

答申書

第 1 審査会の結論

- ① 本件審査請求のうち、審査請求人に対する滞納処分の基礎となる課税処分の一切に係る部分の請求を却下すると審査庁の諮問に係る判断は、妥当である。
- ② 本件審査請求のうち、審査請求人に対する滞納処分の一切に係る部分の請求を棄却すると審査庁の諮問に係る判断は、妥当である。
- ③ 本件審査請求のうち、審査請求人に対する滞納処分に係る差押の登記及び付記登記に係る請求は却下すると審査庁の諮問に係る判断は、妥当である。
- ④ 本件審査請求のうち、審査請求人の母に対する滞納処分の基礎となる課税処分の一切に係る部分の請求を却下すると審査庁の諮問に係る判断は妥当であるが、その理由について妥当とはいえない。
- ⑤ 本件審査請求のうち、審査請求人の母に対する滞納処分の一切に係る部分の請求を棄却すると審査庁の諮問に係る判断は、現時点において妥当とはいえない。

第 2 審査関係人の主張の要旨

1 審査請求人

納税者の生活状況や収入状況等を確認もせず、資力があるとの見込みのもと課税処分及び滞納処分を行った処分庁の事務処理はずさんである。また、認知症を患い特別養護老人ホームに入所していた審査請求人の母に対して、生活実態等を調べもせず課税処分を行い、同施設を退所し、植物状態である同人に対して滞納処分を行ったのは事実確認を怠ったずさんな事務処理である。このことは、生活権及び財産権を侵害するものである。

さらに、差押登記が違法であることに加え、審査請求人の氏名変更登記及び審査請求人の母の住所変更登記についても事実と異なった虚偽の登記であり違法行為である。

以上のことから、審査請求人及び審査請求人の母に対する滞納処分及びその基礎となる課税処分の一切の取消し、並びに審査請求人の氏名変更登記及び審査請求人の母の住所変更登記の抹消を求める。

2 審査庁

次に掲げる請求のうち、①から④までの請求は法定の要件を欠く不適法な請求であるため却下し、⑤の請求は当該滞納処分が法令等の規定及びその解釈に従い適正になされた処分であり、違法又は不当な点がないため棄却する。

- ① 審査請求人及び審査請求人の母に対する滞納処分の基礎となる課税処分に係る請求
- ② 審査請求人及び審査請求人の母に対する滞納処分における差押登記の嘱託に係る請求
- ③ 審査請求人の氏名変更登記の嘱託に係る請求
- ④ 審査請求人の母の住所変更登記の嘱託に係る請求
- ⑤ 審査請求人及び審査請求人の母に対する滞納処分に係る請求

第3 審理員意見書の要旨

1 審理員意見書の結論

次に掲げる請求のうち、①から④までの請求は却下し、⑤の請求は棄却するのが相当である。

- ① 審査請求人及び審査請求人の母に対する滞納処分の基礎となる課税処分に係る請求
- ② 審査請求人及び審査請求人の母に対する滞納処分における差押登記の嘱託に係る請求
- ③ 審査請求人の氏名変更登記の嘱託に係る請求
- ④ 審査請求人の母の住所変更登記の嘱託に係る請求
- ⑤ 審査請求人及び審査請求人の母に対する滞納処分に係る請求

2 審理員意見書の理由

(1) 審査請求人及び審査請求人の母に対する課税処分について

平成25年度から平成29年度まで（平成27年度を除く。以下同じ。）の課税処分については、処分庁は各年度とも4月13日頃に納税通知書を送付していることから、遅くとも各年度の4月20日には納税通知書の送達があったと推定され、その送達をもって課税処分は有効に成立したと解される。また、平成30年度の課税処分については、処分庁は平成30年4月13日に納税通知書を発送していることから、遅くとも同月20日には送達され、審査請求人は処分があったことを知ったものと推定される。

本件審査請求が行われたのは平成30年11月26日であるから、平成25年度から平成29年度までの課税処分については処分があった日の翌日から起算して1年を経過し、また、平成30年度の課税処分については処分があったことを知った日の翌日から起算して3月を経過しているところ、審査請求期間の例外が認められる正当な理由もないから、かかる課税処分についての審査請求は期間徒過により却下するのが相当である。

