

**国際的に徴収を免れようとする
滞納者に対する出国制限についての一考察**

— 旅券の発給拒否又は無効化を中心として —

工 藤 誠

〔 税 務 大 学 校 〕
〔 研 究 部 教 授 〕

論文の内容については、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。

要 約

1 研究の目的（問題の所在）

近年の経済活動の一層のグローバル化を背景に、滞納者が資産を海外に移転させるなどの徴収回避に対する国際的な相互協力の必要性が高まりをみせており、条約に基づく徴収共助のネットワークは順次拡充している。

また、OECD においては、グローバル化時代では税務当局間の協力と協働がより一層重要であるとして、国際的な租税債権の徴収で直面している課題が報告されている。

我が国においては、国際的な租税債権を徴収するため平成 23 (2011) 年 11 月に税務行政執行共助条約に署名し、徴収共助を活用している。しかしながら、諸外国では、租税を滞納している者が出国しようとしたときに出国制限を行うなど、納税義務の履行を確保する制度を導入している例もあるが、我が国には、このような制度は導入されていない現状にある。

そのような現状である一方、海外渡航などの増加からは、グローバル化はさらに進展していくものと考えられ、我が国に居所があっても国外に財産を保有している者が増加することになり、租税が滞納となった場合は、徴収共助の要請は国内で徴収措置を尽くしている必要があることから、租税債権の確保に時間を要することにもなる。

また、滞納処分においては、財産調査等に応じない納税について誠実な意思を有していない滞納者の実情を把握することは難しく、財産を発見することも困難であり、滞納の早期徴収を確保することはできないことになる。加えて、このような滞納者が海外に財産を有していると認められる場合に、当該財産の移転や、財産の所在する国へ出国したことによって、租税債権の徴収ができないことになると、適正・公平な徴収の実現の観点からは公平性を欠くことになり、行政サービスの財源確保という観点からは租税収入の減少をもたらすことになる。したがって、海外財産を有していると認められるのに財産調査等に応じない滞納者は国際的に徴収を免れようとしていると考え

られることから、この者を対象として納税義務の履行を確保する制度の導入が必要ではないか。

さらに、OECD の報告書においては、自国内において租税債権を徴収するための制度を導入する努力をするべきとの提言もあり、我が国において、滞納者の国際的な徴収回避行為を間接的に抑止して納税義務の履行を確保する仕組みを導入する必要性が増してきている。

海外に財産を所有していると認められる者の納税義務の履行を確保するという必要性からは、出国には有効な旅券が必要であり、旅券の性質は、渡航者の国籍及び身元を証明する文書であるとともに、渡航先の通行の自由と適法な援助を要請することができるものであることから、租税の滞納と旅券を関連させて、納税義務の履行を確保する仕組みを考えることもできるのではないか。

そこで、本研究の目的は、租税条約に基づく徴収共助の現状等を検証し、諸外国の滞納者が出国しようとしたときの納税義務の履行を確保する制度を参考に、我が国に導入する仕組みの在り方について考察することである。

2 研究の概要

(1) 租税徴収の確保等と納税義務の履行を確保すべき者

租税の適正かつ公平な徴収の実現は、納税者からの信頼と理解を得るために重要な取り組みであるとともに、国家活動の基礎となるものである。このため、徴収回避への取組を検討するにあたり、最近における租税の滞納状況、徴収共助の状況等を確認し、租税負担の公平性を確保するために必要な納税義務の履行確保策の検討を行う。

イ 租税徴収の確保等

租税徴収の確保は国家活動の基礎をなすものであるが、租税の重要性及び特殊性から租税徴収には一般の私債権と異なる制度として、第一に自力執行権、第二に一般的優先権を認めている。

また、租税の適正な徴収は、租税の公平な負担の観点からも重要であり、租税の滞納は、国家の租税収入の減少をもたらし、それにとどまらず納税者間の不公平を生むことになり、租税の公平性が損なわれることとなる。

ロ 徴収共助の状況等

(イ) 国際徴収への取組強化

近年、国際的な租税回避が大きな課題となっており、各国間では、税務行政執行共助条約が締結され、我が国においても平成 25 (2013) 年 10 月に発効するなど、徴収共助のネットワークは拡充している。

また、平成 26 (2014) 年に OECD において、非居住者の金融機関口座情報を自動的に交換する共通報告基準 (CRS) が公表され、滞納整理においては、情報交換や徴収共助の制度を積極的に活用している。

(ロ) OECD における国際的な租税債権管理の強化

OECD の「国際的な租税債権管理の強化」に関する報告においては、世界の税務当局は国際取引の拡大による資産や人の移動、並びに経済の急速なデジタル化による新たな課題に直面しているとされている。

(ハ) 徴収共助の限界

条約の枠組みがあっても相手国が徴収共助を留保している、二国間条約にその規定がない場合は、徴収共助の要請は断念せざるを得ない。また、徴収共助の要請は自国内でとり得る徴収措置を尽くしているなど一定の要件に該当する場合に行うことができる仕組みとなっている。

一方、自国の権限により納税者が租税債権から逃れることを防止できる国は殆ど徴収共助の要請を行わないとされている。

このような状況から、海外に財産を有している滞納者すべてに対して徴収共助を要請できないという限界があること、また、徴収共助を行う要請国と被要請国の間において自国内の徴収手続きに不均衡がある現状となっている。

ハ 租税負担の公平性

税制の基本原則は、公平、中立及び簡素が最も基本的な理念である。なかでも税制に対する国民の信頼の基礎として最も重要なものは租税負担の公平であり、制度、執行の面において納税者の立場に立って実質的な公平を確保することが強く求められている。

このため、滞納者に対しては、国税徴収法の規定に基づき滞納処分を行うこととなるが、税務当局からの催告等に対して意思表示のない滞納者はその実情を把握することは難しく、滞納の早期徴収を確保できず、租税徴収の公平な執行が確保できないこととなる。

二 国際的に徴収を免れようとする者

滞納処分の過程において、分納等による換価の猶予の措置を講じるときには「納税について誠実な意思を有している」ことを要件として滞納の早期徴収を確保している。一方、税務当局からの納付催告等に対して意思表示のない滞納者については、その実情を把握するための財産調査に時間を要することになる。

また、滞納者の財産が海外にあると認められる場合は、徴収共助の要請には滞納者の国内にある財産に対して徴収措置を尽くしている必要があることから、国内財産への滞納処分後に徴収共助の要請をしたときには、既に財産が散逸していて、徴収共助を要請しても実益がないことにもなりかねない。また、徴収共助を要請できない国に財産を有している場合には、海外財産から徴収する方途がないことになり、滞納処分を執行する財産がない状況になる。

このことは、滞納処分は、滞納者個々の実情を把握して処理方針を決定していくこととなるが、実情を把握できない滞納者が海外に財産を有しているとした場合、財産の調査や徴収共助の要請までの期間について実質的に猶予を与えてしまうと考えられること、また、海外財産を有しているにもかかわらず滞納処分の執行の停止が考えられることから、国内に財産がある滞納者と比べて不合理となっていると考えられる。

ついては、納税について誠実な意思を有していない滞納者で、かつ、

海外に財産を有していると認められる滞納者を「国際的に徴収を免れようとする滞納者」として、納税義務の履行を確保すべきと考える。

(2) 諸外国における滞納者に対する納税義務の履行確保制度

租税債権の徴収を効果的に管理することは国内サービスの財源確保という最優先課題につながるため、諸外国では国内の法律等によって対応する制度を導入している。

イ アメリカの制度

アメリカでは、納税者が滞納し、その滞納が「深刻な滞納」と認定された場合に、パスポートの取消または拒否をする制度が導入されている。

ロ ドイツの制度

ドイツでは、納税者が納税義務を免れる意図がある場合に、パスポートの発給拒否または没収をする制度が導入されている。

ハ オーストラリアの制度

オーストラリアでは、納税者が滞納税金を納付せずに出国しようとした場合に、滞納者の出国を制限する制度が導入されている。

ニ 韓国の制度

韓国では、納税者が一定額以上の税金を滞納した場合に出国を制限する制度、高額・常習滞納者の氏名等を公表する制度及び高額・常習滞納者の監置を行う制度が導入されている。

ホ 諸外国で導入している制度の分類

上記の国以外においても、自国内において租税債権の徴収を確保するために、納税義務の履行を確保する手段を導入しており、導入している制度を分類及び確認したところ、抑止・牽制という間接的な効果によって納税義務の履行を促す機能を有しているものと考えられる。OECD の報告書においても、国内で租税債権の徴収を支援する手段が行使される可能性は、納税者にとっては金銭的な負担だけでなく信用格付や評判などにもつながることになるため、その効果として期限内納付を促し滞納の抑制になるとしている。

(3) 納税義務の履行確保策と導入制度の検討

我が国に納税義務の履行確保策を導入する場合に、分類した諸外国の制度のうち、どの手段が租税債権の徴収確保に適しているかの検討を加え、国際的に徴収を免れようとする滞納者を対象とした制度の検討を行う。

イ 制度導入の必要性和行政上の義務履行確保策

(イ) 制度導入の必要性

滞納者の実情を把握できないことは、納税者の納付能力に応じた措置や滞納の早期徴収を確保することができずに租税負担の公平性を欠き、財産調査や徴収共助の要請に時間を要するということは、租税の公平な執行を確保する面からも公平性を欠くことになる。

また、我が国が徴収共助を要請した場合、租税を徴収するために要した費用は被要請国が負担することになる。これは、我が国から、自国内で国際的な租税債権の徴収を確保する仕組みを導入している国に徴収共助を要請した場合、制度面での権衡が保たれておらず、費用の負担面では公平を保てていないことになる。

このため、租税の公平な執行を確保して滞納者のコンプライアンスの向上を図り、諸外国との国内制度の権衡を図るためにも、納税義務の履行確保策を導入する必要性は高いといえる。

(ロ) 行政上の義務履行確保策

行政上の義務の実効性確保の手段として、行政サービス・許認可等を拒否することは、行政上の義務の実効性を高めるうえで、有効な手段と考えられており、個人情報扱いや実効にあたっての手続き面を整備することによって実現可能性は高いとされている。また、行政サービスの提供は適正な納税により確保されるものであり、租税と行政サービスの関連性を認めた制限を行うことも可能であると考えられていることから、海外渡航に必要となる旅券と租税の滞納を関連させた制度の導入もできるのではないかと考えられる。

ロ 旅券制度の概要

(イ) 我が国の旅券制度

我が国の旅券制度は、戦前は外務省令で定められていた旅券制度を法律で定めることとして、昭和 26 (1951) 年に旅券法が制定された。旅券法には、旅券の発給、効力その他旅券に関し必要な事項が規定されている。

また、発給された旅券の性質は、外国当局に対し渡航者の所属国政府が渡航者の国籍及び身元を証明する文書であり、併せて外国においてその渡航者に通行の自由と適法な援助を要請するものとなっている。

(ロ) 出国 (海外渡航) の自由と旅券の発給拒否

海外渡航の自由は、憲法上の権利とすること自体に争いはないとされているが、居住・移転、外国移住・国籍離脱の自由に比べて、明文の規定がない海外渡航の自由の保障が問題であると考えられている。

出国の確認には有効な旅券が必要であり、旅券の発給拒否は海外渡航を制限することになるが、一般旅券の発給の拒否については、旅券法 13 条 1 項各号に規定されている。しかし、具体的な一般旅券の発給等の制限事由に比べると、旅券法 13 条 1 項 5 号 (現在は 7 号) は、海外渡航の自由の制限を行う基準としては極めて抽象的・一般的となっているが、最高裁は、外国旅行の自由に対し、公共の福祉のために合理的な制限を定めたものとみることができるとして、憲法 22 条 2 項に違反しないとされた。

また、旅券法 14 条は、理由を付した書面をもって一般旅券の発給を申請した者に発給しない旨を通知する義務があることを規定している。しかし、一般旅券の発給拒否処分を行った際に、外務大臣が「旅券法 13 条 1 項 5 号に該当する」との理由を付して通知した事案では、最高裁は、旅券法の理由付記制度の趣旨から、旅券法の要求する理由付記として十分でないとされた。

ハ 海外渡航を規制する場合の合理性の基準

国際的に徴収を免れようとする滞納者に対する制度の導入は、憲法上の権利である海外渡航の自由を規制することから、合憲性判定の基準として合理性の基準を用いることになると考える。この合理性の基準は「立法目的および立法目的達成手段の双方について一般人を基準にして合理性が認められるかどうかを審査するもので、立法府の下した判断に合理性があるということを前提としている」ものとされている。

(イ) 目的

A 租税負担の公平性の確保

国際的に徴収を免れようとする滞納者に対して、租税債権の徴収を確保するための制度の導入によって、この者が得ていると考えられる時間的猶予について是正するなど、期限内納付を行っている納税者との租税負担の公平性を確保する。また、法令によって規制することによって、自発的な納税義務の履行を促し、コンプライアンスの向上を図る。

B 諸外国で導入している自国内の徴収制度との権衡

滞納者の出国時に、自国内で租税の徴収を確保する制度を導入している国は徴収共助の要請を行うことは殆どないことから、制度の導入によって、このような国との権衡を図る必要がある。

また、徴収の共助によって海外にある財産から滞納税額を徴収する場合、徴収に要した費用は被要請国が負担することからも、制度導入の効果として要請件数を減少させることによって、被要請国が負担する費用の軽減を図る。

(ロ) 目的達成手段

旅券の性質を顧みると、外国における通行の自由と適法な援助を要請するという利益を渡航者につくり出していると考えられる。この旅券の発給がつくり出す利益からは、租税の行政サービスの財源確保という面と渡航者が受ける利益を関連させ、適切に納税義務を履行していないときは利益を受ける権利はないといえるのではないかと。

したがって、このような利益を享受するためには、納税の義務の履行によって費用を負担すべきであると考えられ、納税の義務と旅券の発給によってつくり出される利益を関連させるといったことを講じ、旅券の発給拒否又は無効化によって租税債権の徴収を確保することが可能であるとする。

ニ 制度の対象者及び認定した場合等の整理

(イ) 制度の対象又は除外とする滞納者

国税の徴収手続きは、新規に発生した滞納事案は集中電話催告センター室から電話等による催告を行い、財産調査等を行う必要のある事案は徴収職員において滞納整理を行うこととなる。

このため、現状の徴収手続きに基づく対象者の整理を行ったところ、制度の対象とする者については、海外に財産を有していると認められる者のうち、納税について誠実な意思を有していない者として、集中電話催告センター室の納付催告に一定期間応じていない者又は税務当局の財産調査に応じていない者と整理する。

(ロ) 出国制限の対象者とした認定通知等及び外務大臣への通知

国際的に徴収を免れようとする滞納者と認定した場合は、出国制限の対象者とした認定通知、旅券の発給拒否を行うために外務大臣への通知、認定の対象から除外となったときは出国制限の除外連絡を行う必要がある。

(4) 制度導入に伴う法令改正等の方向性

旅券の発給拒否又は無効化の制度導入に当たっては、徴税の手続はすべて法律に基づいて定められなければならない、また、いかなる場合に旅券の発給が拒否されるかはできるだけ明定されていることが望ましいとされているため、法令改正の在り方を検討するとともに、行政サービスのデジタル化実現に向けた取り組みの検討を行う。

イ 国税徴収法の改正の方向性

導入制度の目的は、第一には、納税者間の租税負担の公平性を確保し

て適正公平な課税徴収を実現し滞納者のコンプライアンスの向上を図ること、第二は、我が国の領域内で租税の徴収を確保して外国との制度の権衡を図ることにある。このことは、国税収入の確保及び徴収の合理化に沿ったものであると考えられ、対象とする滞納者の要件は、「海外に財産を有していると認められ、納税について誠実な意思を有していないと認められる滞納者」とすることが適切であるとする。

ロ 旅券法の改正の方向性

旅券法は、渡航の自由を実現するために、国民の権利の保障とともに、国益の維持・確保の実現を究極の目的としていると考えられている。

このため、納税義務を適正に履行している者が旅券の発給を受け、外国における通行の自由と適法な援助を要請できる利益を享受できるものと考えられる。このことから、納税者の予見可能性を高め、納税義務の履行を間接的に促すことに資するという観点では、旅券法 13 条 1 項に新たな号を追加して、理由を明記することが適切であるとする。

ハ 導入制度の手続きに関するデジタル化の方向性

令和元年（2019）年 12 月にデジタル手続法が施行されるとともに、「デジタル・ガバメント実行計画」が策定され、行政のあらゆるサービスをデジタル化実現に向けて取り組むこととされた。

このため、処分通知のオンライン化、旅券の発給申請等のオンライン化、マイナポータルを利用した行政手続、国外転出者のマイナンバーカードの利用の方針を整理し、海外在留者への手続の迅速な対応を考慮して、行政手続のデジタル化を前提とした仕組みを構築する必要がある。

3 まとめ

近年、個人の海外への移動は増加し、経済活動も複数の国で行うことができることに伴って、国外財産の保有も増加しており、納税者が海外に移動する際に租税債権を確保する制度を諸外国では導入している。

我が国についても、海外に財産を隠し持っている者への対策を強化してい

るが、さらに、グローバル化やデジタル化によって国際的な資金移動は増加している。これは、国際的に徴収を免れようとする滞納者への対策を強化する必要性が増してきていることであり、適正な納税を促し、租税の負担の公平性を確保するための制度の導入が求められていることである。

このため、行政サービスと租税の滞納を関連付けした「旅券の発給拒否又は無効化」の制度を導入することによって、租税債権の徴収を確保して滞納者のコンプライアンスの向上を図るとともに、国際徴収の合理化を図っていくことができるとの考えを導き出したところである。

今後、国際的な租税債権の徴収確保に向けては、より一層、資料情報等を活用して海外財産の洗い出しを行い、今回考察した納税義務の履行確保策などによって、国内で租税徴収を確保することができるとともに、徴収を免れるようとする行為が抑止されることを期待したい。また、海外財産から租税を徴収するためには条約に基づく徴収共助が重要な役割を果たしていることから、引き続き徴収共助のネットワークの拡充が望まれるのである。

目 次

はじめに	290
第 1 章 租税徴収の確保等と納税義務の履行確保	293
第 1 節 租税徴収の確保等	293
1 租税徴収の確保	293
2 滞納処分の基本的な考え方	294
第 2 節 租税滞納の状況	295
第 3 節 徴収共助の状況等	296
1 国際徴収への取組強化	296
2 我が国の徴収共助の現状	297
3 EU 加盟国間における徴収指令	298
4 OECD における国際的な租税債権管理の強化	299
5 徴収共助の限界	302
第 4 節 租税負担の公平性と納税義務の履行確保策	303
1 租税負担の公平性	303
2 納税者間における公平性	304
3 滞納処分免脱罪の適用範囲	307
4 滞納者の出国に伴う納税義務の履行確保	308
5 納税義務の履行を確保する対象者	309
第 2 章 諸外国における滞納者に対する納税義務の履行確保制度	315
第 1 節 諸外国における制度の導入	315
第 2 節 各国で導入している制度の概要	316
1 アメリカの制度	316
2 ドイツの制度	321
3 オーストラリアの制度	322
4 韓国の制度	324
5 その他の国における制度	325

6 諸外国で導入している制度の分類	330
第 3 章 納税義務の履行確保策と導入制度の検討	333
第 1 節 制度導入の必要性和行政上の義務履行確保策	333
1 制度導入の必要性	333
2 行政上の義務履行確保策	334
3 行政上の義務履行確保策の整理	340
4 破産法における説明義務の履行確保策	341
5 我が国に導入する納税義務の確保策の方向性	343
第 2 節 旅券制度と現在の旅券の発給拒否又は無効化	344
1 我が国の旅券制度	344
2 グローバル化のさらなる進展等	345
3 出国（海外渡航）の自由と旅券の発給拒否又は無効化	348
第 3 節 旅券の発給拒否又は無効化の検討	355
1 海外渡航を規制する場合の合理性の基準	355
2 金額基準設定の必要性	358
第 4 節 制度の対象者及び認定した場合等の整理	359
1 現状の徴収手続に基づく対象者の整理	359
2 制度の対象又は除外する滞納者	361
3 滞納者への対象認定通知及び救済方法の提示	362
4 外務大臣等への通知	364
第 4 章 制度導入に伴う法令改正等の在り方	367
第 1 節 国税徴収法の改正の方向性	368
1 国税徴収法の目的等	368
2 国税徴収法の改正の在り方	369
第 2 節 旅券法の改正の方向性	371
1 現行の旅券法の目的等	371
2 旅券法の改正の在り方	371
第 3 節 導入制度の手続きに関するデジタル化の方向性	372

1	行政手続のデジタル化の推進等	372
2	行政手続のデジタル化の方針等を踏まえた仕組みの構築	376
3	マイナポータルを活用等	376
第 4 節	導入制度の総括	378
	結びに代えて	380

凡 例

本稿で使用している法令等の略称は、次のとおりである。

なお、これらの法令等の規定は、特に記載のない限り、令和 3 年 3 月 31 日現在のものに基づく。

《法令等》	《略称》
行政手続法・・・・・・・・・・・・・・・・	行手
国税徴収法・・・・・・・・・・・・・・・・	税徴
国税通則法・・・・・・・・・・・・・・・・	税通
国家公務員法・・・・・・・・・・・・・・・・	国公
出入国管理及び難民認定法・・・・・・・・	入管
破産法・・・・・・・・・・・・・・・・	破産
旅券法・・・・・・・・・・・・・・・・	旅券

はじめに

近年の経済活動の一層のグローバル化を背景に、海外への資産移転が増加する中、滞納者が資産を海外に移転させるなどの徴収回避に対する国際的な相互協力の必要性が高まりをみせており、条約に基づく徴収共助のネットワークは順次拡充している。

また、OECD においては、グローバル化時代では税務当局間の協力と協働がより一層重要となっており、租税徴収の分野も例外ではないとして、国際的な租税債権の徴収において直面している課題に対する報告を行っている。この課題の一つとして、多くの国では納税者の国際的な移動がますます増えており、納税者は複数の国で事業や取引を行うことができることから、国際的な租税債権の徴収を実現できる唯一の資産が租税債権を徴収する税務当局の管轄外に存在するという状況も考えられるが、国際的な租税債権の徴収に障害がある場合には、国際課税制度の公平性に対する一般市民の信頼を損ないかねず、自主的な税務コンプライアンスに大きな影響が生じる恐れがあるとしている⁽¹⁾。

我が国においては、国際的な租税債権を徴収するために平成 23 (2011) 年 11 月に税務行政執行共助条約に署名し、徴収共助の枠組みを活用している。そして、国際的な徴収回避行為にも適切に対応し、適切かつ公平な課税・徴収を実現するため、徴収共助の要請が可能な国・地域に財産を所有する滞納者が、徴収共助の要請による徴収を免れる目的で国外財産を隠ぺいした行為についても国税徴収法の滞納処分免脱罪の適用範囲に加えるよう対応しているところである。

諸外国においては、国際的な租税債権を徴収するため、租税を滞納している者が出国しようとしたときに出国制限を行うなど、納税義務の履行を確保する

(1) Tax Debt Management Network. (2020) "Enhancing International Tax Debt Management" OECD.p.7. (<https://www.oecd.org/tax/forum-on-tax-administration/publications-and-products/enhancing-international-tax-debt-managment.pdf>) (2021 年 5 月 11 日最終閲覧)。

制度を導入している例がある。しかしながら、我が国においては、諸外国で導入しているような国際的な租税債権の徴収を確保するための制度は導入されていない現状にある。

そのような現状である一方、我が国における海外渡航や海外在留の状況をみると、一般旅券の発行は増加傾向が続いており、令和元年末現在では国民の 4 人に 1 人が旅券を所持し、海外渡航者も 2 千万人を超えている状況にあり、海外への出国者数等が増加している。同様に、海外に在留している邦人数も増加傾向にあり、令和元（2019）年 10 月末現在では長期滞在者及び永住者を合わせて約 141 万人となっている。このほか、国外に所有している財産の状況をみると、国外財産調書の提出状況では、平成 25（2013）年分の国外財産調書の導入から提出件数及び総財産額は毎年増加しており、令和元年分の提出件数は 1 万件を超え、総財産額は 4 兆円を超えているなど国外財産の保有が増加傾向にある。

海外渡航や海外在留の増加、国外財産の保有の増加からは、グローバル化はさらに進展していくものと考えられ、海外取引の増加や国外財産の取得も増加していくものと想定される。このことは我が国に居所があっても国外に財産を保有していることが増加することになり、租税が滞納となった場合は、徴収共助によって租税債権の徴収を図るとしても徴収共助の要請は国内における徴収措置を尽くしている必要があるという制約もあり、要請に時間を要することにもなる。

