

## 滞納処分の執行停止

佐藤 義文

1. はじめに
2. 滞納処分手続
3. 滞納処分の執行停止の意義と現状
4. 滞納処分の執行停止と生存権
5. 債権者代位権及び債権者取消権
6. 滞納処分の執行停止と租税公平負担
7. おわりに

### 1. はじめに

国税を中心とするわが国の申告納税制度は、自らの税額を自らが計算し、自らが申告し、自らが納税する制度である。この制度によれば、あくまでも納税義務者又は納税者にその納税義務の履行を求めているものであって、必ずしも適正かつ確実にその義務の履行を保証したものではないのである。

納税義務は、課税要件が充足することによって成立し、租税申告をなすことによって第一義的に確定し、その租税（税額）を納付することによって消滅するのが原則である。この納税義務を適正に履行しない場合には、原則として、その理由の如何を問わず租税行政庁の強制徴収手続たる滞納処分手続によらなければならないのである。とくに、納税申告（申告手続と納付手続）

をすることが求められるものであり、申告手続をなしたからといって納税義務が消滅したわけではないのである。基本的には、当該租税（税額）の納付手続を完了することによって納税義務が消滅するのである。

課税要件が充足され、納税義務が成立しているため、租税申告は行っているが、租税の納付、つまり、納税がなされていない場合には、租税行政庁は一定の手続に基づいて滞納処分を行うことになるのである。

滞納処分手続は、原則として、その理由の如何を問わず一律に行うこととしているが、国税徴収法第153条第1項（滞納処分の執行停止の要件等）に規定する要件に該当するときは、その執行を停止し、さらに、当該租税の納付義務を消滅させることができるのである。すなわち、滞納処分を執行する財産がないとき、滞納処分を執行することにより、当該納税義務者又は納税者、つまり、滞納者がその生活を著しく窮迫させるおそれがあるとき、当該滞納者の所在及び滞納処分を執行する財産がともに不明であるときは、滞納処分の執行を停止することができるのである。この規定によれば、原則として、その状態が3年間継続した場合には、その納付義務が消滅するのである。また、その状況によっては、3年をまたずに直ちにその納付義務を消滅させることが

できるのである。

この規定は、滞納者、つまり、租税申告はしているものの、納税をしていない納税義務者又は納税者の実情を把握し、その実情に即した納税緩和措置の一環をなすものであるとされている。

しかしながら、適正に納税義務を履行した納税義務者又は納税者との間に租税負担の公平に問題が生じないわけではないと考えられることも事実である。そもそも、納税の義務は、憲法第30条（納税の義務）ですべての国民に対して課している義務である。所得をすべて費消したからといって、納税義務が免除されるのでは、本来の納税義務が無意味になってしまうおそれがないわけではない。とりわけ、租税公平負担の原則からすれば、問題がないわけではないのである。

このことについて、以下、考察を試みるものである。

## 2. 滞納処分手続

納税義務は、「納税義務の成立」により、「租税申告」を行うことによって第一義的に「確定」し、その「租税（税額）」を納付することによって「消滅」することについては、すでに述べたとおりである。また、納税義務が成立しているため、租税申告は行っているが、租税の納付がされていない場合には、税法所定の手続にしたがい、租税行政庁の滞納処分手続によることとなる。この滞納処分手続によって、その納税義務は消滅することになるのである。

納税義務者又は納税者が、各種税法上定

められた納期限までに租税を完納しない場合には、その租税は滞納となり、その租税が滞納となったときには、原則として「督促」の手続がとられるのである（国税通則法第37条第1項、地方税法第66条第1項等）。

また、納税義務者又は納税者が具体的納期限までに租税を完納しない場合に、その履行を催告することが督促である。その方法としては、督促状の発送によって行われ（国税通則法第37条第1項、地方税法第66条第1項等）、原則として、租税の納期限から50日以内（地方税の場合は20日以内）に発送しなければならない（国税通則法第37条第2項、地方税法第66条第1項等）。また、督促を行っても、なお、租税を完納しない場合には、租税行政庁は滞納者の財産を差押なければならない（国税徴収法第47条）。つまり、督促状を発送した日から起算して10日を経過した日までに、当該租税の完納がなかった場合には、滞納者の財産を差押なければならないのである（国税徴収法第47条第1項）。

