

第4号

JTI 税務ニュース

Japan Tax Newsletter No. 4

《ISSN 2188-7489》

【電子版】

内容目次

- 【巻頭言】 官僚によるデータ不正が止まらない〔1〕
～公定価格の社会保険診療サービスへの消費税にはゼロ税率の適用を！！
石村耕治
- 【論評】 問われる社会保険診療サービスへの消費税非課税〔3〕
～対応は不透明な診療報酬改訂ではなく「ゼロ税率」で
石村耕治
- 【論説】 租税徴収手続における滞納者保護の現状〔9〕
倭文宏之
- 【研究ノート】 《Q & A》現代EU 財政法入門塾〔50〕
～EUの財政統合のゆくえ
石村耕治
- 【資料】 《Q&A》現代EU 財政法入門塾〔76〕
石村耕治
- 【解説】 平成2019年度の税制改正（主なポイント）〔89〕
阿部徳幸
- 《編集後記》
中村克己

発行：JTI 国民税制研究所

【巻頭言】

官僚によるデータ不正が止まらない

公定価格の社会保険診療サービスへの消費課税にはゼロ税率の適用を！！

厚生労働省（厚労省）は、2018年2月、働き方法案に関連し、裁量労働で「データ不正」をし、その姿勢が問われた。疑問符がついたのは、2013年度労働時間等総合実態調査で、裁量労働制による労働者は一般労働者よりも労働時間が20分程度短いというデータ。一般労働者の残業が「最長の日」と、裁量労働制で働く人の1日の実際の労働時間を比べて一般労働者の方が長くなるとしていた。厚労省は、後に、「裁量労働制の方が一般より短いとのデータはない」とし、このデータはフェイクであると認めた。まさに、「データ不正」の最たるケースである。

この裁量労働でのフェイクをはじめとして、厚労省は近年、いくつものデータ不正問題を起こしている。障害者雇用の水増しをしていた問題も実施すべき調査方法によらない、障害者の範囲を恣意的に広げるといった「データ不正」の一例である。

そして、今度は、「毎月勤労統計」をめぐる「データ不正」である。2018年末から厚労省による勤労統計の不適切調査が問われている。厚労省の「毎月勤労統計」では、500人以上の大規模事業所は全数調査する決まりになっている。にもかかわらず、厚労省は、2004年以降、東京都については勝手に対象事業所の3分の1程度の抽出調査に切り替えていた。加えて、プログラム上のミスにより全数調査に近づける復元処理も行なわれず2004～17年分は統計上の賃金額が低くなった。この結果、賃金などの統計数値が実際よりも低くなり、統計数値を基に計算される雇用保険の支給金額な

どの上限金額や下限金額も、実態よりも低く設定されてしまった。過少支給者は実に1,973万人、過少金額は537億円に上るといふ。2019年1月30日に野党合同ヒアリングが開催された。そこで、野党は、2018年1月～11月の実質賃金の伸び率は、18年6月と11月を除き、大半でマイナスになるとの試算結果を示した。厚労省は、この野党の試算について「同じような数字が出る」との見解を示した。この期間、政府は「所得環境は着実に改善している」としてきたことから、この政府見解に大きな疑問符がついている。実質賃金が着実に上がっているというのはフェイクで、ミクス偽装、が問われている。

2013年ごろに統計部門の幹部が問題を把握した段階で適切な対応をしていれば、問題の広がりを抑えられた可能性がある。厚労省が設けた特別監察委員会（監察委）も事情を把握しているとみられる。ただ、監察委では「組織的な隠蔽の意図はなかった」としたものの、しかし、組織的な隠ぺいが必要なければ、長年にわたり、これだけの影響が出る事態が放置されているとは考えにくい。監察委による聞き取り調査に厚労省幹部が同席したことが判明した。客観性に疑念が生じたため、調査を全面的にやり直している。また、調査員による実地調査がルールなのに郵送調査をしていた。このことから、予算が過大であったはずで、統計調査経費の使い道でも問題が出てきている。

医療関係者からは、消費税の「損税補てん」に関して問われた厚労省の「もう一つの隠れたデータ不正」を指摘する声もある。

事業者は、本来、仕入税額を買手に転嫁することを予定している。ところが、仕入税額を買手に転嫁できずに、事業者自身が負担しなければならないことを「損税」という。典型的な例の一つが、病院やクリニックのような医療機関などが提供する社会保険医療サービスである。患者（消費者）に提供する社会保険診療サービス（売上）は、消費税は非課税だが、医療品や設備などの購入の際に消費税がかかる。つまり、仕入は課税である。その結果、損税が発生する。ところが、医療機関などは、仕入にかかる消費税は負担するが、社会保険診療サービスは「公定価格」であることから消費税分を勝手に上乗せできない。そこで、厚労省は、消費税税率の引上げがあれば、消費税の損税分を含めて診療報酬を引上げることになっている。2014年度の消費税税率5%から8%への引上げ後の2015年に、厚労省は、中医協の診療報酬調査専門組織「医療機関等における消費税負担に関する分科会」に対して2014年度の消費税税率5%～8%の引上げに伴う2014年度の医療機関全体の補てん率は102.07%、病院だけの補てん率は102.39%と報告していた。ところが、2018年7月5日に、厚労省は、同分科会に対して調査結果に誤りがある旨報告した。実際の補てん比率は全体で90.6%、病院だけで82.9%に留まっていたのである。つまり、全体では約10%、病院だけでは約20%もの補てん不足が生じていたわけである。原因は、単純な集計違いとの理由であった。しかし、昨今の大きな社会問題、政治問題化している厚労省の「データ不正」を目の当たりにして、その真偽には疑問を感じざるを得ない。医療関係者からは、厚労省の「もう一つの隠れたデータ不正問題」との指摘もある。

こうしたデータ不正を防ぎ、かつ医師や医療機関（事業者）の損税発生を防ぐには、社会保険診療サービスを現行の非課税

から「課税に転換+ゼロ税率の採用」をしてはどうか。消費者（患者）は、0%で消費税を負担することになることから、新たな負担はない。厚労省や財務省のお役人には、一回消費税で吸い上げ、その財源をばら撒く手法の方が自分らの存在感を誇示し、権限も振うことができる。ゼロ税率で自動的に還付になるのは意に沿わずかも知れない。また、学校など他の非課税取引とされている業界もゼロ税率を要求して騒ぎ出すかも知れない。いずれにしろ、公定価格でビジネスをすることを強いられる業界に対しては、透明で、税の補てんに役人によるデータ不正などが及ばないような制度づくりが求められている。公定価格の社会保険診療サービスにかかるデータ不正再発防止態勢づくりには、社会保険診療サービスへのゼロ税率課税で対応するように促したい。

国民税制研究所（*JTI*）代表
石村 耕治

2019（令和元）年5月30日

【論評】

問われる社会保険診療サービスへの消費税非課税
対応は不透明な診療報酬改訂ではなく「ゼロ税率」で

石村 耕治（JTY代表・白鷗大学名誉教授）

●はじめに～国民の生存権・幸福追求権を支える公定価格と「損税」解消の課題

日本医師会など（正確には、公益社団法人日本医師会・公益社団法人日本歯科医師会・公益社団法人日本薬剤師会・四病院団体協議会）は、2019年10月からの消費税引上げに際し、消費税および所得税について実額計算で行っている医療機関等を対象に、新たな「負担分の税の還付」の仕組みの導入を要望した¹。

このため、2018年8月29日に、「控除対象外消費税問題解消のための新たな税制上の仕組みについての提言－消費税率10%への引き上げに向けて－」を公表した。

現行の「仕入は課税で、社会保険医療サービス（売上）は非課税では、損税が発生する」というのが理由だ。しかし、医師会などが求める新たな仕組みは、財務省が必死で封印してきた「ゼロ税率」の導入にもつながりかねない。

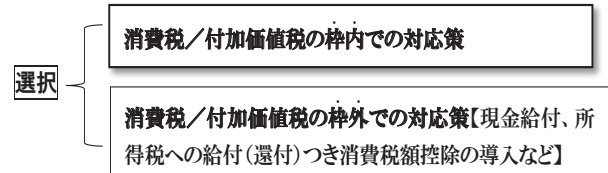
2018年11月に、19年税制改正論議が始まる前に、財務省は、診療報酬の引上げだけで増税分を補てんする従来からの方法で対応する旨アナウンスした²。

国民の生命や生存権（憲法29条）、幸福追求権（憲法13条）を支える社会保険診療サービスに対する消費税のあり方については、今後も消費税の段階的な引上げが予想されるなか、転嫁不足、損税の発生については、より慎重な検討が必要である。

◆消費税の逆進性対策の選択

消費税／付加価値税（GST／VAT）は逆進性が強い税金である。逆進性解消策を講じるとする場合には、大きく次の選択が可能である。

【図表1】消費税／付加価値税の逆進性解消策の選択



◆消費税／付加価値税の枠内での逆進性解消策とは

消費税／付加価値税の枠内での主な逆進性解消策には、次のようなものがある。

【図表2】消費税の枠内での逆進性解消策

- | |
|---|
| ①複数税率（標準税率および飲食料品など生活必需品やサービスなど（以下「生活必需品／サービス等」）への 軽減税率 ）の採用 |
| ②生活必需品／サービス等への 非課税 の採用 |
| ③生活必需品／サービス等への ゼロ税率 の採用 |

(1) 非課税措置の所在

「非課税取引」～大きく①資本取引・金融取引と、②政策的配慮によるものに分かれる。②政策的配慮による非課税取引は、本来は消費税の課税対象取引になる。しかし、消費税の逆進対策や社会的福祉目的などに着眼し、政策的な配慮によって、例外的に非課税とされている取引である。

(2) 問われる非課税措置に伴う「損税」の発生

前段階控除型の消費税／付加価値税において、事業者は、本来、仕入税額を買手に転嫁することを予定している。しかし、仕入税額を買手に転嫁できずに、事業者自身が負担しなければならないことを「損税」という。

例えば、社会保険診療サービスや学校教育が非課税取引となると、事業者である病院や学校は、仕入の際には仕入税額を負担しても、非課税サー

¹ 日本医師会ほか「控除対象外消費税問題解消のための新たな税制上の仕組みについての提言－消費税率10%への引き上げに向けて－」（2018年8月29日）（以下「日本医師会等の消費税提言」という。）参照。

² 記事「病院向け税還付見送り：政府与党 実現性低いと判断」日本経済新聞2018年12月12日朝刊参照。

ビス提供の際には当該サービスにかかる仕入税額を転嫁できなくなる。非課税取引にかかる「損税」が発生しているまたは転嫁が不十分な事業者は、全事業者の4割にも達しているともいわれる。

一方で、課税売上高1,000万円以下の免税事業者には、「益税」が発生しているともいわれる。しかし、むしろ「損税」問題の方が深刻との見方もある。日本医師会などは、この点を問題にしたわけである。

いずれにしても、社会政策的な観点から逆進性解消策としての非課税措置の採用は、事業者には重荷になっている。

また、仮に、社会保険診療サービスを、現行の非課税から課税取引に転換したら、どうであろうか？ 最終消費者である患者は、窓口で料金+10%（8%）を負担することになる。こうした課税政策転換も、社会保険診療という国民の生存権の保障にかかわる重大な問題になる。

（3）事業者や消費者に不評な複数税率の採用

逆進性解消策としての消費税／付加価値税への複数税率（標準税率、軽減税率）の採用は、消費者たる担税者（生活者）には概して好評である。しかし、この租税の納税義務者たる事業者、さらにはこれら事業者の税務支援をする税の専門職には概して不評である。適用対象区分が難しく、事業者の事務負担も重くなるからである。

また、コンビニ弁当を持ち帰れば8%で、イートインで食べれば10%となるなど、消費者にも税率適用対象区分が見えにくいことも少なくない。複数税率の採用に伴う、帳簿方式（請求書等保存方式）から、複雑なタックスインボイス方式（適格請求書等保存方式）への移行が必要となることもある。

定期購読の新聞のみが軽減税率課税の対象になる一方で、NHKの受信料は標準税率課税の対象となるなど、課税の中立を疑われる課税政策が採られたりする問題もある³。

（4）逆進性解消策、「損税」対策にゼロ税率を賢く使う

イギリスやオーストラリアをはじめとした旧英

国領諸国のように、生活必需品等には、非課税や軽減税率ではなく、幅広く「ゼロ税率」を採用する国も多い。逆進性解消策、「損税」対策としては、「軽減税率」の適用や「ゼロ税率」の採用も一案である。

「非課税」では、課税仕入にかかる前段階の税額控除はできないからである。これに対して、ゼロ税率取引では、消費税／付加価値税は課税されるが、消費税の税率がゼロパーセントなので、課税標準額に対する消費税（0%）から、当該課税期間中に国内において行った課税仕入（前段階）にかかる消費税額を控除する（あるいは還付を受ける）ことができる。

わが国の消費税法では、「輸出免税等」（消費税法7条以下）としてゼロ税率取引が制度化されている。

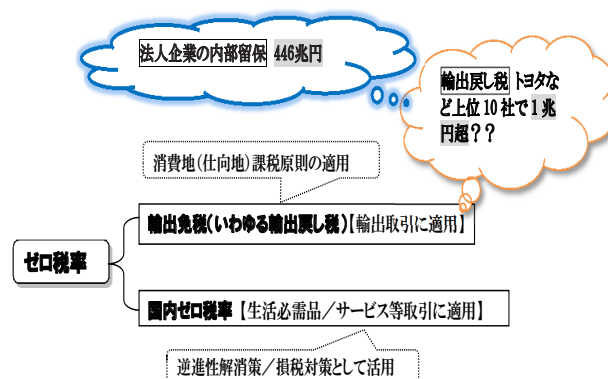
【図表3】免税取引／ゼロ税率取引と非課税／仕入課税取引

《標準税率取引》	《免税取引／ゼロ税率取引》	《非課税取引／仕入課税取引》
仕入 税率〔10%〕 金額(1,000) 税額〔100〕	仕入 税率〔10%〕 (1,000) 〔100〕	仕入 税率〔10%課税〕 (1,000) 〔100〕
売上 税率〔10%〕 金額(1,500) 税額〔150〕	売上 税率〔0%〕 (1,500) 〔0〕	売上 〔非課税〕 (1,500) 〔Nil〕
消費税 申告税額 50	消費税 還付税額 100	消費税 仕入税額控除不可

◆国内ゼロ税率とは

諸外国の消費税制／付加価値税制をみると、「ゼロ税率 (zero-rate, zero-rating)」は、大きく「輸出免税 (zero-rate for exporting)」と「国内ゼロ税率 (domestic zero-rate)」の2つの形で活用されている。

【図表4】ゼロ税率の2つの使われ方



³「なぜ、定期購読の新聞だけが軽減税率の対象なのか」は、他の出版業界からみれば、理由が不透明に映るのではないか。ちなみに、日本書籍出版協会、日本雑誌協会、日本出版取次協会、日本書店商業組合連合会といった出版社を代表する4団体が、超党派の国会議員からなる活字文化議員連盟、子どもの未来を考える議員連盟を結成し、有害図書排除の仕組みをつくったうえで、書籍や雑誌への軽減税率の適用を求めて活動をしている。これに対し財務省は、憲法の租税法律主義のもとでは、税率は法律で定めるものとしており、民間団体が書籍を選別し税率を適用するのは違法と反論していると報道された。記事「書籍の軽減税率適用をめぐる出版団体が攻勢に 財務省は反発」産経新聞2018年11月1日朝刊参照。

イギリス、オーストラリアやカナダなど旧英国領諸国では「損税」対策および逆進性解消対策として、軽減税率ではなく、国内ゼロ税率（domestic zero-rate）を幅広く採用している。わが国でも検討すべき「損税」対策および逆進性解消対策モデルといえる。

例えば、オーストラリアのGSTは、10%の単一税率を採用している。軽減税率は一切採用していない。逆進性解消策には、国内ゼロ税率（「免税取引／ゼロ税率取引」）と非課税措置（「非課税取引／仕入課税取引」）を採用している⁴。

GST法上の逆進性解消策を、課税取引物品やサービス別に、アバウトに一覧にしてみると、次のとおりである。

【図表5】オーストラリアのGST法上の逆進性解消策と対象取引一覧

標準税率	免税取引／ゼロ税率取引	非課税取引／仕入課税取引	軽減税率
10%	<ul style="list-style-type: none"> ・輸出 ・医療 ・基礎的飲食物品 ・教育 ・国際運輸 ・非営利／公益活動 ・営業者間での農地取引 	<ul style="list-style-type: none"> ・金融取引 ・居住用住宅の貸付（ただし50年以上の長期貸付およびホテルのような事業用居住場所の貸付を除く） ・居住用中古住宅取引 ・募金活動 	なし

輸出免税（いわゆる輸出戻し税）【輸出取引に適用】措置で、トヨタなど上位10社で還付税額（輸出戻し税額）は1兆円を超えるものと見積もられている。8%から10%の税率引上げで、還付税額（輸出戻し税額）はさらに膨らむ。

加えて、財務省が2018年9月3日に公表した法人企業統計⁵によると、いまや、わが国企業（金融・保険業を除く）の2017年度の内部留保は446兆円に上っている。前年度から約1割増加し、6年連続で最高額を更新した。第2次安倍内閣が発足する前の2011年度から164兆円も増加した。

このように、政府は、大企業の税制優遇や内部留保の拡大には、熱心なようにみえる。もちろん、還付税額（輸出戻し税額）は、消費型の付加価値税（VAT／GST）が、仕向地課税原則／消費地課税原則（destination principle）を採用して

いる結果からくるものである。しかし、市民・消費者目線からすれば、消費税増税に伴うポイント還元のような空騒ぎよりは、国民の生存権・幸福追求権を支える社会保険診療サービスへの消費税における「損税」対策や逆進性解消対策としての、現行の非課税措置から国内ゼロ税率（domestic zero-rate）への転換の方が重要である。

◆国民の生存権・幸福追求権を支える社会保険診療サービスへの消費税のあり方

わが国の財務省やその配下にある政府税調は、国内ゼロ税率の導入には強い拒否反応を示し、議論を封印してきている。生活必需品／サービス等へのゼロ税率の採用は大幅な税収減につながるからである。

1989年に消費税が3%で導入された折、医療機関等は、仕入にかかる消費税を負担するが、社会保険診療サービスは非課税とされた。

多分、その当時、医師会などは、「非課税だからいいのでは？」といった軽い気持ちだったのではないか。

ところが、医療機関などは、仕入にかかる消費税は負担するが、診療サービスは公定価格で消費税を上乗せできない。事実、消費税率が5%から8%に引き上げられた14年度以降の損税の補てん率も85%前後にとどまり補てん不足が恒常化しているという。

2015年に、厚労省は、中医協の診療報酬調査専門組織「医療機関等における消費税負担に関する分科会」に対して2014年度の消費税率5%～8%の引上げに伴う2014年度の医療機関全体の補てん率は102.07%、病院だけの補てん率は102.39%と報告していた。ところが、2018年7月5日に、厚労省は、同分科会に対して調査結果に誤りがある旨報告した。実際の補てん比率は全体で90.6%、病院だけで82.9%に留まっていた。全体では約10%、病院だけでは約20%もの補てん不足が生じていた。原因は、単純な集計違いとの理由であった⁶。しかし、昨今の大きな社会問題、政治問題化している厚労省の毎月勤労統計の不適切調査を目の当たりにして、その真偽には疑問を感じざるを得ない。

そこで、医師会などは、2018年8月末に「医療機関ごとに損税分を集計し、補てん不足分を還付する仕組み」の導入を要望したわけである。

⁴ 石村耕治「消費税の今後：複数税率化と仕入税額控除」白鷗大学法科大学紀要8号、石村耕治「オーストラリアの物品サービス税（GST）法制の分析」白鷗法学22巻2号、ヴァン・リ「オーストラリアの物品サービス税（GST）」国民税制研究2号参照。

⁵ 財務省「年次別法人企業統計調査（金融業、保険業を除く）概要（平成29年度）」（2018年9月3日）参照。

【図表 6】消費税「損税」補てん率の真偽

2014年度の医療機関全体の補てん率	
2015年厚労省当初報告	102.07%
2018年厚労省訂正報告	90.6%
	下方修正 ▼約10%
2014年度の病院の補てん率	
2015年厚労省当初報告	102.36%
2018年厚労省訂正報告	82.9%
	下方修正 ▼約20%

現在も補てん率は85%程度で、補てん不足は、1病院あたり年300万円程度、医療界全体で200億円規模との試算もある。

【図表 8】公定価格物品／サービス等と消費課税

公定価格物品／サービスの例	生存権との関連性	現行の課税取扱い	改革案
社会保険診療サービス	○	非課税	ゼロ税率
介護保険サービス	○	非課税	?
電気・水道・ガスサービス	○	課税	?
国立大学の授業料	×	非課税	?
NHK受信サービス	×	課税	?

なぜ、「定期購読新聞代」だけが「軽減税率」の対象なの

【図表 7】控除対象外消費税問題解消のための新たな税制上の仕組みの提言

(1) 仕組みの概要
診療報酬への補てんを維持した上で、個別の医療機関等ごとに診療報酬本体に含まれる消費税補てん相当額(以下、消費税補てん額)と個別の医療機関等が負担した控除対象外仕入れ税額(医薬品・特定保険医療材料を除く)を比較し、申告により補てんの過不足に対応する。
診療報酬への補てんについては、消費税率10%への引き上げ時に医療機関等種類別の補てんのばらつきを丁寧に検証し是正する。その後の診療報酬改定でも必要に応じて検証、是正を行う。
(2) 適用対象
消費税および所得税について実額計算で申告を行っている医療機関等開設者を対象とする。

この点について、与党は、2018年度の税制改正大綱では、「19年度の税制改正に際し・・・総合的に検討し結論を得る」とした。しかし、実際には、提言を吟味することもなく、従前どおりの診療報酬等の引上げによる対応を取ることで終わった。

たしかに、医師会などが求める「補てん不足分還付制度」のような消費税制への中途半端な仕組みの導入は、税制をやたらと複雑にする。

したがって、「損税」解消のために、現行の非課税から課税取引に転換するのも一案である⁷。この場合、軽減税率のような消費者(患者など)の負

担増につながる措置の採用ではなく、すっきりと社会保険診療サービスに国内ゼロ税率適用の途を拓くのも一案である。

たしかに、社会保険診療サービスへの消費課税のあり方は、国民の生命や生存権、幸福追求権と深くかかわる問題である。とはいっても、電気・水道のような他の「国民の生存、にかかる公定価格物品やサービスと、社会保険診療サービスへの消費課税を差別化する根拠が、不十分ではないか? 仮に介護保険サービスをはじめとした他の国民の生命や生存権にかかわるサービスについても同様に、現行の非課税から課税への転換、ゼロ税率を採用することは、「税収の確保」という観点からは、どのように考えたらよいのだろうか?

むしろ、事業者である開業医や勤務医は、一般に高所得者である。こうしたことなどを織り込んで考えると、現行の非課税から課税への転換、ゼロ税率を採用することは、特定産業の優遇につながるのではないか?

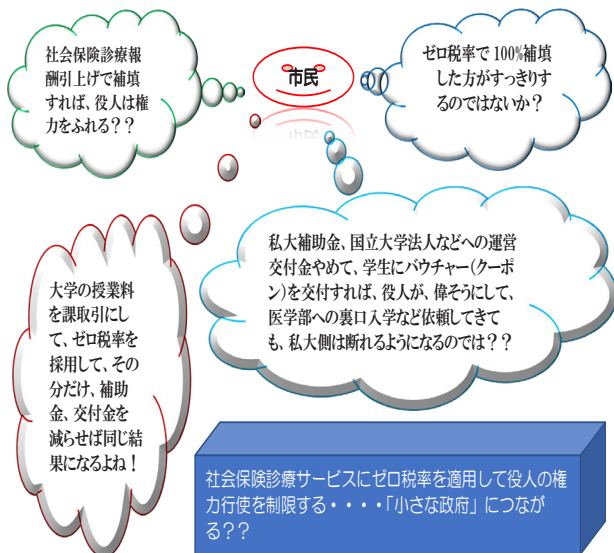
その理由が不透明な「定期購読新聞代」だけを「軽減税率」の対象とする、課税措置と似てくるのではないか?

医師等の社会保険診療報酬に係る必要経費の特例(措置法26条)の廃止などを含め、トータルに

⁶ 2018年8月30日に、日本医師会は、厚生労働省保険局長に対して「控除対象外消費税補てん状況の集計ミスに対して嚴重に抗議する」(抗議文)を送付した。日医 on-line 平成30年(2018年)8月30日プレスリリース参照。Available at: <http://www.med.or.jp/nichiionline/article/008123.html> また、厚生労働省保険局長は、2018年9月19日の中医協の診療報酬調査専門組織「医療機関等における消費税負担に関する分科会」の冒頭、消費税率の8%への引上げに伴う診療報酬による補てん状況調査について、誤りがあったことを改めて謝罪し、2019年10月の10%への引き上げ時には、補てん率にバラツキがある要因なども分析して適切に対応していくほか、2019年度の厚労省の税制改正要望の実現に向け、全力で取り組んでいく旨約束したと報道されている。m3com 2018年9月19日記事参照。

⁷ 中央社会保険医療協議会総会は2019年1月30日、東京都内で10月の消費税率引き上げに伴う2019年度診療報酬改定に係る検討状況についての公聴会を開催した。公募して事務局が選んだ10人が意見を発表し、委員が耳を傾けた。発表者の内訳は医療提供者5人(医師2人、歯科医師、薬剤師、看護師が各1人)、健康保険組合、地方自治体職員、経営者、労働組合、患者が各1人。主な意見の概要と質疑応答は次の通り。原義人氏(青梅市病院事業管理者・青梅市立総合病院病院長)消費税は、消費者の負担、事業者である病院側に求めるべきではないとの意見が出た旨報道されている。m3com 2019年1月31日参照。

【図表 9】市民目線でこの問題を考える！！



議論する必要があるのではないか？

●むすびにかえて～不透明な診療報酬改訂ではなく「ゼロ税率」で

2018年11月、財務省は、19年度税改正論議が始まる目前にして、19年10月からの消費税引上げの際には、従来どおり診療報酬の改定・引上げのみで対応する旨アナウンスした。つまり、医師会等の提案には乗らなかったのである。

この旨を、与党の平成31年度税制改正大綱(2018年12月14日)「基本的な考え方」では、次【図表10】のように、述べている⁸。

一般に消費税への非課税措置は、社会政策的な観点からとられることも多い。しかし、公定価格で縛りのある社会保険診療サービスへの消費税のあり方は、国民の生命・生存権や幸福追求権と深くかかわる問題である。

現在の診療報酬の改訂(配点方式の見直し等)

【図表 10】消費税率の引上げに伴う対応等(3)医療等に係る措置

社会保険診療等の係る医療は消費税非課税である一方、その価格は診療報酬制度による公定価格となっている。このため、平成元年の消費税導入以来、仕入れ税額相当分の診療報酬で補てんする措置が講じられてきたが、補てんにばらつきがある等の指摘があった。今般の消費税10%への引上げに際しては、診療報酬の配点方式を精緻化することにより、医療機関種別の補てんのばらつきが是正されることになる。今後は、所轄省庁を中心に、実際の補てん状況を継続的に調査するとともに、その結果を踏まえて、必要に応じて、診療報酬の配点方法の見直しなど対応していくことが望まれる。

で損税に対応する方式では、厚労省などの役人に強大な権限を与え、改訂(見直し等)は、役人の舌先三寸ということもなりかねない。

役人が自分らのコバンザメのような審議会や第三者委員会などを使い自己の算定額などを正当化する、いわゆる「役所社会主義」を温存、助長する結果を招いている。

折しも、厚労省の毎月勤労統計の不適切調査が大きな社会問題、政治問題になっている。現在採られている仕入れ税額相当分の診療報酬で補てんする措置も、同じような問題が隠されているのではないか。医師会等ははっきり言いにくいかも知れない。しかし、担税者である一般の消費者(患者)からは、「統計不正」という点では、根っこは同じようにもみえる。

結局、診療報酬の改訂という「役人にお任せコース」では、役人の権限を強大にすれども、消費税の納税義務者にとっては、補てんのばらつき、補てん不足があっても、クレームを言いにくい仕組みになっている。

その一方で、医師会等のような政治力が強い圧力団体がクレーム(要望)をいうと、裏方で税制改正大綱などのシナリオを書いている役人は、税制改正大綱に、「消費税率の引上げに伴う対応等(3)

⁸ 日本医師会は、平成31年度与党税制改正大綱を受けて、政府が完全な補てんを約束したと判断して、新たな税制上の仕組みの提言をおろして、矛を取めた。日本医師会「平成31年度税制改正大綱を受けて」(2018年12月14日)日 on-Line 2018年12月14日 プレスリリース参照。Available at: <https://www.med.or.jp/nichiionline/article/008311.html>

⁹ これは、授業料が非課税で、仕入税額控除ができない大学法人などの場合も同じである。消費税の引上げに伴い補助金や運営交付金で大学法人に税の補てんを行う場合にも、同じような問題が生じる。役人の介入を最小にするためには、授業料を課税取引に転換し、仕入取引にゼロ税率を適用する方が、透明化に資するのではないか。この場合、授業料等のかかる消費税については、返済不要の奨学金の増額などで対応するのも一案である。加えて、補助金や運営交付金、さらには奨学金に代えて、教育パウチャーに転換し消費者である学生に資金(学費)を直接交付することにより、補助金・交付金事務を通じて役人が大学のカネ勘定に不要に介入できない仕組みにするのも一案である。東京医大への文科省幹部子弟の不正入学などをみれば、公的資金交付を通じて不正な利益供与をねだる悪しき役人社会主義の最たる例といえる。大学パウチャーなど私大の運営と税財政法務について詳しくは、拙論「規制緩和時代の私立大学運営と税財政法務」獨協法学91号552頁以下参照。Available at: <http://jti-web.net/wordpress/wp-content/uploads/2019/01/fc008227e599128905e586c6a81f19be.pdf>

医療等に係る措置」を盛り込むことで、付度をする。しかし、役人は、担税者である一般の消費者（患者）の方に視線を向けて話しているとは思えない。

実質的には役人の舌先三寸で決まっている不透明な仕入れ税額相当分の診療報酬で補てんする措置（診療報酬改訂）の見える化を急ぐ必要がある⁹。

現行の損税補てんの仕組みは、役人の権限維持にはつながっているものの、消費税の担税者である患者（消費者）や納税義務者である医師や医療機関（事業者）が不在のように見える。

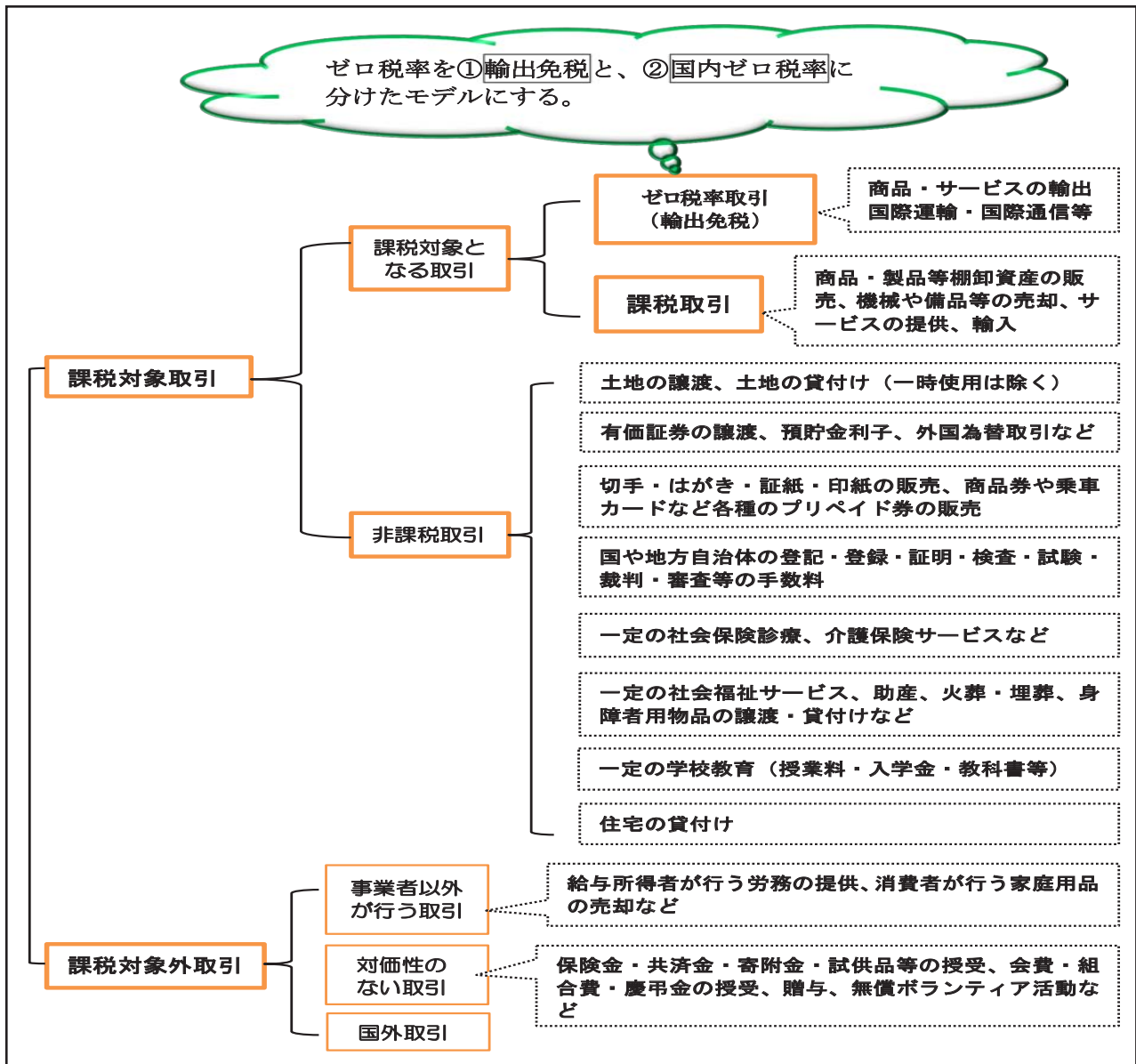
今後、消費税が、10%から、15%、20%へと段階的に引きあげられることも想定される。これにしたがい、現行の診療報酬引上げ（消費税引き上げ分の補てん）による対応方法では、いずれ限界に達するのではないか？この対応方法は、いわば「内税」で消費者（患者）に負担を求めると等しい。

国民の健康や生命維持に必須のサービスに過度な課税をゆるすことにつながり、憲法が保障する生存権を侵害するものと解される。

公定価格の社会保険診療サービスへの消費課税のあり方は、国民の生命・生存権や幸福追求権と深くかかわってくる。患者（消費者）負担を防ぎ、かつ医師や医療機関（事業者）の損税発生を防ぐには、社会保険診療サービス非課税から「課税に転換+ゼロ税率の採用」で、医師会・患者双方が納得できるような抜本的な対応が求められる。

社会保険診療サービスに対する消費税負担から患者（消費者）や医師や医療機関（事業者）を解放し、社会保険診療報酬の純化のためにも、非課税から「課税に転換+ゼロ税率の採用」が急がれる。透明で、税の補てんに統計不正などが及ばないような制度づくりが求められている。

【図表 11】わが国の現行消費税の対象取引・対象外取引の類型



【論説】

租税徴収手続における滞納者保護の現状

倭文宏之（栃木県信用保証協会管理部係長）

はじめに

第1章 概観

第1節 租税徴収における租税法律関係

1. 租税権力関係説
2. 租税債務関係説
3. 小括

第2節 滞納者に対する対応

1. 強制徴収に関する定め
2. 滞納処分の対象となる者
3. 小括

第3節 納税義務が消滅する場合

1. 滞納処分の執行停止が3年間継続した場合
2. 租税債権の消滅時効が完成した場合
3. 会社更生法における更生債権の免責等に該当する場合（会更法204条）
4. 小括

第4節 小括

第2章 送達

第1節 租税法送達と民訴法送達

1. 租税法送達
2. 民訴法送達

第2節 比較

1. 交付送達と郵便等送達の優先順位
2. 郵便等送達
3. まとめ

第3節 送達について争われた裁判例等の分析

1. 普通郵便での送達の有効性が争われた事例
2. 公示送達による督促状の送達が、公示送達の要件を欠いていたため無効とされた事例

第4節 小括

第3章 差押え

第1節 差押禁止財産

1. 滞納処分における差押禁止財産
2. 滞納処分における差押禁止財産と私債権における差押禁止財産の比較

3. 差押禁止財産について争われた裁判例等の分析

第2節 差押えの制限と差押財産の評価

1. 滞納処分における差押えの制限と差押財産の評価
2. 滞納処分における差押えと私債権における差押えの比較
3. 差押えの制限と差押財産の評価について争われた裁判例等の分析

第3節 小括

第4章 納税の猶予

第1節 概要

第2節 国税通則法46条2項4号の該当性について争われた裁判例等の分析

第3節 平成26年度国税通則法改正について

第4節 小括

おわりに

凡例

1. 法令は、平成29年4月1日現在による。
2. TKC法律データベースからの裁判例等は、【LEX/DBNo.・・・】とする。
3. 税理士情報ネットワークシステム税法データベースからの裁判例等は、【TAINS・・・】とする。
4. 第一法規法情報総合データベースからの裁判例等は、【D1-Law.com判例体系No.・・・】とする。
5. 文献の引用注、「」は論文、『』は著書を示す。
6. 章立ては、第1章・第2章・・・、第1節・第2節・・・、1・2・・・、(1)・(2)・・・、ア・イ・・・、(ア)・(イ)・・・、とする。
7. 裁判例では、原告をX、被告をYとし、国税不服審判所裁決例では、審査請求人をX、原処分庁をYとする。

はじめに

わが国において、納税者は、納税義務が確定した場合には、その確定した租税を定められた納期

限までに納めなければならない。

しかし、租税徴収¹状況をみると、多額の滞納税額が存在し²、その滞納税額を圧縮するため、毎

年多額の不納欠損³が生じている。課税庁⁴は、徴収を行う人員が限られているため、効果的・効率的な徴収を行っているが、この義務が履行されているとはいえない状況にある。

租税債権は、私債権に比し、2つの優位性を持つ。1つ目が自力執行権であり、これにより、裁判所の判断を必要としない、速やかな租税債権の実現が可能になっている。2つ目が租税の優先権であり、これにより、租税債権は原則として、すべての公課その他の債権に優先する。このように課税庁は、私債権者に対し、債権回収の面で優位していることがうかがえる。

このような租税債権の回収手段は、滞納処分として国税徴収法や地方税法に定められており、同法制定時から大きな変更なく現在に至っている。これは、租税徴収が、租税法律主義の下、合法性の原則により、課税庁には租税を減免する自由、さらに租税を徴収しない自由はなく、法律に定められたとおりの税額を徴収しなければならない、また、手続的保障原則により適正な手続で租税徴収を行わなければならないためである⁵。このような取扱いは、租税債権が上記のような優位性を持つことに加え、課税庁の徴収権の濫用、逸脱を防ぐという観点からも当然のことといえる。

そのため、課税庁は、多額の滞納税額を解消するため、法の定めに従って租税徴収を行っているが、その結果、強引な徴収として問題視される事例も見受けられる⁶。

そこで、本論文では、租税徴収について、滞納の発生から滞納処分の初期段階である差押えにおいて存在する滞納者に対する保護規定を中心に点検することとした。具体的には、第1章において、課税庁と滞納者の法律関係を点検し、納税義務の

発生と消滅について概観する。第2章において、滞納処分の要件となる督促状の送達と民事訴訟法に規定する送達を比較しながら裁判例等の分析を行い、督促状の送達が抱える問題点を抽出する。第3章において、滞納処分における差押え制度の点検をしたうえで、差押禁止財産などの滞納者保護規定と民事執行法に定める債務者保護規定を比較しながら裁判例等の分析を行う。そして、第4章では、滞納者が滞納処分の執行を受けずに租税を納付する方法として、納税の猶予制度についての裁判例等の分析を行うことで、租税徴収のあるべき姿を検討したい。

第1章 概観

本章では、納税義務の発生から消滅までを概観する。第1節において課税庁と納税者の租税法律関係について点検し、第2節において納税義務の発生についての点検を行う。そして、第3節において租税債権が満足されないまま納税義務が消滅する場合の点検を行うものとする。

第1節 租税徴収における租税法律関係

わが国の租税の賦課・徴収は、租税法律主義の原則により必ず法律の根拠に基づいて行わなければならないとされている。この原則は、納税義務が成立するための課税要件だけでなく、租税の申告、納付、課税処分、滞納処分などの手続きも含まれている⁷。このような国家と国民との間の租税をめぐる関係を租税法律関係という。

租税法律関係は、私法上の法律関係と異なり、当事者間の契約によって成立する関係ではなく、公法である税法の支配する関係であり、租税法律の規定のみによって形成される関係である⁸。

¹ 本論文では、法定納期限を経過した租税の徴収をいう。

² 国税庁『国税庁レポート2017』（国税庁、2017年）36頁、総務省<http://www.soumu.go.jp/main_content/000415653.pdf>平成27年度滞納税額は、国税及び地方税の合計額2兆1984億円にのぼる。

³ 国税庁<<https://www.nta.go.jp/kohyo/katsudou/report/2003/japanese/tab/tab26.htm>>不納欠損とは、滞納処分の執行を停止した後3年経過した場合等の事由により納税義務が消滅したものをいう。

⁴ 本論文では、「課税庁」とは、租税を賦課、徴収する行政組織を総称したものをいう。

⁵ 石村耕治編『現代税法入門塾〔第8版〕』（清文社、2016年）104頁参照。

⁶ 勝俣直「税金違法取り立て 桜区の親子さいたま市を提訴」（埼玉新聞朝刊、2017年10月4日）17面参照。

さいたま市税を滞納していた父親と娘が、さいたま市による違法な差押処分を受けたとして、差押処分の無効及び国家賠償法に基づく慰謝料を求めて提訴した事案。

父親は、給与が月35万円であったが、母親がさいたま市から月32万円の給与を差押えることの承諾書を提出するよう指示され、承諾書を父親の署名と押印で提出した。さいたま市は、当該承諾書に基づいて差押処分をした。娘は、給料日に預金口座が差し押さえられ、預金残高が0円になっていた。

⁷ 石村・前掲注5、103頁参照。

租税法律関係は、ドイツにおいて議論されてきたものである。国家が国民に対して優越すると考える租税権力関係説と、国家と国民は公法上の債権債務関係にあるとする租税債務関係説の2説が対立してきた。現在は、租税法律関係を一元的に割り切るのは困難であり、租税債務関係説を中心に据えながら、租税手続法の分野において租税権力関係説により説明するような二元的な見解が多いようである。

わが国において、学問上、租税の法的な定義はドイツ租税基本法 (Abgabenordnung。以下「AO」という。) の規定が参考とされている⁹。そして、滞納処分が行われる局面は、自力執行権や租税の優先権など国家権力が行使される場面が多い。以下、両説を点検し、わが国における租税法律関係を検証したい。

1. 租税権力関係説

租税権力関係説は、租税債務関係説に対し、伝統的な学説で、租税法律関係を国家が優越する権力の主体として国民に対する関係であり、国家と国民が命令服従関係にあるとする学説である。

租税権力関係説は、伝統的なドイツ行政法に端を発する。この説によると、租税法は、行政法とその性質において異なるところがないため、行政法の一分野にとどまることとなる。

行政法は、行政主体の行為として行政行為が前提となる。よって、租税権力関係説によると、納税義務の成立時期は、課税要件の充足ではなく、査定処分という行政行為がなされた時とされている。そして、同説が色濃く現れる場面として、滞納処分における自力執行権や租税の優先権などが挙げられる。

2. 租税債務関係説

租税債務関係説は、租税権力関係説に対し、新興の学説で、租税法律関係を、国家と国民が公法上の債権債務関係にあるとする学説である。

租税債務関係説は、1919年のAOの制定を機に提唱される。同法は、「租税債務」の観念を中心に、租税実体法及び租税手続法の通則的規定を整備したものであり、特に、当時の同法81条に

において、「租税債務は、法律の定める租税要件が充足された時に成立する。租税債務確定のために税額の確定を必要とするということは、その成立を延期しない」と定め、租税債務の成立には行政行為は必要としないことを明記している。すなわち、納税義務の成立は、課税要件が充足された時としている。

租税債務関係説は、AOが租税法を租税実体法と租税手続法に区分したことで成立した学説である。同説は、租税法を租税実体法と租税手続法に区分したこと、納税義務の成立を課税要件に求めたことで、債権債務関係を有し課税要件を定める租税実体法を中心とし、権力関係を有する租税手続法がこれに従属するとした。

よって、租税債務関係説における国家と国民の関係は、租税手続法が適用される場面においては依然として権力関係にあるが、租税実体法が適用される場面においては債権債務関係にあり対等関係になる。そして、租税実体法を中心に据えることで、国家と国民の対等関係が強調され、ひいては、納税者の権利救済手続の存在性も重視している¹⁰。

3. 小括

租税法律関係は、上述した2説が対立してきたが、公法関係は権力関係であるという前提に立てば、租税法律関係を公法上の債権債務関係とする租税債務関係説も公法上の関係である以上、権力関係にあるため、この点では両説の対立は存しないということになる¹¹。

両説は、租税法の個々の関係について、あるものは権力的、他のものは債務関係的であり、これらを総合した特徴づけにおいて争われてきたものである¹²。結局は、同じものをどの角度から捉えるかということに尽きると考える。

両説の相違点は、納税義務の確定手続と行政行為の性質にあると考えられる。租税権力関係説が行政行為によって納税義務を確定するのに対し、租税債務関係説は、租税法に規定する租税要件の充足によって納税義務が確定する(申告納税方式など)。よって、租税債務関係説における行政行為は、すでに成立している租税債務を具体的に確認する行為となる¹³。そのため、両説の最も大きな

⁸ 北野弘久『税法学原論〔第7版〕』(勁草書房, 2016年)186頁参照。

⁹ 石村・前掲注5、30頁参照。

¹⁰ 北野・前掲注8、188頁参照。

¹¹ 須貝脩一「租税債務関係説の一意義(一)」税法学第118号1頁参照。

¹² 須貝・前掲注11、2頁参照。

相違点は、行政行為の軽重にあると考える。

現在、わが国の課税方式は、国税では申告納税方式が一般的な課税方式であり、地方税では賦課課税方式が一般的である¹⁴。これは、租税法律関係が議論されていたドイツでは賦課課税方式が主流であったのに対し、申告納税方式はアメリカ合衆国で主流であったことに由来する。そのため、わが国における租税法律関係は、国税は債権債務的、地方税は権力関係的となり、国税と地方税では、その法律関係が異なるように思われる。しかし、本論文の主題とする租税徴収局面における租税法律関係は、両説ともに権力関係とし、争いがない。なぜなら、租税徴収局面においては、やむを得ず租税滞納する者だけでなく、租税法律の不知、無理解、納税意欲の欠如する者もあり、そういった者に対しては権力関係的にならざるを得ないためである¹⁵。

租税徴収手続に関して規定している国税徴収法は、昭和35年の制定にあたり、「租税債権も私債権と同一の原理に従うものとするのが望ましい」¹⁶という前提に立ち、公権力の行使について、「真に止むを得ない場合の最後の手段としてはこれを是認せざるを得ない」と、慎重に判断することを求めている¹⁷。同法が自力執行権など権力関係的な規定を定める一方で、差押禁止財産等滞納者に対する保護規定も定めていることを考えると、権力関係的であるべき租税徴収局面においても、国家と国民が対等関係であろうとしているように感じる。本論文では、次章以下において、租税徴収局面における課税庁と納税者の租税法律関係を考察していきたい。

第2節 滞納者に対する対応

1. 強制徴収に関する定め

滞納処分とは、課税庁が、納付すべき租税をその納期限までに納付しない滞納者に対して、自力

執行権に基づいて租税債権の強制的実現を図る手続きをいう¹⁸。

そして、滞納処分は、課税庁が、滞納している租税に係る督促状を滞納者に対して発する等¹⁹の手続きを必要とし、当該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場合に着手することができるほか、国徴法その他の法律の規定により着手することもできる（国通法40条、地方税法68条等）。

督促状の発送は、納期限を経過した租税について、その納期限から50日以内に督促状を発することと規定している（国通法37条、なお、地方税法においては納期限後20日以内。地方税法66条等）。そして、その納期限は、申告納税方式より確定する租税（国通法35条）と納税の告知により確定する租税（国通法36条）に分けて規定している。

国通法35条は、申告納税方式により確定した租税をその法定納期限までに国に納付しなければならないと規定している。また、更正又は決定の通知や、過少申告加算税、無申告加算税又は重加算税の賦課決定を受けた場合には、当該通知書が発せられた日の翌日から起算して1月を経過する日までに納付しなければならないと規定している。

国通法36条は、賦課課税方式により確定した租税（国通法35条に規定している過少申告加算税等を除く。）及び法定納期限までに納付されなかった源泉徴収による国税、自動車重量税、登録免許税について、納期限等を記載した納税告知書を送達しなければならないと規定している²⁰。

賦課課税方式は、もっぱら課税庁の処分により租税が確定する（国通法16条2項）。一方、源泉徴収による国税、自動車重量税、登録免許税は、特別な確定手続を要せず、自動的に確定する（国通法15条3項。以下、「自動確定方式」という。）。自動確定方式の租税は、納税義務の成立と同時に

¹³ 北野・前掲注8、189頁、190頁参照。

¹⁴ 石村・前掲注5、645頁、646頁参照。

¹⁵ 須貝脩一「租税債務関係説の一意義（三）」税法学第120号8頁参照。

¹⁶ 吉国二郎ほか編『国税徴収法精解〔第18版〕』（大蔵財務協会、2015年）2頁参照。

¹⁷ 吉国ほか・前掲注16、3頁参照。

¹⁸ 金子宏『租税法〔第22版〕』（弘文堂、2017年）887頁参照。

¹⁹ 滞納処分を行うためには、繰上請求（国通法38条）も要件の1つになっているが、繰上請求の要件は、同条に限定列挙されているため、本論文では割愛する。

²⁰ 国通法36条は、上記のほか、但書きとして、「担保として提供された金銭をもって消費税等を納付させる場合その他政令で定める場合には、納税告知書の送達に代え、当該職員に口頭で当該告知をさせることができる。」と規定している。

