

徴収関係審判実務

〔科 目〕 徴収関係審判実務
〔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 務 大 学 校

目 次

第一 徴収関係事件の概要	1
1 徴収関係事件とは	1
2 関係法令	1
3 徴収関係処分の概要と主な争点	1
(1) 督促	2
(2) 差押え	2
(3) 換価	4
(4) 配当	5
(5) 納税の猶予	6
(6) 第二次納税義務	7
(7) 譲渡担保権者の物的納税責任	9
(8) 相続税・贈与税の延納	10
(9) 相続税の物納	11
(10) 相続税法 34 条の連帯納付義務	12
第二 徴収関係事件の処理に当たっての留意点	13
1 審査請求の適法性	13
(1) 行政処分性	13
(2) 不服申立適格	14
(3) 請求の利益	16
(4) 不服申立期間	17
2 先行行為の違法又は無効と後行の徴収処分との関係	18
(1) 申告の無効と徴収処分との関係	18
(2) 課税処分の無効と徴収処分との関係	18
(3) 違法性の承継	19
3 処分の不当性	20
【参考 1】 国税の徴収手続の流れ	22
【参考 2】 法定納期限・納期限・法定納期限等の違い	23

第一 徴収関係事件の概要

1 徴収関係事件とは

審査事務で取り扱う徴収関係事件とは、主として各税法に基づき納付すべき税額の確定した国税の徴収に関する各種処分（違法又は不当が争われる事件をいう。国税の徴収に関する手続には、督促処分（通37）、差押処分（徴47）、公売公告処分（徴95）、換価代金等の配当処分（徴129）、第二次納税義務の納付告知処分（徴32～41）、還付金等の充当処分（通57）、納税の猶予不許可処分（通46の2⑥）、相続税の物納申請却下処分（相42②）などの不服申立ての対象となる処分が大半を占めているが、差押財産を公売する旨を滞納者等に通知する「公売通知」（徴96）のように、法律に手続の規定があるが、不服申立ての対象にはならない事実行為とされているものもある。

徴収関係事件で扱う処分は、主として納付すべき税額が確定した国税がその納期限までに完納されなかった場合、すなわち滞納となった場合の徴収手続に係る処分であるが、中には、納付すべき税額が確定する前に行われる処分（保全担保命令（徴158①、酒31など）や納付すべき税額は確定したがその納期限までに行われる処分（繰上請求（通38①）もある。

なお、源泉所得税の納税告知処分は、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、徴収処分であるとされている（最判昭45.12.24・民集24-13-2243）が、審判実務においては、課税事件として取り扱っている。

2 関係法令

滞納となった国税の徴収に関する法律としては、国税徴収法（以下「徴収法」という。）が、差押えや財産の換価などの滞納処分手続や換価代金の配当順位等について定めているほか、第二次納税義務などの特殊な徴収手続について定めている。また、国税通則法（以下「通則法」という。）が、滞納となった国税についての督促、納税の猶予や担保、還付金の充当、国税徴収権の消滅時効等について規定している。

さらに、破産法や会社更生法が、一定の場合における滞納処分の制限について規定し、健康保険法61条が同法の規定による保険給付を受ける権利について差押えを禁止しているなど、政策的な観点から国税の徴収についての制限規定を設けている法律があるほか、債権譲渡と差押えの競合や物権変動の対抗要件など民法の適用が問題なることも少なくないなど、滞納となった国税の徴収に係る法律は徴収法に限られず、他に多数存在する。

3 徴収関係処分の概要と主な争点

滞納となった国税は、通常、督促、差押え、換価、配当といった手続を経て徴収される（参考1「国税の徴収手続の流れ」参照。なお、各手続の段階において任意納付がさ

れた結果、以後の手續がされることなく完納に至るケースも多くある。)

以下においては、審査請求において、取消しが求められる主な徴収関係処分の内容と主な争点等について説明する。

(1) 督促

国税がその納期限までに完納されなかった場合、税務署長は、その納税者に対し、その納期限から50日以内に、督促状によりその納付を督促しなければならない(通37)。

督促の取消しを求める事件の多くは、督促の基となった課税処分に不服があつて、課税処分の違法を理由に督促処分の取消しを求めるケース、あるいは延滞税は確定手續がないため、督促された延滞税の不発生又は免除を理由とするものなどがある。

〔参考裁決〕

① 平成15年12月19日裁決(東裁(諸)平15-140)・裁決事例集66-31

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とした事例

② 平成20年3月10日裁決(仙裁(諸)平19-11)・裁決事例集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

③ 平成21年1月19日裁決(東裁(諸)平20-114)・裁決事例集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續を依頼した日と当該金融機関が収納手續をした日が相違する場合、収納手續をした日が納付日であるとした事例

④ 平成22年11月4日裁決(東裁(諸)平22-95)・裁決事例集81

相続税に係る本来の納税義務者に対する時効の中断及び停止の効果は連帯納付義務者にも及ぶから、連帯納付義務に係る督促は適法であるとした事例

(2) 差押え

徴収職員は、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發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、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(徴47①一)。

差押処分の取消しを求める事件は、滞納処分の取消しを求める徴収関係事件の中では最も多く、取消しを求める理由は、財産の帰属認定誤り、差押財産の選択誤り、信義則違反(例えば、分割納付継続中は差押えをしない約束であつたと主張するような場合)、徴収権の濫用、超過差押え、差押調書の記載誤り、滞納国税の時効消滅、申告又は課税処分の違法又は無効、差押禁止財産該当など多岐にわたる。

〔参考裁決〕

- ① 平成13年12月19日裁決（関裁(諸)平13-40）・裁決事例集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えず、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っ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ったというだけで、本件差押処分が無効ということとはできないとした事例

- ② 平成15年10月9日裁決（大裁(諸)平15-18）・裁決事例集66-382

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ったとしても、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とした事例

- ③ 平成20年2月19日裁決（東裁(諸)平19-112）・裁決事例集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

