

平成 29 年 5 月 25 日判決言渡 同日原本領収 裁判所書記官

平成●●年（○○）第●●号 雑種地換価処分取消等請求控訴事件（原審・大阪地方裁判所平成●●年（○○）第●●号）

口頭弁論終結日 平成 29 年 3 月 23 日

判 決

選定当事者

控訴人（原告 A 訴訟承継人） X 1

（選定者は別紙選定者目録記載のとおり）

被控訴人（被告） 国

処分行政庁 大阪国税局長

主 文

- 1 本件控訴を棄却する。
- 2 控訴費用は控訴人の負担とする。

事 実 及 び 理 由

第 1 当事者の求めた裁判

1 控訴人

- （1） 原判決を取り消す。
- （2） 大阪国税局長が、別紙物件目録記載 2 の土地持分の公売（売却区分番号●●）につき、平成 27 年 4 月 15 日付けでした「公売処分」及び同月 17 日付けでした「配当処分」を取り消す。
- （3） 訴訟費用は第 1、2 審とも被控訴人の負担とする。

2 被控訴人

主文同旨

第2 事案の概要

- 1 本件は、B（平成3年6月●日死亡）の相続に係るC、D、E及びF（以下、併せて「債務者4名」という。）の各相続税の担保として提供された別紙物件目録記載1の土地（以下「本件土地」という。）を滞納処分の例により処分するため、大阪国税局長が、本体土地を公売（売却区分番号●●）に付したところ、同目録記載2の土地持分（以下「本件持分」という。）を有する承継前一審原告A（平成28年3月●日死亡、以下「A」という。）が、債務者4名の各相続税に係る債務は既に完納されているなどとして、大阪国税局長が、本件土地についてした①平成25年5月7日付け公売公告（以下「本件公売公告」という。）、②同日付け見積価額の公告（以下「本件見積価額公告」という。）、③同年6月4日付け最高価申込者の決定（以下「本件最高価申込者決定」という。）、④平成27年4月15日付け売却決定（以下「本件売却決定」という。）及び⑤同月17日付け配当処分（以下「本件配当処分」という。）がいずれも違法であると主張して、上記各処分の取消しを求めた事案である。本件訴訟の提起後にAが死亡し、その相続人である控訴人及び選定者X2がAの訴訟上の地位を承継するとともに、行政事件訴訟法7条、民事訴訟法30条1項に基づき、控訴人及び選定者X2のための訴訟追行者として控訴人を選定した。
- 2 原判決は、本件訴えを却下した。そこで、控訴人が、原判決中、本件持分の公売に係る平成27年4月15日付け「公売処分」（控訴人主張の「公売処分」という国税に関する法律に基づく処分は存在しないが、当該処分の日付から、本件売却決定を指すものと理解する。以下同じ。）及び同月17日付け本件配当処分に関する各敗訴部分を不服として控訴した。当審における審判の対象は、本件売却決定及び本件配当処分の取消請求の当否である。
- 3 関係法令等
 - (1) 平成26年法律第69号による改正前の国税徴収法（以下「国税徴収法」という。）が定める公売手続の概要

納税者の任意の履行がない場合、国が差し押さえた納税者の財産を換価し、租税債権の強制的実現を図る手続である公売手続につき、国税徴収法は、概要、以下のとおり定める。

ア 税務署長による公売

税務署長は、差押財産を換価するときは、これを公売に付さなければならない（国税徴収法 9 4 条 1 項）。公売は、入札又はせり売の方法により行わなければならない（同条 2 項）。

イ 公売公告及び滞納者等への通知

税務署長は、差押財産を公売に付するときは、公売の日の少なくとも 10 日前までに、国税徴収法 9 5 条 1 項各号に掲げる事項を公告しなければならない（同条項本文）。

税務署長は、国税徴収法 9 5 条の公告をしたときは、同条 1 項各号（8 号を除く。）に掲げる事項及び公売に係る国税の額を滞納者及び公売財産上に権利を有する者（以下「利害関係人」という。）のうち知っている者に通知しなければならない（同法 9 6 条 1 項）。

