

第9次　日・韓学術討論会

国税通則法の比較

(副題/日本) 税理士と社会貢献

(副題/韓国) 特殊関係法人との取引を通した利益の贈与擬制

日 時: 2013/ 11/ 08 (金)

場 所: 近畿税理士会会館

近畿税理士会/釜山地方税務士会

目 次

I 会長あいさつ

- (1) 近畿税理士会 会長 / 4
- (2) 釜山地方税務士会 会長 / 6

II 国税賦課および徴収に関する基本法の比較(主題)

(日本)

- (1) 総説 / 8
 - (2) 国税の納付義務の確定 / 22
 - (3) 国税の納付及び徴収 / 44
 - (4) 納税の緩和制度及び担保 / 62
 - (5) 国税の還付及び還付加算金 / 88
 - (6) 更正・決定・賦課決定及び徴収などの期間制限 / 96
 - (7) 国税の調査 / 104
 - (8) 行政手続法との関係 / 112
 - (9) 不服審査及び訴訟 / 118
 - (10) 罰 則 / 130
- (韓国)
- (1) 総説 / 136
 - (2) 国税賦課 / 138
 - (3) 国税徴収 / 194
 - (4) 他の法律との関係 / 256
 - (5) 不服請求 / 258

III 税理士と社会貢献(副題/日本)

- (1) 租税教育における税理士の役割 / 280
 - 1) 租税教育の目的 / 280
 - 2) 租税教育の対象 / 282
 - 3) 租税教育の運営 / 282
 - 4) 税理士会における租税教育への対応 / 284
- (2) 地方公共団体の外部監査制度 / 288

IV 特殊関係法人との取引を通した利益の贈与擬制(副題/韓国)

- (1) 総説および導入背景 / 348
- (2) 贈与擬制規定内容 / 350
- (3) 贈与税 課税要件 / 354
- (4) 贈与税申告および納付 / 360
- (5) 贈与税課税に対する論議と対策 / 362
- (6) 計算事例 / 364

あいさつ

アンニヨン ハシムニカ。(こんにちは)
近畿税理士会会长の宮田義見でございます。

チエ サンゴン
本日は、崔 相坤 会長 様 並びに 役員の皆様方には、ご多忙のところ日本にお越し
いただき、大阪でお会いできますことを、大変うれしく思います。

さて、貴会と当会は1991年に友好親善合意書を調印し、その後、より実質的な交流を深めるため、2005年11月からは、毎年、学術討論会を開催し、年々充実した親善関係を築いて参りました。

当学術討論会は、毎回、重要なテーマを研究し成果を上げています。今回は、韓国・日本両国の国税賦課及び徴収に関する基本法について比較検討し、両国の制度の特徴について理解を深めることができるものと確信いたします。また、貴国において、本年より導入された「特殊関係者間取引によるみなし贈与課税制度」についてご説明いただくとともに、当会からは「税理士と社会貢献」として、租税教育と地方公共団体の外部監査制度について、ご説明申し上げます。

本日の学術討論会が両会の相互理解と友好をさらに深める有意義なものとなりますことを、心から念願しております。

チエ
結びにあたり、貴会のますますのご発展と、崔会長様 並びに 役員皆様のご健康とご隆盛を心からお祈り申し上げて、ご挨拶といたします。
カムサハムニダ。(感謝いたします。)

2013年11月8日

近畿税理士会
会長 宮田 義見

会長挨拶

豊穣の季節、秋の情緒が熟した今日、学術討論会の為に貴会を訪問するのは大変意味深いことだと思います。

尊敬する宮田義見会長をはじめとした、近畿税理士会役員および会員の皆様、これまで8回の学術討論会を通じて、税政全般に対し互いの情報を交換し、両会がより一層成熟する契機になり、今後も相互理解と協力を基に両会関係を一層発展させていかなければなりません。

今、韓国と日本をはじめとした東北アジアだけでなく、世界は新しい時代の変化に直面しています。世界は巨大な一つの市場に変化しつつあり、新しい形態の競争を強いられています。

このような冷徹な世界秩序の中で、能動的に対処するためには、我々が持っている知識と情報を交換し、協力する時にこそ、難関を克服し、発展が約束されるでしょう。特に我々両会は、国こそ違いますが、地理的にも文化的にも多くの同質性を持っており、一つの方向で指向して進む可能性を充分に持っているので、両会の友好協力に土台を置いた学術討論会は、多くの発展が約束されていると見ることができます。

我々が生きている今、世界は速い速度で変化しています。

国境と民族を超越して、新しい秩序を作りつつある中で、韓国、日本等の東北アジア経済は、経済的に世界の中に重要な役割を担っていきます。

韓国と日本が相互理解を基に、先進関係でより一層、強固にしなければならない時に、我々税務士もその一翼を担わなければならないでしょう。

今日の学術討論会の主題である国税通則法の基本構造、および副題である韓国の特殊関係者間の贈与擬制課税制度、日本の税理士と社会貢献は適切なテーマだと思いますし、本当に短い時間ですが、有益な討論会になるだろうと確信しています。

今日の討論会準備のために御苦労された近畿税理士会役員および国際部員の皆様に心より感謝申し上げ、貴会の絶え間ない発展と皆様の健勝を祈願いたします。

ありがとうございました。

2013.11.8

釜山地方税務士会
会長 崔相坤

I 国税通則法(主題/日本)

I 総説

1. 国税通則法の概要

納税者の税法に対する理解を容易にするため、昭和37年（1962年）に制定された国税通則法は、その後およそ半世紀の間、抜本的な改正等は行われなかった。しかし、平成23年度の税制改正において、納税環境整備として、税務調査手続の明確化、更正の請求期間の延長、処分の理由附記の実施など、納税者の立場をより重視した大幅な改正がなされた。

(1) 国税通則法の目的（通法1）

国税通則法は、国税についての基本的事項及び共通事項について定めた法律であり、その目的は次の三つに区分される。

① 税法の体系的な構成の整備

各税法においては、納税義務者、課税標準、税率など、課税の実体に関する規定を中心に定め、課税や納付などの手続に関する共通的な事項は、統一的に国税通則法に規定して、税法全体の構成を体系的に整えている。

② 国税の基本的な法律関係の明確化

国税を納める義務に関する法律関係は、納税者の利害に直接影響するので、納税義務はいつ成立し、いかなる行為によって具体的に確定するか、課税と徴収はいつからいつまでの間にできるかなどの極めて重要な基本的事項を明らかにする。

③ 税務行政の公正な運営と納税関係の適正円滑化

更正、決定等の期間制限、不服審査などを国税通則法に規定することで、税務行政の公正かつ能率的な運営を図り、これらを通じて最終的に納税関係の適正円滑化を図る。

(2) 国税通則法の内容

国税通則法は、全129か条で構成されており、その主な内容は次のとおりである。

- ① 国税通則法の目的（通法1）、期間の計算（通法10）、書類の送達（通法12～14）、納付義務の承継（通法5～7の2）、連帯納付義務（通法8～9の2）、納税管理人（通法117）に関する規定
- ② 納税義務の成立・納付すべき税額の確定の時期（通法15）及び確定の方式（通法16）に関する規定
- ③ 確定した国税の納付の方法（通法34、35、41）及び徴収手続（通法36～40）に関する規定
- ④ 国税債務の履行期限の延長及び担保（通法46～55）に関する規定
- ⑤ 納め過ぎた国税などの還付及び還付加算金（通法56～59）に関する規定

- ⑥ 本税に附帯して課される延滞税、利子税及び加算税（通法60～69）に関する規定
- ⑦ 更正、決定、徴収、還付などについての期間制限（通法70～74）に関する規定
- ⑧ 税務調査手続等（通法74の2～13）に関する規定
- ⑨ 不服審査及び訴訟（通法75～116）に関する規定

（3）国税通則法と他の税法等との関係

国税通則法とその他の税法との規定の配分については、次のようになっている。

- ① 国税債権を成立させるための課税要件などに関する課税実体規定並びに期限内申告及びこれに伴う納付に関する規定については、所得税法や法人税法などの各個別税法に規定されている。
- ② 期限後申告、修正申告、更正・決定、更正の請求、賦課、納付及び還付の手続、附帯税、税務争訟などに関しては、国税通則法に規定されている。
- ③ 各税に共通するが、滞納処分に関しては国税徴収法が、脱税など犯則の取締りに関しては国税犯則取締法が規定している。
- ④ ただし、申告から税務争訟に至る手続規定及び納付義務の継承、送達などの共通的事項の全てが国税通則法に規定されているわけではなく、各税固有の事情に基づく特例規定も各個別税法には規定されている。
すなわち、所得税法その他の各税法が、各税固有の規定を持つのに対して、国税通則法は、税法の一般法であるといえる。またこれとは逆に、不服審査及び訴訟については、それぞれ行政不服審査法及び行政事件訴訟法が一般法となり、これらに関する特例規定を置いている国税通則法は、これらの法律の特別法となる。

2. 期間及び期限

「期間」と「期限」は、法律的には明確な差がある。すなわち、「期間」が継続した時の区分をいうのに対し、「期限」は、法律行為の効力の発生・消滅などの一定の日時をいう。また、期間には延長はないが、期限については一定の場合延長が認められている。

（1）期間

期間とは、ある時点から他の時点に至る継続した時の区分をいう。

国税に関する法律において、日、月または年をもって定める期間の計算は次により行う（通法10①）。

① 起算点

期間の計算をする場合、期間の初日は算入しないで、翌日を起算日とするの

が原則である。ただし、期間が午前0時から始まるとき、または特に初日を算入する旨の定めがあるときは、初日を起算日とする。

② 計算と満了点

期間が月または年をもって定められているときは、暦に従って計算する。暦に従うとは、1月を30日または31日とか、1年を365日とかというように日に換算して計算することではなく、例えば1か月といった場合は、翌月における起算日に応当する日の前日を、期間の末日として計算することをいう。

また、満了点とは、次のようになる。

a. 月または年の始めから期間を起算するときは、最後の月または年の末日の終了時点（午後12時）が期間の満了点である。

b. 月または年の始めから期間を起算しないときは、最後の月または年において起算日の応当日前日の終了時点が期間の満了点である。この場合、最後の月に応当日がないときは、その月の末日の終了時点が期間の満了点である。

したがって、例えば1月31日を起算点とする場合、それから1月以内となると、応当日の前日は2月30日になるが、そのような日は存在しないので、2月28日（または2月29日）が満了点になる。

③ 期間の計算が過去にさかのぼる場合

期間の計算が過去にさかのぼる場合には、その起算日が「法定納期限の1年以上前」（徵法35①）のように、丸1日として計算できる場合を除き、その前日を第1日として過去にさかのぼって期間を計算する。

(2) 期限

期限とは、法律行為の効力の発生、消滅または法律行為や事実行為の履行が一定の日時の到来にかかる場合における、その一定の日時をいう。期限には3月15日など確定日によるものの他、期間の末日も含まれる。

① 期限の延長

国税に関する法律に定める申告、申請、請求、届出その他書類の提出、通知、納付または徵収に関する期限（時をもって定める期限などを除く）が日曜日、国民の祝日に関する法律に定める休日、その他一般の休日（年始の1月2日と3日）または政令で定める日（土曜日または12月29日、同月30日若しくは同月31日）にあたるとときは、これらの日の翌日が期限とみなされる（通法10②）。

② 災害等による期限の延長

さらに、税務署長等は、災害その他やむを得ない理由により、国税に関する法律に基づく申告などが期限までにできないと認められるときは、その理由のやんだ日から2月以内に限り、その期限を延長することができる（通法11）。

これには、「個別指定」による場合と「地域指定」による場合がある。

3. 書類の送達及び提出

基本的に税務行政の仕事は、各種の書類に基づいて進められる。したがって国税通則法では、文書の納税者への送付（税法ではこれを「送達」という）や、納税者が各種書類をどのように提出すべきかなどについて、細かく規定されている。

（1）書類の送達

① 送達を受けるべき者

原則として書類の送達を受けるべき者は、その書類の名あて人である。

ただし、以下のような例外がある。

- a. 納税管理人が定められている場合の納税管理人（通法12①ただし書）
- b. 被相続人の国税に関する書類を受領する代表者を指定する旨の届出があった場合の相続人代表者（通法13）
- c. 法定代理人が明らかな場合の法定代理人

② 送達すべき場所

送達を受けるべき者の住所または居所（事務所または事業所）（通法12①）

（2）送達の方法

① 郵便または信書便による送達

通常の取扱いによる郵便・信書便の他に、更正、決定などの通知書や差押に関する書類など、重要と認められる書類については、相手方への到達が証明できる簡易書留、書留または配達証明など特殊取扱郵便によって行われる。

なお、通常の取扱いによる郵便または信書便で書類を発送した場合は、それらが通常到達すべきであった時に送達があったものと推定される（通法12条2項）。この場合、税務署長などは、その事実を明らかにしておくため、その書類の名称、送達を受けるべき者の氏名（法人のときはその名称）、あて先及び発送の年月日が確認できる発送簿を作成しておかなければならない（通法12③）。

② 交付送達

交付送達は、送達を行う職員が、送達を受けるべき者に対して書類を交付することにより行う。この場合には、送達を行う職員は、交付した事績を明確にするため、送達記録書を作成し、これに受領者の署名押印を求める（通規1①、②）。

a. 原則的交付送達

これは、送達を行う職員が、送達すべき場所において、その送達を受けるべき者に直接書類を交付することである（通法12④本文）。

b. 出会送達

送達を受けるべき者に異議がない場合に、送達すべき場所以外の相手方と出会った場所、その他相手方の了解した場所（例えば勤務先など）で書類を交付

することをいう（通法12④ただし書）。

c. 補充送達

送達すべき場所において、書類の送達を受けるべき者に出会わない場合に、その使用人その他の従業員または同居の者で、送達の趣旨を了解し、名あて人に交付されることが期待できる者（送達の趣旨を了解できる未成年者を含む）に、書類を交付することをいう（通法12⑤一）。

d. 差置送達

送達を受けるべき者、その使用人、従業員もしくは同居の者が送達すべき場所にいない場合、またはこれらの者が正当な理由がなく書類の受領を拒んだ場合に、送達すべき場所の玄関内、郵便受箱などにその書類を差し置くことにより送達することをいう（通法12⑤二）。

③ 送達の効力発生時期

書類の送達の効力は、一般的には、その書類が社会通念上送達を受けるべき者の支配下に入ったと認められる時（送達を受けるべき者が了知し得る状態におかれた時）に生ずる。例えば、郵便による送達の場合には、送達先の郵便受箱に投入された時、また、差置送達の場合には差し置いた時である。

なお、一旦有効に書類が送達された以上、その書類の返戻などがあっても送達の効力には影響がない。

(3) 公示送達

① 公示送達の要件

公示送達は、例外的な送達方法であり、書類の送達を受けるべき者の住所及び居所が、実地調査や市町村役場、署内資料などの調査によっても明らかでない場合、または、外国においてすべき送達につき困難な特殊事情（天災、動乱の発生など）があると認められる場合には、郵便または信書便による送達及び交付送達に代えて行うものである（通法14①）。

② 公示送達の方法

公示送達は、その効力が発生する時まで継続して、送達すべき書類の名称、送達を受けるべき者の氏名及びその書類をいつでも送達を受けるべき者に交付する旨を、税務署などの掲示場に掲示して行う（通法14②）。

③ 公示送達の効果

公示送達は、その掲示を始めた日から起算して7日を経過した日、すなわち掲示を始めた日を含めて8日目に、その送達の効力が生じ、書類の送達があつたものとみなされる（通法14③）。

なお、この期間の末日が日曜日、国民の祝日その他一般の休日であっても、公示送達の効果の生ずる時期に影響はない。

(4) 書類の提出

① 書類提出者の氏名及び住所の記載と押印

申告書、申請書、届出書その他の書類を提出する者は、提出する書類に氏名（法人については名称）及び住所または居所を記載し、また、当該書類を提出する者は、その書類に押印する必要がある。

また、次の者によって書類を提出するときは、その者の氏名及び住所または居所を併せて記載し、その者が押印する（通法124）。

- a. 法人である場合は、その法人の代表者
 - b. 納税管理人または代理人の場合は、その納税管理人または代理人
 - c. 不服申立人が総代を通じて書類を提出する場合は、その総代
- ② 提出書類の効力発生時期
- a. 到達主義

原則として、納税者などから税務署などへ提出された書類は、それが到達した時に効力を生ずる。

b. 発信主義

ただし、郵便または信書便により提出された納税申告書（添付書類及び関連して提出される書類を含む）及び国税庁長官が定める書類については、通信日付印により表示された日を提出日とみなすこととしている。

* (参考) インターネットによる申告・申請・届出等

平成16年より、「行政手続等における情報通信の技術の利用に関する法律」及び「国税関係法令に係る行政手続等における情報通信の技術の利用に関する省令」に基づき、「国税電子申告・納税システム（e-Tax）」を利用して、申告、納税及び各種申請・届出等の手続が、電子データでインターネットを介しても行うことができる。

4. 所轄庁及び納税地

税務行政機関と納税者等とを結びつける物的または地域的な概念として、「所轄」という言葉があるが、これを税務行政機関側からみれば「所轄庁」となる。

(1) 所轄庁

所轄庁とは、更正、決定、徴収などの国税に関する処分を行う権限がある者及び納税者の行う申告、申請などを受理できる者をいう。

所轄庁は、原則として、納税申告書、課税標準申告書を提出する際における、その国税の納税地を所轄する税務署長であり（通法21①、31①）、また更正、決定、賦課決定または徴収についての処分を行う際における、その国税の納税地を所轄する税務署長である（通法30①、33①、43①）。

(2) 納税地

これに対して、納税地は、税目により異なり、各税法に定められている。例えば、申告納税による所得税の納税地は、納税者の住所または居所である（所法15①一、二）。また、源泉徴収による所得税の納税地は、給与などの支払日における支払事務所等の所在地であり（所法17）、法人税の納税地は、法人の本店または主たる事務所の所在地である（法法16）。

(3) 納税地の異動等と所轄庁

申告所得税、法人税、贈与税、課税資産の譲渡等に係る消費税及び電源開発促進税の納税地は、原則として住所または本店などの所在地であるが、これらは課税期間の開始後に移転する可能性がある。

① 納税地が異動した場合

納税地が異動した場合は、新しい納税地を所轄する税務署長が所轄庁となる。

ただし、次のような特例が設けられている。

a. 納税申告書が、異動前の旧納税地を所轄する税務署長に提出された場合は、所轄違いであっても拒否することなく受理し、現在の納税地を所轄する税務署長に送付し、また納税者にその旨を通知する（通法21②・③）。

b. 更正、決定、賦課決定または徴収についての処分を行う場合に、旧納税地を所轄する税務署長が、納税者が異動したことを知らないかまたは異動後の納税地が明らかでない場合において、その知らないことまたは明らかでないことにやむを得ない事情があるときは、旧納税地を所轄する税務署長が課税処分及び徴収についての処分をすることができる（通法 30②、33②、43②）。その結果、更正などの課税処分に競合を生じたときは、所轄権限を有しない税務署長による課税処分については、これを取り消すこととなる（通法 30③）。

② 徴収の引継ぎの場合

国税局長は、国税の徴収について必要があると認めるときは、管内の税務署から徴収の引継ぎを受けて、徴収の所轄庁となることができる（通法43③）。

また、税務署長または税関長は、国税の徴収について必要があると認めるときは、他の税務署長または税関長に徴収の引継ぎをすることができる（通法43④）。

これらは、税務署などの事務効率の向上及び納税者の利便性の向上に資することから設けられた規定である。

II 国税の納付義務の確定

1. 納税義務の成立

(1) 成立の意義

納税義務の成立とは、国が国民に対して租税(国税)という金銭的給付を請求し得る権利の発生であり、国民の側から見れば、国税を納付しなければならない義務の発生である。

国税の納税義務は、国税に関する法律に定める課税要件の充足によって、何らの手続を必要としないで成立する。この納税義務が成立すると、特別の手続を要しないで納付すべき税額が確定する国税(以下「自動確定の国税」という。通法5③)を除き、課税標準等及び税額等の計算に基づいて納税申告などによる確定手続が行われることにより、納付すべき税額が確定する。その確定したところに基づいて納付または徴収手続が開始される。

(2) 成立の時期

納税義務の成立時期は、課税要件を充足した時である(通法5②)。

主なものを挙げると次の通りである。

| 区分 | 成立時期 |
|------------|--|
| 申告納税による所得税 | 暦年の終了の時(通法15②一) |
| 源泉徴収による所得税 | 源泉徴収をすべきものとされている所得の支払の時(通法15②二) |
| 法人税 | 事業年度の終了の時(通法15②三) |
| 相続税 | 相続または遺贈による財産の取得の時(通法15②四) |
| 贈与税 | 贈与による財産の取得の時(通法15②五) |
| 消費税 | 国内取引 課税資産の譲渡等(注)を行った時 輸入貨物 保税地域からの引取りの時(通法15②七) |
| 印紙税 | 課税文書の作成の時(通法15②十一) |

(3) 成立の効果

納税義務が成立すると、次の効果が生ずる。

① 紳税者と税務署長との間に、納税義務を確定させる権利義務が生ずる(自動確定の国税を除く)。

すなわち、申告納税方式の国税について、納税者は納税申告をする義務を負い、

税務署長には更正または決定(賦課課税方式の国税については賦課決定)を行う権利(賦課権)が生ずる(通法17~19、24~26)。

- ② 納税義務の確定手続を待っていては、国税の徴収が確保できないと認められる場合は、一定の条件の下に納税者の財産に繰上保全差押をすることができる(通法38③一)。
- ③ 災害により相当な損失を受けた場合に納税の猶予を適用することができる(通法46①)。
- ④ 国税の予納額を受領することができる(通法59①二)。

2. 納付すべき税額の確定

(1) 確定の意義

各國税の法律の定めるところにより成立した納税義務については、「自動確定の国税」を除き、その内容が具体的に定まっていなければ、そのままでは税額の納付または徴収の段階に進むことができず、そのためには、当事者である納税義務者または税務官庁の一定の行為を通じて、その金額が確定される必要がある。

納付すべき税額の確定は、その後の納税義務の履行手続の前提要件ともなるものである。

すなわち、確定がなければ納付はなく、また徴収もない。例えば、納税義務が成立していても確定がなければ、納付された税額は原則として誤納となる。なお、一旦確定した税額でも、その後の確定手続によって、増額または減額される。

(2) 確定の効果

納付すべき税額が確定すると、次の効果が生ずる。

- ① 紳税者の国税債務を具体化し、その納付及び徴収手続に移る。
- ② 納付すべき税額の確定は、その確定した税額に対する徴収権の消滅時効を中断する。

(3) 確定の方式

自動確定の国税を除き、納付すべき税額の確定は、国税に関する法律の定める手続を経てなされる(通法15①)。これには申告納税方式と賦課課税方式とがある(通法16)。

(4) 自動確定の国税

国税のうちには、課税要件である事実が明白で税額の計算が容易であるため、納付すべき税額の確定の手続を必要としないものがある。納税義務の成立と同時に確定する国税は、次の六つである(通法15③)。

- ① 予定納税に係る所得税
- ② 源泉徴収による国税(源泉所得税)
- ③ 自動車重量税

- ④ 印紙税(申告納税方式による印紙税(加算税を含む。)及び過怠税を除く)
- ⑤ 登録免許税
- ⑥ 延滞税及び利子税

(5) 確定金額などの端数処理

国庫の出納は、その時の流通貨幣の最低単位まで行われることが原則である。

しかし、国の計算事務を簡易化して何ら不都合がないという場合に、計算方法を簡便にすることは、時間、労力及び経費の節約を図り、国民負担の軽減、能率の増進に役立つことになる。

通則法においては、国税納付の容易化、徴税事務の簡素合理化などを目的として、端数金額の処理を定めている。

3. 申告納税方式における確定

(1) 申告納税方式の国税

申告納税方式は、納付すべき税額が納税者の納税申告によって確定することを原則とし、その申告がない場合またはその申告が国税に関する法律の規定に従っていない場合その他当該税額が税務署長等の調査と異なる場合に限って、税務署長等の決定または更正によって確定する方式である(通法16①一)。申告納税方式によるべき国税について、通則法16条2項は、「納税義務が成立する場合において、納税者が、国税に関する法律の規定により、納付すべき税額を申告すべきものとされている国税」と定めており、例えば次のものが該当することになる。申告所得税、法人税、相続税、贈与税、地価税、消費税、酒税、揮発油税、地方揮発油税、石油ガス税、石油石炭税、たばこ税、電源開発促進税、航空機燃料税、印紙税(印11及び12に掲げるものに限る)などである。

(2) 納税申告

① 期限内申告

納税者は、国税に関する法律の定めるところにより、課税標準等及び税額等を記載した納税申告書を、法定申告期限までに、税務署長に提出しなければならない。この納税申告書を期限内申告書という(通法17)。

なお、還付を受けるための申告書(所法122①)は、その提出期限がないため、ここにいう期限内申告書には含まれない。

② 期限後申告

期限内申告書を提出すべきであった者は、申告書の提出期限を経過した後でも、税務署長の決定があるまでは、いつでも納税申告書を提出することができる。この納税申告書を期限後申告書という(通法18)。

期限内申告との違いは、その申告書が法定申告期限内に提出されたかどうかにとどまり、申告書の記載事項及び添付書類は何ら変わりない。

③ 修正申告

納税申告書を提出した者は、その申告税額が過少であることなどを理由として、税務署長の更正があるまでは、課税標準等または税額等を修正する納税申告書を提出することができる。この納税申告書を修正申告書という(通法19①・③)。

更に、税務署長の更正または決定した税額が過少であるとき、純損失の金額または還付金の額に相当する税額が過大であるときなども、修正申告書の提出ができる(通法19②)。このように修正申告は、既に確定した税額に不足があるか、純損失の金額(いわゆる赤字金額)が過大であるときなどに限られるから、税額が過大であるとする修正申告は許されないのであって、その場合には更正の請求(通法23①・②)により是正を求めることになる。

(3) 納税申告の性格

申告納税方式による国税の課税標準等や税額等は、国税に関する法律の規定するところにより、納税義務の成立の段階で既に客観的に定まっているのであり、納税申告は、納税者が課税標準等や税額等の計算の基礎となる要件事実を確認し、法定の方法で税額を算定した上、これを税務署長に通知する行為をいう。申告納税方式による国税にあっては、納税申告により、納税者の納付すべき税額が第一次的に確定する。

このように、私人たる納税者の行為で、納付すべき税額の確定という公法上の法律効果が付与されるような場合の行為を、一般に「私人による公法行為」と呼んでいる。

(4) 申告期限内における申告内容の変更(訂正申告)

納税申告にはその申告期限が定められているが、この申告期限内に、納税者が既に提出した申告書の記載事項の誤りを発見して、これを訂正する必要を認めたときに、その差換えまたは訂正を許すべきかどうか。この点については、特にこれを禁止する旨の定めがないし、また納税者はもともと期限までに申告をすれば足りるという期限の利益を有するのであって、その後に申告をする者との権衡を考えるならば、特に上記の差換えまたは訂正を禁止する理由はないものと考えられる。

【参考法令・通達番号】所基通120-4

(5) 更正及び決定

① 更正

税務署長は、納税申告による課税標準等または税額等が国税に関する法律の規定に従って計算されていないとき、その他課税標準等または税額等がその調査したところと異なるときには、その調査により課税標準等または税額等を確定する処分を行う(通法24)。この処分を更正といい、納付すべき税額を増加する更正を増額更正といい、減少する更正を減額更正という。

減額更正には、更正の請求に基づいて行うもの(通法23④)と、税務署長の職権に基づいて行うものとがある(通法24)。税務署長の行った更正または決定に誤りがあったときも、同様に更正が行われる(通法26)。これを再更正という。

② 決定

税務署長は、納税申告を行う義務があると認められる者が、納税申告書を提出しない場合に、その調査により課税標準等及び税額等を確定する処分を行う(通法25)。この処分を決定という。

なお、決定しても納付すべき税額及び還付金の額に相当する税額が生じないときは、その実益がないので、決定は行われない(通法25ただし書)。

③ 更正または決定の手続

更正は、更正前と更正後の課税標準等及び税額等並びに増減した税額等を記載した更正通知書を、また決定は、課税標準等及び税額等を記載した決定通知書を、それぞれ送達して行う(通法28)。

更正または決定が国税庁または国税局の職員の調査に基づく場合には、これらの通知書にその旨を付記し(通法27、28②・③)、また、これらの処分(職権による減額更正を除く)に不服がある場合は不服申立てができること及びその申立先、申立期間を教示しなければならない(審法57①)。

(6) 更正の請求

① 更正の請求ができる場合

納税申告書に記載した納付すべき税額が過大であるとき、還付金に相当する税額が過少であるとき、または純損失などのいわゆる赤字金額が過少であるときは、原則として、その法定申告期限から5年以内に限り、税務署長に対し、その申告した課税標準等または税額等(更正されている場合には、更正後の課税標準等または税額等)について、減額の更正を求めることができる。これを更正の請求という(通法23①)。

更正の請求は、納税申告により既に確定した税額が過大であるときなどに、納税者が税務署長に対しその是正を請求する権利(請求権)行使する手続にとどまり、それ自体税額を是正し確定させる効力を生じない。このように税額を確定させる効力がない点で、修正申告と異なる。これは、修正申告と同様に納税者に対して税額等を確定させる変更権を与えた場合には、それが修正申告と異なり減額修正であることから、国税の徴収の安定が得られないばかりか、悪質な納税者によって徴税回避が行われるおそれがあることによる。

(注) 「経済社会の構造の変化に対応した税制の構築を図るための所得税法等の一部を改正する法律」

(平成23年法律第114号)(平成23年12月2日公布)により、国税通則法及び所得税法等の個別法が改正された。

これにより、平成23年12月2日以降に法定申告期限が到来する国税について、納稅者が更正の請求を行うことができる期間が、改正前は1年のものが原則5年に延長された。

② 更正の請求の手続

更正の請求をする者は、その請求に係る更正前と更正後の課税標準等または税額等、請求の理由、請求をするに至った事情の詳細、その他参考となる事項を記載した更正の請求書を、税務署長に提出する(通法23③)。

③ 更正の請求に対する処理

更正の請求があった場合には、税務署長は、その請求に係る課税標準等または税額等を調査し、その調査に基づいて減額更正をし、または更正をすべき理由がない旨を請求者に通知する(通法23④⑥)。この処理が相当な期間を経過しても行われない場合には、請求者は不作為についての不服申立てをすることができる(通法80、審法7・49)。

(7) 確定後の税額変更の効力

納稅申告や決定などによって一旦確定した税額が、修正申告や更正などにより増額された場合に、これらの各行為の相互関係については、それぞれ別個の法律行為として併存するという考え方と、両者はあくまでも一個の納稅義務の内容を具体化するための行為であるという考え方とがあるとされているが、前者の考え方から確定手続及び不服審査の面から見ると、次の通りである。

a. 確定手続

後の更正などの効力は、その更正などによって生じた新たに納付すべき税額(増加した税額)についてのみ生じる。前の納稅申告などで確定した税額は、修正を受けない限度で依然として一個の独立した行為として存続する。したがって、前の確定した税額に基づいて行われた納付や滞納処分には影響を及ぼさない(通法29)。

b. 不服審査

前の更正などと後の再更正などとは別個の行為であるが、両者相まって一個の納稅義務の内容を具体化するための行為であるから、後の更正等により前の更正等はこれに吸収されて一体的なものとなる。一個の処分について不服申立てがされている場合に、他の処分についても併せて審理の対象とすることができる(通法90、104)。

通則法は、a. 確定手続について次のように定めている

① 増額更正などの効力

既に確定している国税について、後から更正などの確定手続により納付すべき税額を増加させたときは、その更正などの効力は、既に確定していた納稅義務には影響を及ぼさない(通法20、29①、32⑤)。

例えば、先の納税申告で納付すべき税額が10万円と確定していた場合に、納付すべき税額を12万円とする修正申告または更正があった場合には、先に確定した税額10万円はそのまま存続し、修正申告または更正により増加した税額2万円についてのみ、修正申告または更正の効力が生じ、新たに納付すべき税額として確定する。

② 減額更正などの効力

更正などにより、既に確定した税額を減少させるときは、その更正などにより減少した税額以外の納税義務に影響を及ぼさない。また先に行った更正や決定を取り消す処分または判決は、その処分または判決により減少した税額以外の納税義務に影響を及ぼさない（通法29②・③）。例えば先の納税申告で納付すべき税額が10万円と確定している場合に、減額更正で納付すべき税額が8万円となった場合には、減少した税額2万円についてのみ更正の効力が生じ、当初の確定行為により確定した税額のうち8万円の部分はそのまま存続する。

4. 賦課課税方式における確定

(1) 賦課課税方式の国税

賦課課税方式は、納付すべき税額が専ら税務署長等の処分により確定する方式であるが、申告納税方式により難い国税について例外的に採用されている。この方式による国税は、次の通りである。

- ① 密造酒の製造者または不法所持者に課される酒税（酒法54⑤・⑥）など、法律により定められた条件に違反したこと、違法な行為があつたことその他の特殊な事情により、適正な申告納付を期待できないもの
- ② 行政制裁として課される国税であつて、本質的に申告納税方式になじまない各種の加算税（通法65～68）及び過怠税（印法20①・②）

(2) 課税標準申告

賦課課税方式は、納付すべき税額が専ら税務署長等の処分により確定する方式であるが、この方式による国税のうち、課税標準申告書を徴するものがある（通法31①、33③）。この申告は、単に賦課決定に当たっての基礎資料となるにとどまり、納付すべき税額を確定する効果を持たない点で納税申告と異なる。

(3) 賦課決定

① 賦課決定する事項

賦課課税方式による国税の確定手続を賦課決定という。賦課決定は、次の区分に従い、次に掲げる事項について行われる（通法32①）。

- a. 課税標準申告書の提出があつた場合において、その申告書に記載された課税標準が税務署長の調査したものと同じであるとき。⇒納付すべき税額
- b. 課税標準申告書を提出すべき国税について、その申告書の提出がないときま

たはその申告書に記載された課税標準が税務署長の調査したものと異なるとき。 ⇒ 課税標準及び納付すべき税額

c. 課税標準申告書の提出を要しないとき。 ⇒ 課税標準（加算税及び過怠税についてはその計算の基礎となる税額）及び納付すべき税額

なお、税務署長は賦課決定をした後に、その課税標準または納付すべき税額に過不足があることを知ったときは、調査によりこれらを変更する賦課決定を行う（通法32②）。

② 賦課決定の手続

賦課決定は、課税標準と納付すべき税額を記載した賦課決定通知書を送達して行う（通法32③）。この通知書の付記事項は、更正通知書などと同じである（通法32⑤）。

なお、前記(1)の①に該当するときは、賦課決定通知書に代えて納税告知書を送達する（通法32③括弧書）。

(4) 加算税

① 加算税の概要

加算税は、申告納税方式による国税について法定申告期限までに適正な申告がなされない場合、及び源泉徴収による国税について法定納期限までに適正な納付がなされない場合に、その申告または納付を怠った程度に応じて課されるものであり、申告または納付の義務違反に対する一種の行政制裁の性格を有するものである（通法15②十三、十四）。

なお、不適正な申告ないし納付が、脱税犯、無申告犯または不納付犯に該当するときは、併せて刑事罰が課されることとなる。加算税制度は、各税に共通的な事項であることから、通則法に規定しているが、これは次のように分類される。

a. 申告納税方式による国税…過少申告加算税（通法65）、無申告加算税（通法66）及び重加算税（通法68①②）

ただし、酒税、たばこ税、揮発油税、地方揮発油税、石油ガス税及び石油石炭税については、別に通告処分の制度が設けられているので、重加算税の制度は適用しない（通法68④）。

b. 源泉徴収による国税…不納付加算税（通法67）及び重加算税（通法68③）

② 加算税の課税要件など

各種の加算税の課税要件、課税割合などは次表の通りである。

| 種類 | 課税要件 | 課税割合 (増差本税に対する) | 不適用または課税割合の軽減 | |
|-----------------------|---|---|--|------------|
| | | | 要件 | 不適用または軽減割合 |
| 過少申告 加算税 (通法65) | 申告期限内に提出された納税申告書(通則法66条1項ただし書または同条6項の適用がある場合を含む)に記載した金額が過少で、修正申告または更正する場合 | 10% ただし、期限内申告税額相当額または50万円のいずれか多い金額を超える部分の税額(加重対象税額)は、上記10%の他、更に5%を加算 | 修正申告または更正により、納付すべき税額の計算の基礎となった事実が、その修正申告または更正前の税額の基礎とされていなかったことについて正当な理由がある場合 | 不適用 |
| | | | 調査があつたことにより、更正があるべきことを予知しないで修正申告をした場合 | |
| 無申告 加算税 (通法66) | ① 申告期限までに納税申告書を提出しないで、期限後申告または決定する場合 ② 期限後申告または決定があつた後に、修正申告または更正する場合 | 15% ただし、納付すべき税額が50万円を超えるときは、その超える部分については、上記15%の他、更に5%を加算 | 期限内申告書を提出できなかつたことについて、正当な理由がある一定の場合 | 不適用 |
| | | | 調査があつたことにより、決定または更正があるべきことを予知しないで期限後申告または修正申告をした場合 | |
| 不納付 加算税 (通法67) | 源泉徴収により納付すべき税額を法定納期限までに納付しないで、法定納期限後に納付または納税の告知をする場合 | 10% | 法定納期限内に納付できなかつたことについて、正当な理由がある一定の場合 | 不適用 |
| | | | 調査があつたことにより、納税の告知があるべきことを予知しないで法定納期限後に納付した場合 | |
| 重加算税 (通法68) | 過少申告加算税が課される場合に、国税の課税標準等または税額等の計算の基礎となるべき事実を隠ぺい仮装したところに基づき納税申告書を提出した場合(同1項) | 35% | (注) 1 加算税の税目は、計算の基礎になった国税と同じである(通法69)。 2 重加算税は、他の加算税に代えて課されるので、併課されない(通法68①～③)。 3 加算税の100円未満の端数は、計算の基礎となるべき税額が端数処理することによって、1万円単位となることから生じることはない。 | |
| | 無申告加算税が課される場合に、上記の不正行為がある場合(同2項) | 40% | | |
| | 不納付加算税が課される場合に、上記の不正行為がある場合(同3項) | 35% | | |

5. 納付義務の承継

(1) 承継の意義

国税に関する債権債務は、私法上の債権債務と異なり、一般的には移転しない。その理由は、次の通りである。

- ① 国税は、特定の納税者に対して国税に関する法律に定める課税要件を充足する具体的な事実が生じたときに課税されるもので、国税に関する法律はその特定の納税者に一定の担税力を予定していること。
- ② 国税債務の自由な移転は、国税徴収の確保を危うくするおそれがあること。例えば、履行能力の無い者への移転は、国税債務の履行を回避する道を開き、徴収における公平が阻害されること。

しかし、国税債務は、その内容が金銭の給付を目的とするものであり、その限りでは一身専属性を有しないから、特に私法上の関係において権利義務の包括承継がある場合には、国税債務も承継の対象となる。これには相続があった場合、法人の合併があった場合及び信託に係る受託者の変更があった場合があり、それぞれ被相続人、被合併法人及び旧受託者(以下この節で「被相続人など」という)の納付義務は、一般の私法上の金銭債務と同様に、相続人、合併法人及び新受託者(以下この節で「相続人など」という)に承継される(通法5~7の2)。

(2) 承継する国税

相続人などが納付義務を承継する国税は、次の通りである。

① 被相続人などに課されるべき国税

納稅義務が成立しており、今後の確定手続が必要とされる国税

② 被相続人などが納付すべき国税

納稅義務が具体的に確定している国税で、納期限の到来しているもの及び未到来のもの

③ 被相続人などが徴収されるべき国税

源泉徴収される国税(被相続人などが源泉徴収されるべき国税で、まだ徴収されていないもの)

(3) 承継の効果

納付義務の承継があった場合には相続人などは、被相続人などが有していた税法上の地位を承継し、被相続人などの国税に係る申告、不服申立て等の手続の主体となり、また税務署長による税額確定処分等の相手方になる。したがって、税務署長、徴収職員等は被相続人などに対して行った更正、決定、督促または差押に基づき、相続人などに対しそれぞれ必要な手続を進めることができる。この場合、相続人が単純承認をしているときは、無制限に被相続人の納付義務を承継するが、限定承認をしているときには、相続によって得た財産を限度として被相続人の納付義務を負う(通法5①後段)。

(4) 共同相続人の承継

相続人が2人以上の場合における各相続人の承継する国税の額は、民法第900条から第902条まで(法定相続分、代襲相続分、指定相続分)に定める相続分によりあん分して計算した額である(通法5②)。この場合において、相続人のうち相続によって得た財産の価額がこの計算した承継税額を超える者があるときは、その相続人は、その超える価額を限度として他の相続人が承継した税額を納付する責任がある(通法5③)。これを納付責任という。

相続によって得た財産の価額とは、遺産分割が行われた後であれば、その遺産分割によって相続人が現実に得た財産の価額をいい、遺産分割前であれば総遺産の価額に相続人の相続分(法定相続分、代襲相続分、指定相続分)を乗じた額である。

6. 納税義務の消滅

納税義務は、成立と同時にまたは成立後必要な手続を経て確定するが、その確定した納税額は、次の原因により消滅する。

(1) 納付

国税の納付があった場合は、納付された金額の範囲で納税義務が消滅する。この納付は、本来の納税者によって行われるのを原則とするが、第二次納税義務者(徵法33～41)、国税の保証人(通法50六)及び第三者(通法41)による場合もある。その消滅の時期は、国税の収納機関に納付された時である。

国税の収納機関には、日本銀行(国税の収納を行う代理店を含む)及び国税収納官吏の二つがある(通法34①)。

(2) 滞納処分による換価代金などの充当

国税が自主的に納付されないときは、滞納処分により強制徴収される。したがって、滞納処分による差押財産の換価代金または交付要求による受入金などを未納国税に充てた場合は、その充てた金額の範囲内で納税義務が消滅する。

消滅する時期は、①金銭を差し押されたときは、その差押の時(徵法56③)、②差押債権を取り立てたときは、その取り立てた時(徵法57②、67③)及び③差押財産を換価したときは、その換価代金を受領した時(徵法116②)である。

(3) 還付金などの充当

納税義務は、過誤納金、還付金及び還付加算金の充当により、その充当の範囲内で消滅する。消滅の効果は、充当適状となった時に遡って生ずる(通法57②)。

(4) 免除

納税の猶予などの場合の延滞税の免除(通法63)、災害などにより期限を延長した場合の利子税の免除(通法64③)、被災者の所得税などの免除(災法2、4)がされた場合は、その免除した範囲内で納税義務が消滅する。

(5) 減額更正など

納税義務の成立した金額とその後確定した金額とを比べて、確定した金額が過大である場合には、その超過部分について、更正の請求または税務署長の職権による調査に基づいて確定金額を減額する更正または賦課決定が行われる(通法23④、24、26、32②)。この減額更正などがあった時に、納税義務はその減額された範囲で消滅する。

また、異議申立てについての決定、審査請求についての裁決または処分の取消しの訴えについての判決によって確定金額が減額されることがある。この場合には、その決定若しくは裁決がなされた時またはその判決が確定した時に、納税義務がその減額された範囲で消滅する(通法83③、98②)。

(6) 徴収権の消滅時効の完成

国税の納税義務は、5年の消滅時効の完成により時効の援用を要せず、絶対的に消滅する(通法72)。

(7) 滞納処分の停止期間の経過

滞納処分の停止をした場合において、その徴収の困難な状況が3年間継続した場合には、徴収権の消滅時効の完成前であっても、滞納処分を停止した国税の納税義務は消滅する(徴法153④)。

III 国税の納付及び徴収

1. 国税の納付

(1) 自主納付と納税の告知に基づく納付

国税の納付の方式は、納付を命ずる納税の告知を待つて納付するものと、納税の告知を待たずに自主納付するものとに分けられる。申告納税方式の国税及び自動確定の国税は、原則として自主納付しなければならないものであり、賦課課税方式の国税は、納税の告知を待つて納付するものである。

(2) 納期限

国税を納付すべき期限である「納期限」には、「法定納期限」と「具体的納期限」とがある。具体的納期限は、納付すべき税額の確定した国税を実際に納付すべき期限である。この期限は納税者に与えられた権利であり、原則として期限の利益を奪うことは許されないが、反面、その期限までに納付しなければ、督促から滞納処分へと強制徴収手続が進められる。このように具体的に確定した国税を納付する期限である具体的納期限(通法35)は、国税に関する法律の規定により国税を本来納付すべき期限である法定納期限(通法2八)とは区別される。通常は、①法定納期限以前に納付すべき税額が具体的に確定するので、法定納期限と具体的納期限とは一致する

が、②法定納期限後に納付すべき税額が確定した場合には、法定納期限と具体的な納期限とが異なることとなる。

法定納期限は、納税義務の消滅時効及び延滞税の計算期間について、それぞれの起算日を定める基準日となり（通法72①、60）、具体的な納期限は、納税義務を履行すべき期限となることの他、債務不履行の場合に督促状を発送する基準日となる（通法37②）。

（3）確定方式別に見た国税の納付

① 申告納税方式による国税の納付

a. 期限内申告に伴う納付

期限内申告に伴う税額は、国税に関する法律に定める法定納期限までに、納税者が自主納付しなければならない（通法35①）。ただし、所得税、相続税または贈与税について延納が認められた場合には、その延納の納期限までに納付すればよい。

【参考法令・通達番号】所法131、132、相法38①③

b. 期限後申告または修正申告に伴う納付

期限後申告または修正申告に伴う税額は、期限後申告書または修正申告書を提出した日を納期限として、納税者が自主納付しなければならない（通法35②一）。ただし、相続税または贈与税について延納（相法38①③）が認められた場合には、その延納の納期限までに納付すればよい。

なお、酒税及び石油ガス税の法定納期限は法定申告期限よりも1月後であり（酒法30の4①、油法18①）、法定納期限前に期限後申告または修正申告が行われることもあるが、この場合であっても、特に納期限を早めて納税者の期限の利益を奪うことは妥当でないので、通常の法定納期限までに納付すればよい（酒法30の4③、油法18③）。

c. 更正または決定に伴う納付

更正または決定があった場合には、更正通知書または決定通知書を発した日の翌日から起算して1月を経過する日が納期限であり、納税者はその納期限までに自主納付しなければならない（通法35②二）。これは、申告納税方式による国税の納税者に自主納付を一貫させる趣旨から、たとえ納付すべき税額を税務署長が確定したものであっても、納税の告知によらないで、あくまでも納税者の自発的な意思による納付を期待したものである。

② 賦課課税方式による国税の納付

賦課課税方式の国税については、納税者は税務署長からの納付を命ずる納税の告知を待つて納付する（通法36①一）。ただし、申告納税方式による国税に対して課税される各種の加算税については、納税の告知を待つことなく、賦課決定通知書に記載された金額を自主的に納付する（通法35③、36①一）。これは、申告納税

