

裁決評釈

公売公告処分は公売の適法要件である差押通知を欠いたまま行われ、
また、公売公告処分に「公売に関し重要と認められる事項」である
買受人に対抗できる権利に係る記載が漏れていることから、公売公告
処分には取り消し得べき瑕疵があるとした事例（全部取消し）

国税不服審判所 令和6年9月25日裁決（裁決事例集136号）

国税不服審判所 国税審判官
松下政昭

◆SUMMARY◆

本裁決は、形式審査において、公売財産上に設定された借地権を買受人が引き受けるか否かについて、不動産公売において対抗問題が生じる時期を示して請求人の借地権は公売によって消滅しないと判断し、これにより、請求人は差押通知を受けるべき借地権者であり、かつ、差押換請求権を有する者であることから、公売公告処分について不服申立てをすることができる者に該当すると説示している。また、本裁決は、実質審理において、原処分庁は、請求人に対し、公売公告処分に先立ち、同処分の適法要件である差押通知を送付しなかったことから、同処分には取り消し得べき瑕疵があると認められると説示し、さらに、公売公告処分には、買受人が引き受けるべき公売財産上の負担である請求人の借地権という「公売に関し重要と認められる事項」の記載が漏れているという取り消し得べき瑕疵があると認められると説示している。

本裁決の意義は、差押通知を受けるべき者は公売公告処分の取消しを求める不服申立適格が認められると示した点、並びに差押通知の送付は公売公告処分の適法要件であることを示した点及び公売財産上の負担の記載漏れが公売に関し重要と認められる事項の記載不備であると示した点にあると考えられる。

本稿は、本裁決が不服申立適格の判断において説示した各問題点及び公売公告処分の適法性の判断において説示した各問題点について、行政法、租税法及び民事法の各観点から検討を行ったものである。

（税大ジャーナル編集部）

キーワード：不服申立適格、差押通知、対抗問題、換価価値、公売に関し重要と認められる事項

本内容については、全て執筆者の個人的見解であり、
税務大学校、国税庁あるいは国税不服審判所等の公式
見解を示すものではありません。

目 次	
I 事実	2
1 事案の概要	2
2 事実関係	2
II 争点	3
III 裁決要旨	3
IV 評釈	4
1 不服申立適格について	4
2 公売公告処分の適法性について	9
3 本裁決の評価	12
4 本裁決の意義	13

I 事実

1 事案の概要

本件は、原処分庁が、納税者株式会社G（以下「本件滞納会社」という。）が所有する土地（以下「本件土地」という。）を公売に付するため、公売公告処分（以下「本件公売公告処分」という。）をしたところ、本件土地上に借地権を有すると主張する審査請求人（以下「請求人」という。）が、本件公売公告処分は違法又は不当であるとして、その全部の取消しを求めた事案である。

2 事実関係

～S46	本件土地上の各建物（以下「本件各建物」という。）に請求人の親であるH名義で所有権保存登記
H〇.〇.〇	本件滞納会社とHが本件土地に係る賃貸借契約（以下当該契約に基づく借地権を「本件借地権」という。）を更新（H〇.〇.〇～H〇.〇.〇）
H25.11.〇	Hが死亡。相続人は請求人と請求人の兄弟姉妹であるJの二人
H26.1.15	本件各建物について老朽化のため取り壊す予定であることから便宜上請求人の名義とする念書を作成
H26.5.13	本件各建物について請求人の単独所有とする遺産分割協議
H26.5.14	本件各建物について請求人の単独所有とする相続登記
H28.5.2	原処分庁が本件土地を差押え（以下「本件差押処分」という。） ＊本件差押処分に際して、原処分庁は請求人に対し国税徴収法（以下「徴収法」という。）第55条に規定する差押通知を送付していない。
H28.10.4	請求人及びJが本件滞納会社に本件各建物及び本件借地権を売却する旨の契約（以下「本件売買契約」という。）を締結
H28.10.21	本件各建物の取り壊し（H28.12.12 滅失登記）
R2.1.24	代金債務不履行を理由として請求人及びJが本件売買契約を取消し又は解除 ＊本件滞納会社宛での取消し又は解除の通知書面は、請求人及びJの連名で送付されており、同書面には、本件土地について請求人及びJが「借地権を有していた」旨記載されている。
R〇.〇.〇	原処分庁が本件土地について公売公告処分（以下「前回公売公告処分」という。）→入札なし

R〇.〇.〇	本件公売公告処分 *請求人は、本件公売公告処分には、①本件土地が本件借地権の目的となっていることが明確に記載されていないこと、及び②本件土地の見積価額は、借地権の存在を全く無視した更地を前提とするものであることを主張している。
R5.10.10	請求人及びJが本件公売公告処分に対して審査請求

Ⅱ 争点

- (1) 請求人は、本件公売公告処分について、不服申立てをすることができる者に該当するか否か（争点1）。
- (2) 本件公売公告処分は、違法又は不当であるか否か（争点2）。

Ⅲ 裁決要旨

(1) 争点1について

原処分庁は、請求人が本件借地権を有する本件土地について、請求人は本件借地権の登記をしておらず、また、本件土地上に請求人名義で登記されていた不動産は、本件公売公告処分より前に取り壊された上、滅失登記がされているところ、その後、借地借家法第10条第2項が規定する掲示等による対抗措置をしていないことから、このように借地権について対抗要件を具備していない請求人は、そもそも権利を保護するに値しないのであり、本件公売公告処分により直接自己の権利又は法律上の利益を侵害されることはないから、本件公売公告処分について、不服申立てをすることができる者に当たらない旨主張する。

