

《論 説》

アメリカの滞納処分手続適正化の動向

—わが国での私的場所の強制搜索への立入許可状のすすめ—

石 村 耕 治

●はじめに

アメリカ合衆国（以下「アメリカ」または「連邦」という。）の主要な租税（以下「連邦税」という。）は、申告納税方式（self-assessment system）を採用する。納税者は、納期限までに確定した税額を完納するように求められる。完納しないと、租税行政庁（課税庁）は、租税債務の回収を求めて、納税者に対して滞納処分手続まで段階的に進めることになる。この場合、ほとんどの手続において、伝統的に課税庁には、事前の司法の介在なしに（without prior judicial approval）、公権力（sovereign power）を用いて自力で租税債務の強制的な回収をはかる権限が付与されている。

本稿は、連邦税法上の滞納処分（強制徴収）手続に傾斜する形で、租税手続の適正化の現状と課題について分析する。わが国での滞納処分（強制徴収）手続改革の一助となれば幸いである。

I プロローグ：連邦税の徴収手続の全体像

主要な連邦税は、申告納税方式を採用する¹⁾。また、ほぼすべての連邦実体

1) アメリカ連邦申告納税法制の邦文での分析については、拙著『アメリカ連邦所得課税法の展開～申告納税法制の現状と課題分析』（財経詳報社、2017年）参照。また、See, CCH, U.S. Master Tax Guide (102th ed, Kluwer, 2019); Leandra Lederman & Stephen Mazza, Tax Controversies: Practice and Procedure (Carolina Academic

税法および連邦手続税法は、内国歳入法典/IRC=Internal Revenue Code) (以下「連邦税法 (IRC)」または「税法」ともいう。) に規定されている。個人所得税 (individual income tax) や法人所得税 (corporate income tax) をはじめとした連邦税の納税義務を負う者 (納税者) は、連邦税法 (IRC) を典拠にして、自らで税額 (tax liability) を査定 (assessment) し、法定期限までに申告するように求められる。連邦の租税行政庁である内国歳入庁/IRS=Internal Revenue Service) (以下「連邦課税庁 (IRS)」、「課税庁 (IRS)」またはたんに「IRS」という。) は、納税者が行った申告書をチェックする。申告内容 (自己査定額) に問題がなければ、必要に応じて納税者に申告是認通知書 (No change letter) を交付する。一方、申告内容に問題があれば、IRSは、必要に応じて税額査定のための税務調査を実施する。IRSは、税務調査の結果、申告内容 (査定額) の修正が必要だとすると、納税者に対してその修正内容案 (proposed deficiency) を説明し、受け入れるように提案する。しかし、納税者が修正内容を受け入れない、または提案から30日たっても返答がない場合、IRSは、通例、仮不足額通知書 (Proposed notice of deficiency/Preliminary notice of deficiency)、通称で「30日レター (30 day letter)」を納税者に交付する。30日レターの交付は、連邦税法 (IRC) 上の要件ではないが、実務的には税額査定のための机上調査 (office audits)、書簡調査 (correspondence audits) および実地調査 (field audits) の結果を納税者に通知する目的で幅広く使用されている。IRSは、納税者に30日レターを交付する場合には、必要に応じて他にさまざまなフォームを添付して交付する。

30日レターの交付を受けて、納税者は、大まかにいうと、次の4つのうち1つを選択することが可能である。①納税者は、30日レターに記された修正内容を受け入れ、フォーム870 (Form 870) [不足税額の査定および徴収にかかる制限の放棄と過大査定を受諾 (Waiver of restrictions on assessment and collection of deficiency in tax and acceptance of overassessment)] に署名す

Press, 2018); Camilla E. Watson, *Tax Procedure and Tax Fraud in a Nutshell* (5th ed., West, 2016)。

る、②納税者は、IRSの不服審査官との協議を求める、③納税者は、さらに情報を提供して調査官と話し合いする、または④納税者が30日レターに返答しない。

①納税者は、30日レターに記された修正内容を受け入れ、不争のフォーム870 (Form 870) に署名して不足税額 (deficiency in tax) を納付すれば、租税債務は消滅する。一方、納税者が、④納税者が30日レターに返答しないとす。この場合には、IRSは、通例、不足税額通知書 (Notice of deficiency)、通称で「90日レター (90 day letter)」を納税者に送達する。ちなみに、IRSが納税者に送達する90日レター、すなわち不足税額通知書 (Notice of deficiency/ Notice CP2319AまたはLetter 3219) には、さまざまなフォーマットがある。これらは、一括して「SNOD=Statutory notice of deficiency」とも呼ばれる。不足額通知書 (SNOD) は、つまり90日レターの送達を受けた納税者は、①通知内容に同意する (agreed) か、または②通知内容に同意せずに (not agreed/unagreed) 争うかの選択をするための90日の猶予期間が与えられる。納税者は、90日以内に、①通知内容に同意する (agreed) とする。この場合には、通例、IRSは、SNODに加え、承諾/不争の旨 (consent to proposed tax adjustment) を確認する書類 (Form 4089/ Notice of deficiency-waiver) を同封のうえ、納税者に送達する。納税者は、この書類に署名するように求められる。逆に、納税者が、②不足税額通知書 (SNOD) つまり90日レターに同意しない (not agreed/unagreed) とする。この場合には、納税者は不足税額を納付することなしに連邦租税裁判所 (U.S. Tax Court) [選択的に、納税者は不足税額を納付したうえで連邦地方裁判所 (U.S. District Court) または連邦請求裁判所 (Court of Federal Claims)] に提訴することができる。ちなみに、この場合、連邦租税裁判所は終審である。このことから、IRSは、納税者が90日以内に承諾/不争の旨に同意し納付するか、または、納税者が連邦租税裁判所で争った場合にはその判決までか、いずれか遅い方の間は、査定 (assessment)、さらに徴収行為 (collection) を禁止される。なぜならば、連邦税法 (IRC) は、不足税額がIRSの記録簿に記録されるまで、IRSに、徴収、つまり差押え (levy) を禁止しているからである。

IRSが送達する不足税額通知書(SNOD)つまり90日レター(例えば、Notice CP2319B)は、納付通知書ではない。納税者が、不足税額通知書やその承諾/不争の旨を確認するフォーマット(Form 4089)に同意/署名しない、または90日以内に提訴もしないとする。この場合、IRSは、不足税額通知書(SNOD /Notice CP2319A)に記載した額をできるだけ速やかに適正な税額であると査定し、納税者に対して連邦税リーエン/先取特権通知書(NFTL=Notice of Federal tax lien)を送達したうえで、そのNFTLを登記(filing)する。その後、IRSは、徴収手続を開始できる状態になる。

IRSは、査定後、できるだけ速やかに、遅くとも査定から60日以内に、その納税者に査定した額の備忘/確認(Reminder of balance due)を目的とした「査定・納付通知書(Notice of assessment and demand for payment /Notice of billing、課税実務では、「Notice and demand」という。)²⁾を送達する。しかし、納税者が、普通郵便(regular mail)で出された最初の査定・納付通知書(例えば、Notice PC14, Notice CP 501)の送達を受けた後に、納期限まで当該通知書に記載された金額の納付を怠る(neglect)または拒否(refuse)したとする。この場合、IRSは、納税者に対して再度、査定・納付通知書(例えば、Notice CP504)を受取証明付配達証明郵便または書留郵便(certified mail, or return receipt mail, return receipt requested)で送達する。それでも、税額が納期限までに納付されないとする。この場合、IRSは、納税者に対して差押予告通知書(Notice of intent to levy)、課税実務的には通例、最終差押予告通知書(IRS Letter 1058 [Final notice of intent to levy] またはIRS Letter 11)を受取証明付配達証明郵便または書留郵便で送達する。IRSは、この通知書の発送から30日経過後から、差押え(levy)を開始できる。

わが国の租税の強制徴収の法制では、課税庁は自力執行力を使って納税者の財産を滞納処分(差押え・占有取得・換価・配当)し租税債務(滞納税額)に充当できる。これに対して、アメリカ連邦税法(IRC)では、租税債務(滞納

2) アメリカ税法でいう「査定・納付通知書(Notice of assessment and demand for payment /Notice and demand)」は、わが税法でいう「納税の告知」(国税通則法36条)と「督促」(国税通則法37条)の性格を併せ持つとみてよい。

税額)の回収を目的に強制徴収をするときに、課税庁は(IRS)に対して、次の2つの方法のうちいずれかを選択することを認めている。すなわち、1つは、①後順位のリーエン³⁾/先取特権を消滅させるための連邦税リーエン/先取特権実行訴訟(lien foreclosure suit/ action to enforce lien)を提起する方法である。もう1つは、②わが国の滞納処分の場合と同様に、②IRSが持つ自力執行力を使って納税者の財産の差押え(levy, seize)し、強制徴収する方法である①連邦税リーエン/先取特権実行訴訟は、アメリカ税法に特有の強制徴収の仕組みであり、少し説明が要る。

納税者は、納期限までに連邦税額を納付することが義務付けられている。納税者が、IRSから最初の査定・督促通知書(Notice and demand、例えば、Notice PC14, Notice CP 501)の送達を受けたにもかかわらず、そこに通知された額を完納しないとする。この場合、納税者に査定・納付通知書を送達後おおむね10日経過後に、連邦税法(IRC)に基づき連邦税リーエン/先取特権が、その納税者が所有するすべての財産〔査定前に有していた財産+査定後の取得した財産〕に対して、査定時に遡って自動的に成立する。そして、当該租税債務が消滅するまで継続する。IRSは、納税者に対して連邦税リーエン/先取特権通知書(NFTL=Notice of Federal tax lien)を送達したうえで、そのNFTLを登記(filing)する。これは、登記しないと、IRSが査定した未納の租税債権に対して連邦税法(IRC)に基づき自動的に成立した連邦税リーエン/先取特権の優先を主張して、第三者(他の債権者)に対抗することはできないからである。