方式の国税の附帯税であるため、自主納付を一貫させる趣旨である。

納期限は、納税告知書または賦課決定通知書を発した日の翌日から起算して1月を経過する日である(通令8①、通法35③)。ただし、納税告知書が法定納期限の前に発せられる場合には、法定納期限に当たる日を納期限とし、国税に関する法律の規定により一定の事実が生じた場合に直ちに徴収するものとされている国税(酒法30の4②)は、その納税告知書の送達に要すると見込まれる期間を経過した日を納期限とする(通令8①かつこ書)。

③ 自動確定の国税の納付

自動確定の国税は、自主納付しなければならない。

なお、納付がない場合または納付額が適正でないと認められる場合には、納税の告知が行われ(通法36①二～四)、この場合の納期限は、納税告知書を発した日の翌日から起算して1月を経過する日である(通令8)。

(4) 延滞税及び利子税

納税者が納付すべき国税を法定納期限までに納付しない場合は、期限内に納付した者との権衡を図る必要があること、併せて国税の期限内納付を促進させる見地から、納付遅延に対して遅延利息に相当する延滞税が課される(通法60)。

なお、一定の条件により延納または納税申告書の提出期限の延長が認められた期間内については、利子税が課される(通法64①)。これは、民事においてまだ履行遅滞に陥っていない場合に課せられる約定利息に相当するものである。

① 一部納付があった場合の延滞税の計算

延滞税を計算する基礎となる本税について一部納付があったときは、その納付の日の翌日以後の期間に対応する延滞税は、一部納付された税額を控除した未納の本税額を基礎として計算される(通法62①)。

また、国税の一部納付があった場合には、本税にまず充てられる(通法62②)。それは、納付した金額が本税の額に達するまでは、民法の利子先取(民法491①)の趣旨とは逆に、その納付した金額はまず本税に充て延滞税の負担を軽くして、納税者の利益を図ったものである。

② 控除期間のある延滞税の計算

申告納税方式による国税に関し、期限内申告書または期限後申告書の提出(期限内申告の場合は法定申告期限)後1年以上経過して修正申告または更正があった場合には、申告書の提出後1年を経過する日の翌日から修正申告書を提出した日または更正通知書を発した日までは、延滞税の計算期間から控除する(通法61①)。この控除期間については、源泉徴収による国税についても認められている(通法61②)。

この控除期間は、かなりの期間を過ぎてから修正申告、更正または納税告知があった場合に、あえて法定納期限まで遡って多額の延滞税を負わせることが实际上酷

であること及び税務署の事務処理上更正などの時期が納税者ごとにまちまちであることにより、経済上の負担に差異が生ずるのは適当でないことを考慮したものである。ただし、偽りその他不正の行為があったような場合には、この計算期間の控除は認められない(通法61①)。

(5) 納付の手続

① 納付手段の種類

国税は金銭で納付するのが原則であるが、納付の手段として次の種類がある(通法34)。

a. 金銭による納付

金銭による納付とは、強制通用力のある日本円を単位とする通貨による納付をい(通法34①)、外国貨幣または旧通貨は除かれる。

【参考法令・通達番号】通基通(徵)34-1

b. 有価証券による納付

金銭に代えて、「証券ヲ以テスル歳入納付ニ関スル法律」の定める次の有価証券に限り、納税に使用することができる(通法34①ただし書)。

- ・ 小切手 (持参人払いまたは記名式持参人払いのもの)
- ・ 国債証券の利札 (無記名式で支払期限の到来しているもの)

この有価証券の券面額は、納付する税額を超過しないものに限られ、また証券の呈示期間または有効期限の近いもの、支払が不確実であると認められるもの、支払場所が受領者の所在地にないものは、その受領を断ることができる(証券ヲ以テスル歳入納付ニ関スル法律1)。

なお、納付に使用された有価証券が不渡りとなったときは、その納付が初めからないものとされる(証券ヲ以テスル歳入納付ニ関スル法律2)。

c. 印紙による納付

納付すべき税額に相当する印紙を、それぞれの証書などに貼って納付するものである。印紙による納付が認められるのは、次に掲げる国税であり、印紙を貼り付けるのは次に掲げる文書または書類である(通法34②)。

- ・ 印紙税(印法8)(申告納税方式による印紙税(加算税を含む)、税印押なつまたは指定計器の使用による印紙税及び過怠税は除く)…証書または帳簿
- ・ 登録免許税(登法22、23②)(原則として30,000円以下の税額に限る)…登記、登録の申請または嘱託をする書類
- ・ 自動車重量税(自法8、9)(現金納付を認める場合(自10)を除く)…自動車重量税印紙を貼り付ける書類(自令6)

d. 物納(財産による納付)

財産を課税の対象とする相続税について、延納によっても金銭で納付することを困難とする事由がある場合に、税務署長の許可を受けて、相続した財産(相続

税法施行地にあるもの)で次のようなもので納付することができる(相法41)。

- ・ 国債及び地方債
- ・ 不動産及び船舶
- ・ 社債、株式及び証券投資信託または貸付信託の受益証券
- ・ 動産

物納財産の収納価額は、原則として相続税の課税価格計算の基礎となった価額である(相法43①)。

なお、納付があったとする日は、物納財産の引渡し及び所有権の移転登記などにより第三者に対抗することができる要件を備えた日である(相法43②)。

また、平成18年4月1日以後に相続等により取得する財産に係る相続税について、当該相続税を延納中の者が、資力の状況の変化等により延納による納付が困難となった場合には、申告期限から10年以内に限り、延納税額からその納期限の到来した分納税額を控除した残額を限度として、物納を選択することができる制度(特定物納)が創設された(相法48の2)。

② 納付の場所(収納機関)

納税者が国税を納付する場所は、日本銀行の本店、支店、代理店及び歳入代理店と国税収納官吏(国税の収納を行う税務職員)である(通法34①)。

(注) 日本銀行の歳入代理店とは、日本銀行との契約により国税の受入れを取り扱う市中金融機関である。

③ 納付の方法

国税は金銭または金銭に代えて使用できる証券に納付書を添えて納付する。ただし、源泉所得税を法定納期限までに納付しなかったものや印紙税の過怠税などについて税務署長から納税告知書が送達された場合には、その納税告知書を添えて納付する(通法34)。

その他に納付に関する制度として次のものがある。

a. 口座振替(振替納税ともいう)

納税者が金融機関との契約に基づき、自己の指定した預貯金口座から振替の方法で国税を納付するものである(通法34の2)。

この制度が設けられた趣旨は、次の通りである。

- ・ 紳税者の納付手続が省けること
- ・ 紳税者が納期限を忘れることによる滞納の発生が未然に防げること
- ・ 紳期限内に納付されるため、税務署における事務が省けること

b. 電子納税

電子納税では、国税の納付手続を自宅やオフィスからインターネット経由などで電子的に行うことができる。

電子納税の方法には、

- e-Taxソフトを利用して、税目、課税期間、申告区分、納付金額等の納付情報データ(納付情報登録依頼)を作成し、e-Taxに送信して事前に登録するとともに、登録した納付内容に対応する納付区分番号等を取得し、インターネットバンキング、モバイルバンキングまたはATMで納付区分番号等を入力して納付する登録方式による方法
- e-Taxソフトの利用による事前の納付内容の登録は必要なく、インターネットバンキング等で納付目的コード等を入力して納付する方法で、申告所得税、法人税、消費税及び地方消費税の納付に限って利用する入力方式による方法
- インターネットバンキングを経由せず、e-Taxと金融機関のシステムを介して、指定した預金口座から即時に納税が完了するダイレクト納付による方法の三つがある(通法34①ただし書、国税関係法令に係る手続等における情報通信の技術の利用に関する省令4、7①)。

c. 納付受託者に対する納付の委託(いわゆるコンビニ納付)

納税者は、国税の納付税額が30万円以下である場合で、定められた様式(バーコード付)の納付書等により納付しようとする場合は、納付受託者として指定されているコンビニエンスストアに納付を委託することができる(通法34の3①)。

この場合、納付受託者に納付書及び納付しようとする税額に相当する金銭を交付したときは、その日に当該国税の納付があつたものとみなして、附帯税等に関する規定を適用する(通法34の3②)。

納付受託者は、国税を納付しようとする者の委託に基づき、当該国税の額に相当する金銭の交付を受けたときは、定められた日までに当該国税を納付しなければならない(通法34の5①)。

④ 第三者納付及び予納

a. 第三者の納付

国税は、これを納付すべき者のために、誰でも納付することができる(通法41①)。

「納付すべき者のために納付する」とは、第三者が自己のために納付するのではなく、納付すべき者のために納付することである。したがって、第三者の納付であることを明らかにする必要があり、その納付の効果は、直接納付すべき者に帰属するため、過納金などが生じた場合は、納付すべき者に還付することになる。

b. 予納

納付すべき税額の確定がなければ納付された税額は誤納となる。その例外として予納制度がある。それは納付すべき税額の確定した国税でその納期が到来していないもの及び最近において納付すべき税額が確定することが確実と認められる国税について、納税者が予納の国税として納付する旨を書面で税務署長に申し出て納付するものである。

予納の国税は適法な納付であるから、納付した者は還付を請求することができない(通法59①)。ただし、国税を納付する必要がなくなったときは、過誤納として還付し、または他に未納の国税があれば、その国税に充当する(通法59②)。

【参考法令・通達番号】通基通(微)34の2-1、41-1、59-2

2. 国税の徵収

(1) 徵収の意義

国税の徵収は、納税の告知などのように納付すべき税額が確定した国税の納付を求め、その取納を図る手続を指す場合(狭義の徵収)と、課税処分の手続を含める場合とがある。ここで述べる国税の徵収は前者を意味するものであり、その手続は、納付の請求と滞納処分である。滞納処分に関する手続は徵収法に定められているので、通則法で定めるのは、納付の請求である納税の告知、督促及び繰上請求である。

(2) 納税の告知

① 納税の告知をする国税

納税の告知を行う国税は、次の通りである(通法36①)。

なお、申告納税方式の国税については、納税者が自主的に納付すべきこととしているため、納税の告知は行わない。

- a. 賦課課税方式による国税(申告納税方式による国税の加算税を除く)
- b. 源泉徵収による国税で、その法定納期限までに納付されなかつたもの
- c. 自動車重量税及び登録免許税で、それぞれの法定納期限までに納付されなかつたもの

② 納税の告知の手続

納税の告知は、税務署長が納税者に対し、法定の書式(通規16①)による納税告知書を送達する要式行為である。ただし、担保として提供された金銭をもって消費税等を納付させる場合には、口頭による納税の告知が認められている(通法36②ただし書)。

③ 納税の告知の効果

納税の告知には、次のような効果がある。

- a. 納税の告知は、国税の納付を命ずる行為としての意義を持ち、そして、具体的には納税者に納付すべき税額を告知し、また納期限を指定することになる(通法36②)。
- b. 賦課課税方式による国税のうち、課税標準申告書の提出を要する国税で、その申告書が是認された場合は、納税告知書の送達をもって賦課決定が行われるため、例外的に税額を確定する効力がある(通法32③かつこ書)。
- c. 繰上請求としての効果を持つ場合もある(通法38②かつこ書)。

d. 納税の告知がされた国税については、その徴収権の消滅時効を中断する効力がある（通法73①三）。

（3）督促

① 督促の要件

督促は、国税をその納期限までに完納しないときに行う（通法37①）。

なお、次のような国税債権を緊急に保全する必要のある場合には、督促を要しない（通法37①一、二）。

- a. 繰上請求（通38①）、繰上保全差押（通38③）または保全差押（徵159）がされる場合
- b. 国税に関する法律の定める一定の事実が生じた場合に直ちに徴収する国税（酒法54⑤など）の場合

② 督促の手続

督促は、督促状（通規16①）の送達をもって行う要式行為である。

なお、督促状は原則として、納期限から50日以内に発する（通法37②）。口頭による督促は認められない。

また、督促をする国税に延滞税または利子税があるときは、本税と併せて督促する（通法37③）。

③ 督促の効果

督促は、本来納付の催告として行うものであるが、単なる催告にとどまらず、差押の前提要件としての効果（通法40）及び徴収権の消滅時効の中止の効果（通法73①四）を持つものである。したがって、督促が要件となっているにもかかわらず、これを欠く滞納処分は違法となり、逆に滞納者の側からみれば、督促状の送達がなければ差押を受けることはない。

【参考法令・通達番号】通基通（徵）37-4～-7、民法153

（4）徴収の繰上

納期限は、納税者の利益のためにある（民法136）から、税務署長は原則として、その期限の利益を奪うことができない。しかし、納期限まで待っていては国税の徴収ができなくなると認められる場合がある。このように国税債権の確保が困難になる場合には、納税者が持っている期限の利益を奪って、国税の保全を図りまたは徴収を行う制度が徴収の繰上である。

なお、通則法上の徴収の繰上は次の二つに分かれている。

① 繰上請求

納税義務が既に確定し、単に納付が履行されるのを待っている国税について、税務署長に納期限を繰り上げて請求する権限を認めたものである（通法38①）。

② 繰上保全差押

納税義務の成立（課税資産の譲渡等に係る消費税については課税期間の経過）

後、未確定の国税について、法定申告期限前に徴収保全の措置として納税者の財産を差し押さえるもので、税務署長に確定見込税額のうち徴収を確保すべき金額の決定及び直ちに差押の処分ができる権限を認めたものである（通法38③④）。

【参考法令・通達番号】通基通(徵)38-1～-4、民法137

3. 納税証明制度

(1) 納税証明制度の意義

納税証明制度は、納税者の資力、信用力などを直接または間接に表示する有力な資料、あるいは租税債権と私債権との優先劣後の関係を判定するための資料として利用されるなど、納税者に便宜を与えることを主たる目的として設けられたものである。

納税義務の成立した段階では、原則としてこの証明は不可能であるが、納付すべき税額が確定した段階になるとその証明が可能となる。

(2) 納税証明の要件

① 請求者による交付の制限

納税証明をする事項は、納税者の秘密に関する事柄であり、その請求者の国税に関するものに限られるから、納税証明を請求できる者は、証明を受ける国税を納付すべき本来の納税者の他、第二次納税義務者、保証人及びそれらの者から委任を受けた者に限られている（通法123①）。

② 使用目的による交付の制限

納税証明書の交付ができるのは、次の使用目的のいずれかに該当する場合である（通令41⑥）。

- a. 国税または地方税と競合する債権の担保権を設定するとき
- b. 法令の規定に基づき国または地方公共団体に提出するとき
- c. その他、使用目的に相当の理由があると認められるとき

③ 証明できる事項

納税証明書で証明する事項の主なものは次の通りであるが、法定納期限が請求する日の3年前の日を含む会計年度前の会計年度に係る事項（未納証明を除く）は証明しない（通令41①②）。

- a. 納付すべき額として確定した税額、納付した税額及び未納の税額（これらの税額がないことを含む）とその国税の法定納期限等（徵法15①）
- b. 所得税についての総所得金額、課税総所得金額及び法人税についての各事業年度の所得の金額
- c. 国税の滞納処分を受けたことがないこと

④ 納税証明書の様式

「納税証明書」の様式は六種類のものが定められている（通規16①）。

a. 「納税証明書(その1)」

確定した税額並びにその納付した税額及び未納税額、当該国税に係る法定納期限等を証明する。

b. 「納税証明書(その2)」

「申告所得税」または「法人税」に関する所得金額で申告または更正もしくは決定に係るもの(これらの金額がないことを含む)を証明する。

c. 「納税証明書(その3)」

未納税額がないことを証明する。

d. 「納税証明書(その3の2)」

「申告所得税」と「消費税及び地方消費税」に未納税額がないことを証明する。

e. 「納税証明書(その3の3)」

「法人税」と「消費税及び地方消費税」に未納税額がないことを証明する。

f. 「納税証明書(その4)」

過去3年間、滞納処分を受けたことがないことを証明する。

(3) 納税証明の手続

納税証明書の交付請求は、証明を受ける国税の年度及び税目など一定の事項を記載した請求書(通規16①)によって行う。この請求書は、未納税額のないことまたは滞納処分を受けたことがないことの証明を除き、税目別に作成する(通令41③④⑤)。

なお、国税電子申告・納税システム(e-Tax)を利用して納税証明書(電子納税証明書)の交付を受けることもできる。

納税証明の請求者は、証明書1枚につき400円(電子的に請求した場合は370円)の手数料を、請求書に収入印紙を貼って納付するかまたは現金をもって納めることができる(電子的に請求した場合は、インターネットバンキング等からの電子納付も可能)。

また、その証明書が2以上の年度に係る国税に関するものであるときは、その年度の数に相当する枚数の証明書であるものとして手数料を計算する(通法123②、通令42②)。

さらに、収入印紙の消印は請求者がしないで税務署長が行う(通規14①)。

【参考法令・通達番号】通基通(徵)123-6

IV 納税の緩和制度及び担保

1. 納税の緩和制度の概要

(1) 納税の緩和制度の意義

納税者は、納付すべき税額が確定した後、その確定した国税を納期限までに納付し、納税義務を消滅させることが要求される。しかし、国税の性質（※1）及び納税者の個別事情（※2）により、納付を強制することが適当でないことがある。このような場合に、一定の要件に基づき、納期限の超過によって生ずる督促以後の強制的な徴収手続を緩和して、納税者の保護を図る措置を探ることを納税の緩和という。

※1 ①一定期間分を一括して納付しなければならない場合があること、②財産課税で金銭納付が困難な場合があること、③課税期間終了後、相当期間経過してから納付する場合があること等

※2 ①災害、②病気、③事業の休廃業等の事情

(2) 納税の緩和制度の種類

納期限は、一面において納税者に期限の利益を与えるとともに、反面その超過をもって督促以降の手続きを開始せしめる起点となる。さらに、納期限のうちでも法定納期限は延滞税の計算期間の起算日となること、あるいは徴収権の時効の起算日を定める基準日となること等の意義を持つ。税法は、納期限のもつこののような意義にかんがみ、特殊な場合にそれぞれの理由に基づき、次のように納期限の効果を緩和する措置を講じている。

① 納期限の延長

法定納期限を一定の間延長することを納期限の延長という。納期限の延長が認められるためには、法定申告期限内の納税申告書の提出、法定納期限内の納期限の延長の申請書の提出、および税額の全部または一部についての担保の提供の三つの要件が必要である。

納期限が延長されると、法定納期限そのものが先に延びるから、その間は、延滞税を課されることもないし、督促をされることもない。また、延長された期間が経過するまでは、納税義務の消滅時効も進行を開始しない。

納期限の延長ができるのは、次の場合である。

a. 納期限の延長（酒法30の6、消法51、たばこ税法22等）

消費税等（課税資産の譲渡等に係る消費税を除く）は、特殊な場合を除き、課税物品が製造場から移出された時に納税義務が成立し、その翌月末日までに申告納付する課税形態が採られている。しかし、課税物品の代金回収がこの納付の期限までに行われるとは限らないことを考慮して、担保の提供を条件として納期限を延長することができる。

（注）課税資産の譲渡等に係る消費税については、担保の提供を条件とする納期限の延長制度は設けられていない。

b. 災害等による期限の延長（通法11・通令3）

災害その他やむを得ない理由により、各税法に基づく申告、申請、請求、届出

その他書類の提出、納付または徴収に関する期限までに、その書類の提出や納付ができない場合には、その理由がやんだ日から2月以内に限り、これらの期限を延長することができる。

この延長をする必要が生じた場合には、その理由が都道府県の全部または一部に渡るときは、国税庁長官が職権で地域及び期日を指定（地域指定）し、また、その理由が個別の納税者にあるときは、納税者の申請により、税務署長などが納税者ごとに期日を指定（個別指定）し、期限を延長する。

② 延納

延納は、納税者の納税資金の準備に要する期間を考慮し、あるいは、財政収入の年度間を通ずる平準化を図る等の政策的理由に基づき、設けられたものである。

延納ができるのは、次の場合である。

a. 確定申告税額の延納（所法131①）

確定申告において納付すべき所得税については、その法定申告期限内に申告書を提出し、その法定納期限までに一定の額（2分の1）以上の額を納付するとともに延納届出書を提出した場合には、その残余について、納付を容易にし、国税収入の平準化を図るため、その納付した年の5月31日までその納付を延長することができる。

b. 延払条件付譲渡に係る所得税額の延納（所法132①）

居住者が山林所得または譲渡所得の原因となる資産の延払条件付譲渡をした場合で、一定の要件を満たすときは、担保を提供させて、その延払条件付譲渡に係る税額について、5年以内の延納を許可することができる。

c. 不動産に係る相続税の延納等の特例（措法70の10①）・延納の要件（相法38①、③）

相続税及び贈与税については、税額が10万円を超え、納期限までに金銭で納付することが困難な場合に限り、担保を提供させて相続税は20年以内、贈与税は5年以内の年賦延納を許可することができる。

③ 納税の猶予（通法46①～③）

納税者が災害により相当の損失を受けたとき、または災害、病気、事業の休廃業等によるほか、納付すべき税額の確定が遅延したことにより税額を一時に納付することができないと認められるときは、納税を猶予することができる。

租税は、納期限までに納付すべきであり、納期限を経過すると納税義務は履行遅滞となる。しかし、なんらかの理由によって、納税者が納税資金を欠き、租税の納付が困難であると認められる場合等に、納期限経過後における納税義務の履行を猶予することを納税猶予という。納税猶予は、納期限の延長及び延納のように納期限を先に延ばす行為ではなく、納期限の経過後において租税の納付と徴収を猶予す

る行為であり、税務署長等が納税者からの申請に基づいて行うこととされている。

④ 換価の猶予（徵法151①）

財産を差し押された場合において、次に掲げるときは、滞納者が納税について誠実な意思を有すると認められることを条件として、1年の範囲内で差押財産の換価を猶予することができる。

- a. その財産の換価を直ちにすることにより滞納者の事業の継続若しくは生活の維持を困難とするおそれがあるとき
- b. その財産の換価を猶予することが直ちにその財産を換価することに比して、租税の徵収上有利であるとき

⑤ 滞納処分の停止（国税徵収法153条1項）

滞納者について、次に掲げるときは、滞納処分の執行を停止することができる。

- a. 滞納処分を執行することができる財産がないとき
- b. 滞納処分を執行することにより、その生活を著しく窮屈させるおそれがあると認められるとき
- c. その所在および滞納処分を執行することができる財産がともに不明であるとき

⑥ その他の緩和制度（国税通則法23条5項、105条2項・6項他）

上記の他、更正の請求、不服申立て、予定納税額の減額承認申請、延納または物納の申請があった場合等における徵収の猶予、滞納処分の続行の停止または差押の中止などの制度がある。

(3) 納税の猶予と滞納処分手続上の緩和制度との相違

納税の緩和制度は、いずれも納税者の個別的な事情に応じて徵収手続を緩和するものである。しかし、その性格、手続、効果などについては、制度の相互間にかなりの差異がみられる。その主な相違点は次のとおりである。

- ① 換価の猶予と滞納処分の停止は、滞納処分手続が既に進行していることを前提としているのに対し、納税の猶予は必ずしもこの前提を要せず、滞納処分の着手前においても行われる。
- ② 納税の猶予は、納税者の申請を必要とするのに対し、換価の猶予と滞納処分の停止は、税務署長の職権によって行われる。この差異は、前者は納税者の申請を待たなければ猶予すべきであるかどうかを知ることができないのに対し、後者は滞納処分を進めているので、執行機関が十分に要件事実の判定ができるからである。
- ③ 紳税の猶予は、その後の強制履行手続を猶予するものであり、換価の猶予は、滞納処分による差押までを行い、その後の換価を猶予するのが原則である。

滞納処分の停止は、その停止の状態が3年間継続したときは、納税義務そのものが消滅する。

④ 各税に共通する納税の緩和制度のうち、換価の猶予及び滞納処分の停止は、本来滞納処分手続の段階で行われるため、徵収法に規定され、納期限の延長及び納税の猶予などは通則法に規定されている。

2. 納税の猶予

(1) 納税の猶予の区分

納税の猶予は、国税通則法46条に規定されている。この条は、国税通則法制定前の災害減免法第9条の規定による猶予制度を承継した被災者の納期末到来の国税に係る納税の猶予と本法制定前の国税徵収法第148条（徵収猶予の要件等）の規定による猶予制度を承継した一般的な納税の猶予とあわせ規定するものである。もっとも、いずれの猶予においても、その適用範囲は本法制定前の税法に比べて若干拡張されていることに留意しなければならない。前者の猶予の要件は、1項に規定するところであり、後者の猶予の要件は2項及び3項に定めるところである。

(1項) 被災者の納期末到来の国税に係る納税猶予

(2項) 一般的な納税の猶予

(3項) 確定手続等が遅延した場合の納税の猶予

① 被災者の納期末到来の国税に係る納税猶予（通法46①）

災害により、納税者がその財産につき相当な損失を受けた場合には、納期末到来の国税につき被害のあった財産の損失の状況及びその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。この点が、個別的な調査の上猶予を認める「一般的な納税の猶予」制度と対比されるゆえんであり、両者の制度を分かつ主要な相違点となっている。

a. 猶予の要件（通法46①）

震災、風水害、落雷、火災その他これらに類する災害により納税者がその財産に相当な損失を受けた場合には、国税局長または税務署長は、その納税者の次の各号に掲げる国税でその損失を受けた日以後1年以内に納付すべきものにつき、その災害のやんだ日から2月以内にされた納税者の申請に基づき、その国税の全部または一部の納税を猶予することができる。

(1号) 災害のやんだ日以前に納税義務の成立した国税（消費税及び政令で定めるものを除く）で、その納期限が損失を受けた日以後1年以内に到来するもののうち、納税の猶予の申請の日以前に納付すべき税額が確定したもの

第一に、災害前にその納税義務が成立しているという要件は、災害後に成立

する国税には、当然災害による損失が反映されるためである。

第二に、納期限が災害の後でなければならないとする要件は、納期限内に納税をした者との権衡を図る趣旨である。災害前に納期限の到来している国税は、納税者は本来の期限までに納付することが制度の建前である。これを徒過して履行遅滞の状態のときに災害を受け納付困難となった場合には、「一般的な納税の猶予」を受けることとなる。

第三に、申請時までに納付すべき税額が確定すべきであるとする要件は、申請の性質上当然である。納付すべき税額が確定していないとできないからである。

(2号) 災害のやんだ日以前に課税期間が経過した課税資産の譲渡等に係る消費税で、その納期限が損失を受けた日以後に到来するもののうち、納税の猶予の申請の日以前に納付すべき税額が確定したもの

なお、災害前にその課税期間が経過しているという要件は、1号と同様、災害に伴う売上げの減少、災害を受けた資産の再調達に伴う仕入控除の増加等、申告額に災害による損失が反映されるためである。

(3号) 予定納税に係る所得税並びに中間申告、連結中間申告等に係る法人税及び中間申告に係る消費税で、その納期限が未到来のもの

なお、災害を受けた年分または事業年度分の所得税、法人税及び消費税は、災害により納付すべき税額がなくなるか、または前年度に比べてその税額が著しく減少するはずである。しかし、予定納税等の税額は前年または前事業年度の税額を基準として算出されるため、災害の結果が反映されていないのが通常である。

これは、予定納税等の税額を確定申告期限まで猶予し、確定申告で一挙に調整を図り、それ以前には納税を要求しないこととしているのである。

b. 猶予する期間（通令13①）

猶予期間は最長1年間である。税務署長等は、納税者の納付能力を調査することなく、被害財産の種類及びその損失の程度により猶予期間を決める。

その期間は、納税者の全財産のうち被害により損失を受けた財産の割合によって次のように区分している。

- ・ 全損 1年

全損とは、災害による被災額がその者の全財産の額の50%を超える場合

- ・ 半損 8月

半損とは、災害による被災額がその者の全財産の額の20%から50%までにわたる場合をいい、その者の被災の状況により、2月以内でその猶予期間を延長し、または短縮することができる。

c. 猶予期間の延長

aの規定による納税の猶予については、その猶予期間の延長は認められない。ただし、b の猶予期間内に猶予した金額を納付することができない場合には、納税者は新たに申請書を提出して、「一般的な納税の猶予」の規定により、さらに猶予を求めることができる。

d. 通知（通47①、②）

税務署長は、納税の猶予をしたとき、または猶予を認めないとときには、その旨を納税者に通知しなければならない。

② 一般的な納税の猶予

a. 猶予の要件（通法46②）

税務署長等は、次の各号に掲げる猶予該当事実がある場合において、その該当する事実に基づき、納税者がその国税を一時に納付することができないと認めるとときは、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、納税者の申請に基づき、1年以内の期限に限り、その納税を猶予することができる。

(1号) 納税者の財産が災害（震災、風水害、落雷、火災、雪崩、がけ崩れ、地滑り、干ばつ、冷害、凍害、火山の爆発、雹害など）または盗難に遭ったこと

(2号) 納税者または納税者と生計を一にする親族の病気、または負傷

なお、納税者と同居していない親族でも、常に生活費、学資金、療養費などを送金して扶養している場合は、生計を一にする者とする。

(3号) 納税者が事業を廃止し、または休止したこと

(4号) 納税者がその事業につき著しい損失を受けたこと

(5号) 1号から4号に該当する事実に類する事実があったこと

なお、納税者は、猶予該当事実が生じたときは、納期限の前後または滞納処分の開始の有無を問わず、いつでも提出できる。

b. 猶予する期間（通法46条②、④）

原則として上記②a の猶予該当事実について、納税の猶予ができる期間は猶予を始める日から起算して1年以内である。

個々の納税者に対する具体的な猶予期間は、将来における納付能力を調査した上、1年の範囲内で、納税者の事業の継続または生活の維持に著しい支障を与えることなく、その猶予される金額が納付できると認められる最短の期間である。納税者の将来における納付能力に応じ、猶予金額を月別などに適宜分割して、それぞれの分割した金額ごとに猶予期間を定めることができる。

c. 猶予期間の延長（通法46⑦）

b の猶予期間内に、やむを得ない理由により猶予金額を納付できないと認められるときは、納税者の申請により猶予期間を延長することができる。ただし、

延長できる期間は、既に認めた猶予期間と合わせて2年を超えることはできない。

d. 通知（通法47①、②）

税務署長は、納税の猶予をしたとき、または猶予を認めないときには、その旨を納税者に通知しなければならない。

e. 猶予に伴う担保（通法46⑤）

不履行の場合における徴収を確保するため、猶予金額が50万円以下の場合または担保を徴収できない特別の事情がある場合を除き、猶予金額に相当する担保を提供させなければならない。

③ 確定手続等が遅延した場合の納税の猶予

a. 猶予の要件（通法46③）

税務署長等は、次の各号に掲げる国税の納税者につき、その各号に掲げる税額に相当する国税を一時に納付することができない理由があると認められる場合には、その納付することができないと認められる金額（納付能力を調査して判定する）を限度として、その国税の納期限内にされたその者の申請に基づき、その納期限から一年以内の期間に限り、その納税を猶予することができる。

(1号・2号) 法定期限（賦課課税方式の国税は、納税義務成立の日）から1年以上経ってから納付すべき税額が確定したこと

(3号) 源泉徴収による国税について、法定納期限から1年以上経ってから納税の告知がされたこと

b. 猶予する期間（通法46③、④）

納税の猶予ができる期間は、原則として、その国税の納期限の翌日から起算して1年以内である。

個々の納税者に対する具体的な猶予期間は、将来における納付能力を調査した上、1年の範囲内で、納税者の事業の継続または生活の維持に著しい支障を与えることなく、その猶予される金額が納付できると認められる最短の期間である。納税者の将来における納付能力に応じ、猶予金額を月別などに適宜分割して、それぞれの分割した金額ごとに猶予期間を定めることができる。

c. 猶予期間の延長（通法46⑦）

b の猶予期間内に、やむを得ない理由により猶予金額を納付できないと認められるときは、納税者の申請により猶予期間を延長できる。ただし、延長できる期間は、既に認めた猶予期間と合わせて2年を超えることはできない。

④ 通知（通法47①、②）

税務署長は、納税の猶予をしたとき、または猶予を認めないときには、その旨を納税者に通知しなければならない。

⑤ 猶予に伴う担保（通法46⑤）

不履行の場合における徴収を確保するため、猶予金額が50万円以下の場合または担保を徴収できない特別の事情がある場合を除き、猶予金額に相当する担保を提供させなければならない。

(2) 納税猶予の効果

納税の猶予が認められると、次のような効果が生ずる。

① 督促及び滞納処分の制限（通法48①、かつこ書）

猶予期間内は、その猶予した国税について新たに督促及び滞納処分をすることができない。もっとも、猶予を受けた者が差押に係る財産につき他に差押ができる財産を提供してその差押換を申し出た場合には、猶予期間中であってもその申出に応じた差押換のための差押はできる。ただし、納税者の財産に対して他の執行機関が強制換価手続をした場合には、配当が行われるときに備えて交付要求（参加差押を除く）をすることができる。

② 差押の解除（通法48②）

納税者が差押財産の解除を申請した場合において、次に掲げるときは、その申請に係る差押を解除することができる。

- a. 担保の価額と差押財産の処分予定価額が未納の猶予に係る国税を超過することとなったとき
- b. 差押を継続することにより納税者の事業の継続または生活の維持に支障があるとき
- c. 他の適当な担保の提供があったとき

③ 時効の中止及び停止（通法72）

国税の徴収権の時効については援用を要せず、時効完成後における利益の放棄はできない。したがって時効完成後においては、税務官庁は、納税者が時効を援用するかどうかを問わず徴収手続をとることができない。また、納税者は時効の利益を放棄することができないから、税金を納付しても過誤納金として還付されることとなる。

時効の中止は、停止とともに時効完成を阻止する制度であり、中止事由が生ずると継続した時効期間は効力を失い、再び新たな時効期間が進行する。国税の徴収権の時効の中止については、民法の規定が準用される。中止事由には、請求・差押等・承認がある。

納税の猶予の申請があったときは、申請が中止事由の承認にあたり、猶予の許可の有無に関わらず、申請に係る税額について時効が中断される。また、猶予期間中は、猶予に係る税額について時効は進行しない。

④ 延滞税の免除

a. 災害により相当な損失を受けたときの納税の猶予（通法63①）

猶予期間に対応する延滞税は免除される。

b. 通常の納税の猶予及び確定手続等遅延の納税の猶予（通法46条②一～④、同法46③、63①、措法94②）

猶予期間に対応する延滞税は全額または年14.6%の割合に係るもの2分の1が当然に免除される。なお、免除対象期間に軽減対象期間があるときは、次に掲げる金額の合計額を免除する。

- ・ 免除対象期間に対応する部分の金額の2分の1に相当する金額
- ・ 軽減対象期間につき一定の方法により計算した額

(3) 納税の猶予の取消し（通法49①～③）

税務署長は、納税の猶予期間中において、猶予を受けた者に次の理由が生じたときは、その猶予を取消しまたは猶予期間を短縮することができる。

- ① 繰上請求の事実がある場合において、納税の猶予を受けた者がその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
- ② 分割納付による猶予の場合に、その分割納付額をその猶予期間内に履行しないとき
- ③ 担保の提供を必要とする納税の猶予の場合において、すでに提供した担保の価額の下落等に伴い税務署長等がした増担保の提供、保証人の変更その他担保を確保するため必要な行為をすべき税務署長等の命令に応じないとき
- ④ 猶予期間内に猶予税額の完納の見込みがなくなる程度に資力を喪失したこと、または業況の好転等により納付困難と認められる金額がなくなる程度に資力が増加したこと、あるいは新たな滞納を生じたこと、違反行為により事業の免許を取り消されたこと等により猶予を継続することが適当でないとき

この②から④までの理由で納税の猶予を取り消す場合には、手続の慎重を期するため、あらかじめ猶予を受けた者の弁明を聞かなければならない。ただし、正当な理由がなく弁明をしないときは、弁明を聞かずに取り消すことができる。猶予の取消しは、猶予の効果が将来に向かって無くなるため、直ちに猶予した金額の徴収を行い、または滞納処分をし、担保があるときは担保の処分を行う。

なお、税務署長は、納税の猶予の取消しまたは猶予期間の短縮をしたときは納税者にその旨を書面で通知しなければならない。

3. 国税の担保

(1) 担保を提供する場合

国税について税務署長等が担保の提供を求めるのは、おおむね次の場合である。

- ① 納税の猶予等の場合
納税の猶予（国税通則法46条1項に該当する場合を除く）をする場合または換価の猶予をする場合には、その猶予に係る税額が50万円以下である場合または担保を徵

収することができない特別の事情がある場合を除き、担保の提供が求められる。

② 納期限の延長の場合

消費税等の納期限の延長の場合には、延長に係る消費税等の額に相当する担保の提供が求められる。

③ 延納の場合

相続税または贈与税の延納は、延納に係る相続税額または贈与税額に相当する担保の提供が求められる。延滞条件付譲渡に係る所得税の延納、農地等に係る相続税または贈与税の納税猶予、山林についての相続税の納税の猶予、非上場株式等についての相続税または贈与税の納税の猶予を受ける場合にも、担保の提供が要求される。

④ 保全担保の場合

保全担保は、将来課されるべき国税を保全する機能をもつ。これは、間接税に特有の制度である。間接税は、通常物件の売買代金中に含まれており、納税者が徴収機関から徴収を委託されたものとも観念することができるため、納税者がこれを滞納した場合において、滞納後その納税者に課されるべき間接税につき、その徴収を確保することができないと認められるときに、特にその保全措置を必要ならしめたものである。酒税、たばこ税、石油石炭税、航空機燃料税等の規定がそれである。

⑤ 保全差押の場合

保全差押金額または繰上保全差押金額の通知を受けた者は、担保を提供して差押をしないことまたは既にされている差押の解除を求めることができる。

⑥ 輸入品に係る内国消費税の場合

輸入許可前に貨物を引き取ろうとする者等は、その内国消費税額に相当する担保を提供しなければならない。

⑦ 不服申立ての場合

不服申立てをした者は、担保を提供して不服申立ての目的となった処分に係る国税につき、差押をしないことまたは既にされている差押の解除を求めることができる。

(2) 担保の種類（通法50）

担保は、なるべく処分が容易でかつ価額の変動のおそれが少ないものから提供させ、その担保に係る国税が完納されるまでの延滞税、利子税及び担保の処分に要する費用も十分担保できる価額のものでなければならない。

担保の種類は、次に掲げるものに限られる。これら以外のもの、例えば通常の動産は担保とすることはできない。

① 国債、地方債

国債の額面金額が担保価額となる。

② 税務署長が確実と認める社債その他の有価証券

その有価証券の時価の8割以内において担保の提供期間中の予想される価額変動を考慮した金額が担保価額となる。

③ 土地

時価の8割以内において適當と認める金額が担保価額となる。

④ 保険に付した建物、立木及び登記される船舶並びに登録を受けた飛行機、回転翼航空機及び自動車並びに登録を受けた建設機械

時価の7割以内において担保の提供期間中の予想される価値の減耗等を考慮した金額が担保価額となる。

⑤ 鉄道財団、工場財団、鉱業財団などの各種財団

担保価額は建物等に同じ。

⑥ 税務署長が確実と認める保証人の保証

保証人となりうる者は、金融機関その他の保証義務を果たすための資力が十分であると認められる者である。なお、法人による保証については、保証行為がその法人の定款に定める目的の範囲内に属するものに限る。

保証人の保証は、その保証する金額が担保価額となる。

⑦ 金銭

(3) 担保の提供手続（通令16①②③④）

国税通則法54条において、担保の提供手続については、政令に委任する旨が規定されている。担保の提供方法は、提供財産の種類ごとに次のように定められている。

① 振替国債・金銭の供託の場合

振替株式等を除く有価証券及び金銭を担保として提供するときは、これを供託して供託書の正本を税務署長に提出する。ただし登録国債などは、担保権の登録を受け、担保権登録済通知書を提出する。

② 振替株式等の場合

振替株式等を提供するときは、振替機関等に対して質権の設定を申請する。

③ 抵当権の設定

登記、登録のできる土地、建物などを提供するときは、税務署長が抵当権の設定登記を関係機関に嘱託するので、抵当権を設定するのに必要な承諾書、印鑑証明書などの書類を税務署長に提出する。

④ 保証契約の締結

保証人の保証によるときは、保証書、印鑑証明書などの書類を提出する。

(4) 担保の処分手続

担保の処分手続は、担保物の処分と保証人からの徴収とに分かれる。

① 担保の処分（通法52①④、同法37①）

担保が金銭であるときは、供託物払渡請求書に供託書正本及び還付を受ける権利があることを証する書面を添えて供託所にその還付を請求し国税に充てる。

金銭以外の担保物の処分は、徴収法に定める手続により、督促をすることなく、直ちに差押処分以降の手続を行う。ただし、供託した有価証券については、まず供託規則の定めにより還付を受けてから、換価手続または債権取立ての手続きにより金銭化して国税に充てる。

担保物を処分しても徴収すべき国税に不足すると認められる場合は、滞納者の他の財産について滞納処分を行う。この場合は、未督促の国税については督促状の発送を必要とする。この不足が認められるとする判定は、必ずしも担保財産を現実に換価した結果により行う必要はなく、判定しようとするときの現況における価額により判定すればよい。

② 保証人からの徴収（通法52②③④⑤、同施行令19）

国税をその保証人から徴収するときは、納付通知書により、その通知書を発した日の翌日から起算して1月を経過する日を納期限と定めて、納付の請求をする。保証人が納期限までに納付しないときは、納付催告書で納付を督促する。この督促後10日を経過しても完納しない場合には、本来の納税者の財産に滞納処分をしても徴収すべき国税に不足すると認められるときに限り、保証人の財産に対し滞納処分を行うことができる。

なお、保証人の財産は、本来の納税者の財産を換価した後でなければ公売などの換価ができない。

また、保証人に国税の納付をさせる場合において、猶予要件に該当するときは、納税者に準じて納税の猶予が認められ、納付委託も認められる。

(5) 納付委託

① 納付委託の意義（通法55）

国税は、金銭による納付を原則とし、いわゆる証券類による納付は国際証券の利札などが特別の制限の下に許されているにすぎない。

手形、先日付小切手は、一般的に経済界において債務の決済手段に用いられているが、証券による国税の納付には使用できないので、国税の納付に関して活用できる手段として、納付委託の制度が設けられている。

納付委託は、納税者の提供する有価証券の取立てと、その取り立てた金銭による国税の納付を、徴収職員に委託することである。この制度によれば、納税者にとっては、再度納付手続を必要としない便益があり、他方税務署長としても、国税を猶予する場合に納税者が金融機関との取引の停止処分を受けるのを恐れて納付委託をした手形などを不渡りとすることはできないので、この担保的機能を利用して、猶予不履行を未然に防ぐことができる。

② 納付委託のできる国税（通法55①）

納税者が次に掲げる国税を納付するため、国税の納付に使用することができる証券以外の有価証券を提供して、その証券の取立てとその取り立てた金銭によるその国税等の納付を委託しようとする場合には、その職員は、その証券が最近において確実に取り立てができるものと認められるときに限り、その委託を受けることができる。

- a. 納税の猶予、換価の猶予その他滞納処分に関する猶予に係る国税
- b. 納期末到来の国税で、その納期限に納付しようとするもの
- c. 滞納に係る国税で、その納付につき納税者が誠実な意思を有し、かつその納付の委託を受けることが国税の徴収上有利と認められるもの

③ 納付委託に使用できる証券

納付委託に使用できる証券は、次の要件に該当するものである。

- a. 国税の納付に使用できる証券以外の有価証券であること
- b. おおむね6月以内において取立てが確実と認められる証券であること
- c. 証券の金額が納付委託をする国税の額を超えないこと

証券は、実務上、先日付小切手、約束手形及び為替手形に限られている。

④ 納付委託の手続（通法55②③）

納税者から納付委託の申出があり、徴収職員が納付委託を受けた証券を受領した場合には、納付委託証書を納税者に交付しなければならない。

徴収職員は、納付委託を受けた場合において、必要があるときは、確実と認める金融機関（※1）にその証券の取立て及び納付の再委託（※2）をすることができる。実際には納付委託があった場合には、すべて再委託とする取扱いである。

※1 通常日本銀行代理店または歳入代理店を兼ねている銀行をいう

※2 徴収職員が受けた納付委託をさらに金融機関に委託すること

⑤ 納付委託と担保（通法55④）

猶予した国税について、納付委託を受けたときは、一般的にはその証券が担保的機能を果たしているため、改めて担保の提供の必要がないと認められる限度において担保の提供があったものとすることができます。

この納付委託があった場合においては、その支払期日まではその委託に係る国税について、督促及び滞納処分を行わない取扱いである。

V 国税の還付及び還付加算金

1. 国税の還付

(1) 還付金の種類

国税として納付または徴収された金額が、確定した税額より過大である場合

や、その他課税の公平の見地から既に納付された国税債務を軽減免除すべき場合には、すでに納付等されたこれらの国税は還付される。

国税の還付には二種類あり、還付金の還付と過誤納金の還付に分けられ、これらを合わせて還付金等という。

① 還付金

還付金は各税法の定めに基づいて発生するもので、予定（中間）的に納付することが義務付けられている税額が、後日に確定額を超過する場合などに還付するものである。

主な還付金は次のとおりである。

| | |
|-----------------------|---|
| 予定的な納税義務が確定したことに基づくもの | <ul style="list-style-type: none">・所得税の予定納税の還付金(所法 139①、160①②)・法人税の中間納付額の還付金(法法 79①、134①②)・消費税の中間納付額還付金(消法 53①、55①②) |
| 税額を通算して計算するため認められるもの | <ul style="list-style-type: none">・所得税法における源泉徴収税などの還付金(所法 138①、159①②)・法人税法における所得税額の還付金(法法 78①、133①、135①)・消費税法における消費税額の控除不足の還付金(消法 52①、54①) |
| 所得を通算して計算するため認められるもの | <ul style="list-style-type: none">・所得税法における純損失の繰戻しによる還付金(所法 140①、141①②)・法人税法における欠損金の繰戻しによる還付金(法法 80①) |
| 租税負担の適正化を図るため認められるもの | <ul style="list-style-type: none">・酒税などの課税物件が戻し入れされたことなどによる還付金(酒法 30④⑤、揮法 17③④、油法 15④⑤、道法 9①、石法 12③④、た法 16④⑤)・災害を受けたことによる還付金(災法 3②③、7④、8①)・仮装経理に基づく過大申告の場合の還付金(法法 134 の 2①) |
| 主として政策的理由に基づいて認められるもの | <ul style="list-style-type: none">・たばこ税などの課税済物品の輸出などをした場合の還付金(た法 15①) |

② 過誤納金

過誤納金は本来、納付すべき原因がないのに国税として納付された金額で、國の一種の不当利得に当たる返還金である。

過誤納金は、過納金と誤納金に分かれる。

a. 過納金

過納金は納付時には納付すべき確定した国税であったが、更正の請求による減額更正や不服審査の裁決などにより、その後に納付すべき国税が消滅または減額となったために発生するもの。

b. 誤納金

1) 納付すべき国税の納付前に納付があった場合、2) 納付すべき税額は確定しているが、納期開始前に納付があった場合（予納要件に該当するものを除く）、3) 確定した納付すべき金額を超えて納付があった場合に発生するもの。

