の変更など所要の修正を加えた）である。

第2節 徴収関係における最近の問題点⁽⁴⁾

1 コンプロマイズ申請に対する決定の遅延

IRS改革法によってコンプロマイズ申請の要件が緩和されたことから申請件数が激増し、IRSはその対応に追われている。このため、2001年8月には申請を拒否できる基準を明確にし、その範囲の拡大を図っている。すなわち、申請者が①もっぱら徴収を遅らせるために申請している場合、②要求された予定納税をしていない場合、③要求された財務情報報告書の提出がない場合にはIRSは申請を拒絶できることになった（第4章第1節参照）。

(3) IRS Progress Report, December 2001

(4) 国家納税者擁護官の議会報告書（FY 2001 annual report to congress, 31, December 2001）を参照した。

2 分割納付

内国歳入法6159条(a)によると、納税者が滞納額全額の納付計画を立てられない場合には分割納付は認められない⁽⁵⁾。実際には、全額納付は困難であるが分割納付によってかなりの金額を納付できる場合が多く、このような場合にも分割納付が認められないのは問題といえる（第4章第2節参照）。

3 IRS職員の不当な徴収活動からの救済

徴収活動においてはIRS職員の法律違反や不当な行為によって納税者が損害を受ける場合がある。これらの誤った行為は、特に差押え等の滞納処分において発生することが多い。いったん誤りが見つかったとしても、IRSは、納税者の救済をしないことがある。その理由として、第一に、その還付請求の期限が終了していること、第二に、過大納付はないため還付請求の法的根拠がないこと、があげられる。

そこで、国家納税者擁護官は、以下のような内国歳入法の修正等を勧告している。

- ① 第三者が差押財産の売却から生じる供託金または収益金の返還請求ができる期間を現在の差押えの日から9ヶ月以内を2年以内に延長すること（IRC6343条(b)の修正）。
- ② IRSによる不当な裁量行為を制限するため、あからさまな（flagrant）または ひどい（egregious）誤りという言葉の定義を明確にすべきである。これによって裁量権の濫用（abuse of discretion）を防止でき、IRSが不正行為をたださない場合には、納税者は救済を求めることができる。

（5）徴収権の時効は10年であるが、IRSは納税者に対し5年間に限り徴収期間の延長を求めることもある（この場合は納税者が時効の放棄文書に署名することになる）。

表 1 実地滞納状況表

(出典：IRS Data Book 2001・IRS Progress Report, December 2001)

(単位：百万ドル、千件)

	1995年	1996年	1997年	1998年	1999年	2000年	2001年
滞納税総 徴収額	25,150	29,776	29,913	29,907	29,167	29,936	32,187
督促収納 額	7,689	9,445	9,239	9,452	9,969	11,468	12,474
催告収納 額(注1)	9,451	11,305	11,415	12,109	12,201	11,234	11,683
実地整理 額(注2)	8,010	9,026	9,259	8,346	6,997	7,234	8,030
TDA 徴収 (注3)	7,419	8,432	8,653	7,817	6,455	6,757	7,542
期首滞納 件数	5,040	5,711	5,766	5,579	5,931	6,500	5,861
期中発生 件数	4,900	5,053	4,829	4,654	4,314	4,076	4,319
期中処理 件数	4,229	4,998	5,016	4,302	3,745	4,715	4,761
TDA 期 末 件数	5,711	5,766	5,579	5,931	6,500	5,861	5,419
TDA 滞 納 残高	33,631	35,126	32,979	33,607	39,608	38,848	40,380
期末滞納 額(注4)	N/A	216,000	214,000	222,000	230,000	264,000	N/A

(注1) 督促後の納付催告および分割納付による収納額をいう。

(注2) TDA勘定、繰延勘定、及び非マスターファイル勘定（例、善意配偶者及び譲受人課税）の処理が含まれる。

(注3) TDA(Taxpayer Delinquent Accounts、滞納者勘定)とは、納付催告手続によつては自主的に解決されず、実地の滞納整理が行われている事案(active inventory)をいう。

(注4) 期末総滞納額には、執行停止事案(Currently Not Collectible、以下「CNC」)やCompliance Assessments事案等がすべて含まれている（滞納額のデータはGAO報告書「GAO-01-712」・「GAO/AIMD-99-12」や財務省報告書「Management

Advisory Report: Additional Options to Collect Tax Debts Need to be Explored” Reference Number: 2001-40-122」を参照した。）。

したがって、2000年の滞納総額は2,640億ドル（約31.7兆円：1 \$ 120円換算）に達するが、そのうち実際に滞納整理の対象となっている事案（TDA勘定）の滞納残高は388億ドル（約4兆6,600億円）であり、差額はCNC事案やCompliance Assessments事案（納税者が調査結果に同意せず、租税債務を承認しない係争中事案）等である。

表 2 滞納処分件数

（出典：IRS Progress Report, December 2001）

（単位：件）

	1995年	1996年	1997年	1998年	1999年	2000年	2001年
Liens	798,677	750,225	543,613	382,755	167,867	287,517	428,376
Levies	2,721,823	3,108,926	3,659,417	2,503,409	504,403	219,778	447,201
Seizure	10,707	10,449	10,090	2,307	161	174	255

- （注） 1 Lien 債権保全のためのリーエン（租税先取特権）の登録件数
2 Levy 第三者に対する差押通知（債権差押え）
3 Seizure 納税者財産差押え

表 3 コンプロマイズ件数・税額

（出典：GAO Report March 2002（GAO-02-311），IRS Data Book 2001）

（単位：千件、百万ドル）

	1995年	1996年	1997年	1998年	1999年	2000年	2001年
申請件数	99	134	114	105	97	109	125
申請税額	1,855	2,169	1,986	1,971	2,355	2,586	2,688
受諾税額	297	286	295	290	311	316	340
受諾額割合（％）	16	13	15	15	13	12	13

表 4 分割納付契約 (Installment Agreements)

(出典 : IRS Progress Report, December 2001)

(単位 : 千件、百万ドル)

	1995年	1996年	1997年	1998年	1999年	2000年	2001年
合意件数	2,502	2,671	2,816	2,828	2,431	2,243	2,147
対象税額	9,004	9,900	10,840	10,752	8,415	8,321	8,638

表 5 徴収職員数

(出典 : IRS Progress Report, December 2001)

(単位 : 人)

	1995年	1996年	1997年	1998年	1999年	2000年	2001年
徴収担当 職員数	5,908	5,537	5,439	4,989	4,354	3,601	3,792

第3章 滞納整理手続

IRSは組織改革によって従来の国税局や税務署といった地域別・機能別組織から納税者別組織に再編成された（第1章第2節）。新組織における滞納整理事務は、SB/SEおよびW&Iにおけるコンプライアンス部とサービスセンター⁽¹⁾で行われている。

滞納整理事務は、まず、サービスセンターで開始される。サービスセンターでは自動徴収システム（Automated Collection System、以下「ACS」という⁽²⁾）が採用され、文書催告の後、電話催告センター職員が滞納発生の初期段階として電話催告を行う。数回にわたる電話による催告または納付しょうようによっても完納とならない事案がSB/SEまたはW&Iのコンプライアンス部に送付され、そこで実地の滞納整理事務が行われる。

第1節 徴収手続の流れ

1 文書催告事務（サービスセンター）

米国では申告納税制度が採用され、個人の場合は暦年の所得について翌年4月15日までに所得税申告書（Form1040）を提出し、同日までに納税しなければならない（IRC6072条(a)）。法人税の申告期限は、暦年を課税期間とする法人の場合は翌年の3月15日であり、暦年以外を課税期間とする法人の場合に

（1）全国に11ヶ所のサービスセンターがある。サービスセンターでは、①申告書等の収受、②債権管理、③コンプライアンスサービス（調査・徴収）などを主として行う。

（2）ACSとは、電話およびコンピューター技術を駆使して滞納税を徴収する方法で、コンピューターが滞納者勘定を見つけ、滞納者宅に繰り返し電話をかけ、滞納者が電話に応答するとACS担当者が納付指導をするものである。サービスセンターは独自のACSシステムを有しており、60日以内に納付がないと、リーエン通知や預金差押え等が機械操作で自動的に行われることがある（See, Robert S. Schriebman IRS Tax Collection Procedure -A manual for Practitioners, at 13(2d ed, 1988)。

は課税期間末日の三ヶ月後の15日である⁽³⁾。個人・法人とも、申告書は納税地を所轄する各サービスセンターに郵送される⁽⁴⁾。

申告期限までに納税がない場合には、サービスセンターに配属されているコンプライアンス（徴収担当）職員が督促状（demand for payment）を送付する（IRC6303条(a)）。督促状によっても納付がない場合、通常2回から3回の納付催告が行われる⁽⁵⁾。

督促状送付後10日以内に納付がないと財産の差押えが可能となり、また、滞納者の財産に対し連邦租税リーエンが設定される（IRC6331条(a)）。

2 電話催告事務（ACSコールサイト・サービスセンター）

ACSコールサイトは全米に14ヶ所あり（IRS Organization Blueprint 2000 参照）、サービスセンターに付属する形で地理的区分により①電話催告（Contact）、②財産調査（Investigation）、③納税者からの通信に対する回答および差押通知の発行等の特殊な事案処理を行っている（I. R. M. 5. 19. 5. 3 (12-01-2000) 参照）。

サービスセンターはSB/SEとW&Iにそれぞれ5ヶ所ずつ分属している⁽⁶⁾。サービスセンター内の徴収担当者は、電話催告及び納付相談（分割納付の許可等を含む）をする権限を有するほか、次の事務も行っている⁽⁷⁾。

① 第三者に対する電話による調査（納税者および納税者財産の調査）

(3) KPMG LLP『新Q&Aアメリカの税金百科』276頁（有斐閣・2000）

(4) Reg. § 1.6091-4

(5) 一般的に、個人納税者は16週間で3回、法人納税者は11週間で2回の催告を行い、その後に電話による催告を開始する（IRS Serv. Cent. Sec. 201, DEALING WITH IRS SERVICE CENTERS, Aspen Publishers, Inc. LEXSTAT）。

(6) SB/SEには①メンフィス、②ブルックヘイブン、③フィラデルフィア、④シンシナティ、および⑤オグデンのサービスセンターが属する。また、W&Iには①アンドーバー、②アトランタ、③オースチン、④フレズノ、および⑤カンザス・シティのサービスセンターが所属している。

(7) I. R. M. 5. 19. 7. 1 (10-01-2001) には、サービスセンターにおける徴収事務が列挙されている。

- ② 納税者に対する徴収情報報告書の徴求
- ③ コンプロマイズの処理
- ④ ACSが行った通信、リーエン通知、および差押えに対する回答

文書催告や電話催告によっても納付がない場合に、SB/SEまたはW&Iのコンプライアンス部に事案が回付される。

3 滞納整理事務（コンプライアンス部）

実地の滞納整理は、SB/SEまたはW&Iのコンプライアンス部で行われる。コンプライアンス部の徴収担当者は、大口事案やACSから回付された事案、ハイリスク事案を所掌している。徴収担当者の行う主たる事務は以下のとおりである⁽⁸⁾。

① リーエン通知

連邦税債権担保のためにリーエンの通知をする（第3章第3節参照）。

リーエンの通知・登録はSB/SEおよびW&Iのコンプライアンス部の職員だけでなく、サービスセンター内のコンプライアンス担当者も行うことができる。

② 財産差押え

滞納税金徴収のために滞納者の財産の差押えを行う。リーエンが担保権であるのに対し、差押えは換価・配当手続に至る前段階としての強制徴収処分である。

③ 財産調査

滞納処分または納付資力調査のため財産調査を実施する。財産調査には後述するサモンズによる調査が含まれ（第3章第2節2参照）、納税者または第三者に対するサモンズの通知および裁判所に対するサモンズの執行申立を行う。

④ コンプロマイズの処理

(8) IRS Publication 594「IRS Collection Process」参照

IRSは内国歳入法7122条の規定によって、一定の条件のもとで滞納額より少ない額を受け入れることでコンプライズ（和解）する権限が与えられている。コンプライズのためには納税者の財政状態および収支状況に関する高度の調査・分析能力を要することから、徴収部門の中でも徴収官以上の職員が当該業務に従事している（第4章第1節参照）。

⑤ 分割納付（Installment agreement）の処理

一括納付が困難な場合には、分割納付が認められる場合がある（IRC6159条(a)）。徴収職員はこの分割納付の合意のための事務を処理する（第4章第2節参照）。

⑥ 執行停止（Currently Not Collectible）

わが国の国税徴収法153条に該当する規定はなく、執行停止は、実務上行われているに過ぎない（第4章第3節参照）。

第2節 財産調査権

租税債権の徴収のため、IRSは、内国歳入法典により財産調査権が認められている⁽⁹⁾。IRS改革法は、第三者への無断接触を禁止する規定を設けて納税者の権利保護を図っており（第1章第4節1(2)）、財産調査権の内容も変容してきている。そこで本節では、従来の財産調査権（徴収に関するサモンズを含む）について述べ、それがIRS改革法によってどのように変容しているかを考察する。

1 通常の質問検査権

(1) 内国歳入法の規定

内国歳入法7602条(a)(1)は、租税徴収のため財務長官に、調査に関連を有しまたは調査にとって重要であるかもしれない（may be relevant or

(9) 内国歳入法典は、7601条ないし7612条で財産調査権について詳しい規定を設けている。

material to such inquiry) あらゆる帳簿 (books)、書類 (papers)、記録 (records) その他の資料 (other data) (以下「帳簿書類等」という) を検査する権限を付与している。これは任意調査 (罰則が設けられていない) についての規定であり⁽¹⁰⁾、わが国の国税徴収法141条に該当する規定である⁽¹¹⁾。

(2) 調査の時間と場所⁽¹²⁾

調査の時間と場所についてはIRSが決定する権限を有するが、諸般の状況のもとで合理的な (reasonable under the circumstances) 時間と場所でない限りならないとされる (IRC7605条(a))。

調査の時間については、通常の勤務日の、通常の勤務時間内に調査するのが合理的であるとされている (Reg. § 301.7605-1(b))。

調査の場所については、調査の種類 (呼び出し調査、実地調査) ごとに詳細に規定されている (Reg. § 301.7605-1(d))。呼び出し調査 (Office examination)⁽¹³⁾は、基本的に申告書上の住所に基づきその納税者を所轄するIRS事務所 (税務署) で行われるが、その事務所に十分なスタッフがそろっていない場合には納税者の住所に比較的近い別の事務所で調査が行われることがある⁽¹⁴⁾。遺産、信託、その他の財産 (entities) に関する呼び出し調査は、当該財産に関する帳簿、記録および書類が保存されている場所に最も近い事務所で行われる⁽¹⁵⁾。また、納税者が高齢または

(10) 金子宏「アメリカにおける税務調査—質問検査権を中心として—」日税研論集9号21頁(1989年)

(11) 国税徴収法第141条の規定による質問検査権には罰則の規定 (同法188条) があり、「間接強制を伴う任意調査」と解するのが判例・通説である。増田英敏『納税者の権利保護の法理』158～159頁 (拓殖大学研究叢書社会科学17・成文堂・1997) 参照。したがって、わが国の質問検査権とは罰則の有無の点で相違がある。

(12) See, Lee G. Knight & Ray A. Knight, Dispute resolution with the IRS and Taxpayer Bill of Right 2, 13 Akron Tax J. 27(1997)

(13) 金子・前掲 (注10) 18頁

(14) Reg. § 301.7605-1(d)(2)(ii)

(15) Reg. § 301.7605-1(d)(2)(i)

身体的欠陥を理由に調査場所の変更を要求する場合には、IRSは調査場所を変更できる⁽¹⁶⁾。

実地調査 (Field examination)⁽¹⁷⁾は一般に、納税者の帳簿書類等が保存されている場所 (納税者の住所または主たる事業所)で行われる⁽¹⁸⁾。しかしながら、事業規模が小さいか、または、調査があると事業を休止せざるをえないか若しくは通常業務の妨げとなる場合には、主たる事業所は合理的な場所とはいえない⁽¹⁹⁾。

呼び出し調査および実地調査のいずれの場合においても、納税者は調査場所を変更するよう書面で要求でき、IRSは以下の事項を検討して調査場所を決定する⁽²⁰⁾。

- ① 納税者の現住所地
- ② 納税者の主たる事業所の現所在地
- ③ 納税者の帳簿や記録類が保存されている場所
- ④ 調査が最も効率的に行われる場所
- ⑤ 納税者が変更を要求している事務所の利用可能性
- ⑥ 特定の場所における調査が過度の困難をもたらす要因

調査地の変更は、単に納税者の代理人の便宜のみを理由にしては認められない⁽²¹⁾。さらに、変更要求の日から13ヶ月以内に時効が完成する場合には、IRSは、納税者の申出を認める代わりに時効の一年延長に同意するよう要求する⁽²²⁾。

(16) Reg. § 301. 7605-1(e) (1) (vi)

(17) 金子・前掲 (注10) 18頁

(18) Reg. § 301. 7605-1(d) (3) (ii)

(19) Reg. § 301. 7605-1(d) (3) (ii)

(20) Reg. § 301. 7605-1(e)

(21) Reg. § 301. 7605-1(e) (3)

(22) Reg. § 301. 7605-1(e) (4)

2 サモンズ（召喚状）による調査⁽²³⁾

（1）サモンズの意義

内国歳入法典は、通常の質問検査権のほか、法的強制を伴うサモンズ（召喚状）を発行する権限を付与している（IRC7602条(a)(2)）。IRSに対してサモンズの権限がはじめて与えられたのは1864年の南北戦争当時であり⁽²⁴⁾、その後、1939年の内国歳入法典により現在の規定に近い権限が与えられるようになった⁽²⁵⁾。

内国歳入法7602条(a)は、財務長官に対し、①申告書の正確性の確認、②申告書が未提出の場合における申告書の作成、③内国歳入税を負担する者の納税義務の決定、④譲受人または受諾者の納税義務の決定、⑤内国歳入税の徴収、という目的のために前述した通常の質問検査権の行使とともに、サモンズを発する権限を付与している⁽²⁶⁾。

内国歳入庁長官は、サモンズを発する権限を職員に代理させており、申告書調査の場合には歳入調査官等が、租税徴収の場合には歳入徴収官等が、査察事件の場合には特別査察官等がそれぞれサモンズを発する⁽²⁷⁾。これらの調査官・徴収官等のサモンズを発する権限は強力であるので、できるだけ納税者等の自発的協力により帳簿書類等や証言を収集するよう指示するとともに、調査官・徴収官等は最終的結論（final conclusion）としてサモンズを発するよう留意することになっている⁽²⁸⁾。

(23) 金子・前掲（注10）のほか、以下の文献を参照した。今本啓介「アメリカ連邦税法における税務調査—召喚状（summons）による調査を中心に—」（早稲田政治公法研究第63号・2000）、中里実「アメリカにおける租税調査権の概観」（一橋論叢第94巻第5号・1985年11月）

(24) Act of June 30, 1864, § 14, 13 Stat. 226（今本・前掲（注23）参照）。

(25) Internal Revenue Code of 1939, § 3614(a)

(26) Patricia T. Morgan, Tax Procedure and Tax Fraud, at 255 (2d ed, 1999)

(27) Michael I. Saltzman, IRS Practice and Procedure, at 13-5 (2d ed, 1990)

(28) IRS職員は、サモンズを発する前に以下の要因を検討するよう指示されている。すなわち、①サモンズ以外の手段による情報入手の可能性、②サモンズによる強制的行動および強制によらない自発的な協力に基づく反対の効果と求める情報の重要性

サモンズによる調査は、納税義務者が通常の質問検査に応じない場合に行われる⁽²⁹⁾。サモンズを発せられた者が、サモンズを無視し、若しくはサモンズに従うことを拒否し、または要求された書類や記録等を提出しない場合には、サモンズを受けた者の住所地を所轄する連邦地方裁判所に対しサモンズの執行(enforcement)を求めることになる(IRC7604条(b))。すなわち、サモンズの通知はIRS職員が発するのに対し、その執行は裁判所の判断に委ねられている。