滞納処分の先行処分としての督促を行い、さらに、滞納租税（滞納税額）の未納があるときには、初めて差押を行うことができる。この場合においても、督促状発送の日から起算して10日を経過するまでは、原則（例外としては、繰上請求の場合。国税徴収法第47条第2項）として差押を行うことができない（国税徴収法第47条第1項第1号）。また、差押は、当該租税を徴収するために必要な財産以外の財産については、行うことができない。つまり、超過差押を禁止しているのである（国税徴収

法第 48 条第 1 項)。

### 3. 滞納処分の執行停止の意義と現状

国税徴収法第 153 条第 1 項は、「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。」と規定し、同条同項第 1 号は、「滞納処分の執行（中略）をすることができる財産がないとき。」同 2 号「滞納処分の執行等をするる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 3 号「その所在及び滞納処分の執行等をするすることができる財産がともに不明であるとき。」と規定している。さらに、同条第 4 項は、「第 1 項の規定により滞納処分の執行を停止した国税を納付する義務は、その執行の停止が 3 年間継続したときは、消滅する。」、第 5 項「第 1 項第 1 号の規定により滞納処分の執行を停止した場合において、その国税が限定承認にかかるものであるとき、その他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、税務署長は、前項の規定にかかわらず、その国税を納付する義務を直ちに消滅させることができる。」と規定している。つまり、滞納処分を執行する財産がないとき、滞納処分を執行することにより、当該納税義務者又は納税者がその生活を著しく窮迫させるおそれがあるとき、当該納税義務者又は納税者の所在及び滞納処分を執行する財産がともに不明であるときは、滞納処分の執行を停止することができるのである。この規定によれば、原則とし

て、その状態が 3 年間継続した場合には、その納付義務が消滅するのである。また、その状況によっては、3 年をまたずに直ちにその納付義務を消滅させることができるのである。

滞納処分の執行停止について、国税徴収法基本通達（以下「徴通達」という。）「滞納処分の執行停止」は、2 法第 153 条第 1 項第 1 号の「滞納処分の執行」をすることができる財産がないときは、滞納処分の停止をするかどうかを判断する時（以下第 153 条関係において「判定時」という。）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) 既に差し押さえた財産及び差押えの対象となり得る財産の処分予定価額が、滞納処分費（判定時後のものに限る。）及び法第 2 章第 3 節《国税と被担保債権との調整》の規定等により国税を優先する債権の合計額を超える見込みがない場合。(2) 差押えの対象となり得る全ての財産について差し押さえ、換価（債権の取立てを含む。）を終わったが、なお徴収できない国税がある場合。としている。また、生活の窮迫について、徴通達「生活の窮迫」は、3 法第 153 条第 1 項第 2 号の「生活を著しく窮迫させるおそれがあるとき」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。としている。さらに、徴通達「住居所及び財産不明の場

合」は、4法第153条第1項第3号の規定は、滞納者の住所又は居所及び財産がともに不明な場合に限り、適用される。としている。

納税義務の消滅については、徴通達「3年間の継続」は、15滞納処分を停止をした場合において、その処分が取り消されないで3年間継続したときは、その3年の期間を経過した時に、その滞納処分を停止した国税を納付する義務は当然に消滅する(法第153条第4項)。この場合の「3年間継続したとき」とは、滞納処分の停止をした日の翌日から起算して3年を経過した日をいう。とし、徴通達「直ちに消滅させることができる場合」は、16法第153条第5項の「その国税が限定承認に係るものであるとき、その他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」とは、おおむね次のいずれかに該当する場合をいう。(1)限定承認をした相続人が相続によって承継した国税を有する場合において、その相続による相続財産について滞納処分の執行等を行うことができないとき(第153条関係2-2(2)イ及びロ(ハ)に該当する場合を除く。)(2)相続人が不存在の場合又はすべての相続人が相続を放棄した場合において、相続財産法人について滞納処分の執行等を行うことができる財産がないとき(第153条関係2-2(2)イ及びロ(ハ)に該当する場合を除く。以下この項において同じ。)(3)解散した法人又は解散の登記はないが廃業して将来再開の見込みが全くない法人について、滞納処分の執行等を行うことができる財産がないとき、又は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。(4)

