

平成25年4月26日判決言渡 同日原本領収 裁判所書記官

平成●●年(〇〇)第●●号 第二次納税義務納付告知処分取消等請求事件

口頭弁論終結の日 平成25年2月15日

判 決

原告	X
被告	国
処分行政庁	関東信越国税局長

主 文

- 1 原告の請求をいずれも棄却する。
- 2 訴訟費用は原告の負担とする。

事 実 及 び 理 由

第1 請求

- 1 関東信越国税局長が原告に対して平成22年2月4日付けでした、納税者株式会社A(以下「滞納会社」という。)の滞納に係る別紙2「租税債権目録」記載の国税(以下「本件滞納国税」という。)についての納付すべき限度の額を9900万円とする第二次納税義務の納付告知処分(ただし、平成23年2月18日付け裁決[以下「本件裁決」という。]により一部が取り消された後のもの。なお、一部取消しの前後を問わず、この納付告知処分を、以下「本件告知処分」という。)を取り消す。
- 2 関東信越国税局長が原告に対して平成22年3月10日付けでした、本件告知処分の第二次納税義務に係る国税の納付の督促処分(以下「本件督促処分」といい、本件告知処分と併せ「本件告知処分等」という。)を取り消す。

第2 事案の概要等

本件は、滞納会社の代表者であった原告が、関東信越国税局長から、滞納会社の本件滞納国税について国税徴収法（以下「徴収法」という。）39条の規定に基づき第二次納税義務を負わせる本件告知処分及びその納付の督促に係る本件督促処分を受けたため、これらの各処分（ただし、本件告知処分については、本件裁決による一部取消し後のもの）の取消しを求めた事案である。

1 関係法令等の定め

別紙3「関係法令等の定め」に記載したとおりである（なお、同別紙で定める略称等は、以下においても用いることとする。）。

2 前提事実（証拠を掲げていないものは、当事者間に争いがないか、争うことを明らかにしない事実である。以下「前提事実」という。）

(1) 原告等

ア 滞納会社は、情報処理サービス業及び情報提供サービス業等を目的として平成14年7月1日に成立した株式会社であり、法人税法2条10号に規定する同族会社に該当する。

なお、滞納会社は、平成22年7月28日、株主総会の決議により解散した。

イ 原告は、滞納会社が発行した株式の全てを有しており、その成立の当時から平成22年7月28日に株主総会の決議により滞納会社が解散するまでの間、滞納会社の代表取締役の地位にあった。

(2) 滞納会社の原告に対する短期貸付金及び原告による代物弁済

ア 滞納会社は、平成20年3月24日、竜ヶ崎税務署長に対し、滞納会社の平成16年4月1日から平成17年3月31日までの事業年度（以下、滞納会社の事業年度については、例えば、平成16年4月1日から平成17年3月31日までのものを「平成17年3月期」のようにいい、他もこれと同様とする。）の法人税の修正申告書を提出した。

また、滞納会社は、上記の修正申告に係る修正として、平成19年4月1日付け及び同月30日付けで、原告に対する短期貸付金として合計1億9779万8299円を計上する会計処理をした。

イ 滞納会社は、平成20年1月31日付けで、原告から別紙4「貸付債権目録」記載の原告の各債務者（同別紙の各「債務者」欄記載の各債務者については、以下、その氏をもって摘示する。）に対する各貸金債権（以下「本件各貸金債権」という。）を前記アの原告に対する短期貸付金の一部である1億8277万1392円（短期貸付金のこの金額の部分を、以下「本件短期貸付金」という。）の支払に代えて譲り受けたとして、本件短期貸付金を本件各貸金債権に振り替える会計処理をした（この会計処理に係る上記の取引を、以下「本件代物弁済」という。）。

（3）本件告知処分等

ア 関東信越国税局長は、竜ヶ崎税務署長から、通則法43条3項の規定に基づき、本件滞納国税について徴収の引継ぎを受け、平成22年2月4日、本件代物弁済において滞納会社が原告から譲り受けた本件各貸金債権のうちB、C、D及びEに対する各貸金債権（別紙4「貸金債権目録」の順号2、3及び6ないし12の各債権）については、回収不能であって無価値であるから、滞納会社が本件短期貸付金のうちこれらの各債権の価額の合計額である9900万円に相当する部分についての弁済がされたものとしたことは、徴収法39条にいう「無償又は著しく低い額の対価による譲渡、債務の免除その他第三者に利益を与える処分」に該当するとして、同法32条1項の規定に基づき、納付通知書により、納期限を同年3月4日とする本件告知処分をした（甲5、乙5）。

イ 関東信越国税局長は、本件告知処分の第二次納税義務に係る国税がその納期限である平成22年3月4日までに完納されなかったことから、同月10日、原告に対し、徴収法32条2項の規定に基づき、納付催告

書によりその納付を督促する本件督促処分をした。

(4) 不服申立て

原告は、関東信越国税局長に対し、平成22年2月25日に本件告知処分を不服として、同月26日に本件督促処分を不服として、それぞれ審査請求をし、関東信越国税局長は、これらの各審査請求を併合した上で、平成23年2月18日、①本件代物弁済において滞納会社が原告から譲り受けた本件各貸金債権のうちB及びCに対する各貸金債権（別紙4「貸付金債権目録」の順号9ないし12の各債権）については、回収不能であって無価値であるから、滞納会社が本件短期貸付金のうちこれらの各債権の価額の合計額である4000万円に相当する部分についての弁済がされたものとしたこと（以下「本件利益処分」という。）は、徴収法39条にいう「無償又は著しく低い額の対価による譲渡、債務の免除その他第三者に利益を与える処分」に該当するとして、本件告知処分のうち納付すべき限度の額につきこの額を超える部分の金額を取り消すとともに、②上記①の部分を除く原告の審査請求をいずれも棄却する旨の裁決（本件裁決）をした（甲5）。

(5) 本件訴えの提起

原告は、平成23年8月18日、本件訴えを提起した（当裁判所に顕著な事実）。

3 争点及びこれに関する当事者の主張の要点

本件の争点は、本件告知処分等の適法性であり、これに関する当事者の主張の要点は、以下のとおりである。

(被告の主張の要点)

(1) 本件告知処分等の適法性について

ア 徴収法39条の第二次納税義務の成立要件等

徴収法39条は、①滞納者の国税につき滞納処分を執行してもなおその

徴収すべき額に不足すると認められる場合において、その不足すると認められることが、②当該国税の法定納期限の1年前の日以後に、③滞納者がその財産につき行った国税徴収法施行令（以下「徴収令」という。）14条で定める無償又は著しく低い額の対価による譲渡、債務の免除その他第三者に利益を与える処分に④基因すると認められるときは、⑤これらの処分により権利を取得し、又は義務を免れた者は、これらの処分により受けた利益が現に存する限度（これらの者がその処分の時にその滞納者の親族その他の特殊関係者であるときは、これらの処分により受けた利益の限度）において、その滞納に係る国税の第二次納税義務を負うと規定する。

そして、同法39条の趣旨は、納税者が無償又は著しい低額で財産を処分し、そのため納税が満足にできないような資産状態となった場合、すなわち詐害行為となるような場合には、その処分による受益者に対して直接に第二次納税義務を負わせ、実質的には、詐害行為の取消しをした場合と同様の効果を得ようとするところにある。

イ 本件における当てはめ

(ア) 前記ア①について

徴収法39条にいう「滞納処分を執行してもなおその徴収すべき額に不足すると認められる場合」とは、第二次納税義務を負わせるかどうかの判定をしようとするときの現況において、滞納処分により徴収できる滞納者の財産の総額が、徴収しようとする国税の額に不足すると認められる場合をいうと解されるから、徴収不足の判断は、第二次納税義務者に対する徴収告知の時（納付告知処分をした時）の現況によるべきである。

そして、滞納会社は、本件告知処分をした平成22年2月4日当時、本件滞納国税として合計1億1375万1452円（別紙2「租税債権目録」の「合計」欄記載の8897万0552円及び未納本税額に対す

る各延滞税2478万0900円)の国税を滞納していた。

一方、本件告知処分の直前である平成21年3月期の滞納会社の決算報告書によれば、滞納会社は、その資産として、5万2096円の預金のほか、短期貸付金として、本件代物弁済により原告から譲り受けた本件各貸金債権を有していた(このうち原告から債務者に対する債権譲渡の通知の発送あるいはその到達がないD及びEに対する合計5900万円の各貸金債権[別紙4「貸付債権目録」の順号2、3及び6ないし8記載の各債権]については、原告に対する本件短期貸付金が消滅せず存在していたといえる。)

また、Fに対する貸金債権(同別紙の順号1記載の債権。以下「本件申出債権」という。)及びGに対する貸金債権(同別紙の順号4及び5記載の各債権)については、茨城県知事による差押えがされており、この差押えに係る平成22年2月4日当時の滞納会社の滞納地方税の額は3467万1100円であったことから、その額を控除したこれらの各貸金債権の価額の合計は2284万9072円にすぎない。

さらに、B及びCに対する各貸金債権(同別紙の順号9ないし12記載の各債権)については、いずれも債務者及び保証人の資力に乏しい債権であって、無価値な債権であるといわざるを得ない。

そうすると、本件告知処分をした時点における本件滞納国税の総額である1億1375万1452円は、同時点における滞納会社の資産額である預金及び本件各貸金債権の合計額である8190万1168円を超えることから、本件滞納国税に係る滞納処分を執行してもなおその徴収すべき額に不足する状況にあったと認められる。

