

論 説

滞納整理に係る事務運営の企画立案

－法制と執行の交錯についての一考察－

国税庁管理運営課長  
脇 本 利 紀

◆SUMMARY◆

法律を適法公正に、また、効率的に執行していくためには、法制度が整備されただけでは十分ではなく、執行体制の整備が不可欠である。滞納整理の実務においても、限られた人員と予算の下で、納付に係る広報、周知、相談を行い、各種の申請に対応し、また、納税者の個々の実情を踏まえ、新規に発生した滞納事案を早期に対応していく必要もあるほか、大口・悪質な事案や処理困難な事案に対して厳正・的確な滞納処分を行っていくことも求められる。

滞納整理に係る事務運営は、戦後直後の混乱の中でその事務を開始し、申告納税制度への移行等に伴う納税人員の急増、国税徴収法の全文改正、高度成長、経済のグローバル化、バブル経済とその崩壊など、滞納整理を取り巻く環境の変化に対応してきた。

本稿は、国税庁設置以後の滞納整理事務の沿革を振り返り、納税者（滞納者）との相互作用を通じて滞納整理に係る事務運営が形成されていく状況を概観することを通じて、国税徴収法（法制）がどのように執行されているのか、滞納整理に係る事務運営の企画立案について考察するものである。（平成 28 年 2 月 29 日税務大学校ホームページ掲載）

（税大ジャーナル編集部）

本内容については、すべて執筆者の個人的見解であり、  
税務大学校、国税庁あるいは国税不服審判所等の公式見解  
を示すものではありません。

目 次

1. 本稿の目的（問題の所在）	110
2. 国税徴収法の沿革と概要	111
(1) 国税徴収法の概要	111
(2) 滞納処分（強制徴収）の態様	113
3. 国税庁設置後の租税滞納の状況と事務運営の推移	114
(1) 滞納整理の状況	114
(2) 事務運営の推移	116
I 事務運営の基本的な考え方	117
II 事務処理手順の策定と内部事務の効率化	118
III 接触体系の整備	118
IV 納付環境の整備と滞納の未然防止	119
V 厳正的確な事務処理の確保	120
(3) 執行体制の鳥瞰図	122
4. おわりに	122

1. 本稿の目的（問題の所在）

納税義務が成立し、申告、更正・決定等の一定の手続により納付すべき税額が確定した国税が、その納期限までに納付されないときは、「督促」を行い、なお納付されない場合には「納税者の財産から租税債権の強制的実現を図る手続」を開始することとなる。そして、この手続の具体的な進め方、徴収職員の権限や納税者の保護等は国税徴収法（以下「徴収法」という。）に定められている<sup>①</sup>。

租税の滞納とは「国税が納期限までに納付されず、督促状が発付されたもの」であり、「租税を滞納した納税者を滞納者」というが、滞納が発生する原因は、経済情勢や個々の滞納者の事業や資金繰りの状況など様々な事情によるため、税務当局においては、滞納者の事業の状況や財産の状況等「事実関係を正確に把握した上で」「滞納者個々の実情を踏まえつつ法令に基づき適切に対応」していくこととなる<sup>②</sup>。

法律を適法公正に、また、効率的に執行していくためには、単に法制度が整備されただけでは十分ではなく、執行体制の整備が不可欠であることは言うまでもない。実務においては、限られた人員と予算の下で、納付に係る広報、周知、相談を行い、各種の申請に対応し、また、納税者の個々の実情を踏まえ、新規に発生した滞納事案に早期に対応していく必要もあるほか、大口・悪質な事案や処理困難な事案に対して厳正・的確な滞納処分を行っていくことも求められるからである。法律を執行するために必要となる事項をざっと概観しても、法令解釈の統一（法令解釈通達の整備）、機構・定員の措置に加え、事務処理手順の策定、事務処理に当たっての帳票等の整備、職員に対する研修、対外的な広報や相談体制の構築、事務運営方針の策定などが必要となるだろう。

滞納整理に係る事務運営は、戦後直後の混乱の中でその事務を開始し、限られた人員等

の下、申告納税制度への移行等に伴う納税人員の急増、徴収法の全文改正、高度成長、経済のグローバル化、バブル経済とその崩壊など、滞納整理を取り巻く環境の変化に対応してきた。本稿は、国税庁設置以後の滞納整理事務の沿革を振り返り、納税者（滞納者）との相互作用を通じて滞納整理に係る事務運営が形成されていく状況を概観することを通じて、徴収法（法制）がどのように執行されているのか、滞納整理に係る事務運営の企画立案について考察するものである。

なお、本稿では徴収法等に基づき「納税義務の任意の履行がない場合に、納税者の財産から租税債権の強制的実現を図る手続」<sup>③</sup>を指す場合には「滞納処分（強制徴収）」といい、納付に係る広報、周知、相談から滞納の未然防止、徴収法等に基づく権限の行使までを含む国税徴収事務全般を指す場合には「滞納整理」との用語を使用することとしている。

## 2. 国税徴収法の沿革と概要

明治30年（1897年）に制定された（旧）国税徴収法は、戦後の申告納税制度や青色申告制度の導入などを受け、昭和26年（1951年）、申請による猶予としての徴収猶予（現在の「納税の猶予」）、職権による猶予としての滞納処分の執行の猶予（現在の「換価の猶予」）、滞納処分の執行の停止の納税緩和制度等の規定が設けられた<sup>④</sup>。その後、租税徴収制度調査会の答申を受け、昭和34年（1959年）に全文改正されて、昭和35年（1960年）1月より施行され今日に至っている。

昭和34年の全文改正に当たっては、「租税徴収の確保」、「私法秩序の尊重」、「徴収制度の合理化」に係る観点から検討を重ね、現行法の枠組みが制定されている。例えば、納税緩和制度を見ると、執行猶予は「換価の猶予」と名称を改め、納税者に納税の誠意が認められる場合には一定の条件に合致すれば猶予が認められるとし、拡張が図られた。また、第

二次納税義務の拡充、保全差押等による租税徴収の確保、滞納処分手続や公売手続の整備などが図られた<sup>⑤</sup>。

同法は、その後、幾度もの改正を経ているが、現行法の基本的な体系は昭和34年に形成されている。また、所得税、法人税等の分野で申告納税制度が昭和22年に、納税緩和制度等が昭和26年に、それぞれ導入されており、滞納整理に係る事務運営は、後述するように昭和24年の国税庁設置から昭和30年代にかけて形成、整備されている。

### （1）国税徴収法の概要

現行の徴収法は、「国税の滞納処分その他の徴収に関する手続の執行について必要な事項を定め、私法秩序との調整を図りつつ、国民の納税義務の適正な実現を通じて国税収入を確保すること」（第1条）を目的とし、第1章「総則」、第2章「国税と他の債権との調整」、第3章「第二次納税義務」、第5章「滞納処分」、第6章「滞納処分に関する猶予及び停止等」、第8章「不服審査及び訴訟の特例」、第9条「雑則」、第10章「罰則」との構成となっている（第4章及び第7章は削除）。なお、国税通則法（以下「通則法」という。）の制定に伴い、徴収猶予に係る規定は災害減免法の徴収猶予とあわせて「納税の猶予」として同法に規定されている。

