

## 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 (二・完)

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。

## 第3章 第三債務者に対する差押債権と譲渡債権の優劣

第2章において、国税徴収法8条に規定される一般的優先権について確認し、国税滞納処分の債権差押であっても、差押が行われた段階では、債権譲渡と等位の関係にあることを確認した。そこで、本章ではこれについて、平成5年判決及び昭和55年判決の事例に基づきながら差押債権者あるいは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について検討・考察を展開していくこととする。

## 第1節 同時送達事例における第三債務者に対する法的関係

第1章において、すでに詳しく確認しているが、改めて確認しておくとして、平成5年判決は、運送代金支払請求権について債権譲渡と租税債権徴収のための差押が競合し、第三債務者による供託金の還付請求権の帰属を争った内容である。債権譲渡と債権差押のいずれも、債権譲渡通知と債権差押通知が第三債務者に送達されているが、到達の先後は不明であることから、同時送達の実例と同様に扱うこととなったものである。

第1章で詳述したように、平成5年判決及び昭和55年判決は、債権差押と債権譲渡の各通知の送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、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

( 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 (二・完) (渡邊)

とが許されない関係に立つとしている。その中でも昭和55年判決では、債権差押と債権譲渡の競合問題を二重譲渡の問題と同視したとしても、差押と譲渡のそれぞれの制度の違いによって、差異が生じることを示しており<sup>95)</sup>、平成5年判決も昭和55年判決を踏襲する判決である。平成5年判決及び昭和55年判決について、第三債務者が供託を行わず、そ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て考察すると、要するに、債権差押通知と債権譲渡通知が同時に送達された場合についても、債権差押の効力は第三債務者に及び、債権譲渡の効力も第三債務者に及ぶ結果、債権譲受人が第三債務者に対し、全額の給付判決を得て執行した場合には、他に差押が存在することを理由にその執行が止められてしまうことから<sup>96)</sup>、「実際問題としては、執行手続に移行した場合は、差押債権者の差押の実効のほうが先に開始されることになろう。」<sup>97)</sup>とされている。しかしこのことから、直ちに最終的な段階まで差押債権者が排他的に優先するとは昭和55年判決からは、推断できないとの見解があり<sup>98)</sup>、強制執行の段階に移行しても差押債権者と債権譲受人の優劣を決定することができないということである。

この点について両判決で争われた事例において、第三債務者が供託を行わず、そ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て第2節で検討考察を行う。

## 第2節 平成5年判決と昭和55年判決に基づく検討考察

同時送達事例において、第三債務者が供託を行わず、そ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、まず、昭和55年判決で判示された内容によると、債権譲受人は第三債務者に対し給付を求める訴えを提起し勝訴判決を受けて強制執行に移行したとしても、第三債務者は他に差押があることを理由に執行手続が満足の段階に進むことを阻止しうるのである。よって、実際には、差

---

95) 池田真朗・前掲注4・269頁。

96) 池田真朗・前掲注4・269頁。

97) 池田真朗・前掲注4・269頁。

98) 池田真朗・前掲注4・175頁、269頁。

押の実効のほうが先に開始されると考えられるが、これによって差押債権が優先して弁済を受けることは推断できず<sup>99)</sup>、強制換価の段階においてもなお、差押と譲渡の優劣を判断することはできないと考えられる。しかし、平成5年判決では、「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(する)。」と判示されていることから、差押債権者が租税債権者である場合は、国税徴収法に基づく法定取立権を有している結果、強制換価の段階において、一般的優先権の効力が及ぶと考えられ、債権譲受人が有効な債権者であっても、国税徴収法8条にいう「別段の定」の債権者でない限り、租税債権の一般的優先権の原則により、租税債権への充足が優先され、債権譲受人にはその残額が配当されることになるのではないだろうか。

そして、平成5年判決での債権譲渡は、判決内では、その目的・経緯については明らかにされておらず、また、第2章で確認した質権・抵当権、先取特権、留置権、仮登記担保、譲渡担保が設定されているかについては明らかにされておらず、これらが設定されている債権にはあてはまらないものと考えられる。譲渡担保にあてはまるかどうかについては、判断の難しいところであるが、特別明示されていないところをみると、譲渡担保が設定されている債権ではないということではないだろうか。これを踏まえ、当該債権譲渡について、譲渡担保等が設定されている債権ではないという前提に立って、これを国税徴収法の立場からみると、8条にいう例外規定にあてはまるものではないと言えることから、原則的に8条に規定される一般的優先権の及ぶ範囲にある債権と解することができるのではないだろうか。さらに、第2章ですでに触れているが、一般的優先権の法律上の意義としては、「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。」(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)と解されているところからも、平成5年判決の事例において、執行法の段階<sup>100)</sup>に移行した

99) 池田真朗・前掲注4・175頁、269頁。

100) 「執行法の段階」は、前掲注4の池田真朗『債権譲渡の研究』の表現を借り

( 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(二・完)(渡邊)

場合には、租税債権が優先するという結論に至ることができると考えられるのではないだろうか。

### 第3節 小括

先の論理は、同時送達事例において、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)が留まっていた場合において、執行法の段階に移行した場合に妥当し、租税債権者が国税徴収法等の規定により、強制換価の段階において、債権譲受人に優先することになるのではないだろうか。

しかし、民事執行法に基づく債権差押と債権譲渡の競合の場合は、執行法の段階に移行し、強制換価の段階に至っても、民事執行法上、一般的優先権のような優先権が存在せず、依然として法的に債権譲受人との優劣を決定することができないことから、やむを得ず、案分とする結論に至ると考えられる。

これについて、租税債権者も民事執行法上の差押としての債権者であれば、債権譲受人との間で優劣を決することができないが、執行法の段階については、滞納処分は民事執行法の準用を認められていない<sup>101)</sup>。よって、差押債権者及び債権譲受人の双方が第三債務者に支払いを求めた場合には、租税債権者が優先的に弁済を受けることとなるのではないだろうか。

そして、次章では強制執行の差押と滞納処分の差押の差異について確認することとする。

---

たものであり、「執行法」とは、あくまでも民事法上の表現であり、租税法上は余り用いられないが、城下達彦他編『国税徴収法』税務会計基礎講座第6第1巻(税務経理協会、昭和42年(8頁))によれば、国税徴収法は租税法上の強制執行法たる地位を占めるものとされることから、本稿においては便宜上使用する。

101) 後掲注121(最高裁大法廷昭和41年2月23日判決、最高裁民事判例集20巻2号320頁)。

## 第4章 滞納処分の差押と強制執行の差押の差異

### 第1節 各判例における差押の種類

本節では、まず、滞納処分の差押と強制執行の差押の差異を確認する前段階として、第1章において確認した三つの判例について、第3章の内容から、平成5年判決の「差押」は、滞納処分の差押であることが確認できたことから、残りの昭和49年判決及び昭和55年判決における「譲渡」と競合した「差押」について、滞納処分の差押と強制執行の差押に分類する。