自動的に確定するため、当該租税に係る法定納期限までに納付がない場合に納税の告知により納税義務の履行を請求する。この場合における納期限は、納税告知書を発する日の翌日から起算して1月を経過する日(国通令8条)とされている。

なお、自動確定方式の租税のうち、印紙税(申告納税方式による印紙税を除く。)は、課税文書を作成することで自動的に確定し、当該課税文書の作成の時までに、当該課税文書に貼り付ける方法により、納付しなければならない(印紙税法8条)とあるため、課税文書作成の時が法定納期限となる。課税文書作成の時までに納付されなかった場合には、課税庁は、過怠税を賦課課税方式により徴収している。

また、第二次納税義務者に対する納期限は、国徴法32条及び地方税法11条において納期限等を定めた通知書により告知する旨定めている。

2. 滞納処分の対象となる者

滞納者とは、納税者でその納付すべき国税をその納付の期限までに納付しないものをいい(国徴法2条9号)、納税者とは、国税に関する法律の規定により国税(源泉徴収による国税を除く。)を納める義務がある者及び当該源泉徴収による国税を徴収して国に納付しなければならない者をいう(国徴法2条6号)。よって、滞納者には、法律の規定により租税を納める義務がある者のうち、源泉徴収の対象となる所得者は除外され、源泉徴収義務者が対象に含まれる。また、地方税においても、市町村民税等特別徴収される租税については、特別徴収義務者に対して滞納処分を行うとしている(地方税法329条等)。

なお、第二次納税義務者は、納税者の国税を納付する義務を負う者(国徴法2条7号)をいうことから、法律の規定により租税を納める義務がある者に含まれ、また、連帯納付義務者は、民法の規定(432条等)を準用するため(国通法8条等、地方税法10条)、全員が滞納処分の対象者となる。納税者は、国通法2条5号でも定義しているが、同号では、括弧書きで「第二次納税義務者及び国税の保証人を除く」とあり、国徴法と国通法でその定義が異なる。これは、第二次納税義務が、本来の納税者に「滞納処分を執行してもなおその徴収すべき額に不足すると認められるとき」(国徴法

33条以下)に生ずるものであるため、国通法の納税者の定義から除かれていると考えられる。

3. 小括

納税義務は、租税ごとに申告納税方式、賦課課税方式、自動確定方式のいずれかの方式により確定する。そして、租税は、納税義務が確定することで、その種類ごとに納期限が定められる。課税庁は、その租税がその納期限までに納めることができない者に対し、督促状を発送した後に滞納処分を行うことになるが、滞納処分の対象となる者は、納税義務者のうち、源泉徴収及び特別徴収の対象となる所得者を除外し、源泉徴収義務者及び特別徴収義務者や第二次納税義務者を加えた納税者となっている。

よって、租税は、その納期限が経過した後は、その種類にかかわらず等しく滞納処分の対象となる。

第3節 納税義務が消滅する場合

納税義務は、通常、納付によって消滅する。納税義務が任意に履行されない場合は、滞納処分により租税債権を強制的に満足させることになる²¹。しかし、例外的に租税債権が満足されないまま納税義務が消滅する場合もある。具体的には、滞納処分の執行停止が3年間継続したとき(国徴法153条、地方税法15条の7)、租税債権の消滅時効が完成したとき(国通法72条、地方税法18条)及び会社更生法における更生債権の免責等に該当するとき(会社更生法204条)が挙げられる。

上記例外的に納税義務が消滅する場合は、滞納者の保護や法律関係の安定化など様々な目的のもとに規定されている。以下、これらの規定を個々に点検していきたい。

1. 滞納処分の執行停止が3年間継続した場合

滞納処分の執行停止は、①滞納処分をするための財産がないとき、②滞納処分をすることで生活を著しく窮迫させるとき²²、または、③滞納者及び財産の所在が不明であるときを要件としている(国徴法153条1項、地方税法15条の7第1項)。そして、①に該当し、租税を徴収することができないことが明らかであるときは、直ちに納税

²¹ 金子・前掲注18、754頁参照。

²² 滞納者が生活保護法の適用を受けなければ生活を維持できない程度の状態をいう(国徴基通153条3)。

義務を消滅させることもある（国徴法153条5項、地方税法15条の7第5項）。法人の租税につき、当該法人が破産等により解散や廃業したときや、被相続人の租税につき、相続人全員が相続放棄をした等により相続人が存在しないときなどがこれにあたる（国徴基通153条16）。すなわち、滞納処分の執行停止は、滞納者に対する保護規定という面と税務行政の効率化という面を併せ持つものと思料する。

滞納処分の執行停止の判断は課税庁に委ねられており、滞納者から請求できる権利としては認められていない（国徴基通153条5）。この判断について、課税庁の自由裁量とする見解と、法定要件を満たしていれば、課税庁は停止しなければならないとする見解が存在する²³。以下、裁判例等から両見解の検討を行いたい。

（1）課税庁の自由裁量とする見解

ア 長崎地裁昭和30年7月14日判決²⁴

（ア）本件の概要

Xは、滞納処分の対象となった財産について、滞納処分費等を控除した後の金額が滞納税額の五分にも満たない額であるとし、このような滞納処分は国税徴収法12条（昭和26年3月31日法律第78号により改正した旧国税徴収法12条をいう。以下、同法を「旧国徴法」という。現国徴法153条。）²⁵に違反することから無効であると主張した。これに対し、Yは、滞納処分の対象となった財産は差押物件の一部であり、他の差押物件を順次公売することで滞納税額に達するとし、違法はない旨主張した。

裁判所は、旧国徴法12条の規定は、その要件に該当する場合に滞納処分を停止することができるという規定であり、停止するか否かは課税庁の自由裁量に委ねられていると解し、Xの主張を退けた。

（イ）検討

本件は、滞納処分の対象となった財産の額が滞納税額に比しわずかな額である場合に旧国徴法12条に違反するか否かが争われた事案である。

旧国徴法12条1項は、1号から4号の要件に該当する場合には、滞納処分の執行停止をすることができることと定めていることから、裁判所は、滞納処分の執行停止は課税庁の自由裁量に委ねられているとして、Xの主張を退けた。

旧国徴法12条1項各号の要件をみるに、本件の争点となる差押えに関する規定は1号及び2号に定められており、1号は無剰余、2号は滞納者の財産のすべてについて滞納処分を執行してもなお徴収すべき租税及び滞納処分費があるときとされている。

本件において、本件滞納処分の対象となった財産は、本件滞納処分の結果、わずかではあるが剰余が生じており、また、本件滞納処分の対象となった財産は、滞納者の財産の一部であることから、旧国徴法12条1項の要件に該当しないことは明らかである。裁判所が判示した裁量権は、旧国徴法12条1項各号の要件に該当したうえで検討されるべきであり、言及する必要がなかったものとする。すなわち、本件は、旧国徴法12条の要件を満たさないにもかかわらず、裁判所は、要件を満たしたうえで検討する裁量権に言及したものである。本件の結論が旧国徴法12条に反しないという点について、裁判所の判断に異論はないが、その結論に至る過程には疑問がある。そのような中でなされた裁量権の判断にも疑問が残る。

イ 国税不服審判所平成15年10月9日裁決²⁶

（ア）本件の概要

Xは、生活保護費等の受給について、損害賠償金を受領した際には全額返済する条件としていたことから、本件差押処分は生活保護費等の返済ができなくし、かつ、Xの生活を完全に成り立たせなくするものであるとして、国税徴収法153条

²³ 石村・前掲注5、723頁、724頁参照。

²⁴ 【LEX/DB No.26011826】本件は、XがYに対し、約1億3千5百万円の固定資産税を滞納していたところ、Yが、当該固定資産税の滞納処分としてXの所有財産を差し押さえ、公売したため、Xが、当該滞納処分は旧国税徴収法12条の規定（滞納処分の執行停止）に反するとして、その取り消しを求めた事案である。

²⁵ 旧国税徴収法12条（抜粋）は以下のとおりである。なお、現国徴法153条では、1号、2号が抹消されている。

第十二条 滞納者左ノ場合ニ該当スルトキハ政府ハ滞納処分ノ執行ヲ停止スルコトヲ得

- 一 差押ヘ得ル財産ノ価額滞納処分費及第三条ニ依リ国税ニ先チ徴収スル債権額ニ充テ残余ヲ得ル見込ナキトキ
- 二 差押ヘ得ル財産ノ凡テニ付滞納処分ヲ為シタルモ仍徴収スベキ国税及滞納処分費ニ残余アルトキ
- 三 滞納処分ノ執行ニ因リ滞納者ノ生活ヲ著シク窮迫ノ状態ニ陥ラシムル虞アルトキ
- 四 滞納者ノ所在不明ニシテ差押ヘ得ル財産不明ノトキ

1項2号の規定に基づき滞納処分の執行停止及び同条3項の規定に基づき差押えを解除するよう求めたが、Yは、Xが本件滞納処分となった損害賠償請求権及び求償債権を有していることを勘案すると、Xは同条1項2号の規定に該当しないと主張した。

審判所は、国税徴収法153条の規定について、「税務署長等の職権により行われ、たとえ同条第1項各号所定の停止の要件に該当する場合であっても、その停止をするかどうかは税務署長等の裁量に任されていると解される。」とし、Xが生活保護費等を受給していた事実を認めながらも、本件事故に係る損害賠償請求訴訟においてXが就労不可能な状態ではないと認定されていること、また、回収可能性が明らかではないが約4100万円の求償債権を有していることから、Yに裁量権の逸脱はないとし、Xの主張を退けた。

(イ) 検討

本件は、Yが生活保護費等の受給者であるXに対して執行した滞納処分について、滞納処分の執行停止の要件である「生活を著しく窮迫させるおそれがあるとき」(国徴法153条1項2号)に違反するとして争われた事案である。

審判所は、本件事故に係る損害賠償請求訴訟において、Xが就労不可能な状態にはないこと、回収可能性が明らかではないながらも求償債権を取得していることから、「生活を著しく窮迫させるおそれがあるとき」には該当しないと判断した。

国税徴収法153条1項2号に定める「生活を著しく窮迫させるおそれがあるとき」について、国税徴収法基本通達153条関係3では、滞納者の財産につき滞納処分の執行等を行うことにより、滞納者が生活保護法の適用を受けなければ生活を維持できない程度になるおそれのあるときとしている。

生活保護法は、1条において「日本国憲法第25条に規定する理念に基き、国が生活に困窮するすべての国民に対し、その困窮の程度に応じ、必要な保護を行い、その最低限度の生活を保障するとともに、その自立を助長することを目的とする。」と規定していることから、被保護者は、生活が困窮している状態にあるといえ、国税徴収法153条1項2号に定める「生活を著しく窮迫させるおそれがあるとき」を滞納者が生活保護法の適用を受けていることと解釈することは妥当なものと思料する。そして、同法には、就労について、保護の実施機関が被保護者に対して就労指導をする旨の定めは存しているが(生活保護法27条)、就労可能性についての定めはない。よって、「生活を著しく窮迫させるおそれがあるとき」は、憲法25条に規定する生存権を保障するため規定されているとともに、生存権は就労可能性に左右されるものではないと解される。

以上より、就労可能性を基準とした審判所の判断は生存権を侵害することにもつながり、支持することはできない。また、審判所は、回収可能性が明らかではない求償債権を取得していることも滞納処分の妥当性の判断にしているが、Xは、当該求償債権について、その確定から本件裁決まで間に1年超が経過しているが回収できていない。そして、当該求償債権が回収できない債権であることについて、審判所も「回収可能性が明らかではない」として暗に認めている。このことは、Yが確定した当該求償債権に対して滞納処分を執行せず、その当時確定していなかった損害賠償請求権に対して滞納処分を執行していることや、Xが生活保護費等の受給を継続していることから明らかである。審判所は、事実上回収できない求償債権を基準に「生活を著しく窮迫させるおそれがあるとき」には該当しないと判断しており、この

²⁶【TAINS J66-7-26】本件における事案の概要は次のとおりである。

Xは、納期限が平成10年3月30日から平成10年11月30日の間の所得税及び無申告加算税を滞納している。滞納額は、約3200万円及び延滞税となっている。

Xは、平成10年1月に自動車事故(以下「本件事故」という。)の被害を受けた後、平成10年8月にXの妻を受給者として生活保護費等を受給している。Xは、本件事故に係る損害賠償請求訴訟を提起し、平成15年9月の判決により約2400万円の損害賠償請求権を有することとなった。また、Xは、別に求償金請求訴訟も行っており、平成14年9月に約4100万円の求償債権を有している。

本件事故の加害者は、A共済連との締結された自動車共済契約の被共済者であることから、本件事故に係る損害賠償請求義務が生じたことにより対人賠償共済金支払請求権を有している。当該自動車共済契約では、損害賠償請求権者がA共済連に対し、直接損害賠償金を請求することができると定めている。

Yは、平成15年2月3日付で滞納処分として、Xの有する対人賠償債権支払請求権に対して差押えを行った。なお、当該生活保護費は、Xが就労可能になるか又は本件事故による損害賠償金を受領すれば、生活保護は廃止となるとともに、生活保護法63条(費用返還義務)に基づき受給した生活保護費等を全額返還することになっている。

点からも審判所の判断は支持できない。さらに、Yが滞納処分を執行した本件損害賠償請求権は、費用返還義務（生活保護法63条）の対象となっていたものである。損害賠償が一定の事由に基づき他人に与えた損害を填補して、損害がなかったのと同じ状態にするもの²⁷ということも考えると、本件求償債権に対して滞納処分を執行せず、本件損害賠償請求権に対してのみ滞納処分を執行したことにも違和感を覚える。

ウ 国税不服審判所平成20年8月4日裁決²⁸

(ア) 本件の概要

Xは、住所地の移動によりY及びAから滞納処分を受けることになったが、滞納処分に係る面接は、Y及びAの担当者が同席し、差押債権の取立て等の滞納処分もY及びAが連携してきた経緯があるにもかかわらず、本件停止処分は、合理的な理由もなく、Aが行った滞納処分の停止処分にほぼ1年も遅れたため行われたものであり、Aと同時期に本件停止処分を行っていれば、Yに対する国税についても本件停止取消処分の時点には納税義務がすでに消滅していると主張した。これに対し、Yは、国税徴収法153条1項の規定は、課税庁の裁量により滞納処分の執行を停止することができるものであり、本件停止取消処分は、本件停止処分から3年以内にXの資力が回復したと認められたために行われたものであるため、何ら違法、不当はないと主張した。

審判所は、国税徴収法153条1項の規定について、滞納処分の執行を停止するか否かは、権限ある税務署長の裁量によるものと解し、本件においては、Y及びAがそれぞれ独立して、所轄するXの滞納国税の滞納処分に係る権限を有し、その滞納処分の執行の停止を行うか否かの判断もそれ

ぞれの裁量に委ねられているため、滞納処分の停止時期が異なることが違法、不当とはいえないとし、本件停止処分後3年以内にXが停止の要件を具備しなくなったために本件停止取消処分を行っていることから、同処分についても違法、不当とはいえないとし、Xの主張を退けた。

(イ) 検討

国税徴収法153条1項の規定は、1号から3号のいずれかに該当するときに、税務署長は、滞納処分の執行を停止することができる旨定めている。

本件では、Xが住所地を移動したことにより、Y及びAの2か所の税務署長から滞納処分を受けることになったが、滞納処分の執行停止の判断がYとAで異なったことについての是非が争われた。審判所は、滞納処分の執行停止の判断は税務署長に委ねられているため、Y及びAの判断が異なるとしても問題はないとした。

租税の徴収は、租税法律主義に基づくとともに課税要件明確主義に基づくことも求められる。本件は、同一の時期に同一の者に対する国税徴収法153条の適用について、それぞれの税務署長が異なる判断をしている。国税庁が税法解釈の統一を図ることをその業務の一つとしていること²⁹を考えると、税務署長がある程度の権限を有するとしても、税務署長ごとに税法解釈が異なるということは決して許容できるものではない。審判所の判断は、課税要件明確主義に反し、法的安定性を損なうものであり、支持できるものではない。

(2) 法定要件を満たしていれば、課税庁は停止しななければならないとする見解（自由裁量を認めない見解）

²⁷ 法令用語研究会編『法律用語辞典〔第4版〕』（有斐閣、2012年）731頁。

²⁸ 【TAINS J76-7-36】本件の事案の概要は次のとおりである。源泉徴収に係る所得税（以下「源泉所得税」という。）及び源泉所得税以外の所得税、消費税及び地方消費税（以下「申告所得税等」という。）の滞納者であるXは、平成14年8月に住所地を移動したことで、源泉所得税の所轄庁（Y）と申告所得税等の所轄庁（A）が異なることとなった。両所轄庁ともに滞納処分の停止処分をしていたが、その後、Yは、滞納処分の停止処分を取り消す処分（以下「本件停止取消処分」という。）をしたため、Xが本件停止取消処分は違法であるとして、国税不服審判所に対し、審査請求をした。

Aは、平成15年12月10日付で、申告所得税等に係る滞納国税の滞納処分の停止処分を行い、平成18年12月18日付で、停止処分をした申告所得税等に係る滞納国税の納税義務が消滅した旨の通知をした。

Yは、平成16年12月20日付で源泉所得税に係る滞納国税の滞納処分の停止処分（以下「本件停止処分」という。）を行ったが、平成19年9月4日にXが給与所得を得ていることを確認し、滞納処分の停止要件を満たさないとして本件停止取消処分を行った。

なお、当該源泉所得税の納期限は、昭和63年1月から平成10年5月までとなっている。

²⁹ 石村・前掲注5、58頁参照。

ア 釧路地裁昭和36年4月18日判決³⁰

Xは、本件滞納処分について、差押財産の価格が滞納処分費及び税金に先立つ債権額に充てて残余を得る見込みがなかったことから、旧国徴法12条1項1号の規定に基づき滞納処分は停止されるべきであったが、Yがこれを停止せず公売を実施したことは滞納処分本来の目的を逸脱しており、いたずらに公売財産の所有者等の権利を失わせ抵当権者をも満足させずに違法に国民の権利を侵害する無益な滞納処分であって、同条の規定の仕方が裁量的であるとしてもかかる有害無益の処分はその法律の精神から見て違法であると主張した。これに対し、Yは、同条の規定は課税庁の自由裁量に委ねるものであるため、滞納処分の執行停止をしなかったことにつき瑕疵はないと主張した。

裁判所は、「同条に定める滞納処分の執行停止の規定は、一見滞納処分を停止するか否かを課税庁の自由裁量に委ねたものであるかの如くであるが、改正後の国税徴収法48条2項が無益の滞納処分の停止、無益の差押の禁止を義務的に規定しているのと対照して考えるならば、旧国徴法12条1項の規定も強制執行における無益の差押を禁じた民事訴訟法564条（現民執法129条）とその趣旨を同じくするものであって、差押財産の価額が滞納処分費及び税金に先立つ債権額に充当して残余を生ずる見込みのない場合に滞納処分を行うことは滞納処分の目的を逸脱し、いたずらに滞納者を苦しめるのみで何らの実益もないからその執行を停止すべきものとし、滞納処分の執行停止を課税庁の自由裁量に属するものと解すべきではない」と判示した。結果、Xの請求を認容した。

(イ) 検討

本件は、YがXに対して執行した滞納処分が、滞納処分の執行停止の規定（旧国徴法12条1項1号）に該当するにもかかわらずなされたことから、旧国徴法12条1項に規定する裁量権について争われた事案である。

裁判所は、旧国徴法12条1項に規定する滞納

処分の執行停止の判断について、課税庁の自由裁量のようにみえるとしながらも、その趣旨を「超過差押及び無益な差押の禁止規定（現国徴法48条2項、民執法128条、民執法129条）と同じものと解し、効果の認められない滞納処分を行うことは滞納処分の目的を逸脱し、いたずらに滞納者を苦しめるのみで実益がないことから、その執行を停止すべきものとし、滞納処分の執行停止の判断について、課税庁の自由裁量に属さない」と判示している。

滞納処分の執行停止の趣旨は、上述のとおり滞納者に対する保護規定という面と租税徴収の効率化という面を併せ持つものと考えられる。本件滞納処分のような無益な差押えは、いたずらに滞納者に対して圧力をかけることになるにもかかわらず、租税債権の回収可能性も認められないことから、滞納処分の執行停止の趣旨である上記両面に反するものと考えられる。課税庁は、本来、このような状況で滞納処分を継続する理由はないはずであり、本件のような事例は課税庁の権利の濫用に近いものがあると感じる。裁判所の判断は、滞納処分の執行停止の趣旨に言及したうえで、課税庁の自由裁量を認めないとしたものであり、妥当なものと思料する。

(3) 私見

滞納処分の執行停止は、滞納者が申請することができないため、滞納処分の執行停止そのものについての争いは多くない。裁判例は、旧国税徴収法に規定されていた差押えの妥当性について争われた事例がある程度である。上記事例をみると、滞納処分の執行停止の判断は、課税庁の自由裁量に委ねられているとする見解が多いようである。

課税庁の自由裁量に委ねられているとする見解は、典型的な権力の行使として権力関係説に依拠しているものと考えられるが、生存権に抵触する部分まで権力の行使が許されるとは考えられない。また、自由裁量は課税庁に一切の裁量権を委ねるものであるが、同一の時期に同一の者に対してな

³⁰【LEX/DB No.21014672】本件は、Yが、鉾区税を滞納していたXに対し、滞納処分としてXの有する鉾業権を差し押さえ、公売したが、当該鉾業権は、滞納処分前に債権極度額60万円の根抵当権が設定されていたため（実際の被担保債権額は約51万円であった。）、旧国徴法施行規則12条1項の規定に基づき当該抵当権者に対し、差押えに関して通知しなければならないところ、その通知を行わず、当該抵当権者が公売に参加し配当要求をする機会を与えられなかったこと、また、当該鉾業権の見積価格が11万9千円であるため、滞納処分費及び租税に先立つ債権額に充てて残余を得る見込みがないものとして、旧国徴法12条1項1号の規定に基づき滞納処分を停止するべきであったとして、公売代金を税金に充当収納したのを取り消して抵当権者に交付することを求めた事案である。

される判断が税務署長ごとに異なるといったことまで裁量権の範囲に含まれるとは考えられない。

一方、自由裁量を認めない見解は、公法たる国税徴収法と私法たる現民事執行法の比較を行っていることから、課税庁と納税者が債権債務関係にあることに立脚していると考えられる。そして、公法と私法の整合性、滞納処分の執行停止の趣旨にまで踏み込んだうえで、自由裁量を否定している。いわば、滞納処分の執行停止の要件に合致していれば課税庁の裁量は不要とする考え方である。学説では、「滞納処分の執行を停止することができる」（国徴法153条、地方税法15条の7）の解釈について、滞納処分の執行停止をするかどうかがいわゆる裁量にゆだねるという意味ではなく、同条の要件を充足する事実があると認められる場合には、必ず滞納処分の停止をしなければならないという意味である³¹とする見解や、課税庁の自由裁量を認めない見解の中には、徴収緩和に限れば自由裁量を認める余地があるとする見解もある³²。

以上勘案すると、滞納処分の執行停止は、滞納者から課税庁に働きかけることは困難であるが、その趣旨から、要件に該当すれば当然になされるべきものであり、そして、その判断にあたり、課税庁に裁量権はないと考えるのが妥当であると思料する。

2. 租税債権の消滅時効が完成した場合

(1) 租税債権の時効

時効とは、ある事実状態が一定の期間継続した場合に、真実の権利関係に合致するか否かを問わずに、その状態を尊重してこれに相応する効果を与える制度であり、それは、公法、私法を問わず共通している³³。

時効の存在理由として、具体的には、①社会の法律関係の安定のため、②証拠保全の困難を救済すること、③権利の上に眠っている者を保護しないことが挙げられる³⁴。

租税債権は、賦課権と徴収権から成立している

とされる。そして、租税債権の期間制限は、賦課権が除斥期間（国通法70条、地税法17条の5）とされ、徴収権が消滅時効（国通法72条、地税法18条）とされている。これは、賦課権が確認を主たる内容とする公法上の特殊な行政処分をすることのできる一種の形成権であると考えられるのに対し、徴収権は一般の私債権ときわめて近似した性格をもち、特別に自力執行権と租税の優先権が認められることを除けば、私債権と同一に取り扱うことが適当とされている³⁵ためである。以下、徴収権における時効と私債権における時効の比較を行いたい。

(2) 徴収権における時効と私債権における時効の比較

徴収権と私債権の消滅時効について比較すると、徴収権の消滅時効の期間は5年であり（国通法72条1項、地税法18条1項）、時効の援用を要せず、また、その利益を放棄することができない（国通法72条2項、地税法18条2項）ため、徴収権は、時効の完成によって絶対的に消滅する。一方、私債権の消滅時効の期間は原則10年³⁶であり（民法167条）、時効は当事者が援用することを要し（民法145条）、また、時効完成後において時効の利益を放棄することもできる（時効の利益をあらかじめ放棄することができない。民法146条）とされている。

徴収権と私債権は、近似した性格をもつにもかかわらず、それぞれの消滅時効の取り扱いが異なる。私債権における時効について、時効が当事者の援用を要することとしている理由は、その時効の利益を受けるかどうかを当事者の意思に委ねているためであり³⁷、また、時効の利益をあらかじめ放棄できないこととしている理由は、継続した事実関係を尊重する時効制度の趣旨に反するとともに、債権者が債務者を圧迫してあらかじめ時効の利益を放棄させる弊害が生じうるため³⁸とされている。すなわち、私債権における時効は、私的

³¹ 北野弘久編『税法解釈の個別的研究I』（学陽書房、1979年）34頁参照。

³² 金子・前掲注18、79頁参照。

³³ 杉村章三郎『財政法〔新版〕』（有斐閣、1982年）257頁参照。

³⁴ 松久三四彦『時効判例の研究』（信山社、2015年）594頁参照。

³⁵ 武田昌輔監修『DHCコンメンタール国税通則法』（第一法規、1982年）3834頁参照。

³⁶ 民法169条以下では短期消滅時効が定められている。

³⁷ 我妻榮ほか『我妻・有泉コンメンタール民法—総則・物権・債権—』（日本評論社、2009年）294頁参照。

³⁸ 我妻ほか・前掲注37、294頁参照。

自治の原則に則りながらも、立場の弱い債務者を保護する趣旨がうかがえる。一方、徴収権における時効の考え方は、徴収権だけではなく、公法上の金銭債権すべてに共通している（会計法30条、31条）。公法上の金銭債権の時効は、公法上の権利義務の早期安定及び政府会計の短期決済の必要から³⁹、私債権における時効とは異なる規定となっている。さらに、徴収権については、租税債権を画一的に処理することによって納税者と課税庁双方の便宜が図られること⁴⁰、また、課税庁が完備した徴税機構をもっているにもかかわらず権利行使しないのは怠慢であり、私債権に比し、その時効期間を短くすることにより納税者の苦痛を緩和するため⁴¹といった趣旨があることから、私債権における時効と異なる規定を設けているようである。すなわち、徴収権における時効は、租税徴収の効率化、早期解決といった課税庁の都合を第一に、付随的に納税者保護を目的として設けられていると考える。

3. 会社更生法における更生債権の免責等に該当する場合（会更法204条）

会社更生法は、窮境にあるが再建の見込みのある株式会社について、その事業の維持更生を図ることを目的としている⁴²。一方、租税は、租税法主義のもと、納税者に対して等しく課せられるものであり、その徴収は会社の経営状態に左右されるものではない。そのため、会社更生法は、同法を適用すべき会社が、その租税債務の負担により、その事業の維持更生が不可能となることは好ましくないという観点から、会社の維持更生と租税債務の調和を目指すことも目的の一つとなって

いる⁴³。

会社更生法を適用する会社（以下「更生会社」という。）に対する債権は、共益債権、更生債権、更生担保権、開始後債権に区分され、更生債権は、更生計画認可の決定により、更生計画に定められた債権を除き免責される（会更法204条）。

この債権の区分は、租税債権においても妥当する。租税債権は、租税債権のうち、共益債権となる源泉徴収所得税等（会更法129条⁴⁴）⁴⁵に該当しない租税は「租税等の請求権」（会更法2条15項）と定義され、原則更生債権に分類される⁴⁶。そして、更生債権に分類された租税債権は、更正計画に定められた債権を除き免責される⁴⁷。

「租税等の請求権」は、破産法においても規定されている（破産法97条1項4号）。会社更生法における租税等の請求権は、「国税徴収法（昭和三十四年法律第百四十七号）又は国税徴収の例によって徴収することのできる請求権であって、共益債権に該当しないものをいう。」と規定されており、破産法における租税等の請求権は、「国税徴収法（昭和三十四年法律第百四十七号）又は国税徴収の例によって徴収することのできる請求権」と規定されていることから、「租税等の請求権」という定義はおおむね同じといえる。

破産法における租税等の請求権は、破産者につき、免責許可の決定が確定した場合においてもその責を免れることはない（破産法253条）とされている。破産法の目的が債務者の財産等の適正かつ公平な清算を図るとともに、債務者について経済生活の再生の機会を確保を図ること（破産法1条）としながらも、租税債権についてはその範囲外の扱いとされているのは、租税負担公平の原

³⁹ 杉村・前掲注33、263頁参照。

⁴⁰ 杉村・前掲注33、270頁参照。

⁴¹ 杉村・前掲注33、263頁参照。

⁴² 打田峻一「会社更生法における租税債権（一）」税法学第28号31頁参照。

⁴³ 松田二郎『会社更生法〔新版〕』（有斐閣、1976年）211頁参照。

⁴⁴ 会更法129条

更生会社に対して更生手続開始前の原因に基づいて生じた源泉徴収に係る所得税、消費税、酒税、たばこ税、揮発油税、地方揮発油税、石油ガス税、石油石炭税、地方消費税、申告納付の方法により徴収する道府県たばこ税（都たばこ税を含む。）及び市町村たばこ税（特別区たばこ税を含む。）並びに特別徴収義務者が徴収して納入すべき地方税の請求権で、更生手続開始当時まだ納期限の到来していないものは、共益債権とする。

⁴⁵ 宮脇幸彦ほか『注解会社更生法』（青林書院、1986年）404頁、405頁参照。

これらの租税は、もともと更生会社が課税庁に代わって徴収保管しているものであるため、実質的には更生債権に属しない財産として、取戻権（会更法64条）に類する取り扱いをすることが相当であるためである。

⁴⁶ 金子・前掲注18、936頁参照。

⁴⁷ 例外として、租税債権のうち、不正行為等により発生した租税債権は免責されない（会更法204条1項4号）。

則によるものと考えられるが、債務者の権利救済を顧みないという点において権力関係説に依拠している規定となっている。一方、会社更生法では、更生債権に分類される租税債権は、当該債権を有する課税庁の同意を得る必要があるものの（会社更生法169条）、更生計画に従って免責されるという点において私債権と変わるところがない。そのため、破産手続と更生手続では、租税債権の扱いが大きく異なる。これは、破産手続が単なる清算手続であるのに対し、更生手続が公益としての企業再生を目指す手続きであり、免除によって失う利益と、企業の更生によって得る利益との衡量において、国が後者を選択したものであるためといえる⁴⁸。すなわち、清算と更生それぞれを比較しながら利益の極大化を図るということであり、その判断基準は私債権者と変わるところがない。

よって、会社更生法における租税債権の免責規定は、権力関係説に立脚しながら、債務関係説によって判断される規定であり、納税者と課税庁それぞれの利益の極大化を図るという点において、現在の租税法律関係よりも納税者と課税庁が対等な関係に位置する規定であるといえる。

4. 小括

本節では、租税債権を満足できずに納税義務が消滅した場合の規定を点検した。滞納処分の実行停止や徴収権の時効の規定は、租税徴収の効率化という課税庁の都合が第一義的にあり、副次的に滞納者に対する保護もなされるという面が強いことが確認できた。これに対し、会社更生法における更生債権の免責規定は、租税債権も私債権と同じく免責の対象となることで、会社の維持更生が租税債権に優先することを法定しており、この点において他の規定と異にすることが確認できた。

租税債権を満足できずに納税義務が消滅した場合、課税庁は、不納欠損⁴⁹処理を行う。不納欠損処理は、徴収すべき租税が徴収できず、その結果、納税義務が消滅した租税債権に対して行われるものであり、この処理により課税庁の租税債権は消滅する。不納欠損処理は、課税庁債権管理上、徴収不可能な債権を帳簿から消滅させるという点において必要なことではあるが、租税は、租税負担

公平の原則に基づいて租税法律が制定され、租税法律主義により課税されている⁵⁰ことを考えると、本来、不納欠損が生じることは好ましくないと考える。

第4節 小括

本章では、納税義務が成立した租税が、滞納処分を経て、その納税義務が消滅するまでを概観した。

第1節では、租税徴収局面における租税法律関係を点検し、わが国における租税法は、租税徴収局面においては課税庁と納税者が権力関係のあるものの、租税法全体としては課税庁と納税者が債務関係であることを確認した。

第2節では、納税義務の成立から滞納処分までを点検した。納税義務は、租税ごとに申告納税方式、賦課課税方式、自動確定方式のいずれかの方式により成立し、その方式ごとに納期限が異なるが、滞納した租税は、その種類にかかわらず等しく滞納処分が行われることを確認した。

そして、滞納処分の対象となる者は、納税義務者から源泉徴収及び特別徴収の対象となる所得者を除き、源泉徴収義務者及び特別徴収義務者を追加するとともに、第二次納税義務者も追加したことで、納付を要する者全員となることを確認した。

第3節では、租税債権が満足されないまま納税義務が消滅する場合を点検した。納税義務の消滅は、通常、納付によってなされるが、例外として、①滞納処分の執行停止、②徴収権の消滅時効の完成、または、③会社更生法における免責規定があり、①、②は、租税徴収の効率化という課税庁の都合に付随して滞納者の保護も図られるものであり、権力的な色合いが強いのにに対し、③は、租税の優先権が一定の部分で排除され、課税庁と滞納者が各々の利益の極大化を図るという点において対等な関係にあることを確認した。

課税庁と滞納者の関係は権力関係にあるが、課税庁が権力の行使として滞納処分を行った結果、滞納者が滞納処分の執行停止の要件に該当すれば不納欠損が生じることになる。不納欠損額は、毎年、多額の金額が発生している⁵¹。このような状況が、国税徴収法の目的として同法1条に定める「国民の納税義務の適正な実現を通じて国税収入を確保

⁴⁸ 武内敏夫「会社更生法における租税の減免等の法的性格」税大論叢3号459頁参照。

⁴⁹ 不納欠損とは、滞納処分の執行を停止した後3年経過した場合等の事由により納税義務が消滅したものをいう。

⁵⁰ 石村・前掲注5、151頁参照。

すること」にかなうか甚だ疑問である。

滞納処分の執行停止は、その判断にあたり、課税庁の裁量権は存しないと考えられる。しかし、課税庁は、滞納者が滞納処分の執行停止の要件を満たすか否かの判断はしなければならない。他方、滞納処分の執行停止は、確定した納税義務を消滅させるものであることから、本質的に租税負担の公平性を阻害する面も持ち合わせている。そのため、課税庁は、その判断を行うにあたり指針を定めるなどしている⁵²が、滞納者の状況は様々であるため、事例ごとの負担は大きいものがある。しかし、滞納処分の執行停止は、その趣旨を鑑みれば必要な規定である。課税庁は、滞納者に対し、対等な関係のもとに滞納処分の執行停止の判断を行うべきと考える。一方で、滞納者を滞納処分の執行停止の状況まで追い込まないような租税徴収を行うことを検討するべきと考える。

第2章 送達

督促とは、課税庁が、滞納者に対し、督促状を発することによって滞納している租税の納付の催告を行うものであり（国通法37条、地税法66条外）、通常、督促をしなければ滞納処分に移行することはできない⁵³（国通法40条、地税法68条外）。督促は、徴収権の消滅時効中断の効力を持ち（国通法73条、地税法18条の2）、かつ、滞納処分を行うための要件であることから、私債権の強制執行手続における債務名義の送達（民執法29条）に相当し、取消訴訟の対象となる処分に

あたると解されている⁵⁴。そのため、督促とは、私債権における裁判上の請求（民法149条）による債務名義の取得（民法147条により時効の中断事由となり、民事執行法22条により強制執行の要件となる。）から債務名義の送達（民執法29条）までを網羅する範囲の広い処分といえる。

督促は、督促状を、「書類の送達」（国通法12条以下、地税法20条以下）に従って発することとされている。このように法上統一された特定の方式によって実施される行政行為の告知は、行政送達といわれている。行政送達は、行政行為の特定の名宛人に対し、成立する行政行為の内容を了知する機会を与えるために、法定の方式を踏んでする行政庁の公証的行為である⁵⁵。そして、行政送達は、「送達」の語が示すように、民事訴訟法及び刑事訴訟法における送達と、その本来の意義においては異なる⁵⁶ものである。

本章では、租税法における送達（以下「租税法送達」という。）と私債権における送達（本論文では、民事訴訟法における送達をいう。以下、「民訴法送達」という。）を比較し、裁判例等から問題点を検討したい。

第1節 租税法送達と民訴法送達

1. 租税法送達

督促状を発するには、郵便若しくは信書便による送達⁵⁷（以下「郵便等送達」という。）又は交付送達⁵⁸により、その送達を受けるべき者の住所等に送達する（国通法12条1項、地税法20条1

⁵¹ 国税庁< <http://www.nta.go.jp/kohyo/tokei/kokuzeicho/jikeiretsu/xls/09.xls> >

平成27年度の国税徴収に関する統計において、不納欠損額は1279億円に上る。

総務省< http://www.soumu.go.jp/main_sosiki/jichi_zeisei/czaisei/czaisei_seido/ichiran02.html >

平成27年度の地方税徴収に関する統計において、不納欠損額は1266億円に上る。

⁵² 平成12年6月30日付け国税庁長官「滞納処分の停止に関する取扱いについて（事務運営指針）」より

滞納処分をするための財産がないときに該当する場合として、納税について誠実な意思を有する滞納者が事業を継続しており、事業継続に必要な現金、預金、売掛金等の当座資産及び棚卸資産以外に財産がないことや、完納まで10年程度の長期間を要することを挙げている。

また、滞納処分をすることで生活を著しく窮迫させるときに該当する場合として、居住用財産を所有している滞納者が、老齢又は病気等があり、その財産が必要最低限のものであるとともに、その財産を換価したときに新たな居所を確保することができないときを挙げている。

⁵³ 督促をしていると租税債権の保全ができないような緊急性の高い場合を除く。繰上請求（国通法38条）、保全差押（国徴法159条）などが挙げられる。

⁵⁴ 金子・前掲注18、876頁参照。

⁵⁵ 督促状による督促の場合、納付の催告が本来の目的であるため、意思の通知という側面もあると考えられる。

⁵⁶ 園部逸夫「行政上の送達」法学論叢第61巻第5号61頁参照。

⁵⁷ 本論文では、信書便による送達については割愛する。

⁵⁸ 法令用語研究会編・前掲注27、369頁。

送達を実施する機関が送達の名宛人に対し原則として送達場所において、直接書類を手渡して送達すること。

項)。そして、通常取扱いによる郵便または信書便によって発送した場合、通常到達すべきであった時に送達があったものと推定される（国通法12条2項、地税法20条4項）。一方、交付送達は、当該行政機関の職員が、送達すべき場所等において、その送達を受けるべき者に書類を交付して行ない（国通法12条4項、地税法20条2項）、送達を受けるべき者に会わない場合には、使用人等書類の受領について相当のわきまがあるものに交付すること（以下「補充送達」という。）や、送達すべき場所に書類を差し置くことが認められている（以下「交付送達」という。）（国通法12条5項、地税法20条3項）。また、書類の送達の例外として、送達を受けるべき者が行方不明や外国にいるなど送達が困難な場合には、公示送達が認められている（国通法14条、地税法20条の2）。そして、送達を行った場合には、税務署長その他の行政機関の長は、送達した書類の名称、その送達を受けるべき者の氏名又は名称、あて先及び発送年月日を記録しなければならない（国通法12条3項、地税法20条5項）。

2. 民訴法送達

送達は、法定の形式で、名宛人に対し書類を交付しまたは交付を受ける機会を与え、かつ、その公証を行う裁判機関の行為である⁵⁹。送達の目的は、書類の受領者に書類の内容を確実に了知させ、被告の弁論権⁶⁰を保障するものである。

送達は裁判所の職権で行い（民訴法98条1項）、送達に関する事務は裁判所書記官が行う（民訴法98条2項）が、送達実施機関である郵便又は執行官が実際に送達する⁶¹（民訴法99条）。送達の方法は、交付送達を原則とし（民訴法101条）、送達を受けるべき者の住所や就業場所等に行う（民訴法103条）。また、補充送達や交付送達（民訴法106条）に加え、送達を受けるべき者と出会った場所での送達（民訴法105条。以下「出会送達」という。）もすることができる。送達を受けるべき

者が書類の受領を拒んだときなど、交付送達により送達できなかった場合には、書留郵便等に付する送達（民訴法107条。以下「付郵便送達」という。）として、発送したことで送達したとみなす方法も認められている。また、送達の例外として、送達を受けるべき者が行方不明や外国にいるなど送達が困難な場合には、裁判所が裁判所書記官に命じて公示送達をすることが認められている（民訴法110条）。そして、送達をした者は、送達に関する事項を記載した書類を裁判所に提出しなければならない（民訴法109条）。

第2節 比較

1. 交付送達と郵便等送達の優先順位

送達の方法は、大きく分類すると、交付送達と郵便等送達に分けられる。送達を受けるべき者により確実に送達できる方法は、当然、交付送達であり、民訴法における送達は、交付送達を原則とし、受領拒否などにより送達できなかった場合に郵便等送達（付郵便送達）を行う。一方、租税法における送達は、郵便等送達と交付送達を並べて規定しており、そのいずれが原則で、いずれが補充的なものかは明らかにされていない⁶²。この優先順位について、両者は対等であり、送達方法の選択は税務署長に委ねるべきとする見解⁶³と、郵便等送達を原則とする見解がある。郵便等送達を原則とする見解は、①税務官庁職員が多数ある税務関係書類をすべて交付送達することは困難であるとし、現代郵便組織を利用することが大量に迅速、確実、低廉な送達をできることや、②国通法12条が、郵便等送達を交付送達よりも先に規定しており、その規定の順序が、国通法制定前の国徴法5条の場合と異なり、郵便等送達に関する二つの項を前に移していることを根拠としている。郵便等送達を原則とする見解は、その理由として、課税庁職員が多数の書類をすべて交付送達するのが困難であることが挙げられる。大量の書類を送達するという点では、民訴法送達も同様の問題を

⁵⁹ 秋山幹男ほか『コンメンタール民事訴訟法II』（日本評論社、2006年）335頁参照。

⁶⁰ 中山幸二「民事訴訟における送達の瑕疵・擬制と手続保障」神奈川法学第31巻第1号94頁参照。

当事者は自己の訴訟事件につき自らの見解を述べ、かつ聴取される機会が与えられなければならないと、裁判所はその機会のなかった資料による裁判をしてはならないとするもの。

⁶¹ 送達の名宛人が裁判所の事件に出頭した場合には、当該裁判所書記官が自ら送達することもできる（民訴法100条）。

⁶² 志場喜徳郎ほか編『国税通則法精解〔第15版〕』（大蔵財務協会、2016年）228頁参照。

⁶³ 杉沢史郎『詳解／国税・地方税 租税徴収の実務』（清文社、2000年）139頁参照。

抱える。しかし、民訴法送達は、特別送達（郵便法49条）により交付送達の原則を可能にしている。すなわち、民訴法送達は、大量の書類の送達に長けた郵便組織を利用して交付送達することを法定することで、送達の確実性が高い交付送達を原則とすることを可能にしている。

2. 郵便等送達

租税法送達は、通常取扱いによる郵便⁶⁴等によって発送した場合、通常到達すべきであった時に送達があったものと推定されると規定している。そして、普通郵便で書類を発送した場合には、送達を受けるべき者に送達されて時が不明であるため、通常到達すべきであった時として、その時の郵便等の事情と地理的事情等を考慮して合理的に判定される時（国通基通7）に送達されたものと推定している。なお、更正通知書または決定通知書、賦課決定通知書、納税告知書及び国税徴収法による差押えに関する書類など特に重要と認められる書類の送達は、書留郵便又は配達証明郵便によるべきとしており⁶⁵、実務においてもそのように取り扱われている⁶⁶。

民訴法送達では、交付送達できない場合に付郵便送達が行われる。ただし、付郵便送達は、発送の時に送達があったものとみなされる発信主義を採っており（民訴法107条3項）、通常取扱いによる郵便等によって発送した場合の租税法送達の考え方に近い。ただし付郵便送達は、送達を受けるべき者に不利益を課す可能性があるため、送達を受けるべき者の住所、居所、営業所及び就業場所など交付送達を行うことができる送達場所に対する送達を試み、なお送達できない場合に実施しており、慎重に運用されている⁶⁷。さらに、付郵便送達を行った場合には、発送時に送達があったものとみなされることを送達を受けるべき者に通知している（民訴規44条）。実務において、付郵

便送達を行おうとする場合には、付郵便送達を行おうとする住所等に送達を受けるべき者が実際に居住していること、送達を受けるべき者の就業場所が判明しない等の資料として、住民票や調査報告書等の提出を要する⁶⁸運用がなされている。

3. まとめ

租税法送達と民訴法送達は、送達を受けるべき者に及ぼす効果が近いながら、送達の趣旨の捉え方が大きく異なっているように感じる。租税法送達は、督促という観点からみると、滞納処分が督促状を発送した日を基準としているため、督促状を発送するまでを重視している。一方、民訴法送達は、送達を受けるべき者に到達することを重視している。しかし、督促状の送達は、督促が処分であり、その内容を送達を受けるべき者に了知する機会を与えるために法定の方式を踏んでする行政庁の公証的行為であることを考えると、督促の効力は、送達を受けるべき者に送達された時にその効力が生じる⁶⁹べきと考えられるため、民訴法送達とその結果において変わるところはないと思料する。

租税法送達は、処分の内容について送達を受けるべき者に了知させ、その法的効果を生じさせるものであるが、課税庁は、通常、督促状を普通郵便で発送している。そのため、滞納者が了知しないまま督促状の送達を推定し（国通法12条2項）、滞納処分をした後に、滞納者が送達の無効を求めて訴えるなど、その送達の瑕疵や有効性を巡る争いは少なくない。

次節では、租税法送達において争われた裁判例等の事例を分析したい。

第3節 送達について争われた裁判例等の分析

1. 普通郵便での送達の有効性が争われた事例

(1) 納税者敗訴事例

ア 名古屋地裁平成2年6月29日判決⁷⁰

⁶⁴ 通常取扱いによる郵便とは、郵便法44条の規定による特殊取扱いとされる郵便（速達の取扱いによる郵便を除く。）以外のものとされており（国通基通6）、いわゆる普通郵便による送達も認められている。

⁶⁵ 志場ほか・前掲注62、229頁参照。

⁶⁶ 杉沢・前掲注63、144頁参照。

⁶⁷ 裁判所職員総合研修所監修『民事訴訟関係書類の送達実務の研究—新訂—』（司法協会、2006年）155頁参照。

⁶⁸ 秋山ほか・前掲注59、397頁参照。

⁶⁹ 浅田久治郎著『租税徴収の理論と実務』（金融財政事情研究会、1971年）82頁参照。

⁷⁰ 【TAINSZ176-6534】本件は、Xが、XがしたYの課税処分に係る異議申立てについて、Yが棄却をし、異議決定書謄本を発送したが、Xが送達されていないと主張し、その送達の有効性が争われた事案である。これは、審査請求が、謄本の送達があった日の翌日から起算して1月以内に行わなければならない（国通法77条2項）ためである。

(ア) 本件の概要

Yは、Xの異議申立て棄却に係る異議決定書謄本を書留郵便で発送したが、Xが理由なくその受領を拒否したため、改めて普通郵便で発送したと主張したのに対し、Xは、同謄本の受領を拒否した事実はなく、普通郵便を受領した事実はないとし、Xが不在の場合、居合わせた社員が受領拒絶したとしても当然であり、そのことをもってXの受領拒絶とはならないと主張した。

裁判所は、普通郵便の発送は、通常到達すべきであった時に送達があったものと推定されると判示した。そして、当該普通郵便が課税庁に返戻されていないこと、また、Xが、Xあての郵便を受領する権限を有する従業員に対し、課税庁から書留郵便が送られてきた場合に、Xが社内にいるときはX自らが受け取るが、Xが社内にはいないときは受け取る必要がない旨を指示し、さらに、課税庁から送られてくる普通郵便については、従業員の判断で処置し、Xのところへ持ってこないよう指示していたという事実を認定した。その結果、Xあての郵便は、受領する権限を有する従業員によって受領されたものであることが推認されるとし、送達は適法であると判示した。

(イ) 検討

本件において、Yは、謄本を書留郵便で発送したところ、Xが受領せず返却されたため、普通郵便で再度発送している。Xは、いずれの郵便も受領していないと主張したが、謄本が、書留郵便により発送され、Xに対し、了知しうべき状態にあったことは確認できるうえ、普通郵便についても、認定事実を鑑みると、送達の推定が十分に成り立つと考えられることから、送達を適法とした裁判所の判断は妥当なものと思料する。

しかし、課税庁の送達の運用については疑問が残る。書留郵便は、郵便局により客観的に送達を確認できるものであるが、書留郵便が返却された場合、本件のように書類が相手の了知しうべき状態におかれたときと相手が発送場所に実際にはいないときが考えられる。前者であれば、郵便を受け取らなかったのは単なる納税者の怠慢であり、課税庁がその後に普通郵便で発送し、送達を完了させることも理解できる。一方、後者であれば、

その発送場所に相手は存在していないため、課税庁がその後に普通郵便を発送したとしても、住所または居所に送達（国通法12条）されたとはいえない。そのため、書留郵便が返却されたとの一事では、相手が発送場所にいるかいないかの判断はできない。そのような状態で、課税庁が送達を普通郵便により行うことは疑問である。民訴法送達における送達は、交付送達を原則とし、交付送達ができない場合に付郵便送達を行う。この場合、相手が発送場所にいることを確認して行っている。課税庁においても、送達は、相手の所在を確認した上で行うべきと考える。

