

# 判例における民法と租税債権の関係 — 租税債権事例の民法177条適用の問題を中心に —

谷 口 聡

The Relationship between Tax Obligation and Civil Law in Japan;  
Focusing on the Problem of Application of § 177 Civil  
Code Japan to Tax Obligation Cases

TANIGUCHI Satoshi

(Received 28 September, 2015 ; Accepted 19 November, 2015)

## Summary

The right or wrong argument over the application of civil law provisions to the cases of tax obligation relation is a large scale problem covering civil law field and tax law. However man might be able to say that civil law scholars in Japan have not struggled this sort of discussion very hard. In this paper the following argument is analyzed; How the theory of judicial precedents have been formed in the case which the judgment of propriety is demanded whether § 177 Civil Code Japan is applicable to the tax obligation relation. The author believes that the central essence of “tax obligation” must be defined in order to develop this argument.

## I はじめに

本稿は、私法、とりわけ、民法の問題領域において、いわゆる「租税債権」をどのように位置づけるべきかに関する議論に寄与することを目的とする。私法上の「一般債権」と「租税債権」は、民法の規定の適用の場面で衝突することがしばしば起こる。民法94条2項の適用が問題となる場合の原権利者と第三者の債権関係、民法177条の適用が問題となる場面の二重譲渡における第一譲受人と第二譲受人の債権関係、また、相殺（民法505条以下）の場面における自働債権と差押債権の関係など、その場面は少なくない。このような場面では、一般債権と租税債権を同質なものと考えて、同等に民法上の規定を適用してよいかどうかという問題が存在

する。(もっとも、国税徴収法には、私法上の債権と租税債権の取扱いについてその衝突する場面に関する優先関係が規定されていることは本稿の大前提である。)

これらのケースのうち、本稿では、租税債権について民法177条の規定の適用の適否の検討をおこなうこととする。これをもって、現在における民法と租税債権の関係に関する議論に何らかの視点を提供したいと欲するものである。

## II 問題の所在と本稿における問題検証の方法

最新の『租税判例百選 [第5版]』(2011年12月 有斐閣)においては、租税債権について民法94条2項を類推適用した最判昭和62年1月20日(訟月33巻9号2234頁)が掲載されており、佐藤英明教授がその解説を行っている<sup>1)</sup>。この判決文では、さらに、最判昭和31年4月24日(昭和29年(オ)第79号)(民集10巻4号417頁)が引用されている。その最判昭和31年判決では、税務当局が差し押さえて公売した土地がそれ以前に別の者に売買されており、売買による土地取得者と公売における競落人との対抗関係が問題となった事案である。問題となるのは、税務当局の土地の差押について民法177条の規定を適用してよいかという点である。当該事案ではこれを是とした。その後の判例においても同様の理論が踏襲された。その結果、「租税債権を、…一般の私債権と同様に扱う態度が、裁判例において固まっていた」などという分析もなされる<sup>2)</sup>。

しかし、一般債権と租税債権を「同様に扱う」ことの是非の判断をするためには、本来、一般債権と租税債権の関係、とりわけ、「租税債権」の本質論ないし性質論を明確にした上でなくてはならないものであると思われる。このような「租税債権本質論」について、裁判例は最判昭和31年判決を得るまでの間、どのような態度をとってきたものであるのかを検討したい。

以下では、①～⑯の16件の判例および裁判例を検討して、一般債権と租税債権について民法177条適用が問題となる場面でどのような態度をとっているかを考察する。紙幅の関係上、「事実概要」は可能な限り簡略化して記すものとし、また、「判決要旨」も民法177条適用の適否に関する説示部分を中心に掲載することとする。さらに、判決ごとに若干の検討を加える。

## III 租税債権関係の民法177条適用に関する判例の検討

① 東京地判昭和27年7月2日(行集3巻6号921頁)

【訴えの内容】執行異議事件

【判決主文】棄却

【関連審級】⑧判決の原審

【本判決の意義】租税関係に民法177条の適用を認めた初期の下級審判決

【事実概要】

Xは、訴外Aから建物の所有権を調停手続きを通じて譲り受けたが、税務署長Yは、右建物に関する税金の滞納処分として、右建物を差押えた。XはAの滞納税金等の代納名義をもってY税務署長に554万円余りを納付したが、この滞納処分が不法なものであるとして、納税額相