平成 30（2018）年度の国税の滞納状況は、滞納残高は 20 年連続で減少しているところ、申告所得税の滞納発生割合は 3～5%と最も高く推移し、新規発生滞納税額については増加傾向となっているなど、滞納発生を抑止するには個人滞納者への対策の必要性が高くなってきていると考えられる。

租税が滞納となった場合、国税徴収法は納税者の負担の軽減を図るとともに、早期かつ的確な納税の履行を確保する観点から、一定の要件に該当して納税について誠実な意思を有していると認められる者に対しては換価を猶予することができるなど納税緩和措置を講じることができる反面、納税緩和措置を講じる

ことができない者に対しては、滞納者の実情に応じて国税徴収法に基づく滞納処分を行い滞納の早期徴収を確保することとなる。しかしながら、滞納処分において財産調査等に応じない納税について誠実な意思を有していない滞納者については、その実情を把握することは難しく、財産を所有しているとしてもその財産を発見することも困難であり、滞納の早期徴収を確保することはできないことになる。そして、このような滞納者が海外に財産を有していると認められる場合に、当該財産の移転や、海外財産の所在する国へ出国をしたことによって滞納の早期徴収を確保できないこととなったときは、その結果、大部分の納税者は期限内納付を行っていることから適正・公平な徴収の実現の観点からは公平性を欠くこととなり、行政サービスの財源確保という観点からは租税収入の減少をもたらすことになる。また、OECD の報告書において、徴収共助を行う租税債権を圧縮するためには、自国領域内において効果的に租税徴収を確保するための制度を導入する努力をするべきとの提言もあり、我が国において、滞納者の国際的な徴回避避行為を間接的に抑止して納税義務の履行を確保する仕組みを導入する必要性が増してきている。

このような必要性から導入する仕組みを検討するとした場合、我が国から出国しようとする者は有効な旅券を所持する必要があると、旅券は、外国当局に対し、渡航者の国籍及び身元を証明する文書であるとともに、渡航者に通行の自由と適法な援助を要請することができるものであることから、滞納と旅券を関連させて、納税義務の履行を確保する仕組みを考えることもできるのではないかと。

そこで、本研究の目的は、租税条約に基づく徴収共助の現状を検証し、諸外国における滞納者が出国しようとしたときの納税義務の履行を確保する制度を参考に、我が国に導入する仕組みのあり方について考察することである。

第 1 章 租税徴収の確保等と納税義務の履行確保

租税の適正かつ公平な徴収の実現は、納税者からの信頼と理解を得るために重要な取り組みであるとともに、国家活動の基礎となるものである。このため、租税の適正かつ公平な徴収を踏まえ、我が国における国境を越えた徴収回避への取組を検討するにあたり、この章では、最近における租税の滞納状況、徴収共助の状況等を確認し、租税負担の公平性を確保するための納税義務の履行確保策をどのようにするかを検討を行う。

第 1 節 租税徴収の確保等

1 租税徴収の確保

租税徴収の確保が国家活動の基礎をなすものであることはいうまでもないが、租税の重要性及び特殊性から租税徴収には一般の私債権と異なる制度として、第一に租税徴収に対する自力執行権の付与、第二に租税に対する一般的優先権を認めている⁽²⁾。国税徴収法は、国税が通常の手続によって完納されない場合の強制執行の方法として滞納処分手続を中心とする国税徴収の手続を定め、地方税その他各種の公租公課の徴収では「国税徴収の例による」、「国税滞納処分の例による」等と国税徴収法に関する規定を準用しており、地方税その他各種の公租公課の徴収に関する基本法⁽³⁾であるといえる。

また、租税の適正な徴収は、租税の公平な負担の観点からも重要であり、租税の滞納は、一義的には国家の租税収入の減少をもたらすこととなるが、

(2) 吉国二郎編『国税徴収法精解〔平成 30 年改訂〕』30 頁（大蔵財務協会、2018）。「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こと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きを要求することがはなはだしく困難であること等の点を考慮して、上記の二つの原則が国家の財政力を確保する上にやむを得ない必要性を有することを認めたのである」。

(3) 吉国編・前掲注(2)68 頁。

それにとどまらず納税者間の不公平を生むこととなり、租税の公平性が損なわれることとなる。これは、申告等により確定した税額が納期限を経過しても完納されないときは督促（税通 37 条）が行われ、督促後 10 日を経てなお完納されないときは、財産の差押えに始まる滞納処分手続（税通 40 条）によって滞納税金の早期徴収を確保することとなるが、滞納者が海外に財産を所有しているときには執行管轄権⁽⁴⁾の制約からも徴収が著しく困難になることが考えられ、滞納税金の徴収を確保できないことになると、租税負担の公平性を保てないことになる。

このため、海外に財産を所有している滞納者に対しては、平成 25（2013）年 10 月から各国の税務当局が互いに相手国の租税を徴収する条約上の枠組み、徴収共助によって租税債権を確保している。

2 滞納処分の基本的な考え方

申告納税制度が適正に機能するためには、納税者が自発的に正確な申告をするとともに、高い納税意識を持ち、期限内に納付することが必要となっている。したがって、国税を滞納している納税者に対しては、厳正かつ的確にその処理に当たることが、高い納税意識の確保につながり、また、期限内に納付を行っている納税者との公平性の確保の観点からも要請されるところである。

このため、国税を納期限までに納付せずに滞納した場合の滞納処分の手続きは、具体的には徴収職員が滞納者の財産を差し押さえ、その差押財産を換価し、その換価代金を配当する強制徴収手続が基本的なものであり、滞納の早期徴収に努めている。

また、滞納整理に当たっては、画一的な取扱いをすることなく、まずは、自主的な納付を促して納付の意思を確認するとともに、事業や財産・収支の

(4) 山本草二『国際法〔新版〕』232 頁（有斐閣、1994）参照。執行管轄権とは、「行政機関が逮捕、捜査、強制調査、押収、抑留など物理的な強制措置により国内法を執行する権限」とされている。

状況など、滞納者個々の実情を十分に把握した上で、その財産につき災害を受けたことにより国税を一時に納付することができない場合の納税の猶予（税通 46 条）や、滞納者の事業の継続若しくは生活の維持が困難になるおそれがある場合、又は差押財産を換価するよりもその猶予をした方が徴収上有利である場合において、滞納者に事業を継続させ又は生活を維持させながら、一定の期間、滞納者の財産の換価を猶予し、滞納国税の弾力的な徴収を図る換価の猶予（税徴 151 条、151 条の 2）などの納税緩和措置の適用を検討し、法令の要件に該当する場合は分割納付を認めるなど適切に対応することとしている。その一方で、納付約束の不履行を繰り返すなど、納税に対する誠実な意思が認められない場合には、財産の差押えや公売等の滞納処分を厳正・的確に実施することとしている。

第 2 節 租税滞納の状況

平成 30(2018)年度の国税滞納の発生及び整理の状況は、期首滞納は 853,060 百万円、新規発生滞納は 614,251 百万円、整理済滞納は 655,523 百万円、整理中の滞納（滞納残高）は 811,788 百万円となっており、この滞納残高は平成 11（1999）年度以降 20 年連続で減少している⁽⁵⁾。この滞納残高の減少は、滞納の未然防止への取組み、集中電話催告システムによる新規発生滞納の効果的・効率的な滞納の整理促進、滞納者個々の実情に即しつつ法令等に基づき適切に対応することを基本とした滞納の整理促進等によって、滞納の未然防止及び整理促進に努めてきた結果である。

滞納残高のうち個別の税目の滞納残高に着目すると、所得税（源泉所得税及び申告所得税）、法人税及び消費税が滞納残高の約 9 割を占め、これらの税目の滞納残高に占める割合は所得税が最も高い状況にあって、滞納発生割合につい

(5) 国税庁「第 144 回国税庁統計年報平成 30 年度版」328-329 頁。

(<https://www.nta.go.jp/publication/statistics/kokuzeicho/h30/h30.pdf>) (2021 年 5 月 11 日最終閲覧)。

ては、この 10 年間の状況では申告所得税が 3～5%と最も高く推移し、平成 30(2018)年度も滞納発生割合は約 3.5%⁽⁶⁾となっている。また、平成 28(2016)年度から平成 30(2018)年度の申告所得税は新規発生滞納の件数は減少しているものの、税額は増加しているため、1 件あたりの滞納額が増加している傾向が見て取れる。このため、滞納発生 of 未然防止を図るためには、申告所得税の滞納発生を抑止する必要性が高くなってきていると考えられる。

第 3 節 徴収共助の状況等

1 国際徴収への取組強化

近年の経済活動の一層のグローバル化を背景に、海外への人や資産の移転が増加する中、国際的な租税回避が大きな課題となっていることを踏まえ、各国間ではこのような国際的な租税回避行為に対処するため、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る税務行政執行共助条約⁽⁷⁾が締結されており、我が国も平成 23(2011)年 11 月に税務行政執行共助条約に署名し、相互に税務執行に協力する枠組みに参加することとなった⁽⁸⁾。

我が国においては、税務行政執行共助条約が平成 25(2013)年 10 月に発効したほか、既存の二国間条約に徴収共助の規定を設ける条約改正が順次行われており、徴収共助のネットワークは拡充し、令和 2(2020)年 12 月現在、我が国から 70 の国と地域に対して徴収共助の要請をすることが可能と

(6) 国税庁・前掲注(5)316 頁、328 頁。平成 30 年度申告所得税及び申告所得税及復興特別所得税の徴収決定済額の計 3,599,998 百万円、平成 30 年度申告所得税の新規発生滞納額 125,622 百万円から求めた滞納発生割合 3.489%。

(7) 条約の本文等については、外務省ホームページ参照。(https://www.mofa.go.jp/mofaj/gaiko/page22_000013.html) (2021 年 4 月 26 日最終閲覧)。税務行政執行共助条約は、「租税に関する相互行政支援に関する条約及び租税に関する相互行政支援に関する条約を改正する議定書」の略称である。

(8) 村松秀樹＝今井康彰「外国租税債権の徴収共助制度の創設と執行法制・倒産法制の整備(上)」NBL999 号 14-15 頁(2013)。

なっている⁽⁹⁾。

徴収共助は、各国の税務当局が、協力して互いに条約相手国の租税を徴収していこうとする枠組み、具体的には、ある国の税務当局が他国の税務当局からの要請に基づき、当該他国の租税債権を当該他国の納税者の財産から徴収することであり、租税債権の徴収にあたり生じた通常のコストについては、税務行政執行共助条約 26 条の規定に基づき被要請国が負担することとされている。なお、この徴収共助には、国によっては、相手国の共助により実際に徴収される租税債権の利益を上回ることがある程の、重要な抑止効果がある⁽¹⁰⁾とされている。

また、外国の金融機関等を利用した国際的な脱税及び租税回避に対処するため、平成 26 (2014) 年に OECD (Organisation for Economic Cooperation and Development : 経済協力開発機構) において、非居住者の金融機関口座情報を自動的に交換する共通報告基準 (Common Reporting Standard : CRS) が公表された。我が国では、外国の税務当局へ情報を提供するとともに、諸外国からも、その国の金融機関等に保有されている日本居住者の金融機関口座情報の提供が行われている。

滞納整理においては、共通報告基準 (CRS) を含む資料情報の積極的な活用及び課税部門等との連携・協調を図ることなどにより、滞納者の国外財産情報を的確に把握するとともに、情報交換や徴収共助の制度を積極的に活用し、国際徴収に取り組んでいる。

2 我が国の徴収共助の現状

国際法上、「国が人、財産、行為に関し、法律を制定し適用し執行する権限⁽¹¹⁾」を国家管轄権といい、国家管轄権は、「一般には、法令を制定する立法管轄権、

(9) 国税庁長官官房審議官 (国際等担当) インタビュー「国税庁の国際分野での取組等について」国際税務 41 巻 1 号 16 頁 (2021)。

(10) 飯守一文「欧州等における徴収共助の動向と課題」租税研究 801 号 441 頁 (2016)。

(11) 岩沢雄司『国際法』174 頁 (東京大学出版会、2020)。

裁判所が法令を適用する裁判管轄権、法令や裁判所の判決を執行する執行管轄権に分類⁽¹²⁾される。執行管轄権は、捜索、逮捕、押収等を執行する権限であり、国税徴収法に基づく滞納処分は執行管轄権に属する。この執行管轄権は自国領域内の人や物に対して行使されるものであり、租税の徴収のために国税徴収法に基づく権限を他国の領域で行使することは国際法に違反することとなる。

このような執行管轄権の制約から租税を徴収するための権限を自国の領域外で行使することはできないことから、滞納者が海外に財産を有している場合、我が国の税務当局がその財産に対して国税徴収法に基づく滞納処分を執行することはできないことになる。

したがって、国際的な租税債権の徴収を実現するために、我が国でも税務行政執行共助条約の発効によって、租税条約に基づき海外にある財産から租税を徴収する枠組み徴収共助の要請を活用している。

令和元（2019）年 7 月から翌年 6 月においては、我が国から他国の税務当局へ徴収共助を要請した件数は 29 件で金額は約 37 億円、我が国が他国の税務当局から徴収共助の要請を受けた件数は 7 件で金額は約 2 億円となっている⁽¹³⁾。

3 EU 加盟国間における徴収指令

EU（欧州連合）加盟国間では、個別の租税条約に徴収共助の規定がある場合においても、原則として EU 指令に基づく徴収共助が行われている。この欧州諸国における徴収共助の指令は、昭和 51（1976）年 3 月に「1976/308/EEC」が制定された後、対象が拡大されて平成 20（2008）年 5 月に「2008/55/EC」となった。しかし、徴収共助の指令による徴収額は被要

(12) 浅田正彦編著『国際法〔第 4 版〕』127 頁（東信堂、2019）。

(13) 税制調査会令和 2 年 11 月 13 日「説明資料〔納税環境整備に関する専門家会合の議論の報告〕」38 頁参照。

(<https://www.cao.go.jp/zei-cho/content/2zen4kai1-5.pdf>) (2021 年 5 月 11 日最終閲覧)。

請額の 5%にとどまるなどの手続の非効率性があり、これは「手続遅延、加盟国間における執行の相違、並びに、協力及び透明性の欠如に原因があった⁽¹⁴⁾」ことから、平成 22 (2010) 年 3 月に「2010/24/EU」に改正された。EU 指令「2010/24/EU」の改正点は、徴収共助の適用範囲の拡大を行うとともに、統一的な執行許可文書の採用等により徴収共助の効率性の改善⁽¹⁵⁾を行っており、平成 24 (2012) 年 1 月 1 日から施行されている。

4 OECD における国際的な租税債権管理の強化

OECD においては、グローバル化時代では税務当局間の協力と協働がより一層重要となっており、租税徴収の分野も例外ではないとして、国際的な租税債権の徴収において直面している課題に目を向けており、国際的な租税債権管理の強化に関する報告を行っている。

(1) 国際的な租税債権の徴収に関する課題

OECD の「国際的な租税債権管理の強化 (Enhancing International Tax Debt Management)」に関する報告書においては、世界の税務当局は国際取引の拡大による資産や人の移動、並びに経済の急速なデジタル化によって生じる新たな課題に直面しているとされている⁽¹⁶⁾。

その課題の一つとして、滞納者又は滞納者の資産が自国に所在しないこととの増加を挙げており、このパターンとして、①滞納者は自国に居住も資産は海外、②滞納者は海外に移住し資産も移住先に保有、③滞納者は海外に移住し資産は移住先以外の国に保有しているというものを提示している。この滞納者又は滞納者の資産が自国の法域に所在しないということが起こりうる原因としては、租税の確定が海外への移住後になる場合と、租税の支払いを回避する目的で資産を海外へ移転する場合が挙げられており、後者の資産を海外へ移転する場合には国境を超える複雑な仕組みを利用する

(14) 飯守・前掲注(10)457 頁。

(15) 飯守・前掲注(10)451 頁。

(16) Tax Debt Management Network, op.cit., pp.9-15.

おそれがあるとしている。しかし、租税の徴収を確保するための措置は自国の法域内に限られ、法域外では直接的に強制徴収できないことから、租税徴収の支援に利用できる海外からの情報を租税徴収の確保に利用することが必要であるとしている。この租税の徴収の支援に利用できる情報については、共通報告基準（CRS）を通じた自動的な情報交換などにより増加しており、令和元（2019）年には、約 100 の国・地域が 8,000 万件超の口座に関して情報交換を行っている。

また、徴収共助を利用するには、徴収共助の要請国で租税債権の徴収にあらゆる適切な手段が利用し尽くされた場合というのが国際協力における一般的な原則であるが、国内の徴収手続きが合理的に利用し尽くされていないという懸念等によって、被要請国が徴収共助に対して低い優先順位を付与する状況が生じかねないとしている。この結果としては、租税債権を徴収できないこととなる可能性があり、それに起因して不公平が生じ得るとした場合には、自発的な税務コンプライアンスに重大な影響が生じるおそれがあるとしている。

（2）今後の作業に関する提言

OECD の報告書では明らかにされた課題に基づき、今後の作業について以下のとおり提言を行っている⁽¹⁷⁾。

イ 知識と最良事例の共有（Sharing of knowledge and best practices）

知識及び良い事例と悪い事例両方の経験に関する情報の共有は、相互に利益をもたらすことから、国際的な租税債権の徴収関係者向けの教育及びガイダンスの向上、国内及び国際的な租税徴収に関する成功事例等の情報共有、国際的な租税債権管理事例の分析、法域固有の情報データベースの構築が必要であるとしている。

ロ 効率的な交換のための調整（Efficient exchange arrangements）

租税徴収の支援要請に共通送受信システム（Common Transmission

(17) Tax Debt Management Network, op.cit., pp.36-39.

System : CTS) の利用を拡大して標準的な電子フォームを利用できないか検討を行っており、EU 加盟国間で利用されている統一的文書を標準的な電子フォームとして利用する利点を検討している。

ハ 納税義務者と資産の特定 (Identification of tax debtors and assets)

納税義務者の居住地及び資産の保管場所の情報は、税務当局において当該納税義務者の状況を把握し、国際的な租税債権の徴収に最適な処理方針を決定できるため、債務を負う法域の域外にいる納税義務者及び資産を可視化できるように改善が必要であるとしている。

ニ 回収における相互支援の効果的な使用 (Effective use of Mutual Assistance in Recovery)

租税徴収の支援に関して、税務行政執行共助条約に基づく留保が大きな障害となっている可能性があるため、法域が留保する理由等の調査を行うこととしている。なお、租税徴収の支援で各国が直面する懸念には、他の法域のための租税徴収という主権の問題、他の法域に送金する法的枠組みが存在しないという手続上の問題、他の法域が課した税を執行するための法の欠如、税務当局が他の法域からの要請によって手一杯になる懸念などがあるとしている。

また、選択肢の一つとして、被要請国の全費用を要請国が負担すると規定するモデル基本合意書 (Memorandums of Understanding) の作成をあげている。これは、法域の権限により納税義務者が租税債権から逃れることを防止できる法域はほとんど支援要請を行わないが、モデル化された取り決めによって過度な負担に対する懸念に対処できることとなり、租税債権から逃れることを防止する権限を持たない法域からの支援要請を考慮するようになるのではないかとしている。

ホ 権限の均衡及び不均衡 (Symmetries and Asymmetries in powers)

法域間における個別の徴収枠組みと回収権限に均衡を欠くという懸念があるとしている。また、租税債権を回収する可能性は債務者の資産が所在する法域の租税債権の徴収権限に大きく左右されるため、各法域の

租税債権の徴収権限と、その有効性に関する評価を含めたデータベースの作成を検討する必要があるとしている。

5 徴収共助の限界

条約は国家間を拘束するが、一般的に国家は締結する条約に留保を付すことが認められており、税務行政執行共助条約の枠組みがあっても、相手国が徴収共助を支援しない、あるいは特定の税目は支援しないといったような条約の一部を実施しないとする留保を付すことができる。また、我が国と相手国との二国間で締結する二国間条約に徴収共助の規定を追加する条約改正が順次行われているが、二国間条約にその規定がない国は依然存在している。

このように、条約の枠組みがあっても相手国が徴収共助を留保していたり、二国間条約にその規定がない国に対する徴収共助の要請は断念せざるを得ない状況にある。また、税務行政執行共助条約には平成 26 年 1 月以降の課税年度に係る国税に限られること、二国間条約は要請の対象となる課税年度などの要請の要件は各条約で異なり一部の二国間条約には徴収共助の対象となる国税の課税年度に制約があること、徴収共助の要請は自国内でとり得る徴収措置を尽くしていること、などの一定の要件に該当する場合に行うことができる仕組みとなっている。加えて、OECD の「国際的な租税債権管理の強化」に関する報告書においても、徴収共助の要請国で租税債権の徴収に向けて国内の徴収手続きを利用し尽くすという一般的な原則が合理的に利用し尽くされていないという懸念等があることによって、租税債権を徴収できない可能性があるとしている。このことは、滞納者が徴収共助の要請できない国・地域に財産を有している場合に、国内財産に対して滞納処分を行っても滞納税額全額を徴収できなかったときは、滞納残額については滞納処分の停止を行わざるを得ない状況も考えられることになる。

また、国・地域の権限により納税義務者が租税債権から逃れることを防止

できる国・地域はほとんど支援要請を行わないとされており⁽¹⁸⁾、このような国・地域に対して我が国が徴収共助の要請を行うことは自国内における徴収手続きに関して均衡を欠くということになるのではないか。

このような状況を踏まえ、海外に財産を有している滞納者すべてに対して徴収共助を要請できないという限界があること、また、徴収共助を行う法域間において自国内の徴収手続きに不均衡があることを鑑みると、滞納者の海外への財産の移転、海外へ財産を移転した後に出国を画策するなどの国際的に徴収を免れようとする行為を抑止することができるように、我が国の領域内において納税義務の履行を促す有効な施策が必要になってきていると考えられる。

第 4 節 租税負担の公平性と納税義務の履行確保策

1 租税負担の公平性

税制の基本原則は、公平、中立及び簡素が最も基本的な理念である⁽¹⁹⁾。なかでも税制に対する国民の信頼の基礎として最も重要なものは租税負担の公平であり、制度、執行の両面において納税者の立場に立って実質的な公平を確保することが強く求められている。このような要請から、租税負担の公平性の確保に向けて有効な施策を講じることは、税制に対する納税者の信頼向上につながり、これらの施策の充実が「納税者の自発的な納税義務の履行を

(18) Tax Debt Management Network, op.cit., p.14.

