

論 説

明治期の国税滞納処分制度について

獨協大学法学部教授

小 柳 春一郎

◆SUMMARY◆

『税務大学校講本・国税徴収法（平成 21 年度版）』の第 1 章『総説』において、「国税の適正な徴収は、国の財源確保という本来の目的のみならず、国税の公平な負担の観点からも重要なことである。そのため国税債権の確保措置として、実体的な面で国税の優先権、手続的な面で自力執行権がある。」と述べているように、国税債権は、優先権及び自力執行権において通常の私債権とは異なっている。これは、国税滞納処分制度に関し、明治期に 4 つの基本法制（①明治 5 年太政官布告第 285 号、②明治 10 年太政官布告第 79 号「租税不納処分規則」、③明治 22 年法律第 9 号国税徴収法・同法律第 32 号国税滞納処分法、④明治 30 年法律第 21 号国税徴収法）が制定されるなどの試行錯誤・改正の動きの中から生まれてきた特徴である。

本稿は税務大学校で平成 21 年 11 月 26 日に開催された「租税史研究会」における筆者の発表の内容をとりまとめたもので、租税優先権と自力執行権がいかなる経緯で明治期に形成されたかを論じ、国税債権の実現のあり方が歴史的に相当の変遷を経ていることを明らかにするものである。

(税大ジャーナル編集部)

目 次

はじめに	2
1 明治前期の滞納処分制度	3
(1) 明治5年太政官布告第285号——身代限りによる国税徴収	3
ア 身代限りと租税	3
イ 自力執行権・優先権	5
(2) 明治10年太政官布告第79号——租税独自の執行手続	5
ア 明治10年太政官布告第79号・租税不納処分規則	5
イ 租税不納処分規則の影響	8
2 国税滞納処分法の成立	10
(1) 国税滞納処分法——対象を広げつつ「督促・差押え・公売」	10
ア 国税滞納処分法の成立過程	10
イ 国税滞納処分法の特徴	11
(2) 明治30年国税徴収法	20
ア 明治30年国税徴収法	20
イ 滞納処分の運用	20
おわりに	21
(1) 民事執行の近・現代史	21
(2) 滞納処分と民事執行の比較	22

はじめに

『税大講本・国税徴収法』が、「国税の適正な徴収は、国の財源確保という本来の目的のみならず、国税の公平な負担の観点からも重要なことである。そのため国税債権の確保措置として、実体的な面で国税の優先権、手続的な面で自力執行権がある。」と述べるように^①、国税債権は、優先権及び自力執行権において通常の私債権とは異なっている。第1の優先権について言えば、通常の私債権では、担保権付きの債権を別にすれば、債権者平等の原則が支配しているのに対して、国税徴収法第8条は、「国税は、納税者の総財産について、この章に別段の定がある場合を除き、すべての公課その他の債権に先だつて徴収する。」と規定している（なお、担保権と国税との関係を調整するため、国税徴収法第15条及び第16条が法定納期限等以前に設定され

た質権・抵当権等が国税に優先することを規定している。）。第2の自力執行権について言えば、通常の私債権の場合には、債権者は、自らその債権の満足を図ることはできず、債務名義を取得し、民事執行手続で債権の満足を図るのに対して（民執第2条、第3条）、国税債権の場合には、徴収職員が執行機関として自力執行を行い、差押え・公売等により債権の満足を図る（税徴第47条以下）。

本稿は、租税優先権と自力執行権がいかなる経緯で明治期に形成されたかを論じ、国税債権の実現のあり方が歴史的に相当の変遷を経ていることを明らかにする^②。明治期の国税滞納処分法制については、①明治5（1872）年太政官布告^③第285号、②明治10（1877）年太政官布告第79号（租税不納処分規則）、③明治22（1889）年法律第9号国税徴収法・同法律第32号国税滞納処分法、④明治30

(1897) 年法律第 21 号国税徴収法が重要な法規である。これらの概要を述べれば、①は、明治政府がはじめて全国に租税徴収のあり方を命令したが、租税未納の場合に「身代限り」という民事執行制度によるものであり、その意味で自力執行権は明確でなく、また、租税優先権についても当時の政府内で解釈の対立があった。②は、国税に独自の滞納処分制度を認めたものであり、自力執行権を明らかにし、租税優先権も強力なものを定めた。しかし、地租の滞納処分に際して課税財産である土地しか執行の対象となしえないことや明治 20 年創設の所得税に対応しないこと等の限界が存在した⁴⁾。また、超過公売が可能であり、さらに最低売却価格制度がなく廉価公売が可能であり、滞納者に過酷であった。

これに対して、③とりわけ、国税滞納処分法は、自力執行権を維持しつつ、滞納者の一般財産について執行できるとした上で「督促・差押え・公売」という現在の滞納処分の方式を確立した⁵⁾。更に、超過公売禁止原則や予定価格制度を導入した。同時に、不動産重視の観点から不動産差押謙抑主義を採用した。④は、「督促・差押え・公売」の仕組み等

を継承しつつ、超過公売禁止原則や不動産差押謙抑主義は継承しなかった。④は、その後多くの改正を受けながら、現在の国税徴収法（昭和 34 年法律第 147 号）が制定されるまで効力を有した。

本稿は、「督促・差押え・公売」という現在の滞納処分の方式を確立した国税滞納処分法前のあり方について、「1 明治前期の滞納処分制度」として①及び②について検討し、続けて「2 国税滞納処分法の成立」として③及び④について検討する。明治前期の国税徴収関連法令については、国税庁税務大学校租税資料室編『明治前期国税徴収沿革』（昭和 62）、同編『明治前期国税徴収沿革(参考法令編)』（昭和 63）が当時の資料を体系的に掲載して有益であり⁶⁾、「参考法令〇〇頁」として引用法令の典拠を示す。引用に際して、カタカナは原則として平仮名に直し、必要に応じて現代語に翻案している⁷⁾。また、「国税徴収法」という題名の法律が 3 つあるが、区別のため、以下では、明治 22 年法律第 9 号を「明 22 税徴」、明治 30 年法律第 21 号を「明 30 税徴」、昭和 34 年法律第 147 号を「税徴」又は「現税徴」という。

表 1 明治期の国税の税目別税収概況（単位 万円）

	内国税決算額計	地 租	酒（類）税	税収第 3 位の税
明治 10(1877)年度	4556	3945(86%)	305(7%)	郵便税 81(2%)
明治 20(1887)年度	6212	4215(68%)	1307(21%)	煙草税 159(3%)
明治 30(1897)年度	8689	3796(44%)	3110(36%)	煙草税 493(6%)
明治 40(1907)年度	24103	8497(35%)	7840(33%)	所得税 ⁽⁸⁾ 2729(11%)

出典：『国税庁統計年報書第 100 回記念号』（昭和 51）41 頁

この間の国税の税目別税収概況（表 1）が示すように、明治 20 年代までは、地租が圧倒的な比重を占め、その後、重要な税収をもたらす税目が多彩になる。こうした変化は、滞納処分のあり方にも影響をもたらす。

1 明治前期の滞納処分制度

(1) 明治 5 年太政官布告第 285 号——身代限りによる国税徴収

ア 身代限りと租税

江戸時代においても、租税・年貢の徴収は重要であったが、村の役割が大きかった。「年貢納入に関する村の責任は、『村請制』と呼ば

れてきた。この『村請制』の原則からするならば、潰れ百姓の所持した田畑についても、当然田畑に割り当てられた年貢を徴収し村としての責任を果たすため、連帯して耕作責任、年貢負担責任を負うのである。」と太平祐一教授は、指摘している⁽⁹⁾。村民が個々に割り当てられた年貢の納入ができない場合は、藩によっては手鎖、入牢などの刑事罰的対応すら存在した。また、村役人から融通を受けて年貢を納めることがあった。こうした結果、私的な債権債務関係もそこに作られていき、結果的には、有力百姓への農地の集中の一つのきっかけとなった⁽¹⁰⁾。また、村以外の者が村の土地を所持することに対する規制があったし、村の土地を定期的に割り換える場合もあった。これは、村請制の観点からも必要とされた。

これに対して、明治5(1872)年2月15日太政官布告第50号は、「地所永代売買ノ儀従来禁制ノ處自今四民共売買致所持候儀被差許候事」と定め、その後、地券が発行され、地租改正が行われ、個人的所有権の観念が強化されていった⁽¹¹⁾。このような中で、明治5年9月24日太政官布告第285号(参考法令271頁)は、次の租税滞納処分制度を設けた。

「……天災地変其他無余儀事故有之候は、格別⁽¹²⁾萬一人民心得方等閑よりして兼て触達期限迄に各其管轄庁へ納方不致者は一ヶ月毎に不納金百円に付五十銭の利息を加へ上為納可為致尤其年七月に至る迄猶納方相滞るに於ては本人身代限り申付本税利分共一同為差出候積相心得……」(天変地異などのやむを得ない事情があれば別であるが、人民が不注意などから、租税を納税期限までに納めないときには、一ヶ月ごとに不納金100円について50銭(100円について月利0.5円であり、年利は6%になる。)の「利息」を付けて納入させる。その年の7月に至ってもなお納入しないのであれば、「身代限り」により本税分と延滞利息分とを合わせて納めさせる。)

本布告の特徴は、形式面では、政府が法令を発して、全国について滞納処分のあり方を定めたことである。実質面では、国税徴収において、延滞利息の制度とともに、身代限り手続による滞納処分を定めた⁽¹³⁾。身代限りとは、「近世において無担保の債務を弁済するため、公権力の命令により債務者の財産を没収し、債務弁済に充てる方法」とされる金銭債権の執行手続である⁽¹⁴⁾。江戸時代においては、私的債権の実現について相当程度発達が見られ、判決の履行確保についても制度が展開していた。債権は、相対済済(一定の時期以前の債権は裁判所が取り上げないと定める法令)により実現が阻まれることがあったが、一旦裁判が言い渡された場合は、当事者間の話し合いによる解決もあったが、最終的には、身代限り手続により実現された。身代限りは、債務者の一定の身の回り品を残して全財産を村役人などが強制的に売却する手続であったが、債務者財産のうち質権の設定がある財産については質権者に優先権があった。

明治時代になると、明治5年6月23日太政官布告187号華氏族平民身代限規則、明治6年3月5日太政官布告第88号僧侶身代限規則が制定された。江戸時代と異なり、士族、僧侶についても、平民と同様に、一定の差押禁止財産(時服着替2通等)を除いた全財産の売却を行った。また、明治時代の身代限りでは、掲示に基づき申し出た債権にも配当することになり、質入れのみならず、書入れ(抵当権類似の非占有移転担保⁽¹⁵⁾)にも身代限りでの優先権を認めた。

その後、明治9年1月24日太政官布告第4号(参考法令272頁)が、明治5年太政官布告第285号を廃止し、「利息」に代えて「怠納金」の用語を用い(1ヶ月で金高100円について5円)⁽¹⁶⁾、納期限後1ヶ月で身代限りに及ぶとして身代限りまでの期間を短縮したが、制度の基本は同じであった。

イ 自力執行権・優先権

自力執行権に関しては、明治5年太政官布告285号は、これを認めず、裁判所を通じた身代限りにより租税の徴収を行うことを定めている。現代風に言えば、滞納処分も通常 of 金銭債権の強制執行として裁判所を通じて行なうことになる。もっとも、差押え・換価などの具体の手續は、裁判所ではなく、地方団体が担当していた。当時は、裁判所自体が創設間近の新興組織であった。

租税優先権については、同布告では、①一般私債権による身代限りでの租税の扱い、②租税未納による身代限りでの一般債権の扱い、③質権等の担保権が租税に優先するか等の問題があった。

①について、明治6(1873)年9月28日に、岐阜県から司法省宛に疑問が寄せられ、司法省は「租税の未納は完納さすへき」と答え、租税優先権を認めた⁽¹⁷⁾。②について、同年太政官布告第422号(参考法令272頁)により、租税による身代限りでは債権申出のための掲示手續を省略して、「直に処分」することとし、一般債権者は配当加入の機会すらなかった。③について、明治10年6月30日に、司法省は、「動産不動産書入質入の債主は固より特別の権利ある者にして租税先取権の為め排除せらるべきの理あることなし」(動産不動産の担保権付債権者は、特別の権利があり、租税優先権の制約を受けない)との意見書を法制局に提出し、その旨の法令の制定を求めた。その理由は、租税債権が担保物権付の債権に優先すると、「質入書入の法は殆ど無効に帰す」ことである。これに対し、法制局は、司法省の解釈では「租税の逋脱」がおこると反対し、新たな租税徴収法制を制定した。

