裁決評釈

滞納処分において相続財産管理人の報酬が国税債権に優先することが自明の理であるとはいえず、また、差押財産の選択等に関する判断は不合理とは認められないとした事例（棄却）

国税不服審判所　令和６年 10 月４日裁決（裁決事例集 137 号）

前国税不服審判所　国税審判官
松　下　　政　昭

◆SUMMARY◆

本裁決は、相続財産管理人の報酬と国税債権との優先関係について、①滞納処分においては、国税徴収法第８条により、同法第２章に別段の定めがある場合を除き国税は他の債権に優先すると規定されているのであるから、審査請求人が主張する民法第 885 条や同法第 929 条ただし書の規定は、滞納処分において、相続財産管理人の報酬が国税に優先することの根拠となるものではなく、②相続財産管理人による清算手続は、破産手続とその性質を異にするものであって、国税徴収法第２条第 12 号に規定する強制換価手続に相当するものとはいえないから、破産手続との類似から同法第９条の準用ないし類推適用されるという審査請求人の主張は採用できないと説示している。

また、本裁決は、相続財産管理人が開設した預金債権に対する差押処分の不当性について、①自主納付による完納の見込みがあったとはいえないから、差押処分を行う必要性は高かったと認められ、②公売手続に時間を要する不動産ではなく、預金債権を差押えの対象として選択した判断が、特段不合理であったとは認められないと説示している。

本裁決は、国税不服審判所として初めて相続財産管理人の報酬と国税債権との優先関係について判断を示したことに先例性が認められる点、及び差押処分の不当性が争われた従前の裁決事例の法令解釈とも整合している点に意義があると考えられる。

本稿は、本裁決が説示した相続財産管理人の報酬と国税債権との優先関係の判断の背景にある考え方を解説し、また、差押処分における裁量権行使の考慮要素を検討して整理したものである。

（令和８年３月 11 日税務大学校ホームページ掲載）

（税大ジャーナル編集部）

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……248
　1　事案の概要……248
　2　事実関係……249
Ⅱ　争点……249
Ⅲ　裁決要旨……249
Ⅳ　評釈……250
　1　無益な差押えの禁止について……250
　2　差押処分の不当性について……256
　3　本裁決の評価……262
　4　本裁決の意義……263

Ⅰ　事実

1　事案の概要

本件は、原処分庁が、死亡した滞納者（以下「本件被相続人」という。）から納税義務を承継した相続財産法人である審査請求人（以下「請求人」という。）の滞納国税（以下「本件滞納国税」という。）を徴収するため、請求人の有する預金債権（以下「本件預金債権」という。）の一部の差押処分（以下「本件差押処分」という。）をしたのに対し、請求人が、本件差押処分は無益な差押えに該当し、また、本件差押処分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

R１．５．28	原処分庁が本件被相続人に対して督促状を送付
R１．６．〇	本件被相続人が死亡 相続人の不存在により請求人が本件被相続人から本件滞納国税を納める義務を承継
R〇．〇．〇	横浜家裁が本件被相続人の相続財産につき相続財産管理人（以下「本件相続財産管理人」という。）を選任
R２．８．18	請求人がG銀行〇〇支店に普通預金口座（以下「本件預金口座」という。）を開設
R３．６．16	原処分庁が請求人に対し相続による納税義務承継通知書を送付 （以降本件差押処分に至るまで本件相続財産管理人は一度も本件滞納国税を自主納付していない）
R５．８．21	原処分庁が本件滞納国税を徴収するため本件預金口座の一部につき本件差押処分 （請求人の所有財産は本件預金口座の残高のほか田畑等の不動産のみ）
R５．９．13	請求人が本件差押処分に不服があるとして再調査の請求 ⇒R５．11. 28 棄却
R５．12. 27	請求人が再調査決定を経た後の本件差押処分に不服があるとして審査請求 ⇒R６．10. ４棄却

Ⅱ　争点

⑴　本件差押処分は、国税徴収法第 48 条第２項に規定する無益な差押えに該当するか否か（争点１）。

⑵　本件差押処分は、不当な処分であるか否か（争点２）。

Ⅲ　裁決要旨

⑴　争点１について

請求人は、①民法第 885 条本文の「費用」には相続財産管理人の報酬や立替経費が含まれ、同管理人が同法第 929 条ただし書の「優先権を有する債権者」に該当すること、②相続財産の清算手続は破産手続に類似し、国税徴収法第９条の準用又は類推適用により、相続財産管理人の報酬債権が国税に優先するとした上で、本件相続財産管理人の予定報酬額は、本件預金口座の残高を上回ることから、本件預金口座の残高の一部の払戻請求権を差し押さえたことは、無益な差押えに当たり国税徴収法第 48 条第２項に反する旨主張する。

しかしながら、①相続財産法人に対する債権者は、相続財産法人について相続財産管理人による清算が行われている場合であっても、強制執行や滞納処分を行うことが妨げられないところ 、滞納処分においては、国税徴収法第８条により、同法第２章に別段の定めがある場合を除き国税は他の債権に優先すると規定されているのであるから、上記民法の規定は相続財産管理人の報酬が国税に優先することの根拠となるものではなく、②破産手続では国税債

権者は滞納処分の執行が制限される一方で破産管財人に交付要求手続を行うことで破産財団から随時弁済や配当を受けることができるのに対し、相続財産の清算手続では、滞納処分の執行は制限されないことや、相続財産をもって相続債権者等に対する債務を完済することができないと認めるときには相続財産管理人は破産手続開始の申立てができることに鑑みれば、同管理人による清算手続は、破産手続とその性質を異にするものであって、強制換価手続に相当するものとはいえないから、国税徴収法第９条は準用又は類推適用されない。したがって、相続財産管理人の報酬債権は国税に優先せず、他に被差押債権につき国税に優先する債権は確認できなかったから、本件差押処分は無益な差押えに該当しない。

⑵　争点２について

請求人は、相続財産管理人の報酬額が差押財産の価額を上回るにもかかわらず滞納処分による差押えを行うという運用が認められてしまうと、同管理人の役職を引き受ける者がいなくなるという不当な状況に陥る可能性があり、また、原処分庁は、回収の努力もせずに、同管理人の努力の結果集められたものを横取りしているに等しいことなどを理由として、本件差押処分は不当であると主張する。

しかしながら、請求人は、国税通則法第５条の規定により、本件被相続人が納付すべきであった本件滞納国税を納める義務を承継しているところ、本件差押処分までの２年以上の間、原処分庁から複数回の催告を受けたにもかかわらず、国税に充てる金額は残っていないとして本件滞納国税を自主納付しなかったことからすると、本件滞納国税について自主納付による完納の見込みがあったとはいえなかったのであるから、原処分庁としては、本件滞納国税を徴収するためには、財産の差押えによって回収を図らざるを得なかったというべきであり、また、公売手続に時間を要する不動産ではなく本件預金債権を差押えの対象とした判断が、法や制度の趣旨及び目的に照らして不合理とは認められず、本件差押処分が不当な処分であるとは認められない。