#### 1 昭和49年判決における「仮差押」

昭和49年判決については、第1章において確認したとおりであるが、「仮差押」と「譲渡」が競合した事例であり、判決では明示されていないが、民事保全法に基づく「仮差押」であると推測できる。これについて確認・検討してみると、民事執行法における「差押」とは、「民事執行上は、とくに、強制執行において執行機関による換価ないし満足を準備すべく特定の財産を国の支配下に拘束することをいう」<sup>102)</sup>と示されている。また、「仮差押」については民事保全法に基づくものであり、民事保全法20条では、「仮差押命令は、金銭の支払を目的とする債権について、強制執行をすることができなくなるおそれがあるとき、又は強制執行をするのに著しい困難を生ずるおそれがあるときに発することができる。」と規定されている。そして、「仮差押えは、金銭債権の保全のために将来の執行換価・満足を準備する点に差異があるにとどまり、差押えと本質を同じくする。」<sup>103)</sup>と示されており、金銭債権の保全のためにその金銭債権の処分を禁止するという点については民事執行法に基づく「差押」と差異はなく、「仮差押」は責任財産を保全するだけであり、換価や満足の段階までは進展しないという部分以外は、民事執行法に基づく「差押」と本質は同じということである。これを踏まえると、民事保全法に基づく「仮差押」と民事執行法に基づく「差押」を等位に扱うことに問題はないという結論に至ることができ、強制執行の差押であると考えられる。

102) 中野貞一郎『民事執行法』（青林書院、増補新訂6版、平成22年）31頁。

103) 中野貞一郎・前掲注102・31頁。

## 2 昭和55年判決における「差押」

昭和55年判決についても第1章で確認したとおりであるが、「差押」と「譲渡」が競合した事例である。そして、昭和55年判決における「差押」は、健康保険料、厚生年金保険料及び児童手当拠出金の滞納金を徴収するための「差押」であることから、厚生年金保険法に基づく「差押」であると推測することができる。

この厚生年金保険法に基づく「差押」について確認すると、厚生年金保険法においては、86条5項で「厚生労働大臣は、納付義務者が次の各号のいずれかに該当する場合においては、国税滞納処分の例によつてこれを処分し、又は納付義務者の居住地若しくはその者の財産所在地の市町村（特別区を含むものとし、地方自治法（……）第252条の19第1項の指定都市にあつては、区又は総合区とする。以下同じ。）に対して、その処分を請求することができる。」と規定されている。この「国税滞納処分の例」とは、主として国税徴収法5章（滞納処分）の規定を準用するものであり、そのほかにも、滞納処分に関連する国税徴収法の他の規定及び国税通則法の規定も準用されるが、「国税徴収の例」<sup>104)</sup>の場合と比較すると、その準用範囲は狭いものである<sup>105) 106)</sup>。

公課徴収について、このように国税徴収法が基本法となっている理由について確認すると、「その定める徴収手続が国その他公共団体による自力

---

104) 「国税徴収の例」とは、吉国二郎他編・前掲注22・92頁によれば、「公課の性質に反しない限り、国税に固有の性格のものを除いて、国税の徴収について適用される法規を一般的に準用するという意味」（吉国二郎他編・前掲注22・92頁）であり、「国税徴収法において、準用される規定は、そのほとんどが該当するが、「(1)強制換価の場合の消費税等の優先に関する規定（法11条）(2)実質課税額等の第二次納税義務に関する規定（法36条）(3)保全担保に関する規定（法158条）(4)罰則（法第10章）」（吉国二郎他編・前掲注22・92頁）が挙げられ、国税徴収法8条の規定中、すべての公課に対する優先に係る部分は、国税及び地方税に次ぐ順位の公課には準用されないが、私債権に対する優先に係る部分は準用される。

105) 吉国二郎他編・前掲注22・93頁。

106) 浅田久治郎他『租税徴収実務講座1』（ぎょうせい、改正民法対応版、令和2年）34頁。

執行を認め、画一的かつ大量的に発生するこの種の債権の徴収手続として一般に妥当する合理性をもっているからである。]<sup>107)</sup>とされている。従来においては、公課の徴収上の先取特権の順位が不統一であり、強制換価手続において公課が競合した場合の処理が複雑であり、順位の区分の合理的な理由が乏しいと考えられていた<sup>108)</sup>。また、「国税徴収の例」によることが認められるものであっても、必ずしも全面的に「国税徴収の例」によることが適当ではないと考えられるものや、従来のように「国税滞納処分の例」によるのみではなく、「国税徴収の例」によることとするほうが妥当と考えられるものも存在していた<sup>109)</sup>。これを国税徴収法と同時に施行された「国税徴収法の施行に伴う関係法律の整理等に関する法律」によって、国税徴収の例によることができる各種の公課の徴収順位の統一及び徴収手続の合理化を図る等したのである<sup>110)</sup>。

そして、「国税滞納処分の例」の具体的な準用範囲は、(1)私債権に対する優先徴収権並びに公課相互間の差押先着手及び交付要求先着手による調整に関する規定（国税徴収法8条から10条まで、12条から14条まで、強制換価の場合の消費税等の優先に関する11条の規定は除かれる。）、(2)国税と被担保債権等の調整に関する規定（国税徴収法2章3節以下）、(3)換価の猶予及び滞納処分の停止に関する規定（国税徴収法151条から154条まで）、(4)滞納処分の争訟に関する特別規定（国税徴収法171条から173条まで。この場合の行政争訟は、行政不服審査法等によるものと解する。）、(5)滞納処分に関して適用されるべき雑則の規定（滞納処分の執行及び引継。国税徴収法182条）であり、これらのほか、人格のない社団等を法人とみなして国税徴収法の規定を適用することを定めている3条の規定は、当該公課について人格のない社団等が納付義務を負うものとされる限りにおいて、準用されるものと解されており<sup>111)</sup>、国税徴収法8条も準用範囲であることが確認できる。

107) 吉国二郎他編・前掲注22・74頁。

108) 吉国二郎他編・前掲注22・75頁。

109) 吉国二郎他編・前掲注22・75頁。

110) 吉国二郎他編・前掲注22・75頁。

111) 吉国二郎他編・前掲注22・93頁～94頁。

以上のことを踏まえると昭和55年判決における「差押」は「国税滞納処分の例」によるものであり、結局のところ「実質的に国税徴収法による差押と差異はない」ということであり、滞納処分の差押であると考えることができる。

## 第2節 滞納処分の差押と強制執行の差押の差異

第1節で、昭和49年判決、昭和55年判決、平成5年判決の三つの事例における「差押」を「滞納処分の差押」と「強制執行の差押」の二つに分類したが、この二つの差異について以下で確認していく。

そもそも、私法上の強制執行とは別に公法上の強制執行が存在する理由は、行政上の目的に適合した状況を早期に実現することによって、私人相互の関係においては、自力救済は認められていないという前提が存在し、その上に立って、権利の確定とその実現についても、裁判所に任せるのが適当であるという判断があるのである<sup>112)</sup>。

