

複数の強制換価手続から配当を受ける場合の 諸問題

—特に抵当権の実行に対する交付要求について—

米 村 忠 司

〔 税 務 大 学 校 〕
〔 研 究 部 教 授 〕

要 約

1 研究の目的（問題の所在）

滞納者の財産について、複数の強制執行や担保権の実行による競売（以下、「強制執行等」という。）が同時期に開始された場合には、配当見込額の多寡にかかわらず、原則として、すべての換価手続に対して交付要求を行うこととなる。この場合において、それぞれの換価手続から配当を受けて滞納国税に充当することにより租税債権額が減少し、交付要求に係る滞納国税が消滅したときには、他の換価手続に対する交付要求を解除することになる。

しかし、それぞれの換価手続における配当時期が近接する場合において、先行の換価手続による配当については、速やかな滞納国税への充当の処理を行っても、例えば、配当時期が同日の場合には、複数の交付要求に対してそれぞれ配当が行われ、結果として二重に配当が行われる場合も考えられる。

また、滞納者に対して破産手続が開始された場合は、「破産者所有の不動産を目的とする担保権の実行としての競売手続において交付要求がされたときは、交付要求に係る請求権に基づき破産宣告前に国税徴収法又は国税徴収の例による差押え（参加差押えを含む。）がされている場合を除き、交付要求に係る配当金は、破産管財人に交付すべき」（最高裁判所平成9年11月8日第三小法廷判決（民集51巻10号4172頁）（以下、「平成9年最高裁判決」という。））ものと解されており、これにより交付要求に対する配当の時期と財団債権に対する弁済の時期にずれが生じていることから滞納国税に充てる時期が遅延することとなり、問題がより複雑になっている。

さらに、平成17年1月に施行された現行の破産法においては、租税債権の一部は破産債権とされ、破産債権の配当は財団債権の弁済と比較して遅くなることから、結果として租税債権の現在額の減額及び滞納国税の消滅による交付要求の解除がさらに遅れることとなる。

そこで、本稿においては、国税徴収法における交付要求に着目し、複数の強制執行や担保権の実行による競売における換価手続から租税債権に配当を

受ける場合の諸問題について研究することとした。

2 研究の概要

(1) 国税徴収法と強制執行等

イ 国税滞納処分の概要

昭和35年の改正前の国税徴収法は、明治30年に国税徴収法及び国税滞納処分法を基として制定されたものであり、その後60年余を経て全文改正に至った。

その制定時の租税徴収制度調査会答申（昭和33年12月）の中から、本件に関係する考え方について整理すると次のとおりである。

租税徴収制度の再検討に当たって、もっとも中心的に取り上げるべきものは、第一に租税徴収の確保の要請をどのように判断するか、第二に租税徴収の法律関係と一般私法秩序とをどのように調整すべきか、第三にこれらを含めて租税徴収の合理化をどのような方向に求めるべきかであったとされている。

そして、租税徴収の確保に関しては、それを実現するために、租税徴収に対する「自力執行権の付与」と租税に対する「一般的優先権の承認」について検討がなされ、「二つの原則が国家の財政力を確保する上にやむを得ない必要性を有する」としてこれらの原則を認めた。

「租税の一般的優先権」については、一般私法秩序との調整や租税徴収の合理化といった観点も踏まえ、租税はその性格の特殊性からすべての一般私債権に優先することとするが、強制執行費用等の共益費用に対しては、共益費優先の原則に則り、すべて優先しないこととされた。

また、一般私法秩序との調整について、担保付私債権との調整に関しては、租税は一般私債権に対しては優先するが、担保物権により担保される債権に対しては、原則として、租税を優先して徴収しないことと、担保物権制度、殊に抵当権制度は、その制度の基礎を公示の原則に置き、その安定が図られていることから、租税の徴収に当たっても、この制度

との調和を図ることが適当であるとされ、この調整を図るため納税者の財産に担保物権を設定する第三者に対し租税の存在が明らかとなる租税の法定納期限等（一定期限）の前に設定された担保物権により担保される債権に限り、租税を優先して徴収しないこととされた。

このように、租税債権と私債権との関係は、その債権の回収を図る強制換価手続に関して、制度としては複雑なものとなっている。

ロ 交付要求

交付要求は、滞納者の財産に対して強制執行等が行われた場合や滞納者について破産手続が開始された場合に、その手続に参加して配当等を受けるための手続である。

強制執行等における一般債権者の配当要求と租税債権者の交付要求を比較すると、配当要求は、民事執行法において平等主義が採られている一方、配当要求の時期や配当のできる債権者の資格は相当に制限されているのに対し、交付要求は、強制執行等の配当にあたっては国税徴収法の規定が適用され、租税債権の一般的優先権や租税債権相互間における先着手主義が認められるなど、両者は異なる性質を併せもっている。

また、破産手続に対する交付要求は、財団債権となる租税債権の申出と破産債権となる租税債権の届出といった性質がある。

なお、参加差押は、既に他の滞納処分による差押えがされている場合で、一定の場合に行う交付要求の特殊なものである。

(2) 国税滞納処分と破産手続

滞納者の財産に差押えを行うなど国税滞納処分が行われている場合において、滞納者について破産手続が開始された場合においては、破産法 43 条の規定により、破産財団に属する財産に対する新たな滞納処分をすることはできないが、既にされているものについては続行を妨げないとし、破産手続外においてその財産を金銭に換価し、その金銭を租税債権に充てることができる。

他方、破産手続開始の時において、破産財団に属する財産について特別

の先取特権、質権又は抵当権などの特定財産上の担保権には、別除権の地位が与えられ、これらの権利を有する債権者（別除権者）は、破産手続によらないで別除権を行使することができる。

この場合の破産手続外での換価に対する交付要求について、別除権の行使による強制換価手続が行われた場合に、仮に、交付要求が認められないとすると、租税債権に劣後していた担保権者が破産手続開始決定を契機として租税債権に優先し思わぬ利益を受ける反面、租税債権者は本来租税債権の引当てであった競売手続に係る財産の売却代金から弁済を受けることができないという不当な結果が生じることとなるので、競売手続では、破産手続開始決定前に滞納処分による差押えをしていなかった租税債権の交付要求を許し、それを配当表に記載して、その順位に応じて配当額を計算することになる。この場合における交付要求に係る租税債権に対する配当は、破産手続開始決定前に滞納処分による差押えをした上で交付要求をした場合を除き、破産管財人に交付することとされている。

この考えの元となる前述の平成9年最高裁判決がなされた後に現行の破産法が施行されたことにより、従来はすべて財団債権として扱われていた租税債権について、租税債権の内容により、財団債権と破産債権に区別されることとなったが、平成9年最高裁判決については現行の破産法においても有効とされている。

(3) 複数の強制執行等から配当を受ける場合の問題

滞納処分は、滞納者の総財産に対して行われるものであるが、具体的な処分にあたっては、滞納者の所有する個別財産の換価や債権の取立てにより金銭に換価し、それを滞納国税に充てることとなる。

他方、強制執行等は、通常、債務不履行に陥った債務者の個別財産に対して債権者から提起されるものであるが、このような場合には、ある債権者から多額の債権に基づく複数の個別財産に対する強制執行等や多数の債権者から強制執行等が並行して提起されることが考えられる。そのような強制執行等に対しては、それぞれに交付要求を行うのであるが、それらの

交付要求に対する配当について、配当期日が近接していた場合に、結果として重ねて（以下、このような場合を「二重」と表現する。）配当がなされる場合がある。この二重に配当を受け取ることが国において不当利得とはならないのか、また、その場合に受け取った金銭のうち滞納国税に充てられなかった金銭の取扱いはどうなるのかについて検討した。

交付要求に対して二重に配当がなされる点については、国税徴収法の規定上やむを得ないのであり、また、租税債権額を超えて滞納国税に充てるわけではないので、国の不当利得とはならず配当を受けること自体は問題ないと考ええる。

なお、交付要求に対する配当についての滞納国税への充当については、速やかに行っており、このような問題となるケースは少ないと考えるが、そうであっても、それぞれの強制換価手続の配当期日が近接している又は同日の場合には、それぞれの強制換価手続は別個のものであって、二重に配当されること自体は避けられないことから、結果として、二重の配当がされなければ配当を受けられた他の債権者に配当がされないという問題が発生する可能性は残されている。

（4） 抵当権の実行に対する交付要求に関する問題

平成9年最高裁判決がなされた当時の破産法の規定によれば、租税債権は財団債権とされており、抵当権の実行などの破産手続外の強制執行等による配当が破産管財人に交付されると、破産財団の財産から随時に優先的に弁済を受けることが可能であったものの、弁済を受ける時点が配当の時点から遅れることにより強制執行等に対する交付要求について二重に配当が行われる可能性があるという問題があった。

また、例えば、交付要求がなかった場合に受ける配当と比較して交付要求に対して二重の配当がされたため受け取る配当が減少した抵当権者は、その減少部分については一般の破産債権者になってしまうなどの影響がある。

さらに、現行の破産法の施行により租税債権の一部が破産債権とされた

ことにより、破産債権に対する配当が行われるまで租税債権が消滅しなくなり、形式的に交付要求に対する配当が行われても、必ずしも滞納国税が消滅するとは限らないことから交付要求の解除ができず、結果としてすべての交付要求から配当を受け続けるということがあり得ることとなった。

このような問題に対しては、破産手続外の強制執行等に対する交付要求の配当の交付先について、破産手続開始前の差押えの有無にかかわらず、破産管財人ではなく交付要求を行った租税債権者に直接交付することとすべきであり、交付要求者と配当の交付先を一致させることにより解決が図られると思われるが、平成9年最高裁判決が存在し、それが現在も有効であるとされていることから、破産法が見直される機会があれば、再度検討すべき問題である。

3 結論

現行制度を前提とした問題の解決については次のように考えるところである。

すなわち、国としては、現状においても配当期日が近接する場合には、国が受け取った配当について速やかに滞納国税に充てており、後に行われる強制執行等に対する影響を極力及ぼさないようにしている。

他方、滞納者について、破産手続外の強制執行等に対する交付要求の配当の交付先が交付要求を行った租税債権者ではなく破産管財人とされている現状においては、後続の強制執行等に対する影響を少なくするために、破産管財人は、破産手続外での強制執行等の執行状況を十分に把握し、財団債権たる租税債権に対して早期の弁済を行うことが求められる。

しかしながら、これらの対応のみでは、問題はすべて解決できるわけではないのであり、破産法や国税徴収法が見直される際には検討を要すると考える。

目 次

はじめに	10
第1章 国税徴収法と強制換価手続	12
第1節 国税滞納処分の概要	12
1 国税徴収法改正の経緯	12
2 租税徴収の確保	13
3 国税優先の原則	14
4 自力執行権	22
5 調整法と国税徴収法	24
第2節 交付要求	25
1 概説	25
2 交付要求と配当要求	25
3 破産手続に対する交付要求	27
4 参加差押	28
5 簡易な交付要求制度	30
第2章 国税滞納処分と破産手続	31
第1節 概説	31
第2節 滞納処分の続行	31
第3節 別除権と租税債権	35
第4節 破産手続外での換価手続と交付要求	39
第5節 現行の破産法と租税債権の優先	40
第3章 複数の強制執行等から配当を受ける場合の問題	45
第1節 概説	45
第2節 超過差押の禁止等との関係	45
第3節 交付要求の制限と解除の請求	48
第4節 租税優先権の反復行使に関する裁判例	50
1 問題の所在	50

2 裁判例	51
第5節 複数の交付要求に対して配当が行われた場合の諸問題	54
1 問題の所在	54
2 国税徴収法 129 条について	54
3 二重に配当が行われる場合の問題	57
4 問題の解決策	59
第4章 破産手続外での抵当権の実行に対する交付要求に関する問題	61
第1節 問題の所在	61
1 抵当権の実行による競売と破産手続の開始	61
2 裁判例	62
第2節 複数の抵当権の実行に対して交付要求が行われる場合の諸問題	65
第3節 破産管財人の役割	69
第4節 小括	71
1 まとめ	71
2 別除権と租税債権	71
3 不動産に対する差押えの意味	72
おわりに	74

はじめに

滞納者の財産について、複数の強制執行や担保権の実行による競売が同時期に開始された場合には、配当見込額の多寡にかかわらず、原則として、すべての換価手続に対して交付要求を行うこととなる。この場合において、それぞれの換価手続から配当を受けて滞納国税に充当することにより租税債権額が減少し、交付要求に係る滞納国税が消滅したときには、他の換価手続に対する交付要求を解除することになる。

しかし、それぞれの換価手続における配当時期が近接する場合において、先行の換価手続による配当については、速やかな滞納国税への充当の処理を行っても、例えば、配当時期が同日の場合には、複数の交付要求に対してそれぞれ配当が行われ、結果として二重に配当が行われる場合も考えられる。

また、滞納者に対して破産手続が開始された場合は、「破産者所有の不動産を目的とする担保権の実行としての競売手続において交付要求がされたときは、交付要求に係る請求権に基づき破産宣告前に国税徴収法又は国税徴収の例による差押え（参加差押えを含む。）がされている場合を除き、交付要求に係る配当金は、破産管財人に交付すべき」（最高裁判所平成9年11月8日第三小法廷判決（民集51巻10号4172頁））ものと解されており、これにより交付要求に対する配当の時期と財団債権に対する弁済の時期にずれが生じていることから滞納国税に充てる時期が遅延することとなり、問題がより複雑になっている。

さらに、平成17年1月に施行された現行の破産法においては、租税債権の一部は破産債権とされ、破産債権の配当は財団債権の弁済と比較して遅くなることから、結果として租税債権の現在額の減額及び滞納国税の消滅による交付要求の解除がさらに遅れることとなる。

そこで、本稿においては、国税徴収法における交付要求に着目し、複数の強制執行や担保権の実行による競売における換価手続から租税債権に配当を受ける場合の諸問題について研究することとした。

なお、本稿は交付要求等の手続について、過去の資料や現行の法律等から研

究を行い、検討を加えたものであり、その結論等の意見にわたる内容については個人的見解であることをお断りしておく。

第1章 国税徴収法と強制換価手続

第1節 国税滞納処分の概要

1 国税徴収法改正の経緯

昭和35年1月改正前の国税徴収法（以下、「旧国税徴収法」という。）は、明治30年に国税徴収法及び国税滞納処分法を基として制定されたものであり、その後60年余を経て全文改正に至った。その間、昭和26年に徴収猶予、滞納処分の執行猶予・執行停止等の租税の強制徴収に特有の制度である徴収緩和の制度を設けた改正を除けば、ほとんどめぼしい実体的な改正がされなかった⁽¹⁾⁽²⁾。

そのような旧国税徴収法であるが、ここで、昭和35年1月に施行された、現行の国税徴収法の制定時の検討状況について整理しておきたい。

まず、租税徴収制度調査会答申（昭和33年12月）（以下、「答申」という。）では、答申の基礎となった考え方について、「租税徴収制度調査会の審議にあたっては、われわれは、現行の租税徴収の基本法である国税徴収法の全体の構成を再検討し、その体系的な改正を企図することが必要であると考えた。国税徴収法は、明治30年に制定されて以来その基本的な部分がほとんど変わっていない。しかるに、現在までの間に、租税体系そのものが根本的な改革を受けており、また、特に直接税においては、申告納税制度がとり入れられている。一方、わが国の経済構造も当時とは根本的に変わっており、法律制度にも大きな変革が認められる。租税の徴収に関する法律は、本来は手続法であり、比較的このような外的変化に耐えることができる性質のものであ