しかしながら、請求人は、原処分庁が行った本件土地の差押処分に際して、本件土地の借地権者として徴収法第55条の規定による通知を受けるべき者に該当するにもかかわらず、当該通知を受けておらず、また、請求人は、徴収法第50条の規定による差押換請求権を有する者であるにもかかわらず、差押換えを請求できる機会を与えられなかったことから、本件公売公告処分について、不服申立てをすることができる者に該当する。

(2) 争点2について

原処分庁は、請求人が本件借地権を有する本件土地の差押処分に際して、請求人は徴収法第55条に規定する通知を受けるべき者に当たらず、また、公売公告には、徴収法第95条第1項各号所定の事項が不備なく記載されており、賃貸借契約の内容として賃貸借契約書を添付していることから、本件公売公告処分は適法であり、不当でもない旨主張する。

しかしながら、請求人は徴収法第55条に規定する通知を受けるべき者に該当するところ、当該通知の趣旨は、利害関係人に滞納処分が開始されたことを了知させ、徴収法第50条の規定による差押換請求権を行使する機会を与えることにあり、利害関係人の権利を保護するための重要な意義を有しているにもかかわらず、本件公売公告処分は、当該通知を欠いたまま行われており、また、本件借地権は買受人に対抗することができる権利であるにもかかわらず、公売公告にはその旨が明記されておらず、よって、徴収法第95条第1項第9号の「公売に関し重要と認められる事項」に係る記載が漏れていることから、本件公売公告処分には取り消し得べき瑕疵がある。

IV 評釈

1 不服申立適格について

処分の名宛人は、処分の直接の対象者であることから、名宛人はその権利・利益について直接影響を受けることが通常予想され、かかる者から直接に不服申立てを認めることは、争いの直截的な解決に最も役立つと考えられることから、不服申立適格を有する。一方、処分の名宛人以外の第三者は、原則として不服申立適格が認められない。しかし、処分によって自己の権利・利益が直接侵害されたとする場合には、かかる者も不服申立適格を有する⁽¹⁾。

本件では、請求人は、本件差押処分には、原処分庁が請求人に差押通知をしなかったという瑕疵があるため違法であり、違法な本件差押処分を前提に行われた本件公売公告処分も違法である旨主張していることから、以下では、まず、請求人が本件差押処分に対する不服申立適格を有するか否かを検討し、次に、本件差押処分に対して不服申立てをしなかった請求人が、差押処分に係る違法性が公売公告処分に承継されることを理由として、本件公売公告処分に対して不服申立てをすることができるか否かを検討した上で、請求人が本件公売公告処分に固有の不服申立適格を有するか否かを検討する。

(1) 差押処分に対する不服申立適格

イ 公売財産上に設定された借地権と公売の買受人による借地権の引受け

(イ) 不動産公売において対抗問題が生じる時期

民事執行法（以下「執行法」という。）は、競売における土地の買受人が借地権を引き受けるかどうかを、その借地権が抵当権者に対抗することができるものであるかどうかによって決定しており（民執 59②）、不動産を目的とする担保権の実行としての競売では、対抗問題は抵当権の設定時に生じ、買受人が不動産を競落するときに生じるものではないとされている。執行法がこのような立場を採ったのは、競売手続によって買受人に移転される権利は、抵当権者が把握していた権利にほかならないから、抵当権者が把握していた価値を超えることはないためである⁽²⁾。

このことは、不動産を目的とする国税滞納処分としての公売にも同様に当てはまる。すなわち、公売手続によって買受人に移転される権利は、差押債権者である国が把握していた権利にほかならないから、国が把握していた価値を超えることはない。したがって、対抗問題は差押時に生じ、国に対抗することができる借地権が買受人との関係で消滅したり、国に対抗することができない借地権が買受人との関係で存続することはありえない。不動産公売における買受人による所有権の取得は、国の有する換価権の実現にすぎず新たな物権変動ではない。そのために、公売時点での対抗問題は生じないのであって、公売によって不動産の所有権を取得する場合に借地権を買受人が引き受けるかどうかは、国に対抗できるかどうかで定まるのであり、

⁽¹⁾ 南博方編『注釈国税不服審査・訴訟法』（第一法規、1982年）27頁、金子宏『租税法（第24版）』（弘文堂、2021年）1105頁。

⁽²⁾ 東京高判平成12年5月11日金判1098号27頁、東京高決平成13年2月8日金法1607号41頁。

公売に関しては執行法第 59 条第 2 項を類推適用することが相当である^③。

(ロ) 借地上の建物の滅失と差押債権者に対する借地権の対抗力の帰趨

借地人が借地権を国に対抗することができる要件を検討すると、①滞納処分による差押登記が経由されるより前に借地権の対抗要件を備えること（民執 59②類推、徴基通 89-9）、すなわち、借地権の登記を経由するか又は借地上の建物に登記を経由すること、及び②借地権が消滅していないことである。