株式会社又は協同組織金融機関等について会社更生法又は金融機関等の更生手続の特例等に関する法律による更生計画が認可決定された場合において、更正又は決定の遅延等により未納の国税及び滞納処分費を更生債権として期日までに届出なかったために更生計画により認められず、会社更生法第204条《更生債権等の免責等》又は金融機関等の更生手続の特例等に関する法律第125条《更生債権等の免責等》等の規定によりその会社が免責されたとき。としている。

この規定は、滞納者、つまり、租税申告はしているものの、納税をしていない納税義務者又は納税者の実情を把握し、その実情に即した納税緩和措置の一環をなすものであるとされているのである。

この規定の背景には、憲法第25条(生存権、国の社会的使命)に規定する、健康で文化的な最低限度の生活を営む権利を保障していることによるとされている。

また、その現状は、不納欠損<sup>(1)</sup>として、処理されており、平成28年度(平成29年3月31日現在)で当年度分15億7,400万円、繰越分1,025億1,400万円、合計1,040億8,800万円。平成28年度の滞納額は当年度分6,220億円、繰越分9,774億1,300万円、整理済滞納額7,024億3,900万円、整理中滞納額は8,970億7,200万円であり、滞納処分の執行停止が主な不納欠損の比率は、11.6パーセントに上る。つまり、平成28年度末(平成29年3月31日現在)における、滞納処分の執行停止等により徴収されなかった国税の総額が、1,040億8,800万円あったということである。<sup>(2)</sup>

ところで、平成12年6月30日国税庁長官による「滞納処分の停止に関する取扱について（事務運営指針）」<sup>(3)</sup>によれば、その別添において、滞納処分の停止事務の取扱について、第1基本的な考え方として、滞納処分の停止は、滞納者につき国税徴収法第153条第1項に定める事由に該当するときに、その者についての滞納処分の執行を停止するものであり、納税の猶予等の猶予措置とともに、納税緩和措置の一環をなすものである。滞納者の納付すべき国税については、租税負担の公平を実現するためにも、その確実な徴収に努めなければならないが、一方、滞納者について滞納処分の停止に該当する事由があるにもかかわらず滞納処分の停止を行わない場合には、納税緩和措置の適正な執行という観点から不適切であるのみならず、滞納処分の執行を続行する意義がない事案の管理等のために事務量を投入させざるを得ないこととなるなど、事務の効率化にも反することになり、全体として、滞納整理における確実な徴収にも支障が生じることになる。したがって、滞納整理に当たっては、滞納者の実情を把握し、その実情に即した処理を的確に実施し、その結果、滞納者について、滞納処分を執行することができる財産がない場合、又は滞納処分を執行すれば納税者の生活を著しく窮迫させるおそれがある場合など国税徴収法第153条第1項に定める事由に該当するときは、遅滞なく滞納処分の停止を行うことに努める。なお、滞納処分の停止に当たっては、租税負担の公平を実現する観点から、本取扱において一律的・形式的に行うことのないよう留意する。として

いる。

申告納税制度を中心とする国税においては、この納税義務の履行が基本であることについては、異論のないところである。しかしながら、すべての納税義務者又は納税者がこの納税義務を履行するかといえれば必ずしもそうとはいえないのも事実である。