- ④ 平成21年5月11日裁決（高裁(諸)平20-17）・裁決事例集77-593

中小企業を倒産させないことが国の方針であるとしても、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

- ⑤ 平成21年11月10日裁決（関裁(諸)平21-32）・裁決事例集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

- ⑥ 平成22年6月10日裁決（福裁(諸)平21-33）・裁決事例集79

差し押さえ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、当該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審査請求人の主張を排斥した事例

- ⑦ 平成22年6月16日裁決（関裁(諸)平21-126）・裁決事例集79

請求人が滞納者から譲り受けたとする債権に付されていた譲渡禁止特約の存在につき、請求人は悪意であったと認められるから、滞納者から請求人への当該債権の譲渡は無効であり、当該債権が請求人に帰属することを前提として当該債権についての差押処分の取消しを求める請求人の主張は、その前提を欠き、採用できないとした事例

- ⑧ 平成22年9月29日裁決（関裁(諸)平22-14）・裁決事例集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

- ⑨ 平成22年12月3日判決（名裁（諸）平22-29）・判決事例集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

- ⑩ 平成23年2月3日判決（札幌裁（諸）平22-12）・判決事例集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こともできないとした事例

- ⑪ 平成29年5月29日判決（関裁（諸）平28-46）・判決事例集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

- ⑫ 平成29年10月18日判決（大裁（諸）平29-25）・判決事例集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

(3) 換 価

換価とは、差し押さえた財産を金銭に換える手続をいい、差し押さえた金銭債権の取立てのように、金銭の取立ての方法によるもの（徴57①、67①、73⑤、73の2④）と、差押財産の買受希望者の競争入札によって買受人を定める公売（徴94）等によるものがある（なお、一般的には、換価とは公売及び随意契約を指し、取立ては含まない。）。

取消しが求められる換価処分のほとんどは、公売によるものである。公売は、公売公告⇒見積価額決定・公告⇒入札⇒開札⇒最高価申込者の決定⇒売却決定⇒買受代金の納付⇒権利移転といった手続の総称であり、これらのうち、処分性が認められるのは、公売公告、最高価申込者の決定及び売却決定である。審判所においては、争いの対象となっている処分を特定する観点から、公売手続の中の個々の処分を特定して審理を行うこととしている。

公売手続における処分の取消しを求める理由としては、先行する手続の違法又は無効（例えば、申告又は課税処分の違法又は無効、差押処分の違法又は無効）、信義則違反（例えば、当面、公売はしないと約束であったと主張するような場合）、徴収権の濫用、見積価額の低廉などが主張される。

なお、見積価額が低廉であることを理由に公売公告処分の違法を主張する審査請求が多いが、見積価額公告は、徴収法上、公売公告処分の後にされることが予定されており、当該見積価額公告の内容いかんによって公売公告処分の適否が左右されることはないから、見積価額の適否は公売公告処分の取消事由とはならない。

また、見積価額の決定及び公告は、行政処分性を有しないとされ（ただし、見積価額が著しく低廉であり、そのために公売財産が著しく低廉に売却されたような事情がある場合には、最高価申込者の決定処分又は売却決定処分が違法となることはある。）、公売の変更公告も、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、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、処分性を有しないとされている。

〔参考裁決〕

- ① 平成12年3月31日裁決（大裁（諸）平11-101）・裁決事例集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

- ② 平成19年11月28日裁決（東裁（諸）平19-71）・裁決事例集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

- ③ 平成30年10月22日裁決（東裁（諸）平30-53）・裁決事例集113

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ができるとされている。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こととなってい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とした事例

(4) 配 当

配当とは、換価代金を徴収法、民法その他の法律の規定に従って、換価財産の権利者に配当することをいい、担保権の存在又はその証明、配当順位並びに各債権者の債権の存否及び額が争われる場合がある。

民事執行法では、配当金額に対する不服は配当異議請求事件として執行手続外で争われるが、徴収法では同様の制度を「配当計算書に関する異議」（徴133②）として置くほか、徴収法171条1項4号の解釈から、配当処分に対する不服申立ての中で、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認められると解している。この場合には、配当処分の変更を行い得るか否かが問題となるが、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（通98③の変更裁決）。なお、議決後、配当を受けるべき債権（抵当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等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。

〔参考裁決〕

- ① 平成18年4月19日裁決（名裁（諸）平17-52）・裁決事例集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

② 平成19年5月16日裁決（東裁(諸)平18-245)

滞納国税が公売財産に設定された抵当権に優先するとした、優先劣後の判断が誤っているとして、配当順位及び配当金額を変更した事例

③ 平成21年1月16日裁決（名裁(諸)平20-41）・裁決事例集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

④ 平成21年6月10日裁決（広裁(諸)平20-29）・裁決事例集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えた原処分庁に対抗することができないとした事例

(5) 納税の猶予

通則法46条は、災害や盗難、事業上の著しい損失、課税の遅延があった場合において、納付すべき国税を一時に納付できないときは、税務署長は、1年以内の期間に限り、その納税を猶予することができる旨規定している。

納税の猶予については、従来、猶予手続の詳細が法定化されていなかったことや、猶予該当事実の具体的な要件が「納税の猶予等の取扱要領の制定について（法令解釈通達）」で定められていたこと等から、猶予該当事実の有無等が争いとなり、多数の審査請求が発生していたが、平成26年に通則法が改正され、猶予手続等が整備されたこと等から、近年は減少傾向となっている。

〔参考裁決〕

① 平成21年11月6日裁決（名裁(諸)平21-11）・裁決事例集78-30

請求人について、売上の減少や経費の増加の程度が著しいとはいえず、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、通則法46条2項5号に規定する同項4号に類する事実（事業についての著しい損失に類する事実）があったとは認められないとした事例

② 平成21年12月17日裁決（関裁(諸)平21-53）・裁決事例集78-43

取引先の都合による営業形態の変更に伴う売上の減少が、通則法46条2項5号に規定する同項4号に類する事実（事業についての著しい損失に類する事実）に当たるとした事例

③ 平成22年1月7日裁決（東裁(諸)平21-89）・裁決事例集79

通則法第38条第1項各号に掲げる繰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、当該国税の徴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