差押登記が経由された時点において、借地上の建物に所有権に関する登記を経由していれば、借地人は借地権を国に対抗することができ、このようにして対抗力を取得した借地権は、その国との関係では、その対抗力を維持するため、建物自体を維持したり、所有権に関する登記を継続していなければならないわけではない。なぜなら、国が差押えに当たって、目的物に借地権が存することを認識させることに対抗要件の意義があり、いったん国が対抗要件の存在によりその認識を得て、これをもとに差押物件の換価価値を把握した以上、その後、建物が滅失したり対抗要件である登記が消滅しても、既にされた国の換価価値の把握の内容に変化は生じないからである^④。

ロ 差押不動産の使用収益の制限

不動産に対して差押処分がされた場合の使用又は収益については、当該不動産の価値を著しく減耗させる行為があると認められるときに、税務署長は滞納者及び当該不動産について使用又は収益をする第三者に対しその使用又は収益を制限することができるものとされており（徴収 69①但書、同②）、滞納者との間で滞納者が所有する土地について、建物所有を目的とした土地賃貸借契約を締結した借地人は、当該土地を使用する者であることから、その借地権を国

③ 東京高判平成 31 年 1 月 30 日金判 1566 号 14 頁。

滞納処分による不動産公売の手続構造は、売却方法を除き、担保不動産競売にかなり類似していることができ、担保不動産競売においては、執行法第 188 条及び第 59 条 2 項により、賃借権と担保権との優劣は対抗関係で決するとされており、不動産公売においても、その手続構造に照らせば、これを準用することに特段の支障はないと考えられ、徴収法第 124 条の立法や改正の経過をみても、賃借権の処遇について、執行法第 59 条第 2 項の準用を殊更に排除するような点は見当たらないとされている（内田義厚「公売手続における売却条件」金法 2123 号（2019 年）48 頁）。

徴収法基本通達第 89 条関係 9 は、換価財産について差押前に用益物権、賃借権、配偶者居住権、仮登記等の登記がある場合など、その用益物権等が第三者に対抗できるものであるときは、これらの権利は換価処分がされても消滅しないこと、ただし、その用益物権等よりも先順位の担保権等が設定されており、その担保権等が換価処分によって消滅するときは、その担保権等に対抗できない用益物権等の権利も消滅することを定めている。これは、執行法第 59 条第 2 項と基本的に同じ規律であり、通達レベルであるが、公売においても同条項と同じ規律が置かれていることからすれば、同条項の類推を肯定する方向に働く理由と考えられる。

④ 前掲注(2)東京高判平成 12 年 5 月 11 日参照。

承役地の担保不動産競売における未登記の通行地役権の帰趨について判示した最三判平成 25 年 2 月 26 日民集 67 卷 2 号 297 頁の調査官解説は、担保不動産競売の対象土地の用益権が買受人に引き受けられるか否かは、その用益権が競売により消滅する担保権の担保権者に対抗することができるか否かにより定まるのが原則といえ、担保不動産競売の売却時を基準として用益権の対抗要件を具備したかが問題となるものではないと論じており、その根拠として、前掲東京高判平成 12 年 5 月 11 日を肯定的に引用している（柴田義明「通行地役権者が承役地の担保不動産競売による買受人に対し地役権設定登記がなくとも通行地役権を主張することができる場合」法曹時報 67 卷 6 号（2015 年）217 頁、223 頁）。

に対抗することができる場合に上記第三者に当たるものと解される。そうすると、借地権が付着した滞納者の土地所有権（底地）が差し押さえられた場合に、借地上の建物の増改築や建替えによって実質的な借地期間が長期化するときなど、当該土地の価値を著しく減耗させる使用又は収益に関しては、滞納者のみならず、借地権を国に対抗することができる借地人についても徴収法第 69 条所定の制限が及ぶこととなる⁶⁾。

以上に鑑みると、借地権が付着した宅地について滞納者の所有権（底地）が徴収法第 47 条第 1 項及び第 68 条第 1 項に基づいて差し押さえられた場合における借地人は、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がある者として、その差押処分の取消しを求める法律上の利益を有する者に当たり、不服申立適格を有するものと解するのが相当である⁶⁾。

ハ 不服申立適格の有無

(イ) 借地権者としての地位

本件公売公告処分における「公売公告・別紙 3」によれば、本件滞納会社は、請求人の親である H との間で、平成〇年〇月〇日から〇年間、建物所有を目的として本件土地を賃貸借する契約を締結（旧借地法による借地権の更新）し、本件各建物の構造から、H は非堅固建物（木

⁶⁾ 滞納処分による差押えの効力としては、滞納者の不動産の法律的な処分を禁止しておけば足り、それ以上に滞納者及び第三者の事実的な使用収益の権能まで差押えの段階で剥奪する必要はない。そこで、滞納者又は第三者は、差押不動産の通常の用法に従う使用収益を妨げられないとされているが、他方で、国が差押えによって把握した不動産の交換価値は、売却決定まで基本的にそのまま維持されなければならない。したがって、徴収法第 69 条によって使用収益が制限される「不動産の価値が著しく減耗する行為」か否かの判定の基準は、交換価値を著しく減少させて換価処分により徴収の目的を達成するのに支障を生じるか否かに置かれることとなる（吉国二郎＝荒井勇＝志場喜徳郎共編『国税徴収法精解（21 版）』（大蔵財務協会、2024 年）548～549 頁）。

