#### HOKUGA 北海学園学術情報リポジトリ

タイトル	納税の猶予にかかる申請行為と不許可処分
著者	藤中,敏弘
引用	北海学園大学法学研究,46(3):641-665
発行日	2010-12-31

納税緩和手続と納税の猶予

滞納処分と納税の猶予の関係

第 2 1 節 節

納税の猶予の要件

第 3 節

第 序

はじめに

# 納税の猶予にかかる申請行為と不許可処分

藤

中

敏

弘

納税の猶予申請と審理 申請行為の性格と納税の猶予 納税の猶予の効果及び取消.

第 2 節 第 1 節

納税の猶予の審査

第3節 3, 3 、中請の理由付記 、申請の調査をめぐる問題 、申請の調査をめぐる問題 申申申 -請の審 ・請の応答と処理期間 不許可処分に対する異議とその審

間 この問題

お ねわりに

北研 46 (3·85) 641

#### 序章 はじめに

収支 長期化する不況と経済危機は、 (プライマリーバランス PB)は過去最悪のものとなっている。 わが国の財政収支に占める税収の低下傾向に拍車をかけ、二〇〇九年の基礎的財政

はなく、一見安定した納税傾向を伺わせているが、ここ数年にわたる徴収関係事件の異議申立て件数の増加、(ミ) このような経済状況のなか国税庁の発表によれば、 新規の滞納発生割合・滞納発生額共に大きな数字上の落ち込み

とから、これまでほとんど研究の蓄積がなされていない。 の税収確保の様々な施策等は、 そこで、今日納税困難を理由とする「納税の猶予」の案件が増加し、 納税者の納税の困難さを露呈する一端とみることもできよう。 「納税の猶予」を実務的な側面に配慮しつつ検討しようとす 幾つかの裁決事例や裁判例が出始めているこ

は なお、 納税困 租税法において「納税の猶予」 難を理由とする国税通則法四六条を中心として議論を展開する。 または 「納税猶予」という条項には様々なものが存在するが、(③) 本稿に お ζJ 7

るのが本稿の目的である。

ち込まれた形で展開してきており、 する。第三章では現在問題となっている「納税の猶予」事例を最近の裁決を基に考察する。今日の「納税の猶予」を めぐる事例の多くは、 一章におい ては、 「納税の猶予」の法的構造を明らかにし、 これまで課税処分で問題となった質問検査権 新たな法理論の構築が必要となることも想定されるのである。 続く第二章ではその適用をめぐる法的な問題点を検討 帳簿の提示・立証責任等の争点が滞納処分に持 終章では、本稿で

論じ切れなかった問題の提示をおこなうこととする。

1 ている。 生割合(新規発生滞納/徴収決定済額)は一・九%と、平成一六年以降五年連続で二%を下回り、 平成二〇年度租税滞納状況(報道発表資料)によれば、新規発生滞納額は八、九九八億円で五年連続一兆円を下回っており、 近年低水準を維持していると発表し

http://www.nta.go.jp/kohyo/press/press/2009/sozei\_taino/index.htm 参照

 $\widehat{2}$ 四件(同一一・四%)、二〇年二九四件(同一一・六%)、異議申立て件数は一八年五七二件(同一一・七%)、一九年七三五件(同一三・ 徴収関係の審査請求の発生件数は平成一七年二三三件(全事件の構成割合七・九%)、一八年五○一件(同二○・○%)、一九年三一

五%)、二○年七五七件(同一四·一%)。

その他 http://www.kfs.nta.go.jp/introduction/demand.html 参照 税務統計(不服審査・訴訟事件関係)より抜粋・計算。

4 3 国税庁レポート二〇〇九」二四頁(編集・発行 国税庁 二〇〇九)参照

同旨北野弘久『税法学原論第六版』三二一頁(青林書院社 1100七)。

5 例えば、 農地等の相続税、 贈与税の納税猶予、事業承継(株式等)の納税猶予、 移転価格税制における納税猶予等がある。

# 納税緩和手続と納税の猶予

租税 税収確保を維持するために納税緩和制度が存在する。これは、 れば うな納税者は自主納税が期待できず、国は徴収の公平という見地から、滞納処分という強制徴収の権限を行使しなけ わ の担 ならない。 が 国 「の租 |税力は時間の経過とともに変化し、 税の賦課・徴収はその多くが申告納税制度を採用し、自主申告・自主納税を基本としている。 その一方で、申告納税制度という民主的制度を担保し、 納税時には十分な納税資力を持ち合わせていない納税者がいる。 「納税義務の免除(免税)」、 特別な事情のある納税者を保護しつつ、 納期限の効果の緩和である し かし、 このよ 国の

ると認められるときに、あえて納付又は滞納処分の猶予が認められるもので、「納税の猶予」、 :の延長」、「延納」等とは異なり、 ③ 通常なら納付遅延になる場合において一定の要件に該当し、 「換価の猶予」、 ないしは該当す

# 滞納処分と納税の猶予の関係

分の執行停止」の三つの制度がある。

で完納されない場合に、滞納処分が可能となり徴収職員は差押をしなければならないことになっている 五〇日以内に督促状が発せられ(国税通則法三七条二項)、 定した税額は、 国税徴収法四七条一 納期限までに自主納付しなければならない。納期限を徒過しても納付がない場合は、 項一号)。 督促状が発せられた日から起算して一○日を経 (国税通則法 過し 納期 た日 箙 か

に処理方針を見極め、 分の執行は、 の重点処理、 かし実務的には、 滞納者個々の実情を踏まえつつ、法令に基づき適切に対応しているとされている。(⑸ 納税者の権利・義務に特に強い影響を及ぼすことから、 少額事案の集中電話催告センター室での集中電話催告等の施策を行っている。 督促状発付前の電話連絡による納付慫慂、 差押え、 公売等の滞納処分を行う一方、 「納税の猶予」、「換価の猶予」等の納税緩和措置 消費税滞納の優先処理、 事実関係を正確に把握した上で、 大口 そこでの処理 悪質 · 処理! 早期 は 困 か 滞納 **|難事** 一を講じ つ確 案 実 処