(2) サモンズの適法要件 (パウエル・スタンダーズ)

いかなる納税者も不必要な質問検査(unnecessary examination)に服せしめられることはなく、納税者の会計帳簿の検査は、納税者が別段の要請をなすか、または内国歳入庁長官が書面で追加的検査が必要である旨を通知しない限り、一課税年度につき一回の調査に限られている(IRC7605条(b))。

納税者が、ある質問検査を不必要な質問検査であるとして争い、勝訴する可能性は極めて低いといえる。この点に関して、パウエル事件⁽³⁰⁾において最高裁判所が以下のとおりサモンズの執行が認められるための基準(パウエル・スタンダーズ)を提示しており、これがサモンズ執行の基本的要件とされている⁽³¹⁾。

- ① 調査が正当な目的(Legitimate purpose)に従って行われること
- ② 調査がその目的に関連(relevant)を有していること
- ③ 求められている情報がすでにIRSが入手しているものではないこと
- ④ 内国歳入法典が定める行政手続が遵守されていること

この④の手続とは、上述の内国歳入法7605条(すなわち、不必要な質問

または必要性の比較考量、③納税義務の内容、④情報の重要性と事件の重要性の比較考量、⑤犯則事件か否か、である(Saltzman, *supra* note 27, at 13-6)。

(29) 金子・前掲(注10) 21頁

(30) *United States v. Powell*, 379 U.S. 48(1964)

(31) Morgan, *supra* note 26, at 264

検査等の禁止)、および7609条に定める手続をいう。内国歳入法7609条(a)は、第三者に対してサモンズを発する場合には事前に納税者へ通知する必要がある旨定めている。

サモンズが不適切な目的(improper purpose)、例えば納税者に嫌がらせをし、付随的な争いを解決するために納税者に圧力をかけるというような目的で、あるいは特定の調査への誠実さ(good faith)に影響を与える目的で発せられている場合には、サモンズの執行は濫用になるとされた⁽³²⁾。

ところで、もっぱら刑事上の証拠を明らかにする目的で発行したサモンズを執行することができるかはかつて問題となっていたが⁽³³⁾、1982年の内国歳入法7602条(b)項および(c)項の改正により明文化された。すなわち、同条(b)項は、内国歳入庁長官がサモンズを発行する目的に「内国歳入法規の執行に関する犯則調査」も含まれると規定し、また同条(c)項(1)号は、司法省への事件の告発がなされた場合にはサモンズの通知および執行がなされてはならない旨規定している。

(3) 第三者に対するサモンズ⁽³⁴⁾

内国歳入法7602条は、サモンズの対象となる者を納税者に限定していないため、第三者に対してもサモンズを発することができる。第三者に対してサモンズを発した場合において納税者へ通知する必要があるか否かは、従来、第三者がだれであるかによって決まっていた。すなわち、第三者が記録保有者(third-party recordkeeper)⁽³⁵⁾である場合には、納税者はサ

(32) 今本啓介「アメリカ連邦税法における税務調査(1)ー召喚状(summons)による調査を中心としてー」(早稲田政治公法研究第63号・2000年)336頁

(33) 1971年のドナルドソン判決は、サモンズが誠実なもの(good faith)で刑事訴追のための告発前に発せられているならば、犯則調査のためにそれを発することはできると判示している(Donaldson v. United States, 400 U.S. 517(1971))。

(34) Morgan, supra note 26, at 266

(35) 第三記録保有者(third party recordkeeper)は、旧内国歳入法7609条(a)(3)に規定があり、銀行その他の金融機関、クレジット会社、弁護士、会計士等をさすものとされていたが、この規定は1998年の改正により削除されている。

モンズの通知が送付され、その執行を争うことができた（旧IRC7609条(a)(1)(A)）。

ところが、1998年の改正により、第三記録保有者以外の第三者に対するサモンズの場合であっても、原則として、納税者への通知が必要とされるようになった（IRC7609条(a)）。

内国歳入法7609条(a)は、「本条の適用となるサモンズが、サモンズに特定されている者（サモンズの名宛人以外）について、作成若しくは保存されまたは関連する記録の提出、またはコンピューターソフトのソースコードの提出に関して証言または陳述を要求する場合には、当該サモンズ送達の日から3日以内に、おそくとも記録の検査の日としてサモンズで指定された日の23日前までに、サモンズの通知をそこで特定されているすべての者に送付しなければならない。その通知には送達されたサモンズの写しを添付し、サモンズの取消しを求める訴訟を提起する権利に関する説明を付記しなければならない。」と規定し、第三記録保有者という表現を削除している。

第三者に対してサモンズが発せられた場合に、上述の規定により通知を受けた者は内国歳入法7604条の規定によるサモンズの執行手続に参加する権利を有し（IRC7609条(b)(1)）、その通知を受けた日から20日以内に第三者に対するサモンズの取消し（quash）訴訟を提起する権利を有する（IRC7609条(b)(2)）。

3 第三者に接触する場合の事前通知

IRS職員が納税者以外の第三者に接触しようとする場合には、原則として事前に納税者に対し合理的な通知をしないと納税者以外の第三者に接触することはできない（IRC7602条(c)(1)）。これは、1998年のIRS改革法により新たに設けられた規定である。

財務長官は、納税者の納税義務の決定または滞納税金の徴収に当たって、当該期間内に接触した者の記録を納税者に定期的に提出しなければならない、

また、納税者の要求に基づきその記録を提出しなければならない（IRC7602条(c)(2)）。

ただし、次の事情が存する場合には、事前通知の規定は適用されない（IRC7602条(c)(3)）。

- ① 納税者が接触を認めている場合
- ② 通知をしていると徴収できない危険があるか、または通知をすると報復されるおそれがあることを示す相当の理由（good cause）があると財務長官が決定する場合
- ③ 係争中の犯則調査に関連する場合

したがって、通常の場合における第三者に対する財産調査には事前通知が必要となるので、租税の徴収確保には障害となるおそれがある。そこで、例外事項のうちの②の徴収できない危険な状態(jeopardize collection)の解釈が問題となる（第6章第2節2「IRSによる裁量行為の制限」参照）。当然IRSにその判断の裁量権があると思われるが、安易にこの危険な状態が認められるようなことがあると、納税者の権利を保護しようとした改革法の趣旨が没却されることになる。

4 差押時の帳簿等請求権

財産の差押えをした時、またはしようとする時には差押えに係る財産に関する帳簿、記録、証拠書類その他の文書を保管または管理している者に対し、財務長官は当該帳簿等の提出を要求できる（IRC6333条）。

5 搜索

（1）通常の場合（令状等が必要な場合）

内国歳入法6331条(b)は、財務長官は滞納者の財産を差押え、公売することのできる旨規定しているが、差押えのために滞納者の事務所や住居に立ち入るには、①滞納者の書面による同意、または②連邦地方裁判所判事若

しくは治安判事の発行する搜索令状、が必要とされている⁽³⁶⁾。

1977年のGMリースィング事件⁽³⁷⁾において、連邦最高裁判所は、納税者の同意を得ないで差押えのために納税者の自宅に立ち入ることは連邦憲法第4修正⁽³⁸⁾に定める納税者の権利を侵害する、と判示している⁽³⁹⁾。

令状や同意が必要とされるのは非公共的な場所に所在する動産についてであり、公共的な場所（例えば、道路、公園等）にある動産、または不動産を差し押さえる場合には、令状や同意が不要となるのはいうまでもない。前述のGMリースィング事件の連邦最高裁判所は、公衆道路、駐車場その他の公共的な場所にある自動車の差押えはプライバシーの侵害には当たらず、令状も必要ではない旨判示している。また、マサチューセッツ州連邦地方裁判所は、障害物のない道路はたとえそれが個人の財産であったとしても“公共の場所”であり、そこでの自動車の差押えは適法である旨、判示している⁽⁴⁰⁾。

（２）緊急事態（令状等が不要な場合）

緊急事態（*exigent circumstances*）が存在する場合には、令状は必要とされない⁽⁴¹⁾。緊急事態下における差押えとは、令状を入手する十分な時間がないため迅速な行動が必要とされている状況下における差押えをいい、例えば、政府の手の届かない場所に置くことを意図して、財産を移動また

(36) Robert S. Schriebman *IRS Tax Collection Procedure – A manual for practitioners*, at 667(2d ed, 1988)

(37) *G.M. Leasing v. U.S.*, 429 US 338(1977)

(38) 連邦憲法第4修正は、「不合理な搜索および押収または抑留に対し、身体、家屋、書類および所有物の安全を保障されるという人民の権利は、破られてはならない：令状は、宣誓または確約によって根拠づけられた相当な理由に基づいてのみ発せられるべきであり、かつ、搜索されるべき場所および抑留されるべき人または押収されるべき物件を特定して示しているものでなければならない。」(BASIC英米法辞典、東京大学出版会参照)と規定し、令状のない不合理な搜索を禁じている。

(39) Schriebman, *supra* note 36, at 667

(40) *Roger v. United States*, 108 F.Supp.2d 65(2000)

(41) Schriebman, *supra* note 36, at 668

は隠匿しようとしている場合には、令状なしで滞納者の住居や事務所に立ち入ることができる⁽⁴²⁾。

第3節 滞納処分

滞納処分（差押え）について述べる前に、米国におけるリーエン制度について説明しなければならない⁽⁴³⁾。リーエン制度と差押えは密接に結びついており⁽⁴⁴⁾、租税徴収の確保を図るうえで車の両輪としての働きを果たしているからである。

1 連邦租税リーエン（Federal Tax Liens）

（1）連邦租税リーエンの意義

内国歳入法6321条は、「租税の納付の債務を負う者が、請求を受けた後にその租税の納付を怠り、または拒絶した場合には、当該額（利子、追加額、加算金、加算税額及びこれに伴う費用を含む）は、動産であるか不動産であるかを問わず、その者に属するすべての財産及び財産に対する権利につき、合衆国のためのリーエンとなる」と規定し、連邦租税リーエン（一種の租税先取特権）の成立を認めている。

納税者に対して有効で実行可能なリーエンは、以下の三要件を充足している時に成立する⁽⁴⁵⁾。すなわち、①IRSが租税の賦課をしていること、②納税者に納付通知を送付し、未納税金の督促をしていること⁽⁴⁶⁾、③督促後

(42) Id

(43) 米国の連邦租税リーエン制度については、高橋重長「アメリカ合衆国の連邦税徴収手続」（税務大学校論叢20号・1990）484頁以下で詳細に論じられている。

(44) 連邦租税リーエンの通知をした後、差押え(Levy)を行うのが通常である。連邦税の徴収手段には、連邦租税リーエンを一般民事手続に従って実行する方法と、差押えの後換価・配当手続に従って回収する方法がある。

(45) Saltzman, , supra note 27, at 14-26

(46) 督促状は賦課後60日以内に送付しなければならない（IRC6303条(a)）。

10日以内に納付がないこと⁽⁴⁷⁾、である。租税リーエンは自動的に成立し、その効力の発生は課税時点まで遡及する⁽⁴⁸⁾。未登録の連邦租税リーエンは納税者およびほとんどの第三者に対しては有効であるが、特定の第三者に対してはリーエンの適正な通知が州の登録事務所⁽⁴⁹⁾に登録されるまでは対抗力は生じない⁽⁵⁰⁾。

リーエンには一般租税リーエン (general tax lien) のほか、特別租税リーエン (special tax lien) がある。特別租税リーエンには、内国歳入法第6324条(a)の特別遺産税リーエン (special estate tax lien)⁽⁵¹⁾と6324条(b)に規定する特別贈与税リーエン (special gift tax lien)⁽⁵²⁾がある。

なお、連邦租税リーエンの実行手続は一般の民事手続に従って行われ、裁判所の競売により優先配当を受けることになる。

(2) 連邦租税リーエンの範囲

内国歳入法6321条は、納税者に帰属するすべての財産 (all property) および財産に対する権利 (rights to property) にリーエンが成立すると規定している。したがって動産、不動産のみならず、債権や無形資産等にもリーエンは成立する。租税リーエンは課税時点において納税者に帰属する財産に対してだけでなく、その後取得した財産に対しても成立する⁽⁵³⁾。納税者の財産に関する権利の性質および範囲は州法が規定しているが、連邦租税リーエンは、債権者の請求により特定財産を除外している州法の規

(47) IRC6331条(a)

(48) Morgan, *supra* note 26, at 190

(49) リーエン通知は、当該財産の所在する州法の適用により、州の登録事務所に送付されなければならない (IRC6323条(f))。

(50) IRC6323条(a) 特定の第三者には、買受人、譲渡抵当権者、動産質権者および判決債権者が含まれる。

(51) 遺産税リーエンは納税者の死亡によって生じ、死亡の日から10年間またはすべての遺産税が納付されるまで、故人の総遺産上のリーエンとして存続する。

(52) 贈与税リーエンは、課税期間中になされるすべての贈与に適用があり、10年間またはすべての贈与税が納付されるまで存続する。

(53) Saltzman, *supra* note 27, at 14-36

定の影響は受けず、また制限も受けないとされる⁽⁵⁴⁾。リーエンに関する州法と連邦法との関係については後述する。

(3) 連邦租税リーエンの相対的優位性

滞納者の財産上に存在する他の債権者のリーエンと比べて連邦租税リーエンがどの程度優先するかという点に関しては、IRSと他の債権者との間で長い間論争となってきた⁽⁵⁵⁾。

納税者に帰属するすべての不動産および動産上（リーエン通知後取得した財産を含む）に米国のために成立した連邦租税リーエンは、適正な通知が登録されるまでは、いかなる判決リーエン債権者(judgment lien creditor)⁽⁵⁶⁾、納税者からの物件購入者(purchasers)、譲渡抵当権者(holders of security interests)、または建設工事に関するリーエン保持者(mechanic's lienors)に対して有効となることはできない(IRC6323条(a))⁽⁵⁷⁾。リーエンがいったん登録されると、その後の物件購入者やリーエン設定者等に対して優先する。

連邦法上は、優先権は、“時期において最初のものが、権利において優先する”(first in time, first in right)というコモン・ローの原則に支配されている⁽⁵⁸⁾。連邦租税リーエンと競合する州税リーエンは、それが対抗要件を具備した時は、時期において最初のものが優先することになる。

対抗要件を具備するための要件としては、①リーエン保持者の同一性、②リーエンが設定された財産の確定、③リーエン総額の確定、があげられ

(54) Morgan, *supra* note 26, at 191

(55) See Lee G. Knight, Ray A. Knight, *supra* note 12

(56) 米国の大多数の州では、判決によってリーエンを取得することが制定法によって定められており、判決は敗訴債務者(judgment debtor)の資産に対してリーエンを創設する。これを「判決リーエン」という。D.G. エプスタイン著(小杉丈夫ほか訳)『アメリカの債権回収法』39頁(社団法人商事法務研究会・1984) 参照

(57) Lee G. Knight & Ray A. Knight, *supra* note 12

(58) Id

ている⁽⁵⁹⁾。McDermott事件⁽⁶⁰⁾において、連邦最高裁判所は、リーエンが設定されている財産は、財産を現実に債務者が取得するまでは確定されることはないと判示した。したがって、リーエンは特定の財産に関しては、債務者が現実にその財産を取得しないかぎり対抗要件を具備できない。

内国歳入法6323条(b)は、連邦租税リーエンの通知が適正に登録された場合であっても以下の場合には劣後すると規定している。すなわち、①証券購入者、②自動車購入者、③小売業者から購入した動産、④臨時セールで購入した動産（1998年の改正により限度額が250ドルから1,000ドルに引き上げられた。）、⑤占有リーエンの付いた動産、⑥不動産税及び特別賦課リーエン、⑦居住用財産の修繕またはリフォームから生じるリーエン（1998年の改正により限度額が1,000ドルから5,000ドルに引き上げられた。）、⑧弁護士リーエン、⑨特定の保険契約、および⑩預金担保貸付に対しては、連邦租税リーエンは常に劣後する。

（４）連邦租税リーエンの通知（1998年改正法）

連邦租税リーエンが登録されると納税者は金融機関からの運転資金等の借入れに支障が生じるおそれがあり、リーエン登録は納税者の権利に大きな影響を与えることになる。したがって、誤ったリーエン設定によって納税者が不利益を被らないように1998年の改正により、新たに納税者への通知や聴聞の制度が導入されている（IRC6320条）。

連邦租税リーエンの通知は、当該リーエンの登録後5日以内に納税者に対し配達証明または書留によりされなければならない（IRC6320条(a)）。この通知には、①未納税額、②通知から30日以内に聴聞を求める権利があること、③リーエン及び審判手続に関して納税者が利用できる行政手続、④権限規定及びリーエン解除の手続、を簡潔で平易な用語を用いて記載しな

(59) Id

(60) McDermott v. Zions First Nat'l Bank , 507 U.S. 447(1993)

ければならない（IRC6320条(a)）。

納税者が聴聞を要求すると、IRS不服審査官が聴聞を実施するが（IRC6320条(b)(1)）、不服審査官が決定を下すまではいかなる徴収活動も行うことはできない（IRC6320条(c)）。聴聞手続においては、あらゆる関連する事項が取り上げられ、例えば善意配偶者の救済（innocent spouse relief）、コンプロマイズ、分割合意を含むあらゆる徴収活動が含まれる（IRC6320条(c)及び6330条(c)）。

納税者が不服審査官の決定に不服がある場合には、決定後30日以内に租税裁判所または連邦地方裁判所に対し訴訟提起をすることができ（IRC6330条(d)）、訴訟期間中は滞納処分が中断される（IRC6330条(e)）。

（5）連邦租税リーエンに関する最高裁判例（Drye事件）

リーエン設定に関する連邦法と州法との関係については従来から争いが見られた。この点に関して、1999年のDrye事件⁽⁶¹⁾において連邦最高裁判所が連邦租税リーエンに関する州法の役割を明確にする注目すべき判断を示した⁽⁶²⁾。事件の概要は次のとおりである。

Dryeは約325,000ドルの連邦税を滞納していたが、支払不能のためIRSは徴収が困難な状況であった。Dryeの母は遺言なしで230,000ドルを超える財産を残して死亡した。Dryeは唯一の相続人で遺産管理人に指名されたが、6ヵ月後、相続放棄を書面で申請した。2日後、Dryeの娘が管理人に指名され、父の後を引き継いだ。Dryeの住所地であるアーカンソー州法により、母の財産は“Dryeファミリー1995年信託”を設立していたDryeの娘に移転した。Dryeの娘は相続財産を信託への資金提供に供し、同人および彼女の両親（相続放棄したDryeを含む）が信託の受益者であった。この信託は浪費者信託

(61) Drye v. United States 528 U.S. 49(1999), 120 S.Ct.474(1999)

(62) 以下の最高裁判決の内容に関する記述は、Steve R. Johnson After Drye: The Likely Attachment of the Federal Tax Lien to Tenancy-by-the-Entireties Interest, 75 Ind. L. J. 1163 (2000) 参照

(spendthrift trust) ⁽⁶³⁾で、信託利益の分配は委託者の自由裁量により行われ、受益者の生計維持のために使用されうるもので、州法のもとでは、その信託財産は信託の受益者の債権者からの追及を逃れることができた。

そこでIRSは、Drye名義で信託に対して租税リーエン通知を登録し、信託名義の投資銀行預金を差し押さえた。これに対してDryeが訴訟提起したのが本事案である。Dryeは、自分は相続放棄者であるため母の財産に対してはいかなる財産的権利も有しない、と主張した。これに対して、IRSは、母の死亡時に遺産上に存するDryeの権利にリーエンが成立しており、その後の放棄は無効である、と反論した。