連邦税リーエン/先取特権実行訴訟は、この登記された連邦税リーエン/先取特権の執行、つまり、一般の民事債務の場合と同様の方法で、連邦地方裁判所に対して登記された対象財産を裁判所の職員が換価し配当等を命じる判決を求める民事/行政訴訟である。IRSが納税者に最初の査定・納付通知書(Notice and demand)を送達しても、税額が納期限までに納付されない場合、この時

3) アメリカ法上の「リーエン(lien)は、わが民法でいう「先取特権」、「留置権」、「物上担保」のような性格を併せ持っている。本稿では「リーエン/先取特権」と邦訳する。

点で(現実には査定・納付通知書の送達後10日程度経過後)、IRSは、連邦税リーエン/先取特権通知書(NFTL)を納税者に送達したうえで、租税債務(滞納税額)の回収をするために連邦税リーエン/先取特権実行訴訟を提起するわけである。

一方、②IRSが持つ自力執行力を使って納税者の財産の差押え(levy, seizure)し、強制徴収する方法も選択されている。この方法において、IRSの徴収職員(RO=Revenue Officer)は、納税者本人に差押予告通知書(通例、Letter 1058 [Notice of intent to levy])を交付する、金融機関など第三者に差押通知書(通例、Form 668 [Notice of levy])を交付する、差押え後に財産所有者に占有取得通知書(通例、Form 2433 [Notice of seizure])を交付することで、裁判所が発行した令状なし(warrantless)で租税債務に充当する財産(物)が所在する場所または住居その他の場所に立入って差押え(levy)する権限を行使する。

もっとも、現在、IRSは、滞納者または差押対象財産を所有もしくは管理する第三者(以下「納税者等」ともいう。)の私的場所に立入って差押えをする場合で、その場所がプライバシー保護の期待される私的場所であるときには、その納税者等が立入りに任意に応じない限り、連邦検事補(AUSA=Assistant U.S. Attorney)と連携し、その財産の所在場所を所轄する連邦地方裁判所に申し立てて「立入許可状(writ of entry)」または「課税立入許可決定(tax entry order)」を得ている。1977年に、連邦最高裁判所(U.S. Supreme Court)が、IRSが差押えのために納税者のプライバシー保護が期待される私的場所に強制的に立入る場合には、合衆国(連邦)憲法修正第4条(U.S. Constitution 4th Amendment)に定める令状主義の原則が適用になる旨判示したからである〔GM Leasing Corp. v. United States, 429 U.S. 338, at 354 (1977)〕。

II 連邦の滞納処分手続

連邦税法(IRC)は、差押え(levy)について、「差押領置(distrain) およ

び占有取得 (seizure) の権限が含まれ、その手段を問わない⁴⁾」(IRC 6331条b項、7701条a項21項)と規定し、課税庁 (IRS) に強い自力執行の権限を認めている。連邦裁判所は、「差押え (levy)」の法的性格について、「滞納税請求額に充当するために、歳入庁長官が即時かつ随時に自力で執行できる、略式の非司法的手法である」と解している⁵⁾。また、連邦最高裁判所は、「差押権限はこの国の自主申告納税制度の本質的な一部をなし、租税徴収における自発的納税協力を促進するものである」と評価する⁶⁾。

2017課税年において、IRSは、59万件以上も差押通知 (levy notice) を発している。しかし、差押え (levy)・占有取得 (seizure) にまで至ったケースは323件である⁷⁾。IRSによる納税者財産の占有取得の開始は当該納税者の信用スコアを著しく傷つけるおそれがある。このことが、納税者の自発的納税協力を促している主な理由といえる。言いかえると、IRSにとり、差押え・占有取得は、納税者が任意に徴収に協力しない場合の最終の手段として執行される状況にある。日常の徴収実務では、滞納者を分納協定 (installment agreement) や合意による滞納税額免除 (OIC=Offer-in-compromise) をはじめとした各種の納税緩和措置に誘導することを含め、任意の非権力的な滞納税の回収が一般的であることを物語っている。

1 差押通知

課税庁 (IRS) が、納税者に対して最終の納付通知書 (Notice of the assessment and demand for payment) を送達したのにもかかわらず、法定期

4) ちなみに、「seizure」の言葉は、「押収」、「差押え」または「占有」の邦訳が可能である。とりわけ、刑事手続では、証拠物を当局の占有に移す処分 (証拠物を収集する処分) である「押収」の邦訳が一般的である。しかし、わが国の滞納処分のための財産調査では、押収処分は伴わないことから、本稿では、「占有取得 (seizure)」と邦訳し、「差押え (levy)」と差別化しておく。

5) United States v. Sullivan, 333 F.2d 100, at 116 (3d Cir. 1964).

6) GM Leasing Corp. v. United States, 429 U.S. 338, at 350 (1977).

7) See, IRS Data Book 2017, at Table 16.

限まで納付がないとする。

この場合、IRSの徴収職員（RO）は、差押先の違いなどに応じて、次のような通知書（notice）を交付する。

【図表 1】 差押処分にかかる通知書の種類と交付先

・ 差押予告通知書 (Notice of intent to levy your property)	差押えに先立ち、納税者（滞納者）本人に交付する通知書 (IRC 6331条d項) [内国歳入マニュアル (IRM) 5.11]
・ 差押通知書 (Form 668-Notice of levy)	差押えの時に、納税者の給与の支払者である雇用主や預金を管理する金融機関など第三者に交付する通知書 (IRC 6331条a項) ([IRM 5.11])
・ 占有取得通知書 (Form 2433 Notice of seizure)	差押え実施後に財産所有者に交付する通知書 (IRC 6335条a項) [IRM 5.10.3.2.4]

差押え (levy) は、理論上は、10日間の猶予期間を確保することその他の法定要件を充たしている限り、連邦税リーエン/先取特権成立後、徴収権の消滅時効前であれば、原則としていつでも執行できる。実務的には、滞納者の給与や賃金の差押え (salary and wage garnishment)、納税者の不動産、車輛やボートなどの動産を差押え・占有取得し換価する、銀行口座や投資口座、生命保険を占有取得などの手段により、滞納者の租税債務に充当をする手続に入る。

IRSの徴収職員（RO）は、差押えにあたっては、納税者に差押予告通知書を交付する、あるいは納税者の金融資産を管理する金融機関など第三者に差押通知書を交付して、納税者などの住宅や事務所などに立入ること (entry) が必要になる。立入る場所が、プライバシー保護が期待される私的場所であるとする。この場合で、納税者が立入りに同意しないときには、IRSは、連邦検事補 (AUSA=Assistant U.S. Attorney) の支援を得て連邦地方裁判所に申請して、差押対象となる目的物 (財産) が存在すると思われる相当な理由があることを証明したうえで、裁判所発行の立入許可状 (writ of entry) を得る必要がある。連邦最高裁が、憲法上の制限を課したためである。

IRSの徴収職員（RO）は、納税者の住宅や事務所への立入りに際し、納税者が立ち会っている場合には、その場で、事前を送達されていると同様の差押予告通知書 (Notice of intent to levy) を読み上げる。加えて、裁判所発行

の立入許可状 (writ of entry) を得ている場合には、それを提示する。また、納税者から当該差押えについて質問を受けた場合には、真摯に答えなければならない (IRM 5.10.3.8) 一方、納税者が立ち会っていない場合または不在の場合には、納税者に差押予告通知書を送達することで足りる。ただし、裁判所発行の立入許可状を得ている場合には立入った場所にそれを置くことになる。また、差押物に警告書 (warning notice) を付す必要がある (IRM 5.10.3.11.1)。

以上のような手続からもわかるように、IRSの徴収職員 (RO) は、その納税者の租税債務に充当する目的で、差押制限財産 (IRC 6334条) を除き、連邦税リーエン/先取特権の対象となっている財産や財産上の権利に対して、行政上の差押え (administrative levy) [占有取得 (seizure) や換価 (sale) や、配当 (distribution) を含む。] 手続を開始できる。

ちなみに、納税者の財産や財産上の権利を差押える場合には、IRSが納税者の財産等に対する連邦税リーエン/先取特権通知書 (NFTL) の登記をしているかどうかは問われない (IRM 5.17.2.2.1)。IRSは、差押通知書を送達する前にNFTLの登記をすることもあるが、登記しないこともある。この点は、IRSの裁量に任されている。

2 差押通知と適正手続審査通知

連邦税法 (IRC) は、差押え (levy) について、課税庁 (IRS) に強い自力執行の権限を認めている。これが、かつてIRSの強制徴収実務において多くの権限濫用の発生を招く原因ともなった。そこで、連邦議会は、納税者の権利を強化するために、差押通知と適正手続審査 [CDP (=Collection Due Process) hearing] 通知手続を、次のように段階的に見直していった。

【図表2】差押通知と適正手続審査通知強化の推移

- ①連邦税法 (IRC) は、連邦課税庁 (IRS) に対して、強い徴収権限を付与しているが、この権限は抑制的に行使されないと納税者の権利に大きな影響を与える。そこで、連邦議会は、納税者への連邦税リーエン/先取特権の通知に加え、差押手続開始の通知にあたっては、IRSは納税者に弁明の機会を与えるための徴収上の適正手続審査 [CDPhearing] 制度を導入した。この制度のもと、IRSは、差押え・占有取得手続の

開始に先立ち、納税者（滞納者）に対して弁明の機会を与えるために、徴収上の適正手続審査（CDP hearing）権を行使できる旨を記した「Notice CP 504〔差押予告通知書および審査を受ける権利の通知（Notice of intent to levy your property and Notice of your right to a hearing）〕」を交付しなければならない。また、納税者の財産を管理する第三者に対しては「Notice CP 107〔差押通知書および審査を受ける権利の通知書（Notice of levy and notice of your right to a hearing）〕」を送達しなければならない（IRC6330条）。

