

裁決評釈

違法な処分ではないものの「不当」な処分であるとして、 公売公告処分の全部を取り消した事例

国税不服審判所令和5年8月21日裁決（裁決事例集132号）

前福岡国税不服審判所 首席国税審判官
村松 洋 介

◆SUMMARY◆

本裁決は、請求人に対する公売公告処分が、原処分庁が分割納付誓約期間内に公売に付したという時期の判断において、「その裁量権の行使が、差押財産の換価に関する制度の趣旨・目的に照らして合理性を欠く不当な処分である」として、公売公告処分の全部を取り消したものである。

本裁決では、まず処分の違法性、不当性それぞれの判断基準を対比させつつ、不当性の判断基準を具体的に明らかにし、次に裁量権行使の準則である換価事務提要の「その他特に換価をしないことを適当とするとき」の考慮要素を挙げた上で、それに沿った当てはめを行い、最終的に公売公告処分の不当性を導いている。

本稿では、従来の裁決事例及び学説を検討し、本裁決が違法と不当を区別した判断枠組みを採ったことの意義を述べた。また、本裁決が、裁判例における違法性判断の考慮要素を参考として、不当性判断の考慮要素を定立した点について、学説を参照しつつ、その意義を明らかにした。

本裁決は、徴収事件において原処分の不当を理由に処分を取り消した点で、今後の参考になるように思われる。

（税大ジャーナル編集部）

キーワード：差押財産の換価、公売公告処分、裁量権の行使、不当な処分、不当性判断の考慮要素

本内容については、すべて執筆者の個人的見解であり、
税務大学校、国税庁あるいは国税不服審判所等の公式
見解を示すものではありません。

目 次

I 事実	2
1 事案の概要	2
2 事実関係	2
II 裁決要旨	3
1 法令解釈等	3
2 検討	5
III 評釈	6
1 本裁決の意義	6
2 審査の対象になる「不当な処分」——その根拠及び国税通則法との関係	7
3 「不当」の意義について	7
4 本裁決の判断枠組みについて	8
5 本裁決における当てはめについて	13
6 結語	17

I 事実

1 事案の概要

本件は、原処分庁が、審査請求人（以下「請求人」という。）の滞納国税を徴収するため、運送業を営む請求人が所有する駐車場等の各不動産の公売公告処分を行ったのに対し、請求人が、請求人の滞納国税について「分割納付誓約書」を提出し、これに基づく納付計画に従って納付を継続していることからすれば、当該分割納付計画の期間中にした当該公売公告処分は、公売に付すべき時期を誤った違法又は不当な処分であるとして、その全部の取消しを求めた事案である。

2 事実関係

- (1) 原処分庁は、平成 12 年 8 月 25 日から平成 22 年 1 月 22 日までの間、請求人の別表 1 記載の滞納国税（以下「本件滞納国税」という。）について、国税通則法（以下「通則法」という。）第 43 条《国税の徴収の所轄庁》第 3 項の規定に基づき、順次、K 税務署長から徴収の引継ぎを受けた。
- (2) 請求人は、平成 9 年から平成 21 年までの間、繰り返し滞納を発生させ、平成 15 年頃から分割納付を開始した。
- (3) 原処分庁は、平成 20 年に別表 2 記載の土地（以下「本件土地」という。）を、令和元年に本件土地上に存する建物を差し押さえた（以下、本件土地と当該建物を併せて「本件各不動産」という。）。
- (4) 請求人は、平成 22 年 2 月以降に新たに納期限が到来する国税について、滞納国税はなかつ

た。

- (5) 請求人は、令和元年、2年、3年、それぞれ「分割納付誓約書」を提出した。令和4年6月10日には、納付計画欄の年月日（令和4年6月30日から令和5年5月31日までの各月末日）及び納付額（各月××××円）を記載した「分割納付誓約書」を原処分庁に提出した（以下、同日付の「分割納付誓約書」における納付計画に係る期間のことを「本件分割納付誓約期間」という。）。なお、令和元年6月30日から公売公告処分の前月である令和×年×月×日まで、各期日前に計画どおり納付が行われており、不履行は一度もなかった。
- (6) 一方、原処分庁所属の徴収担当職員（以下、請求人と面接等をした各徴収担当職員を「本件各徴収担当職員」という。）は、平成28年に、請求人の当時の代表取締役が本件土地の公売手続を進める旨説明した。平成30年、令和元年には、請求人の現在の代表取締役に分割納付の継続及び公売手続を進める旨説明した。
- (7) 請求人は、令和4年5月時点で車両13台を保有しており、本件土地は大型車両の駐車場、従業員用の駐車場及び車両整備用の車庫として、また、本件土地上の建物は整備機材等の置場及び休憩所等として利用されている。
- (8) 原処分庁は、令和×年×月×日付で、本件滞納国税を徴収するため、本件各不動産について、国税徴収法（以下「徴収法」という。）第95条《公売公告》第1項の規定に基づき、公売の開始及び締切りの日時を令和×年×月×日から×月×日まで、売却決定の日時を×年×月×日×時×分、買受代金の納付の期限を×日×時×分などとする公売公告処分（以下「本件公売公告処分」という。）を行った。なお、本件滞納国税について、本件公売公告処分の時点で、通則法第46条《納税の猶予の要件等》に規定する納税の猶予、徴収法第151条《換価の猶予の要件等》及び同法第151条の2に規定する換価の猶予、その他法令の規定による換価の制限の適用はなかった。
- (9) 請求人は、本件公売公告処分に不服があるとして、令和4年10月3日に審査請求をした。

II 裁決要旨

全部取消し。

1 法令解釈等

- (1) 国税納付の猶予と換価の制限について

- イ 「国税の徴収は、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することを目的としており、財産を差し押さえた場合は、滞納者の意思にかかわらず、直ちに換価手続に入るのが原則である。」
- ロ 「徴収法第95条第1項において公売公告の時期が規定されている以外には、換価に関する時期について定めた法令上の規定はなく、また、換価の猶予（徴収法第151条）をした場合等の一定の場合を除き、差押財産を公売に付すことを制約する法令上の規定もない。」
- ハ 「差押財産の換価は、国税局長等が差し押さえた滞納者の財産を売却し、その売却代金をもって滞納国税を早期かつ確実に徴収することを最終目的として実施するものであるが、他方で滞納者の権利利益に法律上及び事実上の重大な影響を及ぼす効果を有していることから、差押財産の換価に当たっては、画一的に実施するのではなく、滞納者の個々の実情を踏まえた上で、対象事案を適切に選定する必要がある。そのため、差押財産の換価は、換価事務提

要において、換価事務を適正に実施するための実施手続及びこれに関連する様式が整備され、事務処理の統一が図られている。」

- ニ 「換価事務提要第2章第2節《公売予告通知書等の送付》8《出署者への対応》においては、公売手続前において、原則公売予告を行うことにより、滞納者の現況（例えば、事業状況、生計の現況、納付計画等）を十分聴取して極力納付を促すこととし、早急に納付することが困難な者については、その実情により、換価を実施すべき者とそれ以外の方法により滞納整理をすることが適切と見込まれる者」とに判別し、それぞれの区分に従ってその後の滞納整理を行うこととしている。