イ 横浜地裁平成10年2月18日判決⁷¹

(ア) 本件の概要

Yは、Yが普通郵便により発送した督促状について、Y内部で管理している督促情報により督促状を発送したことを確認しており、また、当該督促情報から、督促状は返却されていないため、Xに送達されたと主張した。一方、Xは、督促状を受領していないとした上で、Yの督促情報は内部資料に過ぎず、作成年月日も不明であるため、督促状を発送したことの根拠にならないとし、また、督促状発送当時のXの住所は共同住宅であり、郵便受けも1階の1か所に共同で設けられていたため、子供のいたずら等により督促状が紛失した可能性もあると主張した。そして、滞納国税の督促のように、後日紛争が生じるおそれのある事項については書留郵便によるべきであり、普通郵便による国税通則法12条2項の到達の推定は適用すべきでないとして主張した。

裁判所は、普通郵便による発送について、「通常到達すべきであった時に送達があったものと推定される（国通法12条2項）ため、送達の実事になかったこと等反証があれば推定が覆ることになるが、Xの主張では推定を覆すことはできない」とした。また、Xが主張した督促状のような後日紛争が生じるおそれがあるような書類は書留郵便で送付すべきであり、普通郵便で発送した場合には国通法12条2項の到達の推定を適用すべきでないとした点については、「重要な通知は、書留郵便又は配達証明郵便によることが望ましいという

⁷¹【LEX/DBNo.28050531】本件は、督促状の送達の有効性が争われた事案である。YがXに対してした債権差押えについて、Xは、当該差押えに係る国税の徴収権の時効が完成しているため、当該差押えは違法であると主張したが、Yは、Xに対し督促状を送達したため、時効は中断していると主張した。これに対し、Xは、督促状は送達されていないと主張した。

見解もあり得る」としながら、「重要な通知を普通郵便により発送しても送達の推定が適用されないとは解されない」とし、Xの主張を退けた。

(イ) 検討

本件は、普通郵便で発送された督促状について、Xが送達されていないと主張したが、裁判所は、Yが督促状を送達の規定（国通法12条）に従い普通郵便により発送していたことから、通常到達すべき時に送達があったものと推定され、Xの主張は推定を覆すには至らないと判断している。

裁判所は、Xが、送達の推定を覆すため、Yが督促状を発送したとする根拠がYの内部資料のみであることや、督促状がいたずら等によりXに到達する前に紛失したと主張したことについて、いずれも反証に至らないとしている。この判断は理解できるが、普通郵便による送達の推定規定をXが覆すことを考えた場合、郵便局が公に郵便事故を認めたとき以外ではXが反証することは不可能ではないかと思料する。送達の推定規定は、Yが督促状を発送したことが前提となる。本件において、督促状を発送した根拠は、作成年月日の不明なYの内部資料のみであることを考えると、Xは、督促状が発送されたか否かを争い、Yに対して発送したことの証明をさせるべきであったのではないかと考える。

ウ 国税不服審判所平成21年9月18日裁決⁷²

(ア) 本件の概要

Xは、本件確定申告書に記載された住所氏名が旧住所旧姓であることは極めて不自然であるとし、また、本件確定申告書の提出に関与しておらず、督促状も受領していないため、督促処分は無効と主張した。一方、Yは、本件確定申告について、XからXの父に対して包括的な委任ないし代理権の授与が行われており、本件確定申告は有効であると主張した。そして、督促状をXの婚姻前の住所（以下「旧住所」という。）に発送した理由として、

本件確定申告書に記載されていたXの住所地が旧住所であったためであり、旧住所を外部に明示していたのであるから、旧住所は送達すべき住所又は居所に当たると主張した。

審判所は、事実認定から本件確定申告について、XからXの父に対し包括的委任があったものとし、有効であるとした。そして、督促状の送達について、当該確定申告書に記載された住所がXに対して書類を送達する際の送達すべき住所又は居所にあたるとし、督促状は、X旧住所に普通郵便で発送され、返却された事実は認められないから、X旧住所に送達され、Xから包括的委任を受けたXの父によって受領されたと推認できるから、本件督促は有効であると判断した。

(イ) 検討

審判所は、本件確定申告は、Xから包括的委任を受けたXの父によってなされたものであり、有効としている。そして、督促状は、その確定申告書に記載されたXの旧住所地に普通郵便により発送され、返却されていないことから、包括的委任を受けたXの父によって受領されたと推認したうえで、適法に送達されたと判断している。

しかし、Yは、督促状発送時点において、包括的委任があったか否かについて何ら確認しておらず、督促状をXの旧住所にXあてに発送し、Xの住所地が異なることを知った後は、Xの現住所に文書を送達していることを考えると、督促状の送達を適法とした審判所の判断には矛盾があるように感じる。

本件のように確定申告書に記載した住所地と現在の住所地が異なることについて、納税者が確定申告後に住所地を変更することは何ら不自然ではない。本件では、Yは、Xの現住所を確認しないまま旧住所へ督促状の発送を行い、さらに、督促状の発送から10年以上経過して初めてX自身と接触するなど、その対応に疑問が残る。信義誠実の原則（民法1条2項）にも反するような事案

⁷²【TAINS F0-8-001】本件における事案の概要は、次のとおりである。Xが所有していた不動産について、その不動産を管理していたXの父がX名義で売却し、その譲渡所得に係る所得税の確定申告書及び修正申告書をXの父とその関与税理士がX名義で提出した。Yは、当該所得税が滞納されたため、督促状を本件確定申告書に記載されたXの住所地に普通郵便で発送した。Xは、この不動産の一連の取引及び申告について関知しておらず、また、督促状については、本件確定申告書に記載されたXの住所地はXの婚姻前の旧住所であり、Xには到達していないと主張した。なお、本件は、次のような経緯で争われている。

平成7年4月28日 YがXの旧住所へ督促状を発送する。

平成11年6月10日 YがXの父と滞納税の納付折衝をしているなかでXの住所地が異なることを知る。Yは、これ以降の文書についてはXあてに送付している。

平成19年2月6日 YがXと初めて接触する。

であったと思料する。

エ 国税不服審判所平成25年2月19日裁決⁷³

(ア) 本件の概要

Yは、Xの滞納国税に係る督促状を普通郵便で発送したが、発送にあたり、納税者の住所、氏名、督促状発付年月日など督促情報が記載された滞納処分票を作成していた。

Yは、滞納処分票について、従前から滞納国税の納税義務が消滅するまでYが保管する取扱いをしてきた。そして、督促状が返戻された場合には、担当職員が納税者の調査をし、変更があった場合には、滞納処分票を訂正し、督促状の再発送の経緯を明らかにしていた。

裁判所は、本件について、滞納処分票に訂正がないため、督促状が返却された事実は認められなかったとして、送達の推定(国通法12条)は成り立つとした。そして、送達の事実がなかったという反証がされない限り推定は覆されないとし、この督促により時効は中断されていると判示した。

(イ) 検討

本件において、Yは、国税通則法12条の規定どおりに送達の手続きを行っており、特段の瑕疵はない。送達の規定が、発送及び返却の存否を発送者の記録から判断する以上、Xが送達の推定を覆すことは困難と考えられ、この点、裁判所の判断は妥当なものとする。しかし、送達の本来の趣旨が相手方にその内容を了知させることにあるという点に鑑みると、普通郵便による送達は、相手方への到達が確認できない以上、その趣旨を満たすとはいえないと考えられる。督促における督促状の送達は、債務名義の送達に類するものであり、滞納者に与える影響が大きいことから慎重に行うべきと考える。

(2) 納税者勝訴事例

ア 東京高裁昭和29年5月29日判決⁷⁴

(ア) 本件の概要

裁判所は、Yの内部資料より、「棄却決定通知書

が普通郵便に付され、郵便局へ渡された」と推認しえないではないが、Xに到達したことを確信させるに足る資料はないとし、返送された」と認められる資料もないため、返送されなかったとみるほかなく、返送されないのは到達したものであろうと一応の推測は成り立つが、名宛人に対して配達されないということも絶対にないことではないため、返送されないとの一事によって到達したと認定できない」とした。

また、裁判所は、「決定通知は、不服申立ないし出訴の期間の算定基準となり、納税者側にとっては極めて重大な意義を有する」とし、課税庁は、手数や面倒をいとわず、通知書送達の正確とその証明資料の保存に努めて、納税者の心服を期待すべきものであり、また、書類によっては、書留郵便配達証明付で発送することもあることから必ずしも無理な要求ではない」とした。

(イ) 検討

裁判所は、送達の推定は、郵便物が返却されていないという一事だけでは成り立たないとする見解を示したうえで、課税庁は、納税者にとって重要な書類について、面倒や手間を厭わず正確に送達すべきであると判示している。送達の趣旨が相手方にその内容を了知させるということに鑑みれば、裁判所は、きわめて妥当な判断をしたと考える。送達は、あくまで、普通郵便によることも認めているだけである。課税庁が、本件のような文書や、処分に該当する督促状のような納税者にとって重要な文書まで普通郵便により送達し、相手方の了知いかんにかかわらず、その後の手続きをすすめることは権力の濫用につながりかねず、支持できるものではない。

イ 福岡地裁昭和32年4月9日判決⁷⁵

(ア) 本件の概要

YがXに対し普通郵便で発送した審査決定書は、Yに返却されなかった。Xは、審査決定書が到達するのを待っていたが、到達しなかったため、Yに確認したところ、Yは、当該決定書は送達済み

⁷³【TAINS/J90-6-15】本件は、Xが、Xの滞納国税につきYがした滞納処分について、督促を受けていないため、当該国税に係る徴収権は時効により消滅していると主張したのに対し、Yが督促は適法に行われているため、当該国税に係る時効は中断しているとして、督促の有効性が争われた事案である。

⁷⁴【LEX/DB No.21005890】本件は、送達の有効性が争われた事案である。Xが、Xの所得税の確定申告についてYから更正決定を受けたため、Yに対し再調査の請求をしたところ、Yから請求後6月を経過するまでなら決定がないと主張した一方で、Yは、既に棄却決定通知書を普通郵便でXあてに発送しており、到達しているはずであると主張した。

であるが、念のため、Xあてに当該決定書の写しを送付した。こうした事実を受けて、裁判所は、当該決定書が普通郵便によって発送され返却されなかったとしても、Xに到達したと推定できないと判示した。

(イ) 検討

裁判所は、Yが文書を送達の規定(国通法12条)に基づいて普通郵便で発送したものの、送達の推定の反証として、XがYに対して書類の到達がされていないことについて問い合わせた事実を挙げ、本件送達は有効ではない判断している。

本件において、Xは、審査決定書が、XがYに対してした審査請求に係るものであるため、Yから一定の時期に発送されることを知っていたことから、Yに対して発送の確認をすることができた。そのため、本件は例外的な事例であると考えられる。本件において、Yは、文書を普通郵便で発送し、返却されておらず、Xにも到達していない。このことから、送達の推定は、文書が返却されていないことの一事をもって成り立たないと考える。また、本件では、結局、Yが発送した審査決定書の行方はわからないままとなっている。審査決定書は、納税者の機微情報が含まれる文書と考えられるが、そのような文書の行方がわからなくなるような運用が許されるのか疑問に思う。

ウ 大阪地裁昭和33年3月29日判決⁷⁶

大阪高裁昭和34年11月21日判決

(ア) 本件の概要

Yは、重要な書類を普通郵便で発送する際には、発送簿に記録しており、書類が送達不能で返却された場合には、整理簿及び徴収簿にその旨記録する取扱いをしていた。

裁判所は、更正決定通知書の発送の記録があり、返戻の記録はなく、かつ、郵便局において郵便発送業務に支障を来すような特別の事故は存在しなかったという事実を認めた。そして、この事実を基に当該通知書がXに到達したと推定できるかど

うかの判断として、「事実上の推定は、事物相互間の蓋然性に基づく類型的関係から、或る前提事実の存在する場合においては、或る結論的事実が存在(若しくは不存在)するであろうと云う推定法則を設定し、これを適用するものであるが、これが妥当するか否かは、専らその前提事実の内容とこれに結合すべき法則の蓋然性の強度の如何に依存するものである」とし、郵便物が返戻されなかったこと及び事故の不存在という間接事実から、当然に当該通知書がXに到達したと推定することはできないとした。さらに、「郵便物到達の直接証拠がなく、そのために課税処分を支障が生ずることになったとしても、それは、差出人たるYが発送するに際し、一層確実な手段(書留郵便、配達証明郵便など)によることなく簡略な方法を用いた結果であり、その不利益は当然甘受すべきものである」とした。

また、裁判所は、常時多数者に発信を要する税務行政において、「発送の選択は、専ら行政上の利害得失の衡量により決せられるべきとしつつ、本件の如く問題化した事例において、通常の郵送方法によった当該通知書の到達の事実が明確になし難い場合に普通郵便物の名宛人に対し、郵便物不到達という消極的事実や、その他の防御的挙証作用を要求することは、ただいたずらに、差出人の負担の軽減に於て、名宛人に難きを強い、自己の行為の責任を相手方に転嫁することとなるから、到底支持し難い」とした。

(イ) 検討

Yは、本件書類を送達の規定(国通法12条)に基づいて普通郵便により発送したが、裁判所は、「送達の推定は、郵便物が返却されなかったこと及び事故の不存在という間接事実からは成り立たない」とした。「郵便物到達の直接証拠がなく、そのために課税処分を支障が生じるとしても、それは、普通郵便という簡略な方法を用いた結果である」としている。さらに、本件のような普通郵便による送達の推定について、「差出人の負担の軽減に於

⁷⁵【LEX/DB No.21012350、No.21008660】本件における事案の概要は、次のとおりである。

YがXの総所得金額を決定したことについて、XがYに対し、審査請求をしたところ、Yが当該審査に係る審査決定書をXに対し普通郵便で発送した。Xは、Xに当該決定書が到達せず、出訴期間を経過してしまったことから、当該決定書の送達の有効性が争われた。

⁷⁶【LEX/DB No.21005890】本件は、送達の有効性が争われた事案である。Xが、Xの所得税の確定申告についてYから更正決定を受けたため、Yに対し再調査の請求をしたところ、Yから請求後6月を経過するまでなら決定がないと主張した一方で、Yは、既に棄却決定通知書を普通郵便でXあてに発送しており、到達しているはずであると主張した。

て、名宛人に難きを強い、自己の行為の責任を相手方に転嫁することとなる」ため支持できないと踏み込んだ見解を述べている。

送達の本来の趣旨は、相手方に了知させるという点にある。この点において、課税庁と納税者は対等な関係にあるべきと考える。裁判所の見解は、課税庁と納税者が対等な関係のもと、本件のような送達を課税庁の権力の濫用として否定したものであり、評価できる見解と史料する。

(3) 私見

普通郵便による送達は、「通常到達すべきであった時」に送達が推定される（国通法12条2項）。これは、特殊取扱いの郵便は、郵便物の引受けから配達まで記録される（郵便法45条4項）のに対し、普通郵便は記録されないため、相手方に到達したか否かは相手方の反応でしかわかりえないためである。そのため、課税庁が納税者に対し、普通郵便で文書を発送した場合に、課税庁は送達の推定により送達されたと主張するのに対し、納税者は送達されていないと主張して、送達の有効性が争われる。

普通郵便による送達の有効性が争われた事例において、課税庁は、送達が推定される根拠として、郵便が返却されていないことを主張している。納税者敗訴事例は、いずれも課税庁の主張を採用し、郵便が返却されていないことをもって送達の推定が成り立つとしている。一方、納税者勝訴事例では、郵便が返却されていないという一事をもって送達の推定が成り立たないとしている。アの事例では、課税庁は、納税者にとって重要な書類については、手間を要しても正確な送達を行うべきと判示し、ウの事例では、郵便が返却されていないことや事故の不存在のような間接事実では送達の推定は成り立たないとし、推定が成り立

たないことをもって課税処分を支障が生じたとしても、普通郵便という簡略な方法を用いた結果であり、自己の行為を相手方に転嫁できないと判示している。

これらの事例は、争われた時期をみると、納税者が勝訴したのは昭和30年代までで、近年は課税庁の主張が採用されている。この変遷は、郵便組織が時代を経て安定して運営されているということが根底にあると考えられる。

しかし、発送した郵便が相手方に届かず、かつ、返却されないということは、郵便組織が安定して運営されている今日においてもまったくないとはいえない。課税庁が郵便を発送したか否か、その返却があったか否かは、発送者である課税庁しかわからず、証拠も存在しない。このように考えると、納税者勝訴事例ウの判示は今日でも妥当するのではないかと史料する。

他方、納税者敗訴事例ウでは、課税庁は、相手の所在を確認しないで郵便物を普通郵便で発送したにもかかわらず、郵便物の返却がされていないことで送達を主張している。このような運用は、送達の趣旨から大きく逸脱するとともに、納税者の権利を著しく侵害するものである。

よって、課税庁が督促状など法律効果を生じさせる文書を普通郵便で送達することは支持できない。本論文における事例をみると、課税庁は、文書の発送についてあまり重要視していないように感じる。課税庁が日々、大量の文書を扱っていることを考えれば、文書の発送を事務作業の一環でしかないと捉えることも無理からぬことではある。しかし、納税者にとっては、その文書が法律効果を生じさせるものである場合もある。課税庁は納税者の立場に立った税務行政を行うべきと史料する。

⁷⁷【D1-Law.com判例体系No.28241525】本件は、特別区民税及び都民税を滞納したとして預金債権等を差し押さえられたXが、公示送達の方法により行われた督促状の送達は公示送達の要件を欠くものであり、これを前提とする本件差押処分は違法であるとして、Yに対し、その取消しを求めた事案である。東京地裁では棄却されたが、本判決により本件差押処分の取消しが認められた。なお、前提事実は次のとおりである。

東京都Y区に住所を有していた（以下「X旧住所」という。）Xは、平成20年4月8日、Y（X旧住所の区をいう。）に対し、同月15日にX旧住所からクロアチア共和国（以下「クロアチア」という。）に転出する旨の転出届を提出し、同日、クロアチアに転出した。

Yは、平成20年6月10日、X旧住所を宛先として特別区民税及び都民税に係る納税通知書を送付した後、平成20年9月5日に地方税法20条の2第1項に規定する「その送達を受けるべき者の住所、居所、事務所及び事業所が明らかでない場合」に当たるとして、公示送達の方法により、Xに対し、督促状の送達を行った。

Xは、平成22年3月27日、クロアチアから帰国し、H区に転入した。

Yが、平成25年3月18日、本件差押処分をしたため、Xは、異議申立てが棄却された後、本件訴えを提起した。

2. 公示送達による督促状の送達が、公示送達の要件を欠いていたため無効とされた事例

東京高裁平成28年4月21日判決⁷⁷

(1) 本件の概要

Xは、Yに提出した転出届に国外でも使用できる携帯電話の番号を記載していたり、Y区選挙管理委員会の補完する在外選挙人名簿の調査などXの国外の住所を確認することは可能であったとし、公示送達が適法に行われていないと主張した。これに対し、Yは、公示送達の要件である「明らかでない場合」を、送達を受けるべき者について、通常必要と認められる調査をしてもなお不明な場合をいうとし、「通常必要と認められる調査」については、課税庁の裁量に委ねられていると主張した。結果、東京地裁は、Yの主張を全面的に採用し、Yが督促状を送達すべき滞納者が多数いること、国外に転出した滞納者に対して電話を含めた所在調査を行うことでその住所が明らかになる可能性は必ずしも高いものではないと推認した上で、Yを含む東京都の特別区においては、国外に転出した滞納者に対して督促状の公示送達をするのに先立ち、所在調査をすることが通常取扱いとはなっていないことから、本件督促は公示送達の要件を満たし、その送達に瑕疵はないとし、本件訴えを棄却した。

しかし、東京高裁は、YがX旧住所あてに送付した納税通知書が返却されなかったことから、X旧住所がXの居所であり、書類が居所に送達されたと認められることから、その直後に行われた督促状の送達は、地方税法20条の2第1項に定める公示送達の要件を満たさないとし、本件督促は無効とした。また、督促状の送達手続について、Yは、国外転出者の所在調査を行わないことが通常取扱いであり、調査を要した場合、滞納整理業務に大きな影響を及ぼすことになること、督促状は、納税通知書が送達されたことを前提に納税を促す意義を有する文書であり、可能な限り納税義務者に現に交付されるべき文書であるとまではいえないと主張したが、高裁は、督促状の送達を要する国外転出者の数は多くないこと、督促状は、滞納者に納税を促す意義を有し、その権利保護の観点から重要なものと判示した。

(2) 検討

本件は、Yが公示送達の方法により送達した督促状について、公示送達の要件を満たしていないとして、その瑕疵が争われた事案である。

地裁は、Yの主張を全面的に認め、公示送達に

よる督促を適法と判断したが、高裁においてYの公示送達の手続きに瑕疵があるとし、その送達を無効とした。結果的に納税者勝訴となったものの、地裁及び高裁の判断過程にいくつかの疑問点があることから、以下検討する。

ア 納税通知書の送付

書類は、送達を受けるべき者の住所又は居所（事務所及び事業所を含む。）に送達する（国税法12条、地方税法20条）と定められている。Yは、本件督促の前段階として、納税通知書を送付しているが、その宛先をX旧住所にしている。この点、高裁は、転出直前の住所地から国内の関係人等を介して郵便物が届くように転送がされる場合、郵便物の受取りという面では、同所を、国外への転出届を提出した者の居所と解することができるとし、このように解さなければ、X旧住所に納税通知書を送付したことについて、書類の送達の要件を満たすことにならないとした。そして、納税通知書が返却されなかったことで、X旧住所はXの居所であり、納税通知書は居所に送達されたと判示した。

「居所」の定義は、租税法上定められていないが、神戸地裁平成14年10月7日判決において、民法に定める居所と同様に解すべきとし、居所というためには一時的に居住するだけでは足りず、生活の本拠という程度には至らないものの、個人が相当期間継続して居住する場所をいうものと解されると判示している。よって、居所とは、民法の借用概念であり、民法上の解釈においては、「その人の生活の中心となる場所であるが、住所ほど確定的な関係を生じるに至らない場所⁷⁸」や、「生活の本拠ではないが、その者が多少の期間継続して居住する場所居住する場所⁷⁹」とされている。ここから本件について考えると、Xは転出届を提出していることから、XがX旧住所に居住していることを確認できなければ、X旧住所は居所ではないとするのが適当であると思料する。Yは、X旧住所に対する調査を一切せず納税通知書を送付し、結果、X旧住所から返却されなかった。高裁は、返却されなかったことで適法に送達された（国税法12条2項、地方税法20条4項）と判断したが、そもそも、送達場所が適法ではないため、この判断は支持しかねる。そして、本件対象となった租税は、普通徴収に該当する地方税であり、徴収に際し必要となる納税通知書（地方税法1条7項）が適法に送達されていないのであるから、督促についても当然に無効と考えられる。

イ 公示送達の判断

高裁は、Yが、X旧住所に送付した納税通知書が返戻されなかったのだから、X旧住所を居所とし、居所に送達したと判断した。しかし、居所に送達した直後に、Yが、何の調査もせず、住所等が明らかでない場合又は外国においてすべき送達につき困難な事情があると認められる場合に行う公示送達（国通法14条、地方税法20条の2）の方法を用いて督促状を送達したことから、高裁は、所在調査をせず居所が不明となったとYが判断したことに合理性を認めず、公示送達の要件を欠いているため、督促は無効と判断した。

送達すべき居所が判明しているにもかかわらず行われた公示送達を無効とした高裁の判断は妥当なものと思料する。また、督促状は、滞納者の権利保護の観点から重要なものと判示した点についても評価できる。しかし、この争点において問題となることは、Yの主張の中で、国外転出者の所在調査は業務が煩雑になるため通常行っていないとしている点である。地裁においては、携帯電話番号や在外選挙人名簿など連絡手段が判明しているにもかかわらず、これらの調査は必要としないと判示したが、高裁においては調査の程度についての判断は行わなかった。

租税法送達の場合、公示送達の要件である「住所等が明らかでない場合」は、送達を受けるべき者について、通常必要と認められる調査（市町村役場、近隣者、登記簿等の調査）をしても、なお住所等が不明の場合をいい、所要の調査をすれば住所等が判明すべきであったにもかかわらず、単に1回限りの郵便送達が返却されたことを理由に所要の調査をしないで行われた公示送達は効力が生じないとされている（国通基通14条1）。東京高裁昭和49年12月25日判決⁸⁰においても、「住所等が明らかでない場合とは、およそ考えるあらゆる方法による調査をすべて尽くしてもその者の住所等が判明しない場合をいうのではなく、課税庁に対して通常期待すべき方法による調査を実施しても明らかでない場合をいい、通常期待すべき調査とは、具体的事案との関係において決すべきであり、一律ではないと解すべき」と判示している。一方、民訴法送達の場合、公示送達は、

当事者の申立てにより、裁判所書記官が職権により行っており（民訴法110条）、当事者は、送達場所が不明であることを証明しなければならない。公示送達の可否は、交付送達が不納に終わったとの一事で判断するのではなく、様々な送達を試み、当事者から住民票の写しや所在調査に係る報告書を提出させるなど相当慎重に判断をし、送達場所が不明であることについて確実な心証を得ることが必要とされている⁸¹。そして、実務においても、携帯電話に連絡して交付送達した事例、複数回にわたり調査した上で公示送達した事例、居住が判然しない事例では、公示送達に加えて普通郵便で事務連絡を行うなどしている⁸²。

公示送達は、その送達の方法から、送達を受けるべき者が送達されたことを知る可能性が低いと思われる。そのため、上述のとおり、民訴法送達では、公示送達は厳密な調査をした上で適用することが求められている。これに対し、租税法送達は、公示送達は通常必要と認められる調査をすることにより送達を認めている。公示送達は、送達を受けるべき者が了知しないままその法律効果が生じてしまう可能性の高い送達方法であり、場合によっては送達を受けるべき者の権利を毀損するおそれもあることを考えると、租税法における送達での公示送達の適用基準は非常に疑問に感じる。

本件において、課税庁は、公示送達の要件である「住所等が明らかでない場合」の解釈を、通常必要と認められる調査をしても不明な場合（国通基通14条1）とし、「通常必要と認められる調査」の範囲は課税庁の裁量とした上で、国外転出者に対して所在調査を行わないことが通常取扱いであると主張した。「通常必要と認められる調査」は、上述のとおり、民訴法送達の所在調査ほど厳密さは求められていないものの、決して調査をしなくてもよいということではない。課税庁の裁量が認められているのは、個々の事例に応じて行われる調査の程度であると考えられる。そうすると、課税庁が主張した「通常必要と認められる調査」は、国外転出者に対する調査について、通常、調査そのものを行っていないため、公示送達の要件を満たさない。このような送達を常時行っていたとすれば徴収権の濫用にあたるのではないかと考える。

⁸⁰ 【TAINS Z077-3464】

⁸¹ 秋山ほか・前掲注59、417頁参照。

⁸² 裁判所職員総合研修所監修・前掲注67、201頁参照。

第4節 小括

本章では、送達制度における問題点の点検を行った。課税庁は、滞納処分にあたり、督促状を発さなければならない。そして、課税庁が文書を発する際には、送達の規定に基づいて発送しなければならない。そのため、送達が適法に行われたか否かにより、その後の滞納処分の適法性にも影響を及ぼすことになる。

送達は、債権の行使という観点からみると、租税債権を行使するための租税法上の規定と私債権を行使するための民事訴訟法上の規定が存在するが、その趣旨は、相手方に了知させる機会を与えるという点に変わりはない。そのため、第1節で租税法送達と民訴法送達の点検を行い、第2節でそれぞれの比較を行った。

送達は、交付送達と郵便等送達に区分され、民訴法送達が交付送達を原則とするのに対し、租税法送達は郵便等送達に重きを置いていることを確認した。そして、民訴法送達では特別送達により交付送達の原則を実現し、租税法送達では、普通郵便による送達も認められていることを確認した。結果、いずれの送達も、大量の書類の送達に長けた郵便組織を重用していることを確認した。

第3節では、送達について争われた裁判例等として、普通郵便での送達と公示送達の分析を行った。普通郵便での送達の有効性が争われた事例では、課税庁は、普通郵便で発した文書について、返却されていないことで送達が推定されると主張し、公示送達の有効性が争われた事例では、国外転出者の所在調査は業務が煩雑になるため通常行っていないと主張した。このような事例から、課税庁は、文書の送達について、相手方に了知させるという本来の趣旨から離れた運用をしているように感じられる。

このように送達制度をみると、民訴法送達が文書を相手方に到達させることに重きを置いている一方、租税法送達が文書を相手方に発送することに重きを置いていることが確認できる。しかし、送達の趣旨は、相手方に了知させる機会を与えることにある。昭和48年11月14日東京地裁判決においても、「送達の目的は送達を受けるべき者をして当該送達に係る書類をできるだけ確実に、

かつ、できるだけ、速く受領させるということにあるものと解される」と判示している。本論文事例のような送達手続が督促状で行われた場合、納税者は、当該督促に係る租税を納付する機会が奪われることになる。督促の目的は、滞納している租税の納付を催告するものであり、そのためには、督促状は相手方に到達しなければならないが、このような送達は、送達の趣旨に反するとともに、督促の本来の目的からも逸脱するものである。課税庁が日常、大量の文書を扱い、大量の文書の発送に長けた郵便組織を利用することは理解できるが、郵便組織を利用するのであれば、普通郵便ではなく、発送から配達まで記録される特殊取扱郵便を利用するなど送達の透明性を確保すべきと考える。

第3章 差押え

滞納処分とは、租税債権の強制的実現を図る手続であり、強制的実現とは、差押えから換価までの一連の手続きを中心とするものである。すなわち、滞納処分における差押えとは、滞納処分の第一段階をなすものであり⁸³、滞納処分の根幹の1つとなるものである。滞納処分における差押えの目的は、滞納者の財産の散逸を防ぐことにある。一方、私債権における差押えの目的は、強制執行において執行機関による換価ないし満足を準備すべく特定の財産を国の支配下に拘束するとされている⁸⁴ことから、滞納処分における差押えと私債権における差押えの目的は同義であるといえる。

差押えは、国家の強制力の行使であることから、債権者の満足を図るという目的を逸脱することは許されない。また、公益的または社会政策的な観点から一定の制限として、滞納者を保護する規定が設けられている。

本章では、差押えについて、滞納者保護の観点から、滞納処分における差押えと私債権における差押えの比較を行いつつ、裁判例等の分析を行う。

第1節 差押禁止財産

1. 滞納処分における差押禁止財産

(1) 差押えの対象

国税徴収法は、差押えの対象を滞納者の財産⁸⁵

⁸³ 金子・前掲注18、887頁、902頁参照。

⁸⁴ 中野貞一郎ほか『民事執行法』（青林書院、2016年）28頁参照。

⁸⁵ 法令用語研究会編・前掲注27、434頁。

財産とは、広く有形・無形の金銭的価値を有するものの総体をいう。

(国徴法47条)と規定している。差押えの対象は、具体的には、①滞納者の所有に属すること、②本法施行地内に所在していること、③金銭的価値を有すること、④譲渡性を有すること及び⑤差押禁止財産でないこと⁸⁶の5つの条件を具備する財産とされている。その効力は、①滞納者の特定財産の法律上または事実上の処分を禁止し、②その差押えが効力を生じた時から時効が中断されるものとなっている。そして、その差押えの効力が及ぶ範囲は、①従物及び天然果実、②差押財産に付された保険等に係る保険金等の支払を受ける権利、給料等継続収入など⁸⁷多岐にわたる。

(2) 差押禁止財産

差押えの対象は、上記のとおり多岐にわたる一方で、差押えが禁止されている財産も存在する。差押禁止財産は、①絶対的差押禁止財産(国徴法75条)、②広義の条件付差押禁止財産(国徴法76条から78条)、③特別法の定め並びに④一身専属権などがあり、その趣旨は、最低生活の保障、生業の維持、精神的生活の安寧の保障、社会保障制度の維持等とされている⁸⁸。絶対的差押禁止財産は、生活に欠くことのできない衣服や食料等を定めており、広義の条件付差押禁止財産は、給与や社会保険制度に基づく給付への差押えの禁止を定めている。

滞納処分における差押えは、その対象を滞納者の財産と広範に規定しつつ、例外的に差押禁止財産を定めることで、租税債権回収の極大化と滞納者保護の調整を図っている。

2. 滞納処分における差押禁止財産と私債権における差押禁止財産の比較

私債権における差押禁止財産は、①差押禁止動産(民執法131条)、②差押禁止債権(民執法152条)、③特別法の定め並びに④一身専属権などがある。

民事執行法上の差押禁止財産は、同法制定にあたり、国税徴収法の規定を参考に行っている⁸⁹ことから、その趣旨や規定の内容はおおむね同じとなっている。民事執行法と国税徴収法の相違点として、給料等⁹⁰の差押禁止の金額(国徴法76条、民執法152条)などが挙げられる。

給料等の差押禁止の金額は、国税徴収法においては、給料等の額から源泉徴収や社会保険料などを控除したいわば手取額を基準としている。そして、生活保護法による生活扶助の基準となる金額で給料等の支給期間に応ずるものを勘案して政令で定める金額をいわば最低生活費とし、最低生活費及び最低生活費を超過した手取額の100分の20に相当する金額(この金額が最低生活費の2倍に相当する金額を超えるときは、その金額)を差押禁止としている。そのため、国税徴収法においては、滞納者の給料等の手取額と扶養家族の数に応じてきめ細かく差押禁止の範囲が定まるような配慮をしている⁹¹。これに対し、民事執行法においては、給料等の4分の3(その額が標準的な世帯の必要生計費として政令で定める金額を超えるときは、その金額)を差押禁止にしている。このように給料等の差押禁止の金額は、民事執行法に比し、国税徴収法がより厳密に規定されている。これは、民事執行法がその立法の過程において、国税徴収法のように質問検査権(国徴法141条)や搜索の権限(国徴法142条)を有しないことから、債務者の手取額を算定するのが困難であるため、差押禁止の基準を標準的な世帯の必要生計費としたためであり、差押禁止の趣旨において国税徴収法と民事執行法が異なるということではない⁹²。なお、民事執行法においては、国税徴収法のような最低生活費を算定して差押禁止とする金額が定められていない。これは、国税徴収法が滞納者を生活保護に追いやってまで差押えを行使しないという自己抑制の論理であるのに対し、民事執

⁸⁶ 国徴基通47条関係5以下

金子・前掲注18、903頁、904頁参照。

⁸⁷ 吉国ほか・前掲注16、396頁参照。

⁸⁸ 吉国ほか・前掲注16、585頁参照。

⁸⁹ 香川保一監修『注釈民事執行法<第5巻>』(金融財政事情研究会、1985年)411頁参照。

香川保一監修『注釈民事執行法<第6巻>』(金融財政事情研究会、1995年)331頁参照。

⁹⁰ 給料等は、国税徴収法においては、給料、賃金、俸給、採否、退職年金及びこれらの性質を有する給与に係る債権と定めている。民事執行法における同様の定めでは、歳費が除かれており、やや取り扱いが異なる。

⁹¹ 香川『注釈民事執行法<第6巻>』前掲注89、331頁参照。

⁹² 香川『注釈民事執行法<第6巻>』前掲注89、332頁参照。

行法は債権者の権利の実現を優先し、差押えにより生活の維持その他問題が生じれば、債務者が差押禁止財産の範囲変更（民執法132条、153条）の申立てをすれば足りると考えられているためである⁹³。

よって、国税徴収法における差押禁止財産と民事執行法における差押禁止財産は、最低生活の保障等その趣旨を同じくしながら規定が異なる。これは、債権者と債務者の関係が民事執行法では対等関係にあり、国税徴収法では権力関係あるためと考えられる。民事執行法における債権者と債務者の関係は対等関係にあることから、債権者は債務者の詳細な生活状況を知り得ず、差押えの対象を標準的な世帯の必要生計費とする一方、債務者が差押禁止財産の範囲の変更を申し立てる権利を有することで個別事例に対応している。これに対し、国税徴収法における債権者（課税庁）と債務者（滞納者）の関係は権力関係にあるため、課税庁は、滞納者に対し、強力な調査権を有している。そのため、差押えにあたっては、最低生活費等の調査を行い滞納者に対して当然に配慮する義務が課せられていると考える。

3. 差押禁止財産について争われた裁判例等の分析

(1) 役員報酬が差押禁止の対象である給料等に該当するか否か争われた事案⁹⁴

国税不服審判所平成20年12月3日裁決⁹⁵

ア 本件の概要

Xが、役員報酬は、国税徴収法76条1項に規定する給料等に該当すると主張した。これに対し、Yは、役員報酬の定義を、取締役と会社との委任契約に基づき、取締役の行う経営活動の対価として支払われるものとし、国税徴収法76条1項に規定する給料等には該当しないと主張した。

審判所は、国税徴収法76条1項の趣旨を、給料等がその受給者とその家族が生計を維持するための唯一ないし最重要な収入であり、その全額が差し押さえられた場合には、直ちにその生計の維持が困難になることを考慮し、健康で文化的な最低限度の生活を保障するという社会政策的な観点

から、一定の範囲で差押えを禁止したものと解した。

そして、同項に掲げる給料等（給料、賃金、俸給、歳費、退職年金、給与）は、定義的な規定が設けられていないため、これらの用語の意味は、一般的な用語法を基礎として、同項の趣旨に従って理解すべきとし、その解釈を、雇用契約又はこれに類する関係その他一定の勤務関係に基づき、使用者の指揮命令又は所属する組織の規律に服してその使用者又は組織に対して提供した労務又は職務遂行の対価として、その使用者又は組織から継続的に受ける給付とした。

この解釈を役員報酬にあてはめた結果、取締役の役員報酬は、株式会社と取締役との間で締結される任用契約（委任契約）による勤務関係に基づき、その会社から継続的に報酬として支給されるものであることから、役員報酬も国税徴収法76条1項に規定する給料等に含まれると解した。

また、Yが、役員報酬が委任契約に基づいて支払われるものであるため、国税徴収法76条1項に規定する給料等に該当しないと主張した。この点について、審判所は、取締役と会社との関係は委任の規定に従う（会社法330条）ものであり、取締役が自己の裁量で所定の事務を処理するという意味では被用者に比べ独立性を有し、その対価である取締役の報酬は、雇用契約に基づく賃金等とは異なるとしながら、上述した国税徴収法76条1項の趣旨及び同項にある給料等の範囲は雇用契約に限らず、一定の勤務関係に基づく職務遂行の対価も含むことから、役員報酬も給料等に該当するとし、Xの請求を認容した。

イ 検討

本件は、役員報酬が、差押禁止財産である給料等に該当するか否か争われた事案である。給料等の範囲は、「給料、賃金、俸給、歳費、退職年金及びこれらの性質を有する給与に係る債権」（国徴法76条）と定められており、その趣旨は、一般の給与生活者の最低生活の維持等に充てられるべき金額に相当する給与について差押禁止としたもの

⁹³ 香川『注釈民事執行法<第6巻>』前掲注89、332頁参照。

⁹⁴ 現在、国税徴収法76条に定める「これらの性質を有する給与」には、役員報酬も含まれると解釈されている（国徴基通76条関係1）。

⁹⁵ 【T A I N S J 7 6 - 7 - 3 5】本件は、Yが、Xの滞納国税を徴収するため、Xの役員報酬の支払請求権の全額を差押処分したことについて、Xが、給与の差押禁止（国徴法76条）に反するとして、同条に掲げる差押禁止の額に係る部分の処分取消しを求めた事案である。

である⁹⁶。そのため、Yは、役員報酬が取締役と会社の委任契約に基づき支払われることから、給料等とは異なる旨主張したが、審判所は、差押禁止の趣旨に鑑み、役員報酬も給料等に含まれるとし、Xの請求を認容した。

給料等に関する差押禁止の規定は、国税徴収法及び民事執行法に定められているが、これまでの通説では、役員報酬は、委任に関する規定（会社法330条）に基づく報酬（民法648条）である一方、給料等は雇用契約に基づく（民法623条）ものであるため、両者は異なるものとされていた。そして、民事執行法では、給料債権の差押禁止規定が存する理由は、それが債務者及びその家族の唯一の生活手段とされているからであるが、取締役らの報酬はそのようなものであると法律上予定されているわけではないため、役員報酬は差押禁止財産に該当しないとされており⁹⁷、実務上でも役員報酬全額の差押えが認められていた。

本件において、審判所は、委任契約と雇用契約は異なるとしながら、給料等の範囲を雇用契約またはこれに類する関係その他一定の勤務関係に基づく労務又は職務遂行の対価で、使用者または組織から継続的に受ける給付と解釈し、委任契約に基づく役員報酬も給料等に含まれると判断している。民事執行法が委任契約と雇用契約が異なると

して役員報酬全額の差押えを認めていることは、上述のとおり、不都合があれば債務者側から差押禁止債権の範囲の変更（民執法153条）を申し立てることができるためであると考えられる。このような差押禁止財産の趣旨に鑑みると、課税庁は、Xが役員報酬全額を差し押さえられた場合には生計の維持が困難になるか否か、質問検査権等その有する調査権により滞納者の生活状況を当然に把握すべきであろうと思料する。審判所の判断は、差押禁止の趣旨に則った妥当なものとする。

(2) 差押禁止財産が預金債権に転化した場合において、差押禁止財産の属性が継承されるか否かが争われた事案

鳥取地裁平成25年3月29日判決⁹⁸

広島高裁平成25年11月27日判決

ア 当事者の主張

Xは、本件預金口座の残高が本件差押処分の前は73円しかなく、差押禁止財産である本件児童手当が振り込まれた9分後に本件差押処分がなされていることから、本件預金債権の原資は、差押禁止財産としての特定性を失っていないと主張した。そして、本件預金債権は、差押禁止財産としての属性を継承しているため、本件差押処分及び

⁹⁶【TAINS Z077-3464】

⁹⁷ 秋山ほか・前掲注59、417頁参照。

なお、取締役が兼任する使用人としての給料等については差押禁止債権と認められると解している。

⁹⁸ 地裁【TAINS Z999-8324】高裁【LEX/DB No.25502735】

本件は、YがXに対し、滞納処分として、X名義の預金債権（以下「本件預金債権」という。）について差押処分をした後、配当処分をしたことについて、Xが、本件預金債権の原資は差押禁止財産たる児童手当受給権（児童手当法15条、以下、「本件児童手当」という。）であることから、本件預金債権が差押禁止財産の属性を継承するものとし、本件差押処分の取消しまたは本件配当処分の取消し、あるいは無効確認を求めるとともに、主位的に不当利得返還請求に基づく差押えを受けた本件預金債権の支払い及び国家賠償法1条1項に基づく慰謝料の支払いを求め、予備的に国家賠償法1条1項に基づく本件預金債権相当額及び慰謝料の支払いを求めた事案である。

<認定事実>

Xは、宅建業及び不動産業を営んでいたが、平成17年度及び平成18年度の個人事業税並びに平成18年度及び平成19年度の自動車税の本税及び延滞金（以下「滞納租税」という。）を滞納していた。

Yは、Xに対し、滞納租税に係る納付折衝を複数回行ったが、Xは、その一部を納付したのみで完納することはなかった。そのため、平成19年2月8日、Xに対し差押予告書を送付した。

その後もYは、Xと納付折衝を重ねたものの、滞納租税が完納されることはなかった。その間、Xは、子の授業料や給食費を滞納していたが、Yに対し、自身の生活が窮境状態にある旨の説明はしていなかった。

Yは、Xの収入や財産などの調査を開始したところ、Xが勤務先を退職していることや、保険契約を締結しているが、契約者貸付金が解約返還金を上回っていることを確認した。さらに、Xの取引金融機関に対し、X名義の預金口座の履歴を照会したところ、収入は児童手当の振り込みのみであり、常時預金残高は数百円程度である旨の回答を受けた。

Yは、X名義の自動車を差し押さえたが、Xは、車検満了に伴い同車両を処分した。

Yは、平成20年6月11日午前9時に本件預金口座あて本件児童手当が振り込まれた後、午前9時9分に本件差押処分をした。なお、Xは、差押処分までの間に就労していたが、Yに対し申し出ることはなかった。

本件配当処分は違法であると主張した。これに対し、Yは、本件児童手当は、本件預金口座への振り込みによって預金債権に転化したとし、差押禁止財産としての属性は継承していないと主張した。さらに、本件預金口座について、日常的な財産管理に使用されていたことから、本件児童手当が一般財産に混入して識別不可能になっているとも主張した。

イ 地裁の判断

地裁は、差押禁止財産が預金債権に転化した場合の属性の継承について、差押禁止財産は、預金債権に転化したことで他の一般財産に混入し、差押禁止財産として識別できなくなる可能性があること、また、差押えは、債務者及び第三債務者に対する審尋を要せず（国徴法62条）、差押えの対象の原資をあらかじめ調査する仕組みを採用していないことに鑑みれば、差押禁止財産であっても、それが銀行口座に振り込まれた場合には、原則として、その全額の差押えが許されると解し、属性は継承しない旨判示した。

その一方で、課税庁が、本件児童手当により租税を徴収することを意図し、かつ、客観的にみても本件児童手当以外に預金口座への入金がないことを知りまたは知り得べき状態であったときは、実質的に児童手当法の精神を没却するような裁量逸脱があったものとして、違法なものと解すべきと判示した。

そして、本件では、認定事実から、Yが本件児童手当の振込時期に合わせて差押えをしたと推認したことで、本件差押処分が実質的に本件児童手当を差し押さえたのと同様の効果が生じるとし、児童手当の趣旨（児童手当法1条）に反し、権限を濫用した違法なものであると判断した。その結果、本件差押処分及び本件配当処分を取消し、Yに対し、不当利得返還請求権に基づく差押えを受けた本件預金債権の支払い及び国家賠償法1条1項に基づく慰謝料の支払いを命じた。

ウ 高裁の判断

高裁は、本件差押処分及び本件配当処分について、その目的を達し、その効力はすでに消滅していることから、これらの取消し等によって回復すべき法律上の利益は存在しないとし、Xの主張を却下した。

そして、差押禁止財産が預金債権に転化した場合の属性の継承について、最高裁平成10年2月10日判決を引用し、一般的に属性は継承されないと解釈したが、本件では、Yが、本件児童手当

が本件預金口座に振り込まれることを認識して本件差押処分をしたと認定したうえで、午前9時9分の時点で本件預金債権は、本件児童手当としての属性を失っていないとし、本件差押処分は違法と判示した。

その一方で、Xが、Yに対し、自身の窮境状態も説明せずに長期間滞納租税の納付もしなかったうえ、Yが差し押さえたXの車両を処分していたという事実や、最高裁平成10年2月10日判決において、差押禁止財産の属性は継承されないとしていることからすれば、本件差押処分にも相当の合理性を認めた。その結果、本件児童手当相当額の不当利得返還請求権は認められたが、国家賠償法1条1項に基づく慰謝料については棄却した。

エ 検討

本件は、YがXに対し、滞納処分としてX名義の預金口座を差し押さえたが、当該預金債権は、その原資が差押禁止財産たる児童手当であることから、当該差押処分の違法性について争われた事案である。

Xは、差押禁止財産は、預金債権に転化した後も、その差押禁止の属性を継承する（以下「属性継承説」という。）と主張したのに対し、Yは、差押禁止財産の属性は継承されない（以下「属性非継承説」という。）と主張した。

差押禁止財産の預金債権への転化について、地裁は、属性非継承説を支持しつつ、実質的に差押禁止財産の差押えを意図していた場合には、差押禁止財産の趣旨に反し、課税庁の権利の濫用であると判断した。高裁では、属性非継承説を支持しながら、本件差押処分については、事実認定から、属性の継承を認め、違法と判断した。地裁と高裁の判断はやや異なっているが、属性非継承説を前提としながら、本件を例外に位置付けている点では共通している。本件において、高裁は、属性非継承説の根拠として、最高裁平成10年2月10日判決を引用しているが、一方で、属性継承説を支持している裁判例も存在する。以下、属性の継承について争われた裁判例をみながら本件の分析を行いたい。

(ア) 属性非継承説を支持した裁判例

①東京高裁平成4年2月5日決定⁹⁹

裁判所は、差押えの禁止が定められている給付であっても、銀行口座に振り込まれた場合は、その法的性質は預金債権に変わるとし、さらに、預金債権差押えは、執行裁判所が債務者及び第三債務者を審尋しない（民執法145条2項）ため、

預金債権の性質を知ることが困難であること、加えて、民事執行法153条1項の申立てがないのに、差押えの当否や範囲を制限することは相当でないとする考えを示した。

そのうえで、差押禁止財産が預金口座に振り込まれた場合においても、債務者の生活保持の見地から差押禁止の趣旨は尊重すべきとし、その救済として、執行裁判所は、債務者から民事執行法153条1項の申立てがなされたときには、債務者及び債権者の生活の状況その他の事情を考慮して、差押命令の全部または一部の取消しを行うことができる」と判示し、債権差押命令に対する執行抗告である本件抗告を棄却した。

②最高裁平成10年2月10日判決¹⁰⁰

原審¹⁰¹は、「年金等の受給権が差押等を禁止されているとしても、その給付金が受給者の金融機関における預金口座に振り込まれると、それは受給者の当該金融機関に対する預金債権に転化し、受給者の一般財産になると解すべき」と判示したうえで、事実認定を基に「国民年金及び労災保険金が本件預金口座に振り込まれることにより、Xの一般財産になったものと認めるべきであることは明らかであり、これが差押等禁止の属性を承継していることを認めるに足りる証拠はない。」と判断した。最高裁においても、原審判断を引用し、Xの主張を棄却した。

③東京高裁平成22年4月19日決定¹⁰²

裁判所は、年金が銀行口座に振り込まれて預金債権となった場合には、その法的性質は債務者の預金債権に変わり、執行裁判所は、債権者の申立てにより、その原資の属性を考慮することなく、当該預金債権について差押命令を発することがで

きるとし、この場合において、執行裁判所は、債務者から民事執行法153条1項に基づく申立てがあったときは、当該預金債権の原資や当該差押えに係る債務者及び債権者の生活の状況その他の事情を考慮して、差押命令の全部または一部の取消しを行うことができると判示した。そのうえで、債務者は、弁理士の資格を有し特許事務所を経営しており、それなりの収入を得る能力を有していることがわかれる一方、原審裁判所からの収入状況を明らかにするようとの指示に応じていないことから、裁判所は、本件抗告を棄却した。