かし、少額・大口の基準や悪質の意味するところは何か公表されておらず、 徴税費の費用対効果やマンパワーの

処理方針を決めるということであり、

国は滞納処分が開始した後は原則として質問検査権等の行使により、

ただし少額事案等に関しては催告というワンクッションをおいて、

滞納者の情報を収集し、

処分

0

滞納者情報

収集を行うことを意味しているものと考えられる。

問題 はあろうが、 法令の執行基準を公表しない弾力的運営は新たな不公平感を増長し、 滞納者の権利を不安定なもの

の折 てい 衝を行ったり、 ずれにしても、 ることも否め 実務上は納期限を過ぎて督促状を発する前に納 財 産 な 調 い 査を実施することにより、 滞納者個々の実情の把握に努める事務運営を行っていることが 税の慫慂を実施し、 督促状発付後 んも滞 納者と納税

ゆる 税猶予等の取扱要領」 以上のような経過を辿った滞納は、 猶予 (分割納税)という処理に付せられることになろう。 〇 以 下 「取扱要領」という) つは差押え、 通達を発している。 換価(公売等)、 後者の猶予について国税庁は、 滞納税への充当という処理と、 昭和 五 もう一つ 年六月付で「 は わ

推測されよう。

な納税緩 に 予につ 「納税の猶予」 和処置である「納税の猶予」と「換価の猶予」を対比しつつ、「納税の猶予」の性格を明らかにしておこう。 いては租税法上、 ح 「換価 「納税の猶予」、 の猶予」 の根拠規定が異なるということである。 「換価の猶予」、「徴収の猶予」 の三つの制度が存在するがここでは、 「納税の猶予」 は租税法規 0 典型 共

を租 n ての違いはことさら強調せず、 法ともい 税の |納税の猶予」は滞納処分開始前においても一 納 うべき国税通則法四六条に規定され、「換価の猶予」は国税徴収法一五一条に規定されている。 付そのも 0 の緩和措置として理解し、 「換価の猶予」は滞納処分において行われる猶予制度であるため、 般的に行われるものであるから、 後者を滞納処分の緩和措置としてみるのか、 まとめて国税通 あるい 国税徴収法で規定さ 則法に規定され は猶予制 これ 前

なが 方は いると理解するのか二つの考え方ができよう。 らも実体法上の規制としての性格をもつものと考えるのである。 前者の性格を容認しつつ、 「換価の猶予」 が純粋に手続上の規制であり、 この二つの考え方は、 相対立する考え方ではなく、 しかし前者の考え方を強調すれば、 「納税の猶予」 はこのような性格を含み むしろ後者の考え 滞納 処 分

北研 46 (3·89) 645

開始された後は、 執行不停止の原則が働き、 もっぱら手続法上の規制である「換価の猶予」の適用のみを考慮すべ き

ものと考えることもできよう。

第二に、「納税の猶予」は納税者からの申請に基づいて行う処分であり、 税務署長が職権で行うものとされている。 したがって、 「換価の猶予」を受けないことについて、 「換価の猶予」は申請が要件とされておら 納税者は不服申

立て又は訴えの提起をすることができないとされている。

なろう。 「換価の猶予」が手続法上の規制であると解すると、「納税の猶予」が上位概念となり、「納税の猶予」が適用されれば 猶予」と「換価の猶予」 換価の猶予」 第三に、「納税の猶予」と「換価の猶予」の適用の関係をどのように考えるかという問題がある。 適用の余地はなく、逆に「換価の猶予」が適用されていても「納税の猶予」は適用されるということに は同時に適用することができるのかという問題である。「納税の猶予」が実体法上の つまり、 規制で、

を最近の したがって、 「納税の猶予」をめぐる事案の多くを占めており、この点を前提に議論進めていくことにする。 滞納処分開始後においても 「納税の猶予」 は適用されると考えるのが 般 的であり、 このような事例

## 第2節 納税の猶予の要件

税の猶予」(二項)、③「確定手続遅延の場合の納税の猶予」(三項)の三種類がある。 国税通則法四六条に規定する 「納税の猶予」 は、 ①「相当な損失を受けた場合の納税の猶予」(一項)、 ②「通常の納

失を受けた場合において、納期限未到来の一定の国税について認められる納税の猶予である。この猶予規定は② 「相当な損失を受けた場合の納税の猶予」は、 納税者が震災、 風水害、 火災等の災害によりその財産につき相当な損 (3)

と認められる金額という規定であると解することができよう。

きものではなく、

ストック

(資産)

の処分により納税することも考慮されてい

る。

その規定が

納

付することが

そのものが軽減される場合が主であり、 i査することなく、期間を定め「納税の猶予」が行われる。しかし、大規模災害猶予と異なり被害のあった財産の損失の状況及び当該財産の種類を勘案して、 納税の段階に至りこの規定が適用される場合はそれほど多くはない 大規模災害等の場合は災害減免法等 個 々 の納税者の納付能力を個 ・だろう。 より課税 莂 的 12

税額が確定するということは通常ありえないことであり、 われた場合に適用されることが想定されよう。 確定手続遅延の場合の納税の猶予」は、 通常申告納税制度の下、 多くの場合、 法定納期限から一年を経過した日以後納付すべ 税務調査等による修正申告・ 期限 後申告が

き

行

てい 付することができないと認められる金額を限度として、 (二項一号)、(b) (e)以上に類する事項(二項五号)の一つに該当する事実があり、 納税の猶予」の適用が問題となるのは、 納税困 納税資金の原資となるものは、 難となった場合の救済規定と考えられる。 病気等 (二項二号)、(c)事業の休廃止 (二項三号)、(d) 通常何らかの事業に基づく収益であるから、 「通常の納税の猶予」の場合である。 しかし、 納税者の申請に基づき、 納税原資はフロ 国税を一時に納付することができない場合で、 ] 事業に係る著しい損失(二項四号)、 その適用要件としては、 (収益) 年間に限り認められることにな 自己の責任に 0 側 面 0) み よらない から考慮され a 事 災害等 に

要であり、この点をめぐる申請者と租税行政庁との対立が生ずるのである。 たがって、 「納税の猶予」の適用にあたっては、 適用要件の事実の確認と納付することができない 金額 0 確 認 が 必