(2) 国税の還付

① 金銭による還付

還付金額がある場合は、印紙納付や物納など当初の納付手段に関わらず、原則的に遅滞なく金銭で還付する（通法 56①）。

② 還付を受ける者

還付を受ける者は原則として、還付金発生の原因となった国税及び過誤納の国税を納付した者（還付請求権者）となるが、次表の場合には還付を受ける者を明示した上で、次の者が還付請求権者となる。

| ・納税管理人がいる場合 | 納税管理人 |
|--|-------------------|
| ・相続財産管理人（民法 895 等）または不在者の管理人（民法 25）がいる場合 | 相続財産管理人または不在者の管理人 |
| ・法人が清算中の場合 | 清算人 |
| ・破産宣告を受けた場合 | 破産管財人 |
| ・会社に整理の開始命令があった場合 | 管理者 |

(3) 未納国税への充当

① 充當の意義

還付金が発生した場合、その還付を受ける者が他に納付すべき確定した国税を有するときは、納税者の意思に関わらず、その還付金を未納の国税に充当する。これは国税債権を消滅させる一つの行為であり、民法の相殺（民 505）と同様の効力を持つ。ただし民法の相殺とは異なり、未納国税への充当は強行規定によるもので、当事者の反対の意思表示は許されない。

② 充當の効果及び充当適状

充當により、納付すべき税額は充当適状の時（充當される国税の法定納期限と還付金等が発生した時のいずれか遅い時（通令 23①））に充當した還付金等に相当する国税の納付があったとみなされる（通 57②）。

③ 充當の手続き

還付金等を未納の国税に充當する場合、その国税に本税のほか延滞税等または利子税があるときは、まず本税に優先的に充當し（通 57①）、納税者へは充當通知書を送達する（通 57③）。

2. 還付加算金

(1) 還付加算金の意義

国税の納付遅延に対して延滞税が課されることへの均衡を図ることなどから、原則的に還付金等には一種の利息に当たる還付加算金が加算される。

(2) 還付加算金の計算

還付加算金には、起算日（次表）から還付の支払決定日または充当日（充当日前に充当適状日がある場合には、その充当適状日）までの期間に年 7.3%※の割合の還付加算金が加算される（通 58①）。

※還付加算金の割合については、平成 11 年度の税制改正により、当分の間の措置（措 95）として、その還付加算金の割合は、各年の前年の 11 月末日の基準割引率に年 4%を加算した割合が年 7.3%に満たない場合には、その年中においては当該基準割引率に年 4%を加算した割合（特例基準割合）とする。

| 還付金等の区分 | 還付加算金の起算日 |
|--|--|
| 1. 還付金及び次に掲げる過納金 ①更正・決定または賦課決定により確定した税額が減額されたことにより生じた過納金（2 を除く）（通法 58①） ②納税の告知がされた確定手続きを要しない国税が減額されたことにより生じた過納金（通法 58①一） ③所得税の予定納税額が減額されたことにより生じた過納金（通令 24①一） | 納付の日（この日が法定納期限前である場合は法定納期限）の翌日（通法 58①一） |
| 2. 更正の請求に基づく更正により税額が減額されたことにより生じた過納金（通法 58①二） | 更正の請求があった日の翌日から起算して 3 月を経過する日とその更正があった日の翌日から起算して 1 月を経過する日とのいずれか早い日の翌日（通法 58①二） |
| 3. 上記 1 及び 2 以外の次に掲げる過誤納金 ①申告により確定した税額が更正の請求によることなく更正により減額されたことにより生じた過納金（通令 24②一） ②源泉徴収等による国税で納税の告知がされていないものの過誤納金（通令 24②） ③その他の過誤納金 | ①更正の通知を発した日の翌日から起算して 1 月を経過する日の翌日（通法 58①二） ②過誤納の事実を確認した日の翌日から起算して 1 月を経過する日の翌日（通法 58①三、通令 24②二） ③納付した日（その日が法定納期限前である場合は法定納期限）の翌日から起算して 1 月を経過する日の翌日（通法 58①三、通令 24②五） |

(還付加算金の算式)

$$\text{還付すべき金額} \times \frac{\text{7.3%又は 税法に定められた}}{365} \times \frac{\text{特例基準割合}}{\text{日から支払決定日}} = \text{還付加算金の額}$$

↓ ↓

10,000 円未満の 100 円未満の端数切捨
端数切捨 全額 1,000 円未満切捨

VI 更正・決定・賦課決定及び徴収などの期間制限

1. 期間制限の概要

(1) 期間制限の趣旨

国税の法律関係において、国の行使し得る権利を無期限に認めていては、納税者の法的安定が得られないばかりでなく、国税の画一的な執行も難しくなる。これに対処するために、賦課権及び徴収権などの行使に関する期間制限が設けられている。

これらの国税債権に関する期間制限としては、①国税の賦課及び徴収の手続きの大量性・反復性などの特殊性に基づき、画一的かつ速やかに処理すること、②国的一般の課徴金の時効が5年であること（会計法30）、などから次のように定められる。つまり、「賦課権」については3年・5年・7年・9年（通法70）であり、「徴収権」は5年（通法72①）、還付請求権は5年（通法74①）である。

(2) 期間制限の区分

国税の期間制限には、賦課権（更正・決定・賦課決定）の除斥期間と、徴収権及び還付請求権の消滅時効とがある。

① 賦課権（更正・決定・賦課決定）の除斥期間

賦課権は税務署長が国税債権を確定させる処分であり、賦課行為は税務署長が既に成立している納税義務を確定させるもので、いわゆる準法律行為であり一種の形成権と考えられる。賦課権が形成権であれば、一般的には時効制度になじまないといえる。そのため賦課権の期間制限には除斥期間が採られている。

除斥期間の主な特徴として、次の三つがあげられる。

- 1) 時効の中斷がない
- 2) 権利の存在期間があらかじめ予定されていて、その期間の経過によって権利が絶対的に消滅し、当事者の援用を要しない。

3) 除斥期間による権利の消滅はそ及効果がなく、将来に向かって消滅する。

賦課権の行使が除斥期間内に有効となるためには、その期間の末日までに更正・決定または賦課決定の通知書が納税者に到達する必要がある。

また、源泉所得税などの自動確定の国税（通法 15③）については、賦課行為が存在せず、徴収権の消滅時効が働くにとどまり、除斥期間の問題は生じない。

②徴収権及び還付請求権の消滅時効

徴収権は、すでに確定した国税債権の履行を求め、収納する権利であるから、請求権として私法上の債権に極めて似た性格を持ち、国税の優先権（徵法 8）と自力執行権（徵法 47、82 等）が特に認められている点を除けば、私債権と同様に取り扱うことが妥当である。

2. 賦課権の除斥期間

(1) 賦課権の除斥期間とは、税務署長が納税義務の確定手続きを行うことができる期間であり、また納税義務が成立していても、未確定のまま賦課権の除斥期間を経過した場合は、賦課権による納税義務の確定ができない。

この賦課権を行使できる期間の起算日は、申告納税方式を探る場合は法定申告期限の翌日である。ただし、還付請求申告書に係る更正の場合は、その提出日の翌日が起算日となる。

また賦課課税方式による国税の除斥期間の起算日は、課税標準申告書の提出を要する国税に関してはその提出期限の翌日、課税標準申告書の提出を要しない国税に関してはその納税義務の成立の日の翌日となる。

(2) 3 年の除斥期間

- ・ 賦課課税方式の国税で、課税標準申告書の提出を要するものについて、その申告書の提出したものに係る賦課決定（通法 70①二）

(3) 5 年の除斥期間

- ・ 更正または決定（通法 70①一）
- ・ 賦課課税方式の国税で、課税標準申告書の提出を要するものについて、その申告書を期限内に提出しないものに係る賦課決定（通法 70①二）
- ・ 賦課決定方式の国税で、課税標準申告書の提出を要しないものに係る賦課決定（通法 70①三）
- ・ 減額賦課決定（通法 70①、二、三）

(4) 7 年の除斥期間

- ・ 偽りその他不正の行為によりその全部または一部の税額を免れ、もしくはその全部若しくはその一部の税額の還付を受けた場合における更正決定等
- ・ 偽りその他不正の行為により、その課税期間において純損失等の金額が過大であるとして納税申告を提出した場合（通法 70④）

(5) 9年の除斥期間

- ・ 法人税に係る純損失等の金額で当該課税期間において生じたものを増加させ、若しくは減額させる更正または当該金額があるとする更正（通法 70②）

（参考）平成 23 年 12 月改正前後の更正の税目別期間制限一覧表

| 対象税目 | 増額 (改正前) | 減額 (改正前) | 増額・減額 (改正後) |
|--|--------------------|--------------------|-----------------------|
| 申告所得税 (純損失等の金額に係る更正) | 3年 (5年) | 5年 (5年) | 5年 (5年) |
| 法人税 (純損失等の金額に係る更正) (移転価格税制に係る更正) | 5年 (7年) (6年) | 5年 (7年) (6年) | 5年 (9年) 注2 (6年) |
| 相続税 | 3年 | 5年 | 5年 |
| 贈与税 | 6年 | 6年 | 6年 |
| 消費税及び地方消費税 | 3年 | 5年 | 5年 |
| 酒税 | 3年 | 5年 | 5年 |
| 上記以外のもの 注1 | 3年 | 5年 | 5年 |

注 1. 撥発油税及び地方撹発油税、石油石炭税、石油ガス税、たばこ税及びたばこ特別税、電源開発促進税、航空機燃料税、印紙税（印 11、12 に掲げるもの、地価税をいう。）

注 2. 平成 20 年 4 月 1 日以降に終了した事業年度または連結事業年度において生じた純損失等の金額から適用される（通附則 37）。

3. 徴収権及び還付請求権の消滅時効

(1) 徴収権の消滅時効

国税の徵収権の権利行使には期間制限があり、その期間を経過するともはや国税は徵収できなくなる。この一定期間に権利行使しない場合にその権利を消滅させる制度が消滅時効である。

国税の消滅時効の期間は 5 年（通法 72①）、関税法は原則として 3 年（関税法 14 の 2①）となっており、一般の私債権の 10 年（民法 167①）よりも短い。

① 消滅時効の起算日

徵収権の消滅時効の起算日は、原則としてその国税の法定納期限の翌日である（通法 72①）。これは、法定納期限が経過すれば税務署長は、納税者の申告を待たずに、自ら決定などの権利行使して納税の請求をすることができる状態になるので、法定納期限の翌日を消滅時効の起算日としたものである。

また法定納期限のない国税については、その国税の徵収権行使することができる日等と定めている（通法 72①）。

| 区分 | 時効の起算日 |
|---|-----------------------------|
| 申告納税方式の国税 | 原則法定納期限 |
| 賦課課税方式による国税 | 加算税についてはその賦課の起因となった本税の法定納期限 |
| 源泉徴収所得税 | 利子・配当・給与等の支払の属する月の翌月 10 日 |
| 納付不足額の通知に係る登録免許税 | その登記の日 |
| 裁決等に伴い、更正決定等の期間制限の特例の適用がある場合における更正決定等により納付すべき国税 | 裁決または更正があった日 |
| 還付請求申告書に係る還付金の額に相当する税額が過大であることにより納付すべき国税 | 還付請求申告書の提出があった日 |
| 滞納処分費 | その支出すべきことが確定した日 |

② 時効の中断

民法上の時効の中断事由としては、1)請求、2)差押・仮差押または仮処分、3)承認(民法 147)がある。

国税の徴収権の消滅時効に関しては民法の中断事由を準用しており(通法 72③)、その他に税務署長によってなされる国税債権を実現させようとする行為、すなわち更正決定、賦課決定、納税の告知、督促、交付要求のそれぞれについて、その効力が生じたときに時効が中断(中断継続期間)し、その中断期間を経過した時から、新たに時効期間が進行することとされている(通法 73①)。

また、納税申告、納税の猶予の申請、延納の申請及び一部の納付などは、納税者の承認があったものであり、時効が中断する。

③ 時効の停止

時効の停止は、時効の完成を一定期間だけ延長するもので、停止の時までに進行した時効期間の効果は失われない。

徴収権の時効が停止するのは次の期間である。

1) 延納・納税の猶予または徴収若しくは滞納処分に関する猶予期間中においては、徴収権を使用しないことから時効が停止する(通 73④)。

2) 偽りその他不正の行為により、全部もしくは一部の税額を免れまたは還付を受けた国税については、その国税の法定期限から 2 年間は停止する(通 73③)。

(2) 還付請求権の消滅時効

還付金等の還付請求権は、その請求をすることができる日から 5 年間行使しないことによって、時効により消滅する(通法 74①)するが、時効の起算日は過誤納金が生じた時の翌日である。

また、納税者が行う還付を受けるための納税申告書、還付請求書の提出は、催告(民法 153)としての効力があり、税務署長から支払通知書などが還付請求者に送達された時に、承認として時効が中断する(通法 74②)。

さらに還付金等に係る請求権の時効については、援用を要せず、時効完成後における利益を放棄できない(通法 74②)。

VII 国税の調査

1. 税務職員の質問検査権

質問検査権とは、適正公平な課税の確保の観点から、税務職員が納税義務者等に対して質問し、帳簿書類その他の物件を検査し、または当該物件の提示若しくは提出を求めることができる行政上の権限をいう。

(1) 所得税等に関する調査

① 質問検査権

国税庁、国税局または税務署（以下「国税庁等」という。）の当該職員は、所得税、法人税または消費税に関する調査について必要があるときは、次の②に掲げる者に対し質問をしその者の事業に関する帳簿書類その他の物件を検査し、または当該物件の提示もしくは提出を求めることができる（通法74の2）。

② 対象者

イ 所得税

(イ) 所得税の納税義務者、納税義務があると認められる者または確定損失申告書を提出した者

(ロ) 支払調書または源泉徴収票、信託の計算書等を提出する義務がある者

(ハ) 上記(イ)の者に金銭若しくは物品の給付についての権利義務がある者またはあつたと認められる者

ロ 法人税

(イ) 法人

(ロ) 上記(イ)の者に対し、金銭の支払若しくは物品の譲渡についての権利義務がある者

ハ 消費税

(イ) 消費税の納税義務者、納税義務があると認められる者または還付を受けるための申告書を提出した者

(ロ) 上記(イ)の者に対し、金銭の支払若しくは資産の譲渡等についての権利義務がある者

③ 平成25年1月施行の改正について

法人税に係る質問検査権を規定していた法人税法153条や所得税法234条等は平成25年1月以後は削除され、その内容は新国税通則法74条の2に承継された。

旧法人税法153条では規定の見出しが「当該職員の質問検査権」とされていたものから新国税通則法74条の2では「当該職員の所得税等に関する調査に係る質問検査権」と改められている。

新国税通則法74条の2の規定は、法人税法、所得税法及び消費税法で別個に規定されていた条文を統合して制定された条文であり、実質的に質問検査権の内容等に関する改正ではないと考えられる。

(2) 相続税及び贈与税に関する調査

(1) 同様に個別の税法で規定されていた質問検査権に関する条文を、改正国税通則法に 規定し直した改正と考えられ、実質的な内容改正ではないと考えられる（通法74の3）。

(3) 酒税に関する調査

(2) と同様である（通法74の4）。

(4) たばこ税等に関する調査

(2) と同様である。

- ① たばこ税（通法74の5①一）
- ② 挿発油税（通74法の5①二）
- ③ 地方揮発油税（通74法の5①二）
- ④ 石油ガス税（通法74の5①三）
- ⑤ 石油石炭税（通法74の5①四）
- ⑥ 印紙税（通法74の5①五）
- ⑦ 航空機燃料税（通法74の6①一）
- ⑧ 電源開発促進税（通法74の6①二）

(5) 物件の留置き

国税庁等の当該職員は、国税の調査についての必要があるときは、その調査において提出された物件を留め置くことができる（通法74の7）。

(6) 権限の解釈

前記 1 から 4 の質問検査権の規定による当該職員の権限は、犯罪捜査のために認められたものと解してはならない（通法74の8）。

2. 税務調査の事前手続

(1) 税務調査の事前通知

税務署長等（国税庁長官、国税局長もしくは税務署長をいう。以下、2、3において同じ）は、調査担当職員に納税義務者に対して実地の調査を行わせる場合には、あらかじめ、当該納税義務者に対しその旨並びに①調査を開始する日時、②調査を行う場所、③調査の目的、④調査の対象税目、⑤調査の対象期間、⑥調査の対象となる帳簿書類その他の物件、⑦当該納税義務者の氏名及び住所または居所、⑧調査担当職員の氏名及び所属官署等を通知しなければならない（通法74の9）。

事前通知の対象者は、納税義務者とされている。

なお、納税義務者に税理士等の税務代理人がある場合には、その税務代理人も対象になる。

(2) 調査の「開始日時」または「開始場所」の変更の協議

税務署長等は、事前通知を受けた納税義務者から、合理的な理由を付して、調査を開始する日時または調査を行う場所について変更を求められた場合には、これらの事項について納税者と協議するよう努めるものとされている（通法74の9②）。

(3) 通知事項以外の事項について非違が疑われる場合の質問検査権等

調査担当職員が、その調査により調査に係る前記「(1)税務調査の事前通知」の③から⑥までの通知事項以外の事項について非違が疑われることになった場合に、その事項について質問検査等を行うことを妨げるものではない（通法74の9④）。

なお、「通知事項以外の事項」に関して質問検査等を行う際には、改めて事前通知を行う必要はない。

(4) 事前通知を要しない場合

税務署長等が、調査の相手側である納税義務者の申告若しくは過去の調査結果の内容またはその営む事業内容に関する情報その他国税庁等が保有する情報に鑑み、違法または不当な行為を容易にし、正確な課税標準等または税額等の把握を困難にするおそれその他国税に関する調査の適正な遂行に支障を及ぼすおそれがあると認める場合には、事前通知を要しない（通法74の10）。

なお、国税庁の一般納税者向けの質疑事例によれば、事前通知なしで実地調査を行なった場合であっても、運用上、調査の対象となる税目・課税期間や調査の目的等については、臨場後速やかに説明することとしている。

また、いわゆる反面調査については、事前通知をすることを義務付ける規定は存在しない。国税庁の一般納税者向けの質疑事例によれば、反面調査の場合も運用上、原則として予めその対象者に連絡することすると「一応」されている。

3. 税務調査の終了の際の手続

(1) 更正決定等をすべきと認められない旨の通知

税務署長等は、実地の調査を行なった結果、更正決定等をすべきと認められない場合には、納税義務者で当該実地調査等の相手側となった者に対し、その時点において、更正決定等をすべきと認められない旨を書面により通知する（通法74の11）。

(2) 更正決定等をすべきと認める場合における調査結果の内容の説明等

実地の調査を行った結果、更正決定等をすべきであると認められる場合には、当

該職員は、その調査結果の内容を当該納税義務者に説明する（通法74の11②）。

また、調査結果の内容を説明する際、当該職員は、当該納税義務者に対し修正申告または期限後申告を勧奨することができる（通法74の11③）。

なお、この場合には、調査の結果に関し納税義務者が納税申告書を提出した場合には不服申立てをすることはできないが更正の請求をすることはできる旨を説明するとともに、その旨を記載した書面を交付しなければならない（通法74の11③）。

（3）納税義務者の同意がある場合の税務代理人または連結親法人への通知等

前記「(1)更正決定等をすべきと認められない旨の通知」及び前記「(2)更正決定をすべきと認める場合における調査結果の内容の説明等」について、「納税義務者が連結子法人である場合」または「納税義務者に税務代理人がある4場合」には、当該納税義務者への実施に代えて、それぞれ次の者に行うことができる（通法74の11④⑤）。

① 連結子法人である場合

連結子法人（納税義務者）及び連結親法人の同意がある場合・・・その連結親法人

② 税務代理人がある場合

納税義務者の同意がある場合・・・その税務代理人

（4）再調査

前記(1)の「更正決定等をすべきと認められない旨の通知」をした後または前記(2)の「調査の結果に関し納税義務者が納税申告書を提出等」をした後においても、当該職員は、新たに得られた情報に照らし非違があると認められる場合には、当該通知を受け、または納税申告書の提出等をした納税義務者に対し、質問検査を行うことができる（通法74の11⑥）。

① 「新たに得られた情報」とは何か

通達5-7で「質問検査等を行った当該職員が、当該通知または説明を行った時点において有している情報以外の情報」であると規定されている。

要するに、調査中は資料が手許になかったが、調査終了後に他署から資料せんが送付ってきたということが想定される。

しかもその資料の内容が、活用効果が高いと見込まれる確度の高い情報である場合、その調査官は一旦終了した課税期間に対して、再度調査を実施せざるを得ないこととなる。このような場合が再調査である。

通則法改正前においても、新たに得られた資料情報の解明のため、再度調査を実施することはしばしばあった。この運用上の取扱いが法令で明確化されたわけであるが、国税庁質疑事例では次のように記載されている。「過去に調査を行った課税期間に、新たに非違につながる情報が得られ、再度調査を行うことがある。再度調

査することにつき、事前通知を行うが、再調査を行う理由について説明することはない。」

今回の通則法改正で、税務調査手続の透明化、明確化を図るものであると標榜しておきながら、逆に不透明感を与えるかのような印象があると考えられる。

4. 身分証明書の携帯等

(1) 事業を行う者の組織する団体等に対する諮問及び官公署への協力要請

国税庁等の当該職員は、必要があるときは、事業を行う者の組織する団体等に対する諮問及び官公署等に協力要請ができることとされている（通法74の12）。

(2) 身分証明書の携帯等

国税庁等の当該職員は、前記1の質問検査権の規定による質問、検査、提示もししくは提出の要求等をする場合または事業を行う者の組織する団体等に対する諮問及び官公署等への協力要請をする場合には、身分を示す証明書を携帯し、関係人の請求があったときは提示しなければならない（通法74の13）。

VIII 行政手続法との関係

1. 行政手続法の概要

(1) 行政手続法の意義

行政手続法（以下、行手法とする。）は、行政府の「処分、行政指導及び届出に関する手続に関し、共通する事項を定めることによって、行政運営における公正の確保と透明性の向上を図り、もって国民の権利利益の保護に資することを目的」（行手法1①）として、行政分野や行為主体等のいかんを問わず、行政手続全般を対象とした一般法として制定されたものである。

(2) 申請に対する処分

行政府は、許認可等をするかどうかを法令の定めに従って判断するために必要とされる審査基準を定め、原則として、これを公にしなければならない（行手法5）

なお、申請が到達してから処分するまでに通常要すべき標準処理期間を定めるよう努め、これを定めたときは、公にしなければならない（行手法6）。

また、行政府は、申請が到達したときは遅滞なく審査を開始し、かつ形式上不備がある申請については、速やかに補正を求め、または許認可等を拒否しなければならず（行手法7）、許認可等を拒否する処分をする場合には、原則として、その処分理由を示さなければならない（行手法8）。

(3) 不利益処分

行政庁は、処分基準を定め、かつ、これを公にし（行手法12）、不利益処分をしようとする場合には、原則として、聴聞の実施または弁明の機会を付与しなければならず（行手法13）、処分理由を示さなければならない（行手法14）。

(4) 行政指導

行政指導に携わる者は、その行政機関の任務または所掌事務の範囲を逸脱してはならない。さらに、相手方が行政指導に従わなかったことを理由として、不利益な取扱いをしてはならない（行手法32）。なお、行政指導に携わる者は、その相手方に対して、その行政指導の趣旨及び内容並びに責任者を明確にしなければならない（行手法35①）。さらに、相手方から書面の交付を求められたときは、行政上特別の支障がない限り、原則としてこれを交付しなければならない（行手法35②）。

(5) 届出

届出が法令に定められた形式上の要件を適合している場合は、その届出が提出後に到達したときに、その届出をすべき手続上の義務が履行されたものとされる（行手法37）。

2. 税務行政に対する行政手続法の適用関係

行政は極めて多岐に渡るものであり、一般法である行手法を全ての行政分野に一律に適用することは必ずしも適当でないことから、本来の行政権の行使と見られないもの等については、①行手法により適用除外措置が講じられており、また、独自の手続体系が形成されている特定の行政分野については、②個別法により適用除外措置が講じられている。

(1) 行政手続法により適用除外とされる処分及び行政指導

行手法により適用除外とされる国税に関する法律に基づく処分及び行政指導は、次の通りである。

- ① 国税犯則取締法に基づいて行われる処分及び行政指導（行手法3①六）
- ② 質問検査権の行使等、情報の収集を直接の目的としてされる処分及び行政指導（行手法3①十四）
- ③ 异議申立て及び審査請求に対する決定及び裁決（行手法3①十五）
- ④ 不服申立ての審査手続において法令に基づいてされる処分及び行政指導（行手法3①十六）
- ⑤ 官公庁に対する協力要請等国の機関、地方公共団体等に対する行政指導（行手法4①）
- ⑥ 税理士会及び日本税理士会連合会に対する処分であって、税理士法に基づいて行

われる処分（設立認可の取消しまたはその役員等の解任を命ずる処分を除く）（行手法 4②二）

(2) 国税通則法により適用除外とされる処分、行政指導及び届出

① 国税に関する法律に基づく処分

国税に関する法律に基づき行われる処分（酒税法上の免許関係のものを除く）については、既に通則法及び各税法において必要な範囲の手続が整備されていることから、申請に対する処分（理由の提示（行手法 8）を除く）及び不利益処分（不利益処分の理由の提示（行手法 14）を除く）に係る行手法の諸規定は適用されないとされている（通法 74 の 14①）。

② 国税に関する行政指導

国税に関する法律に基づく納税義務の適正な実現を図るために行われる行政指導（酒税法上の免許関係及び酒税の保全及び酒類業組合等に関する法律に係るもの）については、書面の交付（行手法 35②）及び複数の者を対象とする行政指導（行手法 36）の規定は適用されない（通法 74 の 14②）。したがって、a. 行政指導の一般原則（行手法 32）、b. 申請に関する行政指導（行手法 33）、c. 許認可等の権限に関連する行政指導及び d. 行政指導はその内容、責任者等を明らかにして行わなければならぬとする旨の規定（行手法 35①）については、適用される。

③ 国の機関以外の者が提出先とされている届出

国税に関する法律により義務付けられている届出については、原則として行手法 37 条が適用される。ただし、国税に関する法律に基づき國の機関以外の者が提出先（経由機関）とされている届出については、行手法 37 条は適用しない（通法 74 の 14③）。

(3) 国税に関する法律に基づく処分をする場合の理由の提示

国税に関する法律に基づく申請により求められた許認可等を拒否する処分または不利益処分をする場合は、処分の適正化と納税者の予見可能性の確保から、行手法の規定（行手法 8 または行手法 14）に基づき理由附記を実施することとされた（通法 74 の 14①）。

なお、平成 25 年において記帳義務及び記録保存義務がない個人事業者（平成 20 年から平成 24 年までの各年分において記帳義務があった者を除く）に対する所得税の更正等に係る理由附記については、記帳及び記録保存の義務化と併せて実施することとされたため、平成 25 年中は適用しないこととなった。

IX 不服審査及び訴訟

1. 行政争訟制度の概要

(1) 行政手続法の意義

① 行政争訟の種類

広く行政処分の争訟制度としては、訴訟（司法救済）と不服審査（行政救済）との二つの制度がある。これを総称して、行政争訟制度と呼んでいる。国税に関する行政争訟のうち、訴訟は行訴法を、不服審査は審査法を一般法とし、通則法及び徵収法その他の税法をその特別法としている。

② 行政争訟制度の必要性

a. 行政争訟の目的

元来、訴訟を含む広義の行政争訟制度には、二つの異なる目的がある。一つは行政権の作用に対する国民の権利利益の救済であり、他は、行政の適法性及び合目的性の保障である。しかし、行政処分が違法または不当であるとして、不服を唱える者の権利利益の救済を図ることは、すなわち誤ってされた行政を是正することに他ならないから、二つの目的を持つといえる一方、一つの目的を異なった面から評価しているものということもできる。

b. 行政上の救済の内容

権利利益の救済という見地からいえば、司法権の発動として裁判所が判断を行う行政訴訟は、①その裁判機関が独立の地位を有し、構成員に身分の保障が認められること、②その手続が厳格な対審的構造を持ち、慎重であることから、最も整備された形態であることができる。

しかし、訴訟は、その手續が慎重であるだけに迅速な処理を期待できないし、また、要する手数と費用とを考えれば、司法救済を求めるには必ずしも適当でない事件も多数ある。したがって、このような行政訴訟の前置的ないしは補完的な権利利益の救済手続として、行政機関による略式の争訟制度（不服審査制度）が持つ意義は、極めて大きいといわなければならない。

また、行政争訟の裁判を司法裁判所が行う場合には、司法権の限界としてその審理裁判の範囲はおのずから行政行為の適法、違法の問題に限られ、行政行為の当・不当の問題に及ぶことができないから、当・不当に関する争訟については、行政不服審査に独自の積極的存在理由があるということができる（審1）。

2. 不服審査

(1) 審査法と通則法

に対する不服審査の一般法ないし基本法として、審査法がある。国税に、

に関する法律に基づく処分に対する不服審査は、審査法を基本とし、その特別規定が通則法第8章第1節（不服審査）に定められている他、その他国税に関する法律にも特別規定がある（相附則3項ただし書、徵法171）。特別法優先の建前から、これらの税務行政処分には、まず通則法を除く個別税法が第一次的に適用され、次いで通則法が働き、これら国税に関する法律に別段の定めがない場合に審査法（審査法第2章第1節から第3節までを除く）が適用となる（通法4、80①）。

【参考法令・通達番号】 不基通（異）80-1

（2）不服申立てができる処分

不服申立ての対象には、行政処分と不作為とがあり、その範囲は次のとおりである（通法75、80①）。

① 行政処分

国民の権利利益の救済を重くみる観点に立てば、行政庁の処分について、できるだけ広く争訟の提起を認めることができるので、行政処分一般につき不服申立てができることとなっている（審4）。

国税に関する規定としては、国税に関する法律に基づく処分一般を不服申立ての対象とし、広く救済の途を開いている（通法75）。ただし、国犯法に基づく処分は、裁判官による慎重な審理を受けて執行されるものであるから、不服申立てはできないことしている（通法76二）。

【参考法令・通達番号】 不基通（異）75-1

② 不作為

不作為とは、行政庁が、法令に基づく申請に対し、相当の期間内に何らかの処分その他公権力の行使に当たる行為をすべきに関わらず、これをしないことをいう（審2②）。法令に基づく申請には、更正の請求のように、実体が申請であるものも含まれるが、単に行政庁の権限の発動を促すにとどまる陳情は含まれない。

（3）不服申立の種類

不服申立制度は、簡易迅速な手続による納税者の権利、利益の救済手段であり、これには異議申立てと審査請求がある。

① 異議申立て

国税の賦課徴収について税務署長や国税局長の行った処分に不服のある者は、処分があったことを知った日（その処分に係る通知を受けたときは、その受けた日）の翌日から2月以内に、それぞれ処分をした者に対して異議申立てをすることができる（通法75①、77①）。

処分は、ほとんどの場合税務署長が行うため、異議申立ては税務署長あてに行われるのが普通である。

不服申立て制度は、簡易迅速な手続による納税者の権利、利益の救済手段であり、これには異議申立てと審査請求がある。

① 異議申立て

国税の賦課徴収に関して税務署長や国税局長の行った処分に不服のある者は、処分があつたことを知った日（その処分に係る通知を受けたときは、その受けた日）の翌日から2月以内に、それぞれ処分をした者に対して異議申立てをすることができる（通法75①、77①）。

処分は、ほとんどの場合税務署長が行うため、異議申立ては税務署長あてに行われるのが普通である。ただ、国税局や国税庁の職員が調査を行い、それに基づいて税務署長が処分した場合には、税務署長ではなく国税局長または国税庁長官に対して異議申立てをする（なお、国税局等の職員が調査したということは、不服申立ての相手先とともに、更正、決定の通知書に書かれている）（通法75②）。

更正、決定の通知書には、不服申立てができる旨や、申立ての相手先、申立期間が教示されることになっているので（審57）、それに従って異議申立書が作られる。

② 審査請求

これは、国税不服審判所長に対して行う不服申立てであって、次のような場合に行うことができる。請求期間は、異議申立てについての決定を経た後に行う審査請求については、異議決定書の謄本の送達があつた日の翌日から1月以内（通法77②）、異議申立てを経ずにできる審査請求については、処分があつたことを知った日の翌日から2月以内である（通法77①）。

- a. 税務署長や国税局長に対する異議申立てについて決定があり、その決定になお不服があるとき（通法75③）
- b. 異議申立てをしてから3月を経過しても異議申立てについての決定がないとき（通法75⑤）
- c. 国税局長から処分を受けたとき、青色申告者が更正を受けたとき、更正決定通知書に異議申立てができる旨の教示をしなかつたとき、その他異議申立てをしないで審査請求することにつき正当な理由があるとき（これらの場合は、税務署長等に対する異議申立てをせずに、直接国税不服審判所長に対する審査請求ができる。これを「始審的審査請求」という）（通法75①二ロ、④）

なお、審査請求についての裁決は、担当審判官及び参加審判官の議決に基づいて、国税不服審判所長が行う（通法98③）。

(4) 不服申立てができる者及び不服申立て先

① 不服申立てができる者

処分について不服申立てができる者は、不服申立ての対象となる国税関係処

分について不服がある者であり（通法75①）、税務官庁の違法または不当な処分により、直接自己の権利または法律上の利益を侵害された者に限られるが（審1①、行政訴9、10）、処分の直接の相手方のみならず、例えば差押処分のあった財産に担保を有する者のように第三者もこれに含まれる場合がある。

また、不作為についての不服申立てができるのは、法令に基づきその不作為に係る処分その他の行為を申請した者に限られる（審7）。

【参考法令・通達番号】 不基通（異）75-2

② 不服申立て先

a. 異議申立て

異議申立ては、原則として、その対象となる処分をした行政庁（原処分庁という）に対して行う（通法75①⑥）。

なお、税務署長がした処分で、その処分に係る事項の調査が国税庁または国税局の職員によってされた旨の記載がある書面により通知された者の異議申立ては、その調査が国税庁の職員であるときは、国税庁長官に、国税局の職員であるときは、国局長に対して行う（通法75②、82）。

b. 審査請求

国税に関する法律に基づく処分についての審査請求は、国税不服審判所長に対して行う（通法75、88）。

(5) 不服申立て期間

不服申立てができる期間については、通則法は審査法とは別個に規定しているが、ほぼ同様な期間を定めている（通法77）。不服申立期間経過後においても、不服申立てをすること自体は可能であるが、国税不服審判所長等は、異議申立書または審査請求書を受理し、不適法な不服申立てとして「却下」の決定または裁決を行い、それを通知することになる。

不服申立ては、不服申立てに係る処分があったことを知った日（その処分に係る通知を受けたときは、その受けた日）の翌日から起算して、異議申立て及び始審的審査請求にあっては2月以内に、また、審査請求にあっては異議決定書の謄本の送達のあった日の翌日から起算して1月以内にしなければならない（通法77①②）。

ただし、天災その他上記の期間内に不服申立てをしなかったことについて、やむを得ない理由があるときは、その理由がやんだ日の翌日から起算して7日以内に不服申立てをすることができる（通法77③）。

また、不作為についての不服申立ては、その不作為が継続している間はいつでもすることができます。

【参考法令・通達番号】 不基通（異）77-1～-4

(6) 不服申立ての提起

不服申立てはその種類に従い異議申立書または審査請求書を提出して行う（通法81①、87①）。

(7) 不服申立ての審理手続

① 形式審理

不服申立てがあったときは、まず不服申立ての要件を充たしているかどうかの審理（形式審理）を行い、要件を充たしているときに、初めて内容について審理（実質審理）を行う。

② 口頭意見陳述

不服申立て人から口頭で意見を述べたい旨の申出があったときは、その機会を与えるべきではない（通法84①、101①）。

【参考法令・通達番号】 不基通（異）84-4

③ 答弁書の提出

国税不服審判所長は、審査請求書を受理したときは、原処分庁から、審査請求の趣旨及びその理由に対応する原処分庁の主張を記載した答弁書正副二通を提出させ（通法93①②③④⑤）、副本は審査請求人に送付する（通法93⑥）。

【参考法令・通達番号】 不基通（異）93-1

④ 閲覧請求

審査請求人は、担当審判官に対し、原処分庁から提出された書類その他の物件の閲覧を求めることができる（通法96②）。

⑤ 調査

異議申立てに対する審理上必要があるときは、各税法に定める質問検査権を行使することができる。また、審査請求に対する審理上必要があるときは、担当審判官は、審査請求人または関係人その他の参考人に対して質問をしたり、帳簿書類その他の物件につき提出を求め、または検査をすることができる（通法97①②）。

⑥ 決定または裁決

a. 決定または裁決の態様

異議申立てに対しては決定、審査請求に対しては裁決が行われる。異議申立てが前置されている場合の審査請求の裁決は、異議申立ての決定後の処分についてされる。その決定または裁決の態様は次の通りである。

a) 却下

不服申立てが、法定の不服申立期間経過後にされたとき、その他形式的要件を欠く不適法なものであるときには、実質審理を拒否して却下する（通法83①、92）。

b) 舍却

不服申立てに理由がなく、原処分が相当であると認められるときには舍却する（通法83②、98①）。

c) 認容

不服申立てについて理由があるときには、原処分の全部若しくは一部を取り消し、またはこれを変更する（通法83③、98②）。

b. 決定または裁決の手続

不服申立てに対する決定または裁決は、その理由を詳細に記載した（不服申立人の便宜を考慮して、申立人の不服の理由に対応して記載する他、原処分を維持する場合には、その処分を正当とする理由をも記載する）異議決定書または裁決書の謄本の送達により行う（通法84③④⑤、101）。

なお、異議決定書（原処分の全部を取り消すとき及び異議審理庁が国税庁長官のときは除く）には、国税不服審判所長に対し審査請求ができる旨及び審査請求のできる期間を記載する（通法84⑥）。

【参考法令・通達番号】 不基通（異）83-1、-2、84-10、-14、-17

(8) 不服申立てと原処分の執行

不服申立てがあった場合に、直ちにこれによる原処分の執行または手続の続行を停止することはしていない（通法105①本文）。これは、そうでないと行政の運営を不当に害し、または国税徴収の公平を破る結果となるおそれがある多分にあるであろうし、濫訴の弊を生じ、単に行政処分の執行に障害をもたらすばかりでなく、争訟制度そのものの機能を損なうことになるからである。しかし反面、このことを恐れるあまり執行の停止を全く認めないこととすると、不服申立人が有利な決定または裁決を勝ち得ても、その実効を伴わない場合が起り得る。

そこで通則法は、執行不停止を原則としながらも、差押財産の換価の禁止を原則として、納税者の権利利益の保護に努めることとし、また、担保の提供があれば新たな差押をしないこととする他、既に差押している財産の差押解除ができることとした。更に、通則法は審査法にならって、職権による執行停止に加えて、不服申立人に執行停止の申立権を認めることとしている（通法105）。

【参考法令・通達番号】 不基通（異）105-1～-3

3. 訴訟

(1) 行政訴訟の概要

行政事件訴訟は、全て司法裁判所の管轄に属し（憲法76①②）、その手続などは、行政事件訴訟についての一般法たる性格を持つ行訴法の定めるところによる。国税の処分に関する訴訟についても、通則法第8章第2節（訴訟）及び他の国税に関する法律に別段の定めがあるときを除き、行訴法その他一般の行政事件訴訟に関する法律の定めるところによることとしている（通法114）。

行訴法の概要は、次のとおりである。

① 訴訟の種類

行政事件に関する訴訟を抗告訴訟、当事者訴訟、民衆訴訟及び機関訴訟に分類し（行訴法2）、このうち基本的形態である抗告訴訟を、更に①処分の取消しの訴え、②裁決の取消しの訴え、③無効等確認の訴え、④不作為の違法確認の訴え、⑤義務付けの訴え及び⑥差止めの訴えに区分している（行訴法3）。税務訴訟の多くは、このうちの抗告訴訟すなわち行政庁の公権力の行使に関する不服の訴訟である。

なお、行政事件訴訟に関し、行訴法に特別の定めがない事項は、民事訴訟の例による（行訴法7）。

② 判決など

判決は、裁判所が原則として口頭弁論を経て、一定の方式を備えた判決原本を作成し、これに基づいて言い渡される。裁判の審理に際しては、各種の尋問、その他証拠調べなどの慎重な手続が行われる。判決に対しては、審級に従い、控訴、上告することによって更に争うことができる。

(2) 不服申立ての前置

国税についての処分の取消しを求める訴えの提起は、原則として、不服申立ての決定または裁決を経た後6月以内にしなければできない（不服申立て前置主義、通法15①本文、行訴法14①）。この不服申立ての前置を要することとした趣旨は、次の通りである。

- ① 税法に基づく処分は、毎年、大量に反復して周期的に行われ、また課税処分などの争いは大部分が事実の認定に関するものであるため、税務職員の知識と経験を生かして、原処分庁がもう一度原処分の見直しを行うことにより、国税不服審判所または裁判所の負担を軽くすること
- ② 税法が多分に複雑で専門的なため、不服審査の段階で争点を整理することは、行政の統一的な運用に役立ち、また訴訟に移行した場合に裁判所の審理が容易になること
- ③ 不服申立ては、訴訟と異なり、費用や手間が少なく簡易に権利利益の救済を図ることができること

X 罰則

1. 税務職員の守秘義務違反

通則法は、国税の調査または国税の徴収に関する事務に従事している者また

は従事していた者による守秘義務違反について、統一的な罰則規定（2年以下の懲役または100万円以下の罰金）を設けている（通法126）。

2. 検査忌避犯、虚偽帳簿書類提示犯

通則法は、審査請求の審理の適正を期するため、質問及び検査の拒否等の罰則の規定を設けている（通法128（旧127）、129（旧128））。なお、この規定は刑法に対する特別法であり（刑法8）、これらに該当する行為があったときは、国税不服審判所長が告発を行う（刑訴法239②）。

（1）質問及び検査等の拒否等の罰

担当審判官の行う審理のための質問に対して答弁せず、もしくは偽りの答弁をした者、または帳簿書類その他の物件の検査を拒み、妨げ、もしくは忌避し、または帳簿書類で偽りの記載若しくは記録をしたものを提示した者は、30万円以下の罰金に処せられる（通法97条4項に規定する審査請求人等を除く。）。

（2）両罰規定等

人の代表者、法人・個人の代理人、使用人その他の従業者が、その法人・個人の業務または財産に関して、上記（1）の違反行為をしたときは、その行為者が罰せられる他、その法人・個人にも罰金刑が科せられる。

| | | | | | |
|-------|-----|---------|-----|----------|-----|
| 国税通則法 | 通法/ | 国税徵収法 | 徵法/ | 法人税法 | 法法/ |
| 所得税法 | 所法/ | 相続税法 | 相法/ | 消費税法 | 消法 |
| 酒税法 | 酒法/ | 租税特別措置法 | 措法/ | 国税通則法施行令 | 通令/ |

（参考文献）

- ①金子 宏 「租税法（第18版）」（2013年 弘文堂）
- ②志場 喜徳郎、荒井 勇、山下 元利、茂串 俊
「国税通則法精解（平成25年改訂）」（2013年 一般財団法人大蔵財務協会）
- ③黒坂 昭一
「図解 国税通則法（平成25年版）」（2013年 一般財団法人大蔵財務協会）
- ④川田 剛 「平成25年度版 基礎から身につく国税通則法」（2013年 一般財団法人大蔵財務協会）
- ⑤黒坂 昭一
「新訂 Q&A 国税通則法詳解」（2012年 清文社）
- ⑥務大学校講本 「国税通則法」

- ⑦中里 実、弘中 聰浩、渕 圭吾、伊藤 剛志、吉村 政穂
「租税法概説」（2011年 有斐閣）

@税経通信2013年1月号 (Vol. 68/No. 1/963)

特集 I 質問検査権

小畠 孝雄「質問検査権に係る新規定の内容」

特集 II 事前通知

安部 和彦「事前通知の新規定の内容」

菅原 英雄「無予告調査に関する新規定の根拠と実際」

特集 III 調査終了と再調査

今井 康雄「税務調査終了通知と再調査の新規定の内容」

八重樫 巧「再調査を行う前提となる「新たに得られた情報に照らし非違があると認められるとき」

特集 IV 処分の理由附記と更正の請求期間

橋本 浩史「処分の理由附記と更正の請求期間延長の改正内容」

国税基本法 法律第2679号1974年12月21日制定(基本通則付則：1985年2月1日付施行)

国税徵収法 法律制82号1949年12月20日制定(基本通則付則：1981年9月1日付施行)

II 国税賦課および徵収に関する基本法(主題/韓国)

I 総説

韓国の租税法体系は、日本、ドイツ、オーストリア等と同様に、共通的で一般的な事項を規定した租税通則法律と、各細目について具体的な事項を規定した租税実体法律とで区分することができる。

韓国租税法の基本原則は①租税法律主義、②租税平等主義、③信義誠実の原則で構成されており、①租税法律主義では、最も核心的内容である課税要件法定主義、課税要件明確主義、遡及課税禁止原則を挙げることができる。法律の根拠なしに国家は租税を賦課、徵収できない。これは普通、代表なければ課税ない(*no taxation without representation*)という言葉で表現されている。韓国では「すべての国民は法律が定めるところにより、納税の義務を負う」(憲38)、「租税の種類と税率は法律で定める」(憲59)と憲法が規定しているように、これはまさに租税法律主義を宣言しているということである。

②租税平等主義の核心事項である実質課税の原則は、租税法のみにある固有な法原則である。課税の対象になる所得、収益、財産、行為または取引の帰属が名義にあるだけで、事実上帰属する者が別にある場合には、事実上帰属する者を納税義務者として税法を適用する(国基法14①)。これが帰属に関する実質主義である。これを米国のHolmes判事は「木と果実の理論」(tree and fruit theory)を借りて、次のように表現している。

「木の果実をそれが実った木から、他の木に帰属させることはできない」

③信義誠実の原則は、法と道徳を調和させて社会生活を信義と信頼に沿った共同生活になるようにしようとしていることで、国税基本法はこのような信義則の法原則を税法の領域に受け入れ「納税者がその義務を履行する場合には、信義によって誠実にしなければならない。税務職員が職務を遂行する場合もまた、これと同様である」(国基法⑯)と規定し、また信義則の具体的姿だと見ることができる禁反言(Estoppe 1)の原則に関しては「税法の解釈や国税行政の慣行が一般的に納税者に受け入れられた後には、その解釈や慣行による行為または計算は正当なこととみなしう、新しい解釈や慣行によって遡及して課税されない」(国基法18③)と規定している。

II 国税賦課

1. 総則

(1) 目的

国税基本法は、国税に関する基本的で共通の事項と、違法または不当な国税処分に対する不服手続きを規定することによって、国税に関する法律関係を明確にして、課税を公正にし、国民の納税義務の円滑な履行に尽くすことを目的とする(国基法1)。

