

諮問番号：令和2年度諮問第3号

答申番号：令和3年度答申第1号

答申書

第1 審査会の結論

処分庁広島市長（以下「処分庁」という。）が審査請求人に対して行った市税に係る配当処分（以下「本件処分」という。）についての審査請求は、理由がないから棄却されるべきとの審査庁広島市長（以下「審査庁」という。）の判断は妥当である。

第2 審査請求人の主張の要旨

- 1 納税する理由について、各所に相談し、さらに処分庁等に説明を求めたが、どこからも明確な返事がなく、納税義務の内容が不明である。
- 2 審査請求人の母であるA氏の平成4年度分の市県民税（以下「A氏分市県民税」という。審理員意見書第1の10の表順号1の項参照。）は平成15年に死亡したA氏から相続したものである。A氏には年金等十分な収入があったのに、存命中になぜ今回のような差押え等の手法で納税させなかったのか知りたい。
- 3 A氏分市県民税に係る納税義務の発生原因となった「平成3年分の所得税の修正申告書」は無効なものであるから、納税義務は発生していない。

第3 審理員意見書の要旨

- 1 審理員意見書の結論
本件審査請求は、理由がないから、行政不服審査法（平成26年法律第68号）第45条第2項の規定により、棄却されるべきである。
- 2 審理員意見書の理由
 - (1) 法等の規定
 - ア 法の規定
 - (ア) 民法の一部を改正する法律の施行に伴う関係法律の整備等に関する法律（平成29年法律第45号）による改正前の地方税法（昭和25年法律第226号。以下「法」という。）第9条第1項は、「相続があった場合には、その相続人は、被相続人に課されるべき、又は被相続人が納付し、若しくは納入すべき地方団体の徴収金を納付し、又は納入しなければならない。」旨規定している。なお、「被相続人が納付し、又は納入すべき地方団体の徴収金」とは、相続開始の時に被相続人につき賦課決定若しくは申告又は法令の規定により既に納税義務が具体的に確定している地方団体の徴収金をいうとされている（地方税務

研究会編「地方税法総則逐条解説」80ページ。

- (イ) 法第15条第1項は、「地方団体の長は、次の各号のいずれかに該当する事実がある場合において、その該当する事実に基づき、納税者又は特別徴収義務者が当該地方団体に係る地方団体の徴収金を一時に納付し、又は納入することができないと認められるときは、その納付し、又は納入することができないと認められる金額を限度として、その者の申請に基づき、1年以内の期間を限り、その徴収を猶予することができる。」旨規定し、同項第1号は、「納税者又は特別徴収義務者がその財産につき、震災、風水害、火災その他の災害を受け、又は盗難にかかったとき。」と規定し、同項第2号は、「納税者若しくは特別徴収義務者又はこれらの者と生計を一にする親族が病気にかかり、又は負傷したとき。」と規定し、同項第3号は、「納税者又は特別徴収義務者がその事業を廃止し、又は休止したとき。」と規定し、同項第4号は、「納税者又は特別徴収義務者がその事業につき著しい損失を受けたとき。」と規定し、同項第5号は、「前各号のいずれかに該当する事実に類する事実があったとき。」と規定している。
- (ウ) 法第15条の7第1項は、「地方団体の長は、滞納者につき次の各号のいずれかに該当する事実があると認めるときは、滞納処分の執行を停止することができる。」旨規定し、同項第1号は、「滞納処分をすることができる財産がないとき。」と規定し、同項第2号は、「滞納処分を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。」と規定し、同項第3号は、「その所在及び滞納処分をすることができる財産がともに不明であるとき。」と規定している。
- (エ) 法第18条第1項は、「地方団体の徴収金の徴収を目的とする地方団体の権利（以下この款において「地方税の徴収権」という。）は、法定納期限（中略）の翌日から起算して5年間行使しないことによって時効により消滅する。」旨規定している。
- (オ) 法第18条第2項は、「前項（前記(エ)）の場合には、時効の援用を要せず、また、その利益を放棄することができないものとする。」旨規定している。
- (カ) 法第18条第3項は、「地方税の徴収権の時効については、この款に別段の定めがあるものを除き、民法の規定を準用する。」旨規定している。
- (キ) 法第18条の2第1項は、「地方税の徴収権の時効は、次の各号に掲げる処分に係る部分の地方団体の徴収金につき、その処分の効力が生じた時に中断し、当該各号に定める期間を経過した時から更に進行する。」旨規定し、同項第1号は「納付又は納入に関する告知」については「その告知に指定された納付又は納入に関する期限までの期間」と、同項第2号は「督促」については「督促状又は督促のための納付若しくは納入の催告書を発した日から起算して10日を経過した日（中略）までの期間」と規定している。
- (ク) 法第18条の2第5項は、「地方税についての徴収権の時効が中断し、又は当該地方税が納付され、若しくは納入された部分の地方税に係る延滞金につい

