

# 諸外国における 租税徴収制度と租税債権の位置付け

西 岡 太 一

〔 税 務 大 学 校 〕  
〔 研 究 部 教 育 官 〕

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）

「租税徴収制度」を構成する要素は、強制徴収（滞納処分）に留まらない。

現在、我が国においては、ダイレクト納付等の多様な納付手段を提供した上で、後に述べる様々な施策により滞納の未然防止に取り組んでおり、これらの動きも租税徴収制度の整備の一つといえよう。

このように、納税者の自主納付態勢の確立にまで影響を与える租税徴収制度を整備するためには、近年著しい進展を見せる経済社会の国際化及びデジタル化への対応は欠かせず、また、徴収共助制度により租税債権を回収する可能性は、納税者の資産が所在する法域（国等）の徴収権限に大きく左右されるということを踏まえても、諸外国の租税徴収制度を調査及び研究する必要性は、以前よりも増していると考えられる。

以上のことを踏まえ、本稿においては、諸外国における各国内の租税徴収制度、その中でも、納期限前後における納税者の自主納付態勢の確立を図る施策から強制徴収手続までを取り上げるとともに、その根幹となる租税債権の位置付けを確認し、これらを一覧化した上で、我が国の租税徴収制度に示唆を与える制度について考察する。

なお、本研究において取り上げる諸外国は、米国、英国、独国及び仏国の 4 か国に、一部制度について、韓国、豪州及びシンガポールの 3 か国を加えた 7 か国とした。

### 2 研究の概要

#### （1）我が国

##### イ 執行概要

国税庁が、国税のみの徴収を担っている。直接納税者に接触の上、催告等を実施する徴収事務に係る民間債権回収業者への委託（以下「民間委託」という。）は行われていない。

租税徴収に関する計数として、国家規模からみる滞納割合を量る観点から取り上げた、OECD 報告書で公表されている総純収入に対する年末滞納総額の割合（以下「収入比滞納割合」という。）は、1.4%である。

#### ロ 租税債権の位置付け

国税は、納税者の全財産について、原則、すべての公課その他の債権（私債権）に優先することが規定されている（国税優先の原則）。

破産法上の位置付けについても、国税は一定の優先的地位を保持しているが、平成 16（2004）年の破産法改正により、その優先性が一部否定され、相対的に地位が低下している。

なお、国税の徴収権の消滅時効は 5 年間であり、私債権に係る消滅時効と同等ないし短いものとなっている。

#### ハ 徴収手続

納税コールセンターを活用し、効果的かつ効率的な納税者への接触が図られているほか、予納ダイレクトの導入及び周知、期限前・督促前納付指導といった滞納の未然防止に繋がる施策が実施されている。

財産調査権としては、罰則規定により間接強制がなされている質問検査権のほか、搜索による強制調査権も与えられている。

滞納処分に関しては、完全な自力執行権が認められており、司法的執行によらず差押え及び換価を行うことができる。差押えに係る要件は、督促状の送達及び 10 日間の猶予のみであるが、滞納者個々の実情を十分に把握した上で処理方針を決定することとなっており、適正運用が図られている。

納税緩和制度としては、オンラインで申請可能な換価の猶予のほか、法定猶予制度適用時の延滞税免除等が挙げられる。

第三者責任規定は、第二次納税義務のほか、連帯納付義務（責任）について、具体的なケースごとに規定されている。

#### ニ 出国・財産隠蔽等対策

納税管理人制度及び滞納処分免脱罪の規定があり、これに「無償又は

著しい低額の譲受人等の第二次納税義務」を加えた 3 つの規定については、令和 3（2021）年度税制改正において、国内に拠点を有しない非居住者等及び国際的徴収回避行為への対応に係る改正が施されている。

#### ホ 徴収実効性確保策

延滞税があり、納期限後 2 か月間は、早期納付を奨励するための措置として軽減税率が適用されている。

### （2）米国

#### イ 執行概要

内国歳入庁（IRS）が、国税に当たる連邦税のほか、社会保障税及びメディケア税について徴収を担っており、その民間委託が実施されているが、非効率（高コスト）、納税者権利侵害等の批判があり、一度廃止された後、再導入されて現在に至る。

収入比滞納割合は 9.1%と、我が国よりも著しく高い比率である。

#### ロ 租税債権の位置付け

先取特権として自動成立する「連邦租税リーエン」により租税優先権が構成されており、差押禁止財産を含め滞納者の全財産に効力が及ぶ。

一方で、倒産法上は、1867 年に租税債権に優先権が付与されて以来、徐々にその優先順位が低下している。

なお、租税徴収権の消滅時効は 10 年間と、我が国に比して長く、州法に定めのある私債権の消滅時効よりも長い期間となっている。

#### ハ 徴収手続

自動徴収システム（以下「ACS」という。）を駆使したコールセンターによる催告が行われており、その応答には、音声・チャットボットが活用されている。また、行動洞察に基づく効率化が図られている。

財産調査権としては、法的強制力を伴うサモンズが特徴的であり、召喚に応じない者に対しては、裁判所を介した拘束が可能である。

滞納処分に関しては、上記ロで述べた連邦租税リーエンの実行訴訟により、その対象財産から強制徴収を行うことができるほか、通常の債権

者が行使し得る民事訴訟上のあらゆる手段をとることが可能である。また、自力執行権も認められているが、一定の適正手続に関する権利を納税者に認めていることから、差押えに至るまでの手続・期間が厳格に定められている。これら強力な執行権限に対しては、ACS アルゴリズムの判断による個別事情を勘案しない自動的な差押えや、連邦租税リーエンの実行訴訟は、差押制限規定の対象にならないという「抜け穴」を利用した自宅不動産売却等が問題となっている。

納税緩和制度としては、オンライン完結可能な猶予制度があるほか、滞納税額免除の申立て制度も整備されている。

第三者責任規定は、「譲受人」の責任や、「受託資金税」の滞納に係る、源泉徴収義務者たる雇用主の役員等に対して 100% 民事罰（加算税）の責任を負わせる「責任を負うべき者」の責任等の規定がある。

## ニ 出国・財産隠蔽等対策

パスポートの発行取消・拒否を行う権限、民事訴訟を通じて離国禁止令状を取得する手段及び滞納処分免脱罪がある。

## ホ 徴収実効性確保策

遅延利息及び義務不履行罰（加算税）がある。

また、連邦租税リーエンの登記を基因とする信用情報機関を介した信用スコアへの影響が、徴収実効性確保に繋がっていると考えられるほか、法令違反者の通報に係る報奨金制度も整備されている。

## （3）英国（イングランド及びウェールズを中心とする。）

### イ 執行概要

歳入関税庁（以下「HMRC」という。）が、国税及び社会保険料の徴収を担っており、その民間委託が実施されているところ、これは、非常に効率的と評価されているようである。

収入比滞納割合は 9.3% と、我が国よりも著しく高い比率である。

### ロ 租税債権の位置付け

租税法及び倒産法上の双方において、租税優先権が認められる範囲は

限定的なものとなっている。倒産法上の租税優先権については、かつて最優先の地位が与えられていたところ、一度その優先権は剥奪されたが、現在は、一部租税等に限定して優先権が回復している。

なお、租税債権の徴収に係る出訴期限は、それを定める法律の適用外となっており、原則、租税徴収に期間制限はないと解される。

#### ハ 徴収手続

債務管理電話センター（DMTC）と呼ばれるコールセンターを活用した催告が行われているほか、行動洞察に基づく効率化が図られている。

オンラインチャット又は電話による納付相談窓口が設けられているが、対面による相談については、2014 年に廃止されている。

財産調査権としては、我が国と同様に罰則規定により間接強制がなされている質問検査権があるが、自力執行による捜索については、現在、北アイルランドでしか認められていない。

滞納処分に関しては、司法的執行による強制徴収を原則とする制度の中、債権にのみ、「債務の直接回収権（DRD）」と呼ばれる自力執行権が認められている。また、英国における源泉徴収システム（PAYE）は、HMRC が算定した税コードを基に源泉徴収税額が計算される仕組みであるところ、当該税コードを HMRC が変更する権限（以下「PAYE の Coding out」という。）により、滞納者の滞納税額を、毎月の源泉徴収税額に均等割りで上乗せして回収することもできる。

納税緩和制度としては、Time to pay（TTP）と呼ばれる猶予制度が整備されており、オンライン完結が可能な場合もある。

第三者責任規定は、我が国における令和 6（2024）年度税制改正においても参考とされた、度重なる倒産を用いた徴収回避スキーム「フェニックス主義」に対応して、会社の取締役等に対する連帯納付に係る責任を追及する規定及び、オンラインマーケットプレイスの管理者に対する連帯納付に係る責任を追及する規定が挙げられる。

#### ニ 徴収実効性確保策

その公表内容が、氏名・住所にまで及ぶ「意図的な税務不履行者リスト」や、故意のコンプライアンス違反者を、最大 5 年間厳密に監視する「深刻な義務不履行者管理プログラム」等がある。

また、延滞利子税があるほか、租税徴収の最終的な手段として、裁判所への「倒産の申立て」の権限を持つ。

#### (4) 独国

##### イ 執行概要

連邦の所掌範囲は、連邦税（関税等）に留まり、税収の大部分を占める共有税（所得税、法人税及び付加価値税）の徴収は州が担っているところ、その民間委託は把握されていない。

収入比滞納割合は 2.6% であり、我が国と大差はない。

##### ロ 租税債権の位置付け

租税法及び倒産法上の双方において、基本的に租税債権の優先権が認められていない。倒産法上は、かつて租税債権は優先的破産債権の地位にあったが、1999 年の法改正により、優先的破産債権制度そのものが廃止され、すべての債権が等しく取り扱われることとなった。

なお、租税徴収権の消滅時効は「特別な支払制限期間」として 5 年間とされており、私債権に係る消滅時効よりも長いものとなっている。

##### ハ 徴収手続

連邦及び州ホームページにおいて、徴収手続や納付相談の流れについての案内が、他国と比して少ない印象を受ける。州の税務署ホームページにおいては、①電子税務システム「ELSTER」を通じて行うオンライン、②電話、③対面の各方法による納付相談が案内されていた。

財産調査権としては、滞納者に対して、滞納発生時にその所有資産を開示する義務を負わせていることに加え、強制徴収のために納税者等関係者及び第三者に情報提供義務を課すことができる。また、搜索の権限も与えられている。さらに、各種履行強制手段が規定されているほか、情報提供義務を補完する制度として、宣誓供述（書）を求める権限を持



ち、これに対して真摯な回答を行わなかった者については、刑法上の刑罰が科されることとなる。

滞納処分に関しては、基本的に自力執行権が認められているが、不動産のみ司法的執行によることとされている。現在、司法的執行における執行通知の電子化を義務化する法案について、施行に向けた検討が行われており、今後、税務行政への影響も想定される。

納税緩和制度としては、申請に基づく猶予制度のほか、申請又は職権による税額減免制度があり、それぞれ、その徴収が「不衡平（耐え難いほど過酷なこと）」であると認められる場合に適用される。これは、内容の不明確さが問題視される一方で、柔軟な対応が可能になると評価されている。

第三者責任規定としては、故意又は重大な過失により納税義務を果たさなかった「代表者」が責任を負う規定や、「遁脱犯及びその共犯」が責任を負う規定のほか、我が国における第二次納税義務の類似規定等もあり、数多く存在する。また、私法上の規定を根拠とした第三者責任の追及が可能であることが示唆されている。

## ニ 出国・財産隠蔽等対策

パスポートの発行拒否・没収を行う権限のほか、滞納処分の場面においても適用可能と解される遁脱罪の規定がある。

## ホ 徴収実効性確保策

遅延利息及び延滞加算金（加算税）がある。

また、租税等の不履行情報まで収集している信用情報機関を介した信用スコアへの影響が、徴収実効性確保に繋がっていると考えられる。

## （５）仏国

### イ 執行概要

公共財政総局（以下「DGFIP」という。）が、国税に加え、地方税の徴収も担っている。その民間委託は実施されていないようであるが、動産等の強制徴収は、原則、「執行吏」が実施する。

収入比滞納割合は 4.3%と、我が国よりも多少高い比率である。

#### ロ 租税債権の位置付け

動産及び一部の不動産に対してのみ、先取特権 (Privilège) と呼ばれる租税優先権が与えられている。また、倒産法においても、当該先取特権の範囲で租税優先権が認められている。

なお、租税徴収権の消滅時効は 4 年間であり、私債権に係る消滅時効よりも短いものとなっている。

#### ハ 徴収手続

滞納者への接触に際しては、その個々の滞納リスクに応じた戦略をとっており、新規滞納者等に対しては丁寧なアプローチを図り、その後、自力執行権による簡易・安価な措置を行い、最終的には、裁判所を介した厳しい措置を行うものとされている。このような対応は、督促手続においても採用されており、初回滞納者と呼ばれる者に対しては、「段階的督促手続」がとられ、高額滞納者等一定の者に対しては、「直接督促手続」がとられており、その旨が公表されている。

なお、電話、対面及びオンラインによる納付相談が可能である。

財産調査権としては、罰則による間接強制がなされている通信の権利が与えられているほか、DGFIP に対する銀行口座の届出義務によりまとめられた銀行口座ファイル等を確認することが可能である。

滞納処分に関しては、債権にのみ「第三債務者に対する行政差押え (SATD)」と呼ばれる自力執行権が認められており、電子的な通知で執行可能である。また、執行吏を介した司法的執行によることとなる、その他の財産からの強制徴収についても、これに対する裁判所の関与が少ないとされているため、実質的には、自力執行権が認められていると解すこともできると、筆者は考えている。

納税緩和制度としては、オンライン申請が可能な猶予制度及び税額減免制度があるほか、不服申立中の納期限が延期される納税の猶予規定も存在する。

第三者責任規定は、「詐欺的行為等を行った取締役の連帯納付に係る責任」のほか、「脱税（共犯）者等の連帯納付に係る責任」等、詐欺的行為に係る規定が多くみられ、また、我が国における第二次納税義務の類似規定も存在する。さらに、「民法上のパートナーシップにおけるパートナーの連帯納付に係る責任」等、私法上の規定を根拠とした第三者責任について、裁判所を介さずに追及できることも示唆されている。

## ニ 出国・財産隠蔽等対策

滞納処分場面においても適用可能と解される遁脱罪の規定がある。

## ホ 徴収実効性確保策

遅延利息及び延滞加算金（加算税）がある。

また、罰則ではなく、強制執行の手段として、遁脱罪の有罪判決を受けた者等に対して身柄拘束命令を出す権限が与えられているとされる。

## （6）比較法的考察

租税債権の位置付けについては、特に倒産法上の位置付けについて、多くの国で、かつて優先的地位にあったものが相対的に引き下げられている傾向がみられるものの、独国を除いて一定の優先権を持つといえる。

他方、租税徴収制度については、共通の問題意識がみられるものの、その国家が持つ文化的・歴史的背景を伴って、各国それぞれが異なる特徴を持つものとなっている。ここでいう文化的・歴史的背景の大きな要素となる諸外国の法体系は、英米法又は大陸法に分けられるところ、英米法に属する米国及び英国、大陸法に属する独国及び仏国、そして、その両者の性質を併せ持つとされる我が国において、様々な違いと特徴が確認された。

## イ 英米法国

国税徴収機関の所掌範囲が社会保険料等にまで及び、行動洞察や民間委託、オンライン完結可能な猶予制度等により効率化が図られているものの、収入比滞納割合は比較的高い。

租税徴収の期間制限が大陸法国よりも長期間である傾向がみられる中、司法的執行を原則とした制度構成となっており、必要な手順を経る

ことにより、より強力広範な権限を行使することができる。その一方で、迅速な強制徴収を可能とする自力執行権には、制限が設けられている。

#### ロ 大陸法国

滞納者との接触拠点として各地方に税務署を持ち、国税の徴収機関が地方税についても徴収を担っている。民間委託の活用は把握されており、滞納者個々の実情による柔軟な対応が重視されており、収入比滞納割合が比較的低い。

基本的に自力執行権が認められており、それを補完する形で、民事訴訟を通じ裁判所を介した手続も実施されている。

#### ハ 我が国

数々の納期限前後の早期接触・滞納未然防止策が実施され、初期段階で解決が図れなかった滞納者については、税務署において、その個々の実情に基づく対応がとられており、収入比滞納割合が非常に低い。

大陸法国同様に、徴収事務の民間委託はされていないが、それは滞納者個々の実情を正確に推し量るためでもあると考えられ、ひいては、強力な自力執行権の適正運用に繋がっていると解される。

英米法国同様に、コールセンターの活用及び行動洞察に基づく効率化が実施されている。自力執行権が広い範囲で認められているが、その反面、司法的執行による手続は限られたものとなっており、各規定は、その適用要件も含め、基本的に税務当局の判断のみにより妥当性ある執行が可能となるよう、詳細かつ具体的に定められている。

#### ニ 我が国の租税徴収制度に対する評価

租税優先権及び自力執行権については、諸外国と比しても非常に制限が少ない形で認められているが、適正運用が図られている。

その反面、民事訴訟を通じ裁判所を介してカバーできる範囲は限られているともいえるが、必要に応じた税制改正により対応されている。

総括すると、我が国の租税徴収制度は、滞納者との早期接触を図り、個々の実情に合わせた対応方針を速やかに決定する中で、強力かつ迅速

な権限を適正運用するというバランスのとれたものとなっており、また、それを構成する各規定の適用範囲及び要件が、詳細かつ具体的に定められており、明確なものであることから、滞納者の予測可能性を高めることもできている。その結果として、長年、根本的な制度変更を強いられることなく、適正公平な租税徴収に寄与し、適切な租税徴収が実現され、収入比滞納割合を低く良好に保つことができていると解される。

よって、我が国の租税徴収制度は、税務当局及び納税者双方の視点からみて、諸外国と比しても、非常に優れたものであると評価できると考えられる。

#### ホ 我が国が参考とすべき制度の方向性

以下の 3 つの方向性を提示する。

##### (イ) 悪質滞納者に対する制度

経済社会の国際化及びデジタル化が進む世界において、徴収回避の方法は、より複雑・悪質化しているところ、適正公平な租税徴収を実現するためには、それらを確実に把握し、厳正に対処する必要がある。

##### (ロ) 効率性に寄与する制度

上記(イ)のような対応を行うには、税務当局における限られた事務量を効率的に活用する方法について、検討する必要がある。

##### (ハ) ソフトな納付促進制度

「納税者の自主納付態勢の確立」を念頭に置くに当たり、期限内納付若しくはそれが困難な場合に自主的に解決を図ろうとする納税者に何かしらのインセンティブを与えてはどうかという観点。

#### (7) その他諸外国の制度

以下の 3 か国における租税徴収制度のうち、上記(6)ホに掲げた、我が国が参考とすべき制度の方向性に当てはまり得るとされる制度を紹介する。

#### イ 韓国

##### (イ) 悪質滞納者に対する制度

- ① 出国禁止
- ② 高額・常習滞納者の名簿公開
- ③ 高額・常習滞納者の監置
- ④ 常習滞納者隠匿財産の通報に係る報奨金制度

(㍑) 効率性に寄与する制度

韓国資産管理公社に対する徴収事務の外部委託

(㍒) ソフトな納付促進制度

- ① タックスポイント制度
- ② 模範納税者制度

ロ 豪州

(イ) 悪質滞納者に対する制度

- ① 取締役の罰則（第三者責任規定）
- ② 非居住者からの金銭を受領又は管理する者からの徴収  
第三債務者に第三者責任を負わせているとも考えられる規定。
- ③ 出国禁止命令
- ④ 事業者の租税滞納情報の開示
- ⑤ 倒産・清算の申立て

(㍑) 効率性に寄与する制度

- ① 民間委託
- ② 行動経済学に基づく徴収事務の改善
- ③ 自動的な差押え（差押通知の電子化、電子支払チャネル整備）

(㍒) ソフトな納付促進制度

以下に掲げるいずれも、オンライン完結が可能と解される。

- ① オンライン申請が可能な猶予制度
- ② 無利息納付計画

ハ シンガポール

(イ) 悪質滞納者に対する制度

- ① 外国人労働者納税清算制度

雇用主が、その従業員たる外国人労働者の出国予定を認識したときから、その者に支払うべき給与等を差し止め、当該外国人労働者に代わって、差し止めた給与等から納税を行う制度。

② 渡航制限命令

(n) 効率性に寄与する制度

行動洞察に基づく徴収事務の改善

(h) ソフトな納付促進制度

① 執行プロセスのデジタル変革

デジタルツールの活用により、自発的に納税義務を遵守する納税者と、そうでない者（頑固な違反者）へのアプローチを差別化。

② GIRO（自動銀行口座引落制度）の活用による猶予制度

遅延利息の負担なく分割納付が認められる場合がある制度。

(8) 我が国の租税徴収制度に示唆を与える制度

イ 悪質滞納者に対する制度

(i) 第三者責任の拡充

多くの諸外国において、英国の「フェニックス主義」に代表されるような徴収回避に対応するため、第三者責任規定を設けている。我が国においても、同様の趣旨により令和 6（2024）年度税制改正で手が加えられており、このような方向性は維持すべきものであると考えられるところ、その方法は、大きく分けて 3 つあると考える。

A 現行規定における適用範囲の拡充

適用範囲が広い規定の制度構成及び適用例を参考に、我が国における現行規定の適用範囲を必要な程度拡充する方法。

B 具体的なケースを念頭に置いた規定の追加

多くの諸外国で問題意識が共有されている具体的なケースを念頭に置いて、これに対処するための規定を追加する方法。

「源泉徴収税に係る源泉徴収義務者たる法人の役員等に対する責任」についても、その導入に係る検討の俎上に上げることはできる

のではないかと考えられるが、慎重な検討を要する。

C 私法上の規定を根拠とした第三者責任の追及方法の検討

我が国において、私法上の規定を根拠とした第三者責任を追及することができるか否かは必ずしも明確化されていないため、これについて、整理及び検討する余地はあるものと解される。

(a) 詐欺的行為者の管理

管理対象者に、滞納処分免脱行為の有無など一定の基準を満たした滞納者を加え、継続的に管理するとともに、そのようなリストの存在を公表することを検討する余地はあるものと解される。

(b) 納付遅延に対する罰則金（加算税）

期限内納付若しくはそれが困難な場合に自主的に解決を図ろうとする納税者にインセンティブを与えることにも繋がるのではないかと考えられるが、緊急性は低いものであると解される。

(c) 滞納者等の出国制限

我が国の先行研究において、行政手続のデジタル化を前提としたパスポートの発行制限の導入が論じられているが、導入に当たり対処すべき課題は多いものと考えられる。

(d) 滞納者等情報の公表

我が国の先行研究においては、現行の行政法上の枠組みを前提として、行政コストの観点等から導入に消極的な立場がとられているが、その導入について、引き続き検討していくべきであると考えられる。

ロ 効率性に寄与する制度

(i) 滞納処分のデジタル化

本施策による効率化は、税務当局のみならず、第三債務者及び一定の滞納者にもメリットを与えられよう。

(ii) 行動洞察に基づく徴収事務の改善及び効率化

行動経済学（ナッジ）の考え方を取り入れた本施策は、少しの工夫により、大きな効果をもたらす可能性のあるものであると解される。



我が国においても、本施策によるものと思われる改善がみられるところ、引き続き、幅広く活用していくべきものであると考えられる。

#### ハ ソフトな納付促進制度

##### (イ) オンライン完結可能な猶予制度

本制度は、各種要件を設けることにより、税務職員との接触を最小限に留め、猶予手続をオンラインで完結可能とするものである。本制度の導入は、セルフサービスが充実され、期限内納付が困難な場合に自主的に解決を図ろうとする納税者にインセンティブを与えることに繋がるとともに、効率性にも寄与すると考えられる。ただし、本制度を持つ英米法国の大半が、我が国よりも収入比滞納割合が高いということは、無視できない事実である。

なお、これは単に納税緩和制度の拡充を主張するものではなく、例えば、滞納者の本税をも対象とした税額減免制度については、本稿において、導入に対して積極的に解する考察には至らなかった。

##### (ロ) 韓国の諸制度

非対価性があるともいわれる租税債権、その納税という行動に対して、直接的にインセンティブを与えるものであり、稀有なものであるが、これまで検討・実施されてきた納付促進策及び徴収実効性確保策とは一線を画す制度ではないかと考え、参考として取り上げた。

#### ニ その他

本稿において、諸外国の特徴的な制度として取り上げながら、上記イからハで提示しなかった主な制度及びその理由は以下のとおりである。

##### (イ) 民間委託

米国において高圧的な徴収等に対する批判が多く、また、我が国における滞納者個々の実情把握を重要視する制度設計には馴染まないと考えられる。

##### (ロ) サモンズ

我が国においては、自力執行権を、民事訴訟を通じ裁判所を介した

より強い権限で補完・補強するような制度設計はとられていないと考えられるため、当該制度を導入した場合、現状、既存権限のみで完結可能であるはずの、その実効性が、相対的に低下し、その他の自力執行権にも一定の影響を及ぼすことが懸念される。

なお、我が国における質問検査権の実効性を高める方策としては、その間接強制力となっている罰則規定の積極適用及び適用実績の公表等を推進することも一案ではないだろうか。

(ハ) 詐欺的行為の通報に係る報奨金制度

我が国においても、かつて存在した制度であったが、妬み嫉みを背景とした通報が行われるなど、本来の趣旨から逸脱していると判断されたこと等により、昭和 29 (1954) 年に廃止されている。このような経過を辿る可能性は、現在においても高いものと考えられる。

(ニ) 倒産等の申立て

滞納処分の停止制度や倒産法制等、納付資力を失っている者を取り巻く法制やその有無・違い等により、本制度の趣旨及び効果が変わると考えられるところ、本稿においては、その検討まで至らなかった。

(ホ) 源泉徴収制度を活用した各種徴収手段

PAYE の Coding out や外国人労働者納税清算制度等の源泉徴収制度を活用した各種徴収手段については、前提となる源泉徴収制度を取り巻く法制やその背景の違い等により、本制度の趣旨及び効果が変わると考えられるところ、本稿においては、その検討まで至らなかった。

しかし、我が国における今後の源泉徴収制度のあり方にも示唆を与えるものとして、今後も同様の制度には注目していくべきである。

### 3 結論

本稿においては、諸外国の租税徴収制度及び租税債権の位置付けについて調査を行い、我が国の租税徴収制度に示唆を与える制度の提示を試みた。

その結果、租税優先権及び自力執行権は、各国において、それぞれの文化

的・歴史的背景から異なる成立を経て、各々の強度及び運用方法をもって、今日においても、少なからず租税徴収制度の根幹を担っており、必要不可欠なものであることを確認することができた。また、その中でも、我が国の租税徴収制度は非常に優れたものであるという証左も得た。

かつて米国においては、強権的な賦課徴収に対する批判の高まりの中で、大規模な制度改正が行われたというような過去もある。我々は、このような諸外国の反省も踏まえ、我が国の租税徴収制度における「強さ」と「速さ」を今後も維持していくために、その執行において、各制度の趣旨に則った適正運用を行うことにより、国民の信頼を確保し続けることに努めなければならないであろう。また、不利益処分を伴う制度導入の検討に当たっては、本研究が及ばなかった各種救済措置の整備についても念頭に置く必要がある。

なお、我が国の租税徴収制度に示唆を与える制度の提示については、私見に留まるものとなってしまったため、今後の研究に譲りたい。

最後に、昨今、SNS の普及などにより価値観等の多様化が進み、租税徴収制度の土台ともいえる「背景」そのものが変化を遂げる可能性もあると考えられる。その際には、より多くの異なる「背景」を持った諸外国の租税徴収制度に関するデータベースを構築していることが大きな武器となり得ると考えられることから、引き続き、本稿のように諸外国の租税徴収制度における動向に目を向けた調査を継続していくべきである。

## 目 次

はじめに	325
第 1 章 我が国	329
第 1 節 執行概要	329
1 所掌範囲	330
2 民間委託	330
3 滞納状況	330
第 2 節 租税債権の位置付け	331
1 租税優先権	332
2 倒産法上の位置付け	332
3 期間制限	333
第 3 節 徴収手続	333
1 催告	333
2 納付相談	334
3 財産調査	334
4 滞納処分	335
5 納税緩和制度	337
6 第三者責任	338
第 4 節 出国・財産隠蔽等対策	340
1 納税管理人	341
2 「無償又は著しい低額の譲受人等の第二次納税義務」の改正	342
3 滞納処分免脱罪	342
第 5 節 徴収実効性確保策	343
第 2 章 米国	344
第 1 節 租税徴収に係る執行状況	344
1 所掌範囲	345
2 民間委託	345

3 滞納状況	346
第 2 節 租税債権の位置付け	346
1 租税優先権	346
2 倒産法上の位置付け	347
3 期間制限	348
第 3 節 徴収手続	348
1 催告	348
2 納付相談	349
3 財産調査	349
4 滞納処分	351
5 納税緩和制度	354
6 第三者責任	357
第 4 節 出国・財産隠蔽等対策	359
1 パスポート発行の取消又は拒否等の権限	359
2 民事訴訟を通じた離国禁止令状の取得	359
3 滞納処分免脱罪	360
第 5 節 徴収実効性確保策	360
1 延滞利子税	360
2 義務不履行罰（加算税）	361
3 連邦租税リーエンの公示による信用スコアへの影響	361
4 法令違反者の通報に係る報奨金制度	362
第 3 章 英国	363
第 1 節 租税徴収に係る執行状況	363
1 所掌範囲	364
2 民間委託	364
3 滞納状況	365
第 2 節 租税債権の位置付け	365
1 租税優先権	365

2 倒産法上の位置付け	365
3 期間制限	366
第 3 節 徴収手続	366
1 催告	367
2 納付相談	367
3 財産調査	368
4 滞納処分	368
5 納税緩和制度	371
6 第三者責任	373
第 4 節 出国・財産隠蔽等対策	376
第 5 節 徴収実効性確保策	377
1 延滞利子税	377
2 意図的な税務不履行者リスト	377
3 深刻な不履行者管理プログラム	378
4 倒産の申立て	378
第 4 章 独国	380
第 1 節 租税徴収に係る執行状況	380
1 所掌範囲	381
2 民間委託	381
3 滞納状況	381
第 2 節 租税債権の位置付け	381
1 租税優先権	381
2 倒産法上の位置付け	382
3 期間制限	382
第 3 節 徴収手続	383
1 催告	383
2 納付相談	383
3 財産調査	384

4 滞納処分	386
5 納税緩和制度	387
6 第三者責任	389
第 4 節 出国・財産隠蔽等対策	392
1 パスポート発行拒否又は没収の権限	392
2 租税徴収手続における通脱罪	392
第 5 節 徴収実効性確保策	392
1 遅延利息	392
2 延滞加算金	393
3 信用情報機関を介した信用スコアへの影響	393
第 5 章 仏国	394
第 1 節 租税徴収に係る執行状況	394
1 所掌範囲	395
2 民間委託	395
3 滞納状況	395
第 2 節 租税債権の位置付け	396
1 租税優先権	396
2 倒産法上の位置付け	396
3 期間制限	397
第 3 節 徴収手続	397
1 催告	397
2 納付相談	398
3 財産調査	398
4 滞納処分	399
5 納税緩和制度	403
6 第三者責任	405
第 4 節 出国・財産隠蔽等対策	407
第 5 節 徴収実効性確保策	407

1 遅延利息	407
2 延滞加算金	408
3 身柄拘束命令	408
第 6 章 比較法的考察	409
第 1 節 英米法国	410
1 租税徴収に係る執行状況	410
2 租税債権の位置付け	410
3 租税徴収制度	411
第 2 節 大陸法国	412
1 租税徴収に係る執行状況	412
2 租税債権の位置付け	412
3 租税徴収制度	413
第 3 節 我が国	414
1 租税徴収に係る執行状況	414
2 租税債権の位置付け	414
3 租税徴収制度	415
第 4 節 我が国の租税徴収制度等に対する評価	415
第 5 節 我が国が参考とすべき制度の方向性	416
1 悪質滞納者に対する制度	417
2 効率性に寄与する制度	417
3 ソフトな納付促進制度	417
第 7 章 その他諸外国の制度	419
第 1 節 韓国	419
1 悪質滞納者に対する制度	420
2 効率性に寄与する制度	421
3 ソフトな納付促進制度	421
第 2 節 豪州	423
1 悪質滞納者に対する制度	424



2 効率性に寄与する制度 .....	426
3 ソフトな納付促進制度 .....	427
第3節 シンガポール .....	428
1 悪質滞納者に対する制度 .....	429
2 効率性に寄与する制度 .....	430
3 ソフトな納付促進制度 .....	431
第8章 我が国の租税徴収制度に示唆を与える制度 .....	432
第1節 悪質滞納者に対する制度 .....	432
1 第三者責任の拡充 .....	432
2 詐欺的行為者の管理 .....	435
3 納付遅延に対する罰則金（加算税） .....	435
4 滞納者等の出国制限 .....	436
5 滞納者等情報の公表 .....	436
第2節 効率性に寄与する制度 .....	437
1 滞納処分のデジタル化 .....	437
2 行動経済学に基づく徴収事務の改善及び効率化 .....	438
第3節 ソフトな納付促進制度 .....	438
1 オンライン完結可能な猶予制度 .....	438
2 韓国における諸制度 .....	439
第4節 その他の租税徴収制度 .....	440
1 民間委託 .....	440
2 サモンズ .....	442
3 詐欺的行為の通報に係る報奨金制度 .....	443
4 倒産等の申立て .....	444
5 源泉徴収制度を活用した各種徴収手段 .....	445
結びに代えて .....	446
別紙 諸外国における租税徴収制度と租税債権の位置付け（一覧表）	448

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 1 月 1 日現在のものに基づく。

《法令等》	《略称》
国税通則法	税通
国税通則法基本通達	通基通
国税徴収法	税徴
相続税法	相続税
自動車重量税法	自重税
登録免許税法	登免税
印紙税法	印紙税
租税特別措置法	租特
破産法	破産
民法	民

## はじめに

「租税徴収制度」とは、何か。

国又は地方公共団体が、納税者に対して確定した納税義務の履行を求めることを租税の徴収といい<sup>(1)</sup>、納税義務の任意の履行がない場合に、納税者の財産から租税債権の強制的実現を図る手続を、滞納処分又は強制徴収という<sup>(2)</sup>が、租税徴収制度を定義するには、さらにその視野を広げねばならないようである。

まず、租税滞納の管理戦略として、OECD 税務長官会議<sup>(3)</sup> (Forum on Tax Administration) の報告書 (以下「OECD 報告書」という。) <sup>(4)</sup>では、「納期限前における納税者への接触 (Engagement with taxpayers before the due date)」、「納期限後、強制徴収権限行使前における徴収の最大化 (Maximising collection after the due date but before the use of enforcement powers)」、「強制徴収権限の効果的かつタイムリーな行使 (The effective and timely use of enforcement powers)」、「現実的な徴収 (Realistic debt recovery)」という 4 つの原則を掲げており<sup>(5)</sup>、これらを包括する制度が租税徴収制度といえるだろ

---

(1) 金子宏『租税法 [第 24 版]』1024 頁 (弘文堂、2021)。

(2) 金子・前掲注(1)1037 頁。なお、本稿においては、租税徴収に係る、いわゆる財産の差押えやその換価等の手続 (狭義の強制徴収) を滞納処分と呼称し、当該手続を中心とする強制力を背景とした徴収手続を強制徴収と呼称させていただく。

(3) 本稿における翻訳については、基本的に該当箇所の引用文献によるが、引用文献に日本語訳がない等一定の場合には、筆者による。

(4) 本稿においては、数多ある OECD 報告書を大いに参考としている。OECD 報告書の主要テーマの変遷を辿ると、納税協力 (tax compliance) の角度からみて、2010 年頃から「納税者の環境に働きかける」というアプローチに重点が置かれるようになってきたといわれており、本稿においてもその流れが汲みとれるものとなっている。増井良啓「納税協力と納税非協力ー税務長官会議の報告書を中心として」フィナンシャル・レビュー156号 145-178 頁 (財務省財務総合政策研究所、2024)