Ⅳ　評釈

１　無益な差押えの禁止について

⑴　無益な差押えを禁止する趣旨

国税徴収法第 48 条第２項は、差し押さえようとする財産の処分予定価額（公売における見積価額に相当する価額）がその差押えに係る滞納処分費及び徴収すべき国税に先立つ他の国税、地方税その他の債権の金額の合計額を超える見込みがないときは、その財産は差し押さえることができないと規定して、無益な差押えを禁止している。

旧国税徴収法には、無益な差押えを直接に禁止する旨の規定がなく、滞納者の全財産について滞納処分を行っても実益がない場合に滞納処分の執行停止の制度が設けられていた（旧徴収 12①一）。しかし、全財産に対する滞納処分の執行といっても、差押えの適否は個々の財産について判断すべきものであるから、現行法の規定が設けられたものであるとされている[(1)]。

---

(1) 吉国二郎＝荒井勇＝志場喜徳郎共編『国税徴収法精解（21 版）』（大蔵財務協会、2024 年）419 頁。
沿革的には、旧国税徴収法の前に施行されていた国税滞納処分法第５条が、「滞納者財産ノ価格処分費ヲ償フテ剰余ヲ得ル見込ナキトキハ差押ヲ為スコトヲ得ス」と規定して、無益な差押えの禁止を明示

民事執行法においては、財産の種類別に、動産については第 129 条及び第 130 条、不動産については第 63 条、船舶については第 121 条等により、無益な差押えとなる場合について制限を加えている。これに対し、滞納処分手続においては、民事執行のように執行機関が分化しておらず、全ての財産について国の徴税機関が一元的に執行するため、国税徴収法は、民事執行法と異なり、財産別に規定せず、無益な差押えの禁止として一箇条のみを設けているとされている(2)。

⑵　無益な差押えの判断基準

無益な差押えに当たるかどうかは、国税徴収法第 48 条第２項の文言により、差し押さえるべき財産の価額（差押えをしようとする時点における差押えの対象となる財産の処分予定価額をいう。）と、その差押えに係る国税に優先する債権（以下「優先債権」という。）の金額の合計額とを比較して判断するのが相当である(3)。ここで、「合計額を超える見込みがない」かどうかの判断に当たっては、差押処分時に差押えの対象となる財産の処分予定価額を正確に評価し、優先債権の金額を正確に把握することは困難であり、厳密な評価を要求すると国税滞納処分の円滑な遂行が期待できなくなるほか、優先債権の金額は弁済等によって将来減少する可能性もあるから、差押処分時において差押えの対象となる財産の処分予定価額がその差押えに係る滞納処分費及び徴収すべき国税に優先する債権の金額の合計額を超える見込みがないことが一見して明らかでない限り、当該差押えが国税徴収法第 48 条第２項に違反するとして違法となるものではないと解するのが相当であるとされている(4)。

していた。

(2) 吉国ほか共編・前掲注⑴419 頁。

(3) 奈良地判平成 31 年２月 21 日判例時報 2424 号 61 頁、宇都宮地判平成 16 年２月 26 日公刊物未登載、国税徴収法基本通達第 48 条関係５。

無益な差押えの禁止は、差押えが強制換価により国税債権の一部でも満足させ得るものとして必要なものであるかどうかの問題であるから、その差押財産を換価した場合に差押えに係る国税をどの程度充当できるかという処分予定価額を基に判断し、充当が全く見込めないときには無益な差押えとなる（中山裕嗣『租税徴収処分と不服申立ての実務（二訂版）』（大蔵財務協会、2015 年）193 頁）。

(4) 高松高判平成 11 年７月 19 日租税判例年報平成 11 年度 791 頁、前掲奈良地判平成 31 年２月 21 日、前掲宇都宮地判平成 16 年２月 26 日、浅田久治郎ほか編『租税徴収実務講座（改正民法対応版）第２巻』（ぎょうせい、2020 年）35 頁、国税徴収法基本通達第 48 条関係５。差押建物の処分予定価額が、当該建物に設定された第一順位の抵当権の被担保債権の額を超える見込みのないことが一見して明らかであるとして差押処分の一部を取り消した事例として、国税不服審判所平成 20 年８月 11 日裁決（裁決事例集 No.76）。

ただし、無益な差押えに該当するか否かの判定に当たり、「差押えの対象となる財産の価額がその差押えに係る滞納処分費及び徴収すべき国税に優先する他の税金その他の債権額の合計額を超える」①見込みがあるケース、②見込みがあるかないかわからないケース、③見込みがないケースが考えられるところ、国税徴収法第 48 条では、①及び②であれば配当見込みありとして差押えを許容し、③であれば配当見込みなしとして差押えを許さないとしているのであるから、③のケースに該当するか否か（「見込みがない」といえるか否か）が審判所における審理の対象ということになる。そしてこのような解釈を前提とすると、③のケースにおいても、さらに、③－１見込みがないことが一見して明らかなケースと、③－２よく検討しなければ見込みがないことが明らかでないケースが考えられるところ、国税徴収法第 48 条は、③－１及び③－２のいずれのケースであっても差押えを禁止しているにもかかわらず、上記基本通達では、「一見して明らか」な③－１のケースのみを対象としていることから、その定めに

なお、数個の不動産上に国税に優先する共同抵当権が設定されている場合に、その不動産について個別に判定すると差押えに係る滞納処分費及び被担保債権の合計額を超える見込みはないが、その数個の不動産の全部又は一部を一体として判定すると、その合計額を超える見込みがあるときは、無益な差押えにはならないと解される(5)。

⑶　相続財産に関する費用と国税との優先関係

イ　国税優先の原則

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が、例外として、国税徴収法第２章に別段の定めがある被担保債権に対して劣後するとされている（徴収８）。そこで、本件では、相続財産に関する費用が、上記「別段の定めがある被担保債権」に当たるか否かが問題となる。

ロ　相続財産に関する費用

(ｲ)　相続財産管理人（令和３年法律第 24 号による改正後は相続財産清算人）の報酬

相続財産に関する費用は、その財産の中から支弁されることとされており（民885①）(6)、相続財産に関する費用とは、相続財産の管理や清算に必要な費用を意味すると解されている(7)。相続財産に関する費用として、相続財産の管理費用、清算費用、財産目録調整の費用、遺言執行の費用、公租公課及び相続財産に関する訴訟費用などが挙げられるが(8)、具体的にみると、①熟慮期間中に相続人が相続財産の管理のために支出した費用のように相続の承認・放棄前の財産管理に要する費用、②相続放棄後の財産管理に要する費用、③限定承認、財産分離、相続人不存在の場合において相続財産の管理清算に必要な費用、④遺言執行者に支払われる報酬など、相続財産の管理清算に必要な一切の費用を意味し、⑤遺産分割前の共有財産の管理に要する費用（固定資産税、電気代、水道料金、火災保険料、借地・借家の地代・家賃、建物の修繕費用など）も民法第885 条によって処理されると解されている(9)。