徴収法等において、滞納整理に係る事務運営に密接な関わりをもつ主な手続や権限等は以下のとおりである。

#### イ 財産の差押え

納税者がその国税の納期限までに完納しない場合には、「税務署長は、その納税者に対し、督促状によりその納付を督促」しなければならない（通則法第37条第1項）、その督促状は「国税の納期限から50日以内に発する」とされている（同条第2項）。督促は、納付催促として行われるものであると同時に差押の前提条件となる（このほ

か時効中断の効果が生じる（同法第 73 条第 1 項 4 号）。

民事上の債権は「司法機関にその履行の強制を求め」るのが原則であるが、租税については国や地方団体は「自らの手で強制的実現を図る権限」（いわゆる自力執行権）を有している<sup>6)</sup>。徴収職員には差押えの対象となる財産の発見等を行うため、質問及び検査の権限（徴収法第 141 条）、搜索の権限（同法第 142 条）が与えられ、「滞納者が督促を受け、その督促に係る国税をその督促状を発した日から起算して 10 日を経過した日までに完納しないとき」に該当するときは「徴収職員は、滞納者の国税につきその財産を差し押えなければならない」（同法第 47 条第 1 項）と規定している<sup>7)</sup>。このように、滞納処分（強制徴収）は「徴収職員」によって行われ、徴収職員は「税務署長その他国税の徴収に関する事務に従事する職員をいう」（同法第 2 条第 11 項）とされている。

差押えをしたときは、差押えの事績を記録、証明するための差押調書の作成（同法第 54 条）、滞納者への差押通知（同法第 54 条、第 68 条第 1 項等）、債権者等への差押通知（同法第 55 条）といった手続が規定され、差押えによって滞納者の財産は法律上又は事実上の処分が禁止され、当該財産を換価できる状態に置かれることとなる。

差押えの対象となる財産の選択は徴収職員の裁量に委ねられているが、超過差押えや無益な差押えなど滞納者や第三者の権利に重大な影響を与える場合には制限等が課せられている（同法第 48 条、第 49 条）。また、納付、還付金などの充当等の理由により差押国税の全額が消滅したときなどは差押えを解除しなければならないと定められている。

#### ロ 換価

国税は金銭をもって徴収することを要す

ることから、滞納処分により差し押さえた財産は原則として「換価」に付し、金銭に換える必要がある。換価とは、一般に差押財産を売却することを指すが、広い意味では債権、有価証券、無体財産権などの金銭による取立ても含まれる。

換価する財産は、差押財産のうち金銭及び取立てをする債権以外の財産であり、換価の方法は、原則として公売（入札又は競り売り）に付さなければならず（徴収法第 94 条）、公売に当たっては、公売公告（同法第 95 条第 1 項）、公売の通知（同法第 96 条第 1 項）、見積価額の決定及び公告（同法第 98 条、第 99 条第 1 項）、公売保証金の提供（同法第 100 条）、入札（同法第 101 条）、最高価申込者の決定（同法第 104 条第 1 項）、入札終了の告知（同法第 106 条）、売却決定（同法第 111 条）、買受代金の納付（同法第 115 条）との手続を経ることとなる。換価に引き続き、換価代金を差押財産その他の債権に配当するとともに、差押国税に充当する手続を行う。

#### ハ 第二次納税義務（納税義務の拡張）

第二次納税義務とは、納税者に対する滞納処分を行ってもなお滞納が残ると認められる場合において、本来の納税者と特定の財産などに関して一定の関係にある第三者から本来の納税者の国税を徴収しても公平を失わないときに、その第三者に対して本来の納税者の納税義務を負わせることをいい、徴収法第 33 条から第 39 条及び第 41 条に規定する一定の要件を満たす者に対して補充的に納税義務を負担させる制度である。

#### ニ 滞納処分免脱罪

納税者が滞納処分の執行を免れる目的で、その財産を隠ぺいし、損壊した場合には、徴収法第 187 条に規定する刑罰（滞納処分免脱罪）が科せられる。徴収回避行為を行った悪質な納税者等を罰する規定であり、税

務当局は構成要件に該当すると思慮される場合には捜査当局に告発を行うこととなる。なお、徴収法上、国税を滞納すること自体を処罰する規定は設けられておらず、徴収職員の質問に対して答弁せず、又は偽りの陳述をした者等に対しては「検査拒否等の罪」が科せられる規定（同法第 188 条）が設けられている。

ホ 納期限前の強制徴収措置

国税の納付は通常は納期限までに行えばよいが、納税者が偽りその他不正の行為により国税を免れようとしたり、破産するなど特別の事情が生じ、国税の徴収ができなくなる恐れがある場合には、一定の要件の下に特別の保全のための手続が認められている（繰上請求（通則法第 38 条第 1 項）、保全差押え（徴収法第 159 条）、繰上保全差押え（通則法第 38 条第 3 項）、保全担保（徴収法第 158 条））。

ヘ 納税義務の緩和

納税者は、納付すべき税額が確定した後、その確定した国税を納期限までに納付し、納税義務を消滅させることが要求されるが、災害や病気など納税者の個別事情等納付を強制することが適当でない場合には、納税者の保護を図る措置が規定されている<sup>6)</sup>。

(イ) 納税の猶予

納税者が災害により相当の損失を受けたとき、又は災害、病気、事業の休廃業などによるとき等、一定の要件を満たす場合は、納税者の申請に基づいて原則として 1 年以内の期間、納税を猶予することができる（通則法第 46 条）。

(ロ) 換価の猶予

財産を差し押さえた場合において、納税者が納税について誠実な意思を有すると認められる場合で、その財産の換価を直ちに行うことにより、その生活を著しく窮迫させるおそれがあると認められるとき又はその財産の換価を猶予すること

が徴収上有利であるときには、税務署長は職権により原則として 1 年以内の期間、その換価を猶予することができる（徴収法第 151 条）。

また、税務署長は、職権による換価の猶予によるほか、納税者がその国税を一時に納付することによりその事業の継続等を困難にするおそれがあると認められる場合において、その者が納税について誠実な意思を有すると認められるときは、その国税の納期限から 6 月以内にされたその者の申請に基づき、1 年以内の期間に限り、その納付すべき国税につき換価の猶予をすることができる（同法第 151 条の 2）。

(ハ) 滞納処分の停止

滞納者について、滞納処分を執行することにより、その生活を著しく窮迫若しくは生活の維持を困難にするおそれがあると認められるとき、その他一定の事実が存するときは、税務署長は滞納処分の執行を停止することができ、その停止が 3 年間継続すると国税の納税義務は消滅する（同法第 153 条）。

(2) 滞納処分（強制徴収）の態様

徴収法等に規定する国税の徴収の手続は、法的な側面に注目すると、以下の 2 つの手続に大別できる。

第一は強制徴収手続による場合である。納期限前の強制徴収措置が適用となるケースを除くと、督促状を発した後、なお納付がない場合、督促状を発した日から 10 日を経過した日の翌日以降、滞納者の実情の把握を行うこととなる（実務では、通常、滞納整理に着手する前に電話、文書などにより自主納付を催告している。）。