連邦地方裁判所および第8巡回区控訴裁判所はDryeの主張を認めたのに対し、連邦最高裁判所は、租税リーエンにおける連邦法と州法の関係を明確化し、「内国歳入法典は納税者の権利または利益の内容に関し州法を厳格に解しており、6321条にいう財産あるいは財産に対する権利の決定は連邦法に委ねられている。」と判示し、IRSの主張を認めた。連邦最高裁判所は、連邦租税リーエンがどの財産に成立するかに関しては二つの段階があると指摘した。第一は、納税者は財産の使用または処分にかんする影響力を有するか、あるいはその使用または処分からいかなる利益を有するかという権利の存在を決定する段階であり、これは州法が決定する。第二は、その権利の具体化であり、6321条に規定する財産または財産的権利に関して納税者はいかなる能力または利益を得る機会を有するかという問題であり、これは連邦法が決定すると述べている。そして、6321条に規定する財産の範囲に関しては拡大解釈している。

Drye事件に特有の問題は、相続放棄した遺産にリーエンが成立するか、という点である。これに関して、Dryeがアーカンソー州法のもとで母親の遺産上に利益を有するのは明白であり、その利益は連邦法上の財産または

(63) 「浪費者信託とは、受益権の譲渡および差押えが禁じられる信託である。」（樋口範雄『アメリカ信託法ノート』214頁（弘文堂・2000）参照）

財産に対する権利を構成するのでリーエンは成立すると結論づけた。また Drye事件は「夫婦全部保有財産 (Tenancies by the Entireties) ⁽⁶⁴⁾」に対するリーエンの設定の可否に関しても従来の考え方の転換をもたらしている。最高裁判所は“財産および財産に対する権利”の定義はしなかったが、その内容として五つの要素⁽⁶⁵⁾を指摘しており、この内容に照らして検討すると夫婦全部保有財産はリーエンが設定される財産に含まれるのは明らかであるといえる⁽⁶⁶⁾。

最近、夫婦全部保有財産に対して連邦租税リーエンが設定される旨判示する連邦最高裁判決が現れている⁽⁶⁷⁾。

2 差押え (Levy) ⁽⁶⁸⁾

IRSは、連邦租税リーエンが設定されている財産を民事手続に従って売却する方法で滞納税金を回収することができる。しかし、財産の差押えおよび公売という一連の強制徴収手続によって滞納税金を徴収するのが米国でも一般的である⁽⁶⁹⁾。これはわが国における滞納処分手続に当たるものである。

連邦租税リーエン自体には強制執行力がないことから、民事執行による競

(64) Johnson, *supra* note 62、コモン・ロー上は「夫婦全部保有財産」が夫婦間で創設される唯一の共同所有財産であった。米国内の25州とコロンビア自治区ではこの「合有」が制度上認められていたため、これらの州では従来これに対してリーエンは成立しないとされてきた。

(65) Johnson, *supra* note 62、五つの要素として、①法律によって保護されること、②満足するために必要な範囲内で所有すること、③交換または譲渡可能なものであること、④金銭的価値があること、⑤法的権利を有しており単なる期待ではないこと、があげられている。

(66) Johnson, *supra* note 62

(67) *United States v. Craft* 122 S. Ct 1414(2002)

(68) LevyとSeizureの間に法的区別はないが、一般に、納税者以外の第三者が保持している納税者の財産（例えば、銀行預金や売掛金などの債権）を差し押さえるときにLevyを使用し、自動車や住居あるいは事業用資産（動産・不動産）を差し押さえるときにSeizureを使用する (I. R. M. 5. 11. 1. 1. 2(01-19-1999))。

(69) Morgan, *supra* note 26, at 199

売か行政上の差押・換価処分によって滞納税金を徴収していくことになる。内国歳入法6331条は、同法6334条に規定する差押禁止財産以外の滞納者に帰属するすべての財産を差し押さえることができると規定している。

1998年の改正により、差押えをする場合には内国歳入法6330条に規定する適正手続に従うことになる。すなわち、差押えの30日前までに差し押さえる旨の通知を、納税者に直接交付するか、納税者の住所地または事業所に差し置くか、あるいは配達証明または書留によりあらかじめ送達する必要がある（IRC6330条(a)）。納税者が聴聞を要求するとIRS不服審査官が審判手続を開始し（IRC6330条(b)）、不服審査官が決定をするまではIRSはいかなる徴収活動も実施できない（IRC6330条(e)）。

なお、差押えの要件は次のとおりである（IRC6331条(a), (d)）。

- ① 督促状の送付があること
- ② 督促後10日以内に納税がないこと
- ③ 少なくとも差押えの30日前までに差押予告通知（聴聞の権利通知を含む）を行っていること

（1）不動産差押え(Seizure)

差押通知書を納税者に送付して行う。一般に、賃金、銀行預金、自動車等の差押えが優先され、個人の住居の差押えは避けられる傾向にある。住居以外のすべての財産について差押えを検討し、最後の手段として行うようである⁽⁷⁰⁾。

（2）動産差押え(Seizure)

動産は直接目的物を占有することによって行う。動産を差し押さえた場合には、滞納者へ通知するとともに、当該動産に封印（tag）する⁽⁷¹⁾。滞納者の住居や営業所には裁判所の令状なしでは立ち入ることはできないが、

(70) 納税者の主たる住居は、原則として差押禁止である（IRC6334条(e)）。

(71) Robert S. Schriebman When you cant pay your taxes! , at 221

道路のような公共の場所 (public portions) ⁽⁷²⁾ に駐車している自動車などは差し押さえた上牽引することが可能である。

(3) 債権差押え (Levy)

給料債権や銀行預金のような第三債務者のある債権の差押えは、当該第三債務者に差押通知書 ⁽⁷³⁾ を送付することにより行う (IRC6331条(a))。

米国では、滞納者の銀行預金や給料を差し押さえるのが、最も一般的な差押方法であり ⁽⁷⁴⁾、また一種の脅しの戦略 ⁽⁷⁵⁾ でもある ⁽⁷⁶⁾。給料のような継続債権の差押えの効力は、差し押さえた日から内国歳入法6343条により解除するまで持続する (IRC6331条(e))。

預金の差押通知書送達後21日経過しないと当該預金の取り立てはできない (IRC6332条(c))。銀行は21日経過後の翌営業日に当該預金をIRSに送付しなければならないが、預金者はこの待機期間を放棄することができる ⁽⁷⁷⁾。

なお、預金や給料の差押えについては、事前にリーエンを設定しておく必要はなく、督促状送付後10日経過するといつでも差押えが可能である ⁽⁷⁸⁾。

3 差押禁止財産 (Property exempt from levy)

内国歳入法は、以下の13個の差押禁止財産を列挙している (IRC6334条(a))。

(72) Schriebman, supra note 71, at 246 玄関、待合室、カフェテリア、食堂が含まれる。

(73) 給料や賃金債権等の差押えには書式668-W (Form 668-W) を使用する。

(74) Schriebman, supra note 71, at 221

(75) Schriebman, supra note 71, at 245 これを“wake-up calls”と呼んでいる。

(76) 給料の差押えを理由に従業員を解雇することは消費者債権保護法 (Consumer Credit Protection Act 15 USC 1671-1677) 1674条(a)に違反し、意図的に当該規定に違反した者は1,000ドル以下の罰金若しくは一年以下の懲役に処し、またはこれを併科することとされている (同法1674条(b)) (I. R. M. 5. 11. 5. 2(05-05-1998))。

(77) IRM 5. 11. 4. 1(03-30-2001)

(78) 不動産や動産差押えの場合にも、事前にリーエンの設定・登録をすることが法律上要求されているわけではないが、差押え前にリーエンの登録をするのがIRSの方針となっている (I. R. M. [5. 10]1. 3. 3(07-26-2000))。

- ① 納税者およびその家族にとって必要な衣服および学用品
- ② 燃料、食料、家具、および個人的持ち物（限度額6,250ドル）
- ③ 商売、事業等に必要な書籍および道具（限度額3,125ドル）
- ④ 失業手当金（unemployment benefits）
- ⑤ 未配達郵便物（undelivered mail）
- ⑥ 年金（certain annuity and pension payments）
- ⑦ 労働者報酬（workmen's compensation）
- ⑧ 差押え前にその大半を子供の養育費として支出することが裁判所の判決で要求されている場合における当該給料、賃金、あるいは他の所得（judgments for support of minor children）
- ⑨ 賃金、給料および他の所得の最低金額（minimum exemption）
- ⑩ 障害者給付金（disability payments）
- ⑪ 公的扶助として個人に支払われる金額（Certain public assistance payments）
- ⑫ 職業訓練協力法のもとで参加者に支払われる金額
- ⑬ 滞納額が5,000ドル以下の納税者の居住用財産、納税者の主たる住居、特定の事業用資産（納税者の承認がある場合または徴収の危険がある場合は除かれる。）

1998年の改正により、②の個人的持ち物の差押禁止額が2,500ドルから6,250ドルに引き上げられ、また、③の書籍や商売道具に関しては1,250ドルから3,125ドルに引き上げられている。これらの変更は1998年7月22日以降の差押えについて適用される。

第4章 納税緩和制度

第1節 コンプロマイズ (Offer in Compromise)

1 コンプロマイズとは何か

コンプロマイズ (Offer in Compromise以下「OIC」という) とは、納税者の納税義務の解決を図るために行われる納税者とIRSとの契約 (agreement) であり⁽¹⁾、納税者の課税額を減額し、または納税額を減額するものである。OICは納税者のオファー、IRSの反対オファーを経て最終的に納税者とIRSの“相互の譲歩 (mutual concessions)” によって締結される契約であり、そのプロセスは一般契約法の規則に従っている⁽²⁾。

OICの内国歳入法上の根拠規定は7122条であり、財務長官 (Secretary) は、司法省に告発される前の内国歳入法のもとで生じるすべての民事または刑事事件に関してコンプロマイズできると規定している (IRC7122条(a))。司法省に告発後は、法務長官 (Attorney General) がコンプロマイズの権限を有する (IRC7122条(a))。

OICはIRSに認められた法的徴収手段の一つであり、納税者の納税義務または納付資力等に疑念がある場合に利用されるが、ほとんどの申請は納付資力に対する疑念 (徴収に関するコンプロマイズ) が根拠となっている⁽³⁾。OICには、以下に掲げる根拠のうち少なくとも一つを満たす必要がある⁽⁴⁾。

① 課税に関する疑念 (Doubt as to liability)

(1) I. R. M5. 8. 1. 1(11-30-2001)

(2) Robert S. Schriebman, IRS tax collection procedures – A manual for practitioners, at 194(2d ed, 1988)

(3) Patricia T. Morgan Tax procedure and tax fraud, at 204(2d ed, 1999)

米国会計検査院が2002年3月に公表した報告書 (「IRS should evaluate the changes to its offer in compromise program」) によると、課税に関する疑念に基づく申請は1%にも満たないということである。

(4) Reg. § 301. 7122-1

② 徴収に関する疑念 (Doubt as to collectibility)

③ 効果的税務行政 (Effective Tax Administration)

したがって、納税義務が裁判所の判決によって決定されたか、またはそれが明白である場合、および徴収に関する疑念がまったくない場合にはコンプロマイズできないのが原則である⁽⁵⁾。ただし、課税額が正しく、徴収に関する疑念がまったくない場合であっても、租税の徴収が納税者に経済的困窮や不公平をもたらすような例外的な事情が存在する場合にはコンプロマイズが可能である。これは上述の③に基づくOICであり、1999年7月の暫定規則 (Reg. § 301. 7122-1T) により新設されたものである⁽⁶⁾。

2 コンプロマイズの手続

(1) 申請方法

OICは書式656号をIRSサービスセンターに提出して行われる⁽⁷⁾。

申請が「徴収に関する疑念」に基づく場合には、書式656号のほかに徴収情報報告書(書式433-A又は書式433-B)⁽⁸⁾を提出しなければならない⁽⁹⁾。

申請が「課税に関する疑念」に基づく場合には、書式656号の項目9の中で課税額が正当ではないと判断する理由を詳細に説明し、正当と判断した額を提示しなければならない。ただし、この申請の場合には、徴収情報報

(5) Reg. § 301. 7122-1

(6) 書式656号(Offer in Compromise)の解説書では三つの疑念に関する説明がされている。なお、2002年7月に暫定規則を一部修正した最終規則 (T.D. 9007) が公表されている。

(7) 従来は税務署や所轄のサービスセンターに提出していたようであるが、2001年8月からはすべてのOICを二ヶ所のサービスセンター (ブルックヘイブン、メンフィス) が受理する制度に変更されている (2002年3月のGAO報告「IRS should evaluate the changes to its offer in compromise program」参照)

(8) Form433-A(Collection Information Statement for Wage Earners and Self-Employed Individuals), Form433-B(Collection Information Statement for Businesses)

(9) 書式656号Offer in Compromise参照。コンプロマイズの手続に関する記述は主としてこの書式の解説に基づいている。

告書を提出する必要はない。

申請が「効果的税務行政」に基づく場合には、徴収情報報告書を提出するとともに、書式656号の項目9の中で、租税の徴収が納税者の経済的困窮や不公平などをもたらす例外的な状況に関する理由を述べなければならない。2002年7月に公表された最終規則には、経済的困窮の例示として、①納税者が長期療養中の子供を完全看護しており、医療費や基礎的生活費に充てるため資産を必要としている場合、②納税者が退職しており、年金収入しかない場合、③納税者が障害者であり、基礎的生活費を控除すると分割納付契約により全額納付できない程少額の固定給で生活している場合が掲げられている。

(2) 処理手続

「課税に関する疑念」に基づく申請については調査担当者が処理権限を有し、「徴収に関する疑念」に基づく申請については徴収担当者が処理権限を有する⁽¹⁰⁾。OICの担当者は高度の知識と経験を有する専門家である。コンプロマイズする金額が50,000ドル⁽¹¹⁾を超える場合には、コンプロマイズする前に財務省の法律顧問官(General Counsel)の意見を徴する必要がある(IRC7122条(b))。IRSのOIC担当者が行ったコンプロマイズ額の決定または納付資力に関する評価が明白な誤りでない限り、法律顧問官が問題とすることはない⁽¹²⁾。

コンプロマイズの申請があると、IRSはまず手続上の問題がないかを審査する。申請が不正なものであり、またはもっぱら租税納付の先延ばしを目的としている場合には直ちに拒絶される⁽¹³⁾。「徴収に関する疑念」に基づ

(10) GAO報告によると、二ヶ所のサービスセンターが受理したOIC事案のうち簡易な事案についてはサービスセンター内のコンプロマイズ担当者が処理するが、複雑な事案はセンターから現場(field)に送付され、OICの専門家が処理に当たっている。

(11) 1996年の改正により従来の500ドルから50,000ドルに引き上げられた。

(12) Lee G. Knight & Ray A. Knight, Dispute Resolution with the IRS and Taxpayer Bill of Rights 2, 13 Akron Tax J. 27(1997)

(13) 前掲(注6)書式656号Offer in Compromiseの解説参照

く申請の場合には、書式656号および433号を入念に検討することで、これを防止することができる⁽¹⁴⁾。

例えば、コンプロマイズしようとする金額が不明確な場合、適切な署名がない場合、徴収情報報告書の提出がない場合、および申請額が全資産額（書式433-Aの項目27）よりも少ない場合には、申請は手続上問題があるとされる⁽¹⁵⁾。

また、IRSのOIC担当者は、納税者の生活状況、財務状況等に関する多数の要因を検討する。特に、納税者がただちに納税に充てられる資産、現在および将来見込まれる所得を考慮しなければならない。納税者の財務状況の確認調査は、主として直近の申告書および徴収情報報告書に基づき行われる⁽¹⁶⁾。徴収情報報告書の数値の内容を確認するため銀行や雇用者等の第三者に対する調査を実施することもある⁽¹⁷⁾。

OICの処理に当たり、IRSは納税者に対し、銀行、雇用者、親戚、知人等からの借入金による納付も指導する⁽¹⁸⁾。IRSは最小のコストで最大の税収を確保することを目指しており、そのためにコンプロマイズするからである。

（３）納付方法

コンプロマイズした金額の納付方法には以下の三種類の方法がある⁽¹⁹⁾。

① 現金納付（Cash）（90日以内の短期納付）

この場合には、申請が承認されてから90日以内に申請額を納付しなければならない。申請額には資産の実現可能価額（realizable value）⁽²⁰⁾

(14) Lee G. Knight & Ray A. Knight, *supra* note 12

(15) Lee G. Knight & Ray A. Knight, *supra* note 12, I.R.M 5.8.3.2.2(11-30-2001)

(16) I.R.M 5.8.5.2.1(11-30-2001), I.R.M 5.8.5.2.2(11-30-2001)

(17) Lee G. Knight & Ray A. Knight, *supra* note 12

(18) Lee G. Knight & Ray A. Knight, *supra* note 12

(19) 前掲(注6)書式656号Offer in Compromise参照, I.R.M 5.8.5.44(11-01-2000)

(20) 実現可能価額とは純実現可能資産(Net Realizable Equity以下「NRE」)のことで、早期売却価額(Quick Sale Value以下「QSV」)から連邦租税リーエンに優先する担保

と今後2年間または10年間の徴収時効期間の残存期間のうちいずれか短い期間で徴収できる金額を含めなければならない。

② 短期納税猶予 (Short-Term Deferred Payment) (90日超二年以内の短期猶予)

申請が承認されてから二年以内に申請額を納付する必要があり、次の三つの方法がある。

A 申請を承認した日から90日以内に資産の実現可能価額を全額納付し、将来所得から五年間又は徴収時効期間の残存期間のうちいずれか短い期間で徴収できる金額を二年以内に納付する。

B 申請を承認した日から90日以内に資産の実現可能価額の一部を納付し、実現可能価額の残額と将来所得から五年間又は徴収時効期間の残存期間のうちいずれか短い期間で徴収できる額との合計額を二年以内に納付する。

C 承認の日から二年以内に申請額全額を月々分割納付する。

③ 長期納税猶予 (Deferred Payment) (徴収時効期間の残存期間での納付)

これは徴収時効期間の残存期間内で申請額を納付するもので、この申請による納付額は、資産の実現可能価額と徴収時効の残存期間にわたり月額納付により徴収する額との合計額である。以下の三つの方法がある。

A 申請を承認した日から90日以内に資産の実現可能価額を全額納付し、将来所得の中から徴収時効の残存期間にわたって月額納付する。

B 申請を承認した日から90日以内に資産の実現可能価額の一部を納付し、実現可能価額の残額と将来所得の中から徴収時効の残存期間で徴収できる額との合計額を月額納付する。

付リーエン保持者の債権額を控除した額と定義される (I. R. M5. 8. 5. 3. 1. 1)。QSVは財政上の圧力から売り手が通常90日以内の短期間で売却を奨励される状況下における資産の見積価格と定義され (I. R. M5. 8. 5. 3. 1. 2)、通常、公平市場価額 (fair market value) の80%と算定される (I. R. M5. 8. 5. 3. 1. 3)。

C 申請額全額を徴収時効の残存期間にわたって月額納付する。

3 コンプロマイズの成立および効果

コンプロマイズは納税者が書面による通知を受領したときに成立する⁽²¹⁾。口頭による合意や、IRSが小切手を現金化しただけでは、承諾したことにはならない⁽²²⁾。この承諾通知は積極的かつ明白なものでなければならず、あいまいなものであってはならない⁽²³⁾。

コンプロマイズが成立すると、納税者は契約（合意）条件に従って納税する義務を負う。IRSが申請を受諾すると、納税者の滞納国税は申請条件を遵守することを条件に減額され⁽²⁴⁾、前述のような分納が認められる。納税者に対する処理は合意条件に基づき行われ、合意に基づく義務を履行している間は、原則として、滞納処分を受けることはなく⁽²⁵⁾、また、原則としてリーエンは解除される⁽²⁶⁾。

このほか、コンプロマイズの書式には以下の事項等が記載されており、合意が成立すると付随的にその効果が発生する⁽²⁷⁾。

- ① 徴収に関する時効の利益の放棄
- ② 申請が受理される暦年の終了まで内国歳入庁から還付金または税額控除を受ける権利の放棄
- ③ 債務不履行の場合における徴収に関する制限の放棄

