

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

納税の猶予にかかる申請行為と不許可処分

序 章	はじめに
第一章	納税緩和手続と納税の猶予
第1節	滞納処分と納税の猶予の関係
第2節	納税の猶予の要件
第3節	納税の猶予の効果及び取消し
第二章	納税の猶予申請と審理
第1節	申請行為の性格と納税の猶予
第2節	納税の猶予の審査

1、申請期間の問題
2、申請の応答と処理期間
3、申請の審理
第3節 不許可処分に対する異議とその審理
第三章 最近の裁決事例とその問題点
1、申請の手続をめぐる問題
2、申請の調査をめぐる問題
3、不許可の理由付記
終 章 おわりに

序章 はじめに

長期化する不況と経済危機は、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収支（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。

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^①、国税庁の税収確保の様々な施策等は、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。

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、幾つかの裁判事例や裁判例が出始めていることから、これまでほとんど研究の蓄積がなされていない^②「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るのが本稿の目的である。

なお、租税法において「納税の猶予」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、本稿においては、納税困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。

第一章においては、「納税の猶予」の法的構造を明らかにし、続く第二章ではその適用をめぐる法的な問題点を検討する。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、これまで課税処分で問題となった質問検査権・帳簿の提示・立証責任等の争点が滞納処分に持ち込まれた形で展開してきており、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。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。

注

(1) 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、滞納発生割合(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、近年低水準を維持していると発表している。

http://www.nta.go.jp/kohyo/press/press/2009/sozei_taino/index.htm 参照。

(2) 徴収関係の審査請求の発生件数は平成一七年一三三三件(全事件の構成割合七・九%)、一八年五〇一件(同二〇・〇%)、一九年三二四件(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(同一一・五%)、二〇年七五七件(同一一四・一%)。

税務統計(不服審査・訴訟事件関係)より抜粋・計算。

その他 <http://www.kts.nta.go.jp/introduction/demand.html> 参照。

(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。

(4) 同旨北野弘久『税法学原論第六版』三二二頁(青林書院社 二〇〇七)。

(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。

第一章 納税緩和手続と納税の猶予

わが国の租税の賦課・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。しかし、租税の担税力は時間の経過とともに変化し、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。このよ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ればならぬ。その一方で、申告納税制度という民主的の制度を担保し、特別な事情のある納税者を保護しつつ、国の徴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、「納税義務の免除(免税)^①」、納期限の効果の緩和^②である

「納期限の延長」、「延納」等とは異なり、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、ないしは該当すると認められるときに、あえて納付又は滞納処分が認められるもので、「納税の猶予」、「換価の猶予」、「滞納処分の執行停止」の三つの制度がある⁴⁾。

第1節 滞納処分と納税の猶予の関係

確定した税額は、納期限までに自主納付しなければならぬ。納期限を徒過しても納付がない場合は、納期限から五〇日以内に督促状が発せられ(国税通則法三七条二項)、督促状が発せられた日から起算して一〇日を経過した日までに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(国税通則法四〇条、国税徴収法四七条一項一号)。

しかし実務的には、督促状発付前の電話連絡による納付慫慂、消費税滞納の優先処理、大口・悪質・処理困難事案の重点処理、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。そこでの処理は、滞納処分の執行は、納税者の権利・義務に特に強い影響を及ぼすことから、事実関係を正確に把握した上で、早期かつ確実に処理方針を見極め、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」等の納税緩和措置を講じるなど、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⁵⁾。

このことは、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、滞納者の情報を収集し、処分の処理方針を決めるということであり、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において、滞納者情報の収集を行うことを意味しているものと考えられる。

しかし、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

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にしていることも否めない。

いずれにしても、実務上は納期限を過ぎて督促状を発する前に納税の態勢を実施し、督促状発付後も滞納者と納税の折衝を行ったり、財産調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推測されよう。

以上のような経過を辿った滞納は、一つは差押え、換価(公売等)、滞納税への充当という処理と、もう一つはいわゆる猶予(分割納税)という処理に付せられることになる。後者の猶予について国税庁は、昭和五一年六月付で「納税猶予等の取扱要領」(以下「取扱要領」という)通達を発している。⁽⁶⁾