(2) 明治10年太政官布告第79号——租税独自の執行手續

ア 明治10年太政官布告第79号・租税不納処分規則

(7) 租税不納処分規則の成立

法制局が主導して制定した明治10年太政官布告第79号(以下では、「租税不納処分規則」⁽¹⁸⁾)という。参考法令275頁)の内容は、以下の通りである⁽¹⁹⁾。

「租税未納の者は従来怠納金を徴し本人身代限を以て取立る等処分も有之処自今右処分を廃止し更に左の通区別相立処分致すへし此旨布告候事

第1条 収納期限^{毎期を云}後三十日を過て尚国税を上納せざる時は之を賦課したる財産を公売して徴収すへし若し其財産他人へ売与譲したる時は之を買受譲受たる者より完納せしむへし 但書入質入^{地所質入は其規則に従ふ}に未納税ある時其債主に於て弁納すへしと申立る者は其意に任せ公売を行はす

第2条 営業税を上納せざる時は其営業を停止す其製造品ある者は之を公売し次に其器物に及ぼすへし 但醸造税も本条に拠て処分すへし

第3条 府県税民費も此規則に準して処分すへし 但格別に財産を指定して賦課せざる民費徴収に付ては土地家屋を除き他の財産に付先取特権ありとす

第4条 凡租税不納に付財産を公売せんとする時は地方官に於て処分し先づ公売に関する入費を引去り而後国税府県税民費を徴し剰余ある時は之を本人に還付す若し不足ある時は国税府県税は官の損失に帰し民費は該区の損失に帰す 但該財産に付て区戸長役所の帳簿に記載せる債主ある時其残金を順次其債主に給付す

「(柱書) 租税未納の者はこれまでは、滞納金と身代限りによって処理していたが、その制度を廃止し、次の通り定めたので、布告をすするように。

第1条 毎期の収納期限の後30日を過ぎてなお国税を納入しない場合には、国税を賦課した財産を公売して徴収する。もし、その財産を他人に売買・譲渡している場合であって

もこれを買ひ受け、譲り受けした者のところにある財産を公売して徴収する。ただし、抵当権者や質権者がいてその担保権者が租税について納税したいというのであれば、公売をしない。

第2条 営業税を納税しない場合には、その営業を停止させ、その製造物をまず公売し、次に営業用の器物を公売する。

第3条 府県税民費もまた、この規則に準じて処分する。ただし、特定の財産を賦課財産としていない民費の徴収については、土地家屋を除いて、他の財産を売却して、売却代金につき租税が先取特権を有する。

第4条 およそ租税不納があつて財産を公売するときには、地方官がこれを担当する。その際、まず、公売に必要な費用に優先権があり、次に、国税府県税民費を徴収し、さらに剰余がある場合には、本人に返還する。もしも、財産の公売額が租税額に不足する場合には、国税府県税は官の損失とし、民費はその区の損失とする。なお、公売財産については、役所の帳簿に記載のある債権者がいる場合には、残金をその債権者に給付する。）

租税不納処分規則成立後の重要な改正として、明治11年太政官布告第34号（参考法令276頁）があり、第5条及び第6条（官没規定）を付加して次のように規定した。

第5条「営業税並醸造税未納の者徴収期限に至りし翌日よりは該製造品及器物は官庁に於て差押へることを得」

第6条「財産公売の際買請望人無之節該財産は之を官没すへし」

（第5条「営業税並びに醸造税未納の者がいるときは、徴収期限の翌日より官庁は製造品及び器物を差し押さえることができる。」（後に、明治14年太政官布告第15号（参考法令277頁）により削除）

第6条「財産公売に際して、買受人がない場合には官没を行う」

第6条の官没とは、公売に際して買受人が

いないときに対象財産の所有権を国に帰属させる制度であり、官没後に時期を見て売却を行うが、剰余があつても滞納者には還付せず、国などに帰属させる⁽²⁰⁾。官没された土地に設定されていた質権などの担保権は消滅する（担保付債権が無担保債権になる。）。

(イ) 租税不納処分規則の内容

以上の租税不納処分規則の特徴は、①租税の自力執行権を承認したこと、②換価対象を賦課財産に限定したこと、③滞納者への督促の制度がないこと、④租税優先権が強力で、質入れ・書入れの債権者は、その設定時期に拘わらず、租税優先権に服すること、⑤規定が簡略で差押え、公売などの具体的手続規定を欠くことである。

①租税の自力執行権であるが、従来の身代限り・滞納金の制度をやめ、地方官が財産処分等を行う（第4条）。それ故、裁判所は、租税滞納処分にかかわらなくなる。もっとも、実際には、明治初年には裁判所に執達吏・執行官は存在せず、身代限りでも地方官が入札等の具体的手続を担当していた。それ故、租税不納処分規則は、裁判所の関与を外して、正面から地方官が滞納処分の執行を認めたことになる。

②換価対象であるが、賦課した財産についてのみ滞納処分の対象とする。これについて、租税不納処分規則の元老院⁽²¹⁾での審議では、太政官布告第285号による「身代限り」が滞納者の総財産について売却を行うのに対して、租税不納処分規則の賦課財産限定処分主義は納税者を保護しているとの説明がある。

この賦課財産限定処分主義に関して、第1条が関わる地租は、土地のみを滞納処分の対象とする。未納者が動産を有してもこれを滞納処分の対象とすることはできず、建物も対象外である⁽²²⁾。対象土地が売却されている場合は、買受人、譲受人が納税しない限り公売される。

第2条は、営業税（「烟草売葉等其営業に

付課する税⁽²³⁾」について規定しているが、酒税も営業税に準じて滞納処分を受ける。明治10年当時の第2条では、滞納の場合、営業停止の制裁を加えつつ⁽²⁴⁾、製造品を中心にした公売を行うとしていた。このため、酒税滞納の場合には、酒蔵の底地である土地や建物は公売できなかつたし、製造品も他人に売却されると追及できなかつた。これに関し、井上毅は、明治16年7月27日の意見書で営業者が税金を払わず、公売処分を受けそうになると、製造品などを他人に売却することが行われ、政府の損失になると問題にしていた⁽²⁵⁾。第2条の中心である酒税は、明治8年2月20日太政官布告第26号では前年度売上げに対する売上税の仕組みであったが、明治11年9月28日太政官布告第28号は醸造高に対する課税を採用し、不景気で酒の販売が進まないときには多額の滞納が発生した。酒税等については、明治16(1883)年8月4日太政官布告第25号(参考法令277頁)が酒類及び酒造用器物は自他の所有を問わず現在ある品物の一部または全部を公売して徴収すると定め、一応の対策とした。更に、明治18(1885)年7月29日太政官布告20号(参考法令281頁)は、酒類及び醤油造石税については、建物についても自他の所有を問わず公売できるとしたが、土地は公売できなかつた。

第3条の地方税では、地租付加税は、地租と同様である。これに対し、戸数割は、地方税独自の税であるが、明確な賦課財産を持っていない⁽²⁶⁾。第3条ただし書が、「格別に財産を定めて賦課せざる民費徴収に付ては土地家屋を除き他の財産に付先取特権ありとす」と規定していることで、土地建物を除いた動産などの公売が行われた⁽²⁷⁾。ところが、明治20年3月23日勅令第5号で導入された所得税)に関しては、「租税未納者処分規則中適当の条項之なきにも拘はらず追加の発令難相成」として、「民事裁判に訴出る」との明治

21年3月27日付内訓(参考法令283頁)がある。これは、租税不納処分規則の限界を示している。

③滞納者督促制度については、公売に関して書入、質入の担保権者については、通知の手続があるが⁽²⁸⁾、肝心の滞納者には、条文上は督促などの催告手続が存在しない。法制局が準備した草案は、納期限後30日の公売期日まで区戸長が滞納者の門戸に「租税未納」という「張札」をするとしていた。しかし、当時の立法審査機関である元老院での審議において反対があり、削除された。その理由は、既に徴収期限が明示されている、張札業務は区戸長に負担になる、張札は懲戒的であるなどであった⁽²⁹⁾。その後、明治13年大蔵省達乙第26号(参考法令276頁)が「公売処分は納期後三十日を過れば其翌日より日数三十日以内に完了すへきものとす」と定め、さらに、明治14(1881)年2月25日太政官布告第15号(参考法令277頁)により、30日という猶予期間が廃止され、公売処分は納期後30日以内に完了することになった。その理由として、納期限自体が十分余裕を持って設定されているため従来の手続は寛大に過ぎたことが指摘された。

④租税優先権であるが、租税とりわけ地租は、先に見たように限定した範囲についてしか執行の対象としえなかつたが、その代わりに、賦課した財産が売買・譲渡されても、その買主の元にある土地でも滞納処分対象となしえたり(第1条)、書入、質入のある場合でも、租税債権を優先させ、公売代金に剰余があれば質権者等に還付する(第4条)。なお、これは、公売不動産の取得者が担保権の負担のない不動産を取得するという意味で公売が消除主義又は負担消滅主義としての効果を持ったことを前提としている。

⑤租税不納処分規則は、簡略であり、財産の調査、差押え、換価などの具体的手続に関して殆ど規定がない。そこで、府県等が執行

表2 明治前期の滞納処分の概況

年度(会計年度) ⁽³⁴⁾	地 租 滞納人員	地 租 及 び 地方税町村 費滞納人員	地 方 税 及 び 町 村 費 滞 納 人 員	不 詳	土地関連税に よる滞納処分 合 計 人 数	公売土地 面積(町)	官没土地 面積(町)
明治 16 年度	16025	5344	12161	307	33845	3482	511
17 年度	34228	9184	26479	714	70605	4527	3185
18 年度	56869	17635	32865	686	108055	5902	2215
19 年度	17381	12403	29618	1854	61256	8467	2813
20 年度	9235	5912	19668	281	35096	2641	1964
21 年度	4009	3439	4186	29	11663	1645	1760
22 年度	3662	725	3581	-	7968	1158	1859

出典：日本帝国統計年鑑第6回（明治20年）888頁及び第10回（明治24年）956頁（地方税及び町村費は「土地ニ関スル」もの）

滞納処分について、超過公売の可否が問題になる。例えば、地租滞納の場合に、納税者の一部の土地の公売で足りる場合にはそれで済ませるべきかである。この点に関して「数筆の内幾分を公売し不納額に充つる苦からず若し不足するときは漸次公売す」と「漸次公売」方式を容認した大蔵省指令が存在する⁽³⁵⁾。しかし、実際には、全部公売方式も相当に採用されていたようであり、当時の東京大学教授木下広次は、明治17年の論文「公売処分法解釈私議」で滞納者の利益を無視する点で誤った解釈である全部公売方式のため「僅か二三円の税金滞納の為に先祖相伝の地所を悉皆他人の手に渡す」結果となり、富者による土地の兼併がうまれ社会問題になっていると論じた⁽³⁶⁾。また、行政裁判所明治24年10月10日判決（行録2輯38頁）は、租税不納処分規則での超過公売について、「僅少の怠納税金につき多額の財産を公売するは違法にあらず」と判示している。本件原告の主張に依れば、原告は明治19年当時諸国を漫遊して不在であったところ、兵庫県の郡長は11銭1厘の地租滞納を理由に、原告所有の地所4町6反余りにつき明治19年11月27日に公売掲示を行い、29日に公売処分を実施し（前述の兵庫県・国県民費不納者財産公売手続第18条は、「公売処分は納期後三十日以内に完了す

へきものとす」と規定した。）、1000円を超える価値のある地所を「僅少時日」で「悉皆公売」し、代価は金54円であった。これは、廉価公売と考えられるが、前述の兵庫県「国県税民費不納者財産公売手続」第9条の「価格格外不相当」時の公売中止制度が機能していなかったとも考えられる。結局、租税不納処分規則に公売予定価格制度の定めがなかったことが関連した（後述するように、国税滞納処分法はこの点を改めた。）。

②に関して、例えば、井上毅は、明治21年に当時の大蔵省主計局長渡辺国武宛に、一年に10万8千の土地公売があること（明治18年度の状況を指すのであろう。）を問題にして、租税不納処分の改正を求めている⁽³⁷⁾。また、当時の参事院議官である尾崎三良は、地租不納による滞納処分となる土地は、債権担保の目的になっている土地が多く、土地所有者にしてみれば、所有者名義は残っているものの、債務弁済が困難なために既に土地は担保権者のものであるとして「一銭の租税を支払ふも損」と考え、租税を滞納し、公売に委ねると述べている⁽³⁸⁾。

一般に、国税徴収制度について、明治時代・大正時代では滞納はむしろ例外的であり、当時の統計では、徴収決定税額に対する年度末滞納税額の割合が明治時代は0.3%程度、大