- ②1988年の納税者の手続上の権利を護ることを狙いとした納税者権利保障法（最初の（第1次）納税者権利章典法（TBOR=Taxpayer Bill of Rights）、通称で「T1」制定前は、差押実施の10日前までに、この通知を行うこととされていた。しかし、1990年以降は、差押実施30日前までにこの通知を行うこととされた（IRC 6330条a項2号）。同時に、差押えは、この通知を履行した場合に限り、執行できることとされた（IRC 6330条a項1号）。納税者や第三者は、最終通知を受けてから30日以内に徴収上の適正手続審査（CDP hearing）権を行使できる。
- ③1996年には、IRSに対して、毎年、滞納者に対して滞納残高を記載した通知書（annual notice of tax delinquency）を送達するように求めた（IRC 7524条）。

3 差押え（levy）と占有取得（seizure）の違い

「差押え（levy）」は、納税者（滞納者）の租税債務に充当するために財産を押収するための行政手段をさす。広義では、差押領置（distrain）や占有取得（seizure）を含む（IRC 6331条b項）。課税庁（IRS）の差押権限は、査定・督促通知書の送達（いわゆる納税の告知）をしたのにもかかわらず納期限までに納付を怠る（neglect）または拒否する（refuse）場合に、裁判所の許可を得ることなく自力で行使できる。

差押え（levy）と占有取得（seizure）は、法的にはほぼ同じ意味である。ただ、差押え（levy）は、行政上、広く債務に充当する資金を確保することをさす。したがって、銀行口座、買掛金、給与など納税者が第三者に有する債権を含む。一方、占有取得（seizure）は、換価の対象となる有体財産を確保することをさす。具体的には、車輛の物理的確保、納税者の事業所封鎖などである（IRM 15.11.1.2）。IRSの徴収実務では、差押え（levy）と占有取得（seizure）

は、ほぼ同じ意味で使われている。

なお、IRSが占有取得 (seizure) した財産を納税者等が自力で私的に回復をはかること (forcible rescue of seized property) は、刑事罰の対象となる (IRC 7213条b項)。

4 差押えの制限

連邦税リーエン/先取特権 (federal tax lien) の場合、納税者がIRSの査定時までに有していた財産に加え査定後に取得した財産を含む、いかなる財産または財産上の権利もその対象となる (IRC 6321条)⁸⁾。これに対して、差押え (levy) の場合には、IRSによる査定時までに納税者が有していた一定の種類⁹⁾の財産または財産上の権利および金額については、その対象とすることが制限される。差押え制限は大きく、連邦税法 (IRC) 上の実定規定を根拠とする場合、手続規定を根拠とする場合、連邦憲法を根拠とする場合に分けられる。

(1) 査定後取得財産に対する差押制限

差押え (levy) は、原則として、査定後の取得した財産には執行することができない (IRC 6331条b項)。すなわち、差押予告通知書 (notice of intent to levy) や差押通知書 (notice of levy) (以下、双方を一括して「差押通知書」ともいう。) は、通知書が送達された時点で存在する納税者の財産や財産上の権利を占有取得 (seizure) できるに過ぎない。IRSが、差押通知書送達後に納税者が取得した財産や財産上の権利を差押えたいとする。この場合には、その納税者に新たな差押通知書を送達する必要がある (連邦税リーエン/先取特権が、査定時に保有していた財産に加え、査定後の所得した財産にも自動的に及ぶのとは異なる)。このことから、IRSは、差押通知書送達後に納税者が銀行に預けた金銭には差押えはできない。これを差押えるには、IRSは新たな差押

8) 連邦税リーエン/先取特権 (federal tax lien) は、あらゆる納税者の財産に例外なく付される。その財産が、差押え (levy) が制限されているかどうかは問わない [(*In Re Voelker*, 42 F. 3d 1050 (7th Cir. 1994))].

通知書を送達する必要がある(財務省規則 301.6331-1 (a) (1))。ただし、給与の差押えのような例外もある。すなわち、IRSが、滞納した租税債務を回収するために納税者の給与(salary and wages)を差押えとする。この場合には、当初の差押えが、差押通知書の送達日から租税債務が消滅するまで継続する。こうした差押えは、「継続的差押え(continuing levy)」とも呼ばれる。一定の連邦給付なども、この継続的差押えの対象となる(IRC 6331条h項)。

(2) 差押制限財産

連邦税法(IRC) 6334条は、差押制限財産(property exempt from levy)として14のカテゴリーを掲げる。これらのうち、最初の3カテゴリーは、制度発足当初からある差押制限財産ともいえるもので、その創設は1860年代まで遡る。

【図表3】差押制限財産一覧

- | |
|--|
| <ul style="list-style-type: none"> ①納税者や納税者の世帯構成員に必要な衣類や教科書(IRC 6334条a項1号) ②納税者が世帯主である場合、世帯で必要となる相当の量の燃料、備蓄品、家具および私物、ならびに納税者の個人用武器、家畜、家禽。ただし、6,250ドルの価額まで(1998年に、それまでの2,500ドルから現行の6,250までに引上げ)(IRC 6334条a項2号) ③納税者の取引、事業または専門職業に必要な帳簿や道具。ただし、総額で6,250ドルまで(1998年に、それまでの2,500ドルから現行の6,250までに引上げ)(IRC 6334条a項3号) ④失業給付総額(配偶者分を含む。)(IRC 6334条a項4号) ⑤投函前の郵便物(IRC 6334条a項5号) ⑥一定の公的年金(IRC 6334条a項6号) ⑦労災給付(配偶者分を含む。)(IRC 6334条a項7号) ⑧差押前に裁判所が決めた納税者の未成年の子どもの扶養費として給与その他の所得から支払われる金額(IRC 6334条a項8号) ⑨差押制限金額内の給与その他の所得(IRC 6334条a項9号) ⑩障害者である納税者が受取った労務の対価(IRC 6334条a項10号) ⑪納税者が高齢者や障害者であることなどを理由とした公的給付金(IRC 6334条a項11号) ⑫雇用のための研修向け給付金(IRC 6334条a項12号) ⑬滞納金額が5,000ドル未満の場合における個人が住む住宅の差押え、および、納税者、 |
|--|

納税者の配偶者もしくは前配偶者、またはこれらの者の未成年の子どもが住む主たる住宅 (principal residence) の差押え (IRC 6334条a項13号)

⑭その他

(3) 納税者やその家族が住む主たる住宅に対する差押制限

1983年に、連邦最高裁判所は、ロジャーズ (Rodgers) 事件において⁹⁾、IRS(正確には連邦政府)は、連邦租税債務の強制徴収を目的とした連邦税法(IRC) 7403条に基づく連邦税リーエン/先取特権実行訴訟 (lien foreclosure suit/lien enforcement action) において、司法は、州法上の住宅差押禁止規定や連邦税法 (IRC) 上の住宅差押制限規定にもかかわらず、しかも現時点で誰に占有されているかを問わず、滞納者の住宅の換価命令を出すことができる旨の判断を下した。1983年のロジャーズ (Rodgers) 事件連邦最高裁判決は、連邦税リーエン/先取特権実行訴訟 (lien foreclosure suit/lien enforcement action) を選択し、裁判所に命令を使った換価・配当により実現することも選択できる現行の法制からすれば、ある意味では当然の帰結との見方もある。

1998年に、連邦議会は、1 IRS再編・改革法 (RRA 98=IRS Restructuring and Reform Act 1998) の名称で、第3次納税者権利章典法 (通称「T3/RRA98」) を成立させた。T3/RRA98では、滞納者の住宅に対する連邦税リーエン/先取特権実行訴訟のあり方について議論されたが、法的歯止め策を講じるまでには至らなかった。したがって、現在でも、IRSは、連邦税リーエン/先取特権実行訴訟によれば、滞納者である納税者の住宅をターゲットに租税債務の回収を行うことができる。

しかし、T3/RRA98では、差押えの方法を使ったIRSによる滞納者である納税者の主たる住宅 (principal residence) をターゲットにした租税債務の回収に対する法的制限を格段に強化した (IRC 6334条a項13号 [不足額5,000ドル未満の場合の納税者の住宅および納税者の主たる住宅の差押制限] および財務省規則 301.6334-1 (d) [主たる住宅差押えの承認])。その概要は、次のとお

9) United States v. Rodgers, 461 U.S. 677 (1983).

りである。

【図表4】主たる住宅に対する差押制限強化の概要

① **少額の不足額（滞納額）の回収を目的とした個人の住宅差押えの制限** IRSは、滞納額（不足額）が5,000ドル未満である場合には、その回収を目的に個人の住む住宅を差押えることを禁止される（IRC 6334条a項13号A）。

②-1 **納税者、納税者の配偶者もしくは前配偶者、またはこれらの者の未成年の子どもが住む主たる住居を、裁判所の事前の承認なく差押えることは原則として禁止**

納税者が所有し、その納税者、その配偶者もしくは前配偶者またはこれらの者の未成年の子どもが住む主たる住宅（principal residence）は、原則として、差押え対象から除外される。ただし、IRSは、連邦地方裁判所の裁判官または治安判事に、文書でその差押えの是非について申立てをし、承認を得た場合は別である（IRC 6334条a項13号B、財務省規則 301.6334-1（d））。

IRSは、裁判所に差押承認を申立てる際には、租税債務を回収するのは、主たる住宅の差押え以外の選択的手段がないことや、差押えに関する法律上の要件をすべて充足していることを立証したうえで、納税者に対して反論の機会を与えるための審理に参加する通知をすることなどを告知しなければならない。納税者は、審理に参加することが認められた場合、裁判所が指定した期間内に、他にも租税債務に充当できる主たる住宅以外の財産を有していること、IRSの手続は税法等に違反していることなどをあげて反論することができる。裁判所は、指定した期間内に納税者からこうした反論がない場合には、IRSが申立てた納税者の主たる住宅への差押えを許可するかどうか裁断することになる。IRSの徴収職員（RO）は、裁判所から差押えの承認が必要かどうかを決定するに先立ち、差押対象とする納税者の住宅が、納税者やその家族が大部分の時間そこに滞在し居住しているのかどうかを精査する必要がある。例えば、納税者らが、そこに滞在しかつその住所ですべての郵便物は受け取っているが、その住宅を第三者に貸し出しているとする。この場合には、その住宅は、主たる住宅とはみなされない。したがって、IRSは、この住宅を差押える場合には、裁判所の事前の許可を要しない（IRS Chief Counsel Advice 200947036）。