一方で、行政の場合には、執行のあり方そのものの中に行政的判断を必要とすることがあり、裁判所に委ねては時間を要し、裁判所の負担も増すという問題もある<sup>113)</sup>。さらに、理論的な面として、国家の実力行使を認めるとしても、それは私力の行使ではなく、それ自体公力であるから、自力救済の弊害として指摘されるような平和・秩序の侵害には当たらないものである<sup>114)</sup>。要するに、私法上の強制執行は、司法権の作用に属するものであるのに対し、公法上の強制執行は、行政権自体の権限に属し、行政権の自力執行手段として認められているものであるということである<sup>115)</sup>。

そして、公法上の強制執行は、「一般に、行政上の義務の履行確保については行政権に自力執行力が認められ、少なからぬ範囲において行政権による強制執行が作動する。とくに、公租・公課請求権その他の行政上の徴収金請求権についての、国税徴収法による滞納処分およびその例によるべ

112) 塩野宏『行政法 I (行政法総論)』(有斐閣、第6版、平成27年) 250頁。

113) 塩野宏・前掲注112・250頁。

114) 塩野宏・前掲注112・250頁。

115) 田中二郎『新版行政法 (上巻)』(弘文堂、全訂第2版、昭和61年) 171頁。



きものとされる執行<sup>116)</sup> (……) は、執行対象および手続構造において民事執行と共通し、同一財産に対して両手続が競合する場合につき調整が図られる (各論で言及)。代替的作為義務については、行政代執行法を一般法とし、その他、若干の法律<sup>117)</sup> (……) によって代執行が行われ、例外的に間接強制も認められる<sup>118)</sup> (……)。これら行政上の強制執行によりうるものが明らかな公法上の請求権につき、この手段によることなく民事執行法上の強制執行によって請求権の実現を図ることは、行政上の強制執行を認めた立法趣旨に反するというべく、公共権能の行使の適正を欠くものとして許されない (最 (大) 判昭和41年2月23日民集20巻2号320頁。直接には、農業共済組合の共済掛金等の支払請求の訴えの適否に関する)。<sup>119)</sup> とされている。

さらに、「滞納処分は強制執行手続に比し執行機関や執行要件などの点では異なるが、国家権力による請求権の強制的実現ということでは変りがなく、その手続構造も多分に共通するものがある。」<sup>120)</sup> とされており、いずれにおいても、多少表現は異なるものの、公法上の強制執行は、民事執行法における手続と共通するものではあるが、同一のものではないということであろう。そして、最高裁大法廷昭和41年2月23日判決 (最高裁民事判例集20巻2号320頁)<sup>121)</sup> は、行政上の強制徴収をなしうる公法上の債権

---

116) 「執行については、国税徴収法47条以下、地方税法48条1項・72条の686項、土地収用法128条5項、道路法73条3項、関税法11条などが挙げられている (中野貞一郎・前掲注102・122頁～123頁)。

117) 「法律」については、結核予防法65条、伝染病予防法26条、建築基準法9条、土地収用法102条の2などが挙げられている (中野貞一郎・前掲注102・122頁～123頁)。

118) 「例外的に間接強制も認められる」ものについては、砂防法36条が挙げられている (中野貞一郎・前掲注102・122頁～123頁)。

119) 中野貞一郎・前掲注102・122頁～123頁。

120) 菊井維大『強制執行法 (総論)』(有斐閣、初版、昭和51年) 7頁。

121) 本判決は、農業共済組合連合会 X (原告・控訴人・上诉人) が、訴外組合構成員 A に対して、農業共済保険料、賦課金の各債権を有しており、A は同様に組合構成員である Y (被告・被控訴人・被上诉人) に対して共済掛金、賦課金、きょ出金の各債権を有していた。そして前記の A の Y に対する債権

については、法律上、地方税滞納処分の例により、いわゆる行政上の強制徴収を行うことを認められていた。農業災害補償法122条によれば、Yらその他農業者とAとの各種共済関係は同時にAとXとの各種保険関係を成立させることになっている関係上、YがAに対して共済掛金等の支払いに遅滞があれば、それ以外に余裕財源のないAはXに対して保険料等を支払うことができない実情にあり、XはAのYに対する債権を保全するため、Aに代位し、Yに対して、共済掛金等の支払いを求めて民事訴訟を提起したものである。原々審(水戸地裁昭37年11月29日判決、最高裁民事判例集20巻2号326頁)は、農業共済組合は公共組合であり公法人たる性質を有するものであり、共済掛金等は公法上の金銭債権であって、これらの債権については行政上の強制徴収の方法が認められており、直ちに行政上の強制徴収ができる場合においては、公法上の金銭債権は行政上の強制徴収の方法により債権の実現を図るべきであるとし、当該債権については民事訴訟法による強制執行をすることは許されないと判示した。原審(東京高裁昭38年4月10日判決、最高裁民事判例集20巻2号335頁)も原々審判決を支持し、控訴を棄却した。

最高裁は、「農業共済組合が組合員に対して有するこれら債権について、法が一般私法上の債権にみられない特別の取扱いを認めているのは、農業災害に関する共済事業の公共性に鑑み、その事業遂行上必要な財源を確保するためには、農業共済組合が強制加入制のもとにこれに加入する多数の組合員から収納するこれらの金円につき、租税に準ずる簡易迅速な行政上の強制徴収の手段によらしめることが、もつとも適切かつ妥当であるとしたからにはほかならない。論旨は、農業災害補償法87条の2がこれら債権に行政上の強制徴収の手段を認めていることは、これら債権について、一般私法上の債権とひとしく、民訴法上の強制執行の手段をとることを排除する趣旨でないと主張する。しかし、農業共済組合が、法律上特にかような独自の強制徴収の手段を与えられながら、この手段によることなく、一般私法上の債権と同様、訴えを提起し、民訴法上の強制執行の手段によつてこれら債権の実現を図ることは、前示立法の趣旨に反し、公共性の強い農業共済組合の権能行使の適正を欠くものとして、許されないとはいわなければならない。……本件は、農業共済組合連合会が、その会員たる農業共済組合に代位して、農業共済組合の組合員に対し、右各債権を訴求したものであるが、元来、農業共済組合自体が有しない権能を農業共済組合連合会が代位行使することは許されないと解すべきである。」と判示した。

なお、本注記については、岸本太樹・後掲注122・219頁を参考にした。

については、民事訴訟法上の強制執行の方法が排除されることを確認した最高裁判決として重要な意義を有しているとされている<sup>122)</sup>。本判決は、農業災害補償法87条の2において、「地方税滞納処分の例」とされていることについて、「農業共済組合が組合員に対して有するこれら債権について、法が一般私法上の債権にみられない特別の取り扱いを認めているのは、農業災害に関する共済事業の公共性に鑑み、その事業遂行上必要な財源を確保するためには、農業共済組合が強制加入制のもとにこれに加入する多数の組合員から収納するこれらの金円につき、租税に準ずる簡易迅速な行政上の強制徴収の手段によらしめることが、もっとも適切かつ妥当であるとしたからにはほかならない。」と判示している。そして、「地方税滞納処分の例」については、地方税における強制手続は、「国税滞納処分の例」によることとされていることから、国税徴収法が基本法となっている<sup>123)</sup>。