(1) 吉国二郎ほか『国税徴収法精解〔十七版〕』3頁（大蔵財務協会、2009）。

(2) 吉国ほか・前掲注（1）3頁によれば、「この間国税徴収法がさしたる改正を経ていなかったことは、一つには国税の徴収が一般の債権と異なり租税を賦課する税務官庁の手によって自らその実現を図る、いわゆる自力執行制度をとっていた結果、法律の改正にまつべき多くの部分が、実際上の法律運用面において実質的に改善され、その目的を果たしていたことによる点も多かった。」と述べられている。

るが、国税徴収法の内容は、必ずしもこのような狭義の手法に限られず、租税の優先権その他の重要な実体法をも含んでいる。したがって、経済の推移と法律制度の変化を前提として、国税徴収法全体を吟味する必要があるのである。このような観点からみると、租税徴収制度の再検討に当つてもつとも中心的にとり上げられるべきものは、第一に租税徴収の確保の要請をどのように判断するか、第二に租税徴収の法律関係と一般私法秩序とをどのように調整すべきか、第三にこれらを含めて租税徴収の合理化をどのような方向に求めるべきかということであつた。」⁽³⁾と述べている。

このように、この時の検討の主要なテーマとしては、①租税徴収の確保、②租税徴収の法律関係と一般私法秩序との調整、③租税徴収の合理化、という点にあつた。

以下において、これらについて適宜整理することとする。

2 租税徴収の確保

答申においては、租税徴収の確保について、「租税が国家又は地方公共団体の存立の財政的裏づけであり、租税徴収の確保が国家又は地方公共団体の活動の基礎をなすことは、今さら述べるまでもない。しかしながら、租税が国家権力に基いて直接の対価なしに徴収されることを本質とすることからいつて、その徴収については、一般の私債権にない特殊な問題が包蔵されている。ことに経済的な混乱期においては、租税の滞納が増大し、国家の財政危機を招くことも稀ではない。終戦後のわが国の状態は、このことを物語っている。このような点から、租税の徴収については、古来各国において一般債権と異なる特殊な制度がとられてきた。その第一は租税徴収に対する自力執行権の附与であり、第二は租税に対する一般的優先権の承認である。われわれは、各国の制度、沿革をも調査し、また、租税が国家の一般的需要を賄うために、法律に基いて一律に成立するものであつて、担保を提供する者に対して選択

(3) 租税徴収制度調査会昭和 33 年 12 月「租税徴収制度調査会答申—附参考資料—」1 頁。

的に成立させることができる私債権とは根本的に異なるものであること、さらにその徴収は大量性、反覆性を有し、あまりに煩鎖な手続を要求することがはなはだしく困難であること等の点を考慮し、上記の二つの原則が国家の財政力を確保する上にやむを得ない必要性を有することを認めた。」⁽⁴⁾とされている。

すなわち、国税徴収法の特徴である国税優先の原則及び国に対する自力執行権の付与は、もともと租税徴収の確保という観点からの要請に由来しているということがわかる。

そこで、次に国税優先の原則及び自力執行権につき、それぞれ述べることにする。

3 国税優先の原則

国税徴収法（以下、条文を表わす場合において「徴収法」という。）8条は、「国税は、納税者の総財産について、この章に別段の定がある場合を除き、すべての公課その他の債権に先立って徴収する」と規定している。

これは、国税債権の特殊な性格を考慮して、国税は、原則として、すべての公課その他の債権に優先して徴収することを規定したものであり、国税の優先徴収権を規定したものである⁽⁵⁾。

国税にこのような一般的優先徴収権が承認されるのは、「国税が国家の一般的需要をまかなうために、法律に基づいて一律に成立するものであって、担保を提供する者に対して選択的に成立させることができる私債権とは根本的に異なるものであること」であり、国税債権の特殊性を考慮した結果に基づ

(4) 租税徴収制度調査会・前掲注（3）1頁。

(5) 公課は国税徴収法を準用等する場合には、公租には劣後するが、一般の私債権には優先するという関係に立つことになる。そうすると、通常の場合、公租、公課及び私債権間の優劣について、それぞれグループとして考えると、優先順位としては第一に公租グループ、第二に公課グループ、第三に私債権グループの順になると思われる。

くものとされている⁽⁶⁾。

ここで、旧国税徴収法について租税優先権に関して、その沿革を整理しておきたい⁽⁷⁾。

① 国税と地方税との優先順位について

まず、国税と地方税との順位については、昭和 25 年までは、国税は地方税に優先することされていた。その後、原則として同順位とされたが、昭和 26 年までは、差押先着手主義を採用するも交付要求時は国税が優先されることとされ、それ以後は、差押先着手主義と群団優先主義とを併用するものとされていた。

次に、地方税相互間の順位については、昭和 23 年までは府県税は市町村税に優先することとされていた。その後、原則として同順位とされたが、昭和 25 年以降は差押先着手主義を採用し、昭和 26 年以降は差押先着手主義と群団優先主義を併用するものとされていた。

その結果、旧国税徴収法における国税と地方税との優先順位については、原則として同順位であるが、具体的には次のように順位を決定するものとされていた⁽⁸⁾。

イ 先に差押した租税が優先する。

ロ 他の滞納処分又は強制執行等の処分が開始されたときは、その処分機関に対し滞納税額の交付を要求することになるが、交付要求をした租税は、相互に同順位である。ただし、その処分時までに納期の到来した租税は、群団として、その後に納期の到来する租税に優先する。

(6) 吉国ほか・前掲注(1) 127、128 頁。

(7) 大蔵省主税局・国税庁昭和 33 年 3 月「租税徴収制度調査会主要審議資料(一)」7 頁以下。

(8) なお、租税と公課の順位については、①他の総ての公課及び債権に優先するもの、②国税及び地方税に優先するもの、③国税及び地方税並びにこれらと同順位のもの、④国税又は地方税に次ぐ公課(明文の規定のあるもの)、⑤国の徴収金、⑥都道府県の徴収金、⑦市町村の徴収金及びこれに準ずる徴収金、⑧市町村の徴収金に次ぐ公課、とされていた。

ハ 各税法の規定により担保を徴収している租税は、イ及びロにかかわらず、担保物の価格を限度として最優先する。

ニ 会社更生法においては、租税の種類及び納期により、共益債権に属するもの、更生担保権に属するもの及び更生債権に属するものに分類し、このグループにより順位を決定する。

② 租税と一般私債権（担保物権付債権を除く。）

租税は、すべての一般私債権に優先して徴収することとされていた。

③ 租税と担保物権付債権との優先順位

明治30年以降は、次に掲げる事項に該当する債権を除いて、租税が優先することとされていた。

イ 抵当権又は質権で担保されている債権であること。

ロ 納税者の財産上にイの物権が租税の1年前に設定されていること。

ハ 公正証書をもってイ及びロについて証明したこと。

そして、答申において、これらについては、次のように整理された。

① 租税公課相互間の調整について

イ 国税と地方税との優先順位

国税と地方税とは、基本的には同順位とされているが、徴税団体が国であるか、又は地方公共団体であるかにより、その徴収する租税の優先順位に差等をつける合理的な根拠がないから、従来の制度を維持すべきである。

ロ 差押先着手による租税の優先

従来の制度における租税の具体的な優先順位は、先に差押をした租税が優先することとされているが、徴税技術の面から今後もこれを維持することが適当である。

ハ 交付要求先着手による租税の優先

従来の制度においては、滞納者の財産について強制執行等の手続が開始された場合には、徴税機関は、滞納税額について、その執行

機関に対し交付要求をすることとされ、交付要求をした租税相互間においては、強制執行等の手続が開始された時期を基準として、その時期前に納期限が到来している租税と到来していない租税との二つの群団に区分し、前の群団は後の群団に優先するが、同一の群団に属する租税相互間では平等弁済を受けることとされる。

しかし、従来の手続は複雑であって、実情に適応しないうらみがあるから、手続の簡素化を図るため、群団優先主義を廃止し、交付要求をした順序に従い、租税相互間の優先順位を定めることとすべきである。

② 租税と公課との関係について

租税と公課との関係は、租税は、他のすべての公課に対して、従来どおり優先させるべきである⁽⁹⁾。

③ 私債権と租税の調整について

イ 一般私債権と租税の調整

租税は、その性格の特殊性にかんがみ、従来どおりすべての一般私債権に優先することとするが、強制執行費用等の共益費用に対しては、共益費用優先の原則に則り、すべて優先しないこととすべきである。

ロ 担保付私債権との調整

1) 公示の原則の尊重

租税は、一般私債権に対しては優先するが、担保物権により担保される債権に対しては、従来を制度的に改め、原則として、租税を優先して徴収しないこととすべきである。

(9) なお、公課の範囲の合理化に関して答申では、「国税徴収法を準用して徴収すべき公課は、極めて多数にのぼり、その優先順位も多岐にわたっているため、配当手続の面において煩雑となっているから、公課の性格に照らして、租税に準ずる性格を有するものとそれ以外のものとに区分する等簡単な段階による優先順位に整理する方向に進むことが望ましい」とされ、また、「公課のうちには、国税徴収法を準用することが必ずしも適当でないと思われられるものもあることから、その範囲につき、別途検討されるべき」としている。

従来の制度においても、質権又は抵当権によって担保される債権に対しては、質権又は抵当権の設定後1年後に納期限がある租税は、これに劣後することとしている。しかし、担保物権制度殊に抵当権制度は、その制度の基礎を公示の原則に置き、その安定が図られているのであるから、租税の徴収に当たっても、さらにこの制度との調和を図ることが適当である。しかし、他方、租税は法律に基づき、又は公法上の行為により成立するものであるから、担保物権における公示の原則をそのまま適用することは適当ではない。

したがって、この調整を図るため納税者の財産に担保物権を設定する第三者に対し租税の存在が明らかとなる租税の法定納期限（その納期限後に租税が賦課されたときは、その賦課の通知を發した日。）前に設定された担保物権により担保される債権に限り、租税を優先して徴収しないこととすべきである。

2) 質権と租税

質権により担保される債権と租税との優先順位は、従来の制度によれば、納税者の財産上に質権を有する者が租税の納期限より1年前にその質権を設定したことを公正証書をもつて証明したときは、その物件の価額を限度として、その債権に対して租税を先取しないこととしている。

これに対し、租税の法定納期限（その納期限後に租税が賦課されたときは、その賦課の通知を發した日。）前に設定された質権によって担保される債権に対しては、租税を優先して徴収しないこととすべきである。また、公正証書による証明は、登記又は登録されている質権については、登記簿等によりその事実が確認できるから、この証明を要しないこととし、登記又は登録制度のない質権については、取引慣行を尊重して、手続の簡素化を図るため、公正証書のほか、登記所若しくは公証人役場において日附のある

印章が押されている私署証書又は内容証明郵便によることもできることとするとともに、金融機関の内部帳簿のように確実と認められる書類による証明も含むように措置すべきである。

3) 抵当権と租税

抵当権により担保される債権と租税との優先順位は、従来の制度によれば、質権と同様であるが、抵当権についても、質権と同様に措置すべきである。

4) 根質、根抵当と租税

根質又は根抵当が租税に優先する場合において、これらの担保権によって担保される債権が租税に優先する範囲は、滞納処分による差押その他強制換価手続開始時に現存している債権額（その債権に係る利息等を含む。）を限度とすべきである。また、根抵当等の極度金額を増額した場合には、その増額部分の根抵当等は、租税との関係において、新たに設定したものとみなして、その優先順位を定めるべきである。

5) 先取特権と租税

従来の制度によれば、先取特権に対しては、租税は常に優先することとされているのみならず、滞納処分による換価代金のなかから配当も行わないこととされているが、妥当ではないから、先取特権の性格に基き、次により租税との関係を定め、先取特権の保護を図るべきである。

(1) 質権又は抵当権に常に優先する不動産保存の先取特権、不動産工事の先取特権及び商法に規定する救助者の先取特権により担保される債権は、その成立の時期を問わず、すべて租税に優先するものとする。

なお、租税との関係において商法に規定する船舶債権者の先取特権の優先権を制限するかどうかについては、別途検討することとし、とりあえず先取特権と同様に取り扱うことが

適当である。

- (2) 不動産賃貸の先取特権その他質権と同一又はこれに優先する権利を有する動産に関する特別の先取特権、不動産売買の先取特権、借地法第13条、罹災都市借地借家臨時処理法第8条又は接収不動産に関する借地借家臨時処理法第7条に規定する先取特権及び登記又は登録された一般の先取特権により担保される債権は、質権により担保される債権に準じて租税との優先順位を定める。

6) 留置権と租税

留置権により担保される債権と租税との優先順位については、従来の制度によれば、すべて租税が優先し、滞納処分手続においても、その債権に対する配当をしないこととされている。

しかし、留置権の性格にかえりみ、この取扱は適当ではないから、次により、留置権の保護を図るべきである。

- (1) 租税の滞納処分は、原則的には強制執行に類似する個別執行であるが、留置権のある財産の差押は、他に差し押えるべき適当な財産がない場合に限って行われるから、その差押をしようとする時には、むしろ納税者が破産をした場合にならうこととし、商事留置権を特別の先取特権とし、民事留置権を一般無担保債権とする破産法の趣旨に則り、租税は、商事留置権により担保される債権に対しては、質権と同様の要件により優劣を定めることとし、民事留置権により担保される債権に対してはすべて優先することとする。ただし、民事留置権により担保される債権については、滞納処分における滞納者に交付すべき残余金から配当する。

- (2) 留置権のある動産の差押については、原則として留置権者に引渡命令を発した後差し押える。

そして、答申においては、現行の徴収法26条に関して、租税と私債権との

特殊な競合の場合における優先順位について、次のような整理を行っている。

租税相互間においては、差押をした租税が交付要求をした租税に優先するが、差押をした租税が私債権に劣後し、交付要求をした租税がその私債権に優先する場合には、これら三者間の優先順位について混乱が生ずることとなる。このような場合においては、まず、租税と私債権との関係において、租税の差押先着手主義又は交付要求先着手主義にかかわらず、租税の一定期限と担保権の設定時期とにより私債権に配当すべき額を定め、次に租税に配当すべき金額については、租税の差押先着手及び交付要求先着手の順位により配当順位を定めるべきである。

租税、公課及び私債権の三者が競合する場合その他上記に準ずる競合が生ずる場合には、同様の趣旨により処理すべきである。

次に、答申ではないが、国税の優先権と一般の先取特権との関係について興味深い記述があるので次に引用すると⁽¹⁰⁾、「国税の優先徴収権は、『国税債権と他の債権とが同時に納税人の同一財産中から弁済を受けようとする場合に、原則としてすべての債権に優先して弁済を受けさせようとしたものであり、それ以上に、納税人の総財産に対し国税債権のために一般の先取特権ないし特別担保権を与えたものではない』が（昭和28年9月24日東京地判下民集1322頁）、納税者の総財産を目的物として法律上当然に発生し、しかも登記・登録等の公示をすることなく、原則として他のすべての債権に優先する権利であるから、民法第306条（一般の先取特権を有する債権）に規定する一般の先取特権に類似する性格を有するものといえよう。また、一般の先取特権は、不動産につき登記なくして特別担保を有しない債権者に対抗することができるが（同法336条本文）、配当を受けるに当たり債務者の財産の種類に従って一定の制限がつけられている。すなわち、第一に不動産以外の財産について弁済を受けるべく、これらの財産で不足する部分についてののみ不