(19) 税制調査会平成 12 年 7 月 14 日「わが国税制の現状と課題－21 世紀に向けた国民の参加と選択－」15 頁参照。ここでは、租税の基本原則として「租税は、公的サービスを賄うために十分な量が必要であり、国民皆が社会の構成員として広く公平に分ち合っていかなければなりません。そのためどのような原則により税制を構築することが望ましいかについては、従来から各種の租税原則が提唱されてきましたが、それらは結局『公平・中立・簡素』の三つに集約することができます。『公平・中立・簡素』の意義や重点の置き方は、経済社会の構造変化に伴って変わって来ますが、この三つの原則が税制を考える上での基本であることは 21 世紀においても変わらないと考えられます。」とされている。

適正かつ円滑に実現する⁽²⁰⁾」ことへの取組みに大きな意義があると考えられる。

租税の機能は、公共サービスを提供するための資金を調達することにある⁽²¹⁾が、租税の滞納は、国家の租税収入の減少をもたらし、公共サービスの財源を確保できないことになり、それにとどまらず期限内に租税を納付している納税者と滞納者との間に租税負担の面で不公平を生じさせることになる。また、滞納者が財産を所有しているにもかかわらず、執行管轄権の制約から租税債権の確保が実現できずに租税の滞納をそのまま放置することになれば、租税徴収の公平な執行を確保できず、公平の原則に反し滞納者間でも不公平を生じさせることとなる。

このため、租税負担の公平性を確保するためには、租税の自発的な納付を促し適切に納税義務の履行を確保することが必要不可欠となってくる。このことは、滞納者の所有している海外財産に対する徴収共助の要請ができないことによって、租税の公平な執行を確保できていない、また、租税を納付せずに納税義務を免れていることがあるとすれば、それは、租税負担の公平の実現に向けて是正していく必要があるのではないか。

2 納税者間における公平性

(1) 期限内に納付している納税者との負担の公平の確保

納税者間における公平性として、まずは、期限内に納付している納税者と滞納者との間における公平性を考える。

国税の平成 30 (2018) 年度における滞納発生割合は 1.0%⁽²²⁾となっており、大部分の納税者は適正かつ自発的に納税義務の履行を行っている。し

(20) 国税庁の使命。国税庁「国税庁レポート 2020」6 頁参照。
(<https://www.nta.go.jp/about/introduction/torikumi/report/2020.pdf>) (2021 年 5 月 11 日最終閲覧)。

(21) 金子宏『租税法 [第 23 版]』1 頁 (弘文堂、2020)。

(22) 国税庁・前掲注(5)316 頁、328 頁。平成 30 年度合計 (除く地方消費税) の徴収決定額 62,483,848 百万円、平成 30 年度の新規発生滞納額 614,251 百万円から求めた滞納発生割合 0.983%。

かし、国税をその法定納期限までに納付できなかった場合は、各種加算税の他、延滞税、利子税の追加的な負担を負うことになる。

各種加算税は、納税者のコンプライアンスの水準を高めて、申告納税制度及び徴収納付制度の定着と発展を図るため、申告義務及び徴収納付義務が適正に履行されない場合に課される附帯税となっている⁽²³⁾。

延滞税は、期限内に納付した者との間の負担の公平の確保、滞納防止等の観点から設けられており、債務不履行に対する遅延利息に相当するものとされている。これは、法定納期限を徒過した場合のペナルティであるとともに、法定納期限を遵守させるインセンティブになっている⁽²⁴⁾⁽²⁵⁾。また、延滞税の年 14.6%の割合については、平成 25 (2013) 年度税制改正において、「期限内納付した者との公平性を図るための利息部分 (通常の利子部分)」と、「早期納付を促すための部分」とで構成されているものと整理された⁽²⁶⁾。

利子税は、所得税法・相続税法の規定による延納等や、法人税法の規定による申告期限の延長等がされた場合に課されるもので、期限内に納付した者との間の負担の公平を確保する等の観点から課されており、民事における約定利息に相当するものとされている⁽²⁷⁾。

このように期限内に適正に申告納付を履行した納税者との衡平を図るものとして、附帯税は国税通則法等に規定されている。しかしながら、この附帯税が実際に納付されずに滞納となった場合には、申告納税制度及び徴収納付制度の定着と発展を図り、期限内納付した者との公平性と早期納付を促すといった制度の趣旨が実現されないことになってしまう。

(23) 金子・前掲注(21)881 頁。

(24) 税制調査会平成 24 年 11 月 14 日「資料 (延滞税等の見直し)」2 頁。

(25) 佐藤英明『脱税と制裁 [増補版]』435-454 頁 (弘文堂、2018)。

(26) 財務省「平成 25 年度税制改正の解説」856 頁。

(https://warp.da.ndl.go.jp/info:ndljp/pid/11122457/www.mof.go.jp/tax_policy/tax_reform/outline/fy2013/explanation/pdf/p0850_0872.pdf) (2021 年 3 月 3 日最終閲覧)。

(27) 財務省・前掲注(26)859 頁。

(2) 滞納者間における公平性

滞納整理においては、滞納の早期段階で計画的な納付の履行を確保する観点から、納税者の申請に基づく換価の猶予の特例（申請）が創設されている⁽²⁸⁾。この要件として、国税徴収法 151 条の 2 第 1 項は「滞納者がその国税を一時に納付することによりその事業又はその生活の維持を困難にす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」と規定しており、一定の期限を徒過しても、滞納者がその滞納に係る国税を優先的に納付しなければならないと認識している⁽²⁹⁾ときは、換価の猶予をすることができることとなっている。しかしながら、換価の猶予などの納税緩和措置は納税者に期限の利益を与えるものであるから、その適用に当たっては、期限内に納付を行った納税者との間に公平を欠くことがないよう、また、安易に猶予処理することによって、納税意識を希薄にする等の弊害が生じることがないよう、法令等の定める要件を満たしているかどうかを十分に調査することとされている⁽³⁰⁾。このように、法令に従って納税緩和措置を講じる場合には財産調査等によって滞納者の実情を把握し、滞納者の納付能力に応じた措置を講じて滞納の早期徴収を確保することとなる。

一方、税務当局からの催告等に対して意思表示もなく滞納をそのままにしている滞納者は、納税について誠実な意思を有しているとは考えられないため、国税徴収法の規定に基づき財産の差押え等の滞納処分を行うこととなる。しかし、このような滞納者の実情を把握することは難しく、財産調査ができない、あるいは財産調査に時間を要することとなり、財産の差押え等の滞納処分による滞納の早期徴収を確保することができないことに

(28) 財務省「平成 26 年度税制改正の解説」939 - 940 頁参照。
(https://warp.da.ndl.go.jp/info:ndljp/pid/11122457/www.mof.go.jp/tax_policy/tax_reform/outline/fy2014/explanation/pdf/p0933_0973.pdf) (2021 年 3 月 3 日最終閲覧)。

(29) 吉国編・前掲注(2)926 頁。

(30) 国税庁平成 27 年 3 月 2 日徴徴 5 - 10 ほか「納税の猶予等の取扱要領の制定について」別冊「納税の猶予等の取扱要領」9 頁参照。

なる。

この滞納の早期徴収を確保する観点からは、納税について誠実な意思を有しているか否かによって、租税の公平な執行を確保できず、滞納者間で公平性を欠くといえるのではないか。

3 滞納処分免脱罪の適用範囲

国税徴収法 187 条は「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、国の不利益に処分し、又はその財産に係る負担を偽って増加する行為をしたとき」には、その行為者に対し一定の刑罰を科することとし、租税徴収の確保を侵害する危険を防止するために罰則を定めている⁽³¹⁾。この「滞納処分の執行を免れる目的」とは、滞納処分の執行の実益をなくそうとする意図をいうのであり、犯罪の成立については、滞納処分を執行したかどうか又は滞納処分の対象となった国税の徴収ができたかどうかは、関係がないとされている（国税徴収法基本通達 187 条関係の 2 及び 3）。この国税徴収法 187 条の罰則を適用した滞納処分免脱罪は、令和元（2019）年度において 9 件、17 人⁽³²⁾の告発を行っている。

このように罰則の規定に基づき告発を行っているところであるが、同法に定める「滞納処分の執行」には共助による徴収が含まれていないことから、徴収共助の要請が可能な国に存在している財産を徴収共助の要請ができない国に移転して財産を隠ぺいしたとしても同法を適用することができないという問題がある。このことは、国内に財産を有している者はその財産に対する滞納処分によって租税を徴収されることとなるが、滞納者が有している海外の財産を徴収共助の要請ができない国に移した場合、この海外の滞納者の財産に対して徴収共助の要請ができないことになり滞納処分の実益をあげることができず、かつ、滞納処分免脱罪も適用できないということになり、公平性を欠くことになっていた。

(31) 吉国編・前掲注(2)1007 頁。

(32) 税制調査会・前掲注(13)39 頁参照。

このため、令和 3 年度税制改正において、国際的な徴収回避の対応策として、徴収共助の枠組みを引き続き活用しながら、その一方で徴収共助の要請が可能な国に財産を所有する滞納者が行う徴収回避行為にも適切に対応し、適正かつ公平な徴収を実現するため、徴収共助の要請による徴収を免れる目的で国外財産の隠蔽等の行為をした場合についても、滞納処分免脱罪を適用できるように対応したところである⁽³³⁾。

4 滞納者の出国に伴う納税義務の履行確保

出入国管理及び難民認定法（昭和 26 年政令第 319 号）60 条は、日本人の出国の手続きとして、有効な旅券を所持し、入国審査官から出国の確認を受けなければならないことを定めている。この出国の確認は、入国審査官が出国しようとする日本人の所持する旅券に出国の証印をすることであるが、この出国確認制度は手続的制約を定めたもので、この出国手続は許可ではなく一定の手続的義務を課し、その義務に従わないことを理由として出国を禁止するものである⁽³⁴⁾。しかし、現在の日本人の出国の手続きにおいては、納税

(33) 閣議決定令和 2 年 12 月 21 日「令和 3 年度税制改正の大綱」102 頁。また、令和 3 年度税制改正では、徴収共助による徴収をしてもなお徴収不足であると認められる場合に、その徴収不足が滞納者の行った海外財産の無償譲渡等に基因しているときは、その無償譲渡等の譲受人等に対して第二次納税義務を負わせることを可能とし、海外財産の無償譲渡等による徴収回避行為にも対応を行っている。

(34) 坂中英徳＝齋藤利男『出入国管理及び難民認定法逐条解説〔改訂第四版〕』772-774 頁（日本加除出版、2012）。入管法 60 条に定める出国確認制度について、「最高裁判所は、『出入国管理令 60 条は、出国それ自体を法律上制限するものではなく、単に出国の手続に関する措置を定めたに過ぎないのであって、かかる手続のために、事実上、出国の自由が制限される結果を招来するような場合があるにしても、それは、同令 1 条に規定する本邦に入国し、又は本邦から出国するすべての人の出入国の公正な管理を行なうという目的を達成する公共の福祉のために設けられたものであって、もとより憲法 22 条 2 項に違反するものと解することはできない』と判示している（昭和 37 年 11 月 28 日最高裁大法廷判決）」。また、「日本人の出国に関しては、外国人の出国の場合のような出国確認留保制度（第 25 条の 2）は設けられていない。したがって、有効な旅券を所持する日本人が出国確認を受けて出国する場合には、その日本人が訴追されている者、刑の執行を終えていない者等に該当する場合であっても、その者が本邦にいる間に権限のある機関が逮捕状等によりその身柄を拘束しない限り、その出国を阻止することはできない」とされている。

義務の履行を確保して滞納がないことを要件とするような措置は講じられていない。

なお、昭和 33（1958）年 12 月租税徴収制度調査会答申において、「諸外国との間に租税の徴収の共助に関する条約が締結されていない現段階においては、租税を滞納したまま出国し、その租税の徴収が不能となる事態を防止するため、外国人が本邦から出国しようとするとき及び日本人が外国に永住するため本邦から出国しようとするときには、租税の滞納がないことを要件として出国査証を発行する措置を講ずべきである。この場合には、できる限り旅行者の負担とならぬよう簡易な手続をとるべきである⁽³⁵⁾」と答申されており、滞納者の出国に関する問題が議論⁽³⁶⁾されていた。

また、納税者が出国して国内に住所又は居所を有しないこととなる場合は、国税通則法 117 条において、納税申告書の提出その他国税に関する事項を処理するために納税管理人を定めなければならないとされている⁽³⁷⁾。納税管理人は納税者がすることとされる申告、申請、請求及び納付等に関する事項すべてを処理できるが、納税管理人を選任して出国した納税者が滞納した場合は、国税徴収法上の滞納者は、国税に関する法律の規定により国税を納める義務があり、その納付すべき国税をその納付の期限までに納付しない者である（税徴 2 条 9 号）ことから、滞納処分は滞納者本人に対してしかできないことになる。

5 納税義務の履行を確保する対象者

これまでの検討に加えて、ここでどのような滞納者を本稿における納税義務の履行確保策の対象とするかを整理する。

(35) 租税徴収制度調査会昭和 33 年 12 月「租税徴収制度調査会答申」18 頁。

(36) 研究会「租税徴収制度答申と租税徴収の確保—租税徴収制度答申について〔その 2〕—」ジュリスト 174 号 56・58 頁（1959）参照。

(37) 国際化に対応した適正課税の確保を図り、納税管理人が適切に選任されることを確保する措置を講じるため、令和 3 年度税制改正において納税管理人制度の拡充を行っている。閣議決定・前掲注(33)100 頁参照。

(1) 納税について誠実な意思を有しているか

滞納処分過程においては、滞納者の実情を把握して納付能力に応じた措置を講じて滞納の早期徴収を確保することになるが、分納等による換価の猶予の措置を講じるときには「納税について誠実な意思を有している」ことを要件としており、反対に「納税について誠実な意思を有していない」ときは換価の猶予措置を講じることができないことになる。このことは、税務当局からの納付催告等に対して意思表示がない滞納者、財産調査等に応じずに協力を得られない滞納者については、その実情を把握することは困難であり、滞納の早期徴収を確保するための納付能力に応じた措置を講じることができないことになる。この結果、税務当局は職員を投下して財産調査を行うこととなり、厳正的確な滞納処分を実施するにしても、「納税について誠実な意思を有していない」者に対して徴税コストを要することと、財産調査に要する時間が実質的には猶予を与えることになってしまっていると考えられる。

このような整理からは、税務当局からの納付催告に応じない者、財産調査等に応じない又は協力しない者については、その実情が把握できない滞納者であり、税務当局によって財産調査等を要する「納税について誠実な意思を有していない」者ということができ、この者が得ていると考えられる実質的な猶予を是正する必要がある。

なお、換価の猶予の要件に該当せずに分納をしている者については、納税者の事業又は生活を維持するために認めているものであり、納付能力に応じた措置を講じているという面からは、税務当局は滞納者の実情を十分に把握していることから、この要件には該当しないものとする。

(2) 海外に財産を所有しているか

財産調査等によって滞納者の財産が国内にあることが判明した場合は、当該財産に対して国税徴収法に基づく滞納処分を行うことによって租税債権を確保しており、滞納者の海外財産の所有については、財産調査及び国外財産調書や共通報告基準（CRS）などの資料情報を活用して、滞納者が

海外に財産を所有しているかの把握に努めているところである。

財産調査等で把握した情報から、海外に財産を所有していると認められる場合には、徴収共助の要請を検討することとなるが、徴収共助を要請するときには滞納者の国内にある財産に対して徴収措置を尽くしている必要があるということは、仮に、滞納者が国内に不動産、海外に預金の財産を所有していたとした場合、先に海外の預金に対して徴収共助の要請を行うことはできず、国内の不動産に対する滞納処分と同時並行的に海外財産の預金に対して徴収共助の要請を行うこともできないことである。これは、租税債権の確保を実現するために差し押さえる財産の選択として、換価が容易な財産を選択⁽³⁸⁾することができないこととなり、国内の不動産に対する差押えから換価、配当に至る滞納処分の手続きを要し、海外に預金があるにもかかわらず、滞納の早期徴収を確保することにつながらないことになる。

また、国内で徴収措置を尽くして国内に財産がない場合は、海外の財産から租税債権を確保することとなるが、財産の所在している国が、徴収共助の要請が可能である国であれば要請を行うことで租税債権を確保することは可能になるが、徴収共助の要請ができない国であったときは徴収方法がなく租税債権を確保することはできないことになる。

このほか、滞納者が海外に在留・居住している場合には、税務関係書類の送達にも制約があり⁽³⁹⁾、こうした整理からは、滞納者の所在している国または所有している財産が海外にあるか否かによって租税債権の確保を行

(38) 国税徴収法基本通達 47 条関係 17 は差し押さえる財産の選択について、差し押さえる財産の選択は、徴収職員の裁量によるが、①第三者の権利を害することが少ない財産であること、②滞納者の生活の維持又は事業の継続に与える支障が少ない財産であること、③換価が容易な財産であること、④保管又は引揚げに便利な財産であることに十分留意して行うものとしている。

(39) 財務省「平成 24 年度税制改正の解説」629-631 頁。

(https://warp.da.ndl.go.jp/info:ndljp/pid/11122457/www.mof.go.jp/tax_policy/tax_reform/outline/fy2012/explanation/pdf/p613_631.pdf) (2021 年 5 月 11 日最終閲覧)。

う手段に差異があり⁽⁴⁰⁾、徴収共助を要請できるとしても財産の選択や徴収時期に相違があるなど、不公平な状況が生じていると考えられる。

したがって、海外に財産があることが判明していても、徴収共助の要請を行うためには国内に財産を所有しているかの調査、そして、調査によって財産を発見したときは滞納処分を行ってから徴収共助を要請する必要がある、このことは徴収共助の要請には時間を要すること、ある意味では滞納者に時間的猶予を与えることになってしまっているのではないか。これは、即時に徴収共助の要請ができたならば海外財産から租税債権を確保することもできたが、時が経過し、徴収共助の要請ができることとなったときには、滞納処分の執行を免れる目的でその財産を隠ぺいする意図がなくとも既に財産が散逸していて、徴収共助を要請しても実益がないことにもなりかねない。

(3) 国際的に徴収を免れようとする者

滞納処分は、滞納者個々の実情として事業、財産、収支の状況などを把

(40) 滞納者及び財産の所在による滞納処分等の実施内容（筆者作成）。

		財産の所在している国		
		自国	徴収共助 条約あり	徴収共助 条約なし
滞納者の所在する国	自国	滞納処分	徴収共助 (※1)	徴収不可 (※5)
	徴収共助 条約あり	滞納処分 (※2)	徴収共助 (※1、2)	徴収不可 (※2、5)
	徴収共助 条約なし	滞納処分 (※3、4)	徴収共助 (※1、3、4)	徴収不可 (※3、4、5)

- ※1 要請は自国内で徴収措置を尽くしていることが原則。
- ※2 税務関係書類の送達は郵便送達が原則。できないときは囑託送達。
- ※3 相手国が主権侵害を主張しないと見込まれる場合は、税務関係書類の送達は郵便送達が原則。
- ※4 3以外の国の場合は、税務関係書類の送達は公示送達。
- ※5 徴収共助の要請できる国にある財産について、徴収を免れる目的で財産を徴収共助の要請できない国に隠ぺいしたときは滞納処分免脱罪の罰則を適用可。

握して処理方針を決定していくこととなるが、納税について誠実な意思を有していない者は実情を把握できない滞納者であることから、滞納処分の処理方針を決定することができないこととなる。加えて、実情を把握できない滞納者が海外に財産を有しているとした場合、財産の調査や徴収共助を要請するか否かに時間を要することとなり、処理方針の判断までの期間について、結果として、当該滞納者に猶予を与えてしまうことになる。本来であれば、猶予の措置は法令の要件に従って認められるものであるにもかかわらず、このような滞納者は時間的利益を得ていると考えられるとともに、法令要件に適合して猶予措置が認められている滞納者と比べても不合理な状況になってくる。

また、徴収共助を要請できない国に財産を有している場合には、この海外財産から徴収する方途がないことになり、海外に財産があっても国内に滞納処分を執行する財産がない状況となる。すなわち、国税徴収法 153 条 1 項 1 号の「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に対する共助対象国税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」の規定からは、滞納処分の執行を停止するという状況にもなりかねないのである。このことは、海外の財産の隠ぺいとまではいかないが、税務当局からの財産調査等に協力をせず、海外に財産を有しているのにその事実を明らかにしないことは、海外財産からの徴収を免れようとしていると考えられるのではないか。

このように検討を加えてみたところ、納税について誠実な意思を有していない滞納者で、かつ、海外に財産を有していると認められる滞納者については、海外の財産からの徴収を免れようとしていると考えられることから、徴収を免れようとするのを防止して納税義務の履行を確保する必要のあることになる。また、それのみならず、このような滞納者が得ていると考えられる時間的猶予という不公平についても是正していく必要があると考えられる。

については、納税について誠実な意思を有していない滞納者で、かつ、海

外に財産を有していると認められる滞納者を「国際的に徴収を免れようとする滞納者」として、国際的な徴収回避を抑止してコンプライアンスの向上を図り、納税義務の履行を確保して租税負担の公平性を確保すべきと考える。

第 2 章 諸外国における滞納者に対する 納税義務の履行確保制度

租税債権の徴収を効果的に管理することは国内サービスの財源として不可欠な収入を確保することにつながるため、すべての税務当局にとって最優先課題とされている。しかしながら、納税者が租税債権を履行せずに国外に移動した場合、租税債権を徴収できないおそれがあるため、諸外国では国内の法律等によってこの最優先課題に対応するための取組みを行っている。

ここでは、課題に対応するために諸外国においてどのような取組みを行っているかを確認し、我が国に導入する仕組みの方向性に検討を加えることとした。

第 1 節 諸外国における制度の導入

諸外国においては、海外に移動しようとする滞納者に対して納税義務の履行を確保するための制度を導入している例がある。

なお、OECD の報告書では、国内で租税債権の強制執行を支援する手段が行使される可能性があるということは、納税者にとっては金銭的な負担だけでなく信用格付や評判などにもつながることになるため、その効果として期限内納付を促し滞納の抑制になるとしている。この強制執行を支援する手段としては、「納税者の資産に対する先取特権の取得」、「企業の滞納に関する取締役の納税義務」、「破産又は清算手続開始」、「滞納者名の公表」、「政府サービスの利用拒否」、「一時的な事業の閉鎖又は許可の撤回」及び「出国制限」の 7 つの手段⁽⁴¹⁾を挙げている。そこで、このような海外に移動しようとする滞納者に対して、間接的に納税義務の履行を確保する制度を導入している諸外国の導入制度を考察する。

(41) Tax Debt Management Network, op.cit., pp.18-19.

第 2 節 各国で導入している制度の概要

1 アメリカの制度

アメリカでは、納税者が滞納し、その滞納が深刻な滞納と認定された場合には、パスポートの取消または拒否をする制度が導入されており、制度の概要等は次のとおりである。

(1) 連邦税の徴収手続

アメリカの連邦税は申告納税方式を採用しており、納税者は、納期限までに確定した税額を完納するよう求められ、完納しないと租税行政庁である内国歳入庁 (Internal Revenue Service: IRS) は、内国歳入法典 (Internal Revenue Code: IRC) の規定に基づき、納税者に対して租税債権の回収を求めて、徴収手続を次のように進めることになる⁽⁴²⁾。

- ① 納税者が税額の査定 (assessment) を行い申告
- ② 内国歳入庁 (IRS) は納税者が行った申告書の確認
- ③ 内国歳入庁 (IRS) において是認通知の送付または税務調査の実施
- ④ 税務調査後仮不足額通知書 (30 日レター) を納税者に交付
- ⑤ 不足税額通知書 (90 日レター) を納税者へ送付
- ⑥ 査定
- ⑦ 連邦税リーエン／先取特権通知書を送達してリーエンを登記
- ⑧ 査定通知・督促通知の送付
- ⑨ 差押予告通知
- ⑩ 差押え
- ⑪ 公売

(2) 深刻な滞納の場合のパスポートの取消または拒否

イ 深刻な滞納と認定されたときの通知

平成 30 (2018) 年 2 月より、内国歳入庁 (IRS) は平成 27 (2015)

(42) 石村耕治「第 1 回アメリカの滞納処分手続適正化の動向」税務事例 51 巻 10 号 60-64 頁 (2019)。

年 12 月に議会で可決されたアメリカ陸上交通修繕法 (Fixing America's Surface Transportation Act : FAST Act) ⁽⁴³⁾ に従い、納税者が連邦税を滞納していて IRC § 7345⁽⁴⁴⁾ の「深刻な滞納 (seriously delinquent tax debt)」に該当すると認定したときは、国務長官 (Secretary of State) に深刻な滞納を有する滞納者の通知を行い、滞納者に対して国務省 (Department of State) に深刻な滞納を有する滞納者と認定した旨の情報を提供した通知 (Notice CP508C⁽⁴⁵⁾) を行う。この深刻な滞納を有する滞納者と認定された件数は、令和元 (2019) 年 5 月現在で約 389,000 件⁽⁴⁶⁾ である。

(43) FAST Act の概要については、西川一「米国における新陸上交通授權法 FAST ACT の概要と日本への教訓」高速道路と自動車 59 卷 3 号 42-45 頁 (2016)、野津隆太「10 年ぶりとなる長期の米国陸上交通法 (FAST 法) の成立について」道路 900 号 36-39 頁 (2016) 参照。

(44) IRC § 7345: Revocation or denial of passport in case of certain tax delinquencies (a) In general

If the Secretary receives certification by the Commissioner of Internal Revenue that an individual has a seriously delinquent tax debt, the Secretary shall transmit such certification to the Secretary of State for action with respect to denial, revocation, or limitation of a passport pursuant to section 32101 of the FAST Act.

(b) Seriously delinquent tax debt

(1) In general

For purposes of this section, the term "seriously delinquent tax debt" means an unpaid, legally enforceable Federal tax liability of an individual—

- (A) which has been assessed,
- (B) which is greater than \$50,000, and
- (C) with respect to which—

- (i) a notice of lien has been filed pursuant to section 6323 and the administrative rights under section 6320 with respect to such filing have been exhausted or have lapsed, or

- (ii) a levy is made pursuant to section 6331.

(c) to (g) Omitted.