この事前承認手続は財務省規則を根拠としている。当該財務省規則は、納税者の主たる住宅への差押手続の適正性について裁判所の判断を仰ぐことを目的としている。言いかえると、差押えの対象となる主たる住宅の差押えの基となる滞納額の適正

性を問うことを目的とする（争点とする）ものではない。このことから、IRSは、裁判所への許可申立てにあたり、主たる住宅の価額の適正性についての証拠を提出する必要はない。一方、納税者は、納税者の主たる住宅への差押えの基となる滞納額の適正性を争うことはできない。争いたい場合には、徴収上の適正手続審査（CDP hearing）（IRC 6330条）プロセスを利用することになる。

②-2 **IRSは、裁判所に住居の差押えのための承認を求める場合には、居住する納税者や家族に対して裁判所の審理が開始される旨通知を行うこと**

IRSは、差押対象にしたい主たる住宅が、滞納者である納税者が所有されているが、当該納税者に加え、その配偶者もしくは前配偶者、またはこれらの者の未成年の子ども（以下「家族」ともいう。）が住んでいるとする。この場合には、手続開始の通知をこれらすべての者に行う必要がある。通知書は、配偶者または前配偶者（それらの者の未成年の子どもがいる場合にはその保護者である者）を名宛人として、個別に送達される必要がある。主たる住宅に住んでいる者の氏名が不詳の場合には、「居住者各位（occupant）」を名宛人として通知書の送達をする。

この通知書は、家族に対して現在住んでいる住宅が差押えさえることを教示することを目的としている。言いかえると、家族の構成員に原告適格を与え、司法手続きに参加させることを目的とするものではない（財務省規則 301.6334-1（d）（3））。

IRC 6334条a項13号〔不足額5,000ドル未満の場合の納税者の住宅および納税者の主たる住宅の差押制限〕の規定は、IRSの自力執行力に基づく差押処分を制限するものであり、この連邦税リーエン/先取特権実行訴訟（action to enforce lien/IRC 7403条）の提起を妨げるものではない。

(4) 無益な差押禁止

IRSは、いわゆる「無益な差押え（uneconomical levy）」は禁止される（IRC 6331条f項）。すなわち、差押え・換価の費用が、差押え時の財産の公正な市場価額を超える場合には、差押えはできない¹⁰⁾。徴収職員（RO）は、占有取得（seizure）をする際に、公平な決定（equity determination）をするように求められる（IRM 5.10.1.3.3）。

納税者は、IRSの占有取得について、無益な差押えであると思う場合には、

10) ちなみに、わが国税徴収法（48条2項）にも、類似する規定がある。

徴収審査請求プログラム (CAP=Collection Appeals Program) のもとで審査請求ができる (IRM 5.17.3.3.3.1)。

(5) 経済的な困難を引き起こす差押えの解除

IRSの徴収職員 (RO) は、差押えにあたり、納税者の財政状態を考慮しなければならない。納税者は、IRSの差押えにより、経済的困難 (economic hardship) を引き起こすと考える場合には (IRC 6343条a項1号D)、差押えの解除 (release) を求めることができる。例えば、納税者が、給与が差押えられると最低生活ができないとの申し立てたとする。あるいは、納税者が、通勤用の車輛が差し押さえられると仕事に行けなくなり、経済的に困窮してしまうと申し立てたとする。こうした場合には、仮にその納税者が至近の納税申告書を提出していないとしても、IRSは、差押解除の申立ての諾否を決定しなければならない。なお、連邦租税裁判所の判決では、この差押解除は、個人納税者に限られると判示する¹¹⁾。

納税者は、IRSに対して、文書または電話で、差押えの解除 (release) を申し立てることができる (財務省規則 301.6343-1 (c))。IRSは、申立てがあつてから、原則として30日以内に決定をすることになっている。ただし、当該財産をすでに換価処分している場合を除く。この場合には、IRSが決定を出すかどうかについて裁量権を有する。

IRSは、納税者からの申立てに基づき、差押えが経済的困難を引き起こすと判断した場合には、差押えを解除する決定をし、差押物件を返却しなければならない (IRC 6343条b項)。「経済的困難」とは、差押処分が、その全部または一部について、納税者の合理的な基本的生計費の支払を不可能にすることをいう (財務省規則 301.6343-1 (b) (4) (i))。「合理的な金額 (reasonable amount)」について、IRSは、各申立人の個々の事情を勘案し決定する裁量権

11) See, e.g., *Lindsay Nursing Home, Inc. v. Commissioner*, 148 TC 9 (2017). しかし、本件控訴審において、第10巡回区連邦控訴裁判所は、法人にもこの禁止が及ぶのかについては争点となっていないとしてふれなかった [*Lindsay Nursing Home, Inc. v. Commissioner*, 725 Fed. Appx. 713 (10th Cir. 2018)]。

を有する(財務省規則 301.6343-1 (b) (4) (ii))。

IRSが差押え解除の決定をしないことに納税者が不服であるとする。この場合、連邦税法(IRC)は、その納税者がこの決定処分を裁判所で争う道を開いていない。たんに徴収上の適正手続審査(CDP hearing)を受ける権利(IRC 6330条)が侵害されたかどうかを問えるにとどまる。すなわち、この権利救済措置では、差押えにおいて取られた手続が適正かどうかを問えるだけで、「経済的困難」の存否については司法審査が及ばない。

しかし、納税者はIRSに対して不服申立てをすることができる(IRM 5.11.2.3.1.4)。加えて、納税者は、IRSの全国納税者権利擁護官(NTA=National Taxpayer Advocate)に苦情の申出ができる。NTAは、連邦税法の枠内(IRC 6343条a項1号D)でIRSの差押えが申立人に「経済的困難」を引き起こすと判断する場合には、IRSに対して差押えの解除および差押物件を納税者に返却するように命じることができる(財務省規則 301.7811-1 (Example (c) (1))。

IRSが差押えは「経済的困難」を引き起こすとの決定をした場合には、納税者は差押えの解除および差押物件の返却を求める法的な権利を有する。

(6) 徴収にかかる消滅時効による差押禁止

連邦税は、原則として納税額の査定から10年間徴収をすることができる(IRC 6502条a項1号)。言いかえると、IRSは、査定から10年間経過すると差押処分が禁止される。差押えができる10年間の計算は、査定後、納税者等に対して差押予告通知書(notice of intent to levy)ないし差押通知書(notice of levy)を送達する日ではなく、占有取得通知書(notice of seizure)を送達する日である。すなわち、IRSは、有効な差押処分を行うには、査定から10年以内に占有取得通知書を納税者等に送達する必要がある。

租税債権を有するIRS(正確には連邦政府)が、納税者を相手に訴訟を提起したとする。この場合には、徴収にかかる消滅時効は中断する¹²⁾。IRSが勝訴判

12) See, *United States v. Ettelson*, 159 F.2d 193 (7th Cir. 1947); *Moyer v. Mathas*, 458 F.2d 431 (5th Cir. 1972).

決を得たとする。この場合、IRSは、その判決を、租税債務が回収できるまで、または租税債務が消滅するまでいつでも執行できる。

(7) 租税債務にかかる公正徴収手続に違反する行為の制限・禁止

1998年に、連邦議会は、IRS再編・改革法（RRA 98=IRS Restructuring and Reform Act 1998）の名称で、第3次納税者権利章典法（通称「T3/RRA98」）を成立させた。T3/RRA98は、IRSに、徴収職員のパワーハラスメントその他権力濫用行為を防止し、公正な租税徴収実務（FTCP=fair tax collection practices）を確保するように求めた（IRC 6304条）。

一般に、IRSの徴収職員は、午前8:00以降、夜は9時まで（ローカルタイム）に行われる徴収行為は、日常的な時間帯とみなされる（IRC 6304条a項3号）。

IRS職員は、しばしば納税者に書簡を送り、通常の業務時間内に納税者の自宅を訪問する。そして、不在などの場合には、ドアや郵便受けにIRS発行の文書や名刺をはさんで帰署することも多い。こうした行為は、税法が禁止するハラスメント行為にはあたらないと解されている¹³⁾。なお、納税者は、IRSの徴収職員による違法な徴収行為により損害を受けた場合には、連邦政府を相手に、連邦地方裁判所に民事訴訟を提起して損害賠償請求ができる。裁判所は、100万ドル（過失の場合は10万ドル）を上限に損賠賠償額を認定できる（IRC 7433条）。

(8) 差押財産差押えのための私的場所への立入りと憲法上の制限

IRSには、裁判所の介在なしに、滞納処分の対象となる財産の搜索・差押えを行う「自力執行力」が認められている。しかし、プライバシーの保護を期待する私的場所に同意を得ずに強制的に立入って差押対象財産を搜索（search）し差押え（levy）をする場合に令状または許可状が必要かどうか久しく争われてきた。連邦最高裁は、1977年に、プライバシー保護が期待される住居その他の私的場所を搜索し物を差押え・占有取得する場合には、合衆国（連邦）憲法

13) See, e.g., *Wrhel, Eric Thomas v. United States* (D.C. WI, 2018).