それは、結果的に納税義務を履行できない場合と、意図的に履行しない場合とがあり、一概に同一視することはできないと考えられる。とはいえ、納税義務を適正に履行している納税義務者又は納税者との公平又は公正を考えれば、結果的にであれ意図的にであれ、その履行を強制することも必要となるのである。その手段又は手続の一方策が滞納処分手続（強制徴収手続）であるといえるのである。つまり、納税義務は、納税申告（申告手続と納付手続）することが求められているものであり、申告手続をなし得たからといって、納税義務が消滅したわけではないのである。基本的には、当該租税の納付手続を完了しなければ、納税義務が消滅したとはいえないのである。その、納付手続を完了しない者又はできない者に対しては、租税行政庁の強制徴収手続たる滞納処分手続によって、その履行を強制しなければならないのである。このことは、租税公平負担の原則にも合致するものでもあり、適正な納税申告を実現させるための終局的手段・方策といえるのである。

#### 4. 滞納処分の執行停止と生存権

ところで、憲法第25条第1項は、「すべて国民は、健康で文化的な最低限度の生

活を営む権利を有する。」と規定している。これは、人間としての生存権を規定したもので<sup>(4)</sup>、世界人権宣言23条3項の「人間の尊厳にふさわしい生活」<sup>(5)</sup>を意味しているものされている。また、ドイツワイマール憲法の「人間に値する生存」と同じ意味であるとされてものである。

この権利は、具体的な内容をもつ請求権ではなく、「国家は、国民一般に対して、概括的に」健康で文化的な最低限度の生活を保障する「責務を負担し、これを国政上の任務としたものである」が「この規定により、直接に、個々の国民は、国家に対して具体的現実的にかかる権利を有するものではない」としている。<sup>(6)</sup>

この生存権について、佐藤 功教授は、第25条第1項は、国民が「健康で文化的な最低限度の生活を営む権利」を有すると定めている。それは、ワイマール憲法第151条の「人間に値すべき生存」、世界人権宣言第22条の「自己の尊厳と自己の人格の自由な発展とに欠くことのできない経済的・社会的および文化的権利」と同じ意味であると述べている。<sup>(7)</sup>

また、第25条第1項の権利は生存権の基本権の性質をもつ。すなわち、もしこの権利を自由権的基本権の意味に解するならば、それは、国民がこのような生活を営むことは自由であり、それを国家は妨害してはならないことを定めたものとなるが、このように解するのでは無意味である。すなわち、それは国家がこのような生活を国民のすべてが営むことができるように積極的に努力すべき義務を負うということを決めたものと解さなければならないとしてい

る。

さらに、第25条第2項が「すべての生活部面について、社会福祉、社会保障及び公衆衛生の向上及び増進に努めなければならない」と定めているのは、そのことを示すものである。すなわち、第2項は第1項の保障する生存権を実現するために国のなすべき努力の内容を定めたものであるとし、第1項と第2項とは、不可分の関係にあることを述べている。<sup>(8)</sup>

生存権の法的性格について、芦部信喜教授は、生存権は、国の積極的な配慮を求める権利であるが「具体的な請求権」ではない。そのため、25条は国民の生存を確保すべき政治的・道義的義務を国に課したにとどまり、個々の国民に対して具体的権利を保障したものではない、と説かれることが多いと指摘している。また、確かに、生存権の内容は抽象的で不明確であるから、憲法25条を直接の根拠にして生活扶助を請求する権利を導き出すことは難しい。生存権を具体化する法律によってはじめて具体的な権利となる、と考えざるをえない。しかし、そのような内容の権利であっても「権利」と呼ぶことは可能であり、少しも差しつかえない（こう考える説を一般に抽象的権利説と言う）。抽象的権利説によれば、25条は、国に立法・予算を通じて生存権を実現すべき法的義務を課していることになる」と述べている。<sup>(9)</sup>

憲法によって、生存権が保障されていることは周知のとおりである。つまり、納税義務者又は納税者も健康で文化的な最低限度の生活を営む権利を有する。さらに、滞納者についても同様であるが、この規定を

背景にあらゆる分野、場面において作用し、国もこの規定を根拠に国政上、最大限に配慮した施策をとっているのである。しかしながら、この権利を主張する前に、国民に課された義務（憲法第30条：納税の義務）をまずもって履行することが肝要ではないかと考える。さきに述べたとおり、所得をすべて費消したからといって、納税義務が免除される結果となれば、適正に納税義務を履行した納税義務者又は納税者との間に、租税負担の不公平が生じるのではないかという考え方もあながち不合理であるとはいえないのではないかと考えられる。