当の損害賠償請求をするなどした。

【判決要旨】

◇本件「差押の適否を審査するに国の徴税処分は国が公権力をもって私人の財産権をとり上げる手続であるから、一般私法上の不動産の取引関係とは性質を異にし、租税債権による差押債権者たる国は民法第七十七条にいわゆる第三者に該当しないという議論はたしかに一理ないわけではないけれども、租税債務者が第三者に譲渡した不動産を国家が租税債権に基いて差押えたような場合には、やはりこれを私法上の債務名義による強制執行の場合と同様に扱い、民法第七十七条に規定する対抗要件の原則を用いて解決するのが正当とする。ただし、租税債権を保護することの必要性は、毫も一般私法上の債権と異なるところがなく、そのうえ国が登記のない不動産の譲受人に優先するとしても、不動産の譲受人に通常の取引の場合に比し特に不利益を加重することにはならないからである」。

◇本件滞納処分はとうていXらに対して不法であるとはいえない。

【若干の検討】

◇最判昭和31年の布石となる初期の下級審判決である。租税債務者が第三者に譲渡した不動産をその租税債権に基づいて差し押えることについて、民法177条の適用があることを判示した。

② 仙台地判昭和28年9月24日(行集4巻12号3065頁)

【訴えの内容】物品税滞納処分取消請求事件

【判決主文】棄却

【関連審級など】確定

【本判决の意義】

租税関係において、自動車所有権の対抗要件規定である道路運送車輛法5条の規定を、民法177条同様に、その適用を認めた判決

【事実概要】

Xは、訴外企業組合Aとの間で金銭消費貸借を締結し、30万円を貸し渡すとともに、右債権の担保として、トラックなどの所有権を譲り受けたが未登録であった。その後、税務署長Yが右トラックをAの物品税滞納処分として差し押さえて、登録を経由した。XはYに差押の取消などを求めて提訴した。

【判決要旨】

◇「凡そ民事訴訟法上の強制執行において私法上の債権者は私法上の他の債権者に対しては民法第七十七条第七十八條道路運送車輛法第五條等いわゆる第三者に該当し、債権者が債務者から差押財産の所有権の譲渡を受けていても未だ、その登記登録等を経由しない限りその所有権を以て差押債権者に対抗することができないことはいうまでもない。ところで、租税は、固より私法上の債権ではないが一種の公法上の債権であってその債権的機能において私法上の債権と本質上殆んど相異るところはない。このことは国税徴収法第二条第三条が「国税はこれを原則として私法上の債権に先ち徴収するが、一定の私法上の被担保債権に先ち徴収しない」と規定し、租税債権徴収の順位を私法上の債権取立順位と組み合わせている

点等から考えても容易に理解することができる」。

◇「民事訴訟法上の強制執行は、私法上の権利の強制取立手段であって、国税滞納処分は国税という公法上の債権の強制徴収手段ではあるが共に権利の強力行使を本体とし両者の間にはこれ又性質上殆んど差別は存しない」。

◇本件差押などに不当な点はない。請求には理由がなく、棄却する。

【若干の検討】

◇本件の対象物件は不動産ではなく、自動車であるが、自動車は動産であっても登録されるものであるため、民法177条同様の対抗要件規定が道路運送車輛法5条に規定されているため、その租税関係における適用が争点となった。

◇「租税」が「債権的機能において私法上の債権と本質上」異なるところはない。としている点は、「機能において」との断り書きに留意したとしても、双方の債権の本質論に踏み込んだ言及であり、注目に値する。

③ 東京地判昭和29年1月21日(行集5巻1号1009頁)

【訴えの内容】登記抹消等請求事件

【判決主文】一部認容、一部棄却

【関連審級】⑬判決の第一審、⑭判決の原審

【本判決の意義】

行政処分の取消しが関係する事例において、法律行為の取消しに関する私法上の判例理論を適用して判決をしている。

【事実概要】

Xの所有する土地につき、訴外税務署長は国税滞納処分として公売に付し、Y1が落札して登記を得たが、公売処分は取消された。その後、本件土地はY2からY3、Y3からY4(東京都)へと譲渡され、Y4は所有権移転登記を完了した。Xは、Yらに対して、所有権移転登記の抹消などを請求した。

【判決要旨】

◇「法律行為の取消によって一度生じた不動産物権の変動が遡及的に復元する場合については、取消以前に生じた法律関係と取消以後に生じた法律関係とに区別して考える必要がある。すなわち取消によって生ずる物権変動を予め登記せしめることはできないから、取消の意思表示以前の法律関係は、詐欺による取消のように、遡及的効力が制限されている場合の他は、もっぱら当該取消の遡及的効力の範囲によって決すべきである。しかし取消以後においては、登記をしなければ、その取消以後に不動産に関して取引関係に立つ第三者には対抗することができないものと解するのが正当である」。