4 1998年の改正

IRS改革法にはIRS職員がOICを審理する際の新しい基準の創設が盛り込ま

(21) Reg. § 301.7122-1(d) (3)

(22) Michael I. Saltzman, IRS practice and procedure, at 15-46(2d ed, 1990)

(23) Id

(24) Morgan, *supra* note 3, at 205

(25) Reg. § 301.7122-1(d) (2)

(26) Saltzman, *supra* note 21, at 15-52

(27) Saltzman, *supra* note 21, at 15-46

れ、これを受けて内国歳入法7122条(c)および(d)が追加された。その内容は次のとおりである⁽²⁸⁾。

- (1) 申請する納税者が基礎的生活費 (basic living expenses) を捻出できる十分な手段を確保できるよう、IRSは国および地方の控除費用の明細表を開発し、公表するものとする (IRC7122条(c) (2) (A)) 。
- (2) IRSは納税者の個別事情を斟酌し、その明細表の使用が適当か否かを決定しなければならず、納税者の十分な生活費を奪うような明細表の使用は禁止される (IRC7122条(c) (2) (B)) 。
- (3) IRSは低所得納税者からの申請を、単にその申請額のみを理由として拒絶することはできない (IRC7122条(c) (3) (A)) 。
- (4) 課税を争っている納税者に対しては、単に申告書または情報申告書により当該納税義務を立証できないという理由のみではIRSは申請を拒絶できない。また、この場合における納税者は徴収情報報告書を提出する必要もない (IRC7122条(c) (3) (B)) 。
- (5) OICを拒絶する場合には、IRSは、その拒絶通知を納税者に送付する前に独立行政審査(independent administrative review)を受け⁽²⁹⁾、IRSがOICを拒絶した場合、納税者はIRSの不服審査部に審査請求できるものとされる (IRC7122条(d)) 。
- (6) OICが審理されている期間および申請が拒絶されてから30日間は、納税者の財産の差押えが禁止される (IRC6331条(k)) 。

5 コンプロマイズの問題点とIRSの対策

1998年のIRS改革法以降OICが激増し、IRSはその処理に追われている。2002年3月に公表された米国会計検査院 (General Accounting Office、以下「GAO」)

(28) Morgan, *supra* note 3, at 205-206

(29) I. R. M5. 8. 12 (11-30-2001) 参照

報告書⁽³⁰⁾によると、1997年度末に約32,300件であったOICの未済件数が2001年度末には約94,900件となっている。このようなOICの激増の原因としては、IRS改革法によりOICの申請要件が緩和されたこと、IRS改革法の成立過程を通して滞納問題の解決策としてOICが広く認知され、税務実務家もこれを推奨したことなどがあげられる。

(1) OICの問題点

OICが激増したため、徴収事務のうちOIC事務の処理に多くの人員を投下せざるを得ない状況にあり⁽³¹⁾、そのため他の滞納処分事務が停滞するなどの問題を引き起こしている。

具体的には次のような問題があげられる⁽³²⁾。

- ① OIC事務には約1,000人のコンプライアンス担当専門官および200人の税務調査官が従事しているが、OICの激増に対応できていないのが現状である。技術的に不完全な申請であっても返戻しないで申請書の不備を補充して受理するよう努めてきたために、OICの処理未済が増加している。
- ② 財務情報申告書の提出期限が短いため、要求された当該申告書を提出期限までに提出できないことがある。

(2) IRSの対策

OICの激増に対処するため、IRSは、サービスセンターでの手続の集中化および処理手続の標準化並びに事務官の活用による“集中的処理”を行っている⁽³³⁾。集中的処理とは、比較的専門的知識の少ない職員（いわゆる事務官クラス）が新規の簡易な事案を集中的に処理し、他方専門職員はその他の徴収活動を行えるようにするものである。集中的処理を行うために

(30) 米国会計検査院報告書 (GAO-02-311) March 2002, “IRS should evaluate the changes to its offer in compromise program”

(31) 前掲（注30）GAO報告書によると、2001年度の全徴収活動時間のうち18%がコンプライアンスの処理に当てられている。

(32) National Taxpayer Advocate FY2001 Annual Report to Congress, 31 December 2001

(33) 前掲（注30）GAO報告書

2001年8月からはすべてのOICの申請を二ヶ所のIRSサービスセンター（ブルックヘイブン、メンフィス）で受理し⁽³⁴⁾、第一次的処理はサービスセンター職員が行うような制度に変更し、OIC業務の効率化を図っている。

また、OICを処理する担当者は高度の知識を有する専門家でなければならぬためコンプロマイズ担当徴収職員の能力向上を図るとともに、優秀な調査官をOIC担当に採用するなどの対策を講じている。

2001年8月には申請を拒絶できる範囲（判断基準）を拡大し、以下の場合には申請を拒絶できるようになった⁽³⁵⁾。

- ① 以前拒絶されたかあるいは返戻された申請と実質的に相違のない申請書を再提出している場合。すなわち、納税者の財政状態あるいは特別の事情には変化がないにもかかわらず、実質的に同額かより低い額の申請である。
- ② 不履行によりコンプロマイズの終了通知を受け取ってから1年以内に納税者が申請書を再提出している場合。すなわち、納税者が債務不履行の状態を解消せず、納税者の財政状態または特別の事情に変化がないにもかかわらず、実質的に以前と同額かそれ以下の金額の申請である。
- ③ 徴収職員が差押えにより徴収する意図を納税者に伝えた後に、強制執行を遅延させることをもっぱら目的とした申請である。
- ④ 納税者が申請額よりも実質上多く納付できる明白かつ現在の能力を有し、特別の事情も存在しない状況での申請である。
- ⑤ 予定納税の規定を遵守せず、予定納税額の支払をしないかまたは無視している状況での申請である。

さらに、2002年1月からは早期処理制度を導入し、2002年中に繰越未済事案のうち簡易事案をすべて処理することを目指している⁽³⁶⁾。

(34) IRM 5.8.2.4(11-30-2001)

(35) 前掲（注32）NTA報告書

(36) 前掲（注32）NTA報告書

第2節 分割納付契約 (Installment Agreements)

1 分割納付の意義

内国歳入法6159条(a)は、分割納付が租税徴収を容易にすると認められる場合には、滞納全額を支払うために滞納者と書面による合意をする権限をIRSに与えている。この規定は、1988年の包括的納税者権利保障法⁽³⁷⁾を受けて内国歳入法に導入されたもので、それ以前は分割納付に関する制定法上の規定はなかった⁽³⁸⁾。

分割納付を認めるかどうかはIRSの行政的判断に依存している⁽³⁹⁾。分割納付が適当とIRSが判断したときに分割納付が認められ、①納税者が合意の日前に不正確なまたは不完全な情報を提供していた、②徴収が危険な状況にある、とIRSが判断しない限り合意に従った分割納付が認められる（IRC6159条(b)(2)）。

合意した当時と比べ納税者の財政状態が大きく変動したと認められる場合には、IRSは、合意内容を変更、修正、あるいは廃棄することができ（IRC6159条(b)(3)）、また、納税者が分割納付を怠り、または他の税金を納付しない場合、あるいはIRSが要求した最新の情報を提供しない場合には、合意内容を変更、修正、あるいは廃棄することができる（IRC6159条(b)(4)）。

OICとの重要な相違点は、OICが滞納額の一部納付の契約であるのに対し、分割納付は全額納付の契約であること、また、分割納付の場合には滞納者の資産・収支状況を監視することにより分納額の増額を請求できるのに対し、OICはそれができないことである。

(37) Omnibus Taxpayer Bill of Rightsと呼ばれ、1988年10月に成立した税制改正法 (Technical and Miscellaneous Revenue Act of 1988:TAMRA)のうち、納税者の権利保護に関する条項を総称したものである。

(38) Morgan, *supra* note 3, at 203

(39) Reg. 301.6159-1(b)

2 分割納付の手続

分割納付の申請は書式433-D (Installment Agreement) を用いてなされる。この書式には、納税者の雇用者や取引銀行に関するデータが記載される。

IRSの徴収担当者は、納税者の財政状態を検討し、分納額および分納期間を納税者と合意するが、納税者は最大限の納付を要求される⁽⁴⁰⁾。分納額は通常月単位で決定され、全額納付が前提とされる⁽⁴¹⁾。

IRSは通常、納税者に1ヶ月の収入と控除費用(allowable expenses)との差額を納付するよう求める⁽⁴²⁾。控除費用の範囲が分納額および分納期間を決定づけるため、控除費用の適正な額が重要である⁽⁴³⁾。IRSは月々の費用の立証性と合理性を要求しているが、合理性を決定する特別の基準はなく、IRS職員の裁量に委ねられている⁽⁴⁴⁾。

控除費用の額がIRS職員の裁量で決定されることになると、担当職員によって取扱いが異なり、不公平が生じるという問題が発生したため、IRSは統一的な取扱いを定めている⁽⁴⁵⁾。それによると、控除費用を必要費用⁽⁴⁶⁾ (necessary expenses) と条件付費用 (conditional expenses) に区分し、必要費用は常に支出項目に含まれるのに対し、条件付費用は一定の条件⁽⁴⁷⁾を満たした場合に支出項目への加算が認められている。条件付費用とは必要費用以外で合理的と認められる費用である。

(40) Saltzman, *supra* note 22, at 15-03

(41) *Id*

(42) Lee G. Knight & Ray A. Knight, *supra* note 12, I. R. M 5. 15. 1. 1 (03-31-2000)

(43) *Id*

(44) Reg. 301. 6159-1 (b)

(45) I. R. M 5. 15. 1 (03-31-2000)

(46) 必要費用には①national standards、②local standards、および③otherの三タイプがある。national standardsには、食費、家庭用品費、衣料およびサービス費用、身の回り品およびサービス費用、および雑費が該当する。local standardsには住居および輸送費用が含まれる(I. R. M 5. 15. 1. 3. 2)。

(47) 新規発生の方も含めて租税債務を5年以内に完納できる場合に控除可能となる(I. R. M 5. 15. 1. 3. 3)。

3 分割納付の要件（1996・1998年の改正）

1996年の改正により新たに内国歳入法6159条(c)項が設けられ、以下の要件をすべて満たしている場合には、IRSは分割納付の申出を受諾しなければならないことになった⁽⁴⁸⁾。

1988年の改正によって分割納付規定の整備が図られていたが、IRS職員の裁量が大きいため、分割納付が適当と認められる事案においてもあまり利用されなかったことから、要件の明確化を図ったものである。

- ① 滞納総額が10,000ドル以下であること
- ② 納税者が過去5年間連邦所得税申告書の提出並びに連邦税の納付をしてきたこと、および所得税納付のための分割納付の合意がなかったこと
- ③ IRSの要求に応じて納税者が提供した情報に基づき、IRSが、納税者は財政上の理由により期限までに納税できないと決定したこと
- ④ 当該合意が3年以内の全額納付を定めていること
- ⑤ 合意の有効期間中、納税者は内国歳入法の規定を遵守することに同意すること

さらに、1998年の改正により分割納付を拒絶する場合にもOICの拒絶の場合と同様、拒絶通知を送付する前の再審査手続を整備するとともに⁽⁴⁹⁾、納税者は分割納付の拒絶に対しIRS不服審査部に審査請求できることとされた(IRC7122条(d))。

4 分割納付の効果

分割納付契約はOICと異なり、滞納額が減額されるわけではなく、IRSと合意した期間中、合意した条件のもとで分割納付が認められるだけである⁽⁵⁰⁾。したがって、加算税は賦課され、分納期間中も延滞税は発生する。また、設

(48) Morgan, *supra* note 3, at 203-204

(49) I. R. M5. 14. 6. 3 (10-18-1999) 参照

(50) IRC6159条(a) 同条は分割納付を認めているだけで、滞納額の減額は認めていない。

定された租税リ－エンはIRSが必要と判断すれば解除されず、新たに租税リ－エンが設定されることもある⁽⁵¹⁾。

このように分割納付には多くの制約が存在するが、前述したような不適当な情報、財政状態の変動、分納不履行または他の税金の未納等が発生しない限り分割納付を継続でき、新たな滞納処分を受けることはない⁽⁵²⁾。

さらに、1996年の改正法は、納税者の財政状態の変動等によりIRSが合意内容を変更、修正、または廃棄し、新たな徴収活動に着手する場合には、①新たな行動に着手する30日前までに納税者に通知すること、②当該通知の中で新たな行動が必要となる理由を述べることを要求している（IRC6159条(b)(5)）。これは納税者に予見可能性を与え、新たな対策を検討する猶予期間を認めるものであり、納税者の権利保護を図るものといえる。分割納付契約の場合には、このように納税者の収入および資産の状況を監視し、変動が生じた場合には納付額の増額を請求できるが、これはコンプロマイズとの重要な相違といえる。

内国歳入法6502条は、賦課決定日から10年間の租税徴収権を認めている。納税者が時効の利益を放棄することによって、この10年の期間を延長することができる⁽⁵³⁾。分割納付の合意に際しては、時効の延長期間を5年に限定するのがIRSの方針となっている⁽⁵⁴⁾。

5 分割納付の問題点

内国歳入法6159条(a)は、滞納額全額の納付ができない納税者に対しては分割納付を認めていない。この点に関してIRS法律顧問官は、内国歳入法6502条に規定する期間内に全額納付できない納税者に対してIRSは分割納付契約

(51) Saltzman, *supra* note 21, at 15-29

(52) IRC6159条(b)(1), I. R. M5. 14. 1. 5 (10-18-1999)

(53) National Taxpayer Advocate FY2001 Annual Report to Congress, at 211

(54) I. R. M 5. 14. 1. 7. (10-18-1999)

を締結する権限がないと決定した⁽⁵⁵⁾。しかしながら、全額納付の計画が立たない限り分割納付は認められないというのは不合理であり、一部納付であっても分割納付を認めた方が徴収上有利となる場合がある。

2001年12月に提出された国家納税者擁護官の議会報告書⁽⁵⁶⁾は、10年以内の全額納付の計画が立たない限りIRSが分割納付を承認できないのは問題であると指摘し、内国歳入法6502条に規定する10年を超えた納付計画であってもIRSは分割合意ができるよう内国歳入法6159条の修正を勧告している。

分割納付は一括納付や銀行借入れによる納付に比べ、割高となることに留意する必要がある。分割納付の場合には加算税および延滞税が発生し、また、延滞利息は銀行借入れ利息よりも高いからである⁽⁵⁷⁾。さらに、分割納付契約には43ドルの手数料が徴収される⁽⁵⁸⁾。

第3節 執行停止 (Currently Not Collectible)

1 執行停止の意義

徴収担当者がすべてのとりうる手段を尽くしたにもかかわらず、徴収できない税金が存在する場合には、滞納者勘定 (taxpayer delinquent accounts、以下「TDA」)⁽⁵⁹⁾は現在徴収不能 (currently not collectible、以下「CNC」)

(55) National Taxpayer Advocate FY2001 Annual Report to Congress, at 211

(56) Id, at 212

(57) 延滞税の利息は短期フェデラルレートに3%を加算した利率である (IRC6621条(a)(2))。

(58) IRS Publication 594, at 6

(59) TDAは滞納者に対する租税債権額を示す勘定であり、実地の滞納整理が行われている事案である。連邦会計基準のもとでは、滞納税は①国税債権 (taxes receivable)、②係争債権 (compliance assessments)、③償却債権 (write-offs) に三分類され、①はさらに徴収可能債権 (collectible) と徴収不能債権 (uncollectible) に分けられる (総滞納のうち①42% (徴収可能債権13%、徴収不能債権29%)、②22%、③が36%を占めている。以上GAO報告書GAO/AIMD-99-12参照)。TDAは①の中の徴収可能債権に含まれる。

と決定され、当該税金を実地滞納事案（「active inventory」）から除外し、報告することになっている⁽⁶⁰⁾。これがいわゆる執行停止といわれるもので、わが国の滞納処分の停止に類似した機能を果たしている。CNCは、滞納国税を活動的地位（「active status」）から停止的地位（「suspended status」）に単に移動させるだけであり、租税債権が消滅したわけではない。

なお、執行停止に関する法律上の規定はなく、実務上行われているに過ぎない。

2 執行停止の要件

執行停止（徴収不能の認定）はIRSマニュアルに従って行われている。

執行停止の要因としては主として以下のものがあげられる

① 生活困窮のとき⁽⁶¹⁾ (Hardship)

納税者の純所得が必要生活費を超えない場合には執行停止（CNC）が適切な解決策となる。CNCの決定には徴収情報報告書（Collection Information Statements、以下「CIS」）が活用される。

② 滞納者の所在および滞納者の資産がともに不明であるとき⁽⁶²⁾ (Unable to Locate)

滞納者の所在および滞納者の資産がともに不明であるときは、所在不明として執行停止ができる。

滞納額が25,000ドル超の場合には、滞納者の最後に知れていた住所地へ

上述のGAO報告書によると、①は納税者が租税債務を承認している通常の租税債権であるのに対し、②は納税者が調査結果に同意せず、租税債務を承認していない係争中の債権であり、徴収可能性は低いとされる。③は滞納者の倒産や死亡によって徴収見込みのない債権である。会計基準上は①②③の合計金額が滞納額となるが、IRSの主要な滞納情報は①に基づいている。①②③とも本税以外の延滞税及び加算税等が6割以上を占めている。

(60) Policy Statement P-5-71

(61) I. R. M. 5. 16. 1. 2. 1 (05-26-2000)

(62) I. R. M. 5. 16. 1. 2. 2 (05-26-2000)

の実地調査が必要である。

CNCとして報告する前に、雇用者委員会、動産および不動産の登記・登録事務所、学校記録、納税者が免許を必要とする事業者である場合には免許権者等の調査を検討する必要がある。

③ 滞納処分を執行できる財産がないとき⁽⁶³⁾ (Unable to Contact)

滞納者の所在は判明しているが、滞納者に収入がなく、滞納処分を執行できる財産がないときには執行停止できる。

④ 会社が倒産または事業を廃止し、資産が皆無であるとき⁽⁶⁴⁾ (Defunct Corporations)

⑤ 滞納者が死亡し、支払不能の遺産であるとき⁽⁶⁵⁾ (Decedent and Decedent Estate)

⑥ 会社が納付困難で、差し押さえるべき財産もないとき⁽⁶⁶⁾ (In-Business Corporations)

⑦ 徴収時効の成立⁽⁶⁷⁾ (Statutory Period for Collection Expired)

3 執行停止の効果

CNCとして報告する際に、滞納額が5,000ドル以上の場合には、連邦租税リ一エンの登録をすることになっている⁽⁶⁸⁾。

CNC勘定としてTDAから除外されると、実地滞納整理の対象事案ではなくなる。CNC勘定の質的見直しは、徴収品質測定システム⁽⁶⁹⁾ (Collection Quality Measurement System、以下「CQMS」)により行われる。徴収権の時効により租

(63) I. R. M. 5. 16. 1. 2. 3 (05-26-2000)

(64) I. R. M. 5. 16. 1. 2. 4 (05-26-2000)

(65) I. R. M. 5. 16. 1. 2. 5 (05-26-2000)

(66) I. R. M. 5. 16. 1. 2. 6 (05-26-2000)

(67) I. R. M. 5. 16. 1. 2. 7 (05-26-2000)

(68) I. R. M. 5. 16. 1. 1 (05-26-2000)

(69) I. R. M. 5. 13. 1. 8 (03-26-1999) 毎週定期的にサンプル調査を行い、CNC事案を審査している。

税債権は消滅し、CNC勘定から消去される。

第5章 第二次納税義務⁽¹⁾

滞納者が滞納税金を納付できない場合には、滞納者以外の一定の第三者から滞納税金を徴収することがある。内国歳入法は、共同申告書を提出している配偶者、財産の譲受人、受認者、および企業の“責任ある者”などからの徴収について規定している⁽²⁾。

