

## 国税徴収法 153 条「滞納処分の停止」の個人の範囲 税務行政の権力主義の排除を中心として

長谷川 記 央

### 要 旨

国税徴収法153条の「滞納処分の停止」における「生活を著しく窮迫させる場合」の範囲について論ずる。

滞納処分の停止の規定における「生活を著しく窮迫させる場合」については、人権としての財産権を配慮し、滞納処分の執行を行うことがもとめられるところであるから、設けられた規定であるといえる。

このため、扶養家族に学生がいる場合には、その社会的身分を維持できる場合においては、その教育費用を考慮したうえで、滞納処分の停止を検討することが望ましいといえる。個別具体的な事情が多分に含まれるため、裁量処分の限界を明示しつつ、羈束裁量を認めることが望ましいといえる。税務署長の職権をもって判断することが妥当であると結論づける。

### はじめに

本論の目的については、滞納処分の停止の範囲（射程）を論ずることである。

本論の問題意識として、滞納処分の停止については先行研究が乏しく、新型コロナウイルスの影響により、税務署長の職権をもって判断なされるが、その裁量処分の範囲が不明確なため、研究を行った。

本論の学術的意義については「生活を著しく窮迫させる場合」の範囲について検討を行い、国民の「社会的身分」の維持と円滑な国税徴収事務の見地から、どのように行われるべきか論ずるものである。このため、税務会計学の発展に資するものであるといえる。

本論と先行研究の違いについては、先行研究においては滞納処分の停止の判断については「滞納者」を中心に生活を窮迫するかの判断を論ずるところであるが、本論においては滞納者と扶養家族を包含して論ずるものである。このため、滞納者の扶養家族の「社会的身分」に着目して論ずる。

ここで、本論の構成は次の通りである。

第1章においては、滞納処分の停止についての概要を説明し、滞納処分の停止に關す

る問題を明らかにする。本論においては、滞納者の扶養家族が学生である場合に、学生としての社会的身分の維持が考慮されるべきか論ずるところである。

第2章においては、税務行政の権力として、滞納処分の停止がなされることから、税務行政の権力についてふれ、滞納処分の停止をどのように捉えるべきか論ずる。

第3章においては、税務会計学において「生活を著しく窮迫させる場合」とは、どのように捉えるべきか論ずる。本論においては、税務署長に相当程度の裁量処分を認め、扶養家族である学生の社会的身分を維持することができる場合に限り、当該社会的身分を維持するための財産（教育費用）を考慮して、滞納処分の停止を認めるべきであると結論づける。

本論は、滞納処分の停止における「生活を著しく窮迫させる場合」とは、滞納者とその扶養親族等の「社会的身分」を考慮して判断すべきと結論づける。当該判断については、個別的な事実認定に基づいて行うことが妥当である。このため、税務署長の羈束裁量において、「生活を著しく窮迫させる場合」を判断することが妥当であると結論づける。

## 1. 国税徴収法における滞納処分の停止の概要

### 1.1 滞納処分の停止の要件

滞納処分の停止については、「税務署長は、滞納者につき次の各号のいずれかに該当する事実があると認めるときは、滞納処分の執行を停止することができる。」（国税徴収法153条1項）と規定しており、①滞納処分の執行及び租税条約等の規定に基づく当該租税条約等の相手国等の徴収の共助の要請による徴収をすることができる財産がないとき（同条同項1号）、②滞納処分の執行等を行うことによってその生活を著しく窮迫させるおそれがあるとき（同条同項2号）、③その所在及び滞納処分の執行等を行うことができる財産がともに不明であるとき（同条同項3号）が各号に規定されている。

①の無財産の場合については、後述することとする。

②については、生活を著しく窮迫させる場合とは、「滞納者（個人に限る。）の財産につき滞納処分の執行又は徴収の共助の要請による徴収（以下「滞納処分の執行等」という。）をすることにより、滞納者が生活保護法の適用を受けなければ生活を維持できない程度の状態（法第76条第1項第4号に規定する金額で営まれる生活の程度）になるおそれのある場合をいう。」（国税徴収法基本通達153条関係3）と明示している。先行研究によれば、「滞納者が差押禁止財産以外に多少の財産を有していても、所得が僅少であり又はその安定性がなく、生活維持の前途が不安視され、扶養親族も含めた滞納者の生活を維持するためにその財産を生活費に充てつつある場合、又は近い将来かかる事態に立ち至るおそれが多いと認められる場合には、この場合に該当する。」<sup>1</sup>ことがあげ

1 吉国二郎・荒井勇・志場喜徳郎編（2021）『国税徴収法精解 令和3年改訂』大蔵財務協会991-992頁。

られている。

本論においては、「生活を著しく窮迫させる場合」について取り上げ論じることとする。先行研究があげるように、滞納者の生活維持等が考慮されることから、滞納者とその扶養親族などの年齢等によって、滞納処分の停止の要件にあたるかが問題となる。滞納者の生活実態を反映し、税務署長は滞納処分の停止を行うこととなるが、さまざまな事例が予定されることから、すべての事例を事前に法律に規定することが難しく、また地域においても異なる判断に至ることも予定される。このため、税務署長に裁量権を与えることが妥当であると考えられる。しかしながら、税務署長の裁量権が羈束裁量であることから、当該判断について終局的には司法裁判所によって、その適否が争われることとなる。このようなタックス・リスク（訴訟リスク）が生ずることによる心理的な圧迫を、税務署長あるいは徴収職員が負うこととなり、当該タックス・リスクを小さくすることが、円滑な租税行政の遂行に資するといえる。したがって、本論においては「生活を著しく窮迫させる場合」について検討を行うこととする。

## 1.2 滞納処分の停止における無財産の場合

滞納処分の停止における無財産の場合とは、国税徴収法153条関係2-2において、下記のいずれかに該当する場合であると明示する。

すなわち、端的にいえば無財産である場合とは、滞納処分の執行及び徴収の共助の要請にある徴収をすることができる財産がないときをいうが、具体的には、差押えの対象となるすべての財産を差押え、換価処分が終わってもなお、徴収すべき滞納処分費及び国税があるときをいう。したがって、差押えの対象となる財産を選択することが徴収職員にもとめられるところとなるが、当該論点については既に別稿<sup>2</sup>で論じたとおりであり、本論においては紙面の都合上、取り扱わないこととする。