猶予については租税法上、「納税の猶予」、「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、典型的な納税緩和処置である「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。

第一に、「納税の猶予」と「換価の猶予」の根拠規定が異なるということである。「納税の猶予」は租税法規の共通法ともい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。これは、前者を租税の納付そのものの緩和措置として理解し、後者を滞納処分における猶予制度として理解することさら強調せず、「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、国税徴収法で規定され、「納税の猶予」は滞納処分開始前においても一般的に行われるものであるから、まとめて国税通則法に規定されている⁽⁸⁾と理解するの⁽⁸⁾か二つの考え方ができよう。この二つの考え方は、相対立する考え方ではなく、むしろ後者の考え方は前者の性格を容認しつつ、「換価の猶予」が純粹に手続上の規制であり、「納税の猶予」はこのような性格を含みながらも実体法上の規制としての性格をもつもの⁽⁹⁾と考えるのである。しかし前者の考え方を強調すれば、滞納処分が

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られることもできよう。

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、「換価の猶予」は申請が要件とされておらず、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、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。

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。つまり、「納税の猶予」と「換価の猶予」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」が実体法上の規制で、「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「換価の猶予」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なる。

したがって、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一般的であり、このような事例が最近の「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。

第2節 納税の猶予の要件

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」(二項)、②「通常の納税の猶予」(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。

「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、③

の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、個々の納税者の納付能力を個別的に調査することなく、期間を定め「納税の猶予」が行われる¹⁰⁾。しかし、大規模災害等の場合は災害減免法等により課税そのものが軽減される場合が主であり、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だろう。

「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、法定納期限から一年を経過した日以後納付すべき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、多くの場合、税務調査等による修正申告・期限後申告が行われた場合に適用されることが想定されよう。

「納税の猶予」の適用が問題となるのは、「通常の納税の猶予」の場合である。その適用要件としては、(a) 災害等(二項一号)、(b) 病気等(二項二号)、(c) 事業の休廃止(二項三号)、(d) 事業に係る著しい損失(二項四号)、(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、国税を一時に納付することができない場合で、納付することができないと認められる金額を限度として、納税者の申請に基づき、一年間に限り認められることになっている。納税資金の原資となるものは、通常何らかの事業に基づく収益であるから、自己の責任によらない事態により、納税困難となった場合の救済規定と考えられる。しかし、納税原資はフロー(収益)の側面のみから考慮されるべきものではなく、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できない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。

したがって、「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の確認が必要であり、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。

第3節 納税の猶予の効果及び取消し

「納税の猶予」が許可された場合、国税通則法四八条の規定により、①猶予期間内に新たな督促及び交付要求を除く滞納処分をすることができない（一項）、②申請に基づく差押解除（二項）、③債権、果実についての換価等の特例（三項、四項）の効果が生ずる。また、他の条項により、④延滞税の免除（国税通則法六三条）、⑤猶予期間中の徴収権の時効停止（国税通則法七三条四項）の効果も認められている。

一旦許可された「納税の猶予」は、国税通則法四九条により、①繰上請求の事由があること（一項一号）、②分割納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（一項三号）、④事情の変化によりその猶予の継続が不適當になったこと（二項四号）の一つに該当することとなった場合は、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^①とされている。この規定は、滞納処分後の猶予規定である「換価の猶予」の取消しにも準用されている（国税徴収法一五二条）。

事業状況の好転等により納税可能となり、取消しないし期間の短縮を行うことには異論はないし、延滞税の負担等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。しかし猶予期間中に「納税の猶予」の許可にかかる事実がさらに悪化し、納税困難となった場合に「納税の猶予」を取消すことは、納税者全体の利益・公平等を考慮しても、一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いう面を強調し、猶予の許可を行っている「換価の猶予」と取消し事由を共通にするということは、弁明の聴取の有無はあるが、やはり「納税の猶予」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、更なる理論の考証が必

要ではないかと思われる。

注

- (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) 納期限は納税者に「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果がある。また、納税義務の消滅時効の起算日ともなる。
- (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。
- (4) 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）
- (5) 「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）
- (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/76063/01.htm>)
- (7) 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として「徴収の猶予」がある（通則法一〇五条）。
- (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
- (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）