◇Xの請求のうち、Y4(東京都)に対する請求を棄却する。

【若干の検討】

◇本件は、いわゆる物権変動における「取消後の第三者」の判例理論を構成した⑬判決(最判昭和32年6月7日)の第一審判決である。

◇租税債権と一般債権が直接的に衝突する事案ではない。ただし、公売処分の取消および不

動産所有権につき権利を主張する第三者が東京都（地方自治体）であるという事案において、法律行為の取消後に現れた第三者に関する私法理論が適用された事例として参照する目的で掲載した。

④ 大阪地判昭和 29 年 2 月 1 日（行集 5 卷 2 号 299 頁）

【訴えの内容】 所有権確認，差押登記抹消登記請求事件

【判決主文】 棄却

【関連審級】 ⑥判決の原審

【本判決の意義】 租税関係に民法 177 条の適用を認めた初期の下級審判決

【事実概要】

Y 税務署長は，訴外 A 株式会社の土地および建物を国税滞納処分として差し押さえ，登記した。X は，本件土地および建物は，当該処分以前に，訴外 A に対する貸金の譲渡担保として所有権の譲渡を受けているものであるとして，差押えの取消しを請求するなどした。

【判決要旨】

◇「一般に私債権にもとづきその強制執行として特定の財産に対し差押手続に出でた債権者が右第七十七条にいう第三者に当ることについては異論のないところであるが，すでに課税処分によって具体的に確定した国税債権にもとづきその滞納処分として登記簿上納税人の所有名義となっている不動産に対し差押をした国の立場は，その段階においては，もはやその納税人に対する一般の債権者と差異のない関係にあるものとみてよく，法に特に規定する点を除いて，そのほか異別に扱わねばならない理由があるとは思われない。（中略）公法関係と私法関係を峻別する論理の当否はしばらくとして，同一性質の社会関係には同一規範の適用あるべきことは，統一ある法秩序の要求するところであると考えられるので，特に右第七十七条の適用を排除する必要が，国税滞納処分について，そのいわゆる公法的性質から導き出されないかぎり，単に公法関係にもとづくというだけのことで，これを一般の私債権に比して特異に扱う理由とはなし得ない。右の関係において，国税滞納処分は，国税債権の強制執行の方法であって，一般私債権の強制執行に比し，いってみれば債権者が自ら執行としての公権力の行使に当るとい形式をとる点に差異があるとしても，一の債権がその執行の段階に入り，特定の財産を差押えることによってその財産について具体的な利害関係に立つにいたったという点については，その関係は同一であって，執行すべき債権の成立原因が異なるだけのことである。そしてその債権の成立原因が公権力の行使によることだけから右法規の適用につき一般の私債権とその取扱を異にすべき根拠はこれを見出すことはできない。

◇X の請求を棄却すべきものとする。

【若干の検討】

◇非常に詳細に一般債権と租税債権の同一性が説明されている。

◇このような詳細な理路的根拠づけによる同一性の説明が下級審でなされることが最判昭和 31 年判決の布石となったと思われる。

## ⑤ 福岡地判昭和29年4月14日(行集5巻4号847頁)

【訴えの内容】家屋差押および公売処分無効確認請求事件

【判決主文】棄却

【関連審級】①判決の原審

【本判決の意義】租税関係に民法177条の適用を認めた初期の下級審判決

【事実概要】

Y(福岡県知事)は、訴外Aの事業税の滞納処分として、家屋を差押え、公売処分を行った。これについて、Xは、Yの差押以前に右家屋を訴外Aから買い受けて未登記のままであったものであるとして、Yに対して差押処分および公売処分の無効確認の請求を行った。

【判決要旨】

◇「公法行為である租税滞納処分に民法第七十七条の規定の適用があるか否かにつき考えるに、租税滞納処分は国又は地方公共団体が公権力により財産所有者の意思如何に関係なく、一方的に処分の効果を生ぜしめるものであり、その点において一般私法上の不動産の取引関係とはその性質を異にし、民法第七十七条の規定の適用がないとの議論も一応考えられないこともないが、もともと租税滞納処分は租税債権に基いて納税義務者の財産を差押え、これを公売に付し、その代金を以て弁済に充当し、強制的満足を得た点において、一般私法上の債務名義による強制執行の場合と近似し、民法第七十七条の適用についても、これを別異に取扱わなければならない理由を首肯することができないから、同条項の適用があるものと解するのが正当である」。