ウ 公売財産の見積価額の決定及び公告

税務署長は、公売財産のうち不動産等を公売に付するときは、公売の日から 3 日前の日までに見積価額を公告しなければならない（国税徴収法 9 9 条 1 項 1 号）。

エ 入札等の実施

徴収職員は、見積価額以上の入札者等のうち最高の価額による入札者等を最高価申込者として定めなければならない（国税徴収法 1 0 4 条 1 項）。

入札等を終了した場合において、公売した財産が不動産等であるときは、税務署長は、最高価申込者等の氏名、その価額並びに売却決定をする日時及び場所を滞納者及び利害関係人のうち知っている者に通知するとともに、これらの事項を公告しなければならない（国税徴収法 1 0 6 条 2 項）。

オ 売却決定

税務署長は、不動産等を換価に付するときは、公売をする日から起算して7日を経過した日において最高価申込者に対して売却決定を行う（国税徴収法113条1項）。

カ 買受人による売却代金の納付及びその効果

換価財産の買受代金の納付の期限は、売却決定の日とする（国税徴収法115条1項）。

買受人は、買受代金を納付した時に換価財産を取得する（国税徴収法116条1項）。徴収職員が買受代金を受領したときは、その限度において、滞納者から換価に係る国税を徴収したものとみなす（同条2項）。

キ 国税局長が徴収する場合の読替え

国税局長が徴収の引継ぎを受けた場合又は国税局長が滞納処分 of 引継ぎを受けた場合における国税徴収法の規定の適用については、「税務署長」又は「税務署」とあるのは、「国税局長」又は「国税局」とする（同法184条）。

（2） 平成26年法律第69号による改正前の国税通則法（以下「国税通則法」という。）及び国税徴収法が定める不服申立てと公売手続の関係

ア 不服申立てと国税の徴収との関係

国税に関する法律に基づく処分に対する不服申立ては、その目的となった処分の効力、処分の執行又は手続の続行を妨げない（国税通則法105条1項本文）。ただし、その国税の徴収のため差し押さえた財産の滞納処分による換価は、その財産の価額が著しく減少するおそれがあるとき、又は不服申立人から別段の申出があるときを除き、その不服申立てについての決定又は裁決があるまで、することができない（同条項ただし書、以下「換価制限」という。）。

イ 不服申立ての前置等

国税に関する法律に基づく処分(国税通則法80条2項に規定する処分を除く。)で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(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)。

ウ 滞納処分に関する不服申立て等の期限の特例

(ア) 滞納処分について次の各号に掲げる処分に関し欠陥があることを理由としてする異議申立て(国税通則法77条(異議申立ての期間)の規定により異議申立てをすることができる期間を経過したものを除く。)は、これらの規定にかかわらず、当該各号に掲げる期限まででなければ、することができない(国税徴収法171条1項)。

3号 不動産等についての国税徴収法95条(公売公告)の公告から
売却決定までの処分 換価財産の買受代金の納付の期限

4号 換価代金等の配当 換価代金等の交付期日

(イ) 国税徴収法171条1項の規定は、国税通則法75条1項2号ロ
(国税不服審判所長に対する審査請求)の規定による審査請求等につ
いて準用する(国税徴収法171条2項)。

4 前提事実(争いのない事実のほか各項掲記の証拠及び弁論の全趣旨により認められる事実等)

(1) 本件土地及び抵当権の設定等

ア Bは、平成3年6月●日に死亡し、その相続人であるG(Bの長男)が本件土地を相続し、同年12月26日、本件土地につき、同人名義の所有権移転登記がされた(甲1、乙3)。

