

行政不服審査法（平成二十六年法律第六十八号）第八十一条第三項において準用する同法第七十九条の規定によつて、広島県行政不服審査会の令和五年度答申第十三号の内容について、別紙のとおり公表する。

令和六年四月十五日

広島県知事 湯 崎 英 彦

諮問庁：A市長

諮問日：令和4年9月12日

(令和4年度諮問第9号)

答申日：令和6年3月7日

(令和5年度答申第13号)

答申内容

第1 広島県行政不服審査会（以下「審査会」という。）の結論

平成29年10月31日付けで審査請求人から提起のあった、A市長（以下「処分庁」という。）が審査請求人に対して行った、平成29年9月7日付けの不動産差押処分に対する審査請求（以下「本件審査請求」という。）は棄却されるべきであるとする審査庁（A市長）の判断は、妥当である。

第2 審査関係人の主張の要旨

1 審査請求人の主張の要旨

令和4年9月9日付けで審査庁に提出された審理員意見書（以下「審理員意見書」という。）の「審査関係人の主張の要旨」の1項に記載のとおりである。

2 審査庁の主張の要旨

(1) 令和4年9月12日付け諮問説明書

ア 審査庁の考え

本件審査請求を棄却すべきと考える。

イ 考え方の理由

(ア) 認定事実

審理員意見書記載内容と相違ない。

(イ) 判断

審理員意見書記載内容と相違ない。

(ウ) 結論

前記(ア)及び(イ)のとおりであるので、本件審査請求は理由がないから、棄却すべきと考える。

(2) 審査会から審査庁に対する調査権限の行使について

処分庁の差押書の処分理由について、処分庁は、差押書（平成29年9月7日付け○第○号。以下「本件差押書」という。）の処分理由において「前記の滞納租税が、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されていないことから、当該滞納租税及び滞納処分費を徴収するため、国税徴収法第47条第1項第1号の規定により、あなたの前記財産を差押えました。」としていることについて、審査会

は、「①処分庁において、一般的に、地方税に係る滞納処分をする場合における差押書の処分理由の根拠として、「国税徴収法第47条第1項第1号の規定」として施行しているのか。また、滞納租税が複数の税目にわたる場合においても、同様か。仮にそうであるならば、差押書の処分理由に、地方税法の滞納処分に関する規定を根拠として記入せず、国税徴収法のみを記入している理由」、「②処分庁において、本件差押書の処分理由について国税徴収法の滞納処分に関する規定のみ記載し、地方税法の滞納処分に関する規定を根拠として記載していない理由」について審査庁に対し令和6年2月9日付けで釈明したところ、同月21日付けで審査庁から、後記ア及びイのとおり回答があった。

ア 前記①についての審査庁の回答について

差押書の処分理由については、「国税徴収法第47条第1項第1号の規定により」と記載している。

地方税法の滞納処分の規定を記載せず、国税徴収法のみを記入している理由は、地方税の場合、税目により根拠法令が多岐にわたっており、かつ、「国税徴収法の例による」とのみあり、理由を簡潔にするために前記の記載としている。

イ 前記②についての審査庁の回答について

前記アで述べたように、地方税法の滞納処分の規定を記載せず、国税徴収法のみを記入している理由は、地方税の場合、税目により根拠法令が多岐にわたっており、かつ、「国税徴収法の例による」とのみあり、理由を簡潔にするために前記の記載としている。

