

平成26年4月17日判決言渡 同日原本領収 裁判所書記官

平成●●年(〇〇)第●●号 債権差押及び配当処分取消請求事件

口頭弁論終結日 平成26年1月23日

判 決

原告 有限会社X

被告 国

処分行政庁 名古屋国税局長

主 文

- 1 本件各訴えをいずれも却下する。
- 2 訴訟費用は原告の負担とする。

事 実 及 び 理 由

第1 当事者の求めた裁判

1 請求の趣旨

- (1) 処分行政庁が原告に対してした別紙処分目録記載の各差押処分(以下「本件各差押処分」という。)を取り消す。
- (2) 処分行政庁が原告に対してした別紙処分目録記載の各配当処分(以下「本件各配当処分」という。)を取り消す。

2 請求の趣旨に対する答弁

主文同旨

第2 事案の概要

本件は、熱海税務署長から平成22年7月9日付けで平成20年10月1日から平成21年9月30日までの事業年度(以下「本件事業年度」という。)の法人税の更正処分及び過少申告加算税の賦課決定を受けた原告が、処分行政

庁から、① 上記更正処分等により納付すべき税額が確定した本件事業年度の法人税について株式会社A銀行ほか2社の第三債務者に対して有する普通預金の払戻請求権等の差押え（本件各差押処分）を受け、さらに、② 処分行政庁が本件各差押処分に基づいて上記各第三債務者から取り立てた金銭の配当に係る処分（本件各配当処分）を受けたため、上記更正処分等は原告の所得金額を過大に認定してした違法な処分であり、上記更正処分等に基づく本件各差押処分及び本件各配当処分も違法な処分であると主張し、処分行政庁の所属する国を被告として、本件各差押処分及び本件各配当処分の各取消しを求める事案である。

1 前提事実

（1） 当事者等

ア 原告は、会社法の施行に伴う関係法律の整備等に関する法律2条1項の旧有限会社であり、自動車の修理等を業とするものである。（弁論の全趣旨）

イ 処分行政庁は、国税通則法43条3項の規定により、熱海税務署長から原告の本件事業年度の法人税について徴収の引継ぎを受けた国税局長である。（弁論の全趣旨）

（2） 法人税の更正処分等

ア 原告は、平成21年11月30日、熱海税務署長に対し、本件事業年度の法人税について、所得金額を零円、還付金の額に相当する税額を45円とする確定申告をした。（甲1）

この申告は、本件事業年度において株式会社B（以下「B」という。）から8924万8611円の債務免除を受けた事実が法人税法59条2項（平成22年法律第6号による改正前のもの。以下同じ。）の規定に定める「会社更生等による債務免除等があった場合の欠損金の損金算入」に該当するとして、期限切れ欠損金の金額7652万4306円を本件

事業年度の損金の額に算入してしたものである。（甲２）

イ 熱海税務署長は、平成２２年７月９日付けで、原告に対し、所得金額を７６５２万４３０６円、納付すべき税額を２１９９万７１００円とする本件事業年度の法人税の更正処分及び過少申告加算税の額を３２７万３５００円とする過少申告加算税の賦課決定（以下、この更正処分と賦課決定とを併せて「本件更正処分等」という。）をした。（甲２）

本件更正処分等は、原告が本件事業年度においてＢから債務免除を受けた事実は法人税法５９条２項の規定に定める事実に該当せず、上記アの期限切れ欠損金の金額は本件事業年度の損金の額に算入されないことを理由とするものである。（甲２）

ウ 原告は、平成２２年９月１日、熱海税務署長に対し、本件更正処分等について、その取消しを求める異議申立てをしたが、熱海税務署長は、同年１１月１日付けで、原告に対し、原告の異議申立ては理由がないとする決定をした。（甲３、４）

エ 原告は、平成２２年１１月３０日、国税不服審判所長に対し、本件更正処分等について、その取消しを求める審査請求をしたが、国税不服審判所長は、平成２３年１０月１９日付けで、原告に対し、原告の審査請求を棄却する旨の裁決をした。（甲５、６）

