

平成 24 年 10 月 18 日判決言渡 同日原本領収 裁判所書記官

平成●●年（○○）第●●号 公売処分取消等請求事件

口頭弁論終結日 平成 24 年 8 月 30 日

判 決

原告	X
被告	国
処分行政庁	東京国税局長
処分行政庁	江戸川北税務署長

主 文

- 1 本件各訴えのうち、江戸川北税務署長が原告に対してした処分の各取消しを求める部分（請求の趣旨 2 項に係る訴え）を却下する。
- 2 原告のその余の請求を棄却する。
- 3 訴訟費用は原告の負担とする。

事 実 及 び 理 由

第 1 請求

- 1 東京国税局長が平成 22 年 8 月 31 日付けで原告に対してした別紙 1「物件目録」記載 1 ないし 3 の各不動産（以下「本件各不動産」という。）に係る公売処分決定（以下「本件公売処分」という。）を取り消す。
- 2 江戸川北税務署長が原告に対してした別紙 2「租税債権目録」（以下「本件租税債権目録」という。）の「原告主張番号」1 ないし 18 記載の各税目の課税処分について本件租税債権目録の「本税額」欄記載の税額（合計 1211 万 3331 円）に係る部分を取り消す。

第 2 事業の概要

本件は、原告が、東京国税局長から、原告が滞納している国税を徴収するため、所有する本件各不動産につき本件公売処分（公売公告兼見積価額公告）を受けたところ、本件公売処分の原因となっている滞納国税である本件租税債権目録記載の各国税（以下「本件各滞納国税」という。）の中には、原告個人ではなく原告が設立した法人を納税義務者とする国税が混入していたり、必要性や合理性を欠く推計課税がされたりしているなどの課税上の違法がある上、原告には本件各不動産以外にも本件各滞納国税を弁済するに足りる財産（第三者に対する損害賠償債権）を有しているのにそれが看過されているなどの違法があると主張して、本件公売処分及び本件各滞納国税に係る課税上の措置の取消しをそれぞれ求めている事案である。

1 前提事実（争いのない事実、顕著な事実並びに掲記の証拠及び弁論の全趣旨により容易に認められる事実）

（1）原告

原告は、「A」の屋号で道路の側溝工事、下水管敷設及び河川清掃などの事業を行っていた者であるが、平成8年12月6日に有限会社B（以下「B」という。）を設立し、その後、原告が行う事業に係る売上げの計算と納税をBの名義で行っていた。

（2）本件各不動産の差押処分等

ア 原告は、Bを設立する前の平成3年頃から国税を滞納するようになっており、平成22年8月31日時点における本件各滞納国税の本税額及び加算税等の合計額は、本件租税債権目録の「総計」欄記載のとおり、1535万9331円であった。（乙2）

イ 江戸川北税務署長は、平成10年9月11日、本件各滞納国税（ただし、本件租税債権目録の順号19ないし21の各滞納国税を除く。）を徴収するため、本件各不動産につき差押処分をした。（乙4、5の1ないし3）

ウ（ア）東京国税局長は、本件租税債権目録の「徴収の引受」欄記載の各日

に、江戸川北税務署長から、国税通則法４３条３項に基づき、本件各滞納国税の徴収の引継ぎを受けた。

（イ）東京国税局長は、平成２１年６月９日、本件租税債権目録の順号１９ないし２１の各滞納国税を徴収するため、本件各不動産につき参加差押処分をした。（乙５の１ないし３、７）

（３）本件公売処分等

ア 東京国税局長は、平成２２年８月３１日、国税徴収法９５条１項及び同法９９条１項に基づき、同年１０月６日を開札日、同月１３日を売却決定日として本件各不動産を公売する旨の公売公告（公売公告第６号）及び見積価額公告（見積価額１６８０万円）をし、同年９月１日、原告に対し、同法９６条１項に基づき、同年８月３１日付け公売通知書を送付した。（乙１、８）

イ 東京国税局長は、平成２２年１０月６日、国税徴収法１０１条に基づき、本件各不動産の入札を実施し、同法１０４条に基づき、本件各不動産の最高価申込者を株式会社Ｃに決定し、本件各不動産に係る入札を終了した。（乙１０）

ウ 東京国税局長は、平成２２年１０月７日付けで、原告に対し、「不動産等の最高価申込者決定通知書」を送付して最高価申込者の氏名、最高価申込価額及び売却決定をする日時場所を通知した上、不動産等の最高価申込者の決定等の公告をした。（乙１０、１１）

エ 東京国税局長は、平成２３年９月１６日、本件公売処分の売却決定の日時及び買受代金の納付期限をそれぞれ変更する旨の公売公告兼見積価額公告をし、同日付けで、その旨を原告に通知した。また、東京国税局長は、同日、不動産等の最高価申込者の決定等の公告をした。（乙１３ないし１５）

（４）原告による不服申立て等

ア（ア）原告は、平成２２年９月２４日と同月２９日の２度にわたり、東京国税局長に対し、文書（乙９。以下「本件異議申立書」という。）を郵送し、本件各不動産につき公売がされたことに対して異議の申立て（以下「本件異議申立て」という。）をした。（乙９、１２〔２頁〕）