([https://uscode.house.gov/view.xhtml?req=\(title:26%20section:7345%20edition:prelim\)](https://uscode.house.gov/view.xhtml?req=(title:26%20section:7345%20edition:prelim))) (2021 年 3 月 3 日最終閲覧)。

(45) Notice CP508C は、IRC § 7345(d) に基づく通知であり、IRC § 7345(e) に基づき民事訴訟を提起する権利の説明が含まれている。

(46) NATIONAL TAXPAYER ADVOCATE(2020)“Fiscal Year 2020 Objectives Report to Congress”p.102.

(https://www.taxpayeradvocate.irs.gov/wp-content/uploads/2020/08/JRC20_Volume1_AOF_10.pdf) (2021 年 3 月 3 日最終閲覧)。

「深刻な滞納 (seriously delinquent tax debt)」とは、その滞納が査定されており (IRC § 7345(b)(1)(A))、滞納税額が 50,000 ドル⁽⁴⁷⁾を超えて (IRC § 7345(b)(1)(B)) いるものと定義されている。また、その滞納については IRC § 6323 に基づく連邦税リーエンが通知され、当該通知の IRC § 6320 に基づく行政上の審査請求さらには連邦裁判所での司法審査を受けられる権利⁽⁴⁸⁾が失効または申請期限を経過している、または、IRC § 6331 により徴収されるものとなっている。

ただし、滞納金額について、分納協定の締結 (IRC § 6159) または合意による滞納税額免除 (IRC § 7122) に基づき、滞納者と内国歳入庁 (IRS) との間で分納する合意がされているときは深刻な滞納者との認定から除かれる⁽⁴⁹⁾。また、IRC § 6330 で保障されている納税者に対する徴収上の適正手続審査 (collection due process: CDP) が要求されている場合、IRC § 6015 の善意の配偶者の抗弁 (Innocent spouse relief) が要求されている場合も除かれる。

なお、破産している者、なりすまし申告の被害者、災害認定地域の被災者等は、この措置の対象外となっている。

ロ 認定取消の手続き

深刻な滞納の認定を取消するためには、滞納している税金の完納、分納協定の締結 (IRC § 6159) または合意による滞納税額免除 (IRC § 7122) に基づき滞納者と内国歳入庁 (IRS) との間で分納する合意をして残額を納付する等いくつかの方法がある。

(47) IRC § 7345(f) に基づくインフレ調整機能がある。

(48) 石村耕治「第 6 回アメリカの滞納処分手続適正化の動向」税務事例 52 巻 3 号 79 頁 (2020)。

(49) 石村・前掲注(48)83 頁参照。「合意による滞納税額免除 (OIC=Offer-in-compromise) 制度とは、滞納者からの申請に基づき、滞納者と政府 (IRS の徴収職員) との間で滞納額の一部を一括納付または分納する合意書を交わすことにより、残りの滞納金額を免除する仕組み」としており、分納協定との違いは、「納税者が IRS との合意が成立し、OIC 適格を認められれば、査定税額の全額を納付しなくとも、残額を免除される点である」としている。

滞納者への通知 (Notice CP508C) には滞納の解消方法の案内もあり、「深刻な滞納」状況が解消された場合は、通常 30 日以内に国務省と滞納者双方に認定取消の通知 (Notice CP508R) を行う。なお、急ぎの国際旅行で旅券が必要な場合は、内国歳入庁 (IRS) にその旨を申し出て、旅程を証明する資料と国務省発行の旅券申請拒否又は失効の通知書写しを提出することで 30 日の処理期間を短縮することが可能となっている。

しかしながら、滞納者が納付の約束を履行しない場合やオフショア資産があるにもかかわらず滞納解消のために使用しなかった場合には、内国歳入庁 (IRS) は、当該滞納者の旅券を失効させる旨の通知を行うことになる。

ハ 裁判所への訴えの提起

深刻な滞納者の認定に関して疑義がある場合には、滞納者は内国歳入庁 (IRS) への不服申立てを経ずに地方裁判所 (district court) 又は租税裁判所 (Tax Court) に訴えることができる (IRC § 7345(e))。

ニ パスポートの申請拒否及び取消

国務長官 (Secretary of State) は、「深刻な滞納 (seriously delinquent tax debt)」を有している滞納者からのパスポート申請や更新を拒否 (Denial) (IRC § 2714a(e)(1)) し、当該滞納者が現に有効な旅券を所持していてもパスポートを取消 (Revocation) (IRC § 2714a(e)(2)) させることができる。なお、国外にいる滞納者のパスポートを取消すときは帰国用のパスポートのみを発行することとなる。

(3) 深刻な滞納によるパスポート取消処分差止要求

イ 背景

内国歳入庁 (IRS) は、原告 (滞納者) に約 250,000 ドルの滞納税額があると判断し、IRC § 7345 に基づき「深刻な滞納 (seriously delinquent tax debt)」を有すると認定した。原告 (滞納者) は平成 30 (2018) 年 12 月 4 日にパスポートの取消処分を受けたことから、当該

処分は憲法上の移動の権利を侵害しているとともに、IRC § 7345 は違憲であると訴えた⁽⁵⁰⁾。

ロ 判決の概要

被告（国務省）は、裁判所の執行命令（*mandamus order*）は、原告（滞納者）が他の救済措置を使い果たし、被告（国務省）が原告（滞納者）に行政裁量のない義務を負っている場合にのみ認められるものであり、原告（滞納者）が IRC § 7345 の下にある行政的救済措置を利用していない、また、パスポートの取消処分は被告（国務省）の裁量行為であるため差止命令はできないと主張した。

原告（滞納者）は、訴えは深刻な滞納者の認定に関する証明ではなくパスポートの取消処分の合憲性を争うためであり、行政的救済措置を使い果たすのに IRC § 7345 に基づく訴訟を提起する必要がなく、また、被告（国務省）は IRC § 2714a による行政上の裁量権を行使しなかったと主張した。

裁判所は、原告（滞納者）が求める救済措置の性質は IRC § 7345 に基づく訴訟では受け取ることとはできず、行政救済措置を使い果たすための訴訟を提起する必要はなかったとした。また、執行管轄権（*mandamus jurisdiction*）を有するかどうかを判断するには、被告（国務省）の行為の違憲性を判断する必要があるとした。

そこで裁判所は、国外移動は基本的権利には該当しないとした一方で、国外移動の権利は、憲法が定める法の適正な手続きなしでは奪われないという「自由（*liberty*）」の一部として保護されるとした判例⁽⁵¹⁾を引用し、違憲審査基準は、合理性の基準が妥当であると判断した。そして、

(50) Civil Action No.18-cv-02948-PAB-NRN.

(United States District Court, D.Colorado.)February28,2020.

(https://scholar.google.com/scholar_case?case=14982048725819858093&q=maehr&hl=en&as_sdt=6,44&as_ylo=2020) (2021年3月3日最終閲覧)。

(51) *Kent v. Dulles*,357 U.S.116(1958),*Aptheky v. Secretary of State*,378 U.S.500.501(1964),*Zemel v. Rusk*,381 U.S.1(1965).

「深刻な滞納」を有する滞納者の租税債権の徴収という IRC § 7345 の目的は、政府の正当な政策目的であると認められ、裁判所はこのパスポート取消事案の管轄権を有しないと結論付けた。

2 ドイツの制度

ドイツでは、納税者が納税義務を免れる意図がある場合に、パスポートの発給拒否または没収をする制度が導入されており、制度の概要等は次のとおりである。

(1) 滞納者のパスポート発行拒否又は没収

ドイツにおける国の領域からの出国は、国の安全を理由とする旅券発給拒否という手段で制約することができるとされ、第一次世界大戦以来、ずっと適用しており、これらの規定は基本的な点で何ら変わることなく、昭和 27 (1952) 年成立の旧パスポート法に引き継がれ⁽⁵²⁾、昭和 61 (1986) 年 4 月に EC 評議会が定めた統一モデルに従い、現在のパスポート法⁽⁵³⁾が成立した。

パスポート法の 7 条にパスポートの発行拒否、同 8 条にパスポートの没収が規定されている。このパスポート法 7 条 1 項 4 号に納税義務を免れる意図がある場合にパスポートの発行拒否を決定できるとしている。パスポートの発行を拒否された者または没収された者については、パスポート法 10 条によって出国が禁止される。

(2) パスポート法の合憲性

ドイツのパスポート法の合憲性を争った事例として、連邦憲法裁判所昭和 32 (1957) 年 1 月 16 日判決の「旅券延長申請却下事件」がある⁽⁵⁴⁾。

(52) 初宿正典「出国の自由についての覚書きードイツと日本の憲法に照らして」産大法学 49 卷 1・2 号 53 頁 (2015)。

(53) パスポート法 : Paßgesetz。
(http://www.gesetze-im-internet.de/pa_g_1986/BJNR105370986.html) (2021 年 3 月 3 日最終閲覧)。

(54) 大西芳雄「旅券延長申請却下事件」別冊ジュリスト 23 号 64 頁 (1969)。

事案は、昭和 28(1953)年に申立人が旅券局に旅券の延長申請をしたが、旅券法 7 条 1 項 1 号に基づき申請を拒否されたため、市長に異議申立をしたが却下、これに対して州行政裁判所に提訴したが棄却、上級裁判所の控訴も棄却され、連邦行政裁判所に対する上告も棄却された。この連邦行政裁判所の判決に対して昭和 27(1952)年 3 月 4 日の旅券法 7 条 1 項 1 号は基本法 11 条に保障された外国旅行の自由を禁じているが故に無効であると主張して憲法異議の申立てをおこした。

連邦憲法裁判所は、基本法 11 条 1 項は、共和国内の旅行の自由を保障したもので、共和国から外国への旅行の自由を保障したのではない。国外旅行の自由は基本法 2 条 1 項の保障する一般的行動の自由権であると解される。旅券法 7 条 1 項 1 号は、旅券は申請人がドイツ連邦共和国または州の国内的もしくは国外的安全またはその他の重要な事項を危険ならしめるときに拒否されると定めており、「その他の重要な事項」に関する危険という不確定概念が用いられており、行政庁の自由裁量をゆるす不確定概念の如くに見えるが、極めて重大なるが故に連邦共和国においてはやむを得ざる国家政策的理由から個人の人格の自由なる発展に優先させなければならないと解することができるとして、旅券法 7 条 1 項 1 号の規定は行政の合法律性の原則に合致するものと認められるとした。

3 オーストラリアの制度

オーストラリアでは、納税者が滞納税金を納付せずに出国しようとした場合に、滞納者の出国を制限する制度が導入されており、制度の概要等は次のとおりである。

(1) 滞納者の出国制限

オーストラリアでは、滞納者が滞納税金を納付せずに海外へ出国しようとした場合、国税庁長官は、税務管理法 (Taxation Administration Act

1953:TAA)⁽⁵⁵⁾の § 14S(1)の規定を満たす場合に、出発禁止命令 (Departure prohibition orders : DPO) を発行し、滞納者の出国を制限することができる。この出発禁止命令は、滞納者に滞納税額があり、国税庁長官が対象者の出国を制限することについて、納税義務を完全に果たしていない、または納税義務を果たすための調整を行っていないという合理的な理由がある場合に発行される。

出発禁止命令 (DPO) を受けた者は、オーストラリアからの出国が禁止され、違反した場合には、最大 10,500 オーストラリアドルの罰金又は 1 年以下の懲役刑が科される (TAA § 14R(2))。なお、出発禁止命令 (DPO) を受けた者の申請により、国税庁長官が出国許可証 (Departure authorisation certificates : DAC) を発行した場合には、一時的にオーストラリアからの出国が認められる (TAA § 14U)。

この出国禁止命令 (DPO) については、IGTO (Inspector-General of Taxation and Taxation Ombudsman) の報告書において、出国禁止命令 (DPO) が発行されるまで、納税者は滞納税金があることを知らないか知らされていないかも知れないとして、国税庁 (Australian Taxation Office : ATO) は納税者の状況を考慮していないといった問題が指摘されている⁽⁵⁶⁾。

(2) 出発禁止命令の適用状況

国税庁 (ATO) は発行した出発禁止命令 (DPO) の継続が必要であるかを定期的に見直すこととしている。2015 年の報告書では、出発禁止命令 (DPO) の発行状況について、2011-12 年は 4 件発行して効力が継続しているものは 30 件、2012-2013 年は 1 件発行して効力が継続しているものは 16 件、2013-14 年は 4 件発行して効力が継続しているものは 11 件

(55) 税務管理法 : Taxation Administration Act 1953. (<https://www.legislation.gov.au/Series/C1953A00001>) (2021 年 3 月 3 日最終閲覧)。

(56) Inspector-General of Taxation (2015) "Debt collection-A report to the Assistant Treasurer" p.111. (<https://www.igt.gov.au/sites/default/files/wp/Review-2015-IGT-Debt-Collection.pdf>) (2021 年 3 月 4 日最終閲覧)。

であると報告⁽⁵⁷⁾されており、この 3 年間ににおいては出発禁止命令 (DPO) の継続件数は減少している。

4 韓国の制度

韓国では、納税者が一定額以上の税金を滞納した場合に出国を制限する制度、高額・常習滞納者の氏名等を公表する制度及び高額・常習滞納者の監置を行う制度が導入されており、制度の概要等は次のとおりである。

(1) 滞納者の出国制限

国税徴収法⁽⁵⁸⁾113 条 (出国禁止) には「国税庁長官は、出入国管理法第 4 条第 3 項の規定により、正当な理由なく大統領令で定める額 5,000 万ウォンを超える国税を滞納した者については、法務大臣に出国禁止を申請しなければならない。」と規定されており、滞納額が一定額を超えると出国禁止措置がとられることとなる。

法務大臣は、出入国管理法 4 条に基づき、滞納者に対して 6 か月以内の期間を定めて出国を禁止することになる。ただし、出国禁止の期間は必要があると認められるときは延長することができることとなっている。

この出国禁止措置については、滞納者が出国を利用して財産を海外に移転して強制執行を免れ、その徴収を困難にすることを防ぐことを目的としている。この制度はこれまで法務部令である「出国禁止業務処理規則」に規定されているのみであったが、基本的人権の制限は法律に依る、という憲法の趣旨に沿う形で平成 13 (2001) 年 12 月 29 日の出入国管理法改正により法制化され、国税徴収法についても、平成 22 (2010) 年 1 月 1 日の国税徴収法改正により法令化された。

(2) 高額・滞納者の公開

(57) Ibid., p.113.

(58) 国税徴収法 : 국세징수법 (法律第 17758 号、2020.12.29 全部改正)。
(https://txsi.hometax.go.kr/docs_new/customer/law/statuteTax.jsp?gubun=1)
(2021 年 2 月 24 日最終閲覧)。

国税徴収法 114 条（高額・常習滞納者の名簿公開）には、「国税庁長官は、国税基本法⁽⁵⁹⁾81 条の 13（秘密保持）の規定にもかかわらず、滞納発生の日から 1 年が過ぎた国税の合計額が 2 億ウォン以上の場合、滞納者の個人情報および滞納額などを公開することができる。」と規定されており、国税庁は、納税者のコンプライアンス向上のための施策として、高額・常習滞納者の名簿を国税庁ホームページと税務署の掲示板に公開している。この名簿の公開は平成 16（2004）年に導入され、名簿の公開基準は導入当初は滞納期間 2 年で滞納額は 10 億ウォン以上であったが、平成 29（2017）年以降は滞納期間 1 年で滞納額は 2 億ウォン以上となっている。

（3）高額・常習滞納者の監置

国税徴収法 115 条（高額・常習滞納者の監置）に基づき、国税庁長官は、国税を 3 回以上滞納、滞納発生日から 1 年が経過、滞納された国税の合計額が 2 億ウォン以上であり、滞納された国税の納付能力があるにもかかわらず、正当な理由なく滞納した場合には、裁判所に、滞納者の監置を請求することができる」と規定されている。なお、国税庁長官は、滞納者の監置を申請する前に、滞納者に対して疎明資料の提出や意見陳述の機会を与えなければならない。この滞納者の監置は、令和 2（2020）年 1 月から適用されている。

5 その他の国における制度

（1）中国

中国においては、滞納者に対して出国制限を行う制度と滞納者の情報を公告する制度が導入されている。

租税徴収管理法⁽⁶⁰⁾44 条には「滞納中の納税者あるいは法定代理人が出

(59) 国税基本法：국세기본법（法律第 17758 号、2020.12.29 改正）。

(https://txsi.hometax.go.kr/docs_new/customer/law/statuteTax.jsp?gubun=1)
(2021 年 3 月 4 日最終閲覧)。

(60) 租税徴収管理法：中华人民共和国税收征收管理法。

(http://www.gov.cn/banshi/2005-08/31/content_146791.htm) (2021 年 3 月 4 日最終閲覧)。

国しようとする場合には、出国前に税務当局に本税及び延滞金を完納するか、もしくは担保を提供しなければならない。本税及び延滞金を完納もしくは担保提供がなされない場合には、税務当局は出国管理機関に対して出国阻止の通知をすることができる。」と規定されており、滞納者が出国するまでに租税の完納等を行わない場合は、出国できないこととなる。

また、租税徴収管理法 45 条第 3 項には「税務当局は納税者の税金の滞納状況について定期的に公告を行う。」と規定されており、滞納者の情報は、租税徴収管理法実施細則⁽⁶¹⁾76 条で「納税者の滞納状況について、税務処理地において、あるいはラジオ、テレビ、新聞、刊行物、インターネット等のマスメディアで定期的に公示を行う。」との規定から滞納者の名称、税務登記番号、納税地、滞納税額が公開されている。このように滞納者の実名公表を行っているが、租税徴収管理法実施細則 5 条に「租税違反行為については守秘義務の対象としない」と規定されており守秘義務に関する問題はないとされている。

(2) 台湾

台湾においては、滞納者に対して出国禁止を行う制度が導入されている。

租税徴収法⁽⁶²⁾24 条には、個人の税金滞納がニュー台湾ドル 150 万元、営利事業は 300 万元を超える場合、財務省は内務省に対し、その納税者の出国を制限するよう要求することができると規定されており、滞納額が一定額を超えると出国禁止措置がとられることとなる。

(3) 香港

香港においては、滞納者に対して出国禁止を行う制度が導入されている。

香港においては納税期限までに税金を納めない場合には、滞納とみなさ

(61) 租税徴収管理法実施細則：中華人民共和國稅收征收管理法實施細則。
(<http://www.chinatax.gov.cn/n810341/n810755/c3357578/content.html>) (2021 年 3 月 4 日最終閲覧)。

(62) 租税徴収法：税捐稽徴法。
(<https://law.moj.gov.tw/ENG/LawClass/LawAll.aspx?pcode=G0340001>) (2021 年 3 月 4 日最終閲覧)。

れ未納税額の最高 5% の罰金が課せられる。もし滞納期間が 6 か月を超えた場合には、香港税務局 (Inland Revenue Department : IRD) はさらに未納税額の最高 10% の罰金を課することができる。また、滞納者に出国する恐れのあるときは、香港税務局 (IRD) は内国歳入法 (Inland Revenue Ordinance : IRO) ⁽⁶³⁾ § 77 に基づき出国差止命令を出すことができる。

(4) ベトナム

ベトナムにおいては、滞納者に対して出国禁止を行う制度が導入されている。

税務管理法 (No.38/2019/QH14) ⁽⁶⁴⁾66 条には、海外永住権を持って出国するベトナム人、国外のベトナム人及び外国人は出国前に納税義務を果たすこと、また、入退出管理機関は、税務管理機関の通知によって納税義務を果たさない個人の出国を停止するものとする規定されており、滞納している個人は出国が制限される。

(5) マレーシア

マレーシアにおいては、滞納者に対して出国禁止を行う制度が導入されている。

1967 年マレーシア所得税法 (Income Tax Act 1967 : ITA) ⁽⁶⁵⁾104 条に規定されており、一定額以上の滞納者について、出国禁止通知を行い、滞納者の国外逃亡を阻止する措置も効果を上げている。

(6) インドネシア

インドネシアにおいては、滞納者に対して出国禁止または拘留を行う制

(63) 内国歳入法 : Inland Revenue Ordinance.

(<https://www.elegislation.gov.hk/hk/cap112!en.pdf?FROMCAPINDEX=Y>) (2021 年 3 月 4 日最終閲覧)。

(64) 税務管理法 : Luật Quản lý thuế.

(http://vanban.chinhphu.vn/portal/page/portal/chinhphu/hethongvanban?class_id=1&_page=1&mode=detail&document_id=197312) (2021 年 2 月 22 日最終閲覧)。

(65) 1967 年マレーシア所得税法 : Income Tax Act 1967.

(http://phl.hasil.gov.my/pdf/pdfam/Act_53_20190101.pdf) (2021 年 3 月 4 日最終閲覧)。

度が導入されている。

国税徴収・強制執行法（1997 年法律第 19 号、2000 年法律第 19 号改正）⁽⁶⁶⁾33 条に定められている措置で、滞納税額が 1 億ルピア以上で支払いの督促に対して納税に誠意を示さない場合には、滞納者に対して当初 6 か月、最長で 1 年間の出国禁止措置や拘留措置が認められている。

(7) モンゴル

モンゴルにおいては、外国人の滞納者に対して出国禁止を行う制度が令和 2（2020）年 1 月 1 日から施行されている。

一般税法（改訂版）⁽⁶⁷⁾71 条 2 において、外国人が税金を滞納し、滞納した税金を支払う資産または債権を有しない場合で、かつ税金の滞納額が 2,000 万 MTN（トゥグルク）以上の場合、滞納額が支払われるまで、歳入庁は国境を超えないように管轄当局へ申請する権限を有することとされている。

(8) 南アフリカ

南アフリカでは、納税者が海外へ移住する場合に納税証明書の取得を要件の一つとする制度が導入されており、納税証明書が取得できないときは移住が制限されることとなる。この証明書は、納税者が税務上の納税者として登録されており、かつ未払いの租税債権または未提出の税務申告書がない場合に限って発行される⁽⁶⁸⁾。

(9) ノルウェー

ノルウェーでは、債務者が帰国するか分からない状況で法域から転出しようとしている場合、裁判所は出国許可制限を課することができる制度が導入されている。この出国許可制限は、執行を確保する必要があり、資産の

(66) 国税徴収・強制執行法：PENAGIHAN PAJAK DENGAN SURAT PAKSA。
(<https://jdih.setneg.go.id/Produk>) (2021 年 2 月 22 日最終閲覧)。

(67) 一般税法（改定版）：ТАТВАРЫН ЕРӨНХИЙ ХУУЛЬ/ШИНЭЧИЛСЭН найруулга/。
(<https://www.legalinfo.mn/law/details/14403?lawid=14403>) (2021 年 2 月 22 日最終閲覧)。

(68) Tax Debt Management Network, op.cit., p.22.

凍結によって権利者に十分な担保を与えられない場合にのみ認められる⁽⁶⁹⁾。

(10) オランダ

オランダでは、居住している納税者が租税を納付しないまま国外に転出する可能性がある場合に、パスポート法に基づき出国を制限する制度が導入されている。これは、5,000 ユーロ以上の租税債権を納付していない納税者が出国によって租税を回避しようとしている疑いがある場合に、税務当局はパスポート法 22 条に基づき、内務省に対し、パスポートに注意書きを付す請求を行うことができる。パスポートに注意書きを付すことにより、租税債務者の氏名がリストに登録されることとなり、このリストを利用している政府機関はパスポートの申請を拒否し、または既に発行されているパスポートを取り消す可能性がある。納税者はパスポートが取り消されると移動権の自由に基づく EU 内の移動を除き、海外渡航することはできなくなる⁽⁷⁰⁾。

(11) インド

インドでは、国内に居住する自国民が移住または出国する場合、税務当局に対して納税者番号等を記載した書類の提出を義務付ける制度が導入されている。また、インド国内で所得を得た非居住者または外国人が出国する場合に、当該インドを出国する者が支払うべき税金について、雇用主又は収入を得た者が支払うことを保証した異議なし証明書を出国前に取得しなければならないという制約がある⁽⁷¹⁾。

(12) シンガポール

シンガポールでは、租税債務者に対し、渡航制限命令 (Travel Restriction Order : TRO) の発行によって債務が全額完済されるまで海外渡航を制限する制度が導入されている⁽⁷²⁾。

(69) Tax Debt Management Network,op.cit.,p.22.

(70) Tax Debt Management Network,op.cit.,p.22.

(71) Tax Debt Management Network,op.cit.,p.22.

(72) Tax Debt Management Network,op.cit.,p.22.