## 5. 債権者代位権及び債権者取消権

ところで、すでに述べたとおり、結果的に納税義務を履行できない場合と、意図的に履行しない場合とがあるが、租税行政庁は、その意図にかかわらず、その納税義務者又は納税者たる滞納者の財産を調査（国税徴収法第141条以下）し、滞納者の債権又は財産の違法な移転については、法律の定めるところにより一定の手続をとることになる。つまり、債権者代位権及び債権者取消権（詐害行為取消権）を行使することになる。

したがって、民法第423条（債権者代位権）及び同第424条（債権者取消権・詐害行為取消権）は、税法にも準用されるのである（国税通則法第42、地方税法第20条の7）。

民法第423条第1項は、「債権者は、自己の債権を保全するため、債務者に属する権利を行使することができる。ただし、債

務者の一身に属する権利は、この限りでない。」とし、同条第2項は、「債権者は、その債権の期限が到来しない間は、裁判上の代位によらなければ、前項の権利を行使することができない。ただし、保存行為は、この限りでない。」と規定している。

つまり、国又は地方公共団体は、強制徴収の可能な一般財産に含まれるべき財産が納税義務者の不作為によって含まれることなく放置されているような場合には、原則として当該租税の納期限が到来しており、かつ、当該租税の保全に必要な限度において、納税義務者に属する権利について代位してこれを行使することができるとしている。<sup>(10)</sup>

また、同424条第1項は、「債権者は、債務者が債権者を害することを知ってした法律行為の取消しを裁判所に請求することができる。ただし、その行為によって利益を受けた者又は転得者がその行為又は転得の時に於いて債権者を害すべき事実を知らなかったときは、この限りでない。」とし、同条第2項は、「前項の規定は、財産権を目的としない法律行為については、適用しない。」と規定している。つまり、国又は地方公共団体は、強制徴収の対象となる一般財産が納税義務者の行為により不当に減少させた場合には、当該租税の保全に必要な限度において納税義務者の行為の取消を求めることができる。<sup>(11)</sup>

この場合、その取消を求める客観的要件として、納税義務者の法律行為によって当該租税の徴収が害されることであり、また、主観的要件として、当該租税の徴収が害されることを納税義務者及び受益者又は

転得者が知っていることを要する旨、民法第424条第1項で規定している。

国税通則法基本通達によれば、債権者代位権「納税者の資力との関係」として、1この条の規定に基づき債権者代位権（以下この条の関係において「代位権」という。）を行使するのは、国税を保全するために必要がある場合に限るものとする。したがって、納税者（第二次納税義務者および保証人を含む。以下この条関係において同じ。）が無資力の場合に代位権を行使する（明治39.11.21大判）が、国の特定の権利（たとえば、徴収法第158条第4項の規定に基づき設定した抵当権の登記請求権）を保全するため納税者が第三者に対し有する特定の権利（たとえば、上記抵当権付財産が他人名義となっているときの登記請求権）を代位行使する必要がある場合には、納税者が無資力でなくても、代位権を行使する（明治43.7.6大判）。（注）納税者が無資力であるかどうかの判定にあたっては、第二次納税義務者、保証人等の有無およびその資力は考慮する必要はない。としている。

また、「詐害行為取消権等の代位行使」として、2納税者の有する代位権または詐害行為取消権（以下この条関係において「取消権」という。）も、この条の代位の対象となるものとする。

さらに、詐害行為取消権「納税者の悪意」として、5この条の規定に基づく取消権は、納税者が自己の法律行為により債権者を害する結果になることをその行為の当時知っている場合でなければ成立しない（昭和35.4.26最高判）が、この納税者の悪意は、一般的に債権者を害することを知っていれば

ば足り、特に国税を害することを知っていることは必要でない。（注）納税者が善意であるときは、それについて過失があっても、取消権が成立しないことに留意する（大正5.10.21大判）。としている。