（イ）本件異議申立書には、異議申立ての対象となる処分に関し、原処分庁、原処分日等、原処分名等を記載する欄があるところ、原告は、㊦ 原処分庁につき「東京国税局」、㊧ 原処分日等（原処分の通知書に記載された年月日）につき「平成２２年８月３１日付」、㊨ 原処分名につき「その他（公売公告）平成２２年８月３１日付公売公告６号」と記載している。（乙９）

イ 東京国税局長は、平成２２年１１月２６日、本件異議申立てを棄却する旨の決定（以下「本件異議決定」という。）をした。本件異議決定の決定書の謄本は、平成２２年１１月２８日、原告に送達された。（乙１２〔２頁〕）

ウ（ア）原告は平成２２年１２月１４日、国税不服審判所長に対し、審査請求をした（この原告による審査請求を、以下「本件審査請求」といい、本件異議申立てと本件審査請求を併せて、以下「本件異議申立て等」という。）（乙１２）

（イ）本件審査請求に係る審査請求書（以下「本件審査請求書」という。）を見ると、審査請求に係る処分（原処分）欄の税目等の欄では「８ 滞納処分等」に、処分名の欄では「３ 公売等」に丸囲みがされ、更に、公売等の中で、公売公告及び見積価額公告を対象とする旨の記載がされている。（乙１２〔１頁〕）

エ 国税不服審判所長は、平成２３年７月２７日、本件審査請求につき、公売公告処分に対する審査請求を棄却し、その他の対象に対する審査請求を却下する旨の裁決をした。（弁論の全趣旨）

（５）原告による別件訴訟の提起等

ア 原告は、平成２２年１１月４日頃、東京地方裁判所に対し、D株式会社及びEを被告として、平成１９年１１月１２日に千葉県市川市の路上で発生した交通事故により損害を被ったと主張して、不法行為による損害賠償請求権に基づき、１億２８０５万２０２１円及びこれに対する平成１９年１１月１２日から支払済みまで民法所定の年５分の割合による金員の支払を求める訴え（以下「別件訴訟」という。また、原告が主張する損害賠償請求権につき、以下「本件損害賠償債権」という。）を提起した。（乙１８）

イ（ア）東京地方裁判所は、平成２４年２月１０日、別件訴訟における原告の請求を全部棄却する旨の判決をした。（乙１８）

（イ）原告は、上記東京地方裁判所の判決を不服として、東京高等裁判所に控訴を提起したが、東京高等裁判所は、原告の控訴を棄却し、同判決は確定した。（弁論の全趣旨）

（６）本件訴えの提起等

ア 原告は、平成２３年９月２２日、本件訴えを提起した。また、原告は、同月２１日付けで、同月２８日午前１０時に行われる予定であった本件各不動産に係る本件公売処分にに基づく公売手続（以下「本件公売手続」という。）の続行の停止を求め、当裁判所に執行停止の申立て（以下「本件執行停止申立て」という。）をした。（顕著な事実）

イ 当裁判所は、平成２３年９月２７日、本件執行停止申立てに関し、本件公売手続の続行を本件訴訟の第１審判決の言渡しまで停止する旨の決定をした。（顕著な事実）

２ 争点

（１）本案前の争点（請求の趣旨２項の訴えに係る争点）

ア 処分性及び訴えの利益の有無（争点１）

イ 不服申立前置の有無（争点２）

(2) 本案の争点

ア 本件各滞納国税に係る課税上の措置の適法等 (争点3)

イ 本件公売処分の適法性 (争点4)

3 争点に対する当事者の主張の要旨

(1) 争点1 (処分性及び訴えの利益の有無) について

(被告の主張の要旨)

ア 本件租税債権目録の順号9、11、14、15、22ないし24、26、27及び30 (同目録の「原告主張番号」欄の6、9ないし14、16ないし18。以下同じ。) の各滞納国税に係る部分の取消しの訴えについて

(ア) 上記各滞納国税は、いずれも申告納税方式の国税であり、原告が江戸川北税務署長に対してした確定申告又は修正申告によって納付すべき税額が確定している。よって、上記各滞納国税の税額の確定には行政庁の処分が介在していないから、請求の趣旨2項に係る取消しの訴えのうち上記各滞納国税に係る部分は、処分性を欠き不適法である。

(イ) また、上記(ア)の点をおくとしても、申告納税方式の国税は、国税通則法23条が規定する更正の請求による是正方法が法定されており、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、更正の請求手続によらない是正は許されない。そして、この更正の請求を行うことなく、納税義務者が申告額を超えない部分の取消しを求めることは訴えの利益を欠くというべきである。

上記(ア)で述べたとおり、上記各滞納国税は、いずれも申告納税方式の国税であるところ、本件において、原告は、上記各滞納国税につき更正の請求を行うことなく、自らの申告額を超えない部分の取消しを求めている。よって、請求の趣旨2項に係る取消しの訴えのうち上記各滞納国税に係る部分は、訴えの利益を欠き不適法である。