(2) 期間

‘期間’とは、ある時点である時点までの続いた時間を指し、‘期限’というのとは法律行為の効力発生・消滅や債務履行のために決まった一定の時点をいう。

① 期間の計算方法

国税基本法または税法で規定する期間の計算は、国税基本法またはその税法に特定の規定があるものを除き、民法に従う(国基法4)。このような期間計算に関する民法の規定は次の通りである。

a. 起算点

期間を日・週・月・年で定めた時には期間の初日は算入しない(民157、158)。

b. 満了点

期間を日・週・月・年に定めた時には期間末日の終了で期間が満了する(民法159)。

期間を日・週・月・年に定めた時には暦により計算する(民法160)。

② 期限の特例

a. 申告などの期限が公休日等である場合

国税基本法または税法で規定する申告、申請、請求、その他に書類の提出、通知、納付、または徴収に関する期限が公休日、土曜日や勤労者の日である場合には、公休日、土曜日または勤労者の日の翌日を期限とする(国基法5①)。

b. 国税情報通信網が障害で稼動が停止した場合

国税基本法または税法で規定する申告期限日や納付期限日に、国税情報通信網が停電、通信上の障害、プログラムのエラー、その他やむを得ない事由で国税情報通信網の稼動が停止し、電子申告や電子納付をできない場合には、その障害が復旧して申告または納付することができるようになった日の翌日を期限とする(国基法⑤③、国基令1の2①)。

③ 書類提出の効力発生時期

一般的に書類送達の効力は、該当書類が相手方に到達した日に発生する(到達主義)。

a. 郵便による書類提出の場合

郵便で課税標準申告書、課税標準修正申告、更正請求書または課税標準申告・

課税標準修正申告・更正請求と関連した書類を提出した場合、郵便法による通信日附印がつけられた日に申告されたとみなす(発信主義特例)（国基法5の2①）。

b. 電子申告の場合

課税標準申告書・課税標準修正申告等を、国税情報通信網を利用して提出する場合には、国税情報通信網に入力された時に申告されたとみなす(国基法5の2③、国基令1の3②、③)。

④ 期限の延長

天災地変等による期限延長

a. 概要

次のうちいずれか一つに該当する事由で、国税基本法または税法で規定する申告、申請、請求、その他書類の提出、通知、納付を定めた期限までできないと認める場合や納税者が期限延長を申請した場合に、管轄税務署長はその期限を延長することができ、これは期間延長に関しても準用する(国基法6、国基令2①、③)。

- i) 天災地変が発生した場合
- ii) 納税者が火災、戦禍、その他の災害を被ったり、盜難にあった場合
- iii) 納税者またはその同居家族の病が重かったり、死亡し喪中である場合
- iv) 納税者がその事業において深刻な損害を被ったり、その事業が重大な危機になった場合(納付の場合のみ該当する)
- v) 停電、プログラムのエラー、その他やむを得ない事由で韓国銀行および通信官庁の情報通信網の正常な稼動が不可能な場合
- vi) 金融会社または通信官庁の休業、その他やむを得ない事由で正常な税金納付が困難であると国税庁長が認める場合
- vii) 権限のある機関に帳簿や書類が押収または留置された場合
- viii) 納税者の状態、経済的事情等を考慮し、期限の延長が必要だと認められる場合で、国税庁長が定める基準に該当する場合(納付の場合のみ該当する)
- ix) 上記 ii)、 iii) または vii) に準ずる事由がある場合

b. 期限延長の手続き

期限の延長を受けようとする者は、期限満了日3日前までに文書で管轄税務署長に申請しなければならない。この場合、管轄税務署長は期限延長を申請する者が、期限満了日3日前まで申請できないと認める場合には、期限の満了日まで申請するようにすることができる(国基法6③)。

一方、納付期限を延長する場合、管轄税務署長は納付する金額に相当する担保の提供を要求することができる。

1) 送達遅延にともなう納付期限の延長

納税告知書または督促状を送達した場合に次のうち、いずれか一つに該当する場合には、到達した日から14日が過ぎた日を納付期限とする(国基法7①)。

(a) 到達した日にすでに納付期限が過ぎていた場合

(b) 到達した日から14日以内に納付期限になる場合

ただし、納期前徴収のための告知の場合、次のうちいずれか一つに該当する日を納付期限とする(国基法7②)。

(c) 該当告知書が到達した日にすでに納付期限が過ぎていた場合：その到達した日

(d) 該当告知書が到達した後、納付期限が到来した場合：その到来する日

(3) 書類の送達

‘書類の送達’とは、国税に関する行政処分の内容およびこれに対し関連する事項を当事者または利害関係人に文書で知らせる手続きをいう。

① 送達を受けなければならない者と送達場所

a. 送達を受けなければならない者

国税基本法または税法による書類は原則的にその名義人に送達する(国基法8①)。この場合、連帯納税義務者に書類を送達する時にはその代表者を名義人とする。ただし、納税の告知と督促に関する書類は連帯納税義務者皆にそれぞれ送達しなければならない(国基法8②)。

b. 送達場所

国税基本法または税法にともなう書類は、名義人の住所・居所・営業所または事務所に送達しなければならない。ただし、送達を受けなければならない自宅住所または営業所のうちで、送達場所を政府に申告した場合には、その申告された場所に送達しなければならず、これを変更した場合にもまた同様である(国基法9)。

② 送達の方法

a. 原則的な方法：交付送達・郵便送達および電子送達

(a) 交付送達

これは該当行政機関の所属公務員が‘送達場所’で‘送達を受けなければならない者’に書類を交付する方法である(国基法10③)。

(b) 郵便送達

これは郵便局を通じて送達することをいうが、原則的に書留郵便でも一般郵便でも関係ない。この場合、納税の告知、督促、滞納処分または税法にともなう政府の命令に關係する書類の送達を郵便とする場合には、書留郵便でしなければならない(国基法10②、国基令6の5)。

(c) 電子送達

これは情報通信網を利用した送達をいい(国基法8①)、書類の送達を受けな

ければならない者が申請した場合にのみ該当する。

b. 例外的な方法：公示送達

‘公示送達’とは、交付や郵便の方法で送達が不可能な場合に、書類の主な内容を公告することによって送達に替える手続きである。公示送達が成立すれば、送達を受けなければならない者に非常に不利な結果になることがあるので、その要件を厳格に解釈しなければならない。

(a) 公示送達の事由(国基法11①、国基令7の2)

- i) 住所または営業所が国外にあって送達することが困難な場合
- ii) 住所または営業所が明らかでない場合
- iii) 書類を書留郵便で送達したが、受取人が不在中であると確認され、返送されることによって納付期限内に送達が困難だと認められる場合
- iv) 税務公務員が二回以上納税者を訪問して、書類を交付しようとしたが受取人が留守中だと確認され、納付期限内に送達が困難だと認められる場合

(b) 公示送達の方法(国基法11②)

i) 税務署、国税情報通信網、該当書類の送達場所を管轄する特別自治市・特別自治道・市・郡・区の掲示板やその他適切な場所に掲示する方法。この場合、国税情報通信網を利用して公示送達をする場合には他の公示送達方法と一緒にしなければならない。

ii) 官報または日刊新聞に掲載する方法

③ 送達の効力発生時期

a. 交付・郵便および電子送達の場合：到達主義

送達の方法により、送達する書類は送達を受けなければならぬ者に到達した時点から効力が発生する。ただし電子送達の場合には、送達を受ける者が指定した場合には、送達を受ける者が指定した電子郵便住所に入力された時点で、送達を受ける者に到達したとみなす(国基法12①)。

b. 公示送達の場合

公示送達の場合には、書類の主な内容を公告した日から14日が経過すれば書類送達されたとみなす(国基法11①)。

(4) 人格

‘人格’とは権利義務の主体になることができる地位または資格をいい、「権利能力」ともいう。納税義務者も租税法律関係の当事者として法律上の権利義務の主体であるから当然、人格がある存在に限定される。

① 法人とみなされる団体

a. 常に法人とみなされる団体

法人でない団体のうち、次のうちいずれか一つに該当し、収益を構成員に分配しないことで法人とみなし、国税基本法と税法を適用する(国基法13①)。

(a) 主務官庁の許可または認可を受けて設立され、または法令により主務官庁に登録した社団、財団、その他団体として登記されないこと

(b) 公益を目的に出資された基本財産がある財団として登記されていないこと。この規定により法人とみなされる団体は性質上、非営利法人に該当する。

b. 申請により法人とみなされる団体

上記規定により法人とみなされる団体以外の法人とみなされない団体のうち、次の要件を全て備えた場合、代表者や管理人が管轄税務署長に申請して承認を受けることで法人とみなし、国税基本法と税法を適用する(国基法13②)。

(a) 団体の組織と運営に関する規定をもって、代表者や管理人を選任していること

(b) 団体自身の計算と名義で収益と財産を独立的に所有・管理すること

(c) 団体の収益を構成員に分配しないこと

② 法人とみなされる団体の納税義務履行方法

法人とみなされる団体の国税に関する義務は、その代表者や管理人が履行しなければならず、該当団体は国税に関する義務履行のために代表者や管理人を選任したり、変更申告をしようとする場合には、管轄税務署長に文書で申告しなければならない(国基法13⑤、国基令9)。

③ 法人でない団体に対する個別税法にともなう取扱い

a. 法人税法

法人としてみなす法人格のない団体は、法人税法による非営利法人とみなす(法法1 (2) (ア))。したがって、収益事業で発生する所得についてのみ法人税納税義務を負う。

b. 所得税法

法人としてみなす団体以外の法人でない団体は居住者としてみなす。したがって所得税が課税される(所法2②、所令3の2)。

c. 相続税および贈与税法

法人でない団体のうち、法人としてみなす団体は相続税および贈与税法では、非営利法人とみなす。したがってこのような団体は、営利法人とは違って原則的に相続税または贈与税納税義務を負う(相贈法4⑦)。

d. 付加価値税法

付加価値税法は、法人とみなされない団体の取り扱いに関する明文規定を置いていない。したがって国税基本法により、これを法人としてみなす場合には、その団体が独立して付加価値税納税義務を負い、法人とみなされない場合には、共同事業者として付加価値税に対して連帯納税義務を負う。

2. 国税賦課と税法適用

(1) 国税賦課の原則

‘国税の賦課’とは、すでに成立した納税義務を確定することをいう。したがって国税賦課の原則とは、このような納税義務確定過程で守らなければならない原則を示す。

① 実質課税の原則

‘実質課税の原則’とは、法的形式や外観に関係なく実質により税法を解釈して課税要件事実を認めなければならないという原則である。これは実質と乖離した法形式を通して、租税負担を回避する行為を防止して、負担能力にともなう課税を実現しようとしているから、租税平等主義をより具体化した原則であると理解されている。

a. 国税基本法の規定

(a) 帰属に関する実質主義

課税の対象になる所得、収益、財産、行為または取引の帰属が名義であるだけで、事実上帰属する者が別にいる場合には、事実上帰属する者を納税義務者とし税法を適用する(国基法14①)。

(b) 取引内容に関する実質主義

税法のうち、課税標準の計算に関する規定は所得、収益、財産、行為または取引の名称や形式に関係なくその実質内容により適用する(国基法14②)。

(c) 租税回避防止のための経済的実質主義

第三者を通した間接的な方法や、二以上の行為または取引を経る方法で、国税基本法または税法の恩恵を不当に受けるためのものであると認定される場合には、その経済的実質内容により当事者が直接取引をしたとみなし、連続した一つの行為または取引したことからみて、国税基本法または税法を適用する(国基法14③)。

b. 実質課税原則の限界

実質課税原則は、租税平等主義を実現するために必要不可欠な原則であるが、これを無制限に適用する場合には、納税者の法的安定性と予測の可能性を侵害する危険性がある。したがって、実質課税の原則はあくまでも租税法律主義に対する侵害を最少化するように制限的に適用されなければならないであろう。

② 信義誠実の原則

納税者がその義務を履行する時には信義により誠実にしなければならない。税務公務員が職務を遂行する時にもまた同じである(国家の基本法15)。これを‘信義誠実の原則’または‘信義則’という。

a. 適用対象者

信義則は課税官庁と納税者双方にその遵守が要求される。

b. 適用要件

- (a) 納税者の信頼の対象になる課税官庁の公的見解表示がなければならない。
- (b) 紳税者が課税官庁の見解表示を信頼して、その信頼に納税者の帰責事由があつてはならない。
- (c) 紳税者が課税官庁の見解表示に対する信頼を基礎として、どのような行為をもしなければならない。
- (d) 課税官庁が、当初の見解表示に反する適法な行政処分をしなければならない。
- (e) 課税官庁のそういう背信的処分によって納税者が不利益を受けなければならない。

c. 効果

以上と同じ要件の充足が立証されれば、課税官庁の処分が本来適法であるにもかかわらず信義則違反により取消になることができる行政処分になる。

d. 信義則の限界

このように信義則は合法性を犠牲にして信頼利益を保護しようとする原則であるから、根本的に租税法律主義と矛盾する。したがって、信義則は合法性の貫徹という一般的・抽象的要請をあきらめることによって喪失される法益より、信頼利益の保護価値がより大きいと認められる個別的事案に限定して適用される。

③ 根拠課税の原則

‘根拠課税の原則’とは、帳簿など直接的な資料に立って納税義務を確定しなければならないという原則である。その趣旨は根拠が不充分な課税を防止し、納税者の財産権が不当に侵害されないようにするためにある(国基法16①②③④⑤)。

④ 租税減免の事後管理

政府は、国税を減免した場合、その減免の趣旨を成就し国家政策を遂行するため必要だと認定すれば、税法で定めるところにより減免した税額に相当する資金または資産の運用範囲を定めることができる。そしてその運用範囲を免れた資金または資産に相当する減免税額は税法で定めるところにより減免を取消して徴収することができる(国基法17)。

(2) 税法適用の原則

‘税法の適用’とは、税法規定の意味を明確にして具体的な事実がこのような法規定に該当するかを確認し、この両者を結びつけて法律効果を発生させる過程をいう。

① 財産権不当侵害禁止の原則

税法を解釈・適用する場合には課税の公平と該当条項の合目的性に照らして納税者の財産権が不当に侵害されないようにしなければならない(国基法18①)。

② 遅及課税禁止の原則

a. 国税基本法の規定

(a) 立法上の遅及課税禁止

国税を納付する義務が成立した所得、収益、財産、行為または取引に対しては、その成立後の新しい税法により遅及して課税しない。その趣旨は納税者の既得権を尊重して法的安定性と予測可能性を保障するためにある(国基法18②)。

(b) 行政上の遅及課税禁止

税法の解釈や国税行政の慣行が一般的に納税者に受け入れられた後には、その解釈や慣行による行為または計算は正当なことであるとみなし、新しい解釈や慣行によって遅及して課税されない(国基法18③)。

b. 有利な遅及効

有利な遅及効は認められるということが通説である。遅及課税禁止の原則は納税者の法的安定性と信頼利益を保護するためのものであり、納税者にむしろ有利な遅及効はこのような趣旨に反しないためである。

c. 真正遅及と不真正遅及

既に成立した納税義務に対して遅及課税すること(真正遅及)は禁止されるが、課税期間中に法律の改正や解釈の変更がある場合、すでに進めた課税期間分に対して遅及課税すること(不真正遅及)は許容される。

③ 税務職員の裁量の限界

税務職員が裁量で職務を遂行する時には、課税の公平と該当税法の目的に照らして一般的に妥当だと認められる限界を厳守しなければならない(国基法19)。

④ 企業会計の尊重

税務職員が国税の課税標準を調査・決定する時には、該当納税義務者が継続して適用している企業会計の基準または慣行として一般的に公正・妥当だと認められるものは尊重しなければならない。ただし、税法に特別な規定がある場合は、その限りでない(国基法20)。

3. 納税義務

(1) 納税義務の成立

‘納税義務の成立’とは、各税法で規定している課税要件が満たされることによって納税義務が客観的に生じることをいう。

① 課税要件

‘課税要件’とは、納税義務の成立に必要な法律上の要件をいう。このよう

な課税要件がみたされる時点、すなわち課税物が納税義務者に帰属することによって、税法が定めるところにより、課税標準の計算および税率の適用が可能になる時点で納税義務が成立する(国基法21-0…1)。

1) 納税義務者

税法に基づいて、国税を納付する義務のある者をいう(国基法 2 (9))。

2) 課税物件とその帰属

“課税物件”とは、租税法規が課税対象として定めている物件・行為または事実をいう。そして“課税物件の帰属”とは、これらの課税物件と納税義務者との結合関係をいう。

3) 課税標準と税率

“課税標準”とは、税法に基づいて直接、税額算出の基礎となる課税物件の数量または価額である(国基法2 (14))。一方“税率”とは、課税標準に対する税額の割合をいう。

② 納税義務の成立時期

課税要件を構成する個々の事実は、一度に発生するのではなく、それぞれが隨時発生する。これらが完全に備わったとき、はじめて課税要件が充足されるが、その時点がまさに“納税義務の成立時期”である(国基法21)。

a. 原則的な成立時期

| 区分 | 納税義務の成立時期 | |
|-----|----------------------------|---|
| 期間税 | 所得税 | 課税期間が終了した時 |
| | 法人税 | |
| | 付加価値税 | |
| 随時税 | 相続税 | 相続が開始した時 |
| | 贈与税 | 贈与により財産を取得した時 |
| | 総合不動産税 | 課税基準日(毎年6月1日) |
| | 個別消費税・酒税 及び交通・エネルギー・環境税 | 課税物品を製造場から搬出したり、販売店で販売した時、課税場所に入場したり、課税遊興施設での遊興飲食行為をした時、または課税営業所で営業行為をした時 |
| | 印紙税 | 課税文書を作成した時 |
| | 証券取引税 | 当該売買取引が確定した時 |
| その他 | 教育税 | 国税に賦課される教育税：当該国税の納税義務が成立した時 |
| | | 金融保険業者の収益金額に賦課される教育税：課税期間が終了した時 |
| | 農漁村特別税 | 本税の納税義務が成立した時 |
| 加算税 | | 加算する国税の納税義務が成立した時 |

b. 例外的な成立時期

| 区分 | 成立時期 |
|----------------------------|---------------------|
| 源泉徴収する所得税・法人税 | 所得金額や収入金額を支払った時 |
| 納税組合が徴収する所得税または予定申告納付する所得税 | 課税標準となる金額が発生した月の末日 |
| 中間予納する所得税・法人税 | 中間予納期間が終了した時 |
| 予定申告期間・予定賦課期間に対する付加価値税 | 予定申告期間・予定賦課期間が終了した時 |
| 随時賦課して徴収する国税 | 随時賦課する事由が発生した時 |

(2) 納税義務の確定

“納税義務の確定”とは、既に成立した納税義務に対して課税要件事実を把握して税法を適用して課税標準と税額を計算する等その内容を具体的に確認する手続である。

① 確定の方式

a. 原則：手続による確定

(a) 政府賦課制度

これは確定の権限を課税権者にのみ付与している制度である。これは伝統的な方法として、現在相続税・贈与税、総合不動産税(申告納付方式を選択しなかった場合)に適用されている。この制度では、政府による賦課処分、つまり“決定”により納税義務が確定され、具体的にはその決定通知書が納税義務者に到達した時点で確定の効力が発生する。

(b) 申告納税制度

これは、確定の権限を一次的に納税義務者に付与して、課税権者の確定権は二次的・補充的な地位に留保する制度である。現在わが国では、所得税・法人税・付加価値税・総合不動産税(申告納税方式を選択した場合)・個別消費税・酒税・証券取引税・教育税及び交通・エネルギー・環境税にこの制度を採用しているが(国基令10の2(1))、それにとどまらず、その適用範囲はもっと広くなることが期待されている。この制度では、納税義務者の課税標準申告により課税義務が確定する。

b. 例外：自動確定

次の国税は、納税義務が成立する時に特別な手続なしで確定する(国基法22②)。

(a) 印紙税

(b) 源泉徴収する所得税・法人税

(c) 納税組合が徴収する所得税

(d) 中間予納する法人税

② 更正等の効力

税法に基づいて当初確定した税額を増加させる更正は、当初確定した税額に関する国税基本法または税法に規定する権利・義務関係に影響を及ぼさないし、税法に基づいて当初確定した税額を減少させる更正は、その更正により減少した税額以外の税額に関する国税基本法または税法に規定する権利・義務関係に影響を及ぼさない(国基法22の2)。

(3) 納税義務の消滅

成立または確定した納税義務は様々な原因で消滅するが、その具体的な事由は次の通りである(国基法26)。

| 区分 | 消滅事由 | 内容 |
|-------------------|-------|--|
| 要件を満たし 消滅する場合 | 納付 | 税額を国庫に納入すること |
| | 充当 | 納付する国税等と国税払戻金と相殺 公売代金で滞納額に充当 |
| 要件を満たさず 消滅する場合 | 賦課の取消 | 有効に行われた賦課処分を当初の処分 時点に遡及して効力を喪失させる処分 |
| | | 国税賦課の除斥期間の満了 |
| | | 国税徴収権の消滅時効の完成 |

① 国税賦課の除斥期間

国税賦課の除斥期間とは、国家が決定・更正決定・再更正決定と賦課消滅をすることができる期間を意味するものである。万一これらの除斥期間がない場合、国家は永遠に賦課権行使することができるため、納税義務者は長期間不安定な状態に置かれることになる。このような結果を防止し、租税法律関係を早期に安定させることで、納税義務者の法定安定性を保証するために国税基本法は、賦課の除斥期間を設定しているのである。

a. 除斥期間の類型

(a) 原則的な除斥期間：国税は、その国税を賦課することができる日から次の期間の終了日後には賦課することができない(国基法26の2①)。

| 区分 | 除斥期間 |
|---------|--|
| 一般的な税目 | 詐欺やその他の不正行為で国税を脱税したり、払戻・控除を受けた場合 |
| | 納税者が不正行為で税金計算書・計算書未発給等に対する加算税賦課対象となる場合の当該加算税 |
| | 納税者が法定申告期限まで課税標準申告書を提出していない場合 |
| | それ以外の場合 |
| 相続税と贈与税 | 納税者が不正行為で相続税・贈与税を脱税したり、払戻・控除を受けた場合 |
| | 法定申告期限まで課税標準申告書を提出していない場合 |
| | 法定申告期限までに、課税標準申告書を提出した者が虚偽申告または脱漏申告をした場合 |
| | それ以外の場合 |

(b) 相続税・贈与税の特例除斥期間

納税者が不正行為で相続税・贈与税を脱税した場合で、次のうちいずれかに該当する場合には、原則的な除斥期間にかかわらず、当該財産の相続または贈与があることが知った日から1年以内に相続税および贈与税を賦課することができる（国基法26の2④本文）。

- i) 第三者の名義になっている被相続人、または贈与者の財産を相続人や受贈者が保有していたり、その者の名義に実名転換している場合
- ii) 契約に基づき、被相続人が取得する財産が、契約履行期間に相続が開始したことにより、登記・登録や名義書換が行われず、相続人が取得した場合
- iii) 国外にある相続財産や贈与財産を相続人や受贈者が取得した場合
- iv) 登記・登録または名義書換が必要のない有価証券、書画、骨董品等の相続財産または贈与財産を相続人や受贈者が取得した場合
- v) 受贈者の名義になっている贈与者の金融資産を受贈者が保有していたり、使用・受益した場合

(c) 租税訴訟等による特例除斥期間

i) 租税訴訟の場合

原則的な除斥期間にかかわらず、その決定または判決が確定した日から1年間は、当該決定または判決による更正決定やその他必要な処分をすることができる（国基法26の2②（1）、（2））。

ii) 相互合意の場合

原則的な除斥期間に係らず、その相互合意が終了した日から1年間は、当該相互合意による更正決定やその他必要な処分をすることができる（国基法26の2②（2））。

iii) 更正請求の場合

後発的事由による更正の請求がある場合には、原則的除斥期間にかかわらず、更正の請求日から2か月間は、その更正請求による更正決定、その他必要な処分をすることができる（国基法26の2②（3））。

iv) 名義貸与の事実が確定された場合

原則的除斥期間に係らず、その決定または判決が確定した日から1年以内に名義貸与者に対する賦課処分を取消して、実際に事業を経営する者に更正決定やその他必要な処分をすることができる（国基法26の2③）。

b. 除斥期間の起算日

国税賦課の除斥期間は”国税を賦課することができる日”から起算されるが、（国基令12の3）、これは課税標準申告義務があるか否かによって変わってくる。納税義務が既に成立した場合でも、課税標準申告期限までは政府が賦課権を行使することができないからである。

| 区分 | | 除斥期間の起算日 |
|---------|---|-------------------------------|
| 原則的な起算日 | 課税標準と税額を申告する国税 | 課税標準申告期限の次の日 |
| | 総合不動産税および印紙税 | 納税義務の成立日 |
| 例外的な起算日 | 源泉徴収義務者または納税組合に対して賦課する租税 | 当該源泉徴収額、または納税組合徴収額の法定納付期限の次の日 |
| | 課税標準申告期限または法定納付期限が延長された場合 | その延長された期限の次の日 |
| | 控除・免除・非課税または低い税率の適用などに伴う税額を義務不履行等の事由により徴収する場合 | 控除税額等を徴収することができる事由が発生した日 |

c. 除斥期間満了の効果

除斥期間が満了すると、賦課権は将来に向かって消滅する。

② 国税徴収権の消滅時効

“国税徴収権の消滅時効”とは、国家が国税徴収権を一定期間行使しない場合、その国税徴収権を消滅させる制度を意味するのである。

a. 消滅時効期間

国税徴収権は、これを行使することができる時から、①5億ウォン以上の国税は10年、②その他の国税は5年までに行使しなければ消滅時効が完成する(国基法27①)。

b. 消滅時効の起算日

国税徴収権の消滅時効は”徴収権を行使できる時”から進行するが、これは納税義務がいつ確定するかによって異なってくる。納税義務が既に成立したとしても、まだ確定していない場合には、徴収権を行使することができないからである(国基令12の4)。

| 区分 | | 消滅時効の起算日 |
|---------|---|--------------------|
| 原則的な起算日 | 課税標準と税額の申告のより納稅義務が確定する国税の場合、申告した税額 | その法定申告期限の次の日 |
| | 課税標準および税額を政府が決定、更正または隨時賦課を決定した場合、納稅告知した税額 | その納稅告知に基づく納付期限の次の日 |
| 例外的な起算日 | 源泉徴収義務者または納稅組合から徴収する国税で、納稅告知した源泉徴収税額または納稅組合徴収税額 | その納稅告知に基づく納付期限の次の日 |
| | 印紙税で納稅告知した印紙税額 | |
| | 原則的な起算日①の法定申告納付期限を延長した場合 | その延長された期限の次の日 |

c. 消滅時効の中斷と停止

(a) 消滅時効の中斷

時効の進行中に権利の行使とみなすことができる事由が発生すると、それまで進行してきた時効期間の効力を失ってしまうことになるが、これを“中斷”という。国税基本法は、消滅時効の中斷事由として①納稅告知、②督促または納付催告、③交付請求、④差押を挙げている(国基法28①)。

このように中断した消滅時効は、告知・督促による納付期間、交付請求中の期間および差押解除までの期間が過ぎた時から新たに進行し(国基法28②)、また全期間進行することで消滅時効が完成する。

(b) 消滅時効の停止

時効の進行中に権利者が権利行使することができない事由が発生すると、権利者に厳しくないようにするためにその期間だけ時効の完成を猶予するが、これを“停止”という。この場合には、既に進行した時効が効力を失うことなく、その事由が終了した後、残余期間のみの進行により時効が完成するという点で中斷と対照的である。

国税基本法は、徴収権の消滅時効の停止事由として①税法に基づく分納期間、②徴収猶予期間、③滞納処分の猶予期間、④年賦延納期間、⑤税務公務員が国税徴収法に基づく詐害行為取消訴訟や民法に基づく債権者代位訴訟を提起し、その訴訟が進行中の期間と挙げている(国基法28③、④)。

d. 消滅時効完成の効果

国税徴収権の消滅時効が完成すると、起算日に遡及して徴収権は消滅する。そのため、国税はもちろんのこと、時効期間中に発生した国税の加算金・滞納処分費および利子相当税額も一緒に消滅するということである。

(4) 納税担保

“納税担保”とは、税法に基づき納税者または第三者から提供される担保をいう。納税担保は、これを要求することができる税法規定を根拠として提供されなければならないし、税法規定を根拠とせず任意に提供された納税担保は効力がない。

① 納税担保の種類・提供方法および評価

納税担保にも一般的な担保と同じように下記の二つの類型に分かれる。

- a. 人的担保：納税保証人の“一般財産”による担保をいう。
- b. 物的担保：納税者または、第三者の“特定財産”による担保をいう（国基法29、国基令13）。

国税基本法は、このような人的担保と物的担保をすべて認めているが、この具体的な種類と提供方法および評価方法は次の通りである。

| 担保の種類 | | 担保の提供方法 | 担保の評価方法 |
|-------|-------------------------------|---------------------------|--|
| 人的担保 | 保証人の納税保証書 | 保証書の提出 | 保証金額 |
| 物的担保 | 金銭 | 供託し、供託受領書の提出 | |
| | 一定の有価証券 | 供託し、供託受領書の提出 | 担保として提供された日の前日を評価基準日として、相続税及び贈与税法施行令を準用して計算した価額 |
| | 納税保証保険証券 | 納税保証保険保証券の提出 | 保険金額 |
| | 土地、建物、工場財団、鉱業財団、船舶、航空機および建設機械 | 登記・登録筆証を提示して税務署長が抵当権設定を嘱託 | 土地、建物：相続税および贈与税法を準用して評価した価額 その他の財産：鑑定価額または時価標準額 |

② 担保として提供しなければならない価額(国基令 14①)

| 担保の種類 | 担保として提供しなければならない価額 |
|----------------------|--------------------|
| 現金、納税保証保険証券、銀行の納税保証書 | 担保する国税の110%以上の価額 |
| その他の担保 | 担保する国税の120%以上の価額 |

③ 担保による納付と徴収

a. 担保による納付

納税担保として金銭を提供する者は、その金銭で担保した国税・加算金および滞納処分費を納付することができる(国基法33①)。それに対して、金銭以外の担保を提供した場合は、担保による納付が許可されない。

b. 担保による徴収

税務署長は納税担保を提供された国税・加算金と滞納処分費が担保期間に納付されなければ、その担保でその国税・加算金と滞納処分費を徴収する(国基法33②)。

4. 国税と一般債権との関係

(1) 国税の優先権

国税・加算金または滞納処分費は他の公課金やその他の債権に優先して徴収する(国基法35①)。すなわち、納税者の財産が国税等を含むすべての債権を弁済するのに不足する場合には、国税等の担保権がなくても他の債権より優先して弁済されるということである。

① 租税債権の中の優先関係

国税等と公課金その他の債権との関係とは異なり、租税債権相互間には原則的に平等主義が支配している。

a. 差押優先主義

滞納処分により納税者の財産を差押えた場合、他の租税・加算金・滞納処分費の交付請求があると、差押と関係する租税・加算金または滞納処分費は交付請求された租税・加算金・滞納処分費が優先される(国基法36①、②、地法34①、②、国基通36-0...1)。

b. 担保優先主義

納税担保物を売却した場合には、上記の差押優先主義にかかわらず、その租税・加算金・滞納処分費は売却代金のうち、他の租税・加算金・滞納処分費に優先して徴収される(国基法37、地法35)。

② 国税優先権に対する制限

a. 直接経費の優先

(a) 執行費用の優先

強制執行・競売または破産手続に基づいて財産を売却する時に、その売却金額から租税・加算金・滞納処分費を徴収する場合のその強制執行、競売または破産手続にかかった費用は、租税・加算金・滞納処分費より優先して弁済される(国基法35①(2))。

(b) 先に執行された地方税・公課金の滞納処分費の優先

地方税や公課金の滞納処分をする時、その滞納処分金額から租税・加算金・滞納処分費を徴収する場合のその地方税や公課金の滞納処分費は、租税・換算金・滞納処分費より優先して徴収される(国基法35①(1))。

b. 被担保債権の優先

国税の法定期日前に傳貢権、質権または抵当権の設定を登記したり、登録した事実が証明できる財産を売却する時、その売却金額から国税または加算金を徴収する場合のその傳貢権、質権または抵当権で担保されている債権は、国税または加算金より優先して弁済される(国基法35①(3))。

(a) 法定期日

“法定期日”とは、一般人が国税の存在を確認することできる時点、すなわち、国税が公示されたと見なすことができる時点として国税基本法に定められた次の日をいう(国基法35①(3))。

| 区分 | 法定期日 |
|----------|---|
| 原則的な法定期日 | 課税標準課税額の申告に基づき納税義務が確定した国税の場合、申告した当該税額 |
| | 課税標準と税額を政府が決定・更正または隨時賦課決定する場合、告知した当該税額 |
| 例外的な法定期日 | 源泉徴収義務者や納税組合から徴収する国税と印紙税の場合 |
| | 第二次納税義務者の財産から国税を徴収する場合、または譲渡担保財産から国税を徴収する場合 |
| | 納税者の財産の確定前に保全差押した場合、その差押と関連して確定した税額 |

このように、国税の法定期日と担保権設定時期を比較して国税等と被担保債権の優先順位を判定するようにしたのは、担保権者の予測可能性を侵害しないようすることにその趣旨がある。

(b) 被担保債権より後順位で徴収される国税等の範囲

被担保債権より後順位で徴収される国税等は、抵当権等の設定時期よりその法定期日以降に到来する国税およびこれに関する加算金である。しかし、例外的にその財産自体に賦課された国税(相続税・贈与税および総合不動産税)とそれに関する加算金は、抵当権等の設定時期を問わず、常に被担保債権より優先して徴収される(国基法35⑤、国基通35-18...1)。

c. 少額住宅賃借保証金・少額事業用建物賃借保証金および賃金債権の優先

(a) 少額住宅賃借保証金と少額事業用建物賃借保証金の優先

賃貸借関係にある住宅または建物を売却する時、その売却金額から国税または加算金を徴収する場合、賃貸借に関する保証金のうち一定の金額で住宅賃貸借保護法または事業用建物賃貸借保護法に基づいて賃借人が優先して弁済を受けることができる金額は国税または加算金より優先して弁済される(国基法35①(4))。しかし、滞納処分費は、優先的に弁済されないという点に注意しなければならない。

(b) 賃金債権の優先

使用者の財産を売却や回収する時、その売却金額または回収金額から国税や加算金を徴収する場合には、勤労基準法または勤労者退職金保障法に基づいて国税や加算金に優先して弁済される賃金、退職金、災害保証金、その他勤労関係による債権は、国税または加算金に優先して弁済される(国基法35①(5))。

(2) 第二次納税義務

“第二次納税義務”とは、主たる納税者の財産に対して、滞納処分を執行してもその者が納付しなければならない国税等に充当しても不足している場合に主たる納税者と一定の関係のある者がその不足額に対して補充的に負担する納付義務をいう。

① 清算人等の第二次納税義務

法人が解散する場合、その法人に賦課したり、その法人が納付する国税・加算金・滞納処分費を納付しないで、清算後に残った財産を分配したり、引渡しした時にその法人に対して滞納処分を執行しても徴収する金額に満たない場合には、清算人または清算後残った財産の分配を受けたり、引渡しを受けた者は、その不足した金額に対して第二次納税義務を負う(国基法38①)。

この場合は、清算人は分配したり引渡される財産価額を限度に第二次納税義務を負い、その分配または引渡しを受けた者は各自が受けた財産の価額を限度

として第二次納税義務を負う(国基法38②)。

② 出資者の第二次納税義務

法人の財産によって、法人に賦課され、法人が納付すべき国税・加算金や滞納処分費を充当してもなお不足する場合は、当該法人の無限責任社員及び寡占株主がその不足した金額に対して第二次納税義務を負う(国基法39①)。

a. 寡占株主の範囲

「寡占株主」とは株主1人とその特殊関係者で、その所有株式の合計が当該法人の発行株式総数の50%を超え、その法人に対する権利を実質的に行使する者をいう(国基法39(2))。

b. 第二次納税義務者の範囲

第二次納税義務者は、その国税の納税義務成立日現在の無限責任社員と寡占株主である(国基法39①)。

c. 納付責任の限度額

無限責任社員は、別途の限度なく徴収不足の国税等の全額に対して第二次納税義務を負う。これに対して寡占株主は、次の金額を限度とし第二次納税義務を負う(国基法39①但書)。

$$\text{寡占株主の第二次納税義務限度額} = \frac{\text{徴収不足金額} \times \text{寡占株主の所有株式数}}{\text{発行済株式総数}}$$

③ 法人の第二次納税義務

法人の無限責任社員または寡占株主の財産によって、その出資者が納付すべき国税・加算金の滞納処分費を充当してもなお不足する場合には、その法人はその出資者の所有株式を換価できない場合にのみ、その不足金額に対して第2次納税義務を負う(国基法40①)。

a. 主たる納税義務者と第二納税義務者

(a) 主たる納税義務者

国税の納付期間満了日現在の法人の無限責任社員または寡占株主である。

(b) 第二次納税義務者

無限責任社員と寡占株主が出資している法人である。

b. 所有株式等の換価不能

「所有株式等を換価することができない場合」とは、次のいずれかに該当する場合をいう(国基法40①)。

(a) 政府が出資者の所有株式または出資持分を再公売または随意契約によって

売却しようとしても買収希望者がいない場合

- (b) 法律またはその法人の定款によって出資者の所有株式もしくは出資持分の譲渡が制限されている場合
- c. 納付責任の限度額(国基法 40②)

(資産総額－負債総額) × 出資者の所有株式金額／発行済株式総額

④ 事業譲受人の第二次納税義務

事業が譲渡・譲受された場合、その事業に関する国税・加算金と滞納処分費を譲渡人の財産によって充当しても不足する場合は、事業の譲受人はその不足額に対して第二次納税義務を負う(国基法 41①)。

a. 事業譲受

「事業譲受」とは、事業場ごとにその事業に関する全ての権利（未収金に関するものは除く）と全ての義務（未払金に関するものは除く）を包括的に承継することをいう(国基令 22)。

b. 納税義務の対象となる国税等

事業譲受人は、譲渡日以前に譲渡人の納税義務が確定した事業に関する国税・加算金及び滞納処分費に対し第二次納税義務を負う(国基法 41①)。

c. 納税責任の限度額

事業譲受人は、譲受した財産価額を限度として、第二次納税義務を負う(国基法 41①)。

(3) 譲渡担保権者の物的納税義務

納税者が国税・加算金または滞納処分費を滞納した場合、その納税者に譲渡担保資産がある場合には、その納税者の他の財産に対して滞納処分を執行しても徴収すべき金額に満たない場合にのみ、譲渡担保財産によって納税者の国税・加算金及び滞納処分費を徴収することが出来る(国基法 42①)。したがって譲渡担保権者は、譲渡担保設定者の納税義務が履行されない場合に、その不足部分に対する納税義務を負うことになるが、これを「譲渡担保権者の物的納税義務」という。

① 物的納税義務の成立要件と効果

a. 成立要件

- (a)譲渡担保設定者が国税等を滞納していなければならない。
- (b)譲渡担保が国税の法定期日以後に設定されていなければならない。
- (c)譲渡担保設定者の財産に対して滞納処分を執行しても徴収すべき金額に満たない状況に該当していなければならない。

(d) 譲渡担保権者に納付通知書が送達された時点において、譲渡担保が存在していなければならない。

b. 効果

上記の要件が満たされれば、譲渡担保権者に譲渡担保設定者の国税等に関する物的納税義務が成立する。この場合、譲渡担保権者は、譲渡担保設定者の国税のうち徵収不足額に限定して納税義務を負い、その範囲内においても譲渡担保財産価額を限度として納税義務を負う。

5. 課税

(1) 管轄官庁

① 管轄官庁

「管轄官庁」とは、国税に関する事務を担当する行政機関であるが、国税の管轄官庁は税目別にその納税地を管轄する税務署である。

a. 課税標準申告の管轄

課税標準申告書は、申告時に国税の納税地を管轄する税務署長に提出しなければならない。ただし電子申告を行う場合には、地方国税庁長や国税庁長に提出することが出来る(国基法 43 ①)。

b. 決定または更正決定の管轄

国税の課税標準と税額の決定または更正決定は、処分当時その国税の納税地を管轄する税務署長が行い(国基法 44)、管轄税務署長以外の税務署長が行った決定もしくは更正決定処分はその効力を持たない(国基通 44-0-3)。

(2) 修正申告と更正等の請求

当初の課税標準と税額の申告や決定・更正等が、その当時の誤謬や後発的事由等により誤ったものであることが判明したときは、更正しなければならない。この場合課税官庁は、除斥期間が満了する前までに決定・更正・再更正・賦課取消等を行う権限を持っており、それに対応して、現行の国税基本法は、納税義務者に変更申告と更正等の請求をすることができる権利を認めている。

① 修正申告

「修正申告」とは、すでに申告した課税標準および税額が過少である場合、または内容が不完全である場合に、納税義務者がそれを訂正する申告をいう。これは、納税義務者が自らの自己補正によって正当な税額を申告・納付することにより、課税官庁は行政力を節減し、納税義務者は加算税の減免を受けることができる非常に有益な制度である。

a. 修正申告の要件

課税標準申告書を法定申告期限までに提出した者は、次のいずれかに該当する場合には、管轄税務署長が各税法に基づいて該当する国税の課税標準及び税額を決定

または更正を通知する前で、国税賦課の除斥期間が終了するまで課税標準修正申告書を提出することができる（国基法45①）。

- (a) 課税標準申告書に記載された課税標準及び税額が税法に基づいて申告すべき課税標準及び税額に満たないとき
- (b) 課税標準申告書に記載された欠損金額または還付金額が税法に基づいて申告すべき欠損金額や還付税額を超えるとき
- (c) 源泉徴収義務者の精算過程における漏落等の理由により、不完全な申告を行ったとき
- (d) 法人税申告の場合、国庫補助金や公社負担金を益金及び損金へ同時に算入していないとき

b. 修正申告の手続き

修正申告を行う者は、当初申告した課税標準及び税額、修正申告する課税標準と税額及びその他必要な事項を記載した「課税標準修正申告書及び追加納付計算書」を納税地を管轄する税務署長に提出しなければならない。

c. 修正申告の効力

政府賦課制度では、当初の申告が納税義務を確定する効力を持たないため、修正申告も確定力を持つことができない。しかし申告納税制度では、当初の申告が納税義務を確定する効力があるため、修正申告も当然ながら確定力を持つ（国基法 45③、国基令 25①、国基則 12）。

② 更正等の請求

「更正等の請求」とは、既に申告・決定・更正された課税標準及び税額などが過大な場合、課税官庁によってこれを訂正し決定または更正するよう求める納税義務者の請求をいう。これは、課税標準と税額が過大に申告・決定・更正された場合に、納税義務者の権利救済を可能にするための制度として非常に重要である。

a. 更正等の請求要件

(a) 通常の更正等の請求要件

課税標準申告書を法定申告期限までに提出した者は、次のいずれかに該当する時は、最初の申告と修正申告した国税の課税標準及び税額の決定または更正を、法定申告期限が過ぎた後 3 年以内に管轄の税務署長に請求することができる。ただし、決定または更正により増加した課税標準及び税額については、当該処分を知った日から 90 日以内に更正を請求することができる（国基法 45 の 2①）。

- i) 課税標準申告書に記載された課税標準及び税額が、税法に基づいて申告すべき課税標準及び税額を超えたとき
- ii) 課税標準申告書に記載された欠損金額または還付税額が、税法に基づいて

申告すべき欠損金額または還付税額に満たないとき

(b) 後発的事由による更正等の請求要件

課税標準申告書を法定申告期限までに提出した者または国税の課税標準と税額の決定を受けた者は、後発的事由が発生した時には、上記の請求期間にかかわらず、その事由が発生したことを知った日から 2 ヶ月以内に決定または更正を請求することができる（国基法 45 の 2②）。

- i) 最初の申告・決定または更正の課税標準及び税額の計算の根拠となった取引または行為等が、関連する訴訟の判決によって他のものと確定されたとき
- ii) 所得やその他の課税物件の帰属に関し、第三者に変更の決定または更正があつたとき
- iii) 租税条約に基づく相互協議が、最初の申告・決定または更正の内容と異なって行われたとき
- iv) 決定または更正により、その決定または更正の対象となる課税期間外の課税期間について、最初に申告した国税の課税標準及び税額が税法に基づき申告すべき課税標準及び税額を超えたとき
- v) 上記 i)～iv)までと同様の一定の事由が当該国税の法定申告期限が過ぎた後に発生したとき

この制度は、当初の申告・決定・更正当時に考慮することができなかつた後発的事由により、当初の申告・決定・更正された課税標準及び税額が過大であることが判明した場合に、課税標準及び税額を減額することができるようすることにより、納税義務者の権利救済を充実させるために導入されたものである。

b. 年末調整税額の更正等の請求

年末調整される給与所得等のみある者、分離課税される国内源泉所得がある外国法人または非居住者が次のいずれかに該当する場合は、上記の更正等請求に関する規定を準用する（国基法 45 の 2④）。

- (a) 源泉徴収義務者が、所得税法による年末調整によって所得税を納付し、支給明細書を提出期限までに提出した場合
- (b) 源泉徴収義務者が、源泉徴収した法人税と所得税を納付し、支給明細書を提出期限までに提出した場合

i) 通常の事由による更正請求

源泉徴収義務者または源泉徴収対象者は、次のいずれかに該当するときには、年末調整額または源泉徴収税額の納付期限が過ぎた後 3 年以内に、年末調整額または源泉徴収税額の更正を管轄税務署長に請求することができる。

- ① 源泉徴収領収書に記載された課税標準及び税額を申告すべき課税標準及び税額を超えたとき

② 源泉徴収領収書に記載された還付税額が、申告すべき還付税額に満たないとき
ii) 後発的事由による更正等の請求

源泉徴収義務者または源泉徴収対象者は、後発的事由が発生したときには、その事由が発生したことを知った日から 2 ヶ月以内に更正を請求することができる。

iii) 更正等の請求の手続

更正等の請求を行う者は、①請求人の氏名と住所、②決定または更正前の課税標準及び税額、③決定または更正後の課税標準及び税額、④決定または更正の請求を行う理由 ⑤その他必要な事項を記載した「決定または更正請求書」を納税地の管轄税務署長に提出しなければならない（国基令 25 の 3）。

iv) 更正等の請求の効力

決定または更正の請求を受けた税務署長は、その請求を受けた日から 2 ヶ月以内に課税標準及び税額を決定または更正するか、決定または更正すべき理由がない旨をその請求を行った者に通知しなければならない（国基法 45 の 2③）。

③ 期限後申告

法定申告期限までに課税標準申告書を提出しなかった者は、管轄税務署長が税法に基づいて当該国税の課税標準及び税額を決定して通知する前まで、期限後課税標準申告書を提出することができる（国基法 45 の 3①）。この期限後に申告を行っても、当該国税の納税義務を確定する効力は持たない。そのため、期限後に課税標準申告書を提出した場合、管轄税務署長は税法に基づいて申告日から 3 ヶ月以内に、当該国税の課税標準及び税額を決定しなければならない（国基法 45 の 3③）。

(3) 加算税の賦課と減免

「加算税」とは、税法に規定する義務の誠実な履行を確保するために、税法に基づいて計算した税額に加算し徴収する金額をいう。ただし、加算金はここに含まれていない（国基法 2 (4)）。したがって、加算税の本質は、税法上の様々な協力義務の違反に対して加えられる行政罰とみなすことができる。

