

裁決評釈

徴収担当職員から、再三再四、預金通帳の提示を求められたにもかかわらず、請求人が預金通帳を一切提示しなかったことは、帳簿書類その他の物件の検査を拒んだものと認められるとして、納税の猶予の不許可事由に該当するとした事例

国税不服審判所平成 30 年 1 月 9 日裁決（裁決事例集 110 号）

福岡国税不服審判所 首席国税審判官
金 沢 孝 志

◆SUMMARY◆

平成 26 年度税制改正において、納税の猶予の見直しが行われ、猶予の不許可事由の整備や猶予の申請に関する調査に係る質問検査権の規定の整備等が行われた。

本件は、請求人が行った納税の猶予の申請について、原処分庁は、当該申請に係る事項を明らかにするため請求人の預金口座の状況を調査する必要があったと認められるところ、請求人が、徴収担当職員から、再三再四、預金通帳の提示を求められたにもかかわらず、預金通帳を一切提示せず、預金通帳の再発行の手続や預金口座の異動履歴の分かるものの発行の手続をせずに、預金通帳その他預金口座の状況を証する書類の提示をしなかったことは、徴収担当職員の検査を拒んだものといわざるを得ないと判断した裁決事例である。

本稿は、平成 26 年税制改正前の納税の猶予に関する裁決・裁判例や実務の状況等を踏まえて、平成 26 年税制改正後の納税の猶予の実務における本裁決の意義等について検討したものである。

（令和元年 11 月 29 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、全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

1 事案の概要	168
(1) 争点	169
(2) 当事者の主張	169
2 裁決の要旨	169
3 検討	170
(1) 納税の猶予等の制度	170
(2) 納税の猶予に係る平成 26 年改正の概要	171
(3) 平成 26 年改正前の納税の猶予の状況	172
(4) 最近の納税の猶予の状況	172
(5) 裁決・裁判例	173
4 本裁決の判断	176
5 まとめ	176

1 事案の概要

コーヒーのパック詰め等の加工業並びに茶及びコーヒーの販売業を営む審査請求人（以下「請求人」という。）は、平成 29 年 2 月 3 日付で原処分庁によりなされた所得税等の更正処分並びに過少申告加算税及び重加算税の賦課決定処分（以下「平成 29 年 2 月 3 日付各処分」という。）を受け、平成 29 年 2 月 20 日、原処分庁に対し、納税の猶予申請書（以下「本件猶予申請書」という。）を提出した（以下「本件猶予申請」という。）。なお、本件猶予申請書には、国税通則法（以下「通則法」という。）第 46 条《納税の猶予の要件等》第 2 項第 3 号により猶予申請を行う旨記載され、財産目録（以下「本件財産目録」という。）、収支の明細書及び個人事業の開業・廃業等届出書が添付されていた。また、本件財産目録には、預貯金等の状況として、「E 銀行／〇〇 普 240,000 円」及び「F 銀行（〇〇）普 500,000 円」と記載されていたが（以下、本件財産目録に記載された各預金口座を併せて「本件各

預金口座」という。）、預金通帳の写しなどの本件各預金口座の状況を証する書類が添付されていなかった。

原処分庁所属の徴収担当職員（以下「徴収担当職員」という。）は、平成 29 年 4 月 28 日、請求人との電話において、請求人の所有する預金通帳の提示を求めた後、同年 5 月 11 日、請求人との面談において、再度、当該預金通帳の提示を求めたが、請求人は、徴収担当職員に対し、「通帳を閲覧したければ、銀行に行き、ご自由に。」「検査拒否に対する罰則の規定はない。」などと記載した書面を提出し、平成 29 年 2 月 3 日付各処分に係る調査手続や以前に税務申告等を委任していた税理士法人（以下「元関与税理士法人」という。）への不満を述べたが、上記預金通帳を提示することはなかった。その後、平成 29 年 5 月 24 日付で、請求人に対し、「納税の猶予申請に関する質問」と題する書面（以下「本件質問書面」という。）を送付し、平成 29 年 2 月 3 日付各処分により納付すべき税額（以下「本件国税」

という。)を納付することができなくなった理由及び経緯等について回答を求めるとともに、「根拠となる資料(金銭出納帳、売掛帳、買掛帳、預金台帳及び領収証書等の猶予該当事実等を明らかにするために必要と認められる一切の帳簿書類)」の提示を求め、さらに、同年6月5日、請求人との面談において、財産状況に関する書面や預金通帳の提示を求めたが、請求人は、預金通帳について、元関与税理士法人を調査すればよいなどと述べることに終始し、預金通帳や他の帳簿書類を提示しなかった。