第二章 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

くまでも、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」の申請から不許可に対する異議申立てに至る過程の問題点を検証する。

第1節 申請行為の性格と納税の猶予

「納税の猶予」の適用を受けようとする者は、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。申請にかかる内容は国税通則法四六条一項の適用申請の場合、①納付すべき国税の年度、税目、納期限、金額、②前号の金額のうち猶予を受けようとする金額、③財産の種類ごとの損失の程度その他被害の状況、④猶予を受けようとする期間（国税通則法施行令一五条一項）となっている。国税通則法四六条二項三項の場合は上記①、②、④の事項の他、⑤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間、⑦猶予を受けようとする金額が五〇万円を超える場合、担保の種類・数量・価額・所在、その他担保に関する参考事項、⑧国税通則法四六条三項の申請が納期限後である場合、やむを得ない理由（国税通則法施行令一五条二項）が追加されている。

最初に上記のような「納税の猶予」にかかる申請が、講学上の「申請」に該当するのか検討し、申請制度にかかる法的論点を「納税の猶予」制度の枠組みのなかで検討する。一般的に申請とは、「法令に基づき、行政庁の許可・認可・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つて、当該行為に対して行政庁が諾否の応答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。^①これに対し、申請の射程範囲をさらに広く解する見解もあるが、少なくとも租税法主義が妥当する租税法の分野において、租税の納期限を超えて納税を猶予し、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、やはり利益を付与する処分と考えて良い

のではないだろうか。従って、申請を狭義の意味で理解したとしても、「納税の猶予」の申請行為は講学上の「申請」に該当すると解してよからう。このような意味において、滞納処分過程において認められる、租税行政庁が職権で行う「換価の猶予」は、納税者の利益のみならず、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件とされていることから、その法的効果はほぼ同一であるとしても、「納税の猶予」と区別されるべきものであろう。

次に納税者が「申請権」を持ちうるとして、「申請権」と「納税の猶予」はどのような関係にあるのが問題となる。「申請権」の内容としてこれまで二つの見解が示されている。一つは、申請権は「申請を受理し、それに対して相当の期間内に何らかの応答を求める権利」とされ、もう一つの見解は「申請に対し適法な応答を求める権利」という考え方である^③。

前者の立場を強調すれば、「納税の猶予」の申請と許可に關し法律上、税務署長は「猶予することができ」とされていることから、税務署長（執行機関）は相当の期間内に裁量の範囲において何らかの応答をなせばよいことになる。後者の立場を強調すれば、租税法主義の下、税務署長（執行機関）には自由裁量の余地はなく法律要件に合致する場合は必ず許可しなければならないという解釈^④に結びつくことになる。

しかし「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、申請権とは実体法的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^⑤。また、実務的には猶予の許可と税務署長等の裁量の範囲に關し、「猶予することができ」とされているが、猶予の要件に該当すれば、特に猶予を不相当とする事情がない限り、猶予しなければならないと解すべきとされてお^⑥り、あえて「申請権」と「納税の猶予」の關係を議論する実益はさほど多くはないと思われる。むしろ、問題となるのは申請手続過程における申請者と租税行政庁の権利・義務關係であり、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

国税通則法は、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、行政手続法の「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)。この理由は、国税不服審判所への審査請求が整備されていること、国税の処分が大量・反復的であること、限られた人員で適正・公平・迅速に手続の処理を図らなければならないこと、申請の審査基準として通達が公表されていること、申請に対し遅滞なく審査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、処分理由の提示が要求されていること、弁明・聴聞の規定が置かれていること等がその理由とされている。⁷⁾

しかし、行政手続法の適用を除外された処分等に関しても、憲法上の適正手続の審査が及ぶことは当然で、独自の手続体系が形成されているという除外事由は、適正手続の完成度が高いことを必ずしも意味しているわけではないという指摘⁸⁾もあり、行政手続法の趣旨に沿った形で「納税の猶予」の審査過程を考えなければならない。

1、申請期間の問題

申請期間に関し、国税通則法四六条一項と三項は特殊な場合の「納税の猶予」という性格から「納税の猶予」の申請期間が定められている。⁹⁾問題は国税通則法四六条二項の通常の「納税の猶予」である。