底地の価格は、借地権の付着している宅地について、借地権の価格との相互関連において借地権設定者に帰属する経済的利益を貨幣額で表示したものである（不動産鑑定評価基準各論第 1 章第 1 節 I 「宅地」 3 「借地権及び底地」 (2) 「底地」）。借地権設定者に帰属する経済的利益は、地代徴収権に相応する価格のほかに、将来見込まれる一時金の経済的利益及び借地権が消滅し完全所有権に復帰することによる当該土地の最有効使用の実現の可能性、市場性及び担保価値の回復等による経済的利益を加味して形成される。そして、借地権者が借地上の建物について増改築や建替え（再築）をすることは、特約がある場合や現行借地借家法による借地権の更新後に再築する場合を除いて法律上の制限はないことから、借地権者は借地上の建物の存在期間や耐用年数を延長させるようなこれらの工事をすることによって、借地権者にとってはより効用の高い利用が可能となる一方、借地権設定者にとっては借地期間の長期化等により、更地に復帰する可能性が減退することもある。したがって、借地上の建物の増改築や建替えにより実質的な借地期間が長期化し（旧借地 4 ①、③、6 ①、②、7 参照）、完全所有権に復帰するまでの期間が長期化することによって底地価格が低下する要因となることもある。

滞納処分により底地を差し押さえた後で借地上の建物について増改築や建替えがされた場合には、当該増改築により建物の耐用年数が延長され、また、当該建替えにより借地権の残存期間を超えて存続すべき建物が築造され、借地契約の法定更新によって実質的な借地期間が長期化すると、底地価格が低下することとなるため、底地を差し押さえた国は、当該増改築及び建替え工事が底地の価値を著しく減耗する行為に当たるとして、徴収法第 69 条第 2 項の規定により、その使用収益を制限し得ることとなる。

⁶⁾ 最判平成 25 年 7 月 12 日集民 244 号 43 頁参照。

造) 所有を目的とした本件借地権を有していたと考えられ⁷⁾、本件借地権はHの死亡によって開始した相続により請求人及びJに包括承継されている。したがって、請求人及びJは、借地権の準共有者としての地位を有していることとなる。

なお、請求人及びJは本件各建物について請求人の単独所有とする遺産分割協議を行っていることから、本件各建物の所有権に従たる権利として本件借地権も請求人に移転している（民87②類推）というべきかどうかが問題となるが、従物が主物の処分に従うとされているのは、取引観念上、取引当事者の合理的な意思を推測して主物の効用を全うさせるためであると解されるところ、取引当事者が異なる意思を明示していれば、その意思に従うことが妥当であると考えられる。本件では、本件売買契約において、請求人のみならずJも借地権付建物の売主とされていたことから、当事者の合理的な意思として、遺産分割において本件各建物に従たる権利として本件借地権が請求人に移転したと推測することはできない。また、本件売買契約の効果として、本件各建物と併せて本件借地権が本件滞納会社に移転しているようにもみえるが、請求人及びJは、本件滞納会社の債務不履行を理由として本件売買契約を取消し又は解除したことから、本件借地権は遡及的に請求人及びJに復帰している。よって、請求人及びJは、本件借地権を現に有している。

(ロ) 借地権の対抗力

請求人及びJは、Hの死亡によって生じた相続において、本件各建物を請求人に相続させる旨の遺産分割協議を行い、本件各建物について請求人の単独所有とする相続登記を経由していることから、請求人の本件借地権には対抗力が認められる。

(ハ) 国（買受人）との対抗関係

本件差押処分により本件土地に差押登記が経過された時点において、本件各建物の所有権移転登記が経過していたことから、請求人は本件借地権を国に対抗することができ、上記イ(ロ)のとおり、その後、本件各建物が滅失し対抗要件である所有権登記が消滅していても、その対抗力は維持される。

(ニ) 本件差押処分に対する不服申立適格

上記ロ及びハ)によれば、請求人は本件差押処分に対する不服申立適格を有すると解することができる。

(2) 公売公告処分に対する不服申立適格

イ 差押処分に係る違法性の承継による不服申立適格

上記(1)ハ(ニ)のとおり、請求人は本件差押処分に対する不服申立てをすることができるものであるが、請求人は同処分に対して不服申立てをしていない。そこで、本件差押処分に対して不服申立てをしなかった請求人が、差押処分に係る違法性が公売公告処分に承継されることを理由として、本件公売公告処分に対して不服申立てをすることができるかどうかについて検討する。

(イ) 違法性の承継の問題

行政行為そのものとしては何ら瑕疵がないにもかかわらず、その行為に先行する行政行為に瑕疵があるために、その瑕疵を承継するものとして後行処分が瑕疵ある行政行為とされること

⁷⁾ 旧借地法第2条第2項は、堅固建物の存続期間は最低30年とし、非堅固建物の存続期間は最低20年と規定している。

があり、行政行為の違法性の承継の問題として論じられているが、具体的にどのような場合に、先行処分の違法性が後行処分に承継されると解されるべきかについては、解釈上疑義が生じることが多いといわれている⁽⁸⁾。伝統的には、先行処分と後行処分と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場合には、原則として積極的に解すべきであり、先行処分と後行処分とが相互に関連を有するとはいえ、それぞれ別個の効果を目的とするものである場合には、消極に解すべきであるとされている⁽⁹⁾。

