

地方公共団体における納税義務の履行確保：三段階 徴収システムの提案

山下, 稔
福岡県環境生活部自然環境課事務主査

<https://doi.org/10.15017/2108>

出版情報：法政研究. 65 (1), pp.149-196, 1998-07-21. 九州大学法政学会
バージョン：
権利関係：

地方公共団体における納税義務の履行確保

—三段階徴収システムの提案—

山下 稔

はじめに

- 一 強制徴収の機能障害
 - 二 新たな義務履行確保の手法とその妥当性
 - 三 徴収の執行体制
 - 四 三段階徴収システムの提案
- おわりに

はじめに

行政上の義務の履行確保に関する各国の法制は、義務を命じた行政機関が自ら強制手段をとることができる行政強制のシステム（ドイツ型）と司法の判断を必要とする司法

的執行のシステム（アメリカ型）に大別することができる。⁽¹⁾ 戦前の行政強制はドイツ型に近く、行政執行法と国税徴収法によりほぼ洩れなく行政強制の手段が用意されていた。⁽²⁾ このことは、行政目的の実現のみを重視し、住民の権利保護に十分な配慮が行われなかったことを示すものであり、⁽³⁾ 事実、人身に対する強制において濫用がなされたという。⁽⁴⁾ このような反省から、一九四八年に行政執行法が廃止され、代わりに行政代執行法が制定された。

行政代執行法は、旧行政執行法で認められていた代執行、執行罰及び直接強制のうち、代替的作為義務の強制手段である代執行のみを認め、執行罰及び直接強制は個々の法律において定められることとなった。⁽⁵⁾ その結果、戦前の行政強制があらゆる場合を想定して強力な強制手段を備えていたのとは対象的に、戦後の行政強制は、代執行を対象とした行政代執行法と強制徴収に関する国税徴収法が定められているほかは、行政強制に関する一般法は存在しない。また、直接強制や執行罰を定めた個別の法律も数少ないため、⁽⁶⁾ 行政機関による自力執行が認められない非代替的作為義務や不作為義務については刑罰的制裁による間接的強制で満足しなければならなかった。⁽⁷⁾

戦後行政強制の適用範囲が縮小したことに伴い、行政刑罰は実定法上もつとも普及した強制手段となった。しかし、刑事手続は膨大な時間と労力を必要とし、司法部門のリース不足と相俟って行政刑罰規定の多くは制定後一度も適用されていないものが大部分である。⁽⁹⁾ そればかりか、行政機関の自力執行が認められている代替的作為義務の分野においても、代執行が機能不全に陥っている。⁽¹⁰⁾

一方、強制徴収の仕組みは、戦後の改正で租税債権の優越性を制限するかたちで私債権との調整が図られたが、基本的には旧国税徴収法の基本的構造を受け継いでいるといえることができる。⁽¹²⁾ しかし、強制徴収も地方公共団体においては、機能不全とまではいえないにしても機能障害の症状を呈している。とりわけ小さな市町村では深刻な状況にあるというのが筆者の考えであり、本稿の問題意識もまさにこの点にある。

本稿では、地方公共団体における強制徴収が機能障害に陥っている現状を実証的に検証し「一」、強制徴収の機能障害を克服する制度設計を行うため、近時注目をされている公表制度、行政契約からの排除、行政サービスの供給拒否などの新しい行政上の義務履行確保手法について、納税

義務の履行確保にどの程度有効足り得るのかを検討する「二」。そして納税義務の履行確保は、業務の性質上滞納者に対して時間をかけてコミュニケーションを図る必要があるため、どうしても「人海戦術」にならざるを得ない。そこで効率的な執行体制の在り方について組織論を展開する「三」。最後に、機能障害に陥った地方公共団体の強制徴収を克服するための方策として、「三段階徴収システム」を提案する「四」。

本稿の提案する三段階徴収システムは、部分的にはいくつかの地方公共団体で既に実施されている仕組みに新たな仕組みを導入することによって、トータルな徴収システムを体系的に構想するものである。

今日、地方分権が大きな潮流となる中、地方税源の拡充が叫ばれている。しかしながら、地方公共団体の実務においては、強制徴収の機能障害という深刻な問題が横たわっている。この点を指摘する論者も少なくなかったが、実証的に考察を加えた研究はないように考える。

本稿は、強制徴収の機能障害を克服する具体的な政策提案を念頭においている。したがって、法律改正を伴うような大がかりな制度設計とは異なり、現行の限られた地方公

共同体のリソースと現行法制度の中で、機能障害の克服を試みるものである。

筆者は福岡県税務課の職員であり、研修派遣命令により、九州大学大学院法学研究科修士課程（フレックスコース）において研修を受ける機会を得た。本稿は、一九九八年一月に九州大学大学院法学研究科に提出した修士論文を加筆・修正したものである。

本稿を公表することができたのは、九州大学法学部の今里滋教授、大橋洋一助教授のご指導によるものである。今里教授は筆者の指導教官であり、本稿の構想段階から多大なご指導を受けた。大橋助教授には、論文の書き方といったごく初歩的なことから、関係文献の紹介、さらには論文の内容について多くの指摘と示唆を受け、懇切丁寧にご教示いただいた。両先生には、心から感謝申し上げたい。

そして本稿を作成するに当たり、福岡国税局、群馬県太田市、神奈川県税務課、宮城県税務課、九州各県税務課、福岡県内の市町村及び福岡県関係各課の担当者の方々から話をうかがうことができた。さらに、全国の道府県に勤務する筆者の自治大学校同期生（第八一期生）には多くの資

料を援助していただいた。ここに記して、ご厚意に感謝申し上げます次第である。

一 強制徴収の機能障害

ここでは、強制徴収の仕組みを概観し、税務統計資料の分析により、強制徴収が地方公共団体では機能障害に陥っていることを検証するとともに、機能障害の原因を考察することとしよう。

(一) 強制徴収の仕組み

(1) 強制徴収の適用範囲

国・地方公共団体は、その活動の過程において多様な金銭給付債権を有する。しかしながら、強制徴収は、行政主体が有する全ての金銭給付債権に適用されるのではない。国・地方公共団体は、強制徴収が法律上認められているときに限り、自力執行を行うことができる⁽¹³⁾。換言すれば、法律上、強制徴収が認められていないときは、国・地方公共団体といえども自力執行を行うことができず、私人と同様に民事執行の手続をとることが必要となる。

強制徴収が認められる典型的な例が租税債権の徴収である。租税債権は、大量に発生し、しかも迅速に効率的に権利を満足させる必要がある。そこで国税について強制徴収の一般法として国税徴収法が定められ、国税以外の国の金銭上の債権で強制徴収を必要とするものについては、個別の法律で「国税徴収法に規定する滞納処分の場合による」ものとしている。

他方、地方税については、地方税法の中で各税目ごとに「国税徴収法に規定する滞納処分の場合による」という定めがある。租税を除く地方公共団体の各種歳入に係る強制徴収は、地方自治法（以下、自治法という。）二二二条の三に規定が置かれている。同条は、「分担金、加入金、過料又は法律で定める使用料その他の普通地方公共団体の歳入」について「地方税の滞納処分の場合により処分することができる」としている。したがって、法律で定める要件に該当しない公営住宅家賃、公立学校授業料、地方公共団体が交付する補助金の返還金、低利融資の償還金、生活保護法の返還金などは強制徴収が認められない。この結果、地方公共団体は迂遠な民事徴収の手続をとらざるを得ず、多くの徴収コストを負担している。⁽¹⁴⁾

現行法制が強制徴収に制限的態度をとる背景には、住民と地方公共団体との対等性が認められる債権債務関係について、強制徴収という権力的な手段を導入することは適当でないという考え方が存在する。しかし、民事徴収による滞納債権の回収は人件費等のコストの増大が避けられず、そのコストは最終的には善良な納税者の負担によって賄われる。したがって、公営住宅家賃、低利融資の償還金のよ
うな住民が民間にはない低廉なサービスを受ける場合は、行政コストの節減システムを受忍すべき義務があり、⁽¹⁵⁾ 支払困窮者等に対する減免の措置を講じたうえで、広く強制徴収を認めるべきである⁽¹⁶⁾ と考える。もつとも強制徴収が十分に機能していない地方公共団体においては、その効果も限られる。

(2) 滞納処分の執行手続

強制徴収の手続は、①督促②財産の差押え③財産の換価④換価代金の配当の四段階に分かれ、⁽¹⁷⁾ 強制徴収は通常、滞納処分と呼ばれる。⁽¹⁸⁾ 以下では、滞納処分の執行手続を一瞥しよう。

督促は、租税が履行遅滞となった場合に、その履行の催告として行われる。税務職員は、⁽¹⁹⁾ 納税者が租税を納期限ま

で完納しない場合には、納期限後二〇日以内に書面による督促状を発しなければならない⁽²⁰⁾（地方税法六六条等）。督促の効果としては、①催告としての効果、②消滅時効中断の効果、③差押えの前提要件としての効果の三つがある。

税務職員は、滞納者が督促を受け一〇日を経過した日までに徴収金を完納しないときは、財産を差押えなければならない。条文上は「財産を差し押えなければならない」としていることから税務職員に裁量の余地がないようにも解されるが、実務上は差押えに関して行政裁量が肯定されているものと解している⁽²¹⁾。

税務職員は、滞納者の納税意欲、資産状況、経営状況を総合的に勘案しながら差押えの必要性とそのタイミングを窺うことになる。一般的に滞納となった租税債権が納付される確率が最も高いのが、差押えが可能となり納税折衝が開始された直後から、差押えに至る直前である。税務職員は、差押えの執行を示唆しながら滞納者に納税を促す。この段階が、税務職員としての折衝能力が最も問われる場面である。

藤田宙靖教授は、行政行為によって課せられた義務の現に当たり、強制執行を行わないことを約する代わりに、

一定期間内における義務の履行を約束させる合意の有効性について、「滞納処分については、滞納処分及びその前提としての督促を行うことは、法律上羈束されているものと認められ、恐らくこのような合意が認められる余地は無い⁽²²⁾」という。しかし、滞納整理の現場では、いったんは滞納処分を一定期間行わないことを条件に任意納付を指導するのが一般的である。なぜなら、滞納者の言い分も聞かずに財産を差押えすると、滞納者とのトラブルが続出して、その対応に多くのエネルギーを割かれ、徴収業務の効率性が低下するからである。その点、納付を条件にいったんは滞納処分を留保し、納付誓約が履行されるときに、はじめに財産の差押えを行うと、滞納者にも納付誓約不履行の負目があるため、大きなトラブルにはならず済むのである。また、現実的な問題として、滞納租税債権を十分に満足させ得る財産が発見されるケースよりも、差押えても十分な満足を得られないケースの方が多い。このような状況下では、差押えの執行を留保しつつ滞納者の納税努力を最大限引き出すことの方が効果的な場合も多い。

このように、滞納処分を留保するという事実上の合意は日常的に行われている⁽²³⁾。税務職員との合意を信じて、資金

調達などを行った滞納者が、合意に反して滞納処分を受けた場合は、合意の効力が認められる場合もあるのではないだろうか。

差押えの手続は、差押財産の種類によって異なる。不動産の差押えの手続を例にとると、納付誓約が履行されない場合は、税務職員は差押えの前に、差押予告通知書を滞納者に送付する。差押予告通知書は、法律で定められた行為ではないが、滞納者に差押えをする旨を事前に通知し、納付を促すとともに差押えに関するトラブルを避けるため実務上行うものである。その後税務職員は、差押書を作成し滞納者に送達する。当該地方公共団体の長は、差押財産に抵当権者等の権利者がいる場合にはそれらの者に差押えた事実等必要な事項を通知し、同時に差押えの登記を関係機関に囑託する。差押えの効力が発効するのは、差押書が滞納者に送達されたとき又は差押えの登記のいずれか早い時期である。

差押財産を金銭に換えることを換価という。換価は、公売に付さなければならぬ。公売は入札又はせり売りの方法で行うとされているが、通常は入札により行われる。公売の手続は、公売の日の少なくとも一〇日前までに公売公

告を行い、公売当日、公売参加者は、公売保証金を納付した後入札を行う。入札が締め切られた後、開札が行われ、最高価格申込者が決定される。売却決定は、公売日から一週間後に最高価格申込者に対して行われ、買受代金の納付が行われる。買受人は、代金を納付したときに公売財産を取得する。不動産の所有権移転登記は買受人の請求に基づいて地方公共団体の長が行う。

換価処分の最後の手続が配当である。配当とは、差押財産の売却代金を差押租税その他の債権に配分する手続の総称である。配当の優先順位は、第一順位が公売に要した費用である。不動産の公売であれば、見積価額を算定するための鑑定費用などがこれに該当する。次に、公売財産に租税債権と抵当権などの担保物件が混在する場合は、租税債権の法定納期限等と担保物件の登記年月日といずれが先かで優先劣後が定まる。私債権に優先する租税債権額の配当は、差押えの時期（差押先着手主義）によって判断される。

(二) 機能障害の検証

本稿が主張する地方公共団体における強制徴収の機能障害を検証するため、三税（国税、都道府県税、市町村税）

の強制徴収能力の比較を試みる。一般に徴収状況を現す指標として徴収率（又は収入率）がある。しかし、賦課徴収システムの異なる三税間の比較においては適切な指標とはなり得ない。⁽²⁴⁾そこで滞納額の推移と構成、滞納処分状況及び福岡県内の市町村における差押え、公売、延滞金の徴収状況を分析することにより、強制徴収の機能障害を検証する。

(1) 滞納額の推移

滞納額は、国税、地方税を問わず年々累増している。一九九五年度における滞納額（収入未済額）は、国税が二兆六、六〇六億円、都道府県税が七、一三六億円、市町村税が一兆一、〇九二億円である。⁽²⁵⁾

表1は、過去一〇年間の滞納額の推移を現しているが、地方税が緩やかに増加しているのに対し、国税は一九九〇年度から急激に増加していることが分かる。増加の原因は、消費税及び相続税に係る滞納の増加である。表2によれば、一九九〇年度に比較して一九九五年度は相続税が四・二二倍、消費税が七・〇五倍と特に高い増加率を示している。相続税の滞納が増加した原因は、バブル経済期の地価高騰により相続税の納税義務者数とその負担割合が激増したこ