([https://www.mof.go.jp/pri/publication/financial\\_review/fr\\_list8/r156/r156\\_7.pdf](https://www.mof.go.jp/pri/publication/financial_review/fr_list8/r156/r156_7.pdf))

(令和 7 年 6 月 6 日最終閲覧) においては、左記のような変遷を含め、OECD 報告書の通時的全体像 (租税徴収に限らない。) が整理されており、OECD 税務長官会議における議論の連続性とその進化の方向が示されている。増井良啓教授は、「今後、納税協力戦略を検討する際には、このような議論の流れを十分におさえたうえで立論することが望ましい」と述べられている。同 171 頁。

(5) OECD (2019), Successful Tax Debt Management: Measuring Maturity and

う。

さらに、我が国においては、ダイレクト納付等の多様な納付手段を提供<sup>(6)</sup>した上で、後に述べる様々な施策により滞納の未然防止に取り組んでおり、これらの動きも租税徴収制度に係る整備の一つといえよう。

このように、強制徴収のみならず、納税者の自主納付態勢の確立にまで影響を与える租税徴収制度を整備するためには、近年著しい進展を見せる経済社会の国際化及びデジタル化への対応<sup>(7)</sup>は欠かせず、その検討に当たっては、諸外国の先進的な取組みを参考とする必要がある<sup>(8)</sup>と考えられる。

また、国際的な徴収回避への代表的な対応方途として、いわゆる徴収共助制度<sup>(9)</sup>が挙げられるところ、同制度により租税債権を回収する可能性は、納税者の資産が所在する法域（国等）の徴収権限に大きく左右されることから、各法

---

Supporting Change, OECD, Paris.p.17. ([https://www.oecd.org/content/dam/oecd/en/publications/reports/2019/03/successful-tax-debt-management\\_0a9ce41f/e8fdb816-en.pdf](https://www.oecd.org/content/dam/oecd/en/publications/reports/2019/03/successful-tax-debt-management_0a9ce41f/e8fdb816-en.pdf)) (令和 7 年 6 月 6 日最終閲覧)。

- (6) 国税庁「国税庁レポート 2024」17-18 頁  
(<https://www.nta.go.jp/about/introduction/torikumi/report/2024.pdf>) (令和 7 年 6 月 6 日最終閲覧)。
- (7) 近年、経済社会の国際化及びデジタル化の進展を基因とする、支払い手段や働き方の多様化に対する、滞納処分手続上の課題が散見されるところ、本稿においては、租税徴収制度の実体法に関する側面を重視したことから、この点まで研究が及ばなかった。この点に関して論じられている文献、研究として、三木信博『新版 詳解 国税徴収法〈滞納処分〉解体新書』(清文社、2024)、露木正人「ビジネスモデルの多様化と滞納処分」税大論叢 107 号 223-372 頁  
(2022, <https://www.nta.go.jp/about/organization/ntc/kenkyu/ronsou/107/03/03.pdf>) (令和 7 年 6 月 6 日最終閲覧)、同「デジタル社会における新たな財産権に対する滞納処分について—NFTに係る財産を中心として—」税大論叢 110 号 289-374 頁  
(2023, <https://www.nta.go.jp/about/organization/ntc/kenkyu/ronsou/110/04/04.pdf>) (令和 7 年 6 月 6 日最終閲覧) などがある。
- (8) 税制調査会「政府税制調査会海外調査報告（総論）2017 年 6 月 19 日」1 頁  
(<https://www.cao.go.jp/zei-cho/gijiroku/zeicho/2017/29zen10kai2.pdf>) (令和 7 年 6 月 6 日最終閲覧) など。
- (9) 我が国と外国の税務当局が租税条約に基づき互いに相手国の租税債権を徴収しようとする仕組み。吉国二郎ほか『国税徴収法精解〔令和 6 年改訂〕』1306-1321 頁（大蔵財務協会、2024）、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」税大ジャーナル令和 7（2025）年 1 月 27 日税務大学校 HP 掲載  
(2025, [https://www.nta.go.jp/about/organization/ntc/kenkyu/journal/saisin/0025001-006\\_takahama.pdf](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) など。

域の徴収権限に係るデータベースを作成する必要がある<sup>(10)</sup>。

ところで、税制は、各国の様々な環境、すなわち政策や立法環境、行政慣行、文化により異なり、各国固有の課題と優先順位を考慮する必要がある<sup>(11)</sup>。つまり、特定の制度・施策を取り上げても、その背景が分からなければ有効性の判断に至らないことも思料されるため、ある程度、租税徴収制度全体を網羅した情報が必要となるが、そのような資料は非常に限られているのが現状である。

以上のことを踏まえると、諸外国の租税徴収制度を幅広く調査し、これを我が国の制度と合わせて概観することができる資料の必要性は、以前よりも増していると考えられる。

そこで、本稿においては、我が国及び諸外国における各国内の租税徴収制度<sup>(12)</sup>、その中でも、納期限前後における納税者の自主納付態勢の確立を図る施策から強制徴収手続まで<sup>(13)</sup>を取り上げるとともに、その根幹となる租税債権の位置付けを確認し、これらを一覧化した上で、我が国の租税徴収制度に示唆を与える制度について考察することを目的とする。

なお、本稿で取り上げる諸外国は、G 7（先進国首脳会議）のメンバーであり、現行の国税徴収法を制定する際にも参考とされた、米国、英国、独国及び仏国の 4 か国に、一部制度については、韓国、豪州及びシンガポールの 3 か国を加えた 7 か国とした。

なお、本稿の構成は以下のとおりである。

第 1 章においては、我が国における租税徴収制度及び租税債権の位置付け（以

---

(10) OECD (2020), Forum on Tax Administration: Enhancing International Tax Debt Management, Paris, p.39. ([https://www.oecd.org/content/dam/oecd/en/publications/reports/2020/12/tax-debt-management-network\\_cf861620/bfc78a65-en.pdf](https://www.oecd.org/content/dam/oecd/en/publications/reports/2020/12/tax-debt-management-network_cf861620/bfc78a65-en.pdf))（令和 7 年 6 月 6 日最終閲覧）。

(11) OECD (2023), Tax Administration 2023: Comparative Information on OECD and other Advanced and Emerging Economies, OECD Publishing, Paris, p.14. (<https://www.oecd-ilibrary.org/deliver/900b6382-en.pdf?itemId=%2Fcontent%2Fpublication%2F900b6382-en&mimeType=pdf>)（令和 7 年 6 月 6 日最終閲覧）。

(12) いわゆる国税に相当する租税に関する国内徴収制度を中心に取り上げており、徴収共助制度等、国を跨がる制度については取り上げない。

(13) 納期限前の保全措置（繰上請求・繰上保全差押（税通 38）、保全差押（税徴 159）及び滞納処分の停止（税徴 153）に相当する制度については取り上げない。

下「租税徴収制度等」という。)を概観するとともに、各制度の趣旨を確認していき、第 2 章から第 5 章において、米国、英国、独国及び仏国における租税徴収制度等を概観する。そして、第 6 章において、第 5 章までの調査結果を踏まえて、比較法的考察を行うとともに、我が国の租税徴収制度等に対する評価及び我が国が参考とすべき制度の方向性の提示を試みる。第 7 章では、韓国、豪州及びシンガポールの租税徴収制度について、第 6 章において提示した我が国が参考とすべき制度の方向性の枠組みで概観する。最後に、第 8 章において、第 7 章までに確認された諸外国の特徴的な制度から、我が国の租税徴収制度に示唆を与える制度を提示するものとなっている。

## 第 1 章 我が国

我が国の租税徴収に当たり、その根幹をなす国税徴収法は、昭和 34（1959）年に全文改正という形で制定されたものである。その改正に関する検討が行われた租税徴収制度調査会の答申<sup>(14)</sup>において、「租税が国家又は地方公共団体の存立の財政的裏づけであり、租税徴収の確保が国家又は地方公共団体の活動の基礎をなすこと」や「一般の私債権にない特殊な問題<sup>(15)</sup>が包蔵されている」こと等を理由として、古来各国において特別の制度、すなわち、租税優先権及び自力執行権が与えられてきたと述べられている。

本章においては、我が国の租税徴収制度等を概観し、租税徴収にのみ許されてきた租税優先権及び自力執行権という特別の制度が、今日においても認められているのか、また、認められている場合は、どの程度の範囲で認められ、どのような形で運用されているのかという点に着目するとともに、近年著しい進展を見せる経済社会の国際化及びデジタル化への対応策やその他徴収実効性確保策等、具体的な施策も合わせて確認していくこととする。

### 第 1 節 執行概要

我が国においては、財務省の外局である国税庁が、国税の徴収を担っており、その下には、全国に 12 の国税局（沖縄国税事務所を含む。）と 524 の税務署が

---

(14) 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—附参考資料—」1 頁（1958）。

(15) 「租税が国家の一般的需要を賄うために、法律に基いて一律に成立するものであつて、担保を提供する者に対して選択的に成立させることができる私債権とは根本的に異なるものであること、さらにその徴収は大量性、反覆性を有し、あまりに煩鎖な手続を要求することがはなはだしく困難である」と説明される。租税徴収制度調査会・前掲注(14)1 頁。また、佐藤英明教授は、租税債権の特殊性について「法定債務性」「公共性」「脆弱性」という点に着目して説明され、「いわば、否応なく発生し、その徴収を簡単にあきらめるわけにはいかないのに、徴収するのが困難な場合が多い、という性質を有している」と述べられている。佐藤英明『『租税債権』論素描』金子宏編『租税法の発展』15-18 頁（有斐閣、2010）。

設置されている<sup>(16)</sup>。

本節では、国税庁における租税徴収に係る執行状況を確認していく。

## 1 所掌範囲

申告所得税や法人税、消費税に代表される国税（税通 2 一）を徴収しており、地方税については地方公共団体が、社会保険料<sup>(17)</sup>については、日本年金機構がそれぞれ徴収を担っている。

## 2 民間委託

民間債権回収業者への徴収事務の委託（以下「民間委託」という。）<sup>(18)</sup>は行われていない<sup>(19)</sup>。

## 3 滞納状況<sup>(20)</sup>

本稿においては、租税徴収に関する計数として、以下に掲げる三つを取り上げる。

第一に、滞納税額<sup>(21)</sup>である。滞納税額については、各国の規模等で著しい

(16) 国税庁・前掲注(6)5 頁。

(17) 滞納額が高額で悪質な滞納事業所については、国税庁に徴収を委任する仕組みがある。日本年金機構 HP「日本年金機構の取り組み（保険料徴収）」（<https://www.nenkin.go.jp/service/kounen/info/torikumi/20120820.html>）（令和 7 年 6 月 6 日最終閲覧）。

(18) 特記しない限り、直接納税者に接触し、催告等を実施する業務に係る民間債権回収業者への委託をいう。

(19) 一部の地方公共団体では、電話催告や戸別訪問まで含めた民間委託が行われているが、情報漏れやノウハウの流出、内部牽制の喪失等のリスクも指摘されている。黒坂昭一「滞納整理における処理促進のための一考察－リスク管理及び滞納事案の類型別アプローチ手法を中心に－」税大論叢 53 号 56-57 頁（2007, <https://www.nta.go.jp/about/organization/ntc/kenkyu/ronsou/53/01/ronsou.pdf>）（令和 7 年 6 月 6 日最終閲覧）。

(20) 本稿における「滞納状況」に係る各係数は、参照資料の関係から、すべて 2021 年のものとなっている。

(21) 本稿における各国の滞納税額については、OECD (2023). *supra* note(11) “Annex A - Data tables - Table A.55. Closing stock of arrears: Total and non-collectible”（<https://view.officeapps.live.com/op/view.aspx?src=https%3A%2F%2Fstat.link%2>



乖離がみられることから、これのみでは単純比較が困難であると判断し、他の計数も取り上げることとした。

第二に、財務省ホームページで公表されている租税負担及び社会保障負担を合わせた義務的な公的負担の国民所得に対する比率、すなわち国民負担率<sup>(22)</sup>である。これは、各国における租税等の負担の大きさを量る観点から取り上げたものである。

最後に、OECD 報告書で公表されている総純収入に対する年末滞納総額の割合 (Total year-end arrears as a percent of total net revenue (以下「収入比滞納割合」という。))<sup>(23)</sup>である。これは、各国の国家規模からみる滞納割合を量る観点から取り上げたものである。

以上の各計数について、我が国においては、滞納税額が 885,716 百万円、国民負担率が 48.1%、収入比滞納割合が 1.4%となっている。

## 第 2 節 租税債権の位置付け

租税優先権は、滞納者<sup>(24)</sup>の財産が、公売・競売等の強制換価手続に付された場合及び、倒産法制の適用があったときの配当順位に寄与するものであり、種々ある債権の中で租税債権がどのように位置付けされているかを確認する指標となる。

---

ffiles%2F900b6382-en%2Fjl4nws.xlsx&wdOrigin=BROWSELINK) (令和 7 年 6 月 6 日最終閲覧) を参照している。

- (22) 本稿における各国の国民負担率については、財務省 HP「国民負担率の国際比較 (OECD 加盟 36 カ国)」

(2024, <https://www.mof.go.jp/policy/budget/topics/futanritsu/sy202402c.pdf>)

(令和 7 年 6 月 6 日最終閲覧) を参照している。

- (23) 本稿における各国の収入比滞納割合については、OECD (2023). *supra* note(11).p.115.を参照している。

- (24) 本稿において、本節以降の滞納者及び納税者の用語の使い分けは、我が国においては、租税を納期限までに納付せず、督促状が発付された者を滞納者、それ以外の者が含まれる場合は納税者と呼称し、諸外国においては、租税を納期限までに納付していない者以外の者が明らかに含まれる概念であると判断された場合のみ納税者、それ以外の場合は滞納者と呼称させていただく。

また、各種債権に係る徴収の期間制限についても、債権の種類及び国ごとに違いがみられることから、租税債権の位置付けを推し量る一助になり得るのではないかと考え、本節に採用することとした。

## 1 租税優先権

国税は、納税者の総財産について、原則、すべての公課その他の債権（私債権）に優先する（国税優先の原則）ことが規定されている（税徴 8）。ただし、国税徴収法の目的として同法 1 条に掲げられている「私法秩序との調整」を図るため、国税の法定納期限等以前又は財産の譲受け前に設定されている担保権に係る債権は国税に優先することとされている（税徴 15～17）など、一部制限が設けられている。

## 2 倒産法上の位置付け

破産手続開始当時、まだ納期限が到来していない国税又は納期限から 1 年を経過していない国税（納期限が、破産手続開始の日の 1 年前の応当日以降である国税）のうち、本税、それに課される延滞税及び利子税（以下「延滞税等」という。）並びに確定済の延滞税等については、財団債権として最優先の地位が与えられている（破産 148①三）。

また、破産手続開始当時、既に納期限から 1 年を経過している国税（納期限が、破産手続開始の日の 1 年前の応当日前である国税）についても、本税及びそれに課される破産手続開始までの延滞税等並びに確定済の延滞税等は優先的破産債権として、一定の優先的地位を保持している（破産 98①）。

一方で、加算税及び破産手続開始後の延滞税等については劣後的破産債権として一般の破産債権よりも劣後する（破産 99①一）こととなる。

従来、破産法における租税債権は、破産宣告前の原因に基づいていれば、すべて財団債権とされていたところ、平成 16（2004）年の破産法改正により、その優先性が一部否定され、相対的に地位が低下したものである。これについては、「租税の公共性」という主張の説得力が著しく弱まり、それに

よって説明される租税債権の特殊性が認められる程度が著しく後退し、租税債権者には私債権者と同様に振る舞うことが要求されるようになったとの指摘<sup>(25)</sup>がある。

### 3 期間制限

国税に係る徴収権の消滅時効は 5 年間（税通 72）であり、私債権に係る消滅時効<sup>(26)</sup>と同等ないし短いものとなっている。

## 第 3 節 徴収手続

租税法の基本原則<sup>(27)</sup>として「租税公平主義」があるが、これは、課税のみならず、徴収においても重視されるべきものであり、大部分の納税者が適正に納税している現状を考えれば、租税の滞納を放置することは許されない。租税徴収に関する法律も「税務署長は（中略）督促しなければならない」（税通 37①）、「徴収職員は（中略）財産を差し押えなければならない」（税徴 47①）のように早期徴収を図る強い表現で規定されており、これは、期限内に納付した納税者との公平確保のためであるといわれる<sup>(28)</sup>。

このような大前提の下、我が国における租税徴収手続が、どのような形で構成されているか概観していくこととする。

### 1 催告

集中電話催告センター室（納税コールセンター）が、システムを活用して

---

(25) 佐藤英明「破産法改正と租税債権」租税法研究 33 号『租税徴収法の現代的課題』75-77 頁（有斐閣、2005）。

(26) 債権者が権利を行使することができることを知った時から 5 年間（民 166①一）又は権利を行使することができる時から 10 年間（民 166①二）。

(27) 金子・前掲注(1)77 頁以下。

(28) 浅田久治郎ほか『租税徴収実務講座〔改正民法対応版〕第 1 巻 租税通則手続』3 頁（ぎょうせい、2020）。

効果的かつ効率的に納税者への接触を図っている<sup>(29)</sup>。

また、ダイレクト納付を利用した予納（税通 59）（予納ダイレクト）の導入及び周知、期限後納付事績がある納税者に対する期限前周知（以下「期限前納付指導」という。）や、期限までに納付のない納税者に対して督促状送達前に行う納付指導（督促前納付指導）といった滞納の未然防止に繋がる施策が実施されている<sup>(30)</sup>。

## 2 納付相談

納税者は、原則、所轄の税務署等に連絡の上、所属する徴収職員と電話又は対面にて納付相談を行うことができる<sup>(31)</sup>。

## 3 財産調査

### （1）任意調査権

質問検査権（税徴 141）により、滞納者及び一定の第三者<sup>(32)</sup>に対する質問及び、帳簿書類又は電磁的記録の検査が認められている。

本権限による質問などに対する答弁拒否等があった場合については、その答弁拒否等を行った者に対する罰則規定（税徴 188）が設けられており、これにより間接強制がなされ<sup>(33)</sup>、質問検査権の実効性を担保している。

なお、当該罰則規定には、法人などの代表者等が対象行為を行った場合

---

(29) 国税庁・前掲注(6)41 頁。

(30) 国税庁・前掲注(6)39 頁。

(31) 国税庁 HP「納税に関する総合案内」猶予制度とは等  
(<https://www.nta.go.jp/taxes/nozei/annai/index.htm#a01>)（令和 7 年 6 月 6 日最終閲覧）。

(32) 滞納者の財産を占有する第三者及びこれを占有していると認めるに足りる相当の理由がある第三者（税徴 141 二）、滞納者に対し債権若しくは債務があった、若しくはあると認めるに足りる相当の理由がある者又は滞納者から財産を取得したと認めるに足りる相当の理由がある者（税徴 141 三）、滞納者が株主又は出資者である法人（税徴 141 四）。

(33) 吉国ほか・前掲注(9)1071 頁。

に、雇用者たるその法人などにも罰則を適用する両罰規定<sup>(34)</sup>（税徴 190）が設けられている。

## （２）強制調査権

搜索の権限（税徴 142）により、滞納者及び一定の第三者<sup>(35)</sup>の物又は住居その他の場所につき搜索が認められている。

## 4 滞納処分

完全な自力執行権が認められており、民事訴訟を通じ裁判所を介することなく、差押え及び換価を行うことができる<sup>(36)</sup>。

一方で、民事訴訟を通じ裁判所を介する司法的執行<sup>(37)</sup>については、国税通則法 42 条に規定される債権者代位権（民 423）や詐害行為取消権（民 424）の行使等一定の場合<sup>(38)</sup>に行われるが、迅速な手続を可能とする自力執行権が

(34) 法人の代表者等の違反行為による効果は、その法人等に帰属しているのであるから、このような法人等の組織を通じて行われる違反行為を防止し、将来の予防措置を講ずるためには、法人等自体に対しても刑を科することが必要とされる。吉国ほか・前掲注(9)1078 頁。

(35) 滞納者の財産を所持する第三者（がその引渡をしないとき）（税徴 142②一）、滞納者の財産を所持すると認めるに足る相当の理由がある滞納者の親族その他の特殊関係者（がその引渡をしないとき）（税徴 142②二）。

(36) 私法上の債権については、原則として、その存否及び金額について裁判所の判断を経た上、司法機関にその履行の強制を求めなければならないが、租税については、その存否及び金額を確定する権限（確定権）と任意の履行がない場合に自らの手で強制的実現を図る権限（強制徴収権・自力執行権）とが租税債権者たる国等に与えられている。金子・前掲注(1)1038 頁。

(37) 行政上の義務履行確保制度の類型としては、大きく「司法的執行」と「行政的執行」に分かつことができるといわれ、前者は、「行政上の義務の確保に当たりなんらかの形で裁判所を介入させるものである」とされ、後者は、「裁判所の助力を必要とせず、行政主体の側に自力救済を認める方法である」とされる。塩野宏『行政法Ⅰ〔第六版補訂版〕行政法総論』243-244 頁（有斐閣、2024）。本稿においては、租税徴収にのみ許されてきた特別の制度である「自力執行権」に基づく執行とそれ以外の執行を大別することを意図し、上述の前者に当たる執行を「司法的執行」、後者に当たる執行を「自力執行」と呼称させていただく。

(38) 租税債権者が原告となつてする訴訟（以下「原告訴訟」という。）の代表的なものとしては、①滞納処分による債権差押えをした場合において、第三債務者が被差押債権の履行に応じないときにする差押債権取立訴訟、②差押えをしようとする不動産等の登記（又は登録）の名義が滞納者以外の者の名義となっている場合において、その

認められた手続を利用することなく、民事執行手続を利用することを行政に認めるべきではないとする有力な見解（いわゆる、バイパス理論）<sup>(39)</sup>があり、最高裁昭和 41 年 2 月 23 日大法廷判決（民集 20 巻 2 号 320 頁）においては、「法律上（中略）独自の強制徴収の手段を与えられながら（中略）訴えを提起し、民訴法上の強制執行の手段によつて（中略）債権の実現を図ることは（中略）権能行使の適正を欠くものとして、許されない」と判示されている。

このことから、我が国において、自力執行が可能である手続を司法的執行によることは制限されるものと解される。

#### （１）差押えの要件

督促（税通 37）を行い、その督促状を発した日から起算して 10 日を経過した日までに完納されないとき、差押えが可能となる（税徴 47①一）。

また、運用上は、まず、自主的な納付を促して納付の意思を確認し、事業や財産及び収支の状況等、滞納者個々の実情を十分に把握した上で、処理方針を決定している。その上で、滞納処分は、納付約束の不履行を繰り返す等、納税に対する誠実な意思が認められない場合において、適時かつ適切に実施される<sup>(40)</sup>。

#### （２）差押え

差押対象となる滞納者の全財産<sup>(41)</sup>について、自力執行が可能であり、動産又は有価証券（税徴 56）、債権（税徴 62）、不動産（税徴 68）等、財産

---

登記名義を滞納者の名義に変更するために行う名義変更訴訟（名義変更訴訟は、滞納者が登記名義人に対して有する登記移転請求権を租税債権者が代位行使して行うものであるため、債権者代位訴訟の一類型に位置付けられる。）、③滞納者の一般財産の保全を図るため、それを不当に減少させる滞納者のした法律行為を取り消して、一般財産から逸出したものを取り戻すことを目的とする詐害行為取消訴訟、そして④これらの原告訴訟に伴ってする保全処分（仮差押え、仮処分等）がある。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』28 頁（ぎょうせい、2020）。

(39) 高橋滋『行政法〔第 3 版〕』178 頁（弘文堂、2023）など。

(40) 国税庁・前掲注(6)40 頁。

(41) 特記しない限り、差押禁止財産（我が国でいえば国税徴収法 75 条等に定める財産）を除外したものとする。

ごとに差押手続が規定されている。

### (3) 換価

差押財産を換価するときは、原則、公売に付さなければならないと規定されており（税徴 94）、自力執行権が認められている。

## 5 納税緩和制度

国税が納期限までに完納されない場合には、滞納処分を執行してその国税を強制的に徴収することが原則だが、滞納者の個別事情によっては、強制的な手続によって徴収することが適当でない場合がある<sup>(42)</sup>。このようなときに納税を緩和する制度として、以下に代表されるものが定められている。

### (1) 換価の猶予（申請）（税徴 151 の 2）

納期限から 6 か月以内の申請に基づき、他に滞納国税がなく、納税について誠実な意思を有すると認められるが、その国税を一時に納付することによりその事業の継続又はその生活の維持を困難にするおそれがあると認められるなど、一定の要件を満たす場合に、原則 1 年以内（延長期間を含め 2 年以内）の猶予を認める制度であり、電子媒体で作成した申請書類をオンライン（e-Tax）で送信する方法により申請することも可能である<sup>(43)</sup>。

なお、猶予金額が 100 万円以下の場合、猶予期間が 3 か月以内の場合又は担保を徴収することができない特別の事情<sup>(44)</sup>がある場合を除き、担保の提供が必要（税通 46⑤、税徴 152④）である。

本制度は、平成 26（2014）年度税制改正において、「猶予制度の活用を促進するとともに、滞納の早期段階での計画的な納付の履行を確保する観点から」整備されたものである<sup>(45)</sup>。

(42) 西本博史ほか『令和 5 年版 図解 国税徴収法』513 頁（大蔵財務協会、2023）。

(43) 国税庁 HP・前掲注(31)猶予の申請方法。

(44) 担保適当財産がなく、保証人適格者も不在の場合など（通基通 46・14）。

(45) 財務省「平成 26 年度 税制改正の解説」939-942 頁

（[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](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)）（令和 7 年 6 月 6 日最終閲覧）参照。

## (2) 換価の猶予（職権）（税徴 151）

納税について誠実な意思を有すると認められるが、滞納者の財産の換価を直ちにすることによりその事業の継続又はその生活の維持を困難にするおそれがあるとき等、一定の要件を満たす場合、税務当局の職権により、上記（1）と同様の猶予を認める制度である。

申請は不要であるが、原則、所定の猶予関係書類の提出が求められるほか、上記（1）と同様に担保の提供が必要（税通 46⑤、税徴 152③）である。

## (3) 納税の猶予（税通 46）

災害により、財産に相当の損失を受けたときや、一時に納付することが困難となった場合等、一定の条件下において、申請に基づき、猶予を認める制度である。

## (4) 延滞税の免除（税通 63、租特 94②）

上記各種猶予措置が認められたとき等、一定の場合には、第 5 節にて取り上げる延滞税について、軽減免除がなされる。

他方、本税に係る軽減免除規定は極めて少なく、「災害被害者に対する租税の減免、徴収猶予等に関する法律」に基づく減免が挙げられるに過ぎず、その適用範囲も制限的かつ厳格に解されている<sup>(46)</sup>。これは、税負担の公平等の配慮によるものとされる<sup>(47)</sup>。

## 6 第三者責任

本来の納税者が負うべき納税義務を、第三者に拡張する制度であり、代表的な制度としては、以下のものが挙げられる。

### (1) 第二次納税義務（税徴 32 以下）

形式的に第三者に財産が帰属している場合であっても、実質的には納税

---

(46) 岩崎政明「納税義務の軽減免除」日税研論集 32 号 93-94 頁（日本税務研究センター、1995）。

(47) 志場喜徳郎ほか『国税通則法精解〔令和 7 年改訂〕』777 頁（大蔵財務協会、2025）。



者にその財産が帰属していると認めても、公平を失しないときにおいて、形式的な権利の帰属を否認して、私法秩序を乱すことを避けつつ、その形式的に権利が帰属している者に対して補充的に納税義務を負担させることにより、徴税手続の合理化を図るために認められている制度<sup>(48)</sup>である。

また、財産処分などによる徴収回避に対抗するための制度<sup>(49)</sup>ともいえるものであり、以下のとおり具体的なケースごとに規定されている。

- ① 合名会社等の社員の第二次納税義務（税徴 33）<sup>(50)</sup>
- ② 清算人等の第二次納税義務（税徴 34）
- ③ 同族会社の第二次納税義務（税徴 35）
- ④ 実質課税額等の第二次納税義務（税徴 36）
- ⑤ 共同的な事業者の第二次納税義務（税徴 37）
- ⑥ 事業を譲り受けた特殊関係者の第二次納税義務（税徴 38）
- ⑦ 無償又は著しい低額の譲受人等の第二次納税義務（税徴 39）<sup>(51)</sup>
- ⑧ 人格のない社団等に係る第二次納税義務（税徴 41）

これらに加え、令和 6（2024）年度税制改正において、⑨「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」（税徴 40）<sup>(52)</sup>が新たに整備され、令和 7（2025）年 1 月 1 日から施行されている。

## （2）連帯納付義務

各納税義務者に別個独立の納税義務を制限なく負担させるもので、本来

(48) 租税徴収制度調査会・前掲注(14)12-13 頁。

(49) 今村隆「米国における譲受人責任 (Transferee Liability) 制度—Midco 取引をめぐる判例の動向—」日本大学法科大学院『法務研究』22 号 37 頁（日本大学大学院法務研究科、2025）。

(50) 2 人以上の無限責任社員が第二次納税義務を負う場合、連帯納付義務を負う。

(51) 昭和 34（1959）年の国税徴収法全面改正以前において、民法 424 条の詐害行為取消権と同様の制度であったが、主観的要件を不要として行政処分として簡易迅速に執行できることを目指し、現在の形に制定されたものであり、詐害行為取消権の代替として要件を緩和したものであるといわれる。今村・前掲注(49)47-48 頁。

(52) 財務省「令和 6 年度 税制改正の解説」837-843 頁  
[https://www.mof.go.jp/tax\\_policy/tax\\_reform/outline/fy2024/explanation/PDF/p0829-0856.pdf](https://www.mof.go.jp/tax_policy/tax_reform/outline/fy2024/explanation/PDF/p0829-0856.pdf)（令和 7 年 6 月 6 日最終閲覧）参照。

の納税義務そのものといえる<sup>(53)</sup>。国税の連帯納付義務には、民法の連帯債務に関する規定が準用される（税通 8）こととなっており、以下のような規定がある。

- ① 共有物等に係る国税の連帯納付義務（税通 9）
- ② 法人の合併等の無効判決に係る連帯納付義務（税通 9 の 2）
- ③ 自動車重量税の連帯納付義務（自重税 4）
- ④ 登録免許税の連帯納付義務（登免税 3）
- ⑤ 印紙税の連帯納付義務（印紙税 3）

### （3）連帯納付責任

本来の納税義務に対して、補充性はなく、付従性があり、対象者に対して、本来は納付する義務のない納税義務について、受けた利益等を限度として納付責任を負担させるものである。本来の納税義務の徴収を確保するための特別の責任とされ<sup>(54)</sup>、以下のような規定がある。

- ① 法人の分割に係る連帯納付責任（税通 9 の 3）
- ② 相続税・贈与税の連帯納付責任（相続税 34）

## 第 4 節 出国・財産隠蔽等対策

近年、経済社会の国際化の進展により、ヒト・モノの双方において国境を越えた移転が珍しくなくなっているところ、域外における行政処分は、相手国への主権侵害となり、執行管轄権の問題が生じることになる<sup>(55)</sup>。そのため、

---

(53) 岩淵浩之「連帯納付義務の承継等に関する諸問題」税大論叢 84 号 202 頁（2016, <https://www.nta.go.jp/about/organization/ntc/kenkyu/ronsou/84/02/01.pdf>）（令和 7 年 6 月 6 日最終閲覧）。

(54) 岩淵・前掲注(53)201-202 頁。

(55) 我が国における徴収共助や執行管轄権の域外行使、送達の経緯・現状等をまとめ、電子的手段を活用した催告書等の送達及びウェブ会議を活用した面接・質問検査等について検討した研究として、池場征吾「在外の滞納者に対する電子的手段を用いた納付催告等について」税大論叢 113 号 353-451 頁（2024, <https://www.nta.go.jp/about/organization/ntc/kenkyu/ronsou/113/05/05.pdf>）（令和 7 年 6 月 6 日最終閲覧）がある。

ひとたび滞納者が出国すれば、その納付能力に応じた措置及び滞納の早期徴収を確保することが困難となるほか、海外に財産を所有する若しくは移転させた場合は、財産調査及び徴収共助要請に一定の時間を要し、実質的に滞納者に対して猶予を与えてしまう可能性が高くなり、租税の公平性を欠くことになる<sup>(56)</sup>。

この点、令和 3（2021）年度税制改正においては、国内に拠点を有しない非居住者等及び国際的徴収回避行為への対応<sup>(57)</sup>として、以下に掲げる制度それぞれに改正を施しており、その重要性がうかがい知れるところである。

本節では、このような事態に対処するとともに、納税者のコンプライアンスを向上させるための制度について、国内において財産が故意に隠蔽されたような場合への対応も含めて確認していく。

## 1 納税管理人

本邦内に住居所等を有しない又は有しないこととなる納税者は、納税申告書の提出その他国税に関する事項<sup>(58)</sup>を処理させるため、納税管理人を選任しなければならない（税通 117）。

令和 3（2021）年度税制改正においては、これが選任されない場合には、納税者に対する納税管理人の届出をすべきことの求め（税通 117③）、国内便宜者に対する納税者の納税管理人となることの求め（税通 117④）、税務当局による特定納税管理人の指定（税通 117⑤）が可能となった。

---

(56) 工藤誠「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—」税大論叢 104 号 333 頁（2021,<https://www.nta.go.jp/about/organization/ntc/kenkyu/ronsou/104/03/03.pdf>）（令和 7 年 6 月 6 日最終閲覧）。

(57) 財務省「令和 3 年度 税制改正の解説」986-996 頁（[https://warp.da.ndl.go.jp/info:ndljp/pid/11719722/www.mof.go.jp/tax\\_policy/tax\\_reform/outline/fy2021/explanation/p939-1010.pdf](https://warp.da.ndl.go.jp/info:ndljp/pid/11719722/www.mof.go.jp/tax_policy/tax_reform/outline/fy2021/explanation/p939-1010.pdf)）（令和 7 年 6 月 6 日最終閲覧）参照。

(58) 書類の作成・受領・提出のほか、猶予の申請及び納付も含まれる（通基通 117-2）。吉国ほか・前掲注(9)1219 頁。

## 2 「無償又は著しい低額の譲受人等の第二次納税義務」の改正

本規定は、滞納者の財産が無償譲渡等された場合に適用される第二次納税義務であるところ、従来、この無償譲渡等に係る財産は、滞納処分を執行し得る財産に限られ、徴収共助要請により徴収する対象となる財産は含まれていなかったが、令和 3（2021）年度税制改正により、徴収共助可能国に所在する財産につき無償譲渡等された場合についても適用可能となった。

## 3 滞納処分免脱罪

納税者及びこれと一定の関係にある者<sup>(59)</sup>が、納税者に対する滞納処分の執行を免れる目的で納税者の財産の隠蔽、損壊、その他財産の価値を減少させる行為をした場合には、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罰則を定めた規定<sup>(60)</sup>（税徴 187）である。また、第 3 節 3（1）で述べた質問検査権に係る答弁拒否等があった場合の罰則規定同様、両罰規定が適用される。

令和 3（2021）年度税制改正においては、その対象行為として、徴収共助の要請による徴収を免れる目的で徴収共助可能国に所在する財産を移転するなどの隠蔽等の行為が加えられた。

なお、令和 5（2023）年度の本規定による告発事例として、滞納処分の執行を免れる目的で、納税者の名称を片仮名で表記した新会社を設立した上で、取引先からの売掛金を新会社名義の預金口座に振込入金させることにより、財産を隠蔽した事案が紹介<sup>(61)</sup>されている。

---

(59) 納税者の財産を占有する第三者（税徴 187②）、情を知って国税徴収法 187 条 1 項及び 2 項に規定する行為につき納税者又はその財産を占有する第三者の相手方となった者（税徴 187③）。