以上のような見解や判例を踏まえると、「滞納処分の差押」と「強制執行の差押」は手続的には共通する部分があり、第2章で確認したとおり、国税の滞納処分の差押や法定取立権そのものについては、強制執行のそれと実質異なるところはないが、全く同一のものではなく、形式上、私法上の強制執行は司法権の作用に属するのに対し、公法上の強制執行に当たる滞納処分は、行政権限に属するものであって<sup>124)</sup>、裁判手続的にも、私法上の強制執行の場合には、権利の確定及びその実現につき裁判を要するのに対し、滞納処分の場合には、その処分の後、不服がある場合には、行政訴訟等の手続に移行するという点が異なることから、公法上の債権については、私法上の強制執行の方法が排除されるということができないのではないだろうか。

### 第3節 小括

本章において、差押につき、その根拠法令に基づき分類した結果、昭和55年判決の「差押」は平成5年判決の「差押」と同視できると言える。ま

---

122) 岸本太樹「行政上の強制徴収と民事手続きによる執行」『行政判例百選Ⅰ』別冊ジュリスト235号(有斐閣、第7版、平成29年)219頁。

123) 吉国二郎他編・前掲注22・74頁～75頁。

124) 田中二郎・前掲注115・171頁。

た、滞納処分における差押と強制執行の差押の差異について法的性質を確認した結果、第3章での仮説につき、滞納処分については、民事執行法の規定が適用されないことから、第三債務者に対して差押債権者又は債権譲受人のどちらかが支払いを求めた場合、差押が「滞納処分」によるものなのか、「強制執行」によるものなのかにより、債権譲受人との間での優劣関係が決定する場合としない場合の二つに分かれると考えることができる。

しかしながら、判例の実際の内容をみると、昭和49年判決は、「到達時説」により差押と譲渡の優劣が決定されており、昭和55年判決においては、実際には差押債権者であるD保険事務所は訴訟に参加しておらず、最高裁は債権譲受人が第三債務者に給付を求めて、勝訴判決を得ることができるが、第三債務者は、当該債権に差押がな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、強制手続が満足の段階に進むことを阻止しようと示しただけにすぎず、具体的に強制執行の段階に移行した場合の配当額等についてはまでは触れていない。さらに平成5年判決は、執行法の段階には移行せず、第三債務者が供託し、その供託金還付請求権について争った事例である。

よって、次章では、同時送達事例において、第三債務者が供託を行った場合について差押と譲渡の優劣について検討し、第3章での仮説のように差押の根拠法令が異なる場合には、供託金から弁済を受けることができる結果に差異は生じるかについて検討を行う。

## 第5章 租税債権者と供託

本章では、先に示した部分につき検討を行うために、まず、供託制度の確認を行う。そして、租税債権者が差し押さえた目的物が供託された判例を参照し、租税債権と供託の関係について確認する。

### 第1節 供託

#### 1 供託制度

供託法に規定される供託制度については、民法に規定される弁済のための供託である弁済供託や、民事訴訟法等に規定される担保供託、商法に規定される保管供託、民事執行法に規定される供託命令による供託、公職選

挙法に規定される公職選挙に立候補するための供託金の供託などがあり、それぞれの法令によって供託原因（供託の根拠）が規定されている<sup>125)</sup>。この供託原因を欠く供託は無効であるとされるが、供託原因の審査は形式審査であり、その存否に関する審査は、事後的に行われるものである<sup>126)</sup>。そして、本稿において取り扱うのは民法494条に規定される弁済供託である。

## 2 弁済供託（民法494条）

弁済供託とは、「債権者側に存する一定の事由によつて弁済をなしえない場合に、債務者が債務の目的物を供託することによつて債務を免れる制度である。」<sup>127)</sup>

弁済供託における供託原因には大きく分けて、「受領拒絶」、「受領不能」、「債権者不確知」の三つがある<sup>128) 129)</sup>。

「受領拒絶」とは、債権者が弁済の受領を拒んだ場合であり、「受領不能」とは、事実上の受領不能か法律上の受領不能であるかを問わず、債権者の責めに帰すべき事由に基づくことを必要とせず、債権者が受領することが不能な場合であり、「債権者不確知」とは、弁済者の過失がなく債権者が誰であるかを確知できない場合のことである<sup>130)131)</sup>。平成29年の民法改正では、弁済供託の効果として、弁済の目的物の供託をした時点で債権が消滅することを明文化し、受領拒絶を供託原因とする弁済供託の要件として、受領拒絶に先立つ弁済の提供が必要であるという判例法理（大審院大正10年4月30日判決、大審院民事判決録27輯832頁）などが明文化された<sup>132)</sup>。

平成5年判決では、民法494条の債権者不確知を理由に第三債務者が供託していることから、同時送達における債権者不確知の供託について確認する。

125) 我妻榮他・前掲注33・984頁。

126) 我妻榮他・前掲注33・984頁。

127) 磯村哲『注釈民法（12）債権（3）』（有斐閣、初版、昭和45年）285頁。

128) 磯村哲・前掲注127・289頁～293頁。

129) 我妻榮他・前掲注33・985頁～987頁。

130) 磯村哲・前掲注127・289頁～293頁。

131) 我妻榮他・前掲注33・985頁～987頁。

132) 我妻榮他・前掲注33・984頁～985頁。

## 第2節 同時送達における供託

昭和55年判決以降の供託実務としては、差押通知や確定日付のある通知が複数同時に到達した場合には、昭和55年判決により同時送達の差押債権者ないし同時送達の債権譲受人たちが、債権者として確定することから、債権者不確知にはならず、改正前民法494条の後段に定められる債権者不確知を供託原因として供託することはできないとされていた<sup>133)</sup>。また、同時送達事例で、債権差押と債権譲渡が競合した場合には、第三債務者は民事執行法156条1項の規定に基づき差押を理由に権利供託をすることができるとされており、民事執行法156条1項の執行供託と民法494条の債権者不確知を理由とする供託の混合供託を認めるべきであるとする見解もあるが、国税徴収法に基づく滞納処分としての差押である場合には、執行供託の供託原因は認められず、滞納処分の差押を理由に供託することはできない<sup>134) 135) 136)</sup>。

しかし、平成5年判決以降は、債務者（弁済者）に過失なくして複数の通知が到達し、先後関係が不明という理由であれば債権者不確知による供託ができるとされており<sup>137) 138)</sup>、実務的には第三債務者が債権者不確知を理由に供託することが現実的であろう。

## 第3節 租税債権の一般的優先権と供託金還付請求権

今後平成5年判決のような事例があった場合には、第三債務者が債権者不確知を理由に、供託するのが現実的であることを確認したが、租税債権が他の債権と競合した場合に債権者不確知を理由に供託された事例につい

