

租税債権の保全制度に関する歴史的 及び比較法的考察

井 上 文

〔 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、消費税の不正還付事案など、課税調査中に財産が散逸され、税額が確定した時点では、既に滞納処分を執行する財産がなくなっている事案が散見されている。そこで、本研究では租税債権の保全における問題点について、現行制度の制定経緯と諸外国の類似制度を考察し、対応策を示して今後の法改正の一助となることをその目的とする。

2 研究の概要

（1）租税債権の保全措置

租税債権の保全措置は、通則法及び徴収法に規定されている。なお、滞納整理の現場において「繰上請求」は頻繁に適用されているが、その余については、後述する理由から適用事例は僅かである。

イ 保全差押え

徴収法 159 条の保全差押えは、民事執行・民事保全法制において確定判決等の債務名義を得るまでに行う強制執行のための仮差押え（民保 20）に類似する制度とされる。

（イ）保全差押えの犯則調査対象要件

納税義務があると認められる者が不正に国税を免れ、又は国税の還付を受けたことの嫌疑に基づき、通則法 11 章（犯則事件の調査及び処分）又は刑事訴訟法の規定により調査手続等を受けた場合をその適用要件とする（犯則調査対象要件）。なお、通則法 11 章の対象となるのは、狭義の租税犯とされ、各税法に規定される、ほ脱犯、受還付犯、無申告ほ脱犯等である。

（ロ）保全差押えの対象となる国税（法定申告期限後・「確定」は特定の手続による）

狭義の租税犯は、いずれも「法定申告期限後」に成立すると解され

るため、法定申告期限後の国税が対象となるが、その確定は特定の手続によるものに限定され、申告、更正又は決定のほか、源泉徴収等による国税（税通 2 二）の納税告知を含む。したがって、賦課課税方式により確定する加算税はその対象となる一方、いわゆる自動確定方式による延滞税及び利子税は、その対象とならない。

(ハ) 保全差押えの手続とその効果

対象税額は、確定前に、「確定をすると見込まれる税額のうち」必要と認められる金額（保全差押金額）であるが、その判断は容易でなく、実務においては、複雑な取引の解明及び証拠の収集など、犯則調査の進捗により、複数回に渡り保全差押金額が決定されている。

手続とその効果は、民事保全法に類似した規定が多く、税額が確定する前は保全財産の換価が制限され、納税者に通知をした日から 1 年を経過した日までに税額が確定しない場合は保全措置が解除される。また、確定した税額が保全差押金額に満たない場合で保全差押えにより納税者等が損害を受けたとき、国は無過失賠償責任を負う。

ロ 繰上請求

通則法 38 条 1 項の繰上請求は、確定後の租税債権を対象とする。

(イ) 繰上請求の客観的要件

納税者の破産手続開始決定、納税管理人を定めない個人・法人納税者の出国等、滞納処分の対象となる財産の散逸、滞納処分自体が不可能となり得る場合のほか、ほ脱行為又は滞納処分免脱行為の存在など、いずれも外形的事実によって、ある程度、徴収できないことが客観性を伴って明らかにされたものが客観的要件とされている（税通 38①各号）。なお、これに仮装、隠ぺいにより重加算税を賦課されたときを含むとする見解もある。

(ロ) 繰上請求の具体的要件とその効果

具体的要件は納税者の資力不足により納期限までに完納されないと認められる場合であり、その効果として、繰上請求書により日時をもつ

て指定した納期限までに完納されないときは直ちに滞納処分をすることができる。

ハ 繰上保全差押え

通則法 38 条 3 項の繰上保全差押えは、法定申告期限前の租税債権を対象とする。

(イ) 繰上保全差押えの要件

客観的要件は、通則法 38 条 1 項の繰上請求と同様であり、具体的要件は、納税義務の成立した国税等について、確定後にはその「徴収を確保することができないと認められる」と規定するところ、実質的には、繰上保全差押えと繰上請求の要件は、対象となる国税を除けば、同じであると解される。

(ロ) 繰上保全差押えの対象となる国税（法定申告期限前）

「法定申告期限前に、その確定すると見込まれる」国税の全部又は一部を対象とする旨規定され、基本通達も対象国税につき法定申告期限前としており（通基通 38-4）、一般的にも、繰上保全差押えは課税権行使ができない時期である法定申告期限前等においてするのに対し、保全差押えは法定申告期限後等においてすることから、両者は重なり合うことはないと説明される。

また、「納税義務の成立した」国税として、所得税及び法人税は、基本的に課税期間の終了後（税通 15②一、三）、相続税及び贈与税は、財産の取得後（税通 15②四、五）をその対象とする（税通 38③一）。

一方、消費税は、課税資産の譲渡等若しくは特定課税仕入れをした時等に成立するが（税通 15②七）、課税期間内の課税仕入れであれば、売上げに対応するか否にかかわらず仕入税額控除の対象となることから、課税期間経過後がその対象となりうる（税通 38③二、三）。

なお、加算税については、法定申告期限経過の時に成立する（税通 15②十四）ことからその対象とならず、自動確定の租税である所得税予定納税（税通 15③一）及び源泉所得税（税通 15③二）も対象とな

らず、このうち、源泉所得税については、納税告知の上、直ちに繰上請求を行えばよいとされる。

(ハ) 繰上保全差押えの手續と効果

繰上保全差押えの手續と効果については、保全差押えの規定を準用する（税通 38④）。

ニ 共助条約における読み替え後の保全差押え

我が国と諸外国との間において、租税徴収の執行を可能とする税務行政執行共助条約においても、要請国において租税債権が争われているとき等の保全措置として保全共助（共助条約 12）が認められており、徴収法 159 条の保全差押えの規定が読み替えて適用されている。

ホ 小括

上記のとおり、保全差押えと繰上保全差押えは、（繰上）保全差押金額のいわば見込みによる決定行為と、それに基づく保全行為とに大別することができる。そして、実質的にはほとんど変わらない構造を有する両制度を、徴収法と通則法とに分けて二本建てとして規定しているといえる。

そのため、保全差押え創設の後に、補充的に創設された繰上保全差押えは、当時、その規定ぶりから通則法ではなく、むしろ徴収法の保全差押えの規定を改正して制定すべきだったとの批判があったが、半世紀以上の時を経てその声は掻き消されている。

(2) 保全制度に関する歴史的考察

保全制度はなぜ通則法と徴収法に分かれて規定されているのか、適用事例の極端な少なさは制度設計そのものに起因しているのではないか。かねてからのこの疑問を歴史的考察により明らかにしたい。

イ 旧民事訴訟法の仮差押えの影響

徴収法の保全差押えは、旧民事訴訟法に規定されていた「仮差押え」に準じた制度として設けられた。

(イ) 民事法制における仮差押えについて

仮差押えの制度は、明治 24 年（1891 年）施行の旧民事訴訟法によっ

て我が国に導入され、平成 3 年（1991 年）の民事保全法施行まで実質的な改正がなかったが、民事保全法の制定により、命令手続の適正・迅速化が図られている。

(㉓) 保全差押えと旧民訴の仮差押えの類似性

保全差押えと仮差押えの要件は類似しており、保全差押えにおいて、最終的に更正処分により租税債権が確定したときの効果は、仮差押えにおける保全執行の効力が本執行に移行するそれと似た構造を有している。更に、保全差押えにおける納税者保護規定の多くが、仮差押えにおける債務者保護規定を模したものとなっている。

(㉔) 保全差押えと仮差押えの相違点

民事法制の強制執行は、法秩序の維持という目的をもって私人の権利の実現のために国の機関が力を貸すものである一方、租税の滞納処分は、債権者の立場も兼ねた執行機関が自力執行に基づき自ら強制徴収を行うもので行政処分そのものであるという点が根本的に異なる。

これにより、保全差押えにおける、事前通知の必要性及び国の無過失賠償責任等について、仮差押えとの相違が生じている。

ロ 保全差押え創設の経緯

保全差押えは、昭和 34 年（1959 年）の徴収法全文改正に際し創設された。

(イ) 保全差押え制度の必要性

かつて租税収入の構成割合は、酒税及び地租が中心であり、保全措置も間接諸税の保全担保制度が唯一のものであったといえるが、終戦後、その割合は大きく変化し、直接税が 5 割を占めるに至った。

そのため、直接税の保全措置が検討されるのは自然な流れであったと推測され、加えて、租税優先権の後退に伴う徴収回避行為への対応も、保全差押え創設の必要性を高めた。

(ロ) 租税徴収制度調査会における議論

昭和 30 年（1955 年）に設置された租税徴収制度調査会の答申に基

づいて、徴収法の全文改正が立法されたが、保全差押えに関してはこの答申が現行規定を形作ったといえる。上記調査会では、当初、直接税のより広範囲な保全担保制度も視野に入れた説明がされていたが、各委員から、間接税は消費者から先取りしたもので納付しないとある意味横領であるから、保全担保が認められているが、それを直接税にも導入する考えなのか、全国民に根担保の可能性となると話が強くなりすぎる、等の指摘が相次ぎ退けられている。

また、当初、犯則調査対象要件は例示に過ぎず、調査課及び署の特調事案等も対象と説明されていたが、これも各委員から、抽象的すぎて実際適切に運用される保証はない、条文化も技術的に困難との意見が相次ぎ、更には、裁判所への仮差押え申請により客観性を担保すべきとの意見も出された。激論の末、保全の必要性の認定のみを裁判所にかけて全体がこわれると懸念する三ヶ月幹事を中心に、まずは要件を絞るべきとの意見が大勢を占めていき、犯則調査対象要件を盛り込んだ条文案に落ち着いている。

(ハ) 創設から現在までの法改正

保全差押えは創設から 65 年間、実質的な改正がなかったが、査察調査期間の長期化を理由に、令和 6 年度改正で、税額未確定による保全差押え等の解除期限が「6 月」から「1 年」に延長されている。

ハ 繰上保全差押え創設の経緯

繰上保全差押えは、昭和 37 年（1962 年）の通則法制定に際し設けられた。

(イ) 通則法制定前の徴収法における規定（昭和 37 年以前）

旧国税徴収法 4 条ノ 1《繰上徴収》にも、現行の繰上請求とほぼ同じ客観的要件を有する規定が存在しており、昭和 34 年全文改正後の徴収法 43 条《繰上徴収》に引き継がれたが、この時点では確定した国税（申告・更正後の所得税、法人税等）と、成立しているが確定前の国税（物品に対する内国消費税等）」とを区別せず規定していた。

(ロ) 税制調査会の答申と通則法制定の経緯

納税義務の成立時期と確定方式について、通則法の制定前は解釈論によっており実定法の規定がなかったこともあり、各税の成立時期を明示した通則法が制定されるに至った。

そして、納税義務の成立時期が明示されたことで、繰上請求とは別に繰上保全差押え（税通 38）が創設され、保全差押え（税徴 159）の手続規定を準用することで、繰上保全差押金額の仮決定という技術的な問題をクリアし、併せて納税者保護規定の導入を図ったと考えられる。なお、徴収法 43 条は通則法の施行に伴う整理法で削除された。

(ハ) 通則法基本通達の制定（昭和 45 年以降）

繰上保全差押えをすることができる終期については何ら定めがなく、制定当時は必ずしも法定申告期限前の国税に限定するものではなかったが、①法定申告期限後はいつでも更正決定等を行うことができること、②法定申告期限後にする保全差押えが、犯則調査対象要件という厳しい要件を課していることから、運用に当たって慎重を期すべきとして、昭和 45 年（1970 年）、同法基本通達制定時に、法定申告期限後の繰上保全差押えはできない（通基通 38-4）と規程された。

ところで、通則法制定に際しては、当時の税務当局に対する不信感、税務職員の態度に対する恨みや不満の反映からか、徴税強化であると経済界や税法学会から反対論が出たとされ、同法基本通達制定に際しては慎重にならざるを得なかったのではないかと筆者は推測する。

(3) 現行の保全制度における諸問題

国税組織内の税制改正要望を参考に、保全制度の諸問題を整理する。

イ 繰上保全差押えと保全差押えの適用外となる事例

上記（2）ハ(イ)の通則法基本通達の制定により、繰上保全差押えは、法定申告期限後の国税について行えないこととなり、通則法と徴収法の二本建て規定が鮮明となった。その結果、納税義務の成立から確定までの間に、犯則調査が開始された場合は（税通 38①六、税徴 159①）、何

等かの保全措置が可能であるのに対し、破産手続開始決定、出国等の場合は（税通 38①一ないし五）、法定申告期限後から納税義務確定の間のみ、保全差押えの犯則調査対象要件により、保全措置が講じられないという理解し難い状況が生じている。

つまり、課税調査のみが行われる場合の国税は保全差押えの対象とならず、この場合、税務署長は確定すべき税額について直ちに更正決定等を行い、同時に繰上請求をすべきとされてきたが、現在では、以下の問題点が指摘されている。

ロ 保全制度に影響を及ぼす関係法令の改正

(イ) 税務調査手続（税通 74 の 11《調査の終了の際の手続》⑤）（平成 23 年 12 月改正）

実体法上、法定申告期限から 5 年を経過するまでは、何度でも再更正ができるが（税通 26）、課税調査（実地調査に限る）終了後の再調査については、新たに得られた情報に照らし非違があると認める場合に制限された。そのため、課税調査中に財産を保全しなければならないような事態が生じた場合、繰上請求及び差押処分を前提に、その時点で更正決定等により調査を終了して税額を確定すると、その余の部分の再調査が制限されるとも解されよう。このことを踏まえると、保全差押え制定当時の理由がそのまま当てはまらないとも考えられる。

(ロ) 犯則調査対象期間と課税調査期間の実務上の不一致（規定上は平成 22 年度改正により解消）

ほ脱犯に対する訴追権は公訴時効期間（刑訴 250②）に、「偽りその他不正の行為」に係る更正決定等の課税権は除斥期間（税通 70⑤）に、各々制限が設けられており、現在は共に 7 年とされ、法規上の責任追及期間の不均衡は解消されている。

ところが、犯則調査の告発は、各税法（法人税 159①等）により「偽りその他不正の行為」がその対象となるものの、実務的には、証拠の収集状況等により、課税調査で 7 年遡及になっても、その全部が犯則

調査の対象となる訳ではない。その場合、犯則調査の対象外の税目あるいは年分の国税は保全差押えができないこととなる。

ハ 消費税不正還付事案への対応

(イ) 我が国の消費税制度

それまで個別消費税しかなかった我が国も、平成元年（1989 年）に一般消費税を導入し、仕入税額控除を採用した。そのため、いわゆる輸出取引等は免税とされることから、輸出業者等から恒常的に還付申告が行われることとなった。この仕入税額控除は、控除対象仕入税額を多く計上すれば、納付税額を減額することができ、更には、売上税額より仕入税額を多く計上すれば、税金の還付すら受けられることから、脱税や節税スキームに利用されることがしばしば生じている。

(ロ) 不正還付に対する刑事罰と課税調査

不正に還付を受けた者には、犯則調査により刑事罰（消費税受還付罪（消費税 64①二））が科されるほか、課税調査による重加算税等の行政罰が課される。現在、還付保留による還付審査が行われており、必要と認められれば課税調査に移行しているが、近年になり増加した消費税の輸出免税を悪用した不正還付は、相手方が国外事業者で取引事実の確認が困難であることが多く、したがって、消費税不正還付事案に対する課税調査期間は、今後も長期になると想定される。

(ハ) 徴収部における対応と課題

還付審査を経て還付をしても、後日、関連する情報から申告の当否について課税調査で確認するものがある。この場合、徴収部において、支払済還付金等に対して保全措置を行いたいところであるが、犯則調査対象要件を充足せず、保全差押えの対象とならない。一方、そもそも意図的な偽装が明白である事案については、還付金支払の時点で、もはや回収は不可能であるとの指摘もあり、その対応は容易ではない。

(４) 保全制度に関する比較法的考察

保全差押えの創設に際して参考にしたドイツ及び戦後の我が国の租税制

度に影響を与えたとされる米国との比較法的考察を行う。

イ ドイツ租税法における物的仮差押え

昭和 34 年（1959 年）当時、ドイツのライヒ租税法における物的仮差押えを参考に創設された保全差押えは、多くがドイツのそれと類似している。しかし、ライヒ租税法では、犯則調査対象要件に類似する制限はなく、「利子、加算金、経費」をも対象としていると思われ、緊急を要する場合には、仮差押命令の交付前においても保全措置が認められていた。

そして、上記の規定は 1977 年に施行されたドイツ租税通則法の物的仮差押えにその概要を変えることなく引き継がれている。

ロ 米国内国歳入法における繰上査定及び緊急査定

(イ) 納税者による申告と内国歳入庁による査定

我が国の申告納税制度の源流ともされる米国の申告納税制度であるが、納税者による申告書の提出は税額の確定効果を持たない。

米国の内国歳入法では、申告税額が適正であると認められる場合の略式査定か、税務調査により申告税額が過少であると認められる場合の不足税額査定を経て、初めて徴収手続が可能とされ、不足税額査定に際しては、不足税額通知書が送付されてから原則 90 日、査定を禁止して納税者の権利を保護している。

(ロ) 繰上査定及び緊急査定

内国歳入法は、上記(イ)の通常の査定とは別の特殊な徴収として、繰上査定及び緊急査定等を規定しており、これらの査定の要件は、①納税者の出国又は逃亡、②納税者による財産の国外持ち出し、隠ぺい、消費、第三者への譲渡、③納税者が支払不能となる、であり我が国における保全措置の要件と類似する。

そして、繰上・緊急査定においては、事後的に不足税額通知書を送付すれば足り、90 日の期間を経ず直ちに査定ができ、通常の滞納処分手続における、査定・督促通知から 10 日間及び差押予告通知から 30 日間の差押禁止も適用されず、直ちに差押処分が可能となる。なお、

緊急査定では、利息も追及可能である。

(ハ) 我が国の保全制度と米国の繰上・緊急査定における日米比較

米国における通常の滞納処分は、度重なる法改正により納税者への事前通知及び聴聞手続が整備されている点に特徴があり、我が国における実務上の運用及び処分後の不服申立てを中心とする対応とは対照的である。

繰上・緊急査定に関しても、複数の司法上の争いが契機となり納税者の適正手続を保障する規定が追加的に導入されてきたが、上記(ロ)のとおり事後の通知が許容されており、かつ、差押処分も直ちに行い得ることから、適正手続の保障に関しては、例外的に我が国同様となっているといえよう。また、司法による救済措置に関していえば、米国において繰上・緊急査定及び差押処分の双方につき争い得るとする点、我が国においても保全差押金額決定通知、それに引き続く滞納処分、更には事後になされる更正処分についても争い得る点は同じである。

(5) 保全制度の問題及び改正に関する考察

イ 継ぎ目の無い保全制度の実現（繰上保全差押えの適用期間の見直し）

(イ) 問題の所在

納税者につき破産手続開始決定、出国等の客観的要件（税通 38①）が生じても、法定申告期限後から納税義務確定の間は、保全差押えによるしかなく、犯則調査対象事案しか保全措置を講じられない。そのため、法定申告期限を経過すると、更正処分等による税額確定を経るしかないが、近年の課税調査の長期化及び終了手続に係る法改正から、財産の保全を視野に、短期間かつ単発で更正処分を行うことは容易でない。

(ロ) 通則法基本通達 38 条関係 4 の廃止

上記（2）とおり、昭和 34 年に保全差押えが、昭和 37 年の通則法制定に伴い繰上保全差押えが各々創設されたが、昭和 45 年の通則法基本通達制定により、法定申告期後の繰上保全差押えの制限が明記さ

れている（通基通 38・4）。これには、法定申告期限後については、保全差押えの犯則調査対象要件が既に規定されており、それより要件を広げることには慎重に成らざるを得なかった時代背景がある。そのため、現代では、この制定経緯を礎とする通則法基本通達 38 条関係 4 を廃止等の上、繰上保全差押えを法定申告期限後も可能とすべきであろう。

ロ 悪質な課税調査対象事案への対応（犯則調査対象要件の見直し）

(イ) 問題の所在

上記（２）ロのとおり、保全差押えの犯則調査対象要件は、裁判所からの許可状を介することによる国税庁の恣意性の排除、言い換えると、納税者の権利保護のために設けられたと解される。

しかし、現在は昭和 30 年代と比して、税務行政のガバナンスに係る制度の充実、税務職員のコンプライアンス意識の向上から、より高度な税法の統一解釈や統一的事務運営の確保が可能である。かつ、課税調査対象事案においても、調査期間の長期化を奇貨とした、悪質な納税者による財産の散逸が見られることから、保全差押えの犯則調査対象要件の見直しを検討すべく、以下(ロ)～(ハ)を提言する。

(ロ) 消費税不正還付事案を保全差押えの対象とする

保全差押えは、直接税の保全を視野に導入されたが、現在、税収に占める割合が最も多いのは消費税であり、消費税の仕入税額控除に係る控除不足額の還付（消費税 52）は、納税者の既納付額を超えて還付を受けること等が予定されている。

したがって、国庫金の詐取ともいえる消費税の仕入税額控除に係る不正還付に対しては厳正に対処すべきところ、その実地調査は年間 6,335 件だが、刑事告発は年間 16 件に留まる。よって、優先的に犯則調査対象要件を見直して、支払済還付金額を限度として保全差押金額を見込みで決定する規定を新設（税徴 159 の 2（仮））すべきである。

(ハ) 犯則調査対象事案の犯則調査対象外の国税も保全差押えの対象とする

更正決定等の除斥期間の延長の要件（税通 70⑤）と、ほ脱犯適用の構成要件（法人税 159①等）は、「偽りその他不正の行為」と同じ文言であり、これらの各期間は法規上は共に 7 年であるが、実務上は課税調査で 7 年遡及になっても、その全部が犯則調査の対象となるわけではない。

この階差は、ほ脱犯訴追は社会的非難が高く可罰的違法性の大きいものが選定されざるを得ないであろう処理上の問題等により生じていると考えられる。よって、現実的な対応として、徴収法 159 条 1 項を改正の上、犯則調査対象事案については、課税調査のみが行われる税目及び年分も、保全差押金額に含めるべきである。

(二) 重加算税賦課後の繰上請求事案に対する再調査制限の見直し

上記(ロ)(ハ)のほか、重加算税の賦課要件である「隠ぺい又は仮装」行為（税通 68①）が見込まれる事案も保全措置の対象とするのが望ましいが、課税調査の着手時点では調査結果が見通せない場合が多い。

そのため、課税調査中に隠ぺい又は仮装ありと判断された場合に、財産の散逸のおそれがあるため、一応の証拠に基づく課税処分及び通則法 38 条 1 項の繰上請求をした納税者に対しては、終局的な課税処分に向けた調査の続行を可能とし、複数回の更正処分並びにそれに引き続く繰上請求及び差押処分ができるよう、通則法 74 条の 11《調査の終了の際の手続》5 項を改正の上、同税目かつ同年分の再調査を許容すべきと考える。

