

論 説

租税優先権に基づく差押と債権譲渡と
の関係についての一考察 (一)

渡 邊 辰 彦

※本稿は、令和2年度、亜細亜大学大学院法学研究科に提出し、学位を取得した修士論文である。

はじめに

国税徴収法8条では「国税は、納税者の総財産について、この章に別段の定がある場合を除き、すべての公課その他の債権に先だつて徴収する。」と規定し、地方税法14条でも「地方団体の徴収金は、納税者又は特別徴収義務者の総財産について、本節に別段の定がある場合を除き、すべての公課（滞納処分の例により徴収することができる債権に限り、かつ、地方団体の徴収金並びに国税及びその滞納処分費（以下本章において「国税」という。）を除く。以下本章において同じ。）その他の債権に先だつて徴収する。」と規定している。このように租税債権には、私法上の債権とは異なり、自力執行権が与えられ、他の債権に対しても一般的優先権（「優先的徴収権」等ともいわれる。）が認められている。この一般的優先権とは租税優先権のことであり、租税債権と他の債権との優劣については、租税が公共サービスを提供するための資金として強い公益性を有していることと、私債権と異なり直接の反対給付を伴わないことから、任意に履行される可能性が低いこと¹⁾等を考慮して、原則として他の債権に先だつて徴収する旨を定めており、国税徴収法8条や地方税法14条は、租税債権を回収する上で原則的かつ重要な規定であると言える。

1) 金子宏『租税法』（弘文堂、第23版、平成31年）1016頁～1017頁。

(2) 租税優先権に基づく差押と債権譲渡との関係についての一考察 (一) (渡邊)

このような強力な権限が認められている租税債権と私債権が競合し優劣を決する判例は幾つも存在するが、質権・抵当権、先取特権、仮登記により担保される債権及び譲渡担保により担保される債権と租税債権が競合した事例が多数である。しかし、本稿で注目したいのは、租税債権と債権譲渡が競合した場合の優劣についてであり、国税徴収法では、質権・抵当権、先取特権、仮登記により担保される債権及び譲渡担保により担保される債権との優劣を決する基準は規定されているが、債権譲渡との優劣を決する基準や、同時に競合した場合における優劣を決する基準は規定されていない。そもそも、同一の債権について、差押通知と譲渡通知が送達された場合には、その送達の先後によってその優劣が決められることとなるのであるが、同時送達事例については専ら判例で示された基準に従い決することとなっている。そして、同時送達事例は極端に判例が少なく、その中で租税債権回収のための差押通知と債権譲渡通知が同時に送達され、債権差押と債権譲渡が競合した事例は、管見の限りでは最高裁第三小法廷平成5年3月30日判決（最高裁民事判例集47巻4号3334頁）（以下「平成5年判決」という。）のみである。

この平成5年判決は、租税債権徴収のための差押と債権譲渡が競合した事例において、租税債権の差押通知と私債権の債権譲渡通知が極めて近接した時間に第三債務者に到達し、その先後関係が不明であるとして第三債務者がその債権を供託に付したときは、債権差押と債権譲渡の優劣は等位であるとして、被差押債権額と譲受債権額に応じて供託金（債権）を案分する²⁾ という判断が示されている。

しかし、この供託金（債権）を案分するとした判断について、最高裁は「公平の原則に照らし」と示したのみであり、そのほかにこの判断についての根拠を確認することができない。筆者は、平成5年判決につき、先述したように、租税債権に一般的優先権が与えられていることも考慮して判

2) 「基準となる数量に比例した割合で物を割り振ること」を意味する「あんぶん」の用字については、「按分」も「案分」も用いられる（新村出編『広辞苑』（岩波書店、第7版、令和元年）123頁）ことから、本稿においては、平成5年判決で、「案分する」という用字が用いられているので、裁判例に倣って「案分」を使用する。

断すべきではないだろうか」と疑問を抱いた。

そこで本稿では、同時送達事例における租税債権と私債権の優先劣後のあり方について検討を行うこととする。

そのために、まず第1章では、同時送達事例について平成5年判決に加え、その先行判例である最高裁第一小法廷昭和49年3月7日判決（最高裁民事判例集28巻2号174頁）（以下「昭和49年判決」という。）と最高裁第三小法廷昭和55年1月11日判決（最高裁民事判例集34巻1号42頁）（以下「昭和55年判決」という。）の二つの判例についても判決内容等を確認し、債権差押と債権譲渡が同時に競合した事例における判例法理や優劣の決定基準等を確認することとしたい。

次に第2章において、租税債権の徴収について検討する上で原則的かつ重要な国税徴収法8条について確認し、債権譲渡と国税滞納処分の差押の関係について確認することとする。具体的には、国税徴収法8条の立法趣旨や、租税債権に一般的優先権が認められている根拠等について確認し、一般的優先権の性格等について確認することとし、一般的優先権の及ぶ範囲について、「差押」の段階ではなく、「強制換価」の段階において効力が及ぶことについて、判例を踏まえながら確認する。また、租税債権者と債権譲受人の優劣関係について、民法467条2項にいう「第三者」に租税債権者は含まれるのか否か等の視点から検討することとする。

そして第3章では、第2章での検討結果を踏まえ、第三債務者に差押債権者あるいは債権譲受人が支払いを求めた場合についての弁済を受ける優劣について検討することとする。

具体的には、平成5年判決は昭和55年判決を踏襲しており、第三債務者に支払いを求めた場合についても同様の見解を示していることから、平成5年判決の事例において、第三者が供託を行わなかった、すなわち、第三債務者の手許に当該差押と譲渡の対象となる債権（被差押債権・被譲渡債権）が留まっていたと仮定した場合に租税債権者及び債権譲受人が第三債務者に支払いを求め強制執行に移行した場合の関係について検討することとし、同時送達における差押債権者と債権譲受人の優劣関係や、差押債権者と債権譲受人の第三債務者に対する法的関係の検証・考察と、「差押」と「譲渡」の執行手続に移行する着手の差等につき検討・考察を行い、強制換価の段階においては、一般的優先権の効力が及ぶことから、差押債権

(4) 租税優先権に基づく差押と債権譲渡との関係についての一考察(一)(渡邊)

の充足が優先するのではないだろうかという仮説の構築を試みることにする。

さらに第4章では、昭和49年判決、昭和55年判決、平成5年判決の事例における「差押」について、滞納処分差押と強制執行の差押の二つに分類し、滞納処分差押と強制執行の差押にどのような差異があるかを検討・確認することとし、さらに、第3章での仮説につき、強制換価の段階において、差押債権が債権譲渡に優先するのは、「滞納処分差押」のみであることの検証・考察を行うことにする。

次に第5章では、差押通知と譲渡通知の同時送達事例について、第三債務者が供託を行った場合の差押債権者と債権譲受人の優劣や、第三債務者に対する法的関係の検討・考察を行うことにする。そのためにまず、供託制度や、債権差押通知と債権譲渡通知の同時送達事例における供託等について確認することとする。そして、判例を踏まえながら、供託金還付請求権についても、租税債権にかかる一般的優先権の及ぶ範囲内にあるのかについて検討・考察を行い、供託が行われた場合についても、第3章で構築を試みた仮説と同様の結果に至るか等も含め、差押と譲渡の優劣等の検討・考察を行うことにする。そして、これらの結果を考慮して平成5年判決の妥当性について検討することとする。

第6章では、これまでの検討内容等を整理した上で、今後の課題になるであろう問題点を提起することとしたい。そして、最後に本稿でその問題点につき現状の法令や改正状況などについて確認しながら、私見を述べることにする。

第1章 債権差押と債権譲渡が競合した判例の検証

租税債権徴収のための債権差押通知と債権譲渡通知が同時に第三債務者に到達し競合した事例の一つは、平成5年判決であるが、本章においては、この判決の先例である昭和49年判決と昭和55年判決についても確認する。

第1節 平成5年判決

1 事実の概要³⁾

X（原告・被控訴人・上诉人・国）は、訴外A社に対し、昭和60年9月24日現在、224万5,304円の租税債権を有しており、A社は、訴外B組合に対し、同日において、昭和60年8月1日から同年8月31日までの間の運送代金支払請求権62万円（以下「本件債権」という。）を有していた。Xは、前記租税債権を徴収するため、A社がB組合に対して有する本件債権を、国税徴収法47条及び62条の規定に基づき、履行期限を昭和60年9月30日と定めて差し押さえ、差押通知は、昭和60年9月24日にB組合に交付された。

しかし、本件債権については、Y（被告・控訴人・被上诉人）がA社から譲渡を受け、A社の確定日付のある債権譲渡通知が、昭和60年9月24日にB組合に到達しており、B組合は、前記債権差押通知と、前記債権譲渡通知のいずれが早く到達したか判明しないとして、債権者不確知を理由に、民法494条の規定により、62万円を供託した。これを受けXは、Yとの間で、本件供託金62万円の還付請求権の取立権を有することの確認を求めて本訴を提起した。

これに対し、Yは、債権差押通知と債権譲渡通知が第三債務者に同時に到達した場合には、その優劣を決することができないから、差押債権者及び債権譲受人は、互いに、債権者の地位にあることをもって、それぞれが、本件債権を平等の割合をもって分割取得するものと解されると主張し、本件供託金の還付請求権を有することの確認を求めて反訴した。

原々審（福岡地裁昭和63年2月26日判決、最高裁民事判例集47巻4号3374頁）は、後述のように、債権の差押と譲渡が競合した場合には、二重譲渡と異なるとして、Xの本訴請求を認容し、Yの反訴請求を棄却したため、Yが控訴した。