「徴収の共助の要請による徴収」をすることができる財産がないときとは、判定時において、次に掲げる場合のいずれかに該当するときをいう。

- (1) 法施行地域外に滞納者の財産がないと認められるとき
- (2) 法施行地域外に滞納者の財産があると認められる場合において、次に掲げる場合のいずれかに該当するとき
  - イ その財産があると認められる国又は地域との間に徴収の共助に関する規定を有する租税条約等が締結されていないとき
  - ロ その財産があると認められる国又は地域との間に徴収の共助に関する規定を有する租税条約等が締結されている場合において、次に掲げる場合のいずれかに該当するとき
    - (イ) その国税が租税条約等に定める徴収の共助の要請に係る要件（税目、期間等）に該当しないとき

2 長谷川記史（2018）「納税者の財産権と財産の差押解除に係る諸問題」租税訴訟学会誌第11号475-495頁。

- (ロ) その財産が相手国等の法令若しくは行政上の慣行により差押えが禁止されているとき、又はその財産の処分予定価額が相手国等の法令若しくは行政上の慣行により徴収の共助の要請に係る国税に優先する債権の合計額を超える見込みがないとき
- (ハ) 上記(イ)又は(ロ)に掲げる場合のほか、相手国等における戦乱、天災、通信又は送金の途絶、相手国等の税務当局との行政上の負担の不均衡その他の事情により、徴収の共助の要請により徴収することが困難であると認められるとき

### 1.3 滞納処分の停止に係る不服申立又は訴えを提起できない場合

滞納処分の停止に係る不服申立又は訴え提起できない場合とは、国税徴収法基本通達153条関係5は「法第153条第1項第1号から第3号までのいずれかの理由に該当する場合には、滞納者の申請に基づかないで、税務署長が職権をもって滞納処分の停止ができることをいう。したがって、滞納者は、滞納処分の停止を受けないことについて不服申立て又は訴えを提起することができない。」と、明示している。

当該基本通達は、滞納処分の停止の規定は、租税行政庁が、滞納整理の計画を立て、滞納整理事務の増大を防ぎ、収納額も収納率を向上させることが期待されている。このため、滞納者の努力によっても、完納することができない場合には、徴収事務の軽減を図るため滞納処分の停止を認めるところであるから、滞納者が滞納処分の停止を受けないことについて不服申立又は訴えの提起が認められてしまうと、徴収事務を煩雑とさせかねない。

また、滞納者は租税債務が消滅するところであるから、債務の免除という経済的利益を受けることとなることから、財産権が侵害される所でないため、滞納者の保護を図る必要がないといえる。

このように、滞納処分の停止については、徴収事務の軽減を図るための規定であるため、国税徴収法基本通達151条関係5が明示されているといえる。

### 1.4 滞納処分の停止の趣旨

国税徴収法153条の趣旨について、先行研究によれば「この条は、滞納者について、財産がないとき、財産が不明なとき等滞納処分を執行しても、その実益がないと認められる所定の事由がある場合又は滞納処分を執行すれば、滞納者の生活を著しく窮迫の状態に追い込む危険がある場合において、滞納処分の執行を停止すること、その停止後3年以内にこれらの事由が消滅したときは、その停止を取り消し滞納処分手続を再開するが、納税資力が回復しないために、当該停止を取り消すことなく3年を経過したときは、当該期間の経過時において滞納者の納税義務を消滅させること及び滞納処分の執行を停止した場合において、その国税を徴収することができないことが明らかであるときは、

その国税等を納付する義務を直ちに消滅させることができることを定めたもの」<sup>3</sup>とする。

本論においては、「滞納者の生活を著しく窮迫の状態に追い込む危険がある場合」とは、どのように考えればよいのか、論じるところである。

本論は、滞納者とその扶養家族が、生活保護法の適用を受けなければ生活を維持することができない状態が含まれることはいうまでもないが、滞納者とその扶養家族が生活維持について、滞納者とその扶養家族の社会的身分に配慮しなければならないと結論づける。

社会的身分の定義が問題となるが、日本国憲法14条1項は「すべて国民は、法の下に平等であつて、人種、信条、性別、社会的身分又は門地により、政治的、経済的又は社会的関係において、差別されない。」と規定している。憲法14条1項の「社会的身分」とは「後天的に人の占める社会的地位で、一定の社会的評価を伴うものをいう。例えば、労資の階級、職業のようなものと解される。」<sup>4</sup>と考えられており、「高校生」「大学生」のような学生としての地位は、一定の社会的評価を伴うものであるから社会的身分に包含されると解すことが妥当である。したがって、例えば滞納者の扶養家族が義務教育を修了し、高等教育あるいは大学教育を受けている場合に、その教育を受ける費用についても考慮されると考えることが妥当であるように思われる。なお、「社会的身分」についての法学的なアプローチにおける検討は、本論については紙面の都合上、別稿にゆずるところとする。滞納者とその扶養家族の社会的身分を直接的あるいは間接的に奪う場合に、かえって滞納者の将来の所得を消滅させ租税債権の回収を困難ならしめかねないため、税務署長の職権によって滞納処分の停止を行うべきか検討を行う。

### 1.5 滞納処分の停止に関する先行研究レビュー

国税徴収法に関する先行研究は、法人税法などの所得課税に関するものに比して少なく、より多くの研究者に検討がもとめられる学問領域であると考えられる。また、相続税などの資産税に関するものに比しても少ない現状にある。

所得課税あるいは資産税については、租税実務を行う税理士が通常行う業務の一環であり、納税者が確定申告書に基づいて納期限あるいは法定納期限等までに、租税債務の履行を行うことが多いことから、滞納国税が生じかつ滞納処分の執行に至る事例に立ち会うことは、所得課税あるいは資産税の業務に比して少ないといえる。わが国の租税の多くが申告納税方式を採用し、維持されている背景には、通常は確定申告書の提出と同時に納期限までに納付されることが前提にあるといえる。したがって、申告納税制度を維持するためには租税教育が重要であることは、既に別稿<sup>5</sup>で論じたとおりである。し