ハ 要件拡大に伴う納税者の権利保護策の再検討

(イ) 適正手続の保障（デュー・プロセス）について

不利益処分の際の事前の通知と弁明等の機会の保障について、国税の滞納処分は原則その適用外（税通 74 の 14①）である。この点、期限の利益を例外的に奪うこととなる保全制度の適用拡大に当たり、今一度検討するに、租税の保全制度に関しては、上記（２）イの仮差押えと同様、「緊急性」が担保されて初めてその効果を見込めるものであ

ること、上記（４）のとおりドイツ及び米国でさえも事後の通知が許容されていること等から、現行規定の手續保障で足りると考える。

（㉞）司法上の権利救済について

司法上の救済措置についてみるに、（繰上）保全差押金額決定通知書による各保全金額の決定、あるいは繰上請求書の送達を経なければ、滞納処分を行うことはできないところ、上記各通知には行政処分性があり、納税者は争訟が可能であるほか、後続の各滞納処分も争訟が可能である。そしてこれらの争訟によっても原則、各行政処分は執行不停止（税通 105①柱書、行訴 25①）であるが、不服申立ての間は、差押財産の換価が制限される（税通 105①ただし書）。これは言い換えると、差押財産の換価以外の滞納処分つまり、差押処分等を止める術が納税者にはないことを示している。

この点、適法な滞納処分の取消訴訟と共にされる執行停止の申立てがあるが（行訴 25②）、不服申立前置により審査請求を経ないと執行停止の申立てはできない（税通 115①本文）。そこで、改正案の一つとして、納税者の期限の利益を例外的に奪うものであることに鑑み、（繰上）保全差押金額決定処分を不服申立前置の例外とすることで（通則法 115①三の改正）、同処分の取消訴訟提起と共に、後続の滞納処分の執行停止申立てを可能とする方法が考えられよう。

二 （繰上）保全差押金額決定に関する考察

（イ）納税義務の成立と確定について

納税義務は、各税法に定める課税要件が充足することにより成立するが、確定手續を経て具体化される段階的構造を有しており、この成立から確定の間のブランクこそが、租税債権において事前的保全措置を要する理由となっている。ところで、現在の各保全措置は、納税義務の成立及び確定並びに課税方式に基づき各々区分けされているが、これらは、徴税技術上のことであり、必ずしも厳密な区分けではない。

（ロ）自動確定方式による租税の取扱いについて

自動確定の租税は、当初は保全差押えの対象ではなかった。しかし、源泉所得税の納税告知は徴税確保の観点から保全差押えの対象とされている（税徴 159①。なお、創設当時は明記なし。徴基通 159-7）。であれば、繰上保全差押えについてもその対象とすべきと考える。

また、延滞税及び利子税についても、本税に附帯する債務であり単独での保全処分は不可能であること、上記（４）のドイツ及び米国では利息も保全の対象としていることから、保全差押えの対象とすべきである。

（ハ）（繰上）保全差押金額の決定方法について

（繰上）保全差押金額の決定は、いわば暫定的な税額決定である（繰上賦課ではない）。通常、納税義務の確定に関しては、多数の課税要件事実の網羅的で正確な把握ができて初めてその算定が可能となり、記帳・記録の提出、取引の規模に応じた算定期間を要すると解されるが、

（繰上）保全差押金額の決定においては、緊急を要し暫定的な税額決定であること（納税義務の確定ではない）から、より簡易な金額決定もやむを得ないと考える。例えば、上記ロ（㍑）の輸出免税を悪用した消費税の不正還付事案の場合、不正の端緒をつかんだ課税仕入れに係る税額だけを保全差押金額とすることも考えられるが、事案によっては、支払済還付金の全額を保全差押金額とすることも許容されよう。

3 結論

我が国の繰上保全差押え及び保全差押えは、通則法基本通達制定から 55 年を経ても、適用事例が少なく、裁決事例及び訴訟事例も殆どないまま、それ故世間の目に晒されることもなく現在に至っている。本研究は、そのような現状のなか、国税組織内部の税制改正要望を手掛かりに、問題点を明らかにし、議論の下地を作することを意識した。

検討の結果、各保全差押えは、民事法及びドイツ租税法の「仮差押え」に準じた制度を目指しながらも、昭和 30～40 年代の議論を受けて、①保全差

押えの犯則調査対象要件、②客観的要件があっても法定申告期限から納税義務確定の間は保全ができない、といった現在も足枷となっている重大な修正が入り、その後の法改正等により③要件の細部は必ずしも首尾一貫したものでなく見直すべき事項がある、との問題点が明らかになった。

本研究は上記の問題点に対し、いくつかの改正案を提示したが、結びに当たっては、まずは典型的な事案を想定し、現実に適用できるよう制度を改正した上で、司法機関及び学会等からの評価と批判を糧に更に検討を重ねるべき、との有力な指摘があった旨を申し添えたい。

目 次

はじめに	24
第 1 章 租税債権の保全措置	26
第 1 節 各保全措置の位置づけ	26
1 納期限の到来前における徴収（徴収の繰上）	26
2 租税債権の保全措置	28
第 2 節 保全差押え	29
1 保全差押えの犯則調査対象要件	29
2 保全差押えの対象となる国税（法定申告期限後・「確定」は特定の手続による）	30
3 保全差押えの手続とその効果	31
4 その他の納税者の権利保護（無過失賠償責任）	33
第 3 節 繰上請求	34
1 繰上請求の客観的要件	34
2 繰上請求の具体的要件	35
3 繰上請求の手続と効果	36
第 4 節 繰上保全差押え	36
1 繰上保全差押えの要件	36
2 繰上保全差押えの対象となる国税（法定申告期限前）	37
3 繰上保全差押えの手続と効果	38
第 5 節 共助条約における読み替え後の保全差押え	39
第 6 節 小括	40
第 2 章 保全制度に関する歴史的考察	41
第 1 節 旧民事訴訟法の仮差押えの影響	41
1 民事法制における仮差押えについて	41
2 旧民事訴訟法から民事保全法へ	42
3 旧民事訴訟法の仮差押えと徴収法の保全差押えとの対比	43

第 2 節 保全差押え創設の経緯	45
1 保全差押え制度の必要性	45
2 租税徴収制度調査会における議論	46
3 国会での審議内容と改正法の成立	51
4 創設から現在までの法改正	51
第 3 節 繰上保全差押え創設の経緯	53
1 通則法制定前の徴収法における規定	53
2 税制調査会の答申と通則法制定の経緯	54
3 通則法基本通達の制定	55
第 3 章 現行の保全制度における諸問題	58
第 1 節 繰上保全差押えと保全差押えの適用外となる事例	58
1 問題の所在	58
2 繰上保全差押えの適用期間の問題	59
3 保全差押えの犯則調査対象要件の問題	60
第 2 節 保全制度に影響を及ぼす関係法令の改正	61
1 税務調査の終了の際の手続の改正（平成 23 年 12 月改正）	61
2 犯則調査期間と課税調査期間の不一致（平成 22 年度改正により解消）	63
第 3 節 消費税不正還付事案の対応	64
1 我が国の消費税制度	64
2 不正還付に対する刑事罰	64
3 行政罰と課税部の課税調査	66
4 徴収部における対応と課題	68
第 4 章 保全制度に関する比較法的考察	69
第 1 節 ドイツ租税法における物的仮差押え	69
1 ドイツライヒ租税法 378 条《物的仮差押え》	69
2 ドイツ租税通則法 324 条《物的仮差押え》	72
第 2 節 米国内国歳入法における繰上査定及び緊急査定	72

1 納税者による申告と内国歳入庁による査定	73
2 繰上査定及び緊急査定	75
3 繰上・緊急査定における納税者の権利保護とその導入経緯	77
4 我が国の保全制度と米国の繰上・緊急査定における日米比較	78
第 5 章 保全制度の問題及び改正に関する考察	80
第 1 節 継ぎ目の無い保全制度の実現(繰上保全差押えの適用期間の見直し)	80
1 問題の所在	80
2 通則法基本通達 38 条関係 4 の廃止	80
第 2 節 悪質な課税調査対象事案への対応(犯則調査対象要件の見直し)	81
1 問題の所在	81
2 消費税不正還付事案を保全差押えの対象とする	83
3 犯則調査対象事案の犯則調査対象外の国税も保全差押えの対象とする	84
4 重加算税賦課後の繰上請求事案に対する再調査制限の見直し	86
第 3 節 要件拡大に伴う納税者の権利保護策の再検討	87
1 適正手続の保障(デュー・プロセス)について	87
2 司法上の権利救済について	89
第 4 節 (繰上)保全差押金額決定に関する考察	91
1 納税義務の成立と確定について	91
2 自動確定による租税の取扱いについて	92
3 (繰上)保全差押金額の決定方法について	95
結びに代えて	98

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 7 年 6 月 10 日現在のものに基づく。

《法令等》	《略称》
国税通則法・・・・・・・・・・・・・・・・	税通
国税通則法施行令・・・・・・・・・・	税通令
国税通則法基本通達・・・・・・・・・・	通基通
国税通則法第 7 章の 2（国税の調査）等関係通達・・	手続通
国税徴収法・・・・・・・・・・・・・・・・	税徴
国税徴収法施行令・・・・・・・・・・	税徴令
国税徴収法基本通達・・・・・・・・・・	徴基通
租税に関する相互行政支援にする条約（税務行政執行 共助条約）・・・・・・・・・・	共助条約
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・・・・・・・・	実施特例法
消費税法・・・・・・・・・・・・・・・・	消費税
消費税法施行令・・・・・・・・・・	消費税令
所得税法・・・・・・・・・・・・・・・・	所得税
所得税法施行令・・・・・・・・・・	所得税令
法人税法・・・・・・・・・・・・・・・・	法人税
法人税施行令・・・・・・・・・・	法人税令

行政手続法	行手
行政不服審査法	行審
行政事件訴訟法	行訴
旧民事訴訟法（明治 23 年法律 29 号、廃止済）	旧民訴
民事執行法	民執
民事保全法	民保
民法	民
刑法	刑
刑事事件訴訟法	刑訴

はじめに

本稿は、租税徴収の分野のうち、租税債権の確定前において必要と認められる場合に後の確実な租税徴収を目的に行う「保全制度」を取り上げている。

一般論として、課税期間の終了等により成立する租税債権は、納税義務者による納税申告あるいは課税庁による更正決定等によって確定する。そして、多くの税目で納税義務の成立から確定までは2～3か月と規定されており、この間に、納税義務者は課税標準の確認等を経て納税額を算出した上で納期限までに国税を納付している。

この納税義務の成立から納期限までを待っていては、租税の徴収が困難になるおそれがある場合に、徴収確保のため、例外的に期限の利益を奪って納期限の到来する前に租税の徴収を行う保全制度が本稿の題材である。例外的な規定であるため、平たく言うと、多くの納税者はその対象ではなく、ごく一部の事案を想定した規定である。

ところで、租税債権の保全制度に関する資料は、今までのところ官民含めて殆ど見当たらない。その規定は複雑であり、国税に関しては「保全担保」「繰上保全差押え」「保全差押え」「繰上請求」の4つが、国税通則法及び国税徴収法に分かれて規定されており、適用要件が各々微妙に異なっている。

なぜ、複雑に分かれて規定されているのか。税理士の資格取得あるいは当税務大学校で行われる選抜型研修、これらのための試験対策の暗記必須項目としては広く知られているが、その理由については、あまり論じられてこなかった。

もっとも、「繰上請求」を除いては適用事例が極端に少なく、従って裁決事例及び訴訟事例も殆どないなか、同制度に関する検討が殆どなく、言い換えれば、裁判官あるいは法務省租税訟務課を含む法曹有資格者及び租税法学者による検討の対象に上ることなく、議論の蓄積を免れてきた分野であるといえる。

ではなぜ、適用事例が極端に少ないのか。この点については、国税滞納処分の現場において、悪質な滞納者と徴税の衝に当たる各国税局徴収部などの職員から、適用要件を含む制度設計そのものに原因があるのではないかと、との疑問

がかねてから挙がってはいた。

さらに、近年の税率引上げにより消費税の存在感が増すところ、仕向地主義による消費地国課税がされるなか、国境を超えた取引の増加及びネットサービスなど我が国に拠点を設ける必要のない事業者の増加は、困難な課税調査と連動する迅速な徴収処分の大きな障壁となっている。また、消費税の不正還付事案の一部は、保全制度の改正により対応が可能なのではないか、との意見も見られる。

このような問題意識を踏まえ、本稿は我が国の租税債権の保全制度について、その制定経緯を遡って考察し、現行制度の問題点を明らかにすること、更には、諸外国の類似制度との比較検討を通じ、望ましい制度の在り方について提言することを試みるものである。

なお、検討に当たっては、保全制度が制定された昭和 40 年代から半世紀に及ぶ時の経過を意識し、諸事情の変遷により生じた問題を把握することに努めた。かつ、仮に現行制度を改正する場合は、納税義務者の期限の利益を奪うことに鑑みて、認められる適用要件の絞り込み、事後及び事前の権利救済措置の必要性を意識した。

その上で本研究は、租税法について研究及び検討を重ねている数多の有識者を含めた国税組織外の方に、その問題点を認識してもらうことで、将来的な改善の一助となることをその目的としている。

本稿の構成は以下のとおりである。

第 1 章において、各保全措置を必要と認める範囲で整理する。次に第 2 章では、複雑な規定となっている理由を歴史的な経緯から考察し、これらを踏まえて第 3 章は、現行の保全制度における諸問題について国税組織内部の税制改正要望を整理することで提示したい。続いて解決の糸口を探るべく、第 4 章において、ドイツ及び米国の類似制度から比較法的に考察し、最終章において諸問題に対する解決策の提言を試みる。

第 1 章 租税債権の保全措置

我が国において、租税債権は、成立、確定、納期限の経過、督促の段階を経て、初めて財産の差押処分が行われるのが原則的な手続の進行である。しかし、かかる各段階の経過を待っているのは、租税債権の徴収の確保を図ることが困難である場合の措置として、4つの保全措置が国税通則法及び国税徴収法に規定されている。第1章ではこれらの各保全措置について概観する。

第1節 各保全措置の位置づけ

我が国における租税債権の保全措置は、納税義務の成立、法定申告期限及び確定の各段階によりその適用が分かれており、根拠法規も異なるほか、要件も微妙に相違しており複雑な構造を呈している。そこで、本節では各保全措置の位置づけを大まかに概観する。

1 納期限の到来前における徴収（徴収の繰上）

納税義務は、納期限までに履行すれば、履行遅滞となることはないが、納期限まで待っているのは租税の徴収が困難になるおそれがある場合に、徴収確保のため、例外的に期限の利益を奪って、納期限の到来する前に租税が徴収されることがあり、これを「徴収の繰上」という。現在、徴収の繰上の制度としては、繰上保全差押え（税通 38③）、保全差押え（税徴 159）及び繰上請求（税通 38①）がある⁽¹⁾。

国税の納期限は、原則として納税者の利益のためにあるものと解すべきであるから（民 136 参照）、納期限が到来するまでは納税者の任意納付をまつべきであり、むやみに納期限を繰り上げて強制的な手続を開始することはできない⁽²⁾。

(1) 金子宏『租税法〔第 24 版〕』1027 頁（弘文堂、2021）参照。

(2) 志場喜徳郎ほか『国税通則法精解 令和 7 年改訂』521-522 頁（大蔵財務協会、2025）。

例えば、申告所得税についていえば、その年の 12 月 31 日を経過して納税義務が成立しても、その確定は翌年の法定申告期限（3 月 15 日）であり 2 か月半の余裕がある。

しかし、納税義務の成立後（1 月 1 日以降）確定までの間に、その確定後にあっては徴収確保が困難となる一定の要件が納税者に生じた場合、滞納処分の執行を要すると認められる税額（その年分の税額）について、税務署長等が見込みで決定し（確定ではない）、その者の財産への滞納処分を可能とするのが「繰上保全差押え」である。この場合の徴収確保が困難となる要件は、通則法 38 条 3 項により、繰上請求における客観的要件（税通 38①）が適用される。

また、法定申告期限（3 月 15 日）を経過しても、無申告あるいは過少申告により、不正に租税を免れ又は租税の還付を受けたと認められる一定の場合の租税について、税額の決定及びその者の財産への滞納処分を可能とするのが「保全差押え」である。ただし、罰則を適用するための犯則調査手続の開始が要件（税徴 159①）となる。

「繰上保全差押え」及び「保全差押え」は、共に納税義務の確定前に見込みで税額を決定した上で、直ちに財産の保全を図るという、極めて強い強制手段を税務署長等に認めている点に特徴がある。

一方、「繰上請求」は、納税義務の確定した後に、その納期限までに完納されないと認められる一定の要件（税通 38①）が納税者に生じた場合、その納期限を繰り上げて、督促を経ずに直ちに滞納処分への移行を可能とする制度に過ぎないから、これにより、（保全）差押えや担保と同じ意味での保全効果が生ずるわけではなく、滞納処分への移行の手続的要件にその効果があるとされる⁽³⁾。

(3) 高野幸大「滞納処分に関する猶予及び停止等」日税研論集 34 号 147-148 頁(1996) 参照。

2 租税債権の保全措置

「徴収の繰上」とは別に、特定の租税を滞納した一定の納税者に対して、その後に新たに課されるその特定の租税につき、担保の提供を命ずる保全担保（税徴 158）は、租税の徴収緩和措置の前提条件と位置づけることもできるが⁽⁴⁾、究極的な目的において、徴収の確保を図るものであるという点に選ぶところはないから、広くこれら全てを租税債権の保全措置と位置づけることができよう。

図表 1 租税債権の各保全措置のイメージ図⁽⁵⁾



これら4つの各保全措置について、租税債権の各段階における区分けのイメージ図は図表1のとおりであり、本稿においては、繰上保全差押え、保全差押え及び繰上請求を主な検討対象とする。なお、各保全措置のうち、国税滞納処分の現場に関していえば、「繰上請求」は頻繁に適用されているが⁽⁶⁾、その余については後述する理由から、余り適用がないといえる。

(4) 金子・前掲注(1)1032-1034 頁参照。

(5) 筆者作成。

(6) 最近では、「オンラインゲームの消費税、無申告の海外法人に「電光石火」で18億円追徴課税…東京国税局」読売新聞オンライン（2025年2月18日5:00配信）がある。報道によると、「消費税は海外事業者によるサービスも含め、日本国内での取引が課税対象となる。」しかし、「同社は税務調査に非協力的で、日本国内の「納税管理人」も定めていなかったことから、同国税局は自主的に納税する見込みがないと判断し、繰上請求の上、前倒しされた納期限経過後に同社が日本子会社に対して有する約15億円の売掛債権を差し押さえた。なお、繰上請求につき、「国税庁によると昨年6月までの1年間に全国で259回、実施された。」としている（<https://www.yomiuri.co.jp/national/20250217-OYT1T50142/>）（令和7年6月6日最終閲覧）。

第 2 節 保全差押え

国税徴収法(昭和 34 年法律 147 号) 159 条の保全差押えは、昭和 34 年(1959 年)、同法の全文改正時に創設された規定であり、民事執行・民事保全法制において、確定判決等の債務名義を得るまでに行う、強制執行のための仮差押え(民保 20) に類似する制度とされる。

納税義務の成立後確定前において行われる租税債権の保全措置であるが、脱税等の嫌疑に係る租税が対象となることから、課税権の行使が可能となる法定申告期限の経過後の租税に限定される⁽⁷⁾。

1 保全差押えの犯則調査対象要件

(1) 犯則調査の対象となった案件に限定される

徴収法 159 条 1 項は、「納税義務があると認められる者が不正に国税を免れ、又は国税の還付を受けたことの嫌疑に基づき、国税通則法第 11 章(犯則事件の調査及び処分)」「又は刑事訴訟法」「の規定により調査手続等を受けた場合をその適用要件とする(以下、本稿において「犯則調査対象要件」という。))。

上記の犯則調査対象要件は、本稿における主要な考察事項の一つであり、また、通則法第 11 章の対象となるのは、狭義の租税犯とされ、各税法に規定される、ほ脱犯、受還付犯、無申告ほ脱犯のほか、源泉徴収受忍義務者のほ脱犯及び源泉徴収義務者の不納付犯等とされる⁽⁸⁾。

(2) 対象となる調査手続は強制調査に限定されない

犯則調査の手続においては、質問、検査、領置(税通 131①)の任意調

(7) 金子・前掲注(1)1029 頁は、この点につき、保全差押えは、「申告納税(申告納付)の租税及び特別徴収の租税については、事柄の性質上、法定申告期限の経過後においてのみなされうる点で、(下線筆者)」繰上保全差押えと異なるとする。

(8) 武田昌輔監修『DHC コンメンタール国税通則法』5433-5433 の 2 頁(第一法規、加除式)。平成 23 年度改正で設けられた消費税の不正還付未遂犯(消費税 64②)は含まれないと解されよう。

査のほか、臨検、搜索、差押え（税通 132①ほか）という刑事訴訟法上の捜査手続に準じた強制調査の方法が認められている。

犯則調査対象要件である調査手続は、「差押え、記録命令付差押え」のほか、任意調査である「領置」が列挙されていることから、必ずしも裁判官が発する許可状を要求する強制調査に限定されないことが示されている。

ただし、任意調査であっても、後記第 5 章第 2 節 3（1）のとおり、その権限を有するのは国税に関する犯則事件の調査及び処分を行う事務に従事している者であり、具体的には、査察部等に属する職員である。

2 保全差押えの対象となる国税（法定申告期限後・「確定」は特定の手続による）

（1）法定申告期限後の国税に限定される

徴収法 159 条 1 項文頭の「納税義務がある」という点で、成立後の租税債権が対象となるが、上記 1（1）の狭義の租税犯はいずれも法定申告期限後でないと成立しないと解される。そのため、法定申告期限後の国税が対象となると解される。

この点、ほ脱犯が成立するためには、租税債権の侵害がなければならないことから、法定申告期限内に虚偽申告をした場合であっても、ほ脱犯は法定申告期限経過の時に成立すると解すべきであるとする（最一小決昭和 31 年 12 月 6 日刑集 10 卷 12 号 1583 頁）。また、「消費税」等の不正受還付罪の実行行為の終了時期は還付を受けた時ではなく、申告時であるとした例（大阪高判平成 30 年 12 月 5 日（TKC 文献番号 25562347））がある⁽⁹⁾。

（2）対象国税の「確定」は特定の手続による

徴収法 159 条 1 項により「確定前」の租税が対象となるが、その「確定」は特定の手続によるものに限定されており、「申告、更正又は決定」（賦課

(9) 金子・前掲注(1)1145 頁。

決定を含むと解されるほか、通則法 2 条 2 号に規定する源泉徴収等による国税についての納税告知を含む。)とされる(税徴 159①、徴基通 159-7)。

したがって、賦課課税方式により納付すべき税額が確定する加算税(過少申告加算税、無申告加算税、不納付加算税及び重加算税)は、その対象となる一方、納税義務の成立と同時に特別の手續を要しないで税額が確定する租税(税通 15③参照)は、この「確定」によらないことから延滞税及び利子税は、その対象とならない(徴基通 159-7)。