修正第4条に定める令状主義の原則¹⁴⁾が適用になる旨判示した〔GM Leasing Corp. v. United States, 429 US 338, at 354 (1977)〕(以下「GMリーシング社判決」という。)

III 滞納処分のための強制調査/搜索と憲法の令状主義

連邦最高裁判所は、1856年以来伝統的に自力執行権に基づくIRSの差押え・占有取得の合憲性を認めてきた¹⁵⁾。合憲と判断する理由として、こうした自力執行権に基づくIRSの差押え・占有取得を法認しているとしても、納税者には、違法な差押え・占有取得が行われたと信じる場合には、執行後に司法救済の途が確保されていることをあげた¹⁶⁾。

しかし、1977年に、連邦最高裁判所は、IRS徴収職員(RO)が行う強制徴収手続において、納税者のプライバシー保護が期待される住居その他の私的場所(private property, private premises)に立ち入る場合には、合衆国(連邦)憲法修正第4条に定める令状主義の原則が適用になる旨判示した〔GM Leasing Corp. v. United States, 429 U.S. 338, at 354 (1977)〕(以下「GMリーシング社事件」または「GMリーシング社判決」という。)¹⁷⁾。

1 滞納処分のための私的場所への立入りと令状主義

連邦最高裁判所は、1977年に、IRS職員が滞納処分手続において「令状なしに上訴人〔納税者〕の事務所のプライバシーに立入ることは、連邦憲法修正4

14) See, Note, Tax Levy and Seizure: Entry onto Premises, Fed. Tax Collect. Liens & Levies (as of April 2019, Thomson Reuters Tax and Accounting).

15) See, Murray's Lessee v. Hoboken Land & Improvement Co., 59 U.S. 272 (1856).

16) See, Phillips v. Commissioner of Internal Revenue, 283 U.S. 589, at 595-601 (1931).

17) GMリーシング社事件は、いわゆる「法令違憲 (facial constitutional challenge)」を問うたものではなく、「適用違憲 (as-applied constitutional challenge)」〔法令自体は合憲であるが、執行者によりその法令の当事者に対する適用の仕方が人権侵害であり、違憲であること。〕を問うたものである。See, e.g., Alex Kreit, "Making Sense of Facial and As-applied Challenges," 18 Wm. & Mary Bill Rts. J. 657 (2010).

条〔令状主義〕に違反する(The warrantless entry into the privacy of petitioner's office violated the Fourth Amendment)」と判示した(GMリーシング社判決)。

【図表5】GMリーシング社判決の骨子

- ①連邦課税庁(IRS)の徴収職員(RO)が差押えをする目的で、令状なし(warrantless)で、捜索(search)のためにプライバシー保護が期待される私的財産(private property)に立ち入ること(entry)は、連邦憲法修正第4条(令状主義)に違反し、違憲である。
- ②令状なしの自動車の捜索は、公道に置かれている場合、駐車場に置かれている場合、または空地に置かれている場合には、プライバシーが侵害されることがないことから、許される。
- ③税法により個人のプライバシー保護が期待される私的場所に立入ることが強制されているという事実は、修正第4条(令状主義)の適用除外にはならない。

GMリーシング社判決は、課税庁(IRS)の徴収職員(RO)が、納税者の意思に反して、令状なしに私的場所に立入り、差押対象となる物を捜索(search)し、物を占有取得(seizure)してきた永年の連邦税徴収実務に大きな影響を与えた。もっとも、GMリーシング社判決は、IRSが持つ自力執行力を盾にした滞納処分のためのあらゆる強制調査に令状主義の適用を求めたものではない。あくまでも、滞納処分のための強制調査で、客観的かつ合理的にプライバシー保護が期待される(objective and reasonable expectation of privacy)個人の住居その他私的場所への立入り(entry onto private premises)が必要な場合で、納税者の任意の協力が得られないときには、IRSが立入るプライバシー保護が期待される私的場所に租税債務に充当する財産(物)が存在すると期待し得る「相当の理由(probable cause)」があることを証明し、裁判所が発行する令状(warrant)、立入許可状(writ of entry)、または課税立入許可決定(tax entry order)を得るように課税庁(IRS)に義務づけるものである。したがって、例えば、公道に駐車している車輛を差し押え、押収する場合などには、令状は求められない¹⁸⁾。

18) Katz v. United States, 389 U.S. 347 (1967).

伝統的に、連邦最高裁は、連邦憲法修正第4条の令状主義による保護の重点を、私人の「住宅 (home)」への物理的な立入りに置いてきた。つまり、修正第4条の保護の範囲に含まれるのは、客観的かつ合理的にプライバシー保護が期待される私的な場所に限定される。この背景には、修正第4条が保護するのは、「人 (people)」であり、「場所 (place)」ではないという考え方が横たわっている。

2 滞納処分のための立入りへの同意

課税庁 (IRS) は、滞納処分実務において、立入って差押対象財産を搜索する際には、私人のプライバシー保護が期待されない場所か、またはそれを期待される場所かを問わず、最初に、滞納者または差押対象財産を所有もしくは管理する第三者 (「納税者」) に対し、令状なしに、搜索に対する任意の同意を求める。そして、その場所の所有者や管理者等から同意が得られたとする。この場合には、その同意をもとに、課税庁 (IRS) 職員は、令状なしに私的場所への立入り、差押対象となる物を搜索 (search) し、物を差押領置 (distrain) または占有取得 (seizure) することになる。

プライバシー権は、その場所の真の占有者 (rightful occupant) に帰属する。このことから、課税庁 (IRS) の徴収職員 (RO) は、立入りへの同意を、その場所に立入る前に、真の占有者である個人、または権限を有する法人役員その他正当な権限を有する代理人から得る必要がある。

納税者は、物の占有取得前か後かを問わず、対面、電話または書簡で、立入りの同意は撤回することができる (IRM 5.10.3.5.1.1)。納税者が、物の押収前に同意を撤回し、かつ、課税庁 (IRS) の徴収職員 (RO) は納税者の私的場所への立入りを認めない場合、当該職員は、物の占有取得のための立入許可状 (writ of entry) を得る手続に入ることを納税者に教示したうえで引き上げる (IRM 5.10.3.5.1.2)。

課税庁 (IRS) は、納税者自身はもちろんのこと、納税者の財産を管理する者または納税者名義の貸金庫契約を結んでいる金融機関など第三者への立入りを求めたのにもかかわらず、これに同意しないとする。この場合にも、課税庁

(IRS) がその場所に立入るのには、立入りに先立ち裁判所から立入許可状 (writ of entry) を得なければならない。この手続は、2段階になっている。すなわち、最初に納税者に同意を求め、それが拒絶されたら、徴収職員 (RO) は、最寄りの連邦検事補 (AUSA=Assistant U.S. attorney) と連携し、拒絶から5稼働日以内に連邦地方裁判所に申立てて立入許可状を入手する手続をとることになる (IRM 5.10.3.5.1.3)。

ただし、課税庁 (IRS) は、状況によっては、納税者に同意を求めることなく、連邦検事補 (AUSA) と連携して直ちに最寄りの連邦地方裁判所から立入許可状を入手することもできる。例えば、納税者が課税庁 (IRS) の手の届かない場所に財産を移そうとしている場合、または、以前に納税者に差押えをする旨の同意を求めることにより注意を喚起したところ、課税庁 (IRS) の手の届かない場所に財産を移そうとしたことがあるなど、緊急差押え (jeopardy levy) が必要な場合である (IRM 5.10.3.6)。

徴収実務において、課税庁 (IRS) の立入りへの納税者の同意が有効であるためには、その者の自署が必要である。他方、納税者が、立入りへの同意拒否の意思表示をするとする。この場合、課税庁 (IRS) は、その意思表示を対面、書簡または電話であることを認めている。

課税庁 (IRS) は、自署された同意は、30稼働日の間有効なものとして取り扱う。通例、課税庁 (IRS) は、納税者の自署による同意を得た後ただちに立入り、差押対象となる物を捜索 (search) し、物を占有取得 (seizure) することになる。自署による同意を得てから30稼働日以内に立入り、差押対象となる物を捜索し、物の占有取得が行われないとする。この場合、課税庁 (IRS) は、通例、納税者から新たな同意を得て立入ることになる (IRM 5.10.3.5.4)。

立入許可状 (writ of entry) は、裁判所の命令である。立入りの対象となる納税者または第三者が、IRSが立入許可状を提示したのにもかかわらず、立入りを拒否するとしたとする。この場合には、その納税者または第三者は、民事的裁判所侮辱罪 (civil contempt of court) を問われ、連邦執行官 (U.S. Marshalls) が強制執行をする。

3 立入許可状の入手手続

課税庁 (IRS) は、滞納処分をする目的で強制的にプライバシー権保護が期待される滞納者または差押対象財産を所有もしくは管理する第三者(「納税者」)の私的場所に立入りたいとする。この場合には、IRSは連邦検事補 (AUSA) と連携し、事前に、差押対象となる目的物(財産)が存在する地域を管轄する最寄りの連邦地方裁判所 (U.S. District Court) に申立てて、立入許可状 (writ of entry) を得る必要がある (IRM 5.10.3.7)。立入許可状の発行の可否は、申立人であるIRSのみが参加する「一方当事者手続 (*ex parte* proceeding)」で審理される。したがって、納税者はこの手続に参加できない。申立手続には、①形式要件と②実質要件がある。前者①としては、申立書に、IRSが査定・督促通知書、連邦税リーエン/先取特権通知書、差押通知書の送達など法定手続を経ている旨記載する必要がある。また、②実質要件としては、IRSは、立入りを考えているプライバシー保護が期待される私的場所に租税債務に充当するための差押対象となる財産(物)が存在すると期待し得る「相当の理由 (probable cause)」があることを証明する必要がある。

(1) 申立書への記載事項

課税庁 (IRS) は、立入許可状 (writ of entry) 発行申立ての際に、連邦税法 (IRC) に定めた差押えの要件を遵守し、かつ差押えまたは占有取得に先立っては徴収上の適正手続審査 (CDP hearing) 要件を遵守する旨を含め、宣誓供述書 (affidavits) または宣誓書 (declaration) にして裁判所に提出しなければならない。

また、IRSは、立入許可状 (writ of entry) 発行申立ての際に、徴収職員 (RO) がその場所に立入ることにより、納税者の滞納税額の全部または一部に充当できる財産が存在し、かつ押収できると合理的に期待できる旨証明しなければならない。

すでにふれたように、立入許可状 (writ of entry) 発行申立ては最寄りの連邦地方裁判所 (U.S. District Court) に行い (IRC 7402条)、通例、連邦治安判