④東京地裁平成22年4月23日決定¹⁰³

裁判所は、差押禁止債権が債務者の預金口座に振り込まれた場合には、債務者の金融機関に対する預金債権となるため、形式的には差押禁止債権には該当せず、当該口座に対する差押えは有効であり、そのことが直ちに差押禁止債権の範囲変更の申立てに理由があることにならず、同申立てが認められるべきか否かは、債務者及び債権者の生活の状況その他の事情を考慮して決めるべきとした。その一方で、厚生年金保険法における差押禁止の趣旨は、年金受給者の生活保障であることから、債務者が預金債権の原資が年金であることを立証したときは、他に生計を維持する財産や手段があることなど特段の事情がない限り、債務者の生活保障、生計維持のため、差押命令を取り消すのが相当であると判示した。

そして、裁判所は、本件における預金債権の原資が年金か否かの判断について、認定事実から、本件預金口座には預金機から入金された金員があり、かつ、別の口座（年金の振込み口座）から同額が出金されていたため、本件預金債権の原資が

⁹⁹【LEX/DB No.27811736】本件は、Xが、Yに対し、YがXに対してした預金債権の差押えについて、当該預金債権の原資は差押禁止財産である年金（厚年法41条1項、国公共済法48条）であるとし、その差押えの取消しを求めて執行抗告した事案である。

¹⁰⁰【LEX/DB No.28040133】本件は、Yが、XがYに対して有していた預金債権を受働債権とし、YがXに対して有していた保証債務履行請求権を自働債権として相殺を行ったことについて、Xが、当該預金債権は、差押禁止財産である国民年金及び労災保険金を原資としていることから相殺は無効であるとして争われた事案である。

¹⁰¹札幌高裁平成9年5月23日判決。【LEX/DB No.28040160】

¹⁰²【LEX/DB No.25463758】本件は、Xが、Yに対し、YがXに対してした預金債権の差押えについて、当該預金債権の原資は差押禁止財産である年金（国年法24条、厚年法41条1項）であるとし、差押禁止債権の範囲変更の申立てをしたものの、原審において却下されたため、却下の取消し及び差押えの取消しを求めて執行抗告した事案である。

¹⁰³【LEX/DB No.25470038】本件は、Xが、Yに対し、Yが差し押さえたX名義の預金債権の原資は、すべて差押禁止債権たる厚生年金及び厚生年金基金（厚年法41条1項）であるとして、本件差押えの取消しを求めている事案である。

年金である可能性も認められるとしながら、当該金員は、一旦、出金されて債務者の一般財産と混同しているため、年金であると認めるには疑問が残るとし、Xの請求を棄却した。

(イ) 属性継承説を支持した裁判例

①東京高裁平成2年1月22日決定¹⁰⁴

裁判所は、差押禁止財産が預金債権に転化した場合の預金債権に対する差押えについて、債務者の生活保持の見地から差押禁止の趣旨は尊重されるべきであり、そのような差押えは、その取消しを不当とする特段の事情がない限り、民事執行法153条1項の適用により取り消されるべきであると判示した。そして、本件では、差押えの対象となった預金債権は、大部分が年金を原資としていることから、特段の事情がない限り、差押えは取り消されるべきとしたが、差し押さえた預金債権の金額が、年金の年額合計の四分の一以下であったため、債権者債務者双方の生活状況を考慮し、特段の事情があると認めたため、民事執行法153条1項を適用して差押命令を取消した現決定を取り消した。

②東京地裁平成15年5月28日判決¹⁰⁵

Yは、差押禁止債権の趣旨を、年金受給者の生計の資本を失わせるおそれがあるからとし、本件においては、Xが受給した年金を郵便貯金として預け入れたままであったことから、生計の資本は年金以外にあったと推測し、本件差押えが適法である旨主張した。

裁判所は、預貯金の原資が年金であることの識別、特定が可能であるときは、差押禁止債権への差押えと同視すべきであって、差押えは禁止されるべきと判示した。その一方で、年金受給者が年金以外に財産を所有して生計を立てており、当該財産を費消して、年金を費消しないで預貯金とし

て蓄えているような場合には、当該預貯金が年金を原資とするというだけで、これに対する強制執行が許されないというのは、年金に対する差押えを禁止した法の趣旨を潜脱・逸脱して、不当に年金受給者に利する結果となるため、年金を原資とする預貯金の差押えが許される見解を示した。

本件においては、年金以外に財産を所有して生計を立てていると推認し得る証拠がないため、貯金債権のうち、年金相当額についてXの請求を認容した。

③神戸地裁平成20年1月24日決定¹⁰⁶

裁判所は、差押え時において差押対象となった預金債権の口座には年金以外に入金がなかったと認定した。そのうえで、年金債権が差押禁止債権であることからすれば、本件差押えも禁止されるのが相当と判示し、差押命令を取り消した。

④東京高裁平成22年6月22日決定¹⁰⁷

裁判所は、預金債権が差し押さえられた場合において、当該預金債権の原資が年金であることの立証がされたときは、差押禁止債権の範囲変更の申立てにより、当該預金債権の差押命令を取り消すことができると判示し、事実認定において、本件預金債権の構成が、年金または他口座で受け取った年金の預け替えによることから年金を原資としていることを認め、差押命令を取り消した。

属性継承説を支持した裁判例は、差押禁止の趣旨を根拠に属性の継承を認めているが、属性を継承していれば無条件に差押禁止を認めるというものではなく、債務者及び債権者の生活の状況その他の事情を考慮して差押禁止の判断をしている。これは、差押えが債権者の権利の実現を優先し、その差押えにより生活の維持その他問題が生じれば、債務者が差押禁止財産の範囲変更の申立てをすれば足りると考える民事執行法の趣旨に則って

¹⁰⁴【LEX/DB No.27808554】本件は、XがYに対してした預金債権の差押えについて、Yが、当該預金債権の原資が差押禁止債権たる年金（地公共済法51条、厚年法41条）であると主張し、差押命令の取消決定がなされていた（民執法153条1項）ことから、Xが当該差押命令取消決定に対して執行抗告を申し立てた事案である。

¹⁰⁵【LEX/DB No.28082563】本件は、Xが、YがXに対してした貯金債権の差押えについて、当該貯金債権の原資が差押禁止債権たる年金であったことから、差押えによって回収した金額に係る不当利得返還請求をした事案である。

¹⁰⁶【LEX/DB No.25437007】本件は、Xが、YがXに対してした預金債権の差押えについて、当該預金債権の原資が差押禁止債権たる年金（厚年法41条）であったことから、差押禁止債権の範囲変更の申立て（民執法153条1項）をして、当該差押命令の取消しを求めた事案である。

¹⁰⁷【LEX/DB No.25470037】本件は、Xが、YがXに対してした預金債権の差押えについて、当該預金債権の原資が差押禁止債権たる年金（厚年法41条）であったことから、差押禁止債権の範囲変更の申立て（民執法153条1項）をして、当該差押命令の取消しを求めた事案である。

いる。そのため、裁判例はいずれも差押禁止債権の範囲変更または不当利得返還請求より争われおり、執行抗告（民執法10条）による事例はみあたらない。

属性非継承説を支持した裁判例は、属性が継承されないとする根拠として、差押禁止財産が預金債権に転化することで、一般財産と一体化してしまうということを挙げている。一方で、当該預金債権が差押禁止財産で構成されていると特定できれば、差押えの取消しも認めているが、取り消すためには、債務者から民事執行法153条1項に基づき申立てを要するとしている。そして、差押えの取消しを認めた事例では、差押債権の範囲変更の判断にあたり、属性の継承を認めることとともに、債務者及び債権者の生活の状況その他の事情を考慮している。すなわち、属性非継承説を支持しながら差押えの取消しを認めた事例は、属性の継承及び差押禁止の趣旨を判断の根拠としており、これらの判断は、属性継承説を支持した事例における判断と変わるところがない。

民事執行法における差押え制度は、債権者の権利の実現を基礎として、その差押えによる不都合があれば債務者から申立てを行うという構成になっており、債権者と債務者が対等な関係にあることに立脚した制度になっている。債権者が債務者の詳細な生活状況を知り得ないという面も併せ考慮すると、原則として属性は継承されないとする考えが妥当であると思料する。

一方、国税徴収法における差押え制度は、滞納者を生活保護に追いやってまで差押えを行使しないという自己抑制の論理をもつことや、課税庁が滞納者に対し、強力な調査権を有することから、滞納者からの申立てを不要とする権力関係に立脚した制度になっている。その趣旨は民事執行法における差押え制度と同じであるが、差押えに至る過程は大きく異なる。このように考えると、課税庁は属性の継承まで調査するべきであって、属性非継承説に基づく差押えは妥当しないと思料する。

本件における裁判所の判断の過程は、民事執行法における差押え制度の考えに沿っており、支持できるものではない。本件のような差押えは、国税徴収法における差押え制度に則れば当然になされるべきではないと考える。

他方、本件差押えに至るまでのXは、Yに対し、自身の窮境状態も伝えず、納付の約束も違えている。このような点から、悪質な滞納者と判断されてもやむを得ないと思料する。そして、本件差押

えが、悪質な滞納者に対し、租税負担公平の原則を貫いたと考えれば、Yの行為も理解できる。しかし、国税徴収法における差押えが滞納者の異議申立てを認めていないということを考えると、Yは、Xの窮境状態まで調査しなければならなかったと考える。また、XがYに対し、自身の窮境状態を訴えれば、本件差押えにまで至らなかったのではないかと思える。

差押禁止財産の規定は、差押えの例外として、滞納者保護を目的として存在しているが、一方でこの規定を悪用する者もいる。そのような中、課税庁が適正な税務行政を遂行するためには、滞納者にも一定の誠実さは要求されるのではないかと思料する。

第2節 差押えの制限と差押財産の評価

1. 滞納処分における差押えの制限と差押財産の評価

滞納処分における差押えの目的は、滞納者の財産を換価することで租税債権の満足を得ることにある。そのため、滞納処分における差押えは、その目的を逸脱しないための規定を設けている。その規定は、国税徴収法において、租税徴収に必要な財産以外の財産は差し押さえることができない（国徴法48条1項）とする超過差押えの禁止規定と、差し押さえることができる財産の価額が、その差押えに係る滞納処分費及び優先債権の合計額に満たないときは差し押さえることができない（国徴法48条2項）とする無益な差押えの禁止規定が定められている。滞納処分における差押えが滞納者に対する国家権力の行使であることを考えると、租税債権を超える差押えや租税債権の回収が見込めない差押えを規制することは、滞納者に対する保護だけでなく、国家権力の濫用を防ぐという観点からも当然の定めと思料する。一方、差押えの対象が債権の場合には、原則その債権全額を差し押さえ、全額の差押えが不要であれば、その一部を差し押さえてもよいとする規定（国徴法63条）もある。この規定は、債権の実質的価値が名目上の価値だけでなく、第三債務者の弁済能力に左右される部分もあることから、一個の債権に限り超過差押えとなっても許されると解されている¹⁰⁸が、超過差押えの禁止規定の趣旨を鑑みれば、あくまで例外規定と考える。

超過差押えや無益な差押えの判断は、差押えの対象となる財産の見積価額と徴収すべき租税を比較する必要がある¹⁰⁹。差押えの対象となる財産の

見積価額の算定方法は、国徴法98条¹¹⁰及び国徴基通98条関係に規定されており、取引事例比較法、収益還元法、原価法などを用いることとなっている。そして、その決定については、当該財産が強制的に売却されることなど公売の特殊性を考慮した減価（以下「公売特殊性減価」という。）をした上で課税庁が決定する。なお、公売特殊性減価は、基準価額の概ね30%程度の範囲内で減価を行うとしている（国徴基通98条関係3）。また、例外として、当該財産の価額が高価または課税庁にて算定が困難な場合には、鑑定人や精通者の評価を参考にすることができるが、鑑定人等が評価した価額に対し、課税庁の判断により公売特殊性減価を行っている¹¹¹。

このように、差押えは、差押えにあたり、差押えの対象となる財産の価額の算定を必要とすると考えられるが、国税徴収法上、財産の価額の算定は、見積価額の決定（国徴法98条）にのみ規定されている。これは、第5章第3節「財産の換価」に規定されており、第5章第1節「財産の差押」には財産の価額の算定について述べられていない。しかし、超過差押えの禁止規定や無益な差押えの禁止規定がある以上、見積価額の「算定」は差押え時に当然になされるべきと考える。

超過差押えの禁止規定や無益な差押えの禁止規定は、滞納者に対する保護規定として存しているが、その判断基準となる差押財産の価額の算定が課税庁に委ねられており、また、その価額から課税庁が任意で減価することも認められている。さらに、上述した差押財産の評価の規定の位置を考えると、これらの規定がその趣旨のとおり機能しているかは疑問に思う。

2. 滞納処分における差押えと私債権における差押えの比較

(1) 私債権における差押えの制限と差押財産の評価

私債権における差押えの目的は、滞納処分における差押えの目的と同じく債権の満足を図ることにある。そのため、民事執行法は、国税徴収法と同様、その目的を逸脱しないための規定を設けている。超過差押えの禁止規定として、不動産の超過売却の禁止規定（民執法73条）及び動産及び債権の超過差押えの禁止規定（民執法128条、146条）が定められ、無益な差押えの禁止規定として、剰余を生ずる見込みのない場合（以下「無剰余」という。）の規定（民執法63条、129条）が定められている。

なお、無剰余の規定は、債務者に対する保護という目的とは別に剰余主義の原則という目的も存在する。剰余主義の原則は、民事執行を求める者は、自己に優先する権利を目的物について有している者の権利を害する執行を求めることはできないとするものである¹¹²。すなわち、無剰余の規定は、債務者及び優先債権者の保護を目的としている。

超過差押えや無益な差押えを判定するための財産の評価額は、動産にあつては、差押え時に執行官が評価し（民執規102条2項）、不動産にあつては、執行裁判所が選任した評価人が評価する（民執法58条）としている。そして、差押えの対象が不動産の場合には、その評価額に基づき、執行裁判所が売却基準価額を定めることになっている（民執法60条1項）。売却基準価額は、差押えの対象となる不動産が不相当に低い価額で売却されると債権者の債権回収を不十分にし、債務者も債権者も不利益を受けることになるため、適正な価額で売却させることを目的として設けられている¹¹³¹⁴。そして、売却基準価額は、特段の事情がない限り評価額と同額となる¹¹⁵が、競売物件の早期決着のため、売却基準価額からその10分の2に相当する額を控除した買受可能価額での入札も認められている。これは、速やかに競売手続を完了させるためであり、債権者債務者双方の利益に寄与する。

¹⁰⁸ 吉国ほか・前掲注16、510頁参照。

¹⁰⁹ 金子・前掲注18、902頁参照。

¹¹⁰ 国徴法98条は、公売財産の見積価額の決定について定めた規定であるが、国徴法48条における「財産の価額」を国徴基通48条関係において「処分予定価額」としていることを鑑みると、国徴法48条の「財産の価額」は国徴法98条の見積価額と同じものであると考える。

¹¹¹ 大蔵財務協会編『換価事務提要』（大蔵財務協会、2015年）公売財産評価事務提要11頁参照。

¹¹² 香川保一監修『注釈民事執行法<第3巻>』（金融財政事情研究会、1990年）366頁参照。

¹¹³ 香川・前掲112、301頁参照。

¹¹⁴ 評価額は、不動産が強制的に売却されることなど競売の特殊性を考慮した競売特殊性減価が行われた後の価額となっている。

一方で、買受可能価額は、無剰余の判断の基準となる（民執法63条1項1号）ことに問題を残す。買受可能価額は、不動産の時価に競売特殊性減価を行った額の8割であることから、時価を大きく下回る額となる。そのような価額を競売続行の判断とすることは、債権者の債権回収の機会そのものを奪うことになる可能性もはらむと考える。

また、差押えの対象となる不動産に優先債権者が存する場合、無剰余の判断は、通常、登記簿上の優先債権に係る権利設定時の債権額で行われる¹¹⁶。権利設定時の債権額では無剰余となる場合、現在の優先債権額を明らかにする必要がある。しかし、債権者は、他債権者の現在の債権額について調査権を有しておらず、その額を知ることは通常困難であるが、民事執行法では、債権者が立証しなければならない（民執法63条2項）。現在存在しない債権者の登記が抹消されずに残っている可能性もあり、無剰余の規定は、この点においても問題を残す。

(2) 比較

差押えの制限は、滞納処分における差押えと私債権における差押えともに超過差押えの禁止規定及び無益な差押えの禁止規定があり、規定そのものは大きく変わるところがない。しかし、その判断の基準となる差押財産の評価方法は大きく異なっている。評価方法について、滞納処分における差押えが、債権者たる課税庁自身が評価を行い¹¹⁷、私債権における差押えが第三者たる評価人や執行官が行うとされている。そのため、私債権における差押えが差押対象の評価について透明性を確保している一方で、滞納処分における差押えは透明性に劣っている¹¹⁸。また、債権差押えについて、国税徴収法では、原則債権全額を差し押さえなければならないとし、例外として一部を差し押さえる

ことができると規定（国徴法63条）しているが、民事執行法では、債権全額を差し押さえることができるとし、債権及び差押え執行費用を超えるときは他の債権の差押えを禁じている（民執法146条）。

滞納処分における差押えと私債権における差押えは、超過差押えの禁止規定及び無益な差押えの禁止規定における相違点をみると、規定の趣旨は同じでありながら、その実質は大きく異なる。滞納処分における差押えにおいて、これらの規定は、滞納者の保護を目的としているにもかかわらず、課税庁の権利の実現を図ろうとする面を強く感じる。以下、これらの規定について争われた裁判例等の分析を行いたい。

3. 差押えの制限と差押財産の評価について争われた裁判例等の分析

(1) 超過差押えについて争われた事案

ア 札幌地裁平成12年10月26日判決¹¹⁹

札幌高裁平成13年6月14日判決

(ア) 本件の概要

Xは、国税徴収法63条の規定における債権の全額または一部の差押えの判断について、差押えの必要の程度が簡単に判定できない場合に自由裁量を認めたのであり、預金債権のような判定が容易で分割可能な債権は、租税債権額を限度に差し押さえれば目的を達することができるため、本件差押処分は超過差押えに該当すると主張したのに対し、Yは、預金債権は可分であるが、差押えの目的物としては一個として差し押さえたものであり、国税徴収法63条における債権の全額または一部の差押えの判断は、課税庁の自由裁量であることから、本件差押処分は超過差押えに該当しないと主張した。

地裁は、国税徴収法63条の規定における債権

¹¹⁵ 浦野雄幸『条解民事執行法』（商事法務研究会，1985年）261頁参照。

売却基準価額と評価額が異なる場合は、評価後の不動産の現況の変更（附属建物の滅失等）や権利関係の変更（賃借権の消滅等）などがある。

¹¹⁶ 香川・前掲112、370頁、371頁参照。

¹¹⁷ 国税徴収法98条2項は、見積価額の決定に際し、必要があれば鑑定人に評価を委託することができることと定めているが、その評価額は、参考価額であり、見積価額の決定権は課税庁に属している。

¹¹⁸ 見積価額の算定方法は、国税徴収法基本通達や換価事務提要に規定されているが、複数ある評価方法の選定は課税庁に委ねられている。

¹¹⁹ 地裁【TAINS Z249-8754】高裁【TAINS Z250-8924】

本件は、Xが、Yが滞納処分としてXに対してした預金債権に対する差押えが超過差押えに該当するか否か争われた事案である。なお、本件では、滞納租税63万2400円に対し、預金債権345万6332円を差し押さえている。

の全額または一部の差押えの判断については、課税庁の自由裁量に委ねられていると解されるが、国税徴収法48条1項で超過差押えを禁止しており、また、財産の差押えが国民の財産権を制約するものであることを鑑み、裁量権の範囲は無制限ではなく、これを濫用すれば違法となると判示した。

そして、本件においては、要徴収税額の5倍以上の預金債権を全額差し押さえたことは、その相当性に疑問がないとはいえないが、国税徴収法63条において原則全額差押えを規定していることや、Xが別に合計3100万円の預金債権を有していた事情を勘案した結果、裁量権の濫用を否定しXの主張を退けた。

高裁は、国税徴収法63条について、課税庁があらかじめ債権の実質的な価値を把握することが困難であるため、全額差押えを原則とし、あらかじめ課税庁が債権の実質的な価値を把握できる場合には、例外的に一部差押えもできると解釈した。そして、その判断は課税庁の自由裁量に属し、裁量権の濫用と認められない限りはその差押えは違法とは言えないとし、Xの請求を棄却した。

(イ) 検討

本件は、滞納処分として行われた預金債権に対する差押えが超過差押えに該当するか否か争われた事案である。国税徴収法63条の規定について、Xは、差押えの必要の程度が簡単に判定できない場合に自由裁量を認めたのであり、判定が容易で分割可能な預金債権における租税債権額を超える差押えは超過差押えであると主張したのに対し、裁判所は、裁量権の濫用と認められない限りは課税庁の自由裁量の属すると解釈し、Xの請求を棄却した。

国税徴収法63条は、債権差押えの際に全額を差し押さえないと認めるときは一部を差し押さえることができるとしている。

この規定は、本論文第1章第3節1で検討した滞納処分の執行停止の規定(国徴法153条)と同じ構成をしていることから、債権差押えにあ

り、その全額または一部の判断について課税庁に裁量権はなく、租税債権額を超えて差し押さえてはならないと考えるべきと思料する。

本件のように差押えの対象が預金債権の場合、差押えから取立てまでの期間はわずかであり、その間に債権の価値が毀損するとは考えにくい。このように考えると、Yが滞納租税額の5倍強の預金債権を差し押さえたことは、超過差押えに該当することになると考える。裁判所は、債権差押えにおいて、課税庁の裁量権を認め、超過差押えには該当しないと判断しているが、課税庁の裁量権を認めたとしても、本件のような差押えは裁量権の濫用にあたると思われる。また、裁判所は、本件差押えの判断にあたり、Xが別に預金債権を有していたことを挙げているが、Xが別に預金債権を有していたことが本件差押えの適法性に影響することはない。以上鑑みると、裁判所の判断は支持できない。

イ 那覇地裁平成8年12月17日判決¹²⁰

福岡高裁平成9年9月30日判決

(ア) 本件の概要

本件は、Yが、Xに対してした更正処分等に係るXの滞納国税10億1063万3900円に対し、Xの取引銀行2行にある25口座計55億867万5,211円及び325万3977ドル12セント(うち、反対債権として預金担保等11億7千万円がある。)を差し押さえたところ、Xが、本件差押えは超過差押えに該当し違法であること、また、事業資金である預金債権も差し押さえられたため、社会的信用や営業上の信用を失墜させられたとして損害賠償を求めて争われた事案である。

Yは、国税徴収法63条の解釈として、債権の実質的な価値は、第三債務者の支払能力や第三債務者の滞納者に対する反対債権等により左右され、名目上の債権額からこれを把握することは困難であるため、差し押さえるべき債権の範囲の決定はYの自由裁量行為であるとし、本件の様に複数債権においてもあてはまると主張した。また、損害賠償請求については、本件差押えが超過差押えか

¹²⁰ 地裁【TAINS Z221-7831】高裁【LEX/DB No.28050521】

本件は、YがXに対して行なった更正処分等について、Xが、国税不服審判所長に対して当該更正処分等の審査請求を行っているため、当該更正処分等に係る滞納国税の支払を拒んだところ、YがXの預金債権を差し押さえたことから、その更正処分等の違法性及び預金債権の差押えが超過差押えに該当し、違法であるとして争われた事案である。

否かについて、第三債務者は知らないため、Xの信用を失墜させたことはなく、信用を失墜したとすれば差押処分そのものであるため、Xの主張には理由がないと主張した。

地裁は、国税徴収法63条の解釈を、「債権がその実質的価値を把握することが困難であるため、特に例外的にその全部の差押えを認めたもの」とし、「債権が複数存在する場合にも拡張して適用することは国税徴収法48条の趣旨を害する」とした。よって、本件差押えは超過差押えに該当するとともに、第三債務者のXに対する信用を失わせたと認定した。

高裁は、国税徴収法63条の解釈として、「Yは、Xの債権の実質的価値が判明した場合においても、第三者による配当要求等を考慮し、Yの自由裁量により、債権全額を差し押さえることができる」とした。本件においては、Yが、Xの債権の実質的価値が滞納国税の額を上回る可能性が高いものの、最悪の場合¹²¹には、Xの債権の実質的価値がなくなることを考慮し、債権全額を差し押さえることには一応合理性があると認めた。さらに、差押えの密行性からして、事前に第三債務者の状況を調査しておくことは相当でないとした。結果として、最悪な場合を考慮してもなお、債権の実質的価値が滞納国税の額を超えていたことから、本件差押えが超過差押えであると認めた。なお、損害賠償請求については、第三債務者がXの脱税などを疑ったと証言したが、これをもって直ちにXの信用を失わせたとはいえず、また、そのような印象は、差押処分がなされたことによるもので、超過差押えによるものではないとした。

また、高裁は、預金債権は現金に次いで流動性の高い財産であり、企業は、日々決済等に用いることから、Yは、国税を徴収するために必要な程度を超えて差し押さえるべきではないことはもちろん、差押えの必要性を超える複数の預金債権を差し押さえた場合には、滞納者の日々の決済等に支障が生じないように、直ちにその差押えの解除が検討されるべきと判示した。

(イ) 検討

本件は、滞納処分として行われた預金債権に対する差押えが超過差押えに該当するか否か争われた事案である。

国税徴収法63条の規定について、地裁は、課税庁の自由裁量を認めず、超過差押えの禁止規定(国徴法48条)を重視したのに対し、高裁は、基本的に課税庁の自由裁量に属するとしうえて、「最悪の場合」に備えること、差押えの密行性からして、事前に第三債務者の状況を調査しておくことは相当でないことから、債権全額を差し押さえることは一応合理性があると認めた。

国税徴収法63条の趣旨が、債権差押えは、債権の実質的価値が名目上の価値だけでなく、第三債務者の弁済能力に左右されるため、一個の債権に限り全額の差押えも認めている¹²²という例外規定であることを考えると、地裁の判断は妥当なものであったと考える。一方、高裁は、「最悪の場合」を考慮した差押えは許されると判示しつつ、傍論として、「債権差押えにあたり、預金債権は、現金に次いで流動性の高い財産であること、企業は、日々決済等に用いることから、租税徴収に必要な額を超えて差し押さえるべきではなく、また、必要性を超える差押えを行った場合には、企業の日々の決済等に支障が生じないように直ちに差押えの解除の検討をするべき」と述べている。高裁が判示した「最悪の場合」について、課税庁は納税者に対し強力な調査権を有しているのであるから、差押えにあたり、調査することによって、「最悪の場合」を回避することは可能であると考えられる。課税庁は、租税債権の回収見込みがあるから差押えを行うのであり、何の調査もなしに差押えを行うことは権利の濫用にあたると思われる。

(2) 無益な差押えについて争われた事案

宇都宮地裁平成16年2月26日判決¹²³

ア 本件の概要

Xは、差押対象不動産(以下「本件不動産」という。)について、鑑定人が鑑定した評価額が6億

¹²¹ 差し押さえた第三債務者の支店は、別の支店と統合する予定があり、別の支店に反対債権がある可能性があった。

¹²² 吉国ほか・前掲注16、510頁参照。

¹²³ 【TAINSZ999-7096】本件は、Xが、Yが固定資産税を滞納していたXに対し、滞納処分としてXの有する不動産を差し押さえたことについて、当該差押えは無益な差押え(国徴法48条2項)にあたるとして、Yに対し、差押処分の取消しを求めた事案である。なお、Xは、ゴルフ場を経営しており、ゴルフ場敷地のうち約7割が借地になっている。本件差押えは、ゴルフ場敷地のうち、自己所有の約3割の部分とクラブハウスに及んでいる。

1976万円であるのに対し、差押処分時における滞納租税に優先する債権額が約16億円あったことから、本件差押えが無益な差押えであると主張したのに対し、Yは、差押対象不動産について、Xが自身の決算報告書における有形固定資産として32億915万円を計上していること、固定資産税評価額が16億3835万円あるとし、さらに、差押えが無益か否かは、後日、公売または競売が実施され、配当となった際に判明するものであることや、滞納処分は迅速性が要求されるものであり、差押えの際に詳細な財産の評価を行うことは困難であるとし、本件差押処分の正当性を主張した。

裁判所は、無益な差押えの判断について、高松高裁平成11年7月19日判決を引用し、差押処分時に差押えの対象となる財産の処分予定価額を正確に評価し、優先債権の金額を正確に把握することは困難であり、厳密な評価を要求すると滞納処分の円滑な遂行が期待できなくなるほか、優先債権額は、弁済等により将来減少する可能性もあるとして、当該差押えが無益であることが一見して明らかである場合に無益な差押えに該当すると判示した。そして、本件では、Yの主張を採用し、無益であることが一見して明らかであったとはいえないとし、本件差押処分は適法と判断した。

イ 検討

本件は、Yが、Xに対し、滞納処分として行った不動産の差押えについて、無益な差押えに該当するか否か争われた事案である。

本件不動産の評価について、Xは鑑定人の鑑定評価額を主張し、Yは、本件不動産の固定資産税評価額やXの決算報告書における帳簿価額を主張している。裁判所は、差押えの時点で差押対象財産の処分予定価額と優先債権額を正確に把握することは困難であるとし、当該差押えが無益であること一見して明らかである場合に無益な差押えに該当すると判示した。

本件不動産は、ゴルフ場敷地の一部であり、市場性は極めて限られる不動産であることから、見積価額の算定にあたり、通常の不動産より詳細な調査が必要な不動産であると考えられる。また、無益な差押えの判断は、見積価額に公売特殊性減価をした価額を基準に行うものであるため、固定資産税評価額や帳簿価額が妥当するとは考えられない。

滞納処分における差押えの趣旨は、財産の散逸を防ぐという点にある。そのため、滞納処分に迅速性が要求されるというYの主張は理解できる。

そうであれば、Yは、差押え後、速やかに本件不動産の見積価額の算定を行い、無益な差押えに該当すれば直ちに差押えの解除を行わなければ、その差押えは違法であると考えられる。

よって、本件は、差押え時点において、本件差押えは適法であったと料するが、差押え後も本件不動産の見積価額の算定を行わなかったことに問題を残す事案であったと考える。

Yは、差押えが無益な差押えに該当するか否かについて、後日、公売または競売が実施され、配当となった際に判明すると主張している。このような考えは、無益な差押えの禁止規定の趣旨を没却するものである。課税庁には、課税要件法定主義に基づいた租税徴収を期待したい。

第3節 小括

本章では、滞納者保護の観点から、差押えの点検及び裁判例等の分析を行った。

滞納処分における差押えは、租税債権の強制的実現を図るため、滞納者の財産の散逸を防ぐことを目的として存在しており、この点、私債権における差押えもその目的を同じくしていることを確認した。そして、滞納者の保護規定として、差押禁止財産、超過差押えの禁止規定、無益な差押えの禁止規定が存在し、この点においても私債権における差押えと同じくしていることを確認した。

滞納処分における差押えと私債権における差押えは、その目的は同じであるが、債権者と債務者の関係が、滞納処分における差押えが権力関係にあり、私債権における差押えが対等関係にあるという点で異なる。具体的には、滞納処分における差押えが自力執行権の行使により債権の実現を図るのに対し、私債権における差押えが裁判所の関与のもとに債権の実現を図るという点や、課税庁が自力執行権の行使にあたり、調査権を有しているということが挙げられる。一方、私債権における差押えは、債権者が調査権を有さないため、債権者の権利実現を第一とし、債務者に不都合があれば債務者からの差押え範囲変更の申立てを認めるという法形式になっている。

本論文事例における争いにおいて、裁判所は、滞納処分における差押えと私債権における差押えを同一視している事例が多いように見受けられる。これらの差押えは、目的は同じであるが、その規定は異なるため、その適法性についてもそれぞれ判断基準は異なるものでなければならぬと思料する。この点、役員報酬を差押禁止財産である給

料に含まれるとした国税不服審判所の判断は評価すべきものとする。

本論文事例から、課税庁は、差押えにあたり、滞納処分における差押えの規定と私債権における差押えの規定を混同した運用をしているようにみえる。このような運用がなされる理由は、租税債権と私債権において差押えという行為やその効果に変わりがないためと考えられる。しかし、課税庁と私債権者は、債権者という点では同じくするが、課税庁に与えられた権限は私債権者に比して大きい。滞納処分における差押えの規定と私債権における差押えの規定は、各々の債権者の権限に基づき定められているため、各々の規定を混同してはならないと考える。

滞納者に対する保護規定は、滞納者に対する最低生活の保障といった目的だけでなく、滞納者の担税力の源泉を守るといった側面もあると考えられる。もし、課税庁が滞納者のすべての財産を換価しても完納させることができず、その結果、滞納者がすべての財産を喪失したことで滞納処分の執行停止の要件に該当することになった場合には、租税徴収の本来の目的である納税義務を履行させることが達成できなくなってしまう。このように考えると、保護規定を順守することは、租税徴収の期間が財産の換価に比して長期化するものの、財産の換価に比して租税徴収の極大化につながると考えることもできる。しかし、そのためには、滞納者が納税義務の履行についての誠実さが必要であると考えられる。

よって、租税徴収局面における租税法律関係は権力関係にあるとされているが、保護規定に限れば対等関係で捉え、租税徴収にあたるべきであると考えられる。

第4章 納税の猶予

第1節 概要

租税は、租税ごとに定められた課税方式により納税義務が確定する。そして、確定した納税義務には納期限が定められており、納税者は、その納

期限までに当該租税を納付しなければならない。しかし、納税者によっては、その財産につき災害を受けたことによりその租税を一時に納付できない場合や、財産の換価を直ちにすることによってその事業の継続若しくは生活の維持を困難にするおそれがある場合がある。そのような場合には、納税者保護のため、納税の猶予制度が設けられている（国通法46条2項、地税法15条）¹²⁴。

納税の猶予制度は、納税者保護思想の制度的表現である。また、租税が本来もつ意義は、租税徴収の確保により福祉国家形成の基盤とすることにあるが、租税徴収のために国民たる納税者の生活保障を損なうことは自己矛盾になってしまう。その一方で、租税徴収における公平の維持も要請される。そのため、納税の猶予制度は、相反する2つの考えの衡平の上に成り立つ制度といわれている¹²⁵。国税庁『納税の猶予等の取扱要領』においては、納税の猶予制度の目的を「事情がある納税者について、一定の要件のもと、強制的な徴収手続を緩和し、納税者との信頼関係を醸成し、税務行政の適正かつ円滑な運営を図ることを目的とする」¹²⁶としていることから、課税庁の考える納税の猶予制度の目的は、上記制度の趣旨に税務行政の効率化という観点も加えている。

納税の猶予制度は、申請者がその適用を受けると、課税庁は督促及び滞納処分をすることができなくなる（国通法48条、地税法15条の2）。納税者が滞納処分による差押えを受けた場合、差押えの登記や第三債務者への通知がされることにより、当該財産の喪失だけでなく、信用も喪失する¹²⁷。また、預金債権の差押えなどは、差押えから配当までの期間を要しない。そのため、滞納処分自体を回避することができる納税の猶予制度の意義は大きい。

納税の猶予の要件は、国税通則法46条2項各号に規定されているが、同項4号における「納税者がその事業につき著しい損失を受けたこと」は、「著しい損失」という定義があいまいであるため、その解釈をめぐる争いが多い。納税の猶予制度は、納税者保護の観点において重要な規定であること

¹²⁴ 本論文における納税の猶予制度は、租税を一時に納付することができない場合の規定（国通法46条2項及び地税法15条）を指すものとする。

¹²⁵ 志場ほか・前掲注62、526頁参照。

¹²⁶ 国税庁『納税の猶予等の取扱要領』（2015年）9頁参照。

¹²⁷ 納税者が金融機関から借入れする場合、金融機関との間で締結した取引約定書や金銭消費貸借契約を締結する。これらの文書には、期限の利益喪失約款が含まれており、喪失事項として、当該金融機関の預金に対して差押えがあったことや、当該金融機関が担保として徴している物件に対して差押えがあった場合が挙げられている。

から、以下、同号の解釈が争点となった裁判例等の分析を行いたい。

第2節 国税通則法46条2項4号の該当性について争われた裁判例等の分析

1. 名古屋地裁平成25年4月26日判決¹²⁸

(1) 本件の概要

Xらは、国税通則法46条2項4号の要件について、納税の猶予等の取扱要領において数値的な基準を設けている¹²⁹が、画一的な基準は、行政裁量の余地を封じ、国税通則法の規定に照らして合理性を有しないと主張した。そして、同号にいう「損失」は、所得の減少も含むと主張した。一方、Yは、納税の猶予等の取扱要領の合理性を主張するとともに、納税の猶予の判断に際しては、納税者自身が積極的に猶予該当事実を証するべきとし、課税庁は、処分時までには納税者から提出された資料の範囲内で判断すれば足りると主張した。そして、本件では、訴訟段階になって猶予該当事実を基礎付けるような資料が事後的に提出されたが、それにより課税庁が行った処分の適法性が左右されるべきではないと主張した。

裁判所は、国税通則法46条2項の趣旨を、納税者の救済のためとし、納税の猶予を許可するか否かは課税庁の裁量的判断に委ねられていると解した。そして、納税の猶予を許可しない処分が違法となる場合は、裁量権の逸脱またはその濫用があるときに限ると判示した。また、納税の猶予等の取扱要領は、納税者間の負担の公平や税務行政の適正妥当な執行のもとに設けられているとし、同項4号に該当しない場合でも同項5号「前各号の一に該当する事実に類する事実」に該当する余地が残されていることから、数値的な基準をもって同項4号の該当性を判断することは合理性を有すると判示した。

その結果、裁判所は、X2においては、「損失」の解釈を、損益計算における損失を意味し、所得の減少は含まないと解し、同項4号の要件に該当

しないとする判断を示した。そのうえで、売上金額での前年比較においても5.9%減少しているにすぎないため同項5号にも該当しないと判断した。X3においては、事業の休廃止若しくは事業上の著しい損失があったのと同視できるような重大な売上げの減少がなかったとし、同項5号に該当しないと判断した。

X1については、納税の猶予等の取扱要領に規定する要件を満たしていたことから、客観的に申請を許可すべき要件を満たしていた場合には、課税庁の認識にかかわらず、許可されるべきと判示し、納税の猶予を許可しなかったことについて裁量権の逸脱があったと認定した。

また、納税の猶予制度が法令上、判断資料を限定する規定はなく、納税者からの聞き取りによる判断も可能¹³⁰としていると判示した。

(2) 検討

裁判所は、課税庁が国税通則法46条2項4号に規定する「著しい損失」の判断にあたり、納税の猶予等の取扱要領のとおり「損失」は損益計算における損失を指すとともに、数値的な基準を用いて画一的に判断することの合理性を認めた。その根拠として、納税者間の負担の公平性の確保と税務行政の適正妥当な執行を挙げ、「数値的な基準に該当せずとも、同項5号に規定する『前各号の一に該当する事実に類する事実』に該当する余地を残す」と判示した。

「著しい損失」について、納税の猶予等の取扱要領では、直近2年間の損益計算の比較としているが、国税通則法では、「損失」の定義について何ら示しておらず、また、「著しい」の程度も示していない。そのため、課税要件明確主義の観点上、問題を残すと考える。以下、「著しい損失」について争われた事例から納税の猶予制度についての検討を行いたい。

ア 国税不服審判所平成28年1月13日裁決¹³¹

Xは、Xの事業について、年々売上げが減少し

¹²⁸【TAINSZ888-1798】本件は、Xら3名が納税の猶予を申請したことについて、Yが、その申請が「事業につき著しい損失」(国通法46条2項4号)に該当しないと判断し、納税の猶予の不許可処分をしたことから、その取消しを求めた事案である。

¹²⁹ 国税庁『納税の猶予等の取扱要領』(1976年)8頁参照。

「事業につき著しい損失を受けた」とは、調査期間の損益計算において、基準期間の利益金額の2分の1を超えて損失が生じていることとしている。

¹³⁰ 国税庁・前掲129、8頁参照。

「納税者が帳簿等を備えていない場合又は帳簿等による調査が困難である場合には、納税者からの聞き取りを中心にする等その状況に応じ、妥当と認められる方法により利益金額又は損失金額を算定して差し支えない。」

ており、直近2期においては約18%も減少しているうえに、2期ともに損失を計上していることから、国税通則法46条2項5号（4号類似）に該当するとし、Yが納税の猶予を不許可としたことについて、裁量権の逸脱または濫用であると主張した。

審判所は、納税の猶予の判断について、課税庁の裁量に属するとし、納税の猶予の不許可処分が違法となる場合は、裁量権の逸脱またはその濫用があると認められるときに限るとした。そのうえで、納税の猶予等の取扱要領は合理性があるとし、「売上げの減少」は、事業の休廃止若しくは事業上の著しい損失があったのと同視できるかまたはこれに準ずるような重大な売上げの減少があったことをいうと解した。また、「売上げの減少」の比較については、同要領4号にて定める直近2年間の比較が相当とした。そして、本件においては、売上げが前年比較において約18%減少している程度では要件を満たさないとした。

イ 国税不服審判所平成28年7月4日判決¹³²

Xは、Xの営む事業において、直近2期ともに当期純損失を計上しており、納税すると事業継続が危ぶまれると主張した。そして、国税通則法46条2項4号の要件として、国税通則法基本通達46条関係11-2において直近2年間の損失金額の比較のみで判断することは、「画一的な取扱いをすることなく、納税者の個別的、具体的な実情に即して適切に対応する必要がある。」とした納税の猶予等の取扱要領の「基本的な考え方」とも合致せず、納税の猶予制度の趣旨に反して違法であると主張した。

審判所は、国税通則法46条2項について、納税者を例外的に救済する制度と位置づけ、基本通達及び取扱要領は、納税者間の負担の公平と税務行政の適正妥当な執行を確保し、課税庁の裁量権の範囲で納税の猶予の諾否を行うために定められており、これらの定めは合理性を有するとした。その結果、本件においては、直近の税引前当期純損失の金額が前年の税引前当期純損失の金額を超

えていないため、4号に該当しないと判断した。

ウ 国税不服審判所平成28年8月24日判決¹³³

Xは、Xの事業について、親会社からの発注減少により、売上金額が直近2年比較で約20.5%減少し、固定経費も賄えない状況になっているとして、事業上の著しい損失に類する事実が生じていると主張したが、Yは、売上金額が約20.5%減少したにすぎず、事業上の著しい損失に類する事実には該当しないと主張した。

審判所は、国税通則法46条2項4号に基づく納税の猶予は、納税者を救済するための例外的な措置であるが、他の納税者との公平という観点を考慮すると、その適用にあたっては納税者の責めに帰すことができないやむを得ない事由が必要であるとされた。そして、猶予の可否の判断は、直近2年間の損失金額を比較するとして納税の猶予等の取扱要領を合理的なものと認定した。そのうえで、同項5号を4号に類似するものとして、その適用にあたっては納税者の責めに帰すことができないやむを得ない事由が必要であるとされ、売上げの減少の程度として、事業の休廃止若しくは事業上の著しい損失があったのと同視できるかまたはこれに準ずるような重大な売上げの減少であることを要するとして¹³⁴。

本件では、Xが「親会社」について、会社名等具体的な内容を明らかにせず、資料の提出もないため、Xの責めに帰すことのできないやむを得ない事由に当たる事実を確認できないとし、さらに、売上金額の減少率が約20.5%にすぎないことから、事業上の著しい損失があったのと同視できるかまたはこれに準ずるような重大な売上げの減少があったとまでいうことはできないとして、Xの主張を退けた。

これらの事例では、いずれも、「著しい損失」の判断について、納税の猶予等の取扱要領に定めた画一的な基準を合理的と肯定している。そのうえで、5号においても4号に類似するものとして、「著しい損失」の基準を適用し、売上げの減少の程度については、事業の休廃止若しくは事業上の著し

¹³¹【TA IN S J 1 0 2 - 1 - 0 1】Xが、Yに対し、国税通則法46条2項5号の規定に基づいて納税の猶予の申請をしたが、Yが不許可処分をしたため、その取消しを求めて争われた事案である。

¹³²【TA IN S F 0 - 2 - 6 7 4】本件は、Xが、Yに対し、Xの営む事業につき著しい損失を受けたとして、納税の猶予の申請をしたが、Yから納税の猶予の不許可処分を受けたため、その取消しを求めた事案である。

なお、Xは、直近2期連続して当期純損失を計上しているが、損失額は減少している。

¹³³【TA IN S F 0 - 5 - 1 6 9】本件は、Xが、Yに対し、Xの営む事業に係る売上金額が直近2年の比較において約20.5%減少していることから、国税通則法46条2項5号（4号類似）に該当するとして納税の猶予の申請をしたが、Yから納税の猶予の不許可処分を受けたため、その取消しを求めた事案である。

い損失があったのと同視できるような重大な売上げの減少があることとしている。

裁判所等は、イの事例では、直近2期ともに税引前当期純損失を計上しているにもかかわらず、前年の損失金額を超えていないため納税の猶予不許可としたYの判断を肯定した。その他の事例では、「直近2年間の売上金額減少割合が、本件では5.9%、アの事例では約18%、ウの事例では約20.5%となっているが、いずれも重大な売上げの減少ではない」と判断した。事業とは、反復継続して行われるもの¹³⁵であることを考えると、「著しい損失」が直近2年間の比較のみで判断され、過去からの累積で判断されないことに疑問が残る。また、「損失」について、裁判所等は、損益計算における損失と解釈しているが、「損失」が国税通則法上の固有概念として存在していないうえ、国税通則法46条1項において、「災害により納税者がその財産につき相当な損失を受けた場合」という規定が存在していることを考えると、「損失」を損益計算における損失と制限するのは疑問である。「損失」は、一般に、「適法行為によって加えられた財産上の特別の犠牲」¹³⁶とされている。そうすると、「損失」を損益計算のみに限定することや数値的な基準を設けることは、課税庁の縮小解釈ではないかを感じる。

さらに、裁判所は、ウの事例において、「著しい損失」が納税者の責めに帰すことができないやむを得ない事由によることも要件に挙げている。これは、国税通則法や納税の猶予等の取扱要領に記載のないものであり、租税法律主義に反すると考えられる。

これらの事例で行われた判断は、損失の金額や売上金額の減少割合など単純な数値の比較だけであり、納税者個々の実情に即した適切な措置が講じられている¹³⁷とは言い難い。

課税庁が、納税の猶予の可否を納税者間の負担の公平性を鑑みたうえで、数値的な基準を用いて判断していることについて理解できる面もあるが、公平性という点で考えると、納税の猶予をすること自体が公平性を阻害するものであり、納税の猶予制度は、納税者の救済のためという公平性とは

異なる視点から考えるべきと思料する。課税庁が納税者に対し、納税の猶予を認めず、強制徴収をした結果、行方不明になるなど租税徴収が事実上不可能な状況になることのほうが公平性を阻害することになると考える。

以上より、現在の納税の猶予制度は、納税者の救済という本来の趣旨から離れ、税務行政の適正かつ円滑な運営が主たる目的になっているように感じる。課税庁の業務が煩雑であることが原因の一つと考えられるが、このような数値的な基準は、「合理的な基準」ではなく、「安易な基準」であり、納税の猶予制度の趣旨から外れるものである。納税の猶予制度は、その趣旨に鑑みれば、その要件に合致するか否かについて一律に判断することはできない。そのため、税務行政の効率化とは相反する制度であると考えられる。しかし、納税の猶予制度を納税者に対し納税を猶予することで担税力の回復を期し、租税徴収の極大化を図る制度と捉えれば、課税庁にとっても意義のある制度であると考えられる。

第3節 平成26年度国税通則法改正について

納税の猶予制度は、平成26年の国税通則法改正により、納税の猶予の申請を行う場合における手続きについて法令上定められた（国通法46条の2）。国税通則法46条の2は、猶予該当事実や納税者の納付能力等を的確に判断し、猶予手続を円滑に進めることを目的として制定された¹³⁸ものである。しかし、法改正前の実務においても、分納計画や裏付資料の提出等があれば、円滑に手続きは進められていた¹³⁹。以下、改正点の点検を行いたい。

納税者は、納税の猶予の申請にあたり、納税者自身の有する財産目録等の書類を作成し、課税庁への提出を要することになった（国通法46条の2第2項）。課税庁は、提出された資料の補正や追加資料の提出を求めることができ、申請者が20日以内にこれに応じない場合には猶予申請を取り下げたものとみなすことになった（国通法46条の2第7項）。そして、納税者から提出された書類を基に納税の猶予の可否を判断する（国通法46条の2第10項）ことになるが、その判断にあたり、質問検査権が付与されることになった（国通

¹³⁵ 岩崎政明ほか編『九訂版税法用語辞典』（大蔵財務協会、2016年）381頁参照。

¹³⁶ 法令用語研究会編・前掲注27、732頁。

¹³⁷ 国税庁・前掲注126、9ページ参照。

¹³⁸ 志場ほか・前掲注62、560頁参照。

¹³⁹ 志場ほか・前掲注62、560頁参照。

法46条の2第11項)。また、納税の猶予を認めない場合として、その猶予申請が「不当な目的」でなされたときや、「申請が誠実にされたものでないとき」(国通法46条の2第10項3号)を不許可事由として設けられた。

このように国税通則法46条の2の規定をみると、納税者の負担を強いる項目が多い。特に書類提出の期間制限や質問検査権の創設をみると、同条は、課税庁のために制定された感が強い。

国税通則法改正に伴い新しい納税の猶予等の取扱要領も制定された。従来の納税の猶予等の取扱要領からの変更点は、法改正に伴うものだけではない。納税の猶予制度の基本的な考え方を示している1章において、旧要領で記載されていた、「納税者に有利な方向で納税の猶予等の活用を図るよう配慮する」を削除し、国税通則法46条2項4号に規定する「損失」を税引前当期純損失と定義した。これらの変更は、課税庁が、納税者の権利たる納税の猶予の定義を意図的に狭めるとともに、納税の猶予制度について消極的であることがうかがえる。

このように、平成26年度の法改正は、納税の猶予制度において課税庁の権限を大きく強化した。納税の猶予申請にあたり、納税者の負担を大きくし、その申請に対し、課税庁が不許可とする場合には、「不当な目的」や「申請が誠実にされたものでないとき」といった不確定概念によること認めている。このようにみると、納税の猶予等の取扱要領において、納税の猶予制度の基本的な考え方から、「納税者に有利な方向で納税の猶予等の活用を図るよう配慮する」の文言が削除されたことも頷ける。

