

令和元年度本校短期研修「審判実務」教材

徵収関係事件の審理の手引
(執務参考資料)

[科 目] 徵収関係審判実務
[講義日時] 令和元年 8月 2日 (金)
自 14:00 至 16:30
[講 師] 国税不服審判所
国税副審判官 井上 文

税 务 大 学 校

はしがき

この手引は、審判実務研修（徴収関係）の補助教材及び徴収関係事件の審理に当たっての参考資料として取りまとめたものである。

徴収関係の事件は、課税関係の事件と比較して、①行政処分性の有無（国税を徴収するための各種の手続の中には行政処分性が認められないものがある。）、②請求人の不服申立適格（処分の名宛人以外の者が審査請求をした場合など）や請求の利益の有無、③不服申立期限を超過しているか否か（国税徴収法171条は不服申立ての期限の特例を定めている。）など、事件が発生した段階で適法な審査請求といえるか否かの判断を要する事件が多いこと、また、④徴収処分の違法理由として当該徴収処分に先行する課税処分や徴収処分、あるいは、申告の無効又は違法が主張されることが多いといった点に特徴がある。さらに、徴収関係事件の審理に当たっては、単に徴収法等の租税法の解釈に限らず、民法、商法、民事執行法、破産法等の私法についての知識、解釈が必要とされる場合も多い。

本稿は、これらの徴収関係事件の特徴を踏まえて、徴収関係事件に関する基本的事項を整理するとともに、参考となる裁判例及び裁決例をできるだけ盛り込むよう配意したものである。

なお、本稿は、本部における公式見解ではない部分も含まれているため、個々の事案の処理に当たっては、十分な合議により判断する必要があり、また、引用裁判例等についてもその判断の要旨のみで各事案の結論を導くのではなく、引用裁判例等の事実関係、争点、法律適用等を吟味した上で、事案の実態に即して判断する必要がある。

目 次

第1章 徴収関係事件の特徴

第1 国税の徵収行為と行政処分性	1
1 行政処分性	1
2 行政処分性が認められるもの	1
3 行政処分性が認められないもの	2
第2 不服申立適格と請求の利益	4
1 不服申立適格	4
2 請求の利益(狭義の不服申立ての利益)	6
3 主張制限	6
第3 不服申立先等	7
1 再調査の請求又は審査請求の選択制	7
2 再調査の請求先の原則	7
3 再調査の請求先の例外	8
第4 不服申立期間	8
1 原則	8
2 不服申立期間の特例	9
第5 不服申立てと国税の徵収	10
1 不服申立てと処分の効力等との関係	10
2 徵収の猶予又は滞納処分の続行の停止	12
3 差押えの猶予又は解除	12
4 徵収の猶予等又は猶予の取消し	12

第2章 課税処分等と徵収処分

第1 取り消し得べき行政処分と無効な行政処分	14
1 無効な行政処分	14
2 取り消し得べき行政処分	14
3 取り消し得べき行政処分と無効な行政処分との区別基準	14
4 根幹判決(瑕疵の明白性を要求することなく無効とされる場合)	15
5 審査請求人が滞納国税に係る課税処分の無効を理由として 滞納処分の取消しを求める場合の無効原因の主張の程度	16
6 裁決における無効判断の基準	16
第2 課税処分と滞納処分の違法性の承継	16
1 違法性の承継	17
2 課税処分と滞納処分との間の違法性の承継	17
3 滞納処分を構成する個々の行政処分間の違法性の承継	18
4 徵収処分相互間の違法性の承継	18

第3 申告の無効と徴収処分	19
1 申告の無効と徴収処分との関係	19
2 申告無効の判断基準	20
3 裁判例	22
4 裁決例	23
 第3章 差押処分等の適否	
第1 差押えの要件	25
1 差押えができる時期	25
2 差押えができない場合	27
3 差押えの対象となる財産	27
4 個別規定による制限	28
5 差押えをすることができる者	30
6 引渡命令及び債権証書の取上げ	30
第2 差押えの手続等	31
1 共通	31
2 各財産の差押手続	31
第3 差押えに関する裁決例	33
1 差押えの時期に関するもの	33
2 差押財産の帰属に関するもの	35
3 差押禁止財産該当性に関するもの	39
4 差押財産の選択・超過差押えに関するもの	40
5 その他	41
第4 その他の徴収手続	45
1 督促、充当	45
2 交付要求、参加差押え	49
3 換価（公売）、配当	50
4 納税の猶予	56
 第4章 第二次納税義務	
第1 制度の趣旨	60
第2 第二次納税義務の手続	60
1 第二次納税義務の納付告知処分手続	60
2 第二次納税義務者に対する滞納処分手續に至るまでの過程	61
第3 第二次納税義務の特徴	61
1 換価の制限	61
2 第二次納税義務と主たる納税義務との関係	61
3 第二次納税義務と詐害行為との関係	62
第4 第二次納税義務の種類	62
第5 第二次納税義務に関する問題点	62

1	第二次納税義務の競合	62
2	第二次納税義務告知処分と民法94条との関係	63
3	主たる納税義務者に対する課税処分の違法を第二次納税義務者が争うことの可否	64
4	主たる納税義務と第二次納税義務の消滅時効等に関する問題	66
第6	主な裁判例	67
1	合名会社等の社員の第二次納税義務（微33）	67
2	清算人等の第二次納税義務（微34）	68
3	同族会社の第二次納税義務（微35）	69
4	共同的な事業者の第二次納税義務（微37）	70
5	事業譲受人の第二次納税義務（微38）	72
6	無償譲受人等の第二次納税義務（微39）	75

第5章 譲渡担保権者の物的納税責任

第1	制度の趣旨	83
第2	物的納税責任の要件と内容及び譲渡担保財産からの徴収手続	83
第3	譲渡担保の法的構成、効力	84
1	対内的効力	84
2	対外的効力	84
第4	集合債権の譲渡担保	85
1	契約の形態	85
2	将来債権譲渡の有効性	85
3	第三者対抗要件の具備	86
4	譲渡担保の目的とされた債権が譲渡担保財産となる時期	86
第5	主な裁決例	87

第6章 連帯納付義務、延納、物納

第1	連帯納付義務	91
1	連帯納付義務の趣旨	91
2	相続税法34条1項の連帯納付義務の適用範囲	91
3	連帯納付義務の性質	91
4	連帯納付義務の確定手続	92
5	連帯納付義務の徴収手続	92
6	主たる納税義務と連帯納付義務との関係	92
7	連帯納付義務者の救済方法	93
8	連帯納付義務に関する裁判例及び裁決例	94
第2	延納	97
1	延納制度の趣旨等	97
2	延納の要件等	97
3	延納の許可、却下等	98
4	延納条件の変更等	99

5	延納許可の取消し	100
6	裁判例及び裁決例	100
第3	物納	103
1	物納制度の概要等	103
2	物納の要件等	104
3	物納適格財産の判定	104
4	物納財産の収納価額	105
5	裁判例及び裁決例	106

第1章 徴収関係事件の特徴

第1 国税の徵収行為と行政处分性

税務署長や国税局長等は、納付すべき税額の確定した国税を徵収するため、納付のしようようや国税の収納、差押えや公売、第二次納税義務の納付告知、督促、還付金の充当、納税の猶予の許可・不許可、相続税の延納許可や延納の許可の取消し、物納許可や物納申請の却下等など、様々な行為や手続を行っているが、不服申立ての対象となるのは、これらの行為のうち、行政处分性を有するものに限られる。もっとも、現行の国税徵収法（以下「徵収法」という。）は施行から50年以上経つが、現在でもこれらの行為の中で行政处分性を有するといえるか否かが明らかでないものがあるため、行政处分性の有無を判断することが必要となる場合がある。

なお、租税の徵収のために行う処分を徵収処分という¹。また、滞納処分とは、滞納者の財産から租税債権の強制的実現を図る手続であり、滞納者の財産の差押え・換価・換価代金等の配当等からなる一連の手続の総称であって、滞納処分という一個の行政処分が存在するわけではない。

1 行政处分性

行政庁は、行政目的を達成するために様々な行為を行うが、取消訴訟が対象とする処分とは「公権力の主体たる国又は公共団体が行う行為のうち、その行為によって、直接国民の権利義務を形成し又はその範囲を確定することが法律上認められているものをいう」と解され（最判昭39.10.29・民集18-8-1809）、不服申立ての対象となる処分も取消訴訟の対象となる行政処分と同義と考えられるとされている（芝池義一「行政救済法講義第3版」178頁）。このように、行政处分性を有する行為とは、その行為によって直接国民の権利義務を形成し又はその範囲を確定するものであり、それによって、国民の法律上の地位に変動を与えるものであることから、その行為によって国民の法律上の地位が変動するか否かの観点から、行政处分性の有無が判断されることになる（最判平6.4.19・判時1513-94、判夕864-204、最判平5.10.8・訟月40-8-2020等）。

なお、不服申立ての対象となる処分は、不利益処分に限られる（利益処分は、変更裁決（通98③）をする場合を除き、その処分の取消しを求める利益（請求の利益）がない。）。

2 行政处分性が認められるもの

(1) 督促（通37①）

督促について、下級審裁判例の多くは、納税義務の履行を催告する行為にすぎないとして处分性を否定していた（東京高判平4.7.14・TKC22006975等）が、最高裁は、「督促は、滞納処分の前提となるものであり、督促を受けたときは、納税者は、一定の日までに督促に係る国税を完納しなければ滞納処分を受ける地位に立たされることになる」ことを理由に、国税通則法（以下「通則法」という。）75条1項の「国税に関する法律に基づく処分」に当たるとした（最判平5.10.8・訟月40-8-2020）。

(2) 充當（通57①）

納税者が還付金に係る債権と国に対する債務とを相殺することは法律上禁止されている（通122）が、

¹ 源泉所得税の納税告知は、税額の確定した国税債権について、納期限を指定して納税義務者等に履行を請求する行為であるから、徵収処分であるとされている（最判昭45.12.24・民集24-13-2243）が、審判所では課税事件として取り扱っている。

国が還付金を未納の国税に充当（機能の面では相殺と異ならない。）することは、実際上の便宜、事務処理の確実性・迅速性の観点から、税務署長等に義務付けられている。そうすると、充当は、税務署長等が行政機関としての立場から法定の要件の下に一方的に行う行為であって、それによって国民の法律上の地位に直接影響を及ぼすものというべきであり、通則法75条1項にいう「国税に関する法律に基づく処分」に当たる（最判平6.4.19・判時1513-94、最判平5.10.8・訟月40-8-2020）。

（3）換価代金等の充当（微129⑥）

差押財産の換価代金等の滞納国税への充当（微129⑥）や交付要求により交付（配当）を受けた金銭等の滞納国税への充当（微129②、100③ただし書）については、その旨を滞納者に通知する旨の法令上の定めがないため、法は、これを内部的行為にすぎないものとして、行政处分性を認めていないと解することも可能である。しかし、①当該金銭については「国税に充てる」と規定されており、国税の徴収という行政目的を達成するための公権力の行使として税務署長等が一方的に行う行為であって、②徴収法129条6項は充当すべき国税の中に本税と延滞税・利子税があるときは、まず本税に充てるべきことを規定しているところ、同項に反する充当が行われた場合には、納税者は本来負担しなくてもよい延滞税を負担することになり、違法な充当が納税者の法律上の地位に直接影響を及ぼすことになることからすれば、当該金銭の充当は、同法75条1項にいう「国税に関する法律に基づく処分」に当たると解するのが相当である（平23.11.15・名裁平23-46）²。

（4）最高価申込者の決定（微104）

最高価申込者の決定は、公売手続の最終段階の行為であり、それを受けた者に当該不動産の売却決定を受ける法的地位を付与するものであるから、抗告訴訟の対象となる行政処分に当たる（東京地判平6.2.28・訟務月報41-6-1517）。

（5）換価代金等の配当（微129①）

換価代金等の配当については、抗告訴訟の対象となる処分に当たらないとした旧徴収法下での裁判例（東京地判昭34.11.11・税資29-1161）と、抗告訴訟の対象となることを前提として取消請求を認めた裁判例（大阪高判平8.2.15・LEX-DB 28010423）とがあるが、徴収法171条1項4号が換価代金の配当についての不服申立期間の特例を定めている趣旨に照らせば、これを肯定するのが相当である³。

3 行政处分性が認められないもの

（1）延滞税のお知らせ

延滞税を通知する行為は、延滞税の賦課決定でも納税の請求手続でもなく、単に延滞税の納付義務の存する旨の觀念の通知にすぎず、したがって、これを行政処分に当たるということはできない（福岡地判平5.10.28・税資199-650、東京地判平4.11.17・税資193-448、札幌地判昭50.6.24・訟月21-9-1955、東京地判昭41.6.16・税資44-789）。

² 差押債権受入金の滞納処分費への充当について处分性を否定したものとして佐賀地判昭60.3.27(LEX-DB 22800008)があるが、本文のとおり、处分性を有すると解するのが相当である。

³ 公売は、公売公告（微95）、公売通知（微96）、見積価額の決定（微98）、入札・開札（微101）、最高価申込者の決定（微104）、売却決定（微111、113）等の一連の手続により行われるものであり、そのため各手続を区別せずに「公売処分」として、不服申立ての対象としての原処分としていた時期もあった。しかしながら、徴収法171条1項3号は、公売公告から売却決定までの間の行政手続の行為が全て不服申立ての対象となることを定めたものではなく、不服申立ての対象となるものがあることを前提にしているにすぎず、どのような行為がこれに当たるかについては、個々の行為の性質によって判断すべきであるとされている（東京地判平6.2.28・訟務月報41-6-1517）ことから、現在の審判実務では、手続ごと行政处分性を判断し、不服申立ての対象としての原処分としている。

(2) 公売通知（微96①）

公売通知は、それ自体として、相手方の権利義務その他法律上の地位に直接具体的な影響を及ぼすものではないから、抗告訴訟の対象となる行政処分には当たらない（最判昭50.6.27・訟月21-8-1749）¹。ただし、公告制度のない随意契約（委託売却²）による売却通知（微109④）については、当該通知により、処分の相手方は自己の所有物を強制的に第三者に売却される地位に立たされ、法律上の権利を侵害されることになることから、行政処分性を有すると解されている（最判平9.4.8・LEX-DB 28022 161、平27.4.8・東裁平26-92、微171①三参照）。

(3) 公売の変更公告

変更公告は、差押物件を当初の公売公告に係る公売とは異なる新たな公売に付する旨を公告するものではなく、当初の公売公告が存続していることを前提として、その公告事項のうち、売却決定の日時と買受代金の納付期限を変更するにすぎず、公売の方法や公売の日時、場所について公売公告の内容を変更するものではないから、原告の地位を何ら変更するものではなく、直接国民の権利義務を形成し又はその範囲を確定するものとはいはず、処分性を認める根拠を欠くものである（東京高判平26.8.19・訟月61-2-440）。

(4) 見積価額の決定及び公告（微98、99①）

見積価額は、公売財産の最低売却価額としての性質を有し、公売財産の買受希望者にとっては、見積価額以上の価額で入札しなければ落札できないこととなるが、買受希望者に見積価額より低い価額で落札できる権利は無いから、買受希望者の権利を侵害するものであるとか、その範囲を確定するものとはいはず、買受希望者に対して、新たに何らかの義務を課すものともその範囲を確定するものともいえない。また、公売財産の所有者についてみると、公売財産が適正な価額よりも低い価額で売却された場合には、財産権の侵害となるが、見積価額それ自体は、見積価額以上の価額でなければ売却されないことを保証するものにすぎないから、公売財産の所有者の権利を制限し、あるいは、公売財産の所有者に対して、新たに何らかの義務を課すものと解することはできない。

(5) 破産管財人に対する交付要求

財団債権に属する租税債権については破産管財人に対して交付要求を行うことによって、破産手続によらずに随意弁済を受けることになる（微82①、破産法151）が、その交付要求には行政処分性がないと解される（最判昭59.3.29・訟月30-8-1495参考）³。

(6) 委託納付

¹ 税務署等の掲示板に掲示して行う公売公告（微95①）は行政処分になるが、滞納者に対する公売通知（微96①）は行政処分には当たらないとしている。沿革的には、旧国税徵収法（明治30年法律第21号）は公売通知の制度がなく、公売公告（旧国税徵収法施行令第19条）が抗告訴訟の対象とされていたことが現行法下でも引き継がれていること（大阪高判昭54.3.23・LEX-DB 22800187は、公売公告が抗告訴訟の対象であることを前提に判断している。）が影響しているものと考えられる。

² 随意契約による売却（微109）とは、差押財産を公売に付さないで売却価額及び買受人となるべき者を決定する手続であるところ、その中でも、上場された株式等の取引を電子的に行う株式等振替制度の下における振替株式等については、振替機関等を通じて随意契約により売却することとされており、当該売却を委託売却という。

³ 破産管財人に対する交付要求以外の交付要求については、行政処分性があるものと解して実質審理を行っている。しかし、滞納者の財産について強制換価手続が開始された場合、税務署長等はその執行機関に対して交付要求を行わなければならぬとされており（微82①）、交付要求は、民事執行法上の配当要求と同様に、強制換価手続における換価代金からの配当を求める行為にすぎないこと、破産管財人に対する交付要求に行政処分性が認められていないにも関わらず、それ以外に執行機関に対する交付要求に行政処分性を認めることは整合性を欠くことから、交付要求の行政処分性については、今後検討をする（金子宏「租税法第23版」1044頁参照）。また、破産管財人に対する交付要求も行政処分性を有するが、破産管財人は破産手続の執行機関であることから、不服申立適格がないとの考え方もあり得る。

地方税法附則9条の10第2項の規定に基づく消費税及び地方消費税（地方税法上は「譲渡割」）の還付金等についての他の国税への納付の委託、並びに、同条3項の規定に基づく国税還付金等についての消費税及び地方消費税への納付の委託は、所定の要件を満たすことにより、法律上当然に納付を委託したものとみなされるのであるから、これらの規定に基づいて税務署長が行った委託納付は、何らかの行政処分があったとはいえない（大阪高判平15.12.25・税資253順号9503）。

（7）その他

上記のほか、次のようなものには行政処分性が認められないと考えられる。

- イ 物納された財産の売払い（最判昭35.7.12・民集14-9-1744）
- ロ 納付書の送付（東京高判昭26.5.19・税資11-20）
- ハ 窓口事務、納税申告書の受理（最判昭42.5.26・税資48-62）
- ニ 還付金等の還付（広島高判昭54.2.26・行集30-2-265）
- ホ 予定納税額の通知
- ヘ 納税義務の承継通知
- ト 差押債権の取立て
- チ 差押債権に係る債権証書の取上げ

第2 不服申立適格と請求の利益

不服申立てができる者は、国税に関する処分について不服がある者（通75①等）、すなわち、税務署長等の違法又は不当な処分により、自己の権利又は法律上の利益が侵害された者である。したがって、処分の相手方のみではなく、第三者も、処分によって権利・利益（法律上保護されている利益に限られる⁷）を侵害された場合には、不服申立てをすることができる。なお、請求の利益の有無は、裁決時にあることを要するので、裁決時までに原処分が不存在になっていた場合には不適法な審査請求となる。

1 不服申立適格

通則法75条1項は、国税に関する法律に基づく処分に不服がある者は不服申立てができる旨定めており、行政上の不服申立ての一般法である行審法2条及び同法5条1項も同様の規定であるため、処分について不服がありさえすれば、誰でも不服申立てができるようにも読める。しかしながら、そのように解すると、処分の名宛人が当該処分に納得し、不服がないにも関わらず、当該処分に不服があると主張する第三者が不服申立てをすることが許されることになり、また、不服申立期間との関係はあるが、処分の名宛人による不服申立てが棄却された後に、第三者が同じ処分について不服申立てを行うことができ、同一処分についての不服申立てが繰り返して行われることが許されることになる。そこで、誰が不服申立てをすることが適切かということを考える必要があり、これが不服申立適格の問題である。

この点について、いわゆる主婦連ジュース訴訟事件についての最高裁昭和53年3月14日判決（民集32-2-211）は、不服申立適格を有する者とは、「処分について不服申立てをする法律上の利益がある者、

⁷ 行政訴訟における原告適格については、行訴法9条《原告適格》1項が「当該処分又は裁決の取消しを求めるにつき法律上の利益を有する者」と規定している。この意味について、学説上は、法律上保護された利益説と法的保護に値する利益説の対立がある。前者は、当該処分によって自己の権利もしくは法律上保護された利益を侵害され、または必然的に侵害されるおそれがある者に原告適格を認めるという見解であり、判例もこの説に立っている（最判平元.2.17・民集43-2-56）。

すなわち、当該処分により自己の権利若しくは法律上保護された利益を侵害され又は必然的に侵害されるおそれのある者をという、と解すべきである」と判示し、取消訴訟の原告適格と同義に解されている（芝池義一「行政救済法講義第3版」179頁）。

したがって、審査請求において不服申立適格を有するのは、税務署長等の違法又は不当な処分により、自己の権利又は法律上の利益を侵害された者ということになるが（東京地判53.12.21・訟月25-4-1192）、これは処分の名宛人（滞納者等）に限られるというものではなく、差押財産が自己に帰属すると主張する第三者⁸のように、処分によって個別具体的に保護された利益を侵害された第三者も不服申立てをすることができる^{9¹⁰}。また、処分によって侵害された利益が事実上の利益又は反射的な利益である場合（例えば、公売財産の近隣住民等）には、不服申立適格を認めることはできず（上記最判昭53.3.14参照）、その処分によって個別具体的に法律上保護された利益を侵害されているか、必然的に侵害されるおそれがあるかを判断しなければならないことに留意する必要がある。

なお、債権差押処分をした場合に、被差押債権の債務者（第三債務者）に当該差押処分についての不服申立適格が認められるか否かについては、裁判例は分かれているが（不服申立適格を肯定するもの：東京地判平12.12.21・判時1735-52、不服申立適格を否定するもの：東京高判平9.8.7・LEX-DB 28022181、

⁸ 差押財産が自己に帰属すると主張する第三者の不服申立適格については、差押財産の帰属により原告適格の有無を判断している裁判例（差押財産が原告に帰属しないことを理由に原告適格を否定した裁判例として東京地判平20.7.11・LEX-DB 25440326、東京地判平21.2.27・LEX-DB 25501242、大阪地判平29.8.9・LEX-DB 25547106、差押財産が原告に帰属することを理由に原告適格を肯定した上で請求も認容した裁判例として福岡地判平25.2.28・LEX-DB 25506500がある。）と、原告適格については明示的には判断せずに実質審理を行っている裁判例（差押財産が原告に帰属しない場合には請求棄却の判決となる。）があるが、審判所としては不服申立適格を認めている。

⁹ 第二次納税義務者や相続税法34条の連帯納付義務者等が本来の納税義務者に対する課税処分についての不服申立適格を有するかについては、従来、これを消極に解してきた（例えば、相続税の連帯納付義務者は共同相続人に対する課税処分についての不服申立適格を有しないと判断したものとして、平14.1.16裁決・事例集63-105がある。）が、徵収法39条の第二次納税義務者が本来の納税義務者に対する課税処分の取消しを求めて不服申立てをすることができるかどうかが争われた事件について、最高裁第一小法廷平成18年1月19日判決（民集6-1-65）は、「（徵収法39条に定める）第二次納税義務者は、主たる課税処分により自己の権利若しくは法律上保護された利益を侵害され又は必然的に侵害されるおそれがあり、その取消しによってこれを回復すべき法律上の利益を有するというべきである。」と判示して、徵収法39条の規定に基づく第二次納税義務を負う者に本来の納税義務者に対する課税処分についての不服申立適格を認めた（平成18年1月20日付審判所情報第5号参照。なお、不服申立期間の起算日について注意を要する。）。したがって、本来の納税義務者以外の者が行う本来の納税義務者に対する課税処分についての不服申立てについての請求人適格については、この判決を踏まえて慎重に検討する必要があり（判決の射程範囲の問題）、贈与税の連帯納付義務者が本来の納税者に対する課税処分について不服申立適格を有するとしたものとして、平22.2.4裁決・大裁平21-36がある。

なお、給与の受給者は、源泉所得税の納税告知処分についての不服申立適格を有しないと解される（審査事務提要第2編20頁）。また、第二次納税義務者が源泉所得税の納税告知処分の取消しを求める不服申立適格を有するか否かについては、源泉所得税の場合、その税額は、自動確定方式によるものであり、第二次納税義務の基本的内容が主たる課税処分において定められる訳ではないから、違法な主たる課税処分によって、主たる納税義務の税額が過大に確定されることにより、第二次納税義務を負う範囲も過大になるという関係性は認められないから、第二次納税義務者には、主たる納税義務者に対する源泉所得税の納税告知処分により自己の権利若しくは法律上保護された利益を侵害され又は必然的に侵害されるおそれがあるということはできず、その取消しによってこれを回復すべき法律上の利益がないと解される（平29.3.24裁決・東裁28-103）。もっとも、源泉所得税の納税の告知は、課税処分たる性質を有しないものというべきであるから、第二次納税義務者は、第二次納税義務の納付告知に対する不服申立てにおいて、主たる源泉納税義務の存否及び数額を争うことができると解するのが相当である（平30.11.13・関裁30-13）。

¹⁰ 差押不動産の共有者については、差押不動産の取消しを求める不服申立適格を有しないとして取り扱っていたが、最判平25.7.12・判時2203-22は、当該共有者は、差押えにより、差押不動産に係る用益権設定等の処分について制約を受けるとともに、差押不動産の価値を著しく減耗させる使用又は収益をする権利が制限されるなど、その差押処分の法的効果による権利の制限を受けるものであって、当該処分により自己の権利を侵害され又は必然的に侵害されるおそれのあるとして、不服申立適格を認めた。

東京地判平20. 7. 11・LEX-DB 25440326、東京地判平23. 7. 15・LEX-DB 25502538）、審判所としては、不服申立て適格を認めている。

2 請求の利益（狭義の不服申立ての利益）

行訴法9条1項かつこ書は原告適格を有する者に「処分又は裁決の効果が期間の経過その他の理由によりなくなった後においてもなお処分又は裁決の取消しによって回復すべき法律上の利益を有する者を含む」として、取消訴訟においては、原告適格とともに、いわゆる狭義の訴えの利益が存在することを必要としている。審査請求においても同様に、狭義の不服申立ての利益（請求の利益）を有することを必要とすると解されているが、請求の利益とは、行訴法の狭義の訴えの利益と同じと解される。すなわち、審査請求を行う目的は、行政庁の違法な処分により権利利益が侵害されていると主張する請求人が、当該処分を取り消してもらうことにより当該処分の法的効果を遡及的に消滅させ、自己の権利利益の回復を図ることにあるのであるから、取消裁決によって除去すべき法的効果が存在せず、また、処分を取り消すことによって回復される権利利益が存在しない場合には、請求の利益は認められないことになる。例えば、差押処分が徴収法79条の規定により解除がされて取り消されていた場合には、滞納者は差押処分の名宛人であるが、既に当該差押処分の効力は失われているので、取消裁決によって除去すべき法的効果は存在せず、したがって当該差押処分の取消しを求める請求の利益はないことになる。

請求の利益が認められない場合として、具体的には、次のようなものがある。

- ・ 差押えが解除されたため、審査請求時に既に処分が消滅している場合
- ・ 一度なされた充当処分が、後日取り消されたため、審査請求があつたときに既に処分が消滅している場合
- ・ 債権差押処分に係る債権の取立てを了したなど、取立てにより差押処分が目的を完了して消滅した場合（高松地判平9. 3. 17・LEX-DB 28022152等）
- ・ 納税の猶予不許可処分について、裁決時には納税の猶予申請に係る国税の本税が納付済みとなっており、その延滞税についても、納税の猶予を受けようとした期間を猶予期間とする換価の猶予（徴151）がされた結果、納税の猶予が許可された場合の免除額に相当する額が免除されている場合（平19. 9. 4裁決・事例集74）
- ・ 督促処分に係る滞納国税が納付等により完納となった場合（最判平24. 6. 29・LEX-DB 25503940）

なお、被差押債権の第三債務者が債務不存在又は消滅を理由として債権差押処分の取消しを求めてきた場合、審判所においては、請求の利益を認めているが、差押処分において存在しない債権が被差押債権とされたとしても、それは結果的に差押処分が功を奏しないこととなるだけのことであるから、被差押債権が不存在等であることは差押処分を違法ならしめるものではないとして（大阪高判昭37. 6. 18・高裁民集15-6-424、平18. 3. 30裁決・事例集71-43、平30. 4. 13裁決）棄却している（審査事務提要第2編24頁）。

また、換価代金等の配当処分については、換価代金等の交付後においても、配当処分の取消しにより、税務署長は、再度適法な配当処分をすべき地位に置かれることになることから、審判所としては、処分の取消しによって回復すべき法律上の利益を有するとして、請求の利益を認めている（平30. 10. 29裁決・事例集113）。

3 主張制限

不服申立ての対象とされている行政行為に処分性が認められ、請求人に不服申立適格と請求の利益が認められた場合であっても、自己の法律上の利益に関係のない違法を理由として取消しを求める事はできない（行訴法10①）。これを通常（違法事由の）主張制限と呼んでいる。

従来、裁判実務においては、行訴法9条1項の「法律上の利益」と同法10条1項の「法律上の利益」は同義であるとして、原告適格（不服申立適格）の問題と主張制限の問題は一致し、したがって、主張制限に該当する場合は原告適格も否定され、却下とされるのが一般的であった。これに対して、学説の多くは、主張制限の問題を原告適格の問題と別個に考え、行訴法10条1項の主張制限を緩やかに解していた。このような学説を踏まえてか、近年、原告適格を認めた上で主張制限該当性を判断する裁判例も現れてきている。ただ、主張が制限される違法事由の範囲は必ずしも明らかでなく、判断が困難な場合も少なくない（行政判例百選Ⅱ〔第5版〕402～403頁）。

徵収事件についていえば、①滞納者が差押処分の違法事由として差押財産が自己に属さないと主張している場合の当該主張（平18.10.16裁決・事例集72-70）、②第二次納税義務者が第二次納税義務の告知処分の違法事由として本来の納税義務者に対する課税処分の違法を主張する場合の当該主張（最判昭50.8.27・民集29-7-1226）は、自己の法律上の利益に関係のない違法の主張に該当すると考えられる。

第3 不服申立先等

1 再調査の請求又は審査請求の選択制

国税に関する法律に基づく処分に対する不服申立ては、次の(1)及び(2)の場合を除き、原処分庁に対する再調査の請求又は国税不服審判所長に対する審査請求（始審的審査請求）のいずれかを選択することとなっている（通75①一）ので、不服申立先は当該選択により分かれれる。再調査の請求を選択した場合の不服申立先は下記2及び3のとおりであり、審査請求を選択した場合は国税不服審判所長が不服申立先となる。

- (1) 国税庁長官がした処分（例えば、所得税法18①や法人税法18①が規定する納税地の指定処分）については、国税庁長官に対して審査請求をする（通75①二）こととなっているので、国税庁長官が不服申立先となる。
- (2) 国税庁、国税局、税務署及び税關以外の行政機関の長又は職員がした処分（例えば、登録免許税に係る「還付通知の請求」に対する登記官の「還付通知をすべき理由がない旨の通知処分」）については、国税不服審判所長に対して審査請求をする（通75①三）こととなっているので、国税不服審判所長が不服申立先となる。

2 再調査の請求先の原則

再調査の請求は、再調査の請求に係る処分を行った行政庁に対して、当該処分の見直しを求めるものであるから、当該処分をした行政庁に対してしなければならず（行審3②、通75①）、当該処分をした行政庁以外の行政庁に対する再調査の請求は、不適法な再調査の請求となる。

なお、再調査の請求が再調査の請求に係る処分をした行政庁（再調査審理庁）でない行政機関にされた場合において、再調査の請求期間内であれば、当該行政機関は、本来の再調査審理庁に再調査の請求をするよう指導することとされている（不服審査基本通達（国税庁関係）83-1（注））。これに対して審査請求は、国税不服審判所長に対して行うものであり（通75③等）、国税不服審判所の長は本部所長の

みであることから（通78②）、再調査の請求のような請求先の問題は生じない（審査請求書の提出先は本部に限定されず、各支部又は支所に対してされることになる。）。

3 再調査の請求先の例外

（1）国税庁又は国税局の職員の調査によって処分がされた場合

国税に関する法律に基づいて税務署長がした処分であっても、その処分が、国税庁又は国税局の職員の調査によってされた旨の記載がある書面により通知されたものであるとき（国税局調査部所管法人の調査、国税局資料調査課が行った特別調査事案の調査。通27、28）は、国税庁長官又はその処分をした税務署長の管轄区域を管轄する国税局長がその処分をしたものとみなされる。したがって、処分が国税局の職員の調査によってされた旨の記載がある書面により通知されたものであるときの再調査の請求は当該国税局長に対してしなければならない（通75②）。これに対して、処分が国税庁の職員の調査によってされた旨の記載がある書面により通知されたものであるときは、国税庁長官がその処分をしたものとみなされるので、国税庁長官に対して審査請求をすることとなる（通75①二。再調査の請求をすることはできない。）。

（2）納税地の異動があった場合

課税処分の後に納税地が異動した場合には、不服申立日現在の納税地の所轄税務署長が当該課税処分の再調査審理庁となる（通85①）。

これに対して、国税の徴収に関する処分及び滞納処分については、当該処分の後に納税地が異動した場合であっても、当該処分をした税務署長が再調査審理庁となる（通85①かつこ書）。これは、国税の徴収に関する処分及び滞納処分については、不服申立人の財産の所在と密接な関連を有するから、たとえ再調査の請求をしようとする者の納税地に異動があった場合においても、当該財産と地理的にも密接な関係を有する旧納税地の所轄税務署長又は国税局長に事件の終局処理に当たらせるのが適当な場合が多く、また、第二次納税義務者にあっては、再調査の請求をしようとする者の納税地の異動とは何らの関係もないからであると説明されている（国税通則法精解〔平成28年改訂版〕1058頁）。なお、税務署長が差押処分等をした後に国税局長が徴収の引継ぎ（通43③）を受けた場合は、納税地が異動したわけではなく、他に再調査の請求先の特例を定めた規定もないから、原則どおり、当該差押処分等をした税務署長が再調査の請求先であると解される。

第4 不服申立期間

1 原則

再調査の請求又は始審的審査請求は、処分があったことを知った日（処分に係る通知を受けた場合には、その受けた日）の翌日から起算して3月を経過したときはすることができないとされている（通77①）。なお、再調査の請求又は始審的審査請求の期間は、次に掲げる日の翌日から起算する。

（1）処分に係る通知を受けた場合 ……その通知を受けた日

ここにいう「通知を受けた」とは、社会通念上了知できると認められる客観的状態に置かれることをいう¹¹。具体的には、①郵便による場合には、郵便物が名宛人の住所地等に送達されたこと（最判

¹¹ 滞納処分には公売公告（徵95）や最高価申込者の決定公告（徵106②）のように、処分の相手方に対する通知でなく、税務署等の掲示により処分がされる場合がある。公告による処分について「知った日」の起算日は、特段の事情がなければ、掲

昭27.4.25・民集6-4-462)、②本人に代わって書類の受領権限を与えられている者が知った場合には、その者が知った日(最判昭28.12.18・民集7-12-1505)、③公示送達の場合には、所定の掲示を始めた日から起算して7日を経過した日(最判昭36.7.2・税資35-563)である。また、④相手方が処分の内容を知りながら故なく書類の受領を拒み、そのために書類が受送達者の手に渡らなかつた場合(名古屋高判昭49.1.22・税資74-88)、又は⑤通知書を受領した後にこれを返却した場合(広島池判昭25.6.3・税資4-59)には、通知されたことに変わりはなく、⑥通常の郵便による送達の場合には、特に反証のない限り、郵便物が通常送達されるべきときに送達がされたものとみなされる(通12②)。

なお、徴収処分に関して処分の名宛人が受ける「処分に係る通知」には、督促状、差押書(不動産など徴収法第5章第4款に規定される財産を差し押された場合)、差押調書謄本(徴収法54条各号に規定される財産を差し押された場合)、公売通知書、配当計算書及び第二次納税義務の納付通知書などが、また、処分の名宛人以外の者が受ける通知には、差押財産に担保権などの権利を設定している者に対して当該財産を差し押されたことを知らしめる差押通知書(徴55)などがある。

(2) 処分に係る通知を受けない場合 ……処分があつたことを知った日

社会通念上了知できる状態に置かれたときには、特段の事情がない限り、処分があつたことを「知った」とこととなる。しかし、「知った」とは、抽象的に知ることではなく現実に知ることであるから、特段の事情がある場合には、その事情を考慮した上で、了知できる状態に置かれた日をもって判断すべきであるとされている(国税通則法精解〔平成28年改訂版〕1002頁)。したがって、特段の事情により、現実に知った日が特定され、その前には了知できる状態になかったことが証明されたときは、その日が知った日になる。

なお、差押財産が滞納者ではなく自己に帰属すると主張する処分の名宛人以外の第三者からの不服申立てや主たる課税処分の取消しを求める第二次納税義務者からの不服申立てのように、処分に係る通知を受けることがない者からの不服申立ての場合に、処分があつたことを知った日の翌日が起算日となる。

2 不服申立期間の特例

徴収処分については、滞納処分手続の安定を図る観点から、次のとおり、徴収法171条に不服申立期間の特例が規定されており、例えば、公売期日等後に、不動産等の差押処分が違法であるとしてその取消しを求める不服申立ては、不服申立期間の経過後にされたものとして不適法になる¹²。

徴収法171条は「次の各号に掲げる処分に關し欠陥があることを理由としてする不服申立ては」としているので、例えば、公売期日後に、不動産等の差押処分の欠陥(違法又は不当であること。徴基通171-2)を理由に売却決定の取消しを求める不服申立ては、それ自体不適法なものとして却下するようにも読める。しかし、同条は、先行処分の違法性が後行処分に承継されることを前提として、一定の場合には先行処分の違法性の承継を断ち切ることとしたものと解されるのであるから、不適法なものとして却下はせずに、先行処分に欠陥があることを理由として後行処分の取消しを求めることができないとして、

示を開始した日になると解される。

¹² 本文(3)及び(4)に掲げる処分に係る再調査の請求書及び審査請求書が郵送等により提出された場合の提出日については、通則法22条に規定する発信主義(郵便物等の通信日付印により表示された日)は適用せず、民法上の原則であるいわゆる到達主義(税務署長等に到達した日)によるとされているが(徴171③)、これも、滞納処分に係る手続の安定及び買受人の権利保護のためとされている。

棄却することになる。¹³

(1) 督促に欠陥があることを理由として不服申立ての対象となる処分の取消しを求める場合

⇒ 差押えに係る通知を受けた日（通知がないときは、差押えがあったことを知った日）から起算して3月を経過した日まで（徵171①一）¹⁴

(2) 不動産等（不動産、船舶、航空機、自動車、建設機械、小型船舶、債権又は電話加入権以外の無体財産権等をいう。徵104の2）の差押処分に欠陥があることを理由として、不服申立ての対象となる処分の取消しを求める場合

⇒ 公売期日等（公売をする日又は随意契約による売却をする日（徵111））まで（徵171①二）¹⁵

(3) 不動産等の公売公告（徵95）から売却決定（徵105）までの処分に関し欠陥があることを理由として不服申立ての対象となる処分の取消しを求める場合

⇒ 換価財産の買受代金の納付期限（徵115）まで（徵171①三）¹⁶

(4) 換価代金等の配当処分に欠陥があることを理由として、不服申立ての対象となる処分の取消しを求める場合

⇒ 換価代金等の交付期日まで（徵171①四）¹⁷

第5 不服申立てと国税の徴収

1 不服申立てと処分の効力等との関係

(1) 執行不停止

国税に関する法律に基づく処分に対する不服申立ては、その目的となった処分の効力、処分の執行又は手続の続行を妨げない（通105①本文）。同様の規定は、行審法25条1項と行訴法25条1項にも置かれている。処分の取消しを求める不服申立てや訴訟の提起があった場合に、その処分の効力や執行、その処分に続く手続の続行を認めるか否かは、立法政策上の問題であるが、不服申立てや訴訟の提起によって直ちに原処分の執行等を停止することとした場合には、行政の運営を不当に阻害するおそれ

¹³ 不服申立期間経過後に再調査の請求がされた場合、当該再調査の請求は不適法として却下されるべきであるが、再調査審理庁が期限超過を看過して棄却又は一部取消しの再調査決定をしている場合は、期限超過について正当な理由（通則法77条1項ただし書）があるものとして取り扱うこととされている（審査事務提要第2編27頁）。しかし、徴収法171条については、執行手続の安定を目的とし、「通則法77条の規定に問わらず」適用されるものであるから、通則法77条1項ただし書の適用はないものと考えられるので（平29.12.6裁決・事例集登載109）、徴収法171条の期限を超過してされた再調査の申立てについては、再調査審理庁が棄却又は一部取消しの再調査決定をしていた場合であっても、審査請求は不適法なものとして却下することになる。

¹⁴ この期限を経過する前に公売処分が行われた場合には、本文(2)の期限が不服申立期限になるものと考えられるが、この点が争われた事例は見当たらない。

¹⁵ この期限について、①公売期日等とは、公売の日又は随意契約による売却をする日をいうから（徵111）、不服申立期限は公売期日等の日の夜12時までであるという考え方と、②一般に「期日」とは当事者が参考する時間をいい、かつ、公売及び随意契約は日時を指定して行われるから（徵95①三）、不服申立期限は公売及び随意契約による売却が終了する時刻までであるとの考え方がある。

この点が争点となった事例は見当たらないが、徴収法は時をもって期限又は期日を指定することを予定しており（徵95①四、106②）、また、裁判例においても、時刻を指定した公売期日等の有効性を前提としている（東京地判平6.2.28・訟月41-6-1517）ことから、上記の公売期日等は、公売及び随意契約による売却が終了する時刻までと解すべきであろう。

¹⁶ この期限について、原処分庁が買受代金の納付の期限に指定した一定の時刻が不服申立期限であるとした裁決例として、平11.2.19裁決・東裁10-107がある。

¹⁷ この期限について、配当計算書に換価代金等の交付期日として記載される「時刻」を指していると解するのが相当とした裁判例として、札幌高判平29.1.20がある。

が生じるとともに、濫訴の弊害を招きかねない。そこで、通則法105条1項本文、行審法25条1項及び行訴法25条1項は、執行不停止の原則を採用した。

○ 平14.12.11裁決・事例集64-126

課税処分に対する審査請求中に行われた差押処分が適法であるとした事例

[裁決要旨]

請求人は、滞納国税を徴収するために行われた不動産の差押処分に対して、課税処分に対して審査請求中であること等を理由として原処分が違法又は不当である旨主張する。

しかしながら、次のとおり、原処分を違法又は不当とする理由は認められない。

1 徹収法第47条第1項第1号は、滞納者が督促を受け、その督促された国税をその督促状を発した日から起算して10日を経過した日までに完納しないときは、徴収職員は、滞納者の財産を差し押さえなければならない旨規定しているところ、請求人は、督促日現在、本件滞納国税を完納していなかったのであるから、原処分は適法である。

なお、請求人が課税処分の取消しを求めた審査請求については、平成14年6月27日付で裁決がされているが、課税処分の一部が取り消されたにすぎないから、原処分の適法性に影響を及ぼすものではない。

2 通則法第105条第1項は、国税に関する法律に基づく処分に対する不服申立ては、その目的となった処分の効力、処分の執行又は手続の続行を妨げない旨規定しており、課税処分に係る審査請求中であっても、その課税処分の効力は妨げられないから、納付すべき税額は確定し、その国税が納期限までに完納されなければ、差押処分をすることは妨げられない。