なお、処分理由の記載に当たっては、平成24年度に広島県総務局税務課から送付された、総務省自治税務局作成の「課税処分に係る理由附記の例」を参考としている。

ウ 審査庁は、以下の資料を提出した。

(ア) 平成25年2月19日付け事務連絡NO. 102（広島県総務局税務課市町税制グループ）「【情報提供】処分に係る理由附記について」

(イ) 平成25年2月14日付けメール（総務省自治税務局企画課）

(ウ) 地方税に係る滞納整理における理由附記の例

第3 審理員意見書の要旨

1 審理員意見書の結論

本件審査請求には理由がないから行政不服審査法（平成26年法律第68号。以下「行審法」という。）第45条第2項の規定により棄却すべきである。

2 審理員意見書における理由

(1) 本件差押処分について

ア 本件賦課決定処分について

(ア) 租税賦課処分と滞納処分の関係について

審査請求人は、処分庁が審査請求人に対して行った、審査請求人が所有するA市B町C〇番の土地（以下「本件固定資産税対象地」という。）について、不動産登記簿上は「農地」とされているものの、実際には資材置場として利用されているとして、「雑種地」と認定した上で税額を算定し、平成24年度から平成29年度までの固定資産税の賦課決定処分（以下「本件賦課決定処分」という。）は、本件固定資産税対象地の不動産登記簿上の地目が「農地」であるにもかかわらず、本件固定資産税対象地を「雑種地」と認定して課税額を決定したものであるから、明らかな瑕疵があり、それに基づき平成29年9月7日付けで、本件滞納税（審査会注：処分庁が、審査請求人に対し、平成24年度及び平成25年度の個人市県民税、平成24年度から平成29年度までの固定資産税並びに平成24年度から平成28年度までの国民健康保険税について、それぞれ支払いを求める督促状を発送し、審査請求人が、各督促状を発送した日から起算して10日を経過した日までに納付しなかった当該督促に係る各徴収金。以下、これらの滞納税を併せて「本件滞納税」という。）のうち未払いとなっている合計〇円（本税：〇円、延滞金：〇円）を徴収するため、審査請求人が所有する①D市E町〇番の宅地（以下「本件土地1」という。）、②本件土地1上に建つD市E町〇番の住宅（以下「本件建物」という。）及び③D市E町〇番2の宅地（以下「本件土地2」といい、前記①から③までを併せて「本件差押不動産」という。）を差し押さえた処分（以下「本件差押処分」という。）も違法である旨主張する。これに対し処分庁は、本件審査請求は本件差押処分の取消しを求めるものであるから、本件賦課決定処分の相当性を争う審査請求人の主張は失当である旨主張する。この点については、租税賦課処分と滞納処分とは別個独立の行政処分であるから、賦課処分の瑕疵は原則として滞納処分の違法を惹起するものではなく、とりわけ賦課処分が出訴期間の徒過により一応形式的に確定しているのであれば、賦課処分の瑕疵が重大で、かつ、その存在が処分の外形上一見して明らかな場合（すなわち賦課処分が無効である場合）を除いては、賦課処分の瑕疵によって滞納処分が違法となることはないと解すべきである（東京地方裁判所昭和36年（行）第129号同37年4月26日判決。以下「昭和37年東京地裁判決」という。）。

(イ) 検討

そこで、本件賦課決定処分に無効とすべき瑕疵がないかについて検討する。

固定資産評価基準（昭和38年自治省告示第158号）は、土地の地目を田、畑、宅地、鉱泉地、池沼、山林、牧場、原野、雑種地の9地目に区分し、その認定に当たっては当該土地の現況及び利用目的に重点を置き、部分的に僅少の差異の存するときであっても、土地全体としての状況を観察して土地の地目の認定をすることを定めている（固定資産評価基準第1章第1節一）から、

固定資産の評価における土地の地目の認定に当たっては、必ずしも不動産登記簿の地目に従って課税する必要はなく、当該土地の現況及び利用目的に重点を置いて、土地全体としての状況を観察して認定するのが相当である。

そして、A市審理員（以下「審理員」という。）が収集した証拠によれば、本件賦課決定処分時において、本件固定資産税対象地は、建設現場で使用される鉄パイプ、コンクリートで固められた立体物等、様々なものが置かれており、資材置場として利用されていた事実が認められる。したがって、このような現況に基づき、A市土地評価要綱第〇章第〇節第〇の9に照らし、本件固定資産税対象地を「雑種地」として認定した本件賦課決定処分には、無効とすべき重大かつ明白な瑕疵はないというべきである。

よって、この点についての審査請求人の主張は採用できない。

イ 事前告知の要否について

審査請求人は、本件差押処分は審査請求人への事前告知なしに突然行われたものであるから、違法又は不当である旨主張する。

しかしながら、地方自治体による差押処分は、税債権の履行を実現するため納税者の意思に関わりなく強制的に行われるものであって、地方税法（昭和25年法律第226号。以下「法」という。）第331条第1項第1号、第373条第1項第1号及び第728条第1項第1号が、「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その督促に係る徴収金を完納しないときは、滞納者の財産を差し押さえなければならない」旨規定しているように、法は事前に納税者と協議を行うことを要求していない。また、差押えについて事前に告知することは、財産保全という差押えの目的の達成を阻害するおそれもあるから、事前に告知をしなかったとしても、差押処分の目的に反するものではなく、差押処分を違法又は不当とする理由にはなり得ない。

したがって、この点に係る審査請求人の主張は採用できない。

ウ 滞納税の一部納付後の差押処分の適否について

(ア) 差押処分の違法又は不当の判断基準について

審査請求人は、本件差押処分の前に本件滞納税の一部を納めて滞納額を減少させていたにもかかわらず、処分庁が一方的に本件差押処分をしたことから、当該処分は違法又は不当である旨主張する。

この点については、滞納者の財産をいつ差し押さえるかについては、税は滞納となった場合であっても自主的に納付されるのが望ましく、また、差押えの前提として差押えが可能な財産の有無等についての調査が必要であること、さらに、大量かつ反復的に発生する滞納事案の全てについて、督促状を発した日から起算して10日を経過した日後直ちに差押えを行うのは實際上困難であることからすると、法は、個々の滞納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判断を徴収職員の合理的な裁量に委ねた上で、滞納となった税債権を確実に徴収するために、徴収職員に対し、差押えの必要があるときは早期に滞納者の財産を保全することを求めたものと解される。

したがって、差押処分の時期についても、徴収職員の裁量に委ねられているものと解され、差押処分の直後に滞納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、当該差押処分を違法又は不当ということもできないと解される（名古屋国税不服審判所平成23年11月7日裁決に同旨）。

(イ) 検討

そこで、本件差押処分の直後に本件滞納税の未払分が完納されることが確実であったなど、本件差押処分を違法又は不当と解すべき特段の事情があるか否かについて検討する。

審理員の調査結果によれば、本件差押処分の前に審査請求人が処分庁に対し口頭で支払計画を伝えていたことが認められるものの、その具体的な内容は不明であり、速やかに滞納分が完納されることを裏付ける根拠が示されたものとは認められない。そして、実際の審査請求人の追納状況を見ても、本件差押処分までの5年余りの間に追納された金額は合計〇円であり、本件差押処分時において、完納に至るまでに未だ相当額の追納が必要であったことが認められる。さらに、支払いの態様についても、平成24年に合計〇円、平成25年に合計〇円を納付した後、平成27年8月から平成29年8月までの期間中は、本件固定資産税対象地が「雑種地」ではなく「農地」であるとの審査請求人の独自見解を前提として、審査請求人が考える固定資産税相当額（年額）である約〇円を、年に10回前後納付するという状況が継続しており、こうした状況からすれば、本件差押処分時においては、本件滞納税の完納までに相当長期間を要することが見込まれたというべきである。