相続財産の費用は、相続財産を保護するのに必要であるために、その財産によりこれを支弁するのは当然であるとされ(10)、相続財産管理人は、相続人の法定代理人として相続財産の管理・清算を行って（民 953、27～29）、相続財産を保護していることから、相

従えば、③－１のケースに該当した場合のみ、無益な差押えに該当するということになり適切とはいえないとも考えられる。徴収実務においては、徴収職員が無益な差押えの禁止に当たらないと見込んで差押えを行ったが、結果として無益であったと判定された場合には、取り消し得べき処分として取り扱っており（森口祥司編著『令和６年版国税徴収法基本通達逐条解説』（大蔵財務協会、2024 年）453 頁）、これは上記③－２のケースに該当するといえる。

(5) 浅田ほか編・前掲注(4)35～36 頁、中山・前掲注(3)194 頁、国税徴収法基本通達第 48 条関係６。

(6) 旧民法財産取得編第 320 条は、相続財産の訴訟に要する費用を相続財産の負担とする旨規定していたが、狭きに失するという理由で、家督相続に関する明治民法第 967 条は、相続財産に関する一切の費用を相続財産の中より支弁すべきものとした（法典調査会『日本立法資料全集別巻 32 民法修正案理由書第四編親族・第五編相続』（信山社、1898 年）228 頁）。民法第 885 条は、明治民法第 967 条を家督相続制度の廃止に合わせて修正したものであるとされている。

(7) 中川善之助＝泉久雄編『新版注釈民法（26）相続（１）』（有斐閣、1992 年）133 頁。

(8) 中川善之助『註釋相續法（上）』（有斐閣、1954 年）42 頁。

(9) 潮見佳男『詳解相続法（第２版）』（弘文堂、2022 年）163～164 頁。

(10) 梅謙次郎『民法要義巻之五相続編』（有斐閣、1913 年）12 頁。

続財産管理人の報酬は、相続財産に関する費用に当たるということができる。

(ロ)　共益費用

相続財産に関する費用を相続財産の負担とする又は相続財産から支弁するということの意味は、必ずしも明らかではなく、相続財産と相続人の固有財産が分離される場合とその他の場合を区別して考える必要があるとされる(11)。まず、相続財産と固有財産が分離される場合には、相続財産に関する費用は、民法第 885 条に基づき、相続債務と同視して扱われることになる(12)。この場合は、相続財産に関する費用は、一般の先取特権の共益費用（民 306 一）に当たるものと解して、通常の遺産債務に優先して弁済を受けるべきと考えられる(13)。次に、単純承認のように、相続財産と固有財産の分離が予定されていない場合にも、相続財産に関する費用は相続債務に準じるものと解すべきであり(14)、この場合も、一般の先取特権の共益費用として、他の一般債権者に優先して弁済を受けることとなると考えられる(15)。

そうすると、相続財産に関する費用は、いずれも共益費用として、一般の先取特権により一般債権者に優先して保護されることと解される（民 306 一）(16)。

ハ　共益費用の先取特権

先取特権は、特殊の債権を有する者が、その債務者の財産から優先的弁済を受けることを本体とする権利である(17)。民法が認める先取特権は、二種に大別される。一つは、債務者の総財産を目的とするもので（一般の先取特権、民 306）、もう一つは、特定の財産を目的とするものである（特別の先取特権）。後者はさらに、特定の動産を目的とするものと（動産の先取特権、民 311）、特定の不動産を目的とするものとに分けられる（不動産の先取特権、民 325）。一般の先取特権においては、客体に対する支配力が少なく、特殊な債権そのものの効力であるような観が強いが、動産の先取特権においても、客体を占有すべき権利はなく、その支配力は弱い。ただ不動産の先取特権は、登記して全ての第三者に対抗することができるから、独立の物権としての色彩が鮮やかであるといわれている(18)。

一般の先取特権は、債務者の総財産を客体とする（民 306）。債務者の総財産は「一般財産」とほぼ同義である。もっとも、債務者の総財産は、一個の物として一般の先取特権の

---

(11) 松川正毅＝窪田充見編『新基本法コンメンタール相続（第２版）』（日本評論社、2023 年）27～28 頁。

相続財産に関する費用は、相続人が負担するのか又は相続財産から支弁するのかという点について、単純承認の場合には、相続人の固有財産と相続財産は同一に帰することから、いずれから支出しても問題は生じない。これに対して、限定承認、放棄、相続財産破産、財産分離の場合には、相続人の固有財産と相続財産は切り離されることから問題が生じ得る（中川善之助『註解相續法』（法文社、1951 年）33 頁）。

(12) 鈴木禄弥『相続法講義（改訂版）』（創文社、1996 年）99 頁。

(13) 我妻榮＝唄孝一『判例コンメンタールⅧ相續法』（日本評論社、1966 年）22 頁、鈴木・前掲注(12)99 頁。

(14) 中川＝泉編・前掲注(7)136 頁。

(15) 松川＝窪田・前掲注(11)28 頁。

(16) 鈴木・前掲注(12)99 頁、潮見佳男『詳解相続法』（弘文堂、2018）154 頁。

(17) 我妻榮『新訂担保物権法』（岩波書店、1968 年）57 頁。

(18) 我妻・前掲注(17)57 頁。

目的となるのではなく、総財産に属する個々の物がそれぞれ一般の先取特権の目的となるのであるから(19)、一般の先取特権が不動産の上に効力を及ぼす場合は、登記をしなくても特別担保を有しない債権者に対抗することができる（民 336 本文）が(20)、特別担保を有する第三者に対する関係では、登記を要することとなる（民 336 ただし書）。

一般の先取特権である共益費用は、各債権者の共同の利益のためにされた債務者の財産の保存、清算又は配当に関する費用であり（民 307 一）、このうち、財産の保存とは、債務者の財産を事実上保存する行為をいい、清算とは、債務者の財産の換価、債権の取立て、債務の支払、財産目録の作成などをいう(21)。そうすると、相続財産管理人の報酬は、共益費用として一般の先取特権を有することとなる(22)。