ての地方税の徴収権につき、その時効が中断する。」旨規定している。

- (ケ) 法第41条第1項前段は、「個人の道府県民税の賦課徴収は、本款に特別の定めがある場合を除くほか、当該道府県の区域内の市町村が、当該市町村の個人の市町村民税の賦課徴収（均等割の税率の軽減を除く。）の例により、当該市町村民税の賦課徴収と併せて行うものとする。」旨規定している。
- (コ) 法第329条第1項は、「納税者（中略）が納期限（中略）までに市町村民税に係る地方団体の徴収金を完納しない場合においては、市町村の徴税吏員は、納期限後20日以内に、督促状を発しなければならない。」旨規定している。
- (サ) 法第331条第1項は、「市町村民税に係る滞納者が次の各号の一に該当するときは、市町村の徴税吏員は、当該市町村民税に係る地方団体の徴収金につき、滞納者の財産を差し押えなければならない。」旨規定し、同項第1号は、「滞納者が督促を受け、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その督促に係る市町村民税に係る地方団体の徴収金を完納しないとき。」と規定している。
- (シ) 法第331条第6項は、「市町村民税に係る地方団体の徴収金の滞納処分については、国税徴収法に規定する滞納処分の例による。」旨規定している。
- (ス) 法第334条は、「市町村は、個人の市町村民税に係る地方団体の徴収金について督促状を発し、滞納処分をし、及び交付要求をする場合においては、この法律に特別の規定がある場合を除く外、当該個人の道府県民税に係る地方団体の徴収金についてあわせて督促状を発し、滞納処分をし、及び交付要求をするものとする。」旨規定している。
- (セ) 法第371条第1項は、「納税者が納期限までに固定資産税に係る地方団体の徴収金を完納しない場合においては、市町村の徴税吏員は、納期限後20日以内に、督促状を発しなければならない。」旨規定している。
- (ソ) 法第373条第1項は、「固定資産税に係る滞納者が次の各号の一に該当するときは、市町村の徴税吏員は、当該固定資産税に係る地方団体の徴収金につき、滞納者の財産を差し押えなければならない。」旨規定し、同項第1号は、「滞納者が督促を受け、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その督促に係る固定資産税に係る地方団体の徴収金を完納しないとき。」と規定している。
- (タ) 法第373条第7項は、「固定資産税に係る地方団体の徴収金の滞納処分については、国税徴収法に規定する滞納処分の例による。」旨規定している。
- (チ) 法第702条の8第1項は、「都市計画税の賦課徴収は、固定資産税の賦課徴収の例によるものとする旨規定している。

イ 国税徴収法の規定

- (ア) 国税徴収法（昭和34年法律第147号）第48条第1項は、「国税を徴収するために必要な財産以外の財産は、差し押えることができない。」旨規定し

ている。

- (イ) 国税徴収法第62条第1項は、「債権（中略）の差押えは、第三債務者に対する債権差押通知書の送達により行う。」旨規定している。
- (ウ) 国税徴収法第62条第3項は、「第1項（前記(イ)）の差押の効力は、債権差押通知書が第三債務者に送達された時に生ずる。」旨規定している。
- (エ) 国税徴収法第66条は、「給料若しくは年金又はこれらに類する継続収入の債権の差押の効力は、徴収すべき国税の額を限度として、差押後に収入すべき金額に及ぶ。」旨規定している。
- (オ) 国税徴収法第67条第1項は、「徴収職員は、差し押えた債権の取立をすることができる。」旨規定している。
- (カ) 国税徴収法第67条第3項は、「徴収職員が第1項（前記(オ)）の規定により金銭を取り立てたときは、その限度において、滞納者から差押に係る国税を徴収したものとみなす。」旨規定している。
- (キ) 国税徴収法第128条第1項第2号及び第129条第1項第1号は、「有価証券、債権又は無体財産権等の差押えにより第三債務者等から給付を受けた金銭」は、「この節（同法第5章第4節）の定めるところにより」「差押えに係る国税」に配当しなければならない旨規定している。
- (ク) 国税徴収法第131条は、「税務署長は、第129条（配当の原則）の規定により配当しようとするときは、政令で定めるところにより、配当を受ける債権、（中略）税務署長が確認した金額その他必要な事項を記載した配当計算書を作成し、換価財産の買受代金の納付の日から3日以内に、次に掲げる者に対する交付のため、その謄本を発送しなければならない。」旨規定し、同条第3号は、「次に掲げる者」として「滞納者」を掲げている。
- (ケ) 国税徴収法第132条第1項は、「税務署長は、前条（前記(ク)）の規定により配当計算書の謄本を交付するときは、その謄本に換価代金等の交付期日を附記して告知しなければならない。」旨規定している。
- (コ) 国税徴収法第133条第1項は、「税務署長は、換価代金等の交付期日に配当計算書に従って換価代金等を交付するものとする。」旨規定している。