6 諸外国で導入している制度の分類

滞納者に対して納税義務の履行を確保するため、自国領域内で導入している租税債権を確保する制度を概観した。諸外国では、執行管轄権を自国領域外で行使することはできないという制約によって、間接的に納税義務の履行を確保する手段として、アメリカやドイツでは「政府サービスの利用拒否」として「パスポートの発給拒否又は取消」の制度を導入しており、オーストラリアや韓国では「出国禁止」の制度を導入、また、韓国では「滞納者名の公表」の制度も導入していた。そして、その他の諸外国においても概ねこの3つの手段・制度のいずれかを導入していることから、この3つの手段・制度のそれぞれの利点等を考えてみたい。

第一に「パスポートの発給拒否又は取消」であるが、これはパスポートの所有者、そして海外渡航が必要な者に対しては非常に大きな効果が期待できる反面、パスポートを持っていない者、海外渡航にいかない者には効果が薄いと考えられる。しかし、パスポートを持っていない者であっても、いつか海外渡航に行くかも知れず、パスポートの発給を拒否されたら困るといった将来的な予測による抑止が期待できる面もある。このことは、「パスポートの発給拒否又は取消」の制度は、将来的な予測による抑止・牽制効果によって、納税者に納税義務を怠ったときはパスポートの発給拒否によって海外渡航できなくなるかも知れないといった予測を与え、そうならないように納税者が自発的に納税義務を果たす作用があるものと考えられる。すなわち、「パスポートの発給拒否又は取消」制度については、パスポートの必要な滞納者に対しては納税義務の履行を強制する面と、他の納税者に対しては間接的に納税義務の履行を促す面を有するものと考えられる。

第二に「出国禁止」であるが、租税を滞納し、海外渡航するおそれのある者など一定の理由がある者に対して、滞納を直接の原因とした出国の禁止を可能としており、出国禁止された者は海外渡航ができないこととなるため、滞納の解消には効果が大きいものと考えられる。しかしながら、海外渡航にいかない者に対する効果は薄いと考えられるものの、租税を滞納していると

海外渡航にいけなくなるかも知れないといった将来的な予測による抑止が期待できる面は、パスポートの発給拒否又は取消と同様にあると考えられる。したがって、「出国禁止」制度についても、出国・海外渡航の必要な滞納者に対しては納税義務の履行を強制する面と、他の納税者に対しては間接的に納税義務の履行を促す面を有するものと考えられる。

第三に「滞納者名等の公表」であるが、滞納者であるということが公表されると経済活動や社会生活の面で不利益を被ることが考えられ、滞納者としては不利益を解消するための行動が必要となる。このため、滞納の解消に向けた実効性は高いと考えられる。しかし、滞納者と公表された後に租税を完納したとしても滞納者であったという事実は解消されず、経済活動や社会活動で不利益を受け続けるということは否めず、インターネット上に情報が拡散した場合は「忘れられる権利⁽⁷³⁾」の問題もあると考えられる。その反面、納税者としては滞納するとこのような不利益を受けると予測することになるため、滞納しないようにするといった効果も大きいものと考えられる。したがって、「滞納者名等の公表」制度については、公表自体は納税義務の履行を強制するものではないが、公表による不利益の予測によって間接的に納税義務の履行を促す面を有するものと考えられる。

このように諸外国で導入している制度を分類し、内容等を検討したところ、それぞれの手段は「パスポートの発給拒否又は取消」、「出国禁止」、「滞納者名等の公表」と異なっているが、制度導入の効果としては、抑止・牽制効果という間接的な効果によって納税義務の履行を促す権能をそれぞれ有しており、

(73) 宮下紘「忘れられる権利」判例時報 2318 号、5 頁 (2017)。ここでは、『忘れられる権利』とは、特にインターネット上の情報の拡散防止の観点から、個人が自己に関する情報の削除または非表示を求める権利として理解されている。人はいつか忘れるが、インターネット上に掲載された個人に関する情報は忘れられないことがある。そのため、『忘れられる』ことが権利として承認される必要性が認識されつつある。この権利を行使するための要件は、個人情報の本人が同意を撤回した場合、又は当初の利用目的にとって個人情報においてもはや関連性が失われた場合などである。その効果は、個人情報を含むウェブサイトのリンク、コピー又は複製を対象に削除又は非表示を行うことで、インターネットの世界から文字どおり忘れさせ、情報拡散の防止の効果を発生させることである。」としている。

このことは、制度導入によって自国領域内において租税債権の徴収を確保することに繋がっているものと考えられる。また、自国領域内において納税義務者の租税債権が支払われるまで出国を阻止できるなどの権限がある国・地域は、ほとんど徴収共助の支援要請を行わないということが OECD の報告書で報告されている。これは、このような国・地域に対して我が国が徴収共助の要請を行うことは自国領域内での租税債権の徴収を確保する権限に均衡を欠いていることになることから、我が国においても、自国領域内において租税債権の徴収を確保する制度を導入することによって、均衡を図ることが必要な状況にあるといえる。

第 3 章 納税義務の履行確保策と導入制度の検討

我が国に納税義務の履行確保策を導入するとした場合に、これまでの諸外国の制度で検討してきた 3 つの手段のうち、どの手段の導入が我が国の自国領域内において租税債権の徴収確保を図ることに最も適しているかの検討を加え、国際的に徴収を免れようとする滞納者を対象とした導入制度の検討を行う。

第 1 節 制度導入の必要性と行政上の義務履行確保策

自国領域内において租税の自発的な納付を促す義務履行確保策を検討するにあたって、行政上の義務履行確保策の観点からの検討を行う。

1 制度導入の必要性

滞納処分にあって、海外に財産を有している滞納者の実情を把握することができないということは、納税者の納付能力に応じた措置や滞納の早期徴収を確保することができず租税負担の公平性を欠き、海外に財産を有していることによって財産調査や徴収共助の要請に時間を要してしまうということは、実質的に時間の猶予を与えてしまうなど、租税の公平な執行を確保する面からも公平性を欠くことになる。このことは、申告等によって課税された国税が実際に徴収できないことになれば、期限内納付を行っている納税者からすれば不公平感を抱くことにもつながることになるため、滞納者が自発的に納税義務を履行するようにコンプライアンスの向上が必要となっている。

また、租税の徴収は国内サービスの財源となることを鑑みれば、我が国が徴収共助を要請して海外財産からの租税債権を確保するとした場合、租税を徴収するために要した費用は被要請国が負担することになるため、被要請国の財源を減少させることになる。これは、我が国から、自国の領域内で国際的な租税債権の徴収を確保する仕組みを導入している国に徴収共助を要請した場合、我が国と被要請国との間では、制度面では権衡が保たれておらず、

費用の負担面では公平を保てていないことになる。このことは、我が国においても、国際的な租税債権の徴収を確保する仕組みを導入し、制度面での権衡を図ることによって、徴収共助を行った際の費用負担面でも公平性を保つことが必要になっていることになる。

このため、滞納者のコンプライアンスの向上と、諸外国との国内制度の権衡を図るという両面をカバーするためにも、諸外国の導入制度を参考にしつつ、我が国の領域内において租税債権を確保するという納税義務の履行確保策を導入する必要性は高いといえる。

2 行政上の義務履行確保策

(1) 行政上の義務の実効性確保の手段

行政機関が行政上の義務の実効性を確保するための手段としては、行政上の義務の履行を強制する仕組みと、行政上の義務違反に制裁を科すことによって間接的に義務履行を促すものがあり⁽⁷⁴⁾、それぞれの目的は異なっている。行政上の義務の履行の強制には「行政代執行」と「行政上の強制徴収」があり、国税徴収法に基づく滞納処分は行政上の強制徴収となる。行政上の義務違反に対する制裁には「行政罰」、「加算税、過怠税、延滞税等」及び「課徴金」の刑法上の刑罰や金銭的負担を科すものの他、「公表」及び「行政サービス・許認可等の拒否」等がある⁽⁷⁵⁾。

そこで、行政上の義務の実効性確保の手段として、間接的に義務履行を促し将来の違法行為も抑止しようとする制度の実現可能性を考察していくが、行政上の義務違反に制裁を科す制度のうち金銭的負担を追加的に科すものについては、滞納者に金銭的負担を科してもこの料金が納付されないことになっては意味がないため、金銭的負担を科すものを除いた「行政罰」、「公表」及び「行政サービス・許認可等の拒否」を対象に考察を行う。

(2) 行政罰としての実現可能性

(74) 宇賀克也『行政法概説 I 行政法総論 [第 7 版]』239 頁 (有斐閣、2020)。

(75) 宇賀・前掲注(74)265・298 頁。

行政罰とは、行政上の義務の不履行に対する制裁である。行政罰には、刑法以外の法律に規定された犯罪に刑法上の刑罰⁽⁷⁶⁾を科す行政刑罰と、行政上の秩序の維持のために違反者に金銭的負担を課す秩序罰の 2 種類がある。

行政刑罰は、刑法犯と異なり、行政上の義務違反に対する制裁であるという点で形式犯的要素が強く、一般的には刑法犯よりも比較的軽微な犯罪であるといえることができる。しかし、行政刑罰も刑法に刑名のある刑罰である以上、刑法 8 条の刑法総則の適用があることもあり、刑罰の存在が行政上の義務履行確保の間接的な担保になっている⁽⁷⁷⁾。その一方で、行政刑罰については、機能不全の指摘⁽⁷⁸⁾もされているところである。

秩序罰は、行政上の秩序に障害を与える危険がある義務違反に対して科される金銭的制裁であり、刑法総則の適用はない⁽⁷⁹⁾。

行政刑罰と秩序罰は、ともに過去の行政上の義務違反に対する制裁であるという点で共通しており、またその威嚇によって違反行為を抑止する機能を期待されている点でも共通している。しかし、どのような義務違反に対して行政刑罰を科し、秩序罰を科すべきかについて、具体的な指針を検討し、不統一を解消する必要があるとされている⁽⁸⁰⁾。

国税徴収法上で行政刑罰にあたるものとしては国税徴収法 187 条に滞納処分免脱犯に関する規定があり、この規定は租税徴収の確保を侵害する危

(76) 刑法 9 条 (刑の種類) には、「死刑、懲役、禁錮、罰金、拘留及び科料を主刑とし、没収を付加刑とする。」と規定されている。

(77) 櫻井敬子＝橋本博之『行政法 [第 6 版]』184 頁-186 頁 (弘文堂、2019)。

(78) 宇賀・前掲注(74)269 頁。ここでは、行政刑罰の機能不全の理由としては、「行政指導で問題を解決することが望ましく、刑事告発は、行政内処理に失敗したことを自認することになるという意識が行政側に存在すること、警察・検察は、重大な犯罪への対応で多忙であるため、少額の罰金刑が科される程度の軽微な行政犯を取り扱うだけの余力に乏しく、行政犯の刑事告発を好まない傾向があること、たとえ起訴されても少額の罰金が科されるにとどまったり、執行猶予がついたりすることが多く、威嚇力に乏しいこと等がその理由といわれている」としている。

(79) 櫻井ほか・前掲注(77)186 頁。

(80) 宇賀・前掲注(74)274 頁。

険を防止するための罰則を定めたものとして刑法総則を適用する⁽⁸¹⁾こととされている。この条の罪は租税の納付を回避する滞納処分免脱罪であり「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」するなどの行為をした場合に刑罰を科すものである。

それでは、国際的に徴収を免れようとする滞納者に対して行政罰によって出国の制限を科すことができるかを考えてみたい。けれども、刑法上の刑罰として出国制限や出国禁止といったものは規定されていないことから、行政罰として出国制限等を科することはできないと考えられる。なぜならば、現在の国税徴収法の滞納処分免脱罪により罰則を科し、その結果として出国禁止とするには、過去に「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」するなどの行為を立証し、刑事告発して禁錮以上の刑に処すことによって、旅券法に基づき一般旅券の発給制限⁽⁸²⁾の措置をとることが必要となってくる。しかしながら、滞納処分免脱罪は過去の行為に対して科される罰則であり、将来行うかもしれない財産の隠ぺい行為に対して罰則を科すことはできず、国際的に徴収を免れようとする滞納者を告発することは現実的ではないところである。このことは、行政刑罰は威嚇によって違反行為を抑止する機能を期待されているが、財産を隠ぺいする「おそれ」がある場合に罰則を科すことはできず、結果として、国際的に徴収を免れようとする滞納者に対して出国制限を科すことはできないことになり、違反行為を抑止する機能は期待できないことになってしまう。

つまり、行政罰としては、諸外国で導入している出国禁止の手段によって国際的に徴収を免れようとする滞納者の出国を制限することはできず、間接的に義務履行を促し将来の違法行為も抑止しようとする制度の実現は難しいものと考えられる。

(81) 吉国編・前掲注(2)1011頁。

(82) 旅券 13 条 1 項 3 号は「禁固以上の刑に処せられ、その執行を終わるまで又は執行を受けることがなくなるまでの者」に該当する場合には、一般旅券の発給をしないことができると規定されている。

(3) 公表の実現可能性

公表には、情報提供としての目的で行われるものと、制裁としての目的で行われるものの二つの機能があるとされる。情報提供を目的とした公表の場合には法律の留保の問題として根拠規範を要しないと解される余地がある⁽⁸³⁾。制裁を目的とした公表は、高い効果が期待される反面、氏名を公表される当該個人に深刻な不利益を与える可能性があり、いったん誤った情報が公にされると現状回復が事実上困難となるため、根拠規範が必要とされるべき⁽⁸⁴⁾としている。また、義務の不履行や行政指導に対する不服従事実の公表は不利益情報の公表を迫ることを通じて心理的圧力を加えて義務を履行させようとする間接強制の法制ともいえる側面を有する⁽⁸⁵⁾とされている。

根拠規範として条例で一定の行為を義務づけ、その義務履行確保の手段として氏名等の公表制度を設けることは可能と考えられている⁽⁸⁶⁾。

国税においては、昭和 58(1983)年において適正な申告を確保するため、大口・悪質な脱税者等を公表する制度の導入を検討したが、これについては、脱税者の氏名を公表することが、納税者意識の向上につながるかと考えられるかどうか、また、脱税者にこの種の社会的制裁を加えることが基本的に適当であるかどうかという問題があるので、このような制度は、採

(83) 天本哲史『行政による制裁的公表の法理論』29 頁(日本評論社、2019)。ここでは、公表を区分する実益は、「第 1 に、法律の留保の問題として情報提供を目的とした公表の場合には根拠規範を要しないと解される余地があること、また、第 2 に、行政指導不服従事実の公表は、制裁的な意図をもっていない情報提供であれば、行政手続法 32 条 2 項所定の『不利益な取扱い』には当たらないと解される余地があること、が挙げられる」としている。

(84) 櫻井ほか・前掲注(77)176 頁。

(85) 濱西隆男「行政法の実効性確保法制の整備に向けて」行政法研究会『行政法研究第 35 号』77 頁、(信山社、2020)。

(86) 櫻井ほか・前掲注(77)176 頁。神奈川県小田原市では、「小田原市市税の滞納に対する特別措置に関する条例」(平成 12 年 7 月 1 日施行) 第 6 条 2 項の滞納者に対する措置で滞納者の氏名等を公表することができるとしている。また、福井県美浜町では、「美浜町町税等の滞納に対する特別措置に関する条例」(平成 16 年 8 月 1 日施行) 第 3 条 2 項の滞納者に対する措置で滞納者の氏名等を公表することができるとしている。

用すべきでないとして見送られている⁽⁸⁷⁾。

また、昭和 25 (1950) 年に導入された公示制度は、所得税、法人税、相続税等については、所得金額等が一定額以上である申告書を提出した者につき、その氏名、住所、所得金額等を公示することにより、第三者によるチェックという牽制的効果を狙うものとして、昭和 25 年に申告書閲覧制度に代えて導入されたものである。しかし、昭和 58 (1983) 年に公示制度本来の意義が薄れているとの意見等があり⁽⁸⁸⁾、高額納税者への顕彰の趣旨も兼ねて所得公示方式から税額公示方式に変更された。その後、平成 14 (2002) 年 6 月の税制調査会において、「同制度については、所期の目的外に使用されている面があるなど個人のプライバシーへの配慮の観点からは問題なしとはしない」とし、公示制度の存廃については、今日的視点から検討する必要があると答申⁽⁸⁹⁾された。以降、公示制度は目的外に利用されている面がある、犯罪や嫌がらせの誘発の原因となっている等の指摘がなされるとともに、これに加え、個人情報保護法の施行を契機に、国の行政機関が保有する情報について一層適正な取扱いが求められているとの指摘を踏まえ、平成 18 (2006) 年度税制改正において廃止された⁽⁹⁰⁾。

このような経緯や滞納残高が 20 年連続で減少している現状を鑑みると、諸外国で導入している「滞納者名の公表」手段については、現状、我が国に制裁を目的とした大口・悪質な滞納者の氏名等の公表制度導入は難しいのではないかと。また、現在はインターネットに情報が拡散した結果、公表された者の滞納が解消されても、その情報が削除されない限り名誉回復には至らないという「忘れられる権利」の問題もあるところである。

しかしながら、今後の社会情勢等の変化によって、制裁を目的とした大

(87) 税制調査会昭和 58 年 11 月「今後の税制のあり方についての答申」45 頁。

(88) 税制調査会昭和 58 年 11 月・前掲注(87)46 頁。

(89) 税制調査会平成 14 年 6 月「あるべき税制の構築に向けた基本方針」21 頁。

(90) 財務省「平成 18 年税制改正の解説」215 頁。

(https://warp.da.ndl.go.jp/info:ndljp/pid/11122457/www.mof.go.jp/tax_policy/tax_reform/outline/fy2006/f1808betu.pdf) (2021 年 3 月 5 日最終閲覧)。

口・悪質な滞納者の氏名等を公表する制度の導入の必要性⁽⁹¹⁾が高まれば、制裁としての公表の意義、個人情報保護等の問題点などの検討を十分に行って滞納者氏名等の公表制度を導入することも考えられないこともない。

(4) 行政サービス・許認可等の拒否の実現可能性

行政上の義務違反に対する制裁として、行政サービス・許認可等を拒否することも、行政上の義務の実効性を高めるうえで、有効な手法⁽⁹²⁾と考えられている。

そして租税滞納の対策としては、租税徴収は適切な行政サービス実施のための財源確保であり、滞納対策と行政サービスの制限が全く別次元の問題ではないとしたうえで、行政サービスの提供は適正な納税により確保されるものであり、租税と行政サービスの関連性を認め、行政サービスの制限を行う場合は法律に利用制限を規定したうえで適正に実施する必要があるとの見解がある⁽⁹³⁾。

租税納付と行政サービスを関連づけて運用している例としては、自動車重量税が納付されていないときは自動車検査証の交付をしないという制度がある。これは、「自動車の走行は、道路の建設、改良、維持をはじめとして、道路混雑、交通安全、交通事故等に関連して社会に多くの費用をもたらして」おり、「自動車が検査を受け、または届出を行なうことによって走行可能になる（その結果種々の社会的コストをもたらすこととなる）という法的地位あるいは利益を受けることに着目して課税される一種の権利創設税である」という性格⁽⁹⁴⁾を有し、昭和 46（1971）年に自動車重量税法

(91) 阿部泰隆『行政法解釈学 I』600 頁（有斐閣、2008）。ここでは、「高額滞納者の公表は、プライバシーの侵害のおそれがあるとしてこれまで行われてこなかったが、滞納は社会の公平負担のルールをみだすものであるからプライバシーではなく、その公表は公益を図るため、許容されると解するべきであろう。滞納整理は、費用負担が大きく効率的でない制度であるから、それを補完する意味で、悪質・高額滞納者名の公表に踏み切るべきである。」とされている。

(92) 宇賀・前掲注(74)295 頁。

(93) 久保井五洋「租税滞納対策としての行政サービスの制限」阿部泰隆＝根岸哲『法政策学の試み』176 頁（信山社、2000）。

(94) 日高壮平「自動車重量税の創設」時の法令 772・773 号 3・4 頁（1972）。

(昭和 46 年法律第 89 号) が創設された。この創設に伴い、道路運送車両法 (昭和 26 年法律第 185 号) に第 97 条の四が追加され、「自動車の検査又は届出によって当該自動車に法律上走行可能な状態をつくり出したその利益に着目して、自動車重量税の納付を自動車検査証の交付等の要件」としたものである⁽⁹⁵⁾。

なお、行政上の義務違反に対する制裁として、別の行政機関が所掌する行政サービス・許認可等を拒否する場合は、名あて人にとって不利益な個人情報行政機関相互間における流通は必要最小限にするなど個人情報保護に留意し、さらに、行政サービス拒否を行う前に、一定期間内に義務を履行しない場合、行政サービスの拒否を行う旨を通知し、名あて人に意見を述べる機会を付与すべき⁽⁹⁶⁾であろうとされている。

そこで、国際的に徴収を免れようとする滞納者への対策と別の行政機関が所掌する行政サービス・許認可等の拒否を関連させることとした場合は、行政機関相互間でどのような個人情報を流通させるか、いつの時点から行政サービス・許認可等を拒否するのか、行政サービス・許認可等の拒否を行う前に納付相談等の機会を付与することなどを検討することによって実現することが可能であると考ええる。

3 行政上の義務履行確保策の整理

行政上の義務履行確保策の検討から、国際的に徴収を免れようとする滞納者に対する納税義務の履行確保策の実現可能性についてであるが、諸外国で導入している手段のうち、「出国禁止」や「滞納者名の公表」については、実現可能性は低いと考えられる。なお、滞納を原因とした出国禁止を行うとした場合は、出国の確認を受ける際に滞納がないことを証明する必要性も生じると考えるが、適正に納税義務を履行している者にこのような負担をさせる

(95) 国土交通省自動車交通局技術安全部編集『道路運送車両法解説書〔新版〕』480 頁 (交通総合センター、2003)。

(96) 宇賀・前掲注(74)297 頁。

ものではなく、また、滞納がないことを証明する行政機関の合理化にも反するものになると考える。

一方、「行政サービス・許認可等の拒否」については、諸外国で導入している「パスポートの発給拒否又は取消」にあたると思われるが、行政上の義務の実効性を高めるうえで有効な手段と考えられており、個人情報扱いや実行にあたっての手続き面を整備することによって実現可能性は高いといえる。加えて、自動車重量税と道路運送車両法においては、自動車の法的地位あるいは利益を受けることに着目して租税納付と行政サービスを関連付けた制度が導入されており、このことは、我が国における旅券の発給と滞納を関連付けた制度を導入することも可能ではないか。

4 破産法における説明義務の履行確保策

行政上の義務履行確保策の整理を行ったところであるが、居住・移転の自由を制約している破産法の規定があり、破産手続きでは、説明義務の履行を確保するため、破産者の居住・移転の自由を制約している。このため、国税徴収法上の義務から、滞納者の海外渡航を制約できるかについて検討を行う。

(1) 破産法の説明義務

破産法による破産手続開始の効果として、破産者が個人の場合には、破産手続開始の事実は、権利能力に影響がないのはもちろん、行為能力にも影響しないとされている⁽⁹⁷⁾。しかし、破産法 37 条 1 項は、「破産者は、その申立てにより裁判所の許可を得なければ、その居住地を離れることができない」と規定し、基本的人権の一つである居住・移転の自由を破産手続きの観点から制約している。

これは、説明義務の履行など破産手続きに対する協力を確保し、逃走、財産等の隠匿など破産手続きに対する妨害を防止する目的であるとされている⁽⁹⁸⁾。この「裁判所の許可」に関しては、破産手続きに対する協力の確

(97) 伊藤眞『破産法・民事再生法〔第4版〕』187頁（有斐閣、2018）。

(98) 伊藤眞ほか『条解 破産法〔第2版〕』323頁（弘文堂、2014）。

保、妨害の防止の観点から問題があることが明らかでないかぎり、許可すべきとされており、居住・移転の自由が憲法上の基本的人権であることを踏まえると、2泊以上の宿泊を含む旅行・出張等、ただし海外旅行は1泊でも、「居住地を離れる」ことに原則としてあたると解されている⁽⁹⁹⁾。

破産法の説明義務については、破産管財人の請求があったときは、破産に関し必要な説明をしなければならない(破産 40 条)とされており、これは、資産状態を把握しているのは破産者自身であることから必要な説明を求め、説明義務違反に対しては刑事罰が科される(破産 268 条)こととなっている。

(2) 国税徴収法の受忍義務

他方、国税徴収法では、徴収職員は、滞納処分のため滞納者の財産を調査する必要があるときは、その必要と認められる範囲内において、滞納者に質問し、又は滞納者の財産に関する帳簿書類を検査することができる(税徴 141 条)。この規定による質問又は検査は強制力を持たない任意調査であるが、正当な理由がなく、徴収職員がする質問に対して答弁をせず、又は偽りの陳述をした者及び検査を拒否し、妨害し、又は虚偽の帳簿書類を提示した者については罰則の規定(税徴 188 条)がある⁽¹⁰⁰⁾。これは、受忍義務違反者に対して一定の刑罰を科すことによって、滞納者の財産調査を不能又は困難ならしめ、国税徴収の確保を侵害する危険性を防止しようとするものであるとされている⁽¹⁰¹⁾。