原処分庁は、平成29年6月8日、請求人の手書きによる書き込み及び署名押印のある本件質問書面の送付を受けたが、その記載の大半は平成29年2月3日付各処分に係る調査手続や元関与税理士法人への不満に関するものであり、また、預金通帳や他の帳簿書類の写しは添付されていなかった。そこで、平成29年6月9日付で、請求人には通則法第46条の2《納税の猶予の申請手続等》第10項第2号に該当する事実があるとして、同項の規定により本件猶予申請を許可しない旨の処分(以下「本件不許可処分」という。)をし、請求人が納期限までに本件国税を納付しなかったため、請求人に対し、平成29年6月12日付で督促状を送付した(以下「本件各督促処分」という。))。

これに対し、請求人は、平成29年6月20日、原処分(本件不許可処分及び本件各督促処分)を不服として審査請求をしたものである。

(1) 争点

請求人は、徴収担当職員による本件猶予申請に係る質問に対して答弁せず、又は同職員による帳簿書類その他の物件の検査を拒み、妨げ、若しくは忌避したか。

(2) 当事者の主張

原処分庁は、「徴収担当職員は、請求人に対し、本件質問書面を送付して質問したり、

所有する全ての預金通帳の提示を求めたりしたが、請求人は、当該質問に対して具体的に回答せず、当該預金通帳を提示しなかった。したがって、請求人は、徴収担当職員による質問に対して答弁せず、又は同職員による帳簿書類その他の物件の検査を拒み、妨げ、若しくは忌避した。」と主張した。

これに対し、請求人は、「徴収担当職員の呼出しに対応しており、徴収担当職員に対し預金通帳を提示していないが、これは、元関与税理士法人に預金通帳を預けたところ、元関与税理士法人が、当該預金通帳を返却しなかったため、当該預金通帳が手もとになかったことによるものである。したがって、請求人は、徴収担当職員による質問に対して答弁しており、また、帳簿書類その他の物件の検査を拒んだり、妨げたり、忌避したりしていない。」と主張した。

2 裁決の要旨

通則法第46条第2項に規定する納税の猶予(以下、単に「納税の猶予」という。)の制度は、納税者が事業を廃止したこと等により国税を一時に納付することができないと認められる場合において、その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、その国税の一部又は全部の納税を猶予することにより、当該納税者の負担の軽減を図る制度であるが、他方で、納税義務については、早期かつ的確な履行を確保する必要がある。そこで、納税の猶予の制度が適切に実施されるために、通則法第46条の2第6項は、納税の猶予の申請に係る事項についての税務署長(国税局長及び税関長を含む。以下「税務署長等」という。)の調査義務を規定し、同条第11項は、当該調査のために必要な限度で、当該納税の猶予の申請者本人に対して質問すること及び当該申請者本人の「帳簿書類その他の物件」を検査することができる旨規定する。国税通

則法基本通達第 46 条の 2 関係《納税の猶予の申請手続等》の 10《検査する帳簿書類》(以下「本件通達規定」という。)は、通則法第 46 条の 2 第 11 項に規定する「その者の帳簿書類その他の物件」について、「納税者の有する金銭出納帳、売掛帳、買掛帳、預金台帳及び領収証書等の猶予該当事実等を明らかにするため必要と認められる一切の帳簿書類」という旨定めているところ、この取扱い、納税の猶予の制度及びその調査のために行われる「帳簿書類その他の物件」の検査の権限に係る上記各趣旨に沿うものであり、審判所もこれを相当と認める。