原審（福岡高裁昭和63年7月20日判決、最高裁民事判例集47巻4号3381頁）では、後述のように、XとYは、相互に自己が優先的地位にある債権者であると主張することは許されないとして、原々審のXの本訴請求を認容した部分を取り消し、Xの請求とYの控訴を棄却したため、Xが上告

3) 事実の概要を要約するに当たって、藤井徳展・後掲注134・63頁と、井上繁規・後掲注11・583頁～586頁も参考にした。

した。

最高裁は、後述のように、原判決を破棄自判し、XとYが各31万円の供託金還付請求権をそれぞれ分割取得するものとし、また、Xのその余の上告は棄却した。

2 判旨

(1) 原々審

「右認定事実によれば、右先後関係は不明といわざるを得ないけれども、右各通知が、きわめて近接した時間の幅の中でB組合に到達したものであることは明らかであるから、このような場合においては、右各通知は同時に第三債務者に到達したものと取り扱うのが相当と解される。」

「そこで、指名債権の譲渡にかかる確定日付のある譲渡通知と右債権に対する債権差押通知とが同時に第三債務者に到達した場合における、債権譲受人と差押債権者との優劣関係について検討するに、債権差押の効力は、債権差押通知が第三債務者に到達したときに発生するのであって、かつ、この効力を第三者に対抗するために一定の要件を要する旨の規定はないから、債権差押通知と同時に債権譲渡通知が到達した場合であっても、右債権差押の効力は債権譲受人に及ぶと解さざるを得ないところ、一方、債権譲渡については、第三債務者に対する確定日付のある証書による通知または承諾がない限り、第三者に対抗し得ない旨規定されている（民法467条2項）のであるから、債権差押通知により先に債権譲渡通知が第三債務者に到達したのでなければ、債権譲受人は第三者たる差押債権者に対抗し得ず、右各通知が同時に第三債務者に到達した場合においては、債権譲渡の効力は差押債権者に及ばないものと解される。したがって、右各通知が同時に第三債務者に到達した場合における差押債権者と債権譲受人との関係は、指名債権が二重に譲渡され、各債権譲渡通知が同時に債務者に到達した場合における各譲受人のように、相互に優先的地位を主張し得ないため、その優劣を決定し得ないという関係とは異なり、債権譲受人のみが一方的に債権差押の効力を受ける、すなわち、差押債権者が債権譲受人に優先する関係にあるものといえることができる。」

(2) 原審

「Yが、昭和60年9月18日、A社から本件債権を譲り受け、A社はB組合に対し、同年9月19日の確定日付のある内容証明郵便をもつて右債権譲渡の通知をし、右通知が同月24日B組合に到達したこと、同じく同月24日にB組合に到達した前記債権差押通知と右債権譲渡通知の各到達時の先後関係は不明であり、このため右各通知は同時に第三債務者に到達したものととして取り扱うほかはないこと、以上の事実は当事者間に争いが無い。」

「ところで、一般に、指名債権が二重に譲渡され、確定日付のある各譲渡通知が同時に第三債務者に到達した場合における各譲受人相互の優劣関係については見解が分かれ、議論の存するところであるが、右の場合、各譲受人は互いに他の譲受人に対して自己のみが唯一の優先的債権者であると主張することは許されない結果、確定日付のない通知による二重譲受人相互の関係と同様にみて、各譲受人とも第三債務者に対し自己の債権の優先を主張することはできないと解するのが相当である。そして、この理は、本件のように、指名債権の譲渡にかかる確定日付のある譲渡通知と、右債権に対する債権差押通知とが同時に第三債務者に到達した場合における、債権譲受人と差押債権者との優劣関係についても同様に妥当するものというべく、この場合を特に別異に解さなければならない理由はないので、本件において、差押債権者たるXも、また、債権譲受人であるYも、相互に優先的地位にある債権者であると主張することは許されず、その結果、何れもB組合に対し、自己の債権の優先を主張しうる地位にはないというべきである。」

(3) 最高裁

「国税徴収法に基づく滞納処分としての債権の差押えの通知と確定日付のある右債権譲渡の通知とが当該第三債務者に到達したが、その到達の先後関係が不明であるために、その相互間の優劣を決することができない場合には、右各通知は同時に第三債務者に到達したものととして取り扱うのが相当である。」

「そして、右のように各通知の到達の先後関係が不明であるためにその相互間の優劣を決することができない場合であっても、それぞれの立場において取得した第三債務者に対する法的地位が変容を受けるわけではない

(8) 租税優先権に基づく差押と債権譲渡との関係についての一考察 (一) (渡邊)

から、国税の徴収職員は、国税徴収法67条1項に基づき差し押さえた右債権の取立権を取得し、また、債権譲受人も、右債権差押えの存在にかかわらず、第三債務者に対して右債権の給付を求める訴えを提起し、勝訴判決を得ることができる(最高裁昭和53年(オ)第1199号同55年1月11日第三小法廷判決・民集34卷1号42頁参照)。しかし、このような場合には、前記のとおり、差押債権者と債権譲受人との間では、互いに相手方に対して自己が優先的地位にある債権者であると主張することが許されない関係に立つ。」

「そして、滞納処分としての債権差押えの通知と確定日付ある右債権譲渡の通知の第三債務者への到達の先後関係が不明であるために、第三債務者が債権者を確知することができないことを原因として右債権額に相当する金員を供託した場合において、被差押債権額と譲受債権額との合計額が右供託金額を超過するときは、差押債権者と債権譲受人は、公平の原則に照らし、被差押債権額と譲受債権額に応じて供託金額を案分した額の供託金還付請求権をそれぞれ分割取得するものと解するのが相当である。」

第2節 平成5年判決の検証

第1節で、平成5年判決の事実の概要と、原々審、原審、最高裁の判旨について確認を行った。そこで、原々審から最高裁までの判旨について、「債権差押通知と債権譲渡通知が第三者債務者へ到達した日時の先後が不明である場合の取り扱い」と「差押と譲渡が競合した場合の差押と譲渡の優劣」の二つの視点から読み解いていくこととし、各判決の批評などについても確認していく。

1 債権差押通知と債権譲渡通知が第三者債務者へ到達した日時の先後が不明である場合の取り扱い

債権差押通知と債権譲渡通知が第三債務者に到達した日時の先後が不明である場合の取り扱いについて、原々審では、「右各通知は同時に第三債務者に到達したものとして、取り扱うのが相当と解される。」とした。

次に原審では、債権差押通知と債権譲渡通知の到達した日時の先後については、当事者間で争いがないことから、「右各通知は同時に第三債務者に到達したものとして取り扱うほかはない」と示している。

そして最高裁では、原々審、原審と同様に「右各通知は同時に第三債務者に到達したものとして取り扱うのが相当である。」と示している。

すなわち、債権差押通知と債権譲渡通知が第三債務者に到達した日時の先後が不明である場合については、原々審から最高裁まで一貫して同時送達の事例と同様に取り扱うこととしていることが窺える。

2 差押と譲渡が競合した場合の差押と譲渡の優劣

差押と譲渡が競合した場合の差押と譲渡の優劣について、原々審では、まず、債権差押について「債権差押の効力は、債権差押通知が第三債務者に到達したときに発生するのであって、かつ、この効力を第三者に対抗するために一定の要件を要する旨の規定はないから、債権差押通知と同時に債権譲渡通知が到達した場合であっても、右債権差押の効力は債権譲受人に及ぶと解さざるを得ない」とし、次に債権譲渡について「一方、債権譲渡については、第三債務者に対する確定日付のある証書による通知または承諾がない限り、第三者に対抗し得ない旨規定されている(民法467条2項)のであるから、債権差押通知により先に債権譲渡通知が第三債務者に到達したのでなければ、債権譲受人は第三者たる差押債権者に対抗し得ず、右各通知が同時に第三債務者に到達した場合においては、債権譲渡の効力は差押債権者に及ばないものと解される。」と判示し、「したがって、右各通知が同時に第三債務者に到達した場合における差押債権者と債権譲受人との関係は、指名債権が二重に譲渡され、各債権譲渡通知が同時に債務者に到達した場合における各譲受人のように、相互に優先的地位を主張し得ないため、その優劣を決定し得ないという関係とは異なり、債権譲受人のみが一方的に債権差押の効力を受ける、すなわち、差押債権者が債権譲受人に優先する関係にあるものということができる。」と判示している。

次に、原審は、「一般に、指名債権が二重に譲渡され、確定日付のある各譲渡通知が同時に第三債務者に到達した場合における各譲受人相互の優劣関係については見解が分かれ、議論の存するところであるが、右の場合、各譲受人は互いに他の譲受人に対して自己のみが唯一の優先的債権者であると主張することは許されない結果、確定日付のない通知による二重譲受人相互の関係と同様にみて、各譲受人とも第三債務者に対し自己の債権の優先を主張することはできないと解するのが相当である。」と判示しており、

「この理は、本件のように、指名債権の譲渡にかかる確定日付のある譲渡通知と、右債権に対する債権差押通知とが同時に第三債務者に到達した場合における、債権譲受人と差押債権者との優劣についても同様に妥当するものというべく、この場合を特に別異に解さなければならない理由はないので、本件において、差押債権者たる X も、また、債権譲受人である Y も、相互に優先的地位にある債権者であると主張することは許されず、その結果、何れも B 組合に対し、自己の債権の優先を主張しうる地位にはないというべきである。」と判示している。