(60) 吉国ほか・前掲注(9)1058 頁。

(61) 国税庁・前掲注(6)40 頁。

## 第 5 節 徴収実効性確保策

第 3 節及び第 4 節で述べてきた諸制度には、直接的に租税徴収に貢献するもののほか、その罰則的な性質により納税者のコンプライアンスを向上させる形で間接的に貢献するものが存在した。その他の行政による義務履行確保の制度としては、生活必需的なサービスの供給拒否や義務不履行等に係る事実の公表、法令違反等に対する違反金などが挙げられる<sup>(62)</sup>ところ、本節においては、より「納税者の自主的な納付行動を誘導する」徴収実効性確保策<sup>(63)</sup>について、確認していく。

さて、我が国における徴収実効確保策の代表的なものとしては、延滞税が挙げられる。

延滞税とは、国税を法定納期限までに完納しない場合において、その未納の税額<sup>(64)</sup>の納付遅延に対して課される附帯税（税通 60、租特 94①）であり、履行遅滞に対する損害賠償の性質を有し、国税の期限内における適正な実現を担保するとともに、期限内に適正に国税を履行した者との権衡を図るために設けられたものである<sup>(65)</sup>。原則として、その法定納期限の翌日からその国税を完納する日までの期間に応じて課され、具体的納期限までの期間及びその後 2 か月経過する日までの期間については軽減税率<sup>(66)</sup>が適用される。

---

(62) 塩野・前掲注(37)264・271 頁参照。

(63) この点、納税者情報を用いた間接強制策を中心に、諸外国及び地方公共団体の制度を整理し、国税における導入可能性を検討した研究として、井上文「諸外国等における租税徴収の実効性確保策と我が国への導入可能性－納税者情報をめぐって 信用スコア・滞納者名公表・法人納税者情報開示ほか－」税大論叢 113 号 259-352 頁 (2024, <https://www.nta.go.jp/about/organization/ntc/kenkyu/ronsou/113/04/04.pdf>)

(令和 7 年 6 月 6 日最終閲覧)、その講演録として、同「諸外国等における租税徴収の実効性確保策と我が国への導入可能性－納税者情報をめぐって 信用スコア・滞納者名公表－」租税研究 908 号 80-109 頁（日本租税研究協会、2025）がある。

(64) いわゆる本税に対して賦課されるものであり、附帯税に対しては賦課されない。

(65) 志場ほか・前掲注(47)733 頁。

(66) 当該軽減税率は、早期納付を奨励するための措置であるとされる。金子・前掲注(1)899 頁。

## 第 2 章 米国

本章から第 5 章にかけては、諸外国の租税徴収制度等について、第 1 章と同様の枠組みで述べていく。

まずは、米国の租税徴収制度等<sup>(67)</sup>である。

判例法主義をとる英米法国に属する米国においては、コモン・ローの「法の支配」の精神<sup>(68)</sup>が根強く存続し、租税優先権を構成する先取特権である連邦租税リーエン（Federal Tax Lien）とその実行訴訟という司法的執行制度が根底にある<sup>(69)</sup>ところ、自力執行権も併せて認められているが、その強力な権限の行使に対しては、一部批判的な声も上がっている。

### 第 1 節 租税徴収に係る執行状況

米国においては、財務省（Department of the Treasury）の外局である内国歳入庁（Internal Revenue Service（以下「IRS」という。））が、酒税・たばこ税及び関税を除く連邦税の徴収を担っており<sup>(70)</sup>、その組織構造は、納税者別の 4 つの運営局（①給与・投資所得局（Wage and Investment Division）、②小規

(67) カミーラ・E・ワトソン著（大柳久幸ほか訳）『アメリカ税務手続法』（大蔵財務協会、2013）、石村耕治「第 1・7 回アメリカの滞納処分手続適正化の動向」税務事例 601-607 号（財経詳報社、2019-2020）及び森浩明「米国の租税徴収制度について―内国歳入庁（IRS）改革法下の徴収制度―」税大論叢 40 号 533-666 頁

（2002, <https://www.nta.go.jp/about/organization/ntc/kenkyu/ronsou/40/mori/ronsou.pdf>）（令和 7 年 6 月 6 日最終閲覧）を大いに参考としている。

(68) 専断的権力に対する法及び裁判所の優越（個人の権利・利益を権力者に対して、権力から独立している裁判所を通して護るという思想）をいう。田中和夫『英米法概説』97 頁（有斐閣、1971）。また、何人も通常裁判所の運用する法以外のものには支配されず、王権（行政権）もそのような法の制約を免れないとされる。丸山英二『入門アメリカ法〔第 4 版〕』3 頁（弘文堂、2020）。

(69) 司法的執行に重きを置くのがアメリカ法であるといわれる。塩野・前掲注(37)244 頁。

(70) 水野雅史ほか「米国税制及び税務行政の概要」税大ジャーナル 24 号 201 頁（2014, <https://www.nta.go.jp/about/organization/ntc/kenkyu/backnumber/journal/24/pdf/10.pdf>）（令和 7 年 6 月 6 日最終閲覧）。

模企業・自営業局 (Small Business/Self-Employed Division)、③大企業・国際局 (Large Business and International Division)、④免税団体・統治団体局 (Tax Exempt & Government Entities Division)) からなる分権的なもの<sup>(71)</sup>となっている。

本節では、IRS における租税徴収に係る執行状況を確認していく。

## 1 所掌範囲<sup>(72)</sup>

国税に当たる連邦税のほか、社会保障税及びメディケア税について、その創設当時 (1935 年) から IRS が一元徴収を行っている。

## 2 民間委託<sup>(73)</sup>

「Private Debt Collection Program (以下「PDC プログラム」という。)」と呼称され、公権力の行使は認めない形で実施されており<sup>(74)</sup>、3 社の民間債務徴収機関 (Private collection agencies) がその任に就いている<sup>(75)</sup>。

米国においては、1990 年代に滞納税額が急増する一方、その徴収額が減少したことなどを契機に、1996 年から民間委託の試行が開始されたが、当時から①IRS 職員が徴収するよりも非効率、②徴税を民間委託すべきでない (国の業務であるべきである。)、③納税者の権利保護の観点から好ましくない等の反対意見があった。その後、2006 年に正式導入されるも、やはり高コストな民間委託費用や、成り済ましによる納税者情報の漏洩、高圧的な徴収によ

---

(71) 石村・前掲注(67)「第 1 回」65 頁。

(72) 松田直樹「国税と社会保険料の徴収一元化の理想と現実」税大論叢 47 号 40-47 頁 (2005, [https://www.nta.go.jp/about/organization/ntc/kenkyu/ronsou/47/matsuda\\_01/ronsou.pdf](https://www.nta.go.jp/about/organization/ntc/kenkyu/ronsou/47/matsuda_01/ronsou.pdf)) (令和 7 年 6 月 6 日最終閲覧) 参照。

(73) 石村・前掲注(67)「第 4 回」56-59 頁参照。

(74) IRS HP. “Private debt collection frequently asked questions” (<https://www.irs.gov/businesses/small-businesses-self-employed/private-debt-collection-faqs>) (令和 7 年 6 月 6 日最終閲覧)。

(75) IRS HP. “Private debt collection” (<https://www.irs.gov/businesses/small-businesses-self-employed/private-debt-collection>) (令和 7 年 6 月 6 日最終閲覧)。

る納税者への権利侵害等の批判が指摘された<sup>(76)</sup>ほか、期待されたほどの成果が上げられず、2009 年に一度廃止<sup>(77)</sup>され、その後 2015 年末に陸上交通修復法（Fixing America's Surface Act）により再導入されて現在に至るが、依然として廃止を求める声が根強くある<sup>(78)</sup>。

### 3 滞納状況

租税徴収に係る計数をみると、滞納税額が 271,980 百万ドル（40,525,020 百万円／@149 円）、国民負担率が 33.9%、収入比滞納割合が 9.1%であり、収入比滞納割合が、我が国よりも著しく高い比率となっている。

## 第 2 節 租税債権の位置付け

### 1 租税優先権

内国歳入法（Internal Revenue Code（以下「IRC」という。））6321 条から 6326 条に規定される連邦租税リーエン<sup>(79)</sup>により租税優先権が構成されており、その効力は、差押禁止財産（IRC § 6334）を含め滞納者の全財産に及ぶ非常に強力かつ広範といえるものである。

連邦租税リーエンは、納付すべき税額が査定され、査定・督促通知書（Notice and demand）（IRC § 6303（a））が送達された後、10 日程度の猶予期間経過後に、査定時に遡って自動的に成立するものであり、第三者対抗要件を具備するには、所定の登記場所<sup>(80)</sup>にて登記する必要がある（IRC § 6323（a））。

(76) 瀬沼雄二ほか「米国の税務行政（上）」税大論叢 7 号 191-192 頁（2008, <https://www.nta.go.jp/about/organization/ntc/kenkyu/backnumber/journal/07/pdf/08.pdf>）（令和 7 年 6 月 6 日最終閲覧）。

(77) 当時のブッシュ政権が、民間債務徴収機関は「あくまでも IRS の徴収業務を支援する特定かつ限定的な活動に従事できるに過ぎない」と指摘したことも一因とされている。石村・前掲注(67)「第 4 回」56 頁。

(78) 石村・前掲注(67)「第 4 回」59 頁。

(79) ワトソン・前掲注(67) 159-167 頁、石村・前掲注(67)「第 3 回」68-75 頁参照。

(80) 不動産については、その財産が所在する州の州法に規定される事務所（IRC § 6323（f））など。



## 2 倒産<sup>(81)</sup>法上の位置付け

連邦倒産法 (Bankruptcy Code (以下「BC」という。)) において、債権は、担保付債権と無担保債権とに分けられ、担保付債権は、原則として無担保債権に優先する (BC § § 1129 (b) (2) (A)、1325 (a) (5)) <sup>(82)</sup>。一方で、無担保債権間の優先順位については、連邦倒産法 (BC) 507 条に定めがあり、無担保租税債権は、その中で第 8 順位の優先権を持つ (BC § 507 (a) (8))。

しかし、連邦租税リーエン設定財産の売却代金については、倒産手続に際し、以下の順序をもって、各債権者に配当される (BC § 724 (b)) こととなっており、後順位の担保権に影響を及ぼさないようにしながら、担保付租税債権を、無担保租税債権より上位の優先権を持つ無担保債権に劣後させるという手続がとられている<sup>(83)</sup>。

- ① 同一の財産に対して連邦租税リーエンに優先するリーエンを有する債権者に配当
- ② (上記①で余剰価値があれば) 連邦租税リーエンが担保する認容された租税債権額の限度において、無担保租税債権より上位の優先権を持つ無担保債権の債権者 (BC § § 507 (a) (1) ~ (7)) に配当
- ③ (上記①及び②で余剰価値があれば) 連邦租税リーエン設定者に配当

これは、無担保債権の優先順位を規定する連邦倒産法 (BC) 507 条 a 項において示されている、共益費用や家庭扶養請求権、給与債権等を租税債権よ

---

(81) 本稿における翻訳に当たり、「倒産」及び「破産」の用語の使い分けについては、いわゆる倒産処理手続が「清算型倒産処理手続」と「再建型倒産処理手続」に分けられる (岡正晶「四つの倒産処理手続 (破産・特別清算・民事再生・会社更生) における租税債権の取扱い」租税法研究 33 号『租税徴収法の現代的課題』87 頁 (有斐閣、2005)) ところ、我が国においては、前者を「破産」と呼称するのが一般的であると考えられるが、諸外国における「破産 (倒産)」が、そのいずれに当てはまるのか (若しくは両者を包含するものか) 判然としない場合があるため、諸外国における「破産 (倒産)」に当てはまる概念は、一律「倒産」と呼称させていただく。

(82) 福岡真之介『アメリカ連邦倒産法概説 [第 2 版]』201 頁 (商事法務、2017)。

(83) 我妻純子「倒産処理手続における租税債権への優先権付与に関する考察 (3)」法研論集 162 号 199-200 頁 (早稲田大学大学院法学研究科、2017)。

り優先的に扱うという政策決定を反映していると考えられている<sup>(84)</sup>。

連邦倒産法 (BC) における租税優先権に関する学説も、古くは租税優先権を容認する考えが中心であったところ、現在では、債権者の公平という倒産法の理念に反するとして批判的な考えが中心的となり、1867 年に租税債権に優先権が付与されて以来、徐々にその優先順位が低下<sup>(85)</sup>して現在に至っている。

### 3 期間制限

租税徴収権の消滅時効は 10 年間 (IRC § 6502) であり、我が国に比して長く設定されている。また、私債権の消滅時効は州法で定められており、米国内で統一されているものではないが、例えばカリフォルニア州民事訴訟法 (California Code of Civil Procedure) 337 条においては、書面による契約に基づく債権の回収請求期限は 4 年間とされていることから、筆者は、租税徴収権の消滅時効は、私債権よりも長く設定されている、換言すれば優遇されているのではないかと考えている。

## 第 3 節 徴収手続

### 1 催告

自動徴収システム (Automated collection system (以下「ACS」という。)) と呼ばれるコンピュータを駆使した巨大なコールセンターを活用した催告<sup>(86)</sup>が行われている。当該コールセンターには、滞納者からの連絡を受けた際、受電不可の場合に滞納者が保留ではなく折り返しの電話をリクエストできる

---

(84) 我妻・前掲注(83)200・201 頁。

(85) 我妻純子「倒産処理手続における租税債権への優先権付与に関する考察 (4・完)」法研論集 163 号 268-270 頁 (早稲田大学大学院法学研究科、2017) 参照。

(86) 納付が確認できない場合、連邦租税リーエンの登記又は銀行預金等の財産差押えに係る警告を行う文書の送付や、自動電話による督促・警告が数週間おきに繰り返される仕組みになっている。石村・前掲注(67)「第 1 回」66 頁、「第 2 回」注 (35) 57 頁。

機能や、テキストチャットで通信したり、アカウント固有のドキュメントをアップロードする機能、よくある質問及び通知について回答し、納付方法に関する情報を提供できる音声・チャットボットが実装されている<sup>(87)</sup>。

また、行動洞察 (behavioural insights) に基づき、いくつかの徴収通知の記載内容を改善し、納税者が理解、対応しやすくする<sup>(88)</sup>など利便性を高めることで、効率化を図っている。

このほか、第 1 節 2 で述べたとおり、民間債務徴収機関から接触が図られることがある。

## 2 納付相談

IRS ホームページ上では、主に下記 5 で述べるオンラインで完結可能な猶予制度の活用及び電話相談が推奨されている<sup>(89)</sup>が、希望者は、全米に所在する納税者支援センター (Taxpayer Assistance Centers) で対面相談も可能<sup>(90)</sup>となっており、同ホームページ上で最寄りのオフィスを検索することができる<sup>(91)</sup>。

## 3 財産調査

### (1) 任意調査権

我が国と同様、質問検査権 (IRC § 7602 (a) (1)) があるが、答弁拒否

---

(87) OECD (2022), Tax Administration 2022: Comparative Information on OECD and other Advanced and Emerging Economies, OECD Publishing, Paris.p.83.  
(<https://www.oecd-ilibrary.org/deliver/1e797131-en.pdf?itemId=%2Fcontent%2Fpublication%2F1e797131-en&mimeType=pdf>) (令和 7 年 6 月 6 日最終閲覧)、  
OECD (2023).*supra* note (11). p.71.

(88) OECD (2022).*supra* note(87).pp.129-130.

(89) IRS HP. “Let us help you”

(<https://www.irs.gov/help/let-us-help-you>) (令和 7 年 6 月 6 日最終閲覧)。

(90) 水野ほか・前掲注(70)212 頁、IRS HP. *supra* note (89).

(91) IRS HP. “Contact your local IRS office”

(<https://www.irs.gov/help/contact-your-local-irs-office>) (令和 7 年 6 月 6 日最終閲覧)。

等を行った者に対する罰則規定は特段設けられておらず<sup>(92)</sup>、また、第三者に接触する場合は、滞納者本人への事前通知が必要 (IRC § 7602 (c) (1))<sup>(93)</sup> である。

## (2) 強制調査権

### イ サモンズ (召喚状)<sup>(94)</sup>

法的強制を伴うサモンズを発行する権限 (IRC § 7602 (a) (2)) が与えられており、これにより帳簿及び記録の提出を命令し、宣誓の下に証言をさせ、帳簿及び記録の提出や宣誓の下での証言をさせるべく納税者又は第三者<sup>(95)</sup>を召喚することができる<sup>(96)</sup>。

さらに、当該サモンズが履行されない場合には、裁判所に対してサモンズの執行申立てを行う (IRC § 7402 (b)) か、名宛人を拘束して裁判所侮辱とサモンズ執行のための審理を開始することを求める (IRC § 7604 (b)) ことができる。

### ロ 「ジョン・ドウ」サモンズ<sup>(97)</sup>

通常、各種財産調査権の行使に当たっては、調査対象者が特定されている必要があるところ、その例外として、以下に掲げる要件を満たす場合に、調査対象としている者の身元 (identity) を特定するためにサモンズを発行することが認められている (IRC § 7609 (f))。

(要件)

---

(92) 森・前掲注(67)585-586 頁。

(93) 森・前掲注(67)591-592 頁。

(94) ワトソン・前掲注(67)275-288 頁、森・前掲注(67)588-591 頁、川田剛「IRS の担当官による行政召喚状 (サモンズ) の発出及びその強制執行を求める訴えが認められた事例」税務事例 606 号 (参考) 132-136 頁 (財經詳報社、2020) を参考としている。

(95) 原則として事前通知が必要な点は、任意調査の場合と同様 (IRC § 7609 (a))。

(96) 調査対象者と守秘義務契約等を交わしているため、帳簿等の提出を迷っているような者 (金融機関等で、IRS からのサモンズがない限り顧客に関する情報を提供できないとしている場合なども含む。) に対して、要請に従うよう求めることにも用いることができる。川田・前掲注(94)133 頁。

(97) ワトソン・前掲注(67)288 頁。

- ① 確認可能な納税者の集団又は種類に関するものであること（特定の租税回避商品の買い手<sup>(98)</sup>等）
- ② 調査対象としている者が、租税法を遵守していない可能性がある  
と信じるに足りる合理的な根拠があること
- ③ 他の情報源からは容易に入手できないこと

#### ハ 検索<sup>(99)</sup>

下記 4 で述べるとおり、財産差押えに係る自力執行権が認められている（IRC § § 6331 (a)、(b)）ところ、差押対象財産が所在する場所又は住居その他の場所を搜索することができる。

かつては、令状なく当該権限を行使することができたが、1977 年 GM リーシング社事件<sup>(100)</sup>において、令状なく搜索のためにプライバシー保護が期待される私的場所（private property）に立ち入ることは違憲である旨判示されて以来、搜索対象者の同意若しくは令状が必要とされている。

## 4 滞納処分

司法的執行による強制徴収が可能であるほか、別途、自力執行権も与えられている。

かつて、米国において「差押え（Levy）」は行政裁量行為であり、IRS が必要と判断したときは、いつでも差押えができると考えられていた<sup>(101)</sup>が、その強権的な調査・徴収活動に対する批判の高まりの中で、納税者の権利を保護すべきであるという主張が米国全土で沸き起こり、1998 年に IRS 改革法（The Restructuring and Reform Act of 1998）が成立した<sup>(102)</sup>。

---

(98) 課税調査の場面を想定した権限であると解されるが、筆者は、租税徴収の場面における徴収回避のため売買された財産の関係者等も、その行使対象に含まれ得るのではないかと考えている。

(99) 石村・前掲注(67)「第 5 回」68-77 頁参照。

(100) GM Leasing Corp.v.United States,429 U.S.338,at 354（1977）。

(101) 森・前掲注(67)564 頁。

(102) 森・前掲注(67)541 頁。

同法においては、納税者の権利保護規定が多数設けられ、徴収手続においても、納税者に対して一定の適正手続に関する権利（Due process rights（以下、当該適正手続について「デュー・プロセス」という。））が与えられた。

本項目では、当該デュー・プロセスを踏まえた各種強制徴収手続について説明する。

#### （１）司法的執行<sup>(103)</sup>

##### イ 連邦租税リーエン実行訴訟による強制徴収<sup>(104)</sup>

第２節１で取り上げた連邦租税リーエンは、それ自体には強制執行力がないため、これを民事訴訟により実行（IRC § § 7402、7403）するか、下記（２）で述べる自力執行権を行使することにより強制徴収を行う必要がある。

連邦租税リーエンの実行訴訟の前提となる登記に当たっては、デュー・プロセスの一環として、滞納税額とともに、納税者が 30 日以内に聴聞の申立てを行う権利があることの教示文を記載した「連邦租税リーエン登記通知書」（IRC § 6320（a）（1））を、納税者に対して、登記から 5 営業日以内に送付する必要がある。

連邦租税リーエンの効力は、文字どおり全財産に及ぶ（IRC § 6321）ところ、その実行に当たっても、特段強制徴収を制限・禁止する規定の適用を受けない。そのため、納税者の権利保護の観点からは、州法又は内国歳入法（IRC）6334 条において差押えが制限される自宅不動産について、連邦租税リーエンの実行訴訟を通じて売却する等の強制徴収手続<sup>(105)</sup>は、実質的に制度上の「抜け穴」となっているのではないかとの批判的な声も上がっている。

---

(103) ワトソン・前掲注(67)162-163 頁、167-168 頁参照。

(104) 石村・前掲注(67)「第 3 回」72-73 頁、「第 4 回」52-53 頁参照。

(105) 連邦最高裁判所は、IRS は連邦租税リーエン実行訴訟において、州法上の住宅差押禁止規定又は内国歳入法（IRC）上の住宅差押制限規定にもかかわらず、また、現時点で誰に占有されているかを問わず、滞納者の住宅の換価命令を出すことができる旨の判断を下している。United States v. Rodgers, 461 U.S. 677（1983）。

ロ その他の司法的執行

連邦地方裁判所は、IRS の要請により、内国歳入法（IRC）7402 条 a 項の規定に基づき、滞納租税を徴収するための「あらゆる命令」、具体的には、差止令状・命令や、離国禁止令状、財産保全管財人の指定、その他民事訴訟手続において内国歳入法（IRC）の執行上必要かつ適切と認められる命令を発することが可能である。ここでいうその他民事訴訟手続の類型としては、上記イのほか、査定税額を判決債務に変えることを求める訴訟<sup>(106)</sup>や、貸金庫の開閉を求める訴訟、差押えのため家屋への立入りを求める訴訟、財産保全管理人の指定を求める訴訟、連邦租税リーエンの対象財産に関する民事訴訟に参加する訴訟等が挙げられる。

（2）自力執行

イ 差押えの要件<sup>(107)</sup>

納付すべき税額の査定後、デュー・プロセスの一環として、以下の事前手続を行う必要がある。

- ① 査定・督促通知書送達<sup>(108)</sup>後、10 日間の猶予（IRC § 6331（a））
- ② 差押予告通知書（Notice of intent to levy）送達<sup>(109)</sup>後 30 日間の猶予（IRC § § 6331（a）、（d））
- ③ 最終通知書：差押予告通知及び審査を受ける権利の通知書（Final Notice : Notice of intent to levy and Notice of your rights to a hearing）  
送達<sup>(110)</sup>後 30 日間の猶予（IRC § 6330（a））

(106) 租税徴収権の消滅時効が完成間近となり、自力執行では全税額の徴収が不可能と認められる場合に、その徴収権を留保するための訴訟。これにより、連邦租税リーエンによらず、判決債務に基づいて強制徴収を行うことができるとされる。ワトソン・前掲注(67)168 頁。

(107) 石村・前掲注(67)「第 2 回」50-55 頁参照。

(108) 様式及び送達方法（普通郵便・配達証明郵便等）を変えて複数回通知されることが一般的のようである。石村・前掲注(67)「第 2 回」50-51 頁。

(109) 郵便の場合は、配達証明郵便又は書留郵便による。

(110) 納税者が 30 日以内に聴聞の申立てを行う権利があることの教示文が記載される。ワトソン・前掲注(67)162 頁。

(111) 郵便の場合は、配達証明郵便又は書留郵便による。

## ロ 差押え

差押対象となる滞納者の全財産に自力執行が可能である（IRC § 6331 (a)）。

しかし、IRS は、租税徴収事務のさらなる効率化を急いでおり、上記 1 で紹介した ACS の高度化及び差押手続を含めた幅広い利活用を推進しているところ、本来ならば滞納者の個別事情を精査すべき状況において、ACS のコンピュータシステムが、直ちに給与や銀行預金等の差押えに係る通知書を自動的に送付したケースなどが問題となっている<sup>(112)</sup>。

## ハ 換価

我が国と同様、差押財産を換価するときは、原則、公売に付さなければならないと規定されており（IRC § 6335）、自力執行権が認められている。

## 5 納税緩和制度

(1) 分割納付合意 (Installment Agreement) <sup>(113)</sup> (IRC § 6159)

申請に基づき、以下に掲げる要件が満たされる場合は、滞納者と IRS に分割納付の合意が締結される。

なお、上記 4 (2) イにおける差押予告通知書に、当該合意手続につい

---

(112) ACS のコンピュータシステムにインプットされたアルゴリズムが、滞納税額や滞納経過期間等をベースに対応が必要なケースを選択している。ACS では、限られた事務量で大量の個別対応が必要なケースを抱えているため、新規で少額な滞納事案が、古く多額の滞納事案より後回しにされる傾向にある。石村・前掲注(67)「第 1 回」67 頁。

(113) IRS ホームページにおいて、Installment Agreement を含め、オンライン申請が可能であるとされているが、ここでいう「Installment Agreement」が、分割納付合意を指すのか、それとも適用条件の異なる長期支払いプラン（下記(2)参照。「Long-term payment plan (installment agreement)」と表記されている。）を指すのか、若しくはその双方を指すのかについて、確証を得ることができなかった。IRS HP. “Apply online for a payment plan”

(<https://www.irs.gov/payments/online-payment-agreement-application>)（令和 7 年 6 月 6 日最終閲覧）。



て明確に記載することとされている<sup>(114)</sup>。

(要件)

- ① 滞納税額の合計が 10,000 ドル以下であること
- ② 合意申請の時点より前 5 年間に、
  - ・ 無申告がないこと
  - ・ 滞納履歴がないこと
  - ・ 分割納付合意を締結していないこと
- ③ 納期限までに、その税額を納付することが金銭的に困難であると認められること
- ④ 3 年以内に完納することを認めること
- ⑤ 分割納付期間中、内国歳入法 (IRC) 規定の遵守を同意すること

(2) 支払いプラン (Payment plan) <sup>(115)</sup>

IRS ホームページから個別アカウントにログインの上、以下の態様に応じて申請することができる。

また、当該猶予制度は、「オンライン申請が完了すると、支払いプランが承認されたかどうかすぐに通知されます。(Once you complete your online application you will receive immediate notification of whether your payment plan has been approved.)」とされていることから、事実上、IRS 職員を介さずにオンライン完結が可能な制度であると、筆者は考えている。

なお、電話や郵送、対面等、オンライン以外の手段による申請を選択した場合、手数料が高額となる場合がある旨、注意書きが付されている。

イ 個人の支払い計画 (Individual payment plan)

個人事業主又は独立請負業者を対象としており、以下の 2 通りのプラン<sup>(116)</sup>が用意されている。

(イ) 長期支払いプラン (分割納付合意)

---

(114) ワトソン・前掲注(67)172 頁。

(115) IRS HP.*supra* note(113).

(116) 長期支払いプランについては、具体的な完納期限は明示されていない。

- ・ 滞納税額 50,000 ドル以下であること
- ・ 必要な書類を提出していること

(㉑) 短期支払プラン (180 日以内に完納)

- ・ 滞納税額 100,000 ドル未満

ロ ビジネス支払いプラン (Business payment plan)

上記イを除く者を対象としており、滞納者個々の実情により利用可能な支払いプランのオプションが決まるとされているが、必要な書類を提出し、即納困難かつ滞納税額 25,000 ドル以下の場合は、長期支払いプランを申請することが可能である。

(3) 民間債務徴収機関との納付取り決め (Payment arrangements) <sup>(117)</sup>

民間債務徴収機関は、7 年以内又は租税徴収の期間制限内に完納に至るよう、滞納者との納付取り決めを設定及び監視する業務を担っているとされる。

(4) 滞納税額免除の申立て (Offers in Compromise (以下「OIC」という。))  
(IRC § 7122)

申請に基づき、滞納者に納付資力がないと思われる等一定の理由<sup>(118)</sup>がある場合で、上記 (1) で述べた分割納付合意では支援に繋がらないと判断されるときに、滞納者と IRS の合意により、OIC 適格が認められ、滞納税額の一部又は全額が免除される制度である。

OIC の趣旨は、可能な限り早期かつ最小の政府負担で、潜在的に徴収可能な税額を確保することであるとされる<sup>(119)</sup>。

---

(117) IRS HP.*supra* note(74).

(118) IRS は、もし全額納付を求めた場合には、経済的な困窮や不公正、不公平を発生させるおそれがあるという「特殊な状況」について考慮する必要があるとされ、一般には、滞納税額が、その滞納者の納付能力を著しく超えていると判断される事例に限り適用されるものであり、その保有資産が文化財に該当し処分できない事例等にも例外的に適用の可能性があるとされる。ワトソン・前掲注(67)173 頁、石村・前掲注(67)「第 6 回」83 頁。

(119) 石村・前掲注(67)「第 6 回」【図表 43】83 頁。

## 6 第三者責任<sup>(120)</sup>

### (1) 「譲受人 (Transferees)」の責任<sup>(121)</sup> (IRC § 6901 (a) (1) (A))

内国歳入法 (IRC) 6901 条 h 項及び財務省規則に「譲受人」として定義・例示される受贈者、法定相続人、受遺者、財産の分配を受けた者、解散した法人から利益等の分配を受けた株主、法人の承継人及び、支払い能力のない者の財産管理人・受贈者に対して、主たる納税者の納税義務を負わせるものである。また、判例は「譲受人」の定義を拡充し、債権者を害する程度に、適切な対価なしに財産を譲り受けた者はこれに含まれるものとしている。

また、「譲受人」に責任を負担させる根拠は、「譲受人」は当該納税者から財産を譲り受けており「契約の引受け」をしたとみなし得ることによってコモン・ロー上の責任があること、又は実際の若しくは擬制的な詐偽によってエクイティ上の責任があることに求められるとされており<sup>(122)</sup>、「契約の引受け」として責任を引き受けたとみなされる「譲受人」は、当該譲渡時までに譲渡人に発生した滞納税額のうち、責任を引き受けたとみなされる範囲で納付すべき責任を負い、実際の若しくは擬制的な詐偽に基づいて責任を負う「譲受人」は、譲受財産の時価と実際に支払った対価の差額の範囲内で納付すべき責任を負うこととされている<sup>(123)</sup>。

### (2) 「受託者 (Fiduciary)」の責任 (IRC § 6901 (a) (1) (B))

内国歳入法 (IRC) 7701 条 a 項 6 号に「受託者」として定義される後見

---

(120) ワトソン・前掲注(67)191-211 頁参照。

(121) 今村隆教授は、「譲受人」の責任について、米国における徴収回避スキームである「Midco 取引」を題材に、その意義及び我が国へのインプリケーションを論じられている。今村・前掲注(49)37-49 頁。

(122) 内国歳入法 (IRC) 6901 条は手続規定であり、「譲受人」の負うべき責任の存否及びその程度に係る根拠は実体法により決定されるが、ここでいう実体法が州法か連邦法であるかは争いがあるところ、判例は州法によることとしている。今村隆教授もこれを支持し、我が国においては、民法や商法が統一的に適用されるため、このような問題は生じず、連邦制をとる米国特有の問題であるとしている。ワトソン・前掲注(67)197-199 頁、今村・前掲注(49)41 頁。

(123) ワトソン・前掲注(67)199-200 頁。

人、受託者、遺言執行人、遺産管理人、財産管理人及び、その他信託的資格に基づいて他人のために行動する者に対して、主たる納税者の納税義務を負わせるものである。

その責任は、租税債権に劣後する債権について現に弁済した範囲内に限られるとされており、上記（１）で述べた「譲受人」の負う責任よりも範囲が限定されている<sup>(124)</sup>。

（３）「責任を負うべき者（Responsible Persons）」の責任<sup>(125)</sup>（IRC § 6672）

雇用主が、従業員の給与等から源泉徴収すべき「受託資金税」<sup>(126)</sup>について、故意に徴収・管理・納付の義務違反を行った場合、当該雇用主たる法人の執行役員や取締役、パートナー等に代表される「責任を負うべき者」に対して、その「受託資金税」相当額の 100% 民事罰（加算税）を課すことができるものである。

当該責任は、現実には民事罰ではなく、IRS が「責任を負うべき者」から滞納税額を徴収するための仕組みとされている。

（４）「貸主」の責任（Lender Liability）<sup>(127)</sup>

自己の利益を保護するため、滞納者（債務者）に対し、債務返済に係る優先順序を指示したり、滞納者の事業を管理する等、滞納者を事実上支配する金銭の貸主その他の債権者（以下「貸主」という。）は、上記（３）の場合と同様に 100% 民事罰が課せられる（IRC § 6672）。

また、「貸主」が滞納者に代わり従業員の給与を直接支払ったものの、「受託資金税」の納付が行われない場合も同様である（IRC § 3505（a））。

さらに、滞納者に対し、その従業員の給与等支払の原資として貸付を行った「貸主」が、当該滞納者が納期限までに「受託資金税」を納付する意思

---

(124) ワトソン・前掲注(67)200 頁。

(125) ワトソン・前掲注(67)201-209 頁参照。

(126) 雇用主は、その従業員に対して支払う給与等から連邦所得税及び社会保障税を源泉徴収し、実際に納付するまでの間、米国政府に対する「特別な受託資金」として管理すべきことを求められていることから「受託資金税」と呼ばれている。ワトソン・前掲注(67)201 頁。

(127) ワトソン・前掲注(67)209-211 頁参照。

がない又は納付することが不可能であることを現に知っていた場合には、貸付額の 25% を限度として、納付責任を課されることになる (IRC § 3505 (b))。

- (5) 共同申告書 (Joint return) を提出した夫婦の連帯納付に係る責任<sup>(128)</sup>  
夫婦は、それぞれが稼得した所得金額と控除金額等を合算して、通常よりも低い税率で共同申告書を提出することができる (IRC § 6013 (a))。  
この共同申告書を提出した夫婦は、互いに納税義務を連帯して負担する義務を負う (IRC § 6013 (d) (3)) が、善意配偶者に対する救済措置も設けられている<sup>(129)</sup>。

## 第 4 節 出国・財産隠蔽等対策

### 1 パスポート発行の取消又は拒否等の権限<sup>(130)</sup>

滞納税額が 50,000 ドルを超えるなど「深刻な滞納 (seriously delinquent tax debt)」を抱えると認定された滞納者については、パスポート発行の取消 (Revocation)・拒否 (Denial) 又は制限のため国務長官に通知を行うこととされている (IRC § 7345)。

### 2 民事訴訟を通じた離国禁止令状の取得

第 3 節 4 (1) ロで述べたとおり、民事訴訟を通じて滞納者に対する離国禁止令状を取得することができる (IRC § 7402 (a))。

---

(128) 第 1 章第 3 節 6 において「連帯納付義務」及び「連帯納付責任」について、その各性質を述べているが、諸外国においては、必ずしもその性質に一致しない場合もあるため、本稿における翻訳に当たり、そのいずれかに当たると思われる制度は、一律「連帯納付に係る責任」と呼称させていただく。野一色直人「消費税法上の連帯納付に係る責任の検討の意義と課題—英国において新たに創設された VAT の連帯納付に係る責任等を素材として—」税法学 580 号 63-84 頁 (日本税法学会、2018) における用語を参考とさせていただいたが、本稿においては、その趣旨が異なる場合がある。