これを本件についてみると、請求人は、通則法第 46 条第 2 項第 3 号(事業を廃止し、又は休止したこと)を理由に本件猶予申請を行ったこと、本件猶予申請書に添付された本件財産目録には、本件各預金口座が記載されていたことからすると、本件猶予申請に係る事項(通則法第 46 条第 2 項第 3 号に該当する事由があること及び本件国税を一時に納付することができないことなど)を明らかにするためには、少なくとも本件各預金口座の状況について調査をする必要があったと認められるから、請求人の所有する預金通帳は、「納税者の有する金銭出納帳、売掛帳、買掛帳、預金台帳及び領収証書等の猶予該当事実等を明らかにするため必要と認められる一切の帳簿書類」(本件通達規定)に該当し、「帳簿書類その他の物件」(通則法第 46 条の 2 第 11 項)に該当すると認められる。そして、本件猶予申請書には、本件各預金口座の状況を証する書類の添付がなかったことからすると、徴収担当職員が、請求人に対し、その所有する預金通帳の提示を求めたことは、上記調査をする上で「必要な限度」(通則法第 46 条の 2 第 11 項)にとどまるものであったと認められるが、請求人は、徴収担当職員から、平成 29 年 4 月 28 日以降、再三再四、請求人所有の預金通帳の提示を求められたにもかかわらず、

徴収担当職員に対し、預金通帳を一切提示しなかったものであり、請求人は、徴収担当職員による帳簿書類その他の物件の検査を拒んだものと認められる。

これに対し、請求人は、原処分庁から提出を求められた預金通帳について、元関与税理士法人から返却されなかったため提示できなかったものであって、徴収担当職員の検査を拒んだり、妨げたり、忌避したりしていない旨主張するが、仮に、請求人の上記主張のとおり、元関与税理士法人が請求人の所有する預金通帳を返却していなかったとしても、請求人は、預金通帳を発行した金融機関に対して、預金通帳の再発行の手続や預金口座の異動履歴状況の分かるものの発行の手続をすれば、預金通帳その他預金口座の状況を証する書類を容易に取得できるのであるから、所有する預金通帳の提示を求められた請求人が、当該各手続をせずに、預金通帳その他預金口座の状況を証する書類の提示をしないことは、やはり、徴収担当職員の検査を拒んだものといわざるを得ない。

したがって、請求人の主張は採用することができない。

3 検討

(1) 納税の猶予等の制度

国税をその納期限までに納付していない場合には、納付するまでの日数に応じて延滞税がかかるほか、督促状の送付を受けてもなお納付されない場合には、財産の差押えなどの滞納処分を受けることがある。ただし、国税を一時に納付することが困難な理由がある場合には、税務署長等に申請することにより、納税の猶予や換価の猶予が認められる場合がある。すなわち、災害、病気、事業の休廃業などによって国税を一時に納付することができないと認められる場合や、本来の期限から 1 年以上たって納付すべき税額が確定した国税を一時に納付することができないと認めら

れる場合に、申請に基づいて納税が猶予される納税の猶予の制度と、国税を一時に納付することにより事業の継続又は生活の維持を困難にする恐れがあると認められる場合に、申請又は職権に基づいて差押財産の換価が猶予される換価の猶予の制度がある。

しかしながら、上記各猶予の制度については、①納税の猶予は、災害・病気等の事実に基づいて納付困難な場合に限って適用されるものであり、原則担保が必要なこと等から、実際の適用件数は少ないものとなっていたこと、②換価の猶予は、差押えや滞納処分による財産の換価を猶予するものであり、また、税務署長等の調査により猶予対象となるかどうかを判断するもの(職権主義)であるため、実務上、滞納の早期段階での適用が困難な面もあったことなどの状況を踏まえ、納税者の負担の軽減を図るとともに、早期かつ的確な納税の履行を確保する観点から、平成 26 年度税制改正において猶予制度について見直しが行われた(以下「平成 26 年改正」という。)⁽¹⁾。

(2) 納税の猶予に係る平成 26 年改正の概要

平成 26 年改正において行われた猶予制度の見直しのうち、納税の猶予に係るものの概要は次のとおりである⁽²⁾。

イ 担保の徴取基準の見直し(通則法第 46 条第 5 項)

税務署長等は、猶予に当たっては、税額が一定額以下の場合等を除き猶予金額に相当する担保を徴さなければならないが、その要担保徴取額の最低限度を 50 万円から 100 万円に引き上げるとともに、猶予期間が 3 月以内の場合は担保が不要とされるなど、所要の見直しがされた。

ロ 猶予金額の納付方法の見直し(通則法第 46 条第 4 項、第 9 項、第 47 条第 1 項) 税務署長等は、一般的な納税の猶予をする場合には、その猶予に係る国税の納付については、その猶予をする期間内において、そ

の猶予に係る金額をその者の財産の状況その他の事情からみて合理的かつ妥当なものに分割して納付させることができ、この場合には分割納付の納付期限や納付期限ごとの納付金額を定めるものとするなどの見直しがされた。