---

133) 池田真朗・前掲注4・269頁。

134) 藤井徳展「同順位の債権譲受人間における供託金還付請求権の帰属」『民法判例百選Ⅱ債権』（有斐閣、第8版、平成30年）63頁。

135) 池田真朗・前掲注4・270頁。

136) 寛康生「債権譲渡通知が同時に送達された場合の債権者不確知に基づく供託の可否」『供託先例判例百選』（有斐閣、昭和47年）71頁。

137) 吉国智彦『自治体徴収職員のための 債権差押えの実務—債権法新時代への対応』（第一法規、初版、令和元年）290頁～291頁。

138) 平成5年5月18日付法務省民事4課長通知『民事月報』48巻5号（法務省民事局、平成5年）112頁。

ての租税債権者の地位や一般的優先権について確認を行う。

具体的には、①東京高裁昭和56年3月30日判決（高等裁判所民事判例集34巻1号11頁）（以下「昭和56年判決」という。）及び②東京地裁平成23年3月22日判決（租税関係行政・民事判決集（徴収関係判決）平成23年1月～平成23年12月順号23-18）（以下「平成23年判決」という。）を取り上げる。

## 1 昭和56年判決

### (1) 事実の概要<sup>139)</sup>

Y銀行（被告・被控訴人・附帯控訴人）が訴外Aに対して39億円余を貸付け、その貸付金の担保としてA所有の訴外B社株式につき、昭和48年2月28日から同年6月11日までの間5回にわたり、いわゆる略式質の設定を受け、株券の交付を受けて占有しており、他方X（原告・被控訴人・附帯控訴人・国）は、Aに対して有する租税債権を徴収するため、同株式を差し押さえた。その後、AがB社の取締役会の決議において株主として、新株等交付請求権①と②を取得し、B社の株主総会の決議により、利益配当請求権③と④を取得した。Yは本件株式に対して有する質権に基づき①と③の請求権については、昭和49年3月12日に仮差押をなし、②と④の請求権については昭和50年2月19日に仮差押をなした。他方XもAに対する租税債権に基づき、滞納処分として、①の請求権につき昭和49年2月26日、②の請求権につき昭和50年4月1日、③と④の請求権につき昭和49年2月23日に差押をなした。

この結果、B社はYの質権とXの租税債権の優劣を決しがたく、優先権利者を確知できないとして、各請求権の目的物である株式と金員を供託したので、Yは質権を有することの確認を求めて訴えを提起し、XはYを相手に供託物及び供託金の還付請求権を有することの確認を求めて訴えを提起した。

原審（東京地裁昭和54年10月29日判決、高等裁判所民事判例集34巻1号34頁）では、Yの①と②の請求権についてのみ認容し、Xに対しては③と④の請求権のみ認容したので、X、Yそれぞれ控訴、附帯控訴した。

139) 事実の概要を要約するに当たって、落合誠一「略質の効力」『会社法判例百選』別冊ジュリスト180号（有斐閣、平成18年）50頁も参考にした。

(2) 判旨

「国税徴収法に基づく滞納処分によつて差押えられた財産の上に設定された質権と、租税債権との優劣は、その質権主張の対抗要件具備の日時と、租税債権の法定納期限等とを比較して決定すべきものであることは、国税徴収法第15条第1項の規定に照らして明らかである。」

「ところで、前記のとおり、商法第293条の3所定の準備金の資本組入による新株の発行の場合における新株等交付請求権についての質権主張の会社及び第三者に対する対抗要件は、親株券の占有で足りると解すべきところ、Yが①及び②の請求権の親株である本件株式につき略式質権の設定を受けてその株券の占有を取得した日時は、前記認定のとおり、昭和48年2月28日から同年6月11日までであるから、Yが①及び②の請求権について質権主張の対抗要件を具備した日時も、右と同日時であるというべきである。一方、国税徴収法に基づく滞納処分による本件株式並びに①及び②の請求権の各差押えの基礎になつている、XのAに対する……租税債権の法定納期限等は、前記認定のとおり、昭和48年7月2日から同年10月5日までであるから、その日時は、Yが①及び②の請求権について質権主張の対抗要件を具備した日時よりも後れることが明らかである。そうすると、①及び②の請求権については、Yの質権がXの租税債権に優先するといわなければならない。」

「そうすると、Yの本件株式についての略式質権の効力は、③及び④の請求権については及ばないものであり、そして、その他にYが右請求権につき質権の設定を受け、これを取得したことを認めるに足りる事由は見出しえないから、YがXに対し③及び④の請求権につき質権を有することを主張しようというYの主張は、その余の点について判断するまでもなく、その理由がないといわなければならない。」<sup>140)</sup>

---

140) 本判決では、これより前段において「商法における株式質権の制度や株主名簿の制度は、単に会社にとつてのみならず、一般の第三者にとつても重大な利害関係の制度であるから、それらに関する規定は、いずれも強行規定といふべきであつて、会社と特定の株主ないし質権者との個別的合意のみによつて、その効力を変更することはできないものと解すべきである。そうすると、Yが本件株式につき質権の設定を受けた際又はその後、B社から右主張のような承認を受けているとしても、Yがその質権につき登録質の制度を利用



## (3) 検討

控訴審も原判決を支持し、本件控訴及び本件附帯控訴を棄却した。

①と②の請求権は、一般的優先権の例外である質権の設定された債権であるとして、その質権設定日時と租税債権の法定納期限等の先後により優劣を決定し、供託物及び供託金の還付請求権を X に認めることを示しており、③と④の請求権については、X の設定した質権の効力が及ばないことから、Y が供託物及び供託金の還付請求権を有することを認めていることが確認できる。また、控訴審の Y の本案前の主張に対する判断からも、供託された場合であっても換価、配当の手続において、租税債権に認められる一般的優先権の及ぶ範囲内にあり、その租税債権と質権の設定された債権とが対峙するということが確認できる。

なお、控訴審では、X の本案前の主張に対する判断として、「たしかに、本件のごとく国税徴収法に基づく滞納処分による差押えがなされた場合において、その目的物たる財産の上に質権を有する者は、その滞納処分の一環として行なわれる換価、配当の手続段階において、所定の申立、調査、確認等の手続を経たうえ、所定の配当を受けることができ、また、その際における関係行政機関の処分に不服のある者は、滞納処分手続内における異議の申出、国税通則法等に基づく不服審査の請求ないし行政訴訟の提起によつて救済を受けうることが保障されていることは、X の主張するとおりである。そして、弁論の全趣旨によれば、①及び②の請求権については、X 主張の租税債権徴収のための滞納処分による差押えがなされたにすぎず、いまだその配当手続はもとより、それに先立つ換価手続もなされていないことが認められる。しかしながら、本件においては、B 社が、右各請求権について X の租税債権と Y の質権との優劣を決しがたく、その請求権に対する優先権利者を確知しえないとして、右各請求権の目的物たる株式(株券)及び金員を東京法務局に供託したことは、当事者間に争いが無いところ、X は、X が右供託に基づく供託物及び供託金の還付請求権を有するこ