また、換価事務提要第2章第4節13《法令の規定による換価の制限の有無》において法令の規定による換価を制限すべき事項を定めるほか、同14において特に換価をしないことを適当とする場合として、①通則法第55条第1項第3号の規定により納付委託を受けたとき、②賦課交渉中、相続があった場合における承認又は放棄をすべき熟慮期間中（民法第915条）及び訴えの提起があった場合で特に換価をしないことが適当と認められるとき、③その他特に換価をしないことを適当とするときを挙げている。そして、上記③の「換価をしないことを適当とするとき」の判断に当たっては、差押財産の換価が滞納者の権利・利益に法律上及び事実上の重大な影響を及ぼす効果を有することに鑑みれば、上記①及び②に例示として掲げられた事情のほか、更に滞納者の個々の実情を踏まえ、国税の効果的な徴収に向け、個々の滞納事案における自主納付の見込み、公売による換価額、差押財産の公売による滞納者への影響等諸般の事情をも考慮して判断することが相当であるものと解される。」

(2) 国税局長等が換価をすべき時期に関する裁量について

「国税局長等が換価をすべき時期に関する法令上の制限としては、換価の猶予をした場合等の一定の場合を除き、差押財産を公売に付すことを制限する法令上の規定はなく、……分割納付誓約書による取扱いにおいて当該取扱期間中の換価を制限する合意がされたとも解されないところ、法令上の制限がない場合の国税局長等による公売に付すべき時期についての判断は、滞納者の個々の実情を踏まえた上で、対象事案を適切に選定する必要があるから、その判断は国税局長等の合理的な裁量に委ねられているものと解される。

したがって、国税局長等が公売による換価手続の第一段階としてする公売公告処分は、国税局長等の判断が事実の基礎を欠くか又は社会通念上著しく妥当性を欠き、裁量権の範囲の逸脱又は濫用してされたと認められる場合に限り、当該処分は違法となり、また、当該処分が違法であるとまではいえないものの、国税局長等の公売公告処分に係る裁量権の行使が、……差押財産の換価に係る制度の趣旨・目的に照らし合理性を欠く場合には、不当と判断すべきものと解される。

そして、……換価事務提要は、換価事務を適正に実施するため、その実施手続及びこれに関連する様式を整備し、事務処理の統一を図ったものであり、ひいては、国税局長等の裁量権行使に係る準則を定めたものであると解されることから、国税局長等がした公売に付すべき時期の判断が裁量権の範囲の逸脱若しくは濫用又は合理性を欠くものであるか否かは、……滞納者の個々の実情を踏まえ、国税の効果的な徴収に向け、個々の滞納事案における自主納付の見込み、公売による換価額、差押財産の公売による滞納者への影響等の諸般の事情を考慮して判断することが相当であると解される。」

2 検討

(1) 本件公売公告処分は裁量権の範囲の逸脱又は濫用による違法な処分か否か

「請求人には自主納付による完納の見込みがあったとはいえないこと、本件各不動産の換価額として相応の金額が見積もられていたこと、請求人が事業のために使用していた本件各不動産を公売に付することにより、必ずしも同事業の継続を不可能にするものであるとはいえないことなどの……各事情を考慮すれば、本件公売公告処分の当時、本件各不動産を公売に付さないことが適当なときであるとはいえない旨の原処分庁の判断が、事実の基礎を欠くか又は著しく妥当性を欠いているということとはできない。

したがって、本件公売公告処分により本件各不動産を公売に付する時期について、原処分庁に裁量権の範囲の逸脱又は濫用があったとは認められないから、本件公売公告処分は適法である。」

(2) 本件公売公告処分は裁量権の行使の合理性を欠く不当な処分か否か

イ 自主納付の見込みに関する事情について

「請求人は、……平成 22 年 2 月以降、新たに納期限が到来する国税について滞納を発生させておらず、また、……本件滞納国税に比して僅少ではあるものの、平成 15 年頃から本件公売公告処分までに 20 年近くにわたって本件滞納国税の分割納付を継続している。そして、当該分割納付の額は、令和元年 6 月以降、……分割納付誓約書による取扱いにより、請求人の収支状況及び財産の保有状況から支払可能な金額として、原処分庁も認めた金額であったといえる。

以上のような自主納付の見込みに関する事情からすれば、本件公売公告処分の当時、少なくとも本件分割納付誓約期間内に、請求人が納付計画どおりの自主納付を継続する蓋然性が高かったというべきである。」

ロ 公売による換価額に関する事情について

「本件公売公告処分の当時に、本件各不動産を直ちに換価しなければその価額が下落して、徴収の目的を達せられなくなるなどの事情があったとは認められない。

また、本件滞納国税は、……不納付加算税及び延滞税の附帯税のみであって本税の未納は残されておらず、今後、更に未確定の延滞税が加算されることはない。そうすると、例えば、本件各不動産を直ちに換価し、その換価代金を滞納国税に充てて未確定の延滞税の発生を抑止することで、滞納国税の総額に対する本件各不動産の換価額の割合の低下を防止し、換価額の相対的な価値が維持されるなど、本件各不動産を直ちに換価することで徴収上有利となる事情もない。

以上からすれば、本件各不動産については、本件公売公告処分の当時、直ちに換価をすることで、換価額の下落の回避又は換価額の相対的な価値の維持ができたとは認められない。そうすると、公売による換価額に関する事情として、本件分割納付誓約期間内に直ちに本件各不動産を公売に付すべき、あるいは、付さなければならない事情はなかったというべきである。」

ハ 本件各不動産の公売による請求人への影響について

「本件土地は、……大型車両の駐車場及び車両整備用の車庫等として利用されている。そのため、本件土地が公売に付された場合に、請求人が従前と同様の事業を継続するためには、請求人の運送業において大型車両の駐車場及び車両整備用の車庫等として利用できる本件土地の代替土地の確保が必要となる。

しかしながら、大型車両複数台を駐車できる面積があり、かつ、車両整備用の車庫も設置す

ることができる代替土地を確保するには、相応の期間を要すること、また、そのような代替土地が確保できない場合には、請求人が運送業に使用する大型車両の保有台数を減らして事業規模を縮小するなどして対処せざるを得ないことが想定される。」

「本件各徴収担当職員は、請求人に対し、令和元年6月18日には、公売手続を進める旨の説明をしたものの、それ以降、本件公売公告処分に至るまで、公売手続を進める旨の説明や公売時期に関する説明を行っていない。

そして、請求人も、請求人が……本件各不動産の公売手続は進められている旨理解していたというものの、請求人が本件公売公告処分がされた後に、『話が急であり事業に支障を来す』などと申述していたことからすれば、令和4年6月10日付の『分割納付誓約書』の納付計画のとおり分割納付を履行している限りは、……直ちに本件各不動産が公売に付されることはない」と期待していたと認められる。