④ 平成28年1月13日裁決（関裁(諸)平成27-26）・裁決事例集102

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、その裁量基準を示した「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、税務署長の判断が猶予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とした事例

⑤ 平成30年1月9日裁決（大裁(諸)平成29-43）・裁決事例集110

徴収担当職員から、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

(6) 第二次納税義務

第二次納税義務とは、確定した主たる納税義務につき、本来の納税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国税に不足すると認められる場合に、本来の納税者と同じ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（最判平6.12.6・民集48-8-1451）。

徴収法は、11種類の第二次納税義務を規定しているが、審査請求がされるものは、無償又は著しい低額の譲受人等の第二次納税義務（徴39）、清算人等の第二次納税義務（徴34）の納付告知処分が多い。無償又は著しい低額の譲受人等の第二次納税義務の納付告知処分においては、無償譲渡等の有無や第二次納税義務の限度額が争点となる場合が多く、清算人等の第二次納税義務においては、分配又は引渡しをした財産が残余財産といえるか否か、解散を前提とした分配又は引渡しといえるかが争点となる場合が多い。

〔参考裁決〕

① 平成19年12月21日裁決（名裁(諸)平19-53）・裁決事例集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

② 平成20年6月30日裁決（熊裁(諸)平19-12）・裁決事例集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、徴収法39条の無償譲渡等の処分によるものであるとした事例

③ 平成20年10月1日裁決（名裁(諸)平20-16）・裁決事例集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条の第二次納税義務を負うとした事例

- ④ 平成20年10月27日裁決（熊裁（諸）平20-7）・裁決事例集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伴い、請求人が滞納会社から収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39条の無償譲渡等の処分によるものであるとした事例

- ⑤ 平成21年6月22日裁決（関裁（諸）平20-63）・裁決事例集77-582

徴収法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

- ⑥ 平成21年11月13日裁決（東裁（諸）平21-57）・裁決事例集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は無償で貸与していた不動産が、徴収法37条の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

- ⑦ 平成22年6月22日裁決（東裁（諸）平21-188）・裁決事例集79

請求人が滞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、徴収法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

- ⑧ 平成22年8月6日裁決（大裁（諸）平22-11）・裁決事例集80

請求人が滞納者から贈与を受けたとする農地については、所有権移転についての農地法上の許可がなく、また、他の不動産については、贈与契約が締結された日が滞納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を具備したときに無償譲渡等の効力が発生すると解したとしてもいまだ対抗要件が具備されていないから、「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」という徴収法39条の要件を欠くとした事例

- ⑨ 平成25年6月5日裁決（東裁（諸）平24-222）・裁決事例集91

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

- ⑩ 平成25年7月4日裁決（東裁（諸）平25-5）・裁決事例集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

- ⑪ 平成27年1月19日裁決（東裁（諸）平26-67）・裁決事例集98

滞納者の詐欺の意思の有無は、徴収法39条の第二次納税義務の成立要件ではないとした事例

- ⑫ 平成28年5月10日裁決（広裁（諸）平27-15）・裁決事例集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、当該入金をもって徴収法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

⑬ 平成29年12月13日裁決（名裁（諸）平29-7）・裁決事例集109

直前の決算期の貸借対照表等に基づき算定された徴収法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

⑭ 平成29年12月14日裁決（仙裁（諸）平29-2）・裁決事例集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

⑮ 平成30年6月7日裁決（東裁（諸）平29-136）・裁決事例集111

徴収法39条における債務免除により受けた利益の額とは、債務免除がされた時における債権の客観的時価に相当する価額をいい、当該価額の算定に当たっては、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した事例

(7) 譲渡担保権者の物的納税責任

質権や抵当権が設定されている財産を差し押さえた場合、その換価代金の配当に当たっては、これらの担保権が設定された年月日と滞納国税の法定納期限等（参考2「法定納期限・納期限・法定納期限等の違い」参照）の先後により配当順位を決することとされている（徴15、16）が、担保の目的で滞納者の財産が譲渡されたときは、その財産を差し押さえることができないため、法定納期限等後に滞納者の財産が担保目的で譲渡された場合であっても、常にその被担保債権が国税に優先することとなり、国税との関係では、質権や抵当権などの担保権との均衡を失することとなる。

そこで、徴収法は、滞納国税の法定納期限等後に滞納者の財産が担保目的で譲渡され、滞納者の財産に対して滞納処分を執行してもなお徴収すべき国税に不足すると認められる場合に限って、譲渡担保権者を第二次納税義務者とみなして、当該譲渡担保財産につき滞納処分を執行することができることとして、国税の徴収確保を図るとともに、国税との関係で、他の担保権との整合を図ることとした。これが徴収法24条の定める譲渡担保権者の物的納税責任の制度である。

譲渡担保の法的性質には諸説あり、譲渡担保権者の物的納税責任の追及の適否に関する先例裁決・裁判例は必ずしも多いとはいえないが、主に、譲渡担保財産該当性や譲渡担保財産となった時期が争われる場合が多い。

〔参考裁決〕

① 平成20年3月3日裁決（名裁（諸）平19-70）・裁決事例集75-725

譲渡担保設定者について破産手続が開始された後に行われた徴収法24条2項の告知及び譲渡担保財産に対する滞納処分が、破産手続開始後における破産財団に属する財産についての新たな差押えを禁止する破産法43条1項の規定に抵触しないとした事例

② 平成20年4月7日裁決（東裁(諸)平19-156）・裁決事例集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

③ 平成21年1月16日裁決（名裁(諸)平20-41）・裁決事例集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

④ 平成22年4月13日裁決（関裁(諸)平21-98）・裁決事例集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ったとはいえないとした事例

⑤ 平成29年3月3日裁決（東裁(諸)平28-97）・裁決事例集106

譲渡担保設定契約は、その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、本件取引は①及び②のいずれにも該当せず、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から、本件各債権は譲渡担保財産には当たらないとした事例