① 加算税の種類

各税法で個別に規定された義務違反に対する加算税は税法で定めているが、申告義務や納付義務違反に対する加算税は税法の基本的な共通事項であるため、国税基本法では、次のように規定している。これらの加算税は、納税額に加算または還付税額から控除する（国基法 47③）。

| 国税基本法上の加算税の種類 | 税額基準加算税率 |
|--------------------|------------------------|
| (1) 無申告加算税 | 不正行為：40% 一般：20% |
| (2) 過少申告・超過還付申告加算税 | 不正行為 40%+一般 10% |
| (3) 納付不誠実・還付不誠実加算税 | 1日3銭(年10.95%) 3/10,000 |
| (4) 源泉徴収納付等の不誠実加算税 | 3%～10% |

② 加算税の減免

a. 天災等による加算税の減免

政府は、国税基本法または税法に基づき加算税を賦課する場合、その賦課のもとなる事由が天災地変等の期限延長事由に該当する場合や、納税者の義務を履行していないことに正当な理由があるときは、当該加算税を賦課しない。（国基法 48①）

b. 修正申告及び期限後申告等の加算税の減免

(a)修正申告を行った場合

政府は、法定申告期限が過ぎた後に修正申告を行った場合には、加算税額から次の金額を減免する（国基法 48②（1））。

ただし、課税標準及び税額を更正することを事前に知って課税標準修正申告書を提出した場合には、減免対象から除外する（国基法 48②（1）、国基令 29）。

$$\text{加算税減免額} = \text{過少申告・超過還付申告加算税} \times \text{減免率}(50\% \cdot 20\% \cdot 10\%)$$

① 法定申告期限が過ぎた後、6ヶ月以内に修正申告した場合

50%減免

② 法定申告期限が過ぎた後、6ヶ月を超え1年内に修正申告した場合

20%減免

③ 法定申告期限が過ぎた後、1年を超え2年内に修正申告した場合

10%減免

(b)期限後申告・納付した場合

政府は、法定申告期限が過ぎた後に期限後申告・納付を行った場合には、無申告加算税額から次の金額を減免する（国基法 48②（2））。ただし、課税標準及び税額を更正することを事前に知って期限後の課税標準申告書を提出した場合には、減免対象から除外する（国基法 48②（2）、国基令 29）。

| 区分 | 加算税 減免金額 |
|---------------------------------------|--------------|
| 法定申告期限が過ぎた後、1ヶ月以内に期限後申告・納付を行った場合 | 無申告加算税 × 50% |
| 法定申告期限が過ぎた後、1ヶ月以上6ヶ月以内に期限後申告・納付を行った場合 | 無申告加算税 × 20% |

(c) 課税前適否審査決定・通知の遅延及び遅延提出の場合

政府は、次のいずれかに該当する場合には、加算税額から次の金額を減免する（国基法48③（3））。

| 区分 | 加算税減免税額 |
|---|---|
| 課税前適否審査決定・通知期間にその結果を通知していない場合 | 決定・通知が遅延されることにより、その期間に賦課される納付不誠実・還付不誠実加算税 × 50% |
| 税法に基づく提出、申告、登録、加入、開設の期限が過ぎた後、1ヶ月以内に税法による提出等の義務を履行した場合 | 提出等の義務違反に対して税法に基づいて賦課される加算税 × 50% |

③ 加算税の限度

一定の加算税については、その義務違反の種類ごとにそれぞれ5千万ウォン（中小企業基本法に基づく中小企業ではない企業は1億ウォン）を限度とする（国基法49①）。

6. 国税還付金

(1) 国税還付金

納税義務者が国税・加算金または滞納処分費として納付した金額のうち、過誤納金がある場合や税法に基づき還付すべき還付税額があるときには、これを納税者に返還しなければならず（国基法51①）、この返還されるべき金額を「国税還付金」という。

① 国税還付金の種類

a. 過誤納金

当初から法律上の原因なく、誤って納付もしくは超過して納付した金額をいう。

b. 還付税額

税法の規定等に基づいて発生した国税還付金として、当初の納付や租税負担が適法な点において、過誤納金とは性質を異にする。

② 国税還付金の債権者

国税還付金の債権者は、過誤納金した納税者や税法に基づき還付を受ける納税者である（国基法 53、国基令 43 の 4）。

③ 国税還付金の手続き

a. 決定

税務署長は過誤納金がある場合や還付税額があるときは、直ちに過誤納金または還付税額を国税還付金として決定しなければならない。この場合、過誤納付による還付請求は、国税還付請求書による（国基法 51①後段、国基令 33③）。

b. 充当

「充当」とは、国の還付金債務と納税者の租税債務を相殺することをいい、これには次の二つの種類がある（国基法 51②、④）。

| 区分 | 対象 | 備考 |
|-------|--------------------------|---------------------------|
| 必要的充当 | 滞納された国税・加算金・滞納処分費 | 納税者の意思とは関係なく、税務署長が必ず充当する。 |
| | 納期前徴収事由によって納税告知により納付する国税 | |
| 任意的充当 | 納税告知により納付する国税 | 納税者がその充当に同意する場合にのみ充当 |
| | 税法に基づいて自主的に納付する国税 | |

c. 支給

国税還付金のうち、充当後の残りの金額は、国税還付金の決定をした日から 30 日以内に還付請求権者に支給されなければならない（国基法 51⑥）。

③ 物納財産の還付

a. 概要

納税者が相続税・贈与税・所得税・法人税または総合不動産税を物納した後、その賦課の全部または一部の取消または減額する更正決定に基づいて還付する場合には、当該物納財産によって還付しなければならない（国基法 51 の 2①本文）。この場合、還付手順について納税者の申請がある場合には、その申請により、管轄税務署長が還付し、納税者の申請がない場合は、次の方法による（国基令 43 の 2①）。このように、物納財産によって還付する場合には、国税還付加算金を適用しない（国基法 51 の 2②）。

| 区分 | 物納財産による還付の方法 |
|-------------------------------------|------------------------------------|
| (1) 相続税及び贈与税法の規定に基づき物納した財産を還付する場合 | 相続税及び贈与税法施行令に規定する物納充当財産の許可順序の逆順で還付 |
| (2) 所得税法または法人税法の規定に基づき物納した財産を還付する場合 | 当該税法の規定に基づき物納する財産に還付 |
| (3) 総合不動産税法の規定に基づき物納した財産を還付する場合 | 当該税法の規定に基づき物納する財産に還付 |

b. 物納財産で還付しない場合

次のいずれかに該当する場合には、物納財産で還付せず一般的な還付規定を適用する（国基法 51 の 2①但書、国基令 43 の 2②）。

- (a) 当該物納財産が売却された場合
- (b) 当該物納財産の性質上、分割して還付することが困難な場合
- (c) 当該物納財産が賃貸中もしくは他の行政用途に使用されている場合
- (d) 使用計画が策定され、当該物納財産で還付することが困難であると認められる場合等で国税庁長官が定める場合

(2) 国税還付加算金

国税還付加算金とは、国税還付金に係る法定利息として、納税者が国税を滞納した場合に徴収する加算金にあたる。

$$\text{国税還付加算金} = \text{国税還付金} \times \text{利息率} \times \text{利息計算期間}$$

(3) 国税還付金の消滅時効

納税者の国税還付金及び国税還付加算金に対する権利は、「行使することができるとき」から 5 年間行使しなければ消滅時効が成立する。「行使することができるとき」とは、国税還付加算金の起算日をいう。また、国税還付金の消滅時効が成立すると、その効力は消滅時効の起算日に及ぶため、国税還付加算金も一緒に消滅する（国基通 54-0 … 3）。

III 国税徵収

1. 総則

(1) 国税徵収法総則

① 目的と性格

国税徵収法は国税の徵収に必要な事項を規定し、国税収入を確保することを

目的とする(国徵法1)。このように国税徵収法は、国税の徵収手続きに関する総則法に該当する。しかし国税徵収法はそこで終わらず、各種公課金の徵収手続きにも広範囲に準用されており、自力執行権が付与された公法による金銭債権徵収手続きに関する総則法として機能している。

このような国税の徵収手続きは、次の通り大きく二種類に区分される。

- a. 任意的徵収手続き：納税の告知および督促による徵収手続き
- b. 強制的徵収手続き：督促による納付期限までに国税等を完納しなかった場合に、差押・換価および清算の過程を通して、納税者の財産に対して強制執行をする手続

② 用語の意味

国税徵収法で使う用語の意味は、国税基本法の定めに従う。ただし、次の用語の意味は、国税徵収法が特別にその定義をしている(国徵法3)。

- a. 滞納者：国税を納付期限まで納付しなかった納税者をいう。
- b. 滞納額：滞納された国税、その加算金と滞納処分費を含んだものをいう。

③ 国税などの徵収順位

国税・加算金と滞納処分費の徵収は次の順序に従う(国徵法4)。

| | |
|--------------|--|
| (第1順位) 滞納処分費 | 「国税」は教育税、農漁村特別税、交通・エネルギー・環境税、その他の国税の順で徵収する(国徵通4-0-1) |
| (第2順位) 国 稅 | |
| (第3順位) 加 算 金 | |

④ 他の法律との関係

この法で規定した事項のうち、国税基本法や他の税法に特別な規定がある場合には、その法律の定めに従う。

(2) 間接的な納税保全制度

納税者が国税等を納付しなかった場合、徵税官署は滞納処分手続きをによって、強制的に国税などを徵収することができる。しかし、国税徵収法はこのような直接的方法によらないで、滞納者に様々な不利益を与えることで、国税等の納付を間接的に強制する様々な制度をおいているが、その代表的なものが納税証明制度、官許事業の制限等である。

①納税証明書

1) 納税証明書とは、納税者が国家、地方自治体等に対し一定の行為をする場合、納税義務を懈怠になつてないことを証明するために提出する書類をいう。このような納税証明書の提出制度は滞納を予防し、国税などの納付を間接的に強制しようと

することにその趣旨がある。

- 2) 納税証明書の内容は、納税証明書発行日現在の徵収猶予額と滞納処分猶予額を除いて、他に滞納額がないという事実を証明するものである。
- 3) 納税証明書の有効期間は原則的にその発行日から30日間である。
- 4) 納税証明書の提出理由として代表的なものは、国家や地方自治体から賃金の支給を受ける場合や、国税納付義務がある外国人が出国する時、または内国人が外国に移住したり1年を超えて外国に滞在する目的で出国する時には納税証明書を提出しなければならない。

② 未納国税等の閲覧

- 1) 住宅賃貸借保護法第2条による住居用建物、または事業用建物賃貸借保護法第2条による事業用建物を賃借して使用する者は、該当建物に対する賃貸借契約をする前に、賃貸人の同意を受けて賃貸人が納付しない国税の閲覧を、賃借する建物所在地の管轄税務署長に申請することができる。この場合、管轄税務署長は閲覧申請に応じなければならない。

これは住宅や事業用建物所有者が国税を滞納し、これを差押えた場合、その賃貸人の滞納国税の法定期日が賃借人の確定日時より早い場合には、国税が優先して徵収される。ところで納税証明書は本人および委任を受けた者にだけ発行されるので、賃借人としては賃貸人の未納国税の規模が分からず、不意の被害を被る危険に直面することになる。このような問題点を解消するために、本制度を導入することになったのである。

- 2) 第1項により賃借人が閲覧できる国税は次の通りである。

- (a) 賃貸人の滞納額
- (b) 納税告知書または納付通知書を発行した後、納期が到来しない国税
- (c) 各税法による課税標準および税額の申告期限まで申告した国税のうち、納付していない国税

③ 官許事業の制限

官許事業とは、国家または地方自治体の許可、認可などを要する事業をいう。税務署長はこのような官許事業を経営したり経営しようとする者が、正当な事由なしに滞納した時には、下記のようにその事業に制限を加えることができる。

- 1) 税務署長は、納税者が大統領令に定める事由なしに、国税を滞納した時には許可、認可、免許および登録、その更新が必要な事業の主務官署に対しその許可等をしないことを要求することができる。
- 2) 税務署長は許可等を受けて事業を経営する者が、国税を三回以上滞納した場合で、その滞納額が500万ウォン以上である時には、大統領令に定める場合を除き、その主務官署に事業の停止または許可などの取消しを要求することができる。

④ 滞納または欠損処分資料の提供

税務署長は国税徴収または公益目的のために必要な場合、信用情報業者等、一定の者が次のうち、いずれか一つに該当する滞納者または欠損処分者の滞納または、欠損処分資料を文書によって要求する場合には、これを提供することができる。

1) 滞納発生日から1年が過ぎて滞納額が大統領令に定める金額以上である者

2) 1年に3回以上滞納し、滞納額が大統領令に定める金額以上である者

⑤ 支給明細書等の滞納処分活用

税務署長は所得税法および法人税法の規定により、提出させた利子所得または配当所得に対する支給明細書等、金融取引に関する情報を金融実名取引および秘密保障に関する法律第4条第4項があるにもかかわらず、滞納者の財産照会など滞納処分のために使うことができる。

⑥ 出国禁止要請等

国税庁長は正当な事由なしに5千万ウォン以上で、大統領令に定める金額以上の国税を滞納した者のうち、大統領令に定める者に対し法務部長官に出入国管理法により、出国禁止を要請しなければならない。

2. 徴収手続

(1) 任意徴収手続

課税要件を満たすことにより成立した租税債権は、申告または決定によって確定し、納税者がこれを申告納付したり納税告知または督促によって納付期限までに納付することによって消滅する。この段階まではいまだ課税権者の自力執行権が発動していないので、これを「滞納処分手続き」と区別して「任意的徴収手続き」と呼ぶ。

① 納税告知

「納税の告知」とは確定した租税債権に対し徴税官署が納付期限を指定し、納税義務の履行を請求する行為である。

1) 納税告知書の記載事項

税務署長は国税を徴収するには、納税者にその国税の課税期間、税目、税額およびその算出根拠、納付期限と納付場所を記した納税告知書を発行しなければならない(国徴法9①)。これらはすべてが必要的記載事項であり、その記載漏れは告知書の効力に影響を与える。

2) 納税告知書の発行時期

納税告知書は次の時期に発行しなければならない(国徴法10)。

| 区分 | 納税告知書の発行時期 |
|----------------|-----------------|
| 納付期限が定まっている場合 | 納期が始まる5日前 |
| 納付期限が定まっていない場合 | 徵収決定 即時 |
| 期間を定め徵収猶予した場合 | 徵収猶予期間が終了する日の翌日 |

上記の納税告知書の発行時期は、単純な訓示的規定だと解釈される。

納税告知書の発行は、徵収権の消滅時効が完成する前までは、いつでも可能である。

3) 納付期限の指定

税務署長は税法において国税（滞納処分費を含む）の納付期限を定める場合、他に国税の納付期限を納税告知をする日から30日内で指定することができる（国徵法11）。これもやはり単純な訓示的規定と解釈される。

② 督促

‘督促’とは、納税者が納税告知書に指定された納付期限まで国税などを完納しなかった場合に、その納付を促す手続きをいう。このような督促状は納付期限が過ぎた後10日以内に督促状を発行し、その納付期限は発行日から20日以内にする（国徵法23①、③）。しかし、これは単純な訓示的規定に過ぎない。

一方、納期前徵収により国税を徵収したが、滞納額が1万ウォン未満の場合には、督促状を発行しない（国徵法23①但書、国徵令26②）。

③ 第二次納税義務者等からの徵収手続

税務署長は納税者の国税・加算金または滞納処分費を第二次納税義務者、物的納税義務者または納税保証人から徵収するためには、第二次納税義務者等に納付通知書で告知しなければならない（国徵法12、13）。

そして第二次納税義務者または納税保証人（物的納税義務者である譲渡担保権者はここに含まれない）が、納付通知書に指定された納付期限まで完納しなかった場合には、10日内に納付催告書を発行しなければならない。ただし、第二次納税義務者が納付する滞納額が1万ウォン未満の場合にはその限りではない（国徵法23②、国徵令26②）。この納付催告書の発給は督促状の場合とその内容が同一である。

※ 譲渡担保権者からの徵収手続

1. 税務署長が譲渡担保権者から譲渡担保設定者の滞納額を徵収するには納付通知書で告知しなければならない（国徵法13①）

2. 万一、譲渡担保権者が物的納税義務を履行しない場合には、滞納処分を執行することになるが、この場合には譲渡担保財産だけが差押えの対象になる。

したがって、譲渡担保権者が差押え前に譲渡担保財産を第三者に譲渡した場合には、有効に成立・確定した物的納税義務も消滅することになる（国徵通13-0…1）。

3. このような点を考慮して、国税徴収法は譲渡担保権者が告知された納付期限まで物的納税義務を履行しない場合には、期限の利益を剥奪し、納付催告書なしで直ちに差押えができるようにしている(国徴通23-0…3)。

④ 滞納額徴収業務の委託

税務署長は督促と催告にもかかわらず納付されなかつた滞納額を徴収するために、韓国資産管理公社に次のうちいづれか一つに該当する業務を委託することができる。この場合、韓国資産管理公社は委託を受けた業務を第三者に再び委託できない(国徴法23-2①)。

1) 滞納者の住所または居所確認

2) 滞納者の財産調査

3) 滞納額の納付を促す案内文発送と電話または訪問相談

4) 上記1)～3)の規定に準ずる単純事実行為に該当する業務として、一定の事項

委託対象滞納額の範囲は、①個人別滞納額が1億ウォン以上である場合、②税務署長が滞納者の所得または財産がない等の事由で徴収が難しいと判断した場合とする(国徴令27の2)

(2) 加算金と重加算金

国税を納付期限まで完納しなかつた場合には、納税者から加算金と重加算金を徴収する。このような加算金と重加算金は、①国税の納付遅延に対する延滞利子の性格と②罰金の性格を同時に持っているが、その内容は次の通りである。

① 加算金

国税を納付期限まで完納しない場合には、その納付期限(納税告知書または納付通知書に指定された納付期限をいう)が過ぎた日から滞納された国税の3%に相当する加算金を徴収する(国徴法21)。

② 重加算金

滞納された国税を納付しなかつた場合には、納付期限が過ぎた日から毎1ヶ月が過ぎるたびに滞納された国税の1.2%に相当する重加算金を加算金に加算して徴収する。この場合、重加算金を加算して徴収する期間は60ヶ月を超過できず、滞納された国税の納税告知書別・税目別税額が100万ウォン未満である場合には重加算金を徴収しない(国徴法21、22)。

※加算金と重加算金の排除

1. 国家と地方自治体に対しては加算金と重加算金を徴収しない(国徴法21但書、22③)。

2. 清算所得に対する法人税に対しては加算金と重加算金を適用しない(法法90②)。

3. 相続税または贈与税の納付期限を過ぎて、延納または物納の許可通知をする場

合、その延納税額または物納税額に相当な税額の徵収においては許可通知である以前に限り、加算金と重加算金を適用しない(相贈令67③、70①)。

4. 外国の課税当局と相互合意手続きが進行中という理由で滞納額の徵収を猶予した場合には、重加算金に関する上記の規定を適用せず、「国税租税調整に関する法律」による加算金に対する特例を適用する(国徵法22④)。

(3) 納期前徵収

本来、納付期限は納税者に付与された期限の利益であるから、納税者は原則的にその期限が到来する前には納付を強制されない。しかし、納付期限の到来を待つと、将来徵収が難しいと予想される場合には、その期限の利益を剥奪して納期前に国税を徵収できるが、これを‘納期前徵収’という。

① 納期前徵収の事由

納期前徵収は、税務署長が納付期限まで待つと徵収できないと認められる次の事由がある場合にのみ適用することができる(国徵法14①)。

| 納期前徵収の事由 | 備 考 |
|--|-------------------------------|
| ①国税の滞納で滞納処分を受ける場合 | ①～⑥の事由は 交付請求の事由と 同様である。 |
| ②地方税または公課金の滞納で滞納処分を受ける場合 | |
| ③強制執行を受けるとき | |
| ④手形法または小切手法により、手形交換所から 取引停止処分を受けたとき | |
| ⑤競売が始まったとき | |
| ⑥法人が解散したとき | |
| ⑦国税を逋脱しようとする行為があると認定される場合 | |
| ⑧納税管理人を定めないので、国内に住所または居所を おいていない場合 | |

② 納期前徵収の対象になる国税

納期前に徵収できる国税は次の通りで、すでに確定した国税に限定する(国徵令20)。

- 1) 納税告知をした国税
- 2) 課税標準決定の通知をした国税
- 3) 源泉徵収した国税
- 4) 納税組合が徵収した国税
- 5) 中間予納する法人税

③ 納期前徴収手続き

税務署長は納期前に国税を徴収するには納付期限を定めて納税者にその意図を告知しなければならない。この場合、すでに納税告知をした場合には、納付期限の変更を告知しなければならない(国徴法14②)。

④ 納期前徴収効力

(a) 督促の省略

納税者が納期前徴収の告知を受けて納付期限まで完納しなければ、督促手順を踏まないで納税者の財産を差押えることができる(国徴法24①(2))。

(b) 送達遅延による納期延長の制限

本来、納税告知書(納付通知書含む)または督促状(納付催告書を含む)を送達した場合に、①到達した日にすでに納付期限が過ぎていたり、②到達した日から14日以内に納付期限になる場合には、到達した日から14日が過ぎた日を納付期限とする。しかし納期前徴収のための告知の場合、①該当告知書が到達した日にすでに納付期限が過ぎていた場合には、その到達した日を納付期限とし、②該当告知書の到達後、納付期限が到来するときにはその到来する日を納付期限とする(国基本7)。

(4) 徴収猶予

① 一般的な徴収猶予

'徴収猶予'とは、納税者に国税等の納付を困難にする事情がある場合には、その国税等の徴収を一定期間猶予する制度をいう。その趣旨は納税者の生活を保護することと同時に資金準備の時間的な余裕を与え、国税の円滑な徴収を企図するためである。

(a) 徴収猶予の事由と猶予期間

納税者に次の事由があり、税務署長が国税を納付できないと認定する場合、徴収猶予を受けることができる(国徴法15①国徴令22)。

| 徴収猶予の事由 | 徴収猶予期間 |
|---|--|
| ①災害または盗難で財産に深刻な損失を被った場合 ②事業に著しい損失を被った場合 ③事業が重大な危機に瀕している場合 ④納税者またはその同居家族の病気や重症で長期治療が必要な場合 ⑤上記①～④の事由に準ずる事由がある場合 | 猶予した日の翌日から9ヶ月以内（再建中中小企業人は18ヶ月以内） ＊徴収猶予期間中の分納期限および分納金額は管轄税務署長が定めることができる。この場合、管轄税務署長は徴収猶予期間が6ヶ月を超過する時には、可能ならば徴収猶予期間開始後6ヶ月が過ぎた日から3ヶ月以内に分納するよう定めなければならない。 |
| ⑥租税の二重課税防止のために締結した条約により、外国の課税当局と相互合意手続きが進行中である場合 ＊締約相手国が相互合意手続き中に、徴収猶予を許容する場合に限定する（相互主義） | 税額の納付期限の翌日または相互合意開始日のうち、後ほど到来する日から相互合意手続きの終了日まで。 |

(b) 徴収猶予の対象になる国税

いまだ確定していない国税は徵収の対象にならないので、徵収猶予の対象にすることはできない。したがって徵収猶予の対象は確定した国税およびその加算金に限定される。ただし、督促によって指定された納付期限が過ぎたことは、すでに滞納処分の要件を満たしているので徵収猶予の対象にならず、単に滞納処分猶予の対象になることができるだけである。

(c) 徵収猶予の手続き

納税者が徵収猶予を申請しようとする場合には、告知予定や告知された国税の納付期限、滞納された国税の督促期限または催告期限(以下「納付期限等」という)の3日前まで徵収猶予申込書を管轄税務署長に提出しなければならない。ただし、管轄税務署長は、納税者が納付期限などの3日前まで申込書を提出できないと認定する場合には、納付期限等の満了日まで提出するようにすることができる(国徵令23)。このように徵収猶予の申請を受けた税務署長は、納付期限等の満了日までに該当納税者に承認の有無を通知しなければならない。ただし、納税者が納付期限などの満了日10日前までに徵収猶予申請をした場合、税務署長がその納付期限などの満了日まで承認の有無を通知しなかった時にはその納付期限などの満了日に徵収猶予申請を承認したものとみなす(国徵法15④、⑤、17④、⑤)。しかし、このような徵収猶予申請が必ずしも必要なものでなく、税務署長の職権で徵収猶予ができるが、このように税務署長が職権で徵収猶予をした時には、直ちに納税者にその事実を通知しなければならない(国徵法15③、17③)。

一方、税務署長は徵収を猶予する時には、その猶予に関係する金額に相当する納税担保の提供を要求することができる(国徵法18)。

(d) 徵収猶予の効果

i) 告知猶予・分割告知または納期延長(国徵法15、17)

| 区分 | 徴収猶予の方法 |
|--|------------------------------|
| ①納期開始前の徵収猶予 * 納税告知書発給前に徵収猶予する場合をいう。 | 納税の告知を猶予したり、決定した税額を分割して告知する。 |
| ②告知された国税等の徵収猶予 * 紳税者が納税の告知または督促を受けた後に徵収猶予する場合をいう。 | 納付期限を再び定め、徵収を猶予する。 |

* 滞納額等の徵収猶予の場合、租税条約により外国の課税当局と相互合意が進行中である場合には「国際租税調整に関する法律」により、相互合意手続き終了日の翌日から30日以内に納付期限を再び定め、猶予された税額を徵収しなければならない

(国徵法17①但書)。

- ii) 滞納処分の禁止：税務署長は「告知された国税等の徴収猶予」を行った場合、徴収猶予期間中には、その猶予した国税または滞納額に対しては滞納処分をできない。ただし、交付請求をするを妨げない(国徵法19③)。
- iii) 加算金と重加算金に及ぼす効力(国徵法19①、②)

| 区分 | 加算金と重加算金に及ぼす効力 |
|---------------------------------|--|
| ①告知された国税の納付期限が到来する前に国税徴収を猶予した場合 | その徴収猶予期間が過ぎる時まで加算金を徴収しない。 |
| ②告知された国税の納付期限が過ぎた後、滞納額徴収を猶予した場合 | その徴収猶予期間は重加算金計算機間に算入しない。＊すでに発生した加算金には影響を及ぼさない。 |

納税者が納税の告知または督促を受けた後に「債務者回復および破産に関する法律(第140条)」により徴収猶予があった時にも、加算金または重加算金徴収において、上記の表の内容を適用する(国徵法19④)。一方、外国の課税当局との相互合意手続きが進行中という理由で国税の徴収を猶予した時には「国税租税調整に関する法律」に規定された利子相当加算額を徴収する(国徵法19⑤)。

iv) 国税徴収権の消滅時効の停止：徴収猶予期間の間に、徴収権を行使できないので、その期間の間、国税徴収権の消滅時効の進行が停止する。その徴収猶予期間が過ぎれば消滅時効は残余期間の進行を継続する。

v) 納税証明書の発行：徴収猶予期間中には、たとえ国税等が滞納されていたとしても納税証明書の発給を受けることができる。

(e) 徴収猶予の取消

税務署長は、徴収を猶予したケースに該当納税者が次のうちいずれか一つに該当することになった場合には、その徴収猶予を取消して、猶予に關係する国税または滞納額を一度に徴収することができる。このように徴収猶予を取消した時には納税者にその事実を通知しなければならない(国徵法20①、②)。

- i) 国税と滞納額を指定された期限まで納付しなかった場合
- ii) 担保の変更やその他担保保全に必要な税務署長の命令に従わなかった場合
- iii) 財産状況やその他の事情の変化で猶予する必要がないと認められる場合
- iv) 納期前徴収事由(国税の滞納で滞納処分を受けた場合は除外)に該当し、その猶予した期限まで猶予に關係する国税または滞納額の全額を徴収できないと認められる場合
- ② 送達不能による徴収猶予

税務署長は住所・居所・営業所または事務所が明らかでなく、納税告知書を送達できない場合には、徴収を猶予することができる。その徴収猶予期間はその猶予した日の翌日から30日以内とする。この場合、税務署長は徴収を猶予した国税の徴収を確保できないと認める時にはその賦課決定を撤回することができる。しかし、徴収を猶予したり賦課決定を撤回した後、納税者の行方または財産を発見したときには、直ちに賦課または徴収の手続きをとらなければならない(国徴法16、国徴令22②)。

3. 滞納処分

(1) 意義

納税者が告知または督促による納付期限まで、国税などを完納しない場合に、税官署が納税者の財産に対し強制執行することになるが、このような手続きを‘滞納処分’という。これは滞納者の財産を‘差押’と、差押えた財産を‘売却’し、滞納処分で得た金銭を国税等に配分することで‘清算’する三段階で構成される。

差 押 → 売 却 → 清 算

この中で‘差押’とは、滞納者の特定財産に対し処分(すべての法律行為)を禁止させる徴税官署の行為である。これは納税者の財産権に対する重大な侵害になるので、その要件を厳格に解釈して手続きにおいて慎重を期さなければならない。

(2) 差押

① 差押の要件

a. 一般的な差押の要件

税務署長(滞納発生後6ヶ月が経過し、滞納額が5千万ウォン以上である滞納者の場合には地方国税庁長を含む。以下、同様)は、次のうちいずれか一つに該当する場合には納税者の財産を差押える(国徴法24①、国徴令28の2)。

- (a) 納税者が督促状(または納付催告書)を受け取り(譲渡担保権者が納付通知書を受け取り)それによって指定された納付期限まで国税と加算金を完納しなかった場合
- (b) 納期前徴収の場合、納税者が納期前に納付の告知を受けて指定された期限まで完納しなかった場合

b. 確定前保全差押

納税者に納期前徴収の事由があつて国税が確定した後にはその国税を徴収できないと認められる場合には、あらかじめ地方国税庁長の承認を受けて納税者の財産を差押えることができる。これを‘確定前保全差押’というが、この場合国税で確定するだろうと推定される金額の限度で、納税者の財産を差押えることができる(国徴法24②)。そして管轄税務署長はこのように差押えた財産が金銭、納付期限内取立てできる預金または有価証券である場合、納税者の申請がある時には、確定した国税

にこれを充当することができる(国徵法24⑥)。

このような確定前保全差押は、まだ国税が確定していないにもかかわらず、納税者の財産を現状維持するために、あらかじめ差押えることにある。このようにこの制度は、単に租税債権の保全目的で財産を差押えるのに止まるので、差押財産はその差押えに関する国税の納税義務が確定する前には公売できない(国徵法61③)。一方、次の場合にはその確定前保全差押を直ちに解除しなければならない(国徵法24⑤)。

- (a) 差押えを受けた者が納税担保を提供して差押え解除を要求した場合
- (b) 差押をした日から3ヶ月が過ぎる時まで差押えによって徴収しようとする国税を確定しなかった場合

② 差押対象財産

a. 差押対象財産の範囲

差押の対象になるためには納税者の所有財産でなければならない。また、差押の対象になるために譲渡が可能で、金銭的価値がある財産でなければならない。

b. 超過差押の禁止

税務署長は国税を徴収するために必要な財産以外の財産を差押えることはできない(国徵法33の2)。

③ 差押禁止財産

| 区分 | 内 容 | | | | | | | | | | | | | |
|-------------------------|---|--------------------------|--------|--------|------|------------|-----------|---------------------|-------------------------|-------------|--------------------------|-----------|------------------------------|--|
| (1) 絶対的差押禁止財産 | <p>次の財産は差押することができない(国徵法31)。</p> <ul style="list-style-type: none"> ① 滞納者とその同居家族の生活に不可欠な衣服、寝具、家具および厨房器具 ② 滞納者とその同居家族に必要な3か月間の食料と燃料 ③ 実印やその他仕事に必要な印章 ④ 法事・礼拝に必要な物、石碑および墓地 ⑤ 滞納者またはその同居家族の喪事、葬儀に必要な物 ⑥ 家系図やその他滞納者の家庭に必要な帳簿、書類 ⑦ 職務上必要な制服・法衣 ⑧ 紋章やその他名誉の証 ⑨ 滞納者とその同居家族の学業に必要な書籍や器具 ⑩ 発明や著作に関するもので公表されていないもの ⑪ 法令に基づいて給付する死亡給付金と傷痍給付金 ⑫ 医療・助産業または動物診療業に必要な器具・薬品とその他の材料 ⑬ 滞納者の生計維持に必要な少額金融資産で、次の区分に応じて保障性保険の保険金、解約還付金および満期還付金と個人別残額が150万ウォン未満の預金(貨幣・掛金・預託金と郵便振替を含む) <ul style="list-style-type: none"> ・ 死亡保険金のうち、1,000万ウォン以下の保険金 ・ 傷害・疾病・事故などが原因で滞納者が支給された保障性保険の保険金のうち④診療費、治療費、手術費、入院費、薬剤費等治療および障害回復のために実際に支出した費用を保障する保険金、⑤治療および障害回復のための保険金のうち④に相当する保険金を除く保険金の1/2に相当する金額 ・ 保障性保険の解約還付金のうち150万ウォン以下の金額 ・ 保障性保険の満期還付金のうち150万ウォン以下の金額 | | | | | | | | | | | | | |
| (2) 条件付差押禁止財産 | <p>次の財産は滞納者が国税・加算金と滞納処分費に充当するだけの他の財産を提供することができる場合には差押することができない(国徵法32)。</p> <ul style="list-style-type: none"> ① 農業に必要な機械・器具、家畜類の飼料、種子、肥料 ② 漁業に必要な漁網・漁具および漁船 <ul style="list-style-type: none"> ① 職業および事業に必要な機械・器具および備品 | | | | | | | | | | | | | |
| (3) 給与債権の差押制限 | <p>給料・年金・賃金・俸給・賞与金・歳費・退職年金その他これに類似する性質をもつ給与債権については、次の表に該当する金額は差押できない(国徵法33①)。</p> <table border="1" style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <thead> <tr> <th>月給与 総額</th> <th>差押禁止金額</th> <th>算定基準</th> </tr> </thead> <tbody> <tr> <td>300万ウォン 以下</td> <td>月 150万ウォン</td> <td>最低生計費を考慮して定めた金額である。</td> </tr> <tr> <td>300万ウォン 超 600万ウォン 以下</td> <td>月給与総額 * 1/2</td> <td>標準的な世帯の生計費を考慮して定めた金額である。</td> </tr> <tr> <td>600万ウォン 超</td> <td>月300万ウォン+(月給与総額-600万ウォン)*1/4</td> <td></td> </tr> </tbody> </table> <p>② 退職金やその他同様の性質を有している給与債権については、その総額の1/2に該当する金額は差押できない(国徵法33②)。</p> | | 月給与 総額 | 差押禁止金額 | 算定基準 | 300万ウォン 以下 | 月 150万ウォン | 最低生計費を考慮して定めた金額である。 | 300万ウォン 超 600万ウォン 以下 | 月給与総額 * 1/2 | 標準的な世帯の生計費を考慮して定めた金額である。 | 600万ウォン 超 | 月300万ウォン+(月給与総額-600万ウォン)*1/4 | |
| 月給与 総額 | 差押禁止金額 | 算定基準 | | | | | | | | | | | | |
| 300万ウォン 以下 | 月 150万ウォン | 最低生計費を考慮して定めた金額である。 | | | | | | | | | | | | |
| 300万ウォン 超 600万ウォン 以下 | 月給与総額 * 1/2 | 標準的な世帯の生計費を考慮して定めた金額である。 | | | | | | | | | | | | |
| 600万ウォン 超 | 月300万ウォン+(月給与総額-600万ウォン)*1/4 | | | | | | | | | | | | | |

*ここで、”給与総額”とは、支給を受けることができる給与金の全額からその勤労所得(または退職所得)に対する所得税と地方所得税の所得分を控除した金額をいう(国徵令37)。

④ 差押の手続

1) 差押の予備手続：検索または質問・検査

(a) 検索：税務公務員は財産を差押するために必要なときは、滞納者の家屋、船舶倉庫・またはその他の場所を検索したり、閉鎖された門・金庫または器具を開けさせたり、直接開けることができる。滞納者の財産を占有する第三者が財産の引渡しを拒否するときもまた同じである(国徵法26①)。

(b) 質問・検査：税務公務員は滞納処分を執行し、差押する財産の内容または数量を知りたいときは、滞納者または滞納者と取引関係のある者に質問したり、帳簿、書類その他の物件を検査することができる(国徵法27)。

(c) 検索調書または差押調書の作成・交付

① 検索調書：検索はしたが、差押する財産がないときには、検索調書を作成し、滞納者または立会人と一緒に署名押印しなければならないし、その謄本を調査を受けた滞納者または立会人に交付しなければならない(国徵法26⑤、⑥)。

② 差押調書：税務公務員は滞納者の財産を差押するときは差押調書を作成し、差押財産が動産または有価証券、債権、無体財産権に該当するときは、その謄本を滞納者に交付しなければならない(国徵法29①)。そして、質権が設定された動産または有価証券を差押するときは、その動産または有価証券の質権者に差押調書の謄本を交付しなければならない(国徵法29③)。このような差押調書は差押の手続・内容を記録・証明するために税務公務員が作成した公文書であり、差押調書の作成が差押の効力要件ではないので、その作成上の瑕疵は差押の効力に影響を及ぼさない。

2) 差押の本手続

| 区分 | 差押手続 |
|-------------------------------------|--|
| ① 動産・有価証券 | 税務公務員が占有することにより行う。(注1) |
| ② 債権 | 差押することを該当債権の債務者(以下”第三債務者”という)に通知することにより行う。(注2) |
| ③ 不動産・工場財団・鉱業財団・船舶等登録した航空機・建設機械・自動車 | 差押の登記(または登録)を所管登記所に嘱託することにより行う。(注3) |
| ④ 無体財産権等(債券と所有権を除外した財産権をいう) | 差押えたことを該当権利者に通知することにより行う。(注4) |

(注1)ただし、運搬が困難な財産は滞納者または第三者に保管させることができる。この場合、封印やその他の方法で差押財産ということで明白にしなければならない。一方、質権が設定された財産を差押する場合には、その質権者に文書で該当質物の引渡しを要求しなければならない。この場合、質権者は質権の設定時期に關係なく、質物を税務公務員に引渡ししなければならず、質権者が質物を引渡さない場合には、即時その質物を差押しなければならない(国徵法34、38)。

(注2)債権の差押の効力は債権差押通知書が第三債務者に送達されたときに発生する。一方、債権の差押は国税・加算金と滞納処分費を限度とする。ただし、差押える債権が国税・加算金・滞納処分費を超過する場合には必要と認めれば、その債権の全額を差押えることができる。

(注3)このような不動産等への差押の効力は、その差押の登記(または登録)が完了したときに発生する。一方、建設機械または自動車を差押えるときは、滞納者に引渡しを命じ、これを占有することができる。

(注4)ただし、それ以前に關して、登記(または登録)を要するものについては、差押の登記(または登録)を関係官署に嘱託しなければならない。

一方、滞納者が国有または公有財産を買収したことがあるときは、所有権移転前であってもその財産に関する滞納者の政府または公共団体に対する権利を差押する。この場合、税務署長は差押調書を添付して、一定の事項を記載した文書で関係官署にその登録を嘱託しなければならない。

3) 差押財産の使用、受益(国徵法39、国徵法49①、②)

| 区分 | 原則 | 例外 |
|-----------|--------------------------------------|--|
| ①差押えた動産 | 使用・受益が許可されない。 | 滞納者またはこれを使用・受益する権利を有している第三者に保管できるようにした場合には、国税徴収に支障があると認められる場合を除いて、税務署長がその使用、受益を許可することができる。 |
| ②差押えた不動産等 | 滞納者または使用・受益権を有している第三者が使用・受益することができる。 | 税務署長は、その価値が著しく減少するおそれがあると認めたときには、その使用または受益を制限することができる。 |

⑤ 差押の効力

差押の効果はあらゆる種類の財産差押に共通する”一般的効力”と特定の種類の財産差押にのみ認められる”個別的効力”に分類される。

1) 一般的効力(国徵法35、36、37)

| 区分 | 内容 |
|-------------------|--|
| ① 処分禁止の効力 | その目的に関して法律上または事実上の処分を禁止する効力である。(注1) |
| ② 果実に対する効力 | 原物に対する差押効力は差押財産から生じる天然果実または法定果実に及ぶ。ただし、滞納者または第三者が差押財産を使用または受益する場合には、その財産から生じる天然果実(その財産の売却により権利を移転するまでは受取できない天然果実は除外)に対しては及ばない。(注2) |
| ③ 仮差押・仮処分に対する効力 | 裁判上の仮差押または仮処分財産が滞納処分対象である場合にも滞納処分する。(注3) |
| ④ 相続または法人合併の場合の効力 | ① 滞納者の財産に対して滞納処分を執行した後に滞納者が死亡したり、滞納者の法人が合併により消滅した場合にもその財産に対する滞納処分は継続的に進行しなければならない。 ② 滞納者が死亡した後、滯納者名義の財産に対してなされた差押は、その財産を相続した相続人に対してもとのとみなす。 |
| ⑤ 国税徴収権の消滅時効中止の効力 | 差押、国税徴収権の消滅時効の進行を中断させ、差押を解除すれば消滅時効は新たに進行を開始する(国基法28)。 |
| ⑥ 優先徴収の効力 | 差押に関する国税等はその売却代金から交付請求した他の国税等と地方税に優先して徴収する(国基法36①)。 |

(注1) 処分禁止は制限物権の設定や破損等と同じで差押債権者に不利益なものに限定し、制限物権の解除や改良等と同じく差押債権者に利益になることは問題ない。

一方、処分禁止の効力は相対的である。すなわち、滞納者が第三者とこのような処分禁止に反する取引を行った場合、これにより差押債権者に対抗することができないだけで、その取引自体は有効だということである。

(注2) 果実には天然果実と法定果実がある。”天然果実”とは、物件の用法に基づいて取得した産出物をいう。果物・野菜・動物の子・卵・牛乳等がこれである。そして、”法定果実”とは、物件の使用代価として受け取る金銭その他の物件である。例えば賃貸料・利子等がこれである。

一方、天然果実のうち、成熟したものは土地または立木と分離して動産としてみ

ることができる(国徵令40)。このため、滞納者が他人の土地または立木の上にその天然果実だけを所有している場合にもこの天然果実を差押することができるということである。

(注3)これは、税務署長が仮差押または仮処分を受けた財産を差押えて売却した場合に仮差押または仮処分に基づいて阻止されず、執行することができることをいう。

2) 個別的効力(国徵法40、44、47②)

| 区分 | 内容 |
|------------------|---|
| ① 有価証券 差押の効力 | その有価証券に関する金銭債権を取り立てることができ、これに基づいて金銭債権を取り立てた場合には、この限度において滞納者が差押に関する滞納額を徴収したものとみなす。 |
| ② 債権差押の 効力 | (a) 債権者代位の効力：債権を差押したときには、国税・加算金と滞納処分費を限度にし、滞納者の債権者を代位する。(注1) (b) 継続収入に対する効力：給料・賃金・俸給・歳費・退職年金、その他これに類似する債権の差押は、国税・加算金・滞納処分費を限度にし、差押後に受け取る金額に及ぶ。 |
| ③ 不動産等の 差押の効力 | 不動産・工場財団・鉱業財団・船舶または登録した航空機・建設機械・自動車の差押は、該当する差押財産の所有権が移転する前に法定期日が到来した国税の滞納額にもその効力が及ぶ。 (注2) |

(注1)この場合、第三債務者が債務を履行しに場合にも自力執行することができないし、一旦催告をし、その催告した期間内にも履行しない場合には、滞納者の債権者を代位して、第三債務者を相手にして民事訴訟を提起しなければならない。

(注2)従前は、“不動産等に対する差押は、差押の登記または登録をした後の滞納額に対してもその効力が及ぶ”と規定されていた。これによると、差押えた不動産が譲渡された場合に譲受人は譲受けた當時にまったく知ることができない滞納額にまで責任を負うこととなり譲受人の予測可能性が深刻に侵害される結果がもたらされた。そして、譲受当時にすでに法定期日が到来した(すなわち申告または告知した)滞納額に対してのみ差押の効力が及ぶようにこの規定を改定することとなった。

⑥ 差押の解除

1) 解除の要件(国徵法53、24⑤)

| 区分 | 解除の要件 |
|--------------|---|
| (1) 必要的に解除要件 | 次の場合には、この差押を即時解除しなければならない。 ①納付、充当、公売の中止、賦課の取消またはその他事由で差押する必要がなくなった場合 ②第三者が所有権主張の相当な理由があると認める場合 ③第三者が滞納者を相手に所有権に関する訴訟を提起し、勝訴判決を受け、その事実を証明した場合 ④確定前保全差押を受けた者が納税担保を提供し差押解除を要求したり、確定前保全差押した日から3か月を過ぎるまでに差押により徴収する国税が確定しない場合 |
| (2) 任意的解除要件 | 次の場合には、差押財産の全部または一部について差押を解除することができる。 ①差押後に、財産価格の変動やその他の事由でその価格が徴収する滞納額全額を著しく超過した場合 ②差押に関する滞納額の一部が納付されたり、充当された場合 ③賦課の一部が取り消された場合 ④滞納者が差押することができる他の財産を提供し、その財産を差押えた場合 |

2) 解除の手続

税務署長は、財産の差押を解除したときは、その事実をその財産の差押を通知した権利者、第三債務者または第三者に通知しなければならない。そして差押の登記または登録をしたものについては差押解除調書を添付して差押抹消の登記または登録を関係官署に嘱託しなければならず、税務署長は第三者に差押財産を保管するようとした場合にはその財産の差押を解除した時には、その保管者に差押の解除を通知し、差押財産は滞納者または正当な権利者に返還しなければならない。

⑦ 第三者の所有権主張と詐害行為の取消

a. 第三者の所有権主張

第三者の所有財産が納税者の財産として誤認を受け、差押された場合には、その第三者は、売却の5日前までに所有者として確認することができるだけの証拠書類を税務署長に提出し、所有権を主張して返還を請求することができる(国徵法50)。その具体的な処理手続は次のとおりである(国徵令55)。

(a) 第三者が所有権を主張し、返還請求をする場合には、税務公務員はその財産に対する滞納処分の執行を停止しなければならない。

(b) 上記①に基づく請求の理由があると認められると、遅滞なく差押を解除しなければならない。

(c) その理由が不当であると認められたときは、遅滞なくその旨を請求人に通知しなければならない。

i) 請求人が、これらの通知を受けた日から15日以内に滞納者を相手に、その財産に対して訴訟を提起した事実を証明しなければ、遅滞なく、滞納処分を続行しなければならない。

ii) 請求人が、訴訟を提起した場合には、滞納処分の執行が停止され、請求人が勝訴判決を受けて、その事実を証明した時には、差押を解除しなければならない(国徵法53①(3))。もちろん、請求人が敗訴すれば当然滞納処分は続行する。

b. 詐害行為の取消

(a) 意義

税務公務員は滞納処分を執行するとき、滞納者が国税の徴収を免脱しようと財産権を目的とした法律行為をする場合には民法の規定(第406条および407条)を準用し、詐害行為の取消を裁判所に請求することができる(国徵法30)。