したがって、原処分庁が本件課税処分に係る審査請求中に原処分を行ったことを違法又は不当とする理由はないから、この点に関する請求人の主張は採用できない。

(2) 換価の制限

国税の徴収のため差し押さえた財産の滞納処分による換価は、不服申立てについての決定又は裁決があるまでできない（通105①ただし書）。

上記(1)で述べたように、処分の取消しを求める不服申立てや訴訟の提起がされたとしても、その処分の効力や執行及びその処分に引き続いて行われる手続の続行は妨げられないが、執行の停止等を全く行い得ないこととすれば、換価後に再調査決定や裁決によって原処分が取り消されたとしても、不服申立人は換価された財産についての権利を回復できない¹⁸など、不服申立人に回復困難な損害が生じるおそれがあるとともに、原処分を取り消す裁決等の実効性が損なわれるおそれがある。そこで、通則法105条1項後段は、不服申立てが係属している間は、その不服申立てに係る国税を徴収するために差し押さえた財産の滞納処分による換価は原則としてできることとしている（行審法25条2項及び3項は、必要があると認めるときは、審査請求人の申立てにより（同条2項については、審査請求人の申立てにより又は職権で）審査庁が処分の効力、処分の執行及び手続の続行を停止することがで

¹⁸ 財産の換価は、公売公告、見積価額決定公告、入札、最高価申込者の決定、売却決定によって行われ、売却決定により、滞納者と買受人との間において、当該財産についての私法上の売買契約が成立し、買受代金の納付により、買受人が滞納者から当該財産を承継取得すると解されている。そうすると、不服申立ての対象とされた処分が売却決定以外の処分であるときは、当該処分が取り消されても売買契約自体は有効であるから、当該処分の取消しに伴って買受人が取得した財産を滞納者に返還しなければならないということにはならず、したがって、不服申立人は、その財産についての権利を回復することができないことになる。また、換価された財産が動産又は有価証券である場合、その売却決定の取消しは善意の買受人に対抗することができない（微112①）のであるから、執行不停止を負けば、この場合には、売却決定処分の取消しを求める不服申立てがされたとしても、換価された財産についての権利を回復することができなくなる。

きることとし、同条4項は、重大な損害を避けるために緊急の必要があるときは、処分の執行等を停止することとしている。また、行訴法25条2項は、重大な損害を避けるため緊急の必要があるときは、裁判所は、処分の執行等を停止することができることとしている。）。なお、当然のことながら、この換価の制限は、徴収処分について不服申立てがなされたときも適用がある。

また、換価の制限は、上記のとおり、不服申立て中に行われる換価によって不服申立人に回復困難な損害が生じることを防止する趣旨で設けられたものであるから、換価によって不服申立人に損害の生じるおそれのない物の引渡しを目的とする債権の取立てや取立て後の金銭賠償によって十分に損害を填補できる金銭債権の取立てには適用がないと解されている。したがって、債権差押処分の取消しを求める審査請求が係属中であっても、原処分庁はその差押債権の取立てを行うことができ、この場合は、その取立てにより差押処分が消滅することから、その差押処分の取消しを求める請求の利益がなくなり、却下することになる。

○ 昭59.5.14裁決・事例集27-33

通則法105条1項にいう換価には債権の取立て及び配当は含まれないものとした事例

2 徴収の猶予又は滞納処分の続行の停止

不服申立人について処分を続行すれば、事業の継続が困難になる等必要があると認めるときは、再調査審理庁又は国税不服審判所長は、不服申立人の申立てにより又は職権で、不服申立ての目的となった処分に係る国税の全部又は一部の徴収を猶予し又は滞納処分の続行を停止できる。この場合、国税不服審判所長にあっては、徴収の所轄庁の意見を聞いた上で、徴収の所轄庁に対して徴収の猶予等を求めることがある（通105②、④、⑥）。

徴収の所轄庁に対して徴収の猶予を求めるか否かの判断は、基本的に、不服申立ての対象とされている処分に係る国税の徴収確保に支障があるかどうかの観点から行えばよく、審査請求人の資力や原処分についての取消見込みは、判断をしようとする時点での収集済みの資料から判断すれば足りる。なお、徴収の猶予等の求めをするに当たって徴収の所轄庁の意見を聞くというのは、審査請求人の資力については、通常、審判所よりも原処分庁のほうがよく把握しているから、できるだけ徴収の所轄庁の意見を尊重するという趣旨と解される。

3 差押えの猶予又は解除

不服申立人が、担保を提供して、不服申立ての目的となった処分に係る国税につき、滞納処分による差押えをしないこと又は既にされている差押えを解除することを求めた場合に、相当と認めるときは、再調査審理庁はその差押えをせず、若しくはその差押えを解除し、又はこれを命ずることができる。また、国税不服審判所長は、その差押えをしないこと又は差押えを解除することを徴収の所轄庁に求めることができる（通105③、⑤、⑥）。なお、この場合には、担保の提供により国税の徴収確保に支障が生じることがなくなるため、徴収の所轄庁からの意見聴取は必要とされていない。

4 徴収の猶予等又は猶予の取消し

不服申立人につき、徴収の猶予等又は差押えの猶予がされている場合において、繰上請求の事由が生じたとき又は担保の変更の命令に応じないとき等においては、徴収の所轄庁は、これらの猶予を取り消すことができる。この場合、徴収の所轄庁が国税不服審判所長の求めによりした猶予等についての取消

しは、国税不服審判所長の同意を得て行うものとされている（通105⑦、49）。

第2章 課税処分等と徴収処分

第1 取り消し得べき行政処分と無効な行政処分

一般に、行政処分が法の定める要件を欠くときは、瑕疵ある違法な処分としてその効力が問題となる。行政処分は、正当な権限を有する行政庁又は裁判所によって取り消されるまでは有効なものとして効力を有すると解されており、これを「公定力」と呼んでいる。そして、違法な行政処分でもその効力を裁判上否定するには取消訴訟（行訴法3②）によらなければならず、これを「取消訴訟の排他的管轄」と呼んでいるが、これが公定力の制度的根拠にもなっている。しかし、行訴法は、行政処分の取消訴訟と併せて無効確認訴訟（行訴法3④）を認めていることから、取消訴訟の排他的管轄といつても、いかなる場合にも妥当するものではない。したがって、行政処分の違法にも、無効事由となる違法と取消事由にとどまる違法があることになり、これに対応して、違法な行政処分は、無効の行政処分と取り消し得べき行政処分に区別されることになる。

1 無効な行政処分

無効な行政処分とは、行政処分としての外形は存在するが、無効事由たる違法があるために、正当な権限を有する行政庁又は裁判所の取消しを待つまでもなく、初めから効力を有しない処分である。

2 取り消し得べき行政処分

取り消し得べき行政処分（瑕疵ある行政処分）は、行政処分に違法な点はあるが、その違法が取消事由にとどまるため、正当な権限を有する行政庁又は裁判所による取消しがあるまでは有効な行政処分として効力を有し、取り消された時に初めてその効力を失う処分をいう¹⁹。無効な行政処分はいつまで放置していてもその効果に変更を来さないが、取り消し得べき行政処分は取消訴訟の出訴期間を経過することによって取消しを求めることができなくなる。

3 取り消し得べき行政処分と無効な行政処分との区別基準

一般に、行政処分は、その違法が重大かつ明白である場合にのみ無効になると解されている（重大明白説）。したがって、国税局長又は税務署長のした処分に重大かつ明白な違法があれば無効な処分になるが、その違法が軽微であるとか、違法は重大であるが外観上明白でないときは、取り消し得べき処分となる。また、その違法の程度が極めて軽微であるときは、取消事由にもならない。

重大明白説は裁判における確定した判例であり、「行政処分は、たとえ違法であつても、その違法が重大かつ明白で当該処分を当然無効ならしめるものと認むべき場合を除いては、適法に取り消されない限り完全にその効力を有する」（最判昭30.12.26・民集9-14-2070）、「国家機関の公法的行為（行政処分）はそれが当該国家機関の権限に属する処分としての外観的形式を具有する限り、仮りにその処分に関し違法の点があつたとしても、その違法が重大且つ明白である場合の外は、これを法律上当然無効となすべきではない」（最判昭31.7.18・民集10-7-890）とし、国税関係の事案についても、「所得金額の誤認のごときは、行政行為である所得税更正決定の明白な過誤であり且つ重大な瑕疵であるということはでき

¹⁹ ただし、処分が取り消されたときは、処分時に遡ってその効力が失われる（その処分が当初からなかった）ことになる。

ない。本件更正決定を当然無効とすることができない（最判昭33.6.14・訟月4-9-1198）としている（そのほか重大明白説に立った最高裁判例として、最判昭36.3.7・民集15-3-381、最判昭37.2.23・訟月8-4-710、最判昭39.2.18・訟月10-4-653、最判昭48.10.2・シュトイエル141-32、最判昭48.10.15・シュトイエル141-39等がある。）。

なお、重大明白説にいう「明白」の意義について、判例は、次のとおり述べている（外観上一見明白説によっている。）。

○ 最判昭34.9.22・民集13-11-142)

無効原因となる重大・明白な違法とは、処分要件の存在を肯定する処分庁の認定に重大・明白な誤認があると認められる場合を指すものと解すべきである。」旨判示（「その誤認が何人の目にも明白であるというような場合」という表現も使用している。）。

○ 最判昭36.3.7・民集15-3-381

明白性の意味内容について、「処分成立の当初から（処分庁による処分要件に関する認定が）誤認であることが外形上客観的に明白である場合を指すものと解すべきである。」、「瑕疵が明白であるかどうかは、処分の外形上、客観的に、誤認が一見看取し得るものであるかどうかにより決すべきものである」と述べた上で、「行政庁が怠慢により調査すべき資料を見落としたかどうかは、処分に外形上客観的に明白な瑕疵があるかどうかの判定に直接関係を有するものではなく、行政庁がその怠慢により調査すべき資料を見落としたかどうかにかかわらず、外形上、客観的に誤認が明白であると認められる場合には、明白な瑕疵があるというを妨げない。」旨判示。

○ 最判昭37.7.5・民集16-7-1437

「客観的に明白ということは、・・・処分関係人の知、不知とは無関係に、特に権限ある国家機関の判断を待つまでもなく、何人の判断によっても、ほぼ同一の結論に到達し得る程度に明らかであることを指すものと解すべきである。」旨判示。

4 根幹判決（瑕疵の明白性を要求することなく無効とされる場合）

上記3のとおり、行政処分は、その違法が重大かつ明白である場合にのみ無効になると解されているが、重大明白説によらずに課税処分の無効を肯定した判例もある（いわゆる「根幹判決」）。

最判昭48.4.26（民集27-3-629）は、課税要件事実がないのに誤って人違いにより課税された事案について、「一般に、課税処分が課税庁と被課税者との間のみに存するもので、処分の存在を信頼する第三者の保護を考慮する必要のないこと等を勘案すれば、当該処分における内容上の過誤が課税要件の根幹についてのそれであって、徴税行政の安定とその円滑な運営の要請を斟酌してもなお、不服申立期間の経過による不可争的効果の発生を理由として被課税者に右処分による不利益を甘受させることが、著しく不当と認められるような例外的な事情のある場合には、前記の過誤による瑕疵は、当該処分を当然無効ならしめる」とした上で、被処分者が全く不知の間にその所有土地につき第三者がほしいままにした登記操作に基づき、譲渡所得の全くないところにこれがあるものとしてした課税処分は、被処分者が事後において明示又は黙示的にこれを容認していたとか、前記表見的関係に基づいて何らかの特別の利益を享受していたなどの特段の事情がない限り、当然無効であるとして、明白性について触れることなく無効判断をしている。また、最判平9.11.11（判時1624-74）も、上記最判昭48.4.26と同一の判断基準を示した上、国民健康保険税の賦課処分に当たり、雇用対策法17条により公課を課することができないものとされている職業転換給付金をも課税標準に含めて課税処分をした疑いがあり、上記「例外的な事情」

のある場合に該当する可能性があるとして原審に差し戻している²⁰。

これらの最高裁判例は、課税処分について、一般に明白性の要件が必要でないとまでいうものではなく、課税処分については、例外的事情がある場合には、明白性の要件を満たさなくても無効となる余地があることを判示した趣旨と考えられる。現に最高裁判例には、上記最判昭48. 4. 26 以降も、「重大かつ明白」ということを無効の判断基準としているものがあり（前掲最判昭48. 10. 2、前掲最判昭48. 10. 5）、明白性の要件を一般に不要としたとまでは考えられないと解されている。

5 審査請求人が滞納国税に係る課税処分の無効を理由として滞納処分の取消しを求める場合の無効原因の主張の程度

一般に、行政処分の無効原因を主張するには、処分要件の存否に関する行政庁の認定に重大明白な瑕疵があることを具体的な事実に基づいて主張しなければならないとされている（最判昭34. 9. 22・民集13-11-1426）。

これは、無効原因の主張が取消原因となるにすぎない主張で足りるということになれば、取消原因是全て無効原因に言い替えて主張できることとなり、このように言い替えて主張しさえすれば、裁判所は常に処分が無効であるかどうかにつき実体的審理をしなければならないことになり、これでは、取消原因と無効原因を区別し、取消訴訟につき出訴期間を設けたことの意義が实际上ほとんど失われてしまうからである。不服申立てにおいても同様に考えるのが相当であり、したがって、無効原因につき、審査請求人に具体的な事実に基づいて主張するよう促してもなお具体的な事実の主張がない場合には、請求人の主張は無効原因の主張として失当である旨判断して棄却することになる。

6 裁決における無効判断の基準

審査請求人が無効原因を具体的に主張してきた場合において、処分における瑕疵は重大であるが、明白とはいえない場合、根幹判決に即した判断をすべきか否かが問題となる。

この点については、徵稅行政の安定とその円滑な運営の要請をしんしゃくしてもなお、不服申立期間の徒過による不可争的効果の発生を理由として被処分者に処分による不利益を甘受させることが著しく不当と認められる例外的な事情がある場合、すなわち、審査請求人の権利利益を救済すべきことが明らかな場合においては、根幹判決に即した判断をすることも可能であると考えられる。

ただし、裁判例は、重大明白基準により無効判断することを原則としていると考えられるので、裁決においても、この基準に従い、瑕疵の重大性と明白性を判断した上で、明白性を欠いているとしてもなお審査請求人の権利利益を救済すべきことが明らかであるか否かを判断する必要があろう²¹。

第2 課税処分と滞納処分の違法性の承継

²⁰ 下級審裁判例としては、函館地判昭59. 3. 29・判時1128-41が、合名会社の社員として商業登記簿に氏名を冒用された者に対してされた徵收法33条の第二次納稅義務の納付告知処分について、同処分には処分要件の根幹について内容上の過誤があり、かつ、同処分に対する通常の救済制度を経由していないこと（異議申立てが棄却された後に審査請求をしなかったこと）を理由として被処分者に当該処分を甘受させることが著しく不当であるとして、当該処分は当然無効であると判示している。

²¹ 明白性の観点によつても、また、根幹判決にいう「処分による不利益を甘受させることが著しく不当と認められる例外的事情がある場合」という観点からしても、課税処分が無効とはいえないとした裁判例として、最判平16. 7. 13・訟月51-8-2116（熊本ねずみ講事件第二次訴訟判決）があるが、同判決は極めて特殊な事案についての判決であるから、同判決を参考として判断することには極めて慎重でなければならない。

1 違法性の承継

(1) 行政訴訟は、違法な行政処分によって権利を侵害されたことを理由として提起される。この行政処分の違法性に関する問題の一つに、当該行政処分自体には何ら違法な点はないが、その処分に先行して行われたこれと関連する他の行政行為に違法な点が存する場合に、後行処分の取消しを求める請求の中で、先行行為に違法があることを理由に、後行処分も違法であると主張することができるかということがあり、これがいわゆる「違法性の承継」の問題である。この問題は、請求の利益や不服申立期間等の関係から先行行為を争い得ないが権利救済の必要性がある場合に、その権利救済の必要性と行政手続の法的安定性をどのように調和させるかという問題であり、多分に政策的判断を要するものであるから、基本的に個々の処分について個別的に判断する必要がある。²²

なお、違法性の承継の問題を検討するに当たっては、次の点に留意する必要がある。

- イ 先行行為が行政処分性を有しないときは、先行行為の違法が後行処分の適否に影響を与えるか否かは、専ら後行処分の処分要件の解釈問題に解消されるので、違法性の承継の問題は生じない。
- ロ 先行処分と後行処分に共通する処分要件があり、この処分要件を欠くために先行処分が違法となる場合は、後行処分も当然に違法となるが、これは後行処分自体の違法性の問題であって、違法性の承継の問題ではない。
- ハ 有効な先行処分の存在が後行処分の処分要件となっているときに、先行処分が重大かつ明白な違法を有していたため無効となる場合は、後行処分は当然に違法（場合によっては無効）となるが、これも後行処分自体の違法性の問題であって、違法性の承継の問題ではない。

(2) 違法性の承継の問題については、①先行処分と後行処分が相結合して一つの効果の実現を目指し、これを完成するものであるときは違法性の承継を認め、②相互に関連性を有するといつてもそれぞれが別個の効果を目的とするものであるときは違法性の承継を認めない、とするのが通説である（田中二郎・新版行政法（上巻）〔全訂第二版〕327頁等）。ただ、通説のような見解が妥当であるとしても、先行処分と後行処分が目的としている効果の比較のみから判断するのではなく、法が先行処分について不服申立てを許した趣旨、その際の権利保護規定等も考慮した上で、個々の処分類型ごとに個別的に判断するのが相当であるとされている。

2 課税処分と滞納処分との間の違法性の承継

徴収事件においては、滞納処分のもととなった滞納国税の課税に不服があり、既に課税処分は争っているが、それとは別に滞納処分についても課税処分の違法を理由に取消しを求めてくるケースが非常に多い。

課税処分と滞納処分とは関連する処分ではあるが、それぞれ別個の効果を目的とする独自の処分である。すなわち、課税処分に対し不服のある場合には、当該課税処分に対する不服申立てをすることによって行政上の救済を受けられることになる。また、納税義務者が自己の納税義務を履行すれば滞納処分が行われることなく、課税処分は税額を確定することによって、その目的は達成される。したがって、課税処分は滞納処分を当然に予定しているわけではなく、それ自体独自の効果を目的とするものである。

²² 違法性の承継を認めない理論的根拠として、先行行為の不服申立期間の経過による不可争力を挙げるものがある（倉地康弘・最高裁調査官解説・法曹時報64-1-217）。しかしこの考え方には従えば、課税処分の違法を理由に滞納処分の取消しが求められ、同時に課税処分が別途に争われている場合（両建てで争われるケースが多い）には、課税処分の不可争力が生じるまでは、滞納処分に対する審査請求の判断ができなくなるので、この考え方を採用することはできない。

また、滞納処分は納税義務の不履行という要件が加わって初めて発動される処分であって、両者はそれぞれ別個の効果を目的とする処分である。このことから、課税処分と滞納処分との間には、違法性の承継は認められないと解するのが相当である（金子宏「租税法第23版」908頁、田中二郎「租税法第3版」293頁）。

これまでの裁判例も、「滞納処分は賦課処分の有効なることを前提としてなされるべきものであるから、賦課処分が当然無効であるか又は違法を理由として取消されたときはこれに基づく滞納処分の違法を招来するだろうけれども、賦課処分に存する違法が単に取消し得べき瑕疵に過ぎないときは取消されない限りその賦課処分は依然として有効であるからその賦課処分の違法を理由として滞納処分の取消を求めるることはできない」（広島高判昭26.7.4・行集2-8-1167、京都地判昭31.5.23・行集7-5-1132）とか、

「賦課処分と滞納処分とは別個独立の行政処分であるから、賦課処分が違法であってもそれが取消されずに存続している以上、滞納処分はそれ自体に瑕疵がない限り、何ら違法となるものではなく……」（大阪地判昭35.12.19・訟月7-2-447）などとしており、課税処分の違法性は滞納処分に承継されないということで裁判例も確立されたと言われている。

3 滞納処分を構成する個々の行政処分間の違法性の承継

滞納処分は行政処分性を有する複数の行為から構成されているので、滞納処分を構成する個々の行政処分間の違法性の承継が問題となる。例えば、滞納処分を構成する差押処分、公売公告処分、売却決定処分、配当処分等の間の違法性の承継の有無である。これらの行為は、それ自体独立の行政処分ではあるが、滞納国税の徴収という一つの効果の実現を目指し、これを完成させる一連の手続を構成しているので、このような観点から無条件に違法性の承継を認める立場（桐山章雄「課税処分における違法性の承継」税法学24-14）もあるが、違法性の承継を無条件に認めると、先行処分に対する不服申立てが一定時期以後認められないとする徴収法171条の趣旨に反することとなるので、少なくとも同条所定の一定時期以後は取消しを求めるることは許されない（金子宏「租税法第23版」1015頁）という制限的な考え方もある。

滞納処分を構成する個々の行政処分間の違法性の承継について、福岡地判昭42.7.31・行集18-7-1106は、差押処分と公売手続に属する各処分との違法性の承継を否定しているが、徴収法171条の趣旨に反することにならない場合は、一般的に違法性の承継が認められているので、同判決の判断は疑問である。なお、差押えと公売処分の違法性の承継を肯定した裁判例として札幌高函館支判昭29.8.6・下民集5-9-1447が引用されることがあるが、同判決には、「差押の方法に関してこのような違法がある以上本件差押はその効力を生じなかったものと解すべきであり惹いては本件公売処分をも当然無効ならしめる」との判示もあり、これは先行行為たる差押処分自体が無効である場合の判示とも解されるので、必ずしも違法性の承継について判示した判決ということはできないであろう。

なお、督促と滞納処分との間及び滞納処分相互間における違法性の承継があることを前提として不服申立期限の特例を定める徴収法171条の規定により、違法性は承継されるが同条1項各号に掲げる時期が経過した後は、先行処分の違法性を主張できないと解される（平21.1.16裁決・名裁平20-41参照）。

4 徴収処分相互間の違法性の承継

滞納処分以外の徴収処分と他の徴収処分との間における違法性の承継については、それぞれの処分の効果や目的等を考慮して、個別に判断する必要がある。

(1) 督促と滞納処分との間の違法性の承継

督促は、滞納処分ではないが、滞納処分の前提要件であることから、その違法性は滞納処分に承継されると解される（金子宏「租税法第23版」1015頁、徵基通47-1）。

(2) 第二次納税義務の納付告知、譲渡担保権者の物的納税責任の告知と滞納処分との間の違法性の承継

第二次納税義務の納付告知又は譲渡担保権者の物的納税責任の告知と第二次納税義務者の財産又は譲渡担保財産についての滞納処分とは、それぞれ目的及び効果を異にし、それ自体で完結する別個の行政処分であるから、告知処分の違法性は滞納処分には承継されないと解される（国税徵収法精解〔平成30年改訂版〕324頁、徵基通47-3、大阪地判昭37.3.23・二次判例集82、大阪高判昭43.3.28・行集19-492）²³。

(3) 源泉所得税の納税告知処分と徵収処分との間の違法性の承継

源泉所得税の納税告知処分と滞納処分は租税徵収手続の中の処分行為である点において目的を一にしているが、納税告知処分は納税義務の履行を請求する行為であるのに対し、滞納処分は納税義務の履行を強制的に実現する行為であり、両者は別個の法律効果を目的とする行政処分であるから、当該納税告知処分の違法性は滞納処分に承継されることはない（平3.12.18裁決・事例集42-245）。

(4) その他の徵収処分間の違法性の承継

その他の徵収処分相互間について違法性が承継するかどうかは、個々の処分ごとに検討する必要がある。

例えば、本来の納税義務者に対する徵収手続の違法が相続税法34条の連帯納付義務の督促処分に承継されるかどうかにつき、大阪地判平13.5.25・訟月48-8-2035は、相続税法34条の連帯納付義務に補充性がないことを理由に、本来の納税義務者に対する徵収手続と連帯納付義務者に対する徵収手続は本来的には別個独立の手続であるとした上で「延納許可における担保評価と連帯納付義務の履行の督促が法律上密接不可分の関係にあり、延納許可処分等の違法性が連帯納付義務の督促処分に承継されるとの原告らの主張は採用できない」としている。

また、本来の納税義務者に対する繰上請求処分の違法性は、本来の納税義務者の財産に対する滞納処分や第二次納税義務の納付告知処分に承継されると解されるが、本来の納税義務者に対する徵収手続が違法であった場合に、その違法性が全て第二次納税義務者に対する徵収手続に承継されるわけではないと解される（平19.7.4裁決・金裁平19-1参照）。

第3 申告の無効と徵収処分

1 申告の無効と徵収処分との関係

審査請求は、国税に関する法律に基づく処分について行うことができるものであるから、申告の無効については、これを直接に審査請求の対象とすることはできない。しかしながら、差押処分等の徵収処

²³ 第二次納税義務の納付告知処分の取消しと当該第二次納税義務を徵収するためにされた差押処分の取消しが求められた事案について、平22.2.16裁決・事例集79-748は、第二次納税義務の納付告知処分を一部取り消したが、その結果、超過差押えの状態が生じたとしても、第二次納税義務の納付告知処分と差押処分の間には、違法性の承継がなく、徵収法79条2項1号が後発的事由により超過差押えとなった場合の違法状態の是正措置を設けているところ、同号の規定により差押えを解除するか否か、また、解除する場合にどの財産の差押えを解除するかは徵収職員の合理的裁量に委ねられていると解されることからすれば、後発的事由により超過差押えとなった場合に、審判所が差押えを取り消す財産を選択し、当該財産の差押えを取消すことは許されないと解されるとしている。なお、このことは、課税処分の取消しと当該課税処分により確定した国税を徵収するための徵収処分の取消しが求められる場合も同様である。

分に対する審査請求において申告の無効を主張することは可能である。すなわち、徴収処分は、税額が有効に確定していることを前提とするから、税額の確定が無効である場合には、それに基づく徴収処分も違法又は無効と解される（金子宏「租税法第22版」845頁）。更正処分等の課税処分の無効の判断は、前述のとおり、「重大かつ明白」な瑕疵の存否により行うこととなるが、ここでは徴収処分に対する審査請求において、申告の無効が主張された場合の判断等について記述する。

2 申告無効の判断基準

申告の無効が問題となるのは、大別すると、第三者が申告行為を行った場合と納税者の真意と異なる申告が行われた場合があり、具体的には、前者では、第三者の代理権の有無等が、後者では、①錯誤、②心理留保や虚偽表示、③申告の強要等が問題となる²⁴。

このうち、審査請求において多くみられるのは、納税者が予期せぬ課税負担の発生を契機として申告が錯誤に基づくことを理由に申告無効を主張する事例であるところ、具体的には、④申告行為そのものに錯誤があると主張する場合（確定申告書の記載内容に錯誤があると主張する場合）と、⑤課税対象となっている契約等の私法上の法律行為に錯誤があると主張する場合があり、審査請求の審理に当たっては、この両者は明確に区別する必要がある。

徴収事件において問題となるのは、ほとんどが④申告行為そのものに錯誤があると主張する場合であるところ、この点につき、最判昭39.10.22・民集18-8-1762は、錯誤により申告無効を主張することができるかについて、所得税法が申告納税方式を採用し、確定申告書記載事項の過誤の是正につき特別の規定（編注：現在は通則法の更正の請求）を設けた趣旨に鑑み、確定申告書の記載内容の過誤の是正については、その過誤が客観的に明白かつ重大であって、所得税法の定めた方法以外にその是正を許さないならば納税義務者の利益を著しく害すると認められる特段の事情がある場合でなければ、法定の方法によらないで記載内容の過誤を主張することは許されないと判示しており²⁵、裁決においても、この判決に即して判断をすることとしている。

したがって、錯誤を理由とする申告行為の無効が認められるかどうかの判断要素は、①錯誤があつたと認められるか否か、②錯誤が客観的に重大かつ明白であると認められるか否か、③更正の請求以外にその是正を許さないならば、納税義務者の利益を著しく害すると認められる特段の事情があるといえるか否か、ということになり、このうちいずれか一つでも欠ければ申告無効は認められないことになる。

²⁴ 審査請求人が、「担当職員から、もし修正申告に応じないときは、更に高額の課税をするとの恫喝的な申告のしようようを受けたため、申告せざるを得なくなった」等の主張をしている場合、①その担当職員の強いしようようにより、修正申告に応じたほうが有利であると誤信した結果、錯誤に陥って本人の意思に基づいて申告したものか、②その恫喝的なしようようにより、本人の自由な意思が抑圧されて申告の外形を作出されたものか、のいずれを主張しようとしているのかについて、審査請求人の真意を確認する必要がある。その結果、審査請求人の真意が前者である場合には、錯誤の問題として調査審理することになるが、後者である場合には、強迫等の事実認定を行い、例えば、「本件修正申告書を提出するに当たり、事前に担当職員から調査対象年分の認定所得金額について説明を十分に聞き、その内容を了承してその書面に署名、押印したことが認められる。そうすると、審査請求人は、自身の自由な意思に基づいて本件修正申告書を提出しているのであるから、この点に関する審査請求人の主張は採用できない。」等の判断をすることになる（仮に、自由な意思が抑圧された状態で申告させられたことが明らかである場合には、その申告は当然無効である。）。

²⁵ この判決については、①申告行為は、私人による公法行為であることから、行政処分の無効の判断基準である重大明白説を申告行為にも適用していこうとする考えによるものか、②民法95条の適用ないし類推適用の一場面として、同条の錯誤の成立要件に更に「法の定めた方法以外にその是正を許さないならば、納税者の利益を害すると認められる特段の事情」の充足性を要件としていこうとする考え方によるものか、必ずしも判然としないといわれているが、裁判例の大勢は、どちらかというと、②の立場に立って判断しているのではないかと思われる。

なお、これらの主張立証責任は、審査請求人が負う（盛岡地判平5.3.26・税資194-1080）。

（1）錯誤の成否

申告に錯誤があったかどうかは、納税者の内心の意思と表示との間に不一致があるか否かの問題であり、その不一致がなければ申告にそもそも錯誤はないとして、審査請求人の主張は排斥される（大阪高判平9.4.15・訟月44-8-1461）。

動機の錯誤については、私法上は、それが表示されていなければ認められないとするのが判例の立場であるが、これを納税申告の場合にもあてはめることができるか否かについては検討を要する。ただ、申告の内容が正しいものであれば、動機がどうであれ、「申告が客観的に正しい所得額に基づくものであれば、その申告が有効であることは疑う余地がない」と判断するのが相当であろう（東京高判平5.7.22・税資198-409）。

納税者が法令を誤解したことにより誤った申告をしたことは、申告書の記載内容の過誤には当たりない（大阪地判昭62.9.16・税資159-638）。

（2）重大性

錯誤が「重大」である場合とは、納税義務の発生そのものに消長を來す場合、すなわち、本来納税義務が発生しないにもかかわらず、誤って多額の納税義務を負担するような申告をした場合をいう（東京地判昭39.11.28・行集15-11-2128、東京地判昭45.1.22・判時583-46）。

（3）明白性

明白性の判断基準時は、申告がされた時点である（東京高判昭58.4.25・行集34-4-657、大阪高判昭62.9.29・行集38-8-9-1038）。

明白性が財産の帰属に関するものであるときは、申告時点において、第三者の所有に属することが明白であったかどうかにより判断することが相当であり、登記名義が納税者本人となっているときは、眞の所有者の存在が申告時点において明らかにされていなければ、明白性は否定される（前掲東京地判昭45.1.22、大阪地判平2.1.25・税資175-103）。

明白性が課税標準や税額に関するものであるときは、申告書に記載された課税標準等が適正に算定された場合の課税標準等と相違していることが、客観的にみて容易に判断し得るものであったかどうかにより判断するのが相当である（東京高判昭54.6.27・税資105-887）。

（4）特段の事情の存否

特段の事情の存否が争いとなる場合の大部分は、申告書の提出について税務署係官が関与していたケースであり、認容事例（京都地判昭45.4.1・行集21-4-641、東京地判昭56.4.27・行集32-4-661、札幌地判昭63.12.8・訟月35-5-900）をみると、いずれも税務署係官の誤った見解ないし判断に基づく強い指導等により錯誤に陥ったものである。一方、税務署係官の判断が合理性を有する場合や、申告書の提出について納税者側が十分に検討する機会があったなどの場合には、特段の事情は認められない（大阪地判平3.3.29・判タ759-157、東京地判平3.9.25・税資186-584）。

確定した決算に基づく法人税の申告について、確定決算に錯誤があったとして決算の変更が許されるのは、その決算変更につき、株主総会の無効若しくは取消しの確定判決に基づく決算の変更又は行政官庁の命令等による決算の変更があった場合など、当該法人の意思に基づかない外部的事情により決算が変更された場合に限られる（大阪地判昭62.9.16・税資159-638）²⁶。

²⁶ なお、⑧課税対象となっている契約等の私法上の法律行為について錯誤無効の主張がされた場合については、大阪高判平17.5.31・税資255-10042が、「申告納税方式を探り、申告義務の違反や脱税に対しては加算税等を課して、適正な申告がされ

3 裁判例

裁判例において、申告が無効とされた事例には次のものがある。

- ① 納税者が国税局係官の誤った申告指導のため錯誤に陥り、所得金額を誤って確定申告した場合には、確定申告書の記載内容の錯誤が客観的に明白かつ重大であって、法定の方法以外にその是正を許さなければ、納税者の利益を著しく害する特段の事情がある場合に該当するというべきである（前掲京都地判昭45.4.1）。
- ② 所得税修正申告が、納税者不知の間にかつ納税者の意思に反して私設秘書によりされたものであり、しかも納税者がこれらの無権行為を追認した証拠も認められない場合には、法律上の効力を生じない（東京地判昭45.11.30・訟月17-4-656。なお、控訴審（東京高判昭47.2.9）及び上告審（最判昭48.7.5）は、申告について納税者の包括的指示があったと認定。）。
- ③ 確定申告書としての要件が形式的に充足していても、申告者に確定申告の意思がなく、税務署長もこれを知っていたか過失により知らなかった場合には、確定申告として無効である（和歌山地判昭52.7.11・訟月23-8-1517。なお、控訴審（大阪高判昭53.6.29）及び上告審（最判昭57.1.19）は、確定申告は有効であると認定。）。
- ④ 税務係官が誤った判断を前提とする修正申告書を下書きし、それによる申告を強く指導したため、原告がその誤りに気付くことなく、右下書きを信頼し、錯誤に陥って申告したものであり、右錯誤については原告の立場として無理からぬものがあったというべく、このような事情の下においては、右修正申告書の記載内容の錯誤が客観的に明白かつ重大であって、法定の方法以外にその是正を許

ることを期している我が国の租税制度の下において、安易に納税義務の発生の原因となる法律行為の錯誤無効を認めて納税義務を免れさせることは、納税者間の公平を害するとともに、租税法律関係を不安定にし、ひいては申告納税方式の破壊につながるものといえる。したがって、納税義務者は、納税義務の発生の原因となる私法上の法律行為を行った場合、同法律行為の際に予定していなかった納税義務が生じたり、同法律行為の際に予定していたものよりも重い納税義務が生じることが判明したとしても、その法定申告期間を経過した後に、かかる課税負担の錯誤が上記法律行為の動機の錯誤であるとして、同法律行為が無効であることを主張することは許されないと解するのが相当である。」旨判示しているところ（同旨の裁判例として大阪高判平8.7.25・訟月44-12-2201、高松高判平18.2.23・訟月52-12-3672、高知地判平22.1.22・訟月58-1-233等がある。）、当該判示によれば、審査請求において課税対象となっている契約等の私法上の法律行為についての錯誤無効の主張がされた場合であっても、錯誤に係る法令解釈や詳細な事実認定等は必要ないこととなる。

そのような中、上記各裁判例と同様の判断をした広島高判平29.2.8・LEX-DB 25545867の上告審において、最判平30.9.25・民集72-4-317は、「給与所得に係る源泉所得税の納付義務を成立させる支払の原因となる行為が無効であり、その行為により生じた経済的成果がその行為の無効であることに基因して失われたときは、税務署長は、その後に当該支払の存在を前提として納税の告知をすることはできないものと解される。そして、当該行為が錯誤により無効であることについて、一定の期間内に限り錯誤無効の主張をすることができる旨を定める法令の規定ではなく、また、法定納期限の経過により源泉所得税の納付義務が確定するものでもない。したがって、給与所得に係る源泉所得税の納税告知処分について、法定納期限が経過したという一事をもって、当該行為の錯誤無効を主張してその適否を争うことが許されないとする理由はないというべきである。」旨判示し、法定納期限の経過後に債務免除の錯誤無効を主張することは許されないとした原審の判断は違法であるとした上で、しかしながら、上告人は債務免除が錯誤により無効である旨の主張をするものの、納税告知処分が行われた時点までに、債務免除により生じた経済的成果がその無効であることを基因して失われた旨の主張をしていないとして、納税告知処分が違法であるということはできないから、納税告知処分は適法であるとした原審の判断は、結論において是認することができたとした。

本最高裁判決は、源泉徴収制度を採用している源泉所得税について判断したものであるため、上記判示内容が申告納税制度を採用している国税についても妥当するか否かについては残された問題ではあるが、今後、同種の審査請求事件の処理に当たっては、本最高裁判決と同様に経済的成果が失われているか否かに着目して判断した本最高裁判決の前置事件である平23.12.20裁決・事例集85）の判断が参考となろう（「個人がその有する資産の譲渡による譲渡所得について所定の申告をしなかったとしても、当該譲渡行為が無効であり、その行為により生じた経済的成果がその行為の無効であることに基因して失われたときは、右所得は、格別の手続を要せず遡及的に消滅することになるのであって、税務署長は、その後に右所得の存在を前提として決定又は更正をすることはできない」旨判示した最判平2.5.11・訟月37-6-1080参照）。

さないならば、納税義務者の利益を著しく害すると認められる特段の事情がある場合に該当する（前掲東京地判昭56. 4. 27）。

- ⑤ 修正申告書に表示された意思と納税者の内心の意思との間に齟齬があるので、右申告は錯誤に基づくものであり、右錯誤は、客観的に明白かつ重大であって、所得税法の定めた方法以外にその是正を許さないならば右納税者の利益を著しく害すると認めるに足る特段の事情がある（前掲札幌地判昭63. 12. 8）。
- ⑥ 妻に修正申告の代理権を授与したとは認められないとして、租税債務不存在確認請求が認容された事例（静岡地判平6. 12. 22・税資206-786。控訴審（東京高判平7. 11. 30）は、修正申告は代理権を付与された妻がしているから有効と判示している。）。
- ⑦ 紳税者の長男により署名捺印された修正申告書が納税者の真意に基づくものではないとされた事例（宮崎地判平10. 5. 25・税資232-163）

4 裁決例

課税の無効等が主張された主な裁決例には、次のものがある。

- ① 相続税の納税義務が不存在であることを理由として、差押処分の取消しを求めることはできないとした事例（平12. 10. 20裁決・事例集60-605）
- ② 被相続人の提出した確定申告書は、被相続人が原処分庁所属の担当職員に言われるままに署名押印し、その内容について納得せずに提出したものであり無効であるから、この申告により確定した滞納国税を徴収するために行われた差押処分も違法であるとの主張を排斥した事例（平13. 7. 6裁決・事例集62-505）

〔裁決要旨〕

請求人は、請求人の被相続人が原処分庁へ提出した確定申告書は、請求人の被相続人が原処分庁所属の担当職員に言われるままに署名押印し、その内容について納得せずに提出したものであり、無効であるから、無効な確定申告書に係る滞納国税を徴収するため行われた差押処分は違法である旨主張する。

しかしながら、担当職員が、被相続人の申立てに基づき確定申告書の金額欄に記載し、被相続人本人が確定申告書に署名押印した事実は認められるものの、担当職員が請求人の被相続人の意思に反して確定申告書の提出を強要したとする事実は認められない。

また、請求人の被相続人は当時年齢82歳と高齢ではあるものの、原処分庁所属の徴収担当職員と再三にわたり滞納国税の納付について相談を行い、納付の意思を示していたことなどから、確定申告書の内容について納得していたと認めるのが相当である。

なお、確定申告書の記載内容の過誤の是正については、錯誤が客観的に明白かつ重大であって、法が定めた方法以外に是正を許さないならば納税義務者の利益を著しく害すると認められる特段の事情がある場合でなければ錯誤の主張が許されないと解されているところ、本件についてはこれに該当する事実は無いと認められるから、その是正は更正の請求により行うべきである。

以上のとおり、請求人の主張には理由がなく、差押処分は適法に行われていると認められるから、原処分は適法である。

- ③ 共同相続人の相続税の申告は、客観的に明白かつ重大な錯誤がある場合に該当するとはいはず、

また、他に納税義務者の利益を著しく害すると認められる特段の事情があるとは認められないから錯誤に基づく無効な申告であるとは認められないから、相続税法34条に基づく差押処分は適法であるとした事例(平15.3.24裁決・事例集65-993)

[裁決要旨]

相続税について、その申告書の記載内容について錯誤があるときには、錯誤による無効を主張できる場合があり得るが、それは、相続税法の定める申告及び修正申告、更正の請求等の制限の趣旨を考慮すると、当該錯誤が客観的に明白かつ重大であって、通則法等に定める是正方法以外にその是正を許さないとすると、納税義務者の利益を著しく害すると認められる特段の事情がある場合に限り許されるものと解すべきである。

請求人は、Bが提出した本件申告書は、Bの錯誤に基づく無効なものであるから、本件申告に基づき確定した本件相続税額は不存在というべきであり、本件差押処分は違法である旨主張する。

しかしながら、[1] Bは法定相続分である7分の1の割合で遺産を取得した旨を本件申告書に記載していること、[2] 被相続人の遺産のほとんどをKに取得させる旨記載された遺言書と題する書面があること、[3] Bは本件申告書に係る相続税の納付をしていないことが認められるものの、他方で、Bは当該書面の内容を争い、遺産の一部の帰属についての訴訟が係属中であることに照らすと、これら[1]ないし[3]の事情が認められるからといって、直ちにBの申告について客観的に明白かつ重大な錯誤がある場合に該当するとはいはず、また、他に納税義務者の利益を著しく害すると認められる特段の事情があるとは認められないから、請求人の主張には理由がない。

- ④ 請求人は、確定申告に係る一連の不正還付の手続を兄に包括的に委任していたというべきであり、その委任の効力は、その後の修正申告にも及ぶと解すべきであるから、当該確定申告及び当該修正申告は有効と認められた事例(平22.8.23裁決・東裁平22-36)

第3章 差押処分等の適否

徴収関係事件のうち、最も多いのは、差押処分を中心とした滞納処分についての審査請求である。そこで、以下においては、差押処分を中心として、滞納処分手続の概要とそれぞれの処分の要件や調査・審理上の留意点等について説明する。

第1 差押えの要件

1 差押えができる時期

(1) 通常の場合

滞納者が督促を受け、その督促に係る国税をその督促状を発した日から起算して10日を経過した日までに完納しないときは、徴収職員は、滞納者の国税につきその財産を差し押さえなければならない（徵47①一）。

イ 上記の規定では「差し押さえなければならない」としているため、差押えができるようになった直後に差押えをせず、その後に差押えを行った場合に、当該差押えが上記規定に反し、違法となるか否かが問題となる。また、逆に、上記の規定どおりに、差押えができるようになった直後に差押えをした場合に、納付の意思があるにもかかわらず差押えをしたことが不当である旨の主張がされることもある。

この点については、国税はできる限り自主的に納付することが望ましいことはいうまでもなく、また、差押えの前提として、差押可能な財産の調査を要すること、大量かつ反復的に発生する滞納事案の全てについて、差押えが可能となった日に差し押さえることが困難であることからすれば、当該規定は、差押えが可能となった時に、直ちに滞納者の財産を差し押さえることを徴収職員に義務付けているものと解するのは相当でなく、税務署長等が、自主納付の見込みや保全措置の必要性等、個々の事案に応じて差押えの要否、差押えの時期等を判断することを前提とした上で、徴収職員に対し、滞納となった国税の確実な徴収確保の観点から、差押えの必要があるときは早期に差押えを行うことを求めた（差押えの時期を失して滞納国税の徴収確保ができなくなることを回避すべき努力義務ないし注意義務を課した）ものと解するのが相当である。