以上のような本件差押処分が行われるまでの審査請求人の支払計画の提示状況や滞納税の追納状況に鑑みれば、本件差押処分の直後に自主納付により本件滞納税が完納されることが確実であったというべき特段の事情があったものとは認められない。

したがって、処分庁が審査請求人の財産を早期に保全する必要性があったというべきであるから、本件差押処分における裁量権の行使は、差押えの趣旨及び目的に反して不合理であったとはいえず、違法又は不当なものとは認められない。

エ 超過差押えについて

審査請求人は、本件差押不動産の価値は滞納税額に比して過大であるから、本件差押処分は超過差押え（国税徴収法（昭和34年法律第147号）第48条第1項、法第331条第6項）に該当し違法である旨主張するので、以下この点について判

断する。

(ア) 審査請求人の滞納税額について

前提として、審査請求人は、本件固定資産税対象地は「雑種地」ではなく「農地」として課税額を算定すべきであるから、正しい固定資産税の額は年間〇円であり、したがって、本件差押処分時の審査請求人の滞納額は合計〇円ではない旨主張する。

しかしながら、前記アで述べたとおり、本件固定資産税対象地を「雑種地」として認定した本件賦課決定処分の効力を否定すべき理由はないことから、本件差押処分時の審査請求人の滞納税額は合計〇円であったと認められる。

(イ) 差押財産の価額が滞納税額を超過している点について

a 判断基準について

そうであっても、本件差押不動産の本件差押処分時の固定資産評価額は合計〇円であり、当時の審査請求人の滞納税額の約8倍を超える評価額であったことから、本件差押処分が違法な超過差押えに該当するか否かが問題となる。

この点、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は、差押処分時における財産評価の困難性や税の徴収が公売等による換価を待って初めて実現されることなどに照らし、徴収職員の合理的な裁量に委ねられていると解される。したがって、差押財産の価額が滞納税額を超過した場合においても、直ちにその差押えが超過差押えとして違法となるのではなく、他に滞納税を満足できる換価に見合う財産があるにもかかわらず、滞納税の額に比較して差押財産の処分予定価額が合理的な裁量の範囲を超え著しく高額であると認められるような財産を差し押さえたというような特段の事情がある場合に、初めて当該差押えが違法となるものと解される（金沢国税不服審判所平成12年2月25日裁決に同旨）。

b 検討

以上を踏まえて、審査請求人の所有不動産について検討する。

(a) A市F町Gに所在する土地3筆については、本件差押処分が行われた平成29年度の固定資産評価額が〇円であり、審査請求人の滞納税額と比較して著しく少額であるため、滞納税の回収という差押えの目的を果たすことができない。したがって、当該土地3筆は、滞納税を満足できる換価に見合う財産とは認められない。

(b) H町に所在する26筆の土地は、平成29年度の固定資産評価額の合計額が〇円であり、審査請求人の滞納税額に最も近い評価額であったといえる。しかしながら、農地の所有権移転は買主が農家又は農家になろうとする者に限定されるなど農地法（昭和27年法律第229号）上の様々な規制が存在

し、所有権移転や地目変更（転用）して売却する場合にも農業委員会の許可が必要であるため、実際の売却は容易ではなく、市場性が低い可能性も十分に想定される。したがって、当該26筆の土地は、滞納税を満足できる換価に見合う財産とは認められない。

- (c) ①A市B町Cに所在する土地は、平成29年度の固定資産評価額が〇円であり、また、②A市I町Jに所在する土地・建物は、本件差押処分に先立つ抵当権設定仮登記が設定されているところ、当該土地・建物の平成29年度の固定資産評価額〇円から当該抵当権の担保債権額〇万円を控除した残額は〇円であるから、①と②はいずれも、審査請求人の滞納税を満足できる換価に見合う財産であるといえる。

しかしながら、①の土地、②の土地・建物、及び本件差押不動産を比較すると、その固定資産評価額（抵当権が設定されている場合は、固定資産評価額から担保債権額を控除した金額）と審査請求人の滞納税額との差額が最も少額になるのは、本件差押不動産であることが認められる。加えて、審理員の調査結果によれば、現在、本件建物の老朽化が進んでいる中で、本件土地1は建築基準法（昭和25年法律第201号）第43条第1項に定める接道義務を満たさず、また、本件土地1の進入口の通路は同法第42条第2項に定めるいわゆる二項道路にも該当しないことから、本件差押不動産の実際の売却時の価値は、処分庁が主張するとおり、固定資産評価額よりもさらに低下する可能性も相当程度あるものと認められる。

したがって、処分庁が本件差押処分において、審査請求人が所有する他の不動産ではなく本件差押不動産を差し押さえたことについて、他に滞納税を満足できる換価に見合う財産があるにもかかわらず、滞納税の額に比較して差押財産の処分予定価額が合理的な裁量の範囲を超え著しく高額であると認められるような財産を差し押さえたというような、特段の事情が存在するとは認められない。