と及びバブル崩壊後、土地の売買が極端に少なくなったこととに伴い、相続財産の売却で相続税を納付しようとしても納付することができないケースが多く発生したことが原因といわれている。また、消費税の滞納は、資金繰りに窮した事業者が、顧客からの預り金である消費税相当分の金銭を運転資金などに流用し、納期限には納税資金がなくなっていたというケースが多いという。⁽²⁶⁾

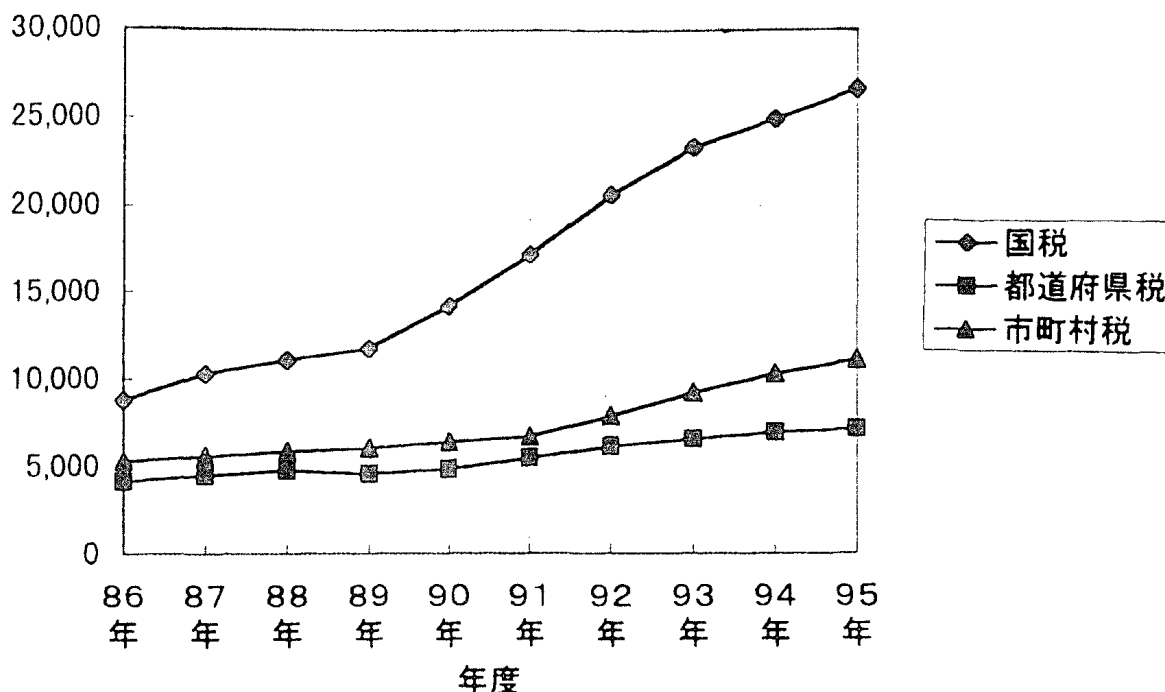
このほかに国税の滞納額が急増する原因として、国税庁の職員数が業務量に対応したもとなっていないことが挙げられる。表3は一九九〇年度から一九九五年度までの滞納整理を必要とする税額（件数）と職員数を比較したものである。わずか五年間で滞納件数が一・二三倍、滞納額は一・五〇倍に増加している。これに対して、職員数はほぼ横這いであり、滞納の増加に充分対応しきれていない。一九九七年度からは、消費税の税率アップにより滞納額のさらなる増加が懸念される。

(2) 都道府県の滞納処分の状況

国税庁と都道府県における滞納処分の状況を比較してみよう。表4に見られるように、一九九六年度に滞納処分を含む滞納整理により都道府県は一兆一、七〇〇億円を徴収

表1 滞納額の推移

滞納額(億円)



(出所) 国税：国税庁「国税庁統計年報書〔平成7年度版〕」22頁、以下各年次版
 都道府県税：(財)地方財務協会「平成9年版地方財政統計年報」388頁
 市町村税：(財)地方財務協会「平成9年版地方財政統計年報」398、402、414頁

表2 国税滞納内訳の推移 (1995年度/1990年度) 単位：億円

税目	90年①	割合	95年②	割合	伸率②/①
源泉所得税	1,782	12.6%	4,449	16.7%	2.50
申告所得税	5,150	36.5%	7,956	29.9%	1.54
法人税	5,852	41.5%	7,355	27.6%	1.26
相続税	564	4.0%	2,380	8.9%	4.22
消費税	548	3.9%	3,861	14.5%	7.05
その他	222	1.6%	605	2.3%	2.73
合計	14,118	100.0%	26,606	100.0%	1.88

(出所) 国税庁「国税庁統計年報書」〔各年次版〕22頁

表3 要整理滞納額（件数）と税務職員の伸率調 単位：件・百万円・人

国 税	90年度	91年度	92年度	93年度	94年度	95年度	伸率(95/90)
滞納件数	7,215,176	7,404,838	7,829,349	8,459,985	8,664,971	8,894,452	1.23
滞 納 額	2,707,562	3,110,524	3,595,067	3,847,392	3,925,129	4,053,923	1.50
税務職員数	55,029	55,679	56,230	56,589	56,752	56,961	1.04

(出所) 国税庁「国税庁統計年報書」〔平成7年度版〕200頁
 税務大学校研究部「税務署の創設と税務行政の100年」303頁

表4 滞納整理済額の内訳（1996年度） 単位：件・億円

区 分	滞納整理済		左の内訳	任意徴収		差押後任意納税		滞納処分徴収	
	件 数	税 額		件 数	税 額	件 数	税 額	件 数	税 額
国 税	4,626,367	14,870						2,494	144
都道府県税	20,665,415	11,700		20,488,183	11,502	148,546	160	28,686	38

(出所) 国税：件数は「大蔵省聞き取り」〔1997年10月〕、税額は「国税庁記者発表資料」〔1997年9月〕
 滞納処分徴収は不動産公売のみを記載した「大蔵省聞き取り」〔1997年10月〕
 都道府県税：全国地方税務協議会「平成8年度道府県税徴収状況等資料」2-95頁を集計
 * 個人道府県民税を除く

している。その徴収内訳は、税額ベースで九八・三％に当
 たる一兆一、五〇二億円を任意徴収（滞納処分前に徴収）
 し、滞納処分後の徴収は一九八億円（一・七％）である。
 そのうち滞納処分による徴収は三八億円（〇・三％）に止ま
 る。

他方、国税庁は一兆四、八七〇億円を徴収しているが、
 その内訳は公表されていない。大蔵省からの聞き取りによ
 ると、一九九六年度は二、四九四件の不動産公売が成立し、
 一四四億円を徴収したという。

九州八県の一九九六年度における不動産公売の件数はわ
 ずかに二件で徴収額は五六〇万円⁽²⁸⁾である。国税庁の二、四
 九四件、一四四億円と比較すると余りにも少ない。このこ
 とからも窮えるように、差押不動産の公売により滞納租税
 債権を回収することは都道府県レベルでもかなり困難であ
 る。都道府県の滞納処分徴収には、公売処分のほかに債権
 取立て、裁判所の強制競売による配当なども含まれている
 ため、国税の滞納処分徴収は都道府県税を大幅に上回るも
 のと推測される。

表5は、一九九六年度末の滞納額の処理状況をまとめた
 ものである。これによると、都道府県の徴収職員一人当た

表5 1996年度末における滞納未整理額の処分状況

単位：件・億円・人

区分	滞納未整理額①		財産差押額②		差押率②/①		徴収職員数③	職員1人当たり②/③	
	件数	税額	件数	税額	件数	税額	人数	件数	税額
国税	4,552,413	27,031	426,530	8,327	9.4%	30.8%	7,995	53.35	1.04
都道府県税	3,384,824	3,188	317,577	757	9.4%	23.7%	7,910	40.15	0.10
合計	7,937,237	30,219	744,107	9,084	9.4%	30.1%	15,829	47.01	0.57

(出所) 国税：税額は「国税庁記者発表資料」〔1997年9月〕、件数は「大蔵省聞き取り」〔1997年10月〕、職員数は税務大学校研究部「税務署の創設と税務行政の100年」209頁から算出

都道府県税：全国地方税務協議会「平成8年度道府県税徴収状況等資料」2-95頁、199-222頁を集計

*個人道府県民税を除く

りの差押件数は、国税の七五％程度である。都道府県は、不動産公売や原告訴訟の提起と⁽²⁹⁾いった滞納処分(整理)の方法の面においても、差押件数、換価件数、滞納処分による徴収額といった滞納処分の量のいずれの面においても国税庁との格差が認められる。

この原因は、国税庁の高い専門能力とそれを支える組織規模の違いに求められることができよう。国税庁は職員数五七、一〇八人(一九九六年度)⁽³⁰⁾で殆ど全員が税務行政の専門職である。職員育成のため高卒新規採用職員は税務大学校で一年間の研修を行い、大卒は国税専門官として採用し、順次、税務大学校の特別コースに派遣するなどの手厚い研修が行われている⁽³¹⁾。しかも、専門性を高めるため、国税庁採用後早い時期に課税畑と徴収畑に分離され、それぞれの専門職として育成されるといわれている。

これに対して都道府県の職員数は二二、五六一人(一九九六年度)⁽³²⁾であり、一団体平均四八〇人程度で、専門職ではないため三〜五年単位で異動となることが多く、税務経験年数五年未満の職員が四八・七％(一九九三年度)を占めている⁽³³⁾。研修体制も全国規模の研修としては自治大学校の税務コースがあるが、研修期間は六月(内三月は通信教育)で、研修生も年間全国で四〇名前後である。このような組織規模、研修体制の違いから徴収能力に格差が生じていると考える。

(3) 市町村の滞納処分の状況

市町村における賦課徴収の状況は、多くの都道府県の市町村所管課で公表されている。しかし、その内容は自治省

統計である課税状況等の調と徴収実績調を整理したものと
なっており、滞納処分の実態にまで踏み込んだ資料は殆ど
公表されていない。⁽³⁴⁾資料的に制約される中、福岡県地方課
が作成した「平成七年度市町村税の課税状況等調」は、福
岡県内の市町村における差押額（件数）公売額（件数）を
公表した貴重な資料である。以下、福岡県地方課の税務資
料を手がかりに市町村の滞納処分の実態を考察しよう。

福岡県地方課が作成した資料⁽³⁵⁾によると、一九九四年度末
の滞納繰越額は市町村合計（政令市は除く）で二九六億二
千万円⁽³⁶⁾である。このうち差押済額は二四億五千万円である
が、九五市町村中三四市町村（二市、二六町、六村）は差
押済額がそもそも存在しない。当該年度に差押えにより保
全した租税を全額徴収した場合は、年度末の差押済額は
「ゼロ」となるが、そのようなケースは現実上殆どあり得
ず、上記の数字は差押えという滞納処分そのものが行われ
ていないとみるべきであろう。

差押済額のない市町村では、差押えの必要性が問われな
ければならない。例えば八女郡矢部村では、一九九四年度
の滞納繰越額は「ゼロ」であるため、当然のことながら滞
納処分の必要性はない。残る三三市町村に関しては、三三

市町村全てに滞納繰越額があり、その合計は三三億七千万
円である。このことは、差押えの必要性がないというより
も、差押えの必要性はあるが、何らかの理由で差押えとい
う強制的な手続を行うことができないと考えられる。加え
て、差押済額のある六一市町村中、滞納繰越額に対する差
押額の占める割合が五%以下の市町村が、二六市町村ある。
滞納繰越額に占める差押済額の割合は、国税で約三一%、
都道府県税で約二四%であるから（表5参照）、市町村で
は、差押えは行っているが、ごく限られたケースにのみ
行っている団体が多いと推測される。このような状況は、
福岡県内の市町村に限られたものではない。ある県では、
県内市町村の二五%強の町村で差押の実績がない。また別
の県では差押関係の調書がない市町村もあると聞く。そこ
には、市町村の滞納処分を抑制する「何か」が存在するの
である。

次に公売の状況をみてみよう。一九九四年度における福
岡県内の市町村では、二三四件の公売が行われ、一、一六
三万円が徴収された。公売を実施したのは九五市町村中一
九市町で、残りの七六市町村では公売による収入がない。
福岡県内の市町村が公売した二三四件中二三三件までが電

話加入権の公売である。電話加入権の公売は、不動産等の公売と異なり実施が容易であるため多用されている。公売の大部分を電話加入権に頼るのは九州八県でも同様である。

不動産公売が実施されない理由は、次の二点である。

第一の理由は、税務職員の心理的コストが高いことである。不動産の公売は売却額が高額で、不動産という重要な財産の所有権を強制的に奪うため、滞納者に対する侵害の大きさそのものに税務職員としての躊躇いがある。また滞納者とのトラブルも多く、税務職員としては、公売の執行を躊躇する心理状況におかれる。電話加入権のように売却額が少額で容易に同質の財を購入できる資産の公売とは、根本的に異なるのである。

第二の理由は、執行コストが高いことである。不動産の公売は執行を決断してから終了するまでに二〜三ヶ月を要する。しかも重要な財産を強制的に奪う手続であり、手続的な瑕疵は重大な問題となるため、極めて慎重な手続を必要とする。また、公売不動産上に存在する私債権者との配当関係もあり、高度の法的知識が求められる。

このように不動産公売は、心理的コスト及び執行コストが高いため、税務職員としては公売処分を回避する傾向が

ある。

最後に延滞金の徴収状況を見ておこう。延滞金とは、地方税を納期内に納付しない場合に、未納税額に対して徴収するもので私法上の債務関係における遅延利息に相当し、納付遅延に対する民事罰の性質をもつものである。⁽³⁷⁾ 延滞金額は納期限の翌日から完納するまでの期間に及び、未納の税額に年一四・六％の割合を乗じて計算される。⁽³⁸⁾ 前出の福岡県地方課作成資料⁽³⁹⁾によると延滞金の徴収実績のない市町村が、一九九四年度は二七町村、一九九五年度は二四町村であり、両年度にわたって徴収実績がない町村が二一町村である。市町村では延滞金の徴収が困難なのは、差押えと同様、全国的な傾向である。⁽⁴⁰⁾ 延滞金の徴収は遅延利息の徴収であり、滞納処分ではないが、納税義務の履行を確保する作用をもっている。しかし、市町村では本税の徴収が一杯で、延滞金の徴収までは手が回らないというのが実情であろう。