したがって、督促状を発した日から起算して10日を経過した日の翌日（督促状を発した日を第1日目として12日目）に差押えをした場合でも、その日よりも後に差押えをした場合でも、そのことから直ちに当該差押えが違法となるものではない。

ロ なお、上記の規定によれば、①納税者が納付すべき国税をその納期限までに納付しなかったこと（その結果滞納者となつたこと）、②滞納者が当該国税について督促を受けたこと、及び③督促状を発した日から起算して10日を経過した日までに滞納者が当該国税を完納しなかつたことが要件となるが、更に、差押処分の時において当該国税が完納されていないことが必要であることはいうまでもない。

ハ 差押処分の要件としての滞納国税の不存在に関しては、①課税処分の違法又は無効、納税申告の無効を理由とするもの（この点については、第2章《課税処分等と徴収処分》を参照）、②国税の徴収権の消滅時効の完成、延滞税の計算誤り等を理由とするものがあり、差押処分の要件としての督促に関しては、③督促を受けていないことを理由とするものがある。また、差押えの時期に関する

るものとして、④分割納付履行中の差押えが徴収権の濫用であると主張するものや⑤納付の意思があるにもかかわらず差押えをしたことが不当であると主張するものなどがある。

(2) 督促を要しない場合等

イ 督促を要しない国税

督促を要しないこととされている国税（通37①一、二）²⁷については、その納期限までに完納されないとときは、直ちに差し押さえができる（徵47①二）。なお、この規定による差押えが行われた場合には、次の口ないしハの要件充足性や手続の適法性が争われる場合も多い。

ロ 線上請求に係る国税

線上請求（通38）がされた国税については、線上請求に係る期限までに完納しないときは、直ちに差し押さえができる（徵47①二）。

なお、線上請求書が送達された27分後を線上請求に係る納期限とした線上請求を適法としたものとして、静岡地判昭51.10.26・訟月22-11-2660がある。

ハ 線上差押え

督促状が送達された後に、線上請求事由（通38）に該当する事実が発生したときは、督促状を発した日から起算して10日を経過する前であっても差し押さえができる（徵47②）。

ニ 保全差押え

脱税又は不正還付の嫌疑により国税犯則取締法の規定による差押え又は領置若しくは刑事訴訟法の規定による押収、領置又は逮捕を受けた者について、納付すべき税額の確定後においては当該国税の徴収を確保することができないと認められるときは、税務署長は、当該税額の確定前に、その確定すると見込まれる税額のうちその徴収を確保するためにあらかじめ滞納処分を執行することを要すると認める金額（保全差押金額）を決定することができ、この場合には、徴収職員は、当該保全差押金額を限度として、直ちに差押えをすることができる（徵159①）。

これは、法定申告期限経過後、納税義務確定前に差し押さえができる場合である。

ただし、納税者に保全差押金額を通知した日から6月を経過した日までに、納付すべき税額が確定しないときは、差押えを解除しなければならない（徵159⑤二）。

ホ 線上保全差押え

線上請求事由がある場合において、納付すべき税額の確定後においては当該国税の徴収を確保することができないと認められるものがあるときは、税務署長は、当該国税の法定申告期限前に、その確定すると見込まれる税額のうちその徴収を確保するため、あらかじめ滞納処分を執行することを要すると認める線上保全差押金額を決定することができ、この場合には、徴収職員は、当該保全差押金額を限度として、直ちに差押えをすることができる（通38③）。これは、納税義務成立後、

²⁷ 通則法37条1項2号の国税の具体的範囲については、同法2条8号ハの国税と同様であり、次に掲げるような国税をいう（かつて内は納期限を示す。）。

- ① 未納税引取り、輸出免税引取り又は特定用途免税引取りの条件が履行されなかつたことにより徴収される消費税等（輸出証明書等の提出期限を経過した日）
- ② 特定用途免税物品等を一定期間内に当該用途以外の用途に供し又は譲渡した場合に徴収される揮発油税、地方道路税及び石油ガス税（用途外使用又は譲渡の日）
- ③ 製造者の責めに帰さない飲用又は移出があった場合に徴収される酒税（飲用又は移出をした日）
- ④ 酒類等又はたばこを無免許で製造した場合に徴収される酒税又はたばこ税（製造を終了した日）
- ⑤ 密造酒類等を所持し、譲渡し、又は譲り受けた場合に徴収される酒税（所持することとなつた最初の日又は譲渡し若しくは譲り受けた日）

法定申告期限前に差し押さえることができる場合である。

2 差押さえができない場合

(1) 新たな差押さえの禁止

次に掲げる国税を徴収するための新たな差押さえは、次に掲げる期間中はすることができない。

- イ 納税の猶予(通46等)、徴収の猶予(通23⑤、105②、⑥、所得 118等)をしている国税²⁸……当該猶予期間中
- ロ 滞納処分の停止(微153)をしている国税……当該停止期間中
- ハ 会社更生法に基づき滞納処分の中止命令(会更24②)、包括的禁止命令(会更25②)がされた開始前会社の国税……当該中止期間中、当該包括的禁止期間中
- ニ 更生手続開始決定を受けた法人の国税(共益債権となる国税を除く)……開始決定の日から1年間又は更生手続終了若しくは更生計画認可の日まで(会更50②)
- ホ 破産法に基づき包括的禁止命令(破25①)がされた債務者の国税……包括的禁止命令期間中
- ヘ 破産手続開始決定を受けた者の国税……破産手続の係属期間中(破43①)

(2) 差押さえの禁止

次の国税については、差押さえをすることができない。

- イ 保全差押金額、繰上保全差押金額に相当する担保を提供して保全差押さえ等をしないことを求めた国税(微159 ④、通38④)
- ロ 不服申立てに伴い差押さえを猶予した国税(通105③、⑥)

3 差押さえの対象となる財産

(1) 一般的要件

- イ 滞納者に帰属する財産であること(微47①)
- ロ 日本国内にある財産であること(徴収法の施行地内、国際法の原則)
- ハ 金銭的価値があること(差押さえの目的からの帰結)
- ニ 譲渡又は取立てができるものであること(差押さえの目的からの帰結)
- ホ 差押禁止財産でないこと

(2) 差押財産の帰属

差押財産の帰属が争点となるのは、その名義は滞納者となっているが実体的な権利は請求人にあると主張される場合、原処分庁が請求人の名義となっている財産を滞納者に帰属すると認定して差し押さえた場合である。この場合、権利取得原因事実の存否について調査・審理を行うことになり、出捐者が誰であるかが主なポイントとなるが、間接事実によって推認せざるを得ない場合も多く、その財産を取得する動機の有無や財産取得当時の資力、財産の管理状況などを総合的に考慮して判断することになる。また、不動産のように、登記・登録を要する財産については、民法177条や民法94条2項の適用ないし類推適用により判断すべき場合もある²⁹。

²⁸ 換価の猶予(微151①、151の2①)は、財産の換価を猶予する制度であるから、猶予期間中であっても、当該猶予をした国税について新たな差押さえをすることができる(なお、差押さえにより事業継続又は生活維持を困難にするおそれがある財産については職務で差押さえを猶予することができる(微152②)が、差押さえの猶予をした場合であっても、事業継続又は生活維持を困難にするおそれがある財産以外についても、新たな差押さえをすることができる。)。

²⁹ 滞納処分による債権差押処分において、被差押債権が存在していることはその要件ではないことから、債権差押処分にお

(3) 預金の帰属認定

滞納処分においては、預金口座の名義人が第三者となっていても、それが滞納者のものであると認定した場合には、直接、その預金に対して差押えを行うことができる。そこで、その第三者が自分のものである旨を主張して差押処分の取消しを求めるケースが生じる。

この場合、預金の種類を問わず、全て客観説（自己の出捐により自己の預金とする意思で、自ら又は使者・代理人を通じて預金契約をした者が預金者とする説）によりその帰属を認定することが相当である。

これに対しては、最判平15.2.21・民集57-2-95）及び最判平15.6.12・民集57-6-563は預金口座の名義を重視してその帰属を判断したため、最高裁は普通預金については客観説の立場を探っていないとの論調も見受けられるが、最高裁は従来から客観説の立場に立った上で、預金原資の出捐関係や、預金開設者、出捐者と預金開設者との（委任）関係、預金口座名義、預金通帳・届出印の管理状況などを総合考慮して最終的な判断をしているので、上記の2つの最高裁判決をもって普通預金については客観説が妥当しないということはできず（福井章代「預金債権の帰属について」判タ1213-25参照）、東京高判平15.7.9・金法1682-168は、上記の2つの最高裁判決を踏まえた上で、普通預金についても客観説によって判断すべきことを明らかにしている。

○ 最判平15.2.21

損害保険会社Aの損害保険代理店Bが、保険契約者から收受した保険料のみを入金する目的で開設した「A代理店B C男」名義の普通預金口座の預金債権が損害保険代理店Bに帰属するとされた事例

○ 最判平15.6.12

D社から債務整理事務を受任した弁護士Eが事務処理費用に充てるために交付された金銭を預け入れるために開設した「E」名義の普通預金口座の預金債権が弁護士Eに帰属するとされた事例

4 個別規定による制限

(1) 差押禁止財産

①生活に欠くことのできない家具等、②給与のうちの一定額、③社会保険制度に基づく給付のうちの一定額については差押えが禁止されている。また、④農業、漁業、職業又は事業に必要な機械、器具等については、滞納者が他に差押えに適する財産を提供した場合には、差押えをしないこととされている（微75~78）。

いて存在しない債権が被差押債権とされたとしても、それは結果的に債権差押処分が功を奏しないこととなるだけのことであり、債権差押処分が違法又は無効となるものではないと解されている（東京地判平12.12.21・判時1735-52参照。なお、最判平14.6.13・民集56-5-1014は、抵当権に基づく物上代位権の行使としてされた債権差押命令に対する執行抗告において被差押債権の不存在又は消滅を理由とすることはできないとして抗告を棄却している。）。したがって、審査請求においては、債権差押えにおける第三債務者が被差押債権の不存在又は消滅を主張して債権差押処分の取消しを求めてくることが少なくないが、その場合には、上記の考え方に基づき、「被差押債権の不存在又は消滅は差押処分を取り消すべき違法事由とはなり得ない」として請求を棄却している（平18.3.30裁決・事例集71-43等）。

そのため、滞納者や第三債務者が、差押処分の対象となった債権が滞納者に帰属しないことを理由に当該差押処分の違法又は無効を主張してきたとしても、結局のところ、それは存在しない債権を被差押債権として差し押されたと評価されるに過ぎず、少なくとも滞納者や第三債務者との関係においては、帰属誤りにより当該債権差押処分が違法又は無効となることはないと解される（前掲平18.3.30裁決は、請求人である第三債務者が、被差押債権の債権者は滞納者ではないと主張していた事案において、その帰属について判断することなく、被差押債権の不存在を理由に請求を棄却したものである）。

(2) 超過差押えの禁止

国税を徴収するために必要な財産以外は、差押えできない（微48①）。

- イ この規定は、ある財産の差押えにより国税の額を充足する場合に、更に他の財産まで差し押さえることを禁止したものであり、例えば、ある財産の価値が滞納国税の額を上回るからといって当該財産の差押えを禁止する趣旨ではない（ただし、後者の場合において、例えば価値が滞納税額に近い財産と、価値が滞納税額を大きく上回る財産があるときは、差押財産の選択の問題が生じ得る。）。
- ロ 債権については、原則として債権の全額を差し押さえなければならないが、全額を差し押さえる必要がないと認める場合には、一部のみ差し押さえることができる（微63）。
- ハ 超過差押えとなるか否かの判断基準については、東京高判平6.1.27が参考となる。判断基準についての判示部分は次のとおり。

「国税の徴収のため滞納者の財産を差し押さえる場合、どのような財産をどのような範囲で差し押さえるかは、差押処分時に差押財産をめぐる権利関係を把握することが必ずしも容易ではなく、したがって、その価値を正確に評価することが困難であること、国税の徴収は、最終的には差押財産の公売等の方法による換価を待つて初めて実現するものであること等の点に鑑みれば、徴収職員の合理的な裁量に委ねられているものと解すべきである。したがって、当該差押えが徴収法48条1項の禁止する超過差押えとなるか否かを判断するに当たっては、一般的には、差押財産の処分予定価額と徴収すべき滞納国税（延滞税等の附帯税も含む。）の額とを比較して判定すべきものであるとしても、差押財産の価額が滞納国税の額を超過した場合に、直ちに当該差押えが超過差押えとして違法となるものではなく、滞納国税の額に比較して差押財産の価値が合理的な裁量の範囲を超えて著しく高額であると認められるような特段の事情がある場合に、初めて右差押えが違法となるものと解するのが相当である。また、これを差押財産の個数に着目していえば、複数の財産を差し押された場合において、そのうちの一部の財産の差押えによって国税徴収の目的が十分達成できるにもかかわらず、あえて他の財産も差し押されたときは、超過差押えとなる余地もあり得るが、差押えに係る各財産が、法律上分割できない場合、あるいは、分割することはできるが、分割することにより物の経済的価値を著しく害する場合には、たとえその財産の価額合計額が滞納国税の額を超過したとしても違法とはならないものというべきである。」

(3) 無益な差押えの禁止

イ 財産の価額が国税に優先する債権の合計額を超える見込みがないときは、当該財産は差し押さえことができない（微48②）。

- ロ 無益な差押えとなるか否かの判断基準については宇都宮地判平16.2.26・高松高判平11.7.9・租税判例年報11-791が参考となる。判断基準についての宇都宮地判の判示部分は次のとおり。

「当該差押が無益な差押にあたるかどうかは、徴収法48条2項の文言により、差し押さるべき財産の価額（差押をしようとする時点における差押の対象となる財産の処分予定価額をいう。）と、その差押に係る租税に優先する債権（以下「優先債権」という。）の金額の合計額とを比較して判断するのが相当であるが、差押処分時に差押の対象となる財産の処分予定価額を正確に評価し、優先債権の金額を正確に把握することは困難であり、厳密な評価を要求すると租税の滞納処分の円滑な遂行が期待できなくなるほか、優先債権の額は弁済等によって将来減少する可能性もあるから、差押処分時において差押の対象となる財産の処分予定価額がその差押に係る滞納処分費及び徴収すべき租税に優先する債権の金額の合計額を超える見込みのないことが一見して明

らかでない限り、当該差押が法48条2項に違反するとして違法となるものではないと解するのが相当である。」

(4) 差押財産の選択

イ 差押処分は、法律をもって特に除外したもの以外は、滞納者の所有するいかなる財産についても実施することができると解されており、また、滞納者が複数の財産を有する場合に、いかなる財産を差し押さえるかについて、徴収法は一般的基準を設けていないから、差押財産の選択は徴収職員の合理的裁量に委ねられていると解されている（仙台高判昭34.4.17・行集10-8-1529）。

ロ なお、徴収法上、①差押財産の選択に当たっては第三者の権利を害さないように努めなければならないとされ（微49）、また、②被相続人の国税を徴収する場合には、まず相続財産から差し押さえるよう努めなければならないとされている（微51）。しかしながら、これらの規定は、文理上訓示規定と解するのが相当であり、また第三者及び相続人に差押換えの請求権が認められていること（微50、51②）に鑑みれば、第三者及び相続人は、自己の権利の目的となっている財産又は固有の財産が差し押さえられたときは、まず差押換えの請求をすべきであり、それを相当と認めない旨の通知があった場合に初めてその通知処分について不服申立てをすべきであると解される。

5 差押えをすることができる者

滞納処分をすることができる者は税務署長であり（通40）、税務署長は所属の徴収職員に滞納処分を執行させることができ（微182①）、実際に差押えを行うのは当該徴収職員であるが（微47①）、不服申立てにおける原処分庁は税務署長である。

滞納処分の所轄庁は、原則として滞納税金を徴収する際ににおける滞納者の国税の納税地を所轄する税務署長であるが（通43①）、

① 当該税務署を管轄する国税局長が当該税務署長から当該国税の徴収の引継ぎ（通43③）を受けた場合又は他の税務署長が当該税務署長から当該国税の徴収の引継ぎ（通43④）を受けた場合には、当該国税局長又は当該他の税務署長が滞納処分の権限を取得する（この場合には、徴収の引継ぎをした税務署長は、滞納処分の権限を失う。）。

② 税務署長又は国税局長は、差し押さるべき財産等が管轄区域外にあるとき又は差し押えた財産を換価に付するため必要があると認めるときは、当該財産を所轄する税務署長若しくは国税局長又は他の税務署長若しくは国税局長に滞納処分の引継ぎをすることができ（微182②③）、滞納処分の引継ぎを受けた税務署長又は国税局長は、当該財産に係る滞納処分をすることができる（なお、滞納処分の引継ぎをした場合、引継ぎをした税務署長又は国税局長は、滞納処分の権限を失うことはない。）。

6 引渡命令及び債権証書の取上げ

滞納者の親族その他の特殊関係者以外の第三者が占有する動産・有価証券を差し押さえようとする場合において、当該第三者が徴収職員に引渡しを拒むときは、納税者が他に換価が容易であり、かつ、その滞納に係る国税の全額を徴収することができる財産を有しないと認められるときに限り、税務署長は、期限を指定して、当該動産等の引渡しを命ぜることができる（微58）。

また、債権差押えのために必要があるときは、当該債権に関する証書を取り上げることができ、この場合には上記の引渡命令の規定が準用されている（微65）。債権証書の取上げについては、債権差押え

に付隨する手續であり、単独で争わせても回復すべき法律上の利益は認められないので、行政処分性はないと考えられる。

さらに、第三債務者等のある無体財産権等（ゴルフ会員権等）の差押えについては、債権証書の取上げの規定が準用され（微73⑤）、債権証書とは性質が異なるが、登録自動車の差押えに当たっては、自動車検査証を債権証書の取上げに準じて占有するとしている（微基通71-12）。

第2 差押えの手続等

1 共通

(1) 差押調書の作成

徴収職員は、滞納者の財産を差し押されたときは、差押調書を作成し、その財産が①動産又は有価証券、②債権、③電話加入権であるときは、その謄本を滞納者に交付しなければならない（微54）。差押調書の記載事項は、①滞納者の氏名及び住所又は居所、②差押えに係る国税の年度、税目、納期限及び金額、③差押財産の名称、数量、性質及び所在、④作成年月日である（微令21①）。

差押調書は、差押えの事績を記録するものであって、差押処分の効力発生の要件となるものではないと解されており、たとえば、差押調書の滞納国税の記載に一部誤謬があっても、直ちに差押処分の効力を失わせるものではないと解されている（東京高判昭43.5.15・訟月14-10-1188）。

なお、差押調書謄本の交付は、差押処分の効力発生要件としては規定されず、差押処分を行うために経ることを要する手続とはされていない上、差押処分後の事情にとどまるのであるから、その瑕疵は、差押処分の違法事由とはならないが、差押えのあった事実を滞納者に知らしめ、差押えに対する不服申立ての機会を与えるなどの重要な意義を有しているのであり、その交付がされないまま、後続処分である配当処分がされた場合には、法令上求められる事前手続を欠いたまま配当処分が行われることになるから、配当処分の違法事由になるとした東京地判平28.2.16・判時2320-27がある。

(2) 質権者等への通知

質権、抵当権等第三者の権利の目的とされている財産を差し押された場合には、その者に対して差押えの通知をしなければならない（微55）。この通知の趣旨は、これらの者に滞納処分が開始されたことを了知させ、特に差押えに係る国税に優先する権利者等に対して差押換えの請求等の権利行使の機会を与えるためである。

2 各財産の差押手続

(1) 動産・有価証券

動産又は有価証券の差押えは、徴収職員がその財産を占有して行う（微56①）。滞納者の動産等を第三者が占有している場合には、一定の要件に該当するときは、当該第三者に動産等の引渡命令を発した上で差押えをすることができる（微58）。この場合、当該第三者は、引渡命令に対して不服申立てを行うことができる。

(2) 債権

債権（電子記録債権を除く。）の差押えは、第三債務者に対する債権差押通知書の送達により行う（微62①）。債権差押えの効力は、第三債務者に債権差押通知書が送達されたときに生ずる（微62②）から、債権差押えと債権譲渡が競合した場合には、債権差押通知書が第三債務者に送達された日時と

確定日付のある債権譲渡通知書が第三債務者に到達した日時（又は確定日付のある第三債務者の承諾の日時）の先後により優劣を決することとなる（微基通62-33、最判昭49.3.7・民集28-2-174）。

なお、債権譲渡が民法467条2項に規定する第三者対抗要件を具備しておらず、債権譲渡の効力を差押債権者である国に対して主張することはできないとした事例として、平10.8.25裁決・事例集56-427がある。また、被差押債権に付されていた譲渡禁止特約につき請求人は悪意の譲受人と認められるから、滞納者から請求人への当該債権の譲渡は無効であるとした事例として、平22.8.18裁決・関裁平21-126がある。

電子記録債権の差押えは、第三債務者及び当該電子記録債権の電子記録をしている電子債権記録機関に対する債権差押通知書の送達により行う（微62の2①）。

（3）不動産

不動産の差押えは、滞納者に対する差押書の送達により行い（微68①）、さらに、第三者対抗要件を備えるために、差押えの登記を関係機関に嘱託しなければならない³⁰（微68③）。不動産の差押えの効力は、差押書が滞納者に送達されたときに生ずるのが原則であるが（微68②）、差押えの登記が差押書の送達の前にされた場合には、その差押登記の時に差押えの効力が生ずることとされている（微68④）。ただし、差押えの登記がされても差押書が送達されていない場合には、差押えの効力が生じないことに留意する必要がある（微基通68-36）。

なお、不動産物権変動の対抗要件を定めた民法177条の規定は、滞納処分による差押えにも適用があると解されることから、滞納者から不動産の譲渡を受けたが、その所有権移転の登記をする前に滞納処分による差押えの登記がされた場合には、当該不動産を譲り受けた第三者は差押えに対抗できず、差押処分の取消しを求めるることはできないことになる³¹。

（4）無体財産権

- イ 特許権、著作権その他第三債務者等がない財産の差押えは、滞納者に対する差押書の送達により行い、その権利の移転について登記を要するものについては、差押えの登記を関係機関に嘱託しなければならない（微72）。
- ロ 電話加入権、合名会社の社員の持分その他第三債務者等がある財産（振替社債等を除く。）の差押えは、第三債務者等に対する差押通知書の送達により行い、その権利の移転について登記を要するものについては、差押えの登記を関係機関に嘱託しなければならない（微73）。

³⁰ 地上権、工場財団、鉱業権、鉄道財団等の差押えは、不動産の差押手続により行うこととされている（微68①）。また、登記される船舶、登録を受ける航空機の差押えは、不動産の差押手続が準用され（微70）、登録を受けた自動車及び小型船舶、登記を受けた建設機械の差押えも不動産の差押手続が準用される（微71）。

³¹ 一般に、租税事件は税務当局による一方的な不利益処分であるから、請求人は当該処分の違法性のみを主張し、当該処分が適法であることの主張・立証は原処分庁が負うと解されている（金子宏「租税法第23版」1112頁）。徵収事件では、権利の得喪につき登記による対抗要件を必要とする財産（不動産が典型例）について、滞納者が第三者に権利移転をしていたが、その権利移転の登記がされる前に滞納処分による差押えがされ、その第三者から差押処分の取消しを求められる場合がある。このような請求について、上記の租税事件の原則を適用すれば、原処分庁は差押処分の適法要件（差押財産が差押時に滞納者に帰属していたこと）を主張立証できなければ処分取消しということになる。ところが、滞納処分の差押えは、民法177条の対抗を主張できる第三者に当たることは判例上確定しているので（最判昭31.4.24・民集10-4-417）、そうすると原処分庁は差押財産が差押時に滞納者に帰属していたことを主張し（請求人の主張に対する否認）、併せて対抗の抗弁がされれば、登記のない第三者は自己の権利を原処分庁に主張できないことになる。この場合、自己の権利を主張できないことをもって、原告適格がないとした裁判例もあるが（東京地判平21.2.27）、請求人は自己の所有権を奪われるという具体的な不利益があるので（東京高判平21.9.30）、請求は棄却することになる。

ハ 振替社債等（社債、株式等の振替に関する法律2条1項に規定する社債等のうちその権利の帰属が振替口座簿の記載又は記録により定まるもの）の差押えは、振替社債等の発行者及び滞納者がその口座の開設を受けている振替機関等に対する差押通知書の送達により行う（微73の2）。

第3 差押えに関する裁決例

差押えに関する主要裁決例は、以下のとおりである。なお、課税の無効等を理由として差押処分の取消しを求める事例についての裁決例については、第2章第3の4を参照されたい。

1 差押えの時期に関するもの

① 平14.12.11裁決（東裁(諸)平14-122）・事例集64-126

課税処分に対する審査請求中に行われた差押処分が適法であるとした事例

〔裁決要旨〕

請求人は、本件課税処分に係る審査請求中であるにもかかわらず、原処分庁が原処分を行ったことは違法又は不当である旨主張する。

しかしながら、通則法第105条第1項は、国税に関する法律に基づく処分に対する不服申立ては、その目的となった処分の効力、処分の執行又は手続の続行を妨げない旨規定しており、課税処分に係る審査請求中であっても、その課税処分の効力は妨げられないから、納付すべき税額は確定し、その国税が納期限までに完納されなければ、差押処分をすることも妨げられない。

したがって、原処分庁が本件課税処分に係る審査請求中に原処分を行ったことを違法又は不当とする理由はないから、この点に関する請求人の主張は採用できない。

② 平15.4.7裁決（東裁(諸)平14-223）・事例集65-1095

請求人は、本件課税処分は違法であり、その取消しを求める訴えを提起しているから、本件課税処分に係る国税について行われた原処分は違法である旨主張するとともに、本件課税処分は本件課税処分取消訴訟において取り消される可能性が高いのであるから、そのような国税についてまで差押処分を行う必要はない旨主張する。

しかしながら、課税処分に存する違法が単に取り消し得べき瑕疵にすぎないときは、その課税処分は取り消されない限り有効であるから、差押処分の基礎となった課税処分の取消しを求めて訴訟中であるとしても、課税処分と差押処分は別個独立の処分であって、課税処分の違法を理由として差押処分の取消しを求ることはできないと解される。また、租税法令上、課税取消訴訟において課税処分が取り消される蓋然性が高いことを理由に差押処分ができない、あるいは差押処分を行う必要がない旨を定めた規定はなく、行訴法第25条第1項及び第2項の規定からすれば、課税処分について訴訟中であっても、その課税処分の効力は妨げられないから、その国税が納期限までに完納されなければ、裁判所から執行の停止命令が出でない以上、徵収法第47条第1項第1号の規定により徵収職員は差押えをしなければならない。

したがって、この点に関する請求人の主張には理由がない。

③ 平21.5.11裁決（高裁(諸)平20-17）・事例集77-593

中小企業を倒産させないことが國の方針であるとしても、租税の徵収手続において、中小企業の倒産を防止するためにその手続を制限する法令上の定めがない以上、これを裁量判断の基礎とすることはできないとした事例

[裁決要旨]

請求人は、店舗を整理して所得が増える努力をし、滞納を整理しようとしているにもかかわらず、これを無視して行われた本件差押処分は、営業の継続に支障を来し、納税を困難にする不当な処分である旨主張する。

ところで、差押処分は、納税者の意思に関わりなく強制的に行われるものである一方、納税者の権利及び利益の保護並びに生計及び事業の維持のため、滞納処分を一定の範囲で制限し、これらとの調整を図る趣旨の規定が設けられている。そして、差押処分に当たり、滞納者が複数の財産を有する場合において、差押禁止財産を除いた財産のうち、いかなる財産を差し押さえるかについては、徴収職員の合理的な裁量に委ねられていると解されており、差押処分を行う時期についても、徴収法第47条第1項第1号には「滞納者が督促を受け、その督促に係る国税をその督促状を発した日から起算して10日を経過した日までに完納しないときは、徴収職員は滞納者の国税につき、その財産を差し押さえなければならない」旨規定しており、これは、差押処分の直後に滞納国税が完納されることが確実であったなどの特段の事情がない限り、国税債権を確実に徴収するために、徴収職員に対して早期に滞納者の財産を保全することを求めたものであると解されている。

これを本件についてみると、本件建物は、徴収法第75条ないし第78条に規定する差押禁止財産に該当せず、本件差押処分が同法第48条に規定する超過差押え又は無益な差押えであるともいえず、本件において同法第79条に定める差押の解除の要件が適用される状態になっているともいえない。また、本件差押処分時において、請求人に対して、納税の猶予等の徴収を緩和する処分が行われていた事実もなく、その要件を充足する事実も認められない。さらに、請求人は、本件建物以外に、本件各滞納国税に見合う差押可能な財産を有していないから、本件差押処分について、差押財産の選択の当否が問題となることはなく、本件差押処分を行った時期についても、本件差押処分の直後に本件各滞納国税が完納されることが確実であったことなどの特段の事情はうかがわれない。

そうすると、本件差押処分が、納税者の権利及び利益の保護並びに生計及び事業の維持の観点から一定の範囲で制限しながらも国税債権の履行を強制的に実現することを目的とした滞納処分の趣旨に反しているとはいえず、また、本件差押処分においては、差押財産の選択の当否が問題となることはなく、さらに、差押処分の時期が不当ともいえないから、本件差押処分が不当であるということはできない。

また、請求人は、本件差押処分は、中小企業を倒産させないとする國の方針と異なり不当な処分である旨主張する。

しかしながら、中小企業を倒産させないことが國の方針であるとしても、その方針に基づき、いかなる場合に差押処分ができないとするかについて法令の定めはなく、また、法は、納税者の権利及び利益の保護並びに生計及び事業の維持の観点から、滞納処分を一定の範囲で制限しているのであるから、滞納処分を制限した法令の定めに反しない差押処分を違法ということはできず、加えて、租税の徴収手続において、中小企業の倒産を防止するためにその手続を制限する法令上の定めがない段階で、中小企業を倒産させないという観点のみから、法律に基づいて課された租税を裁量で徴収しないことは、かえって租税負担の公平を阻害することになる。さらに、差押処分によって、事業の継続が困難となる事実上の影響が反射的に生ずるとしても、その影響を考慮して差押処分をしないこととした場合には、上記の徴収法第47条第1項第1号の趣旨が没却されることになる。そうすると、租税の徴収手続において、法令上の根拠のない中小企業の倒産を防止するという要素を裁量判断の基礎とするこ

とはできないというべきである。

したがって、この点に関する請求人の主張には理由がない。

④ 平22.9.29裁決（関裁(諸)平22-14）・事例集80

事前に差押えをする旨の話がないまま分割納付継続中に行った差押処分が不当とはいえないとした事例

〔裁決要旨〕

請求人は、少額ではあるが分割納付を約10年間継続し、その間差押えの話がなかったにもかかわらず、原処分庁が一方的に差押処分をしたことは不当である旨主張する。

しかしながら、請求人は分割納付を継続してはいるものの、納付計画に従ったものではなく、その納付状況や本件滞納国税の額に照らせば、本件滞納国税の完納までに相当期間が必要であり、本件差押処分の直後に自主納付により本件滞納国税が完納される可能性は著しく低かったといわざるを得ないから、請求人の財産を保全する必要性があったということができ、そうすると、本件差押処分の実施時期については差押処分の趣旨及び目的に沿った合理的なものということができる。

また、納税者の財産保全が差押処分の目的であり、差押えについて予告することはその目的の達成を不可能にするおそれがある行為であるから、事前に差押えの話をしないことは、このような差押処分の目的に反するものではなく、差押処分を不当とする理由にはなり得ない。

2 差押財産の帰属に関するもの

① 平12.11.27裁決（名裁(諸)平12-24）・事例集60-612

滞納者に対する滞納処分として差し押さえられた滞納者名義の養老生命保険共済に係る満期共済金の支払請求権及び解約返戻金の支払請求権について、滞納者の父である請求人に帰属する旨の主張を排斥した事例

〔裁決要旨〕

請求人は、本件養老生命共済契約は滞納者の父である請求人が滞納者の名義を借りて契約したものであり、また、共済掛金も請求人が支払っていることから、本件債権（滞納者名義で契約された養老生命共済に係る満期保険金の支払請求権及び解約返戻金の支払請求権）請求人に帰属する旨主張する。

しかしながら、当該共済契約の約款によれば、満期保険金の支払請求権を有するのは共済契約者より共済金受取人に指定された者であるとされ、解約返戻金の支払請求権の支払請求権を有するのは共済契約者であるとされているところ、本件共済契約における満期共済金受取人は滞納者であり、本件共済契約の契約者は滞納者であるから、いずれの支払請求権も滞納者に帰属するものと認められるのであり、仮にこれらの支払請求権が請求人に帰属するとしても、請求人は虚偽の外形を自己の意思で作出了したことになるから、民法第94条第2項の類推適用により、本件債権が請求人に帰属することをもって善意の第三者である原処分庁に対抗することはできないというべきである。

② 平19.3.30裁決（東裁(諸)平18-216）・事例集73-565

請求人は、原処分庁に対して、信義則上、請求人が滞納会社と別異の人格であることを主張して被差押債権の帰属を争うことができないとした事例

〔裁決要旨〕

請求人は、原処分庁が被差押債権は滞納会社に帰属するものであるとして行った債権差押処分に対して、自社が被差押債権の帰属主体であることを主張する。

しかしながら、会社が法令の規定に準拠して比較的容易に設立され得ることに乘じ、取引の相手方からの債務履行請求手続を誤らせ時間と費用とを浪費させる手段として、旧会社の営業財産をそのまま流用し、商号、代表取締役、営業目的、従業員などが旧会社のそれと同一の新会社を設立したような場合には、形式的には新会社の設立登記がなされていても、新旧両会社の実質は前後同一であり、新会社の設立は旧会社の債務の免脱を目的としてなされた会社制度の濫用であって、このような場合、会社は、この取引の相手方に対し、信義則上、新旧両会社が別人格であることを主張できず、相手方は、新旧両会社のいずれに対しても上記債務についてその責任を追及することができると解されている。

したがって、いわゆる支配要件と目的要件の2つの要件を満たした場合には、信義則上、新会社は債権者に対して旧会社とは別人格であることを主張できないと解するのが相当である。

そして、本件においては、請求人について上記2つの要件をいずれも満たすと認められることから、請求人は、原処分庁に対して、信義則上、請求人が本件滞納会社とは別異の法人格であることを主張し、本件各債権を自己の財産であって本件滞納会社の財産ではないと主張することは許されないとすべきである。

③ 平20.2.19裁決（東裁(諸)平19-112）・事例集75-779

差押不動産の売買契約における買主は滞納者であり、その購入資金である住宅ローンの返済は滞納者が行い、差押え前に請求人が差押不動産の共有持分を取得した事実は認められないことからすれば、差押不動産の取得に滞納者の妻であった請求人の協力、寄与が認められたとしても差押不動産は夫婦共有財産ではなく、その所有権を有しているのは滞納者であるとした事例

〔裁決要旨〕

民法は、夫婦間の財産関係について夫婦別産制（同法第762条第1項）を採用し、婚姻費用の分担（同法第760条）及び日常家事債務の連帯責任（同法第761条）の両規定をもって婚姻共同生活に対して配慮するとともに、離婚の場合につき財産分与請求権（同法第768条）を認めていることからすれば、婚姻生活中に形成された財産について、直ちに物権としての共有持分を認めているとは解されない。そうすると、婚姻生活中に夫婦の一方が対外的にその者の名義をもって取得した財産について、その取得に他方の配偶者の協力があったからといって、直ちにその者に物権としての共有持分を認めるのは相当でなく、その者のその財産に対する権利は飽くまで潜在的な権利にすぎないと解され、離婚に至って初めて、潜在的な権利の具現化としての財産分与により、物権としての権利を取得するものと解するのが相当である。

請求人は、本件不動産の購入資金は、夫婦共有財産から支出されたものであるから、本件不動産の取得時より共有持分を有しており、物権を取得し得ない差押債権者は民法第177条の第三者に該当しないのであるから、本件差押処分は違法である旨主張する。

しかしながら、上記のとおり、本件不動産の取得に当たり、請求人の協力、寄与が認められたとしても、請求人に直ちに物権としての共有持分が認められているとは解されず、本件不動産の売買契約における買主が本件滞納者であること、その購入資金である住宅ローンの返済は本件滞納者が行っていたこと、本件不動産の管理費は本件滞納者が負担していたことからすれば、実体的にも本件滞納者が本件不動産の所有権の全部を取得し、保有していたことが認められ、本件差押処分前に請求人が本件不動産の共有持分を取得した事実は見当たらず、財産分与を原因として請求人への所有権移転登記手続を命ずる本件差押処分後の家裁判決に当たり請求人が本件不動産の所有権を取得したものとい

うのが相当である。したがって、本件差押処分時の本件不動産の所有権を有しているのは滞納者であり、原処分庁は、本件滞納者に帰属する本件不動産を差し押されたのであるから、民法第177条に係る検討を行うまでもなく、本件不動産を本件滞納者に帰属するものとして行われた本件差押処分に違法な点は見当たらないというべきである。

④ 平22.6.10裁決（福裁(諸)平21-33）・事例集79

差し押された有価証券に係る権利が滞納者に帰属するとの推定を覆す事実は認められず、また、上記有価証券に係る権利の取得につき滞納者に悪意又は重過失があったことを認めるべき証拠もないとして、当該権利が自己に帰属する旨の請求人の主張を排斥した事例

[裁決要旨]

請求人は、①請求人が平成5年に大学を卒業した後に、祖母から本件株式に係る株券の贈与を受け、当該株券を占有していた、②当該株券についての除権判決は、本件滞納者が、祖母の意思に反し、除権判決を得て本件株式に係る株券を再発行させ、再発行された株券の名義を本件滞納者とする目的で、その手続を独断で行ったものであるから、当該除権判決によって真の所有者である請求人の権利が喪失することはない、③請求人は、当該株券について公示催告がされたこと自体知らず、催告に応じることができなかつたのであるから、請求人の本件株式に係る権利が否定されるものではないとして、請求人が本件株式についての真の権利者である旨主張し、祖母が請求人に本件株式に係る株券を引き渡した旨記載されている文書が存在する。

ところで、上記再発行株券は、祖母が本件株式を本件滞納者に譲渡することについて、本件株式の発行会社であるB社の取締役会の承認を経て、本件滞納者に交付されたものであり、同社の株主名簿には、祖母からの譲渡により、本件滞納者が本件株式の株主となった旨記載されており、その後、本件滞納者は、上記再発行株券の全てを亡失したとして、B社に対し、平成20年4月23日付で株券喪失登録の申請を行い、同社は、申請の日から1年を経過した平成21年4月24日までに株券喪失登録者である本件滞納者又は本件再発行株券を所持する者からの株券喪失登録抹消申請がなかったことから、本件滞納者に対して本件株券を発行し、本件滞納者のために保管していたところ、原処分庁所属の徴収職員は、本件滞納者がB社に対して有する本件株式に係る株券の再発行請求権を差し押された上で、B社が本件滞納者に対し発行し、本件滞納者に交付すべきものとして保管していた本件株券を占有して差し押されたものである。

そうすると、旧商法第205条第2項の規定により、上記再発行株券が本件滞納者に交付された時点で、本件滞納者が上記再発行株券に係る株式についての権利を有すると推定され、また、会社法第131条第1項の規定により、本件株式についての権利は本件滞納者に帰属すると推定されることから、この推定を覆す事実が認められない限り、本件差押処分に本件株式についての権利の帰属を誤った違法があるということはできないこととなる。そして、本件滞納者が本件株式を祖母から譲り受けたことに不自然な点は認められず、その後、本件滞納者は、株券喪失登録の申請をしているところ、この点にも不自然な点は見当たらない。一方、祖母は、請求人が祖母から贈与を受けたと主張する株券を火災により焼失したとして、平成3年に当該株券の番号明細の交付を受けた後、平成12年に当該株券についての除権判決を得ているのであるから、平成7年ころに祖母が請求人に当該株券を引き渡すことはできなかつたと考えられ、また、祖母が請求人に当該株券を贈与していたのであれば、当該株券についての除権判決を受けるための行動やB社に対して本件株式を本件滞納者に譲渡することについての承認を求める行動を取

るとは考え難く、更に、本件滞納者が、本件株式についての権利が祖母から請求人に移転していることを知りながら、あるいは、重大な過失によってそのことを知らないままに、本件再発行株券の交付を受けたと認めるべき証拠も見当たらず、他に請求人が本件株式についての権利を有していたことをうかがわせる証拠もない。そうすると、本件株式についての権利が本件滞納者に帰属するとの推定を覆す事実は認められないから、請求人が本件株式の眞の権利者である旨の請求人の主張には理由がない。

⑤ 平23.5.18裁決（広裁(諸)平22-27）・事例集83

営業譲渡契約による指名債権の移転を第三者に対抗するためには、民法第467条第2項が規定する方法により、第三者対抗要件を具備する必要があるとした事例

〔裁決要旨〕

請求人は、原処分庁が、滞納者が第三債務者に対して債権を有するとして当該各債権（本件各債権）を差し押されたことに対し、本件各債権は、請求人と滞納者との間の営業譲渡契約により、包括的に請求人に移転しており、このような包括的な移転については民法第467条《指名債権譲渡の対抗要件》の適用がないから、請求人は、同条第2項が規定する第三者対抗要件を具備しなくとも、本件各債権の移転を原処分庁に対抗することができる旨主張する。しかしながら、取引の安全上、営業譲渡契約による指名債権の移転についても民法第467条第2項の規定は適用されるものと解されるのであり、本件各債権の移転については、いずれも第三者対抗要件を具備していないから、請求人は、本件各債権の移転を原処分庁に対抗することはできない。

⑥ 平29.10.18裁決（大裁(諸)平29-25）・事例集109

動産の差押処分がされた時点において、当該動産は既に第三者に譲渡されており、第三者対抗要件である引渡しも完了していたとして、差押処分が取り消された事例

〔裁決要旨〕

原処分庁は、請求人と滞納法人との間で締結された合意書（本件合意書）には、建物（本件建物）の占有移転に係る記載はあるが、本件建物内にあった動産（本件動産）の占有移転に係る記載はなく、本件動産に対する差押処分（本件差押処分）時に、本件動産が請求人の所有物であったことを第三者が知り得るような明示もされていなかったことから、本件動産に係る占有改定の合意があったとはいえない上、本件建物の賃貸人は滞納法人が本件建物の賃借人であると認識していたことからしても、請求人は本件動産の引渡しを受けていない旨主張する。しかしながら、そもそも動産の引渡しには第三者が知り得るような明示が必要であるとする民法の条文や判例は見当たらないところ、請求人と滞納法人は、関係者への影響を最小限にすべく、事業の承継に必要な本件建物と本件動産を滞納法人から滞りなく請求人に承継させることを企図していたことからすると、請求人と滞納法人が、この企図に反して本件動産のみの占有を移転しないことは考えられず、たとえ、本件合意書にそのことが明示的に記載されていなくとも、本件建物の占有の移転だけでなく、本件建物内に存する本件動産の占有の移転にも合意するとともに、本件動産が現実に引き渡されるまでは本件動産を請求のために占有することに合意したものと解するべきであり、さらに本件動産の引渡し（占有改定）は、請求人及び滞納法人間でできるものであって、上記認定が賃貸人の認識により左右されるものではないことからしても、請求人は、本件差押処分の前に、占有改定により本件動産の引渡しを受けていたといえるから、原処分庁の主張は採用できない。

3 差押禁止財産該当性に関するもの

- ① 平15.10.9裁決（大裁(諸)平15-18）・事例集66-382

自動車共済契約に係る対人賠償共済金支払請求権の差押えが適法であるとした事例

[裁決要旨]