(8) 相続税・贈与税の延納

国税は、納期限までに金銭又はこれに準ずる有価証券で納付することが原則である（通34①）が、相続税及び贈与税については、相続又は贈与によって財産を取得したとしても、その財産が金銭でない場合は、金銭で一括納付することが困難な場合もある。ただし、納税者自身に将来にわたって定期的な収入が見込める場合や不動産を計画的に売却して納税資金を捻出することができる場合など、長期間の分割納付によれば、金銭で納付することができる場合もある。そこで、相続税及び贈与税については、納付すべき税額が10万円を超え、延納税額に相当する担保の提供がされるなど一定の要件の下に、長期間（最大で20年間）の年賦延納が認められている（相38①及び③、措70の8の2～70の11）。

審査請求がされるのは、延納申請がされた場合に延納を認めない旨の延納申請却下処分（相39②）又は延納許可の取消処分（相40②）がされた場合であり、延納申請却下処分については、延納の担保として提供された財産の担保適格性などの延納要件の充足性が争われる場合が多く、延納許可取消処分については弁明聴取を行ったといえるか否かが争われる場合が多い。

なお、延納申請却下処分・延納許可取消処分の適否が争われる事件は、平成18年の相続税法改正で手続が整備されたこと等により、大幅に減少している。

〔参考裁決〕

① 平成14年12月4日裁決（東裁(諸)平14-108）・裁決事例集64-492

請求人らが延納申請に係る担保として提供した土地は、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から、延納担保物件として適当でないとした事例

② 平成15年2月13日裁決（東裁(諸)平14-165）・裁決事例集65-800

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、適法に弁明聴取手続をした上で、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、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、その判断は相当であるとした事例

③ 平成15年3月20日裁決（東裁(諸)平14-204）・裁決事例集65-818

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した事例

④ 平成19年2月13日裁決（大裁(諸)平18-52）・裁決事例集73-464

延納取消しの弁明聴取手続を行う旨の通知書が適法に差置送達されたにもかかわらず、請求人が弁明の期限までに弁明をしなかったものであるから、弁明聴取手続は適法にされたというべきであるとした事例

(9) 相続税の物納

国税は、納期限までに金銭又はこれに準ずる有価証券で納付することが原則である（通34①）が、相続税については、不動産等容易に換価できない財産を相続した場合には、延納によっても金銭で納付することが困難な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による物納が認められている（相41①）。

物納が認められる財産は、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ず、物納申請却下処分がされる理由は、物納申請財産が国において管理又は処分をするのに適した財産ではない（相41②）というものであり、物納申請却下処分についての審査請求事件においては、当該財産が国において管理又は処分をするのに適した財産であるか否かが争点となる場合がほとんどである。

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、物納申請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。

〔参考裁決〕

① 平成14年10月8日裁決（東裁(諸)平14-57）・裁決事例集64-505

分譲マンションの底地部分について、①借地権譲渡について事前承諾条項がなく、かつ、②借地権譲渡の承諾料が不要であったとしても、継続的な財政収入としての賃貸料収入の確保の観点からは、貸主に著しい不利益が生ずるとは認められないとして、管理処分不適当な財産には当たらないとした事例

② 平成15年5月20日裁決（仙裁(諸)平14-30）・裁決事例集65-833

市街化調整区域内に所在し、その中央部に高圧線が架設されており、また、農業用水の取水の用に供されている流水路がある物納申請土地は、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るとともに、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から、管理又は処分をするのに不適当な財産と認めるのが相当であるとした事例

③ 平成18年6月14日裁決（熊裁(諸)平17-18）・裁決事例集71-659

他の土地に囲まれ公道に通じていない物納申請財産が管理又は処分をするためには、公道に通じる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から、当該私道の所有者からその旨の承諾書が提出されていない当該物納申請財産は、管理又は処分をするのに不適当な財産であるとした事例

(10) 相続税法34条の連帯納付義務

相続税法34条1項は、一定の場合を除き、同一の被相続人から相続又は遺贈により財産を取得したすべての者は、その相続又は遺贈に係る相続税について、その相続又は遺贈により受けた利益の価額に相当する金額を限度として、互いに連帯納付の責に任ずるとされている(相続税法34①)。

この相続税法34条1項による連帯納付義務の通知処分(同法34⑤)や督促処分に対しては、連帯納付義務を負わされる相続税が滞納となってから、相当の期間が経過した後にはされる場合があったことから、従来、徴収権の時効消滅(通72①)や徴収権の濫用といった理由による審査請求が多数発生していた。

しかしながら、相続税法34条1項は、平成24年に改正され、下記イからハに掲げる場合には、相続税の連帯納付義務は負わないこととされ、これにより、相続税の連帯納付義務に係る審査請求事件は大幅に減少している。

イ 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34条6項の通知（納付通知）を発していない場合

ロ 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

ハ 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

第二 徴収関係事件の処理に当たっての留意点

1 審査請求の適法性

徴収事件については、他の税目よりも審査請求の適法性が問題となるケースが多く、却下割合が全体の約4割近くを占めている。

審査請求が適法なものであるためには、①取消しを求める行政庁の行為が行政処分性を有し、②請求人に不服申立適格があり、③狭義の審査請求の利益があるとともに、④適法な不服申立期間内に不服申立てがされていることを要し、これらの要件が一つでも欠けている場合、その審査請求は不適法なものとして却下することとなる。

課税事件の場合、①課税処分の種類は限定されているため、行政処分性が問題となるケースはまずはなく、また、②処分の名宛人以外の者に不服申立適格が認められるケースはない。しかし、徴収事件では、処分性が問題になったり、処分の名宛人以外の者にも不服申立適格が認められる場合があるなど、形式審査に関する検討が必要な場合が多い。

(1) 行政処分性

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、行政庁のしたある行為に不服があっても、不服申立てによって取消しを求めようとする行為に行政処分性がなければ、取消しの対象とならない。このことは、国税の徴収手続においても同様であり、国税債権の確保のために、徴収職員は、納付のしょうようや差押え、換価、第二次納税義務の納付告知など、様々な行為を行うが、その行為に行政処分性が認められなければ、不服申立てによってその行為の取消しを求めることができない。