オ 原告は、本件更正処分等の取消しを求める訴えを提起していない。（弁論の全趣旨）

（３） 本件各差押処分及び本件各配当処分

ア 原告は、本件更正処分等により納付すべき税額が確定した本件事業年度の法人税（本税２１９９万７１００円、過少申告加算税３２７万３５００円）を滞納した。（乙１、乙２の１及び２、乙３）

イ 処分行政庁は、上記アの法人税を徴収するため、別紙処分目録記載のとおり、平成２２年１０月２１日から平成２３年１月７日までの間に、

原告が株式会社A銀行に対して有する普通預金の払戻請求権、C株式会社に対して有する車両メンテナンス、点検整備及び付随する諸費用の支払請求権、D株式会社に対して有する平成22年12月支払分以降の代理店手数料等の支払請求権を差し押さえた（本件各差押処分。以下、これらの第三債務者らを併せて「本件第三債務者ら」という。）。（乙1、乙2の1及び2、乙3）

ウ 処分行政庁は、本件各差押処分に基ついて本件第三債務者らから債権の取立てをした上、別紙処分目録記載のとおり、平成22年10月25日から平成24年5月18日までの間に、その取立てに係る金銭の配当に係る処分（本件各配当処分）をし、その支払を受けた。（甲7ないし28）

（4） 本件各訴えの提起等

原告は、平成24年6月15日に本件各訴えを提起した。東京地方裁判所は、本件各差押処分に係る債権の取立ての完了及びその取立てに係る金銭の交付の終了による訴えの利益の消滅を理由に、平成25年1月17日、本件各訴えをいずれも却下する旨の判決を言い渡した。原告は、この判決に対する控訴を提起し、東京高等裁判所は、訴状の記載によっては原告が取消しを求める差押処分の個数や内容が明らかではなく、かえって原告の継続収入の債権が差し押さえられ、当該差押処分の効力が存続している可能性があることなどを理由に、同年5月22日、原判決を取り消し、本件を東京地方裁判所に差し戻す旨の判決を言い渡した。（顕著な事実）

2 争点

本件の争点は、① 本件各訴えの適否、具体的には、本件各訴えが本件各差押処分及び本件各配当処分についてされた審査請求についての裁決を経ていないことにつき国税通則法115条1項3号の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」又はその他その裁決を

経ないことにつき「正当な理由」があるか否か（争点１）、② 本件各差押処分及び本件各配当処分の適否、具体的には、本件更正処分等は原告の所得金額を過大に認定してした違法な処分であり、本件各差押処分及び本件各配当処分は本件更正処分等の違法性を承継し違法であるか否か（争点２）である。

３ 当事者の主張の要旨

（１） 本件各訴えの適否について

（被告）

ア 本件各訴えは不服申立て前置を欠くこと

原告は、本件各差押処分及び本件各配当処分について、処分行政庁に対する異議申立てと国税不服審判所長に対する審査請求のいずれの不服申立ても経ていないのであって、本件各訴えは、国税通則法１１５条１項の規定に違反して提起された不適法な訴えである。

原告は、本件更正処分等について、熱海税務署長に対する異議申立てと国税不服審判所長に対する審査請求を経ているが、課税処分が納税義務の確定を目的とするのに対して、徴収処分は既に確定した納税義務の履行を目的とするのであり、それぞれ目的及び効果を異にし、それ自体で完結する別個独立の処分であるから、たとえ課税処分について適法な不服申立てを経ていたとしても、それをもって徴収処分に対する不服申立てを経たことにはならない。

イ 不服申立てを経ないことにつき「正当な理由」がないこと

（ア） 国税通則法１１５条１項３号が不服申立てを経ないことにつき正当な理由があるときに不服申立て前置の例外を認めた趣旨は、不服申立てに対する決定又は裁決を待っていたのでは申立人に非常な損害を与えるおそれがある場合には、申立人に、決定又は裁決を経ることなく出訴する途を開く必要があるためである。不服申立て前置は、処分に対する司法審査の前に行政に反省の機会を与えるもので