第1節 共同申告書を提出している配偶者からの徴収

1 共同申告書を提出している配偶者

米国では、夫婦は共同申告書（joint return）⁽³⁾の提出を選択することができる（IRC6013条(a)）⁽⁴⁾。共同申告書を提出している夫婦は、ともに相手方の納税義務を連帯して負担する（IRC6013条(d)(3)）。共同申告書を提出している夫婦は相互に連邦税債務を負担しあう関係にあり、たとえ別々に生活

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

(2) 内国歳入法6015条は共同申告書を提出している配偶者の責任、同法6901条は譲受人および受認者の責任、同法6672条は責任ある者の責任についてそれぞれ規定している。

(3) 共同申告書ははじめて導入されたのは1918年のことで、1938年に内国歳入法6013条の一部となった（Richard C.E. Beck, The Innocent Spouse Problem: Joint and Several Liability for Income Taxes Should Be Repealed, 43 Vand. L. Rev. 317(1990) 参照）。

(4) 内国歳入法6013条(a)は、所得税に関して、夫婦は原則として二人の申告書を合体した共同申告書の提出を選択できると規定しているが、次の例外があげられている。

- ① 夫婦のうちのいずれかが課税期間内に非居住外国人となっている場合
- ② 夫婦の課税期間がそれぞれ異なる場合
- ③ 一人または双方の配偶者が死亡した場合（故人に関する申告書は相続人または遺産管理人が提出する。）

していても、また、離婚した場合でも連帯責任を負うことになる⁽⁵⁾。しかし、それでは相手方にとって非常に酷であり、不合理な結果をもたらすことが少なくなかった⁽⁶⁾。そこで、1971年に善意配偶者（Innocent Spouse）を救済する規定が導入された。それ以前は、連帯責任回避の手段は、夫婦の一方の納税者が、誤って（mistake）、強制され（duress）、または詐欺（fraud）によって申告書に署名したことにより当該申告書は共同申告書とはいえないということを証明するしかなかった⁽⁷⁾。

コモン・ロー（common law）では、妻は夫の債務を個人的に負担することはないが、夫は妻の債務を負担するものと考えられていた。1931年のHoeper事件⁽⁸⁾でHolmes判事は、「夫婦の財産は一つであり、それは夫のものである。…夫は妻の家財を受領しているので妻の債務に責任がある。」と判示している。

2 善意配偶者保護の歴史（Innocent Spouse Rules）（1998年改正法以前）

1971年に導入された内国歳入法6013条(e)の規定により、配偶者が次の要件をすべて満たしている場合には、連邦所得税の納税義務（連帯責任）が免除されることになった⁽⁹⁾。

(5) Ted S. Biderman, THE CONTINUED FOLLY OF THE INNOCENT SPOUSE: IS IT VIABLE?, 45 Drake L. Rev. 551(1997)

(6) see supra note 5 古典的な不公平事案としてScudder事件（Scudder V. Commissioner, 405 F.2d 222(6th Cir.1968)）がある。事件の概要は次のとおりである。Scudder氏は妻と娘たちが所有していた事業資金を使い込んでしまった。妻は夫の使い込みをまったく知らず、利益も得ていなかったが、租税裁判所は、共同申告書を提出している妻から夫の税金を徴収することを支持した。原告が控訴したところ、第6巡回区控訴裁判所は一審を覆し、原告勝訴とした。その理由は、妻は問題となっている項目に関し共同申告をするつもりはなく、しかも申告書上の署名はだまされてなされたものであったからであった。

(7) Patricia T. Morgan, Tax Procedure And Tax Fraud , at 215 (2d ed, 1999)

(8) Hoeper v. Tax Commission, 284 U.S.206 (1931)

(9) Morgan, supra note 7, at 215

- ① 共同申告書を提出していること。
- ② 申告書に記載された所得の25%超の脱漏所得があること。
- ③ 救済を求める配偶者がその脱漏を知らず、また知るべき理由 (reason to know) がないこと。
- ④ 善意の配偶者は過少申告から特別な利益を受けておらず、したがって個人的に責任を負わされるべきでないこと。

しかしながら、不足税額が過少申告ではなく、所得控除の過大計上に起因する場合には、配偶者がいかに善意であろうと救済を受けることは一切できなかった⁽¹⁰⁾。

1984年に内国歳入法の改正が行われ、上記④の要件に関しては、当該配偶者の諸般の状況 (all the facts and circumstances) を考慮して善意配偶者に責任を負わせることが衡平とはいえない場合には救済が受けられるようになった⁽¹¹⁾。さらに、1984年の改正によって以下の規定が新たに追加されている⁽¹²⁾。

- ① 税の過少申告額が500ドルを超えない場合には救済を受けることができない。
- ② “重大な誤り (grossly erroneous items)”⁽¹³⁾に起因する実質的な過少申告でなければならない。
- ③ 過少申告が所得控除の誤りに起因する場合には、当該過少申告が不足税額通知書送付前における善意配偶者の年間課税所得の特定割合⁽¹⁴⁾を超え

(10) Morgan, *supra* note 7, at 216

(11) *Id*

(12) *Id*

(13) *Id*, 総所得からの脱漏でかつ事実上または法律上の根拠なく誤って請求されている所得控除および税額控除が含まれる。

(14) *Id*, その割合は善意配偶者の所得に応じて変化する。調整総所得金額が20,000ドル以下の場合には10%、20,000ドル超の場合には25%をそれぞれ超えていなければならない。

ていなければならない。

1984年の改正法によっても、不足税額が“重大な誤り”に起因するものでないかぎり、善意配偶者は一切救済を受けることはできず、しかも、この“重大な誤り”の解釈が裁判所にとって困難な問題となっていた⁽¹⁵⁾。1984年法によって救済を受けられるのはごく限られた場合であり、例えば、申告書に誤りはないが、夫が単に納税しないという普通の状況では妻を一切救済を受けられないことから、共同申告による責任制度は廃止すべきであるという意見もあった⁽¹⁶⁾。

3 善意配偶者救済策の拡大（1998年の改正）

前述のように、共同申告書を提出している配偶者は相互に連帯して納税義務を負担するが、善意配偶者の救済が認められるのはごくまれであったことから⁽¹⁷⁾救済の範囲を拡大しようとする声が高まり、1998年の内国歳入法の改正により6015条が新たに設けられ⁽¹⁸⁾、善意配偶者に対する救済策が拡大された。これらの救済策には、①伝統的な善意配偶者ルールの修正による救済、②分割責任選択制という新たな手続による救済、および③特殊な状況下での衡平上の救済、が含まれる⁽¹⁹⁾。

（1）伝統的な善意配偶者ルールの修正による救済

内国歳入法6015条(b)(1)(B)によると、次の要件を満たしている場合には、すべての共同申告者が救済を受けることができる。

① 共同申告書を提出していること

(15) Morgan, *supra* note 7, at 217

(16) Beck, *supra* note 3

(17) Biderman, *supra* note 5, 1993年から1995年の判決20件のうち、4件だけが善意配偶者による救済を勝ち得ている。裁判の争点は、配偶者が申告書に自ら署名した時に過少申告を知っていたかまたは知るべき理由があったか、あるいは他の配偶者に責任を負わせるのが衡平であるか否かというものであった。

(18) 内国歳入法6013条(e)は廃止された。

(19) Morgan, *supra* note 7, at 218

- ② 申告書上の過少申告が共同申告書を提出している一個人の誤りに起因していること
- ③ 他方の個人が、当該過少申告を知らず、また知るべき理由がなかったこと
- ④ 諸般の状況を考慮して、過少申告に起因する不足税額に対し他の個人に責任を負わせることが衡平でないこと
- ⑤ IRSが徴収活動を開始した後2年以内に、この規定の適用を受けることを選択すること

旧法における“実質的な (substantial) 過少申告”という要件から“実質的な”という言葉が削除され、さらに、以前のような“重大な誤り”ではなく、単なる“誤り”に起因するものであればよいことになったので⁽²⁰⁾、救済を受けられる範囲が広がっている。さらに、500ドルという過少申告額の制限に関する要件も削除されている。

また、新しい規則は分配責任を認めており、配偶者が申告書上の別の過少申告項目を知っていたかあるいは知りうる理由があった場合にも、知らない過少申告部分についての責任は免除される⁽²¹⁾ (IRC6015条(b)(2))。例えば、救済を求める配偶者は、所得控除が誤って過大計上されたことを知っていた(知りうる場合を含む)が、申告もれの所得があることを知らなかった場合には、申告もれの所得に関しては責任を負わないことになる⁽²²⁾。

(2) 分割責任選択制度

共同申告書の提出に際し分割責任選択制を選択した者(以下「選択配偶者」という)がいる場合には、原則として、申告に関して賦課される不足税額に対する選択配偶者の責任は、内国歳入法6015条(d)によりその者に適切に配分される不足税額部分を超えることはない(6015条(c)(1))。つま

(20) Id

(21) Id

(22) Morgan, *supra* note 7, at 218~219

り、選択配偶者はそれぞれ自分の課税所得に限定して責任を負うことになる。一般に、所得および所得控除の項目は、夫婦があたかも別々の申告書を提出しているかのように配分される⁽²³⁾。この選択が認められるためには、納税者は選択の時点で次のいずれかの要件を満たしていなければならない。すなわち、選択配偶者は共同申告書を提出した者と①離婚しているか、②法律上別居しているか、あるいは③少なくとも12ヶ月間離れて生活している、ことが必要である⁽²⁴⁾。上記の要件を満たしているかどうかの立証責任は選択配偶者にある（IRC6015条(c)(2)）。。

ただし、以下の三つの場合には分割責任の選択は認められない⁽²⁵⁾。

第一は、夫婦間で詐欺的スキームを使って資産の譲渡が行われているとIRSが立証した場合である。この場合には、いずれの配偶者も分割責任の選択は認められず、各配偶者は連帯責任を負うことになる。

第二に、選択配偶者は申告書上の項目が正しくないことを実際に知っているということをIRSが立証した場合である。

第三は、選択配偶者に責任がある不足税額の割合が、他の配偶者から受領した無資格資産（disqualified assets）⁽²⁶⁾の価額分だけ増加している場合である。無資格資産には、租税回避目的で選択配偶者に譲渡された財産や財産に対する権利が含まれる⁽²⁷⁾。

この規定による救済の最大の欠陥は、前述のとおり分割責任の選択が離婚や別居等の場合にしか認められないことである⁽²⁸⁾。

(23) Morgan, *supra* note 7, at219

(24) Id

(25) Id

(26) IRC6015条(c)(4)(B)によると、“無資格資産”とは譲渡の主要目的が租税または租税納付の回避である場合において、他の個人が提出している共同申告書に関して分割責任を選択している者に譲渡されているすべての財産または財産に対する権利を意味している。

(27) Morgan, *supra* note 7, at220

(28) Jeffrey J. Bryant and Gary M. Fleischman, A Review and Assessment of Recent

(3) 衡平上の救済(Equitable relief)

衡平上の救済については内国歳入法6015条(f)に規定があり、この救済規定の要件を明確にするために手続通達(Revenue procedure)が設けられている⁽²⁹⁾。これによると衡平上の救済を受けるためには、以下の要件を充足する必要がある。

- ① 共同申告書を提出していること
- ② 内国歳入法6015条(b)または(c)による救済が受けられないこと
- ③ IRSの最初の徴収活動から2年以内に救済を求めていること
- ④ 未納税金があること
- ⑤ 詐欺的スキームの一部として配偶者間で資産の譲渡がされていないこと
- ⑥ 無資格資産(disqualified assets)が救済を求める配偶者に譲渡されていないこと
- ⑦ 救済を求めている配偶者が詐欺的意図で申告書を提出していないこと

これは、諸般の状況(all the facts and circumstances)を検討した結果、未納税額または不足税額に関して配偶者に責任を負わせるのは衡平ではないとして(IRC6015条(f)(1))、衡平上の見地から救済を認めようというものである。

IRSは当初、衡平上の救済事案として6015条(f)を適用するかどうかはIRSの裁量であり、租税裁判所は管轄権を有しないと解釈していた⁽³⁰⁾。ところが、Fernandez事件⁽³¹⁾において租税裁判所は、納税者が当初6015条(b)および(c)による救済を求めていた事案であることから6015条(f)の適用に関しても管轄権を有すると判示した。この事件以後、租税裁判所、連邦地方裁判所、または連邦請求裁判所が6015条(f)の衡平上の救済を審査することに

Developments in the Revised Innocent Spouse Rules, at 29(TAXES, June 2001)

(29) Rev.Proc.2000-15

(30) Jeffrey J. Bryant and Gary M. Fleischman, *supra* note 27, at 32

(31) D.Fernandez v. Comissioner, 114 TC 324(2000)

関して、IRSは争わなくなっている⁽³²⁾。

前述の三つの方法で救済を受けようとする納税者は、書式8857号（善意配偶者の救済）を提出することを要するが⁽³³⁾、徴収活動が始まったことを知った日から2年以内に積極的にその救済を選択しなければならない（IRC6015©(3)(B)）。この点に関して、差押予告通知は選択配偶者に対する徴収活動を構成するが、単に不足税額通知や督促状を送付しただけでは徴収活動にはあたらないとされている⁽³⁴⁾。

このように善意配偶者を救済する規定が設けられているので、これらの要件に該当する場合（徴収活動に関しては前述(3)の衡平上の救済が特に重要である）には、当該配偶者からの徴収はできないことになる。したがって、これらの要件に該当しない場合には、共同申告書を提出している配偶者は互いに連帯責任を負っているので、他の配偶者から第二次的⁽³⁵⁾に滞納税金を徴収することができる。

第2節 譲受人の責任 (Transferee Liability)

1 譲受人 (Transferee) の意義

(32) Jeffrey J. Bryant and Gary M. Fleischman, *supra* note 27, at 32

(33) 1998年のIRS改革法以降救済事案が増加したため、2001年1月にシンシナティのサービスセンターでコンピュータープログラムを活用した統合事案処理システム（integrated case processing system(ICP)）が導入されている（米国会計検査院（GAO）2002年4月の報告書 “Tax Administration : IRS's Innocent Spouse Program Performance Improved ; Balanced Performance Measures Needed” 参照）。

(34) Morgan, *supra* note 7, at 221

(35) IRSは妻から徴収する前に夫に対して追及しなければならない義務はない。共同申告書における連帯責任規定は、どの配偶者が不足税額に関し責任があるかに注意を払うことなく、どの配偶者が容易に差押え等のできる財産を所有しているかをIRSが選択できる権限を付与しているに過ぎないといわれる。しかし、IRSは、責任ある配偶者からまず追及するように方針を変更しているようである(See, Beck, *supra* note 3)。

内国歳入法6901条は、滞納者から財産を譲り受けた特定の者（譲受人）から滞納税金を徴収することを認めている。同条(h)は譲受人の定義について規定しており、受贈者（donee）、法定相続人（heir）、受遺者（legatee）、物的財産受贈者（devisee）、および分配を受けた者（distributee）が譲受人に含まれ、また、内国歳入法6324条(a)(2)の規定（遺産税または贈与税に関する特別リーエン）により個人的に責任を負う者も当該譲受人に含まれる。

裁判所は譲受人の定義を拡大しており、債権者を害して納税者から相当の対価なしで財産を譲り受けた者を譲受人に含めている⁽³⁶⁾。この譲受人の責任という考え方は、“みなし契約引受（assumption of the contract）”という法律上の理由、または実際上もしくは推定上の詐欺という衡平上の理由を根拠にしている⁽³⁷⁾。

譲受人から徴収するためには、IRSは、譲渡人が譲渡当時支払不能の状態にあり、その譲渡が相当の対価に満たない金額でなされたことを立証しなければならない。譲受人は、譲渡人の滞納を知っているか否かにかかわらず、譲渡年度の譲渡人の納税に関して遡及的に責任を負う⁽³⁸⁾。

なお、6901条自体は単なる手続上の規定であって、譲受人の責任の存在やその範囲などの実体的内容は州法の規定によって定まる⁽³⁹⁾。この点に関してはStern事件⁽⁴⁰⁾における連邦最高裁判決が有名である。連邦最高裁は、内国歳入法は徴収手続を定めるもので、その実質的責任の内容を定義しておらず、これは州法が決定すると結論づけた。そして、ケンタッキー州法の下では、保険料が債権者を害するために支払われていない場合には、保険証券の受益者は保険証券の債権者に対して責任を負うことはないと規定していることから、被控訴人には責任がないと判示している。

(36) Morgan, *supra* note 7, at 222

(37) *Id*

(38) *Id*

(39) *Id*

(40) *Commissioner v. Stern* 357 U.S. 39(1958)

2 詐欺的譲渡 (Fraudulent Conveyances) - 民事手続による追及 -

財産の譲受人の責任は、もともと詐欺的譲渡は無効であるというローマ法の考え方に由来している⁽⁴¹⁾。米国のほとんどすべての州が、第13エリザベス法(Statute of 13 Elizabeth)⁽⁴²⁾をコモン・ローの一部として継受しているか、同法を明示的に採用するか、または似たような表現を用いて立法化している⁽⁴³⁾。連邦法には長い間詐欺的譲渡に関する法律がなく、州の詐欺的譲渡法またはコモン・ローにおける衡平法を根拠にして譲受人の責任を追及してきたが、1990年の連邦債務徴収手続法(以下「FDCPA」)⁽⁴⁴⁾というが詐欺的譲渡法を導入したことから、詐欺的譲渡は連邦法上の根拠も有することになった。

詐欺的譲渡が行われた場合、IRSは、州の詐欺的譲渡法、破産法の詐欺的譲渡に関する規定、およびFDCPAの詐欺的譲渡に関する規定を根拠にして当該譲渡の無効を一般民事手続で争うことができる。IRSの主張が認められると財産の所有権が譲渡人に復帰し、当該財産から譲渡人の滞納税金を徴収することになる⁽⁴⁵⁾。

3 譲受人責任の追及 - 内国歳入法による追及 -

(41) 小杉丈夫ほか訳『アメリカの債権回収法』(D. G. エプスタイン著) 55頁以下(商事法務研究会・初版・1984)。同書では、詐欺的譲渡について詳細に述べられている。

(42) 詐欺的譲渡に関する近代法の起源は、1570年に制定された第13エリザベス法であり、「債務者やその他の者の権利行使を遅らせ、妨げ、欺罔する目的や意図のもとに、悪意で、あるいは詐欺的にあるいは通謀してあるいは狡猾に、仕組まれた不動産および動産の許害的かつ詐欺的封土授与、贈与、移転、担保権設定、訴訟、判決、強制執行は、全く無効であつていかなる効力も生じない。」と規定している(小杉・前掲(注41)『アメリカの債権回収法』56頁)。

(43) 小杉・前掲(注41) 57頁

(44) Federal Debt Collection Procedures Act of 1990, FDCPA § 3304(a)および § 3304(b)に詐欺的譲渡における詐欺のタイプが規定されている。

(45) I. R. M 5. 17. 14. 2. 1(10-31-2000)

内国歳入法6901条(a)(1)および(2)は、法律上またはエクイティ(Equity、衡平)上、財産の譲受人が納税者の納付責任を負うことを規定している。IRSは通常、エクイティ上の責任による追及から開始する⁽⁴⁶⁾。

(1) 追及の要件

エクイティ上の譲受人責任の立証に必要な要因は、詐欺的譲渡を規律する州法の規定によって定まるとは前述した。州法の規定はさまざまであるが、租税裁判所は、IRSがエクイティ上の譲受人責任を追及するためには、以下の要因を立証しなければならないと述べている⁽⁴⁷⁾。

- ① 譲渡人が譲受人に財産を譲渡していること
- ② 当該財産の譲渡が不十分な対価または無償でなされたこと
- ③ 当該譲渡は譲渡に係る課税が行われた後になされたこと
- ④ 譲渡がなされたときに譲渡人が破産状態にあったか、あるいはその譲渡により破産状態になったこと
- ⑤ 譲渡人からの租税徴収のためのあらゆる合理的努力がなされ、譲渡人に対する他の追及方途がないこと
- ⑥ 譲渡財産の価額（譲受人責任の限度額の決定）
- ⑦ 財産の譲渡が行われた場所