(3) 対象税額の決定に配意を要する

保全の対象となる税額は、徴収法 159 条 1 項により、確定前に、確定すると見込まれる税額のうち、その徴収を確保するためあらかじめ滞納処分を執行することを要すると認められる金額(以下「保全差押金額」という。)である。

なお、実務においては、複雑な取引の解明及び証拠の収集など、犯則調査の進捗により、「確定すると見込まれる税額」が時間の経過と共に増額する場合が多く、複数回に渡り保全差押金額が決定されるようである。

さらに、保全差押金額の範囲は、税務署長等が保全を必要と認める金額であるが、その判断は容易でなく、実務上は、特に保全の必要性がないことが明らかな部分だけを除き、保全差押金額を決定することになろうとされる⁽¹⁰⁾。

3 保全差押えの手續とその効果

(1) 保全差押金額の決定通知と税額確定前の保全

イ 保全差押金額決定通知とその効力

保全差押金額の決定は、保全差押金額決定通知書によって通知する(税徴 159③)ことにより、その効力が発生する⁽¹¹⁾。なお、同通知は保

(10) 森口祥司編著『令和 6 年版 国税徴収法基本通達逐条解説』1256 頁(大蔵財務協会、2024)。

(11) 森口・前掲注(10) 1256 頁。

全差押金額及びその決定の基因となった国税の年度、税目を記載するが（税徴令 56 参照）、一般の国税の賦課に関する更正・決定とは異なるので、無申告加算税等の金額はこの決定により定まらず、別途申告又は更正・決定によってその額が定まることになる。

保全差押金額決定通知の効力は、保全差押金額の決定を受けた者の財産を、「直ちに」徴収法 47 条《差押の要件》に規定する差押えの要件を充たすことを要せず、又は督促も要しないで、差押え等ができることにある（税徴 159①後段、徴基通 159-8）。

なお、差押えの方法は、通常の差押えと異なるところはなく、この場合において、納税者から担保提供（税通 50 参照）あるいは予納（税通 59 ①二参照）があった場合には、それらに相当する額について差押え等を行うことができないとされる（税徴 159④、徴基通 159-15）。

ロ 税額確定前の差押えの効力

徴収法 159 条 1 項の規定に基づき差し押さえた財産は、その税額が確定した後でなければ、換価できない（税徴 159⑧）。民事保全法の仮差押えの場合に、原則として競売その他の方法による換価をしないのと同趣旨のものである。

また、同様に税額が未確定の場合、納税者の金銭による担保（税通令 16①）及び税額確定前に弁済期の到来した被差押債権の取立て（税徴 159⑩）等により受領する金銭については、これを充てるべき国税の額もないため、いずれも供託となり、民事保全法の仮差押えの場合にも、これと同旨の規定（民保 49②）がある。

なお、保全差押金額の決定の基因となった国税については、保全差押金額決定通知書を発した日を法定納期限等として、担保権付私債権との優先劣後を定める（税徴 15①六）こととなり、税額確定前における納税証明においては、保全差押金額決定通知により通知した金額が記載される（税通令 41①四）。

（2）税額確定前における差押え又は担保の解除

①差押えを受けた者が保全差押金額に相当する「担保を提供して、差押えの解除を請求したとき」(税徴 159⑤一)、又は②保全差押金額決定「通知をした日から 1 年を経過した日までに、その差押えに係る国税につき納付すべき額の確定がないとき」は(税徴 159⑤二)、保全差押金額に係る差押えを解除しなければならない(税徴 159⑤)。

これらは、民事保全法の仮差押えにおいて債務者に認められた①裁判所の定める保証を立てて仮差押えの取消しを求めることができる(民保 22)、②裁判所に対して起訴命令を申し立てることができ、その裁判所は債権者に対し、一定期間内に本案の訴えの提起等を命じなければならないが、その期間内に債権者が応じなかったときは、仮差押命令の取消しを申し立てることができる(民保 37)、との規定と同旨とされる。

また、徴収職員に対しても、納税者の資力その他の事情の変化により、その差押え又は担保の徴取の必要がなくなると認められるときに、差押え又は担保の解除の権限を与えており(税徴 159⑥)、これも民事保全法の仮差押えの場合における、事情の変更による仮差押命令の取消し(民保 38)と同旨の規定である。

(3) 税額確定後の保全差押え等の効果

差押え又は担保の提供に係る国税の納付すべき額が確定したときは、その差押え又は担保の提供は、その国税を徴収するためにされたものとみなされる(税徴 159⑦)。なお、2 回以上にわたる確定の場合であっても、保全差押金額の決定の通知をした日から 1 年を経過した日までに確定した国税である限り、その効果は同様である(徴基通 159-21(1)参照)。

4 その他の納税者の権利保護(無過失賠償責任)

確定した税額が保全差押金額に満たない場合、その差押えを受けた者がその差押えにより損害を受けたときは、国は無過失賠償責任を負う(税徴 159⑩前段)。この場合において、その額は、その差押えにより通常生ずべき損失の額となる(税徴 159⑩後段)。

なお、国家賠償法 1 条が故意又は過失を要件とする賠償を規定しているのに対して、上記の規定は、故意又は過失を要件としておらず、したがって、たとえ故意又は過失がなくても損害賠償をしなければならない(無過失賠償)こととなる(徴基通 159-27 参照)。

第 3 節 繰上請求

国税通則法(昭和 37 年法律 66 号) 38 条 1 項の繰上請求は、昭和 37 年(1962 年)の同法制定の際に、当時の徴収法 43 条に規定されていた繰上徴収の制度の一部を引き継ぐ形で規定された。納税者につき、法定された例外的な事情が生じた場合において、納期限後においては徴収の確保を図ることが困難なときに、納期限の到来を待たず、直ちに滞納処分を可能とするものであり、確定後の租税が対象となる。

1 繰上請求の客観的要件

通則法 38 条 1 項各号は、以下を中心に繰上請求の客観的要件を限定列挙している。

- (1) 納税者の財産につき強制換価手続(税通 20)が開始されたとき(税通 38①一)。強制換価手続には、公租公課による滞納処分、民事執行法上の強制執行、担保権の実行としての競売及び破産手続等がある。
- (2) 納税者が死亡した場合において、その相続人が限定承認をしたとき(税通 38①二)。
- (3) 法人である納税者が解散したとき(税通 38①三)。
- (4) 納税者が納税管理人を定めなくてこの法律の施行地に住所及び居所を有しないこととなるとき(税通 38①五)。
- (5) 納税者が偽りその他不正の行為により国税を免れ、若しくは免れようとし、若しくは国税の還付を受け、若しくは受けようとしたと認められるとき、又は納税者が国税の滞納処分の執行を免れ、若しくは免れようとした

と認められるとき（税通 38①六）。

なお、国税通則法精解は、国税をほ脱したことの容疑で納税者が通則法第 11 章の規定に基づき臨検、搜索若しくは差押えを受け、又は刑事訴訟法の規定に基づき、捜査、押収若しくは逮捕を受けた場合等も、かかるほ脱行為があったと認められる場合に該当するとしている⁽¹²⁾。

上記犯則調査の手続である臨検、搜索又は差押えは、いずれも強制調査であり裁判官が発する許可状が必要である。

（6）小括

客観的要件は、納税義務の主体そのものの存続が危ぶまれる場合、滞納処分の対象となる財産の散逸、あるいは滞納処分自体が不可能となり得る場合であり、通則法 38 条 1 項各号の要件は、いずれも外形的事実によって、ある程度具体化され得る段階に至ったもの、換言すれば客観性を伴ったものであるといえる。

そして、これらの各要件は、「税務署側から見たら非常時で」あることから繰上請求の要件となり、実務上は、特に（5）国税ほ脱行為又は滞納処分免脱行為の場合に、繰上請求について留意すべきとされる⁽¹³⁾。

なお、同条 1 項 6 号には、これに仮装、隠ぺいにより重加算税を賦課されたときも当たるとする見解もあるが⁽¹⁴⁾、この点については異論もあるところであり、第 5 章第 2 節 4 にて後述する。

2 繰上請求の具体的要件

通則法 38 条 1 項の国税が「納期限までに完納されないと認められる」とは、現に有する納税者の資力が国税の全額を履行するのに不足すると認められるような場合をいう。繰上請求は、納税者の期限の利益を奪って徴収しよ

(12) 志場・前掲(2)525-526 頁。

(13) 品川芳宣「国税通則法の実務解説－国税手続等の法理と実務上の問題点を解明－（第 8 回）」租税研究 776 号 139 頁（2014）。

(14) 武田・前掲注(8)2054 頁。

うとする制度であるから、客観的要件を満たしても、他に十分な財産があり、かつ、散逸するおそれがなく、それによって国税債権の完納ができると認められるときは、繰上請求をすることはできない。

3 繰上請求の手続と効果

繰上請求は、納付すべき税額、繰上げに係る納期限及び納付場所を記載した繰上請求書を納税者に送達して行ふ。この場合、国税の収納を行う税務職員を納付場所とするときは、時刻をもって納期限を指定することができる（通基通 38-2）。繰上請求をした国税が繰上げに係る期限までに完納されないときは、督促を要しないで直ちに滞納処分をすることができる（税徴 47①二）。

第 4 節 繰上保全差押え

通則法 38 条 3 項の繰上保全差押えは、昭和 37 年（1962 年）の同法制定に際して設けられたものとされ、納税者に繰上請求の客観的要件事実の一に該当する事実がある場合等、特定の要件に該当する場合において、法定申告期限等にする未確定の租税の保全措置とされる。

1 繰上保全差押えの要件

通則法 38 条 3 項は、客観的要件を同条 1 項の繰上請求と同様であると規定し、かつ、具体的要件として、納税義務の成立した国税等について、確定後にはその「徴収を確保することができないと認められ」ることと規定する。

上記具体的要件については、「実質的には繰上請求の場合の要件と同様と解され、（中略）主要財産の隠匿、譲渡等の行為が予見されて、確定後では国税の徴収を確保するための財産が失われるような場合がこれに当たる⁽¹⁵⁾」と説明するものもあるが、そうであれば納税義務の成立後、法定申告期限前等

(15) 武田・前掲注(8)2056 頁。

の国税を対象とする点を除けば、繰上保全差押えと繰上請求の要件は実質的には同じであると解されることになる。

2 繰上保全差押えの対象となる国税（法定申告期限前）

（1）法定申告期限前の国税に限定される

通則法 38 条 3 項は、本文で確定前の国税を対象とする旨を明らかにした上で、「法定申告期限（課税標準申告書の提出期限を含む。）前に、その確定すると見込まれる」国税の全部又は一部を対象とする旨規定する。

この規定に関して、国税通則法精解は対象国税につき「法定申告期限前」を前提として説明しており⁽¹⁶⁾、通則法基本通達 38 条関係の 4 も同旨の規程を置いている。一方、DHC コンメンタール国税通則法は「この繰上保全差押えができる終期については、法律上明らかでないが（下線筆者）」法定申告期限等の経過後はできないものとされているとしている⁽¹⁷⁾。

このような状況で、一般的に繰上保全差押えは「課税権行使ができない時期である法定申告期限前等においてする」のに対し、保全差押えは租税犯の嫌疑に係る租税について法定申告期限後等においてすることから、繰上保全差押えと保全差押えとは重なり合うことはないとの説明がされている⁽¹⁸⁾。

上記の繰上保全差押えの適用時期を法定申告期限までとする解釈（規程）は、本稿における主要な考察事項の一つであり、後記第 2 章第 3 節 3 にて論じたい。

（2）原則として成立後の国税を対象とする

通則法 38 条 3 項 1 号は、「納税義務の成立した」国税を対象とする。各国税において、いつ納税義務が成立するかは、同法 15 条 2 項の定めると

(16) 志場・前掲注(2)527 頁。

(17) 武田・前掲注(8)2057 頁。

(18) 浅田久治郎ほか『租税徴収実務講座〔改正民法対応版〕第 3 巻 特殊徴収手続』15-16 頁（ぎょうせい、2020）参照。

ころであるが、所得税及び法人税は基本的に課税期間の終了時であり（税通 15②一、三）、相続税及び贈与税は財産の取得時である（税通 15②四、五）。

一方、消費税は課税資産の譲渡等若しくは特定課税仕入れをした時等に成立するが（税通 15②七）、課税資産の譲渡等にかかる消費税（課税資産の譲渡等及び特定課税仕入れに課される消費税をいう）については、課税期間内の課税仕入れであれば、売上げに対応するか否にかかわらず仕入税額控除の対象となり得ること等から、その課税期間が経過しなければ、繰上保全差押えをすべき税額を具体的に算定することができない。

そのため、通則法 38 条 3 項 2 号及び 3 号は、課税資産の譲渡等に係る消費税については、中間申告に係るものを除き、課税期間経過後のみ繰上保全差押えをすることができるものと規定した。

なお、各種加算税については、法定申告期限経過の時に成立する（税通 15②十四）こと等から対象とならないと解されている⁽¹⁹⁾。

また、納税義務の成立と同時に確定する所得税予定納税（税通 15③一）及び源泉所得税（税通 15③二）等は対象とならない。これら自動確定の租税のうち、源泉所得税については納税告知等の上直ちに繰上請求を行えばよいとされる。

3 繰上保全差押えの手続と効果

通則法 38 条 4 項は、繰上保全差押えの手続と効果について、保全差押えの規定を準用する。したがって、保全差押えに係る金額の決定の手続、通知、差押えと換価の制限、差押え又は担保の解除、租税の確定に伴う効力及び損害賠償責任等に関する事項が準用されているが、保全差押えにおいては、未確定の租税に対する保全措置について、通知をした日から 1 年を経過した日とされている失効期限が、繰上保全差押えについては、10 月とされている（税

(19) 武田・前掲注(8)2057 頁。

通 38④)。

第 5 節 共助条約における読み替え後の保全差押え

本稿における考察は国内における滞納処分を対象としている。そのため、直接の関係はないが、我が国と諸外国との間において、租税徴収の執行を可能とする税務行政執行共助条約（以下「共助条約」という。）において実施される読み替え後の「保全差押え」についてここで触れたい。

共助条約における行政支援の一つである、徴収共助（共助条約 11）の枠組みにおいても、保全措置（共助条約 12、以下「保全共助」という。）が認められており、この実施を取り決めた国内法である「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」（以下「実施特例法」という。）により通則法及び徴収法が一部読み替えて適用されている。

この保全共助においては、徴収法 159 条の保全差押えの規定が準用されており（実地特例法 11④）、保全差押え及び差押財産の換価制限、取り立てた債権の供託の規定が適用されるが（読み替え後の税徴 159①⑧⑩）、後の手続は徴収共助による金額の確定まで留保される。

なお、保全共助は、要請国において租税債権について争われているとき等において、一定の額の租税の徴収のための保全措置とされる⁽²⁰⁾。

(20) 高浜智輝「税務行政執行共助条約における徴収及び保全共助について」税大ジャーナル 37 号 125-148 頁（2025）を参照した。
(https://www.nta.go.jp/about/organization/ntc/kenkyu/journal/saisin/0025001-006_takahama.pdf)（令和 7 年 6 月 6 日最終閲覧）。

なお、保全共助に係る公刊物掲載の裁判例として、東京地裁令和 4 年 11 月 30 日判決（訟月 70 卷 4 号 499 頁）、同控訴審の東京高裁令和 5 年 7 月 19 日判決（訟月 70 卷 4 号 481 頁）、同事案の損害賠償請求訴訟である東京地裁令和 5 年 3 月 17 日判決（LLI/DB L07830273）がある。

第 6 節 小括

第 1 章において概観した「徴収の繰上」のうち、「保全差押え」と「繰上保全差押え」は、（繰上）保全差押金額の決定行為と、それに基づく保全行為とに大別することができ、いわば、見込みで税額を決定するという点において、徴税庁にとっても重い保全処分であり、既に税額が確定している租税を対象とする繰上請求とはその性質を根本的に異にする。

しかし、保全差押えと繰上保全差押えの差異は、現行法上の違いであって、その趣旨・目的はいずれも確定前の租税の保全という点にあるのであるから、両者間には根本的な差異は存しない。そして現行法は、見込みによる税額の決定行為とそれに基づく保全行為という実質的にほとんど変わらない構造を有する両制度を、徴収法と通則法とに分けて二本建てとして規定しているといえる⁽²¹⁾。

実際、繰上保全差押えについては、その規定ぶりから、通則法の第三章第二節第一款の「納税の請求」という款題名のもとに、納税告知、督促及び繰上請求等と同じ箇所規定するのではなく、むしろ徴収法 159 条の規定を改正して、そこで通則法 38 条 3 項の趣旨を活かすべきだったとの批判が⁽²²⁾、その制定直後には存していたが、これらの批判は、半世紀以上の時を経て、かき消されている。

(21) 杉村章三郎ほか編『コンメンタール国税通則法』F218-219、F231（吉良実執筆）（三晃社、1963）参照。

(22) 吉良実「国税通則法批判 36 条～40 条」シュトイエル 4 号 8 頁（1962）ほか。

第 2 章 保全制度に関する歴史的考察

租税債権の保全制度は、なぜ通則法と徴収法に分かれて規定されているのか、適用事例の極端な少なさは制度設計そのものに起因しているのではないか。これら、かねてからの疑問について、歴史的な経緯を紐解き考察したい。

第 1 節 旧民事訴訟法の仮差押えの影響

保全差押えは、昭和 34 年（1959 年）の創設時において、旧民事訴訟法（明治 23 年法律 29 号）に規定されていた「仮差押え」に準じた制度として設けられたことが当時の記録から見て取れる⁽²³⁾。そのため、第 1 章第 2 節 3 のとおり、徴収法 159 条の保全差押えには、現在の民事保全法（平成元年法律 91 号）の仮差押えと同趣旨の規定が複数存在する。

1 民事法制における仮差押えについて

（1）民事保全法の仮差押え

民事保全法 1 条は「民事訴訟の本案の権利の実現を保全するための仮差押え」としており、仮差押えとは、暫定的なもので、後日その権利等の存否を確定するための本来の手続、すなわち「本案」の結論が出るのを待つものであることを前提としている。

つまり、債権者の満足のためには、債務者に対して民事訴訟法の規定に基づく訴訟（本案訴訟）によって、執行力のある債務名義を得る必要があるが、そのためには、往々にしてかなりの日時を要することから、金銭債

(23) 第 31 回国会衆議院大蔵委員会議録第 14 号。昭和 34 年 2 月 27 日、保全差押えの提案理由は、「査察が行われた場合において、従来租税が確定する前に財産が散逸して、徴収不足を生ずる事態が従来から生じておりましたので、これを防ぐために、租税についても、民事訴訟法の仮差し押えに準じた保全差し押えの制度を設け、租税の徴収を確保できるよう措置しております。」（山中貞則大蔵政務次官発言）とされている。

権者がその将来の強制執行を保全するために、債務者の責任財産を仮に差し押さえてその処分権を奪っておくものとして、仮差押え（民保 20）が認められている⁽²⁴⁾。

（2）徴収法の保全差押えとの制度的類似

徴収法 159 条の保全差押えは、将来の租税債権を保全するために、納税者の責任財産を納税義務の成立後、その確定に先立って差し押さえるものであるから、両者はその制度目的において共通点を有する。そして、保全差押えにおいて、最終的に税務署長等の更正処分等により租税債権を確定したときの効果についても、民事保全における保全執行の効力が本執行に移行するそれと似た構造を有しているといえる。

2 旧民事訴訟法から民事保全法へ

仮差押えの制度は、明治 24 年（1891 年）施行の旧民事訴訟法によって我が国に導入され、平成 3 年（1991 年）の民事保全法施行までの 100 年間、実質的な法改正はほとんど行われなかった。しかし、現行の民事保全法は、旧民事訴訟法中の仮差押え等の命令手続に関する規定と民事執行法中の執行手続に関する規定を削除し、これに代わる単行法として制定されている⁽²⁵⁾。

同法の制定に伴い、原則として口頭弁論を開くことは要しない等、決定主義を採用することにより、命令手続の全体について適正・迅速化を図り、債権者として保全命令を「取りやすく」、債務者の救済のために保全命令を「取り消しやすく」したとされる⁽²⁶⁾。

一方、旧民事訴訟法時代からの手続の特質である、暫定性（仮定性、内容面からみた特質）、迅速性（緊急性、手続面からみた特質）、附随性（本案手続との関係からみた特質）のほか、仮差押えには、債務者に手続の進行を知

(24) 中野貞一郎編『民事執行・保全法概説〔第 3 版〕』331 頁（有斐閣、2006）参照。

(25) 原井龍一郎、河合伸一編著『新訂版 実務民事保全法』1、11 頁（商事法務、2002）。

(26) 原井・前掲注(25)12-13 頁参照。

らせることのないまま発令される密行性がそのまま維持されている⁽²⁷⁾。

3 旧民事訴訟法の仮差押えと徴収法の保全差押えとの対比

仮差押えと徴収法の保全差押え等との類似点及び相違点を、保全差押え創設当時の旧民事訴訟法の規定に傾斜した形で整理する。

(1) 請求権の適格の類似

仮差押えについては、即時に請求し得る権利のほか、履行期の到来しない請求権についても仮差押えが認められ（旧民訴 737②）、現行規定も未だ権利として成立していなくても、その成立の基礎となる法律関係が現存していればよいとされる⁽²⁸⁾。保全差押えも、「納税義務がある」ことを要件とし、確定前の租税債権を対象とする点で同旨である（税徴 159①）。

(2) 保全の必要性の類似

仮差押えは、将来における執行の不能又は困難となるおそれのある場合に認められ（旧民訴 738 前段、民保 20①）、外国において執行しなければならなくなるおそれのあるときには、当然に仮差押えの必要があるものと認められていた（旧民訴 738 後段、後段については当然のこと等であるとして民事保全法では削除⁽²⁹⁾）。

この必要性は単に、債務者の現在の資産状態が債務超過であるとの静態的要因では足りず、債務者等による責任財産の処分など動態的要因を要するものようである⁽³⁰⁾。

保全差押えも、犯則調査対象要件によって（税徴 159①）、仮差押えと同旨の要件を備えることになると解される。繰上保全差押えについても、客観的要件のみならず、具体的要件が必要とされており（税通 38③）、これ

(27) 瀬木比呂志『民事保全法 [新訂第2版]』58、64 頁（日本評論社、2020）。

(28) 原井龍一郎、河合伸一編著『実務民事保全法 [三訂版]』55 頁（商事法務、2011）。

(29) 原井・前掲注(28)56 頁参照。

(30) 竹下守夫、藤田耕三編『民事保全法』150 頁（有斐閣、1997）（北山元章執筆）参照。竹下守夫、藤田耕三編『注解 民事保全法（上巻）』198 頁（青林書院、1996）（梅善夫執筆）参照。