ニ　国税に優先する先取特権の範囲

旧国税徴収法は、先取特権について何ら規定せず、徴収実務では、先取特権は常に国税に劣後し、しかも残余金からも配当を受けないものとして取り扱っていた（旧法通達３－１、28－４参照）(23)。租税徴収制度調査会答申（租税徴収制度調査会、昭和 33 年 12 月）は、先取特権の種類を二つに分け、質権及び抵当権にも常に優先する先取特権は、国税にもまた常に優先することとし、質権及び抵当権に登記の先後により優先することもある先取特権については、質権及び抵当権と同様の要件により国税との優先劣後を定めるべきものとした。現行国税徴収法においては、これら二つのグループに属する先取特権以外の先取特権については、従前と同様に特別の配慮がされていないが、これらの先取特権は、その例も多くなく、また、国税の徴収手続において各別にその先取特権の存否ないしその被担保債権額の範囲を決定することは必ずしも適当ではないので、滞納処分手続に関する限り配当がされないこととされている(24)。

以上のことから、登記をした一般の先取特権が納税者の財産上に国税の法定納期限等以前からあるときは、その国税は、その換価代金につき、その先取特権により担保される債権に次いで徴収することとされている（徴収 20①四）。一般の先取特権は、登記することにより、抵当権との関係においては登記の先後により優劣が定められることとなっている（民 314）ことから、登記がされた一般の先取特権については、国税との関係においても、抵当権と同様の要件により取り扱われることとなったものと考えられている(25)。

---

(19) 我妻榮＝有泉亨＝清水誠＝田山輝明『我妻・有泉コンメンタール民法（第８版）』（日本評論社、2023 年）555～556 頁。

(20) これは、一般の先取特権は、その債権額が少ないことが普通であり、また、登記をすることは実際上極めて困難であることを考えたものであると解されている（我妻・前掲注(17)95 頁）。

(21) 我妻ほか・前掲注(19)556～557 頁。

(22) 清算法人の清算人の報酬は、共益費用の先取特権として作用すると指摘するものとして、我妻・前掲注(17)63 頁参照。

(23) 旧法においては、①先取特権に配当すべき規定はなく（旧徴収 82）、②換価された場合には先取特権の登記は抹消されることとされていて（旧不登 148）、③借地法第 13 条による地主の先取特権については、不動産売買の先取特権に対しては優先するが、国税及び不動産保存又は不動産工事の先取特権については劣後することとされていたことから、先取特権に対して、何らの保護も与えないと解していたとされる（吉国ほか共編・前掲注(1)211 頁）。

(24) 吉国ほか共編・前掲注(1)212 頁。

(25) 吉国ほか共編・前掲注(1)220 頁。

ホ　小括

以上のとおり、相続財産管理人の報酬は、相続財産に関する費用に当たり、共益費用として一般の先取特権により一般債権者に優先して保護されることとなると解されるが、国税との関係では、相続財産が承継した国税の法定納期限等以前に、相続財産である不動産上に先取特権保存の登記をしなければ、国税徴収法第２章の別段の定めに当たらず、国税に劣後することとなる。

⑷　強制換価手続費用の優先

イ　共益費用最優先の原則

滞納処分、強制執行、担保権の実行としての競売、企業担保権の実行手続及び破産手続において国税の交付要求をしたときは、その国税は、これらの強制換価手続費用に劣後して徴収することとされている（徴収９）。強制換価手続費用は、交付要求をした国税の徴収についても便益を与えるものであることから、共益費用最優先の原則に従うこととされる(26)。

強制換価手続費用は、債務者の財産の各債権者への分配に係る配当費用であり、強制換価手続に関与したすべての債権者の公平を図るべきところ、民法の制定時においては「共益の費用」として一般の先取特権により担保されることを予想していたと推測されるが(27)、この点は、下記ロのとおり、それぞれ特別の規定があるから、特に民法に関して論議する必要はないとされ、これに含まれない共益費用について、民法の先取特権が作用することとなる(28)。

ロ　強制換価手続費用の範囲

(ｲ)　強制換価手続

強制換価手続は、一般に、債務者の任意の履行によらないで、公権力が介入して債務の履行を実行させる手続をいうものであるが、その範囲については、滞納処分、強制執行、担保権の実行としての競売、企業担保権の実行手続及び破産手続をいうとされている（徴収２十二）(29)。

本件では、相続財産に関する費用が破産手続の費用に類似するといえるか否かが問題となる。

(ﾛ)　破産手続の費用

破産法においては、破産手続の費用の範囲に関する明文の規定はないが、破産手続の費用の実質は、破産手続における各債権者の共益費用であるから、破産法第 148 条第１項第１号及び第２号に規定する破産債権者の共同の利益のためにする裁判上の費用並びに破産財団の管理、換価及び配当に関する費用がこれに該当すると解される(30)。

国税は、民法第 336 条にいう「特別担保」を有する債権者に当たると解することもできよう。

(26) 吉国ほか共編・前掲注(1)150 頁。

(27) 梅謙次郎『民法要義巻之二物権編』（法政大学有斐閣書房、1903 年）332 頁、368 頁、377 頁、415 頁。

(28) 我妻・前掲注(17)63 頁。

(29) 令和７年度税制改正により、「強制換価手続」の範囲に、企業価値担保権の実行手続が追加されている。

(30) 吉国ほか共編・前掲注(1)151 頁。

したがって、破産手続の費用は、①破産債権者の共同の利益のためにする手続開始の申立てから破産手続の終了に至るまでの裁判に関する費用として、開始決定の公告費用、債権者集会の開催手続費用、債権調査・確定の手続費用、配当手続に伴う公告・通知費用があり、②財団の管理、換価及び配当に関する費用には、ⅰ破産管財事務の遂行に要する費用として、破産管財人の報酬のほかに、多数の事務処理のための費用があり、ⅱ管理に関する費用として、現有財団の維持、管理に関する費用があり、ⅲ換価に関する費用として、破産財団に属する不動産売却に伴う鑑定費用・仲介手数料があり、ⅳ配当に関する費用として、配当表作成費用、配当通知費用がある(31)。

ここで、上記⑶イ(イ)のとおり、相続財産に関する費用は、相続財産の管理や清算に必要な費用であり、また、上記⑶イ(ロ)のとおり、相続財産に関する費用は、共益費用として一般の先取特権により一般債権者に優先して保護されると解されるが、上記イのとおり、強制換価手続費用は、交付要求をした国税の徴収についても便益を与えるものであることにより共益費用最優先の原則に従うこととされるところ、相続財産の清算手続が開始しても滞納処分は制限されず、国税の徴収について交付要求を行うことはないから、相続財産に関する費用は国税について便益を与えるものではなく、共益費用最優先の原則は妥当しない。

⑸　小括

以上のとおり、相続財産に関する費用は、破産手続の費用に類似する性質を有しないことから、強制換価手続費用には相当しない。

２　差押処分の不当性について

⑴　処分の不当性と審査請求

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。」と規定し、また、国税通則法第80条は、「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ととなる。そこで、審査請求においては、原処分の適法又は違法のほか、適法であっても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(32)、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