3 吉国二郎・荒井勇・志場喜徳郎編（2021）990頁。

4 名雪健二（2002）『日本国憲法』有信堂高文社66頁。

5 長谷川記典（2021）「国税徴収法における徴収職員が行う差押財産の選択」秀明大学紀要103-117頁。

かしながら、特定の納税者については、租税を納期限に納付できないことがあり、滞納処分の停止の規定が設けられているが、先行研究についてはごく僅かな数に限られている。

先行研究<sup>6</sup>において、強制執行の停止と滞納処分の停止の共通点として、将来に向かって強制執行を開始・続行することができなくなるものであることがあげられている。異なる点として、強制執行の停止は、第三者の申立によって行われ、受訴裁判所が停止事由になる裁判等を発するところであるのに対し、滞納処分の停止は職権で行われることがあげられている。「生活が窮迫する場合」については、今日における上級教育機関に対する進学率を考慮した場合、義務教育以上の就学をさせる資力が無い場合ということは問題があり、少なくとも、国公立の高等学校で就学させる資力が無い場合を含めるべきことがあげられている。

地方税の租税実務に関する先行研究によれば、「事業を継続している滞納者の場合、前後3年間、住民税、国民健康保険税、固定資産税、軽自動車税等、現年度課税相当額が納付できれば、滞納処分をすることができる財産がないものとして扱い、滞納処分の停止が認められることとなります。」<sup>7</sup>とされており、「社会的身分」について配慮を行い滞納処分の停止を行うことが適当であるとする。したがって、扶養家族の「社会的身分」についても同様に取り扱われるべきかという問題が生ずるといえる。

このような考え方にたてば、他の差押えの対象となる財産のすべてを差し押さえることは必ずしも必要がないとする考え方といえる。「社会的身分」をどのように捉えるかは問題となるが、将来の所得の源泉を配慮しつつ、滞納処分の停止を行うことがもめられるとする立場であると考えられる。

他方で、他の地方税の租税実務に関する先行研究によれば、「生活が窮迫する場合」について「個人である滞納者の財産につき滞納処分を執行することにより、おおむね、生活保護法の適用を受けなければ生活を維持できなくなる程度の状態（国税徴収法第76条1項4号に規定する差押禁止の給料程度による生活の維持状態）になるおそれのある場合をいう」<sup>8</sup>ことがあげられている。このような考え方にたてば、他の差押えの対象となる財産のすべてを差し押さえなければ滞納処分の停止ができないとすることに極めて近いものと考えられる。この場合には、「社会的身分」については、滞納処分の停止によって直接的あるいは間接的に「社会的身分」を配慮する問題ではなく、当該考慮については必要があれば別途法律を規定して配慮すべきとする立場であると考えられる。

6 高野幸大（1996）「滞納処分に関する猶予及び停止等」日税研論集34号142-143頁。

7 滝康暢（2018）「特集 滞納処分の適否で悩むとき：事例による執行停止判断のポイント」税73巻7号21頁。

8 地方税窓口事例研究会（2007）「事例でみる窓口対応マニュアル（123）滞納処分の停止の要件」税62巻3号136頁。

## 1.6 問題の所在

滞納処分の停止の要件については、税務署長が相当の裁量権が与えられており、当該裁量をもって、滞納者その他の納税者との課税の公平性が害されないように配慮された規定であるといえる。

このため、①滞納処分の停止については、他の差押えの対象となる財産のすべてを差し押さえなければ行うことができないとする考え方（以下、「狭義説」とする）と、②他の差押えの対象となる財産のすべてを差し押さえることは必ずしも必要がないとする考え方（以下、「広義説」とする）があげられる。また、③国税の徴収権の消滅時効（国税通則法72条）の問題とする考え方（以下、「消滅時効説」とする）があげられる。

本論においては、②が妥当であると結論づける。

①については、滞納処分の停止については、他の差押えの対象となる財産のすべてを差し押さえなければ行うことができないこととし、滞納者とその扶養家族の生活維持などについては、滞納処分の執行を行うかの時点で判断されることであるから、滞納処分の停止の判断には影響を与えないとする考え方といえる。

②については、滞納処分の停止の射程は、滞納者の扶養家族が社会的身分を何らの配慮がなく奪われるとすれば問題であるから、当該射程については広義に捉えるとする考え方があげられる。この考え方に基づけば、その扶養家族の努力をもってしてもなお滞納処分の執行がなされる経緯がやむを得ない場合であれば、滞納者の扶養家族の社会的身分について配慮して滞納処分の停止を判断することがもとめられる。例えば、大学生である扶養家族が父親の滞納国税について納付するようにもとめ、当該大学生がアルバイトによって父親に代わって滞納国税を納付している場合に、当該大学生が大学生としての社会的身分を維持できないとすれば、経済的な弱者である扶養家族が、強い社会的な制裁を受けるに等しい状況であるといえる。このような強い社会的な制裁を滞納者に代わって大学生である扶養家族に負わせることは問題である。したがって、滞納者とその扶養家族の状況を勘案して、税務署長はその職権によって、滞納処分の停止を行うことができるとする考え方である。

③については、滞納処分の停止の射程が問題となる事例においては、あえて滞納処分の停止を行わず、国税の徴収権の消滅時効の5年を待って、徴収権を消滅させることが望ましいとする考え方である。また、税務署長の職権をもって、滞納処分の停止の判断がなされることとなるが、当該判断の適否について争いがある場合、司法裁判所の判断に委ねられることとなるため、税務署長および徴収職員は相当の心理的な圧迫を受けることになる。このような心理的な圧迫を避けるためには、滞納処分の停止の規定をより明確な規定とすることがもとめられるが、滞納者の生活はさまざまであるから一律に法律に規定することも困難である。したがって、滞納処分の停止を狭義に捉え、納税の猶予の規定によって滞納者を保護することやむを得ないとする考え方といえる。

本論においては、①および②を中心に論ずるとする。③については、実務的な要請で

あるところであるが、望ましくない実務対応として「徴収法規が予定していない法外処理として、事実上の猶予を行い滞納額に比して著しく少額な分割金の分割誓約書を取り、定期的に分納誓約書を更新して、納付を継続させる扱いは行われています。