には主要財産の隠匿、譲渡等の行為が予見されて、確定後では国税の徴収を確保するための財産が失われるような場合との説明もあることから⁽³¹⁾、同旨の要件を必要としていると解されよう。

(3) 保全執行通知の送達時期の相違

仮差押えの場合には、仮差押え命令が債務者に送達される前でも、保全執行を行い得るが（旧民訴 749③、民保 43③）、保全差押えの場合には、保全差押金額決定通知の通知を経なければ滞納処分を執行できない（税徴 159③参照）。仮差押えの上記規定は、民事保全の特質である密行性のひとつの現れとされるが⁽³²⁾、行政処分である保全差押えについて、事後の通知が許容されるかは、また別問題であり第 5 章第 3 節 1（2）で触れたい。

(4) 債務者（納税者）保護のための類似規定

上記第 1 章第 2 節 3（2）のとおり、仮差押えの取消事由（旧民訴 746、747、754、民保 22、37、38）と保全差押えの解除事由（税徴 159⑤⑥）とは同旨の規定である。仮差押えの停止（旧民訴 743、550、民保 22、46 で準用する民執 39①）と保全差押えの担保提供による停止（税徴 159④）も同旨の規定であり、いずれも、主として債務者（納税者）の保護を考慮したものである。

(5) 命令取消しに伴う無過失賠償責任の有無の相違

保全差押えの場合には、国が無過失賠償責任を負う旨の明文規定がある（税徴 159⑪）が、仮差押えの保全命令取消しに伴い債務者が受けた損害について国が無過失責任を負うか否かについては規定がない。

この点については、民事保全法制定に当たって法制審議会で検討されたが、結局立法化が見送られたともされる⁽³³⁾。一般的には、保全差押えはあくまでも租税徴収のために国の自力執行機関のなすものであるからこそ、このような制度を内在する必要があるといえよう。

(31) 武田・前掲注(8)2056 頁。

(32) 瀬木・前掲注(27)65 頁。

(33) 原井・前掲注(25)17-18 頁。

(6) 小括

民事法制的仮差押えに準じた制度として導入された徴収法の保全差押えであるが、両者には、その制度目的と構造が似ているが故に、要件に関する規定及び債務者（納税者）の権利保護に関する規定を中心に、多くの類似がみられる。

ところで、民事法制的強制執行は、私人の権利の実現のために国の機関が力を貸すもので、法秩序の維持という目的のために、能率的な執行の実施が求められている⁽³⁴⁾。

一方、滞納処分の方は、債権者の立場も兼ねた執行機関が自力執行に基づき自ら強制徴収を行うものであり、それは行政処分そのものであるという点が根本的に異なる。それ故、行政処分に求められる相手方の保護のための各手続規定について、民事執行との相違がみられると解される。

第 2 節 保全差押え創設の経緯

徴収法 159 条の保全差押えは、昭和 34 年（1959 年）の徴収法全文改正時に創設されて以降、令和 6 年度（2024 年度）までの 65 年間、大きな改正がなかった。本節では現行規定を形作った、当時の議論と創設の経緯を振り返る。

1 保全差押え制度の必要性

昭和 34 年以前における租税債権の保全措置としては、酒税をはじめとする間接諸税の保全担保制度が唯一のものであったといえる。

かつて酒税及び地租が中心であった租税収入の構成割合は、終戦後に大きく変化し直接税が 5 割を占めるに至った⁽³⁵⁾。そのため保全措置制度のなかつ

(34) 三ヶ月章「強制執行と滞納処分の統一的理解—新国税徴収法の評価と強制執行法の再検討—」『民事訴訟法研究 第二巻』212-213 頁（有斐閣、1962）参照。滞納処分と民事法制的強制執行につき、幅広い対比がなされている。

(35) 田中二郎『租税法 〔第 3 版〕』22 頁（有斐閣、1990）。谷川寛三、宮川国生編『日本の税金 昭和 40 年版』15 頁（財経詳報社、1965）。

た直接税についても、その導入が検討されるのは自然な流れであったと思われる。

加えて、終戦後の滞納割合の増加⁽³⁶⁾、その他社会経済情勢の変化⁽³⁷⁾、そしてこれらの他、租税優先権の後退に伴う徴収回避行為への対応の拡充も、租税債権確定前の保全措置創設の必要性を高める要因の一つであった⁽³⁸⁾。

2 租税徴収制度調査会における議論

昭和 30 年 12 月 16 日の閣議決定により大蔵省に設置された租税徴収制度調査会（以下、この節において「調査会」という。）は、昭和 31 年 4 月 16 日に開催された第 3 回調査会から、徴収法の改正作業に着手した。

そして、保全差押えについては、昭和 32 年 6 月 7 日付の「租税優先権に関する中間覚書」を経て、調査会が昭和 33 年 12 月 8 日付でまとめた「租税徴収制度の改正に関する答申」に基づいて立法作業が行われ、徴収法改正案が国会に上程されている。

以下、調査会における議論を項目別に整理する。

- (1) 租税債権確定前の保全措置の導入について（調査会第 10 回速記録（昭和 31 年 10 月 8 日））⁽³⁹⁾

租税徴収制度改正に関する「主要検討事項細目（三）」として「租税債権確定前の保全」の導入検討が挙げられており、その理由として「(イ) 租税

(36) 租税徴収制度調査会編『昭和 33 年 12 月 8 日付 租税徴収制度調査会答申 - 附参考資料 - 』181-183 頁。明治年代における徴収決定額に対する年度末滞納額の割合は 0.3%前後にすぎなかったのに対して、昭和 32 年度では 6.1%であった。

(37) 「第二部 立法資料 - 租税徴収制度調査会(1)」三ヶ月章、加藤一郎監修『租税法制定資料全集 - 国税徴収法〔昭和改正編〕(1)』69-70 頁（信山社、2002）参照。〔資料 2〕租税徴収制度調査会第 1 回会合における大蔵大臣（一万田尚登）の挨拶（昭和 31 年 1 月 19 日）では、旧「国税徴収法が、明治 30 年に制定された極めて古い法律であり（中略）最近の経済情勢に必ずしも適応したものとはいいがた」とされている。

(38) 佐藤英明「第一部 国税徴収法改正の経緯と審議経過(1)」三ヶ月章、加藤一郎監修『租税法制定資料全集 - 国税徴収法〔昭和改正編〕(1)』8-10 頁（信山社、2002）参照。

(39) 三ヶ月・前掲注(37) 323、332-334 頁〔資料 12〕。

債権の確保のための早期の保全措置が緊要である。(ロ) このような場合の現行制度が緩に過ぎるので、徴収支障を生じている事例が極めて多い。」

「(ハ) 外国においてもこのような制度を設けている例がある。」として、後記第 4 章第 1 節で述べるドイツのライヒ租税法が挙げられている。

(2) 「犯則調査対象要件」(税徴 159①) について

イ 租税徴収制度改正に関する主要検討事項と同細目(昭和 31 年 10 月 8 日)

租税徴収制度改正に関する主要検討事項として、「租税の徴収を免れようとするおそれがある場合には、租税債権が具体的に確定する以前においても、仮差押又は仮処分制度を導入して、財産の保全処分をすることができるとす(下線筆者)」べきかということが「租税回避に対する徴収措置」の一つとされている⁽⁴⁰⁾。

この主要検討事項の細目は「国税犯則取締法の規定又はその例により強制調査する場合等租税債権の確定前に納税者が租税の徴収を免れるための行為をするおそれが顕著な場合には、租税債権を具体的に確定させる要件が具備しない以前においても、租税債権の保全のための仮決定又は仮差押を行いうる制度を設けるか。(下線筆者)」とされていた⁽⁴¹⁾。

ここで留意すべき点は、現行法の犯則調査対象要件に相当する部分が、主要検討事項の細目で明確にされたが、それはあくまでも例示にすぎなかったということである。それが次の議論を経て、犯則調査対象要件を形作ることとなる。少し長いが、以下本文中にて引用する。

(イ) 調査会第 11 回速記録(昭和 31 年 11 月 5 日)⁽⁴²⁾

松隅秀雄委員は、当時の保全措置について、間接税は消費者から先取りしたもので納付しないとある意味横領であるから保全担保が認め

(40) 大蔵省「第一 国税徴収法関係調査会検討事項」『租税徴収制度調査会主要審議資料』1 頁(発行年不明)。

(41) 大蔵省・前掲注(40)22 頁。

(42) 三ヶ月・前掲注(37) 376-380 頁参照。

られているが、それを直接税にも導入する考えかと問い質した。

これに対し、吉国二郎幹事は、①査察案件への対応及び②当時組上にあった租税優先権の後退の二点を理由に導入の意向を示した。なお、上記②は、現在、法定納期限等を基準とする、国税債権と抵当権等によって担保される私債権の優先劣後につき、旧国税徴収法では法定納期限より 1 年前とされていた規定の見直しへの対応を指す。そのため、吉国幹事は、直接税について課税期間開始の時期くらいから保全担保を設定できないかという問題意識であると回答している。

しかし、我妻栄会長及び松隅委員等から、査察の場合は分かるが、直接税における担保徴収の基準を如何なるものにするのか、全国民に根担保の可能性という話が強くなり過ぎる、かといって支払能力が不確定か否かの認定は煩雑かつ困難、例えば過去の滞納実績によるのか、との指摘が相次ぐ。話の流れから、租税債権の公示の代替としての保全制度も議論されるが、結局（直接税の保全担保制度は）実効できないとの見解が有力となる。

(p) 調査会第 4 回幹事会速記録（昭和 32 年 5 月 24 日）⁽⁴³⁾

吉国幹事から、旧民事訴訟法における仮差押えに類似する制度の導入が説明されるところ、「税の徴収を免れようとするおそれが顕著な場合には」との点につき、三ヶ月章幹事から、もっと具体的に示すなり、少し検討の余地があるとの指摘がされ、我妻会長からも、査察している場合は非常にもっともだが、「徴収を免れる」という言葉も分かりにくいとの指摘が出る。

議論のなかで、宇佐美勝幹事は、調査課及び税務署の特別調査で扱う案件についても、査察案件と同様に相当悪質なもので調査日数を要するものがある旨、保全措置があれば徴収できたであろう事例を示し、理解を求める。

(43) 「第二部 立法資料 - 租税徴収制度調査会(5)」加藤一郎、三ヶ月章監修『租税法制定資料全集 - 国税徴収法〔昭和改正編〕(5)』148-163 頁（信山社、2008）参照。

しかし、香川保一幹事から、要件を絞り、現在の制度を利用して裁判所への仮差押え申請を経ることで客観性を担保すべき、「納税者が徴収を免れようと故意にやるような場合というふうに要件をしぼるにしても」抽象的すぎて実際適切に運用される保証はない、条文化も技術的に困難との指摘が相次ぐ。

議論が平行線をたどるなか、保全の必要性の認定のみを裁判所にかけると一貫せず、執行も含むとすると体系がこわれると懸念する三ヶ月幹事を中心に、まず要件を絞るべきとの意見が大勢を占めていく。

(ハ) 調査会第 15 回速記録（昭和 32 年 6 月 3 日）⁽⁴⁴⁾

「租税保全の仮差押」につき、中田幹事の「国税犯則取締法による強制調査をした場合のように」というのは、例えば他にどのような場合があるのかとの問いに対し、原純夫委員は、令状をもらって調べる査察案件のほか特別調査案件も大きな経理を持っていると短期間で完結しないことから「ように」としているが、先般の会議で要件を厳密に絞りたいとされたため、「あえて令状をもらったケース」に絞るか関係官庁側で考えたいと回答している。

ロ 租税優先権に関する中間覚書（昭和 32 年 6 月 7 日）⁽⁴⁵⁾

「租税保全の仮差押」として「国税犯則取締法による強制調査をした場合のように、租税の徴収を免れようとするおそれが特に顕著である場合には、徴税機関は、租税債権額の確定前に、租税の保全上必要と認められる金額を限度として、納税者の財産に対して仮差押を執行することができることとすべきである。（下線筆者）」としている。

ハ 調査会第 37 回速記録（昭和 33 年 6 月 30 日）⁽⁴⁶⁾

(44) 三ヶ月・前掲注(37) 549-550 頁参照。

(45) 大蔵省・前掲注(40)207 頁。

(46) 「第二部 立法資料 - 租税徴収制度調査会(3)」三ヶ月章、加藤一郎監修『租税法制定資料全集 - 国税徴収法〔昭和改正編〕(3)』441-442 頁（信山社、2002）参照。

吉国幹事は、「緊急差押」条文の直しがあります 1 項で「納税義務があると認められる者に」云々と書いてありますところを、「納税義務があると認められる者が、国税犯則取締法の規定により、臨検、捜索若しくは差押を受け、又は脱税の疑があるため、刑事訴訟法の規定に基く押収、捜索を受け若しくは逮捕された場合（下線筆者）」と少しきれいに書いたわけだと説明し、ほぼ現在の犯則調査対象要件が示された。

ニ 租税徴収制度の改正に関する答申（昭和 33 年 12 月 8 日）⁽⁴⁷⁾

「緊急差押制度の導入」として「国税犯則取締法の規定により強制調査をした場合のように納税義務があると認められる者が租税の徴収を免れようとするおそれが特に顕著である場合には、徴収機関は当該調査に係る租税の確定前においてその税額を仮に決定し、その金額を限度として、その者の財産を直ちに差押することができることとすべきである。（下線筆者）」とされている。

（3）その他の事項

イ 確定前の保全差押え解除事由（税徴 159⑤二）について

調査会第 4 回幹事会速記録（昭和 32 年 5 月 24 日）では、香川幹事の仮差押え（保全差押え）をしてから滞納処分差押え等に移る期間は通常どのくらいかとの問いに対し、吉国幹事及び宇佐美幹事は、やはり 1 年位が非常に多いと繰り返し説明しているが⁽⁴⁸⁾、法律案では保全差押えを解除しなければならない期限は「6 月」とされた。

ロ 保全差押金額決定の基因となった国税の法定納期限等（税徴 15①六）について

調査会第 45 回速記録（昭和 33 年 11 月 26 日）では、保全差押金額の決定の基因となった国税については、保全差押金額決定通知書を発した日を法定納期限等として、担保権付私債権との優先劣後を定めるとする現行規定と同様の案が示された際、以下の議論が記録されている。

(47) 大蔵省・前掲注(40)500 頁。

(48) 加藤・前掲注(43)161-162 頁参照。

平賀健太委員から保全差押えをした対象外の財産についてまで適用されるべきではない（保全差押えをしなかった財産についても、その後の更正決定通知書を発した日（税徴 15①一）ではなく、保全差押金額決定通知書を発した日を法定申告期限等として、抵当権の被担保債権との優劣を判断すべきでないとの趣旨（筆者加筆））、との再々の主張に対し、吉国幹事らは、保全差押金額決定通知書は更正決定通知書に準ずるものであると説明する。我妻会長らによる、債務者になろうとする者に納税証明書を提出させることで公示される、保全差押金額の決定を超えて更正決定等された金額には同様の優先権は付されない、との指摘で議論は終わっていく⁽⁴⁹⁾。

3 国会での審議内容と改正法の成立

衆参両大蔵委員会及び本会議における公式な記録上では、保全差押えに関する質疑はなく、また、法律案の改変もなかった。このように、犯則調査対象要件を含めて、調査会における議論が現在の保全差押えを形作ったことが、創設経緯から見て取れる。

ここで留意すべき点は、保全差押えの創設当時から、現在における調査部や税務署の特別調査案件でも事前的保全措置を必要とするものがあったということである。しかし、調査会における議論では、要件の客観性を追求するあまり、現在の民事執行制度に乗せて裁判所への申立てを求める意見すらあり、最終的に裁判官の許可状を前提とする犯則調査の案件に絞られた。

4 創設から現在までの法改正

保全差押えは、昭和 34 年（1959 年）の創設時から令和 6 年度（2024 年度）まで、筆者が調べた限り実質的な改正がなされていない⁽⁵⁰⁾。初めてと思

(49) 「第二部 立法資料 - 租税徴収制度調査会(4)」三ヶ月章、加藤一郎監修『租税法制定資料全集 - 国税徴収法〔昭和改正編〕(4)』349-354 頁（信山社、2003）参照。

(50) 「昭和 34 年 4 月 20 日付 国税徴収法 御署名原本 昭和 34 年 第 4 巻 法律第 147

われる実質的な改正では、保全差押え等を解除しなければならない期限が「6 月」から「1 年」に延長され、その理由は、「経済取引の国際化等に伴い脱税の手段が複雑化・巧妙化しているほか、証拠物等のデジタル化の急速な進展により、査察調査の期間が長期化する傾向にある」とされている。なお、査察事案の調査日数から見れば 2 年に延長することが適当との意見があったが、急激な延長となること等から「1 年」とされた⁽⁵¹⁾。

ところで、同改正に先立ち有識者をメンバーとして財務省で開催された研究会では、保全差押金額決定通知から 6 か月を経過した時点でも査察調査が継続していたため保全差押えを解除した事案（立法事実）が示されている⁽⁵²⁾。このことは具体的な事案を提示しなければ、法改正に至らないことを間接的に示している。

また、同法を準用する繰上保全差押え（税通 38④）については、上記期限は「10 月」のまま据え置かれているが、査察調査案件をその対象とし得ない繰上保全差押えの性質に鑑みると上記判断になると解される。

号」（国立公文書館、1959）と現行法を比較したところ以下のとおりであった。①同条 1 項につき、制定時の「国税犯則取締法（明治 33 年法律第 67 号）の規定」は、現行法では「国税通則法第 11 章（犯則事件の調査及び処分）の規定」に変更。②同条 1 項につき、保全差押えの対象となる国税の確定方式に「国税通則法第 2 条第 2 号（定義）に規定する源泉徴収等による国税についての納税の告知を含む。」を追加。③同条 4 項につき、制定時の「第 156 条第 1 項各号（徴収猶予等の担保）に掲げるもの又は金銭を提供して」は、現行法では「国税通則法第 50 条各号（担保の種類）に掲げるものを提供して」に変更。④同条 5 項につき、3 号「第 3 項の通知をした日から 6 月を経過した日までに、保全差押金額について提供されている担保に係る国税につき納付すべき額の確定がないとき。」を追加。このほかは文言の整理がされているに過ぎない。

- (51) 阿部敦壽ほか「令和 6 年度 税制改正の解説」844-845 頁
(https://www.mof.go.jp/tax_policy/tax_reform/outline/fy2024/explanation/index.html)（令和 7 年 6 月 6 日最終閲覧）。
- (52) 財務省主税局「納税環境整備に関する研究会 第 2 回（令和 5 年 10 月 30 日）」配布資料 22 頁、議事要旨 4 頁。
(https://www.mof.go.jp/about_mof/councils/nouzeikankyo_kenkyukai/nouzeikankyo_gijihaihu/index.html)（令和 7 年 6 月 6 日最終閲覧）。

第 3 節 繰上保全差押え創設の経緯

通則法 38 条 3 項の繰上保全差押えは、昭和 37 年（1962 年）の通則法制定に際して設けられたが、客観的要件を準用する同条 1 項の繰上請求の原型は旧国税徴収法（明治 30 年法律 21 号）に既にあり、その後、通則法制定時に改善整備を加えて、通則法に引き継がれたようである。

1 通則法制定前の徴収法における規定

（1）旧国税徴収法（昭和 34 年以前）

全文改正前の旧国税徴収法では、同法 4 条ノ 1 《繰上徴収》において、「既に納税義務の確定した国税」について、現行の繰上請求とほぼ同様の客観的要件を規定する「繰上徴収」制度が既に存在していた。なお、当時は納税義務の「確定」又は「成立」の概念が法律上明確になされていなかったため、この点は、旧国税徴収法施行規則（明治 35 年勅令 135 号）8 条によっていた⁽⁵³⁾。

（2）国税徴収法全文改正後（昭和 34 年～昭和 37 年）

上記（1）の規定は、昭和 34 年の全文改正後の徴収法 43 条《繰上徴収》に引き継がれ、同条 2 項において新たに「既に納税義務の確定した国税」を明らかにし、「一 納税義務の告知をした国税」、「二 申告又は更正若しくは決定の通知に係る所得税、法人税、相続税、贈与税及び再評価税」、「三 製造場から移出された物品又は販売された物品に対する内国消費税」、「四 興行場等への入場につき領収した入場料金に対する入場税」としていた。

したがって、この時点では同項一号及び二号の「納付すべき税額の確定した国税」と、三号及び四号の「納税義務は成立しているがまだ税額の確定していない国税（間接税）」とを区別せずに一括して規定していたといえ、後者については、法定申告期限内に繰り上げて課税するいわゆる繰上賦課

(53) 武田・前掲注(8)2043 頁。

であり⁽⁵⁴⁾、この点について不均衡となっていた。

2 税制調査会の答申と通則法制定の経緯

(1) 通則法制定の機運と税制調査会の設置

通則法の制定前においては、納税義務における成立の時期と確定の方法は、もっぱら解釈論によっており、実定法の規定がなかったが、昭和 30 年に設置された上記第 2 節の租税徴収制度調査会の審議過程において、国税通則法なるものの制定の必要性が認識され、昭和 34 年に税制調査会が設けられた。

そこで、租税債権の成立及び確定並びに各種課税方式を含む、基本的法律関係を明確にした通則法の制定について審議した結果、昭和 36 年 7 月に「国税通則法の制定に関する答申」がとりまとめられ、これに基づき昭和 37 年 4 月、同法が制定されている。税制調査会が設けられてから通則法制定まで僅か 3 年であった⁽⁵⁵⁾。

(2) 国税通則法の制定に関する答申

上記 (1) の答申では「繰上請求」の項目で「納税義務の確定した租税の範囲の定め方が税目間に不統一であり、繰上徴収の趣旨が十分に生かされていない」ことから、「各税目を通じて統一的に」納税義務の成立した国税を保全の対象とし、合わせて各税の成立の時期を列挙しており⁽⁵⁶⁾、上記 1 (2) の不均衡の解消を示唆している。

よって、この時点では「繰上保全差押え」とはされていなかったものの（現在でも条文上は「繰上保全差押え」とはされていない。）、客観的要件を同一にする、現在の「繰上保全差押え」と「繰上請求」の原型が示され

(54) 志場・前掲注(2)522 頁。

(55) 税制調査会「昭和 35 年 12 月 9 日付 当面実施すべき税制改正に関する答申（税制調査会第一次答申）」(1960) の「まえがき」では、税制調査会は、内閣総理大臣から諮問を受け、「3 年間の目標で、わが国税制の全般について体系的な検討を進めている。」としている。