---

せず、略式質の制度を選択したにすぎない以上、B 社の右承認のみによつて、Y が本件株式につき登録質権の設定を受けた場合と同様の効力が生じ、その効力により、Y が③及び④の請求権についても当然に質権を主張しうるものとは到底解しえない。」と判示している。

との確認を求めため、Yを被告とする訴訟（原審において併合審判された昭和50年（ワ）第62号事件及び同51年（ワ）第4324号事件）を提起し、その訴訟において、Xの租税債権がYの質権に優先する旨主張していることは、本件訴訟の経過に照らして、明らかである。そうすると、以上のような事実関係から判断すれば、X主張の右差押えに基づき将来行なわれる換価、配当の手續においても、右各請求権に対するYの質権の効力が争われることは確実であるというべく、XとYとの間には右質権の効力についての紛争が現実には発生しており、そして、この紛争は訴訟によつて解決するほかないといわなければならない。従つて、Yの前記訴えは確認の利益を有するものというべく、Xの本案前の主張はその理由がない。」としており、③と④に対する請求権についても先述したことと同様の理由から確認の利益があると解している。

## 2 平成23年判決

### (1) 事実の概要

Y1（被告）は、訴外Aに対して売掛代金債権（以下「本件債権」という。）を有しており、訴外Bとの間で、BのY1に対して有する売掛債権等を担保する目的で、本件債権等を譲渡する旨の契約を締結し、平成17年9月30日10時39分、債権譲渡登記を経由した。なお、Bは、平成18年4月4日に動産及び債権の譲渡の対抗要件に関する民法の特例等に関する法律（以下「債権譲渡特例法」という。）4条2項に基づき、Aに対して本件債権譲渡に係る登記事項証明書及び債権譲渡特例法に基づく通知書を送達した。その一方でY1は、平成18年4月4日、本件債権をY2（被告）に譲渡した旨を確定日付のある債権譲渡通知書により通知し、同日中にAに到達した。

他方で、X（原告・国）は、Y1に対して租税債権を有しており、それを徴収するため、平成18年4月5日に国税徴収法の規定に基づき、本件債権を差し押さえ、債権差押通知を同日にAに交付送達した。

これを受け、Aは本件債権譲渡登記に係る債権譲渡通知書及びY2へ譲渡した旨の債権譲渡通知書並びにXの差押通知が相次いで送達されたことから、債務者の過失なくして真の権利者を確定できないとして、民法494条により金員を供託した。

これに対し、本件債権につき供託金還付請求権が、Xにあることの確認

を求めて訴えを提起した。

## (2) 判旨

「上記認定の事実によれば、Bの債権譲渡登記は平成17年9月30日で、Y2に対する債権譲渡通知書がAに到達したのが平成18年4月4日であるから、Y1によるBに対する債権譲渡は、Y2に対する債権譲渡に優先する。」

「国税徴収法24条8項によれば、国税債権と譲渡担保の被担保債権との優劣は、国税の法定納期限等と譲渡担保設定時期との先後関係によって決せられるところ、国税の法定納期限等は、別紙……記載のとおりであり、Bに対する譲渡担保の設定時期は、上記認定のとおり、平成17年9月30日であるから、別紙……記載の法定納期限等が譲渡担保設定日より前である租税債権は、Bの債権に優先する。」

## (3) 検討

判決は、Xの請求を認容した。

本件についても、租税債権徴収のための差押と債権譲渡が競合し、第三債務者が債権者不確知を理由に供託した事例である。優劣の決定基準としては、一方の債権譲渡は、登記がなされていたことにより、もう一方の債権譲渡に優先し、租税債権と被担保債権の優劣については、国税徴収法24条8項の規定に従い決していることが確認できる。国税徴収法24条については、国税徴収法8条にいう「別段の定」に当たる条文であることから、租税債権に認められる一般的優先権の効果が及び検討の対象範囲内にある債権であると解することができる。

## 3 小括

いずれの判例も租税債権と他の債権が競合し、第三債務者が債権不確知を理由に供託した事例であるが、そのような場合であっても、国税徴収法8条に認められる一般的優先権の適用の範囲内而言え、競合した債権が「別段の定」に規定される債権であった場合には、その該当する規定の優劣決定基準に基づき、租税債権と他の債権の優劣を決するものということであると考えることができる。

#### 第4節 同時送達事例における供託金還付請求権

第3節で判例を確認した結果、供託金還付請求権につき、租税債権には一般的優先権が認められると考えることができる。そして、これを第3章の仮説と同様に考えることができるのであれば、差押の根拠法令が異なる場合には、供託金から弁済を受けることができる結果に差異は生じると考えることができ、平成5年判決についても、供託金還付請求権につき、租税債権には一般的優先権が認められると考えられることから、それと競合する「債権譲渡」に優先するという結論に至ることができそうであるが、はたして本当にそうであるかについて最後の検証を行う。

第3節で確認した昭和56年判決では、一部の供託金等の還付請求権については、一般的優先権の例外である質権の設定された債権であるとして、租税債権が劣後し、一部の供託金等の還付請求権については、質権の効力が及ばないことから、租税債権が優先する結論に至った事例であり、平成23年判決は、供託金還付請求権について、租税債権者が一般的優先権により優先する結論に至った事例であった。

しかしながら、両判決が平成5年判決と決定的に異なる部分は、いずれの判決も同時送達事例ではないということである。すなわち、同時送達事例ではないことから、租税債権者は、供託金の還付請求権について、「国税徴収法に基づく差押債権者」として有しているものと解されるのであろう。そしてこの「国税徴収法に基づく差押債権者」と「一般債権者」としての債権譲受人との優劣については、国税徴収法8条の「別段の定」により規定される債権でない限り、一般的優先権により租税債権が優先すると考えることができるのではないだろうか。

これについて、平成5年判決では、この一般的優先権について、第2章で触れているが、国税徴収法8条にいう「先だつて徴収する」とは、強制換価の段階において優先されるものであり、無制限に租税債権の優先を認めている訳ではなく、この点も考慮しなければならない。

なぜならば、債権差押と債権譲渡の競合であっても、昭和55年判決では特別に判示事項とせず、債権譲渡と債権譲渡の競合と同様に二重譲渡の問題と同視するという判例法理により、問題解決を図ることになっているか

らである<sup>141)</sup>。これにより平成5年判決の事例においては、「租税債権の差押債権者」も二重譲渡における「債権譲受人」としての地位にしかなく、「債権譲受人の地位にある租税債権の差押債権者」と「債権譲受人」との間で優劣を決することはできず、さらに第三債務者が供託した場合であっても、二重譲渡の延長線上の問題であることから、租税債権者のなした差押が有効であったことが理由であっても、債権譲受人として供託金還付請求権を有しているにすぎず、同等の地位である債権譲受人との優劣関係を決することはできないということになる。要するに、債権差押通知と債権譲渡通知の同時送達事例である平成5年判決では、判例法理により租税債権者は租税債権者でありながら、債権譲受人と同様の地位にしかない以上、国税徴収法8条に認められる一般的優先権により債権譲受人に優先して供託金の弁済を受けることができない地位にあるとみることができないのではないだろうか。