(129) ワトソン・前掲注(67)191-197 頁、森・前掲注(67)621-628 頁参照。

(130) 工藤・前掲注(56)316-321 頁参照。

### 3 滞納処分免脱罪

滞納処分から逃れるために、内国歳入法（IRC）6331 条により差押えが認められている財産を移転・隠蔽したり、それらの行為に関与した場合には、一定の刑罰が科される（IRC § 7206（4））。

また、遁脱罪<sup>(131)</sup>（IRC § 7201）の規定についても、「租税の納付を遁脱し又は侵害しようとする罪」が含まれていることから、滞納処分の場面においても適用される可能性があると考えられるが、実際には、この罪で起訴されることは非常に稀なようである<sup>(132)</sup>。

## 第 5 節 徴収実効性確保策

### 1 延滞利子税

我が国の延滞税と同様、租税の納付が延滞された場合に、その未納の税額に対して課される附帯税<sup>(133)</sup>（IRC § 6601）であり、履行遅滞に対する損害賠償の性質を持つ<sup>(134)</sup>。

いわゆる本税のみならず、加算税たる民事罰に対しても課される<sup>(135)</sup>ほか、利率については、経過期間に応じた変動はないが、「大規模法人」とされる滞

(131) 租税の確定・徴収及び納付に直接的に関連する犯罪を租税犯、それに対する刑罰を租税罰といい、租税犯は租税債権を直接侵害する脱税犯と、租税確定権及び徴収権の正常な行使を阻害する危険があるため可罰的であるとされる租税危害犯（質問検査拒否犯等）とに大別することができる。このうち、脱税犯は、さらに遁脱犯・間接脱税犯・不納付犯及び滞納処分免脱犯に分かれるとされている（金子・前掲注(1)1143 頁）が、本稿においては、主に租税の確定（課税）の場面における脱税犯を遁脱犯・それに係る刑罰を遁脱罪、租税徴収及び納付（滞納処分）の場面における脱税犯を滞納処分免脱犯・それに係る刑罰を滞納処分免脱罪と大別して呼称させていた

（132）租税の納付の遁脱となるためには、単なる不納付では足りず、財産の隠蔽等の「積極的な行為」が必要とされる。佐藤英明『脱税と制裁〔増補版〕』191-192 頁（弘文堂、2018）。

(133) 志場ほか・前掲注(47)726 頁参照。

(134) 佐藤英明教授は、「かなり厳密に遅延損害の補填を目的としている」と述べられる。佐藤・前掲注(132)138-143 頁参照。

(135) ワトソン・前掲注(67)153 頁。

納者は、その他の者に対するよりも高い利率で延滞利子税が課されることになる（IRC § 6621 (a) (2)、(c)）。

## 2 義務不履行罰<sup>(136)</sup>（加算税）

各種履行遅滞、すなわち各種義務不履行に係る民事罰として、申告懈怠に対して課されるもの（IRC § 6651 (a) (1)）及び不納付に対して課されるもの<sup>(137)</sup>（IRC § 6651 (a) (2)）がそれぞれ規定されている。

不納付に対して課される民事罰は、上限を対象税額の 25%とし、毎月 0.5% ずつ加算されていくこととなるが、別途同時に申告懈怠に対して民事罰が課せられる場合は、その総額は相互依存的なものとなる<sup>(138)</sup>。

## 3 連邦租税リーエンの公示による信用スコアへの影響

連邦租税リーエンは、第 2 節 1 で述べたとおり登記する必要があるところ、この登記情報は、民間の消費者信用情報報告機関（Credit reporting agency（以下「CRA」という。））にも提供される<sup>(139)</sup>。

米国では、CRA が集積する個人消費者の信用情報を基に算出した、ファイコ・スコア（FICO Score）と呼ばれる個人向け信用スコアが、クレジットカードや住宅ローンの審査のほか、就職や入居審査にも影響する重要な指標として広く普及している<sup>(140)</sup>ことから、連邦租税リーエンの登記情報がファイコ・スコアに影響を与えることは、滞納者の社会生活面に多大な影響を及ぼすことに繋がり、ひいては、租税債権の徴収実効性確保にも繋がっていると考えられる。

同様の効果を持つ施策として、税務当局による滞納者情報の公表も考えら

---

(136) 民事罰の一種であるが、その性質を鑑み「義務不履行罰」と翻訳した。

(137) 志場ほか・前掲注(47)727 頁参照。

(138) 申告懈怠に対する民事罰は、上限 25%で毎月 5%ずつ課せられるが、不納付に対する民事罰の分だけ減額されるものとなっている。ワトソン・前掲注(67)130-134 頁、佐藤・前掲注(132)149-151 頁参照。

(139) 石村・前掲注(67)「第 3 回」70 頁。

(140) 井上・前掲注(63)税大論叢 302-303 頁。

れるが、米国においては、州レベル（カリフォルニア州等）では公表の事実が確認できるものの、国家レベルにおいては実施されていないようである<sup>(141)</sup>。

#### 4 法令違反者の通報に係る報奨金制度

IRS ホームページ上に「内部通報者窓口 (Whistleblower Office)」<sup>(142)</sup>に関する情報が掲載されており、これは、当該窓口を通じて、税務不履行に繋がる法令違反を行った者を IRS に通報した者に対して、報奨金が支払われる (IRC § 7623) 制度<sup>(143)</sup>である。

なお、報奨金額については、当該通報に基因して回収された金額の 15% から 30% の金額とされている。

---

(141) 井上・前掲注(63)税大論叢 317 頁。

(142) IRS HP. “Whistleblower Office”

(<https://www.irs.gov/compliance/whistleblower-office>) (令和 7 年 6 月 6 日最終閲覧)。

(143) いわゆる通脱犯を罰することが趣旨と思われる制度であるが、参考として取り上げる。



## 第 3 章 英国

本章においては、英国の租税徴収制度等を概観する。

英国は、米国同様に英米法国に属し、裁判所の担う役割が非常に大きいコン・ローの下で租税徴収制度が敷かれている。

従来から、詐欺的行為への厳しい姿勢がみられるものの、滞納整理に向けた税務当局の権限は、歴史的に納税者の手続的権利を重視する立場から、非常に限定的かつ迂遠なものとなっており、また、租税優先権についても、私債権者への配慮から非常に限定的なものであるとされていた<sup>(144)</sup>。そのため、強制徴収においては司法的執行が原則となっていたが、近年、新たな自力執行権が相次いで付与される等、その権限が強化されている。

### 第 1 節 租税徴収に係る執行状況

英国においては、財務省の外局である歳入関税庁（Her Majesty's Revenue and Customs（以下「HMRC」という。））が、所得税や法人税、付加価値税（以下、英国における付加価値税を「VAT」という。）等の国税<sup>(145)</sup>の徴収を担っており、その組織構造は、基幹業務である戦略部門（Customer Strategy and Tax Design）、納税者サービス部門（Customer Services）、コンプライアンス部門（Customer Compliance）など複数の部門から構成されるものとなっている<sup>(146)</sup>。

HMRC は、2005 年に、顧客サービスの向上及び情報の共有による効率化の

---

(144) 大柳久幸「比較の中の日本の税務行政〔最終回〕付加価値税の滞納抑止（Ⅱ）」税務 QA53 号 68 頁（税務研究会、2006）。

(145) デロイトトーマツ税理士法人『欧州主要国の税法（第 3 版）』18 頁（中央経済社、2017）。

(146) 浅野高德「英国の税務行政と最近の主な取組」税大ジャーナル 32 号 223-224 頁（2021, [https://www.nta.go.jp/about/organization/ntc/kenkyu/journal/saisin/020928\\_asano.pdf](https://www.nta.go.jp/about/organization/ntc/kenkyu/journal/saisin/020928_asano.pdf)）（令和 7 年 6 月 6 日最終閲覧）参照。

ため、当時、直接税と社会保険料の徴収を担っていた内国歳入庁（Inland Revenue（以下「IR」という。））及び関税と間接税の徴収を担っていた関税消費税庁（Her Majesty's Customs and Exercise（HMCE））という二つの組織が統合されたものである<sup>(147)</sup>。

本節では、HMRC における租税徴収に係る執行状況を確認していく。

## 1 所掌範囲<sup>(148)</sup>

従来は、国税と社会保険料は別々の機関が徴収を担っていたが、1999 年、社会保険省から当時の IR に対して、社会保険料の徴収に係る権限が完全移譲され、いわゆる国税と社会保険料の徴収一元化が実現された。

現在においても、HMRC がその双方の徴収を担っている。

## 2 民間委託

公権力の行使及び自宅等への直接訪問はせず、手紙や電話、SMS 通知により滞納者への接触を図る形で実施されている<sup>(149)</sup>。

これは、2009 年の試行から始まり、その翌年に発表されたレポートによると、低コストかつ非常に効率的に租税徴収が可能であることが確認されている<sup>(150)</sup>ほか、近年、税額控除の過剰支給債務に係る徴収の大部分を業務委託する契約を民間債権回収業者との間に締結する<sup>(151)</sup>等、その委託範囲を拡大し、

---

(147) 池田美保「英国の税務行政と税制の概要」税大ジャーナル 17 号 190 頁（2011, <https://www.nta.go.jp/about/organization/ntc/kenkyu/backnumber/journal/17/pdf/08.pdf>）（令和 7 年 6 月 6 日最終閲覧）。

(148) 松田・前掲注(72)55-62 頁参照。

(149) GOV.UK HP. “What will happen if you do not pay your tax bill”（<https://www.gov.uk/guidance/what-will-happen-if-you-do-not-pay-your-tax-bill>）（令和 7 年 6 月 6 日最終閲覧）。

(150) 池田・前掲注(147)203 頁。

(151) OECD (2014), Working Smarter in Tax Debt Management, OECD Publishing, p.78.  
（[https://www.oecd-ilibrary.org/working-smarter-in-tax-debt-management\\_5jxx3cgm5gq4.pdf?itemId=%2Fcontent%2Fpublication%2F9789264223257-en&mimeType=pdf](https://www.oecd-ilibrary.org/working-smarter-in-tax-debt-management_5jxx3cgm5gq4.pdf?itemId=%2Fcontent%2Fpublication%2F9789264223257-en&mimeType=pdf)）（令和 7 年 6 月 6 日最終閲覧）。

現在に至っている。

### 3 滞納状況

租税徴収に係る計数をみると、滞納税額が 54,456 百万ポンド (10,237,728 百万円／@188 円)、国民負担率が 47.6%、収入比滞納割合が 9.3%であり、米国同様に、収入比滞納割合が、我が国よりも著しく高い比率となっている。

## 第 2 節 租税債権の位置付け

### 1 租税優先権

租税管理法 (Taxes Management Act 1970 (以下「TMA」という。)) に規定される租税優先権は、動産について、第三者による動産の差押えに先立つ 12 か月間において発生した、給与所得者及び建設業における下請け業者に対する支払いに係る源泉徴収税 (以下「PAYE」という。)<sup>(152)</sup> 額に限り認められる<sup>(153)</sup> (TMA § 62 (1) (1A)) ものとなっており、我が国と比べ限定的である。

### 2 倒産法上の位置付け<sup>(154)</sup>

倒産法 (Insolvency Act 1986) 上は、かつて、古くから存在するコモン・ロー上の国王の優先権 (Crown Preference) により、労働債権と並んで最優

---

(152) PAYE (Pay-As-You-Earn) とは、給与所得者がその制度下に置かれ、源泉徴収の方法をもって徴収される租税又はその仕組みを指す。デロイトトーマツ税理士法人・前掲注(145)66-69 頁参照。

(153) 吉国ほか・前掲注(9) 7 頁。

(154) See Lorraine Conway. (2020). “Insolvency: return of HMRC preferential creditor status” The House of Commons Library, BRIEFING PAPER Number 8800. (<https://researchbriefings.files.parliament.uk/documents/CBP-8800/CBP-8800.pdf>) (令和 7 年 6 月 6 日最終閲覧)、See Neil Riley and Christopher Roberts and Tom Hitchcock. (2020). “Reintroduction of UK Crown Preference from 1 December 2020” DLA PIPER. (<https://www.dlapiper.com/en/insights/publications/2020/11/reintroduction-of-uk-crown-preference>) (令和 7 年 6 月 6 日最終閲覧)。

先の地位であった<sup>(155)</sup>ところ、2002 年企業法 (Enterprise Act 2002) により、一度その権利が完全に剥奪されたが、新型コロナ禍による滞納税額増加等を理由として、2020 年財政法 (Finance Act (以下「FA」という。) 2020) により VAT、PAYE 及び社会保険料という一部租税等について、優先権が回復し、現在に至っている。

### 3 期間制限

私債権の徴収に係る期間制限は、出訴期限に係る法律 (Limitation Act 1980 (以下「LA」という。)) により定められているが、租税債権の徴収については、同法律の適用外とされている (LA § 37 (2) (a)) ことから、課税権が有効に行使されたときは、その租税債権の徴収には、なんら期間制限が設けられない<sup>(156)</sup>。

これは、他国にはみられない特徴であり、上記 2 で述べたコモン・ロー上の国王の優先権が反映されたものといえるのではないかと、筆者は考えている。

### 第 3 節 徴収手続

英国は、イングランド、ウェールズ、北アイルランド及びスコットランドの 4 か国で構成される連合国家であり、その各構成国において強制徴収の執行方法も異なるものとなっている<sup>(157)</sup>ことから、本稿においては、その代表例として、イングランド及びウェールズにおける租税の徴収手続を中心に述べていく。

---

(155) 中島弘雅ほか『英米倒産法キーワード』146 頁 (弘文堂、2003)。

(156) 税制調査会「国税通則法の制定に関する答申：付属資料 (その 2) —諸外国の制度—」43 頁 (1961)。

(157) 特にスコットランドでは、「要約令状 (Summary Warrant)」が必要とされるなど、その他の構成国との違いが大きい。GOV.UK HP.*supra* note(149)。

## 1 催告

我が国及び米国と同様、債務管理電話センター（debt management telephone centres (DMTC)）と呼ばれるコールセンターを活用した催告が行われている<sup>(158)</sup>ほか、必要に応じてモバイル IT デバイスを装備する機動部隊（Mobile Field Force）を組織<sup>(159)</sup>するなどして、現地臨場による対面での徴収も行われている<sup>(160)</sup>。

また、英国内閣府行動洞察チーム（The UK Cabinet Office Behavioural Insights Team）が、詐欺や誤り、租税滞納の発生率を低下させることができることを示す洞察及び試行を特定し、各種通知書の記載内容を改善する等、行政に反映させ<sup>(161)</sup>、効率化を図っている。

このほか、第 1 節 2 で述べたとおり、民間債権回収業者から接触が図られることがある。

## 2 納付相談

英国政府ホームページ上では、オンラインチャット若しくはコンタクトセンターへの電話相談窓口が案内されており<sup>(162)</sup>、対面による相談は、2014 年に廃止されている<sup>(163)</sup>。

---

(158) OECD (2014).*supra* note(151).p.68.

(159) OECD (2014).*supra* note(151).p.50.

(160) 英国においてデビット・クレジットカードによる支払方法が主流であることを背景に、徴収職員が現地臨場する際には、カード決済機を携帯しているようである。

GOV.UK HP. *supra* note(149).

(161) 重要なメッセージや、不正行為のリスク、他人の肯定的な行動（10 人中 9 人が期限内納付していること等）を強調するなど。OECD (2014).*supra* note(151).pp.48-49.

(162) GOV.UK HP. “Payment problems: enquiries”

(<https://www.gov.uk/government/organisations/hm-revenue-customs/contact/business-payment-support-service>)（令和 7 年 6 月 6 日最終閲覧）。

(163) 英国全土 281 か所に設置された税務相談センター（Enquiry Centre）で対面による税務相談が行われていたが、2013 年に税務相談センターを利用した者の 89%は対面による相談を必要としていなかった（HMRC 調査）こともあり、2014 年に税務相談センターが廃止され、それ以降、現在までオンライン若しくは電話による相談のみ受け付けている。浅野・前掲注(146)226 頁。

### 3 財産調査

#### (1) 任意調査権

我が国と同様、質問検査権 (FA2008 Schedule36) があり、答弁拒否等を行った者に対する罰則規定により間接強制がなされている点も共通しているが、第三者に接触する場合は、滞納者本人の同意若しくは裁判所の許可が必要である。また、同規定は、米国「ジョン・ドウ」サモンズと同様に、調査対象者を特定せずに相手方の「身元」を特定するために行使可能な権限も含まれている<sup>(164)</sup>。

また、法令で定めるデータ保持者 (a relevant data-holder) に対してデータ提供を要求する権限 (data-gathering powers)<sup>(165)</sup> (FA2011 Schedule 23) や、下記 4 (2) イで取り上げる「債務の直接回収権 (Direct Recovery of Debts (以下「DRD」という。))」の執行関係情報収集権 (FA (No.2) 2015 Schedule 8) 等の権限も与えられている。

#### (2) 強制調査権

従来、租税管理法 (TMA) 61 条において、米国と同様、令状の取得を条件に、搜索及び動産等の差押えを認めていた<sup>(166)</sup>が、2008 年財政法 (FA) スケジュール 43 において挿入された租税管理法 (TMA) 61 条 7 項において、「本条は北アイルランドにのみ適用される」旨が規定されたため、現在は、北アイルランドにのみ認められた権限となっている。

### 4 滞納処分

従来、上記 3 (2) で述べた法改正に至るまでも、自力執行可能な財産は動産に限定され、その他の財産については、司法的執行が原則となっていた。

---

(164) See IAN ZEIDER & SOPHIE LLOYD . (2021) . “Schedule 36 HMRC information gathering powers” Travers Smith.

(<https://www.traverssmith.com/media/7165/schedule-36-tax-dept-meeting-15-october-2020-4155-7948-0624-v1.pdf>) (令和 7 年 6 月 6 日最終閲覧)。

(165) 浅野・前掲注(146)228 頁。

(166) 吉国ほか・前掲注(9)4 頁。

しかし、近年、強制徴収に係る「速さ」<sup>(167)</sup>を担保するいくつかの自力執行権が新たに付与されているほか、徴収回避スキームへの対応策となる制度が整備されており、その権限が強化されている。

#### (1) 司法的執行

米国同様、民事訴訟を通じ裁判所を介する強制徴収が可能であることが、法令上明示されている (TMA § 65 以下)。

イングランド及びウェールズについては、現在、上記 3 (2) で述べたとおり、租税管理法 (TMA) 61 条を根拠とした動産等の差押え (Distraint) に係る自力執行権を失っており、その強制徴収は、動産管理規則 (Taking Control of Goods Regulations 2013) 及びその上位法令である法廷・裁判所及び執行法 (Tribunals, Courts and Enforcement Act 2007) のスケジュール 12 に基づき、裁判所を介して実施されることとなる<sup>(168)</sup>。

#### (2) 自力執行

上記 (1) で述べたとおり、従来認められてきた動産等の差押えに係る権限は、地域によって失われているところであるが、一方で、以下に掲げる複数の自力執行権が近年与えられており、いずれも、我が国における「差押え」と同義の効果を得られるものであると、筆者は考えている。

##### イ 債務の直接回収権 (DRD)<sup>(169)</sup>

2015 年財政法 (FA) (No.2) スケジュール 8 において新たに整備され、2016 年に運用が開始された権限であり、銀行口座等から、滞納税額相当額を直接徴収することができる。

その行使に当たっては、履行請求 (TMA § 60) の後、以下に掲げる要

---

(167) 本稿においては、租税徴収制度により、租税徴収という目的が達成されるまでの期間の短さを「速さ」と、租税徴収制度が租税徴収という目的を達成するために持つ実効性の高さを「強さ」と、それぞれ表現させていただくことがある。

(168) GOV.UK HP. *supra* note(149).

(169) GOV.UK HP. “Issue Briefing: Direct Recovery of Debts”

(<https://www.gov.uk/government/publications/issue-briefing-direct-recovery-of-debts-2/issue-briefing-direct-recovery-of-debts>) (令和 7 年 6 月 6 日最終閲覧)、OECD (2019). *supra* note(5).p.84.

件を具備する必要がある。

(要件)

- ① 臨場の上、対面にて滞納者の実情把握に努めること<sup>(170)</sup>
- ② 滞納税額 1,000 ポンド以上
- ③ 対象銀行預金等の口座に 5,000 ポンド以上の残高を残すこと
- ④ 保留通知 (hold notice) の送達後、30 日間の猶予<sup>(171)</sup>

ロ PAYE の税コード変更権限 (Coding out) <sup>(172)</sup>

我が国の源泉徴収制度は、雇用主が、給与等を支払う際に所定の方法により税額を計算することによって源泉徴収を行い、これを年末調整又は確定申告をもって精算するものである<sup>(173)</sup>。

一方で、英国の PAYE においては、累積的基準 (cumulative basis) が採用されており、これは、いずれの時点の源泉徴収税額も、現時点までの課税年度を通じて受け取った所得に依存しているように、納税者の給与等と控除が課税年度を通じて累積されることを意味している<sup>(174)</sup>。その前提として、雇用主が、給与等支払額とそれに係る所得税及び社会保険料の金額を、リアルタイムで HMRC に申告する制度 (Real Time Information (RTI)) も導入されており<sup>(175)</sup>、これにより、非常に正確な租税徴収を可能としている。

---

(170) 法令上の要件としては確認できなかったが、英国政府ホームページにおいて、「すべての滞納者が、DRD 行使の事前に HMRC 職員の訪問を保証される」としている。

(171) 保留通知により対象銀行預金等の口座が凍結された後、当該銀行等から HMRC に DRD 対象金額が送金されるまでの間に、異議申立ての機会として、30 日間の猶予期間が設けられている。

(172) GOV.UK HP. “Collection of debt: coding out”  
(<https://assets.publishing.service.gov.uk/media/5a7dd1dc40f0b65d886349b8/coding-out-tiin.pdf>) (令和 7 年 6 月 6 日最終閲覧)、OECD (2019).*supra* note(5). pp.84-85, GOV.UK HP.*supra* note(149).

(173) 国税庁「令和 7 年版 源泉徴収のあらまし」1 頁  
(<https://www.nta.go.jp/publication/pamph/gensen/aramashi2024/pdf/03.pdf>) (令和 7 年 6 月 6 日最終閲覧)。

(174) 横山直子『徴税と納税制度の経済分析』119 頁 (中央経済社、2016)。

(175) 浅野・前掲注(146)231-232 頁。



このような PAYE における源泉徴収税額は、HMRC により事前に設定・通知される税コードを基に計算が行われるが、やはり一定の場合は、いわゆる確定申告による精算が必要となるほか、税コードの誤り等により、追加で納付が必要となる場合もあり、そのため、滞納が発生する余地があるものと解される。

このような場合に、HMRC が、PAYE の制度下にある滞納者について、PAYE の税コード変更権限を行使することにより、滞納税額を毎月の源泉徴収税額に均等割りで上乗せする形で、PAYE の対象となっている給与等から少額ずつ自動的に差し引くことを可能としている。

2009 年財政法 (FA) により導入された本権限による徴収は、特に少額滞納に対して費用対効果が高いと評価されており、従来は、差し引くことができる上限を総収入額の 50%かつ 3,000 ポンドとしていたところ、2014 年の法改正により、この上限を滞納者の収入額に応じて、段階的に引き上げることを可能とするなど、その権限が強化されている。

なお、本権限の根拠は、2003 年所得税法 (Income Tax (Earnings and Pensions) Act 2003) 684 条に置かれ、その詳細は、2003 年所得税 (PAYE) 規則 (The Income Tax (Pay As You Earn) Regulations 2003) に規定されている。

## 5 納税緩和制度

英国においては、滞納者が「経済的に困窮しているときに HMRC へ連絡・相談することを恐れている」<sup>(176)</sup>、「セルフサービスを好む」<sup>(177)</sup>という本国の調査結果に基づき、上記 2 で述べた納付相談の段階から、猶予制度の適用まで、HMRC 職員を介さず、オンラインで完結可能な制度を整備している。

英国の猶予制度は、Time to Pay (以下「TTP」という。)<sup>(178)</sup>と呼称されて

---

(176) OECD (2019). *supra* note(5).p.75.

(177) OECD (2023). *supra* note(11).p.113.

(178) GOV.UK HP. “If you cannot pay your tax bill on time”

おり、以下のとおりオンライン又はそれ以外の方法によるものに大別されている。

なお、TTP による分割納付額及び完納期限については、滞納者個々の実情に基づくことから、オンラインによる方法における一定の場合を除き、「標準的な」取り決めはないとされているが、納付計画立案に当たっては、HMRC から、滞納者が所有する資産の売却等による資金捻出を指示することもあるようである。

(1) オンラインによる方法 (HMRC に連絡せずに納付計画を設定する方法 (Setting up a payment plan without contacting HMRC))

租税の種類に応じて、以下に掲げる各要件を満たせば、HMRC 職員を介さずに、英国政府ホームページから個別アカウントにログインの上、オンラインで完結可能である。

イ 共通的な要件

- ① 他の滞納租税及びその納付計画の設定がないこと
- ② 原則、納付方法を口座引落とすること<sup>(179)</sup>
- ③ 必要な申告書がすべて提出されていること

ロ 自主申告による租税

(要件)

- ① 滞納税額 30,000 ポンド以下
- ② 納期限から 60 日以内の申請

ハ PAYE

(要件)

- ① 滞納税額 100,000 ポンド以下

---

(<https://www.gov.uk/difficulties-paying-hmrc/print>) (令和 7 年 6 月 6 日最終閲覧)、GOV.UK HP. “How to pay a debt to HMRC with a Time to Pay arrangement” (<https://www.gov.uk/guidance/find-out-how-to-pay-a-debt-to-hmrc-with-a-time-to-pay-arrangement#setting-up-a-payment-plan-without-contacting-hmrc>) (令和 7 年 6 月 6 日最終閲覧)。

(179) OECD (2014) .*supra* note(151).pp.42-43.

- ② 12 か月以内に完納する納付計画
- ③ 滞納租税が直近 5 年以内のもの

## ニ VAT

(要件)

- ① 滞納税額 100,000 ポンド以下
- ② 12 か月以内に完納する納付計画
- ③ 2023 年以降に開始した会計期間に係る滞納租税

### (2) オンラインによらない方法

HMRC に連絡、相談する必要がある。

HMRC は、滞納者個々の実情を確認し、その現在の資産状況及び今後の納付能力に応じて滞納者と折衝の上、納付計画を設定することとなる。

この場合においても、原則、口座引落による納付方法の設定が要求されるようである。

### (3) 被災者に対する猶予制度<sup>(180)</sup>

TTP の範疇には含まれないかもしれないが、洪水や経済危機、口蹄疫による農業危機等に代表される災害により損失を被った者に対する猶予制度も整備されている。

## 6 第三者責任

個別の徴収回避スキームに対応するため、比較的適用範囲が狭く、具体的なケースを想定して規定された制度が、近年相次いで整備されている。

### (1) 会社の取締役等に対する連帯納付に係る責任 (Joint and several liability of company directors etc) <sup>(181)</sup>

(180) OECD (2014) .*supra* note(151).p.42.

(181) GOV.UK HP. “Overview of joint and several liability notices for tax avoidance, tax evasion and repeated insolvency”

( <https://www.gov.uk/guidance/overview-of-joint-and-several-liability-notices-for-tax-avoidance-tax-evasion-and-repeated-insolvency> ) (令和 7 年 6 月 6 日最終閲覧)。

個人（会社の取締役・影の取締役<sup>(182)</sup>・経営に関与する者・参加者<sup>(183)</sup>（以下「会社の取締役等」という。））が、徴収回避の方法として「倒産（insolvency）」を用いることを防止するために、2020 年財政法（FA）スケジュール 13 により導入された第三者責任規定である。

本規定により、滞納者たる会社の取締役等に該当する個人<sup>(184)</sup>に対して、以下に掲げる類型に応じて、その各要件を満たした場合に、第三者責任が課せられる。

#### イ 度重なる倒産及び租税滞納（Repeated insolvency and non-payment cases）<sup>(185)</sup>

「度重なる倒産及び租税滞納」とは、会社が租税滞納を放置し、その額を膨らませたまま当該会社を倒産させて納付（徴収）を回避するとともに、その後、同じ又は類似の事業を営む新しい会社を設立する慣行をいう。

本制度は、この「フェニックス主義（phoenixism）」や「フェニックス（phoenixing）」とも呼ばれる慣行に対応するため設けられたものであり、我が国が令和 6（2024）年度税制改正によって整備した「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」の検討に当たっても参考とされている<sup>(186)</sup>。

その適用要件は、真実の新興企業及び起業家をその対象に巻き込むこ

(182) 取締役が、その命令に従うことが慣例となっている者をいうとされる。

(183) 主に、株主や貸付債権者をいうとされる。

(184) 下記ハの場合は、罰則を科された当時に会社の取締役等であった個人。

(185) GOV.UK HP. “Joint and several liability notices for repeated insolvency and non-payment cases”

(<https://www.gov.uk/guidance/joint-and-several-liability-notices-for-repeated-insolvency-and-non-payment-cases>)（令和 7 年 6 月 6 日最終閲覧）。

(186) 「英国では（中略）いわゆる『フェニックスカンパニー』については、脱税等に基因する旧法人の納税義務を追及するために役員等に対する連帯納付義務の追及を認める立法がなされている。失敗したスタートアップの正当な再挑戦を阻害する効果を生じさせないようにできれば、同様の対処も考えられるのではないかとされている。財務省・前掲注(52)839 頁。

とがないよう配慮して以下のとおり定められている。

(要件)

- ① 旧会社の滞納総額が、以下のいずれも超えていること
  - ・ 10,000 ポンド
  - ・ 無担保債権者に対する債務額の 50%
- ② 過去 5 年間のうちに、対象となる会社の取締役等が関与する 2 社以上の会社が倒産手続を開始していること
- ③ 新会社において、旧会社のいずれか 2 つと同じ又は類似の事業を行っている (た) こと
- ④ 対象となる会社の取締役等が、新会社においても同様の立場を持つこと

ロ 租税回避及び脱税 (Tax avoidance and tax evasion cases) <sup>(187)</sup>

本制度は、租税回避及び脱税を行った会社について、倒産を用いた徴収回避を行うリスクがあることを危惧し、これを防止するため設けられたものである。

(要件)

- ① 租税回避又は脱税を行ったこと
- ② 滞納者たる会社について、倒産手続の対象となっているか、対象となる重大な可能性があること
- ③ 対象となる会社の取締役等が、上記①の行為に関与していたこと
- ④ 上記①の行為に関連する納税義務があるか、その可能性が高いこと
- ⑤ 上記①の行為に関連する納税義務が、果たされない可能性が高いこと

ハ 租税回避又は脱税の促進 (Facilitating avoidance or evasion) <sup>(188)</sup>

---

(187) GOV.UK HP. “Joint and several liability notices for tax avoidance and tax evasion cases”

(<https://www.gov.uk/guidance/joint-and-several-liability-notices-for-tax-avoidance-and-tax-evasion-cases>) (令和 7 年 6 月 6 日最終閲覧)。

(188) GOV.UK HP. “Joint and several liability notices and penalties for facilitating

本制度は、租税回避又は脱税の促進により受けた罰金の支払いを回避するために、倒産を用いることを防止するため設けられたものである。

(要件)

- ① 租税回避又は脱税を促進したとして罰金が科されたこと
- ② 滞納者たる会社について、倒産手続の対象となっているか、対象となる重大な可能性があること
- ③ 対象者である個人が、上記①の時点で会社の取締役等であったこと
- ④ 上記①の罰金が支払われない可能性が高いこと

(2) オンラインマーケットプレイスの管理者に対する連帯納付に係る責任  
(Joint and several liability on the online marketplaces) <sup>(189)</sup>

国外事業者の英国国民に対する商品等の販売に係る VAT 詐欺等を契機として 2016 年財政法 (FA) により導入され、2018 年財政法 (FA) でその権限を一部強化した第三者責任規定であり、オンラインマーケットプレイスの管理者 (提供者) に対して、①オンラインマーケットプレイスを通じて、英国の消費者に対して商品等を提供する国内外すべての事業者が VAT を納付しない場合及び②オンラインマーケットプレイスを通じて、英国の消費者に対して商品等を提供する国外事業者が VAT 登録を行わないことを知った場合に連帯納付に係る責任が課せられるものである。

## 第 4 節 出国・財産隠蔽等対策

英国においては、出国等で追跡不可能となった納税者を見つけ出すための特別部署を設置したとの情報<sup>(190)</sup>は確認したが、明確に租税徴収における出国・財産隠蔽等対策に当たると考えられる制度を把握することはできなかった。

---

tax avoidance or tax evasion”

(<https://www.gov.uk/guidance/joint-and-several-liability-notice-and-penalties-for-facilitating-tax-avoidance-or-tax-evasion>) (令和 7 年 6 月 6 日最終閲覧)。

(189) 野一色・前掲注(128) 63-73 頁、浅野・前掲注(146)229 頁参照。

(190) OECD (2014) .*supra* note(151).p.94.

## 第 5 節 徴収実効性確保策

英国の租税徴収制度は、いわゆる詐欺的行為への厳しい姿勢がみられるところ、本節においては、その傾向がより顕著なものとなっている。

### 1 延滞利子税<sup>(191)</sup>

我が国の延滞税と同様、租税の納付が延滞された場合に、その未納の税額に対して課される附帯税であり、所得税や法人税、キャピタルゲイン税など税目ごとに規定が設けられている (TMA § 86, 87A)。

### 2 意図的な税務不履行者リスト

2009 年財政法 (FA) により導入された制度であり、英国政府ホームページ上において、「意図的な税務不履行者リスト (list of deliberate tax defaulters)」が公表されている。故意に不正行為等を行い、これを自発的に開示しなかった者について、25,000 ポンド以上の追徴税額を受けた場合に公表の対象となるものであり、その公表内容は、氏名及び住所も含まれる厳しい措置となっている<sup>(192)</sup>。

その趣旨は、いわゆる遁脱犯を罰することを目的としていると考えられるが、租税滞納の処理について特集した 2014 年の OECD 報告書でも「英国では、滞納者の情報は犯罪行為の場合にのみ公表される。(The United Kingdom publishes debtor's information only in case of criminal acts.)」と

---

(191) 志場ほか・前掲注(47)726 頁参照。

(192) GOV.UK HP. “Details included in the list of deliberate tax defaulters” (<https://www.gov.uk/government/publications/publishing-details-of-deliberate-tax-defaulters-pddd/details-included-in-the-list-of-deliberate-tax-defaulters>) (令和 7 年 6 月 6 日最終閲覧)、GOV.UK HP. “Compliance Handbook, CH190000 - Publishing details of deliberate tax defaulters: contents” (<https://www.gov.uk/hmrc-internal-manuals/compliance-handbook/ch190000>) (令和 7 年 6 月 6 日最終閲覧)。

して本制度と思われる内容を取り上げている<sup>(193)</sup>ことから、本制度は、態様は限られるものの、租税滞納の抑止にも貢献しているものであると、筆者は考えている。

### 3 深刻な不履行者管理プログラム<sup>(194)</sup>

故意のコンプライアンス違反 (deliberately non-compliant) があると判断された納税者については、「深刻な不履行者管理プログラム (Managing Serious Defaulters programme (以下『MSD プログラム』という。))」により管理されることとなる。

MSD プログラムにより管理される納税者は、最大 5 年間、あらゆる納税義務が正当に果たされているか、厳密に監視されることとなる。また、その納税者たる会社の取締役及び事業のパートナーについては、他に関与する会社及び事業についても監視の対象となる可能性がある。

### 4 倒産の申立て<sup>(195)</sup>

滞納租税の徴収に当たり、他のすべての手段を検討した後、最終的な方法として、裁判所に対し、滞納者に係る倒産 (Insolvency) の申立てを行うことができる。

なお、本権限は、原則として、以下に掲げる要件の一つ以上が満たされた

(193) OECD (2014) .*supra* note(151).p.56.