(10) 吉国ほか・前掲注(1) 128～130頁。

動産から弁済を受けることができる（同法 335 条 1 項）。そして、不動産から弁済を受けるについても、まず特別担保の目的でないものから弁済を受け、最後に特別担保の目的である不動産から弁済を受けることができる（同法 335 条 2 項）。このことは、国税徴収法が滞納者の財産上に抵当権その他の権利を有する第三者に対しては、その財産が差し押さえられた場合には、他の換価容易で、かつ、国税の徴収を確保できる財産がある限り、法律上差押換えを請求する権利を与え、結果的に第三者の権利のある財産の差押えは、最後に行うこととしていることと類似している。（徴収法 50 条）。しかし、国税の優先徴収権は、この条の規定により認められるもの、つまり公法上のものであって、その効力において民法上の一般の先取特権と著しく異なる。すなわち、民法上の一般の先取特権は、原則として特別の先取特権に劣後し（民法 329 条 2 項本文）、登記をしない限り、登記された抵当権又は不動産質権に劣後するが（同法 336 条ただし書）、国税はその法定納期限等以前に設定され、又は成立している質権、抵当権又は先取特権等により担保される債権に劣後する場合を除き、すべての他の公課及び債権に優先するのであるから、特別の先取特権、登記された不動産質権又は抵当権であっても、国税の法定納期限等以前に設定され、又は成立しているものでなければ、国税に劣後することになる。したがって、国税の優先徴収権は、民法上の一般の先取特権の効力に比較し極めて強力であるといえよう。」とある。

4 自力執行権⁽¹¹⁾

答申は、租税徴収確保について「租税が国家又は地方公共団体の存立の財政的裏づけであり、租税徴収の確保が国家または地方公共団体の活動の基礎をなすことは、今さら述べるまでもない。しかしながら租税が国家権力に基いて直接の対価なしに徴収されることを本質とすることからいって、その徴収については一般の私債権にない特殊な問題が包蔵されている。ことに経済

(11) 吉国ほか・前掲注（1）30～32 頁

的な混乱期においては、租税の滞納が増大し、国家の財政危機を招くことも稀ではない。終戦後のわが国の状態はこのことを物語っている。このような点から租税の徴収については、古来各国において一般の私債権と異なる特殊な制度がとられてきた。その第一は租税徴収に対する自力執行権の付与であり、第二は租税に対する一般的優先権の承認である。」という認識の上に立つて、各国の制度、沿革を調査した結果、租税が国家の一般的需要をまかなうために法律に基づいて一律に成立するものであり、担保を請求するものに対して選択的に成立させることができる私債権とは根本的に異なるものであること、さらにその徴収は大量性、反復性を有し、あまりに煩雑な手続を要求することがはなはだしく困難であること等の点を考慮して、上記の二つの原則が国家の財政力を確保する上にやむを得ない必要性を有することを認めた。

その結果、従来からとられてきた租税滞納処分制度、すなわち税務官庁による自力執行の制度を存続することを必要と認めた。

そもそも近代法においては、債務の遅滞がある場合においては、債務者が自らの手によってその強制実現を図ることを厳に禁じられている。国家はこのことによって私的紛争の発生を防ぎ、一般的国家秩序のもとにおいて司法権の関与によりその実現を図ろうとするものである。しかしながら、国家自らがその需要をまかなうために徴収する租税についてはこれに例外を認めて、自力執行をすることが一般に見られるところである。しかし自力執行制度そのものは、一方において大量現象である租税の徴収を迅速に能率的に行うために、私法制度とは別個の特別な徴収制度を設ける面を持つとともに、他面においてそれが租税の徴収であるがゆえに認められるものでもある。すなわち、租税は他の一つの原則である一般私債権に優先する効力を有している。もし一般私債権と同等の効力を有するものである場合においては、自力執行そのものを認めることの実益が必ずしも認められないであろう。すなわち滞納処分を実行した場合においても、その売得金の中から一般私債権に対して配当を行うこととするならば、私法手続と別個に行政手続としての滞納処分を認める実益が乏しいこととなるのである。また、逆にいえば、租税が優先

徴収権を有するゆえに自力執行制度を認めることが可能となるであろう。なぜならば、少なくとも一般債権に対して優先徴収権を有するのであるから、租税が滞納者の財産のうち必要なものについて滞納処分を行い租税を徴収しても、それによって一般債権者が害されたことにはならないからである。つまり、この自力執行と租税の優先ということは、沿革的に両者互いに相関連して生じたものであり、いわば租税徴収の車の両輪として、相並んで発生し、発達したものであるといえることができる。したがって、租税確保の必要性を認め、それに私債権と異なる特別な配慮を必要とするならば、自力執行制度と租税の一般的優先権を認めることができる、いわばやむを得ざる要求となるといえることができる。租税徴収制度調査会においては、このような事情を十分に検討した結果、わが国の現状においてこのことがなお必要であることを承認したものであると考えられる。国税徴収法は、その意味において、滞納処分が税務官庁その他租税公課を所管する官庁の手によって強制実現される、いわゆる自力執行制度を前提として、その改革を行うこととしたものであるとされている。

5 調整法と国税徴収法

ここで、自力執行権との関係で、「滞納処分と強制執行等との手続の調整に関する法律」(以下、「調整法」という。)について、簡単に説明しておくこととする⁽¹²⁾。

調整法は、滞納処分と強制執行、担保権の実行としての競売または仮差押えの執行による二重の差押えを認めることにより、債権者のために財産保全を図るとともに、債権の早期満足に資することを目的として、昭和32年に制定された法律である。

この調整法制定前は、滞納処分により差押えられた財産に対しては重ねて強制執行などによる差押えをすることができず、また、強制執行、担保権の

(12) 内田輝紀ほか「昭和55年改正税法のすべて」177頁(大蔵財務協会、1980)。

実行としての競売または仮差押えの執行により差押えられた財産に対しては重ねて滞納処分による差押えをすることができないと解されていた。

しかし、これでは、一旦滞納処分のために差押えられれば、一般の債権者は、その財産の保全のための処分ができないばかりではなく、その滞納処分による換価手続が進行しないときは、いつまでもその債権の満足を図ることができないという問題があった。

そこで、昭和32年に調整法が制定され、滞納処分と強制執行などとの二重の差押えを認めることとし、この二重の差押えがされた場合には、原則として先行の手続により換価することとするが、その手続が遅滞しているときは、一定の手続を経て後行の手続により換価することができることとして、財産の保全および債権の早期満足を図ることとされたものである。

第2節 交付要求

1 概説

交付要求は、滞納者の財産に滞納処分や強制執行などにより差押えがされた場合にその換価手続に参加するために行われるものと、破産手続が開始された場合に破産法の規定に基づく財団債権の申出や破産債権の申出としての意味をもつ交付要求とがある。これらについて、個別に検討していきたい。

2 交付要求と配当要求

債権者に強制執行や担保権の実行による競売(以下、「強制執行等」という。)が行われた場合において、債権者が国税の滞納者である場合に国は、これに基づき滞納者の強制執行等の換価手続に対して交付要求をすることとなる。

ここでは、この場合の交付要求と民事執行法における配当要求との関係について、少し説明したい。

配当要求とは、ある金銭執行において、差押債権者以外の債権者が執行機関に対してその債権の満足のための配当等を求める申立てであって、これに

よってその債権者は執行手続に参加し、配当等を受ける権利を有することになる。

不動産に対する強制執行を例に詳しくみると次のようになる⁽¹³⁾。

配当要求は、差押債権者でない債権者が執行機関に対して差押物の換価代金又は差押金銭からの弁済を求める執行法上の申立てである。民事執行法では、債権者平等主義⁽¹⁴⁾を原則的に採用しつつ、配当要求権者、配当要求の方法、配当要求の終期の面から大きな制約を加え、平等主義を著しく制限している。

開始決定に係る差押えの効力が生じると、裁判所書記官は、物件明細書の作成までに要する期間を考慮して、配当要求の終期を定め、かつ、公告する。この終期は、裁判所書記官がとくに必要があると認めるときは、終期を延期することができ、また、3月以内に売却許可決定がされないときその他一定の場合には更新される。配当要求の終期までに配当要求をした債権者に限って、配当等を受けることができる。しかし、終期後にした配当要求も適法である。終期が延期又は更新されることもあるからである。

配当要求のできる債権者については、次のとおり。

執行文の付与を受けていることを要するから、条件未成就の債権者は配当をすることができない。

有名義債権者（執行力のある債務名義の正本を有する債権者）は、二重の強制競売開始の申立てができるが、単純な配当要求もできる。また、有名義債権者には、開始決定の時に既に執行力ある債務名義を有する債権者のみならず、開始決定後に執行証書、仮執行宣言付支払督促、和解調書、認諾調書、

(13) 福永有利「民事執行法・民事保全法〔第2版〕」126、127頁（有斐閣、2011）。

(14) 福永前掲注（13）109頁において、「わが法では、差押えは、差押債権者に他の債権者に対する関係において何ら優先的地位を取得させるものではない（平等主義）」とし、同111頁では、平等主義について、「執行手続の一定の段階までに執行に参加したすべての債権者に、その債権額に応じて平等に満足を得させる主義であって、フランス法が採用するところであるといわれてきたが、平等主義が純粋に貫かれているのは動産執行だけであり、不動産執行や債権執行では、優先主義による場合が少なくないといわれている。」と述べている。

調停調書等を取得した債権者も含まれる。

無名義債権者は、仮差押手続によって仮差押えの登記を経て、配当要求をすることができる。仮差押えについては、通常、相当に多額の保証（担保）を立てる必要がある。なお、最初の開始決定に係る差押えの登記前に仮差押えの登記をしている債権者は、配当要求を要しないで当然に配当を受ける。

一般の先取特権を有する債権者は、担保不動産競売の申立てに必要な証明文書（民事執行法 181 条 1 項各号の文書）によりその権利を証明して、配当要求をすることができる。これによって、實際上、主として給料債権の保護が図られている。これは、一般の先取特権者は二重の競売申立てや仮差押えの登記による配当要求もできるが、それによる手数料、登録免許税などの出費を免れさせるといった社会的政策配慮による。

配当要求に係る債権に対する異議について、債務者は、配当要求の態様によりそれぞれ請求異議の訴え、仮差押命令に対する各種不服申立て、債務不存確認の訴え又は配当異議の申出によって争うことができる。配当等を受けるべき他の債権者は配当異議の手続によることになる。

他方、このような配当要求と比較して、強制執行等に対する交付要求は、他の強制執行等に参加し、その配当を求める手続ではあるが、配当にあたっては国税徴収法の規定が適用され、租税債権の優先的地位が認められるから、単なる民事執行法における配当要求とは異なる性質を併せ持っていることがわかる。

3 破産手続に対する交付要求

債務者に対して破産手続が開始された場合には、破産法の規定により通知がなされる。

そして、この債務者が国税の滞納者であった場合には、国は、財団債権となる滞納国税については破産管財人、破産債権となる滞納国税については破

産裁判所に対して交付要求を行うこととなる⁽¹⁵⁾。

いずれの場合においても、このような交付要求に対する弁済又は配当については破産法の適用を受けることとなる。すなわち、財団債権である租税債権は、破産管財人の随時弁済又は破産財団が財団債権に満たない場合の持分に応じた弁済を受ける。また、破産債権である租税債権については、基本的に破産法において破産債権は、それぞれの優先権を行使可能となっている。ただし、国税徴収法の規定により、公租間における交付要求先着手の規定は適用されないこととされている。

詳細については、次章において説明することとする。

4 参加差押

参加差押は、他の滞納処分が行われた場合に、一定の場合に交付要求に代えて行うものである。

答申では、旧国税徴収法においては、滞納者の財産についてすでに滞納処分が開始されていたときは、徴税機関は、その執行機関に対し、その滞納税額の交付を要求することとされていたが、その滞納処分が取消又は解除された場合には、その交付要求が効力を失うため徴税上支障があるから、調整法の例に準じ、次により参加差押制度を設け、その合理化を図るべきであるとされた⁽¹⁶⁾。

- ① 参加差押は、先行する滞納処分の執行機関に対し、その売却決定期日までに、差押の場合と同様の前提要件を備えて参加差押をする旨の書面を交付することによって行い、滞納処分の目的物が不動産等であるときには、その旨を登記又は登録するものとする。
- ② 参加差押は、滞納税額の交付要求の効力を有するものとする。
- ③ 先行手続が財産の換価をすることなく、取消又は解除された場合には、その参加差押の効力は、参加差押をしたときにさかのぼって差押の効力

(15) 国税徴収法基本通達 82 条関係 3。

(16) 租税徴収制度調査会・前掲注(3) 38 頁。

を生ずることとし、調整法に準じ、これに伴う所要の手続を行うものとする。

- ④ 先行手続が徴収猶予等の法律に定める事由がなく遅滞しているときは、参加差押をした徴税機関は、滞納処分を行った徴税機関に対し、その滞納処分の促進を請求することができるものとする。

参加差押制度は、調整法で規定する滞納処分と強制執行等との手続の調整、民事執行法制定前の民事訴訟法で規定する有体動産の照査手続、不動産の記録添付手続及び当時のドイツ・ライヒ租税法の規定する参加差押の諸制度を参照しつつ、滞納処分手続の特殊性を加えて立案されたものであって、交付要求の一方法である。徴収法 86 条は、参加差押の手続に関し、必要な事項を規定したものである⁽¹⁷⁾。

なお、債権については、それが既に滞納処分により差押えられている場合にも、二重差押えをする取扱いがされている。

参加差押をすることができる国税は、差押えの要件を充足しているものであることを要する。すなわち、原則として徴収法 47 条の規定により、滞納者の財産を差押えることができる場合でなければならない。交付要求できる国税が、単に「滞納に係るもの」つまり納期限を経過していれば足りるのと異なり、参加差押は、一定の条件のもとに将来差押えの効力が顕在化するという、強い効力を与えられているからである。なお、徴収法 47 条 2 項の規定により繰上差押ができる場合には、徴収法 86 条 1 項の規定により繰上参加差押をすることができる。

滞納者の有する財産のうち、①動産及び有価証券、②不動産、船舶、航空機、自動車、建設機械及び小型船舶、③電話加入権につき、すでに滞納処分による差押えがされていることを要する。なお、債権及び無体財産権等（電話加入権を除く。）を参加差押の対象としなかったのは、滞納処分の実務上において、これらの財産が参加差押をする必要性が必ずしも強くなく、かつ、

(17) 吉国ほか・前掲注(1) 660頁。

現行の法律制度のもとにおいて、多少の法律技術的な問題もあったこととされている。

5 簡易な交付要求制度

答申においては、上記の参加差押及び強制執行等が開始された場合における二重差押のほか、現行の簡易な交付要求制度を併存させるものとした⁽¹⁸⁾。

これについて、「これは一つは、地方税を徴収する小さい町村になりますと、今までよりもめんどろな手続をとられるよりも、今までのままでいいという要求もございますし、二重差押いたしました場合に、強制執行があつて次に滞納処分があるということになると、滞納処分に交付要求しただけでは足りなくて、ひつくり返ればいいのですが、ひつくり返らずにそのままいきますと、強制執行に交付要求をしなければならない。その場合には今のままでいいのではないかということで、残しておいた方がいい。また、滞納処分相互間でも簡易な方法を残しておいた方が便宜であるという意味でございます。」⁽¹⁹⁾と、その理由を説明している。