- (d) 以上より、本件差押不動産の価額が審査請求人の滞納税額の8倍を超えることをもって、本件差押処分が超過差押えとして違法となるものではないというべきである。

- (ウ) 本件土地2の差押の適否について

a 判断基準について

次に、本件差押不動産は、本件土地1、本件建物及び本件土地2の、計3つの不動産から成るところ、処分庁が本件差押処分においてこれらを分割することなく全て差し押さえたことが、違法な超過差押えに該当しないかが問題となる。

この点について、処分庁は、本件土地2は本件土地1の通路部分に当たる

ため、本件土地2を併せて差し押さえなければ、本件土地1及び本件建物の物権的価値が著しく損なわれることから、本件土地2を差し押さえたことは適法である旨主張する。

そこで検討するに、複数の財産を差し押さえた場合において、そのうちの一部の差押えによって税徴収の目的が十分達成できるにもかかわらず、あえて他の財産も差し押さえたときは、超過差押えとなる余地もあり得るが、差押に係る財産が法律上分割できない場合、あるいは分割することはできるが、分割することにより物の経済的価値を著しく害する場合には、たとえその財産の価額の合計額が滞納税の額を超過したとしても違法とはならないと解される（名古屋国税不服審判所平成13年8月8日裁決に同旨）。

b 検討

これを踏まえて本件をみるに、公図上、本件土地1は二方向で道路に接しており、本件土地1と本件土地2の間に、当該二方向の道路から本件土地1へつながる通路（D市所有の里道）が存在する旨記載されている。

しかしながら、審理員の現地調査やD市に対する調査の結果によれば、現況では、本件土地1に接する通路は一方（本件土地2が所在する側）しか存在せず、また、当該通路は、階段部分と、狭隘な水路を暗渠にした形跡がある約70センチメートル幅のコンクリート部分とが並走する形で構成されていることが認められた。そして、過去に本件土地2とD市の里道に関する境界確定の申請がなされたことがないため、本件土地2と当該里道の位置関係について現時点で正確な認定はできないものの、現況や本件土地2の分筆経緯等からすれば、公図においてD市の里道と記載されているのは、元々狭隘な水路であったものを暗渠に変更した部分である可能性が高く、したがって、本件土地2は、当該暗渠部分の隣に位置する階段部分である可能性が高いものと認められた。

したがって、本件土地2を差し押さえなければ、本件土地1の進入路は当該約70センチメートル幅の里道のみとなる可能性が高く、成人男性1名が通ることができる程度の通路しか確保できず、複数人の往来や物品の運搬、車椅子の通行等が困難となることから、本件土地1及び本件建物の経済的価値が著しく害される可能性が高いというべきである。

よって、本件差押処分において本件差押不動産を分割することなく差し押さえたとしても、本件差押処分が超過差押え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。

(2) 前記以外の違法性又は不当性についての検討

他に本件差押処分に違法又は不当な点は認められない。

第4 調査審議の経過

- 1 審査庁から審査会へ諮問（令和4年9月12日）
- 2 第1回審議（令和6年2月7日）
 - (1) 審査請求に係る審議を行った。
 - (2) 行審法第81条第3項の規定により準用する行審法第74条の規定による調査権限の行使が必要と認めため、行政不服審査法施行条例（平成28年広島県条例第2号）第10条第6項の規定により、当該調査を行うための決議を行った。
- 3 第2回審議（令和6年3月7日）
 - (1) 審査庁から前記2(2)の調査に対して、前記第2の2(2)ア及びイのとおり回答があったため、当該回答について、審査会事務局から委員に対して報告を行った。
 - (2) 前記(1)の回答内容も踏まえ、審査請求に係る審議を行った。
 - (3) 答申案を検討し、一部修正し、答申を決議した。

第5 審査会の判断

1 法令等の規定

(1) 法

第41条 個人の道府県民税の賦課徴収は、この款及び第五章第二節に特別の定めがある場合を除くほか、当該道府県の区域内の市町村が、当該市町村の個人の市町村民税の賦課徴収（均等割の税率の軽減を除く。）の例により、当該市町村の個人の市町村民税の賦課徴収と併せて行うものとする。

第331条 市町村民税に係る滞納者が次の各号の一に該当するときは、市町村の徴税吏員は、当該市町村民税に係る地方団体の徴収金につき、滞納者の財産を差し押えなければならない。

一 滞納者が督促を受け、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その督促に係る市町村民税に係る地方団体の徴収金を完納しないとき。

6 前各項に定めるものその他市町村民税に係る地方団体の徴収金の滞納処分については、国税徴収法に規定する滞納処分の例による。

第359条 固定資産税の賦課期日は、当該年度の初日の属する年の1月1日とする。

第373条 固定資産税に係る滞納者が次の各号の一に該当するときは、市町村の徴税吏員は、当該固定資産税に係る地方団体の徴収金につき、滞納者の財産を差し押えなければならない。

一 滞納者が督促を受け、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その督促に係る固定資産税に係る地方団体の徴収金を完納しないとき。