これらの国税徴収法に基づく詐害行為取消権は民法に基づく債権者取消権を租税法に受用したものとして理解されている。民法に基づく”債権者取消権(または、詐害行為取消権)”とは、債務者が債権者を害したことを知りながら、財産権を目的にする法律行為を行った場合、それを取消し債務者の財産を回復することを目的とする債権者の権利をいう(民法406①)。

本来、債務者の総財産は総債権者の共同担保である。したがって、債務者が自己の財産を勝手に減少させる行為をする場合、その財産の減少行為の効力を否認する必要があるが、そのために債権者取消権が認められている。

(b) 要件

i) 客観的要件(詐害事実)：滞納者が財産権を目的にする法律行為で租税債権者を害する行為をしたことを要件とするが、これを”詐害行為”または”詐害事実”という。

従前は、”財産を譲渡した場合”のみを対象としていたが、贈与やまた債務の負担等も全て租税債権者を害する行為になることから、2002年末にこれを改定し、”財産権を目的にする法律行為”を包括的にその対象に含めた。滞納者がこの所有財産上の担保物権を設定する行為は、この制度の適用対象となるのはもちろん、国税基本法に基づく他の通謀虚偽の担保権設定契約取消制度の適用対象にもなると解釈できる。このような法律行為によって債務者の一般財産が減少し滞納額を完納することができなくなった場合、すなわち、無資力状態になった場合に初めて詐害行為取消が可能となる(国徵通3-1-41…30)。しかし、無資力状態になっても、第二次納税義務者や納税保証人等から滞納額を全額徴収することができる場合には、詐害行為取消権を使用しない(国徵通3-1-41…30)。

ii) 主観的要件(詐害意思)

①滞納者の故意：滞納者が法律行為をする当時に、その行為により租税債権者を害することを知つていなければならない。すなわち、国税の徴収を免脱しようとする故意がなければならないということだ。このような詐害意思是その行為により国税の徴収を免脱することになる結果を認識するというので十分で、それ以上の積極的な意欲までは必要としない。このような滞納者の故意は租税債権者にその立証責任がある。

②相手方の悪意：明文規定はないが、相手方も滞納者が国税の徴収を免脱することを知つていなければならないと解釈できる。これは、善意の譲受人を保護するためのものだが、これらの譲受人の善意に対しては、譲受人自身が立証責任を負う。

(c) 取消権の行使方法

以上のような要件が充足したとしても、税務公務員は詐害行為を職権で取消すことができず、民事訴訟を提起してその取消を求めなければならない。

従前は、この場合”税務署長”を原告として規定していたが、訴訟の当事者は国家なので、2002年末にこれを”税務公務員”（これには国税庁長・地方国税庁長・税務署長およびその所属公務員がすべて含まれる）に改正した。そして、従前は”滞納者または財産譲受人”を被告として規定していたが、これは受益者または転得者を被告とする判例に反する規定であったため、やはり2002年末改正で削除された。

(d) 取消の効果

詐害行為の取消訴訟で国家が勝訴すれば、その法律行為は取り消され、滞納者の一般財産が現状回復する。このような取消と現状回復は原告の租税債権者だけでなく、すべての債権者が利益のために効力があるので、租税債権者は勝訴だけで徴収を確保することはできるわけではない。したがって、復帰した財産に対して差押等適切な措置をとる必要がある。

(3) 交付請求と参加差押

納税者が告知また督促に基づいた納付期間までに国税等を完納しない場合には、徴税官署が納税者の財産に対し滞納処分を執行して国税等を徴収することになる。しかし、既に他の機関によって強制換価手続が開始された場合には、徴税官署が納税者の財産を差押することができないので、その執行機関に対して換価代金の配分を請求することになるが、これが交付請求と参加差押である。

① 交付請求

交付請求とは、滞納者が財産に対して既に強制換価手続が開始されている場合に、その執行機関に強制換価代金の配分を請求する手続をいう。

1) 交付請求の事由

納税者が次の事由のうちいずれか一つに該当しなければならない(①～⑥)のは、納期前徴収の事由と同じである。

(a) 国税の滞納で滞納処分を受けた時

(b) 地方税または公課金の滞納で滞納処分を受けた時

(c) 強制執行を受けた時

(d) 手形交換所で取引停止処分を受けた時

(e) 競売が始まった時

(f) 法人が解散した時

2) 交付請求の対象となる国税等

まだ確定していない国税は徴収の対象とならないので、交付請求の対象にもならない。そのため、当然納税義務が確定した国税等だけが交付請求の対象にすることができる。交付請求は、事前に督促状または、納付催告書を発布して差押さえの要件を充足する必要はなく、徴収猶予期間中であったとしても、交付請求は可能である（国徵通56-0...1）。

3) 交付請求の手続

税務署長は強制換価手続を執行する機関に交付請求書を送達する方法で、滞納額の交付を請求する（国徵法56）。 “強制換価手続を執行している機関”とは、次の機関をいう。

(a) 滞納処分を執行している官署または公共団体

(b) 強制執行・破産宣告・競売開始をした執行裁判所・執行公務院・強制管理人・破産管財人

(c) 解散した法人の清算人

※ 破産宣告に基づいた交付請求

税務署長は破産管財人に交付請求をする時、次に従わなければならない（国徵令62）。

1. 差押した財産の価額は徴収する金額より少ないと、少ないと認められるときには、財団債権として破産管財人にその不足額を交付請求しなければならない。

2. 納税担保物提供者が破産宣告を受け、滞納処分によりその担保物を公売しようとする場合には、「債務者回生および破産に関する法律（第447条）に基づく手続をした後、別除権を行使しても不足していたり、不足していると認められる金額を交付請求しなければならない。ただし、破産管財人は、その財産を売却しようとする場合には、徴収する金額を交付請求しなければならない。

4) 交付請求の効力

(a) 交付請求は、強制換価手続に基づく売却代金の配分を要求する効力を有している。

(b) 交付請求は、徴収権行使の一種であるため、国税徴収権の消滅時効の進行を中断させる効力を有している。

(c) しかし、交付請求を受けた機関の強制換価手続が解除されたり、取消される場合には、交付請求の効力は失われる。

5) 交付請求の解除

納付、充当、賦課、取消やその他の事由で交付を請求した滞納額の納付義務が消滅したときは、その交付請求を解除しなければならない。その解除は交付請求を受けた機関にその旨を通知することにより行う(国徵法60)。

② 参加差押

“参加差押”とは、差押しようとする財産がすでに別の機関に差押えられているときに、その差押に参加することをいう。

納税者の財産がすでに別の機関により差押えられている場合には、交付請求をすることが原則的である。しかし、交付請求は先行している強制換価手続が解除されると、その効力を失うことから、再度、その財産を差押しなければならない煩わしさがあり、またその時期を逃して、差押できなくなる場合もある。そのため、交付請求よりも確実に滞納処分を執行できるようにするために、参加差押制度を設けているのである。

a. 参加差押の事由

差押しようとしている財産をすでに他の機関が差押しているときに参加差押することができる。

b. 参加差押の対象となる国税等

参加差押は、差押に転換することができる潜在的な可能性があるので、該当する国税がすでに差押の要件を充足する場合にのみ行うことができる。すなわち、納税者が督促状(または納付催告書)を受けて、それによって指定された納付期限までに国税と換算金を完納できないか、または納期前徴収の告知を受けてその期限まで完納できない場合に、初めて可能となる。

一方、徴収猶予期間中で交付請求はできるが、参加差押は不可能である。

c. 参加差押の手続

税務署長は、既差押機関に通知書を送達したことにより、その差押に参加する。その時税務署長は、その事実を滞納者とその財産に対して権利を有する第三者に通知しなければならず、その財産が権利の変動などの登記、または登録が必要なときは、参加差押の登記または登録を関係官署に嘱託しなければならない(国徵法57)。

d. 参加差押の効力

(a) 売却代金の配分要求の効力と時効中断の効力：参加差押は交付請求に代わる制度であるため、交付請求と同様に、差押財産の売却代金の配分を要求する効力と国税徴収権の消滅時効の進行を中断させる効力をもつ。

(b) 売却の催告：差押に参加した税務署長は既差押機関が、その差押財産を長期間過ぎても売却しないときは、これに対する売却処分を既差押機関に催告することができる(国徵法58④)。

これは、既差押機関は差押優先主義に安住して売却を遅延させる弊端を防止するために認められた効力である。

一方、売却処分を催告された既差押機関が催告を受けた日から3か月以内に公売・公告等の行為をしない場合には、売却処分を催告した税務署長が該当差押資産を売却することができる(国徴法58⑥)。

(c)すでに行われた差押が解除された場合：参加差押をした後に、既差押機関がその財産に対して差押を解除した場合には、その参加差押は参加差押通知書が既差押機関に送達されたとき(権利変動の登記・登録の必要とする時には参加差押の登記または登録が完了したとき)に遡及して差押の効力が生じる(国徴法58①)。

一方、二つ以上の参加差押がある場合には、そのうち一番最初に参加差押通知書が送達された(権利変動があり、登記・登録を必要とする財産である場合には、一番最初に参加差押の登記・登録に至った)参加差押が差押の効力を有する(国徴法58①)。

e. 参加差押の解除

参加差押の解除は、差押の解除を準用する(国徴法59)。

| 区分 | 交付請求 | 参加差押 |
|----|--|---|
| 要件 | ① 該当国税が確定していること(差押の要件が充足している必要はない) ② すでに強制換価手続が開始していること | ① 該当国税が差押の要件を充足していること ② すでに差押がおこなわれていること |
| 手続 | 交付請求書を既執行機関に送達 *登記・登録は不要 | 参加差押通知書を既差押機関に送達 *参加差押の登記・登録が必要 |
| 効力 | ① 売却代金の配分要求の効力 ② 徴収権の消滅時効の中斷の効力 ③ 既執行機関に対して売却催告をすることができない ④ 既執行機関の強制換価手続が解除または、取消されると、効力を失う | ① 売却代金の配分要求の効力 ② 徴収権の消滅時効の中斷効力 ③ 既差押機関に差押財産の売却を催告することができる。 ④ すでに行われた差押が解除されたら、参加差押の始点に遡及して差押に転換する。 |
| 解除 | ① 解除事由：納付・充当・賦課取消等 ② 解除手続：交付請求解除通知書を既執行機関に送達 | ① 解除事由：差押の解除事由を準用 ② 解除手續：差押解除手續を準用 |

(4) 差押財産の売却

“差押財産の売却”とは、徴税官署が差押した財産を金銭に換えるためにその所有権滞納者の意思に反して強制的に移転させる行政処分で、金銭以外の財産を換価する手段である。国政徴収法は滞納額の完全な徴収と滞納者の保護ために売却は原則的に、”公売”の方法によることにしているが、例外的に随意契約も認めている。

| 差押財産の売却 | | |
|---------|------|----|
| 売却 | 公売 | 入札 |
| | 競売 | |
| | 随意契約 | |

① 売却の要件

a. 売却の対象となる財産

売却の対象になるのは、差押した動産・有価証券・不動産・無体財産権である(国徴法61①)。差押財産が金銭の場合には売却は必要なく、差押財産が債権の場合には、原則的に推尋に基づき換価しなければならないため、売却の対象とはならない。ただし、差押債権を推尋して受けたものが金銭以外の財産の場合には、それも売却の対象となる(国徴法61①)。

一方、納税担保物の換価にも公売手続が準用されるので、納税担保物も売却の対象となる。

b. 国税の納税義務の確定

差押財産は、その差押に關係した国税の納税義務が確定して、売却することができる。このため、確定前の保全差押をした場合、その差押に關係した国税の納税義務が確定するまでは公売することができない(国徴法61③)。

一方、該当国税の納税義務が確定したとしても、国税基本法に基づく他の異議申請・審査請求または審判請求手続が進行中であったり、行政訴訟が継続中の国税の滞納により差押された財産は、その申請または請求に対する決定や訴えに対する判決が確定するまでは公売することができない。ただし、その財産の腐敗・変質または減量しやすい財産で速やかに売却しなければ、その財産価額が減少するおそれがある場合には例外とする(国徴法61④)。

c. 売却の主体

公売と随意契約は税務署長が行うのが原則的であるが、必要な場合には、韓国資産管理公社(KAMCO)に代行させることができ、その場合の公売と随意契約は税務署長がしたものとみなす(国徴法61①、⑤、62②)。

d. 買受人の制限

滞納者や税務公務員は直接的にも間接的にも差押財産を買収することはできない(国徴法66)。すなわち、滞納者または税務公務員は”直接”買受人になり買収する

ことができないだけでなく、他人名義で(ただし自己の計算で)”間接的に”買収することも禁止されている。

② 公売

“公売”とは、公機関により所有者の意思に反して強制的に、そして買収の機会を一般に広く公開して行う売買をいう。ここには、入札(書面による公売をいう)と競売(口頭による公売をいい、情報通信網を利用したものを含む)の二つの方法がある(国徵法67)。

差押財産の売却はこのような公売方法に基づく。ただし、差押された財産が証券市場に上場した証券の場合には該当市場で直接売却することができる(国徵法61②)。

a. 公売場所

公売は、地方国税庁、税務署、税關または財産所在地の市・郡・自治区で行う。ただし、税務署長が必要と認めたときには、他の場所で公売することができる(国徵法64)。

b. 公売の具体的な手続

(a) 売却予定価格：公売権者は差押財産を公売するなら、その売却予定価格を決定しなければならない(国徵法63)。これは、最低公売価格として意義を有する(国徵法3-10-13…63)。

※公売保証金

公売権者は差押財産を公売する場合に必要と認めた入札価格、または買収価格の10%以上の入札保証金、または契約保証金を受け取ることができる(国徵法65①、②)。

入札保証金または契約保証金は、国公債、証券市場に上場している証券または保険会社が発行した保証保険証券でも代えることができ、落札者または競落者が買収契約を締結できなかったときには、入札保証金は滞納処分費、差押と関係する国税・加算金の順に充当し、残りの金額を滞納者に支給する(国徵法65)。

(b) 公売の公告：公売をするには、買収代金の納付期限、公売財産の名称・内容・数量・品質・売却予定価格・その他重要な事項、入札、または競売の場所と日時(期間入札の場合にはその入札期間)、開札の場所と日時、保証金を受け取るときはその金額、公売財産が共有物の持分の場合には、共有者(滞納者は除外)に優先買収権があるという事実等の事項を公告しなければならず(国徵法67②)、このような公告をした場合には、即時にその内容を滞納者、納税担保物の所有者、公売財産が共有物の持分の場合には共有者、公売財産に対してチョンセ権・質権・抵当権、またはその他の権利を有した者に通知しなければならない(国徵法68)。

(c) 公売の取消：税務署長は、①該当財産の差押を解除した場合、②滞納処分を猶予した場合、③裁判所が滞納処分に対する執行停止の決定をした場合、④税務署長の職権または韓国資産管理公社の要求で該当資産に対する公売代行依頼が解除された

場合には、公売を取消すことができる。税務署長は、このように公売を取消した後、その事由が消滅し、公売を継続する必要があると認めたときには、再公売することができる(国徵法69①、②、国徵令73の5)。

一方、売却決定期日前に公売を取消したときは、その公売の取消を公告しなければならない(国徵法69③)。

(d) 公売の実施：公売は公告した日から10日を過ぎた日から行う。ただし、財産を保管するのに、多くの費用がかかったり、財産の価格に著しく減少するおそれがある場合には、10日を過ぎる前でも行うことができる(国徵法70)。

(e) 共有者の優先買収権：公売財産が共有物の持分である場合には、共有者は売却決定期日前までに、公売保証金を提供して売却予定価格以上の最高入札価格と同じ価格で公売財産を優先買受すると申告することができ、その場合に、税務署長が売却予定価格以上の最高額の入札者を落札者とする規定にもかかわらず、その共有者に売却決定をしなければならない。税務署長はこのように、売却決定した場合に、買受人が売却代金を納付しなかったときは、売却予定価格以上の最高額の入札者に売却決定することができる(国徵法73の2)。

c. 再公売

財産を公売しても、買受希望者が現れなかったり、入札価格が売却予定価格未満のときには、再公売し、公売財産の買受人が買取代金の納付期限までに代金を納付しなかったときには、その売買を解約し再公売する。この場合には公売公告期間を5日間に短縮することができる(国徵法74①、②、④)。

一方、再公売する毎に、売却予定価格の10%に相当する金額を徐々に減少させて公売し、売却予定価格の50%に相当する価額まで徐々に減少させて公売しても売却されないときは、新たに売却価格を定めて、再公売することができる(国徵法74④)。

d. 公売の中止

公売を執行する公務員は売却決定期日前に、滞納者または第三者がその滞納額を完納すれば、公売を中止しなければならず、いくつかの財産を一度に公売する場合に、その一部の公売代金で滞納額全額を充当できるときは、残った財産の公売は中止しなければならない(国徵法71)。

③ 隨意契約

’随意契約’とは、競争方法によらないで、任意で適当な相手を定めて締結する契約をいう。これらの随意契約は、差押の対象が次の事由のうち、いずれか一つに該当する場合に、限定して許可される(国徵法62)。

- 1) 隨意契約で売却しなければ、売却代金が滞納処分費に充当して残る余地がない場合
- 2) 腐敗・変質、または減量しやすい財産で速やかに売却しなければ、その財産価額が減少するおそれがある場合

- 3) 差押えた財産の推算価格が1千万ウォン未満の場合
- 4) 法令で所持または売買が規制された財産の場合
- 5) 第1回公売後、1年間で5回以上公売しても売却されない場合
- 6) 公売することが公益のために適切でない場合

差押財産をこのように随意契約により売却するときは、推算価格調書を作成し、2人以上から見積書を受けなければならない。ただし、上記5)に該当し、随意契約をする場合で、その売却金額が最終公売時の売却予定価格以上の場合にはこの限りではない(国徵令69①)。

④ 売却決定と買収代金の納付

a. 売却決定および売却決定取消

税務署長は、売却決定をしたときには、買受人に買収代金の納付期限を定めて売却決定通知書を発給しなければならず、納付期限は売却決定した日から7日以内にする(国徵法75)。税務署長は、買受人が万一買収代金を指定した期限まで納付しなかった場合には、再度期限を指定して催告しなければならない(国徵法76)。

一方、税務署長は次のうちいずれか一つに該当する場合には、差押財産の売却決定を取消し、その事実を買受人に通知しなければならない(国徵法78①)。

| 売却決定の取消事由 | 契約保証金の処理 |
|---|--|
| ① 売却決定した後に、買受人が買収代金を納付する前に、滞納者が買受人の同意を得て差押を関連する滞納額および滞納処分費を納付し、売却決定の取消を申請する場合 | 契約保証金は買受人に返還される。 |
| ② 買収代金の納付を催告しても買受人が買収代金を指定した期限まで納付しない場合 | 契約保証金は、滞納処分費、差押と関係する国税・加算金の順に充当して残った金額は滞納者に支給する。 |

b. 買収代金の納付と権利移転

買受人は買収代金を納付したときは、売却財産を取得する(国徵法77①)。この場合、売却財産について滞納者が権利移転の手続を踏まないときは、税務署長が代わってその手続を踏む。ただし、韓国財産管理公社が公売または随意契約を代行する場合には、その手続は代行することができ、この場合の手続履行は税務署長がしたものとみなす(国徵法79)。一方、税務署長が買収代金を受領したときは、その限度で滞納者から滞納額を徴収したものとみなす(国徵法77②)。

(5) 清算

“清算”とは、差押財産の売却代金等滞納処分手続に基づき、得られた金銭について租税その他の債権への配分金額を確定させる処分で、滞納処分手続の最終段階である。これらの配分は、税務署長が行うことが原則である。ただし、韓国財産管理公社が公売を代行した場合には、その配分を代行することができ、その場合の金銭配分は税務署長がしたこととみなす(国徵法80①)。

① 配分の方法

配分の具体的方法は次の通りであり、このように金銭を配分したり、充当して残った金額があるときは滞納者に支給しなければならない(国徵法80、81、82)。

| 配分対象となる金銭 | 配分・充当の方法 |
|---|--|
| (1) 差押えた金銭 (2) 交付請求により受け取った金銭 | その差押または交付請求に関する滞納額に充当する。 |
| (3) 債権・有価証券・無体財産権等の差押により滞納者または第三債務者から受け取った金銭 (4) 差押財産の売却代金およびその売却代金の預置利子 | 次の滞納額と債権に配分する。(注) ① 差押財産に関する滞納額 ② 交付請求と受けた滞納額・地方税または公課金 ③ 差押財産に関するチョンセ権・質権または抵当権によって担保された債権 ④ 住宅賃貸借保護法、または「事業用建物賃貸借保護法」に基づく優先弁済権のある賃借保証金の返還債権 ⑤ 勤労基準法、または「勤労者退職給与保証法」に基づく優先弁済権のある賃金・退職金・災害補償金および他の勤労関係による債権 ⑥ 差押財産に関する仮差押債権 ⑦ 執行力のある証書による債権 |

(注)税務署長は、売却代金がこれらの滞納額と債権の総額より少ないとには、民法やその他の法令に基づき配分する順位と金額を定め配分しなければならない(国徵法81④)。この場合、差押えた国有または公有財産に関する権利の売却代金の配分順位は次の手順に従う(国徵法82)。

- ①国有または公有財産の買収代金のうち滞納者が、まだ支給できていない金額を支給
- ②滞納額に充当
- ③上記基づいて支給し、充当して残った金額を滞納者に支給

※配分期日の指定

税務署長は、上記の図表(3)、(4)の金銭を配分するには、滞納者、第三債務者、または買受人から該当金銭を受け取った日から30日以内に配分期日を定めて配分しなければならない。ただし、30日以内に配分計算書を作成するのが困難な場合には配分期日を30日以内で延期することができる。そして、税務署長はこれらの配分期日を定めたときには、滞納者、債権申告対象債権者および配分要求をした債権者に通知しなければならない(国徵法80の2①、②)。

税務署長は上記の図表に基づく配分や充当において、国税に優先する債権があるにもかかわらず、配分順位の錯誤や不当な交付請求またはその他のこれに準ずる事由で滞納額に先に配分したり、充当した場合には、その配分や充当した金額を国税より優先する債権者に国税還付金還付の例に基づき支給する(国徵法81⑤)。

② 配分計算書の作成

税務署長は金銭を配賦する場合、配分計算書の原案を作成し、これを配分期日の7日前まで備えておかなければならない。なお、滞納者、債権申告対象者及び配分を要求した債権者(以下「滞納者等」という)は、税務署長に交付請求書、鑑定評価書、債権申告書、配賦要求書及び配分計算書の原案など配分額算定の根拠となる書類の閲覧またはコピーを申請することができ、税務署長はこのような閲覧またはコピーの申請を受けた場合はこれに応じなければならない(国徵法83)。

③ 配分計算書に対する異議

配分期日に出席した滞納者等は、配賦期日が終わる前まで自己債権に関する範囲内で、配分計算書の原案に記載されている他の債権者の債権または債権の順位に対し異議を提起することができる。ただし、滞納者は配分期日に出席しなくとも、配分計算書原案が備えられてから配分期日が終わる前まで、書面にて異議を提起することができる(国徵法83第2項①、②)。なお、税務署長は配分計算書を以下の通りに確定する(国徵法83第2項③、④)。

①税務署長は、上記の異議提起がないか、あるいは異議の内容が正当であると認定しない場合は、配分計算書を原案通りに即時確定する。

②税務署長は上記の異議内容が正当であると認定するか、あるいは配分計算書原案と異なる滞納者等の合意がある場合は、配分計算書原案を修正して配分計算書を確定する。

(6) 滞納処分猶予

① 滞納処分の猶予

「滞納処分の猶予」とは、納税者に特別な事情がある場合において、滞納処分要件が既に充足されているにもかかわらず、差押または売却を一時猶予する制度である。その趣旨は、納税者の生活を保護するとともに、事業を継続できるようにすることで国税を円滑に徴収することである。

a. 滞納処分猶予の事由

滞納者が下記のいずれか一つに該当する場合は、滞納処分猶予を受けることができる（国徵法 85 第 2 項①）。

- (a) 国税庁長が誠実納税者と認める基準に該当する場合
- (b) 財産の差押や差押財産の売却を猶予することにより正常的な事業運営ができるようにして、滞納額徴収が可能になると認められる場合

b. 猶予の対象となる国税等

滞納処分猶予の対象となる国税等は、督促による納付期限まで完納されていない国税・加算金または滞納処分費であり、差押が既に行われているかどうかの可否は問わない。

c. 猶予の手続き及びその取消

滞納処分猶予の手続き及びその取消に関しては、徴収猶予の手続き及びその取消に関する規定を準用する（国徵法 85 第 2 項⑤、国徵令 82 の第 2 項③）。この場合、税務署長は納税担保の提供を要求することができる。ただし、誠実納税者が滞納税額納付計画書を提出し、国税滞納整理委員会が滞納税額納付計画の妥当性を認定する場合は、納税担保の提供を免除する（国徵法 85 第 2 項③）。

d. 滞納処分猶予の効果

- (a) 差押または売却の猶予：その猶予に關係する滞納額に対し、財産の差押や差押財産の売却を猶予した日の翌日から 1 年以内の期間中に猶予する（国徵法 85 第 2 項①、国徵令 82 第 2 項②）。

なお、税務署長は滞納処分が猶予された滞納税額を滞納処分猶予期間内に分割して徴収することができる（国徵令 82 第 2 項②）。

- (b) 加算金及び重加算金に対する効力：滞納処分の猶予は、加算金及び重加算金に如何なる影響も及ぼさない。したがって、滞納処分猶予期間も重加算金計算期間に算入される。

(c) その他の効力：滞納処分猶予期間には徴収権を行使することができないため、その期間中に国税徴収権の消滅時効の進行が停止される。また、滞納処分猶予を受けた場合は、たとえ滞納されていても納税証明書の発給を受けることができるため、継続的な企業活動が維持される。

(7) 滞納処分の中止

① 概念及び趣旨

「滞納処分の中止」とは、滞納処分の目的物である総財産の推算価額が滞納処分費（または滞納処分の目的物である財産が、国税より優先する債権の担保となった財産の場合、滞納処分費及び当該債権金額）に引当てられ、残る余地のない場合には、滞納処分の執行を中止する制度をいう（国徵法 85①、②）。その趣旨は無益な滞納処分を回避して行政力を節減し、納税者の生活を保護するためである。ただし、滞納処分の目的物である財産に対し交付請求または参加差押がある場合、税務署長

は滞納処分を中止しないこともある（国徵法 85②）。

② 滞納処分中止手続

税務署長は滞納処分の執行を中止する場合は、国税滞納整理委員会の審議を経て、その議決通知を受けた日から 10 日以内に滞納処分中止を 1 ヶ月間公告しなければならない（国徵法 85③、国徵令 82①、②）。

なお、滞納処分中止の事由に該当する場合は、滞納者（滞納者と滞納処分の目的物である財産の所有者が異なる場合は、滞納処分の目的物である財産の所有者）も滞納処分の中止を税務署長に要請することができる（国徵法 85④）。

③ 滞納処分中止効果

滞納処分の執行を中止した場合は、当該財産の差押を解除しなければならない（国徵令第 82 条③）。

（8）国税滞納整理委員会

- ① 国税の滞納整理に関する事項を審議するため、地方国税庁及び大統領令で定める税務署に国税滞納整理委員会を置く。
- ② 第 1 項の国税滞納整理委員会の組織及び運営に必要な事項は大統領令で定める。

IV 他法律との関係

1. 税法との関係

(1) 原則

国税基本法は税法に優先して適用する（国基法 3①）。したがって、国税基本法の規定に抵触される税法の規定は効力を持たない。

(2) 例外

税法で下記の国税基本法規定に対する特例規定を定めている場合は、その税法の定めによる（国基法 3①）。

| 国税基本法規定 | 税法の特例規定 |
|---------------|--|
| ①国税賦課の原則 | 相続税及び贈与税法による名義信託財産の贈与擬制規定 |
| ②納税義務の承継 | |
| ③連帯納税義務 | 所得税法による共同事業の場合、損益分配比率による納税義務 |
| ④納付義務の消滅 | 租税特例制限法(第 99 条の 5)による零細個人事業者の欠損処分税額納付義務の消滅特例 |
| ⑤納税担保 | 酒税法による納税担保 |
| ⑥第二次納税義務 | 租税特例制限法による整備事業組合の滞納国税に対する第二次納税義務 |
| ⑦管轄官庁 | |
| ⑧更正などの請求 | 相続税及び贈与税法による後発的事由による更正請求期限の特例 国際租税調整に関する法律による外国納付税額控除額の還付を受けるための更正請求期限の特例 |
| ⑨期限後申告 | 法人税法(第 62 条)による受取利息に対する非営利内国法人の分離課税特例 |
| ⑩加算税賦課 | 租税特例制限法による勤労奨励金の更正による加算税及び油価還付金の不当還付による加算税 |
| ⑪国税還付金の引当及び還付 | 法人税法による粉飾会計による過多納付税額の還付制限特例 付加価値税法による還付に関する規定 租税特例制限法による外国人観光客などに対する還付特例 |
| ⑫国税還付加算金 | 勤労奨励金還付時に国税還付加算金の適用を排除 |
| ⑬補則 | 個別税法による告知金額の最低限に関する規定 |

2. 関税法等との関係

関税法と『輸出用原材料に対する関税などの還付に関する特例法』で、税関長が賦課・徴収する国税に関し、国税基本法に対する特例規定を定めている場合は、その法に定めることによる(国基法 3②)。

3. 他法律との関係

(1) 国税基本法と行政審判法との関係

国税基本法または税法による違法・不当処分や必要な処分を受けられることにより権利や利益に侵害を受けた場合は、国税基本法による審査・審判を優先的に行うこととなっており、行政審判法の特別法的性格を持つ(国基法 56①)。

(2) 国税基本法と行政訴訟法との関係

行政訴訟法により行政訴訟中に取消訴訟を行う場合は、その行政審判に対する裁決を経た上で、裁決書の送達を受けた日から 90 日以内に提起することと規定している(行訴法 18①、20①)。

しかし、国税基本法では同法または税法による違法・不当処分の行政訴訟は、国税基本法の審判請求の決定書送達を受けた日から 90 日以内に提起することとしている。したがって、国税基本法による審判請求を経た場合は行政訴訟ができるようになり、行政訴訟法に対する特別法的地位を持つ(国基法 56②)。

(3) 国税基本法と監査院法との関係

「監査院の監査を受ける者の職務に関する処分、その他行為に関し利害関係のある者は、監査院にその審査を請求することができる(監査院法 43)」と規定し、課税官庁は監査院の監査を受ける者であるため、課税官庁の処分は監査院審査請求の対象となる。したがって、国税に関する処分に対しては監査院に審査請求をするか、または国税基本法で規定した手続きにより不服するかのうち、一つを選択しなければならない。「監査院法により審査請求をした処分及びその審査請求に対する処分は、国税基本法による不服の対象にならない(国基法 55⑤の 3)」と規定している。

(4) 国税基本法と民法との関係

民法が規律する対象を司法関係とするなら、国税基本法が規律する対象は公法関係であると言える。民法では、債権者平等主義が作用されるが、国税基本法は他の公課金その他債権より国税が優先することを規定(国基法 35)しており、期間、期限及び消滅時効に関し国税基本法または税法に特別な規定のない場合を除いては民法によることとしている(国基法 27②、54②)。

V 不服請求

1. 租税不服制度

(1) 概要

① 審級構造

国税基本法または税法による処分で、違法または不当処分を受けたか、あるいは必要な処分を受けられないことにより権利や利益に侵害を受けた者は、国税基本法により行政庁にその処分の取消または変更を請求するか、必要な処分を請求することができる(国基法 55①)。

このような国税基本法による不服は、国税庁長に対する審査請求または租税審判院長に対する審判請求により、同一の処分に対しては審査請求と審判請求を重複して提起することができない(国基法 55①、⑨)。したがって、原則的に第一審級となっている。

しかし、不服請求人は所管税務署長または所管地方国税庁長に異議申請ができ、その決定を受け審査請求または審判請求ができる。このように異議申請を経る場合は第二審級となる。ただし不服の対象である処分において、国税庁長が調査・決定または処理したか、処理すべきであるものである場合は異議申請が排除される(国基法 55①、③)。

② 行政訴訟及び行政審判との関係

国税に関する行政訴訟は、国税基本法による不服または監査院審査請求により行われ、これを適法に経なければ行政訴訟を提起することができないことと規定されている(国基法 56②、④)。

③ 不服請求が処分に及ぼす効力

不服請求は、税法に特別な規定があることを除いては、当該処分の執行に効力を及ぼさない(国基法 57)。これを「執行不停止の原則」という。その趣旨は、納税者が処分執行を一時的に避ける方法として、不服請求制度を濫用することを防ぐためである。

(2) 具体的内容及び手続き

① 不服対象の範囲

不服の対象は国税に関する違法または不当処分・拒否処分及び不作為である(国基法 55①)。

a. 不服の対象から除外される処分

下記の処分に対しては、国税基本法による不服申立てができない(国基法 55⑤)。

(a) 異議申請・審査請求・審判請求に対する処分。ただし、異議申請に対する処分に対し審査請求または審判請求をする場合は除く。

(b) 租税犯処罰手続法による通告処分

(c) 監査院法により審査請求した処分やその審査請求に対する処分

② 不服請求人及びその代理人

a. 不服請求人

(a) 処分の相手

不服請求を行うことができる者は、「違法または不当処分を受けたか、必要な処

分を受けられることにより権利または利益に侵害を受けた者」である。

(b) 法律上の利害関係者

国税基本法または税法による処分により権利や利益に侵害を受ける利害関係者も、違法または不当処分を受けた者の処分に対し不服請求を行うことができる(国基法55②)。

b. 代理人

不服請求人及び処分庁は弁護士または税務士を選任することができる。

③ 不服請求の手続き

a. 請求期限

異議申請は当該処分を知った日から90日以内に提起しなければならない。異議申請をせず審査請求または審判請求をする場合も同様である(国基法61①、66⑥)。

しかし、異議申請を経てから審査請求及び審判請求をするためには、異議申請に対する決定通知を受けた日から90日以内に提起しなければならない。ただし、決定期間内に決定通知を受けていない場合は、決定通知を受ける前でもその決定期間が過ぎた日から審査請求または審判請求をすることができる(国基法61②、68①)。

b. 不服請求書の提出先

異議申請は、当該処分を行ったかあるいは処分を行うべき税務署長に対して行うか、税務署長を経て管轄地方国税庁長に対して行い(国基法66①)、審査請求は当該処分を行ったかあるいは処分を行うべき税務署長を経て国税庁長に対して行わなければならない(国基法62①)。また、審判請求は、当該処分を行ったかあるいは処分を行うべき税務署長を経て租税審判院長に対して行われなければならない(国基法69①)。

c. 請求期間の遵守可否の判定基準

請求期間を計算する際は、税務署長に不服請求書が提出された時に不服請求を行ったものとみなされる(国基法62②、66⑥、69②)。

なお、請求期限まで郵便で提出した不服請求書が不服請求期間を過ぎて届いた場合、その期間の満了日に適法な請求を行ったものとみなされる(国基法61③、66⑥、81)。

④ 不服請求に対する審理

a. 要件審理

「要件審理」とは、請求の形式的適法性に対する審理をいう。この場合、請求の内容や手続が適合していないが補正できると認められれば、裁決庁は20日以内の期間を定めて補正することを要求することができる(国基法63、66⑥、81、65④)。

b. 本案審理

不服請求が適法に提起された場合は、これを受理して本案に対する審理を行わなければならない。本案審理は、「職権探知主義」に従うため、決定機関は請求人が主張しない事実に関しても審理することができ、請求人が提出しない証拠に対しても調査することができる。また、審理は「書面審理主義」によることが原則である。

ただし、請求人の申請による意見陳述が許容されるため、口述審理主義的な運用が可能である。

⑤ 不服請求に対する決定

a. 決定の機関及び決定期間

異議申請を受けた税務署長または地方国税庁長は、その申請を受けた日 30 日以内にそれぞれ国税審査委員会の審議を経て決定すべきであり(国基法 66④)、審査請求を受けた国税庁長はその請求を受けた日から 90 日以内に国税審査委員会の審議を経て決定しなければならない(国基法 64①、65②)。租税審判院長が審判請求を受ける場合、その請求を受けた日から 90 日以内に租税審判官会議の審理を経て決定する(国基法 78①、81)。

b. 決定の種類

| 種類 | 概念 |
|--------|--|
| (1) 却下 | 要件審理の結果、請求が形式的に不適法な場合、本案審理をせず、請求自体が受け入れられない決定 |
| (2) 積却 | 本案審理の結果、請求する理由がないと判断して請求人の主張を拒否する決定 |
| (3) 認容 | 本案審理の結果、請求する理由があったと判断して請求人の主張を受け入れる決定 請求の対象となった処分の取消・更正決定 必要な処分の決定 |

c. 決定の通知

裁決庁は、決定期間内にその理由を記載した決定書をもって請求人に通知しなければならない。決定書にはその決定書を受けた日から 90 日以内に異議申請人は審査請求または審判請求を、審査請求人または審判請求人は行政訴訟を提起することができるとの内容を記載しなければならない(国基法 60①)。

d. 決定の効力

不服請求に対する決定は行政処分一般の効力を全て持っているが、一般的な行政処分ではみられない以下の効力も持っている。

(a) 不可変力

不服請求に対する決定は一般行政処分とは異なり、争訟手続により行われた判断行為であるため、当該裁決庁もこれに拘束され、自ら決定を撤回するかあるいは変更することが許容されない。いったん決定が外部に表現された以上、それに対する自由な変更を認めることは法的安定性を害するためである。

(b) 不可争力

不服請求に対する決定に対し当事者が一定請求期間内に以下の審求に不服請求を行わないかあるいは一定提訴期間内に行政訴訟を提起しない場合、その決定は形式的に確定される。したがって、当然無効にならない限り、これ以上その決定の内容

を争訟により争うことができない効力が生じるが、これを「形式的確定力」または「不可争力」という。このように不服請求に対する決定が形式的に確定されることにより、はじめてその決定の内容による拘束力が発生する。

(c) 義務化力（拘束力）

処分を取り消す決定は、同じ事情で同一の内容の処分を再び行うことができず、必要な処分の決定はその処分の履行を強制する。このように認容決定が当事者と関係行政に対し、その決定の趣旨に従うように拘束する効力を「義務化力」、または「拘束力」という（国基法 80）。

(3) 租税審判院

① 概要

租税審判院は、国務総理の所属として設置されており、その権限に属される事務を独立的に遂行する（国基法 67①、②）。このように租税審判院を処分庁より独立させた理由は、審判の中立性を保証するためである。

② 租税審判請求に対する審理及び決定

a. 租税審判官会議

租税審判院長は、審判請求を受けると、これに関する調査及び審理を担当する主審租税審判官 1 名及び陪席租税審判官 2 名以上を指定して租税審判官会議を構成することになる（国基法 72）。このように租税審判院長が審判請求を受けた場合、租税審判官会議が審理を経て決定する。

b. 租税審判官合同会議

以下のいずれか一つに該当する場合、租税審判官合同会議が審理を経て決定する。

- (a) 従前に租税審判院でした税法の解釈適用を変更する議決をする場合
- (b) 租税審判官会議間に決定の一貫性を維持するため、租税審判院長が租税審判官合同会議で審理・決定が必要であると認定する場合
- (c) 当該審判請求事件に対する決定が国税行政に重大な影響を及ぼすと予想され、租税審判院長が租税審判官合同会議で審理・決定が必要であると認定する場合
- (d) それ以外に租税審判院長が租税審判官合同会議で審理・決定が必要であると認定する場合

c. 除斥と回避及び忌避

(a) 除斥及び回避

租税審判官は以下のいずれか一つに該当する場合、審判関与より除斥される（国基法 73①）。

- i) 審判請求人または代理人の場合
- ii) 上記 i)に規定された者の親族であるか、親族であった場合、または上記①に規定された者の使用人であるか、使用人であった場合
- iii) 不服の対象となる処分、処分に対する異議申請に関し証言または鑑定した場合

iv) 審判請求日前の直近 5 年間、税務公務員として不服の対象となる処分、処分に対する異議申請、またはその基礎となる税務調査に関与した場合

v) それ以外に審判請求人またはその代理人の業務に関与するか、あるいは関与した場合

なお、租税審判官はこのような除斥の原因がある場合、主審租税審判官または陪席租税審判官の指定から回避しなければならない(国基法第 74②)。

(b) 忌避

担当租税審判官に公正な審判を期待し難い事情があると認められる場合、審判請求人はその租税審判官の忌避を申請することができる(国基法 74①)。

d. 事件の併合及び分離

租税審判官は、必要であると認められる場合、多数の審判事項を併合するか、併合された審判事項をいくつかの審判事項と分離することができる(国基法 75)。

③ 内容審理上の原則

a. 不利益変更の禁止

租税審判官会議は、審判請求に対する決定を下す場合、審判請求をした処分より請求人に不利な決定を下すことができない(国基法 79②)。

b. 不告不理の原則

租税審判官会議は、審判請求に対する決定を下す場合、審判請求をした処分以外の処分に対しては、その処分の全部または一部を取消または変更するか、新たな処分の決定を下すことができない(国基法 79①)。

c. 自由心証主義

租税審判官は、審判請求に関する調査及び審理の結果と課税バランスを考慮して自由心証で事実を判断する(国基法 77)。

2. 納税者の権利

(1) 納税者の権利

① 納税者の権利憲章の制定及び交付

国税庁長は、以下に規定した事項及びその他納税者の権利保護に関する事項を含めた納税者権利憲章を制定し告知しなければならない(国基法 81 第 2 項の①)。また、税務公務員は以下のいずれかひとつに該当する場合、このような納税者権利憲章の内容が記載された文書を納税者に提示しなければならない(国基法 81 第 2 項の②)。

1) 国税の課税標準及び税額を決定、または更正するため質問し、当該帳簿、書類またはその他の物件などを検査・調査する場合

2) 事業者登録証の発給を受ける場合

3) その他大統領令で定める場合

② 納税者権利憲章に含める内容

a. 納税者の誠実性推定

税務公務員は、納税者が後述する隨時選定による調査事由に該当する場合を除いては、納税者が誠実で、納税者が提出した申告書などが真実であると推定しなければならない(国基法 81 第 3 項)。

b. 税務調査権の濫用禁止

税務公務員は適正かつ公平な課税を実現するため必要最小限の範囲内で税務調査を行うべきであり、他の目的等のため調査権を濫用してはいけない(国基法 81 第 4 項の①)。

また、税務公務員は以下のいずれか一つに該当する場合でなければ、同一の税目及び同一な課税期間に対し再調査を行うことができないが(国基法 81 第 4 項の②、国基令 63 第 2 項)、これを「重複調査の禁止」または「1回調査の原則」という。

(a) 租税脱漏の疑いを認定する明白な資料がある場合

(b) 取引相手に対する調査が必要な場合

(c) 二以上の課税期間と関連し、誤りがある場合

(d) 不服請求の認容決定のうち、必要な処分決定により調査を行う場合

(e) 不動産投機など経済秩序の攪乱等を通じた脱税の疑いがある者に対し一斉調査を行う場合

(f) 各種課税資料の処理のための再調査や国税還付金の決定のための確認調査などをを行う場合

c. 税務調査時に助力を受ける権利

納税者は税務調査を受ける場合、弁護士、公認会計士及び税務士を調査に参加させたり、意見を陳述させることができる(国基法 81 第 5 項、国基令 63 第 3 項)。

d. 税務調査対象者の選定

(a) 定期選定による調査

税務公務員は以下のいずれか一つに該当する場合、定期的に申告の適正性を検証するため対象を選定、すなわち定期選定して税務調査を行うことができる(国基法 81 第 6 項の①)。

i) 国税庁長が納税者の申告内容に対し定期的に誠実度を分析した結果、不誠実の疑いがあると認定する場合

ii) 最近 4 課税期間以上同一税目の税務調査を受けていない納税者に対し、業種、規模などを考慮して申告内容が適正かどうかを検証する必要がある場合

iii) 無作為抽出方式により標本調査を行う場合

(b) 随時選定による調査

税務公務員は定期選定による調査以外に、以下のいずれか一つに該当する場合は税務調査を行うことができる(国基法 81 第 6 項の②)。

i) 税法で定める申告、誠実申告確認書の提出、税金計算書または計算書の作成・

交付・提出、支払明細書の作成・提出などの納税協力義務を履行していない場合

ii) 無資料取引、偽装・架空取引など、取引内容が事実と異なる疑いがある場合

iii) 紳税者に対する具体的な脱税情報の提供がある場合

iv) 申告内容に脱漏や誤謬の疑いを認定できる明白な資料がある場合

(c) 決定のための調査

税務公務員は課税官庁の調査決定により課税標準及び税額が確定される税目の場合、課税標準及び税額を決定するため税務調査を行うことができる(国基法 81 第 6 項の③)。

e. 税務調査の事前通知及び延期申請

(a) 税務調査の事前通知

税務公務員は税務調査を行う場合、調査を受ける紳税者に、調査を開始する 10 日前に、調査対象税目、調査期間及び事由などを文書で通知しなければならない。ただし、事前に通知する場合、証拠隠滅などにより調査目的を達成することができないと認められる場合にはその限りではない(国基法 81 第 7 項の①、国基令 63 第 5 項)。

(b) 税務調査の延期申請

このような事前通知を受けた紳税者が以下のいずれか一つに該当する事由により調査を受け難い場合は、管轄税務署の長に調査の延期を申請することができる(国基法 81 第 7 項の②、国基令 63 第 6 項)。

i) 天災地変

ii) 火災、その他災害により事業が困難な状況にある場合

iii) 紳税者または紳税管理者の疾病・長期出張などにより税務調査が難しいと判断される場合

iv) 権限のある機関に帳簿、証拠書類が押収されたか、あるいは領置されている場合

v) 上記の ii)～iv)に準ずる事由がある場合

f. 税務調査期間

(a) 概要

税務公務員は、調査対象税目・業種・規模、調査難易度などを考慮して税務調査期間が最小限になるようにしなければならない。ただし、以下の何れかのひとつに該当する場合は税務調査期間を延長することができる(国基法 81 第 8 項の①、国基令第 63 条第 8 項)。

i) 紳税者が帳簿・書類等を隠匿したり、提出を遅延させたり拒否等、調査を忌避する行為が明白な場合

ii) 取引先調査または取引先現地確認及び金融取引現地確認が必要な場合

iii) 税金脱漏の疑いを捕捉したり、調査過程で調査類型が『租税犯処罰手続法』による租税犯則調査に転換される場合

- iv) 天災地変や労働争議により調査が中断される場合
- v) 具体的な税金脱漏の疑いが多数の課税期間または他税目まで関連していると確認され、調査進行中の税務調査範囲が拡大される場合
- vi) 納税者保護官または担当官が税金脱漏の疑いと関連して追加的な事実確認が必要であると認定される場合
- vii) 税金脱漏の疑いに対する解明などのため、調査対象者が税務調査期間の延長を申請した場合で、納税者保護官などがこれを認定する場合