正時代は1から3%にとどまったのに対し、戦後の昭和23年度には23%に達するなど危機的な状況が訪れたことが指摘されている⁽³⁹⁾。ところで、以上の政治家の発言や裁判例をみると、租税不納処分規則は、超過公売容認、廉価公売容認（最低売却価格としての予定価格制度不存在）、迅速公売主義（公売は納期から30日で完了）を特徴としていたため、滞納者に過酷であったと考えられる。公売で買受希望者がいない場合には、官没がおこなわれたが、官没が相当にあつて社会的影響を与えたことは、明治19年1月27日石川県の内務省宛伺に「租税不納の為民有地の官没に帰し家を毀て荒廢に属したるもの恰も駢齒の脱落せる如き実に嘆すへき次第」⁽⁴⁰⁾との一節があるほどである。

2 国税滞納処分法の成立

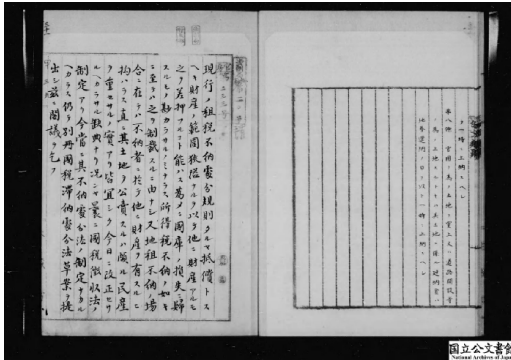


図1 公文類聚資料・国税滞納処分法

明治22(1889)年に、新たな国税徴収法・国税滞納処分法(参考法令284頁)が制定された。これは、明治22年の明治憲法成立、同年の市制・町村制成立とも関連する。明22税徴について触れれば、国税徴収に関する市町村の役割を明らかにし、また、国税と一般債権との関係について、納税人が一般債権の負債により身代限りの処分を受けたときは、徴税令書を発している場合には納期に至らなくとも「他の債主に先立ち」税金を徴収すること(第14条)及びその場合に税金の納期

限よりも1箇年前に「質入書入」をなしたものがあるときには物件の売却代金を質入書入付き債権に充当してから税金を徴収すること(第15条)を規定した。更に、租税の時効についても定めた。

(1) 国税滞納処分法——対象を広げつつ「督促・差押え・公売」

ア 国税滞納処分法の成立過程

国税滞納処分法の成立史については、公文類聚⁽⁴¹⁾や元老院議事筆記が手がかりになる。明治22年10月4日から開始された同法案の元老院審議に際して、番外一番法制局参事官岩崎小二郎(1846-1895、後に大蔵省銀行局長、貴族院議員など歴任)が次のように説明している⁽⁴²⁾。

《明治10年から施行されてきた滞納処分法によると納税期限を過ぎると一日の猶予もなく賦課財産を差し押さえて直ちに公売することになっており、納税者に迷惑をかけた場合が多い……納税の時日を経過したため僅かな滞納で全財産を公売された場合もある……政府はこの弊害を意識して明治15、16年頃より79号布告の改正が必要であると考えた。大蔵省はその改正案を起草し、明治17年に政府に提出し、これが参事院に下付されたが⁽⁴³⁾、参事院は、この改正案は不完全であるとして内閣に返上した⁽⁴⁴⁾。そこで、再び大蔵省が調査を行い、官吏を欧州に派遣して各国の例を考慮して起草し、法制局でも調査を行って作成したのがこの国税滞納処分法案である。その主眼は、納期を過ぎた場合に、収入官吏より督促令状を發して、猶予を与えること、財産差押えにおいて不動産のような重要財産を後回しにすることである。》

国税滞納処分法の構想が相当以前から存在したことは、以上の発言から伺える。成法に直結する具体の条文案として、明治22年4月20日に大蔵大臣伯爵松方正義により閣議に提出された国税滞納処分法案が公文類聚に残されており、松方は次のように述べている。

「現行の租税不納処分規則たるや抵償とすへき財産の範囲狭隘なるを以て他に財産あるも之を差押ふること能はず為めに国庫の損失に帰するもの尠からざるのみならず所得税不納の如きに至ては之を制裁するに由なし又地租不納の場合に在ては不納者に於て他に財産を有するに拘はらず直に其土地を公売するは頗る民産を重せざるの実あり皆宜しく今日に改正せざるへからざる缺典あり況んや^{さき}曩に国税徴収法の制定あり今当に其不納処分法の制定なかるへからず仍て別冊国税滞納処分法草案を提出し茲に閣議を乞ふ」(現行の租税不納処分規則は、滞納処分の対象となる財産が限定されすぎていて、納税者に課税財産以外の財産があってもこれを差し押さえることができず、このため国家の損失になっている。また、所得税については、十分機能を果たしていない。さらに、地租不納の場合には、不納者に他に財産があっても土地を公売するというのは、私人の財産を十分に尊重していない。こうした欠点については、改正が必要である。既に、国税徴収法が制定されているのであるから、新たに、国税滞納処分法を制定する必要があり、別紙の国税滞納処分法案⁴⁵⁾を提出するので、閣議をお願いしたい。)

以上のように、松方は、従来の租税不納処分規則について、滞納処分対象財産が狭隘なこと、所得税不納に対応していないこと、地租滞納処分において土地を直ちに公売することは国民の財産を重んじないこと等の問題があるとし、明 22 税徴制定にあわせて新たな滞納処分法を定めるべきであると述べている。

この時の国税滞納処分法案を念頭においていると考えられるが、明治 22 年 9 月 4 日付で、司法大臣から意見(司法省野紙記載)が提出された。その内容は、滞納処分と司法裁判所による民事執行との調整を求めるものであり、①「滞納処分を始めた後普通裁判の執行起るとき」について、本法律に規定がないのは不当である、②「普通裁判の執行を始

めた後滞納処分の起るとき」について、納税者財産の一部に普通裁判所の差押えがある場合について規定があるが、それ以外に規定がない、③「本案に於て差押ふ可からざる物件となしたる区域は訴訟法草案に於けるよりも頗る狭隘」であり、統一が必要であると論じた⁴⁶⁾。これに対して、法制局は、①については「裁判所と交渉するを要せず」(滞納処分が先行する場合には民事執行による差押えはできない)、②については滞納処分側から配当要求することになっているから規定の必要はない、③滞納処分は「行政権内の処分にして民事契約の執行と同視すへきものに非」ざるため、滞納処分と民事執行で「同一ならざるも毫も妨げあるを見ず」との反論を提出している。法制局は、滞納処分の特殊性を強調する解釈を採用していたことになる。

その後、明治 22 年 9 月 25 日に若干の修正の後、元老院に国税滞納処分法案が下付された。元老院では、10 月 4 日、11 月 4、5 日、12 月 2、3 日に審議が行われ、12 月 5 日に元老院決議案が内閣に提出され、明治 22 年 12 月 21 日法律第 32 号国税滞納処分法となった。同法は、全 51 条の規定からなり、第 1 章総則、第 2 章差押、第 3 章売却、第 4 章送達、第 5 章罰則に分かれる。これにあわせて、明治 23 年大蔵省令第 1 号国税滞納処分法施行細則が、督促令状、差押命令書などの詳細を定めた。

イ 国税滞納処分法の特徴

ここでは、国税滞納処分法について、①督促、②財産の調査、③差押え、④換価、⑤配当、⑥一般債権との関係、⑦滞納処分の緩和、⑧罰則等の規定を検討する。あらかじめ、国税滞納処分法の特徴を言えば、①督促については、新制度として導入したこと及び延滞金(税)の制度は設けなかったこと、②財産の調査について搜索権を認めたが、質問・検査権を規定しなかったこと、③差押えについては、超過差押制限を制度化し、また差押財産

の種類に従い一定の順序で逐次差押えをなすべきことを定め、特に不動産差押えについて謙抑的であったこと及び同居家族の財産差押えを認めたこと、④換価において、公売予定価格制度を導入したこと、⑤、⑥では、租税優先権を重視していたこと、⑦緩和関連の規定は充実していないこと、⑧一定の罰則を設け、現税徴の制度の基礎を作ったことである。

以下では、①～⑧を論ずる際、まず現在の制度のあり方を概観し、その後明治 22 年国税滞納処分法の規定を検討する。

(7) 督促

現在では、国税がその納期限⁽⁴⁷⁾までに完納されない場合に、①納付の催告として納期限から 50 日以内に督促状が発せられ（税通第 37 条第 2 項）、②法定納期限を過ぎても納税がない場合には延滞税の定めがあり（税通第 60 条以下）、③繰上請求として、納税者の財産につき強制換価手続が開始されたときや納税者が偽りその他不正の行為により国税を免れ、若しくは免れようとし、若しくは国税の還付を受け、若しくは受けようとしたと認められるときなどに納期限を繰り上げて請求する場合がある（税通第 38 条第 1 項）。

これに関して、国税滞納処分法第 2 条は、「国税を其納期限を過ぎ完納せざる者あるときは収入官吏より督促令状を発すべし」と定め、①督促制度の起源となった。当時の立法資料によると、これまでは納期を経過すれば直ちに差し押さえていたが、一般法理から見ても不適切であったとして、督促手続を設けた。なお、納期限から督促令状までの日数については、定めがない⁽⁴⁸⁾。

②延滞税（延滞金）に関しては、国税滞納処分法には、定めがなかった。滞納処分費として規定されたのは、督促令状手数料、差押調書及売却調書作成料、通信費、評価人給料等であり、延滞税（延滞金）は含まれていない（第 8 条）。これは、明 30 税徴でも同様であり、明治 44 年法律第 37 号による明 30 税

徴改正が、「延滞金」の制度を設け（第 4 条ノ 2 等）、同年勅令第 282 号の国税徴収法施行規則改正が同規則に第 11 条ノ 2 を付加し、督促を受けた場合に納期限の翌日から完納又は財産差押えの前日までの日数により税金 100 円について 1 日 3 銭の割合での「延滞金」を徴収するとした⁽⁴⁹⁾。

また、国税滞納処分法は、③繰上徴収の制度を設け、酒類醤油造石税について滞納処分をするときは、課税額が既に定まった税金は納期に至らずとも滞納税金とともに徴収すると定めた（第 7 条）。また、明 22 税徴第 14 条が、納税者が他の負債により身代限りの処分を受けたときは、すでに徴税令書が発せられている場合には、未だその納期に至っていないくとも他の債主に先立ち税金を徴収すると定めた。その後、明 30 税徴第 4 条において、納税人が国税その他の公課により滞納処分を受け、又は他の債務により強制執行や破産の宣告を受けた場合においては、すでに納税義務の確定した国税は、未だ納期に至っていないくとも徴収できると定め（税通第 38 条第 1 項第 1 号の前身）、繰上徴収制度を拡張した。さらに、明 30 税徴の明治 35 年改正では、納税人が脱税または遁脱をはかったとき（税通第 38 条第 1 項第 6 号の前身）にも適用されるなど、その後も改正が続いた。

(4) 財産の調査

財産の調査は、差押対象の発見のために重要である。現在では、徴収職員は①質問権・帳簿書類検査権（税徴第 141 条）及び②搜索権（税徴第 142 条）を有する。また、③徴収職員は、質問・検査・搜索の権限を行使するときは、身分証明書を携帯し、関係者の請求があるときにはこれを提示する（税徴第 147 条第 1 項）。このうち、①質問・検査権は、任意調査であるが、相手方の受忍を間接的に強制するために、これに応じない場合について罰則の定めがある（税徴第 188 条）。②搜索権は、滞納者又は一定の第三者の物又は住

所その他の場所についての強制調査権であり（裁判所の令状不要）、捜索時には原則として相手方又は一定の者を立ち合わせる。

これに関して、国税滞納処分法は、①質問権・帳簿書類検査権についての規定を設けていないが、②捜索権を規定し、現在の制度の基礎となっているし、③に相当する制度を設けた。②捜索権について、国税滞納処分法は、収入官吏が「滞納者の家屋倉庫その他の場所に立入ること」ができること、滞納者が他人の家屋、倉庫等に物件を蔵匿していると思料する場合には、その場所に立ち入りできることを定めた⁶⁰⁾（第 20 条）。立ち入る場合には、所用者または同居の家族を立ち合わせる（第 21 条）。収入官吏は、門戸、倉庫、房室等が閉鎖されているときには、これを開くかまたは開かせることができる（第 22 条）。③に関連して、国税滞納処分法は、「収入官吏財産差押を為すときは差押命令書を携帯し滞納者若しくは立会人の求に依り之を示すへし」と規定した（第 23 条）。