(三) 機能障害をもたらす原因の解明

都道府県では、差押処分の実施については特に問題はないと考えられるが、不動産公売のように高度な知識と経験

を必要とする滞納処分については、十分に執行することができない団体も多い。これが市町村になると、差押処分そのものが抑制的に行われ、差押えを行っても公売まで実施する団体はさらに限られる。延滞金の徴収も十分に行えない団体も見受けられる。まさに、強制徴収の機能障害といっても過言ではない状況が認められる。そこで、なぜ強制徴収の機能障害が引き起こされるのかを考えてみることにしよう。

一般に行政機関は、違法是正について強権を発動することには消極的であり、行政指導による解決を指向する⁽⁴¹⁾。このことは、税務行政にも妥当する。滞納整理の初期段階では滞納者に対して、納税折衝という行政指導を繰返すことで任意納付を促す。その後、滞納整理に進展がない場合は、滞納処分の執行に移行しなければならないが、前述したように市町村では行政指導にとどまっている団体も多い。市町村が滞納処分を回避する原因について、福岡県内の市町村を対象に行ったヒアリング調査⁽⁴²⁾と筆者の実務経験から判断すると次の四点にまとめることができる。

第一は、滞納処分を行う執行体制を確立することができ

ないことである。市町村における税務徴収部門の平均的組織⁽⁴³⁾は次のようなものである。人口数千人の村では、税務職員が総務課税務係に三人程度配置される。税務職員は、課税業務と納税業務を併せて担当しているのが現状であり、滞納処分の専門職員を育成するというのは事実上不可能に近い。これが人口二万人前後の町になると税務課内に納税全般を担当する係が設置され、三人程度の職員が配置される。しかし、業務的には、窓口業務（現金収納事務、納税証明書発行事務等）、債権管理業務などの内部事務に人手を割かれ、滞納者と納税折衝に当たる税務職員は一人から二人である。さらに、人口七〜八万人の市になると徴収を専門に担当する課若しくは係が設置され、徴収専任の職員が七〜八人配置される。市・町になると徴収の専任職員が配置されるが、人員的には一人から八人程度である。市町村の人事異動は三〜四年サイクルで税務部門以外との交流が行われるため、一般職に属する税務職員の税務経験年数は短く⁽⁴⁴⁾、市・町でも滞納処分についての知識と経験の蓄積が事実上困難である。

第二の理由は、市町村行政が地域密着型行政である点に帰因する。市町村では、税務職員と滞納者とが顔見知りで

あることもあり、同一地域に生活する者として滞納処分を行うことが難しいといわれている。しかし、職員採用の競争試験を実施する市町村の増加に伴い、町外から通勤する若い職員が増えているため、顔見知りや同一地域に生活しているということが直接の抑制原因となる事例は一般に言われるほど多くはないようである。むしろ次の異動先の職場で住民にお願いをする立場となることがあるので、住民の恨みを買うような滞納処分はできるだけ避けたいという意識をもちやすいことや租税の関係で当該市民は滞納者であるが、別の関係では行政の協力者というようなこともあるため、租税の関係だけで強権発動をすることが困難なのである。換言すれば、住民と行政の距離が近過ぎることが原因なのである。

第三は、滞納処分のコスト・パフォーマンスである。滞納処分を執行すると滞納者とは決定的な対立関係になることが多い。滞納処分により短期的には滞納債権を回収し得たとしても、課税は毎年行われるため、長期的には効率が悪いのではないかと考えられている。

第四は、行政機関の強権発動に対する批判的評価である。納税義務の不履行を地方公共団体と滞納者との二面的関係

でとらえ、厳しい滞納処分そのものが社会的弱者に対する過酷な侵害であるとして批判される傾向にある。そのことが税務職員を消極的にさせている。しかも地方公務員の人事評価は、減点主義であるから、住民と摩擦を起こしてまで納税義務の履行を確保しようという意欲が起らない。

これらのことは、既に先行研究⁽⁴⁵⁾において指摘された原因と重なることが多い。とりわけ滞納処分の場合には、処分の知識と経験が蓄積しないことに大きな問題がある。そしてこのことは、地方公共団体の人事異動のシステムが密接に関係しているというのが筆者の考えである。

地方公共団体の人事異動について明確な基準はないが、一応の基準ないしは方針がある。それによると福岡県は役付職員三年・一般職員五年、神奈川県は役付職員三年・一般職員が三年から四年⁽⁴⁶⁾、埼玉県は役付職員三年・一般職員⁽⁴⁷⁾四年が一応の目安である。ヒアリング調査を行った市町村の異動基準は、一般職員が三年から四年、役付職員は一般職員よりも若干短いようである。福岡県の一般職員は五年であるが、その間に課内異動・所内異動が行われることが多く、実質的に同一業務に従事する期間は、約三年である。国税局も明確な異動基準はないが、聞くところによると全

職員三年から四年で異動することが多いという。このように見ると人事異動の基準は、概ね三年が国、県及び市町村に共通するものといえることができる。この三年という期間の持つ意味であるが、職員の側からすると、一定のモラルを維持しつつ、同一業務に従事できる期間が大体三年である。三年を超えて同一業務に従事するとマンネリ化がはじまり、苦痛を感じる職員も現れるなどモラルが低下する傾向がある。人事担当課も職員の貢献の最大化を図るためには職員の心理的負担を無視することができず、業務の新たな展開を行うため、あるいは汚職防止などの要請もあり、概ね三年を基準として人事異動が行われる。

そして国税局は、税務専門職として採用されていること及び組織規模が大きいため、税務部門内での異動が可能である。県、政令指定都市若しくはこれに準ずる市においても組織規模からすると税務部門内の異動が可能と考えられる。しかし、人事担当課は職員の適性を見極め職員の能力を最大限に活用するため、採用後の一定期間は異なった職種を経験させる。福岡県では一三年から一五年の間に三部門を経験することが原則であり、神奈川県では「採用後の一〇年間に二部三所属のジョブ・ローテーション⁽⁴⁸⁾」が行わ

れている。

一般の市町村では職員の適性を見極めるといふ要請もさることながら、税務職員数が少ないため、そもそも税務部門内で人事異動を完結させることができない。このように、地方公共団体が他部門との幅広い人事交流を行うことについては合理的必要性があり、人事異動のシステムを工夫することで強制徴収の機能障害を解決することには自ずと限界がある。とりわけ市町村においては、人事異動のシステムは所与のものとして、機能障害を解決する仕組みが必要であると考える。

二 新たな義務履行確保の手法とその妥当性

地方公共団体と国税庁とでは組織規模の違いから、徴収能力に格差があることを率直に認めざるを得ない。もっとも国税庁の徴収能力が十分なものであるか否かについては、民間部門との比較あるいは国際比較の視点を交えて別途比較検討がなされなければならない。しかし、すくなくとも地方公共団体は、国税庁との徴収能力の格差を是正することが必要である。なぜなら、地方分権により地方税源が拡

充された場合、現在の地方公共団体の徴収能力では、滞納の巨額な山を築くことは、必至と考えるからである。したがって、国税庁の「規模」に代替する何らかの仕組みが自治体レベルにおいて求められている。そして、その仕組みは住民と地方公共団体との関係を対象とする外部装置と地方公共団体における徴収組織の在り方を対象とする内部装置の両面から検討することが必要である。

このうち、ここでは外部装置として、新たな義務履行確保の手法である公表制度、契約の相手方からの排除及び行政サービスの制限を納税義務の履行確保に活用することを検討する。

(一) 公表制度

近年制定された法律、条例には、行政上の義務の不履行あるいは行政指導に従わない場合に、公表という制裁を用意することが多い。条例を例にとれば、公害防止条例違反の企業の公表、消費者保護条例にもとづく指導勧告に従わない業者の公表などである。⁽⁴⁹⁾そこで、公表制度を利用することによって納税義務の履行を確保することが考えられる。

滞納者名の公表の効果として、①滞納整理の促進機能、

②情報提供機能、③情報収集機能、④広報的機能、⑤啓発的機能があるといわれている。⁽⁵⁰⁾

滞納整理の促進機能及び情報提供機能とは、滞納者名を公表すると、滞納者と何らかの関係のある者に対して、義務の履行にルーズな者あるいは税金が支払えないほど資金繰りが悪化している者といったシグナルを送る効果があり、滞納者の社会的信用が著しく低下する。そこで、納税者は社会的信用維持のため、納期限までに納付するよう努めるであろうし、いったん滞納になったとしても公表前に納付するといった滞納整理の促進機能がある。また、一般の第三者からみると、公表制度は取引上危険な人物の情報提供の機能をもつ。

公表がもつ情報収集機能とは、殆どの納税者は納期内に納税をしていることから、滞納者に対する社会の目は厳しいものが予想され、公表された滞納者が所有する財産についての情報が寄せられることが期待できる。

広報的機能及び啓発的機能とは、滞納者名の公表は、個々具体的な滞納の事実を住民の前に開示するものであるから、住民に対する税務行政の透明性が高まると同時に納税に対する理解を深めることが期待できる。

このように滞納者名の公表は、滞納整理の上からも税務行政の透明性を高める上からも大きな効果が期待できる。法的にも条例上の根拠⁽⁵¹⁾と事前手続⁽⁵²⁾を定めた上で、滞納者名を公表することは可能であろう⁽⁵³⁾。しかしその一方、公表の効果が大きいが故に慎重な手続が要請され、コスト面から問題がないとはいえない。

一般に公表制度は簡易、迅速、安価⁽⁵⁴⁾であるといわれる。しかし、実際滞納者名を公表するととなると、地方公共団体にとつては相当の事務的負担が避けられない。というのは、滞納者名の公表は、全滞納者名を公表することは少額滞納者には酷に過ぎるし、都道府県ではまず対応できない。したがって必然的に高額で悪質な滞納者を公表することになる。そうなる悪質滞納者の定義をどうするのか、悪質の判断は地方公共団体の税務部門だけで行いなのか、といったことが問題となる。滞納者の権利保護を考えると、行政機関だけで悪質の判断をするのではなく、第三者機関の判断に委ねることが適切である⁽⁵⁵⁾。悪質の判断そのものも困難な作業であるが、それに加えて滞納者への告知と弁明の機会を与えた上で公表するということで、公表の事務は煩雑なものとなろう。

執行コストの問題とは別に公表制度自体に内在する問題がある。先ほど述べたように条例に基づく公表制度は多数あるが、実際に公表した例はほとんどない。これは、行政上の義務の不履行者を公表した場合の制裁的効果が予測できないということが、公表の実務に当たる職員に強い不安感を与え、条例に基づくものであっても、公表を回避する傾向にあることを示している⁽⁵⁶⁾。

これらのことを考え併せると結局のところ、悪質な滞納者名の公表は、大きな効果が見込まれるものの、事務の煩雑さに伴う執行コストと公表に対する職員の心理的コストが高いことから、制度として設けても執行されず、行政刑罰と同じように威嚇的效果にとどまるのではないかと考える⁽⁵⁷⁾。

(二) 契約の相手方からの排除

地方公共団体は、行政サービスを供給するための権力主体であるとともに、大量の民間財を消費する巨大な取引主体でもある。ここでは、地方公共団体の取引主体としての地位を利用した納税義務の履行確保について考察することとしよう。

(1) 地方公共団体の契約事務

地方公共団体が締結する契約は、従来の考え方によると私法的効果の発生を目的とする契約と公法的効果の発生を目的とする契約に区分され、前者は私法上の契約、後者は公法上の契約と呼ばれてきた⁽⁵⁸⁾。しかし、今日では、公法契約と私法契約の区分が必ずしも明確でないことや行政目的の実現を意図とする契約には、公法、私法を問わず共通の配慮事項ないし性質が認められることなどから、行政機関が少なくとも一方の当事者となる契約を行政契約という用語のもとに整理する分類法が有力である⁽⁶⁰⁾。そして、行政契約の中でも、地方公共団体が私人と同等の立場に立つて物品を購入し、公共仕事を発注するなど、私法の適用を受ける契約は、「行政の手段調達のための契約」⁽⁶¹⁾、「政府契約」⁽⁶²⁾あるいは「準備行政における契約」⁽⁶³⁾と定義されている。

これらの契約は地方公共団体が、私人と同等の立場で締結する契約であるから、本来自由に契約の締結を行うことができるものである。しかし、契約締結の公正と適正な公金の支出を図ることを目的として、自治法二三四条は一般競争入札、指名競争入札、随意契約及びせり売りという契約締結方法を定めている。契約の締結に当たっては、一般

競争入札以外の方法は地方自治法施行令（以下、自治令という。）で定められる場合のみ許されるとして、一般競争入札優先主義が採用されている。しかし、一般競争入札は、不信用、不誠実な者の入札参加により公正な競争の執行が妨げられるおそれがあること、手続が煩雑であること、契約経費がかさむことなどから、⁽⁶⁴⁾実務上は指名競争入札が中心である⁽⁶⁵⁾。

地方公共団体の長が一般競争入札により契約を締結しようとする場合は、入札に参加する者に必要な資格その他入札に必要な事項を公告する（自治令一六七条の六）。その後、入札参加希望者の資格審査を行い入札を実施する。他方、指名競争入札の場合は、地方公共団体の長はあらかじめ指名競争入札に参加する者に必要な資格を定め公示する（自治令一六七条の一第二項）。指名競争入札に参加を希望する者は資格審査の申請を行い、参加資格が認められた場合は「指名競争入札参加資格者名簿」に記載される。その後、地方公共団体の長が指名競争入札により契約を締結しようとする場合は、「指名競争入札参加資格者名簿」の中から入札参加者を指名することになる（自治令一六七条の一第二項）。もともと現在、一般競争入札と指名競争

入札に共通する参加者資格を定める傾向にある⁽⁶⁶⁾。この場合は、あらかじめ競争入札に必要な資格審査を行い、有資格者については「競争入札参加資格者名簿」に登録を行う。そして一般競争入札の場合であれば、名簿登載者については一応有資格者との推定が行われ、指名競争入札であれば地方公共団体の長が「競争入札参加資格者名簿」の中から、入札参加者を指名する。競争入札参加者の資格審査のために、定期的に資格審査申請書の受付が行われている⁽⁶⁷⁾。