この取扱は違法ではありません。しかし、事実上の猶予による分割納付では、完納の目処は立たず、先の見えない支払いが永遠と続くこととなります。滞納者は希望を、徴収側は滞納整理の計画性を失い、滞納整理事務の増大を招くだけで、収納額も収納率もさほど向上しません。上述したように、徴収法規に忠実に従い、換価の猶予制度を的確に運用し、区切りをつけて滞納整理のサイクルを確立して、円滑に処理を進めるべきです。<sup>9</sup>ことがあげられており、滞納国税の完納できない場合には、猶予の申請等は予定されておらず、必ずしも滞納者を保護することにはならないと考えられる。滞納者が滞納国税を完納できない場合には、滞納処分の停止を行うことによって、滞納整理事務を円滑とすることができる。このため、猶予制度の運用については、滞納者が滞納国税を完納できることが見込まれる場合に限り、換価の猶予等を認めることが妥当であるといえる。したがって、③については、国税の徴収権の消滅時効を待って、租税債権を消滅させることは、かえって、租税行政の円滑な運営の妨げとなる場合が考えられるため、妥当でないと結論づける。

## 2. 税務行政の権力主義の排除

### 2.1 国税通則法の制定に関する答申

昭和36年7月5日付「国税通則法の制定に関する答申」（以下「答申」とする。）について取りまとめられた。答申は「租税制度の基本的な仕組みないしは各税に共通する事項、すなわち租税に関する通則事項と称すべきものについて、この際、これを統一的に整備規定することが必要であると考えられる。

もっとも、現在、国税徴収法は、単に滞納処分等の徴収手続のみを定めたものにとどまらず、その外に各税に共通する事項について部分的に規定を設けており、この意味では同法は、中間的な通則法としての性格を有しているといえよう。しかし、国税徴収法として制定される限り、通則法としての性格をもたせるには限度があり、かえって現行の制度はこの意味で国税徴収法の性格をあいまいにしているといわなければならないであろう。また、このような事項を各税法においてそれぞれ規定することは、いたずらな規定の重複と複雑化をもたらすだけでなく、法律形態としても適当で無いと考えられるのであって、結局、これを統一的に整備して規定した法律を制定することが最も適切かつ必要であると認められ、このような法律として、国税通則法の制定が望ましいと考えられる。」<sup>10</sup>とする。

9 滝康暢（2018）14頁。

10 武田昌輔監修（1982）『DHCコンメンタール 国税通則法』第一法規株式会社8003頁。



国税通則法は統一的な租税制度の整備を目的としているところであるため、本論の取り上げる「滞納処分の停止」についても枠内である。このため、本論において答申を取り上げ、滞納処分の停止について論ずる。

日本税法学会は答申に対し、昭和36年11月11日付「国税通則法制定に関する意見書」（以下、「意見書」とする。）を提出した。答申に対し、「税務行政の権力排除」として、①裁量処分及び基準の設定、②課税処分の合法律性の明示、③信義誠実に反する税務行政処分が違法であること、④納税義務の発生・変更・消滅に関する規定の拡張解釈・縮小解釈・類推解釈の禁止を、明文化する必要があるとする<sup>11</sup>。なお、本論は滞納処分の停止を取り上げるところであるから、③信義誠実に反する税務行政処分については直接的な論点ではないため紙面の都合上取り上げることは避けるが、既に別稿<sup>12</sup>に論じたとおりである。

## 2.2 裁量処分の限界及び基準の設定

租税行政庁の裁量権については、先行研究において自由裁量であるのか、羈束裁量であるのかという問題があげられているが、既に別稿<sup>13</sup>で論じたとおり、羈束裁量と考えることが妥当である。したがって、終局的には司法裁判所の判断に委ねられるところである。

意見書は「ナチ立法である租税調整法でさえ、その第2条において、裁量処分は法律の認める限界内にとどまらなければならないこと。しかもその限界内において公平かつ法の目的に従いなさなければならないことを明示し、公平を欠き、法の目的に反するような裁量処分は違法処分として裁判上取消の対象になることを明らかにしている。租税調整法第1条第2項及び3項を継受しようとしながら、どうして右に述べた第2条を継受しようとししないのかここに答申の権力主義的な考えをうかがうことができる。裁量処分の極めて多い税法の領域においては、是非とも裁量処分の適法性の限界及び基準を設定しておく必要がある。」<sup>14</sup>とする。

滞納処分の停止に対しては、税務署長の職権をもって行われることから「生活を著しく窮迫させる場合」について、裁量権をどの程度において認めるかという問題が生ずる。このため、意見書が述べるように裁量処分の適正性の限界及び基準を設けることによって、滞納者とその扶養家族の生活を著しく窮迫させないように努めなければならないと考えられる。他方で、租税行政庁は、当該裁量処分にあたる滞納処分の停止の適否について、最終的には司法裁判所の判断に委ねられることとなるため、相当のタックス・リスクを負うこととなり、心理的な圧迫を受けることが考えられる。また、滞納処分の停止については、「生活を著しく窮迫させる場合」を判断しなければならず、その判断を誤つ

11 武田昌輔監修（1982）8305頁。

12 長谷川記央（2019）「租税法における信義則の適用と租税教育」租税訴訟学会誌第12号55-79頁。

13 長谷川記央（2020）「建設業の談合金に係る諸問題－使途秘匿金と交際費等を中心として」経営会計研究第23巻19-20頁。

14 武田昌輔監修（1982）8305頁。

た場合には、滞納者とその扶養家族の生命を脅かす可能性も否定できず、心理的な圧迫は大きなものと考えられる。

このようなタックス・リスクを小さくするためには、滞納処分の停止の範囲を狭義にとられ、裁量権を小さくすることによって回避できるため、狭義説を採用することが望ましいこととなる。

しかしながら、滞納者とその扶養家族の生活状況において、個別的な事情が存在し、一律に判断することが、必ずしも適当であるともいえない。例えば、扶養家族のうち大卒在籍中の子供が1人の場合と3人の場合では、生活を維持するための生活費が異なるように、個々の滞納者の生活状況によって判断することが望ましいようにも思われる。このような考え方にたてば、裁量処分の基準を設けることと相まって、その限界についても明確にすることがもとめられることが妥当であるといえる。