(イ) 前記ア②について

本件代物弁済は平成20年1月31日にされたものであるところ、本件滞納国税の法定納期限は平成17年5月31日ないし平成20年1

2月1日であり、そのうちもっとも後に到来する法定納期限である同日の1年前の日であっても平成19年12月1日となることから、この日以後に本件利益処分が行われたことは明らかである。

(ウ) 前記ア③について

徴収法39条における「第三者に利益を与える処分」とは、譲渡、債務の免除以外のうち、滞納者の積極財産の減少の結果、第三者に利益を与えることとなる処分をいい、第三者に利益を与えるものである限り、その態様に制限はないと解されている。

これを本件についてみると、滞納会社は、原告と合意の上、原告が有していた本件各貸金債権のうちB及びCに対する無価値な各貸金債権（別紙4「貸付債権目録」の順号9ないし12記載の各債権）を譲り受け、その額面の合計額である4000万円を滞納会社が原告に対して有する本件短期貸付金の一部弁済に充てた（本件利益処分）というのであるから、本件利益処分は、滞納会社の積極財産の減少（滞納会社が原告に対して有する本件短期貸付金のうち4000万円の減少）の結果、第三者である原告に利益を与える（原告の本件短期貸付金の返還債務のうち4000万円の減少）こととなる処分であったといえる。

したがって、本件利益処分は、滞納会社が「第三者に利益を与える処分」に該当する。

(エ) 前記ア④について

徴収法39条における「滞納処分を執行してもなおその徴収すべき額に…不足すると認められることが…第三者に利益を与える処分に基因する」とは、譲渡その他の処分の対象となった財産以外の財産では、納税者がその生活又は事業に不可欠な支払をした後に租税を優先的に納付しても完済できないことをいうと解される。

前記（ア）のとおり、本件告知処分の時点において、本件滞納国税の

額（1億1375万1452円）は、滞納会社の資産額（8190万1168円）を超えており、その差額は3185万0284円であるところ、滞納会社は平成20年6月13日の時点で既にほとんど機能しておらず、現に本件利益処分の約5か月後に解散していることも考えれば、本件利益処分の対象となった財産以外の財産では、滞納会社がその事業に不可欠な支払をした後、本件滞納国税を優先的に納付しても完済できないことは、上記の額に照らしても明らかである。

したがって、滞納処分を執行してもなおその徴収すべき額に不足すると認められることは、本件利益処分に基因するということができる。

（オ）前記ア⑤について

前記（ウ）のとおり、原告は、少なくとも本件利益処分に係る4000万円について、本件利益処分により、滞納会社に対して自ら負担していた本件短期貸付金の返還債務の一部を免れるという利益を得た。

そして、原告は、平成22年2月4日当時において、法人税法2条10号に規定する同族会社である滞納会社のその同族会社であるか否かの判定の基礎となる株主であった者であるから、徴収法39条に規定する「滞納者の親族その他の特殊関係者」（同法38条、徴収令13条1項5号参照）に該当する。

したがって、原告は、本件利益処分により受けた利益に相当する金額である4000万円を限度として第二次納税義務を負うこととなる。

ウ 小括

以上のとおり、本件告知処分は、本件利益処分が徴収法39条の成立要件を全て満たし原告に第二次納税義務が生ずることにより、適法な第二次納税義務の徴収手続に従ってされたものであるから、適法である。

また、関東信越国税局長は、原告が第二次納税義務に係る納期限である平成22年3月4日までにその納税義務に係る国税を完納しなかったた

め、原告に対し、納付催告書によりその納付を督促したものであるから、本件督促処分は適法である。

(2) 原告の主張について

ア 原告の主張

原告は、本件告知処分等が違法であることの理由として、大要、①滞納会社が差し押さえるべき財産を提示したのであるから、関東信越国税局長は速やかに本件申出債権を差し押さえるべきであり、これをしなかったことは違法である（なお、通則法40条、徴収法47条、徴収法基本通達47条関係17参照）、②当該違法は、本件告知処分等に引き継がれる、③関東信越国税局長が本件申出債権を差し押さえずに原告に対する第二次納税義務を課することは、信義則に反するものであるから、本件告知処分等には取り消されるべき違法がある旨を、それぞれ主張する。

イ 前記ア①の点について

- (ア) そもそも、徴収職員（税務署長その他国税の徴収に関する事務に従事する職員をいう。徴収法2条11号。以下同じ。）が差押えの対象としてどのような財産を選択すべきかについて、通則法及び徴収法に一般的な定めはなく、その他の法令にも何ら定めはない。その選択に当たっては、国税に係る迅速な差押え、換価により国税の徴収の便宜を図り、ひいては公正な国税の徴収や国家財政の維持安定を実現しつつ、第三者の権利を尊重するという、民事執行法上の差押えとは異なる判断が求められるのであって、そうすると、徴収法基本通達47条関係17に定めるとおり、差し押さえるべき財産の選択は、徴収職員の合理的判断としての裁量に委ねられているというべきであり、当該選択が違法となるのは、当該財産の選択が社会通念に照らし著しく妥当性を欠くことが明らかな場合に限られると解するのが相当である。
- (イ) また、徴収職員は、差し押さえる財産の選択を行うに当たって、徴

収法基本通達47条関係17にいう「次に掲げる事項」について「十分留意」することにはなるものの、その選択において裁量があることに変わりはないから、社会通念上著しく妥当性を欠くことが明らかでない限り、かかる選択が違法となることはない。

この点をおくとしても、上記の「次に掲げる事項」には、「換価に便利な財産であること」が挙げられているところ、本件申出債権は換価に便利な財産ではないことから、これを差し押えなかったことは、同通達の定めを反しない。

すなわち、原告が、滞納会社の代表取締役として、平成20年6月13日、関東信越国税局の徴収職員に対して差押え及び取立てを求めた財産は、本件代物弁済により滞納会社が原告から本件短期貸付金の支払に代えて譲り受けたFに対して有する本件申出債権であるところ、本件申出債権は、原告とFとの間で平成17年6月12日付けで締結された金銭消費貸借契約（以下「本件金銭消費貸借契約」という。）に基づくもので、その内容は、借入金（元金）を8800万円、「弁済開始日」を同年9月20日、「弁済期日」を平成27年9月20日（ただし、協議の上で弁済期日を延長する場合がある。）とし、その「返済条件」は毎月20日までに30万円を支払い、残額は弁済期日に一括して支払うとされているものである。

しかし、上記の毎月の支払額である30万円を上記の「弁済開始日」から「弁済期日」までの10年間における支払回数である120回支払ったとしても、その合計額は3600万円にしかならず、現実には、本件申出債権を差し押さえたとしても、上記の支払方法による弁済を続けた場合、本件滞納国税のうち本税を完納するまでに17年11月かかり、その間に延滞税も新たに発生することになる（なお、後記のとおり、本件申出債権は抵当権によって担保されており、本件申出債権の滞納会社

への移転に伴いその抵当権の移転登記もされているが、約定の支払が遅滞するまでは、その実行をすることはできない。)

したがって、本件申出債権は、同通達47条関係17における「換価に便利な財産」であるとはいえない。

なお、同通達47条関係17では、「この場合において、差し押さえるべき財産について滞納者の申出があるときは、諸般の事情を十分考慮の上、…その申出に係る財産を差し押さえるものとする」とも定められているが、「ただし」等の文言はなく、むしろ、「この場合において」の「この場合」とは、「差し押さえるべき財産の選択」を「行う」場合を指すものと解されるから、その文言に照らし、「差し押さえるべき財産について滞納者の申出があるとき」であっても、「次に掲げる事項」の一つである「換価に便利な財産であること」に「十分留意して」選択を行うとしているものといえることができ、「換価に便利な財産であること」については、「諸般の事情」としてもこれを「十分考慮」すべきであるとしていると解される。

以上のとおり、本件申出債権は、同通達47条関係17における「換価に便利な財産」であるとはいえず、このような事情は、徴収職員が差し押さえる財産の選択を行うに際して、「諸般の事情」として「十分考慮」せざるを得ないこととなるから、関東信越国税局長が本件申出債権を差し押さえなかったことが、同通達に反するとはいえない。

(ウ) 前記(イ)の点をおくとしても、徴収法基本通達47条関係17は、「差し押さえるべき財産について滞納者から申出があるとき」であっても、「諸般の事情を十分考慮の上、滞納処分の執行に支障がない限り」において、「その申出に係る財産を差し押さえるものとする」と定めるにすぎない。

そして、この「滞納処分の執行に支障がない」という「支障」につい

ては、徴収法 49 条及び同通達 49 条関係 2 の定めからすれば、第三者の権利がある財産以外に、差押えをすることができる適当な財産がないことのほか、第三者の権利がある財産以外の差押えができる財産が全て換価の著しく困難な財産（差押えが著しく困難な財産を含む。）だけであることをいうと解され、また、ここでいう「換価の著しく困難な財産」とは、同通達 49 条関係 2 の注意書きによれば、例えば、弁済期が長期にわたるためその取立てが困難な債権等をいうものと解される。

したがって、同通達 47 条関係 17 においても、上記と同様に、差押えができる財産として滞納者から申出があった財産が、「換価の著しく困難な財産」であることは、「滞納処分の執行」の「支障」となり、このような支障がないということができなければ、滞納者から申出があった財産を差し押さえるべきことにはならないものと解される。

これを本件申出債権についてみるに、滞納国税が既に納付されるべき期限を徒過した国税であって、本来、直ちに一括にて納付されなければならないものであることも考慮すれば、前記（イ）に述べた事情は、換価による納付に際しての著しい支障に該当するといわざるを得ない。

