

- (2) 2以上の財産を同時に換価した場合、一部の財産のみで徴収すべき保険料等の全額を徴収できるとき。
- (3) 換価の基因となった保険料等について、不服申立てがされているとき。
- (4) 滞納者について、徴収の猶予処分をすることが相当であると認められるとき。
- (5) その他換価処分を中止することが相当と認められるとき。

## (2) 売却決定の通知

換価財産（有価証券を除く。）の買受人がその買受代金を納付したときは、売却決定通知書（様式60号）を買受人に交付する（国税徴収法118）。

動産を換価した場合において、その動産を公売の場所に引き揚げているとき、買受人が占有しているとき、その他直接買受人に引渡しができるとき等、売却決定通知書を交付する必要があると認めるときは、売却決定通知書の交付はしない。また、有価証券を換価した場合も同じである（基本通達118②③）。

## (3) 売却決定の効果

売却決定は、換価に付した財産について滞納者（国税徴収法第24条の譲渡担保権者、物上保証人等を含む）と最高価申込者との間における売買契約成立の効果を生ずる（基本通達111④）。

## 2 不動産等の売却

### (1) 売却決定の日

不動産等を換価に付すときは、換価手続の安定化を図るために最高価申込者に対する不動産等の売却決定は公売をする日又は随意契約により売却する日から起算して7日を経過した日を売却決定期日として行う（国税徴収法113）。

（注） 起算して7日を経過した日については、その日が休日等に当たっても延長されない（基本通達113①）。

### (2) 売却決定の通知

換価財産（有価証券を除く。）の買受人がその買受代金を納付したときは、買受人に対し売却決定通知書（様式60号）を交付する。

### (3) 売却決定に伴う処理

ア 次順位買受申込者に対する売却決定

不動産を売却するときは、最高価申込者に対して売却決定を行うが、次に掲げる一定の処分又は行為があったときは、次順位買受申込者に対して売却決定を行う（国税徴収法113①②）。

- (ア) 国税徴収法第108条第2項（最高価申込者等の決定の取消し）の規定により最高価申込者に係る決定の取消しをしたとき。
- (イ) 最高価申込者が入札の取消しをしたとき。
- (ウ) 最高価申込者である買受人が買受けの取消しをしたとき。
- (エ) 国税徴収法第115条第4項（売却決定の取消し）の規定により最高価申込者である買受人に係る売却決定の取消しをしたとき。

#### イ 買受申込み等の取消し

換価に付した財産について、最高価申込者等の決定又は売却決定をした場合において、滞納処分の続行の停止があった場合に、その停止をしている間は、その最高価申込者又は買受人は、その入札等又は買受けを取り消すことができる（国税徴収法114）。

### 3 入札等又は買受けの取消しに伴う措置

#### (1) 取消し効力の発生と手続

入札等又は買受け取消しの効力は、最高価申込者等又は買受人からの入札又は買受けの取消しの申出により生ずるが、これらの申出があった場合には、最高価申込者等の決定の取消し又は売却決定の取消しの手続を行う。この場合において、知っている利害関係人（滞納者を含む。）に対してその旨を通知する（国税徴収法114、基本通達114③）。

#### (2) 公売保証金の返還

最高価申込者等又は買受人が、その入札等又は買受けの取り消したときに、その者の納付した公売保証金があるときは、遅滞なく公売保証金を納付した者に返還する（国税徴収法100⑥三、基本通達114④）。

### 4 公売代金の納付

#### (1) 納付の期限

買受代金の納付期限は、原則として売却決定の日となるが、次順位買受申込者が買受人となったときは、原則としてその者に対する売却決定の日から起算して7日を経過した日とする（国税徴収法115①）。この場合の期限については、その日の何時何分までと時刻を指定して差し支えない（基本通達95⑫）。

なお、高価な財産を換価する場合等換価処分を促進する必要があると認められるときには、納付期限の翌日から30日間を限度として、この期限を延長することができる（国税徴収法115②）。

(注) 1 売却決定の日とは、動産、有価証券又は電話加入権については、国税徴収法第111条の公売期日等をいい、不動産については、国税徴収法第113条第1項の売却決定期日をいう（基本通達115①）。

2 期限を延長するときは、30日以内の日のうち、日曜日、国民の祝日に関する法律に規定する休日その他一般の休日又は国税通則法施行令で定める日に当たる日はその期限に指定しないこと（基本通達115②）。

## (2) 納付の手続

換価財産の買受人は、買受代金に当該財産の名称、数量、性質、所在及び買受代金の額を記載した書面を添えて、原則として売却決定の日までに徴収職員に納付する（国税徴収法施行令42の3）。

(注) 買受人が買受代金に現金又は保険料等の納付に使用することができる小切手（証券ヲ以テスル歳入納付ニ関スル法律）のうち「銀行振出しのもの」若しくはその「支払保証のあるもの」を納付期限までに納付することとなるが、この場合は歳入歳出外現金として受領する。

## (3) 売却決定の取消し及び通知

### ア 売却決定の取消し

買受人が買受代金を期限までに納付しないときは、速やかに売却決定を取り消す。ただし、次に掲げる事項のいずれにも該当する場合には、相当と認められる期間（おおむね7日以内）は取消しを行わないこととしても差し支えない（基本通達115⑦）。

(ア) 次順位買受申込者が定められていないこと。

(イ) 期限までに納付できないことの理由が、交通事故、急病等税務署長が真にやむを得ないと認めるものであること。

(ウ) その相当と認められる期間内に買受代金の全額を納付することが確実であって、取消しをしないでいることが徴収上有利であると認められること。

(注) 買受人が買受代金をその納期限までに納付しない場合、売却決定を取り消すが、次順位買受申込書が定められているときは、その者に対して売却決定を行う（国税徴収法113②～④）。

### イ 売却決定取消しの通知

売却決定取消しの通知は、売却決定を取り消したときに買受人、滞納者及び利害関係人に対して売却決定取消通知書（様式61号）により通知を行う。

## 5 売却決定後の権利移転手続

### (1) 売却動産の引渡し

#### ア 引渡しを要する財産

引渡しを要する財産は換価した動産、有価証券又は自動車、建設機械若しくは小型船舶である（国税徴収法119①）。

（注） 徴収職員が占有しないで換価した自動車又は建設機械は、換価処分手続としては引渡しを行わず、買受人は適宜な方法により、滞納者から引渡しを受けることになる。

#### イ 引渡しの時期

引渡しの時期は、買受人が買受代金を納付した時である。

#### ウ 引渡しの方法

徴収職員が換価財産を保管しているときは、買受人に引渡しを行う（民法182①）。滞納者又は第三者に保管させている場合の引渡しは、売却決定通知書に引渡しをする旨並びに引渡しに係る動産等を保管する者の氏名、住所又は居所を付記して買受人に交付することによって行う（国税徴収法119②）。

一方、動産等を保管している滞納者又は第三者に対し、売却決定通知書に買受代金を納付した年月日、買受人に売却した動産等を引き渡した旨等（国税徴収法施行令45）を記載した書面で通知する（基本通達119②）。

（注） 保管者がその動産等の現実の引渡しを拒否しても、国はその現実の引渡しをする義務を負わない（基本通達119②）。

#### エ 有価証券の裏書等

換価した有価証券を買受人に引渡す場合、その証券に係る権利の移転について、裏書、名義変更又は流通回復の手続をさせる必要があるときは、滞納者に期限を指定して行わせる。指定の期限は、換価した有価証券の内容数量等を考慮して定める。

なお、滞納者が指定の期限までに必要な手続をとらないときは、滞納者に代わって次の手続を取る（国税徴収法120①②、基本通達120①②）。

（ア）権利移転について裏書を必要とする有価証券については、「国税徴収法第120条第2項の規定により、滞納者〇〇に代わり、公売（又は随意契約）による買受人〇〇に譲渡する」旨をその証券の裏面に記載し、これに署名押印する。

(イ) 権利移転について名義変更を必要とする有価証券については、「公売（又は随意契約）による買受人〇〇に譲渡したから、国税徴収法第120条第2項の規定により、滞納者〇〇に代わり、名義変更を請求する」旨を記載し、署名押印する。

(注) 書面の交付を受けた買受人は、その証券の発行者（名義書換代理人を含む）に対して名義変更を請求するが、この場合における費用は買受人の負担とする（国税徴収法123）。

## (2) 権利移転の登記

### ア 登記を嘱託する財産

権利移転の登記を嘱託する財産は、権利移転について登記を要する財産のうち不動産登記法等の規定による場合及び鉄道抵当法等の規定による場合以外の財産、すなわち、登録国債等に係る債権、鉱業権、特定鉱業権、漁業権、入漁権、ダム使用権、航空機、自動車、小型船舶、電子記録債権、特許権、特許実施権、実用新案権、実用新案実施権、意匠権、意匠実施権、商標権、育成者権、回路配置利用権、著作権、著作隣接権、出版権、振替社債等に係る債券等である。

### イ 権利移転の手続

買受代金を納付した買受人から請求があったときは、権利移転の登記の嘱託書に買受人から提出があった売却決定通知書（様式62号）又は謄本を添付して、関係機関に登記を嘱託する。

なお、次のことに留意すること（国税徴収法施行令46、基本通達121②）。

(ア) 自動車の権利移転の登録を嘱託するときは、嘱託書に売却決定通知書又はその謄本を添付するほか、自動車検査証を呈示する（道路運送車両法13③）。

(注) 買受人の自動車の使用本拠の位置が変更となり、かつ、その位置が自動車の保管場所の確保等に関する法律の適用を受ける地域内にあるときは、自動車保管場所証明書を添付する。

(イ) 買受人が売却決定通知書を紛失等したときは、再交付を求めて、再交付を受けた売却決定通知書を提出して、登記の嘱託を請求する。

### ウ 不動産登記法等による場合

不動産登記法第115条（公売処分による登記）の規定の適用がある場合及び同法の規定が準用される場合に、買受代金を納付した買受人の請求があったときは、買受人から提出があった売却決定通知書（様式60号）若しくはその謄本又は配当計算書（様式62号）の謄本を添付して嘱託する。

(注) 1 不動産とみなされることにより、不動産登記法第115条の適用が準用されるものは次のとおりである。

工業抵当法14①、鉱業抵当法3、漁業財団抵当法6、道路交通事業抵当法8、港湾運送事業法26、立木法2①、観光施設財団抵当法8、船舶登記令35、建設機械登記令16

2 権利移転の登記、登録を嘱託するときは、換価により消滅する権利の登記、登録の抹消の嘱託をする。

### (3) 債権等の権利移転

ア 換価した債権等の権利移転の手続を要する財産

換価した債権等の権利移転の手続を要する財産は、換価した債権又は電話加入権若しくは振替社債等である（国税徴収法122①）。

イ 交付の時期等

換価した債権等の買受人がその買受代金を完納したときは、売却決定通知書（様式60号）を第三債務者等に交付する（基本通達122②）。

## 第5 売却決定の取消し

### 1 売却決定取消の手続

買受人が買受代金を納付した後に、売却決定を取り消した場合は、その取消しをもって買受人に対抗できないとき（国税徴収法第112条第1項の動産等の売却決定の取消し）を除いて、次に掲げる手続をする（国税徴収法135）。

(注) 売却決定を取り消す場合とは、

- 1 売却決定後買受人の買受代金の完納前において、換価に係る保険料等の完納の事実が証明されたとき。
  - 2 買受人が買受代金の納付の期限までに買受代金を納付しないとき。
  - 3 買受人が国税徴収法第114条（買受申込等の取消し）の規定により買受けを取り消したとき。
  - 4 売却決定後において、国税徴収法第108条第2項（公売実施の適正化の措置）の規定により最高価申込者の決定を取り消したとき。
  - 5 不服申立に対する決定、裁決又は判決により売却決定を取り消すとき。
- である。

#### (1) 交付した金額の返還の請求

売却決定を取り消したときは、換価代金等の交付を受けた者に対して、交付した金額の返還を請求する（国税徴収法135①一）。

（注） 交付した金額の返還請求は、「国の債券の管理等に関する法律」に定めるところによる。この場合において、交付すべき金額を供託しているときは、供託規則に定めるところにより取り戻す（基本通達135④）。

## （2）権利移転の登記抹消の嘱託

売却決定の取消しを行ったときは、換価に係る権利移転の登記の抹消登記を嘱託する。

なお、抹消登記の嘱託は、抹消登記の嘱託書に売却決定の取消しを証する書面（売却決定取消通知書）を添付して、関係機関に嘱託する（基本通達135②）。

（注） 換価に伴い嘱託した権利の移転登記の抹消登記を申請する場合において、登記上利害関係がある第三者があるときは、第三者の承諾があるときに限り、申請することができる（不動産登記法68）。

## 2 差押えの登記の回復

換価に伴い抹消された滞納処分による差押え又は参加差押えの登記は、国税徴収法第135条第1項第3号の規定による回復の登記の嘱託をする（国税徴収法135①）。

（注） 売却決定の取消しが差押処分自体の違法を理由とするものであるときは、回復の登記の嘱託をしないで、新たな滞納処分を行う（基本通達135⑤）。

## 第2節 換価代金等の配当

### 第1 配当の意義

配当とは、差押財産の売却代金、有価証券、債権、無体財産権等の差押えによって第三債務者等から給付を受けた金銭（換価代金等）を滞納処分費や保険料等に充て、また他の債権者に交付し、残余があれば滞納者に交付することをいう。

### 第2 配当の手続

#### 1 配当の対象となる金銭

配当の対象となる金銭は、差押財産の公売又は随意契約による売却代金、差押えに係る有価証券、債権又は無体財産権等の差押えにより第三債務者等から給付を受けた金銭、交付要求により交付を受けた金銭である（国税徴収法128①）。

（注）1 差押えに係る有価証券とは、有価証券のうち、国税徴収法第57条第1項（有価証券に係る債権の取立て）の規定により、金銭債権の取立てをしたものをいう（基本通達128②）。

すなわち、差し押えた有価証券のうち、小切手や手形のように金銭給付を目的とする債権を表章する有価証券については、その有価証券に係る金銭債権の取立てをすることができる。