事 (U.S. Magistrate)¹⁹⁾ から入手できる。

宣誓供述書または宣誓書は、査定・督促通知書 (Notice and demand) のような性質の文書とは異なる。徴収職員 (RO) が行政上の強制徴収にあたっては連邦税法の要件を遵守する旨を確認する特別の性格を有する文書である。一般に、宣誓供述書または宣誓書には、次のような情報が記載されている。

【図表6】 宣誓供述書への記載事項

- ①基礎となる査定税額および査定期間や附帯税を含む現在の未納残高
- ②査定・督促通知書 (Notice and demand) の日付ならびに納税者が通知後10日以内に支払を怠るまたは拒否した事実があること。
- ③査定の結果、その納税者のすべての財産や財産上の権利に連邦税リーエン/先取特権が発生していること。
- ④納税者が査定・督促通知書送達後10日以内の査定した税額を納付しないことから、IRSは、前記③の財産や財産上の権利を差し押さえる権限を有していること。
- ⑤査定・督促通知書送達日および通知書の交付方法が記載された差押予告通知書が納税者に交付されていること。
- ⑥搜索される住居およびその住居で発見が期待される財産や財産上の権利、納税者の事業状態、搜索される住居の住所または所在地などの記載

(2) 連邦検事補による裁判所への立入許可状発行申請

連邦課税庁 (IRS) が提起する連邦税の徴収に関する民事/行政訴訟 (civil/administrative action) は、財務長官 (Secretary of Treasury) の委任を受けたIRSの首席法律顧問官 (Chief Counsel) に承認され、かつ連邦司法長官 (U.S. Attorney General) 委任を受けた連邦司法省租税部 (DOJ Tax=Department of Justice, Tax Division) 所属の連邦検事 (U.S. Attorney) または連邦検事補 (AUSA=Assistant U.S. Attorney) が、民事訴訟課 (Civil Trial Section) の協力を得て、開始することになっている (IRC 7401条、7403条)²⁰⁾。

19) 連邦治安判事は、連邦地裁の裁判官により、法曹資格を有する者から、常勤または非常勤で任命される補助裁判官である。

20) 連邦検事 (U.S. Attorney) は、連邦法違反の刑事事件の捜査や起訴に加え、合衆

実務上、ほとんどの連邦税の徴収関係訴訟は、IRSの徴収職員（RO）の提案が基になる。IRS徴収職員（RO）の提案は、その職員（RO）が所属する地域レベルで承認されると、当該地域の法律顧問官（Area Counsel）事務局に上げられ審査を受ける（IRM 5.17.4.2.1）。地域法律顧問官（Area Counsel）がその訴訟を承認すると、IRSの首席法務官（Chief Counsel）自身またはその代理が署名した訴訟開始を求める書簡を、連邦司法省租税部（DOJ Tax）所属の連邦検事補（AUSA）に対して送付する（IRM 25.3.2.1 (1)）。連邦検事補（AUSA）は、送られてきた訴訟開始を求める書簡を精査し、訴訟を求める提案が適切と判断される場合には、基本的に連邦司法省租税部（DOJ Tax）の訟務官が、納税者を管轄する連邦地方裁判所（ケースによっては州裁判所）に訴訟を提起することになる（U.S. Attorney's Manual, Tax Div. 6-5.010）²¹⁾。

以上のように、IRSが関係する税務訴訟事務は、連邦司法省租税部（DOJ Tax）が取り扱うことになっている。このことから、裁判所に提出する立入許可状申立書やIRS徴収職員（RO）による宣誓供述書（affidavits）または宣誓書（declaration）の作成、訴訟手続などについては、IRSと連携して連邦検事補（AUSA）が担当することになっている（IRM 5.10.3.7.4）。

連邦司法省:連邦検察マニュアル（Department of Justice : U.S. Attorney Manual）〔タイトル第6租税（Title 6 Tax）〕「6-5.140 命令的訴訟：差押えのための立入りにかかる一方的許可決定（Affirmative Litigation—*Ex Parte* Order for Entry to Effect Levy）」は、IRSとの訴訟連携について、次のように規定する。

国（連邦）が原告または被告となる民事/行政事件にも関与する。

21) 連邦司法省租税部（DOJ Tax）は、訴訟コストを重くみており、現場で差押事務を担当しているIRSの徴収職員（RO）に厳正なコスト試算を求め、ケースによっては、私的場所への立入りに同意しない納税者との和解、協議をすすめるように求めることがある。

【図表7】 IRSと連邦検察との訴訟連携

IRSは、納税目的で財産を占有取得するために憲法で保護された建物への立入り（銀行の貸金庫の開庫を含む。）に先立ち、許可決定を得なければならない。IRSは、これらの事件を直接連邦検察庁（U.S. Attorney's Office）に付託するものとする。

IRSの法律顧問官（counsel）は、連邦検察庁が審査したうえで連邦地方裁判所に提出する一方当事者による申請、IRSの徴収職員（RO）からの宣誓供述書または宣誓書、および許可決定草案を含む訴答書面～地域の実務に応じたもの～を準備する場合に、連邦検察庁を支援するものとする。

連邦検察庁は、IRS法律顧問官からの付託を受けて、納税者が頑強に抵抗し、自発的承諾を得たうえで徴収職員（RO）が占有取得目的で財産を手にすることが不可能であることを独立して判断することを含む、差押えのための立入りにかかる許可決定を得るために法的基準を充たしているのかどうかを判定するための資料を速やかに審査するものとする。連邦検察庁は、徴収職員（RO）の宣誓供述書または宣誓書が、完全かつ正確であり、その事件が許可状申請の却下につながる非日常的な特徴を有しているかどうかを確認するものとする。

〔2018年2月改訂〕

（3） 搜索令状や立入許可状の発行要件

課税庁（IRS）をはじめとした多くの行政庁は、行政上の搜索そのための立入りする際に、その場所の所有者などから同意を得る必要がある。同意が得られず強制的に立入るに先立っては、裁判所に申し立てて、搜索令状（search warrant）ないし立入許可状（writ of entry）発行を求める必要がある。すでにふれたように、その申し立てにあたり、行政庁は、裁判所で、申し立てた搜索ないし立入りに「相当の理由（probable cause）」があることを証明するように求められる。

1967年のカマラ事件連邦最高裁判決は、連邦憲法修正第4条の令状主義の原則は、刑事手続のみならず、行政手続にも適用されるルールを確立した〔*Camara v. municipal Court*, 387 U.S. 523, at 534 (1976)〕。この判決では、「相当の理由」とは、搜索のための特定の決定が、憲法が求める合理性の基準を満たしているかどうかを判定することにあるとしている。すなわち、合理性の判定にあたっては、搜索の必要性和権利侵害とを比較考量し、公益が権利侵害を正当化でき

る場合には、その搜索は合理的であると判定し、搜索を許可する令状を発行するという法論理である。

犯罪の証拠を収集するための刑事手続上の搜索では、捜査官が特定の場所に搜索・押収の対象となる証拠物が存在すると信じるにたる相当の理由がない限り、令状は発行されない²²⁾。これに対して、行政調査や規制目的での特定の場所への立入りなどでは、余り厳しい相当の理由を証明するようには求められない。裁判所も、刑事手続の場合とは明らかに異なる判断を示すケースが多い。この背景には、行政上の調査・立入りでは、比較的プライバシー侵害が限られることがあげられる。例えば、必要最低限の健康や労働環境の安全性の確保を目的とする行政上の調査・立入りでは、安全基準が護られているかどうかが目眼である。したがって、直接個人のプライバシーに深く立ち入ることは少ないとされる²³⁾。このことから、一般に、搜索が「政府の特定の規制またはプログラムを効率的に行うことがねらいであり、法的にも行政的にも合理的と判断される場合」には、令状が発行される²⁴⁾。

(4) IRSへの立入許可状の発行と「相当の理由」の証明

課税庁 (IRS) は、滞納処分のために処分の対象としたい納税者等の財産を搜索・差し押さえたいとする。この場合、その場所に立入るには納税者等の同意を得るのが一般的である。同意は口頭でもよい。IRSは、納税者から同意が得られず、プライバシーが期待される私的場所に差押対象物が存在する相当な理由があると信じるときには、そこに強制的に立入るには、その財産が所在する連邦地裁へ立入許可状 (writ of entry) 発行を申立てる必要がある (IRC 7402条、IRM 5.10.3.7)。裁判所での申立てにおいて、IRSは、立入る私的場所に差押対象となる目的物 (財産) が存在することに「相当の理由 (probably cause)」があることを証明するよう求められる。

22) See, *e.g.*, *Blackie's House of Beef v. Castille*, 656 F.2d 1211 (D.C. Cir. 1981).

23) See, *Camara v. Municipal Court*, 387 U.S. 523, at 535-537 (1976).

24) See, *e.g.*, *Matter of Brickner*, 453 F. Supp. 91 (E.D. Wis. 1978).