イ 平成4年8月24日、本件土地につき、Bの相続に係る債務者4名の

相続税及び利子税を担保するために抵当権が設定され、同日、抵当権設定登記がされた（甲１）。

ウ 大阪国税局長は、平成８年８月２８日、国税通則法４３条３項により、債務者４名の滞納国税について、枚方税務署長から徴収の引継を受け、平成１０年１０月２日、債務者４名の滞納国税を徴収するため、本件土地について、それぞれ担保物処分のための滞納処分による差押えを行い、同月５日、Ｃ（Ｂの養子）について差押登記、Ｄ（Ｂの三男）、Ｅ（Ｂの二男）及びＦ（Ｂの養子）についてそれぞれ参加差押登記がされた（甲１、乙３）。

エ 本件土地につき、平成１５年１月３０日、平成４年１月２２日遺留分減殺を原因とするＨ（Ｂの長女）及びＪ（Ｂの二女）への所有権一部移転登記がされた（甲１、乙３）。

オ Ｇは、平成１９年１０月●日に死亡し、平成２０年６月６日付け遺産分割協議書により、本件土地のうち、Ｇの共有持分３億７９４０万５３００分の２億７８８２万３７８２（本件持分）は、その妻であるＡがこれを相続し、平成２４年６月８日、本件持分につき、Ａに対するＧ持分全部移転登記がされた（甲１、乙３）。

（２） 公売公告及びこれに対する不服申立て

ア 大阪国税局長は、本件土地を期日入札の方法により公売に付することとし、平成２５年５月７日付けで本件公売公告及び本件見積価額公告（見積価額３２６２万円）を行う（乙１）とともに、同日、Ａに対して公売通知書を配達証明郵便で発送し、同通知書は、同月１３日、Ａに送達された（甲７、乙２）。

イ Ａは、平成２５年５月２７日、大阪国税局長に対し、異議申立ての対象とする処分を「平成２５年５月７日付大阪国税局長「Ｋ」のＡに対する公売通知処分（…）及び本件土地の換価処分」である旨記載し、その

全部の取消しを求める異議申立書を提出した（甲１３）。

ウ 大阪国税局長は、平成２５年６月４日、本件土地の公売を実施したところ、見積価格（３２６２万円）以上の金額である５１５０万円で入札があり、同日付けで本件最高価申込者決定をしたが、換価制限があることから、売却決定を行わなかった（乙５、６、弁論の全趣旨）。

エ 大阪国税局長は、平成２５年７月１日、上記イの異議申立てを本件公売公告及び本件見積価額公告の全部の取消しを求める異議申立てであると理解した上、Ａの主張には理由がないとして、これを棄却する旨の決定をした（乙３）。

オ Ａは、平成２５年７月２３日、国税不服審判所長に対し、本件土地の「当該公売（換価）処分・当該公売通知処分」の全部の取消しを求めて審査請求をした。国税不服審判所長は、同年８月２７日付けで、Ａに対し、審査請求によって取消しを求める処分等につき、「公売公告」、「見積価額の公告」及び「公売通知」と解した上で審理を行う旨及び変更等の必要があれば連絡をされたい旨連絡したところ、Ａは、同月３０日付けで上記審査請求によって取消しを求める処分等は、あくまで本件土地の「当該公売（換価）処分・当該公売通知処分」であると主張した。そこで、国税不服審判所長は、同年１０月８日、Ａの上記主張を前提に、「公売通知処分」とは、国税徴収法９６条にいう「公売の通知」と解されるところ、「公売の通知」は、国税通則法７５条１項の「国税に関する法律に基づく処分」に該当せず、また、「公売（換価）処分」という国税に関する法律に基づく処分は存在しないとして、上記審査請求を却下する旨の裁決をした。（乙４）

（３） 公売公告の変更の公告（１回目から３回目まで）及びこれに対する各不服申立て

ア 大阪国税局長は、上記（２）オの裁決により換価制限がなくなったこ

とから、本件土地の売却決定を行うために、平成26年3月25日、売却決定日時及び買受代金の納付期限をいずれも同年4月4日午後3時に変更した旨の公告（以下「本件変更公告①」という。）をし、その後、売却決定がされなかったことから、同年6月11日、売却決定日時及び買受代金の納付期限をいずれも同月24日午後3時に変更した旨の公告（以下「本件変更公告②」という。）をし、その後、売却決定がされなかったことから、同年9月1日、売却決定日時及び買受代金の納付期限をいずれも同月16日午後3時に変更した旨の公告（以下「本件変更公告③」という。）をした（乙7、9、11、弁論の全趣旨）。なお、本件土地については、本件変更公告③により決められた売却決定日時及び売買代金の納付期限までに売却決定がされることはなかった（乙12、弁論の全趣旨）。