(194) GOV.UK HP. “Managing Serious Defaulters programme”

(<https://www.gov.uk/guidance/managing-serious-defaulters-msd-programme#how-ill-know-if-this-affects-me>) (令和 7 年 6 月 6 日最終閲覧)、  
GOV.UK HP. “Managing serious defaulters—CC/FS14”

(<https://www.gov.uk/government/publications/compliance-checks-managing-serious-defaulters-ccfs14/managing-serious-defaulters-ccfs14>) (令和 7 年 6 月 6 日最終閲覧)。

(195) 他国においても、私債権者と同等の権利として、税務当局が、裁判所に対し、倒産手続開始の申立てを行う権限を有することがあると考えられるが、英国では、政府ホームページに、租税徴収の手段として倒産の申立てに係る権限が掲載されていたことから、特に取り上げることとする。GOV.UK HP.*supra* note(149).

以下においても、同様の場合に倒産の申立てに係る権限を取り上げる。



場合に行使される。

(要件)

- ① 滞納状況が好転せず、将来にわたっても徴収が見込めないこと
- ② 納付が可能な状況であったにもかかわらず、その納付を回避するため積極的に行動したこと
- ③ HMRC が、滞納者の（主張する）保有資産状況について、正直でないとの疑いを持っており、より早急に納付すべきであると考えていること

## 第 4 章 独国

本章においては、独国の租税徴収制度等を概観する。

独国は、制定法主義をとる大陸法に属し、法治主義<sup>(196)</sup>が認められており、これまで述べてきた米国及び英国とは文化的にも異なる背景を持つ。

行政に一定の自力執行権を認めている<sup>(197)</sup>一方で、民事訴訟を通じ裁判所を介することで、その実効性を高める制度が存在する。また、租税徴収に係る権限の大部分が各州に委任されているなど、連邦国家としての特徴も併せ持つ。

### 第 1 節 租税徴収に係る執行状況<sup>(198)</sup>

独国においては、連邦における税務当局の最高機関として連邦財務省 (Bundesministerium der Finanzen) が置かれているが、その執行範囲については、連邦税 (関税、蒸留酒税等) に係るものに留まり、税収の大部分を占める共有税 (Gemeinschaftssteuer)<sup>(199)</sup>の執行については、独国を構成する 16 の各州に委任されている。

州においては、一部の特別市を除いて州財務省 (Landesministerium der Finanzen) が州税制の企画・立案、連邦から委任された税務執行に関する指導・監督等を行っており、その執行の最前線には、税務署 (Finanzamt) が置かれていることから、中身は異なるものの、納税者から見た税務当局の機構として

---

(196) 行政及び司法は、議会によって制定された法律によってなされなければならないとする主義をいう。丸山・前掲注(68)2頁。

(197) 行政的執行(自力執行)に重きを置くのがドイツ法であるといわれる。塩野・前掲注(37)244頁。

(198) 柱書については、飯田淳一「ドイツの税務行政」税大ジャーナル 13 号 171-186 頁 (2010, [https://www.nta.go.jp/about/organization/ntc/kenkyu/backnumber/journal/13/pdf/13\\_11.pdf](https://www.nta.go.jp/about/organization/ntc/kenkyu/backnumber/journal/13/pdf/13_11.pdf)) (令和 7 年 6 月 6 日最終閲覧) を参考としている。

(199) 税収全体に占める割合は、2023 年の実績において、共有税が 75.4%とその大半を占めており、連邦税が 11.1%、市町村税が 10.1%、そして州税が 2.8%と続く形となっている。ARC 国別情勢研究会『ARC レポート ドイツ 2024/2025 年版』59 頁 (2024)。

は、我が国に近いものがあるのではないかと、筆者は考えている。

## 1 所掌範囲

上述のとおり、連邦の所掌範囲は、連邦税の所掌に留まり、税収の大部分を占める共有税（所得税、法人税及び付加価値税）については、州が所掌している。

一方で、社会保険料の徴収は、疾病金庫（*Kranken Kasse*）が担っており、独国において医療保険料の未納に対する社会的評価が非常に厳しいことを背景に、強力な徴収態勢の下、高い徴収実績を誇る<sup>(200)</sup>。

## 2 民間委託

民間委託の活用については、把握されていない。

## 3 滞納状況

租税徴収に係る計数をみると、滞納税額が 19,432 百万ユーロ（3,128,552 百万円／@161 円）、国民負担率が 54.9%、収入比滞納割合が 2.6%であり、国民負担率及び収入比滞納割合は、いずれも我が国よりもわずかに高い比率となっているものの、大差はない。

# 第 2 節 租税債権の位置付け

## 1 租税優先権<sup>(201)</sup>

不動産の滞納処分に関しては、第 3 節 4 で述べるとおり、司法的執行によるところ、強制競売及び強制管理に関する法律（*Gesetz über die Zwangsversteigerung und die Zwangsverwaltung*（以下「ZVG」という。））

10 条において、土地に対する公課の 4 年分、不動産税及びその附帯税の 2 年

---

(200) 松田・前掲注(72)28-29 頁参照。

(201) 吉国ほか・前掲注(9)7-8 頁。

分に限り、土地の維持改良及び農林業用地の管理に要する雇人給料等に次いで第 3 順位の優先権を持ち、私債権等、第 4 順位から第 8 順位までに定めのある各債権に優先するとされているが、非常に限定的な租税優先権であるといえる。また、不動産以外の財産については、実体法上、租税優先権が与えられていないことを踏まえると、独国において、租税優先権は、ほぼ認められていないと評価できるのではないかと、筆者は考えている。

## 2 倒産法上の位置付け<sup>(202)</sup>

1999 年に施行された現行の倒産法 (Insolvenzordnung) においては、「優先的破産債権」と呼ばれる制度そのものが存在せず、租税債権を含め、すべての債権が倒産法上等しく扱われている。

旧破産法 (Konkursordnung) においては、租税債権は、労働債権等と並び、優先的破産債権としての地位を得ていたところ、現在の形となった経緯は以下のとおりである。

1970 年代後半、第二次世界大戦後のオイルショック等を契機とする経済危機を経て、当時の旧破産法が健全に機能しなくなり、その改正作業が開始された。当時の政府与党である社会民主党 (SPD) 等が労働者の立場の保護等を強調する社会民主主義的な考えであったところ、1982 年に政権交代が起これ、「市場適合性」「債権者自治」という理念を背景とする自由主義的な考えを持つキリスト教民主同盟 (CDU) 等が政府与党となったことで、その考えが破産 (倒産) 法改正にも反映され、「優先的破産債権」という制度そのものが廃止に至ることとなったのである。

よって、倒産法上においても、租税優先権は認められていないといえる。

## 3 期間制限

租税通則法 (Abgabenordnung (以下「AO」という。)) 228 条において、

---

(202) 田代雅彦「ドイツ連邦共和国における倒産実務の研究 (上)」法曹時報 52 巻 1 号 5 - 8 頁、20-21 頁 (法曹会、2000) を参考としている。

租税債権の徴収権に係る消滅時効は「特別な支払制限期間（besonderen Zahlungsverjährung）」として、原則 5 年間とされており、民法（Bürgerliches Gesetzbuch（以下「BGB」という。））195 条に規定される私債権等に係る通常の期間（3 年間）よりも長く、優遇されているといえる。

### 第 3 節 徴収手続

独国においても、他国同様、政府ホームページ上で税制に関する情報を掲載しているが、州ホームページを含め、一般的な徴収手続や納付相談についての情報は把握できず、少なくともここまで確認してきた 3 か国と比べると広く公表してはいないように思われる。

この点、本節において後述するとおり、独国の租税徴収制度に関する規定は、我が国ほど具体的に適用要件等が定められていない印象であり、州ごとに多少取扱いが異なるなど、税務当局の裁量による部分も大きいのではないかと、筆者は考えている。

#### 1 催告

特段、特徴的な制度は把握することができず、税務署等による個別催告が主流であると考えられる。

#### 2 納付相談

税務署等の徴収職員に直接相談する形が主流と思われるが、例えばノルトライン=ヴェストファーレン州のアーヘン・クライス税務署のホームページ<sup>(203)</sup>をみると、税務相談窓口として、①電子税務システム「ELSTER」<sup>(204)</sup>

---

(203) Oberfinanzdirektion Nordrhein-Westfalen HP. “Herzlich willkommen bei Ihrem Finanzamt Aachen-Kreis”

(<https://www.finanzamt.nrw.de/mein-finanzamt/finanzamt-aachen-kreis>)（令和 7 年 6 月 6 日最終閲覧）。

(204) 「あなたのオンライン税務署（Ihr Online-Finanzamt）」ともうたわれているシス

を通じて行うオンライン相談、②電話による相談、③対面による相談（予約制）が案内されている。

### 3 財産調査

#### (1) 任意調査権

##### イ 滞納者の資産開示 (Vermögensauskunft des Vollstreckungsschuldners)

滞納者は、滞納発生から 2 週間以内にその滞納税額を完納できない場合には、税務当局の請求に従い、所有資産に係る情報のほか、出生名、生年月日及び出生地（滞納者が法人等である場合には商業登記簿等）を提供しなければならない (AO § 284 (1))。

なお、滞納者がこの定めに反した場合は、税務当局は、裁判所を介して滞納者を拘留することが可能 (AO § 284 (8)) であり、これにより間接強制がなされている。

##### ロ 強制徴収のための調査権

租税通則法 (AO) 249 条 2 項 1 文において、強制徴収に係る準備のために、滞納者の財産及び収支状況を調査することができると規定されている。これにより、納税者等関係者及び第三者の情報提供義務 (Auskunftspflicht der Beteiligten und anderer Personen) (AO § 93) や書類の提出義務 (Vorlage von Urkunden) (AO § 97) といった規定を含む課税手続に関する規定 (AO § § 85~107 等) が強制徴収に適用される<sup>(205)</sup>、これらの調査権を行使することが可能となる。

また、上述の各種義務の履行については、強制金の賦課 (Zwangsgeld)、代執行 (Ersatzvornahme) 又は直接執行 (Unmittelbarer Zwang) の方

---

テムであり、独国において電子的な申告及び納税に寄与するシステムとされている。筆者の所感としては、我が国の e-Tax に近い性質を持つシステムと考えている。

ELSTER HP. (<https://www.elster.de/eportal/start>) (令和 7 年 6 月 6 日最終閲覧)。

(205) Klaus Tipke / Heinrich Wilhelm Kruse. (TK Lfg.86 Oktober 1998). “Kommentar zur Abgabenordnung und Finanzgerichtsordnung (ohne Steuerstrafrecht)” § 249 Tz.29.

法によって、その履行を強制させることができる (AO § § 328～335)。

## (2) 強制調査権

### イ 搜索 (durchsuchen) の権限

滞納者の住居又は事業所について、原則、滞納者の同意若しくは裁判所命令に基づいて搜索することができる (AO § 287)。

一方で、搜索対象となる場所の共同管理者を除き、第三者への搜索権限は把握されていない。

### ロ 宣誓供述 (Eidliche Vernehmung) を求める権限<sup>(206)</sup>

納税者等関係者以外の第三者に対して、その主張する事実の正確性を担保するため、裁判所を介して宣誓供述を求めることができる (AO § 94) とされる、情報提供義務 (AO § 93) を補完する制度である。

なお、本規定に基づく宣誓供述の要求に対して真摯に回答を行わなかった者については、刑法 (Strafgesetzbuch (以下「StGB」という。)) 154 条 (偽証罪) 等の規定による刑罰の適用対象となる。

しかし、裁判所を介すというハードルの高さから、実際はあまり活用されていないようである。

### ハ 宣誓に代わる供述 (Versicherung an Eides statt) を求める権限<sup>(207)</sup>

納税者等関係者に対し、その主張する事実の正確性を担保するため、宣誓に代わる供述 (宣誓供述書) を要求することができる (AO § 95) とされる、上記ロと同じく情報提供義務を補完する制度である。

当該宣誓に代わる供述は、行政による命令によって求められるものであり、裁判所を介した手続ではないほか、租税通則法 (AO) 328 条の規定に基づく強制を行うことはできないとされている (AO § 95 (6))。

なお、本規定に基づく宣誓に代わる供述の要求に対して真摯に回答を行わなかった者については、刑法 (StGB) 156 条 (宣誓に代わる虚偽の供述) 等の規定による刑罰の適用対象となる。

(206) Tipke / Kruse. (TK Lfg.93 Oktober 2000) .supra note(205) § 94 Tz.1,10.

(207) Tipke / Kruse. (TK Lfg.93 Oktober 2000) .supra note(205) § 95 Tz.1-2,11.

しかし、本制度も上記ロと同様、裁判所を介す必要はないものの、その適用要件の厳しさから、実際はあまり使用されていないようである。

#### 4 滞納処分

基本的に自力執行権が認められているが、不動産のみ司法的執行によることとされている点が特徴である。

また、いわゆる差押制限財産の規定（AO § § 295、319）において、民事訴訟法（Zivilprozessordnung（以下「ZPO」という。））やその他の法令を準用することが定められているなど、租税法とその他の法令の親和性が高い制度であるといえる。

なお、執行通知等は、現状紙ベースが主流であると考えられるが、現在施行に向けて検討されている法案として「強制執行のさらなるデジタル化法（Gesetz zur weiteren Digitalisierung der Zwangsvollstreckung）」<sup>(208)</sup>がある。本法案は、司法的執行における執行通知の電子化を義務化するものとなっており、今後、税務行政における執行通知についても電子化が進んでいく可能性があることを示唆するものと、筆者は考えている。

##### （1）差押えの要件

支払命令（Leistungsgebot）を送達後、一週間の猶予期間を設ける必要がある（AO § 254（1））。

また、債権差押えに際しては、その一週間前に、原則として督促状（Mahnung）を送達することとしているが、厳密には差押えの要件とはされていない（AO § 259）。

##### （2）差押え<sup>(209)</sup>

租税通則法（AO）249 条 1 項を根拠として、自力執行権が認められてい

---

(208) Bundesministerium der Justiz und für Verbraucherschutz HP. “Gesetz zur weiteren Digitalisierung der Zwangsvollstreckung”  
([https://www.bmj.de/SharedDocs/Gesetzgebungsverfahren/DE/2023\\_Digitale\\_Zwangsvollstreckung.html](https://www.bmj.de/SharedDocs/Gesetzgebungsverfahren/DE/2023_Digitale_Zwangsvollstreckung.html))（令和 7 年 6 月 6 日最終閲覧）。

(209) 吉国ほか・前掲注(9) 4 頁。



るが、上述したとおり、不動産のみ、その例外として規定されている。

#### イ 自力執行

##### (イ) 動産

租税通則法 (AO) 281 条 1 項のほか、主に同法 285 条以降に、その執行に係る手続が定められている。

##### (ロ) 債権及びその他財産 (動産及び不動産を除く財産)

租税通則法 (AO) 309 条から 313 条のほか、同法 321 条等の規定に、その執行に係る手続が定められている。

#### ロ 司法的執行

不動産については、その執行に当たり、租税通則法 (AO) 322 条において、民事訴訟法 (ZPO) 864 条から 871 条及び、強制競売及び強制管理に関する法律 (ZVG) の規定を適用する旨を定めていることから、裁判所がその執行を担うこととなる。

### (3) 換価

我が国と同様、差し押さえた動産の換価においては、原則、公売に付さなければならぬと規定されており (AO § 296)、自力執行権が認められているが、その執行手続を司法的執行によることとしている不動産については、裁判所に対して強制競売を申し立てる必要があるほか、その申立ては、動産に対する滞納処分によっても徴収不足となることが確実となった場合に限り認められる (AO § 322 (4)) として、一定の制限がかけられている。

## 5 納税緩和制度<sup>(210)</sup>

我が国における納税緩和制度 (第 1 章第 3 節 5 参照) は、その要件が限定

---

(210) 奥谷健「徴収手続における納税者の権利保護—徴収緩和制度の検討—」租税法研究 33 号『租税徴収法の現代的課題』33-37 頁 (有斐閣、2005)、岩崎政明「衡平を理由とする納税義務の軽減免除」ジュリスト 942 号 102-107 頁 (有斐閣、1989)、岩崎・前掲注(46) 96-103 頁を参考としている。

的でかつその適用も厳格に行われているのに対し、独国におけるそれは、短期的な納付困難に対する猶予制度又は長期的・甚大な納付困難に対する税額減免制度として「一般的なかたち」で規定されており、その運用については、納税者個々の実情に応じて対応するという柔軟なものになっているとされる。

#### (1) 猶予制度 (Stundung)

申請に基づき、対象租税を期限内に徴収(納付)することが、納税者にとって「相当の過酷さ(erhebliche Härte)」を意味する状態であると認められる場合に、担保の提供を条件として猶予を認める(AO § 222)制度である。

ここでいう「相当の過酷さ」とは、「不衡平(unbillig)」であることを意味し<sup>(211)</sup>、「不衡平」とは、一般通常人の社会通念からして、「耐え難いほど過酷なこと」をいうと解されており、租税負担が当該納税者の真実の担税力からして容認され得ないほど過大なものであるか否かが考慮される<sup>(212)</sup>。

「不衡平」の態様としては、物的(客観的)不衡平と人的(主観的)不衡平とに分別され、前者は、納税者の個人的事情とは関係なく、個別事案において、もし立法者がそのような事態を認識し、又は認識し得たなら、個別の減免措置を設けていたであろうと認められるような制度上の不合理・欠陥がある場合を指し、後者は、納税者の個人的事情を考慮し、租税徴収により、納税者の経済的・人的成形が損なわれ、又は真に危機に瀕する事態が生ずるような場合を指すとされる<sup>(213)</sup>。

なお、本規定の例外として、源泉徴収義務者(雇用主)が納税者(従業員)から源泉徴収した租税を税務当局に納付する場合は、その納税の猶予を申請したとしても、これについて許可されることはないことが定められている。

#### (2) 税額減免制度(Erlass)

---

(211) 奥谷・前掲注(210) 34 頁。

(212) 岩崎・前掲注(46)98 頁。

(213) 奥谷・前掲注(210) 35-37 頁、岩崎・前掲注(46)98-99 頁。

申請又は税務当局の職権に基づき<sup>(214)</sup>、個別事案において、徴収が「不衡平」と認められる場合に、租税滞納の全部又は一部を免除する制度である (AO § 227)。

「不衡平」については、上記 (1) で述べたとおりであり、その内容の不明確さが問題視されている一方で、柔軟な対応が可能になると評価されている<sup>(215)</sup>。

## 6 第三者責任

### (1) 連帯納付に係る責任

共同申告書を提出した夫婦等、同じ租税について納付義務を負う複数の者は、各人が連帯納付に係る責任を負い、それぞれが当該租税の全額を納付する義務を負う (AO § 44)。

ただし、連帯納付に係る責任を負った各人が、その租税に係る強制徴収を、自分に割り当てられた責任分に限定するよう申請することも可能である (AO § 268)。

### (2) 第二次納税義務類似規定

租税通則法 (AO) 第 4 セクション「責任 (Haftung)」に、我が国における第二次納税義務類似制度と思われる第三者責任が以下のとおり複数規定されている。

#### イ 代表者の責任 (Haftung der Vertreter)

個人の法定代理人及び法人の代表者 (以下本節において「代表者」という。) は、故意又は重大な過失により主たる納税者の納税義務を果たさなかった場合、その納税義務に係る責任を負う (AO § 69)。

#### ロ 代表される当事者の責任 (Haftung des Vertretenen)

代表者について、代表者自身が行った不正行為等に基づいて納税義務を負った場合に、代表される当事者は、納税義務者でない限り、その納

---

(214) 岩崎・前掲注(46)99 頁。

(215) 奥谷・前掲注(210)37 頁。

税義務に係る責任を負う (AO § 70 (1))。

ハ 通脱犯及びその共犯の責任 (Haftung des Steuerhinterziehers und des Steuerhehlers) <sup>(216)</sup>

通脱犯及びその共犯は、通脱税額ないし不正な租税利益について責任を負う (AO § 71)。

ここでいう通脱犯及びその共犯が主たる納税義務者ではない場合において、これに当たる者は、例えば、通脱に関与した従業員や税理士等というとされる。

ニ 会計記録の真実性保持義務違反に対する責任 (Haftung bei Verletzung der Pflicht zur Kontenwahrheit)

租税通則法 (AO) 154 条 (アカウントの真実 (Kontenwahrheit)) 3 項の規定に故意又は重過失で違反した者は、納税義務関係から生じる請求の実現を損なう範囲で責任を負う (AO § 72)。

ホ 税務当局へのデータ転送に対する第三者の責任 (Haftung Dritter bei Datenübermittlungen an Finanzbehörden)

租税通則法 (AO) 87c 条 (課税手続のための非公式データ処理プログラム (Nicht amtliche Datenverarbeitungsprogramme für das Besteuerungsverfahren)) の規定におけるプログラム製造者は、故意又は重大な過失による同法の義務違反の結果としてデータが不正確又は不完全に処理され、それにより不当に税制上の優遇が得られた場合に、その責任を負う (AO § 72a)。

ヘ グループ法人の場合の責任 (Haftung bei Organschaft)

被支配法人は、税務上、グループ関係にある支配法人の租税に対して責任を負う (AO § 73)。

ト 物件所有者の責任 (Haftung des Eigentümers von Gegenständen) <sup>(217)</sup>

企業用物件が企業者ではなく、当該企業に実質的に関与する者に帰属

---

(216) 佐藤・前掲注(132)75 頁。

(217) 吉国ほか・前掲注(9)363 頁。

する場合には、当該物件の所有者は、企業の経営に基づく企業者の納税義務について、当該物件をもって、実質的関与が存在する間に成立した租税を限度として責任を負う（AO § 74）。

なお、本規定については、我が国における「共同的な事業者の第二次納税義務」と同趣旨の規定とされている。

チ 取得者の責任（Haftung des Betriebsübernehmers）<sup>(218)</sup>

企業又は企業の組織上独立して行われる事業の全部が譲渡された場合には、企業又は事業の譲受人は、納税義務が当該企業の当該事業に基づく租税及び譲渡前の最近の暦年開始以後発生し、取得者による事業の届出後 1 年を経過するまでに確定・申告された源泉徴収税額について、譲渡された財産の額を限度として責任を負う（AO § 75）。

なお、本規定については、我が国における「事業を譲り受けた特殊関係者の第二次納税義務」と同趣旨の規定とされている。

（3）租税法以外の法令（私法）を根拠とした責任

租税通則法（AO）191 条 1 項において、法律上納税義務があると認められる者に対しては、責任通知（Haftungsbescheide）により課税できるとされているところ、同条 4 項において「責任が租税法に基因しない場合（Ergibt sich die Haftung nicht aus den Steuergesetzen）」においても責任通知を発することができる旨規定されていることから、租税法以外の法令、すなわち私法に定められる第三者の債務に関する規定をもって、納税義務に係る第三者責任を課すことが可能であると解される。

ここでいう租税法以外の法令（私法）に定められる第三者の債務に関する規定とは、例えば民法（BGB）427 条における共同契約上の義務（ Gemeinschaftliche vertragliche Verpflichtung ） や 、 商 法（Handelsgesetzbuch）28 条におけるパートナーシップに係る責任等が挙げられるのではないかと、筆者は考えている。

---

(218) 吉国ほか・前掲注(9)369-370 頁。

## 第 4 節 出国・財産隠蔽等対策

### 1 パスポート発行拒否又は没収の権限<sup>(219)</sup>

独国において、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、変わらず適用されている。

租税の滞納についても、パスポート法 (Passgesetz) 7 条 1 項 4 号に「納税義務を免れる意図がある場合」が規定されており、これをもって、同法 7 条に規定されるパスポート発行拒否又は同法 8 条に規定するパスポートの没収の対象となる。

### 2 租税徴収手続における遁脱罪<sup>(220)</sup>

租税通則法 (AO) 370 条において、いわゆる「遁脱 (Steuerhinterziehung) 罪」が規定されている。その適用要件として、同条 1 号において「税務当局等に対し、租税上重要な事実に関して、不正又は不完全な申立てを行うこと」が掲げられているところ、ここでいう租税上重要な事実とは、租税の確定に関するもののみならず、租税の計算や徴収・納付、租税利益の供与等に関する事実も含むものと解されている。このことから、同法における「遁脱罪」は、租税徴収手続ひいては滞納処分場面においても成立すると考えられる。

## 第 5 節 徴収実効性確保策

### 1 遅延利息<sup>(221)</sup>

租税通則法 (AO) 233 条から 238 条の規定により、通常、所得税や法人税等を滞納した場合には、暦年終了後 15 か月を経過した日から納付日までの

---

(219) 工藤・前掲注(56)321-322 頁参照。

(220) 佐藤・前掲注(132)59-60 頁、83 頁参照。

(221) デロイトトーマツ税理士法人・前掲注(145)111 頁。

期間に対し、遅延利息（*Verzinsung*）が課される。

## 2 延滞加算金<sup>(222)</sup>

租税通則法（AO）240 条の規定により、租税が滞納となった場合には、滞納期間中、毎月滞納税額の 1 %（年 12%）の延滞加算金（*Säumniszuschläge*）が課される。

## 3 信用情報機関を介した信用スコアへの影響<sup>(223)</sup>

独国においては、一般債権保護協会（*Schutzgemeinschaft für allgemeine Kreditsicherung*（SCHUFA））という民間企業による個人信用スコアが浸透しており、同協会は、主な会員である銀行、保険会社又は登記簿から、私債権だけではなく租税等の公的債権の不履行情報を入手し、信用情報として提供しているとされる。

税務当局による滞納者情報の公表は行われていないようであるが、当該信用スコアに影響を与えることは、滞納者の社会生活面に多大な影響を及ぼすことに繋がり、ひいては、租税債権の徴収実効性確保にも繋がっていると考えられる。

---

(222) 志場ほか・前掲注(47)727 頁、デロイトトーマツ税理士法人・前掲注(145)111 頁参照。

(223) 井上・前掲注(63)税大論叢 311 頁。

## 第 5 章 仏国

本章においては、仏国の租税徴収制度等を概観する。

仏国は、独国と同様、大陸法国に分類されるところ、強制徴収に関する自力執行権を認める実体規定がありながら、その滞納処分は、債権を除き、裁判所付属吏の資格を持つ司法補助職である「執行吏 (Huissier de justice)」<sup>(224)</sup>を介した司法的執行によることとしているなど、独国とも異なる独特な制度構成となっている。

### 第 1 節 租税徴収に係る執行状況<sup>(225)</sup>

仏国においては、経済・財務省の内部部局の一つである公共財政総局 (Direction Générale des Finances Publiques (以下「DGFp」という。)) が、税務行政の執行全般を担っており、その組織構造は、税務担当部局を持つ中央部局のほか、DGFp 傘下の全国管轄部局 (Services à Compétence Nationale) 及び地域管轄部局 (Service Territoriaux) から構成されるものとなっている。納税者の主な窓口となる税務署については、納税者及び所掌業務に応じて個人税務署 (Service des impôts des Particuliers) と事業者税務署 (Service des impôts des Entreprises) に分けられている。

従来、租税の賦課担当機関と徴収担当機関が分離していることが仏国の税務行政の特徴の一つであったが、納税者サービス及び行政効率の向上の観点から、2008 年に、賦課担当機関である租税総局 (Direction Générale des Impôts) と徴収担当機関である公会計局 (Direction Générale de la Comptabilité

---

(224) Huissier de justice の翻訳 (執行吏) については、山口俊夫『フランス法辞典』268 頁 (東京大学出版会、2002) によった。

(225) 柱書については、梅原秀明「フランスの税務行政の概要と最近の取組」税大ジャーナル 28 号 204-207 頁

(2017, <https://www.nta.go.jp/about/organization/ntc/kenkyu/backnumber/journal/28/pdf/08.pdf>) (令和 7 年 6 月 6 日最終閲覧) を参考としている。



Publique) の中央部局が統合し、DGFîP が誕生した。

本節では、DGFîP における租税徴収に係る執行状況を確認していく。

## 1 所掌範囲

所得税や法人税、付加価値税等に代表される国税に加え、住居税や不動産税などの地方税に係る徴収も担っている<sup>(226)</sup>。

一方で、社会保険料の徴収は、別機関が担っており、独国と同様に、強力な徴収態勢の下、高い徴収実績を誇る<sup>(227)</sup>。

## 2 民間委託

民間委託の活用については、把握されていない。

しかし、動産等の強制徴収は、原則、裁判所付属吏の資格を持つ司法補助職である執行吏が実施することとなっており、仏国における租税徴収制度において、重要な役割を担っている。この執行吏は、自由専門職と位置付けられている<sup>(228)</sup>一方で、公務員の地位を有する<sup>(229)</sup>ものとされている。

## 3 滞納状況

租税徴収に係る計数をみると、滞納税額が 28,658 百万ユーロ (4,613,938 百万円／@161 円)、国民負担率が 68.0%、収入比滞納割合が 4.3%であり、国民負担率及び収入比滞納割合は、いずれも我が国よりも多少高い比率となっている。

---

(226) デロイトトーマツ税理士法人・前掲注(145)126 頁、梅原・前掲注(225)205 頁。

(227) 松田・前掲注(72)28 頁。

(228) 山本和彦「各国における競売制度」第 2 回「フランスの不動産競売」金融法務事情 1806 号 45 頁 (金融財政事情研究会、2007)。

(229) Droit-finances.net. “Huissier de justice : rôle et procédure” (<https://droit-finances.commentcamarche.com/justice/guide-justice/2335-huissier-de-justice-role-et-procedure/>) (令和 7 年 6 月 6 日最終閲覧)。

## 第 2 節 租税債権の位置付け

### 1 租税優先権

一般税法 (Code général des impôts (以下「CGI」という。)) 1920 条において、租税優先権として先取特権 (Privilège) が規定されており、直接税<sup>(230)</sup>に関する先取特権は、納税者の所有するすべての動産について成立し、その物の所在を問わず、他のすべての先取特権に優先して行使される<sup>(231)</sup>。また、不動産についても、当該不動産が商業用設備でかつ他の担保権が先に設定されていない場合には優先するとされており、特定の財産に限られるものの、強力な優先権が付与されているといえる。

なお、先取特権は、公示の対象となる (CGI § 1929-4) ところ、公示に当たっての登記は、商事裁判所書記局又は大審裁判所書記局において行われているようである<sup>(232)</sup>。

### 2 倒産法上の位置付け

倒産法上の位置付けについては、商法 (Code de commerce (以下「C.com.」という。)) に定めがある。その中で、租税債権については、一定の労働債権等には劣後するものの、上記 1 で述べた先取特権の対象となる動産等の売却代金に限り、無担保財産等に優先する (C.com. § § L641-13、L643-8) ほか、本来清算手続開始後は担保権実行ができないところ、清算人が倒産手続開始から 3 か月以内に担保付財産の清算に着手しない場合は、税務当局が個別の追求権を行使することができる<sup>(233)</sup> (C.com. § L643-2) 旨規定しており、租税債権の例外的な取扱いを認めている。

---

(230) 間接税についても全く先取特権が及ばないという訳ではないが、一定の制限が設けられている。

(231) 吉国ほか・前掲注(9) 8 頁。

(232) 吉村典久「フランスにおける租税賦課徴収手続」専修大学法学研究所紀要 25 号 108 頁 (専修大学法学研究所、2000)。

(233) 小梁吉章『フランス倒産法』67 頁 (信山社、2005)。

### 3 期間制限

税務手続法 (Livres des procédures fiscales (以下「LPF」という。)) L274 条において、租税債権の徴収権に係る消滅時効は 4 年間とされており、民法 (Code civil (以下「C.civ.」という。)) 2224 条などに規定される私債権等に係る通常の期間 (5 年間) よりも短いものとなっている。

## 第 3 節 徴収手続

### 1 催告

我が国のようなコールセンターの有無は確認できなかったが、強制徴収に至る前に電話催告を活用し、良好な結果を得ているようである<sup>(234)</sup>。

また、滞納者に対する接触に際しては、滞納者の行動や業務内容、滞納税額の多寡といった事情から、個々の滞納リスクに応じて、接触戦略を分類し、それぞれ以下のような対応を実施している<sup>(235)</sup>。

#### ① 丁寧なアプローチ (Gentle approach)

新規滞納者などは、分割納付等により解決が図れるケースが多いことを念頭に、対面 (主に法人) 又は手紙 (主に個人) のいずれかにより丁寧なアプローチを図るものである。

#### ② 大量措置 (Mass actions)

裁判所の許可を得る必要がなく、「重大な措置」(heavy actions) よりも簡易で安価な措置とされており、下記 4 (2) イ(イ)において取り上げる「第三債務者に対する行政差押え (Saisie administrative à tiers détenteur (以下「SATD」という。))」等、行政上の自力執行権の行使による強制徴収を中心とした措置を指すものと解される。

#### ③ 厳しい措置 (Severe actions)

詐害行為取消権 (Actio Pauliana) の行使による第三者責任の追及や不

---

(234) OECD (2014). *supra* note(151).p.39.

(235) OECD (2014). *supra* note(151).p.28.

動産の差押え等、裁判所の許可を必要とする厳しい措置により、徴収を図るものである。

## 2 納付相談

仏国政府ホームページ上<sup>(236)</sup>では、個別アカウントにログインして行うオンライン相談又は、公的財政センター (*centre des finances publiques*)<sup>(237)</sup>における対面・電話相談が案内されている。

## 3 財産調査

### (1) 任意調査権

#### イ 通信の権利 (*Droit de communication*)

第三者が保有する文書及び情報を検査し、その写しをとることができる権限である<sup>(238)</sup> (*LPF § L81* 等)。

なお、本権限による要請を拒否等した者に対しては、罰則が科されることとなっており (*CGI § 1734*)、これにより間接強制がなされている。

#### ロ 銀行口座の届出義務

行政当局の監督下にある、あらゆる者は、仏国内におけるすべての銀行口座の開設及び閉鎖を *DGFIP* に報告する義務を負う (*CGI § 1649A*)。

当該義務により報告された情報は、*FICOBA* と呼ばれる銀行口座フア

---

(236) *economie.gouv.fr* HP. “Que faire si vous avez des difficultés à payer vos impôts ?” (<https://www.economie.gouv.fr/particuliers/difficultes-payer-impots#>) (令和 7 年 6 月 6 日最終閲覧)。

(237) 税務署も含まれるものと、筆者は考えている。

(238) *bofip.impots.gouv.fr* HP. “CF - Droit de communication et procédures de recherche et de lutte contre la fraude” (<https://bofip.impots.gouv.fr/bofip/6067-PGP.html/identifiant=BOI-CF-COM-20120912>) (令和 7 年 6 月 6 日最終閲覧)、*bofip.impots.gouv.fr* HP. “CF - Droit de communication” (<https://bofip.impots.gouv.fr/bofip/2130-PGP.html/identifiant=BOI-CF-COM-10-20210224>) (令和 7 年 6 月 6 日最終閲覧)。

イル (Fichier des comptes bancaires)<sup>(239)</sup>にまとめられていることから、税務当局が強制徴収において必要な場合、この FICOPA を参照することにより、滞納者の銀行口座の有無等<sup>(240)</sup>を即時に把握することができる。

#### ハ 不動産の売却事績に係るデータベースへのアクセス

仏国においては、不動産の売却行為は公表されなければならないとされているため、その情報がまとめられたデータベースにアクセスすることにより、滞納者が売却した特定の不動産を把握することができる<sup>(241)</sup>。

### (2) 強制調査権

税務手続法 (LPF) L258A 条において、原則、仏国における強制徴収手続は、民事執行手続法 (Code des procédures civiles d'exécution (以下「CPCE」という。)) によることとされている。そのため、動産の差押えの前提となる搜索についても、同法 (CPCE) L142-1 条から L142-3 条及び L322-2 条の規定により、支払命令 (commandement de payer)<sup>(242)</sup>後、8 日間の猶予をもって、執行吏による実施が可能であると解される。

## 4 滞納処分<sup>(243)</sup>

第 1 節 2 及び上記 3 (2) で述べたとおり、強制徴収手続は、原則、民事

(239) その登録件数は、4 億件にも上るといわれる。presse.economie.gouv.fr HP.