そして、最高裁は、差押と譲渡の優劣については、「その相互間の優劣を決することができない場合であっても、それぞれの立場において取得した第三債務者に対する法的地位が変容を受けるわけではないから、国税の徴収職員は、国税徴収法67条1項に基づき差し押さえた右債権の取立権を取得し、また、債権譲受人も、右債権差押えの存在にかかわらず、第三債務者に対して右債権の給付を求める訴えを提起し、勝訴判決を得ることができる(……)。しかし、このような場合には、前記のとおり、差押債権者と債権譲受人との間では、互いに相手方に対して自己が優先的地位にある債権者であると主張することが許されない関係に立つ。」と判示し、「被差押債権額と譲受債権額との合計額が右供託金額を超過するときは、差押債権者と債権譲受人は、公平の原則に照らし、被差押債権額と譲受債権額に応じて供託金額を案分した額の供託金還付請求権をそれぞれ分割取得するものと解するのが相当である。」と判示している。

すなわち、原々審は、差押と譲渡の優劣について、差押と譲渡の効力の発生する要件等を比較し、差押と譲渡は異なるものであると判断して、特に第三者に対する対抗要件の有無から優劣を判断しており、差押債権者が債権譲受人に優先するという結論に至ったと考えられる。

これに対し、原審では、差押と譲渡に違いがあるかについて検討していることから着眼点は原々審と同じであると考えられるが、差押債権者と債権譲受人の関係に優劣の差はないと判断し、いずれも第三債務者である B 組合に対して優先的地位にある債権者とは言えないと決した点が原々審と異なると考えられる。

そして、最高裁は、差押債権者と債権譲受人は互いに優先的地位にあると主張できないと判示している点は、原審と同様であると考えられる。

原審と最高裁は、差押債権者と債権譲受人は互いに優先的地位にあると主張できないと判示するなど、差押債権者と債権譲受人の関係に優劣の差はないと判断している点では共通している。ただし、原審は、差押債権者と債権譲受人はともに供託金の還付請求権の取立権確認請求は認められない旨の判断を示しているが、最高裁は、差押債権者と債権譲受人は公平の原則に照らし、被差押債権額と譲受債権額に応じて供託金額を案分した額の供託金還付請求権をそれぞれ分割取得すると判断した点で異なっていると考えられる。

3 小括

本件は、差押通知と譲渡通知が当該債権に係る第三債務者にほぼ同時に送達され、その先後が明らかなでない場合の優劣について争われた事例である。

そもそも、同一の債権について、差押通知と譲渡通知が送達された場合には、その送達の先後によってその優劣が決められることとなるのであって、具体的には、原々審の判示にもあるように、債権譲渡については、第三債務者に対する確定日付のある証書による通知又は承諾により第三者に対抗要件を具備することとなり（民法467条2項）、債権差押通知より先に債権譲渡通知が第三債務者に到達すれば、当該債権譲渡が債権差押に優先されることとなる。

しかしながら、差押通知と譲渡通知が当該債権に係る第三債務者にほぼ同時に送達され、その先後が明らかなでない場合の優劣については、必ずしも明らかなではなかった。

そこで、平成5年判決についてみると、原々審のみ差押が譲渡に優先するとの立場にあるが、原審及び最高裁は、差押と譲渡の優劣は決することはできないとの立場にあると言える。

この原々審の判断については、後に確認する昭和49年判決以前からの判例法理である差押と譲渡の競合を二重譲渡の問題と同視せず、さらに昭和49年判決で示された「到達時説」の見解に反する考え方であると指摘されており、一応これまでの判例法理からは、このような結論は導くことはで

きない⁴⁾ という批評がある一方で、債権差押は、その効力を第三者に対し対抗要件を具備しなくとも主張できるが、債権譲渡は、差押の効力が発生する前に対抗要件を具備しなければ差押債権者等の第三者に対抗することができないことや、差押が債権の強制実現を目的とする執行手続であり、その債権が譲渡されて差押に対抗する効力が付与されたとしても、執行手続が続行可能なのに対し、債権譲渡は当事者間の意思表示に基づく権利変動であるから、対抗要件を具備しなければ差押の執行を排除できないと解されることから、原々審の判断を支持する見解も存在する⁵⁾。

次に原審の判断について、差押債権者と債権譲受人ともに「第三債務者に対し自己の債権の優先を主張することはできないと解するのが相当である。」とした構成は、昭和55年判決が示されるまでの下級審判決⁶⁾と同様の構成であると解されており、昭和55年判決と理論的に両立するかについて疑問が呈されている⁷⁾。さらに札幌高裁昭和31年12月14日判決（高等裁判所民事判例集9巻10号640頁）と同様に「確定日付のない通知による二重譲受人相互の関係と同様にみて、各譲受人とも第三債務者に対し自己の債権の優先を主張することはできない」としている点について、今回の平成5年判決の事例の場合はXとYはそれぞれ対抗要件を具備している等のことから、これを同一視した理由付けは不当であるとの批判がなされている⁸⁾。

そして、最高裁の判断については、客観的にみて最も望ましい結論であ

4) 池田真朗『債権譲渡の研究』（弘文堂、増補第2版、平成16年）255頁。

5) 金子順一「債権差押通知と債権譲渡通知との同時送達における差押債権者と債権譲受人との優劣関係」『税務弘報』37巻2号（中央経済社、平成元年）174頁。

6) 池田真朗・前掲注4・171頁～172頁。この下級審判決として池田真朗は、札幌高裁昭和31年12月14日（高等裁判所民事判例集9巻10号640頁）等を示している。

7) 池田真朗・前掲注4・254頁～256頁。

8) 池田真朗・前掲注4・256頁。

るとする評価があるが⁹⁾、その一方で、第三債務者の立場からは、昭和55年判決ですでに存在していた問題が、ほとんど解決されていないとの批判もある¹⁰⁾。そして、差押債権者と債権譲受人（同順位の債権譲受人）の請求権等の法律関係について、様々な学説や見解が存在し、議論がなされており、学説は大きく分けて、不可分請求説、分割債権説、全額請求説、独立債権説の四つが存在し、全額請求説についてはさらに、連帯債権関係と解する説と、不真正連帯債権関係と解する説に分かれる¹¹⁾。しかし、いずれの見解も民事法分野の色が強く、本稿では紙幅に制約があり、これ以上は掘り下げる余裕がないことから、特別言及を控える。

以上のようなことを踏まえると、最高裁判決が、差押と譲渡の競合を二重譲渡と同視している先例からの判例法理からも外れずに、差押通知と譲渡通知がそれぞれ有効であることについても考慮し、案分という形ではあるが、解決を図った判決であることが窺える。

それでは、平成5年判決が示されるまでの最高裁判決について特に重要な判決と思われる、「昭和49年判決」と「昭和55年判決」について以下で確認していく。

9) 池田真朗「到達の先後が不明である債権譲渡通知と債権差押通知の競合と供託後の処理」『旬刊金融法務事情』1364号（金融判例研究3号）（金融財政事情研究会、平成5年）71頁。

10) 上原敏夫「債権譲渡・差押えの競合と第三債務者の地位—最高裁平成5年3月30日判決を機縁として—」『法曹時報』45巻8号（法曹会、平成5年）1659頁。

11) 井上繁規「一 同一の債権について差押通知と確定日付のある譲渡通知との第三債務者への到達の先後関係が不明である場合における差押債権者と債権譲受人との間の優劣 二 同一の債権について差押通知と確定日付のある譲渡通知との第三債務者への到達の先後関係が不明である場合と当該債権に係る供託金の還付請求権の帰属」『最高裁判所判例解説 民事篇平成5年度』（法曹会、平成5年）592頁～594頁。

第3節 先行判例

1 昭和49年判決

(1) 事実の概要¹²⁾

Y 信用金庫 (被告・被控訴人・被上告人) は訴外 A に対する金1,303万9,948円の債権の執行を保全するために、A を債務者、訴外 B 東京都下水道局長を第三債務者として昭和44年2月14日に東京地方裁判所の発した債権仮差押命令に基づき、A の B 局長に対する補償請求権債権合計金2,044万9,726円 (用地買収による営業補償、建物移転補償、敷地借地権補償) につき仮差押をなし、その仮差押命令正本は同日午後4時5分頃、B 局長に送達された。

しかしながら、X (原告・控訴人・上告人) は、A の B 局長に対する右債権を昭和44年2月13日、A より譲り受けており、A は2月14日付の公証人の確定日付ある書面を同日午後3時頃に B 局長に持参して右債権譲渡の通知をなし、かつ、同日付の内容証明郵便をもって重ねて通知をなしていた。

以上の事実に基づき、X は Y に対して、前記仮差押命令に基づく執行排除を求め第三者異議を申し立てた。

原々審 (東京地裁昭和45年12月26日判決、最高裁民事判例集28巻2号183頁) では、「同一の債権につき債権譲渡と仮差押が競合する場合右債権の譲受人が仮差押債権者に優先するためには、債権譲渡の通知のなされた書面に付された確定日附が仮差押決定およびその正本の送達より先の日附でなければならない」として、本件では、Y の仮差押の決定及び決定正本の送達の各日付と、債権譲渡通知の確定日付が同日であることから、X は Y に対し、債権譲渡の効力を対抗できないと判示し、X の請求を棄却した。これに対し、X が控訴した。

そして、原審 (東京高裁昭和47年3月22日判決、高等裁判所民事判例集25巻2号168頁) では、「本件債権譲渡と、本件仮差押命令の優劣は、右確定日附に示された日時と仮差押命令の効力発生の日時の先後によることになる」とし、本件では、先後関係を明らかにすることはできないとして、