(56) 税制調査会「昭和 36 年 7 月 5 日付 国税通則法の制定に関する答申（税制調査会第二次答申）」(1961) 11 頁。

たといえよう。

(3) 通則法の制定と徴収法からの削除（昭和 37 年以降）

上記（1）の答申に基づき、徴収法 43 条の繰上徴収の制度は、通則法 38 条に繰上請求として引き継がれ、徴収法 43 条は通則法の施行に伴う整理法で削除された。そして、法定申告期限前において未確定の国税についてする徴収確保の措置として、繰上保全差押えの制度を導入し、これを税目のいかににかかわらず全ての国税に様に適用することとするとともに、繰上賦課の制度を廃止したとされる⁽⁵⁷⁾。

これらの経緯から、「繰上請求」とは別に通則法 38 条 3 項の「繰上保全差押え」が創設され、徴収法 159 条の保全差押えの手續規定をそのまま準用することで、税務署長等が税額の仮決定をするという技術的問題をクリアし、その上で、繰上保全差押えをした財産の換価制限、繰上保全差押え及び担保の解除条件、税額確定後に繰上保全差押金額が過大であった場合の国の無過失賠償責任を明確にすることで、納税者の保護を図ったのではないかと考える。

3 通則法基本通達の制定

(1) 通則法基本通達の制定（昭和 45 年以降）⁽⁵⁸⁾

繰上保全差押えをすることができる始期については法令上明らかであるが、その終期については何ら定めがないため、制定当時における繰上保全差押えは、必ずしも法定申告期限前の国税に限定するものではなかった。

事実、繰上保全差押えの請求をした日から 6 月を経過する日（制定当時の失効期限が 6 か月であったため）までの期間内はいつまでも繰上保全差

(57) 志場・前掲注(2)522 頁。また、武田・前掲注(8)2057 頁は、繰上保全差押え創設の趣旨について、保全制度として保全差押え（税徴 159）と繰上請求（税通 38①）があるが、「国税の納税義務の成立等の後法定申告期限前の間の国税については何らの規定もなかったこと等による」とする。

(58) 国税庁管理課 城下達彦「国税通則法基本通達（徴収部関係）の制定について（Ⅰ）」税経通信 25 巻 11 号 147-148 頁（1970）参照。

押えができるとの見解も存在していた。

しかし、①法定申告期限経過後は、税務署長はいつでも更正決定等を行うことができること、②法定申告期限経過後でその確定前のものについて保全処分をする場合の保全差押え（税徴 159）が、犯則調査対象要件という厳しい客観的要件を必要としていることから、「緊急差押制度の運用に当っては慎重を期すべきである」として、昭和 45 年 6 月 24 日付徴管 2 - 43 ほか 9 課共同通達「国税通則法基本通達（徴収部関係）」38 条関係 4 において、「法定申告期限を経過した後はできないものとする」と規程されている。

（2）通達による繰上保全差押えの制限

上記（1）の通則法基本通達の制定により、繰上保全差押えは、法定申告期限後の国税について行えないこととなった。しかし、通則法制定当初には、繰上保全差押えの請求後 6 か月行えるとの考え方もあり、多くの税目で、納税義務の成立から法定申告期限まで 2 か月～3 か月であることに鑑みれば、法定申告期限後も 3 か月程度の期間は繰上保全差押えが行っていたこととなる。

ところで、当時の状況について、いくつかの文献によると、上記 2 の通則法の制定について、「答申を一貫して流れる精神は、権力規定の強化、徴税の強化」であるとの意見のほか⁽⁵⁹⁾、国会に法案が提出された後も、経済界、税法学会から強い反対論が出たとされ、それには税務当局に対する不信感、すなわち、日頃の税務職員の態度やあり方に対する恨みや不満の反映もあったとされる⁽⁶⁰⁾。

そのような中、昭和 37 年（1962 年）の通則法制定に際し、同法 38 条 3 項に新たに設けられた繰上保全差押えについても、「現行徴収法 159 条

(59) 参議院大蔵委員会・調査員 保家茂彰「国税通則法の国会審議」税法学 137 号 32-33 頁（1962）参議院本会議における木村禧八郎議員の反対討論。

(60) 雄川一郎＝加藤一郎ほか「国税通則法をめぐる」ジュリ 251 号 10-32 頁（1962）。税務当局に対する不信感については 19 頁（志場喜徳郎発言）。

が、非常に厳格な条件のもとに保全差押を認めているのにもかかわらず、本条項がその条件を緩和し、いわば前者の特別法的な存在として設けられている⁽⁶¹⁾」との批判もあり、昭和 45 年（1970 年）の通則法基本通達の制定では、これらを受けて慎重な態度を採らざるを得なかったのではないかと筆者は推測する。

(61) 吉良・前掲注(22) 8 頁。発行年は 1962 年である。

第 3 章 現行の保全制度における諸問題

本章では、第 1 章において概観した各保全措置の要件を踏まえて、実際の滞納整理における適用に関する諸問題を提示する。なお、本章において示す問題の多くは、国税滞納処分の現場において、悪質な滞納者と徴税の衝に当たる第一線の徴収職員の切実な体験に基づき⁽⁶²⁾、国税組織内において税制改正要望として検討されてきた事項である旨を申し添えたい。

第 1 節 繰上保全差押えと保全差押えの適用外となる事例

1 問題の所在

徴収法は、滞納処分関係の手続については一般共通法である。しかし、繰上保全差押えについては、その根拠を通則法に置き、徴収法の手続規定を準用すべきことを定めている他に類を見ない規定ぶりとなっている⁽⁶³⁾。

ところで、徴収法 159 条に規定する保全差押えは、脱税等の嫌疑に基づき、通則法又は刑事事件訴訟法等の規定による強制調査等のあったことを要件として、犯則調査対象の国税の保全のためになされるものであるのに対して、通則法 38 条 3 項に規定する繰上保全差押えは、納税者に同条 1 項の繰上請求の各号に規定するいずれかの事由に該当する事実が存し、かつ保全の必要があると税務署長等が認めれば、これをなし得るものである点に、両者の差異が存する。

このように、異なった規定ぶりとなっている両者を同じ土俵で論じるのは難しいが、その適用においては相互に関係する場面が多い。そのため、あえ

(62) 三ヶ月・前掲注(34) 213-214 頁において、1962 年当時の話ではあるが、三ヶ月章 東京大学名誉教授は、「徴税の衝に当る第一線の収税官吏の切実な体験と制度の不備に対する不満とは、徴税機構のヒエラルヒーを通じて常に全国的規模で検討され、それが制度改革への大きな原動力となりえた」と述べられている。

(63) 国税庁徴収課長 小林政雄「国税徴収法と国税通則法との関係」税経セミナー 98 号 10-11 頁（1964）参照。

て時系列を主軸にして、通則法と徴収法の二本建て規定となっている租税債権の各保全措置を図示すると以下となる。

図表 2 租税債権の段階別における各保全措置のイメージ図⁽⁶⁴⁾

保全措置		繰上保全差押え (税通38③)	保全差押え (税徴159)	繰上請求 (税通38①)	
要件		税通38③ 実質的に繰上請求と同じ	税徴159①	税通38①	
	破産手続開始決定 死亡に伴う限定承認 法人の解散 出国	税通38①～五	【A】	税通38①～五	
	通脱容疑 犯則調査 免脱容疑	税通38①六 通脱・免脱容疑		税通38①六 通脱・免脱容疑	
	手続	税通38④ 保全差押えを準用	税徴159②～⑩	税通38②	
租税債権の段階		成立 (税通15②)	法定申告期限 (税通2七)	確定 (税通16①一、二)	納期限

2 繰上保全差押えの適用期間の問題

第 2 章第 3 節 3 の通則法基本通達（通基通 38 条関係 4）の制定により、繰上保全差押え（税通 38③）は、法定申告期限後の国税について行えないこととなり、納税者の破産手続開始決定、出国等の客観的要件（税通 38①一ないし六）が生じた場合、法定申告期限後から納税義務確定の間のみ保全措置を講じられないという理解し難い状況が生じている（上記 1 の図表 2 【A】）。

ところで、繰上保全差押えについては、「繰上請求の事実該当する事実があることがその要件の一つとされているところから、滞納処分（保全差押えを含む。）の過程において、その必要があると判断される場合が多い⁽⁶⁵⁾」とされる。

すなわち、既に法定申告期限を経過した他の国税について、滞納処分を行う過程で、納税者に繰上請求の客観的要件が生じ、かつ、新たに納税義務の成立した国税について保全する必要がある場面が想定される。この場合、新

(64) 筆者作成。
(65) 昭和 43 年 4 月 1 日付例規通達「保全差押等実施要領の制定について」別冊 9 頁。

たに納税義務の成立した国税が法定申告期限前であれば、繰上保全差押えが可能である。しかし、法定申告期限を経過し、過少申告又は無申告等により確定すべき税額がある場合、犯則調査の対象国税でなければ保全措置を講じることができない。

ところで、この法定申告期限を経過した国税については、従前、税務署長等は直ちに確定すべき税額について更正・決定処分等を行い、それと同時に繰上請求（税通 38①）をすべきであって、繰上保全差押え（税通 38③）の対象とはならないとされてきた⁽⁶⁶⁾。しかし、現在においては後記第 2 節 1 の税務調査手続に係る法改正により、制定当時のこの理由がそのまま当てはまらないとも考えられる。

さらに、課税調査においても、税額の確定まで一定の時間を要するのが通常であり事実上、早期に更正・決定処分等を行うという解決を図り難い場合がある。かつ、近年は経済社会の発展等により、通常の課税調査においてもその複雑性・困難性が増し、調査終了まで時間を要する場合が増えている。

3 保全差押えの犯則調査対象要件の問題

保全差押え（税徴 159）は犯則調査対象の国税を保全する目的でしか行えない。したがって、課税調査のみが行われる国税は、その対象とならず、課税調査の終了を待って申告、更正又は決定により納付税額が確定しない限り、徴収方途がない（上記 1 の図表 2 【B】）。

一方、犯則調査対象事案と課税調査対象事案の間には、圧倒的な件数の階差が存在する⁽⁶⁷⁾。特に、後記第 5 章第 2 節 2（1）のとおり、近年問題とし

(66) 杉村・前掲注(21)F 220-221 参照。武田・前掲注(8)2056 頁も同旨。なお、杉村は、昭和 45 年（1970 年）の通則法基本通達の制定前である昭和 38 年（1963 年）に出版されていることから、この場合「繰上保全差押をなすべきではない」と表現している。

(67) 国税庁「第 148 回 国税庁統計年報書（令和 4 年度版）」（FY2022）によれば、令和 4 年度に直接国税犯則事件（査察事件）として起訴された人員は 86 件である（350 頁）。一方、令和 4 年度に申告所得税の令和 3 年分について賦課された重加算税の人員は 3,466 人であり（60 頁）、令和 4 年 7 月 1 日から令和 5 年 6 月 30 日までの間に法人税の令和 4 年度分について賦課された重加算税の件数は 26,362 件である（211 頁）

て取り上げられている消費税の不正還付事案に関しては顕著である。

また、対象となる国税の遡及年数は、後記第 2 節 2 のとおり犯則調査の場合は各税法のほ脱犯（法人税 159①等）の公訴時効期間（刑訴 250②）によるが、課税調査の場合は除斥期間（税通 70⑤）による。そして、実務上は課税調査で 7 年遡及になっても、その全部が犯則調査の対象となるわけではない。そのため、査察案件であっても、犯則調査の対象外の税目あるいは年分の国税は保全差押えができないことが指摘されている。

本来、保全差押えを含む租税債権の保全制度は、未確定の租税債権の徴収の確保を図るために設けられたものである。一方、犯則調査は租税犯罪の立証をその目的として行われるものであり、その趣旨目的は異なるはずである。これらを踏まえ、保全差押えの犯則調査対象要件の妥当性について、引き続き検証していく。

第 2 節 保全制度に影響を及ぼす関係法令の改正

1 税務調査の終了の際の手続の改正（平成 23 年 12 月改正）

（1）通則法 74 条の 11《調査の終了の際の手続》5 項

実体法上、税務署長等は更正決定をした後、その課税標準等又は税額等が過大又は過少であることを知ったときは、その調査により再更正をすることができ（税通 26）、法定申告期限から原則として 5 年を経過するまでは（税通 70①）、何度でも更正をすることができる。

しかしながら、実地調査（前回調査）の結果、更正決定等を受けた納税者は、その時点で、その税目、その年分等に係る調査は終了したと理解し、その後、再び同一税目、同一年分の国税（同一の納税義務）について調査があり得るとは予想しないものと思われる⁽⁶⁸⁾。

(<https://www.nta.go.jp/publication/statistics/kokuzeicho/r04/R04.pdf>) (令和 7 年 6 月 6 日最終閲覧)。

(68) 武田・前掲注(8)3957 の 29 頁参照。

そのため、平成 23 年 12 月改正で、従前の運用上の取扱いを踏まえ、納税者の負担の軽減を図りつつ、適正公平な課税の確保を図る観点から⁽⁶⁹⁾、通則法 74 条の 11 旧第 6 項（現第 5 項）にて、課税調査（実地調査に限る）終了後においては、新たに得られた情報に照らし非違があると認める場合に、当該納税義務者に対し再び質問検査等（一般的に「再調査」と呼ばれる。）を行うことができるとした。

（２）課税調査の進捗と保全措置

課税調査の実態面からみると、調査担当職員は、調査に際し保有する又は収集した各種情報を分析し、この分析を基礎として更正決定等の額の算定などを含め判断した上で、実地調査の終了時の通知（税通 74 の 11①）又は説明（税通 74 の 11②）を行うところ⁽⁷⁰⁾、この通知又は説明時点で有していた以外の情報を「新たに得られた情報」という（手続通 6-7）。

そのため、調査終了時点で確認しようと思えば容易に確認できた部内情報（例えば、課税庁が既にデータとして蓄積していた調査の相手方である納税義務者に係る法定調書記載の情報等）⁽⁷¹⁾に基づく再調査は許されないこととなる。

これを租税徴収における保全の面からみると、犯則調査対象の税目及び年分については保全差押えが可能であるが、課税調査のみの場合は保全差押えができない。そのため、保全措置の必要が生じて、その時点で課税調査を打ち切って、更正決定等により税額を確定した場合、その余の部分については再調査ができないとも考えられよう。

(69) 吉沢浩二郎ほか「平成 24 年度 税制改正の解説」236-238 頁

(https://warp.da.ndl.go.jp/info:ndljp/pid/9551815/www.mof.go.jp/tax_policy/tax_reform/outline/fy2012/explanation/index.html)（令和 7 年 6 月 6 日最終閲覧）。

(70) 赤壁隆司「税務調査の再調査手続における「新たに得られた情報」に関する考察」税大論叢 88 号 238 頁（2017）参照

(<https://www.nta.go.jp/about/organization/ntc/kenkyu/ronsou/88/03/03.pdf>)（令和 7 年 6 月 6 日最終閲覧）。

(71) 山下和博編著『平成 30 年版 国税通則法（税務調査手続関係）通達逐条解説』147-148 頁（大蔵財務協会、2017）。

2 犯則調査期間と課税調査期間の不一致（平成 22 年度改正により解消）

ほ脱犯に対する訴追権は公訴時効期間（刑訴 250②）に、「偽りその他不正の行為」に係る更正決定等の賦課権は除斥期間（税通 70⑤）に、各々制限が設けられている。そして、公訴時効期間は懲役刑の長期により分かれており、各税法の租税罰則規定改正による懲役刑の長期の引上げにより、過去数回、公訴時効期間が延長されている。

昭和 56 年（1981 年）には、納税環境整備の一環として、ほ脱犯の懲役刑の長期の引き上げによって公訴時効期間が 3 年から 5 年に延長された。しかし、同時に不正が行われた場合の除斥期間も 5 年から 7 年に延長されており、結果、脱税の場合の課税処分⁽⁷²⁾の更正期限が 7 年以内であるところ、刑事事件の公訴時効が 5 年に止まるなど、責任追及期間に不均衡が生じていた⁽⁷²⁾。

この点については、従前、公訴時効期間は刑事制裁を加えることができる期間であり、租税債権の存続期間は租税の特殊性による民法上の例外規定として、両者は全く無関係であり平仄を考慮する必要はない、との説明がされていた⁽⁷³⁾。

そのため、この時期は租税債権の保全措置においても、犯則調査対象期間は 5 年だが、課税処分可能期間は 7 年という齟齬が生じ得る結果、犯則調査の開始により過去 5 年分の租税について保全差押えができて、残り 2 年分については保全差押えの対象外となる不都合があった。

しかしながら、現在は、平成 22 年度（2010 年度）税制改正で、ほ脱罪の懲役刑の長期が 5 年から 10 年に延長されたことにより、公訴時効期間も 5 年から 7 年に延長され、上記責任追及期間の法規上の不均衡は解消されている。

(72) 泉恒有ほか「平成 22 年度 税制改正の解説」625 頁参照

(https://warp.da.ndl.go.jp/info:ndljp/pid/9551815/www.mof.go.jp/tax_policy/tax_reform/outline/fy2010/explanation/index.html)（令和 7 年 6 月 6 日最終閲覧）。

(73) 国税庁「昭和 56 年 改正税法のすべて」225 頁参照。

第 3 節 消費税不正還付事案の対応

1 我が国の消費税制度

それまで個別消費税しかなかった我が国も、平成元年（1989 年）、「附加価値税の性質を持つ多段階一般消費税⁽⁷⁴⁾」を導入し、生産、流通の各段階で二重、三重に消費税が課税されることのないよう、課税売上げに係る税額から課税仕入れに係る税額を控除し、流通段階等において税が累積しない仕組み（仕入税額控除）が取られている。

仕入税額控除による税の累積の排除は、課税売上げに係る税額よりも課税仕入れに係る税額が多い場合、すなわち、課税売上げに係る税額から課税仕入れに係る税額を控除して控除不足額が生じた場合に、当該控除不足額が還付されることによって貫徹される（消費税 52、53）。

そのため、輸出業者等の場合には、「本邦からの輸出として行われる資産の譲渡又は貸付け」（いわゆる輸出取引）等は免税とされる（消費税 7 ①）ことから恒常的に還付申告が行われることとなる。

以上のとおり、仕入税額控除は、控除対象仕入税額を多く計上すれば、納付税額を減額することができ、更には、売上税額より仕入税額を多く計上すれば、税金の還付すら受けられることから、脱税や節税スキームに利用されることがしばしば生じている⁽⁷⁵⁾。

2 不正還付に対する刑事罰

消費税法上、「偽りその他不正の行為」による還付を受けた者に対しては、犯則調査を経て刑事罰による制裁規定（以下「消費税受還付罪」という。）が科されることとなる。

(74) 金子・前掲注(1)813 頁。

(75) 佐藤英明＝西山由美『スタンダード消費税法』21-22 頁（弘文堂、2022）参照（西山執筆）。仕入税額控除を「消費税のアキレス腱」と表現している。

(1) 消費税受還付罪

消費税の脱税には、納付税額を過少にするものと不正還付の二種類があり、前者は納付税額が残る性質のほ脱犯的類型として消費税法 64 条 1 項 1 号により、後者は消費税受還付罪として同項 2 号に規定されている。

本稿で主に取り上げるのは、後者の消費税受還付罪であるが、その多くが、経営や取引の実態がないにもかかわらず輸出取引等を偽装したいいわゆる詐欺的色彩の強い受還付犯とされ、この場合、消費税額が生じないため本来税務調査による課税処分には疑問がないわけではない⁽⁷⁶⁾。

しかしながら、現状、有効な納税申告書の提出により確定した還付金の請求権の効力は、更正処分又は修正申告書の提出によってしか、消滅・変更できないとの考え方から、専ら国税に関する法律による調整が求められており⁽⁷⁷⁾、結果、国税庁自らの取組が肝要となっている。

(2) 詐欺罪が成立する場合

有効な納税申告書については、上記(1)のとおり消費税受還付罪等により対応することとなるが、無効な納税申告書によるもの、すなわち、納税義務を有しない者の行った不正還付請求であれば詐欺罪(刑 246)が成立すると整理されている⁽⁷⁸⁾。

したがって、犯則調査及び課税調査により詐欺罪の事実を把握した場合

(76) 松崎也寸志「将来の消費税制度と効率的な税務執行」税大ジャーナル 2 号 65 頁 (2005)

(<https://www.nta.go.jp/about/organization/ntc/kenkyu/ronsou/88/03/03.pdf>) (令和 7 年 6 月 6 日最終閲覧)。

(77) 花角和男、小林幹雄「判例評釈 消費税の課税事業者を装って不正還付申告をした場合の重加算税の賦課決定の是非について 平成 16 年 9 月 29 日大阪高裁判決」税大ジャーナル 1 号 109 頁 (2005) 参照

(<https://www.nta.go.jp/about/organization/ntc/kenkyu/backnumber/journal/01/pdf/05.pdf>) (令和 7 年 6 月 6 日最終閲覧)。

(78) 脇本利紀「消費税受還付罪に関する一考察」税大ジャーナル 5 号 80 頁 (2007)。86 頁では、「無効な納税申告書は国税通則法 24 条でいう「納税申告書」に該当せず、更正権限を行使することはできない。」とする。

(<https://www.nta.go.jp/about/organization/ntc/kenkyu/backnumber/journal/05/pdf/05.pdf>) (令和 7 年 6 月 6 日最終閲覧)。

には、公務員として捜査当局に告発するにとどまることとなり、仮に還付金として還付されているとすれば、国税債権とは異なり、民事上の請求権である不法行為による損害賠償金債権（民 709）として、国の債権の管理等に関する法律に基づいて、歳入金として徴収することとなる⁽⁷⁹⁾。

3 行政罰と課税部の課税調査

消費税法上、不正な還付を受けた場合には、課税調査により通則法で規定されている重加算税等の行政罰が課される。年間で 25 万件もの消費税の還付申告書（仕入控除税額等の控除不足額（消費税 45①五）が記載されている申告書）が提出されるなか⁽⁸⁰⁾、課税部では以下の対応がとられている。

（1）還付保留による還付審査

還付金が一種の不当利得であるとの見解に立てば、通則法 56 条 1 項の規定のとおり、還付請求申告書の提出と同時に、いったん成立（あるいは発生）した還付金は「遅滞なく」還付するのが妥当と解されるが、各税法には一定の場合に還付保留を前提とした規定（所得税令 267④、法人税令 151、153、消費税法 64、67 など）があり、裁判例でも還付審査を経ての還付に合理性があると判示されている⁽⁸¹⁾。

特に、不正還付は取引の事実を偽装して行われることから、内部規程に

(79) 脇本・前掲注(78)80、86、92 頁。

(80) 国税庁・前掲注(67)268 頁。令和 4 年度は 249,236 件とされている。

(81) 名古屋高裁金沢支部平成 17 年 10 月 12 日判決（税資 255 号順号 10158）は、消費税法施行令 64 条の還付事例について、「更正の必要があると認めた場合にのみしか還付保留が許されないと解す理由はな」くと判示し、消費税法施行令 64 条の規定ぶりから、還付保留手続による還付審査は税法上も認められるとする。