(ロ) 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。具体的には、滞納処分的前提となる督促処分、滞納処分を構成する差押処分、公売公告処分、最高価申込者決定処分、売却決定処分、配当処分等の間の違法性の承継が問題となる。これらの行為は、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もある⁽¹⁰⁾。しかし、違法性の承継を無条件に認めると、不服申立期限の特例を定める徴収法第 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の承継は否定すべきであるとする制限的な見解が有力である⁽¹¹⁾。

裁判例においても、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肯定されている⁽¹²⁾。

(ハ) 差押通知の欠缺

滞納処分により借地権の目的となっている土地を差し押さえたときは、借地権者に対して差押通知をすることとされている（徴収 55 一、徴収令 22）が、本件では、原処分庁は、本件差押処分に際して、請求人に差押通知をしていない。

徴収法第 55 条の規定による借地権者への差押通知は、第三者が占有する財産の差押えについて、その権利尊重の趣旨を貫き、滞納処分が開始されたことを了知させ、差押換えを請求できる第三者（徴収 50①）に対しその権利行使の機会を与えることを目的とするものである⁽¹³⁾。しかしながら、差押通知の送付は、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、差押処分後の事情となる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ものと解される。一方、上記のとおり、差押通知の送付は、差押えのあった事実を第三者に知らせ、差押換えを請求する機

⁽⁸⁾ 田中二郎『行政法総論』（有斐閣、1957 年）324 頁。

⁽⁹⁾ 田中二郎『新版行政法上巻（全訂第 2 版）』（弘文堂、1974 年）327～328 頁。

⁽¹⁰⁾ 桐山章雄「課税処分における違法の承継」税法学 24 号（1952 年）14 頁。

⁽¹¹⁾ 金子・前掲注(1)1038 頁。

徴収法第 171 条の規定は、督促、差押え、公売又は配当に関する異議について、滞納処分手続の安定を図り、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権利・利益を保護するため、不服申立期限の特例を定めたものである（吉国ほか共編・前掲注(5)1029 頁）。不服申立期限の特例を定めることによって実質的に違法性の承継を断ち切ったものであり、滞納処分手続における先行処分の違法性を後行処分が承継しないとするものではないと解されている（田中二郎『租税法（第 3 版）』（有斐閣、1990 年）294～295 頁）。

⁽¹²⁾ 行判昭和 9 年 7 月 24 日行録 45 輯 745 頁、東京地判昭和 39 年 9 月 30 日行集 15 巻 9 号 1732 頁。

⁽¹³⁾ 吉国ほか共編・前掲注(5)454 頁。

会を与えるなどの重要な意義を有しているものであり、その送付がされないまま公売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後続処分が行われたこととなるから、公売処分の違法事由となるものと解するのが相当である⁽¹⁴⁾。

(二) 不服申立適格の有無

以上によれば、本件差押処分に際しては、請求人への差押通知の欠缺が認められるが、その瑕疵は差押処分の違法事由にならないことから本件公売公告処分に承継されず、請求人は、本件差押処分の違法性を理由として本件公売公告処分に対して不服申立てを行うことはできない。

ロ 公売公告処分に固有の不服申立適格

上記イ(ハ)のとおり、徴収法第 55 条の規定による差押通知は、公売処分の適法要件を構成すると解され、この要件は、差押換えを請求することのできる第三者の権利を個別的利益として保護する趣旨を含むものであるから、差押通知を受けるべき者には、公売処分の取消しを求め不服申立適格が認められると解される。

ここで、差押通知をする範囲について、徴収法第 55 条は「当該各号に掲げる者のうち知れている者」と規定し、これは、登記・登録等によって容易に知ることができた者をいうものと解されるところ⁽¹⁵⁾、宅地の経済価値は、当該宅地上の建物の存否ないし土地利用権の有無によって大きく異なり、同法第 48 条が規定する超過差押え及び無益な差押えの禁止との関係で、処分行政庁には宅地を差し押さえるに当たって、建物の存否や土地利用権の有無を調べることが求められている。本件土地についても、原処分庁は、本件各建物の登記簿を調べれば、本件借地権について容易に知ることができたといえる。そうすると、請求人は、差押通知を受けるべき借地権者であり、かつ、差押換請求権という個別的な利益を有する者であることから、本件公売公告処分に対する不服申立適格を有する。

2 公売公告処分の適法性について

(1) 差押通知の欠缺

本件では、公売の適法要件である差押通知が行われないで本件公売公告処分がされたことから、本件公売公告処分は違法である⁽¹⁶⁾。

(2) 性質の過誤及び重要事項の欠落

イ 公売公告に記載すべき事項

公売公告は、これにより公売財産を特定するとともに、通常の取引において一般に重要とされる事項を周知させ、それにより買受けの申込みを誘引するとともに公売の公正を図るものである⁽¹⁷⁾。このような公売公告の内容については、滞納者にとっては、公売が自己の財産が強制的に換価されるものであり、また、買受希望者にとっては、他の買受希望者との競争において有償で財産を取得しようとするものであることから、公売に当たって遵守されるべき手続や、公売財産上の権利関係をあらかじめ周知させ、もって、処分行政庁と滞納者、買受希望者その