ウ 民法の規定

- (ア) 民法（明治29年法律第89号。ただし、民法の一部を改正する法律（平成29年法律第44号）による改正前のものをいう。以下同じ。）第147条は、「時効は、次に掲げる事由によって中断する。」旨規定し、同条第2号は、「差押え、仮差押え又は仮処分」を、同条第3号は、「承認」を掲げている。
 - (イ) 民法第882条は、「相続は、死亡によって開始する。」旨規定している。
- (2) 本件処分に違法・不当な点のないこと
- ア 本件処分に先立つ処分について
 - (ア) 本件処分に先立つ処分に係る検討について

まず、審査請求人は、A氏から納税義務を承継したA氏分市県民税の他に、
a ないし c に掲げる市県民税、固定資産税等に係る徴収金を納期限までに完納
していない。

a 審理員意見書第1の10の表順号2の項から53の項までの年度分の欄か
ら期の欄までに掲げる各市税（以下「本件各市税1」という。）

b 審理員意見書第1の10の表順号54の項から86の項までの年度分の欄
から期の欄までに掲げる各市税（以下「本件各市税2」という。）

c 審理員意見書第1の10の表順号87の項から95の項までの年度分の欄
から期の欄までに掲げる各市税（以下「本件各市税3」という。）

そして、処分庁は、A氏分市県民税、本件各市税1、本件各市税2及び本件
各市税3（以下これらを「本件各市税」という。）に係る徴収金（850万3
65円（平成25年6月10日現在）＝267万9860円（本税）＋582
万505円（延滞金）。審理員意見書第1の10の表の小計及び合計の欄参照。）
について、同日付け債権差押通知書を第三債務者である厚生労働省年金局事業
企画課長に送達すること（同通知書は同月12日、当該第三債務者に送達。）
により、同年8月以降に審査請求人に支給される年金に係る債権のうち、国税
徴収法第76条第1項各号に掲げる金額を控除した金額の支払請求権（以下
「本件年金債権」という。）の差押処分（以下「本件差押処分」という。）を行
った。

審査請求人は、本件審査請求の理由として、本件処分に先立つ処分であるA
氏分市県民税に係る納税義務を生じさせた課税処分（以下「本件課税処分」と
いう。）又は本件差押処分に^か瑕疵があるといった趣旨の主張をしている。

この主張は、本件課税処分又は本件差押処分に^か瑕疵があるゆえに、その後に行
われた本件処分に違法又は不当があるとの主張であると捉えることができる
ため、以下、本件処分に先立ち行われた本件課税処分又は本件差押処分の^か瑕疵
を本件処分の違法又は不当の理由として主張することについて検討する。

(イ) 先行処分の^か瑕疵を後行処分の違法又は不当の理由として主張することにつ
いて

行政庁の処分その他公権力の行使に当たる行為（行政事件訴訟法（昭和37
年法律第139号）第3条第2項）は、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、たとえ先行処分に違法性があるとしても、先行処分の取消判決等
により取り消されない限りは、原則として、先行処分の違法性はその存在を前
提としてされる後行処分には承継されず、後行処分の取消訴訟等において先行
処分の違法性を後行処分の取消事由として主張することは許されない。例外的
に、先行処分と後行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續

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、先行処分と後行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処分に留保されているといえることができることから、後行処分の取消訴訟等において先行処分の違法性を後行処分の取消事由として主張することが許されるとされている（東京地裁平成25年（行ウ）第417号平成26年4月17日判決参照）。

なお、先行処分が、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、後行処分的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から、先行処分が有効に存在しないことを後行処分の取消事由として主張することができる（前掲東京地裁判決参照）。

(ウ) 本件課税処分について

a 配当処分は課税処分の内容を実現することを目的とする滞納処分の一環であるから、課税処分は、配当処分に先立ち行われる処分といえる。

課税処分は税の納付義務を具体化し、その納付すべき税額を確定させることを目的とする行政処分であるから、滞納処分とは目的及び効果を異にし、それ自体で完結する別個の行政処分といえるから、課税処分の違法性は滞納処分の一環である配当処分に承継されない（福岡地裁平成5年（行ウ）第12号平成5年10月28日判決及び静岡地裁平成25年（行ウ）第16号平成26年2月20日判決参照）。