以上の事情からすれば、本件各徴収担当職員が、請求人に対し、令和4年6月10日付の『分割納付誓約書』による分割納付を認めつつ、本件各不動産に係る公売時期の説明をしなかったことで、請求人が、同『分割納付誓約書』の納付計画のとおり分割納付を履行している限りは、……直ちに本件各不動産が公売に付されることはない」と期待したことにより、本件各不動産の代替土地の確保のための機会及び期間が事実上なかったというべきである。そうすると、本件各徴収担当職員が請求人に対して、公売時期の説明をするなどして上記期待を排斥することなく本件公売公告処分がされたことで、本件公売公告処分による請求人の事業への影響がより大きくなったことは否定できない。」

ニ 小括

「以上で述べたとおり、少なくとも本件分割納付誓約期間内においては、請求人が納付計画どおりの自主納付を継続する蓋然性が高く、直ちに換価をすることで、換価額の下落の回避又は換価額の相対的な価値の維持ができたともいえず、また、本件分割納付誓約期間内に本件各不動産が公売に付されることはない」と期待した請求人としては、本件各不動産の代替土地を確保し得る機会及び期間が事実上なく、公売による請求人の事業に対する影響がより大きくなったというべきであり、これらの各事情を考慮すると、本件公売公告処分は、滞納者である請求人の個々の実情を十分に踏まえたものであるとはいいい難く、また、必ずしも本件滞納国税の効果的な徴収に資するものであったともいい難いものであるといわなければならない。そうすると、本件公売公告処分は、原処分庁が本件分割納付誓約期間内に公売に付したという時期の判断において、その裁量権の行使が、差押財産の換価に関する制度の趣旨・目的に照らして合理性を欠く不当な処分であるといわなければならない。」

Ⅲ 評釈

1 本判決の意義

本判決は、請求人に対する公売公告処分が、原処分庁が分割納付誓約期間内に公売に付したという時期の判断において、「その裁量権の行使が、差押財産の換価に関する制度の趣旨・目的に照らして合理性を欠く不当な処分である」として、公売公告処分の全部を取り消したもので

ある⁽¹⁾。

本判決では、まず処分の違法性、不当性それぞれの判断基準を対比させつつ、不当性の判断基準を具体的に明らかにし、次に裁量権行使の準則である換価事務提要の「その他特に換価をしないことを適当とするとき」の考慮要素を挙げた上で、それに沿った当てはめを行い、最終的に公売公告処分の不当性を導いている。ここに本判決の意義があるといえる。

2 審査の対象になる「不当な処分」——その根拠及び国税通則法との関係

行政不服審査法第1条は、「この法律は、行政庁の違法又は不当な処分その他公権力の行使に当たる行為に関し、国民が簡易迅速かつ公正な手続の下で広く行政庁に対する不服申立てをすることができるための制度を定めることにより、国民の権利利益の救済を図るとともに、行政の適正な運営を確保することを目的とする。」と規定する（下線は、筆者による。以下同じ）。ここでは「不当な処分」も不服申立ての対象とされていることから、審査庁は行政庁の処分が適法か違法かであるかにとどまらず、それが不当か否かについても審査できる⁽²⁾。

また、通則法第80条《行政不服審査法との関係》は、「国税に関する法律に基づく処分に対する不服申立てについては、この節その他国税に関する法律に別段の定めがあるものを除き、行政不服審査法の定めるところによる。」と規定している。

このことから、行政不服審査法が規定する一般的な考え方は、原則として国税に関する法律に基づく処分に対する不服申立てについても適用される。こうして、国税不服審判所が扱う審査請求においては、原処分の適法又は違法だけでなく、その処分に係る裁量の当否についても調査・審理の対象となり、国税不服審判所長は不当を理由として原処分を取り消すことができる。

3 「不当」の意義について

では、「不当」とは何か。宇賀克也名誉教授は、『「不当」とは、違法ではないが、制度の趣旨・目的に照らし裁量権の行使が適正を欠く場合をいう。』⁽³⁾と定義づけている。芝池義一名誉教授は、行政処分を行うについて行政庁に裁量が与えられている場合において、裁量の逸脱または

⁽¹⁾ 課税事件では、国税不服審判所平成22年12月1日裁決（裁決事例集81号）が、青色申告の承認の取消処分を不当として取り消している。

⁽²⁾ 当・不当の問題まで審査できる根拠について、塩野宏名誉教授は、「裁判過程においては、裁判所の審査は処分の適法性の問題に限定される。裁判所は法律上の争訟について法律的問題のみを取り上げて判断するのだからであり、仮に、裁判所が処分の当・不当まで判断することになると、憲法上の問題が生ずることになる。これに対して、行政上の不服申立ての場合には行政部内の自己統制であるから、当・不当の問題についてまで裁断機関の判断を及ぼさせても憲法上の問題は起こらない。」（塩野宏『行政法Ⅱ〔第六版〕行政救済法』（有斐閣、2019年）9頁）と説明する。宇賀克也名誉教授も、「行政上の不服申立ての長所としては、ある行政処分が違法か否かのみならず、行政裁量の行使が不当でないかも審理できることが挙げられる。すなわち、裁判所は、法適合性を審査する機関であるので、適法・違法の問題を審理することができるのみであり、適法であるが裁量権の行使が妥当でないかという当・不当の問題は審理できない。これに対して、行政上の不服申立ては、第三者機関が審理する場であっても、広い意味では、行政部内における自己統制であるので、当・不当の問題を審理しても、憲法問題は生じない。」

（宇賀克也『行政法概説Ⅱ 行政救済法〔第7版〕』（有斐閣、2021年）17頁）と指摘する。

⁽³⁾ 宇賀・前掲注(2)書・1頁。

濫用に至らない程度の不合理な裁量の行使があるとき、この処分は不当の処分と呼ばれる旨述べる⁽⁴⁾。さらに、「不当とは、行政裁量が認められる場合であって、裁量権の逸脱または濫用に当たるとはいえないが、裁量権行使（権限を行使しないことを内容とする裁量判断を含む）が妥当性を欠くこと」⁽⁵⁾、「不当は、法には違反していないが制度の目的からみて適切でないことをいう。例えば、裁量権のある者が権限の枠内で不適切な裁量をした場合には、違法ではないが不当であるなどという。」⁽⁶⁾などの説明がみられる⁽⁷⁾。

以上をまとめると、学説上、不当とは、行政裁量が認められる場合であって⁽⁸⁾、裁量権の逸脱または濫用には至らず、その点では違法ではないものの、制度の趣旨・目的に照らし、裁量権の行使が適切さや妥当性を欠くことを指すということができよう。