⁽¹⁴⁾ 差押調書謄本に関する東京地判平成 28 年 2 月 16 日判時 2320 号 27 頁参照。

⁽¹⁵⁾ 吉国ほか共編・前掲注(5)455～456 頁。

⁽¹⁶⁾ 差押通知の欠缺は実質審理の問題であり、差押通知を受けるべき者の該当性は形式審査の問題である。

⁽¹⁷⁾ 大阪地判昭和 53 年 3 月 16 日公刊物未登載、その控訴審である大阪高判昭和 54 年 3 月 23 日公刊物未登載。

他の利害関係人との間あるいは複数の買受希望者の間、さらに複数の利害関係人の間にトラブルが生ずることのないものでなくてはならない⁽¹⁸⁾。そこで、税務署長は、差押財産を公売に付するときは、公売財産の名称、数量、性質及び所在並びに公売に関し重要と認められる事項を公告しなければならない（徴収 95①一、九）ところ、「公売財産の名称、数量、性質及び所在」は、買受希望者が、公売財産を特定することができ、かつ、その現況を把握できる程度に記載するものとされ（徴基通 95-7 参照）、また、「公売に関し重要と認められる事項」とは、買受人に対抗することができる公売財産上の負担をいうとされている（徴基通 95-17(5)参照）。したがって、底地を公売する場合には、その性質として、宅地に設定されている借地権の内容（借地権者、地代及び一時金、使用収益の範囲、存続期間等）を記載し⁽¹⁹⁾、かつ、重要事項として、借地権の引受けの要否を記載することを要することとなる⁽²⁰⁾。

本件公売公告処分において公告すべき本件土地の性質は、借地権が設定された宅地の所有権、すなわち底地であるが、本件公売公告処分では、本件土地は底地として記載されていない。これは、本件土地の類型を誤ったものであると認められ、公売財産の特定としては不相当であり、また、公売財産の現況を正確に把握することができない。また、本件公売公告処分においては、公売に関し重要と認められる事項として、買受人は公売による本件土地の取得に当たって本件借地権を引き受ける旨の記載が欠落している。このような公売財産の性質の過誤及び重要事項の欠落の瑕疵は、公売の買受希望者に正確な情報を提供するという公売公告の趣旨に違うものであることから、本件公売公告処分は違法である。

ロ 国税不服申立てにおける主張制限

(イ) 自己の法律上の利益に関係のない違法事由

処分の取消しの訴え及び裁決の取消しの訴え（以下併せて「取消訴訟」という。）の訴訟物は、取消しが求められている処分の違法性一般であり、被告行政庁は、当該処分の適法性を支持すべきあらゆる事実上の根拠を主張することができ、原告もそのいずれをも攻撃することができるのが本則であるが、訴訟物の立法政策上この本則を貫徹することが必ずしも合理的でない局面も生じる⁽²¹⁾。行政事件訴訟法（以下「訴訟法」という。）第 10 条は、このような事柄のうち

⁽¹⁸⁾ 森口祥司編著『令和 6 年版国税徴収法基本通達逐条解説』（大蔵財務協会、2024 年）957 頁。

⁽¹⁹⁾ 宅地の類型は、その有形的利用及び権利関係の態様に応じて、更地、建付地、借地権、底地、区分地上権等に分けられ、底地は、宅地について借地権の付着している場合における当該宅地の所有権をいうとされている（不動産鑑定評価基準総論第 2 章第 2 節 I「宅地」）ことから、底地の公売公告においては、公売に付する宅地の権利関係として、当該宅地に設定された借地権の内容を記載することとなる。

⁽²⁰⁾ 不動産公売の実務において、国に対抗することができる借地権が設定された宅地を換価する場合には、公売公告の別紙「広報文」の「財産の表示」欄に登記簿による表示をして公売財産を特定し、「使用状況等」欄に「当局の差押え前から第三者所有建物（登記簿上の家屋番号を表記）の敷地として賃貸されている」などと記載し、併せて、賃貸借契約の内容を公売公告の別紙に添付するなどの方法によって、買受人が取得する公売財産は買受人に対抗することができる借地権が設定された底地であり、買受人が取得する経済的利益は、地代徴収権に相応する経済価値及び将来更地に復帰する経済価値等であることを明示している。これにより、買受希望者は、自己が取得することとなる土地の類型、用益権の引受けの要否及び経済的利益を把握することができ、このような情報を重要な判断材料として、買受希望者が入札に参加するかどうか及び入札価格をいくらにするか等を検討することとなる。

⁽²¹⁾ 南博方＝高橋滋＝市村陽典＝山本隆司編著『条解行政事件訴訟法（第 5 版）』（弘文堂、2023 年）360 頁。

原告の法律上の利益に関係のない違法と裁決の取消訴訟における原処分の違法について、その主張を制限することを定めている。訴訟法第 10 条の効果は、本来係争の処分又は裁決の要件の充足・不充足を根拠付け得る事由であっても、同条に該当するものについては、取消訴訟においてその主張を制限し、裁判所はこれを取り上げることができないものとするにある。したがって、そのような主張が訴訟において陳述されても、当該主張はそれ自体において失当であり理由がない⁽²²⁾。訴訟法第 10 条は、訴訟要件ではなく、本案審理における原告の主張の制限について定めたものであるから、同条による制限に反する主張がされても、訴えは却下されず請求は棄却される⁽²³⁾。