そうすると、本来申出債権は、弁済期が長期にわたるためその取立てが困難な債権として、「換価の著しく困難な財産」であるということができ、その「滞納処分の執行」に「支障」がないとはいえないから、滞納者から申出があった財産であることを理由に、本件申出債権を差し押さえるべきことにはならず、関東信越国税局長が本件申出債権を差し押さえなかったことは、同通達に反しない。

- (エ) a この点、原告は、徴収法 47 条 1 項の規定からすれば、徴収職員には財産の差押えをするか否かの判断をする裁量はなく、徴収職員には「財産の選択」についての裁量しか認められていないなどと主張する。

しかし、同項1号は、滞納者が督促を受け、その督促に係る国税をその督促状を発した日から起算して10日を経過した日までに完納しないときに、直ちに滞納者の財産を差し押さえるべき義務を規定したものとみるべきではない。

すなわち、現行の同法は、租税徴収制度調査会の昭和33年12月8日付けの大蔵大臣に対する答申を受けて改正されたものであるところ、同答申は、差押えをすることが義務ではないこと及び「相当の期間を経過」して差押えをする場合があることを認めている。そして、同条は、上記の答申に基づいて滞納処分の第一段階である差押えをする場合の要件を規定したものであるから、差押えの対象とする財産の選択はもとより、差押えをするか否か、また、その時期についても、徴収法等の規定に定める手続によるほかは、徴収職員の裁量に委ねる趣旨であり、差押えの要件を充足した場合に、直ちに差押えをしなければならない義務を規定したものと解するべきではなく、このことは、一般的な理解(乙14)や裁判例(乙15)とも整合するものである。

このように、同項に規定する差押えは、徴収職員に財産を差し押さえる義務までも認めたものではなく、差押えをするか否か、差押えをする場合のその時期については、徴収職員の裁量に委ねられていると解すべきであるから、徴収職員が本件申出債権を差し押さえなかったことが直ちに違法となるものでないことは明らかである。

したがって、本件において、関東信越国税局長が本件申出債権を差し押さえなかったことが違法と評価されることはない。

- b) また、原告は、その主張の趣旨は判然としないものの、滞納会社は、資産の売却や債権の回収等をして、国税の納付をするべく誠実に対応しており、関東信越国税局長に対し、平成20年6月13日には本件

申出債権を差し押さえるよう要請し、同年9月25日にはH市に所在する土地及び建物に本件申出債権を被担保債権として滞納会社を抵当権者とする第1順位の抵当権を設定したことを通知したにもかかわらず、関東信越国税局長は、この要請を無視し、差し押えなければならぬ財産として本件申出債権が存在することを認識しながら、1年半にわたりこれを放置し、滞納会社の再三の確認の末、本件申出債権を差し押えないとの判断を滞納会社に伝えたもので、このことは、徴収法基本通達47条関係17に反する旨をいうものと解される主張をする。

しかし、そもそも、既に述べたとおり、本件申出債権は、同通達47条関係17における「換価に便利な財産」ではなく、弁済期が長期にわたるためその取立てが困難な債権であって、「換価の著しく困難な財産」である。

また、滞納会社が納付すべき国税の全額を充足するに足りる担保を提供していたというのであればともかく、本件申出債権の価額は8800万円であって、滞納会社がその差押えを要請した同年6月13日当時の納付すべき国税の合計額である9705万6752円に満たず、さらに、原告は、本件申出債権の差押え及び取立てを求めるのみで、本件滞納国税の全額についての具体的な納付の計画を示したことはなく、徴収職員による再三の納付の要請にもかかわらず、これを自主的に納付したという事実もない。

加えて、滞納会社の申出に応じて本件申出債権を差し押さえたとしても、本件金銭消費貸借契約のとおり支払方法による弁済を続けた場合、本件滞納国税の本税を完納するには17年11月を要し、その間には延滞税も新たに発生することとなるところ、滞納処分の猶予期間は最長で2年（徴収法151条1項、152条、通則法46条7項）

までしか認められておらず、本件のような相当の長期間の滞納処分の猶予を容認する法律の定めはない。

関東信越国税局長は、上記のような諸般の事情を考慮した結果、滞納処分の執行に支障があると判断し、本件申出債権を差し押さえなかったものであって、このことは同通達に反するものではない。

なお、原告は、他の事例（甲 1 1 の 1 ないし 4）における国税局の差し押えの事実に触れ、本件においても関東信越国税局長は本件申出債権を差し押さえるべきであったと主張するが、滞納会社の顧問税理士であり代表清算人である I 税理士（以下「I 税理士」という。）の本件での証人尋問（この証人尋問に係る調書を、以下「I 調書」という。）における証言（I 調書 3 1 頁）からすれば、当該他の事例は本件とはそもそも内容を異にする事案であると認められるから、当該他の事例における差し押えの事実は本件申出債権を差し押さえなかったことの適法性に影響を及ぼすものではない。

ウ 前記ア②の点について

本来の納税義務者である滞納者に対する滞納処分に係る執行（差し押え）をしなかったことの適法性が本件告知処分等の適法性の要件でないことは、前記（1）に述べた徴収法の規定により明らかであり、この点は、原告も自認するところであると解される。

また、既に述べたとおり、本件における滞納会社に対する滞納処分には何ら違法はないが、仮に、何らかの違法があったとしても、滞納者に対する滞納処分と第二次納税義務者に対する納付告知処分は、それぞれ目的及び効果を異にし、それ自体で完結する個別の行政処分である（乙 1 4）から、滞納処分の違法性は第二次納税義務の納付告知処分には承継されない。

本件告知処分等は、同法所定の要件を満たし、同法の規定に従ってされていれば適法な処分と認められるべきものであり、本件告知処分等が同法

所定の要件を満たす適法なものであることは、既に述べたとおりである。

エ 前記ア③の点について

原告は、本件申出債権によって本件滞納国税を回収するとの国税局の原告に対する表示を信頼して原告が行動したことは明らかであるところ、国税局が原告との合意を無視して本件申出債権を差し押さえずにした本件告知処分については、これによる原告の不利益が極めて大きいことからすれば、信義則に反したものというべきである旨を主張する。

しかし、租税法規に適合する課税処分について、法の一般原理である信義則の法理の適法により、当該課税処分が違法なものとして取り消される場合があり得るとしても、租税法律主義の原則が貫かれるべき租税法律関係においては、同法理の適用については慎重でなければならず、納税者間の平等や公平といった要請を犠牲にしてもなお納税者の信頼を保護しなければ正義に反するといえるような特別の事情が存する場合に、初めて同法理の適用の是非が考えられるべきである。そして、上記の特別の事情が存するかどうかの判断に当たっては、少なくとも、税務官庁が納税者に対し信頼の対象となる公的な見解を表示したことにより、納税者がその表示を信頼しその信頼に基づいて行動したところ、後に当該表示に反する課税処分がされ、そのために納税者が経済的な不利益を受けることになったものであるかどうか、納税者の責めに帰すべき事由がないかどうかという点の考慮が不可欠のものというべきである（以上につき、最高裁昭和●●年(〇〇)第●●号同62年10月30日第三小法廷判決・裁判集民事152号93頁)。

上記に述べたところからすれば、信頼の対象となる公的な見解の表示であるというためには、当該表示が税務署長その他の責任ある立場にある者による正式な見解の表示である必要があり、また、公的な見解の表示というためには、少なくともその内容が明示的に表示されていることが必要と

解すべきである。

これを本件についてみると、関東信越国税局長その他の責任ある立場にある者が、原告に対して、本件申出債権を差し押さえる旨又は滞納法人が本件申出債権を長期にわたって回収し、その回収金額を本件滞納国税の支払に充てることを認めるような内容の公的な見解を表示した事実はない。

すなわち、I 税理士の証言からも明らかなように、I 税理士が関東信越国税局の徴収官にした申出は、本件申出債権を滞納法人が長期間にわたって回収し、その中で納付をすることを一方的に申し出たというものにすぎず、関東信越国税局の徴収官が、本件申出債権を滞納会社が回収した資金から納付することによる長期間の分割納付を認めたり、合意したりした事実は認められない（I 調書 22、23 及び 25 頁）。また、関東信越国税局の徴収官が、本件申出債権を差し押さえる旨を明示した事実も、合意した事実も認められない（同 23 頁）。このことは、原告が関東信越国税局に対してしたとする申出のとおり本件申出債権から回収した金銭を納付した事実がないこと（同 21 頁）からも明らかである。

そもそも、関東信越国税局の徴収官は、関東信越国税局長その他の責任ある立場にある者に当たらないのであるが、この点においても、同徴収官は、信義則の適用の要件に当たるような何らかの見解を表示したことすらないのであるから、本件は信義則を適用する前提を欠くものである。

滞納会社と関東信越国税局との間で本件申出債権を差し押さえる旨の合意又は長期間の分割納付を認める旨の合意がされたとの原告の主張は、これを裏付ける客観的な証拠が全くないばかりか、唯一の証拠である I 税理士の証言からもそのような事実が認められないことは明らかである。

（原告の主張の要点）

（1）本件告知処分等が違法であること

ア 徴収法 39 条の解釈の在り方と本件の問題点

(ア) 第二次納税義務は、本来の納税義務者である滞納者から租税の全部又は一部を徴収することが不可能であると認められる場合に、それと人的・物的に特殊な関係にある者を第二次納税義務者として、これに滞納者の納税義務に代わる義務を負担させることによって、租税の徴収確保を図ることを目的とする。