2 差押えに係る債権とは、国税徴収法第67条第1項（差し押えた債権の取立て）の規定により取立てをした債権のうち、金銭債権をいう（基本通達128③）。

3 無体財産権等とは、無体財産権等で、国税徴収法第73条第5項又は第73条の2第4項（債権に関する規定の準用）において準用する第67条第1項（差し押えた債権の取立て）の規定により取立てをしたもののうち、金銭債権に係るものをいう（基本通達128④）。

#### 2 配当

##### （1）配当の原則

換価代金等は、次に掲げる保険料その他の債権に配当する。この場合、配当した金銭に余裕があるときは、滞納者に交付する。

ア 差押えをした保険料

イ 交付要求を受けた国税、地方税、社会保険料等

ウ 差押財産上の質権、抵当権、先取特権、留置権または担保のための仮登記によって担保されている債権

エ 国税徴収法第59条第1項後段、第3項又は第4項（第三者の損害賠償請求権等への配当）の規定の適用を受ける損害賠償請求権又は借賃に係る債権（国税徴収法129①）。

（注）1 先取特権は、そのすべてが配当の対象となるのではなく、国税徴収法第19条第1項各号（不動産保存の先取特権等）及び同法第20条第1項各号（不動産賃貸の先取特権等）に列挙されている先取特権に限られる（基本通達129①）。

2 国税徴収法第124条第2項の規定により質権、抵当権又は先取特権に関する負担を買受人に引受けさせた場合には、その引受けに係る担保権の被担保債権に対しては配当しない（基本通達129②）。

3 「損害賠償請求権又は借賃に係る債権」については次のことに留意すること（基本通達129③）。

（1）動産の引渡しを命ぜられた第三者が動産の差押え時まで「引渡命令を受けた第三者等の権利の保護」（国税徴収法59①）の規定によって契約の解除をした旨の通知をしないときは、その第三者は、契約の解除により滞納者に対して取得する損害賠償請求権について配当を受けることができない（国税徴収法施行令25②）。ただし、第三者がその動産の差押え後にその通知をした場合において、相当の理由があると認められるときは、この限りではない（国税徴収法施行令25③）。

（2）参加差押えを受けた差押えに係る行政機関等に対して、国税徴収法第59条第1項又は第3項（引渡命令を受けた第三者等の権利の保護）の規定によって配当を請求することができた権利は、国税徴収法第87条第2項（参加差押えに係る動産等の引渡し）の規定により参加差押えに係る財産の引渡しがされた場合は、その引渡しを受けた行政機関等に対して行使することができる。

## （2）保険料等への充当と手続

ア 差し押えた金銭への充当

差し押えた財産が金銭であるときは、直ちに保険料等及び滞納処分費に充てる。

また、他の強制換価手続に交付要求を行って交付要求に係る保険料等に相当する金銭の交付を受けたときも同様に取り扱う。

なお、差押さえた金銭、交付要求により交付を受けた金銭を保険料等に充てたときは、その範囲において滞納者の納付義務は消滅する。

(注) 交付要求に係る保険料等に相当する金銭には、保険料等について担保を徴した財産が強制換価手続によって換価され交付を受けた金銭及び国税徴収法第22条第3項(担保権の代位実行)の規定により歳入徴収官が担保権者に代位実行することによって交付を受けた金銭が含まれる(基本通達128⑥)。

#### イ 滞納者に対する通知

差押え又は交付要求に係る保険料等に充てたときは配当計算書が作成されないため、滞納者に対して、労働保険料等充当通知書により充当した旨の通知をする。

#### ウ 保険料等への充当時期

保険料等に充当すべき時期は、次に掲げるときである。

- (ア) 売却代金については、代金を受領したとき。
- (イ) 第三債務者等から給付を受けた金銭については、その給付を受けたとき。
- (ウ) 差し押えた金銭については、その差押えのとき。
- (エ) 交付要求により交付を受けた金銭については、その交付を受けたとき。

(注) 1 交付要求により交付を受けた金銭を保険料等に充てた場合には、交付要求を受けた執行機関が強制換価手続において金銭を受領した日の翌日からその充てた日までの期間に対応する部分の延滞金は、免除する(国税通則法63⑥四、国税通則令26-2一)。

この場合において、交付要求が滞調法第36条の10第1項(みなし交付要求)の規定に係るものであるときは、第三債務者が第三債務者の供託義務(滞調法36-6①)の規定により供託した日が、上記の「受領した日」に当たるものとして延滞金を免除する(基本通達129⑤)。

- 2 みなし交付要求とは、第三債務者の供託義務に基づく供託(滞調法36-6①)又は供託義務付訴訟の判決に基づく供託(滞調法36-7、執行法157⑤)がされた場合において、その供託金について執行裁判所が配当等を実施するときは、配当期日若しくは弁済金の交付の日までにされた滞納処分による差押えをした旨の通知(滞調法36-3②)又は第三債務者の供託に伴う事情届(滞調法36-6②)に係る差押保険料等については、その差押えの時に交付要求があったものとみなされることである(滞調法36-6①、滞調法基本通達36-10①)。

### (3) 配当残余金の処理

#### ア 残余金銭の滞納者への交付

配当を受けることができる各債権者へ配当した場合又は差し押えた金銭等を保険料に充てた場合であって、配当すべき金銭に残余があるときは換価された財産は滞納者に帰属するものであるから、残余の金銭は滞納者に交付する(国税徴収法129③、基本通達129⑥)。

なお、滞納者に残余の金銭を交付する場合には、次のことに留意する。

(ア) 換価した財産が譲渡担保財産又は物上保証に係るものである場合には、配当した金銭の残余は、譲渡担保権者又は差し押え時における担保物の所有者に交付する。

(イ) 差し押え財産が差し押え後に譲渡された場合、配当した金銭に残余があるときは、その残余の金銭は、差し押え時の所有者である滞納者に交付する。

(注) 第二次納付義務者、保証人又は譲渡担保権者が、第二次納付義務、納付保証債務又は物的納付責任に基づいて、それぞれの財産について滞納処分を受けた場合には、これらの者が滞納者となり、その残余の金銭は、それぞれ第二次納付義務者、保証人又は譲渡担保者に交付する。

#### イ 破産手続開始の決定があった場合等

滞納者に交付すべき金銭は、次に掲げる場合、それぞれに掲げる者に交付する(基本通達129⑦)。

(ア) 滞納者につき破産手続開始の決定がされている場合は、破産管財人(破産法78①)

(イ) 滞納者である株式会社について、更正手続開始の決定があった場合は、管財人(会社更生法72①)

(ウ) 滞納者につき民事再生手続開始の申立てがあった場合において民事再生法第79条第1項(保全管理命令)の規定による保全管理人による管理を命ずる処分があったときは、保全管理人、又は滞納者につき民事再生手続が開始された場合において同法第64条第1項(管理命令)の規定による管財人による管理を命ずる処分があったときは、管財人(民事再生法81①、66)

(エ) 滞納者を債務者とする外国倒産処理手続(外国倒産処理手続の承認援助に関する法律2①一)の承認の申立てがされた場合において同法第51条(保全管理命令)の規定による保全管理人による管理を命ずる処分があったときは、保全管理人、又は滞納者を債務者とする外国倒産処理手続の承認がされた場合において同法第32条第1項(管理命令)の規定による承認管財人によ

- る管理を命ずる処分があったときは、承認管財人（同法第53条第1項、第34条）
- (オ) 滞納者が死亡し、相続人があることが明らかでない場合は、相続財産管理人（民法953）
- (カ) 滞納者である株式会社について企業担保権の実行手続の開始決定があった場合は、管財人（企業担保法32①）
- (キ) 滞調法の規定の適用がある場合は、執行官又は執行裁判所（滞調法6①、17等）
- (ク) 滞納者が不在者（民法25）に該当する場合は、管理人（民法25、28）
- ウ 残余金について差押え等があった場合  
滞納者に交付すべき残余金額について、差押え等があった場合は次に掲げるところによる（基本通達129⑧）。
- (ア) 民事執行法の規定による差押命令又は保全法の規定による仮差押命令の送達されたときは、残余金額は滞納者に対しては交付しない（民事執行法145、民事保全法50）。
- この場合は、差押え又は仮差押えに係る金銭債権の全額に相当する金銭は供託することができ、その事情を執行裁判所又は保全執行裁判所に届け出なければならない（民事執行法156①③、民事保全法50⑤）。
- また、債務者（滞納者）に対して差押命令が送達された日から1週間を経過したときは、他に競合する債権者がいない場合に限り、その差押債権者に対して交付することとなる（民事執行法155）。
- なお、交付又は供託するまでの間は、その金銭は、保管金として処理する（出納官吏事務規程61）。また、債務者（滞納者）に対して差押命令が送達された日から1週間を経過したか否かは、送達通知書（民事執行規則134）等により確認するものとする。
- (イ) 民事執行法の規定による差押命令及び転付命令の送達があった場合には、転付命令の確定及びその他の差押命令若しくは仮差押命令の送達又は配当要求がないことを確認した上で、この命令を得た債権者に交付する（民事執行法159③⑤、同160）。
- (ウ) 差押え若しくは仮差押えが競合し（仮差押えと仮差押えが競合した場合を除く）又は配当要求があったときは、その金額の全部又は一部を供託し、その事情を差押命令を發した執行裁判所に届け出なければならない（民事執行法156②③、民事保全法50⑤）。
- (エ) 滞納処分による債権差押通知書の送達を受けたときは、差押えをした行政機関等へ交付する（国税徴収法62、67）。
- (オ) 滞納者から確定日付のある証書をもって債権譲渡の通知があったときは、その債権の譲渡人に交付する（民法467）。

- エ 換価財産について強制執行による差し押さえ等がされている場合  
換価財産について、強制執行による差し押さえ等がされている場合には次に掲げるところによる（基本通達129⑨）。
- (ア) 換価財産について、滞納処分による差し押え後に強制執行による差し押え又は担保権の実行としての競売が開始されている場合には、滞納者に交付すべき残余金は、執行官又は執行裁判所に交付する（滞調法6①、11②、17、19、20、20の8①、20の10、20の11①、滞調令12の2、12の3①）。
- (イ) 換価財産について、仮差し押えの執行がされている場合には、滞納者に交付すべき残余金は、執行官又は執行裁判所に交付する（滞調法11①、18②、19、20の9①、20の11①、滞調令12の2、12の4）。

### 3 配当の順位

#### (1) 優先順位の確定している債権

換価代金等は、保険料、国税、地方税ならびに私債権に対して常に優先する債権から先にまず配当するが、これらの債権間の優先順位は次に掲げるところによる。

- ア 強制換価手続が行われた場合の強制換価手続費用（国税徴収法9）
- イ 配当の基となった滞納処分に係る直接の滞納処分費（国税徴収法10）
- ウ 滞納処分による換価に際して発生し、かつ徴収職員に通知があった消費税及び木材取引税又は軽油取引税（国税徴収法11、地方税法14）
- エ 留置権によって担保される債権（国税徴収法21）
- オ 第三者が占有する滞納者の動産を徴収職員が差し押えた場合及び第三者が占有する滞納者の自動車又は建設機械を差し押えた後に徴収職員が占有した場合に生ずる第三者の滞納者に対する前払賃借料債権（国税徴収法59③、71④）
- カ 不動産保存の先取特権、不動産工事の先取特権、立木の先取特権、救助者の先取特権、船舶債権者の先取特権及び船舶先取特権並びに租税等に常に優先する先取特権によって担任される債権（国税徴収法19）
- キ 換価財産の譲渡前に設定された質権、抵当権又は担保のための仮登記によって担保される債権

## (2) 公租公課と私債権への配当

前記(1)に定める金額を控除した金額については、公租公課の法廷納期限等と担保権の設定（登記等を対抗要件としない質権等）、登記等（抵当権等）、譲渡（抵当権が譲渡前からあるとき等）又は成立（先取特権等）の時期と比較して、それぞれ保険料等、国税及び地方税並びに私債権に充てるべき金額の総額を定める。

4 債権現在額の確認手続

## (1) 債権現在額の申立て

換価代金等の配当を受けようとする国税、地方税又は公課を徴収する者、各債権を有する者は、配当を受けるため差押財産を換価した労働局に対し、売却決定日の日の前日までに債権現在額申立書（滞納様式48号）を提出する（国税徴収法130①）。

（注） 債権現在額申立書の提出を要する者は、換価代金等の配当を受けることができる債権者である。

## (2) 債権現在額申立書の記載事項及び提出期日

債権現在額申立書には、債権の内容を証明する書類を添付（ただし、その添付ができないときは、労働局に対して、その書類を提出するとともにその写しを提出）して売却決定日の前日までに提出する。

なお、債権現在額申立書に記載すべき債権現在額とは、その債権の元本、利息、損害金、費用その他付帯の債権額の総額をいう。

（注） 1 債権現在額申立書に記載すべき債権現在額は次のとおりである（基本通達130③）。

(1) 配当を受けるべき債権が、国税、地方税又は公課の場合には、税務署長が滞納処分手続において換価代金等を受領した日現在における債権額

(2) 配当を受けるべき債権が(1)以外の場合には、換価代金等の交付期日現在における債権額

2 売却決定日の前日までとは、動産等の売却決定（国税徴収法111）又は不動産等の売却決定（国税徴収法113）の規定による売却決定日の前日までをいう。

この場合、その前日が休日等に当たっても延長されない（国税通則法10②、国税通則令2①六）。

## (3) 債権現在額の確認

ア 債権現在額申立書が提出された場合

債権現在額申立書が提出された場合、提出された債権現在額申立書の内容を調査し、配当の対象となる債権金額を確認する（基本通達130④）。

（注） 確認とは、質権、抵当権等により担保される債権の範囲、優先順位及び優先する金額の限度等を調査して、具体的配当の対象となる債権の金額を決定することであり、提出された債権現在額申立書を形式審査して行ってよい。

イ 債権現在額申立書が提出されない場合

債権現在額申立書が提出されないときの確認は、その債権の存否、金額、順位等について確認する。

なお、保険料等に優先しないものについては、登記事項を形式審査して、これを確認してもさしつかえない（基本通達130⑤）。

（注） 登記することができない質権若しくは先取特権又は留置権によって担保される債権のうち知られていないもので、かつ、売却決定の時（取立てをすることができる債権についてはその取立ての時）又は換価財産が金銭による取立ての方法により換価するものであるときはその取立ての時までに債権現在申立書を提出しないときは、配当を受けることができない（国税徴収法施行令48②、基本通達130⑦）。