4 本裁決の判断枠組みについて

(1) 公売実施時期の判断の裁量性について

本裁決は、「法令上の制限がない場合の国税局長等による公売に付すべき時期についての判断は、滞納者の個々の実情を踏まえた上で、対象事案を適切に選定する必要があるから、その判断は国税局長等の合理的な裁量に委ねられているものと解される。」と述べている。よって本裁決は、行政裁量を認めているといいうる。

金子宏名誉教授は、「公売の実施時期の選択は、税務署長等による合理的な判断に任されていると解すべき」⁽⁹⁾と指摘する。

裁判例も、公売の実施時期の判断について裁量を認めている。東京地判平成 30 年 9 月 6 日（金融法務事情 2119 号 86 頁）は、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。」と述べた上で、「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か否かの判断は、国税の効果的な徴収に向け、自主納付の見込み、債権取立額又は公売による換価額、差押債権の取立て又は差押財産の公売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、徴収職員等の合理的な裁量に委ねられているものと解される。」と判示している。また、東京地判平成 21 年 11 月 13 日（税務訴訟資料 平成 21 年 1 月～平成 21 年 12 月順号 21-43）⁽¹⁰⁾や名古屋地判平成 23 年 3 月 17 日（訟務月報 58 巻 5 号 2270 頁）

⁽⁴⁾ 芝池義一『行政救済法』（有斐閣、2022 年）243 頁。

⁽⁵⁾ 室井力・芝池義一・浜川清・本多滝夫編著『コンメンタール行政法 I 【第三版】 行政手続法・行政不服審査法』（日本評論社、2018 年）357 頁。

⁽⁶⁾ 高橋和之・伊藤眞・小早川光郎・能見善久・山口厚編『法律学小辞典[第 6 版]』（有斐閣、2025 年）36 頁。

⁽⁷⁾ 板垣勝彦教授は、「当／不当というのは、行政処分が政策的にみて妥当か否かということ」と説明している（板垣勝彦『公務員をめざす人に贈る 行政法教科書[第二版]』（法律文化社、2023 年）95 頁）。

⁽⁸⁾ 平裕介「新行審法と市民の権利救済——「不当」性審査充実のための方策」（自治実務セミナー 693 号（2020 年）18 頁は、「多くの行政法研究者は、『不当』は裁量行為・裁量処分を前提とする概念であると解している」と説明する。

⁽⁹⁾ 金子宏『租税法[第 24 版]』（弘文堂、2021 年）1072 頁。

⁽¹⁰⁾ 同判決は、「自主的な納付に期待するか、あるいは公売による換価に踏み切るかという点は、……当該事案においていかなる徴収の方法が国税収入を確保するために効果的なものであるかという判断にもかかわるものであり、滞納税額の多寡、滞納者の資力、国税の納付状況、対象不動産の状況及び滞納者に

(11)も、同旨の判断を示している。

さらに従来裁判例も、換価の時期について裁量を認めている。国税不服審判所平成 22 年 2 月 22 日裁決（裁決事例集 79 号）は、「徴収法第 89 条は、差押財産は、徴収法第 5 章第 3 節の定めるところにより換価しなければならない旨規定し、徴収法第 94 条は、差押財産を換価するときは、これを公売に付さなければならない旨規定しているところ、差押財産を公売に付すべき時期について規定している法令はないから、公売公告処分等の時期については、国税の徴収に当たる所轄庁の合理的な裁量にゆだねられているものと解される。」と述べている。

以上のように、公売の実施時期について、学説、従来の裁判例、裁決事例は処分庁の裁量を認めており、本裁決もこれに沿ったものと見ることができる。

(2) 本裁決の立場、従来の裁決事例及び学説の見解について

イ 本裁決の立場

本裁決は、上記(1)で述べたように国税局長等の合理的な裁量を認めた上で、「国税局長等が公売による換価手続の第一段階としてする公売公告処分は、国税局長等の判断が事実の基礎を欠くか又は社会通念上著しく妥当性を欠き、裁量権の範囲の逸脱又は濫用してされたと認められる場合に限り、当該処分は違法となり、また、当該処分が違法であるとまではいえないものの、国税局長等の公売公告処分に係る裁量権の行使が、……差押財産の換価に係る制度の趣旨・目的に照らし合理性を欠く場合には、不当と判断すべきものと解される。」と説示する。つまり、本裁決は、処分の違法性、不当性それぞれの判断基準を対比させつつ、特に不当性の判断基準について、「違法であるとまではいえない場合に、裁量権の行使が差押財産の換価に係る制度の趣旨・目的に照らし合理性を欠く場合には不当になる」旨の立場を明確に示したとみることができよう。

ロ 従来の裁決事例

ここで従来の裁決事例を見てみると、公売公告処分そのものを扱った事例は見当たらないが差押処分にかかる事例が見られるところである。差押処分も公売公告処分の前段階で生じる滞納処分の一連の手続きの一つであり、公売公告処分と同じく裁量権の行使を伴うことから、差押処分の事例を参考にしていくこととしたい。

①国税不服審判所平成 21 年 5 月 11 日裁決（裁決事例集 77 号）は、原処分庁が、美容業を営む請求人の滞納国税を徴収するために行った不動産の差押処分に対し、請求人が、同処分は営業の継続を困難とする不当な処分である旨主張して、その全部の取消しを求めた事案である。同裁決は、本件差押処分の手続きに違法事由は見当たらないと述べたうえで、処分の不当性の判断基準に触れることなく当てはめに入り、「本件差押処分が、納税者の権利及び利益の保護並

とっての重要性、不動産の市況などの事情に応じ、個々具体的な事案によって様々であるといわざるを得ないから、最終的に公売による換価に踏み切る時期についての判断は、これを処分庁の合環的（ママ）な裁量にゆだねるほかはない。」とする。

(11) 同判決は、「公売手続を定める国税徴収法には、不動産の差押え後、その不動産につき公売をすべき時期を定めた規定は存在しない。そして、公売は、滞納処分の一環としてされるものであり、できるだけ高く売却することにより、滞納している租税債権をより多く回収することがその目的である。したがって、これを行う税務署長等としては、不動産市況など経済情勢を見た上で、より適格に売却する時期を決める必要があるというべきであるから、公売を実施する時期については、これを行う税務署長等の合理的な裁量により決められるというべきである。」と述べている。

びに生計及び事業の維持の観点から一定の範囲で制限しながらも国税債権の履行を強制的に実現することを目的とした滞納処分の趣旨に反しているとはいえず、……差押処分の時期が不当ともいえないから、本件差押処分が不当であるということはできない。」として、請求人の請求を棄却している。