イ 本件租税債権目録の順号１３、１７及び１８（同目録の「原告主張番号」欄の５、７及び８。以下同じ。）の各滞納国税に係る部分の取消しの訴えについて

上記各滞納国税は、いずれも予定納税に係る所得税であるところ、この申告所得税の予定納税は、納税義務の成立と同時に特別の手續を要しないで納付すべき税額が確定し、その納付義務は、その年の６月３０日が経過した時に成立する。

なお、税務署長は、納税義務者に対して予定納税基準額及び予定納税額を通知することとなっているが、これは、納税義務者の便宜を考慮し、予定納税の義務がある事実を通知しているにすぎず、上記通知によって納税義務が生じたり、この通知がされた税額で納付すべき税額が確定したりするものではない。

よって、請求の趣旨２項に係る取消しの訴えのうち上記各滞納国税に係る部分は、処分性を欠き不適法である。

ウ 本件租税債権目録の順号２９（同目録の「原告主張番号」欄の１５。以下同じ。）の滞納国税に係る部分の取消しの訴えについて

上記滞納国税は、消費税の中間申告に係るものであるところ、この消費税の中間申告は、中間申告対象期間を経過する時に納税義務が成立し、納税者である事業者が中間申告書を提出期限までに提出しなかった場合には、当該事業者については、その提出期限において、前課税期間の納税実績額を基準とした金額を記載した中間申告書の提出があったものとみなされる。このことは、消費税法が中間申告書の提出があったものとみなす効果として、何らの確定行為を要することなく提出期限において直ちに確定することを意味しており、税額の確定に行政庁の処分が介在しない。

よって、請求の趣旨２項に係る取消しの訴えのうち上記滞納国税に係る部分は、処分性を欠き不適法である。

(原告の主張の要旨)

いずれも争う。

確かに、本件各滞納国税の中には原告の申告により納付すべき税額が確定したかのような外観のものもあるが、例えば、修正申告についていえば、原告は、江戸川北税務署の職員から、税務調査の結果に基づき申告税額を増税して申告するように強制されているのであって、本件各滞納国税に係る課税上の措置は、いずれも実質的には強制力を持った処分としての性質を有すると評価されるべきである。

(2) 争点2 (不服申立前置の有無) について

(被告の主張の要旨)

ア 本件各納税告知処分に係る取消しの訴えは、不服申立前置の要件を満たしていない。

本件租税債権目録の順号2ないし5 (同目録の「原告主張番号」欄の1ないし4。以下同じ。) の各本税に係る各納税告知処分 (以下「本件各納税告知処分」という。) は、いずれも江戸川北税務署長が原告に対してした国税に関する法律に基づく処分であり、江戸川北税務署長に対する異議申立て及び国税不服審判所長に対する審査請求が可能であるから、本件各納税告知処分につき取消しの訴えを提起するためには、異議申立てについての決定及び審査請求についての裁決を経なければならない (国税通則法115条1項本文)。ところが、原告は、本件各納税告知処分につき、これらの不服申立てをしていないから、請求の趣旨2項に係る取消しの訴えのうち本件各納税告知処分を対象とする部分は、不服申立前置の要件を満たさず不適法である。

イ 原告の主張に対する反論

国税通則法115条1項3号の「正当な理由」とは、司法審査に先立ち不服申立手続を経由させることにつき合理的な理由がない場合、すなわち、

各処分が実質的に同一である場合や、各処分が処分の理由を共通にし、不服申立てにおいて攻撃する点も専ら共通の処分理由に対するものである場合であって、かつ、それに対する行政庁等の基本的判断が一つの処分に対する不服申立手続において既に示されていて変更の余地がないような場合に限られると解すべきである。本件では、行政庁等の基本的判断が別の処分により既に示されているという事情が存在せず、司法審査に先立ち不服申立手続を経由させることにつき合理的理由がない場合とはいえないから、本件は「正当な理由があるとき」とはいえない。

また、国税通則法 115 条 1 項 3 号の「著しい損害を避けるため緊急の必要があるとき」とは、本来であれば不服申立てを経るべきであるが、不服申立てを要求すると権利救済が間に合わない場合などのように、不服申立期間内の不服申立てが可能であるものの、権利救済の観点から不服申立てを経ずに訴えを提起することを認める場合をいうと解すべきである。本件各納税告知処分は、それぞれ平成 6 年 6 月 29 日、平成 7 年 11 月 28 日、平成 8 年 6 月 26 日及び平成 9 年 1 月 31 日に納税通知書が発送されていることからすると、いずれも国税通則法所定の異議申立期間（2 か月）が既に経過しているものと認められ、適法な不服申立てを経ることができないから、本件は、「緊急の必要があるとき」とはいえない。

（原告の主張の要旨）

本件異議申立て等は、申立書の文面のみを見ると本件公売処分の取消しのみを求めているように見えるが、本件異議申立て等をした原告本人の意図は、本件公売処分だけでなく、その理由となっている本件各滞納国税に係る課税上の措置の双方につき不服を申し立てるものであった。そして、本件異議申立て等に係る手続の中で、処分行政庁は本件公売処分だけでなく、本件各滞納国税に係る課税上の措置の正当性についても争ったと評価することができるから、本件では、本件各滞納国税に係る課税上の措置につき不服申立手続