請求人は、原処分庁は財産調査もしないで、本件事故加害者の代理人からの告発（情報提供）に基づいて本件差押処分を行ったのであるから、本件差押処分が違法又は不当である旨主張するとともに、原処分庁が差し押された自動車共済に係る対人賠償共済金支払請求権は差押禁止財産に当たる旨主張する。

しかしながら、差押処分を行うに当たって財産調査をしなければならない旨定めた法令の規定はないし、仮に本件差押処分が本件事故加害者の代理人からの告発（情報提供）を契機とするものであつたとしても、当該告発（情報提供）のごとく第三者から任意に提供された情報を原処分庁が滞納処分に利用することには何ら法令上の制限はないことから、このことをもって本件差押処分が違法となるものではない。また、当該請求権は、自動車損害賠償保障法第18条に定めるところの差押禁止財産である直接請求権には該当せず、また、徴収法第75条の一般の差押禁止財産ないし同法第78条の条件付差押禁止財産及び差押禁止財産を定めた他のいづれにも該当しないから、この点に関する請求人の主張には理由がない。

- ② 平20.12.3裁決（東裁(諸)平20-84）・事例集76-612

役員報酬が徴収法第76条に規定する給料等に該当するとした事例

[裁決要旨]

原処分庁は、役員報酬は、取締役と会社との委任関係に基づいて支払われるものであるから、徴収法第76条第1項に規定する給料等には該当しない旨主張する。

しかし、徴収法第76条第1項が規定する給料等の差押禁止規定は、給料等がその受給者とその家族が生計を維持するための唯一ないし重要な収入であり、その全額が差し押さえられた場合には、直ちにその受給者とその家族の生計の維持が困難になることを考慮し、健康で文化的な最低限度の生活を保障するという社会政策的な観点から、一定の範囲で差押えを禁止したものであり、同項は、給料等について、歳費まで例示しているから、同項にいう給料等とは、雇用契約に基づいて支給されるものに限定されず、雇用契約又はこれに類する関係その他一定の勤務関係に基づき、使用者の指揮命令又は所属する組織の規律に服してその使用者又は組織に対して提供した労務又は職務遂行の対価としてその使用者又は組織から継続的に受ける又は受けることが予定されている給付をいうものと解するのが相当であるところ、取締役の役員報酬は、取締役の任期中、会社との任用契約による勤務関係に基づき、その会社の機関又は機関の構成員として会社の規律に服し、その職務を行った対価として、その会社から継続的に報酬を受けるものであるから、徴収法第76条第1項が規定する給料等に含まれると解するのが相当である。

- ③ 平21.11.10裁決（関裁(諸)平21-32）・事例集78-536

宗教法人が所有し、主に葬儀会場及び法要会場等として使用されている建物の敷地が差押禁止財産に当たらないとした事例

[裁決要旨]

宗教法人である請求人は、本件各土地は、宗教法人法第83条に規定する礼拝の用に供する建物の敷地に当たるから、差し押さえることができない旨主張する。

しかしながら、本件各土地は、主に葬儀会場及び法要会場等として使用されている本件建物と一緒にとして使用されていると認められるところ、たとえこれらが同法に規定する境内地に当たるとしても、仏像、位牌、神体、仏具、神具等で現に信仰又は礼拝の対象となっているものとは異なり、寺院の本堂、庫裏などと同様に、礼拝又は祭祀に直接供するため欠くことができない物とは認められないから、徵収法第75条第1項第7号に規定する「その他礼拝又は祭祀に直接供するため欠くことができない物」には当たらず、また、その他の差押禁止財産にも当たらない。また、宗教法人法第83条は、私法上の金銭債権に関する規定であるところ、国税債権は私法上の金銭債権ではないから、同条の規定は、本件差押処分には適用されない。

したがって、この点に関する請求人の主張は、採用できない。

4 差押財産の選択・超過差押えに関するもの

① 平13.8.8裁決（名裁(諸)平13-5）・事例集62-521

土地と建物の差押えが超過差押えに該当しないとした事例

〔裁決要旨〕

請求人は、原処分庁は滞納国税を相当額上回る価額の土地3筆と建物を差し押されたのであるから、徵収法第48条《超過差押及び無益な差押の禁止》第1項に規定する超過差押えに該当すると主張する。

しかしながら、当審判所の調査によれば、請求人は本件差押財産のほかに換価できる財産を有しておらず、差押財産である土地と建物は一体として請求人の居住のように供されており、また、これらの全部に差押国税に優先する根抵当権が設定されていると認められるところ、仮に、原処分庁が差押財産の一部の財産を差し押さえることとすると、分割することによって差押財産の経済的価値が害されることになり相当ではない。

以上のことからすれば、原処分庁のした差押処分は、差押財産の担保価値の維持、有効利用の見地、優先債権者への配当等を考慮した妥当なものといえるから、徵収法第48条第1項に規定する超過差押えには該当しない。

② 平15.4.7裁決（東裁(諸)平14-223）・事例集65-1095

差押不動産は一筆の土地で分割できないものであり、滞納国税の額に比較して差押不動産の処分予定価額が合理的な裁量の範囲を超えて著しく高額であるとは認められないから、超過差押えに当たらないとした事例

〔裁決要旨〕

請求人は、差押処分の対象となった自宅底地以外に不動産を所有していたので当該不動産を差し押さえるべきであったと主張する。しかしながら、差押財産の選択については、徵収職員の合理的判断に委ねられているところ、請求人が差し押さえるべきであったと主張する不動産は換価に不適又は不便な財産であるから、本件自宅底地の差押えには合理性を欠いた点はなく、違法ではない。

徵収法第48条第1項が規定する超過差押えとなるか否かを判断する場合、一般的には、差押財産の処分予定価額と徵収すべき滞納国税（延滞税等の附帯税も含む。）の額とを比較して判定すべきものであるとしても、差押財産の処分予定価額が滞納国税の額を超過した場合に、直ちに当該差押えが超過差押えとして違法となるものではなく、他に滞納国税を満足できる換価に見合う財産があるにもかかわらず、滞納国税の額に比較して差押財産の処分予定価額が合理的な裁量の範囲を超えて著しく高額であると認められるような財産を差し押さえたというような特段の事情がある場合に、初めて当該差

押えが違法となるものと解される。

また、複数の財産を差し押された場合において、そのうちの一部の差押えによって国税徴収の目的が十分達成できるにもかかわらず、あえて他の財産も差し押されたときは、超過差押えとなる余地もあり得るが、差押えに係る財産が法律上分割できない場合、あるいは分割することはできるが、分割することにより物の経済的価値を著しく害する場合には、たとえその財産の価額の合計額が滞納国税の額を超過したとしても違法とはならないと解される。

原処分時の本件差押自宅敷地の処分予定価額は、処分予定価額が上回っているが、本件差押自宅敷地は一筆の土地で分割できないものであり、本件滞納国税の額に比較して本件差押自宅敷地の処分予定価額が合理的な裁量の範囲を超える著しく高額であるとは認められない³²。

③ 平19.12.17裁決（名裁(諸)平19-37）・事例集74-478

不動産の差押えが差押財産の選択を誤ったものとはいはず、超過差押えにも当たらないとした事例
〔裁決要旨〕

請求人は、滞納国税を徴収できるC社からの家賃債権の差押え及びD社に対する貸付金を有している事実の確認を原処分庁が怠っていることから、本件各不動産の差押えは差押財産の選択を誤った不当な処分であると主張するとともに、滞納税額と本件各不動産の評価額からみて、過大な差押えであると主張する。

しかしながら、滞納者に属する財産のうち、いかなる財産を差し押さえるかについては徴収職員の合理的裁量に委ねられていると解されるところ、原処分庁所属の徴収担当職員は、請求人から当該家賃収入は全額銀行借入れの返済に充てられ手元に残らない旨の説明を受けたことから、当該家賃収入を差し押さえなかつたものと認められ、また、徴収職員が差押処分をするに当たり滞納者の全財産を把握しなければならない旨の法令上の規定はないのであるから、本件各不動産の差押処分が差押財産についての徴収職員の合理的な裁量の範囲を逸脱したものとは認められない。さらに、原処分庁は、地価公示法により公示された標準地の価額を基に差し押された宅地の処分予定価額を算出するとともに、固定資産税評価額を基に差し押された建物の処分予定価額を算出しているところ、これらの処分予定価額は客観的な時価から借地権や借家権等による減額調整や公売の特殊性による減額調整を行って算出されたものであるから、相当であると認められ、これらの処分予定価額から滞納国税に優先する被担保債権額を控除した額は滞納国税に満たないと認められるから、超過差押えにも該当しない。

5 その他

① 平13.1.24裁決（名裁(諸)平12-37）・事例集61-735

滞納処分により差し押された預託金会員制ゴルフ会員権の換価（取立て）等のため必要があるとして、譲渡担保契約に基づき同会員権に関する入会保証金証書を占有する請求人に対してされた同証書の引渡命令は適法であるとした事例
〔裁決要旨〕

³² 差押財産が分割できないものである場合は、当該財産の処分予定価額が滞納国税の額を著しく超える場合であっても、超過差押えの違法が生じる余地はなく、その処分予定価額の点も含めて他に滞納国税を徴収するために適当な財産がある場合に、差押財産の選択の問題が生じるにすぎないのであるから、裁決の起案に当たっては誤解を生じさせないよう注意を要する。

請求人は、本件ゴルフ会員権は請求人が滞納者から譲り受けた財産であるから、請求人は滞納者の財産を占有する第三者には当たらないこと、また、債権証書の取上げができる場合とは、差押えのため必要があるときであるところ、引渡命令が出された当時既に本件差押処分がされていたから、必要があったとはいえないことから、同会員権に関する入会保証金証書についての本件引渡命令処分は違法である旨、さらには、そもそも本件ゴルフ会員権は、請求人が滞納者から譲り受けた譲渡担保財産であるので請求人に対して徴収法第24条《譲渡担保権者の物的納税責任》第4項に規定する告知がされなければならないにもかかわらず、これを欠いていることから本件差押処分は違法であり、本件差押処分を前提としてされた本件引渡命令処分は違法である旨主張する。

しかしながら、預託金会員制ゴルフ会員権の譲渡については、当該譲渡をもってゴルフ場経営会社以外の第三者に対抗するためには、民法第467条に規定する指名債権譲渡の場合に準じて、譲渡人が確定日付ある証書によりこれをゴルフ場経営会社に通知し、又は確定日付ある証書によりゴルフ場経営会社がこれを承諾することを要し、これと滞納処分による差押えとが競合した場合の優劣は、確定日付のある譲渡通知書がゴルフ場経営会社に到達した日時（又は確定日付のあるゴルフ場経営会社の譲渡の承諾の日時）と、差押通知書がゴルフ場経営会社に到達した日時との先後により決せられるところ、本件においては、譲渡通知書よりも先に差押通知書がゴルフ場経営会社に到達しており、請求人は譲渡担保契約に基づく譲渡担保権の設定をもって差押権者に対抗することができないから、徴収法第24条の規定を適用する余地はなく告知をする必要がないというべきであり、また、本件入会保証金証書を占有する請求人は、徴収法第58条に規定する滞納者の財産を占有する第三者に該当することになる。

また、徴収法第65条に規定する債権証書の取上げができる場合の「差押えのため必要があるとき」には、その債権の取立て、換価、権利の移転及び配当等のため必要と認められるときも含まれると解される。

したがって、本件引渡命令処分は適法である

② 平13.12.19裁決（関裁(諸)平13-40）・事例集62-513

差押調書に記載された滞納税額の一部に誤りはあるが、その誤りは特に大きいとはいはず、滞納税額に誤りがなければ本件差押物件を差し押さえなかつたであろう特段の事情があるとは認められないとからすれば、本件差押調書の滞納税額の記載の一部に誤りがあったというだけで、本件差押処分が無効ということはできないとした事例

〔裁決要旨〕

請求人は、差押調書に記載された滞納税額に誤りがあるので、差押調書に瑕疵があり、瑕疵ある差押調書に基づいて行われた差押処分は無効である旨主張する。

しかしながら、数個の租税債権を差押債権として行われた差押処分は、各租税債権ごとに数個の差押処分が競合するものではなく、差押処分は1個であり、従つて、原因となった租税債権の一部に数額の誤りがあつても、そのことによって、直ちに差押処分の効力が左右されるものではないと解されるところ、本件については、本件差押調書に記載された滞納国税の合計額は、その誤りが特に大きいとはいえないこと、及び滞納税額に誤りがなければ本件差押物件を差し押さえなかつたであろう特段の事情があるとは認められないことからすれば、本件差押調書の滞納税額の記載の一部に誤りがあつたというだけで、本件差押処分が無効ということはできない。

③ 平18.9.8裁決³³（東裁(諸)平18-45）・事例集72-679

請求人の主張は、いずれも本件各申告後における結果的な個別の事情であって、相続時点の相続財産の評価には影響を与えない事情に基づく主張であるから、請求人の本件各相続税申告書の記載に錯誤があったとは認められないとした事例

[裁決要旨]

請求人は、相続財産である貸宅地の一部については、その借地人の不誠実な性格を見誤り、また、本件各申告後の、いわゆるバブル経済崩壊による地価の著しい下落を予想していなかったから、これを基礎として提出した本件各申告書には本件相続土地の評価に錯誤があり、本件各申告書に係る各申告が無効である旨主張する。

しかしながら、請求人の主張は、いずれも本件各申告後における結果的な個別の事情であって、相続時点の相続財産の評価には影響を与えない事情に基づく主張であるから、請求人の本件各相続税申告書の記載に錯誤があったとは認められない。

④ 平19.3.1裁決（東裁(諸)平18-189）・事例集73-32

請求人が滞納国税の物上保証人として担保提供を承諾したことが、動機の錯誤により無効である旨の主張を排斥した事例

[裁決要旨]

請求人は、①請求人自身も共同相続人の一人であると信じたことにより他の相続人である滯納者の相続税の延納につき請求人所有不動産を担保提供することに承諾する意思表示をしたこと、②しかしながら、被相続人と請求人との養子縁組が訴訟により無効とされ遡及的に相続人ではなかったことになったこと、③したがって、その担保提供を承諾する旨の意思表示は動機の錯誤により無効であるとして、原処分庁がした請求人所有不動産に対する担保物処分のための差押えの取消しを求めている。

しかしながら、請求人の養子縁組の効力については請求人が担保提供に同意する以前から争いがあったことなどの事実の下においては、請求人は、少なくとも担保提供の承諾の時において相続人としての地位がその争いの帰趨によっては失われる可能性があることを認識していたものと推認するのが合理的である。また、請求人と被相続人との関係が、実体上、養親子関係にないことは、そもそも請求人において当然に熟知していたものというべきである。

そうすると、請求人は、本来は相続人でないところ、担保提供の承諾をした当時、相続人でないとの可能性は十分に認識していたというべきであるから、相続人でないのに相続人であると認識していたというような動機の錯誤があったとまでは認めることができないというべきである。

したがって、請求人の主張には理由がない。

⑤ 平20.8.11裁決³⁴（熊裁(諸)平20-4）・事例集76-583

不動産の差押処分が無益な差押えに当たるとした事例

[裁決要旨]

³³ 同裁決は、相続開始後に取得した財産の差押えが、徴収権の濫用に当たるか否か、信義則違反といえるか否か、公序良俗に反するか否かについても判断しているが、相続開始後に取得した財産の差押えに関しては、徴収法51条《相続があった場合の差押》の規定に照らしての判断が欠けているので、注意を要する。また、本裁決は、滞納処分の執行停止事由があることを理由に差押処分の取消しを求めることができるか否かについても判断しているが、判断理由の記載の仕方については、なお検討を要する。

³⁴ 同裁決は、無益な差押えに当たるか否かを判定するに当たって差押不動産の処分予定価額から控除すべき抵当権の被担保債権の選択について誤りがあることに留意する。

本件テナントビルの差押処分が徵収法第48条第2項にいう無益な差押えに当たるか否かを判断するためには、差押処分時における抵当権の被担保債権の額と本件テナントビルの処分予定価額を比較する必要があるが、本件テナントビルに設定してある抵当権の被担保債権の額が弁済等によって減少する可能性があることを考慮しても、処分予定価額が当該被担保債権の額を超える見込みのないことが一見して明らかであるといわざるを得ない。

⑥ 平21. 9. 18裁決（東裁(諸)平21-26）

請求人の申告は請求人から包括的委任を受けていた請求人の父が依頼した税理士によって作成され、提出されたものと認められるから、当該申告は有効であり、督促状も請求人から包括的委任を受けていた請求人の父が受領し、滞納国税の一部納付も請求人から包括的委任を受けていた請求人の父が行ったものと認められるから、滞納国税は時効消滅していないとした事例

〔裁決要旨〕

請求人は、本件申告書には、請求人の婚姻前の住所が記載されているとともに、請求人の旧姓が記載されているのであるから、請求人が本件申告書を提出していないことは明らかであり、本件申告書を追認したことはない旨主張するとともに、請求人は督促状を受領していないから、本件差押処分は処分の前提となる督促を欠く違法なものである、また、本件各滞納国税は本件差押処分前に時効により消滅している旨主張する。

しかしながら、（本件課税原因となった）本件譲渡土地の売買及び所有権移転登記手続は請求人の父が行ったと推認でき、当該手続は請求人の印鑑証明書が必要であるから、請求人とその父との間で、印鑑証明書の使途について、ある程度説明があったと推認できること、また、請求人の父が請求人名義で不動産を管理することにつき、請求人が異議を述べた形跡が認められないこと、請求人の父は、本件滞納国税の納付手続を本件督促処分の直後から継続して行っており、同人が当該納付手続を行うことについては、請求人も承知している旨述べたこと、請求人は、国税還付金充当等通知書や本件滞納国税についての「未納国税のお知らせ」と題する書面を繰り返し受領するようになった後も、原処分庁に対して何らの異議を述べなかつたことなどの事実を総合的に勘案すると、請求人は、本件譲渡不動産を含む請求人名義の不動産について、その管理及び処分並びにこれに付随して生ずる一切の手続について、請求人の父に包括的に委任していたと推認することができ、したがって、本件各申告書は、請求人から包括的委任を受けていた請求人の父の依頼により、税理士が作成したものと認められるところ、その際に、請求人の父が当該税理士に請求人の住所や姓が変わったことを伝えていない可能性もあり、そうすると、当該税理士が請求人の旧住所や旧姓を記載したとしても何ら不自然ではなく、本件各申告書による申告が無効となるものでもない。また、本件各督促状は、請求人から包括的委任を受けた請求人の父によって受領されたと推認でき、さらに、本件各滞納国税の徵収権の時効は、請求人から包括的委任を受けた請求人の父による一部納付等によって、その都度中断しているから、当該国税の徵収権の消滅時効は完成していない。

⑦ 平22. 8. 23裁決（東裁(諸)平22-36）・事例集80

請求人は、確定申告に係る一連の不正還付の手続について兄に包括的に委任していたというべきであり、その委任の効力はその後の修正申告にも及ぶと解すべきであるから、当該確定申告及び当該修正申告は有効と認められたとした事例

⑧ 平22. 12. 3裁決（名裁(諸)平22-29）・事例集81

請求人の意思に反して担保提供がされたとは認められないとした事例

⑨ 平23. 2. 3裁決（札裁(諸)平22-12）・事例集82

利息制限法所定の制限利息を超える額の利息を支払ったことによる過払金返還請求権は、その利息を支払った時に発生し、既に発生した債権は、弁済期が未到来であっても差押えの対象となり、一身専属権であると認めるることもできないとした事例

⑩ 平23. 7. 22裁決（東裁(諸)23-22）

刑事訴訟法により押収された押収物に対する引渡請求権は、差押えの対象となる財産に当たるとした事例

⑪ 平29. 5. 29裁決（関裁(諸)平28-46）・裁決事例集107

催告後6か月以内にされた承認によっても、民法153条が規定する催告による時効中断効が生じるとした事例

〔裁決要旨〕

民法153条は、債権者の催告について、債権者が正規の中止事由によって補強することにより時効中断の効力を認めるものであって、正規の中止手続をとるのが遅れることにより時効が完成するのを防ぐ便法として機能することを期待して定められたものと解される。そうであれば、債権者の催告について、債務者の行為による正規の中止事由である承認（これは権利の存在を明確にする事由である。）を、債権者の行為による正規の中止事由と区別する理由はないというべきである。

したがって、催告後6か月以内にされた承認によっても、民法153条が規定する催告による時効中断効が生じると解すべきである。

第4 他の徴収手続

1 督促、充当

（1）督促

納税者がその国税を納期限までに完納しない場合には、税務署長は、督促状によりその納付を督促しなければならない（通37①）。督促の時期は、納期限から50日以内とされているが（通37②）、この定めはいわゆる訓示規定であって、その後にされた督促も有効と解されている（通基通37-6、徳島地判昭30.12.27・行集6-12-2887）。

督促が取消訴訟の対象となる行政処分に当たるかどうかについては、かつては見解が分かれていたが、現在では積極に解されている（最判平元.12.14・税事22-5-26、最判平5.10.8・訟月40-8-2020）。

（2）還付金等の充当

税務署長等は、還付金等（還付金、過誤納金）がある場合において、その還付を受けるべき者に納付すべき国税があるときは、還付に代えて、還付金等をその国税に充当しなければならない（通57①）。

この還付金等の充当の行政処分性については、公権力の行使の主体である税務署長等が一方的に行う行為であって、それによって国民の法律上の地位に直接影響を及ぼすものであるから、通則法75条1項にいう「国税に関する法律に基づく処分」に当たると解されている（最判平5.10.8・判時1512-20）。

（3）督促に関する裁決例

督促処分の適否等が争われた事件についての主な裁決例は、以下のとおりである。なお、相続税の連帯納付義務の督促処分の適否等が争われた事件についての裁決例については、第6章第1の7を参照されたい。

① 平15.12.19裁決（東裁(諸)平15-140）・事例集66-31

延滞税は適法に確定し、かつ、完納されていないから、督促処分は適法であるとした事例

〔裁決要旨〕

請求人は、原処分庁が確定申告の早期審査の責任を果たさず、請求人の確定申告の審査及び修正申告のしようようを遅延したもので、これは国税通則法施行令第26条の2に規定するいわゆる「人為による災害及び事故」に該当するから、修正申告をするまでの期間に対応する延滞税を免除すべきである旨主張し、延滞税に係る督促処分の取消しを求めている。

しかしながら、本件延滞税は適法に確定し、かつ、完納されていないから、本件督促処分は適法であって、違法、不当な点はない。

仮に、請求人の主張どおり延滞税を免除することができる場合に該当し、免除しないことが違法であるとしても、当然に免除の効果が発生するわけではないから、現実に免除がされておらず本件各延滞税が存在する以上、原処分の適法性に何ら影響はない。

なお、確定申告の審査事務の処理の時期及び方法は税務署長の裁量に委ねられており、少なくとも法定の更正の期間制限内のは正処理は法が当然予定しているところと解され、審査等を遅延したという請求人の主張に理由はない。また、通則法施行令第26条の2の「人為による異常な災害又は事故」は当該災害又は事故が納税者の責に帰すべき事由により生じたものである場合は除かれるところ、本件では、請求人自身が誤った確定申告書を作成して提出したことから、原処分庁による指摘が必要となったものであり、そもそも請求人の責めに帰すべき事由により生じた事態であるから、請求人の主張することは、「人為による災害及び事故」に該当しない。

② 平20.3.10裁決（仙裁(諸)平19-11）・事例集75-37

残高不足により本税が口座振替によって納付されなかった場合に、納付すべき延滞税の額の計算の始期を口座振替日の翌日ではなく法定納期限の翌日として算出した延滞税の督促処分を適法とした事例

〔裁決要旨〕

請求人は、残高不足により口座振替納付日に振替できなかつたからといって法定納期限にさかのぼって延滞税が課されるのは納得できず、当該延滞税により行った督促処分は、違法である旨主張する。

しかしながら、延滞税は、私法上の遅延利息ないしは遅延損害金の性質を有し、法定納期限内に納付すべき国税が完納されなかつた場合に、その納税者にこれを負わせることにより、法定納期限までに国税を完納した者との権衡を図るとともに、もって国税の期限内における適正な納付を担保しようとするものであると解され、納付遅延行為に対する制裁的意味合いが認められるとしても、そのことのみによって延滞税の制度が設けられていると解することはできない。また、口座振替納付の方法は、納税者が預貯金先に出向いてその払戻しを受け、その金銭を再び国税として金融機関に提出するという二重の手数を省略するという便利な方法であるが、納付する国税の納期限が申告期限と同一日である場合は、税務署長による金融機関への納付書の送付、金融機関における振替手続等に要する日時を考慮すれば、実際問題として期限内に口座振替納付ができないことになるので、通則法第34条の2第1項は、このような国税について口座振替期日に口座振替納付がされた場合には、口座振替期日が納期限後であっても、特に期限内納付とみなすこととしているものと解される。したがって、納税者の事情で預金不足等により振替不能となつたときは、この特例の適用はなく、原

則どおり期限内納付した者との権衡を図るため、本来の納期限から完納される日までの間、延滞税が課されることになるものと解するのが相当である。これを本件についてみると、請求人が納付すべき税額は、口座振替の手続が行われたものの、請求人が指定した預金残高が当該税額に不足していたことから振替納税がされなかつたため、後日、請求人が自ら納付したものであり、通則法第34条の2第2項により、口座振替を選択している者において振替納付期日に口座振替による納付が行われなかつた場合には、法定納期限後に自ら納付したとしても、法定納期限に納付されたとみなされないことから、請求人は、法定納期限の翌日から自ら納付した期間に応じた本件延滞税を納付しなければならないこととなる。

(3) 平21.1.19裁決（東裁(諸)平20-114）・事例集77-1

国税の収納機関たる日本銀行歳入代理店となっている金融機関の窓口で納税資金を預金口座から引き落として当該代理店に納付手続を依頼した日と当該金融機関が収納手続をした日が相違する場合、収納手続をした日が納付日であるとした事例

〔裁決要旨〕

請求人は日本銀行歳入代理店であるA銀行B支店が平成20年1月21日の営業時間内に本件源泉所得税を弁済受領しており、弁済者が弁済受領権限のある者に対して既に弁済を完了しているのであるから、弁済日は翌日ではなく弁済当日の平成20年1月21日となる旨主張する。

しかしながら、請求人の従業員Cは、平成20年1月21日の16時30分ころ、同支店において本件源泉所得税の納付手続を行ったと認められるところ、同銀行の内部規定では、15時から17時までに税公金の払込みを受付する場合は、当日払込資金を受け入れ、国税については、翌営業日付取引の依頼として預かり、受取証兼引換証を交付することとされており、同支店の窓口担当者がCに交付した本件受取証兼引換証は、複写式の一連の冊子に基づいて作成されたものであって、実際に同銀行に本件受取証兼引換証と一連となる書類が保管されていることに照らせば、上記窓口担当者が、上記内部規定に基づき本件受取証兼引換証を交付したことが推認でき、平成20年1月21日に本件源泉所得税を納付したのであれば、同日に領収証書が交付されるべきところ、本件においてはこれに代えて本件受取証兼引換証に、「預り日」として平成20年1月21日が、「手続ご指定日」として同月22日が別々に記入されていることからすれば、同支店は、一金融機関として翌営業日に納付手続を行う目的で金銭及び納付書等を預かったものであり、同支店は平成20年1月22日に本件源泉所得税を国庫金として収納したと認められるから、平成20年1月21日に納付は完了しておらず、平成20年1月21日に納付があったとはいえない。

(3) 充當に関する裁決例

充當処分の適否等が争われた事件についての主な裁決例は、以下のとおりである。

① 平17.5.23裁決（名裁(諸)平16-102）・事例集69-10

充當処分が税務署長の裁量行為であり、納税者個々の生活状況に配慮して行う必要があるとの請求人の主張を排斥した事例

〔裁決要旨〕

請求人は、充當処分は裁量行為であると解され、処分権者が充當処分を行うに当たっては、納税者個々の生活状況に配慮する必要があるとし、本件充當処分には、請求人の経済的な貧窮の訴えについて正しく認識しないで行われている違法がある旨を主張する。

しかしながら、通則法第57条第1項及び第2項の規定は、その文理上、還付金等と納付すべきこ

ととなっている国税とが同一の納税者について存在し、かつ、これらが充当適状にある場合には、納税者の意思にかかわりなく、還付金等を納付すべき国税に充当することを税務署長に義務付けているものと解るべきであり、裁量行為ではないから、請求人の主張は、採用することができない。

② 平17.9.21裁決（関裁(諸)平17-14）・事例集70-1

滞納国税につき分割納付中になされた充当処分を適法とするとともに、委託納付は行政処分に当たらないとした事例

[裁決要旨]

請求人は、自己の滞納国税を納付するため通則法第55条の規定に基づき約束手形1葉を納付委託するとともに、本件納付誓約書に基づき毎月分割納付を履行している最中であるにもかかわらず、原処分庁が一方的に本件充当処分及び本件各委託納付を行ったのは、権利の濫用である旨主張する。

しかしながら、本件充当処分は通則法第57条第1項の規定に基づくものであり、同項は、税務署長に対し、還付金等と納付すべきこととなっている国税とが同一の納税者について存在する場合に、還付金等を納付すべきこととなっている国税に充当することを義務付けるものである。また、納付委託により事実上納税が猶予されている滞納国税について、還付金等の充当を制限する旨の法令上の規定はなく、納付誓約書は納税の猶予を求める申請には当たらず、原処分庁は請求人の滞納国税について納税の猶予をしていないことが認められるから、本件充当処分について原処分庁がその権利を濫用したとは認められない。

また、委託納付とは、納税者が税務署長に対し、その受領すべき還付金等により未納の国税等の納付を委託したものとみなされ、同委託に基づき税務署長等が同還付金等を同未納国税等に収納する手続を行うことをいい、これにより、法律上当然にその委託納付に相当する額の還付及び納付があつたものとみなされる。そうすると委託納付の効果は、法律上擬制される納税者自らの委託に基づくものであつて、税務署長等による公権力の行使によるものではないから、「国税に関する法律に基づく処分」には該当しない。したがって、本件各委託納付に関する審査請求は不適法なものである。

③ 平23.8.2裁決（関裁(諸)平23-2）・事例集84

財団不足の場合においても、財団債権である未納国税に対して破産手続開始決定後に確定した還付金等を充当することができるとした事例

[裁決要旨]

請求人は、財団不足の場合に還付金等の充当をすることは、財団債権者間の優先順位を変更することとなるので、最優先の財団債権である破産手続費用、破産管財人報酬の全額支払が確実になり、各財団債権者に対するあん分支払額が確定するまで還付を留保し、その後、破産管財人からあん分支払額が通知されるのをまって、その通知額に従い充当処理を行うべきである旨主張する。しかしながら、破産債権は、破産法に特別の定めがある場合を除き、破産手続によらなければ行使できないが、財団債権は、破産手続によらないで破産財団から隨時弁済を受けることができる債権であり、破産債権に先立って弁済されるものであるから、破産債権に優先して満足を受けられる債権である。これに財団不足の場合であるか否かを問わず、破産債権となる租税債権に還付金等を充当することができることを併せて考えると、財団債権となる租税債権に還付金等を充当できると解するのが相当である。

2 交付要求、参加差押え

(1) 交付要求

イ 滞納者の財産について強制換価手続³⁵が行われた場合には、税務署長等は、執行機関に対して、滞納国税につき、交付要求書により交付要求をしなければならず（微82①）、この場合、その旨を滞納者及び質権者等に通知しなければならない（微82②③）。交付要求は、既に開始されている強制換価手続における換価代金からの配当を求めるものであり、その配当によって租税を徴収するものであるから、広義の滞納処分の一種であり、行政処分であると解されている³⁶（広島高松江支判昭47.2.25・訟月18-9-1408）。

ロ 税務署長は、①滞納者が他に換価が容易で、他の第三者の権利の目的となっていない財産を有しており、②その財産により滞納国税の全額を徴収できると認められる場合には、交付要求をしないものとされている（微83）。この規定は、いわゆる訓示規定であると解され、この規定違反の有無は、交付要求の効力を左右するものではないと解されている（最判昭49.8.6・訟月20-11-103）。

なお、交付要求の制限に反することを理由とする不服申立てはすることができず（名古屋地判昭48.3.27・判時709-30）、後記への解除請求ができるにすぎないと解される。

ハ 強制換価手続により配当を受けることができる債権者は、①その交付要求により自己の債権の弁済を受けることができないこと、②滞納者が他に換価が容易で、他の第三者の権利の目的となっていない財産を有しており、かつ、その財産により滞納国税の全額を徴収できることを理由として、交付要求の解除請求を行うことができる（微85①）。

この解除請求が拒否された場合には、債権者は、その拒否に対して不服申立てを行うことができると解される。

ニ 交付要求は、その相手方執行機関の強制換価手続が中途で解除又は取り消された場合には、交付要求の目的を達することができず失効する³⁷。

(2) 参加差押え

イ 税務署長は、差押えをすることができる場合において、既に滞納処分による差押えがされているときは、交付要求に代えて参加差押えをすることができる（微86①）。参加差押えの手続は、参加差押書を滞納処分をした行政機関等に交付し、その旨を滞納者及び質権者等に通知することにより行う（微86②④）。この場合、参加差押財産が電話加入権であるときは第三債務者にその旨の通知を行い、不動産等であるときは、参加差押えの登記を関係機関に嘱託しなければならない（微86②、③）。

ロ 参加差押えの制限及び解除請求については、交付要求に関する規定が準用される（微88①）。

ハ 参加差押えは、先行の滞納処分による差押えが解除された場合には、参加差押えの効力が生じたときに遡って差押えの効力を生じる（微87①）。

(3) 交付要求、参加差押えに関する裁決例

① 平11.6.2裁決（関裁（諸）平10-107）・事例集57-568

³⁵ 強制換価手続とは、滞納処分、強制執行、担保権の実行としての競売、企業担保権の実行手続及び破産手続をいう（微2十二）。

³⁶ 破産管財人に対する交付要求は、単なる弁済の請求を意味するにすぎず、それによって何らの法的効果が生じるものではないから、行政処分ではないと解されている（最判昭59.3.29・訟月30-8-1495）。

³⁷ 強制換価手続の解除等により交付要求が失効した場合には、当該交付要求に対する不服申立ては、対象となる処分を欠くこととなり却下となる。

国が担保として徵していた不動産抵当権の一部解除をした場合において、当該物件に抵当権を設定した請求人の強制換価手続に対しては、信義則上、国が交付要求をすることは許されないとの請求人の主張を排斥した事例

[裁決要旨]

請求人は、①徵収法第85条第1項第2号に該当する事由の有無の判断は、信義則の法理に従い、抵当権設定時を基準とすべきである、②請求人の抵当権設定に何ら落ち度はないから、同条の立法趣旨に照らして当然保護されるべきである、③滞納国税は法定納期限から16年も経過しているから、その間徵税を放置したことは職務怠慢であり、また、本件交付要求は権利の濫用であると主張する。

しかしながら、①徵収法第85条第1項第2号の交付要求解除請求の要件の判断時点は、当該交付要求解除請求のときと解するのが相当であり、また、原処分庁が抵当権の一部を抹消したことをもって、請求人に対し、以後交付要求を行わない旨の公的な見解を表示したものとはいえず、信義則の法理を適用する特別の事情が存在したとは認められないこと、②同条は、一定の要件を充足した場合に債権者を保護する規定であり、請求人に落ち度がないことをもって本件交付要求解除請求を認めることはできないこと、③原処分庁は、納税猶予を認め、猶予期限の確定後は原処分庁において担保物処分の手続を経た上で本件交付要求に至ったことが認められ、交付要求に至る徵収手続に職務怠慢があったとは認められないことから、請求人の主張に理由がない。

② 平14.12.17裁決（福裁(諸)平14-12）・事例集64-607

交付要求が失効しているとして審査請求を却下した事例

[裁決要旨]

請求人は、原処分庁が行った交付要求及び交付要求の解除請求に対する解除拒否通知は、違法・不当な処分であり、その全部の取消しを求める旨主張する。

しかしながら、交付要求に係る執行機関である裁判所が競売手続の取消しを決定し、それに対する請求人の執行抗告も棄却されたことにより、取消決定が確定し、裁判所の差押えも抹消登記され、事件の終了も裁判所から請求人に通知されていることから、本件交付要求及び交付要求解除拒否通知は、その効力を失っており、本件審査請求は、その対象となる処分を欠く不適法なものである。

3 換価（公売）、配当

差押財産は、それが金銭であるときを除き、換価して、その代金をもって租税に充てる。この差押財産を金銭に換える強制的手続を総称して「換価」という。この換価は、①金銭債権の取立てや小切手の取立てのような金銭の取立ての方法による換価と②財産の売却による換価に大別でき、後者を狭義の換価という。

以下では、狭義の換価について、不動産の公売を中心に説明する。

(1) 换価（公売）

イ 公売手続の流れ

不動産の公売手続は、通常、①見積価額の決定（徵98）、②公売公告（徵95）及び公売通知³⁸（徵96）、③見積価額の公告（徵99）、④公売保証金の納付（徵100）、⑤入札及び開札（徵101）、⑥最高価申込者の決定（徵104）、⑦売却決定（徵113）、⑧買受代金の納付（徵115、116）、⑨買受人への権利移転（徵121）といった手順で行われる。

³⁸ 公売通知は、抗告訴訟の対象となる行政処分とはいえない（最判昭50.6.27・訟月21-8-1749）。

なお、公売手続における各種の処分の取消しを求める審査請求事案においては、差押処分などの先行行為の違法が主張される場合が少なくないが、徵収法171条1項が先行行為に欠陥があることを理由とする不服申立ての期限について定めているので、注意を要する。また、東京地判昭39.9.30・行集15-9-1732は、仮に差押処分に超過差押えの違法があったとしても、徵税当局が公売物件を差押物件の一部に限定した場合には、当該公売処分が超過公売となるかどうかを超過差押えの問題とは別個の問題として検討すれば足り、超過差押えの違法性は公売処分の違法事由とはならない旨判示している。

ロ 見積価額の決定

差押財産の公売に当たっては、その見積価額を決定するのが原則である（徵98）。この見積価額は、公売財産の最低売却価額としての意義を有するものであって、公売における売却価額は、この見積価額以上であることを要する（徵104①）。

見積価額は、適正な価額による換価を図るためのものであるが、見積価額自体の適否は、公売処分の適否とは直接関係がない。たとえば、見積価額が低廉であっても、売却価額が適正であればその公売処分は違法ではない（神戸地判昭38.4.4・行集14-4-766）。しかし、見積価額が低廉で、その結果、売却価額が時価よりも著しく低廉であるときは、その見積価額の決定及びそれに基づく公売処分も違法とされる³⁹（広島高判昭38.3.20・訟月9-6-779）。

なお、見積価額が低廉であるとして公売公告処分の取消しを求める事例は少なくないが、見積価額公告は公売公告事項ではない上、見積価額公告は、法令上、公売公告の後にされることが予定されており（徵95①、99①）、後になされた行政行為に何らかの瑕疵があったとしても、そのことゆえに先になされた行政行為が違法となることはないのであるから、見積価額の適否は公売公告処分の適否を左右することはない（東京高判平28.1.14、平30.10.22裁決・事例集113）。したがって、公売公告処分の取消しを求める審査請求事案においては、見積価額の適否は審理の対象とならない。

ハ 「公売通知」の取消しを求める審査請求に対する対応

従来から、公売通知の取消しを求める審査請求がなされた場合は、行政処分性がないことを理由に不適法として却下している。しかしながら、公売通知は、これにより滞納者等が公売処分が開始されたことを初めて直接的に知り得る手段であることから、公売通知の取消しを求める真の意図は、公売処分の取消し（正確には、公売公告の取消し）にある場合が多いものと考えられる。そこで、公売通知の取消しを求める審査請求書が提出された場合には、請求人の真の意図を確かめ、場合によっては公売公告の取消しを求める審査請求として扱うことを検討すべきであろう。

ニ 「公売処分」の取消しを求める審査請求に対する対応

公売は、公売公告、見積価額の決定、見積価額の公告、最高価申込者の決定等の処分の総称であることから（徵収法第5章第3節第2款）、請求人の意図がどの処分の取消しを求めているのかにつき確認する必要がある。また、裁決書においては、具体的に処分名を記載することに留意する。

ホ 主な裁決例

① 平12.3.31裁決（大裁（諸）平11-101）・事例集59-461

公売通知は、それ自体として納税者の権利義務その他法律上の地位に影響を及ぼすものではないから、行政処分には当たらず、最高価申込者の決定処分は行政不服審査法第57条第1項（現行

³⁹ 見積価額の決定の違法は、最高価申込者の決定に承認され得るとした裁判例として、東京地判平6.2.28・訟月41-6-1517がある。

法82①)に規定する行政処分を書面ですることが要求されている場合には当たらないから、教示の必要はないとした事例

〔裁決要旨〕

請求人らは、公売通知書及び最高価申込者決定通知書に不服申立ての期間等の教示をしなかつたから、徴収法第171条第1項第3号の期限を超過しても本件審査請求は適法である旨主張する。

しかしながら、①公売通知はそれ自体として納税者の権利義務その他法律上の地位に影響を及ぼすものではないから、行政処分には当たらないと認められること、②最高価申込者の決定処分自体は公売の場所で終了し、かつ出席している関係人に口頭で告知されているのであって、滞納者等に対する通知は、納税者に対し、原処分庁が買受け適格のある申込者に最高価申込者の決定をしたという事実行為を通知したにすぎないこと、したがって、これらは、行政不服審査法第57条第1項(現行法82①)に規定する行政処分を書面ですることが要求されている場合には当たらない⁴⁰から、教示の必要はない。

② 平19.11.28裁決(東裁(諸)平19-71)・事例集74-491

差し押さえられている自宅建物についての任意売却の申出を認めずに公売公告処分を行ったことが権利の濫用に当たるとはいえないとした事例

〔裁決要旨〕

請求人は、原処分庁が任意売却の申出を認めずに請求人の居住用財産である本件建物の公売処分を強行したことは、権利の濫用に当たる旨主張する。

しかしながら、差押財産を換価するときは、公売によって行うこととされており、納税者の居住用財産を換価する場合に、納税者の事情を考慮した換価手続を行わなければならない又は公売以外の方法により換価しなければならないとする法令上の規定は存在しない。そして、公売は、差し押された財産を買受希望者の自由競争に付し、その結果形成される最高価額により売却価額及び買受人となる者を決定するための一連の手続であり、強制換価手続である国税滞納処分の手続の公正を維持しながらも、なるべく高価で納税者に有利な売却を行うことをある程度まで制度的に保障しようとする手続であると解される。本件において、原処分庁が請求人からの任意売却の申出を認めずに公売を行ったことは、法令上の規定に従つたものであり、また、請求人の申出に係る任意売却による買受希望者が公売に参加し最高価で入札することもできたのであるし、さらに、強制換価手続において納税者の権利利益も保護しようとする上記の公売の趣旨及び目的に反する事実は見当たらないから、本件公売公告処分が権利の濫用に当たり違法又は不当ということはできない。

③ 平23.10.12裁決(札裁(諸)平23-1)・事例集85

公売公告を行う際の調査不足及び財産調査の手続違法は、公売公告処分の取消事由には当たらないとした事例

〔裁決要旨〕

徴収法第95条《公売公告》第1項が公売に先立って公売公告事項を公告しなければならない旨規定している趣旨は、公売に先立って、公売財産(公売に付す差押財産)を特定するとともに、売却決定日時や公売保証金の要否、買受代金の納付期限及び公売財産の権利関係などの買受人の

⁴⁰ 同裁決は、最高価申込者決定について、滞納者に不服申立適格があることを前提とするものであるが、入札に参加し得ない滞納者に不服申立適格が認められるか否かについては、今後検討を要する。