- (2) 審査請求人及び審査請求人の母に対する差押登記並びに審査請求人の氏名変更登記及び審査請求人の母の住所変更登記について

処分庁は登記の囑託を行ったに過ぎず、山形市長は行政不服審査法（平成26年法律第68号。以下「行審法」という。）第4条各号に規定する行政庁に該当しないから、かかる登記についての審査請求は不適法であり、却下するのが相当である。

なお、戸籍法（昭和22年法律第224号）第107条の2により、名の変更については、家庭裁判所の許可を得てその旨を届け出なければならないとされており、家庭裁判所の許可を得ただけでは変更の効力は生じないものである。

- (3) 審査請求人及び審査請求人の母に対する滞納処分について

処分庁は、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滞納している固定資産税等について完納ならなかったことから、財産調査を行い、地方税法（昭和25年法律第226号）第15条の7第1項に規定する滞納処分の執行停止要件に該当しないことを確認し、差押処分を行ったものである。

もっとも、認知症である審査請求人の母に対する滞納処分の効力が問われるが、租税債権における徴収権の行使においては、滞納処分の相手方である滞納者の法律行為能力の有無までは求められておらず、滞納者の意思能力の欠如によって滞納処分自体が制限や影響を受けることもないと解されており、意思能力が欠如した者への滞納処分の禁止を規定した法令等もないから、違法な処分であったということとはできない。

また、この差押処分に係る土地は、国税徴収法（昭和34年法律第147号）第75条から第78条までに規定する差押禁止財産には該当しないものである。

審査請求人及び審査請求人の母に対する差押書の送達については、納税課職員が審査請求人宅を訪問したところ、審査請求人が対応を拒否したため、地方税法第20条第3項第2号に基づき、差置送達を行っている。

以上のとおり、審査請求人及び審査請求人の母に対する滞納処分に違法な点は認められず、審査請求に理由はないから、棄却するのが相当である。

第4 調査審議の経過

令和元年7月4日 審議

令和元年8月2日 審議

令和元年9月9日 審議（審査庁への照会）

令和元年10月9日 審議

令和元年11月15日 審議（審査庁への質疑）

令和元年12月23日 審議

第5 審査会の判断の理由

1 審理員の審理手続について

本件記録によれば、審理員の審理の経過は次のとおりである。

平成30年12月28日	審理員の指名
平成31年1月4日	処分庁へ審査請求書の写しを送付するとともに、弁明書の提出を依頼（審理員）
同年1月15日	意見陳述書提出（審査請求人）
同年1月18日	弁明書提出（処分庁）
同年1月25日	審査請求人へ弁明書（副本）を送付（審理員）
同年2月1日	処分庁（納税課）へ質問書を送付（審理員）
同年2月5日	反論書提出（審査請求人）
同年2月6日	処分庁へ反論書を送付（審理員）
同年2月15日	処分庁（資産税課）へ資料の提出を依頼（審理員）
同年2月22日	質問書に対する回答書提出（処分庁（納税課））
同日	資料の提出（処分庁（資産税課））
同年3月8日	審理手続の終結
同年3月20日	審査庁へ審理員意見書を提出（審理員）

以上の審理手続について、違法な点は認められない。

2 審査庁の判断の妥当性について

(1) 審査請求人に対する課税処分について

地方税法第362条第1項により、固定資産税の納期は、4月、7月、12月及び2月中において、市町村の条例で定めるとされている。これを受け、山形市市税条例（昭和40年市条例第37号。以下「条例」という。）第56条において、固定資産税の各納期が定められており、第1期の納期限は4月30日とされている。（都市計画税の賦課徴収については、地方税法第702条の8第1項及び条例第57条第4項において、固定資産税の賦課徴収とあわせて行う旨規定されている。）

地方税法第364条第9項により、納税通知書は、遅くとも納期限前10日までに納税者に交付しなければならないとされているところ、一年度における各納期の納付額（当該年度分の固定資産税額及び都市計画税額をその納期の数で除して得た額）を記載した納税通知書は、第1期の納期限が4月30日であるから、当該年度の遅くとも4月20日までには納税者に交付されていると推定される。

平成25年度から平成29年度までにおいても、かかる規定のとおり納税通知書の発送処理が行われ、各年度の遅くとも4月20日までには適式な納税通知

書が審査請求人に対し送達されたと推定される。この点について、これを覆す特段の事情は見当たらないから、平成25年度から平成29年度までの各年度につき、審査請求人に対し適法に納税通知書の送達が行われたと認めるのが相当である。