“FEUILLE DE ROUTE « LUTTE CONTRE TOUTES LES FRAUDES AUX FINANCES PUBLIQUES »” p.22.

(https://presse.economie.gouv.fr/01062023-dossier-de-presse-feuille-de-route-du-plan-lutte-contre-toutes-les-fraudes-aux-finances-publiques/) (令和 7 年 6 月 6 日最終閲覧)。

(240) 取引事績及び口座残高は、登録されていないようである。service-public.fr HP.

“Fichier des comptes bancaires (Ficoba)”

(https://www.service-public.fr/particuliers/vosdroits/F2233) (令和 7 年 6 月 6 日最終閲覧)。

(241) OECD (2014).supra note(151).p.51.

(242) 税務手続法 (LPF) L257 条の規定による正式な支払通知が送達された場合は、民事執行手続法 (CPCE) L142-3 条の規定による支払命令に取って代わるとされる。

(243) 柱書における、特に執行吏を中心とした仏国の司法的執行制度について、山本和彦「フランス新民事執行手続法について (上) ー日本法との比較を中心として」ジュリ

執行手続法（CPCE）の規定に則り、執行吏が実施することとなっている。仏国における司法的執行においては、当事者及びその者から委任を受けた執行吏の主導の下で進められ、関係者間に紛争が生じた場合にのみ裁判官が介入するシステムをとっており、若干の例外はあるものの、執行吏が独占的な権限を有し、裁判所は後見的に関与するに過ぎないとされている。そのため、差押えの段階については、裁判所に対する申立て及び裁判所の決定が不要であるなど、我が国と比して裁判所の関与が少ないとされている。

このことから、筆者は、仏国における強制徴収手続について、司法的執行によりながら、実質的には、自力執行権が認められていると解することもできる、特徴的な制度であると考えている。また、そのような制度の中でも、別途、債権について完全な自力執行権が与えられており、強制徴収に係る「速さ」が担保されている。

#### （１）差押えの要件

まずは、一般税法（CGI）1658 条及び税務手続法（LPF）L256 条の規定による回収通知（avis de mise en recouvrement（以下「AMR」という。）<sup>(244)</sup>を送付することとなるが、その後の督促手続については、上記 1 で述べた個々の滞納リスクに応じた接触方法の選択と同様、滞納者の態様に応じて、以下の 2 通りの手続がとられている<sup>(245)</sup>。

#### イ 段階的督促手続（la procédure de relance progressive）

---

スト 1040 号 70 頁（有斐閣、1994）、徳田和幸「フランス民事執行法の改正について」日仏法学会編『日仏法学』19 号 71 頁（有斐閣、1995）、山本・前掲注(228)45 頁を参考としている。

- (244) bofip.impots.gouv.fr HP. “REC - Modalités et mesures préalables à l'action en recouvrement - Phase préliminaire - Avis de mise en recouvrement - Conditions d'utilisation”

(<https://bofip.impots.gouv.fr/bofip/4135-PGP.html/identifiant=BOI-REC-PREA-10-10-10-20200122>)（令和 7 年 6 月 6 日最終閲覧）。

- (245) bofip.impots.gouv.fr HP. “REC - Modalités et mesures préalables à l'action en recouvrement - Phase préliminaire à l'action en recouvrement - Relance des défaillants de paiement et mise en demeure de payer”

(<https://bofip.impots.gouv.fr/bofip/3997-PGP.html/identifiant=BOI-REC-PREA-10-10-20200819>)（令和 7 年 6 月 6 日最終閲覧）、吉国ほか・前掲注(9) 4 頁。

過去 3 年間に於いて、督促対象税目と同一の税目について滞納がない「初回滞納者 (redevable primo-défaillant)」と呼ばれる者に対しては、以下の手順により督促を行い、一定期間の猶予を与える。

- ① 督促状 (lettre de relance) 送達後、30 日間の猶予 (LPF § L257-0B)
- ② 正式な支払通知 (mise en demeure de payer) 送達後、8 日間の猶予 (LPF § L257、CPCE § L142-3)

以上の手続を経て、いわゆる司法的執行による強制徴収 (下記 (2) イ<sup>(24)</sup>及び (2) ロ参照) を行うことができる。

なお、SATD (下記 (2) イ<sup>(イ)</sup>参照) については、上記②を経ずに、同①の手続のみをもって行うことができる。

#### ロ 直接督促手続 (la procédure de relance directe)

滞納租税が更正又は職権課税によるものである場合や、滞納税額が 15,000 ユーロを超える場合等<sup>(246)</sup>は、督促状の送達を経ずに、正式な支払通知の送達後 30 日間の猶予のみをもって、下記 (2) に掲げるすべての方法をもって強制徴収を行うことができる (LPF § L257-0A)。

### (2) 差押え

#### イ 自力執行

##### (イ) 第三債務者に対する行政差押え (SATD) <sup>(247)</sup>

税務手続法 (LPF) L262 条に規定される、いわゆる債権差押えの権

(246) 段階的督促手続若しくは直接督促手続のいずれかをとることとされているが、それぞれ適用条件が限定列挙されており、これらに当てはまらない場合があるのではないかと考えられる。この点、直接督促手続において、「(一部租税を除き) AMR による徴収の場合」が掲げられており、筆者はこの AMR の発行が強制徴収に係る必須条件であるという認識であることから、① (当該 AMR に係る条件を除き) 直接督促手続の適用条件、②段階的督促手続の適用条件の順に優先され、このいずれにも当てはまらないような場合は、直接督促手続によるのではないかと考えている。

(247) bofip.impots.gouv.fr HP. “REC - Mise en œuvre du recouvrement forcé - Saisie administrative à tiers détenteur” (<https://bofip.impots.gouv.fr/bofip/2304-PGP.html/identifiant=BOI-REC-FORCE-30-20191127>) (令和 7 年 6 月 6 日最終閲覧)。

限であり、仏国の租税徴収制度では例外的ともいえる、完全な自力執行権である。

その執行に当たっては、2017 年に修正された 2013 年 12 月 29 日付法律 2013-1279 号 2013 年財政法の改正（1）（LOI n° 2013-1279 du 29 décembre 2013 de finances rectificative pour 2013（1））17 条Ⅱの規定により、電子的な通知で行うことが可能となっており、非常に効率的であると評価されている<sup>(248)</sup>。

（ⅱ）動産等の差押え<sup>(249)</sup>

動産については、民事執行手続法（CPCE）L221-1 条から L221-6 条等の規定<sup>(250)</sup>、不動産については、同法（CPCE）L 311-1 条等の規定<sup>(251)</sup>に則り、執行吏が実施する。

ロ 司法的執行

裁判所の関与が少ないとされているものの、財産の帰属判定が困難な場合等、法律・取引関係が複雑な事案については、民事訴訟を通じ裁判所の判断を仰ぐ意味で、強制執行可能なタイトル（titres exécutoires）（CPCE § L111-3）を取得し、米国及び英国と同様の意味での司法的執行を行うことも可能であると解される。

（3）換価

差押え同様、動産等については、民事執行手続法（CPCE）の規定により換価されることとなっており、原則、裁判所の許可を得て売却するか、

(248) OECD (2014). *supra* note(151).p.51.

(249) 上記 4 柱書で述べたとおり、司法的執行によりながら実質的には自力執行権が認められているという筆者の認識の下、本項目で取り上げている。

(250) bofip.impots.gouv.fr HP. “REC - Mise en œuvre du recouvrement forcé - Saisies mobilières - Saisie-vente”  
(<https://bofip.impots.gouv.fr/bofip/2390-PGP.html/identifiant=BOI-REC-FORCE-20-30-20171004>)（令和 7 年 6 月 6 日最終閲覧）。

(251) bofip.impots.gouv.fr HP. “REC - Mise en œuvre du recouvrement forcé - Saisie immobilière”  
(<https://bofip.impots.gouv.fr/bofip/3626-PGP.html/identifiant=BOI-REC-FORCE-40-20220817>)（令和 7 年 6 月 6 日最終閲覧）。



競売によることとなっている（CPCE § § L322-1～L322-14）。

## 5 納税緩和制度<sup>(252)</sup>

### （1）納税の延期（Délai de paiement）<sup>(253)</sup>

納付困難な事情を証明する書類<sup>(254)</sup>を作成の上行われた申請に基づき、その内容に係る審査を経て「ケースバイケース」で猶予を認めるとされる制度である。

すべての滞納者に認められる権利とされているが、個人の場合、その対象租税は、直接税（所得税、住宅税又は固定資産税）に限定されるようである<sup>(255)</sup>。

具体的な適用条件及び猶予期間を正確に把握することができなかったが、OECD 報告書によれば、担保提供がない場合<sup>(256)</sup>で 6 か月、担保提供がある場合でより長期猶予が可能となり、特定のケースで 24 か月又は 36 か月を超えない範囲で適用される（ただし、常習犯<sup>(257)</sup>には適用されない。）こ

---

(252) economie.gouv.fr HP. “Que faire si vous avez des difficultés à payer vos impôts ?” (<https://www.economie.gouv.fr/particuliers/difficultes-payer-impots#>)（令和 7 年 6 月 6 日最終閲覧）。

(253) bofip.impots.gouv.fr HP. “REC - Modalités et mesures préalables à l'action en recouvrement - Suspension des poursuites - Plans de règlements - Plans accordés par le comptable public” (<https://bofip.impots.gouv.fr/bofip/1223-PGP.html/identifiant=BOI-REC-PREA-20-10-10-20150506>)（令和 7 年 6 月 6 日最終閲覧）。

(254) 個人においては、納付困難の理由や資産・収支状況、納付（引落）用銀行口座情報等を記載する所定の様式を用いる。impots.gouv.fr HP. “Formulaire 4805-AP-SD : Difficultés de paiement (avec patrimoine)” ([https://www.impots.gouv.fr/sites/default/files/formulaires/4805-ap-sd/2023/4805-ap-sd\\_4694.pdf](https://www.impots.gouv.fr/sites/default/files/formulaires/4805-ap-sd/2023/4805-ap-sd_4694.pdf))（令和 7 年 6 月 6 日最終閲覧）。

(255) impots.gouv.fr HP. “Délai de paiement” (<https://www.impots.gouv.fr/particulier/delai-de-paiement>)（令和 7 年 6 月 6 日最終閲覧）。

(256) 法人の場合は、担保の提供がない場合、原則、経営者の個人保証が必要とされる。bofip.impots.gouv.fr HP.*supra* note(253)。

(257) 繰り返し租税滞納を発生させている者を指していると考えられ、換言すれば、原則、既滞納租税がない新規滞納者にのみ認められていると解される。

とが確認できている<sup>(258)</sup>。

なお、申請は、個別アカウントにログインの上、オンラインで行うことが可能である。

## (2) 税額減免制度 (Remise gracieuse de impôt) <sup>(259)</sup>

上記(1)と同様の書類<sup>(260)</sup>を用いた申請に基づき、その内容に係る審査を経て「ケースバイケース」で税額の全部又は一部の減免を認めるとされる制度 (LPF § L247) である。

ただし、本制度の対象は、個人の直接税 (所得税、住宅税又は固定資産税) に限定されているほか、上記(1)よりも、より多角的な観点から厳しい審査が行われるようである。

なお、本制度の申請についても、個別アカウントにログインの上、オンラインで行うことが可能である。

## (3) 納税の猶予 (Sursis de paiement) <sup>(261)</sup>

一般的な困窮等による納付困難の場合における猶予制度ではないが、本制度は、課税の根拠又はその税額に異議がある場合、不服申立てを提起した上で、原則、担保提供を条件として<sup>(262)</sup>、納税の猶予を申請することができるものである (LPF § L277)。

これにより、当該不服申立てに係る最終決定が出るまで納期限は延期さ

(258) OECD (2014). *supra* note(151).p.104.

(259) economie.gouv.fr HP. “Impôt : la demande de remise gracieuse, comment ça fonctionne ?”

(<https://www.economie.gouv.fr/particuliers/impot-demande-remise-gracieuse>)

(令和 7 年 6 月 6 日最終閲覧)、impots.gouv.fr HP. “Comment faire une demande de remise gracieuse ?”

(<https://www.impots.gouv.fr/particulier/questions/comment-faire-une-demande-de-remise-gracieuse>) (令和 7 年 6 月 6 日最終閲覧)。

(260) impots.gouv.fr HP. *supra* note(254).

(261) bofip.impots.gouv.fr HP. “REC -Modalités et mesures préalables à l'action en recouvrement - Suspension des poursuites - Sursis de paiement - Conditions de recevabilité”

(<https://bofip.impots.gouv.fr/bofip/143-PGP.html/identifiant=BOI-REC-PREA-20-20-10-20120912>) (令和 7 年 6 月 6 日最終閲覧)。

(262) 吉村・前掲注(232)105 頁。

れ、徴収権の消滅時効も一時停止される。

## 6 第三者責任

「第三者の義務 (Obligations des tiers)」(CGI § § 1682～1691) の規定等に定められる各種連帯納付に係る責任について、以下のとおり取り上げる。

### (1) 営業財産の譲受人と所有者の連帯納付に係る責任<sup>(263)</sup>

営業譲渡があった場合に、譲渡の行われた年度又は事業年度において、譲渡の日までに譲渡人によって実現された収益に対する所得税について、譲受人は、譲渡人と連帯して納税義務を負う (CGI § 1684①)。

なお、本規定については、我が国における「事業を譲り受けた特殊関係者の第二次納税義務」と同趣旨の規定とされている。

### (2) 営業財産の所有者と企業経営者の連帯納付に係る責任<sup>(264)</sup>

営業用財産の所有者は、当該財産に係る賃貸借契約が公示されるまでの間、財産の利用に対して課税される直接税につき、企業経営者と連帯して納税義務を負う (CGI § 1684③)。

なお、本規定については、我が国における「共同的な事業者の第二次納税義務」と同趣旨の規定とされている。

### (3) 脱税共犯者の連帯納付に係る責任

滞納者の共犯者として、倒産手続その他の手段により脱税をしたか、試みたことにより有罪判決を受けた個人は、滞納者と連帯して当該租税の納税義務を負う (CGI § 1691)。

### (4) 脱税者等の連帯納付に係る責任<sup>(265)</sup>

脱税をしたか、試みたことにより有罪判決を受けたすべての者は、当該

(263) 吉国ほか・前掲注(9)370 頁、吉村・前掲注(232)108-109 頁参照。

(264) 吉国ほか・前掲注(9)363 頁、吉村・前掲注(232)108-109 頁参照。

(265) bofip.impots.gouv.fr HP. “REC - Solidarités diverses et actions patrimoniales - Actions contre les dirigeants - Solidarité de paiement en cas de condamnation pénale”

( <https://bofip.impots.gouv.fr/bofip/2896-PGP.html/identifiant=BOI-REC-SOLID-10-20-20120912> ) (令和 7 年 6 月 6 日最終閲覧)。

租税の納税義務及び罰金支払義務について、滞納者と連帯して責任を負う (CGI § 1745)。

なお、本制度は、下記 (5) における「詐欺的行為等を行った取締役の連帯納付に係る責任」とともに、会社の取締役への責任追及方途としても取り上げられている<sup>(266)</sup>。

(5) 詐欺的行為等を行った取締役の連帯納付に係る責任<sup>(267)</sup>

会社等の取締役が、詐欺的行為又は重大かつ度重なる納税義務の不履行により、当該会社等の租税又は罰金を税務当局が徴収することができない状況に至らしめた場合は、裁判所を介して、当該会社等の取締役に対して当該租税 (罰金) に係る納付 (支払) 責任を追及することができる (LPF § L267) 規定であり、数ある第三者責任規定の中でも特に利用が多いものであるとされる<sup>(268)</sup>。

なお、上記 5 (1) における納税の延期を会社等が申請していた場合で、当該申請による納付計画が不履行となったときは、当該会社等の取締役に對して本規定により連帯納付に係る責任を追及することも想定されているようである<sup>(269)</sup>。

(6) 民法 (C.civ.) 上のパートナーシップにおけるパートナーの連帯納付に係る責任<sup>(270)</sup>

---

(266) bofip.impots.gouv.fr HP. “REC - Solidarités diverses et actions patrimoniales - actions contre les dirigeants et les tiers”

( <https://bofip.impots.gouv.fr/bofip/2901-PGP.html/identifiant=BOI-REC-SOLID-10-20120912> ) (令和 7 年 6 月 6 日最終閲覧)。

(267) bofip.impots.gouv.fr HP. “REC - Solidarités diverses et actions patrimoniales - Actions contre les dirigeants et les tiers - La responsabilité pécuniaire civile des dirigeants de sociétés”

( <https://bofip.impots.gouv.fr/bofip/2903-PGP.html/identifiant=BOI-REC-SOLID-10-10-20120912> ) (令和 7 年 6 月 6 日最終閲覧)。

(268) 吉村・前掲注(232)109 頁。

(269) bofip.impots.gouv.fr HP. *supra* note(253)。

(270) bofip.impots.gouv.fr HP. “REC - Solidarités diverses et actions patrimoniales - Mise en œuvre de la solidarité de paiement - Actions contre les associés et les liquidateurs amiables et responsabilité des détenteurs et séquestres de fond - Obligation au passif des associés de sociétés civiles”

民法 (C.civ.) 上のパートナーシップにおけるパートナーは、株式資本の持ち分に応じて、会社の負債に対して無期限に責任を負う<sup>(271)</sup> (C.civ. § 1857) ところ、租税徴収においても本規定により追及が可能であり、その手続において裁判所を介す必要はないとされている<sup>(272)</sup>。

このことから、仏国においては、本規定以外の場合においても、民法 (C.civ.) 等、私法上の規定を根拠とした第三者責任を追及することが可能であると解される。

## 第 4 節 出国・財産隠蔽等対策

仏国における出国・財産隠蔽等対策としては、租税徴収手続における遁脱罪が挙げられる。

一般税法 (CGI) 1741 条において、いわゆる「遁脱罪」が規定されているところ、その適用要件として、「租税の徴収を妨害する」ことが規定されているため、租税徴収手続ひいては滞納処分の場合においても成立すると考えられる。

## 第 5 節 徴収実効性確保策

### 1 遅延利息<sup>(273)</sup>

租税が滞納となった場合には、未納の税額に対して、その納期限の翌月の

---

( <https://bofip.impots.gouv.fr/bofip/2898-PGP.html/identifiant=BOI-REC-SOLID-20-10-10-20220601> ) (令和 7 年 6 月 6 日最終閲覧)。

(271) 仏国では、会社のパートナーは、関係する会社が納付すべき租税に対して平等に責任を負い、責任の有無及び範囲は、会社の性質によって異なるとされている。OECD (2014). *supra* note(151).p.54.

(272) bofip.impots.gouv.fr HP. “REC - Solidarités diverses et actions patrimoniales - Mise en oeuvre de la solidarité de paiement”  
( <https://bofip.impots.gouv.fr/bofip/2902-PGP.html/identifiant=BOI-REC-SOLID-20-20120912> ) (令和 7 年 6 月 6 日最終閲覧)。

(273) bofip.impots.gouv.fr HP. “CF - Infractions et sanctions - Infractions et pénalités fiscales communes à tous les impôts - Règles générales concernant l'intérêt de retard - Nature et champ d'application de l'intérêt de retard”

初日から納付した月の末日まで、月ごとに遅延利息 (l'intérêt de retard) が課される (CGI § 1727)。

## 2 延滞加算金<sup>(274)</sup>

租税が滞納となり、その租税が納期限から 45 日以内に納付されなかった場合、滞納税額の 10% の延滞加算金が課される (CGI § 1730)。

## 3 身柄拘束命令<sup>(275)</sup>

通脱罪の有罪判決を受けた場合及び、住所を頻繁に変える滞納者が、所得税と取引高税を職権課税された場合、裁判所により身柄拘束が宣告される。

この身柄拘束は、罰則ではなく、あくまでも強制執行の手段であり、滞納者に納付することを説得し、納税拒否の状態に留まることを断念させる目的のものであるとされている。

---

(<https://bofip.impots.gouv.fr/bofip/1383-PGP.html/identifiant=BOI-CF-INF-10-10-10-20211215>) (令和 7 年 6 月 6 日最終閲覧)。

(274) bofip.impots.gouv.fr HP. “CF - Infractions et pénalités fiscales communes à tous les impôts - Infractions relatives au recouvrement de l'impôt”

(<https://bofip.impots.gouv.fr/bofip/2428-PGP.html/identifiant=BOI-CF-INF-10-30-20191211>) (令和 7 年 6 月 6 日最終閲覧)。

(275) 吉村・前掲注(232)106-107 頁参照。

## 第 6 章 比較法的考察

はじめに、「比較法的考察」という言葉を取り上げるに当たり、本稿において、「租税徴収制度」のすべてを網羅することはできておらず、本来「比較」すべき要素が抜け落ちている<sup>(276)</sup>という批判は免れないことは承知しているところである。そのため、別の視点からみた要素を加えれば、まったく異なる結論が導き出される可能性は否定できないところであり、あくまで筆者の調査結果を基にした比較法的考察であることを強調した上で、以下のとおり検討を行う。

さて、第 1 章から第 5 章においては、我が国及び諸外国の租税徴収制度等について概観してきた。その結果、経済社会の国際化及びデジタル化への対応や、詐欺的行為への対策など、共通の問題意識がみられるものの、その国家が持つ文化的・歴史的背景を伴って、各国それぞれが異なる特徴を持つ租税徴収制度等を構築していることが確認された。ここでいう文化的・歴史的背景の大きな要素となる諸外国の法体系については、大きく英米法又は大陸法に分けられ、前者は、「政府は、私人と同様、原則として、普通法（common law）の支配を受け、司法裁判所の裁判に服すべき」という考え方を根底に持つ一方で、後者は、「実定法上、特殊固有の法の体系としての行政法（行政制度）を認める」ものであるとされる<sup>(277)</sup>ところ、本稿においても、英米法に属する米国及び英国、大陸法に属する独国及び仏国、そして、その両者の性質を併せ持つとされる我が国<sup>(278)</sup>において、様々な違いと特徴が浮かび上がったのである。

そこで、本章においては、上述のとおり、本稿における比較法的考察の中で浮かび上がった各国の租税徴収制度等の特徴を、法体系の別に整理し、その中で、諸外国からみた我が国の租税徴収制度等の立ち位置を確認の上、我が国の

---

(276) 前掲注(12)及び(13)参照。

(277) 田中二郎『新版 行政法 上巻 全訂第 2 版』21 頁（弘文堂、2014）参照。

(278) かつて我が国では、大陸法、特に独国（旧プロイセン）の行政法を模範として、前近代的な中央集権的・官僚的・警察国家的行政を行ってきたとされているが、第二次世界大戦の終戦を機に、民主主義的諸制度の確立を迫られたことにより、英米法の考え方及び制度を漸次とり入れることになったとされている。田中・前掲注(277)40 頁。

租税徴収制度等に対する評価を試みる。さらに、その結果を踏まえ、我が国が参考とすべき制度の方向性の提示を行いたい。

## 第 1 節 英米法国

本節においては、第 2 章及び第 3 章でそれぞれ取り上げた、米国及び英国の租税徴収制度等に係る特徴を述べる。

### 1 租税徴収に係る執行状況

連邦制と連合国という国家体制の特徴がみられながらも、我が国でいう国税庁に当たる組織（IRS 又は HMRC）が、中央集権的に租税徴収制度の運営を行っている。各地方にいわゆる税務署が置かれず、対面相談の場面が限定され、オンラインによる対応が促進されていることから、ある程度、滞納者対応も画一的（自動的）なものとなっている側面が垣間見えた。

歴史的に、租税及び社会保険料<sup>(279)</sup>が一体徴収されており、国税庁に当たる組織の所掌範囲が、大陸法国及び我が国と比して広いものとなっている。

その執行に当たっては、民間委託が実施されており、英国では低コストかつ効率的であると評価されている一方で、米国においては、高コストかつ非効率と評価されているほか、納税者情報の漏洩、高圧的な徴収等に代表される納税者への権利侵害等に対する批判など、ネガティブな声が多く聞かれるものとなっている。

このような特徴を持つ執行体制の中で、収入比滞納割合は、大陸法国及び我が国と比して非常に高い比率となっている。

### 2 租税債権の位置付け

租税法上の租税優先権については、米国と英国に大きな違いがみられたが、

---

(279) 米国においては、社会保障税及びメディケア税と呼ばれる租税であり、性質は他国でいう社会保険料と類似するものであるが、厳密に言えば異なるものであるといえる。



倒産法上の租税債権の位置付けについては、両国共に従来優先的地位にあったものが相対的に引き下げられている傾向がみられた。

なお、租税徴収に係る期間制限は、大陸法国及び我が国と比して長いものとなっている。

### 3 租税徴収制度

コールセンターの活用や、行動洞察に基づいた徴収事務の改善、オンライン完結が可能な猶予制度などデジタルツールを積極活用した納税環境整備等により、各種効率化が図られている。

強制徴収に当たっては、司法的執行を原則とする中で、併せて迅速な強制徴収を可能とする自力執行権も認められている制度構成となっているが、この自力執行権については、米国においては、第 2 章第 3 節 4 で述べたとおり、強権的な調査・徴収活動に対する批判の高まりの中で、その執行要件たる事前手続が厳格に定められるに至り、英国においては、従来から、その執行可能な場面が非常に限定されているなど、「速さ」の側面において、一定の制限が設けられている。

一方で、事前に裁判所の許可を得るに当たっての事務量及び時間の費消と引き換えに、民事訴訟を通じて自力執行権の限界を補完し、また、その執行に対する拒否等があった場合における刑罰を背景とした強制力の補強を可能とするほか、滞納者の拘束や出国禁止、倒産の申立て等、幅広い措置をもって強制徴収に当たることができることから、「強さ」の側面が担保されているといえるだろう。

思うに、このような制度構成が、一つの滞納事案にかかるコストの大きさに繋がるとともに、租税徴収の期間制限を長く確保する必要に迫られ、そのことが、新規で少額な滞納事案について、古く多額の滞納事案より後回しにされてしまうという結果<sup>(280)</sup>を生む要因の一つとなったのではないだろうか。

---

(280) 前掲注(112)参照。

そして、このような問題に対応しつつ、経済社会の国際化及びデジタル化に適応するため、上述した各種効率化策を講じたり、英国においては、新たに債権執行に係る自力執行権を与えるなどの必要性に迫られたのではないかと考えられる。

## 第 2 節 大陸法国

本節においては、第 4 章及び第 5 章でそれぞれ取り上げた、独国及び仏国の租税徴収制度等に係る特徴を述べる。

### 1 租税徴収に係る執行状況

連邦国家である独国と単一国家である仏国では、その国家体制が大きく異なり、その特徴は、特に州財務省へ共有税の徴収を委任する独国において強くみられるものの、それぞれに共通する点として、各地方に滞納者との接触拠点として、いわゆる税務署を置き、滞納者との距離を近くに置くことで、滞納者の態様及び個々の実情に基づいた柔軟な対応を重視している側面が垣間見えた。

我が国と同様に、社会保険料については別機関が徴収しているが、地方税については、独国においては、共有税の徴収を担う州財務省が、仏国においては DGFIP がその徴収を担っており、いわゆる国税の徴収機関が、地方税についてもその責を負っている点が特徴的である。

上述のとおり、各地方に置かれた税務署の職員による柔軟な対応を重視していることも関係してか、民間委託は実施されていない。

このような特徴を持つ執行体制の中で、収入比滞納割合は、英米法国と比して低く、我が国と比して多少高い比率となっている。

### 2 租税債権の位置付け

仏国においては、一定の租税優先権が確認できたところであるが、独国に

においては、租税法上及び倒産法上の双方において租税優先権がほぼ認められていないという、諸外国からみれば非常に特徴的な事実が明らかとなった。

とはいえ、独国においても、強力な自力執行権が認められていることを鑑みれば、決して租税債権を軽んじているという証左にはならないと考えられる<sup>(281)</sup>。

なお、租税徴収に係る期間制限についても、期間そのものは、ほぼ同等であり、我が国とも大差ないが、私債権との関係性においては、独国は私債権よりも長く、仏国は短いという違いがみられた。

### 3 租税徴収制度

上記 1 で述べたとおり、各地方に置かれた税務署を滞納者との接触拠点として、滞納者個々の実情把握を重視した租税徴収が実施されていると思われる。納付相談及び猶予申請をオンラインで実施することができるが、いずれも徴収職員に当たる者を介して、その後の判断及び処理が行われる体制が整えられている。

強制徴収に当たっては、基本的に自力執行権が認められており、その各規定は、英米法国のそれと比して詳細かつ具体的に定められている。

一方で、民事訴訟を通じ裁判所を介することにより、自力執行権を補完・補強する制度も備わっているほか、私法上の規定を根拠とした租税債務の追及方途も示唆されている。

このような「強さ」と「速さ」をバランスよく備えた制度構成は、筆者が調査した限り、近年大きな変化がないものと思われることから、英米法国（特

---

(281) 自力執行権が認められている制度下における租税優先権については、法定納期限到来後一定期間の徒過によって租税優先権を削減すべきであるという見解があり得るところ、その根拠として、滞納租税の発生に際しては、「本来は督促等の手続を経て滞納処分を速やかに行うべきであり、それを長期間にわたって放置していた租税債権にはもはや優先権を与えるべきではない」という考え方があり得る。なお、佐藤英明教授は、このような見解に対して、滞納処分を義務化することに繋がるなどの理由から否定的な立場を示されている。佐藤英明「租税法研究会第 103 回 破産手続における租税債権の扱い」ジュリスト 1222 号 198 頁（有斐閣、2002）。

に米国) と比して、租税徴収制度に対する批判も少なかったものと推測される。

### 第 3 節 我が国

本節においては、第 1 章で取り上げた、我が国の租税徴収制度等に係る特徴を述べる。

#### 1 租税徴収に係る執行状況

国税庁主導の下、数々の納期限前後における早期接触策及び滞納の未然防止策が実施されており、初期段階で解決が図れなかった滞納者については、各地方に置かれた国税局及び税務署において、その個々の実情に基づいた対応がとられている。

国税庁は、基本的に国税のみの徴収を担っているが、地方消費税を併せて徴収しているほか、一定の場合に、社会保険料の徴収を担う場合もある<sup>(282)</sup>。

大陸法国と同様に、民間委託は実施されていないが、それは、滞納者個々の実情を正確に推し量るためでもあると考えられ、ひいては、強力な自力執行権の適正運用に繋がっていると解される。

このような特徴を持つ執行体制の中で、収入比滞納割合は、諸外国に比して、非常に低い比率となっている。

#### 2 租税債権の位置付け

租税債権の倒産法上の位置付けについて、一定の地位低下がみられるものの、基本的に租税優先権が認められている。

なお、租税徴収に係る期間制限については、英米法国よりも短く、大陸法国とほぼ同等のものとなっている。

---

(282) 前掲注(17)参照。

### 3 租税徴収制度

英米法国と同様、コールセンターを活用した滞納者への効率的な接触が図られているほか、期限前納付指導はがきに「日本では、国税のほとんどが、期限内に納付されています」との記載及び、期限内納付割合が「99%」である旨の記載を強調する<sup>(283)</sup>など、行動洞察に基づく施策と思われる取組みも確認された。また、オンラインによる猶予申請も可能となっており、その審査に当たっては、滞納者個々の実情を十分に把握することとなっている。

強制徴収に当たっては、幅広い範囲で自力執行権が認められているが、その反面、司法的執行による手続は限られたものとなっており<sup>(284)</sup>、各規定は、その適用要件も含め、基本的に税務当局の判断のみにより妥当性ある執行が可能となるよう、詳細かつ具体的に定められている。

## 第4節 我が国の租税徴収制度等に対する評価

本節においては、ここまで、我が国及び諸外国の租税徴収制度等を概観、比較してきた結果を踏まえて、我が国の租税徴収制度等に対する評価を試みる。

まず、租税徴収にのみ許されてきた特別の制度であるといわれる租税優先権及び自力執行権については、諸外国と比しても非常に制限が少ない形で認められているといえる<sup>(285)</sup>。その権限行使に当たっては、具体的に定められた適用範囲及び要件を踏まえた上で、事前に滞納者個々の実情を把握することを徹底するなど、適正運用が図られている。

その反面、民事訴訟を通じ裁判所を介してカバーできる範囲は限られているともいえるが、必要に応じて税制改正により対応されている。また、税制改正

---

(283) 国税庁「令和5年度 租税滞納状況の概要」11頁

([https://www.nta.go.jp/information/release/kokuzeicho/2024/sozei\\_taino/pdf/sozei\\_taino.pdf](https://www.nta.go.jp/information/release/kokuzeicho/2024/sozei_taino/pdf/sozei_taino.pdf)) (令和7年6月6日最終閲覧)。

(284) 前掲注(38)参照。

(285) 諸外国と比較した場合、我が国の租税徴収制度においては、租税債権の私債権に対する優先度合いが大きく、税務当局に自力執行権が付与されている範囲が広いとの指摘がある論考として、大柳・前掲注(144)65-66頁がある。

においては、第三者責任規定の充実や、出国・財産隠蔽等対策の強化などにより、強制徴収の実効性が高められているだけではなく、換価の猶予（申請）の規定を設けるなど、納税緩和制度の充実も併せて図られている。

なお、納税緩和制度は、諸外国にみられる事業継続中の本税について税額減免が認められるような制度は非常に限定されているが、我が国には法定猶予適用時の延滞税免除制度のほか、滞納処分の停止<sup>(286)</sup>に係る納税義務消滅制度（税徴 153④、⑤）があり、第 1 章第 3 節 5（4）のとおり、税負担の公平等の配慮を踏まえれば、現行制度が好ましい形であるといえるのではないだろうか。

総括すると、我が国の租税徴収制度等は、滞納者との早期接触を図り、個々の実情に合わせた対応方針を速やかに決定する中で、必要に応じて、強力かつ迅速な執行を可能とする権限を適正運用するというバランスのとれたものとなっており、また、それを構成する各規定の適用範囲及び要件が、詳細かつ具体的に定められており、明確なものであることから、滞納者の予測可能性を高めることもできている。その結果として、我が国における「強さ」と「速さ」を兼ね備えた租税徴収制度等は、国民からの強い批判による根本的な制度等の変更を強いられることなく、適正公平な租税徴収に寄与し、適切な租税徴収が実現され、収入比滞納割合を低く良好に保つことができていると解される。

よって、本稿における比較法的考察によれば、我が国の租税徴収制度等は、税務当局及び納税者双方の視点からみて、諸外国と比しても、非常に優れたものであると評価できると考えられる。

## 第 5 節 我が国が参考とすべき制度の方向性

以上のとおり、我が国及び諸外国の租税徴収制度<sup>(287)</sup>を概観する中で、我が国

---

(286) 本稿においては、研究対象外としているため、諸外国の類似制度については調査が及んでいない。前掲注(13)参照。

(287) 本節以降、第 8 章まで、制度面を中心に述べることから、一律、租税徴収制度（若しくは制度）と呼称するが、その背景として租税債権の位置付けが大いに関係していることを前提とする。

の租税徴収制度の立ち位置は良好なものであると確認できたところであるが、第 3 節及び第 4 節で述べたとおり、我が国の租税徴収制度に係る各規定の適用範囲及び要件は厳格に定められており、どうしてもその射程が及ばないケースが生じるものである。また、経済社会の国際化及びデジタル化の進展により、今後、このようなケースがより増加していくことが懸念されるほか、価値観や考え方の多様化が進む現代において、納税に対する意識の変化から、自主納付態勢の確立が困難となっていく可能性もあろう。

このような事態に対応し、確実な租税徴収を実現するため、我が国が参考とすべき諸外国の制度について、以下の 3 つの方向性を提示する。

### 1 悪質滞納者に対する制度

経済社会の国際化及びデジタル化が進展する世界において、徴収回避の方法は、より複雑・悪質化しているところ、適正公平な租税徴収を実現するためには、それらを確実に把握し、厳正に対処する必要がある。そのため、このような徴収回避を試みる悪質滞納者から、確実に徴収することを可能とする制度について、参考とする必要があると考えられる。