## 5 配当計算書の作成

### （1）配当計算書

換価代金を配当しようとするときは、債権現在額の申立てをした者その他利害関係人、滞納者に事前に配当計算書（様式62号）の謄本を送付して行う（国税徴収法131、国税徴収法施行令49）。

（注） 配当計算書の謄本は、換価処分に引き続き行われる滞納処分の最終段階である配当手続であり、配当手続の内容を換価代金等の配当実施前に送付して円滑化を図るが、配当金額がない債権者に対しても、国税徴収法第131条の規定により発送する（基本通達131③）。

### （2）配当計算書の記載事項

配当計算書は、債権者及び滞納者に対して、これから行われようとする配当の内容を了知させるものであり、配当計算書に記載する内容については特に次に掲げるものに留意する（基本通達131②）。

ア 配当計算書に記載する「差押えに係る保険料等」は換価代金等の受領の日現在における金額

イ 債権金額は、換価代金等の交付期日現在における金額

(3) 配当計算書の謄本の交付

配当計算書の謄本の交付を受ける者は次に掲げる者である（国税徴収法131）。

ア 債権現在額申立書を提出した者

イ 債権現在額申立書を提出しないため、その債権の金額を確認した債権者

ウ 滞納者（配当を受ける金額があるかどうかを問わない）

（注） 滞納者には譲渡担保権者が含まれるほか、差押え時における担保財産の所有者を含むものとする。この場合においては、本来の滞納者に対しては、配当された金銭を保険料等に充てた旨の通知をするものとする。

(4) 配当計算書の謄本の発送

配当計算書の謄本は、換価した財産の買受代金の納付の日（金銭による取立ての方法により換価したものであるときは取立ての日）から3日以内に発送する。

（注） 1 3日の期間計算については、初日は算入しない（国税通則法10①）。

なお、配当計算書の謄本の発送期限の終期が休日等に当たるときは、これらの日の翌日をもってその期限とみなされる（国税通則法10②、基本通達131④）。

2 配当計算書の謄本は担保財産の所有者に送付する。滞納者に対しては配当された金銭を保険料等に充てた旨の通知をする。

### 第3 換価代金の交付と供託

#### 1 換価代金の交付期日

換価代金の交付期日は、配当計算書の謄本を交付のために発送した日から起算して、7日を経過した日を換価代金等の交付期日として配当計算書の謄本にこの期日を付記して告知する。

なお、配当を受ける債権に差押えをした保険料等を有する行政機関、交付要求に係る国税、地方税及び公課を有する行政機関等並びに滞納者以外に配当手続に参加している者がいない場合は、期日を短縮することができる（国税徴収法132、基本通達132②）。

- (注) 1 換価代金の交付期日までに先に交付した配当計算書に関する異議の申立てがないときは、交付期日に、配当計算書に従って換価代金等をそれぞれの債権者に交付し、配当手続を完結する。
- 2 「換価代金等の交付期日」については、その日が休日等に当たっても延長されない（基本通達132①）。

## 2 供託

換価代金等を配当すべき債権の弁済期が到来していないときは、債権者に交付すべき金額について供託する（国税徴収法134）。

### (1) 供託の要件

- ア 配当計算書に関する異議の申出があった場合に、後記3により措置することができないとき。
- イ 換価代金等の配当の対象となる債権が、停止条件付であるとき。
- ウ 配当すべき債権が質権、抵当権又は先取特権で仮登記がされたものにより担保される債権であるとき（国税徴収法施行令50）。

### (2) 供託の手続

供託の手続は、供託法第2条（供託手続）及び供託規則の定めるところによる（基本通達134⑥）。

- (注) 1 供託とは、債権者に交付すべき金額に相当する金銭をその債権者のために供託所に供託することをいう（基本通達134③）。
- 2 供託所は、換価代金等を配当する行政機関等の所在地を管轄する法務局若しくは地方法務局又はその支局若しくは法務大臣の指定する出張所である（民法495①、供託法1、基本通達134⑤）。

### (3) 弁済期が到来していない場合の供託

#### ア 供託の要件

換価代金を配当すべき債権の弁済期が到来していないとき。

(注) 債権の弁済期が到来していないときとは、質権、抵当権、先取特権又は担保のための仮登記等がある財産で、その弁済期が到来していないときである。

なお、実際の取引では、滞納者についての滞納処分、強制執行等の強制換価手続が行われたときは期限の利益を失う旨の特約をしている例が多い。

#### イ 供託の手続

前記第2、2、(2)と同様に取扱う。

### 3 配当計算書に関する異議の申立て

#### (1) 国税、地方税又は公課の配当金額に対する異議

換価代金の交付期日までに交付要求に係る公租公課の配当金額に対して異議の申出があった場合には、徴収機関の申出の内容に応じ、国税、地方税又は公課の徴収機関にその旨を連絡して、その申出の内容に応じ異議を認容する場合には、配当計算書を更正し、異議の理由を認めないときは直ちに配当する（国税徴収法133②一）。

(注) 1 異議の申出をすることができる者は、滞納者及びその異議が認められることによって配当される金額が増加することとなる者である（基本通達133④）。

2 配当計算書を更正したときは、その旨を配当計算書に関する異議に関係を有する者及び滞納者に通知する（基本通達133⑤）。

#### (2) 私債権相互間等の異議

国税、地方税又は公課の配当金額に関しない私債権者相互間又は滞納者と私債権者間の配当金額については、それらの異議を直接処理する機能を有しないが、異議を認めることにより配当金額に影響を受けることとなる債権者及び滞納者がその異議を正当と認めたときや、異議を認めることにより配当金額に影響を受けることとなる債権者と滞納者が、配当計算書に記載された金額以外の配当金額によることを合意した場合は、配当計算書を更正して換価代金を交付する（国税徴収法133②二）。

#### (3) 配当計算書に記載された私債権への配当金額に対する異議

配当計算書に記載された私債権への配当金額に対する異議は、国税、地方税又は公課の配当金額に対する直接の異議ではないが、公租公課に優先する順位で配当される私債権の金額に申出があった場合には配当金額に影響が及ぶため、次のように処理する。

## ア 異議を正当と認めた場合

異議に関係のあるすべての債権者及び滞納者がその異議を正当と認めた場合又はその他の方法で合意したときは異議を認めて配当計算書を更正し、その更正した配当計算書に従って換価代金等を交付する。

## イ 債権者及び滞納者の合意

異議に関係を有する債権者の全部及び滞納者に合意がないときは、異議に対する是否認を行つたうえで配当するが、異議について相当の理由がないと認める場合の配当については、次による（基本通達133⑦）。

(ア) 公租、公課の金額は直ちに交付する（国税徴収法133②三）。

(イ) (ア) 以外の異議に関係を有する者に配当すべき換価代金等は、供託する（国税徴収法133③、国税徴収令50①）。

## 第7章 滞納処分に関する猶予及び停止等

### 第1 換価の猶予

差押えに係る徴収金が納付されない場合には、差押財産を換価（公売）して滞納している保険料等に充当するのが原則である。しかし、滞納者に一定の事由がある場合には、差押財産の換価を猶予し、滞納者の事業を継続させ又は生活を維持させながら、滞納している保険料等を分割納付などで円滑に徴収しようとする制度がある。これを換価の猶予という。

換価の猶予には、職権による場合（国税徴収法151）と申請による場合（国税徴収法151の2）がある。

#### 1 換価の猶予の要件等

##### (1) 職権による換価の猶予の要件

職権による換価の猶予をすることができるのは、次に掲げる要件の全てに該当する場合である（国税徴収法151①、152③）。

ア 滞納者が納付について誠実な意思を有すると認められること。

イ 納付すべき保険料等について納付の猶予又は申請による換価の猶予の適用を受けている場合でないこと。

ウ 次のいずれかに該当すると認められる場合であること。

(ア) 財産の換価を直ちにすることにより、その事業の継続又は生活の維持を困難にするおそれがあるとき。

(イ) 財産の換価を猶予することが、直ちに換価することに比し、滞納に係る保険料等及び最近において納付すべきこととなる保険料等の徴収上有利であるとき。

エ 原則として、猶予に係る保険料等の額に相当する財産の差押え又は担保の提供があること。

(注) 1 「納付について誠実な意思を有する」とは、滞納者が、現在においてその滞納保険料等を優先的に納付する意思を有していることをいう。

納付についての誠実な意思の有無の判定は、従来において期限内に納付していたこと、過去に納付の猶予又は換価の猶予等を受けた場合において確実に分割納付を履行していたこと、滞納保険料等の早期完納に向けた経費の節約、借入の返済額の減額、資金調達等の努力が適切になされていることなどの事情を考慮して行う。この場合においては、過去のほ脱の行為又は滞納の事実のみで納付についての誠実な意思の有無を判定するのではなく、現在における滞納保険料等の早期完納に向けた取組も併せて考慮した上で判定する（基本通達151②）。

2 「財産の換価を直ちにすることによりその事業の継続又は生活の維持を困難にするおそれがあるとき」とは、事業に不要不急の資産を処分するなど、事業経営の合理化を行った後においても、なお差押財産を換価することにより、事業を休止し、又は廃止させるなど、その滞納者の事業の継続を困難にするおそれがあると認められる場合をいう（基本通達151③）。

3 「生活の維持を困難にするおそれがあるとき」とは、差押財産を換価することにより、滞納者の必要最低限の生活費程度の収入が期待できなくなる場合をいう（基本通達151④）。

## (2) 申請による換価の猶予の要件

申請による換価の猶予をすることができるのは、次に掲げる要件の全てに該当する場合である（国税徴収法151の2、152④）。

ア 納付すべき保険料等を一時に納付することにより、その事業の継続又は生活の維持を困難にするおそれがあると認められること。

イ 滞納者が保険料等について誠実な意思を有すると認められること。

ウ 滞納者から納付すべき保険料等の納期限から6月以内に換価の猶予の申請書が提出されていること。

エ 納付すべき保険料等について納付の猶予の適用を受けている場合でないこと。

オ 原則として、換価の猶予の申請に係る保険料等以外の滞納がないこと。

カ 原則として、換価の猶予の申請に係る保険料等の額に相当する担保の提供があること。

(注) 1 事業継続又は生活維持の困難

「保険料等を一時に納付することによりその事業の継続又はその生活の維持を困難にするおそれがあると認められる場合」とは、次のいずれかに該当する場合をいう。

ア 事業に不要不急の資産を処分するなど、事業経営の合理化を行った後においてもなお、保険料等を一時に納付することにより、事業を休止し、又は廃止させるなど、その滞納者の事業の継続を困難にするおそれがある場合（基本通達151の2③）

イ 保険料等を一時に納付することにより、滞納者の必要最低限の生活費程度の収入が確保できなくなる場合（基本通達151の2④）

## 2 換価の猶予に係る分割納付、通知等

換価の猶予をする場合には、その猶予に係る金額を適宜分割し、その分割した金額ごとに猶予期間を定めることができる（国税徴収法152、国税通則法46④）。

猶予期間は、1年を限度として、滞納者の財産の状況その他の事情からみて合理的かつ妥当な金額で分割して納付した場合において、その猶予に係る保険料等を完納することができる最短期間とする（国税徴収法151①、基本通達151⑤の2）。

なお、換価の猶予をした場合において、その猶予をした期間内にその猶予をした金額を納付することができないやむを得ない理由があると認められるときは、その期間を延長することができるが、その期間は、既に換価の猶予をした期間と合わせて2年を超えることはできない（国税徴収法152、国税通則法46⑦）。なお、猶予期間の延長については、滞納者の申請を要件としない（国税徴収法152）。

ここでいう「やむを得ない理由」とは、納付することができないことが納付者の責めに帰すことができない場合のその理由をいう（基本通達152⑥）。

## 3 換価の猶予の手続

滞納者が申請による換価の猶予を受けようとするときは、所要の事項を記載した労働保険料等換価猶予申請書（様式第73号の2）に所定の書類

を添付し、管轄の労働局長に提出しなければならない（国税徴収法151の2①③、国税徴収令53①②）。

(1) 申請書の提出期限

申請による換価の猶予については、猶予を受けようとする保険料等の納期限から6月以内に申請書を提出しなければならない（国税徴収法151の2①）。

(2) 申請書の記載事項及び添付書類

ア 記載事項

申請書には、次に掲げる事項を記載しなければならない（国税徴収法151の2③、国税徴収令53②）。

(ア) 保険料等を一時に納付することにより事業の継続又は生活の維持が困難となる事情の詳細

(イ) 納付すべき保険料等の年度、科目、納期限及び金額

(ウ) 上記(イ)の金額のうちその納付を困難とする金額

(エ) 猶予を受けようとする期間

(オ) 猶予に係る金額を分割して納付する場合の分割納付期限及び分割納付金額

(カ) 猶予を受けようとする金額が100万円を超え、かつ、猶予期間が3月を超える場合には、提供しようとする担保の種類、数量、価額及び所在（担保が保証人の保証であるときは、保証人の氏名又は名称及び住所又は居所）その他担保に関して参考となるべき事項又は担保を提供することができない特別の事情

イ 添付書類

申請書には、次に掲げる書類を添付しなければならない（国税徴収法151の2③、国税徴収令53①）。

(ア) 財産目録

(イ) 収支の明細書

(ウ) 担保を徴する場合には、担保の提供に関し必要となる書類

(注) 1 猶予を受けようとする金額（未確定の延滞金を除く。）が100万円以下である場合には、上記(ア)及び(イ)の書類に代えて、財産収支状況書を添付して提出する。

なお、猶予を受けようとする保険料等以外に、猶予の申請中の保険料等又は既に猶予を受けている保険料等が

ある場合には、それらの保険料等の額を上記の「猶予を受けようとする金額」に含めるものとする。

- 2 上記（ア）及び（イ）又は財産収支状況書に代えて、滞納者が独自に作成した書式（資金繰表、試算表等）を添付して提出することができる。ただし、その場合は、法令に定められた事項を全て記載する必要があることに留意する。

### （3）猶予要件の審査

猶予の要件の審査に当たり、申請書及び添付書類に記載された内容を調査する際には、申告書等の署内資料の確認、納付者に対する聞き取り、帳簿書類等の検査を行う（国税通則法46の2⑩）。