(2) 競争入札参加資格に納税要件を設けることの法的問題

自治令一六七条の四は、一般競争入札の参加資格として禁治産者の入札参加を認めないなどの消極的要件を定め、自治令一六七条の五第一項で地方公共団体の長は「必要があるときは、一般競争入札に参加する者に必要な資格として……従業員の数、資本の額その他の経営の規模及び状況を要件とする資格を定めることができる」と規定している⁽⁶⁸⁾。この場合の資格とは、あくまでも契約の履行を確保するために必要な資力等を判定するために定めるものであつて⁽⁶⁹⁾、それ以外の目的を意図して資格を定めた場合、例えば納税義務の履行確保を目的として資格を定めた場合には、その

法的効果が問われる。

この点について行政実例は、「税を完納していること」という要件は、経営の状況を判断する一要素となり得るので、参加資格として定めることは可能⁽⁷⁰⁾としている。換言すると、行政実例によれば、納税要件はあくまでも経営状況を判断する一要素と解されるから、適法ということである。これを反対解釈すると、納税義務の履行を確保することだけを意図して参加資格を定めることは、自治令一六七条の五が限定列举である⁽⁷¹⁾ことから認められないことになる。しかし、地方公共団体の入札において、経営状況を判断すること以外に資格要件を認めないとする現行の解釈はあまりにも硬直的な考え方である。地方公共団体が当該団体の納税義務を履行しない者の入札資格を認めないとしても、特に問題があるとは思われない。自治令一六七条の五は入札の機会均等、公正性及び契約の履行確保の観点から規定されたものであるから、これと積極的に抵触しない限りにおいて、他の行政目的を実現するために参加資格を制限することを認めるべきであり⁽⁷²⁾、行政実例のように「納税要件は経営状況を判断する一要素」にあたるといった論理構成をするまでもなく、納税要件を入札参加資格として容

認すべきである。⁽⁷³⁾

競争入札参加資格に納税要件を設けることは、現在ではかなりの地方公共団体で行われている。⁽⁷⁴⁾福岡市についてみると、「競争入札参加者の資格等」⁽⁷⁵⁾について市公報に公告が行われ、市町村税を滞納していない者であることが、積極的要件として規定されている。そして、滞納していない旨の証明書として福岡市内に本、支店又は営業所を有する者は、福岡市税を現在滞納していないことの証明書、これ以外の者は、登録する本、支店又は営業所の所在地の市町村税を現在滞納していないことの証明書等の提出を義務づけている。

このように多くの地方公共団体が競争入札参加資格に納税要件が設けられているのであるが、すべての地方公共団体に徹底されているわけではない。九州八県の状況をみると、競争入札参加資格申請書に、県税の未納がない証明を添付することを義務づけているのは、八県中三県である。他の五県は、法人（個人）事業税の納税証明書であったり、物品購入の契約には未納がない証明の提出を義務づけるが、建設請負工事の契約については義務づけていないといったような不完全なものとなっている。⁽⁷⁶⁾

租税の滞納は重大な法律上の義務違反であるから、地方公共団体の入札に参加する資格がないのは当然である。むしろ滞納者に公共工事を発注することを正当化することの方が困難であろう。

地方公共団体は、競争入札参加資格に納税要件を設けることに法的な障害はないのであるから、納税要件を曖昧にすることなく納税義務の不履行に対して厳しい態度で臨むべきである。まさに、納税義務の履行確保に対する地方公共団体の姿勢が問われているといつてよい。

(三) 行政サービスの制限と納税要件

ここでは、行政サービスの提供と納税義務の関係、具体的には納税義務を履行しない者に対して、行政サービスの提供を制限することを検討する。

地方公共団体は、市民が安全かつ快適に市民生活を営むことができるように、様々な行政サービスを提供している。給付行政における行政サービスとしては、①上下水道の利用、ゴミの収集などの生活必需サービス、②公民館、文化会館、公営住宅などの公の施設利用サービス、③生活保護、

年金、補助金、融資などの資金交付サービスに大別される⁽⁷⁷⁾。これらの行政サービスを提供する地方公共団体の行為形式は、契約であるが、行政行為の形式をとるものも多い。例えば、公の施設の利用関係⁽⁷⁸⁾、生活保護、社会保険の給付決定、条例に基づく補助金の交付決定などは行政行為とされている⁽⁸⁰⁾。

納税義務の履行確保を目的とした行政サービスの制限は、個々具体的な行政サービスを対象に、制限の是非を検討することが必要であるが、とりあえず便宜的に生活必需サービス、公の施設利用サービス及び資金交付サービスに区分して考えてみたい。

(1) 生活必需サービスと納税要件

上水道の給水拒否を事例に考えてみる。地方公共団体が他の行政目的の実現を企図して給水拒否を行った事例に、豊中市給水拒否事件（最判昭和五六（一九八一）年七月一六日 民集三五巻五号九三〇頁）と武蔵野マンション事件（最決平成元（一九八九）年一月八日、判例時報一三二八号一六頁）がある。豊中市給水拒否事件は、建築基準法違反の建物に対して給水申込書の受理を事実上拒絶し、申込書を返戻した事件である。最高裁は、豊中市の申込書を

返戻した措置は、給水拒否を行ったのではなく、建築基準法違反の状態を是正し建築確認を受けて、申し込みをするように勧告をしたに過ぎず、なお、行政指導の範疇として許される範囲であるとして、適法性の判断を回避した。

一方、武蔵野マンション事件は、武蔵野市の定めた宅地開発指導要綱⁽⁸¹⁾に同意条項と負担条項があり、これに従わない業者に対して給水を拒否した事件である。最高裁は、水道法一五条の給水を拒否する「正当の理由」に当たらないとして違法と判示した。

この両判決は、いずれも上水道の給水拒否という地方公共団体に応諾義務のある行政サービスを水道法の目的と異なる行政目的を実現するために拒否した事例である。正式の法形式ではない規則（要綱）で給水拒否の制度を定めた場合の法的評価は、結局のところ建築基準法違反、宅地開発指導要綱に基づく行政指導に対する不服従が水道法一五条の「正当の理由」に含まれるかどうかということに帰着する。この点に関しては、次の二つの考え方があつた。一つは、「正当の理由」は水道事業の運営上給水が困難であるときや水道料金を支払わないといった水道法固有の問題に限定されるべきであつて、建築基準法違反、行政指導違反

など他の法令違反等は含まれないとする説である。⁽⁸²⁾

これに対して他の考え方は、「正当の理由」を水道法の目的に限定せず、建築基準法違反や都市計画法違反の建物に対する上水道の供給は、結果として違法状態の存続に手を貸すことになり、いかにも不合理であるとして給水拒否も適法となる余地を認める説である。⁽⁸³⁾

両説の相違点は、水道法の「正当の理由」を解釈するに当たって、水道法の目的に限定するのか、あるいは水道法の目的以外の目的であっても違法状態があり、それが給水と密接に結びついているのであれば、これを「正当の理由」に含まれると解するのか、という点にある。⁽⁸⁴⁾

水道法にいう「正当の理由」をどのように解釈をするのかは困難な問題である。制度の建前からいえば建築基準法違反を是正するための措置を命じ（建築基準法九条第一項）、措置命令が履行されないときは代執行（同法九条第一二項）により履行があったのと同様の状態を実現することになる。しかし、代執行が過度に抑制されている現実からして、制度的建前論は違法建築物の所有者が行う身勝手な行為を黙認し、迷惑を被る近隣住民に受忍を迫るに等しい。違法な建築物により良好な住環境を侵害されている近

隣住民の利益保護を考えた場合、住環境を侵害する度合いによつては、給水拒否を認める余地があると考えたい。

納税義務の履行確保に話を戻そう。水道法一五条第三項は、「給水を受ける者が料金を支払わないときは……給水を停止することができる」としている。水道料金の滞納で給水停止が認められるのは、水道事業が水道料金で維持運営され、負担と受益の関係が明確だからである。しかし、この負担と受益の関係を突き詰めて行くと、水道事業は利用者の使用料金だけで運営されているのではない。一般会計（税金）から、多額の繰り入れを行うことによつて収支の均衡が図られている。⁽⁸⁵⁾このように考えると、納税という負担と給水サービスを受けるという受益とが対価的關係（等価関係ではない）にあると見ることもできる。であるとするならば、新規の給水申込みに対して、租税の滞納がある場合は、給水を拒否することが「正当の理由」に該当すると考えることはできないのであろうか。⁽⁸⁶⁾検討の余地はあると考えるが、生活必需サービスの制限は住民生活を直接脅かすことになりかねず、現実的な施策としては採用できないであろう。⁽⁸⁷⁾

(2) 公の施設の利用サービスと納税要件

自治法二四四条第二項は、住民が公の施設を利用する場合「正当な理由」がなければこれを拒んではならないと規定し、同条の二第一項は、管理に関する事項は条例でこれを定めなければならないとしている。地方公共団体では、公営住宅であれば公営住宅条例、保育所であれば保育所入所措置条例、公民館であれば公民館の設置及び管理に関する条例などで利用の資格要件を定めている。

そこで、利用資格要件として納税要件を設けることが「正当な理由」に当たるとはどうか問われる。これは、個々具体的に判断する他はないが、先ほどの例で考えると市町村長は、保育に欠ける児童については入所措置義務があるため（児童福祉法二四四条）、納税要件を設ける余地はない。公民館の利用については、一般会計で建設、維持・管理が行われていることを考えると、検討の余地はあるようにも思われるが、住民が公民館を利用する度に納税証明書を提出（提示）することは煩雑であり、利用者に過度の負担となるため実用的システムとはいえない。

公の施設の利用制限が可能なものは、特定の者が長期間にわたって独占的に利用する場合であると考える。例えば、公営住宅の入居申込みが考えられる。公営住宅は、住宅に

困窮する低所得者に対して低廉な家賃で賃貸することにより、国民生活の安定と社会福祉の増進を目的として地方公共団体が供給する（公営住宅法一条、三条）。入居資格については、地方公共団体が条例で定めることとされているが、問題は当該地方税の未納がないことを入居資格として定めることが許されるかということである。

公営住宅は、民間家賃よりも低額な家賃で入居できることから希望者が多く、抽選で入居者が決定されるものも多い。これは税金による家賃補助が行われている結果なので、入居者の選定に当たっては、納税義務を履行しない者を排除することも許されると考える。九州八県では、鹿児島県が県営住宅の入居資格として「県税を滞納していない者であること」を条例⁽⁸⁸⁾で定めている。

(3) 資金交付サービスと納税要件

地方公共団体は企業や住民に対して、特定の行政目的を実現するため無償給付（補助金）及び融資（貸付金）を行うことがある。自治法二二三二条の二は、公益上必要がある場合は補助金を交付できる旨を規定している。補助金の交付に条例の根拠を必要とするか否かについては争いがあるが、実務上は規則、要綱に基づいて交付される例が多い。

融資については特に明文の規定はないが、別段の禁止規定がないので、補助金と同様であると解されている。⁽⁸⁹⁾

具体例として福岡県における中小企業設備近代化資金の貸付を考えてみよう。福岡県では、福岡県中小企業設備近代化資金貸付規則（昭和四三（一九六八）年四月二〇日規則第二八号）により、貸付を行っている。貸付条件は無利息で償還期間は五年間である。貸付の要件として、県税の完納は考慮されていない。もともと、貸付申請書に法人事業税に関する納税証明書の添付が義務づけられているが、これは納税義務の履行確保を目的としたものではない。申請者の経営状況を判断するためのものである。法人事業税に滞納があった場合は、原則として貸付を行わないとのことであるが、⁽⁹⁰⁾その他の税目、例えば不動産取得税、法人県民税といった他税目の滞納は、申請書類からは察知できず、結果として県税の滞納者にさらに県税を原資とする資金を五年間無利息で貸し付けるおそれのある不合理なシステムとなっている。

地方公共団体が企業や住民に補助金や低利融資を行う場合は、当該地方公共団体の納税義務を履行しない者は、資金交付サービスを受ける資格がないと考え、行政サービス

の提供を制限することも許されると考える。

(4) 納税要件を設けることの許容性

本稿は納税義務を履行しない者に対しては、公の施設利用サービス及び資金交付サービスの提供を制限することを主張するのであるが、その根拠を整理しておこう。

従来から、納税義務の履行と行政サービスの提供をリンクさせることは、滞納整理上、大きな効果が予想されてきたところである。しかし、これまで部分的にしか行われていなかったのは、本来納税義務の履行確保は強制徴収により行われるべきであり、納税義務の不履行を要件として行政サービスを制限することは、平等原則に反することをおそれたからである。この問題は、納税義務の本質をどのように理解するのか、納税義務と行政サービスの提供をどのように考えるのか、ということと深く関係している。租税は、地方公共団体が行政サービスを提供するために必要とする資金の調達を目的として住民から強制的に徴収する金銭給付である。⁽⁹¹⁾そして納税の義務は、地方公共団体が住民の自律的団体であり、その維持・活動に必要な費用は住民が共同の費用として自ら負担すべきであるという考え方に基づいている。⁽⁹²⁾換言すれば、租税というのは地方公共団体

からすれば行政サービスを提供するために必要な資金の調達であり、住民の側からすれば地方公共団体の活動に必要な費用は、住民の共通の費用として自ら負担すべきものといふことができる。

租税の本質をこのように考えると、行政サービスの提供に必要な費用を負担しない者に行政サービスを提供するということは、すでに共通費用を負担した者にさらに新たな負担を強いるということにはほかならない。このようなことが是認されるのは、生命、健康、安全、教育といった住民生活に甚大な影響を受ける場合に限られるのであって、公営住宅の入居や補助金の交付、低利融資などのような行政サービスについては、納税義務の不履行者に提供を制限することも許されるというべきである。

（四）群馬県太田市の行政サービスの一部制限

ここでは、「サービスを受けるには市民の義務も果たさなければ。そうでなければ公平な行政ができなくなる⁽⁹³⁾」という市長の考えのもとに市税の滞納者に対して、行政サービスの一部制限を実施した群馬県太田市の例を紹介する。⁽⁹⁴⁾