### 2 効率性に寄与する制度

上記 1 のような悪質滞納者への対応を十分に行うには、税務当局における限られた事務量を効率的に活用する方法について、検討する必要がある。そのため、効率性に寄与する制度について、参考とする必要があると考えられる。

### 3 ソフトな納付促進制度

我が国において重要視している「納税者の自主納付態勢の確立」を念頭に置くに当たり、期限内納付若しくはそれが困難な場合に自主的に解決を図ろうとする納税者に何かしらのインセンティブを与えてはどうかという観

点<sup>(288)</sup>から、ソフトな納付促進制度を参考とすることを提案するものである。

---

(288) 納税者が、税務当局へ正確な情報を提供することにより、当該納税者が、公的な給付金の迅速な支給や審査時間の短縮といった具体的な形で何らかの利益やメリットを享受できる枠組みを整えることで、期限内納付へのインセンティブが納税者に生じる（育まれる）という効果に繋がる場合があるのではないかとの指摘もある。野一色直人「第 113 回大会シンポジウム デジタル化への税法の対応をめぐる法的諸問題 税務のデジタル化と納税者の権利保護」税法学 589 号 129 頁（清文社、2023）。



## 第 7 章 その他諸外国の制度

ここまで、我が国のほか、米国、英国、独国及び仏国の 4 か国について、その租税徴収制度を概観し、比較法的考察を試みてきたところであるが、本章では、OECD 報告書においても、その特徴的な制度が取り上げられている諸外国のうち、韓国、豪州及びシンガポールの 3 か国を取り上げ、その租税徴収制度の中から、第 6 章第 5 節で提示した 3 つの方向性（悪質滞納者に対する制度、効率性に寄与する制度、ソフトな納付促進制度）に当てはまり得る<sup>(289)</sup>と思われる制度を紹介する。

### 第 1 節 韓国

韓国国税庁（National Tax Service（以下「NTS」という。）」が、所得税や法人税、付加価値税等に代表される国税<sup>(290)</sup>の徴収を担っている。その組織構造は、本庁のほか、我が国における国税局に当たる地方国税庁、そして税務署の 3 層構造<sup>(291)</sup>であるなど、我が国と類似するものとなっている。また、租税法の法体系及び規定内容についても、我が国のそれと類似しているとされる<sup>(292)</sup>。

しかし、以下に掲げるような我が国にはみられない制度が多数存在し、特に、NTS において、かつて掲げられたスローガンである「仕える税制」の運営に係

---

(289) あくまで本稿における筆者の主観に準じた「我が国が当該制度を参考とするに当たっての」方向性の区分であり、取り上げる各制度における本来の趣旨を指すものではない。

(290) 税理士法人トーマツ『アジア諸国の税法（第 8 版）』3 頁（中央経済社、2014）。

(291) 一山梢「韓国の税務行政の概要」税大ジャーナル 30 号 202-204 頁

（2019, <https://www.nta.go.jp/about/organization/ntc/kenkyu/journal/saisin>

/300530\_ichiyama.pdf）（令和 7 年 6 月 6 日最終閲覧）、原山道崇「韓国の税務行政と税制の概要」税大ジャーナル 11 号 159-162 頁

（2009, [https://www.nta.go.jp/about/organization/ntc/kenkyu/backnumber/journal/11/pdf/11\\_08.pdf](https://www.nta.go.jp/about/organization/ntc/kenkyu/backnumber/journal/11/pdf/11_08.pdf)）（令和 7 年 6 月 6 日最終閲覧）を参考としている。

(292) 税理士法人トーマツ・前掲注(290) 2 頁。

る実践課題であった「誠実納税基盤の整理」<sup>(293)</sup>に対応したものと思われる「ソフトな納付促進制度」が筆者の印象に残るものとなっている。

租税徴収に係る計数をみると、滞納税額が 17,612,549 百万ウォン(1,761,255 百万円/①0.1 円)、国民負担率が 44.8%、収入比滞納割合が 5.3%であり、収入比滞納割合が、我が国よりも多少高い比率となっている。

## 1 悪質滞納者に対する制度

### (1) 出国禁止<sup>(294)</sup>

正当な理由なく滞納税額が 5,000 万ウォン以上で大統領令に定める高額滞納者については、法務部長官に対して出国禁止を要請しなければならないとされている(国税徴収法(以下「韓国税徴」という。)113条)。

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。

### (2) 高額・常習滞納者の名簿公開<sup>(295)</sup>

滞納発生の日から 1 年が経過した国税の合計額が 2 億ウォン以上の場合、滞納者の個人情報及び滞納税額等を公開することができる(韓国税徴 114、国税基本法(以下「韓国税基」という。)85 条の 5)。

### (3) 高額・常習滞納者の監置<sup>(296)</sup>

滞納者につき、以下に掲げる要件を満たす場合には、裁判所に対し、滞納者の監置を請求することができる(韓国税徴 115)。

(要件)

- ① 3 回以上滞納していること

(293) 原山・前掲注(291)165 頁。

(294) 工藤・前掲注(56) 324 頁参照。

(295) NTS HP. “고액 상습채납자 명단 공개”

(<https://www.nts.go.kr/nts/cm/cntnts/cntntsView.do?mi=6685&cntntsId=8097>)

(令和 7 年 6 月 6 日最終閲覧)、工藤・前掲注(56)324-325 頁、井上・前掲注(63)税大論叢 316-317 頁、OECD (2014).*supra* note(151).p.55.参照。

(296) 工藤・前掲注(56) 325 頁参照。

- ② 滞納発生日から 1 年が経過していること
- ③ 滞納税額の合計額が 2 億ウォン以上であること
- ④ 滞納税額について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こと

なお、事前に、滞納者に対して疎明資料の提出及び意見陳述の機会を与えなければならないこととされている。

#### (4) 常習滞納者隠匿財産の通報に係る報奨金制度<sup>(297)</sup>

滞納者が、故意に強制徴収を免れるため第三者の名義で財産を隠匿していたような場合に、その事実が NTS に通報され、その通報によって 5 千万ウォン以上の徴収に繋がったときは、当該通報者に対して最高 30 億ウォンの報奨金が支払われる（韓国税基 84 の 2）制度である。

## 2 効率性に寄与する制度

徴収事務を、韓国資産管理公社に外部委託することを可能とする規定（韓国税徴 11）が存在する。

外部委託されるのは、滞納税額が 1 億ウォン以上である場合か、管轄税務署長が滞納者名義の所得又は財産がない等の事由により徴収が困難であると判断した場合のいずれかのときとされており（韓国税徴施行令 4）、その委託業務内容は、所在・財産調査、催告書の送付及び、電話又は対面による納付相談とされており、いわゆる滞納処分に係る公権力の行使はできないものと解される。

## 3 ソフトな納付促進制度

### (1) タックスポイント制度<sup>(298)</sup>

---

(297) NTS HP. “고액상습채납자 은닉재산신고”

( <https://www.nts.go.kr/nts/cm/cntnts/cntntsView.do?mi=13387&cntntsId=8657> )  
(令和 7 年 6 月 6 日最終閲覧)。

(298) NTS HP. “세금포인트 제도”

( [https://www.nts.go.kr/taxpayer\\_advocate/cm/cntnts/cntntsView.do?mi=11494&c](https://www.nts.go.kr/taxpayer_advocate/cm/cntnts/cntntsView.do?mi=11494&c) )

個人・法人（中小企業）が納付する所得税・法人税の納税額に応じて、一定のポイントを付与し、累計ポイント別に適切な税務手続上のインセンティブを提供するほか、納税者が、ポイントを利用して中小企業向けの優良商品を割引購入したり、観光地入場料の割引クーポンを取得することを可能とするなどの特典を与える制度である。

税務手続上のインセンティブの内容としては、納税者が、納期限の延長等を一定の要件を満たした上で申請する際、ポイント数×10 万ウォンに相当する納税担保の提供に係る免除を受けられることや、滞納税額 1,000 万ウォン以下の少額滞納者が、ポイント数×10 万ウォンに相当する差押財産の売却猶予を受けられること等が挙げられる。

本制度は、納税に対してやりがい及び誇りを与えるものであるとされている。

## （2）模範納税者制度<sup>(299)</sup>

納税義務を誠実に履行して成熟した納税文化を造成し、社会貢献活動を通じて分かち合いと共生の文化の普及に貢献した者で、納税額や納税履歴など一定の基準に基づき選抜された「模範納税者」に対し、各種優遇措置を与える制度である。

優遇措置の内容としては、税務調査の一定期間猶予や、鉄道運賃及び医療費の割引等が挙げられる。

本制度は、誠実な納税者が社会から尊重され、優遇される成熟した納税文化を醸成するためのものであるとされ、「模範納税者」は NTS ホームページ上で公表されている<sup>(300)</sup>。

---

ntntsId=8300) (令和 7 年 6 月 6 日最終閲覧)、原山・前掲注(291) 178 頁。

(299) NTS HP. “모범납세자 제도”

([https://www.nts.go.kr/taxpayer\\_advocate/cm/cntnts/cntntsView.do?mi=11495&ntntsId=8301](https://www.nts.go.kr/taxpayer_advocate/cm/cntnts/cntntsView.do?mi=11495&ntntsId=8301)) (令和 7 年 6 月 6 日最終閲覧)。

(300) NTS HP. “모범납세자”

(<https://www.nts.go.kr/nts/prgn/selectPrgnTaxpyerBdList.do?mi=2214>) (令和 7 年 6 月 6 日最終閲覧)。

## 第 2 節 豪州

豪州国税庁 (Australian Taxation Office (以下「ATO」という。)) が、所得税や消費税等に代表される国税の徴収を担っている。その組織構造は、我が国のものとは大きく異なっており、国内各地に大小様々な業務拠点があるものの、特定の管轄区域を所掌するものではなく、我が国における国税局及び税務署に相当する部局が存在しない。また、税制については、豪州における州及び特別地域が、かつて英国統治時代に自治権を与えられた地であったことで、それぞれが異なる税制を構築していたことから、現在においても、膨大な制定法が存在する非常に複雑な法体系の上に成り立っている<sup>(301)</sup>。

上述のとおり英国の影響を受けていることから、いわゆる英米法国の特徴を持つと考えられるところ、様々な司法的執行<sup>(302)</sup>による強制徴収 (legal action) が示唆されている<sup>(303)</sup>ほか、コールセンターの活用<sup>(304)</sup>、租税回避タスクフォース (Tax Avoidance Taskforce) やフェニックスタスクフォース等の設立<sup>(305)</sup>から垣間見える詐欺的行為への厳しい対応、滞納税額免除制度 (Release)<sup>(306)</sup>等、米国及び英国においてみられたものと類似する制度が数多く確認された。

---

(301) 東屋敷祥世「オーストラリアにおける税制と税務行政」税大ジャーナル 14 号 160-170 頁

(2010, [https://www.nta.go.jp/about/organization/ntc/kenkyu/backnumber/journal/14/pdf/14\\_08.pdf](https://www.nta.go.jp/about/organization/ntc/kenkyu/backnumber/journal/14/pdf/14_08.pdf)) (令和 7 年 6 月 6 日最終閲覧)、阿部直枝「オーストラリアの ICT を活用した税務行政と最近の取組」税大ジャーナル 32 号 206-208 頁  
(2021, [https://www.nta.go.jp/about/organization/ntc/kenkyu/journal/saisin/020605\\_abe.pdf](https://www.nta.go.jp/about/organization/ntc/kenkyu/journal/saisin/020605_abe.pdf)) (令和 7 年 6 月 6 日最終閲覧) を参考としている。

(302) OECD (2020). *supra* note(10).p.20.

(303) ATO HP. “If you don’t pay”  
(<https://www.ato.gov.au/individuals-and-families/paying-the-ato/if-you-don-t-pay>) (令和 7 年 6 月 6 日最終閲覧)。

(304) OECD (2014). *supra* note(151).p.63.

(305) 阿部・前掲注(301)212-213 頁参照。

(306) ATO HP. “Release from your tax debt”  
(<https://www.ato.gov.au/individuals-and-families/financial-difficulties-and-disasters/support-to-lodge-and-pay/in-detail/release-from-your-tax-debt>) (令和 7 年 6 月 6 日最終閲覧)。

租税徴収に係る計数をみると、滞納税額が 59,036 百万豪ドル (5,732,396 百万円／@97.1 円)、国民負担率が 41.5%、収入比滞納割合が 13.0%であり、収入比滞納割合が、我が国よりも非常に高い比率となっている。

## 1 悪質滞納者に対する制度

### (1) 取締役の罰則 (Director penalties) <sup>(307)</sup>

法人の取締役は、当該法人が、源泉徴収税、物品サービス税又は退職年金企業拠出金の滞納に係る負担金 (Super Guarantee Charge) <sup>(308)</sup>を滞納した場合には、その滞納に係る租税等の納税義務を負う (税務行政法 (Taxation Administration Act 1953 (以下「TAA」という。)) Subdivision 269-B-Obligations and penalties) とされる第三者責任規定である。

豪州においては、新型コロナウイルス禍による滞納税額の増加への対応策として、本制度を、その事前通知も用いながら有効活用したようである<sup>(309)</sup>。

### (2) 非居住者からの金銭を受領又は管理する者からの徴収

非居住者からの金銭を受領又は管理する者 (Person in receipt or control of money from non-resident (以下「資金管理者」という。)) に対しては、豪州を源泉とする所得等について非居住者が納税義務を負う租税について、資金管理者が非居住者に代わって受領する金銭のうち、非居住者が納付すべき又は納付することが予定される租税に十分な額を随時留保し、税務当局に納付するよう求めることができる (所得税査定法 (Income Tax

---

(307) ATO HP. “Director penalties”

(<https://www.ato.gov.au/businesses-and-organisations/hiring-and-paying-your-workers/engaging-a-worker/in-detail/director-penalty-regime>) (令和 7 年 6 月 6 日最終閲覧)、OECD (2014).*supra* note(151).pp.53-54.

(308) ATO HP. “The super guarantee charge”

([https://www.ato.gov.au/businesses-and-organisations/super-for-employers/missed-and-late-super-guarantee-payments/the-super-guarantee-charge?utm\\_source=chatgpt.com](https://www.ato.gov.au/businesses-and-organisations/super-for-employers/missed-and-late-super-guarantee-payments/the-super-guarantee-charge?utm_source=chatgpt.com)) (令和 7 年 6 月 6 日最終閲覧)。

(309) OECD (2023).*supra* note(11).p.118.

Assessment Act 1936 (以下「ITAA」という。)) 255 条 1 項)。

これは、換言すれば、資金管理者を第三債務者と捉えた債権差押えの権限であるといえるところ、資金管理者が留保していた又は留保すべきであった金額の範囲内で、資金管理者が個人的に責任を負うこととなっており (ITAA § 255 (1) (c))、第三債務者に対して第三者責任を負わせているとも考えられる特徴的な規定である。

(3) 出国禁止命令 (Departure prohibition orders (DPO)) <sup>(310)</sup>

滞納者が滞納租税を納付せずに海外へ出国しようとした場合、出国禁止命令を発することができる (TAA § 14S)。

当該命令は、滞納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、又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。

(4) 事業者の租税滞納情報の開示 (Disclosure of business tax debts) <sup>(311)</sup>

2019 年の法改正により、滞納者が、分割納付計画の合意等、ATO と効果的な関与をせず、少なくとも 100,000 豪ドルの税額について 90 日を超えて滞納していたなど一定の条件を満たす場合には、その滞納者たる事業者に係る事業者番号、事業者名 (商号)、事業の種類及び滞納税額を信用情報機関 (Credit reporting bureau (CRB)) に開示することができることとなった (TAA § 355-72)。

その結果、2022 年 12 月末までに開示意図の通知 (Notice of intent to disclose) を受けた滞納者のうち 3 人に 1 人が滞納租税の管理のため行動を起こしていることから、本制度により、滞納者が再度滞納租税に積極的に向き合うことが証明されている<sup>(312)</sup>。

---

(310) 工藤・前掲注(56)322-324 頁参照。

(311) ATO HP. “Disclosure of business tax debts”

(<https://www.ato.gov.au/individuals-and-families/paying-the-ato/if-you-don-t-pay/disclosure-of-business-tax-debts>) (令和 7 年 6 月 6 日最終閲覧)、井上・前掲注(63) 税大論叢 311 頁。

(312) OECD (2023).*supra* note(11).p.112.

(5) 倒産・清算の申立て<sup>(313)</sup>

ATO は、裁判所を介し、倒産通知 (Bankruptcy notice) を発することができる。

滞納者は、これを受領してから 21 日以内に滞納租税を納付するか、ATO と分割納付計画を合意する必要があるが、これを履行できない場合には、ATO は債権者の請願 (Creditor's petition) により滞納者の倒産を裁判所に申し立てることができる。

また、これとは別に、ATO は、法定要求 (Statutory demand) により、滞納者たる法人に対して、21 日以内に滞納租税を納付するか、ATO と分割納付計画を合意するよう求めることができる。滞納者がこれを履行できないときは、その不履行を、滞納者が支払不能状態である証拠として裁判所に提出し、滞納者たる法人の清算 (Wind-up action) を申し立てることができる。

## 2 効率性に寄与する制度

## (1) 民間委託

2006 年以来、主に低額で複雑性の低い事案について民間委託を実施している<sup>(314)</sup>。委託を受けた外部債権回収業者 (External debt collection agencies) は、電話、電子メール、SMS、又は文書により納付しようとの連絡を行う<sup>(315)</sup>とされており、いわゆる滞納処分に係る公権力の行使はできないものと解される。

## (2) 行動経済学に基づく徴収事務の改善

自発的な納税協力にプラスの影響を与えるため、行動経済学の原則と関連する設計を取り入れて、各種通知書の文言及びレイアウトを改善している。これにより、回答率の向上がみられ、SMS 及び電子メールを含めた広

---

(313) ATO HP.*supra* note(303).

(314) OECD (2014).*supra* note(151).p.79.

(315) ATO HP.*supra* note(303).



範囲な通信手段で取り入れられている<sup>(316)</sup>。

### (3) 自動的な差押え (Automatic attachment)

いわゆる債権差押えについて、電子的な自動化が図られており、情報要求及び差押通知の発行に係る効率化がなされているほか、銀行が当該差押えへの対応に使用できる電子支払チャネルを整備することにより、支払時間の短縮等、取引コストの削減を実現している<sup>(317)</sup>。

## 3 ソフトな納付促進制度<sup>(318)</sup>

### (1) オンライン申請が可能な猶予制度 (Online services)

滞納額が 200,000 豪ドル以下の場合、個人・法人いずれの滞納者においても、個別アカウントにログインの上、オンラインで納付計画を策定・申請することができる。また、自動電話サービス (Self-help phone line) でも同様に納付計画の策定・申請が可能である。

具体的な適用要件は、ATO ホームページ上で把握することができなかったが、「納付計画の申請に当たっては、多くの要素を考慮する」との案内があるほか、納付計画をオンライン上で設定すると、ATO から、必要な前払い額及び当該納付計画を設定した滞納者と同様の状況であれば履行可能と思われる分割納付額が滞納者に提供されとのことであるため、ATO 職員による一定の審査は経ることになると解される。また、「(納付方法の変更について) 納付計画が 24 か月を超える場合、又は変更によって納付計画が 24 か月を超えることとなる場合は、オンラインで変更することができない」旨の案内があるため、実質的にオンラインで許可される最大猶予期間は 24 か月であると解される。

### (2) 無利息納付計画 (Interest-free payment plans for overdue activity)

---

(316) OECD (2014). *supra* note(151).p.44, OECD (2019). *supra* note(5).pp.87-88.

(317) OECD (2014). *supra* note(151).p.51.

(318) ATO HP. “Payment plans”

(<https://www.ato.gov.au/individuals-and-families/paying-the-ato/help-with-paying/payment-plans#ato-Whatapaymentplanis>) (令和 7 年 6 月 6 日最終閲覧)。

statement amounts)

年間売上高が 2,000,000 豪ドル未満である中小企業（事業者）は、50,000 豪ドル以下の滞納について、最大 12 か月以内に完納する納付計画を策定・申請することで、これが認められれば、その間無利息で猶予される。

本制度においても、オンライン及び自動電話サービスで納付計画の策定・申請が可能となっており、適用要件としては、滞納者において、過去 12 か月以内の納付計画不履行が 1 回以下であるなど、良好な納付実績があるほか、納付方法として口座振替を設定することが求められる。

豪州において拡大するセルフヘルプツールは、滞納者が、滞納租税を可能な限り簡易に自己管理できるよう設計され、また、オンラインサービス及び自動電話サービスを用いて、滞納者が ATO 職員と会話することなく納付計画を策定することができるとされている<sup>(319)</sup>ことから、上記（１）の猶予制度を含め、実質的にオンライン完結が可能な制度であると解される。

### 第 3 節 シンガポール

内国歳入庁（Inland Revenue Authority of Singapore（以下「IRAS」という。))が、関税を除く租税の徴収を担っている。シンガポールは都市国家であり、地方公共団体及び地方税が存在せず、IRAS は本庁のみの組織となっており、我が国の国税局及び税務署に相当する機関が存在しない。シンガポールには、多様な民族が共存しており、また、外国人居住者が総人口の約 30%という大きな割合を占めている<sup>(320)</sup>ほか、国内の人口及び資源に限られる中で、いかにして生産性を高めていくかという課題に対応するため、1980 年代から、経済や生活などあらゆる側面において、デジタルテクノロジーの導入を積極的に行っ

(319) OECD (2014). *supra* note(151).p.41.

(320) 小池裕貴「シンガポールの税務行政と最近の取組」税大ジャーナル 34 号 173 頁 (2022, [https://www.nta.go.jp/about/organization/ntc/kenkyu/journal/saisin/0021005-076\\_koike.pdf](https://www.nta.go.jp/about/organization/ntc/kenkyu/journal/saisin/0021005-076_koike.pdf)) (令和 7 年 6 月 6 日最終閲覧)。

てきた<sup>(321)</sup>。また、ハイテク産業等の育成に力を入れ、外資を積極的に誘致する政策をとってきた<sup>(322)</sup>こと等、他国にない特徴を持つ。そのため、法体系及び制度については、かつて英国統治下にあったことを背景として、その基礎は英米法国の特徴を持ちつつも、国家の発展とともに、独自の進化を遂げてきたものと、筆者は考えている。

租税徴収に係る計数をみると、滞納税額が 771 百万星ドル (85,504 百万円／@110.9 円)、収入比滞納割合が 1.6% であり、我が国とほぼ同比率の低さとなっている。

## 1 悪質滞納者に対する制度

### (1) 外国人労働者納税清算制度 (Tax Clearance for Employees) <sup>(323)</sup>

雇用主は、その従業員たる外国人労働者がシンガポールを出国する 1 か月前までに、当該外国人労働者の帰国時用の申告書を IRAS に提出するとともに、その後、当該外国人労働者に代わって納税することが求められる制度である。

本制度により、雇用主は、当該外国人労働者の出国予定等を認識した時から、その者に支払うべき給与等を差し止め、IRAS から賦課決定通知書が発行されると、その差し止めていた給与等から当該賦課決定通知書に係る所得税を納付することとなる。

なお、差し止めていた金額が納付すべき税額に満たない場合には、当該外国人労働者が、その差額を出国時までには納付しなければならない。

さらに、雇用主が、給与等の差し止めを怠ったことにより当該外国人労働者

---

(321) 小池・前掲注(320)176-177 頁。

(322) 森茂樹「シンガポールの税務行政」税大ジャーナル 1 号 165 頁 (2005, <https://www.nta.go.jp/about/organization/ntc/kenkyu/backnumber/journal/01/pdf/10.pdf>) (令和 7 年 6 月 6 日最終閲覧)。

(323) IRAS HP. “Tax Clearance for Employees” ([https://www.iras.gov.sg/taxes/individual-income-tax/employers/tax-clearance-for-foreign-spr-employees-\(ir21\)/tax-clearance-for-employees](https://www.iras.gov.sg/taxes/individual-income-tax/employers/tax-clearance-for-foreign-spr-employees-(ir21)/tax-clearance-for-employees)) (令和 7 年 6 月 6 日最終閲覧)、小池・前掲注(320)184-185 頁、OECD (2020).*supra* note(10).p.21.参照。

働者の納税が完納に至らなかった場合には、雇用主が当該未納税額に関する納付責任を負うこととなる。

本制度は、数多い外国人労働者が、シンガポールを出国する前に申告・納税を完結させることを目的としており、また、雇用主の納付責任により納税の確実性も担保するものとなっている。

## (2) 渡航制限命令 (Travel Restriction Order (TRO)) <sup>(324)</sup>

滞納者が、滞納租税を全額納付せずにシンガポールを出国するおそれがあると判断された場合には、IRAS から出入国管理局等に通知し、滞納者の出国を制限することができる。

## 2 効率性に寄与する制度

行動洞察に基づく徴収事務の改善が、以下のとおり実施されている<sup>(325)</sup>。

督促状について、滞納者のこれまでの納付実績等に基づき、その通知内容に改善を加えており、これにより分割納付計画の申請数が増加するなど、一定の効果をもたらしている。具体的には、初めて滞納となった者に対して「滞納租税を直ちに納付すれば、罰則が免除される」ことが通知され、過去滞納実績がある者については、滞納租税を納付しない場合の結果を警告する厳しいメッセージが通知されている。

また、SMS によるリマインダーを、納期限前を含め各種タイミングで取り入れており、納税額や納期限、納付方法等、その納税者を特定した「行動喚起」を促すメッセージを通知することが、一般的なリマインダーよりも効果的であるという結論を得ている。

---

(324) 小池・前掲注(320)184・185 頁、工藤・前掲注(56)329 頁参照。

(325) OECD (2019). *supra* note(5). pp.94-95.

### 3 ソフトな納付促進制度

#### (1) 執行プロセスのデジタル変革<sup>(326)</sup>

シンガポールにおいては、デジタルツールの活用により、自発的に納税義務を遵守する納税者<sup>(327)</sup>と、そうでない者（頑固な違反者）へのアプローチの差別化を図っている。

前者に対しては、チャットボットやその他セルフサービスを充実させ、納税者がワンストップサービスで幅広い支援を受けられるよう制度設計がなされた。また、厳格なチェックと検証ルールを備えた上で、電子サービスにて各種申請を可能とし、単純なケースであれば即時回答が得られるようにしている<sup>(328)</sup>。

一方で、後者に対しては、タスクフォースが実装され、自動化と分析を駆使して迅速かつ効果的な徴収が図られている。

#### (2) GIRO（自動銀行口座引落制度）の活用による猶予制度<sup>(329)</sup>

GIRO とは、銀行口座から租税、公共料金等が自動引落される制度である。

個人所得税については、GIRO による納付を選択した場合、延滞利子税の負担なく 12 回までの分割納付が認められるとされる。

また、IRAS ホームページ上の案内によれば、居住用不動産の固定資産税の納付について、最大 24 か月までの分割納付が認められる場合があるほか、法人所得税等についても本制度の活用が認められているようである。

---

(326) OECD (2023). *supra* note(11).p.34.

(327) 支援があれば納税義務を遵守することができる納税者を含む。

(328) OECD (2019). *supra* note(5).pp.74-75.

(329) 寺田裕子「シンガポールの税務行政と税制の概要」税大ジャーナル 18 号 187 頁 (2012, <https://www.nta.go.jp/about/organization/ntc/kenkyu/backnumber/journal/18/pdf/07.pdf>) (令和 7 年 6 月 6 日最終閲覧)、IRAS HP. “Experiencing difficulties in paying your tax?”

(<https://www.iras.gov.sg/taxes/corporate-income-tax/corporate-income-tax-payment/experiencing-difficulties-in-paying-your-tax>) (令和 7 年 6 月 6 日最終閲覧)。

## 第 8 章 我が国の租税徴収制度に示唆を与える制度

本章においては、これまで確認してきた諸外国の租税徴収制度から、第 6 章第 5 節で提示した 3 つの方向性（悪質滞納者に対する制度、効率性に寄与する制度、ソフトな納付促進制度）に当てはまり得ると思われる制度のうち、我が国の租税徴収制度に示唆を与えられ得る制度について、それぞれの方向性ごとに取り上げていきたい。また、同時に、採用している国家においては、特徴的かつ効果的であると認められるものの、我が国において参考とすることには消極的とならざるを得なかった制度についても、併せて紹介することとする。

なお、本章における考察については、基本的に、これまでに述べた調査・研究結果に基づく筆者の私見によるところが大きいものであり、下記項目ごとの詳細な調査には及ばなかったことから、あくまで制度紹介の域を出ないものであることを、先にお断りさせていただく。

### 第 1 節 悪質滞納者に対する制度

#### 1 第三者責任の拡充

多くの諸外国において、英国の「フェニックス主義」に代表されるような徴収回避に対応するため、第三者責任規定を設けている。我が国においても、第 1 章第 3 節 6 で述べたとおり、具体的なケースごとに数多くの第三者責任規定を有する中で、財産処分などによる徴収回避に対抗するための制度であるとされる第二次納税義務について、令和 6（2024）年度税制改正で「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」の規定を追加する形で手が増えられているところであり、この方向性は、今後も維持すべきものであると考える。

そして、我が国において、諸外国の第三者責任規定から示唆を得るに当たっ

ての方法は、大きく分けて 3 つあると考える。

(1) 現行規定における適用範囲の拡充

米国における「譲受人」の責任等、適用範囲が広い規定の制度構成及び適用例を参考に、我が国における現行規定、例えば、「無償又は著しい低額の譲受人等の第二次納税義務」の適用範囲を必要な程度拡充する方法が考えられる。ただし、第 6 章第 4 節において述べたとおり、我が国の租税徴収制度の利点の一つとして「各規定の適用範囲及び要件が、詳細かつ具体的に定められており、明確なものである」ことが挙げられるところ、これを拡充ないし緩和することにより、権力の濫用との批判を受けないよう十分に考慮しなければならない。

(2) 具体的なケースを念頭に置いた規定の追加

令和 6 (2024) 年度税制改正における「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」規定の追加に際しては、当該税制改正の解説において、英国の「フェニックス主義」に対する「会社の取締役等に対する連帯納付に係る責任」が参考として取り上げられている<sup>(330)</sup>。また、独国及び仏国においても、同様の趣旨により「詐欺的行為を行った法人の役員等」をターゲットにした規定がみられるところ、このように多くの諸外国で問題意識が共有されている具体的なケースを念頭に置いて、これに対処するための規定を追加する方法が考えられるだろう。

このような方法による規定の追加において、本稿で把握された参考となり得る制度としては、米国及び豪州で確認された「源泉徴収税に係る源泉徴収義務者たる法人の役員等に対する責任」を追及する規定が挙げられるのではないだろうか。現状、我が国においては、同様のケースで、第三者責任を追及する規定は確認できないところ、令和 7 (2025) 年度税制改正では、物価上昇局面における税負担の調整及び就業調整への対応として、所得税の基礎控除の引上げや、給与所得控除の最低保障額の引上げが行わ

---

(330) 前掲注(186)参照。

れることになる<sup>(331)</sup>など、給与所得者の税負担に対する国民の関心が高まっており、給与所得者からすれば、源泉徴収義務者に帰責性が認められる行為により、源泉徴収された租税が、国庫に納付されないという事態は許容できないという考えが、より醸成されているのではないだろうか。そうであれば、我が国における「源泉徴収税に係る源泉徴収義務者たる法人の役員等に対する責任」を追及する規定の追加についても、検討の俎上に上げることはできると解される。ただし、我が国における源泉徴収義務者は、年末調整制度が存在することなどにより、既に相当な納税協力費<sup>(332)</sup>を負担しており、上述の令和 7（2025）年度税制改正による対応に当たっても「源泉徴収義務者の負担にも配慮しつつ」適用することが明示されているところ、これに第三者責任という、さらなる負担を強いることが合理的か否か等、慎重な検討を要する<sup>(333)</sup>と考えられる。

（3）租税法以外の法令（私法）を根拠とした第三者責任の追及方法の検討

独国及び仏国においては、いわゆる私法上の第三者責任を追及することが可能であることが示唆されている。租税債権の特殊性から認められる租税優先権や自力執行権といった特権の有無を除けば、租税法関係は、私法上の債務関係と異ならず、それを排除する明文の規定ないし特段の理由がない限り、私法上の規定が適用ないし準用されると解すべきであるとされる<sup>(334)</sup>が、我が国において私法上の規定を根拠とした第三者責任を追及することができるか否かは必ずしも明確化されておらず、その事例も、本稿の中では確認できていないところである。

---

(331) 財務省「令和 7 年度 税制改正」2-4 頁

([http://www.mof.go.jp/tax\\_policy/publication/brochure/zeisei2025\\_pdf/zeisei25\\_al1.pdf](http://www.mof.go.jp/tax_policy/publication/brochure/zeisei2025_pdf/zeisei25_al1.pdf)) (令和 7 年 6 月 6 日最終閲覧) 参照。

(332) 国（税務当局）が負担する徴税費（Administrative costs）に対して、納税者や企業など民間によって負担されているコストを納税協力費（Compliance costs）と呼び、納税協力費は、金銭的成本、時間的成本及び心理的成本に分類することができるとされている。横山・前掲注(174)76-80 頁参照。

(333) 徴税費を最小にしようとする政策は、徴税費と納税協力費それぞれに対して無関係に実施されるべきではないとされる。横山・前掲注(174)82、228 頁。

(334) 金子・前掲注(1)30 頁。



よって、現行規定による追及が及ばないなど一定の場合に、私法上の第三者責任を追及することが可能であるかについて、整理及び検討する余地はあるものと解される。

## 2 詐欺的行為者の管理

英国の「MSD プログラム」における、故意のコンプライアンス違反者の管理は、いわゆる遁脱犯に対する制裁を目的とした制度であると解されるが、その監視内容が「あらゆる納税義務が正当に果たされているか」であることを踏まえると、租税滞納の抑止にも繋がる施策であると考えられる。また、より徴収実効性確保策としての側面を強化するに当たっては、管理対象者に、滞納処分免脱行為の有無、滞納者に対する初期接触時の対応、滞納税額やその経過期間等における一定の基準を満たした滞納者を加え、継続的に管理するとともに、そのようなリストの存在を公表することを検討する余地もあるのではないだろうか。

## 3 納付遅延に対する罰則金（加算税）

納付遅延に対して遅延利息とは別に加算税を課すものであるが、我が国においても、滞納事実に加え一定の条件下において課される加算税を設けることで、「滞納者」という概念に一種のグラデーションをつけることが可能となり、「ソフトな納付促進制度」の提案理由として第 6 章第 5 節 3 で述べた、「期限内納付若しくはそれが困難な場合に自主的に解決を図ろうとする納税者に（中略）インセンティブを与え」ることにも繋がるのではないかと考えられる。ただし、我が国における現行の延滞税における具体的納期限までの期間及びその後 2 か月経過する日までの期間について適用される軽減税率は、早期納付を奨励するためのものであるとされており<sup>(335)</sup>、また、換価の猶予等の法定猶予制度が適用された場合は、一定の延滞税免除も行われることから、

---

(335) 前掲注(66)参照。

既に金額の負担面におけるグラデーションはつけられているとも解されるため、検討の俎上に上げる緊急性は、比較的低いものであると考えられる。

#### 4 滞納者等の出国制限

多くの諸外国（本稿においては、米国、独国、韓国、豪州及びシンガポール）にみられた制度であり、我が国における先行研究<sup>(336)</sup>においても、国税徴収法及び旅券法の改正並びに行政手続のデジタル化を前提とした、パスポートの発給拒否又は無効化の導入について論じられている。ただし、憲法 22 条 1 項の規定により国民に保障される「居住、移転の自由」との兼ね合いや、滞納者が外国籍であった場合の具体的な対応方法等を検討する必要があることに加え、上述のとおり、租税法のみならず、旅券法にも改正の手を伸ばさねばならないことなど、導入に当たり対処すべき課題は多いものと思われる。

#### 5 滞納者等情報の公表

多くの諸外国においてみられる制度であり、本稿においては、英国及び韓国における「政府ホームページ上での公表」による方法と、米国及び豪州における「信用情報機関への情報開示を介した公表」<sup>(337)</sup>による方法が把握できた。我が国における先行研究<sup>(338)</sup>においては、その公表方法は、「報道記者発表と同時にホームページへ掲載し、広く国民一般に公表するという方法には、社会的な相当性があると解される」とされているものの、現行の行政法上の枠組みを前提として、緊急性の欠如や行政コストの観点等から導入に消極的な立場がとられている。

---

(336) 工藤・前掲注(56)367 頁以下等参照。

(337) 本稿において、独国でも、信用情報機関を介した信用スコアへの影響がある旨取り上げているが、税務当局による積極的な開示及びその根拠規定に係る情報が把握できなかったことから、ここでは例示しない。

(338) 井上・前掲注(63)税大論叢 346 頁以下等参照。

また、同 318-319 頁では、神奈川県小田原市及び福井県三方郡美浜町において、地方税の滞納に係る公表規定がありながら、公表実施に至っていない現状が述べられている。

しかし、本制度の導入により、一定の基準を満たす滞納者について、その現在における取引先のみならず、未来の取引先をも包含する国民一般に広く滞納情報が公表され、それによる信用力の低下が、正常な経済活動を困難とする可能性が、租税滞納に対する大きな抑止力をもたらすことは疑いのようなことであると考えられるほか、上述の先行研究において、「取引の相手方保護のための情報の公表と捉えれば、また異なる制度設計が可能となるのではないかと有力な指摘」が示されており、現状は納税証明制度等により担保されている我が国における信用情報及び、それによる取引先の保護という観点からも、本制度の導入を、機会あるごとに検討していくべきであると考えられる。

## 第 2 節 効率性に寄与する制度

### 1 滞納処分のデジタル化

債権の差押えに係る手続において、仏国及び豪州において、その執行に係る通知の電子化が図られており、また豪州では、第三債務者たる銀行が当該差押えへの対応に使用できる電子支払チャネルの整備により、支払時間の短縮等、取引コストの削減を実現しているとされる。

英国及び仏国において、債権にのみ完全な自力執行権が認められていることから、債権の差押えが、租税徴収における滞納処分の中で重要な地位にあり、他の強制徴収手段と比しても頻繁に用いられているものであるといえるところ、デジタル化によるその効率化は、税務当局のみならず、第三債務者及び一定の滞納者にもメリットを与えるものになると考えられ、非常に重要な施策であるといえる。

我が国においても、令和 6（2024）年度税制改正において「処分通知等の電子交付の拡充」が整備されており<sup>(339)</sup>、滞納処分のデジタル化を整備する土

---

(339) 財務省・前掲注(52)830-832 頁参照。

壤は整えられつつあると考えられる。これが実現した暁には、その実運用に当たり、先行する諸外国の状況が、非常に参考となろう。

## 2 行動経済学に基づく徴収事務の改善及び効率化

米国、英国、豪州及びシンガポールという、本稿において取り上げた英米法国に属する国家全般にみられた「ナッジ (nudge)」と呼ばれる行動経済学の考え方を取り入れた施策である。ここでいう「ナッジ」とは、「人の横腹をとくにひじでやさしく押したり、軽く突いたりすること」であり、「選択を禁じることも、経済的なインセンティブを大きく変えることもなく、人びとの行動を予測可能なかたちで変える選択アーキテクチャーのあらゆる要素」であるとされる<sup>(340)</sup>。より具体的にいえば、納税者に対して、期限内に納付するよう促し、注意喚起し、租税滞納の処理に係る緊急性を示す目的で、質問に対する回答や納付を行わなかった場合の結末を警告するため、当該納税者の納付履歴等に基づいて調整されたメッセージを送付するものであるとされ<sup>(341)</sup>、少しの工夫により、大きな効果をもたらす可能性のある施策であると解される。

我が国においても、第 6 章第 3 節 3 で述べたとおり、期限前納付指導はがきについて、本施策によるものと思われる改善が施されているところ、引き続き、これ以外の各種催告書等にも幅広く活用していくべきものであると考えられる。

## 第 3 節 ソフトな納付促進制度

### 1 オンライン完結可能な猶予制度

米国、英国、豪州及びシンガポールという、本稿において取り上げた英米

---

(340) リチャード・セイラー＝キャス・サンスティーン著（遠藤真美訳）『NUDGE 実践 行動経済学 完全版』27、31 頁（日経 BP、2022）。

(341) OECD (2019). *supra* note(5).p.87.