◇Yの差押処分および公売処分は適用であり、Xの請求を棄却する。

【若干の検討】

租税債権と一般債権の関係について、②判決や④判決とは若干距離がある説示となっているように思われる。双方の債権の本質論、性質論には踏み込んでおらず、同じ取扱いをすることが合理的であるという趣旨に受け止められる。

## ⑥ 大阪高判昭和29年9月16日(行集5巻9号2080頁)

【訴えの内容】所有権確認、差押登記抹消登記請求事件

【判決主文】原判決取消、新訴却下、旧訴差戻

【関連審級】④判決の控訴審

【本判決の意義】

◇④判決の控訴審であることから判決主文などのみを採り上げた。

◇④判決の争点であった「租税債権についての民法177条の適用の可否」は本控訴審ではまったく争点となっていない。

## ⑦ 熊本地決昭和29年10月20日(行集5巻10号2342頁)

【訴えの内容】公売処分執行停止申立事件

【判決主文】却下

【関連審級】⑩決定の第一審、⑨決定の原審

【本判決の意義】 租税関係に民法 177 条の適用を認めた初期の下級審判決

【事 実 概 要】

熊本国税局長Yは、申立外Aの租税滞納処分として登記簿上Aの所有名義となっている宅地を差し押さえ、公売処分に付したところ、X(申立人)は、差押以前にAから買い受けたもので占有使用中のものであるとして、公売処分執行停止を求めて申し立てをした。

【判 決 要 旨】

◇本件宅地の登記簿上の所有名義がAに存する以上、YがこれをAの所有と看過し「同人に対する租税の滞納処分のための公売処分に付したことは、民法第百七十七条の第三者に、租税債権による差押債権者たる国も当然該当するものと解するを相当とする以上、もとより当然の処置と云うべく、申立人の右主張は理由がない」。

◇Xの申立には理由がないから、これを却下すべきものとする。

【若干の検討】

◇租税債権についても民法 177 条を適用することを「当然」の前提として決定をしているが、その論拠に関しては特に述べられてはいない。

⑧ 東京高判昭和 29 年 11 月 10 日 (下民 5 卷 11 号 1836 頁)

【訴えの内容】 執行異議控訴事件

【判 決 主 文】 控訴棄却

【関 連 審 級】 ①判決の控訴審

【本判決の意義】 租税関係に民法 177 条の適用を認めた初期の下級審判決 (高裁判決)

【事 実 概 要】 本件事実概要については①判決の「事実概要」を参照されたい。

【判 決 要 旨】

◇「国と私人との法律関係は、それが私人間の法律関係と同様の性質を有するときは、法規に特別の定めのない限り、私人間の法律関係を規律する私法の適用を受けるものと解すべきである。国が国税徴収法による滞納処分として私人の財産を差押える行為は、租税債権という公法上の債権の弁済を受けるため、自ら公権力により強制的にその財産を確保する行政処分であって、その私人との関係は、権力的支配関係ではあるが、差押債権者としての国がその確保した財産の売却代金から弁済を受けるべき関係にあるという点で、私法上の財産差押債権者とその所有者との関係と同様の性質を有する。しかして、不動産を差押えた私法上の債権者は、その不動産の売却代金から弁済を受けるべき者として、不動産に関する得喪変更の登記の欠缺を主張するについて正当な利益を有し、民法第一七七条にいわゆる第三者に当るのである。従って、滞納処分として不動産を差押えた国とその所有者との関係にも、この点について国税徴収法その他の法規に特別の規定はないのであるから、民法第一七七条が適用され、差押債権者としての国は同法にいわゆる第三者に該当する者と解するを相当とする」。

◇控訴人らの請求は理由がなく、本訴請求はすべて失当として棄却する。

【若干の検討】

「差押債権者として国が弁済を受ける関係」と「私法上の財産差押債権者とその所有者との関係」が「同様の性質を有する」としている。執行関係が同様のものと判示しているのであって、

租税債権と一般債権の「債権の本質」が同様であると述べているわけではない点に注目したい。

⑨ 福岡高決昭和30年2月17日(行集6巻2号301頁)

【訴えの内容】 公売処分執行停止申立事件

【判決主文】 控訴棄却

【関連審級】 ⑦決定の控訴審, ⑩決定の原審

【本判决の意義】 租税関係に民法177条の適用を認めた初期の下級審判決(高裁決定)