福岡地裁平成 19 年 2 月 26 日判決（訟月 54 巻 3 号 778 頁）は、消費税法施行令 64 条の還付事例について、「還付税額が過大であると認められる事由があるときには、いったん還付を保留して修正申告又は更正によって正当な金額を確定し、還付税額を当該修正申告等により納付すべき税額に充当することが合理的であるというものである」とし、これには「還付税額が過大であることが明らかな場合のみならず、還付税額が過大であることを相当程度疑わせる事情がある場合をも含むと解するのが相当である。」と判示している。

よる一定の基準に基づく還付保留の処理が行われている⁽⁸²⁾。現在、還付前の申告内容の確認として、各種情報に照らして必要があると認められる場合は、行政指導による質問調査として、還付申告の原因に応じた証拠書類や取引の事実を確認できる資料を要請しており⁽⁸³⁾、併せて、必要に応じ実地調査（課税調査）も行われている。

（２）課税調査が捉える不正還付の手法

消費税の不正還付の手法は様々であるが、上記１のとおり、仕入税額を増やす手法が多く、その中でも近年、消費税の輸出免税を悪用した不正還付が目立っている。具体的には、帳簿等を改ざんし国内取引である課税売上げを輸出に係る免税売上げに仮装するものや⁽⁸⁴⁾、輸出を行っていないにもかかわらず輸出免税を適用した上で、当該輸出に係る国内の課税仕入れを偽装するものなどがある⁽⁸⁵⁾。

しかしながら、輸出取引については、相手方が国外事業者である場合等、取引事実の確認は極めて困難であり、このような問題は、適格請求書等保存方式（いわゆるインボイス制度）が令和 5 年（2023 年）に開始されても形を変えて生じ得るとされていることから⁽⁸⁶⁾、消費税不正還付事案に対する 1 件当たりの調査期間は、今後も長期になると想定される。

(82) 佐藤明弘「消費税還付申告をめぐる現状」税経通信 77 巻 4 号 63 頁（2022）。

(83) 国税庁「消費税還付申告に関する国税当局の対応について（令和 6 年 11 月）」
(<https://www.nta.go.jp/publication/pamph/pdf/0022001-098.pdf>)（令和 7 年 6 月 6 日最終閲覧）。

(84) 国税庁「国税庁レポート 2018」33 頁
(https://www.nta.go.jp/about/introduction/torikumi/report/report2018/pdf/2018_06.pdf)（令和 7 年 6 月 6 日最終閲覧）。

(85) 国税庁「国税庁レポート 2021」37 頁
(https://www.nta.go.jp/about/introduction/torikumi/report/report2021/pdf/2021_06.pdf)（令和 7 年 6 月 6 日最終閲覧）。

(86) 南繁樹「判批」ジュリ 1546 号 11 頁（2020）は、インボイスの導入後も、還付金の請求者（輸出者）と仕入税額控除の計上者（上流の転売者）の結び付きの立証が容易でない場合が生じ得ると具体例を挙げて指摘し、松崎・前掲注(76)63 頁は、インボイスの偽造によるもの等も発生してくるであろうとする。

4 徴収部における対応と課題

上記 3 (1) の還付審査を経て還付をしても、後日、関連する情報からその申告の当否について、必要に応じて実地調査（課税調査）で確認するものが発生している。

(1) 還付申告処理と保全措置

還付申告書は法定申告期限前でも提出が可能であるが⁽⁸⁷⁾、提出後も訂正申告あるいは修正申告が可能であること、還付加算金は法定申告期限後に賦課されることから（税通 58①柱書括弧書、消費税 52②）、実務上は法定申告期限後の還付処理が想定されよう。そのため、租税債権の保全措置としては、保全差押え（税徴 159）によることとなる。

(2) 消費税不正還付事案に係る保全差押えの課題

不正還付事案の蓋然性が高いと見込まれるとして実地調査（課税調査）がされるものについては、還付金として交付した金員等に対し保全差押えを行いたいところであるが、現行の規定では、犯則調査対象要件を充足せず、その対象とならない。したがって、更正決定等による税額の確定を待たなければ支払済還付金を含めた財産について差押処分等を成し得ない。

しかし、上記 3 (2) のとおり、消費税不正還付事案に対する課税調査は、長期に渡ることが想定されていることから、これら不正還付事案に係る課税調査の対象となる国税については、殊更、保全差押えの対象とすべきであろう。その一方で、そもそも意図的な偽装が明白である事案については、還付金を支払ったその時点で、もはや回収は不可能であるとの指摘もあり⁽⁸⁸⁾、その対応は容易でない。

(87) 志場・前掲注(2)296 頁では、いわゆる還付申告書は、申告義務がなく、提出期限がないので、期限内申告書でも、期限後申告書でもない特殊な納税申告書であるとする。

(88) 村上博隆「「国税調査官」×「税理士」2つの視点で考える税務調査 第14回 消費税還付審査（前編）～机上審査の難しさ～」税経通信 78 巻 10 号 133 頁（2023）では、「世の中には、書類を偽造するなどして、不正に還付金を受け取ろうとする者が実際におり、そういった者に還付金を支払ってしまったら、あとで追徴課税をしたところで、実際に還付金を取り返せるとは限らない」として還付審査の重要性を指摘する。

第 4 章 保全制度に関する比較法的考察

我が国の租税制度に影響を与えたとされる、大陸法系のドイツ及び英米法系の米国についても、我が国における租税の保全措置に類する制度が存する。本章では、両国の制度との比較法的考察を試みる。

第 1 節 ドイツ租税法における物的仮差押え

第 2 章第 2 節にて考察した、昭和 34 年（1959 年）の保全差押えの創設に際しては、ドイツのライヒ租税法における物的仮差押えを参考にしていたことが当時の記録から見て取れる⁽⁸⁹⁾。以下、ドイツにおける当時及び現行の規定を概観する。

1 ドイツライヒ租税法 378 条《物的仮差押え》

1919 年に制定され、1931 年に全文改正されたドイツのライヒ租税法（Reichsabgabenordnung）には⁽⁹⁰⁾、既に租税の保全措置として物的仮差押え（同法 378 条）が設けられていた⁽⁹¹⁾。

(89) 三ヶ月・前掲注(37)334 頁〔資料 12〕租税徴収制度調査会第 10 回速記録（昭和 31 年 10 月 8 日）参照。加藤・前掲注(43)160-161 頁〔資料 53〕租税徴収制度調査会第 4 回幹事会速記録（昭和 32 年 5 月 24 日）参照。

(90) 大蔵省主税局「税制資料 昭和 35 年 2 月 註解ライヒ租税法ドイツ租税調整法」1 頁（1960）。

(91) 中川一郎「ライヒ租税法（邦訳）(16)－361 条から 390 条まで－」税法学 22 号 46 頁（1952）の 1919 年法の邦訳文は以下のとおり。なお、大蔵省主税局・前掲注(90)234 頁の 1931 年法の邦訳文と、改正前後で実質的な差異はない。

「第 378 条《物の仮差押》

(1) 給付の強制が失敗するか、又は根本的に困難となる虞のある場合には、強制手続において徴収できる請求権の保全のために、税務署は義務者の動産もしくは不動産に対する仮差押を命ずることができる。請求権が未だ数的に確定していない場合にも、税務署は仮差押を命ずることができる。この命令をなす場合には、義務者が仮差押を排除し、又は実行された仮差押を取消すことのできる供託の金額を、税務署は定めなければならない。税務署の命令に対しては、財務裁判所への控訴が、財務裁判所の決定に対しては最高財務裁判所への上告が認められる。

ところで、同法の下では我が国と異なり、租税滞納処分は強制執行の原則に寄っており、特に不動産については徴税庁が執行債権者としての立場に立ち、執行裁判所に執行を申し立てることになっている（同法 372 条参照）。

そのため、租税の保全措置である物的仮差押えについても、民事訴訟法上の仮差押手続を準用するものとなっているが、この点を除いた次の特徴が、我が国の保全措置に影響を与えていると思われる。

（１）物的仮差押えの要件

ライヒ租税法における仮差押えは、給付の強制が失敗するか又は根本的に困難となるおそれがあるときに認められる。ドイツ強制徴収規則は、「仮差押を命じなければ、給付を強制することができないか、又は著しく困難となる虞がなければならない。直ちに執行できる給付命令が存在する場合においては、仮差押理由は成立しない。」と規定している⁽⁹²⁾。我が国の繰上保全差押え及び繰上請求においても、客観的要件のみならず具体的要件を要求しており、この点類似性がみられる。

しかしながら、ライヒ租税法でも我が国の旧国税犯則取締法に類似する制度を設けているにもかかわらず⁽⁹³⁾、仮差押えに犯則調査対象要件を設けていない。この点については、犯則調査対象要件の導入経緯に鑑みて、それがドイツの制度を模倣して規定されたものでないことが、上記第 2 章における歴史的考察により明らかになっている。

（２）執行官庁は民事訴訟法第 930 条以下の規定により本章の規定を準用して仮差押を実行する。」

(92) 大蔵省主税局「租税徴収制度調査会資料 昭和 31 年 6 月 ドイツ強制徴収規則」103 頁（1956）。ドイツ強制徴収規則（Beitreibungsordnung）77 条。なお、同規則は、「ライヒ租税法第二編第四章強制徴収の規定を補充するものであって、強制徴収の手続の細目を規定しており、法体系及び法の内容からみれば、施行規則ないし施行細目といえ」る。

(93) ライヒ租税法における租税犯則取締手続の概要は次のとおり。税務署は、原則として、全ての租税犯（同法 392 条参照）について調査する権限を有し（同法 421 条 1 項）、その種類としては、差押え（同法 430 条等）、搜索（同法 436 条等）、仮逮捕（同法 439 条）等がある。

(2) 物的仮差押えの対象となる租税

ライヒ租税法において、保全されるべき租税は、金額的に確定している必要はない。同規則によれば、請求権は、条件付又は期限付のものでも発生していれば足り、また、保全されるべき金銭請求権が金額の点で確定である必要もない⁽⁹⁴⁾。

ところで、納税義務の成立及び確定について、ドイツでは、かねて見解の対立があり、納税義務は租税行政庁の賦課処分によって初めて成立する、という見解も有力であったが、1919 年のライヒ租税法制定時に「租税債務は、法律が租税をそれに結び付けている要件が実現されると同時に成立する」(同法 99 条 (旧同法 81 条))と規定し、この論争に終止符を打っている⁽⁹⁵⁾。

その影響を受けた我が国においても、納税義務の成立と確定を区別するに至り、課税要件の充足によって成立した納税義務は、その内容につき確定手続を要するとされたようである。そして、これらを前提として、我が国の(繰上)保全差押えは、成立後確定前の租税債権をその対象としている。

一方でライヒ租税法との明らかな相違点もある。同法が税法に基づく各種の請求権である「利子、加算金、経費」をも対象としていると思われるところ⁽⁹⁶⁾、我が国では、保全差押えは延滞税及び利子税を対象外とし、繰上保全差押えにおいては加えて各種加算税も対象外としている。

(3) 物的仮差押えの手続と納税者の権利保護

ライヒ租税法では、納税者が仮差押えを排除し、又は実行された仮差押えを取り消すことのできる供託の金額を設定することを要とする。我が国における、保全差押えにも同様の規定があり(税徴 159④⑤一)、ライヒ租税法の影響もあると思われる。

(94) 大蔵省主税局・前掲注(92)103 頁。ドイツ強制徴収規則 77 条。

(95) 金子・前掲注(1) 886 頁参照。

(96) 大蔵省主税局・前掲注(90)234 頁。

一方で我が国と異なる点として、ライヒ租税法では緊急を要する場合に仮差押命令の交付前においても、仮差押えの実行が同規則により認められていた点があげられる⁽⁹⁷⁾。

2 ドイツ租税通則法 324 条《物的仮差押え》

現行のドイツ租税通則法 (Abgabenordnung : AO) は、改正によりその附属法なども包含したより基本的な法典となり、1977 年から施行されている。

ところで、ドイツにおける租税確定手続は、基本的な制度として賦課課税方式を採用していると解することができるが、この 1977 年改正により、納税者本人が税額を算出して租税申告をする租税届出という、事後審査を保留した租税確定とされる制度が一部税目で導入されている⁽⁹⁸⁾。

そして 1977 年改正後も、物的仮差押え (同法 324 条) はその概要を変えことなく存続しており⁽⁹⁹⁾、ライヒ租税法におけるドイツ強制徴収規則に同旨の規定のあった、仮差押え命令後 1 か月内の執行 (同規則 78 条) が同法 324 条に、物的仮差押えの取消し (同規則 77 条) が新設された同法 325 条に、各々明記されている。

第 2 節 米国内国歳入法における繰上査定及び緊急査定

戦後の我が国の租税制度に影響を与えたとされる米国では、租税の保全措置といえる繰上査定及び緊急査定が規定されており、複数の裁判例から適用事例があることが見て取れる。以下、米国内国歳入法 (Internal Revenue Code:IRC、以下、この節において「内国歳入法」という。) における規定とその運用状況等

(97) 大蔵省主税局・前掲注(90)235 頁。大蔵省主税局・前掲注(92)106 頁、ドイツ強制徴収規則 78 条 2 項。

(98) 田中啓之「ドイツにおける租税確定手続」日税研論集 71 号 266 頁(2017)参照。乙部哲郎「西ドイツ租税通則法における租税決定等の廃止変更」神戸学院法学 13 巻 4 号 176-180 頁(1983) 参照。

(99) AO§ 324 Dinglicher Arrest (第 324 条《物的仮差押え》)。

AO§ 325 Aufhebung des dinglichen Arrestes(第 325 条《物的仮差押えの取消し》)。

を概観する。

1 納税者による申告と内国歳入庁による査定

(1) 納税者による申告とその位置づけ

米国において、全ての納税者は、連邦所得税（法人税）申告書を作成し（又は専門家をして作成させ）、内国歳入法に基づき、申告期限までに申告書を米国内国歳入庁（Internal Revenue Service: IRS. 以下、この節において「内国歳入庁」という。）サービスセンターに提出しなければならない⁽¹⁰⁰⁾。

ところで、米国の申告納税制度は、我が国の申告納税制度の源流ともされるが、内国歳入法において、納税者による申告書の提出は、税額の確定効果を持たない。

一方、我が国において、申告納税方式の租税における申告は、課税標準等又は税額等の第 1 次的な確定を意味しており（税通 16①一参照）、自己賦課（self-assessment）として、納税者義務が自らに対して賦課権を行使することを意味すると説明するものもある⁽¹⁰¹⁾。

(2) 内国歳入庁による査定と税務調査⁽¹⁰²⁾

通常、査定は次の 2 つの一般的な方法により行われる。一つは略式査定（summary assessment process）を経る方法であり、その方法では申告書上の租税債務が、たとえ租税自体がまだ納付されていなかったとしても、略式記録に記載される。ここで記録された金額は自己査定（self-assessed）税額と呼ばれ、納税者により申告された納税額が適正であると認められる場合に行われる。

もう一つは、不足税額手続を経てなされる不足税額査定（deficiency

(100) IRC§6091 [Place for filing returns or other documents] .

(101) 金子・前掲注(1) 975、941 頁参照。

(102) カミール・E・ワトソン（大柳久幸、神谷信、田畑仁、生永真美子共訳）『アメリカ税務手続法』89、101 頁（大蔵財務協会、2013）参照。

assessments) であり、税務調査を通じて申告税額が過少であるとみなされる場合に行われる。なお、税務調査の種類としては、書簡を通じて行われる書簡調査 (correspondence examinations)、納税者が面談を求めた場合や、納税者において求められた説明ができない場合に行われる署内調査 (office audit) 又は実地調査 (field audit) があるとされる。

(3) 査定に関する適正手続 (due process) の保障

税務調査による是正事項について、納税者が合意しない場合には、仮不足税額通知書 (proposed notice of deficiency、「30 日レター」とも呼ばれる。) によって、納税者に対し、税務審査官等の調査結果を通知し、その調査結果に合意することを求めるとともに、不服申立ての権利を通知する。仮不足税額通知書の交付は内国歳入法上の要件ではないが、内国歳入庁の課税実務では幅広く用いられている⁽¹⁰³⁾。

そして、引き続き納税者が是正事項に合意しない場合、内国歳入庁は、不服申立て又は租税裁判所への出訴を行うための 90 日の期間を与えるために、不足税額通知書 (notice of deficiency、「90 日レター」とも呼ばれる。) を納税者に郵送する⁽¹⁰⁴⁾。

これにより内国歳入法は、不足税額通知書が郵送されてから 90 日、納税者が租税裁判所に請願した場合はその判決が確定するまで、査定を禁止することによって、納税者の権利を保護している⁽¹⁰⁵⁾。

なお、査定は内国歳入庁の査定担当者が、要約記録に署名することによって行われる⁽¹⁰⁶⁾。そして、査定の後徴収手続を開始する前に、内国歳入庁は、納税者に対して、査定日から 60 日以内の可能な限り早期に当該査定を通知し、併せて税額の納付を督促しなければならない (Notice of the

(103) ワトソン・前掲注(102)93-94 頁参照。

(104) IRC§6212 [Notice of deficiency] .

(105) IRC§6213 [Restrictions applicable to deficiencies; petition to Tax Court] (a) Time for filing petition and restriction on assessment.

(106) IRC§6203 [Method of assessment] .

assessment and demand for payment、「査定・督促通知書」という。)⁽¹⁰⁷⁾。

(4) 内国歳入法における査定の法的位置づけ

内国歳入法の査定について、最高裁判所は、「基本的に簿記上の表記 (a bookkeeping notation) であり、納税者名簿上の納税者の勘定を確立するもの」と説明する⁽¹⁰⁸⁾。

この説明から「査定」の法的位置づけを明確化することは難しいが、内国歳入法における「査定」は、租税の未納者に対する納付の通知と督促の契機となり⁽¹⁰⁹⁾、租税は査定を経ることにより徴収手続に入ることが可能とされていることからすれば⁽¹¹⁰⁾、我が国における租税の「確定」と類似する効果があると解することもできよう。

また、査定を行った後でも、内国歳入法は、査定が不完全又は不完全であると確認した場合、査定の期限内にいつでも追加査定を行うことができるとされている⁽¹¹¹⁾。

2 繰上査定及び緊急査定

内国歳入法は、上記 1 による通常の査定とは別に、特殊な徴収活動を行う必要がある場合に、同法 6851 条 a 項に繰上査定 (termination assessments)⁽¹¹²⁾及び同法 6861 条 a 項に緊急査定 (jeopardy assessments)⁽¹¹³⁾等を規定している。以下、本稿の対象としている我が国の保全制度と似た側面をもつ、上記二つの査定 (以下「繰上・緊急査定」という。) について概観する。

(1) 繰上・緊急査定における要件

(107) IRC§6303 [Notice and demand for tax] (a) .

(108) Laing v. US, 423 US 161 (1976).

(109) IRC§6303.

(110) IRC§6201 [Assessment authority] (a) Authority of Secretary.

(111) Bittker & Lokken: Federal Taxation of Income, Estates & Gifts (データベース Westlaw Classic、令和 5 年 2 月 28 日最終確認) ¶113.2. (邦訳については、今村隆日本大学大学院教授に御助力戴いた。以下 Bittker & Lokken の邦訳について同じ。)

(112) IRC§6851 [Termination assessments of income tax] (a) Authority for making.

(113) IRC§6861 [Jeopardy assessments of income, estate, gift, and certain excise taxes] (a) Authority for making.

内国歳入法 6861 条は、"jeopardized by delay"という言葉を定義していないが、内国歳入法の規則では、資産の隠匿や国外への切迫した出国の脅威など、以下の状況を取り入れている⁽¹¹⁴⁾。

①納税者が米国から出国又は逃亡しようとしている場合、又はそれらを行おうとしていると認められる場合

②納税者が連邦政府からの追及を逃れる目的で当該財産を米国外に持ち出し、隠ぺいし、消費し、若しくは第三者に譲渡しようとしている場合、又はそれらを行おうとしていると認められる場合

③納税者が財務上支払不能となり、又はそのおそれがある場合⁽¹¹⁵⁾

(2) 繰上・緊急査定における効果

内国歳入法 6213 条 a 項の規定にかかわらず、つまり不足税額通知書が送付され、納税者から回答がないまま 90 日が経過しない限り査定ができないという手続を採ることなく、直ちに査定を経て、かつそれについて通知し、督促をする権限が与えられる⁽¹¹⁶⁾。

代わりに内国歳入庁は、事後的に不足税額通知書を送付すれば足りるが、加えて、同法 7429 条により、納税者に対し査定から 5 日以内に査定の理由を附記した書面を交付しなければならず⁽¹¹⁷⁾、それに対し、納税者は内国歳入庁に不服申立て、その後更に訴訟提起ができる。

なお、不服申立てを受けた内国歳入庁は、「その状況下で」その査定が「妥当」であり、その額が「適切」であるかどうかを判断することとなる⁽¹¹⁸⁾。

(3) 繰上・緊急査定後の差押えについて

査定に引き続いて、納税者の財産を差し押さえようとする場合、通常、内国歳入庁は、上記 1 (3) の査定・督促通知書から 10 日間は差押えが禁止され、差押予告通知書を送達してから 30 日間は差押えが禁止される

(114) See Bittker & Lokken, *supra* note (111) ¶113.3.3.

(115) ワトソン・前掲注(102)176 頁。

(116) IRC§6331 [Levy and distraint] (d)(3).

(117) IRC§7429 [Review of jeopardy levy or assessment procedures] (a)(1)(B).

(118) See Bittker & Lokken, *supra* note (111) ¶113.3.4.

が⁽¹¹⁹⁾、これらの期間制限は、繰上・緊急査定の場合には適用されず、内国歳入庁は直ちに納税者の財産について差押えを行うことができる。

(4) 繰上査定と緊急査定における各々の特徴

繰上査定は、内国歳入庁において、納税者が現在又は直前の課税年度の所得税の徴収手続を害する、又は全部又は一部を無効とするような行為をすると認めた場合に行うことができ、特定の課税年度に対する繰上査定は、その年度中、又はその年度の終わりから申告期限までの間に行うことができるとされており⁽¹²⁰⁾、この点をみれば、我が国の繰上保全差押え（税通 38 ③）に類似するともいえよう。

一方、緊急査定は、内国歳入庁において不足税額の査定や徴収が遅延することによって危険にさらされると判断した場合、直ちに不足税額を査定し（利息や民事罰とともに）、通知と支払を要求できる。しかし、不足税額に基づいているため申告期限前に行うことはできず⁽¹²¹⁾、この点をみれば、我が国の保全差押え（税徴 159）に類似するともいえよう。

3 繰上・緊急査定における納税者の権利保護とその導入経緯

米国の繰上・緊急査定については、我が国の保全措置と異なり、複数の司法上の争いが契機となり、納税者の適正手続を保障する規定が追加的に導入されてきた経緯がある。

繰上・緊急査定がなされた場合、納税者は内国歳入庁に担保（bond）を提供することにより、当該査定に基づく徴収の停止を申し立てることができる⁽¹²²⁾。また、差し押さえられた納税者の財産については、係争中等の期間、一定の換価制限が付される⁽¹²³⁾。

また、上記 2（2）における内国歳入法 7429 条に基づく訴訟は、不足税

(119) IRC§6331(a)(d).