法律上の譲受人責任の場合には、通常、契約による引受が存在する⁽⁴⁸⁾。例えば、個人または企業が継続企業の全資産の購入に合意している時は、同時にすべての負債も引き受けることに合意しており、租税は通常ここの負債とみなされる⁽⁴⁹⁾。したがって、契約の中で特に反対の規定がないか

(46) Steve R. Johnson, Achieving Fairness in Transferee Liability Cases, 19 Va. Tax Rev. 403(2000)

(47) I. R. M 5.17.14.3.6(10-31-2000)

(48) Robert S. Schriebman, IRS Tax Collection Procedures -A manual for Practitioners, at 684(2d ed, 1988)

(49) Id

ぎり、継続企業に滞納があれば、その資産を購入した者から滞納税金の徴収を行うことができる。

(2) 追及の範囲

譲受人責任は、申告書上の金額、不足税額、または未納額に関して生じ（IRC6901条(b)）、譲受人が責任を負う金額は、受け取った財産の公正市場価額（fair market value）と支払対価（consideration paid for it）との差額の範囲までである⁽⁵⁰⁾。

公正市場価額に関する判例として、Nader事件⁽⁵¹⁾を取りあげる。

1955年8月2日に、連邦所得税を200,000ドル以上滞納していたインディアナ州在住のDeebとその妻が破産した。同日、約24エーカーの土地を義弟である原告Naderに11,500ドルで譲渡した。これに対し内国歳入庁は、その土地の価額は公正な市場価額よりも低いとしてNaderに対して差額分の責任を追及した事案である。この事件の争点は、①当該譲渡がインディアナ州法のもとで譲渡人の債権者を害する不正なものであるか、②原告は内国歳入法311条の譲受人として原告が支払った金額を超える財産の公正な市場価額の範囲まで責任を負うのか、ということであった。

第一審の租税裁判所は、不動産価格に影響を与える要因、近隣の不動産の取引事例、および専門家の証言等から譲渡時点の土地の市場価額は35,000ドルであり、債権者を害するものであるとして内国歳入庁の決定を支持した。そこで原告が控訴した。

これに対し第7巡回区控訴裁判所は、租税裁判所の評価額は正当であり、当該譲渡はインディアナ州法のもとでは不正なものであり、購入価額と公正な市場価額との差額について原告は責任を負うと判示した。

本件では、内国歳入庁は譲渡そのものを否定しているのではなく、公正市場価額と実際に支払った価額の差額分の範囲で譲渡人の税金を譲受人で

(50) Morgan, *supra* note 7, at 224

(51) Nader v. Commissioner 323 F.2d 139(1963)

ある原告から徴収しようとするものであり、控訴裁判所はそれを支持したものである。

(3) 追及の時期

譲受人責任は、最初の譲渡事案の場合には、譲渡人に対する課税期間が時効となってから1年経過すると、追及できなくなる (IRC6901条(c)(1))。

また、転々譲渡された事案の場合には、最後の譲渡に対する課税期間の時効から1年、最初の譲渡に対する課税期間の時効から3年を超えると、追及できなくなる (IRC6901条(c)(2))。

4 複数譲渡事案 (Multiple Transferee)

複数の譲受人がいてその中の一人から税金の徴収をした場合には不公平が生じることがある。例えば、滞納者が財産を三人に譲渡し、譲受人のうちの一人から全額徴収したためその者の取り分がなくなった場合には不均衡徴収が生じることになる。このような不均衡徴収は完全に適法ではあるが、その結果があまりにも不公平となる場合がある⁽⁵²⁾。

複数譲渡事案の古典的判例は1931年のPhillips事件⁽⁵³⁾であり、その概要は次のとおりである。ある法人が1919年度中の1年以内に全財産を株主に分配した後で解散した。その後、IRSが1918年および1919年分の法人所得税の課税を行った。IRSは課税額のほんの一部を徴収した後、当該法人の株式の25%を保有する大株主であるPhillips社に通知し、残額全部を徴収しようとした。

(52) Johnson, *supra* note 46

不公平となる理由として、理論的理由と総意 (コンセンサス) をあげている。

① 公平性は租税制度の基本的目標であり、不均衡徴収は公平性という観点から問題である (理論的理由)。

② 不均衡徴収が不公平であるというコンセンサスが存在するのは明らかであると指摘し、フィリップス・ジョーンズ事件の判決を引用し、「負担部分 (他の譲受人がIRSに滞納税金を支払っている時) を逃れるため、IRSが追及できない譲受人を認めるというのが正義に反するのは明らかである。」と述べている。

(53) Phillips v. Commissioner 283U.S.589 (1931)

しかし、IRSは、他の株主には通知せず、訴訟または徴収手続を取ろうとしなかった事案である。

この事件でBrandeis判事は、「解散に起因して法人の財産を取得する者は、当該解散会社の租税納付に関して、受け取った財産の範囲で厳しい責任が課せられる。」と判示し、IRSの決定を支持した⁽⁵⁴⁾。

Phillips事件以降、連邦最高裁判所および下級裁判所は、譲渡人の滞納税金に関して譲受人は連帯責任を負う旨繰り返し判示している。したがって、譲受人の連帯責任は判例法上認められたIRSの重要な租税徴収確保の手段となっている⁽⁵⁵⁾。

第3節 受認者 (Fiduciaries)

受認者もまた他人の納税義務の責任を負うことがある (IRC6901条(a))。内国歳入法6901条(a)には譲受人の責任と受認者の責任がそれぞれ規定されているが、両者は完全に区別される⁽⁵⁶⁾。一般に、受認者の責任は連邦税債務に対する優先権のない債務者または遺産債務者のためにする受認者による納付から生じるのに対し⁽⁵⁷⁾、譲受人の責任 (例えばエクイティ上の責任) は、通常、上述のとおり譲受人への詐欺的譲渡の結果として発生する。

1 受認者の意義

受認者とは、後見人 (guardian)、受託者 (trustee)、遺言執行者 (executor)、遺産管理人 (administrator)、破産管財人 (receiver)、財産管理者 (conservator)、または何らかの受認者的資格により他の者のために行動す

(54) Johnson, *supra* note 46

(55) 譲受人責任の不均衡徴収の不公平問題を解決するため、自身の譲受負担割合を超えて滞納税金を負担した者は、他の連帯債務者から超過負担部分の救済を受けることのできる連邦法上のいわゆる負担部分権の創設を求める意見がある (Johnson, *supra* note 46)。

(56) Michael I. Saltzman, *IRS Practice and Procedure*, at 17-25 (2d ed.1991)

(57) *Id*

る者をいう（IRC7701条(a)(6)）。

2 受認者に対する追及

(1) 追及の要件

内国歳入法6901条(a)(1)(B)は、IRSが、所得税、遺産税および贈与税に関して受認者に対して直接追及することを認めている⁽⁵⁸⁾。

受認者権限（fiduciary capacity）に基づき他人のために行動する者はすべて、「信認関係（fiduciary relationship）」⁽⁵⁹⁾の存在を示す通知（信認関係通知「Notice of fiduciary relationship」）をIRSに送付する必要があり⁽⁶⁰⁾、当該通知をすることによって、受認者は本条で課される租税に関して他の者の権限、権利、義務、および特権を引き受けることになる（IRC6903条(a)）。

上述の信認関係通知がない場合に、受認者に対して追及するためには、受認者責任通知（notice of fiduciary liability）を受認者に対して送付する（IRC6901条(g)）。当該通知は、受認者が租税裁判所に訴訟提起できる程度の時間的余裕をもって送付する必要がある⁽⁶¹⁾。

受認者に関する判例としてWANT事件⁽⁶²⁾をとりあげる。原告であるEstelle Want（以下「Want」）は印刷会社を創設しその社長であったJacob Want（以下「Jacob」）の妹である。1945年にJacobは一人娘のJacqueline

(58) Schriebman, *supra* note 48, at 688

(59) 樋口範雄『アメリカ信託法ノート』8~9頁（弘文堂・初版・2000）は、「典型的な明示信託は、委託者(settlor)、受託者(trustee)、受益者(beneficiary)の三者が登場し、委託者が、信託設定の意思をもって、信託財産を受託者に譲渡することによって成立する。信託財産の所有者となった受託者は、受益者の利益のために、財産を保持し使用収益するエクイティ上の義務を負う。受託者と受益者の関係は、信認関係(fiduciary relation)と呼ばれる。」と述べておられる。

(60) Reg. § 301.6903-1(b) 通知は、税務署長(district director)に送付しなければならない。

(61) *Id*

(62) *Want v. Commissioner* 280 F.2d 777(1960)

のために信託を設立し、原告と弟のSamuel（以下「原告ら」という）を共同受託者に指名した。1945年にJacobは現金82,000ドルを信託に移転し、1946年には会社の未公開株式400株のうち397株を信託に移転した。原告らは、1945年にJacobの共同遺言執行人にも指名された。Jacobは1945年から1946年にかけてOst婦人に多額の贈与を続けていた（後の同婦人の申告によると、1945年に15,000ドル、1946年に32,000ドル贈与していた。）。1947年にJacobが死亡した後、原告らは遺言執行人として1945年および1946年の贈与税の申告書を提出した。1945年の信託への82,000ドルの贈与については申告納付された。1946年の株式の贈与に関して申告はされたが、株式は移転当時価値がなかったとして税金の納付はなかった。さらに、Ost婦人への贈与の事実を指摘したが、金額は決定できないと告白していた。

1951年にIRSは原告らに六通の不足税額通知を発行した。そのうちの五通は追加の遺産税に関するものである。最後の一通は、原告らに対し受託者および譲受人としての責任を追及するために発せられたものである。すなわち、Ost婦人への1945年の15,000ドルの贈与と1946年の32,000ドルの贈与、およびJacqueline信託への397株の譲渡に関する不足税額通知であった。原告らはこれを不服として租税裁判所に提訴した事件である。

租税裁判所は、Wantは名前だけの受託者であり、原告らの遺産は、Ost婦人への財産移転に係る贈与税に関しJacobの財産の“受託者（trustees）および譲受人（transferees）”として責任があると判示し、これに対して原告Wantが控訴した。なお、株式に関しては、移転当時公正市場価額はなく、譲渡人が397株に関する贈与税を支払っていないことを理由に、譲受人（transferees）としての責任はないと判示した。

第2巡回区控訴裁判所は、租税裁判所が原告らはJacqueline信託の受託者であると判示したのは妥当であるが、不足税額通知が送付された時に信託に残存する財産からのみ追及するよう修正すべきであると判示した。この信託財産は1945年の移転による財産には限定されないが、移転時の資産価値82,000ドルが責任の上限であり、その責任の範囲内で遺産の中から徴

収できると判示した。

なお、受認者権限に関しては、Jacqueline信託の受託者を代表して遺産情報申告書を提出しており、信認関係の通知として十分であると判示している。

(2) 追及の範囲および時期

受認者の責任は、受認者が政府の債権に劣後する納税者の債務を支払ったことを基礎としており、実際に受認者が支払った額の範囲に限定される⁽⁶³⁾。受認者の責任は、譲受人の責任よりも範囲が狭いといえる⁽⁶⁴⁾。

受認者責任による追及は、責任が発生してから1年以内あるいは当該責任に関する租税の徴収期限から1年以内のいずれか遅い時期まで行うことができる⁽⁶⁵⁾。

第4節 責任ある者 (Responsible Persons)

雇用者（法人および個人）は従業員の給料から所得税と社会保険税（social security tax）を源泉徴収する必要がある⁽⁶⁶⁾、源泉徴収した金額（trust fund taxes、以下「信託金税」という⁽⁶⁷⁾）は財務省に送金しなければならない（IRC7501条）。内国歳入法6672条は、雇用者が信託金税を納付しない場合に、IRSが責任ある者（Responsible Persons）から当該未納税金を徴収することを認めている。

信託金税の未納を防止するため、内国歳入法は6672条の規定のほか、7201条

(63) Morgan supra note 7, at 224

(64) Id

(65) IRC6901(c) (3)

(66) 所得税についてはIRC3102条(a)およびIRC3402条(a)参照

社会保険税は連邦保険拠出法(Federal Insurance Contributions Act :FICA)に基づくため、FICA税とも呼ばれる。須田徹『アメリカの税法』414頁（中央経済社・改訂六版・1998）参照

(67) trust fund taxes”（信託金税）とは、従業員の給料から雇用者が源泉徴収し、法律の要件に従って国のために信託として保持する源泉税を意味する（Morgan supra note 7, at 226）。

および7202条の規定に基づき犯則金を課している。6672条の規定による責任は、実際には加算税ではなく、納付責任のある者から未納の信託金を徴収するための手段といえることができる⁽⁶⁸⁾。

1 責任ある者の意義

責任ある者とは、100%加算税の連帯責任を負う者である⁽⁶⁹⁾。多額の給与支払のある会社の管理者、取締役、およびパートナーは、従業員の給料から源泉徴収する信託金税の100%相当額の責任を個人的に負わされることがある。

裁判所は、内国歳入法6672条のもとで責任を有する者に対する法律上の表現の略称として“責任ある者”という用語を用いており、“賦課される税金を徴収、誠実に計算、および支払う者”はだれでも責任ある者といえる⁽⁷⁰⁾。裁判所は責任ある者の範囲を拡大しており、上述の管理者、取締役、および株主のほかに、債権者、従業員、会計担当者、および弁護士を“責任ある者”に含めている⁽⁷¹⁾。責任の有無を判定する際には、株式の保有の有無、取締役会メンバーか否か、小切手振出の権限、および法人の財務問題の支配力が有力な指標となる⁽⁷²⁾。

責任ある者に関してCooper事件⁽⁷³⁾をとりあげる。あるパートナーシップ会社の源泉所得税が滞納となったときに、IRSは、パートナーの一員とともに会社の財務アドバイザーであったCooper氏に対し不足税額を課したところ、Cooper氏は会社の租税納付に関する責任はないとして訴えた事案である。第7巡回区控訴裁判所は、Cooper氏は財務計算のチェックだけを行っており、会

(68) Morgan *supra* note 7, at 226

(69) Morgan *supra* note 7, at 225

(70) Morgan *supra* note 7, at 227

(71) Corrie Lynn Lyle, *The wrath of I.R.C. 6672*, 74 S. Cal. L. Rev. 1133 (2001)

(72) *Id*

(73) *United States v. Cooper* 516 F.2d 931 (1975)

社の財務計算および簿記に関していかなる管理権限もなく、源泉徴収義務に優先して他の債権者に資金配分するという会社の意思決定に影響力を行使できる立場にもなかったのでCooper氏は責任ある者とはいえないと判示して、一審判決を支持した。

2 責任ある者に対する追及

(1) 追及の要件

雇用者に資産がないため信託金税(給与の源泉税)を徴収できない場合、IRSはできるだけ多数の責任ある者を特定し、連帯責任を負わせようとする。IRSは最も責任の重い者に対し追及しなければならない義務はなく、責任ある者は、他により責任の重い者がいる場合でも責任を免れることはできない⁽⁷⁴⁾。

内国歳入法6672条は、“故意(willfulness)”に源泉税を徴収、計算、または納付しない者に対してのみ加算税を賦課する権限を付与している。単なる過失に過ぎない場合には、故意には該当しない⁽⁷⁵⁾。しかしながら、自発的に、意識的に、および過失によって、明らかなまたは周知のリスクを無視したときは、政府を欺こうとする特別の意思を有しない場合であっても、故意の要件に該当するとしている⁽⁷⁶⁾。

したがって、信託金税の支払いよりも他の債権者への支払いを優先することは故意による行為とされ、100%加算税の支払義務のある“責任ある者”に該当し、責任を追及される。

支払をしない正当理由(reasonable cause)があれば責任が免除されるとする判例もある⁽⁷⁷⁾。

(74) Howard v. United States, 711 F.2d 729(5th Cir.1983)

(75) Morgan supra note 7, at 229

(76) Id

(77) Id

なお、責任ある者は、故意がないことの立証責任を負っている⁽⁷⁸⁾。

(2) 1996年の改正

権利章典Ⅱを取り入れて内国歳入法の改正が行われた。主な改正事項は次の三点である⁽⁷⁹⁾。

① 事前通知要件

IRSが加算税を賦課しようとする少なくとも60日前までに、責任ある者として特定した者に通知する必要がある(IRC6672条(b)(2))。したがって、加算税の賦課通知をしてから60日間は6672条の責任を追及することはできない。

② 責任ある者の開示

責任ある者として追及されている者から書面による請求があると、IRSは、同様の責任を負うと決定している者の名前、およびIRSがその者から徴収しようとしているか否かを開示する必要がある⁽⁸⁰⁾。

③ 負担部分権(Right of contribution)の創設

二人以上の責任ある者はそれぞれ負担部分を有しており、6672条の責任部分を超過して支払った者は支払超過額部分を他の責任ある者に対して請求することができる⁽⁸¹⁾。

(3) 追及の時期

責任ある者に対し賦課する少なくとも60日前までに、責任ある者として特定した者に通知する必要がある⁽⁸²⁾。賦課通知が内国歳入法6501条に規定する期間(賦課徴収の期間制限)の終了前に送達されている場合は、①当該通知の送達日から90日間、②賦課に対する不服申立がされている場合には、当該申立に対しIRSが最終決定をした日から30日間は、内国歳入法6501

(78) Id

(79) Johnson, *supra* note 46

(80) IRC6103条(e)(9)

(81) IRC6672条(d)

(82) IRC6672条(b)(2)

条に規定する期間は終了しない⁽⁸³⁾。

(83) IRC6672条(b)(3)

第6章 米国の租税徴収手続の特徴

第1節 徴収組織

IRS改革法後の新しい徴収組織の概要については前述した（第1章第2節）。納税者サービスの向上を図るための組織改革の一環として、徴収事務の担当者がSB/SEおよびW&I内のコンプライアンス部に配置されることになったのが米国の徴収組織の特徴である。

そこで本節では、この新しい徴収組織が真に納税者サービスおよびコンプライアンスの向上に役立つものであるかを検証する。

1 コンプライアンス部内での徴収部門の役割

コンプライアンス部における徴収組織の規模が最大であるSB/SE内における調査・徴収事務の流れを概観し、徴収部門の役割を確認する。

（1）調査・徴収事務の流れ

税務調査対象事案の大部分は、総関数選択法（Discriminant Function Method、以下「DIF」）と呼ばれるコンピューター分析により選定される⁽¹⁾。税務調査には、書簡調査（correspondence audit）、署内調査ないし呼び出し調査（office audit）、および署外調査ないし臨場調査（field audit）の三種類がある⁽²⁾。書簡調査は、往復書簡によりIRSのサービスセンターが実施するもので、この調査には寄付金控除確認のための資料提出要求、お

（1）金子宏「アメリカにおける税務調査－質問検査権を中心として－」日税研論集9号7～10頁（1989年）には、DIFのほか、情報申告書照合法（Income Reporting Project Method-IRP）、申告水準調査法（Taxpayer Compliance Measurement Program Method-TCMP）、およびプロジェクト別選択法（Project Method）があげられている。ただし、最近では、DIFはあまり利用されなくなってきたようである（IRS Serv. Cent. Sec. 201, DEALING WITH IRS SERVICE CENTERS, Aspen Publishers, Inc. LEXSTAT参照）。

（2）金子・前掲（注1）18～19頁

よび当該資料の確認調査などが含まれる⁽³⁾。

呼び出し調査は、納税者を税務署等に呼び出して、租税調査官 (tax auditors) が納税者に対して面接 (interview) の形式によって実施するものである⁽⁴⁾。

臨場調査は、歳入調査官 (revenue agents) が納税者の自宅や事業所に立ち入り、納税者の帳簿や記録資料を調査するものである。

以上の調査活動を通じて不足税額が発見されると賦課決定手続が行われ、納付によって租税債権は消滅する。ところが、期限内に納付がない場合には、督促以下の徴収手続に移行することになる (第3章第1節参照)。