通常の「納税の猶予」に関し、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、その時期に制限がなく、要件を満たす限り、いつでも申請することができる¹⁰⁾とされている。

しかし、単に申請期間の規定がないことをもって、いつでも申請できると解してよいのだろうか。この問題を考える上で、督促状の発付前と発付後（滞納処分開始後）に分けて考える必要があるものと思われる。つまり、督促状発付後は滞納処分が開始し、原則としてその執行は停止されることはないから、滞納処分開始後は本来的には同様の猶予である「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。また、国税通則法四六条一項、三項は納期限以前の申請期間を念頭において規定されていることから、督促状発付後は、「納税の猶予」の申請に関し納税者は申請権を持たないと解することもできよう。このように解した場合であっても、実務的には猶予の効果がほぼ同一である「換価の猶予」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。さらに、実務的には、督促状発付後に関しては、すべての案件が滞納処分を行っている分けではなく、滞納処分も納税緩和処置もされていない事案に関し「納税の猶予」の申請と不許可処分に対する異議申し立てが行われることにより、滞納処分の事実上の執行停止状態が作り出されることの問題性を指摘しておきたい。

以上のとおり、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れる。

2、申請の応答と処理期間

「納税の猶予」は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。その書式は、国税通則法四六条一項と二項・三項で書式が分れており、⁽¹⁾後者は「納税の猶予」を受けようとする理由等を記載することになっている。

実務的には、申請書の提出があった場合には、速やかに要件等を調査し許否を判定し、申請書に不備があるときは、調査の機会を通じて納税者に補正させることとし、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意することになっている。⁽²⁾

この取扱いは、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、申請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。

次に申請到達後、許可の処分を行うまでの標準処理期間をどのように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。それとは別に、租税の納付については、納期限を経過し、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（国税通則法三七条）。

この規定は、一般に訓示規定と解されているが、¹³滞納処分的前提要件として実務上は厳格に処理されている。

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、処理期間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。

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るときは滞納処分としての差押をしなければならぬことになっている（国税通則法四〇条）。その後は、原則的には執行不停止の原則が働き随時、滞納処分がすすめられることになる。

したがって、滞納処分開始後の「納税の猶予」の申請は、滞納処分との関係を考慮した上、申請の応答と処理の問題を解決しなければならない。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る「換価の猶予」で対応すべきと考えれば問題は生じない。しかし、滞納処分開始後も申請権を認める立場に立って、申請を行い許可が決するまで滞納処分（差押）を行わないとすれば、事実上の執行停止状態が作り出され、さらに申請を繰り返し返せば、申請権の濫用に該当しないかぎり、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態も想定されよう。

この点からも、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、申請の審査

申請は私人による行政過程開始の仕組みであるが、この場合許認可等の判断に必要な情報は、基本的には申請者自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⁽¹⁵⁾とされている。また、申請者にとって自己の利益となる資料を積極的に提出することは許否の判断の確性・時間的節約にも役に立つ。そのため、行政庁は判断根拠である審査基準の設定・公表を行わなければならない⁽¹⁶⁾。「納税の猶予」に関わる審査基準に関しては、前述したとおり昭和五十一年六月付通達「納税の猶予等の取扱要領」が公表されている。

しかし、申請者から提出される情報はすべて真実とは限らないし、ある事実の判断にあたっては申請者と租税行政庁で価値判断の相違が見られる場合もあることから、租税行政庁は提出された情報に関連する資料の調査や聞き込み調査等を行う的確な判断をしなければならぬ。特に納税資力等の調査に当たっては、帳簿の確認やその帳簿が真実の收支状況を反映しているのか、課税調査と同様の確認作業が必要となる⁽¹⁷⁾。

「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、通常の「納税の猶予」規定である国税通則法四六条二項のうち不確定概念を含む四号、五号である。

四号は「事業につき著しい損失を受けたこと」と規定されており、「著しい」の解釈基準が問題となる⁽¹⁸⁾。五号は「前各号の一に該当する事実⁽¹⁹⁾に類する事実があったこと」とされており、「類する事実」とは何かが問題となる⁽¹⁹⁾。さらには、猶予の要件の前提となる納付困難金額の算定も問題となる⁽²⁰⁾。

これらの要件は、收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いる。

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な場合、租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。