行政処分性を有する行為とは、「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（最判昭39.10.29・民集18-8-1809）。このように、行政処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、行政処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、最判平5.10.8・訟月40-8-2020等）。

国税の徴収に関する行為についても、それが不服申立ての対象となる処分に当たるか否かについては、上記に留意して判断する必要があるが、具体的事例の中には行政処分性を有するか否かの判断が難しい場合がある。

イ 行政処分性を有するもの

差押えや差押財産の公売公告・売却決定、第二次納税義務の納付告知処分、納税の猶予不許可処分等に行政処分性が認められることについては異論をみないが、国税の徴収に関する行為のうち、これまで行政処分性の有無が問題となったもので、

判決において行政処分性を有するとされたものとしては、①督促（最判平5.10.8・訟月40-8-2020）、②還付金の充当（最判平5.10.8・訟月40-8-2020、最判平6.4.19・判時1513-94）、③公売における最高価申込者の決定（東京地判平6.2.28・訟月41-6-1517）がある。なお、④換価代金等の配当については、抗告訴訟の対象となる行政処分に当たらないとした裁判例（東京地判昭34.11.11・税資29-1161）と行政処分性があることを前提としてその取消請求を認めた裁判例（大阪高判平8.2.15・LEX-DB 28010423）があるが、徴収法171条1項4号が換価代金等の配当について不服申立期間の特例を定めている趣旨に照らせば、行政処分性を認めるのが相当である。また、審判所においては、⑤交付要求（破産管財人に対するものを除く。）、⑥委託売却による売却通知、⑦交付要求に基づき受領した配当金等の充当（徴129②等）は、行政処分性を有するとの取扱いをしている。

ロ 行政処分性が認められないもの

一方、行政処分性が認められないものとしては、①延滞税の通知（神戸地判昭58.8.29・税資133-521）、②公売通知（最判昭50.6.27・訟月21-8-1749）、③公売の変更公告（東京高判平26.8.19・訟月61-2-440）、④破産管財人に対する交付要求（最判昭59.3.29・訟月30-8-1495）、⑤委託納付（大阪高判平15.12.25日・税資253-9503）、⑥納付書の送付（東京高判昭26.5.19・税資11-20）、⑦窓口事務、納税申告書の受理（最判昭42.5.26・税資48-62）、⑧還付金等の還付（広島高判昭54.2.26・行集30-2-265）、⑨予定納税額の通知がある。

なお、見積価額の決定及び公告については、傍論として行政処分性を認める裁判例（東京地判平6.2.28・訟月41-6-1517）も存在するが、審判所においては、行政処分性は認められないとの取扱いをしている。

（注）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えず、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。

以上によれば、見積価額の決定及び公告については、行政処分性は認められないと解される。

（2）不服申立適格

不服申立適格とは、不服申立ての対象となる処分との関連で、誰がこの不服申立てを行うことが適切であるかという見地から、当事者の範囲を定めるものである。処分の名宛人は不服申立適格を有するが、徴収関係処分については、処分の名宛人以外の

者から不服申立てがされる場合が少なくないため、請求人が不服申立適格を有するか否かが問題となる場合がある。

処分の名宛人以外の者から審査請求がされた場合には、当該処分によって請求人の権利若しくは法律上保護された利益が侵害されたか否か、又は、当該処分によって請求人の権利若しくは法律上保護された利益が必然的に侵害されるおそれがあるか否かの観点から判断する必要がある（最判昭53.3.14・民集32-2-211）、事実上の不利益が生じたにすぎない場合には不服申立適格は認められない。

具体的には、①他人名義の預金を滞納者の預金（借名預金）として差し押さえた場合に、その預金名義人が、自己の財産権の侵害を理由として差押処分の取消しを求めて審査請求をしてきた場合、②登記名義が滞納者の不動産を差し押さえたところ、第三者が当該不動産の所有権が自己にあるとして、当該差押処分の取消しを求めて審査請求をしてきた場合、③公売に付した不動産の抵当権者が当該不動産の売却決定価額が低廉であると主張して当該売却決定処分の取消しを求めて審査請求をしてきた場合（公売財産の見積価額が低廉であるために売却決定価額も低廉となったため、抵当権者の配当額が少なくなった等）には、これらの者には不服申立適格が認められると解される。また、破産管財人は、破産者に対する処分に対して、不服申立適格を有する。

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-DB28022181、東京地判平20.7.11・LEX-DB25440326、東京地判平23.7.15・LEX-DB25502538）、審判所は、不服申立適格を認める取扱いをしている。

（注1）上記①及び②のような場合において、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-DB25440326、東京地判平21.2.27・LEX-DB25501242、大阪地判平29.8.9・LEX-DB25547106、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-DB25506500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。）があるところ、原処分庁は差押財産の帰属により不服申立適格の有無を判断しているが（差押財産が請求人に帰属しなければ却下する。）、審判所は不服申立適格を認めている。

（注2）債権差押処分における第三債務者の不服申立適格については、これを肯定する立場は、「第三債務者は、本来自由になし得る債務者（滞納者）への弁済を一方的に禁じられるほか、その派生的効果として差押時点以降に債務者との間で生じた理由は一切主張し得ないという私法上重大な不利益を受ける」としている。一方、不服申立適格を否定する立場は、「第三債務者は、差押処分によって、何ら法的な権利関係に変動がなく、また、事実上の不利益を受けることがあっても法的な不利益を受けていない」としている。原処分庁は不服申立適格を認めない立場に立っているが、審判所は、不服申立適格を認める取扱いをしている。

(注3) 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、最高判平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。