課税庁が納税の猶予制度について消極的であるように見受けられ、今後の納税の猶予制度の運用に対し懸念を感じる。

第4節 小括

本章では、納税の猶予制度についての点検を行った。納税の猶予制度は、本来の趣旨として納税者保護の性格を持つが、課税庁は、その運用にあたり、税務行政の効率化という面もみており、法と課税庁の目線がやや異なっていることを確認した。

納税の猶予の可否について争われた裁判例等を見ると、課税庁は、「損失」という不確定概念について、課税庁の解釈で定義づけた数的基準により、納税の猶予の可否を一律に判断していることを確認した。このことから、課税庁は、納税の猶予制度について、税務行政の効率化という点を第一に

考えていることがわかった。この点は、平成26年度の法改正によってより強調されたように見受けられ、法改正とともに変更された取扱要領を併せみると、より鮮明に感じられる。

納税の猶予制度は、すべての納税者に等しく発生する納税義務を、一部の納税者に対して、一時的に猶予するものであり、租税負担の公平性を阻害するものである。しかし、課税庁が納税者に対し、滞納処分を執行した結果、納税者を滞納処分の執行停止の要件を満たすような状況に追い込み、租税徴収が不可能になることの方が租税負担の公平性の観点から問題である。納税の猶予制度は、滞納処分の執行停止と異なり納税義務が消滅するものではないという点においてその意義はあると考える。そして、そのように考えるならば、納税の猶予制度は、租税徴収の極大化を図るための制度と捉えることもでき、課税庁にとっても意義のある制度だと考える。

納税の猶予制度を申請する納税者は、その時点において担税力を喪失していることが大半である。課税庁は、そのような納税者に対し、納税義務を履行させなければならない。私債権の場合、私債権者が債権の売却や放棄などをすることにより、効率的に債権の処理をする手法が存在するが、租税債権の場合、会社更生法の規定を除き、担税力を喪失した納税者から租税債権の全額回収を目指さなければならない。そのように考えると、納税の猶予制度は、税務行政の効率化という観点から検討すべき制度ではなく、租税負担の公平性の実現を目指すための制度であると考えられる。

おわりに

本論文では、租税徴収における滞納者に対する保護規定を中心に検討を行った。

第1章では、租税徴収の概観を点検した。第1節において、租税徴収における課税庁と納税者の租税法律関係の点検を行った。租税法律関係は、租税法全体では租税債務関係説が成り立つものの、租税徴収においては租税権力関係説が妥当であることを確認した。第2節では、租税は、その種類ごとに申告納税方式、賦課課税方式、自動確定方式のいずれかの方式により納税義務が確定するが、納期限が経過した後は、その種類にかかわらず等しく滞納処分の対象となることを確認した。そして、第3節において、納税義務が消滅する場合の点検を行い、課税庁が滞納者に対し、権力関係のもとに滞納処分を執行しても、租税を徴収する余

地がなくなれば納税義務が消滅してしまうことを確認した。

第2章では、督促における督促状の送達について、民事訴訟法における送達と比較しながら問題点や裁判例等の検討を行った。

督促状の送達は、滞納している租税の納付を催告する一方で、滞納処分執行の要件であり、徴収権の時効中断の効力を有することから、納税者にとって重要な意義をもつものである。

送達は、交付送達や郵便等送達など様々な方法があるが、その趣旨は、相手方に了知させる機会を与えるということにある。しかし、裁判例等の分析をとおして、課税庁が督促状の送達について、本来の趣旨である相手方に了知させるという目的ではなく、滞納処分を行うための要件を具備することを目的として行っているように感じた。

第3章では、差押えにおける滞納者に対する保護規定として、滞納処分における差押えと私債権における差押えの点検、比較及び裁判例等の分析を行った。

差押えの目的は、滞納者の財産の散逸を防ぐという点にあり、この点において滞納処分における差押えと私債権における差押えに変わるところがないことを確認した。一方、滞納処分における差押えに関する滞納者保護規定は、課税庁が自力執行権と調査権を有していることから、私債権における差押えに関する債務者保護規定とその解釈は異なり、課税庁が差押えをする場合には、私債権者よりも慎重な対応を要することを確認した。しかし、裁判例等の分析を通じ、課税庁が、滞納処分における差押えと私債権における差押えを混同して運用していることがわかった。

第4章では、納税の猶予制度の点検及び裁判例等の分析を行った。

納税の猶予制度は、納税者保護を趣旨としつつ、その運用にあたり、課税庁内部では税務行政の効率化という側面も目的としていることを確認した。そのうえで裁判例等を分析すると、課税庁が納税の猶予を一義的に捉え、その可否判断を定型的に行っていることがうかがえ、税務行政の効率化を第一に考えていることがわかった。

租税徴収における滞納者に対する保護規定を点検した結果、課税庁は、滞納処分にあたり、権力関係のもと、裁量権を拡大した運用をしていることがわかった。滞納税額は減少傾向にあるものの、

依然として多額にのぼる。課税庁が、限られた人員でその処理にあたらなければならないため、税務行政の効率化を喫緊の課題としていることについては理解できる。しかし、租税は、合法性の原則により免責されず、また、租税負担の公平性も求められる。そのため、課税庁は、担税力を喪失している滞納者に対して、完納まで納付折衝を続けなければならない。このように考えると、滞納者に対する税務行政の効率化には限界があると思料する。租税徴収を税務行政の効率化の面から考えた場合、課税庁が、滞納者に対し、合法性の原則に基づき、一律の基準で滞納処分を執行することで効率性を向上させることは可能であるが、その結果、完納に至らず滞納処分の執行停止などにより納税義務が消滅すれば租税負担の公平性を損なうことになると思う。

他方、課税庁は、実務上、「納付折衝中心の事務処理」が定着しているため、租税徴収が長期化しているとの指摘があり¹⁴⁰、長期的な租税徴収に対して否定的な見解が多い。しかし、課税庁が租税徴収の短期化を実現するためには、滞納者が不動産等の財産を有し、その換価をすることで滞納租税を完納させなければならない。昨今、不動産の価格が低迷していることを考えると、租税は、滞納者が事業者であれば利益、給与所得者であれば給与から徴収せざるを得ないため、租税徴収の短期化は困難になる。そうすると、課税庁は、滞納者に対し、きめ細やかな納付折衝を行い、中長期的視点で租税徴収にあたる必要があると考える。すなわち、租税徴収における租税法律関係について、滞納者が滞納租税を上回る財産を有する場合には手続保障原則の範囲内で権力関係で捉えることが租税徴収上有効であると考え、そのような財産がない場合には対等関係にならざるを得ないと思う。

(しとり ひろゆき 2018年3月白鷗大学大学院法学研究科修士課程修了、税理士試験合格)

¹⁴⁰ 藤田健治「滞納整理に当たっての適正手続の在り方」税大論叢57号20頁参照。

【研究ノート】

《Q & A》現代 EU 財政法入門塾

EU の財政統合のゆくえ

石村 耕治（JTJ 代表・白鷗大学名誉教授）

EU（欧州連合／European Union）に加盟することは、その国の主権（の一部）を放棄し、EUに移譲することです。誤解を恐れずにいえば、日本がアメリカの1つの州になるようなものです。

EUは、①金融制度統合（integration of financial network／いわゆる「銀行統合」）、②財政統合（integration of budgetary network／いわゆる「予算枠組統合」）および③経済政策統合（integration of economic policy network）を、一步一步すすめてきています。

これらのうち、今回 Q&A では、②「財政統合（予算枠組統合）」を中心に説明します。

「財政統合（予算枠組統合）」とは、EU加盟各国が財政政策（予算編成）のかかる主権を（一部）放棄し、EUに移譲するということです。最終的には、ユーロ圏加盟国に、ユーロ圏共通予算を導入することにあります。

ユーロ圏各国は、すでに金融制度統合（銀行統合）を実施し、基本的な金融政策を欧州中央銀行（ECB=European Central Bank）に委ねています。

2009年秋、EUは、債務危機（財政危機）を経験し、域内の経済・財政・金融統治が十分でないことを学びました。EUは、債務危機が再発することのないように、「金融制度統合（銀行統合）」や「経済政策統合」に加え、「財政統合（予算枠組統合）」を一層強化してきています。

EUの財政統合（予算枠組統合）は、EUの財政規律維持に関する基礎的な法的枠組みのもとで展開されてきています。基礎的な法的枠組みは、①EU運営〔機能〕条約121条3項・4項に準拠したEUによる加盟各国の政府〔財政／予算〕赤字（deficit）と政府〔公的〕債務（debt）の多角的監視手続（MSP=multilateral stability procedure）、予防措置（preventive arm）と、②126条や附属議定書12号（EDP関係）を典拠に、

これら加盟各国の赤字と債務が過大な場合にEUが開始する是正のための措置（corrective arm）である過大赤字是正手続（EDP=excessive deficit procedure）からなります。

この基礎的な法的枠組みは、「財政統合（予算枠組統合）」に向けて、均衡予算原則（balanced budget principles）をベースとする財政規律（fiscal discipline）の強化を狙いに構築されているものです。EUは、単一通貨ユーロを導入する以前の1997年から、加盟各国に財政規律（予算の均衡化・黒字化）を義務付ける安定成長協定（SGP=Stability and Growth Pack）を採択しています。しかし、このSGP（安定成長協定）が十分に機能せず、欧州の債務危機／ユーロ圏危機を招いたことから、危機後EUは、硬軟織り交ぜた多角的な対応で安定成長の舵取りに懸命です。

具体的には、加盟各国の予算案を事前にEUが審査するためのヨーロッパ・セメスター（European Semester）制度の導入（2011年）、ユーロ導入国の財政の監視制度を強化するために施行された「シックス・パック（Six-Pack）」【包括的な経済財政ガバナンス強化法】の実施（2011年12月）、「安定、調整およびガバナンスに関する条約（TSCG=Treaty on Stability, Coordination and Governance）」、通称で「財政安定条約（Fiscal Stability Treaty）」、とりわけTSCGの一部である（タイトルIII、第3条～8条まで）財政協定（Fiscal Compact）【加盟各国の憲法などへの均衡予算ルールの明定の義務化】の発効（2013年1月）、さらには「ツー・パック（Two-Pack）」【EUによる加盟各国予算のトータルな監視強化】の実施（2013年5月）と続きます。とりわけ、2011年12月のシックス・パック【包括的経済財政ガバナンス強化法】では、従来からある財政監視（赤字と債務）制度に加え、経済政策統合をすすめる観点から新たにミクロ

経済不均衡監視制度、過大マクロ経済不均衡是正手続 (EIP=excessive microeconomic imbalance procedure) を導入しました。

しかし、2013 年以降、景気や雇用、政権の持続性などに配慮して、SGP (安定成長協定) で設けられた EU による加盟国に対する EDP (過大赤字

是正手続) の開始を緩める例外規定が次第に幅広く適用されるようになりました。財政規律は緩み、緊縮財政 (austerity) のペースは遅々と進まなくなってきています。

(JTI 編集局)

【内容目次】

- ◎ EU の憲法、EU 基本条約とは
- ◎ 「EU 法」とは何か
- ◎ EU の「一次法」、「二次法」とは何か
- ◎ 5 種類の二次法の違い
- ◎ EU の経済通貨統合 (EMU=Economic and Monetary Union) をめぐる課題
- ◎ EMU は「EU 加盟国」と「EURO (ユーロ) 参加国」とでは異なる
- ◎ EMU のベースとなる「SGP (安定成長協定)」とは
- ◎ 「EU の財政法」とは何か
 - ◆ 「財政 (finance)」と「予算 (budget)」という言葉
 - ◆ 「赤字 (deficit)」と「債務 (debt)」という言葉
 - ◆ 「convergency」という言葉
 - ◆ 債務危機、財政危機、ユーロ圏危機、ソヴァリン危機という言葉
- ◎ 小括：債務危機と安定成長協定 (SGP) の展開
- ◎ 債務危機後の SGP を軸とした財政統合 (予算枠組統合) のための改革の変遷
- ◎ 強化される EU 財政規律 (予算規律) の流れ
- ◎ 「ヨーロッパ・セメスター」とは

- ◎ EU のハードな財務危機対策立法を詳しく説明する
 - ◆ 「シックス・パック」とは
 - ◆ 「財政安定条約 (TSCG)」とは
 - ◆ 「財政協定」とは
 - ◆ 「ツー・パック」とは
- ◎ 2008 年にはじまる債務危機／財政危機と EU 財政法の展開
- ◎ **ステージ I-A** 債務危機前の財政悪化予防措置の概要
- ◎ **ステージ II-A** 債務危機前の財政悪化是正措置の概要
- ◎ **ステージ I-B** 債務危機後の財政悪化予防措置の概要
- ◎ **ステージ II-B** 債務危機後の財政悪化是正措置の概要
- ◎ EU の財政監視【加盟国の財政計画 (予算案) の事前審査】制度
- ◎ 新たな「マクロ経済不均衡是正ルール」とは
- ◎ 自国の主権の一部を EU に移譲することへの国民の反発はないのか
- ◎ むすびにかえて～ 2013 年以降の経済成長に配慮した財政規律緩和の動き
- 参考資料

◎ EU の憲法、EU 基本条約とは

(Q) 今回の Q&A は、EU の財政法を基礎から学ぶのがねらいです。しかし、EU の統治機構、権力分立の仕組みなどについて、ほとんど基礎知識のない人たちも多いのではないかと思います。そこで、立法、執行 (行政)、司法について、できるだけわかりやすく説明してください。まず、EU には統治機構の基本について定める「憲法」はないのですか？

(A) いわゆる「EU 憲法 (EU Constitution)」とは「EU 基本条約」を指します。EU 憲法／EU 基本条約とは、次【図表 1】の 2 つの条約を指します。

EU は、基本条約によって授權されています。このため、基本条約で定められた範囲内でしか権限

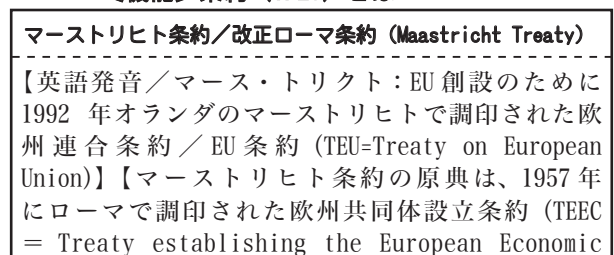
【図表 1】 EU 憲法／EU 基本条約とは



を行使することができません。

EU 条約 (TEU)、EU 運営 [機能] 条約 (TFEU) とは、やさしく説明すると、次のとおりです。

【図表 2】 マーストリヒト条約、EU 条約 (TEU)、EU 運営 [機能] 条約 (TFEU) とは



Community)】その後、2009年に発効したリスボン条約では、TFEU / EU 運営〔機能〕条約 (TFEU=Treaty on the Functioning of the European Union) に改称されました。
TEU / EU 条約 / 欧州連合条約 (TEU=Treaty on European Union)
【EU 条約は、10年に1度は修正されており、直近では2009年発効した「欧州連合条約および欧州共同体設立条約を修正するリスボン条約」(リスボン条約)による修正を実施。EU 条約は、前文と6編からなります。】
TFEU / EU 運営〔機能〕条約 (TFEU= Treaty on the Functioning of the European Union)
【1部～7部 [Part1～7] 385条からなります。】

(Q) 「EU 運営〔機能〕条約 (TFEU)」という言い回しの語源は？

(A) TFEU は「Treaty on the Functioning of the European Union」の略語です。「functioning」という言葉は、「運営」、または「機能」と邦訳されています。以下では、原則として「運営」という邦訳を使います。

沿革的にいうと、TFEU の原典は、上にあげた EU 創設のために1992年オランダのマーストリヒトで調印された欧州連合条約 / EU 条約 (TEU=Treaty on European Union) です。EU 条約 (TEU) は、通称で「マーストリヒト条約」と呼ばれます。

マーストリヒト条約の原典は、1957年にローマで調印された欧州共同体設立条約 (TEEC = Treaty establishing the European Economic Community) です。その後、TEEC は、2009年に発効したリスボン条約では、EU 運営〔機能〕条約 (TFEU) と改称されたわけです。

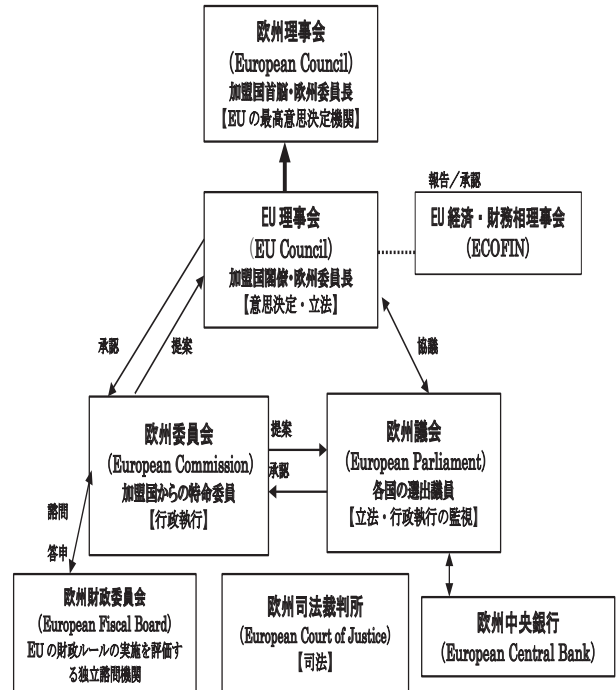
◎ EU の統治機構とは

(Q) まず、EU の統治機構について簡潔にチャートで説明してください。

(A) EU / 欧州連合 (EU=European Union) は、国家連合体です。欧州理事会 (European Council) と EU 理事会 (EU Council / Council of the European Union) とか混同して使われますので、注意が必要です。EU の主要な統治機関をチャートにすると、おむね次【図表3】のとおりです。

なお、上のチャートからもわかるように、EUには、理事会 (Council)、議会 (Parliament) および委員会 (Commission) という機関があります。それぞれのトップはすべて英語で「President」と

【図表3】EU / 欧州連合 (EU=European Union) の統治機構 (抜粋)



呼ばれます。駐日 EU 代表部では、これら3人の Presidents の日本語を区別し、次のように邦訳 (和訳) しています。

【図表4】駐日 EU 代表部の「President」の邦訳方針

◎理事会 (Council) & 議会 (Parliament) の President	➡「議長」
◎委員会 (Commission) の President	➡「委員長」

*もちろん、他の邦訳 (和訳) も可能です。

(Q) EU の各機関の特質をもう少し詳しく説明してください。

(A) わが国は、比較的厳格な三権分立を採用しています。しかし、国家連合である EU は、必ずしも権力分立がはっきりしているわけではありません。主な機関の特徴を図示すると、次のとおりです。

【図表5】EU / 欧州連合 (EU=European Union) の主要な機関の特質

欧州議会 (EP=European Parliament)
EP は、EU の立法機関です (ただし、立法権限は、EU 理事会 (EU Council) と共有しています)。つまり、条約遂行に必要な EU 法の提案は、基本条約に個別に規定されたものを除き、通常、欧州議会 (EP=Parliament) および EU 理事会 (EU Council) が共同で提案・審議・採決します。ほかに EU の行政執行活動を監視する責務を担っています。EP は、欧州市民の利益を代表する機関で、5年毎の直接選挙で選ばれる議員で構成されています。トップは、欧州議会議長 (President of the EP) です。

<p>欧州理事会 (European Council)</p> <p>EU 加盟国の首脳 (大統領や首相)、欧州委員会委員長 (Commission President)、常任議長を構成員とする EU の最高意思決定機関です。EU 首脳会議、EU サミットとも呼ばれます。トップは、欧州理事会議長 (European Council President) です。</p> <p>* EU の立法機関である EU 理事会 (EU Council) や、EU とは別の機関である欧州評議会 (CoE=Council of Europe) と混同しないように注意が必要です。</p>
<p>EU 理事会 / 欧州連合理事会 (Council of the European Union / EU Council)</p> <p>EU 理事会は、EU の機関です。主な任務は、欧州議会 (EP=Parliament) と共同で立法をすることです。EU 加盟国の政府閣僚級代表 (1 人) で構成されています。閣僚理事会とも呼ばれます。政策分野ごとに設置された委員会で活動します。トップは、EU 理事会議長 (President of the EU Council) です。</p> <p>* 「EU 理事会 (EU Council)」は、EU の最高意思決定機関である「欧州理事会 (European Council)」や、EU とは別の機関である「欧州評議会 (CoE=Council of Europe)」と混同しないように注意が必要です。</p>
<p>欧州委員会 (European Commission)</p> <p>欧州委員会は、EU 基本条約の規定に基づき設置された行政執行機関です。EU 基本条約の守護者として、欧州全体の利益を代表し、法令の立案、政策や法令の執行、国際条約の交渉などを任務とします。「EU の政府、あるいは内閣」のような存在です。トップは、委員長 (President of the European Commission) です。現在、委員長は、ジャン＝クロード・ユンケル (Jean-Claude Juncker) 委員長 (1954 年生まれ。元ルクセンブルク首相) です。2014 年 11 月 1 日に就任。2019 年の任期切れで引退する意向です。</p>
<p>EU 経済・財務相理事会 (ECOFIN= Economic and Financial Affairs Council)</p> <p>ECOFIN は、EU 加盟国の経済・財務相が出席し、経済政策の調整などを行う閣僚理事会です。毎月定例で開催されます。経済サーベイランスに加え、加盟各国の予算政策・財政の監視、金融市場・資金移動、などの諸問題に関する経済政策指針を策定します。また、欧州議会 (EP=European Parliament) とともに EU の予算編成・決定に関与します。</p>
<p>欧州評議会 (CoE = Council of Europe)</p> <p>欧州評議会 (CoE) は、1949 年に設立された人権・デモクラシー・法の支配などについて国際基準を策定・評価する目的でヨーロッパに設立された国際機関です。専門家会議の開催、国際問題に関する勧告や決議の採択、それらのモニタリングなどを責務としています。現在 47 か国が参加しています。日本もオブザーバー参加しています。1953 年発効の欧州人権条約 (European Convention on Human Rights) に基づき創設された欧州人権裁判所 (ECtHR=European Court of Human Rights) は、欧州評議会 (CoE) の機関です。</p> <p>* 欧州評議会 (CoE) は、EU の機関ではありません。EU 理事会 (EU Council) や欧州理事会 (European Council) などと混同しないように注意が必要です。</p>

<p>欧州司法裁判所 / ECJ (European Court of Justice)</p> <p>欧州司法裁判所 / ECJ (European Court of Justice) 欧州司法裁判所 (ECJ) は、EU 基本条約 (TEU) および EU 運営〔機能〕条約 (TFEU) に準拠して設立された EU の裁判所です。EU 基本条約 (一次法) や EU 法令 (二次法) の適切な解釈を通じて、域内で EU 法を公平に適用する任務を担っています。①司法裁判所 (Court of Justice 【法律審裁判所で、一般裁判所または専門裁判所の裁決に対する上訴事件 (ただし上訴は法律問題を争う場合に限られます。) などを管轄します (TFEU256 条 1 項後段)、②一般裁判所 (General Court / 事実審)、③専門裁判所 [specialised court / EU 公務員審判所 (European Union Civil Service Tribunal)] の 3 つの部門からなります。欧州司法裁判所 (ECJ) は、欧州共同体設立条約 (TEEC) により、EU 法について排他的に判断する権限が与えられ、統一的な法の適用・解釈を行っています。また、ECJ は、先行判決 (先決的判決) 制度 (References for preliminary rulings) (TEEC267 条) に基づき、EU 法と加盟国の国内法との解釈など各種法律問題に関する鑑定や助言をする権限を有します。競争法関係を含め、欧州委員会 (Commission) の決定を審査するとともに、加盟国の国内裁判所の付託を受けて、EU 法の解釈について先行的判決を下すことができます。加盟国が基本条約 (一次法) や二次法 (指令や規則など) に定められている義務を履行しない場合には、欧州委員会 (Commission) の求めに応じ、ECJ は、違法状態の認定を行ったり、違法とされた当該加盟国が対応しないときには、高額な罰金を科したりすることによって、各種法令、とくに基本条約の遵守を求めることができます。欧州司法裁判所 (ECJ) は、TEEC 220 条に基づき、27 人の判事と 8 人の法務官で構成されています。加えて、事務を統括する事務局長 (任期 6 年、再任可能) を任命しています。ルクセンブルグに所在します。現在の正式名称は、CJEU=Court of Justice of the European Union (欧州連合司法裁判所) です。</p> <p>* 欧州司法裁判所 (ECJ) は、欧州評議会 (CoE) の人権救済機関欧州人権条約 (Convention for the Protection of Human Rights and Fundamental Freedoms) 上の審理を行う欧州人権裁判所 (ECtHR=European Court of Human Rights) [EU 評議会 (CoE) の人権救済機関] とは別の司法機関です。混同しないように注意が必要です。</p>

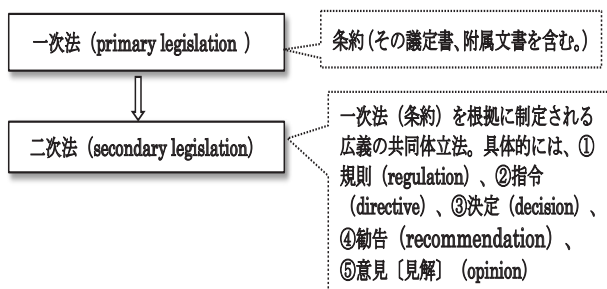
◎ 「EU 法」とは何か

(Q) 「EU 法の体系」について教えてください。

(A) 「EU 法とは何か」。英語でいうと、「What is sources of EU law)」。 「sources of law」という言葉は、一般に、「法源」と邦訳されます。法的拘束力を有する規範 (norm) (さらには、法的拘束力のない法形式も含む。) を指します。

「EU 法(sources of EU law)」は、「一次法(primary legislation / primary law)」と「二次法(secondary legislation / secondary law)」からなります。双方をやさしく図にすると、次のとおりです。

【図表 6】EU 法の基本体系



◎ EU の「一次法」、「二次法」とは何か

(Q) 「一次法」とは、「条約（その議定書、附属文書を含む）」ということは、どういう意味なのでしょう？

(A) 多数の加盟国からなる EU（欧州連合 / European Union）は、条約を根拠に発足し、かつその統治機構がつくられて、制度改革が行われてきたということです。一次法（条約など）を根拠に、いろいろな「共同体立法」が行われます。

そうした共同体立法が「二次法」というわけです。具体的には、①規則 (regulation)、②指令 (directive)、③決定 (decision)、④勧告 (recommendation)、⑤意見 [見解] (opinion) の 5 種類があるわけです。

◎ 5 種類の二次法の違い

(Q) EU の二次法は、5 種類あるとのことですが、大まかな違いを教えてください。

(A) これら 5 種類の共同体立法の違いは、やさしくいえば、次のとおりです。

【図表 7】5 種類の共同体立法（二次法）の違い

<p>①規則 (regulation) EU の「規則」は、加盟国の国内法に優先して、加盟国の政府や企業、個人に直接適用されます。つまり、加盟国の政府等を直接法的に拘束します。そのため、加盟国の国内立法は不要です。</p> <p>2009 年 12 月のリスボン条約によって EC は廃止され、今まで法の制定ができなかった EU は、法制定が可能な EC の地位を継承しました。規則の名称は、複雑です。やさしくまとめると、次のようになります。</p> <p>欧州共同体 (EC = European Community) → 欧州連合 (EU = European Union)</p> <p>2009 年末までは、例えば、Regulation (EC) No 1466 / 97。2010 年以降は、例えば、Regulation (EU) No 1173 / 2011。</p>
<p>②指令 (directive) EU の「指令」は、加盟国政府に対して直接的な法的拘束力があるが、企業や個人には直接適用されません。個々の加盟国に効力を及ぼすに</p>

は、加盟国の国内立法が必要です (EU 条約 249 条 3 項・10 条 1 項)。つまり、一定期間内 (EU 官報掲載後 3 年以内) に加盟国の国内法に置き換えられなければなりません。加盟国には一定の範囲内で立法裁量があります。

③決定 (decision) EU の「決定」は、特定の加盟国の政府や企業、個人に対して直接適用されるもので、対象となる加盟国の政府等に対して直接的な法的拘束力を及ぼします。性格的には「行政上の処分」とみとれます。

④勧告 (recommendation) EU の「勧告」は、欧州委員会 (Commission) が加盟国の政府や企業、個人などに一定の行為や措置を取ることを期待する旨の表明です。原則として法的拘束力はありません。性格的には一種の「行政措置」とみとれます。

⑤意見 [見解] (opinion) EU の「意見 [見解]」は、特定のテーマについて欧州委員会 (Commission) の意思の表明です。「勧告」と同様、原則として法的拘束力はありません。性格的には一種の「行政措置」とみとれます。

(Q) 「規則 (regulation)」は、加盟国の国内法がなくとも、直接適用になるのに対して、「指令 (directive)」は、加盟国での国内立法がないと、個人や企業などに適用できないわけですね。

(A) そうです。ですから、例えば、税法分野では、EU 理事会 (EU Council) の「付加価値税指令 (Council VAT Directive)」や EU 理事会の「実施規則 (Council Implementing Regulation)」が出てきます。「指令」の場合には、加盟国の国内税法に規定を置いたうえで、実施する必要があるわけです。

(Q) もう少し具体的に説明してください。

(A) 付加価値税の EU 域内における共通システムは、EU 理事会指令 2006 / 112 / EC (VAT 指令) で規定しています。ちなみに、この指令は、先行指令である EU 理事会指令 77 / 388 / EEC や、加盟国の売上高税法の調和に関する指令 67 / 227 / EEC を含む一連の関連法をまとめたもので、課税対象者、課税取引、課税地、課税対象事項、控除などの要件が規定しています。いずれにしろ、この指令において、EU は、付加価値税 (VAT) の調和に向けた努力を続けていますが、原則税率 15% 以上とする (ただし、食品等一定の分野には軽減税率が認められています。) という取決めにとどまっています。

つまり、加盟国は、EU の VAT 指令を実施するには、国内の付加価値税法で、食品等一定の分野への軽減税率などを含め具体的な定めをする必要がある

わけです。

このように、EU は、さまざまな政策を実施するために、一次法や二次法を制定しているわけです。また、二次法によっては、EU 理事会が定める「指令 (directives)」のように、効力を持つためには、加盟各国の国内法の制定が要る場合があるわけです。

◎ EU の経済通貨統合 (EMU=Economic and Monetary Union) をめぐる課題

(Q) EU に加盟することは、自国の主権の一部を放棄し、EU に移譲することですが、EU は、経済通貨統合 (EMU = Economic and Monetary Union) をどういった形で進めてきているのでしょうか？

(A) EMU は、「経済通貨統合」と邦訳されている場合と、「経済通貨同盟」と邦訳されている場合があります。つまり、「union」という言葉の邦訳が問題になります。ここでは、臨機応変で、臨みたいと思います。

EMU (経済通貨統合) は、おおまかにいうと、次のような3つの重要な柱からなります。

【図表 8】経済通貨統合 (EMU) の3つの柱

①EUの金融統合 (integration of financial network/いわゆる「銀行統合」)
②財政統合 (integration of budgetary network/いわゆる「予算枠組統合」)
③経済政策統合 (integration of economic policy network)

今回のQ&Aの
主たるテーマ

これら3つの柱のうち、今回のQ&Aは、②財政統合 (integration of budgetary network/いわゆる「予算枠組統合」) をメインターゲットとしているわけです。EU が定立した財政規律 (均衡予算、黒字化) やその詳細、さらには、それらを加盟各国にどのように遵守するのか求めたうえで、財政統合/予算枠組統合を進めてきているかを中心に説明をしています。

「financial」、「finance」の言葉は、「財政」と邦訳してもよいと思いますが、ことEU法においては一般に、「金融」と邦訳されています、日本語で「財政」にあてはまる英語は、「fiscal」とみてよいと思います。このことから、「財政統合」は、よりの確に言えば、「fiscal integration」ということになるのではないかと思います。

なお、後で説明しますが、EU は、加盟各国の財政規律 (予算規律) の強化をねらいに、2011

年1月に、加盟各国の毎年の予算案を監視するための「ヨーロッパ・セメスター (European Semester)」制度を導入しました。この制度は、EU の②財政統合 (予算枠組統合) と③経済政策統合の双方に関係するものです。

一般に、経済紙などを読むと、EU の「経済財政統合」云々という書き方をしています。この場合は、③経済政策統合と②財政 (予算枠組) 統合のみを指しているのか、あるいは①金融統合も含めて言葉を使っているのか、よくわからないことも多々あります。法律学では、「概念」、「言葉の定義」などが重要視されます。しかし、経済学では、こうしたことはある程度ファジー (あいまい) であっても構わないとする傾向にあるのかも知れません。

ちなみに、日本語の「規律」の原語となる英語表記は、「discipline」、「governance」です。ただし、EU用語としての「ガバナンス (governance)」は、「EU 各国がお互いを監視しあう」意味で使われます。したがって、ことEUに関しては「governance = 統治」の邦訳は問題が残るかも知れません。ちなみに、「経過観察」、「監視」という意味では、「monitor」という言葉が使われています。

また、「Coordination」という言葉は、「調整」、「協調」の2つの邦訳がみられます。それでは、2013年1月に発効した「TSCG=Ternary on Stability, Coordination and Governance」は、どう邦訳したらよいのでしょうか。

- ①「安定、協調および統治に関する条約」
- ②「安定、調整および規律に関する条約」
- ③「安定、調整およびガバナンスに関する条約」

ちなみに、国立国会図書館は発行の文書では、邦訳として、③「安定、調整およびガバナンスに関する条約」を選択しているようです (例えば、国立国会図書館調査及び立法考査局/海外立法情報調査室・矢部弘明「立法情報：【EU】財政規律確保のための条約策定の動きと欧州議会の対応」外国の立法 2012年2月号参照)。

もっとも、この条約の正式名称は、「経済通貨統合における安定、調整およびガバナンスに関する条約 (Treaty on Stability, Coordination and Governance in the Economic and Monetary Union)」です。

それから、欧州委員会 (European Commission) が、各加盟国の予算規律の「遵守状況 (compliance)」を「examine」する等々の言い回しが出てきます。「examine」には、「検査」、「調査」、「検証」のような邦訳をあてるのも一案です。

◎ EMU は「EU 加盟国」と「EURO (ユーロ) 参加国」とでは異なる

(Q) EMU (経済通貨統合) の実施にあたっては、EU 加盟国でも、ユーロを採用する国と、そうでない国では、異なると聞いていますが？

(A) EU 加盟国といっても、イギリスのように EU 加盟前からの独自の通貨 [ポンド「£」] を使い続けている国 (ユーロ (EURO) 非参加国) と、ドイツ [マルク] やフランス [フラン] のように自国の通貨を廃止し、共通の単一通貨ユーロ (EURO) 「€」を導入している国 (ユーロ参加国) があります。EU の政策実施においては、ユーロ非参加国とユーロ参加国とでは、ある程度異なる扱いになっています。どのように異なるかは、後で具体的な適用を説明するところで説明をします。

EU 加盟国、EU 加盟国でも EURO (ユーロ) 非参加国と、EURO (ユーロ) 参加国の例と、英文表記などについて、やさしく説明すると、次のとおりです。

【図表 9】 EU 加盟国と EURO (ユーロ) 参加国の例

① EU 加盟国でユーロ (EURO) 参加国	【例】 ドイツ、フランス、ベルギーなど
② EU 加盟国でユーロ (EURO) 非参加国	【例】 イギリス、ポーランドなど

ちなみに、英語では、「ユーロ圏加盟国 (euro-zone Member State)」、「ユーロ参加国 (euro participating Member State)」、「非ユーロ圏加盟国 (non-Eurozone members)」などの表記を使います。一方、ユーロ圏加盟国／ユーロ参加国かどうかは問わないで、EU 加盟国を表記する場合には、たんに「Member State」とします。条約や協定によっては、「Contracting Party」という言葉を使っています。「締約国」と邦訳するのが一般です。

なお、「State」と「Country」の言葉については、EU 法に関する限りでは、双方はほぼ同じ意味です。「State」は「国」または「国家」と邦訳表記します。もっとも、連邦制 (federal system) と取る EU 加盟国の場合、英語表記の国内の「State」は「州」と邦訳します。

◎ EMU のベースとなる「SGP (安定成長協定)」とは

(Q) EMU (経済通貨統合)、とりわけ財政統合／予算枠組統合 (integration of budgetary

network) をすすめる場合の基本的な典拠となるのが、1997 年の「安定成長協定 (SGP=Stability and Growth Pact) ですが、「SGP」について説明をしてください。

(A) EU の財政統合 (予算枠組統合) は、EU の財政規律維持に関する基礎的な法的枠組みのもとで展開されてきています。

基礎的な法的枠組みは、① EU 運営条約 121 条 3 項・4 項に準拠した政府 [財政／予算] 赤字 (deficit) と政府 [公的] 債務 (debt) に関する多角的監視手続 (MSP=multilateral stability procedure)、予防措置 (preventive arm) と、② 126 条や附属議定書 12 号 (EDP 関係) を典拠に、これら赤字と債務が過大な場合には是正する措置 (corrective arm) である過大赤字是正手続 (EDP=excessive deficit procedure) からなります。

この基礎的な法的枠組みは、「財政統合 (予算枠組統合)」に向けて、均衡予算原則 (balanced budget principles) をベースとする財政規律 (fiscal discipline) 強化に狙いがあります。1997 年の安定成長協定 (SGP = Stability and Growth Pact) は、この基礎的な法的枠組みを整備するとともに、一時的、暫定的に、EU による加盟国に対する EDP (過大赤字是正手続) の開始を緩める例外規定 (exceptional circumstances (events) provision) を設けたのが特徴です。

EU のあらゆる財政統合／予算枠組統合政策は、1997 年の SGP [経済安定協定]、さらにはその後の SGP を改訂・修正する条約や協定などをベースに展開されてきています。なお、SGP [経済安定協定] は、財政統合 (予算枠組統合) を点検する際に、基本法のような存在です。本項の末尾に SGP の条文の全訳 (仮訳) 資料 2 (79 頁) をつけていますので、参照ください。

SGP / 経済安定協定の概要を図説すると、次のようになります。

【図表 10】 SGP / 安定成長協定 (SGP=Stability and Growth Pact) とは

発効日	1997 年
対象国	EU28 各国 (現在)
典拠	EU 運営条約 (TFEU) 121 条、126 条、関連する決定 (decisions) など
SGP のポイント	・ 安定・成長協定 (SGP) は、共通の単一通貨ユーロ (euro) の安定と成長が本来の目的です。1997 年に合意されました。

- SGPでは、すべてのEU加盟国に対して、EUの財政(予算)規律を遵守するように求めています。具体的には、各国に、毎年の①一般政府部門の財政赤字(fiscal deficit)が対GDP比3%以内、②公的債務残高(government debt)が名目GDP比60%以内に収めるように求めています。
- EUは、財政(予算)監視(fiscal surveillance)の仕組みを導入し、加盟各国の財政(予算案)を監視します。
- この要件を充たせなかった場合には、EUは、「予防措置(preventive arm)」または「是正措置(corrective arm)」を取ります。是正措置を講じても改善が見られない場合には、例外事例にあたることを除き、EUは制裁を科します。
- 財政(予算)規律の遵守は、加盟国が自国にユーロを導入する際の要件(共通化基準)にもなっています。

- 欧州委員会(Commission)とEU理事会(EU Council)は、前記①と②の要件を充たしているか、加盟各国の財政(予算案)を監視する「財政(財政赤字+公的債務)監視(fiscal surveillance)」する仕組みを導入しています。
- 問題あり(problem exists)、とされた加盟国に対しては、「予防措置(preventive arm)」が取られます。一方、違反あり/過大(excessive problem exists)、とされた加盟国に対しては、「是正措置(corrective arm)」が取られます。
- 是正措置としては、懲罰的(punitive)な「過大赤字是正手続(EDP = excessive deficit procedure)」があり、改善に向けてEU理事会がEDPを開始します。
- 改善が見られない場合には制裁措置が取られます。しかし、SGPでは、例外規定(exceptional, circumstances (events) provision)を設けています。例えば、実質GDP成長率が▲2%を下回り不景気に陥った場合、自然災害で経済状態が悪化した場合などには、EDPそのものが開始されない、または、EDPを開始し、是正措置が講じられても、制裁がかけられないことにしています。

◎ 「EUの財政法」とは何か

(Q) 「EUの財政法」とは、具体的にどういった法体系を指すのでしょうか？

(A) EU加盟国の公財政(予算)政策や法については、一般に、国際経済学や財政学の研究者や実務家によって議論されてきました。このため、EUの財政法(public finance law / fiscal law of EU)とは何かについて、あまり深く議論されなかったのではないかと思います。「EUの財政法」については、後で詳しく説明しますが、一言でいえば、「EU加盟国の財政(予算)政策にかかる一次法および二次法の法体系」を指します。以下に、EU財政法に関するいくつかの重要な言葉を解説しておきます。

◆ 「財政(finance)」と「予算(budget)」という言葉

EUの一次法【EUの条約(treaty)やEU加盟国間政府協定(compact)など】、二次法【EU議会とEU理事会が定めた規則(regulation)など】、それから国内外の研究者の論文などを読んでみると、「fiscal」、「finance」、「financial」、「budget」、「budgetary」など、さまざまな言葉が飛び交っています。しかも、これらの言葉が、あまり精査・定義されないまま使われている気がします。

こうした傾向は、EU財政法〜わが国では国際経済法の分野〜に関する日本語の論文でも顕著にみられます。EUの一次法や二次法は、かなり複雑で、しかも数も多いわけです。これらの法令を読み込むのは、至難です。引用者が、思わず第2次資料(secondary materials)、すなわち他人が書いた論文(articles)など、をそのまま孫引きしているのも一因かも知れません。わが国学界には、誤った孫引きをしても、それをあまり厳しく問わない風土があります。しかし、この辺は、他人が書いたものは「危ない」、たんなる「ヒント」と考え、常に原典(一次法、二次法)にあたる、という癖をつけることが大事です。

一次法、二次法を読むと、原語がでできます。これらの原語に的確な日本語訳をあてることは必ずしも容易ではありません。しかし、こうした作業こそが、まさしく「研究者の役割」です。他人の書いた論文のなかでの邦訳、駐日EU代表部の公定訳、国立国会図書館のリサーチ・ナビ【EU(欧州連合)】の邦訳などを参考に、原語に最適な日本語をあてる必要があります。

一次法、二次法を読むと、定義(definition)規定があります。これらの規定を読み込むことも大事です。そのうえで、適訳を探るわけです。

例えば、原典では「government finance」という言葉を使っており、「政府財政」と邦訳できません。しかし、英語論文やEUの出した英文のガイダンス、QAF(frequently asked question)、Q&Aなどでは、同じ意味で「public finance」という言葉〜「公財政」〜を使ったりしています。EU財政法に関して「finance」という言葉は、各所で、実質的に「budget」つまり「予算」、と同じ意味で使われていることも多い、と感じます。研究論文では、「fiscal deficit / 財政赤字」、「budgetary deficit / 予算赤字」と書いていても、原文をあけると「government deficit / 政府赤字」となっていることも多々あります。

それから、例えば「general government finance」という言葉～「一般政府財政」～が出てきます。この言葉は、EU 運営条約 (TFEU) の附属議定書 12 号 (EDP 関係) 1 条で定義されています。「中央政府 (central government)、地域または地方政府 (regional or local government) および社会保障基金 (social security funds)」を含み、「収益活動 (commercial operations)」は含まない、とされています。

試しに、EU 議会と EU 理事会が定めた規則 (regulations) の原文をあげて、適訳を探ってみましょう。

後で出てきますが、2013 年 5 月 21 日に、EU の立法府である EU 議会と EU 理事会は、通称「ツー・パック (Two-Pack)」～2 つの EU 規則パッケージ～を制定しました。それぞれの規則のタイトル原文は、次のとおりです。

① REGULATION (EU) No 472 / 2013 OF THE EUROPEAN PARLIAMENT AND OF THE COUNCIL of 21 May 2013

on the strengthening of economic and budgetary surveillance of Member States in the euro area experiencing or threatened with serious difficulties with respect to their financial stability.

② REGULATION (EU) No 473 / 2013 OF THE EUROPEAN PARLIAMENT AND OF THE COUNCIL of 21 May 2013

on common provisions for monitoring and assessing draft budgetary plans and ensuring the correction of excessive deficit of the Member States in the euro area.