よって、仮に課税処分に瑕疵があつたとしても、当該課税処分が当然無効であるか、権限ある者によって取り消されない限り、滞納処分の一環である配当処分に影響を及ぼさない（前掲福岡地裁判決参照）。

そして、課税処分が無効となるのは、課税処分の内容上の過誤が課税要件の根幹についての過誤であつて、徴税行政の安定とその円滑な運営の要請を斟酌してもなお、不服申立期間の徒過による不可争的効果の発生を理由として被課税者に右処分による不利益を甘受させることが、著しく不当と認められるような例外的な事情のある場合に限られるとされている（最高裁昭和48年4月26日第一小法廷判決（判例時報759号32ページ）参照）。

b 本件において、本件課税処分が権限ある者により取り消されているとの事情は認められないから、本件課税処分の瑕疵が本件処分に影響を与えるのは、本件課税処分が無効であつた場合に限られる。

c この点、審査請求人は、本件課税処分は、無効な修正申告書に基づく無効な処分であり、無効な本件課税処分を前提にする本件処分も違法な処分であるから取り消されるべきであると主張しているものと考えられる。

d しかしながら、①審査請求人が、平成25年6月3日、○地方裁判所に対し、国を被告として、本件修正申告書にA氏が押印した事実はないから本件修正申告書は無効であること等を理由として国税に係る還付金の充当処分の

取消し等を求める訴訟を提起し、平成27年1月28日、同裁判所において審査請求人の請求を棄却する旨の判決が言い渡されたこと、②同判決に対して審査請求人が控訴し、同年10月30日、○高等裁判所において控訴を棄却する旨の判決が言い渡されたこと、③当該控訴審判決において本件修正申告書は「全体が真正に成立したものと推定される。」と認定されたことが認められる（審査請求人提出の○地裁平成25年（○○）第○号平成27年1月28日判決及び○高裁平成27年（○○）第○号平成27年10月30日判決参照）。

- e このことからすると、審査請求人の本件修正申告書が無効であるとの主張は、認め難く、また、ほかに本件課税処分に前記 a で述べた課税要件の根幹についての過誤があり、審査請求人に本件課税処分による不利益を甘受させることが著しく不当と認められるような例外的な事情は認められないから本件課税処分が無効であるとは認められない。

よって、本件課税処分に、本件処分を違法・不当とする^{かし}瑕疵があるとは認められない。

(エ) 本件差押処分について

- a 配当処分と差押処分は、いずれも確定した課税処分の内容である市税債権の確保を強制的に図るという同一の効果の実現を図ることを目的とする一連の手続であるから、本件処分（配当処分）に先行する本件差押処分が違法・不当であれば、本件処分もまた違法・不当となると解される（前記(2)のアの(イ)参照）。

この点、処分庁は、本件差押処分の審査請求期間を過ぎていることから本件差押処分の違法・不当を本件処分の違法・不当の理由として主張することはできない旨主張する。しかし、差押処分である本件差押処分と配当処分である本件処分は前述したように目的を同じくする一連の手続であるから、本件処分に係る審査請求期間内において、本件差押処分の違法・不当を主張することはできると解するのが相当である。

- b(a) 法第41条第1項、第329条第1項及び第371条第1項は、納税者が納期限までに市県民税及び固定資産税等に係る地方団体の徴収金を完納しない場合、市町村の徴税吏員は、納期限後20日以内に、督促状を発しなければならない旨規定し、法第331条第1項第1号及び第373条第1項第1号は、滞納者が督促を受け、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その督促に係る市県民税及び固定資産税等に係る地方団体の徴収金を完納しないときは、市町村の徴税吏員は、当該市県民税及び固定資産税等に係る地方団体の徴収金につき、滞納者の財産を差し押さえなければならない旨規定している。

- (b) 本件では、処分庁は、A氏が納期限までにA氏分市県民税に係る徴収金

を完納しなかったことから、A氏に対し、当該徴収金に係る督促状を發した。しかしながら、A氏は、当該徴収金を完納せず、A氏の死亡により当該徴収金に係る納税義務を承継した審査請求人も、本件差押処分日現在において、当該徴収金を完納していないことが認められる。

また、処分庁は、審査請求人が本件各市税1、本件各市税2及び本件各市税3に係る徴収金を納期限までに完納しなかったことから、審査請求人に対し、当該徴収金に係る各督促状を發したものの、審査請求人は、本件差押処分日現在において、当該徴収金を完納していないことが認められる。