イ Aは、本件変更公告①につき平成26年3月30日付けで、本件変更公告②につき同年6月18日付けで、本件変更公告③につき同年9月5日付けで、それぞれ異議申立てをした。大阪国税局長は、本件変更公告①に係る異議申立てにつき同年4月22日付けで、本件変更公告②に係る異議申立てにつき同年7月2日付けで、本件変更公告③に係る異議申立てにつき同年10月22日付けで、いずれも本件土地の売却決定がされないまま変更後の売却決定日時及び買受代金の納付期限が経過しており、上記異議申立ては、既に効果が消滅した変更の公告を対象とするものであるから不服申立ての利益を欠いているとしてこれを却下する旨の各決定をした。（乙8、10、12）

（4） 公売公告の変更の公告（4回目）及びこれに対する不服申立て並びに本件売却決定

ア 大阪国税局長は、本件土地の売却決定を行うために、平成27年4月1日、売却決定日時を同月15日午前11時、買受代金の納付期限を同

日午後３時に変更した旨の公告（以下「本件変更公告④」という。）をした（乙１３）ところ、Ａは、同月１０日付けで、本件変更公告④につき、異議申立てをした（甲１０、１５）。

イ 大阪国税局長は、平成２７年４月１５日、本件土地につき本件売却決定を行い（乙５）、同日、買受人（最高価申込者）から代金５１５０万円の納付を受けた（乙１４）。

ウ 大阪国税局長は、平成２７年４月１６日、本件土地の所有権は買受人（最高価申込者）に移転しており、本件変更公告④は目的を達し、その効果が消滅したことから、本件変更公告④に対する異議申立ては、不服申立ての利益を欠いているとしてこれを却下する旨の決定をした（甲１０）。

（５） 本件配当処分及びこれに対する不服申立て等

ア 大阪国税局長は、平成２７年４月１７日、本件配当処分を行い、換価代金等の交付期日を同月２４日午前１０時とした（乙１５）。

イ Ａは、平成２７年５月１３日、本件売却決定及び本件配当処分に対して審査請求を行ったものの、国税不服審判所は、同年７月７日、上記審査請求は、国税徴収法１７１条２項において準用する同条１項３号及び４号が定める期限を経過した後の審査請求であるから、いずれも不適法であるとしてこれを却下する旨の裁決をした（甲１１）。

（６） 本件訴えの提起等

Ａは、平成２８年１月７日、本件訴えを提起した。その後、同人は、同年３月●日に死亡し、その相続人である控訴人（Ａの養子）及び選定者Ｘ２（Ａの長女）がＡの訴訟上の地位を承継し、控訴人及び選定者Ｘ２のための訴訟追行者として控訴人を選定した。（顕著な事実）

５ 争点及びこれに関する当事者の主張

控訴人は、Ｂの相続に係る債務者４名の相続税及び利子税は、既に完納され

ており、本件土地に設定された抵当権は消滅したこと、本件土地は、G、H及びJの共有に属する（その後、AがGから本件持分を相続した。）にもかかわらず、Aの所有に属するものとして公売手続がされたこと、大阪国税局長は、Aが平成27年4月1日付け公売変更通知書記載の「不動産公売処分」につき異議申立てをしたにもかかわらず、これに対する異議決定をせず、換価制限に違反して本件売却決定をしたことを指摘し、本件持分の公売に係る本件売却決定及び本件配当処分がいずれも違法であると主張してその取消しを求めている。