北研 46 (3・91) 647

## 第3節 納税の猶予の効果及び取消

滞納処分をすることができない(一 納税の猶予」が許可された場合、 四項)の効果が生ずる。また、 項)、 他の条項により、 国税通則法四八条の規定により、 ②申請に基づく差押解除 (二項)、③債権、 ④延滞税の免除 ①猶予期間内に新たな督促及び交付要求を除る (国税通則法六三条)、⑤猶予期間中の徴収権 果実についての換価等の特例

時効停止

(国税通則法七三条四項)

の効果も認められてい

る。

とされている。 は 付額をその猶予期間内に納付しないこと(一項二号)、③増担保の提供等に関する税務署長等の命令に応じないこと(一 五二条)。 納税者の弁明の聴取(二項)を行ったうえで「納税の猶予」の取消し、又は猶予期間の短縮を行うことができる 旦許可された「納税の猶予」 ④事情の変化によりその猶予の継続が不適当になったこと (一項四号)の一つに該当することとなった場合 この規定は、 滞納処分後の猶予規定である は、 国税通則法四九条により、 「換価の猶予」 ①繰上請求の事由があること (一項一号)、②分割納 の取消しにも準用されている (国税徴収

考慮しても、 無はあるが、 かかる事実がさらに悪化し、 を考慮すれば納税者も納税をするのが普通に考えられることであろう。 う面を強調 事業状況の好転等により納税可能となり、 やはり 種の自己矛盾をはらんでいるのではないだろうか。しかも、租税行政庁にとって徴収上有利であると 猶予の許可を行っている 「納税の猶予」 納税困難となった場合に「納税の猶予」を取消すことは、 の根本的な理論の枠組みが検証されていない表れであり、更なる理論 「換価の猶予」 取消しない し期間 と取消し事由を共通にするということは、 の短縮を行うことには異論はないし、 しかし猶予期間中に 納税者全体の利益 「納税の猶予」 弁明 延滞 の考証 税 の聴取の 公平等を の許可 0 負担 が必

- $\widehat{1}$ 免除は一旦成立した納税義務を解除し、 それを消滅させることである。 例えば延滞税の免除 (国税通則法六三条)
- 2 果がある。 納期限は納税者に また、納税義務の消滅時効の起算日ともなる。 「期限の利益」を与えるという効果とその徒過をもって督促のうえ滞納処分を受け、 延滞税を課されるという効
- 3 納期限の延長の例として間接税に認められる(消税五一条、たばこ税二二条等)、 延納の例として、 相続・贈与税の年賦延納がある。
- $\widehat{5}$  $\widehat{4}$ 「国税庁レポート二〇〇九」二四頁(編集・発行 志場喜徳郎ほか 『国税通則法精解一〇版』四五四頁(大蔵財務協会 二〇〇〇) 国税庁 二〇〇九)
- 6 国税庁ホームページの徴収関係個別通達参照 (http://www.nta.go.jp/siraberu/zeiho-kaishaku/tsutatsu/kobetsu/chosyu/
- 7 として「徴収の猶予」がある(通則法一〇五条)。 760603/01.htm) 地方税法では「納税の猶予」のことを徴収猶予とよぶが (地税一五条以下)、それとは別に、 不服申立時の滞納処分の執行停止規定
- 8 志場ほか・前掲注(4)四五五頁
- 9 志場ほか・前掲注(4)四五六頁
- $\widehat{10}$ この点が個別的な調査のうえ猶予を認める「通常の納税の猶予」と区別される点で申請行為 (申請書) 自体が異なっている。
- 11 換価の猶予の取消は弁明の聴取は不要であるが、 滞納者の実情を調査した上で行うことになっている(「取扱要領」四八頁)

# 納税の猶予申請と審理

「納税の猶予」は、

同様の猶予処分である

「換価の猶予」と異なり租税行政庁が職権で許可することができない。

あ

可に対する異議申立てに至る過程の問題点を検証する。 納税者の申請が必要であり申請に基づき許可・不許可が決定される。そこで、「納税の猶予」 の申請から不

# 申請行為の性格と納税の猶予

⑦猶予を受けようとする金額が五〇万円を超える場合、 猶予を受けようとする理由、⑥分割納付の方法で猶予を受けようとする場合には分割金額とその金額ごとの猶予期 のうち猶予を受けようとする金額、 かる内容は国税通則法四六条一項の適用申請の場合、 「国税通則法施行令一五条一項)となっている。 納税の猶予」の適用を受けようとする者は、 ⑧国税通則法四六条三項の申請が納期限後である場合、 ③財産の種類ごとの損失の程度その他被害の状況、 書面による申請書を税務署長等に提出しなければならない。 国税通則法四六条二項・三項の場合は上記①、 ①納付すべき国税の年度、 担保の種類・数量・価額・所在、 やむを得ない理由 (国税通則法施行令一 税目、 ④猶予を受けようとする期間 納期限、 その他担保に関する参考事 2 金額、 ④の事項の他、 五条二項) ②前号の金 申 請 に (5) か

広く解する見解もあるが、 をすべきこととされているものをいう(行政手続法二条三項)」とされている。 免許その他の自己に対し何らかの利益を付与する処分を求める行為であって、 法的論点を「納税の猶予」制度の枠組みのなかで検討する。 最初に上記のような 滞納処分を受けないことは延滞税が賦課されることを考慮しても、 「納税の猶予」 少なくとも租税法律主義が妥当する租税法の分野において、 にかかる申請が、 講学上の 一般的に申請とは、「法令に基づき、行政庁の許可・認可・ 「申請」 に該当するのか検討 やはり利益を付与する処分と考えて良い これに対し、申請の射程範囲をさらに 当該行為に対して行政庁が諾否の応答 租税の納期限を超えて納税を 申 請制 度に か かる