## 第5節 小括

本章で確認・検証した内容によれば、租税債権徴収のための債権差押と債権譲渡が競合し、第三債務者が債権者不確知を理由に供託した場合であっても、租税債権者は、供託金や供託物の配当手続の段階において、租税債権に認められる一般的優先権により優先的に弁済を受けることができると考えることができるが、租税債権徴収のための差押と債権譲渡が競合する場合は、平成5年判決の事例のように、差押通知と譲渡通知が同時に第三債務者に到達し、第三債務者が供託を行った場合には、差押をなした時点では、一般的優先権は及ばず、競合する債権譲受人と同等の地位の債権者として、優劣を決することができない。また、判例法理により二重譲渡の事例と同視されることから、還付請求権についても差押債権者ではな

141) 池田真朗・前掲注4・170頁。池田真朗は、この点について、「譲渡通知と差押通知の競合の場合（ここでは最高裁判例集でも判示事項とされていない）については、一般に学説もこれを債権の二重譲渡とたやすく同一視するのであるが、私見ではこの譲渡と差押の競合の場合には二重譲渡とレベルの異なる問題が当然に含まれると思われ、本質的な問題解明のヒントはかえってこちらにあるとさえ思えるので、この部分にも独立した、より慎重な検討がなされるべきと考える。」としている（170頁）。

く債権譲受人と同等のものを有すると言えることから、供託の目的物が配当される段階においても、租税債権者として一般的優先権により優先的に弁済を受けることができないということになる。しかし、第2章でも確認したように租税債権が国税徴収法上、一般的優先権を認められている強力な債権であっても、そもそも租税債権は、突き詰めれば基本的には私法上の金銭債権であるから<sup>142)</sup>、一般的優先権の及ばない範囲内の租税債権は、私法上の債権と対等なものであって、別異に解する必要はないのではないだろうか。

このように解すると、平成5年判決において、供託金(債権)を案分する<sup>143)</sup>との判断に至ったことは妥当であり、逆に租税債権を優先して弁済を受けさせることは、債権差押通知と債権譲渡通知の同時送達事例において二重譲渡の事例と同視するとしている昭和55年判決に反するものと言え、さらに、第2章で確認した国税徴収法が認めている一般的優先権の及ぶ範囲を逸脱するものであり、憲法29条にも反する可能性があると言えるのではないだろうか。

## 第6章 差押と債権譲渡における租税優先権の意義

これまで本稿で検討した内容等を整理すると、同時送達事例における「差押債権者」はかなり特殊な状況に置かれていると考えられる。特に、滞納処分による差押債権者である租税債権者の場合は、租税債権に認められる一般的優先権により強制換価の段階において、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地位にあるが、これが差押と譲渡の同時競合事例においては、債権の二重譲渡と同視し、債権譲受人と同等に扱われることにより、本来行使が認められる優先権を行使することができない特殊な地位に立たされてしまうことになると思われる。一方で、強制執行の差押債権者である場合には、第3章で検討したように、租税債権に認められる一般的優先権のような優先権や、先取特権等の優先弁済権等

---

142) 中里実・前掲注86・344頁。

143) 案分するに当たって、単純に二等分するのか、それぞれの有する債権額に応じて比例配分するのかは別問題として本稿では扱わない。

も民事執行法上は存在しないことから、実質的には債権譲受人と同等の地位にある差押債権者であると言えるので、特別問題ないと考えられる。よって、第三債務者が供託を行わず、第三債務者に対し差押債権者及び債権譲受人が、支払いを求め強制執行に移行した場合は、その差押の根拠法令に基づいて、その債権の弁済の図られ方が異なると考えられる。

すなわち、債権差押の効力と債権譲渡の効力がともに第三債務者に及び、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には、他に差押が存在することを理由に弁済を受けることができない結果、差押の着手が先に始まることとなるが、これによって差押債権が直ちに最終的な段階まで排他的に優先して弁済を受けるとは言えないとされている<sup>144)</sup>。よって、差押の手続が進行し強制換価の段階に移行した場合についても、債権譲受人は弁済を受けることができる地位にあると考えられ、換価金の配当を求めることができると考えられる。この点、差押債権が租税債権の場合は、国税徴収法に規定される租税債権に係る一般的優先権により、租税債権者は優先的に弁済を受けることができると考えられるのに対し、差押債権が私債権の場合は、民事執行法に規定される差押債権者には、そのような優先権は存在しないので、依然として債権譲受人との間で優劣を決することができないと考えられるのではないだろうか。そう考えることが可能であれば、同じ差押債権者であっても差押の根拠法令が異なる場合は、強制換価の段階において、対応が異なるということになる。

これは、第5章第4節、第5節でも触れたように、差押通知と譲渡通知の同時送達事例については、債権の二重譲渡と同視し問題解決を図っている結果であるということができないのではないだろうか。第3章、第4章でも確認したとおり、昭和55年判決では、「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行われた場合に、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

---

144) 池田真朗・前掲注4・175頁、269頁。

止しうる(民訴法544条(当時)参照)にすぎないのである。」と示し、現実的には差押の方が譲渡より先に配当手続の段階に入ると考えられることと<sup>145)</sup>、平成5年判決で「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(……)。」と判示し、租税債権者は租税債権者として、取立権を取得するとされていることから、執行法の段階に移行し、強制換価の段階に至った場合には、一般的優先権の効力により租税債権が優先して弁済を受けることができるということができないのではないだろうか。しかし、第5章で確認したとおり、第三債務者が供託した場合には、債権の二重譲渡事例の延長線上にあり、租税債権者は、租税債権者たる地位にないため、一般的優先権により優先的に弁済を受けることができない。この複雑な問題が生じる根本的な原因は、昭和55年判決において、滞納処分差押通知と譲渡通知の同時送達事例について、二重譲渡の問題と同視していることにあると考えられ、先例の昭和49年判決の差押債権者と昭和55年判決及び平成5年判決の差押債権者との根拠法令が異なる差押債権者であっても、これを滞納処分の差押と強制執行の差押について、第4章で確認したような違いに着目せず、これについて特別区別することなく、一律に債権譲受人と同等に扱っていることに問題があるということではないだろうか。そもそも差押が債権の強制実現を目的とする執行手続であるのに対し、債権譲渡は、契約等の取引行為による債権の取得であり、当事者間の意思表示に基づく権利変動であるから<sup>146)</sup>、これを二重譲渡と同視するのは難しいものと言えるのではないだろうか。

## 終わりに

租税の実体法は、租税法主義に則り条文が構成されており、毎年改正されることにより、錬成された条文構成がなされており、解釈に頼る部分がそれほど多くないと考えられるが、手続法である国税徴収法は、実体法