負担等を広く周知することによって、公売財産の需要を喚起し、高価での買受申込みを誘引するとともに、買受希望者に対して入札するか否かの判断資料を提供することにあると解される。本件においては、公売財産上の賃借権等の権利の内容として、「第三者が使用している」旨の記載の程度については、本件公売公告処分の時点において、複数の第三者が本件各不動産の一部をそれぞれ使用しており、土地の所有権の移転について、第三者の一人は農地法第3条《農地又は採取放牧地の権利移動の制限》の許可を得ているにもかかわらず、所有権の移転登記が経由されておらず、登記簿上の所有者は請求人のままであること、また、賃借権の設定について農地法第3条の許可がされていることからすれば、原処分庁は本件各不動産を使用する権原が明らかでなかったことにより「第三者が使用している」と記載したものと考えられ、その記載の程度が公売公告事項として適切でないということはできない。そうすると、その他の公売公告事項についても徵収法第95条第1項の規定に基づき適切に記載されていることから、本件公売公告処分に記載不備の違法はない。

④ 平23.12.14裁決（名裁(諸)平23-64）・事例集85

見積価額の低廉性は公売公告処分の違法事由には当たらないとした事例

〔裁決要旨〕

請求人は、徵収法第95条《公売公告》第1項に規定されている公売公告すべき事項に見積価額の決定が含まれていないとしても、原処分庁は、公売公告と見積価額の公告を同日、一体のものとして実施しており、実務上も両者は一体のものとして扱われているから、見積価額が著しく低廉である場合には、公売公告処分の違法事由となる旨主張する。しかしながら、税務署長は、差押財産を公売に付するときは、公売の日の少なくとも10日前までに公売公告しなければならないとされ、公売財産が不動産であるときは、税務署長は、公売の日から3日前までに見積価額を公告しなければならないとされているが、公売財産の見積価額は、公売公告事項とされていない。このことからすれば、見積価額公告は、公売公告の後にされることが予定されていることができ、見積価額の決定も公売公告の前に予定されていると解することはできない。そして、後にされた行政行為に何らかの瑕疵があったとしても、そのことゆえに先行の行政行為が違法となることはないと解されるから、見積価額が仮に低廉であったとしても、そのことが公売公告処分の取消原因にはならないと解するのが相当であり、また、そのように解したとしても、公売財産の所有者等は、見積価額が低廉であることを理由に、その後の売却決定の取消しを求める不服申立てをすることを妨げられないので、公売財産の所有者等の権利が害されるともいえない。

⑤ 平27.12.1裁決（東裁(諸)平27-64）

売却決定の日時と買受代金の納付期限を変更する旨の公売公告は处分性を有しないとした事例

〔裁決要旨〕

公売公告が处分性を有するのは、これによって差押財産の所有者が自己の財産を公売によって売却されるという地位（差押財産の所有者たる滞納者の財産を公売によって売却されるという法律上の地位）に立たされることを理由とするものであるところ、売却決定の日時等を変更する旨の公売公告（本件変更公売公告）は、公売対象不動産を当初公売公告処分に係る公売とは異なる新たな公売に付する旨を公告するものではなく、当初の公売公告処分が存続していることを前提として、当初の公売公告処分に係る公告事項のうち、売却決定の日時と買受代金の納付期限のみを変更するにすぎず、公売の方法や公売の日時、場所については、公告の内容を変更するものではないから、請

求人の上記法律上の地位を何ら変更するものではない。そうすると、本件変更公売公告は、直接国民の権利義務を形成し又はその範囲を確定するものとはいえず、处分性を認める根拠を欠くものというべきであり、通則法第75条第1項に規定する国税に関する法律に基づく処分に該当しないから、本件変更公売公告に対する審査請求は不適法なものである。

⑥ 平30.10.22裁決（東裁(諸)平30-53）・事例集113

見積価額の低廉性は公売公告処分の違法事由には当たらないとした事例

〔裁決要旨〕

見積価額は、徴収法95条1項に規定する公売公告事項ではなく、公売公告とは別個独立に公告されることが予定されている上、見積価額の公告は、公売公告がされた後においてもすることとされている。そうすると、見積価額の適否は、徴収法上、見積価額公告の後に行われる最高価申込者の決定処分又は売却決定処分の違法事由を構成し得るもの、公売公告処分の適法性には影響せず、公売公告処分の違法事由を構成し得ない。

(2) 配 当

イ 配当とは、差押財産の売却代金その他の金銭を差押租税その他一定の債権に配分する手続である。配当の対象となるのは、①差押財産の公売等による売却代金、②差押債権等につき第三債務者から取り立てた金銭、③差し押さえた金銭、④交付要求をした執行機関から交付を受けた金銭である（徴128）。

これらの金銭が配当を受ける債権の総額に不足する場合には、徴収法、民法その他の法律の規定に従って、配当すべき順位と金額を定めて配当しなければならない（徴129）。

なお、配当処分に対して不服があるとして審査請求がされる場合、配当処分の取消しではなく、例えば、滞納国税に配当された換価代金を請求人に配当するよう変更を求める場合もあり、この場合に、配当処分の変更を行い得るか否かが問題となる。この点については、理論上は、処分の変更の裁決をすることは可能と解されるが、議決後、配当を受けるべき債権である質権等によって担保される債権が、他の担保物件の換価代金によって減少していることもあり得るので、注意を要する⁴¹。

ロ 主な裁決例

① 平18.4.19裁決（名裁(諸)平17-52）・事例集71-755

換価代金等の交付期日を原処分庁が2日短縮した配当処分に手続上違法な点はなく、配当処分時に延滞税が滞納国税として存在しているから、その延滞税を徴収するためにした原処分は適法であるとした事例

〔裁決要旨〕

請求人は、①換価代金等の交付期日の期間の短縮を定めた徴収法（以下「徴収法」という。）第132条《換価代金等の交付期日》第2項は、不服申立ての権利を奪うものであり、日本国憲法第11条に違反するので、同条項に基づいてされた配当処分は違法である旨、②配当を受ける國税である延滞税は、本件更正処分が行われた時に確定し、通則法第60条《延滞税》第2項及び第61条《延滞税の額の計算の基礎となる期間の特例》第2項の規定を適用して計算すると、延滞税額

⁴¹ 請求人が配当を受けるべき債権の額の減少が予想される場合には、請求人に対して、審査請求の趣旨を、配当処分の変更ではなく、配当処分の取消しとするように働きかけることも考慮してよい。

は収納等の金額を下回ることから配当処分時には存在しない旨主張する。

しかしながら、①請求人の徵収法第132条第2項の規定が憲法第11条に違反する旨の主張については、当審判所は、処分の基となった法令自体の適否を判断することはその権限に属さないことであるから、審理の限りではない。なお、徵収法第132条第2項は、配当計算書の謄本の交付を受けた滞納者等は、換価代金等の配当に関する異議がある場合は、換価代金等の交付期日までに申し出なければならないことから、異議申出に必要な事項を調査するために要すると思われる期間を定めることで利害関係人の保護を図るとともに、利害関係人が配当を受けない場合には、こうした保護の要請が働くことから迅速な換価代金等の交付を可能とするために、上記期間を短縮することができることとしたものと解される。本件では、配当計算書を発送した日から起算して7日を経過した日は、同年5月4日であるところ、その換価代金等の交付期日を同年5月2日として2日短縮したこととなるが、本件差押債権については利害関係人がいなかったのであるから、本件配当処分は手続上違法な点はない。次に、延滞税が存在しない旨の主張については、延滞税は通則法第60条第1項所定の事由に該当する場合に法律上当然に発生し、その成立と同時に特別の手続を要しないで納付すべき税額が確定するものであり、国税に関する法律によって確定するものではない。そして、更正処分は、更正処分により減少した税額に係る部分以外の部分の国税の納税義務に影響を及ぼさず、また、通則法第60条第1項に規定する更正による納付すべき国税には、減額更正処分は含まれない。そうすると、これらのこと前提に延滞税を計算すると、本件配当処分時には延滞税が存在したこととなるから、請求人の主張には理由がない。

② 平21.1.16裁決（名裁（諸）平20-41）・事例集77-552

譲渡担保財産が滞納者に帰属するとしてした差押処分は違法であるから、当該差押処分に続く配当処分において滞納国税に配当された金額は、残余金として譲渡担保権者である審査請求人に交付すべきであるとした事例

〔裁決要旨〕

徵収法129条1項は、配当を受ける債権の範囲を限定列挙したものと解されるから、譲渡担保の被担保債権は同項に規定する債権には該当しないものの、本件譲渡担保財産が滞納者に帰属するものとした差押えは財産の帰属を誤った違法な差押えであり、当該差押えの違法性は本件配当処分に承継されるから、本件滞納国税は本件譲渡担保財産の換価代金から配当を受ける資格を有しないので、本件滞納国税に配当された金額は、残余金として譲渡担保権者である請求人に交付すべきである。

③ 平21.6.10裁決（広裁（諸）平20-29）・事例集77-543

債権を目的とする質権の設定承諾請求書に当該債権の債務者が記名押印して承諾した事実は認められるものの、当該請求書に確定日付が付されていないから、質権者である請求人は当該債権を差し押された原処分庁に対抗することができないとした事例

〔裁決要旨〕

本件質権により担保される請求人の債権が本件滞納国税に優先するには、請求人が原処分庁に対し、徵収法第15条第2項に規定する方法により、本件質権が本件滞納国税の法定納期限等以前に設定されたことを証明する必要があり、指名債権に対する質権が滞納国税の法定納期限等以前に設定されたことが証明されたといい得るためには、第三債務者に対する質権設定の通知又は第三債務者による質権設定の承諾が確定日付のある証書によって行われることを要し、かつ、当該

証書に付された確定日付が滞納国税の法定納期限等以前のものであることを要するところ、本件の第三債務者が本件質権の設定の通知を受け、これを承諾した本件質権設定承諾請求書には確定日付が付されておらず、請求人は、本件質権の設定を第三者である原処分庁に対抗することができないから、本件滞納国税の法定納期限等以前に本件質権が設定されたことが証明されたということはできない。

これに対し、請求人は、第三債務者が本件質権の設定を承諾した証書には確定日付が付されていないが、本件生命保険証券には質権設定を第三債務者が承認する旨の裏書があり、かつ、確定日付が付されているので、両証書を一体とみなし得る事情が存在し、本件質権は上記確定日付の年月日に設定されたものとみなされるから、本件質権は本件滞納国税の法定納期限等以前に設定されたことが証明されたものといえる旨主張する。

しかしながら、上記裏書事項は、第三債務者が保険金支払請求権上に質権が設定されることを承認するということが記載されているにすぎず、その文言からは、請求人が質権者であることも、設定される質権により担保される債権が本件被担保債権であることもうかがうことはできず、まして、これを質権設定契約書とみることもできないのであるから、本件生命保険証券に確定日付が付されていることをもって、第三債務者の承諾が確定日付ある証書によってなされたものとみることはできない。また、請求人の主張を認めると、質権が設定される債権の債権者と債務者が共謀して、質権設定日をさかのぼらせ、第三者の権利を害することが可能となり、承諾が第三者に対する対抗要件足り得るために、確定日付ある証書をもつてすることを必要としている法の趣旨を没却してしまうことになりかねない。そうすると、本件質権が第三者である原処分庁に対する対抗要件を備えていない以上、本件質権は、本件滞納国税の法定納期限等以前に設定されたことが証明されたものということはできないから、この点に関する請求人の主張には理由がない。

4 納税の猶予

(1) 概説

国税は、その納期限までに完納されなければならず、滞納となった場合は、督促状による督促の上、滞納処分によって強制的に徴収されることとなる。しかしながら、一定の事由により完納することが困難な納税者について、期限内に完納を求めること及び滞納となった国税を強制的に徴収することが相当でない場合もあるため、通則法46条は、上記の期限内納付及び滞納となった国税の強制徴収の例外として、納税の猶予の制度を定めている。

同条は、①納税者が災害等により相当な損失を受けた場合に、その損失を受けた日以後1年以内に納付すべき納期末到来の国税についての納税の猶予（同条1項）、②災害、盜難、病気、事業の休廃止、事業上の著しい損失等があった場合に、納期限が到来している国税についての納税の猶予（同条2項）、③法定申告期限、課税標準申告書の提出期限又は法定納期限から1年以上経過した後に課税された国税についての納税の猶予（同条3項）を規定しており、最も多く不服申立てがされるものは、納税者が上記②の納税の猶予の申請をしたのに対し、税務署長等が納税の猶予の要件を欠くとして、納税の猶予不許可処分をしたことに対してである。

通則法46条2項の規定による納税の猶予は、①納税者に同項各号の事実（猶予該当事実）があること、②納税者が納付すべき国税を一時に納付することができない（納付困難事実がある）と認められること、③納付困難事実が猶予該当事実に基づくこと（基因関係）、④納税者から通則法46条の2第1

項から3項に規定する納税の猶予の申請書（添付書類を含む。）が提出されていること、⑤通則法46条1項の規定による納税の猶予を受ける場合でないこと、⑥原則として、同条5項に規定により担保が提供されていること、のいずれの要件も満たされているときに認められるものであるから、これらの要件のうち1つでも満たされない場合には、納税の猶予をすることができない。

したがって、納税の猶予不許可処分の取消しを求める審査請求事件の調査・審理の対象は、上記の各要件の充足性となり、このうち、1つでも要件が充足されていない場合には、棄却の裁決をすることとなる。

なお、原処分庁が上記の各要件のうちの1つが満たされていないとして納税の猶予不許可処分を行い、他の要件の充足性について判断していない場合において、調査・審理の結果、原処分庁が充足されていないと判断した要件が充足されている場合に、そのことだけで処分を取り消すか否かが問題となるが、紛争の一回的解決の観点からすれば、他の要件の充足性についても調査・審理することが望ましい。

(2) 主な裁決例

① 平21.11.6裁決（名裁(諸)平21-11）・事例集78-30

事業についての著しい損失があったとは認められないとした事例

〔裁決要旨〕

審査請求人（以下「請求人」という。）は、①国税庁が定める納税の猶予等の取扱要領（以下「猶予取扱要領」という。）第2章第1節1の(3)のへの(イ)では、「納税者に事業上の著しい損失に類する事実があったこと」とは、「従前に比べ売上げの減少等の影響を受けたこと」と定めているから、比較の対象は調査日前1年間（以下「調査期間」という。）の直前の1年間（以下「基準期間」という。）より広いことは明らかであり、売上げの減少等の程度が著しいことまでを要件とするものではないところ、②平成19年分と平成13年分を比較すると、売上金額及び粗利益金額が明らかに減少した事実があるので、通則法第46条第2項第5号に既定する同項第4号に類する事実（以下「5号該当（4号類似）事実」といい、第4号で規定する事実を「4号該当事実」という。）がある旨主張する。

しかしながら、猶予取扱要領にいう「従前」とは、4号該当事実の原則的な判定方法と例外的な判定方法の基礎となる期間を示していると解するのが相当であり、5号該当（4号類似）事実とは、自己の責に帰すことができないやむを得ない事由による著しい売上げの減少や著しい経費の増加をいい、利益の減少による5号該当（4号類似）事実があるというためには、著しい赤字の状態が生じたとまではいえないが、それに近い赤字の状態が生じていることが必要であると解されるところ、本件調査期間と本件基準期間を比較すると、売上げの減少や経費の増加の程度が著しいとは言い難く、利益については赤字の状態に陥ったとは認められないから、請求人には、5号該当（4号類似）事実があるとは認められない。

② 平22.1.7裁決（東裁(諸)平21-89）・事例集79

通則法第38条第1項各号に掲げる線上請求事由があるときは、納税の猶予申請に係る国税がその猶予期間内に完納されることが確実であるとか、当該国税の徵収確保の上で全く支障がないなどの特段の事情が認められない限り、納税の猶予は認められないというべきであるとした事例

〔裁決要旨〕

納税の猶予申請時点において、既に納税の猶予取消事由がある場合には、猶予に係る国税の確実

な徴収ができないとなるおそれがあるのであるから、その猶予期間内に猶予に係る国税が完納されることが確実であるとか、徴収確保の上で全く支障がないなどの特段の事情がない限り、納税の猶予は認められないと解するのが相当であるところ、本件の納税の猶予申請時において、請求人には、通則法第49条第1項が規定する納税の猶予の取消事由としての同法第38条第1項第6号に該当する事実があり、上記の特段の事情は認められないから、本件の納税の猶予申請は認められないというべきである。

③ 平23.11.15裁決（名裁(諸)平23-36）・事例集85

通則法第46条第2項4号の「事業につき著しい損失を受けたこと」の判定は、一定期間における損益計算を行うことにより判定することが相当であり、生活費等を控除して利益金額を算定すべきではないとした事例

〔裁決要旨〕

請求人は、請求人の各年分の所得金額及び青色事業専従者給与の金額の合計額から生活費等を差し引いた利益金額がいずれも赤字となるから通則法第46条《納税の猶予の要件等》第2項第4号で規定する事実（4号該当事実）がある旨主張するが、請求人の所得金額及び青色事業専従者給与の金額の合計額から生活費等を差し引くという法令上の根拠がなく、独自の見解というべきである。

④ 平24.3.16裁決（金裁(諸)平23-10）

裁決時において納税の猶予期間を満了している場合は、原処分を取り消すことによって回復すべき権利又は法律上の利益が存在しているとは認められないとした事例

〔裁決要旨〕

審査請求によって処分の取消しを求めるには、請求人に審査請求の利益があることが必要であり、その利益は審査請求の裁決を行う時にも存在していなければならないものである。そして、審査請求の利益があるか否かは、原処分を取り消すことによって回復すべき権利又は法律上の利益が存在しているか否かという観点から判断するものと解されるところ、請求人が行った差押解除申請の前提である納税の猶予期間は既に経過しており、本件審査請求の裁決を行う時において納税の猶予はされていないのであるから、もはや原処分を取り消すことによって回復すべき権利又は法律上の利益が存在しているとは認められず、本件審査請求は審査請求の利益を欠く不適法なものというべきである。

⑤ 平28.1.13裁決（関裁(諸)平27-26）・事例集102

納税の猶予不許可処分をした原処分庁の判断に裁量権の範囲の逸脱又は濫用があったと認ることはできないとした事例

〔裁決要旨〕

請求人は、納税の猶予の申請を許可するか否かは納税者の事業実態として納税を困難にしている事実の存否により判断されるべきところ、請求人には当該事実が存在し、国税通則法第46条《納税の猶予の要件等》第2項第5号の要件を充足していたとして、原処分庁が納税の猶予を不許可とした処分（本件不許可処分）には裁量権の範囲の逸脱又は濫用があり、違法である旨を主張する。しかしながら、納税の猶予の許否は税務署長の裁量的判断に委ねられていると解するのが相当であるところ、当該裁量基準を示した「納税の猶予等の取扱要領」（猶予取扱要領）の定めが合理性を有するものである場合には、税務署長の判断が当該取扱要領の定めに従っている限り、裁量権の範囲の逸脱又はその濫用があるとの評価を受けることはない。これを本件についてみると、本件に関する

る猶予取扱要領の定めは合理的であり、当該定めに従えば、請求人には国税通則法第46条第2項第5号（第4号類似）に該当する事実があったということはできないから、本件不許可処分をした原処分庁の判断に、裁量権の範囲の逸脱又は濫用があったと認めることはできない。

⑥ 平30.1.9裁決（大裁（諸）平29-43）・事例集登載110

徵収担当職員から、再三再四、預金通帳の提示を求められたにもかかわらず、請求人が預金通帳を一切提示しなかったことは、帳簿書類その他の物件の検査を拒んだものと認められるとして、納税の猶予の不許可事由に該当するとした事例

〔裁決要旨〕

請求人は、通則法46条2項3号（事業を廃止し、又は休止したこと）を理由に本件猶予申請を行ったこと、本件猶予申請書に添付された本件財産目録には、本件各預金口座が記載されていたことからすると、本件猶予申請に係る事項（通則法46条2項3号に該当する事由があること及び本件国税を一時に納付することができないことなど）を明らかにするためには、少なくとも本件各預金口座の状況について調査をする必要があったと認められるから、請求人の所有する預金通帳は、「納税者の有する金銭出納帳、売掛帳、買掛帳、預金台帳及び領収証書等の猶予該当事実等を明らかにするため必要と認められる一切の帳簿書類」に該当し、「帳簿書類その他の物件」（通則法第46条の2第11項）に該当すると認められる。そして、本件猶予申請書には、本件各預金口座の状況を証する書類の添付がなかったことからすると、徵収担当職員が、請求人に対し、その所有する預金通帳の提示を求めたことは、上記調査をする上で「必要な限度」（通則法46条の2第11項）にとどまるものであったと認められる。しかし、請求人は、徵収担当職員から、再三再四、請求人所有の預金通帳の提示を求められたにもかかわらず、徵収担当職員に対し、預金通帳を一切提示しなかったのである。したがって、請求人は、徵収担当職員による帳簿書類その他の物件の検査を拒んだものと認められる。

第4章 第二次納税義務

第1 制度の趣旨

第二次納税義務とは、納税義務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税額に不足する場合に、納税義務者と一定の関係にある者が、その納税義務者の納税義務を補充的（二次的）に負う義務をいう。この場合、徴収権者は、第二次納税義務者に対して、徴収しようとする金額及びその納期限等を納付通知書により告知しなければならない（微32）。これを第二次納税義務の納付告知処分という。第二次納税義務の納付告知処分の審査請求は、この納付告知処分を不服とする第二次納税義務者が、国税不服審判所長に対してその取消しを求めるものである。

国税の第二次納税義務に関する現行の規定は、昭和34年4月の徴収法制定の際に整備されたものであるが、その制定準備段階における「租税徴収制度調査会答申（昭和33年12月8日）によれば、制度の趣旨について、「形式的には第三者に財産が帰属している場合であっても、実質的には納税者にその財産が帰属していると認めて、公平を失しないようなときに、…形式的に権利が帰属している者に対して補充的に納税義務を負担させることにより、徴税手続の合理化を図るために認められている制度である」と説明されており、第二次納税義務制度の趣旨を述べる際には、この説明が引用されることが多い。しかし、この説明は、第二次納税義務の制度全体を通じての基本的な思想としていえることであって、個々の第二次納税義務の制度についてみると、適切な説明とはいえないものもある（例えば、無限責任社員の第二次納税義務は、無限責任社員は会社の債務につき責任を負うこととされているところ、租税債権が公法上の債権であるがゆえに私法上の債権よりも不利益な取扱いを受けるべき理由がないことから、徴収不足の場合に無限責任社員について会社の納税上の責任を負わせることとしたものと解される。）。この第二次納税義務の制度について、最高裁は、「国税徴収法の定める第二次納税義務は、確定した主たる納税義務につき、本来の納税義務者の財産に対する滞納処分を執行してもなお徴収すべき額に不足すると認められる場合に、本来の納税義務者と同一の責任を負わせても公平を失しないような特別の関係にある第三者を本来の納税義務者に準ずる者とみて、これに主たる納税義務についての履行責任を補充的に負わせるもの」であると説明している（最判平6.12.6・民集48-8-1451）。⁴²

第2 第二次納税義務の手続

1 第二次納税義務の納付告知処分手続

税務署長が納税義務者の国税を第二次納税義務者から徴収しようとするときは、第二次納税義務者に対し、徴収しようとする金額、納付期限及び場所等（微令11①）を記載した納付通知書により告知しなければならない（微32①前段）。右納付告知により、法定要件を具備することによって抽象的に成立していた第二次納税義務が、具体的に確定し、納付通知書により告知された金額を納付期限（微令11④）

⁴² 第二次納税義務の納付告知処分の裁決に当たっては、その制度の趣旨を述べる必要のある場合が多いが、第二次納税義務制度の全体の趣旨を述べるよりは、個々の事案に適用された第二次納税義務の制度の趣旨を述べるほうが適切である場合が多い。最近の裁決で参考となるものとして、徴収法34条《清算人等の第二次納税義務》の趣旨について述べた平20.9.19裁決・事例集76-497、徴収法37条《共同的な事業者の第二次納税義務》趣旨について述べた平21.11.13裁決・事例集78-50、徴収法38条《事業譲受人の第二次納税義務》の趣旨について述べた平20.10.1裁決・裁決事例集76-573、徴収法39条《無償譲受人等の第二次納税義務》の趣旨について述べた平20.10.27裁決・事例集76-521がある。

までに納税する義務が生ずる。

2 第二次納税義務者に対する滞納処分手続に至るまでの過程

第二次納税義務者が、その国税を納付期限までに完納しないときは、税務署長は線上請求（通38①）をする場合を除き、納付催告書によりその納付を督促しなければならない（微32②前段）。これは、第二次納税義務者の財産についての滞納処分を開始する手続を明確化したものと解されている。

この場合において、同納付催告書は、原則として、その納付期限から50日以内に発するものとされている（微32②後段）。そして、納付催告書を発した日から起算して10日を経過した日（具体的には11日目）までに、第二次納税義務者が国税を完納しないときは、その者の財産を差し押さえなければならないとされている（微47①一、③）。

第3 第二次納税義務の特徴

1 換価の制限

第二次納税義務者の財産の換価は、その財産の価額が著しく減少するおそれがあるときを除き、主たる納税義務者の財産を換価に付した後でなければ、行うことができない（微32④）。この制限は、第二次納税義務者の財産を換価する場合に限られており、ここでいう「換価」とは、徵収法第5章第3節の手続による換価をいうものと解される。したがって、交付要求及び交付要求をしたことによる配当金の受領、差押債権及び有価証券に係る金銭債権の取立て、並びに差し押された現金を第二次納税義務額等に充てることについては、その制限が及ばない。

2 第二次納税義務と主たる納税義務との関係

第二次納税義務は、主たる納税義務に対し、いわゆる附從性と補充性を有するといわれている（大阪高判昭48.11.8・訟月20-5-171）。すなわち、主たる納税義務なくして第二次納税義務は成立せず、主たる納税義務の消滅、変更等の効力は原則として第三次納税義務にも及び、また、第二次納税義務者は主たる納税義務者の財産に対して滞納処分を執行してもなお徵収すべき額に不足すると認められる場合に初めて二次的に履行の責を負うものとされている。

(1) 附從性からの帰結

イ 主たる納税義務者につき納税の猶予がされた場合（通46~49）、その効果は第二次納税義務にも及び、その猶予期間中は強制的な徵収手続を行うことができない（通48①）から、第二次納税義務者に対して納付告知、催告及び滞納処分をしないのが実務の取扱いである（微基通32⑩）。また、そうしないと、第二次納税義務者は主たる納税義務者に対し求償することになり（微32⑤）、主たる納税義務者に対して納税の猶予をした意味がなくなることになる。

ただし、主たる納税義務者につき換価の猶予がされた場合（微151、152）には、右納付告知等をすることは妨げられない（微基通32⑨、換価の制限があることは前述のとおり。）。

ロ 第二次納税義務についての時効中断の効力は、主たる納税義務に及ばないが、主たる納税義務についての時効中断の効力は、第二次納税義務に及ぶ。したがって、第二次納税義務が主たる納税義務よりも先に時効によって消滅することはない。なお、更正・決定等の除斥期間を定める通則法70条の規定は、第二次納税義務の告知処分について適用されることなく、主たる納税義務が存続す

る限り、必要に応じ第二次納税義務を課すことができる（後記7の(4)参照）。

ハ 主たる納税義務につき限定承認があった場合には、限定承認は、主たる納税義務の責任の限定であって債務の消滅ではないから、第二次納税義務には影響しない（微基通32-25）。

(2) 補充性からの帰結

- イ 第二次納税義務者の財産の換価は、その財産の価額が著しく減少するおそれがあるときを除き、主たる納税義務者の財産を換価した後でなければ、行うことができない（微32④）。
- ロ 主たる納税義務者と第二次納税義務者とから納付があった場合において、その国税につき過誤納が生じたときには、まず、第二次納税義務者が納付した額につき過誤納があったものとして、還付又は充当する（通令22）。

3 第二次納税義務と詐害行為との制限

第二次納税義務に関する規定の中には、詐害行為の取消しと同様の効果を得ることを目指した規定があるが、第二次納税義務が詐害行為の取消しと相違する主な点としては、①訴訟手続によることなく、その告知が行政処分によって行えること、②無償譲渡等の債権者を害することとなる処分行為について、主たる納税義務者及び第二次納税義務者（債務者、受益者及び転得者）の悪意を要しないことが挙げられる。中でも、無償又は著しい低額の譲受人等の第二次納税義務（微39）の規定は、詐害行為の取消しとよく対比されるが、これが詐害行為の取消しと相違する点は、上記①、②のほかに、③第二次納税義務については、滞納者の無償譲渡等の行為が当該国税の法定納期限の1年前の日以後に行われていること、④第二次納税義務者は、その者が滞納者の親族その他の特殊関係者である場合を除き、現存利益の限度で責任を負うこと等が挙げられる。

第4 第二次納税義務の種類

- ① 合名会社等の社員の第二次納税義務（微33）
- ② 清算人等の第二次納税義務（微34）
- ③ 同族会社の第二次納税義務（微35）
- ④ 実質所得者課税が行われた場合の第二次納税義務（微36一）
- ⑤ 資産の譲渡等を行った者の実質判定による課税が行われた場合の第二次納税義務（微36二）
- ⑥ 行為計算否認による課税が行われた場合の第二次納税義務（微36三）
- ⑦ 共同的な事業者の第二次納税義務（微37）
- ⑧ 事業譲受人の第二次納税義務（微38）
- ⑨ 無償譲受人等の第二次納税義務（微39）
- ⑩ 人格のない社団等の財産名義人の第二次納税義務（微41①）
- ⑪ 人格のない社団等の財産払戻し等の場合の第二次納税義務（微41②）

第5 第二次納税義務に関する問題点

1 第二次納税義務の競合

(1) 問題の所在

第二次納税義務の告知処分は、国税については徵收法の規定により、地方税については地方税法の

規定により、また、公課についてはその徴収を定めた各法律に基づいて行われる。地方税法には徴収法とほぼ同一の規定が設けられており、公課についてもそれぞれの法律に「国税徴収の例により」等の規定が設けられている。このため、例えば、法人が解散した場合において、国税を完納しないで残余財産を分配したとすると、その法人の清算人に対し、分配又は引渡しをした財産の価額の限度において、国税及び地方税についての第二次納税義務告知処分が競合して課されることがある（なお、異なる滞納国税が同様に競合する場合もある。）。この場合において、国税及び地方税の第二次納税義務の課税額の合計が、分配又は引渡しに係る財産の価額より少ないとときは特に問題はないが、これを超えるときは、その超える額についての告知処分が違法か否かの問題がある。

(2) 判例等の考え方

この問題について、東京地判昭45.7.29・判時605-58は、各徴収権者が告知、差押えの段階において、他の徴収権者の有する租税債権の額を把握することが困難であること等を考慮し、各徴収権者は、それぞれ、第二次納税義務者が滞納者より受けた利益の現に存する限度又はその受けた利益の限度において、告知及び差押えをすることができる旨判示し、徴収実務でも同様に取り扱われている（徴基通32-29）。すなわち、その告知、差押えの段階においては、それぞれ第二次納税義務の法定の限度において競合して告知、差押えをし得るものであり、受けた利益の現に存する限度額又はその受けた利益の限度額を超える額についての告知処分も違法ではないと解される。

その競合の調整は、徴収の段階において、差押先着手主義及び交付要求先着手主義（徴12、13）によって処理され、有限責任の場合には、第二次納税義務者が一方の徴収権者から法定の限度まで徴収されると、他方の徴収権者から課された第二次納税義務を含めて、第二次納税義務の全てが消滅すると解するのが相当であろう。

2 第二次納税義務告知処分と民法94条との関係

(1) 問題の所在

租税は経済的実質に基づいて課される（所12、法法11）。しかし、租税を賦課する場合、虚偽表示等のため、真実の所得者でない者に課税されることがある。

例えば、不動産の所有者Aが、その不知の間にBへの不実の所有権移転登記が経由されたことを知りながら、その存続を明示又は默示に承認していた場合において、Bが滞納したため、B名義の不動産に税務署長等が滞納処分を行ったときには、当該税務署長等は、民法94条2項の規定による保護を受け得る（最判昭62.1.20・訟月33-9-2234）。これに対して、B名義の不動産が更に第三者Cに贈与を原因として移転登記されたことから、Cに対してBからの無償譲受人としての第二次納税義務（徴39）を課した場合にも、Cとの関係で民法94条2項が適用されるかが問題となる。

すなわち、不動産はBから贈与を受けたものではなく、実質はAから贈与を受けたものであるとして、Cから第二次納税義務告知処分の取消しを求められたとき、税務署長等は、虚偽の登記のされた不動産について、民法94条2項にいう善意の第三者に該当するとして、第二次納税義務告知処分の適法性を主張できるか否か、これをCの立場でいえば、Cは税務署長等に、登記は虚偽表示であるから、Bから贈与を受けたものではないとして、第二次納税義務告知処分の違法を主張できるか否かが問題となる。

(2) 判例等の考え方

民法94条2項にいう第三者とは、虚偽表示の当事者及びその一般承継人以外の者であって、虚偽表

示の外形について新たな利害関係を有するに至った者をいい（最判昭42.6.29・判時491-52、最判昭45.7.24・民集24-6-7-1116等）、具体的にいえば、不動産の仮装譲受人から更に譲り受けた者（最判昭28.10.1・民集7-10-1019、前掲最判昭45.7.24）、その上に抵当権を取得した者（大判大4.12.17・民録21-2124、大判昭6.10.24・法律新聞3334-4）、仮装債権の譲受人（大判昭6.6.9・大審院民集10-8-470、大判昭13.12.17・大審院民集17-24-2651）等がこれに該当する。

第二次納税義務の納付告知処分は、納付告知により第三者に納税義務を二次的に負担させるものであるが、その財産に対して直接、目的たる権利を取得する滞納処分又はこれに類する物的な処分ではなくて、単に債権を確定する処分にすぎず、税務署長等はその告知によって一般債権者としての地位を有するに至るにすぎないので、この第三者には該当しないとされている（大阪地判昭48.2.26・訟月19-5-51）。したがって、外形上第二次納税義務の要件を満たしていると認めて第二次納税義務を課した場合において、その物件の移転に虚偽表示が介在していたようなときは、税務署長等は、その第二次納税義務者に対して民法94条2項の第三者に当たることを主張し得ないことになる。

3 主たる納税義務者に対する課税処分の違法を第二次納税義務者が争うことの可否

(1) 問題の所在

第二次納税義務者は、主たる納税義務者が租税を滞納した場合に、主たる納税義務者に代わって二次的に納税義務を負う者であり、第二次納税義務は、税務署長から納付通知書によって告知されたときに具体的に確定する。この告知は主たる納税義務者に対する課税処分とは別個の行政処分ではあるが、主たる納税義務者に対する課税処分が取り消されたり、その無効が確認されたりすると、主たる納税義務の有効な存在が、納付告知処分の要件となっているので、当該納付告知処分は違法となる。そこで、第二次納税義務告知処分の違法事由として課税処分の違法事由を争い得るか、また、直接課税処分を争い得るかが問題となる。

争い得る形態としては、次のようなものが考えられる。

- ① 第二次納税義務者が主たる納税義務者に対する課税処分の違法を告知処分の取消事由として主張することの可否
- ② 第二次納税義務者が主たる納税義務者に対する課税処分の無効を告知処分の取消事由として主張することの可否
- ③ 第二次納税義務者が主たる納税義務者に対する課税処分等の取消しを求めることが可否

(2) 判例等の考え方

イ 上記①の点について、大阪高判昭48.11.8・訟月20-5-171は、「第一次課税処分（主たる納税義務者に対する課税処分）と第二次課税処分（第二次納税義務者に対する課税処分）とは別個の処分であるから、第一次課税処分に瑕疵があり違法であるとしても、その違法性は第二次課税処分に承継されるいわれがなく、したがって、第二次納税義務者は第二次課税処分に第一次課税処分の違法性が承継されたものとして、これを理由に、第二次課税処分の無効もしくは取消を求ることは許されない」と判示している（同旨：広島高判昭47.7.18・二次判例集538、広島高岡山支判昭48.1.0.15・行集24-10-1058）。

ロ 上記②の点については、主たる納税義務の有効な存在は第二次納税義務成立の要件であるが、課税処分と告知処分は別個の処分であるから、仮に課税処分に瑕疵があって違法であっても、それが無効であるか又は取り消されない限り、課税処分は有効に存在し（最判昭30.12.26・民集9-14-20

70、田中二郎・新版行政法（上巻）【全訂第2版】33頁）、告知処分自体に違法がない限り、告知処分が取り消されることはない。もっとも、課税処分に重大かつ明白な瑕疵があってその処分に無効事由がある場合には、第二次納税義務が主たる納税義務に付従する性格から、第二次納税義務の告知もその効力を発生する理由はなく、無効というべきである（同旨：前掲広島高判昭47.7.18）。

ハ そして、最判昭50.8.27・民集29-7-1226は、上記①及び②の問題について、「第二次納税義務の納付告知は、主たる課税処分等により確定した主たる納税義務の徵収手続上の一処分としての性格を有し……したがって、主たる課税処分等が不存在又は無効でないかぎり、……第二次納税義務者は、右納付告知の取消訴訟において、右の確定した主たる納税義務の存否又は数額を争うことはできない」と判示している（同旨：大阪高判昭51.7.16・訟月22-9-2289、名古屋高判昭54.3.8・税資104-620、東京地判昭56.10.6・訟月28-3-625、前橋地判昭59.7.12・税資139-54）。ただし、最判平18.1.19・民集60-1-65では、泉裁判官が「第二次納税義務者は納付告知処分の取消請求の中で主たる課税処分の違法性を主張することができると解すべきであり、昭和50年判決は変更されるべきである」旨の補足意見を述べており、今後、学説・判例の動向を注視していく必要がある。

ニ 上記イの③の点については、最判平18.1.19・民集60-1-65が徵収法39条の第二次納税義務者について、不服申立適格を肯定した。

〔判決要旨〕

1 不服申立適格について

徵収法39条に定める第二次納税義務は、本来の納税義務者に対する主たる課税処分等によって確定した主たる納税義務の税額につき本来の納税義務者に対して滞納処分を執行してなお徵収すべき額に不足すると認められる場合に、前記のような関係にある第三者に対して補充的に課される義務であって、主たる納税義務が主たる課税処分によって確定されるときには、第二次納税義務の基本的内容は主たる課税処分において定められるのであり、違法な主たる課税処分によって主たる納税義務の税額が過大に確定されれば、本来の納税義務者からの徵収不足額は当然に大きくなり、第二次納税義務の範囲も過大となって、第二次納税義務者は直接具体的な不利益を被るおそれがある。他方、主たる課税処分の全部又は一部がその違法を理由に取り消されれば、本来の納税義務者からの徵収不足額が消滅し又は減少することになり、第二次納税義務は消滅するか又はその額が減少し得る関係にあるのであるから、第二次納税義務者は、主たる課税処分により自己の権利若しくは法律上保護された利益を侵害され又は必然的に侵害されるおそれがあり、その取消しによってこれを回復すべき法律上の利益を有するというべきである。

2 不服申立期間の起算日について

第二次納税義務となる者に主たる課税処分に対する不服申立ての適格を肯定し得るのは、納付告知を受けて第二次納税義務者であることが確定したか、又は少なくとも第二次納税義務者として納付告知を受けることが確実となったと客観的に認識し得る時点からであると解される。そうであるのに、不服申立ての適格を肯定し得ない段階で、その者について不服申立期間が進行していくというのは背理というべきである。

殊に徵収法39条所定の第二次納税義務者は、前記のとおり、本来の納税義務者から無償又は著しく低い額の対価による財産譲渡等を受けたという取引相手にとどまり、常に本来の納税義務者と一体性又は親近性のある関係にあるということはできないのであって、第二次納税義務

を確定させる納付告知があるまでは、不服申立ての適格があることを確實に認識することはできないといわざるを得ない。その反面、納付告知があれば、それによって、主たる課税処分の存在及び第二次納税義務が成立していることを確實に認識することになるのであって、少なくともその時点では明確に「処分があったことを知った」ということができる。

そうすると、徴収法39条所定の第二次納税義務者が主たる課税処分に対する不服申立てをする場合、通則法77条1項所定の「処分があったことを知った日」とは、当該第二次納税義務者に対する納付告知（納付通知書の送達）がされた日をいい、不服申立期間の起算日は納付告知がされた日の翌日であると解するのが相当である。

今後、第二次納税義務者が主たる納税義務者に対する課税処分等の取消しを求めてきた場合には、上記最判平18.1.19の判示内容に照らして、個々に不服申立適格を判断する必要がある⁴³。なお、平2.2.4裁決・大裁平21-36は、贈与税についての主たる課税処分について、その連帯納付義務者に不服申立適格を認めた。

4 主たる納税義務と第二次納税義務の消滅時効等に関する問題

(1) 問題の所在

国税の徴収権の消滅時効は、その国税の法定納期限から5年を経過することによって完成する（通72①）。したがって、それに対応する主たる納税義務及び第二次納税義務の消滅時効も同様に法定納期限から5年である。しかし、第二次納税義務が具体的に確定するのは納付通知書により告知されたときであり、納税に関する告知は時効の中止事由となっているので（通73①三）、その場合には指定された納期限から5年を経ることによって時効が完成する。このように第二次納税義務が具体的に確定している場合には、主たる納税義務と第二次納税義務の消滅時効の起算点は異なるのが通常である。

そうすると、①主たる納税義務が先に時効によって消滅した場合、第二次納税義務も消滅するか否かが問題となる。また、②主たる納税義務が時効中断した場合の効力は第二次納税義務に及ぶか否かという問題がある。

(2) 判例等の考え方

イ 上記①の点について直接判示した裁判例はなく、徴収実務のかつての取扱いは、第二次納税義務の時効が中断されて存続している場合には、主たる納税義務がやむを得ない理由により時効消滅したときにおいても、その第二次納税義務について滞納処分を執行することができるとしていた（旧徴基通32-7）が、その後、昭和41年に上記通達が改正され（徴基通32-28）、その注書で、主たる納税義務の存在確認等の訴えによる時効中断措置をとることとされた。

当該改正後の通達に対しては、「行政取扱いとしての安全性を見込んだものであり、主たる納税義務の時効消滅に伴い第二次納税義務も消滅するという見解に立つものではないと解される。第二

⁴³ 第二次納税義務者が源泉所得税の納税告知処分の取消しを求める不服申立適格を有するか否かについては、源泉所得税の場合、その税額は、自動確定方式によるものであり、第二次納税義務の基本的内容が主たる課税処分において定められる訳ではないから、違法な主たる課税処分によって、主たる納税義務の税額が過大に確定されることにより、第二次納税義務を負う範囲も過大になるとという関係性は認められないから、第二次納税義務者には、主たる納税義務者に対する源泉所得税の納税告知処分により自己の権利若しくは法律上保護された利益を侵害され又は必然的に侵害されるおそれがあるということはできず、その取消しによってこれを回復すべき法律上の利益はないと解される（平29.3.24裁決・東裁28-103）。もっとも、源泉所得税の納税の告知は、課税処分たる性質を有しないものというべきであるから、第二次納税義務者は、第二次納税義務の納付告知に対する不服申立てにおいて、主たる源泉納税義務の存否及び数額を争うことができると解するのが相当である（平30.11.13・関裁30-13）。

次納税義務は、主たる納税義務者の徴収不足の時に機能する制度であり、つまり、もはや主たる納税義務者を相手にすることが無意味となった場合に、主たる納税義務者と一定の関係に立つ者に対して義務を課すものであるから、第二次納税義務について滞納処分手続を続行することができると解すべきである」との見解があり（国税徴収法精解〔平成21年改訂版〕315頁）、現在も、主たる納税義務について消滅時効の期間が満了したとして第二次納税義務も消滅することとすれば、第二次納税義務制度が最も効果を発揮すべきときにおいてその機能が失われることになって、第二次納税義務制度の制定の根本を覆滅させることになるから、第二次納税義務の時効が中断されて第二次納税義務が存続している限り、主たる納税義務の消滅時効の期間が満了していても、第二次納税義務についての滞納処着手続を続行することができると解すべきであるとする見解がある（国税徴収法精解〔平成21年改訂版〕316頁）。しかしながら、第二次納税義務者からの徴収は、主たる納税義務の満足を得るために行われるものであるから、主たる納税義務の消滅によってその必要性が消滅したときは、第二次納税義務から徴収することはできないと解され、また、納付や免除等の事由によって主たる納税義務が消滅した場合と時効によって主たる納税義務が消滅した場合とでその効力の及ぶ範囲を別異に解する理由はないから、主たる納税義務の時効消滅の効果は第二次納税義務にも及ぶと解すべきである。