を経ていないことに正当な理由がある場合というべきである。

また、本件公売手続が既に開始され、行政事件訴訟法 25 条 2 項に基づき執行停止中であることに照らせば、本件では、著しい損害を避けるための緊急の必要性があり、不服申立前置を厳格に要求すべきではない。

(3) 争点 3 (本件各滞納国税に係る課税上の措置の適法等) について

(原告の主張の要旨)

本件各滞納国税の中には、原告個人ではなく B を納税義務者とする国税が混入している可能性が高い。また、本件各滞納国税のうち所得税に係る部分及び消費税に係る部分には推計課税の手法が採用されていると考えられるが、処分行政庁は、売上げ及び経費に関する十分な裏付資料を収集することなく推計課税の手法を採用したもので、その妥当性は強く疑われる。

以上によれば、本件各滞納国税に係る課税上の措置には違法があるから、本件公売処分も違法である。

(被告の主張の要旨)

ア 本件各滞納国税に係る課税上の措置は適法である。

(ア) 本件各滞納国税に B を納税義務者とすべき国税が含まれている可能性はない。

本件租税債権目録の順号 1 ないし 4、6 ないし 12 及び 22 ないし 28 の各滞納国税は、その課税期間が B の設立日（平成 8 年 12 月 6 日）より前であるから、B を納税義務者とする国税が含まれている可能性はない。同様に、本件租税債権目録の順号 29 の滞納国税は、法定納期限等（平成 8 年 9 月 2 日）が B の設立日より前であるから、B を納税義務者とする国税ではない。

次に、本件租税債権目録の順号 5 の滞納国税は、納税告知処分による源泉所得税であり、原告が源泉徴収義務者であることを前提として提出した資料又は原告からの事情聴取に基づいて税額が確定しているから、B を納

税義務者とする国税ではない。また、本件租税債権目録の順号 1 4 ないし 1 6 の各滞納国税は、原告の確定申告又は修正申告に基づいて税額が確定しているから、B を納税義務者とする国税が含まれている可能性はない。

さらに、本件租税債権目録の順号 1 3、1 7 及び 1 8 の各滞納国税は、所得税法 1 0 4 条に基づき、平成 8 年の原告の課税総所得金額に係る所得税の額に基づいて自動的に予定納税額が計算されたものであり、そもそも平成 8 年の所得税の額も原告の確定申告により納付すべき税額が確定しているから、B を納税義務者とする国税が含まれている可能性はない。

(イ) 本件各滞納国税に係る所得税及び消費税の税額の確定に推計課税の方法は用いられていない。

推計課税とは、税務署長が所得税又は法人税につき更正・決定をする場合において、直接的な資料によらずに、各種の間接的な資料を用いて所得を認定する方法のことをいう。

本件各納税告知処分による源泉所得税(本件租税債権目録の順号 2 ないし 5 の各滞納国税)は、源泉徴収義務者が原告であることを前提として原告自身が提出した資料及び原告からの事情聴取に基づいて税額が定まったものであるし、また、申告所得税及び消費税(本件租税債権目録の順号 9 ないし 1 8、2 2 ないし 3 0)は、いずれも原告の確定申告又は修正申告により納付すべき税額が確定しているのであって、推計課税の方法を用いて原告に対して課税処分がされたものではない。

イ 本件各滞納国税に係る課税上の措置が違法であることを理由として本件公売処分の取消しを求めることはできない。

課税処分と滞納処分は関連する処分ではあるが、それぞれ別個の効果を目的とする独自の処分であるから、課税処分と滞納処分との間に違法性の承継は認められず、仮に、課税処分に何らかの瑕疵があったとしても、当該課税処分が当然に無効であるか、権限のある者によって取り消されない

限り、滞納処分の効力に影響を及ぼすとはいえない。

よって、本件各滞納国税に係る課税上の措置の違法を理由として本件公売処分の取消しを求める原告の主張は、その前提において失当である。

(4) 争点4（本件公売処分の適法性）について

(原告の主張の要旨)

ア 本件公売処分は超過公売に該当する。

公売は、滞納者の財産を他に移転させる究極的処分であるから、滞納税額の徴収に必要な限度において許されているにすぎず、その限度を超えて行った処分は違法となる。

上記(3)の(原告の主張の要旨)欄で主張したとおり、本件各滞納国税の中には、Bを納税義務者とする国税が含まれている可能性が高いから、本件公売処分は超過公売に該当し違法である。

イ 本件公売処分には滞納税額の徴収に必要な限度を超える等の違法がある。

本件公売処分の目的である本件各不動産は、原告の家族6名の生活の本拠であり、かつ、原告(B)の事業の本拠地でもある。本件公売処分により原告が本件各不動産を失うことになれば、原告は事業を停止せざるを得なくなり、従業員と家族を路頭に迷わせることになる。