ハ 猶予の申請書の記載事項・添付書類の整備及び申請に係る補正手続の整備(通則法第 46 条の 2 第 1~5 項及び第 7~9 項)

猶予をするに当たって必要となる添付書類の提出を法令上定めるとともに、申請書の記載方法について猶予の種類等に応じて定められるなど所要の整備がなされた。

また、税務署長等は申請書の記載事項や添付書類に不備等があるときは、申請者に対し補正等を求めることができるとされた。

ニ 猶予の不許可事由の整備(通則法第 46 条の 2 第 10 項)

税務署長等は、申請書の提出があった場合において、申請者について通則法第 46 条第 1 項から第 3 項まで又は第 7 項(納税の猶予の要件等)の規定に該当していると認められるときであっても、次のいずれかに該当するときは、当該納税の猶予又はその猶予の延長を認めないことができるとされた。

(イ) 通則法第 38 条第 1 項各号(繰上請求)

のいずれかに該当する事実がある場合において、その者が猶予に係る国税を猶予期間内に完納することができないと認められるとき

(ロ) その申請者が、申請に関する調査に係る質問検査権につき、その質問に対して答弁せず、又は検査を拒み、妨げ、若しくは忌避したとき

(ハ) 不当な目的で納税の猶予又は猶予の期間の延長の申請がされたとき、その他その申請が誠実にされたものでない

とき

ホ 猶予の取消事由の見直し（通則法第 49 条第 1 項 2、4 及び 5 号）

猶予の取消事由について、次の場合がその対象に追加された。

- （イ）通知された分割納付の納付期限ごとの納付金額をその納付期限までに納付しないとき（税務署長等がやむを得ない理由があると認めるときを除く。）
- （ロ）新たに猶予に係る国税以外の国税を滞納したとき（税務署長等がやむを得ない理由があると認めるときを除く。）
- （ハ）偽りその他不正な手段により猶予の申請がされ、その申請に基づき猶予をしたことが判明したとき

ヘ 猶予の申請事項についての調査に係る質問検査権の規定の整備（通則法第 46 条の 2 第 6 項、第 11～13 項）

税務署長等は、申請書の提出があった場合には、申請について調査を行い、納税の猶予若しくはその猶予の期間の延長をし、又はその納税の猶予若しくは期間の延長を認めないものとされ、その調査をするため必要があると認めるときは、その必要な限度で、その職員に、申請者に質問させ、又はその者の帳簿書類その他の物件を検査させることができることとされるなど、猶予の申請事項についての調査及びその調査に係る質問検査権の規定の整備がなされた。

ト 適用関係等

平成 26 年改正の内容が盛り込まれた「所得税法等の一部を改正する法律（平成 26 年法律第 10 号）」（以下「平成 26 年改正法」という。）は、平成 26 年 3 月 20 日に参議院本会議で可決・成立し、同月 31 日に公布された。上記イないしへの改正については、平成 27 年 4 月 1 日以後に申請される納税の猶予について適用されている。

（3）平成 26 年改正前の納税の猶予の状況

平成 26 年改正前の納税の猶予の制度については、猶予手続の詳細につき従前法令上定めがなく、猶予該当事実の具体的な要件が法令解釈通達で定められていたこともあり、猶予該当事実の有無等が争いになることがあったが、猶予該当事実等の存否についての主張立証責任は、猶予申請をした納税者にあるとされていた^④。それにもかかわらず、当該納税者は、納税の猶予を受けようとする金額・期間、猶予を受けようとする理由等を記載した申請書を提出すれば足り、その他猶予該当事実を証する書類等の提出についての法令上の定めはなかった。また、税務署長等が納税の猶予を不許可とすることができる場合も「納税の猶予を認めないとき」（旧通則法第 47 条第 2 項）とだけ規定されていたことから、①納税者が納税の猶予を申請するのみで猶予該当事実等を明らかにする書類を提出しない、②税務署長等の調査に応じない納税者に対する猶予該当事実等の確認のために相当の期間・事務量を要する、③猶予該当事実等の有無が確認できない場合であっても猶予を不許可とすべきか否かの判断に迷うといった事例が発生するという問題が生じていた。