- ロ 上記②の点については、広島地判昭46.5.6・訟月17-8-1354は、「（第二次納税）義務の本質は、主たる納税義務を負担する納税者に対する徴収処分の延長あるいは一段階としてとらえるべきものであるから、第二次納税義務は主たる納税義務と運命をともにするものと考えるのが相当である。従って主たる納税義務が在する限り、第二次納税義務がこれと別個に独立して時効の進行を始めることはないと解すべきである。そこで本件につきこれをみると、……訴外会社に対する主たる納税義務は昭和39年10月7日に督促状により同月17日まで時効中断され同日より5年以内である昭和43年10月21日に原告に対する本件第二次納税義務告知処分がなされたことが明らかであるから、主たる納税義務の法定納期限を基準にして、それから5年経過することにより第二次納税義務が時効により消滅するという原告の主張は失当であつて採用できない」と判示し、主たる納税義務の時効が中断している以上、第二次納税義務のみが独立して時効消滅することはないことを明らかにし、徴収実務も同様に解している（徵基通32-28）。

なお、第二次納税義務の時効中断の効力は主たる納税義務に及ばないと解される。

- ハ 第二次納税義務の告知処分についての通則法70条の類推通用について、最判平6.12.6・民集48-8-1451は、「国税通則法70条が国税の更正、決定等の期間制限について規定しているながら、第二次納税義務の納付告知については触れるところがないのは、右に述べた第二次納税義務の納付告知の性格等からして、右納付告知については独立して期間制限を設ける理由がないことによる」と判示し、同条が納付告知に類推通用されることはないとしている。

第6 主な裁判例

1 合名会社等の社員の第二次納税義務（徵33）

- 平25.12.2裁決（関裁(諸)平25-17）・事例集93

第二次納税義務に係る租税債務が成立した時点において無限責任社員であった者は第二次納税義務を負うと解するのが相当であるとした事例

〔裁決要旨〕

請求人は、原処分庁が、主たる納税者（本件滞納法人）の滞納国税を徴収するために、請求人の所有する不動産の差押処分（本件差押処分）を行ったことに対し、本件差押処分の前提となる徴収法第33条《無限責任社員の第二次納税義務》に基づきなされた第二次納税義務の納付告知処分（本件納付告知処分）は、請求人が本件納付告知処分時には既に本件滞納法人の無限責任社員ではないことから無効であり、これを前提として行われた本件差押処分も無効又は違法なものとして取り消されるべきである旨主張する。

しかしながら、徴収法第33条の趣旨からすると、会社法が規定する無限責任社員の責任は私法上の債務だけではなく公法上の債務にも適用されると解され、無限責任社員の弁済責任が会社債務の発生と同時に生じることからすると、会社債務の発生時、すなわち第二次納税義務に係る租税債務が成立した時点において無限責任社員であった者は、第二次納税義務を負うと解するのが相当である。これを本件についてみると、本件滞納国税が成立した時点において、請求人は、滞納法人の無限責任社員であったと認められることから、本件滞納国税について第二次納税義務を負うこととなり、本件納付告知処分は無効ではない。したがって、本件納付告知処分の無効を前提とする請求人の主張には理由がない。

2 清算人等の第二次納税義務（徴34）

- ① 平19.12.21裁決（名裁（諸）平19-53）・事例集74-465

営業譲渡代金の一部から株式譲渡代金名下で個人株主に金員を交付したことは、法人の解散を前提とする残余財産の分配に当たり、徴収法第34条の第二次納税義務の告知処分が適法であるとした事例

〔裁決要旨〕

請求人は、本件営業譲渡日に滞納法人の個人株主Aらが受領した金員は、滞納法人の株式の譲渡代金であるとともに、同日は滞納法人の解散決議前であるから、当該金員は徴収法第34条の「残余財産の分配」によるものではないと主張する。しかしながら、①本件滞納法人は、本件営業譲渡日に、本件滞納法人の代表者である請求人とその親族が全株式を所有する本件滞納法人の筆頭株主であるB社に対する債務を除き、資産・負債のすべてをC社に譲渡するとともに、従業員もC社に引き継いでいること、②C社は、当該金員を営業譲渡代金の一部と認識し、その旨の経理をしていること、③本件営業譲渡日において本件滞納法人は債務超過と認められ、その株式に経済的価値はなく、C社が当該株式を取得する経済的合理性も必要性も認められないこと、④本件滞納法人の株式の譲渡に必要な取締役会の承認がなされていないこと、⑤請求人は本件営業譲渡に際し、Aら個人株主を含む従業員に迷惑を掛けたくないと考えていたこと、⑥Aら個人株主が受領した金員は、本件滞納法人への出資相当額であること、⑦本件滞納法人は、本件営業譲渡日から解散決議に至るまで何ら資産を有せず、事業活動も行っていないことからすると、本件営業譲渡は解散を前提として行われたものと認められ、Aら個人株主が受領した金員は、株式譲渡代金ではなく、本件営業譲渡の対価の一部を分配したものと認められるから、当該金員の交付は、徴収法第34条に規定する「法人が解散した場合における残余財産の分配」に当たり、請求人はその価額を限度として同条の第二次納税義務を負うこととなる。

- ② 平20.9.19裁決（熊裁（諸）平20-5）・事例集76-497

残余財産の分配の事実を認めることができないとした事例

[裁決要旨]

原処分庁は、本件滯納会社の清算人であった請求人が行った本件滯納会社の元代表者亡Cと内縁関係にあったWに対する支払、本件滯納会社の元役員Bに対する支払、Yに対する支払及びZに対する支払は、本件滯納会社の債務の弁済ではなく、Cの死亡により本件滯納会社に対するCの出資持分を承継したCの相続人のために、C個人の債務を弁済したことにはかならず、その使途が明らかでないものを含めた〇〇〇〇円が徵収法第34条にいう残余財産の分配又は引渡しに当たると主張する。

しかしながら、本件滯納会社の解散時における出資者はCの相続人だけであると認められるところ、Cの相続人に交付された本件滯納会社の財産は、本件滯納会社の債務の弁済資金としてCの妻に交付された金員だけであると認められ、原処分庁が主張する他の支払も、Cの相続人のために残余財産の分配に代えて行われたものと認めるることはできず、その使途が明らかでないものについても、これがCの相続人に交付されたこともC個人の債務の弁済に充てられたとも認めることができないから、請求人が本件滯納会社の社員に対して残余財産の分配等を行ったと認めるることはできない。

3 同族会社の第二次納税義務（徵35）

○ 平29.12.13裁決（名裁(諸)平29-7）・事例集109

直前の決算期の貸借対照表等に基づき算定された徵収法35条の第二納税義務の限度額は、同族会社である請求人の発行する株式の適正な時価を反映して算出されたものではないとして、告知処分の全部が取り消された事例

[裁決要旨]

徵収法35条2項に規定する「資産の総額」及び「負債の総額」の算定について、徵収法基本通達35条関係13は、原則としては、納付通知書を発する日における貸借対照表又は財産目録を参考として、その日における会社財産の適正な価額を計算するとした上で、特に徵収上支障がない限り、納付通知書を発する日の直前の決算期の貸借対照表、財産目録等を参考として行っても差し支えない旨定めている。この定めは、①貸借対照表や財産目録等が、一般に公正妥当と認められる企業会計の基準に準拠し、その財政状態と経営成績を適正に表した計算書類に基づいて作成される最も基本かつ重要な証拠であって、通常は信用性を有することであること、②一般に、第二次納税義務者である同族会社が、納付通知書を発する日に合わせて貸借対照表等を作成していることは考え難く、課税庁が、第二次納税義務を負う同族会社に対して納付通知書を発する都度、その時の当該同族会社の株式の時価評価を一から行うことは困難であることから、徵収事務の迅速な処理の要請をも踏まえ、納付通知書を発する日における同族会社の資産及び負債の金額が明確でない場合で、納付通知書を発する日と直前の決算期末との間において、会社の財政状態及び経営成績に重大な影響を及ぼす事象の生起がなく、直前の決算期末から納付通知書を発する日までの間の資産及び負債について著しい増減がないため株式の評価額の計算に影響が少ないと認められる場合には、「特に徵収上支障がない」として、当該決算期末の貸借対照表や財産目録等を利用することを認める趣旨と解され、合理性のあるものといえる。

しかしながら、徵収法基本通達35条関係13が、特に徵収上支障がない場合には、直前の決算期の貸借対照表等を参考にすることを認めることで、納付通知書を発した日の時価評価を簡便に行えるようにすることを企図する一方、飽くまで「参考」とすることができるにとどめているのは、徵収

法35条2項の「当該会社の資産の総額から負債の総額を控除した額」は、同族会社に対し納付通知書を発する時の客観的な時価を標準として計算されるべきものであることを踏まえたものと解される。そうであるとすると、直前の決算期の貸借対照表等の各勘定科目の中に、その回収が不可能又は著しく困難であると見込まれる債権などのように、額面どおりの経済的価値があるとはいひ難い資産や、その債務の発生が確実といえないような負債が含まれている場合には、貸借対照表等の金額に一定の修正を加えて客観的な時価を算定するのが相当である。

4 共同的な事業者の第二次納税義務（徵37）

① 平21.11.13裁決（東裁(諸)平21-57）・事例集78-509

同族会社の判定の基礎となった株主が当該同族会社に無償で貸与していた不動産が、当該同族会社の事業の遂行に欠くことができない重要な財産に当たるとした事例

〔裁決要旨〕

徵收法37条の「事業の遂行上欠くことのできない重要な財産」の範囲は、その事業の形態によりその財産が納税者の事業の遂行上果す役割いかんにより定まるので、これを一律に定めることはできないが、同条の趣旨に照らせば、その財産がないものとした場合において、その事業の遂行ができなくなるか又はできないおそれがある状態になると認められる程度に当該財産と事業が密接な関連性を有していれば、当該財産は、その事業の遂行に欠くことができない重要な財産に当たると解するのが相当である。

これを本件についてみると、本件滯納法人の事業は、もともと、自ら生産した原料鶏卵を自己の工場で液卵に加工してV社に販売するというものであったが、N社との取引を開始した後は、同社に原料鶏卵を卸す一方、同社から、原料鶏卵の重量に見合う液卵を、X社を介して仕入れ、V社に販売するようになったものであることが認められる。そうすると、原料鶏卵の生産と液卵の販売とは、別個独立の事業ではなく、相互に関連しており、鶏卵を取り扱う一体の事業であったというべきである。そして、本件各不動産が事業に供されていた期間はそれぞれ異なるものの、平成15年8月期及び平成16年8月期における原料鶏卵の売上げの90パーセント以上は、N社に対するものであり、これらが本件各不動産から出荷されることからすれば、本件各不動産がなければ、本件滯納法人は、上記事業を遂行できなくなるおそれがあったと認められるから、本件各不動産は、本件滯納法人の事業遂行上不可欠な重要財産に当たるというべきである。

② 平22.6.22裁決（東裁(諸)平21-188）・事例集79

請求人が滯納法人の株主又は社員と認めるに足る証拠はないとして、徵收法第37条の規定に基づく第二次納税義務の納付告知処分を取り消した事例

〔裁決要旨〕

本件各滯納法人が所轄税務署長に提出した定款等の記載によれば、請求人が、本件各滯納法人の設立の際、本件各滯納法人に出資したとは認められず、また、直接的な資料により、請求人が本件各滯納法人の増資を受け、又は、出資を譲り受けた事実を認定することもできない。この点、原処分庁は、平成10年8月28日と同年9月1日の資金移動は、本件各滯納法人の株式又は出資の取得のための資金移動と見るのが自然であると主張するが、請求人がだれから株式又は出資を譲り受けたと主張するのかは必ずしも明らかではなく、請求人及びJは、当該資金移動が株式又は出資の取得のための資金移動であるなどとは全く申述しておらず、他に、

これらの資金が株式又は出資の取得のために用いられたことをうかがわせる証拠も全く存在しないから、この点に関する原処分庁の主張は採用できない。

また、同族会社においては、所有と経営の分離が行われていない場合が多いから、役員等が会社を自由に操作している事実が認められる場合には、その事実は、当該役員が当該会社の出資者であることをうかがわせる重要な間接事実となるが、請求人は、本件各滯納法人が経営する各店舗の売上金を集めした以外には、本件各滯納法人の経営に関与した事実は全く認められないから、請求人が本件各滯納法人を自由に操作していたということはできず、請求人が本件各滯納法人の実質的な出資者であると推認することもできない。

これに対し、原処分庁は、請求人及びJが店舗不動産の所有者が本件各滯納法人の実質的な株主又は社員である旨申述し、請求人が株主又は社員であると認めていること、また、同業者の中にも法人の株主又は株主が所有する別法人が店舗の所有権を保有している場合が多いことを理由に、請求人が本件各滯納法人の株主又は社員である旨主張する。

確かに、請求人及びJの原処分庁職員に対する申述の中には、風俗営業店は会社とともに店舗自体に営業許可が与えられており、不動産の所有者がオーナーであることが自然であるなどを理由に、請求人が本件各滯納法人の株主又は社員であることを認める部分が存在し、請求人が原処分庁に対して提出した確認書にも同旨の記載があるが、両名は、だれが株主又は社員かということを意識したことではなく、いつから株主又は社員かと聞かれても答えられないという趣旨の申述もしているのであって、もともと、本件各滯納法人の株主又は社員がだれであるかという点について明確な認識を有していないかったことが認められるとともに、そもそも、風俗営業の許可が店舗に対してなされるということと、その店舗の入っている不動産の所有権がだれに帰属するかということとは、法律的には全く無関係であるから、仮に本件不動産の所有権が請求人に帰属するとしても、そのことは、請求人が本件各滯納法人の株主又は社員であることの根拠にはならない。

以上によれば、請求人及びJの上記申述により、請求人を本件各滯納法人の出資者であると認定することはできない。

次に、原処分庁は、本件各滯納法人が平成19年及び平成20年に提出した法人税申告書の別表二に、請求人が本件各滯納法人の株式又は出資を100%保有している旨の記載があることを根拠に、請求人が本件各滯納法人の株主又は社員であった旨主張するが、本件各滯納法人が平成11年中に提出した法人税申告書の別表二には、株主として、請求人以外の者の氏名が記載され、平成12年から平成18年までの間に提出した法人税申告書の別表二には、請求人が本件各滯納法人の株主又は社員である旨の記載はないから、原処分庁が指摘する2年分の法人税申告書の別表二の記載のみから、請求人が本件各滯納法人の株主又は社員であったと認定することは到底できず、また、これら2年分の法人税申告書の決算業務を行った税理士法人の担当者は、だれが株主であるか分からなかつたので、資産のオーナーである請求人を出資者とするのが妥当であると判断した旨の答述をするが、請求人が店舗不動産の登記名義人であるということと、本件各滯納法人の出資者がだれかということとは直接関係がないことは、上記のとおりであり、請求人が本件各滯納法人の出資者であることの根拠とはなり得ない。

以上のとおり、請求人が本件各滯納法人の同族会社の判定の基礎となる株主又は社員に該当すると認めるに足る証拠はないから、原処分は徴収法第37条第2号の要件を欠く違法な処分である

といわざるを得ず、その全部を取り消すのが相当である。

③ 平27. 7. 3裁決（仙裁(諸)平成27-1）

国税徴収法第37条に規定する「財産に関して生じる所得が納稅者の所得となっている場合」とは、同族会社判定の基礎となる株主等が所有する財産をその同族会社が時価より低額で賃貸借されている場合に限定されないとした事例

[判決要旨]

請求人は、国税徴収法第37条に規定する「財産に関して生じる所得が納稅者の所得となっている場合」とは、同族会社の判定の基礎となつた株主等の所有する財産を時価より低額で賃貸借している場合であり、滞納している法人4社（本件各滞納法人）との間で請求人は店舗の賃貸借契約を直接には締結しておらず、また、本件各滞納法人の各店舗（本件各店舗）を低額な賃料で貸し付けてもいないことから、本件各店舗に係る賃料に時価との差額は生じておらず本件各滞納法人の所得にはなっていない旨主張する。しかしながら、同条に規定する「財産に関して生じる所得が納稅者の所得となっている場合」とは、重要財産から直接又は間接に生じる収入が納稅者の収益に帰属している場合をいうものと解され、同族会社の判定の基礎となる株主等が所有する財産をその同族会社が時価より低額で賃貸借されている場合に限定されるものではない。そうすると、本件各店舗から生ずる収入が本件各滞納法人の収益に帰属していることから、本件各店舗に関して生ずる所得は、本件各滞納法人の所得となっているということができる。

5 事業譲受人の第二次納稅義務（徵38）

① 平20. 10. 1裁決（名裁(諸)平20-16）・事例集76-573

会社法762条の規定に基づく新設分割によって滞納法人の事業を承継した審査請求人は徴収法38条の第二次納稅義務を負うとした事例

[裁決要旨]

請求人は、会社分割において、新設分割設立株式会社の株式の売却が予定されている場合には、株式が第三者に譲渡されて初めて事業の譲渡があったものと解すべきであるところ、請求人の株式がBに譲渡された時には、請求人は滞納法人の特殊関係者に該当しないから、請求人が滞納法人の特殊関係者であるとしてされた原処分は違法である旨主張する。

しかしながら、会社法第762条に規定する新設分割による権利義務の承継は、徴収法第38条の事業の譲渡に該当するものと解されるところ、会社法第764条第1項は、新設分割設立株式会社は、その成立の日に新設分割計画の定めに従い、新設分割会社の権利義務を承継する旨規定しているので、徴収法38条にいう事業の譲渡があった時とは、新設分割設立株式会社の成立の日をいうものと解され、また、会社法第764条第4項は、同法第763条に基づいて新設分割計画に新設分割設立株式会社が新設分割に際して新設分割会社に対して交付する株式の数等に関する事項を定めた場合には、新設分割会社は、新設分割設立株式会社の成立の日に新設分割計画の定めに従い、新設分割設立株式会社の株主になる旨規定しているところ、会社法第49条は、株式会社は、その本店の所在地において設立の登記をすることによって成立する旨規定しているのであるから、新設分割設立株式会社の設立登記がされると同時に、新設分割計画の定めに従って、新設分割会社の事業が新設分割株式会社に譲渡され、新設分割会社が新設分割設立株式会社の株主になると解するのが相当である。そして、

徴収法第38条が適用されるのは、納税者の事業の譲受人が納税者の特殊関係者である場合であるところ、国税徴収法施行令第13条第2項は、特殊関係者であるかどうかの判定は、納税者がその事業を譲渡した時の現況による旨規定している。そうすると、請求人の設立登記と同時に、滞納法人の事業が請求人に譲渡され、滞納法人が請求人の発行済株式のすべてを有する株主になったと認められ、かつ、請求人は滞納法人と同一の場所において同一の事業を営み、滞納法人は滞納国税について徴収不足の状態であると認められ、本件事業譲渡の日は本件滞納国税の法定納期限の1年前の日後であることから、徴収法第38条の第二次納税義務の成立要件のすべてを満たしていることになる。なお、納税者が事業譲受人の株式を譲渡したことによって、当該事業譲受人が特殊関係者に該当しないこととなったとしても、そのことによって同条の規定が適用されなくなるものではない。

② 平21.6.22裁決（関裁(諸)平20-63）・事例集77-582

徴収法第38条にいう「譲受財産」とは、積極財産のみをいい、消極財産を含まないと解するのが相当であるとした事例

〔裁決要旨〕

請求人は、事業譲渡に係る財産には資産及び負債の双方が含まれることが前提であるから、徴収法第38条にいう「譲受財産」には、積極財産のみならず消極財産を含む旨主張するとともに、仮に、同主張が認められないとしても、請求人が本件滞納者から譲り受けた財産のうち、本件告知処分の日現在で実質的に残存している財産の額を限度として第二次納税義務を負うに過ぎないと主張する。

しかしながら、同条の趣旨は、事業の譲渡が行われるときは、通常、その事業用資産だけでなく、その事業に係る債務も譲受人に移転されるので、譲渡人の債権者が当該事業譲渡によって不利益を受けることはないが、租税債務については私人間の合意によって譲受人に移転させることができないので、譲渡人が納付すべき国税を譲受人から強制的に徴収することができず、また、事業の譲渡に伴ってそれまで滞納処分の引き当てとなっていた財産が譲受人に移転することによって、仮に譲受人から譲渡人に対して相応の対価が支払われたとしても滞納処分が困難となる結果、国税の確保に支障が生じることとなる一方、事業の譲渡に際しては、通常、譲受人から譲渡人に対して相応の対価が支払われる所以、譲受人に対して譲渡人の国税についての第二次納税義務を負わせることが酷に過ぎることも考慮し、事業の譲受人が譲渡人の特殊関係者である場合に限って、譲受人に譲渡された財産を限度として、譲受人に対して譲渡人の国税についての納税義務を二次的に負わせることにより、国税の確保を図ることとしたものと解される。すなわち、同条は、事業の譲渡に伴い、譲渡人の国税の引き当てとなっていた財産が譲受人に譲渡されたことによって、国税の確保に支障が生じることから、譲受人が譲渡人の特殊関係者である場合に限り、その譲受人に対し、譲渡人の国税の引き当てとなっていた譲受財産を限度として、二次的に譲渡人の国税についての納税義務を負わせることとしたものと解されるのであるから、同条にいう「譲受財産」は、滞納処分の対象となっていた積極財産をいい、消極財産を含まないと解するのが相当である。

また、徴収法第38条が第二次納税義務の責任の範囲として「譲受財産を限度」とする旨規定しているところ、同条は「譲受財産」という財産自体を限度としているのであって、財産の価額を限度とする規定ではなく、また、同条にいう「譲受財産」には、その財産の異動により取得した財産及びこれらの財産に基いて取得した財産が含まれ、さらに、同条は、第二次納税義務の限度を同法第39条のような「現に存する限度」としていないのであるから、同法第38条の規定による第二次納

税義務の限度を「譲受財産」のうち第二次納税義務の納付告知処分時点において残存しているもののみを限度とするものと解することはできない。

③ 平25. 6. 5裁決（東審(諸)平24-222）・事例集91

会社法第757条の規定に基づく吸收分割によって滞納法人の事業を承継した請求人は国税徴収法第38条の規定による第二次納税義務を負うとした事例

〔裁決要旨〕

吸收分割により滞納会社（本件滞納会社）から事業を譲り受けた法人（本件法人）の権利義務の全部を数次の吸収合併によって承継した請求人は、当該吸收分割についての本件滞納会社の臨時株主総会による承認決議の時には本件法人は本件滞納会社の特殊関係者に該当しないから、国税徴収法第38条《事業を譲り受けた特殊関係者の第二次納税義務》に規定する第二次納税義務を負わない旨主張する。

しかしながら、国税徴収法施行令第13条《納税者の特殊関係者の範囲》第2項は、特殊関係者であるかどうかの判定は納税者がその事業を譲渡した時の現況による旨規定しているところ、吸收分割による事業の譲渡があった時とは、吸收分割による効力発生日であり、その効力発生と同時に吸収分割会社が吸収分割承継株式会社の株主になると解されるので、その時に吸収分割承継株式会社が吸収分割会社の特殊関係者に該当するかどうかを判定するのが相当である。そうすると、本件滞納会社は、本件吸収分割の効力が発生し、事業の譲渡が行われたのと同時に、本件法人の発行済株式の100分の50を超える株式の株主となったのであるから、本件法人は本件滞納会社の特殊関係者に該当する。

③ 平31. 3. 26裁決（高審(諸)平30-7）・事例集114

事業の譲受人である請求人は滞納者と同一とみられる場所において事業を営んでいるとされた事例

〔裁決要旨〕

請求人は、徴収法38条に規定する「事業を営んでいる場所」とは、タクシー事業においては、道路運送法5条1項3号に規定する営業所を指すと解るべきであり、車庫は営業所には含まれないから事業を営んでいる場所には当たらず、請求人は同一の場所で事業を営んでいるとはいえない旨主張する。しかしながら、徴収法38条の「同一とみられる場所」とは、同一の場所のほか、社会通念上同一の場所と認められる場所をいうと解するのが相当であるところ、請求人は、第二次納税義務の納付告知処分時において、滞納法人が車庫として使用していた場所を営業所としてタクシー事業を営んでおり、同営業所は滞納法人の営業所とは地理的に異なった場所であるが、タクシー事業における車庫は、その確保が事業許可の要件となっているだけでなく、その場所についても営業所と近接していなければならないという制限があるなど、営業所と相互に密接に関連付けて利用・管理され、有機的・一体として機能する財産の一部であり、また、車庫に保管されている営業用車両が収益を生み出す基礎となるというタクシー事業の特質に鑑みると、車庫は、タクシー事業を営む者が事業活動を行っていくために、運行管理業務等を行う営業所と同視できる程度に重要かつ必要不可欠な場所であると認められる。加えて、請求人の営業所は、滞納法人の営業所と、物理的に異なる場所とはいえ県道を挟んだ斜め向かいに位置し、いずれも当該県道に面しているほか、直線距離で42メートルしか離れていないことも踏まえると、請求人の事業と滞納法人の事業は外形的に同一性を有することができるから、請求人の事業は社会通念上同一の場所と認められる場所で営

まれているものと認められる。

6 無償譲受人等の第二次納税義務（徵39）

① 平15.6.26裁決（金裁(諸)平14-12）⁴⁴・事例集65-1024

徵収法第39条の規定に基づく第二次納税義務の適用要件として、納税者の行為が詐害行為又はこれに準ずる行為に該当することを要しないとした事例

〔裁決要旨〕

徵収法第39条の第二次納税義務は、滞納者の悪意を要件としていないものと解されることに加えて、無償譲渡等の処分を対象としていること、無償譲渡等の処分が国税の法定納期限の1年前の日以後にされたものであること、特殊関係者を除き、利益が現に存する限度に限られること、訴訟手続は要しないことなどの点において詐害行為取消しとは法律的構成を異にしている。また、通則法第42条は民法第424条の準用規定であるにもかかわらず、それとは別に徵収法第39条が設けられていることなどを考えれば、この制度の目的は、徵税手続の合理化及び効率化を図ることにあると解すべきである。

そうすると、徵収法第39条の適用においては、無償譲渡等の行為が詐害行為等に該当するか否かの判断まで求められるものではなく、同条が明文で規定するすべての要件を充足すれば当然に適用が可能であると解するのが相当である。

② 平20.6.30裁決（熊裁(諸)平19-12）・事例集75-760

請求人が受領した滞納会社の売掛金のうち、滞納会社の従業員の給与に充てられた部分以外の部分は、徵収法第39条の無償譲渡等の処分によるものであるとした事例

〔裁決要旨〕

請求人と滞納会社との間では、滞納会社の取引先との取引の継続を目的として、請求人に滞納会社の工場と従業員を引き継ぎ、当該取引先との取引を継続することについての合意が成立したものと認められるが、本件売掛債権が発生する前にその旨の合意が成立したと認めることはできないから、本件債権はもともと滞納会社に帰属していたと認めるのが相当であり、また、請求人は、滞納会社が負っていた従業員に対する給与の支払債務の弁済資金を確保するために本件売掛債権を譲り受けたものと認められるから、当該給与支払債務相当額部分については、徵収法第39条の無償譲渡等の処分により請求人が利益を受けたということはできないものの、その余の部分については、請求人が滞納会社に返還した形跡を認めることができず、滞納会社も請求人に請求した事実が認めら

⁴⁴ 本裁決は、本文に記載した裁決要旨のほか、合理的理由に基づく贈与の場合には徵収法39条を適用することができないと請求人の主張に対し、「請求人が引用する判決（東京地判昭45.11.30）は、金銭の授受に対価性があると認定された事例であって、本件とは前提を異にするし、本件贈与が請求人のいう「子あるいは血縁の者や親交の深い者に対して贈与税を支払った上でなされた一般的な形態」のものであるならば、正に徵収法39条の無償譲渡等の処分に該当することとなるのであるから、この点についての請求人の主張は採用できない。」としているが、上記判決は、滞納者が元妻であるXに交付した金銭は、Xが滞納者所有の土地に有していた借地権を放棄したことの代償の意味、離婚を前提とする慰謝料、財産分与等の意味合いを有するのであるから、必要かつ合理的な理由によるものであるとして、徵収法第39条に基づく納付告知処分を取り消したものであり、この点についての本裁決の記載は適切でない。この点については、例えば、「徵収法第39条の第二次納税義務は、滞納者の行った無償譲渡等の処分により、国税の引当てとなっていた財産が逸出した場合に、滞納者及び受益者の悪意を問うことなく、当該無償譲渡等の処分により利益を受けた者に対して受けた利益の限度で滞納者の国税についての納税義務を二次的に受益者に負わせることによって国税の確保を図るものであるから、仮に、当該無償譲渡等の処分が滞納者及び受益者にとって必要かつ合理的なものであるとしても、同条の要件に該当する限り、同条の適用を妨げられないと解するのが相当である。」のように述べれば良い。

れないとからすれば、同条の無償譲渡等の処分により請求人が利益を受けたものと認めるのが相当である。

③ 平20.10.22裁決（名裁(諸)平20-21）・事例集76-542

担保権付不動産の贈与を受けた場合における徴収法第39条の第二次納税義務の限度額の算定に当たり、当該担保権の存在を減額要因として認めなかった事例

[裁決要旨]

請求人は、請求人が夫から贈与を受けた不動産には担保権が設定されており、いつ担保権を実行されるかもしれない状況にあったこと、また、その後、当該担保権の被担保債権について請求人が保証したことから、当該贈与時における当該不動産の価額は零円であり、したがって、徴収法第39条の受けた利益も零円となるから、請求人が負うべき第二次納税義務はない旨主張する。

しかしながら、贈与を受けた不動産に担保権が設定されていたとしても、一般に、担保権が実行されるか否かは不確実であり、また、担保権が実行されたとしても債務者に求償することが可能であるから、受贈者が贈与とともに債務を引き受けた場合や贈与を受けた時に債務者が弁済不能の状態にあるため担保権を実行されることが確実であり、かつ、債務者に求償しても弁済を受ける見込みがないという場合を除き、担保権が設定された贈与不動産の価額は、担保権が付されていないとした場合の不動産の時価によるべきところ、請求人及び夫にはこれらの事情が認められず、また、債務を保証したとしても、当然に債務を引き受けたことにはならないので、請求人が当該贈与により受けた利益の額は当該不動産の時価となり、その価額を財産評価基本通達により算定すると、請求人が贈与税の課税価額として申告した額（以下「贈与価額」という。）と同額になる。そうすると、請求人は、贈与価額を限度として、夫の滞納国税に係る第二次納税義務を負うことになるから、請求人の主張には理由がない。

④ 平20.10.27裁決（熊裁(諸)平20-7）・事例集76-521

貸金業を営む請求人の貸金債権についての保証業務を行っていた滞納会社が業務を廃止したことにより、請求人が滞納会社から收受したといえる業務廃止日現在の累計保証料相当額から貸倒額を控除した部分は、徴収法第39条の無償譲渡等の処分によるものであるとした事例

[裁決要旨]

請求人の顧客の請求人に対する債務について保証する本件滞納法人がその業務を廃止した場合に、その廃止日における累計保証料相当額を請求人がすべて收受する旨を定めた本件契約第9条の規定は、本件滞納法人が業務を廃止したときは、本件滞納法人による保証債務が履行されないこととなり、請求人に損失が生じることとなる一方、本件滞納法人としては、保証していた請求人の貸金債権の履行期限が到来するまで業務を廃止できないとすると、円滑に業務廃止の手続を進めることができなくなることから、本件滞納法人の業務廃止後における損害賠償債務又は保証債務の履行に代えて、本件滞納法人が累計保証料相当額の金員を請求人に交付することとし、その後の清算を要しないこととしたものと解され、本件累計保証料相当額の債務の履行により、本件滞納法人の業務廃止後における損害賠償債務又は保証債務が消滅するので、本件累計保証料相当額の債務が履行されたことによって、直ちに徴収法第39条に規定する無償譲渡等の処分があったということはできない。

しかしながら、同条にいう無償譲渡等の処分が広く第三者に利益を与える行為をいうものと解されることからすれば、本件滞納法人の業務廃止後における損害賠償債務又は保証債務の履行に代えて、本件滞納法人が請求人に対して支払うべきものとして必要な範囲を超えて履行された部分は、

同条の無償譲渡等の処分によるものと解するのが相当であり、その必要な範囲は、本件滞納法人の業務廃止時における請求人の貸金残高に予想される貸倒率を乗じて算出される額とするのが相当である。もっとも、本件滞納法人の業務廃止に伴って請求人に生じた貸倒れの額が具体的に明らかである場合には、その額までの部分がその必要な範囲と認めることが相当であるから、本件滞納法人が請求人に対して負っていた本件累計保証料相当額の支払債務と請求人の本件滞納法人に対する借入金債務との相殺によって、請求人が本件滞納法人から債務の履行を受けたと同視できる額から本件滞納法人の業務廃止によって生じた請求人の貸金債権についての貸倒損失の額を控除した部分については、請求人が本件滞納法人から徵収法第39条に規定する無償譲渡等の処分により利益を受けたというべきである。

⑤ 平21.4.7裁決（東裁(諸)平20-154）・事例集77-567

徵収法第39条の規定による第二次納税義務を負う受贈者が相続時精算課税制度を選択したことによって財産の贈与を受けた後に納付すべきこととなる相続税は、同条の受けた利益の額を算定するに当たって受益財産の価額から控除することはできないとした事例

〔裁決要旨〕

請求人は、特定贈与者から生前贈与を受けて相続時精算課税を選択していた場合、徵収法第39条の規定により受贈者が負う第二次納税義務の限度となる「受けた利益の限度」を算定するに当たっては、相続時精算課税による相続税額を控除すべきであると主張する。

しかしながら、同条にいう「受けた利益の限度」の額は、同条が滞納者の親族その他の特殊関係者に、その受けた利益が後に現存しなくともなお受けた利益の限度において第二次納税義務を負担させていることからすれば、その算定上受益財産の価額から控除すべき対価及び費用は、当該受益の時においてその存否及び数額が法律上客観的に確定しているものであることを要すると解するのが相当であるところ、贈与税の申告に当たって相続時精算課税を選択した相続時精算課税適用者がその後納付する相続税額は、特定贈与者の死亡による相続開始の時に、当該贈与により取得した財産と相続又は遺贈により取得した財産とを合計した価額から、相続債務や葬式費用、基礎控除等を控除した価額を基に相続税額を計算した上、既に支払った贈与税額を控除して算出するものであり、贈与によって取得した財産の価額のみならず、当該贈与から特定贈与者の死亡までの財産の得喪及び債務の増減、相続開始日までの推定相続人の人数の増減、当該贈与を受けた者が相続又は遺贈によって取得した財産の価額や相続債務等により、その存否又は納付すべき税額が決定されるのであるから、受益の時においてその存否及び数額が法律上客観的に確定しているとはいえない。

したがって、当該相続税は、徵収法第39条の「受けた利益の限度」の額の算定に当たり、受益財産の価額から控除することができないと解するのが相当である。

⑥ 平22.3.9裁決（関裁(諸)平21-84）・事例集79

滞納者を契約者兼被保険者とし、保険金受取人を審査請求人とする生命保険契約に基づいて死亡保険金を受領した審査請求人は、徵収法第39条の規定により、滞納者が払込みをした保険料相当額の第二次納税義務を負うとした事例

〔裁決要旨〕

保険契約者が保険金の受取人を第三者とするいわゆる他人のための生命保険契約に基づく保険料の払込みは、保険会社に対して生命保険契約に基づく義務を履行するものではあるが、保険事故が発生したときに当該第三者に利益を与える目的を達成するために、自己の積極財産を減少させる行

為であるから、保険金受取人は、保険事故が発生した場合、保険契約者の行った保険料の払込みという積極財産を減少させる行為によって、無償で保険金支払請求権を取得し、利益を受けたということができる。

そして、保険金の支払請求権は、保険事故の発生により、保険金受取人が原始取得するものであり、保険金は滞納者である保険契約者からではなく保険会社から支払われるものであるから、滞納者である保険契約者が保険金受取人に対して直接財産処分行為をしたとはいえないが、徵収法第39条の条文からすれば、滞納者の財産処分行為と保険金受取人の受けた利益との間に基因関係が認められれば足り、滞納者が保険金受取人に対して直接財産処分行為を行っていることまで要するものではないと解するのが相当である。

もっとも、徵収法第39条が、国税債権の確保のための詐害行為取消権の行使による逸出財産の取戻しを行うのと同様の効果を得ようとするものであること、同条にいう「無償譲渡等の処分」が、第三者に異常な利益を与える積極財産の減少行為をいうものと解され⁴⁵、本件のような被保険者が死亡した場合にその遺族に保険金が支払われる生命保険契約が、被保険者の死亡後における遺族の生活を保障するために締結されるものであり、保険料の払込みが当該契約に基づく債務の履行にすぎないことからすれば、保険契約者の職業や地位、資力、遺族の人数・年齢、国税の納付・徵収と保険料の払込みとの関係等を総合的に考慮して、当該保険料の払込みと保険事故発生後の保険金の支払が保険金受取人に異常な利益を与えるものであるといえない限り、保険料の払込みが徵収法第39条の「無償譲渡等の処分」に当たらないと解するのが相当である。

これを本件についてみると、本件滞納者は、滞納国税のほか多額の債務を抱えていた状況の下で、本件各滞納国税のうち法定納期限が最も古い国税の法定納期限の1年前の日以後本件滞納者が死亡するまでの34か月間の納付回数は6回にとどまる一方、国税の月平均納付額の倍以上の保険料を毎月継続的に払い込んだこと、請求人が受領した死亡保険金の総額が極めて多額であって、遺族が請求人と成人していた子であることからすれば、本件滞納者が請求人とともに歯科医業を営み、相当の収入を得ていたこと、また、一般的には遺族を受取人とする生命保険契約が、被保険者の死亡後における遺族の生活を保障するために締結されるものであり、本件においても、本件滞納者の死亡後における請求人と子の生活を保障するものとして締結されたものであると考えられることを考慮しても、本件各生命保険契約に基づいて本件滞納者がした保険料の払込みは、請求人に異常な利益を与えるための積極財産の減少行為として、徵収法第39条の無償譲渡等の処分に当たるといわざるを得ない。

そうすると、請求人は、本件滞納者が本件各生命保険契約に基づいてした保険料の払込みという無償譲渡等の処分により、本件滞納者の積極財産の減少額である払込保険料と同額の利益を受けたものと認められる。

この点に関して、請求人は、徵収法第39条が規定する無償譲渡等の処分により利益を受けた者が特殊関係者である場合の第二次納税義務の範囲について定めた徵収法基本通達第39条関係16が、無償譲渡等の処分によって受けた利益が金銭以外のものであるときは無償譲渡等の処分がされた時の

⁴⁵ 徵収法39条が規定する無償譲渡等の処分は、①無償又は著しく低い額の対価による譲渡、②債務の免除、③第三者に利益を与える処分の三つに分類される。本裁決は、「同条にいう「無償譲渡等の処分」が、第三者に異常な利益を与える積極財産の減少行為をいうものと解され」としているところ、本裁決における無償譲渡等の処分は、上記③の第三者に利益を与える処分に当たるものであることからすると、当該記述は無償譲渡等の処分一般についてのものではなく、上記③の第三者に利益を与える処分についてのものと考えられる。

現況によるそのものの額を第二次納税義務の範囲とする旨を定めていることをもって、本件滞納者が保険料を払い込んだ時には利益が生じていないから、請求人の受けた利益はない旨主張するが、同通達は、受益者が滞納者の親族その他の特殊関係者である場合の第二次納税義務の範囲は、利益が現に存する限度ではなく、無償譲渡等の処分により受けた利益の限度とされていることから、無償譲渡等の処分によって滞納者から受益者に直接財産が移転したような場合、すなわち、受益が無償譲渡等の処分の時に生じる場合には、その時点における無償譲渡等の処分により受益者が取得した財産の価額が第二次納税義務の範囲となる旨を定めたものと解されるのであり、徵収法第39条が、滞納者の行った無償譲渡等の処分によって利益を受けた特殊関係者に対して受けた利益の限度で第二次納税義務を負わせることにより、逸出財産を取り戻して国税債権の確保を図ると同様の効果を得ようとするものであることからすれば、条件が成就することによって滞納者の財産処分行為に基因する受益が生じる場合には、無償譲渡等の処分が行われた時点で受益が生じていなければならぬと解するのは相当でなく、受益が生じた時点における現況により、第二次納税義務の範囲を判定するのが相当である。

したがって、請求人の主張は採用できない。

⑦ 平22.8.6裁決（大裁(諸)平22-11）・事例集80

徵収法第39条の「国税の法定納期限の1年前の日以後に無償譲渡等の処分が行われたこと」という要件が充足されていないとした事例

〔裁決要旨〕

本件告知処分が適法であるとするためには、徵収法第39条の無償譲渡等の処分の効力が本件国税の法定納期限の1年前の日以後に発生していることが要件となるが、本件贈与不動産等の一部は農地法上の農地であり、農地について所有権を移転する場合には、農地法第3条又は第5条の規定により、農業委員会又は都道府県知事の許可を受けなければならず、この許可は農地の所有権移転についての効力発生要件と解されているところ、これらの不動産については、農地法第3条及び第5条が定める所有権移転のための農業委員会又は都道府県知事の許可を得ていないのであるから、本件告知処分時においてこれらの不動産について無償譲渡等の処分の効力が発生したということはできず、また、他の不動産等についてみると、贈与が行われたのは本件国税の法定納期限の1年前の日よりも前であり、不動産のように、第三者に対する対抗要件として登記をするものについては、第三者対抗要件を具備したときに無償譲渡等の処分の効力が発生すると解したとしても、本件国税の法定納期限の1年前の日から本件告知処分時までの間において、請求人は第三者対抗要件を具備していないから、「国税の法定納期限の1年前の日以後に無償譲渡等の処分が行われたこと」という徵収法第39条の適用要件を欠くこととなる。

なお、原処分庁は、無償譲渡等の処分の効力の発生時期に関し、本件贈与不動産等につき、贈与を原因とする請求人への所有権移転登記手続を命ずる判決の確定によって、請求人は本件不動産についての所有権移転登記手続をなし得る権利を取得したのであり、同判決の確定がなければ請求人は第三者対抗要件を具備することはできないのであるから、本件においては本件判決の確定をもつて徵収法第39条の無償譲渡等の処分の効力が発生したと解するのが相当である旨主張するが、同判決の確定によってはじめて贈与による所有権移転の効果が生じるものではなく、同判決を債務名義として請求人が単独で所有権移転登記手続をなし得るとしても、同判決の確定によって請求人が第三者対抗要件を具備したことにならないことは明らかであるから、原処分庁の主張には理由がない。

⑧ 平22.11.25裁決（名裁(諸)平22-28）・事例集81

債務免除があったとは認められないとした事例

〔裁決要旨〕

原処分庁は、請求人と滞納法人との間における不動産の売買を仲介した本件仲介業者が、請求人分の仲介手数料（本件仲介手数料）として金員を受領し、請求人あての領収証が発行されているところ、当該金員は滞納法人が自ら調達した金員により支払われたものであるから、請求人に滞納法人に対する本件仲介手数料に相当する債務が発生し、同時に滞納法人が当該債務を免除した旨主張する。