(18) 租税徴収制度調査会・前掲注(3)39頁。

(19) 青山善充ほか『租税法制定資料全集—国税徴収法〔昭和改正編〕(3)』263頁(信山社、2002)。

第2章 国税滞納処分と破産手続

第1節 概説

滞納者の置かれている立場として、滞納処分を行う場合に影響する事柄としては、破産手続の開始がある。

ここでは、国税滞納処分と破産手続との関係について整理を行うこととする。

第2節 滞納処分の続行

(1) 概要

破産手続が開始された場合の、国税滞納処分の取り扱いについては、破産法43条に規定がある。この規定は、平成17年1月に施行された現行破産法の前の破産法（以下、「旧破産法」という。）71条1項に定められているものであるが、旧破産法においては、破産宣告後における破産財団に属する財産について国税滞納処分を行うことができるかについて明確な規定がなかったことから、その解釈について問題となっていた規定である。

ここでは、それらの経緯について整理しておきたい。

(2) 旧破産法71条について⁽²⁰⁾

旧破産法71条は、次のようなものであった。

第71条 〔破産財団に属する財産と滞納処分・行政事件〕

破産財団ニ属スル財産ニ対シ国税徴収法又ハ国税徴収ノ
例ニ依ル滞納処分ヲ為シタル場合ニ於テハ破産ノ宣告ハ其
ノ処分ノ続行ヲ妨ケス

②、③（略）

旧破産法71条1項は、破産宣告の公租公課による滞納処分に及ぼす影響

(20) 斎藤秀夫ほか『注解破産法〔第三版〕（上巻）』395～398頁（青林書院、1998）。

について規定したものであり、破産財団に属する財産に対して、破産宣告前から国税徴収法又は国税徴収の例による滞納処分がなされていた場合には、そののちに破産宣告があっても、その滞納処分は効力を失うことなく続行しうるものとし、先着手の滞納処分の優先性を保障した規定である。

この規定は、破産財団に属する財産に対して、破産宣告前から国税徴収法又は国税徴収の例による滞納処分がなされていた場合には、のちに破産宣告があっても、当該滞納処分はその効力を失うことがなく、徴税官庁は、そのままこの滞納処分を続行したうえ、その結果、租税債権につき優先的弁済を受けることができるとの趣旨であるとされていた。

すなわち、租税債権による滞納処分が破産宣告より前に着手された限度において、滞納処分の優先性を保障した規定であった。

租税その他の公課については、旧破産法 47 条 2 号により財団債権として取り扱われている。したがって、滞納処分が破産宣告前に着手されている場合でも、破産宣告があれば当該滞納処分を中止又は失効せしめて破産管財人の手に移し、破産管財人から弁済を受けるのが本筋である。しかし、この財産を破産財団に取り入れたとしても、いずれこれを換価し、財団債権者に対してまず弁済しなければならないものである。旧破産法 71 条 1 項は、それらの事情と租税債権の公益的性格からくる優先性を斟酌し、破産宣告前に着手した限りにおいて、滞納処分の続行を認めたものである。

つまり、破産宣告前に着手した滞納処分に限って、その滞納処分を続行することができるものとし、結果的には、自らの滞納処分によって優先的弁済を受けるものとしたのであり、別の角度からいえば、先に着手された滞納処分上の租税債権は、破産手続によらずしてその固有の実行方法をなし得る点で、いわば別除権とほぼ同様の取り扱いを受けることとなる。

なお、租税債権の優先性について、公租公課については、財団債権として取り扱う旨を規定しているから、租税債権については、破産管財人に対して交付要求をなすなどの方法により、配当手続によらないで、優先して随時弁済を受けることができる。

旧破産法の前の時代についてみると、租税その他の公課は、優先的破産債権として取り扱われていたから、その滞納処分は破産宣告により失効した。

このように公租公課が、財団債権として特殊な取扱を受ける理由は、「これら租税債権のもつ高度の公益的性格に鑑み、単にそれが本来もつ優先的効力によって破産債権に先き立つことをもって満足せず、他の財団債権よりも遅れることなく、かつ、配当手続の事実上の遅延にわずらわされないとの配慮に基づく立法政策に出るものと解される」とする⁽²¹⁾。

財団債権である租税債権の破産財団に対する権利行使として、破産宣告後に新たな滞納処分をなしうるか、という問題がある。

これに関しては、旧破産法 71 条 1 項の規定自体が不明確であること、ひとしく財団債権であっても、租税債権とそれ以外の財団債権との間で権利行使の方法を同一にすることを要しないか否か、そもそも私債権たる財団債権についても強制執行が可能かなどの問題を含み、従来から見解が分かれていたところであったが、最高裁判所は、「破産法 47 条 2 号の規定によれば、国税徴収法または国税徴収の例により徴収することを得べき請求権（ただし、破産宣告後の原因に基づく請求権は財団債権に関して生じたものに限る。）は財団債権とされており、したがって破産宣告前の原因に基づく右のごとき請求権も、破産宣告後はすべて財団債権となるところ、破産法 71 条 1 項は、破産財団に属する財産に対し、国税徴収法または国税徴収の例による滞納処分をした場合においては、破産の宣告はその処分の続行を妨げない旨定めており、右規定は、破産宣告前の滞納処分は破産宣告後も続行することができる旨をとくに定める趣旨に出たものであり、したがって、破産宣告後に新たに滞納処分をすることは許されないことをも意味するものと解するのが相当である。また、破産法、国税徴収法等の関係法令において、財団債権たる国税債権をもつて、破産財団に属する財産に

(21) 東京地判昭和 34 年 3 月 25 日行集 10 卷 3 号 434 頁、東京地判昭和 35 年 12 月 28 日行集 11 卷 12 号 3367 頁。

対し、滞納処分をすることができる旨を定めた明文の規定も存しない。それゆえ、前記 47 条 2 号に定める請求権にあたる国税債権をもって、破産宣告後新たに滞納処分をすることは許されないというべきである。」と判示している⁽²²⁾。

(3) 現行の破産法における滞納処分の続行の趣旨

旧破産法 71 条に対応する、滞納処分の続行の規定については、破産法 43 条に規定しているのであるが、破産手続開始前に国税滞納処分に着手していた場合に、その続行を認め、破産手続外での租税債権の権利行使を認めた趣旨については、次のとおりであり、興味深いものがある⁽²³⁾。

旧破産法とは異なり、破産手続開始前の原因に基づいて生じた租税等の請求権の一部を優先的破産債権とした根拠からすると、租税等の請求権の徴収権者が破産手続開始前に国税滞納処分に着手していた場合には、当該滞納処分がされた財産に関する限り、租税等の請求権を従来の場合より劣後的に取り扱う根拠に欠けるものと考えられる。また、租税等の請求権の徴収権者は、実体法上自力執行権および優先徴収権を有しており、特定の財産を滞納処分により差押えた場合には、その後に債務者が当該財産を処分した場合であってもその財産から優先的に徴収することができるという点において、特定の財産に対する担保権と同等の地位を有しているといえる。すなわち、個別執行においては、租税等の請求権と別除権の被担保債権との優先関係は、法定納期限等と担保権の設定日の先後によるものとされているが、滞納処分による差押えをする前に、滞納者がその財産を処分してしまった場合には、一定の場合を除き、当該財産から満足を得ることができないという点において、別除権の被担保債権ほど強い地位は認められていない。しかし、租税等の請求権について滞納処分による差押えがされた場合には、その財産について処分禁止効が生ずる結果、その後に当該財産が処分された場合であっても、当該財産から優先的に満足を受けるこ

(22) 最一小判昭和 45 年 7 月 16 日民集 24 卷 7 号 879 頁。

(23) 小川英樹編『一問一答 新しい破産法』191、192 頁（商事法務、2004）。

とができ、結果的には、法定納期限等を登記設定日とする抵当権等と同等の取扱いがされる。したがって、破産手続開始前に滞納処分に着手した場合には、特定の財産について担保権を有する別除権者と同様に、破産手続の開始後も手続外での権利行使を認められるのが相当であると考えられる。

さらに、租税等の請求権の徴収権者は、納税の猶予等の徴収緩和措置をとる場合には、原則として担保の提供を受けるものとされているが、徴収緩和措置をとって担保の提供を受けた場合であっても破産手続上は別除権者として取り扱われることからすると、原則的徴収手段である滞納処分による差押えまたは参加差押が破産手続開始前にされている場合には、少なくとも納税の猶予等により担保の提供を受けた場合と同程度の優先的地位が与えられるべきであると解される。

以上のような点を考慮して、現行の破産法においても破産手続開始前に国税滞納処分に着手していた場合には、その続行を認め、手続外での権利行使を認めることとしたとされている。

第3節 別除権と租税債権

(1) 別除権の趣旨⁽²⁴⁾

破産手続開始の時ににおいて、破産財団に属する財産について特別の先取特権、質権又は抵当権などの特定財産上の担保権には、別除権の地位が与えられ、これらの権利を有する債権者（別除権者）は、破産手続によらないで別除権を行使することができる⁽²⁵⁾⁽²⁶⁾。

すなわち、別除権者は、債務者に対して破産手続が開始された場合においても、破産手続によらず、特定財産上の担保権の実行により債権の回収

(24) 伊藤眞『破産法・民事再生法〔第2版〕』334頁（有斐閣、2009）。

(25) 破産法65条。

(26) 一般の先取特権は、破産者の総財産の上に成立する優先権であるので、一般の優先権がある破産債権として、優先的破産債権としての地位が与えられる（破産法98条1項）。

を図ることが許されている。たとえば、担保目的物が動産や不動産の場合には、担保権実行としての競売や担保不動産収益執行の方法により行われる。なお、担保権が実行されて目的物の換価が行われ、担保権者が換価代金の中から被担保債権の満足を受けたことにより残額が生じた場合には、破産管財人に引き渡される。

破産法における別除権の行使については、適正に行われるために様々な制限が加えられている。たとえば、目的物に関する破産管財人の提示請求権及び評価権、破産管財人による目的物の受戻権及び強制執行の方法による破産管財人の換価権などである⁽²⁷⁾。

別除権者の別除権の目的である財産について、裁判所は、破産管財人の申立てにより、別除権者が財産の処分をすべき期間を定めることができ、別除権者がその期間内にその処分をしないときは、別除権者が自ら財産の処分をする権限が失われる。

また、破産管財人が、受戻権により被担保債権を弁済して目的物を受け戻すことにより、担保権の負担のない財産として任意処分することができる⁽²⁸⁾。

ところで、担保権者の破産債権者としての地位について、破産者が物上保証人であって、担保権者に対する人的債務を負っていないときは、担保権者が別除権の行使以外に、破産債権を行使することはできないが、破産者が担保権者に対する債務者である場合には、担保権者は、別除権である

- (27) 伊藤・前掲注(24) 335頁では、「別除権の行使が適正に行われるのであれば、破産管財人がそれに介入する必要はない。換価の剰余金があれば、その引渡しを受けることで足りるし、換価後もなお被担保債権の残額があれば、その部分について破産債権として調査・確定を行う。しかし、不適正な換価が行われると、発生すべき剰余金が発生しなかったり、不必要な破産債権行使がなされたりする。そこで、破産管財人としては、換価が適正に行われるかどうか監視する必要があるし、適正に行われないおそれがあるときには、自ら換価を行う必要がある。」とある。
- (28) 伊藤・前掲注(24) 336頁では、「破産管財人は、別除権者の同意をえて、担保権設定登記を抹消して、目的物を任意売却することができるし、同意がえられない場合でも、動産売買先取特権のように、破産管財人による任意売却によって担保権が消滅する可能性があり(民 333)、または抵当権などのように担保権付で目的物を第三者に売却することもできる。」とある。

担保権の行使とは別に被担保債権を破産債権としても行使できることにはならずであるが、担保権が被担保債権について優先弁済を受けるための手段であることから、一個の債権の満足を得るために別除権と破産債権双方の行使によって被担保債権の満足を受けることを認めるのは、他の破産債権者との公平を欠くので、別除権の行使によって満足を受けられない部分についてのみ破産債権の行使が認められる。なお、破産手続開始後に破産管財人と別除権者との間の合意によって、当該担保権によって担保される債権の全部又は一部が担保されないこととなった場合には、その全部又は一部については破産債権としての権利行使が認められる。

(2) 破産手続開始後の租税債権

前述のとおり、破産手続において、特定財産上の担保権については、別除権という特別の地位が与えられているのであるが、他方、租税債権についてどのような扱いがされているかが問題となる。

国税滞納処分等の取扱いを規定した破産法 43 条において、破産手続開始の決定があった場合には、破産財団に属する財産に対して国税滞納処分が既にされている場合には、その国税滞納処分の続行を妨げられないことは前述したところであるが、新たに破産財団に属する財産に対する国税滞納処分は、することはできないことが明確に規定された。

すなわち、破産手続開始前に着手している国税滞納処分については、続行が許され、国税徴収法により処理が行われるが、破産手続開始後においては、国税滞納処分すなわち自力執行としての財産の換価の着手は許されず、租税債権については破産法に則り処理されることになる。

租税債権については、現行の破産法と旧破産法とでは大きくその扱いが異なる。すなわち、旧破産法時代においては、租税債権はすべて財団債権とされていたところ、現行の破産法においては、その内容に応じて財団債権、優先的破産債権及び劣後的破産債権とされた。これについては、後に述べる。

(3) 別除権と破産手続開始後における租税債権の扱い

別除権と破産手続開始後の租税債権との関係について、答申において興味深い記述があるので、ここで引用して紹介しておきたい⁽²⁹⁾。

すなわち、清算を目的とする手続と租税との関係として、「現行の債務の清算を目的とする手続としての破産については、すでに行われた租税の滞納処分の続行は妨げないこととしているが、破産宣告後は、租税を財団債権として構成し、一般の破産債権に対しては優先的な地位を与える反面、原則として破産財団に属する財産について新たな滞納処分をさせず、管財人により清算をさせることとしている。他方、担保権を有する債権については、別除権を認め、破産手続外で弁済を受けることを認めている。債務の清算を目的とする手続においては、債務の弁済を公平に行うことが主たる目的とされるが、租税は、他の債権に先だつて弁済を受けることができるものであるから、これに特殊の地位を与えるのは当然といえる。その方法としては、現行制度のように租税を財団債権に含ませることは、財団債権が主として破産財団の管理処分のための共益的費用であるため必ずしも適当であるとはいえないが、その反面において、別除権を有する担保権者は、破産手続によらず弁済を受けることができる地位が認められていることと比較すれば、必ずしも権衡がとれているともいえない。そこで、担保権者に別除権の地位が与えられていることと対応して、租税も財団債権から除外するとともに、破産宣告後も滞納処分ができること等租税の特殊な地位に応ずる徴収確保の方法を考慮することが適当である。」と記述されている。

このように、破産法における別除権と破産手続開始後の租税債権の扱いの差については、従前から問題として残されているのである。

(29) 租税徴収制度調査会・前掲注(3) 45、46頁。

第4節 破産手続外での換価手続と交付要求

破産手続開始後における破産手続外での換価手続とそれに対する交付要求に関する実務の取扱については、次のとおりである。

破産手続開始決定により失効した強制執行も、破産管財人が破産財団のためにその手続を続行することができる。

また、破産財団に属する特定の不動産に対し抵当権を設定した債権者は別除権を有するから、破産手続によらずに民事執行法による競売手続で被担保債権の弁済を求めることができる。