(3) 受忍義務に基づく海外渡航の制限

このように破産法は「破産手続きに対する協力を確保し、逃走、財産等の隠匿などを防止する」ことを目的として説明義務を、国税徴収法の質問又は検査は「国税徴収の確保を侵害する危険性を防止する」ことを目的として受忍義務を求めており、ともに義務違反に対しては刑罰を科すことに

(99) 伊藤ほか・前掲注(98)324頁。

(100) 吉国編・前掲注(2)899頁。

(101) 吉国編・前掲注(2)1015頁。

よって義務の履行を確保している。また、破産法の説明義務は破産管財人からの請求に対する義務であり、国税徴収法の受忍義務は徴収職員からの質問又は検査に対する義務であり、この両方の義務は、相手方からの求めに対して資産状態を把握している者が必要な説明をするものとなっていると考えられる。加えて、破産法は説明義務の履行を確保するために居住・移転を制約し、破産者が説明義務に違反した場合は、免責不許可事由に該当（破産 252 条 1 項 11 号）することになる。これは、破産者が裁判所の許可を得ずに居住・移転の制約に違反したときは免責許可の決定がされないことであり、破産者の目的である免責許可が居住・移転の自由の制約を確保する担保となっていると考えられる。

このような整理からは、国税徴収法の受忍義務についても資産状態を把握している者からの説明を求めるものであり、義務の履行を確保するために居住・移転の自由を制約することもできると考えられる。しかし、滞納者に対して受忍義務により海外渡航の自由を制約した場合、義務違反をしたときの履行を確保するために、破産法と同様に滞納者の目的が実現できないといったような担保が必要となるのではないか。例えば、滞納者の目的が海外財産のある国への出国であった場合は、有効な旅券を所持していれば出国は可能であることから、受忍義務違反を理由とした出国時の出国確認留保制度による出国の阻止や、出国前に旅券を無効化するような措置によって、出国という目的を制約する必要があると考える。

5 我が国に導入する納税義務の確保策の方向性

以上の整理から、我が国に導入しようとする納税義務の履行確保策の方向性としては、行政サービス・許認可等の拒否として、我が国の旅券制度「旅券の発給拒否又は無効化」の実現に向けた検討を行っていくこととしたい。

第 2 節 旅券制度と現在の旅券の発給拒否又は無効化

国際的に徴収を免れようとする滞納者に対する納税義務の履行確保策「旅券の発給拒否又は無効化」の導入に向けては、我が国の旅券制度、旅券の発給状況、出入国の状況、そして、現在の旅券の発給拒否又は無効化の制度を踏まえた考察が必要なため、ここでは旅券制度等の内容を概観する。

1 我が国の旅券制度

我が国の旅券制度は、戦前は外務省令で定められていた旅券法制を法律で定めることとして、昭和 26 (1951) 年に旅券法 (昭和 26 年 11 月 28 日法律第 267 号) を制定した。この旅券法制定の背景としては、第一には、国民の基本的権利に係る事項についての行政権の内容及び行使は法律によって規定されるべきとする「法律による行政の原理」、第二には、国民の自由又は権利の制限にあたる旅券の発給制限事由及び旅券の返納事由を明定する必要性、第三には、旅券秩序維持のために罰則を法律制定する必要性が存在していたことである⁽¹⁰²⁾。しかし、旅券法案では旅券の発給制限をする 13 条 1 項 5 号 (現在は 7 号) の規定「著しく且つ直接に日本国の利益又は公安を害する行為を行う虞があると認めるに足りる相当の理由がある者」については、諸外国の同様の法律に比べてきわめて抽象的であると問題視されていた⁽¹⁰³⁾。このような経緯もあったが、制定された旅券法は、「渡航の自由という国民の基本的権利を実現し、保障するための法律であり、その性質上諸外国の旅券制度も十分に参照しつつ、かつ、明治以来幾へんか改訂されてきた旅券制度を検討し、わが国固有の事情をとり入れ⁽¹⁰⁴⁾」たものとされている。

旅券法には、旅券の発給、効力その他旅券に関し必要な事項が規定されて

(102) 旅券法研究会『旅券法逐条解説』17-18 頁 (有斐閣、2016)。

(103) 阿部純一郎「旅券法の誕生—占領期日本の渡航管理体制と『密出国』—」東海社会学会年報 6 号 81-82 頁 (2014) 参照。

(104) 田中祥策「戦後のわが国旅券制度について」ジュリスト 358 号 29 頁 (1966)。

いる。一般旅券の発給を受けようとする者は、旅券法 3 条によって、国内においては都道府県知事を経由して外務大臣に、国外においては領事官に申請を行い、外務大臣又は領事官が旅券を発行することとなる。発行された旅券の性質は、外国当局に対し渡航者の所属国政府が当該渡航者の国籍及び身元を証明する文書であり、併せて外国においてその渡航者に通行の自由と適法な援助を要請するものである⁽¹⁰⁵⁾。そして、本邦から出国する日本人は、出入国管理及び難民認定法 60 条で「有効な旅券を所持」し、出国の確認を受けなければならないとされており、旅券は渡航者にとって欠くことのできない非常に重要な文書となっている。

一方、旅券法 13 条 1 項各号に基づき、外務大臣又は領事官は、渡航先の法規により入国を認められない者、一定の罪により訴追又は逮捕状等が発せられている者、外務大臣において著しくかつ直接に日本国の利益又は公安を害する行為を行うおそれがあると認めるに足る相当の理由がある者等に対しては、一般旅券の発給をしないことができるとされている。

2 グローバル化のさらなる進展等

(1) 旅券の発給状況

国内の令和元(2019)年における一般旅券の発行数は 4,365,290 件となっており、平成 29(2017)年から発行数は増加している。また、令和元(2019)年の海外渡航者数は初めて 2,000 万人を超えて 20,080,671 人となっており、海外渡航者もここ数年は増加している。また、一般旅券の有効旅券発行数は 30,225,171 件であり、令和元(2019)年 10 月 1 日現在の日本の人口は約 1 億 2,300 万人であり、4 人に 1 人は旅券を所有していることになっている⁽¹⁰⁶⁾。

(2) 海外在留邦人数の状況

(105) 旅券法研究会・前掲注(102)3 頁。

(106) 外務省領事局旅券課令和 2 年 2 月「旅券統計(平成 31 年 1 月～令和元年 12 月)」。
(<https://www.mofa.go.jp/mofaj/files/100005171.pdf>) (2021 年 3 月 5 日最終閲覧)。

令和元(2019)年10月1日現在における海外に在留している日本人は、3か月以上の長期滞在者は891,473人、永住者は518,883人の合計1,410,356人となっており、海外在留邦人数は平成元(1989)年から年々増加している⁽¹⁰⁷⁾。

(3) 出入国の状況

日本の令和元(2019)年における出入国者数は、日本人は約2,000万人、外国人は約3,100万人となっており、平成25(2013)年の出入国者数と比べてみると、日本人の出入国者数は約200万人の増加であるが、外国人の出入国者数は約2,000万人の増加となっており、近年は外国人の出入国者数の増加が顕著である⁽¹⁰⁸⁾。

(4) 外国人労働者の増加

近年の我が国を訪れる外国人は、前述のとおり増加の一途をたどっていると、我が国に在留する外国人も令和元(2019)年末時点で293万人⁽¹⁰⁹⁾、我が国で就労する外国人も令和元(2019)年10月末時点で166万人⁽¹¹⁰⁾と、それぞれ過去最多を記録している。

このように我が国に在留する外国人が増加している中、外国人が暮らしやすい地域社会づくり、必要な外国人材を円滑に受け入れられるような環境整備に取り組むため、出入国管理及び難民認定法の改正によって平成31

(107) 外務省「海外在留邦人数調査統計(令和2年(2020)版(令和元年10月1日現在))」邦人数推移参照。

(https://www.mofa.go.jp/mofaj/toko/page22_003338.html) (2021年3月5日最終閲覧)。

(108) 出入国在留管理庁「出入国管理統計統計表」19-00-01 港別出入国者参照。

(<https://www.e-stat.go.jp/stat-search/files?page=1&layout=datalist&toukei=00250011&tstat=000001012480&cycle=7&year=20190&month=0&tclass1=000001012481>) (2021年3月5日最終閲覧)。

(109) 出入国在留管理庁「在留外国人統計(旧登録外国人統計)統計表」19-12-01-1 国籍・地域別在留資格(在留目的)別在留外国人参照。

(<https://www.e-stat.go.jp/stat-search/files?page=1&layout=datalist&toukei=00250012&tstat=000001018034&cycle=1&year=20190&month=24101212&tclass1=000001060399>) (2021年3月5日最終閲覧)。

(110) 厚生労働省『「外国人雇用状況」の届出状況まとめ(令和元年10月末現在)』。

(https://www.mhlw.go.jp/stf/newpage_09109.html) (2021年3月5日最終閲覧)。

(2019) 年 4 月に創設された在留資格である「特定技能 1 号⁽¹¹¹⁾」及び「特定技能 2 号⁽¹¹²⁾」を踏まえつつ、平成 30 (2018) 年 12 月に「外国人材の受入れ・共生のための総合的対応策」が策定され、令和 2 (2020) 年 7 月に外国人材の受入れ環境を更に充実・推進させる観点からの改訂が行われている⁽¹¹³⁾。

今後においても我が国に在留する外国人は増加することが見込まれており、個人住民税の関係では出国する外国人の滞納への対応等として「グローバル社会における個人住民税のあり方⁽¹¹⁴⁾」や、外国人が滞納していることによって与える影響・問題点⁽¹¹⁵⁾が論じられている。

(5) グローバル化のさらなる進展

旅券の発給状況等からは、今後も海外渡航者及び海外在留邦人の増加が見込まれ、グローバル化はさらに進展していくものと考えられる。そして国外財産調書の提出状況は、平成 25 (2013) 年分の国外財産調書の導入から提出件数及び総財産額は毎年増加しており⁽¹¹⁶⁾、令和元年分の提出件数

(111) 特定技能 1 号：特定産業分野（介護、ビルクリーニング、素形材産業、産業機械製造業、電気・電子情報関連産業、建設、造船・船用工業、自動車整備、航空、宿泊、農業、漁業、飲食物品製造業、外食業の 14 分野）に属する相当程度の知識又は経験を必要とする技能を要する業務に従事する外国人向けの在留資格。

(112) 特定技能 2 号：特定産業分野（特定技能 1 号 14 分野のうち建設、造船・船用工業の 2 分野のみ）に属する熟練した技能を要する業務に従事する外国人向けの在留資格。

(113) 外国人材の受入れ・共生に関する関係閣僚会議「外国人材の受入れ・共生のための総合的対応策（令和 2 年度改訂）」参照。

(https://www.kantei.go.jp/jp/singi/gaikokujinzai/kaigi/pdf/taiosaku_r02kaitei_honbun.pdf) (2021 年 3 月 5 日最終閲覧)。

(114) 総務省自治税務局市町村税課「令和元年度個人住民税検討会報告書」参照。

(https://www.soumu.go.jp/main_content/000650029.pdf) (2021 年 3 月 5 日最終閲覧)。

(115) 泉絢也「外国人労働者・移民の増加と租税－納税義務の履行状況が国籍法や入管法の法律関係に与える影響」税法学 583 号 3-32 頁 (2020)。

(116) 国外財産調書提出制度は、国外財産の保有が増加傾向にある中で、国外財産に係る所得税や相続税の課税の適正化が喫緊の課題となっていることから、国外財産を保有する方にその保有する国外財産について申告をしていただく仕組みとして創設され、平成 26 (2014) 年 1 月から施行された。

は 1 万件を超え、総財産額は 4 兆円を超えているなど国外財産の保有も増加していくことが見込まれる。

このことは、納税者の国際的な移動の増加が見込まれることであり、納税者は複数の国で事業や取引を行うことができることから、国際的な租税債権の徴収確保を実現することは、適正な課税・徴収に向けたコンプライアンスの向上につながっていくことになる。

3 出国（海外渡航）の自由と旅券の発給拒否又は無効化

(1) 海外渡航の自由

海外渡航の自由については、憲法上の権利であるとして自らに争いはないとされているが、居住・移転、外国移住・国籍離脱の自由に比べて、明文の規定がない海外渡航の自由の保障が問題であると考えられている。

その根拠については、外国への移住に類似するものとして、憲法 22 条 2 項によって保障されていると解するのが、多数説・判例の立場である⁽¹¹⁷⁾。

なお、学説による見解は、第 1 説は、憲法 22 条 1 項の居住移転の自由をもっぱら国内における自由と解し、同条 2 項の「移住する」というのは、住所を外国に設定するために国外に移ることのほか、一時的に海外に旅行することも含むと解している。第 2 説は、憲法 22 条 1 項が住所または居所を定めこれを変更する自由のみならず、人の移動する自由をも保障するものと解し、さらに、旅行の自由を国の内外で区別しないで、外国旅行の

年分	提出件数	総財産額
平成 25 (2013) 年分	5,539 件	2 兆 5,142 億円
平成 26 (2014) 年分	8,184 件	3 兆 1,150 億円
平成 27 (2015) 年分	8,893 件	3 兆 1,643 億円
平成 28 (2016) 年分	9,102 件	3 兆 3,015 億円
平成 29 (2017) 年分	9,551 件	3 兆 6,662 億円
平成 30 (2018) 年分	9,961 件	3 兆 8,965 億円
令和元 (2019) 年分	10,652 件	4 兆 2,554 億円

(国税庁 H P の報道発表、各年分の「国外財産調書の提出状況について」から作成)。

(117) 芦部信喜『憲法〔第 4 版〕』217 頁 (岩波書店、2007)。

自由も憲法 22 条 1 項で保障されていると解する立場である。第 3 説は、旅行を移住ともまた移転とも異なるとし、旅行の自由は、国内、国外ともに憲法 22 条ではなく、一般的な自由または幸福追求の権利の一部として、憲法 13 条によって保障されていると解する説とに分かれている⁽¹¹⁸⁾。

ところが、海外渡航をする場合には、有効な旅券を所持することを要件としており、海外渡航の憲法上の権利と旅券とが密接不可分な関係を持つてくることになる。旅券法は直接には海外渡航の制限を定めているわけではないが、実質的には旅券の発給が海外渡航の条件であり、従って旅券法は海外渡航の自由権の制限法であるとも考えられている⁽¹¹⁹⁾。

(2) 旅券発給の法的性格

旅券法による旅券発給は、旅券が交付されなければ海外渡航はできないということからも、海外渡航する者からみれば旅券の交付を受けることは海外渡航に必要不可欠なもので、このことによって海外渡航ができる状態になる。これは旅券発給の法的性格をどのようなものと考えればよいかということにもなるが、海外渡航の権利ははじめから国民が固有するものであり、旅券の交付は海外渡航の権利をつくり出すものではなく、所持人が海外渡航の権利を有するという一種の確認証か証明書のようなもの⁽¹²⁰⁾と考えられている。

このように、海外渡航が憲法上の権利である以上、行政庁は法律で定められた拒否事由のない限り、当然に旅券を発給しなければならないことになる。したがって、それは、出国の一般的禁止を解除する許可、あるいは渡航の権利を設定する特許の性質をもつものではないため、旅券は許可証でも特許状でもなく、旅券は、海外渡航先の外国でその国の国民であることを認識するための、国家が発行する身分証明書であり、その発給は公証

(118) 芦部信喜編『憲法Ⅲ人権 (2)』15-16 頁 (有斐閣、1981)。

(119) 大西芳雄「海外渡航の自由」立命館法学 29・30 合併号 21、36 頁 (1959)。

(120) 大西芳雄「旅券発給拒否事件の問題」立命館法学 2 号 113 頁 (1952)。

行為⁽¹²¹⁾であるとされている。

また、旅券に関する国際的通則として、国際間においては、旅券は「国籍及び身元に関する対外的公証文書」であることにおいて共通の認識があり、主要国の旅券法制には共通するいくつかの主要な原則が存在し、その主な内容は次の三点であるとされている⁽¹²²⁾。

第一に、旅券は発給国の国籍を有する者にのみ発行されるものであること。これは、国家に忠誠義務を負うもののみが旅券の受給を権利として享有し得るものであり、国外において必要あるときは、当該国の外交・領事機関の保護を求め得る法的地位にあることを宣明し、他方、旅券の名義人に対し自国民としての自覚と責任を意識づけるものと考えられている。

第二に、旅券は発行後においても発行国の財産としてとどまること。これは、旅券の所有権は、発行国政府に属し、旅券を所持する名義人が正当に行使する権利又は利益が認められているにすぎないことを明らかにしているとされる。

第三に、旅券は一人一冊を原則とし、旅券の二重受給は、特別の理由のある場合を除き禁止されること。これは、旅券は本来個人の身元を公証する文書であることから、各名義人に割振られた固有の記号、番号を有する旅券により特定されることが必然の要請であることに由来しているとされている。

(3) 旅券の発給拒否

旅券法 13 条については、「一定の事由が認められる者について、外務大臣等が旅券の発給等を拒否することにより、国際的な法秩序の維持、我が国の刑事司法作用の保護、渡航者の保護、国益又は公安の維持等を図⁽¹²³⁾」ることを趣旨としており、一般旅券の発給の拒否については、「海外渡航は居住・移転の自由に属する基本的人権の一であるから、旅券の発給拒否は

(121) 池田政章「外国移住の自由と旅券」ジュリスト増刊憲法の判例第三版 94 頁(1977)。

(122) 旅券法研究会・前掲注(102)47-53 頁。

(123) 旅券法研究会・前掲注(102)199-200 頁。

もとより行政官庁の自由裁量の事項ではなく、法律で規定されるべきもの⁽¹²⁴⁾」として旅券法 13 条 1 項各号に規定されている。

また、旅券法 13 条 1 項 7 号は、「外務大臣において、著しく、かつ、直接に日本国の利益又は公安を害する行為を行うおそれがあると認めるとに足る相当の理由がある者」と規定し、第 1 号から第 6 号までの具体的な一般旅券の発給等の制限事由に比べると抽象的な規定となっている。規定の内容から「国益公安条項」とも称せられている⁽¹²⁵⁾。海外渡航には有効な旅券を所持することが義務付けられており、この抽象的な規定となっている第 7 号に基づき旅券の発給拒否を行うことは、憲法によって保障されている海外渡航の自由を制限し、その制限を行う基準としては極めて抽象的・一般的であるため、当該規定の合憲性が問題となった。

イ 合憲性、合法性が争われた事件

昭和 27 (1952) 年に、元衆議院議員がモスクワで開催されるモスコフ国際経済会議に出席するために旅券申請を行ったが、外務大臣は旅券法 13 条 1 項 5 号 (現在は 7 号) により旅券発給を拒否した。このため、海外渡航の自由を侵害するものであるとして争われた事件⁽¹²⁶⁾では、最高裁は「憲法 22 条 2 項の『外国に移住する自由』には外国へ一時旅行する自由を含むものと解するべきであるが、外国旅行の自由といえども無制限のままに許されるものではなく、公共の福祉のために合理的な制限に服するものと解すべきである」とし、旅券法 13 条 1 項 5 号の規定は「外国旅行の自由に対し、公共の福祉のために合理的な制限を定めたものとみることができ」として、憲法 22 条 2 項に違反しないとされた。

また、「旅券法 13 条 1 項 5 号は、公共の福祉のために外国旅行の自由を合理的に制限したものと解すべきであることは、既に述べたとおりであって、日本国の利益又は公安を害する行為を将来行う虞れある場合に

(124) 田中・前掲注(104)31 頁。

(125) 旅券法研究会・前掲注(90)209 頁。

(126) 最大判昭和 33 年 9 月 10 日民集 12 卷 13 号 1969 頁。

においても、なおかつその自由を制限する必要がある場合のありうることは明らかであるから、同条をことさら所論のごとく『明白かつ現在の危険がある』場合に限ると解すべき理由はない」と述べ、「原判決の認定した事実関係、とくに占領治下我国の当面する国際情勢の下においては、上告人等がモスコウ国際経済会議に参加することは、著しくかつ直接に日本国の利益又は公安を害する虞れがあるものと判断して、旅券の発給を拒否した外務大臣の処分は、これを違法ということとはできない」と判示し、「当時その参加が国際関係に影響を及ぼす虞れのあるものであったことは原判決の趣旨するところであつて、その判断も正当である」とされた。

ロ 旅券法と憲法に関する学説

旅券法 13 条 1 項 7 号の合憲性については、学説では、違憲説と合憲説に分かれている。

違憲説としては、人権が公共福祉による制限を受けるのは憲法上明文があるものにかぎられ、海外渡航権を含む外国移住権には憲法上の明文制限はないため、旅券法の制限は憲法の趣旨に反し効力がないという説と、公共福祉による制限は人権一般に及ぶが、その制限は、法律の定める具体的・明確でかつ個々の人権の性質に応じて合理的な基準によらなくてはならず、行政府の恣意が介入しうるような抽象一般的な定めをすることは許さないという説がある。

合憲説としては、海外渡航の取扱いには外交環境の複雑性がかかわり、判断の専門性が要請される場所、外務大臣に旅券法 13 条 1 項程度の裁量権を与えても違憲とするにはあたらないという説と、13 条 1 項 7 号にいう行為に限定解釈を加え、内乱罪、外患罪など重大な犯罪にかぎるとしたうえで合憲とする説がある⁽¹²⁷⁾。

(4) 発給拒否処分の理由付記

(127) 結城光太郎「海外渡航の自由と旅券発給の拒否」別冊ジュリスト 95 号 187 頁(1988)。

旅券法 14 条は、外務大臣は、旅券法 13 条の規定に基づき一般旅券の発給をしないと決定したときは、速やかに、理由を付した書面をもつて一般旅券の発給を申請した者にその旨を通知する義務があることを規定している。同条が一般旅券の発給拒否の通知書に理由を付記すべきものとしているのは、一般旅券の発給を拒否すれば、憲法で国民に保障された基本的人権である外国旅行の自由を制限することになるものであり、一般旅券の発給拒否処分は申請に対する拒否処分に当たるため、拒否事由の有無についての外務大臣の判断の慎重と合理性を担保してその恣意を抑制して処分の客観性を維持するとともに、拒否の理由を申請者に知らせることによって、その不服申立てに便宜を与える趣旨である⁽¹²⁸⁾。この点において、一般に法が行政処分につき理由付記を要求している場合の多くとその趣旨、目的を同じくするものであると解されている。

一般旅券の発給拒否処分を行う場合には、理由を付した書面によりその旨の通知をしなければならないが、旅券法 13 条 1 項 5 号（現在は 7 号）のような抽象的な不確定概念をもって構成されている条項を示しただけで理由付記の要件は充たされるかどうかの問題となった。

昭和 55（1977）年 1 月に渡航先をサウディ・アラビアとする一般旅券の発給を申請したところ、外務大臣は「旅券法 13 条 1 項 5 号に該当する」との理由を付した書面により、申請に係る一般旅券を発給しない旨を通知した。このため、具体的理由は何ら明示されていないから理由付記の不備があり違法であるとして争われた事件⁽¹²⁹⁾では、最高裁は「一般に、法律が行政処分に理由を付記すべきものとしている場合に、どの程度の記載をなすべきかは、処分の性質と理由付記を命じた各法律の規定の趣旨・目的に照らしてこれを決定すべきである（最高裁昭和 36 年（オ）第 84 号同 38 年 5 月 31 日第 2 小法廷判決・民集 17 卷 4 号 617 頁）。」と判示した上で、旅券法の理由付記制度の趣旨から、「一般旅券発給拒否通知書に付記すべき理由

(128) 旅券法研究会・前掲注(102)218 頁。

(129) 最三小判昭和 60 年 1 月 22 日民集 39 卷 1 号 1 頁。

としては、いかなる事実関係に基づきいかなる法規を適用して一般旅券の発給が拒否されたかを、申請者においてその記載自体から了知するものでなければならず、単に発給拒否の根拠規定を示すだけでは、それによって当該規定の適用の基礎となつた事実関係をも当然知りうるような場合を別として、旅券法の要求する理由付記として十分でない」とし、「外務大臣において旅券法 13 条 1 項 5 号の規定を根拠に一般旅券の発給を拒否する場合には、申請者に対する通知書に同号に該当すると付記するのみでは足りず、いかなる事実関係を認定して申請者が同号に該当すると判断したかを具体的に記載することを要する」とされた。