7 前各項に定めるものその他固定資産税に係る地方団体の徴収金の滞納処分については、国税徴収法に規定する滞納処分の例による。

第388条 総務大臣は、固定資産の評価の基準並びに評価の実施の方法及び手続（以下「固定資産評価基準」という。）を定め、これを告示しなければならない。

い。この場合において、固定資産評価基準には、その細目に関する事項について道府県知事が定めなければならない旨を定めることができる。

第403条 市町村長は、第389条又は第743条の規定によつて道府県知事又は総務大臣が固定資産を評価する場合を除く外、第388条第1項の固定資産評価基準によつて、固定資産の価格を決定しなければならない。

第728条 水利地益税等に係る滞納者が次の各号の一に該当するときは、地方団体の徴税吏員は、当該水利地益税等に係る地方団体の徴収金につき、滞納者の財産を差し押えなければならない。

一 滞納者が督促を受け、その督促状を發した日から起算して10日を経過した日までにその督促に係る水利地益税等に係る地方団体の徴収金を完納しないとき。

7 前各項に定めるものその他水利地益税等に係る地方団体の徴収金の滞納処分については、国税徴収法に規定する滞納処分の例による。

(2) 国税徴収法

第47条 次の各号の一に該当するときは、徴収職員は、滞納者の国税につきその財産を差し押えなければならない。

一 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發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。

第48条 国税を徴収するために必要な財産以外の財産は、差し押えることができない。

第54条 徴収職員は、滞納者の財産を差し押さえたときは、差押調書を作成し、その財産が次に掲げる財産であるときは、その謄本を滞納者に交付しなければならない。

一一三 (略)

第186条 この法律に定めるもののほか、差押調書、交付要求書その他この法律の規定により作成する書類に記載すべき事項、この法律の規定により利害関係人その他の者に通知すべき事項及びこの法律の実施のための手続その他その執行に関し必要な事項は、政令で定める。

(3) 国税徴収法施行令（昭和34年政令第329号）

第21条 差押調書には、徴収職員が次の事項を記載して署名押印（記名押印を含む。以下同じ。）をしなければならない。

- 一 滞納者の氏名及び住所又は居所
- 二 差押えに係る国税の年度、税目、納期限及び金額
- 三 差押財産の名称、数量、性質及び所在
- 四 作成年月日

(4) 国税徴収法基本通達（昭和35年1月27日付徴徴4－5外9課共同）

第48条

3 差押財産が不可分物である場合には、その財産の価額が差押えに係る国税の額を超過するときであっても、その差押えは違法でない（昭和46. 6. 25最高判参照）。

なお、上記の不可分物とは、おおむね次に掲げるものをいう。

- (2) 分割することはできるが、分割することにより物の経済的価値を著しく害するもの（例えば、1棟の家屋）

(5) 固定資産評価基準

第1章 土地

第1節 通則

一 土地の評価の基本

土地の評価は、次に掲げる土地の地目の別に、それぞれ、以下に定める評価の方法によつて行うものとする。この場合における土地の地目の認定に当たつては、当該土地の現況及び利用目的に重点を置き、部分的に僅少の差異の存するときであつても、土地全体としての状況を観察して認定するものとする。

(10) 雑種地

(6) A市土地評価要綱

第〇章

第〇節

第〇 地目別認定基準

9 雑種地

1から8までのいずれにも該当しない土地をいう。事例としては、次のとおりである。

- (8) 資材置場等の用に供されている土地は、雑種地とする。

2 理由

(1) 認定事実

一件記録によれば、次の事実が認められる。

ア 処分庁は、審査請求人に対し、平成24年度及び平成25年度の個人市県民税、平成24年度から平成29年度までの固定資産税並びに平成24年度から平成28年度までの国民健康保険税について、それぞれ支払いを求める督促状を発送したが、審査請求人は、各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、当該督促に係る各徴収金を納付しなかった。

なお、前記固定資産税は、本件固定資産税対象地に係るものであり、処分庁は、本件固定資産税対象地について、不動産登記簿上は「農地」とされているものの、実際には資材置場として利用されているとして、「雑種地」と認定した上で税額を算定し、本件賦課決定処分を行った。

イ 審査請求人は、平成24年4月17日から平成29年9月6日までの間に、本件滞納税のうち平成24年分から平成29年分に係る追納として、合計〇円を納付した。

ウ 処分庁は、平成29年9月7日付けで、本件滞納税のうち未払いとなっている合計〇円（本税：〇円、延滞金：〇円）を徴収するため、本件差押処分を行った。

なお、本件差押不動産の平成29年度の固定資産評価額は合計〇円（本件土地1：〇円、本件建物：〇円、本件土地2：〇円）であった。

また、本件差押書の「処分理由」欄には、「前記の滞納租税が、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されていないことから、当該滞納租税及び滞納処分費を徴収するため、国税徴収法第47条第1項第1号の規定により、あなたの前記財産を差押さえました。」と記載されていた。

エ 審査請求人は、平成29年10月31日付けで、本件差押処分の取消しを求めて本件審査請求を行った。

オ 平成30年6月8日、審査請求人は、A市固定資産評価審査委員会に対し、処分庁が固定資産課税台帳に登録した本件固定資産税対象地に係る平成30年度の固定資産の価格に関する審査申出を行った。審査請求人は同審査申出において、本件固定資産税対象地に係る平成30年度の課税地目を「農地（田）」に修正して評価額を下げることを求めたが、令和元年8月14日、同委員会は、本件固定資産税対象地は資材置場として利用されているため、現況地目を「雑種地」と認定したことは適法かつ適正であるとして、同審査申出を棄却する旨を決定した。