12) 事実の概要を要約するに当たって、石田剛・後掲注147・60～61頁も参考にした。

Xの請求を棄却した。これに対しXが上告した。

(2) 判旨

破棄自判（請求認容）

「民法467条1項が、債権譲渡につき、債務者の承諾と並んで債務者に対する譲渡の通知をもつて、債務者のみならず債務者以外の第三者に対する関係においても対抗要件としたのは、債権を譲り受けようとする第三者は、先ず債務者に対し債権の存否ないしはその帰属を確かめ、債務者は、当該債権が既に譲渡されていたとしても、譲渡の通知を受けないか又はその承諾をしていないかぎり、第三者に対し債権の帰属に変動のないことを表示するのが通常であり、第三者はかかる債務者の表示を信頼してその債権を譲り受けることがあるという事情の存することによるものである。このように、民法の規定する債権譲渡についての対抗要件制度は、当該債権の債務者の債権譲渡の有無についての認識を通じ、右債務者によつてそれが第三者に表示されうるものであることを根幹として成立しているものというべきである。そして、同条2項が、右通知又は承諾が第三者に対する対抗要件たり得るためには、確定日附ある証書をもつてすることを必要としている趣旨は、債務者が第三者に対し債権譲渡のないことを表示したため、第三者がこれに信頼してその債権を譲り受けたのちに譲渡人たる旧債権者が、債権を他に二重に譲渡し債務者と通謀して譲渡の通知又はその承諾のあつた日時を遡らしめる等作為して、右第三者の権利を害するに至ることを可及的に防止することにあるものと解すべきであるから、前示のような同条1項所定の債権譲渡についての対抗要件制度の構造になんらの変更を加えるものではないのである。」

「右のような民法467条の対抗要件制度の構造に鑑みれば、債権が二重に譲渡された場合、譲受人相互の間の優劣は、通知又は承諾に付された確定日附の先後によつて定めるべきではなく、確定日附のある通知が債務者に到達した日時又は確定日附のある債務者の承諾の日時の先後によつて決すべきであり、また、確定日附は通知又は承諾そのものにつき必要であると解すべきである。そして、右の理は、債権の譲受人と同一債権に対し仮差押命令の執行をした者との間の優劣を決する場合においてもなんら異なるものではない。」

(3) 小括

昭和49年判決の事例においては、原々審、原審いずれも確定日付のある譲渡通知の日付の先後によって優劣を決するとする「確定日付説」の見解による判断基準を用いて優劣を検討している。しかし、最高裁では、それまでのほぼ通説であった「確定日付説」ではなく、確定日付のある通知の債務者への到達した日時の先後により優劣を決するとする「到達時説」の見解による判断基準を用いて優劣を検討していることから、とても重要な判決であり¹³⁾、これについて「民法の規定する債権譲渡についての対抗要件制度は、当該債権の債務者の債権譲渡の有無についての認識を通じ、右債務者によつてそれが第三者に表示されうるものであることを根幹として成立しているものというべきである。」と判示して、確定日付のある譲渡通知が二重になされた場合の譲受人相互間の優劣を決する基準は、確定日付の先後ではなく、確定日付のある通知が到達した日時の先後によることを明らかにした判決である¹⁴⁾。

この昭和49年判決で優劣の決定基準について「到達時説」によることが示されたことで、その後の判決等にも影響を与えており、後に確認する昭和55年判決も「到達時説」の立場を踏襲している¹⁵⁾。

租税の滞納処分による債権差押と債権譲渡が競合した事例では、昭和49年判決以前の国税不服審判所昭和47年11月18日裁決(国税不服審判所裁決例集12502頁)では、「(差押に対する)指名債権譲渡の対抗力は、その譲渡通知書にある確定日付の前後により決すべきであると解するのが相当であるから、請求人は、債権譲受けを本件差押権者である国(原処分庁)に對抗できるとするのが相当である。」と示しており、差押と債権譲渡の優劣の決定基準について「確定日付説」の見解によるものであることが確認できる。そして、昭和49年判決以後で、租税の滞納処分による債権差押と債権譲渡の競合事例において、その優劣が争われた事例が、「平成5判決」であり第1章で確認したとおりである。

13) 池田真朗・前掲注4・155頁。

14) 池田真朗・前掲注4・170～171頁。

15) 伊藤進「指名債権の二重譲渡と確定日付ある通知の同時到達」『昭和55年度重要判例解説』ジュリスト臨時増刊743号(有斐閣、昭和56年)86頁。

2 昭和55年判決

(1) 事実の概要¹⁶⁾

X (原告・控訴人・上诉人) は、訴外 A に対し630万円の貸金債権を有しており、A は Y (被告・被控訴人・被上诉人) に対し123万281円の売掛代金債権 (以下「本件債権」という。) を有していた。A は、昭和48年3月4日に、X との間で貸金債権の返済に代えて、本件債権を X に譲り渡す旨を合意し、同日付内容証明郵便でその旨を Y に通知し、その郵便は同月6日午後0時から午後6時までの間に Y に到達した。

ところが、A はすでに訴外 B に対し、同年2月18日頃本件債権のうち120万円を譲り渡しており、さらに訴外 C 社に対しても、同年3月5日頃に本件債権を譲り渡していた。それぞれの譲渡については、同日付内容証明郵便でその旨を Y に通知し、いずれも同月6日午後0時から午後6時までの間に Y に到達した。

一方、訴外 D 社会保険事務所は、A が、健康保険料、厚生年金保険料及び児童手当拠出金の支払いを滞納したため、総額27万4,918円の滞納金の徴収のため、本件債権を差し押さえ、その差押通知書は、同月6日午後0時から午後6時までの間に Y に到達した。

このような状況の中で、X は A から本件債権を譲り受けたとして、Y に対し支払いを求めて訴えを提起した。

原々審 (東京地裁昭和52年2月28日判決、最高裁判事判例集34巻1号50頁) は、「X において他の譲受人よりも先に対抗要件を具備したこと (X に対する本件債権譲渡につき、確定日付のある通知が債務者たる Y に到達した日時が他の譲受人らのそれよりも先であること) につき主張、立証しない本件にあつては、X は他の譲受人らに優先する地位を主張しえない結果、債務者たる Y に対し弁済を求めえないと解するのが相当である」と判し、X の請求は理由がないとして棄却した。これに対し、X は控訴した。

原審 (東京高裁昭和53年7月19日判決、最高裁判事判例集34巻1号57頁) は、「Y が同年7月6日、A から本件債権の全部を改めて譲り受けたとし

16) 事実の概要を要約するに当たって、伊藤進・前掲注15・86頁と、石垣君雄・後掲注19・18頁も参考にした。

(18) 租税優先権に基づく差押と債権譲渡との関係についての一考察 (一) (渡邊)

でも、右債権譲渡に対してはすでにこれに優先する譲渡が存在することが明らかであるから、Xが同年7月6日、訴外Aから本件債権を改めて譲り受けたことにより本件債権を取得したとして、これに基づきYに対して本件債権の支払いを求めるXの本訴請求は、理由がなく棄却を免れないといわねばならない。」と判示しXの控訴を棄却した。これに対してXが上告した。

(2) 判旨

破棄自判

「思うに、指名債権が二重に譲渡され、確定日付のある各債権譲渡通知が同時に第三債務者に到達したときは、各譲受人は、第三債務者に対しそれぞれの譲受債権についてその全額の弁済を請求することができ、譲受人の一人から弁済の請求を受けた第三債務者は、他の譲受人に対する弁済その他の債務消滅事由がない限り、単に同順位の譲受人が他に存在することを理由として弁済の責めを免れることはできないもの、と解するのが相当である。また、指名債権の譲渡にかかる確定日付のある譲渡通知と右債権に対する債権差押通知とが同時に第三債務者に到達した場合であつても、右債権の譲受人は第三債務者に対してその給付を求める訴を提起・追行し無条件の勝訴判決を得ることができるのであり、ただ、右判決に基づいて強制執行がされた場合に、第三債務者は、二重払の負担を免れるため、当該債権に差押がされていることを執行上の障害として執行機関に呈示することにより、執行手続が満足的段階に進むことを阻止しうる（民訴法544条（当時）参照）にすぎないのである（……）。」

「しかるに、原判決は、前示……の各債権譲渡通知書並びに……債権差押通知書がいずれも昭和49年3月6日午後0時から午後6時までの間にYに到達したのであるが、それ以上には右各通知書の到達の先後関係が確定できないためその相互間の優劣関係を決定することができないとして、Xの本件請求を排斥したものであつて、右は民法467条の解釈を誤つたものといわなければなら（ない）」

(3) 小括

本判決は、指名債権が二重に譲渡され、さらにこれに加え「債権差押通

知」と「債権譲渡通知」が同時に債務者に到達した事例に対しての判決であり、対抗関係において優劣を決しえない場合は、各債権譲受人や差押債権者は債務者に対し、それぞれが支払いを請求することを認めると同時に、債務者に二重、三重の支払い等の不利益が生ずることを防ぐための処置方法を明らかにしたものである¹⁷⁾。いずれの点についても最高裁としては初めて判断を示したものであり、理論上、実務上においても意義深い判例であり¹⁸⁾、譲受人相互間の優劣の決定基準を「到達時説」によることは、判例上確乎たるものになった¹⁹⁾。