よって、処分庁の徴税吏員は、前記(a)により、滞納者である審査請求人の財産を差し押さえなければならない。

- c(a) 債権の差押えは、第三債務者に対する債権差押通知書の送達により行うこととされており（国税徴収法第62条第1項）、その効力は、債権差押通知書が第三債務者に送達された時に生ずるとされている（同条第3項）。
- (b) 本件では、前記(2)のアの(ア)のとおり、本件差押処分に係る債権差押通知書は、平成25年6月12日、第三債務者である厚生労働省年金局事業企画課長に送達されていることが認められる。すなわち、本件差押処分は、前記(a)の定めにとり、行われている。
- d(a) 国税徴収法第48条第1項は、「国税（地方団体の徴収金）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。」旨規定している。これは、既に滞納された地方団体の徴収金を満足させることができる財産を差し押さえているにもかかわらず、他の財産を差し押さえることを禁止するものと解される。
- (b) 処分庁は、A氏分市県民税に係る徴収金について、平成5年12月8日付けで広島市B区b町○丁目○番地○の土地（以下「本件土地」という。）に所在する建物（以下「本件建物」という。）の所有権のうちA氏の共有持分（○分の○）について、差押処分（以下、当該差押処分を「A氏分平成5年差押処分」という。）を行い、本件各市税1に係る徴収金について、平成15年9月10日付けで本件土地の審査請求人の共有持分（○分の○）及び本件建物の審査請求人の共有持分（○分の○）について、差押処分（以下、当該処分を「平成15年差押処分」という。）を行い、本件各市税2に係る徴収金について、平成23年10月6日付けで平成15年差押処分の対象財産に対し参加差押処分（以下「平成23年参加差押処分」という。国税徴収法第86条第1項及び第2項参照。）をそれぞれ行った。これらの差押処分等は、本件差押処分の時点においても継続しているところ、以下、本件差押処分が国税徴収法第48条第1項により禁止される超過差押とならないかについて検討する。
- (c) 本件差押処分日において、処分庁がA氏分平成5年差押処分、平成15

年差押処分及び平成23年度参加差押処分により差し押さえていた財産は、本件土地についての審査請求人の共有持分（○分の○）及び本件建物である。

本件土地及び本件建物は、一体として利用されていると認められるところ、処分庁は、本件土地については審査請求人の共有持分（○分の○）しか公売等に付することができないため、当該公売等において、買受人が見つかる可能性は高くないと考えられる。そうであれば、当該公売等により、確実に滞納の解消が見込めるとはいえない。

よって、A氏分平成5年差押処分、平成15年差押処分及び平成23年参加差押処分に加えて行った本件差押処分は、国税徴収法第48条第1項が禁ずる超過差押に当たらない。

イ 本件処分について

(ア) 本件処分に関連する国税徴収法の規定は、次のとおりである。なお、国税徴収法において「徴収職員」とあるものは「徴税吏員」とするほか、必要な読替えを行って表示する。

給料若しくは年金又はこれらに類する継続収入の債権の差押えの効力は、徴収すべき地方団体の徴収金の額を限度として、差押え後に収入すべき金額に及び（国税徴収法第66条）、徴税吏員は、差し押さえた債権の取立てをすることができ、金銭を取り立てたときは、その限度において、滞納者から差押に係る地方団体の徴収金を徴収したものとみなされ（同法第67条第1項及び第3項）、債権の差押えにより第三債務者等から給付を受けた金銭については同法第5章第4節の定めるところにより配当しなければならず（同法第128条第1項）、債権の差押えにより第三債務者等から給付を受けた金銭は、差押えに係る地方団体の徴収金に配当し（同法第129条第1項）、配当に当たっては配当計算書を作成し、その謄本を滞納者等に発送しなければならない（同法第131条）。

(イ) 処分庁は、令和2年2月13日、本件年金債権の取立てを行い、当該取立てに係る金銭（6万5000円）を本件各市税に係る徴収金に配当する処分（本件処分）を行い、審査請求人に対し、同日付け配当計算書の謄本を送付し、併せて、当該配当計算書に、換価代金等の交付期日を同月20日とする旨を附記して告知した。そして、前記交付期日（令和2年2月20日）に、前記本件年金債権の取立てに係る金銭（6万5000円）を、本件各市税に係る徴収金のうちA氏分市県民税に係る徴収金（本件処分日である令和2年2月13日現在の額は延滞金の2万2500円）の全額と、平成7年度分の市県民税（第4期）に係る徴収金（同日現在の額は延滞金の9万8100円）のうち4万2500円に、それぞれ充当しており、本件処分は、前記(ア)の国税徴収法の定めに従って行われていることが認められる。