### （4）職権による換価の猶予をする場合

職権による換価の猶予をする場合において、換価の猶予の要件を充足するか否かを判断するため、又は猶予をするに当たってその猶予に係る金額を分割して納付させるための各月の分割納付期限及び分割納付金額を定めるために、滞納者の現在の資産及び負債の状況並びに今後の収入及び支出の見込み等を調査する必要があると認めるときは、滞納者に対し、次に掲げる書類の提出を求めることができる（国税徴収法151②、国税徴収令53①、基本通達151⑬の2）。

ア 分割納付計画書

イ 財産目録

ウ 収支の明細書

エ 担保を徴する場合には、担保の提供に関し必要となる書類

（注） 猶予を受けようとする金額（未確定の延滞金を除く。）が100万円以下である場合には、上記イ及びウの書類に代えて、財産収支状況書を添付して提出する。

なお、猶予を受けようとする保険料等以外に、猶予の申請中の保険料等又は既に猶予を受けている保険料等がある場合には、それらの保険料等の額を上記の「猶予を受けようとする金額」に含めるものとする。

### （5）猶予の決定又は不承認の決議及び申請者への通知

#### ア 猶予の決定

職権または申請による換価の猶予をする場合には、換価猶予決議書（収入様式第28号の2）により決裁を了した上、猶予をした旨、換価猶予決定通知書（収入様式第29号の2）により申請者に通知する（国税通則法47①、国税徴収法152③④）。

#### イ 猶予の不承認

換価の猶予の申請書の提出があつた場合において、猶予の要件に該当しないときは、換価猶予決議書（収入様式第28号の2）により決裁を了した上、猶予をしない旨を換価猶予不承認通知書（収入様式第30号の2）により申請者に通知する（国税通則法47②、国税徴収法152④）。

### (6) 担保の種類

猶予をする場合に提供できる担保の種類は、次に掲げるものであり、この中からなるべく処分の容易なもので、価額の変動のおそれが少ないものを提供させる。

#### ア 国債及び地方債

#### イ 社債その他の有価証券で労働局長が确实と認めるもの

#### ウ 土地

#### エ 建物、立木及び登記・登録される船舶、飛行機、回転翼航空機、自動車、建設機械で保険に附したもの

## 4 換価の猶予の効果

### (1) 換価の制限

換価の猶予の期間中は、差押財産の換価ができない。しかし、差押財産から生ずる天然果実については換価することができ、また、差押債権等は取り立てることができる（国税徴収法152、国税通則法48③、④）。

(注) 換価の猶予は、差押えを制限するものではない。したがって、猶予期間中であっても、猶予に係る保険料等について、新たな

差押えができる他、交付要求又は参加差押えを行うことができる。

(2) 差押えの解除制限

換価の猶予をする場合には、既にした差押えは解除しない（基本通達151⑨、151の2⑫）。

(3) 時効の停止

換価の猶予をした場合には、その猶予期間中は徴収権の消滅時効は進行しない（国税通則法73④）。

(4) 延滞金の免除

換価の猶予をした場合には、原則として、猶予した保険料等に係る延滞金のうち、その猶予期間に対応する部分の金額の2分の1に相当する金額を免除する（国税通則法63①）。

また、残余の部分について、一定の事由に該当するときは、猶予期間に対応する部分の金額でその納付が困難と認められるものを限度として、さらに免除することができる（国税通則法63③）。

## 5 換価の猶予の取消し

(1) 猶予の取消しの要件

換価の猶予を受けた者が次に掲げる場合のいずれかに該当する場合には、その猶予を取り消し、又は猶予期間を短縮することができる（国税徴収法152、国税通則法49①、基本通達152⑨）。

ア 国税通則法第38条第1項各号（繰上請求）のいずれかに該当する事実がある場合に、その者が猶予に係る保険料等を猶予期間内に完納することができないと認められるとき。

イ アにより分割した金額ごとに定められた猶予期間内に、その金額に相当する保険料等を納付しないとき。

ウ 換価の猶予に係る保険料等につき提供された担保について、労働局長が国税通則法第51条第1項（担保の変更等）の規定によってした命令に応じないとき。

エ アからウまでに掲げる場合を除き、その者の財産の状況その他の事情の変化により猶予を継続することが適当でないとして認められるとき（例えば、猶予期限において猶予金額の徴収の見込みがなくなる程度の資力の喪失、業況の好転等により換価の猶予を取り消しても事業の継続又は生活の維持を困難にするおそれがないと認められる事情が生じたとき等）。

(2) 取消しの通知

換価の取消しをする場合には、換価猶予決議書（収入様式第28号の2）により決裁を了した上、猶予をした旨、換価猶予取消通知書（収入様式第31号の2）により申請者に通知する（国税通則法49③、国税徴収法152）。

なお、保証人及び担保財産の権利者（申請者を除く。）についても、同様に通知する（基本通達152⑩）。

## 第2 滞納処分の執行停止

滞納者が資力を喪失するなどの一定の事実が生じ、滞納処分を執行すればその生活を著しく窮迫させるなど、滞納処分を執行するのが不適當、又は滞納処分の執行ができない場合には、労働局長は、職権で滞納処分の執行を停止することができる（国税徴収法153①）。

これは、納付猶予、換価猶予と異なり、納付義務の消滅につながっていることから、より徹底した徴収の緩和である。

### 1 滞納処分の執行停止の要件

#### (1) 停止の要件

滞納者が次のいずれかに該当する場合には、滞納処分の停止をすることができる（国税徴収法153①一～三）。

- 1号要件：滞納処分の執行等を行うことができる財産がないとき
- 2号要件：滞納処分の執行等を行うことによってその生活を著しく窮迫させるおそれがあるとき
- 3号要件：その所在及び滞納処分の執行等を行うことができる財産がともに不明であるとき

滞納処分の執行停止は、滞納者の申請によらないで労働局長の職権で行い、滞納者に停止した旨の通知をしなければならない（国税徴収法153③）。

#### ア 1号要件

滞納処分の執行等を行うことができる財産がないとき（財産があっても、保険料等に優先する質権等があるために保険料等に充てるべき金額がない場合を含む）（国税徴収法153①一）。

滞納処分の執行等を行うことができる財産がないときとは、滞納処分の停止をするかどうかを判定する時において、次に掲げる場合のいずれかに該当するときをいう（基本通達153②）。

- (ア) 既に差し押さえた財産及び差押えの対象となり得る財産の処分予定価額が、滞納処分費（判定時後のものに限る。）及び本手引第8章第2節（労働保険料と被担保債権等との調整）の規定等により保険料等に優先する債権の合計額を超える見込みがない場合

- (イ) 差押えの対象となり得る全ての財産について差し押さえ、換価（債権の取立てを含む。）を終わったが、なお徴収できない保険料等がある場合

イ 2号要件

滞納処分の執行等をすることによって、滞納者の生活を著しく窮迫させるおそれがあるとき（国政徴収法153①二）。

ここでいう「生活を著しく窮迫させるおそれがあるとき」とは、滞納処分を執行することにより、生活保護法の適用を受けなければ生活を維持できないと認められる程度の状態になるおそれがある場合をいう（基本通達153③）。

ウ 3号要件

滞納者の所在及び滞納処分の執行等を行うことができる財産がともに不明であるとき（国政徴収法153①三）。

ここでいう「滞納者の所在及び滞納処分の執行等を行うことができる財産がともに不明」とは、滞納者の住所又は居所及び財産がともに不明な場合をいい、ともに不明な場合に限り適用される（基本通達153④）。

(2) 第二次納付義務者等がある場合

第二次納付義務者、譲渡担保財産、保証人又は物上保証に係る財産から滞納金の徴収ができる場合には、主たる納付者の保険料等（第二次納付義務、譲渡担保権者の物的納付責任、保証又は物上保証に係る保険料等に限る。）については、滞納処分の停止をしないものとする。

なお、第二次納付義務者又は保証人について滞納処分の停止の理由がある場合には、それらの者に対しては、主たる納付者に関係なく、滞納処分の停止を行うことができる（基本通達153⑦）。

**2 滞納処分の停止要件の充足性を判断する場合の留意事項**

滞納処分の停止の要件に当たるかどうかは、次の事項に留意して判断する。

(1) 一般的留意事項

ア 交付要求をしている場合

滞納者の財産について強制換価手続が行われ、執行機関に対する交付要求をしている場合で、これらの執行機関からの配当を受ける見込みがあるときには、原則として滞納処分の停止を行わない。

イ 第二次納付義務者等がある場合

第二次納付義務者、譲渡担保財産、連帯納付義務者、保証人及び物上保証人等から滞納額の徴収ができる場合には、滞納処分の停止を行わない。

なお、第二次納付義務者又は保証人について滞納処分の停止事由がある場合には、これらの者に対しては滞納者に関係なく滞納処分の停止をすることができる。

ウ 原告訴訟の提起見込みがある場合

詐害行為取消訴訟、名義変更訴訟など、原告訴訟の提起見込みがある場合には、原則として、滞納処分の停止を行わない。

エ 課税処分又は滞納処分についての争訟が係属している滞納がある場合

課税処分又は滞納処分について不服申立て又は訴訟が係属している滞納がある場合には、原則として滞納処分の停止を行わない。

(2) 1号要件（滞納処分の執行等を行うことができる財産がないとき）の充足性を判断する場合の留意事項

1号要件により滞納処分を停止する場合には、基本通達153②によりその要件の充足性を判断するほか、次の事項に留意する。

ア 次に掲げる財産を差し押さえている場合において、その財産について必要な売却手続（随意契約による売却の勧奨を含む。）を行っても売却できる見込みがないときは、その財産は、滞納処分を執行することができる財産に当たらないものとする。

(ア) 差し押え前から公共目的のために供されている財産（当該財産の使用状況を勘案すると、他の財産でもってその公共目的が達せられると認められる場合を除く。）

(注) 上記の財産については、その財産につき利害関係を有する者に対し任意売却のしようを行った上で、滞納処分を執行することができる財産に当たらないとの判断をする。

(イ) 差し押え財産の性質形状が、災害その他やむを得ない事情によって差し押え時に比較して著しく異なることとなった財産

(ウ) 第三債務者が次に掲げる事由のいずれにも該当する債権

① 強制執行の対象となる財産を有しないこと。

- ② 差押債権を履行しているが、完済までにおおむね10年以上の長期間を要すること。
- ③ ②の長期間を要する理由が、契約上又は法律上の原因に基づかず、専ら第三債務者の資力に基因すること。
- ④ 第三債務者の資力が現に履行中の金額を超えると認められないこと。

イ 取立訴訟（差押債権の支払いを求める裁判）を提起することにつき法務局との協議が整わない差押債権及び取立訴訟を提起することについて不相当と認めた差押債権は、滞納処分を執行することができる財産に当たらないものとする。

ウ 国外に所在する財産は、滞納処分を執行できる財産に当たらないものとする。

エ 滞納者が事業を継続している場合において、次のいずれにも該当するときは、滞納処分を執行することができる財産がないときに当たるものとする。

(ア) 滞納者が納付について誠実な意思を有すると認められること。

この場合の納付について誠実な意思を有すると認められるかどうかは、その判定を行おうとする日前のおおむね3年間において、その期間中に納期限が到達した保険料等に相当する金額以上の納付を行っており、かつ、滞納者について、滞納処分の停止をした場合においても、今後新たな滞納を発生させるおそれがないと認められるかどうか等を勘案して判定する。

(イ) 現金、預金、売掛金等の当座資産及び棚卸資産（仕掛品等を含む。以下「当座資産等」という。）以外に滞納処分を執行することができる財産がないこと。

(ウ) (イ)の当座資産等について滞納処分を執行することにより、直ちにその事業の継続を困難にするおそれがあること。

(エ) 財産収支状況等により算出した月平均支払可能資金額により毎月分割納付を継続した場合において、完納に至るまでおおむね10年程度の長期間を要すること。

(オ) 資力の急激な回復が見込まれないこと。

この場合の資力の回復の見込みは、その判定を行おうとする日の直前の年度分、その前年度分及び前々年度分の3年間における売上高と経営損益（又は所得金額）の推移、負債の返済状況、経営再建策の有無等を勘案して判定する。

(注) 上記の取扱いにより滞納処分の停止をする保険料等は、滞納者が事業を継続する上で納付が困難と認められるものに限る。なお、原則として滞納処分の停止を行う日前3年分の滞納保険料等は除外する。

(3) 2号要件（滞納処分の執行等を行うことによってその生活を著しく窮迫させるおそれがあるとき）の充足性を判断する場合の留意事項

2号要件により滞納処分を停止する場合には、基本通達153③によりその要件の充足性を判断するほか、次の事項に留意する。

ア 滞納者が差押禁止財産（P4-27参照）以外に財産を有していても、収入がきん少で安定性がないためその生活の維持が難しい場合、扶養親族を含めた滞納者の生活を維持するためにその財産を生活費に充てつつある場合又はその財産が現に生活の用に供されており生活の維持に必要不可欠と認められる場合には、生活を著しく窮迫させるおそれがあるときに当たるものとする。

イ 滞納者の居住用財産を換価するときにおいて、生活保護法の適用を受けなければならないほどではないが、次のいずれにも該当する場合は、生活を著しく窮迫させるおそれがあるときに当たるものとする。

(ア) 滞納者について老齢又は病気、負傷その他これに準ずる事実があり、滞納者の収入の合計が国税徴収法第76条に定める差押禁止額と同等の額以下しかなく、今後3年程度の間においてもその回復が見込まれないこと。

(イ) その財産が、滞納者の生活にとって必要最低限のものであること。

この場合において、必要最低限のものであるかどうかは、その財産の立地条件等を勘案して、社会通念上必要最低限度のものと認められるかどうかにより判定する。

(ウ) 居住用財産を換価した場合において、滞納者が親族その他の者と同居することが不可能であり、かつ、新たな生活の本拠となるべきアパート等の賃借に要する費用等（引越費用及び今後1年間の家賃相当額を含む。）を有しないと認められること。

(エ) 居住用財産を差し押さえている場合において、労働保険料等に劣後する公課、私債権等を有する者の参加差押え又は強制執行により差押え等がないこと。

なお、参加差押え等がある場合においても、参加差押権者等がその権利を行使しないと認められるときは、参加差押え等がないものとして処理する。

- (4) 3号要件（その所在及び滞納処分の執行等を行うことができる財産がともに不明であるとき）の充足性を判断する場合の留意事項  
3号要件により滞納処分を停止する場合には、基本通達153④によりその要件の充足性を判断する。