（1）行政サービスの制限を行った背景

太田市は群馬県の東部に位置し、人口一四四、八〇九人（一九九七年四月一日現在）で前橋市、高崎市に次ぐ群馬県内第三位の人口規模をもつ市である。

一九九六年度の市税調定額（国民健康保険税を除く）は二四一億円、収入額は二二一億円、収入未済額は一九億円で、徴収率は九一・八％である。収入未済額の内訳は、市民税八億三千万円（四三・七％）固定資産税九億六千万円（五〇・五％）である。太田市では一九八九年度の徴収率が九六・一％であったが、その後急速に低下し一九九五年度には九二・八％にまで低下した。そこで一九九六年六月二四日に「太田市税収納率向上対策推進本部」を設置し、徴収率向上対策の一環として一九九七年四月から、滞納者に対する行政サービスの制限を実施したものである。行政サービスの制限は市長の発案によるもので、市長の強いリーダーシップのもとに実施されたという。

（2）行政サービスを制限する仕組み

制限を受ける行政サービスは、三〇項目である（表6参照）。三〇項目を制限の度合いによつて区分すると完納を条件（完納若しくは完納に近い分納誓約が行われたもの以外は対応しない）とするもの一四項目、納税指導によつて

対応する（ある程度の納入計画が出されたものについては対応する）もの一六項目である。

行政サービスの制限と非制限を判断する基準は、①社会的弱者を対象としたものでないこと、②市の単独事業による行政サービスであることの二点である。国、県が関与する行政サービスは、調整を必要とすることから非制限の取り扱いとしている。そして制限の対象となる行政サービスのうち、給付の根拠となる要綱に「必要な資格は別に定める」旨の規定があり、これに基づいて実施要領等に滞納がない旨の定めがあるものについては、完納要件による対応を行う。根拠となる要綱に「必要な資格は別に定める」旨の規定がないものについては、納税指導によって対応する。納税指導による対応は、ある程度の納入計画が出されたものについて対応することとされているが、実務上は要綱上の根拠もなく単なる納税指導にとどまらざるを得ないという。

市民から申請のあった行政サービスは、各担当課から納税課に通知があり滞納の有無について確認が行われる。滞納がなければ納税課から確認書が各担当課に交付され、行政サービスの給付が決定される。滞納がある場合は、融資

関係は各担当課から申請者に対して納税課で納税相談を受ける旨の指導が行われ、融資関係以外の行政サービスについては納税課から申請者に直接納税指導が行われる。納税指導の結果、完納条件により対応する行政サービスは完納又は分納誓約、納税指導により対応する行政サービスはある程度の納付計画があった場合に、それぞれは納税課から確認書が各担当課に交付され、行政サービスの提供が決定される。

(3) 行政サービス制限の効果と課題

一九九七年四月から実施を行い同年九月末で三、一五三件の納税確認を行い、要相談（滞納）のケースは一五四件である。納税指導を行った結果、完納一四件、一部納付七件、分納誓約二三件の効果があった。しかしその一方で、呼出しても履行されないものが一一〇件となっている。呼出し中となっている一一〇件の殆どは、国民健康保険の保険給付である。従前から国民健康保険税の滞納者に対しては、保険給付の制限が実施されていたが、実務的には社会的弱者に対する給付として支給せざるを得ないという。国民健康保険関係を除く行政サービスの分野では、要相談とされたケースは、納税指導の結果、納付等が行われており、

効果が上がっている。加えて、融資関係の要相談（滞納）は三二件であるが、実際の滞納はこれをかなり上回り、その多くは金融機関の窓口⁽⁹⁵⁾で納税指導が行われ完納している。

市民の反応は、批判よりも激励の方が多く、賛成意見として①今までに行政サービスの制限を行わないことに不満だった、②真面目に働き、少ない収入の中から納税している正直者が馬鹿を見ないように、ぜひ、実行して欲しい、③今回の措置は当然のことではあるが、慎重に行うべきことでもある、④市長の英断に拍手を贈る、⑤真に進取の気風に富んだ英断で高い評価ができるものだといった見解が見られた。批判として、①税の滞納と行政サービスの制限は別物であり、税の徴収は税法に基づき行われるべきだ、②公務員は弱い者だけをいじめめるが、事情があつて税金を支払えない人も多くいるのだ、などの声が寄せられている⁽⁹⁶⁾。

批判に対する筆者の考えを簡単に述べておこう。納税義務の履行確保は、強制徴収で行うべきであり、滞納と行政サービスの制限は別物という見識そのものは正しいといえる。しかし、現実の問題として強制徴収が地方公共団体では機能障害にあるということ及び強制徴収を含む滞納整理が、時間と労力を要する行為であり、不履行件数が膨大で

あることから、大変なエネルギーを必要としているという問題がある。このような問題に直面して、考え方の正当性に拘泥し、結果として、滞納者が納税の義務を免れるシステムより、多少法的に疑義があるかもしれないが、租税の滞納と行政サービスの提供をリンクさせて効果的かつ効率的な手段を導入することの方がより負担の公平に資するものであり、住民が共通費用として負担した税金が行政サービスの原資であることを根拠に許されると考える。

次に公務員の弱い者いじめ論についてであるが、行政が強権的手段を行使すると必ずこの種の批判が浴びせられる。しかし、地方税の徴収率は九七・九％（一九九五年度現年課税分）で、殆どの住民は真面目に納税の義務を履行している。納税した人の中には、苦しい生活の中から納税をしている人が多数いる。租税の滞納問題を行政と滞納者という二面的関係で捉えるのではなく、苦しいながらも納税の義務を履行している多くの住民との公平性にもっと照度を当てるべきであり、観念的な社会的弱者論に与みすることはできない。

もつとも太田市の行政サービスの制限について問題点がないわけではない。最大の問題は、行政サービスを制限す

表 6 制限される行政サービスの内容

区分	提供の根拠	項 目 名 (担当課)
完納条件による対応	条例・規則 条 例	条例、規則に制限の根拠があり、既に制限実施中のもの
		保険給付 (出産育児一時金、葬祭費、療養費、高額医療費、看護料)、国民健康保険被保険者証の交付 (保険年金課) 水洗便所改造資金助成 (下水道課)
	要綱等	要綱等に制限の根拠を設け、1997年4月から制限実施のもの
		小口資金金融 (商業観光課)
		中小企業設備資金金融 (//)
		労働環境整備費金融 (//)
		中小企業経営安定資金金融 (//)
		中小企業特別経営安定資金金融 (//)
		中小企業季節資金金融 (//)
		小企業者振興資金金融 (//)
		勤労者住宅資金金融 (//)
		勤労者生活資金金融 (//)
		未組織労働者信用保証料補助金交付 (//)
		中小企業運転資金利子補給金交付 (//)
中小企業従業員独立開業資金利子補給金交付 (//)		
納税指導による対応	要綱	要綱中特段の根拠がなく、1997年4月から制限実施のもの
		女性国外研修事業参加者助成金交付 (政策推進室)
		市指定一般廃棄物処理事業者資格 (清掃事業課)
		生ごみ処理槽等設置補助金交付 (//)
		バキューム車脱臭装置設置費補助金交付 (衛生事業課)
		バキューム車アルミパネル設置事業費補助金交付 (//)
		保育所新入所児助成金支給 (児童家庭課)
		出産祝金支給 (//)
		市営住宅自動車保管場所使用 (建築住宅課)
		市営住宅建替事業の施行に伴う移転補償費支払 (//)
		私道排水設備共同管布設事業補助金交付 (下水道課)
		生垣設置事業補助金交付 (公園緑地課)
		私立幼稚園就学奨励費交付 (学校教育課)
	私立幼稚園就園援助費補助金交付 (//)	
文化活動大会出場補助金交付 (生涯学習課)		
市民文化功労賞奨励賞資格 (//)		
水道協力会会員資格 (水道営業課)		

(出所) 太田市納税課資料から作成

る根拠が不明確なことである。完納要件により対応する行政サービスの根拠は、要綱の委任を受けた実施要領等で定められている。行政サービスの給付条件は住民の重要な関心事であり、根拠となる要綱に明示することが望ましい。また、納税指導により対応する行政サービスは、制限の根拠そのものがないにもかかわらず、行政サービスの提供と納税義務の履行がリンクしているような外見を保ちつつ納税指導を行うことは、行政指導としての適切さを欠くおそれがある。

このように問題点はあるが、納税義務の不履行者に対して行政サービスを制限する試みは、全国ではじめての事例であり今後、制度として成熟することを期待したい。

三 徴収の執行体制

ここでは、地方公共団体の徴収組織の在り方として、①徴収嘱託員制度及び②滞納整理組合（一部事務組合）を中心とした広域徴収制度について検討し、③最後に神奈川県の併任制度を紹介することとしよう。

(一) 徴収嘱託員制度

租税の徴収事務は、納期限を経過した租税債権について、納税義務者に督促を行い、納税折衝、財産調査、差押え、換価処分を経て、租税債権への充當に至る一連の行政手続である。これらの事務のうち、公権力の行使を伴う事務を民間に委託したり、強制徴収ができる債権を民間に徴収委託することは許容されない⁽⁹⁷⁾ので、外部委託が可能な事務はごく一部に限られる⁽⁹⁸⁾。しかも、守秘義務の問題や私人の公金取り扱いを禁止した自治法二四三条に抵触するおそれなどもあり、徴収事務の外部委託を行っている地方公共団体は存在しない。

徴収嘱託員制度は、徴収事務の一部を嘱託員に委嘱する点に関しては、外部委託に類似するが、法律的には全く異なる制度である。外部委託が契約によって徴収事務の一部を委託する制度であるのに対して、徴収嘱託員は地方公共団体の長によって任命された者が徴収事務の一部を担当するものである。徴収嘱託員は、身分的には地方公務員特別職⁽⁹⁹⁾に該当する。徴収嘱託員制度は、市を中心にかなり導入が進んでいる⁽¹⁰⁰⁾。徴収嘱託員制度が活用される理由は、同制度が外部委託が内包する守秘義務の問題、プライバシーの

保護及び公金取扱いの制限といった法律問題を比較的容易にクリアーでき、⁽¹⁰⁾ しかも、外部委託に近い効果を得ることができるとある。⁽¹¹⁾

これまで徴収嘱託員制度は都道府県では採用されなかったが、一九九七年度から宮城県が自動車税の滞納整理を目的に導入した。⁽¹⁰⁾ 自動車税はバブルの崩壊により都道府県税の税収の伸率が二年連続してマイナスになった一九九二年度及び一九九三年度の両年度においても、着実に伸び続け、都道府県にとつては景気に左右されない貴重な安定税源である。しかしその一方で、自動車税の滞納件数は、全滞納件数の六割以上を占め、都道府県の税務部門にとつて重要課題のひとつとなっている。

自動車税の滞納件数が余りにも多く、しかも税額は少額であるため、実務的には文書による催告や電話による催告が多く用いられている。⁽¹⁰⁾ このような事務に対して、必ずしも正規職員が従事する必要性は乏しい。滞納整理の効率化を考えた場合、自動車税の滞納整理は臨時的職員の任用で効率化を図る余地があると考えられる。宮城県の徴収事務嘱託員制度は、都道府県レベルにおける税務行政の効率化を狙った新しい試みとして、位置づけることができよう。

(二) 広域徴収制度の検討

市町村が本来の滞納処分を行うためには、住民との距離を適切な距離に引き離し、滞納整理の知識と経験の蓄積を可能とする施策が必要である。しかし、住民と行政の距離を物理的に引き離すことは市町村合併を行わない限り不可能である。また、小規模な市町村において滞納処分に必要な知識を備えた人員を用意することは、極めて困難である。⁽¹⁶⁾ そこで考えられるのが、広域行政制度によって徴収する仕組みである。

自治法上、地方公共団体が広域的に事務の共同処理を行う方法として、地方公共団体の組合及び協議会、機関等の共同設置並びに事務の委託が存在する。このような事務の共同処理方式の中にあつて、地方公共団体の組合は中心的地位を占めている。地方公共団体の組合の種類としては、一部事務組合、広域連合、全部事務組合及び役場事務組合の四種類である。⁽¹⁶⁾ 中でも滞納租税債権の広域徴収制度として実際に活用されているのは、一部事務組合である。⁽¹⁷⁾ 一九九七年六月現在で二四地区に滞納整理を目的とした一部事務組合が設立されている。⁽¹⁸⁾ この中で全県的な一部事務組合

として設立されているのが、青森県市町村税滞納整理組合と岡山県市町村税滞納整理組合である。

青森県市町村税滞納整理組合について紹介すると一九五六年一月三二日に設立され、現在県下の全町村（五九町村）が加入している。職員数は四人で全員が滞納整理組合のプロパー職員である。滞納整理組合の収入は、加入町村からの負担金である。滞納整理組合に引き継がれた滞納租税債権のうち、納付のあつた税額の一〇〇分の一一を当該町村が負担金として滞納整理組合に支払う仕組みとなっている。⁽¹⁰⁾ 滞納整理の状況は、一九九六年度が五一町村から二五億六二九万四千円の滞納整理の要望を受け、三億六、五三九万九千円を徴収した。要望額に対する徴収率は一四・六％である。⁽¹¹⁾ 滞納繰越額の市町村全国平均の徴収率が二〇・八％（一九九五年度）⁽¹²⁾ であるから徴収困難な事案を引き受けての一四・六％は高い徴収率といえる。

市町村における強制徴収の機能障害を市町村だけで解決を図ろうとすると一部事務組合又は広域連合ということになるだろう。しかし、一部事務組合は全県規模の一部事務組合の場合を除き、組合経営が安定せず、職員も構成団体からの出向という形態になるため、滞納処分の専門的知識

をもった職員を育成することが難しいようである。事実、滞納整理組合を設立したが、活動を停止した組合がいくつも見受けられる。⁽¹³⁾ 同様に、経営の不安定、専門職員の確保・育成といった問題は、広域連合についても認められる。