質問、検査を行ったところ、財産や納付資力があるにもかかわらず、納税に誠意が見られない場合には、財産の差押えを行い、更に

納付がなく、公売以外に徴収方法がなければ換価手続に移行する。質問、検査の結果、当該滞納者と特定の関係のある第三者に対して二次的に納税義務を負わすことが妥当と認められる場合には徴収法の規定に従い第二次納税義務を課し、また、同法第 187 条に規定する構成要件である「滞納処分の執行を免れる目的で、その財産を隠ぺい、損壊等していること」が把握されれば捜査当局に告発を行うこととなる。

第二は納税緩和措置が講じられる場合である。財産調査等の結果、納税者の事情等により強制徴収手続を採ることが適当でないと認められるときは、事業上の著しい損失等法令に定める要件に該当すれば納税の猶予や差押財産の換価を猶予する換価の猶予を適用する。また、滞納処分を執行することができる財産がないなど一定の要件に該当するときは滞納処分の執行を停止することとなる。

実務上、ある時点で滞納となっている全ての事案を徴収法等の規定に即して概念的に分類すると概ね以下の類型となるだろう。

第一の категорияは、「電話、文書などにより自主納付を催告中のもの」である。通常、実務では納期限前後に電話や文書などで自主納付をしようとしており、また、督促状が送付された後も早期に電話や文書により納付を促している。納期限を失念しているようなケースもあり得ることから、自主的な納付を促すことは効率的、効果的な国税債権の回収に資するものであるだろう。

第二の категорияは納税者（滞納者）に臨場するなどにより接触し、「実情を把握中のもの」である。

第三の categoriaは、実情を把握した結果、あるいは納税者の申請に基づき、納税緩和措置が講じられているものである。この中には、「短期間で納付が見込まれるとして納付誓約、納付受託により事実上の猶予となっているもの」のほか、法令に基づき「換価の猶予、

納税の猶予が適用となっているもの」、「滞納処分の停止中のもの」がある。

第四の categoriaは、納付能力など納税者の実情等を十分把握したうえで、差押財産の調査に着手したもの（「差押財産の調査中のもの」）や、その結果、強制徴収手続が適用となった「差押中のもの」、「公売を行っているもの」である。

事務運営の策定に当たっては、上記の 4 つの categoriaを念頭に施策を検討していくこととなる。

### 3. 国税庁設置後の租税滞納の状況と事務運営の推移

国税庁は、内国税の適正かつ公平な賦課及び徴収の実現を図ることを任務とする行政機関（財務省設置法第 19 条）であり、昭和 24 年（1949 年）に設置された。徴収事務に関しては、現在、「期限内収納の実現に努めるとともに、期限内に納付を行わない納税者に対して滞納処分を執行するなどにより確実に徴収する」ことを業務目標としている<sup>9)</sup>。

#### （1）滞納整理の状況

##### イ 租税滞納の分析視点

滞納とは、国税が納期限までに納付されず、督促状が発付されたものをいう。滞納整理の状況を年度単位で見ると、前年度末現在で滞納整理中の滞納額（＝当該年度の期首滞納額）に当該年度に新たに発生した滞納額（＝新規発生滞納額）を加えた額から当該年度に滞納整理した額（＝整理済額）を減じた額が当該年度末の滞納整理中の額（＝滞納残高）となる。

$$\boxed{\text{期首滞納額}} + \boxed{\text{新規発生滞納額}} - \boxed{\text{整理済額}} \\ = \boxed{\text{滞納整理中の額（＝滞納残高）}}$$

この式から明らかなように整理済額が新規発生滞納額を上回ると年度末の滞納整理中の額（滞納残高）は減少するという関係になる。

したがって滞納整理に係る事務運営は、

新規に滞納が発生することを抑制する「滞納の未然防止」と、納税者（滞納者）個々の実情に即しつつ国税の確実な徴収を図る「滞納の整理促進」が柱となる。

さて国税庁設置後の租税滞納状況を概観する場合、次表のように滞納整理中の額（滞納残高）等の実額では経済社会情勢や徴収決定済額（納税義務の確定した国税で、その事実の確認（徴収決定）を終えた金額）が異なるため中長期的な比較や分析にはなじまない。

【徴収決定済額と滞納残高】（百万円）

	徴収決定済額 （本年分）	滞納残高
昭和 25 年度 （1950 年度）	449,608	94,561
昭和 45 年度 （1970 年度）	6,977,011	123,146
平成 2 年度 （1990 年度）	62,306,159	1,411,813
平成 22 年度 （2010 年度）	42,546,613	1,420,104

そこで滞納に係る中長期的な傾向を把握するためには滞納の発生割合、整理割合の2つの指標を用いるのが適切である。

【発生割合】

滞納の発生割合とは、当該年度中の「徴収決定済額（徴収決定された額）」を分母とし、新規に発生した滞納額を分子とした割合をいう<sup>(10)</sup>。

$$\frac{\text{新規発生滞納額}}{\text{徴収決定済額}} = \text{発生割合}$$

滞納が発生する原因は、個々の納税者の営業や資金繰りの状況など、様々な事情によるが、滞納の新規発生の状況を中長期的に比較する際の有用な指標となる。

【整理割合】

次に整理割合とは、期首滞納額と新規発生滞納額とを合計した整理すべき対象となる額

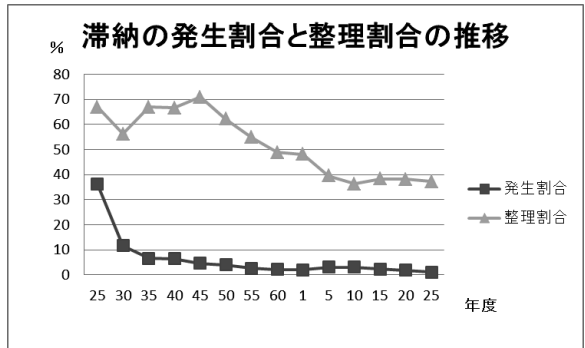
を分母とし、整理済額を分子とした割合をいう。

$$\frac{\text{整理済額}}{\text{（期首滞納額）} + \text{（新規発生滞納額）}} = \text{整理割合（処理割合）}$$

滞納が発生する原因は区々であり、例えば、一時的に資金繰りがつかなかつたために滞納となったような場合には、督促状発出後、電話による催告のみで直ぐに納付がなされるケースも少なくない。こうしたケースでの増加は、発生割合、整理割合（いずれも金額ベースの計数）の双方を押し上げる要因となる。

逆に、整理割合が低下している場合は、徴収職員一人当たりの滞納所掌件数が多い、複雑困難な事案があるため一件当たりに投下する事務量が増加しているなどの結果、完納に至るまでの期間が長期化していることが一般的に想定されるが、上記のようなケースが少なく、発生割合が低く抑えられていることが整理割合の低下に影響している可能性もある。

戦後の滞納の発生割合と整理割合の推移は以下のとおりとなる<sup>(11)</sup>。



ロ 国税庁設置後の滞納整理の状況

国税庁設置直後の昭和 20 年代は、いわば戦後の混乱期とも言え、昭和 24 年度の新規滞納発生割合は 45%強であり、徴収決定された税額の約半分が滞納となっていることが伺われる。その後も新規滞納の発生割合は、高い水準であったが、昭和 31 年度に 10%を下回り、昭和 42 年度には 5%を下回っている。その後もほぼ低下傾向を