### 3 停止相当事案

#### (1) 停止相当事案の要件

滞納事案について、次のいずれかに該当する事由がある場合は、原則として「停止相当」として事案管理を行う。

ア 滞納処分着手後5年以上経過しているとき（滞納額（延滞金を含む。）に相当する価額の財産を差し押さえている場合、交付要求により滞納額に相当する配当が見込まれる場合、納付の猶予、換価の猶予若しくは納付受託を行っている場合又は不服申立てを行っている場合を除く。）。

イ 滞納者がすでに事業を行っておらず、かつ、滞納処分を執行しても滞納額を徴収できる見込みがないとき。

ウ 滞納者の所在又は滞納処分を執行できる財産が不明で、1年以上調査を継続しても発見できないとき。

#### (2) 停止相当事案についての調査

上記3（1）により停止相当とした事案は、その事案に係る処理事績及び既収集資料に基づき、今後において調査すべき事項（以下「補完調査事項」という。）を明確にした上、滞納処分の停止の適否についての調査を行う。調査の結果、滞納処分の停止に相当する場合は、滞納処分の停止事案として扱う。

なお、上記3（1）イの事案の補完調査事項は、破産財団に属さない財産（自由財産）の有無、第二次納付義務該当事実の有無及び自由財産についての詐害行為該当事実の有無とし、また、上記3（1）ウの事案にあつては、第二次納付義務該当事実の有無とする。

補完調査事項について、例えば、調査対象者等の死亡、所在不明、休業・倒産等のため、これまでの調査状況から判断して今後3年程度調査を継続しても、調査対象事実を証明するために不可欠な資料の収集ができないと認められる場合等、解明できないことについてやむを得ない事由がある場合又は調査を了したとしても徴収上の実益がないと認められる場合には、労働保険徴収主務課室長を中心とした事案の検討会等による検討を慎重に行った上、その調査を終了することとして差し支えない。

#### 4 執行停止の手続

滞納処分の停止をするときは、滞納処分の停止決議書（滞納様式第68号）を作成し、労働局長までの決裁を受けた後、書面により滞納者に滞納処分の停止決議書（滞納様式第69号）を交付する。

なお、滞納者は、滞納処分の停止を受けないことについて不服申立て又は訴えを提起することができない（基本通達153⑤）。

#### 5 執行停止の効果

##### (1) 滞納処分の禁止

執行停止の期間内は、停止に係る徴収金について、新たな滞納処分はできない（交付要求又は参加差押えはできる）。

##### (2) 差押えの解除

滞納処分の停止をした場合において、差し押さえている財産があるときは、その差押えを解除しなければならない（国税徴収法153③）。

なお、滞納処分の停止をした場合においても、交付要求又は参加差押えをすることができる。この場合において、参加差押えが差押えの効力を生じたときは、国税徴収法第153条第3項の規定（滞納処分の執行等をする事によって、滞納者の生活を著しく窮迫させるおそれがあるとき）に該当することがある（基本通達153⑩）。

##### (3) 時効

ア 滞納処分の停止の期間中においても、その滞納処分の停止に係る保険料等の消滅時効は進行し、消滅時効が完成すれば停止期間内でも納付義務は消滅する（国税通則法73④、72③、基本通達153⑫）。

イ 滞納処分の停止をした場合において、滞納者が自発的にその停止に係る国税を納付したときにその保険料等を収納し、又は過誤納金等若しくは交付要求（参加差押えを含む。）に係る受入金をその停止に係る保険料等に充てることは差し支えない（基本通達153⑫）。

その場合、一部納付があったものとし、時効は中断する。

ウ 上記（3）イの場合等において、その処分が取り消されないうで3年間継続したときは、その3年の期間を経過した時に、その滞納処分の停止をした保険料等を納付する義務は消滅する（国税徴収法153④）。

この場合の「3年間継続したとき」とは、滞納処分の停止をした日の翌日から起算して3年を経過した日をいう（基本通達153⑮）。

#### （4）延滞金の免除

滞納処分の停止をした場合には、その停止をした保険料等につき、その停止期間に対応する部分の延滞金が全額免除される（国税通則法63①、手引IP16）。

この場合の「停止をした期間」とは、その停止をした日から起算してその取消の日又は停止に係る保険料等の完納等による納付義務の消滅の日までをいう。

なお、国税徴収法第154条第1項（滞納処分の停止の取消し）の規定による取消しの基因となる事実が生じた場合には、その生じた日以後の期間に対応する部分の金額については免除しないことができる（国税通則法63①、基本通達153⑭）。

## 6 一部停止

滞納処分の執行停止は、滞納者の財産及び資力の有無により判定するため、財産及び資力がない場合は、滞納保険料の全額を停止することとなる。差押えた債権の全部又は一部について取立てに長期間を要すると認められるなどの場合は、取立て可能と認められる債権額を控除した滞納残額について滞納処分の停止をすることができる。なお、一部停止を行う場合は、執行停止の通知に際し、その旨を明らかにする必要がある。以下の場合に一部停止が可能である（基本通達153⑧）。

ア 差し押さえた債権について、その取立て（金銭の給付を受けること）に長期間を要すると認められる場合

おおむね1年以上の期間を要すると認められる場合において、その債権を除くと、滞納処分の停止をすることができる場合と認められるとき。

## その差押債権の額

イ 強制換価手続の執行機関に対して交付要求をしているが、その執行機関からの配当を受けるまでに長期間を要すると認められる場合

強制換価手続の執行機関に対して交付要求をしている場合において、その執行機関からの配当を受けるまでにおおむね1年以上の期間を要すると認められるときで、かつ、その配当見込額を除くと、滞納処分の停止をすることができるものと認められるとき。

配当を受けることができるものと認められる金額

ウ 差し押さえた不動産について、その不動産を再公売に付しても売却できないなど換価に長期間を要すると認められる場合

今後、換価におおむね1年以上の期間を要すると認められ、かつその財産からの配当見込額を除くと、滞納処分の停止をすることができるものと認められるとき。

その換価により徴収できると認められる金額

(注) 換価により徴収できると認められる金額は、原則として、その財産からの配当見込額に、その財産の見積価額のおおむね3割の金額を加えた額とする。

## 7 滞納処分の停止の取消し

### (1) 停止の取消しの要件

滞納処分を停止した滞納者に、停止に該当する事実がないと認められる場合、その停止を取り消さなければならない。

ただし、停止の要件のいずれかに該当するとして滞納処分の停止をした後、それに該当する事実がないこととなっても、他の要件のいずれかに該当する事実があるときは、その滞納処分の停止は取り消さない(基本通達154①)。

### (2) 取消しの通知

滞納処分の執行停止を取り消したときは、その旨を滞納者に通知しなければならない(国税徴収法154)。

20160401

## 第8章 他の債権との調整

### 第1節 労働保険料等と国税等との調整

#### 第1 労働保険料等の一般優先性

労働保険料等は、国税及び地方税に劣後し、原則として、一般の私債権に優先する（徴収法29）。

しかし、先取特権、留置権、質権等により担保される債権については、債権者が労働保険料等の存在を予測できる時期を基準とする等一定の要件を基準として、労働保険料に優先する道が開かれている。

##### 1 国税、地方税との関係

労働保険料等は、国税及び地方税に次いで徴収する。

##### 2 一般私債権との関係

労働保険料等は、私法上の債権に優先して徴収する。

##### 3 強制換価手続と費用との関係

強制換価手続が行われた場合において、労働保険料等の交付要求、参加差押えをしたときは、その労働保険料等は強制換価手続に要した費用に次いで徴収する（国税徴収法9）。

##### 4 滞納処分費との関係

国税滞納処分の例により滞納者の財産を換価したときは、労働保険料等は滞納処分に要した費用に次いで徴収する（国税徴収法10）。

##### 5 他の公課との関係

社会保険料等他の公課の先取特権の順位は、労働保険料等と同様に国税及び地方税に次ぐものとされているため、労働保険料等と同一順位となる（健康保険法182、厚生年金保険法88、国民年金法98他）。

## 第2 労働保険料等と他の公課との関係

### 1 差押え先着手による優先

労働保険料等と他の公課との間（例、厚生年金保険、健康保険等に係る徴収金、地方公共団体が徴収する分担金、使用料）において先に差押えを行った労働保険料等は、差押え先着手（いわゆる早い者勝ち）により、後から交付要求を行った他の公課に優先して徴収する（国税徴収法12）。

### 2 交付要求先着手による優先

滞納者等の財産について強制換価手続が行われた場合、労働保険料等と他の公課の交付要求が競合したときは、先に交付要求を行った労働保険料等は、後から交付要求を行った他の公課に優先して徴収する（国税徴収法13）。

### 3 担保を徴した場合の優先

納付の猶予等に際し、担保を徴した労働保険料等は、他の公課に優先して徴収する。

すなわち、担保を徴した時は、労働保険料等の徴収の面からいえば、差押えがされたものと同視できるからである。

## 第3 労働保険料等と国税、地方税との優先劣後

労働保険料等と国税及び地方税との間における優先順位は、徴収法第29条、国税徴収法第8条及び地方税法第14条の規定により、国税及び地方税はすべての公課、その他の債権に優先して徴収されるため、先に差押え又は交付要求を行った労働保険料であっても、後から交付要求を行った国税、地方税の次に徴収することとなる。

ただし、納付の猶予等に際して、担保を徴した労働保険料等はその担保を徴した日が差押え又は交付要求に係る国税及び地方税の法定納期限等以前であるときは、労働保険料等は国税、地方税に優先して徴収できる（基本通達8⑦）。

## 先取特権の順位一覧

| 順位  | 債 権  |
|---|--|
| <p>第1順位グループ<br/>(最優先。この内部では付番の順序に従って優先)</p> | <ol style="list-style-type: none"> <li>1. 直接の滞納処分費 (国税徴収法 10)</li> <li>2. 軽油取引税、たばこ税、消費税等の課税対象物件を換価した場合におけるこれらの軽油取引税等 (国税徴収法 11)</li> <li>3. 留置権によって担保される債権 (国税徴収法 21)</li> <li>4. 第三者の占有する滞納者の動産、自動車、建設機械又は小型船舶の差押え後、徴収職員が占有した場合に、その基礎となっている契約を解除し引渡命令を受けたときに生ずるその第三者の滞納者に対して有する前払借賃の債権 (国税徴収法 59③、71④)</li> <li>5. 不動産保存の先取特権等 (国税徴収法 19)</li> <li>6. 換価財産の譲受前に設定された質権、抵当権、不動産賃貸の先取特権等又は担保のための仮登記によって担保される債権 (国税徴収法 17、20①、23③)</li> </ol> |
| <p>第2順位グループ<br/>(優先。このグループ内の順序は別途定まる)</p>   | <ol style="list-style-type: none"> <li>1. 租税の法定納期限等 (国税徴収法 15①) 以前に設定又は成立した次に掲げる担保権により担保される債権 <ol style="list-style-type: none"> <li>(1) 質権、抵当権又は担保のための仮登記 (国税徴収法 15①16、23①)</li> <li>(2) 不動産賃貸の先取特権その他質権と同一の順位又はこれらに優先する順位の動産に関する特別の先取特権等 (国税徴収法 20①各号)</li> </ol> </li> <li>2. 担保権付の公租 (国税、地方税) (国税徴収法 14)</li> </ol>  |
| <p>第3順位グループ</p>                             | <p>差押えに係る公租 (国税、地方税) 債権</p>  |
| <p>第4順位グループ<br/>(劣後。このグループ内の順序は別途定まる)</p>   | <ol style="list-style-type: none"> <li>1. 租税の法定納期限後等その租税に係る差押え前に設定された又は成立した抵当権、質権、不動産賃貸の先取特権、仮登記担保等</li> <li>2. 交付要求の公租 (国税、地方税) (国税徴収法 12)</li> <li>3. <u>交付要求の公課 (労働保険料等)</u> (国税徴収法 14)</li> </ol> <p>(注) <u>同一公租間及び同一公課間の順位は交付要求先着手</u> (国税徴収法 13)</p>   |
| <p>第5順位グループ<br/>(残余金。この内部では付番の順序に従って配当)</p> | <ol style="list-style-type: none"> <li>1. 第三者が滞納者に対して有する (動産、自動車、建設機械又は小型船舶の引渡命令に係る) 損害賠償請求権 (国税徴収法 59①④、71④)</li> <li>2. 強制執行等の場合の執行裁判所等</li> <li>3. 滞納者</li> </ol>   |

## 第2節 労働保険料と被担保債権等との調整

### 第1 労働保険料等の法定納期限等以前に設定された質権の優先

質権が労働保険料等の法定納期限等以前に設定されている場合は、その種類ごとに設定の事実を証明したときに限り、質権により担保される債権は労働保険料等に優先するため、労働保険料等を当該質権に優先して徴収することはできない（国税徴収法15①②）。

#### 1 質権の証明手続

##### (1) 登記等ができる質権以外の質権設定の証明

登記等（登録及び電子記録債権法第2条第1項（定義）に規定する電子記録を含む）ができる質権（有価証券を目的とする質権を除く）の設定の証明は、次に掲げる書類を提出させるか又はこれらの証書の呈示をさせるとともに、その写を提出させる（国税徴収法15②、国税徴収法施行令4①②）。

##### ア 公正証書

公正証書とは、公務員がその権限に基づき適法に作成した証書をいい、判決書、公証人の作成した公正証書及びこれらの謄本等がある（基本通達15⑳）。

##### イ 登記所又は公証人役場において日付のある印章が押されている私署証書

私署証書とは、私文書をいい、登記所又は公証人が認証し、その認証の年月日等の記載がされた契約書等がある。公正証書以外の文書はすべて私署証書であって、当事者の作成したものであるか、第三者の作成したものであるか、作成者の署名押印があるかどうかを問わない（基本通達15㉑）。