「債務の弁済等と詐害行為の成否」として、6次に掲げる行為は、詐害行為になりうるものとする。（1）不動産または重要な動産の相当な対価による売却（明治36.2.13大判、昭和3.11.8大判、昭和39.11.17最高判参照）。ただし、有用の資（たとえば、有益な財産の購入資金）の調達を目的とし、かつ、売却代金を確実にその資金に充てている場合を除く（大正6.6.7大判、大正13.4.25大判）。（注）上記ただし書の事実は、取消しの請求を受けた相手方が立証しなければならない（明治44.10.3大判）。

「国税の成立前にした法律行為」として、7納税者が、国税の成立前に、その成立を予測しながら悪意でした法律行為は、その国税についても詐害行為になるものとする（昭和32.12.5佐賀地判、昭和3.5.9大判参照）。（注）国税の成立後にした法律行為は、その国税の確定前にした場合であっても、詐害行為となりうることに留意する（昭和42.3.14最高判）。

「取消し後の滞納処分等」として、10詐害行為の取消しがあった場合における滞納処分等は、次によるものとする。（1）返還を受ける財産が動産または有価証券であるときは、判決に基づき、その引渡しを受けたいうで、差し押える。ただし、その引渡しに応じないときは、第三者が占有する財産の差押手続に従い差し押える。（2）返還を受ける財産が不動産その他の財産で、登

記等の名義を納税者名義とする必要があるときは、判決に基づき、納税者名義としたうえで、差し押える。(3) 詐害行為の目的財産の返還に代わる損害賠償請求権の取立て(支払に応じないときの強制執行を含む。)および取り立てた金銭の処理については、被差押債権の取立て等の処理に準ずる。(4) 徴収法第129条(配当の原則)の規定によって配当した場合において生じた残余金は、同条第3項(滞納者への残余金の交付)の規定にかかわらず、取消しの判決を受けた受益者または転得者に交付する(大正8.4.11大判)。としている。

また、詐害行為の取消権は、納税義務者の行為が詐害行為であることを国又は地方公共団体が知ったときから2年間行使しなかったとき、又は、国又は地方公共団体が詐害行為であることを知ったか否かに関わりなく、その行為の時から20年経過したときのいずれか早い時期に時効により消滅する。すなわち、民法第426条(詐害行為取消しの効果)は、「第424条の規定による取消権は、債権者が取消の原因を知った時から2年間行使しないときは、時効によって消滅する。行為の時から20年を経過したときも、同様とする。」と規定しているのである。

以上のような法規定に基づいて、租税行政庁は滞納者たる納税義務者又は納税者の債権を確保し、滞納租税の徴収を行っているのである。

民法に規定する債権者代位権及び債権者取消権(詐害行為取消権)は、適正に納税義務(納付手続)を履行した納税義務者又は納税者との間に、租税負担の不公平が生

じることがないようにするため租税行政庁が行う権限の行使である。つまり、結果的に納税義務(納付手続)を履行できない場合と、意図的に履行しない場合とにかかわらず租税行政庁が強制徴収たる滞納処分手続を行う一手続である。

## 6. 滞納処分の執行停止と租税公平負担

租税負担の公平、つまり、租税の公平負担とは、国民である納税義務者又は納税者が等しくその財産的負担を負うものである。とはいえ、平等ないし同額の金銭的負担を意味するものではなく、公平に負担すべきものである。すなわち、各人の担税力に応じた金銭的負担を意味するものである。

また、租税の公平負担は、憲法第14条(法の下での平等)にその根拠を求めることができる。同条第1項は、「すべて国民は、法の下に平等であって、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。この規定は、国民である納税義務者又は納税者に税負担を求める場合の基本原則であり、租税法規を立法する上においても十分配慮されなければならないものである。この原則を一般に、租税公平負担の原則と呼んでいる。なお、租税の負担方法においては、各人の担税力に応じた負担を基本としており、この原則を租税応能負担の原則と呼んでいる。この、租税応能負担の原則は、憲法第25条(国民の生存権)にその根拠を求めること