(3) 請求の利益

不服申立ての対象とする行政行為に行政処分性が認められ、請求人に不服申立適格が認められたとしても、狭義の不服申立ての利益（請求の利益）がなければ適法な不服申立てとはいえない。この請求の利益とは、行政事件訴訟法9条1項の狭義の訴えの利益と同じであり、取消裁決によって除去すべき法的効果（当該処分を取り消してもらう必要性）が存在せず、また、取消裁決により回復される権利利益（当該処分の取消しの実効性）が存在しなければ、請求の利益は認められない。したがって、既に処分が原処分庁によって取り消されている場合や他の処分によって不服申立ての対象とされた処分が取り消された場合と同じ効果が生じている場合には、請求の利益はないということになる。

具体的には、次の場合には請求の利益がないこととなる。

イ 処分の不存在

- ① 差押えが解除されたため、審査請求時には既に処分が消滅している場合
- ② 債権差押処分に係る債権の取立てを了したことにより、差押処分が目的を完了し、差押処分（の効力）が消滅した場合

ロ 処分は存在するが請求の利益がない場合

- ① 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・裁決事例集74-24）
- ② 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（最高判平24.6.29・LEX-DB25503940）

(注1) 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理由として差押処分の取消しを求めて審査請求をしてきた場合、審判所においては、請求の利益を認めているが、徴収法において被差押債権の存否は債権を差し押さえるときの要件とされていないこと、第三債務者は、被差押債権の存否について、国の提起する当該差押債権の取立訴訟等においてこれを主張することができ、被差押債権の全部又は一部が存在しないときは、その部分につき債権の差押処分の執行が功を奏しないことになるだけであることから、被差押債権の不存在又は消滅は、差押処分の違法事由となるものではないとして棄却している（平30.4.13裁決参照）。

(注2) 滞納者が、差押財産が自己に帰属しないことを理由として差押処分の取消しを求めて審査請求をしてきた場合、審判所においては、従来は請求の利益がないとして却下裁決をしていたが、請求の利益を認める取扱いに変更し、自己の法律上の利益に関係のない違法を主張するものとして棄却している(平18.10.16裁決・裁決事例集72-70、行訴10①参照)。

(注3) 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。一方、原処分庁は、配当処分が取り消されたとしても、実体法上、税務署長に原状回復義務が生じると解する根拠はないとして、請求の利益を否定している(平30.10.29裁決・裁決事例集113参照)。

(4) 不服申立期間

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月以内にしなければならないとされている(通77①)が、徴収処分については、滞納処分手続の安定、かつ、換価手続により権利を取得し、又は利益を受けた者の保護を図る観点から、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いる。

イ 督促に欠陥があることを理由として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から起算して3月を経過した日まで

ロ 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(徴104の2①))についての差押えに欠陥があることを理由として処分の取消しを求める場合・・・公売期日等(公売期日及び随意契約の方法により売却する場合のその売却日(徴111))まで

ハ 不動産等の公売公告から売却決定までの処分の欠陥を理由として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日まで

ニ 換価代金等の配当に欠陥があることを理由として配当処分の取消しを求める場合・・・換価代金等の交付期日まで

なお、上記ハ及びニの場合には、再調査の請求書又は始審的審査請求の場合の審査請求書が郵送等によって提出されたときは、その郵便物又は信書便物の通信日付印により表示された日に提出されたものとみなす通則法77条4項の規定は、適用されないこととされている(徴171③)。

また、徴収法171条は、執行手続の安定を目的とし、「通則法77条の規定にかかわらず」適用されるものであるから、同条が適用される場合には、通則法77条1項ただし書(正当な理由による不服申立期間の特例)の適用はないと解するのが相当である(平29.12.6裁決・裁決事例集109)。

(注) 上記ロの「公売期日等」、同ハの「換価財産の買受代金の納付期日」及び同ニの「換価代金等の交付期日」とは、当該期日における「時刻」を指すと解されていることに留意する(換価代金等の交付期日について、札幌高判平29.1.20・公刊物未登載参照)。

2 先行行為の違法又は無効と後行の徴収処分との関係

徴収事件においては、取消しを求める徴収処分の違法事由又は無効事由として、当該徴収処分に先行する申告の無効、課税処分の違法又は無効、他の徴収処分の違法又は無効が主張される場合が少なくない。

(注) 同様な不服申立てとして、課税処分を争っているときに滞納処分を行うことは違法がある旨の主張がされる場合があるが、これは執行不停止の問題(通105①)なので、裁決においては区別する必要がある。

(1) 申告の無効と徴収処分との関係

徴収処分は、納付すべき税額が有効に確定していることを前提として行われるものであるから、申告が無効である場合には、徴収すべき国税がないにもかかわらず、それがあるものとして行った徴収処分は、徴収すべき国税の存否についての認定判断を誤った瑕疵(この瑕疵は、当該徴収処分固有の瑕疵である。)がある処分として違法又は無効となる。

申告無効が主張されるのは、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や無権代理行為の追認があったか否かが、後者では、錯誤、心裡留保や虚偽表示、申告の強要等が問題となる。

このうち、審査請求において多くみられるのは、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り、錯誤を理由として申告の無効を主張することができるかどうかについては、「錯誤が客観的に明白かつ重大」であり、法の定めた是正方法(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場合でなければ、法定の方法によらないで申告書の記載内容の過誤を主張することはできないと解されており(最判昭39.10.22・民集18-8-1762)、審判所においても、この判決に即して判断をしている(平13.7.6裁決・裁決事例集62-505)。

(2) 課税処分の無効と徴収処分との関係

徴収処分は、納付すべき税額が有効に確定していることを前提として行われるものであるから、課税処分が無効である場合には、申告が無効である場合と同様に、当該課税処分によって徴収すべき国税の税額が有効に確定していることを前提として行った徴収処分は、違法又は無効となる。

一般に、行政処分が無効とされるのは、その処分に重大かつ明白な瑕疵(違法)がある場合であり、課税処分の無効が主張された場合には、当該課税処分に重大かつ明白な瑕疵があるといえるか否かを判断する必要がある。調査・審理の結果、瑕疵が軽微であるとか、瑕疵が重大であるが外観上明白でないときは、当該課税処分の取消事由とはなるが、当該課税処分を無効な処分ということはできない。なお、課税処分に