平成30年度においては、納税通知書について平成30年4月12日に郵便局への引渡し、翌13日から順次発送とされているから、遅くとも同年4月20日までには適式な納税通知書が審査請求人に対し送達されたと推定される。この点について、これを覆す特段の事情は見当たらないから、平成30年度においても審査請求人に対し適法に納税通知書の送達が行われたと認めるのが相当である。

本件審査請求が受領されたのは平成30年11月27日（審査請求書は平成30年11月26日付）であるが、以上のとおり、審査請求人への課税処分は適法に行われたと認められ、不服申立てに関する教示の懈怠その他の審査請求期間についての例外が認められる正当な理由も見当たらない以上、平成25年度から平成29年度までの課税処分についての審査請求は処分があった日の翌日から起算して1年を経過し、また、平成30年度の課税処分についての審査請求は処分があったことを知った日の翌日から起算して3月を経過しているから、審査庁の諮問に係る判断のとおり、却下するのが相当である。

(2) 審査請求人に対する滞納処分について

地方税法第371条第1項により、納税者が納期限までに固定資産税に係る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とされているところ、平成25年度から平成30年度まで（平成27年度を除く。以下同じ。）の各年度において、督促状発送日の記録から、審査請求人に対する督促状の送達は適法に行われたことが認められる。

したがって、地方税法第373条第1項第1号により、平成25年度から平成30年度までの各年度において、督促状を発した日から起算して10日を経過した日の後においては、処分庁は審査請求人の財産を差し押えなければならない状態となった。

これを受け、財産調査の後、審査請求人に対し差押処分が行われたものであるが、処分庁が行った財産調査において、審査請求人につき地方税法第15条の7第1項に規定する滞納処分の執行停止要件に該当する事実は認められないことが確認されている。また、この差押財産は、審査請求人が居住していない土地であり、国税徴収法第75条から第78条までに規定する差押禁止財産には該当しないものといえる。

差押処分に当たっての審査請求人に対する差押書の送達については、審査請求人宅において審査請求人が対応を拒否したため、地方税法第20条第3項第2号に基づき、差置送達を行っている。

なお、審査請求人に対する滞納処分に係る差押の登記及び付記登記に係る処分については、山形地方法務局登記官によるものであるから、登記の嘱託までを滞納処分に含めることが相当であるが、嘱託の内容に誤りは認められない。

以上のとおり、審査請求人に対する滞納処分は適法に行われたと認められ、審査請求に理由はないから、審査庁の諮問に係る判断のとおり、棄却するのが相当である。

(3) 審査請求人に対する滞納処分に係る差押の登記及び付記登記に係る処分について

(2)において述べたとおり、審査請求人に対する滞納処分に係る差押の登記及び付記登記に係る処分については山形地方法務局登記官によるものであり、山形市長は行審法第4条各号による行政庁に該当せず、審査をすることが不相当であることから、審査庁の諮問に係る判断のとおり、却下することが相当である。

また、名の変更について、戸籍法第107条の2により家庭裁判所の許可を得てその旨を届け出なければならないとされており、家庭裁判所において許可を得ただけでは戸籍上の変更の効力は生じず、届出によりその効力が生じるとの審査庁の諮問に係る判断についても妥当である。

(4) 審査請求人の母に対する課税処分について

行審法第2条において、行政庁の処分に不服がある者は、審査請求をすることができるが、この「行政庁の処分に不服がある者」、すなわち不服申立適格を有する者とは、当該処分により自己の権利若しくは法律上保護された利益を侵害された者又は必然的に侵害されるおそれのある者を意味するとされる。(最判昭和53年3月14日)

審査請求人の母に対してなされた課税処分について、そもそも審査請求人は処分の相手方ではなく、審査請求人を自己の権利若しくは法律上保護された利益を侵害され又は必然的に侵害されるおそれのある者ということとはできない。したがって、審査請求人の母に対する課税処分について、審査請求人は不服申立適格を有しないから、審査請求人の母に対する課税処分に係る審査請求は不合法であり、却下するほかない。

なお、この点、審査庁においては、不服申立適格の検討を行わず、審査請求についての期間徒過を理由に却下としており、この理由について妥当とはいえない。

(5) 審査請求人の母に対する滞納処分について

ア 審査請求人の母に対する滞納処分に係る審査請求人の不服申立適格について

行審法第2条において、行政庁の処分に不服がある者は、審査請求をすることができるが、この「行政庁の処分に不服がある者」、すなわち不服申立適格を有する者とは、当該処分により自己の権利若しくは法律上保護された利益を侵害された者又は必然的に侵害されるおそれのある者を意味するとされる。(最判昭和53年3月14日)