【事実概要】 本件事実概要については⑦決定「事実概要」を参照されたい。

【判決要旨】

◇「国の徴税処分は、国が公権力で私人の財産をとり上げる手続であるから、対等の関係にある私人相互の不動産取引とはその本質を異にし、したがって私経済上の取引の安全を保障するために設けられた民法第百七十七条の規定は公売処分の場合には適用されないとの、見解もありえようが、徴税処分として行われる不動産の差押、公売も、一般私法上の債務名義に基づく強制執行も、ただ差押の基本債権に公私の別があるだけで、その本質は異なるものと解するのが相当であるから、前者の場合にも、民法第百七十七条の規定を類推適用するのが相当である。けだし、租税債権を一般私法上の債権に比して特に不利益な取扱をしなければならぬ理由を見出し難いからである」。

◇本件抗告は理由がなく、棄却する。

【若干の検討】

◇原審である⑦決定では、論拠が述べられていなかった租税債権についての民法177条の適用について明確に判示している。

◇公売処分も私法上の債務名義に基づく強制執行も「その本質」は異ならないとしている。ただし、「差押の基本債権に公私の別がある」としている点には留意すべきである。

◇徴税処分としての差押と公売にも民法177条を「適用」ではなく、「類推適用」としている点は、私法上の債権の強制執行とは、異なるという考え方が強調された点であるとも解釈しうる。その点は注目すべきかもしれない。

⑩ 東京高判昭和30年3月26日(民集11巻6号1013頁)

【訴えの内容】 登記抹消等請求事件

【判決主文】 控訴棄却

【関連審級】 ③判決の控訴審, ⑬判決の原審

【本判决の意義】

行政処分の取消しが関係する事例において、法律行為の取消しに関する私法上の判例理論を適用して判決をしている。

【事実概要】

本件事実概要については③判決「事実概要」を参照されたい。

【判決要旨】

法律行為取消後における物権の所有権移転と第三者の関係について、原審の内容と変わる判



示はない。

【若干の検討】

◇本件は、いわゆる物権変動における「取消後の第三者」の判例理論を構成した⑩判決（最判昭和32年6月7日）の原審判決である。

◇租税債権と一般債権が直接的に衝突する事案ではない。ただし、公売処分取消および不動産所有権につき権利を主張する第三者が東京都（地方自治体）であるという事案において、法律行為の取消後に現れた第三者に関する私法理論が適用された事例として参照する目的で掲載した。

⑪ 福岡高判昭和30年4月22日（税務訴訟資料22号477頁）

【訴えの内容】家屋差押および公売処分無効確認請求事件

【判決主文】棄却

【関連審級】⑤判決の控訴審 確定

【本判決の意義】

◇租税関係に民法177条の適用を認めた初期の下級審判決の控訴審判決として掲載した。

◇本控訴審では、上記の点については争点とされておらず何等の傍論も見られない。

⑫ 最決昭和30年6月2日（税務訴訟資料21号71頁）

【訴えの内容】公売処分執行停止抗告事件

【判決主文】却下

【関連審級】⑦決定の第三審、⑨決定の上告審 確定

【本判決の意義】

◇租税関係に民法177条の適用を認めた初期の下級審判決の最高裁決定として掲載した。

◇本最高裁決定では、上記の点につき何ら言及されていない。

⑬ 最判昭和32年6月7日（民集11巻6号999頁）

【訴えの内容】登記抹消請求抗告事件

【判決主文】上告棄却

【関連審級】③判決の第三審、⑩判決の上告審 確定

【本判決の意義】

◇行政処分の取消しが関係する事例において、法律行為の取消しに関する私法上の判例理論を適用して判決をした下級審の最高裁判決である。

◇本最高裁判決では、上記の点につき何ら言及されていない。

◇判決理由の冒頭において、後掲⑩判決（最判昭和31年4月24日）の趣旨が引用され、引用の表示もなされている。

【事実概要】

本上告審事実概要については、③判決「事実概要」を参照されたい。

**【判決要旨】**

「国税滞納処分による公売による不動産所有権移転に関しても民法一七七条の適用があるものと解すべきことは、当裁判所の判例の趣旨に照らして明らかである。(昭和二九年(オ)七九号同三一年四月二四日第三小法廷判決参照)」

**【若干の検討】**

本稿においては、掲載順と判決年月日順が前後するが、後掲最高裁<sup>⑭</sup>判決の趣旨を踏襲した最高裁判例の一つとして意義がある判例である。

⑭ 富山地判昭和28年5月30日(民集10巻4号441頁)