あるから、不服申立ては、当該処分を直接対象としなければならない。また、国税に関する法律に基づく処分は、大量的・回帰的であるため、不服申立て前置は、訴訟の氾濫の回避、税務行政の統一的運用の確保に資するのであり、このような要請も考慮されなければならない。そうすると、同号にいう「正当な理由」があるときとは、当該処分について適法な不服申立てをすることができることを前提として、司法審査に先立ち不服申立てを経由させることに合理的な理由がない場合をいうと解される。具体的には、各処分が実質的に同一である場合や、各処分が理由を共通にし、不服申立てで攻撃防御する点も専らその共通の理由である場合であって、それに対する行政の基本的判断が一つの処分についての不服申立てで既に示されており、変更の余地がないようなときに限られる。

これを本件についてみると、原告は、本件各差押処分及び本件各配当処分についての不服申立てをし、本件更正処分等の違法を主張したとしても、その審査に当たる国の行政部門は同一であるから、公平な判断を得られないおそれがあると主張するが、課税処分と徴収処分は目的及び効果を異にする別個独立の処分であるから、課税処分に何らかの違法があっても、それが取り消されることなく存続している以上、その違法性が当然に徴収処分に承継されるものではないし、反対に、徴収処分の適否は課税処分の適否とは別の要件で検討されるから、課税処分が適法であっても、徴収処分が当然に適法となるものではない。原告は、この点を看過しているものである。

本件は、不服申立て前置の例外を認める前提を欠くのであり、本件各差押処分及び本件各配当処分について、司法審査に先立ち不服申立てを経由させることに合理的な理由がないということはできない。

(イ) 国税通則法 115 条 1 項 3 号にいう「著しい損害を避けるため緊

急の必要」があるときとは、当該処分について適法な不服申立てをすることができることを前提として、不服申立てを経ていては権利救済が間に合わないなど、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許すべき場合をいうと解される。

これを本件についてみると、本件各訴えは平成24年6月15日に提起されているところ、本件各差押処分は、平成22年10月21日から平成23年1月7日までの間に行われているから、本件各訴えの提起の当時、その不服申立て期間は既に経過しており、適法な不服申立てをすることはできなかった。また、本件各配当処分も、換価代金等の交付期日を期限とする不服申立て期間が経過しており、やはり適法な不服申立てをすることはできない。このように、本件各差押処分及び本件各配当処分は、いずれも、適法な不服申立てをすることができる状況にないものであり、「著しい損害を避けるため緊急の必要」の有無を検討する前提を欠くというべきである。

(原告)

ア 原告は、本件各差押処分及び本件各配当処分について、処分行政庁に対する異議申立て又は国税不服審判所長に対する審査請求をしていない。

イ 不服申立てを経ないことにつき「正当な理由」があること

(ア) 原告は、本件更正処分等については適法な不服申立てにより裁決を経ているところ、本件各差押処分及び本件各配当処分について、改めて同様の不服申立てをし、本件更正処分等の違法を主張したとしても、その審査に当たる国の行政部門は同一であるから、公平な判断を得られないおそれがあり、不服申立て前置がその本来の効力を発揮すべきことを実質的には期待することができないのであって、原告が本件各差押処分及び本件各配当処分について不服申立てを経ることなく本件各訴えを提起したことには、正当な理由がある。

(イ) 本件各差押処分はいまだ継続しており、その全てについて不服申立てを経た後でなければ取消しの訴えを提起することができないとしたならば、原告の権利救済を著しく損なうおそれがあるから、本件各差押処分による多大な損害を避けるため、不服申立てを経ることなく訴えを提起する緊急の必要がある。

(2) 本件各差押処分及び本件各配当処分の適否について

(原告)

ア 本件更正処分等の違法性の承継

次のとおり、本件更正処分等は、熱海税務署長が重大な事実を誤認してした違法な処分である。そして、本件各差押処分及び本件各配当処分は、違法な本件更正処分等に基づいてされたものであるから、その違法性を承継し、いずれも違法な処分である。