加されてい

か

「申請権」

は概念の混同

がみられ、

「適法な応答を求める権利」とは実体法的権利であって、

申

請

権

は

実 猶

期間 行う 件とされていることから、 のではないだろうか。 該当すると解してよかろう。 次に納税者が 内に 「換価 何ら 0) の猶予」は、 内容としてこれまで二つの見解が示されている。一つは、 か の応答を求める権利」 「申請権」を持ちうるとして、 従って、 納税者の利益のみならず、 その法的効果はほぼ同一であるとしても、 申請 このような意味にお を狭義の意味で理解したとしても、 とされ、 「申請権」 もう一つの見解 徴収上の有利性つまり租税行政庁側の利益も考慮すべきことが要 7 7 と「納税の猶予」はどのような関係にあるのか 滞納処分の過程において認められる、 は 申 「納税の猶予」と区別されるべきものであろう。 請に対し適法な応答を求める権 申請権は「申請を受理し、 「納税の猶予」 の申請行為は講学上の それに対して相当の 租税行政 利 が問題となる。 といい 庁 う考え

する場合は必ず許可しなければならないという解釈に結びつくことになろう。 ていることから、 後者の立場を強調すれ 者の立 場を 強 税務署長 調 ければ、 ば (執行機関) 「納税の猶予」 租税法律主 は相当の期間内に裁量の範囲にお 一義の下、 0 申請 と許 税務署長 前 に関 (執行 し法律上、 機 関 税務署長は には いて何らかの応答をなせばよいことに 自 曲 裁量 「猶予することが の余地 はなく法律要件に できる」 とされ

税の 予の 法的 猶 猶予」 .権利を行使する手続法的行為により生じる手続法的権利であるとする批判もなされている。 予を不適当とする事情 許可と の関係を議論する実益はさほど多くはないと思われる。 税務署長等の裁量の範囲に関し、 がない限り、 猶予しなければならないと解すべきとされており、 「猶予することができる」とされているが、 むしろ、 問題となるのは申 猶予の要件に該当すれ あ 請手 えて また、 ,続過程 申請 実務的 K 権 お け ح ば K る申 は

請者と租税行政庁の権利・

義務関係であり、

次節において

納

税の

猶予」

の許可・

不許可に至る申

請者と租

税行政庁

の関係を検討してみよう。

## 第2節 納税の猶予の審査

税通則法は、

国税に関する法律に基づき行われる処分その他公権力の行使に当たる行為につい

ては、

行政手続

弁明 審査 に手 判所への審査請求が整備されていること、 0) 続の 申請」に対する処分の規定は適用されないとしている(国税通則法七四条の二第一項)。この すべき旨の定めや標準処理期間が定められている例が少なくないこと、 聴聞 処理を図らなければならないこと、 の規定が置 か れていること等がその理由とされている。 国税の処分が大量・反復的であること、 申請の審査基準として通達が公表されていること、 処分理由の提示が要求されていること、 限られた人員で適正・ 申 理 一請に対 亩 は 公平・ 国税不 し遅滞なく 迅速 服審

ない 手続体系が かし、 う指摘もあり、 行政手続法の適用を除外された処分等に関しても、 形成され てい 行政手続法の趣旨に沿った形で るという除外事 由 は 適正手続 の完成度が 「納税の猶予」 憲法上の適正手続の審査が及ぶことは当然で、 高 11 の審査過程を考えなければならない ということを必ず しも意味 i てい るわ り 独自 0

#### 1、申請期間の問題

請期間が定められてい -請期 間 に関 国税通則法四六条一 、 る<sub>9</sub> 問題は国税通則法四六条二項の通常の 項と三項は特殊な場合の 「納税の猶予」 「納税の猶予」 である。 とい う性格か 5 納税の 猶予」 0) 申

が なく、 通 覚常の 要件を満たす限り、 納税の猶予」 に関し、 7 つでも申請することができるとされてい 法 の規定はその申請期間に関し特に規定を設けていないことから、 . る。 その時期 に制

限

納税

の猶予」は書

面

K

よる申請書を税務署長等に提出しなければならない。

その書式は、

国税通

則法四六条

項と

実上 7 ほ 三項は納期 予である「換価の猶予」規定の適用のみを考慮すべきではないかという疑問が生ずる。 付後は滞納 る上で、 ぼ 納税者は申請権を持たないと解することもできよう。 ない 同 か の執行停止 督促状発付後に関しては、 事 である 督促状の発付前と発付後 アルス 単に 案に関し 処分が開始し、 申請 前 状態が作り出されることの 「換価の の申請期間を念頭において規定されていることからも、 期間 納 猶予」 税 の規定がないことをもって、 原則としてその執行は停止されることはない の猶予」 すべての案件が滞納処分を行っている分けではなく、 を積極的に適用することで納税者の権利は守られることとなろう。 (滞納処分開始後) の申請と不許可処分に対する異議申し立てが行 問題性を指摘しておきたい に分けて考える必要があるものと思われ 7 このように解した場合であっても、 つでも申請できると解してよいのだろうか。 から、 督促状発付後は、 滞納処分開始後は本来的には同 われることにより、 滞納処分も納税緩和処置もされ また、 実務的 「納税の 国税通則法四六条一 る。 さらに、 には猶予の 猶予」の申 まり、 この 納処 問題を考え 督促状 実 分務的 効果 請 様 分 に関 0 項 猶 に が

以 上の ځ おり、 通常の納 税の猶予 の申 請 期間 に関 し検討を要する必要が ある と思 わ n

### 4、申請の応答と処理期間

項・三項で書式が分れ 査 実務的には、 0 機会を通じて納税者に 申請 書の提出があった場合には、 7 く お り Î 補 正させることとし、 後者は 「納税の猶予」 速やかに要件等を調査し許否を判定し、 軽微な記載事項の不備を理由に不許可にすることのないように留 を受けようとする理由等を記載することになってい 申請書に不備があるときは、

意することになってい

の到達によって審査応答義務が発生することを租税行政庁が認めたものに他ならない の取 扱いは、 国税通則法には明確な規定がない ものの、 申請の審査応答義務につき「受理」 の概念を否定し、 申

次に申請到達後、 許否の処分を行うまでの標準処理期間をどのように解すべきか問題となる。

納税の猶予」の標準処理期間に関し国税通則法は規定を持たない。

三七条)。

を経過し、

租税が完納されていない場合、

納期限から五〇日以内に督促状を発付することになっている

それとは別に、

租税の納付については、

納期限

(国税

通

則

法

処理期間 この規定は、 したがって、滞納処分開始前に申請された納税の猶予は、その効果として猶予期間中は督促ができないことに鑑み、 .は納期限から五〇日以内に行わなければならないと解すべきであろう。 般に訓示規定と解されてい マュ る が<sup>[3]</sup> 滞納処分の前提要件として実務上は厳格に処理されてい