【訴えの内容】公売処分無効確認並びに所有権取得登記抹消手続請求事件

【判決主文】棄却

【関連審級】<sup>⑭</sup>判決の第一審、<sup>⑮</sup>判決の原審

【本判決の意義】

◇租税関係に民法177条の適用を認めた初期の下級審判決

◇租税関係に民法177条の適用を認めた最初の最高裁判所判決の第一審判決

【事実概要】

富山税務署長Y1は、昭和25年に訴外Aの国税滞納処分として本件土地を差し押さえ公売に付したところ、昭和26年にY2がこれを競落した。Xは、本件土地は昭和21年に訴外Aから買い受けて所有権を取得したが未登記のままであった。そこで、Xは、本件土地を所有財産とする諸税金を昭和23年度よりY1に納付してきたのであり、Y1は、Xの登記の欠缺を主張するにつき正当な利益を有する第三者に該当しないなどと主張して、公売処分の無効確認の請求をするなどの訴えを提起した。

【判決要旨】

◇「滞納処分は租税債権という公法上の債権に基いて、納税義務者の財産を差押え、之を公売処分に付し、その代金を以て弁済に充当し、以てその強制的満足を得る点において、一般私法上の債務名義による強制執行の場合と近似するものというべく、従って民法第一百七十七条の適用を肯定するを妥当と解する」。

◇Y1は、Xの所有権取得について登記の欠缺を主張するにつき正当な利益を有する第三者に該当しないという事は出来ない。

◇Xの本訴請求はいずれも失当として棄却する。

【若干の検討】

◇租税債権関係の民法177条適用に関しては、この時期の典型的な下級審判決の内容と言えると思われる。

◇公法上の債権に基づく差押と公売処分は、一般私法上の債務名義による強制執行と「近似するもの」としている。

⑮ 名古屋高裁金沢支判昭和 28 年 12 月 25 日 (民集 10 卷 4 号 446 頁)

【訴えの内容】 公売処分無効確認等請求控訴事件

【判決主文】 原判決取消など

【関連審級】 ⑭判決の控訴審, ⑯判決の原審

【本判決の意義】

◇租税関係に民法 177 条の適用を認めた初期の下級審判決 (高裁判決)

◇租税関係に民法 177 条の適用を認めた最初の最高裁判所判決の原審判決

【事実概要】 本件事実概要については上記⑭判決の「事実概要」参照。

【判決要旨】

◇「滞納処分としての差押, 公売処分の場合は自作農創設特別措置法における場合のように, 自作農創設のため国家が農地を一旦買上げて, 更にこれを自作農として適当な者に売渡すのと異り徴税のため単に国家機関が強制的に私人間の売買に関与するに止まり, 本質的には普通の強制執行に国家機関が介入する場合と同様であるから, 滞納処分による差押公売処分の場合は民法第七十七条の適用があるとするのが正当である」。

◇本件差押当時 X は本件土地について所有権取得の登記はなかったが, 既にその以前, Y 1 は, 本件土地を X の所有とする申告を受理し徴税したのであるから, (中略)「本件差押はこれを許すべからざるものであり, これを基礎とする公売処分による競落の効力も亦これを否定せざるを得ない」。

【若干の検討】

◇民法 177 条適用の争点に関しては, 原審を支持している。

◇民法 177 条の適用があることを前提にして, 登記の欠缺を主張する正当な利益を有する第三者に税務署長が該当しないとして, 原審を取消している。

⑯ 最判昭和 31 年 4 月 24 日 (民集 10 卷 4 号 417 頁)

【訴えの内容】 公売処分無効確認等請求控訴事件

【判決主文】 破棄差戻

【関連審級】 ⑭判決の第三審, ⑯判決の上告審

【本判決の意義】 租税関係に民法 177 条の適用を認めた最初の最高裁判所判決

【事実概要】 本件事実概要については上記⑭判決の「事実概要」参照。

【判決要旨】

◇「国税滞納処分においては, 国は, その有する租税債権につき, 自ら執行機関として, 強制執行の方法により, その満足を得ようとするものであって, 滞納者の財産を差し押えた国の地位は, あたかも, 民事訴訟法上の強制執行における差押債権者の地位に類するものであり, 租税債権がたまたま公法上のものであることは, この関係において, 国が一般私法上の債権者より不利益の取扱を受ける理由となるものではない。それ故, 滞納処分による差押の関係においても, 民法一七七条の適用があるものと解するのが相当である」。