(ア) 原告の本件事業年度の所得金額は零円であって、本件更正処分等は、熱海税務署長が基礎となる資料を誤って解釈し、原告の所得金額を過大に認定してしたものであるから、違法な処分である。

(イ) 本件更正処分等は、原告が本件事業年度においてBから受けた債務免除に係る期限切れ欠損金の損金算入を否認している。しかし、原告は、いわゆる商工ローンに対する連帯保証債務、借入金債務の負担を余儀なくされ、取引先に対して支払猶予を求める再建型の私的整理の方法により営業を継続してきたものであるところ、E銀行株式会社からの借入金の返済を滞らせたため、平成11年3月、担保不動産である代表者の自宅と工場を競売され、株式会社Fほか数社を経て残債権8017万6770円を取得したBから平成20年に訴えを提起された。原告は、返済金の捻出が極めて困難な状況の下、40万円を支払えば残債権は放棄するという和解提案を受け、それに応じたものであるから、本件更正処分等は、債務免除益のう

ち債務者が資力を喪失して債務を弁済することが著しく困難であると認められる場合に受けたものについては、各種所得の計算上収入金額又は総収入金額に算入しないものとするとする所得税基本通達 36-17 に違反する。

イ 本件各差押処分の固有の違法性

- (ア) 原告は、熱海地区を市場に、いわゆる「三ちゃん経営」によって、自動車修理業とそれに付随して中古車販売業を営む法人であり、売上規模年 1800 万円程度の個人事業の延長線上にあるものである。原告の経営実態は、代表者個人と一体を成しており、原告の収入は、代表者の生活原資であるところ、原告代表者は、生活原資を差し押さえられ、生活自体が成り立たない状況に陥っている。
- (イ) 処分行政庁は、原告が取引先への支払原資として予定していた預金債権を、何らの予告もなく一方的に、突然差し押さえた。原告は、これにより支払遅延に陥り、取引先との取引継続が不可能な事態に直面した。原告は、急遽借入れをして、その場をしのぎ、現在も業務を継続している。また、処分行政庁は、原告に毎月支払われる代理店手数料等を継続的に差し押さえているが、この金銭は原告代表者の生活原資であり、その生活に重大な支障を来している。
- (ウ) 原告の実情は、国税徴収法 153 条 1 項 2 号にいう「滞納処分を執行することによってその生活を著しく窮迫させるおそれがあるとき」に該当する。本件各差押処分は、同規定に違反し、原告から再生の機会を奪い、憲法 25 条にも違反する。

第 3 当裁判所の判断

1 本件各訴えと不服申立て前置について

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（審査請求をすること

もできるもの（異議申立てについての決定を経た後審査請求をすることができるものを含む。）を除く。）にあっ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できる処分にあっ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（国税通則法 115 条 1 項本文）が、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、その他その決定又は裁決を経ないことにつき正当な理由があるときは、この限りでないとされている（同項 3 号）。そして、国税に関する法律に基づき国税局長がした処分に不服がある者は、その選択によりその処分をした国税局長に対する異議申立て又は国税不服審判所長に対する審査請求をすることができ（同法 75 条 1 項 2 号）、異議申立てについての決定があった場合において、当該決定を経た後の処分になお不服があるときは、国税不服審判所長に対して審査請求をすることができる（同条 3 項）のであって、本件各差押処分及び本件各配当処分は、いずれも国税に関する法律に基づく処分であるから、審査請求をすることができるものであるから、それらの取消しの訴えは、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、その他その裁決を経ないことにつき正当な理由があるときでない限り、それぞれについてされた審査請求についての裁決を経た後でなければ、提起することができない（なお、本件が同法 115 条 1 項 1 号及び 2 号の場合に当たらないことは明らかである。）。

本件において、原告は、本件各差押処分及び本件各配当処分について、国税不服審判所長に対する審査請求をしておらず、それぞれについてされた審査請求についての裁決を経していない（弁論の全趣旨）。そこで、次に、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か否か、その他その裁決を経ないことにつき正当な理由があるか否かについて検討する。