### 2.3 課税処分の合法律性の明示

課税処分の合法律性については、意見書は「憲法30条及び84条は、租税法律主義を明示しているが、とかく税務行政の従来の実績に徴すれば、これが軽視されている。従って特に租税基本法に課税処分の合法律性の要請を明示する必要がある。これは、課税処分が租税法の定める限界を超えてはならないものであることと同時に、租税法の定めるとおりに厳格に課税し、収税しなければならないものである旨を明記するものでなければならない。」<sup>15</sup>ことがあげられている。

意見書に基づく場合には、租税法律主義に基づいて厳格に滞納処分の執行がなされることが前提にあることが明らかである。しかしながら、滞納処分の停止については、納税者の租税債務を早期に消滅させることによって、租税行政庁の円滑にすることを目的としている。また、納税者については租税債務の消滅によって、いわゆる「債務免除」と同様の経済的利益を得ることとなるため、財産権の侵害にあたらず問題は小さくなるといえる。このような考え方たてば、本来は租税法律主義のもと厳格に滞納処分の執行がなされることがもとめられるところではあるものの、滞納処分の停止については、滞納者の財産権が侵害されることは考えられず、その範囲を広義に捉えても問題が生じないため、租税行政庁に相当の裁量権を与えることも問題とならない。このため、広義説を採用することが可能であるといえる。

これに対して、課税の公平性の見地から、他の納税者が滞納者の滞納処分の停止について、やはり厳格に滞納処分の執行を行うべきであるとの批判的な見解が考えられる。このような考え方の立場からすれば、狭義説を採用することが望ましいといえる。

---

15 武田昌輔監修（1982）8305頁。

## 2.4 滞納処分の停止と税務行政の権力主義の排除の接点

税務行政の権力主義の排除に関し、意見書は「答申は、民法主義を標ぼうしながらも、国庫主義・権力主義に偏しており、税務職員の乱用防止に対してなんらの立法的措置を講じていない。これでは到底税務行政の民主化を到達することはできない。租税収入予算の達成は、国民の協力なくしては実現することができない。国民の協力を得るためには、第一線の税務職員に至るまで国民の真の公僕であることの認識を深く植えつけなければならない。」<sup>16</sup>とする。そのうえで、①裁量処分の限界及び基準の設定、②課税処分の合法律性の明示をあげている。

滞納処分の停止については、広義説があげるように事業の継続を配慮することによって、国庫主義・権力主義から脱却し、国民の理解を得られるように努めることが考えられる。すなわち、完納の見込みがない国民に租税債務の履行をもとめたとしても、滞納者は希望を失い、徴収側は滞納整理の計画性を失い、滞納整理事務の増大を招くだけで、収納額も収納率も向上しないことが考えられる。

しかしながら、租税行政の裁量権によって、滞納処分の停止がなされた場合に、税務署長によって滞納処分の停止の適否が異なるとすれば、国民の理解を得られることが難しく、国民の協力を得ることも難しいことが考えられる。もっとも、わが国の租税の多くが申告納税制度を採用しているため、課税所得計算を不適正に行い、租税債務そのものを過小に申告することが考えられる。滞納者とその扶養家族の個別的な事情を考慮することについては、裁量権に限界があり、厳格に滞納処分の停止の要件を捉えることが望ましいと考える場合には、狭義説が妥当であると結論づけることができる。

## 3. 税務会計学における滞納処分の停止の検討

### 3.1 羈束裁量における滞納処分の停止の問題

滞納処分の停止に係る羈束裁量については、税務署長の職権で行われるところであることは前述したとおりである。

税務会計学の先行研究において、第一に「担税能力性の原則および測定基準明確性の原則」（以下、「A説」と略す）をあげるもの、第二に「租税負担能力の原則」（以下、「B説」と略す）をあげるもの、第三に「租税負担能力の公準および租税運営配慮の公準」（以下、「C説」と略す）をあげるものがあり、本論においては、これらの税務会計学の公準・原則から、滞納処分の停止について検討を行う。

A説によれば、会計公準の1つに「租税法律主義」<sup>17</sup>をあげており、「課税要件法定主義と課税要件明確主義とは、課税要件の法定化、課税要件の明確化を要請したもので

16 武田昌輔監修（1982）8305頁。

17 菅原計（2010）『税務会計学通論』白桃書房19頁。

ある。」<sup>18</sup>とする。この公準から恣意性排除の原則、担税能力性の原則、測定基準明確性の原則、企業自主経理の原則が導かれるとされる。そのうえで、恣意性排除の原則とは、「課税所得の認識・測定にあたって正しい判断を行使することを要請する原則であり、課税の公平性、納税者間の公平性を実現する倫理原則」<sup>19</sup>と定義する。また、担税能力性の原則とは、「課税所得は担税力を表す指標であるから、担税能力のある所得でなければ課税所得として認識するべきではないという原則」<sup>20</sup>と定義する。

A説の考え方からすると、本来は担税能力のある所得に対し課税がなされるべきところであり、租税負担能力があるからこそ、租税債務の成立があるのだから、納税者の納税計画によって租税を納期限までに納付することができるはずである。納期限までに納付がないとすれば、納税者が租税債務の履行に優先して、何らかの財貨又は役務の提供を受けて、その対価を支払った結果であると考えられる。本来、国税徴収法8条が規定するように、租税債権は私債権に優先して徴収されるべきものである。したがって、滞納者に担税能力があったにもかかわらず、租税債務の履行を怠ったとすれば、滞納処分の停止によって租税債務の消滅をすることは妥当でないといえる。このような考え方にたてば、狭義説が妥当のように思われる。