一方、原告には、平成19年11月12日に発生した交通事故の被害者として、加害者に対し、損害賠償請求権(本件損害賠償債権)を有しており、1億2805万円余の支払を求めて別件訴訟を提起している。加害者は任意保険に加入しており、かつ原告には事故に対する特段の過失がないため、請求額のうち相当額について給付判決を受けられる見込みがある。したがって、原告は、本件各滞納国税のうち正当に納税義務があるものについては、可及的速やかに完済することができる。

(被告の主張の要旨)

ア 本件公売処分は超過公売に該当する旨の原告の主張について

上記（３）の（被告の主張の要旨）欄で主張したとおり、原告が主張する本件各滞納国税の中にＢを納税義務者とする国税が含まれている可能性はないから、原告の主張は前提を欠く。

また、本件各滞納国税は、平成２３年９月２８日の時点で合計４２４３万４０３１円となっており、本件各不動産の最高価申込価格（１９８５万円）を大きく上回っているから超過公売に該当しないことは明らかである。

イ 本件公売処分には滞納税額の徴収に必要な限度を超えるなどの違法がある旨の原告の主張について

本件各不動産の公売の日は、平成２２年１０月６日であるところ、東京国税局長は、国税徴収法９５条１項及び同法９９条１項に基づき、公売の日の１０日前までの日である同年８月３１日付けで本件公売処分を行い、同法９６条１項に基づき、同日付けで、原告に対し公売通知書を発送し、当該公売通知書は、同年９月１日、原告に対し配達されている。このように本件公売処分は、国税徴収法の規定に基づき適法に実施されている。

また、処分の取消しの訴えにおける行政処分の違法性判断は、当該処分を行った時の法令及び事実状態を基準として行われるべきところ、原告が主張する本件損害賠償債権は、本件公売処分がされた平成２２年８月３１日の時点ではいまだ具体的な債権として存在していたとはいえないし、原告は、本件公売処分の時点において、江戸川北税務署の徴収職員に対し、交通事故の被害に遭ったこと及び別件訴訟を提起する予定であることを説明したこともない。したがって、原告が主張する本件損害賠償債権は、本件公売処分を行った平成２２年８月３１日において、東京国税局長が覚知することのできない財産であり、本件公売処分の違法性の判断に当たって考慮されるべき事情とはならない。

また、この点をおくとしても、本件損害賠償債権は、別件訴訟の結果いかんによって金銭的価値の有無が分かれるものであるところ、別件訴訟に

おける原告の請求は確定判決により棄却されているから、金銭的価値を有しておらず、「他に差し押さえることができる適当な財産」に該当しない。

第3 当裁判所の判断

1 争点1（請求の趣旨2項の訴えに係る処分性の有無、訴えの利益の有無）について

（1）抗告訴訟の一つである処分の取消しの訴え（行政事件訴訟法3条2項）の対象となる「処分」とは、行政庁の処分その他公権力の行使に当たる行為、すなわち、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（最高裁昭和●●年（〇〇）第●●号同39年10月29日第一小法廷判決・民集18巻8号1809頁参照）。

請求の趣旨2項に係る訴えは、行政事件訴訟法3条2項が規定する処分の取消しの訴えであると解されるから、訴えが適法であるというためには、原告が取消しの対象とする各滞納国税（本件租税債権目録の順号2ないし5、9、11、13ないし15、17、18、22ないし24、26、27、29及び30）に係る課税上の措置につき行政庁（江戸川北税務署長）の「処分」が存することを要する。

そこで、以下、原告が取消しを求めている上記各滞納国税に係る課税上の措置の処分性につき検討する。

（2）ア 証拠（乙2、3）によれば、本件租税債権目録の順号9、11、14、15、22ないし24、26、27及び30の各滞納国税は、いずれも申告納税方式の国税であることが認められる。

これらの申告納税方式の国税は、税務署長による更正がされない限り、納税者の申告により納付すべき税額が確定し、これによって納税者は申告に係る税額を納付すべき義務を負うことになり、この間に特に税務署長の申告額の確定又は確認等の処分を要しない。

そうすると、これらの各滞納国税については、税務署長による更正がされておらず、原告が更正の請求をしたのに対して理由がない旨の通知がされたといった事情もうかがえない以上、取消しの対象となる行政庁の処分を欠くということになる。

これに対し、原告は、江戸川北税務署の職員から、確定申告又は修正申告の過程で申告額を増額するように強制されているから、実質的には強制力を持った課税処分としての性質を有する旨の主張をする。

しかし、本体に提出された全ての証拠を見ても、申告額を増額するように強制されたとする原告の主張を裏付けるものは存しない。かえって、前提事実（４）ア、ウ及び証拠（乙９、１２）によれば、① 原告は、本件異議申立て等の中で、取消しを求める原処分を本件公売処分とし、本件各滞納国税に係る課税上の措置については不服の対象としていないこと、②

本件異議申立書や本件審査請求書（以下「本件異議申立書等」という。）の中で、原告は、本件各滞納国税につき分割で支払うことを希望しており、本件各滞納国税の税額の確定の過程で申告額の増額等を強いられた旨の記載は存しないことが認められる。