(120) See Bittker & Lokken, *supra* note (111) ¶113.3.2.

(121) See Bittker & Lokken, *supra* note (111) ¶113.3.3.

(122) IRC§6863 [Stay of collection of jeopardy assessments] (a) Bond to stay collection.

(123) IRC§6863(b)(3) Stay of sale of seized property pending TaxCourt decision.

額についての訴訟とは異なる訴訟形態として導入されたものである。しかし、1987 年以前は、納税者は繰上・緊急査定について不服申立てや訴訟提起は行うことができたが、差押えの決定に対する不服申立てや訴訟提起は認められていなかった。

そのため、1988 年第 1 次納税者権利保護法は、内国歳入法 7429 条を改正し、内国歳入庁が同法 6331 条 a 項に基づいて査定・督促通知書を発出した後 30 日以内に財産の差押えを行った場合には、内国歳入庁は、差押えから 5 日以内に納税者に対し、差押えを行う判断の根拠を記載した書面を交付するものとされた。そして、納税者は繰上・緊急査定に基づく差押えについても、不服申立て又は訴訟提起を行うことができるものとされている⁽¹²⁴⁾。

加えて、1998 年第 3 次納税者権利保護法では、緊急査定をする際の内国歳入庁の首席法律顧問官の書面による事前承認要件が追加された⁽¹²⁵⁾。

4 我が国の保全制度と米国の繰上・緊急査定における日米比較

(1) 適正手続の保障について

担保提供による徴収の停止及び係争中等の差押財産の換価制限に関していえば、米国における繰上・緊急査定、そして我が国の（繰上）保全差押え共に、同旨の規定が存在する。

また、米国において 1998 年改正で導入された内国歳入庁の首席法律顧問官による事前承認に関していえば、我が国では、保全差押金額決定に際してあらかじめ「国税局長の承認を受け」る必要があるとされ（税徴 159 ②）、民事保全法の仮差押えにおける裁判所の決定（民保 2）を意識し⁽¹²⁶⁾、手続の実行につき、行政庁として最大限の慎重を期しているといえよう。

(124) ワトソン・前掲注(102)177-178 頁参照。ただし、「しかしながら、1988 年改正は、現実的にはほとんど追加的な権利保護策とはなっていない。なぜなら、緊急査定又は繰上査定が合理的な理由に基づくものと認められた場合には、緊急差押え又は繰上差押えを行うことについても、自動的・必然的に正当化されるものになると考えられるためである。」とする。

(125) IRC§7429(a)(1)A [Prior approval required] .

(126) 吉国二郎ほか『国税徴収法精解 令和 6 年改訂』1017 頁（大蔵財務協会、2024）。

ところで、米国における通常の滞納処分については、度重なる内国歳入法の改正により、納税者への事前通知及び聴聞手続が整備され、適正手続が保障されている点に特徴がある。これとは対照的に我が国では、滞納者の現況を確認の上、その実情に合わせた段階的な滞納処分が行われており、滞納処分を行った後の不服申立て及び訴訟提起により権利救済を図る点に特徴がある。

しかし、米国においても繰上・緊急査定に関しては、上記 2 (2) のとおり、例外的に事後の通知が許容されており、かつ上記 2 (3) のとおり、繰上・緊急査定に引き続く差押えも直ちに行い得ることから、適正手続の保障の在り方について、例外的に我が国同様になっているといえよう。

(2) 司法上の権利救済について

司法等による事後的な権利救済に関していえば、米国において繰上・緊急査定及び差押処分の双方につき争い得るとする点、我が国においても保全差押金額決定処分及びそれに引き続く各滞納処分について、各々争訟が可能であること、更には保全措置とは別に事後的になされる更正処分についても争い得る点は同じである。

第 5 章 保全制度の問題及び改正に関する考察

最終章である本章では、第 1 章の我が国の各保全措置について、第 2 章の歴史的考察及び第 4 章の比較法的考察を踏まえ、第 3 章に示した現行の保全制度における諸問題に対する解決策について提言することを試みる。

第 1 節 継ぎ目の無い保全制度の実現 (繰上保全差押えの適用期間の見直し)

1 問題の所在

上記第 3 章第 1 節 2 のとおり、現在、納税者につき破産手続開始決定、出国等の客観的要件（税通 38①一ないし六）が生じても、法定申告期限後から納税義務確定の間は、保全差押えによるしかなく、犯則調査対象事案しか保全措置を講じられないという理解し難い状況が生じている。

言い換えると、法定申告期限前に、納税者に客観的要件に該当する事実があった場合、税務署長等は、見込で繰上保全差押金額を決定し、通則法 38 条 3 項の繰上保全差押えをすることが可能であるが、ひとたび法定申告期限を経過すると、犯則調査の対象となる国税を除き、過少申告又は無申告に係る国税があっても、課税調査及び更正処分等による税額確定を待つしかない。

しかし、上記第 3 章第 2 節 1 のとおり、平成 23 年に税務調査の終了の際の手續に係る法改正があったこと、更に、近年は課税調査においても、長期を要する事案が多々あることから、納税者の財産につき急ぎ保全するために、短期間で更正処分等を行うことは容易でない。

2 通則法基本通達 38 条関係 4 の廃止

上記第 2 章のとおり、我が国の保全制度は、昭和 34 年に保全差押えが、昭和 37 年の通則法制定に伴い繰上保全差押えが各々創設されたが、その後の昭和 45 年の通則法基本通達制定により、法定申告期後の繰上保全差押えの

制限が明記されるに至っている（通基通 38-4）。

これには、通則法基本通達制定時には、既に、保全差押えの犯則調査対象要件が、法定申告期限後の期間について規定されており、それより要件を広げることに上記第 2 章第 3 節 3（2）のような激しい批判があり、そのため、同通達が慎重な規定ぶりに成らざるを得なかった時代背景があると解される。

それから 55 年の時を経ても、保全措置を講じられない中抜け期間は今だ放置されている。しかし、適用期間が中抜けしていること自体が不合理であること、課税調査及び更正決定等を取り巻く状況も変化していることから、基本通達制定時の偏向による不合理を訂正すべく、通則法基本通達 38 条関係 4 を廃止の上、必要に応じ通則法 38 条 3 項を改正して、繰上保全差押えを法定申告期限後も可能とすべきである。

第 2 節 悪質な課税調査対象事案への対応 （犯則調査対象要件の見直し）

1 問題の所在

課税調査対象事案においても、調査期間の長期化を奇貨とした、悪質な納税者による財産の散逸が見られることから、保全差押えの犯則調査対象要件の見直しを検討すべきとの要望が滞納処分の現場から挙がっている。

そもそも、徴収法 159 条の保全差押えは、当初、上記第 2 章第 2 節 1 及び 2 のとおり、主に所得税及び法人税等の直接税を念頭に、更正決定等に必要な課税要件事実を確認するまでの行政手続、つまり課税調査による税額確定までの間の保全措置として導入が検討されていた。

一方、犯則調査は、原則、裁判所からの許可状の発付を受けた上で、税法違反行為についてその証憑を発見・収集するための強制捜査である。

そして、保全差押えにおける犯則調査対象要件は、上記第 2 章第 2 節 2 の租税徴収制度調査会の議論によれば、裁判所からの許可状を介することによる国税庁の恣意性の排除、言い換えると、納税者の権利保護のために設けら

れたと解される。

しかし、現在は昭和 30 年代と比して、税務行政のガバナンスに係る制度の充実が図られ、税務職員のコンプライアンス意識も向上していると解されることから、より高度な税法の統一解釈や統一的事務運営の確保が可能であり⁽¹²⁷⁾、犯則調査対象事案のみを対象とすることに、もはや合理的な理由はないと解される。

かつ、上記第 4 章のとおり、ドイツ及び米国における租税の保全措置に類する制度においても、犯則調査対象要件に類似した制限は見られない。また、上記第 1 章第 5 節のとおり、他国へ保全共助を要請するための、共助条約においても、同様に犯則調査対象事案に限定していない。

これから、保全差押えについては、租税債権の徴収確保が困難となる場合、その税額確定前にその者の財産への滞納処分の実行を可能とするという、保全制度としての本来の役目を果たすべく、要件を見直すべき時期であり、具体的には以下 2 ないし 4 を提言する。

(127) 作田隆史「適正な税務行政を説明・確保するための諸装置—税務行政のアカウントビリティ—」税大論叢 43 号 47-57 頁 (2003) 参照。

(<https://www.nta.go.jp/about/organization/ntc/kenkyu/ronsou/43/sakuta/ronsou.pdf>) (令和 7 年 6 月 6 日最終閲覧) では、税務行政組織内におけるガバナンスに係る制度に関し、昭和 30 年代と比較して、昭和 45 年 (1970 年) に協議団制度を廃止して設立された国税不服審判所を含む不服申立制度、平成 13 年 (2001 年) に行政機関の保有する情報の公開に関する法律の施行により導入された情報公開制度、平成 17 年 (2005 年) の行政手続法改正により法制化されたパブリックコメント (意見公募手続)、そして広報・広聴制度などを挙げている。

国税庁「税務上の取扱いに関する事前照会に対する文書回答について」

(<https://www.nta.go.jp/taxes/shiraberu/sodan/kobetsu/bunsho/gaiyo01/01.htm>)

(令和 7 年 6 月 6 日最終閲覧) では、法令の解釈・適用その他の税務上の取扱いに関する事前照会及び回答の内容等を公表する納税者サービスを行っているとする。

国税庁「「税務行政の将来像」に関する最近の取組状況」(2019)

(https://www.nta.go.jp/information/release/kokuzeicho/2017/syouraizou/pdf/syouraizo_r0106.pdf) (令和 7 年 6 月 6 日最終閲覧) では、税務相談の効率化・利便性向上を掲げる。

これらの取組により、納税者の予測可能性の確保、税法の統一的解釈及びそれらの納税者に対する周知並びに裁量を抑えた法規に合致した統一的な事務運営が図られているといえよう。

2 消費税不正還付事案を保全差押えの対象とする

(1) 消費税不正還付事案の実情

保全差押えは、昭和 34 年に直接税の保全を視野に導入されたもので、上記第 2 章第 2 節の租税徴収制度調査会でもそれを前提とした議論が見られる。しかし、現在（令和 4 年度）、我が国の税収に占める割合が最も多いのは消費税である⁽¹²⁸⁾。

そして、消費税の不正還付事案に関して言えば、令和 5 年度の消費税の仕入税額控除制度や輸出免税制度を悪用した不正還付事案の告発は 16 件で、その不正受還付額は 4 億 54 百万円であるとされる一方⁽¹²⁹⁾、令和 5 年 7 月から令和 6 年 6 月までに消費税還付申告者（個人・法人）に対する実地調査の実施は 6,335 件で、その追徴税額は約 405 億円とされており⁽¹³⁰⁾、この件数の階差を前にして、保全差押えの犯則調査対象要件の見直しを求める意見が強まっている。

(2) 消費税不正還付の特質に基づく対策

所得税法の予納税額あるいは法人税法及び消費税法（消費税 53）の中間納付額の控除不足額の還付のように、納税者が前払した税額の範囲内で還付が行われる限り、納税者が利益を得る（国庫に損失が生じる）ものではない。

これに対し、消費税の仕入税額控除に係る控除不足額の還付（消費税 52）は、直接税等における予納税額や中間納付額の還付と異なり、納税者の既納付額を超えて還付を受けることや、既納付額がない場合でも還付を受け

(128) 国税庁・前掲注(67)6-7 頁によると、令和 4 年度の租税及び印紙収入は、消費税 32.4%、所得税（源泉分及び申告分）31.7%、法人税 21.0%であった。

(129) 国税庁「令和 5 年度 査察の概要」3 頁（2024）

(https://www.nta.go.jp/information/release/kokuzeicho/2024/sasatsu/r05_sasatsu.pdf)（令和 7 年 6 月 6 日最終閲覧）。

(130) 国税庁「国税庁レポート 2025」43 頁（2025）

(<https://www.nta.go.jp/about/introduction/torikumi/report/report2025/pdf/04.pdf>)（令和 7 年 6 月 6 日最終閲覧）。

ることが予定されている⁽¹³¹⁾。

このような国庫金の詐取ともいえる悪質性に鑑みて⁽¹³²⁾、消費税の仕入税額控除に係る不正還付については、優先的に犯則調査対象要件を見直して、支払済還付金の回収を図るため、一部に不正が見られた場合には、その支払済還付金額を限度として相当額の保全差押金額を見込みで決定する規定の新設（税徴 159 の 2（仮））を検討すべきである。

3 犯則調査対象事案の犯則調査対象外の国税も保全差押えの対象とする

（1）課税の除斥期間とほ脱犯の適用の関係

更正決定等の除斥期間の延長（7 年遡及）の要件である「偽りその他不正の行為」（税通 70⑤）と、ほ脱犯適用の構成要件である「偽りその他不正の行為」（法人税 159①等）は同じ文言であり、上記の課税処分可能期間と犯則調査対象期間は、法規上は共に 7 年である⁽¹³³⁾。

しかし、実務上は、上記第 3 章第 1 節 3 のとおり、課税調査で 7 年遡及になっても、その全部が犯則調査対象となるわけではない。これには、ほ脱犯の適用に当たっては、更に犯罪の一般的成立要件として、違法性及び有責性があることが要請されており、その趣旨目的が異なるという相違がある⁽¹³⁴⁾。

(131) 脇本・前掲注(78)83 頁参照。消費税受還付罪（消費税 64④二）は、偽りその他不正の行為により、消費税法 52 条 1 項、53 条 1 項、同条 2 項の規定による還付を受けた者を対象としており、既納付額の範囲内であるか否かを問わず、不正に還付を受けた税額全てを対象とする。

(132) 増田啓祐、棚村治邦、水谷翔「刑事租税事件の審理上の留意点」判タ 1477 号 15 頁（2020）は、「国庫に対する侵害を企図するもの」としている。

「東京局 消費税不正還付事案の対策本部を発足」税務通信 3723 号 7 頁（2022）で、重藤哲郎東京国税局長は、「国庫金をだまし取る行為」としている。

(133) 除斥期間の延長に関する最高裁昭和 52 年 1 月 25 日第三小法廷判決（訟月 23 巻 3 号 563 頁）では、その理由中で、ほ脱事件に関する最高裁昭和 48 年 3 月 20 日第三小法廷判決（刑集 27 巻 2 号 138 頁）を参照引用している。これらから、除斥期間延長規定（税通 70⑤）とほ脱罪構成要件（法人税 159①、所得税 238①等）とは、ほぼ同一の意味を有するとする文献もみられる。

(134) 国税庁・前掲注(73)225 頁では、要旨、犯則調査を経ての公訴は、反社会的、反道徳的行為に刑事制裁を加えようとするものであり、一般的に時の経過によって犯罪の

加えて、ほ脱犯訴追の現実の処理に当たっては、社会的非難性が高く、可罰的違法性の大きいものが選定されざるを得ないであろうという問題⁽¹³⁵⁾、課税調査と犯則調査は、行政組織法上もその機構、権限の帰属が区別されており⁽¹³⁶⁾、それらが相まって、両者の適用には開きが生じていると考えられる⁽¹³⁷⁾。

(2) 保全制度の対応と実務上の課題

上記(1)の現実的な対応として、徴収法 159 条 1 項を改正の上、犯則調査対象事案については、課税調査のみが行われる税目及び年分の国税も、保全差押金額に含めるべきである。

ところで、7 年遡及で更正決定等した税額中には、「偽りその他不正の行為により免れた」部分とそれ以外の部分（過少申告加算税の対象等）が混在することがあるが、この場合、それ以外の部分についてもすべて除斥期間は 7 年になるとされている（最三小判昭和 51 年 11 月 30 日訟月 22 巻 13 号 3044 頁。いわゆる「漆原不動産事件」。）。

立証の困難を伴う。一方、租税債権の賦課決定は、国の有する租税債権を確保するための確定行為であり、同時に、租税負担の公平確保を図ろうとするもの。このように両者は存在理由が異なるとして、その期間が同一である必要はない、とする。

(135) 志場・前掲注(2)923 頁。

(136) 財務省組織規則 445 条ないし 447 条及び 449 条にて、各国税局において課税部と査察部で別々に所掌する旨を規定する。また、両者の人員にも階差があり、一つの例として同規則をみると、国税局における課税部国税実査官 3,698 人（同規則 485①）、課税部国税調査官 241 人（同規則 486①）、調査部国税調査官 2,788 人（同規則 517 ①）、税務署における国税調査官 15,887 人（同規則 556①）に対して、国税局における国税査察官は 1,683 人（同規則 518①）と規定されている。（以下筆者記載）現在、犯則調査に配分されている組織上の人員規模からみても、犯則が存するであろう「偽りその他不正の行為」の一部を、その調査対象とすることが前提となっているのではない。

松崎・前掲注(76)65 頁も「国税査察官の定員から見ても多くの件数を処理することは事実上困難である。」とする。

(137) 笹倉宏紀「国税犯則調査の性質－犯則調査は法体系上の「夾雑物」あるいは「鵠」か」増井良啓ほか編『市場・国家と法－中里実先生古稀祝賀論文集』434-436 頁（有斐閣、2024）では、国税当局が課税処分と刑事告発を自ら選択できる点に国税犯則調査の存在意義があるとする。同稿では、課税調査と犯則調査について、実務的な要素をも加味した考察がされており、両者には件数を含めた手続面での階差があることを前提として、犯則調査制度の現代的意義が論じられている。

この場合であっても、保全差押えは、未確定の租税債権の徴収確保が目的であることに鑑みれば、重加算税対象税額のみならず過少申告加算税の対象となる税額を含むことに何ら問題はないと解されよう。

4 重加算税賦課後の繰上請求事案に対する再調査制限の見直し

犯則調査対象要件の見直しに当たっては、上記 2 及び 3 のほか、課税調査対象事案のうち「悪質な納税者」をその対象とするのが望ましいが、例えば重加算税の賦課要件である「隠ぺい又は仮装」行為（税通 68①）が見込まれる事案を対象にするにしても、一般的に、課税調査の着手時点では調査結果が見通せない場合が多い。

そのため、隠ぺい又は仮装ありと判断された場合に、財産の散逸のおそれがあるため、一応の証拠に基づく課税処分及び通則法 38 条 1 項の繰上請求をした納税者に対しては、終局的な課税処分に向けた調査の続行ができるよう上記第 3 章第 2 節 1 の同法 74 条の 11「調査の終了の際の手続」5 項を改正の上、同税目かつ同年分の再調査を許容すべきと考える⁽¹³⁸⁾。

なお、繰上請求の客観的要件である通則法 38 条 1 項 6 号に、重加算税を賦課されたときが含まれるか否かは、上記第 1 章第 3 節 1 のとおり明確ではなく、条文上は犯則調査手続の開始のみで、重加算税の賦課は含まれないとする意見が多数である。

しかし、同項 6 号が偽りその他不正の行為により「国税を免れ、若しくは免れようとし（中略）たと認められるとき。」と含みを持たせて規定されていること、重加算税の課税要件たる「隠ぺい仮装」と課税権の除斥期間である

(138) 森文人「調査手続の違法と課税処分の関係について」税大論叢 91 号 265-266 頁 (2018) は、同規定について「個人や中小法人にはそのまま当てはまるものの、事業規模がそれとは比べものにならない大規模法人において、一度の調査で一事業年度の全ての事項を調べることは事実上困難である。適正公平な課税の確保という趣旨目的から、再調査を制限する納税義務者に線引きをするなどの立法的な対応が図られるべきと考える。」としており、一律適用を再考すべきとする。

(<https://www.nta.go.jp/about/organization/ntc/kenkyu/ronsou/91/02/index.htm>)
(令和 7 年 6 月 6 日最終閲覧)。

「偽りその他の不正の行為」とは、一般的に相互に一致して重なり合う部分も多いとされることから⁽¹³⁹⁾、繰上請求の適用に当たっては、隠ぺい仮装行為も含むべきと筆者は考える。

これにより、複数回の更正処分並びにそれに引き続く繰上請求及び差押処分が可能となり、ある程度の租税債権の保全が可能になると考えられる。

第 3 節 要件拡大に伴う納税者の権利保護策の再検討

1 適正手続の保障（デュー・プロセス）について

（1）適正手続に関する一般論

我が国の行政手続において不利益処分を行うに際し、事前の通知、弁明等の憲法上の適正手続の保障が及ぶのかについては、肯定するのが有力であるが、その根拠は憲法 31 条、同法 13 条説等が並立している⁽¹⁴⁰⁾。

しかし、保障が及ぶ場合であっても、その保障範囲については行政手続の性格により異なるとされており、「行政処分の相手方に事前の告知、弁解、防御の機会を与えるかどうかは、行政処分により制限を受ける権利利益の内容、性質、制限の程度、行政処分により達成しようとする公益の内容、

(139) 増田稔「判解」最高裁判所判例解説民事篇平成 17 年度（上）31 頁（2008）。最高裁平成 17 年 1 月 17 日第二小法廷判決（民集 59 卷 1 号 28 頁）の解説において「国税通則法 70 条 5 項にいう「偽りその他不正の行為」と同法 68 条 1 項所定の重加算税賦課の要件である「隠ぺい、仮装」とは、現実には多くの場合重なり合うであろうが、厳密に言えば、両者は別個の概念である」（31 頁）とする。

武田・前掲注(8)3763-3764 頁では、「重加算税の課税要件たる「隠ぺい仮装」は、二重帳簿の作成、証ひょう書類の隠匿、取引名義の仮装などを意味するので、結局、「偽りその他不正の行為」の典型的なものが「隠ぺい仮装」であるとされている。」とする。

三木信博「もと徴収職員の独り言 第 23 回 偽りその他不正の行為で追徴された場合の第二次納税義務」税と経営 2213 号 21 頁（2024）は、令和 6 年度税制改正で新設された徴収法 40 条《偽りその他不正の行為により国税を免れた株式会社の役員等の第二次納税義務》における実際の運用に関して、「7 年遡及に係る税額のうち、どこまでが「偽りその他不正の行為」の分なのかは、厳密には一致しませんが、重加算税対象分になると考えます。」と整理している。

(140) 高橋滋『行政法〔第 3 版〕』62-63 頁（弘文堂、2023）参照。

程度、緊急性等を総合較量して決定されるべきもの」(最大判平成 4 年 7 月 1 日民集 46 卷 5 号 437 頁。いわゆる「成田新法事件」。)との判断が示されている。