(2) 判断

ア 本件差押処分について

(ア) 本件賦課決定処分について

a 租税賦課処分と滞納処分の関係について

審査請求人は、本件賦課決定処分は、本件固定資産税対象地の不動産登記簿上の地目が「農地」であるにもかかわらず、本件固定資産税対象地を「雑種地」と認定して課税額を決定したものであるから、明らかな瑕疵があり、それに基づき行われた本件差押処分も違法である旨主張する。これに対し処分庁は、本件審査請求は本件差押処分の取消しを求めるものであるから、本件賦課決定処分の相当性を争う審査請求人の主張は失当である旨主張する。

この点については、昭和37年東京地裁判決によれば、租税賦課処分と滞納処分とは別個独立の行政処分であるから、賦課処分の瑕疵は原則として滞納処分の違法を惹起するものではなく、とりわけ賦課処分は、これに対する出訴期間の徒過により一応形式的に確定しているから賦課処分の瑕疵が重大かつその存在が処分の外形上一見して明らかなため、賦課処分が無効である場合を除いては、賦課処分の瑕疵によって滞納処分が違法となることはないとして解すべきとされている。

b 検討

そこで、本件賦課決定処分が無効とすべき瑕疵がないかについて検討する。法第388条第1項の規定により、総務大臣は、固定資産評価基準を定め、これを告示しなければならないとされ、同項の規定により定められた固定資

産評価基準第1章第1節一によると、土地の地目を田、畑、宅地、鉱泉地、池沼、山林、牧場、原野、雑種地の9地目に区分し、その認定に当たっては「当該土地の現況及び利用目的に重点を置き、部分的に僅少の差異の存するときであつても、土地全体としての状況を観察して認定する」と定めていることから、固定資産の評価における土地の地目の認定に当たっては、必ずしも不動産登記簿の地目に従って課税する必要はないことがいえる。さらに、固定資産税の賦課に当たっては、当該年度の固定資産税の賦課期日における土地の現況によって決すべきものであるから（最高裁判所平成21年（行ヒ）第154号同23年3月25日第二小法廷判決）、当該土地の現況及び利用目的に重点を置いて、土地全体としての状況を観察して認定するのが相当である。

そして、審理員が収集した証拠によれば、本件賦課決定処分時において、本件固定資産税対象地は、建設現場で使用される鉄パイプ、コンクリートで固められた立体物等、様々なものが置かれており、資材置場として利用されていた事実が認められる。したがって、このような現況に基づき、A市土地評価要綱第○章第○節第○の9に照らし、本件固定資産税対象地を「雑種地」として認定した本件賦課決定処分には、無効とすべき重大かつ明白な瑕疵はないというべきである。

よって、この点についての審査請求人の主張は採用できない。

(イ) 事前告知の要否について

審査請求人は、本件差押処分は審査請求人への事前告知なしに突然行われたものであるから、違法又は不当である旨主張する。

しかしながら、地方公共団体による差押処分は、税債権の履行を実現するため納税者の意思に関わりなく強制的に行われるものであって、法第331条第1項第1号、第373条第1項第1号及び第728条第1項第1号が、督促状を発送した日から起算して10日を経過した日までにその督促に係る徴収金を完納しないときは、滞納者の財産を差し押さえなければならない旨規定しているように、法は事前に納税者と協議を行うことを要求していない。また、差押えについて事前に告知することは、財産保全という差押えの目的の達成を阻害するおそれもあるから、事前に告知をしなかったとしても、差押処分の目的に反するものではなく、差押処分を違法又は不当とする理由にはなり得ない。

したがって、この点に係る審査請求人の主張は採用できない。

(ウ) 滞納税の一部納付後の差押処分の適否について

a 差押処分の違法又は不当の判断基準について

審査請求人は、本件差押処分の前に本件滞納税の一部を納めて滞納額を減少させていたにもかかわらず、処分庁が一方的に本件差押処分をしたことから、当該処分は違法又は不当である旨主張する。

この点については、滞納者の財産をいつ差し押さえるかについては、税は滞納となった場合であっても自主的に納付されるのが望ましく、また、差押えの前提として差押えが可能な財産の有無等についての調査が必要であること、さらに、大量かつ反復的に発生する滞納事案の全てについて、督促状を発した日から起算して10日を経過した日後直ちに差押えを行うのは実際上困難であることからすると、法は、個々の滞納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判断を徴収職員の合理的な裁量に委ねた上で、滞納となった税債権を確実に徴収するために、徴収職員に対し、差押えの必要があるときは早期に滞納者の財産を保全することを求めたものと解される。

したがって、差押処分 of 時期についても、徴収職員の裁量に委ねられているものと解され、差押処分の直後に滞納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、当該差押処分を違法又は不当ということもできないと解される（名古屋国税不服審判所平成23年11月7日裁決に同旨）。

b 検討

そこで、本件差押処分の直後に本件滞納税の未払分が完納されることが確実であったなど、本件差押処分を違法又は不当と解すべき特段の事情があるか否かについて検討する。

審理員の調査結果によれば、本件差押処分の前に審査請求人が処分庁に対し口頭で支払計画を伝えていたことが認められるものの、その具体的な内容は不明であり、速やかに滞納分が完納されることを裏付ける根拠が示されたものとは認められない。そして、実際の審査請求人の追納状況を見ても、本件差押処分までの5年余りの間に追納された金額は合計〇円であり、本件差押処分時において、完納に至るまでに未だ相当額の追納が必要であったことが認められる。さらに、支払いの態様についても、平成24年に合計〇円、平成25年に合計〇円を納付した後、平成27年8月から平成29年8月までの期間中は、本件固定資産税対象地が「雑種地」ではなく「農地」であるとの審査請求人の独自見解を前提として、審査請求人が考える固定資産税相当額である約〇円を、年に10回前後納付するという状況が継続しており、こうした状況からすれば、本件差押処分時においては、本件滞納税の完納までに相当長期間を要することが見込まれたというべきである。