(三) 都道府県と市町村の協働徴収（神奈川県併任制度）

滞納整理組合は、機能障害にある強制徴収の代替措置として生み出されたものである。その特徴は、市町村の枠内で解決を図ろうとするところにある。これに対し、以下で述べる併任制度は都道府県のリソースを活用して現在市町村が行っている滞納整理の促進を図ろうとするものである。具体的には、都道府県の税務職員に市町村税務職員の身分を併任させることによって、市町村の滞納整理に都道府県の職員がかかわる手法である。神奈川県が一九九七年度から実施した併任制度を紹介しよう。⁽¹⁴⁾

(1) 併任制度導入の背景

神奈川県における滞納構造上の特徴は、収入未済額三七九億円（一九九六年度）の五六・七％に当たる二一五億円を個人県民税が占めていることである。⁽¹⁵⁾ 個人の道府県民税は、賦課徴収が市町村に委任されているため、都道府県は

原則として直接滞納処分をすることができない（地方税法四一条）⁽¹⁶⁾。このため同県では、「神奈川県地方税収対策推進協議会」を設立し、県税事務所と市町村の税務職員が二人一組となって合同滞納整理を行った。実施の初年度に当たる一九九六年度で、収入化あるいは差押え等の処分をしたものとして市町村税で一億五千万円余、県税で二億七千万円余の成果を上げ、二市においては神奈川県⁽¹⁷⁾の指導のもと不動産の公売も実施された。

合同滞納整理は神奈川県⁽¹⁷⁾のリーダーシップにより大きな成果を見たのであるが、他方で二つの課題を抱えていた。一つは、県・市町村に共通の滞納がなければ、現地に同行してそれぞれの徴収権限により同時に滞納整理を行うことができないことであり、他方は、合同滞納整理を行う最大の目的である個人県民税の滞納整理について市町村税務職員とともに現地に同行はするものの徴収権限がないため、県税務職員の指示は単なる助言にとどまらざるを得ないという課題である。これらの課題を克服するためには、県の税務職員に市町村の税務職員としての身分をもたせることが不可避との判断から、県の税務職員を市町村の税務職員に併せて任命するという「併任制度」が考え出されたので

ある。

(2) 併任制度の概要

自治法二五二条の一七は、一つの地方公共団体が他の地方公共団体の求めに応じて行う派遣の手続について定めている。しかし、職員の派遣は同条に限られるものではなく、併任等の方法を取り、任命権者相互間の協議により必要な措置を講じることと可能であると解されている⁽¹⁸⁾。神奈川県⁽¹⁷⁾の併任制度は、任命権者相互の協議により併任関係を創設するものである。具体的には、県と市町村は相互に同数の職員を併任し、併任手続は神奈川県市町村課が窓口となつて行う。併任期間は原則として一年間で派遣期間は月五日以内である。

県の税務併任職員は派遣先の市町村において、市町村税の滞納整理を行い、市町村の税務併任職員は、派遣先の県税事務所において県税の滞納整理を行う。市町村から県税事務所⁽¹⁹⁾に派遣された職員は、即戦力というよりは県税事務所⁽²⁰⁾で滞納整理の実務を経験してもらい、将来市町村の滞納整理に役立ててもらふことを目的とした研修的意味合いが強いという。

(3) 併任制度の効果と課題

一九九七年度に県から市町村に派遣された税務併任職員は六人である。この六人が要滞納整理として引き受けた滞納税額は、二、五七一件一億一、六二一万円である。この内八月末現在で、従事延日数一二七日間で収入化したものが五五三件一億四、八六〇万円、滞納処分を執行したものが二五六件五、四七五万円である。神奈川県内市町村の滞納繰越額の徴収率は二〇・三％（一九九六年度）であるから、五ヶ月間で一三・三％の徴収率はかなり高いといえる。

併任制度の課題は、収入化あるいは滞納処分を行った八〇九件二億三三五万円の半分以上は固定資産税の滞納となっていることである。神奈川県としては併任制度は、県の滞納対策としてではなく地方税全体の滞納対策であるから、ある程度はやむを得ないがもう少し個人県民税の割合を高めたいという。

都道府県の役割として自治法は、①広域事務、②統一的事務、③連絡調整事務、④補完事務を挙げている。しかし、現在の都道府県にはこれらの従来型の広域・補完事務とは別に市町村を積極的に支援する役割が求められている。敷衍すると、本来的には市町村の業務であるが、リソース不

足等から、市町村が本来の機能を発揮できない分野については、都道府県がリソースを提供することで解決を図ることである。このように都道府県にはリソースの提供者としての役割が求められている。

都道府県は個人道府県民税の滞納整理について市町村に委ねざるを得ず、自ら滞納処分を行うことはできなかった。神奈川県は併任制度は、個人県民税の滞納整理に、都道府県の職員が直接滞納処分を行う手法を創り出したものとして高く評価されなければならない。同時に、機能障害にある市町村の徴収業務を、神奈川県が自己のリソースを活用することで、地方税全体の滞納整理として取り組んで行うところと、県と市町村との新しい協働の在り方が示されているように考える。

四 三段階徴収システムの提案

市町村では、滞納処分の執行に抑制的であり、とりわけ小規模な市町村においては深刻な状況にある。一方、都道府県についても高度な知識と経験を要する滞納整理、例えば、不動産公売、差押債権取立訴訟の提起といったものに

については、能力的に十分とはいえない状況である。⁽¹¹⁸⁾

本稿ではこれまで、強制徴収の機能障害を解決する上で、有効と思われる手法について検討してきた。これらの手法の多くは個々のには既に実施されている。しかし、それはあくまでも一つ一つの仕組みが独立して部分的に実施されてきたに過ぎない。納税義務の履行確保は、一つの仕組みを実施するだけで解決できるといった問題ではない。有効な仕組みを複合的に組み合わせることが必要である。ここで提案する三段階徴収システムは、これまで検討した仕組みを体系的に整序づけたシステムである。

(一) 三段階徴収システムの仕組み

本稿が提案する三段階徴収システムは、名称のとおり三つのステップからなる、地方税の徴収を目的とした仕組みである。構造的には、第一段階として総合行政徴収システム、第二段階として嘱託員活用型徴収システム、第三段階として協働徴収システムから構成されている。各段階の性質を述べるならば、総合行政徴収システムは住民と地方公共団体との関係を対象とする仕組み（外部装置）であり、嘱託員活用型徴収システムと協働徴収システムは税務徴収

部門内部を対象とする仕組み（内部装置）である。

以下、各段階別にシステムの概要を説明しよう。

(1) 総合行政徴収システム

従来から租税の徴収は、税務職員が行うものだと考えられてきた。確かに、税務職員には徴税吏員として質問検査権、搜索の権限、滞納処分権限が与えられ、租税債権の回収を強力に行い得る制度となっている。しかし、これまで述べたように強制徴収がうまく機能しない現状においては、納税義務の履行確保手段を滞納処分に限定するのでは累増する滞納額に対処できず、負担の公平を維持することができない。従来の「租税の徴収は、税務職員が行う」という固定観念から脱却し、総合行政の主体たる地方公共団体として、納税義務の履行確保にどのように取り組むべきかが検討されねばならない。

総合行政徴収システムは、税務部門の枠を越えて地方公共団体としてどのような手段があるのかという発想から考えた手法である。具体的には、これまで述べた「契約の相手方からの排除」と「行政サービスの制限」を実施することである。総合行政による徴収システムに対しては、他部門に徴収を依頼するのは税務部門としての責任放棄である

という反論があるかもしれない。しかし、住民に対する税務部門の責任は、租税を確実にしかも効率よく徴収することである。そのためには他の行政部門に依頼することも何ら問題はない。依頼を受けた行政部門も、自己の業務として認識すべきであると考ええる。

公営住宅の入居や母子寡婦福祉資金の貸付に納税要件を設けると、必ず社会的弱者の切り捨てという批判が起こるだろう。しかし、社会的弱者と抽象的な形で説かれるが、具体的にはどのような人々を意味するのだろうか。地方公共団体の滞納で最も多いのが個人住民税である。同税には非課税制度があり、一定の所得以下では課税されない⁽¹⁹⁾。また、課税後に何らかの事情により資力を喪失した場合は、減免を行うことができる（地方税法四五条、三三三三条）。非課税にも減免事由にも該当しないにもかかわらず、他の住民の負担によって公営住宅に入居したり低利の貸付を受けることが許される「社会的弱者」とはどのような者を意味するのか、その実像が明らかにされなければならない。仮に、滞納もやむを得ないという社会的弱者がいるとするならば、それは減免により対応すべきであって、決して納税義務の不履行という形で容認すべきではない。そして、

減免は住民の共通経費の負担免除であるから、件数、減免税額、減免事由等を公表し、税務行政の透明性を高めることが必要である。

わが国の社会では、払えない者と払う意志のない者との峻別が厳格に行われずに、社会的弱者として大括りに主張されている。このことは、法の規範性そのものが不確定な状況にあり⁽²⁰⁾、現場の税務職員をして強制処分の執行を抑制させる一因となっている。地方公共団体も社会的弱者論を持ち出されると萎縮せざるを得ず、行政上の義務の不履行やフリーライダーが発生する原因ともなっている。地方公共団体は、払えない者と払う意志のない者とを厳格に区別し、社会的弱者に対しては減免を積極的に行う一方で、非課税、減免に該当しない者からは全額徴収するという強い意志を持つべきである。

(2) 嘱託員活用型徴収システム

現在、わが国の社会では効率的な行政を実現するため、「民間でできるものは、民間に委ねる」という、民営化あるいは外部委託が大きな時代の要請となっている。今後行政は、民営化・外部委託ができない業務について直営で行うことになろう。効率化を一層推し進めるためには、直営

で行う場合でも正規職員が処理すべき業務と臨時的職員が処理すべき業務を明確に区別することが必要である。前述したように自動車税の滞納整理は、悪質な事例を除いては、都道府県が高い人件費を支払っている正規の税務職員が従事する業務ではない。徴収嘱託員を活用してこれを処理し、正規の税務職員は高度の知識と経験を必要とする滞納事案に専念することが効率的である。

(3) 協働徴収システム

総合行政徴収システムと嘱託員活用型徴収システムによって、滞納整理の難易度に多様性をもつ個々の滞納事案が、公権力を行使し、税務職員が処理すべき滞納事案と他の事案とに区分され、効果的かつ効率的な滞納整理が可能となる。しかし、このような方策によってもなお、市町村における強制徴収の機能障害が解消されることにはならない。市町村における強制徴収の機能障害は、滞納処分⁽¹¹⁾の知識と経験が蓄積しないこと及び行政と住民との距離が近過ぎることに原因がある。これを改善するためには、団体規模の拡大を目指すか、大きな処理能力をもった他者に依頼するという方策が考えられる。

前者の解決策は広域行政を指向するもので、具体的に言

えば一部事務組合を活用することになる。後者の解決策は、徴収業務を他の地方公共団体に依頼することを意味する。

このような文脈において着目すべきものが、都道府県のリソースである。都道府県の税務職員数は平均四八〇人であり、これは市町村の約二五倍(市町村は一九人)の職員規模である⁽¹²⁾。また、管轄区域も広汎であるため、住民との距離も確保でき、滞納処分を抑制するような影響力はない。したがって、市町村は自己の徴収能力を超えると判断される滞納事案については、都道府県に徴収を依頼することで、強制徴収の機能障害を解決する方策が考えられる。市町村が都道府県に徴収を依頼する方法としては、二通りの方法がある。一つは、先に説明した併任制度であり、他方は、事務の委託である。

このように強制徴収の機能障害を克服する手法としては、一部事務組合、併任制度及び事務の委託の三通りの方策がある。一部事務組合と併任制度は、既に運用され実績もある。しかし、本稿は事務の委託が最も適切であると考え、その理由については、次で明らかにすることにして、ここでは事務の委託について概要を述べることにしよう。

自治法二五二条の一四は、地方公共団体の事務の一部を⁽¹³⁾

他の地方公共団体に委託して、これを管理執行させることができる」と規定している。「委託」とは、地方公共団体の具体的な事務の一部、すなわち法律行為又はこれに伴う事実行為をなすべきことを委ねることをいい、委託した地方公共団体は、委託の範囲においてその権限を失う。⁽¹²⁾これを滞納整理に適用すると、先ず市町村と都道府県との間で委託の対象とする滞納事案の要件について協議を行い、委託の内容を規約で定め、これに基づき都道府県が徴収を行い、市町村税分については市町村に払い込むことになる。

事務の委託の効果は、市町村にとっては、①これまで対応できなかった悪質な滞納者に対して、滞納処分が可能になること、②悪質なケースは都道府県に委託するということを背景に、納税折衝を有利に進めることができること、③委託を通して、都道府県との情報交換が活発となり、都道府県が有する滞納整理の知識と技術を学ぶことができることの三点に認められる。都道府県のメリットは、①都道府県税の滞納額中、最も大きなウェートを占める個人道府県民税の滞納整理を直接行うことが可能となること、②都道府県としての存在基盤を強固にすることの二つである。

②についてさらに敷衍すると、現在の都道府県の存在は

非常に不安定な状況にある。都道府県制を維持するか否かの問題は、地方分権推進委員会が発足した当時の大きな論点のひとつであった。財界は道州制を志向し、地方公共団体の中でも政令指定都市と都道府県とは足並みの乱れがあったという。その後、地方分権を進めるため、当面、二層制を前提とする旨を一九九五年一〇月に地方分権推進委員会が宣言をすることで決着した経緯がある。⁽¹³⁾しかし、それはあくまでも当面の決着であって、いずれ再び都道府県の存在意義が問われる時期が来るように思えてならない。

今回の分権改革では、地方分権をとにかく進めるということで事なきを得たが、次は都道府県（特に府県）の存在価値そのものが厳しく問われるだろう。このような事態に備えて、都道府県はこれから何を為すべきかを真摯に考えねばならない。そして為すべきことのひとつが、市町村行政の支援・補完である。徴収事務の委託は、市町村における強制徴収の機能障害を都道府県のリソースを活用して改善する方策である。このことは、市町村のためでもあるが、同時に都道府県の存在基盤を強固にする市町村との新しい協働システムをも意味する。

(二) 協働徴収システムの優位性

市町村における強制徴収の機能障害を解決するに当たっては、一部事務組合、併任制度及び事務の委託がある。ここでは事務の委託を一部事務組合及び併任制度と比較をすることによって、事務委託の優位性を検証する。