こ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。滞納処分開始前の状態においては、租税行政庁は国税徴収法に基づく質問検査権の行使はできない。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ら、申請者が行政庁へ積極的に情報を提供し、情報の真実性の証明を行わなければ、申請の審査を行うことは不可能である。

これに対し、滞納処分開始後においては「納税の猶予」の申請に対する租税行政庁の応答義務とは別に、並行的に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。したがって、租税行政庁としては仮に申請者が帳簿の不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、滞納処分の過程で得ることが可能な資料を根拠として申請の審査にあたるべきであろう。この場合、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た、「納税の猶予」の申請に関わる情報の提供に努めるべきであろう。⁽²¹⁾

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か。この点につき、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が得られるまで、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。⁽²²⁾ この場合においても、推計課税の事案を取上げ、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、またその資料によ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、「一応確からしいとの心証」による決定を許容されるとする。⁽²³⁾

なお、「納税の猶予等の取扱要領」においては、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帳

簿等による調査が困難である場合には、納税者からの聞き取りを中心とする等その状況に応じ、妥当と認められる方法で算定して差支えないとされているが、帳簿等がない場合と、帳簿等があるにもかかわらず提示しない場合とは区別して考える必要があるが、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、預貯金通帳、契約書等のいわゆる原始記録も含まれるから、申請者がこれらの資料の提示を拒むときは、申請者の有利な事実の存在は否定される。しかし、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、租税行政庁は独自の立場で資料を収集し最終判断をすべきであろう。したがって、このような場合は滞納処分開始前と開始後において「一応の確からしい心証」については多少の強弱が存在すると解すべきであろう。

第3節 不許可処分に対する異議とその審理

申請人が申請のための資料の不提示、真实性の証明の拒否等、自らが行政過程を開始するイニシアティブを取りながら租税行政庁の調査に協力せず、不許可処分を受けた後、訴訟等で資料等を提示しその取消しを求めた場合、不許可処分の取消しが認められるかが問題となる。

課税処分においては、税務調査時に帳簿等の不提示を理由に推計課税で租税を賦課され、訴訟段階で実額反証を行い、課税処分の取消しを求める事例がある。「納税の猶予」に関するこのような事例は、言わば課税処分における前記のような行為を、徴収処分において行うものといえよう。

実額反証に関しては、原処分時に推計課税の必要性があった以上その後の実額反証は許されないとか、納税者自らが実額課税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²⁶。しかし、大勢は実額反証を許容し、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。

「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、申請理由の信憑性の証明が許されるか検討してみる。

そもそも、実額反証事例と納税の猶予事例の違いは何であろう。第一に、「納税の猶予」申請は自己に利益を付与することを求める行為であり、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。第二に、「納税の猶予」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。ただし、滞納処分開始後の「納税の猶予」申請に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、税務調査はその資料収集のため質問検査権の行使が認められる。第三に、「納税の猶予」は許可処分の基準が明確であり、そのための証拠等の提示基準・範囲はある程度限られるが、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確な基準はない。

以上のとおり両者の違いからすれば、申請人が「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、実額反証事例に比し信義則違反の度合いが高く、また申請権そのものの行使を自ら怠るものと評価されよう。したがって、申請時に申請にかかる権利を十分に行使しない以上、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できよう。また、申請理由が客観的に存在しないのに申請行為を行い、いたずらにその証明を自ら遅延させる行為は申請権の濫用にあたるといえよう。

しかし、申請行為としての「納税の猶予」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、立証手続等の明文規定が存在しておらず、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申請理由の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。