連邦最高裁は、1977年のGMリーシング社判決において、IRSが滞納処分目的での財産差押え/捜索のためにプライバシー保護が期待できる納税者の私的場所への立入りには立入る私的場所に差押対象となる目的物（財産）が存在することに「相当の理由」があることを証明したうえで立入許可状を求める必要がある旨判示した。しかし、立入許可状の発行基準である「相当の理由」の証明の程度については詳しくふれなかった。このため、IRSが、裁判所で求められる「相当の理由」の証明の程度については、裁判所（連邦控訴裁判所）の見解は、次のように大きく2つに割れている²⁵⁾。

【図表8】 IRSの立入許可状申請の際の「相当な理由」の証明の程度

- | | | |
|---|-----------------------------------|---|
| ① | 刑事事件の令状発行と同程度の証明を必要とする見解 | IRSが、租税の強制徴収、差押対象となる財産が存在すると思われるプライバシーが期待される私的場所に立入る場合に証明が求められる「相当な理由」の程度については、刑事事件の捜索令状発行の場合に求められると同様の厳格な証明が必要である。〔United States v. Condo, 782 F 2d 1502 (9th Cir. 1986) ²⁶⁾ 。すなわち、IRSは、プライバシー保護が期待できる納税者の私的場所へ立入る令状を求めるには、その立入る私的場所に差押対象となる目的物（財産）が存在すること、およびその財産がその納税者に帰属することまたは連邦税リーエン/先取特権の対象となっていることを証明し、裁判官が独立した判断ができるように具体的に証明する必要がある〔Matter of Brickner, 453 F. Supp. 91 (E.D. Wis. 1978)〕。 |
| ② | 行政規制の場合と同じ程度の軽微な証明でよいとする見解 | IRSが、租税の強制徴収・差押えのためにプライバシー保護が期待される私的場所に立入るのは、刑事捜索と同等とみるべきではなく、一般の行政調査と同等と判断すべきである。したがって、「相当な理由」についても、一般的な行政的な立入りと同じレベルでの相当な理由を証明できれば、立入許可状は発行されるべきである〔Carlson v. United States, 580 F 2d 1365 (10th Cir. 1978)〕。 |

裁判例や学説では、立入許可状発行申立ての際のIRSの「相当な理由」の証

25) See, Erin Suzanne Enright, "Probable Cause for Tax Seizure Warrants," 55 U. Chi. L. Rev. 210, at 221 *et seq.* (1988).

26) Also, see, *In re Gerwig*, 461 F. Supp. 449 (C.D. Cal. 1978); *In re Brickner*, 453 F. Supp. 91 (E.D. Wis. 1978); *In re Gabel*, 134 F.3d 377 (9th Cir. 1996).

明責任について、①刑事事件の令状発行と同程度の証明を必要とする見解が有力である。なぜならば、滞納処分という貨幣形態による公権力の行使のための立入りと、犯罪の摘発・刑事処分にかかる公権力に行使のための立入りとを差別して取り扱う必要はないのではないか、というのがその根拠である。

これに対して、課税庁（IRS）は、滞納財産の搜索のための立入りは、犯罪摘発を目的とした搜索のための立入りとは異なる、との見解を取っている（IRM 5.10.2.14）。

IRSは、差押対象となる目的物（財産）が存在すると思われる滞納者名義の貸金庫（safety deposit box）をはじめとして第三者管理の私的場所への立入りについても、任意の同意が得られない場合には連邦検事補（AUSA）と連携をしたうえで裁判所に申立てを行い、差押対象となる目的物（財産）が存在すると思われる「相当な理由」を証明したうえで、立入許可状を得る必要がある（IRM 5.10.3.5）。

ちなみに、IRSは、裁判所へ立入許可状の申立てについて、その場所の搜索で差押えできる金額的な基準を設けていない。これに対して、連邦検察は訴訟コストを重くみている。

連邦地裁（Federal district courts）が、IRSは差押対象となる目的物（財産）が存在すると思われる「相当な理由」を証明できていないとして、立入許可状の発行申立てを却下したとする。この場合、IRSは、連邦控訴裁判所（Federal circuit courts）に控訴することができる。すなわち、連邦地裁がIRSの立入許可状請求を却下したということは、IRSに控訴可能命令（appealable order）を発したことと同じ意味を持つ²⁷⁾。

4 IRSの私的場所の搜索・立入実務

徴収実務上、納税者のプライバシー権が期待される私的場所の立入りについては、さまざまな問題を抱えている。以下に、主要な問題を点検してみる。

27) See, e.g., *In re Carlson*, 580 F.2d 1365 (10th Cir. 1978); *United States v. Shriver*, 645 F.2d (4th Cir. 1981).

(1) 立入許可状の限界

IRSは、裁判所が発行した立入許可状を、稼働日の稼働時間内で納税者の私的場所への立入りに使うことができる。稼働日および/または稼働時間以外に立入る場合には、裁判所の特別の許可が要る。

また、差押え・占有取得すべき財産が、私的場所と公的場所の方法に所在し、かつ納税者または第三者がIRSの搜索に同意しないとする。この場合には、IRSの徴収職員（RO）は、最初に、公的場所に所在する財産の差押え・占有取得に言及することなく全体の場所に立入る令状を請求する裁量権を有している（IRM 5.10.3.5.2）。

(2) 立入許可状発行の判断基準

IRSが、差押対象となる目的物（財産）が存在すると思われる相当な理由がある私的場所に立入るのに、裁判所からの許可状が必要かどうかの判断基準は、まず、搜索する対象が納税者のプライバシー保護が合理的かつ客観的に期待される場所かどうかにある。その場所が、合理的かつ客観的に納税者のプライバシー保護が期待されない（no reasonable and objective expectation of privacy）とすれば、連邦修正第4条の令状主義の適用の枠外に置かれ、その場所の搜索には、仮にプライバシー保護が期待される私的場所であっても、立入許可状は不要となる（IRM 35.4.4.3.1）。この場合には、IRSの徴収職員（RO）は、納税者に差押通知書（Form 668-Notice of levy）や占有取得通知書（Form 2433 Notice of seizure）を交付し、差押対象となる目的物（財産）が存在すると思われる相当な理由がある私的場所に立入ることになる（IRM 5.10.3.8）。

この判断基準は一見単純なようにみえるが、徴収実務では、納税者と徴収職員（RO）との間で絶えず議論となるところである。

(3) 立入許可状等の交付と差押え

IRSの徴収職員（RO）は、裁判所に立入許可状発行の申立てをしてそれを入手するまではプライバシー保護が期待される私的場所には、無断で立入ることができない。しかし、当該私的場所を所有する納税者またはその場所の管理

者から立ち退きを求められない限り、当該私的場所にアクセスできる公的場所で待機することができる。

IRSの徴収職員（RO）が裁判所から立入許可状を取得したとする。この場合、立入りに先立ち、納税者その他その場所の管理者などに、差押通知書（Form 668-Notice of levy）や占有取得通知書（Form 2433 Notice of seizure）とともに立入許可状（writ of entry）（以下、一括して「立入許可状等」ともいう。）を交付しなければならない（IRM 5.10.3.9）。立入許可状等を交付後、IRSの徴収職員（RO）は、納税者などから同意が得られない場合でも、立入許可状等に指定された場所に立入ることができる。また、立入許可状等を受け取る者が誰もいなければ、捜索をした後で、立入許可状等を室内に置いておくことになる（IRM 5.10.3.9）。

IRSの徴収職員（RO）は、立入許可状等を提示して、その場所の内部を捜索し、滞納処分の対象物を差押えることができる。ただし、IRSは、納税者または第三者が徴収職員（RO）の立入りに抵抗した場合などには、上席職員の指示を仰ぐことになる（IRM 5.10.3.6）。上席職員は、ケースによっては捜索・差押えをやめて退出するように指示をする。

（4）プライバシー保護が期待される私的場所の捜索・差押方法

IRSの徴収職員（RO）は、立入許可状を持ってプライバシー保護が期待される私的場所の捜索のために立ち入るとする。この場合で、当該私的場所が施錠され、かつ、納税者または第三者が不在なときには、そのドアに他の鍵の設置や差押警告タグなどを付けることはできない。ただし、差押対象財産（物）がプライバシー保護の期待される私的住宅のような不動産である場合でも、その所有者である納税者や貸主である第三者との協議を経て、当該住宅がIRSの差押え/占有取得のもとにある旨を明らかにするための封印または鍵の交換などをすることができる（IRM 5.10.3.11）。

5 最もプライバシー保護が問われる差押対象物

IRSの徴収職員（RO）は、裁判所から立入許可状を得れば、プライバシー保護が期待される私的場所に立入って差押えができる。しかし、「合理的なプ

ライバシー保護の期待 (reasonably expectation of privacy)」とは、極めて不確定な概念である。このことから、納税者と徴収職員 (RO) の間で最も軋轢を生む原因となる。以下に、主要なケースをあげて、問題点を分析してみる。

(1) 住宅コンテンツ差押えのための立入り

納税者の主たる住宅 (principal residence) は、差押禁止財産ではない。しかし、IRSの徴収職員 (RO) は、納税者の主たる住宅を差押えるためには、事前に必ず連邦地裁の裁判官または治安判事から承諾を得なければならない (IRC 6334条e項)。なお、ここでいう「主たる住宅」とは、納税者自身、納税者の配偶者もしくは前配偶者、または納税者の未成年の子どもが居住する不動産をさす (財務省規則301.6334-1 (d))。また、納税者の主たる住宅を差押えの対象とするには、租税債務が5,000ドルを超えていなければならない (IRC 6334条a項13号A、IRM 5.10.2.3)。

加えて、IRSの徴収職員 (RO) が強制徴収・差押えのために合理的にプライバシー保護が期待される「住宅コンテンツ (contents of residence)」に立入るとする。この場合には、納税者の同意が得られない限り、事前に裁判所に申立てて、内部に差押対象となる物が存在すると思われる相当な理由があることを立証したうえで、立入許可状を得る必要がある。

「住宅コンテンツ」には、住宅の近接する地域や建物も含む。このことから、差押対象となる家具や調度品、電化製品、車輛のような動産の搜索や、車庫その他主たる住宅が所在する敷地内にある建造物などに搜索・差押えのために立入る場合で、納税者から任意の同意が得られないときには、裁判所に立入許可状を請求することになる (IRM 5.10.2.15)。

(2) 車輛差押えのための立入り

IRSの徴収職員 (RO) は、合理的にプライバシー保護が期待される私的場所に、差押対象となる車輛が存在すると思われる相当な理由があれば、裁判所から立入許可状を得たうえで、そこに立入ることができる。その一方で、差押対象となる納税者の車輛が、公道にある場合には、合理的にプライバシー保護

は期待されていないと判断されることから、裁判所からの立入許可状なしで占有取得ができる。また、差押対象となる納税者の車輛が、第三者の敷地内にあるとしても、その敷地内に一般大衆が立入りできるようになっている場合には、合理的にプライバシー保護が期待される場所への立入りではないとされる。その一方で、差押対象となる車輛が、塀、鎖、ロープなどで閉鎖されている私的場所にある場合には、納税者の同意なしにIRSの徴収職員（RO）はそこに立入ることは、プライバシー権の侵害と判断される。なお、IRSの徴収職員（RO）は、納税者が事業用に使用している車輛を差押えの対象とするには、上席職員の特別の許可を得る必要がある（IRM 5.10.2.15）。