これら①と②の規則は、EU 運営条約 (TFEU) を根拠に制定されているわけですが、これらを邦訳 (仮訳) すると、次のようになります。

①財政安定に関し深刻な困難に陥っている、またはそのおそれがあるユーロ圏加盟国の経済および予算監視の強化に関する欧州議会・EU 理事会規則 472 / 2013 号

②ユーロ圏加盟国の予算計画案の経過観察および評価ならびに過剰赤字の是正の厳正化のために共通規定に関する欧州議会・EU 理事会規則 473 / 2013 号

いずれにしろ、EU の「財政統合 (fiscal integration)」

の核心は、実質的には、「予算統合 (budgetary integration)」、もっと限定的に言えば、「予算枠組統合 (integration of budgetary network (or framework))」にあるといえます。最終的には、ユーロ圏加盟国に、EU 共通予算 (EU common budget) を導入するが目標です。

◆「赤字 (deficit)」と「債務 (debt)」という言葉

それから、「deficit」と「debt」の言葉ですが。前者は「赤字 (deficit)」、後者は「債務 (debt)」と邦訳した方が、双方の違いがわかりやすく的確なのではないかと思えます。ただ、さまざまな手続、例えば「EDP (excessive deficit procedure / 過大赤字是正手続)」では、「deficit (赤字)」には「債務 (debt)」を含む意味で使われています。

それから、すでに若干ふれましたが、EU 運営条約 (TFEU) や 1997 年安定成長協定 (SGP) やこれらに基づいて EU 議会・EU 理事会が制定した規則 (regulations) などでは、「政府赤字 (government deficit)」、「政府債務 (government debt)」という言葉が使われています。しかし、論文や記事、EU の QAF などでは、他に、次のようなさまざまな表記が使われています。

法令上の表記	論文や記事などでの表記
政府赤字 (government deficit)	公的赤字 (public deficit)、 財政赤字 (fiscal deficit)、 予算赤字 (budgetary deficit) など
政府債務 (government debt)	公的債務 (public debt)、 財政債務 (fiscal debt) など

◆「convergency」という言葉

条約や協定などの一次法や二次法などを読んでみると、「convergency」という言葉がよく出てきます。税務会計などでも、「会計基準のコンバージェンシー」といった言い回しが使われます。的確な発音は、*コンバージェンシー*、でしょう。

EU の経済通貨統合 (EMU=Economic and Monetary Union) に関しても「convergency」という言葉がよく出てきます。一般に、「収れん」とか「収束」と邦訳されています。そのまま「コンバージェンシー」とカタカナ表記することも多くみられます。しかし、「収れん」、「収束」は、わかり難いとの指摘があります。したがって、ここでは、原則として「共通化」と邦訳します。したがって、例えば「fiscal policy coordination and convergency、

は、「財政政策の調整と共通化」が適訳ではないか
と思います。

Convergency

【発音】▲コンバージェンシー ○ケンバージェンシー

【邦訳】▲収れん（収斂）、▲収束、○共通化

◆債務危機、財政危機、ユーロ圏危機、ソヴァリン危機という言葉

2009年のギリシャの財政赤字が粉飾されていたこと（ギリシャ危機）に端を発し、EU全体に飛び火しました。この危機（crisis）は、「債務危機（debt crisis）」、「財政危機（fiscal crisis）」、「ユーロ圏危機（euro zone crisis）」、または「ソヴァリン債危機（sovereign bond crisis／主権国債危機）」と、さまざまな呼ばれ方をしています。ちなみに、「ソヴァリン債（sovereign bond）」とは、「ソブリンボンド」とも呼ばれ、各加盟国政府や政府機関などが発行・保証する債券の総称です。「自国通貨建」と「外国通貨建」とがあります。債務問題の中心となった加盟国が、ポルトガル（P）、アイルランド（I）、イタリア（I）、ギリシャ（G）、スペイン（S）であったことから、これらの国々を「PIIGS States」「ピグス諸国」あるいは「ピーグス諸国」と呼びます。

◎小括：債務危機と安定成長協定（SGP）の展開

(Q) EUは、債務危機、ユーロ圏危機を体験し、解決策の模索を続けました。こうした対応策を検討する際の規範となったのは、1997年のEUのSGP／安定成長協定（SGP=Stability and Growth Pact）であったわけです。EUは、このSGP／安定成長協定を軸に、財政規律（fiscal discipline／fiscal governance）を維持する枠組みを強化し、加盟各国に厳しい緊縮財政EUは、を求めることにより、市場経済を健全な拡大を模索してきたのではないかと、思います。こうした財政政策には、功罪があると思いますが、負の側面を含め、まとめていただければと思います。

(A) EUにおいては、単一通貨ユーロを導入する以前の1997年に、安定成長協定（SGP）を採択しています。SGP（安定成長協定）は、加盟国へ財政規律義務付け、財政に対する相互監視機能の強化を目的とする一次法です。しかし、このSGP（安定成長協定）が十分機能しなかったことが、債務危機

／財政危機に陥った原因の1つです。

EUは、2008年以降、債務危機／財政危機を経験し、EUの経済・金融統治が十分でないということを知りました。研究者によっては、EUが取ったそれまでの「ソフト（柔軟）な政府間結合方式（soft intergovernmental methods）」がうまく機能しなかったとも評しています（See, Manica Hauptman, “European economic governance and the 2017 European Semester cycle,” Conference introductory note (February, 2017) at 22）。EUは、債務危機が再発することのないように、金融統合（銀行統合）や経済政策の統合に加え、「財政統合／予算の枠組み統合（fiscal integration／budgetary integration）」についても、従来の「ソフト（柔軟）」な手法から「ハード（厳格）」な手法に舵を切りました。

◎債務危機後のSGPを軸とした財政統合（予算枠組統合）のための改革の変遷

(Q) 1977年のSGP（安定成長協定）を軸にして、2008～9年頃の債務危機／財務危機を契機に財政統合（予算枠組統合）のための改革がすすめられていくわけですが、こうした改革を実施するにあたってどのような種類の一次法や二次法が制定されていたのか、説明してください。

(A) やさしくいえば、EUは、市場を統合し単一市場をつくり、共通の単一通貨の「ユーロ（euro, €）」を導入したうえで、1977年のSGP（安定成長協定）を典拠にして、安定した経済成長で共に栄えようということに結成された国家連合体であるといえます。こうした国家連合体の財政統合（予算枠組統合）、英語でいうと“fiscal integration”、“fiscal federalism”に向けた改革をする場合には、政策を立てて、EU特有の一次法（primary legislation／primary law）で諸国間での合意を得、二次法（secondary legislation／secondary law）制定し、実施する必要があります。法的裏打ち（法的典拠）のない政策の実施が日常化することは「法の支配（rule of law）」原則とぶつかるからです。

債務危機後、EUが、SGP（安定成長協定）を典拠に、財政統合（予算枠組統合）改革をすすめるために成立、施行させた一連の一次法や二次法のうち、主なものをリスト化すると、次のとおりです。

【図表 11】財務危機後の SGP を典拠とした財政統合（予算枠組統合）改革の変遷

- ・2011年 ヨーロピアン・セメスター (European Semester) 財政規律 (ガバナンス) の強化、財政統合に向けた調整のための定期的な各加盟国の財政計画 (予算案) の事前審査制を導入しました。
- ・2011年11月 シックス・パック (Six-Pack / 包括的な経済財政ガバナンス強化法) 安定成長協定 (SGP) を根拠にして、5つの EU 規則 (regulations) + 1つの EU 指令 (directive)、合計で6つの二次法をパッケージとする包括的な経済財政ガバナンス強化法制です。既存の〔財政赤字名目 GDP 比3% 基準や公的債務残高同 60% 基準超過の場合の〕EDP (過大赤字是正手続) の強化に加え、経済政策の統合に向けた新たな MIP (マクロ経済不均衡是正手続 / macroeconomic imbalance procedure) を導入しました。
- ・2013年1月 TSCG / 安定、調整およびガバナンスに関する条約 (Treaty on Stability, Coordination and Governance) 通称で「財政安定条約 (Fiscal Stability Treaty)」TSCG は、タイトル I ~ VI、全 16 条からなります。核となる内容は、タイトル III: 財政協定 (Fiscal Compact)、タイトル VI: 経済政策の調整および共通化 (Economic policy coordination and convergence)、タイトル V: ユーロ圏のガバナンス (Governance of the euro areas) の3つです。通称で、「財政安定条約 (Fiscal Stability Treaty)」と呼ばれます。
- ・2013年3月 Fiscal Compact / 財政協定 前記 TSCG (財政安定条約) の一部、タイトル III (3 条 ~ 8 条) を指します。主な内容としては、①加盟国に対して、一般政府予算は均衡か赤字であること (均衡予算ルール) の遵守を求めました。②債務比率が対 GDP の 60% 以内であることに加え、景気循環的要因に左右されない構造的な財政赤字を GDP の 0.5% 以下に抑えるように求めました。③加盟各国の憲法または同等の国内法に明記するように義務づけました。④加盟国が、この均衡予算ルールから逸脱した場合には、自動是正措置 (ACM = automatic correction mechanism) が開始されることになりました。⑤加盟国間での相互監視を強化し、欧州司法裁判所を介して、均衡予算ルール違反国に対して金銭的な制裁をかけることができるようになりました。
- ・2013年5月 ツー・パック (Two-Pack) 安定成長協定 (SGP) を根拠にした、2つの EU 規則をパッケージとする予算相互監視制度を強化するための法制です。内容的には、ユーロ圏参加各国に共通の予算ルールや EU への提出期限を課し、欧州委員会 (Commission) による各国予算案の監視、評価および過大財政赤字是正手続 (EDP) を厳格化しました。

以上の条約 (treaty) や加盟国間政府協定 (compact)、これらにかかる各種二次法については、後で詳しく図を使ってわかりやすく説明をします。

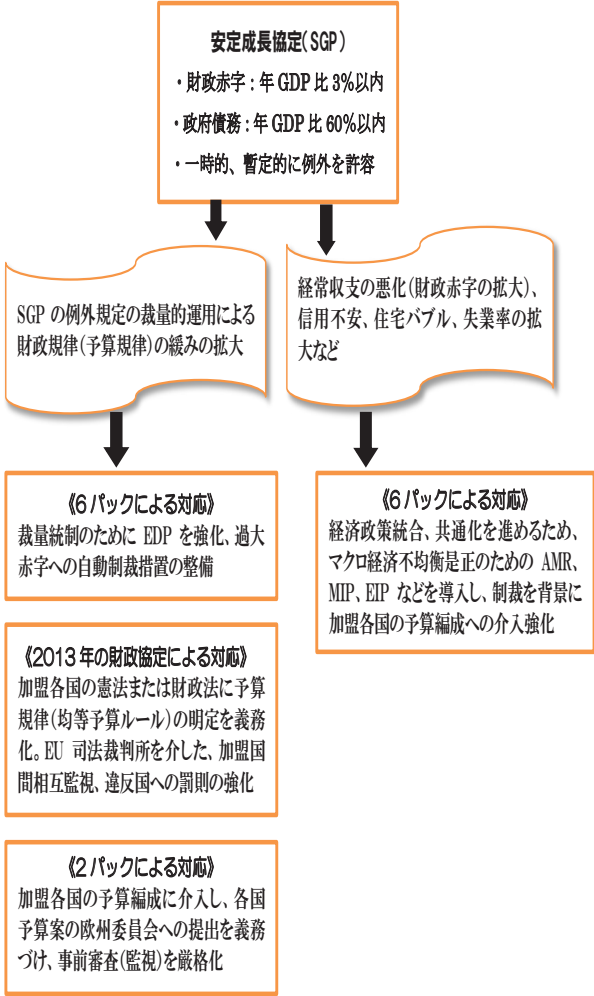
◎強化される EU 財政規律 (予算規律) の流れ

(Q) 債務危機後、EU が、実施した財政統合 (予算枠組統合) 改革の流れをフローチャートで説明

してください。

(A) 財務危機後の SGP を典拠とした財政統合 (予算枠組統合) 推進ために、一次法およびそれを具体的実施するために必要な二次法で強化される EU 財政規律 (予算規律) の変遷をフローチャートとすると、次のとおりです。

【図表 12】一次法や二次法で強化される EU 財政規律 (予算規律) の流れ



- ・SGP=Stability and Growth Pact 【1997年安定成長協定】
- ・Fiscal Compact 【財政協定】: 2013年のTSCG (通称で「財政安定条約 (Fiscal Stability Treaty)」) に基づく協定
- ・EDP=excessive deficit procedure 【過大財政赤字是正手続】
- ・MIP=macroeconomic imbalance procedure 【マクロ経済不均衡是正手続】
- ・EIP=excessive imbalance procedure 【過大不均衡是正手続】
- ・AMR=alert mechanism report 【早期警戒メカニズム報告】

◎ヨーロピアン・セメスターとは

(Q) すでに、【図表 11】【財務危機後の SGP を典拠とした財政統合 (予算枠組統合) 改革】の沿革のところで、主要なハードな手法 (EU の財政規

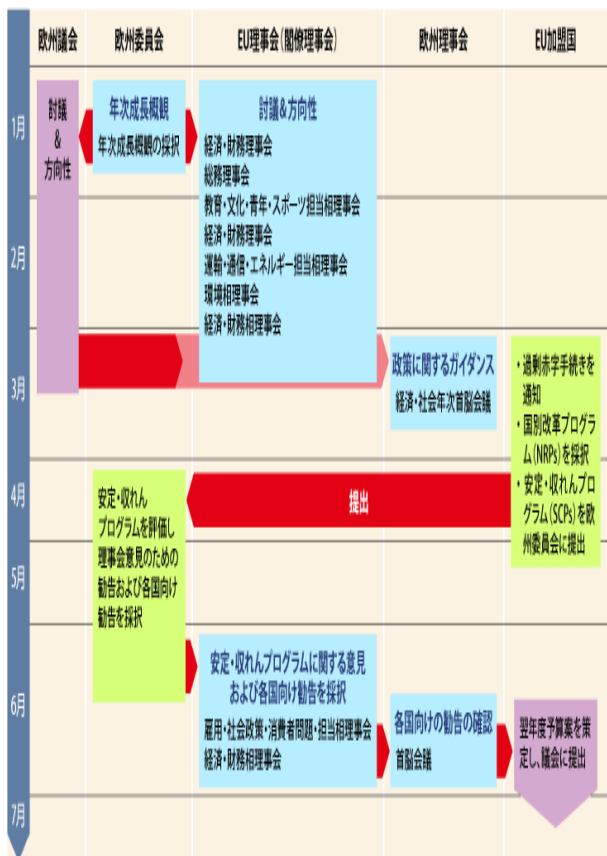
律／予算規律強化策)については、簡潔に紹介されていますが、もう少し詳しく説明してください。まず、「ヨーロッパ・セメスター (European Semester)」制度について、説明してください。

(A) EU は、2011 年 1 月に加盟各国の毎年の予算案の監視するための新たな「ヨーロッパ・セメスター (European Semester)」制度を導入しました。この制度は、EU の「経済政策統合 (integration of economic policy network)」と財政統合 (予算枠組統合) (integration of budgetary network) との双方を進めることを狙いとしたもので、加盟各国の財政政策 (予算枠組) と経済政策の協調を行う半年間を指します。具体的には、1 年の前半、1 月から 6 月までをサイクルとしています。

2011 年 1 月の改正前、ヨーロッパ・セメスターは、2 セメスター制でした。つまり、経済政策を春セメスター (Spring Package) に、そして財政政策を冬セメスター (Winter Package) に、それぞれ別々に点検・監視していました。新たなヨーロッパ・セメスターでは、これを統一したわけです。

2011 年 1 月から導入された新たなヨーロッパ・セメスターのスケジュールは、次のとおりです。

【図表 13】 ヨーロッパ・セメスターのスケジュール (1 月～ 6 月)



【引用】 EU MUG (駐日 EU 代表部) <http://eumag.jp/questions/f0713/>

新セメスターのもと、経済政策の点検・監視においては、新たにマクロ経済不均衡 (micro-economic imbalance) や金融政策問題も含めて行うことになりました。つまり、1 年の前半 (1 月からの約 6 か月) をサイクルに、財政 (予算) 政策・マクロ経済不均衡・金融に関する問題などを、成長のための構造改革を推進する観点から、各国の行動計画を EU レベルで点検・監視を行います。

なお、財政法学の視点からは、新たなヨーロッパ・セメスター (European Semester) は、「加盟国の財政計画 (予算案) の事前審査制度」と解されています。

(Q) ヨーロッパ・セメスター (European Semester) のサイクルは、どのように実施されるのでしょうか？

(A) ユーロピアン・セメスターのサイクルは、毎年 1 月に、欧州委員会 (Commission) が、その年の EU 加盟各国の成長見通しを分析した「年次成長概観 (Annual Growth Survey)」の公表から始まり、次いで、加盟各国は、この年次成長概観を基に、財政 (予算) 計画と経済構造改善に関する計画を作成し、4 月に欧州委員会に提出し、事前審査を受ける、さらには、審査結果に応じて当事国に対して「予防措置」または「是正措置」の実施を求めるといったプロセスに進んでいきます。もう少し詳しくヨーロッパ・セメスターのサイクルについて、図説すると、次のとおりです。

【図表 14】 ヨーロッパ・セメスターとは

2011 年 1 月 ヨーロッパ・セメスター (European Semester)
<p>2010 年初旬に EU 全体で加盟各国の経済財政のガバナンス (財政規律)、監視を強化する枠組づくりが検討されました。その結果、「ヨーロッパ・セメスター (European Semester)」は、早期で実現しました。</p> <p>ヨーロッパ・セメスターは、2011 年 1 月からは、毎年 1 月にはじまり、約半年間を 1 サイクルとしています。</p> <p>ヨーロッパ・セメスター制度は、各加盟国が EU の財政規律を遵守し健全な財政状態を維持しているかどうかを予算案段階から定期的に監視することをねらいとしています。いわば、EU による「加盟国の財政計画 (予算案) の事前審査制度」です。</p> <p>この制度のもとでは、欧州委員会 (Commission) が EU 加盟各国の毎年の財政計画 (予算案) に介入し、かつ財政 (予算)・経済構造改革プログラムを詳細に分析し、そこから 12～18 か月間の経済政策の提案を行</p>

おうとするものです。加盟国の財政政策がEUの要求する水準を充たしていない、または計画通りに実施できていない場合は、既存のEDPや新たに設けられたEIP（マイクロ経済不均衡是正手続）が開始されます。

ヨーロッパ・セメスターでは、定期審査手続に関して、次のような措置を講じました。

- ①従来の財政規律ルール (fiscal rules / fiscal disciplines) を強化する措置、そのための既存のEDP (excessive deficit procedure / 過大財政赤字是正手続) の強化措置。
- ②新たなマクロ経済不均衡是正ルール (rules on macro-economic imbalances) およびMIP (macro-economic imbalance procedure / マクロ経済不均衡是正手続) の導入。

■ヨーロッパ・セメスターの手順

- ①毎年1月 欧州委員会 (Commission) が、その年のEU各加盟国の成長見通しである「年次成長概観 (Annual Growth Survey)」と題した調査報告書を公表します。
- ②毎年3月 この報告を、EU理事会 (EU Council) とEU議会 (EP) が協議し、その結果に対し、3月に開催される欧州理事会 (European Council) がガイダンスを提示します。
- ③毎年4月 一方、各加盟国は、欧州委員会 (Commission) の調査報告を前提に、財政計画 (予算案) と構造改革についてのプログラムを作成し、4月に欧州委員会 (Commission) に提出します。
- ④欧州委員会 (Commission) は、各国のプログラムを精査・評価し、「国別勧告案」を作成します。
- ⑤その案をEU理事会に諮り、欧州理事会 (European Council) の承諾を得ます。
- ⑥最終的には、EU理事会が承諾し、加盟各国に対し政策の勧告が行われます。

◎ EUのハードな財務危機対策立法を詳しく説明する

(Q) ヨーロッパ・セメスター導入後に実施されたハードな財政 (予算) の監視制度を強化するための他の重要な措置、債務危機対策立法について、少し詳しく説明してください。

(A) EUにおける債務危機対策立法は、2011年12月に施行された「シックス・パック (Six-Pack)」、さらには2013年1月に成立した「安定、調整およびガバナンスに関する条約 (TSCG=Treaty on Stability, Coordination and Governance / 財政安定条約) 【通称で、「財政安定条約 (Fiscal Stability Treaty)】」、2013年3月に施行された「財政協定 (Fiscal Compact)」、2013年5月に施行された「ツー・パック (Two-Pack)」と続きます。

以下に、それぞれのEUの一次法を、図にまとめてわかりやすく説明をします。

◆ 「シックス・パック」とは

2011年12月に施行された「シックス・パック (Six-Pack)」は、一般に「包括的な経済財政ガバナンス強化法」とも呼ばれていますが、詳しく図説すると次のとおりです。

【図表 15】 シックス・パックの概要

<p>2011年12月13日 シックス・パック (Six-Pack) / 包括的な経済財政ガバナンス強化法 典拠 安定成長協定 (SGP) + 5つのEU規則 + 1つのEU指令</p>
<ul style="list-style-type: none"> ①ユーロ圏における予算監視の効果的な執行に関するEU議会およびEU理事会1173 / 2011号【REGULATION (EU) No 1173 / 2011 OF THE EUROPEAN PARLIAMENT AND OF THE COUNCIL of 16 November 2011 on the effective enforcement of budgetary surveillance in the euro area】 ②ユーロ圏の過大マイクロ経済不均衡是正のための執行措置に関するEU議会およびEU理事会規則1174 / 2011号【REGULATION (EU) No 1174 / 2011 OF THE EUROPEAN PARLIAMENT AND OF THE COUNCIL of 16 November 2011 on enforcement measures to correct excessive macroeconomic imbalances in the euro area】 ③予算状況の監視と経済政策の監視・調整の強化に関する理事会規則1466 / 97を改正する欧州議会・EU理事会規則1175 / 2011号【REGULATION (EU) No 1175 / 2011 OF THE EUROPEAN PARLIAMENT AND OF THE COUNCIL of 16 November 2011 amending Council Regulation (EC) No 1466 / 97 on the strengthening of the surveillance of budgetary positions and the surveillance and coordination of economic policies】 ④マクロ経済不均衡の予防と是正に関する欧州議会・EU理事会規則1176 / 2011号【REGULATION (EU) No 1176 / 2011 OF THE EUROPEAN PARLIAMENT AND OF THE COUNCIL of 16 November 2011 on the prevention and correction of macroeconomic imbalances】 ⑤過剰赤字是正手続 (EDP) の実施の迅速化と明確化に関する規則1467 / 97を改正するEU理事会規則1177 / 2011号【REGULATION (EU) No 1177 / 2011 OF THE EUROPEAN PARLIAMENT AND OF THE COUNCIL of 8 November 2011 amending Regulation (EC) No 1467 / 97 on speeding up and clarifying the implementation of the excessive deficit procedure】 ⑥加盟国の予算の枠組みの要件に関する理事会指令2011 / 85 / EU号【COUNCIL DIRECTIVE 2011 / 85 / EU of 8 November 2011 on requirements for budgetary frameworks of the Member States】
<p>対象国 27のEU加盟国 ポイント ◎財政 (予算) 監視に加え、マクロ経済不均衡是正手続 (MIP) で経済状況監視および早期警戒メカニズム報告 (AMR) 制度を導入</p>

◎安定成長協定 (SGP) を強化し、各加盟国は中期財政目標 (MTO) 達成を目指し、一般政府部門の財政赤字は GDP 比 3%、政府債務は 60% を超えてはならない(または 60% に向けて十分な低下をしている)。構造的財政収支と並行して MTO 達成を目指した歳出基準 (expenditure rule) (歳出は中期的潜在成長率以下に伸びに抑制) も設定するものとする。

- ◎予防先、過大財政赤字是税手続 (EDP) を強化
- ・中期財政目標 (MTO) から「著しい逸脱」を数量的に定義
 - ・3% 収支目標に加え、60% 債務目標を超過し、十分なペースで債務が縮小していない場合にも過大財政赤字是正措置 (EDP) 発動可能
 - ・予防的措置から GDP の 0.5% 相当の制裁金 (penalty payment) まで段階的に財政的制裁を適用する。
 - ・MTO 達成に向け十分な進展が見られない国は、予防的措置として GDP の 0.2% 相当の利付預託金を強制される。
 - ・EDP が開始されると、GDP の 0.2% 相当の無利子預託金を強制される。
 - ・是正措置を遵守できない場合は、GDP の 0.5% 相当の課徴金
 - ・制裁については、逆多数決 (RQMV= reverse qualified majority voting) の方法により、加盟国の反対がなされない限り、欧州委員会の提案が採用される。

◆「財政安定条約 (TSCG)」とは

(Q) 2013 年 1 月に成立した「安定、調整およびガバナンスに関する条約 (TSCG=Treaty on Stability, Coordination and Governance / 財政安定条約)【通称で、「財政安定条約 (Fiscal Stability Treaty)】」について、説明をしてください。

(A) 2013 年 1 月に成立した経済金融統合 (EMU) の「安定、調整およびガバナンスに関する条約 (TSCG)【通称で、「財政安定条約 (Fiscal Stability Treaty)】」を、詳しく図説すると、次のとおりです。

【図表 16】 財政安定条約 (TSCG)

2013 年 1 月 TSCG / 安定、調整およびガバナンスに関する条約 (Treaty on Stability, Coordination and Governance) 通称で、「財政安定条約 (Fiscal Stability Treaty)」

TSCG の典拠 経済金融統合に安定、調整およびガバナンスに関する条約 (Treaty on Stability, Coordination and Governance in the Economic and Monetary Union)【タイトル I ~ VI、16 か条からなる。】

TSCG 発効の経緯

2012 年 3 月 2 日、イギリスとチェコを除く EU 加盟 25 か国 (当時) の首脳は、安定、調整およびガバナンスに関する条約 (TSC、通称で「財政安定条約」) に署名しました。TSCG の発効は、1 年以内に「ユーロ

導入国のうち少なくとも 12 か国による批准」という要件がありました。その後この要件を充たしたため、TSCG は、2013 年 1 月 1 日に発効しました。

TSCG の概要

TSCG (財政安定条約) 署名各国にとり、最も重要なのは、TSCG タイトル III の財政協定 (Fiscal Compact) と呼ばれる部分です。タイトル III では、署名国に対して景気循環的要因に左右されない「構造的な財政赤字を名目 GDP 比 0.5% 以内に収めなければならない」という均衡予算ルール (balanced budget rules) を、2013 年末までに国内法化、望ましくは憲法レベルで定めることを義務化し、その遵守を求めたことです。特殊事情に基づく適用除外もありますが、原則として署名国がこの基準を達成できなかった場合は、欧州司法裁判所 (ECJ) の決定を介して、その国の GDP の 0.1% を上限とした制裁金を ESM (欧州安定メカニズム / European stability mechanism) に納付するように求められます。

【「欧州安定メカニズム」とは、欧州の債務危機への対応として、ユーロ圏が設立した恒久的な金融支援機関です。】

TSCG の法的構成

タイトル III : 財政協定 (Fiscal Compact)

- ・各加盟国の国内法で実施する自動是正メカニズム (ACM=automatic correction mechanism) をはじめとした均衡予算ルール
- ・過大赤字是正手続 (EDP) の強化
- ・加盟国の政府債務削減の数値目標として GDP 比の 60% を設定
- ・公的債務超過計画の事前報告制

タイトル IV : 経済政策調和および共通化 (Economic policy coordination and convergence)

- ・強化された共通化および競争を通じて経済金融統合 (EMU) の円滑な機能および経済成長を促進する追加的な政策活動の義務化
- ・最良の実務を基準化するための主要経済政策の改革の事前検証および、必要に応じた調整

タイトル V : ユーロ圏のガバナンス (Governance of the euro areas)

- ・ユーロ圏首脳会議を最低でも年 2 回開催し、議長職を創設
- ・ユーロ圏の相互監視制度で対象となる課題【例えば、財政政策の信頼性、金融界の安定性、長期経済成長の条件、短期融資を必要とするユーロ圏国の問題など】を加盟各国議会と欧州議会双方の関係委員会の代表者からなる協議会 (conference) の開催

◆「財政協定」とは

(Q) 次に 2013 年 3 月に発効した財政協定 (Fiscal Compact) について、少し詳しく説明してください。

(A) 財政協定 (Fiscal Compact) は、前記 TACG (財政安定条約) のなかにあります。つまり、3 種のタイトルのうち、「タイトル III : 財政協定 (Fiscal Compact)」です。この財政協定 (Fiscal Compact) は、

とりわけ、ユーロ圏における真の「財政安定統合 (real fiscal stability union)」を目指し、1997年のSGP〔安定成長協定〕にうたわれた基本理念を強化する規定です。

以下に、TACG タイトル III: 財政協定 (3条～8条) の概要は、次のとおりです。

【図表 17】 財政安定条約 (TACG) の財政規律関係条項のポイント

<p>① 均衡予算原則の義務化 (a mandatory balanced budget rule) TACG に署名した加盟各国の毎年の一般政府予算は、原則として、均衡状態 (balanced) か、または黒字 (in surplus) であることが求められます (3条1項a号)。しかし、公的債務が対 GDP 比 60% 以内の基準を充たしている場合で、年次の構造バランスが加盟国の国別中期予算目標 (MTO) を達成し、かつ、景気循環的要因に左右されない構造的な財政赤字が名目 GDP 比 0.5% を超えていないときには、均衡予算原則は遵守されているとみなされます (3条1項b号前段)。ただし、その加盟国の公的債務が対 GDP 比 60% 基準を大きく下回り、かつ長期の財政安定性を害するおそれが極めて低い場合には、構造上の財政赤字が名目 GDP 比基準は 1% まで許容されます (3条1項d号)。</p> <p>◎ MTO 達成に向けた共通化の迅速化 中期財政 (予算) 目標 (MTO) が未達の加盟国は、その達成に向けて共通化を迅速にすすめるべきではありません。具体的な日程表などについては、欧州委員会 (European Commission) が定めることになっています (3条1項b号)。</p> <p>◎ 暫定的な逸脱 加盟国は、1997年のSGP〔安定成長協定〕に定める是正措置 (corrective arm) の適用除外の対象となる例外的状況 (exceptional circumstances)、例えば急激な景気後退など、を理由に、または中期予算目標 (MTO) の達成にむけた調整過程にあることを理由に、暫定的、一時的に自国の中期予算目標 (MTO) から逸脱することが認められます (3条1項c号、3条3項b号)。</p> <p>◎ 自動是正メカニズム 加盟国の構造バランスが著しく中期予算目標 (MTO) から逸脱している、または中期予算目標 (MTO) の達成に向けた調整過程にある場合、当該逸脱を是正するためにメカニズムは自動的に発動されます (3条1項e号)。また、逸脱により変動・累積した政府債務も自動的に是正されます。是正措置の詳細についての一般原則は、例外的状況にあることを理由とする是正措置が適用除外となるケースに対しても、欧州委員会 (European Commission) の定めるところに従い、適用になります。</p> <p>◎ 憲法等への均衡予算原則の明記および相互監視 加盟各国は、これらの均等予算ルールを国内法に規定するように求められます。欧州委員会 (European Commission) は、財政安定条約 (TACG) 署名各国によるこの国内法化要件 (transposition requirements) の遵守状況を経過観察し (observe)、経過観察書 (observations) の形で各国に報告することになっています (8条前段)。いかなる署名国も、この報告に基づきま</p>	<p>たはそれ以外の根拠に基づき、他の署名国が国内法化要件を遵守しているかどうかを問うために欧州司法裁判所 (ECJ) に対して訴えを起こして審査を求めることができます (8条1項)。裁判所は、審査対象となった当事国が国内法化要件を遵守していないと判断した場合、その決定のなかで、当該当事国がユーロ参加国の場合には、対 GDP 比 0.1% の範囲内で制裁金 (制裁金/課徴金) を欧州安定メカニズム (ESM) に納付するように命じることができます。一方、当該当事国がユーロ参加国でない場合には、制裁金を EU に納付するように命じることができます (8条2項)。</p> <p>② 是正措置 (corrective arm)、EDP の強化 自国通貨がユーロである EU 加盟国は、過大赤字是正手続 (EDP) の枠内において赤字基準 (deficit criterion) に違反しているとされたときには、欧州委員会が発出した提案または勧告を受け入れる義務があります。ただし、この義務は、欧州委員会の提案または勧告が、自国通貨がユーロである EU 加盟国間での特定多数決 (qualified majority) により否決された場合には、課されません (7条)。</p> <p>EU 加盟国が、過大赤字是正手続の対象となる場合には、予算・経済連携プログラム (budgetary and economic partnership programme) を策定するように求められます。この連携プログラムは、過大赤字の是正を効果的かつ持続的に行うために策定、実施され、詳細な構造改革を含むものでなければなりません。また、この連携プログラムは、EU 理事会および欧州委員会に提出して承認を受け、かつ安定成長協定 (SGP) に基づく現行の監視手続の枠内で経過観察 (monitor) に付されることになっています (5条1項)。</p> <p>③ 政府債務削減の基準値 EU 加盟国の政府債務が、改訂された安定成長協定 (SGP) に定める債務基準 (debt criterion) である GDP 比 60% 以内の数値を超えてしまった場合、その加盟国は、平均で年 0.5% の基準 (benchmark) で、累積した赤字を削減するように求められます (4条)。</p> <p>④ 公債発行計画 EU 加盟国は、国債発行計画を立てるにあたっては、自国の公債発行計画を事前に EU 理事会および欧州委員会に報告するように求められます (6条)。</p>
---	---

なお、本項の末尾に財政協定 (Fiscal Compact) の条文の全訳 (仮訳) **資料 3 (80 頁)** をつけているので、参照してください。

◆ 「ツー・パック」とは
(Q) 次に、2013年5月に施行された「ツー・パック (Two-Pack)」について、少し詳しく説明してください。

(A) 2013年5月に施行された「ツー・パック (Two-Pack)」を、詳しく図説すると、次のとおりです。

【図表 18】 ツー・パックの概要

<p>2013年5月21日 ツー・パック (Two-Pack) 典拠 2つのEU規則</p> <p>①財政安定に関し深刻な困難に陥っている、またはそのおそれがあるユーロ圏加盟国の経済および予算監視の強化に関する欧州議会・EU理事会規則 472 / 2013 号 [REGULATION (EU) No 472 / 2013 OF THE EUROPEAN PARLIAMENT AND OF THE COUNCIL of 21 May 2013 on the strengthening of economic and budgetary surveillance of Member States in the euro area experiencing or threatened with serious difficulties with respect to their financial stability]</p> <p>②ユーロ圏加盟国の予算計画案の経過観察および評価ならびに過剰赤字の是正の厳格化のために共通規定に関する欧州議会・EU理事会規則 473 / 2013 号 [REGULATION (EU) No 473 / 2013 OF THE EUROPEAN PARLIAMENT AND OF THE COUNCIL of 21 May 2013 on common provisions for monitoring and accessing draft budgetary plans and ensuring the correction of excess deficit of the Member States in the euro area]</p>
<p>対象国 ユーロ圏参加国</p>
<p>ポイント</p> <p>◎ユーロ圏参加国については、次のような措置を講じ、予算案の段階からの監視、評価およびEDP（過大財政赤字是正手続）を厳格化します。</p> <ul style="list-style-type: none"> ・独立機関による各国共通予算ルールによる監視 ・各国は毎年10月15日までに欧州委員会およびユーログループに来年度予算案および前提となるマクロ経済見積を送付すること。 <p>《解説》</p> <p>ツー・パックの導入によって、各国の財政・予算決定をユーロ圏共通の懸念事項と捉え、それをお互いに監視・調整していく体制が強化されました。ツー・パックは、ユーロ圏各国に共通の予算ルールの適用と提出期限を課しました。ユーロ圏各国が中期的な財政政策や構造改革案を発表、そして、それに基づいた翌年の予算案を公表します。欧州委員会 (Commission) は提出された予算案を精査し、必要があれば、予算案の修正・再提出を求めることができます。</p> <p>《ユーロ圏各国に課せられた共通の予算ルールと提出期限》</p> <ul style="list-style-type: none"> ・ 4月30日 中期財政安定計画 (Medium-term Stability Programs) および今後12か月の成長と雇用に関する改革政策 (National Reform Programs) を発表 ・ 10月15日 翌年の予算概要を発表 ・ 12月31日 翌年の予算を承認 <p>このようにEUは、SGP (安定成長協定) の強化を通じて、加盟国の財政および経済の相互監視機能を強化してきました。しかし、その過程では加盟国間の足並みの乱れも表面化しました。例えば、TSCG (財政安定条約) はイギリスとチェコが合意を拒否したためにEU法としての成立には至らず、政府間の合意に留まりました。</p> <p>EUは加盟国の財政及び経済の相互監視機能の強化だけでなく、経済通貨統合 (EMU = Economic and</p>

Monetary Union) の結束強化という面からも、フランスなどがけん引する形で「財政統合 (予算枠組統合)」への道筋をつけようとしています。必ずしも事は順調に運んでいません。

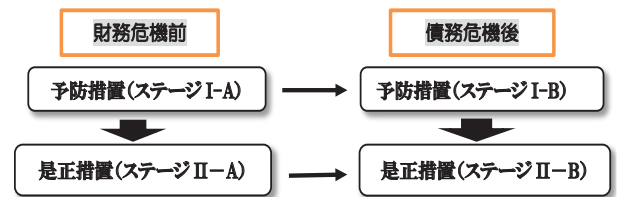
◎ 2008年にはじまる債務危機／財政危機とEU財政法の展開

(Q) EUの債務危機／財政危機 (financial crisis, fiscal crisis) は、2009年にはじまりましたが、EUの財政法はこの危機に対応するためにどのように展開していったのでしょうか？図説する形で、まとめてください。

(A) これまでの繰り返しになりますが、根拠法令を含めてまとめてみます。

まず、EUの財政統合 (予算枠組統合) を推進するための最高位の典拠 (財政憲法／予算法)、つまり一次法は「SGP (安定成長協定)」です。

SGPでは、財政悪化を食い止めるための措置〔予防措置＋是正措置〕が、財務危機前と債務危機後では、変わりました。そこで、ここでは次のような形で説明します。



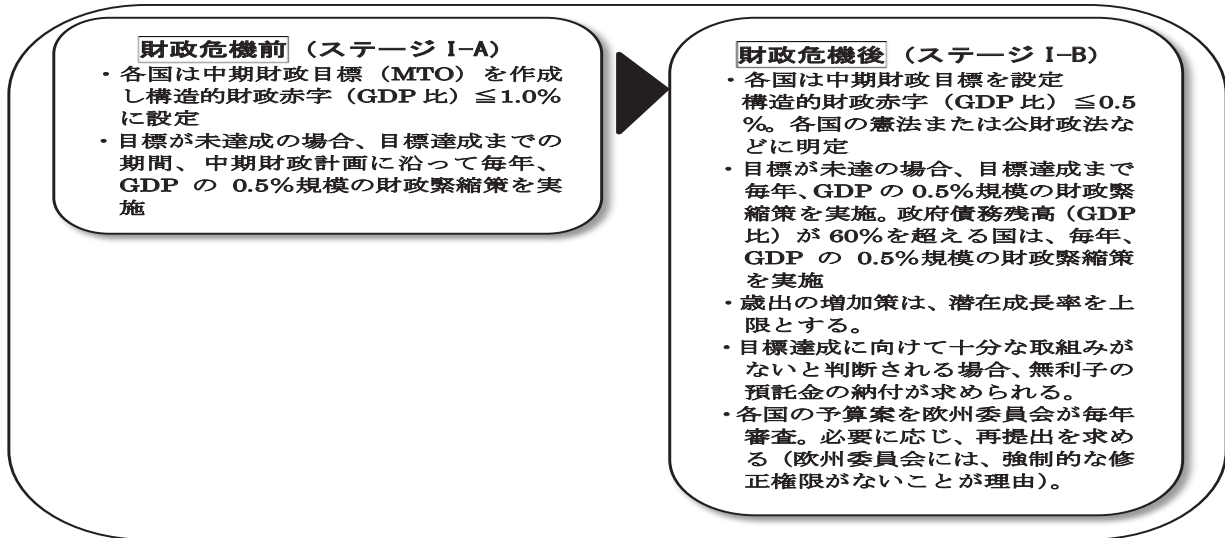
債務危機前から財務危機後に分けて①予防措置と②是正措置との動きを (ステージ I-A & I-B、II-A & II-B の順で) を追ってみると、次頁【図表 19】のとおりです。

すでにふれたように、EUの債務危機／財政危機は、一般に、ユーロ圏危機 (Eurozone crisis)、ソヴァリン債危機とも呼ばれます。2009年10月には、ギリシャの政権交代で国家財政の粉飾決算が露呈しました。その後、アイルランド、ポルトガル、スペイン、イタリアなどピグス諸国 (PIIGS 諸国) に飛び火し、さらには欧州全体の金融システムまで揺るがす事態となりました。

【図表 19】からわかると思いますが、この危機は、EU加盟各国に財政規律を義務づけた最高位の典拠である1997年の「SGP／安定成長協定」を改正する新たな一次法、二次法の制定につながりました。さらには各加盟国の国内法の整備とつながって

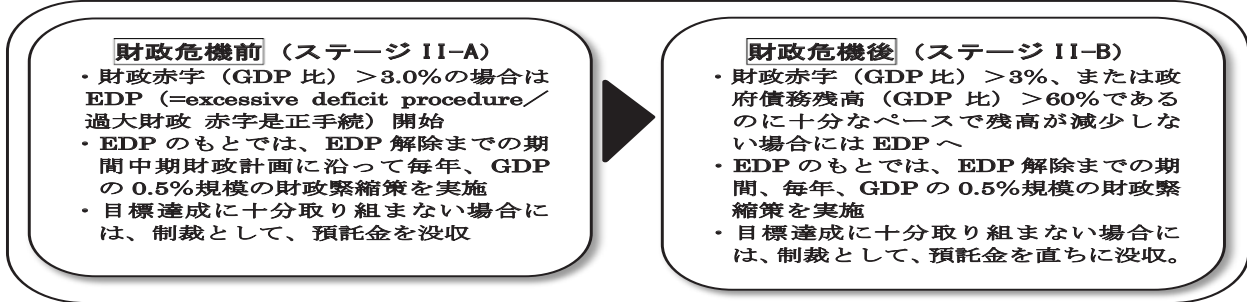
【図表 19】 SGP の変遷：債務危機前と債務危機後の予防措置、是正措置の動き

◆財政悪化の**予防措置**【SPG のステージ I-A &ステージ I-B の改正事項】



第1ステージでの取組みが不十分で財政赤字の GDP 比が 3% を超えた国は、第 2 ステージに進む。

◆財政悪化の**是正措置**【SPG のステージ II-A &ステージ II-B の改正事項】



きました。

◎ステージ I-A 債務危機前の財政悪化予防措置の概要

(Q) それでは、【図表 19】をもとに、ステージ I-A ~ II-A、ステージ I-A ~ II-B まで、順に解説してください。

まず、財政危機前のステージ I-A 財政悪化の予防措置について説明してください。

財政危機前 ステージ I-A で取られた**財政悪化の予防措置**

- 各国は中期財政目標 (MTO) を作成し、構造的財政赤字 (GDP 比) $\leq 1.0\%$ に設定
- 目標が未達成の場合、目標達成までの期間、中期財政計画に沿って毎年、GDP の 0.5% 規模の財政緊縮策を実施

(A) EU の債務危機前の経済安定協定 (SGP)、つまり「財政悪化予防策」のステージ I-A では、財

政状況の監視および経済政策の調整・監視強化に関する規則 (EC 規則 1466 / 97 号、EC 規則 1466 / 97 号を改正するための EC 規則 1055 / 2005 号) で、財政悪化の防止措置が詳しく規定されました。これらの規則によると、各国は構造的財政赤字の GDP 比の 1.0% [(構造的収支ベースで 0.5%) 以下に抑制するという中期財政 (予算) 目標 (MTO=medium-term budgetary objectives) を設定し (EC 規則 1055 / 2005 号 2 条 a)、目標達成のため安定プログラムと呼ばれる中期財政計画を策定するように求められます (EC 規則 1466 / 97 号 3 条)。

(Q) 「中期財政 / 予算目標 (MTO)」とはどのようなものですか？

(A) 一言でいえば、加盟各国に対する財政健全化のための数値目標です。

つまり、各国が中期財政目標の達成に向けて十分な取組みをしているかどうかは、構造的財政赤

【図表 20】中期財政／予算目標 (MTO) とは

<p>中期予算目標 (MTO=medium-term budgetary objectives)</p> <p>すべての EU 加盟国は、財政健全化のため (to ensure sound fiscal health)、中期予算目標を達成する、または中期予算目標を構造的予算状況の〔構造的収支ベースで〕GDP 比の年 0.5% をベンチマーク (基準値) として調整する方向にあることが期待されています。</p>

字の〔構造的収支ベースで〕GDP 比が年 0.5% 改善しているかどうかをベンチマーク (基準値) とされるということです (EC 規則 1055 / 2005 号 5 条)。

◎ステージ II-A 債務危機前の財政悪化是正措置の概要

(Q) 以上は、債務危機前のステージ I-A ですね。それでは、次に、債務危機前に、ステージ II-A で取られていた財政悪化の是正措置について説明してください。

財政危機前 ステージ II-A で取られた財政悪化の是正措置

- ・財政赤字 (GDP 比) > 3.0% の場合は EDP (=excessive deficit procedure/過大財政赤字是正手続) 開始
- ・EDP のもとでは、EDP 解除までの期間、中期財政計画に沿って毎年、GDP の 0.5% 規模の財政緊縮策を実施
- ・目標達成に十分取組まない場合には、制裁として、預託金を没収。

(A) 債務危機前の経済安定協定 (SGP) のステージ II-A で取られる財政悪化の是正措置、すなわち過大財政赤字手続 (EDP) の実行の迅速化・明確化するために、関係規則 (EC 規則 1467 / 97 号、EC 規則 1467 / 97 号) を改正 (EC 規則 1056 / 2005 号) し制定しました。

これらの規則によると、ある国が過大赤字財政に陥っていると欧州委員会 (European Commission) が判断した場合、EU 理事会 (EU Council)、とりわけ EU 経済・財務相理事会 (ECOFIN=Economic and Financial Affairs Council) がその国に意見〔見解〕(opinion) または勧告 (recommendation) をし、ECOFIN が過大財政赤字に有無を決定することになっています (EC 規則 1467 / 97 号 3 条)。

ただし、実質 GDP 成長率がマイナスになったとか、潜在成長率を下回る低成長が長期にわたり続き、生産が累積的に失われている場合、過大財政赤字は、暫定的、一時的なものともみなされ、宥恕的な取扱いがなされます (EC 規則 1056 / 2005 号 2 条)。

一方、財政赤字 (GDP 比) が 3.0% を超え、過大財政赤字があると決定した場合、EU 経済・財

務相理事会 (ECOFIN) は、その国に対して、過大財政赤字是正手続 (EDP=excessive deficit procedure) で是正を勧告します。

具体的には、EDP のもとでは、EDP 解除までの期間、その国の中期財政計画に沿って、構造的財政赤字の GDP 比を年 0.5% の範囲内にするように改善を求めます (EC 理事会規則 1056 / 2005 号 3 条)。

(Q) 毎年、GDP の 0.5% 規模の財政緊縮策を実施するように求めるわけですか。

(A) そうです。EDP で是正勧告をしたのにも拘わらず、その国が是正措置を十分に講じていないと ECOFIN が判断したとします。この場合、EU の預託金保障スキーム (DGS=deposit guarantee scheme) に基づき、その国は、過大財政赤字の規模に応じた無利子の預託金 (deposit) を EU に納めるように求められます。

(Q) 債務危機が発生する前の時期 (ステージ I-A & ステージ II-A) に、財政悪化の防止策、さらには EDP (過大財政赤字是正手続) の開始や実質上の罰則を設けるなどの是正のための法的枠組みがつけられました。しかし、実際には、うまく機能せずに、「債務危機／財政危機」を招いてしまったわけですが、その主な原因は、どういうところにあったのでしょうか？

(A) 財政悪化防止・是正の仕組みはできたのですが、実際には、政治的な配慮から、いわゆる「例外的な宥恕規定」が濫用されたことがあげられます。

◎ステージ I-B 債務危機後の財政悪化予防措置の概要

(Q) それで、EU は、債務危機が発生した後のステージ I-B 財政悪化の予防措置について説明して下さい。

(A) EU の債務危機／財政危機、ユーロ圏危機発生に伴い、EU は複数の対応策を取りました。すでにふれたように、その 1 つが、2011 年 1 月からはじまった「ヨーロッパ・セメスター (European Semester)」制度です。

債務危機後、経済安定協定 (SGP) のステージ I-B では、EC 規則 1466 / 97 号を改正する EC 規則 1175 / 2011 号が制定・発効したことではじまりました。加えて、ステージ I-B では、ユーロ導入国のみを対象にユーロ圏における財政監視強化に関

財政危機後（ステージ I-B）で取られた財政悪化の予防措置

- ・各国は中期財政目標を設定
- ・構造的財政赤字（GDP 比） $\leq 0.5\%$ 。各国の憲法または公財政法などに明定
- ・目標が未達の場合、目標達成まで毎年、GDP の 0.5% 規模の財政緊縮策を実施。政府債務残高（GDP 比）が 60% を超える国は、毎年、GDP の 0.5% 規模の財政緊縮策を実施
- ・歳出の増加策は、潜在成長率を上限とする。
- ・目標達成に向けて十分な取組みがないと判断される場合、無利子の預託金（no-interest deposit）の納付が求められる。
- ・各国の予算案を欧州委員会が毎年審査。必要に応じ、再提出を求める（欧州委員会には、強制的な修正権限がないことが理由）。

する規則（EU 規則 1173 / 2011 号）が制定され発効しました。また、ユーロ参加国の予算案の監視・評価および過大財政赤字の確実な是正にかかる共通規定を定める規則（EU 規則 473 / 2013 号）も制定され、発効しました。

ステージ I-B では、2013 年の政府間協定「経済通貨統合における安定、調整およびガバナンスに関する条約（TSCG=Treaty on Stability, Coordination and Governance in the Economic and Monetary Union）」（いわゆる「財政安定条約（Fiscal Stability Treaty）」）も発効しました。

これらの EU 規則や協定のもと、加盟各国は、構造的財政赤字は GDP の 0.5% 以下に抑制するという中間財政目標を設定し、その目標を拘束力および永続性のある各加盟国の国内法（憲法が望ましい。）に明定するほか（財政協定 3 条 2 項）、歳出（利払い費などな除きます。）の増加率は潜在成長率を上限とするように求められます（EU 規則 1175 / 2011 号 5 条）。

各国が中期財政目標の達成に向けて取り組んでいるかどうかは、構造的財政赤字の年 0.5% のベンチマーク（基準値）を上回って改善しているかどうかで検証されます（EC 規則 1175 / 2011 号 5 条）。そして、ある国が中期財政目標の達成に向けて十分に取り組んでいないと判断されたとします。その場合、その国の GDP 比 0.2% の預託金を欧州委員会に納めなければなりません（EU 規則 1173 / 2011 号 4 条）。

また、加盟各国は毎年 10 月 15 日までに翌年の予算案や、前提となる経済見通しなどを欧州委員会（European Commission）と EU 経済・財務相理事会（ECOFIN）に提出し（EU 規則 473 / 2013 号 4 条）、11 月 30 日までに欧州委員会（Commission）が、予算案が中期財政目標の達成に十分な内容であるかどうかを審査します。

そして、必要と判断した場合には、予算案の是正・再提出を求めます（EU 規則 473 / 2013 号 7 条）。なお、① EU 規則 473 / 2013 号と、② 金融安定性に関して深刻な懸念を抱えるユーロ参加国に対する経済・財政監視の強化に関する EU 規則 472 / 2013 号の 2 つが、すでにふれた、いわゆる「ツープック」です。

◎ステージ II-B 債務危機後の財政悪化是正措置の概要

(Q) 債務危機後の、経済安定協定（SGP）のステージ II-B 財政悪化是正措置について、説明してください。

財政危機後ステージ II-B で取られた財政悪化是正措置

- ・財政赤字（GDP 比） $> 3\%$ 、または政府債務残高（GDP 比） $> 60\%$ であるのに十分なペースで残高が減少しない場合には EDP 開始
- ・EDP のもとでは、EDP 解除までの期間、毎年、GDP の 0.5% 規模の財政緊縮策を実施
- ・目標達成に十分取り組まない場合には、制裁として、預託金を直ちに没収

(A) 債務危機後、安定成長協定（SGP）のステージ II-B では、財政悪化是正措置に関する規則（EC 規則 1466 / 97 号）を改正する規則（EU 規則 1175 / 2011 号）による規制強化に始まります。また、ステージ II-B では、ユーロ参加国のみを対象に、ユーロ圏における財政監視強化の効果的な実施に関する規則（EU 規則 1173 / 2011 号）が発効しました。

(Q) EDP（過大財政赤字是正手続）の開始要件の見直しなど、財政悪化是正措置が強化されたわけですか？

(A) そうです。これらの規則によりますと、EDP（過大財政赤字是正手続）を開始するかどうかは、① 過大な財政赤字の有無は財政支出基準【財政赤字の GDP 比が 3% を超えているか（a deficit to GDP ratio is exceeding reference value of 3%）】に加え、② -a) 公的債務残高の GDP 比が 60% を下回っているか（a public debt to GDP ratio is not exceeding reference value of 60%）、または、② -b) 60% を上回っているが十分なペースで縮小しているかどうかによって判断されます（EU 規則 1177 / 2011 号 1 条）。

(Q) 「債務残高の十分なペースでの縮小」とは？

(A) 過去3年間と今後2年間において、債務残高のGDP比60%との差額分が、毎年平均して5%縮小していくかどうかで判断されます（EU規則1177/2011号2条）。

(Q) 制裁も強化されたのですか？

(A) そうです。ある加盟国が過大財政赤字の縮小に向けて十分に取り組んでいないと判断されたとします。この場合、特定多数決（qualified majority vote）の仕組みのもと、EU経済・財務相理事会（ECOFIN）が多数決で否決しない限り、その加盟国には制裁金がかかります（EU規則1173/2011号6条）。

◎ EUの財政監視【加盟国の財政計画（予算案）の事前審査】制度

(Q) シックス・パック（包括的な経済財政ガバナンス強化法）をもとにしたEU加盟国の財政計画（予算案）の事前審査制【財政監視】においては、従来の加盟国政府の「過大な財政赤字（excessive fiscal deficit）の監視」制度や過大財政赤字是正手続（EDP = excessive deficit procedure）が、制裁をちらつかせながら予防的（preventive）措置や是正（corrective）措置を求める仕組みに変わったということですが、どう変わったのか説明してください。

(A) EUは、加盟国の予算案に「過大な財政赤字（excessive fiscal deficit）」があると認定した場合にはEUは、過大財政赤字是正手続（EDP = excessive deficit procedure）を開始することになっています。これが、EUの「財政監視（fiscal surveillance）」の仕組みです。

EUは、「財政統合（予算枠組統合）を目指し、加盟各国の財政計画（予算案）の事前審査制度を導入し、財政監視（fiscal surveillance）を強化しています。強化されたEU加盟国の財政計画（予算案）の事前審査制【財政監視制度】は、次のとおりです。

まず、財政監視の対象ですが、ひとことでいえば、各加盟国の「政府赤字と政府債務」です。

財政監視の対象 = 政府赤字（government deficit）+ 政府債務（government debt）

そして、監視の結果、次のような3つの評価がなされます。

○ `問題なし（no problem）、
 ▲ `問題あり（problem / risk exists）、の場合 = 予防措置（preventive arm）勧告 + 制裁（sanction）
 × `違反あり / 過大（excessive deficit exists）、の場合 = 是正措置（corrective arm）+ 制裁