---

145) 池田真朗・前掲注4・269頁。

146) 金子順一・前掲注5・174頁。



と比較すると改正も少なく、解釈に頼る幅がやや広いと思われる。特に今回本稿で扱った同時送達事例については、国税徴収法上明記されておらず、判例法理に基づき問題の解決が図られているが、昭和55年判決のように「国税滞納処分の例」による差押や、平成5年判決のような国税徴収法上の差押が債権譲渡と競合する事例については、国税徴収法の改正や解釈等だけでは問題の解決を図ることができないと考えられる。債権差押通知と債権譲渡通知の同時送達事例については、判例法理に基づき二重譲渡の事例と同視して問題解決を図ることとしているが、民法においても、債権譲渡通知が第三債務者に到達した先後が不明である場合や同時である場合などの優劣を決することのできない二重譲渡の問題について、具体的な規定や優劣決定基準は存在していない。平成29年の民法の債権法改正においても、昭和49年判決は、債務者が通知の到達や承諾の時点の先後を正確に把握していなければ機能せず、そもそも債権譲渡に関与していない債務者が、これらの先後を正確に把握した上で、弁済すべき相手方を判断しなければならないという負担を負うこと自体不合理であり、債務者が通知の到達や承諾の時点の先後を常に正確に把握できるとは限らないという問題が指摘され、特に担保目的での債権譲渡や将来債権譲渡の場面では、債務者を巻き込むことなく第三者対抗要件を具備したいという需要や、債権譲渡特例法による債権譲渡登記制度の導入等により、債務者対抗要件と第三者対抗要件を分離する思考や債権譲渡を登記で公示するという発想も徐々に取引社会に根付き始めていることなどを受け、債務者の負担軽減と公示の不十分さを補う観点から、金銭債権の譲渡の第三者対抗要件を登記に一元化する案や、民法上の第三者対抗要件を、確定日付のある証書による通知のみとして、承諾を第三者対抗要件としない案が審議されたが、結局は安価で簡便な仕組みとして通知・承諾方式が有する意義はなお認められるという意見も強く、現状維持が決定され、規律の創設は見送られた<sup>147) 148) 149)</sup>。

147) 石田剛「債権譲渡の対抗要件の構造」『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）61頁。

148) 商事法務編『民法（債権関係）の改正に関する中間試案の補足説明』（商事法務、初版、平成25年）241頁～243頁。

149) 藤井徳展・前掲注134・63頁。

しかし、基準が明文化されない中で、民法の第三者対抗要件は複雑化し、平成23年判決の事例において、債権譲渡特例法により対抗要件を具備していることから窺えるように、国税の法定納期限等と譲渡担保設定時期との先後関係により優劣を決している一方で、平成5年判決では、債権差押通知と債権差押通知の到達先後により優劣を決しており、事例によって基準が異なっているようにも思える。これに対し、「滞納処分の差押」と「強制執行の差押」が競合する事例については、「滞納処分と強制執行等の手続の調整に関する法律」いわゆる「滞調法」によって、一律に調整が図られている。

国税徴収法は、昭和34年の改正により、私法債権との調整の問題が立法的に解決されたと言われており<sup>150)</sup>、平成5年判決のような事例についても、国税徴収法基本通達において、昭和55年判決や平成5年判決を受け、判例法理に従った対応をしている<sup>151)</sup>。そもそも、民法上も基準が明文化されていないという課題もあると考えられるが、現状は判例法理に従い、差押と譲渡の競合については、強制執行の差押も滞納処分の差押も同視した上で、それを二重譲渡と同視し処理されている。このように、強制執行の差押と滞納処分の差押の差異を考慮せず、全く同一視しそれを債権譲受人と同等に扱うことにはやや疑問が残ることから、差押と譲渡を同一視する判例法理を今一度見直す必要があるのではないだろうか。

今後電子化が一層進む中で、債権譲渡の第三者対抗要件等もより複雑化していくと考えられることなどから、国税徴収法の解釈のみによって対応しきれない問題については、国税徴収法の規定の見直し、民法の改正による基準の明文化や、さらなる判例の蓄積等により対応する必要が生じると言え、差押通知と譲渡通知の同時送達事例あるいは先後不明事例でも、国税徴収法との関係や差押と譲渡の関係について調整が図られ、より明確な基準を見出すことが、今後の課題であると言える。少しでもより良い基準や解決策が見出されることを期待する。

---

150) 村井正「租税債権と私債権—租税債権の優先性を中心に一」『租税法研究』15号(有斐閣、昭和62年)14頁。

151) 国税徴収法基本通達62-33。

## 参考文献

- 浅田久治郎他『租税徴収実務講座1』（ぎょうせい、改正民法対応版、令和2年）
- 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）
- 池田真朗『債権譲渡の研究』（弘文堂、増補第2版、平成16年）
- 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）
- 石田剛「債権譲渡の対抗要件の構造」『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）
- 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）
- 磯村哲『注釈民法（12）債権（3）』（有斐閣、初版、昭和45年）
- 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）
- 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）
- 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）
- 落合誠一「略質の効力」『会社法判例百選』別冊ジュリスト180号（有斐閣、平成18年）
- 笈康生「債権譲渡通知が同時に送達された場合の債権者不確知に基づく供託の可否」『供託先例判例百選』（有斐閣、昭和47年）
- 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）
- 金子宏『租税法』（弘文堂、第23版、平成31年）
- 河村尚平『新国税徴収法』（税務経理協会、初版、昭和40年）
- 菊井維大『強制執行法（総論）』（有斐閣、初版、昭和51年）
- 岸本太樹「行政上の強制徴収と民事手続きによる執行」『行政判例百選Ⅰ』別冊

( 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(二・完)(渡邊)

ジュリスト235号(有斐閣、第7版、平成29年)

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)

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)

塩野宏『行政法Ⅰ(行政法総論)』(有斐閣、第6版、平成27年)

商事法務編『民法(債権関係)の改正に関する中間試案の補足説明』(商事法務、初版、平成25年)

城下達彦他編『国税徴収法』税務会計基礎講座第6第1巻(税務経理協会、昭和42年)

新村出編『広辞苑』(岩波書店、第7版、令和元年)

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)

田中二郎『新版行政法(上巻)』(弘文堂、全訂第2版、昭和61年)

中里実『財政と金融の法的構造』(有斐閣、初版、平成30年)

中野貞一郎『民事執行法』(青林書院、増補新訂6版、平成22年)

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)

西村信雄編『注釈民法(11)債権(2)』(有斐閣、初版、昭和43年)

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)

藤井徳展「同順位の債権譲受人間における供託金還付請求権の帰属」『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)

平成5年5月18日付法務省民事4課長通知『民事月報』48巻5号(法務省民事局、平成5年)

村井正「租税債権と私債権—租税債権の優先性を中心に—」『租税法研究』15号(有斐閣、昭和62年)

森田修編『新注釈民法(7)物権(4)』(有斐閣、初版、令和元年)

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)

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)

吉国智彦『自治体徴収職員のための 債権差押えの実務—債権法新時代への対応』(第一法規、初版、令和元年)

我妻榮『債権総論』(岩波書店、新訂、昭和54年)

我妻榮『担保物権法』(岩波書店、新訂、昭和47年)

我妻榮他『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)

我妻榮『民法研究Ⅳ2(担保物権)』(有斐閣、初版、昭和42年)

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)