ができるとされており、同条第1項は、「すべて国民は、健康で文化的な最低限度の生活を営む権利を有する。」と規定している。つまり、租税負担を求めるその源泉がなければ、租税負担を求めることはできないとする原則である。

ところで、租税の公平負担にいう公平とは、垂直的公平水平的公平の二側面があると考えられている。<sup>(12)</sup>

垂直的公平とは、高所得者は低所得者に比して高額な租税負担をすべきものであるとするもので、担税力に着目した公平である。また、水平的公平とは、同額の所得者は同額の租税負担をすべきものであるとするもので、ある意味においての平等に着目した公平であると考えられる。なお、租税法における平等については、種々議論の存するところであるが、憲法第14条（法の下の平等）の規定により、租税法規の立法上及び租税執行上において、本質的な同一事象を恣意的に異なる取扱いをしてはならないことを意味し、また、本質的に異なる事象を恣意的に同一に取扱うことを禁止しているものである。

そもそも、租税は、国家財政に組み込まれているものではあるが、国民の財産権を侵害する租税負担については、国民主権の立場を貫き、国民ひいては納税義務者から見た公平を確保すべきである。当然に、租税法規にその根拠を求めなければならないことは、いうまでもないことではあるが、立法面においても、租税公平負担を貫徹する租税法規でなければならないと考える。<sup>(13)</sup>

また、国民に租税負担を求める場合の思想的背景には、利益説（benefit principle,

profit principle）と能力説（ability-to-pay principle）とがある。<sup>(14)</sup>

利益説（応益説又は応益原理）は、17～18世紀の古典的な思考であり、租税は何に応じて負担するかについて、国家の供給する財・サービスによって、国民各自が受ける利益に応じて課税しようとする思考である。この説によれば、国家から受ける利益ないし便宜に対応して租税負担を決定しようとするものである。現在のわが国の税制のなかでは、地方税の一部（住民税及び法人住民税の均等割等）にこの考え方が妥当している。

他方、能力説（応能原理）は、国民の能力に応じて租税負担を求めることが公平であると思えるもので、この場合の尺度としての能力は、所得であり、包括所得概念によっているものである。すなわち、個々の資産及び生活状況を考慮して、支払可能な租税負担を決定するものであり、財産税については、保有資産にその租税負担能力があるとして課税するものである。つまり、垂直的公平による応能負担の原理である。現在のわが国の税制、とりわけ国税（所得税・法人税等）の中核をなすものであり、現代的思考である。<sup>(15)</sup>

租税の公平負担は、現代税制の中核をなすものであり、水平的公平及び垂直的公平の二面について配慮され、租税立法面と租税執行面において考慮されなければならない原則である。かつ、この原則は、個々の税制を構成する場合の基本原則であると考えられる。<sup>(16)</sup>

租税法の基本原則は、租税法律主義、租税平等主義、租税公平負担の原則、租税応

能負担の原則等であるが、租税立法を行う場合には、とりわけ、負担面の公平、すなわち、租税公平負担の原則を重視しなければならないのである。また、租税公平負担の原則は、国民（納税義務者又は納税者）が公平にその義務（憲法第30条：納税の義務）を履行するものであり、最も配慮されなければならない原則であると考えられる。

また、適正に納税義務を履行しない納税義務者又は納税者に対して、その状況に応じて租税負担を免除することは、納税緩和措置の一環であるとはいえ、租税の公平負担の観点からは、問題がないわけではないとも考えられる。他方、国民の生存権の保障という視点からは、必要な措置であることは明かである。

この、租税公平負担の原則の実現と生存権、つまり、健康で文化的な最低限度の生活の保障という問題について、再度、議論を要するものであると考える。すなわち、租税公平負担の原則から見れば、滞納処分の執行停止については、より慎重に適用する必要がある。また、滞納処分の執行停止と租税公平負担の原則については、より広く、より深くもう一度議論することが必要であると考えられる。