【図表 21】EUの「財政監視」プロセスとは

財政（政府赤字+公的債務）監視（Fiscal Surveillance）

- ・欧州委員会（Commission）とEU理事会は、1977年の安定成長協定（SGP）に基づき、EU加盟各国に対して、中期予算目標（MTO=medium-term budgetary objective）を設定し、その目標に沿い、次の基準の範囲内で財政（予算）運営を行うように求めています。
 - ①**政府赤字基準（deficit criterion）** 年次の一般政府部門の**政府（財政/予算）赤字（government/fiscal/budgetary deficit）**が対**GDP比3%以内（limit of 3% of GDP for deficits）**であること。
 - ②**政府/公的債務基準（debt criterion）** 政府（公的）債務（government/public debt）が対**GDP比60%以内（limit of 60% of GDP for debt）**であること。
 - ③**政府/公的債務が十分に削減されていない？** [Debt not sufficiently diminishing] 具体的には、【超過部分の1年あたり0.5%削減目標の3年間未達成】
- ・欧州委員会（Commission）とEU理事会は、加盟各国が、①、②の要件を充たしているかどうかを、財政（予算）監視をします。
- ・政府/公的債務については、③超過部分を1年あたり0.5%の削減目標を3年間達成できているかどうかで判定します【Six-Packによる新基準】。
- ・基準違反するおそれがある加盟国に対し、EUは、予防措置（preventive arm）を取ります。一方、基準に違反し過大な政府赤字があると判定した場合、EUは、問題の加盟国に対し、是正措置（corrective arm）を開始します。

▲ `問題あり（problem / risk exists）、の場合には、予防措置（preventive arm）が取られます。

財政不均衡の`▲おそれ（risk）あり、で予防措置（Preventive arm）

欧州委員会（Commission）は、加盟国が中期予算目標（MTO）を設定しているが、その目標から逸脱した財政運営をしていると判断した場合、多角的監視手続（MSP=multilateral surveillance procedure）、その加盟国に対して予防措置（preventive arm）を取ります。

予防措置（preventive arm）は、次の手順（ステップ）で取られます。

ステップ1 加盟国の計画提出（submission） 各年4月、多角的監視手続（MSP）に従い、EU加盟各国の場合は年次の安定計画（stability programme）、ユーロ非参加国は収れん計画（convergence programmes）を欧州委員会（Commission）およびEU理事会（EU Council）の双方に提出することになっています（EU運営条約121条）。

ステップ2 評価（assessment） 欧州委員会（Commission）の経済財政小委員会（EFC=Economic Financial Committee）は、各国の計画が中期予算目標（MTO）や構造的財政収支基準（expenditure

benchmark) などから逸脱していないかを含め、公的赤字基準、公的債務基準を充たしているかどうか精査します。
<p>ステップ3 意見【見解】(opinion) ①欧州委員会(Commission)の勧告(recommendation)および経済財政小委員会(EFC)との協議を経て、EU理事会(EU Council)計画案に対する意見【見解】(opinion)を採択します。</p> <p>②意見【見解】のなかで、EU理事会(EU Council)は、当該国に計画を調整するように求めることができます。</p>
<p>ステップ4 経過観察(monitring) 欧州委員会(Commission)およびEU理事会(EU Council)は、計画の実施状況を経過観察します。</p>
<p>ステップ5 早期警告(early warning) ①欧州委員会(Commission)は、加盟国が中期予算目標(MTO)から逸脱した財政運営をしていると判断した場合、または的確なペースで赤字が縮小しておらず基準を充たさない恐れがある場合、当該国に対して意見(opinion)を付けた早期警告を出します(TFEU121条4項、修正規則(EC) No 1466/97号6条・10条)。</p> <p>②この警告は、当該国に対して必要な政策調整を求めEU理事会(EU Council)勧告(recommendation)のかわりに発せられます。</p>
<p>ステップ6 制裁(sanctions) ①ユーロ加盟国については、前年のGDPの0.2%相当額を、有利子の預託金(interest bearing deposit)を納めなければなりません。</p> <p>②当該国が十分な対応調整行動を取らない場合には、財政赤字または公的債務データから算定される金額を課徴金(fines)としてかされます。</p>
<p>ステップ7 ヨーロピアン・セメスター(European Semester)【加盟国の財政計画(予算案)の事前審査制】EU加盟各国が提出した年次の安定計画やユーロ非参加国が提出した取れん計画は、SGP(年安定成長協定)上の予防措置を含む、ヨーロピアン・セメスターの一部を構成します。</p>

次に、×「違反あり/過大(excessive deficit exists)」の場合です。この場合には、是正措置(corrective arm)、具体的にはEDP(過大債務是正手続)を取ることになります。

×過大財政赤字・過大公的債務を理由とする是正措置開始の要件

<p>・ある加盟国が、</p> <p>①政府赤字基準(deficit criterion)【政府(財政/予算)赤字(government/fiscal/budgetary deficit)が対GDP比3%を超過、または</p> <p>②政府/公的債務基準(debt criterion)【政府(公的)債務(government debt)が対GDP比60%を超過】し、かつ、</p> <p>③政府/公的債務についての超過部分の1年あたり0.5%の削減目標を3年間で達成の場合には、是正措置(corrective arm)、すなわち、過大財政赤字是正手続(EDP=excessive deficit procedure)が開始されます。</p> <p>・ただし、例外的な状況による政府赤字基準および政府/公的債務基準からの逸脱は、是正措置(EDP)の対象から除外になります。</p>
--

*シックス・パック(2011年11月)では、加盟各国に、中期財政目標(MTO)を設定、それに沿った財政運営を義務化しました。これを遵守した、財政赤字基準(GDPの3%)および公的債務基準(GDPの60%)以内に留めることを要求します。加えて、「歳出基準値(expenditure benchmark)」を設定【毎年の歳出拡大が中期的なGDPの成長率を超えないことを要求します。】

*ツーパック(2013年5月)では、ユーロ参加各国に共通の予算ルールを設け、欧州委員会(Commission)への提出期限を設定しました(EU規則473/2013号)。EDPも、これに沿って実施します。

EDP(過大赤字是正手続)の手順

<p>ステップ1</p> <p>①欧州委員会(European Commission)がEU加盟国ごとの報告書(report)を作成します。</p> <p>②欧州委員会(Commission)が過大赤字あり(excessive deficit exists)とみた場合、経済財政委員会(EFC)が、その報告書をもとに意見(opinion)を作成します。</p> <p>③意見を、当該加盟国およびEU理事会(EU Council)に通知します。</p> <p>④EU理事会(EU Council)は、欧州委員会(Commission)の素案に基づき、過大な赤字があるかどうかを最終決定します。</p> <p>⑤EU理事会(EU Council)は、欧州委員会(Commission)の決定に基づき、最大6か月の期限をつけて当該国に対して赤字を解消するための効果的な是正行動を取るよう勧告を採択します。当初、当該勧告は非公表です。</p> <p>⑥EU理事会(EU Council)は、当該国が必要な是正行動を取っていないと判断したときには、当該勧告内容を公表します。</p> <p>⑦EU理事会(EU Council)は、当該国がその後も勧告内容を継続的に公遵守しない場合には、一定期間内に必要な手続をとる旨を通知します。</p>
<p>ステップ2</p> <p>①当該加盟国が勧告内容を遵守しない場合には、欧州委員会(Commission)の勧告に基づいてEU理事会(EU Council)が制裁措置を発動【EU理事会が多数決で否決しない限り、自動的に制裁が決まる「特定多数決(QMV=qualified majority voting)」方式】を採用しています。なお、制裁は、ユーロ参加国とユーロ非参加国では異なります。</p>
<p>《ユーロ参加国の場合》</p> <p>(i) ユーロ参加国が、効果的な是正行動を求める勧告内容を遵守しない場合には、前年の制裁は、対GDP比0.2%相当額[ただし最大でも、0.5%相当額まで]の有利子の預託金(interest bearing deposit)を納付することになります。</p> <p>(ii) 欧州委員会(Commission)とEU理事会(EU Council)は、当該国がその後も効果的な是正措置</p>

が実施していないと判定した場合には、当該預託金を課徴金 (fines) とし没収します。

② EU 理事会の理事長は、取った処分について、欧州議会 (EP) に通知します。

《ユーロ非参加国の場合》

ユーロ非参加国が効果的な行動を求める勧告内容を遵守しない場合には、EU 理事会 (EU Council) は再度勧告します。

◎新たな「マクロ経済不均衡是正ルール」とは

(Q) 新たな「マクロ経済不均衡是正ルール (rules on macro-economic imbalances)」、または「マクロ経済不均衡是正手続 (MIP=macro-economic imbalance procedure) とは、どのようなものなのでしょうか？

(A) 2011 年のシックス・パック (Six-Pack) を典拠に、従来の「財政監視 (赤字+債務) 監視 (fiscal surveillance)」制度や「EDP (過大財政赤字是正手続)」に加え、新たに「過大なマクロ経済的不均衡、の有無をチェックする「マクロ経済不均衡監視 (microeconomic imbalances surveillance)」制度が誕生しました (EU 規則 1176 / 2011 号)。EIP (MIP=macro-economic imbalance procedure / マクロ経済不均衡監視手続) です。この新たな監視制度は、すでにふれたように、EU が、経済政策の統合を目指し、ヨーロッパ・セメスターのサイクル内で、指標ポイント制【3種のマクロ経済不均衡を測る指標スコアボード】で各加盟国のマクロ経済 (経済政策) 計画を事前に評価し、EU 基準の遵守を求めるものです。

従来の EDP (財政監視) と新 EIP (マクロ経済不均衡監視) とを比べると、その違いは次のとおりです。

財政監視 (財政赤字+公的債務) 監視 (fiscal surveillance) 制度
× 過大な財政赤字の加盟国には、EDP (過大財政赤字是正手続) を開始

New

マクロ経済不均衡監視 (microeconomic imbalance surveillance) 制度

典拠 シックス・パック (Six-Pack) 施行 2011 年 12 月

◎ 3種のマクロ経済不均衡を測る指標スコアボードで評価

- ① 対外不均衡および競争力 (external imbalances and competitiveness) を測る指標
- ② 対内不均衡 (internal imbalances) を測る指標
- ③ 社会的指標 (social indicators)

◎ 評価は、次の 3 種

- マクロ経済的不均衡なし
- ▲ マクロ経済的不均衡あり → 予防措置 (preventive arm)
- × 過大なマクロ経済的不均衡あり → 是正措置 (corrective arm)

マクロ経済不均衡是正手続 (MIP=macroeconomic imbalance procedure) を開始

(Q) EIP (マクロ経済不均衡監視) の目的は、どういったところにあるのでしょうか？

(A) 「マクロ経済不均衡是正ルール」や「マクロ経済不均衡是正手続 (MIP)」は、シックス・パック (Six-Pack) を典拠に導入されました。巨額な財政赤字、持続不可能な対外債務や住宅バブルのような EU 加盟国間のマクロ経済的不均衡を監視 (surveillance) し、かつ、「▲不均衡があり」と判断された国に対しては予防措置 (prevention) を勧告し、「×過大な不均衡あり」と判断された国に対しては是正措置 (correction) を義務づけるという仕組みです。債務危機/ユーロ圏危機の最中の 2011 年 12 月に施行されました。

EU がこうしたルールや MIP が導入した理由は、ユーロ圏危機の直接の原因は、ユーロ圏加盟国の財政悪化であるものの、もっと根源的な原因はユーロ圏加盟国間の経済格差による経常収支や労働コストなどの対外不均衡や失業率などの対内不均衡にあるとされたためです。

(Q) 「マクロ経済不均衡是正ルール」や「マクロ経済不均衡是正手続 (MIP)」は、どのような仕組みになっているのですか？

(A) マクロ経済不均衡が存在するかどうかについては、対外不均衡と対内不均衡を測定するためのいくつかの指標 (indicators) を使った早期警戒メカニズム報告 (AMR=alert mechanism report) 制度を導入します。AMRのもと、欧州委員会 (Commission) は、すべての EU 加盟国について不均衡 (imbalance) が存在するかどうかを評点化します。

この結果、ある加盟国に「不均衡あり」または「過大な不均衡あり」と評定されたとします。この場合、再調査が実施され、その結果に基づいて経過観察は行われ、必要に応じて EU 委員会 (EU Commission) はその国に構造改革に関する予防 (prevention) または是正 (correction) を勧告 (recommendation) します。

その国が理由もなく対応または是正を怠ると、最終的には制裁がかされます。

(1) 対外不均衡および競争力 (external imbalances and competitiveness) を測る指標、(2) 対内不均衡 (internal imbalances) を測る指標、ならびに (3) 社会的指標 (social indicators) のスコアボード (scoreboard) は、図説すると、次のとおりです (EU 規則 1176 / 2011 号 4 条)。

【図表 23】マクロ経済不均衡を測る指標スコアボード

<p>(1) 対外不均衡および競争力判定のための指標スコアボード</p> <p>① 経常収支の過去3年間の移動平均値〔対GDP比〕：指標的な基準値 (indicative threshold) は対GDP比-4%~+6%</p> <p>② 純国際投資ポジション (NIIP=net international investment position) 〔対GDP比〕：指標的な基準値は対GDP比-35%。NIIPとは、その加盟国の対外金融資産と対外財政債務の差額</p> <p>③ 過去5年間の輸出金額ベースの輸出市場シェアの変動率：指標的な基準値は-6%</p> <p>④ 名目単位労働コストの変動率 (過去3年間)：指標的な基準値は、ユーロ圏+9%非ユーロ圏は+12%</p> <p>⑤ 過去3年間の先進41か国と比較した消費者物価デフレーター (HICP/CPI) に基づく実効的為替レート (REER=real effective exchange rates) の変動値：指標的な基準値はユーロ圏加盟国±5%、非ユーロ圏加盟国は±11%。REERは、主要な取引相手国の価格競争力を提示</p>
<p>(2) 対内不均衡判定のための指標スコアボード</p> <p>① 民間部門負債 (連結ベース) の対GDP比：指標的な基準値は133%</p> <p>② 民間部門の信用フロー (連結ベース) の対GDP比：指標的な基準値は15%</p> <p>③ 住宅価格下落の年変化率：指標的な基準値は6%</p> <p>④ 政府部門負債の対GDP比：指標的な基準値は60%</p> <p>⑤ 金融部門での総財政債務の年変化率：指標的な基準値は16.5%</p>
<p>(3) 社会的指標スコアボード</p> <p>① 過去3年間の平均失業率：指標的な基準値は10%</p> <p>② 過去3年間の経済活動変化率：指標的な基準値は-0.2%</p> <p>③ 過去3年間の長期失業変化率：指標的な基準値は2%</p> <p>④ 過去3年間の若者失業の変化率：指標的な基準値は0.2%</p>

(Q) EUの年次「マクロ経済不均衡の監視 (microeconomic imbalance surveillance)」について、もう少し詳しく説明してください。

(A) フローチャートで示すと、次のとおりです。

マクロ経済不均衡の監視 (surveillance) プロセス

欧州委員会が、マクロ経済不均衡を測る指標スコアボードを使って、加盟国間の過大なマクロ経済不均衡が存在するかどうかを調査 (review) します。

ステップ1 年次警戒メカニズム報告書 (AMR=Alert Mechanism Report) を作成・公表 欧州委員会 (Commission) が、マクロ経済不均衡を測る指標スコアボードを使って評点。すべてのEU加盟国に関する「年次警戒メカニズム報告書 (AMR=alert mechanism report) を作成したうえで公表します (EU規則1176/2011号3条)。

ステップ2 再調査 (IDR=in-depth reviews) の実施 AMRでさらに調査が必要とされたユーロ加盟国に対しては、欧州委員会 (Commission) が該国の当局者の協力を得て、再調査 (IDR=in-depth reviews) を実施します (EU規則1176/2011号5条)。【例えば、2017年期中では13か国 (ブルガリア、クロアチア、キプロス、フィンランド、仏、独、アイルランド、イタリア、オランダ、ポルトガル、スロバキア、スペイン、スウェーデン) が再調査の対象】

ステップ3 再調査結果：①問題なし (no problem/unwinding)、②不均衡あり (imbalance exists/persisting) または③過大な不均衡あり (excessive imbalance exists/aggravating)

ステップ4 ヨーロピアン・セメスターのサイクル内での観察 (モニター) ②「不均衡あり」、または③「過大な不均衡あり」と評定された国に対しては、翌年、ヨーロピアン・セメスターのサイクル内での観察 (モニター) が実施されます (EU規則1176/2011号9条)。EU理事会 (EU Council) の担当部は、その国にマクロ経済不均衡についての詳細なモニター結果報告書を用意します。

予防的措置、是正勧告&制裁プロセス

②マクロ経済的「不均衡あり」と評定された国の場合 マクロ経済不均衡は正手続内での予防的措置 (preventive arm of the MIP) が取られます (EU規則1176/2011号6条)。

ステップ1 ヨーロピアン・セメスターのサイクル内での予防措置の勧告 マクロ経済的「不均衡あり (imbalance exists/persisting)」の国に対しては、マクロ経済不均衡モニター結果報告は、年次のヨーロピアン・セメスター勧告に織り込む形で該国に通知されます。

③「過大なマクロ経済的不均衡あり」と評定された国の場合 過大な不均衡は正手続 (EIP=excessive imbalance procedure) 内での是正措置 (correction arm of the EIP) が取られます (EU規則1176/2011号7条、8条)。

ステップ1 欧州委員会 (Commission) からの勧告 (recommendation) と、当該国の是正行動計画 欧州委員会 (Commission) は、「過大なマクロ経済的不均衡あり (excessive imbalance exists/aggravating)」と評定した場合、過大な不均衡は正手続 (EIP=excessive imbalance procedure) の開始をEU理事会 (EU Council) に勧告します。当該国は、定められた期限までに是正行動計画 (CAP=corrective action plan) の策定を義務づけられます。CAPには、是正策の詳細と実施工程を明示する必要があります。CAPは、EU理事会 (EU Council) で承認されなければなりません。CAPは、欧州理事会で十分かどうか判定されます。不十分と判定されますと、再提出が求められます。再提出後も不十分と判定されると、年のGDP0.1%相当の課徴金が賦課されます。

ステップ2 当該国が是正行動計画を作成しない場合の無利子予約金の強制 CAPは、欧州委員会とEU理事会が実施状態をモニターします。実施状態が思わしくないと判断された場合、あらたな実施期限が勧告され、年のGDP0.1%相当の無利子の預託金が求められます。

ステップ3 当該国が是正行動計画を作成しても実施しない場合や欧州委員会 (Commission) の勧告を遵守しない場合、制裁としての年GDP0.1%相当額の課徴金の賦課 欧州委員会とEU理事会は、その後もCAPが実施されていないと判定した場合、制裁として当該預託金は没収されます。

◎自国の主権の一部を EU に移譲することへの国民の反発はないのか

(Q) EU に加入することは、加盟国が、自国の主権の一部を EU に委譲することにもつながるわけですが、私たち日本人からすれば、日本がアメリカの 1 州になるようなもので、素直には受け取れないのですが？

(A) そうですね。イギリスのブリグジット (Brexit)、「EU 離脱」は、まさに、そうした国民感情を反映した結果のようにもみえます。ただ、国民投票の結果は、僅差でしたから、イギリスに有利な条件で EU から完全に離脱するには、相当の政治力と忍耐が必要です。

イギリスは、EU 加盟後も、ユーロには参加せずに独自の通貨、ポンドを維持してきたし、ローマ・カトリック教会から単別れしイングランド国教会 (Church of England) という独自の国教会制度を立ち上げたレガシーもあります。大陸とは違うんだ、という大英帝国の伝統が脈々と息づいているのかも知れません。

EU における「財政統合 (予算枠組統合)」とは、すでにふれたように、EU 加盟国が財政政策 (予算編成) の主権を (一部) 放棄し、EU に移譲するということです。最終的には、ユーロ圏加盟国に、ユーロ圏共通予算を導入することにあります。もっとも、現在の EU は、ユーロ圏共通予算を真摯に議論できる余裕はありません。なぜならば、EU は、ブリグジット (Brexit) で、EU 全体の財政 (予算) の穴埋めをどうするかが喫緊の課題となっているからです。

ユーロ圏各国は、すでに金融制度統合 (銀行統合) を実施し欧州中央銀行 (ECB=European Central Bank) に委ねています。

EU は、「財政統合 (予算枠組統合)」への一歩として、均衡予算原則 (balanced budget principle) をベースとする財政規律 (fiscal rules / fiscal disciplines) を強化するための仕組みを導入しました 2008～9 年からはじまった債務危機、ユーロ危機では、一連の財政悪化防止策や財政悪化是正策を講じるなど、試行錯誤の連続でした。こうした防止策や是正策は、EU の財政憲法とも称される 1997 年の安定成長協定 (SGP) を軸に進められたわけです。大きな流れを源流にある SGP の存在をどう評価するかは、難しいところがあります。

◎むすびにかえて～2013 年以降の経済成長に配慮した財政規律緩和の動き

(Q) 2013 年以降、EU 各国は、経済の安定成長を優先し、緊縮財政のペースを緩めていると聞きますが、どうなのでしょう？

(A) 多くの加盟国は、財政悪化の是正には、緊縮財政 (austerity) は必要悪として、EU の是正勧告に従ってきました。しかし、その一方で、緊縮財政による景気悪化の影響で、政権維持が困難になる体験もしました。政権の安定には、経済成長と緊縮財政のバランスを取る必要性に迫られるようになってきました。

2013 年以降、加盟国の多くが緊縮財政 (austerity) 政策を軌道修正し、財政規律 (fiscal governance) を緩和する方向に舵を切っています。欧州委員会 (Commission) も、経済成長に配慮し、SGP (安定成長協定) の例外 (exceptional events / exceptional circumstances) 規定を緩く適用することで、各加盟国の財政政策の軌道修正を容認する姿勢に転じました。つまり、問題とされた加盟国が、実質 GDP 成長率がマイナスになったとか、潜在成長率を下回る低成長が長期にわたり続き、生産が累積的に失われているとかが原因で生じた過大財政赤字を、暫定的、一時的とみなすことで、EDP (過大財政赤字是正手続) による是正勧告が回避されるようになってきています。

(Q) SGP (安定成長協定) の「例外規定」とは、どのような内容なのですか？

(A) SGP (安定成長協定) の「例外規定」とは、やさしくいえば、景気が悪化する加盟国や主要な構造改革を実施しようとする加盟国に対して、財政赤字の削減のペースをしばらくの間緩めることを認めるものです。

2014 年 10 月 22 日に、欧州委員会 (Commission) のユンケル (Jean-Claude Juncker) 委員長は、欧州議会 (European Parliament) での、委員長 (President of the European Commission) への就任演説を兼ねて、「ヨーロッパの新生：雇用、成長、公正および民主的変革に向けた私の公約 (A New Start for Europe: My Agenda for Jobs, Growth, Fairness and Democratic Change)」と題する政治ガイドライン (Political Guidelines) を公表しました。このガイドラインのなかで、EDP の適用除

外となる「主要な構造改革」と判断する要件を緩和し、そうした改革を実施しようとする加盟国に対して EDP 手続を積極的に開始しない方向に舵をきる政策を打ち出しました。

(Q) ここでいう EDP 適用除外となる要件の「主要な構造改革 (major structural reforms)」とはどういった内容なのでしょう？

(A) 「主要な構造改革」とは、潜在成長率や財政の持続可能性を増進し、かつ、法制化された改革を意味します。まあ、ここでは、これ以上メスを入れて詳しく説明することは避けませんが・・・。

いずれにしろ、加盟国が法令で「構造改革」に努力する姿勢をはっきりと謳えば、ヨーロッパ・セメスター【財政計画 (予算案) の定期的監視制度】に基づいて EU に提出した現実の財政計画 (予算案) に少々難があっても、見逃して、直ちに厳しい勧告ないし是正手続 (EDP) は取らないとするものです。これは、懲罰をちらつかせながらの加盟国への財政 (予算) 規律の強制、緊縮財政の要求などは、当事国への内政干渉、主権侵害とも映ることへの政治的な配慮とも取れます。

それから、欧州委員会 (European Commission) は、2015 年 1 月に、例外規定適用に関する新たな「FAQ ガイダンス」を出しました (European Commission, FAQ: Guidance to encourage structural reforms and investment (Strasbourg, 13 January 2015))。

このガイダンスでは、EU が、加盟国の財政計画 (予算案) が EDP 適用除外に該当するかどうかを精査する場合には、①法制化された構造改革のみならず、②計画段階の構造改革も含めて財政赤字の削減計画を検証することに方針を転換する旨あきらかにしています。

このガイダンスに対しては、ドイツや ECB (欧州中央銀行) は、財政規律の緩みにつながり、これまで進めてきた財政赤字削減の努力が無に帰してしまうと批判しています〔詳しくは、Mario Draghi, President of the ECB, ≪ Structural reform in the euro area, ≫ (EUB, 18 October, 2017)〕。

いずれにしろ、2013 年以降、景気や雇用に配慮して、SGP (安定成長協定) の例外規定が次第に幅広く適用されるようになり、財政規律／予算規律は緩み、全体として緊縮財政 (austerity) のペースは落ちてきています。この背景には、加盟

各国の主権 (national sovereignty) の移譲を受けて行われる EU の政治面での統合 (political integration) が遅々として進んでないことがあります。

「EU の政治統合」は難題です。EU が、各加盟国の国民の意思を排除し、急進的な政治統合、統一的政策統合を進めようとする、加盟各国政府は国民の激しい反発を受けます。難民の各加盟国への割当ケースが典型です。東欧の加盟国のように、過激なナショナリズム、右派政党の台頭をゆるすなど副作用も大きいわけです。

EU の「財政統合／予算の枠組統合」を旗頭に年々強化される「緊縮財政」もまた然りです。EU の財政規律ルールでは、公的債務は GDP 比 60% 以内を上限に加盟各国に財政 (予算) 運営を行うように求めています。しかしこのルールを厳格に適用することは、経済が低迷している加盟国にとっては、政権の命取りになりかねないわけです。

これは、日本の政権の公的債務比率と比べればよくわかります。IMF の統計によると、地方政府や社会保障基金を含む日本の一般政府の公的債務は約 1,200 兆円、対 GDP 比で 240% にも上ります。口では財政再建の題目を唱えるものの、政権維持を優先し、国民に緊縮財政を強いることには及び腰になるのは、どこの国でも同じなわけです。

【注記】

この「Q&A : EU 財政法入門塾 (1)」は、筆者が、2018 年 4 月 14 日に、日本財政法学会後援で、東京都内、日本大学大学院法学研究科で行われたポーランド・マリー・キュリー・スクヴオドフスカ大学財政法学部 (Department of Financial Law, University of Maria Curie Skłodowska in Lublin, Poland) アンソニー・ハナッシュ教授 (Prof. Dr. Antoni Hanusz) の講演「EU 法における過大な政府債務の削減とポーランド法制への影響 (The reduction of excessive government debt in the European Union law and its impact on the Polish legal system)」【財政法叢書 36 号 (日本財政法学会、2019 年 10 月刊) 所収】の通訳、聴講者の便宜のために用意・公表した資料「図説 : EU 法と EU 財政法の基礎 ~ EU の財政統合 (予算枠組統合) のゆくえ」に加筆し、Q&A 形式にまとめたものです。あくまでも tentative なもの (未定稿) であり、内容の正確性については一切責任をもちませんので、了解ください。

(石村耕治)

■参考文献

EU 法と EU の財政規律強化と緩和の経緯については、次のような資料があります。

《邦文》

- ・国立国会図書館 リサーチ・ナビ [EU (欧州連合)] Available at: <https://rnavi.ndl.go.jp/politics/entry/eu-top.php>
- ・EU MUG (駐日 EU 代表部) (<http://eumag.jp/>)
- ・EU 法のデータベース: EUR-Lex Access to European Law Available at: <http://eur-lex.europa.eu/homepage.html> 『Europe 誌バックナンバー』(駐日 EU 代表部 1993-2011 季刊) Available at: <http://eumag.jp/volumes/>
- ・庄司克宏著『新 EU 法．基礎篇』(岩波書店、2013 年)
- ・中西優美子著『法学叢書 EU 法』(新世社、2012 年)
- ・M・ヘルデーゲン著、中村匡志訳『EU 法』(ミネルヴァ書房、2013 年)
- ・JETRO 「ヨーロッパ・セメスターの概要と今後のスケジュール」(JETRO、2011 年 4 月)
- ・久保広正 「EU 通貨統合の法的基礎」国民経済雑誌 207 巻 2 号 (2013 年)
- ・JETRO 「EU の経済・財政ガバナンスを強化するシックス・パックとツー・パックの 6 概要」(JETRO、2013 年 8 月)
- ・JETRO 「真の経済通貨同盟 (EMU) に向けた作業の継続動向」(JETRO、2015 年 3 月)
- ・土田陽介 「調査レポート: ファンロンパイ・レポートが描く欧州経済に改革スケジュール」(三菱 UFJ リサーチ&コンサルティング、2013 年 1 月)
- ・松本 淳 「欧州の財政規律は再び緩むのか」One Mizuho (みずほ総合研究所、2015 年 12 月 24 日)
- ・伊佐 柴 「ポーランド経済の現状と課題」(住友商事グローバルリサーチ、2017 年 6 月 9 日)

《英語で読める文献》

- ・Paolo Biraschi et al, The New Medium-Term Budgetary Objectives and the Problem of Fiscal Sustainability After the Crisis (Treasury Dept, Italy, 2010)
- ・Van Rompuy, Herman, Towards a Genuine Economic and Monetary Union (5 December, 2012)
- ・Terence Fokas, "Economic and Monetary Union in Europe: The Legal Framework and Implications for Contractual Obligations," 36-FALL Tex. J. Bus. L. 2 (1999) .
- ・Victor Ferreres Comella, "Amending the National Constitutions to Save the Euro: Is this the Right

Strategy?," 48 Tex. Int'l L.J. 223 (2013) .

- ・Jean-Claude Juncker, A New Start for Europe: My Agenda for Jobs, Growth, Fairness and Democratic Change) (22 October, 2014)
- ・Federico Fabbrini, "The Euro-Crisis and the Courts: Judicial Review and the Political Process in Comparative Perspective," 32 Berkeley J. Int'l L. (2014)
- ・R. Daniel Kelemen, "Law and the Globalization of Austerity," 22 Ind. J. Global Legal Stud. 379 (2015) .
- ・Samo Bardutzky, "Constitutional Courts, Preliminary Rulings and the New Form of Law: The Adjudication of the European Stability Mechanism," 16 German L.J. 1771 (2015) .
- ・Paul Craig, "The Financial Crisis, the European Union Institutional Order, and Constitutional Responsibility," 22 Ind. J. Global Legal Stud. 243 (2015) .
- ・René Smits, "The Crisis Response in Europe's Economic and Monetary Union: Overview of Legal Developments," 38 Fordham Int'l L.J. 1135 (2015) .
- ・European Commission, FAQ: Guidance to encourage structural reforms and investment (Strasbourg, 13 January 2015)
- ・Jerald Khee, "Toward a Two-Speed Europe: National Sovereignty and the Absence of Political Integration in the Eurozone," 22 Colum. J. Eur. L. 165 (2015)
- ・European Commission, The Microeconomic Imbalance Procedure~Rationale, Process, Application: A Compendium (Institutional Paper 039 / November 2016)
- ・Thomas Biebricher, "The Crisis Response in Europe's Economic and Monetary Union: Overview of Legal Developments," 17 German L.J. 835 (2016) .
- ・Manica Hauptman, "European economic governance and the 2017 European Semester cycle," Conference introductory note (February, 2017)
- ・Jost Angerer, Fact Sheets on the European Union 2018: EU framework for fiscal policies (January, 2018)

【資料集】

《Q & A》現代 EU 財政法入門塾

石村 耕治 (JTY 代表・白鷗大学名誉教授)

資料 1 EU 運営条約 (TFEU) 126 条の規定 [仮訳]

資料 2 EU 運営条約 (TFEU) 第 121 条と 136 条の規定 [仮訳]

資料 3 1997 年安定成長協定 (SGP = Stability & Growth Pack) [仮訳]

資料 4 2013 年安定成長協定 (TSCG) タイトル III 財政協定 [仮訳]

資料 5 EU 規則 1176 / 120111 号(マクロ経済不均衡の防止および是正関係)2011 年 11 月 16 日 [仮訳]

資料 1

EU 運営条約 (TFEU) 126 条の規定 [仮訳]

《解説 A》

EU の財政規律確保のための基礎的な法的枠組み (EU's basic fiscal governance legal framework) は、EU 運営条約 (TFEU) と EU 運営条約 (TFEU) の附属議定書第 12 号 (Protocol (No 12) on the excessive deficit procedure) を読めばわかります。

EU 運営条約 (TFEU) 第 126 条

TFEU 附属議定書 (Protocol No 12) (EDP 関係)

そこで、EU の財政規律確保のための基礎的な法的枠組みの理解を助けるために、EU 運営条約 (TFEU) 第 126 条の全条文を邦訳 [仮訳] し、TFEU 附属議定書 (Protocol No 12) (EDP 関係) の要約を付けておきます。

《EU 運営条約 (TFEU) 第 126 条の規定 [仮訳]》

第 1 項 加盟国は、過大な政府赤字を回避するものとする。

第 2 項前段 欧州委員会 (Commission) は、総誤差 (gross errors) を確認するという観点から、加盟国の予算状態 (budgetary situation) と政府債務の累積の展開について経過観察 (monitor) を行う。この場合において、次のような 2 つの基準 (criteria) に従い、予算規律 (budgetary discipline) の遵守状況を検査 (examine) する。

第 a 号 計画されたまたは現実の政府赤字

(government deficits) 比率が GDP [国民総生産] 比で基準値 (reference value) を超えているかどうか。ただし、次の場合を除く。

- ・当該比率が、実質的かつ継続的に減少し、当該基準値に近い水準に達している。または、
- ・当該基準値を超える過大額は、たんに例外的かつ一時的なものであり、かつ当該比率は基準値に近い。

第 b 号 政府債務 (government debt) が GDP 比で基準値を超えているかどうか。ただし、その比率が、十分に減少しており、かつ満足できるペースで当該基準値に近づいている場合は別である。

第 2 項後段 基準値は、この条約 (TFEU) に附属する過大赤字是正手続に関する議定書に定める。

《過大赤字是正手続に関する附属議定書第 12 号 (EDP 関係) [要約]》

第 2 項後段を受けて、EU 運営条約 (TFEU) の「過大赤字是正手続に関する附属議定書第 12 号 (Protocol (No 12) on the excessive deficit procedure)」が定められている。同附属議定書 (EDP 関係) では、過大な政府 [財政] 赤字 (excessive government deficits) とは、(a) 財政 (予算) 赤字基準 (deficit criterion) と (b) 公的債務基準 (debt criterion) で判定される旨定める。

同附属議定書 (EDP 関係) は、セーフハーバーとなる具体的な基準値 (reference value) について、第 1 条で、「過大 (excessive)」とは、政府赤字 (government deficit) については対 GDP 比 3% を超える場合、政府債務 (government debt) については、対 GDP 比 60% を超える場合を指すものとする。

また、同附属議定書 (EDP 関係) 第 2 条は、さまざまな文言を定義する。具体的には、「政府 (government)」を「一般政府 (general

government)、すなわち、中央政府 (central government)、地域または地方政府 (regional or local government) および社会保障基金 (social security funds)」と定義している。加えて、「赤字 (deficit)」を「純借入 (net borrowing)」、「債務 (debt)」を「総借入額 (total gross debt)」と定義している。

第3項前段 加盟国が、これらの基準の1つまたは双方の要件を充たしていない場合、欧州委員会 (Commission) が、報告書 (report) を作成する。欧州委員会の報告書では、政府赤字が政府投資支出額 (government investment expenditure) を超えているのか、ならびに中期経済および予算概観を含む他の関連要因についても検証するものとする。

第3項後段 欧州委員会 (Commission) は、この基準の要件には該当しない場合であっても、加盟国に過大な赤字のおそれ (a risk of an excessive deficit exists) があるとする意見を有するときには、報告書を作成するものとする。

第4項 その意見は、欧州委員会 (Commission) 内にある経済財政委員会 (Economic and Financial Committee) が作成する。

第5項 欧州委員会 (Commission) が、過大な赤字がある、または過大な赤字になり得る (an excessive deficit exists or may occur) との意見 (opinion) を付けて当該加盟国に報告する場合には、その報告書は、EU 理事会 (EU Council) にも送付される。

第6項 EU 理事会 (EU Council) は、欧州委員会 (Commission) の提案 (proposal) および当該加盟国からの見解を含め総合的な評価をしたうえで、過大な赤字があるかどうかの決定をする。

第7項 EU 理事会 (EU Council) が、過大な赤字があると決定した場合、EU 理事会 (EU Council) は、遅滞なく、欧州委員会 (Commission) の勧告 (recommendation) に基づいて、検査期間終了までの状況の検証結果を添えて、当該加盟国に出す勧告を採択する。ただし、当該勧告は、原則として非公開とする。

第8項 EU 理事会 (EU Council) は、勧告を受けた加盟国が、指定された期間内に勧告に沿った効果的な行動を取らなかったと判断した場合、当該勧告は公開される。

第9項前段 加盟国が、EU 理事会 (EU Council) の勧告を実施しなかった場合、EU 理事会 (EU Council) は、指定された期間内に、その加盟国に対して、EU 理事会が状況を改善するために必要とされる赤字削減対策を通知する決定を行うことができる。

第9項後段 この場合において、EU 理事会 (EU Council) は、その加盟国の調整努力を検証するために当該加盟国に対し指定した期間内に報告するように求めることができる。

第10項 EU 運営条約 (TFEU) 第258条および第259条に規定される訴訟を提起する権利は、本条第1項から第9項の適用に関しては、それを行使することはできない。

第11項前段 加盟国が、第9項に基づいて取られた決定に従わない場合、EU 理事会 (EU Council) は、事例に応じて、次に掲げる1つ以上の措置の適用を決定することができる。

- ・当該加盟国に対して、EU 理事会 (EU Council) が指定するところから従い、債券を発行する前に、追加的な情報を公開するように求めること。
- ・欧州投資銀行 (EIB) に対して当該加盟国に対する貸出政策を再考するように要請すること。
- ・当該加盟国に対して、過大な赤字が是正されるまで、EU 理事会 (EU Council) の見解において適切とされる額の無利子の預託金を EU に供するように求めること。
- ・適切な額の過料 (fines) を科すこと。

第11項後段 EU 理事会 (EU Council) 議長 (President) は、その決定を欧州議会 (EP) に通知するものとする。

第12項 EU 理事会 (EU Council) は、自らの判断において、加盟国の過大な赤字が是正された範囲内で、第6項ないし第9項および第11項に基づく決定もしくは勧告の一部または全部を撤回するものとする。EU 理事会 (EU Council) は、すでに勧告を公開している場合には、できるだけ速やかに第8項のもとでされた決定を撤回し、当該加盟国には過大な赤字がもはや存在しない旨の意見を公表するものとする。

第13項前段 EU 理事会 (EU Council) は、第8項、第9項、第11項および第12項に基づく決定または勧告を行う場合、欧州委員会 (Commission) の勧告に基づいてそれを行う

ものとする。

第13項中段 EU理事会 (EU Council) は、第6項ないし第9項、第11項および第12項に基づく措置を採択する場合、EU理事会 (EU Council) に出席する当該加盟国の投票を考慮することなしに、それを行うものとする。

第13項後段 当該加盟国を除く他のEU理事会 (EU Council) 構成員からなる適格多数とは、EU運営条約 (TFEU) 第238条第3項第a号に定めるところによる。

第14項前段 本条に定める手続実施に関する詳しい定めは、この条約 (TFEU) の過大赤字是正手続に関する附属議定書 (EDP 関係) で定める。

第14項中段 EU理事会 (EU Council) は、特別の立法手続に従い、かつ欧州議会 (EP) および欧州中央銀行 (ECB) との協議を経たうえで、全会一致で、前記附属議定書 (EDP 関係) を修正するための適切な規定を採択するものとする。

第14項後段 EU理事会 (EU Council) は、本項の前段、中段に基づき、欧州委員会 (Commission) の提案を基に、欧州議会と協議のうえ、前記附属議定書 (EDP 関係) を適用するための詳しいルールおよび定義を定めるものとする。

《解説 B》

TFEU126条は、多国間共同監視手続 (MSP=multilateral surveillance procedure)、過大赤字是正手続 (EDP=excessive deficit procedure) の法的基礎を定めたものです。欧州委員会 (Commission) は、各加盟国の財政 (予算) 計画または実際に財政赤字が附属議定書第15号 (EDP 関係) に定める基準値を超えていないかどうかを検査する権限を有しています。「過大な政府 [財政] 赤字」の存在の有無は、原則として、当該加盟国が、(a) 財政 (予算) 赤字基準 (deficit criterion) 【対 GDP 比 3%】か、(b) 公的債務基準 (debt criterion) 【対 GDP 比 60%】か、いずれかの要件を超えていないかどうかで判定します。欧州委員会 (Commission) は、判定結果を報告書 (report) にまとめるように求められます。

欧州委員会 (Commission) が、検査した加盟国に対して①「○問題なし (no excessive deficit exist)」とする報告をする場合、その報告書には、政府赤字が政府投資支出額 (government investment expenditure) を超えているか、中

期経済・予算状況を含む他の関連要因についても記載するように求められます。一方、欧州委員会 (Commission) が、調査した加盟国に対して②「▲過大赤字のおそれあり (a risk of an excessive deficit exists)」の意見 (opinion) を付けて報告する場合、その報告書は、欧州委員会 (Commission) 内にある経済財政委員会 (Economic and Financial Committee) が作成することになっています (TFEU126条4項)。これに対して、欧州委員会 (Commission) が、検査した加盟国に対して③「×過大赤字あり、または過大赤字になり得る (an excessive deficit exists or may occur)」の意見 (opinion) を付けて報告する場合、その報告書は、EU理事会 (EU Council) にも送付されます (TFEU126条5項)。

EU理事会 (EU Council) は、欧州委員会 (Commission) の提案 (proposal) および当該加盟国からの見解を含め総合的な評価をしたうえで、過大な赤字があるかどうかの決定をすることになっています (TFEU126条6項)。

このように、欧州委員会 (Commission) は、TFEU126条を典拠にして、各加盟国にEUの財政 (予算) 規律の遵守を求めているわけです。もちろん、債務危機を契機に、その後さまざまな一次法や二次法が制定され、多角的監視手続 (MSP)、さらには是正手続 (EDP) に対し硬軟織り交ぜた対応を繰り返しています。したがって、わかりやすくいえば、ここで紹介しているのは、あくまでも、`母屋`の部分で、その後さまざまな `増改築` が行われているということです。

後に詳しく解説するように、TFEU121条1項は、各国の経済政策 (economic policies) を共通関心事項 (a matter of common concern) とみなし、EU理事会がその調整をするとしています。政府 (財政/予算) 赤字と政府 (公的) 債務に関する多角的監視手続 (MSP)、予防措置 (preventive arm) は、TFEU121条3項・4項に準拠して開始されます。一方、再度確認する意味でいうと、是正措置 (corrective arm) としての過大財政赤字是正手続 (EDP) は、TFEU126条に準拠して開始されます。

資料 2**EU 運営条約 (TFEU) 第 121 条と第 136 条の規定
〔仮訳〕**

《解説》

EU は、2011 年に、経済政策統合をすすめる観点から、新たにマクロ経済不均衡監視 (microeconomic imbalance surveillance) 制度、過大マクロ経済不均衡是正手続 (EIP=excessive microeconomic imbalance procedure) を導入しました。EIP は、EU 規則 (1175 / 2011 号、1176 / 2011 号など) に基づいて実施されていますが、その典拠となるのは EU 運営条約 (TFEU) 第 121 条と第 136 条です。そこで、EU 運営条約 (TFEU) の双方の全条文を邦訳〔仮訳〕します。

《EU 運営条約 (TFEU) 第 121 条の規定》

第 1 項 加盟国は、その経済政策を共通関心事項とみなし、第 120 条の規定に基づいて、EU 理事会において当該事項を調整するものとする。

第 2 項 前段 EU 理事会は、欧州委員会 (Commission) の勧告に基づき、欧州連合 (Union) と加盟国の経済政策に関する包括的指針 (broad economic policy guidelines) 草案を策定し、かつ欧州理事会に対しその調査結果 (findings) を報告するものとする。

第 2 項 中段 欧州理事会は、EU 理事会からの報告に基づき、欧州連合と加盟国の経済政策に関する包括的指針の結論を議論するものとする。

第 2 項 後段 EU 理事会は、この結論に基づき、包括的指針を定めた勧告を採択するものとする。EU 理事会は、その勧告を欧州議会に通知するものとする。

第 3 項 前段 EU 理事会は、経済政策により密接な調整を行い、かつ加盟国の経済動向の持続的な共通化を行うために、第 2 項に規定する包括的指針に基づき欧州連合と加盟国の経済発展および経済政策の共通化について経過観察するものとし、かつ定期的に相対的な評価を実施するものとする。

第 3 項 後段 多国間共同監視のため、加盟国は、経済政策分野で取る重要な措置に関する情報その他必要と思われる情報を欧州委員会に提出するものとする。

第 4 項 前段 第 3 項に規定する手続に基づき、

加盟国の経済政策が第 2 項に規定する包括的指針と一致しない、または経済通貨統合の適切な運営を危殆に陥れると思われる場合には、EU 理事会は、欧州委員会の勧告に基づき、関係加盟国に対して警戒を発することができ、EU 理事会は、欧州委員会の提案に基づき、当該勧告の公表を決定することができる。

第 4 項 中段 本項に基づき、EU 理事会は、当該関係加盟国が出席する EU 理事会の構成員投票によることなしに、これを行う。

第 4 項 後段 EU 理事会の他の構成員による特定多数 (qualified majority) については、第 238 条第 3 項第 a 号に定めるところによる。

第 5 項 EU 理事会議長は、多国間共同監視の結果を欧州議会に報告するものとする。EU 理事会が、その勧告を公開する場合には、EU 理事会議長を、欧州議会の関係委員会 (competent committee) に招聘することができる。

第 6 項 欧州議会および EU 理事会は、通常立法手続に基づく規則を使って、第 3 項および第 4 項に規定する多国間共同監視手続にかかる詳しいルールを採択することができる。

《EU 運営条約 (TFEU) 第 136 条の規定》

第 1 項 経済通貨統合の適切な運営を行うために、条約の関係規定に基づき、EU 理事会は、関係手続に関する第 121 条および第 126 条に規定するところに従い、第 126 条第 14 項の規定する手続の場合を除き、次の目的のために、ユーロを通貨とする加盟国を対象とする措置を採択するものとする。

第 a 号 予算規律の調和および監視を強化すること。

第 b 号 経済政策指針を策定し、当該指針が欧州連合全体に行きわたりかつ監視されるようにすること。

第 2 項 前段 第 1 項に定める措置について、EU 理事会においては、ユーロを通貨とする加盟国の構成員のみが出席し、投票することができる。

第 2 項 後段 当該構成員からなる特定投票については、第 238 条第 3 項第 a 号に定義するところによる。

第 3 項 ユーロを通貨とする加盟国は、ユーロ圏全体の安定性保全のために必要な際に稼動する安定メカニズムを確立することができる。当該メカニズムのもとで付与される金融支援には、厳しい要件を付す。

資料 3

1997 年安定成長協定 (SGP = Stability & Growth Pack) [仮訳]

EU 条約 (TEU) は、経済通貨統合 (EMU=Economic and Monetary Union) の基礎をなす通貨および金融原則を明確に規定する。

単一通貨政策の主な目的は、価格安定を維持することに加え、EU の一般的な経済政策を維持することである。通貨政策の運営 (management) は、自由競争に基づく解放市場経済の諸原則に従って行われなければならない。

財政政策 (fiscal policy) 内で、ユーロ圏諸国は、EU 条約に規定されているように、持続可能な成長を確保するために公的財政を運営しなければならない。

加えて、経済通貨統合 (EMU) 参加国の財政共通化を継続的に保障しようという見解のもと、安定成長協定 (SGP) が採択され、これによりすべての加盟国は、経済通貨統合 (EMU) の円滑な運営のための健全な財政政策の必要性を認識している。

1997 年のアムステルダム欧州理事会 (European Council) で 1997 年 6 月に採択された協定 (Pack) は、2 つの核となる視点から構築されている。1 つは、防止 (preventive) のための、EU 条約で設定された赤字は GDP 比 3% 以上の上限を超える前に予算のずれを確認しかつ是正する早期警戒システム、もう 1 つは、過大赤字を防止し、かつ上限を超える場合に早急にそれを是正する措置を取るための一連の抑止ルール (dissuasive rules) です。

ユーロ圏参加加盟国は、自国の中期予算目標 (MTO = medium-term budgetary objectives) を均衡 (balance) または黒字 (in surplus) にするよう義務づけられている。

協定 (Pack) は、次のような 3 つの法的拘束力を有する要素で構成される。

第 1 加盟国に厳格な義務を負わせ、欧州委員会 (Commission) および EU 理事会に安定成長協定 (SGP) を実施するための欧州理事会の決議 (European Council Resolution) : 加盟国が中期における均衡予算を均衡または黒字に近づけるために取る。

第 2 予算配置の監視ならびに経済政策の監視および調整を強化するための EU 理事会規則 (EU Council regulation) : ユーロ参加加盟国は、自国の中期予算目標 (MTO) その他関連情報を記載した安定計画 (stability programmes) を提出す

る。この計画の要点は、自国の中期予算目標 (MTO) が均等または黒字に組まれていることの明細書 (specification) になることである。このことから、加盟国は、赤字に関する 3% の基準値に違反することなしに、非周期的な財政政策を実施することが認められる。

経済政策の調整の一部として、ユーロ圏に参加していない加盟国は、安定計画 (stability programmes) の内容に近い、共通化計画を提出するものとする。ただし、その計画には、できる限り広範分野、とりわけ、通貨政策目的、なかでも為替レートおよびインフレについて、を含めるものとする。

これらの計画は、共通化基準 (convergence criteria) のいくつかをいまだ満たしていない加盟国の事情に対応するものである。EU 理事会は、定期的に安定計画および共通化計画の双方を検査 (examine) している。目標から著しいずれが確認される場合、EU 理事会は、関連加盟国に対して勧告 (recommendation) を出すことができる。この勧告は、早期警戒メカニズム (early-warning mechanism) を構成する。

第 3 安定成長協定 (SGP) の最後の要素は、過大赤字是正手続 (EDP=excessive deficit procedure) の迅速化と明確化に関する EU 理事会規則である。この規則によると、例外的状況に該当しない限り、赤字は過大とされ、EU 理事会は、直ちに関係加盟国に対して勧告を出す。最大で 4 か月間、当該加盟国は、状況を是正する効果的な行動 (effective action) を取るための期間が認められる。ただし、EU 理事会は、当該加盟国が取った措置が効果的ではないと判断する場合には、次の段階の手続を開始する。