これに対して、被控訴人は、本件売却決定及び本件配当処分の各取消請求に係る訴えがいずれも不適法であるとして、本案前の答弁をする。

（１） 本件売却決定の取消訴訟の適法性について

（被控訴人の主張）

国税に関する法律に基づく処分で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、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ず、売却決定に係る不服申立ては、換価財産の買受代金の納付の期限までにしなければならないとされる（国税徴収法171条1項3号）。本件では、換価財産の買受代金の納付の期限は、平成27年4月15日午後3時であるから、本件売却決定に係る不服申立ては同時刻までにしなければならない。ところが、Aが本件売却決定の取消しを求めて審査請求をしたのは同年5月13日であるから、同審査請求は不適法である。実際にも、同審査請求については、同年7月7日、不服申立期間経過後にされた不適法なものとしてこれを却下する旨の裁決がされている。

不適法な審査請求について却下裁決がされた場合に不服申立てを前置したとはいえないから、本件売却決定の取消しを求める訴えは、不服申立前置の遵守を欠いたものとして不適法である。

（控訴人の主張）

争う。

(2) 本件配当処分の取消訴訟の適法性について

(被控訴人の主張)

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、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ず、配当処分に係る不服申立ては、換価代金等の交付期日までにしなければならない(国税徴収法171条1項4号)。本件では、換価代金の交付期日は、平成27年4月24日午前10時とされているから、本件配当処分に係る不服申立ては、同時刻までにしなければならない。ところが、Aが本件配当処分の取消しを求めて審査請求をしたのは同年5月13日であるから、同審査請求は不適法である。実際にも、同審査請求については、同年7月7日、不服申立期間経過後にされた不適法なものであるとしてこれを却下する旨の裁決がされている。

不適法な審査請求について却下裁決がされた場合に不服申立てを前置したとはいえないから、本件配当処分の取消しを求める訴えは、不服申立前置の遵守を欠くものとして不適法である。

(控訴人の主張)

争う。

(3) 債務者4名の国税債務の完納について

(控訴人の主張)

本件土地には、Bの相続に係る債務者4名の相続税及び利子税を担保するために抵当権が設定されているが、債務者4名の上記国税債務は、いずれも既に完納されているから被担保債権が消滅しており、上記抵当権も、附従性により消滅した。

(被控訴人の主張)

争う。

(4) 無効な抵当権の実行について

(控訴人の主張)

Bは、本件土地をGに相続させる趣旨の公正証書遺言をして平成3年6月●日に死亡したが、平成4年1月22日にH及びJがGに対して遺留分減殺請求権を行使したことにより、本件土地は、G、H及びJの共有となった。しかし、大阪国税局長は、本件土地につき、同年8月24日、債務者4名の各相続税の担保として、Gを抵当権設定者、大蔵省を抵当権者とする抵当権設定契約を締結し、平成10年10月2日、担保物処分のための滞納処分による差押えを行った上で、本件売却決定をしたが、本件売却決定は、無効な抵当権の実行として行われたものであるから違法である。

(被控訴人の主張)

争う。

(5) 換価制限の違反について

(控訴人の主張)

国税の徴収のため差し押さえた財産の滞納処分による換価は、国税に関する法律に基づく処分に対する不服申立てについての決定又は裁決があるまで、することができないとされている（国税通則法105条1項ただし書）が、大阪国税局長は、Aが平成27年4月10日付け異議申立書を提出し、同月1日付け公売変更通知書記載の「不動産公売処分」につき異議申立てをしたにもかかわらず、これに対する異議決定をせずに、換価制限に違反して本件売却決定をしたのであるから、当該換価は違法である。

(被控訴人の主張)

争う。

第3 当裁判所の判断

- 1 当裁判所も、当審における審判の対象である本件売却決定及び本件配当処分の取消請求に係る訴えは不適法であると判断する。その理由は、以下のとおりである。

2 本件売却決定の取消訴訟の適法性について

本件売却決定は、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に該当するところ、その取消しを求める訴えは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とされ（国税通則法 115 条 1 項本文）、さらに、売却決定に係る不服申立ては換価財産の買受代金の納付の期限までにしなければならないとされる（国税徴収法 171 条 1 項 3 号）。