しかしながら、上記不動産の売買契約においては、請求人が支払わなければならぬ当該不動産の代価や仲介手数料を含む売買に関して生ずる請求人が負担すべき一切の費用は、請求人が上記不動産の購入資金として借り入れた金員から賄われるべきものであったと認めるのが相当であるところ、滞納法人が本件仲介手数料を自ら調達した金員で支払ったのは、請求人が上記不動産の購入資金として借り入れた金員の中から本件仲介手数料が支払われるべきところ、請求人が当該不動産の購入資金として借り入れた金員から借入れに伴う事務手数料や登記費用等を控除した金額の全額が請求人の普通預金口座から上記不動産の抵当権者の普通預金に直接振り替えられたため、本件仲介手数料の支払に充てることができなくなったことによるものであるから、請求人が負うべき本件仲介手数料の支払債務を滞納法人が履行したと認めるることはできず、そうすると、滞納法人には請求人にに対する本件仲介手数料に相当する額の返還請求権は発生せず、それを無償放棄することもあり得ないのであるから、請求人が滞納法人から本件仲介手数料に相当する債務の免除を受けたと認めることはできない。

⑨ 平23.2.18裁決（関裁(諸)平22-53）・事例集82

債権譲渡の債務者対抗要件が具備されていないから、無価値の債権の代物弁済により債務が消滅したとして徴収法第39条の無償譲渡等の処分があったとはいえないとした事例

〔裁決要旨〕

請求人が有していた各貸金債権の代物弁済によって本件滞納法人の請求人に対する短期貸付金（本件短期貸付金）の消滅の効果が発生するためには、代わりの給付を現実に行うことが必要であるところ、当該各貸金債権の一部については、債権譲渡の第三者対抗要件が具備され、代わりの給付が現実にされたということができるとともに、主債務者及び保証人に資力がなく弁済を受けることが事実上不可能なものであるから、無価値物による代物弁済として徴収法第39条《無償又は著しい低額の譲受人等の第二次納税義務》の無償譲渡等の処分があったといえる。しかしながら、他の貸金債権については、債務者対抗要件である債務者への通知を欠いており、代わりの給付が現実になされたとはいはず、本件短期貸付金のうち、当該貸金債権の代物弁済によって消滅したとされる部分は、いまだ消滅せず、本件滞納法人に帰属しているとみることができるから、徴収法第39条の無償譲渡等の処分があったとは認められない。

⑩ 平23.3.23裁決（関裁(諸)平22-71）・事例集82

滞納者が受け取るべき信託受益権の譲渡代金の残余金等のうち、滞納者の債務を弁済した後に生じた余剰金は、実質的に滞納者から請求人に対する無償譲渡と認められたとした事例

〔裁決要旨〕

請求人は、本件滞納者と本件滞納者が代表取締役を務めていた本件法人の双方から、両者が共有

していた不動産の信託受益権の譲渡代金の残余金等（本件残余金等）の管理処分を任せられ、本件残余金等が振り込まれた本件法人の預金口座をはじめ、本件滞納者、請求人及び請求人の妻名義の預金口座のすべてを請求人の管理下に置いて入出金を行い、また、本件滞納者は、上記譲渡代金によって、自己及び本件法人の債務を弁済して余剰が出た場合には、請求人に贈与する意思を有し、請求人に対し、当該余剰の交付や返還を求めていないところ、本件残余金等のうち本件滞納者が取得すべき額の金員が、本件法人の取得すべき額の金員とともに本件法人の預金口座に振り込まれ、その後、その一部が、請求人の管理下にあった本件滞納者名義の預金口座、請求人名義の預金口座及び請求人の妻名義の口座に振り替えられ、さらに、請求人名義の定期預金等として請求人の管理下に移転したと認められる。このような一連の事実経過をみると、実質的に、本件滞納者の財産が請求人に対して無償譲渡されたと認められ、その額は原処分の限度を超えるから、原処分は適法である。

⑪ 平25. 7. 4裁決（東裁（諸）平25-5）・事例集92

離婚に伴う財産分与が不相当に過大であるとして徴収法第39条に規定する「無償又は著しく低い額の対価による譲渡」があったとした事例

[裁決要旨]

請求人は、離婚に伴い滞納者である夫から財産分与（本件財産分与）として不動産を譲り受けたが、本件財産分与は不相当に過大ではないから、徴収法第39条が規定する「無償又は著しく低い額の対価による譲渡」に該当しない旨主張する。しかしながら、離婚における財産分与が同条の「無償又は著しく低い額の対価による譲渡」等の処分に当たるか否かは、夫婦間における諸事情を考慮して清算的要素、扶養的要素及び慰謝料的要素を算定した上で当該財産分与が不相当に過大か否かを判断するのが相当であるところ、本件分与財産の価額は、財産分与相当額の8倍以上であるから、本件財産分与は、国税徴収法第39条が規定する「無償又は著しく低い額の対価による譲渡」に該当する。

⑫ 平28. 5. 10裁決（広裁（諸）平27-15）・事例集103

滞納者が自己の債務弁済に係る事務を請求人に委任していたことからすると、滞納者の預金口座から請求人の預金口座への振込入金は、当該委任に係る事務に関連して行われたものというべきであるから、当該入金をもって国税徴収法第39条が規定する無償譲渡等の処分があったということはできないとした事例

[裁決要旨]

原処分庁は、滞納者の自宅売却代金（本件売却代金）の一部が滞納者の預金口座から請求人の預金口座に振込入金（本件入金）されたところ、①滞納者が請求人に対して本件入金に係る金員の返還を求める意思を示していないこと、②請求人が本件入金を自宅のリフォーム費用に充てていることなどから、本件入金は、国税徴収法第39条《無償又は著しい低額の譲受人等の第二次納税義務》が規定する無償譲渡等の処分に該当する旨主張する。しかしながら、滞納者が本件売却代金を原資とする滞納者の債務弁済に係る事務を請求人に委任していた事実（本件委任）が認められることからすると、本件入金は、請求人が本件委任に係る事務に関連して行ったものというべきであるから、本件入金をもって国税徴収法第39条が規定する無償譲渡等の処分があったということはできない。

⑬ 平29. 12. 14裁決（仙裁（諸）平29-2）・事例集109

滞納会社が行った生命保険の委託先代理店の変更により、滞納会社の代理店たる契約上の地位が請求人に譲渡された結果、請求人は滞納会社が行った保険募集業務に係る代理店手数料相当額の利益を受けたとして、当該委託先代理店の変更が徴収法39条の「第三者に利益を与える処分」に当たるとした事例

〔裁決要旨〕

代理店手数料は、各業務の遂行の対価たる性質を有するものであると認められるところ、そもそも「保険募集業務」の遂行に基づく保険契約の獲得がなければ、代理店手数料の発生はあり得ないものである一方、「保険募集業務」の遂行の結果、保険契約の締結に至った場合には、以後、中途解約等の事象が発生しない限り、保険契約者は保険会社に対して契約期間にわたって継続的に保険料を支払うこととなるのであるから、当該保険料に係る代理店手数料は、その発生について、高度の蓋然性があるということができる。とりわけ、請求人は新設法人であったところ、本来であれば、保険会社の代理店として開業した後、自ら「保険募集業務」を遂行し、保険契約の締結に至って初めて、代理店手数料を受領する権利を取得することが可能となるにもかかわらず、本件契約上の地位を本件滞納会社から譲り受けことにより、開業後すぐに、通常では得ることができない代理店手数料を保険会社より受領することができることとなつたものと認められる。そうすると、本件契約上の地位は、それ自体に財産的価値が認められるというべきであり、徴収法第39条の処分の対象たる積極財産に該当し得るものであることが認められる。

(14) 平30.6.7裁決（東裁(諸)平29-136）・事例集111

徴収法39条における債務免除により受けた利益の額は、債務免除の対象となった債権の額面上の金額と同額であるとした事例

〔裁決要旨〕

請求人は、債務免除（本件債務免除）当時における請求人の財務状況等から、その時点で請求人が破産した場合、一般債権者への配当はなかったこと、また、債務免除前に、事实上支払停止に陥っており支払能力はなかったことを理由に、滞納者が債務免除をした貸付金（本件貸金債権）の本件債務免除の時の価額は零円であるから、請求人が本件債務免除により受けた利益の額は零円である旨主張する。しかしながら、債権の評価に当たっては、債務者の資産状況、支払能力等の債務者側の事情を踏まえて算定するのが相当であるところ、請求人は、本件債務免除当時、①手形交換所における取引停止処分や法的整理（再生手続、破産手続等）の開始決定及び事業の休廃業等の事実はなく、②事業活動は継続されており、本件債務免除の前後において相当の売上高を計上していたこと、③本件貸金債権の額を大きく上回る流動資産を有していたこと、④本件債務免除は、主要取引銀行に対し、請求人の代表者である滞納者の経営責任を明確にするために行われたものであり、本件貸金債権の回収が不可能又は著しく困難であるとして債務免除が行われたものではないことからすると、本件貸金債権の全部又は一部の回収が不可能又は著しく困難であると見込まれるような特別な事情があったとは認められないから、債務免除により請求人が受けた利益の額は、本件貸金債権の額面上の金額と同額であるとするのが相当である。

第5章 謙渡担保権者の物的納税責任

第1 制度の趣旨

謙渡担保権者の物的納税責任は、第二次納税義務とは異なり、謙渡担保によって担保される債権と租税債権とを調整する制度として創設されたものである。

謙渡担保は、財産権を債務者から債権者に移すことによって債権担保の機能を果たすものであり、その結果、謙渡担保財産は、法形式上、謙渡担保権者の財産として執行対象となり、謙渡担保設定者の財産としては執行できないのが原則である（旧徵収法の下では、所有権が謙渡担保権者に帰属していることから、債務者に対する滞納処分として差し押さえることはできないとするのが、徵収実務の立場であった。）。しかし、謙渡担保の機能が債権担保にあるとするならば、法律上の担保制度ではない謙渡担保のみが、質権や抵当権などとは異なり、常に租税に優先する効力を与えられることは合理的でないことから、現行徵収法に謙渡担保権者の物的納税責任の制度が設けられた。

第2 物的納税責任の要件と内容及び謙渡担保財産からの徵収手続

謙渡担保権者に物的納税責任を負わせるためには、租税の法定納期限等の経過後に納税者の財産が謙渡され、謙渡担保設定者である滞納者の財産について滞納処分を執行しても、なお徵収すべき租税に不足すると認められることを要する（徵24①、⑧）。

この要件を充足するときには、徵収権者は謙渡担保権者に対し徵収しようとする金額等必要な事項を記載した書面により告知するとともに、納税者等に通知をしなければならない（徵24②）。この場合、告知書に記載する「徵収しようとする金額」は、謙渡担保権者の物的納税責任の規定の適用がある租税の全額であって、徵収不足の判定による不足額に限定されない。この告知に対しては、第二次納税義務者に対する納付告知と同様、取消訴訟、無効確認訴訟を提起することができる。

謙渡担保権者に対する物的納税責任の告知書を発した日から10日を経過（告知書を発した日の翌日を1日目として11日目。「告知書を発した日から起算して」とは規定していないので初日不算入となる。徵収法47①一参照）しても徵収しようとする金額が完納されていないとき（謙渡担保権者は納税義務を負わないから、謙渡担保権者が完納しないときではない。）は、謙渡担保権者を第二次納税義務者とみなして、謙渡担保財産について滞納処分を執行することができる（徵24③）。第二次納税義務者とみなすといつても、物的納税責任者に納付義務を負わせるわけではないので、納付の督促手続は予定されていない。また、謙渡担保権者に対する告知後、担保される債権が「債務不履行その他弁済以外の理由により消滅した場合」においても、なお謙渡担保財産として存続するものとみなされる（徵24⑦）。この規定は、弁済により被担保債権が消滅した場合は、滞納者の財産として滞納処分をすることができる（弁済によって被担保債権が消滅したときは、謙渡担保財産は設定者である納税者に復帰するため）が、被担保債権の期限が到来して担保財産が担保権者に確定的に帰属したような場合に、第三者の財産であるとの理由によって滞納処分ができなくなるのでは、物的納税責任の制度の実効性が失われるので、告知の効果が無に帰することがないようにしたものである。

なお、謙渡担保財産を納税者の財産として差し押さえた場合には、上記の要件に該当する場合に限つ

て、譲渡担保財産に対する差押え（微24③）として滞納処分を続行することができる。この場合においては、遅滞なく告知等をしなければならない（微24④）。

第3 譲渡担保の法的構成、効力

譲渡担保の法的構成については、かつては担保権者の権利を所有権と解する「所有権的構成（信託的譲渡説）」が有力であったが、昭和34年に改正された（現行）徵収法が譲渡担保を担保物権の一種とするような規定を置いて以来、これを担保権としてとらえる「担保権的構成」をとる考え方が有力となり、今日では通説となっている。

以下では、譲渡担保の法的構成、効力等について、不動産を目的とする譲渡担保を中心に説明する。

1 対内的効力

- (1) 譲渡担保設定契約には、帰属清算型と処分清算型があるが、いずれの場合においても譲渡担保権者に清算義務があり、清算金の支払と目的物の引渡請求とは引換給付の関係にある（最判昭46.3.25・民集25-2-208）。
- (2) 譲渡担保設定者が債務を弁済して目的物を取り戻す権利（受戻権）について、帰属清算型においては、譲渡担保権者が譲渡担保設定者に対して清算金の支払又はその提供、もしくは目的不動産の適正評価額が債務の額を上回らない旨の通知をしない限り、譲渡担保設定者は受戻権を有する。処分清算型においては、譲渡担保権者が目的不動産を第三者に処分するまでは、譲渡担保設定者は受戻権を行使しうる（最判昭62.2.12・民集41-1-67、最判昭43.3.7・民集22-3-509）。
- (3) 譲渡担保権者が目的物を滅失・毀損したり、被担保債権の弁済期前に第三者に処分すること等により、譲渡担保設定者の所有権を消滅せしめた場合には、譲渡担保権者に債務不履行責任が生ずる（最判昭35.12.15・民集14-14-3060）。

2 対外的効力

- (1) 譲渡担保設定者側の第三者と譲渡担保権者の関係

譲渡担保の目的物が不動産である場合は、その所有権登記が売買を登記原因として譲渡担保権者に移転しているのが通例であるため、設定者側の第三者と権利が競合する場面はほとんどないといえる。目的物が動産で、その占有を譲渡担保設定者に止める場合に、目的動産を設定者の一般債権者が差し押さえたときには、譲渡担保権者はこの差押えに対して第三者異議の訴えができる（最判昭56.12.7・民集35-9-1328、最判昭58.2.24・判時1078-76）。

- (2) 譲渡担保権者側の第三者と譲渡担保設定者との関係

被担保債権の弁済期前における譲渡担保権者による第三者への目的不動産の処分は、常に有効であり、第三者は善意悪意を問わず所有権を取得できる（大判大9.9.25・民録26-1389ほか）⁴⁶。被担保債

⁴⁶ 反対説がある。詳しくは、新版注釈民法(9)872頁以下を参照されたい。

権の弁済期後の処分は、処分清算型の場合には担保権者に目的物の処分権限が生じるため、第三者への処分は有効であり（最判昭43.3.7・民集22-3-509）、これは、帰属清算型の場合も同様である（最判昭62.2.12・民集41-1-67）。

また、譲渡担保設定者が債務を弁済した後に譲渡担保権者が目的不動産を第三者に譲渡し、所有権移転登記を経由した場合は、二重譲渡と同様に構成し、第三者が背信的悪意者でない限り、譲渡担保設定者は所有権を第三者に対抗できない（最判昭62.11.12・判時1261-71）。

（3）破産、会社更生手続との関係

譲渡担保権者が破産した場合、譲渡担保設定者は取戻権を有する（大判大13.10.12・民集17-2115）。

また、譲渡担保設定者について会社更生手続が開始された場合、譲渡担保権者は、更生担保権を有するにすぎない（最判昭41.4.28・民集20-4-900）。

第4 集合債権の譲渡担保

集合債権譲渡担保契約とは、一般に、担保権者の設定者に対する債権を担保するために、設定者がその取引先に対して有する現在及び将来継続的に取得する債権を包括的に譲渡する契約をいう。

1 契約の形態

将来の集合債権についての譲渡担保契約には、本契約型と予約型があるといわれている。前者は、担保設定の時点においては譲渡担保契約が有効に成立しているにとどまるが、将来債権が具体的に成立したときには、契約当事者間で何らの法律行為を要しないで、その発生と同時に債権が移転するものである（契約締結と同時に移転するとする説もある。）。後者は、担保設定時には債権譲渡の予約のみをし、その後担保権者が予約完結権を行使して初めて債権譲渡の本契約が成立するものである。

2 将来債権譲渡の有効性

将来発生する債権についての譲渡契約の有効性について、従来は、それほど遠い将来のものでなければ、特段の事情のない限り、現在すでに債権発生の原因が確定し、その発生を確実に予測しうるものは、始期と終期を特定してその権利の範囲を確定することにより、これを有効に譲渡することができると解し（最判昭53.12.15・判例時報916-25）、将来1年間に発生する債権に限って債権譲渡を行うのが実務の大勢であった。

ところが、最判平11.1.29・民集53-1-151が、「将来発生すべき債権を目的とする債権譲渡契約にあっては、契約当事者は、譲渡の目的とされる債権の発生の基礎を成す事情をしんしゃくし、右事情の下における債権発生の可能性の程度を考慮した上、右債権が見込みどおり発生しなかつた場合に譲受人に生ずる不利益については譲渡人の契約上の責任の追及により清算することとして、契約を締結するものと見るべきであるから、右契約の締結時において右債権発生の可能性が低かったことは、右契約の効力を当然に左右するものではない」として、将来8年3月間に渡る債権譲渡の効力を肯定して以来、現在では、1年以上の相当長期間や終期を限定しない将来債権の譲渡が行われるケースが多くなっている。

このような将来債権譲渡の有効性については、個々の契約内容に即して判断しなければならないものの、目的債権が特定され、当該契約が公序良俗に反するような特段の事情が認められないような場合には、有効な契約と評価されるものと思われる。

3 第三者対抗要件の具備

集合債権の譲渡担保を差押債権者等の第三者に対抗するためには、通常の債権譲渡と同様に、確定日付による第三債務者に対する債権譲渡の通知又は第三債務者の承諾が必要である（民467）。例えば、集合債権の譲渡担保と滞納処分による債権差押えとが競合した場合には、この対抗要件を具備した時が差押えの時よりも先でないと、譲渡担保権者は差押えに対抗することはできない。

上記の本契約型のケースでは、第三債務者に対する譲渡担保権設定通知に確定日付⁴⁷が付されていれば、第三者対抗要件を具備することとなる（最判平13.11.22・判時1772-44）。一方、予約型のケースでは、第三債務者の譲渡予約の承諾に確定日付が付されていたとしても、これをもって第三者に対抗することはできず、予約完結権行使（の意思表示）について確定日付が必要であると解されている（最判平13.11.27・判時1768-70）。

4 譲渡担保の目的とされた債権が譲渡担保財産となる時期

徴収法24条8項は、「第1項の規定は、国税の法定納期限等以前に、担保の目的でされた譲渡に係る権利の移転の登記がある場合又は譲渡担保権者が国税の法定納期限等以前に譲渡担保財産となっている事実を、その財産の売却決定の前日までに、証明した場合は、適用しない。」と規定している。

これは、質権や抵当権が国税の法定納期限等以前に設定されている場合には、当該質権等が設定されている財産の換価代金の配当に当たっては、当該質権等によって担保される債権が国税に優先する旨を定めている徴収法15条等の規定と同様に、譲渡担保の設定当時において譲渡担保権者が譲渡担保設定者の国税の存在を知ることができないときは、徴収法24条1項の規定の適用を排除することにより、譲渡担保権者を保護しようとするものである。

集合債権譲渡担保の場合、譲渡担保設定時には発生していない将来債権も含まれるため、①集合債権譲渡契約が国税の法定納期限等以前に締結されれば徴収法24条8項の規定によって同条1項の規定の適用が排除されるとする説（契約時説）と、②徴収法24条8項の規定によって同条1項の規定の適用が排除されるためには、集合債権譲渡契約が国税の法定納期限等以前に締結されているだけでなく、国税の法定納期限等以前に第三者対抗要件が具備されていなければならないとする説（第三者対抗要件具備時説）、③個別の債権が国税の法定納期限等以前に発生していない限り、徴収法24条8項の規定によって同条1項の規定の適用を排除することはできないとする説（発生時説）がある。

この点について、最判平19.2.15・民集61-1-243は、以下のように判示しており、同判決の考え方について判断した裁決として、平22.4.13・関裁平21-98がある。

○ 最判平19.2.15の判決要旨

将来発生すべき債権を目的とする債権譲渡契約は、譲渡の目的とされる債権が特定されている限り、原則として有効なものである（最高裁平成9年（オ）第219号同11年1月29日第三小法廷判決・民集53巻1号151頁）。また、将来発生すべき債権を目的とする譲渡担保契約が締結された場合には、債権譲渡の効果の発生を留保する特段の付款のない限り、譲渡担保の目的とされた債権は譲渡担保契約によって譲渡担保設定者から譲渡担保権者に確定的に譲渡されているのであり、この場合において、譲渡担保の目的とされた債権が将来発生したときには、譲渡担保権者は、譲渡担保設定者の特段の行為を要する

⁴⁷ 債権の譲渡につき債権譲渡登記ファイルに譲渡の登記がされたときは、当該債権の債務者以外の第三者については、民法467条の規定による確定日付ある証書による通知があったものとみなされる（動産・債権譲渡特例法4①）。

ことなく当然に、当該債権を担保の目的で取得することができるものである。そして、前記の場合において、譲渡担保契約に係る債権の譲渡については、指名債権譲渡の対抗要件（民法467条2項）の方法により第三者に対する対抗要件を具備することができる（最高裁平成12年（受）第194号同13年11月22日第一小法廷判決・民集55巻6号1056頁）。

以上のような将来発生すべき債権に係る譲渡担保権者の法的地位にかんがみれば、徵収法24条6項（現行法8項）の解釈においては、国税の法定納期限等以前に、将来発生すべき債権を目的として、債権譲渡の効果の発生を留保する特段の付款のない譲渡担保契約が締結され、その債権譲渡につき第三者に対する対抗要件が具備されていた場合には、譲渡担保の目的とされた債権が国税の法定納期限等の到来後に発生したとしても、当該債権は「国税の法定納期限等以前に譲渡担保財産となっている」ものに該当すると解するのが相当である。

第5 主な裁決例

最近における譲渡担保に関する争訟の大半は、債権の譲渡担保に関するものである。以下では、譲渡担保に関する最近の主要な裁決例の概要を紹介する。

① 平20.3.3裁決（名裁（諸）平19-70）・事例集75-725

譲渡担保設定者である滞納者の破産手続開始決定後に行われた譲渡担保権者の物的納税責任の告知処分及び譲渡担保の目的債権についての滞納処分が破産法第43条第1項の規定に反しないとした事例

〔裁決要旨〕

譲渡担保権者の譲渡担保の目的とされた将来生ずべき債権については、遅くともそれが発生したときに譲渡担保権者に移転すると解されるところ、本件譲渡担保債権は、滞納法人についての破産手続開始決定前に発生し、債権譲渡登記により債権譲渡の対抗要件を備えていたことからすれば、本件譲渡担保債権は破産財団を構成しないものと認められる。

また、譲渡担保財産は完全に譲渡担保権者に移転するのではなく、譲渡担保設定者にも一定の物権が帰属するとの理論に立脚したとしても、破産手続において譲渡担保権は別除権と同様に取り扱われるものと解されていることからすれば、譲渡担保の被担保債権の弁済期が経過した後に設定者について破産手続が開始された場合、破産管財人は担保権者による別除権の行使としての譲渡担保権の実行を受忍する立場に立たされるものと解され、また、別除権者が法律に定められた方法によらないで別除権の目的財産を処分する権利を有するときは、裁判所は破産管財人の申立てによって別除権者がその処分をすべき期間を定めることができ、当該期間内に別除権者が目的財産を処分しないときに別除権者の処分権が失われることからすれば、譲渡担保の被担保債権の弁済期が到来した後に設定者について破産手続が開始された場合、その目的財産についての担保権者の処分権が失われるまでは、その目的財産の管理処分権が破産管財人に専属することはないと解されるのであるから、当該財産は破産財団を構成しないものと解される。さらに、徵収法第24条の規定は、すべての担保制度が租税の徵収の面からはできるだけ同一の取扱いを受けることが望ましいとの観点に立って設けられたものであり、その趣旨は、滞納者について破産手続開始の決定があった場合にも尊重されなければならないところ、別除権の実行が民事執行法その他の強制執行の手続に従って行われるときは、交付要求することによって国税が別除権の被担保債権に優先して配当を受けることになるが、譲渡担保の場合は、

別除権の実行が私的実行の方法によって行われ、交付要求ができないため、破産手続開始後における譲渡担保財産に対する滞納処分が許されないとすれば、滞納者について破産手続が開始されたことによって、本来、国税に劣後して配当を受けるべきであった別除権の被担保債権が国税に優先して配当を受けるという極めて不合理な結果をもたらすことになるのであるから、破産手続開始後であっても譲渡担保財産に対する滞納処分は許容されると解される。

これを本件についてみると、本件債権譲渡担保契約に係る被担保債権は、滞納法人についての破産手続開始の申立てによって弁済期が到来し、請求人が本件譲渡担保債権の第三債務者に対して債権譲渡登記がされている旨を通知したことにより、譲渡担保権の実行を開始したと認められるのであるから、本件譲渡担保債権は、破産財団を構成するものではないと解され、原処分庁がした滞納処分は徵収法第24条の趣旨に沿ったものと認められるから、破産法第43条の規定に反しないというべきである。

なお、破産法第43条1項にいう国税滞納処分とは、国税の徵収に従事する職員が自ら強制換価手続を行って国税の徵収を図る手続をいうのであるから、徵収法第24条第2項の告知処分が同条の国税滞納処分に当たらないことは明らかである。

② 平20.4.7裁決（東裁（諸）平19-156）・事例集75-745

告知処分時において譲渡担保の目的とされた債権が譲渡担保財産として存続していたとした事例

〔裁決要旨〕

一般に、譲渡担保権は、弁済や担保権の実行による被担保債権の消滅に伴い消滅すると解されており、徵収法第24条第7項の規定からすると、同条も通常は被担保債権が消滅した場合に譲渡担保権が消滅し、譲渡担保財産が存在しなくなることを前提に規定されているものと解されるから、譲渡担保権者がその意思表示により担保権の実行を開始しても、当該実行が完了するまで、すなわち、譲渡担保財産の適正な評価又は換価をした上で被担保債権の清算等を行い、消滅する被担保債権の額が確定して消滅するまでは譲渡担保権は消滅せず、譲渡担保権の設定された財産は譲渡担保財産として存続するものと解され、この理は譲渡担保財産が債権である場合にも当てはまると考えられる。そして、譲渡担保財産が債権の場合、譲渡担保権者としては担保権の実行として現実に譲渡債権から回収した金額と同額の被担保債権を消滅させるというのが通常の意思であることからすると、当事者間でこれと異なる特段の合意をしない限り、譲渡担保権者が第三債務者から現実に譲渡債権を取り立てて被担保債権の弁済に充当するまでは被担保債権は消滅しないから、その時点までは担保権の実行は完了せず、徵収法第24条第1項にいう譲渡担保財産として存続すると解するのが相当である。

本件においては、本件滞納者と請求人との間に、第三債務者から現実に譲渡債権を取り立てて被担保債権の弁済に充当する以前に譲渡債権をその券面額で被担保債権の弁済に充当して被担保債権を消滅させるなど通常の意思と異なる特段の合意があったことは認められず、請求人の譲渡担保に係る本件各債権の回収状況をみると、本件告知処分前に請求人が本件各債権を現実に取り立てて被担保債権の弁済に充当し、被担保債権が消滅して担保権の実行が完了したということもできないから、本件各債権は、本件告知処分時において、徵収法第24条第1項の規定に係る譲渡担保財産に該当する。

③ 平21.1.16裁決（名裁（諸）平20-41）・事例集77-552

酒類を譲渡担保の目的財産とする譲渡担保設定契約が、無効又は課税庁に対して相対的に無効ということはできないとした事例

〔裁決要旨〕

酒税法は、酒税の適正かつ確実な賦課徵収を図る観点から、酒類の製造と業として行う酒類の販売

について免許を必要とする旨定めたものであつて、酒類の製造免許又は販売業免許を有していない者が行う酒類の譲渡そのものを禁止したものではなく、酒税法及び他の法令においても酒類を譲渡担保の対象にすることを禁止した規定はないから、譲渡担保権者が酒類の製造免許又は販売業免許を有していないという理由のみで、酒類の譲渡担保設定契約が無効又は課税庁に対して相対的に無効であるということはできない。

また、酒税は、その製造場から酒類が移出された場合にその製造者に課されるものであり、譲渡担保の実行によってその製造場から酒類が移出された場合もその製造者に酒税が課されることになるが、そのことから直ちに、酒類を譲渡担保の目的とすることが移出酒税そのものを譲渡担保の目的にしているとは解し難く、一定の財産的価値を有し、譲渡できるものはすべて譲渡担保財産とすることができるところ、酒類を譲渡担保財産とすることは法令上禁止されておらず、譲渡担保権の実行による酒類の売却代金がすべて譲渡担保の被担保債権の弁済に充てられた場合には、移出酒税の納付・徴収が困難になることが考えられるものの、製造者が酒税を滞納した場合、製造者の総財産が滞納処分の対象となることを考えれば、酒類を譲渡担保の目的としたことによって酒税の徴収が全く不可能になるとは考えられないから、本件譲渡担保設定契約が詐害性や反社会性を有するとは認められず、たとえ移出酒税が酒類の販売価額の一部を構成しているとしても、本件酒類を譲渡担保の目的としたことが公序良俗に反するとはいえない。

④ 平22.4.13裁決（関裁(諸)平21-98）・事例集79

譲渡担保の目的とされた債権の譲渡に係る第三者対抗要件が滞納国税の法定納期限等以前に具備されていた事実は認められないから、当該債権が国税の法定納期限等以前に譲渡担保財産となつたということはできないとした事例

〔裁決要旨〕

国税の法定納期限等以前に、将来発生すべき債権を目的として、債権譲渡の効果の発生を留保する特段の付款のない譲渡担保契約が締結されたとしても、国税の法定納期限等以前に債権譲渡登記や徴収法第15条第2項各号に掲げる書類によって債権譲渡の第三者対抗要件が具備されていない限り、同法第24条第1項の適用は妨げられないと解されるところ、本件譲渡担保契約は、本件滞納国税の法定納期限等以前に締結されていることは認められるものの、第三者対抗要件が具備されたのは、本件滞納国税の法定納期限等後であるから、本件債権が本件滞納国税の法定納期限等以前に譲渡担保財産となつているとはいはず、よって、本件については、徴収法第24条第8項の規定により同条第1項を適用することができないということはできない。

⑤ 平29.3.3裁決（東裁(諸)平28-97）・事例集106

滞納者から請求人に譲渡された各診療報酬債権は、譲渡担保財産に当たらないとされた事例

〔裁決要旨〕

原処分序は、滞納者（本件滞納者）が将来取得する診療報酬債権（本件各債権）を請求人に一括で譲渡した取引（本件取引）については実質的な買戻権が設定され、売渡担保に相当する法律関係にあると認められ、また、将来の集合債権の譲渡が売買又は譲渡担保のいずれの法的性質を有するかの判断については、契約条件、取引の経済的実質その他の要素を総合的に評価するなど、実質においても担保取引として扱われるべきものかを判断することとなるところ、本件取引における事情を考慮すると、譲渡担保であることが強く推認され、本件各債権は、国税徴収法第24条《譲渡担保権者の物的納税責任》第1項に規定する譲渡担保財産に当たる旨主張する。

しかしながら、譲渡担保設定契約は、法形式に着目すると、①金銭消費貸借契約などに基づく被担保債権が存在することが前提となる譲渡担保設定契約、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、買戻特約付売買の形式をとる譲渡担保設定契約又は再売買の予約の形式をとる譲渡担保設定契約とに大別されるところ、本件取引においては、被担保債権は存在せず、本件取引に係る契約（本件契約）には、買戻特約又は再売買の予約は付されていないことから、本件取引は①及び②のいずれにも該当しない。また、本件契約には、本件滞納者が、第三債務者に信用不安等が生じた場合に請求人から本件各債権を買い戻す義務の定め及び請求人による本件各債権の処分を禁止又は制限する定めはなく、本件滞納者に本件各債権を買い戻す誘因も認められない。

したがって、本件各債権は譲渡担保財産には当たらない。

第6章 連帯納付義務、延納、物納

第1 連帯納付義務

1 連帯納付義務の趣旨

現行相続税法は、各相続人にその担税力に応じた負担をさせる遺産取得課税方式をとりながら、遺産の額を基に相続税の総額を算出する等、税額算出過程に遺産課税方式を加味した課税方式を採用している。したがって、各相続人に課される相続税の納税義務は、それぞれ固有の納税義務であって、共同相続人相互の納税義務の間には、一個の課税客体から発生した共通の納税義務である連帯納税義務（例えば、共有物や共同事業に係る国税（通9））のような関係はない。

しかし、固有の納税義務のみにとどめておくと、相続人の中に無資力となったため納税義務の履行ができない者が生じた場合には、相続税の総額のうちその分だけ徵収不能となり、遺産課税方式（これは、相続財産の全体を相続税の引当てとするものである。）を加味した趣旨が生かされないこととなる。そこで設けられたのが、相続税法34条1項の連帯納付義務⁴⁸である（高橋欣一「相続税の連帯納付義務の確定」（大阪高判昭53.4.12の判例評釈）昭和53年度行政関係判例解説303頁）と解されている。

2 相続税法34条1項の連帯納付義務の適用範囲

相続税の連帯納付義務については、租税特別措置法等の一部を改正する法律（平成24年法律第16号）により相続税法34条等が改正されて、次の場合には、相続人等は同条1項に係る相続税の連帯納付義務は負わないとされた。この改正により、相続税の連帯納付義務に係る不服申立ては大幅に減少している。

- (1) 本来の納税義務者の相続税の申告書の提出期限から5年を経過する日までに税務署長等が連帯納付義務者に対し相続税法第34条第6項の通知（納付通知）を発していない場合
- (2) 本来の納税義務者が相続税について延納の許可を受けた場合
- (3) 本来の納税義務者が相続税の納税猶予の適用を受けた場合

3 連帯納付義務の性質

相続税法34条1項の連帯納付義務の性質については、連帯保証債務に類似した義務であるとするものが多数説と考えられる。その論拠は、次のとおりである。

- ① 連帯納付義務は、他の共同相続人が負担する固有の相続税債務の履行を担保するものであって、固有の相続税債務が何らかの理由で消滅すれば、連帯納付義務も免れる関係にあり、民法の定める連帯保証債務に類似した義務であるとするもの（高橋欣一・前掲303頁）
- ② 連帯納付の対象たる基本相続税債務の納税義務者ではないのであるから、基本相続税債務と連帯納

⁴⁸ ここでは、相続税法34条1項の連帯納付義務についてのみ説明をするが、本来の納税義務者から徵収できない場合に備え、本来の納税義務者以外の者に対して連帯して納税義務の履行責任を負わせるものとして、相続税法34条2項ないし4項の連帯納付義務のほか、法人の分割型分割があった場合の連帯納付責任と連結法人税についての連結子法人の連帯納付責任がある。なお、相続税法34条の見出しが「連帯納付の義務」となっていることから、同条の規定による連帯納付責任は、一般に、連帯納付義務と呼ばれている。本資料でも、一般的な呼び方にならい連帯納付義務と呼ぶが、条文から明らかなように、同条は、共同相続人に対して納付義務を負わせているのではなく、本来の納税義務者の納税義務についての履行責任を負わせているものであり、一般的な呼び方が、同条について通則法8条の規定を適用することについての誤解を生んでいるものと思われる。

付義務の分離が生ずる。これを民法に照らしてみると、連帯債務というよりは、保証債務に似ているものといえる（碓井光明「相続税法34条1項の連帯納付義務について、格別の確定手続を要しないとするもの」判例評論269-16（判時1001-155））

- ③ 実質的に見ても、この連帯納付義務者は共同相続人という身分関係に限定され、被相続人の一生の税負担を清算するという面において、民法上の連帯保証債務類似の責任を負わせているとするもの（武田昌輔編・コンメンタール相続税法841頁）

4 連帯納付義務の確定手続

相続税法34条1項の連帯納付義務は、同法が相続税徵収の確保を図るために、相互に各相続人等に課した特別の責任であって、その義務履行の前提条件をなす連帯納付義務の確定は、各相続人等の固有の相続税の納税義務の確定という事実に照応して、法律上当然に生ずるものであるから、連帯納付義務につき格別の確定手続を要するものではないと解するのが相当である。それ故、相続人等の固有の相続税の納税義務が確定すれば、国税の徵収にあたる所轄庁は、連帯納付義務者に対して徵収手続を行うことが許されると解されている（最判昭55.7.1・訟月26-11-2070）。

5 連帯納付義務の徵収手続

他の相続人、受遺者又は受贈者がその納付義務を履行しないため、連帯納付を要求されるかどうかは、必ずしも事前に予測できる事柄ではない。しかし、相続税の連帯納付義務については納税告知制度が設けられておらず、そのため不意討ちを避けるために納付告知制度の整備が強く主張されてきた。その結果、平成23年及び平成24年に相続税法34条が改正され、次のような手続が定められた。

- (1) 本来の納税義務者に督促状を発した場合に、1月を経過する日までに完納されないときは、連帯納付義務者に対し、その相続税が完納されていない旨その他財務省令で定める事項を通知する（相34⑤）。
- (2) 連帯納付義務者から徵収しようとするときは、納付通知書を送付しなければならない（相34⑥）。
- (3) 納付通知書を発した日の翌日から2月を経過する日までに、その通知に係る相続税が完納されない場合には、督促をしなければならない（相34⑦）。
- (4) 連帯納付義務者に通則法第38条第1号各号（繰上請求）のいずれかに該当する事実があり、かつ、相続税の徵収に支障があると認められる場合には、督促をしなければならない（相34⑧）。

6 主たる納税義務と連帯納付義務との関係

(1) 連帯納付義務の範囲

相続税法34条1項の連帯納付義務は、相続又は遺贈により取得した財産に係る相続税について、相続により受けた利益を限度として、他の共同相続人の固有納税義務の納付義務を負うものである。ここにいう「相続税」は、通則法2条1号の「国税」に当たり、同条4号により国税には「附帯税」である延滞税、利子税及び各種加算税が含まれる。

(2) 附從性

連帯納付義務は、本来の納税義務者の租税債務について、重疊的に納付義務を負わせるものである点で、租税保証債務又は第二次納税義務と異なるが、他面において、本来の納税義務者でないものについて納付責任を負わせる点では、租税保証債務や第二次納税義務に類似した性質のものである。し

たがって、連帯納付義務は、保証債務と同じく附從性を有し、本来の納税義務が消滅したときは理由のいかんを問わず消滅し、納付義務を履行したときは本来の納税義務者に対し当然に求償権を取得すると解されている（山田二郎「相続税法34条1項の連帯納付義務の性質とその確定手続の要否(判例批評大阪高判昭53.4.12)」税理22-6-135）。

(3) 補充性

前述のとおり、連帯納付義務の性質が民法上の連帯保証債務に類似するものであると解されることから、民法454条の規定により同法452条及び453条は適用されないこととなる。すなわち、連帯納付義務には補充性が認められることとなる。仮に、連帯納付義務の性質を民法上の連帯債務と解したとしても、連帯納付義務は、各相続人の固有の相続税の納税義務が確定という事実に照応して法律上当然に生ずるものであり、通則法8条は連帯納付義務について民法の連帯債務に関する規定を準用しているから、国税債権者である国との関係では補充性がない（東京地判平10.5.28）こととなる。

7 連帯納付義務者の救済方法

連帯納付義務者が争訟を提起する場面を大別すると、共同相続人に対する課税の瑕疵を主張する場合と連帯納付義務の徴収手続固有の瑕疵を主張する場合を考えられる。また、前者については、①共同相続人に対する課税の無効を主張する場合と、②共同相続人に対する課税の違法を主張する場合（直接に取消請求を行う場合）がある。

(1) 共同相続人に対する課税の無効

連帯納付義務者が共同相続人の相続税申告の無効を主張することができるかという問題については、これを肯定するのが通説である。連帯納付義務の確定手続が不要であることに関して、固有の納税義務者と連帯納付義務者との特別の身分関係等に照らせば、改めて確定手続をとることなく、直ちに他の共同相続人に連帯納付の義務を課しても不当ではないし、連帯納付義務者は、本来の租税債務の不存在、無効、自己の納付責任の限度につき、連帯納付の徴収手続の段階で争い得るから、適切な争訟手段を欠くことにはならないと解されている（大阪高判昭53.4.12・訟月24-8-1680）。

(2) 共同相続人に対する課税の違法

連帯納付義務者が共同相続人の相続税の課税処分の取消請求を行うことができるかという問題については、連帯納付義務は、他の共同相続人の固有納税義務の確定という事実に照応して法律上当然に確定する以上、徴収手続中の滞納処分に対する争訟の中で、自己の納付責任の限度、連帯納付義務者の相続人資格等の連帯納付義務者に固有の法定要件を争うことができるが、確定した他の共同相続人の固有の納税義務の額を争うことはできないとの説がある（大野敢「相続税法34条1項の連帯納付義務の確定手続」法律のひろば31-7-87）。

審判実務においては、従来は、連帯納付義務者は、納税者本人に対する課税処分については、不服申立適格を有しないとしていたが、最判平18.1.19・民集60-1-65が徴収法39条の第二次納税義務者は本来の納税者に対する課税処分を争い得ると判示したことを見て、相続税法34条4項の規定により贈与税の連帯納付義務を負う者の本来の納税者に対する課税処分についての不服申立適格を認めた（平22.2.4裁決・大裁平21-36）。

なお、上記裁決は、課税処分によって主たる納税義務の税額が過大に認定されれば連帯納付義務の範囲も過大となる可能性がある一方、主たる課税処分の全部又は一部がその違法を理由に取り消されれば、連帯納付義務が消滅又は減少し得る関係にあることを理由に、連帯納付義務者の不服申立適格

を認めたものであるが、不服申立適格を認めるか否かの判断に当たっては、主たる課税処分についての連帯納付義務者の訴権が本来の納税義務者によって代理されているといえるか否かの観点からも検討する必要がある。今後、連帯納付義務者が本来の納税者に対する課税処分の取消しを求めてきた場合には、このことも踏まえて、個々の連帯納付義務ごとに検討する必要がある。

(3) 連帯納付責任の徴収手続の瑕疵

連帯納付義務は、他の共同相続人の固有納税義務の確定という事実に照応して法律上当然に確定する以上、徴収手続中の滞納処分に対する争訟の中で、自己の納付責任の限度、連帯納付義務者の相続人資格等の連帯納付義務者に固有の法定要件を争うことができると解されている（大野敢・前掲書）。

8 連帯納付義務に関する裁判例及び裁決例

連帯納付義務に関する主要な裁判例及び裁決例は、次のとおりである。

(1) 確定手続（納税告知等）の要否

- ① 最高判昭55.7.1・民集34-4-535

相続税法34条の連帯納付義務は、相続人の固有の納税義務の確定という事実に照応して法律上当然に確定する。

- ② 東京地判平10.5.28・判タ1016-121（〔第二審〕東京高判平11.2.25）・・同旨
- ③ 大阪地判平13.5.25・訟月48-8-2035（〔第二審〕大阪高判平14.2.15）・・同旨
- ④ 平15.7.3裁決（大裁（諸）平15-3）・事例集66-289