しかし、差押と譲渡の競合については、「指名債権の譲渡にかかる確定日付のある譲渡通知と右債権に対する債権差押通知とが同時に第三債務者に到達した場合であつても、右債権の譲受人は第三債務者に対してその給付を求める訴を提起・追行し無条件の勝訴判決を得ることができるのであり、ただ、右判決に基づいて強制執行がされた場合に、第三債務者は、二重払の負担を免れるため、当該債権に差押がされていることを執行上の障害として執行機関に呈示することにより、執行手続が満足の段階に進むことを阻止しうる（民訴法544条（当時）参照）にすぎないのである。」と判示したのみで、差押の効力も第三債務者に及ぶということは確認できるが、その後、どのような法律関係に至り、どのように債権を分配するのか等は確認できない。また、債権譲受人間の債権帰属関係等についても言及されていないことから、多くの論点を残した判決であると指摘されている²⁰⁾。

第2章 国税徴収法8条と債権譲渡との関係

第1章では、債権差押通知と債権譲渡通知の同時送達あるいは先後不明事例について確認を行った。特にその中でも平成5年判決は、国税滞納処

17) 伊藤進・前掲注15・86頁。

18) 伊藤進・前掲注15・86頁。

19) 石垣君雄「指名債権が二重に譲渡され確定日付のある各譲渡通知が同時に債務者に到達した場合における譲受人の一人からする弁済請求」『最高裁判所判例解説民事篇昭和55年度』（法曹会、昭和55年）18頁。

20) 池田真朗「確定日付ある通知の同時到達と債権譲受人の優劣」『民法判例百選Ⅱ債権』別冊ジュリスト105号（有斐閣、第4版、平成8年）73頁。

分の差押と債権譲渡が競合した事例であって、さらに後ほど第4章で確認するが、昭和55年判決についても「国税滞納処分の例」として国税徴収法上の差押と同様に考えることができる。そして、これらに共通するのは、国税徴収法8条によって、租税債権につき、他の債権に先だって優先的に弁済を受けることができる一般的優先権が認められているということである。これについて一般的優先権とは、どのようなものであるのか、どのような時点で効力を及ぼすのか等を判例等も踏まえながら確認していく。

第1節 国税徴収法における租税債権の一般的優先権（優先的徴収権）

1 一般的優先権（優先的徴収権）の根拠・趣旨

国税徴収法8条において租税債権の一般的優先権が規定されているのは、租税徴収制度調査会「租税徴収制度調査会答申」（昭和33年12月）が「序」の「1 租税徴収の確保」において、「租税が国家の一般的需要を賄うために、法律に基いて一律に成立するものであって、担保を提供する者に対して選択的に成立させることができる私債権とは根本的に異なるものであること、さらにその徴収は大量性、反覆性を有し、あまりに煩鎖な手続を要求することがはなはだしく困難であること等の点を考慮し」と指摘していること、すなわち、「国税債権の特殊性を考慮した結果に基づくものである。」とされている。

そして、租税債権にこのような一般的優先権を認めることについて、旧国税徴収法2条の合憲性が争われた事例があり、これについて簡潔に事実の概要と判旨を確認する。

最高裁大法廷昭和35年12月21日判決（最高裁民事判例集14巻14号3140頁）は、次のような事例であった。

X（原告・被控訴人・被被告人）が訴外A社に対して、約束手形金請求権事件の確定判決に基づく債権を有しており、債務名義に基づきA社所有の建物につき強制競売の申立てをなした。しかし、Y（被告・控訴人・被告人・国）はこれより先に前記競売事件につき、A社に対する国税徴収のため交付要求をなした。これにより、強制競売による売却代金はYに優先的に交付され、XがA社に対して有する前記債権について配当を受けることができなかったことから、Xは直ちに配当異議を述べ訴えを提起し

た事例であり、原々審（東京地裁昭和29年7月17日判決、最高裁民事判例集14巻14号3147頁）、原審（東京高裁昭和30年8月9日判決、最高裁民事判例集14巻14号3152頁）ともにXの請求を棄却した。

Xは、原判決が旧国税徴収法2条1項の優先徴収の規定が有効であると判示したことは日本国憲法29条1項、98条1項その他の憲法精神に違反すると主張し上告した²¹⁾。

これに対して最高裁は、「思うに、憲法30条は『国民は、法律の定めるところにより、納税の義務を負ふ。』と規定し、同84条は『あらたに租税を課し、又は現行の租税を変更するには、法律又は法律の定める条件によることを必要とする。』と規定しており、本件に適用された国税徴収法2条1項の規定は、新憲法施行後、昭和25年法律69号同26年法律78号により改正されたものであつて、前記憲法30条、84条に基づく法律であると解すべきところ、右国税徴収法の条項は、国税およびその滞納処分費は他の公課および債権に先だつてこれを徴収する旨を規定しており、私法上の財産権たる債権が同法の定めるところに従い、右国税およびその滞納処分費に後れる点において、財産権がその効力を制限されることは所論のとおりである。しかし、国家活動を営むに当つて必要な財力は、これを租税として広く国家の構成員たる国民から徴収する必要があると共に、右租税収入の確保を図ることは、国家の財政的基礎を保持し国家活動の運営を全からしめる上に極めて緊要なものであることはいふまでもない。前記国税徴収法2条1項は、右のような趣旨において国家の財政的基礎を保持することを目的として設けられた規定であつて、公共の福祉の要請に副うものといわなければならない。憲法29条が、財産権不可侵の原則を保障していることは所論のとおりであるが、基本的人権といえども、公共の福祉の要請による制約を受けるものであることは憲法もこれを認めているところである（憲法12条、13条、29条2項等）。国税徴収法2条1項の規定が前記のように公共の福祉の要請に副うものである以上、同規定が所論のような憲法29条に違反し、同法98条1項により効力を有しないものとは認められず、その他憲法の精神に反する点は認められない。」と判示し、Xの上告を棄却

21) 事実の概要を要約するに当たって、和田英夫「国税の一般的優先権の合憲性」『租税判例百選』別冊ジュリスト17号（有斐閣、昭和43年）178頁も参考にした。

した。このように、租税債権に一般的優先権を認めることは憲法上問題ないものと解することができる。

ただし、旧国税徴収法においては、2条1項において、国税は、原則として地方税を除くすべての公課及び債権に優先して徴収される旨が示されており、3条で、例外的に質権又は抵当権によって担保される債権に対しては、その質権又は抵当権の設定が国税の納期限より1年前である場合に限って、その質権又は抵当権を保護するため、国税を劣後して徴収するものとされていた²²⁾ だけであつたように、私債権に対する租税債権の優先権をあまりに強く認めることは、私的取引の安全を害することとなり、特に私債権が担保物権によって保護されている場合は大きな影響を与えることから²³⁾、租税債権に一般的優先権を認めることは、私債権の物的担保をあまりにも無視し、金融取引の安定を害したと解され、非難の対象となり、物権公示の原則により公示なき優先権は存在せず、抵当権は登記によって安全を保障されている中で、国税及び公課金は、ただ一つ何ら不動産登記簿上表象されることなく抵当権者を夢魔の如く脅かす存在である等の強い批判があつた^{24) 25)}。他にも、条文の表現上、旧国税徴収法2条が、国税優先徴収の原則規定であることと、旧国税徴収法3条がその例外規定であることとの旨が必ずしも明瞭ではないということ等、問題は少なくなかつたことから、昭和34年に国税徴収法が全面的に改正された^{26) 27)}。そしてこの改正により、租税債権と担保付私債権との関係について、原則として租税法の法定納期限を基準として両者の優先劣後を定めることとされた²⁸⁾。また、8条において「この章に別段の定がある場合を除き」と規定し、この8条が国税徴収の原則規定であることを明らかにした²⁹⁾。

このように、租税債権に認められる一般的優先権は、改正を経て国家活

22) 吉国二郎他編『国税徴収法精解』(大蔵財務協会、第19版、平成30年)132頁。

23) 金子宏・前掲注1・1017頁。

24) 我妻榮『担保物権法』(岩波書店、新訂、昭和47年)69頁。

25) 我妻榮『民法研究Ⅳ2(担保物権)』(有斐閣、初版、昭和42年)89頁。

26) 金子宏・前掲注1・1017頁。

27) 吉国二郎他編・前掲注22・132頁。

28) 金子宏・前掲注1・1017頁。

29) 吉国二郎他編・前掲注22・132頁。

動の基礎をなす租税という特殊性を考慮しながらも、国税徴収法1条に規定されているように、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しなければならないことから、極めて調整が難しく、その適用範囲等についても慎重に見極めなければならないものであるといえることができる。

2 一般的優先権の性格

一般的優先権の法律上の意義として、東京地裁昭和28年9月24日判決(下級裁判所民事裁判例集4巻9号1322頁)で、「国税債権と他の債権とが同時に納税人(債務者)の同一財産中から弁済を受けようとする場合に、原則としてすべての債権に優先して弁済を受けさせようとしたものにほかならない。しかしまたそれ以上に、納税人の総財産に対し国税債権のために一般の先取特権ないし特別担保権を与えたとみるべき根拠はない。」と示されている。しかし、国税徴収法8条について、「一般的優先権の内容は、納税者の一般債権者に対する優先権たる内容を有することになる。すなわち、民法の一般の先取特権に類似した性格をもつ。」³⁰⁾との見解があり、さらに国税徴収法47条から50条について、民法の一般の先取特権においても、民法335条で債務者の財産の種類によって、その効力に一定の制限があることから、租税債権もこれに近い配慮がなされていると示している³¹⁾。