(5) 旅券の返納（無効化）

旅券法 19 条 1 項は、外務大臣は、旅券を返納させる必要があると認めるときは、旅券の名義人に対して、期限を付けて、旅券の返納を命ずることができることを規定している。旅券は、外務大臣が所持人の国籍及び身元を証明する文書であり、出入国、通関等の行政的手続きのみならず、通貨の交換、宿泊等の際も提示を求められ、それ自体がある価値具有物として、旅券の名義人の手元を離れて転々流通する可能性がある。このため、本来旅券が発給されるべきでなかった者に旅券を継続して所持させておくことは、旅券制度の趣旨に反することとなる。ただし、旅券の取消等を行ったとしても諸外国の出入国審査官はそのことを認識できるとは期待できないため、旅券の返納命令とは、旅券そのものの占有を現実に国に移転させることである⁽¹³⁰⁾。

なお、旅券の名義人の生命、身体又は財産の保護のために渡航を中止させる必要があると認められる場合に外務大臣等に旅券返納権限を付与した旅券法 19 条 1 項 4 号は、海外渡航の自由の制限として一般的な合理性を有し、旅券返納命令が違法となるのは、裁量逸脱・濫用と認められる場合に限られるとした判決がある⁽¹³¹⁾。

(130) 旅券法研究会・前掲注(102)252-253 頁。

(131) 東京地判平成 29 年 4 月 19 日判例タイムズ 70 巻 8 号 183-194 頁 (2019)。

第 3 節 旅券の発給拒否又は無効化の検討

1 海外渡航を規制する場合の合理性の基準

海外渡航の自由と旅券の発給拒否等について概観したところであるが、海外渡航には有効な旅券を所持することが義務付けられており、旅券法 13 条 1 項 7 号に基づく旅券の発給拒否については、「判例は合憲としたが、海外渡航の自由が、精神的自由の側面を有することを考えるならば、このような不明確な法文による規制は憲法違反の疑いが強い⁽¹³²⁾」とされている。このため、国際的に徴収を免れようとする滞納者に対して、旅券の発給拒否又は無効化を行うとした場合は、発給拒否等の理由については旅券法等の法令で明確な法文とする必要があることになる。

また、憲法上の権利である海外渡航の自由を規制するということになるが、自由や権利に対する制約の合憲か違憲かを判断する基準として、「経済的自由の規制については、立法部の裁量の範囲は広く、それだけに憲法の枠づけがゆるやかである。つまり、その規制は合理的なものであれば足りるし、またそこでは、立法部の判断が合理的なものと推定されることにより、合憲性の推定を受けることができ」、「精神的自由の制約の場合は、このように単に合理的な規制であれば合憲であるということではできず、また、合憲性の推定も存在しない。したがって、その規制が合憲であると論証するためには、合理的なものであるという以上に、きびしい基準が要求される⁽¹³³⁾」としている。そこで、出国の場合には、「一時的な海外渡航の自由は、移転の自由の一部として、民主制の本質的な自由につながる性格をもつものであり、さきののべた基準を適用していくべきものである。したがって、経済的規制、たとえば外貨の規制にともなつて、渡航に制約が加えられるような場合に、経済

(132) 芦部・前掲注(117)217頁。

(133) 伊藤正巳「居住移転の自由」田中二郎編『日本国憲法体系第7巻基本的人権（I）』215-216頁（有斐閣、1965）。

的な規制そのものには、政策的考慮が大きく働きうるから、移転の自由もそれに密着する限りにおいて制約を受けざるをえない⁽¹³⁴⁾」とされている。

また、租税立法の違憲判断基準としては、「立法目的の正当性と立法目的達成手段との間に合理的関連性があるかどうかによって違憲性を判断する『合理性の基準』を前提として、人間の尊厳を侵す典型的な差別禁止事由を列挙する憲法 14 条 1 項後段の 5 つの列挙事由にかかわる規制や、精神的自由ないしそれと関連する憲法上の権利(選挙権など)を規制する法律については、合理的関連性の有無が『厳格基準』によって審査されるべき⁽¹³⁵⁾」とされている。

このため、今回の制度の基準を考えると、海外に資産を有していると認められるのに納税義務を履行していない者に対する制約であり、租税の徴収は政府サービスの財源確保という国民全体の共同利益であるとも考えられることから、経済的自由の規制として、「合理性の基準」を用いることになると考えられる。

この合理性の基準は、「立法目的および立法目的達成手段の双方について、一般人を基準にして合理性が認められるかどうかを審査するもので、立法府の下した判断に合理性があるということを前提としている(合憲性推定の原則)⁽¹³⁶⁾」ものとされているため、旅券の発給拒否又は無効化の目的及び目的達成手段を整理すると次のとおりとなる。

(1) 目的

イ 租税負担の公平性の確保

国際的に徴収を免れようとする滞納者から租税債権の徴収を確保するための制度の導入によって、この者が得ていると考えられる時間的猶予を是正するなど、期限内納付を行っている納税者との租税負担の公平性を確保する。また、法令に旅券の発給拒否又は無効化となることを明確

(134) 伊藤・前掲注(133)227-228 頁。

(135) 佐藤秀雄「租税立法と平等原則違反の主張責任(上)－『租税立法と憲法各条との関係』研究序説－」税経通信 65 巻 1 号 173 頁(2010)。

(136) 芦部・前掲注(117)212 頁。

に規定することによって、自発的な納税義務の履行を促し、コンプライアンスの向上を図ることである。

ロ 諸外国で導入している自国内の徴収制度との権衡

滞納者が出国しようとした場合に、自国内で租税の徴収を確保する制度を導入している国は徴収共助の要請を行うことは殆どない状況であることから、国際的に徴収を免れようとする滞納者が出国しようとした場合の制度を導入することによって、このような国との権衡を図る必要がある。

また、徴収共助によって海外にある財産から滞納税額を徴収する場合、徴収に要した費用は被要請国が負担することからも、制度導入の効果として要請件数を減少させることによって、被要請国が負担する費用の軽減を図る。

(2) 目的達成手段

納税義務の履行を確保する手段として、出国制限、滞納者名の公表、旅券の発給拒否又は無効化の検討を行ったが、租税納付と行政サービスを関連付ける手段である旅券の発給拒否又は無効化の導入が可能ではないかと整理してきたところである。

そこで旅券の性質を顧みると、海外渡航先の外国で滞納者の所属国政府が発行する身分証明書であり、外国における通行の自由と適法な援助を要請するという利益を渡航者につくり出していると考えられ、滞納者が海外渡航した場合は、通行の自由と適法な援助という利益を滞納者に与えなくてはならないことになる。この旅券の発給がつくり出す利益からは、租税の行政サービスの財源確保という面と渡航者が受ける利益を関連させ、適切に納税義務を履行していないときは利益を受ける権利はないといえるのではないかと。また、徴収共助によって海外財産から滞納税額を徴収することとした場合、滞納者が海外財産のある被要請国に海外渡航しときは、被要請国は通行の自由と適法な援助という利益を与え、さらに徴収共助の費用も負担することになる。そして最高裁は、「おもうに民主政治の下では、

国民は国会におけるその代表者を通して、自ら国費を負担することが根本原則⁽¹³⁷⁾」であり、自主的に納税の義務を負うものとされている。

以上のことから、旅券がつくり出している利益を享受するためには、納税の義務の履行によって費用を負担すべきであると考えられ、納税の義務と旅券の発給によって作り出される利益を関連させるといったことを講じることによって、自国領域内において租税債権の徴収を確保する、旅券の発給拒否又は無効化の手段の導入が適切であると考ええる。

2 金額基準設定の必要性

諸外国における滞納者に対する出国制限等の制度では、高額・悪質な滞納者を対象として、一定金額以上の滞納額である場合に対象としている例もある。そこで、我が国に導入する制度に金額基準を導入するか否かであるが、例えば、金額基準を設定しない場合は、滞納額が 100 円であっても旅券の発給拒否又は無効化の対象となってしまうことになる。しかしながら、制度の対象者としては、これまでに考察してきたとおり、税務当局からの催告等に対して応答がない「国際的に徴収を免れようとする滞納者」である。

また、国税を滞納している納税者に対しては、厳正かつ確にその処理に当たることが、高い納税意識の確保につながり、また、期限内に納付を行っている納税者との公平性の確保の観点からも要請されることである。

このため、国際的に徴収を免れようとする滞納者については、厳正かつ的確な滞納処分を行う必要があること、そして徴収共助の費用負担を軽減し、納税意識・コンプライアンスの向上を図る必要があることから金額によって切り分けを行うものではないと考えられる。

(137) 最大判昭和 30 年 3 月 23 日民集 9 卷 3 号 336 頁。

第 4 節 制度の対象者及び認定した場合等の整理

国際的に徴収を免れようとする滞納者に対し、旅券の発給拒否又は無効化により海外渡航を規制する検討をしてきたところであるが、滞納整理は滞納者個々の実情に即した対応を基本としている。このため、滞納整理を行っていく上でどのような滞納者が国際的に徴収を免れようとする滞納者に該当するかの整理を行う。また、旅券の発給拒否又は無効化の対象と認定した場合に必要となる事項の整理を行う。

1 現状の徴収手続に基づく対象者の整理

国税の徴収手続きは、納期限までに納付されない場合に督促状(税通 37 条)を発した後、新規に発生した滞納事案は集中電話催告センター室(納税コールセンター)⁽¹³⁸⁾からの電話等による早期かつ集中的な催告を行い、効果的・効率的な滞納整理を行うこととなる。また、集中電話催告センター室で所掌していた事案のうち、短期間での分納によって完結とされない事案や催告に応答しないなど、財産調査等の滞納整理を行う必要のある事案は税務署へ返戻⁽¹³⁹⁾されることとなる。

集中電話催告センター室から返戻された事案は、徴収職員によって滞納処分を執行することとなるが、強制徴収手続は滞納者の権利・利益に強い影響を及ぼすことから、滞納者の個々の実情に即して法令等に基づき適切に対応することとなる。このことは財産調査等によって財産や納付資力があるにもかかわらず、納税について誠実な意思がないときは財産の差押え等の強制徴

(138) 国税庁「国税庁 70 年史(平成 21 年 6 月～令和元年 7 月)」118 頁参照。ここでは「集中電話催告センター室は、平成 14 年度に東京国税局に導入し、平成 16 年度までに順次全国国税局・沖縄国税事務所に拡大した。同室では、集中電話催告システムにより、新規に発生した滞納事案について集中的に電話催告を行い、効果的・効率的に滞納を整理しており、滞納の整理促進に大きく貢献している」としている。

(139) 国税庁・前掲注(138)118 頁参照。平成 30 事務年度における集中電話催告センター室での整理状況については、催告対象となった 82.4 万人のうち、約 70.1 万人が完結等となっており、税務署への返戻は 7.6 万人である。

収手続を行い、一方、財産調査等によって滞納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思われるときは、法令に従って納税の猶予や換価の猶予を適用して納税緩和措置を講じ、分納等による滞納の早期徴収を確保することとなる。

このような現状の徴収手続からは、督促状を発付した者について、海外に財産を有していると認められる者のうち、新規に滞納となった者または徴収職員による財産調査等が行われている者であるのかに区分して、旅券の発給拒否又は無効化を適用するか否かの検討を要することとなる。

(1) 新規に滞納となった者

新規に発生した滞納事案は集中電話催告センター室での所掌となり、集中電話催告センター室から納付催告が行われることとなるが、納付催告に応じて納付計画に基づく履行をしている者については、滞納の早期徴収を確保するための納税について誠実な意思を有している者と整理することができる。

一方、集中電話催告センター室から一定期間の納付催告を行ったにもかかわらず、納付催告に応じていない滞納者については、納税について誠実な意思を有していると認められないため、資料情報等から海外に財産を有していると認められる者については、国際的に徴収を免れようとする滞納者と整理することができる。

(2) 財産調査等が行われている者

財産調査等が行われている者については、当該調査に基づき強制徴収手続を行うか納税緩和措置を行うかの処理方針を決定していくことになるため、財産調査中の者、強制徴収手続が行われている者、納税緩和措置を講じている者に分けて整理する。

まず、財産調査中の者であるが、集中電話催告センター室からの納付催告に応じていない滞納者であり、かつ、徴収職員による財産調査が行われているものであることから、納税について誠実な意思を有していると認められないため、資料情報等から海外に財産を有していると認められる者に

については、国際的に徴収を免れようとする滞納者と整理することができる。

つぎに、強制徴収手続が行われている者であるが、差押え等の強制徴収手続が行われていても税務当局の財産調査等に応じず、実情を把握することのできない滞納者は存在しており、このような者は滞納の早期徴収を確保することができない。したがって、強制徴収手続が行われていても実情を把握できない滞納者については、納税について誠実な意思を有していると認められないため、資料情報から海外に財産を有していると認められる者は、国際的に徴収を免れようとする滞納者と整理することができる。

最後に、納税緩和措置を講じている者についてであるが、法令に従って納税の猶予又は換価の猶予を適用している滞納者、また、一定の要件に該当して滞納処分の執行を停止している滞納者であり、徴収職員が滞納者の実情を十分に把握して処理方針を決定しているものであり、国際的に徴収を免れようとする滞納者には該当しないと整理することができる。

2 制度の対象又は除外する滞納者

以上の対象者の整理から、次のとおり対象者と除外する者を整理したが、旅券の発給拒否又は無効化の対象とする滞納者については、海外に財産を有していると認められる者のうち、集中電話催告センター室の納付催告に一定期間応じていない者又は税務当局の財産調査に応じていない者と整理することができる。

ただし、納税猶予又は換価の猶予の申請・許可を受けている者、滞納処分の執行の停止を受けている者は対象から除く必要があることになる。しかし、税務当局と相談を行っている者のうち、換価の猶予等の法令に基づく要件に該当しないが分納を認めている滞納者をどう整理するかであるが、このような分納については、「法律に従って徴収を図るとしても、納税の猶予や換価の猶予ができない場合において納税者の納付能力に応じた分納を認めていくことは、実務上許されると解すべきであろう。すなわち、租税の徴収に関する法令が、滞納となった租税の強制的な徴収を規定する一方で、納税者の生計

の維持や事業の継続に配慮していることからすれば、滞納国税の早期徴収という公益と納税者の生計の維持・事業の継続という私益との衡量により決すべき問題⁽¹⁴⁰⁾とされており、このような滞納者については、旅券の発給拒否又は無効化の対象とするべきではないであろう。

(1) 対象とする滞納者

資料情報等から海外に財産を有していると認められる者であり、次のいずれかに該当する者を対象とする。

- ① 新規に滞納となった者
- ② 財産調査中である者

(2) 除外する滞納者

次のいずれかに該当する者は対象から除外する。

- ① 集中電話催告センター室で催告中である者
- ② 集中電話催告センター室の催告に応じて分納している者
- ③ 納税猶予の申請をしている者
- ④ 換価猶予の申請をしている者
- ⑤ 納税猶予の許可を受けている者
- ⑥ 換価猶予の許可を受けている者
- ⑦ 税務当局と相談して分納している者
- ⑧ 滞納処分の執行の停止を受けている者

3 滞納者への対象認定通知及び救済方法の提示

制度の対象とする滞納者の整理を行ったところであるが、旅券の発給拒否又は無効化については、行政手続法における不利益処分にあたると考えられる。この不利益処分とは、行政手続法 2 条 4 号は、「行政庁が、法令に基づき、特定の者を名あて人として、直接に、これに義務を課し、又はその権利を制限する処分をいう。」としている。また、不利益処分は、処分の相手方(名あ

(140) 浅田久次郎他『租税徴収実務講座〔改正民法対応版〕第 1 巻租税通則手続』4 頁(ぎょうせい、2020)。

て人)の権利利益を侵害するものであり、処分の相手方が反論・防御を行い、みずからの権利利益の手続的保障を求めることが要請されている⁽¹⁴¹⁾。

このため、国際的に徴収を免れようとする滞納者と認定して旅券の発給拒否又は無効化を行う場合は、行政手続の公平の確保と透明性の向上を図る目的(行手1条)のため、対象と認定した通知を行った上、外務大臣等への通知を行う必要があると考える。

(1) 対象と認定した通知

国際的に徴収を免れようとする滞納者と認定した場合、当該滞納者に対し、相当の期間を経過しても納付等がないときは、予定される処分として旅券の発給拒否又は無効化を行うこと、また、期日を定めて納付できないときは納付相談を行う旨を記載した通知を行う必要があると考える。

この通知を送付するタイミングについては、集中電話催告センター室から返戻されたときはその時、また、出国制限対象の除外理由がなくなったときはその時を基準とし、通知してから相当の期間を経過しても納付等がないときは、外務大臣へ旅券の発給拒否又は無効化の要請を行う。

そして、要請を受けた外務大臣は、税務当局における認定に基づき旅券の発給拒否又は無効化の処分を行うことになるが、処分を行う際に外務大臣の裁量が入る余地はなく、税務当局における認定に拘束されて処分通知を行うこととなる。この場合、仮に、処分通知を受けた名あて人が不服申立てによって救済を求めたときは、外務大臣に対して旅券の発給拒否又は無効化の処分について争う形となり、直接、税務当局を対象として認定の救済を求めることができないことになる。このことは、税務当局の対象と認定した通知の先行行為があつて、後行行為として外務大臣の旅券の発給拒否又は無効化の処分が行われることで海外渡航という権利を制限するものになっているが、直接、先行行為である税務当局の認定に対する救済措置がないことである。しかし、このような先行行為と後行行為は一体性を

(141) 櫻井ほか・前掲注(77)201頁。

もった行為である⁽¹⁴²⁾と考えられることから、先行行為である認定通知も海外渡航を制限する不利益処分として、先行行為の通知を受けた名あて人が直接救済措置を使用できるようにする必要があることになる。

したがって、対象と認定した通知についても、不服申立てによる救済が受けられることを知らせる教示を行う必要があると考える。

(2) 旅券の発給拒否又は無効化とした通知及び除外のための手続きの明示

外務大臣に旅券の発給拒否又は無効化の要請を行った場合は、要請の対象となった滞納者に対して旅券の発給拒否又は無効化の対象とした通知を行い、通知に併せて旅券の発給拒否又は無効化の対象から除かれるための手続きを明示する必要があると考える。

(3) 納付又は納付相談後の除外通知

旅券の発給拒否又は無効化とした通知に対して、滞納者から納付や納付相談等の申出等があった場合において、旅券の発給拒否又は無効化の対象から除かれることとなる場合は、速やかに外務大臣等に対して除外した旨の通知を行ったうえ、滞納者に通知を行う必要がある。

4 外務大臣等への通知

(1) 守秘義務との関係

旅券の発給拒否又は無効化の通知を外務大臣に行う場合に、滞納の事実等を通知する必要があるが、「租税の滞納は、人の名誉、プライバシー等に直接に関わる事項であるから、滞納者であってもこれをみだりに公開されないという法律上の保護に値する利益を有しているものと解されるところ、日本国憲法の下では徴税の手続は全て法律に基づいて定められなければならないと解されている⁽¹⁴³⁾」とされており、国家公務員法 100 条 1 項は「職

(142) 一体性を重視されるものとして、違法性の承継がある。宇賀・前掲注(74)380 頁参照。ここでは、「先行行為と後行行為が相結合して初めて初期の効果を発揮する場合、一般の国民が、後行行為により不利益が現実化するまで訴訟を提起しないという選択をすることは不合理ではないので、違法性の承継が認められる」としている。

(143) 熊本地判平成 28 年 9 月 28 日判例時報 2341 号 122 頁 (2017)。

員は、職務上知ることのできた秘密を漏らしてはならない。その職を退いた後といえども同様とする」と規定するとともにこの義務に違反した者に対し 1 年以下の懲役又は 50 万円以下の罰金を科することとしている（国公 109 条 12 号）。また、国税通則法 127 条は「国税の徴収若しくは同法の規定に基づいて行う相手国等の租税の徴収に関する事務に従事している者又は従事していた者が、これらの事務に関して知ることのできた秘密を漏らし、又は盗用したときは、これを二年以下の懲役または百万円以下の罰金に処する」と規定して罰則が設けられている。国税通則法に守秘義務及びその違反に対する罰則規定が設けられたのは、税務職員が職務上知り得た他人の秘密を特に固く守るべきこと明らかにするとともに、他方職務上の秘密については、その守秘義務に関する規定を一般の国家公務員法にゆだねることとするのが適当であると考えられたことによる⁽¹⁴⁴⁾。

このように、税務当局の職員には守秘義務が課されており、また、徴税の手続は全て法律に基づいて定められなければならないとされている。このことは、「法律上の根拠規定がある場合には、職員の漏示行為が公務員法上の守秘義務に対する違反行為に当たらないと解され⁽¹⁴⁵⁾」ていることから、旅券の発給拒否又は無効化の通知は法律上の根拠規定に基づいて行われる必要がある。このため、国税徴収法上に滞納の事実を外務大臣へ通知する旨の規定を設け、この規定に基づく通知が必要になると考える。

(2) 外務大臣等への滞納の事実の通知

外務大臣が所掌する旅券の発給を拒否するためには、税務当局と外務大臣の相互間において情報を流通させることとなるが、滞納の事実はその名誉、プライバシー等に直接かかわる事項であることから、流通させる情報は必要最小限にするなど個人情報保護に留意する必要がある。このため、どのような情報を通知すべきであるかだが、個人を特定できる情報（「住所」、

(144) 税制調査会昭和 36 年 7 月「国税通則法の制定に関する答申の説明（答申別冊）」88 頁。

(145) 天本・前掲注(83)186 頁。

「氏名」、「生年月日」等)と旅券の発給拒否又は無効化の対象と認定した日を通知すべき情報とし、滞納の事実としての滞納金額や滞納税目等は通知不要とすべきであるとする。

(3) 旅券申請があった場合の発給拒否処分通知

外務大臣は、税務当局から旅券の発給拒否又は無効化とする者の通知を受けた後、滞納者から旅券申請を受けたときは、旅券法 14 条に基づき、旅券発給を申請した者に理由を付して旅券の発給を拒否した旨の通知を行うこととなる。

この旅券発給を拒否した通知書に付記すべき理由については、いかなる事実関係に基づきいかなる法規を適用して一般旅券の発給が拒否されたかを、申請者においてその記載自体から了知しうるものでなければならないとされていることから、旅券の発給制限事由を具体的に表現されることが必要となる。また、行政手続法の拒否処分をする場合の理由の提示においては、「申請により求められた許認可等を拒否する処分をする場合に示す理由については、許認可等の性質、その根拠法令や審査基準の内容や具体性によりその程度は異なるものと考えられ、許認可等の性質、当該法令の趣旨、目的に照らして判断されるべきであるが、どのような事実を基に拒否処分が行われるのか申請者において十分認識し得る程度に示すこと⁽¹⁴⁶⁾」とされている。

(4) 旅券の無効化

外務大臣は、税務当局から旅券の発給拒否又は無効化とする者の通知を受けた後、通知を受けた者に対して旅券を発行しているときは、旅券の名義人に対して、旅券法 19 条に基づき、旅券の返納を命ずることとなる。

この旅券の返納を命ずる通知書についても、旅券の発給拒否と同様に理由を付記する必要がある。

(146) 平成 6 年 9 月 13 日総務事務次官通知「行政手続法の施行に当たって」7 頁参照。
(https://www.soumu.go.jp/main_sosiki/gyoukan/kanri/pdf/word/tetsuzuki/tsuuchi.pdf) (2021 年 5 月 6 日最終閲覧)。

第 4 章 制度導入に伴う法令改正等の在り方

旅券の発給拒否又は無効化を行うことは、憲法上の権利である海外渡航の自由を制限することになるが、国税を滞納している納税者に対して厳正かつ的確にその処理に当たることは、行政サービスの財源確保と期限内に納付を行っている納税者との公平性の確保の観点からも要請されていることであり、国際的に徴収を免れようとする滞納者に納税義務の履行を促すための制度導入について検討を行ってきた。

この制度導入に当たっては、「日本国憲法の下では、租税を創設し、改廃するのはもとより、納税義務者、課税標準、徴税の手続はすべて前示のとおり法律に基づいて定められなければならないと同時に法律に基づいて定めるところに委せられていると解すべき⁽¹⁴⁷⁾」とされていること、また、「いかなる場合に旅券の発給が拒否されるかは、できるだけ明定されていることが望ましい⁽¹⁴⁸⁾」とされている。したがって、租税の滞納と旅券を関連させて旅券の発給拒否又は無効化を制度として導入する場合は、法律に基づく措置が必要となることから、国税徴収法及び旅券法の改正の在り方を検討する必要がある。