すめられることになろう。 ならないことになっている(国税通則法四○条)。 督促状発付後は、 発付後一〇日を経過した日までに租税が完納されないときは滞納処分としての差押をしなけ その後は、 原則的には執行不停止の 原則が働 き随 時 滞納処 分がが 'n す ば

るご 請を繰り返せば、 申請を行い許否が決するまで滞納処分(差押)を行わないとすれば、 題を解決しなければならない。 換価の猶予」で対応すべきと考えれば問題は生じない。 たがって、 滞納処分開始後の 申請権の濫用に該当しないかぎり、 滞納処分開始後は納税者の申請権を認めず、納税の緩和処置は滞納処分上の措置であ 「納税の猶予」の申請は、 その期間は納税猶予の最大許可期間である一年に迫るような事 しかし、 滞納処分との関係を考慮した上、 滞納処分開始後も申請権を認める立場に立って、 事実上の執行停止状態が作り出され、さらに申 申請 の応答と処 理 0) 間

態も想定されよう。

北研 46 (3・98) 654

の点からも、 滞納処分開始後の処理期間は滞納処分開始前よりも短期間で処理することが要求されよう。

#### 3、申請の審

である審査 となる資料を積極的に提出することは許否の判断の的確性 身に提出させることによって行政庁の資料収集費用の節減ができるとされてい 和 申 五 一年六月付通達 は 私人のよる行政過程開始の仕組みであるが、 |基準の設定・公表を行わなければならない。 「納税の猶予等の取扱要領」 が公表されてい この場合許認可等の判断に必要な情報は、 「納税の猶予」 ・時間的節約にも役に立つ。そのため、 る。 に 関わる審査基準に関しては、 、 る<sub>15</sub> また、 申請者にとって自己 基本的に 行政庁、 前述 /は判断! は申 したとお 請 0) 根拠 利 著

調査 庁で価値判 収支状況を反映しているのか、 L 等を行 か 断 申請者から提出される情報はすべて真実とは限らない 11 的 0 確 相違が見られる場合もあることから、 な判断 をしなければならない。 課税調査と同様の確認作業が必要となろう。 特に納税資力等の調 租税行政庁は提出された情報に関連する資料 Ų 査に当たっては、 ある事実の判断にあ 帳簿の確認やその たっても申 この調査 -請者 帳簿 や聞 を租 が真 き込 税行 政

法四六条二項のうち不確定概念を含む四号、五号である。 納税の猶予」に関し、 その適用要件のうち特に問題を含んでいるのは、 通常 0 「納税の猶 学 規定であ る国 税 通 則

猶予 各号の一に該当する事実に類する事実があったこと」とされており、 一号は の要件の前提となる納付困難金額の算定も問題となろう。 「事業につき著しい損失を受けたこと」と規定されており、 著 類する事実」とは何かが問題となる。 L ¬ ۲۱ の解釈基準が問題となる。 五号は

れらの要件は、 収支計算に基づく情報が必要となり、 これまで税務調査で論じられてきた問題が発生して る。

租

る。

つまり、 申請者は申請の後、 申請に係る調査におい て、 帳簿の不提示、 申請者以外の第三者の立会い等を求めるよう

税行政庁はどのように申請に係る資料の確認を行うかという問題に直面する。

申請 |税徴収法に基づく質問検査権の行使はできない。 者が行政庁へ積極的に情報を提供し、 の問題も滞納処分開始前と開始後に分けて考える必要がある。 情報の真実性の証明を行わなければ、 また、 申請者の虚偽情報提出に対する罰則規定もないことか 滞納処分開始前の状態においては、 申請の審査を行うことは不可能であ 租税行 1政庁は

根拠として申請の審査にあたるべきであろう。この場合、 が 滞納処分のための資料収集権としての質問検査権の行使が可能である。 帳簿の不 これに対 「納税の猶予」 提示等によって資料の積極的な提供を行わなかったとしても、 滞納処分開始後にお の申請に関わる情報の提供に努めるべきであろう。 いては 「納税の猶予」 租税行政庁は申請人等の求めに応じ質問検査権の行使で得 の申 請に対する租税行政庁の応答義務とは別 したがって、 滞納処分の過程で得ることが可 租税行政庁としては仮に に 能 な資料を 並 申請 行的 に

事務処理の基礎となる事実の存否につき、調査や検討を続けなければならないとする見解がある。(※) り当該事実を明らかにすることが可能でありかつ容易であるにもかかわらずそれを行わなかった場合は「一応確 Ł につき、 なお、 いとの心証」 以上の判断にあたって租税行政庁はどの程度の心証をもって、許可・不許可の判断をすればよいのだろう。 推計課税の事案を取上げ、 「納税の猶予等の取扱要領」においては、 租税行政庁は当該行政庁として通常の資質能力を有する者の判断に照らして合理的な確信 による決定を許容されるとする。 私人が自己に有利な資料を整えておくことがさして困難ではなく、 著しい損失額等の算定は納税者が帳簿等を備えていない場合又は この場合に またその資料によ が得られるまで、 この点 お から 7

北研 46 (3·100) 656

法で算定して差支えないとされているが、簿等による調査が困難である場合には、納 料を収集し最終判断をすべきであろう。 否定され 書等のい 別して考える必要があり、 る。 心証」 わゆる原始記録も含まれるから、 L かし、 については多少の強弱が存在すると解すべきであろう。 滞納処分開始後においては質問検査権の行使が可能であるから、 また帳簿等には正式な財務諸表のみならず財務諸表作成のための資料、 したがって、 納税者からの聞き取りを中心にする等その状況に応じ、 申請者がこれらの資料の提示を拒むときは、 帳簿等がない場合と、 このような場合は滞納処 帳簿等があるにも 一分開始前と開始後に かかわらず提示 租 申請者の有利な事実の 税行 |政庁 妥当と認 は しない お 預貯金通帳 独自 W 7 の立 ぬら 場合とは 一場で資 存在 応 ń 契約 える方