（4）最近の納税の猶予の状況^④

ここ数年の納税の猶予の件数等の推移を見ると、平成 24 事務年度（事務年度は 7 月～翌年 6 月。以下同じ。）には 2,000 件程度であったが、平成 25 及び 26 事務年度は 500～700 件にとどまっていた。平成 26 年改正法が 4 月に施行された後である平成 27 事務年度においては 1,800 件程度に達し、平成 28 事務年度は熊本地震の影響もあってか 3,000 件を超えており、大規模災害発生時には特に増加する傾向にあるものと考えられる^⑤。他方、1 件当たりの猶予税額は、平成 25 事務年度は 900 万円台と大きく伸びているものの、平成 24 及び 26 事務年度は 400 万円台、平成 27 及び 28 事務年度は 200 万円台となっている。

(5) 裁決・裁判例

平成 26 年改正前においては、上記(3)のような事情から、納税者が猶予該当事実等を明らかにする書類を争訟の段階で事後的に提出することにより、納税の猶予の不許可処分が取り消されるという不合理な状態が生じていた。

以下、関連する裁決・裁判例を挙げてみたい。

イ 平成 20 年 5 月 12 日裁決（裁決事例集 75 号 50 頁）

請求人の納税の猶予申請について、原処分庁が納税の猶予の要件に該当しないとして行った納税の猶予不許可処分に対し、請求人が同処分は違法であるとして取消しを求めた事案である。

原処分庁は、猶予該当事実の存在については争わないものの、請求人から聴き取った内容を裏付ける資料の提供がなかったことから、納付困難であるか否かの判断ができなかった旨主張したが、審判所は、納税の猶予等の取扱要領の制定について（昭和 51 年 6 月 3 日付徴徴 3-2 ほか 1 課共同、国税庁長官通達。ただし、平成 27 年 3 月 2 日改正前のもの。以下「旧猶予通達」という。）は、①納税の猶予制度が納税緩和措置であること、すなわち一定の事由により納付困難になった納税者に対する救済制度であること、②他の一般の納税者との租税負担の公平を図る必要があることの二面を配慮して定められたものと解され、納税の猶予を規定する通則法第 46 条第 2 項の趣旨に沿うものであるから、その取扱いは相当なものと評価できるとしつつ、この旧猶予通達によれば、納付困難であるかどうかは、納税の猶予申請書に記載された猶予申請期間の始期の前日を調査日とした現在納付能力調査に基づいて判定することとなっており、審判所の調査によれば、当該調査日における猶予該当事実に基づき納付困難な税額が算定されるの

であるから、請求人から聴き取った内容を裏付ける資料の提供がなかったとしても、納税の猶予不許可処分は違法であり、取り消すべきであるとされた。

以上のとおり、当裁決では、納税の猶予の許可に係る猶予該当事実の存在について、基本的には当事者間に争いがいないところ、法令及び通達の規定上は調査日時点において納付困難であるか否かによって判定することとなっていることから、納付困難を裏付ける資料の提供がなかったとしても、調査日時点で納付困難である事実が認められる以上、猶予該当事実に基づく納付困難な税額が算出されるのであるから、不許可処分は違法であると判断している。

ロ 平成 21 年 2 月 19 日裁決（裁決事例集 77 号 13 頁）

請求人の納税の猶予申請について、原処分庁が、請求人には納税の猶予の要件に該当する事実がないとして行った納税の猶予不許可処分に対し、請求人が同処分は違法又は不当であるとしてその取消しを求めた事案である。

請求人は、徴収担当職員が、納税の猶予申請に係る適否の判断に必要な質問検査を行わず、また、請求人の用意した納税の猶予申請に関する資料を見ないで帰ってしまい、請求人に説明の機会を与えなかったことは、請求人の納税の猶予を受ける権利を侵害するものであるから、納税の猶予不許可処分に係る手続は不当である旨主張したが、審判所は、「納税の猶予の要件を充足することについての立証責任は納税の猶予の申請をした納税者にあり、その納税者が進んで税務署長等に納税の猶予の要件が充足されていることを明らかにしなかったため、当該税務署長等において納税の猶予の要件が充足されていることを認定判断できなかったとして納税の猶予不許可処分を行った場合、当該税務署長等の判断に誤りはな