すなわち、第二次納税義務は、本来の納税義務に代わるものであり、本来の納税義務が納付・免除等によって消滅した場合は、第二次納税義務も当然に消滅するという附従性を有し、のみならず、本来の納税義務者である滞納者に対して滞納処分を執行しても徴収すべき税額に不足すると認められる場合に限り、その不足を限度として認められるという補充性を有しており、第二次納税義務が発生する前提としては、滞納者に対する課税処分における徴収不足があることが必要不可欠である。

このように、第二次納税義務は、あくまで補充的な責任であり、かつ、詐害行為取消権等の厳格な適用要件の充足を必要とせず本来の納税義務者以外の第三者に対して課税という侵害処分をするものであるから、その発生要件の認定に当たっては、租税法律主義の原理原則が厳格に適用されることをその前提としなければならない。

このことは、忠実な文理解釈の下、租税の賦課徴収に関する法的紛争に対する判断をしている近年の最高裁の判例（最高裁平成●●年(〇〇)第●●号同22年3月2日第三小法廷判決・民集64巻2号420頁、同●●年(〇〇)第●●号同23年2月18日第二小法廷判決・裁判集民事236号71頁）からも裏付けられる。

(イ) 前記(ア)に述べたところからすると、そもそも、本来の納税義務者である滞納者の有する財産を換価した上、換価財産を滞納税額から控除してもなお徴収することができない徴収不足額についてのみ、補充的な責任を負う第二次納税義務者から徴収すべきこととなる。

本件では、本来の納税義務者である滞納会社においては、多額の滞納となっている本件滞納国税が生じていたものの、当時その本税をほぼ徴収し得る換価価値を有する本件申出債権が原告から滞納会社に譲渡されており、本件申出債権を差し押さえて換価することにより、本件滞納国税の回収は可能であった。

そして、徴収法39条の徴収不足額は、これを租税法律主義及び前記(ア)の近年の最高裁における文理解釈に沿って解釈するならば、まさに租税の徴収に不足する額のみを指すことは明らかであり、滞納者の負担すべき税額の引き当てとなる資産の換価価値の全てを滞納税額から差し引いてもなお不足する税額のみに限られる。

また、同条は、実際に滞納処分を執行することを第二次納税義務の納付告知処分の要件と定めたものではないと解されるものの、「滞納処分を執行してもなお」と規定していることや、後記イ(ア)のとおり、滞納処分を定める同法47条1項が一義的に差押えをすることを求めていることからしても、徴収不足額の算定に当たって滞納処分を行うことができるにもかかわらず、これをあえてせずに第二次納税義務を課すことを同法が許容していないことは明らかである。

そうであれば、滞納者が何らの財産を有しない場合に差押えをしないことは別としても、差押えの対象となる財産が存在する以上、当該財産を差し押さえて換価をしなければ、同法39条の徴収不足額を算定することはできず、これをしないままに第二次納税義務を課すことは、補充的な性質を有する第二次納税義務の趣旨から許されないものといわざるを得ない。

本件が税務官庁が差押えをすべき場合に当たることは、後に述べるとおりであるから、あえて差押えをせずに第二次納税義務を課した本件告知処分には、徴収不足額を適法に算定していないという違法があるとい

うべきである（なお、本件申出債権を差し押さえなかったことは、滞納会社に対する滞納処分における違法事由でもあるところ、滞納者に対する滞納処分と第二次納税義務の納付告知処分とが一体的な処分というべきものであることからすれば、本件告知処分はその違法性を引き継いだものともいえる。）。

仮に、差押えが必要とされない場合であっても、後記イのとおり、本件で徴収不足額を認定すべき時点においては、本件申出債権が滞納会社の資産として存在していたのであるから、原告に対する第二次納税義務として課されるべき税額は、本件申出債権の換価価値を差し引いて決定されるべきであるところ、本件告知処分は本件申出債権の適正な換価価値を考慮しないものであり、この点においても、同条の徴収不足額が適切に算定されていないものであって、本件告知処分は違法というべきである。

結局、本件告知処分は、滞納会社において本件申出債権が存在したことを関東信越国税局長において認識していたにもかかわらず、これが長期の弁済に係る債権であることを理由に、換価の手間を惜しんで差押えをせず、安易に第二次納税義務によって本件滞納国税の回収を企図したものといわざるを得ない（なお、この結果、本件申出債権は茨城県によって差し押さえられており、現在、本件申出債権から滞納県税の回収がされている。）。

このような税務官庁の考え方自体が、侵害法規として厳格な解釈・運用が求められる租税法の原理原則にそぐわないものであることは明白であり、現に法の解釈としても誤った運用と評価されるべきものである。

よって、本件告知処分等は違法であり、取り消されなければならない。

イ 徴収法39条の徴収不足額の認定においては本件申出債権の差押えが不可欠であったこと

(ア) 徴収法 47 条 1 項は差押えを一義的に義務付けていること

本件では、滞納会社に対する滞納処分の執行がされないまま第二次納税義務が課されているため、同条の徴収不足額が適法に算定されているかが問題となるところ、滞納処分について定める通則法 40 条の規定や、徴収法 47 条 1 項 1 号が、租税法律主義の下、恣意的な運用を防止する趣旨で、「差し押さえなければならない」と規定していることからすれば、同項は、滞納者の国税についてはその財産を当然に差し押さえなければならないものとしているといえることができる。

同法の規定する以外に差押えをするか否かについての裁量が許されるのであれば、行政庁の恣意的な判断が許され、納税者間の不公平を生ずることにもなりかねず、このように解釈すべきことは、近年の最高裁の文理解釈の考え方にも整合するものであって、現に徴収法基本通達 47 条関係 16 ないし 18 は、原則として差押えがされることを前提に、滞納者の不利益を回避することを念頭に置いて、その範囲においてのみ行政庁に裁量を与えているにすぎないものであって、差押えに際して、差押えをするか否かそのものの裁量を行政庁に与えているものとは到底解することはできない。

(イ) 本件告知処分に際して滞納会社に対する差押えがされなかったこと

原告は、個人的な貸付けのために当時代表者であった訴外株式会社 J の資金を流用し、その穴埋めとして滞納会社の資金を流用したが、その際に経理処理を誤り、滞納会社に多額の法人税を発生させた。そのため、滞納会社の顧問税理士であった I 税理士は、原告とともに、原告が個人として有していた本件申出債権を滞納会社に譲渡して本件申出債権によって本件滞納国税を納付することを計画し、この計画に基づき、平成 20 年 3 月 24 日に平成 17 年 3 月期の法人税の修正申告をするとともに、上記の債権譲渡をしたこと及びこれに付随して

本件申出債権を被担保債権とする抵当権の抵当権者を滞納会社に変更する登記手続をする予定であることを竜ヶ崎税務署長に通知した。そして、I 税理士は、その後も、滞納会社の代理人として平成20年6月13日に徴収官と打合せをするなどし、最終的には、同年7月25日に申請が受け付けられた本件申出債権を被担保債権とする抵当権の原告から滞納会社への移転の登記が同年8月5日に完了した旨を同年9月25日に連絡するなどして、再三にわたって、滞納会社の財産として本件申出債権が存在することを明らかにするとともに、これを差し押えるよう求めた。

本件申出債権は、原告がFに対して住宅貸付資金として貸し付けたもので、その額面は8800万円であり、F所有のH市に所在する土地及び建物についての抵当権が付されており、当該不動産の価値は1億円以上であった。他方、当時の本件滞納国税の本税の金額は6000万円程度であって、本件申出債権の額面はこれを上回っており、確実な担保も付されていた。

このような状況に鑑みれば、当時の滞納会社は、本件滞納国税の本税を納付し得る財産を有していたということができ、税務官庁も、I 税理士による再三の通知によって、このことを了知していた。

そうすると、関東信越国税局長は、滞納法人に資産が存在するにもかかわらず、これをあえて差し押さえずに放置し、本件告知処分をしたことになる。

(ウ) 小括

以上からすると、関東信越国税局長は、差押えの対象となるべき財産が滞納会社に存在することを認識しながら、あえて差押えをしなかったことが明らかであり、徴収法47条1項が差押えの対象となる資産が存在する場合にはその差押えをすることを税務官庁に義務付けているこ

とからすれば、このことは、同項に反するものといえる。

そして、同法39条は、徴収不足額を認定することが要件であるところ、差押えの義務があるにもかかわらずこれがされていない以上、同条の徴収不足額を適法に算定できないことは明白であるから、同条に基づく本件告知処分は違法である。

ウ 徴収法39条の徴収不足額の算定の前提における差押えをしないことが裁量権の逸脱・濫用の違法を生じさせること

仮に、関東信越国税局長において差押えをするか否かについての裁量が認められる場合であっても、本件において関東信越国税局長が本件申出債権を差し押さえずに放置したことには、明らかな裁量権の逸脱・濫用が認められる。

すなわち、既に述べたとおり、本件申出債権を差し押さえることによって、関東信越国税局長は、第二次納税義務の金額と比較しても、十分な滞納会社の財産としての価値を取得できたことは明らかであるところ、にもかかわらず、関東信越国税局長は、このような価値のある本件申出債権を差し押さえず、何らの措置をも執らないまま、安易に本件告知処分をしたものであり、このことは、第二次納税義務の補充性に照らし、不当な裁量権の行使といわざるを得ない。