(b) 税務調査期間の制限

税務公務員は税務調査期間を定める場合、調査対象課税期間中の年間収入金額または譲渡価額が最も大きい課税期間の年間収入金額または譲渡価額が 100 億ウォン未満の納税者に対する税務調査期間は、20 日以内までとする。このように期間を定めた税務調査を上記の理由により延長する場合で、最初に延長する場合は管轄税務官署の長の承認を受けなければならない。二回目以後からの延長の場合は、管轄上級税務官署の長の承認を受け、それぞれ 20 日以内で延長することができる(国基法 81 第 8 項の②、③、国基令 63 第 9 項)。

(c) 税務調査の中止

税務公務員は以下に該当する事由により税務調査を進行し難い場合は、税務調査を中止することができる。この場合、その中止期間は税務調査期間及び税務調査延長期間に算入しない。このように税務調査を中止した場合は、その中止事由が消滅されると即時調査を再開しなければならない。ただし、租税債権の確保など緊急に調査を再開する必要がある場合は税務調査を再開することができる(国基法 81 第 8 項④、⑤、国基令 63 第 10 項)。

- i) 税務調査延期申請事由に該当する事由があり、納税者が調査中止を申請した場合
- ii) 国外資料の収集・提出または相互合意手続開始により外国課税機関との協議が必要な場合
- iii) 紳税者の所在が不明確な場合、納税者が海外に出国した場合、納税者が帳簿・書類などを隠匿し、その提出を遅延または拒否した場合、労働争議が発生した場合に該当し、税務調査を正常的に進行し難い場合
- iv) 紳税者保護官などが税務調査の一時中止を要請する場合

g. 税務調査範囲拡大の制限

税務公務員は税金脱漏の疑いが他の課税期間または他税目まで関連すると確認できる場合などを除いては、調査進行中に税務調査の範囲を拡大することができない(国基法 81 第 9 項)。

h. 帳簿・書類保管の禁止

税務公務員は、税務調査の目的として納税者の帳簿または書類などを税務官署に任意で保管することができない。ただし、納税者の同意がある場合は、税務調査期

間に一時保管することができる(国基法 81 第 10 項)。

i. 統合調査の原則

税務調査は、特定税目のみを調査する必要がある場合を除いては、納税者の事業と関連して税法により申告・納付義務のある税目を統合して実施することを原則とする(国基法 81 第 11 項)。

j. 税務調査の結果通知

税務公務員は、税務調査を終えた場合、その調査結果を書面にて納税者に通知しなければならない(国基法 81 第 12 項、国基令 63 第 3 項)。

k. 秘密保持

税務公務員は、納税者が税法で定めた納税義務を履行するため提出した資料や国税の賦課・徴収のため業務上取得した資料などを他人に提供または漏洩し、目的以外の用途で使用してはならない(国基法 81 第 13 項の①)。

l. 情報提供

税務公務員は、納税者が納税者の権利行使に必要な情報を要求すると、迅速に情報を提供しなければならない(国基法 81 第 14 項)。

(2) 課税前適否審査

「課税前適否審査」とは、正式の国税処分を受ける前に納税者の請求によりその国税処分の妥当性を予め審査する制度をいう。

これは、国税処分の前に予めこれにより違法または不当な国税処分を未然に防止する制度であるため、事前の権利救済制度に該当する。

① 課税前適否審査の請求

税務調査結果に対する書面通知やその他課税予告通知を受けた者は、通知を受けた日から 30 日以内に通知を行った税務署長や地方国税庁長に通知内容の適法性に関する「課税前適否審査」を請求することができる(国基法 81 第 15 項、国基令 63 第 8 項の①、②)。

② 課税前適否審査の排除

以下のいずれか一つに該当する場合は、課税前適否審査を請求することができない(国基法 81 第 15 項の②、国基令 63 第 8 項の③)。

(a) 納期前徴収または隨時賦課の事由がある場合

(b) 『租税犯处罚法』違反により告発または通告処分する場合

(c) 税務調査結果通知及び課税予告通知をする日から国税賦課除斥期間の満了日までの期間が 3 ヶ月以下の場合

(d) 『国際租税調整に関する法律』により租税条約を締結した相手国が相互合意手続の開始を要請した場合

③ 決定・更正の留保

課税前適否審査請求書の提出を受けた税務署長・地方国税庁長は、その請求部分に対し課税前適否審査に対する決定がある時まで課税標準及び税額の決定や更正決

定を留保しなければならない(国基法 63 第 8 項の④)。

④ 課税前適否審査に対する決定

課税前適否審査請求書の提出を受けた税務署長・地方国税庁長は、それぞれの国税審査委員会の審査を経て以下の通りに決定し、その結果の請求を受けた日から 30 日以内に請求人に通知しなければならない(国基法 81 第 15 項の③、④、国基令 81 第 9 項の①)。

| 区分 | 事由 | 内容 |
|------|------------------------------|---|
| 審査拒否 | 請求期間が過ぎたか、あるいは補正期間に補正をしていない。 | 審査しない決定 |
| 不採択 | 請求理由がない。 | 採択しない決定 |
| 採択 | 請求理由がある | 採択する決定。ただし、請求に一部理由があると認められる場合は、一部採択する決定をする。 |

⑤ 不服請求に関する規定の準用

課税前適否審査に関しては不服請求に関する以下の規定を準用する(国基法 81 第 15 項の⑤)。

- (a) 関係書類の閲覧及び意見陳述権
- (b) 代理人
- (c) 請求期間遵守可否の判定基準
- (d) 請求書の補正、補正期間は決定期間に不算入
- (e) 委員会の会議非公開

(3) 国税庁長の納税者権利保護

納税者の権利保護のため、国税庁に納税者権利保護業務を総括する納税者保護官を置き、税務署及び地方国税庁に納税者権利保護業務を遂行する担当官を各1人ずつ置く(国基法81第16項の②)

III 税理士と社会貢献（副題/日本）

(1) 租税教育における税理士の役割

1. 租税教育の目的

日本国憲法は、三大義務として、教育を受けさせる義務、勤労の義務、そして納税の義務（第30条 国民は、法律の定めるところにより、納税の義務を負う）を定めている。この国民の納税義務を受けて、わが国の租税制度は、租税の基本を申告納税制度に置いている。申告納税制度は、納税者自らが課税標準、税額を計算し、税務官庁に申告することにより納税義務を確定させることを原則とする制度である。この申告納税制度を支えるものは、納税者の租税についての正しい知識と理解である。

租税について、法律の定めに従って納税し、租税の意義、租税の役割、租税の機能、租税の仕組み等、租税立法のあり方について正しい知識を持つという、教育の理念に沿った健全な納税義務者の育成を図ることが重要であり、これが租税教育の目的である。

2. 租税教育における税理士の役割

税理士法第1条で、税理士の使命は「税務に関する専門家として、独立した公正な立場において、申告納税制度の理念にそって、納税者の信頼にこたえ、租税に関する法令に規定された納税義務の適正な実現を図ることを使命とする」とある。

納税者の代理人として極めて高い公共性と独占性を付与されている税理士制度の担い手である税理士が、納税者に申告納税制度とは何かを普及させること、租税教育を通じて申告納税制度の維持発展に寄与することは、納税者または国民への社会貢献事業として位置付けられる。

学校教育における租税教育は、小学校・中学校・高等学校で納税の義務、租税の意義・役割、国・地方自治体の財政等の授業を行っているが、租税制度の複雑化等とあいまって、税務の専門家による租税教育の重要性が高まっている。

また、税理士が租税教育を行うことで、税理士という職業や税理士が行っている社会貢献についての認識も広めることができる。

3. 平成23年度税制改正大綱

平成22年12月に公表された「平成23年度税制改正大綱」において、「納税環境整備の一環として官民協力して租税教育を充実させる」との方針が明記された。

① 国民が租税の役割や申告納税制度の意義、納税者の権利・義務を正しく理解し、社会の構成員として社会のあり方を主体的に考えることは、納税に対する

る納得感の醸成と民主国家の維持・発展にとって重要である。

- ② 小中学校段階だけでなく、社会人となる手前の高等学校や大学等の段階における租税教育の充実や、租税教育を担う教員等に対する意識啓発について検討する。
- ③ 本来、租税教育は、社会全体で取り組むべきものであり、健全な納税者意識のより一層の向上に向け、今後とも官民が協力して租税教育の更なる充実を目指す必要がある。関係省庁及び民間団体が連携して取り組む。

といった基本的方向性が打ち出された。

4. 租税教育の対象

租税教育は、生涯学習・生涯教育の一つに位置付けられ、義務教育児童・生徒はもちろん社会人全般、シルバー世代まで、その対象は広範囲に及ぶ。

日本税理士会連合会が平成23年に制定した「租税教育基本指針」によると、税理士が行う租税教育の対象は以下のとおりである。

①学校教育における租税教育

学校教育法に規定する学校等・・・小学校、中学校、高等学校、特別支援学校、大学、高等専門学校及び各種学校

②小学校、中学校、高等学校の教員を対象とした租税教育

効果的かつ効率的な租税教育を進めるには、児童、生徒に授業として直接教える立場にある教員等が、より一層税に関する知識を持つことが有効である。教員研修等で税理士を講師とする租税の科目を設けるなどにより、教員自らが税に対する知識を深め教育を行えるよう税理士会が支援する必要がある。

③社会人を対象とした租税教育

一般社会人については、その多くが給与所得者であり自らの所得税も年末調整で完了してしまう等、租税意識や納税者としての自覚を持ちにくい状況にある。租税制度が複雑化し、種々の情報が横溢する状況下で、学校教育以外の分野においても租税教育の重要性、必要性が一段と増している。社会人教育について「生涯教育」或いは「生涯学習」という概念が普及している。生活との関連においての学習、生活の中の教育機能の重視という観点から、税理士の専門知識を活用した社会人全般を対象とする広い分野での租税教育にも取り組むことが求められている。

5. 租税教育の運営

平成24年11月16日に、文部科学省、総務省及び国税庁を構成員とした「租税教育推進関係省庁等協議会」が発足した。この協議会に、日本税理士会連合会は賛助会員として参画している「租税教育推進関係省庁等協議会」における確認事項

によると、関係省庁から傘下諸機関への租税教育の推奨文が発遣されており、これにより教育現場における租税教育受入の協力体制作りが積極的に展開されている。

また、47都道府県及び738会の市町村等単位において、「租税教育推進協議会」が設置されている。各都道府県や市町村の教育委員会や小学校・中学校・高等学校などの教育関係者（学校長会、私学協会、PTA連合会等）と、国や都道府県等の税務関係者（都道府県総務部、市区町村会、市町村、国税局、税務署、都道府県税事務所等）及び関係民間団体が協力して、租税教育の推進を図るために設けられた組織である。意見・情報交換を通じて、租税教育の推進と充実のための環境整備を行っている。

6. 税理士会における租税教育への対応

(1) 日本税理士会連合会の租税教育への対応

日本税理士会連合会では、平成11年度より広報部の事業計画の一つとして、租税教育に関する事項を掲げている。平成15年度に租税教育を重点施策に掲げて以降、租税教室の実施回数は増え、平成24年度には6,500件を超える開催実績となった。

平成15年6月に作成した「租税教育（租税教室）導入マニュアル」以後、各税理士会の情報交換の場として「租税教育担当者会議」を平成16年より毎年実施している。平成16年の高校生用テキストの発刊を皮切りに、平成17年に小学生用、平成18年に中学生用テキストを発刊し、平成19年にこれら3冊を1冊に集約した。平成24年にはこれに大学生用テキストと、「税について考える授業」の進め方等を追加した。

また、平成23年度税制改正大綱における、租税教育の充実の必要性の明記を受け、税理士会の租税教育に対する更なる取組みも期待されていることから、租税教育の運営を行う際の基本的な考え方を示した「租税教育基本方針」を策定した。（別紙参照）

さらに、平成24年4月に、租税教育推進部が新たに設置され、租税教育の更なる推進を図っている。

本年1月には、「教員養成大学への寄附講座実施要領」が制定され、未来の教員に対する租税教育の実施を進めている。

(2) 近畿税理士会の取組み

近畿税理士会では、「税務の専門家としての立場から、租税の意義や税理士の役割を正しく理解してもらう」ことを目的とし、平成12年度から租税教育に取り組んでいる。本年7月、租税教育に対する重要性が一層高まつくるとの認識から、「租税教育推進部」を設置した。

平成24年度の租税教室の実施については、実施支部75支部、講義回数793件、派遣講師数801名である。また、国税局や租税教育推進協議会と連携し、会員の母校である高等学校での租税教室実施についても推進している。これらの講師候補者の養成を図るため、租税教育研修会を実施している。

さらに、日本税理士会連合会の制定した「教員養成大学への寄附講座実施要領」により、教員養成大学、教育学部における寄附講座設置に向けて準備を進めている。

(参考文献)

市田 浩恩「租税教育の充実について」(財務省広報誌「ファイナンス」平成24年1月号)

租税教育講義用テキスト2013 日本税理士会連合会 租税教育推進部

(2) 地方公共団体の外部監査制度

1. 監査制度の意義

地方公共団体の行政は、住民からの税金を主な財源にして運営されている。その事務を処理するに当たっては住民の福祉の増進に努め、最少の経費で最大の効果を挙げるようにしなければならない(法 2⑭)とともに、その組織および運営の合理化に努め、その規模の適正化を図らなければならない(法 2⑮)ことになっている。行政が公正で合理的かつ効率的に行われているかどうかについて、住民は知る権利を持っているとともに監視することが必要である。

ところが、住民が地方公共団体の事務の執行に対し、日常的に批判したり、監視したりすることは困難である。住民に代わって、監査委員が監査を行うという制度が監査委員制度であり、外部監査人が監査を行うという制度が外部監査制度である。

2. 日本における監査制度の沿革

(1) 昭和 20 年(終戦)前の監査制度

昭和 18 年以前では、府県については府県参事会の実地出納検査、市町村については議会の事務の一般的な書面検査および実地検査が認められていたが、両者の場合とも財務監査が主眼で、地方公共団体の監査機構は執行機関側による自己監査と議決機関側の監査によっており、いうまでもなく住民による監査はなく、監査と住民の関係等はほとんど考慮されていなかった。

昭和 18 年の地方自治制度の改正では、戦時体制の要請に即応する能率的行政運営の見地から、中央集権的性格を強度に付与し、府県のみならず、市町村に至るまで国の施策を実施するための機関と化して、地方公共団体はその自治性を喪失した。そのため、監査においても当然に国の各種の監査に服することとなり、自治団体としての監査などは顧みられなかった。

ここに至った一つのゆえんとして、地方自治制度が一片の法律に基づいていたことであり、憲法上の保障を欠いていたことが挙げられる。

(2) 昭和 20 年(終戦)後の監査制度

終戦後は従来の自治行政を根本的に改め、地方分権の徹底は民主主義の基本原理の一つとなり、この考え方方が終戦後の監査制度の改革を全面的に支配し、この考え方をさらに徹底する方向がとられた。

① 昭和 21 年改革

第一次改正では、新憲法の制定以前において、その理念を想定しつつ改正が企図され、地方公共団体の自主性と自立性の強化に伴い、自己の機関による行政の能率的公正な執行を保障するために、選舉については選舉管理委員会制度、

出納その他事務の執行の監査については監査委員制度が採用された。

監査委員の権限とともに監査結果を長および議会に報告、長はさらに住民に公表しなければならないと規定し、第一次改正は監査委員制度を制度として確定したことに重要な意味を持ち、議決機関側および執行機関側双方に大きな変革をもたらした。

第二次改正では、新憲法の制定に伴い「地方自治の本旨」に基づく法律の制定が必要とされ、地方自治法が憲法附属法典として憲法と同時に施行された。

監査委員制度については、執行機関としての長およびその補助機関とは別に法律上明記され、監査委員は知事および市町村長と相並んで地方公共団体の執行機関を構成する独立機関であり、その身分は長の補助職員ではなく、分限、服務および懲戒に関しては別の法律で定めることとされた。また、監査結果の住民への公表は長ではなく、監査委員自らが行うこととされた。

② 昭和 22 年～昭和 25 年改正

昭和 22 年国家公務員法が制定されたことに対応し、地方公共団体の職員の身分が官吏から地方公務員となり、昭和 23 年には監査委員の事務を補助する書記の任免権を明確化、そして市にあっては条例で監査委員の定数を 4 人にできるなどの改正が行われた。

③ 昭和 27 年～昭和 31 年改正

昭和 27 年 8 月改正では、国力国情に適合した地方自治制度を基本に地方公共団体の組織の簡素化が図られ、監査制度の簡素化と機能強化が行われた。

昭和 31 年改正では監査制度について、常勤監査委員の資格要件の新設、任期の改正、監査委員の欠格事由、監査委員に対する監査請求などが行われた。

④ 昭和 38 年、昭和 49 年改正

昭和 38 年改正では、監査委員制度の重要性が未だ十分に認識されていないこともあり、監査委員を市町村にまで必置とし、定数を段階ごとに選択の幅を広げ、代表監査委員の新設、事務局の法制化と補助職員の必置など監査機能の充実強化を図る改正が行われた。さらに、住民による監査請求および住民訴訟制度の充実強化が図られた。

昭和 49 年には行政内容の複雑化や多様化に伴い監査機能の内容も専門化、高度化が要求されるようになり、知識経験を有する者のうちから選任される監査委員の任期延長などの改正が行われた。

⑤ 平成 3 年改正

三次にわたる地方制度調査会および第一次臨時行政改革推進審議会の答申に沿って、監査機能の整備充実を図る目的で、監査委員制度に関する事項が大幅に見直され、監査の対象と権限の拡大、監査の専門性と独立性の確保および監査に実施体制の整備が行われた。改正点は項目別に次の通りである。

- 1) 監査委員の選任資格(法 196①)
- 2) 監査委員の選任に関するO B制度の創設(法 196②、令 140 の 3)
- 3) 監査委員の常勤化の推進(法 196⑤、令 140 の 4)
- 4) 監査委員の身分の取扱いの規定の制定(法 198 の 3①②、197 の 2①②)
- 5) 監査委員の一般監査の行政監査への拡大(法 199②)
- 6) 公の施設の管理を受託している団体に対する監査権限の追加(法 199⑦)
- 7) 監査結果に関する報告または意見の決定に際し合議制を採用(法 75③④、199⑨⑪、233④、241⑥)
- 8) 決算報告に監査委員の意見の添付義務(法 233⑥)

⑥ 平成 9 年改正

特筆すべきは、この改正によって新たに外部監査制度が導入されたことである。市民による情報公開制度の活用が活発化して地方公共団体の予算執行の実態が一部明らかになり、監査請求や住民訴訟による問題提起から、地方公共団体のチェック機能を早急に強化する制度改革が必要となったのである。

監査委員監査の改正点は次の通り、外部監査人監査の概要は後述するので省略する。

- ・町村の監査委員の定数(法 195②)
- ・識見を有する者のうちから選任される監査委員の数(法 196②)
- ・監査結果に関する報告に基づく措置の通知義務と通知事項の公表義務(法 199 条⑫)
- ・町村の監査委員に事務局を置くことができる(法 200②)

⑦ 平成 11 年～平成 18 年改正

平成 11 年改正では地方分権の推進に伴い主務大臣等の要求監査は削除され、平成 14 年改正では住民監査請求監査について監査委員の権限強化が行われた。

平成 15 年に地方独立行政法人法が成立したことから、財政援助団体等監査の対象に出資団体として地方独立行政法人が含まれることになった。

⑧ 平成 19 年改正

平成 19 年 6 月地方公共団体の財政の健全化に関する法律(財政健全化法)の成立により、新たに地方公共団体に財政健全化法監査が導入された。新たな監査は、次の七種の監査、審査、調査に区分される。

- 1) 監査委員による普通会計の財政健全化審査
- 2) 監査委員による公営企業会計の経営健全化審査
- 3) 監査委員による財政健全化計画、財政再生計画、経営健全化計画に対する長の要求による監査
- 4) 包括外部監査人による普通会計の財政健全化調査
- 5) 包括外部監査人による公営企業会計の経営健全化調査

- 6) 包括外部監査人による財政健全化団体、財政再生団体、経営健全化団体の監査
 - 7) 個別外部監査人による財政健全化計画、財政再生計画、経営健全化計画に対する長の要求による監査
- ⑨ 平成 21 年地方制度調査会答申

平成 21 年 6 月、第二十九次地方制度調査会は「今後の基礎自治体および監査・議会制度のあり方に関する答申」において監査機能の充実強化の必要性を述べ、監査委員制度については監査能力の向上と体制強化を図る具体策として税理士等の専門職の登用促進と市町村においても事務局設置の義務付け、また実効性と透明性の確保、外部監査制度については外部監査の導入促進を答申した。

- ⑩ 平成 22 年～平成 23 年地方自治法抜本改正に向けての議論

平成 22 年 1 月、総務省に「地方行財政検討会議」が設置された。同年 6 月には、地方行財政検討会議における議論を受けて、総務省において「地方自治法抜本改正に向けての基本的な考え方」が取りまとめられ、同内容は、同日に閣議決定された「地域主権戦略大綱」にも盛り込まれた。

この基本的な考え方沿って検討が進められ、平成 23 年 1 月には、総務省において「地方自治法抜本改正に向けての考え方（平成 22 年）」が取りまとめられ、今後の方自治法抜本改正についての方向性が示された。

これらの公表資料の中では、従前の監査制度（監査委員制度および外部監査制度）の課題および問題点を踏まえ、新しい監査制度の再構築を視野に入れ、引き続き地方行財政検討会議において検討を進めることとされている。

3. 監査委員制度

(1) 監査委員の資格要件、選任、定数等

普通地方公共団体では、特別執行機関として監査委員を置くことが地方自治法第 195 条第 1 項で定められている。

監査委員は、人格が高潔で、地方公共団体の財務管理、事業の経営管理その他行政運営に関し優れた識見を有する者（以下「識見委員」という）および、議会の議員（以下「議選委員」という）のうちから選任され、選任に当たっては、その普通地方公共団体の長が議会の同意を得て行う（196①）。

「識見を有する者のうちから選任される監査委員の数が 2 人以上である普通地方公共団体にあっては、少なくともその 1 人以上は、当該普通地方公共団体の職員で政令で定めるものでなかった者でなければならない。」と規定している（法 196②）。そして、都道府県および政令で定められた市（人口 25 万以上の市）にあっては、識見委員のうち 1 人以上は常勤としなければならないことになっている（法 196⑤）。

監査委員の定数（法 195②、196①）

| 地方公共団体 | 監査委員の定数 | うち議選委員数 |
|---------------------------------|------------------|---------|
| 1) 都道府県および政令で定める市（人口 25 万人以上の市） | 4人 (条例で増加が可能) | 2人または1人 |
| 2) その他の市 | 2人 (条例で増加が可能) | 1人 |
| 3) 町村 | 2人 (条例で増加が可能) | 1人 |

（2）監査委員の任期と独立性

① 任期

監査委員の任期は、識見委員にあっては 4 年、議選委員にあっては議員の任期となっている。ただし、後任者が選任されるまでの間は、その職務を行うことを妨げないと規定されている（法 197）。

② 独立性

a. 監査委員はその職務を遂行するに当たっては、常に公正不偏の態度を保持して、監査をしなければならない（法 198 の 3①）。

また、監査委員は、職務上知り得た秘密を漏らしてはならないし、その職を退いた後も、同様とするとなっている（法 198 の 3②）。

b. 監査委員の罷免については、監査委員が心身の故障のため職務の遂行に堪えないと認めるとき、または監査委員に職務上の業務違反その他監査委員たるに適しない非行があると認めるときは、普通地方公共団体の長は、議会の同意を得て罷免することができるが、この場合、議会の常任委員会または特別委員会において公聴会を開くことと規定されている（法 197 の 2①）。この場合以外は、監査委員の意に反して罷免されることはない（法 197 の 2②）。

（3）代表監査委員

監査委員の定数が 2 人以上の場合には、代表監査委員を必ず選任することとなっている。この場合、識見委員のうちから 1 人を代表監査委員としなければならない。

代表監査委員は、職員（監査委員事務局の職員）の任免その他監査委員に関する庶務を処理することとなっている（法 199 の 3①②）。

（4）監査委員の職務

普通地方公共団体には、議決機関、執行機関、諮問機関の三機関が置かれており、監査委員は、法律上、執行機関と位置付けられている。

監査委員の第一の職務は、いわゆる財務監査(普通地方公共団体の財務に関する事務の執行および普通地方公共団体の経営に係る事業の管理の監査)である(法 199①)。また、平成 3 年の法改正により、監査委員が必要と認めるときは、いわゆる行政監査(普通地方公共団体の事務または普通地方公共団体の長もしくは委員会もしくは委員の権限に属する事務の執行についての監査)を行うことができることとなった(法 199②)。これが監査委員の第二の職務である。

この財務監査および行政監査の実施に当たっては、監査委員は、当該普通地方公共団体の財務に関する事務の執行、経営に係る事業の管理、行政事務の執行等が法第 2 条第 14 項および第 15 項の規定(※1)の趣旨に則ってなされているかどうかに、特に、意を用いなければならないとされている(法 199③)。

※1

第 2 条第 14 項「地方公共団体は、その事務を処理するに当たっては、住民の福祉の増進に努めるとともに、最少の経費で最大の効果を挙げるようしなければならない。」

第 2 条第 15 項「地方公共団体は、常にその組織および運営の合理化に努めるとともに、他の地方公共団体に協力を求めてその規模の適正化を図らなければならぬ。」

上記の第 14 項は、いわゆる経済性の原則であり、第 15 項は、効率性の原則である。

監査委員の第三の職務は、いわゆる要(請)求監査(議会、長および住民の監査要求があった場合、その要求に係る事項についての監査)に応じなければならないことである(法 75①、98②、199⑥、242①)。

監査委員の第四の職務は、必要があると認めるとき、または普通地方公共団体の長の要求があるときは、その普通地方公共団体の財政援助団体(補助金、交付金、負担金、貸付金、損失補償、利子補給その他の財政的援助を与えていたる団体)の出納その他の事務の執行でその財政援助に係るものを監査することであり、これはその普通地方公共団体の出資者、借入金の元金、利子の支払保証相手、信託契約の受託者、公の施設の管理受託者等にも及ぶとされている(法 199⑦)。

監査委員の第五の職務は、議会、長および住民の監査要求があった場合、その要求に基づき、その要求の目的に沿った監査を行うことである。

これらの監査を行った場合には、監査委員は監査報告書を作成し、これを普通地方公共団体の議会および長並びに関係のある委員会その他法律に基づく委員会または委員に提出し、かつこれを公表しなければならないとされている(法 199⑨)。

監査委員は、監査の結果に関する報告書に添えて、意見を提出することができる（法199⑩）。

監査報告および監査意見の決定は、監査委員が2人以上である場合には合議によるものとされているので（法199⑪）、監査委員は完全な独任制となつてはいない。

（5）監査の種類

- ① 定期監査 法第199条第4項
- ② 隨時監査 法第199条第5項
- ③ 当該市町村長からの要求監査 法第199条第6項
- ④ 財政援助団体等監査 法第199条第7項
- ⑤ 一定数の選挙人の請求による監査 法第75条第1項
- ⑥ 議会からの要求監査 法第98条第2項
- ⑦ 決算審査 法第233条第2項
- ⑧ 例月出納検査 法第235条の2、第1項
- ⑨ 指定金融機関監査 法第235条の2、第2項
- ⑩ 基金運用審査 法第241条第5項
- ⑪ 住民監査請求監査 法第242条
- ⑫ 職員の賠償責任監査 法第243条の2、第3項
- ⑬ 共同設置機関の監査 法第252条の11、第4項
- ⑭ 地方公営企業の監査 地方公営企業法第8条第1項
- ⑮ 財政健全化法の監査・審査 財政健全化法第3条第1項、第22条第1項、第26条

主な監査については以下の通りである。

○ 定期監査

監査委員は普通地方公共団体の財務に関する事務の執行および経営に係る事業の管理について、毎会計年度少なくとも1回以上、日時を定めて定期的に監査を行い、その結果を普通地方公共団体の議会および長並びに関係各委員会および委員に報告し、これを公表することになっている。

○ 財政援助団体等監査

監査委員は、必要があると認めるとき、または長の要求があるときは、被援助団体を通じて支出される公金が、公正かつ能率的に生かされているかどうかを監査することができる。

○ 決算審査

監査委員は、毎会計年度、普通地方公共団体の長が、次の通常予算審議の議会ま

でに議会の認定に付するため提出する決算およびその関係書類を審査することになっている。

なお、普通地方公共団体の長は決算を議会の認定に関する議決とあわせて、その要領を住民に公表しなければならない。

○ 例月出納検査

監査委員は、普通地方公共団体の会計管理者の権限に属する現金の出納について、毎月例日を定めて検査を行い、その結果を議会および長に報告をしなければならないこととなっている。

○ 住民監査請求監査

普通地方公共団体の住民は、その長もしくは委員会もしくは委員または職員について、違法もしくは不当な公金の支出、財産の取得、管理もしくは処分、契約の締結、履行もしくは債務その他の義務の負担があると認めるとき、または違法もしくは不当に公金の賦課、徴収もしくは財産の管理を怠る事実があると認めるときに、これらを証する書面を添え、監査委員に対し、監査請求を求め、当該行為を防止し、もしくは是正し、もしくは当該怠る事実を改め、または当該行為もしくは怠る事実によって当該普通地方公共団体のこうむった損害を補填するために必要な措置を講ずべきことを請求することができる(法 242①)。

この規定による請求は、当該行為のあった日または終わった日から 1 年を経過したときは、正当な理由があるとき以外はすることができない(法 242②)。

この規定による監査請求があった場合においては、監査委員は監査を行い、請求に理由がないと認めるときは、理由を付して、その旨を書面により請求人に通知することをともに、これを公表し、請求に理由があると認めるときは、当該普通地方公共団体の議会、長、その他の執行機関または職員に対し期間を示して必要な措置を講ずべきことを勧告するとともに、当該勧告の内容を請求人に通知し、かつこれを公表しなければならない(法 242④)。

監査委員の監査および勧告は、請求人の請求があった日から 60 日以内にこれを行わなければならない(法 242⑤)。

定期監査、例月出納監査、決算審査の内容は次のように要約される。

| 監査の種類 | 監査の対象と範囲 | 目的 | 実施時期 | 監査結果の公表の必要性 |
|--------|------------------------------|--|---|--------------------------|
| 定期監査 | ①財務に関する事務の執行 ②経営に関する事業の管理 | ①事務事業が効果的、経済的に行われているか ②事業事務が合理的に運営されているか | 毎会計年度少なくとも1回以上期日を定めて行う | 有 |
| 例月出納検査 | 現金出納 | 出納取扱者の不正または過誤の矯正および防止 | 毎月、日を定めて行う | 無 ただし、議会および首長への報告義務は有 |
| 決算審査 | 決算および関係書類 | ①計数の確認 ②収入支出が合法的に行われているか ③予算の執行が的確に行われているか | 決算および関係書類受領後、(8月末が期限) 次の通常予算を議する会議(通常翌年の3月に開催)まで | 無 ただし意見書を首長に提出する |

(6) 監査委員監査の課題

① 監査委員の独立性

監査委員は、普通地方公共団体が法律の定めによって設置しなければならない執行機関の一つである(法180の5①)。

執行機関であるため、監査委員(識見委員および議選委員)の選任はその普通地方公共団体の長が、議会の同意を得て行うとされている(法196①)。この場合、「議会の同意」とあるが、わが国では識見委員の選任について議会がチェックする例は殆どないので、事実上この機能は發揮されず、長の選任権に委ねられている。

一方、議選委員については、議長、副議長に次ぐ名誉職とされ、4年任期のところ1~2年程度で順送りする人事が一般的とされている。また、議選委員は党籍を有したまま監査委員の職務を行っており、極めて独立性に欠ける存在である。

なお、平成9年の法改正で、識見委員については、普通地方公共団体の職員出身者(退職OB)は1人を限度とすることとされた(法196②)。これは監査委員となる退職OBが多く、長による定年後の人事政策が行政の意を体した監査結果を生み出す要因であるとして指摘された結果といえる。

いずれにしても、監査委員が長から完全に独立した第三者機関とみなされるような仕組みとはなっていないといえる。

② 監査委員の専門性

議選委員は監査委員就任後1~2年で交替する名誉職的存在であることから、監査に関する専門性は期待できないといえる。

また、識見委員のうち、退職OBを除く監査委員の職業は、監査に関する専門性を有すると思われる者が極めて少数であり、結果として、識見委員全体に占める退職OBの比率、および中核市以上の普通地方公共団体における常勤者に占める退職OBの比率は非常に高いものとなっている。

退職OBの限定された専門知識に量的にも質的にも依存している構造が、住民から「身内に甘い監査」との批判を受ける要因となっている。

③ 監査事務局の体制

監査事務局の人事は長が行い、おおむね2~3年で被監査部署へ転勤することとなる。したがって、監査事務局職員にとっては、深度ある監査業務を行うと、転勤後の職場で疎外されるという懸念を禁じえない。また、工事監査の担当者以外は、事務局に専門知識を習得した職員がいる例は稀であり、在任期間が短いため専門的な知識経験を身につけさせることが困難となっている。

総じて監査事務局は、人事面から独立性を欠き、経験面で専門性に乏しいという隘路を抱えているといえる。

④ 公会計原則、公監査基準の整備

公営企業や公益法人等については、それぞれ会計処理のるべき原則(公営企業会計基準および公益法人会計基準)が設けられている。しかし、地方公共団体の一般会計や特別会計については、財務処理のるべき原則、いわば公会計原則と呼ぶべきルールが確立されていない。

多くの地方公共団体においては、資金収支を中心とした現金主義による単式簿記(官庁簿記)が採用されていることから、ストックを表示する貸借対照表は作成されていない。しかし、公会計の透明性を確保する要請を受けて、今後は、

地方公共団体においても、複式簿記が採用され、貸借対照表等の作成が促進することが望まれる。さらに、地方公共団体の一般会計や特別会計は、その公営企業や出資法人の会計と密接な関連性を有しているので、連結決算方式による決算の調整も必要であるが、現行ではその手懸かりが全くない状況である。もしも、これらの公会計原則が整備されれば、地方公共団体の「アカウンタビリティ」（報告説明責任）が高められ、監査委員の監査報告が住民にとって分かりやすいものになる。しかし、このような会計ルールが採られていない現状での監査委員監査報告は、住民にとって極めて不十分な「ディスクロージャー」（情報開示）とみなされているといえる。

3. 外部監査制度

(1) 外部監査制度導入の背景と監査機能の強化

平成 9 年 5 月 28 日、「地方自治法の一部を改正する法律」（平成 9 法律 67）が国会において成立し、同年 6 月 4 日に公布された。この法律において、地方公共団体の監査制度に外部監査人による監査が新たに導入され、外部監査人の有資格者に税理士が加えられた。

この地方自治法の改正は、平成 9 年 2 月 24 日に答申が行われた第二十五次地方制度調査会（内閣総理大臣の諮問機関）の「監査制度の改革に関する答申」に基づくものであった。答申から 3 か月後に改正が行われたことは、わが国法制史の中でも異例のことであり、監査制度の改革が緊急の課題であったことを示している。

では、何故このように地方公共団体の監査制度改革を急がなければならなかつたのであろうか。そこには次の三つの背景がある。

① 市民による予算執行適正化要求

1990 年代半ばから、市民による情報公開制度の活用が活発化して、地方公共団体の予算執行の実態が一部明らかとなり、そのずさんな運用に社会的批判の目が向けられた。いわゆる官官接待、食糧費支出、カラ出張、談合工事などである。これらの一般市民による監査請求や住民訴訟による問題提起から、地方公共団体のチェック機能を早急に強化する制度改革が望まれた。

② 地方分権の推進

明治以来のわが国は、本来対等であるはずの国と地方公共団体との関係を「上下」「主従」とする中央集権的体制を維持してきたが、近年、これを地方分権へ改革することが国家的事業となってきた。これについては、平成 7 年 5 月 19 日、「地方分権推進法」が制定され、地方分権のための体制整備が急がれていたが、平成 11 年 7 月 8 日地方分権の推進を図るための関係法律の整備等に関する法律（地方分権一括法）が成立し、平成 12 年 4 月 1 日施行され、いよいよ住民自治による地方分権時代

の出発点となった。

それによると、明治以来続いてきた「機関委任事務制度」（地方公共団体の長が、一定の範囲において、国の機関として、主務大臣の指揮監督下で行政を執行する制度）は廃止することとなった。これに伴い、この部分に係る地方公共団体の行政執行を国が外部主体としてチェックすることがなくなる代わりに、地方公共団体自身が充実したチェック機能を持たなければならなくなつた。

また、地方公共団体の財政は、国の補助金に頼らず一般財源で賄うこととなるが、補助金があることによって行われていた会計検査院等のチェックがなくなる分だけ、地方公共団体自体のチェック機能を強化する必要があり、このような地方分権の推進に伴う監査制度の強化の必要性が第二の背景として存在していた。

③ 監査委員制度の限界

わが国の地方公共団体の監査制度は、明治 32 年の府県制および明治 44 年の市町村制の創設以来の古い伝統を持つ制度である。特に昭和 22 年の地方自治法の制定以後は、行政委員会（地方議会からも地方公共団体の長からも独立した特別執行機関）として位置付けられた監査委員が監査を行うこととされ、今日に至っている。しかし、上記（1）の官官接待や談合工事などの不適正な予算執行にメスを入れたのは一般市民であり、監査委員監査ではなかった。そうしたことからも、従来からの監査委員監査が「身内に甘い監査」として批判され、独立性、専門性を有する外部監査人の導入によって監査委員監査を住民のための監査となるよう補強する必要に迫られた。この監査委員制度の限界が、制度改革を急がせた第三の背景である。したがって、さし迫った上記（1）～（3）の事情から、地方公共団体の監査制度の改革、とりわけ外部監査制度の導入が急遽行われた。

監査委員制度については、上記の通り、独立性・専門性の観点から一定の制約があることは否めない事実である。そこで全く新たなシステムによって地方公共団体の監査制度の独立性と専門性を確保するため、外部監査制度が導入されることになった。

創設された外部監査制度において、その独立性については、外部監査人が、地方公共団体の組織に属さず、地方公務員としての身分を有しない立場にあり、地方公共団体と契約関係にある者とすることによって強化している。

また、その専門性については、普通地方公共団体の財務管理、事業の経営管理その他行政運営に関し優れた識見を有する者とし、さらに、地方公共団体の監査に資する高度な専門的知識を有している制度的背景を持つ者とすることによって強化している（法 252 の 28）。

なお、官のチェックを民間の専門家が行うという発想は画期的なことであり

、これによって、地方公共団体の監査機能に対する住民の信頼を高めることが期待されている。

(2) 外部監査契約

ここでいう「外部監査」という概念は、被監査団体である地方公共団体の組織に属さず、したがってその身分が地方公共団体の職員ではない外部の専門家が、特定の事件について検査を行ってその正否をただすことをいうものである。

そこで、地方公共団体は地方自治法または条例の定めるところにより、「外部の専門家」と外部監査についての「契約」を締結することになる。

外部監査契約は、「包括外部監査契約」と「個別外部監査契約」の二種とされている(法 252 の 27①)。

包括外部監査契約は、毎会計年度、地方公共団体が外部の専門的な知識を有する者の監査を受けること等を内容とする契約である。

個別外部監査契約は、議会、長または住民から、監査の要求または請求があつた場合、その要求または請求に係る事項について外部の専門的な知識を有する者の監査を受けること等を内容とする契約である。

(3) 外部監査人の資格要件

普通地方公共団体が外部監査契約を締結できる者は、監査委員の識見委員の要件である「①普通地方公共団体の財務管理、②事業の経営管理、③その他行政運営に関し優れた識見を有する者」であることに加え、さらに次の資格要件が付されている(法 252 の 28①)。

- ① 弁護士(弁護士となる資格を有する者を含む)
- ② 公認会計士(公認会計士となる資格を有する者を含む)
- ③ 公務精通者(国の行政機関において会計検査に関する行政事務または地方公共団体において監査もしくは財務に関する行政事務に従事した者であつて、監査に関する実務に精通しているものとして政令(令 174 の 49 の 21)で定めるもの)

さらに、外部監査契約を円滑に締結したはその適正な履行を確保するため、必要と認めるときは、識見を有する次の者と外部監査契約を締結することができるとしている(法 252 の 28②)。

- ④ 税理士(税理士となる資格を有する者を含む)

外部監査人にこのような①～④の資格要件を付したのは、ランクの高い専門性をこれらの資格で認定することとしたことによるとされている。したがって、これらの資格者が当然に業として外部監査人の監査事務を行うことができるわけではなく、識見者の専門性の基準として設けられている。

なお、それぞれについて「資格を有する者を含む」とされているのは、例えば税理士について、税理士試験合格者などの税理士となる資格を有している者で未登録

の者を指すものとされている。

(4) 外部監査人の権限

外部監査人は、その行使する権限において、監査委員とほぼ同様であるが、その主なものは次の通りである。

- ① 議会、長その他の執行機関または職員への協力要請(法 252 の 33①)
- ② 代表監査委員に求めることによる監査事務局職員等への協力要請(法 252 の 33②)
- ③ 包括外部監査および住民監査請求等の特例において、監査委員との協議による関係人の出頭要請もしくは関係人の調査または関係人の帳簿その他の記録の提出を求め、または学識経験者等から意見を聞くことができる(法 252 の 38①、法 252 の 43⑥)
- ④ 包括外部監査における意見の提出(法 252 の 38②)
- ⑤ 監査委員との事前協議に基づく補助者の選任(法 252 の 32①)

(5) 外部監査人の義務と責任

① 外部監査に係る義務

a. 監査契約の制限

外部監査制度を導入した目的は、一定の資格要件を満たす外部の職業人によって、専門的かつ客観的立場からのチェックを行い、これによって地方公共団体等の行政運営の適正性・公正性を明らかにしようとするものである。したがって、外部監査人は専門的知識を有するプロフェッショナルであるばかりでなく、客観的・第三者的存在でなければならない。

そこで、包括外部監査人および個別外部監査人は、自己もしくは父母、祖父母、配偶者、子、孫もしくは兄弟姉妹の一人身上に関する事件または自己もしくはこれらの者の従事する業務に直接利害関係のある事件については、監査することができないこととされている(法 252 の 29)。

この場合の利害関係の範囲については、法に特段の規定はない。しかし、外部監査人とこれらの関係にある者が外部監査の直接の対象者でない場合であっても、監査対象を法律上の利害関係(例えば、契約、給付など)を有する場合には、外部監査契約を締結することができず、既に締結した外部監査契約は直ちに解除しなければならないと解される。

b. 外部監査人の配慮義務

外部監査人による外部監査が実施されることとなつても、監査委員による監査は従前と些かも変わるものではない。また、代表監査委員は、外部監査人の求めに応じ、監査委員の監査の事務に支障のない範囲内において監査委員の事務局長、書記その他の職員等を外部監査人の監査事務に協力させることができる(法 252 の 33②)。また、監査委員自身も外部監査人の外部監査の実施に支障を來さないよう配慮

しなければならないとされている(法 252 の 30②)。

そこで、外部監査人の側からも、監査を実施するに当たっては、監査委員にその旨を通知する等の相互連絡を図るとともに、監査委員が行う監査の実施に支障を来さないよう配慮しなければならないのである(法 252 の 30①)。

この相互の配慮義務は、地方公共団体の監査全体を円滑に進めるための訓示規定となっている。

c. 監査実施上の義務

a) 善管注意義務

外部監査人は、外部監査契約の本旨に従い、善良な管理者の注意をもって、誠実に監査を行う義務を負うものとされている(法 252 の 31①)。

b) 公正不偏の態度

外部監査人は、外部監査契約の履行に当たっては、常に公正不偏の態度を保持し、自らの判断と責任において監査をしなければならないものとされている(法 252 の 31②)。

c) 守秘義務

外部監査人は、監査の実施に関して知り得た秘密を漏らしてはならないとされ、これは外部監査人でなくなった後であっても、同様とされている(法 252 の 31③)。

また、この規定に違反した者は、2 年以下の懲役または 100 万円以下の罰金に処せられることとされている(法 252 の 31④)。

d) 補助者の監督

外部監査人は、監査が適正かつ円滑に行われるよう外部監査人補助者を監督しなければならない。なお、外部監査人補助者には、外部監査人同様の守秘義務と、それに違反した場合の罰則が準用され、さらに「みなし公務員」とされている(法 252 の 32④⑤⑥⑦)。

e) 議会への説明

普通地方公共団体の議会は、外部監査人の監査に関し必要があると認めるときは、外部監査人または外部監査人であった者の説明を求めることができるとされている。そこで、議会による説明の要求があった場合には、契約業務の範囲において、これに応じなければならない(法 252 の 34①)。

② 外部監査人の責任

a. みなし公務員としての責任

外部監査人は、監査の事務に関しては、刑法(明 40 法律 45)その他の罰則の適用については、法令により公務に従事する職員とみなすこととされている(法 252 の 31⑤)。

この規定により、外部監査人はみなし公務員として、地方公務員法第 5 章の

罰則規定が適用されることになる。また、外部監査人および外部監査人補助者がみなし公務員とされることから、これらの者の刑事上の責任としては、公務員の国外犯(刑法4)、公務員職権濫用(同193)、収賄・事前収賄(同197)、第三者供賄(同197の2)、加重収賄・事後収賄(同197の3)、あっせん収賄(同197の4)などが適用される。

なお、守秘義務違反に係る行政刑罰については、すでに述べた通りである。

b. 民事上の責任

a) 不法行為による損害賠償

地方公共団体の外部監査は、外部監査人と地方公共団体との契約によって実施されるものである。それゆえ、外部監査人と地方公共団体との関係は、契約関係として、民法上の概念で捉えることになる。

そこで、外部監査契約における民法上の責任が発生する要因をみてみると、不法行為と債務不履行に大別できると思われる。不法行為とは、故意または過失により他人の権利を侵害する行為をいうのであるから、外部監査人が他人の権利侵害を行った事実が存する場合に生じる問題である。

例えば、財政援助団体に係る個別外部監査を実施した場合において、財政援助団体等から預かった関係資料を外部監査人が紛失したり期間内に返却しないことに起因して当該団体に経済的損害を与えた場合などが想定される。

このような不法行為については、外部監査人はその損害を賠償する責に任ぜられる(民法709)。したがって、外部監査人は金銭をもってその損害を賠償しなければならない。もっとも、被害者側に過失を斟酌(過失相殺)することができるとされている(民法722①②)。

不法行為に係る举証責任は被害者側にあるとされているので、外部監査人には、故意・過失の举証責任がない。また、損害賠償請求権の消滅時効は、被害者がその損害および加害者を知ったときより3年とされている(民法724)。

b) 債務不履行による損害賠償

民法は、債務者が故意または過失によって、その債務の本旨に従う行為を履行しないときは、債権者はその損害の賠償を請求することができると定めている(民法415)。これが債務不履行による損害賠償請求である。

債務不履行には、次の三形態があり、いずれも契約解除の原因とされ、損害賠償請求が認められるものである。

その第一は、契約による履行期間内に債務を履行しない場合である(民法541)。包括外部監査契約にあっては、その契約期間の終期は、会計年度の末日とされている。また、個別外部監査契約にあっては、その契約期間の終期は個別契約上定められている。したがって、外部監査人は、この契約期間内に監査報告書を作成して提出しなければならない義務を負っている。この期間内に監査報告書を提出しない場