そして、本件売却決定がされた当時、買受代金の納付の期限は本件変更公告④により平成 27 年 4 月 15 日午後 3 時とされていたから、本件売却決定に係る不服申立ては同時刻までにしなければならないところ、A が本件売却決定の取消しを求めて審査請求をしたのは同年 5 月 13 日であるから、同審査請求は不服申立期間が経過した後にされた不適法なものといわざるを得ない（なお、同審査請求については、同年 7 月 7 日、不服申立期間が経過した後にされた不適法なものであるとして、却下の裁決がされている。）。

したがって、不適法な審査請求についてこれを却下する旨の裁決がされた場合に不服申立前置を遵守したとはいえない以上、本件売却決定の取消訴訟は、不服申立前置の遵守を欠くものとして不適法である。

3 本件配当処分の取消訴訟の適法性について

本件配当処分は、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に該当するところ、その取消しを求める訴えは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とされ（国税通則法 115 条 1 項本文）、さらに、配当処分に係る不服申立ては換価代金等の交付期日までにしなければならないとされる（国税徴収法 171 条 1 項 4 号）。

そして、本件配当処分がされた当時、換価代金等の交付期日は平成 27 年 4 月 24 日午前 10 時とされていたから、本件配当処分に係る不服申立ては同時刻までにしなければならないところ、A が本件配当処分の取消しを求めて審査請求をしたのは同年 5 月 13 日であるから、同審査請求は不服申立期間が経過

した後にされた不適法なものといわざるを得ない（なお、同審査請求については、同年7月7日、不服申立期間が経過した後にされた不適法なものであるとして、却下の裁決がされている。）。

したがって、不適法な審査請求についてこれを却下する旨の裁決がされた場合に不服申立前置を遵守したとはいえない以上、本件配当処分の取消訴訟は、不服申立前置の遵守を欠くものとして不適法である。

4 その他、控訴人の当審における主張・立証を勘案しても、上記認定・判断を左右するに足りない。

なお、控訴人は、Bが、平成3年6月●日に死亡し、Gが本件土地を相続したが、H及びJがGに対し、平成4年1月22日に遺留分減殺請求権を行使したことにより、本件土地は、G、H及びJの共有に属するから（その後、AがGから本件持分を相続した。）、公売の対象は、本件土地ではなく、本件持分のみであると主張する。

しかし、本件土地につき、遺留分権利者であるH及びJが、各自の共有持分につき、対抗要件である登記をしない間に、登記名義人であるGが、平成4年8月24日、大蔵省のために抵当権を設定してその旨の登記をし、その後、大阪国税局長が、平成10年10月2日、本件土地につき、担保物処分のための滞納処分による差押えを行い、同月5日、当該差押え及び参加差押えに係る登記をした場合には、これに劣後して登記をしたH及びJは、大阪国税局長に対し、本件土地につき遺留分減殺請求による共有持分権の取得を対抗することができない。

この点、控訴人は、大阪国税局長が、不動産登記法5条2項にいう「他人のために登記を申請する義務を負う第三者」に該当するから、登記の欠缺を主張できないというが、遺留分減殺請求による本件土地の共有持分権の移転につき、大阪国税局長が、遺留分権利者であるH及びJに代わってその登記を申請する義務を負うことはないから、上記「他人のために登記を申請する義務を負う第

三者」には該当しない。

よって、公売の対象は本件土地であり、控訴人の上記主張には理由がなく、本件売却決定及び本件配当処分に控訴人が主張する上記のような違法があるとはいえない。

- 5 以上によれば、当審における審判の対象である本件売却決定及び本件配当処分の取消請求に係る訴えは不適法であるからこれを却下すべきである。

よって、これと同旨の原判決は正当であって、本件控訴は理由がないから、これを棄却することとし、主文のとおり判決する。

大阪高等裁判所第4民事部

裁判長裁判官 田川 直之

裁判官 高橋 善久

裁判官 高橋 伸幸

(別紙)

選 定 者 目 録

X 1

X 2

以 上