区

#### 第3節 不許可処分に対する異議とその審理

可 娅 Š 脱规处分 分の 請 課税処分の取消しを求める事例がある。 税行 取 が 神請 E 消 政 庁 お しが認めら ٧J 0) 0) ては、 ため 調 査に協 の資料の不提示、 税務調 れるかが問題となる。 力せず、 査時 に帳簿等の不提示を理 不許可処分を受けた後、 真実性の証明の拒否等、 納税の猶予」に関するこのような事例は、 由 に推計課税で租税を賦課さ 訴訟等で資料等を提示しその取消しを求めた場合、 自らが行政過程を開始するイニシアティブを取 これ、 言わば課税処分に 訴 訟段階で実額 おけ 反証 りな を

は実 実 実額 ような行為を、 額 額 課税 反証 反証を許容し、 を不可能ならしめていながら本訴で実額を主張するのは信義則違反であるとの主張もある。 に関しては、 徴収処分に むしろ反証の程度つまり立証基準や時機に遅れた攻撃防御等を問題にしている。 原処分時に推計課税の必要性があ おいて行うものといえよう。 つ た以上その後 の実額反証は許され ないとか、 か 納税者自ら

納税 「の猶予」不許可処分においても、 実額反証と同様、 訴訟段階における申請理由の提示、 申請 理由の信憑性 0 証

ることを求める行為であり、 そもそも、 許されるか検討してみる。 実額反証事例と納税の猶予事例の違い 税務調査は適正な税額を確保するため課税庁が行う不利益処分である。 は何であろう。 第一に、 「納税の猶予」申請は自己に利益を付与す 第二に、 納税

猶予」申請は滞納処分開始前については質問検査権の行使はできない。

だだし、滞納処分開始後の

「納税の猶予」

申

請に は 権 らある程度限られるが、 の行使が こつい ては滞納処分の一環として質問検査権の行使は可能である。一方、 認 められる。 税務調査における証拠の資料収集基準・範囲については課税庁が必要とする範囲であり明 第三に、 「納税の猶予」 は許可処分の基準が明確であり、 税務調査はその資料収集のため質問検 そのため の証拠等の提示基 連·範 囲 査

な基

準は

な

申 実額反証事 請 以上のとおり両者の違い 申請時 権の濫用にあたるといえよう。 に申請にかかる権利を十分に行使しない以上、 例に比し信義則違反の度合い た 申 請理 由 からすれば、 が客観的 に存在 が 申請人が しない ~高く、 また申請権その のに申請行為を行い、 「納税の猶予」申請時に自ら申請理由を積極的に証明しない行為は、 訴訟段階での申請理由の提示は許されないと解することも もののの 行使を自ら怠るものと評価 ζJ たずらにその証明を自ら遅延させる行為は にされ 、よう。 たが

申 立証手続等の明文規定が存在しておらず、 請 選 由 か 0) 提示もあながち許されないと解すべき理由は見当たらないであろう。 申請行為としての「納税の猶予」 行政庁側にも申請に対する調査義務があることを考慮すれば訴訟段階での は、 申請者に申請理由の提示義務があると解することができるとしても、

次 に訴 .訟段階での申請理由の提示を訴訟法上どう解するか考えてみよう。 第一に立証責任の問題である。 実額! 泛証

北研 46 (3・102) 658

税行 政訴 至っ 課税 原告 違 は のような行為 行 証28 張 場 が 原 反 処分以 後れ 明 訟 7 告 が 合 為 政 あることを <u>7</u> 0 申 は 観 請 立. 証 庁 5 12 11 が が 処分時 点 必 証 責 申 に か 行 る。 た攻撃防御 負 お 請 申 に 為 外 責任を負うも 要とさ 任 か 11 17 滞納処分の は 権 請 5 が 7 0 は 処分 理 ŧ 自己に何ら 民事 たが 原告が 0) 0) 証 合理 ñ 検 萌 調 濫 由 時 討さ に関 てい 査非: 用 0 訴 つ に 機 12 証 訟 う E 的 う 負 と判 てこのような申請! Ď 執行を 法 協 明 n L 41 後 疑 41 る。 う る必 ても とさ 力等を 7 ても資料 断することもできよう。 を か n 11 Ł 規定す を容れ た攻撃 O)27 行 0 五 申 わず、 一要が 利益 六条 適用 n 口 請  $\vdash$ 避 不許! 理 7 でする あろ を求め Ź 防御 [の提] 0 な す 亩 0 41 滴 玉 る 租 可 11 る。 可 12 رِ خ |税通則 意図をもっ 方 法 派 に 処 間 信 行 能 程 税行政庁の 用 示 為に対 分の 接反証 議則に 性 度 Ò L る行為であることか 0 第 排 が みにとどまらず、 たがって、 場合、 該当す 除 あ 法 三として、 に 証明す ょ を意 説 l つ 調 て、 玉 た が つ 査 味 税 ₺ Ź <u>寸</u> 7 六条は昭 有力であ 客観 通則法 処分時 証責任 原告の実額 に す 0) ベ 0) , るも きで 申 0 も応じな か、 的 請 36, どり、 帳簿等の にみ 上の 現在 に申 分配 権 ので 和 ある あろう。 五. 0) て申 なく適 濫 そ 規 で 請 Ď 九年三月 0 そ ζJ 4 有力説である法律要件分類説 (28) 定の は課 Ě で 用 0 は の信憑性を証 理 請 許 第二に 亩 張 信 0) . 可理 税処 義則 間 適 滞 理 用 の資料等 を 用 亩 検 Ó 納 題 !主張 処 分 改 般 が Ł 由等を適時 討 0) が 余 的 分 な 挙 0 正 適 0 げ 地 明した上で 0 11 余 み 前 用できるの 制 0 に封ずることは 事 地 は は処分取 限 不提示の K ら 適 n な 用 実 Ł を 0 問題 る。 に提出 残 上 61 が か の あ か 7 場合 るも 執行 わらず **{**} L 消 か が 納 0) 等 あ 0) か 0) とい 停 な Ĺ Ō 訴 る。 税 ર્ધ ĸ 難 0 を 申 問題 よっ と規 容 V えに関しては L 0 猶予」 請 は 状 行 このことは行 申 その立 えよう。 n 11 を 態を 定さ であ 請 て 為 な が、 行 申 は 行 61 該当 信義 ħ る。 為 実額 証 程 請