(2) 調査活動における徴収部門の役割

調査・徴収担当者はコンプライアンス部に属し、同一の部長の指揮下で事務を遂行しているが、調査と徴収事務は性質を異にするため、調査および徴収担当の事務は、基本的にはそれぞれ独立していると思われる。ただ、双方の担当者は同一の部に属しているため、相互の連絡と連携は密接であり、それぞれの業務の繁簡に応じ、相互に応援体制を敷くことが容易となるなどの利点がある⁽⁵⁾。

さらに、納税者にとっては、調査活動に際してあるいは調査終了後ただちに、徴収担当者と分割納付等の納付相談をすることも可能であるので、その点では納税者の保護に役立っているといえる。

2 賦課・徴収の連携

(1) 賦課・徴収連携の意義

調査・徴収業務はそれぞれ性質が異なり、また、必要とされる専門的知識にも相違が見られるので、両業務は別個に行われるのが原則である。と

(3) Patricia T. Morgan Tax Procedure And Tax Fraud(2d ed, 1999) , at 54

(4) 金子・前掲(注1)18頁

(5) IRS Organization Blueprint (以下「Blueprint」) p3-23

ころが、同一の納税者に対し調査・徴収担当者が重複して接触することは、納税者にとって不便であり、また時間的浪費となることがある。したがって、賦課・徴収のそれぞれの担当者が連携して同一の納税者と接触することにより、納税者サービスの向上を図ることができる。また、賦課・徴収の連携により滞納を未然に防止することができ、滞納となった場合には早期の財産調査が可能となるので、滞納の早期処理に役立つなどの意義を有する。さらには、双方の事務の繁簡に応じ、適切な人員配置を行うことで、事務の効率化と納税者サービスに資することができる。

(2) 賦課・徴収連携の実態

IRSの新組織では、調査および徴収部門はコンプライアンス部に属し、同一の管理者のもとでそれぞれの事務を遂行している⁽⁶⁾。この組織形態によって賦課徴収職員間の情報交換が促進され、業務の効率化と納税者サービスの向上に役立つと思われる。具体的には、コンプロマイズの猶予処理において賦課徴収の連携が見られる。

コンプロマイズの申請が激増したため、IRSはその処理に徴収事務量の約18%を投入しているのが現状である⁽⁷⁾。そこで、OICの複雑な事案を処理するために歳入徴収官のほかに租税調査官も動員する体制を敷いて、OIC未済の縮減に努めている⁽⁸⁾。

(3) 賦課・徴収連携の評価

① 効率性の観点

徴収官が調査事務に従事若しくは調査官が徴収事務に従事し、または調査・徴収職員が同時に調査・徴収事務に従事するのは、徴収および調

(6) Id

(7) 米国会計検査院 (GAO) 報告書, March 2002, “IRS should evaluate the changes to its offer in compromise program” 参照。同報告書によると、1997年には5.7%に過ぎなかったOICの事務量が1999年には9.1%、2000年には15%と毎年激増している。

(8) Id

査事務のそれぞれの特性からみて非効率といえる。担当職員の経験不足または専門的知識の不足などから迅速かつ適正な処理ができない恐れがあり、マイナス面が大きいと思われる。

ただ、高度の知識と経験を有する特別調査官・特別徴収官クラスは双方の業務を兼務することが可能な場合もあると思われる（現にコンプロマイズの処理にあたっては調査官を活用している⁽⁹⁾）。

米国では、徴収業務においてサービスセンターの果たす役割が大きく、電話催告や文書催告のような比較的単純な業務はすべてサービスセンターが実施し、コンプライアンス部との役割分担を明確化し、事務の効率化を図っている。このような状況の下では、コンプライアンス部の業務はある程度特化されているので、特定の業務（例えば、コンプロマイズや分割納付等の猶予処理は、納税者の財産状態の把握が中心となるので、調査官が対応しやすい業務といえる。）においては連携が可能であり、効率性の観点から積極的意義を有すると考える。

米国の徴収組織はこのように事務の効率性を重視しているのが特徴といえる。

② 納税者サービスの観点

IRS職員の再三の訪問は納税者にとっては精神的にも肉体的（一定期間拘束されるという意味で）にも望ましいものではない。しかし、IRS職員の能力が低下している場合（例えば徴収業務に不慣れな調査官が徴収担当者である場合）には、納税者サービスの低下につながる。したがって、この点からは職員の研修制度が重要な役割を果たすといえ、十分な研修が行われるのであれば、連携は納税者サービスの向上に役立つと思われる。しかし、全面的な賦課・徴収連携よりも部分的（特定事務）かつ期間限定の連携が現実的かつ合理的であると思われる。

（9）第4章第1節5参照、約200人の税務調査官がコンプロマイズの処理に従事している。

第2節 徴収活動に伴う適正手続

1 徴収活動におけるデュー・プロセス

IRSによる不当な調査・徴収活動を制限し、納税者の権利を保護することを目的として多数の徴収関係法規が改正されたことは前述した(第1章第4節)。これらの改正事項には、差押え前の事前通知や第三者との接触前の事前通知のような適正手続に関する規定が多く、徴収活動におけるデュー・プロセスの実現といわれる所以である。

(1) デュー・プロセス(適正手続)の意義

デュー・プロセス⁽¹⁰⁾とは、一般に、法律に基づく権限が適正な手続に従って行使され、国民(納税者)の権利保護に役立っていることをさすといえる。適正手続の重要な要件は、告知と聴聞である⁽¹¹⁾。租税徴収手続と適正手続との法的関係とは、この適正手続の要件が租税徴収手続にどの程度まで要求されるかという問題である⁽¹²⁾。滞納処分の実施に当たっては、事前にその旨を告知せずにその権限を行使することは違法ではないか、という点が問題になるとと思われる。

(2) 徴収活動におけるデュー・プロセス

徴収活動におけるデュー・プロセスは、納税者の権利を保護するために認められた徴収活動における一連の事前手続および審査を受ける手続(告

(10) 合衆国憲法第5修正は「何びとも・・・due process of lawによらずに、生命、自由または財産を奪われることはない」と定め、第14修正は「州は・・・何びとからも、due process of lawによらずに、その生命、自由または財産を奪ってはならない」と定めている。(田中英夫編「英米法辞典」(東京大学出版会)参照)

(11) 下川環「アメリカの税務調査手続における適正手続と納税者の権利の保障」156～159頁(法律論叢第68巻第2号・1995)

(12) 下川・前掲(注11)157頁「税務調査手続と適正手続との法的関係とは、この適正手続の要件が税務調査手続にどの程度まで要求されるかという問題である。」と述べておられるが、租税徴収手続についても同様のことがいえるであろう。

知・聴聞手続)を意味する。

米国における租税徴収権の行使手続の特色として、次のような点を指摘することができる。すなわち、①質問検査に関する法律の規定が詳細であるということ⁽¹³⁾、②IRS職員が徴収に関して納税者と面接する場合には、納税者の費用と設備により録音する権利が認められ⁽¹⁴⁾、また事前に納税者の手続上の権利を知らせる必要があること⁽¹⁵⁾、③差押えの場合には事前(リーエン設定の際は事後)に滞納者へ通知することが法律上規定されていること、⁽¹⁶⁾④第三者に接触する場合には、原則として事前に納税者へ通知することが法律上規定されていること⁽¹⁷⁾、および⑤IRS職員の徴収活動に伴う行為により損害を被ったときの賠償請求権が詳細に規定されていること⁽¹⁸⁾、などがあげられる。

さらに、⑥強制調査(サモンズによる調査)は、課税庁がサモンズ(召喚状)により納税者に対して出頭して、証言をなし、資料を提出することを命ずる方法で行われているが、この召喚状を強制的に執行するためには、課税庁が裁判所に召喚状執行請求訴訟を提起しなければならないという手続がとられていること、⑦召喚状執行請求訴訟を提起するに際して、課税庁側は、召喚状がパウエル基準、すなわち(イ)正当な目的の基準、(ロ)関連性の基準、(ハ)情報未入手の基準、および(ニ)行政手続遵守の規準という四つの基準に適合していることを証明しなければならないこと、

(13) IRC7601条ないしIRC7612条

(14) IRC7521条(a)

(15) IRC7521条(b)

(16) IRC6330条(a)、IRC6320条(a)

(17) IRC7602条(c)

(18) IRC7433条、IRC7430条。

わが国にも、公務員の故意又は過失による違法な調査や課税処分・滞納処分によって他人に損害を加えたときは、国又は公共団体が賠償責任を負うという規定がある(国家賠償法第1条)。

などの点を指摘することができる⁽¹⁹⁾。

以上の特色から明らかなように、差押え等の処分をする前にIRSは納税者に対する事前通知が必要であり、納税者の要求があると聴聞手続に入らなければならないとされ、第三者に接触する場合にも、納税者への事前通知が必要である。また、納税者と面接する場合には、事前に納税者の手続上の権利を告知する義務があり、その際の納税者の権利も法律上保障されている。さらには、徴収におけるサモンズの執行は裁判所の決定に委ねられており、納税者にはサモンズについて裁判所で反論する機会が与えられている。これらの点を考慮すると、米国の租税徴収手続においては適正手続が保障されているといえる⁽²⁰⁾。

確かに、米国においては適正手続が憲法上保障され、租税徴収手続にもその考え方が随所に生かされている。さらに、1998年の改革法によっていっそう適正手続の充実が図られている。しかし、だからといって納税者の権利の侵害がないとはいえず、手続上の規定だけではなく、実務上の実態を踏まえた検討が必要である。以下では、IRSによる権利侵害が起こる可能性の高い具体的状況を考察する。

2 IRSによる裁量行為の制限

差押え前ならびにリーエン設定後の通知および第三者に接触する前の事前通知等は、納税者の権利を保護するための適正手続として認められたものである。これによってIRSは勝手に差押え等の処分をすることができなくなっている。

第三者に接触する場合には、上述のとおり事前通知が必要であるが、この事前通知制度には三つの例外が認められていることは前述した（第1章第4節1（2））。この中には、徴収できない危険が迫っており通知しないこと

(19) 下川・前掲(注11)157～158頁

(20) 下川・前掲(注11)158頁

に正当理由がある場合が含まれる。また、通常の財産差押えにおいても徴収の危険があるときは、事前通知は不要とされ（IRC6331条(d)(3)）、特定財産の差押えの場合にも、租税の徴収が危険な状況にあると認められるときには例外が認められている（第1章第4節2(1)）。したがって、この危険な状況の判断如何によっては納税者の権利に影響を及ぼすことになる。そこで、この点に関して、税務職員の自由裁量と適正手続の観点から検討する。

（１）危険な状況の意義

「徴収できない危険な状況」という表現は漠然としており、この意味をどう捉えるかによって事前通知が必要となる範囲や差押可能性の判断が異なってくる。一般的には、そのまま放置していると滞納国税の徴収が困難となることが明らかな状況といえるが、具体的には財務省規則に規定があり⁽²¹⁾、以下の場合が危険な状況に該当する⁽²²⁾。

- ① 納税者が緊急に米国を離れること若しくは財産の隠匿を企図し、またはその恐れがある場合
- ② 納税者が財産を米国外に持ち出し、財産を隠匿し、または財産を第三者に譲渡するなどして政府の追及を逃れることを企図し、またはその恐れがある場合
- ③ 納税者の財務支払能力が破綻し、またはその恐れがある場合

（２）行政裁量と適正手続の関係

上述の危険な状況を検討してみると、企図や恐れ認定に関してIRSにかなりの裁量が認められているように思われる。特に上述③の状況の認定に関してはIRSにかなりの裁量が認められているため問題となる⁽²³⁾。そこで、1998年の改革によって内国歳入法7429条を修正し、徴収の危険がある場合の差押えについてIRS法律顧問官の事前の審理と承認を得ることを要求し

(21) Reg. § 1.6851-1(a)(1)、§ 301.6861-1(a)

(22) P.T. Morgan, *supra* note 3, at 209

(23) *Id*

ている⁽²⁴⁾。これによって、IRS徴収職員の裁量に一定の枠がはめられ、徴収行為の濫用防止に役立つと思われる。

このようにして危険な状況と認められた場合には、IRSは直ちに差押えができることになる。ただし、1989年以降の「徴収の危険がある場合」の差押えに関しては、督促状送付後30日以内に差し押さえたときは、差押え後5日以内に差押えをした理由を書面により明らかにしなければならなくなった（IRC7429条(a)(1)(B)）。

また、IRS職員は、「徴収できない危険な状況」が発生していると判断した場合には、納税者に対する事前の通知をすることなく、第三者に接触することができる。しかし、その判断は客観的な基準でなされるべきである。

（3）特定財産の差押えにおける危険な状況

納税者の主たる住居は、連邦裁判所の裁判官または治安判事が書面で承認しない限り差し押さえることはできない（IRC6334条(e)(1)(A)）。したがって、この点ではIRSの徴収活動が裁判所の管理下に置かれていることになり、適正手続が保障されているといえる。

主たる住居以外の特定の事業用資産は、①署長・副署長が財産の差押えを書面で承認した場合（IRC6334条(e)(2)(A)）、②租税の徴収が危険な状況にあると認められる場合（IRC6334条(e)(2)(B)）には差し押さえることができる。この点では、署長・副署長の判断や危険な状況の判定において行政裁量の余地が生じ得るといえ、IRS職員の判断誤りによって納税者の権利が侵害される恐れがあることに留意する必要がある。ただ、危険な状況の判定については上述のように法律顧問官の承認が必要とされており、徴収権限の濫用の可能性は低いと思われる。

以上、IRSによる徴収活動が納税者の権利侵害を引き起こす可能性のある危険な状況を考察してきた。差押えにおける危険な状況の判断に関して、上述のようにIRS法律顧問官の審理と承認が必要となったことは、適正手続

(24) IRC7429条(a)(1)(A)

の保障にとって特に重要と考える。その他の場面でも、例えば納税者の主たる住居の差押えに関して裁判所の承認が必要とされるなど、米国の徴収手続には適正手続の保障の考え方が生かされている。

第3節 米国の徴収手続の特徴(その他)

前述した徴収組織および徴収活動における適正手続のほか、米国の徴収手続の特徴として主として次のような点があげられる。

1 コンプライアンス確保のための制度

前述(第4章第1節)したようにコンプロマイズの申請の場合には、申請書式656号の中で納税者がOICを申請する理由を説明するとともに、内国歳入法の遵守、徴収時効の放棄等について詳細に記載された書式に署名しないとOICは成立しない。さらに、書式656号と併せて提出する徴収情報報告書(書式433-A又は書式433-B)には、納税者の収入及び支出、財産所有の状況について詳細に記載しなければならない。このように、OIC制度には、納税者が自発的に財産状況を申告し納税する仕組みが確保されている。

また、分割納付の申請は書式433-Dを使用してなされるが、この書式には、納税者の雇用者や取引銀行に関するデータが記載される。IRSは納税者と分割納付の額および期間の交渉をするに当たって、納税者財産の把握に努めるとともに、納税者に対し時効利益の放棄を求めるが⁽²⁵⁾、これも納税意識の向上に役立っているといえる。

2 差押禁止財産

差押禁止財産については前述したが(第3章第3節)、その特徴は、納税者

(25) 第4章第2節4「分割納付の効果」参照 IRSは5年間の時効期間の延長を求めている。

の主たる住居が原則として差押禁止となっていることである（IRC6334条（a）（13））。わが国の徴収法第75条には、一般の差押禁止財産として13項目の財産が掲げられているが、住居は含まれていない。このように、米国では、最低限の生活費や主たる住居（生活の本拠）は差押えから除外されている。

滞納額が5,000ドル以下の場合には、①納税者の住居として使用されている不動産および②他の個人が住居として使用している納税者の財産（賃貸されている不動産を除く）は差押禁止となっている⁽²⁶⁾。

滞納額が5,000ドル超の場合であっても、納税者の主たる住居は、連邦地方裁判所の裁判官または治安判事が書面で承認した場合でない限り差し押さえることはできない⁽²⁷⁾。

このように主たる住居や一定の賃金等⁽²⁸⁾の差押えが禁止され、主たる住居の差押えについては連邦裁判所の裁判官の承認が必要とされるというように、滞納処分制度の一部が司法の管理下に置かれているのが特徴である⁽²⁹⁾。これは、滞納者を完全に破産に追い込むのではなく、再建（敗者復活）の機会を与えようとする米国のフロンティア精神を反映しているのではなかろうか。

3 サービスセンター

IRS組織の特徴としてサービスセンターの役割と機能をあげることができる。サービスセンターは全米11ヶ所に設置され、全国のIRS組織にサービスを提供している。各サービスセンターは、納税者別組織にそれぞれ報告する三

(26) IRC6334条(13)(A)(i)(ii)

(27) IRC6334条(13)(B)(i)(ii)

(28) I. R. M5. 11. 5. 4(05-05-1998)同マニュアルには毎月の差押禁止額の計算方法、および裁判所が子供の扶養手当として支払命令している額が差押禁止になる旨規定されている。

(29) サモenzの執行についても同様に裁判所の判断に委ねられているが（第3章第2節）、その背景について、金子宏教授は、「アメリカに伝統的な司法権優位の考え方、すなわち行政権は司法権の承認なしに私人に強制を加えることはできない、という考え方に由来すると見ることができよう。」と指摘されている。金子宏「アメリカにおける税務調査－質問検査権を中心として」日税研論集第9号23頁

人の部長による共同管理下にある⁽³⁰⁾。サービスセンターは管理徴収業務も行うが、主たる業務は申告書処理機能である⁽³¹⁾。

従来、各サービスセンターの業務はほとんど同一の内容であったが、最近では、各サービスセンターがそれぞれ独自の業務をもつなど、その業務内容に変化が見られる⁽³²⁾。

徴収業務に関しては、第3章第1節で述べたように文書催告事務、電話催告事務、さらにはOIC業務（二ヶ所のサービスセンターのみ）を行っている。現場のIRS組織（国税局や税務署）は、サービスセンターで処理できない事案を担当するというように業務の役割分担を明確にし、事務の効率化と迅速な処理が図られているのが特徴である。

4 サモンズ（召喚状）

サモンズの手続に関しては前述した（第3章第2節）。サモンズは裁判所の発行する召喚状であり、サモンズに応じない場合には刑罰の定めがある（IRC7210条）⁽³³⁾。サモンズについて、金子宏教授は「サモンズの制度は、わが国には存在しない制度であるが、上述のとおり、サモンズに応じない場合については刑罰の定めがあり、また裁判所の命令に従わない場合には裁判所侮辱として重い制裁が科されるから、サモンズの手続は、一種の強制調査の手続であるといつてよいであろう。ただし、その場合の強制は、直接強制ではなく、刑罰と裁判所侮辱によって担保された間接強制である。」と述べて

(30) 従来はサービスセンターが所在する地域を所轄する国税局長の管理下におかれていたが、組織改革により、納税者別組織の三人の部長からなる委員会(geographic council)がサービスセンター全体を統括している(TAX NOTES, July 24, 2000)。

(31) 申告書の収受および申告書受理後の申告書の内容チェックである。

(32) 2000年10月1日からサービスセンターの役割が従来の“パイプライン”機能からいわゆる“キャンパス”機能へと一新されている。

(33) 適法なサモンズに従わない場合には、1,000ドル以下の罰金若しくは一年以下の懲役に処し、またはこれを併科することとされている。

おられる⁽³⁴⁾。サモンズの執行が裁判所の判断に委ねられているとはいえ⁽³⁵⁾、ひとたびサモンズが発行されるとそれに従わざるを得ないのが現状であり、サモンズの手続は非常に強力なものといえる。

(34) 金子・前掲(注1)22頁

(35) 金子・前掲(注1)23頁

第7章 わが国の徴収手続の検証 (米国の徴収手続との比較)