維持しており、平成 16 年度には 2%を下回り、平成 25 年度は 1.1%と国税庁設置以降、最も低い水準となっている。この背景には、期限内納付意識を高める広報周知、振替納税やコンビニ納税、電子納税等納付しやすい環境の整備、納期限前後の個別納税者に対する納付しようよう等の滞納を未然に防止する施策を積み重ねてきたことも一因と考えられる。

整理割合は、国税庁発足直後の昭和 20 年代から 40 年代、年度で見ると例外はあるものの概ね 60%台を維持している。新規滞納の発生割合も高いが整理割合も高い状態であり、納税者は納付能力があり、ある程度の期間をおけば納付に至ることができたものと考えられる。しかし、整理割合は、石油危機以降、低下傾向を示しており、昭和 51 年度以降は 50%台に、昭和 59 年度以降は 40%台となり、平成 5 年度以降は 30%台で推移し、近時は 30%後半を維持している。昭和 40 年代後半から平成 10 年頃までの整理割合の低下傾向の背景としては、期限内納付の推進等の滞納未然防止策による発生割合の低下のほか、経済の発展等による滞納の大口化、広域化、複雑化（整理困難事案の増加）、累積滞納事案の増加、滞納件数の増加、職員数の相対的な減少などが考えられる。実務上の対応においては、限られた人員（事務量）をどの事案にどのくらい配分していくのかという事務計画の策定や、その進行管理の充実等が重要となる。

なお、滞納整理中のものの額（租税滞納残高）は、平成 10 年度に 2 兆 8 千億円となり、過去最高となったが、その後は 17 年連続で減少しており、平成 27 年度の租税滞納残高は 9,774 億円（発生割合は 1.2%、整理割合は 44.2%）となっている。

## （2）事務運営の推移

以下、滞納整理に係る事務運営等の推移については、「国税庁五十年史」、国税庁が取り組んでいる事務運営の状況や計数を取りまとめた「国税庁事業年報書」（昭和 29～36 年度）、「事務年報」（昭和 37 年度以降）に依拠し、事務運営の形成過程を検証していく。

戦前における国税の徴収事務は、間接税、登録税などの一部の直接税の徴収は税務署が担当していたが、地租及び勅令で定められた国税は市町村に委託されていた<sup>(12)</sup>。昭和 22 年、所得税、法人税を中心とした直接国税は申告納税制度に移行し、従来の市町村に対する委託徴収制度は廃止された。経済社会が混乱する中、税務署による直接徴収制度が採られ、申告納税制度への移行等に伴う納税人員の急増に対応しなければならなかった。

まず、機構の整備では、徴収関係事務の強化のため、国税庁においては昭和 26 年 4 月に徴収部が新設され、旧総務部（長官官房）の徴収課を管理課（現在の管理運営課）と徴収課に分離し、管理課には徴収事務の管理と歳入概算を、徴収課には滞納処分に係る事務を所掌させた。また、国税局は昭和 25 年 5 月、徴収部を新設し、東京、大阪の 2 つの国税局には滞納処分の執行を所掌する特別整理課が設置されている（現在、各国税局に特別整理部門等が設置されている。）。この段階で現在に至る執行体制の原型が整備されている。

次に事務運営を見ると、昭和 24 年度には効率的な執行を目指した徴収事務の内部事務・外部事務分離、公平な徴収を確保するための大口滞納者への対応、25 年度には滞納整理の基本的な考え方を示したインターナル・コントロール・システム（後述）の試行、26 年度には同システムの全面的な実施、国税徴収法の改正を受けた徴収猶予等納税緩和措置の的確な執行、27 年度には滞納整理計画の策定と整理実績の検討、諸報告の簡素化、28 年度には新規発生滞納の早期整理、少額滞納へ



の対応、滞納原因の把握等納付能力調査を基礎とした滞納整理、各種帳票の整備等内部事務の整備、公売事務の改善などを課題として認識している。29年度では、地域別責任分担制の導入、要指導区分の導入、地方公共団体との連携、納税貯蓄組合との連携強化、税務署の賦課係との連携強化などが打ち出され、30年度には訴訟体制の整備が掲げられている。

昭和34年の国税徴収法の全面改正後では、35年度に通信式滞納整理、36年度には処理困難な滞納者に対する専担制の導入、国税局による税務署の指導の充実、43年度には複雑困難事案に対応するための国税局間、国税局・税務署間の機動的な運営、48年度には不動産等に対する広域的な公売の実施などの対応を行っている。整理割合の低下が示しているように、高度経済成長、石油危機等を背景に滞納事案の複雑化、広域化、あるいは都市部等への集中が顕在化し、国税局の役割の強化等により、これらの課題への対応を模索している様子がうかがわれる。

以上、戦後の滞納整理に係る事務運営の企画立案をみると、いくつかの論点が浮かび上がってくる。

まず、申告納税制度の導入等大きな制度改正があり、租税滞納は質的にも量的にもこれまでとは異なる状況となったことから、滞納整理事務の進め方に関する基本的な考え方を整理する必要がある点である。次に効率的な事務処理を行うとともに事務処理誤り等を未然に防止できるよう部内での事務処理手続等を定め、法執行状況を適切に管理していくことである。更に上記2(1)で考察したように徴収法の規定は強制徴収手続に係るものと納税緩和措置に係るものに大別され、上記3(1)で指摘したように滞納整理に関する事務運営は「滞納の未然防止」と「滞納の整理促進」が柱になる。そして、限られた事務量の下で実情を把握し、あるいは納付を促す

べく効率的に納税者(滞納者)に接触していく体制を構築する必要があった点である。

戦後の事務運営の形成を分析するに当たっては、「事務運営の基本的な考え方」、「署内の事務処理体制の整備」、「接触体系の整備」、「滞納の未然防止の取組み」、「滞納の整理促進」の5つの視座から鳥瞰することが適切であると考える。

## I 事務運営の基本的な考え方

国税庁設置直後、滞納整理の基本的な考え方として「I.C.S. (インターナル・コントロール・システム) 滞納整理の導入」が提唱されている。I.C.S.滞納整理とは、滞納整理方式の改善のために提唱されたものであり、「滞納者を呼び出して税務署の幹部が直接に面話し、ひざをつき合せて滞納者の実情をきくことにより、不満および誤解などの解消に努めるほか、自主的納税を勧告する」、「滞納処分各段階ごとに滞納処分票を分類して保管箱に区分収納し、滞納の種類別の実数を常には握して、徴収事務を能率的にする」、「滞納者と面接し、個々の事情によってとるべき処分方法を適正にするので、悪質と思われるものに対しては、差押、公売処分を規則的に行う」ことを柱とするものであり、昭和25年10月以降、試行を経て、全国に展開されていく<sup>(13)</sup>。

背景には、戦後、申告納税制度が導入され、また、昭和26年の国税徴収法の改正により納税緩和制度が導入された主旨を反映させるべく、納税者(滞納者)の実情に即して滞納の科学的整理を徹底するとの考え方を踏まえたものである。ここにおいて滞納整理とは「集金」であるとの「現金収入第一主義」から決別し、納税者個々の実情を把握し、法律に基づきコンプライアンスの維持向上を図りつつ滞納整理を進めていくことを明らかにしようとしたものであろう。