破産手続開始決定前からの破産財団に属する財産に対する滞納処分は破産手続開始決定によって失効しないから、破産手続開始決定前に滞納処分による差押えをした租税債権について、競売手続に対して交付要求があれば配当表に記載し、配当金は当該交付要求庁に交付することになる。

破産手続開始決定後の新たな滞納処分を許さないとする趣旨は、財団債権である租税債権の弁済を受けるには、破産法に規定する手続により、破産管財人が行う財団債権への随時弁済によらなければならないというものであって、租税債権が本来有している他の担保権等との間の実体上の優先順位を否定するものではない。

この場合、仮に、交付要求が認められないとすると、租税債権に劣後していた担保権者が破産手続開始決定を契機として租税債権に優先し思わぬ利益を受けることになる反面、租税債権者は本来租税債権の引当てであった競売手続に係る不動産の売却代金から弁済を受けることができないという不当な結果が生じることになる。したがって、競売手続では、破産手続開始決定前に滞納処分による差押えをしていなかった租税債権の交付要求を許し、それを配当表に記載して、その順位に応じて配当額を計算することになる。

交付要求債権者が配当表に記載されるとしても、交付要求に係る租税債権に対する配当金（破産手続開始決定前に滞納処分による差押えをした上で交付要求した場合を除く。）を誰に交付すべきかについては、破産管財人に対して交付

すべきとする見解と交付要求をした徴税官庁に交付すべきであるとする見解との対立がある。破産手続において財団債権とされる租税債権が、随時弁済されるものである以上、競売手続において徴税官庁に対して交付しても問題ないともいえそうであるが、競売手続において、破産手続開始決定後も徴税官庁が交付要求することを認める趣旨は、別除権者に漁夫の利を得させないためであり、租税債権は本来破産管財人に交付要求して弁済を受けさせるのが本則であるといえる。

このようなことから、判例は、破産者所有の不動産を目的とする担保権の実行としての競売手続において交付要求がされたときは、交付要求に係る請求権に基づき破産宣告前に国税徴収法又は国税徴収の例による差押え又は参加差押がされている場合を除き、交付要求に係る配当金は、破産管財人に交付すべきであるとしており、この判例の趣旨は、破産法の改正後も、変わらずに妥当すると考えられ、実務上も同様の取扱いであるとされている⁽³⁰⁾。

第5節 現行の破産法と租税債権の優先

(1) 現行の破産法制定の経緯^{(31) (32)}

法務省は、平成8年10月、倒産法制の全面的な見直し作業に着手した。

当時、わが国の倒産法制は、ドイツ法に倣って大正11年に制定された破産法に基づく「破産手続」、破産法と同時にオーストリア法に倣って制定された和議法に基づく「和議手続」、昭和13年の商法改正の際にイギリス法の示唆を受けて導入された「会社の整理」および「特別清算」、昭和27年にアメリカ法の影響のもとに制定された会社更生法に基づく「更生手続」から成り立っていた。

しかし、これらの五つの手続・制度は、制定の時期が異なるだけでなく、

(30) 東京地方裁判所民事執行センター実務研究会『民事執行の実務—不動産執行編(下)〔第2版〕』240頁(金融財政事情研究会、2007)。

(31) 小川・前掲注(23)3頁以下。

(32) 伊藤・前掲注(24)50頁以下。

立法思想や時代的背景をも異にしており、また、昭和 27 年に破産法が改正されて免責制度が採用され、昭和 42 年には主として更生手続の濫用防止、取引先中小企業者の保護等の観点から更生手続の見直しがされたほかは、実質的な見直しがされたことはなかった。そのため、かねてから倒産法制全体を視野に入れた見直しを行うべきであるという指摘がされていた。

他方で、いわゆるバブル経済崩壊後、景気の停滞状況の長期化により法的倒産処理手続の利用件数は増加の一途をたどり、また、複雑化、多様化する現代社会における社会経済の高度の発達に伴い、大規模倒産事件や国際倒産事件等、その処理に困難な問題をはらむ事件の増加も顕著となってきた。これらの事態は、破産法等が制定された時代には想定されていなかったものであるため、消費者倒産、中小企業等の再建、国際倒産事件への対応等を中心として制度的不備が指摘され、倒産法制の抜本的な見直し、立法的な手当てを求める意見が強まっていた。

このような状況の中で、平成 8 年 10 月、法務大臣から、その諮問機関である法制審議会に対して、倒産法制の見直しについて諮問が出され、倒産法制の全体的な見直しが行われることとなったのである。

法制審議会は、直ちに、倒産法制の見直しのための作業部会として、倒産法部会を設置し、倒産法制の見直し作業は、同部会を中心に進められることになった。当初、同部会は、おおむね 5 年間で見直しの結論を得ることを目標とするとともに、作業の第一段階として、倒産法制全体について見直しを検討すべき論点を整理することとし、一年余りの検討・審議を経て、平成 9 年 12 月、倒産法制全般について見直しが考えられる具体的事項をとりまとめた「倒産法制に関する改正検討事項」を策定し、これを公表するとともに、関係各界に意見照会を行った。

その後、倒産法部会は、平成 10 年 7 月に意見照会の結果を踏まえた審議を再開したが、同年 9 月には、中小企業の倒産が激増している経済状況にかんがみ、倒産法制のうち特に緊急の対応が必要と考えられる中小企業等に利用しやすい再建型倒産処理手続の整備を他の検討課題とは切り離して

最優先で検討することとし、以後、倒産法制全体を一括して見直す方針を変更して、法整備の緊急性の高い課題から順次検討を進めることとなった。

そして、倒産法部会は、平成 11 年 7 月に「民事再生手続（仮称）に関する要綱案」、平成 12 年 7 月に「個人債務者の民事再生手続に関する要綱案」および「国際倒産法制に関する要綱案」を策定するに至り、これらの要綱案は、いずれも法制審議会で原案どおり採択されて法務大臣に答申され、その成果として、平成 11 年 12 月には「民事再生法」（平成 11 年法律第 225 号、平成 12 年 4 月 1 日施行。これに伴い和議法は廃止された。）、平成 12 年 11 月には「民事再生法等の一部を改正する法律」および「外国倒産処理手続の承認援助に関する法律」（平成 12 年法律第 128 号および第 129 号、平成 13 年 4 月 1 日施行）がそれぞれ成立した。

さらに、倒産法部会は、平成 13 年 3 月からは、会社更生法の見直し作業と破産法および倒産実体法の見直し作業とを並行して進め、より早期に検討が終了した会社更生法の見直しについては、平成 14 年 7 月に「会社更生法改正要綱案」を策定し、法制審議会（総会）における採択、法務大臣への答申を経て、同年 12 月に旧会社更生法の全部を改正する新しい「会社更生法」（平成 14 年法律第 154 号、平成 15 年 4 月 1 日施行）が成立した。

また、倒産法部会は、検討課題が多岐にわたる破産法および倒産実体法の見直しについては、その検討のために新たに破産法分科会を設置し、同部会における会社更生法の見直し作業と同分科会における破産法および倒産実体法の見直し作業を並行して進めることになった。

倒産法部会は、会社更生法の見直し作業を終えた後の平成 14 年 9 月から、破産法分科会における審議の結果を踏まえて、破産法および倒産実体法の見直し作業に本格的に着手し、平成 15 年 7 月 25 日に開催された第 34 回会議において、全会一致で「破産法等の見直しに関する要綱案」を決定するに至った。

さらに、この部会決定を受けて、平成 15 年 9 月 10 日に開催された法制審議会では、「破産法等の見直しに関する要綱」が原案どおり採択され、法

務大臣に答申された。

その後、同要綱に基づく立案作業が進められ、法案が平成 16 年第 159 国会に提出され、参議院および衆議院において全会一致で可決された結果、同年 6 月 2 日に平成 16 年法律第 75 号として公布された。新破産法は、平成 16 年最高裁判所規則第 14 号として公布された破産規則とともに、平成 17 年 1 月 1 日から施行された。

(2) 現行の破産法と租税債権

旧破産法においては、破産法における租税債権の地位は、破産宣告前に、差押えなど換価手続に着手しているものについては、その手続が続行されるのであるが、破産宣告後においては新たに換価手続を行うことはできず破産手続に参加することとなり、そこでは租税債権は破産宣告後の延滞税なども含め、財団債権の地位が与えられ、破産財団に属する財産の中から、破産管財人により随時弁済を受けるという、一般の私債権との関係においては優先的な地位が与えられていた。

租税債権が財団債権であるということについて、その適否について議論があるかと思われるが、財団債権であることにより、次のような扱いを受けることとなっていた。

すなわち、破産債権となる一般の私債権との関係においては優先的地位が認められていたこと、また、財団債権として破産管財人から随時弁済を受けることができたことから早期に弁済を受けることが期待できた。

現行の破産法においては、破産手続開始前の原因に基づいて生じた租税債権を①財団債権⁽³³⁾、②優先的破産債権⁽³⁴⁾、③劣後的破産債権⁽³⁵⁾に分類

(33) たとえば、破産手続開始前の原因に基づいて生じた租税等の請求権のうち、破産手続開始当時、まだ納期限が到来していないもの又は納期限から一年を経過していないものなどがある。

(34) たとえば、破産手続開始前の原因に基づいて生じた租税等の請求権のうち、破産手続開始当時、納期限から一年以上経過しているものなどがある。

(35) たとえば、加算税又は加算金については、破産手続開始前の原因に基づくものも含めて劣後的破産債権となる。

した⁽³⁶⁾。このことから、破産債権に属する②及び③については、破産債権の配当までに時間的な面で長期に及ぶ可能性が出てきたこと、また、破産債権においては公租間の優劣に関する交付要求先着手の適用がないことから他の租税債権に基づく交付要求があった場合には公租間で平等に配当がなされる可能性がでてきたこと、また、劣後的破産債権となる加算税等については、実際に配当される可能性が少なくなってしまったことなどが挙げられる。

(36) 国税徴収法基本通達 47 条関係 40。

第3章 複数の強制執行等から配当を受ける場合 の問題

第1節 概説

国税の滞納処分は、滞納者の総財産に対して差押えを行い、個別財産の換価や債権の取立てにより金銭に換価し、それを滞納国税に充てることとなる。他方、債務者に対する強制執行や担保権の実行としての競売は、通常、債務不履行に陥った債務者が債権者から提起されるものであるが、このような場合には、ある債権者から多額の債務に基づく複数の個別財産に対する強制執行等や多数の債権者から様々な個別財産に対する強制執行等が並行して提起されることが考えられる。

ここでは、そのような場合における租税債権に基づく交付要求について整理し、現行制度における問題点について検討を行うこととする。

なお、これらの検討を行う前提として、まず、国税徴収法における差押えにかかる超過差押の禁止及び無益な差押の禁止の規定と交付要求との関係について述べ、次に、交付要求の制限等について整理し、さらに、交付要求の配当について検討する上で参考となる租税優先権の反復行使に関する裁判例について検討し、その後、複数の交付要求に対して配当が行われた場合の諸問題について検討することとする。

第2節 超過差押の禁止等との関係

ここでは、滞納者の財産について複数の強制執行等が行われた場合においては、それぞれの強制執行等に対して交付要求が行われることとなっていることから、そのことと滞納処分における超過差押の禁止及び無益な差押の禁止の規定との関係について整理しておきたい。

交付要求は、強制執行等が開始された場合に、法定納期限等を経過して滞納

となった租税債権を根拠として、他の者が申し立てて行われる強制執行等に対して配当を求めるところであるが、一定の要件により制限を受ける場合や明らかに無意味な場合などを除けば、国は配当見込額とは関係なくそれぞれの強制執行等に対して交付要求を行うこととなる。

他方、国が租税債権に基づき滞納処分を行う場合において、財産を自ら換価を行う場合には、まず徴収法 47 条に基づき換価の目的となる財産を差押えることになるが、財産の差押えについては徴収法 48 条において超過差押及び無益な差押の禁止の規定がある⁽³⁷⁾。

徴収法 48 条の趣旨は、差押手続上の準則として、超過差押の禁止及び無益な差押の禁止を規定したものであり、財産の差押えは、その強制換価により租税債権を満足させるために行われるものであるから、それに必要な範囲に留められるべきことは当然であることから、それを明らかにしたものであるとされている。

まず、超過差押の禁止について述べると、「国税を徴収するために必要な財産」とは、差押えの基因となる国税がその差押えによって満足を受けることができる財産をいい、通常は、その財産の見積価額（処分予定価額）と徴収すべき国税の額とを比較して判定するとされているが、その財産に国税に優先する抵当権等があるときは、その額を見積価額から控除した金額と徴収すべき国税とを比較して判定する⁽³⁸⁾。

交付要求に係る税額については、超過差押の有無を判定すべき時期、すなわち、差押え時には交付要求はないのであるから、判定の基礎となるべき国税の額に加算すべきではない⁽³⁹⁾。

また、差押え時においては、超過差押ではなかったが、その後税金の一部納付等の理由により超過差押となったときの判定については、差押解除の問題として処理される。

(37) 吉国ほか・前掲注（1）402～405 頁。

(38) 国税徴収法基本通達 48 条関係 2。

(39) 大阪高裁昭和 39 年 12 月 3 日判決訟務月報 11 巻 645 頁。

しかし、財産が不可分物の場合には、その財産は、まさに「国税を徴収するために必要な財産」であるから、超過差押には該当しないとされている⁽⁴⁰⁾。

要するに、超過差押の禁止とは、例えば、二以上の財産があり、一の財産の差押で十分国税を満足させることができるにもかかわらず、他の財産まで差押えることを禁止するものである。

なお、債権については、その債権金額は名目的な価値を表わすにとどまり、債権の実質的な価値は、第三債務者の資力によって定まるものであるから、名目的な価値によって超過差押の有無を判定することは必ずしも妥当ではないとされている。

次に、無益な差押の禁止について述べると、「その差押に係る滞納処分費」とは、差押えをしようとする財産につき必要と見込まれる滞納処分費（公売費用を含む。）をいい、すでに生じた滞納処分費を含まず、また、「徴収すべき国税に先だつ国税、地方税その他の債権」とは、強制換価の場合の消費税等、担保を徴した国税及び地方税、優先抵当権等によって担保される債権等をいう。なお、公課は、「債権」のうちに含まれるが、担保を徴した公課については、その担保としての抵当権等が国税に優先するものに限られる。

なお、差押えができる財産の価額がこれら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、直ちにその差押えが違法となるものではないとされている⁽⁴¹⁾。差押え時において無益な差押ではなかったが、財産の価額の低落等の理由により無益な差押となったときは、差押えが解除されなければならない。

このように見てくると、超過差押及び無益な差押の禁止の規定は、租税債権者が国税徴収法に基づき自ら換価を行うための差押えについての制限であって、その考え方を直接的に他の換価手続に参加して配当を受けるための交付要求に適用すべき性質のものではない。

したがって、同時期に行われる多数の強制換価手続に対して、それぞれに交

(40) 国税徴収法基本通達 48 条関係 3。

(41) 国税徴収法基本通達 48 条関係 5。

付要求をした場合においてもそのこと自体は超過差押及び無益な差押とは関係がないのであり、これらについては問題とならず、結局、多数の交付要求を行った場合においては、交付要求に対して配当された金銭を滞納国税に充てた後の交付要求の解除について問題となるのである。