◇「国が登記の欠缺を主張するにつき正当の利益を有する第三者に当たらないというためには,

財産税の徴収に関し、原審が認定するような経緯があったということだけでは足りず、…、原審には審理不尽の違法があった。

#### 【若干の検討】

- ◇数年にわたる下級審の判決理論の積み重ねにより、ついにこのような最高裁判所としての判決が登場することとなった。
- ◇この最高裁判決が、こののち、租税債権の私法上の効力に関して、判例理論に大きな影響を与えていくこととなる。
- ◇なお、この判決は、名古屋高等裁判所に差戻しをしたものであり、その後、差戻控訴審、さらに、差戻上告審が存在している。

### IV 具体的判例の検討結果の考察

以下に、Ⅲで採り上げた判例・裁判例の検討結果を3つの項目に分けて検討したい。

#### 1 裁判例の判決文に見られる「租税債権」の捉え方

民法177条適用が問題となるケースの判例の判決文を読むと、以下のようなキーワードで表現されていることが分かる。

すなわち、①判決では、「租税債権について差押えたような場合には、…私法上の債務名義による強制執行の場合と同様に扱い」とし、②判決では、「債権的機能において私法上の債権と本質上殆んど相異なるところはない」とし、④判決では「関係は同一である」としている。⑧判決では、このような行政処分が私法上の「関係と同様の性質を有する」とし、⑨判決では、この場合の徴税処分も一般私法上の強制執行も「その本質は異ならない」としており、⑭判決では、滞納処分は一般私法上の強制執行の場合と「近似する」としている。そして、最判昭和13年の⑯判決では、「国の地位は、…民事訴訟法上の強制執行における差押債権者の地位に類する」としている。

これらのキーワードを収集して、最も注目すべき点は、どの判決文においても、「一般債権と租税債権の本質」が近似しているとか、類似していると述べてはいないことである。「租税を徴収する執行手続きを行う地位」と「私法上の一般債権の強制執行を行う地位」が「類似」と述べているに留まっている。

#### 2 最判昭和31年判決の評釈

最判昭和31年判決については、行政法ないし租税法の研究者が、租税徴収という行政処分について私法を適用することの可否という視点で判例評釈を行っている<sup>3)</sup>。他方、民法の研究者は、民法177条で規定されている「第三者」の解釈において、その中に税務当局を含めることの適否という視点から見解を述べているものが目立つ。いくつかの著名な民法研究者の評釈を結論のみ簡潔に紹介したい。

末川博博士は、最判昭和31年の徴収処分に関する国の地位についての論旨に全面的に賛成する。「民法第一七七条の規定は徴税処分による差押えの関係についても適用されるものであ

る」<sup>4)</sup>としている。

鈴木祿弥博士も「土地譲受人が登記を怠っている場合、譲渡人に対する租税債権に基づき滞納・公売処分が行われた時、譲受人がこれを受忍せねばならぬとする結論には賛成であり、その理論構成としてかかる場合に民法一七七条の適用ありとすることにも、一応賛成せざるを得ない」<sup>5)</sup>としている。

加藤一郎教授は、「租税滞納処分については、租税債権の成立、すなわち租税の賦課は、権力関係であるとしても、いったん成立した租税債権の実現、すなわちその執行については、特別の規定のないかぎり、私債権と区別する理由はないと考えられる」<sup>6)</sup>としている。

以上のような見解は、判例の態度が示しているように、租税債権を執行する国の地位と私債権を執行する一般債権者の地位が類似するから民法177条を適用してもよいという立場に賛同しているものである。これに対して、異色の見解を正面から主張されておられるのが、藪重夫教授である。すなわち、「国税債権と私債権が多く点において性格を同じくするものであることが認められる。両者の間に右のような共通性が存する以上、判旨の立場に一応賛成せざるを得ない」<sup>7)</sup>とされている。これは、「債権の性質が類似するから租税債権について民法177条が適用可能である」という趣旨であり、この当時の私法学者の見解としては際立ったものに見受けられる。

### 3 最判昭和31年以降の判例の態度

この判決以降の裁判所の態度であるが、簡潔には、全面的に支持していると言えるであろう。本稿では前後して掲載した最判昭和32年の⑬判決でも31年判決は引用されて判決理論が構成されている。また、最判昭和34年9月3日(裁判所ウェブサイト掲載判例)でも右判決は引用されているし、同年の下級審である千葉地判昭和34年11月9日(民集17巻2号324頁)でも引用されている。10年後の最判昭和41年7月28日(裁判所ウェブサイト掲載判例)でも最判昭和31年は引用されている。