(31) 伊藤眞＝岡正昌＝田原睦夫ほか『条解破産法（第３版）』（弘文堂、2020年）1034～1036頁。

(32) 行政不服審査は、行政の自己統制としての性格を有するため、当不当の問題を審査しても、権力分立原則と抵触しない（宇賀克也『解説行政不服審査法関連三法』（弘文堂、2015年）15頁、宇賀克也『行政不服審査法の逐条解説（第２版）』（有斐閣、2017年）13頁）。行政不服審査法が「違法な」処分だけでなく、「不当な」処分に対する不服申立てを認めた趣旨は、不服申立制度の目的として、国民の権利利益の救済とともに、行政の適正な運営の確保が挙げられているからであるとされている（室井力＝芝池義一＝浜川清編『コンメンタール行政法Ⅰ（第２版）行政手続法・行政不服審査法』（日本評論社、

ができるものとされている(33)。

ここで、処分の不当性とは、行政事件訴訟法との対比において、裁量範囲の逸脱・濫用に至らない程度の裁量の不合理な行使をいうとされ(34)、また、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ことをいうとされている(35)。

⑵　不当性判断の対象となる行政庁の裁量権

法律が、行政庁に独自の判断余地を与え、一定の活動の自由を認めている場合に、行政庁に行政裁量があるといい(36)、この概念は、行政事件訴訟法第30条が規定する「裁量権」と一致する(37)。ただし、行政庁は、法律との関係では、ある事案の処理に際して最も適切な選択肢を採ることが合目的性（公益目的適合性）の見地から求められ、最善の対応を採る責務を負っていることから、このような見地から、ある行政活動が裁量権の行使として不当と評価されることがあり得る(38)。

租税実体法の領域においては、法律又は政省令において課税要件に関する定めをなす場合に、その定めはなるべく一義的で明確でなければならないとされている。みだりに不明確な定めをなすと、結局は行政庁に一般的・白紙的委任をするのと同じ結果になりかねず、また、納税者の経済活動における法的安定性と予測可能性を害することになりかねないからである。このように、この原則は、課税要件法定主義の一環として要請されるものであると同時に、自由主義の要請に基づくものでもあって、課税要件明確主義といわれている。したがって、租税実体法においては、課税リスクの最小化の見地から、行政庁の裁量を認める規定を設けることは、原則として許されないと解されている(39)。

他方、租税手続法の領域においては、徴収緩和のために裁量を認める必要のあることが少

2008 年）329 頁）。

(33) 不当性の審査つまり不当を理由とする処分の取消しに関しては、その根拠をどのように考えるかが問題となり、不当性審査権を行政庁の処分権限に随伴する処分見直し権限に由来するものと解することが相当であるといわれている。すなわち、処分庁は、処分権限を有する機関として、処分が違法でなくても、これを見直し、取り消し又は変更することが許されるのであり、不当性審査権はこの処分の見直し権限の一環とみることができる。このような理解によれば、それは処分庁には認められるが、上級行政庁には当然に認められるものではない。上級行政庁の不当性審査権は、行政不服審査法が立法政策として特に認めたものであると位置付けることができる（芝池義一『行政救済法』（有斐閣、2022 年）243、244 頁）。

しかしながら、裁判所による司法審査とは異なり、違法性審査の及ばない範囲について不当性の審査をなし得ることが、一般的には「行政不服審査の最大のメリットである」（櫻井敬子『行政救済法のエッセンス（第一次改訂版）』（学陽書房、2015 年）45 頁）と考えられているにもかかわらず、現実に不当を理由とする認容裁決がなされることはこれまでほとんどなく、違法ではないが不当であると明示した裁決は数件にとどまるとされている（平裕介「行政不服審査における不当裁決の類型と不当性審査基準」行政法研究 28 号（2019 年）169 頁）。

(34) 芝池義一『行政救済法講義（第３版）』（有斐閣、2006 年）185 頁。

(35) 宇賀克也『行政法概説Ⅱ（第８版）』（有斐閣、2025 年）１頁。

(36) 櫻井敬子＝橋本博之『現代行政法（第２版）』（有斐閣、2006 年）93 頁。

(37) 青木丈「租税不服審査における不当性の判断」三木義一先生古希記念論文集編集委員会編『現代税法と納税者の権利』（法律文化社、2020 年）296 頁。

(38) 櫻井敬子＝橋本博之『行政法（第７版）』（弘文堂、2025 年）101 頁。

(39) 金子宏『租税法（第 24 版）』（弘文堂、2021 年）84 頁。

なくなく[40]、また、強制徴収のために裁量に委ねる幅が相当に広いことがある[41]。滞納処分の手続においては、滞納者の財産のうち、どの財産を差し押さえるかは、徴収職員の裁量に属するとされている[42]。裁判例においても、国税徴収法その他の関係法令には特に除外した物件のほか差押財産の種類若しくは順序につき制限を設けた規定はないから、滞納者の財産のうち如何なる財産を差押え公売するかは、収税官吏の自由裁量に任されているものと解するのが相当であり[43]、また、国税徴収において、差し押さえるべき債権の範囲をその一部とするか否かの決定は徴収職員の自由裁量行為というべきであって、その裁量権の範囲内の行為である限り、これを違法とすることはできないと判示されている[44]。

⑶　裁量基準の法的効果

上記⑵のとおり、滞納処分により差し押さえる財産の選択は徴収職員の裁量によるとされているが、国税徴収法基本通達第 47 条関係 17（以下「本件通達」という。）は、滞納者の財産を差し押さえる場合の裁量権行使の準則を定めている。本件通達は、差し押さえるべき財産の選択は、第三者の権利を尊重し、滞納者の生活の維持又は事業の継続に対する配慮をした上で、換価が容易及び引揚げ・保管に便利な財産であるという徴収上の便宜を考慮して行うこととしており、その性質は、行政規則であり、公にしている裁量基準であるということができる[45]。

行政規則は、行政機関が定立する定めであり、国民の権利・義務に直接関係しないことから、法的効果を有しないと伝統的に考えられている[46]。判例も、裁量基準について、「本来、行政庁の処分の妥当性を確保するためのもの」であり、裁量基準の違背は「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」としている[47]。しかし、学説は、行政裁量を統制し、国民の権利保護を拡大するために、行政規則に法的効果を認める理論を提示してきた[48]。行政の自己拘束を根拠とし、平等原則又は信頼保護原則を介在させることで、間接的に裁量基準の法的効果を承認しようとする見解や[49]、裁量処分の根拠とな