滞納者に財産がある場合は、滞納者の財産から徴収をした上で、徴収不足額について第二次納税義務者に納税義務を課さなければならないところ、滞納会社は、本件申出債権以外に財産はなく、事業は事実上停止した状態であったのであり、そうであれば、関東信越国税局長においては、まず滞納会社の唯一の財産であった本件申出債権を差し押さえ、換価のためになし得る措置を講じた上で、なおも不足が生じた場合にその不足分についてのみ原告に対して納税義務を課すか否かを検討すべきであった。

本件のように滞納者からの徴収ができるにもかかわらず、その徴収を

早々に断念して回収が容易な第二次納税義務者から徴収することを認めることは、第二次納税義務者からの安易な徴収を許容する結果となるものであって、著しく不当なものであることは論を待たない。

以上から、関東信越国税局長が、単に分割弁済の約定が付された債権であることを理由に、本件申出債権が換価困難な債権であると認定した点には、財産の価値を見誤った重大な事実誤認があるといわざるを得ない。

また、差押えの申出のあった本件申出債権を放置し、滞納会社の唯一の財産であった同債権を消滅させるに任せたにもかかわらず、補充性という二次的な地位にある第二次納税義務者である原告から徴収をすることは、著しい不利益を課すものであって、明らかに妥当性を欠く。

さらに、関東信越国税局長は、本件申出債権が分割弁済であることを重視しているところ、本来であれば、回収可能性の見地からの多角的な検討がされるべきであって、このような検討を欠くこと自体が徴収実務における重要な事項を著しく軽視するものである。事実、国税局は、約1億5000万円の滞納法人税の事案において、その本税にも満たない約6000万円の債権を差し押さえ、月額30万円の分割によってその支払を受けている（甲11の1ないし4）。

単に分割債権であることをもって、「換価に便利な財産」に当たらないと判断することは極めて不当であり、他方、滞納者からの徴収をせずにその財産を放置しながら第二次納税義務を課すことは、過大な納税義務を課すものであって、第二次納税義務者に生ずる著しい不利益を不当に軽視するものである。

よって、関東信越国税局長が差押えをしなかったという本件の不作為は、裁量権の逸脱・濫用として違法である。そして、本件では、このような違法な不作為のために、徴収法39条の徴収不足額が明確となっておらず、同条の要件を具備しない違法が存在する。

エ 徴収法 39 条の徴収不足額の認定に際し、信義則に反する差押え拒否がされたこと

租税関係等のいわゆる公法の領域においても信義則の適用があることはいうまでもない。

そして、本件申出債権の滞納会社への譲渡等に係る経緯は、前記イ（イ）のとおりであるところ、当時の原告は、脱税事件の被疑者として査察や取調べを受けており、脱税事件の刑事裁判を原告に有利に進めるためにも、少なくとも本件滞納国税の本税については納付をしようと考え、懸命な努力をしていた。I 税理士は、平成 20 年 3 月 24 日、竜ヶ崎税務署に修正申告書を提出するとともに、法人税の整理についての協議を申し入れ、同税務署の担当者である徴収官に対し、本件申出債権等について回収した金員や原告の個人名義のマンションの売却金等を本件滞納国税の納付に充てることを伝え、実際、同月 25 日に 140 万円を、同月 31 日に 800 万円を、それぞれ納付した。しかし、本件滞納国税が巨額であったため、本件滞納国税の徴収は関東信越国税局に引き継がれ、その後 I 税理士は、同年 6 月 13 日に関東信越国税局の担当者である徴収官らと面会をして納税の計画を伝え、さらに、その担当者が交代した後も本件申出債権の差押えを求め続け、最終的には、同年 9 月 25 日、同年 8 月 5 日に本件申出債権を被担保債権とする抵当権を原告から滞納会社に移転する旨の登記が完了したこと（甲 2）を徴収官に通知した。

一般に、国税局は可能な限り滞納税の徴収に努めるものであることから、原告及び I 税理士（以下「原告ら」という。）は、少しでも価値のあるものは必ず差押えがされ、それをしないのは公務員としての職務怠慢であるとの認識を有しており、そのため、経済的な価値のある本件申出債権を早期に関東信越国税局に提供していたものである。そして、原告らは、竜ヶ崎税務署に相談に行った際、本件申出債権の弁済金等によって本件滞納国

税の納付をすることを伝えており、同署の担当官も、「じゃあそれでがんばってもらえれば」と発言していたため、本件滞納国税について、本件申出債権に対する差押えによってその本税の可能な限りの納付がされるとの了承を得たものと考えに至り、そのように信頼するようになった。

このような原告らの行動からすると、原告らは、差押えがされることを前提として、それに従った行動をしたことが明らかであり、他方、関東信越国税局は、こうした原告らの希望を明確に拒否しないまま適切な対応をせず、これを事実上黙認したと評価できる。

したがって、原告と税務官庁との間においては、本件申出債権を差し押えることについての黙示の合意が成立したというべきである。

以上から、関東信越国税局長が本件申出債権を差し押さえずにこれを放置したことは、黙示の合意に反し、信義則に違反した違法な不作為といえることができる。そして、この違法な不作為が、徴収法39条の徴収不足額の算定の基礎とされている以上、本件では、同条の徴収不足額を適法に認定していないという違法が存在する。

オ 徴収法39条の徴収不足の判定時期の誤り

(ア) 滞納会社及び原告が、回収可能性のある本件申出債権を関東信越国税局に提供し、そこからの本件滞納国税の回収を求めたことからすれば、本件においては、少なくともその提供の時期において、その価値を含めた上で徴収不足額が認定されるべきであった。

すなわち、第二次納税義務者に対する納付告知処分は、一般に、単なる徴収処分ではなく、徴収法所定の要件を充足して既に成立している第二次納税義務を具体的に確定させる賦課処分としての性質を有するとされている。そして、徴収不足額の判定時期については、何ら法的な手当はされていないものの、そもそも申告納税方式の下においては、自発的な納税を基本としていることからすれば、納税者が税務官庁による滞

納処分のために、その財産を必要な関係書類とともに自発的に提示し、これに積極的に協力している場合には、第二次納税義務の徴収不足額の判定時期は、滞納者によるその財産の提示が適切であると認められるときは、そのように認められる時まで遡及させて、その財産及び関係書類等の提示があった時期とすることができると解すべきである（以上につき甲10のP教授の意見書参照）。

そして、本件において、原告らは、平成20年3月早々に本件申出債権を税務官庁に提示し、その後も再三にわたって提示し続けており、また、少なくとも同年6月13日には関東信越国税局の担当者に関係書類を手渡しており、同年7月25日には抵当権設定登記を滞納会社が具備するに至っている。

上記に述べたところによれば、本件における徴収不足額の判定時期は同年6月13日とされるべきであって、いかに遅くとも同年7月25日とされなければならない（なお、徴収不足の判定時期を滞納会社の事業年度の期末とすることに合理性は存在しない。）。

(イ) 前記(ア)に述べた徴収不足額の判定時期を踏まえると、本件におけるその判定時期において、滞納会社は額面8800万円の本件申出債権を有しており、これが分割債権であることを考慮しても、これにより本件滞納国税の本税の大部分を弁済し得たものといえる。

そうすると、仮に、本件で差押えをすることが不可欠ではなかったとしても、原告に対する第二次納税義務の納付告知処分における徴収不足額の算定においては、本来の納税義務者である滞納会社が本件申出債権を有していたことを前提としなければならない。

そして、本件申出債権の額面が8800万円であり、これを被担保債権とする抵当権が設定されていたことからすれば、本件においては、徴収不足は生じないか、又は極めて少額しか存在していなかったことは明

らかである。

よって、本件告知処分は、徴収不足額の認定時期を誤ったことにより、徴収不足額の算定が適法にされずにされたものとなるから、違法なものというべきである。

(2) 被告の主張について

ア 被告は、本件申出債権が徴収法基本通達47条関係17における「換価に便利な財産」に該当しないと主張する。

しかし、同通達はあくまで行政機関内部の運用を定めるものにすぎず、これを根拠とした外部に対する拘束力を認めることはできない。そして、徴収法が換価に便利な財産でなくとも差押えをすべきことを規定していると解されることは、既に述べたとおりである。

また、仮に、同通達の定めが適法なものであることを前提としても、同通達47条関係17が、「換価に便利な財産」を「選択」すること、すなわち、複数の選択肢から選ぶ場合に優先すべき旨を定めたものにすぎないことからすれば、他に換価に便利な財産がない場合には、換価に支障があるか否かに関わらず、その財産を差し押さえて換価すべき努力をした上で、徴収不足額について、別途対応をすることが想定されていると考えられる。

さらに、仮に、「換価に便利な財産」でない場合は差押えをする義務がないとしても、本件において本件申出債権を差し押さえた場合、少なくとも、その弁済金から本件滞納国税の納付をすることで、本件滞納国税の額が減少することは明らかであるし、本件申出債権が抵当権によって担保されていることからすれば、その弁済が遅滞したときは抵当権の実行をすることによって、本件滞納国税の本税の弁済は可能となる。額面が高額で抵当権によって担保されている本件申出債権については、これを売却等することによって、額面額よりは低額となるものの、即時の回収をすることもできる。

イ 被告は、租税徴収制度調査会の答申（乙13）を根拠として、税務官庁に差押えをするか否かの裁量権が与えられていると主張する。

しかし、上記の答申は、即座の差押えを求めているだけであって、むしろ、納税者の自主的な納付を促し、もって不利益を生ずる差押えをするまでの猶予を与えるべきである旨を述べたにとどまるものというべきであるし、差押えをすることが「できる」との答申の文言の言葉尻を捉え、差押えをするか否かについての裁量権があるとするのは、明らかに不当な解釈である。