このように見れば、その後の最高裁をはじめとする裁判所の態度は明確なものであり、租税債権について民法177条を適用することに関しては、比較的早い時期に判例理論として定着したものであることがうかがえる。

## V 結 語

租税債権を私法関係においてどのように扱うべきかという問題は難解なものである。ことは私法領域と租税法ないし行政法領域に跨っており、結論を得るには研究者の多大な労力が必要とされると考える。本稿では、その問題のうち、租税債権について民法177条を適用してよいかどうかという小問を判例の検討を中心に行った。

本稿ではそのような問題に対する結論を出すには及んではないが、以下のようなことが検討結果として言えるのと臆見する。すなわち、判例は、租税滞納処分としての国の差押と公売処分は、一般債権の私法上の強制執行を行う者の「地位が類似しているのと同様に扱ってよい」というものであった。そして、この判例理論は定着している事実状況にある。しかし、判例理

論は、現在までのところ、「債権本質論」には踏み込んではいない。ただ、両方の債権者の「地位」が「類似している」という判断をしているに留まっている。しかし、IV 3で紹介した藪重夫教授の見解のように、「債権の本質」が近似するから租税債権について民法 177 条を適用すべきであると主張するのが理論的には本筋である。そして、その「本質論」の分析なしには、今日の判例の事実状況をどのように評価すべきかが不明確である。

租税法学者の立場からは、近年、佐藤英明教授が論稿を提示して検証されておられるが<sup>8)</sup>、民法の研究者の側からも、藪重夫見解で示された命題を論証する努力が今後は求められることになるのではないだろうか。

民法における租税債権のその他の問題については、今後の検討課題とする。また、本稿は、判例理論の形成過程のみを中心的に検討したのみであり、学説の検討などは不十分である点について、筆者の今後の課題とさせていただければ幸いである。

(たにぐちさとし・本学経済学部教授)

#### 〔注〕

- 1) 佐藤英明「租税徴収法における私法の適用」『租税判例百選〔第5版〕』(2011 有斐閣) 28頁。
- 2) 前掲佐藤「租税徴収法における私法の適用」29頁。
- 3) 塩野宏「行政処分と民法一七七条(2)」『行政判例百選(新版)』(1970 有斐閣) 26頁、同「行政処分と民法一七七条(1)」『行政判例百選(新版)』(1970 有斐閣) 24頁、高柳信一「租税滞納処分と民法一七七条」『行政判例百選I(第二版)』(1987) 33頁、同「農地買収処分と民法一七七条」『行政判例百選I(第二版)』(1987) 30頁、高橋滋「租税滞納処分と民法一七七条」『行政判例百選I(第四版)』(1999) 12頁、同「農地買収処分と民法一七七条」『行政判例百選I(第四版)』(1999) 10頁、高橋滋同「租税滞納処分と民法177条」『行政判例百選I(第5版)』(2006) 20頁、高橋滋同「農地買収処分と民法177条」『行政判例百選I(第5版)』(2006) 18頁など参照。
- 4) 末川博「一 国税処分による差押と民法第一七七条 二 国税処分による不動産差押の場合における国の登記欠缺の主張が正当の理由なしとはいえないとされた一事例」民商法雑誌 34 巻 6 号(1957年3月) 93頁。
- 5) 鈴木祿弥「国税滞納処分による差押と民法一七七条の適用の有無」判例評論 6 号(1956年10月1日) 15頁。
- 6) 加藤一郎『不動産取引判例百選』(別冊ジュリスト 10) (1966年9月) 58～59頁、加藤一郎『不動産取引判例百選<増補版>』(別冊ジュリスト 10) (1977年3月) 58～59頁。
- 7) 藪重夫「国税滞納処分による差押と民法第一七七条」北海道大学法学会論集 8 巻 1～2号(1957年9月) 104頁。
- 8) 佐藤英明『『租税債権』素描論』金子宏編『租税法の発展』(2010) 3頁。なお、佐藤教授は、この論文に先立ち、国税徴収法の立法過程における租税債権と一般債権の関係を検討されておられる。これについては、佐藤英明「国税徴収法の改正の経緯と審議過程(1)」青山善光＝碓井光明編集代表『日本立法資料全集 国税徴収法(昭和改正編)(1)』(2002) 3頁を参照。