以上のような本件差押処分が行われるまでの審査請求人の支払計画の提示状況や滞納税の追納状況に鑑みれば、本件差押処分の直後に自主納付により本件滞納税が完納されることが確実であったというべき特段の事情があったものとは認められない。

したがって、処分庁が審査請求人の財産を早期に保全する必要性があった

というべきであるから、本件差押処分における裁量権の行使は、差押えの趣旨及び目的に反して不合理であったとはいえず、違法又は不当なものとは認められない。

(エ) 超過差押えについて

審査請求人は、本件差押不動産の価値は滞納税額に比して過大であるから、本件差押処分は超過差押え（国税徴収法第48条第1項、法第331条第6項）に該当し違法である旨主張するので、以下この点について判断する。

a 審査請求人の滞納税額について

前提として、審査請求人は、本件固定資産税対象地は「雑種地」ではなく「農地」として課税額を算定すべきであるから、正しい固定資産税の額は約〇円であり、したがって、本件差押処分時の審査請求人の滞納額は合計〇円ではない旨主張する。

しかしながら、前記(ア)で述べたとおり、本件固定資産税対象地を「雑種地」として認定した本件賦課決定処分の効力を否定すべき理由はないことから、本件差押処分時の審査請求人の滞納税額は合計〇円であったと認められる。

b 差押財産の価額が滞納税額を超過している点について

(a) 判断基準について

そうであっても、本件差押不動産の本件差押処分時の固定資産評価額は合計〇円であり、当時の審査請求人の滞納税額の約8倍を超える評価額であったことから、本件差押処分が違法な超過差押えに該当するか否かが問題となる。

この点、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は、差押処分時における財産評価の困難性や税の徴収が公売等による換価を待って初めて実現されることなどに照らし、徴収職員の合理的な裁量に委ねられていると解される。したがって、差押財産の価額が滞納額を超過した場合においても、直ちにその差押えが超過差押えとして違法となるのではなく、他に滞納税を満足できる換価に見合う財産があるにもかかわらず、滞納税の額に比較して差押財産の処分予定価額が合理的な裁量の範囲を超え著しく高額であると認められるような財産を差し押さえたというような特段の事情がある場合に、初めて当該差押えが違法となるものと解される（金沢国税不服審判所平成12年2月25日裁決に同旨）。

(b) 検討

以上を踏まえて、審査請求人の所有不動産について検討する。

i A市F町Gに所在する土地3筆については、本件差押処分が行われた

平成29年度の固定資産評価額が〇円であり、審査請求人の滞納税額と比較して著しく少額であるため、滞納税の回収という差押えの目的を果たすことができない。したがって、当該土地3筆は、滞納税を満足できる換価に見合う財産とは認められない。

ii H町に所在する26筆の土地は、平成29年度の固定資産評価額の合計額が〇円であり、審査請求人の滞納税額に最も近い評価額であったといえる。しかしながら、農地の所有権移転は買主が農家又は農家になろうとする者に限定されるなど農地法上の様々な規制が存在し、所有権移転や地目変更（転用）して売却する場合にも農業委員会の許可が必要であるため、実際の売却は容易ではなく、市場性が低い可能性も十分に想定される。したがって、当該26筆の土地は、滞納税を満足できる換価に見合う財産とは認められない。

iii ①A市B町Cに所在する土地は、平成29年度の固定資産評価額が〇円であり、また、②A市I町Jに所在する土地・建物は、本件差押処分に先立つ抵当権設定仮登記が設定されているところ、当該土地・建物の平成29年度の固定資産評価額〇円から当該抵当権の担保債権額〇万円を控除した残額は〇円であるから、①と②はいずれも、審査請求人の滞納税を満足できる換価に見合う財産であるといえる。

しかしながら、①の土地、②の土地・建物、及び本件差押不動産を比較すると、その固定資産評価額（抵当権が設定されている場合は、固定資産評価額から担保債権額を控除した金額）と審査請求人の滞納税額との差額が最も少額になるのは、本件差押不動産であることが認められる。加えて、審理員の調査結果によれば、現在、本件建物の老朽化が進んでいる中で、本件土地1は建築基準法第43条第1項に定める接道義務を満たさず、また、本件土地1の進入口の通路は同法第42条第2項に定めるいわゆる二項道路にも該当しないことから、本件差押不動産の実際の売却時の価値は、処分庁が主張するとおり、固定資産評価額よりもさらに低下する可能性も相当程度あるものと認められる。