行政事件訴訟特例法には、訴訟法第 10 条第 1 項に相当する規定は置かれていなかったが、最判昭和 32 年 12 月 24 日民集 11 巻 14 号 2336 頁は、自己の法律上の利益に関係のない違法の主張は許されないと判示していた。訴訟法第 10 条第 1 項は、取消訴訟が原告の権利・利益の救済を目的とするものであることに由来する当然のことを規定したものと説明され⁽²⁴⁾、同項の定める主張制限は、取消訴訟の主観訴訟としての性格から導かれたものであるとされている⁽²⁵⁾。

このような趣旨に鑑みると、訴訟法第 10 条第 1 項にいう「自己の法律上の利益に関係のない違法」とは、行政庁の処分に存する違法のうち、原告の権利・利益を保護する趣旨で設けられたのではない法規に違背した違法をいうことになり⁽²⁶⁾、第三者の利益のみにかかわる違法を取消事由として主張できないことについては、判例・学説において争いがないとされている⁽²⁷⁾。そして、行政不服審査は、行政庁の公権力の行使に関する不服を主題とする抗告争訟の一種であり、それはまた、一般公共の利益とは区別された不服申立人の個人的権利利益の主張に基礎

⁽²²⁾ 南ほか編著・前掲注(21)361 頁。

⁽²³⁾ 室井力＝芝池義一＝浜川清編著『コンメンタール行政法Ⅱ（第 2 版）行政事件訴訟法・国家賠償法』（日本評論社、2006 年）155 頁。

古くは、訴訟法第 10 条第 2 項の制限に触れる主張のみがされた場合に訴えを却下した裁判例もあったようであるが、今日の裁判実務においては、同条第 1 項及び第 2 項のいずれに関しても本案の問題であることに異論は見られないとされている（南ほか編著・前掲注(21)361 頁）。

⁽²⁴⁾ 杉本良吉「行政事件訴訟法の解説（一）」法曹時報 15 巻 3 号（1963 年）395 頁。

⁽²⁵⁾ 原田尚彦『行政法要論（全訂第 7 版補訂 2 版）』（学陽書房、2012 年）408 頁。

⁽²⁶⁾ 南ほか編著・前掲注(21)363 頁。

⁽²⁷⁾ 原田・前掲注(25)409 頁、芝池義一『行政救済法講義（第 3 版）』（有斐閣、2006 年）77 頁。

行政事件訴訟特例法下の事件も含めた滞納処分関係の事例としては、滞納者が差押財産の担保権者に対する手続の違法を主張することを許さないとする事例として東京地判昭和 28 年 8 月 10 日行集 4 巻 8 号 1835 頁、差押財産が他人の所有に属することを理由とする差押処分の取消しの主張を許さないとする事例として大阪高判昭和 29 年 3 月 20 日行集 5 巻 3 号 581 頁、他人の滞納処分のためにされた公売の執行停止を求める申立てにおいて、その他の人の滞納税金の存しないことを主張することは理由がないとする事例として熊本地判昭和 29 年 10 月 20 日行集 5 巻 10 号 2342 頁、差押物件の所有権を主張する第三者は他人の賦課徴収手続の違法を主張することができないとする事例として東京高判昭和 29 年 11 月 10 日下民集 5 巻 11 号 1836 頁、第三者が公売財産が自己の所有に属することを理由として公売処分の取消しを求める訴えにおいて、滞納者の租税債務の不存在又は時効による消滅を主張することは理由がないとする事例として熊本地判昭和 30 年 10 月 4 日行集 6 巻 10 号 2293 頁、原告が差押処分において他人の財産を差し押さえたから違法であるとの主張は自己の法律上の利益に関わらないとした事例として東京地判昭和 46 年 5 月 19 日判時 646 号 36 頁などがある。

を置くもの、すなわち主観争訟の性質を有すると考えられていることに照らすと⁽²⁸⁾、取消訴訟と同様に、不服申立人は、不服申立てにおいて、第三者の利益のみにかかわるような自己の法律上の利益に関係のない違法を理由として処分取消しを求めることはできないと解することとなる。

(d) 借地人による公売公告の記載に関する過誤の主張

上記イのとおり、公売公告に記載すべき事項は、主として公売の買受希望者に正確な情報を提供するためのものであり、請求人が本件公売公告処分の記載に関する過誤を主張することは、訴訟法第 10 条第 1 項に由来する「自己の法律上の利益に関係のない違法」を理由とするものでないかが問題となり得る。

しかし、公売による底地の取得と借地権の対抗は、同一の宅地上に形成される表裏一体の権利関係であり、本件公売公告処分には、本件土地には換価によっても消滅しない本件借地権が設定された宅地である旨の記載がなく、本件借地権は買受人に対抗できる権利であることが明確に特定されていないことから、当該記載によれば、本件土地が有する「使用、収益及び処分」の各権能のうち、「使用及び収益」の権能については、請求人と買受人が競合することとなる。徴収法第 50 条が、差押えに優先する賃借権者等に対して差押換請求権及び換価申立権を認めたのも、差押え及び公売から派生する法的紛争に巻き込まれることを可及的に回避することのできる地位を保護しようとするものと解することができることに照らしても、請求人が本件公売公告処分の記載に関する過誤を主張することは、「自己の法律上の利益に関係のない違法」を理由とするものではなく、上記の瑕疵を本件公売公告処分の違法理由として主張することは妨げられないと解される⁽²⁹⁾。