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。実額反証

の場合「処分時の調査非協力等を理由に信義則によって原告の実額の主張を一般的に封ずることは難しいが、実額の主張立証責任は原告が負うもの⁽²⁷⁾」とする間接反証説が有力であり、その証明の程度も「合理的疑いを容れない程度の立証⁽²⁸⁾」が必要とされている。申請不許可処分の場合、立証責任分配の有力説である法律要件分類説⁽²⁹⁾によっても一般に原告が立証責任を負うものとされている。したがって、処分時に申請理由の資料等の不提示の場合も、その立証責任は原告が負い、証明についても資料の提示のみにとどまらず、帳簿等の信憑性を証明した上で「納税の猶予」該当事実であることを「合理的疑いを容れない程度」に証明すべきであろう。第二に主張制限の問題がある。申請行為のこのような行為は、時機に後れた攻撃防御方法に該当するの⁽³⁰⁾か、あるいは信義則が適用できるのか等の問題である。時機に後れた攻撃防御について規定する国税通則法一六条は昭和五九年三月の改正前は処分取消の訴えに関しては、課税処分以外の処分に関しても適用の可能性があったものの、現在では課税処分のみ適用があるものと規定されるに至っている。したがってこのような申請行為に対し国税通則法上の規定の適用の余地はない。しかし、このことは行政訴訟において民事訴訟法一五六条の適用の排除を意味するものでなく適用検討の余地を残すものといえよう。さらに、申請行為が自己に何らかの利益を求めめる行為であることから、その許可理由等を適時に提出しない行為は信義則違反の観点からも検討される必要がある。第三として、申請権の濫用の問題も挙げられる。このことは、申請の理由が明らかに滞納処分の執行を回避する意図をもって、客観的にみて申請理由がないにもかかわらず申請を行い、租税行政に申請理由の証明を行わず、租税行政の調査にも応じないで、滞納処分の事実上の執行停止状態を作り出す行為は申請権の濫用と判断することもできよう。

注

- (1) 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)
- (2) 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』一四九頁(劉草書房 一九九五)
- (3) 人見・前掲注(2)一五〇頁
- (4) 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)
- (5) 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 二〇〇八)
- (6) 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 一九七〇)
- (7) 金子宏『租税法第一二版』五九八頁(弘文堂 二〇〇七)
- (8) 塩野宏『行政法Ⅰ第二版』二三九頁(有斐閣 一九九七)
- (9) 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ない。
- (10) 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)
- (11) 様式については国税庁ホームページに掲載されている。
- (12) 昭和五年六月「納税の猶予等の取扱要領」三四頁参照
- (13) 徳島地判昭和三〇年一月二七日(行集六卷一〇号二八八七頁)、同旨福岡地判昭和五三年三月三二日(判例集未搭載)
- (14) 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、大量請求で事務に支障がきたす場合、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。宇賀・前掲注(1)四七頁参照。
- (15) 宇賀・前掲注(1)一四〇頁
- (16) 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(民集二五卷七号一〇三七頁 個人タクシー事件)の判旨からも当然に導かれよう。
- (17) 納税資力等の調査にあたっては、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『税務用語事典八訂版』七九〇頁(ぎょうせい 二〇〇三)
- (18) 調査日(納税の猶予の始期の前日)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

- 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) 前掲注(12)一〇頁参照。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い支出であるが、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。
- (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。
- (21) 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。質問検査権で得た情報の提供を行うことにより、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る。
- (22) 薄井・前掲注(5)二七七頁
- (23) 薄井・前掲注(5)二七七頁
- (24) 前掲注(12)一〇頁、一四頁
- (25) 確井光明「申告納税制度と推計課税」税経通信三八卷三号二七頁（一九八三）
- (26) 島村芳見「推計課税における経費実額の反証の程度」税理二七卷一五号八五頁（一九八四）
- (27) 佐藤繁「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一〇卷』七一頁（日本評論社 一九八二）
- (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）
- (29) 塩野宏『行政法Ⅱ第二版』一二三頁（有斐閣 二〇〇一）
- (30) 現行の国税通則法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。

第三章 最近の裁決事例とその問題点

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

にする。

1、申請の手続をめぐる問題

申請手続きをめぐる問題としては、申請書の記載等の問題がある。①「納税の猶予」申請書の「担保」欄に記載がなく、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たものを容認した事例^①、②原処分庁が「納付計画」欄の記載がなく、その後も請求人が「納付計画」を明示していないことを理由に申請を認めないとしたことに対し、「納付計画」の記載が申請手続きの必須条件とはいえず、「納付計画」を明示してい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^②がある。

①の事例に関しては、担保記載欄の補正のみを求め、納税の猶予の実質審理に至らなかった事例で、実質的には申請の受理をしなかったものである。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とし、担保提供が納税の猶予の許可要件の一つ（通則法四六条五項）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であり、また「取扱要領」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。