課税要件の根幹に関する内容上の過誤が存し、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当該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には、明白性の要件を充たさなくても無効となる余地がある（最判昭48.4.26・民集27-3-629（いわゆる根幹判決））。

(3) 違法性の承継

審査請求により取消しを求める徴収処分（徴収処分A）自体には何ら違法な点はないが、徴収処分Aの前提となる課税処分又は徴収処分Aに先行する徴収処分Bが違法であるとして、徴収処分Aの取消しを求めてきた場合には、取消しを求める処分と関連を有し（当該処分の前提となる場合が一般的である。）、当該処分に先行して行われた他の行政行為に違法事由が存在する場合に、先行行為の違法事由が後行処分の取消原因又は無効原因となるか否かという、違法性の承継について判断する必要がある。

違法性の承継については、①先行行為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っ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。

なお、先行行為が行政処分性を有しない場合には、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。また、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、これも違法性の承継の問題ではない。さらに、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場合において、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又は無効となるが、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。

したがって、先行行為に行政処分性があり、後行処分の処分要件と先行処分の処分要件に共通性が認められず、かつ、先行処分が無効とはいえない場合に、先行行為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いえるか否かによって、違法性の承継の有無を判断することになる。

イ 課税処分の違法と徴収処分との関係

課税処分と滞納処分とは関連する処分ではあるが、課税処分は、抽象的に成立している納税義務を具体的に確定させるために行われるものであって、課税処分が行われた場合、納税義務者が課税処分によって確定された納税義務を履行すれば徴収処分が行われることはないから、滞納処分が当然に予定され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。そして、徴収処分は、具体的に確定した納税義務の実現を図るために行われる処分であって、課税処分がされているこ

とを前提とするものではない。したがって、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(第三版)293頁）。

請求人の主張が、課税処分が違法であるから、徴収処分も違法であると主張している場合には、課税処分は適法に確定していること（取り消されていないこと）、仮に課税処分に違法があったとしても、課税処分と徴収処分とは、それぞれ独立の法律効果を目的とする別個の処分であるから、前者の違法性は後者に承継されないことを述べた上で（法令解釈）、差押処分そのものの適法、違法について判断することになる。

ロ 先行する徴収処分と後行の徴収処分との関係

督促又は差押処分の違法性は、その後における差押え、換価又は配当処分に承継される。したがって、先行処分に取消原因がある場合には、後行処分自体に固有の取消原因がなくても、後行処分の取消しを求めることができる。

しかし、第二次納税義務の納付告知処分又は譲渡担保権者の物的納税責任の告知処分と第二次納税義務者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、当該納付告知処分等の違法性はその後に行われた滞納処分には承継されない（大阪高判平43.3.28・訟月14-6-690）。また、源泉所得税の納税告知処分と滞納処分は租税徴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・裁決事例集42-245）。

なお、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、前記1(4)のとおり、滞納処分の安定性を保つために、不服申立て及び訴えの期限を制限する特別規定が設けられていることに留意する。

3 処分の不当性

裁判において処分を取り消すことができるのは、当該処分が違法（無効）なときであるが、不服申立てにおいては、処分が違法なときのみならず不当なときも取り消すことができる（通80①、行審1①参照）。徴収関係事件においては、請求人が原処分の取消しを求める理由として、当該処分の不当を主張することが散見される。例えば、差押処分の取消しを求める審査請求事件において、滞納国税を分納中であったにもかかわらず、無予告でされた差押処分は不当である旨の主張がされることがある。

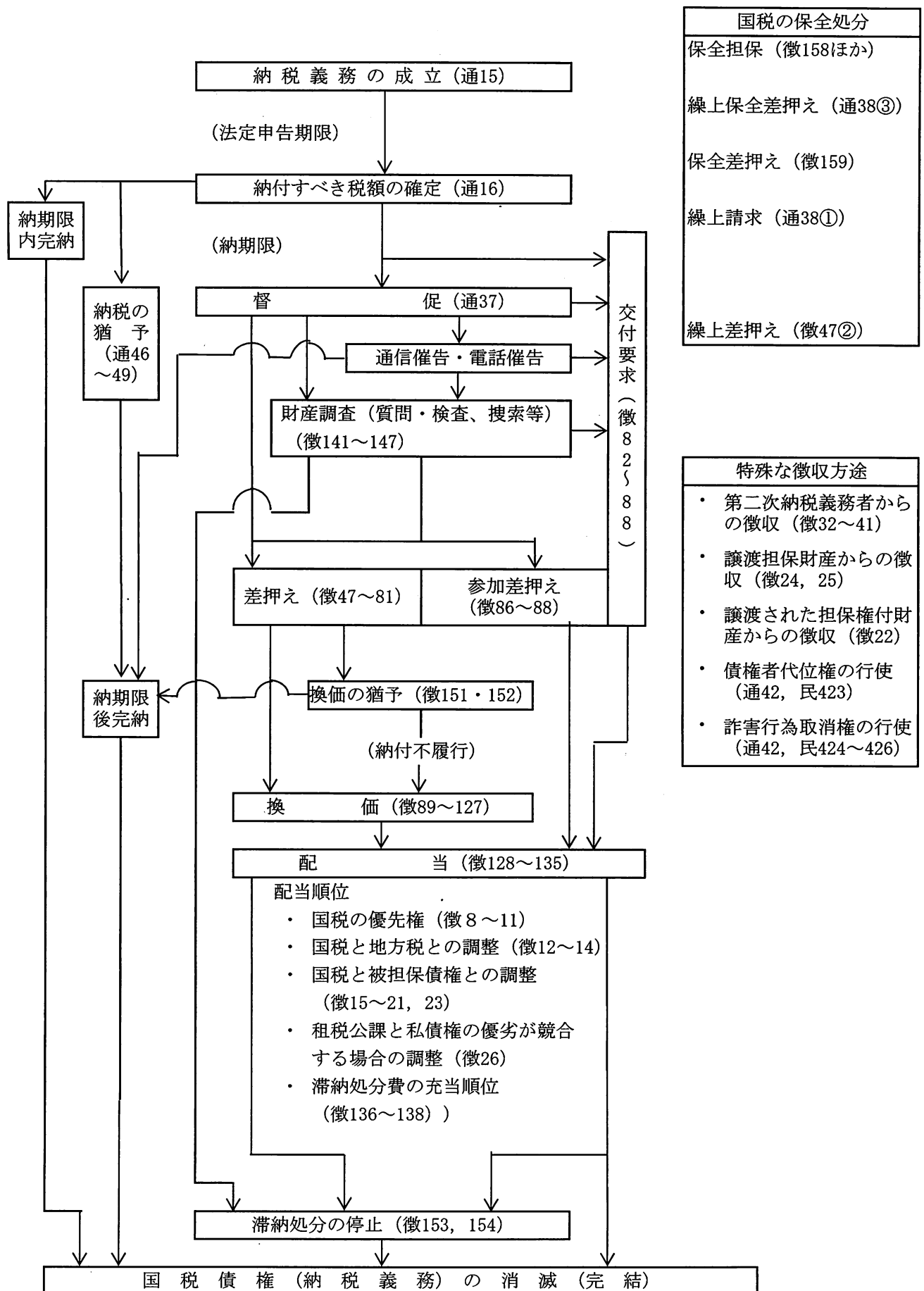
ここで、処分の不当とは何かが問題となる。行政処分をするに当たっては、その権限を有する行政庁に一定の裁量権が認められている場合がある（以下、裁量権が付与されている処分を「裁量処分」という。）。この場合、裁量処分が裁量権の範囲を逸脱して行