いというべきであるとともに、その調査手続が違法又は不当であるということもできないと解するのが相当である。」との法令解釈を示し、「本件徴収担当職員が本件猶予申請に係る事実確認を行おうと努めたにもかかわらず、請求人は第三者の立会いの下での調査に固執し、自らが進んで納税の猶予の要件が充足されていることを明らかにしていく姿勢がうかがわれなかった本件においては、請求人が主張するような納税の猶予を受ける権利を侵害した事実はないと認められ、この点において、本件不許可処分が違法又は不当であるということとはできない。」としている。また、納税の猶予の要件充足性の認定についても、「納税の猶予は税務署長等が職権で行うものではなく、納税者から国税通則法施行令第15条第2項に規定する納税の猶予の申請書が提出されていることを要し、また、税務署長等に納税の猶予の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からすれば、その要件充足性を認定判断するために行う税務署長等の調査の範囲は一定の範囲に制限されているといわざるを得ず、税務署長等は、納税の猶予の申請書に記載された納税の猶予を受けようとする理由の範囲内において、納税者から提出された資料等を基に、納税の猶予の要件が充足されているか否かを認定判断すれば足り、それ以上に、自らその要件充足性を判断するための調査を行う必要はないものと解される。」としている。

以上のとおり、当判決は、納税の猶予の許可に係る猶予該当事実の有無の確認に関して、納税の猶予の制度趣旨を踏まえれば、税務署長等の調査の範囲は一定の範囲に制限されており、納税者から提出された資料等を基に猶予要件の有無を判断すれば足り、自らその要件充足性を判断するための調査は行わなくても、その調査手続は違法又は

不当であるとは言えないとの見解を示している。

ハ 平成25年4月26日名古屋地裁判決（租税関係行政・民事判決集（徴収関係判決）平成25年1月～12月順号25-17）

原告らが、それぞれ処分行政庁に対し、消費税等について、納税の猶予申請をしたところ、処分行政庁から、平成21年7月8日付で申請を不許可とする処分を受けたことから、その取消しを求めた事案である。

当判決では、納税の猶予を許可するか否かについては、税務署長等の裁量的判断に委ねられていると解するのが相当であり、当該判断に裁量権の範囲の逸脱・濫用があると認められる場合に限り、裁判所は違法とすることができる（行政事件訴訟法第30条）旨説示し、このような裁量的判断の基準として定められた旧猶予通達の規定の合理性を認めた上で、これを前提に処分の適法性を判断している⁶⁽⁷⁾。

まず、被告側は、訴訟が相当程度進行した段階で原告が提示・提出した証拠により、猶予該当事実が認定できるに至ったものであるところ、「税務署長等は、処分時までに納税者から提出された資料の範囲内で納税の猶予の許否を判断すれば足りるのであって、本件訴訟において本件処分Bがされた後に猶予該当事実を基礎付けるような資料が提出されたとしても、それにより処分行政庁が第1次判断権の行使として行った本件処分Bが違法となることはない。」という上記ロの裁決に基づくと思われる主張を行っている。

しかし、裁判所は、「一般に処分要件充足性の有無は、処分時において処分要件に該当する事実が客観的に存在していたかどうかによって決せられるものであり、その判断の基礎となる証拠資料は、特段の定めのない限り、行政庁が処分時に認識していたものに限られるわけではない。本件の

ように、納税者からの申請に対する応答処分として授益処分がされる場合であっても、客観的に申請を許可すべき要件を満たしていた場合には、行政庁がそれを認識し得たか否かにかかわらず、客観的には申請が許可されるべき筋合いであったということが出来るから、特段の事情がない限り、不許可処分を取消して是正することが事理に適うというべきであり、法もこれを当然の前提としているものと解される。」として、当該処分には裁量権の範囲を逸脱した違法があるとした。

この点について、被告側は、①納税の猶予が、期間内納付の例外として一定の要件を満たした納税者を保護するための授益処分であり、納税者からの申請に対する応答処分として制度設計されており、納税者の申請を待たなければ猶予すべきか否かを知ることができないから、納税の猶予を受けようとする納税者自身が積極的に猶予該当事実を証する資料を提出することが要請されているというべきである、②納税の猶予申請に対しては質問検査権に関する国税徴収法第141条の適用がない、③処分行政庁にとっては、訴訟段階で提出された資料に記載された事実は、処分当時には全く知り得なかったものである、④納税の猶予申請に対する不許可処分をした後でも、猶予該当事実に関する資料に基づき原処分の見直しをしなければならないとすると、将来にわたって同不許可処分が確定せず、法的安定性が著しく害されることなどからすると、訴訟段階で提出された資料によっては処分の適法性が左右されることはないと主張したが、裁判所は、「納税の猶予制度については、法令上、判断資料を限定するような規定は見当たらず、申請時に提出された書面のみによって形式的な審査をするような審査構造制度になっているものでもなく、かえって、猶予