る

のこ

事

時

責 般 度

任 に 0 0

だ

租 理 則

0)

1

|人見剛「行政処分申請権について ――ドイツ法を素材とする一考察」兼子仁=磯辺力編『手続法的行政法学の理論』 宇賀克也『行政法概説Ⅰ

(行政法総論)

第三版』一四〇頁

(有斐閣

二〇〇九

四九頁

(<u>國</u>)

北研 46 (3・104) 660

3 4 人見・前掲注(2)一五〇百

草書房

一九九五

北野弘久『税法解釈の個別的研究Ⅰ』三四頁(学陽書房

一九七九)

浅田久治郎『租税徴収の理論と実務』五六九頁(金融財政事情研究会 薄井一成「申請手続過程と法」磯部力ほか『行政法の新構想Ⅱ』二七一頁(有斐閣

6  $\widehat{5}$ 

金子宏『租税法第一二版』五九八頁

(弘文堂

1100七) 一九九七)

一九七〇)

二〇〇八)

 $\widehat{7}$ 

塩野宏『行政法Ⅰ第二版』二三九頁(有斐閣

8

四六条一項は、災害のやんだ日から二月以内、三項は猶予を受けようとする国税の納期限までにしなければならい。

志場喜徳郎ほか『国税通則法精解第一〇版』四七五頁(大蔵財務協会(二〇〇〇)

様式については国税庁ホームページに掲載されている。

昭和五一年六月「納税の猶予等の取扱要領」三四頁参照

 $\widehat{12}$  $\widehat{13}$ 

徳島地判昭和三〇年一二月二七日(行集六巻一二号二八八七頁)、同旨福岡地判昭和五三年三月三一日

請求人に請求対象を限定しても請求目的が達成できる場合、これに応じないことは申請権の濫用に当たるとしている。字

賀・前掲注(1)四七頁参照。

宇賀・前掲注(1)一四〇百

16 15

17

18

調査日

(納税の猶予の始期の前日)

務用語事典八訂版』七九〇頁

(ぎょうせい 二〇〇三)

前一年間(調査期間)

の損益計算において、

調査期間の直前の一

年間

(基準期間

の利益金額

専門技術的調査である納付能力調査を実施しなければならない。

概要について新井隆

一監修

税

納税資力等の調査にあたっては、

タクシー事件)の判旨からも当然に導かれよう。

行政手続法五条。国税通則法は行政手続法の適用が除外されるが、

最判昭和四六・一〇・二八(民集二五巻七号一〇三七頁

個人

大量請求で事務に支障がき

(判例集未搭載

たす場合、

行政法上「申請権の濫用」が問題となった事例はさほど多くはないが、情報公開の開示請求において、

 $\widehat{11}$ 

 $\widehat{10}$ 

9

- の二分の一を超えて損失が生じていると認められる場合をいうとされている(前掲注(12)一〇頁参照
- 19 支出であるが、このような支出のための納税の猶予も要件として認めている。 前掲注(12)一○頁参照。 類する事項はかなり広範な事実まで認めており、 詐欺、 交通事故等による支出は本来自己の責任によらな
- 20 現在納付能力調査・見込み納付能力調査を行いその金額を確定する。
- $\widehat{21}$ ことにより、 行政手続法九条は申請の審査の進行状況や申請に必要な情報の提供を行うよう規定している。 申請人の情報提供の軽減、 限定がなされ審査過程の効率化に資することになろう。 質問検査権で得た情報の提供を行う
- 22 薄井・前掲注(5)二七六頁
- 23 薄井・前掲注(5)二七七頁
- 前掲注(12)一〇頁、一四頁
- 25 24 碓井光明「申告納税制度と推計課税」 税経通信三八巻三号二七頁

島村芳見「推計課税における経費実額の反証の程度」税理二七巻一五号八五頁

(一九八三)

(一九八四)

七一頁

(日本評論社

九八二)

「課税処分取消訴訟の審理」鈴木忠一・三ヶ月章監修『新実務民事訴訟法講座一○巻』

28 中尾巧 『税務訴訟入門』一六六頁(商事法務研究会 一九九一)

27

佐藤繁

26

- 塩野宏 『行政法Ⅱ第二版』一二三頁(有斐閣 二〇〇一)
- か かる申請拒否処分の場合は民事訴訟法一五六条の適用が検討される。 現行の国税通則法一一六条は昭和五九年に改正され、 課税処分の取消訴訟にしか適用できなくなった。 したがって、 納税の猶予に

# 最近の裁決事例とその問題点

増加も予想されよう。そこで、現在までにあきらかになっている裁決の傾向を概観しその問題点を指摘しておくこと 近 年 納 税 の猶予」をめぐる事例が急増しており、 裁判事例 にいたるものはまださほど多くはないが、 今後はその

にする。

## 1、申請の手続をめぐる問題

明示してい を理由に申請を認めないとしたことに対し、「納付計画」 を容認した事例、 原処分庁は請求人に文書で補正を求めたが請求人は補正要求に対し連絡しなかったため不許可処分となっ 請手続きをめぐる問題としては、 ないという理由をもって申請を認めないのは誤りであるとした事例がある。 ②原処分庁が 「納付計画」 申請書の記載等の問題がある。 欄の記載がなく、 の記載が申請手続きの必須条件とはいえず、 その後も請求人が「納付計画」 ①「納税の猶予」申請書の「担保」欄に記 を明示していないこと 「納付計 たもの 載 がな を

予の許 請 の受理をしなかったものである。 (1) 扱要領」 の事例に関しては、 可要件の も同様の立場をあきらかにしていることからすればこれを容認することは問題があるといえよう。 つ (通則法四六条五項) 担保記載欄の補正のみを求め、 租税行政庁は文書で補正を求める以外の方法も取りえたし、 だとしても、 他の要件の調査過程で補正を求めることは可能 納税の猶予の実質審理に至らなかった事例で、 担保提供が納 実質的 であり、 税 には 0 猶 た 申