2、申請の調査をめぐる問題

申請の調査をめぐる問題としては、申請理由の調査範囲、申請理由の不提示等の問題がある。調査範囲に関しては「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、「納税の猶予」申請書の「納税の猶予を受けようとする理由」欄に記載がない事由は、原処分庁が原処分をした際の判断の対象とはならないとされている^③。これは、「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

ていないことを理由としているが、行政法上の申請行為にかかる充足判断に関し行政調査権を付与されているほうが稀であり、また滞納処分開始後の「納税の猶予」事案においては申請者に対し、滞納処分にかかる質問検査権の行使は可能であり、これを認めている裁判もあることから、「納税の猶予」該当事実の存否の認定判断は、申請書の記載範囲に限定する必要性はないであろう。これを認めてしまうと逆に申請行為が繰り返されるおそれがあり、申請者、行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。

理由不提示に関しては、「納税の猶予」不許可処分時において資料の提出がないため納付困難であるとは認められないとした原処分庁の判断は不相当ではないが、審判所の調査によって納付困難な税額が算定されたとして不許可処分を取消した事例がある^⑤。これは、実質的には審判所に「納税の猶予」の再申請を行うことに等しく、審判所が独自に納付困難税額を算定する権限ではなく、審判所が「取扱要領」に従い独自の立場で納付能力調査を行うことは原処分の審理を超え、審判書が再申請の審理を行うに等しく納税の猶予制度の趣旨を没却するものである。

3、不許可の理由付記

「取扱要領」によれば、不許可通知の不許可理由は「納税の猶予」を認めない理由を具体的に記載しなければならぬことになっている。裁決例としては、①「通則法第四六条第二項による猶予該当事実がないと認められるため」^⑥、②①の文言の後に「売上等が徐々に減少していること」^⑦については、著しい損出を受けた事には当たらず、猶予要件該当事実には該当しません等と具体的理由を記載したもの、③納税の猶予を許可する要件事実が認められないため、^⑧以上の記載すべてについて違法性はないとしている。その理由は「納税の猶予」不許可の理由を納税者に通知すべき規定がないことを根拠としている。しかし、「取扱要領」が具体的理由を記載すべきことを要求していることや、行政

手続法の適用がなく理由提示が義務付けられていないとしても、他の個別税法の理由付記の趣旨は租税共通法としての通則法にも及ぶものであり、いかなる事実関係でどのような審査基準を適用したか申請者が了知しうる程度に記載すべきであろう。¹⁰⁾

注

- (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.kts.go.jp/service/RS/index.html>）
- (2) 大阪国税不服審判所平成二〇年五月一二日裁決（裁決事例集七五集五〇頁）
- (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二月一〇日（裁決集未搭載）
- (5) 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）
- (6) 名古屋国税不服審判所平成一九年二月二六日（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（裁決集未搭載）
- (7) 前掲注(4)、同旨関東信越国税局平成二〇年二月五日（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日（裁決集未搭載）
- (9) 所得税法一五五条二項 法人税法一三〇条二項等
- (10) 宇賀克也『行政法概説1第三版』四〇二頁（有斐閣 二〇〇九）

終章 おわりに

本稿は今日急増する「納税の猶予」に関する問題点を概観してきた。しかし、納税緩和制度のあり方、他の納税緩和制度、とりわけ「換価の猶予」との関係、課税処分との関係等、あるべき「納税の猶予」制度の基礎的な研究は比較法的研究を含めなされていない。また、行政手続法の適用が除外されている本制度にあつて、納税者の権利保護と租税の徴収をいかに調整するべきかという問題もある。さらに、預かり金的人格の強い消費税が滞納税の主要税目となっている現状において昭和五十一年の猶予に関する通達を許可基準とすることには問題がある。

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、今後も裁判事例が増加することも予想されよう。しかしその基盤となる理論研究はほとんどなされていない。今後は「納税の猶予」という申請行為の本質、適用要件の解釈、不許可処分に対する救済法理、滞納処分等の関係をさらに研究していく必要がある。

また、実務的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用されている実情から、執行不停止を原則とするの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る。いずれにしても、残された問題に際限はなく、今後の研究課題は山積されている。