##### ウ 郵便法第48条第1項（内容証明）の規定により内容証明を受けた証書

##### エ 民法施行法第7条第1項（公証人法の規定の準用）において準用する公証人法第62条ノ7第4項（書面の交付による情報の提供）の規定により交付を受けた書面

交付を受けた書面とは、指定公証人が電磁的記録に記録された情報と同一の内容であることを証明した書面をいう（基本通達15㉒）。

(注) 1 登録をすることができる質権とは、無体財産権質、電話加入権質、記名国債質、記名社債質、振替国債質、振替社債質その他登録が第三者に

対する対抗要件又は効力発生要件となっている質権をいう（基本通達15②）。

- 2 電子記録をすることができる質権とは、電子記録債権（基本通達62の2①）を目的とする質権で、質権設定記録が効力発生要件となっているものをいう（基本通達15③-2）。

## （2）有価証券を目的とする質権設定の証明

有価証券を目的とする質権（登記等ができる質権を除く）の設定証明は、公正証書を提出させる必要はないが、設定の事実及びその時期が法定納期限以前であることの証明として、その事実を証明する書類を提出させる（国税徴収施行令4①）。

## 2 質権の証明期限

質権の証明は、次に掲げる日までにしなければならない（基本通達15⑥）。

### （1）債権を目的とする質権

その債権の第三債務者から給付を受けた金銭の配当計算書を作成する日の前日

### （2）有価証券を目的とする質権

給付を受けた金銭の配当計算書を作成する日の前日

### （3）その他の質権

滞納処分に係る売却決定をする日の前日

## 3 質権設定日の確認

質権の設定が法定納期限等以前であるかどうかについて確認する。

### （1）登記をすることができる質権

登記をすることができる質権の設定時期は、その質権の設定登記の日による（基本通達15④）。

### （2）仮登記のある場合

質権設定の仮登記（仮登録を含む）又は質権設定請求権保全の仮登記がされた後において、その仮登記に基づく本登記がされたときのその質権設定の時期はその仮登記がされた日による（不動産登記法106、基本通達15⑤）。

### （3）登記をすることができる質権以外の質権

登記をすることができる質権以外の質権（有価証券を目的とする質権を除く）の設定の時期は、それぞれ次に掲げる日による。

ただし、その質権についてその対抗要件を備えた日が次に掲げる日より遅いときは、その対抗要件を備えた日を質権設定の時期とする（国税徴収法15③、基本通達15③⑥）。

ア 公正証書については、その日付の日

イ 登記所又は公証人役場において、日付のある印章が押されている私署証書については、その印章の日付の日

ウ 郵便法第48条第1項の規定により内容証明を受けた証書については、郵便認認司が、その内容証明の取扱いに係る認証をした日（郵便法48、58-1）

エ 民法施行法第7条第1項（公証人法の規定の準用）において準用する公証人法第62条ノ7第4項（書面の交付による情報の提供）の規定により交付を受けた書面については、その書面で証明された日付情報の日

#### (4) 有価証券を目的とする質権

登録をすることができる質権以外の質権のうち、有価証券を目的とする質権の設定時期は、質権者がその有価証券を占有した日による（基本通達15③⑦）。

#### 4 質権によって担保される債権額

質権により担保される質権額の範囲は、民法第346条（被担保債権の範囲）の規定により、設定行為に別段の定めのない限り、元本のほか利息、違約金、質権実行の費用、質物保存の費用及び債務の不履行又は貨物の隠れた瑕疵によって生じた損害の賠償金の一切に及ぶ。なお、不動産質権により担保される債権額の範囲は、後述の抵当権により担保される債権額の範囲と同様である（基本通達15②④）。

#### 5 証明しない優先質権の特例

労働保険料等に優先する先順位の質権者が労働保険料等の法定納期限以前に質権を設定したことを証明しなかったために労働保険料等の順位に劣後するときは、質権の優先順位にかかわらず、その劣後する金額の範囲内において、労働保険料等に優先することを証明した後順位の質権者に対して優先権を行使することができない（国税徴収法15④）。

(注) 1 「証明をしなかった場合」には、証明の期限に遅れて証明した場合が含まれる。

- 2 優先権を行使することができないとは、先順位の質権は後順位の質権に優先する私法上の原則にかかわらず、先順位の質権者が後順位の質権者に劣後することをいう。

## 第2 労働保険料等の法定納期限等以前に設定された抵当権の優先

抵当権が労働保険料等の法定納期限等前に設定されている場合は、抵当権により担保される債権は労働保険料等に優先するため、労働保険料等を当該抵当権に優先して徴収することはできない（国税徴収法16）。

### 1 抵当権設定日の確認

抵当権は、必ず登記等がなされているから、抵当権設定の事実及びその設定の時期が労働保険料等の法定納期限等前であるかどうかについて確認する。

- (注) 抵当権とは、債務者又は第三者が占有を移さないで債務の担保に供した不動産、地上権、永小作権、その他の権利について他の債権者に先だって自己の債権の弁済を受ける権利である（民法369）。なお、根抵当権（P8-8参照）や仮登記の抵当権も含まれる。

### 2 抵当権によって担保される債権額の範囲

抵当権によって担保される債権額の範囲は、元本のほか抵当権者が利息、その他の定期金を請求する権利を有するときは、これに及ぶが、この利息その他の定期金はその請求期限後が到来した最後の2年分に限られる。ただし、それ以前の定期金であっても、満期後特別の登記をしたときは、その登記の時からこれを行することができる。また、賠償損害金、違約金について定めがあり、その登記等がされているときは最後の2年分について適用される。ただし、利息、その他の定期金と併せて2年分を超えることはできない（民法374①②、基本通達16⑦）。

- (注) 1 利息については、原則として、利率及び支払時期の登記がある場合に限り、他の債権者に優先して弁済を受けられる。
- 2 遅延利息については、法定利率により計算された額の範囲内ではその登記を要しないで抵当権の効力が及び、他の債権者に優先して弁済を受けられるが、期限後利率を高める特約及び違約金については、その登記がある場合に限り、他の債権者に優先して弁済を受けられる（基本通達16⑦）。

### 第3 譲受け前に設定された質権等の優先

滞納者が質権等の設定されている財産を売買、贈与、交換、現物出資、代物弁済等により取得したときは、労働保険料等を当該質権又は抵当権に優先して徴収することはできない（国税徴収法17①）。

なお、登記等ができる質権以外の質権については、滞納者が譲り受けた財産に譲受け前に質権の設定があったことを証明した場合に限り滞納者の労働保険料等に優先する。

#### 1 質権の証明手続

質権設定の事実が質権の種類ごとに前記第1、1.（1）に掲げる書類等により証明させる（国税徴収法17②、国税徴収法施行令4①②）。

#### 2 質権設定時期の確認

質権の設定の時期がその質権の目的となった財産の譲受け前であるかどうかについては、譲受け前であるかどうかを判断するに足りる書類を提出させて確認する（基本通達17⑤）。

### 第4 根質権又は根抵当権により担保される債権額の限度

#### 1 根質権又は根抵当権の優先額の限度

労働保険料等に優先する根質権又は根抵当権により担保される債権の元本額は、根抵当権等が差押え又は交付要求を受けた時における債権額を限度とする。

ただし、差押え又は交付要求に係る労働保険料等に優先する先順位債権者の差押え等の通知後増加した部分の債権額は、その労働保険料等には劣後するが、後順位債権者の債権に優先するため、増加した部分の債権額を労働保険料等に配当することにより、後順位債権者が配当を受けられなくなるときは適用しない（国税徴収法18①、基本通達18⑨）。

また、利息及び遅延利息については、通知書が到達した時の元本に対するものに限られるものでなく、被担保債権とされる確定した元本全体に対するものについて、極度額の範囲内で優先する（民法398の3①、基本通達18①）。

（注）1 根抵当権とは、取引の種類等により限度された一定の範囲に属する不特定の債権を極度額の限度で担保する抵当権である（民法398-2）。

通常の抵当権のように借入れ・返済の都度、抵当権を設定・抹消することなく、極度額（上限金額）の範囲内であれば何度でも借入れ・返済を行うことが可能な抵当権のことを指す。

- 2 限度額を超える債権がある場合において、換価代金等を配当して残余が生じ、かつ、後順位債権者がいないとしても、その限度額を超える部分については配当しない（昭和48.10.4 最高判参照）。

## 2 根抵当権の確定と優先額限度

根抵当権の元本債権額は、根抵当権者が根抵当権者の目的となった財産に対する滞納処分による差押えがあったことを知った日から2週間を経過したときに確定する（民法398の20①4）が、労働保険料等に優先する根抵当権の元本債権額は、根抵当権者に差押通知書が送達された時の元本債権額に相当する金額が限度となる。

なお、滞納処分による差押えがあったことを知った日から元本確定（民法398の20①）の日までの間に増加した根抵当権の元本債権額は、その根抵当権に後れて登記した担保権には優先する（民法373、基本通達18④）。

## 第5 労働保険料等に優先する先取特権及び留置権

### 1 労働保険料等に常に優先する先取特権

他の債権者に先んじて弁済を受ける権利を先取特権という。滞納者の財産上に労働保険料等に優先する先取特権があるときは、保険料等は、その換価代金につき、その先取特権により担保される債権に次いで徴収することとなる。

以下の先取特権は、特定の行為によりその財産の価値を保存した場合等に成立するものであり、その特定の行為により労働保険料等も利益を受けること及びこれらの先取特権は質権等よりも優先することから、その成立時期が労働保険料等の法定納期限後である場合又は差押え後である場合であっても労働保険料等に優先する（国税徴収法19①）。

#### (1) 優先する先取特権

##### ア 不動産保存の先取特権（国税徴収法19①一）

不動産保存の先取特権とは、不動産自体の保存費用又は不動産に関する権利の保存、承認若しくは実行のために要した必要について、その不動産の上に存する先取特権である（民法326）。

この先取特権は、保存行為の完了した後直ちにその債権額を登記することによって効力が保存されるものであるから、登記をしていない場合はもちろん、遅滞して登記をしている場合は、先取特権としての優先権を行使できない（民法337、不動産登記法83）。

#### イ 不動産工事の先取特権（国税徴収法19①二）

不動産工事の先取特権とは、工事の設計、施工又は監理をする者が債務者の不動産に関してした工事の費用について、その工事によって生じた不動産の増価が現存する場合に限り、その増価額についてだけ、その不動産の上に存する先取特権である（民法327）。

なお、不動産の工事は、不動産の保存と対比すべきものであって、例えば、倒れかかっている家屋を修理するのは保存であり、一定の計画に従って改造するのは工事である（基本通達19⑤）。

不動産工事の先取特権の目的となっている不動産を換価する場合、その工事によって生じた不動産の増価額を評価しなければならないが、必要があると認めるときは、鑑定人にその評価を委託し、その評価を参考として増価額を定めることができる（国税徴収法施行令5）。

#### ウ 立木の先取特権（国税徴収法19①三）

立木の先取特権とは、他人の土地の上に立木を有する者が、土地の所有者に対して樹木伐採の時期にその樹木の価格に対する一定割合の地代を支払うべき契約をした場合において、その土地の所有者が地代についてその立木の上に有する先取特権である（立木ノ先取特権ニ関スル法律第1項）。

#### エ 救助者の先取特権（国税徴収法19①四）

救助者の先取特権とは、船舶又は積荷の全部若しくは一部が海難にあった場合において、義務なくこれを救助したときに、救助者がその救助料債権について救助した積荷の上に有する先取特権である（商法810）。

#### オ 船舶債権者等の先取特権（国税徴収法19①四）

船舶債権者の先取特権とは、次に掲げる債権を有する者が、船舶、属具及び未収納運送賃の上に有する先取特権である（商法842、基本通達19⑦）。

(ア) 船舶及びその属具の競売に関する費用並びに競売手続の開始後の保存費

(イ) 最後の港における船舶及びその属具の保存費

(注) 「最後の港」とは、競売をする時において船舶の存在するところをいい、航海を終わって帰来した港等をいうものではない。

(ウ) 航海に関して船舶に課した諸税

(エ) 水先案内料及びひき（挽）船料

(オ) 救助料及び船舶の負担に属する共同海損

(カ) 航海継続の必要によって生じた債権

(キ) 雇用契約によって生じた船長その他の船員の債権

(ク) 船舶がその売買又は製造の後、まだ航海をしない場合において、その売買又は製造及びぎ(艀)装によって生じた債権並びに最後の航海のためにする船舶のぎ(艀)装、食料及び燃料に関する債権。

カ 船舶先取特権(国税徴収法19①四)

船舶先取特権とは、船舶の全部又は一部を運送契約の目的とした場合で、よう(傭)船者がさらに第三者と運送契約をしたときにおいて、運送品に関する損害で船長の職務に属する範囲内で生じたものについて、賠償を請求できる者が、その債権について船舶及びその属具の上に有する先取特権である(国際海上物品運送法19)。

キ 労働保険料等に優先する債権のため又は労働保険料等のために動産を保存した者の先取特権(国税徴収法19①五)

労働保険料等に優先する債権のために動産を保存した者の先取特権とは、労働保険料に優先する質権等のために動産を保存した要した費用(動産自体の保存費用又は動産に関する権利の保存、追認若しくは実行のために要した費用)について、その動産の上に有する先取特権である(基本通達19⑳)。

また、労働保険料等のために動産を保存した者の先取特権とは、労働保険料等の滞納処分による差押え等に係る動産を保存した者がその動産の保存を要した費用について動産の上に有する先取特権である(基本通達19㉑)。

(2) 先取特権の証明手続

不動産保存、不動産工事の先取特権及び登記された立木の先取特権はいずれも登記することにより効力を保存することとされているので、先取特権のある事実について証明手続を要しないで、その事実を確認する。

これら以外の先取特権(登記、登録を要しないもの)は、その先取特権のある事実を証明した場合に限り、労働保険料等に優先する。この場合の証明手続は、前記第1. 1. (2)、と同様、その存在について証明させることで足り、また、証明は、売却決定の日の前日(金銭による取立ての方法により換価する場合には、配当計算書の作成の日の前日)までにしなければならない(国税徴収法19②、基本通達15㉒㉓、19㉔㉕)。

(3) 先取特権相互間の優先順位

ア 不動産上の特別先取特権の順位

不動産保存の先取特権が、共益費用を除く一般の先取特権、他の特別の先取特権、抵当権又は不動産質権と競合した場合には、その登記の時期の前後にかかわらず、不動産保存の先取特権が優先する(民法329②、331①、339、361)