同裁決は違法性ではなく不当性のみが争点になっているが、その不当性の判断基準を示さず、いきなり当てはめに入っているのが特徴である。

次に、②国税不服審判所平成 22 年 9 月 29 日裁決（裁決事例集 80 号）は、原処分庁が、請求人の滞納国税を徴収するため、不動産に係る請求人の持分について差押処分をしたのに対し、請求人が、滞納となったのは申告相談をした際の原処分庁の対応に問題があったからであり、継続して分割納付をしていたにもかかわらず行われた同処分は違法又は不当であるとして、その全部の取消しを求めた事案である。同裁決は、同処分が違法であるとの主張を斥けた後、「処分の不当とは、処分を行うにつき、法の規定から処分行政庁に裁量権が付与されていると認められる場合において、処分行政庁の行った処分が、裁量権の逸脱又は濫用により違法であるとまではいえないが、当該処分の基礎となる法や制度の趣旨及び目的に照らして不合理であることをいうと解するのが相当であるから、裁量権の範囲内にある事由に関する原処分庁の判断が当該処分の趣旨及び目的に反している場合には、当該処分は不当なものというべきである。」との不当性の判断基準を示す。そして、徴収法第 47 条《差押の要件》の規定に基づき納税者の財産を差し押さえるべき時期については、徴収職員の合理的な裁量にゆだねられており、差押えの時期の判断が差押処分の趣旨及び目的に反している場合には、当該差押処分が不当となるとする⁽¹²⁾。

同裁決は、①と比べると、不当性の判断基準について具体的に述べているのが特徴である。

さらに、③国税不服審判所平成 27 年 6 月 1 日裁決（裁決事例集 99 号）は、原処分庁が、請求人の滞納国税を徴収するため、債権の差押処分をしたことに対し、請求人が、分割納付の意思を示して一部納付をしたにもかかわらず、一方的に行われた同処分は不当であるなどとして、その全部の取消しを求めた事案である。同裁決は、「差押処分について、事実の基礎を欠くか又は社会通念上著しく妥当性を欠き、差押財産の選択又は差押えの時期に関する徴収職員の裁量権の範囲を逸脱し又は濫用してされたと認められる場合には、違法と判断すべきものと解され、また、差押処分が違法であるとまではいえない場合であっても、徴収職員の裁量権の範囲内における当該処分に関する判断が、上記……に述べる法や制度の趣旨及び目的に照らして不合理なものであると認められる場合には、当該差押処分は不当となることがあるものと解するのが相当である。」と述べる⁽¹³⁾。

⁽¹²⁾ 同裁決は、「請求人は分割納付を継続してはいるものの、納付計画に従ったものではなく、その納付状況や本件滞納国税の額に照らせば、本件滞納国税の完納までに相当期間が必要であり、本件差押処分の直後に自主納付により本件滞納国税が完納される可能性は著しく低かったといわざるを得ないから、請求人の財産を保全する必要性があった」とし、「分割納付を継続している旨の請求人の主張を踏まえても、本件差押処分の実施時期の判断については差押処分の趣旨及び目的に沿った合理的なものといえることができるから、本件差押処分は不当でない。」と結論づけ、請求人の請求を棄却している。

⁽¹³⁾ 同裁決は、本件差押処分は、「徴収法第 47 条第 1 項第 1 号が規定する差押えの要件が満たされており、差押えが制限されていなかったことが認められる。」とし、また、「本件差押債権は、徴収法第 75 条ないし第 78 条に規定するいずれの差押禁止財産にも該当せず、徴収法第 48 条に規定する超過差押え

ここでは処分の違法性、不当性それぞれの判断基準を対比させつつ、不当性の判断基準を具体的に説示している。

このように、差押処分にかかる従来の裁決事例は、①処分の不当性の判断基準を示さず、いきなり当てはめに入っているもの、②不当性の判断基準を示しているもの、③処分の違法性、不当性それぞれの判断基準を対比させつつ示しているものが見られる。これらは、それぞれの事案の特性や当事者の主張に応じて、適切な説示をしてきたものと解せられよう。

以上のことからすると、これらの裁決事例の後に行われた本裁決は、差押処分に後続する公売公告処分について、③の裁決事例を参考にしたものと理解できるように思われる。つまり、違法性、不当性それぞれの判断基準を対比させつつ、不当性の判断基準について「当該処分が違法であるとまではいえないものの、国税局長等の公売公告処分に係る裁量権の行使が、……差押財産の換価に係る制度の趣旨・目的に照らし合理性を欠く場合には、不当と判断すべき」と述べたと考えられるだろう。

ハ 学説

学説はどうか。「不当」の意義については上記3で検討したところ、ここでは違法と不当の関係について見ておきたい。

鈴木秀洋教授（執筆当時、文京区監査事務局・法務博士（専門職））は、ご自身の今までの調査及び経験から、行政不服審査における裁決（決定）において「違法要件と不当要件をあえて分けて考えず、『違法・不当一体』としての解釈・運用がなされている」⁽¹⁴⁾と実態を明らかにする。その上で、「本来ならば、両制度とも規定上『違法』と『不当』と二要件を定めている以上、まず、違法であるかが検討され、次に違法でないとしても不当でないかとの二段階審査がなされるべき」⁽¹⁵⁾と主張する。しかし、「実際は、『違法・不当でないか』との問題提起に始まり、『違法・不当でない』との結論に終わるという一体的（一段階）審査がなされているのが現状」⁽¹⁶⁾であり、同氏の調べた範囲で「違法とは別に不当の審査基準を示して二段階審査をしている例をみない。」⁽¹⁷⁾と説明している⁽¹⁸⁾。

及び無益な差押えにも該当しないと認められる。」とする。そして、滞納国税について全く納付を行っていなかった時期が約6年間あったこと、その後に納付したとしても回数は少なく、額も僅少であったことなどを認定した上で、「本件差押処分の直後に自主納付により本件滞納国税が完納される可能性は著しく低かったといわざるを得ず、このため、請求人の財産を早期に保全する必要性があったと認められる。」と述べる。最後に結論として、「本件差押処分は、徴収職員の裁量権の範囲を逸脱又は濫用してされたとは認められず、適法な処分であると認められる。また、本件差押処分に係る徴収担当職員の裁量権に基づく判断が、差押処分の趣旨及び目的に反して不合理なものであったともいえず、不当な処分と認めることもできない。」とし、請求人の請求を棄却している。

⁽¹⁴⁾ 鈴木秀洋『「不当」要件と行政の自己統制——住民監査請求制度と行政不服審査制度』自治研究第83巻第10号（2007）108頁。

⁽¹⁵⁾ 鈴木・前掲注(14)論文・108頁。

⁽¹⁶⁾ 鈴木・前掲注(14)論文・109頁。

⁽¹⁷⁾ 鈴木・前掲注(14)論文・109頁。

⁽¹⁸⁾ これに関連して、平・前掲注(8)論文・18頁は、『「不当」を理由に審査請求を認容した裁決例の中には、裁決において『違法』と『不当』の区別に言及せず単に『不当な処分』とするものや、『違法又は不当な処分』として違法ではないが不当な処分であるとまでは明示しなかった裁決例などがある。』とする。その上で、「このうち前者は実質的には『違法』の意味で『不当』を用いていると考えられるものもあると思われ、また後者もほとんど同様の理由から『不当』性の判断を分析すべき先例として適当なも