明 30 税徴は、これを継承して、②捜索権を規定し（第 10 条）⁶¹⁾、③に相当する制度を設けた（第 11 条）。①の質問検査権は、明 30 税徴の昭和 25 年改正で導入された（明 30 税徴第 21 条の 3）。この時には、帳簿の検査権について正当な理由なく拒否・妨害・忌避するときには罰金に処したが、質問権についてはこれを拒んでも罰則がなく、強制的捜索ができるにとどまった。その後、現税徴の制定により、両者について、答弁をせず、偽りの陳述をした者等に罰金刑を科することとした（第 188 条⁶²⁾）。

(ウ) 差押え

差押えとは、滞納者の特定財産の処分を禁止し、これを換価できる状態に置く処分である。現在では、「滞納者が督促を受け、その滞納に係る国税をその督促状を発した日から起算して十日を経過した日までに完納しないとき」等の場合は、財産の差押えが可能になる

が（税徴第 47 条第 1 項第 1 号）、「10 日を経過してのち、いつ差押をするかは租税行政庁の判断によって決定される⁶³⁾」。

どの財産を差し押さえるかについても、徴収職員の裁量であるが、納税者保護のために、超過差押えの禁止（税徴第 48 条第 1 項）、無益差押えの禁止（税徴第 48 条第 2 項）、第三者の権利の尊重（税徴第 50 条）などの原則がある。また、一定の差押禁止財産がある。一つは、いかなる場合にも差押不可能な絶対的差押禁止財産であり、生活に不可欠な衣服等がこれに該当する（税徴第 75 条等）。もう一つは、滞納者が他に租税の全額を徴収できる財産等を提供することを条件に差押えを禁止されている条件付差押禁止財産であり、農業に必要な機械等がこれに該当する（税徴第 78 条）。

これに対して、国税滞納処分法は、超過差押禁止、無益差押禁止、差押禁止財産などの制度を導入し、現在の制度の基本を形作った。更に、差押えに財産の性質に従った順序を定めた点は注目に値する（差押順序法定）。

a. 差押手続

国税滞納処分法第 3 条は、「滞納者督促令状を受たる日より五日以内に税金を完納せるときは其所有財産を差押へ売却してこれを徴収すへし」と規定した。滞納者が督促令状を受けてから 5 日以内に納税をしないことは、差押えの要件であるが、何日目までに差押えをしなければならないかは規定がない。

財産差押えは、府県知事より差押命令書を発し、収入官吏に執行させる（第 12 条、なお、当時は、税務署創設前であり、地方団体が国税徴収にあっていた（明 22 税徴第 2 条、第 8 条等））。収入官吏が差押えをするときは、差押命令書を携帯し、滞納者や立会人の求めに応じてこれを提示する（第 23 条）。差押えをした場合には、収入官吏は差押調書を作成し、立会人とともに署名捺印し、その謄本を立会人に交付する（第 24 条）。収入官

吏は、必要と認めるとき又は運搬に困難があるときは、滞納者又はその同居家族に差押物件の保管をさせる（第26条）。また、滞納者の財産の価格が処分費を償って剰余を得る見込みがない場合には差押えができず⁶⁴⁾、調書を作成してこれを立会人に交付することで納税義務が終了する（第5条、無益差押禁止）。なお、明30税徴は、無益差押禁止規定を継承しなかったが、滞納処分の執行の中止規定（第12条、滞納処分の緩和に関連して後述）を設けた。

b. 差押対象

差押え・公売の対象財産を、「所有財産」一般に拡張したことに関連して、差押えについて制限を加えて次の規定を設けた

第13条「財産差押を為すときは処分費税金に充る金額を目途とし通貨を先にし次に左の順序に従ひ其物件の売却代価を見積り逐次差押を為すへし但第一第二第三の物件は事宜に依り順序に拘はらず之を差押ふることを得又物件の分割すへからさるもの及分割すれば価値を減すへしと認むるものは其全部を差押ふることを得

第一 地金銀、公債証書、株券、手形其他の証券

第二 農業其他営業上の生産物、製造品及売品

第三 第一、第二に掲げざる動産及一月以内に収穫し得べき土地の生産物

第四 債主権

第五 不動産

第六 質入書入と為したる財産但質屋營業者に質入したる動産を除く（財産差押えをする場合には、処分費及び税金に充当する金額をめぐとして現金通貨を先にして、そのほかについては次の第一から第六の順序に従って物件の売却代価を見積り逐次差押えをする。ただし、第一第二第三については、状況により順序にこだわらない。また、物件が分割できない場合や分割すると価値が下がる場合に

は全部を差し押さえる（第一……以下略）。

以上の規定の特徴は、①滞納費税金にあてるとの金額を目途とした超過差押の制限、②差押順序の法定、③不動産差押の謙抑にある。

①超過差押の制限として、差押えは、「処分費税金に充る金額を目途」とすると定めた。明30税徴は、超過差押禁止の条文を欠くことになった点で対照的である⁶⁵⁾。

②差押順序法定として、第13条は、差押対象財産に一定の順序を付け、「逐次差押」を求めている。「通貨」すなわち現金が最も上位の順位である。次いで、「第一 地金銀、公債証書、株券、手形其他の証券」、「第二 農業、工業上の生産物、商業の売品」、「第三 第一、第二に掲げざる動産、一月以内に収穫を得べき土地の生産物」、「第四 債主権」、「第五 不動産」、「第六 質入書入と為したる財産但質屋營業者に質入したる動産を除く」である。そのうち、第一、第二、第三は⁶⁶⁾、時宜により順序を問わず差し押さえることができた。それ以外は、この順序に従い、物件の売却代価を見積り逐次差押えをなす。

③不動産差押の謙抑は、上記の差押順序が示すように、国税滞納処分法の特徴である。当時の大蔵省は、「不動産を重するの精神に出る」ものと説明している。また、「質入書入と為したる財産」を後にしたのは、これらの財産は、既に関し戻し条件付きで売却されたものとするべきだからであった。

c. 差押禁止財産

差押え・公売の対象財産を拡張したことに関連して、一定の差押禁止財産を定めた⁶⁷⁾。それには、まず、絶対的差押禁止財産があり、「第一 滞納者及其同居家族の生活上欠くへからさる衣服、寝具、什器、及厨具」などである（第18条）。また、条件付禁止財産があり、農業に必要な器具、種子、肥料牛馬及びその飼料、職業に必要な器具及び材料については、他に処分費及び税金を償うに足りる物件が存在するときには、滞納者の選択により、

差押えを行わない（第 19 条）。

d. 差押解除

滞納者又は第三者が、売却前日までに処分費税金を完納した場合には、差押えを解除する（第 9 条）。なお、滞納処分執行について不服があつて出訴しても執行は停止しない（第 10 条）。

e. 第三者所有財産

現在では、差押対象財産は滞納者の所有に属することが必要であり、①誤って第三者所有財産を差し押さえた場合は、差押えが原則として無効である⁽⁵⁸⁾。また、滞納者が税の執行を免れるため、その財産を他人に低額で譲渡して第三者所有財産とする等の策を講ずる可能性があるため、これへの対策として、その行為が詐害的であるときにこれを取消するための②詐害行為取消しがある（税通第 42 条）。もっとも、詐害行為取消しのためには司法裁判所への提訴が必要であるという問題点があるため⁽⁵⁹⁾、一層簡略に、行政的手法により同様の結果を得るため、無償・低額譲渡等を受けた者について③第二次納税義務を課している（税徴第 39 条）。④滞納処分の執行を免れる目的で財産の隠蔽・損壊等をする者には罰則が科せられる（税徴第 187 条）。これらのうち、国税滞納処分法は、②及び③を欠いていたが、逆に、①について一定の限度で広く家族財産の差押えを可能にする規定を設け、また④を導入した。

①に関連して、国税滞納処分法第 16 条は、第 13 条第一から第三までの物件で滞納者所有の家屋倉庫その他滞納者所用の場所にあるものは、滞納者の所有ではない旨を申告する場合でも、証拠が分明でないときは差押えができると規定する。所有者が差押物件の取戻しを請求するには、売却執行の 5 日前までに証拠を添えて収入官吏に申告しなければならない（第 17 条）。これは、明 30 税徴第 14 条にも継承された。この取戻請求権を行使しないとその後第三者は権利主張をなしえないか

が問題にされたが、大審院大正 9 年 10 月 12 日判決（民録 26 輯 1469 頁）は、差押財産について所有権を有する第三者は、第 14 条の申出期限を過ぎても民法上の権利を喪失せず、公売の落札人に所有権を主張しようと判示した⁽⁶⁰⁾。現税徴では、明 30 税徴第 14 条に相当する規定は設けられていない⁽⁶¹⁾。

更に、国税滞納処分法第 18 条は、差押禁止財産を列举して、「第十 滞納者の同居家族の財産にして一箇年前に官簿に記載したるもの若くは一箇年前に記名したる公債証券株券手形其他の証券 但所得税に関しては此限に在らず」と規定した。それ故、同居家族の財産は、1 年前に官簿に記載していたもの等であれば差押えできなかったが、それより後の記載等では、差押えの対象となった。また、所得税滞納については、滞納者の同居家族の財産で一年以上も前に記名した公債証券株券等であっても差押えができた。これは、家族という枠の中ではあるが、明白に第三者の財産への執行を認めている点で興味深い。

この規定については、元老院で議論があつた。原案は、「滞納者の同居家族にして財産を共通せざる者の所有に係る物件但所得税に関しては此限に在らず」と規定した。従来の營業税や戸数割の滞納処分の実務慣行では、家族の財産は、妻の所有でも子女の所有物でも差し押さえて公売してきたことが原案の理由であつた。これに対し、一度は、元老院の全部付託調査委員案として原案削除説が成立したが、これにも批判があつて、再付託調査委員案として、成法の規定が成立した。自分の財産を他人名義にして差し押さえを免れる策を防止するために、「一箇年を分界」とする趣旨である⁽⁶²⁾。

同居家族財産差押えを認める規定は、明 30 税徴では、削除された。これとの関連で、明 30 税徴は、②詐害行為取消規定を新たに設け、滞納者が財産の差押えを免れるため故意にその財産を譲渡し、譲受人がその情を知って譲

り受けた場合は、「政府は其行為の取消を求むることを得」と定めた(第15条)⁽⁶³⁾。大審院大正5年11月24日判決(民録22輯2302頁)は、民法424条の詐害行為取消権が「訴え」によることから、明30税徴の詐害行為取消権の行使についても民事裁判所への提訴によると判示した⁽⁶⁴⁾。そこで、詐害行為取消に類似の結果を訴えによらずに得るために、③明30税徴昭和26年改正が財産の譲受人の第二次納税義務規定を設け、納税人が国税を滞納した場合においてその財産の差押えを免れるためにその親族その他当該納税人と特殊の関係がある個人等に贈与又は著しく低い対価で譲渡した財産(当該滞納国税の納期限の2年前までに贈与・譲渡したものを除く)があるときは、当該納税人の滞納処分執行で納税すべき国税・滞納処分費に不足するときに限り、特殊の関係ある者等から当該財産の価額の限度で納税せしむることとした(明30税徴第4条の7)。その後、第二次納税義務の一層の合理化が図られ、現税徴は、租税の法定納期限の1年前以降に低額譲渡を受けた者等に第二次納税義務を課している⁽⁶⁵⁾。

また、④については、国税滞納処分法第51条は、「財産を蔵匿脱漏し又は虚偽の契約を為したる者は一月以上二年以下の重禁錮に処す」と定めた。

(I) 換価

換価とは、差押財産を強制的に金銭に置き換える処分である。現在では、換価は、原則として公売によらねばならず、公売の方式には入札又は競り売りがある(税徴第94条)。差押財産を公売するときには、公売の日の少なくとも10日前までに公売公告を行い(第95条)、それを滞納者等に通知する(第96条)。税務署長は、公売財産の見積価額を決定、公告し(第98、99条)、見積価額以上の最高価額を提示した者が申込者となる(第104条)。公売不調の際には、随意契約による売却が可能である(第109条第1項第3号)。また、

見積価額による買入制度もあるが(第110条)、「最近においてこの制度が利用されたことはない」⁽⁶⁶⁾。

明治22年国税滞納処分法は、以下のように定めて現税徴の手続の原型となった。差押えが完了したときは、収入官吏は、その翌日より3日以後5日以内に売却公告の手続を行う(第30条)。差押物件の公売は、入札又は競売による(同第31条)。第13条の第一から第三までの物件(地金銀、公債証書、株券、手形其他の証券、農業、工業上の生産物、商業の売品やそれ以外の動産等)については、公告の日より10日以後に売却を行い、債主権、不動産等は、20日以後に公売を行う(第35条)。不動産、船舶の場合には、入札方式による公売を行う(第39条)。随意契約による売却は、予定総価格1円以下の物件のような例外にとどまった(第31条)。