このI.C.S.滞納整理は、その後、署内面接による滞納整理に重点が置かれすぎたとの反

省から、「滞納処分票の統一的管理の下に滞納の実情に応じた区分整理を行い、その整理区分に従って流れ作業的に整理を進めるところにある」ことを明確にし、「流れ作業式滞納整理」が提唱される。これは、個別事案を的確に管理し「次になすべき作業の種類を表示」しようとするものであり、どのような滞納整理を行うべきか整理区分を明確化し、滞納事案を管理するものである<sup>(14)</sup>。納税者の実情を把握し、質的な区分を行ったうえで、その後の進行管理を行おうとする基本的な理念は今日の滞納整理事務運営に引き継がれることとなる。

## II 事務処理手順の策定と内部事務の効率化

法律の執行に当たり、事務処理の効率化と正確性の確保は常に重要な課題である。滞納整理に係る執行についても、国税庁設置直後、滞納整理事務を「内部事務と外部事務に分離」し、内部事務の能率化と担当者の責任制の確立を図り、「外部事務担当者は常時滞納整理に専念」するとの方針が示されている<sup>(15)</sup>。

内部事務、外部事務を問わず、担当者を明確にし、また、処理手順や帳票の統一を図ることで、担当者は標準的な事務処理を行うことができ、管理者による進行管理や事務処理誤りを防止するための事務監査も容易になる。このため、事務の分類、標準的な事務処理手順の策定、事務処理に使用する帳票書類等の統一、決裁権限の明確化、滞納に係る情報を滞納者ごとに一元管理する一人別徴収簿等様式の策定などが矢継ぎ早に策定されている。

事務処理手順を策定し、部内外で使用する帳票類を統一することなどにより、はじめてコンピュータシステムの導入効果が発現することにも留意する必要があるだろう。何を入力し、何をどのような形式で出力するか、どのような管理を行うのか等が整理されてはじめてシステムによる効率化、高度化が実現するからである。滞納整理に係る内部事務を効

率化するために、「債権管理事務の電算化に伴って、徴収事務においても催告事務等の内部事務について電算化が図られ」、平成 13 年、国税庁の基幹システムである KSK (国税総合管理) システムの全国展開に伴い、「①滞納処分票の作成、②優先処理事案の選定、③催告対象者の選定及び催告書の作成、④滞納者財産の調査及び管理、⑤決議書等の作成、⑥滞納整理事績等の管理、⑦報告書等の作成について、KSK システムにより処理」されている。更に、個々の滞納事案の処理に当たっては、徴収システムを活用して、管理者と担当者の双方からの的確な期日管理等を行っている<sup>(16)</sup>。

## III 接触体系の整備

### イ バランスの取れた事務運営体制の構築

納税者の態様に応じ、どのように接触していくかという接触体系の整備は、限られた人員等を効率的に活用し、複数の目標を同時に達成していくためにも不可欠なものである。滞納整理の事務運営の歴史を見ると、新規滞納か既滞納か、小口滞納か大口滞納か長期（累積）滞納か悪質な滞納か、どの税目の滞納かといった観点に留意し、納税者の態様に応じた滞納整理の進め方の確立を図ってきたことが伺える。

昭和 28 年度の事業年報書では、「納付能力及び滞納原因の調査を基礎とする滞納整理方式」を展開していくことを明らかにしている。納税者の納付能力や滞納原因を組織的に把握することで、従事する職員の主観に左右されることなく、納税者の状況を把握し、滞納整理を展開することにより事務の効率化のみならず適正公平な課税の実現に資することを目指している。

また、昭和 29 年度の事業年報書には、滞納者の実情に応じ差押えすべきかどうかを見極め、その必要性が薄い者に対しては「要指導区分」とすること、昭和 30 年度の事業年報書には、各税目間のバランスの

取れた滞納整理を行っていくこと（「各税目にわたる均衡の取れた事務処理」、昭和31年度の事業年報書では、新規滞納発生による滞納の累積という悪循環の防止に努めること（累積滞納等の整理方策）、少額滞納者に対しては通信催告による整理を図ること（少額滞納等の整理）が指摘されている。昭和33年度の事業年報書には、滞納は逐年減少を示しているとはいえ、まだ整理能力を超える状況にあるとして、優先的に調査を行うべきものとして、新規発生滞納者、高額滞納者、納税に誠意のない滞納者または累積滞納者等を挙げている。更に、昭和38年度の事業年報書には、滞納の地域的な偏在や各税務署の事務処理状況を管理していく国税局の役割の重要性について言及がなされている。

このように我が国の経済が安定に向かう中、昭和30年代後半に至り、新規発生滞納と既滞納のバランス、少額滞納と大口滞納のバランス、各税目間のバランス、各税務署・各国税局間のバランス等に留意し、複数の目標を同時に達成すべく均衡のとれた事務運営の構築を目指していることが伺われる。

その後、昭和40年代に入り、滞納の大口化が進み、この傾向は石油危機以降、一段と進展し、前述したように整理割合の低下をもたらした。昭和40年度の事務年報では、1件当たりの滞納税額の大口化を踏まえ「滞納の質的状況」についての言及がなされ、昭和54年度の事務年報では「少額滞納者については、投下事務量の圧縮と納税意識を高めるという観点から、量的滞納整理（効率的により多くの滞納者と接触し、納付による完結を主眼とした方法による滞納整理）を実施することとし」<sup>(17)</sup>、量的滞納整理を確保しつつ、いかにして大口、悪質、長期滞納者に重点的に事務量を投下していくかを課題としている。同時に税務

署に対する国税局の指導管理、大口事案等を管理している国税局特別整理部門の機能の強化、主要税務署に設置された特別国税徴収官による広域運営等の施策を実施している。

なお、近時、処理割合の低下に歯止めがかかっている要因としては、累積、長期化している大口、悪質な事案に対して厳正に対応してきたことや、徴収システムの導入による進行管理の充実、処理困難事案についてプロジェクトチームを編成するなどにより計画的、組織的に対応していることなどがあげられるだろう。

#### ロ 早期接触

納税者に早期に接触し、その実態を把握するとともに納税の猶予等を含む適切な対応を行うことは滞納の累積、長期化の防止に資するものである。昭和28年度の事業年報書において「新規発生滞納の早期整理」が既に課題と認識されている

その後、限られた事務量の中で少額の新規滞納事案に対して効率的に接触を図るとともに、実地の滞納整理を行う事務量を確保するため「新規発生滞納の早期整理を図るため、発生直後の一定期間、通信式滞納整理方式に準じた書面催告により整理の促進を図る」<sup>(18)</sup>との施策を展開してきた。

このような施策は、平成14年以降、順次、国税局に設置された「集中電話催告センター（納税コールセンター）」の運用により、催告システムを活用して新規滞納事案に対して電話催告等を行うことにより効率的、効果的に実施されることとなる<sup>(19)</sup>。