このような本件異議申立て等の手続における原告の対応に照らすと、原告は、本件各滞納国税の支払義務があることを前提に、本件公売処分の取消しを求めているものと考えられ、上記の本件各滞納国税に係る申告がされた過程で原告が江戸川北税務署の職員から強制されたとは認め難い。よって、原告の上記主張は採用することができない。

イ 次に、本件租税債権目録の順号１３、１７及び１８の各滞納国税についてみると、証拠（乙１７）によれば、上記各滞納国税は、所得税法第二編第五章第一節の規定により納付すべき所得税（予定納税に係る所得税）であることが認められる。

この予定納税に係る所得税の制度は、前年度の所得金額等を指標として、

あらかじめ当該年度の所得税額を概算の上、その一部をあらかじめ分納させるものであるところ、国税通則法15条3項1号によれば、予定納税に係る所得税は、納税義務の成立と同時に特別の手續を要しないで、納付すべき税額が確定するとされているから、納付すべき税額の確定に当たって行政庁の処分は介在しない。

そうすると、上記各滞納国税につき取消しを求める部分は、取消しの対象となる行政庁の処分を欠くということになる。

ウ また、本件租税債権目録の順号29に係る滞納国税についてみると、証拠（乙17）によれば、上記滞納国税は、消費税の中間申告に係るものであることが認められるところ、消費税法によれば、この消費税の中間申告は、中間申告の対象期間が経過した時に納税義務が成立し（同法42条）、中間申告書を提出期限までに提出しなかった場合には、上記課税期間の納税実績額を基礎とした金額を記載した中間申告書の提出があったとみなされるものであり（同法44条）、納付すべき税額の確定に当たって、行政庁の処分は介在しない。

そうすると、これらの各滞納国税につき取消しを求める部分は、取消しの対象となる行政庁の処分を欠くということになる。

（3）小括

上記（2）アないしウで説示したところによれば、本件租税債権目録の順号9、11、13ないし15、17、18、22ないし24、26、27、29及び30の各滞納国税の取消しを求める訴えは、いずれも取消しの対象となる行政庁の処分を欠くから、その余の点を判断するまでもなく不適法であり却下を免れない。

2 争点2（不服申立前置の有無）について

（1）国税通則法115条1項本文は、国税に関する法律に基づく処分不服申立てをすることができるものの取消しを求める訴えは、異議申立てをするこ

とができる処分にあつては異議申立てについての決定を、審査請求をすることが
とができる処分にあつては審査請求についての裁決をそれぞれ経た後でなけ
れば、提起することができない旨規定している。

そこで、以下、原告が処分の取消しを求める滞納国税に係る課税上の措置
のうち、上記１で不適法と判断したものを除くもの（本件各納税告知処分）
の取消しを求める訴えがこの不服申立前置の要件を満たしているか否かにつ
き検討する。

- （２）ア この点につき、原告は、① 本件異議申立書等の文面上は、本件公売
処分の取消しのみを求めた形になっているが、原告本人の意図は、本件
公売処分と本件各滞納国税に係る課税上の措置の双方につき不服申立て
をする趣旨であったこと、② 本件異議申立て等の手続において、原告
と処分行政庁は、実質的に本件各納税告知処分の適法性も争っているか
ら、異議申立てについての決定及び審査請求についての裁決を経ないこ
とにつき正当な理由があるといふことができること、③ 本件各不動産
に係る公売手続が既に開始され、行政事件訴訟法２５条２項に基づき同
手続が執行停止中であることに照らせば、著しい損害を避けるための緊
急の必要性があり、不服申立てを経たことを厳格に要求すべきではない
旨の主張をする。

イ しかし、上記①の点については、国税通則法７５条１項、７７条は、
国税に関する法律に基づく処分で税務署長がした処分について不服があ
る者は、処分があつたことを知った日の翌日から起算して２月以内に、
その処分をした税務署長に対して異議の申立てをしなければならない旨
を定めているところ、証拠（乙１７）によれば、江戸川北税務署長が原
告に対してした本件各納税告知処分に係る納税告知書は、それぞれ平成
６年６月２９日、平成７年１１月２８日、平成８年６月２６日及び平成
９年１月３１日に原告に発送されたことが認められるから、原告が本件

異議申立てをした平成22年9月24日及び29日の時点で、本件納税告知処分については、いずれも2か月の異議申立期間が既に経過していることになる。そうすると、仮に、原告が主張するように、本件異議申立てが本件公売処分だけでなく本件各納税告知処分についても不服の対象とする趣旨であったとしても、本件各納税告知処分につき適法な不服申立てをしたと評価することができないことは明らかである。

また、この点をおくとしても、証拠（乙9、12）によれば、㊦ 本件異議申立書では、不服申立ての対象とする処分につき「公売公告」と明記され、課税上の措置につき争う趣旨の記載はないこと、㊧ 本件異議申立書の異議申立ての理由の欄には、本件公売処分の取消しを求める旨の記載は存する一方、本件各滞納国税の課税に不服を述べる記載はないこと、㊨ 本件審査請求書でも、審査請求に係る原処分の税目等の欄については「滞納処分等」に丸囲みがされ、申告所得税や消費税の税目欄には丸囲みがされていないことが認められ、これらの事情に照らすと、本件異議申立て等をした原告本人において、本件公売処分に加えて、本件各滞納国税に係る課税上の措置（本件各納税告知処分）についても不服を申し立てる意図を有していたとは認め難い。