差押物件売却の場合には、収入官吏はその予定価格を封書する(第32条)。元老院審議では、この予定価格秘密主義は買受希望者に不便であるとの批判があった。従来は最低売却価格制度がなく廉価公売の弊害があった。この点について本条の大蔵省原案第25条説明(公文類聚掲載)が「現行不納処分規則に在ては財産公売の際買受望人なきときは該財産官没するの制にして苟も買受望人あるときは其価格如何に低廉なりと雖も他に競争者なきに於ては之に売渡さるを得ざるかために奸黠の徒私利を逞ふし官民の損失を来す」と述べている。こうした弊害を防ぐため最低売却価格としての予定価格制度を設けた。売却において買受希望者がいないか又は買受希望価格が予定価格に達しない場合は、「予定価格の幾分を減して更に予定価格を定め」再公売を行う。再公売が不調の場合は、「予定価格を以て物件を政府に買上げ其代金を処分費税金に充つへし」として(第40条第1項)、(新)予定価格による買上げを行う。

これについて、明30税調の原始規定第24

条2項は、最初の公売の際に買受人がいないか、買受希望価格が「見積価格」に達しない場合に、その見積価格で「政府に買上ることあるへし」と定め、買上げは任意的になり、明治35年法律第36号による明30税徴改正が「政府に買上ることを得」と文言を改めた。更に、昭和30年政令第225号が、買受希望者に目安を与えるため、不動産等について見積価格秘密主義を廃して公告制度を定め、現税徴第99条の（「見積価格」から文言を改めた）見積価額公告制度につながった。また、明30税徴は見積価格僅少の物件等に随意契約売却を認めたが（第25条）、昭和25年法律第69号により公売不調時にも利用可能とし（第25条第2項追加）、これも現在のあり方につながった。

なお、債権差押えの場合には、「負債者其義務を認めた後之を売却すへし」との規定は注目される（国税滞納処分法第38条第1項）。負債者が義務を認めない場合は、他に適当な物件があればそれを差押え、「他に差押ふべき物件なきときは収入官吏は裁判所に訴することを得」（第38条第2項）。これは、民事裁判所への提訴を意味する⁶⁷⁾。

(オ) 配当

配当とは、換価代金等を滞納処分費や滞納国税に充当し、他の債権者に交付し、残余があれば滞納者に交付する手続である。国税滞納処分法では、差押物件の売却代金及び差し押さえた通貨は、処分費及び税金にまず充当され、残余がある場合には、滞納者に還付を行う（第6条）。また、売却物件が質入書入の対象である場合に関して次の規定がある。

国税滞納処分法第6条「滞納処分費滞納税金に付ては他の債主に対し先取権⁶⁸⁾あるものとす但滞納したる税金の納期限より一箇年前に質入書入と為したる財産に付ては此限に在らず」

同第43条「差押物件の売却代金及差押へたる通貨は処分費税金に充て尚ほ残余あるとき

は之を滞納者に還付すへし

売却したる物件質入書入と為したるものなるときは其代金より先つ処分費税金を控除し次に其負債金額に充るまでを債主に交付し尚ほ残余あればこれを滞納者に還付すへし若し滞納税金の納期限より一箇年前に質入書入と為したるものなるときは其代金より先つ其負債金額に充るまでを債主に交付し次に処分費税金を控除し尚ほ残余あれば之を滞納者に還付すへし

前二項の場合に於て滞納者に対し裁判の執行あるときは其残余金は該裁判所に送付すへし」

国税徴収法第15条「前条の場合（納税人が他の負債のため強制執行又は身代限りとなった場合のこと⁶⁹⁾…小柳注）に於て負債の抵償物件中徴収を要する税金の納期限より一箇年前に質入書入と為したるものあるときは其売却代金より先つ其負債金額に充てたる後税金を徴収すへし」

ここで登場したのは、国税債権と担保権との関係について、納期限よりも1箇年前に設定された質権、書入れ（抵当権）のみが国税債権に対し優先するという原則であり、公売代金からまず処分費及び税金を控除し、次に負債金額まで担保権者に交付し、なお、残余がある場合には、滞納者に還付する。また、滞納税金の納期限より1箇年以上前に質入れ・書入れが設定されているときには、代金よりまず質入・書入担保権者に交付し、続いて処分費・税金を控除し、残余があれば滞納者に還付する（第43条）。

この原則は、明30税徴にも継承され、租税優先権について「国税の徴収は総ての他の公課及債権に先つものとす」と規定するのみならず（明30税徴第2条）、質権・抵当権（当初の用語は質入れ・書入れ）付債権の場合でもその設定が「国税の納期限より一箇年前に在ることを公正証書を以て証明したるとき」に限り、国税に優先すると規定した（同第3

条)。この結果、質権・抵当権設定よりも後に成立した国税債権が公示手段なくとも質権・抵当権に優先したし、先取特権などについては国税優先権を制限し得なかった。これに対して、とりわけ私法学者から、公示のない租税債権が公示ある担保権に優先するのは私債権を軽視するとの批判があった。もっとも、制定当時では、この原則は、相当に理由のあるものであった。そもそも、それ以前のあり方に比べれば、国税優先権は制限を受けた。また、当時の「租税制度の中樞をなす税は酒税、地租であり、前者は造石時に租税債権が確定し、その後それを一年以内に納付するものであり、後者は台帳に基づき毎年確定する租税債権を以後一年以内に納付するものであった。したがってこれらの租税に関する限り、その租税債権が確定したと同時に、租税が抵当権等の担保を徴したとするならばその結果は以上述べたような優先徴収権の内容とほぼ同一になる」⁽⁷⁰⁾。とはいえ、①こうしたあり方は所得税、法人税には妥当しない、②例えば抵当権設定者が滞納していなくても、抵当権付き不動産の譲渡があった場合で譲受人が国税を滞納していた場合に抵当権者が不測の損失を受ける、③先取特権等について規定がないため、国税優先権が端的に妥当してしまうなどの問題点があった⁽⁷¹⁾。

この問題は、現税徴制定の際にもっとも議論があったところであるが、結局、①法定納期限等以前に設定された質権・抵当権等は国税に優先する(現税徴第15条及び第16条)、②私債権者の損害を避けるため、質権・抵当権付き不動産の譲渡の場合、譲受人に対する租税債権は、質権・抵当権により担保される債権に劣後する(税徴第17条1項)、③民法その他の法律に定められている先取特権のうち、質権や抵当権に優先するもの(不動産保存先取特権(民326条)等)は、国税にも優先すると定めた(税徴第19条)。

(カ) 強制執行との関係

現在では、滞納処分と他の強制換価手続との関係は、昭和32年法律第94号「滞納処分と強制執行等の手続の調整に関する法律」が定めている。それによれば、滞納処分による差押えのある財産についても、強制執行による差押等をなすことが可能であり(滞調第3条等)、また、強制執行等の手続の開始している財産について滞納処分による差押えをなすこともできるし(滞調第21条等)、交付要求をなすこともできる(税徴第82条以下)。

現在の制度は、それ以前のあり方を改めたものであった⁽⁷²⁾。もっとも、この点については、明治22年の国税滞納処分法制定時に司法省と法制局の間で対立があり、しかし、法制局は司法省の解釈(現在の扱いに近い解釈)を認めなかったことは論じた。明30税徴の下でも、強制執行と滞納処分の関係に関して、大正6年9月14日民第1490号司法省法務局長回答により、国税滞納処分による差押登記がある不動産には強制執行・競売法による競売開始決定をなすべきでなく、その旨の登記嘱託は受理しないとしつつ、逆に、既に強制執行がある場合には、国税滞納処分側は交付要求することになっていた(明30税徴規則第29条)。国税債権は、私債権とは相当に異なるものとして位置づけられていた。こうした後年の解釈は、いわば国税滞納処分法の立法者意思に忠実だったことになる⁽⁷³⁾。

(キ) 滞納処分の緩和

現在では、滞納処分の緩和として重要なものは、①換価の猶予、②滞納処分の停止、③納税の猶予である。①では、現在は納付が困難である場合や財産換価を直ちに行うときには滞納者の事業の継続を困難にするおそれがある場合等には、一定期間差押財産の公売を猶予して国税の弾力的徴収を可能とする(税徴第151条)。②では、滞納処分を執行することができる財産がない場合や滞納処分を執行することにより滞納者の生活を著しく窮迫

させるおそれがある場合などに滞納処分の執行を停止し、3年を経過して納税資力が回復しない場合には納税義務を消滅させる（税徴第153条）。さらに、③では、災害、疾病等の原因があり現在納税困難な状態にある場合に租税債務の履行請求を一定期間行わない（税通第46条）。

これらのうち、①は、国税滞納処分法では規定がなく、明30税徴でも原始規定にはその旨の条文がないが、明30税徴の昭和26年改正が国税の徴収確保と納税者の事業継続を要件とした職権による猶予としての「滞納処分の執行猶予」の規定を設けた（第12条の2第1項）。これが、名称を変更し（刑の執行猶予と紛らわしかった。）、要件を緩和するなどして、現税徴の換価の猶予制度となった⁽⁷⁴⁾。

②は、既に述べたように、国税滞納処分法第5条が滞納者の財産価格が処分費を償って剰余を得る見込みがないときについて無益差押禁止を規定していたが、明30税徴はその原則明示をやめた代わりに、「差押ふべき財産の価格にして滞納処分費及第三条に依り控除すべき債務額に充当して剰余を得る見込みなきときは滞納処分の執行を止む」として、滞納処分の中止規定を設け（第12条）、その後明30税徴の明治35年改正で、滞納処分の「中止」について、納税義務等が消滅すると規定した（改正第31条）⁽⁷⁵⁾。明30税徴の昭和26年改正がさらに「中止」制度を「滞納処分の執行の停止」と改め、規定を充実し（なお、その際、旧31条は削除）、差し押さえ得る財産の価額が滞納処分費及び国税に先立って徴収する債権額に充てて剰余を得る見込みがないとき（第12条第1項第1号）、差し押さえ得る財産の総てについて滞納処分をなしてもなお徴収すべき国税及び滞納処分費に剰余があるとき（同第2号）、滞納処分の執行により滞納者の生活が著しく窮迫の状態に陥るとき（同第3号）などについて滞納処分の執行を停止し、執行停止後3年経過することで納

税義務が消滅すると定めた（第12条第5項）⁽⁷⁶⁾。このうち、明30税徴第12条第1項第1号は、個々の財産について判断すべきものとして現税徴の無益差押禁止規定（第48条第2項）に継承され、明30税徴第12条第1項第2号から第4号までは現税徴の滞納処分の停止制度に受け継がれた（第153条第1項第1号から第3号）⁽⁷⁷⁾。

③に関する規定は、制定当時の国税滞納処分法には存在しなかったが、明治27年法律第17号による国税滞納処分法改正により、「納税人非常の変災に罹り税金を納めること能はずと認むるときは大蔵大臣は其状況に依り被害当時の未納税金及被害後六箇月内の納期に係る税金に限り其納期限後十二箇月を限度とし徴収を猶予することを得」と定めた（第6条第2項）。これが、明30税徴第7条の、納税人が非常の災害に罹り政府においてその被害調査のため事実を要するときにはその間税金の徴収をしないことがあるとの徴収猶予制度に継承され、その後、明30税徴の昭和26年改正で家族の罹病、事業の休廃止など大幅に拡充され、税通第46条につながった⁽⁷⁸⁾。

(7) 罰則

現在では、①滞納処分の執行を免れる目的で財産の隠蔽・損壊等をする者には罰則（3年以下の懲役若しくは50万円以下の罰金に処し、又はこれを併科）が科せられるし（税徴第187条）、②租税職員の質問に対して答弁をせず又は偽りの陳述をした者、検査を拒み、妨げ、若しくは忌避し、又は当該検査に関し偽りの記載若しくは記録をした帳簿書類を提示した者にも10万円以下の罰金が科される（税徴第188条）。①は国税滞納処分法に由来するが、②はその後の法改正に由来している。

国税滞納処分法は、①「滞納処分に対し財産を蔵匿脱漏し又は虚偽の契約を為したる者」は「一月以上二年以下の重禁錮」に処することを定めた。幫助犯は、本刑に一等を減

ずる(第51条)。この条文について、従来は、不納処分の際に財産を隠匿する者があったが、刑法などに罰則・制裁がなかったため本条文が必要であると説明されている。これが、明30税徴第31条になり、現税徴につながった。