ウ 徴収金の徴収を目的とする権利の消滅時効について

(ア) 法は、地方団体の徴収金の徴収を目的とする地方団体の権利は、法定納期限の翌日から起算して5年間行使しないことによって時効により消滅する旨（法第18条第1項）、時効は督促により中断し、督促状を発した日から起算して10日を経過した日までの期間を経過した時から更に進行する旨（法第18条の2第1項第2号）、地方税についての徴収権の時効が中断し、又は当該地方税が納付された部分の地方税に係る延滞金についての地方税の徴収権につき、その時効が中断する旨（同条第5項）及び地方税の徴収権の時効については民法の規定を準用する旨（法第18条第3項）規定している。また、民法は、差押えにより時効が中断する旨規定している（同法第147条）。

(イ) 本件処分により配当された金銭が充当されたA氏分市県民税については督促状が平成5年6月21日に、平成7年度分の市県民税（第4期）については督促状が平成8年1月22日に、それぞれ発せられていることが認められ、また、本件差押処分の効力は、これに係る債権差押通知書が第三債務者に送達された平成25年6月12日に生じていることが認められる。

そうすると、本件差押処分の効力が生じた時点（平成25年6月12日）では、A氏分市県民税に係る督促状を発した日（平成5年6月21日）及び平成7年度分の市県民税（第4期）に係る督促状を発した日（平成8年1月22日）、それぞれの日から10日経過した日までの期間を経過した時から5年以上が経過しているところ、更なる中断事由がない場合には、前記各市税に係る徴収金を徴収する権利は時効により消滅して、本件処分により配当された金銭を充当することができなかったこととなるため、以下、前記各市税に係る徴収金を徴収する権利が時効により消滅していないかについて検討する。

(ウ) まず、処分庁は、A氏分市県民税に係る徴収金を徴収するためA氏分平成5年差押処分（平成5年12月8日にその効力が発生）を行い、その効力は本件処分時まで継続していることが認められることから、A氏分市県民税に係る徴収金を徴収する権利について、差押えによる時効中断は、本件処分の時点まで継続しているといえる。

次に、審査請求人は、平成11年6月28日に平成7年度分の市県民税（第4期）に係る徴収金として4万5000円を、平成13年12月26日に9万7000円を納付しているところ、納税者が特定の市税債務の一部を納付した場合は、当該納税者が特に残余の市税債務を承認しない旨の意思表示等を行っていない限り、残余の市税債務について承認していると考えられる（さいたま地裁平成29年（行ウ）第56号平成30年9月26日判決参照。なお、審査請求人は、本件審査請求において平成7年度分の市県民税（第4期）についての主張は行っていない。）。また、処分庁は平成15年差押処分（平成15年9月11日にその効力が発生）を行い、その効力は、本件処分の時点まで継続し

ていることが認められる。さらに、平成7年度分の市県民税（第4期）に係る徴収金の督促状を発した日から10日を経過した日までの期間を経過した時から当該徴収金の一部を納付した平成11年6月28日まで、同日から当該徴収金の一部を納付した平成13年12月26日まで及び同日から平成15年差押処分の効力が生じた日までのそれぞれの間は、5年に満たない。よって、平成7年度分の市県民税（第4期）に係る徴収金を徴収する権利については、債務の承認及び差押えにより時効が中断し、当該差押えによる時効の中断は本件処分まで継続しているといえる（法第18条第3項及び第18条の2第5項並びに民法第147条第2号）。

(エ) したがって、処分庁のA氏分市県民税及び平成7年度分の市県民税（第4期）に係る徴収金を徴収する権利は、時効により消滅してはいない。

エ 処分庁の徴収権の行使に係る裁量権の逸脱又は濫用について

(ア) 審査請求人は、「本件市税（A氏分市県民税）は平成15年に死亡した母親のAから相続したものです。存命中に何故今回のような差押え等の手法で未納市税を納税させなかったのか知りたい。Aには年金等十分な収入があった。」と主張する（前記第2の2）。

この主張に関し、処分庁が、A氏分市県民税に係る徴収金を、当該徴収金を滞納していた存命中のA氏から徴収せず、A氏の死亡後に、当該徴収金の納付義務を相続した審査請求人から徴収したことが徴収権行使に係る裁量権の逸脱・濫用に当たらないか、以下、検討する。