滞納者との共有に係る不動産につき滞納者の持分が国税徴収法第47条第1項に基づいて差し押さえられた場合における他の共有者は、その差押処分の法的効果による権利の制限を受けるものであって、当該処分により自己の権利を侵害され又は必然的に侵害されるおそれのある者として、その差押処分の取消しを求めるにつき法律上の利益を有するものに当たるとされる。(最判平成25年7月12日)

以上を鑑みるに、審査請求人の母に対する滞納処分について、審査請求人は不服申立適格を有している。この点、審査庁においても同様の見解をとっており、その判断は妥当といえる。

また、差押処分に当たっての審査請求人の母に対する差押書の送達については、審査請求人宅において審査請求人が対応を拒否したため、地方税法第20条第3項第2号の規定に基づき、差置送達を行っている。この日付が平成30年11月5日であり、審査請求が受理された日が平成30年11月27日であることから、審査請求人が審査請求人の母に対する滞納処分を知った日の翌日から3月を経過していないことは明らかであるため、行審法第18条第1項に定める審査請求期間を徒過していないことを申し添える。

イ 審査請求人の母に対する滞納処分について

(7) 地方税法は、地方団体の長が納税者から地方団体の徴収金を徴収しようとするときは、文書により納付の告知をしなければならないと定めており(地方税法第13条第1項)、納税の告知の効力、すなわちその納税義務の確定は告知の文書(納税通知書)が納税者に送達されたときに生ずる。

また、地方税法第371条第1項及び第373条第1項第1号によれば、固定資産税の滞納処分を行うためには、滞納者に対し督促状の送達があったことが必要とされている。

また、不動産の差押の効力は、その差押書が滞納者に送達されたときに生ずるものとされている(地方税法第373条第7項、国税徴収法第68条第2項)。

このように、滞納処分が有効に行われるためには、各種文書が納税者（滞納者）に送達されることが必要である。

(イ) ところで本件記録によれば、審査請求人の母について、以下の事実が認められる。

- ① 平成25年8月（日は不明）に、診断書が作成され、アルツハイマー型認知症との診断を受けた。当該診断書によれば、認知症機能検査（スクリーニング検査）の結果は「HDS-R a a / b b、MMSE c c / d d」であり、いずれも認知症疑いとの結果が出ている。また、所見として「○○○○○○○○○○、○○○○○○○○○○、○○○○○○○○○○」とされ「○○○○○○○○○○、○○○○○○○○○○、○○○○○○○○○○、○○○○○○○○○○、○○○○○○○○○○」を認め、常時の介護が必要な状況です。」とされている。
- ② 平成25年10月1日に専門医師により健康診断書が作成され、それによれば、平成21年か同22年に認知症を発症したものと推定され、認知症機能検査（スクリーニング検査）の結果は「HDS-R a a / b b、MMSE c c / d d」であり、いずれも認知症疑いとの結果が出ている。また、所見として「○○○○○○○○○○、○○○○○○○○○○」とされている。
- ③ 平成26年1月7日、特別養護老人ホームであるXに住所移転がなされ、その頃同施設へ入所したことがうかがわれる。
- ④ 平成28年5月20日、審査請求人から処分庁に対し、その母についての「送付先届出書」が出され同月23日にて受理されているが、その理由欄に「本人は特別養護施設入所中で言語等不明瞭且つ要介護e」との記載がある。
- ⑤ 平成30年2月28日、要介護fの認定を受けた。

以上の事実を総合すれば、審査請求人の母については、遅くとも平成25年8月以降、精神上的障害により事理を弁識する能力を欠いていた可能性が認められ、同人に、本件滞納処分に係る各種文書の送達を受領する能力（受領能力）があったかどうかについて、強い疑念を抱かざるをえない。

(ロ) 本件滞納処分に係る各種文書の送付がなされた当時、審査請求人の母に受領能力があったかどうかの点について、審理員はその意見書において、「租税債権については、その目的の実現のため徴収手続が法定化されており（租税法主義）、徴収権の行使においては、滞納処分の相手方である滞納者の法律行為能力の有無までは求められてはおらず、相手方の意思能力の欠如（意思表示の受領能力等の欠如等）によって滞納処分自体が制限や影響を受けることもないと解されており、意思能力が欠如した者への滞納処分の禁止を規定した法令等もないことから、審査請求人の母に対する滞納処分が違法な処分であったということとはできない。」と述べ、そもそも受領能力の有無を問題にする必要がないとの判断を示している。