B説の考え方からすると、税務負担能力の原則は「税法の所得概念に係る重要な原則である。金融商品取引法会計では一般投資家が適切な意思決定を行えるように有用な会計情報を提供することが使命であり、会社法会計では会社の債権者及び株主を保護するために適正な配当可能利益を算定することが使命である。それに対して法人税法では法人が適正な租税負担能力を表した課税所得を計算して納税できるようにすることが使命である。純財産増加説のもとでは純財産の増加分が租税負担能力の尺度であると考えられてきた。納税資金の用意に、課税所得は資金的裏付けを保証するものでなければならず、その結果として課税所得算定のための収益の計上基準は、契約の成立を収益の認識時点とする、いわば伝統的な権利確定主義から企業会計の実現主義は税務会計の租税負担能力の原則の類似概念といえる。」<sup>21</sup>ことがあげられる。すなわち、会計学でいう処分可能利益に類似する概念として税務負担能力を論じていると考えられる。このような考え方にたてば、A説と同様に処分可能利益が存在していたにもかかわらず、租税の負担に先立って他の財貨又は役務の提供に所得を利用したといえ、納税者間の公平性を考えるに、滞納処分の停止は狭義説が妥当のように思われる。

C説の考え方からすると、租税負担能力の公準とは、「所得に対する租税は、納税者の租税負担能力に応じて適正に負担せしめるべきである。このために、課税物件たる所得である課税所得は、担税力ないし応能負担力をしめず租税負担能力たる課税可能所得でなければならない。

18 菅原計（2010）19頁。

19 菅原計（2010）21頁。

20 菅原計（2010）22頁。

21 成道秀雄（2015）『税務会計』第一法規株式会社15-16頁。

ここに課税能力ある課税可能所得とは、納税手段である資金面を考慮し資金的な裏付けのある租税支払い能力のある所得であり、所得の発生実態や態様から納税適状にある租税負担能力のある所得を意味する。」<sup>22</sup>と定義する。また、租税運営配慮の公準とは「租税は、納税者の便宜を図るとともに、税務行政上の容易性をも考慮しながら課税されるべきである。

このために、課税所得の計算に関しては、つとめて計算手続の煩雑化を避け、可及的に簡便性を重んじ、簡易化の実現を期するとともに、事実認定に関し、納税者と税務行政機関との間における判断の相違の介在をつとめて回避し、企業の納税上の便宜と税務行政上の円滑化を図るために、計算の明確性を重んじ客観性を確保することが必要である。」<sup>23</sup>と定義される。

C説においては、A説およびB説と同様に原則としては、厳格に滞納処分の停止を判断しなければならないとする立場である。しかしながら、租税運営配慮の公準において、納税者と税務行政機関との間における判断の相違の介在を回避することがあげられており、納税者の生活が窮迫する場合において、納税上の便宜と税務行政上の円滑化を図ることも認められるように思われる。

これらの学説は、法人税法を前提としているところであるから、所得税法のような国民個人を前提としておらず、これらの税務会計学の理論を直接的に考えられないのではないか（人権としての財産権には該当しない）という批判的な見解が考えられる。たしかに、法人税法においては、「生活を著しく窮迫させる場合」は考えられない。しかしながら、C説があげるように「課税所得は、納税者である個別納税主体（企業または個人）が特定の課税年度において獲得した経済的能力のうちから所得課税における課税物件として把握し、当該価値数値のうちから租税として個別経済から分離せしめられ社会的に配分可能な状態を形成した経済的価値の増加分であるといえる。」<sup>24</sup>ことがあげられており、課税所得をとらえる場合には個別納税主体である企業または個人が社会的に配分可能な状態を形成した経済的価値の増加分をとらえるところから共通しており、法人税法と所得税法がまったく異なるものとも言い難いところである。

本論にとりあげる滞納処分の停止の規定のような、人権としての財産権に関わる規定については、納税者と税務行政機関との間における判断の相違の介在を回避することが、資本としての財産権に関するものに比してもとめられるところであるから、租税運営配慮の公準を直接的に考えなければならないであろう。資本としての財産権とは、株式会社の所有権が株主であることが理由にあげられる。また、株式会社の資本とは、会社法447条の規定する「設立又は株式の発行に際して株主となる者が当該株式会社に対して払込み又は給付をした財産の額」と会社法446条の規定する株式会社の剰余金等の株主

22 富岡幸雄（2003）『税務会計学原理』中央大学出版部553頁。

23 富岡幸雄（2003）565頁。

24 富岡幸雄（2003）555頁。

持分を意味することが一般的である。もっとも、資本としての財産権とは、他人を支配する成立を有する財産をいい、収益財産等を意味する。したがって、株式会社の所有者である株主の立場からすると、資本としての財産権の性質を有するところであると考えられる。

これらの学説から考えるに、A説およびB説は、法人税法を中心に体系的に考えられた公準あるいは原則であるため、資本としての財産権に対しては、人権としての財産権に比して、厳格な滞納処分の停止がもとめられるところであるから、裁量処分の基準の設定をより明確に法律に規定することがもとめられることが考えられる。他方で、C説は、法人税法および所得税法を体系的に考えられた公準あるいは原則であるから、人権としての財産権の性格が強い個別的な事情が想定されるところであり、裁量処分の基準の設定については、租税運営配慮の公準の枠内において、相当程度認められるべきところであると結論づけることが可能である。

したがって、税務会計学においては、課税の公平性を厳守しつつも、人権としての財産権を侵害すること、すなわち滞納処分の執行によって、滞納者とその扶養家族が「生活を著しく窮迫させる場合」には、これらの者の財産権を保護することが妥当であるといえる。

### 3.2 生活を著しく窮迫させる場合

滞納処分の停止の規定における「生活を著しく窮迫させる場合」については、人権としての財産権を配慮し、滞納処分の執行を行うことがもとめられるところであるから、設けられた規定であるといえる。

先行研究<sup>25</sup>において、滞納法人である法人を、経営者である代表者個人と実質的に同一視することができるような場合に、滞納者とその扶養家族の生活を窮迫させるおそれがある場合の対応について、滞納処分の停止を適用する余地が全くないとはいいきれないと論ずるところであるが、国税徴収法基本通達第153条関係3は「滞納者(個人に限る。)の財産につき滞納処分の執行又は徴収の共助の要請による徴収(以下「滞納処分の執行等」という。)をすることにより、滞納者が生活保護法の適用を受けなければ生活を維持できない程度の状態(法第76条第1項第4号に規定する金額で営まれる生活の程度)になるおそれのある場合をいう。」と明示しており、滞納者は個人に限定している。したがって、文理解釈を離れた安易な解釈をすることは、租税負担の公平等から観点から、妥当ではないと論ずる。