また、大江裕幸教授は、国の行政不服審査会答申を素材とした状況分析を行い⁽¹⁹⁾、行政裁量の取扱い（不当性審査）について、道路法 47 条の 4（14）第 1 項に基づく措置命令と国家公務員退職手当法 12 条 1 項に基づく退職手当制限処分に関する答申を取り上げている。そして前者については、係属した第 3 部会において、「その処分の前提となる事実の基礎を欠くなど、裁量権の濫用やその範囲を逸脱したものであった場合には違法となり、裁量権の行使が不適切である場合は不当となる」旨の判断枠組みが基本的には一貫して用いられてきたこと、後者については、第 3 部会で、「処分が、重要な事実の基礎を欠くか、又は社会観念上著しく妥当性を欠くものと認められる場合は、裁量権の範囲を逸脱し又はこれを濫用したのものとして違法となり、裁量権の行使が不適切である場合は不当となる」との判断枠組みを一貫して用いている⁽²⁰⁾と述べる。その上で、「このように違法と不当を区別した判断枠組みが提示されることは、両者の区別の明確化という観点からすると望ましい傾向である」⁽²¹⁾と指摘している⁽²²⁾。

上記二つの論考は、違法と不当を区別した判断枠組みが提示されることの意義を説いているように思われる。そして、本裁決も、上記 4(2)ロで述べたように、処分の違法性、不当性それぞれの判断基準を対比して示しているところである。

また、本裁決が不当性の判断基準について、「違法であるとまではいえない場合に、裁量権の行使が差押財産の換価に係る制度の趣旨・目的に照らし合理性を欠く場合には不当になる」旨の立場を示したことについても、上記 3 で検討したとおり、学説が「不当」とは行政裁量が認められる場合、裁量権の逸脱または濫用には至らずその点では違法ではないものの、制度の趣旨・目的に照らし裁量権の行使が適正さや妥当性を欠くことを指すとしていることと齟齬は見られない。

ニ 小括

以上をまとめると、学説では違法と不当を区別した判断枠組みが提示されることの意義を説いたものが見られるところ、本裁決は、実際に違法と不当を区別している。また、不当性の判断基準についても、学説の見解と齟齬は見られない。こうしたことから、本裁決の判断枠組みは妥当なものと評価できるように思われる。

のとはいえないだろう。」と指摘している。

⁽¹⁹⁾ 大江裕幸「行政不服審査制度の現状と課題——制度発足後 7 年間の国の行政不服審査会答申を素材とした状況分析(1)」法学第 87 巻第 2 号（2023 年）87 頁以下。行政不服審査法は 2014 年（平成 26）年に全部改正され、手続水準の向上策の中核をなすものとして、審理員による審理制と行政不服審査会等への諮問制度が導入されている（宇賀・前掲注(2)書・57 頁）。なお、国税に関しては、国税通則法第 80 条第 1 項によって、行政不服審査会への諮問に関する規定（行政不服審査法第 2 章中第 43 条）が税務争訟の適用から除外されている。

⁽²⁰⁾ 大江・前掲注(19)論文・112-113 頁。

⁽²¹⁾ 大江・前掲注(19)論文・114 頁。

⁽²²⁾ ただし、これに続けて大江・前掲注(19)論文・114-115 頁は、「もっとも、個別の具体的な判断において、違法と不当との区別を徹底するよう求めることには若干の躊躇を覚える。答申を受けた審査庁の対応に影響が生じる可能性を見極める必要があるだろうが、『少なくとも不当』であるとの判断ができれば、その上で『違法』とまで言い切るために調査審議に要する時間を考慮すると、審査請求人の迅速な救済のためにはそれ以上の検討は必ずしも必要ではないとも考えられる。」と留保をつけている。

5 本裁判における当てはめについて

(1) 換価事務提要の法的性格と不当性との関係について

本裁判は、「換価事務提要は、換価事務を適正に実施するため、その実施手続及びこれに関連する様式を整備し、事務処理の統一を図ったものであり、ひいては、国税局長等の裁量権行使に係る準則を定めたものであると解される」とする。

ここで行政規則としての裁量基準について、宇賀克也名誉教授は、「裁量基準は、行政庁の作成する内部基準であり、国民や裁判所がそれに拘束されるわけではない。」⁽²³⁾と述べる。その上で、「問題は、審査基準や処分基準のような裁量基準から逸脱した処分が行われた場合、そのことのゆえに、当該処分が違法となるかである。裁量基準は行政規則であるから、そこからの逸脱は、内部的責任の問題は生じるとしても、そのことのみで当然に違法となるものではない。」⁽²⁴⁾と説明する。

最大判昭和 53 年 10 月 4 日（民集 32 卷 7 号 1223 頁）も、「行政庁がその裁量に任された事項について裁量権行使の準則を定めることがあっても、このような準則は、本来、行政庁の処分の妥当性を確保するためのものなのであるから、処分が右準則に違背して行われたとしても、原則として当不当の問題を生ずるにとどまり、当然に違法となるものではない。」と判示している⁽²⁵⁾。

以上を踏まえると、本裁判が述べているように、換価事務提要は「国税局長等の裁量権行使に係る準則を定めたもの」と解することができるから、処分がこれに違背する場合には「不当」と評価するのが妥当であるように思われる⁽²⁶⁾。

(2) 換価事務提要の基本的な考え方と換価をしないことを適当とする場合について

⁽²³⁾ 宇賀克也『行政法概説Ⅰ 行政法総論〔第8版〕』（有斐閣、2023年）337頁。

⁽²⁴⁾ 宇賀・前掲注(23)書・337-338頁。

⁽²⁵⁾ 同最高裁判決に関する調査官解説は、「元来裁量権を行使するにあたっては、諸般の事情を考慮してしなければならないことは当然であるが、権限行使の基準として行政庁が内部的に準則を定めることもあり、また、一般的基準として比例原則等が挙げられることもある。これらの準則ないし原則は、本来、裁量権行使の基準すなわち処分の妥当性を確保するためのものと解すべきであるから、これらの準則ないし原則の違背は、原則としては、処分の当不当の問題を生ずるにとどまり、当然には裁量権の逸脱・濫用として処分の違法をきたすものではないと考えるべきである。」と説明している（越山安久「最高裁判所判例解説民事篇昭和 53 年度」446頁）。

⁽²⁶⁾ これに関連して、「行政規則の外部化現象」について若干触れておく。稲葉馨「行政法上の『不当』概念に関する覚書き」行政法研究第3号（2013年）23-24頁は、裁量基準違反の処分が「不当」であるにとどまらず「違法」となる場合として、内部規則である裁量基準のいわゆる「外部法化」が見られる場合を挙げている。そして、「平等原則や信義則（信頼保護原則）といった行政法上の一般法原則（あるいは憲法上の原則）を介して間接的にせよ、あるいは、一定の条件の下に直接的にせよ、裁量基準が『一定程度で外部効果をもつ』とすれば、その限りで、裁量基準違反が私人との関係で違法性を帯びる」と説明する。そうすると外部化の場面では、裁量権の違法の問題は生じても、不当の問題は生じ得ない可能性が出てくる。この点は「裁量基準の外部効果を明言した」（宇賀・前掲 23 書・342 頁）とされる第三小判平成 27 年 3 月 3 日（民集 69 卷 2 号 143 頁）においても同様であろう。ただ、そこでは裁量基準が公になっていることが前提であるように思われる。本裁判の事例においては、換価事務提要は「その他特に換価をしないことを適当とするとき」と表現するのみで裁量基準そのものを公にしているわけではない。それへの該当性は後述の考慮要素に基づいて判断される。したがって本裁判は、行政規則の外部化の場面とは異なると考えられる。