また、令和元（2019）年 12 月 16 日に「情報通信技術を活用した行政の推進等に関する法律」（以下「デジタル手続法」という。）が施行されるとともに、「デジタル・ガバメント実行計画」（平成 30（2018）年 1 月 16 日 e ガバメント閣僚会議決定。令和 2（2020）年 12 月 25 日改定（閣議決定。））が策定され、行政のあらゆるサービスのデジタル化実現に向けて取り組むこととされているため、今回の旅券の発給拒否又は無効化を導入する際のデジタル化実現に向けた検討を行う。

(147) 最大判昭和 30 年 3 月 23 日・前掲注(137)。

(148) 中川剛「日本国憲法の人権構造（上）」判例タイムズ 694 号 28 頁（1989）。

第 1 節 国税徴収法の改正の方向性

1 国税徴収法の目的等

現行の国税徴収法（昭和 34 年法律第 147 号）は、明治 30 年に制定された国税徴収法（明治 30 年法律第 21 号）を全部改訂して制定されたものである。昭和 34 年の国税徴収法制定にあたっては、昭和 33 年 12 月の租税徴収制度調査会答申において、答申の基礎となった考え方として、租税徴収の確保、私法秩序の尊重及び徴収制度の合理化を挙げていた⁽¹⁴⁹⁾。そして、国税徴収法の目的とするところは、国税徴収法 1 条において、第一に私法秩序の尊重、第二に徴収の合理化、第三に国税収入の確保であることを明らかにしている⁽¹⁵⁰⁾。この目的の私法秩序の尊重は、国税に優先権や自力執行権を与えるとしても、国税債権の確保と私法秩序の尊重との調和を図るため、国税の優先権を制限し、第三者の地位の尊重を趣旨としている。徴収の合理化は、徴収機関の側におけるもののみならず、納税者の側からの納税義務の実現の適正化をいうものである。国税収入の確保は、私法秩序の尊重及び徴収の合理化という理念に基づき合理的に整備された制度を通じて窮極的に達成すべき目的であるとしている。

昭和 34 年の国税徴収法制定後、国税通則法（昭和 37 年法律第 66 号）の制定に伴い、国税徴収法のなかの通則法的規定は国税通則法に移され、国税徴収法は滞納処分法的な性格をもつに至り、「総則」、「国税と他の債権との調整」、「第二次納税義務」、「滞納処分」、「滞納処分に関する猶予及び停止等」、「不服審査及び訴訟の特例」、「雑則」及び「罰則」の 8 章から構成されている⁽¹⁵¹⁾。

また、国税徴収法は、各種の国税に関する共通法であり、国税の徴収に関する専門的分野を規律する法律という地位を占めている。

(149) 租税徴収制度調査会・前掲注(35)1・3頁。

(150) 吉国編・前掲注(2)100-101頁。

(151) 吉国編・前掲注(2)37頁。

2 国税徴収法の改正の在り方

(1) 改正の意義

旅券の発給拒否又は無効化の目的は、第一には、納税者間の租税負担の公平性を確保して適正公平な課税徴収を実現し、滞納者のコンプライアンスの向上を図ること、第二は、我が国の領域内で租税の徴収を確保して外国との制度の権衡を図ることにある。

このことは、国税徴収法の目的としている、国税収入の確保及び徴収の合理化に沿ったものとなっている。そして、これを実現するために、旅券の発給拒否又は無効化の在り方を踏まえて法律に基づく措置を必要とする。

(2) 改正の在り方

イ 対象とする滞納者の要件

旅券の発給拒否又は無効化をする滞納者について、どのような要件で対象者と認定するかであるが、国税徴収法 151 条は換価の猶予の要件等として、滞納者が「納税について誠実な意思を有していると認められるとき」に換価の猶予をすることができるとしている。この「納税について誠実な意思」とは、滞納者が、その滞納に係る国税を優先的に納付しなければならないことを認識していることであり、納税についての誠実な意思の有無の判定は、従来において期限内に納付していたこと、過去に納税の猶予又は換価の猶予等を受けた場合において確実に分割納付を履行していたこと、滞納国税の早期完納に向けた経費の節約、借入の返済額の減額、資金調達等の努力が適切になされていることなどの事情を考慮し、併せて現在における滞納国税の早期完納に向けた取組も考慮した上で判定することとしている（国税徴収法基本通達 151 条関係の 2）。この現在における滞納国税の早期完納に向けた取組という判定基準からは、納税について誠実な意思を有していない滞納者は納税催告等に意思表示を示さず、財産調査等にも協力的でないことから、換価の猶予の要件に該当しないこととなる。

また、資料情報等によって海外に財産を有していると認められる場合、

滞納処分を行う際には国内財産又は海外財産の選択を行うことはできず、国内財産に対して徴収措置を尽くした後にしか徴収共助を要請することができないという制約もあり、海外財産を有していると認められる滞納者が納税について誠実な意思を有していないときは、滞納処分を行う財産の選択、徴収共助の要請に関する費用負担など徴収の合理化を図ることはできない。

このことから、旅券の発給拒否又は無効化の対象とする滞納者の要件は、「海外に財産を有していると認められ、納税について誠実な意思を有していないと認められる滞納者」とすることが適切であると考えられる。

また、旅券の発給拒否又は無効化との認定及び滞納者へ認定した旨の通知を行うための規定を新たに設ける必要があると考えられ、加えて、認定について税務当局の判断の慎重と合理性を担保してその恣意を抑制し、認定した理由をあて名人に知らせることによってその不服申立てに便宜を与える観点から、滞納者へ認定した旨の通知を行う場合は、あて名人に対して理由を示す必要があると考えられる。

ロ 外務大臣への通知

旅券の発給拒否又は無効化であることを認定した場合、外務大臣へ通知を行うための規定が必要となるが、国税徴収法 146 条の 2 に「官公庁等への協力要請」が規定されている。しかし、この規定は、協力要請の相手方である官公庁等に協力義務を課すものではないもの⁽¹⁵²⁾となっており、この規定に基づき外務大臣に通知することは適切ではないと考えられるため、前述の滞納者の要件で設けた新たな規定に併せて、外務大臣への通知を規定することが適切であると考えられる。

(152) 吉国編・前掲注(2)916頁。

第 2 節 旅券法の改正の方向性

1 現行の旅券法の目的等

現行の旅券法 1 条は、「旅券の発給、効力その他旅券に関し必要な事項を定めることを目的とする」と規定され、広汎な概念を目的としている。このことは、日本国民の基本的権利としての渡航の自由を実現するために、旅券発給に関する必要な諸手続を公正に定めるとともに、旅券が国籍、身分に関する対外的公証文書であることを考えれば、同時にそれは我が国の国益と国民の利益擁護に深く係わるものであるから、旅券法が国民の権利の保障とともに、国益の維持・確保の実現を究極の目的としていると考えられている⁽¹⁵³⁾。

2 旅券法の改正の在り方

(1) 改正の意義

旅券は、国家が発行する身分証明書であり、外国における通行の自由と適法な援助を要請するという利益を渡航者につくり出しており、旅券法は国益の維持・確保の実現を目的としているからも、納税義務を適正に履行している者が旅券の発給を受け、外国における通行の自由と適法な援助を要請できる利益を享受できるものと考えられる。

これは、旅券が持つ利益と、政府サービスの財源である租税を関連させ、納税義務を適正に履行している者に旅券の発給を可能とする必要があることになる。

しかし、納税義務を適正に履行している者が旅券の発給申請を行う場合に、租税を適切に履行していることを証明するといった負担を強いることなく旅券を発給することが必要である。したがって、国際的に徴収を免れようとする滞納者から旅券の発給申請を受けた場合に、税務当局からの連絡に基づき発給を拒否することが適切であると考えられる。

(153) 旅券法研究会・前掲注(102)61-62 頁。

(2) 改正の在り方

現在の旅券法においては、一般旅券の発給等の制限は旅券法 13 条 1 項各号に規定されており、国際的に徴収を免れようとする滞納者の旅券の発給申請を拒否する場合に、どの号を適用できるかということになる。1 号から 6 号については具体的な規定となっており、滞納していること理由によって適用することはできない。

7 号については「外務大臣において、著しく、かつ、直接に日本国の利益又は公安を害する行為を行うおそれがあると認めるに足りる相当の理由がある者」と抽象的な表現となっており、適用することも可能であると考えられるが、このような不明確な法文による規制は憲法違反の疑いが強いとされている。また、この 7 号を根拠に旅券の発給を拒否する場合は、いかなる事実関係を認定して申請者が同号に該当すると判断したかを旅券発給拒否処分通知に具体的に理由を付記することが必要となる。

このため、7 号を適用した場合は、不服申立てに便宜を与えるために旅券発給拒否処分通知に納税義務を適正に履行していないという理由を具体的に付記する必要があるだけでなく、旅券法に明記されていないことによって、納税者の予見可能性を高めることができずに、申請後に、拒否通知書の受理で具体的な理由を知ることとなる。

このことから、旅券法 13 条 1 項に新たな号を追加し、「国税徴収法の規定により税務当局からの通知を受けた者」といった内容を明記し、滞納した場合のリスクを了知できるようにして納税義務の履行を間接的に促すことが適切であると考えられる。

第 3 節 導入制度の手続きに関するデジタル化の方向性

1 行政手続のデジタル化の推進等

(1) デジタル化の推進

令和元（2019）年 12 月 16 日に行政手続オンライン化法⁽¹⁵⁴⁾を改正した「デジタル手続法⁽¹⁵⁵⁾」が施行されるとともに、「デジタル・ガバメント実行計画⁽¹⁵⁶⁾」が策定され、行政のあらゆるサービスのデジタル化実現に向けて取り組むこととされた⁽¹⁵⁷⁾。また、行政のデジタル化の徹底として、「世界最先端デジタル国家創造宣言・官民データ活用推進基本計画⁽¹⁵⁸⁾」において、デジタル手続法及びデジタル・ガバメント実行計画により明確となったデジタル 3 原則⁽¹⁵⁹⁾の徹底を図るとされている。

そして、行政サービスのデジタル化の目的は、「利用者中心の行政サービス」改革を徹底し、利用者から見て一連のサービス全体が、「すぐ使えて」、「簡単」で、「便利」な行政サービスを実現する⁽¹⁶⁰⁾ことである。

このため、国の行政手続については、デジタル・ガバメント実行計画において、法令に基づく国に対する申請等及び国に対する申請等に対する処分通知については、オンライン化することが適当でない手続又は費用対効果が見合わない手続を除き、添付書類の提出、本人確認及び手数料納付も含む手続全体をオンラインで実施できるようにすることを原則とし、速や

(154) 行政手続における情報通信の技術の利用に関する法律(平成 14 年法律第 151 号)。

(155) 行政手続オンライン化法の題名を「情報通信技術を活用した行政の推進等に関する法律」に改称。

(156) デジタル・ガバメント実行計画(平成 30(2018)年 1 月 16 日 e ガバメント閣僚会議決定。令和 2(2020)年 12 月 25 日改訂(閣議決定)。

(<https://www.kantei.go.jp/jp/singi/it2/dgov/201225/siryou4.pdf>) (2021 年 3 月 25 日最終閲覧)。

(157) 内閣官房情報通信技術(IT)総合戦略室デジタル・ガバメント担当編『逐条解説デジタル手続法』1-20 頁(ぎょうせい、2020)。ここでは、デジタル手続法の制定に至るデジタル・ガバメント推進に関する取組の経緯を概観している。

(158) 世界最先端デジタル国家創造宣言・官民データ活用推進基本計画(平成 30(2018)年 6 月 15 日閣議決定。令和 2(2020)年 7 月 17 日改定)。

(<https://www.kantei.go.jp/jp/singi/it2/kettei/pdf/20200717/siryou1.pdf>) (2021 年 3 月 25 日最終閲覧)。

(159) デジタル 3 原則は、①デジタルファースト(個々の手続・サービスが一貫してデジタルで完結する)、②ワンスオンリー(一度提出した情報は、二度提出することを不要とする)、③コネクテッド・ワンストップ(民間サービスを含め、複数の手続・サービスをワンストップで実現する)とされている。

(160) デジタル・ガバメント実行計画・前掲注(156)9 頁。

かにオンライン化の実現に取り組む方針⁽¹⁶¹⁾が示されている。

(2) 処分通知等のデジタル化

デジタル手続法 7 条は処分通知等に関するオンライン規定であり、「個別法令の規定に基づき行政機関等が行う通知である処分通知のうち、法令により書面により行うことその他のその方法が規定されているものについて、オンラインにより行うことを可能とするための特例規定⁽¹⁶²⁾」であるとされ、処分通知のオンライン化に関する内容となっている。

(3) マイナポータルを利用した行政手続

「デジタル社会の実現に向けた改革の基本方針⁽¹⁶³⁾」のデジタル庁（仮称）設置の考え方において、「マイナンバー制度による情報連携及びマイナンバーカード・マイナポータルの利用により、国民が行政手続をオンラインでワンストップに行うことができ、行政からもプッシュ型で各種サービスの提供が可能となるとともに、公平・公正な負担と給付が行われる社会を実現する⁽¹⁶⁴⁾」こととされており、マイナポータルによる行政手続の実施が示されている。

(4) 国外転出者のマイナンバーカードの利用

これまで市町村の住民基本台帳に記録されている者が国外に転出した場合は、住民票は消除されることから、国外転出時にはマイナンバーカードや公的個人認証も失効されていた。しかし、海外に永住、長期滞在している国外転出者についても様々な行政手続をオンラインで処理することを可能とするため、デジタル手続法の制定にあわせて「住民基本台帳法」（昭和 42 年法律第 81 号）等を改正し、次のような対策を講じて国外転出者につ

(161) デジタル・ガバメント実行計画・前掲注(156)55 頁。

(162) 内閣官房情報通信技術（IT）総合戦略室デジタル・ガバメント担当編・前掲注(157)105 頁。

(163) デジタル社会の実現に向けた改革の基本方針（令和 2 年 12 月 25 日閣議決定）。

（<https://www.kantei.go.jp/jp/singi/it2/dgov/201225/siryou1.pdf>）（2021 年 3 月 25 日最終閲覧）。

(164) デジタル社会の実現に向けた改革の基本方針・前掲注(163)12 頁。

いても電子証明書・マイナンバーカードを利用できるようにしている⁽¹⁶⁵⁾。

イ 戸籍の附票の記載事項

国外転出前の最終住所地の住民票は消除されるが、本籍地において戸籍の附票は維持されているため、国外転出者も利用可能な「戸籍の附票」によって個人認証の基盤として活用できるように、現行の記載事項の氏名、住所に加えて、生年月日、性別及び住民票コードを追加している。

ロ 署名用電子証明書の記載事項

公的個人認証の電子証明書のうち署名用電子証明書には住民票上の氏名、生年月日、性別及び住所が記載されているが、国外転出者については住所が存在しないこととなるため、国外転出者は署名用電子証明書の国内における住所の情報に置き換えて、「国外転出者である旨」及び「国外転出届に記載された転出の予定年月日」を記録することにより、署名用電子証明書を本人確認に用いることとされた。

ハ マイナンバーカードの記載事項

マイナンバーカードの券面には氏名、生年月日、性別及び住所が記載されているが、国外転出者は国内に住所を有さないことから、国外転出者についてはマイナンバーカードの国内における住所の情報に置き換えて、「国外転出者である旨」及び「国外転出届に記載された転出の予定年月日」を記録することにより、マイナンバーカードを本人確認に用いることとされた。

(5) 旅券の発給申請等のオンライン化

一般旅券の発給申請手続については、申請者の利便性向上等を図るため、令和 4（2022）年度から、オンラインによる申請を可能とするよう、デジタル・ガバメント実行計画の「オンライン化等を実施する行政手続等⁽¹⁶⁶⁾」で計画されている。

(165) 岡地俊季「住民基本台帳法、公的個人認証法等の改正の概要」法律のひろば 72 巻 12 号 11-16 頁（2019）。

(166) デジタル・ガバメント実行計画・前掲注(156)「別紙」31 頁。

また、オンライン化に当たっては、マイナポータルなどの既存インフラの活用も検討するとされている⁽¹⁶⁷⁾。

2 行政手続のデジタル化の方針等を踏まえた仕組みの構築

以上のとおり行政手続のデジタル化の方針を概観したところであるが、旅券の発給拒否又は無効化を行う際には、この方針に従い、行政手続のデジタル化を前提とした仕組みを講じる必要があると考える。

特に、旅券の発給拒否又は無効化では、税務当局と外務大臣という行政機関の間で行う情報連絡等をタイムラグなく実施することが必要であると考えられること、また、国際的に徴収を免れようとする滞納者と認定された者からすれば、どのような手続きをすることによって迅速な認定解除ができるかが問題になると考えられる。グローバル化によって納税者は複数の国や地域で事業や取引を行うことができることから、認定されたときに海外渡航している場合など、認定された旨の通知の送達が困難になることや、認定解除申請等の手続きについて迅速な対応ができなくなることも想定される。

このため、旅券の発給拒否又は無効化の仕組みを導入する場合に、手続きに関する問題点等を整理してデジタル化に対応した仕組みが必要となっていると考える。

3 マイナポータルの活用等

行政サービスのデジタル化の目的である「利用者中心の行政サービス」からは、旅券の発給拒否又は無効化の制度導入は憲法上の権利である海外渡航を制限することになるため、通知から解除までの手続きは迅速に行われる必要があることから、マイナポータルを活用した手続きを可能とすべきである。

(167) 外務省令和 3 (2021) 年 4 月 14 日「旅券の電子申請 (オンライン申請) について」参照。

(https://www.mofa.go.jp/mofaj/ca/pss/page23_003400.html) (2021 年 5 月 12 日最終閲覧)。

また、デジタル手続法等の改正によって国外転出者もマイナンバーカードが使用でき、マイナポータルを利用できることから、旅券の発給拒否又は無効化に関する手続きを国外転出者がマイナポータルでできるようにする仕組みの導入も可能と考える。

(1) 海外在留者への認定通知の送達

租税を徴収するための権限は自国の領域外で行使することができないという執行管轄権の制約があり、海外に処分通知を送達する場合は、原則として郵送にて送達することになるが、送達ができない国であっても送達共助の要請を行うことができる場合には嘱託送達を行うこととなる。この送達の要請の対象となる文書は、「要請国から発出される文書(司法上の決定に関する文書を含む)であって、この条約の対象となる租税に関するもの」

(税務行政執行共助条約 17 条 1 項) であり、かつ、「国税に関する法律の規定に基づいて税務署長その他の行政機関の長又はその職員が発する書類」

(租税条約等の実施に伴う所得税法、法人税法及び地方税法の特例等に関する法律 11 条の三 2 項) と規定されている。しかし一方で、送達共助の条約がない国で主権侵害を主張するおそれがある国へ文書の送達はできないため、公示送達を行うこととなり、公示送達を行った旨の通知を名あて人に送付することとなる。このように嘱託送達や公示送達を行った場合は、名あて人は相当の期間が経過してから認定されたことを了知することになるとも考えられる。

このような場合に対応するためにも、国際的に徴収を免れようとする滞納者と認定した通知については、マイナポータルを活用できるような仕組みを導入し適切に対応できるようにしておく必要がある。

(2) 納付計画に基づく猶予申請等

旅券の発給拒否又は無効化とした通知に対して、滞納者から納付相談等があった場合において、法令に基づく国に対する申請等及び国に対する申請等に対する処分通知を行う場合も、マイナポータルを活用できるような仕組みを導入する必要がある。

(3) 納付手続

納付手続きについては、キャッシュレス納付手段としてダイレクト納付等をマイナポータルから手続きができるようにし、納付計画に基づく納付もマイナポータルから可能とする必要があると考える。

また、国際的な租税債権の徴収を確保することからは、滞納者が海外に在留等している場合にも滞納税額の納付ができるように、海外預金等から直接に納付又は送金を可能とすることも必要ではないか。

第 4 節 導入制度の総括

近年、個人の海外への移動は増加し、経済活動も複数の国で行うことができることに伴って、国外財産の保有も増加しており、OECD の報告においても租税債権の徴収は自国内だけでは対応できない状況になってきていると考えられている。このため、人々の海外への移動や移住によって租税の徴収漏れを防止するため、諸外国では、自国の法域内において租税債権の徴収を確保するための制度を導入している。

我が国についても、海外に財産を隠し持っている者への対策を強化するために、令和 3 年度税制改正によって、海外財産を徴収共助の要請ができない国に移転した場合に罰則を適用できるよう対応しているが、さらに、グローバル化やデジタル化によって国際的な資金移動は増加している。これは、国際的に徴収を免れようとする滞納者への対策を強化する必要性が増してきていることであり、適正な納税を促し、租税の負担の公平性を確保するための制度導入が求められていることである。

このため、納税義務の履行を促す制度として、行政サービスと租税の滞納を関連付けした「旅券の発給拒否又は無効化」の制度を考察したところであるが、この制度を導入することによって、租税債権の徴収を確保して滞納者のコンプライアンスの向上を図るとともに、国際徴収の合理化を図っていくことができるとの考えを導き出したところである。そして、国際的に徴収を免れようとす

る滞納者に対する「旅券の発給拒否又は無効化」という新しい制度の実現に向けて、国税徴収法及び旅券法の改正の方向性を考察した。

考察した制度は、国際的に徴収を免れようとする滞納者に対して間接的に納税義務の履行を促すものであり、国際的な租税債権の徴収確保に向けては、国外財産調書や共通報告基準（CRS）等の資料情報を活用して海外財産を洗い出し、旅券の発給拒否又は無効化によって徴収を免れるようとする行為が抑止され、国内における租税徴収の確保の権衡を図り徴収共助の枠組みを支援する制度になることを期待したい。

結びに代えて

条約に基づく徴収共助の要請が可能な国は順次拡充しているところであるが、諸外国では、徴収共助の枠組みがあっても出国制限によって自国内で租税債権の徴収を確保している制度があり、そして、このような国では、徴収共助の要請を行うことは殆どないと OECD が報告を行うなど、国際的な租税債権管理の強化が問題とされてきていた。

このため、我が国においても自国の領域内で租税債権の徴収を確保する必要性が高いと考えられたため、徴収共助の整理を行ったが、徴収共助の要請には国内において通常執り得る徴収措置を尽くしても徴収不足であること、また、徴収共助の要請によって徴収に要した費用は被要請国が負担するなどといった制約等があり、このことから徴収共助の要請ができない又は要請しても租税債権を確保できないこととなると、納税者間で公平性が保てていないことなどが問題点として考えられた。

そこで、我が国においても租税債権の徴収を確保する制度の導入を検討するため、諸外国における制度を確認し、我が国に導入するとした場合の制度として、旅券の発給拒否又は無効化の制度導入による納税義務の履行確保策を検討したところである。その結果、旅券がつくり出していると考えられる利益と、国税の滞納を関連させることを可能とする考察を行い、国際的に徴収を免れようとする滞納者に対して、旅券の発給拒否又は無効化の制度を適用して納税義務の履行を確保する結論を導き出したところである。

制度導入によって、納税者のコンプライアンスが向上し、国際的な徴収回避がなくなり、また、国際的な租税徴収の合理化が図れることを期待したいところである。しかし、すべての滞納をなくすことは困難であり、旅券の発給が拒否されても意に介さない者に対しての効果は望めないと考えられ、このような滞納者の海外財産から租税を徴収するには、条約に基づく徴収共助が重要な役割を果たしているのであり、引き続き徴収共助のネットワークの拡充が望まれるのである。

これまで、租税の滞納残高については、滞納の未然防止への取組み、滞納者個々の実情に即しつつ法令等に基づき適切に対応することを基本とした滞納の整理促進等によって、20 年連続で滞納残高は減少しているところである。しかし、経済活動のグローバル化やデジタル化はさらに進展し、海外に財産を所有している者は増加していくと考えられることから、滞納の新規発生を抑止して滞納残高を減少させるためには、国際的な徴収回避に対して租税徴収を確保する取組みは強化していく必要があり、取組みの強化は国民からも注目されるものになってくる。それゆえに、滞納処分の基本的な考え方である、滞納者個々の実情に即した滞納整理を実施し、納税に対する誠実な意思が認められないときは厳正かつ的確な処理を継続していくことが、国民からの信頼を得ることにつながっていくのではないかと。

今後、各国の税務当局の協力体制がさらに進展し、国際的に徴収を免れようとしても、すべての国・地域に対して徴収共助の要請が可能となるなど、海外財産から確実に租税債権を徴収できることが実現されることを期待したい。