---

(40) 金子・前掲注(39)84 頁。

(41) 吉国ほか共編・前掲注⑴序３頁。

(42) 田中二郎『租税法（第３版）』（有斐閣、1990 年）296 頁、金子・前掲注(42)1053 頁。

(43) 仙台高判昭和 34 年４月 17 日行集 10 巻８号 1529 頁。

(44) 東京高判昭和 45 年４月 30 日訟月 16 巻７号 712 頁。

(45) 行政規則は、行政機関が策定する一般的な法規範であって、国民の権利義務に関係する法規の性質を有しないものである。法規としての性質を有しないため、法律の授権を要しない。命令の形式を採る必要はなく、内規、要綱、通達等の形式で定めることができる（宇賀克也『行政法概説Ⅰ（第８版）』（有斐閣、2023 年）334 頁）。

(46) 塩野宏『行政法Ⅰ（第６版補訂版）』（有斐閣、2024 年）111 頁。

(47) 最大判昭和 53 年 10 月４日民集 32 巻７号 1223 頁。

行政手続法制定後の事案である最判平成 19 年 12 月７日民集 61 巻９号 3290 頁は、「行政庁がその裁量に任された事項について定めた裁量権の行使の準則に違背して処分が行われたとしても、裁量権の範囲内にとどまる限り、当該処分が当然に違法となるものではない」と判示している。

(48) 久保田仁詩「処分基準と訴えの利益」法學論叢 178 巻５号（2016 年）120 頁、菅谷麻衣「行政手続法 12 条１項に基づく処分基準に先行処分を理由として将来処分を加重する定めがある場合における先行処分を取り消す訴えの利益」白鴎大学法政策研究所年報 11 号（2018 年）138 頁。

(49) 大橋洋一『行政規則の法理と実態』（有斐閣、1989 年）54 頁、平岡久『行政法解釈の諸問題』（勁草

る法令から、直接的に裁量基準の法的効果を導く見解が知られている(50)。

裁量権を有する行政庁が、裁量基準から離れた処分をすることが許されるかという問題については、裁量権の公正な行使の確保、平等取扱いの原則、相手方の信頼保護といった要請からすると、裁量基準と異なった判断をするには、そのための合理的理由が必要であると解される(51)。すなわち、行政庁が裁量基準を作っておきながら、特定の者に対してこれを適用しないである行為を行った場合には、そのことについて合理的理由がなければ、その行為は平等原則違反として違法となると解されることとなるといえる(52)。近時、判例は、不利益処分に係る裁量基準について、それと異なる取扱いをすることを相当と認めるべき特段の事情がない限り、裁量権が当該裁量基準に従って行使されるべく羈束するとの判断を示した(53)。同判決は、行政規則が行政庁を羈束する根拠を行政手続法第１条第１項、第２条第８号ハ及び第 12 条第１項の規定の文言及び趣旨等に求めている。すなわち、行政手続法制定以前における行政規則の外部化は、あくまで事実上外部へ効果があったものと位置付けられるのに対して、同判決では、行政手続法によって外部化されたという部分を強調していると解される(54)。他方で、同判決では、「合理性の審査」を経ていないことから、裁量基準自体から直接的に行政を拘束する力が生じているとは読み取りにくく、むしろ、平等原則や信義則という一般法理に反することを媒介に裁量権の濫用としていることから、間接的・結果的に裁量基準の効果が外部化したものといえ、「基準違反である」から違法とするのではなく、「基準を平等に適用しなかった」又は「基準への信頼を裏切った」から違法という側面が強いといえる(55)。

書房、2007 年）250 頁。

(50) 常岡孝好「裁量基準の実体的拘束度」阿部泰隆先生古希記念『行政法学の未来に向けて』（有斐閣、2012 年）708 頁。

(51) 塩野・前掲注(46)118～119 頁、深澤龍一郎『裁量統制の法理と展開』（信山社、2013 年）133 頁。

(52) 芝池義一『行政法総論講義（第４版）』（有斐閣、2001 年）88 頁、宇賀・前掲注(45)342 頁。

(53) 最判平成 27 年３月３日民集 69 巻２号 143 頁。

(54) 庄村勇人「パチンコ店営業停止処分の期間経過後においても当該処分を取消す訴えの利益が認められた事例」名城ロースクール・レビュー34 号（2015 年）194 頁。

(55) 庄村・前掲注(54)194 頁、野口貴公美『行政立法手続の研究』（日本評論社、2008 年）201 頁。

単に行政庁の行政運営上の便宜のためでなく、行政庁の判断過程の公正と透明性を確保し、不利益処分の相手方の権利利益の保護に資するために定められ公にされるという裁量基準の趣旨は、裁量基準を私人に対する関係でも意味を持たせるということであると考えられる。さらに、学説上説かれてきた自己拘束論は、行政規則を私人との関係でも意味を持たせる理論であるから、行政手続法に則り設定された裁量基準は、法の一般原則を根拠とする自己拘束に接続するという関係があるといえる（船渡康平「最高裁判所民事判例研究」法協 135 巻 10 号（2018 年）2502 頁）。そうすると、裁量基準を遵守した多数の行政決定が行われてきているにもかかわらず、同種事案について特定の国民に対しては裁量基準に反して又はそれを適用しないで行政決定がなされたとき、その決定は平等原則に違反し「裁量の濫用」があるものとして、法律が行政に与えた裁量の余地の範囲内のものであっても原則として「違法」となると考えられ（平岡・前掲注(49)265 頁）、国民は公にされている基準を信頼しているから、基準を変更して相手方の不利益に拒否するようなことは信頼保護の原則から許されず、ここに行政規則の外部効果現象がみられる（阿部泰隆『行政の法システム（下）新版』（有斐閣、1999 年）648 頁）。

⑷　行政庁の判断過程における考慮要素

イ　不当性審査の基準

行政事件訴訟法第30条が規定するように、裁量処分の司法審査は、裁量権の逸脱・濫用の有無につきなされるのであり、裁判所が行政庁と同一の立場から適法・違法の判断を下すのではないとされる。裁判例の多くは、行政裁量について、係争処分に係る裁量権の行使につき合理性が認められるかという観点から、裁量権の逸脱・濫用の有無を審査する方法を採っている。裁量処分に至る行政庁の判断過程の合理性に係る審査方法として、行政庁がなすべき具体的な比較考量・価値考量の場面において、考慮すべき要素・価値を正しく考量したか、考慮すべきでない事項・過大に評価すべきでない事項を不適切に考量していないか等の角度から、より密度の高い司法審査が行われることがあるといわれている(56)。このような審査方法に照らし、不当性審査の基準について、「不当」か否かは、ある裁量行為に関する複数の考慮事項がある場合において、当該行為に関する領域についての専門的審査を行い得る審査機関が、当該領域における専門家の集団意識としての知見に照らし、「全ての考慮事項について調査・考慮を行い、かつ、全ての重視事項について調査・重視した」などとする処分庁の説明を一応納得できるものと評価し得るか否かという基準によって判断すべきものと解される(57)。