しかしながら、そもそも送達とは、その相手方に対して書類を交付あるいは送付してその内容を了知させることを目的とする制度であるから、相手方が文書内容を了知する能力を有することが前提となっていると解さざるをえない。そして地方税法が、前述のとおり、滞納者（納税者）に対しての納税通知書や督促状、差押書の送達を要求しているのであるから、同法は、当然に当該送達の相手方に受領能力を要求していると解すべきである。この点について、別段の定めがないことをもって、これを否定する根拠とする見解は、原則と例外を転倒させた議論であって、到底、是認できない。

また審査庁は、当審査会に対する令和元年10月31日付回答書において、一般的な文書の送達について相手方の受領能力が必要となることを認めつつも、以下の理由により、本件滞納処分に係る各種文書の送達については、相手方の受領能力は不要と主張する。なお、審査庁は、令和元年11月15日の当審査会において、相手方受領能力を不要とする旨を規定した具体的法令条文の存在は確認していない旨、答弁した。

- ① 国税通則法基本通達では、送達を受けるべき者が無能力者である場合においても、その者の住所等に送達するとしている。
- ② 関係者からの申出がない限り、本人の受領能力の有無を個別に把握し、それに応じて賦課徴収を行うことは現実に不可能である。
- ③ 仮に無能力となった場合、成年後見制度を利用するなど本人の不利益を回避するための方策をとりうる。
- ④ 受領能力のない者への送達が効力を生じないとしたならば、仮に悪意をもって法定代理人をおかない場合、法的な手続を踏むなどして法定代理人が選任されない限り送達の手段がなく、事実上賦課徴収が困難となり、税の公平を保てない。

しかしながら、以下に述べるとおり、そのいずれも受領能力を不要とする根拠とは認められない。

①について

通達は行政内部の規範に過ぎず、法規範性は有しないものである。したがって通達は、法律の範囲内において解釈適用されるべきものであって、受領能力を不要とする特段の法律の規定がない限り、通達によって受領能力を不要とすることはできないし、そう解釈すべきではない。事実、当該通達は、法定代理人があるときはその住所地等に送達するとしているのであって、これは送達の相手方に受領能力を必要とすることを前提としているものである。なぜなら、もし送達の相手方に受領能力が不要であるとするならば、法定代理人の有無にかかわらず、本人に対して送達すれば足りるからである。このように、本通達

が、送達の相手方に受領能力が不要であるとしているとの解釈は誤りであって、審査庁の見解を根拠づけるものとは認められない。

②③④について

受領能力の欠如によって、当該賦課徴収手続が無効となったとしても、受領能力欠如の問題を除去する方策をとった上で、再度手続をなすことは決して不可能ではない。また、受領能力が欠如した者自身に対して、成年後見制度の申立をなすことなど期待できるはずもない。そして「悪意をもって法定代理人をおかない者」とは、受領能力がない納税者あるいは滞納者自身ではないはずである。問題は、「法律による行政」が行われるかどうかということであって、「税の公平性」の問題ではない。

そもそも、滞納処分などの不利益処分についての送達に、受領能力を問題にしないということは、その者の法的な利益を無視するに等しく、著しく正義に反するものといわなければならない。このような重大な問題を看過してまで、送達の相手方に受領能力が不要であると解釈し運用することに正当な理由があるとは到底考えられない。

- (エ) 以上のとおり、当審査会は本件滞納処分に係る各種文書の送達においては、その相手方である審査請求人の母に受領能力が必要であると解する。したがって前述のとおり、その受領能力の存在に強い疑いを抱かざるを得ない事情がある以上、審理員、審査庁において同人の受領能力の有無についての調査及び検討が必要である。

しかしながら、審理員、審査庁において受領能力は不要であるとの見解をとったため、この点についての調査及び検討は、全くなされていない。

よって、上記の者の受領能力の有無についてさらに調査検討を尽くす必要があるので、当審査会としては、審査請求人の母に対する滞納処分に対する審査請求を棄却すべきであるとの審査庁の諮問に係る判断を、現時点において妥当とすることはできない。

山形市行政不服審査会

山 上 朗 (会長)

安 達 孝 藏

安 達 典 子

和泉田 保 一

山 本 富 夫