ウ 次に、上記㊨の点については、㊦ 公売処分と課税処分とは、目的、性質及び効果を異にする別個独立の行政処分であって、一方に対する異議申立て（審査請求）があったからといって、他方に対する異議申立て（審査請求）があったことにはならないこと、㊧ 公売処分を争うために、理論上必ずしも課税処分を取り消さなければならないというものでもなく、課税処分の効力はそのまま是認してこれを承服し、公売処分についてのみ争うことも可能であること、㊨ 本件公売処分の処分行政庁（東京国税局長）と本件各納税告知処分の処分行政庁（江戸川北税務署長）は異なることによれば、本件異議申立て等に係る手続の中で、実質

的に本件各滞納国税の課税上の措置の適法性についても争われたとは認められない。加えて、証拠（乙 2、9）によれば、仮に、原告において、本件各滞納国税に係る課税上の措置につき不服があったというのであれば、本件異議申立書等において、その旨を明らかにして審査を求めることは容易であったと考えられるから、本件異議申立て等において本件各滞納国税に係る課税上の措置につき不服申立てをしなかったことに正当な理由があるとは認められない。

エ さらに、上記③の点については、国税通則法 115 条 1 項 3 号の「異議申立てについての決定又は審査請求についての裁決を経ることにより生ずる著しい損害を避けるため緊急の必要があるとき」とは、不服申立てを経ていると権利救済が間に合わない場合など、不服申立期間内に不服申立てをすることが可能であるものの、権利救済の観点から不服申立てを経ずに訴えを提起することを認めるべき場合をいうものと解される。

しかるに、本件では、証拠（乙 17）によれば、本件各納税告知処分の納税通知書は、平成 6 年 6 月 29 日、平成 7 年 1 月 28 日、平成 8 年 6 月 26 日及び平成 9 年 1 月 31 日にそれぞれ原告に発送されており、本件訴えが提起された時点で、本件各納税告知処分については、いずれも国税通則法が定める異議申立期間が経過していることになる。また、本件各不動産に差押処分がされたのは平成 10 年 9 月 11 日であるところ、本件各不動産を公売する旨の公売公告がされたのは平成 22 年 8 月 31 日であるから、原告としては、本件各滞納国税に係る課税上の措置につき不服があるのであれば、異議申立てその他の手段をとることは十分可能であったことも認められる。そうすると、本件は「緊急の必要があるとき」という要件を満たさないから、国税通則法 115 条 1 項 3 号を根拠とする原告の主張は採用することができない。

（3）以上によれば、本件各納税告知処分の取消しを求める訴えは、国税通則法

115条1項所定の不服申立てを経ていないことになるから、その余の点を判断するまでもなく不適法であり、却下を免れない。

3 争点3（本件各滞納国税に係る課税上の措置の違法性等）について

（1）原告は、本件各滞納国税に係る課税上の措置には違法があるから、それを原因とする本件公売処分は取り消されるべき旨の主張をする。

処分性が認められる行政行為は、いわゆる公定力を有し、正当な権限を有する機関によって取り消されるまでは適法であるとの推定を受け、たとえこれに違法性があったとしても、原則として、取消訴訟等によって公定力が排除されない限り、その違法性は後行の処分には承継されず、後行処分の取消事由として主張することはできないと解されるが、例外として、先行の行政処分と後行の行政処分とが連続した一連の手続を構成し一定の法律効果の発生を目指している場合は、違法性の承継が認められると解される。

（2）このような観点から、本件で問題とされている課税処分と公売処分についてみるに、① 課税処分に対して不服がある場合には行政上の救済手段が認められていること、② 公売処分は、納税義務の不履行という要件が加わって初めて発動される処分であり、納税義務者が自己の納税義務を履行すれば課税処分は完結することが認められる。そうすると、課税処分と公売処分とは相互に関連性を有するものの、連続した一連の手続を構成すると、目的を共通にして一定の法律効果の発生を目指しているともいうことができない。よって、本件各滞納国税に係る課税上の措置に違法があることを根拠として、本件公売処分の取消しを求める原告の主張は、本件各滞納国税に係る課税上の措置の違法性につき判断するまでもなく理由がないということになる。

（3）ア また、この違法性の承継の点をおくとしても、証拠（乙2、3、17）によれば、本件租税債権目録の順号1ないし4、6ないし12及び22ないし29の各滞納国税は、その課税期間又は法定納期限がBの設立日より前であるから、Bを納税義務者とする国税が含まれている可能性は