一方で、国税徴収法8条に規定される一般的優先権は、法定納期限等以前に設定され、又は成立している質権、抵当権又は先取特権等に劣後する場合を除き、すべての他の公課及び債権に優先するというものであるのに対し、民法上の一般の先取特権は、329条2項本文で、一般の先取特権が特別の先取特権と競合した場合には、原則として特別の先取特権が優先するとされ、同法336条ただし書きにより登記をしない限り、登記された抵当権又は不動産質権に優先しないものであることを踏まえると³²⁾ ³³⁾、一般

30) 我妻栄・前掲注24・309頁。

31) 我妻栄・前掲注24・309頁。

32) 吉国二郎他編・前掲注22・133頁。

33) 我妻栄他『我妻・有泉コンメンタール民法—総則・物権・債権—』(日本評論社、第6版、令和元年)541頁、542頁、548頁。

的優先権については、国税徴収法上認められるものであるから、その効力においては民法上の一般の先取特権と著しく異なるとされる見解もある³⁴⁾。この見解によれば、国税徴収法8条に規定される一般的優先権は、民法上の一般の先取特権の効力に比較して極めて強力なものであると言える³⁵⁾。

3 一般的優先権の内容

国税徴収法8条に規定される一般的優先権の内容について、まず、「先だつて徴収する」とは、納税者の財産が強制換価手続により換価された場合に、その換価代金から国税を優先して徴収することと解されており³⁶⁾、「納税者の総財産が滞納処分、強制執行等の強制換価手続により換価（債権又は有価証券を差し押さえた場合の債権の取立てを含む。）されて、競合する債権の弁済に充てられる場合に、『この章に別段の定がある場合を除き』、国税が地方税を除く他のすべての公課及び債権に優先して弁済を受けることである。」³⁷⁾と解されている³⁸⁾ ³⁹⁾。したがって、納税者が国税より先に他の債権を任意に弁済するかについては原則として自由であり、この場合には、この国税の優先徴収権は働かない⁴⁰⁾ ⁴¹⁾。ただし、相殺権の行使との関係でも国税徴収法8条の適用はないものと解されている（後掲：最高裁第三小法廷昭和27年5月6日判決、最高裁民事判例集6巻5号518頁）⁴²⁾ ⁴³⁾。そして「この章に別段の定がある場合」とは、国税徴収法第2章(国税と他の債権との調整)において国税を優先して徴収しない場合のことで

34) 吉国二郎他編・前掲注22・133頁。

35) 吉国二郎他編・前掲注22・133頁～134頁。

36) 国税徴収法基本通達8-4。

37) 吉国二郎他編・前掲注22・137頁。

38) 吉国二郎他編・前掲注22・137頁。

39) 深谷和夫『国税徴収法の要点整理』（中央経済社、昭和51年度版、昭和51年）5頁。

40) 河村尚平『新国税徴収法』（税務経理協会、初版、昭和40年）6頁。

41) 吉国二郎他編・前掲注22・137頁。

42) 小林徹『平成30年版国税徴収法基本通達逐条解説』（大蔵財務協会、初版、平成30年）33頁～34頁。

43) 吉国二郎他編・前掲注22・468～488頁。

あり、具体的には、国税徴収法9条から11条まで（強制換価手続の費用等の優先）、15条から21条まで（法定納期限等以前に設定された質権の優先等）、23条（法定納期限等以前に設定された仮登記により担保される私債権の優先等）及び26条（国税及び地方税等と私債権との競合調整）に規定される事項に国税が劣後して徴収するということである^{44) 45)}。

そして、ここにいう「法定納期限等」とは、法定納期限までに税額の確定した国税については、原則として法定納期限のことであるが、法定の納期限後に税額の確定した国税については更正通知書・決定通知書又は納税通知書を発した日あるいは期限後申告又は修正申告をした日、繰上請求をされた国税についてはその請求にかかる期限であり、そのほかに、国税徴収法15条1項各号等で詳細に規定されている⁴⁶⁾。

そして、この「法定納期限等」は、質権・抵当権と租税の関係だけでなく、先取特権、仮登記により担保される債権及び譲渡担保により担保される債権と租税の関係についての調整の基礎ともなっている⁴⁷⁾。

4 一般的優先権と私債権との関係

先述したように、国税徴収法8条は、「この章に別段の定がある場合」には租税債権が劣後する旨が規定されている。これについて、具体的にどのような私債権が租税債権に対し優先するのか、そして租税債権との関係でどのように優劣基準を定めているのか等、私債権との関係を確認する。

(1) 質権・抵当権との関係

質権とは、「債権者がその債権の担保として債務者または第三者（物上保証人）から受け取った物を債務が弁済されるまで留置して、債務の弁済を間接に強制するとともに、弁済されない場合にはその物の価額によって優先的弁済を受けることのできる担保物権」⁴⁸⁾であり、民法342条に規定さ

44) 国税徴収法基本通達8-2。

45) 吉国二郎他・前掲注22・137頁。

46) 金子宏・前掲注1・1019頁。

47) 吉国二郎他編・前掲注22・172頁。

48) 我妻栄・前掲注24・100頁。

れている。また、抵当権とは、「債権者が債務者または第三者（物上保証人）が債務の担保に供した物を、質権のように提供者から奪うことなく、その使用収益に委しておきながら、債務が弁済されない場合にその物の価額によって優先的弁済を受けることのできる担保物権」⁴⁹⁾ のことであり、民法369条から398条の22までに定められている。

旧国税徴収法においては租税の納期限よりも1年以上前に設定された質権や抵当権でないと、租税に優先することができないことから、債権者が不測の損害を受け、取引の安全が害されることが多かった⁵⁰⁾。そこで、現行法では、法定納期限等を基準に質権と租税の優劣を決定する旨が規定されている⁵¹⁾。これにより、「納税者がその財産上に質権または抵当権を設定している場合において、その質権または抵当権が租税の法定納期限等以前に設定されたものであるときは、その租税は、その換価代金につき、その質権または抵当権によって担保されている債権に劣後する」⁵²⁾ こととなり、法定納期限を基準に租税と質権や抵当権の優先劣後を決し、以て、当該質権や抵当権付私債権の取引の安全性を図ったのである⁵³⁾。

(2) 先取特権との関係

先取特権とは、「法律に定める特殊の債権を有する者が、先取特権の種類により、債務者の総財産、特定の動産または特定の不動産につき、他の債権者に優先してその債権の弁済を受けうる担保物権」⁵⁴⁾ のことであり、民法303条から341条までに規定されている。

旧国税徴収法においては、先取特権と租税との優劣に関する規定がなかったことから、先取特権は常に租税に劣後し、さらに先取特権により担保される債権は、この劣後することにより残余財産から配当を受けることができないと解されていた⁵⁵⁾。現行法においては、先取特権を「不動産保

49) 我妻栄・前掲注24・208頁。

50) 金子宏・前掲注1・1019頁。

51) 吉国二郎他編・前掲注22・171頁。

52) 金子宏・前掲注1・1019頁。

53) 金子宏・前掲注1・1019頁。

54) 我妻栄・前掲注24・48頁。

55) 金子宏・前掲注1・1021頁。

存の先取特権のように質権または抵当権に常に優先する先取特権⁵⁶⁾と、「不動産賃貸の先取特権のように登記の先後等によって質権または抵当権との優劣の決まる先取特権」⁵⁷⁾の2種に分けて、租税との関係の調整を図っている⁵⁸⁾。

前者の先取特権については、その成立の時期が法定納期限等及び差押の前後を問わず、租税に対しても優先することとし、後者の先取特権については、質権・抵当権と同様に、その先取特権が納税者の財産上に租税の法定納期限等以前に設定されたものか否かにより租税との優劣関係を決するものとされている^{59) 60)}。

(3) 留置権との関係

留置権とは、「他人の物の占有者がその物に関して生じた債権をもっている場合に、その債権の弁済を受けるまでその物を留置する権利」⁶¹⁾のことであり、民法295条から302条までに規定されている。

留置権と租税の関係について、旧国税徴収法においては、何ら明文規定が存在せず、解釈が分かれるところであったが、実務上は先取特権と同様の扱いを受けており、留置権者は、租税に対する関係においては、その留置権的効力を主張することができないものとされていた^{62) 63)}。

現行法においては、「留置権が時計や自動車の修理費のように、その物の価値の保存ないし増加に要した費用につき認められている場合が多く、しかも留置権により担保される債権に国税が劣後することとしても、徴税の確保上大きな支障がない点を考慮して、商事、民事を問わずすべての留置権を国税に優先させることとした」⁶⁴⁾とされている。留置権には登記制

56) 金子宏・前掲注1・1021頁～1022頁。

57) 金子宏・前掲注1・1022頁。

58) 金子宏・前掲注1・1021頁～1022頁。

59) 吉国二郎他編・前掲注22・209頁。

60) 金子宏・前掲注1・1022頁。

61) 我妻栄・前掲注24・19頁。

62) 吉国二郎他編・前掲注22・224頁。

63) 金子宏・前掲注1・1022頁。

64) 吉国二郎他編・前掲注22・225頁。

(28) 租税優先権に基づく差押と債権譲渡との関係についての一考察 (一) (渡邊)