## IV 納付環境の整備と滞納の未然防止

### イ 賦課連携等国税組織を挙げた取り組み

申告納税制度の定着は国税組織全体を通じた使命である。賦課（課税）部門による課税調査の結果、滞納となり、徴収部門で対応することもあることから、既に昭和29

年度の事業年報書において個別事案の処理の観点からの「賦課係との連携強化の措置」が掲げられている。

賦課（課税）部門においては、制度の周知や相談、調査時等納税者と接する機会が多い。そこでこのような機会を活用し、国税組織を挙げた期限内納付に関する広報周知、個人事業者に対する振替納税の勧奨、納期限前後における個別の納付しようよう、調査に伴う追徴税額等の滞納の未然防止などを図ることは有効な施策である。更に消費税滞納が顕在化してきたことを契機として「滞納圧縮は当面の税務行政の最重要課題の一つ」と位置づけ、賦課（課税）部門との連携を密にして、例えば賦課部門の担当者から督促状を発付する前に電話等で納付のしようようを行うなどの対応を行っている。

ロ 地方公共団体等外部組織との連携

期限内納付意識を高めていくためには国税当局のみならず地方公共団体や納税貯蓄組合等関係民間団体、税理士会が果たす役割が大きい。

納税貯蓄組合は「個人又は法人が一定の地域、職域又は勤務先を単位として任意に組織した組合で、組合員の納税資金の貯蓄のあつ旋その他当該貯蓄に関する事務を行うことを目的」として「税務署長及び地方公共団体の長に届け出た」団体であり（納税貯蓄組合法第 2 条）、納税資金の貯蓄を目的として、租税の期限内納付の推進、納税意識の高揚を図る活動を行っている。昭和 28 年度の事業年報書には、納税貯蓄組合の活動を通じ期限内収納の向上を目指すとしている（現在も租税の自主納付態勢の確立や中学生の「税についての作文」募集事業を中心とした税知識の普及等の活動を行っている。）。

また、昭和 29 年度の事業年報書には、納税貯蓄組合の育成に加え、地方公共団体

との広範な連携体制を確立すべく連絡協議会を設置していくことが記載されている。徴収法に基づく権限の行使においては国税当局と地方公共団体は競合する関係にあるが、滞納の未然防止等期限内納付意識の向上に資する施策の実施に当たっては連携しつつ今日に至っている。

ハ 納付手段の多様化

申告納税制度の下においては納税者が自ら申告し、その申告した税額を定められた期限までに納付する必要がある。そのためには各種の媒体や地方公共団体との連携等による期限内納付に関する広報、周知に加え<sup>(20)</sup>、各種の納付手段を提供し、納税しやすい環境を醸成していく必要がある。

納税者が国税を納付する場合、かつては現金に納付書を添えて金融機関又は税務署の窓口で納付する方法や預貯金口座から振替納税（申告所得税、個人事業者の消費税）する方法しかなかったが、現在はインターネットバンキングなどを利用した電子納税、コンビニ納付、ダイレクト納付といった納付手段を順次導入している。

V 厳正的確な事務処理の確保

イ 困難事案への対応

徴収面での課税の公平を図るためには、大口、悪質等の理由で滞納整理が進展しない事案を放置することは許されない。

戦後、困難事案としてまず顕在化したのは累積滞納の問題である。累積滞納は、新規発生滞納と過去の滞納との悪循環、財産が広範囲に所在、財産上の権利関係が複雑などにより滞納が累積していくものであるが、昭和 30 年度の事業報告書では「繰越滞納を併有している滞納者については整理が必ずしも的確に行われず、または整理されても新規発生分程度を追うに止まっている」<sup>(21)</sup>との認識を示し、質的困難な者の把握、継続的な処理、滞納者との接触、重点

的な指導の実施などの対応を図る必要があるとしている。その後も重点処理対象者としての選定、幹部による進行管理（国税庁事業報告書（昭和 31 年度））、法的手段の適用、専担者の設置、滞納処分技術の向上（国税庁事業報告書（昭和 32 年度））などの対応が行われている。

また、この種の事案に対応していくに当たっては事務量を要することから、税務署間、国税局・税務署間での機動的な事務処理体制の確立、税務署に対する国税局の指導、国税局所掌の大口滞納者の整理促進（国税庁事務年報（昭和 38 年度））といった柔軟な事務運営を行っていく必要がある<sup>(22)</sup>。

限られた事務量の下で厳正的確な事案処理を確保していくためには、ある程度事務量を要する事案と短期間での納付が見込まれる事案との区分を行い、事案グループに応じた事務量の配分を行っていくことが求められる。そこで滞納整理の事務運営に当たっては、事務量の投下を要する困難事案は、大口事案、悪質事案、長期事案と区分し、これらへの対応を「質的滞納整理の推進」と位置づけ、「大口滞納者、悪質滞納者及び長期滞留滞納者に対しては、事務量を重点的に投下し、深度ある財産調査を行って的確な差押処分を実施するほか、必要に応じて、繰上請求、保全差押え、繰上保全差押え、詐害行為取消訴訟等の提起」等を実施するとともに、「少額滞納者については、投下事務量の圧縮と納税意識を高めるという観点から、量的滞納整理（効率的により多くの滞納者と接触し、納付による完結を主眼とした方法による滞納整理）を実施する」との基本方針の下、事務が運営されることとなる<sup>(23)</sup>。

#### ロ 換価、公売体制の整備

滞納処分は滞納国税の強制的な徴収を終局的な目的としており、また、国税は金銭をもって徴収することを要するので、差し

押さえた財産は原則として換価によって金銭に換えなければならない。また、換価の方法は公売を原則とすることから、国税当局においては、財産を評価し公売に付す一連の手続を整備するとともに、円滑な公売が行われるよう環境を整備していく必要がある。公売は、納税者の権利義務に強い影響を与える分野であり、公売に当たっては税務署長は公売財産の見積価額を決定しなければならない（徴収法第 98 条）、財産評価という専門的な業務にも精通しなければならない。

円滑な公売が行われないと財産の差押えを行ったとしても国税債権の回収を図ることが難しくなる。昭和 28 年度の事業年報書において「公売執行手続の合理化」、「見積価額の評価の合理化」が指摘されるなど、国税庁発足当初より円滑な換価、公売事務の整備が課題と認識され、また、その後、公売事務の適正的確な執行の指針となる公売事務提要の作成に着手し、昭和 32 年に制定している（徴収法の全文改正を受け、昭和 43 年に改訂）。

更に財産の評価等は専門性の高い分野であることもあり、知見の集積、集約化を図る必要がある。昭和 48 年度の事務年報には「不動産等に対する広域公売の実施」が掲記されているが、現在は主要税務署に設置された「評価公売専門官」が広域運営により換価、公売事務を行っている<sup>(24)</sup>。

#### ハ 法的手段の活用

滞納処分の適法性、妥当性を確保するため、的確な事実認定、法令要件の充足性についての審理を適切に実施するとともに、複雑、困難、悪質な事案に対して適切に対応すべく、第二次納税義務、詐害行為取消訴訟の提起等原告訴訟の提起、滞納処分免脱罪の告発など法的処分を積極的かつ適切に運用していく必要がある。

このうち滞納処分免脱罪については、昭

和 35 年 1 月に施行された国税徴収法に規定されたものであるが、同罪が適用された判決が初めて出されたのは平成 8 年 12 月 25 日の東京地裁判決である<sup>(25)</sup>。罰則適用に係る運用に当たっては、情報の収集等組織的な仕組みの構築、客観的証拠の収集等告発に足る資料収集など知見の集積が不可欠であると言える<sup>(26)</sup>。