上記の答申は、徴収の効率性と滞納者の不利益への配慮の見地から、機械的な差押えを回避し、その権限を抑制的に行使すべきことを論じたものというべきであり、このことは、被告が挙げる文献（乙14）についても同様である。

このほか、被告は、税務官庁に差押えをするか否かの裁量権が与えられていることの根拠として、これに沿う裁判例（乙15）があることを主張するが、本件と事案を明らかに異にし、本件の参考となるものではない。

事実、国税局が、本税が1億5000万円を超えるような滞納の事案において6000万円の債権を差し押さえていることは、既に述べたとおりであるところ、当該債権は、月額30万円の分割払いであり、本件における本件申出債権と何ら変わるところはない。

ウ 被告は、滞納者に対する滞納処分と第二次納税義務者に対する納付告知処分は、それぞれ目的及び効果を異にし、それ自体で完結する個別の行政処分であるから、滞納処分の違法性は第二次納税義務の納付告知処分には承継されないと主張するが、第二次納税義務の成立要件として、滞納処分の結果、徴収不足額が生じていることが必要不可欠であることは、既に述べたとおりである。

また、第二次納税義務の補充性からしても、第三次納税義務者が滞納者

に対する滞納処分を一切争えないとすることは、司法審査による救済を否定するものであるとともに、第二次納税義務者からの安易な租税の徴収を認めるものでもあって、妥当でない。

よって、第二次納税義務の適法性の問題として、第二次納税義務者において滞納者に対する滞納処分の違法性について争うことが認められなければならないというべきである。

第3 当裁判所の判断

1 本件告知処分の適法性について

(1) 徴収法39条について

第二次納税義務の制度は、私法上は第三者に財産が帰属している場合であっても、実質的には本来の納税義務者にその財産が帰属している場合と同視しても公平を失しないようなときにおいて、上記の第三者に対して補充的に納税義務を負担させることにより、徴税手続の合理化を図るためのものであって、本来の納税義務者である滞納者の財産につき滞納処分を執行してもなお徴収すべき国税の額に不足すると認められる場合に限り、その者と一定の関係がある者に対し、第二次的にその納税義務を負わせようとする制度である。

そして、徴収法39条の定めは、別紙3「関係法令等の定め」2(3)記載のとおりであるところ、これは、租税徴収の確保を図るため、本来の納税義務者が無償又は著しく低い額の対価で財産を譲渡するなどしたことに基づいて滞納処分を執行してもなおその徴収すべき額に不足するような資産の状態に陥った場合において、その行為による受益者に対して直接に本来の納税義務者と同一の納税上の責任を負わせることとしたものであると解される。

(2) 本件告知処分について

ア 徴収法39条の定めるところに則して本件告知処分の適法性を検討するに、証拠(甲5、乙3)及び弁論の全趣旨によれば、①Bの平成20

年分の所得の金額は合計で141万1981円であり、同人は、平成19年5月15日に東京地方裁判所において小規模個人再生における再生手続開始の決定を受け、同年10月18日に再生計画認可の決定を受けており、同人に対する各貸金債権（別紙4「貸付債権目録」の順号9ないし11記載の各債権）に係る債務についての弁済をしたことはなかったこと、②同別紙の順号10記載の債権の連帯保証人であるKの平成20年分の所得の金額は7万2966円であり、不動産等の資産は有しておらず、同人は同債権に係る連帯保証債務の弁済をする資力を有していなかったこと、③Cの平成20年分の所得の金額は361万3600円であり、同人は、平成15年3月26日に東京地方裁判所により破産の宣告をされており、同別紙の順号12記載の同人に対する貸金債権に係る債務についての弁済をしたことはなかったこと、④同債権の連帯保証人であるLの平成20年分の所得の金額は63万9950円であり、同日に東京地方裁判所により破産の宣告をされており、不動産等の資産は有しておらず、同人は同債権に係る連帯保証債務の弁済をする資力を有していなかったことが、それぞれ認められる。

上記に認定した事実によれば、本件代物弁済により滞納会社が原告から譲り受けた本件各貸金債権のうちのB及びCに対する各貸金債権（別紙4「貸付金債権目録」の順号9ないし12記載の各債権）は、本件代物弁済がされた当時、いずれも、実質的にみて既に価値のない債権であったと認めるのが相当である（なお、この点は原告においても争うものではないと解される。）から、滞納会社が原告に対する本件短期貸付金に係る債権のうちこれらの各債権の価額の合計額に相当する4000万円について原告による代物弁済がされて消滅したものとしたこと（本件利益処分）が、徴収法39条にいう「第三者に利益を与える処分」に該当するものであったことは明らかというべきである。

そして、本件滞納国税の法定納期限は、それぞれ別紙2「租税債権目録」の各「法定納期限」欄記載のとおりであるから、本件利益処分は、本件滞納国税の各法定納期限の1年前の日以後に行われたものと認められる。

イ また、徴収法39条にいう「滞納処分を執行してもなおその徴収すべき額に不足すると認められる場合」とは、同条の文理に照らし、第二次納税義務を負わせることに係る告知をする時の現況において、差押え等の滞納処分をすることができる滞納者の財産の見積価額の総額が徴収しようとする国税の額に不足すると認められるときをいうものと解するのが相当である。

これを本件についてみると、証拠(乙4)によれば、滞納会社は、本件告知処分がされた平成22年2月4日当時、いわゆる本税として合計6313万3552円、加算税として2583万7000円及び延滞税として2478万0900円の合計1億1375万1452円の国税を滞納していたことが認められる。

他方、後掲括弧内に掲記した証拠等及び弁論の全趣旨によれば、①滞納会社が平成21年3月31日の時点で有していた資産は、預金債権及び短期貸付金のみであったこと(乙3の別紙2)、②同日の時点における上記の預金債権の額は合計で5万2096円であったこと(乙3の別紙2)、③上記の短期貸付金は、本件代物弁済により滞納会社が原告から譲り受けた本件各貸金債権である(乙3の別紙1)ところ、そのうち本件申出債権及びGに対する各貸金債権(別紙4「貸付債権目録」の順号4及び5記載の各債権)の評価額は、本件告知処分がされた平成22年2月4日の時点で、それぞれ5721万4820円(分割弁済の約定であることを前提に複利計算により評価をしたもの)及び30万5352円(債権残高)であり(乙3の別紙3)、これらの各債権については、平成20年10月及び同年12月に茨城県による差押えがされており、同日の時点で滞納会社が

滞納していた地方税の額は、延滞金を含め合計で3467万1100円であったこと（乙3）、④B及びCに対する各貸金債権（別紙4「貸付債権目録」の順号9ないし12記載の各債権）については、同日の時点で、いずれも、実質的にみて既に価値のない債権であったこと（前記アに認定した事実）、⑤D及びEに対する各貸金債権（同別紙の順号2、3及び6ないし8の各債権）については、同日の時点で、いずれも、民法467条1項所定の債務者への通知又は債務者の承諾がされておらず、本件代物弁済による債務の消滅の効果が生じていないため、本件短期貸付金のうちこれらの各貸金債権の合計額である5900万円の部分については、なお原告に対する短期貸付金に係る債権として存続していたこと（甲5）が、それぞれ認められ、これらの事実及び滞納会社が同年6月13日の時点で既に法人として実質的には機能していなかったこと（乙8）からすれば、本件告知処分がされた平成22年2月4日の時点における滞納会社の資産の総額については、合計で8190万1168円（上記②の預金債権の額である5万2096円、上記③の本件申出債権及びGに対する各貸金債権の評価額の合計額から滞納会社が滞納していた地方税の額である3467万1100円を控除した金額である2284万9072円並びに上記⑤のD及びEに対する各貸金債権に相当する原告に対する短期貸付金の額である5900万円の合計額）であったと認めるのが相当である。

そうすると、本件告知処分がされた同日の時点における本件滞納国税の額である1億1375万1452円は、同日の時点における滞納会社の資産の総額である8190万1168円を上回るものであったから、滞納会社については、「滞納処分を執行してもなおその徴収すべき額に不足すると認められる場合」に該当する状況にあったといえることができる。

そして、上記のように滞納会社の本件滞納国税につき滞納処分を執行してもなおその徴収すべき額に不足すると認められることが本件利益処分

に基因するものであることは、既に述べたところに照らし、明らかといえる。

ウ さらに、前記アに述べたところからすれば、原告は、本件利益処分により、本件短期貸付金のうち4000万円の部分についての弁済をする義務を免れ、この金額に相当する利益を受けたといえるところ、滞納会社が法人税法2条10号に規定する同族会社に該当する法人であり、原告がその発行した株式の全てを有する者であることは、前提事実(1)のとおりであるから、原告は、滞納会社が同族会社に該当することについての判定の基礎となった株主に該当し(徴収法38条、徴収令13条1項5号参照)、本件利益処分により受けた利益に相当する金額である上記の4000万円の限度において、本件滞納国税の第二次納税義務を負うこととなる。

エ 以上に述べたところからすれば、本件告知処分(ただし、本件判決により一部が取り消された後のもの)は、徴収法39条所定の要件をいずれも満たすものといえることができる。