前述したように、租税運営配慮の公準の見地から、滞納者である個人については、人権としての財産権を配慮することがもとめられるため、「生活を著しく窮迫させる場合に」には、租税行政庁の職権をもって滞納処分の停止を行うことが妥当であると考えら

25 地方税徴収問題研究会(2015)「徴収関係 滞納処分の停止に関するいくつかの問題(ここが知りたい 最新税務Q&A)」税70巻5号112頁。

れるため、先行研究と首尾一貫するといえる。

人権としての財産権を保護すべき具体的な事例として、高齢者が居住用不動産を有する場合に、「現在の収入では、生活保護の受給は難しいでしょうが、近い将来高齢により退職して、収入が途絶える可能性があります。生活保護に至ったときに居住用不動産として保有が容認されるのであれば、その時には、公売せず、滞納処分の停止もあります。」<sup>26</sup>とする。

このような考え方に基づけば、滞納者の扶養家族が義務教育を修了し、高等教育あるいは大学教育を受けている場合に、当該教育費用を考慮すべきか否かという判断において、生活保護に至ったときに扶養家族が学生としての社会的身分を維持することができる場合には、税務署長の職権によって、滞納処分の停止を行うことも可能である。

税務会計学において、租税法律主義あるいは課税の公平性の見地から、課税処分の合法律性の明示がもためられるところであるが、租税法の定めるとおりに厳格に課税し、収税しなければならないものである旨を明記するものでなければならないといえる。

課税処分の合法律性の考え方からすれば、滞納処分の停止の要件については、租税法の定めるとおりに収税（徴収）しなければならないため、厳格に規定しなければならないといえる。しかしながら、滞納処分の執行によって滞納者のみならず、その扶養家族が「社会的身分」が奪われかねず問題となる。

また、滞納者については、「事業を継続している滞納者の場合、前後3年間、住民税、国民健康保険税、固定資産税、軽自動車税等、現年度課税相当額が納付できれば、滞納処分をすることができる財産がないものとして扱い、滞納処分の停止が認められることとなります。」<sup>27</sup>とされ、滞納者である個人は事業主としての社会的身分を配慮され、滞納処分の停止が認められることとなる。にもかかわらず、その扶養家族の社会的身分が何ら保護されないとすれば、滞納者の人権としての財産権とその扶養家族の人権としての財産権の取り扱いについて、前者がより保護されることとなり、それらの者の人権としての財産権の保護という見地から不均衡であり、問題である。また、その扶養家族が学生である場合には、滞納者である親族と生計を一にしている場合が多く、滞納者である親族の所得に頼らざるを得ないことも考えられる。当該滞納者の所得によって、その扶養家族が学生としての社会的身分を何ら配慮なく奪われるとすれば、学生の親族の所得によって、その扶養家族が受けられる教育に格差が生ずることとなりかねず問題であろう。したがって、扶養家族に学生がいる場合には、一律にその教育費用を考慮することは妥当ではないといえるが、できる限りにおいて学生である社会的身分を配慮し、滞納処分の執行がなされることがもためられ、税務署長の職権において、滞納処分の停止を認めることが妥当であると考えられる。

滞納者とその扶養家族の生活状況を鑑み、滞納処分の停止を認めるべきか否かを個別

26 滝康暢（2018）25頁。

27 滝康暢（2018）21頁。

具体的な事情を考慮して判断すべきであるため、裁量権を認め、可能な限り判断基準を設けることが望ましいといえる。また、租税行政庁は、①納税者（滞納者）と税務行政機関との間における判断の相違の介在を回避すること、②租税行政の円滑な遂行（完納の見込みがない国民に租税債務の履行をもとめたととしても、滞納者は希望を失い、徴収側は滞納整理の計画性を失い、滞納整理事務の増大を招くだけで、収納額も収納率も向上しないことから、滞納処分の停止を認めること）がもとめられるところであるから、租税運営配慮の公準の見地から、適正な羈束裁量の行使を前提として、裁量処分が認められるとすることが妥当である。滞納者はその扶養家族である子が学生としての社会的身分を維持できないとすれば、滞納者とその扶養家族が希望を失い、滞納処分に非協力的な態度をとることも考えられる。この場合には、滞納整理の計画を立てることも困難となり、滞納整理事務を増大させかねず問題であるから、学生としての社会的身分を継続させることができる場合に限り、その継続させるための教育費用については配慮し、滞納処分を行うことがもとめられるところである。他の納税者との公平性が問題となるが、滞納整理事務に係る財源は租税であり、滞納整理事務が増大することは、当該事務に係る人件費などの費用が増加することとなり、最終的には他の納税者が租税の負担を強いることになる。

したがって、本論においては、滞納処分の停止の要件である「生活を著しく窮迫させる場合」は、扶養家族に学生がいる場合に、その社会的身分を維持できる場合においては、その教育費用を考慮したうえで、滞納処分の停止を検討することが望ましく、また、個別具体的な事情が多分に含まれるため、裁量処分の限界を明示しつつ、羈束裁量を認めることが望ましいといえる。すなわち、税務署長の職権をもって判断することが妥当であるといえる。

租税行政の権力主義の排除という見地から、国民に対し裁量処分の限界について理解を促し、「生活を著しく窮迫させる場合」の流動的な判断基準を明示することによって、円滑な租税行政の遂行がもとめられるところであると結論づける。

なお、①滞納処分の停止については、他の差押えの対象となる財産のすべてを差し押さえなければ行うことができないとする考え方と、②他の差押えの対象となる財産のすべてを差し押さえることは必ずしも必要がないとする考え方があげられているが、税務署長に羈束裁量を認めるべきであるから、②が妥当であると結論づける。

### 3.3 滞納処分の停止の立法論的な問題

滞納処分の停止の立法論的な問題として、滞納処分の停止を認めた場合であっても、滞納者とその扶養家族である学生のための教育費用を負担せず、結果的に扶養家族である学生の学生としての社会的身分が維持できない場合も考えられる。