## 二 国際的な租税の徴収

海外への財産の移転などによる租税の徴収の回避に対しては、自国の領域外において公権力を執行することができない（執行管轄権の制約）ため、租税条約に基づき各国の税務当局が協力してお互いの租税を徴収する「徴収共助」により対処している。我が国においては、一般的な徴収共助の規定を含む多国間条約である税務行政執行共助条約が平成 25 年 10 月に発効し、これにより国内財産からの徴収が見込めないが、海外に財産を所有しているような事案について、徴収共助を活用していくことが期待されている<sup>(27)</sup>。

### （3）執行体制の鳥瞰図

以上、滞納整理に係る戦後の施策の展開を振り返ると、徴収法等法令を適正、効率的に執行するために以下の事項を整備してきたと言える。

第一は、納税者の理解と協力を求める、滞納者個々の実情を踏まえて適法に対応する、大口、悪質な滞納事案等に対しては厳正毅然な対応を行うといった「基本理念の共有」である。

第二は、機構の整備、研修体制の構築、基本通達や事務提要の制定等法令解釈の明確化などの「執行体制の整備」である。特に署内の内部事務と外部事務との峻別、事務処理手順や職員等が使用する帳票類の統一、事務処理要領の策定などにより、効率的かつ適正な内部事務の運営が可能となり、その結果、処

理困難事案への人員の投下等外部事務量の確保、各種計数の分析に基づく事務計画の策定、管理者による個別事案の進行管理などを行えるようになる。これは次に指摘する「法執行体系の構築」のインフラともいべきものであろう。

そして第三は、納税者（滞納者）の態様に応じた「法執行体系の構築」である。上記（2）の整理に基づき体系化すると以下の通りとなる。

#### （納付環境の整備）

1. マスメディアやホームページを活用し、各種の制度や期限内納付意識の向上を高める広報、周知、納付相談の実施
2. 地方公共団体、納税貯蓄組合等関係民間団体と連携
3. 納付手段の多様化

#### （滞納の未然防止）

4. 申告者に対する納税期限前のしょうよう、税務調査等の際での加算税、延滞税を含めたしょうよう(国税組織内での連携)
5. 納期限途過後、督促状交付までの間の納付勧奨

#### （滞納の整理促進）

6. 督促状発付直後の電話等による早期かつ集中的な催告（集中電話催告センター）
7. 臨場による納税者の実情の把握
  - 7-1 納税緩和措置の適用
  - 7-2 納付状況の履行の監視
  - 7-3 差押、換価（公売）
  - 7-4 第二次納税義務の適用、原告訴訟の提起、滞納処分免脱罪の告発、徴収共助の要請
8. 滞納処分の停止

## 4. おわりに

国税庁設置以降の滞納整理に係る事務運営は、戦後の「混乱期」において打ち出された諸施策が次第に収斂され、限られた人員等の下で、滞納が発生する前段階から完結、停止

に至るまでの流れに応じ、納税者（滞納者）の実情に応じて適切な手段・施策が適用できるよう整備、体系化されてきたと言える。

上記3（1）で指摘したように滞納の発生割合は長期的に低下傾向にある。滞納の原因は様々であり、確たることは言えないものの少なくとも滞納整理に係る事務運営は機能してきたと評価してもよいだろう。

特に平成に入り、集中電話催告センターが全国の国税局に順次導入され、早期かつ悉皆的、効率的に滞納者への接触が可能となったこと、また、第二次納税義務の適用、滞納処分免脱罪の告発などの手法を組織的に行使し、悪質、複雑困難な事案にも適切に対処しうようになったことにより、納税者（滞納者）の置かれた状況に応じて、周知、「しようよう」等自発的な履行を促す施策、電話や文書による催告、臨場による実地調査、納税緩和措置の適用、履行状況の監視、差押え、公売、滞納処分免脱罪の告発というように柔軟な対応から厳正な対応までの施策のメニューが整備された。法執行の対象となる者（本稿では納税者（滞納者））との相互作用を通じて、法令に定められた権限等に応じ、これらの者の置かれている状況を質的に区分し、それぞれのカテゴリーに応じた施策を策定し、これらの施策を同時に達成できるよう管理していると言える。

このような施策の展開は、意図的かどうかは別にして結果的にみれば、「法令を順守しなければ最小のレベルの手段から段階的に厳しい手段へと引き上げていくことによって」「法令順守をもっとも高める」とする「応答的規制理論」の考え方に合致していると指摘してもよいだろう。応答的規制理論では、対話、警告、民事罰、刑事罰、資格停止、資格剥奪といったように対話から始まり順次厳しい対応に引き上げる「規制のピラミッド」を構築することで、組織体の法令遵守をもっとも高められるとするものであるが、徴収法の執行

を歴史的に見ると、いわば当該理論を税務執行に応用しようとしているとも評価できるのではないだろうか<sup>(28)</sup>。本稿は、国税徴収法の執行の歴史を振り返り、事務運営（法執行）に係る施策の体系化を整理したものであるが、効率的かつ適法な執行とコンプライアンスの向上を目的とする税務執行の理論化の一助となれば幸いである<sup>(29)</sup>。

- 
- (1) 滞納整理に当たっては、国税徴収法のほかにも国税通則法、滞納処分と強制執行等との手続きの調整に関する法律など様々な法令に基づき執行しているが、本稿では執行に当たっての中心的な法令である国税徴収法を取り上げるものである。
  - (2) 国税庁「国税庁レポート2015」32頁（国税庁ホームページ掲載）。
  - (3) 金子宏「租税法（第20版）」（弘文堂、2015年）887頁。
  - (4) 税務大学校研究部編「税務署の創設と税務行政の100年」（大蔵財務協会、1999年）173頁以下。大蔵省主税局「昭和26年度改正国税の詳解」（1951年、大蔵財務協会）459頁以下。
  - (5) 「改正税法詳解（昭和34年4月施行）」（昭和34年5月、税務経理協会）24頁以下。また、昭和26年の徴収法改正を受け、昭和30年に「国税徴収法逐条通達」を制定し、更に昭和34年の徴収法の全文改正を受け、「国税徴収法基本通達」を制定した。なお、通則法第46条に規定されている納税の猶予は、同法制定前の災害減免に係る納税の猶予の規定と旧徴収法に規定された徴収猶予の規定とを併せて規定したものである。
  - (6) 前掲注(3)金子・租税法888頁。
  - (7) 徴収法第47条に規定する「10日を経過した日までに完納しないときは、徴収職員は、滞納者の国税につきその財産を差し押さえなければならない」の趣旨について名古屋高裁平成18年1月19日判決は、「本件滞納金に対する督促状を発してから10日以内に差押えがなされないからといって、当然にこれが地方税法に違反するとはいえないが、差押え等の滞納処分がとられないことにより、実質的に公金徴収権の確保が図られないと認められる場合、あるいは、一般的にみて公平を欠き、偏頗な徴税行為であると認められる場合

等には、地方団体の長は、その裁量を逸脱し、徴収金の徴収を違法に怠るものと解するのが相当である。」と判示している（裁判所ホームページ <http://www.courts.go.jp/hanrei/pdf/86B8F247E3D437D2492571180028FBAF.pdf>）。10 日を経過した日までに一律に差押えを行うことを求めているものではなく、「合理的な範囲内」であれば、差押えを行ってなくても直ちに違法となるものではないと解される。