ここで換価事務提要の内容を確認しておく。まず基本的な考え方についてであるが、差押財産の換価は、税務署長等が差し押さえた滞納者の財産を売却し、その売却代金をもって滞納国税を早期かつ確実に徴収することを最終目的として実施するものである（第1章柱書）。その一方で滞納者の権利利益に法律上及び事実上の重大な影響を及ぼす効果を有していることから、差押財産の換価に当たっては、換価を画一的に実施するのではなく、滞納者の個々の実情を踏まえた上で、対象事案を適切に選定する必要がある（第1章柱書、第1章1）。

これを受け、同提要は、公売手続前において、原則として公売予告を行うことにより、滞納者の現況（例えば、事業状況、生計の現況、納付計画等）を十分聴取して極力納付を促すこととし、早急に納付することが困難な者については、その実情により、換価を実施すべき者とそれ以外の方法により滞納整理をすることが適切と見込まれる者との判別し、それぞれの区分に従ってその後の滞納整理を行うこととしている（第2章第2節8）。

また、法令の規定による換価を制限すべき事項を確認的に列挙している（第2章第4節13）。それに加えて、特に換価をしないことを適当とする場合として、①通則法第55条《納付委託》第1項第3号の規定により納付委託を受けたとき、②賦課交渉中、相続があった場合における承認又は放棄をすべき熟慮期間中（民法第915条《相続の承認又は放棄をすべき期間》）及び訴えの提起があった場合で特に換価をしないことが適当と認められるとき、③「その他特に換価をしないことを適当とするとき」を挙げている（同14）。

以上の内容は、本裁決4(1)イ(ロ)「換価事務提要に挙げられた換価をしないことを適当とする場合について」で触れられているところである。

(3) 「その他特に換価をしないことを適当とするとき」の考慮要素について

本裁決は、「国税局長等がした公売に付すべき時期の判断が裁量権の範囲の逸脱若しくは濫用又は合理性を欠くものであるか否かは、……滞納者の個々の実情を踏まえ、国税の効果的な徴収に向け、個々の滞納事案における自主納付の見込み、公売による換価額、差押財産の公売による滞納者への影響等の諸般の事情を考慮して判断することが相当であると解される。」と述べている。したがって、本裁決は、換価事務提要の「その他特に換価をしないことを適当とするとき」に該当するかを判断するにあたっては、国税の効果的な徴収という要請に沿って、①個々の滞納事案における自主納付の見込み、②公売による換価額、③差押財産の公売による滞納者への影響という考慮要素等を総合勘案すべきことを示したものとしよう。

この点は、上記4(1)で示した直近の東京地判平成30年9月6日が「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か否かの判断は、国税の効果的な徴収に向け、自主納付の見込み、債権取立額又は公売による換価額、差押債権の取立て又は差押財産の公売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」と判示したことを踏まえたものであろう。

ここで考慮要素に関する学説を見ておく。稲葉馨名誉教授は、「処分権者に裁量権を認める理由として、神戸税関事件最判では、『懲戒事由に該当すると認められる行為の原因、動機、性質、態様、結果、影響等のほか、当該公務員の右行為の前後における態度、懲戒処分等の処分歴、選択する処分が他の公務員及び社会に与える影響等、諸般の事情』ないし『広範な事情』を『総合的に考慮して』判断されるものであることがあげられ（民集31巻7号1117頁）」⁽²⁷⁾とする。そして、「マククリーン最判では、『外国人に対する出入国の管理及び在留の規制の目的であ

⁽²⁷⁾ 稲葉・前掲注(26)論文・29頁。

る国内の治安と善良の風俗の維持、保健・衛生の確保、労働市場の安定など国益の保持の見地に立って、申請者の申請事由の当否のみならず、当該外国人の在留中の一切の行状、国内の政治・経済・社会等の諸事情、国際情勢、外交関係、国際礼譲など諸般の事情をしんしゃくし、時宜に応じた的確な判断をしなければならない』ことがあげられている（民集 32 巻 7 号 1231 頁）。⁽²⁸⁾と述べる。その上で、「これらは、処分庁に裁量権を認める＝処分庁こそが最も良く斟酌し得るはずの考慮要素であるから、処分庁による要件充足判断の正誤・《最適選択》を問題とする当不当審査においても勘案されるべきことは当然であるということができ、個別の事案(類型)に応じて当不当審査のあり方をより具体的に論ずるに当たりまずもって参照に値いするものと思われる。」⁽²⁹⁾と指摘する。稲葉名誉教授の見解を踏まえれば、裁量権の範囲の逸脱または濫用があるか否かという観点で違法性を判断する際の考慮要素は、制度の趣旨・目的に照らし合理性を欠くか否かという観点で不当性を判断する際の考慮要素としてもふさわしいと考えてよさそうに思われる。

また、平裕介弁護士は、「具体的な不当性の基準については、近時の最高裁判決も用いるところの考慮事項(考慮要素)や、『社会観念』に照らした裁量統制手法である違法性に関する規範を参考にして、一定程度明確なものを提示すべき」⁽³⁰⁾と述べる。その上で、『法の解釈を通じて導き出される』ところの裁量行為等に係る要考慮事項……は、判例の集積等により一定程度明らかになっているものと解され、また、これらは要件・効果規定に関する各公益について最適な判断を行ったか否かを審査する『不当性審査においても勘案されるべき』ものであることから、……不当性審査の基準にも活用すべき」⁽³¹⁾と指摘している。ここでは、上記稲葉名誉教授の見解を踏まえつつ⁽³²⁾、近時の最高裁判決が用いている考慮事項(考慮要素)を不当性審査の基準にも活用すべき旨を提案していると見ることができる。

本裁判は、上記裁判例の違法性を判断する際の考慮要素を参考として、不当性を判断する際の考慮要素を定立したと見ることができようが、上記二つの学説の見解にかんがみれば、適切な手法と考えてよさそうに思われる。また、本裁判の考慮要素それ自体も、自主納付の見込みという滞納者の姿勢、換価額という客観的な数値、そして実際に公売が行われた際の滞納者への影響など考慮すべき内容は一通り挙げられていると見ることができる。したがって、本裁判がこの裁判例に倣って考慮要素を掲げたことは妥当といえるだろう⁽³³⁾。