ロ　差押処分に係る裁量権行使の考慮要素

本件通達が、差し押さえる財産の選択は、滞納者の生活の維持又は事業の継続に与える支障が少ない財産であることに十分に留意して行うべきことを定めていることについて、東京高判平成22年12月1日は(58)、「この基本通達上の規定は、徴収職員が差押対象財産を選択する合理的な裁量権を行使する上で考慮すべき一つの要素を示すものでしかなく、滞納者の生活の維持又は事業の継続に支障を与えるような財産の差押えを一般的に禁止するものではないし、差押対象財産の選択に当たって、迅速かつ確実に滞納された税金に係る税額の納税を確保するという徴収上の便宜又はこれができなくなる支障を考慮し、これを優先することが許されなくなるわけでないことも明らかである」と説示している。

滞納処分による差押えにおける財産の選択に係る徴収職員の裁量権の行使につき合理性が認められるかどうかについて、東京地判平成30年9月6日は(59)、「国税徴収法は、差押財産の選択や差押えの実施時期については、超過差押え及び無益差押えの禁止（48条）、差押財産の選択に当たっての第三者の権利の尊重（49条）、第三者の権利の目的となっている財産の差押換え（50条）、相続があった場合の差押え（51条）及び差押禁止財産（75条ないし78条）の規定があることを除いては、何ら規定しておらず、そして、差押えは、国税の効果的な徴収に向け、自主納付の見込み、差押え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」と説示している(60)。ここでは、差押財産の選択に係る裁量権の行

---

(56) 高橋滋＝市村陽典＝山本隆司編集『条解行政事件訴訟法（第5版）』（弘文堂、2023年）686頁。

(57) 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）242頁。

(58) 租税関係行政・民事判決集（徴収関係判決）平成22年1月～平成22年12月順号22－59（確定）。

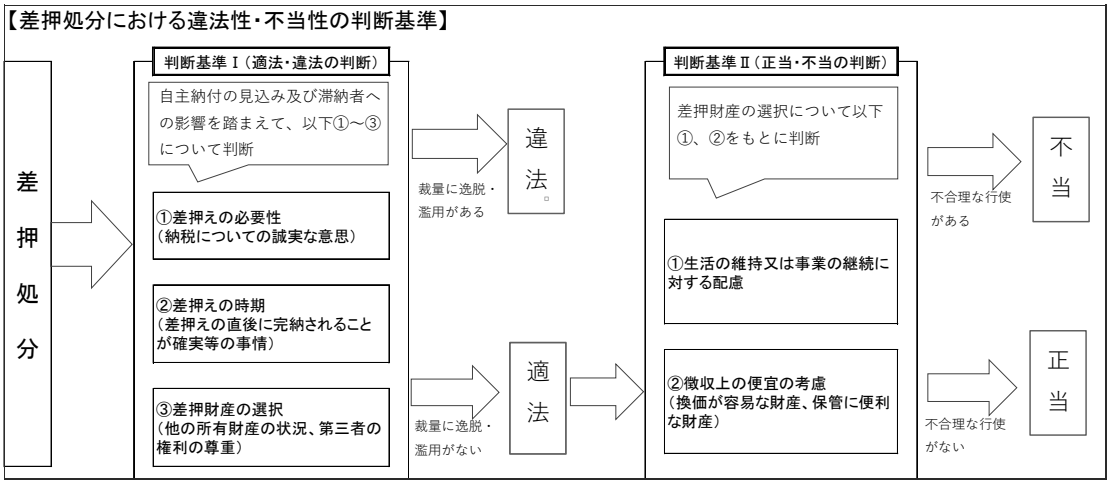
(59) 金融法務事情2119号86頁（確定）。

(60) 国税の効果的な徴収に向けた自主納付の見込みを勘案する際には、納税についての誠実な意思を有しているかどうかを判定することとなる。すなわち、個別事案における滞納整理の処理方針を策定する際に当たり、強制徴収措置又は納税緩和措置のいずれを講じるべきかは、個々の滞納者の実情に即して見

使に逸脱・濫用があったかどうかを審査する際の考慮要素が示されているが、裁量判断が違法となる場合としては、事実誤認、目的違反、動機違反、信義則違反、平等原則違反及び比例原則違反が挙げられ(61)、これらの違法性判断に関する基準は、違法性審査のみならず不当性審査においても勘案されるべきものであって(62)、裁量権の行使に逸脱・濫用があったか、逸脱・濫用があったといえなくても不合理であったかという基準に違反する程度の相違といえることから、裁量権の行使が不合理であったかどうかを審査する際の考慮要素としても用いることができると考えられる。

また、差押処分を行うに当たって徴収職員の裁量権行使が問題となるものとして、差押処分を行う時期がある。これまでの裁決事例では、国税徴収法第47条第１項第１号は、滞納者が督促を受け、その督促に係る国税をその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完納しないときは、徴収職員は、滞納者の国税につき、その財産を差し押さえなければならない旨規定しているが、差押処分の時期について、個々の事案における自主納付の見込みや保全措置の必要性等についての徴収職員の認定・判断（裁量）に委ねた上で、滞納者の財産を保全する必要性があるときは、早期に保全することを求めたものと解され、差押処分を行った直後に滞納国税が完納されることが確実であったなどの特段の事情がない限り、当該差押処分が違法又は不当ということはできないと解するのが相当であると示している(63)。

以上で述べたところを図示すると次のとおりである。



極めていくことになるが、最も重要な判断要素は、「納税についての誠実な意思を有しているかどうか」であり、この意思が認められる滞納者に対しては猶予をはじめとした納税緩和措置を採ることとし、納税緩和措置を採ることができない滞納者に対しては財産の差押え及び換価を執行していくこととなる。

(61) 高木光＝常岡孝好＝橋本博之＝櫻井敬子『行政救済法（第２版）』（弘文堂、2015 年）383～384 頁。

(62) 稲葉馨「行政法上の「不当」概念に関する覚書」行政法研究３号（2013 年）29～30 頁、平・前掲(57)240～241 頁。

(63) 国税不服審判所平成 27 年６月１日裁決（裁決事例集 No.99）、同平成 22 年９月 29 日裁決（同 No.80）、同平成 21 年５月 11 日裁決（同 No.77）。