最終的には、過去 10 か月の過大赤字の存在を示す数値報告に基づき、適切な制裁 (sanctions) がかけられる。制裁は、問題の加盟国に対する無利子の預託金 (non-interest bearing deposit) の納付、さらには EU 条約 (TEU) に予め定められた非金銭的制裁 (non-pecuniary sanctions) を含む。預託金は、原則として、過大赤字が 2 年以内に是正されない場合には、過料 (fines) に転換される。上限があり、年間預託金額の GDP 比の 0.5% までである。

例外状況すなわち、自然災害または激しい経済不況のような場合には、赤字が GDP 比の実数値が 3% を超えていても、この EDP 手続を回避できる。少なくとも GDP 比年 2% の下降がある場合には、当然、例外的な経済不況にあたるものとみなされる。

年間 GDP 比の実数値が、0.75% から 2% 下落する場合で、問題の加盟国がその下落が例外事例に該当すると主張するときには、EU 理事会は、当該加盟国が提出した証拠資料に基づいて判定する。

資料 4

2013 年財政安定条約 (TSCG) タイトル III 財政協定〔仮訳〕

《解説》

財政協定 (Fiscal Compact) は、2013 年の安定、調整およびガバナンスに関する条約 (TSCG=Treaty on Stability, Coordination and Governance in the Economic and Monetary Union) 【通称で、「財政安定条約 (Fiscal Stability Treaty)」】の 1 部をなすものです。すなわち、財政安定条約 (TSCG) タイトル III: 財政協定 (Fiscal Compact) は、ユーロ圏における真の「財政安定統合 (real fiscal stability union)」を目指し、1997 年の SGP [安定成長協定] にうたわれた基本理念を強化する規定です。

タイトル III 財政協定 (Fiscal Compact) 第 3 条~第 8 条 第 3 条

第 1 項 締約国は、欧州連合法 (EU law) のもとでの自己の義務として偏見なしに本項に定めるルールを適用するものとする。

第 a 号 締約国の一般政府の予算状況は、均衡 (be balanced) であるかまたは黒字 (in surplus) であるものとする。

第 b 号 第 a 号のもとでのルールは、一般政府のその年の構造的均衡が、改訂された安定成長協定 (SGP) に定義される国別中期目標で、構造的な赤字が国内総生産 (GDP) の 0.5% 以下である場合には、遵守されているとみなす。締約国は、自己の中期目標に向けて共通化を急ぐものとする。共通化の時間枠は、国別持続性リスクを考慮して欧州委員会が提案する。中期目標に関しては、および中期目標に向かった進展については、改訂された安定成長協定 (SGP) の基準に照らして構造的バランスについての相対的な査定に基づき評価するものとする。この場合においては、裁量的な歳入措置のなかの純歳出の分析を含む。

第 c 号 締約国は、第 3 項第 b 号に定義されるような、中期目標達成に向けて調整中で

あるなど例外的な状況にある場合に限り、自己の中期目標から暫定的に逸脱することができる。

第 d 号 一般政府の債務比率が、GDP 比で 60% よりも著しく低く、かつ、公的財政にかかる長期の持続性のリスクも低い場合、第 b 項のもとで定められた中期目標の構造的な赤字は、国内総生産 (GDP) の 1% 以下までとする。

第 e 号 中期目標からの逸脱が顕著である場合または中期目標達成に向けて調整中である場合、是正メカニズム (correction mechanism) は自動的に発動される。当該メカニズムは、関係締約国が指定された期間に逸脱を是正する手段を講じる義務を含む。

第 2 項 第 1 項に定めるルールは、本条約が発効後 1 年以内に締約国の国内法上の拘束力を有し、かつ永続性のある規定、できれば憲法、その他国の予算過程において十分に遵守される規定により効力を有するものとする。締約国は、欧州委員会が提案、実施する是正行為の性格、範囲および期間枠、ならびに例外的な状況および第 1 項に規定するルールの遵守状況を監視する締約国段階での所管機関の役割および独立性に関する一般原則に基づいて第 1 項第 e 号に規定する国内レベルの是正メカニズムを導入するものとする。当該是正メカニズムは、締約国議会の権能を十分に尊重するものとする。

第 3 項 本条において、欧州連合条約に附属する議定書第 12 号 (Protocol (No 12) on the excessive deficit procedure) 第 2 条に定める定義を適用する。

加えて、本条においては、次の定義を適用する。

第 a 号 「一般政府の年間の構造的バランス (annual structural balance of the general government)」とは、一時的かつ暫定的措置を差し引いた年周期の調整されたバランスを指す。

第 b 号 「例外的状況 (exceptional circumstances)」とは、改訂された安定成長協定 (SGP) に規定するような一般政府の財政状態に重要なインパクトを及ぼす、または深刻な経済不況のような、関係締約国のコントロールが効かない非日常的な

問題が生じた事例を指す。ただし、関係締約国の一次的な逸脱が中期の財政持続性を危険に陥れない場合は別である。

第4条

締約国の一般政府の債務の DGP 比率が、欧州連合条約に附属する議定書第 12 (Protocol (No 12) on the excessive deficit procedure) 第 1 条に定める基準値である 60% を超えている場合、過大赤字是正手続実施の迅速化および明瞭化に関する 1997 年 7 月 7 日 EU 理事会 (EC) 規則 1467 / 97 号 第 2 条 (Council Regulation (EC) No 1476 of 7 July 1997 on speeding up and clarifying the implementation of the excessive deficit procedure)、2011 年 11 月 8 日 EU 理事会 (EC) 規則 1177 / 2011 号 (Council Regulation (EC) No 1177 of 8 November 2011) により修正、に基づいて、平均で年 0.5% の基準 (benchmark) で当該赤字を削減するものとする。債務基準違反による過大赤字の存在は、EU 運営条約第 126 条に規定された手続に従って決定される。

第5条

第 1 項 締約国は、EU が制定した条約のもとでの過大赤字是正手続の対象となる場合には、予算・経済連携プログラム (budgetary and economic partnership programme) を策定するものとする。当該プログラムは、過大赤字の是正を効果的かつ持続的に行うために策定、実施され、詳細な構造改革を含むものとする。当該連携プログラムは、EU 理事会および欧州委員会に提出して承認を受け、かつ安定成長協定 (SGP) に基づく現行の監視手続の枠内で経過観察 (monitor) に付される。

第 2 項 予算・経済連携プログラム、およびその一部を構成する年次予算計画 (yearly budgetary plans) の実施状況は、EU 理事会および欧州委員会により経過観察を受ける。

第6条

締約国は、国債発行計画に対するより良い調整を受ける観点から、自国の公債発行計画を事前に EU 理事会および欧州委員会に報告するものとする。

第7条

ユーロを通貨とする締約国は、EU が制定した条約の手続要件を完全に遵守している場合で、過大赤字是正手続 (EDP) の枠内において赤字基準 (deficit criterion) に違反しているとされたときには、欧州委員会が発出した提案または勧告を受け入れる義務がある。ただし、この義務は、欧

州委員会の提案または勧告が、ユーロを通貨とする締約国間で、関係締約国の立場を考慮することなしに、EU が制定した条約の関連規定の準用により投票数が計算される特定多数決 (qualified majority) により否決された場合には、課されないものとする。

第8条

第 1 項 欧州委員会は、適時に、締約国に対し、第 3 条第 2 項に準拠して締約国が採択した規定に関する報告書を提出するように求めることができる。欧州委員会は、関係締約国に対して経過観察書 (observations) を提出する機会を得た後に、その報告書において当該締約国は第 3 条 2 項を遵守していないと結論づけた場合、1 つ以上の締約国は、当該事案の審査を EU 司法裁判所に申し立てることができる。欧州委員会の報告書から離れて、ある締約国が、他の締約国が第 3 条第 2 項を遵守していないと考える場合にも、当該事案の審査を司法裁判所に申し立てることができる。双方の事案において、司法裁判所の決定 (judgment) は、司法裁判所が決定した期間内に当該決定を遵守するのに必要な措置を講ずるという手続をその当事者を義務づける。

第 2 項 締約国は、自己の査定基準または欧州委員会の査定基準に基づき、他の締約国が第 1 項の定める司法裁判所の決定を遵守するために必要な措置を取っていないと思う場合には、司法裁判所に訴えて、EU 運営条約第 260 条の枠組み内で欧州委員会が制定した次のような基準に基づき金銭的な制裁をかすように求めることができる。司法裁判所は、当該締約国が裁判所の決定に従っていないと判断した場合には、GDP の 0.1% を超えない範囲内で、一括納付または状況を勘案した適切額の課徴金 (penalty payment) の納付を求めることができる。自国通貨がユーロである締約国の場合は、当該課徴金を欧州安定メカニズム (European Stability Mechanism) に納付するものとする。自国通貨がユーロでない締約国の場合は、EU の一般予算 (general budget) に納付するものとする。

第 3 項 本条は、EU 運営条約第 273 条内における締約国間の特別協定 (special agreement) の性格を有する。

資料 5

EU 規則 1176 / 2011 号 (マクロ経済不均衡の防止および是正関係) 2011 年 11 月 16 日〔仮訳〕

《解説》

2011 年のシックス・パック (Six-Pack) を典拠に、従来の「財政監視 (赤字+債務) (fiscal surveillance)」制度や「EDP (過大財政赤字是正手続)」に加え、新たに「過大なマクロ経済的不均衡、の有無をチェックする「マクロ経済不均衡監視 (microeconomic imbalances surveillance)」制度が誕生しました (EU 規則 1176 / 2011 号)。EIP (MIP=macro-economic imbalance procedure / マクロ経済不均衡監視手続) です。この新たな監視制度は、EU が、経済政策の統合を目指し、ヨーロッパ・セメスターのサイクル内で、指標ポイント制 [3 種のミクロ経済不均衡を測る指標スコアボード] で各加盟国のマクロ経済 (経済政策) 計画を事前に評価し、EU 基準の遵守を求めるものです。

第 1 章 趣旨および定義

第 1 条〔趣旨〕

第 1 項 この規則は、マクロ経済不均衡の探知 (detection) ならびに EU 内におけるマクロ経済不均衡の防止および是正に関する詳しいルールを定めるものとする。

第 2 項 この規則は、予算状態の監視ならびに経済政策第 1 の監視および調整の監視に関する EC 規則 1466 / 97 号を改正する EU 規則 1175 / 2011 号 (欧州議会および EU 理事会 2011 年 11 月 16 日制定) に定めるヨーロッパ・セメスターの状況に適用するものとする。

第 3 項 この規則の適用においては、EU 運営条約 (TFEU) 第 152 条を十分に遵守することとし、かつこの規則に基づいて発せられる勧告においては、賃金情報に関する各国内での実務および制度を尊重するものとする。この規則は、EU の基本権憲章第 28 条を考慮し、したがって、各国の法律および実務に基づく集団協定の交渉、締結若しくは執行する権利、または集団行動をとる権利には影響しない。

第 2 条〔定義〕

この規則において、用語の意義は、次のとおりである。

第 1 号 「不均衡 (imbalances)」とは、加盟国もしくは経済通貨統合または EU 全体の適正

な経済機能に悪影響を及ぼすまたは及ぼすおそれのあるマクロ経済的發展を上昇させるようないかなる傾向をも指す。

第 2 号 「過大な不均衡 (excessive imbalances)」とは、経済通貨統合の適正な機能を危殆に陥れるまたは陥れるおそれがあるなど、深刻な不均衡 (severe imbalances) を指す。

第 2 章 不均衡の探知

第 3 条 警戒メカニズム

第 1 項 警戒メカニズム (alert mechanism) は、不均衡の早期確認および経過観察 (early identification and monitoring) を促進することを目的とする。欧州委員会 (Commission) は、第 4 条に規定される比較的指標基準値を諸指標のスコアボードに基づく定性経済および金融評価 (a qualitative economic and financial assessment) を含む年次報告書 (annual report) を準備するものとする。当該年次報告書は、スコアボードの指標値を含むものとし、公示される。

第 2 項 欧州委員会の年次報告書には、不均衡の展開を評価する場合には、必要に応じて、諸指標の動向見通しを挿入した経済および金融評価を含む。スコアボードの機械的な読取に基づいて結論を導いてはならない。評価は、EU とユーロ圏における不均衡の展開を考慮するものとする。また、報告書は、1 つ以上の加盟国の基準値を交差させることで不均衡が生じる可能性があるかどうかを表記するものとする。経常収支 (current account) に巨額の赤字を計上する加盟国の評価については、経常収支に巨額の累積する黒字を計上する加盟国の評価とは異なるものとなる。

第 3 項 年次報告書においては、欧州委員会が点検する加盟国が、不均衡による影響を受けている、または受けるおそれがあることを確認するものとする。

第 4 項 欧州委員会は、すみやかに当該年次報告書を欧州議会、EU 理事会および欧州経済社会委員会 (European Economic and Social Committee) に送付するものとする。

第 5 項 EU 理事会は、EU 運営条約 (TFEU) 第 121 条 3 項に基づく多数国間共同監視の一環

として、欧州委員会の年次報告書の包括的な評価を実施し、かつ検証するものとする。ユーログループ【訳注：ユーロ圏 17 か国財務相で構成される非公式会合】は、ユーロを通貨とする加盟国に関する報告書を検証するものとする

第4条 スコアボード

第1項 スコアボード（掲示板）は、一連の指標からなるものとし、不均衡の早期確認および経過観察の道具（tool）として使用するものとする。

第2項 スコアボードは、加盟国にとり適切、実践的、簡素、測定可能、かつ実用的なマクロ経済的（macroeconomic）でマクロ金融的（macrofinancial）な数の限られた指標で構成するものとする。スコアボードは、短期に生じるマクロ経済的不均衡および構造的かつ長期の動向から生じる不均衡を早期に確認できるものとする。スコアボードには、とりわけ、早期確認に有用な指標を含むものとする。

第3項 スコアボードには、とりわけ、早期確認のために利用できる次の各号に掲げる指標を含むものとする。

第a号 対内不均衡（internal imbalances）

公的債務や民間債務、金融市場や住宅を含む資産市場の発展、民間部門の信用の流れ、および失業状態から発生する不均衡等

第b号 対外不均衡（external imbalances）

加盟国の経常収支、対外資産負債残高（investments positions）、実効為替ルート、輸出市場シェア、価格と原価の推移、非価格競争率（non-price competitiveness）、生産性に関する異なる要因も考慮に入れたうえで発生する不均衡等

第4項第1段 欧州委員会は、警戒メカニズムにおけるスコアボードの経済的読取を行うに際し、国内総生産（GDP）および経常収支に影響を及ぼす実体経済（real economy）の展開に細心の注意を払うものとする。この場合においては、経済成長、雇用や失業動向、ユーロ圏内外における形式的かつ実質的な共通化、生産性向上およびエネルギー部門での開発のような研究開発や国内外投資の牽引役などに注視するものとする。

第4項第2段 スコアボードには、警戒レベル

を示すために、各種指数に関するしきい値（基準値／thresholds）を挿入するものとする。指標としきい値（基準値）は、欧州連合における競争を促進することを目的とする。

第4項第3段 指標のスコアボードは、特に不要な場合を除いて、上位と下位の警戒しきい値（基準値）を置くものとする。この場合において、当該しきい値（基準値）は通貨統合の特別の性格および関連する経済状況により正当と判断されるときには、ユーロ圏と非ユーロ圏とでは異なるものとする。

第4項第4段 スコアボードの作成にあたっては、追加的效果を含む不均衡な経済状況に対応するに必要とされる適正な配慮をするものとする。

第5項 金融市場安定化に関係する指標の草案作成においては、欧州制度危機委員会（ESRB=European Systemic Risk Board）【訳注：EURB は、2007年の債務危機を契機に、2010年12月に、EU内での金融制度危機に対応し安定化に努める目的で、欧州中央銀行（ECB）の傘下に設立された機関である。】の作業に対して、適正な配慮を払うものとする。欧州委員会は、金融市場安定化に関する指標の草案作成においては、ESRBに意見の提出を求めるものとする。

第6項 欧州委員会は、スコアボードに登載する一連の指標およびそのしきい値（基準値）を公示するものとする。

第7項 欧州委員会は、スコアボードの妥当性を定期的に評価するものとする。この場合において、欧州委員会は、指標の構成、設定されたしきい値（基準値）や採用した方法論などを、必要があると認めるときは、調整または修正するものとする。欧州委員会は、スコアボードに関する基礎的な方法論や構成およびそれに関係するしきい値（基準値）などの変更点を公示するものとする。

第8項 欧州委員会は、最低でも年一回スコアボードに登載された指標値を更新するものとする。

第5条 再調査

第1項第1段 第3条第5項に規定するEU協議会とユーログループの間での話し合いを適切に評価するため、またはこの規則に基づく緊急な分析を要する想定外でありかつ重大な経済展開がある場合に、欧州委員会は、不均

衡が生じているまたはそのおそれがある各加盟国にして再調査 (in-depth review) を実施するものとする。

第1項第2段 再調査は、加盟国において出発点異なることを含め、国別の特定状況の詳細分析を基に進めるものとする。再調査では、包括的な経済変数 (economic variables) を検査し、かつ分析手法の利用および国別特性にかかる質的な情報にも関わるものとする。再調査では、労使関係や社会的対話 (social dialogue) に関する国別特性に配慮するものとする。

第1項第3段 加えて、欧州委員会は、自己の委員会に関係がありかつ伝達を受けた関係加盟国についてのその他あらゆる情報に対して適正な配慮をするものとする。

第1項第4段 欧州委員会は、第13条に基づき関係加盟国に対する監視任務の一環として再調査を実施する。

第2項 欧州委員会による再調査は、問題の加盟国が不均衡による影響を受けているかどうか、さらには、当該不均衡が過大な不均衡かどうかに関する評価を含む。当該再検査では、加盟国間での包括的な取引や金融連携および国内経済政策の波及効果を含む、実勢経済の背後で検出された不均衡の原因を検証する。当該再調査では、EUの成長や雇用戦略に関する展開について分析する。当該再調査では、EUおよびユーロ圏全体における経済発展の妥当性についても検証する。とりわけ、再調査では、次の点を考慮するものとする。

第a号 必要があると認めるときは、EU運営条約 (TFEU) 第121条、第126条および第148条ならびにこの規則の第6条、第7条、第8条および第10条に基づいて行われた審査のもとで加盟国に対して発せられたEU理事会の勧告または召喚

第b号 加盟国の国別改革計画に反映する、審査のもとでの加盟国の政策意思 (policy intention) および、必要があると認めるときは、その加盟国の安定または共通化プログラム

第c号 審査のもとで、特定の加盟国に対して、または当該加盟国に関連して発出された制度危機についての欧州制度危機委員会 (ESRB) からの警戒もしくは勧告

第3項 欧州委員会は、再調査結果を欧州議会

およびEU理事会に通知し、かつそれを公示するものとする。

第6条 是正措置

第1項 第5条に規定する再調査の結果に基づき、欧州委員会は、加盟国に不均衡が発生しているとみる場合には、欧州議会、EU理事会およびユーログループに通知するものとする。EU理事会は、EU運営条約 (TFEU) 第121条第2項に規定する手続に従い、欧州委員会の勧告に基づいて、関係加盟国に対して必要な勧告を発することができる。

第2項 EU理事会は、その勧告を欧州議会に通知するとともに、公示するものとする。

第3項 EU理事会と欧州委員会の勧告は、EU運営条約 (TFEU) 第152条を十分に尊重し、かつEUの基本権憲章 (Charter of Fundamental Rights of the European Union) 第28条を尊重するものとする。

第4項 EU委員会は、ヨーロッパ・セメスターの一環において当該勧告を年次に審査するものとし、かつ、必要があると認めるときは、第1項に基づいて調整することができる。

第3章

過大不均衡是正手続

第7条 過大不均衡是正手続の開始

第1項前段 第5条に規定する再調査の結果に基づき、欧州委員会は、関係加盟国に不均衡の影響が及んでいるとみる場合、欧州議会、EU理事会およびユーログループに通知するものとする。

第1項後段 この場合において、欧州委員会は、所管の欧州監督機構 (ESA=European Supervisory Authorities) と欧州制度危機委員会 (ESRB) にも通知するものとする。欧州委員会は、必要がある認められる段階において、ESRBを召喚する。

第2項前段 EU理事会は、EU運営条約 (TFEU) 第121条第4項に従い、欧州委員会の勧告に基づき、過大な不均衡が存在することを確認したうえで、当該加盟国に是正行為 (corrective actions) をとるよう勧告することができる。

第2項後段 EU理事会の勧告とは、不均衡の性格と内容を記載するものとし、かつ従うべき一連の政策勧告および関係加盟が是正行為計画を提出する期限を記載するものとする。

EU 理事会は、EU 運営条約 (TFEU) 第 121 条第 4 項の規定に従い、当該勧告を公示するものとする。

第 8 条

是正行為計画

第 1 項 過大不均衡手続が開始されたいかなる加盟国も、EU 理事会と欧州委員会に対して、第 7 条 2 項に規定する EU 理事会の勧告に基づき、同規定に定める期限までに、是正行為計画を提出しなければならない。是正行為計画には、関係加盟国が実施するまたは実施を予定している特定の政策行為、および当該行為の期限を含め、規定するものとする。是正行為計画は、当該政策行為に関する経済的かつ社会的影響を考慮し、かつ経済的経済政策指針と雇用指針と両立するものとする。

第 2 項 EU 理事会は、欧州委員会の報告書に基づき、是正行為計画をその提出から 2 か月以内に評価するものとする。EU 理事会が、欧州委員会の勧告に基づき、当該是正行為計画が適切であるとみる場合には、求められる特定の行為やそれらの期限の一覧を承認したうえで、伝達手段に十分な注意を払い、かつ当該是正行為と現実の不均衡解消との間に時間的な隔たりがあるかを確認するための監視の日程を確定するものとする。

第 3 項 EU 理事会は、欧州委員会の報告書に基づき、是正行為計画に記載した行為と日程が不適切であるとみる場合には、当該加盟国に対して、原則として 2 か月以内に新たな是正行為計画を提出するように求める。EU 理事会は、本条の定める手続に従ってその新たな是正行為計画を審査する。

第 4 項 当該是正行為計画は、第 2 項および第 3 項に規定する EU 委員会の報告および EU 理事会の勧告を経たうえで、公開されるものとする。

第 9 条

是正行為の経過観察

第 1 項 欧州委員会は、第 8 条に基づいて採択された EU 理事会の勧告の実施の経過観察をする。このために、加盟国は、EU 理事会と欧州委員会に対して定期中間進行報告書を提出するものとし、その回数は、EU 理事会が、第 8 条 2 項に規定する勧告のなかで定めるものとする。

第 2 項 EU 理事会は、加盟国の進行報告書を公

示するものとする。

第 3 項 欧州理事会は、是正行為計画の実施の経過観察をするために、その観察活動がユーロを通貨とする加盟国または欧州為替相場メカニズム (ERM II =Exchange Rate Mechanism II) 参加加盟国に関わる場合には欧州中央銀行 (ECB) との調整において、関係加盟国に対する緊急の監視活動を遂行することができる。欧州理事会は、必要と認めるときは、その活動中の対話のなかで社会的パートナーその他各国の利害関係人に関与するものとする。

第 4 項 経済状況の重大な変化に関わる場合には、EU 理事会は、欧州委員会の勧告に基づき、第 8 条第 2 項のもとで採択された勧告を、当該条項に定める手続に基づいて修正することができる。欧州委員会は、必要があると認めるときは、関係加盟国に対して改正された是正行為計画の提出を求め、かつ第 8 条に規定する手続に従い当該是正行為計画を評価するものとする。

第 10 条

是正行為の評価

第 1 項 欧州委員会の報告書に基づき、EU 理事会は、関係加盟国が第 8 条第 2 項のもとで発出された EU 理事会勧告に基づく勧告された是正行為を実施しているかどうかを評価するものとする。

第 2 項 欧州委員会は、当該報告書を公示するものとする。

第 3 項 EU 理事会は、第 8 条第 2 項に基づき採択された勧告のなかで自己が設定した期限までに評価するものとする。

第 4 項前段 EU 理事会は、加盟国が勧告された是正行為を実施していないとみる場合には欧州理事会の勧告に基づき、是正行為に関する新たな期限を設定する勧告をするとともに、不履行があったとする決定を採択することができる。この場合において、EU 理事会は、欧州理事会に通知するとともに、第 9 条第 3 項に規定する監視活動結果を公示するものとする。

第 4 項後段 不履行があったと認定する欧州委員会の勧告は、EU 理事会により採択されたものとみなされる。ただし、特定多数決により、欧州委員会による採択から 10 日以内に当該勧告を否認する決定が下された場合を除く。

第5項 EU理事会が、第1項に定める欧州委員会の報告書に基づき、加盟国が第8条第2項に従って勧告された是正行為を実施したとみる場合には、過大不均衡是正手続は、開始され、かつ停止中と判断される。ただし、経過観察は、第8条第2項に基づく勧告に設定された日程に従い継続される。EU理事会は、停止中の状態にある手続を維持し、かつ関係加盟国が実施した是正政策行為を認定する理由を公示するものとする。

第11条

過大不均衡是正手続

EU理事会は、欧州委員会の勧告に基づき、関係加盟国が第7条第2項に定める勧告に記載された過大な不均衡による影響がないとされた場合には、第7条、第8条および第10条に基づき発出される勧告は破棄されるものとする。

第12条

EU委員会における投票

第7条ないし第11条に定める措置に関し、EU理事会は、関係加盟国が代理するEU理事会の構成員による投票とは無関係に行動するものとする。

第VI章

最終規定

第13条 監視任務

第1項 欧州委員会は、この規則の目的に従って加盟国当局と永続的対話をするものとする。この目的のため、欧州委員会は、とりわけ、加盟国の経済状態を評価し、かつこの規則の目的を遵守することの危険または困難さを確認する任務を遂行するものとする。

第2項 欧州委員会は、第7条第2項にいう過大不均衡状態にあるかどうかについて勧告の対象となる実地経過観察のために加盟国に対する緊急の監視任務を開始することができる。

第3項 関係加盟国が、ユーロを通貨とする加盟国または欧州為替相場メカニズム(ERM II)参加加盟国に関わる場合には、欧州理事会は、必要があると認めるときは、監視に欧州中央銀行(ECB)の参加を求めその代表を召喚することができる。

第4項 欧州委員会は、第2項に規定する任務の結果に基づきEU理事会への報告を求め、かつ、必要があると認めるときは、その結果

の公開を決定することができる。

第5項 第2項に規定する任務を行う場合に、欧州委員会は、コメントを求めて関係加盟国に暫定的な結果を伝えるものとする。

第14条

経済的対話

第1項 欧州連合の機関間、とりわけ欧州議会、EU理事会および欧州委員会における対話を促進し、かつより大きな透明性および説明責任を果たすために、欧州議会の権限ある委員会は、EU理事会の議長、欧州委員会の委員長および、必要があると認めるときは、欧州理事会の議長またはユーログループの議長を当該委員会に召喚して、次の事項について議論を行うことができる。

第a号 EU運営条約(TFEU)第121条第2項に基づき経済政策に関する包括的な指針に関しEU理事会が提供する情報

第b号 監視の年次周期のはじめに欧州委員会が加盟国に対して発出する一般指針

第c項 ヨーロピアン・セメスターの一環としての経済政策の説明に関する欧州理事会の結論

第d項 この規則に基づき実施される多角的監視の結果

第e項 多角的監視の説明および結果に関する欧州理事会の結論

第f項 ヨーロピアン・セメスター終了時点での多角的監視行為の審査

第g項 この規則第7条第2項、第8条第2項および第10条第4項に基づいて発する勧告

第2項 欧州議会の管轄権限のある委員会は、この規則第7条第2項、第8条第2項および第10条第4項に基づくEU理事会の勧告または決定の対象となる加盟国との意見交換に参加する機会を付与することができる。

第3項 EU理事会および欧州委員会は、この規則の適用の結果を、定期的に欧州議会に通知するものとする。

第15条

年次報告

第1項 欧州委員会は、この規則の適用に関して、第4条に規定するスコアボードの更新を含め年次報告するものとし、かつヨーロピアン・セメスターの一環として欧州議会およびEU理事会に提出するものとする。

第 16 条

レビュー

第 1 項前段 2014 年 12 月 14 日以降 5 年毎に、欧州委員会は、この規則の適用に関してレビューを実施し、かつ報告書を作成する。報告書では、とりわけ、次の点を評定する。

第 a 号 この規則の実効性

第 b 号 EU 運営条約 (TFEU) に基づき、加盟国の経済政策により密接な調整および経済パフォーマンスの持続的共通化に向けた進捗度

第 1 項後段 必要があると認めるときは、これ

らの報告書には、この規則の修正案を添付するものとする。

第 2 項 欧州委員会は、欧州議会と EU 理事会に前項に定める報告書を送付する。

第 17 条

施行期日

この規則は、欧州連合官報に登載した日から 20 日を経過した日から施行する。

この規則は、すべての加盟国を全体的かつ直接的に拘束する。

2011 年 11 月 16 日 ストラスブルク

【解説】

2019年度の税制改正（主なポイント）

阿部徳幸（日本大学法学部教授・税理士）

1 基本的考え方

消費税率の引上げに伴う対応、デフレ脱却と経済再生の実現、国際的な租税回避への効果的な対応等の観点から、住宅借入金等を有する場合の所得税額の特別控除制度の拡充、環境性能に優れた自動車に対する自動車重量税の軽減措置の見直し、揮発油税および地方揮発油税の税率の変更、試験研究を行った場合の税額控除制度の見直し、個人の事業用資産についての相続税および贈与税の納税猶予制度の創設、過大支払利子税制および移転価格税制の見直し、納税環境の整備、租税特別措置の見直し等所要の措置を講ずることとし、次により所得税法等の一部を改正することとする、としています。

2 平成31年度税制改正の具体的内容

【1】個人所得課税

1. 住宅ローン控除の拡充

消費税率10%が適用される住宅取得等について、住宅ローン控除の控除期間を3年延長し13年間とされます。また、11年目以降の3年間については、消費税率2%引上げ分の負担に着目した控除額の上限が設定されます。適用期間は2019年10月1日から2020年12月31日までです。この措置による個人住民税の減収額は、全額国費で補填されます。

2. 森林環境税（仮称）および森林環境譲与税（仮称）の創設

森林整備等に必要な地方財源を安定的に確保する観点から、森林環境税（仮称）（2024年度から年額1,000円）および森林環境譲与税（仮称）（2020年度から譲与）が創設されます。

3. ふるさと納税制度の見直し

過度な返礼品を送付し、制度の趣旨を歪めているような団体については、ふるさと納税（特別控除）の対象外とすることができるよう、制度の見直し

がなされます。

4. 子どもの貧困に対応するための個人住民税の非課税措置

子どもの貧困に対応するために、事実婚状態でないことを確認したうえで支給される児童扶養手当の支給を受けており、前年の合計所得金額が135万円以下であるひとり親に対して、個人住民税が非課税とされます。

【2】資産課税

1. 個人事業者の事業承継税制の創設等

新たな個人事業者の事業承継税制が10年間の時限措置として創設されます。なおこの制度は、現行の特定事業用宅地等の小規模宅地等の特例制度との選択適用となります。

具体的には、認定相続人・受贈者が、青色申告の承認を受けていた個人事業者から、相続等または贈与によりその個人事業者の事業の用に供されていた事業用の土地、建物、機械等（「特定事業用資産」といいます。）を取得し、事業を継続していく場合には、その取得した特定事業用資産の課税価格に対応する相続税または贈与税の全額について、その納税が猶予されます。

2. 教育資金の一括贈与非課税措置の見直し

教育資金の信託等をする年の前年の合計所得金額が1,000万円を超える受贈者は、この制度を受けることができなくなります。さらに教育資金の範囲から、23歳以上の受贈者に対する趣味の習い事などの費用が除外されます。その一方で、30歳以上の就学継続には適用期限を2年延長することになります。

3. 結婚・子育て資金の一括贈与非課税措置の見直し

教育資金の一括贈与非課税措置同様、前年の合計所得金額が1,000万円を超える受贈者は、この制度を受けることができなくなります。そのうえで適用期限が2021年3月31日まで2年延長されます。

【3】法人課税

1. イノベーション促進のための研究開発税制の見直し

(1) オープンイノベーション型の対象範囲の追加等
 オープンイノベーション型について、大企業や研究開発型ベンチャーに対する一定の委託研究等を対象に追加するとともに、控除上限が法人税額の10%（現行：5%）に引き上げられます。

(※) 一定の研究開発型ベンチャー企業との共同研究・委託研究に係る税額控除率については、25%となります。

現行			改正案		
共同研究	特別研究機関等	30%	共同研究	特別研究機関等	30%
	大学等		大学等		
	その他（民間企業等）	20%	研究開発型ベンチャー	25%	
	技術研究組合		その他（民間企業等）	20%	
委託研究	特別試験研究機関等	30%	委託研究	特別試験研究機関等	30%
	大学等			大学等	
	中小企業者 公益法人等		20%	研究開発型ベンチャー	
			中小企業者 公益法人等	20%	
知的財産権の使用料	中小企業者	20%	知的財産権の使用料	中小企業者	20%
希少疾病用医薬品等に関する試験研究		20%	希少疾病用医薬品等に関する試験研究 特定用途医薬品等に関する試験研究		20%

控除上限：法人税額の5%（総額型と別枠）
 控除上限：法人税額の10%（総額型と別枠）

(2) 総額型の見直し

総額型について、増加インセンティブの強化の観点から控除率を見直すとともに、研究開発を行う一定のベンチャー企業の控除上限が法人税額の40%（現行：25%）に引き上げられます。

【改正後の控除率】

区分	税額控除率
① 増減試験研究費割合が8%超	$9.9\% + (\text{増減試験研究費割合} - 8\%) \times 0.3$ 控除上限：法人税額の10%（現行と同じ）
② 増減試験研究費割合が8%以下	$9.9\% - (8\% - \text{増減試験研究費割合}) \times 0.175$ 控除下限：法人税額の6%（現行と同じ）

(3) 試験研究費の割合が高い企業への新たな特例措置

高い水準の研究開発投資を行っている企業について、総額型の控除率を割増しする措置を講じたうえで、高水準型が総額型に統合されます。

2. 中堅・中小企業による設備投資等の支援

- ① 中小企業者等の法人税の軽減税率の特例および中小企業向け投資促進税制が2年延長されます。
- ② 地域未来投資促進税制について、高い付加価値創出に係る要件を満たす場合に特別償却率を50%（現行：40%）、税額控除率を5%（現行：4%）に引き上げる等の見直しが行われます。
- ③ 中小企業の事業活動に災害が与える影響を踏まえて事前防災を促進する観点から、事業継続力強化計画（仮称）に基づく防災・減災設備への投資に係る特別償却制度が創設されます。

3. 都市・地方の持続可能な発展のための地方税体系の構築

地域間の財政力格差の拡大、経済社会構造の変化等を踏まえ、県内総生産の分布状況と比較して大都市に税収が集中する構造的な課題に対処し、都市と地方が支え合い、共に持続可能な形で発展するため、地方法人課税における新たな偏在是正措置が講じられます。

具体的には、消費税率10%段階において復元後の法人事業税の一部を分離し、特別法人事業税（仮称）とするとともに、その全額を都道府県に対し、特別法人事業譲与税（仮称）として、人口を譲与基準（不交付団体に対する譲与制限あり）とし2020年度から譲与されます。

(1) 特別法人事業税（仮称）の創設

- ① 特別法人事業税（仮称）の基本的な仕組み
 - (イ) 納税義務者等 特別法人事業税（仮称）は、法人事業税（所得割または収入割）の納税義務者に対して課する国税です。
 - (ロ) 課税標準 法人事業税額（標準税率により計算した所得割額または収入割額です。）

区分	税率
① 付加価値割額、資本割額及び所得割額の合算額によって法人事業税を課税される法人の所得割額に対する税率	260%
② 所得割額によって法人事業税を課税される普通法人等の所得割額に対する税率	37%
③ 所得割額によって法人事業税を課税される特別法人の所得割額に対する税率	34.5%
④ 収入割額によって法人事業税を課税される法人の30%収入割額に対する税率	30%

(ハ) 税率

(ニ) 申告納付

特別法人事業税（仮称）の申告納付は、都道府県に対して、法人事業税と併せて行います。

(ホ) 賦課徴収

特別法人事業税（仮称）の賦課徴収は、都道府県において、法人事業税と併せて行います。

(ハ) 国への払込み

都道府県は、特別法人事業税（仮称）として納付された額を国の交付税および譲与税配付金特別会計に払い込むものです。

② 適用期日

特別法人事業税（仮称）は、2019年10月1日以後に開始する事業年度から適用の予定です。

4. その他

医師の勤務時間短縮や、地域医療体制の確保、高額医療機器の共同利用の推進等効率的な配置の促進といった観点から、医療用機器の特別償却制度の拡充・見直しが行われます。

【4】消費課税

1. 車体課税の見直し

(1) 消費税率引き上げに伴い、2019年10月1日以後に新車新規登録を受けた自家用乗用車について、自動車税の税率が引き下げられます。

(2) エコカー減税

①自動車重量税について、軽減割合が変更されます。これは2019年5月1日から2021年4月30日までに新車登録を受けたものに適用されます。

②自動車取得税について、自動車重量税同様、軽減割合が変更されます。これは2019年4月1日から2019年9月30日までに新車登録を受けたものに適用されます。なお、消費税率引き上げ後は、この自動車取得税は廃止されます。

(3) 環境性能割が自動車税・軽自動車税に導入されることに伴い、自家用乗用車のグリーン化特例（軽課）の適用対象が電気自動車等に限定されます。なお、消費税率引上げに配慮し、2021年4月1日以後に新車新規登録等を受けた自家用乗用車から適用されます。

(4) 環境性能割について、非課税または税率の適用区分が、車両の環境性能に応じて見直されます。ただし、これは自動車取得税廃止後（2019年

10月1日）に新車登録されたものから適用されます。なお、自動車の取得時の負担感を緩和するため、2019年10月1日から2020年9月30日までの間に取得した自家用乗用車について、環境性能割の税率が1%分軽減されます。

2. 外国人旅行者向け消費税免税制度

7月以内の期間を定めた臨時販売場を設置しようとする事業者が、その前日までに一定の事項を記載した届出書を提出したときは、その臨時販売場を輸出物品販売所とみなすこととされます。

【5】国際課税

OECDが2015年9月にとりまとめたBEPS最終報告書に対応すべく、過大支払利子税制と移転価格税制の見直しがなされます。

1. 過大支払利子税制の見直し

過大支払利子税制について、利子の損金算入限度額の算定方法の見直し等により、税源浸食リスクに応じて利子の損金算入制限が強化されます。

(注) 2020年4月1日以後に開始する事業年度分の法人税について適用される予定です。

改正項目	改正内容
対象利子の範囲	【第三者を含む国外に対する純支払利子等の額】 純支払利子等の額=対象外利子等(注)を除く支払利子等-対応する受取利子等 (注)支払利子等の受領者側において日本の課税所得に含まれる支払利子等および一定の公共法人に対する支払利子等
調整所得金額	課税所得+減価償却費+国外に対する対象純支払利子等の額+その他の調整 ※受取配当等の益金不算入額・外国子会社配当等の益金不算入額を除外
損金算入限度額	調整所得金額×20%

2. 移転価格税制の見直し

移転価格税制について、OECD移転価格ガイドラインの改訂内容等を踏まえ、独立企業間価格の算定方法としてディスカウント・キャッシュ・フロー法(DCF法)を加えるとともに、評価困難な無形資産取引に係る価格調整措置が導入されます。

(注) 2020年4月1日以後に開始する事業年度分の法人税および2021年分以後の所得税について適用される予定です。

改正項目	改正内容
無形資産の定義の明確化	以下の2つの要件を満たす資産 ・有形資産および金融資産(現金・預金・有価証券等)以外の資産 ・独立の事業者の間で通常の条件にしたがって、譲渡・貸付け等が行われるとした場合に対価の支払いが行われるもの
独立企業間価格の算定方法	・独立価格比準法、再販売価格基準法、原価基準法、利益分割法、取引単位営業利益法 ・上記に加え、比較対象取引を把握することができない無形資産に係る独立企業間価格の算定方法として、DCF法を追加
取得相応性基準 (評価困難な無形資産取引に係る価格調整措置)	・特定無形資産の独立企業間価格の算定に用いた予測と結果が相違した場合、税務署長はその結果および相違した事情を勘案のうえ、最適な算定方法により独立企業間価格を再度算定し、その価格に基づき課税することができる(価格調整措置)。 ・ただし、上記算定金額と当初取引価格との差が20%を超えない場合、上記の規定は適用されない。 ・国税職員の要求から一定期間内に一定の書類を提出した場合には価格調整措置は適用されない。

【6】納税環境整備

1. 金地金等の密輸に対応するための消費税における仕入税額控除の見直し

金地金等に係る取引の適正化を図り、より一層の密輸抑止を進める観点から、以下の見直しが行われます。

- ①密輸品と知りながら行った課税仕入れについて、消費税における仕入税額控除を認めないこととされます。
- ②金地金等に係る仕入税額控除について、現行の帳簿に加え、「本人確認書類の写し」の保存を要件とします。

(注) ①については2019年4月1日から、②については2019年10月1日から適用される予定です。

2. 経済取引の多様化等に伴う納税環境の整備(情報照会手続の整備)

①事業者等への協力要請

仮想通貨取引等、経済取引の多様化・国際化が進展する中、適正課税を確保するため、現行実務上行われている事業者等に対する任意の照会について税法上明確化されます。

②事業者等への報告の求め

高額・悪質な無申告者等を特定するため特に

必要な場合に限り、事業者等に対する情報照会を行うことができることとなります。ただし、適正かつ慎重な運用を求める観点から、照会できる場合および照会情報を必要最小限の範囲に限定するとともに、相手方となる事業者等が不服申立てを行うことも可能となります。なお、2020年1月1日から適用される予定です。

【7】民法の改正に伴う税法の改正

1. 民法改正による成年年齢引き下げに伴う年齢要件の見直し

「民法の一部を改正する法律」(平成30年6月20日・法律第59号)において、成年年齢が20歳から18歳に引き下げられたことに伴い、税法上、適用年齢が20歳を基準としている制度について、年齢要件が見直されます。さらに新たな相続財産として、配偶者居住権が創設されました。これに伴い相続税における配偶者居住権の評価方法等が定められます。

	制度	対象者	改正年齢
①	相続税の未成年者控除	相続人	20歳未満→18歳未満
②	ジュニアNISA(未成年者口座内の少額上場株式等に係る配当所得および譲渡所得等の非課税措置)	居住者等	
③	相続時精算課税制度		
④	直系尊属から贈与を受けた場合の贈与税の税率の特例		
⑤	相続時精算課税適用者の特例	受贈者	20歳以上→18歳以上
⑥	非上場株式等に係る贈与税の納税猶予制度(特例制度を含む)		
⑦	NISA(非課税口座内の少額上場株式等に係る配当所得および譲渡所得等の非課税措置)	居住者等	

2. 配偶者居住権の創設

(1) 配偶者居住権とは

配偶者居住権とは、配偶者が相続開始時に被相続人の所有する建物について、終身または一定の期間、無償でその建物を使用する権利のことをいいます。

(2) 評価方法

3. 特別寄与料に対する課税

民法改正により、相続人以外の親族で、療養看護その他の役務の提供により、被相続人の財産の維持または増加に特別の寄与をした者(「特別寄与者」といいます。)は、相続人に対して寄与に応じ

①建物

(イ)配偶者居住権	
建物の時価	建物の時価 × $\frac{\text{残存耐用年数}-\text{配偶者居住権の残存年数}}{\text{残存耐用年数}}$
	× 配偶者居住権の存続年数に応じた民法の法定利率による複利現価率
(ロ)配偶者居住権が設定された建物（以下「居住建物」といいます。）	
	建物の時価-配偶者居住権の価額

②土地

(イ)配偶者居住権に基づく居住建物の敷地の利用に関する権利	
土地等の時価-土地等の時価 × 配偶者居住権の存続年数に応じた民法の法定利率	による複利現価率
(ロ)居住建物の敷地	
	土地等の時価-敷地の利用に関する権額

た額の金銭（「特別寄与料」といいます。）の支払いを請求することができることになりました。この特別寄与者が支払いを受けるべき特別寄与料の額が確定した場合、この特別寄与料の額に相当する金額を被相続人から遺贈により取得したものとみなして、相続税が課税されることとなります。

【検討事項】

今後の検討事項として以下の項目が公表されました。

1. 年金課税

年金課税について、少子高齢化が進展し、年金受給者が増大する中で、世代間および世代内の公平性の確保や、老後を保障する公的年金、公的年金を補完する企業年金をはじめとした各種年金制度間のバランス、貯蓄・投資商品に対する課税との関連、給与課税等とのバランス等に留意するとともに、平成30年度税制改正の公的年金等控除の見直しの考え方や年金制度改革の方向性も踏まえつつ、拠出・運用・給付を通じて課税のあり方を総合的に検討するとしています。

2. 金融所得課税の一体化

デリバティブを含む金融所得課税の更なる一体化については、投資家が多様な金融商品に投資しやすい環境を整備し、証券・金融・商品を一括して取り扱う総合取引所の実現にも資する観点から、多様なスキームによる意図的な租税回避行為を防止するための実効性のある方策の必要性を踏まえ、検討するとしています。

3. 小規模企業等に係る税制

小規模企業等に係る税制のあり方については、個人事業主、同族会社、給与所得者の課税のバランスや勤労性所得に対する課税のあり方等につい

ても配慮しつつ、個人と法人成り企業に対する課税のバランスを図るための外国の制度も参考に、引き続き、給与所得控除などの「所得の種類に応じた控除」と「人的控除」のあり方を全体として見直すことを含め、所得税・法人税を通じて総合的に検討するとしています。

4. 子どもの貧困化対策

子どもの貧困に対応するため、婚姻によらないで生まれた子を持つひとり親に対する更なる税制上の対応の要否等について、2020年度税制改正において検討し、結論を得る。

5. 経済の国際化・電子化への対応

経済の国際化・電子化への課税上の対応については、企業活動や各種取引の実態、国際的な議論、諸外国における対応等を踏まえつつ、適正な課税を確保するための方策について引き続き検討を行うとしています。

6. 事業税における社会保険診療報酬への対応

事業税における社会保険診療報酬に係る実質的非課税措置および医療法人に対する軽減税率については、税負担の公平性を図る観点や、地域医療の確保を図る観点から、そのあり方について検討するとしています。

7. 電気供給業、ガス供給業および保険業における外形標準課税の変更

現在、電気供給業、ガス供給業および保険業については、収入金額による外形標準課税が行われている。今後、法人事業税における収入金額課税全体としてのあり方を踏まえながら、小売全面自由化され、2020年に法的分離する電気供給業およびガス供給業における新規参入の状況とその見直し、行政サービスの受益に応じた負担の観点、地方財政や個々の地方公共団体の税収に与える影響等を考慮しつつ、これらの法人に対する課税の枠組みに、付加価値額および資本金等の額による外形標準課税を組み入れていくことについて、引き続き検討するとしています。

8. その他

その他、自動車関係諸税については、自動車を取り巻く環境変化の動向、環境負荷の低減に対する要請の高まり等を踏まえつつ、中長期的な視点に立って検討を行うとしています。また原料用石油製品等に係る免税・還付措置の本則化について、引き続き検討するとしています。

そしてゴルフ場利用税についても、今後長期的に検討するとしています。

《編集後記》

『*JTI* 税務ニュース』（電子版）第4号を無事発刊できた。執筆者各位に対して、心から謝意を表す。巻頭言では、石村 *JTI* 代表が、厚労省の「毎月勤労統計」をめぐる「データ不正」についてふれている。厚労省のデータ不正の慣習は、社会保険診療報酬にかかる消費税の「損税」補てんにまで及んでいた。石村代表の論評「問われる社会保険診療サービス消費税非課税～対応は不透明な診療報酬改訂ではなく『ゼロ税率』で」は、時機を得た提言である。官僚によるずさんなデータ処理、補てん不足を許さないためにも、公定価格である社会保険診療サービスについては、現行の非課税からゼロ税率に転換すれば、より透明にできる。さらに「データ不正」は、政府の統計調査の司令塔ともいえる総務省の「小売物価統計」でも発覚した。この10月から消費税の基本税率が10%に引き上げられる。逆進対策の官民連携ポイント還元プランは、理論整然としない。不透明な公金

支出は、新たなデータ不正の原因にもなる。信頼できない官僚に代わり、国民・納税者による厳正なデータ監視が要る。本号には、倭文（しとり）宏之氏の論説「租税徴収手続における滞納者保護の現状」を掲載している。滞納者の視点にたった議論を転換しており、税務専門職の会員には参考になる。さらに、石村代表の研究ノート「《Q & A》現代 EU 財政法入門塾（上）EU の財政統合のゆくえ」や、資料集「《Q&A》現代 EU 財政法入門塾（上）」を掲載している。イギリスの EU 離脱（Brexit）や、巨大 IT プラットフォーム企業である GAF A 対策も兼ねて施行された EU の一般データ保護規則（GDPR）などを理解するうえで基礎知識となる。阿部徳幸会員に、解説「平成 2019 年度の税制改正（主なポイント）」をお願いし、掲載した。

（*JTI* 編集局長 中村克己）

【入会のご案内】

JTI の HP <http://jti-web.net/>

郵便振込口座番号：00280-7-135937

国民税制研究所（コクミンセイセイケンキュウシヨ）

《他行からの振込の場合：(店番) 0 2 9 当座、口座番号 0135937》

国民税制研究所

（*JTI* = Japan Tax Institute）

〒220-0004 横浜市西区北幸2-9-10 横浜HSビル4F (税)シンワ総合税務 社内

【Tel 045-311-5162】【Eメール info ■jti-web.net】※メール送信時には「■」を「@」に変えて送信ください

代表：石村耕治

事務局長：辻村祥造

発行日：2019年5月30日

編集／発行人：中村克己

Contact: *JTI* = Japan Tax Institute

C/o Shinwa Sogo Tax Accounting Firm Co., 4F Yokohama HS Bldg. 2-9-10

Kita-saiwai, Nishi-ku, Yokohama-city, Kanagawa, 220-0004 JAPAN

【Tel 045-311-5162】【Mail add : info■jti-web.net】※When mailing, please change 「■」to 「@」.

© *JTI* 税務ニュース 第4号【電子版】◀ ISSN 2188-7489 ▶