差し押さえた車輛やボートの中に、合理的にプライバシー保護が期待される鍵のかかった書類入れカバン（locked briefcase）や旅行カバン（locked luggage）などがあったとする。IRSの徴収職員（RO）は、これらの内に差押対象となる物が存在すると思われる相当の理由があれば、納税者から任意の同意が得られない限り、開錠に先立ち裁判所から立入許可状（開錠許可）を得る必要がある。IRSの徴収職員（RO）は、警察署に領置されている納税者の物については、これを滞納処分の目的で占有取得することができる。

（3）貸金庫内容物差押えのための開庫決定

銀行など第三者が管理する納税者名義の貸金庫の内容物（contents of safe deposit box）は、差押え対象となる²⁸⁾。しかし、これらは合理的にプライバシー保護が期待されることから、IRSの徴収職員（RO）は、納税者の同意が得られない限り、差押えができない（IRM 5.10.3.16）。納税者から任意の同意が得られない場合には、差押えに先立ち、裁判所に申請し、これらの内部に差押対象となる物が存在すると思われる相当な理由があることを立証したうえで、裁判所から開庫決定（Order to open a safe deposit box）を得る必要がある（IRM 5.10.3.16.1）。

28) See, e.g., United States v. New England Merchants National Bank, 465 F Supp 83 (1979, DC MA).

(4) 現金登録機差押えのための立入り

現金登録機 (cash register) は、差押えの対象物となる。しかし、金銭登録機は合理的にプライバシー保護が期待されることから、IRSの徴収職員 (RO) は、納税者の同意が得られない限り、差押えができない (IRM 5.10.3.15)。納税者から任意の同意が得られない場合には、差押えに先立ち、裁判所に申請し、これらの内部に差押対象となる物が存在すると思われる相当な理由があることを立証したうえで、裁判所から立入許可状を得る必要がある。

(5) 帳簿書類差押えのための立入り

帳簿書類 (books and records) は、単に滞納処分 of 財産調査の目的で差し押さえることはできない。IRSの徴収職員 (RO) は、施錠されていない書類入れキャビネットにある納税者の帳簿書類に差押え・占有取得・換価できる証券類を善意でチェックはできる。しかし、IRSの徴収職員 (RO) は、納税申告データを入手するために納税者の帳簿書類を検査することはできない。仮に帳簿書類を必要とする場合には、IRSの徴収職員 (RO) は、正式な手続を踏んで財務長官のもとで発せられる行政召喚状/サメンズ (administrative summons) を使って入手するように求められる (IRC 7602条以下)²⁹⁾。

加えて、差押えにあたり、IRSの徴収職員 (RO) は、施錠されている書類入れキャビネットその他の施錠された安全保管装置を無断で開けることは許されない。IRSの徴収職員 (RO) は、納税者の同意が得られない場合、差押えに先立ち、裁判所に申請し、これらの内部に差押対象となる物が存在すると思われる相当な理由があることを立証したうえで、裁判所から立入許可状 (開錠許可) を得る必要がある。

29) 財務長官は、IRS職員から求めがあれば、行政召喚状/サメンズを、課税処分 (税額の査定) のための調査のみならず、徴収手続/滞納処分のための搜索の場合も発することができる (IRC 7602条a項)。なお、徴収職員 (RO) が行政召喚状/サメンズを必要とする場合には、上席職員との協議が必要である (IRM 3.10.3.11.3)。詳しくは、石村、前掲書・注1、377頁以下参照。

●むすびにかえて～滞納処分のための捜索への立入許可状のすすめ

アメリカにおける滞納処分手続適正化の動向について概観した。滞納者である納税者の手続上の権利がどのように護られているかがわかるのではないかとと思う。最後に、わが国の滞納処分法制との関連において、一言ふれておきたい。

わが国の国税徴収法では、徴収職員には、滞納処分のために必要があるときには、滞納者に物または住居その他の場所を捜索し、財産を差し押さえる権限が与えられている（国税徴収法142条）。この捜索〔のための場所への立入り〕にあたっては、捜索対象者の同意には左右されず、しかも裁判所からの令状も必要とされていない。また、不在であっても執行できる。この捜索については、憲法31条〔法定手続の保障〕、憲法35条〔住居の不可侵・令状主義〕などの面から久しく問題とされてきた。しかし、憲法35条は、刑事手続について定めたものであり、行政手続である滞納処分には適用がないとの論拠に基づき是認されてきた³⁰⁾。また、この場合の捜索は、身体の拘束が伴うものではないことから、刑事手続で求められる裁判所が発行する令状（捜索差押許可状）は必要ないとの見方もある³¹⁾。

その一方で、最高裁判所は、「憲法31条の定める法定手続の保障は、直接には刑事手続に関するものであるが、行政手続については、それが刑事手続ではないとの理由のみで、そのすべてが当然に同条による保障の枠外にあると判断することは相当ではない。」と判示している³²⁾。加えて、最高裁判所は「刑事手

30) 吉国二郎ほか編『国税徴収法精解（平成30年改訂）』（大蔵財務協会、2018年）902頁以下参照。

31) ちなみに、刑事捜索の色彩の濃い租税犯則調査では、捜索をする場合には、事前に裁判所から許可状をもらう制度を置いている（国税通則法132条、地方税法22条の4）。詳しくは、石村耕治編『現代税法入門塾（第9版）』（清文社、2018年）856頁以下参照。

32) 最高裁平成4年7月1日判決・民衆46巻5号437頁。わが国での判例の動向については、南野森「行政手続とデュー・プロセス」ジュリスト増刊『憲法の争点』（有斐閣、2008年）88～89頁参照。

続責任追及を目的とするものではないという理由のみで憲法35条1項の保障除外にならない」と判示している³³⁾。

現代社会は、経済市場の流れが、物からデータ（情報）へ移行するなど、保護の対象とする権利・利益が複雑化している。こうした時代にあって、徴収職員が、滞納処分のために必要があるときには、立入り必要性についての第三者による精査もなしに、私的場所に立入って搜索し、財産を差し押さえられる法的枠組みはあまりにも時代遅れのようにみえる。憲法13条にいう個人の尊重のルール、憲法35条2項の令状主義のルールなどを取り入れた法改正が求められる。

すでにふれたように、連邦税法（IRC）は、課税庁（IRS）職員に、連邦税徴収手続上の搜索（search）・差押え（levy）にあたっては、令状なし（warrantless）の租税債務に充当する財産（物）が所在する場所または住居その他の場所を搜索（search）し、換価できる物を占有取得（seizure）する権限を認めている。しかし、1977年に、連邦最高裁は、滞納者または滞納財産所有者（「納税者」）のプライバシーが関係する住居その他の場所を搜索し物を差押え・占有取得する場合には、合衆国（連邦）憲法修正第4条に定める令状主義の原則が適用になる旨判示した〔GM Leasing Corp. v. United States, 429 US 338, at 354 (1977)〕（GMリーシング社判決）。

このGMリーシング社判決に従い、現在、連邦課税庁（IRS）は、納税者のプライバシーが関係する住居その他の私的場所を搜索し物を差押える場合で、その納税者が立入りに任意に応じないときには、その場所を所轄する連邦地方裁判所に申し立てて「立入許可状（writ of entry）」または「課税立入許可決定（tax entry order）」を得ている。

連邦最高裁のGMリーシング社判決は、わが国の滞納処分のための納税者の住居その他私的場所への強制調査・搜索の際の立入許可状の導入に範を示しているといえるのではないか³⁴⁾。

33) 最高裁昭和47年11月22日判決・刑集26巻9号554頁。

34) 憲法35条は、何人も、現行犯逮捕に伴う搜索の場合を除き、権限を有する司法官憲が発する令状なしに住居、書類および所持品について搜索または押収されない権

連邦議会も、1988年の税法改正で、徴収手続における適正性と公平性を確保し、納税者に弁明の機会を保障するために、徴収上の適正手続審査〔CDP (=collection due process) hearing〕制度を導入した。しかし、いまだ徴収権の確保ファーストで、滞納者の納税モラルの確立と再スタートを支援する仕組みとをどのように調整すべきか検討すべき課題も多い。

2017年のトランプ税制改革法(TCJA=Tax Cuts and Jobs Act of 2017)では、租税実体法(substantive tax law)について減税を中心に一定の改正を加えた。しかし、租税手続法(procedural tax law)についてはほとんど手付かずになっている³⁵⁾。こうした鈍い租税手続法改革の動きはしばらく続くように思われる。

利がある旨保障する。これを受けて、刑事訴訟法は、令状による搜索・差押え等の要件について詳しく規定している(218条以下)。しかも、搜索等の際には、秘密を護り、処分をうける者の名誉を害さないように求めている(刑事訴訟法規則93条)。また、必要以上に関係者に迷惑をかけないように求めている(犯罪捜査規範140条)。刑事搜索・差押えにおいてもプライバシー保護は重い課題となっている。田口守一「捜査・差押えにおけるプライバシー保護」現代刑事法5巻5号16頁以下参照。まさに、徴収職員による滞納処分のための立入りについても、納税者の「名誉を害さない」適正な職務遂行が求められる。滞納処分のための搜索は行政手続であり憲法35条の令状主義の枠外にあるとのドグマに固守することなく、しかも憲法13条の「個人の尊重」を徴収実務に反映させるために、わが国でも滞納処分の際の搜索過程にアメリカ税法で採り入れられている立入許可状の仕組みの導入が急がれる。

35) See, Jake E. Balogh, "Holistic Tax Reform: Procedure, the Missing Companion to the Tax Cuts and Jobs Act's Substantive Law Focus," 16 Pitt. Tax. Rev. 209 (2019).