3 本裁判の評価

(1) 争点 1

本件では、請求人は、本件公売公告処分にに基づき公売が実施されることにより、本件借地権を喪失して自己の権利が侵害されることを理由として、不服申立適格を有すると主張していることから、本裁判では、次のとおり、まず、本件公売公告処分により本件借地権が消滅するか否かを検討し、消極の結論を得たため、次に、請求人が差押通知を受けるべき者に該当するか否かを検討し、積極の結論を得たため、これに基づいて不服申立適格を肯定している。

イ 借地権の消滅について

本裁判は、本件差押処分時において、請求人は、本件土地の借地人であるといえ、同処分後に本件借地権を本件滞納会社に対して売却したものの、その後に本件売買契約の取消し又は解

⁽²⁸⁾ 小早川光郎『行政法講義下 I』(弘文堂、2002 年) 69～70 頁。

⁽²⁹⁾ これに対して、H の共同相続人であり請求人の兄弟姉妹である J が請求人と準共有する借地権には、本件各建物に J 名義の登記が経由されていないことから、対抗力が認められない。J が申し立てた審査請求においては、公売の買受希望者に正確な情報を提供するという公売公告の趣旨に照らして、本件公売公告処分の記載に関する過誤は、公売の買受人に借地権を対抗できない J にとって法律上の利益に関係のない違法事由であると認められ、この点を J が主張しても審判所は採用することができず、J の審査請求の実質審理の範囲から除かれることとなる。そのため、J の審査請求において、本件公売公告処分は、採用できない J の主張を除けば適法であるとされている(国税不服審判所令和 6 年 9 月 25 日裁決(裁決事例集 136 号))。

除をしているから、本件公売公告処分時においても、本件借地権を有していたと認め、また、公売の買受人が借地権を引き受けるかどうかは、借地人がその借地権を国に対抗できるかどうかで判断されるところ、請求人は、本件差押処分時において、本件各建物につき、本件相続を原因とする所有権移転登記を経由していたと認めている。したがって、請求人は、その借地権を国に対抗できるから、買受人は借地権を引き受けることとなり、公売によって本件借地権は消滅しないと説示している。

このような判断は、上記1(1)に照らして妥当であると考えられる。

ロ 差押通知について

本裁判は、請求人は、本件借地権を国に対抗できるから、徴収法第50条の差押換請求をすることができる第三者に当たり、かつ、同法第55条第1号の賃借権を有する者に当たるとし、また、原処分庁は、本件公売公告処分に先立って実施された前回公売公告処分の時点において、本件借地権の存在及び本件借地権が国に対する対抗要件を具備していたことを把握できる状態にあったといえるから、請求人は、同法第55条に規定する賃借権を有する者のうち知れている者に該当するといえるとして、差押換えを請求できる機会を与えられなかった請求人は差押通知を受けるべき借地権者であり、かつ、差押換請求権を有する者であることから、本件公売公告処分について、不服申立てをすることができる者に該当すると説示している。

このような判断は、上記1(2)ロに照らして妥当である。

(2) 争点2

イ 差押通知の欠缺について

本裁判は、請求人は、遅くとも前回公売公告処分の時点において、徴収法第55条に規定する賃借権を有する者のうち知れている者に該当するといえるところ、原処分庁は、請求人に対し、本件公売公告処分に先立ち差押通知をしなかったことから、本件公売公告処分には、取り消し得べき瑕疵があると認められると説示している。

このような判断は、上記1(2)イ(ハ)及び2(1)に照らして妥当である。

ロ 公売公告の記載不備について

本裁判は、本件公売公告処分では、請求人の本件借地権が国との関係で対抗力を維持していることが記載されていないことから、本件公売公告処分には、買受人が引き受けるべき公売財産上の負担である請求人の借地権という「公売に関し重要と認められる事項」の記載が漏れているという瑕疵が認められ、本件公売公告処分の公告事項は、公売の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という公売公告の趣旨に沿うものではないというほかなく、本件公売公告処分は、公売に関し重要と認められる事項の記載が漏れていることにより取り消し得べき瑕疵があると認められると説示している。

このような判断は、上記2(2)に照らして妥当であるが、本件公売公告処分には本件土地の類型が底地として記載されておらず、公売財産の性質の過誤も認められるから、本裁判はこの点を指摘することもできたといえる。

4 本裁判の意義

本裁判は、形式審査において、公売財産上に設定された借地権を買受人が引き受けるか否かについて、不動産公売において対抗問題が生じる時期を示して請求人の借地権は公売によって消滅しないと判断し、これにより、請求人は差押通知を受けるべき借地権者であり、かつ、差

押換請求権を有する者であることから、公売公告処分について不服申立てをすることができる者に該当すると説示している。

また、本判決は、実質審理において、原処分庁は、請求人に対し、公売公告処分に先立ち、同処分の適法要件である差押通知を送付しなかったことから、同処分には取り消し得べき瑕疵があると認められると説示し、さらに、公売公告処分には、買受人が引き受けるべき公売財産上の負担である請求人の借地権という「公売に関し重要と認められる事項」の記載が漏れているという取り消し得べき瑕疵があると認められると説示している。

本判決の意義は、差押通知を受けるべき者は公売公告処分の取消しを求める不服申立適格が認められると示した点、並びに差押通知の送付は公売公告処分の適法要件であることを示した点及び公売財産上の負担の記載漏れが公売に関し重要と認められる事項の記載不備であると示した点にあると考える。