ないし、本件租税債権目録の順号 1 ないし 5 の各滞納国税は、納税告知処分による源泉所得税であるところ、原告が源泉徴収義務者であることを前提として提出した資料又は原告からの事情聴取に基づき税額が確定したものであるから、B を納税義務者とする国税が混入する余地はない。さらに、本件租税債権目録の順号 1 4 ないし 1 6 の各滞納国税は、原告の修正申告に基づいて税額が確定したものであるから、B を納税義務者とする国税が含まれている可能性はないし、本件租税債権目録の順号 1 3、1 7 及び 1 8 の各滞納国税は、所得税法 1 0 4 条に基づき、平成 8 年の原告の課税総所得金額に係る所得税の額に基づいて自動的に予定納税額が計算されたものであり、そもそも平成 8 年の所得税の額も原告の確定申告により納付すべき税額が確定したものであるから、B を納税義務者とすべき国税が含まれている可能性はない。

以上によれば、原告が主張する各滞納国税の中に B を納税義務者とする国税が混入している可能性はないから、この点に関する原告の主張は採用することができない。

イ また、原告は、本件各滞納国税に係る課税上の措置が違法であることの根拠として、本件各滞納国税のうち、所得税と消費税につき必要性及び合理性を欠く推計課税（所得税法 1 5 6 条）の方法が採用されている旨を挙げるが、本件に提出された全ての証拠を見ても、本件各滞納国税に係る所得税及び消費税につき推計課税の方法が用いられていることを認めるに足りる証拠はない。よって、原告の主張は採用することができない。

ウ 以上によれば、本件各滞納国税に係る課税上の措置には違法性は認められないから、本件各滞納国税に係る課税上の措置に違法があることを理由として本件公売処分の取消しを求める原告の請求は、この点からも理由がないことは明らかである。

4 争点4（本件公売処分の適法性）について

（1）原告は、本件公売処分が違法であることの根拠として、本件各滞納国税に係る課税上の措置の違法性が本件公売処分に承継されるという主張に加えて、

① 本件公売処分は超過公売の禁止に違反していること、② 本件公売処分には滞納税額の徴収に必要な限度を超えるなどの違法がある旨の主張をしていることから、以下、これらの原告の主張の当否につき検討する。

（2）ア 国税徴収法48条は、国税を徴収するために必要な財産以外の財産は、差し押えることができないとし（1項）、差し押えることができる財産の価額がその差押に係る滞納処分費及び徴収すべき国税に先だつ他の国税、地方税その他の債権の金額の合計額を超える見込みがないときは、その財産は、差し押えることができない（2項）としている。したがって、差押えに基づいてされる公売処分も滞納税額の徴収に必要な限度で行うことを要し、その限度を超えて行った公売処分は超過公売として違法になると解される。

そこで、本件公売処分が超過公売に該当するか否かにつきみてみるに、上記3（3）で説示したとおり、本件各滞納国税の中には、Bを納税義務者とする国税は含まれていないし、証拠（乙19）によれば、本件各滞納国税の合計額は、平成23年9月28日時点で4243万4031円であり、本件各不動産の最高価申込価格の1985万円を大きく上回っていることが認められる。

以上によれば、本件公売処分は、本件各滞納国税の徴収に必要な限度で行われたものと評価することができ、超過公売の禁止に違反していないものといえることができる。

イ 国税徴収法48条1項は、国税を徴収するために必要な財産以外の財産は差し押さえることができない旨を規定しているから、本件公売処分の対象とされた本件各不動産が「国税を徴収するために必要な財産」に

該当しない場合には、本件公売処分は違法となる。

この点に関して、原告は、本件各不動産のほかに別件訴訟で支払を求めている本件損害賠償債権があることを根拠として、本件各不動産は、「国税を徴収するために必要な財産」に該当しない旨の主張をする。

しかし、証拠（乙 18）及び弁論の全趣旨によれば原告が提起した別件訴訟は、原告の請求を棄却する判決の確定により終局したことが認められるから、原告の主張はその前提を欠くことが明らかである。また、この点をおくとしても、処分の取消しの訴えにおける行政処分の違法性の判断は、当該処分を行った時の法令及び事実状態を基準として行われるべきものであるところ、原告が取消しの根拠として主張する本件損害賠償債権は、本件公売処分がされた平成 22 年 8 月 31 日の時点では、別件訴訟は提起されていないなど、いまだ具体的な債権として確定したとはいえないから、本件各不動産につき本件公売処分がされたことをもって、「国税を徴収するために必要な財産」以外の財産に対して公売がされた違法があるとはいえない。

そして、本件に提出された全ての証拠をみても、本件公売に係る手続に瑕疵があると認めるに足りるものは存しない。

（3）以上によれば、本件公売処分は適法であるといえることができる。

5 結論

以上によれば、本件各訴えのうち、本件各滞納国税に係る課税上の措置につき取消しを求める部分（請求の趣旨 2 項に係る訴え）はいずれも不適法であるから却下することとし、本件公売処分の取消しを求める部分（請求の趣旨 1 項に係る訴え）は理由がないから棄却することとし、訴訟費用の負担につき、行政事件訴訟法 7 条、民事訴訟法 61 条を適用して、主文のとおり判決する。

裁判長裁判官

川神 裕

裁判官

富澤賢一郎

裁判官

菅野昌彦