われたものと認められる場合又は裁量権の濫用と評価される場合には、当該処分は「違法」として取り消されることになる（行訴30）。一方、裁量処分に裁量権の範囲の逸脱又は裁量権の濫用があるとまではいえない（すなわち、違法ではない）ものの、制度の趣旨・目的に照らし裁量権の行使が適性を欠く場合があり、このような場合、当該処分は「不当」とされる。

したがって、審査請求において、請求人が原処分の不当を主張する場合は、当該処分の不当性を審理する必要があるが、実際に何をもって不当と判断するかは慎重に検討する必要がある（平27.6.1裁決・裁決事例集99-323）。

なお、処分の不当とは、上記のとおり、裁量処分であることが前提となるから、裁量権が付与されていない行政処分（羁束処分）にあつては、不当はあり得ないこととなる。また、徴収関係処分において裁量が認められているものは、①差押えや公売の時期についての裁量、②差押財産の選択についての裁量、③「納税の猶予」の要件該当性の判断などである。

【参考1】 国税の徴収手続の流れ



【参考 2】法定納期限・納期限・法定納期限等の違い

徴収実務において、これらの用語は日常的に使用されており、徴収事件の審理においても、これらの用語の意味を正確に把握していないと、原処分関係資料を誤って理解してしまうおそれがある。

1 法定納期限（通則法 28、徴収法 20）

所得税法その他の各税法の規定により国税を納付すべき本来の期限をいう。法定納期限の翌日から国税債権の消滅時効が進行し（通則法 72）、延滞税が課される（通則法 60）。⇒**本来納付すべき期限**

2 納期限（通則法 37①）

納税義務の確定方法（納税申告、更正決定処分等、告知処分など）ごとに定められた納付の期限。例えば、①期限内申告に係る納期限は法定納期限であり（通則法 35①）、②修正申告や期限後申告に係る納期限は当該申告の日であり（通則法 35②一）、③更正処分や決定処分に係る納期限は当該更正通知又は決定通知が発せられた日の翌日から起算して1月を経過する日である（通則法 35②二）。納期限を経過しても完納されないときは履行遅滞に陥り、原則として50日以内に督促状が発せられる（通則法 37②）。⇒**具体的納期限**

3 法定納期限等（徴収法 15①）

国税と抵当権などで担保される債権との調整において、その優先劣後を定める基準となる時期のことをいい、原則として、法定納期限であるが、法定納期限だけでは、国税の存在が具体的、客観的に明らかとなる時期という公示の見地から適当でない場合があることから、例えば次のように定められている。⇒**優先劣後の基準**

イ 期限後申告、修正申告・・・その申告の日

ロ 更正または決定処分・・・その更正通知書又は決定通知書を発した日

	法定納期限	納期限	法定納期限等
期限内申告 例 平成 27 年分申告所得税	各税法に定める日 H28. 3. 15	法定納期限 H28. 3. 15	法定納期限 H28. 3. 15
期限後申告、修正申告 例 平成 24 年分申告所得税 (H26. 8. 4 修正申告)	各税法に定める日 H25. 3. 15	申告の日 H26. 8. 4	申告の日 H26. 8. 4
例 上記の過少申告加算税 (賦課決定通知書発送日 H26. 8. 25)	基因となる国税の法定納期限 H25. 3. 15	賦課決定通知書を発した日の翌日から起算して1月を経過する日 H26. 9. 25	基因となる国税の法定納期限等 H26. 8. 4
更正、決定 例 平成 25 年 3 月末決算の法人税 (更正通知書発送日 H26. 7. 28)	各税法に定める日 H25. 5. 31	各通知書を発した日の翌日から起算して1月を経過する日 H26. 8. 28	各通知書を発した日 H26. 7. 28
申告所得税 予定納税 1 期分 例 平成 26 年 1 期分	各税法に定める日 H26. 7. 31	法定納期限 H26. 7. 31	法定納期限 H26. 7. 31
申告所得税 予定納税 2 期分 例 平成 26 年 2 期分	各税法に定める日 H26. 12. 1	法定納期限 H26. 12. 1	1 期分の納期限 H26. 7. 31
納税の告知を受けた源泉所得税 例 平成 26 年 3 月分 (納税告知書発送日 H26. 5. 27)	各税法に定める日 H26. 4. 10	納税告知書を発した日の翌日から起算して1月を経過する日 H26. 6. 27	納税告知書を発した日 H26. 5. 27