取扱要領第2章第1節1の(3)のニの(ロ)のなお書きでは、「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にする等その状況に応じ、妥当と認められる方法により利益金額又は損失金額を算定して差支えない。」と定められ、「納税者からの聞き取り」による資料を判断の基礎とすることができるとが前提とされている。納税の猶予制度に関し、納税者自身の積極的な資料提出が要請されていたり、国税徴収法第141条に規定されているような質問検査権がないとしても、それのみでは、処分の取消訴訟における判断資料が処分時までには納税者から提出された資料に限定されることには当然には結び付かず、上記①及び②の点をもって、前記一般原則を覆すような特段の事情ということとはできない。上記③の点については、結果として違法な処分をした処分行政庁の帰責性を否定する一事情にはなるとしても、現に存在する証拠によって客観的に処分の要件充足の有無を認定することが許されないとする根拠や、処分が客観的に適法であったことの根拠とはなり得ない。上記④の点については、行政処分の取消訴訟において常に生じ得る問題にすぎず、行政処分の法的安定性については出訴期間の制限等によっても図られているから、客観的に納税が猶予されるべき筋合いであったにもかかわらず本件処分Bを取り消さない理由にはなり得ない。したがって、被告の主張は、採用することができない。」と退けた。

以上のとおり、当判決は、納税の猶予の許可に係る猶予該当事実の有無の確認に関して、当該納税の猶予不許可処分の取消訴訟においては、判断資料を処分時までには納税者から提出された資料に限定しないとする踏み込んだ判断を行っているものと考え

られる。

4 本裁決の判断

本件においては、本件猶予申請書の財産目録に記載されていた預貯金等が本件各預金口座の計 74 万円のみであったところ、その内容が事実であるか確認する必要があったと認められる。そのため、本裁決では当該預金通帳は、通則法第 46 条の 2 第 11 項の猶予申請に係る事項を明らかにするため調査をする必要があると認められる「帳簿書類その他の物件」に該当すると判断している。

さらに、本裁決では、請求人が徴収担当職員に対して、電話及び面談において、口頭あるいは書面により、当該預金通帳の提示に応じなかった複数の事実を認定しており、認定したこれらの事実を、請求人が言語又は動作で徴収担当職員の検査を承諾しなかった^⑧ものと評価して、通則法第 46 条の 2 第 10 項第 2 号の帳簿書類その他の物件の「検査を拒んだ」ものに該当すると判断している。

本件では、請求人はその他にも、検査拒否に対する罰則の規定はないなどと担当職員に対し、終始非協力的な態度を示しているが、本裁決では、それらの認定事実を総合的に評価して、再三再四、当該預金通帳の提示を求められたにもかかわらず、徴収担当職員に対して一切提示をしなかったのであるから、請求人は徴収担当職員による帳簿書類その他の物件の検査を拒んだものと認められると判断している。

上記判断に基づき、納税の猶予不許可処分 of 適法性を認めた本裁決の判断は妥当であり、本件のように納税の猶予申請において猶予該当事実等の調査に依然として協力しない不誠実な納税者がいることを踏まえると、的確な猶予処理の観点からも有益な裁決であると解される。

5 まとめ

平成 26 年改正前は、納税の猶予申請に係る質問検査権や検査忌避等の場合の対応に関する規定がなかったため、猶予申請の審理の際に猶予該当事実を証する証拠を提出せず、不服申立て以降にこれを提出する納税者についても、上記 3 の(5)の口の裁決の判断のように、納税者の申請を必要とし、かつ、納税者側に納税の猶予の要件充足性の立証責任があるとしても、同イ及びハの裁決・裁判例のように、客観的に猶予申請を許可すべき要件を満たしていた場合には、処分行政庁がそれを認識し得たか否かにかかわらず、申請は許可されるべきという判断がなされることが生じていた。