度がないことから、留置権者は、滞納処分において、その行政機関等に対しその留置権がある事実を証明しなければならないとされている⁶⁵⁾。

(4) 仮登記担保との関係

仮登記担保とは、現在は、昭和53年に制定された「仮登記担保契約に関する法律」により規定されるものであり、「貸金債権等の回収を確保するために、将来不履行があった場合に所有権を移転することを約束して、順位保全の効力を有する仮登記を手段として利用する担保方法をいう。すなわち、債務者は、借受け債務等の担保のために自己または第三者（物上保証人）が有する不動産等について、代物弁済予約、停止条件付代物弁済契約または売買予約などを原因として債権者のために所有権移転または所有権移転請求権の仮登記を行い、一定期間後に元本と利息を返済したときは不動産等の所有権を受け戻すことができるが、弁済できないときは債権者が清算金を支払って（差額がある場合）その不動産等の所有権を取得するか、または抵当権と同じように優先弁済を受けることができるとするものである。」⁶⁶⁾とされており、要するに仮登記担保契約に基づく仮登記又は仮登録により、被担保債務の不履行がある場合には代物弁済を受けることができる担保のことである^{67) 68) 69)}。

旧国税徴収法における仮登記により担保される債権との関係は、「仮登記の時期が国税の納期限の前後であることを問わず、常に仮登記により担保される債権が国税に優先し、しかも仮登記が本登記されることによって、仮登記により担保される債権を控除した残額についても、国税の追求ができないこと」⁷⁰⁾となっており、担保のための仮登記がされると、その後において、差押をしても本登記がされることにより、結果的に差押の効力が

65) 金子宏・前掲注1・1022頁。

66) 森田修編『新注釈民法（7）物権（4）』（有斐閣、初版、令和元年）451頁～452頁。

67) 金子宏・前掲注1・1023頁。

68) 我妻栄・前掲注24・302頁。

69) 我妻榮他・前掲注33・696頁～697頁。

70) 吉国二郎他編・前掲注22・242頁。

失われていたとされ⁷¹⁾、仮登記担保は、租税に対して質権や抵当権に比べて、はるかに強い優先権を認められていたものと言える⁷²⁾。

現行法では、国税徴収法23条において、国税の法定納期限等以前に納税者の財産につき、その者を登記義務者として、仮登記担保契約に基づく仮登記又は仮登録がされているときは、その国税は、その換価代金につき、その担保のための仮登記に次いで徴収することと規定されており、仮登記担保と租税との優劣関係は、質権・抵当権と同様に、法定納期限等以前に設定されたかどうかにより決するというものである⁷³⁾。

(5) 譲渡担保との関係

譲渡担保とは、債権者が債務者に対して有する債権を担保するために担保の目的物をもって物の所有権を移転することであり、弁済期が到来しても債務者が弁済をしない場合には、債権者（譲渡担保債権者）が優先弁済を受けることができる判例法上の物的担保制度であり、大きく分けると不動産譲渡担保、動産譲渡担保、債権譲渡担保の3種類がある^{74) 75) 76)}。

旧国税徴収法での譲渡担保の取り扱いについては、譲渡担保の実質に着目して、所有移転の形式にかかわらず、譲渡担保の目的物の差押を認めようとする説が幾つか存在したものの、旧国税徴収法下の実務上の取り扱いは、判例通説に従っており、所有権が担保債権者に帰属していることから、設定者である債務者の滞納により差し押さえることはできないものとされていた⁷⁷⁾。これにより、国税の納期限後に譲渡担保の設定が行われた場合であっても、譲渡担保により担保される債権が常に国税に優先し、滞納処分をすることができず、さらに当該債権を控除した残額についても、国税

71) 吉国二郎他編・前掲注22・242頁～243頁。

72) 金子宏・前掲注1・1023頁。

73) 金子宏・前掲注1・1023頁。

74) 我妻榮他・前掲注33・684頁～695頁。

75) 柚木馨他編『新版注釈民法（9）物権（4）』（有斐閣、改訂版、平成27年）649頁。

76) 森田修編・前掲注66・497頁～616頁。

77) 吉国二郎他編・前掲注22・274頁。

(30) 租税優先権に基づく差押と債権譲渡との関係についての一考察 (一) (渡邊)

は追求することができないとされていた⁷⁸⁾。このように、旧国税徴収法においては、譲渡担保が常に租税債権に優先するものと解釈されていたということである。

現行法においては、国税徴収法24条1項で、納税者が譲渡した財産でその譲渡により担保の目的となっているもの(以下「譲渡担保財産」という。)があるときは、その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に不足すると認められるときに限り、譲渡担保財産から国税を徴収することができる旨を規定しており、法定納期限等を基準に、法定納期限等以前に設定された譲渡担保の対象財産については国税が徴収することはできず、法定納期限等の経過後に設定された譲渡担保の対象財産に対しては、国税が優先するということである⁷⁹⁾。

(6) 租税その他の公課と私債権が競合した場合の関係

強制換価手続において、国税・地方税・私債権三者間の優先権が競合し、国税が地方税に優先し、私債権がその地方税に劣後しかつその国税には優先するということにいわゆる「ぐるぐる廻り」に陥った場合を立法的に処理するために、国税徴収法26条が設けられ、調整を図っている⁸⁰⁾ ⁸¹⁾。

旧国税徴収法においては、差押をなした国税は、交付要求をした地方税に優先するが、差押をなした国税が抵当権に劣後し、交付要求をした地方税がその抵当権に優先する場合があることから、その場合は、旧国税徴収法2条2項及び3項の差押先着主義の原則を適用することを避け、第一順位地方税、第二順位抵当権、第三順位国税ということで処理が行われていた⁸²⁾。

現行法にも、差押先着主義等の原則が維持されたことで、旧国税徴収法と同じような問題が生じうるとされ、さらに抵当権、質権だけでなく、先取特権や担保のための仮登記も抵当権、質権と同様の要件により租税に優

78) 吉国二郎他編・前掲注22・274～275頁。

79) 金子宏・前掲注1・1026頁。

80) 金子宏・前掲注1・1028頁。

81) 吉国二郎他編・前掲注22・307頁。

82) 吉国二郎他編・前掲注22・307頁。

先するものが認められるだけでなく、抵当権と質権の国税に対する優先の範囲が拡大されたことにより順位の混乱が生ずる例が増加するものと考えられた⁸³⁾。また、租税と抵当権と租税以外の公課の三者が競合した場合には、差押先着主義の適用を避けることによってもお処理することができず、取り扱い上やむを得ず第1順位抵当権、第2順位租税、第3順位公課として処理していたが、必ずしも明確な理論的根拠は存在しなかった⁸⁴⁾。

そこで、国税徴収法26条では、まず、1号において、換価代金を滞納処分費等の共益費及び優先順位の確定している債権に充当し、次に2号において、国税及び地方税等並びに私債権を法定納期限等又は、担保権の設定、登記、譲渡若しくは成立の時期に従い、時期の古い順に換価代金の残額を、国税及び地方税等並びに私債権に充当すべき金額の総額をそれぞれ定めることとしており、最後に3号で、国税及び地方税等に充当すべき金額の総額を、国税と地方税等の相互間の優先劣後等を定める規定に従い、順次国税及び地方税等に充当し、また4号で、私債権に充当すべき金額の総額を、民法その他の法律の規定等により、私債権相互間の優先劣後の順序に従い順次充当することが規定され、いわゆる「ぐるぐる廻り」の解消が図られている⁸⁵⁾。

第2節 一般的優先権の及ぶ範囲

これまでに、一般的優先権の根拠・趣旨、性格と内容について確認してきた。ただし、一般的優先権が認められる租税債権であっても、租税法では、租税債権について、どのような場合に法定債権である租税債権が発生するかという点について述べるのみであり、「金銭」や「債権」自体に独自の定義等を置いていないことから、必然的に民法の債権総論と深い関係に立たざるを得ないこととなり、租税債権も突き詰めれば基本的には私法上の金銭債権であって、その定義は終局的には私法に依存せざるを得ないものであるとされている⁸⁶⁾。

83) 吉国二郎他編・前掲注22・308頁。

84) 吉国二郎他編・前掲注22・308頁。

85) 金子宏・前掲注1・1028頁。

86) 中里実『財政と金融の法的構造』(有斐閣、初版、平成30年)343頁～344頁。

(32) 租税優先権に基づく差押と債権譲渡との関係についての一考察 (一) (渡邊)

すなわち、租税債権に認められる一般的優先権とは、文字通り「一般的」優先権であり、「絶対的」優先権でないことは言うまでもなく、その及ぶ範囲には自ずと限界がある。

また、判例においても、例えば、国税滞納処分の差押と相殺が競合した事例において、国税の滞納処分の差押や法定取立権については、一般の債権の差押や取立命令の制度と実質異なるところはないとするもの等、一般的優先権の効力等について言及したものが存在する。そこで、一般的優先権の及ぶ範囲を確認するために、相殺との関係を例に取り、どのような理論が構成されているか、それらの判例について簡潔に事実の概要と判示内容を確認する。

まず、最高裁大法廷昭和45年6月24日判決（最高裁民事判例集24巻6号587頁）の概要は、次のようなものであった。

すなわち訴外A社が源泉所得税等を滞納していたため、X（原告・控訴人・上告人・国）は昭和33年9月4日、旧国税徴収法に基づき、A社がY銀行（被告・被控訴人・被上告人）に対して有する定期預金債権等を差し押さえ、同日中にY銀行に通知が到達した。しかし、Y銀行はA社に対して、貸付金債権等を有しており、Y銀行とA社間で、前記貸付に際し、借主又は保証人につき、仮処分、差押、仮差押の申請、支払停止、破産若しくは和議の申立てがあったときには、債務の全額につき弁済期到来したものとし、これと借主又は保証人のY銀行に対する預金その他の債権と弁済期の到否にかかわらず、任意相殺されても何ら異議なき旨の特約がなされていた。この特約に基づきY銀行は、A社に対し、昭和33年9月6日相殺の意思表示をした。このような状況で、XはY銀行に対し支払いを求めて訴えを提起した⁸⁷⁾。