(3) 原告の主張について

ア 原告は、①徴収法39条にいう「滞納処分を執行してもなおその徴収すべき額に不足すると認められる場合」についての厳格な文理解釈や、第二次納税義務は本来の納税義務者に対する滞納処分を現に執行した上でなおその徴収すべき額に不足する場合に初めてその額を限度として認められる補充的な性質を有する義務と解すべきであること、通則法40条や徴収法47条1項1号は滞納者に対する滞納処分の執行を一義的に義務付けていると解すべきであることからすれば、第二次納税義務者に対する納付告知処分をするに当たっては、これに先立って、本来の納税義務者である滞納者に対する滞納処分の執行をして、「徴収すべき額に不足する」額を具体的に算定することが必要であると解すべきであると

ころ、本件においては、滞納会社に対する本件申出債権の差押えがされないまま本件告知処分がされた、②仮に、第二次納税義務者に対する納付告知処分に先立って滞納者に対する滞納処分の執行をすることが法的に義務付けられていないとしても、本件申出債権の価額が、原告及び滞納会社が本件申出債権を差し押さえるように申し出た時点における本件滞納国税の本税の額を上回っており、かつ、確実な担保も付されていたことや、原告と税務官庁との間で本件申出債権を本件告知処分に先立って差し押さえる旨の黙示の合意が成立していたこと、本件と類似する他の事例（甲11の1ないし4）においては国税局による債権の差押えがされていることからすれば、滞納会社に対する本件申出債権の差押えをしなかった関東信越国税局長の判断には、裁量権の範囲から逸脱し、又はこれを濫用した違法があり、また、本件申出債権の差押えをすることなく本件告知処分をしたことは、信義則に反する、③仮に、本件告知処分に先立って滞納会社に対する本件申出債権の差押えをしなかったことが適法であるとしても、原告及び滞納会社が本件申出債権を差し押さえるように申し出ていたという事情があることからすれば、同法39条にいう「滞納者の国税につき滞納処分を執行してもなおその徴収すべき額に不足すると認められる場合」の判断をする時期は、上記の申出をした時点と解すべきであるところ、その時点における本件申出債権の価値を考慮すれば、同時点において徴収すべき額に不足が生じていなかったことは明らかであるから、本件告知処分は、同条所定の要件を欠いてされたものといえる旨をいうものと解される主張をする。

しかし、以下に述べるとおり、このような原告の主張は、いずれも採用することができないものというべきである。

イ すなわち、前記ア①の点については、徴収法39条にいう「滞納者の国税につき滞納処分を執行してもなおその徴収すべき額に不足すると認

められる場合」の意義は、前記（２）イに述べたとおりに解するのが相当であって、原告の主張するような租税法律主義あるいは忠実な文理解釈の観点からこれをみても、その主張するように滞納者の国税につき滞納処分を現に執行した後においてなおその徴収すべき額に不足が生じた場合をいうものと解すべきであるとすることは困難というほかない。

また、第二次納税義務者が負う納税義務がいわゆる補充性を有するものであるからといって、そのことをもって、当該納税義務の性質及び範囲について、同条の文理を離れ、直ちに原告の主張するように解すべきことの根拠となるものとはいえず、さらに、通則法４０条及び徴収法４７条１項１号も、その定めるところは別紙３「関係法令等の定め」１及び２（４）記載のとおりであって、第二次納税義務者に対する納付の告知の処分に先立って滞納者に対する滞納処分の執行をすべきことを求めるものでないことは明らかであるから、やはり原告の主張するように解すべきことの根拠となるものとはいえない。

なお、上記の点に関して、原告の主張は、通則法４０条や徴収法４７条１項１号の定めからすれば、本件滞納国税についての督促状が発された日から起算して１０日を経過した日までにこれを完納しなかった滞納会社については、その時点において、本件申出債権を含めその有していた財産の差押えをすることが一義的に義務付けられていたというべきであるところ、本件において、かかる差押えはされていないとして、これを原告に対してされた本件告知処分の取消事由として主張するものとも解されるが、滞納者に対する滞納処分と第二次納税義務者に対する納付の告知の処分が、それぞれ目的及び効果を異にし、いずれもそれ自体で完結する別個の処分であることからすれば、原告の主張するところに沿う特段の定めのないままに、これが本件告知処分の取消事由となると解することは困難というほかないし、いずれにせよ、本件において徴収職員が本件申出債権に

ついて差押えをしなかったことが違法であるといえないことは、後記ウで述べるとおりにあるから、原告の主張は、その前提を欠くものである。

ウ（ア）前記ア②の点のうち本件申出債権の差押えをしなかった関東信越国税局長の判断に裁量権の範囲から逸脱し、又はこれを濫用した違法がある旨をいう点については、徴収法47条1項1号は、別紙3「関係法令等の定め」2（4）記載のとおり、滞納者が督促を受け、その督促に係る国税をその督促状を発した日から10日を経過した日までに完納しないときは、滞納者の国税につきその財産を差し押さえなければならない旨を定めるものの、これを超えて、同法及び通則法等において、差し押さえる財産の選択や差押えをする時期について一般的に定めた規定は見当たらず、具体的にいかなる財産を差し押さえるか、また、差押えをする場合のその時期については、徴収職員の合理的な裁量に委ねられていると解される。

そして、徴収法基本通達47条関係17（3）は、同別紙3（1）記載のとおり、差し押さえる財産の選択に当たっては、換価に便利な財産であるか否かに十分留意するものとし、その選択を行う場合において、差し押さえるべき財産について滞納者の申出があるときは、諸般の事情を十分考慮の上、滞納処分の執行に支障がない限り、その申出に係る財産を差し押さえるものとする旨を定めており、ここでいう滞納処分の執行の「支障」とは、第三者の権利がある財産以外に差押えをすることができる適当な財産がないか、第三者の権利がある財産以外の差押えをすることができる財産が全て換価の著しく困難な財産（弁済期が長期にわたるためその取立てが困難な債権等）だけであることをいうものとされ（同通達49条関係2。同別紙3（2）参照）、上記のような取扱いについては、私法秩序との調整を図りつつ、国民の納税義務の適正な実現を通じて国税収入を確保するという滞納処

分の目的（徴収法1条）に照らして、その一般的な合理性を首肯するに足りるということができる。

これを本件についてみるに、本件申出債権の内容は、元金を8800万円とし、弁済の開始日を平成17年9月20日として、毎月20日までに30万円を支払い、残額を最終の弁済期日である平成27年9月20日に一括して支払う（ただし、原告及びFによる協議の上で上記の弁済期日を延長する場合がある。）とするもの（乙11の別添1、12の1）であり、これによれば、本件申出債権については、仮にその差押えをしたとしても、本件滞納国税の本税（その額は、平成20年5月31日の時点で6443万9900円であった。乙11の別紙1）の完納に至るには、早くとも上記の最終の弁済期日である平成27年9月20日を待たなければならず、その間には延滞税も新たに生じ、いずれにせよ、他に存する加算税合計2583万7000円をも含めて完納するには足りないこととなるものであった。

そして、本件申出債権については、個人を債務者とする長期の分割による支払を内容とするもので、利息の定めがない（乙11の別添1、12の1）など、I税理士の証言によっても原告とFとの特殊な関係を基礎として成立したものであることがうかがわれ、本件滞納国税が、既にその納期限を経過しており、本来であれば、直ちに一括での納付が求められるものであったことや、滞納処分による財産の換価を猶予することができる期間は、原則として1年を超えることができず、最長でも2年を超えることができないとされていること（同法151条1項、152条、通則法46条7項参照）も踏まえると、原告の主張するような担保が第三者の所有する不動産について存していたこと

（甲2）を考慮しても、本件申出債権については、弁済期が長期にわたるためその取立てが困難で、徴収法89条2項の規定による換価と

の関係においても「換価に便利な財産」であったとは認め難いというべきであり、滞納会社の申出はあったものの、徴収法基本通達49条関係2(2)にいう「換価の著しく困難な財産」として、これについての滞納処分の執行をすることには支障があったものと認めるのが相当であって、本件告知処分に先立ってその差押えをしなかった関東信越国税局長の判断について、その裁量権の範囲から逸脱し、又はこれを濫用した違法があるとまではいい難いものといわざるを得ない。

なお、原告は、本件申出債権の差押えをしなかった関東信越国税局長の判断に裁量権の範囲から逸脱し、又はこれを濫用した違法があることの根拠として、原告と税務官庁との間で本件申出債権を本件告知処分に先立って差し押さえる旨の黙示の合意が成立していたとすることや、本件に類似する他の事例においては債権の差押えがされていることを挙げるが、その主張するような合意が成立していたと認められないことは後記(イ)に述べるとおりであるし、上記の他の事例については、第二次納税義務者が生ずるようなものではなく(甲11の1ないし4、証人I税理士)、当該債権に関する他の事情も明らかではなく、本件と直ちに同列に論ずることは困難というべきである。

(イ) 前記ア②の点のうち信義則違反をいう点については、租税法規に適合する課税処分について、法の一般原理である信義則の法理の適用により、当該課税処分を違法なものとして取り消すことができる場合があるとしても、租税法律主義の原則が貫かれるべき租税法律関係においては、当該法理の適用については慎重でなければならず、租税法規の適用における納税者間の平等、公平という要請を犠牲にしてもなお当該課税処分に係る課税を免れさせて納税者の信頼を保護しなければ正義に反するといえるような特別の事情が存する場合に、初めて当該法理の適用の是非を考えるべきものであって、当該特別の事情が存