(イ) 法第41条第1項、第331条第1項第1号及び第373条第1項第1号は、滞納者が督促を受け、その督促に係る市県民税及び固定資産税等に係る徴収金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など同項各号所定の事由に該当するときは、徴税吏員は、滞納者の市県民税及び固定資産税等に係る徴収金につきその財産を差し押さえなければならない旨規定している。そして、この差押えは、地方団体の徴収金の効果的な徴収に向け、自主納付の見込み、差押えによる滞納者への影響等諸般の事情を勘案して行う必要があるから、差押財産の選択や差押えの実施時期についての判断は、徴税吏員の合理的な裁量に委ねられているものと解される（東京地裁平成29年（行ウ）第336号平成30年9月6日判決参照）。

また、法及び国税徴収法は、差押債権の取立て及び差押財産の公売をすべき時期については何ら規定していないところ、差押えの実施時期についての前記判断と同様に諸般の事情を勘案して行う必要があるから、差押債権の取立て及び差押財産の公売による換価を行う時期についての判断も、徴税吏員の合理的な裁量に委ねられているものと解される（前掲東京地裁判決及び東京高裁平成26年9月9日判決（判例地方自治403号13ページ）参照）。

(ウ) 本件については、A氏分市県民税に係る徴収金について、処分庁はA氏の滞

納が発生した平成5年にはA氏の不動産差押えを行い、また、A氏の死亡以前に10回の一部納付があったことが認められることから、処分庁が更なる一部納付が見込めるとしてA氏に対して更なる滞納処分を行わなかったことが合理的な裁量の範囲を逸脱して不当であるとはいえないため、本件処分（A氏の納税義務を承継した審査請求人から取り立てた金銭をA氏分市県民税に係る徴収金を含む本件差押処分に係る徴収金に配当したこと。）が、その裁量権を逸脱し又は濫用したものとはいえない。

オ 滞納処分の制限について

本件差押処分及び本件処分が行われた時点において、処分庁が、審査請求人に対し、本件各市税に係る徴収金について、法第15条の規定による徴収猶予及び法第15条の7の規定による滞納処分の停止を行っていた事実はなく、滞納処分（本件差押処分及び本件処分）は制限されていなかったと認められる。

カ まとめ

以上のとおり、本件処分に係る一連の処分（本件課税処分、本件差押処分及び本件処分）において、本件処分が違法・不当となるような瑕疵^{かじ}は認められないため、本件処分は違法・不当ではない。

(3) 審査請求人の主張について

ア 審査請求人の主張のうち、前記第2の2及び3は、前記(2)で述べたとおりである。

イ 「納税する理由が不明であり、各所に相談し、さらに処分庁等に説明を求めたがどこからも明確な返事がなく、納税義務の内容が不明である。」との主張（前記第2の1）については、本件処分が適法に行われたという結論を左右するに足りる理由ではない。

第4 審査庁の裁決に対する考え方の要旨

本件審査請求は、審理員意見書のとおり、棄却されるべきである。

第5 調査審議の経過

令和3年1月14日	審査庁から諮問書を受領
令和3年2月8日	第1回合議体会議 調査審議
令和3年3月22日	第2回合議体会議 調査審議
令和3年4月26日	第3回合議体会議 調査審議

第6 審査会の判断の理由

1 行政処分の違法性の承継について

原則として、先行処分の違法性は、その存在を前提としてされる後行処分には承継されず、後行処分の取消しを求める不服申立てにおいて、先行処分の違法性を取消事由として主張することは許されない。例外的に、先行処分と後行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、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、先行処分と後行処分は密接不可分な関係にあり、一連の処分の法律効果が後行処分に留保されているといえることができることから、後行処分の不服申立てにおいて先行処分の違法性を後行処分の取消事由として主張することが許される。なお、先行処分が、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、後行処分的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から、先行処分が有効に存在しないことを後行処分の取消事由として主張することができる（前掲東京地裁平成26年4月17日判決参照）。

2 本件課税処分について

(1) 課税処分は税の納付義務を具体化し、その納付すべき税額を確定させることを目的とする行政処分であるから、滞納処分とは目的及び効果を異にし、それ自体で完結する別個の行政処分といえるから、課税処分の違法性は滞納処分の一環である配当処分には承継されない。よって、当該課税処分が当然無効であるか、又は権限ある者によって取り消されない限り、滞納処分の一環である配当処分には影響を及ぼさない（前掲福岡地裁平成5年10月28日判決及び静岡地裁平成26年2月20日判決参照）。そして、課税処分が無効となるのは、課税処分の内容上の過誤が課税要件の根幹についての過誤であって、徴税行政の安定とその円滑な運営の要請を斟酌してもなお、不服申立期間の徒過による不可争的効果の発生を理由として被課税者にその処分による不利益を甘受させることが著しく不当と認められるような例外的な事情のある場合に限られる（前掲最高裁昭和48年4月26日第一小法廷判決参照）。