第3節 交付要求の制限と解除の請求

ところで、交付要求は超過差押及び無益な差押の禁止の規定とは一応は関係がないとしても、交付要求は一定の制限を受けることとされている。徴収法 83 条（交付要求の制限）及び 85 条（交付要求の解除の請求）の規定である。

まず、徴収法 83 条について述べると⁽⁴²⁾、交付要求に係る租税の優先徴収権は、差押えに係る租税に次ぐほか、差押えに係る租税と同様であって、担保付私債権等とは、租税の法定納期限等を基準として優劣を決定し、原則として、すべての他の公課及び私債権に優先する強い効力を有するから、強制換価手続が行われている場合において、租税債権を有する国が交付要求をするかどうかはこれに劣後する債権者の利害に重大な影響を与えることとなる。そこで、徴収法 83 条は、このような債権者を保護するため、一定の要件に該当するときは、交付要求をしないことを規定したもので、差押えの場合の徴収法 49 条（差押財産の選択に当たっての第三者の権利の尊重）の規定に相当する。なお、この規定に反する交付要求がされた場合においても、強制換価手続により配当を受けることのできる債権者は、徴収法 85 条の規定により交付要求の解除請求ができることとなり、交付要求の効力には影響ないとされている⁽⁴³⁾。

その内容は、滞納者がその交付要求の基因となった財産のほかに換価処分が容易で、かつ、第三者の権利の目的となっていないものを有していることを要する。すなわち、このような財産がある場合には、自力執行権を有している税務署長は、直ちに滞納処分を行って滞納国税を徴収すべきであるが、他方、換

(42) 吉国ほか・前掲注（1）651、652 頁。

(43) 最二小判昭和 49 年 8 月 6 日訟務月報 20 卷 11 号 103 頁。

価処分が容易であっても第三者の権利の目的となっていれば、その第三者の保護を図ることができなくなるから意味がなく、また、第三者の権利の目的となっていない財産であっても、換価処分が困難であると認められれば、結局、滞納国税の徴収に支障をきたすこととなり適当ではないからである。

なお、当該財産を換価することにより交付要求に係る国税の全額を徴収することができるかと認められることを要するのは、一部の徴収では、残余の税額について、結局交付要求をしなければならなくなるからである。

次に、徴収法 85 条について述べると⁽⁴⁴⁾、税務署長は、交付要求をしようとする場合において、一定の要件を充足するときは、交付要求をしないこととしているが、交付要求は滞納者の全財産を調査した後行われるものではないから、その要件を充足する場合にも交付要求が行われる可能性がある。そこで、徴収法 85 条は、徴収法 83 条（交付要求の制限）の規定の趣旨を制度的に保証するため、一定の債権者は、その要件を充足していることを理由として、その交付要求をした税務署長に対し、その解除の請求ができること及びその請求があった場合の処理手続を規定したもので、徴収法 83 条の規定と相まって、交付要求に係る債権者の保護を図ったものであるとされており、この規定は、差押えの場合の徴収法 50 条（第三者の権利の目的となっている財産の差押換）の規定に相当する。

交付要求の解除の請求ができる者は、交付要求の基因となった強制換価手続により配当を受けることができる債権者であり、交付要求の解除の請求をするためには、次のいずれの理由にも該当することが必要である。

第一に、国税の交付要求がされることにより、自己の債権の全部又は一部の弁済を受けることができなくなることであり、これは、その国税の交付要求がなければ、その強制換価手続において、自己の債権の全部又は一部の弁済を受けることができるのであるが、その交付要求に係る国税が、その強制換価手続により配当を受けることができる債権者の債権に優先して配当されることとな

(44) 吉国ほか・前掲注（1）655～658 頁。

る結果、自己の債権の全部又は一部の弁済を受けることができなくなることを要するということである。

第二に、滞納者が滞納処分容易な財産で、第三者の権利の目的となっていないものを所有しており、かつ、その財産により交付要求に係る国税の全額を徴収することができることである。

税務署長は、交付要求解除の請求書の提出があった場合において⁽⁴⁵⁾、その請求書に記載された事実につき調査してその請求を相当と認めるときは、その請求書に記載されている滞納者の財産を差押えとともに、その強制換価手続が行われた財産に対する交付要求を解除しなければならない。

第4節 租税優先権の反復行使に関する裁判例

1 問題の所在

滞納者の財産に強制執行等が行われた場合には、公租公課と私債権が競合した際に、いわゆる「ぐるぐる回り」といったことが生じる。それに対応するために徴収法26条において、公租公課グループと私債権グループとの間においては国税徴収法の規定により優劣を決することとし、他方、公租間又は公課間においては先着手が優先することとしており、その制定の経緯については、既に述べたところである。

この場合において、この国税徴収法の規定を適用した結果、私債権者にとって不合理ではないかと思われるような場合が生ずることがある。

次においては、そのような問題について争われた裁判例があるので、交付要求について国税徴収法の規定を検討する上で興味深いと思われるので、検討しておくこととする。

(45) 交付要求解除の請求書の提出期限については、交付要求ができる終期までと解されている。

2 裁判例

(1) 事件の概要（最高裁判所平成11年4月22日第一小法廷判決⁽⁴⁶⁾）

本件は、不動産競売事件においてX（県信用保証協会）の根抵当権付私債権、Y（社会保険事務所＝国）の公課、労働基準局の公課が競合し、対象となった不動産が順次売却されたために、配当も二度にわたって行われたという事案である。

一度目の配当手続において、労働基準局の公課109万3673円は、法定納期限がXの根抵当権設定登記の日より前であったために、私債権に優先するものとして公課債権グループの取り分を増やすことに使われながら、公課債権グループ内部では交付要求先着主義によりY（社会保険事務所）の公課に遅れ、配当を受けることができなかった。そこで、労働基準局の公課が、二度目の配当手続にも公課債権者として登場し、執行裁判所は、労働基準局の公課の法定納期限がXの根抵当権設定登記よりも前であることから、再びこれを私債権に優先するものとして取り扱い、公課債権グループ内部で労働基準局の公課に優先するY（社会保険事務所）の公課に109万3673円を配当するとの内容の配当表を作成したことに対し、XがYを被告として配当異議訴訟を提起したのが本件訴訟である。

一審は、請求を棄却したが、原審（広島高裁平成8年1月31日判決）は、少なくとも同一の競売事件においては、租税公課の優先権の反復的行使を認めることは、法定納期限等を基準として租税公課と私債権との優劣を決することとして担保権者の予測可能性を確保した徴収法15条及び16条の趣旨に照らして許されないとし、一審を破棄してXの請求を認容したところYが上告した。

(2) 最高裁の判決理由

同一の不動産競売事件について、不動産が順次売却されてその都度配当がされるなど、配当手続が数次に及び、先行する配当手続で国税及び地方

(46) 最一小判平成11年4月22日判例時報1677号66頁（1999）。

税等と私債権とが競合したことから国税徴収法 26 条の規定による調整が行われた場合において、私債権に優先するものとして国税及び地方税等に充てるべき金額の総額を決定するために用いられながら(同条 2 号)、国税、地方税等相互間では劣後するため(同条 3 号)、現実には配当を受けることができなかつた国税、地方税等は、後行の配当手続においても、同条 2 号(地方税法 14 条の 20 第 2 号)の規定ないし国税徴収法 16 条等(地方税法 14 条の 10 等)の規定の適用上再び私債権に優先するものとして取り扱われることを妨げられないと解するのが相当である。けだし、国税及び地方税は、強制換価手続において他の債権と競合する場合には、別段の規定がない限り、すべての公課その他の債権に優先するものであり(国税徴収法 8 条、地方税法 14 条。租税の一般的優先の原則)、国税徴収の例により徴収される公課も、国税徴収法 8 条の規定の準用により、別段の規定がない限り、私債権に優先するところ、現行法は、国税、地方税等と担保権の設定された私債権との調整を図るために、国税徴収法 16 条等(地方税法 14 条の 10 等)の規定を置いて、私債権が優先する場合を定めているものの、国税徴収法 26 条を適用したことにより国税、地方税等が再度私債権に優先する結果になることを制限する趣旨の規定を置いておらず、右別段の規定がない以上、租税の一般的優先の原則が適用されると解すべきだからである。そして、公課の徴収につき国税徴収法 26 条の規定が準用される場合についても、右と別異に解すべき理由はない。

(3) 検討⁽⁴⁷⁾

(47) 本件最高裁判決においては、控訴審である広島高裁平成 8 年 1 月 31 日判決を棄却しているが、第一審の山口地裁平成 7 年 6 月 8 日判決は正当であるとしている。この第一審判決において、興味深い記述があるので引用すると、「原告は、右解釈を採用すると、原告(私債権)に優先する労働基準局の本件債権の枠を被告は何度でも利用できることになり、不合理である旨を主張する。確かに、納税者の財産につき強制換価手続が一度の配当手続だけで行われなかつた場合、その後の配当手続において、私債権に優先する租税公課の優先権の主張を何度でも許すことになり、租税公課グループは、何度でもその優先する租税公課分の配当にあずかれることになり、結果的に私債権者が不利益を受けることがある。しかし、強制換価手続において、私債権と租税公課は法律の規定によりその優先関係が決まる以上、これに従って配

この判決は、抵当権の対象となった複数の不動産が順次換価され、それぞれの換価手続において徴収法 26 条の規定による調整が行われた結果として不動産の抵当権の実行としての競売に対して交付要求をした公課の債権者に対して先に行われた換価手続により配当された金銭が当該公課に充てられなかったことから、後に行われた換価手続においても同一の交付要求に対し配当が行われたという事件である。

この競売事件の換価は、単一の抵当権の行使であるものの、複数の不動産についてそれぞれ別個に行われており、配当も別個に行われていることから、競売を執行した裁判所としては、それぞれの配当手続ごとに租税債権の優先を規定した国税徴収法の規定を適用して配当しているにすぎない。

他方、公課の債権者においては、徴収法 26 条の規定が適用されたことによって、公課へ充当できず、また、このことによりいずれにしても租税債権額が減少しないことから交付要求の解除はできないのであり、一見不合理ではあるものの、これは徴収法 26 条が適用されたことによるものであって、租税債権の優先と公租間又は公課間の交付要求先着手との調和を図ったもので、このこと自体は法律の予定した結果としてこのようになったものであるといわざるを得ないと考える。

このように、複雑な法律については、細部について、一見不合理なことが発生することを示した事例かと思われる。

当手続も行わなければならない。そこで、私債権者に不利益となる右事態あるとしても、明文の規定に反して解釈することはできない。また、私債権者は、優先する租税公課が何度でも優先権を主張することを阻止するため、優先する租税公課を納税者に代位して納付することもできる。この場合、私債権者は優先する租税公課が右納付によって消滅することにより、その分が優先する私債権者に配当されるから、これにより実質的に回収できる。債権者としては、債務者の財産について、今後も強制換価による配当手続がなされ、同手続において私債権と租税公課の三すくみが生じてくるのを判断して、債権者に優先する租税公課を債務者に代位して納付するかを決める必要がある。」とある。すなわち、この判決理由は、このような不合理な場合であっても、実際にはそれに対応する手立てがあるのであるから、債権者としてはそれをも考慮に入れて行動すべきであると言っていると思われるが、参考となると考える。

第5節 複数の交付要求に対して配当が行われた場合の諸問題

1 問題の所在

債務者に対する強制執行や担保権の実行としての競売などは、債権を金銭で回収するために、債務者又は滞納者の所有する個別財産に対して行われる換価のための手続である。したがって、基本的には、個別の財産ごとに差押え、売却が行われて金銭化し、その金銭の配当を受け取ることになる。

他方、強制執行等を申し立てた債権者や租税債権を有する国等は、それぞれの債権額に応じて、複数の財産について換価を行う場合もあり、また、同時に複数の債権者が換価を申し立てる場合もある。

交付要求は、それぞれの強制執行等に対して、交付要求時に租税債権額を申し出て行い、それぞれの強制執行等の配当が順次行われて滞納税額に充当することにより交付要求に係る租税債権額が減少することとなる。

そして滞納者の滞納国税が完納となり租税債権が消滅すれば、他の強制執行等に対して行われていた交付要求を解除することとなるのであるが、強制執行等の配当期日が近接している場合、極端に言えば配当期日が同日の場合においては、いくつか問題点もあると考えられることから、以下において検討を行うこととする。

2 国税徴収法 129 条について

個別の検討に入る前に、ここでは、国税徴収法における配当の原則を定める徴収法 129 条について整理しておきたい⁽⁴⁸⁾。

徴収法 129 条は、本法が国税と他の債権との合理的な調整を行った結果として、滞納処分手続において配当される債権の範囲が、旧国税徴収法の場合に比較して著しく拡大されたことに伴い、その配当を受けることができる債権の範囲及びその配当の順位等について明確に規定したものである。

(48) 吉国ほか・前掲注(1) 810 頁以下。

配当の対象となる債権は、徴収法 129 条 1 項各号に列挙するものに限られており、それ以外のいわゆる無担保債権は、仮に執行力ある正本を付与されているものであっても配当されない。その理由は、①徴税機関は、滞納処分を行う行政機関であって、裁判所のように債権一般の配当機関でないこと、②滞納処分手続においては、租税債権の迅速な満足を図る必要があること、③滞納処分により差押えた動産、不動産又は船舶については、調整法の規定により二重差押えすれば、その滞納処分による差押財産の売却代金の残余は、執行官又は裁判所を通じて、無担保債権者に対しても実質的に配当される途があること等によるものである。

換価代金等の配当を受けることができる主な債権は、次のとおりである⁽⁴⁹⁾⁽⁵⁰⁾。

-
- (49) 「質権、抵当権、先取特権」には、仮登記・仮登録（保全仮登記・仮登録を含む。）された抵当権等も含まれる（徴収法 133 条）。従来、滞納処分の実務では、「抵当権の仮登記・登録のある財産について公売等の処分をした場合には、仮登記又は仮登録の抵当権者に対しては、仮登記・仮登録の段階ではまだ対抗要件を具備するものということができないから、これに対して配当額を交付することも、また、配当額を供託することも行わない」と解し、昭和 53 年改正前の国税徴収法においてもこれに関する明文の規定がなかったが、判例は、競売の場合には民事執行法制定前の民事訴訟法 630 条（配当の実施）の規定を準用して仮登記抵当権者に配当すべき金額は供託し、後日、本登記することができる条件を具備するに至ったときにこれを交付すべきであるとしており、強制執行の実務においては、早くから供託していた。そこで滞納処分においても、この判例及び強制執行の実務に合わせ、昭和 53 年の改正により仮登記された抵当権等により担保される債権に配当すべき金額は供託することとされた（徴収法 133 条 3 項）。これは、仮登記された抵当権等は第三者対抗力を有しないが、その本登記をすることにより、仮登記の日にかかのぼってその効力を生じるものであり、したがって、公売に付する時点では、その仮登記が対抗力を有するものになるか否かわからない状態であるので、その決着がつくまで、その部分の配当を留保しようとするものである。また、平成元年の民事保全法の制定に伴い設けられた保全仮登記は、性質は処分制限の登記であるが機能的には一般の仮登記と同じであることから、保全仮登記がされた抵当権等により担保される債権に配当すべき金額も、仮登記がされた抵当権の場合と同様供託することとされた（徴収法 133 条 3 項）。なお、強制執行についても、民事執行法は国税徴収法と同様に明文の規定を設けて供託することとしている。
- (50) また、担保のための仮登記のうち、消滅すべき金銭債務がその契約の時に特定されていないものは、国税の滞納処分においては、その効力を有しないため（徴収法 23 条 4 項）、配当を受けることはできない。また、登記・登録制度があるにもかかわらず、その登記・登録がされていない質権・抵当権には配当しないし、差押え後に