したがって、処分庁が本件差押処分において、審査請求人が所有する他の不動産ではなく本件差押不動産を差し押さえたことについて、他に滞納税を満足できる換価に見合う財産があるにもかかわらず、滞納税の額に比較して差押財産の処分予定価額が合理的な裁量の範囲を超え著しく高額であると認められるような財産を差し押さえたというような、特段の事情が存在するとは認められない。

iv 以上より、本件差押不動産の価額が審査請求人の滞納税額の8倍を超えることをもって、本件差押処分が超過差押えとして違法となるもので

はないというべきである。

c 本件土地2の差押えの適否について

(a) 判断基準について

次に、本件差押不動産は、本件土地1、本件建物及び本件土地2の、計3つの不動産から成るところ、処分庁が本件差押処分においてこれらを分割することなく全て差し押さえたことが、違法な超過差押えに該当しないかが問題となる。

この点について、処分庁は、本件土地2は本件土地1の通路部分に当たるため、本件土地2を併せて差し押さえないければ、本件土地1及び本件建物の物権的価値が著しく損なわれることから、本件土地2を差し押さえたことは適法である旨主張する。

そこで検討するに、複数の財産を差し押さえた場合において、そのうちの一部の差押えによって税徴収の目的が十分達成できるにもかかわらず、あえて他の財産も差し押さえたときは、超過差押えとなる余地もあり得るが、差押に係る財産が法律上分割できない場合、あるいは分割することはできるが、分割することにより物の経済的価値を著しく害する場合には、たとえその財産の価額の合計額が滞納税の額を超過したとしても違法とはならないと解される（名古屋国税不服審判所平成13年8月8日裁決に同旨）。

(b) 検討

これを踏まえて本件をみるに、公図上、本件土地1は二方向で道路に接しており、本件土地1と本件土地2の間に、当該二方向の道路から本件土地1へつながる通路（D市所有の里道）が存在する旨記載されている。

ここで、審理員は、現地調査及びD市に対する調査等を行っており、それらの結果によると、現況では、本件土地1に接する通路は一方（本件土地2が所在する側）しか存在せず、また、当該通路は、階段部分と、狭隘な水路を暗渠にした形跡がある約70センチメートル幅のコンクリート部分とが並走する形で構成されていることを審理員は認めている。そして、過去に本件土地2とD市の里道に関する境界確定の申請がなされたことがないため、本件土地2と当該里道の位置関係について現時点で正確な認定はできないものの、現況や本件土地2の分筆経緯等からすれば、公図においてD市の里道と記載されているのは、元々狭隘な水路であったものを暗渠に変更した部分である可能性が高いことから、本件土地2は、当該暗渠部分の隣に位置する階段部分である可能性が高いものと審理員は認めている。

一件記録によると、これらの審理員の認定を覆すような特段の事情はな

く、したがって、本件土地2を差し押さえなければ、本件土地1の進入路は当該約70センチメートル幅の里道のみとなる可能性が高く、成人男性1名が通ることができる程度の通路しか確保できず、複数人の往来や物品の運搬、車椅子の通行等が困難となることから、本件土地1及び本件建物の経済的価値が著しく害される可能性が高いというべきである。

よって、本件差押処分において本件差押不動産を分割することなく差し押さえたとしても、本件差押処分が超過差押え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。

イ その他について

(ア) 本件差押処分の根拠規定は、個人市県民税については法第331条第1項及び第6項、固定資産税については法第373条第1項及び第7項、国民健康保険税については法第728条第1項及び第7項であると考えられるが、前記(1)ウのとおり本件差押処分に係る本件差押書には、国税徴収法第47条第1項第1号が記載されている。

(イ) 差押処分は、滞納処分の第一段階にあるもので、法第331条第6項、第373条第7項及び第728条第7項において、個人市県民税、固定資産税及び国民健康保険税の滞納処分については国税徴収法に規定する滞納処分の例によると定めている。これは、これらの地方税の差押処分を含めた滞納処分については、国税徴収法に規定する手続が、同法に基づく政令、省令等を含めて当てはめられるというもので、このことは、差押処分をはじめとする滞納処分においては、法と国税徴収法が一体となって運用されることを意味するものである。

そうしたなか、本件差押書の「処分理由」欄には本件差押処分の根拠として法の規定が記載されていないが、差押調書には差押えに係る税の年度、税目、納期限及び金額が掲載されていれば、差押処分の根拠法令に関する情報は十分明確にされているとされ（大阪地方裁判所平成25年（行ウ）第26号同26年1月23日判決）、本件差押書にもこれらの税の年度、税目、納期限及び金額が記載されていることから、たとえ前記「処分理由」欄に法の規定が記載されていなくても、これをもって本件差押処分の効力が否定されることにはならない。

ウ 前記以外の違法性又は不当性についての検討

前記のほか、一件記録を見分したところ、本件差押処分が違法又は不当であることを推認させる事実又は根拠は見受けられない。また、本件の審理員の審理手続について、特段違法又は不当と認められる点はうかがわれない。

3 結論

以上のとおり、本件差押処分には取り消すべき違法又は不当な点は認められず、審理員の審理手続も適正なものと認められるから、本件審査請求を棄却すべきとした審査庁の判断は妥当である。よって第1のとおり答申する。

広島県行政不服審査会第1部会

委員（部会長）	酒 井	朋 子
委員	横 藤	田 誠
委員	岩 元	裕 介

※ 行政不服審査会は、諮問に対する答申をしたときは、答申の内容を公表するものとされているが（行審法第81条第3項で準用する同法第79条）、本件答申書には、審査請求人の個人情報等、一般に公表することが適当でない部分が含まれるため、答申書そのものではなく、「答申の内容」を公表するものとする。