(4) 処分の不当性の具体的検討について

本裁判は、裁判要旨Ⅱ 2(1)で引用したように、違法性に関し上記 5(3)の考慮要素に沿って検

⁽²⁸⁾ 稲葉・前掲注(26)論文・29 頁。

⁽²⁹⁾ 稲葉・前掲注(26)論文・29-30 頁。

⁽³⁰⁾ 平裕介「行政不服審査法活用のための『不当』性の基準」公法研究 78 号(2016 年) 240 頁。

⁽³¹⁾ 平・前掲注(30)論文・240-241 頁。

⁽³²⁾ 平・前掲注(30)論文は、その注(23)において、同論文の「不当性審査においても勘案されるべき」との文言は、稲葉・前掲注(26)論文・30 頁の「当不当審査においても勘案されるべき」という記述を参照していることを明らかにしている。

⁽³³⁾ 比較的最近の裁判例としては、東京地裁平成 28 年 12 月 21 日(税務訴訟資料 平成 28 年 1 月～平成 28 年 12 月順号 28-42)もある。しかし同判決は、公売の実施時期の判断にかかる事例であるものの、換価と任意売却との比較に焦点を当てている。そのため、本文で示した平成 30 年の裁判例を参照することが妥当と思われる。

討し、公売に付する時期について原処分庁に裁量権の範囲の逸脱又は濫用があったとは認められないと判断した上で、不当性の検討に移っている。以下、処分の不当性について、上記 5(3)の考慮要素ごとに内容を確認していく。

まず、自主納付の見込みに関する事情については、「本件公売公告処分の当時、少なくとも本件分割納付誓約期間内に、請求人が納付計画どおりの自主納付を継続する蓋然性が高かったというべき」と述べている。確かに本判決が指摘するように、請求人は、平成 22 年 2 月以降、新たに納期限が到来する国税について滞納を発生させておらず、また、平成 15 年頃から本件公売公告処分までに 20 年近くにわたって本件滞納国税の分割納付を継続している。請求人は納税について誠実な意思を有し、それを行動で示している。このことからすれば、少なくとも本件分割納付誓約期間内に納付計画どおりの自主納付を継続する見込みは、相当程度高いだろう。

次に、公売による換価額に関する事情について、「本件分割納付誓約期間内に直ちに本件各不動産を公売に付すべき、あるいは、付さなければならぬ事情はなかった」としている。本判決が述べるように、本件各不動産を直ちに換価しなければその価額が下落して、徴収の目的を達せられなくなるなどの事情があったとは言い難い。また、本件滞納国税は不納付加算税及び延滞税の附帯税のみであって本税の未納は残されておらず、今後、更に未確定の延滞税が加算されることはない。よって、換価して換価代金を滞納国税に充てて未確定の延滞税の発生を抑止する必要はないので、本件各不動産を直ちに換価することで徴収上有利となる事情もないという。そうすると、この時期にあえて換価をすることは、国税の効果的な徴収という目的に適合するとは言い難いだろう。したがって、公売による換価額に関する事情についての判断も妥当だろう。

さらに、本件各不動産の公売による請求人への影響について検討する。本判決は、本件各徴収担当職員が、請求人に対し、令和 4 年 6 月 10 日付の「分割納付誓約書」による分割納付を認めつつ、本件各不動産に係る公売時期の説明をしなかったことで、請求人が「分割納付誓約書」の納付計画のとおり分割納付を履行している限りは、直ちに本件各不動産が公売に付されることはないと期待したことにより、本件各不動産の代替土地の確保のための機会及び期間が事実上なかったというべき旨述べている。

ここで本件土地は、大型車両の駐車場及び車両整備用の車庫等として利用されている。そのため、本件土地が公売に付された場合に、請求人が従前と同様の事業を継続するためには、請求人の運送業において大型車両の駐車場及び車両整備用の車庫等として利用できる本件土地の代替土地の確保が必要となる。そうした状況があるにもかかわらず、本件各徴収担当職員は、請求人に対し、令和元年に公売手続を進める旨の説明をしたものの、それ以降は本件公売公告処分に至るまで、公売手続を進める旨の説明や公売時期に関する説明を行っていなかったのである。一方で、請求人は、令和 4 年 6 月 10 日には、納付計画欄の年月日（令和 4 年 6 月 30 日から令和 5 年 5 月 31 日までの各月末日）及び納付額（各月××××円）を記載した「分割納付誓約書」を原処分庁に提出している。このことからすれば、請求人としては、分割納付誓約書を提出し、それに沿って分割納付を履行している限り公売は行われぬという認識を有したとしても必ずしも不思議ではない。こうして本件各不動産の代替土地の確保のための機会及び期間は事実上なくなってしまった。以上のことから、本件分割納付誓約期間内に公売に付したという点は、請求人に無視できない影響を与えたと考えべきだろう。

そして本判決は、「これらの各事情を考慮すると、本件公売公告処分は、滞納者である請求人

の個々の実情を十分に踏まえたものであるとはいいい難く、また、必ずしも本件滞納国税の効果的な徴収に資するものであったともいい難い」と結論づけている。上記で検討したとおり、本裁決は、それぞれの考慮要素において請求人の個々の実情を十分に踏まえ、また国税の効果的な徴収という観点も織り込みながら判断を行っており、妥当だろう。

こうして請求人が置かれた状況は、上記 5(2)で示した換価事務提要上の③「その他特に換価をしないことを適当とするとき」(第 2 章第 4 節 14)に該当し、本件公売公告処分が不当であることが導かれることになるだろう。

6 結語

本裁決は、請求人に対する公売公告処分が、原処分庁が分割納付誓約期間内に公売に付したという時期の判断において、「その裁量権の行使が、差押財産の換価に関する制度の趣旨・目的に照らして合理性を欠く不当な処分である」として、公売公告処分の全部を取り消したものである。

本裁決では、まず処分の違法性、不当性それぞれの判断基準を対比させつつ、不当性の判断基準を具体的に明らかにし、次に裁量権行使の準則である換価事務提要の「その他特に換価をしないことを適当とするとき」の考慮要素を挙げた上で、それに沿った当てはめを行い、最終的に公売公告処分の不当性を導いている。

本稿では、従来の裁決事例及び学説を検討し、本裁決が違法と不当を区別した判断枠組みを採ったことの意義を述べた。また、本裁決が、裁判例における違法性判断の考慮要素を参考として、不当性判断の考慮要素を定立した点について、学説を参照しつつ、その意義を明らかにした。

本裁決は、徴収事件において原処分の不当を理由に処分を取り消した点で、今後の参考になるように思われる⁽³⁴⁾。

⁽³⁴⁾ 本裁決の評釈として、山田庸一「公売公告処分が『不当』であるものとして取り消された事例」(週刊税務通信 3793 号 18 頁)、岸野悦朗「審査請求における公売公告処分の不当性を根拠とする取消しに関する一考察——令和 5 年 8 月 21 日裁決を題材に——」南山経済研究第 39 巻第 2 号(2024 年) 111 頁がある。