(1) 一部事務組合との比較

一部事務組合の最大の欠点は、県内の一部分の市町村を構成団体とする一部事務組合では、組織としての安定性を欠き滞納処分⁽¹⁾の知識と経験が蓄積しないということである。一部事務組合の収入源は、滞納整理により徴収した税額から一定割合で徴収される負担金である。滞納整理の要望額は毎年市町村から示されるが、その額は年によって大きく変動するため、財政的に不安定とならざるを得ない。青森県市町村税滞納整理組合や岡山県市町村税整理組合のような全県的な一部組合で、ようやく四人のプロパー職員を維持することができる状況である。一部の地域的な組合であれば、さらに少人数にならざるを得ず、専門性をもった職員を育成することは困難となる。

この点、都道府県は、管内の各ブロックに出先機関⁽²⁾を配し、税務職員数も多く、徴収経験も市町村に比較すると豊

富であり、滞納処分に対する専門性も高い。一部事務組合の事務所を準備し、職員を雇い、徴収職員として育成するための大きなコストを負担するよりは、都道府県のリソースを活用することの方が市町村にとってはるかに効率的である。

(2) 併任制度との比較

併任制度は、都道府県のリソースを活用する点において事務の委託と同じであるが、制度設計に当たっての基本的な考え方は個人県民税対策という点にある。それは神奈川県が、市町村からの滞納整理の依頼が固定資産税に偏っていることを疑問視することからも窺える。

事務の委託は、強制徴収の機能障害に陥った市町村を都道府県のリソースを活用して、支援することそのものが目的である。したがって、個人道府県民税の滞納整理に限定されるものではない。しかし、リソースの提供は都道府県の負担で行うのではなく、市町村が必要な経費を委託料として負担しなければならぬ。委託料は、青森県市町村税滞納整理組合が徴収額の11/100、岡山県市町村税整理組合が14/100以下で設定していることから、徴収額に対して十数パーセントということになるであろう。神奈川県⁽³⁾の併任

制度においては、延日数一二七日で一億四、八六〇万円を徴収しているが、職員一人当たりの年間就労日数は二四〇日程度なので人件費相当分の委託料を捻出することは可能である。委託料を操作することで、都道府県に対する過剰な依存を抑制し、市町村の自助努力を損なうことを防ぐこともできる。都道府県にとっても、ボランティアとして能力を提供するのと必要な経費を受領した上で能力を提供するのでは、責任の面においてもモラルの面においても大きな違いがあるであろう。都道府県と市町村が対等の立場にたった協働徴収システムを設計するためには、経費負担の伴う事務の委託という法的道具を介在させることによつてはじめて可能になるのではないかと考える。

（三） 三段階徴収システムの意義と限界

三段階徴収システムは、現行法制度の中で地方公共団体のリソースを最大限に発揮させ得る合理的なトータル徴収システムである。

地方公共団体は民間財の購入者であり、行政サービスの提供者であるという立場を有効に利用して納税義務の履行確保を図り、徴収嘱託員を任用することで正規の税務職員

が従事すべき滞納案件を抽出し、都道府県のリソースを活用して市町村の強制徴収の機能障害を解決する。

総合行政徴収システムにより滞納件数は減少し、嘱託員活用型徴収システムにより徴収困難な事案に税務職員が専念することが可能となると同時に都道府県では自動車税対策として多くの徴収嘱託員を任用することによつて、余剰人員が生じる。そして、この余剰人員を市町村との協働徴収を担当する要員に充てる。

協働徴収に従事する職員と徴収嘱託員の任用経費については、市町村からの委託料で賄う。青森県と岡山県の滞納整理組合の負担割合と神奈川県との併任制度の徴収実績から推計すれば任用経費を捻出することは可能であろう。さらに、これまで都道府県が滞納整理を行うことが制限されていた個人道府県民税の徴収増と徴収嘱託員の任用によつて、税務職員が効率的に滞納整理を行うことができることによる増収分を加えれば、経費的には十分対応することが可能である。

一部事務組合は、市町村から委託件数が毎年一定しないため経営が不安定になる。しかし、三段階徴収システムでは、徴収嘱託員の任用期間を一年とすることで、市町村が

らの委託件数が多い年には徴収嘱託員の任用を増やし、委託件数が少ない年には徴収嘱託員の任用を減らすことで弾力的に対応することができる。

この結果、市町村は都道府県を通して滞納処分が可能となり、「誠意がなければ県に徴収を委託する」という手段をもつことで、市町村が独自で行う滞納整理においても、委託の効果が投影される。都道府県は、委託の範囲内ではあるが、個人道府県民税の滞納整理が可能となると同時に住民、市町村に対して都道府県の存在意義を地方自治の現場で具体的な形で示すことができる。⁽¹²⁶⁾

しかし、三段階徴収システムにも限界がある。都道府県のリソースを基盤として構築した制度であるから、都道府県の徴収能力以上の制度にはならないということである。これまで述べてきたように高度な滞納整理は都道府県でも能力的に十分とはいえない。

都道府県の徴収能力アップをどのように図るのかについては、妙案がない。しかし、三段階徴収システムの実施により、都道府県の税務職員は現行以上に徴収の専門能力を問われる業務に従事するため、徴収能力は着実に向上するものと考ええる。また、これとは別に、人事政策上緩やかな

専門職化を目指すべきであろう。少なくとも、税務行政の平均経験年数を一〇年以上にするような方向にもって行くべきである。国税職員のモラルが高い理由の一つに退職後は税理士への道が確保されていることがある。⁽¹²⁷⁾ 地方税の税務職員にも一定の研修と経験年数によって、税理士への道を確保することも検討されるべきである。

最後に、地方税の徴収問題は都道府県の存在意義をアピールする絶好の機会である。税務行政は都道府県が現場をもつ数少ない部門である。それだけに、市町村への支援能力も高い。強制徴収の機能障害に苦しむ市町村の支援に、都道府県は積極的に関与すべきである。それが結果として、都道府県の存在意義を明確にし、組織基盤の安定化につながることを考える。

おわりに

本稿が提案する三段階徴収システムは、現行の法制度の延長線上で創り出されたシステムである。システムの長所として、効率的に大きな経費をかけることなく、市町村と都道府県との新しい協働の仕組みを示す点を挙げることが

できる。膨大な時間と国の関与を必要とする法律改正の必要もなく、具体の制度化に高い順応性をもっている。その反面、現実的であるだけに地方税の徴収状況が抜本的に向上するといった潜在的な可能性は低いのもかもしれない。また、地方公共団体の徴収能力は都道府県の徴収能力以上には高くないという限界もある。この点は、将来、地方税の共同徴収機構や徴収部門のエージェンシー化といった大改革が行われることを期待したい。

本稿は、現在の枠組みの中で市町村と都道府県を包含した地方公共団体の徴収能力を強化するひとつの有力な徴収システムを提示した点に意義があると考ええる。

- (1) もっともアメリカにおいても租税の徴収については行政機関の自力執行を認める。参照、金子芳雄「英米における行政強制」公法研究二七号（一九六五年）二五五―二五六頁。アメリカの租税徴収制度については、高橋重長「アメリカ合衆国の連邦税徴収手続」税務大学校論叢二十号（一九九〇年）四三二頁以下が詳しい。
- (2) 参照、阿部泰隆『行政の法システム（上）（下）』（新判）（有斐閣、一九九七年）四〇―一四〇二頁。
- (3) 戦前の行政強制について、参照、美濃部達吉『日本行

政法上巻』（有斐閣、一九三六年）三一七頁以下、原田尚彦『行政法要論（全訂第三版）』（学陽書房、一九九四年）一九五頁以下、藤田宙靖『第三版 行政法Ⅰ（総論）』（改訂版）』（青林書院、一九九五年）二四八―二四九頁。

- (4) 参照、関根謙一「行政強制と制裁」ジュリスト一〇七三号（一九九五年）六三頁。

(5) 参照、田中二郎『新版行政法上巻（全訂第二版）』（弘文堂、一九七四年）一六九頁。

- (6) 参照、小高剛「行政強制」『基本法学八一紛争』（岩波書店、一九八三年）二六〇頁。

(7) 戦後の行政強制について、菊井康郎「行政強制と法の根拠」公法研究二七号（一九六五年）二一九頁以下参照。

- (8) 参照、原田・前掲注(3) 一九八頁。

(9) わが国の裁判官数は二、八七九人（一九九六年）である。裁判官一人当たりの国民数は約四万三千人で、欧米の四倍以上となっている。参照、毎日新聞「社説「大きな司法目指す時代だ」一九九七年九月八日朝刊」。各国の法曹人口について、ジュリスト増刊『法曹養成制度改革』（一九九一年）一〇四頁も参照。

- (10) 参照、宮崎良夫「行政法の実効性の確保」雄川一郎先生献呈論集『行政法の諸問題（上）』（有斐閣、一九九〇年）二二二―二三四頁、関根・前掲注(4) 六八―七〇頁。

(11) 参照、畠山武道「サンクションの現代的形態」『基本法学八一紛争』（岩波書店、一九八三年）三六九頁、同

- 「行政強制論の将来」公法研究五八号（一九九六年）一六七頁、福井秀夫「都市住宅政策の法と経済学」自治実務セミナー三六巻八号（一九九七年）九頁。
- (12) 国税徴収法の改正について、吉国二郎ほか『国税徴収法精解（第一三版）』（財大蔵財務協会、一九九三年）一二頁、三五頁参照。
- (13) 阿部・前掲注(2) 四〇六頁は、「条例で行政上の強制徴収の根拠を作ることには許されない」という。長野士郎『逐条地方自治法（第一二次改訂新版）』（学陽書房、一九九五年）七二五頁、藤田・前掲注(3) 二五〇頁も同旨。
- (14) 福岡県宗像市維持管理課は、市営住宅の家賃を一五年八ヶ月滞納した件について、「滞納者には毎年家庭を訪問したり、督促状を出すなどして、支払いを求めたが、『払う金がない』などと、断られてきた」という「毎日新聞」「五人相手に提訴へ」・一九九七年七月一八日朝刊」。公営住宅の家賃滞納問題については、悪質滞納者に対して訴訟を起こすことで対応しているが、「強制徴収が認められれば、滞納対策もやりやすくなる」という（福岡県住宅管理課聞き取り）。
- (15) 参照、阿部・前掲注(2) 四〇九頁。
- (16) 参照、碓井光明『自治体財政・財務法（改訂版）』（学陽書房、一九九五年）一九二―一九三頁。
- (17) 参照、今村成和『行政法入門（第六版）』（有斐閣、一九九五年）一五六頁。
- (18) 参照、芝池義一「行政法総論講義（第2版）」（有斐閣、一九九四年）一九四頁。
- (19) 地方税法上、滞納処分を執行できるのは徴税吏員である。徴税吏員は、地方公共団体の長若しくはその委任を受けた吏員であるが（地方税法一条第一項第三号）、通常職務職員は徴税吏員の委任を受けているため、職務職員用語を用いる。
- (20) 訓示規定で二〇日後になされた督促も有効とされている。参照、浅田久治郎ほか『租税徴収実務講座二一般徴収手続』（ぎょうせい、一九八六年）三頁。
- (21) 実務的解説書の多くは、「差し押さえをすることができる」としている。参照、笹田俊爾・加藤廣忠『問答詳解 国税徴収法基本通達』（ぎょうせい、一九八六年）二八三―二八四頁、吉国・前掲注(12) 三六八頁、浅田・前掲注(20) 二六頁。差押えに裁量を認めるものとして、磯野弥生「行政上の義務履行確保」雄川一郎・塩野宏・園部逸夫編『現代行政法大系二』（有斐閣、一九八四年）二四九頁、差押えの時期について裁量を認めるものとして、金子宏『租税法（第六版）』（弘文堂、一九九七年）五九七頁参照。
- (22) 参照、藤田・前掲注(3) 二九〇頁。
- (23) 参照、徴収実務研究会「租税徴収の外部委託」税二二月号（一九九一年）一三六―一三七頁。
- (24) 自治省『地方税制の現状と運営の実態』（一九九七年九月）一四八頁は、国税と地方税の徴収率に殆ど差異を見

- 出せないという。
- (25) 都道府県税と市町村税は、収入未済額である。したがって、不納欠損額及び徴収猶予額を含む。
- (26) 参照、伊藤義一「滞納処分現状分析」日税研論集三四卷（一九九六年）一六〇―一六一頁。
- (27) 国税庁は例年、四〇〇〇件近くの不動産公売を実施している。この点について、渡来安雄「国税滞納整理の論理と課題」法曹時報四七巻（一九九五年）四五―四六頁が詳しい。
- (28) 九州各県税務課に電話照会の結果。
- (29) 差押債権の第三債務者が債務を履行しない場合は差押債権取立訴訟を起こしたり、詐害行為があった場合は詐害行為取消請求訴訟を原告として提起する。国税庁は一九九三年度に八八件の原告訴訟を提起しているが、都道府県は被告事件も含めて一三件であり、原告訴訟は数件にとどまると推測される。参照、渡来・前掲注(27) 四九頁以下、自治省税務局『平成五年度道府県税の課税状況等に関する調』（一九九五年）一〇八頁。
- (30) 参照、税務大学校研究部『税務署の創設と税務行政の一〇〇年』（一九九六年）三〇三頁。
- (31) 参照、橋本徹「税務行政における団体間の協力とその限界」(自治総合センター『地方税制度における地方公共団体相互間の協力のあり方に関する調査研究報告書』（一九九四年三月）九三頁。
- (32) 参照、全国地方税務協議会『平成八年度道府県税徴収状況等資料』（一九九七年九月）一九九―二〇二頁。
- (33) 参照、(自治総合センター・前掲注(31) 一〇頁。
- (34) 佐賀県市町村課『平成六年度市町村税に関する資料』（一九九五年）、石川県地方課『市町村行財政資料（平成八年）』（一九九六年）、徳島県地方課『市町村税務統計書』（一九九七年）、香川県地方課『香川県市町村行財政要覧』（一九九七年）、宮城県市町村課『平成八年度市町村民税・税率等に関する調』（一九九七年）を調べたがいずれも公表されていない。
- (35) 福岡県地方課『平成七年度市町村税の課税状況等調』（一九九六年二月）一六―一七頁。
- (36) 国民健康保険税（料）及び一九九四年度の不納欠損額を含む。
- (37) 参照、金子・前掲注(21) 四八六頁。
- (38) 納期限の翌日から一月を経過する日までの期間については、年七・三％に軽減される。
- (39) 福岡県地方課・前掲注(35) 一〇六―一〇七頁及び同『平成八年度市町村税の課税状況等調』（一九九七年二月）一〇六―一〇七頁。
- (40) 佐賀県市町村課・前掲注(34) 一四八頁では四九市町村中一一町村、宮城県市町村課・前掲注(34) 一八―二〇頁では七一市町村中一一町村、に延滞金の徴収実績がない。
- (41) 参照、福井・前掲注(11) 八頁、阿部・前掲注(2) 四六