平成 26 年改正において、上記 3 の(2)のへに記載のとおり、猶予の申請事項についての税務署長等の調査及びその調査に係る質問検査権の規定の整備がなされ、同ニの(ロ)に記載のとおり、「その申請者が、申請に関する調査に係る質問検査権につき、その質問に対して答弁せず、又は検査を拒み、妨げ、若しくは忌避したとき」は猶予を認めないことができることされた。これは不答弁や検査拒否等の調査非協力があつた場合には、そもそも納税の猶予等をするための調査ができないことから、猶予の不許可事由とされたものである^⑨。このように平成 26 年改正において、猶予申請手続等が整備されたことにより、不誠実な納税者が救済されるという不合理な結果が回避される一方、納付困難な納税者が的確に救済されることとなるとともに、国税当局としても早期かつ的確な納税の履行を確保することができることとなった。本裁決は、平成 26 年改正法施行以降、新たに設けられた納税の猶予の不許可事由に関して、税務署長等が納税の猶予の申請に係る調査を行う際に、納税者が猶予該当事実の裏付けとなる資料を提出しなかったことが納税の猶予の不許可事由となるかどうかを判断した

初めての裁決であり、今後の通則法第 46 条の 2 第 10 項該当性の判断基準ともなり得るとともに、納税の猶予に係る事務をその制度趣旨に沿って円滑に進めるために非常に意義あるものであると考えられる。

① 平成 26 年税制改正の解説 938 頁

② 平成 26 年税制改正の解説 933 頁、943～948 頁

なお、換価の猶予については、①税務署長等は、滞納者がその国税を一時に納付することによりその事業の継続又はその生活の維持を困難にするおそれがあると認められる場合において、その者が納税について誠実な意思を有すると認められるときは、その国税の納期限から 6 月以内にされたその者の申請に基づき、1 年以内の期間を限り、その納付すべき国税につき換価の猶予ができるという、換価の猶予の特例（申請）の創設（国税徴収法第 151 条の 2）及び②職権による換価の猶予をする場合において、猶予に必要な書類の提出要求規定の整備や猶予金額の納付方法についての見直し、担保の徴取基準や猶予の取消事由についての所要の整備などを内容とする換価の猶予（職権）の見直し（国税徴収法第 151 条）がなされ、①は平成 27 年 4 月 1 日以後に納期限が到来する国税について、②は同日以後にされる換価の猶予に適用されている（平成 26 年税制改正の解説 939～943 頁、948 頁）。

③ 平成 21 年 2 月 19 日裁決（裁決事例集 77 号 13 頁）

平成 26 年改正により通則法第 46 条の 2 第 11 項に納税の猶予の申請による調査をするために必要があると認めるときは、その必要な限度で、申請者への質問や帳簿書類等の検査を行うことができる質問検査権の規定の整備がなされた。改正前においては、税務署長等には猶予該当事実や納付困難事実の存否等についての質問検査権が付与されていないこと及び納税者の申請が要件となることから、納税者に立証責任があることされていた。しかし、当該質問検査権は「猶予申請に係る事項」を調査するため必要があるときに認められているものであり、税務署長等は納税者の申請なくして猶予該当事実を知り得る立場にないことには変わりはないことから、一義的な立証責

任は依然として納税者側にあるものと解される。

④ 国税庁徴収課調べ

⑤ 平成 26 年税制改正の解説 938 頁

⑥ 西本靖宏『事業上の著しい損失により納付困難な場合の納税猶予』（税研 JTRI 第 178 号 283～284 頁）

なお、櫻井敬子、橋本博之『行政法（第 3 版）』（弘文堂 平成 24 年 129 頁）においては、「審査基準に基づいて機械的・大量反復的に処分がなされる場合や、専門技術的判断に関し裁判所の評価判断能力に限界がある場合などでは裁量審査において、裁量基準の合理性に係る司法審査が特に重要な役割を果たすことが指摘できる。」としている。

⑦ なお、浅田久治郎ほか『租税徴収実務講座 1（第二次改訂版）』（ぎょうせい 平成 22 年 100 頁）においては、「法律上は、「猶予することができる」とされているが、猶予の要件に該当すれば、特に猶予を不適当とする事情一例えば、納税の猶予の取消事由がある場合、担保の徴取に応じない場合—がない限り、猶予しなければならないと解すべきである。」としている。

⑧ 武田昌輔監修『DHC コンメンタール国税通則法』（第一法規 2374 頁）

⑨ 平成 26 年税制改正の解説 947 頁。なお、国税庁の「猶予の申請の手引き」においては、「帳簿書類等の検査を拒み、妨げ、若しくは忌避したとき」とは、具体的には、言動や行動で検査を承諾しない場合、検査に障害を与える場合、検査の対象から免れる場合などが該当するとしている。