税務署長の職権をもって、②滞納処分の執行等を行うことによってその生活を著しく窮迫させるおそれがあるときと判断し、滞納者の財産をもって扶養家族である学生の教



育費用の負担を望んだとしても、他の債務の履行に充当することを回避することができないため、租税行政庁の裁量処分の限界があるといえる。

このため、滞納処分の停止の要件である「生活を著しく窮迫させる場合」については、税務署長に広義の裁量処分を認めた場合であっても、扶養家族である学生の社会的身分が維持できない（人権としての財産権を保護できない）ことも想定され、どのように保護すべきか立法論的な問題が生ずることである。

現在、「子ども庁」創設が議論されているところであるが、「子ども庁」創設がされた際には、滞納処分と教育費用に関する問題について、更なる議論がなされることが期待されるであろう。

## おわりに

本論においては、税務会計学における公準および原則の見地から、滞納処分の停止についてどのように考えるべきか検討を行ったものである。

本論の前提として、会社法の規定に基づき所有と経営の分離があげられ、所有者が株主であるということに着目して、株主からみた法人の財産が資本としての財産権であることから、法人については、滞納処分の停止の要件である「生活を著しく窮迫させる場合」は想定されておらず、国税徴収法基本通達153条関係3が「滞納者（個人に限る。）」と明示していることは、妥当であると論ずる。また、税務会計学の公準および原則との整合性も図れることから、妥当であると論ずる。

しかしながら、「株式会社という現代的な企業形態の出現と、その高度の発展により、企業は、資本主の所有物であるとみて、企業会計あるいは会計学上の全ての問題を企業主ないし資本主の立場を中心として考察し処理することは理論的にも実際的にも適応しなくなったものといえる。」<sup>28</sup>ことがあげられている。

例えば、会計主体論の先行研究<sup>29</sup>によれば、プロプラエタリー・セオリー、エンティティ・セオリー、エンタープライズ・セオリー、リーガル・セット・セオリーがあげられており、エンタープライズ・セオリーは、株式会社の概念を社会制度としての株式会社と位置付け、その受益者を一般大衆とする。このような考え方すれば、株式会社は社会制度として、雇用の創出の役割が期待されることが考えられる。社会制度としての株式会社から所得を得る給与所得者からすれば、株式会社（法人）の財産は給与所得の源泉であることから、人権としての財産権の性質が強くなると考えられる。

このように、株式会社が資本主の所有物であり、資本としての財産権であると一律に結論づけることが妥当であるかという問題が考えられるため、今後の研究課題とする。

なお、新型コロナウイルス（COVID-19）の影響により、学生がアルバイトなどから

28 富岡幸雄（2003）242頁。

29 富岡幸雄（2003）268頁。

従前の給与所得を得られずに、学生生活を維持することが困難となっていることを耳にすることも多くなってきている。また、緊急事態宣言が継続的な期間となっており、地域・業種などによって、直接的な影響をうける場合もあれば、影響が小さい場合もあり、さまざまである。このため、生計を一にする親族が、どのような地域・業種などによって所得を得ていたかによって、学生生活の維持が困難とならないような政策がもとめられるところである。

滞納処分の停止については、滞納国税が生じた後に発生する問題であるから、納税の猶予の規定の適用を受けた場合などは、猶予期間を経て生ずる問題であると思われる。本論においては、滞納者の扶養家族である学生は、学生としての社会的身分が維持できる場合には、当該社会的身分について配慮を受けることが妥当であり、租税運営配慮の公準の見地から当該結論が導かれるところであるといえる。

(はせがわ のりお・高崎経済大学非常勤講師)

#### 参考文献目録

- 菅原計 (2010) 『税務会計学通論』 白桃書房。
- 高野幸大 (1996) 「滞納処分に関する猶予及び停止等」 日税研論集34号123-152頁。
- 滝康暢 (2018) 「特集 滞納処分の適否で悩むとき：事例による執行停止判断のポイント」 税73巻7号9-29頁。
- 武田昌輔監修 (1982) 『DHCコンメンタール 国税通則法』 第一法規株式会社。
- 地方税徴収問題研究会 (2015) 「徴収関係 滞納処分の停止に関するいくつかの問題 (ここが知りたい最新税務Q&A)」 税70巻5号110-117頁。
- 地方税窓口事例研究会 (2007) 「事例でみる窓口対応マニュアル (123) 滞納処分の停止の要件」 税62巻3号132-142頁。
- 富岡幸雄 (2003) 『税務会計学原理』 中央大学出版部。
- 成道秀雄 (2015) 『税務会計』 第一法規株式会社。
- 名雪健二 (2002) 『日本国憲法』 有信堂高文社。
- 長谷川記央 (2021) 「国税徴収法における徴収職員が行う差押財産の選択」 秀明大学紀要103-117頁。
- 長谷川記央 (2020) 「建設業の談合金に係る諸問題－使途秘匿金と交際費等を中心として」 経営会計研究第23巻17-31頁。
- 長谷川記央 (2019) 「租税法における信義則の適用と租税教育」 租税訴訟学会誌第12号55-79頁。
- 長谷川記央 (2018) 「納税者の財産権と財産の差押解除に係る諸問題」 租税訴訟学会誌第11号475-495頁。
- 吉国二郎・荒井勇・志場喜徳郎編 (2021) 『国税徴収法精解 令和3年改訂』 大蔵財務協会。

# The Extent of Article 153 of the National Tax Collection Act (Requirements for discontinuance of disposition for failure to pay taxes) on Individuals Focusing on Exclusion of Authoritarianism of Tax Administration

HASEGAWA Norio

## Abstract

The paper discusses the extent of “where the taxpayer is to fall into extreme poverty” for the “requirements for discontinuance of disposition for failure to pay taxes” on Article 153 of the National Tax Collection Act.

The stipulation stating “where the taxpayer is to fall into extreme poverty” under the provisions for discontinuance of disposition seems to be set forth because disposition for delinquency should be executed by giving consideration to the property right as the human rights.

For this reason, it is advisable to examine suspension of disposition for delinquency, taking his/her education expenses into account if a student with dependents can maintain his/her social status. Since the said case often needs consideration to each specific circumstance, it may be advisable to explicitly specify the limitation to discretionary disposition and grant controlled discretion. The paper concludes that it is reasonable to make a judgment by authority of the relevant tax office director.