- 五十四六六頁。
- (42) 福岡県内の一市三町一村を訪問し、一時間程度のヒアリング調査をお願いした。
- (43) 税務部門の組織について、福岡県市町村税務連絡協議会連合会『平成九年度福岡県市町村税務職員録』を参考とした。なお、自治省・前掲注(24)一六一頁以下も参照。
- (44) 市町村税務職員の経験年数について、(財)自治総合センター・前掲注(33)一〇頁参照。
- (45) 消防法の改修・措置命令について、北村喜宣「執行裁量権の選択的行使と規定要因」自治研究七一巻一〇号(一九九五年)六〇頁以下参照、行政代執行の機能不全について福井秀夫「行政代執行制度の課題」公法研究五八号(一九九六年)二二三頁、宮崎・前掲注(10)二三五頁以下及び畠山・前掲注(11)「行政強制論」一六七頁以下参照、強制徴収の機能障害について碓井光明「行政上の義務履行確保」公法研究五八号(一九九六年)一四三頁及び阿部・前掲注(2)四〇九―四一〇頁参照。
- (46) 参照、吉田紀「自己申告とジョブ・ローテーション」大森彌編著『行政管理と人材開発』(ぎょうせい、一九九三年)一四二―一四四頁。
- (47) 参照、大森彌『自治体職員論』(良書普及会、一九九四年)九〇―九二頁。
- (48) 参照、吉田・前掲注(46)一四二頁。
- (49) 参照、山田幸男・市原昌三郎・阿部泰隆編『演習行政法(上)』(青林書院新社、一九七九年)三六二―三六三頁(阿部執筆)。
- (50) 参照、深井剛良「滞納者名公表」の道を探る」税二月号(一九九一年)一一八―一二二頁。
- (51) 義務履行確保手段としての公表については法律(条例)上の根拠を必要とする見解として、小早川光郎『行政法講義上(Ⅰ)(Ⅱ)』(弘文堂、一九九四年)二一五頁、塩野宏『行政法Ⅰ(第二版)』(有斐閣、一九九四年)二〇〇―二〇二頁、来生新「課徴金・反則金・違反の公表」ジュリスト増刊『行政法の争点(初版)』(一九八〇年)一一三頁を参照。ドイツにおける公表の法的根拠の必要性について、大橋洋一『行政法学の構造的変革』(有斐閣、一九九六年)三三―三五頁参照。情報公開との関係から一律に法律の根拠を要求することを疑問とする見解として、畠山武道「課徴金・反則金・違反の公表」ジュリスト増刊『行政法の争点(新版)』(一九九〇年)一〇三頁参照。
- (52) 事前手続の必要性について、参照、阿部・前掲注(2)四四三頁。
- (53) 公表に関しては、①名誉毀損②プライバシー保護③守秘義務が問題となる。この点については、深井・前掲注(50)一二二―一二六頁を参照。
- (54) 参照、北村喜宣「行政指導不服従事実の公表」成田頼明先生古希記念『政策実現と行政法』(有斐閣、一九九八年)一三六頁。

- (55) 事前に審議会の意見を聴かなければならないとするもの、「鎌倉市まちづくり条例」「横浜市行政手続条例」がある。なお、公表と行政手続条例の関係は、宇賀克也『行政手続法の解説（第二次改訂版）』（学陽書房、一九九六年）一四八―一五〇頁を参照。
- (56) 参照、三辺夏雄「自治体行政の実効性の確保手法」公法研究五八号（一九九六年）二四九頁。
- (57) 氏名公表の制度が有効に機能していないとするものに、宮崎・前掲注(10) 二四六頁参照。
- (58) 公法上の契約と私法上の契約を区分する考え方として、参照、長野・前掲注(13) 七六三頁。
- (59) 原田・前掲注(3) 一八三頁を参考にした。
- (60) 参照、大橋洋一『現代行政の行為形式論』（弘文堂、一九九三年）二二七頁。
- (61) 参照、芝池・前掲注(18) 二二七頁。
- (62) 参照、広岡隆『三版行政法総論』（ミネルヴァ書房、一九九五年）一四二頁。
- (63) 参照、塩野・前掲注(51) 一五七頁。
- (64) 参照、長野・前掲注(13) 七六五頁。
- (65) このことについて、碓井光明「公共契約と司法審査」成田頼明先生古希記念『政策実現と行政法』（有斐閣、一九九八年）四二六頁、岡 祐二「地方公共団体の契約における不適格者の排除」小笠原春夫・河野正一編『新地方自治法講座 9 財務(2)』（ぎょうせい、一九九七年）八八頁参照。
- (66) 参照、碓井・前掲注(16) 二八三頁。なお、福岡県は平成七（一九九五）年二月二七日福岡県告示第二二六八号により、一般競争入札と指名競争入札に共通する参加者資格を定めている。
- (67) 一九九七年度の福岡県の例では、七月一日から七月三日まで資格審査申請書の受付が行われ、資格を有すると認められた者の有効期間は、一九九七年一〇月一日から一九九九年九月三〇日までの二年間である。
- (68) 指名競争入札の参加資格についても同様の規定がある（自治令一六七条の二第二項）。
- (69) 参照、長野・前掲注(13) 七六八―七六九頁。
- (70) 参照、地方自治制度研究会『新訂注釈地方自治関係実例集』（ぎょうせい、一九九三年）七九八頁。
- (71) 参照、地方自治制度研究会・前掲注(70) 七九七頁。
- (72) 同旨として、参照、碓井・前掲注(16) 二七九頁。
- (73) アメリカの契約的手法について、参照、阿部泰隆『政策法学の基本指針』（弘文堂、一九九六年）五一頁、同・前掲注(2) 五〇四頁。
- (74) 建設省の地方公共団体（三、三〇二団体）を対象としたアンケート調査（一九九六年二月実施）によると、入札を行う際に納税証明書の提出を求める団体が二、七五七団体（八三・五％）、このうち「滞納税額がある場合に登録を受け付けない」が二〇県三六七市九九二町村（四一・八％）

- である。参照、税務経理「八割超が納税証明書の提出を要求」(一九九六年五月一四日)一四頁。
- (75) 参照、福岡市公報平成九(一九九七)年二月二〇日第四四七五号。
- (76) 福岡県税務課『平成九年度九州各県企画徴収事務打合せ会』協議資料(一九九七年)一五一―一六頁。
- (77) 原田・前掲注(3)一〇頁を参考にした。
- (78) 参照、広岡・前掲注(62)一四二頁。
- (79) 地方公共団体が制定する補助金交付規則に基づく交付決定が行政処分としての効力が認められるか否かについて争いがある。詳しくは、碓井・前掲注(16)三〇三―三〇四頁、三二四―三二五頁、阿部・前掲注(2)三五四―三五五頁、四七九頁を参照。
- (80) 芝池・前掲注(18)二四三頁は、給付行政における行政行為を「(法定)形式的行政処分」と定義する。
- (81) 要綱における個別条項の内容は、原田尚彦「地方自治体の指導行政―建築紛争を素材として―」ジュリスト七一三号(一九八〇年)八七―九七頁を参照。
- (82) 参照、塩野・前掲注(51)一九九頁。
- (83) 参照、芝池・前掲注(18)二二六頁。
- (84) この点については、阿部・前掲注(2)四八二―四八三頁、久保茂樹「建築確認と開発指導要綱」ジュリスト増刊『行政法の争点(新版)』(一九九〇年)二九二頁参照。
- (85) 福岡県地方課『平成七年度市町村公営企業決算の概要』(一九九七年)二三頁によれば、福岡県内の市町村では水道事業会計収入七一四億四千万円(一九九五年度)のうち、一般会計から九九億五千万円が繰り入れられている。
- (86) 碓井・前掲注(45)一四六頁は、国民健康保険料の滞納は給水拒否事由に該当しないという。国民健康保険料(税)は国保会計以外に支出できないので、給水拒否の正当事由にならないのは理解できる。しかし、固定資産税の滞納でも給水拒否事由に該当しないと明言できるのであるか。わざわざ国民健康保険料を引き合いに出すところに普通税であれば対価的關係があるので、明快には給水拒否事由に該当しないといきれない部分があるのではないだろうか。
- (87) 塩野・前掲注(51)一九九―二〇〇頁は、立法論として給付拒否の制度を考えることは可能であるという。碓井・前掲注(45)一四六頁も同旨の主張をしている。
- (88) 鹿児島県営住宅条例(平成四(一九九二)年三月二七日、条例四三号)六条第一項第二号に定めがある。ただし、知事がやむを得ないと認めるときは入居を可能とする弾力条項となっている。
- (89) 参照、長野・前掲注(13)七三四頁。
- (90) 福岡県金融課聞き取り。
- (91) 参照、北野弘久『納税者の権利』(岩波新書、一九八一年)一四頁。
- (92) 参照、金子・前掲注(21)二二二頁。

- (93) 「税滞納者にペナルティ」『日経新聞、一九九七年二月二十四日朝刊』から引用。
- (94) 太田市でのヒアリング調査（一九九七年一二月）の結果をまとめたものである。
- (95) 融資の実務は金融機関の窓口で行われており、申請書も備付けられている。
- (96) 「こんな議論がありました」『太田市・市政ニュース／おおたナウ、一九九七年三月一四日vol.8』から引用。
- (97) 参照、阿部・前掲注(2) 五九六頁。
- (98) 外部委託可能な事務について、参照、徴収実務研究会・前掲注(23) 一二七―一三七頁。
- (99) 地方公務員法三条第三項第三号の嘱託員に該当する。
- (100) 参照、徴収実務研究会・前掲注(23) 一三八頁。
- (101) 参照、坂田期雄「地方税事務の嘱託、委託をめぐる法的問題点」税一二月号（一九九二年）四五―四八頁。
- (102) 徴収嘱託員のメリットについて、坂田・前掲注(101) 三八―三九頁参照。
- (103) 参照、官庁速報「全国初の県税徴収嘱託員制を導入」（時事通信社、一九九六年九月一七日）二三頁。
- (104) 福岡県税務課からの聞き取り。
- (105) 参照、碓井光明「地方税における地方公共団体相互間の協力のあり方」(財)自治総合センター『地方税制度における地方公共団体相互間の協力のあり方に関する調査研究報告書』（一九九四年三月）一二―一二二頁。
- (106) 広域行政制度について、参照、寺田文彦「地方公共団体の組合」山下茂編『特別地方公共団体と地方公社・第三セクター・NPO』（ぎょうせい、一九九七年）一三九頁以下、下仲宏卓「一部事務組合・広域連合」伊藤祐一郎編『広域と狭域の行政制度』（ぎょうせい、一九九七年）一九一頁。
- (107) 広域行政機構の現況について、参照、江村興治「広域行政圏」伊藤祐一郎編『広域と狭域の行政制度』（ぎょうせい、一九九七年）二四六頁。
- (108) 参照、福岡県市町村税務連絡協議会連合会事務局『広域税務行政に関する調査研究報告書』（一九九八年三月）二二―二三頁。
- (109) 一九九七年に福岡県地方課が実施した青森県市町村税滞納整理組合での実地調査資料を参考にした。
- (110) 青森県市町村税滞納整理組合負担金条例二条第一項。
- (111) 青森県市町村税滞納整理組合が作成した「平成八年度徴収額調」から引用した。
- (112) 参照、自治省・前掲注(24) 一三八頁。
- (113) 福岡県市町村税務連絡協議会連合会事務局・前掲注(108) によると二組合が完全に活動を停止、二組合が滞納整理事務を停止し研修事業のみを実施している。
- (114) 神奈川県税務課でのヒアリング調査（一九九七年一月）をまとめたもの。
- (115) 神奈川県税務課『平成九年度県税事務概要』（一九九

七年) 一七頁。

(116) 市町村長の同意を得て三月を超えない範囲で道府県の
 税務職員は滞納処分を行うことができる(地方税法四八
 条)。

(117) 参照、長野・前掲注(13) 一〇一二頁。

(118) 九州八県では、不動産公売二件、取立訴訟をおこした
 ものではない(九州八県税務課からの電話聞き取り)。

(119) 参照、自治省・前掲注(24) 三二二頁。

(120) 参照、川島武宜『日本人の法意識』(岩波新書、一九
 六七年) 四三―四八頁、宮崎・前掲注(10) 二四五頁。

(121) 都道府県の職員数は、前掲注(32) 一九九―二二二頁の
 職員数二二、五六一人を団体数で除した。

市町村の職員数は、自治省税務局『平成八年度市町村課
 税状況等の調』(一九九七年) 五九頁の職員数六二、〇五
 九人を団体数で除した。

(122) 「事務の一部」の解釈について、参照、長野・前掲注
 (13) 九五九頁。

(123) 参照、長野・前掲注(13) 一〇〇四頁。

(124) 参照、進藤兵「第V章地方分権『改革』と自治体運
 動」渡辺治・後藤道夫編『講座現代日本四 日本社会の対
 抗と構想』(大月書店、一九九七年) 三四六頁。

(125) 都道府県の税務に関する事務所数四九六、税務署数は
 五二四である。参照、自治省・前掲注(24) 一六四頁、税務
 大学校研究部・前掲注(30) 三〇二頁。

(126) 鳴海正泰『現代日本の地方自治と地方財政』(公人社
 一九九六年) 一二五頁を参考とした。

(127) 福岡県は八・一年(一九九七年度)、神奈川県は一〇・
 五年(一九九六年度)であるが、近年経験年数が低下して
 いるという(両県税務課聞き取り)。

(128) 参照、村松岐夫『日本の行政』(中公新書、一九九四
 年) 五三頁以下。