法国に属する国家全般にみられた猶予制度であり、滞納税額や猶予可能期間に上限を設けるとともに、その他にも適用者を新規滞納者に、納付方法を銀行等口座引落に限るなど一定の要件を設けることにより、税務職員との接触を最小限に留め、オンライン上で猶予申請から許可まで完結することを可能とするものである。

本制度を導入することにより、期限内納付が困難な場合に自主的に解決を図ろうとする納税者に対するセルフサービスが充実され、このような者に一定のインセンティブを与えることができるとともに、ダイレクト納付など各種キャッシュレス納付手段の普及にも繋げることができると考えられる。また、税務職員による対応が不要となる一定の事務量を、より複雑・困難な滞納事案に振り替えることができるため、効率性にも寄与するといえるのではないか。ただし、本制度を採用している英米法国の多くが、我が国及び大陸法国よりも収入比滞納割合が高いということは、無視できない事実である。

なお、本制度をここで取り上げた趣旨は上述のとおりであり、単に納税緩和と制度の拡充を主張するものではない。例えば、米国、独国及び仏国にみられる、滞納者の事業継続中における本税をも対象とした税額減免制度は、第 1 章第 3 節 5（4）で述べたとおり、我が国では、税負担の公平等の配慮から極めて少なく、その適用範囲も制限的かつ厳格に解されているところ、第 6 章第 4 節で述べたとおり、その他の規定として、法定猶予適用時の延滞税免除制度のほか、滞納処分の停止に係る納税義務消滅制度が整備されていることから、本稿においては、導入に対して積極的に解する考察には至らなかった。

## 2 韓国における諸制度

第 7 章第 1 節で述べたとおり、かつて掲げられた NTS のスローガンである「仕える税制」の運営に係る実践課題であった「誠実納税基盤の整理」に対応したものと思われるタックスポイント制度及び模範納税者制度は、納税額や納付履歴など一定の基準に基づき、税務手続上及び社会生活上の優遇措

置を与える制度である。

このような制度は、非対価性がある<sup>(342)</sup>ともいわれる租税債権、その納税という行動に対して、直接的にインセンティブを与えるものであり、我が国を含め、諸外国においても同様の制度はみられず、稀有なものであると考えられる<sup>(343)</sup>。累進課税制度をとる国家においては、高額所得者ほど高い税率が適用されているところ、本制度は高額所得者を優遇するという逆進的な制度となってしまうことも一因と考えられるが、これまで検討・実施されてきた納付促進策又は徴収実効性確保策とは一線を画す制度ではないかと考え、参考として取り上げた。

## 第 4 節 その他の租税徴収制度

本節においては、諸外国の特徴的な租税徴収制度として取り上げながらも、第 3 節までに提示していない主な制度と、その理由について述べていく。

### 1 民間委託

#### (1) 歴史的経緯<sup>(344)</sup>

租税徴収を歴史的にみると、長い間、古くは古代ローマの時代から、政府が徴税権を入札にかけ、落札者たる徴税請負人に租税徴収を委ねる「徴税請負制度 (tax farming)」によって行われてきた。この民間委託の先駆けともいえる徴税請負制度においては、徴税請負人が徴収した落札額以上

---

(342) 佐藤・前掲注(25)82 頁。

(343) 行政一般としては、各種の制裁措置が行政法上の制度として定着するに伴い、制裁による誘導だけではなく、各種の誘因等（各種の補助金（金銭給付、債務保証等を含む。）、租税優遇措置、雇用調整金、報奨金及び補償金などに代表される金銭等の給付など）を用いて行政が望ましいと考える方向に私人を誘導する仕組みも、行政上の実効性を確保する制度と位置付けられるようになったとされている。高橋・前掲注(39)191 頁。

(344) 大柳久幸「比較の中の日本の税務行政〔第 5 回〕租税の徴収、〔第 6 回〕租税の徴収（Ⅱ）」税務 QA44-45 号（税務研究会、2005）参照。

の税額は、徴税請負人の利益とすることが認められ、政府としても、給与制の役人よりも、自己の利益を最大化させようと努力する民間人に徴税を委ねることが効率的であるという考えの下で実施されてきた。

しかし、これが徴収権限の濫用を招くとともに、それに対する納税者からの強い反発を受ける事態となり、また、このような徴税請負制度のマイナス面を抑止・コントロールするためのコストが、徴税請負制度によるリターンを上回ってしまったことから、徴税請負制度は衰退し、縮小されていったとされている。

ところが、現代になり、経済社会の国際化及びデジタル化が進展する中で、納税者の行政ニーズが質・量ともに変化し、政府が直接担当してきた租税徴収が、逆に非効率であると評価され、「小さな政府」の実現が求められるようになり、民間委託の導入に係る検討も行われるようになっていった。

米国における連邦税の徴収においては、1990 年代から租税徴収のパフォーマンスが著しく低下し、新規発生滞納の件数に処理件数が追いつかない事態となる中、州税の徴収に当たっては、租税リーエンの付着を背景とする租税債権の第三者譲渡や、証券化といった手法も採用されていた。また、連邦税以外の連邦債権の回収については、1980 年代から既に民間委託が実施されていたことで、民間債権回収業者の実績も確実に積み上がっていたこともあり、遂に連邦税の徴収についても、民間委託が導入されることとなった。

このように、民間委託は、「市場の失敗」を受け、「政府が介入」し、その「政府の失敗」を受けて、「小さな政府」が求められるという歴史を辿り、現在に至るのである。

## (2) 評価

民間委託は、現在、米国、英国及び豪州といった英米法国において採用されており、また、韓国においても韓国資産管理公社に対する徴収事務の外部委託が行われている。

しかし、第 2 章第 1 節 2 で述べたとおり、米国においては、高コストや納税者情報の漏洩、高圧的な徴収等に対する批判があり、民間委託制度が一度廃止されるに至るなど、問題点も露になっている。この点、「IRS の PDC プログラムについては、『行政事務の私化はなんでも善である』との迷信に基づいて推進されている」<sup>(345)</sup>との厳しい指摘もある。先例の乏しい我が国において導入を検討するのであれば、このような問題に加え、国家の基礎をなす国税の徴収という特性を踏まえた委託先の選定や、守秘義務の確保に係る問題もクリアしなければならないであろう。

また、我が国及び大陸法国においては、滞納者個々の実情把握を重視する傾向がみられる中、これらの国々では、民間委託は実施されておらず、このような制度設計には馴染まないものであるとも考えられる。

以上のことから、本稿においては、本制度を、我が国の租税徴収制度に示唆を与える制度として取り上げることについて消極の立場をとった。

## 2 サモンズ

筆者は、米国における本制度について、別途自力執行権（質問検査権）がある中で、民事訴訟を通じ裁判所を介し、税務調査の実効性を高める効果を持つ司法的執行制度であると評価している。

独国においても、調査権を補完する形で、刑法上の刑罰を背景とした宣誓供述（書）を求める権限を与えるなどしているが、我が国においては、第 1 章第 3 節 4 で述べたとおり、自力執行が可能である手続を司法的執行によることは制限されるものと解される<sup>(346)</sup>ほか、まったく同じ規定ではないにせ

(345) 石村・前掲注(67)「第 4 回」58 頁。

(346) この点、宇賀克也『行政の実効性確保 行政代執行を中心として』334-336 頁（勁草書房、2024）においては、「いわゆるバイパス理論の再検討」と題し、「行政上の強制徴収制度が民事執行による金銭徴収制度と比較して、あらゆる点で債権者にとって有利というわけでは」なく、「行政上の強制徴収を実施するためのノウハウやマンパワーが不足していても、民事執行ならば弁護士の助力を得るなどして利用可能なことも考えられるので、民事執行の利用の道を閉ざすことには疑問がある」と述べられており、行政上の強制徴収を実施するためのノウハウやマンパワーが不足し、行政上の



よ、同種の自力執行権を、民事訴訟を通じ裁判所を介したより強い権限で補完・補強するような制度設計はとられていないと考えられる。

このような前提に立つと、上述の性質を持つサモンズを導入すれば、現状、我が国において、間接強制力のある質問検査権及び搜索という強制調査権のみで完結可能であるはずの既存権限による実効性が、民事訴訟を通じ裁判所を介して補完・補強された権限の実効性に劣後し、相対的に低下するという結果を生み、ひいては、その他の自力執行権にも一定の影響を及ぼすことが懸念される。

以上のことから、本稿においては、本制度を、我が国の租税徴収制度に示唆を与える制度として取り上げることにについて消極の立場をとった。

とはいえ、昨今、税務調査に対して、税務職員との接触を一切拒否するといった調査非協力の事例もみられるようになってきたところ、我が国における質問検査権の間接強制力となっている罰則規定の適用が極めて限定的となっており、質問検査権の実効性を担保する効果が限定的となっているとの指摘<sup>(347)</sup>もある。質問検査権の実効性を維持するためには、滞納処分免脱罪と同様に、当該罰則規定の積極適用及び適用実績の公表等を推進することにより、その間接強制力を向上させることも一案ではないだろうか。

### 3 詐欺的行為の通報に係る報奨金制度

米国においては、税務不履行に繋がる法令違反者について、韓国においては、常習滞納者の財産隠匿についての通報が対象となっている。

これは、我が国においても、かつて「第三者通報制度」として、遁脱情報

---

強制徴収制度が実際に利用されないというような事態となった場合には、「現行法上、行政上の強制徴収制度が認められている場合であっても、民事執行を選択できると解釈することは可能と思われる。もっとも、この点について明文の規定を設けることが望ましい」との提言がなされている。

(347) 税制調査会「令和 5 年 6 月 わが国税制の現状と課題—令和時代の構造変化と税制のあり方—」257-258 頁

([https://www.soumu.go.jp/main\\_content/000894359.pdf](https://www.soumu.go.jp/main_content/000894359.pdf)) (令和 7 年 6 月 6 日最終閲覧)。

に係る税務当局への通報が端緒となって追徴税額が発生した場合に報奨金を与える形で存在した制度であったが、内部の仲間割れや妬み・嫉み等を背景とした通報が行われるなど、道徳的荒廃の助長がみられ、また、職業的通報者と呼ばれるような者も現れるようになり、本来の趣旨から逸脱していると判断されたこと等により、昭和 29（1954）年に廃止されている<sup>(348)</sup>。このような経過は、現在においても同様の道を辿る可能性が高いものであると考えられることから、本稿においては、本制度を、我が国の租税徴収制度に示唆を与える制度として取り上げることにについて消極の立場をとった。

#### 4 倒産等の申立て

英国及び豪州において、租税徴収の一環として、裁判所に対する倒産等の申立て権限を認めているものであるが、英国では、本制度について、租税徴収における「最終的な方法」と位置付けているものであること等を鑑みると、我が国における滞納処分の停止と趣旨を同じくするものであることもうかがわれる。

しかし、これまで述べてきたとおり、本稿においては、滞納処分の停止に相当する制度を研究対象から除外しているため、英国及び豪州を含め諸外国における同制度の有無は確認できておらず、また、倒産法制の違いについても把握できていない。このような、納付資力を失っている者を取り巻く法制やその背景等の違いによって、本制度の趣旨及び効果は著しく異なるものになると考えられるところ、本稿においては、その検討まで至らなかった。

以上のことから、本稿においては、本制度を、我が国の租税徴収制度に示唆を与える制度として取り上げることにについて消極の立場をとった。

---

(348) 酒井克彦「これからの租税通報制度－あなたが会社の不正を知ったとき－」税大ジャーナル 31 号 34-35 頁

(2020, [https://www.nta.go.jp/about/organization/ntc/kenkyu/journal/saisin/020221\\_sakai.pdf](https://www.nta.go.jp/about/organization/ntc/kenkyu/journal/saisin/020221_sakai.pdf)) (令和 7 年 6 月 6 日最終閲覧) 参照。

## 5 源泉徴収制度を活用した各種徴収手段

英国における PAYE の税コード変更権限や、シンガポールにおける外国人労働者納税清算制度等の源泉徴収制度を活用した各種徴収手段については、他国と比しても非常に特徴的かつ効果的な制度であることは疑いようがない。

しかし、上記 4 で述べた倒産等の申立て権限と同様に、前提となる源泉徴収制度を取り巻く法制やその背景の違い等により、本制度の趣旨及び効果は著しく異なるものになると考えられるところ、本稿においては、その検討まで至らなかった。

以上のことから、本稿においては、本制度を、我が国の租税徴収制度に示唆を与える制度として取り上げることについて消極の立場をとった。

一方で、本制度は、源泉徴収制度そのものが、租税徴収において非常に優れたものである<sup>(349)</sup>とともに、その拡張性も認められる証左になると考えられる。そのため、我が国における今後の源泉徴収制度のあり方にも示唆を与えるものとして、今後も引き続き、同様の制度には注目していくべきであると考えられる。

---

(349) 本稿においては、諸外国の源泉徴収制度そのものを概観するには至らなかったが、米国、英国、豪州及びシンガポールにおいて、源泉徴収制度を前提とした制度が確認されており、また、韓国においても源泉徴収制度が確認できている（税理士法人トーマツ・前掲注(290)13-14 頁参照。）。さらに、従来は源泉徴収制度を有していなかった仏国においても、2018 年より源泉徴収制度が開始されている（デロイトトーマツ税理士法人・前掲注(145)159-160 頁参照。）。このことから、源泉徴収制度の重要性がうかがわれる。

## 結びに代えて

「租税徴収制度」とは、何か。

本稿の冒頭におけるこの問いに対する筆者の答えは、研究を進めていく中で、当初考えていたものよりも、より広大で深淵なものとなった。租税徴収制度を構成する要素は、強制徴収に留まらないということは、既に述べたとおりであり、これに自主納付態勢の確立を図る施策も含め、本稿における研究対象としたところであるが、ここでいう「自主納付態勢の確立」を図るためには、本研究が及んでいない課税の段階、さらにその前段階における租税教育や、各種協力団体による支援といった納税者の「納税意識」に影響を与える要素も大いに関係しているという示唆を受け、その奥深さを痛感しているところである。

さて、本稿においては、諸外国の租税徴収制度等について調査及び研究を行い、我が国の租税徴収制度等構築のためのヒントを得るための基礎研究として、別紙のとおり一覧化するとともに、その中から、我が国の租税徴収制度に示唆を与える制度の提示を試みた。

その結果、租税債権の特殊性から、租税の徴収にのみ古くから認められてきたとされる租税優先権及び自力執行権は、各国において、それぞれの文化的・歴史的背景から異なる成立を経て、各々の強度及び運用方法をもって、今日においても、少なからず租税徴収制度等の根幹を担っており、適正公平な租税徴収を実現するために必要不可欠なものであることを確認することができた。また、その中でも、強力かつ迅速な執行を可能とする我が国の租税徴収制度等は、その運用方法も含め、税務当局及び納税者双方の視点からみて、非常に優れたものであり、経済社会の国際化及びデジタル化への対応という流れの中で、これをさらに進化させ続けているという証左も得た。

諸外国の租税徴収制度等の歴史を紐解けば、かつて米国において、強権的な賦課徴収に対する批判の高まりの中で、大規模な制度改革が行われたというような過去もある。我々は、このような諸外国の反省を踏まえ、我が国の租税徴収制度等における「強さ」と「速さ」を今後も維持していくため、その執行に

において、各制度の趣旨に則った適正運用を行うことにより、国民の信頼を確保し続けることに努めなければならない。また、不利益処分を伴う新たな制度導入の検討に当たっては、本研究が及ばなかった各種救済措置の整備についても念頭に置く必要がある。このことは、他国と比しても幅広い範囲で強力な自力執行権が認められている我が国にとっての宿命ともいえるのではないだろうか。

さらに、税務行政、ひいては国家そのものに対する信頼の確保を前提に、オンライン等を活用したセルフサービスの充実や、行動経済学の考え方を取り入れた施策等によって、納税者における納税そのものや、その手続に対する意識に働きかけるとともに、納税者はもちろん、源泉徴収義務者や第三債務者といった関係者における納税協力費にも配慮した制度構築を心掛ける必要があると感じた次第である。

なお、我が国の租税徴収制度に示唆を与える制度の提示については、私見に留まるものとなってしまったため、今後の研究に譲りたい。

最後に、租税徴収制度等は、文化的・歴史的背景に大きな影響を受けているところ、本来、このような租税徴収制度等の土台となる「背景」は容易に変わるものではないと考えられる。

しかし、昨今、SNS の普及などにより、価値観や考え方の多様化及び、情報の拡散が進み、租税徴収制度等の土台ともいえる、このような「背景」そのものが、急激な変貌を遂げることもあるのではないかと危惧している。その際には、より多くの異なる「背景」を持った諸外国の租税徴収制度等に関するデータベースを構築していることが、税務当局にとって大きな武器となり得ると考えられることから、このような観点においても、引き続き、本稿のように諸外国の租税徴収制度等における動向に目を向けた調査及び研究を継続していくべきであると提言し、結びと代えさせていただく。

別紙 諸外国における租税徴収制度と租税債権の位置付け（一覧表）

	日本	米国	英国	独国	仏国
参考法令	・国税徴収法・・・税徴 ・国税通則法・・・税通 ・破産法・・・破産 ・相続税法・・・相続税	・内国歳入法 (Internal Revenue Code)・・・IRC ・連邦倒産法 (Bankruptcy Code)・・・BC	・租税管理法 (Taxes management Act 1970)・・・TMA ・倒産法 (Insolvency Act 1986)・・・IA ・財政法 (Finance Act)・・・FA ・出訴期限に係る法律 (Limitation Act 1980)・・・LA	・租税通則法 (Abgabenordnung)・・・AO ・強制販売及び強制管理に関する法律 (Gesetz über die Zwangsversteigerung und die Zwangsverwaltung)・・・ZVG ・パスポート法 (Passgesetz)・・・PassG	・一般税法 (Code général des impôts)・・・CGI ・税務手続法 (Le livre des procédures fiscales)・・・LPE ・商法 (Code de commerce)・・・C.COM ・民事執行手続法 (Code des procédures civiles d'exécution)・・・CPCE ・民法 (Code civil)・・・C.civ.
	所掌範囲	連邦税(国税) 社会保険税 メデイクエア税	国税 社会保険料	連邦税(関税等) ※ 共有税(所得税等)は州が所掌	国税 地方税
執行概要	民間委託	○	○	x	x
	滞納割合 (2021年 国民負担率/ 収入比滞納 割合) ※ 滞納額)	33.9% / 9.1% ※ 271,980百万ドル (40,525,020百万円 (@149円))	47.6% / 9.3% ※ 54,456百万ポンド (10,237,728百万円 (@188円))	54.9% / 2.6% ※ 19,432百万ユーロ (3,128,552百万円 (@161円))	68.0% / 4.3% ※ 28,658百万ユーロ (4,613,938百万円 (@161円))
租税債権の 位置付け	○ (税徴⑧)	※ 差押禁止財産含む (IRC § 6321～6326)	△ (TMA § 62 (1) (1A))	x ※ 非常に限定的 (ZVG § 10)	△ (CGI § 1920)
	△ (破産98①、99①ー、148 ①三)	△ (BC § 507, 724 (b))	△ (IA・FA2020)	x	△ (C.com § L641- 13, L643-2, L643-8・CGI § 1920)
期間制限	5年間 ※ 私債権(5,10年間) (税通72)	10年間 ※ 私債権(4年間等) (IRC § 6502)	制限なし ※ 私債権はLAで制限 (LA § 37 (2) (a))	5年間 ※ 私債権(5年間) (AO § 228)	4年間 ※ 私債権(5年間) (LPF § L274)

	日本	米国	英国	独 国	仏 国	
徴収手続	催告 <ul style="list-style-type: none"><li>・コールセンター</li><li>・滞納未然防止策</li><li>※ 期限前・督促前 納付指導等</li></ul>	<ul style="list-style-type: none"><li>・コールセンター</li><li>※ 音声ボット等で 応答可能</li><li>・行動洞察に基づく 改善及び効率化</li><li>・民間債権回収機関の 催告</li></ul>	<ul style="list-style-type: none"><li>・コールセンター (電話)</li><li>・オンライン</li></ul>	<ul style="list-style-type: none"><li>・税務署の個別催告 が主流か</li><li>※ 政府HP等の案内 が少ない</li></ul>	<ul style="list-style-type: none"><li>・電話催告</li><li>・滞納者個々の滞納 リスクに応じた対応</li><li>※ ①丁寧な対応 ②自力執行主体 の対応 ③司法的執行に よる、厳しい 対応</li></ul>	
	納付相談 <ul style="list-style-type: none"><li>・税務署 (電話・対面)</li></ul>	<ul style="list-style-type: none"><li>・納税者支援センター (電話・対面)</li><li>・オンライン</li></ul>	<ul style="list-style-type: none"><li>・コンタクトセンター (電話)</li><li>・オンライン</li></ul>	<ul style="list-style-type: none"><li>・税務署 (オンライン ・電話・対面)</li></ul>	<ul style="list-style-type: none"><li>・公的財政センター (電話・対面)</li><li>※ 税務署を含む ・オンライン</li></ul>	
	財産調査 (任意)	<ul style="list-style-type: none"><li>・質問検査権</li><li>※ 罰則あり (税徴141)</li></ul>	<ul style="list-style-type: none"><li>・質問検査権 (IRC § 7602)</li></ul>	<ul style="list-style-type: none"><li>・質問検査権</li><li>・データ提供要求権</li><li>・DRD執行関係情報 収集権</li><li>※ 罰則あり (FA2008, 2011, (No. 2) 20 15)</li></ul>	<ul style="list-style-type: none"><li>・滞納者の資産開示</li><li>※ 罰則あり</li><li>・情報提供義務</li><li>・書類の提出義務</li><li>※ 強制金賦課、代執 行、直接執行が可能 (AO § 93, 97, 249, 284)</li></ul>	<ul style="list-style-type: none"><li>・通信の権利</li><li>※ 罰則あり</li><li>・銀行口座の届出義務</li><li>・不動産の売却事績に 係るデータベース (LPF § L81</li><li>・CGI § 1649A, 1734)</li></ul>
	財産調査 (強制)	<ul style="list-style-type: none"><li>・捜索 (税徴142)</li></ul>	<ul style="list-style-type: none"><li>・サモンズ (召喚状)</li><li>※ 罰則あり</li><li>・捜索</li><li>※ 要同意又は令状 (IRC § 6331, 7602)</li></ul>	<ul style="list-style-type: none"><li>一 ※ 北アイルランドで のみ捜索を自力執行 可能 (要令状) (TMA § 61)</li></ul>	<ul style="list-style-type: none"><li>・捜索</li><li>※ 要同意又は令状</li><li>・宣誓供述</li><li>※ 罰則あり</li><li>・宣誓に代わる供述</li><li>※ 罰則あり (AO § 94, 95, 287)</li></ul>	<ul style="list-style-type: none"><li>・捜索</li><li>※ 執行吏が実施 (LPF § L258A・CPCE § L142-1～L142-3, L322- 2)</li></ul>

		日本	米国	英国	独国	仏国
徴収手続	滞納処分	<ul style="list-style-type: none"><li>・自力執行 (税徴47, 94)</li></ul>	<ul style="list-style-type: none"><li>・司法的執行</li><li>①連邦租税リ－エン 実行訴訟 (IRC § 7402, 7403)</li><li>②その他強制徴収 (IRC § 7402, 7403)</li><li>・自力執行 (IRC § 6331, 6335)</li></ul>	<ul style="list-style-type: none"><li>・司法的執行 (TMA § 65以下)</li><li>・自力執行</li><li>①債権の直接回収権 (DRD)</li><li>②PAYEのcoding out (FA (No. 2) 2015, 2009)</li></ul>	<ul style="list-style-type: none"><li>・自力執行</li><li>※ 動産・債権等 (AO § 249, 281, 296, 309 ~313, 321)</li><li>・司法的執行</li><li>※ 不動産 (AO § 322)</li></ul>	<ul style="list-style-type: none"><li>・自力執行</li><li>①第三債務者に対する行政差押え (SATD)</li><li>※ 電子的通知有</li><li>②執行更による強制執行</li><li>※ 動産・不動産 (LPF § 262</li><li>・CPCE § L221-1~L221-6, L311-1, L322-1~L322-14)</li><li>・司法的執行</li><li>※ 裁判所の判断を仰ぐもの (CPCE § L111-3)</li></ul>
	滞納処分要件 ※ 主に自力執行の場合	<ul style="list-style-type: none"><li>・督促後10日猶予</li><li>※ 事前に滞納者個々の実情を十分に把握する (税通37・税徴47)</li></ul>	<ul style="list-style-type: none"><li>・査定・督促通知後10日猶予</li><li>・差押予告通知後30日猶予</li><li>・最終通知後30日猶予 (IRC § 6330, 6331)</li></ul>	<ul style="list-style-type: none"><li>・履行請求</li><li>※ DRD要件は以下のとおり</li><li>・臨場の上、実情把握</li><li>・滞納税額1,000ポンド以上</li><li>・対象残高5,000ポンド以上</li><li>・保留通知後30日猶予 (TMA § 60)</li></ul>	<ul style="list-style-type: none"><li>・支払命令後、1週間猶予</li><li>※ 債権のみ、別途督促 (AO § 254, 259)</li></ul>	<ul style="list-style-type: none"><li>・回収通知 (AMR)</li><li>・①段階的督促手続</li><li>※ 初回滞納者</li><li>②直接督促手続</li><li>※ 税額が15,000ユーロを超える場合等 (GBI § 1688・LPF § 256, 257, 257-0A, 257-0B・CPCE § L142-3)</li></ul>



	日本	米国	英国	独国	仏国
納税緩和制度 ※ 滞納処分 の停止を 除く	<ul style="list-style-type: none"> <li>・ 換面の滞予(申請) ※ 他に滞納無など 原則1年以内</li> <li>・ 換面の滞予(職権) ※ 一定の条件下で 原則1年以内</li> <li>・ 納税の滞予 ※ 災害の場合等 申請はオンライン 可能</li> <li>・ 法定滞予時の延滞税 免除 (税徴151,151-2・税通 46,63)</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>・ 分割納付合意 ※ 一定の条件無など 3年以内</li> <li>・ 支払いプラン ※ 滞納税額上限 下で一定の条件 (180日以内)・長期プラン有</li> <li>※ オンライン完結 可能</li> <li>・ 民間債務徴収機関との 納付取り決めで、 7年以内</li> <li>・ 滞納税額免除の申立 て(IRC)</li> <li>(IRC § 6159, 7122)</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>・ Time to Pay(TTP) ①オンラインによる 方法 ※ 他の滞納無 などの共通要件 のほか租税種別 による条件有</li> <li>※ オンライン 完結可能</li> <li>②非オンラインの 方法 ※ 実情に応じた 滞予 ・被災者に対する滞予 制度</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>・ 滞予制度 ※ 滞納者個々の実情 に応じた柔軟な運用 (AO § 222, 227)</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>・ 納税の延期 ※ ケースバイケー スで、滞予可否が 判断されるが、 営利的な滞納者か 否か、担保提供の 有無による基準が ある模様</li> <li>・ 税額減免制度 ※ ケースバイケー スで、可否が判断 される 申請はオンライン 可能</li> <li>・ 納税の滞予 ※ 課税の根拠等に 異議がある場合 (LPF § 247, 277)</li> </ul>
徴収手続	<ul style="list-style-type: none"> <li>・ 第二次納付義務 ① 合名会社等の社員 ② 清算人等 ③ 同族会社 ④ 実質課税額等 ⑤ 共同的な事業者 ⑥ 事業を譲り受けた 特殊関係者 ⑦ 無償譲渡等の譲受 人等 ⑧ 人格のない社団等 ⑨ 偽りその他不正の 行為により国税を 免れた株式会社 役員等 (R6税改) ・ 連帯納付義務・責任 (税徴32以下・税通8,9- 3・相続税34)</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>・ 譲受人の責任</li> <li>・ 受託者の責任</li> <li>・ 責任を負うべき者の 責任</li> <li>・ 質主の責任</li> <li>・ 共同申告書を提出し た夫婦の連帯納付に 係る責任 (IRC § 3505, 6013, 6672, 6901)</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>・ 会社の取締役等に対 する連帯納付に係る 責任 ① 度重なる倒産及び 租税滞納(フエニ ックス主義対応) ② 租税回避及び脱税 ③ 租税回避及び脱税 の促進 ・ オンラインマネーケッ トプラットフォームの管理 者に対する連帯納付に 係る責任 (FA2016, 2018, 2020)</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>・ 連帯納付に係る責任 ・ その他第三者責任 ① 代表者の責任 の責任 ② 通脱犯・その共犯 の責任 ③ 会計記録の真実性 保持義務違反に対 する責任 ④ 虚偽の申告書 ⑤ データ転送に対す る第三者の責任 ⑥ グループ法人の場 合の責任 ⑦ 物件所有者の責任 ⑧ 取得者の責任 ・ 私法上の規定の責任 (AO § 44, 69~75, 191)</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>・ 連帯納付に係る責任 ① 専業財産譲受人と 所有者 ② 専業財産所有者と 企業経営者 ③ 脱税共犯者 ④ 脱税者等 ⑤ 詐欺的行為等を 行なった取締役 ・ 私法上の規定の責任 (GGI § 1682 ~ 1691, 1745・LPF § 267・ C. civ. § 1857)</li> </ul>
第三者責任					

	日本	米国	英国	独 国	仏 国
出国・財産隠蔽等 対策	<ul style="list-style-type: none"><li>・納税管理人</li><li>・無償譲渡等の譲受人等に係る第二次納税義務</li><li>※ 共助可能国から財産を無償譲渡等した場合も適用可</li><li>・滞納処分免脱罪 (IRC § 7201, 7206, 7345, 7402)</li><li>・滞納117 (税通117)</li><li>・税徴39, 187)</li></ul>	<ul style="list-style-type: none"><li>・パスポート発行の取消又は拒否</li><li>・民事訴訟を通じた離国禁止</li><li>・滞納処分免脱罪 (IRC § 7201, 7206, 7345, 7402)</li></ul>		<ul style="list-style-type: none"><li>・パスポート発行の拒否又は没収</li><li>・通脱罪 (滞納処分の場面) (PassG § 7, 8</li><li>・AO § 370)</li></ul>	<ul style="list-style-type: none"><li>・通脱罪 (滞納処分の場面) (CGI § 1741)</li></ul>
徴収実効性確保策	<ul style="list-style-type: none"><li>・延滞税</li><li>※ 2か月間は軽減税率 (税通60)</li></ul>	<ul style="list-style-type: none"><li>・延滞利子税</li><li>・義務不履行罰</li><li>・連邦租税リレーエンの公示による信用スコアへの影響</li><li>・法令違反者の通報に係る報奨金制度 (通脱制裁)</li><li>(IRC § 6601, 6621, 6651, 7623)</li></ul>	<ul style="list-style-type: none"><li>・延滞利子税</li><li>・意図的な税務不履行者リストの公表 (通脱制裁)</li><li>・深刻な不履行者管理プログラムによる管理 (通脱制裁)</li><li>・財産の申立て (TMA § 86, 87A・FA2009)</li></ul>	<ul style="list-style-type: none"><li>・延滞利息</li><li>・延滞加算金</li><li>・信用情報機関を介した信用スコアへの影響 (AO § 233～238, 240)</li></ul>	<ul style="list-style-type: none"><li>・延滞利息</li><li>・延滞加算金</li><li>・身柄拘束命令 (CGI § 1727, 1730)</li></ul>