最高裁は、「国税債権が一般債権者に対する関係において優先的地位を与えられる場合のあることは所論のとおりであるが、旧国税徴収法（昭和34年法律147号による改正前のもの。以下同じ。）による滞納処分としての債権の差押およびこれに伴う法定取立権の制度は、強制執行による一般の債権の差押および取立命令の制度とその実質において異なるところはなく、

87) 事実の概要を要約するに当たって、北居功「差押えと相殺」『民法判例百選 II 債権』別冊ジュリスト238号（有斐閣、第8版、平成30年）80頁も参考にした。

第三債務者の相殺権に及ぼす効力についても、国税滞納処分であることまたは旧国税徴収法に基づく法定取立権であることの故に、ことを別異に取り扱うべき実定法上の根拠はない。したがって、その差押が第三債務者の相殺権に及ぼす効力についても、民法の相殺に関する規定の解釈の問題として考慮すれば足りるものというべきである。」と判示している。

しかし、本判決には反対意見があり、「一般に、被差押債権は、反対債権を有する第三債務者の立場からみるときは、右反対債権の担保としての機能を営んでいることは、否定することはできない。しかし、他面、これを差押債権者その他の一般債権者の立場からみるときは、債務者（被差押債権の債権者）の一般財産として、右債権者らの債権のひきあてとなつていることも、また看過すべきではなく、これら差押債権者らの利益も、第三債務者の利益と並んで平等に保護すべきものといわなければならない。もし、この後者の点に対する配慮を怠るならば、債権者間の平等を害するのみならず、一般債権の実現を困難にし、ひいては、強制執行制度の実効をも損なうおそれなしとしないのである。したがって、差押債権者に対して第三債務者がどこまで相殺権を対抗しうるかの問題も、この両者の利益を比較衡量して決すべきものであり、民法511条も、ひつきよう、差押の効力が潜脱的に覆滅されることを防止する趣旨の規定と解しえられるから、その文言に拘泥し、同条を、多数意見の如く、第三債務者が差押前に取得した債権であれば、すべてこれによる相殺を差押債権者に対抗しうるものと解すべきいわれはないのである。」と示して、差押債権者の利益も考慮をする必要があるとしている。

この反対意見は、個別的に租税の滞納処分について触れたものではなく、滞納処分の差押債権者と強制執行の差押債権者を同視しており、この点は、多数意見と同様の前提による見解であると言える。

また、もう一つの判例として最高裁第三小法廷昭和27年5月6日判決（最高裁民事判例集6巻5号518頁）がある。これは、X（原告・被控訴人・被上告人）が、訴外A社に売戻代金債権を有していたため、Y（被告・控訴人・上告人・国）の組織である所轄税務署長が滞納処分としてA社のXに対して有する鋼鉄価格調整補給金債権を差し押さえ、Xに通知したところ、Xは、訴外A社に対し、前記売戻債権と前記鋼鉄価格調整補給金債権の対当額を相殺する旨の意思表示をし、Yにもその旨を通知したことよ

て、Yが差し押さえたA社のXに対して有する債権は、相殺の意思表示により消滅したとして、A社のXに対する債権の不存在確認を求めて訴えを提起した事例である⁸⁸⁾。

最高裁は、「国税の徴収が国家財政の必要から確保されなければならないことは言うまでもないが、その徴収は納税人の財産よりなさるべきであつて、納税人以外の第三者に損害を及ぼさないことを原則とすることも亦当然である。されば国税徴収確保の必要上、その徴収につき納税人以外の第三者に損害を及ぼさざるを得ないような場合は例外に属し法律に明らかな規定があるときに限られるのであつて、みだりにその場合を拡張すべきものではない。ところで、所論の国税徴収法2条には、国税は総ての他の公課及債権に先立ちてこれを徴収すると規定されているだけであり、同法3条は、納税人の財産上に一定の担保権を有する債権者がある場合には、その担保物の価額を限度としてその債権に対しては国税を先取しないと定めているに止る。それゆえ、これらの規定によれば、国は国税を納税人の財産より徴収するに当つて、一般の債権者に優先してこれを取り立て得ることを明らかにしたに過ぎない。従つて、国が国税徴収のために納税人の第三債務者に対する債権を差押えた場合においても、国は差押によつて被差押債権の取立権を取得し、納税人に代つて債権者の立場に立ちその権利を行使し得るだけであり、第三者たる第三債務者の有する相殺権の行使までも制限するものでないと解すべきこと原判決の説示するとおりである。」と判示している。

これら二つの最高裁判決はいずれも旧国税徴収法について示された判決であるが、現行法における一般的優先権についても基本的には同じことと解してよいであろう。そしてこれを整理すると、国税滞納処分⁸⁹⁾の差押であっても、法定取立権としては納税人に代わつて債権者の立場に立ち権利を行使し得るだけであり、その差押と法定取立権については、強制執行による一般の債権の差押と法定取立権と異なるところではないということである。

88) 事実の概要を要約するに当たって、須貝脩一「国税滞納処分による被差押債権の債務者のする相殺の効力」『法学論叢』59巻1号(京都大学法学会、昭和28年)67頁も参考にした。

第3節 民法467条2項と国税滞納処分の差押

第2節で確認した判例は、国税滞納処分の債権差押と相殺との関係についてのものであり、本稿で取り扱う判例は、国税滞納処分の債権差押と債権譲渡の競合事例についてであるから、債権譲受人（債権譲渡）も租税債権者（国税滞納処分の債権差押）に対抗することができるかどうかについて、民法467条2項の視点から、確認する。

民法467条2項については、債務者以外の第三者に対抗するためには、その通知又は承諾は確定日付のある証書をもってすることを要するという旨を定めたものと解すべきであるとされ、ここにいう「債務者以外の第三者」とは、同じ債権につき譲受人の地位と両立しえない法律上の地位を取得した者であり、それには債権を二重に譲り受けた者（大審院昭和11年7月11日判決、大審院民事判例集15巻1383頁）や、その債権について仮差押命令・差押命令・転付命令を受けた者（大審院大正8年11月6日判決、大審院民事判決録25輯1972頁・最高裁第一小法廷昭和49年3月7日判決、最高裁民事判例集28巻2号174頁⁸⁹⁾・最高裁第三小法廷昭和58年10月4日判決、判例時報1095号95頁）などがあり、この考え方は、物権変動における第三者になぞられたもので、民法467条2項は、物権変動の対抗要件と同じく公示性の要求に基づき強行性を有するものであるから、強行規定と解されている^{90) 91)}。

これについて、「債務者以外の第三者」に租税債権者も含まれるかについては、平成5年判決以降は、「債務者以外の第三者」に租税債権者も含まれると解されている⁹²⁾。それ以前については、「債務者以外の第三者」に租税債権者が含まれるかについて、民法に直接明記されていないが、先述したように、「譲渡された債権そのものについて両立しえない法律的地位を取得した第三者に限る。」⁹³⁾と解されていることから、譲渡の対象となる

89) 本稿で「昭和49年判決」として扱っている判決である。

90) 我妻榮他・前掲注33・921頁～928頁。

91) 西村信雄編『注釈民法（11）債権（2）』（有斐閣、初版、昭和43年）371頁。

92) 中山裕嗣『三訂版 租税徴収実務と民法』（大蔵財務協会、初版、平成28年）537頁～538頁。

93) 我妻榮『債権総論』（岩波書店、新訂、昭和54年）543頁。

債権を差し押さえた租税債権者も含まれると言える。したがって、債権譲受人は、租税債権者に対しては第三者対抗要件を具備することにより、対抗することができる⁹⁴⁾と解することができる。

第4節 小括

本章では、前半で租税債権の一般的優先権について確認し、後半では私法債権との関係について判例等を踏まえながら確認した。これらを整理すると、国税徴収法8条に規定される一般的優先権は、民法上の先取特権よりも強力な権限であり、最高裁大法廷昭和35年12月21日判決(最高裁民事判例集14巻14号3140頁)で判示されたように、憲法上財産権の侵害(29条)に当たらないなど違反しないが、一般的優先権により先だって徴収することができるのは、納税者の財産が強制換価手続により換価され、租税債権と他の債権とが同時に納税人(債務者)の同一財産中から弁済を受けようとする場合であり、このように限定的な部分において一般的優先権の効力が及ぶのであって、差押が行われた時点では、一般的優先権の効力は及ばないと解することができる。そして、第2節で確認した判例によれば、国税滞納処分に係る差押や法定取立権そのものについては、強制執行の差押や取立命令と実質異なるところはないということであり、これは租税債権が突き詰めていくと私法上の金銭債権であって、その定義は終局的には私法に依存せざるを得ない⁹⁴⁾という理由により整理することができるのではないだろうか。

そして、これによれば、国税滞納処分の債権差押と債権譲渡の競合であっても、同様に考えることができ、第3節での検証から、債権譲受人は、民法467条2項によって、租税債権者に対抗しうるのであるから、同時送達事例あるいは先後不明事例において、差押が行われた時点では、国税滞納処分による債権差押も債権譲渡も同等であり優劣を決することはできないと考えることができる。

(以下、次号につづく)

94) 中里実・前掲注86・344頁。