## 申請の調査をめぐる問題

2

猶予」 象とはならないとされている。これは、 「納税の猶予」該当事実の存否の認定判断は、「納税の猶予」の申請書に記載された内容に限定されるとして、 請 申 0 請 調査をめぐる問題としては、 書の 納 税の猶予を受けようとする理由」 申 -請理 「納税の猶予」に関し要件充足性を認定判断するための質問検査権が付与され 由の調査範囲、 欄に記載がない事由は、 申請理由の不提示等の問題がある。 原処分庁が原処分をした際の判断 調査範囲に関 「納税 しては 0 対 0

規定

以上

0

記載

す

囲に 稀 7 可 い あり、 能であ ない 限定する必要性は ことを理 ń た滞納処分開 これを認 由 として ない |めている裁決もあることから、|開始後の「納税の猶予」事案に であろう。 61 ・るが、 行政 これを認めてしまうと逆に申 法上の 申請 事案に 行為 「納税の猶予」該当事実の存否の認定判 おい に かか ては申請者に対 かる充足判断に関 請 行為 が繰り し行政 返されるおそ 滞納処分 調査権を付与されて 12 か n 断 かる質問検 が は あ 申請 ŋ 書 査 ζį 申 る 請 0 記 ほ 0) う 行 が 行 範 使

政庁ともに過

重な負担を負うことになってしまうだろう。

納付 を取 61 0 とした原 理 審理 |困難 由 宋 提 を超 税 た事例が 処分庁 額 示に関しては、 え を 算定する 審 の判断 あ 判書 る<sub>。</sub>⑤ これ 権 が は不相当ではな 再申 「納税の猶予」不許可処分時に 限までは は、 請 実質的には審判所 の審理を行うに等 なく、 い 審判 が、 審判 所が しく 所の 12 取 「納税の猶予」 納税の猶予 調 お 扱要領」 査に W . て 資料 よっ に て この提出 制 従 納付 度の趣旨を没却するものである。 41 の再申請を行うことに等しく、 独 自 困難な税 が 1の立場 な W ため 額が算定さ で |納付 納付能力調査を行うこと 木 難 れたとして不許 であるとは 審判所 認 が め ?独自 は 6 可 原 処 n 処 分 な

#### 3 不 許 可 0) 理 由 付 記

取

扱

愛領」

ょ

n れば、

不

許

可

通

知の

不許

可 理

由

は

納税

の猶

学

を

認

め

な

11

理

由 を具体が

的

に記

載

し

なけ

n

ば

ならな

②①の文言 いことになっている。裁決例としては、 ロの後に ①「通則法第四六条第二項による猶予該当要件事実が な 41 と認 められる た め <sup>⑥</sup>

|事実には該当しません等と具体的理 がないことを根拠としている。 べてについ 「売上等が徐々に減少していること」 て違法性は ない しかし、 としてい 由を記載したも 取 扱要領 る。 その 」が具体が のでいい 理 由 的理 ては、 は )納税の猶予を許可する要件事実が 納 由を記 著し 税の **`猶予」** 載すべきことを要求していることや、 ζJ .損出を受けた事に 不許可 0 理 由 を納 は当たらず、 認 め 税者に通 6 ń な 猶 知 41 予 す た 行 ベ き

すべきであろう。 <sup>(10)</sup>。

1 関東信越国税不服審判所平成二〇年三月四日裁決 (裁決集未搭載

裁決要旨については、国税不服審判所ホームページ「裁決要旨検索システム」で閲覧できる(http://www.kfs.go.jp/service/RS/ indexhtml)

- $\widehat{2}$ 大阪国税不服審判所平成二○年五月一二日裁決(裁決事例集七五集五○頁
- 3 関東信越国税不服審判所平成二〇年二月二九日裁決(裁決集未搭載)

同旨札幌国税不服審判所平成二〇年二月一九日(裁決集未搭載

4 関東信越国税不服審判所平成二〇年一二月一〇日(裁決集未搭載

前掲注(2)、同旨名古屋国税不服審判所平成二〇年四月二日(裁決集未搭載

5

決集未搭載

6 名古屋国税不服審判所平成一九年一二月二六日(裁決集未搭載)、同旨前掲注(3)、 名古屋国税不服審判所二〇年一〇月二八日

(裁

- $\widehat{7}$ 前揭注(4)、同旨関東信越国税局平成二〇年一二月五日(裁決集未搭載
- 8 名古屋国税不服審判所平成一九年九月二一日(裁決集未搭載)
- 9 所得税法一五五条一 二項 法人税法一三〇条二項等
- 宇賀克也『行政法概説Ⅰ第三版』四〇二頁(有斐閣 二〇〇九)

北研 46 (3・108) 664

#### お わ りに

租税 和制 となってい 較法的研究を含めなされ 度 の徴収をい 稿は今日急増する とり る現状におい わけ かに調整するべきか 換価 て昭和 れていな 納 の猶予」との関係、 税の猶予」 67 五. また、 年 という問題もあろう。 に関する問題点を概観してきた。 の猶予に関する通達を許可基準とすることに 行政手続法の適用が除外されている本制度にあ 課税処分との関係等、 さらに、 あるべき 預かり金的性格の強い消費税が l か Ų 「納税 納税緩和制度のあ は の猶予」 問題 って、 が ?ある。 制度の 納 税者の知 基礎的 り方、 滞 納税 権利 な研 他 の主要税 0 保護 究は比 納税! ٢ 緩

執行不停止を原則とするわが法制において公平の観点からどのように対処するべきかという問題もあろう。 しょ ずれ た、実務的 不許可処分に対する救済法理、 にしても、 な問題として納税の猶予が事実上の行政処分とりわけ差押処分の執行停止に利 残された問題に際限はなく、 滞納処分等の関係をさらに研究していく必要があろう。 今後の研究課題は山積されてい る。 用 さ n てい る実情 か ら

:しその基盤となる理論

近年納税の猶予不許可処分に対する裁決事例が蓄積しはじめ、

研究はほとんどなされてい

ない。

今後は

「納税の猶予」

とい

う申請行為

0

本質

適

要件

0

今後も裁判事例が増加することも予想さ

ħ

よう。 闸