これに対し、既に述べたように、②はそもそも質問・検査権が職員に与えられていなかったため、国税滞納処分法には規定がないが、収入官吏が滞納者の家屋倉庫等に立ち入るときには滞納者やその同居家族等が立ち会うこととし、正当な理由がなく、その立会に応じない者は2円以上10円以下の罰金に処する(第50条)。この規定は、明30税徴には継承されなかったし、現税徴でも規定はない⁽⁷⁹⁾。

(2) 明治30年国税徴収法

ア 明治30年国税徴収法

以上のように、明22税徴及び国税滞納処分法は、相当程度、現在の国税徴収のあり方の基礎を作ったのであるが、明治30(1897)年には、新たな国税徴収法(明30税徴)の制定があった。明30税徴については、明治30年3月9日の帝国議会衆議院本会議において、政府委員(大蔵省主税局長)目賀田種太郎が、《現在は、国税徴収法と国税滞納処分法とがあり、前者が任意の徴収を規定し、後者が不任意の徴収を規定している。しかし、この二つの法律は実際上関連しており、分かれているのは「実行上煩雑」である。また、現在の国税滞納処分法は、戸主が国税を滞納すると家族の財産も差し押さえることを規定しており、最近の法律の改良に合わせて修正が必要である。新法案は、官民共に徴税に於て手数を省くことを目的としている。⁽⁸⁰⁾》と説明している。同法案は、明治30年3月17日にほとんど議論なく本会議で可決成立している⁽⁸¹⁾。貴族院でも議論は低調に終わった。明30税徴は、全34条の規定からなり、第1章総則、第2章徴収、第3章滞納処分、第4章罰則に分かれ、第3章滞納処分は、第9条から第31条までで最大の部分を占める。

杉村章三郎教授は、明30税徴について、「改正の方向が概して国家の租税徴収権を保護するに傾いてゐたことは否定出来ない。例へば旧法は納税前の繰上徴収をなしうる租税を単に酒類、醤油の造石税に限つてゐたのに新法は一般国税に及ぼしたこと、滞納者の財産差押につき会社が滞納者たる場合にはその無限責任社員の財産にまで及びうること及び質物となつた財産は質権者をして一応収税官吏に引渡さしむべき旨の規定を設けたこと等これである。」と指摘している⁽⁸²⁾。そして、明30税徴では、差押順序規定や超過差押制限規定がないことも重要である。明30税徴に関する判例は、差押えの順序については法令に規定がないことを理由に、他に財産があつても不動産差押えをしたことを違法ではないとした(行政裁判所大正4年3月20日判決(行録26輯313頁))。また、超過差押えについては違法とはしなかったが(行政裁判所大正3年7月13日判決(行録25輯1011頁))、公売は徴収金額を収納するのに必要な限度に止めなければならないとして超過公売を違法とした(行政裁判所昭和5年2月28日判決(行録42輯859頁))⁽⁸³⁾。とはいえ、明30税徴では、家族財産差押規定を削除したこと、滞納処分の執行中止規定を設けたことなど国税滞納処分法に比べて滞納者を保護している点も重要である。明30税徴は、現税徴に置き換えられるまで長いこと適用されたのであり、数多くの改正を含めたその詳細な検討は別稿に譲ることとする。

イ 滞納処分の運用

国税滞納処分法は、明治23年1月1日より施行された。明治24年度からの運用は、明30税徴の運用も含めて、表3の通りである。

表3 国税滞納処分法下の滞納処分

	督促状発付		財産差押え		処分執行徴収	
	人数 (千人単位概数)	金額(千円)	人数	金額(千円)	人数	金額(千円)
明治24年度	154000	180	20077	43	1367	3
明治25年度	160000	217	21225	46	1226	9
明治26年度	162000	283	25273	98	11496 (6950 ⁽⁸⁴⁾)	54
明治27年度	182000	561	31622	105	11895 (6674)	43
明治28年度	151000	547	25523	194	9615 (4649)	152
明治29年度	125000	346	16477	120	6781 (3968)	91
明治30年度	124000	608	9219	330	2109 (1467)	96
明治31年度	175000	2160	15560	1741	1647 (1355)	150
明治32年度	283000	1047	51560	332	1984 (1512)	33
明治33年度	330000	1655	16839	421	3229 (2293)	45
明治34年度	362000	2657	22920	745	3852 (2551)	222
明治35年度	430000	2907	31098	1687	5374 (4160)	387

出典：国税庁統計年報書第百回記念号（昭和51）258頁。

第23帝国統計年鑑（明治36年）が伝える明治35年度の国税滞納処分決行人数総数は、5375人であり（国税庁統計年報書の数字と1人異なる）、内訳は、地租4160人、所得税192人、営業税320人、その他諸税（酒税663人、醤油税9人、売薬営業税19人、鉱業税10人、旧税追納2人）703人となっている。地租が圧倒的比重を占めることは他の年度でも同様であるが、地租でもかならず土地の公売が行われたわけではないことも考慮に入れると、それ以前とは相当に異なった滞納処分のあり方になり、公売中心から督促中心の仕組みに変化していったと指摘できる。

おわりに

(1) 民事執行の近・現代史

ここでは、以上の滞納処分法制の展開を広い観点から見るために、民事執行制度の変遷との比較を行う。園尾隆司東京高裁部総括判事は、「法律実務家による法律実務家のための日本近現代民事法制史」として、2009年に『民事訴訟・執行・破産の近現代史』（弘文堂）を発売した。園尾判事による民事訴訟・執行論

は、江戸時代には武断的であるが判決の執行力の強い民事執行制度があったが、松方デフレなどで混乱した明治10年代に誠実な債務者を保護するために執行力を弱める諸制度が導入され、近年の諸改革で改善されつつあるが、なお不十分な点があるというものである⁽⁸⁵⁾。

表4 身代限債務者数

年(暦年)	身代限債務者数 ⁽⁸⁶⁾
明治16	22492
17	27526
18	12483
19	10732
20	8756
21	6663
22	5353

園尾判事は、「明治10年ころ以降、司法省は各種の新方針を出して矢継ぎ早に裁判手続の変革を図る。現在にまで尾を引く諸問題の多くは、この過程で生じている。」と指摘して

いる⁽⁸⁷⁾。まず、刑事手続と民事手続の分離がおこなわれるようになり、拷問禁止が嵩じて手続違反行為に対する制裁としての体罰が禁止されるようになった（アメリカ・イギリスでは裁判所での手続違反行為に対する裁判所侮辱手続による身柄拘束がある）。更には刑罰の民事不介入原則となり、意図的な不履行、執行妨害、入札妨害などが刑罰の対象外とされた。この結果、民事の判決の執行力が弱まっていった。各種の新方針の一つの理由は、明治 10 年代に松方デフレなどで大きな社会問題が生じ、当時の状況下で「誠実であるが支払い能力のない債務者を過酷な執行から保護する」ことが必要になったことである。身代限り債務者数自体は、表 4 のとおりであるが、相当数の取消し等が行われた。これについて、園尾判事は、「現在のように破産免責⁽⁸⁸⁾が債務者の更生のために積極的に利用される時代ではなかったのであり、そのため、誠実な債務者を救済するには、身代限りの宣告を抑制するとともに、身代限りの取消によって財産処分を抑制するほかなかったのである。もし当時の裁判所がそのような姿勢を有しなかったとすると、明治一〇年代の暴動や襲撃の対象は高利貸、戸長役場、郡役所にとどまらず、裁判所にも向かっていたはずである。」とすら論じている⁽⁸⁹⁾。

その後、明治 23 年民事訴訟法の導入した民事執行のあり方には、次の特徴があった。
①一般管轄裁判所でも弁護士強制は採用しない。
②金銭支払いを命ずる判決に優先的効力を付与せず、執行力ある正本を持たない債権者（無名義債権者）でも配当加入できることにしたが、無名義債権は、しばしば虚偽債権や通謀債権であり、本来の債権者の権利実現が妨げられた。
③民事訴訟手続で刑罰及び身体的拘束を否定した結果、当事者本人が法廷で虚偽供述をしても刑罰や身体的拘束はなく、不代替的作為・不作為を命ずる判決の不履行にも刑罰や身体的拘束を科さない⁽⁹⁰⁾。
④判決

の強制執行が効を奏しない場合でも債務者に財産開示を命じない⁽⁹¹⁾。こうした点は、明治 10 年代に作られた制度が影響を与えたとも考えられる。

その後について言えば、①はそのままだが、②は、昭和 54 年制定の民事執行法で、配当要求できる債権者を原則として債務名義を有する者に限定した（民執第 51 条）。③は、昭和 16 年に入札妨害罪が創設され、民訴法の昭和 22 年改正で証人不出頭への罰金・拘留が認められ（現在の第 193 条、10 万円以下の罰金・拘留）、民事執行法平成 15 年改正などで、物件明細書作成のため審尋において虚偽陳述をする等の者に対して 6 月以下の懲役、50 万円以下の罰金を科しうることになった（第 205 条）。なお、民事訴訟の当事者が宣誓の上虚偽陳述しても 10 万円以下の過料であることのバランスという問題は残っているとされる（民訴第 209 条、なお、刑法第 169 条の偽証罪は「証人」対象で適用されない）。④について平成 15 年民事執行法改正で財産開示の制度が整備されたが（第 196 条以下）、財産開示のための呼出しに応じない、虚偽陳述などで 30 万円以下の過料（第 206 条 1 項 1 号）は軽すぎるとの指摘がある⁽⁹²⁾。

(2) 滞納処分と民事執行の比較

民事執行制度の歴史と比べて滞納処分制度にはどのような特徴があるか？既に見たように、明治 22 年の国税滞納処分法は、督促制度を設け、超過差押禁止制度を導入し、予定価格制度で廉価公売防止を意図し⁽⁹³⁾、不動産差押謙抑主義を採用するなど滞納者保護を目的とする制度を導入していた。その理由の一つは、明治 10 年代の滞納処分がもたらした問題であった。もっとも、国税滞納処分法は、家族財産の差押えを認める点などそれ以前の制度とのつながりもまた存在した。これに対して、明 30 税徴は、差押財産順序規定や超過差押禁止規定を設けず、執行の自由を確保するとともに、家族財産の差押えを許さなく

するとともに詐害行為取消し規定を設ける等の改良を行っている。その後、財産の低額譲渡に対する第二次納税義務、質問・検査権の充実など、概して言えば、国税滞納処分は、債権の実現のための制度としての整備に努力が向けられている⁹⁴⁾。

滞納処分制度と強制執行法制の展開に関連して、三ヶ月章教授も、現税徴制定直後の昭和 35 (1960) 年当時に、強制執行法が債権の実現に実効的でなかったと指摘していた。三ヶ月教授に依れば、強制執行制度に明治民事訴訟法制定以来長らく根本的改革がなかった理由は、①強制執行について有体動産執行や物の引渡請求権の強制執行という相当大幅な分野が執行吏⁹⁵⁾にまかされ、裁判所の全面的な職責とされることがなく、執行吏の悩みや国民の要望が裁判官の意識に反映することも少なかったこと、②強制執行では私人の権利の実現のために国家権力が力を貸すという点から、過酷な執行という非難を裁判所はおそれざるを得ないことを指摘していた。三ヶ月教授は、これと対比して、国税滞納処分について次のように述べている。

「滞納処分……ここでは執行債権に該る租税債権は、国庫収入の太宗を占め、その能率的な確保は国家機関の最大の関心事の一つである。……滞納処分手続の技術的欠陥はそのまま国家機関自身の——即ち強制執行におけるように直接に私人のそれとしてではなく——大きな関心とならざるを得ないのである。それと同時に、徴税の衝に当る第一線の収税官吏の切実な体験と制度の不備に対する不満とは、徴税機構のヒエラルヒーを通じて常に全国的規模で検討され、それが制度改革への大きな原動力となりえたということも、強制執行の側における実情と対比すれば、くっきりと浮び上るといわねばならない。強制執行法内部において、その制度の導入以後、執行の能率化のためになされた改善の跡の驚くべき貧困さと、旧国税徴収法施行以後滞納処分強