第1節 わが国の徴収活動におけるデュー・プロセス

1 徴収活動におけるデュー・プロセス（適正手続の保障）

日本国憲法第31条は、「何人も、法律の定める手続によらなければ、その生命若しくは自由を奪われ、又はその他の刑罰を科せられない」と規定している。これは適正手続条項⁽¹⁾であり、この規定は刑事手続だけでなく、行政手続にも適用があると一般に解されている⁽²⁾。行政手続における適正手続の中で重要なものは、告知・聴聞である。「告知と聴聞」の原則は、英米法で発達してきたものであり、アメリカ法では、連邦憲法第5修正あるいは第14修正のデュー・プロセス（適法手続）に包摂された原則である⁽³⁾。わが国では、「告知と聴聞とは、行政処分をする前に、相手方に処分内容及び理由を知らせ、その言い分を徴することによって、処分の適法性、妥当性を確保し、公権力の侵害から国民の権利・利益を保護しようとするものである。」⁽⁴⁾とされる。ただし、「行政手続は、刑事手続とその性質においておのずから差異があり、また、行政目的に応じて多種多様であるから、行政処分の相手方に事前の告知、弁解、防御の機会を与えるかどうかは、行政処分により制限を受ける権利利益の内容、性質、制限の程度、行政処分により達成しようとする公益の内容、程度、緊急性等を総合考量して決定されるべきものであつて、常に必ずそのような機会を与えることを必要とするものではない」（成田新

(1) 適正手続の根拠については学説間に争いがある。すなわち、31条説、13条説、31条13条併用説、及び手続の法治国説である。塩野宏『行政法Ⅰ』225頁（有斐閣・第二版増補・2001）参照

(2) 佐藤功『日本国憲法概説』186頁（学陽書房・全訂第2版・1980）

(3) 下山瑛二「ジュリスト増刊憲法の争点（増補）法律学の争点シリーズ2」108～109頁「行政手続と人権保障」（有斐閣・1980）

(4) 塩野・前掲（注1）222頁

法事件)⁽⁵⁾ことに留意する必要がある。

そこで、以下では適正手続の主たる内容である告知と聴聞の趣旨がわが国の徴収手続にどの程度反映されているかを考察する。

(1) 差押えの場合

国税徴収法第47条は、督促状を發した日から起算して10日を経過した日までに完納しないときは滞納者の財産を差し押さえなければならないと規定している。督促は、租税が履行遅滞となった場合に、その履行の催告として行われるものであるが、単なる履行の催告にとどまらず、原則的に差押えの前提要件とされている⁽⁶⁾。したがって、督促に欠陥があることを理由として不服申立てをすることができるが⁽⁷⁾、これは適正手続の要請といえる。

しかしながら、実務上は直ちに差押えに移行するのではなく、まず文書催告あるいは電話催告または面接による納付しょうようを実施し、その後に差押予告・差押手続予告（以下「差押予告等」）を行い⁽⁸⁾、それでも納付がない場合に差押えがされるのが一般である。したがって、法律上規定されている差押え前の事前通知は督促状のみではあるが、実務上は行政指導という形で事前通知を行っており、この納付しょうよう等の行政指導については行政手続法が適用され⁽⁹⁾、また、事実上苦情や嘆願を申し述べることもできる。この点ではわが国の徴収手続は適正手続が保障されているといえることができる。

(5) 最高裁平成4年7月1日大法廷判決・民集46巻5号437頁、別冊ジュリスト憲法判例百選Ⅱ[第三版]113事件（有斐閣・1994）

(6) 『租税徴収実務講座2（一般徴収手続）5版』1頁（ぎょうせい・1995）

(7) 国税徴収法171条第1項第1号は、督促の欠陥を理由とする滞納処分についての不服申立て等に期間制限を定めている。

(8) 「納付しょうよう」又は「差押予告」若しくは「差押手続予告」は行政指導に該当する。

(9) 行政手続法第32条または第35条第1項。国税通則法第74条の2第2項により行政手続法の適用が一部除外されている。

聴聞手続に関して、米国のような事前通知後差押え前の不服審査部への聴聞手続の規定は存在しない。この点に関しては、前述の各種行政指導の中で納税者の申立てを聞き、適正な執行を図っているが、デュー・プロセスの観点からは、わが国でも法整備が必要と思われる。

なお、国税徴収法第48条は「超過差押及び無益な差押の禁止」を規定し、納税者の保護を図っている。

(2) 財産調査の場合（滞納者に対する調査）

滞納処分のための財産調査に関しては、国税徴収法141条ないし147条に規定がある。141条はいわゆる任意調査についての規定であり、142条は強制調査である搜索について規定している⁽¹⁰⁾。

税務上の質問検査権は次の三類型に分類される。すなわち、①更生・決定・賦課決定などの課税処分をするか否かの判断のための調査（国税通則法24条ないし26条、所得税法234条等）、②滞納処分手続を遂行するための調査（国税徴収法141条ないし147条）、③犯則事件の内容を確認するための調査（国税犯則取締法1条ないし12条）である⁽¹¹⁾。①は課税処分のための調査、②は滞納処分のための調査、③は犯則事件のための調査、と一般に呼ばれ、この三分類説が通説とされている⁽¹²⁾。

課税処分のための質問検査権の法的性格に関しては、これを「間接強制を伴う任意調査」と解するのが判例・通説である⁽¹³⁾。そして、「相手方の同意がある限り任意の調査を行うことは許されると解すべきであろう。」⁽¹⁴⁾として「純粋な任意調査」の存在を容認する学説が有力である。

滞納処分のための質問検査権は、課税処分のための質問検査権と同様の

(10) 前掲（注6）6頁

(11) 増田英敏『納税者の権利保護の法理』143頁（拓殖大学研究叢書社会科学17・成文堂・1997）

(12) 増田・前掲（注11）143頁

(13) 増田・前掲（注11）158頁～159頁

(14) 金子宏『租税法』602頁（第8版・弘文堂・平成13年）

法的性質を有するものと解する⁽¹⁵⁾。ただし、滞納処分のための調査には142条以下の搜索の規定があり、これは強制調査に該当する。

滞納処分のための財産調査に関してデュー・プロセスの観点から問題となるのは、質問検査権の行使に際して事前通知を要するか否かということである。この点に関し、米国では、課税処分のための調査に着手する前にコンタクトレター⁽¹⁶⁾と呼ばれる事前通知を送付することになっている⁽¹⁷⁾。しかしながら、滞納処分のための調査に関する事前通知の規定は存在しない。

わが国の徴収法にも、滞納処分のための調査に関し、事前通知に関する規定は設けられていない⁽¹⁸⁾。既述のように滞納処分のための質問検査権の法的性質は課税処分のための質問調査権と同じであるが、滞納処分のための質問検査には以下の点で特異性が見られる。すなわち、①租税の滞納という確定した事実がある者に対し行われること、②滞納処分のための財産発見、または納付資力判定のために行われるものであること、③質問検査に引き続いて強制調査である搜索が行われる可能性が常に存在し、または搜索と同時に行われることがあること、などである。したがって、滞納処分のための質問検査において事前通知を要するとすると、滞納者に財産を隠匿する機会を与えることにつながり、国税収入の確保を図ることを主眼とする滞納処分にとって不可欠な質問検査権の趣旨にも反するおそれがある。

(15) 前掲（注6）6頁

(16) 金子宏「アメリカにおける税務調査－質問検査権を中心として－」日税研論集9号19頁以下（1989年）。コンタクトレターには以下の事項が記載される。①調査の日時と場所、②調査に当たって、弁護士、公認会計士、内国歳入庁に税務登録した個人、未登録であるが資格のある個人に代理をさせまたは同席させうること、③調査をできるだけ短時間ですませるために、一定の資料を用意しておいてほしい旨、④納税者は法によって、その納税義務に影響を及ぼすあらゆる項目について証拠を示すことを要求されていること、および、調査に応じない場合には調査官の手持ちの資料で更正をしなければならないこと、等が記載されている。

(17) わが国の賦課部門の調査実務では、事前に電話連絡の上臨場している。

(18) 実務上は、電話連絡の上臨場することが一般的である。

る。

なお、差押え前には既述のように差押予告等を送付しているのが実務上の取扱いであり、差押予告等是一種の事前通知ともいえる（差押えは財産調査が前提である）。以上のことから、わが国の徴収手続においては財産調査の場合の事前通知は法律上要求されてはいないが、行政指導等の運用によって適正手続の保障が図られているといえる。

（３）財産調査の場合（第三者に対する調査）

米国では第三者に接触する場合には、原則として、納税者へ事前通知することが定められているが⁽¹⁹⁾、わが国にはこのような規定は存在しない。しかし、この点に関しては、差押え前に文書による差押予告等（この中で売掛金、銀行預金等の差押予定財産が明示されることもある）が行われており、滞納者は第三者に対する調査が行われることを予期しているともいえる。仮に、具体的な財産の種類や第三債務者等を特定しない予告であっても、差押予告等により包括的な事前通知はされたことになる。したがって、第三者に接触する場合の事前通知規定が特に設けられていないからといって適正手続が保障されていないことにはならないと考える。

また、納税者以外の第三者に対してサモンズを発した場合には3日以内に納税者に通知することになっている⁽²⁰⁾。第三者に対する質問検査はサモンズの手続で行われるが、実際には、サモンズの手続に入る前に、これらの第三者に任意の協力を求めて情報を入手することが多く、このように第三者に任意の協力を求める場合には、納税者本人への通知は必要とされていない⁽²¹⁾。さらに、第三者に対してサモンズを発する場合でも、犯則事件の調査や徴収に危険がある場合には、納税者への通知が除外されている⁽²²⁾。

(19) IRC7602条(c)(1)

(20) IRC7609条(a)(1)

(21) 金子・前掲（注16）23頁

(22) IRC7602条(c)(3)

2 徴収活動におけるデュー・プロセスの日米比較

(1) 徴収活動における類似点

わが国と米国の徴収活動を比較して、以下のような共通の特徴をあげることができる。

- ① 納税者の自発的な協力による任意調査によってほとんどの質問検査が終了している。

その理由としては、第一に、国税徴収法の質問検査権には罰則の適用があり、間接強制を伴う任意調査の性質を有し、米国にはサモンズの制度が控えていること、第二に、納税者のコンプライアンスが高いこと、があげられる⁽²³⁾。

- ② 滞納処分のための調査という特殊性に類似点が見られる。

滞納処分のための調査は差押財産の発見が主たる目的である点で日米共通しており、文書催告、電話催告、臨場調査等の各段階を踏んでから財産調査、差押手続に移行するのが一般的である。

(2) 徴収活動における相違点

日米の徴収活動（財産調査）における相違点としてはサモンズの制度があげられる。米国には、任意調査に協力しない場合のためにサモンズの制度があり、詳細な手続が内国歳入法に規定されている⁽²⁴⁾。サモンズによって膨大な資料が請求され、サモンズを受けた納税者または第三者にとっては相当の負担となることは間違いない。したがって、サモンズの手続は非常に強力なものである。

これに対しわが国では、任意調査に協力しない場合には搜索という直接

(23) 金子・前掲（注16）21頁によると、米国の任意調査には次の二点に注意する必要があるとされる。第一は、それが内国歳入法典に基づく正式の質問検査であり、同法典の中にその要件や手続について種々の規定がおかれていること、第二は、実際問題としては、納税者本人も第三者も、大部分の場合に質問検査に応じることである。

(24) 内国歳入法7602条 詳細については第3章第2節参照

強制の手段に訴えることになる。これは令状なしで滞納者または特定の第三者の物、または住居その他の場所につき搜索できる強力な権限である。強力な権限であるがゆえに、搜索の対象となる者は限定されている。これに対しサモンズの執行には裁判所の執行令状が必要であるが、サモンズの対象となる範囲は極めて広いのが特徴である。

以上のことから考えると、徴収活動における納税者の保護に関して、デュー・プロセスの観点からは、日米にそれほど大きな差はないと考える⁽²⁵⁾。

第2節 わが国の参考となる制度および施策

これまで考察してきた米国の租税徴収制度を踏まえ、わが国の徴収実務あるいは徴収制度において参考となるものがないか検討する。1998年のIRS改革法は、租税徴収手続の観点からは、納税者サービス向上のための適正手続の保障と納税者の保護を図ることを主たる目的としていた。これによって納税者のコンプライアンスを向上させ、租税債権の適正な徴収を図ることができ、徴収事務の効率化にもつながるものと考えられた。そこで、コンプライアンスの向上および租税債権の確保という観点から検討することとする。

1 コンプライアンス向上のための施策

(1) 徴収情報報告書等の活用

コンプライアンスの申請は書式656号とともに徴収情報報告書(書式433-A又は書式433-B)を提出してなされることは前述した(第4章第1節)。給与所得者又は自営業者が使用する書式433-Aには、現金、預金、売掛金等の流動資産の保有状況、自動車やトラック等の登録財産から不動産等の固

(25) 米国では、サモンズの権限が強大であるがゆえに詳細な手続を定めているのに対し、搜索を含めた日本の財産調査は対象者を限定することで、適正性の確保を図っているといえる。

定資産の保有状況、さらには収支状況等について詳細に記載しなければならない。法人が使用する書式433-Bにも、同様の事項を記載しなければならない。

これらの書式を詳細に検討することにより、納税者の財産状況及び収支状況が把握でき、納付資力の正確な算定が可能となる。したがって、このような書式の採用は、徴収事務の効率化に資するとともに、これらの詳細な情報を自ら提供することにより、納税者は納付義務の履行を促されるというインセンティブ効果も有すると思われる。

わが国では納税猶予制度として国税通則法第46条の納税の猶予制度や国税徴収法第151条の換価の猶予制度があるが、米国のような詳細な報告書の提出義務はなく、納税者からの聞き取り調査や職権による調査によって情報の収集に当たっている。したがって、わが国でも、徴収情報報告書のような情報収集手段の活用を検討する価値がある⁽²⁶⁾。

(2) 徴収手続の整備（納税者の保護と徴収事務の効率性の確保）

わが国では、差押え前の適正手続の保障において行政指導の果たす役割が大きいのが特徴である。これに対し米国では、内国歳入法により差押え前の事前通知と聴聞手続が整備され、適正手続が保障されている。わが国では差押えの後に、処分庁への異議申立および国税不服審判所への審査請求の手続が認められているのとは対照的である⁽²⁷⁾。しかしながら、わが国では、納付しよう等行政指導において納税者の申立てを斟酌しており、必ずしも事前聴聞を設ける必要はないと考える。米国のような聴聞制度を採用すると、その間に納税者の財産が隠匿される恐れがあり、リーエン制度を有する米国と同一に論じることはいかなるからである。また、米国においても、徴収の危険がある場合などには例外として事前通知（およ

(26) 高橋重長「アメリカ合衆国の連邦税徴収手続」481～482頁（税務大学校論叢20号・1990）参照

(27) 既述のとおり、督促に関しても不服申立てができることに留意する必要がある。

び聴聞手続)をすることなく差押えできる旨の規定があることに留意する必要がある。

納税者の保護および徴収事務の効率性という観点から、納税者の権利に関する告知制度が参考になる。米国では、調査および徴収活動の一貫として納税者に接触する場合には、事前に納税者の手続上の権利を告知する必要がある⁽²⁸⁾。これによって、納税者はどのような納付方法や救済手続が受けられるかが明確になり、納税者の権利保護に役立つとされている。わが国でも質問検査権の行使あるいは最初の面接に当たって、納税者の権利を告知することは有意義と思われる。これによって納税者の権利義務が明確になり、納税者のコンプライアンスの向上と、その後の徴収手続の効率的かつ円滑な執行に役立つと思われる。

2 租税債権確保

(1) 債権差押え優先の原則

米国では自宅等の不動産は基本的には差押えの対象から除外されているが、その代わり、銀行預金や給料、売掛金等の債権の差押えが優先されている。米国では租税リーエンにより連邦税債権が保全されており、公売に時間を要する不動産よりも、債権の方が租税債権の回収に有効であるという合理的考え方があるものと推察する。さらに、給与の差押えに関しては、給与控除制度 (Payroll Deduction Agreements)⁽²⁹⁾があり、債権差押えに対する納税者の意識の違いも見られる⁽³⁰⁾。

(28) IRC7521条(b)(1)(B)

(29) これは分割納付の際に行われる納税者・給与支払者・税務署の三者間の契約であり、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 (高橋・前掲(注26)475頁参照)。

(30) 賃金の差押えを避けるため雇用者が従業員の解雇をちらつかせることがあるが、このことは法律 (15 USC 1674条(a)) 違反となる。雇用者が賃金差押えを理由に従業員を解雇した場合には1,000ドル以下の罰金若しくは一年以下の懲役に処し、またはこれを併科することとされている (同法1674条(b)) (I. R. M5. 11. 5. 2 (05-05-1998))。

わが国でも、消費税滞納の増加による滞納の累積に対処するため⁽³¹⁾、預金や売掛金等の債権差押えを優先していく必要があると思われる。

(2) 賦課・徴収の連携

米国では、激増するOICの処理のために多数の調査担当者を活用していることは前述した(第4章第1節)。IRSは、調査部門と徴収部門をコンプライアンス部という同一の部に配置することにより、賦課徴収の連携が容易に行われる組織となっている。

わが国では、調査部門と徴収部門は別個の事務系統に属しているため相互に協力する体制は一般的にはとられていない。しかし、わが国でもさまざまな形で賦課・徴収の連携が進められており、今後ともその体制の整備と強化が望まれる。

(31) 平成12会計年度末現在、消費税の整理未済税額は約6,300億円であり、滞納総額2兆6,667億円の約23.6%を占めている。税目別では申告所得税が最も滞納が多く(7,214億円)消費税は第二位である。なお、平成11年および平成12年は滞納合計残高が前年対比で二年連続減少している(第126回国税庁統計年報書参照)。

おわりに

IRSの改革が急激に行われたため、納税者及びその代理人、税務実務家、あるいはIRS職員にとってさえ混乱と混沌をもたらしているようである⁽³²⁾。IRSのゲイツ氏⁽³³⁾は、「多くのIRS職員は自分たちの居場所と組織内における他者との関係に関する感覚を喪失している。」⁽³⁴⁾と述べている。確かに、徴収手続を概観しただけでも、サービスセンターとコンプライアンス部の関係、SB/SEおよびW&Iのコンプライアンス部相互の関係、SB/SEおよびW&I内でのコンプライアンス部の役割、不服審査部とコンプライアンス部の関係、さらには納税者擁護官とコンプライアンス部の関係など、徴収問題を扱う組織とその機能が細分化され複雑となっている。もともと納税者サービスの向上という観点から組織改革が行われたのであるが、逆に複雑な組織となりすぎたために、納税者やその代理人、税務実務家等に戸惑いが見られるのが現状である。

米国公認会計士協会（以下「AICPA」）租税委員会のコーリック副議長は、AICPAはIRSが最近打ち出しているプログラムを“高く評価する”が、“コミュニケーションが不十分なため執行がまごついている”と懸念を表明した⁽³⁵⁾。さらに、コーリック氏は、「一般的に、IRS改革がどのように進行しているかを正確に把握していない税務実務家やIRS職員が大勢いて、どのように進めるべきかのコンセンサスさえも乏しい。現場の職員が新しく開発されたプログラムや手続の実行の方法がわからないと、古いやり方を踏襲するだろう。実務家にはこれらの問題は極めて否定的な効果をもたらしており、顧客の租税問題を解決するため新しいIRS組織のどこへ相談に行くべきかの決定ができないことがある。」⁽³⁶⁾と述べている。

(32) TAX NOTES, February 4, 2002, at 551

(33) Director of the National Council for Taxpayer Advocacy

(34) TAX NOTES, February 4, 2002, at 551

(35) TAX NOTES, February 4, 2002, at 553

(36) Id

このようにIRS改革にはさまざまな問題が存在するが、短期間のうちにこれほど大胆な組織改革と法律の整備ができるのは、米国の立法および行政機構あるいは米国租税制度の強さの現れと見ることもできよう。IRSの改革は現在も進行中であり、今後ともその改革の行方を注視していきたい。

本稿は、IRS改革法下の徴収制度を概観し、わが国の徴収実務等の参考となるものがないか検討することを目的としていたが、米国の徴収組織の現状把握と内国歳入法の理解が不十分なことなどから、その目的を十分には果たしていない。引き続き研究を深めていきたいと考えている。