請求人は、原処分庁が連帯納付義務に係る賦課決定通知書を送付していないから、請求人の連帯納付義務は確定していない旨主張する。

しかしながら、相続税法第34条第1項に規定する連帯納付義務は、同法が相続税徴収の確保を図るため、相互に各相続人等に課した特別の責任であり、その義務履行の前提条件となる連帯納付義務は、各相続人等の固有の相続税の納付義務の確定という事実に照応して、法律上当然に生ずるものであるから、連帯納付義務の確定につき格別の手続を要するものではないと解される。

(2) 補充性

- ① 東京地判平10.5.28・判タ1016-121（〔第二審〕東京高判平11.2.25）

法34条1項の規定は、通則法8条の特則をなすものであるが、各相続人等に対し、その納付義務の重なり合う範囲内においては、互いに連帯して当該相続税を納付すべき義務を課しているものであって、右納付義務の履行については、民法上の連帯債務ないしは連帯保証債務と同様に、国税債権者である国との関係では補充性はないものと解される（本来の納税義務者に対する滞納処分を執行しても徴収すべき額に不足すると認められる場合に限って、納税義務を負担するものではない。）。

- ② 大阪地判平13.5.25・訟月48-8-2035（〔第二審〕大阪高判平14.2.15）・・同旨
- ③ 平20.4.1裁決（東裁（諸）平19-142）・事例集75-633

相続税の連帯納付義務者と本来の納税義務者との間には、相続税法第34条第1項の文言上本来の納税義務者に対し滞納処分を執行しても徴収すべき額に不足すると認められる場合に限り、初めて連帯納付義務者がその補充としてその責任を負うという関係は認められず、連帯納付義務者は本来の納税義務者に対する滞納処分の状況如何にかかわらず、連帯納付義務を負担するものと考えられる。

(3) 時効（消滅、中断等）

① 大阪地判平13.5.25・訟月48-8-2035（〔第二審〕大阪高判平14.2.15）

本来の納税義務者が負う納付義務と連帯納付義務との関係は、主たる債務と連帯保証債務との関係に類似すると解するのが相当であるところ、連帯保証においては民法457条1項が規定する主たる債務についての時効中断事由は全て連帯保証人にも効力を及ぼすと解されるが、これは連帯納付義務にも妥当するものである。本件においては、本来の納税義務者に対して時効中断の効力が生じており、その時効消滅前に督促処分がされているから、連帯納付義務について国税の徴収権は時効消滅していない。

② 平15.7.3裁決（大裁（諸）平15-3）・事例集66-289

本来の納税義務者と連帯納付義務との関係は、主債務者と連帯保証人との関係に類似し、連帯納付義務は本来の納税義務に対して附從性を有すると解される。したがって、本来の納税義務について徴収権の時効が進行しない間は連帯納付義務についても徴収権の時効は進行せず、また、本来の納税義務者について時効の中断事由が生じたときは、時効中断の効力は連帯納付義務者についても及ぶと解するのが相当である。

③ 平17.6.27裁決（東裁（諸）平16-291）・事例集69-300

相続税の連帯納付義務は通則法8条が規定する「国税に関する法律の規定による連帯納付義務」には含まれず、同条が規定する民法第440条を準用して、本来の納税義務者に係る時効中断の効力が請求人に及ばないと解することは相当でなく、相続税の連帯納付義務は、本来の納税義務者の租税債務が履行されない場合に、これに代わって履行する義務を負うものであるから、「連帯保証に類似するもの」というべきであり、連帯保証の主たる債務に対する附從性に従い、本来の納税義務の時効中断の効力が相続税の連帯納付義務にも及ぶと解するのが相当である。

④ 平22.11.4裁決（東裁（諸）平22-94）・事例集81

相続税法第34条《連帯納付の義務》第1項の連帯納付義務は、内部負担がなく、本来の納税義務（租税債務）を担保するため、相続人に課された特殊な義務であり、租税債権が消滅しない限り、これを担保するために存続するものと規定されている点等を考慮すると、担保される租税債権と別個に時効消滅することは法の予定するところではないというべきであり、同様の趣旨から、独立の時効消滅を認めていない民法第457条《主たる債務者について生じた事由の効力》第1項が類推適用されるべきである（大阪高裁平成14年2月15日判決、最高裁平成14年9月13日第二小法廷決定）から、本来の納税義務者に対して生じた時効の中断の効力は、連帯納付義務者にも及ぶと解するのが相当であり、また、連帯納付義務が、相続税徴収の確保を目的として、相続人に課された特殊な義務であることからすれば、本来の納税義務者に対する徴収の猶予の効果は、連帯納付義務者にも及ぶと解するのが相当である⁴⁹。

（4）徴収権の濫用

① 東京地判平10.5.28・判タ1016-121（〔第二審〕東京高判平11.2.25）

国税当局において本来の納税義務者に対する滞納処分等の徴収手続を適正に行っていれば、本来の納税義務者から滞納に係る相続税を徴収することが可能であったにもかかわらず、国税当局がその徴収手続を怠った結果、本来の納税義務者から右相続税を徴収することができなくなったという

⁴⁹ 民法457条1項の類推適用によっては、本来の納税義務者に対する時効の停止の効力が連帯納付義務者に及ぶことを説明できないので、本来の納税義務者に対する時効の中断及び停止の効力が連帯納付義務者に及ぶことについては、連帯納付義務の性質から導くほうが良い。この点については、本裁決の検討事績表を参照されたい。

事実があったとしても、右事実は、相続税法34条1項により各相続人に課されている連帯納付義務の存否又はその範囲に影響を及ぼすものではなく、国税当局が各相続人に対し右連帯納付義務の履行を求めて徴収手続を進めたとしても、これをもって国税徴収権の濫用と評価することはできない。

もっとも、同法34条1項の連帯納付義務は、法が相続税の徴収を確保するため各相続人等に課した特別の責任であることに照らすと、単に、国税当局において本来の納税義務者から相続税の徴収を怠ったというにとどまらず、本来の納税義務者が現に十分な財産を有し、同人から滞納に係る相続税を徴収することが極めて容易であるにもかかわらず、国税当局が同人又は第三者の利益を図る目的をもって恣意的に右相続税の徴収を行わず、同法34条1項に基づき、他の相続人等に対して滞納処分を執行したというような場合においては、当該滞納処分等が形式的には租税法規に適合するものであっても、正義公平の観点からみて国税徴収権の行使として許容できず、国税徴収権の濫用に当たると評価すべき余地がないわけではない。

② 大阪地判平13.5.25・訟月48-8-2035（〔第二審〕大阪高判平14.2.15）

～前段は東京地判平10.5.28と同旨～

もっとも、相続税法34条1項の連帯納付義務は、法が相続税の徴収を確保するため各相続人等に課した特別の責任であることに照らすと、単に、国税当局において本来の納税義務者から相続税の徴収を怠ったというにとどまらず、その徴収方法が極めて不適切で、適正に徴収していれば、連帯納付義務が消滅していたであろう場合には、当該滞納処分が形式的には租税法規に適合するものであっても、正義公平の観点からみて国税徴収権の濫用に当たると評価すべき余地がないわけではない。

③ 平15.7.3裁決（大裁（諸）平15-3）・事例集66-289

原処分庁が、延納許可から延納許可取消までの間、恣意的な徴収手続を行なったと認めるべき証拠はなく、結果的に本来の納税義務者の財産をもって相続税の全てを納付することが不能となつたとしても、原処分庁が請求人に対して連帯納付義務の履行を求めるることは、徴収権の濫用に当たるとはいえない。

④ 平20.4.1裁決（東裁（諸）平19-142）・事例集75-633

相続税の連帯納付義務についての督促処分前に行われた当該相続税を担保するための抵当権の抹消に当たり、その判断に誤りがあるとしても、当該督促処分が権利の濫用に当たるとはいはず、民法504条の類推適用又は通則法41条2項の規定により連帯納付義務が免責されることもないとした事例

(5) その他

○ 平18.6.26裁決（東裁（諸）平17-207）・事例集64-626

遺留分減殺請求権の行使は、受贈者又は受遺者に対する裁判外の一方的な意思表示で可能であり、また、その意思表示がいったんなされた以上、法律上当然に減殺の効果が生じるものと解されるところ、本件においては請求人が遺留分減殺請求権を行使したことにより、本件相続開始時にさかのぼって本件土地建物の各12分の1の持分を取得したものと認められるから、「具体的な遺留分額が確定していないから、本件相続によって請求人が受ける利益は確定しておらず、連帯納付義務はまだ発生していない」との請求人の主張には理由がない。⁵⁰

⁵⁰ 本裁決の事案は、連帯納付義務の督促処分の適否が争われた事案であるが、相続税法34条1項の「相続により受けた利益の価額に相当する金額」がいくらであるかは、督促処分の適否には影響せず（連帯納付義務の督促状に限度額を記載する欄

第2 延 納

1 延納制度の趣旨等

(1) 延納制度の趣旨

国税の納税は、納期限までに金銭により（一括）納付することを原則としている（通34）。しかし、相続税については、その財産課税たる特殊性から、金銭で一時に納付することは困難であるが、納税者自身が将来に渡って定期的な収入が確保されている場合、相続又は遺贈により取得した財産から生ずる果実（配当、賃料等）が得られる場合、さらには不動産等を計画的に売却して納税資金を捻出する場合など、長期間の分割納付によれば納税ができる場合もあることから、年賦による延納制度が設けられている⁵¹（相38①）。

(2) 延納制度の概要

イ 相続税の延納

税務署長は、納付すべき相続税額が10万円を超えるか、かつ、納税者について金銭で一時に納付することを困難とする事由がある場合には、その具体的な納期限内にされた納税者の申請により、その納付を困難とする金額を限度として、年賦延納を許可することができる（相38①、39、措70の8の2、70の10））。この場合、原則として担保の提供が必要であり、また、延納の期間は、相続財産のうちの不動産等の占める割合に応じて、5年から最長20年（立木のうち特別なものは40年）までの期間とされている。

このほか、物納申請の全部又は一部の却下に係る相続税の延納制度（相44①）、物納の撤回に係る相続税の延納制度（相47①）が設けられている。

なお、後記2以下では、相続税についての通常の延納の場合の延納の要件、延納の許可、延納の却下及び取消し等について説明する。

ロ 贈与税の延納

税務署長は、納付すべき贈与税額が10万円を超えるか、かつ、納税者について金銭で一時に納付することを困難とする事由がある場合には、その具体的な納期限内にされた納税者の申請により、その納付を困難とする金額を限度として、原則として担保を提供させ、5年以内の年賦延納を許可することができる（相38③、39）。

2 延納の要件等

相続税の延納は、次の全ての要件を満たす場合に許可を受けることができる。

(1) 納付すべき相続税額が10万円を超えてること。

期限内申告、期限後申告、修正申告の提出、又は更正、決定に基づき納付すべき相続税額が10万円を超えてること（相38①）。

があるが、そこに条文どおり「相続により受けた利益の価額に相当する金額」と記載したとしても、それによって督促状に記載不備があるとして違法ということはできず、そもそも、その金額を最も良く知っているのは連帯納付義務者自身であることからすれば、仮に、その欄に金額を記載していたとしても、その金額は、督促状発付時点における税務署長の一応の認識を示すものにすぎないというべきであろう。）、滞納処分の段階で問題となる（例えば、超過差押えに当たるか否か）ものと考えられる。

⁵¹ 贈与税についても、延納制度がある（相38③）。

(2) 金銭納付を困難とする金額の範囲内であること。

その相続税額の納期限までに金銭で納付することが困難な事由があること（相38①）。この場合、金銭で納付することが困難かどうかの判定に当たっては、延納申請時を基準として、納税者が相続により取得した財産のほか、納税者の固有の資産の状況等も考慮される。

(3) 申請書を納期限までに提出すること。

延納申請書が、延納の許可を受けようとする相続税の納期限までに、納税地の所轄税務署長に提出されていること（相39①）。

(4) 延納税額に相当する担保を提供すること。

原則として、延納税額に見合う担保の提供が必要である。ただし、その延納税額が50万円未満で、かつ、延納期間が3年以下である場合には、担保の提供は不要である（相38④）。この担保は、国債、地方債、土地、保険に付した建物、税務署長が確実と認める有価証券などに限定されている（通50）。

なお、担保の提供に関する書類は、延納申請書の提出期限までに延納申請書に添付して提出しなければならない（相39①）。

3 延納の許可、却下等

(1) 要件の審査、許可

延納申請書が提出された場合、税務署長は、その申請の適格性について形式的な審査を行った上、延納申請の内容等の適否及び担保の評価等について実質的な審査が行った後に、延納の許可を行うこととなる。審査事項はおおむね次のとおりであり、審査期間は原則として3か月とされ（相39②、⑨、⑯、⑰等）、その期間内に税務署長が延納の許可又は申請の却下をしない場合には、延納の許可があったものとみなされる（相39第28項）。

イ 形式審査（記載事項等の審査）

- ① 提出先
- ② 提出期限
- ③ 納付すべき相続税額
- ④ 申請税額の内容

ロ 実質審査（申請内容等の審査）

- ① 金銭納付困難の事由及び金額
- ② 他の物納申請等の状況
- ③ 不動産等の割合の適否
- ④ 延納申請税額の内訳の計算の適否
- ⑤ 分納税額及び分納期限の適否

ハ 担保の審査等（評価等）

担保の種類は、前記のとおり、通則法50条に定められているが、延納の担保は、相続によって得た財産のみならず、相続人の固有財産や共同相続人又は第三者の所有する財産でも差し支えない。

担保として不適格な財産としては、次に掲げるような財産を挙げることができる。

- ① 法令上、担保権の設定又は処分が禁止又は制限されているもの。
- ② 違法建築又は土地の違法利用のため、建物除去命令等がなされているもの。
- ③ 共同相続人間で、所有権を争っているもの。

- ④ 売却できる見込みのないもの。
- ⑤ 共有財産の持分（共有者全員が持分全部を担保提供する場合を除く）。
- ⑥ 担保に係る国税（附帯税を含む）の全額を担保していないもの。
- ⑦ 担保の存続期間が延納期間より短いもの。
- ⑧ 第三者又は法定代理人等の同意が必要な場合に、その同意が得られないもの。

（2）不備事項の補正等

相続税の延納申請が不適法であったり、必要な担保が提供されていない場合には、その申請は却下されることとなる（相39②）。しかしながら、その申請が明らかに不適法として却下されるものを除き、若干の不備等があっても、その補正が可能なものについては、実務上、必要な期間を定めて補正通知書によりその補正を求めることが求められている。

また、延納申請に係る担保が適当でない場合には、税務署長は、その担保の変更を求め（相39②ただし書）、納税者がこの求めに応じない場合には、その延納申請は却下される。

（3）申請の却下

延納要件の審査、担保の調査等及び不備事項の補正要求等の手続を了した結果、延納要件に該当しないものについては、延納申請が却下される。却下の事由としては、例えば、次のようなものがある。

- ① 納付すべき税額が10万円を超えていないとき。
- ② 金銭で納付することを困難とする事由がないとき。
- ③ 延納申請書が納期限までに提出されていないとき。
- ④ 担保の提供がないとき。
- ⑤ 担保の変更の求めに応じないとき。

4 延納条件の変更等

（1）増担保、担保の変更

延納を受けるための担保の提供がされた場合、税務署長は、所要の調査を行い、担保が適当でないと認められるときには、納税者に対して担保の変更を求めることができる（相39②ただし書）。また、当該担保のみによっては延納税額を担保することができないと認める場合には、増担保の提供等を求めることができる⁵²（通51①）。この担保変更要求等は、延納許可前の担保の調査の段階と、延納許可後において担保価値が下落した場合などに行われる。

担保変更要求等がされた場合、納税者がこれに応じないときは、その延納申請は却下されることとなり、既に延納が許可されている場合には、延納許可は取り消されることとなる。

（2）延納条件の変更

相続税の延納の許可を受けた納税者が、その後における資力状況の変化等のために、許可された延納条件で延納を継続することが困難となった場合には、税務署長に申請し、その許可を受けた上で延納条件の変更（分納期限の延長、延納期間の延長等）をすることができる（相39第30項、第32項）。

なお、延納条件の変更は、税務署長が職権で行うこともできるが、この場合には、納税者の弁明を聴くこととされている（相39第32項）。

⁵² 担保不足額に相当する税額について、直ちに納付することが見込まれる場合や、納税者の財産から徴収できると判断した場合には、提供された担保の範囲内で延納を許可する取扱いがされている。

5 延納許可の取消し

税務署長は、延納許可を受けた者に一定の事由（取消事由）が生じた場合には、あらかじめ納税者の弁明を聞いた上で、延納許可の取消しを行うことができることとされている（相39第32項）。

（1）取消事由

イ 分納税額の滞納

分納税額が滞納となり、次回以降の分納税額が延納条件に従って納付される見込みがないとき

ロ 担保の不提出等

納税者が、担保変更要求等に応じないとき

ハ 強制換価手続の開始

担保財産について差押え等の強制換価手続が開始されたとき

ニ 限定承認

延納の許可を受けた者が死亡し、その相続人が限定承認したとき

ホ 延納条件違反

延納許可に当たり条件とした手続がとられないとき

（2）弁明の聴取

延納許可の取消しを行う場合には、あらかじめ納税者の弁明を聞かなければならぬこととされている（強制換価手続が開始されたとき及び納税者の相続人が限定承認したときを除く。）。この弁明の方法は、法令上の規定ではなく、口頭でも書面でも差し支えないとされているが、実務上は、後の紛争等を避けるため、口頭による場合には聴取書を作成する等、その事績を明らかにしておくこととされている（相基通39-17）。

また、弁明を求められた納税者が、その規定された期限までに正当な理由なく弁明しない場合は、その弁明を聞くことなく延納許可の取消しを行うこととされている（相基通39-16）。これは、弁明を聞く目的が納税者の権利保護と取消処分の適正手続を図ることにあるため、納税者が正当な理由なくして弁明しないときには、あえて弁明を聴取する必要がないと考えられることによる。

（3）担保物の処分等

延納許可が取り消されると、取消しの日に延納税額の納期限が全て到来することから、納税者は取り消された税額を直ちに納付しなければならない。延納許可取消税額の全額が納税されない場合には、督促の上、担保物の処分が行われる（通52）。

6 裁判例及び裁決例

相続税の延納に関する主要な裁判例及び裁決例には、次のものがある。

（1）延納許可取消処分

① 東京地判昭45.7.22・訟月17-6-1027

延納許可の取消処分は、税務署長の裁量行為に属するものと解される。

② 平15.2.13裁決（東裁(諸)平14-165）・事例集65-800

請求人らは、本件各延納許可に係る分納期限までに分納税額を納付できることには、相続財産のほとんどが底地であり売却が進まなく、納付資金がないなど、やむを得ない事情があるにもかかわらず、請求人らが本件土地の売却によって本件相続税を納付しようとしているときになされた原処分は違法であり、かつ、請求人らの納税姿勢をそぐ不当なものである旨主張する。

しかしながら、請求人らは本件各延納許可に係る分納税額を滞納しており、原処分庁は、弁明を聴取した上、滞納状況、弁明の内容及び請求人らの納付事績等を基に本件各延納許可の取消しの適否について検討した結果、滞納となっている本件各延納許可に係る税額を完納する見込みはなく、延納の条件に違反していると認めて、原処分を行ったものであり、原処分庁の判断は相当で、原処分は適法であり、違法又は不当な点はない。

③ 東京高判平15.10.23

延納許可取消処分につき税務署長の裁量権を逸脱するような事情が存しないとした事例

(2) 延納担保財産

① 東京高判平9.10.22（〔上告審〕最高判平10.6.30）

（相続税法39条2項ただし書の法意）

租税は、金銭をもって一時に納付することを原則とするものであるが、相続税は、他の租税と比べて、一時的な納税額が非常に多額になるケースが多いという特質があり、この特質にかんがみ、延納の制度が設けられている。すなわち、相続税法38条は、納税義務者について納期限までに金銭で相続税を納付することを困難とする事由がある場合には、納税義務者の申請により延納を許可することができるとしている。ところで、相続税法39条1項は、延納の許可を申請しようとする者は、法令の定める事項を記載した延納申請書に担保の提供に関する書類を添付して、税務署長に提出しなければならないとし、相続税法39条2項ただし書によると、税務署長は右の場合に、当該申請者の提供しようとする担保が適当でないと認めるときは、その変更を求めることができ、この場合に当該申請者がその変更の求めに応じなかつたときは、当該延納申請を却下することができるものとされている。

一般に担保は、債権の弁済を確保する手段となるものを指すのであり、国税の担保も、担保に係る国税が期限までに完納されないときには、滞納処分の例によって担保物を換価してその国税の徴収を図るものである（通則法52条1項）。

相続税についても、税務署長は、延納の許可を受けた者が延納税額（当該税額に係る利子税及び延滞税に相当する額を含む。）の滞納その他延納の条件に違反したとき、当該延納税額に係る担保物につき徴収法2条12号に規定する強制換価手続が開始されたとき等の場合には、延納の許可を取り消すことができるとされており（相続税法40条2項）、延納許可が取り消されたときは、前記のとおり担保として提供されていた財産を滞納処分の例により処分してその税額等に充てることになる（通則法52条1項）。これらの規定からすれば、当該申請者が提供した財産が延納の担保として適當か否かは、その担保に係る相続税額を確実に徴収することができる金銭的価値を有するか否か、及び延納許可が前記の理由等により取り消された場合に滞納処分の例により換価して国税に充当することが困難と考えられる事情がないかどうか等を基準として判断すべきものと解するのが相当である。

ところで、税務署長が延納申請者の提供した担保が適當か否かを判断して、担保変更の要求をするかどうかの判断は、一義的には決定しえない事柄であるから、租税の徴収権限を有する税務署長に一定の裁量権が与えられているものと解すべきである。

（处分禁止の仮処分の登記がある共有財産の持分の処分困難性）

控訴人らについて延納税額の滞納その他相続税法40条2項に規定する事由が生じて延納許可が取り消されることとなった場合には、税務署長としては、（所有権帰属についての）訴訟の結果を

待つことなく、担保物を滞納処分の例により処分して控訴人らの相続税に充てるべきことになるところ、その場合には銀座の物件の共有持分については処分禁止の仮処分の登記がされたままである上、処分されることとなるのは共有持分であるから、実際上処分可能かどうかさえも疑問であって、銀座の物件が相続財産に属するとした場合における控訴人らの相続税が銀座の物件の共有持分によって十分に担保されるとの控訴人らの前記前提も成り立たないというべきである。

② 平14.12.4裁決（東裁(諸)平14-108）・事例集64-492

請求人らは、延納申請に係る担保として提供した財産（土地）は、担保として適当であり、原処分庁が行った相続税に係る延納申請却下処分は違法である旨主張する。

しかしながら、延納の担保として提供される財産は、その担保に係る相続税額を確実に徴収することができる金銭的価値を有するものでなければならず、延納許可が取り消された場合に、通則法第52条第1項の規定に基づき、滞納処分の例により換価し、その換価代金を国税に充当することが困難と考えられる事情を有する財産は、延納の担保として適当でないと解するのが相当であるところ、本件担保物件は、その所有権の帰属につき訴訟において係争中の物件であって、仮に、原処分庁が本件担保物件を本件延納申請の担保として受け入れ、抵当権を設定したとしても、訴訟の結果によっては、当該抵当権によって本件担保物件を公売等で換価し国税に充当することができないおそれがあることは明らかである。

③ 東京高判平16.8.4

所有権抹消予告登記が付された不動産を担保とする相続税の延納申請を、当該不動産が担保不適格であるとして却下した処分が違法であるとされた事例

④ 東京高判平16.10.12

（担保保存義務について）

国税の徴収を一般的な民事上の債権回収と当然に同視することはできず、通則法の規定の仕方からすれば、同法41条2項は、国税徴収に関し、民法500条以下の規定の準用がないことを前提として、一定限度で類似の効果を導くために創設されたものと解すべきである。したがって、通則法に民法504条に相当する規定が置かれなかったことからすれば、国税の徴収においては、同条の準用ないし類推適用を予定していないと解するのが相当である。

（3）弁明聴取

① 平15.3.20裁決（東裁(諸)平14-204）・事例集65-818

本件の事実関係において、相続税法第40条第2項に規定するあらかじめ弁明を聞く手続を適法に行ったといえるか否かについて判断すると、同項の趣旨に照らせば、原処分庁が弁明の聴取に当たり、聴取を受ける者において、それが延納許可取消しのための弁明の機会であるとの認識を持ち得るような仕方をせず、その結果として、聴取を受ける者が同項の弁明であるとの認識を持たないまま、原処分庁において事情聴取をしたとしても、そのような事情聴取をもって同項に規定するあらかじめ弁明を聞く手続を行ったということはできないと解されるから、原処分庁が原処分に当たって適法に弁明を聞く手続を行ったと認めるることはできない。

② 平19.2.13裁決（大裁(諸)平18-52）・事例集73-464

請求人は、原処分庁がした「相続税延納取消しに対する弁明を求めるためのお知らせ」（以下「本件通知書」という。）の差置送達が効力が生じていないことを理由として弁明の機会が付与されていない旨を主張する。

しかしながら、①原処分庁は、請求人に弁明の機会を与えるために平成16年6月8日付で第1回通知を請求人の自宅にあてて送付したが、受取人不在による保管期間満了を理由に返送されたこと、②そのため、原処分庁は、同月23日及び同年8月18日の2度にわたり、請求人の自宅を訪れたものの、いずれも請求人は不在であったことが認められ、当該事実は、通則法第12条第5項第2号に規定する書類の送達を受けるべき者等が送達すべき場所にいない場合に該当するものと認められる。

そうすると、本件通知書は、適法に差置送達されたものというべきであり、請求人は、これに対して弁明の期限までに弁明をしなかったのであるから、本件における弁明手続は適法にされたというべきである。

第3 物 納

1 物納制度の概要等

(1) 物納の意義

国税は、金銭又はこれに準ずる有価証券で納付するのが原則であるが（通34①）、法律に別段の定めがある場合には、金銭での納付に代え金銭以外の財産で納付することができることとされており、これを物納という（通34③）。現行租税法においては、相続税についてのみ物納が認められている。

相続税について物納が認められているのは、相続税は相続等（相続又は遺贈）により取得した財産に担税力を求めて課税されるものであり、相続等により取得した財産そのものが相続税納付の引当てとされているものと考えられるところ、相続によって財産を取得したとしても、その財産の換価が容易でない場合もあることから、相続財産又は相続財産を処分して取得した一定の財産自体による納付を物納が認めたものと解される。

(2) 物納の法的性格

物納は、公法上の代物弁済と解され、納税者からの申請に対しこれを許可することにより成立する。この場合、納税者の行う物納申請は、私人による公法行為に属し、この申請があったときは、税務署長は、当該申請に対し許可又は却下の処分を行う義務を負う。

(3) 物納の効果等

イ 物納は、納税者からの申請を要件とし、税務署長等が許可したときに成立する。この場合、税務署長等は、調査に基づき申請税額の全部又は一部について許可することができる。

ロ 物納申請中に申請者について相続が開始した場合には、その申請の効力は、そのままその相続人に承継される。この場合、各相続人が承継する物納申請税額は、各相続人の相続分（民法900～902）によりあん分した額となる。

また、物納許可後、物納財産の収納の時までに、相続の開始があった場合にも、物納許可は有効であるから、税務署長等は、その相続人に対し物納財産の引渡し又は所有権移転登記に必要な関係書類の提供を求めることとなる。

ハ 物納申請に対する却下、物納申請財産の変更要求については、不服申立ての対象となる。

ニ 物納申請に伴って徵収の猶予（相42条32項、40①）がなされた場合には、その猶予期間中は時効が停止する（通73④）。

ホ 物納申請が却下又は取り下げられた場合、物納申請税額について、徵収猶予期間中の延滞税は、一部（年14.6%の計算期間部分の2分の1）免除される（通63④）。

2 物納の要件等

(1) 物納申請の対象となる相続税額

物納申請することができる税額は、延納によっても金銭で納付することを困難とする金額の範囲内に限られるが、その対象となるのは、納付すべき相続税額（本税）に限られる（相41①、相33、通35②）。したがって、延滞税、加算税及び連帯納付責任額について物納することはできない。

(2) 物納の要件

物納の許可は、次の全ての要件を満たしている場合に行われる。

イ 延納によっても金銭納付が困難であり、かつ、納付困難な金額を限度としていること

延納によっても金銭で納付することを困難とする事由があるかどうかは、納税者が相続によりどのような財産を取得したか、また、納税者自身の資産の所有状況や収入状況等を総合的に勘案して判定される（貸付金の返還、退職金給付の確定等、近い将来において確実と認められる金銭収入のほか、近い将来における臨時の支出をも考慮）。

ロ 申請財産が、相続税法41条2項所定の相続財産であり、かつ、法定の順位によっていること

物納に充てることができる財産は、納付すべき相続税の課税価格計算の基礎となった相続財産のうち、次の掲げるもので、その所在が日本国内にあるものである（相41②）。また、相続財産そのものではないが、その財産を処分して取得した財産は、次に掲げるものであれば物納に充てることができる。

① 国債及び地方債（第1順位）

② 不動産及び船舶（第1順位）

③ 社債及び株式並びに証券投資信託又は貸付信託の受益証券（第2順位）

④ 動産（第3順位）

なお、物納に充てができる財産が2種類以上ある場合には、上記の順位で物納に充てることとなる（相41⑤）。

ハ 物納申請が期限内にされていること

物納申請は、申請書を相続税の納期限（又は納付すべき日）までに、納税地の所轄税務署長に提出しなければならない（相42①）。

ニ 物納適格財産であること

物納申請財産は、国において管理又は処分するのに適した財産でなければならない（相41②）（本書）。

3 物納適格財産の判定

(1) 物納適格財産

相続税の物納制度は、物納財産を国に帰属させることを目的としているものではなく、相続税を納付するための一方途として、受け入れた物納財産を国が換価し、その代金を財政収入に充てること等によって、金銭の納付と同様の効果を生じさせることが目的であるといえる。したがって、物納に充てるべき財産は、その財産の価値だけでなく、換価に至るまでの管理及び換価手続が容易なものであることが重要となる。

このことから、維持・管理に多額の費用等を要する財産や換価性が極めて低い財産などは、管理又

は処分が適当でない財産とされ、物納財産としては不適格な財産となる。

なお、物納適格財産かどうかの判定は、物納の許可（不許可）時において行うから、許可時までに管理処分不適当な事由が消滅していれば、物納は許可されることとなる。

(2) 物納不適格財産

物納財産として適格かどうかの判定は、個々の財産ごとに行うことになる（相42②、相基通42-5）が、相続税法施行令第18条が管理処分不適格財産について列挙している。

4 物納財産の収納価額

(1) 収納価額の意義

物納申請財産について物納が許可されると、当該財産が収納されることとなる。この場合、物納財産の収納価額は、課税価格計算の基礎となったその財産の価額による（相43①）。

課税価格計算の基礎となったその財産の価額とは、相続税の課税価格に算入された価額であると解されることから（「相続税法基本通達逐条解説（平成22年版）」594頁）、たとえば、物納申請中に物納申請財産である土地について、いわゆる縄伸びが判明した場合には、修正申告等によって課税価格のは正を行うことにより、是正後の課税価格を収納価額とすることになる⁵³。

(2) 収納価額の改訂

物納財産について、収納の時までに、その財産の状況に著しい変化を生じたときは、収納の時の現況によりその財産の収納価額を定めることができる（相43①ただし書）。

収納の時までに当該財産の状況に著しい変化を生じたときは、例えば、次のような場合をいうものとされている（相基通43-3）。

- イ 土地の地目変更があった場合
- ロ 荒地となった場合
- ハ 所有権以外の物権又は借地権の設定、変更又は消滅があった場合
- ニ 家屋の損壊又は増築があった場合
- ホ 自家用家屋が貸家となった場合

(3) 収納価額の改訂に対する不服申立ての可否

相続税法43条1項本文に基づく収納価額（の算定）は、当該財産の相続税の課税価格によることになるから、当該財産の物納許可処分に対しては不服申立てを行うことはできないと解されるが、同項ただし書に基づく収納価額の改訂が行われた場合には、当該物納許可処分に対しては不服申立てを行うことができると解される。

すなわち、物納申請は、①物納税額、②物納財産及び③その価額を記載した申請書により行われるものであるところ（相42①、②）、物納許可において、収納価額を申請価額と異なる金額に改訂することは、納税者の権利義務に具体的な変動を生じさせるものであるから、価額を減少する改訂が行われた場合や、申請額を下回る改訂が行われたような場合には、不服申立てを行うことができるものと解される⁵⁴。

⁵³ 縄伸び等は、申告時に内在していた事象であるから、「収納の時までにその財産の状況に著しい変化を生じたとき」には当たらず、収納価額の改訂の対象とはならない。

⁵⁴ 物納の許可により、物納許可税額が確定するとともに、物納財産の所有権移転の効力が発生するから、許可通知書には、物納許可財産とともに当該財産の価額を明示する必要があると解される。

相続税法43条1項ただし書は、「税務署長は・・・収納価額を定めることができる」と規定されており、同項本書の「收

5 裁判例及び裁決例

相続税の物納に関する主要な裁判例及び裁決例には、次のものがある。

なお、平成18年の相続税法改正により、手続の整備や物納不適格財産の明確化（相令18）が図られたこと等により、物納却下処分の取消しを求める審査請求事件は大幅に減少している。以下の裁判例・裁決例は、上記の改正前の事件であるため、今後、物納関係事件の審理に当たっては、以下の裁判例・裁決例が示している判断と同様に判断して良いか否かについて、十分に検討をすることが必要である。

(1) 物納の意義、性格等

① 名古屋高判平8. 10. 28

相続税等の国税は、これをもって国の経費を支弁することを本来的な目的とするため、原則として金銭で納付するものとされているが、一度に多額の納税義務を負うこともあるから、相続税法は、延納によってもこれが困難な納税者を救済するために、物納による納税方法を規定している（相41条1項）。

しかし、物納は無条件で許されるものではなく、右の目的から生ずる内在的な制約、具体的には、国が管理し、処分することにより、国庫に入れることができること、すなわち管理、処分の容易性という条件を充たす必要がある。このような観点から、相続税法は、物納の対象財産を限定する（同条2項）とともに、申請に係る物納財産が「管理又は処分をするのに不適当である」場合には、その変更を命じられることがある旨規定している（相42条2項）。したがって、物納の許可を受けるためには、国が対象物を管理又は処分するにつき、事実上、法律上の障碍がないことが要件となるというべきである（相続税法42条2項ただし書の例示は、この観点から首肯できる。）。

② 東京高判平11. 2. 17

財産評価基本通達によって課税価格の評価がされていても、そのことから直ちに物納財産として管理又は処分に適するということにはならない。

③ 大阪地判平12. 5. 12

物納が金銭納付の原則に対する例外的な措置であることや、租税の公共的性格と重要性及び租税負担の公平等の観点に照らせば、物納に充てることができる財産を列挙している相続税法41条2項の規定は、物納に充てることのできる財産を限定する趣旨のものであると解するのが相当であり、同項に列挙されていない財産について、安易に類推を認めることはできないというべきである。

④ 大阪地判平12. 10. 6・判タ1079-212

物納制度は、金銭による納付が困難である場合に、他の財産で相続税を納付することを例外的に認めるものであるところ、物納申請財産を国に帰属させることは、相続税納付の単なる手段にすぎず、国が物納申請財産を換価し、その代金をもって財政収入に充てることがその主たる目的であるから、物納申請財産は金銭による税納付があった場合と同等の経済的利益を国において将来現実に確保することができるものでなければならない。

したがって、物納申請財産が国において管理するために多額の費用を要するものや、処分をするのが困難なものなどについては、金銭による税納付があった場合と同等の経済的利益を国において

納価額は・・・当該財産の価額による」と比較すると規定ぶりが異なっている。また、収納価額の改訂は、納税者の租税債権債務関係に具体的変動を生じさせるものであるから、改訂に不服がある場合には不服申立てができると解するのが相当である。

将来現実に確保することが困難であるから、「管理又は処分をするのに不適当」な財産として、物納財産として認められることとなる。

(2) 管理処分不適当財産の判定

① 大阪高判平11.5.14

共有に係る不動産の管理又は処分は、単独所有の場合に比して、事実上、法律上の制約があり、例えば、国が不動産の共有持分権を取得したとしても、その不動産を他の共有者とともに持分の価格に従って管理しなければならず（民252）、また、他の共有者からの分割請求がされることもある（民256）などの制約がある上、一般に持分権自体の換価処分が容易でないことは顕著であるから、右物件が相続税法42条2項ただし書に規定する「管理又は処分をするのに不適当」な財産に当たることは明白である。

② 平13.3.22裁決（大裁（諸）平12-86）・事例集61-614

本件物納申請土地は、無道路地であったり、市道に接してはいるがのり地やがけ地であったり、あるいは、物件の所在も特定できないものであるから、原処分庁が本件物納申請土地を管理又は処分をするのに不適当な財産であると認定したことは相当であると認められる。

これに対し、請求人は、相続税を金銭で納付する資力がないからこそ物納申請したのであり、本件物納申請土地以外に物納できる財産がないにもかかわらず、却下処分をしたことは不合理である旨主張するが、物納制度は、物納申請財産を国に帰属させるのが目的ではなく、相続税の納付の單なる手段であり、国がこれを換価し、その代金をもって財政収入に充てることを目的としているものと解されるから、物納財産は、管理又は処分を通じて金銭納付があったと同等の経済的利益を確保し得るものでなければならないから、たとえそのような事情があったとしても、右の目的を達成できない財産である以上、却下はやむを得ないというべきである。

また、請求人は、本件物納申請土地について、一方で相続税の規定に基づき課税を行い、もう一方で物納を認めないとするのは不合理である旨主張するが、相続税の課税は、相続による財産の取得というその財産的価値に担税力を認めて行われるものであり、一方、物納財産の管理又は処分の適否は、これらを通じて、金銭による納付があった場合と同等の経済的利益を将来現実に確保できるかという観点から判断されるのであって、ある相続財産について、それが課税計算の基礎となつた財産であっても、そのことから直ちに物納財産として管理又は処分に適するということを意味するものではなく、管理又は処分をするのに不適当であるとされることもあり得るというべきである。

③ 東京地判平13.9.27・訟月14-7-240

相続税法42条2項ただし書にいう「管理又は処分をするのに不適当」な財産に該当するか否かは、国が当該財産の管理又は処分を通じて、金銭により相続税が納付された場合と同等の経済的利益を、将来現実に確保することができるかどうかという観点から判断されるべきである。

④ 平14.10.8裁決（東裁（諸）平14-57）・事例集64-505

本件物納申請土地（分譲マンションの底地）については、賃貸借契約に、借地権譲渡の事前承諾条項がなく、かつ、借地権譲渡に当たり承諾料を徴さない旨の条項があることをもってしても、社会通念に照らし契約内容が貸主に著しく不利な貸地には当たらないと認定でき、相続税法第42条第2項ただし書にいう「管理又は処分をするのに不適当である」とは認められないもので、同項ただし書を適用してなされた本件変更要求処分は違法である。

⑤ 平15.5.20裁決（仙裁（諸）平14-30）・事例集65-833

相続税の物納制度は、国税を金銭で納付するという原則に対して、相続税が財産課税であるという特殊性を考慮して設けられた特例的な制度であるということができ、物納申請財産を国に帰属させることは真の目的ではなく、相続税の単なる納付手段であり、国がこれを換価し、その代金をもって財政収入に当てることが真の目的であるといえる。そこで、物納申請財産は、その収納が金銭納付に代わるものである以上、国が物納された財産の管理・処分を通じて金銭の納付があった場合と同等の経済的利益を確保し得るものでなければならない。

請求人は、原処分庁が本件物納申請土地について物納財産として不適当であると認定したことに対し、この理由は相続税法基本通達42-2に例示がないもので、相続税法第42条2項ただし書の解釈適用を誤ったものであり違法である旨主張する。

しかしながら、本件物納申請土地内には、現に農業用水の取水の用に供されている流水路があり、その実質において地役権等の用益権が設定されている土地と同様の状況にあると認められ、また、当該流水路は、一部についてヒューム管が埋設されているが、他の部分についてはなんら整備がされておらず、農業用水路として利用する上で、維持・整備のための新たな費用を要すると認められる。

そうすると、本件物納申請土地は、その管理又は処分をするために費用を要し、このことは、国税の納付の趣旨に反することになり、管理又は処分をするのに不適当な財産であると認めるのが相当であり、この点に関する請求人の主張には理由がない。

請求人は、本件物納申請土地の評価額については、その立地、利便性、利用性及び換価率等の諸条件を織り込んだものとなっており、原処分庁が、金銭で納付があった場合と同等の経済的利益を確保できないとして、一つの課税とその納付手続において一物二価を主張することは、相続税法の予定する解釈に沿っておらず、また、本件物納申請土地は、その周辺の土地の売買実例もあることから、売却可能な土地である旨主張する。

しかしながら、物納は、金銭による納付の例外として特に認められているものであるから、物納申請に係る財産が管理又は処分をするのに不適当であるか否かの判断に当たっては、当該財産の物納を受け、国がこれを管理又は処分することにより、金銭で国税の納付があった場合と同等の経済的利益を将来現実に確保することができるか否かという観点から判断されることになる。

本件物納申請土地は、市街化調整区域内に所在し、また、土地のほぼ中央部に高圧線が架設されていることから、その開発及び利用におのずと制限を受けることとなり、国がその管理又は処分を通じて金銭で納付があった場合と同等の経済的利益を確保することは困難であると認められる。

また、ある相続財産について、それが課税計算の基礎となった財産であっても、そのことから直ちに当該財産が物納財産として管理又は処分に適するということを意味するものではなく、管理又は処分をするのに不適当であるとされる場合もあり得るというべきである。

請求人は、原処分庁が本件物納申請土地について、有効活用するためには整地が必要であること及び現状においてはその用途は極めて限定されると主張するのに対し、原処分庁が本件物納申請土地の活用等についてまで判断すべきではなく、原処分庁の主張は、独断に基づくものである旨主張する。

しかしながら、物納制度は、国が物納された財産を管理・処分を通じて、金銭による国税の納付があった場合と同等の経済的利益を確保し得るものでなければならぬと解されるところ、本件物納申請土地が、将来、国が予定する管理又は処分に耐える財産に当たるか否かについて、管理官庁

との協議を行うことには理由がある。そして、管理官庁との競技結果を踏まえ、本件物納申請土地は、管理又は処分をするのに不適当なものに該当するとしたことは相当と認められる。

⑥ 平18.6.14裁決（熊裁(諸)平17-18）・事例集71-659

請求人は、本件物納財産（他の土地に囲まれ公道に通じていないもの）を許可する上で、本件私道は、隣接する居住者はもとより不特定多数の人が自由、安全、容易に通行している道路であり、民法第210条によれば公道と認められること、また、本件私道は建築基準法第42条第2項に規定する道路でもあることから、通行を許可する旨の私道所有者の承諾書は必要ない旨主張する。

しかしながら、建築基準法第42条第2項に規定するいわゆるみなし道路指定がされた私道は、その私道内で建築等及び指導の廃止・変更が制限される結果、その反射的利益として通行することができるにすぎないのであり、その私道を通行する者に通行権が認められているわけではない。そのため、私道の所有者に通行者の通行を受容するにつき著しい損害を被る事情が存する場合等においては通行の制限が加えられることが許される場合もあり得ることから、その私道を自己が欲するところの態様や利用目的で通行することを日常的に必要不可欠とする場合には、私道所有者の承諾等により通行権を得る必要がある。また、その私道は、他人の所有地であるから、その指導にガス管や水道管を埋設するに当たっては、その土地所有者の了解を得る必要があることはいうまでもないことである。そうすると、国が物納財産を管理又は処分するためにその私道の利用が必要不可欠である場合にも、その私道の所有者にその土地の通行及び使用についての承諾を得る必要があるというべきである。これを本物件についてみると、本件私道を利用することが同物件を管理又は処分する上で必要不可欠であると認められるから、原処分庁が本件承諾書の提出を求めたことは相当であり、請求人の主張は理由がない。