また、不動産工事の先取特権は、不動産保存の先取特権に次ぐ順位の優先権を有する（民法331①）。

イ 立木の先取特権

立木の先取特権は、公益費用を除く他の権利に対して優先の効力を有する（立木ノ先取特権ニ関スル法律）。

ウ 救助者の先取特権

救助者の先取特権は、一般の先取特権、動産の先取特権、船舶抵当権及び船舶質権に優先する（商法810②）。

エ 船舶債権者の先取特権

船舶債権者の先取特権は、一般の先取特権、動産の先取特権、船舶抵当権及び船舶質権に優先する（商法845、849、民法334）。

オ 船舶先取特権の優先

船舶先取特権は、一般の先取特権、動産の先取特権、船舶抵当権及び船舶質権に優先し、船舶債権者の先取特権と競合した場合には、前記(1)オ(ア)～(ク)（P8-10～11）に係る先取特権に劣後する（国際海上物品運送法19②③）。

カ 動産保存の先取特権

動産保存の先取特権は他の特別の先取特権と競合した場合には、民法330条第1項に規定する第2順位に優先権を有している。

(4) 先取特権の消滅

ア 救助者の先取特権

先取特権の発生後1年を経過したとき（商法847①）。

イ 船舶債権者の先取特権

船舶債権者の先取特権は次に掲げるときに消滅する。

(ア) 先取特権発生後1年を経過したとき（商法847①）。

(イ) 前記1(1)オ(ク)（P8-11）に掲げる債権の先取特権については、船舶が発航したとき（商法847②）。

(ウ) 登記できる船舶の譲渡が行われた場合は、譲受人が船舶譲渡の登記をした後、先取特権者に対して一定期間内に債権の申出をするべき旨を公告したにもかかわらず、先取特権者がその期間内にその申出をしないとき（商法846②）。

(エ) 登記できない船舶又は船舶の属具が第三取得者に引き渡されたとき及び運送賃金債権が譲渡されたとき。

ウ 船舶先取特権の消滅原因  
前記イと同様であるとき（国際海上物品運送法19③）。

エ 動産に関する先取特権  
動産が第三取得者に引き渡されたとき。

## 2 労働保険料等の法定納期限を基準に優劣を定める先取特権

### (1) 法定納期限と先取特権の優劣

次に掲げる先取特権が労働保険料等の法定納期限等以前からあるときは、これらの先取特権により担保される債権は労働保険料等に優先する。また、先取特権のある財産を譲り受けた場合、これらの先取特権により担保される債権は先取特権の成立が譲受人の労働保険料等の法定納期限等以後のものであっても、労働保険料等に優先する（国税徴収法20①、基本通達⑰3）。

ア 不動産賃貸の先取特権、旅店、宿泊の先取特権、運輸の先取特権及びこれらの先取特権に優先することになる不動産保存等の先取特権

イ 不動産売買の先取特権

ウ 借地法第13条に規定する土地所有者等の先取特権、罹災都市借地借家臨時処理法第8条に規定する賃貸人等の先取特権又は接收不動産に関する借地借家臨時処理法第7条に規定する賃貸人等の先取特権

エ 登記をした一般の先取特権

(注) 法定納期限等以前には、その法定期限等に当たる日を含む。したがって、その日に成立した先取特権も法定期限等以前にある先取特権となる。

### (2) 先取特権の証明手続

不動産売買の先取特権、土地所有者等の先取特権、賃貸人等の先取特権及び登記等をした一般の先取特権は、いずれも登記をすることにより、効力を保存するため、先取特権のある事実については証明手続も要せずその事実を確認することになるが、不動産賃貸の先取特権、旅店、宿泊の先取特権、運輸の先取特権及び動産保存の先取特権等については、先取特権のある事実を証明した場合に限り労働保険料等に優先する。

この場合の証明手続は、前記第1. 1. (2)と同様、その存在について証明させることで足り、また、証明期間は売却決定の日の前日（金銭による取立ての方法により、換価する場合は配当計算書作成の日の前日）までにしなければならない（国税徴収法20②）。

(3) 先取特権の成立日の確認

先取特権の成立が労働保険料等の法定納期限等以前であるかどうかについて、確認する（基本通達20⑱）。

(4) 先取特権相互間の優先順位

ア 動産の特別先取特権

不動産の賃貸、旅館の宿泊及び運輸の先取特権は第1順位担保権である。したがって、これらが動産保存の先取特権、動産売買の先取特権と競合した場合には第1順位の優先権を有する（民法330①）。ただし、先取特権の目的財産が農業上の果実である場合の優先順位は、第1順位が農業の労役者、第2順位が種苗又は肥料の供給者、第3順位が土地の賃貸人である（民法330③）。

イ 不動産の特別先取特権

不動産売買の先取特権は、不動産保存の先取特権及び不動産工事の先取特権に次ぐ優先権を有し、これが抵当権、不動産質権と競合した場合に登記の前後によって、優先順位が定まる。また、同一の不動産について逐次の売買があった場合における売主相互間の順位は、売買の時期の前のものが後のものに優先する（民法331①、341、373、331②）。

ウ 地主の先取特権

借地法第13条の先取特権は、共益費用、不動産保存及び不動産工事の先取特権並びに土地所有者等の先取特権の効力保存のため行う登記前に登記されている質権及び抵当権には劣後するが、他の権利に対しては優先する（借地法14）。

エ 一般の先取特権

一般の先取特権は、特別の先取特権には劣後するが、共益費用の先取特権はその利益を受けた総債権者に対して優先の効力を有する。また、登記等をした一般の先取特権と抵当権又は不動産質権とが競合する場合には、登記の早いものが優先する（民法329②、341、373）。共益費用、雇用給料、葬式費用、日用品供給の先取特権が競合した場合の優先順位はここに掲げたとおりの順序にしたがう（民法329①）。

### 3 労働保険料等に常に優先する留置権

#### (1) 留置権の優先

留置権のある財産を滞納処分によって換価する場合には、留置権により担保される債権は留置権の成立の時期を問わず常に労働保険料等に優先する。

また、滞納処分による配当手続において、留置権により担保される債権が、質権、抵当権又は先取特権によって担保される債権と競合する場合には、質権等により担保される債権に優先する（国税徴収法21①）。

(注) 留置権とは、他人の物の占有者がその物に関して生じた債権を有する場合において、その債権の弁済を受けるまでその物を留置することができる権利をいう（民法295①）。

#### (2) 留置権の所在証明手続

留置権には登記制度がないから、留置権のある事実を証明した場合に限り、労働保険料等に優先する。

この証明手続は第1. 1. (2)の有価証券を目的とする質権の証明と同様、その存在について証明させることで足りる。証明期間は、売却決定の日の前日（金銭による取立ての方法により換価する場合には、配当計算書の作成の日の前日）までにしなければならない（国税徴収法21①）。

## 第6 担保権付財産の譲渡

### 1 担保権付財産が譲渡された場合の労働保険料等の徴収

#### (1) 徴収の要件

質権又は抵当権が設定された財産が譲渡された場合において、次に掲げる要件を充たしているときは、設定者の労働保険料等は質権者又は抵当権者（以下、「質権者等」という。）から強制換価手続において、その質権又は抵当権（以下、「質権等」という。）によって担保される債権について配当されるべき金額から徴収することができる（国税徴収法22①）。

ア 質権等の設定の時期が設定者の労働保険料等の法定納期限以後にされたものであり、かつ、登記等をしたものであること。

イ 滞納者が他に労働保険料等に充てるべき十分な財産がない場合で、かつ、滞納者の財産につき滞納処分を執行しても、なお労働保険料等に不足すると認められること。

(注) 労働保険料等に不足すると認められるかどうかは、質権者等から設定者の労働保険料等を徴収しようとするときに、通知書を発することとなるが、この通知を発した時の現況により滞納者に帰属する財産で滞納処分により徴収できる価額が滞納者の労働保険料等の総額に満たないかどうかによって判定する。

その判定は、滞納処分を現実に執行した結果に基づく必要はない(基本通達22④)。

## (2) 徴収できる金額

担保権付財産の譲渡により、質権者等から徴収することができる金額は次のアに掲げる金額からイに掲げる金額を控除した額と滞納保険料とのうち、いずれか少ない額である(国税徴収法22①; 基本通達22⑧)。

### ア 換価代金からの配当

労働保険料等の法定納期限等後に設定された抵当権の被担保債権が、譲渡に係る財産の換価代金から配当を受けることができる金額。

### イ 被担保債権からの配当

譲渡に係る財産を滞納者の財産とみなして、その財産の換価代金について滞納者の労働保険料等の交付要求があったものとした場合において、労働保険料等の法定納期限等後に設定された抵当権等の被担保債権が配当を受けることができる金額。

## 2 質権等の代位実行

質権者等がその被担保債権の弁済期が到来したにもかかわらず、自ら質権等を実行せず、又はその財産について譲受人の労働保険料の滞納処分、その他の強制換価手続が実行されない場合に譲渡された担保権付財産から設定者の労働保険料等を徴収するため、質権者等に代位して抵当権を実行することができる(国税徴収法22③)。

### (1) 原則的な実行の要件

質権等の実行をすることができるのは、次に掲げる要件のすべてに該当している場合である(基本通達22⑬)。

ア 登記されている質権等及びこれらの担保権により担保されている債権があること。

イ 被担保債権が履行遅滞になっていること。

(2) 代位実行の要件の特例

次に掲げる財産については、質権等の実行ができる場合として、それぞれに掲げる特別の規定がある（基本通達22⑭）。

ア 自動車

自動車抵当法第17条第1項及び第2項（抵当権の実行）

イ 航空機

航空機抵当法第20条第1項及び第2項（抵当権の実行）

ウ 鉱業財団

鉱業抵当法第4条第2項及び第3項（採掘権の取消通知と抵当権の実行）並びに第5条（採掘権者の廃業通知と抵当権の実行）

エ 漁業財団

漁業財団抵当法第4条第2項及び第3項（漁業権の取消通知と抵当権の実行）

オ 道路交通事業財団

道路交通事業抵当法第14条第2項及び第3項（免許の取消し及び失効）

カ 鉄道財団

鉄道抵当法第22条第1項及び第2項（免許の失効又は取消しと抵当権の実行）

キ 軌道財団

軌道ノ抵当ニ関スル法律第1条（鉄道抵当法の準用）（鉄道抵当法22①②）

ク 運河財団

運河法第13条（軌道ノ抵当ニ関スル法律の準用）（鉄道抵当法22①②）

ケ 採掘権

鉱業法第57条第2項（採掘権の取消しと抵当権）及び同第58条（採掘権の放棄と抵当権）

コ 漁業権  
 漁業法第41条第2項（抵当権者の保護）

(3) 代位実行の手続

質権等の代位実行は、競売法の規定に基づいて行うものであって、滞納処分手続によって行うものでなく、次により行う。

ア 証明書類の添付

競売申立ての書面に、代位実行の権利を有する者であることの証明書類として、国税徴収法第22条第4項（質権者への通知）の通知書の謄本と国税徴収法第22条第1項及び第2項の規定により徴収すべき労働保険料等があることを証する書類を添付する。

イ 法務省への依頼

競売の申立ては、国の利害に関係ある訴訟についての法務大臣の権限等に関する法律の規定により法務省の関係部局に依頼して行う（基本通達22⑮）。

(注) 1 譲渡に係る財産について、強制執行又は競売法等による競売が開始されている場合には、抵当権等の代位実行の申立てはできない。

2 譲渡に係る財産が不動産又は船舶であって、滞納処分による差押えがされている場合は、代位実行の申立てができる。

(4) 代位実行による優先

質権等を代位実行した場合のその実行に係る労働保険料等は、質権者等が強制換価手続において、その質権等によって担保される債権につき配当されるべき金額から、強制換価手続を行った執行機関に対して交付要求をした他の公課に優先して徴収することができる（基本通達22⑰）。

3 質権者等への通知

質権者等から設定者の労働保険料等を徴収しようとするときは、徴収通知書により質権者等にその旨を通知しなければならない（国税徴収法22④）。

質権者等への通知は、質権者等についての代位実行の申立て又は国税徴収法第22条第5項の規定による執行機関に対する交付要求をする時までに行う（基本通達22⑱）。

(注) 質権等の処分（民法376、361、398の11）又は、質権等付債権の譲渡があり、その旨が付記登記されている場合の質権者等への通知は、付記登記に係る質権者等に対して通知する。この場合における通知は、登記されている住所又は居所（住所又は居所が登記されている所と異なることを知っているときは、その知っている住所又は居所）あてに行う（基本通達22⑳）。

#### 4 執行機関に対する交付要求

譲渡された担保権付財産が、強制換価された場合において、質権者等が配当を受ける金額のうちから、設定者の労働保険料等を徴収するため、強制換価手続を行った執行機関に対して交付要求をすることができる（国税徴収法22⑤、国税徴収法施行令6②）。

### 第7 仮登記又は譲渡担保に係る債権との調整

#### 1 担保の目的でされた仮登記がある場合の労働保険料等の徴収

##### (1) 滞納処分の続行の要件

担保の目的でされている仮登記のある財産を差し押えた場合において、次に掲げる要件を充たしているときは、差押え後、仮登記に基づく本登記がされたときにおいても、その仮登記の権利者はその差押えに係る滞納処分について、仮登記に係る権利を主張することができないので、滞納処分を続行することができる（国税徴収法23①）。

ア 滞納者を登記義務者としてされた仮登記であること。

イ 労働保険料等の法定納期限等以後にされた仮登記であること。

ウ 債務不履行を停止条件とする代物弁済契約に基づく権利移転請求権保全の仮登記、代物弁済の予約に基づく権利移転請求権保全の仮登記、債務不履行を停止条件とする賃借権、地上権等の設定請求権保存の仮登記等実質的な意味で債権担保の機能を果たしている仮登記であること。なお、債権担保の機能を有している仮登記かどうかは差押え時の現況により判定する。

(注) 1 担保するための仮登記とは、仮登記担保契約で土地又は建物の所有権又はその所有権以外の権利（先取特権、質権、抵当権及び企業担保契約を除く）の取得を目的とするものに基づく仮登記をいう（仮登記担保法1、20、基本通達23②）。