３　本裁決の評価

⑴　争点１（相続財産管理人の報酬と国税との優先関係）

イ　国税に優先する被担保債権の範囲

本裁決は、国税に優先する債権の範囲について、「徴収すべき国税に先立つその他の債権には、優先抵当権等によって担保される債権（徴収法第 15 条ないし徴収法第 21 条までの規定に係る債権）がある」とし、「滞納処分においては、徴収法第８条により、徴収法第２章に別段の定めがある場合を除き国税は他の債権に優先すると規定されているのであるから、民法第 885 条や同法第 929 条ただし書の規定は、滞納処分において、相続財産管理人の報酬が国税に優先することの根拠となるものではない」と示して（裁決書４⑴ロ(ﾛ)）、相続財産管理人の報酬が国税に優先するとの請求人の主張を排斥している。このような判断は、上記１⑵のとおり、国税債権の一部でも満足させ得るものとして必要であるものでなければ差押えは許容されないという国税徴収法第 48 条第２項の趣旨に照らして、国税に優先する債権の範囲を示したものであり妥当である。なお、上記１⑶イのとおり、相続財産管理人の報酬は、相続財産に関する費用に当たり、一般の先取特権により、一般債権者に優先して保護されることとなるが、上記１⑶ハのとおり、一般の先取特権は、国税の法定納期限等以前に登記することによって、国税に優先することとなることから、本裁決においても、請求人が主張するとおり、相続財産に関する費用には本件相続財産管理人の報酬が含まれ、一般の先取特権を有することとなるが、当該報酬債権を被担保債権とする先取特権は、本件滞納国税の法定納期限等以前に登記を経由していないことから、この点が争点化されていれば、本件滞納国税に優先しないと示して排斥することもできたと考えられる。

ロ　強制換価手続の費用の範囲

本裁決は、強制換価手続の費用の範囲について、「相続財産管理人による清算手続は、破産手続とその性質を異にするものであって、徴収法第２条第 12 号に規定する強制換価手続に相当するものとはいえないから、相続財産管理人による清算手続について、徴収法第９条が準用又は類推適用されるとは解され」ないと示して（裁決書４⑴ロ(ﾛ)）、相続財産管理人の報酬が国税に優先するとの請求人の主張を排斥している。上記１⑷のとおり、国税徴収法第９条は、強制換価手続における共益費用最優先の原則に由来する規定であるところ、相続財産の清算手続と破産手続との性質の相違は本裁決が摘示するとおりであり、相続財産の清算手続に破産手続を類推する基礎がないといえることから、本裁決の判断は妥当である。

ハ　結論

本裁決は、「滞納処分において、相続財産管理人の報酬が国税に優先するとの請求人の主張は採用できない」と説示した上で（裁決書４⑴ロ(ﾛ)）、「本件差押処分は、徴収法第 48 条第２項に規定する無益な差押えには該当しない」と結論付けている（裁決書４⑴ロ(ﾊ)）。

⑵　争点２（差押財産の選択等について裁量権の行使）

イ　法令解釈

本裁決は、国税徴収「法は、個々の滞納事案における自主納付の見込みを踏まえた差押えの必要性及び差押処分の時期についての判断を徴収職員の合理的な裁量に委ねている

と解される」と示し（裁決書４⑵イ(ｲ)）、また、「滞納者の財産を差し押さえる場合、どの財産をどの範囲で差し押さえるかについても…徴収職員の合理的な裁量に委ねられていると解される」と示している（裁決書４⑵イ(ﾛ)）。このような判断は、上記２⑵及び２⑷ロで摘示した差押財産の選択についての裁判例並びに上記２⑷ロで摘示した差押処分の時期についての裁決事例に照らして妥当である。

そして、本裁決は、「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、差押えの必要性、差押えの時期又は差押財産の選択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は、違法と判断すべきものと解され、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、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」と示している（裁決書４⑵イ(ﾊ)）。このような判断は、上記２⑷ロのとおり、行政庁の裁量処分の司法審査は、行政事件訴訟法第 30 条が規定するように、裁量権の範囲を超え又は裁量権を濫用した場合に、裁判所は処分を取り消すことができるところ、このような審査方法は、裁量処分の不服審査においても同様に当てはまると考えられること、及び上記２⑴のとおり、処分の不当性は、行政事件訴訟法第 30 条との対比において、裁量範囲の逸脱・濫用に至らない程度の裁量の不合理な行使をいうとされ、また、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ことをいうとされていることに照らして妥当である。

ロ　当てはめ

本裁決は、「自主納付による完納の見込みがあったとはいえないから、本件差押処分の時点において、同処分を行う必要性は高かったと認められる」と示し、また、「本件徴収担当職員が本件滞納国税を徴収するために、滞納処分費が見込まれる上に公売手続に時間を要する不動産ではなく、本件預金債権を差押えの対象として選択した判断が、特段不合理であったとは認められない」ため、「本件差押処分において、差押えの必要性、差押えの時期又は差押財産に関する選択に裁量権の逸脱又は濫用はなく、…差押えに至る経緯によれば、本件差押処分に関する判断は、法や制度の趣旨及び目的に照らして不合理とは認められない。したがって、本件差押処分は不当な処分であるとはいえない」と結論付けている（裁決書４⑵ハ）。本件では、請求人が本件滞納国税の納税義務承継通知を受けた後、本件相続財産管理人は一度も本件滞納国税を自主納付したことがなかったこと、及び請求人には本件預金口座の残高のほかは田畑等の不動産しか所有していなかったことというような事情が認められるところ（裁決書４⑵ロ）、本裁決の判断は、上記２⑷ロのとおり、差押処分に関する裁量権行使の考慮要素である①換価の容易性に照らした徴収上の便宜及び②国税の効果的な徴収に向けた自主納付の見込みを適切に勘案した妥当なものである。

４　本裁決の意義

本裁決は、相続財産管理人の報酬と国税債権との優先関係について、①滞納処分においては、国税徴収法第８条により、同法第２章に別段の定めがある場合を除き国税は他の債権に優先すると規定されているのであるから、請求人が主張する民法第 885 条や同法第 929 条ただし書の

規定は、滞納処分において、相続財産管理人の報酬が国税に優先することの根拠となるものではなく、②相続財産管理人による清算手続は、破産手続とその性質を異にするものであって、国税徴収法第２条第 12 号に規定する強制換価手続に相当するものとはいえないから、破産手続との類似から同法第９条の準用ないし類推適用されるという請求人の主張は採用できないと説示している。

また、本裁決は、相続財産管理人が開設した本件預金債権に対する本件差押処分の不当性について、①自主納付による完納の見込みがあったとはいえないから、差押処分を行う必要性は高かったと認められ、②公売手続に時間を要する不動産ではなく、本件預金債権を差押えの対象として選択した判断が、特段不合理であったとは認められないと説示している。

本裁決は、国税不服審判所として初めて相続財産管理人の報酬と国税債権との優先関係について判断を示したことに先例性が認められる点、及び差押処分の不当性が争われた従前の裁決事例の法令解釈とも整合している点に意義があると考えられる。