- (8) 納税義務の緩和措置としては、本稿で記載した以外にも、各税法及び通則法で規定されている納期限の延長、所得税法、相続税法等に規定されている延納などがある。
- (9) 前掲注(2)「国税庁レポート 2015」6 頁。
- (10) 納税者の申告等により納付すべき税額が具体的に確定すると、税務署長は国税の内容の確認を行い（徴収決定）、徴収決定された納税額に対して未納となった税額のうち督促状を発送したものを「滞納」としている。
- (11) 発生割合と整理割合（単位：％）については、国税庁編「国税庁五十年史」（2000 年 5 月）878 頁～879 頁、各年の発表資料（国税庁ホームページ掲載の「租税滞納状況について」）を参照。

年度	25	30	35	40	45	50	55	60	1	5	10	15	20	25
発生割合	36.2	11.7	6.7	6.5	4.6	4.0	2.7	2.2	2.1	3.1	3.2	2.3	1.9	1.1
整理割合	67.0	56.2	66.9	66.6	71.0	62.2	54.8	48.9	48.1	39.5	36.3	38.3	38.2	37.2

- (12) 地租及び勅令で定められた税については、市町村が納税告知書を納税者に送付し、徴収した税金を国庫に送付し、未納の者があった場合には税務署に報告することとされ、これ以降の督促、滞納処分などを税務署が担当していた（今村千文『「税務署」の誕生』（税大ジャーナル第 21 号、2013 年 6 月）172 頁）。
- (13) 「国税庁事業年報書（昭和 24 年度、昭和 25 年度、昭和 26 年度）」444 頁以降。
- (14) 「国税庁事業年報書（昭和 28 年度）」441 頁以降。
- (15) 「国税庁事業年報書（昭和 24 年度、昭和 25 年度、昭和 26 年度）」452 頁以降。
- (16) 前掲注(11)「国税庁五十年史」423 頁、「昭和 24 事務年度 国税庁が達成すべき目標に対する実績の評価書」について（平成 25 年 11 月 5 日）102 頁～103 頁参照。KSK システムとは、全国

の国税局と税務署をネットワークで結び、申告・納税の事績や各種の情報を入力することにより、国税債権などを一元的に管理するコンピュータシステムであり、それらのデータを分析して税務調査や滞納整理に活用するなど、各種事務処理の高度化・効率化を図っている（前掲注(2)「国税庁レポート 2015」51 頁）。

- (17) 国税庁「事務年報（昭和 54 年度）」48 頁。なお、新規発生滞納税額を件数で除した一件当たりの平均新規発生滞納税額を見ると、戦後、右肩上がりの傾向を示しており、昭和 48 年度に 10 万円台、昭和 62 年度に 20 万円台、平成 2 年度に 30 万円台への増加し、平成 14 年度に約 57 万円となるが、その後は概ね減少傾向にあり、平成 25 年度は約 41 万円となっている。また、整理済滞納税額を件数で除した一件当たりの平成整理済滞納税額を見ると、同様に右肩上がりの傾向を示しており、昭和 49 年度に 10 万円台、昭和 62 年度に 20 万円台、平成 4 年度に 30 万円台へと増加し、平成 14 年度に約 63 万円となるが、その後はやや低下し、平成 25 年度は約 42 万円となっている（一件当たりの金額は、国税庁ホームページ掲載の「長期時系列データ」中の「滞納発生及び整理状況」に基づき筆者が算出したもの）。経済規模が異なり、また全税目の集計であるため確たることは言えないが、昭和 40 年代以降の滞納事案の大口化、平成期に入ってから滞納事案の困難化を示唆している。
- (18) 「国税庁事業年報書（昭和 35 年度）」76 頁。
- (19) 平成 25 年 7 月から 26 年 6 月末までの 1 年間で、催告対象約 75 万者のうち、約 54 万者（71.9%）が完結し、約 9 万者（12.3%）が納付誓約となっている（前掲注(2)「国税庁レポート 2015」33 頁）。
- (20) 具体的には、期限内納付や納税資金積立の呼びかけチラシ等による広報・周知、任意の中間申告、納付制度の周知や利用勧奨、税務署の窓口での納付相談などの取り組みを行っている。
- (21) 「国税庁事業年報書（昭和 30 年度）」345 頁。
- (22) 国税局特別整理部門には熟練した国税徴収官を配置し、計画的な処理に努めたが、昭和 42「年度末において局所掌滞納が総滞納の 50%をこえたのは、昭和 24 年に国税局において滞納整理を所掌する制度を設けて以来初めて」（国税庁「事務年報（昭和 42 年度）」85 頁）という状況に至っ



た。また、「不服申立て中、訴訟中または会社更正法の適用を受けている等のため、滞納整理を積極的に進めることが困難で、長期滞留滞納となっている事案が増加している」（国税庁「事務年報（昭和 43 年度）」82 頁）といった背景も指摘されている。

- (23) 国税庁「事務年報（昭和 54 年度）」47～48 頁。
- (24) 国税庁では平成 19 年 6 月からインターネット上で競り売りを行うことができるサービスを提供しているオークションサイトを運営している者を競り売り人に選定した上で、そのサイト業者のオークションサイトにおいて公売を行うインターネット公売を実施している。インターネット公売は、公売の参加者が公売会場に出向く必要がなく、公売期間中 24 時間インターネット上で買受申込みをすることができるなど利便性が高く、より多くの公売の参加者を募ることができるため、差し押さえた財産の高価・有利な売却に役立つものと評価されている（前掲注(2)「国税庁レポート 2015」33 頁）。
- (25) 税資 219 号 3219 頁。中井隆司「滞納処分妨害罪に関する一考察」（税大ジャーナル第 7 号、2008 年 2 月）参照。
- (26) 最近の告発件数は、平成 20 年度 5 件、21 年度 4 件、22 年度 2 件、23 年度 3 件、24 年度 6 件、25 年度 6 件、26 年度 8 件、27 年度 7 件となっている。
- (27) 税務行政執行共助条約は、租税に関する情報の交換、徴収、文書の送達を相互に支援することを定めた多国間条約であり、我が国を含め 49 か国において発効している（前掲注(2)「国税庁レポート 2015」39 頁）。
- (28) 宮崎綾望「「税務に関するコーポレートガバナンスの充実に向けた取組」の背景と今後のあり方」（ZEIKEN（税研）2014 年 9 月）112 頁以降。応答的規制理論については加藤直隆「企業の刑事責任論をめぐって—応答的規制と修復的司法へ—」（國士館法學第 36 号（2014.12）137 頁以降）参照。
- (29) 増井教授は、「人がルールを遵守するメカニズムは、複雑なものである。納税協力についてこれを研究するのが、税務執行の理論である。」とし、「税務行政の運用面でも、一般的な納税者を顧客（client）としてとらえて納税サービスを充実する

側面と、逸脱行動を繰り返す納税者に効果的な法的対応を行う側面を区別するなど、工夫の余地が大きい。」（増井良啓「租税法入門」（有斐閣、2014 年）40～41 頁）と指摘されている。