2 ここにいう仮登記には、質権、抵当権又は先取特権についてされた仮登記は含まない。

3 仮登記担保契約の目的となる権利としては、土地又は建物の所有権、不動産登記法第3条に掲げる地上権、永小作権、地役権、賃借権及び採石権、立木法上の立木の所有権、船舶の所有権及び賃借権及び採

石権、立木法上の立木の所有権、船舶の所有権及び賃借権、航空機の所有権、工場財団・鉱業財団・漁業財団・港湾運送事業財団・道路交通事業財団及び観光施設財団の所有権、建設機械の所有権、ダム使用权、特許権、実用新案権、意匠権、商標権、鉱業権、特定鉱業権、漁業権、入漁権、育成者権及び回路配置利用権がある。

- 4 法第23条第1項の規定の適用については、仮登記担保権者の証明を要件とするものではない。なお、仮登記担保権の設定の事実及びその設定の時期が保険料等の法定納期限等以前であるかどうかにつき、登記により調査の上確認しなければならない。

(2) 仮登記権利者に対する通知

担保の目的でされた仮登記のある財産を差し押えたときは、担保の目的でされた仮登記（録）財産差押通知により仮登記権利者に通知する（国税徴収法施行令6）。

(3) 公売した場合の配当

仮登記がされた財産を公売したときは、その売却代金をまず労働保険料等に充てるが、残余が生じた場合は、次により処理する（国税徴収法129③、133、国税徴収法施行令50）。

ア 本登記がされている場合

差し押え後、公売まで本登記がされている場合は、残余金を本登記した者に交付する。

イ 本登記がされていない場合

公売時まで本登記がされていない場合は、仮登記権利者、滞納者のいずれにも交付しないで供託する。

## 2 譲渡担保を設定している場合の労働保険料等の徴収

(1) 徴収の要件

滞納者の財産について、滞納処分を執行しても、なお徴収すべき労働保険料等に不足すると認められる場合において、滞納者が労働保険料等の法定納期限等以後に譲渡した財産で、その譲渡により担保の目的となっているもの（譲渡担保財産）があるときは、その財産から滞納者の労働保険料等を徴収することができる（国税徴収法24①）。

なお、労働保険料等の法定納期限等以後に譲渡担保財産となったかどうかの確認は、その財産が登記等のできるものであるときは、登記簿等により確認する。

登記等のない動産等については、譲渡担保権者がその財産の売却決定の日の前日又は取立ての日の前までに、公正証書、確定日付のある証書ないし内容証明郵便により証明した場合に限り労働保険料等に優先する（国税徴収法24⑥、国税徴収法施行令8③）。

(注) 1 譲渡担保財産とは、滞納者がその所有する財産を債権者又は第三者に譲渡し、その譲渡によって、自己又は第三者の債務の担保の目的となっている財産をいう。

なお、動産、有価証券、債権、不動産、無体財産権等のほか、法律上まだ権利と認められていないものであっても譲渡できるもの（手形は除く）はすべて譲渡担保の目的物とすることができる。

2 譲渡担保設定契約には、次のようなものがある。

- (1) 債権の担保の目的をもって担保の目的物を債権者に譲渡し、その担保に係る債務を履行した場合には、債務者がその目的物の返還を受け、不履行の場合には、債権者がその財産を換価して優先弁済を受けるか又はその財産を確定的に取得することができる旨の譲渡担保設定契約。
- (2) 担保のための権利の移転につき売買の形式をとるもので、売主が将来対価を支払って目的物を売主に買い戻す権利を留保した売買（買戻約款付売買）の形式をとる譲渡担保設定契約又は売却した目的物につき売主が将来予約完結権を行使することによって再度売買契約が成立し、その効果としてその目的物が再び売主に戻る旨の予約（再売買の予約）の形式をとる譲渡担保設定契約。
- (3) 金銭債務の担保として、発生原因となる取引の種類、発生期間等で特定される金銭債権（将来生ずべき債権を含む。）を一括して譲渡することとし、譲渡担保権者が第三債務者に対し担保権実行としての取立ての通知をするまでは、譲渡債権の取立てを債務者に許諾し、債務者が取り立てた金銭について譲渡担保権者への引渡しを要しないこととする債権譲渡担保設定契約（いわゆる集合債権譲渡担保設定契約）。

(2) 譲渡担保権者に対する告知

滞納者の保険料等を譲渡担保財産から徴収しようとするときは、譲渡担保権者に対する告知書（様式33号）に納付書を添え、譲渡担保権者に送付するとともに、滞納者に対してその旨通知する（国税徴収法24②）。

(3) 譲渡担保に対する滞納処分

譲渡担保権者に対して告知書を発した日から指定期限を経過した日までに徴収しようとする金額が完納されないときは、督促を要せず、直ちに譲渡担保権者を第二次納付義務者とみなして譲渡担保財産について滞納処分をすることができる（国税徴収法24③）。

(注) 譲渡担保財産に対する滞納処分においては、次のことに留意する。

- (1) 譲渡担保権者が繰上げ徴収できる理由に該当する場合は、指定期限の期間を短縮して滞納処分をすることができる(国税徴収法32②)。
- (2) 譲渡担保財産の換価は、原則として設定者の財産を換価した後でなければすることができない(国税徴収法32④)。
- (3) 譲渡担保権者が譲渡担保権者から滞納者の保険料等を徴収すること又は譲渡担保財産について滞納処分をすることについて訴えを提起したときは、その訴訟が行われている間はその財産を換価することができない(国税徴収法90③)。なお、原則として、不服申立があった場合も同様の取扱いとする。
- (4) 譲渡担保財産を占有する者が滞納者、譲渡担保権者又はこれらの者の特殊関係者以外の第三者であるときで、その者が譲渡担保財産の引渡しを拒んだときは、財産の引渡しを命じ、引渡しを受けた後又は引渡し期限までに引渡しをしないときに差し押えることができる。

#### ア 譲渡担保財産に対する差押えの効力の範囲

滞納処分ができる譲渡担保財産の範囲は、おおむね次に掲げるとおりとする(基本通達24⑭)。

##### (ア) 譲渡担保財産の付加物及び従物

ただし、次に掲げる場合には、付加物及び従物が譲渡担保財産の範囲から除外される。

- ① 設定行為に別段の定めがあったとき(民法370)。
- ② 民法第424条(詐害行為取消権)の規定により、債権者が、債務者の行為を取り消すことができるとき(民法370)。
- ③ 納税者及び譲渡担保権者以外の第三者が、権原によりその財産につき付加行為をしたとき(民法242、大正6.4.12大判)。

(イ) 企業用動産等を一括して譲渡担保とした場合においては、その譲渡担保権の設定後その集合物に加えられたものも含め集合物としての同一性のあるもの(昭和62.11.10最高判)。

##### イ 譲渡担保財産が譲渡された場合

譲渡担保財産が譲渡担保権者から更に譲渡された場合において、その譲渡が差押え後にされたものであるときは、差押えに係る滞納処分の続行ができる(基本通達24⑮)。

#### (4) 譲渡担保財産を滞納者の財産として行った差押え

譲渡担保財産を滞納者の財産としてした差押えは、譲渡担保財産から滞納者の保険料等を徴収することができる要件を充たしている場合に限り、譲渡担保権者

を第二次納付義務者とみなして譲渡担保財産につき行った差押えとして滞納処分を続行することができる。

この場合は、直ちに譲渡担保権者に対する告知及び滞納者に対する通知をしなければならない（国税徴収法24④）。

#### (5) 譲渡担保財産としての存続

譲渡担保財産から滞納者の保険料等を徴収するために、譲渡担保権者に対する告知書を送った後又は譲渡担保財産を滞納者の財産として差押えを譲渡担保権者の財産に対する差押えとして続行した後に、譲渡担保権者の弁済期限が到来し滞納者が弁済しないために担保財産が担保としての機能を失い、その所有権が確定的に担保権者に帰属した場合、その他弁済以外の理由により譲渡担保権が消滅した場合において、譲渡担保財産として存続するものとみなし、その譲渡担保財産について滞納処分をすることができる（国税徴収法24⑤）。

(注) その他弁済以外の理由とは、譲渡担保財産により担保された債権が消滅する場合において、譲渡担保財産が滞納者に復帰しないこととなる場合のものをいう。したがって、相殺（民法505）、免除（民法519）、混同（民法520）、消滅時効の完成（民法166）等により、譲渡担保財産により担保される債権が消滅した場合は該当しない（基本通達24④）。

#### (6) 譲渡担保財産から徴収できる滞納者の労働保険料等と質権等の被担保権との関係

ア 譲渡前に譲渡担保財産上に抵当権がある場合、質権、抵当権、先取特権等がある財産が譲渡され、その譲渡担保財産が強制換価手続により換価された場合の国税徴収法第24条第1項の規定により、その譲渡担保財産から徴収できる滞納者の労働保険料等を譲渡担保権者の労働保険料等及びその抵当権等の被担保債権者との優先関係については次に掲げるところによる（基本通達24⑩）。

##### (ア) 滞納者の労働保険料等と質権等の被担保債権との関係

① 国税徴収法第24条第1項の規定により、譲渡担保財産から徴収できる滞納者の労働保険料等の法定期限等は、同条第2項の告知書を送った日となるので、質権等の被担保債権は原則としてその滞納者の労働保険料等に優先する（国税徴収法15、16、19、20、23）。

② 国税徴収法第22条の規定により、その登記等された質権等の被担保債権につき配当を受けるべき金額から滞納者の労働保険料等を徴収できるときは、同条に規定する手続によりその労働保険料等を徴収することができる。

##### (イ) 譲渡担保権者の労働保険料等と質権等の被担保債権との関係

質権等の被担保債権は、原則として譲渡担保権者の労働保険料等に優先する（国税徴収法17、20）。

(ウ) 滞納者の労働保険料等と譲渡担保権者の労働保険料との関係

国税徴収法第24条第1項の規定により、譲渡担保財産から徴収できる滞納者の労働保険料等は、譲渡担保権者の労働保険料等の法定期限等とは関係なく、原則として譲渡担保権者の労働保険料等に優先する（国税徴収法施行令9①）。

(注) 譲渡担保権者の労働保険料等が国税徴収法第14条の規定に該当する場合には、滞納者の労働保険料等は譲渡担保権者の労働保険料等に劣後する。

(エ) 滞納者の労働保険料等と譲渡担保権者の労働保険料等と抵当権等の被担保債権との関係

原則として、第一に抵当権等の被担保債権に、第二に譲渡担保財産から徴収できる滞納者の労働保険料等に、第三に譲渡担保権者の固有の労働保険料等にそれぞれ充てる。

この場合、第二の滞納者の労働保険料が満足を受けず、かつ、国税徴収法第22条の規定に該当するときは、同条に規定する手続によりその満足を受けない部分につき、第一の抵当権等の被担保債権が受ける金額からその労働保険料等を徴収する。

イ 譲渡後に譲渡担保財産に設定した抵当権がある場合

滞納者の財産が担保の目的で譲渡され、譲渡担保財産に抵当権等の設定があった後、その財産が強制換価手続により換価された場合の国税徴収法第24条第1項の規定によりその譲渡担保財産から徴収できる滞納者の労働保険料等と譲渡担保権者の労働保険料等と抵当権等の被担保債権との優先関係については次による（基本通達24②）。

(ア) 滞納者の労働保険料等と抵当権等の被担保債権との関係

国税徴収法第24条第1項の規定により譲渡担保財産から徴収できる滞納者の労働保険料等の法定納期限等は、同条第2項の告知書を発した日となるので、その日と抵当権の設定日等の日とを比較し、国税徴収法第15条、第16条又は第18条から第20条まで又は第23条（法定納期限等以前に設定された質権、抵当権等の優先）の規定によりその優劣が定められる。

(イ) 譲渡担保権者の労働保険料等と抵当権等の被担保債権との関係

譲渡担保権者の労働保険料等の法定納期限等と抵当権の設定等の日とを比較し、国税徴収法第15条、第16条又は第18条から第20条まで又は第23条（法定納期限等以前に設定された質権、抵当権等の優先）の規定によりその優劣が定められる。

(ウ) 滞納者の労働保険料等と譲渡担保権者の労働保険料等との関係

国税徴収法第24条第1項の規定により、譲渡担保財産から徴収できる滞納者の労働保険料等は、原則として譲渡担保権者の労働保険料等に優先する（国税徴収法施行令9）。

(エ) 滞納者の労働保険料等と譲渡担保権者の労働保険料等と抵当権等の被担保債権との関係

前記（ア）～（ウ）によって優先関係を定めるが、なお定まらない場合には、国税徴収法第26条の規定によって優先関係を定める。

### 3 譲渡担保財産を換価する場合の特例

滞納者の財産を譲渡担保として担保権者に譲渡し、同時に滞納者が買戻権の登記等をしている場合において、滞納者の財産である買戻権の見積額が労働保険料等の額に満たないときは、担保権者に対し、物的納付義務を負わせ、担保財産からも徴収することとなるが、この場合、買戻権のある財産と買戻権とを各別に公売しても買戻人を求めることが容易でないので、これらを一括して換価することができる（国税徴収法25①）。

なお、再売買の予約の請求権保全の仮登記のある場合も同様である。

(注) 1 一括して換価するとは、滞納者の財産である差押えをした買戻しの特約のある売買の登記、再売買の予約の請求権の保全のための仮登記その他これに類する登記に係る権利と国税徴収法第24条第3項又は第4項の規定により差し押えた譲渡担保財産を一体のものとして換価することをいう（基本通達25①）。

2 一括換価をした場合には、まず滞納者の財産である買戻権の登記等に係る権利を換価し、その後に譲渡担保財産を換価したものとして配当するものとし、配当した金額に残余があるときは、その残余を譲渡担保権者に交付するものとする。

ただし、その残余が譲渡担保財産の価額に相当する部分を超えるときは、その超える部分の残余は滞納者に交付する（基本通達25②）。

3 一括換価をした場合には、買戻権の登記等に係る権利に対抗できない担保権、用益物権、賃借権の権利は実体的に消滅するものとして換価する（基本通達25③）。

## 第8 労働保険料等並びに国税及び地方税と私債権とが競合した場合の調整

強制換価手続において、労働保険料等、国税、地方税、その他の債権が競合する場合において、公租、公課と私債権の間の優先順位、私債権と地方税との間の優先順位等、それぞれの間の優先順位が交錯することによって、これらの三者