- ① 差押えをした国税
- ② 交付要求をした国税、地方税及び公課
- ③ 差押財産上の質権、抵当権、先取特権、留置権又は担保のための仮登記によって担保される債権（ただし、先取特権は、そのすべてが配当の対象となるのではなく、徴収法 19 条 1 項各号（不動産保存の先取特権等）及び徴収法 20 条 1 項各号（不動産賃貸の先取特権等）に列举されている先取特権に限られる。また、徴収法 124 条 2 項の規定により質権、抵当権又は先取特権に関する負担を買受人に引き受けさせた場合には、その引受けに係る抵当権等の被担保債権に対しては配当しない。）

さらに、差押えをした金銭及び交付要求により交付された金銭の配当について述べると、滞納処分の実質的・目的は、滞納者の財産を強制的に換価してその換価代金をもって滞納に係る国税の満足に充てることにあるから、差押えた財産が金銭であるときは、これを直ちに差押えに係る国税（滞納処分費を含む。）に充てれば、滞納処分の目的を達することになる。また、他の強制換価手続に交付要求を行って交付要求に係る国税に相当する金銭の交付を受け、その金銭をその交付要求に係る国税に充てたときも同様である。したがって、徴収職員は、金銭を差押えた場合又は交付要求により金銭の交付を受けた場合には、それぞれ、差押え又は交付要求に係る国税に充てなければならない。この場合には、配当計算書が作成されないため、滞納者に対しては、その充てた旨の通知を文書ですることとされている⁽⁵¹⁾。

次に、配当残余金の処理について述べる。

設定された質権・抵当権にも配当しない。

- (51) 吉国ほか・前掲注（1）813 頁には、「交付要求又は参加差押えにより、他の執行機関が強制換価手続により受領した金銭の交付を受けて、これを滞納税金に充てたときは、他の執行機関がその金銭を受領した日の翌日から交付を受けた金銭を国税に充てた日までの期間に対応する延滞税を免除する。徴収の所轄庁が自ら強制換価手続を執行した場合には、公売代金受領の日等に国税を徴収したものとみなされ、以後の期間について延滞税が課されないこととの権衡から、交付要求の場合にも、それに見合う期間の延滞税を免除することとしたものである。」とある。

換価代金等の配当すべき金銭を、配当を受けることができる各債権者へ配当した場合又は差押えた金銭等を国税に充てた場合において、その配当すべき金銭に残余があるときは、滞納者（破産管財人、納税管理人等を含み、調整法の規定の適用がある場合には執行官又は裁判所）に交付しなければならない。換価された財産は滞納者に帰属するものであるから、残余金は、通常、その滞納者に交付するとされている。

なお、残余金の交付については、国税徴収法基本通達において、①残余金について差押えがあった場合⁽⁵²⁾及び②換価財産について強制執行による差押え等がされている場合⁽⁵³⁾が定められていることに留意する必要がある。

3 二重に配当が行われる場合の問題

滞納者の財産に対して複数の強制執行等が同時期に行われた場合に、租税債権を有する国は、それぞれの強制執行等に対して交付要求を行うのであるが、それぞれの強制執行等の配当期日が近接している場合には、それぞれの強制執行等は別個に独立して行われていることからいずれの配当手続からも配当を受ける可能性を排除できないこと、他方、国税徴収法における手続においては、実際に配当を金銭で受け取ることと、その受け取った金銭について滞納国税に充当することが、一連の手続ではあるものの別の事柄であり、滞納国税の充当処理をしない限り租税債権額が減少しないことから、極端に言えば、同日に複数の強制執行等の配当期日が設定された場合には、それぞれの強制執行等から配当を受け取ることとなり、結果として租税債権額を上回る配当による金銭を受け取ることとなる。

この点について、以下、それぞれの問題点について検討していきたい。

(1) 二重に配当が行われることについて

複数の強制執行等が行われた場合に、それぞれの強制執行等は別個に独立したものであり、また、交付要求を行ったにすぎない租税債権者である

(52) 国税徴収法基本通達 129 条関係 8。

(53) 国税徴収法基本通達 129 条関係 9。

国は、それぞれの強制執行等に関しては、租税債権額を申し出て配当手続に参加するのみであり、具体的な換価手続に関与することはできない。

このような場合に、複数の強制執行等の配当期日が近接している場合には、次のような問題が発生する。

すなわち、それぞれの強制執行等が独立して換価による配当手続を行う結果、租税債権者は、それぞれの手続から配当期日における交付要求に係る租税債権額をもとに配当を受けることとなる。

これは、配当期日が同日の場合に顕著であるが、交付要求から配当を受け取ることと、受け取った金銭を滞納国税に充てることは法律上別の行為であり配当の受け取りが直接滞納国税の減少とはならないこと、また、滞納国税に充てたことにより租税債権額が減少した事実を他の強制執行等の換価手続に対し申し出るまでには間があり、それまでの間に強制執行等が進行し換価による配当が行われた場合にはその手続を止めることはできないから、結果として複数の強制執行等から租税債権額を上回る配当(以下、このような場合を「二重」と表現する。)を受ける場合がある。

このようなことが生じることは、一義的には国税徴収法の規定を適用した結果として生じたことであり、また、實際上、一度行われた強制執行等の配当手続をやり直すわけにはいかないこと、さらに、国税徴収法の規定にあらかじめ残余の金銭を滞納者に返還するという規定が置かれていることなどを踏まえれば、現状ではやむを得ないと考えられる。

また、前述の租税優先権の反復的行使についての最高裁判決の考え方からも、それは是認されるものとする。

(2) 二重に配当を受け取ることは国の不当利得となるか

次に、強制執行等に対する配当について、租税債権額を上回る配当が行われた場合、その上回る部分について、国の不当利得⁽⁵⁴⁾となるか否かにつ

(54) 民法 703 条 (不当利得の返還義務) は、「法律上の原因なく他人の財産又は労務によって利益を受け、そのために他人に損失を及ぼした者は、その利益の損する限度において、これを返還する義務を負う。」としている。

いて検討する。

徴収法 129 条の規定は、交付要求による配当について、あらかじめ何らかの事由により租税債権額を上回る金銭の交付を受けることを想定したものである。

また、受け取った金銭について、滞納国税に充てられなかった金銭は残余金として国庫に帰属することなく滞納者に交付することから、国が二重に配当を受け取ったとしても、一時的に金銭を保有しているに過ぎないのであり、国の不当利得となる余地はないと考える。

むしろ、不当利得となる可能性があるのは当該金銭の返還を受けた滞納者であって、この点については、返還されるべき金銭についての、他の債権者による強制執行にかかる差押えの問題であると考えられるが、抵当権者にとっては、抵当権の設定との比較において、改めて一般の債権に基づく金銭に対する強制執行を行うことは容易ではないと考えられ、どのように対処すべきか興味深い。

4 問題の解決策

このような問題は、先行の強制執行等から受けた配当を滞納国税に充てた結果として租税債権額が減少したことを、手続き上、後続の強制執行や担保権の実行としての競売における配当手続に反映できなかった場合に生ずる。

したがって、複数の強制執行等の配当期日が近接する場合においては、租税債権者である国は、配当受領後の手続を速やかに行うことにより問題の軽減が図られると思料するところであるが、実際には実務上もそのように行われており、問題となる事案はそれほど多くはないと思われる。

しかしながら、複数の強制執行等の配当期日が近接している又は同日の場合には、それぞれの強制執行等は別個のものであって、二重に配当されること自体は避けられないことから、結果として、このように二重の配当がされなければ配当を受けられた他の債権者に配当がされないという問題が発生する可能性は残されている。

この点を抜本的に解決するためには、国税徴収法において何らかの手当てがされることが必要であると思料するところであるが、どのように国税徴収法を改正すべきかについては内容も複雑であることからさらなる検討が必要であると考えられることから、ここでは問題点の指摘に留めておきたい。

第4章 破産手続外での抵当権の実行に対する 交付要求に関する問題

第1節 問題の所在

1 抵当権の実行による競売と破産手続の開始

ある債務者について破産手続が開始された場合には、破産債権者の個別的権利行使が禁止され、一般の債権者は、破産債権者として破産手続における配当を受けることになり、また、財団債権を有する者については破産財団から随時弁済を受けることとなるのであるが、その例外として、別除権を有する者は、別除権を行使することにより、破産手続外において自ら換価手続を行うことによって優先的に債権の弁済を受けることが可能である。

すなわち、特別の先取特権、質権又は抵当権などの特定財産上の担保権は、破産法において別除権⁽⁵⁵⁾とされており、破産手続によらないでその権利を行使することができる^{(56) (57)}。

また、このような破産法の構成から、破産手続開始前に抵当権の実行による競売が行われていた場合において、破産手続が開始された場合においても、当該競売は続行されて抵当権者は配当を受けることができるとされている⁽⁵⁸⁾。

国税の滞納者が所有する不動産について抵当権の実行による競売手続が開始された場合において、租税債権を持つ国はその手続に参加するため交付要求を行うのであるが、国が交付要求を行う前に滞納者につき破産手続が開始

(55) 破産法2条9項。

(56) 破産法65条。

(57) 一般の先取特権その他一般の優先権がある破産債権は、優先的破産債権とされ、一般の破産債権との比較において優先的地位が与えられている（破産法98条）。

(58) 伊藤・前掲注(24)318頁には、「質権、抵当権など特定財産上の担保権は、破産手続上では、別除権として、破産手続によらない権利実行が保証されているので（破2IX・65I）、すでに開始されている実行手続も、担保権消滅許可（破186以下）の可能性を別とすれば、破産手続開始によって何ら影響を受けない。」とある。

された場合に、続行する抵当権の実行による競売手続に対して交付要求を行う当該破産手続外での競売手続の配当手続に参加できるか否かが問題となる。

この点、このような場合に加えて別除権の行使⁽⁵⁹⁾としての競売手続に対しても交付要求は可能であるとされており、破産手続が開始された場合においても国は、租税債権に基づき競売手続に交付要求を行うこととなる。

しかしながら、この取り扱いの根拠となった最高裁判決によれば、当該換価により行われる交付要求に対する抵当権に優先する租税債権に対する配当の交付先は、交付要求を行った租税債権者である国ではなく、破産者の破産手続を行う破産管財人とし、その結果、当該金銭は破産財団に組み込まれることになる。

ここでは、別除権のうち、抵当権に着目して検討を行うことし、まず、このような考え方の元となった平成9年の最高裁判決（以下、「平成9年最高裁判決」という。）について検討をしておくこととする。

2 裁判例

(1) 事件の概要（最高裁判所平成9年11月8日第三小法廷判決⁽⁶⁰⁾）

抵当権者であるA社は、債務者（滞納者）Bの所有する不動産について抵当権の実行としての競売の申立てをし、裁判所は競売開始決定をしたところ、別途、Bは破産宣告⁽⁶¹⁾を受け、その後、Bに対する租税債権を有する税務署長が不動産競売事件の執行裁判所に対し交付要求をした。

当該不動産競売事件の配当期日において、抵当権に優先する租税債権に対する配当につきBの破産管財人であるC（被上诉人）に交付するとの内容の配当表が作成されたことから国（上诉人）が配当異議を申し立てた。

最高裁判所は、「破産者所有の不動産を目的とする担保権の実行としての競売手続において、交付要求がされたときは、交付要求に係る請求権に基

(59) 別除権については、破産手続開始後においても行使が可能である。

(60) 最三小判平成9年11月8日民集51巻10号4172頁。

(61) 現行の破産法では破産手続開始決定となる。

づき破産宣告前に国税徴収法又は国税徴収の例による差押え（参加差押えを含む。）がされている場合を除き、交付要求に係る配当金は、破産管財人に交付すべきものと解するのが相当である。」と判示して、「上告人は、Bが破産宣告を受ける前に、本件不動産について滞納処分による差押えをしていなかった」として国（上告人）の主張を排斥した。

（２）検討

平成9年最高裁判決は、旧破産法時代の判決であるが、現行の破産法においても有効とされている⁽⁶²⁾。

この事件についての事実関係からは、要するに、債務者の所有する個別財産である不動産に設定された抵当権について、抵当権者の申立てにより抵当権の実行としての競売が開始された直後に、債務者に破産宣告がなされたところ、その後、租税債権を有する国が破産手続外で行われる競売事件に対して交付要求をしたのであるが、当該競売事件の抵当権に優先する租税債権に対する配当について、交付要求をした国ではなく、破産手続を行う破産管財人に交付されたことから、その適否が争われた事件である。破産法においては、このような場合の詳細な規定を欠いていることから、法解釈となったと思われる。

いまだ国税徴収法による差押えがされていない滞納者の不動産について抵当権の実行としての競売が開始された場合には、租税債権者である国は、競売を執行している裁判所に交付要求を行うこととなる。その場合には、通常、併せて当該財産について国税徴収法による差押えがなされることとなる⁽⁶³⁾。これにより、競売事件が中止された場合においても当該差押えに基づく財産の換価が可能となる。

ところで、交付要求は、自ら滞納者の財産を差押えて換価を行うものではなく、他の換価手続に参加し配当を受けるものであることから、破産手

(62) 小川・前掲注(23)192、193頁。

(63) 滞納処分と強制執行等との手続の調整に関する逐条通達（国税庁関係）21条関係1。

続が開始されたとしても、破産手続外で行われる競売手続に対して交付要求を行うことができると思われるのであるが、他方、滞納者の破産財団に属する財産について、自力執行としての国税徴収法に基づく差押えは、破産手続の開始を境にできなくなる。すなわち、破産手続が開始された後においては、破産財団に属する滞納者の財産に対しては、租税債権は財団債権又は破産債権として、それぞれ破産管財人又は裁判所に対して交付要求をすることとなる。

本件の場合、破産宣告前に滞納者の所有する不動産に対して抵当権の実行による競売がなされたが、国は、破産宣告がされた後に競売手続に対して交付要求をしたものであり、当該不動産に対し破産宣告前に差押えがされていなかったのであるが、競売手続の配当時期は破産宣告後であることから、抵当権に優先する交付要求に対する配当の交付先をどのようにすべきかが問題となったのである。

当該判決においては、次のように整理されたのではないかと考える。

つまり、引き続き行われる競売手続の中においては、破産手続外での換価手続であるので、交付要求により抵当権に対し租税債権の優先性を主張することができ、その結果、当該配当手続においては国税徴収法の規定を適用されて配当が決定されるのであるが、換価後の抵当権に優先する租税債権に対する配当にかかる金銭については、破産宣告後に配当されるため、破産宣告後は破産財団に属する財産に対して新たな国税滞納処分が許されないことをとらえて、国は破産宣告前に当該財産に差押えをしておらず、当該金銭は破産財団に属する財産が金銭に転換したものであるから、国には交付しないとされたと思われる。

他方で、滞納者における破産財団に属する財産について、破産宣告前に差押え等をした財産については、破産宣告後においても滞納処分を続行できることをとらえて、国に直接交付されるとしたと思われる。