化のために試みられてきた技術的改善の足跡の大きさというコントラストは、否応なしにわれわれに右のような反省をつきつける⁹⁶⁾。

以上の三ヶ月教授の指摘に依れば、国税の自力執行権は、債権実現の問題点を国家が認識するための情報収集装置として機能したことになるし、民事執行制度が長らく債権の実現に十分有効ではなかったことは、逆に、それと異なった独自の債権実現制度(自力執行権)としての国税滞納処分制度を必要・有益なものとしたと評価できる。現税徴の制定に際して、国税の自力執行権の可否にまで議論が及んだが、「租税が国家の一般的需要をまかなうために法律に基づいて一律に成立するものであり、担保を請求するものに対して選択的に成立させることができる私債権とは根本的に異なるものであること、さらにその徴収は大量性、反復性を有し、あまりに煩雑な手続を要求することがはなはだしく困難であること」等がその存在理由として指摘されている⁹⁷⁾。以上の本稿の検討からは、これに加えて、近代日本法における租税の自力執行権の存在意義として、民事執行制度が長らく力不足であったこと及び自力執行権に情報収集機能があったことを指摘できる。

追記・本稿作成に当たり、平成 20 年度科研費基盤研究(C)20530511 及び平成 22 年度全国銀行学術研究振興財団研究助成を得ている。

① 『税大講本・国税徴収法』(平成 21 年) 2 頁 (<http://www.nta.go.jp/ntc/kouhon/tyousyu/pdf/03.pdf#page=1>)。

② 本稿作成に際して、平成 21 年 11 月 26 日の租税史研究会(税務大学校)において、「国税滞納処分法について」という題で報告申し上げ、上西康文税務大学校校長、金子宏東京大学名誉教授、品川芳宣早稲田大学大学院教授・筑波大学名誉教授をはじめとするご出席の皆様にご多謝をいただいた。改めて感謝申し上げます。

- (3) 当時は内閣制度も議会制度も存在しなかったのであり、太政官布告は現在の法律に相当する。
- (4) この点を明らかにした佐上武弘「租税優先権の沿革と外国制度」法律時報 29 卷 9 号(昭 32)は、画期的な業績である。『明治財政史第五巻租税(一)』(丸善、明治 37) 177-183 頁も要領よく制度を紹介している。また、杉村章三郎「租税滞納処分制度の変遷」(蠟山政道編『国家学会五十周年記念国家学論集』(昭 12) 385 頁以下は、立法上の変遷と判例による変遷を論じ、明 30 税徴の判例について検討を加えている。滞納処分法制の変遷については、国税庁『国税徴収関係判例集』第 1 巻(昭 46)の「国税徴収法逐条沿革」398 頁以下が有益である。本稿は、こうした業績から学びつつ、公文類聚などの立法一次資料をも利用した。
- (5) 金子宏『租税法〔第 14 版〕』(弘文堂、平成 21) 42 頁。
- (6) 国税庁税務大学校租税資料室『明治前期国税徴収沿革』(租税資料叢書第 2 巻、昭和 62)、税務大学校『明治前期国税徴収沿革(参考法令編)』(同第 3 巻、昭和 63)。
- (7) 新井勉「明治前期の裁判干渉」日本法学 74 卷 1 号(平成 20)などの研究姿勢に従ったものである。
- (8) 所得税は、明治 20(1887)年に創設され、明治 32(1899)年改正により法人の所得にも第一種所得税として課税する。
- (9) 大平祐一『『問答集』に見られる租税滞納処分——近世国家の法の運用』立命館法学 275 号(平成 13) 185 頁。
- (10) 伊藤孝夫「債権の強制的実現と公権力——『年貢未進』・強制執行・租税滞納処分」(京都大学日本法史研究会編『法と国制の史的考察』(信山社、平成 7))。
- (11) 明治初年には、江戸時代と同様の村請制度があったが、地租改正の後、明治 8 年大蔵省乙第 85 号達(参考法令 65 頁)による租税収納手続の統一化により、これが廃止された(中田薫「明治初年に於ける村の人格」同『法制史論集第 2 巻物権』1011 頁)。地租改正について、稲本洋之助=小柳春一郎=周藤利一『日本の土地法——歴史と現状〔第 2 版〕』(成文堂、平成 21) 4 頁以下。
- (12) この文言は、現代風に言えば、災害による納税の猶予制度(税通第 46 条第 1 項)に該当する。
- (13) 詳しくは、拙稿「明治初年の滞納処分における国税の自力執行力と優先権——明治 5 年太政官布告 285 号とその展開」(西川洋一ほか編『罪と罰の法文化史』(東京大学出版会、平成 7))。
- (14) 曾根ひろみ「身代限り」国史大辞典 7(吉川弘文館、昭和 61)。また、同「商品経済の発展と法——身代限り成立の歴史的意義」歴史学研究 533 号(昭和 59)、園尾隆司『民事訴訟・執行・破産の近現代史』(弘文堂、平成 21) 29 頁。なお、大平祐一『『出入』の終——江戸時代の民事訴訟手続』立命館法学 2009 年第 5=6 号(11) 2488 頁は、大坂法のもとでは、債務者に対し、ただちに手鎖、押込そして身代限を申付けるという方法がとられていたわけではなく、当事者間での話し合い・交渉の結果、一定の合意に達する場合が多かったと指摘している。
- (15) 園尾・前掲注(14) 98 頁。
- (16) これ以前に明治 5 年大蔵省達第 148 号(参考法令 271 頁)が、納期後 2 月は 100 円につき 50 銭の「利足」を付加するが、3 月目にいたりなお不納の際には、本人身代限りとすることを定めた。
- (17) 東京裁判所編『民事要録乙編』(明治 8、内閣文庫蔵) 481 頁。
- (18) 明治 10 年太政官布告第 79 号は、正式の題名がなく、租税未納者処分規則、租税未納処分方、租税不納者処分規則等様々の名称で呼ばれるが、後掲する公文類聚所収の松方大蔵大臣の内閣宛書類(明治 22 年 4 月 20 日)に従う。
- (19) 詳しくは、拙稿「明治 10 年代の滞納処分における国税の自力執行力と優先権」法学政治学論究 23 号(平成 6)。
- (20) 土地上の建物は、所有者が収去するか又は希望すれば借地ができた(拙稿・前掲注(19) 48 頁)。
- (21) 元老院は明治 8 年から明治 23 年まで存在した立法審査機関である。『元老院議事筆記』は、明治前半期の多くの法令について多彩な議論を伝える。参照、柴田和夫「国立公文書館所蔵元老院関係資料について」北の丸 6 号(昭和 51)。
- (22) 明治 17 年 10 月 22 日内務省指令(内務省地理局編輯『例規類纂第三編』(明治 18) 432 頁)。
- (23) 市岡正一編纂『租税未納者処分手続』(明治 20、内閣文庫蔵) 12 頁。
- (24) 読売新聞明治 14 年 11 月 22 日朝刊 3 頁には、新富座が 7 月以降営業税不納のため 11 月 19 日に京橋区長が営業停止、鑑札返納を言渡し、「明日

- の開場に障つては大変」と座長などが金策をしたとの記事がある（ヨミダス歴史館）。
- (25) 拙稿・前掲注（19）50頁。
- (26) 参照、水本忠武『戸数割税の成立と展開』（御茶の水書房、1998）。
- (27) 明治11年1月16日内務省指令（内務省地理局編輯『例規類纂第一編』（明治16））284頁。
- (28) 債権者への通告手続を怠った場合でも公売がなされれば、その公売は取り消されなかった（明治19年大蔵省第3557号訓示・参考法令281頁）。
- (29) 明治法制経済史研究会編『元老院会議筆記前期第4巻』（元老院会議筆記刊行会、昭和39）222頁。
- (30) 税務大学校研究部『税務署の創設と税務行政の100年』（大蔵財務協会、平成8）、中尾敏充「市制町村制の制定と徴税機構の整備」阪大法学49巻3=4号（平成11）、牛米努「国税徴収機構形成史序説——租税局出張所から税務管理局まで」税務大学校論叢39号（平成14）。
- (31) 服部貢編輯『公売処分公布類纂』（明治14、内閣文庫蔵）13頁、また、吉屋宗作編輯『現行兵庫県収税全書』（明治20、内閣文庫蔵）488頁。
- (32) 渡瀬正晴編『現行租税法規類纂』（明治17、国会図書館近代日本デジタルライブラリー（<http://kindai.ndl.go.jp/index.html>））71頁。
- (33) 大蔵省主税局『主税局年報 第11回 明治17年度』（明治18年、総務省統計図書館蔵）154頁。
- (34) 「明治何年」は「一周暦年」だが、「明治何年度」は「会計年度」である（『帝国統計年鑑第10回』凡例）2頁）。
- (35) 大蔵省主税局編『租税未納者処分規則』（明治19、内閣文庫蔵）3頁（同指令の日付は記されていない）。
- (36) 木下広次「公売処分法解釈私議」法学協会雑誌第6号（明治17）27頁。
- (37) 拙稿・前掲注（19）56頁。
- (38) 我部政男＝川畑恵「参事院議官尾崎三良『九州巡回報告書』」山梨学院大学法学論集28号（平成6）120頁。
- (39) 吉国二郎＝荒井勇＝志場喜徳郎共編『国税徴収法精解〔平成21年改訂〕』（大蔵財務協会、平成21）〔吉国二郎〕8頁。滞納処分制度が比較的安定していたのは、当時の税制が地租と酒税を中心とし、前者は地主制に対応し、後者は古来の伝統ある酒造家に課されたためとされるが、明治10

- 年代は、これらが深刻な打撃を受けていた。
- (40) 内務省地理局編輯『例規類纂第五編』（明治20、前掲注（32）デジタルライブラリー）641頁。官没地に桑苗を植え付けたいとの伺いを内務省は許可しなかった。
- (41) 「国税滞納処分法ヲ定ム」国立公文書館本館2A-011-00・類00420100。同文書は、同題目により、同文書館デジタルアーカイブ<http://www.digital.archives.go.jp/>で閲覧できる。
- (42) 「元老院議事筆記第647号国税滞納処分法」（国立公文書館本館2A-034-05・単01942000）。元老院議事筆記は、殆どが活字化されているが、本資料は活字になっておらず、原本の参照が必要であるが、国立公文書館デジタルアーカイブ（前掲・注（41））で閲覧可能である。
- (43) この動きに関して、牛米努「明治20年所得税法導入の歴史的考察」税務大学校論叢56号（平成19）466頁以下が有益である。牛米努税務大学校税務情報センター研究調査員が筆者に個人的に教示されたように、井上毅文書などに明治16年頃に全30条の「未納租税徴収規則案」が残されている。ここに牛米氏に感謝の意を表す。
- (44) 「未納租税徴収規則案」は、滞納者の一般財産について差押え・公売の対象としつつ、動産を先に差押え、不動産は最後に差し押さえるという考え方に立つものであった。その理由として、租税不納処分規則では不動産を容易に公売するのに対し、ヨーロッパの滞納処分法は「先つ動産を取押へ」、不足ある場合に不動産を差押え、公売すると述べている。井上毅は、「未納租税徴収規則案」を明治16年9月に、ドイツ人法律顧問ヘルマン・ロessler、フランス人法律顧問ギュスターブ・ボワソナードの両名に提出して意見を求めた。ロesslerはプロイセン法では「土地を保存」という観点から動産をまず差押え、土地差押えは最後にする原則があると述べている（國學院大學日本文化研究所編『近代日本法制史料集第七ロessler答議七』（東京大学出版会、昭和59）80頁）。ボワソナードもまた、フランスの土地税では、「不動産の公売の前に動産を公売」する原則があると述べている（國學院大學日本文化研究所編『近代日本法制史料集第九 ボワソナード答議二』（東京大学出版会、昭和62）145頁）。
- (45) この時に、提出された国税滞納処分法案は、各条文に小さな活字で理由が付いているが、第30

条途中で切れている(国会図書館憲政資料室の井上毅、松方正義、目賀田種太郎、勝田主計、大隈重信、阪谷芳郎の各文書は、この草案を所蔵していない。)