2 国税通則法 115 条 1 項 3 号の「正当な理由」の有無について

(1) 「著しい損害を避けるため緊急の必要」の有無について

原告は、本件各差押処分はいまだ継続しており、その全てについて不服申立てを経た後でなければ取消しの訴えを提起することができないとしたならば、原告の権利救済を著しく損なうおそれがあるから、本件各差押処分による多大な損害を避けるため、不服申立てを経ることなく訴えを提起する緊急の必要がある旨を主張する。

そこで検討するに、甲第32号証（原告の平成24年10月1日から平成25年9月30日までの事業年度の決算報告書）中の貸借対照表によれば、同事業年度末現在における原告の資産は合計1627万1312円であるのに対して、負債は合計4202万7780円であり、原告は、2575万6468円の債務超過の状態に陥っていると認めることができるが、損益計算書によれば、原告は、同事業年度において、純売上高1890万8406円、売上総利益830万1167円をあげており、売上総利益から販売費及び一般管理費960万5973円を控除すると130万4806円の営業損失となるものの、販売費及び一般管理費のうち516万円は給与手当であると認めることができる。そして、甲第33号証及び第34号証によれば、その給与手当は、原告代表者に対する月額43万円の役員報酬であって、その他に1か月当たり8万5000円の年金を受給している原告代表者は、原告に対し、毎月28万円ずつを貸し付け、残額である月額23万5000円をもってその生計を維持しており、原告は、本件各差押処分によりD株式会社から毎月支払われる代理店手数料等を差し押さえられているにもかかわらず、G、商工ローン等からの借入れの返済を行い、その営業を継続していると認めることができる。

以上の事実によれば、原告において、本件各訴えの提起の当時、本件各差押処分及び本件各配当処分について、異議申立てについての決定を経て、審査請求についての裁決を経ることにより、その営業を継続することがで

きなくなるなど、著しい損害が生じたとは認め難く、他にこれを認めるに足りる証拠はないのであって、原告において、本件各訴えの提起に当たり、本件各差押処分及び本件各配当処分についてされた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ったということとはできない。

(2) その他「正当な理由」の有無について

原告は、本件更正処分等については適法な不服申立てにより裁決を経ているところ、本件各差押処分及び本件各配当処分について、改めて同様の不服申立てをし、本件更正処分等の違法を主張したとしても、その審査に当たる国の行政部門は同一であるから、公平な判断を得られないおそれがあり、不服申立て前置がその本来の効力を発揮すべきことを実質的には期待することができないのであって、原告が本件各差押処分及び本件各配当処分について不服申立てを経ることなく本件各訴えを提起したことには、正当な理由がある旨を主張するので、以下検討する。

ア 本件各差押処分及び本件各配当処分は本件更正処分等の違法性を承継するか否かについて

行政事件訴訟法3条2項の行政庁の処分その他公権力の行使に当たる行為は、いわゆる公定力を有し、権限を有する機関によりそれが取り消されるまでは、その名宛人はもちろん、第三者や他の機関も、その効力を否定することができない。そのため、法令上先行の処分の存在を前提として後行の処分がされる関係にある場合に、後行の処分の取消訴訟やその取消しを求める行政上の不服申立てにおいて先行の処分の違法性を後行の処分の取消事由として主張することができるか否かといういわゆる違法性の承継の問題については、たとえ先行の処分に違法性があるとしても、先行の処分の取消判決等によりその公定力が排除されない限りは、原則として、その違法性はその存在を前提としてされる後行の処分