## 7. おわりに

以上、滞納処分の執行停止について検討してきたが、その根底にあるものは租税公平負担の原則の実現である。納税義務を適正に履行した善良な納税義務者又は納税者と、一定の要件を満たし納税義務を実質的

に免除された納税義務者又は納税者との間には、不公平な租税負担という問題が生じるのである。つまり、国税徴収法第153条（滞納処分の停止の要件）の規定は、租税公平負担の原則に反するおそれが生じているのではないかという問題である。他方、納税者たる国民には、憲法第25条（生存権、国の社会的使命）に規定する、健康で文化的な最低限度の生活を営む権利を保障している。この生存権と強制徴収たる滞納処分の執行との間には、納税義務者又は納税者の実情を把握し、その実情に即した納税緩和措置の一環をなす滞納処分の執行停止という制度が存在する。

滞納処分の執行を停止する場合、租税の公平負担を実現しなければならないという視点から、一律的・形式的に行うことがないよう留意するとともに、この法規定の適用をより慎重にしなければならないことは、いうまでもないことである。

今後、滞納処分の執行停止と租税公平負担の原則についての議論に一石を投じる必要があると考える。

## 注

- (1) 不納欠損とは、滞納処分の停止後3年経過等の事由により納税義務が消滅した国税の金額をいう。国税庁長官官房企画課・税務統計6頁参照。
  - (2) 国税庁長官官房企画課・税務統計6頁～18頁参照。
  - (3) 国税庁への情報公開の手続によって開示された文書として、全国商工新聞（全国商工団体連合）が公開している。  
<http://www.zenshoren.or.jp/zeikin/chouzei/090310/090310a.html>。
  - (4) 宮沢俊義・憲法Ⅱ 434頁以下。
  - (5) 宮沢俊義・前掲書 434頁以下。
  - (6) 宮沢俊義・前掲書 434頁以下。
  - (7) 詳細については、佐藤 功・日本国憲法〈全訂第3版〉236頁以下参照。
  - (8) 詳細については、佐藤 功・前掲書 236頁以下参照。
  - (9) 詳細については、芦部信喜・憲法 201頁以下参照。
  - (10) 清永敬次・税法〔新装版〕281頁以下。
  - (11) 清永敬次・前掲書 281頁以下。
  - (12) 拙稿「租税法律主義と租税公平負担」横浜商大論集第30巻第2号 82頁以下。
  - (13) 拙稿・前掲論文 82頁以下。
  - (14) 拙稿・前掲論文 82頁以下。
  - (15) 制限的所得概念（所得源泉説）は、一定の源泉から生ずるものだけを所得と認識し、所得税の課税所得とするものである。したがって、資産、事業、労働等の源泉から生ずる所得のみが課税対象たる所得であるとする考え方である。つまり、所得の発生源泉の經常性、反復性を重視し、偶発的、非回帰的性質を所得概念から除外するものである。この説によれば、相続、贈与、富くじ、事業活動以外の資産譲渡による一時的、臨時的な利得は所得に含めないとするものである。資本的資産利益（capital gain）も所得を構成しないとする考え方である（清永敬次・税法〔新装版〕81頁以下）。
- 一方、包括的所得概念（純財産増加説又は純

資産増加説）は、期首の財産額に対する期末の財産額の増加分及び期中の消費額を加算したものが所得であるとするものである。換言すれば、一定期間における純財産の増加分が課税対象たる所得であるとする考え方である。つまり、一定期間における純財産（又は持分）の増加として所得を認識するものである。この説は、担税力に着目した所得認識であり、一時所得や譲渡所得、資本的資産利益（capital gain）も所得と認識する考え方である（清永敬次・税法〔新装版〕81頁以下）。

わが国における法人税法及び所得税法における所得概念は、包括的所得概念（純財産増加説又は純資産増加説）をとっている。しかたがって、いかなる所得であっても、純財産（又は純資産）が増加すれば所得と認識し、課税物件又は課税標準を構成することとなる（拙稿「違法所得と違法支出金」横浜商大論集第50巻第1・2合併号2頁参照）。

(16) 詳細については、拙稿・前掲論文 82頁以下参照。