- (46) 司法省は、「本案国税滞納処分法案を独逸『ライン』州及び『ウェストファーレン』州の徴税法と比照するに大同小異其主義同一なるものにして」と論じているが、本法案と外国法との比較は今後の課題である。
- (47) 各税により異なっているが、明治23年の当時では、田租では、12月15日まで、翌年1月25日まで、3月31日まで、4月20日までの4期で各25%ずつ納入し(明治18年太政官第18号布告)、市街地租では、7月31日、翌年1月31日までの2期に各50%ずつ納入する(津田峻吾『国税滞納処分法釈義完』(明治23、前掲注(32)デジタルライブラリー)) 56頁)。
- (48) 督促に関する明30税徴第9条の後年の運用でも、督促状を発する時期は一樣でないが、直接徴収に属する諸税については、納税告知書の指定期限経過後なるべく速やかに発するとされた(佐藤亀清『租税滞納処分必携』(有斐閣、昭和6)60頁)。
- (49) 明治44年1月27日の衆議院国税徴収法中改正法律委員会での政府委員の説明によると、「延滞金は一は制裁的意味を含み一は遅延利息の意味を含む」とある(『帝国議会議事録明治編65第27回議事明治43年』(東京大学出版会、平成元)81頁)。実際には、滞納について酌量すべき情状ありと認められるときには、免除されるなどの規定により、原則どおり延滞金が課される例は少なかったとされる(佐藤・前掲注(48)235頁)。その後の附帯税制度の複雑な展開については、志場喜徳郎＝荒井勇＝山下元利＝茂申俊『国税通則法精解〔平成19年改訂〕』(大蔵財務協会、平成19)〔福田光一〕581頁)。
- (50) 国税滞納処分法及び明30税徴(第20条)では、滞納者の財産を蔵匿する疑いがある場合に立ち入りできなかったが、現税徴では、原則として第三者の同意を必要としつつ、滞納者と同居の親族その他の特殊関係者が滞納者の財産を所持すると認めるに足る相当の理由がある場合でその引渡しをしないことを要件とするようになり(第142条)、第三者に対する搜索権はそれ以前に比べ制限された(租税法研究会編『租税徴収法研

究・下』(有斐閣、昭和35)〔吉国二郎〕595、804頁、吉国ほか・前掲注(39)〔遠間茂哉〕876頁)。

- (51) 後に、搜索・差押え等に際して、一定の者についての出入り禁止規定(第21条の2)を昭和26年改正時に設け、これが税徴第145条に継承された。この第145条について、「強制執行の場合には、この条と同じではないが、執行官は、搜索に際して抵抗を受けるときは、威力を用いることができるとする規定がある(民執6条1項。)」と指摘されている(吉国ほか・前掲注(39)〔遠間茂哉〕886頁)。民事執行法第6条第1項は、明治23年制定時の民事訴訟法第536条に由来し、ここでは、執達吏は威力を用い、警察の援助を求めることができ、兵力を要するとき執行裁判所に申し立てると規定されていた(伊藤・前掲注(10)213頁)。
- (52) 三ヶ月章教授は、現税徴での質問・検査権の強化を積極的に評価し、昭和35年当時、財産開示制度の不十分な当時の旧民事訴訟法は滞納処分の制度に学ぶべきであると論じた(同「強制執行と滞納処分の統一的理解——新国税徴収法の評価と強制執行法の再検討」同『民事訴訟法研究第2巻』(有斐閣、昭和37)166頁)。
- (53) 金子・前掲注(5)738頁。督促状を発付してから6月以上経過して差押えをする場合には、納税者に「あらかじめ、催告をする」(基本通達第47条関係18)。
- (54) 津田・前掲注(47)31頁。
- (55) もっとも、この点について、佐藤・前掲注(48)77頁は、明文を欠くものの「其の精神は永久不易」と述べている。
- (56) 第一はすぐに売却可能なものであり、第二は売却予定資産、第三もまた売却予定資産として評価しうる(租税法研究会・前掲注(50)〔桃井直造〕619頁)。
- (57) 差押禁止財産については、参照、谷川秀昭「差押禁止財産に関する考察」税務大学校論叢57号(平成20)。
- (58) 金子・前掲注(5)739頁。
- (59) もっとも、通常の私債権者が詐害行為取消権(民第424条)を行使する場合には、債権者平等の原則に支配されているのに対して、租税債権は優先権を有するため、実効性はそれなりにあるとされるが(三ヶ月・前掲注(52)195頁注(9))、第二次納税者義務は、裁判所への提訴が不要なた

め、一層実効的である。

- (60) 福浦喜代治『国税徴収制度の研究〔司法研究報告書第9輯第1号〕』（司法研修所、昭和31）75頁。
- (61) 租税法研究会編・前掲注（50）〔田中二郎〕610頁。
- (62) 元老院会議筆記（前掲・注（42））明治22年12月2日冒頭の細川潤次郎発言。
- (63) なお、明30税徴第10条関係の通達26（夫婦又は同居親族の財産の帰属認定）は、配偶者の特有財産などの例外を認めながら、「配偶者または同居の親族が主として納税者の資産又は収入によって生計を維持している場合には、当該納税者の住居にある財産は、当該納税者に帰属するものと認定してさしつかえない」としている（国税庁編（昭和30年12月）国税徴収法逐条通達集、大蔵財務協会、昭和31）89頁、租税法研究会編・前掲注（50）〔田中二郎〕608頁）。これは、現在の国税徴収法逐条通達第47条関係の22と同様である。差押えの際の同居家族の財産権は、困難な問題であり、民事執行法でも、金銭執行の際の動産執行に際し、実体的権利関係を執行官に判断させるのは適当でないなどの理由から、執行官は、債務者の占有などの外観に基づいて差押えに着手し（民執第123条第1項、第124条）、実体的に不当な執行については、権利者からの第三者異議の訴え（民執第38条）により是正する（林家礼二編『民事執行法〔第2版〕』（宮川知法執筆）182頁（有斐閣、平成10））。
- (64) 福浦・前掲注（60）77頁。
- (65) 「租税徴収制度調査会答申」租税法研究会編・前掲注（50）914頁。
- (66) 吉国ほか・前掲注（39）〔中山幸一〕757頁。
- (67) 明30税徴では、差押債権公売の途を閉ざして取立権行使のみを認め、期限付債権では取立てに数年かかるなどの問題が指摘された（佐藤・前掲注（48）131頁）。現税徴では、債権は、取立てを原則としつつ（第67条第1項）、「全部又は一部の弁済期限が取立をしようとする時から六月以内に到来しないもの」等は換価も可能である（第89条第2項）。
- (68) 明30税徴では、「先取権」の文言は使用されていない。相当数の学説は、「一般国税の徴収に関して国は納税者の総財産の上に先取特権を有し」（杉村章三郎『行政法要義・下巻』（有斐閣、

- 昭和39）62頁等）と説明したが、「国税債権のために一般の先取特権ないし特別担保権を与えたものとみるべき根拠はない」との裁判例や学説（福浦・前掲注（60）13頁）がある。現税徴に関して、参照、吉国ほか・前掲注（39）〔遠間茂哉〕129頁。
- (69) 明22税徴第14条は納税人が他の負債により身代限りとなった場合には、徴税令書を発したものがあつたときは、その納期に至らないものであつても、税金を先立って徴収することを規定した。
- (70) 吉国ほか・前掲注（39）〔吉国二郎〕13頁。現税徴の制定について、佐藤英明「国税徴収法改正の経緯と審議経過（1）」青山善充＝碓井光明編集代表『国税徴収法〔昭和改正編〕（1）』（信山社、平成14）。
- (71) 金子・前掲注（5）762頁。なお、民法などの先取特権との調整が不十分なことは、国税滞納処分法の元老院審議の最終段階で問題にされ、これを理由にした廃案説すら登場したが、結局そのまま立法となった。
- (72) 金子・前掲注（5）762頁。調整法前のあり方は、滞納処分について配当要求できない私債権者の保護に欠けたが、また、滞納処分側からの配当要求については、滞納者が差押財産を他に譲渡して強制執行の取消しを受けると租税の徴収が困難になるという問題もあつた。
- (73) もっとも、国税滞納処分法第15条は、担保権の目的となっている財産について、滞納処分着手以前に裁判執行のために滞納者の財産の一部が差し押さえられた場合には、その残部を差し押さえ、それで不足の場合には、裁判所に照会して、不足金額を請求すると規定した。かくして、差押えが競合しない場合には、滞納処分による差押えを行うが、既に強制執行による差押えがある財産については、滞納処分からの重ねての差押えは行わず、交付要求による。
- (74) 吉国ほか・前掲注（39）〔荒木政之丞〕897頁。
- (75) これらは、缺損処分とされた（佐藤・前掲注（48）241頁）。
- (76) 杉山・前掲注（4）283頁。
- (77) 三ヶ月・前掲注（52）142頁注（7）、吉国ほか・前掲注（39）〔沢口成利〕403頁、〔荒木政之丞〕906頁。
- (78) 三ヶ月・前掲注（52）143頁注（9）。
- (79) 国税滞納処分法第50条の大蔵省原案（第29

条)は、「故意の手段を以て財産の差押若しくは取調を妨げる者」にも罰金を予定したが、この文言は後に削除され、成法には存在しない。なお、国税滞納処分法第4条は、「滞納者の納税義務は滞納処分済を以て終るものとす」と規定した。この結果、従来は、国税滞納処分に伴う営業停止の措置があったが、これは、廃止された(津田・前掲注(46)25頁)。

(80) 帝国議会衆議院議事速記録第20号(明治30年3月9日)310頁。

(81) 同上第27号(明治30年3月17日)477頁。

(82) 杉村・前掲注(4)392頁。明治前期の第三者異議制度については、瀧川徹一「執行関係明治前期大審院判決」清和法学6巻2号(平成11)。

(83) 明30税徴に関する基本通達の20は、差押えは租税の徴収に必要な範囲内でおこなうとの観点から、差押財産の価額が滞納税金額等を著しく超えないことを求めた(租税法研究会編・前掲注(50)[吉国二郎]624頁)。

(84) 括弧内の数字は、各年度の帝国統計年鑑による地租についての滞納処分の件数である。

(85) 園尾・前掲注(14)307頁。

(86) 身代限り債務者数は、明治前期財政経済史料集成12巻「貨幣制度調査会報告」233頁(昭和7年、改造社)の表によっている。なお、明治15年は12191人、明治14年は7789人、明治13年は9855人である。表2の滞納処分表と比べると、身代限りよりも滞納処分の方が大量の執行を行っている。園尾判事は、民事執行としての身代限りについては相当数の取消しがあったと指摘しているが、滞納処分も同様に考えることは難しい(滞納処分緩和制度は不十分であった)。一般に、反対給付がない租税債務は通常の私債務に比べて任意の履行の可能性が低いと指摘され、債務不履行に陥る者は租税も滞納していると考えられるから、民事執行としての身代限りよりも滞納処分の方が明治10年代の社会不安への影響は大きかったのではないかと推測される。本文で指摘した井上毅などの見解もそれに対応している。

(87) 園尾・前掲注(14)107頁。

(88) 破産免責の制度は、昭和27年の破産法改正で導入されたが、昭和50年代まで個人の債務整理に破産及び免責制度が利用されることはまれであった(園尾・前掲注(14)292頁)。

(89) 園尾・前掲注(14)203頁。

(90) 園尾・前掲注(14)216頁。また、園尾判事によれば、日本法の特定物仮差押命令は、ドイツ法にはない制度であるが、目的物を特定しない抽象的仮差押命令を認めると債権者のねらいが不明で裁判官が予期しない執行がされることになり、これを嫌い、高利貸しが仮差押えを悪用することがないように、対象物ごとに裁判官が判断する特定物仮差押命令の仕組みを採用した(184頁)。園尾判事は、破産制度の充実に取り組んだ判事としても知られているのであり、「誠実な債務者」の再出発には好意的である。

(91) 園尾・前掲注(14)217頁。

(92) 園尾・前掲注(14)306頁以下。

(93) 最低売却価額としての予定価格制度は、不当廉価公売を防ぐ仕組みであるが、限界もある。とりわけ、明治22年の国税滞納処分法のように、将来の買取価格としての含みを持たせた予定価格制度であると、自らの買い受けリスクを低下させるために予定価格を低額にするインセンティブが働きやすい。

(94) このことは、一種の官権優先という面も存在したことは否定できない。

(95) 戦後の執行吏制度は、役場制(裁判所とは別個に執行吏役場を設けていた)・手数料制・当事者による自由委任制を特徴として明治23年に創設された執達吏にさかのぼる(梅田康夫「執達吏手数料制の成立について」金沢法学47巻2号(平成17))。この制度を含めた裁判所構成法成立史については、小柳春一郎＝蕪山巖『裁判所構成法』(信山社、平成22)がある。昭和41年法律第111号執行官法により、現在の執行官制度になり、役場制及び自由委任制を廃止して、執行官は裁判所内に事務所を持ち、裁判所から事件の配布を受けることとした(園尾隆司・前掲注(14)293頁)。もっとも、執達吏制度の由来となったとされるフランス法の執行士制度は、現在に至るまで役場制及び自由委任制を維持している(山本和彦『フランスの司法』(有斐閣、平成7)414頁)。

(96) 三ヶ月・前掲注(52)213頁。明30税徴の改正については、「国税徴収法重要改正年譜」(杉山・前掲注(4)647頁)が有益である。

(97) 吉国ほか・前掲注(39)[吉国二郎]30頁。