には承継されず、後行の処分の取消訴訟等において先行の処分の違法性を後行の処分の取消事由として主張することは許されないが、例外的に、先行の処分と後行の処分とが同一の目的を達成するための連続した一連の手続を構成し、相結合して一つの法律効果の発生を目指しているものであるときは、先行の処分と後行の処分とは密接不可分な関係にあり、一連の処分の法律効果は後行の処分に留保されているといえることから、違法性の承継が肯定され、先行の処分の取消判決等によりその公定力が排除されていなくとも、後行の処分の取消訴訟等において先行の処分の違法性を後行の処分の取消事由として主張することが許されるものと解すべきである（最高裁平成●●年（〇〇）第●●号同20年9月10日大法廷判決・民集62巻8号2029頁における近藤裁判官補足意見、最高裁平成●●年（〇〇）第●●号同年12月17日第一小法廷判決・民集63巻10号2631頁参照。なお、上記場合において、先行の処分が、重大かつ明白な瑕疵により無効なものであるときや、取消判決等により取り消されるなどしたときは、後行の処分の前提となるべき先行の処分はそもそも有効に存在しないのであるから、後行の処分が先行の処分の違法性を承継するか否かについて検討するまでもなく、後行の処分の取消訴訟等において先行の処分が有効に存在しないことを後行の処分の取消事由として主張することができるものというべきである。）。

これを本件についてみると、本件更正処分等は、原告の本件事業年度の法人税の納付すべき税額を確定する処分であるところ、本件各差押処分及び本件各配当処分は、いずれも、本件更正処分等によりその納付すべき税額が確定された原告の本件事業年度の法人税の徴収手続の一環を成す処分であるから、法令上本件更正処分等の存在を前提としてされたものであるといえることができる。そして、本件各更正等が原告の本件事

業年度の法人税の納付すべき税額を確定するという目的ないし効果を有するものであり、他方、本件各差押処分及び本件各配当処分が本件更正処分等によりその納付すべき税額が確定された原告の本件事業年度の法人税を徴収するという目的ないし効果を有するものであることによれば、本件各差押処分及び本件各配当処分は、本件更正処分等と同一の目的を達成するための連続した一連の手続を構成し、相結合して一つの法律効果の発生を目指しているものであるということとはできない。したがって、本件更正処分等の違法性は本件各差押処分及び本件各配当処分には承継されず、本件各差押処分及び本件各配当処分の取消訴訟等において本件更正処分等の違法性を本件各差押処分及び本件各配当処分の取消事由として主張することは許されない（このように解しても、原告は、本件更正処分等の通知により、その適否を争う行政上の不服申立てや訴え提起の機会を十分に与えられていたのであるから、原告の権利保障に欠けるものではない。現に、原告は、本件更正処分等について、熱海税務署長に対する異議申立てについての決定を経て、国税不服審判所長に対する審査請求をし、原告の審査請求を棄却する旨の裁決を受けている。）。

イ 審査請求についての裁決を経ることにより本件各差押処分及び本件各配当処分が是正される余地の有無について

上記アによれば、本件各差押処分及び本件各配当処分についてされた異議申立てや審査請求において、本件更正処分等の違法性を本件各差押処分及び本件各配当処分の取消事由として主張することは許されず、本件各差押処分及び本件各配当処分が違法ないし不当なものであるか否かは、本件更正処分等が違法なものであるか否かという観点から判断されるものではないのであり、専ら本件各差押処分及び本件各配当処分そのものが違法ないし不当なものであるか否かという観点から判断されるということができる。そうすると、原告が、本件更正処分等について、熱海税務署長に

対する異議申立てについての決定を経て、国税不服審判所長に対する審査請求をし、原告の審査請求を棄却する旨の裁決を受けているからといって、本件各差押処分及び本件各配当処分について、処分行政庁に対する異議申立てについての決定を経て、国税不服審判所長に対する審査請求をし、その審査請求についての裁決を経たところで、本件各差押処分及び本件各配当処分が是正される余地はないということとはできないのであって（現に、原告は、本件各差押処分及び本件各配当処分の取消事由として、本件更正処分等の違法性だけでなく、本件各差押処分の固有の違法性をも主張している。）、原告において、本件各訴えの提起に当たり、本件各差押処分及び本件各配当処分についてされた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ったということとはできない。

第4 結論

以上によれば、本件各訴えはいずれも不服申立て前置を欠く不適法な訴えというべきであるから、これらを却下することとし、主文のとおり判決する。

東京地方裁判所民事第2部

裁判長裁判官	増田 稔
裁判官	内野 俊夫
裁判官	佐野 義孝