(2) この点、審査請求人は、本件課税処分は、無効な修正申告書に基づく無効な処分であるため、それを前提とする本件処分も違法な処分である旨主張しているものと考えられる。

しかしながら、審査請求人が、国を被告として、国税に係る還付金の充当処分の取消し等を求める訴訟を提起した控訴審判決において、本件修正申告書は「全体が真正に成立したものと推定される。」と判示されていること（前掲○地裁平成27年1月28日判決及び○高裁平成27年10月30日判決参照）等も総合考慮すれば、審査請求人の本件修正申告書が無効であるとの主張は認め難い。また、本件課税処分が権限ある者によって取り消されているとの事情はもとより、ほかに本件課税処分に課税要件の根幹についての過誤があり、審査請求人に本件課税処分による不利益を甘受させることが著しく不当と認められるような例外的な事情は、認められない。

3 本件差押処分の手続の適法性について

(1) 配当処分と差押処分は、確定した課税処分の内容である市税債権の確保を図るという同一の効果の実現を目的とする一連の手続であるから、本件差押処分が違法・不当であれば、配当処分である本件処分もまた違法・不当となると解される。

(2) この点、本件差押処分は、A氏及び納税義務を承継した審査請求人が、本件各市税に係る徴収金について完納していないため、地方税法の規定に基づき行われたものであり、適法である。

また、A氏分平成5年差押処分、平成15年差押処分及び平成23年参加差押処分に加えて行った本件差押処分が国税徴収法第48条第1項が禁ずる超過差押に当たらないことは、審理員意見書のとおりである。

よって、本件差押処分の手続について違法・不当な点はない。

4 本件処分の手続の適法性について

本件処分は、前記3のとおり適法に本件年金債権の差押えを行った上で、当該債権について取立てを行い、配当計算書を作成してその謄本を審査請求人に送付していることが認められるから、その手続は、国税徴収法の規定に基づき適法に行われている。

よって、本件処分の手続について違法・不当な点はない。

5 徴収金の徴収を目的とする権利の消滅時効について

(1) 本件処分により配当された金銭が充当されたA氏分市県民税及び平成7年度分の市県民税（第4期）に係る徴収金の徴収を目的とする権利が時効により消滅していないかについて検討する。

まず、A氏分市県民税に係る徴収金について、平成5年差押処分の効力が本件処分時まで継続していることから、差押えによる時効中断の効力も継続しているといえる。

次に、平成7年度分の市県民税（第4期）に係る徴収金について、審査請求人は、一部納付（平成11年6月28日及び平成13年12月26日）を行っているところ、納税者が特定の市税債務の一部を納付した場合は、当該納税者が特に残余の市税債務を承認しない旨の意思表示等を行っていない限り、残余の市税債務について承認しているものと考えられる（前掲さいたま地裁平成30年9月26日判決参照）。また、処分庁は、平成15年差押処分を行っており、その効力が本件処分時まで継続していることから、差押えによる時効中断の効力も継続しているといえる。

(2) よって、処分庁のA氏分市県民税及び平成7年度分の市県民税（第4期）に係る徴収金を徴収する権利は、時効消滅していない。

6 差押えの実施時期等の判断に係る裁量権の逸脱又は濫用について

(1) 差押財産の選択や差押えの実施時期についての判断は徴税吏員の合理的な裁量に委ねられていると解されており、差押債権の取立て及び差押財産の公売による換価を行う時期についての判断も、徴税吏員の合理的な裁量に委ねられているものと解される（前掲東京地裁平成30年9月6日判決及び東京高裁平成26年9月9日判決参照）。

(2) この点、A氏分市県民税に係る徴収金について、処分庁は、A氏宛てに督促状を発し（前記第3の2の(2)のアの(イ)のbの(b)）、A氏の死亡前に複数回の一部納付があったことが認められた（同エの(ウ)）ことから、納付が見込めるとして更なる滞納

処分を行わなかったものであり、この判断が合理的な裁量の範囲を逸脱して不当であるとはいえない。

7 その他の審査請求人の主張について

その他の審査請求人の主張について、本件処分の適法性を左右するに足りるものではないことは、審理員意見書のとおりである。

8 結論

以上の次第であるから、本件処分に違法性・不当性は認められない。

広島市行政不服審査会合議体

委員（合議体長） 門田 孝、 委員 福永 実、 委員 木村 文子