するかどうかの判断に当たっては、少なくとも、税務官庁が納税者に対し信頼の対象となる公的な見解を表示したことにより、納税者がその表示を信頼しその信頼に基づいて行動したところ、その後当該表示に反する課税処分が行われ、そのために納税者が経済的不利益を受けることになったものであるかどうか、また、納税者が税務官庁の当該表示を信頼しその信頼に基づいて行動したことについて納税者の責めに帰すべき事由がないかどうかという点の考慮が不可欠であると解される（前掲最高裁昭和62年10月30日第三小法廷判決参照）。

これを本件についてみるに、原告の主張を全て前提にしても、その主張するところは、結局のところ、原告らは、竜ヶ崎税務署や関東信越国税局の担当者に対して、本件申出債権を差し押さえるよう繰り返し申し出たところ、これに対して同署の担当官が「じゃあそれでごんばってもらえれば」と発言するなどしたことから、本件申出債権についての差押えがされることについての税務官庁の了承が得られたと考え、そのような主観的な判断に基づいて、これを前提とした行動をするようになったもので、このような事情からすれば、原告と税務官庁との間で、本件告知処分に先だって本件申出債権についての差押えをすることの黙示の合意が成立したと認められるべきである旨をいうものにすぎない。また、この点に関して原告が本件訴えにおいて提出したI税理士の作成に係る陳述書（甲9）の記載及びI税理士の証言も、上記の主張を超えるものではなく、他に関東信越国税局長その他の責任のある立場にある者が本件申出債権の差押えをするよう求める原告らの申出を了承する旨の公的な見解を表示したことをうかがわせる証拠ないし事情は見当たらず、もとより、原告の主張するところ及び上記の各証拠に照らしても、その主張するような黙示の合意

が成立したとは認められない。

本件申出債権について関東信越国税局長が差押えをしなかったことが信義則に反する旨の原告の主張は、その前提を欠くものというほかない。

エ 前記ア③の点については、徴収法39条にいう「滞納処分を執行してもなおその徴収すべき額に不足すると認められる場合」に該当するか否かの判断が第二次納税義務者に対する納付の告知の処分がされた時を基準としてされるべきものであることは、前記(2)イに述べたとおりであり、原告の主張は、その前提を欠いている。

オ 以上のほか、原告は、本件においては、本件告知処分に先立って本件申出債権の差押えがされなければならなかったとの前提に立った上で、当該差押えがされていた場合には、その後に取り立てがされることによって、本件告知処分がされた時点における徴収法39条にいう「徴収すべき額に不足する」額が異なることとなるから、本件告知処分には当該額の算定を誤った違法がある旨をいうものと解される主張をするが、そもそも、その主張するような前提を採り得ないことは、既に述べたとおりである。

(4) 小括

以上によれば、原告のその余の主張を考慮しても、本件告知処分（ただし、本件裁決により一部が取り消された後のもの）は、適法なものということができる。

2 本件督促処分の適法性について

本件告知処分が適法なものであることは、前記1で述べたとおりであるところ、関東信越国税局長が、本件告知処分の第二次納税義務に係る国税がその納期限である平成22年3月4日までに完納されなかったことから、同月10日、原告に対し、徴収法32条2項の規定に基づき、納付催告書により

その納付を督促する本件督促処分をしたことは、前提事実（3）イのとおりである。

したがって、本件督促処分は適法なものといえることができる。

第4 結論

以上の次第であって、原告の請求はいずれも理由がないからこれらを棄却することとし、主文のとおり判決する。

東京地方裁判所民事第3部

裁判長裁判官 八木 一洋

裁判官 田中 一彦

裁判官 塚原 洋一

租 税 債 権 目 録

滞納者（住所） 茨城県

（氏名） 株式会社A

平成22年2月4日及び同年3月10日現在

（単位：円）

番号	税目	課税区分	課税期間	法定納期限	納期限	本税額	重加算税額	延滞税額	
1	源泉所得税	告知	平成17年1月 平成18年6月	平成17年7月11日 平成18年7月10日	平成20年7月18日	1,208,400	416,500	要す	
2	法人税	修正	平成16年4月1日 平成17年3月31日	平成17年5月31日	平成20年3月24日	59,692,452	—	要す	
3	法人税	決定	平成16年4月1日 平成17年3月31日	平成17年5月31日	平成20年7月18日	—	25,420,500	—	
4	消費税及 地方消費税	中間	平成20年4月1日 平成21年3月31日	平成20年12月1日	平成20年12月1日	2,232,700	—	要す	
			以下余白						
小 計						63,133,552	25,837,000	要す	
合 計						88,970,552			

（注1）なお、本税額が未納のものについては、本税が完納に至るまで、国税通則法第60条及び租税特別措置法第94条の規定に基づく延滞税が加算される。

（注2）番号1の源泉所得税の法定納期限欄は、当該課税期間に係る最も古い法定納期限と最も新しい法定納期限を記載している。

(別紙3)

関係法令等の定め

1 国税通則法（以下「通則法」という。）の定め

通則法40条は、税務署長は、同法37条（督促）の規定による督促に係る国税がその督促状を發した日から起算して10日を経過した日までに完納されない場合、同法38条1項（繰上請求）の規定による請求に係る国税がその請求に係る期限までに完納されない場合その他徴収法に定める場合には、同法その他の法律の規定により滞納処分を行う旨を定めている。

2 徴収法の定め

(1) 徴収法32条1項は、税務署長は、納税者の国税を第二次納税義務者から徴収しようとするときは、その者に対し、政令で定めるところにより、徴収しようとする金額、納付の期限その他必要な事項を記載した納付通知書により告知しなければならない（前段）、この場合においては、その者の住所又は居所の所在地を所轄する税務署長に対しその旨を通知しなければならない（後段）旨を定めている。

(2) 徴収法32条2項は、第二次納税義務者がその国税を同条1項の納付の期限までに完納しないときは、税務署長は、同条3項において準用する通則法38条1項及び2項（繰上請求）の規定による請求をする場合を除き、納付催告書によりその納付を督促しなければならない（前段）、この場合においては、その納付催告書は、国税に関する法律に別段の定めがあるものを除き、その納付の期限から50日以内に發するものとする（後段）旨を定めている。

(3) 徴収法39条は、滞納者の国税につき滞納処分を執行してもなおその徴収すべき額に不足すると認められる場合において、その不足すると認められることが、当該国税の法定納期限の1年前の日以後に、滞納者がその財産につき行った政令で定める無償又は著しく低い額の対価による譲渡（担保の目的とする譲渡を除く。）、債務の免除その他第三者に利益を与える処分に基因すると認め

られるときは、これらの処分により権利を取得し、又は義務を免かれた者は、これらの処分により受けた利益が現に存する限度（これらの者がその処分の時にその滞納者の親族その他の特殊関係者であるときは、これらの処分により受けた利益の限度）において、その滞納に係る国税の第二次納税義務を負う旨を定めている。

(4) 徴収法47条1項は、同項各号のいずれかに該当するときは、徴収職員は、滞納者の国税につきその財産を差し押さえなければならない旨を定めている。

1号 滞納者が督促を受け、その督促に係る国税をその督促状を発した日から起算して10日を経過した日までに完納しないとき。

2号 (省略)

3 国税徴収法基本通達（昭和41年8月22日付け徴徴4-13ほか国税庁長官通達。乙9。以下「徴収法基本通達」という。）の定め

(1) 徴収法基本通達47条関係17（平成20年6月6日付け徴徴4-4ほか国税庁長官通達による改正前のもの。以下同じ。）は、差し押さえる財産の選択は、徴収職員の裁量によるが、次に掲げる事項に十分留意して選択を行うものとし（前段）、この場合において、差し押さえるべき財産について滞納者の申出があるときは、諸般の事情を十分考慮の上、滞納処分の執行に支障がない限り、その申出に係る財産を差し押さえるものとする（後段）旨を定めている。

ア（47条関係17（1）） (省略)

イ（同（2）） (省略)

ウ（同（3）） 換価に便利な財産であること。

エ（同（4）） (省略)

(2) 徴収法基本通達49条関係2は、徴収法の49条の「支障」とは、おおむね次に掲げる事項をいう旨を定めるとともに、その「注」において、同通達49条関係2（2）の「換価の著しく困難な財産」とは、例えば、弁済期が長期にわたるためその取立てが困難な債権等をいう旨を定めている。

ア（４９条関係２（１）） 第三者の権利がある財産以外に、差押えをすることができる適当な財産がないこと。

イ（同（２）） 第三者の権利がある財産以外の差押えができる財産が、全て換価の著しく困難な財産（差押えが著しく困難な財産を含む。）だけであること。

別紙4 貸付債権目録

順 号	債 務 者	貸付年月日	履行期限	当 初 貸付金額	債権譲渡時 貸付金額	保 証 人
1	F	平成17年6月12日	平成27年9月20日	88,000,000	80,800,000	M
2	D	平成13年6月29日	平成16年10月31日	10,000,000	10,000,000	E
3	D	不明	不明	28,000,000	28,000,000	不明
4	G	平成17年5月31日	平成22年4月30日	2,000,000	2,971,392	N
5	G	平成15年2月10日	平成22年4月30日	5,000,000		不明
6	E	平成13年7月15日	約定なし	8,000,000	8,000,000	O
7	E	平成13年7月31日	不明	3,000,000	3,000,000	不明
8	E	不明	不明	10,000,000	10,000,000	不明
9	B	平成15年6月20日	約定なし	30,000,000	30,000,000	—
10	B	平成14年3月16日	平成15年9月30日	2,000,000	2,000,000	K
11	B	平成15年5月1日	約定なし	5,000,000	5,000,000	—
12	C	平成13年10月9日	約定なし	3,000,000	3,000,000	L
合 計					182,771,392	