旧破産法においては、破産手続開始前の原因に基づく租税債権は財団債権とされていたことから、一旦破産管財人に配当が交付されたとしても、

破産財団に属する財産が財団債権の総額に満たない場合を除けば、破産債権の配当に先立って随時弁済を受けることができ、そうすると、弁済の時期が配当時期とずれが生ずることを除けば、配当を破産管財人に交付したとしても、結局のところ租税債権に充てられるということからこのような判決になったのではなかろうか。

しかしながら、当該配当は、抵当権の実行による競売について行われた交付要求を根拠に配当されたものであり、交付要求に対する配当は、その金銭について改めて滞納処分としての差押えをしなければ受け取ることができないような性質のものではない。

そして、租税債権が財団債権であり、優先的に弁済される地位を有していたとしても、交付要求に対する配当時期と破産管財人が財団債権たる租税債権を国に弁済する時期がずれることにより新たな問題が生ずる。

いずれにせよ、この判決においては、抵当権者が抵当権の実行に基づく競売を開始した後に破産手続が開始された場合においても、租税債権者は交付要求を行うことができることを明確にした点については評価でき、そのことにより滞納者に破産手続が開始されたとしても、抵当権者がそれによる特別の利益を得ることはないことになる。

結局、本件について、配当の交付先についての破産法や国税徴収法の解釈は、一応の決着はついたとせざるを得ないが、それに伴う事後の処理などの点について問題が生ずると考えられる。以下、次節において個別に検討することとする。

第2節 複数の抵当権の実行に対して交付要求が行われる場合の諸問題

平成9年最高裁判決により、実務では、滞納者に破産手続が開始された場合において、破産手続開始前に滞納者の財産に対して滞納処分による差押え又は参加差押がされていなかった場合には、破産手続開始後に行われる破産手続外

での抵当権の実行による競売手続に対して交付要求自体は許されるものの、当該競売手続の配当の交付先は破産管財人とされている。

これは、破産手続開始後に行われる破産手続外での競売手続に対する国税徴収法の交付要求について、民事執行法の規定により行われる破産手続外での競売手続の配当の計算については国税徴収法の規定が適用されるのであるが、配当にかかる金銭については、破産法の規定では破産手続開始後において滞納者に新たな国税滞納処分ができないことをとらえて破産管財人に交付され、その金銭は破産財団に組み込まれ、破産手続に則って配当されることを意味する。

このことから、滞納処分による差押ではなく、交付要求を根拠に行われる破産手続外での個別財産の換価手続における配当につき、租税債権を根拠に行われた交付要求の配当である金銭が直接当該租税債権に充てられないなどの矛盾を生じることとなった。

すなわち、①抵当権に優先することにより配当された交付要求に係る配当が直接租税債権者に交付されないことから、このような交付要求にかかる配当が租税債権に充てられない可能性があること、また、破産管財人に交付された配当が結果として租税債権に充てられたとしても、②破産管財人から国に金銭が交付される時期がずれることにより後続の破産手続外での抵当権の実行による競売手続の配当の計算に影響を与えることとなることから、破産手続開始後において複数の破産手続外での抵当権の実行による競売手続が行われ、かつ、それぞれに対して交付要求が行われている場合においては問題が生ずることとなる。

そして、これらの結果として、③租税債権に充てられないことにより後続の抵当権の実行による競売手続に対する交付要求の解除ができないこと、また、そのことにより、後続の抵当権の実行による競売手続における抵当権者について、④別除権を有する抵当権者が一般の破産債権者になってしまうこと、さらに、⑤交付要求に対する配当が破産財団に組み込まれて破産債権として一般債

権者に対する配当の財源になってしまう可能性があること⁽⁶⁴⁾、といった問題が発生することとなる。

そこで、破産手続外での抵当権の実行による競売手続に対して交付要求が行われた場合において、当該競売手続における配当が交付要求を行った国に対して直接配当されるのではなく、破産手続を行う破産管財人に交付することに係る諸問題について検討をしておきたい。

まず、①であるが、本来、交付要求が行われるのは、滞納国税に充てるためであり、しかも、競売手続において国税徴収法で認められた租税債権の優先の効力を発揮して配当されるのは滞納国税に充てるためであるからこそ認められるのである。また、滞納処分之差押えは、個別財産の自らの手による換価についての規定であり、交付要求に対して配当される金銭について差押える必要はないのである。そうであるとすれば、破産手続開始決定前に破産手続外で換価される財産の差押えがなされなかったことをとらえて破産財団の財産として組み込むことは、破産手続外で競売手続が行われることと矛盾するのではないか。

次に、②であるが、破産手続外での競売手続の配当である金銭が、交付要求を行った国に直接配当されるのであれば、順次滞納国税に充当することにより、滞納国税が消滅すれば、他の抵当権の実行による競売手続に対する交付要求も解除することとなるが、一旦破産管財人に交付されるということは、当該配当が破産財団に組み込まれることを意味する。したがって、租税債権が財団債権であっても、破産管財人による随時の弁済により滞納国税が弁済されることとなることから、直接配当がなされる場合と比較して、時間的に遅れることから、その間に他の競売手続について配当が行われる可能性が生じる。

その結果として、③により、後続の破産手続外での競売手続において租税債権に劣後したことにより配当を受けられなかった抵当権者の債権について④のような影響を及ぼすこととなる。

つまり、財団債権たる租税債権に充てられなかった金銭は、破産債権の財源

(64) 岡正晶「別除権行使と租税債権」別冊ジュリスト178号229頁(2005)。

に充てられることとなる。そうすると、抵当権者は本来別除権者として、破産債権者との比較において有利な地位に置かれていたところ、破産手続外での換価手続が終了した後においては、一般の破産債権者と同等の地位となっしまい、担保権者の地位について矛盾が生じることとなる。

また、現行の破産法においては、租税債権のうち、一部を財団債権とするものの、それ以外においては、破産債権とされてしまったことから、交付要求の配当のうち、財団債権となる租税債権額を上回る部分については、破産債権に対する配当が行われるまで租税債権が消滅なくなり、形式的には交付要求に対する配当が行われても、他の債権も含めた破産債権の財源として破産管財人に交付されることとなる。

そして、破産手続における配当が実施されるまで滞納国税が残ってしまうことにより交付要求の解除がなされないことから、結果としてすべての交付要求から配当を受け続けることがあり得ることとなり、その場合には、後続の破産手続外での換価手続において本来優先的に配当を受けることができた抵当権者は、その部分においては別除権を有する抵当権者としての地位から転落し、一般の破産債権者になってしまうこととなる。

また、このことから、⑤について、破産管財人に交付された配当のうち、租税債権に充てられなかった金銭が破産債権に組み込まれてしまうことから、逆に一般の破産債権者が有利な地位を得てしまう可能性がある。

このような問題は、繰り返しになるが、破産手続外における競売手続に対する交付要求を、破産手続開始後の租税債権者による自力執行たる滞納処分禁止の規定をとらえて、破産手続開始決定前に滞納処分たる差押えをしていないのであれば、破産手続外における国税徴収法の規定により抵当権に優先して配当がなされる金銭であっても租税債権者たる国に直接交付することはできない、とされたことによる。

しかしながら、交付要求というものを考えた場合には、抵当権者に優先する配当について、交付要求を行った租税債権者に交付するのが本来のあり方であり、国税徴収法の他の規定との整合性からいっても、このような矛盾が生じる

可能性が少ないのである。

平成9年最高裁判決のような破産手続外での換価手続は、抵当権に優先する租税債権があり、租税債権者に抵当権者よりも優先的に配当される事例において問題となるのであり、抵当権に対する配当について抵当権者は破産手続外における競売手続において配当を受け取ることができることとの整合性からいっても、抵当権に優先する租税債権に対する配当については、交付要求を行った租税債権者に直接交付することとし、交付要求者と配当の交付先を一致させ、滞納国税に充当することが適切であると思料するところである。

このあたり、破産法が抜本的に見直される機会があれば、再度検討すべき問題であると考ええる。

第3節 破産管財人の役割

債権者に対して公平な配当を実施するという破産手続の目的は、様々な機関および利害関係人の協力によって実現される。中でも、破産手続の運営に関する機関である裁判所、破産管財人、保全管理人、債権者集会及び債権者委員会の役割は重要であり、特に破産手続遂行の中心となるのは破産管財人である。

破産管財業務の最終目的は、破産債権者に対する公平な配当の実施に集約されるが、その目的を実現するために、破産管財人は、狭義の財産管理・換価を行うほか、否認権の行使を通じて破産財団を増殖し、財団をめぐる実体的法律関係を整理したりすることによって、その管理下の財産をあるべき破産財団の範囲に一致させる。他方、配当の相手方となる破産債権者の権利内容を調査・確定する手続に関与することも、破産管財人にとって欠くことのできない業務に属する。また、免責審理に際しての報告書提出にみられるように、破産管財人は、破産者の経済的再生にも注意を払わなければならない。さらに、社会的影響の大きい事件では、利害関係人の利益だけではなく、法人の活動の結果として生じた権利義務や法律関係について終局的な整理を行って、法人格の消滅に導くなど、社会正義の実現にも配慮することが要請される。この視点からみ

ると、破産管財人は、単に破産債権者の利益を実現するだけではなく、破産者を含めた利害関係人全体の利益、そして事件によっては、社会正義を実現するよう職務を遂行しなければならない⁽⁶⁵⁾。

結局のところ、破産管財人は、このように、破産財団の財産を本来あるべき姿にし、また、債権者に対しては公平に配当等を実施する必要があり、本件のような問題が発生するような事案に対しては、極力不具合が生じないように行動すべきであると考ええる。

そして、破産手続と並行して複数の抵当権の実行としての競売手続が破産手続外で行われ、かつ、租税債権者が抵当権に優先する事例について発生することのような問題の実務上の解決策の一つとして考えられるのは、破産管財人である財団債権たる租税債権の処理の促進である。

すなわち、破産債権とされた租税債権については、破産手続において配当が行われるまで処理できないのであるが、財団債権に該当する租税債権については、早期の弁済により租税債権額を減少させることができるのであり、交付要求をする場合の抵当権に優先する租税債権現在額を減少させることにより抵当権者に対する影響を少なくすることができる。

破産債権である租税債権については、基本的には、すべての破産財団の換価が済まないと配当されないので、破産手続の配当が行われるよりも前に抵当権の実行としての競売に関して配当が行われることとなる。この場合でも、抵当権に優先する租税債権のうち財団債権たる租税債権の弁済が行われていれば、破産手続外での抵当権の実行による競売手続から受ける配当の額が過大となる可能性は小さくなるのである。

結局、破産管財人は、本件のような破産手続外で行われる換価手続の全貌を早期に把握し、その配当見込額と財団債権たる租税債権の額との比較を行い、速やかに財団債権たる租税債権に対する弁済を行うことにより問題が縮小することとなると考える。

(65) 伊藤・前掲注(24)135、136頁。

第4節 小括

1 まとめ

この平成9年最高裁判決がなされた当時の旧破産法の規定によれば、租税債権は財団債権であって優先的に弁済される地位を有していたことから、財団債権の中でも租税債権に優先する手続費用等があることや、破産財団が財団債権を満たさない場合には財団債権内で按分弁済されることもあるとはいうものの、比較的問題としては単純であったと思われるが⁽⁶⁶⁾、現行の破産法は、租税債権について財団債権のみならず破産債権となるものも存在する。このことは、仮に租税債権のほとんどが破産債権であった場合には、破産手続による配当がほとんど行われない場合も考えられるが、これは破産法において予定していることであり、現状はやむを得ないのであるが、本件のように破産手続外の換価手続における、抵当権に優先する租税債権に対する配当までも破産財団に組み込むのはいささか行き過ぎのような気がしないでもない。

しかしながら、この最高裁判決が現在も有効であると一般に理解されている現状においては、前述のように破産管財人による財団債権の早期弁済により、その影響を限りなく小さくする努力が求められるのではないかと考える。

しかし、抜本的に解決するためには、破産手続が開始された場合においても、破産手続外での換価手続に対する交付要求に対し国税徴収法の規定により優先的に配当されるものについては、直接配当を受け取ることができるよう、破産法を見直す際には、検討を要すると考える。

2 別除権と租税債権

現行の破産法は、破産手続が開始された場合の租税債権の優先性が旧破産法との比較において後退したことから、別除権がより優先的位置づけをもつ

(66) ただし、破産手続においては、財団債権が全額弁済されない場合も多いと思われ、そのことから直接国が配当を受け取ることができるかは、非常に大きな問題であったといえるのではないか。

こととなった。

別除権と租税債権の地位の問題については、国税徴収法の制定時における検討課題の一つでもあったが、現状では、租税債権が別除権と同等の地位を得ることは難しくなったと考えざるを得ない。

しかしながら、今後の課題として別除権と租税債権との調整について、改めて検討を要すると思われる。

3 不動産に対する差押えの意味

抵当権の実行による競売手続が開始された場合においては、当然のことながら当該手続に交付要求が行われるのであるが、不動産に抵当権が設定されているだけでは、換価手続が開始されているわけではないので、当該不動産に対しては滞納処分を行う上では換価を前提とした差押えを行うこととなる。

他方、抵当権の設定されている不動産については、国税徴収法の規定からは、国税の法定納期限等と抵当権の設定の日との比較において優先して配当を受けることの優劣が決まるのであって、差押を行っても、必ずしも優先的に配当を受けることができるわけではないことから、無闇に滞納処分たる差押えを行うことについては必ずしも適切ではないと考える。

しかしながら、租税債権が時の経過により、破産手続が開始された場合に破産債権になってしまうことによる不合理な結果を回避する観点からは、滞納処分が長期にわたり、また、将来的に滞納者の破産手続の開始が見込まれるような場合にあっては、抵当権が設定されている場合で配当可能性が小さいものであっても不動産に対しては早期に差押えることは是認されると思われる。

つまり、旧破産法の時代においては、滞納者について破産宣告がされた場合でも、租税債権は財団債権として優先的に弁済を受けることができたのであるが、現行の破産法においては、租税債権について滞納処分の進行状況にかかわらず、いわば自動的に財団債権と破産債権に振り分けられてしまうことから、滞納者の財産の所在を把握していたとしても差押えを行っていない

場合には、時の経過により表面上は現れないにせよ、仮に破産手続が開始された場合の立場として財団債権から破産債権に転落してしまうことから、差押えを行うことによりその財産の換価に対する配当に関しては直接交付されるという地位を確保することができるのである。

このようなことから、無益な差押えは回避すべきであるが、配当が見込まれる場合においては、先行する抵当権の設定されている不動産については、早期に差押えを行っておくことも意味があると思料する。

おわりに

今回の研究にあたっては、滞納者の財産に対して強制執行や担保権の実行による競売が複数の財産に開始された場合の交付要求に対する配当の扱いに関する問題点について検討を始めたところ、滞納者において破産手続が開始されることによって、複雑な事象が生ずることが明らかとなったことから、それを含めて検討を行った。

民事執行法や破産法と国税徴収法との関係について検討を進めると、その法律関係が複雑かつ何らかの意図を持って構築されていることから、細部については改めて検討を要するものもあると思われる。

本稿で検討した内容は、極端な場合を想定したものであり、それほど事例としては多く発生するとは思わないが、本件事例のように、国税徴収法においては、法律上の問題が生じた場合に、法律の解釈と整合させながら実務において何らかの形で問題を解決する余地が存在するのではないかと思料する。

国税徴収法と破産法との関係については、租税債権の優先性の問題など検討しておくべき課題もまだまだ存在すると思われることから、今後とも国税徴収法の規定について注目していきたい。