さらに、平成 5 年(1993 年)に制定された行政手続法における第 3 章(不利益処分)の規定の適用関係について、国税の滞納処分はその適用外(税通 74 の 14①。ただし行政手続法 14 条の「不利益処分の理由の提示」を除く。)とされる。

(2) 租税の保全制度へのあてはめ

保全制度の要件を見直し、その適用を拡大するに当たっては、納税者の期限の利益を例外的に奪うこととなるため、仮に改正するにしても、納税者の権利が適切に保護されたものになるか、上記(1)を踏まえ今一度検討する必要がある。

そもそも、我が国の国税の滞納処分については、差押えの前提条件としての督促(税通 37)など、事前の通知(告知)が整備されており、保全制度においても(繰上)保全差押金額決定通知書による各保全金額の決定(税徴 159③、税通 38④で準用する税徴 159③)、あるいは繰上請求書の送達(税通 38②、実務上は繰上請求書の送達と同日の滞納処分が多い(通基通 38・2 参照))を経なければ、滞納処分を行うことはできない。

一方、聴聞・弁明手続の適用を除外し得る最も合理的な理由は緊急性であり、行政手続法においても緊急性を理由として、不利益処分の際の聴聞・弁明手続が不要とされている(行手 13②一)⁽¹⁴¹⁾。

この点、租税の保全制度に関しては、上記第 2 章第 1 節の民事法の仮差押え同様、迅速性及び密行性が担保されて初めてその効果を見込めるものであり、「緊急性」を最重視すべきであること、上記第 4 章のとおりドイツ及び米国でさえも事後の通知が許容されていることが認められる。

また、国税の賦課・徴収処分については、その多くは金銭に関する処分

(141) 宇那木正寛「判批」別ジュリ 260 号 行政判例百選Ⅰ〔第 8 版〕229 頁(2022)。

であるから、事後的な手続で処理することが適当であること、この点については国税不服審判所への審査請求が整備されていること⁽¹⁴²⁾、これらから、保全制度の適用を拡大するとしても現行規定の手続保障で充分足りており、更なる保障は不要と筆者は考える。

2 司法上の権利救済について

(1) 租税の滞納処分における特徴と司法救済

現行の保全制度に関する手続によっても、上記 1 (2) のとおり、事前の通知を経なければ、滞納処分を行うことはできず、事後の通知を許容する上記第 4 章のドイツ及び米国と比しても納税者への配慮がみられる。

その上で、処分後の救済措置についてみるに、上記各事前通知には行政処分性があり、納税者は不服申立て及び訴訟提起が可能であるほか、後続の各滞納処分についても争訟が可能である。

ところで、租税の滞納処分は、行政処分性を有する複数の行為が重疊的になされ、初めて租税徴収の確保という行政目的を達成できる点に大きな特徴があり、それ故、処分の取消しを求める不服申立てや訴訟提起があった場合にその処分の効力や執行、その処分に続く手続の続行を認めるか否かが重要となる。

(2) 執行不停止の原則とその例外である換価制限

この点、我が国ではこれらの争訟によっても原則、各処分の続行等を妨げないとする（税通 105①柱書、行審 25①、行訴 25①）、執行不停止の原則が採用されている。

ただし、租税の滞納処分において、執行不停止の原則を貫くと、差押財産の換価後に裁決等によって原処分が取り消されたとしても、納税者は換価された財産についての権利を回復できないことから、その例外として、通則法は、滞納処分に係る不服申立ての間、差押財産の換価を制限してい

(142) 金子・前掲注(1)931 頁。国税の賦課・徴収処分における行政手続法第 3 章の適用除外理由参照。

る（税通 105①ただし書。不服申立ての間のみ、訴訟提起は換価の続行を妨げない。）。

これを、租税の保全制度に当てはめると、（繰上）保全差押金額決定処分から後続の滞納処分までが迅速に行なわれる可能性があるなか、差押財産の換価以外の滞納処分、つまり差押処分等を止める術が納税者にはないこととなる。

（3）行訴法上の執行停止申立と通則法の改正案

行政事件訴訟法においても、上記（2）の執行不停止の原則に対する例外の取扱いとして、裁判所に対する執行停止の申立て（行訴 25②）が規定されており、滞納処分に関していえば、平成 16 年改正による要件の一部緩和の影響もあり、公売処分の執行停止申立てを中心に複数の事例が見られる⁽¹⁴³⁾。

しかし、国税に関する処分については、不服申立ての前置により少なくとも審査請求を経ないと執行停止の申立てはできない（税通 115①本文）。

そこで、租税の保全制度の要件を拡大するに当たり、改正案の一つとして、（繰上）保全差押金額決定処分については、納税者の期限の利益を例外的に奪って行う滞納処分であることを理由に、不服申立ての前置の例外とすること（税通 115①三の改正）が考えられよう。

これにより、（繰上）保全差押金額決定処分の適法な取消訴訟の提起と共に、後続の滞納処分の執行停止申立てが可能となり⁽¹⁴⁴⁾、近年の審理状況を

(143) 岩淵浩之「滞納処分における執行停止に関する諸問題」税大論叢 80 号 75 頁（2015）。公租公課全般に係る滞納処分に関する執行停止の裁判例は 130 件あり、うち認容決定をしたものは 38 件で主に公売処分の執行停止であるとする。なお、認容決定 38 件については、行政事件訴訟特例法時代に 25 件、昭和 37 年（1962 年）施行の改正前行政事件訴訟法時代に 11 件、平成 17 年（2005 年）施行の改正後は 2 件としている。（<https://www.nta.go.jp/about/organization/ntc/kenkyu/ronsou/80/01/index.htm>）（令和 7 年 6 月最終閲覧）。

(144) 南博方、高橋滋、市村陽典、山本隆司編著『条解 行政事件訴訟法〔第 5 版〕』566、581 頁（弘文堂、2023）（八木一洋執筆）。執行停止の申立ては、本案の提起が要件とされており（行訴 25②）、いわば、本案の付随手続とされている。典型例として、不動産の差押処分取消訴訟を本案として、滞納処分の手続の続行の停止を求めることに

みても、迅速な司法救済が期待できる⁽¹⁴⁵⁾。ただし、このような改正は、国税に関する処分について不服申立前置主義が設けられている趣旨に鑑み慎重に検討する必要があるだろう。

第 4 節 （繰上）保全差押金額決定に関する考察

1 納税義務の成立と確定について

納税義務は、各税法に定める課税要件が充足することにより成立するが、この段階での納税義務は抽象的な義務に留まる。自動確定による租税を除き、大部分の租税については、程度の差はあるが、課税標準及び税額の計算が複雑であり、また、課税標準及び税額の算定をめぐって見解の相違が生ずることが少なくないため⁽¹⁴⁶⁾、確定手続である申告納税あるいは賦課課税により納税義務が具体化される。

ところで、現在の一般的な確定手続である申告納税方式（税通 16①一）では、自主申告を原則としていることから、課税庁による納税者の課税要件事実等の確認（課税調査）に基づく補充的税額確定手続（更正・再更正処分、決定処分）は第 2 次的な確定とされている⁽¹⁴⁷⁾。

このように、納税義務は抽象的に成立した後、確定手続を経て具体化される段階的構造を有しており、当事者間の契約により成立すると同時に確定すなわち具体化する私法上の金銭債務とは異なっている⁽¹⁴⁸⁾。そして、納税義務

より、当該不動産の換価による損害を主張する例が示されている。なお、執行停止の決定は当然のことながら、「本案について理由がないとみえるときは、することができない」（行訴 25④）。

(145) 執行停止の申立てがされると、係属した裁判所から非常に短期間での意見書の提出が求められる。実際の審理では口頭弁論を経ることはまれであり（行訴 25⑥本文参照）、滞納処分に係る申立てに関しても、迅速な決定がされているようである。

(146) 金子・前掲注(1)940 頁。

(147) 金子・前掲注(1)975-976 頁参照。佐藤英明「更正・決定、課税処分の手続」日税研論集 25 号 220 頁（1994）参照。

(148) 武田・前掲注(8)1112 頁。ただし、岡村忠生「納税義務の成立について」税研 28 巻 3 号 21 頁（2012）は、民法上の金銭債務であっても、例えば交通事故による損害賠

における成立から確定の間のブランクこそが、租税債権において事前的保全措置を要する理由となっている。

2 自動確定による租税の取扱いについて

現在の各保全措置は、上記第 1 章のとおり納税義務の成立及び確定並びに課税方式に基づき各々区分けされているが、これらは、徴税技術上のことであり、細部を見れば、繰上保全差押えにおける成立時の例外である消費税、保全差押えにおける確定方式の例外である源泉所得税等、必ずしも厳密な区分けでないことが分かる。

ところで、自動確定の租税（税通 15③、（所得税）予定納税、源泉所得税、延滞税及び利子税等）は、その性質上、課税標準の金額又は数量が明らかであり、税額の算定もきわめて容易であるため、特別の手続が必要とされないとされる⁽¹⁴⁹⁾。そのため、税額の決定も容易であることから、当初は保全差押えの対象としなかったようである。

（1）源泉所得税の告知処分

所得税の源泉徴収（所得税 181 以下）の納税の告知（税通 36①二）は、現在、徴収確保の観点等を理由に⁽¹⁵⁰⁾、保全差押えの対象とされている（税徴 159①）。なお、創設当時は明記なし。徴基通 159-7）。

一方、同納税告知は、税額の確定のための行政行為（処分）ではないとされており（最一小判昭和 45 年 12 月 24 日民集 24 卷 13 号 2243 頁参照）、保全差押えのその余の確定手続である申告、更正又は決定のように、税額確定の効果を有しない。

そして、上記の判旨は、源泉徴収による所得税は、源泉徴収をなすべき所得の支払の時に成立し（税通 15②二）、源泉「徴収義務者は、課税標準

償請求権は、事故があった時点で発生し請求可能であるが、その金額には主観的確認が必要であり、成立した納税義務も、同様に考えることができるとする。

(149) 金子・前掲注(1)940 頁。

(150) 森口・前掲注(10)1255 頁参照。

を確認する特別の行為をしないで、法定の税額を納付する義務を負うこととされ」る当初の制度設計（自動確定方式）と合致する⁽¹⁵¹⁾。

そこで、経済取引の変化により、この考え方に懐疑的な意見があることは承知の上で⁽¹⁵²⁾、あえて当初の制度設計に沿って検討すれば、源泉所得税については、所得の支払の時に成立と同時に確定することから、法定申告期限の前後によって、その取扱いを異にする理由が見いだせないといえよう。

であれば、保全差押えと同様に取扱うべく、成立後（所得の支払後）の源泉所得税については、繰上保全差押えの対象とするのが妥当であると筆者は考える。

（２）所得税の予定納税

所得税の予定納税（所得税 104 以下）は、自動確定の租税であることからすれば、繰上保全差押え及び保全差押えの対象とならない⁽¹⁵³⁾。

予定納税は、課税物件たる所得が期間の進行に応じて次々と発生し累積することから、期間の経過をまたず、その途中で予定的に租税を徴収する制度であり⁽¹⁵⁴⁾、予定納税義務者からの申告は必要なく、その税額は税務署長から通知される（所得税 106①）。

このように、税法は様々な理由から政策として概算納付ともいうべき予定納税の制度を採用し、その納税義務は 6 月 30 日を経過する時に成立し（税通令 5 一）、自動確定により納付すべき税額が確定するが（税通 15③

(151) 税制調査会「昭和 36 年 7 月 5 日付 国税通則法の制定に関する答申（税制調査会第二次答申） 国税通則法の制定に関する答申の説明（答申別冊）」44 頁（1961）。

(152) 雄川一郎『行政の法理 雄川一郎論文集第 1 巻』627 頁（有斐閣、1986）。「源泉徴収に関する争訟」では要旨、一般的には、ある支払が法律上、源泉徴収の対象となるのかどうか、また具体的税額がいくらであるかは、必ずしも常に自明であるとは言えず、争いが生じることがあり得るのであり、このようなことは立法者が源泉徴収の標準的な対象としては考えなかったところであると言すべきとする。（以下筆者記載）仮に、源泉徴収義務者による、何らかの確認あるいは判断行為が必要であるならば、逆に、法定申告期限前の繰上保全差押えの対象とすべきでないことになろう。

(153) 武田・前掲注(8)2056 頁参照。

(154) 金子・前掲注(1)960 頁。

一)、1 期分は 7 月 31 日、2 期分は 11 月 30 日を法定納期限とし（税通 2 八、所得税 104①等）、それまでに納付されなければ、延滞税が課され（税通 60①四）、督促の対象にもなる（税通 37①柱書）。

これらの諸規定に照らせば、所得税の予定納税に関しては、その年の 6 月 30 日の成立後、督促までの間に納税者に通則法 38 条 1 項規定の客観的要件等が生じた場合には、直ちに繰上請求の上滞納処分を行えばよいことになり、繰上保全差押え等の適用を検討する必要がないこととなる。

ただし、前年実績に基づいて算出した予定納税基準額の 3 分の 1 について、期間を隔てて 2 回に渡り納付する予定納税制度の趣旨、及び所得税法 104 条 1 項の規定に鑑みれば、1 期分は 6 月 30 日以降、2 期分は 10 月 31 日以降に⁽¹⁵⁵⁾、各々繰上請求の対象とするのが妥当と解されよう。

（3）延滞税及び利子税

延滞税及び利子税は、自動確定の租税であり、繰上保全差押え及び保全差押えの対象とならない（徴基通 159-7(1)）とされる。

ところで、延滞税は未納税額を課税標準として課される遅延利息に相当する附帯税で（税通 60①）、利子税は延納あるいは物納が認められた期間の約定利息の性質を持つ附帯税であり（税通 64①）、共に本税に附帯する債務である⁽¹⁵⁶⁾。

そして、延滞税及び利子税は自動確定の租税であるため（税通 15③七）、その成立及び確定の過程において、行政処分の介在する余地はなく、本税と切り離して単独で、保全処分をすることができない⁽¹⁵⁷⁾。

しかし、延滞税は 1 日毎に確定的に成立するとの見解（大阪高判昭和 39

(155) 武田昌輔監修『DHC コメントール所得税法』5423-5424、5431 頁（第一法規、加除式）参照。

(156) 金子・前掲注(1)898、902 頁参照。

(157) 佐藤英明『脱税と制裁 [増補版]』421 頁（弘文堂、2018）は、延滞税は自動確定の国税であるが、「実際には延滞税額の計算は相当複雑であり、かつ、本税を実際に納付しなければその金額が最終的に確定しないため、本税納付後に課税庁の側から「延滞税を納付すべき旨の通知」がなされ、これにもとづいて納税者がその金額を納付する例が多いようである。」とする。

年 7 月 7 日行集 15 巻 7 号 1307 頁)、その性質上本税と運命を共にする附随性を有すること⁽¹⁵⁸⁾、上記第 4 章のとおりドイツ及び米国では利息も保全措置の対象としていることからすれば、延滞税及び利子税も保全差押えの対象とすべきであろう。

特に延滞税については、通則法 61 条において、偽りその他不正の行為があった場合は、除算期間を適用しないとした同規定の趣旨を没却しないためにも、保全差押えの対象とすべきと解される。

3 (繰上) 保全差押金額の決定方法について

(1) (繰上) 保全差押金額の決定と課税処分との相違

(繰上) 保全差押金額の範囲は、将来的に確定すると見込まれる国税であり、その決定は、いわば暫定的な税額決定である(繰上賦課ではない)が、納税者の権利・利益が不当に侵害されることのないよう留意する必要がある。

通常、納税義務の確定に関しては、所得税における総収入金額と必要経費、法人税における益金と損金、消費税における課税資産の譲渡等の対価と課税仕入れ等のように、課税要件事実が多数の取引事実によって構成されている場合には、課税要件事実の網羅的で正確な把握ができて初めてその算定が可能となる⁽¹⁵⁹⁾。

そのためには、記帳・記録の提出、取引の規模に応じた算定期間を要すると解されるが、(繰上) 保全差押金額の決定においては、課税部のとの連携及び協力を前提としても、質問検査権の行使に協力が得られない場合あるいは緊急を要する場合があること、暫定的な税額決定であること(納税

(158) 品川芳宣『附帯税の実務研究』3-4 頁(大蔵財務協会、2025)。酒井克彦『附帯税の理論と実務』443-444 頁(ぎょうせい、2010)。

(159) 加藤恒二「申告納税制度の下における制裁等一納税者のコンプライアンス向上の観点から」税大論叢 44 号 199 頁(2004)
(<https://www.nta.go.jp/about/organization/ntc/kenkyu/ronsou/44/kato/ronsou.pdf>)
(令和 7 年 6 月 6 日最終閲覧)。

義務の確定ではない)から、より簡易な金額決定もやむを得ないとする。

(2) 消費税不正還付事案における算定

上記第3章第3節の消費税の不正還付事案については、還付を受けるために控除不足額が必要となるため、不正な手段を用いて売上げに係る税額を減らす又は仕入れに係る税額を増やすことが行われる。

消費税の不正還付のうち、所得税や法人税などの所得課税における所得計算に連動するものについては、場合によっては複数の取引について、他税目と共に算定することとなる。

一方、消費税固有の仕組みである課税、非課税、免税等の取引に応じた課税区分を利用し、課税売上げを非課税、免税売上げに偽装するものもある。このうち、輸出免税を悪用した不正還付事案の場合、国内取引と輸出取引双方を行っている事業者については、不正の端緒をつかんだ課税仕入れに係る税額のみを保全差押金額とすることも考えられるが、輸出を行っていないにもかかわらず輸出免税を適用した上で不正に還付を受けている場合などは、支払済還付金の全額を保全差押金額として決定することも差し支えないと考える。

(3) 納税者義務者の選択に係る要素

(繰上)保全差押金額の算定に当たっては、各税法が納税者の意思による選択をその要素として定めている場合、例えば、所得税や法人税における各種引当金や減価償却をどのように判定するかという問題がある。

この点に関し、繰上保全差押金額の算定については、一般的には、過去の実績等の経験を基礎にして、努めて納税者に有利な範囲の金額で決定すべきものと解されている⁽¹⁶⁰⁾。

一方、保全差押金額の算定において、特にその申告が無い場合などは、当初申告という納税者による第1次的な選択権を行使していない事実を鑑みて、徴税庁による合理的な判断で決定することで足りると解されよ

(160) 志場・前掲注(2)528頁。武田・前掲注(8)2057頁。

う⁽¹⁶¹⁾。

(161) 谷口勢津夫「納税義務の確定の法理」芝池義一ほか編『租税行政と権利保護』62-65 頁（ミネルヴァ書房、1995）は、一つの考え方として、課税要件事実が完全に充足されるのは、通則法上の納税義務の成立時期（税通 15②一、三）ではなく、納税義務者が一定の必要経費や損金の算定方法を選択した時としている。（以下筆者記載）しかし、このように私債権と似た立場を採ると、無申告あるいは過少申告等の場合に別途、相応の手続法上の仕組みを入れないと、納税者間の公平性が保てない。

結びに代えて

本稿は、租税債権の確定前において必要と認められる場合に行う「保全制度」のうち、特に「繰上保全差押え」及び「保全差押え」を中心に、現行制度に関する問題を検討したものである。

これらの各保全差押えは、国税通則法基本通達制定から 55 年を経ても、適用事例が少なく、裁決事例及び訴訟事例も殆どないまま、それ故世間の目に晒されることもなく現在に至っている。本研究は、そのような状況下、国税組織内部の税制改正要望を手掛かりに、問題点を明らかにし議論の下地を作ることを意識した。

検討の結果、各保全差押えは、我が国の民事法及びドイツ租税法の「仮差押え」に準じた制度を目指しながらも、昭和 30～40 年代の議論により①保全差押えの犯則調査対象要件、②客観的要件（税通 38①）が認められても法定申告期限後から納税義務確定の間は保全ができない、といった現在も足枷となっている重大な修正が入ったことが歴史的考察により明らかになった。

一方、米国では租税の保全制度が多数適用されていることが伺え、後の争訟による司法判断等を契機として、迅速性に裏図けられた適正な租税徴収と納税者の正当な権利保護との均衡を図るべく、制度改正が重ねられていることが比較法的考察により認められた。

さらに、度重なる関係法令の改正等により、③各保全差押えの要件の細部は必ずしも首尾一貫したものではなく、見直すべき事項があるとの問題が認められ、これら①ないし③の問題点が相まって、現在における租税債権の保全制度を実効性の薄いものにしてしていると解された。

ところで、課税処分及び徴収処分のうち、国税不服審判所及び司法裁判所の判断を得るに至った事案については、いわゆる情報公開法の開示請求等を経るなどして、裁決書及び判決書が事実上公開されている。だが、本当に価値のある情報は、国税組織内部で検討はされたが、要件を充足しない等の理由で、行政処分が見送られた事案に関する情報であろうことは容易に想像が

つく。そういった情報は、課税逃れや徴収逃れの参考になるからである。その意味で本稿は積極的に外部に出すものではないかもしれない。

一般的に、争訟を経てその課税処分あるいは徴収処分が取り消された規定については、問題点が洗い出され法改正等による手当がされる場合が多いが、実際に適用に至らなかった事案に係る規定を、法改正に結び付けることは難しい。各保全差押えにおける適用事例の少なさは、半世紀に渡り改正を免れてきた理由の一つともいえる。

しかし、これまで見てきたとおり事の発端は、昭和 36 年の国税徴収法全文改正に際し、租税債権と担保権の優先劣後という租税実体法上の後退と引き替えに行った、徴収確保制度の強化という租税手続法上の見直し⁽¹⁶²⁾、その後の国税通則法制定及び同基本通達制定の際の検討が不適当だった点に尽きる。これを認識した上で保全制度を修正する必要があるのではないか。

また、本稿では制度改正の可能性を高めるため、意識して軽重含めた複数の改正案を提示した。特に適用要件については、日々変化する租税回避行為に当たるものと、そうではなく合法的なものとの限界域における、実定法の規定による対応は困難である。

しかしながら、情報公開及び権利救済に係る各制度が充実した現代社会においては、経済取引の実態に適時合わせるための調整弁として、裁量的な要素取り入れる柔軟性も民意を得れば許されよう。

結びに当たって、本研究については有識者から、まずは典型的な事案を想定し、現実に適用できるよう制度を改正した上で、司法機関及び学会等からの評価と批判を糧に更に検討を重ねるべき、との有力な指摘があったことを申し添えたい。

(162) 佐藤英明「「租税債権」論素描」金子宏編『租税法の発展』9-18 頁（有斐閣、2010）参照。同 18 頁にて、佐藤英明慶應義塾大学大学院教授は、戦前から戦後の租税債権の極端な租税実体法上の後退について、「「租税債権の特殊性」という視点を手がかりにして、立法や解釈の立ち位置を少し戻すことが、今後の具体的な問題の適切な解決に有益であろう」と述べられている。