合には、「履行遅滞」となり、監査対象の地方公共団体から損害賠償請求が行われることになる。債務不履行の第二の形態は、債務者の責に帰すべき事由により「履行不能」となった場合である(民法 543)。これは、外部監査人が契約上の外部監査を実施しないか、監査報告書を提出しない場合が想定され、損害賠償請求の原因となる。なお、包括外部監査人は、契約期間内に少なくとも 1 回以上包括外部監査を実施しなければならないことになっている(法 252 の 37③)。そのため、特定の事件がないことを理由として監査報告書を提出しない場合は、「履行不能」と判断されることになる。債務不履行の第三の形態は、契約上の債務が一部しか履行されない「不完全履行」である(民 543)。不完全履行には、債務履行上の方法が不完全である場合や履行時の善管注意義務に欠ける場合などがある。例えば、包括外部監査において、監査技法が稚拙なため、特定の事件の一部しか監査できないにもかかわらず、あたかも特定の事件全体を監査したかの如き報告書を作成した場合や、外部監査人補助者の監督が不完全のため、不備の監査調書に基づき報告書を作成した場合などであろう。

債務不履行による損害賠償については、故意・過失の举証責任が債権者にあるとされている。この場合、債権者に過失があるときは、裁判所は損害賠償の責任および損害金額を定めるについてそれを斟酌(過失相殺)することになっている(民法 418)。

なお、債務不履行による損害賠償請求権の消滅時効は 10 年である(民 167①)。

(6) 包括外部監査契約に基づく監査

① 包括外部監査契約の締結

「包括外部監査契約」とは、一定の地方公共団体が、

- a. 住民の福祉の増進に努めるとともに、最少の経費で最大の効果を上げるような事務処理に努める(法 2⑭)
- b. 常に組織および運営の合理化に努めるとともに、他の地方公共団体に協力を求めてその規模の適正化を図る(法 2⑮)

という法の二大原則を達成するため、外部監査人の監査を受けるとともに、監査の結果に関する報告の提出も受けることを内容とする契約であって、毎会計年度、当該監査を行う者と締結するものをいう(法 252 の 27②)。

この包括外部監査契約を締結することが法律上義務付けられている普通地方公共団体は次の通りである(平成 24 年 4 月 1 日現在)。

- | | | |
|-----------|-----|----|
| a. 都道府県 | 対象数 | 47 |
| b. 政令指定都市 | 〃 | 20 |
| c. 中核市 | 〃 | 41 |

これら以外の市町村(全国で 1,719)および特別区(23)は、自主的に条例を定

めることによって、契約に基づく外部監査を受けることになる(法 252 の 36①三)。

なお、地方公共団体の事務の一部を共同処理するための一部事務組合または広域連合については、外部監査が法律上義務付けられない市町村とみなすこととされている(法 252 の 45)。

包括外部監査対象団体の長は、毎会計年度、当該会計年度に係る包括外部監査契約を、速やかに一の者と締結しなければならないが、この場合において、あらかじめ監査委員の意見を聴いた上で、議会の議決を経なければならぬとされている(法 252 の 36①)。

ここで「一の者」とは、包括外部監査契約に関する責任者を 1 人に限定し、複数者とは包括外部監査契約を結ばないことと、外部監査人は当然に自然人で法人は含まれないことを明らかにしたものである。

包括外部監査契約の始期は、地方公共団体と外部監査人が契約で定めることとされているので、必ずしも 4 月 1 日から始まることを要さないが、終期は監査を行うべき会計年度の末日であることが法定されている(法 252 の 36⑥)。

包括外部監査対象団体は、連続して 4 回、同一の者と包括外部監査契約を締結してはならないとされている(法 252 の 36③)。これは、長の任期の 4 年中に少なくとも 2 人以上の外部監査人の包括外部監査を受けることとして、人事の停滞による癒着を排除しようとした。

② 包括外部監査契約に基づく監査

a. 隨時財務監査

包括外部監査人は、包括外部監査対象団体のいわゆる財務監査(法 199①に規定する財務に関する事務の執行および経営に係る事業の管理)のうち、前出の法第 2 条第 14 項(住民福祉の増進に努めるとともに、最少の経費で最大の効果を挙げるべき原則)および第 15 項(組織および運営の合理化に努めるべき原則)の趣旨を達成するため必要と認める特定の事件について監査を行うこととされている(法 252 の 37①)。

ここで「必要と認める特定の事件」とは、外部監査人が自らの識見により監査を要すると認める特定のテーマのことである。包括外部監査人は、その会計年度中少なくとも 1 回以上、この特定のテーマを選定して監査を行わなければならず、テーマが見当たらず包括外部監査を見送るということは許されない(法 252 の 37③)。この監査の性格は、自由にテーマを選択して行うことから、隨時監査(法 199⑤)に該当することとなる。

この場合、法は包括外部監査人に対し、監査対象団体の財務に関する事務やその経営に係る事業の管理が法第 2 条第 14 項および第 15 項の規定の趣旨にのっとってなされているかどうかに、特に意を用いなければならないと定めている(法 252 の 37②)。

これは、包括外部監査が経済性(Economy)と効率性(Efficiency)さらには有効性(Effectiveness)の見地から評価判定を行うべきことを求めたものということができ、極めて重要な視点ということができる。したがって、地方公共団体の包括外部監査においては、単なる財務諸表監査とは異なり、地方公共団体がその事業等のあり方を新たな視点から見直し、地方行政改革を促すような監査であることが期待されているといえる。

b. 財政援助団体等の監査

監査委員は、必要と認めるときは、その地方公共団体が補助金等を出しているものや、出資しているものなど、いわゆる財政援助団体等についてもその事務の執行について監査する権限を有している(法 199⑦)。この規定を外部監査人に対しても及ぼすため、包括外部監査対象団体は、このような財政援助団体等に対する監査を包括外部監査人が必要と認めるときは監査することを条例で定めることができるとされている(法 252 の 37④)。

③ 包括外部監査報告および公表

包括外部監査人は、包括外部監査契約の期間内に監査の結果に関する報告を決定し、議会、長および監査委員並びに関係のある委員会または委員に提出しなければならない(法 252 の 37⑤)。

これは、包括外部監査契約が、単に監査を実施するだけにとどまらず、監査報告を提出することで履行が完結することを定めたものである。

監査委員は、包括外部監査人の監査結果に関する報告を公表しなければならない(法 252 の 38③)。公表とは、公報等の手段によって衆知させることである。

監査の結果に関する報告の提出を受けた議会、長または関係のある委員会もしくは委員が、当該監査の結果に基づき、または当該監査の結果を参考として措置を講じたときは、監査委員に通知し、監査委員はその旨を公表しなければならないとされている(法 252 の 38⑥)。

(7) 個別外部監査契約に基づく監査

① 個別外部監査契約の締結

改正前の地方自治法においても、監査委員に対して特定の事件(テーマ)について監査を行うことを請求したりすること(要求監査)ができるとされていた。この要求監査の特例として、監査委員ではなく外部監査人による監査を受け、その監査結果の報告の提出を受けることを内容とする契約を外部監査人と締結する制度が新設され、この契約を個別外部監査契約と称することとしている。

個別外部監査契約は、包括外部監査契約のように中核市以上に強制するといった手段は講じず、それぞれの地方公共団体の事情により、その地方公共団体の条例を制定した場合に導入するものとしている。なお、広域連合が条例を定めた場合には個別外部監査の規定が準用される(法 291 の 6①)。そこで、一般の市町村において

、

包括外部監査制度を導入する前に、まず、個別外部監査を活用してみるということも可能である。

個別外部監査契約は、包括外部監査契約と異なり、要求監査の性質上、要求された事件(テーマ)について監査を行う契約である。そのため、個別外部監査人は、要求事項以外については監査を行うことはできない。

条例を定めた地方公共団体は、個別外部監査が必要である場合、一の者と契約を締結しなければならないが、包括外部監査契約をすでに締結している外部監査人に余裕がある場合には、一定の手続をとることによって、その者を個別外部監査人とすることもできる。

② 個別外部監査契約に基づく監査

a. 事務監査請求による個別外部監査

選挙権を有する者は、選挙権を有する者の総数の 50 分の 1 以上の連署をもって、普通地方公共団体の事務や長その他の執行機関の事務の執行に関して監査の請求(事務監査請求)をすることができる(法 75①)。

この場合、事務監査請求を行う住民は、監査委員の監査に代えて個別外部監査契約に基づく監査によることができる旨の条例の定めがある場合、個別外部監査契約に基づく監査によることを求めることができることとされた(法 252 の 39①)。事務監査請求に係る個別外部監査請求があったときは、監査委員は直ちにその要旨を公表するとともに、監査委員の意見を付して長に通知しなければならない。通知を受けた長は、20 日以内に議会を招集し、監査委員の意見を付けて議会に付議しなければならない。議会が個別外部監査を相当とする議決を行った場合には、長は改めて個別外部監査契約について議決を経た後、一の者と個別外部監査契約を締結することとなる(法 252 の 39③④⑤⑥)。

議会が事務監査請求に係る個別外部監査の請求について否決した場合は、通常の監査委員による監査(法 75③)が行われる(法 252 の 39⑯)。

b. 議会の請求による個別外部監査

普通地方公共団体の議会は、監査委員に対して、その地方公共団体の事務や長その他の執行機関の事務に関する監査を請求することができる(法 98②)。

この場合、監査委員の監査に代えて個別外部監査契約に基づく監査によることができることを条例により定めている普通地方公共団体の議会は、あらかじめ監査委員の意見を徴した上で監査委員の監査に代えて個別外部監査契約に基づく監査を求めることができることとされた(法 252 の 40①)。

議会からの個別外部監査の請求があったときは、監査委員は直ちにその旨を長に通知しなければならない。通知を受けた長およびその後の監査委員や、議会並びに個別外部監査人がとるべき手続等は、前記の事務監査請求による個別外部監査の手続等を準用することとされている(法 252 の 40③④⑥)。

c. 長の要求による個別外部監査

普通地方公共団体の長は、監査委員に対してその普通地方公共団体の事務や長その他の執行機関の事務の執行に関し、その求める事項についての監査を要求することができる(法 199⑥)。

この場合、監査委員の監査に代えて個別外部監査契約に基づく監査によることができることを条例により定めている普通地方公共団体の長は、特に必要があると認めるときは、その理由を付して、監査委員の監査に代えて個別外部監査契約に基づく監査による求めることを求めることができるとされた(法 252 の 41)。

長からの個別外部監査の要求があったときは、監査委員は、直ちに、個別外部監査契約に基づく監査によることについての監査委員としての意見を、長に通知しなければならない(法 252 の 41③)。

その他の手続等については、事務監査請求による個別外部監査の手續等を準用することとされている(法 252 の 41④⑥)。

d. 財政援助団体等に係る個別外部監査

普通地方公共団体が補助金、交付金、負担金その他の財政援助を与えている団体等について必要があると認めるとき、または長の要求があるときは、監査委員はこれらの団体等の財政援助に係る出納その他の事務の執行を監査することができる(法 199⑦)。

この場合、監査委員の監査に代えて個別外部監査契約に基づく監査によることができることを条例により定めている普通地方公共団体の長は、上記③と同じ方法および手続きによることになる(法 252 の 42①③④⑥)。

e. 住民監査請求による個別外部監査

a) 制度の概要

普通地方公共団体の住民は、長その他の職員について、違法・不当な公金の支出、契約の締結等または違法・不当に公金の賦課、徴収、財産管理等を怠っていると認めるときは、これらを証する書面を添え、監査委員に対し、監査を求め、当該行為の防止・是正、損害の補填等の必要な措置を講ずるよう請求することができる(法 242①)。

この住民監査請求に係る監査について、監査委員の監査に代えて、個別外部監査契約に基づく監査によることができることを条例により定めている普通地方公共団体の住民は、住民監査請求をする場合において、特に必要があると認めるときは、その理由を付して、併せて監査委員に代えて個別外部監査契約に基づく監査による求めることができるとされた(法 252 の 43①)。

そのため監査委員は、住民監査請求による個別外部監査の請求があった場合において、監査委員の監査に代えて個別外部監査に基づく監査によることが相当である

と認めるときは、個別外部監査契約に基づく監査によることを決定し、その住民監査請求に係る個別外部監査の請求があった日から 20 日以内に、その旨を普通地方公共団体の長に通知しなければならないこととされている(法 252 の 43②)。

長に通知があった後の個別外部監査契約の締結手続等については、事務監査請求による個別外部監査の手続等を準用することとされている(法 252 の 43③⑥)。

個別外部監査契約を締結した者は、個別外部監査契約の期間内に、住民監査請求に係る個別外部監査の請求に係る事項について監査を行い、かつ監査の結果に関する報告を決定するとともに、これを監査委員に提出しなければならない(法 252 の 43④)。

この報告を受けた監査委員は、個別外部監査人の監査結果に基づいて、請求に理由があるかないかを判断し、請求があった日から 90 日以内(監査委員の通常監査は 60 日以内)に、請求に理由がないと認めるときは理由を付記して請求人に通知しこれを公表する。理由があると認めるときは、議会、長その他執行機関に対し期間を示して必要な措置を講ずべきことを勧告するとともに、請求人に通知し、かつこれを公表する(法 242①④⑤、法 252 の 43⑤)。また、住民監査請求の対象となった行為が違法であると思料するに足りる相当な理由があり、当該行為により普通地方公共団体に生ずる回復の困難な損害を避けるため緊急の必要があり、かつその行為を停止することによって人の生命または身体に対する重大な危害の発生の防止その他公共の福祉を著しく阻害する恐れがないと認めるときは、監査委員は普通地方公共団体の長その他の執行機関または職員に対し、理由を付して監査等の手続が終了するまでの間、当該行為を停止すべきことを勧告することができる。この場合、監査委員は当該勧告の内容を住民監査請求に通知し、かつこれを公表しなければならない(法 242③)。監査委員は住民監査請求に対する陳述の聴取を行う場合または関係のある当該普通地方公共団体の長その他の執行機関もしくは職員の陳述の聴取を行う場合において、必要があると認めるときは関係のある当該普通地方公共団体の長、その他の執行機関もしくは職員または請求人を立ち合わせることができる。当該規定については個別外部監査においても準用される(法 252 の 43⑦)。

勧告を受けた議会・長その他の執行機関または職員は当該勧告に示された期間内に必要な措置を講じその旨を監査委員に通知しなければならない。この場合において、監査委員は当該通知に係る事項を請求人に通知し、かつ、これを公表しなければならない(法 242⑨)。

なお、住民監査請求による個別外部監査の請求があった場合において、監査委員が請求のあった日から 20 日以内に個別外部監査を相当とする通知を行わない場合に

は、通常の住民監査請求とみなし、監査委員による監査が行われるとともに、監査委員は請求人に対し個別外部監査を相当としなかった理由を書面により通知、かつ公表しなければならないとされている(法 252 の 43⑨)。

b) 住民訴訟

住民監査請求の結果について不服のある住民は、住民訴訟を行うことができる。住民訴訟の概略は以下の通りである。

ア 住民訴訟の意義

住民訴訟とは、地方自治法第 242 条の 2 に規定されている制度で、地方公共団体の住民が、地方公共団体の財務行政の適正な運営を確保するため、その機関または職員による後述の違法・不当な「財務会計上の行為または怠る事実」について、これを防止し、是正または損害を回復するために提起する訴訟をいう。この住民訴訟は、住民監査請求によって防止、是正または回復することができないときに、裁判所にその適否を判断してもらうための訴訟である。また、この訴訟は、個人の具体的権利利益を保護するためのものではなく、地域住民の全体の利益のため、特に法律によって認められた訴訟で、行政事件訴訟法第 5 条にいう客観訴訟の一つとしての民衆訴訟に属する。

イ 出訴権者

住民監査請求をし、あるいは住民訴訟を提起し得るのは、当該地方公共団体の住民であって、納税者である必要はない。

ウ 住民訴訟の対象

住民訴訟の対象となるのは、地方公共団体の機関または職員の違法もしくは不当な①公金の支出、②財産の取得・管理・処分、③契約の締結・履行、④債務その他の義務の負担、⑤公金の賦課徴収を怠る事実、⑥財産の管理を怠る事実であり、これらは「財務会計上の行為または怠る事実」の行為と一般的に総称されている。

エ 住民監査請求前置主義

住民訴訟は、必ず住民監査請求を経た上で、次の場合に行うことができる(法 242 の 2①)。

- i 監査委員の監査の結果または勧告に不服がある場合
- ii 監査委員の勧告を受けた議会、長その他の執行機関または職員の措置に不服がある場合
- iii 監査委員が監査の請求があった日から 60 日以内に監査または勧告を行わない場合
- iv 監査委員の勧告を受けた議会、長その他の執行機関または職員が当該勧告に示された期間内に必要な措置を講じない場合

そして、住民訴訟の「出訴期間」は、上記の各場合に対応して次の通りとなる。

i の場合は、当該監査結果または勧告の通知があった日から 30 日以内

ii の場合は、当該措置に係る監査委員の通知があった日から 30 日以内

iii の場合は、当該 60 日を経過した日から 30 日以内

iv の場合は、当該勧告において示された期間を経過した日から 30 日以内

オ 住民訴訟の請求

住民訴訟によって請求することができる請求の種類は、次の四種類となる。

i 「当該執行機関または職員」に対する当該行為の全部または一部の差止め請求
(1号請求)

ii 「行政庁」に対する行政処分たる当該行為の取消しまたは無効確認の請求(2号請求)

iii 「当該執行機関または職員」に対する当該怠る事実の違法確認の請求(3号請求)

iv 普通地方公共団体の「当該職員」または「相手方」に対する損害賠償請求、不当利得返還請求をすること等を、当該普通地方公共団体の執行機関または、職員に対して求める請求(4号請求)

③ 個別外部監査報告および公表

個別外部監査人は、個別外部監査契約で定められた期間内に、個別外部監査の請求に係る事項について監査し、監査の結果に関する報告を決定して、議会、長、監査委員および関係執行機関として定められている相手方に提出しなければならない。したがって、個別外部監査契約も包括外部監査契約と同様に、監査報告を提出してはじめて完結する契約である。

また、事務監査請求による個別外部監査については、外部監査人の監査報告が公表されることになっている(法 252 の 39⑬)。

(8) 外部監査人監査の役割

① 財務諸表監査と外部監査人監査の違い

いわゆる「財務諸表監査」は、財務諸表が企業の財政状態および経営成績を適正に表示しているかどうかについてなされるものである。そこでは特に正確性および合規性が重要視されている。何故なら投資家並びに債権者は財務諸表監査における正確性および合規性の評価に基づいて経営判断を行うからである。

ところが地方公共団体の財務監査は、その地方公共団体の財務に関する事務の執行および経営に係る事業の管理を、単に正確性および合規性の見地から評価するにとどまるることは許されない。地方公共団体の財務監査に当たっては「第 2 条第 14 項および第 15 項の規定の趣旨にのっとってなされているかどうかに、特に意を用いなければならない」(法 199③)と定められているからである。

ここで示されている法第 2 条第 14 項の規定とは、「地方公共団体は、その事務を

務を処理するに当たっては、住民の福祉の増進に努めるとともに、最少の経費で最大の効果を挙げるようにしなければならない」とするものであり、法第2条第15項の規定とは、「地方公共団体は、常にその組織および運営の合理化に努めるとともに、他の地方公共団体に協力を求めてその規模の適正化を図らなければならない」とするものである。

この規定は即ち住民福祉の増進を目的として、経済性、効率性、有効性を追求し、地方行政改革に寄与しうる提言型の監査でなければならないことを定めている。

したがって地方自治法におけるいわゆる財務監査(法199①)という概念は、いわゆる行政監査(法199②)との対比において用いられているが、その意味するところは、「財務諸表監査」の概念を超えた地方公共団体の組織運営の合理化に資するものでなければならない。その場合において、地方公共団体の財務監査が行政監査と区別されるところは、財務監査が専ら計数を取り扱い、具体的な数値をもって評価を行うことである。

特に外部監査人監査は、定期財務監査、決算審査、例月出納検査は行わない。これらはいわゆる財務諸表監査に近い監査手続によって行われるのであるが、外部監査人監査はこれらにかかわらず、専ら特定の事件(テーマ)について監査を行うものである。そこには、より強く法第2条第14項および第15項の視点が活かされなければならない。

② 外部監査人監査と3E

いわゆる財務諸表監査と地方公共団体の財務監査とは、質的に異なることは上記の通りである。

それでは、地方公共団体の財務監査において、法第2条第14項および第15項の趣旨に沿った基準とはいかなるものであろうか。

それは、英国において広く認められている「支出に見合う価値(Value For Money、略してVFM)」の観点からの監査であろう。

VFMでは次の三要素(3E)が基準とされている。

a. 経済性(Economy)

地方公共団体が、必要以上に高品質の物資・人材を高価格で入手するのではなく、一定の資源(人員、物資、時間等)を、適切な量および質を確保して最低のコストで取得することを経済性の基準という。

b. 効率性(Efficiency)

地方公共団体の行政活動が一定の資源を用いてどれだけの成果を挙げたか、それが一定の成果を挙げるのにどれだけ資源を節約できたかなどの見地から評価することを効率性の基準という。

c. 有効性(Effectiveness)

地方公共団体の施策目標をあらかじめ指定しておき、この施策目標に対して達成度を評価したり、一定の環境の下でその施策を選択したことの当否を評価したりすることを有効性の基準という。

外部監査人が行う外部監査については、監査委員が定期監査の処理に手がかかり、あまり実施できなかった 3 E 監査に集中して取り組む必要がある。それは、特定の事件(テーマ)を取り上げ深度ある監査を行う外部監査人にとって、最も相応しい視点ということができよう。

③ 公的アカウンタビリティ(公的説明責任)

行政権を国民から委ねられた者は、主権者たる国民にその運営について説明し、報告する義務があるとされている。これを一般に公的アカウンタビリティという。これは地方公共団体についても同様で、地方公共団体は住民から付託された公的資源について、財務事務執行や経営事業管理の側面から説明し報告する義務がある。地方公共団体における監査制度は、監査結果が公表される制度として、まさに公的アカウンタビリティの要請に応えるものである。

特に外部監査制度は地方公共団体の情報公開制度と連携することによって地方公共団体の行財政をチェックするだけではなく、進んで地方公共団体の政策形成に資するものとなっていくのである。この点について松本英昭自治省行政局長(当時)は次のように述べている。

「外部監査制度はこの情報公開というものを必ずしも前提としているわけではございませんが、すなわち自ら関係書類を調査あるいは関係人の出頭を求め調査することができる根拠を与えておりますので、(中略)そういう外部監査委員の機能とそれから情報公開の制度の充実とを合わせて、両々相まって監査制度全体の機能がより高度になるものと私どもも期待をいたしているところです」(参議院地方行政委員会会議録 平成9年5月27日)

このように外部監査人が行う外部監査の進展は、情報公開制度の充実と相まって、公的アカウンタビリティの機能を果たしていくものである。

(9) 外部監査人補助者

地方公共団体の長は、包括外部監査についても個別外部監査についても、その契約は一人の自然人と行うことになる。地方公共団体の規模が巨大であったり、一の事件が極めて複雑であるような場合であっても、監査法人や複数の者と外部監査契約を締結することは許されていない。

しかし、法は外部監査の実効性を高めるために、外部監査人が補助者を定めてこの者に監査の事務を補助させることを認めている(法 252 の 32①)。むしろ法は、補助者を定めてチームを組み、組織的な外部監査を行うことを期待しているといえよう。

そのため、外部監査人はあらかじめ監査委員と協議して補助者を定め、補助でき

る期間内に自己の監督の下で監査の事務を行わせることが法定されている(法 252 の 32①④)。

補助者は特に資格が求められていないが、外部監査人に準ずる能力が求められているので、通常は外部監査人と補助者（弁護士、公認会計士、税理士、技術士、公務精通者等）のチームが編成されることになる。

補助者は、監査委員によって氏名、住所、補助期間が告示され、守秘義務が課されることになっている。守秘義務は外部監査人補助者でなくなった後であっても同様で、これに違反した者は、2 年以下の懲役または 100 万円以下の罰金に処せられ、補助者の業務に関する刑法その他の罰則の適用については、公務員に準ずる者みなされている(法 252 の 32②⑤⑥⑦)。

税理士は、全国 70,000 余の会員が支部を通じて全国ネットで組織化されており、教育訓練、情報交換を常時行っていることから、このような補助者チームによる業務の推進には好適の要件を備えていると思われる。

4. 監査委員と外部監査人の関係

(1) 監査の実施に伴う相互の関係

監査委員と外部監査人は、監査を実施するに当たり、相互に支障を来さないよう配慮しなければならない。また、外部監査人は、監査を実施するに当たっては、監査委員にその旨を通知する等相互の連携を図るものとされている(法 252 の 30)。

監査委員は、普通地方公共団体の執行機関の一つとして、外部監査人の監査の適正かつ円滑な遂行に協力するよう努めなければならない(法 252 の 33)、また執行機関の一つとして、外部監査人の監査対象とされる。

外部監査人は、外部監査人補助者に補助させる場合には、あらかじめ監査委員と協議しなければならない(法 252 の 32①)。また、その者を補助させる必要がなくなったときは、速やかにその旨を監査委員に通知しなければならない(法 252 の 32⑧)。

代表監査委員は、外部監査人の求めに応じ監査委員の監査の事務に支障のない範囲において、監査事務局の職員を外部監査人の監査事務に協力させることができる(法 252 の 33②)。

5. 税理士の登用とその意義

(1) 税理士の登用の理由

外部監査人の資格要件として、政府は当初、弁護士、公認会計士、公務精通者の三者を「母集団」(衆議院地方行政委員会議事録、平成 9 年 5 月 8 日)としていた。これは「端的に言いますとチェック機能を行う業務に携わっている。

これが今回の資格の中の一つの要点なのでございます。長年そういうことを行ってこられました方を外部監査人としての資格を有する要件の一つにしたわけでございます。」(松本英昭自治省行政局長(当時)、同上)。一方、税理士については、「制度的な背景として弁護士さん、公認会計士さんのような規定の制度的背景とは若干違っている形になって、税務に関して業務を行っていくということでございますので」(同上)、外部監査人の資格要件から除いたと説明している。要は、税理士には監査機能を有する者としての制度的背景がないということであった。

しかし、衆議院において「政府原案のように、外部監査契約を締結できる者を弁護士、公認会計士等に限定した場合、全国的に広く、適切な外部監査契約者を得られるかどうか等、外部監査制度の円滑、適正な実施を確保する上で問題が生ずることも予想されるのであります。」(衆議院における修正の趣旨説明)との理由から税理士も外部監査人の資格要件として認められることになった(法 252 の 28②)。

確かに、この外部監査制度を一般の市町村に条例をもって導入しようとすると、弁護士、公認会計士だけでは充足しえない。したがって、地方自治法改正案の衆議院における修正は、地方公共団体の監査機能の専門性、独立性を強化し、地方公共団体の監査に対する住民の信頼を高めるために誠に有意義なことであった。

また、監査委員については、その資格要件である優れた識見を有する者として、税理士は従来から登用されてきたところ、平成 21 年 6 月 16 日第 29 次地方制度調査会「今後の基礎自治体および監査・議会制度のあり方に関する答申」において監査委員制度の充実・強化の具体策として、監査委員の専門性を高めるという見地から、税理士等の登用促進を掲げており、外部監査人の資格要件に税理士が認められたのと同様に大きな意義を持つものである。

(2) 申告納税制度の理念を推進

外部監査人の資格要件に税理士が認められたことの趣旨は、もっぱら地域に密着している税理士の数とそのネットワークに着目したものと受けとめられている。

しかし、委員会における審議の中では「住民が税金の使われ方という問題に対して関心を高めており、そのことによってチェック機能を高めてほしい」(衆議院地方行政委員会議事録、平成 9 年 5 月 8 日)という発言がみられたことは見落としてはならない。税理士は税務に関する専門家として、申告納税制度の理念に沿って、納税義務の適正な実現を図ることを使命としている。この場合、依拠すべき申告納税制度の理念とは、国民主権の見地から納税者自らが第一次的に納税義務を確定とともに、負担した租税の使途や財政のあり方等に対して国民として監視をすること

して国民として監視をすることによって民主的国家を造ろうとすることである。税理士はこの申告納税制度の実践者であるから、職業上当然に納税義務の適正な実現と、租税の使途や財政のあり方について高い関心をもっている。

したがって、住民が持つ税の使われ方に対する疑惑を明らかにするには、税理士が最も相応しい職業専門家である。

そこで、税理士が専門家として地方公共団体の監査制度に参画することは、地域密着型の職業専門家として、住民が関心を高めている税の使途をチェックし、法第2条第14項および第15項の趣旨に則った監査が期待されている。税理士として外部監査人あるいは監査委員となった者は、この点を十分理解し、申告納税制度の理念を推進することが肝要である。

(3) 住民自治の担い手

現在進められている地方分権化政策によって、地域住民の自治機能は高められなければならない。

そのため、現行の地方自治法の中にある、国政の場では認められていない地方公共団体特有のシステムを一層活用することが必要となる。例えばそのシステムの中で、わけても監査制度は住民監査請求等とも表裏をなして、住民参加型の自治機能としてその意義を増していくものと思われる。

その場合、税理士は最も地域密着型の職業専門家として、住民自治の増進に寄与することができる。税理士が地方公共団体の監査制度を通して行政をチェックし、身近なところから行政計画や計画策定手続を住民の立場で統制することは、極めて意義深いことである。その努力はいずれ、地方財政の健全化となって報われることと思われる。

(4) 税理士制度における位置付け

税理士にとって地方公共団体の監査業務は、現行税理士法における税理士業務(税理士法2①)とも、税理士の付随業務(税理士法2②)とも異なるものであり、これらを税理士が行う公益的業務と位置付けることが最も相応しい。

地方公共団体における監査委員監査は財務監査と行政監査まで幅広く、また外部監査人監査はいわゆる財務諸表監査とは異なるものであり、いずれも地方自治法第2条第14項および第15項の規定の趣旨を実施するためのもので、限りなく政策判断に近く、限りなく行政改革に接近する。これにより、地方公共団体が組織および運営の合理化に努めることによって、住民の福祉の増進に寄与することになる。

したがって、地方公共団体の監査業務は税理士業務およびその付随業務とは異なり、地域自治の確立に寄与する公益的業務といえるものである。

この税理士が行う公益的業務が社会一般に広く認識され、制度的評価を得ていくためには、地方公共団体の本旨に基づく監査制度の充実に税理士が貢献し、真の地

真の地方分権の推進に寄与していくことが肝要である。

日税連では、平成 11 年以降、地方公共団体の外部監査業務に関する研修テキストを作成し、毎年、組織的統一研修を継続的に実施してきた。地方公共団体の外部監査制度は、契約者たる外部監査人が一人で実施でき得るものではなく、有能な補助者とチームを組んで業務を推進することから、広範な会員を対象として外部監査人およびその補助者を養成し、質量ともに毎年充実させることによって、制度的保証を確保してきたものである。

一方、監査委員制度について、日税連ではこれまで組織的な取り組みをしてこなかったが、平成 21 年 6 月 16 日付地方制度調査会答申の意義とその重要性を踏まえ、広範な会員を対象に、社会的要請に応えるべく監査委員の資格要件を満たす候補者養成を目指した組織的統一研修を実施していくこととした。

日税連が実施する地方公共団体の監査制度に関する研修は、税理士が行う公益的業務を支援し担保する制度として位置付けられるのはいうまでもない。

(参考文献)

地方公共団体の監査制度＜基礎編＞ 日本税理士会連合会 公益活動対策部

地方公共団体の監査制度＜基礎編＞ 日本税理士会連合会 公益活動対策部

IV 特殊関係法人との取引を通した利益の贈与擬制

(副題/韓国)

I 総説

韓国では今年、特殊関係者間取引におけるみなし贈与という制度が初めて導入された。

特殊関係者間取引による贈与税課税は、特殊関係法人を利用して富を移転する変則的な贈与事例を防止するために、特殊関係法人間取引を通じて発生した利益を贈与で擬制して一定の算式によって計算した贈与擬制利益に対し、受恵法人の支配株主に贈与税を課税するように法制化したものである。贈与税は富の無償移転に対し課税する税目として、経済的機会均等と所得再分配を促進し、所得税の機能を補完、強化させる社会政策的な意味を担っている。

したがって、特殊関係法人間取引を通した変則的な贈与に対して、贈与税を賦課することで公平課税を実現できると期待されている。

II 贈与擬制の意義および導入背景

1. 税法上贈与概念

贈与税の課税対象者「贈与」という概念は、本来民法上の概念で、民法上、贈与は当事者の一方(贈与者)が無償で財産を相手方に与えるという意思を表明し、相手方(受贈者)がそれを承諾することによって成立する契約である。したがって、民法上の贈与契約は財産の無償移転という実質と財産を無償移転することにする当事者間の意思の合致を要件とする。

2. 贈与概念の変遷と完全包括主義

旧相続税および贈与税法(2003. 12. 30改正前)は贈与の原則的概念を借用し、それと同一視したので民法上贈与に該当しない他の取引を通した無償移転に対しても贈与税を賦課することができるよう「贈与擬制」という概念を導入した。

すなわち、民法上の贈与に該当する場合だけでなく、当事者間の贈与の意思合致がないので、民法上の贈与概念に該当しないが、受贈者が贈与者から代価なしに財産の無償移転が成り立つ場合にも、民法上の贈与と同じように税負担力があるので、一定の類型の十四個の取引を挙げて、贈与と擬制して贈与税を賦課した。

しかしながら、このような贈与擬制規定の下で、富の移転があるにも係わらず、列挙されない新しい類型に対しは贈与税を課税できないケースが発生し、2003.12.30相続税および贈与税法改正で‘課税類型を一つ一つ列挙しなくても、事実上財産の無償移転に該当する場合には、贈与税を課税することができるよう’いわゆる完全包括主義を導入した。完全包括主義贈与税は既存の贈与擬制規定を例示規定に転換し、贈与の概念を新しく用いながら贈与を‘その行為または取引の名称、形式、目的などに係わらず、経済的価値を計算できる類型、無形の財産を他人に直接または間接的な方法によって無償で移転する(著しく安い対価で移転する場合を含む)ということ、または寄与によって他人の財産価値を増加させるとの意味’ということで規定した。

3. 導入背景

子供等が株主である法人に、特殊関係にある法人が業務発注する場合、その子供等は間接的な利益を得ることになり、このような利益に対する贈与税課税のために2011年12月31日相続税および贈与税法第45条の3 <特殊関係法人間取引を通した利益の贈与擬制>規定が新設された。

この贈与擬制規定は、受恵法人の支配株主と特殊関係にある法人が、受恵法人に業務発注に伴い発生した営業利益を基準として課税することで、法人の営業利益は株価上昇を通じて株主の利益で転換されるので、受恵法人の営業利益と株主の受贈利益は長期的に高い相関関係があるとみなし、受恵法人の営業利益の内、業務発注と関連した部分を受恵法人の支配株主などが贈与を受けたと擬制して課税するものである。

III 特殊関係法人との取引を通した利益の贈与擬制規定内容

特殊関係法人取引比率が正常取引比率(30%)を超過する場合には、その法人を受恵法人といい、受恵法人の支配株主とその支配株主の親族(受恵法人の発行株式総数または出資総額に対し、直接または間接で保有する株式保有比率が限界保有比率(3%)を超過する株主に限定する)が得た税引後営業利益相当額を贈与とみなし、贈与税を課税することで、2012年1月1日以後開始する事業年度取引分から適用する。

$$\text{贈与擬制利益} = (1) + (2) : \text{受恵法人の事業年度単位で計算}$$

(1) 直接出資した場合の贈与擬制利益

= 税引後営業利益 × [特殊関係法人間取引比率 - 30%] × [直接保有比率 - 3%]

(2) 間接出資した場合の贈与擬制利益

= 税引後営業利益 × [特殊関係法人間取引比率 - 30%] × [間接保有比率 - 3%]

上記算式は、該当法人の売上額のうち、該当支配株主との特殊関係にある法人に対する売上額が30%を超過する場合、その受恵法人の税引後営業利益に30%を超過する特殊関係法人取引比率と限界比率(3%)を超過して保有する株式保有比率を掛け算出される金額を贈与擬制利益とみなし、その支配株主に贈与税を課税するという意味である。

VI 贈与税課税要件と用語の定義

1. 贈与税課税要件

(1) 支配株主と特殊関係法人との取引比率30%超過

受恵法人の事業年度売上額のうち、その法人の支配株主と特殊関係にある法人に対する売上額が占める比率が正常取引比率(30%)を超過するケースに該当されなければならない。

(2) 支配株主とその親族の株式保有比率3%超過

受恵法人の事業年度末基準として、支配株主と支配株主の親族(配偶者、六親等内血族、四親等内姻族)のうち、受恵法人に対する直接保有比率と間接保有比率を合わせて計算した比率が限界保有比率(3%)を超過しなければならない。

間接保有比率は受恵法人の事業年度末基準として、次のうちいずれか一つに該当する間接出資法人を通じて受恵法人に間接的に出資する場合の間接保有比率をいう。

- ① 支配株主などが30%以上出資している法人
- ② 支配株主等および上記①法人が50%以上出資している法人
- ③ ①および②法人と受恵法人の間に株式保有を通じて、一つ以上の法人が介在している場合、その法人

2. 用語の定義

(1) 特殊関係法人取引比率

法人の事業年度売上額のうち、その法人の支配株主と特殊関係にある法人に対する売上額の占める比率を意味する。

(2) 正常取引比率

法人の業種等を考慮して、相続税および贈与税法施行令に定める比率を正常

取引比率といい、現行法律では30%に規定されている。

(3) 受恵法人

特殊関係法人取引比率が正常取引比率である30%を超過する場合、その法人を受恵法人という。

(4) 限界保有比率

相続税および贈与税法で認めている株式保有比率を限界保有比率というが、同法律では3%と規定している。

V 贈与税課税要件の具体的な内容

1. 支配株主の範囲

支配株主とは、次のうちいずれか一つに該当する者をいう。この場合これに該当する者が二人以上である場合には、受恵法人の役員に対する任免権の行使、および事業方針の決定等を通して、その経営に関して事実上の影響力がより大きい者とする。

(1) 最大株主の中で、直接保有比率が最も高い者が個人である場合

受恵法人の最大株主または最大出資者のうちで、受恵法人に対する直接保有比率が最も高い者が個人である場合にはその個人。

(2) 受恵法人に対する直接保有比率が最も高い者が法人である場合

受恵法人の最大株主等のうちで、受恵法人に対する直接保有比率が最も高い者が法人である場合には、受恵法人に対する直接保有比率と間接保有比率を全部合わせて計算した比率が最も高い個人。

2. 支配株主の親族

贈与擬制利益計算に適用される「支配株主の親族」とは、支配株主の親族として受恵法人の事業年度末に受恵法人に対する直接保有比率と間接保有比率（間接出資法人を通じて受恵法人に間接的に出資する場合の間接保有比率をいう）を合わせて計算した比率が、限界保有比率(3%)を超過する者をいう。

3. 特殊関係にある法人の範囲

贈与税課税規定を適用される業務発注における特殊関係にある法人とは、前項で確認した支配株主と次の関係にある者をいう。

(1) 企業集団に属する系列会社

本人が直接または本人と親族に該当する関係にある者が、役員に対する任免権の行使および事業方針の決定等を通じて、その経営に関して事実上の影響力を行使し

を行使している企業集団の所属企業を含む。

(2) 本人などが共同出資をしたり、理事の過半数を占める非営利法人

本人、親族、使用人、企業集団所属系列会社または本人と親族、使用人、企業集団所属系列会社が共同で財産を出資し、設立したり、理事の過半数を占める非営利法人をいう。

(3) 企業集団系列会社の役員が理事長である非営利法人

(4) 本人などが出資総額の30%以上を出資している法人

本人、相続税および贈与税法施行令第12条の2[特殊関係人の範囲]第1項第1号から第5号までの者、または本人と第1号から第5号までの者が共同で発行株式総数または出資総額(‘発行株式総数等’とする)の30%以上を出資している法人。

(5) 上記特殊関係人が出資総額の50%以上を出資している法人

本人、相続税および贈与税法施行令第12条の2[特殊関係人の範囲]第1項第1号から第6号までの者、または本人と第1号から第6号までの者が共同で発行株式総数などの50%以上を出資している法人。

(6) 上記特殊関係人が共同で出資設立し、理事の過半数である非営利法人

本人、相続税および贈与税法施行令第12条の2[特殊関係人の範囲]第1項第1号から第7号までの者、または本人と第1号から第7号までの者が共同で財産を出資して設立し、また理事の過半数を占める非営利法人。

4. 間接保有比率の計算

(1) 間接出資関係にある各段階の直接保有比率を掛けて、間接保有比率を計算
恩恵法人に対する間接保有比率は、個人と受恵法人の間に株式保有を通じて
一個以上の法人が介在している場合(以下、間接出資関係という)に各段階の直
接保有比率をすべて掛け算し、算出した比率をいう。

(2) 二以上の間接出資関係にある場合、掛けて計算された間接保有比率を合算

この場合、個人と受恵法人の間に二以上の間接出資関係がある場合には、個
人の受恵法人に対する間接保有比率は、それぞれの間接出資関係で算出した比率を
全部合わせて算出する。

(3) 間接出資法人に対する売上がある場合、贈与擬制利益計算

受恵法人の事業年度売上額のうち、間接出資法人に対する売上額がある場合には、
次の計算式にともなう比率を掛けて、該当間接出資関係にともなう贈与擬制利益を
計算する。

(特殊関係法人取引比率 -

受恵法人の事業年度売上額のうち、間接出資法人との売上額が占める比率)

特殊関係法人取引比率

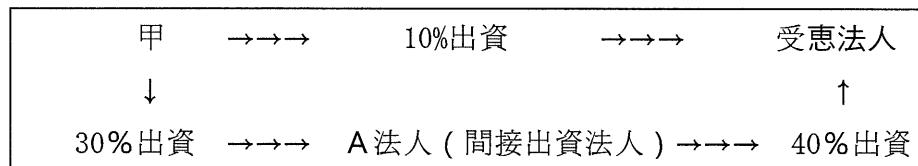
これは間接出資法人が業務発注を行う場合、その法人は受恵法人の株主にも該当するのでその法人が寄与した利益は除去するためである。

〈贈与擬制利益計算〉

$$\frac{\text{税引後営業利益} \times [\text{特殊関係法人取引比率} - 30\%] \times \\ (\text{特殊関係法人取引比率} - \text{間接出資法人取引比率})}{\text{特殊関係法人取引比率}} \times [\text{間接出資比率} - 3\%]$$

[事例：支配株主が受恵法人の株主であるA法人に出資(間接出資)ある場合]

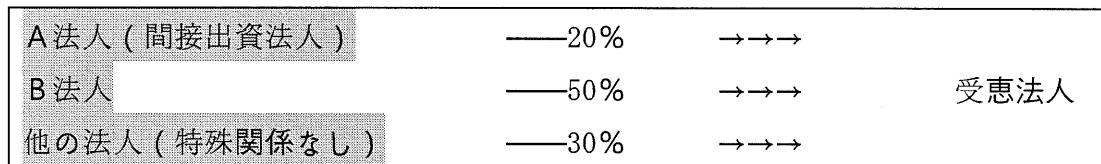
1. 出資関係：支配株主の株式保有比率 22%



株式保有比率(22%) = 間接出資(10%) + 間接出資(12%)

$$\text{間接出資} = 30\% \times 40\% = 12\%$$

2. 特殊関係法人（A、B法人）との取引比率：総売上額対比内部取引比重
70%



3. 贈与擬制利益(直接出資と間接出資をそれぞれ計算し、合計する) : ①+②
①直接出資 : 税引後営業利益 × (70% - 30%) × 10% (直接保有比率)
②間接出資 : 税引後営業利益 × (70% - 30%) × [12% * - 3% **] × 70% - 20% ***
*
70%

* 株主の間接保有比率

** 間接出資比率で 3% (限界保有比率) を先に差し引き

*** 受恵法人に出資したA法人(間接出資法人)と受恵法人との取引比率

5. 受恵法人の税引後営業利益に対する税法規定

贈与擬制利益を算出する計算式で‘受恵法人の税引後営業利益’は(1)の価額で(2)の価額を抜いた金額である。

(1) 法人税法上の営業損益

受恵法人の営業損益(法人税法第43条の企業会計基準により計算した売上額で売上原価および販売費と管理費を差し引きした営業損益をいう)に対して、該当営業損益と関連した法人税法にともなう税務調整事項を反映した価額(以下、この項で‘税法上営業損益’という)

(2) 算式

次の計算式により計算した価額(a) × (b) ((b)が1を超過する場合には1とする)
(a) 法人税法による受恵法人の算出税額から、法人税額の控除・減免額を差し引きした税額(土地など譲渡所得に対する法人税額は除く)
(b) 法人税法上営業損益 ÷ 法人税法第14条による各事業年度所得金額

VI 贈与税申告および納付期限

一般的な贈与税申告納付期限は贈与受けた日の属する月の末日から3ヶ月以内であるが、業務発注と関連した[特殊関係法人間の取引を通した利益の贈与擬制]規定にともなう贈与税課税標準申告期限は、受恵法人の法人税法による課税標準の申告期限が属する月の末日から3ヶ月になる日である。

一方、2012年12月末決算法人の大株主が、今年7月31日申告・納付した贈与税現況は以下の通りである。

| 区分 | 申告・納付人員 | 申告・納付金額 | 1人当たりの納付金額 |
|------|---------|-----------|------------|
| 大企業 | 154名 | 801億ウォン | 5億2千万ウォン |
| 一般企業 | 2,332名 | 776億ウォン | 3千3百万ウォン |
| 中小企業 | 7,838名 | 282億ウォン | 4百万ウォン |
| 合計 | 10,324名 | 1,859億ウォン | 1千8百万ウォン |

注) 大企業：財産5兆ウォン以上、相互出資制限企業集団35社、財閥会社

中小企業：年間売上 1,000億ウォン未満

VII 合算排除贈与財産および贈与財産控除の有無

1. 合算排除贈与財産

一般的に贈与財産は同一人からの贈与財産価額を10年間合算するが、業務発注と関連した規定の贈与税課税価額は合算排除贈与財産に分類され、他の贈与財産と合算課税をしない。

2. 贈与財産控除可否

業務発注と関連した規定が適用される場合、10年間贈与財産合算規定が適用されない反面、贈与財産控除規定も適用しない。

VIII 贈与税課税に対する論議と対策

今年初めて、特殊関係者間取引課税を執行する過程で、国税庁が把握した申告対象者は1万人余りに達している。このうち、当初政府が標的とみなした三十五グループ総帥とその一族は154人に過ぎず、大部分は中小企業ないしは中堅企業だと確認されている。急ぎ立法化した特殊関係者間取引における贈与税課税は、対象企業と規模もしっかりと把握できないまま施行され、中小・中堅企業だけでなく大企業に対する特殊関係者間取引における贈与税課税は、やはり正当なのかどうかという論議が続いている。受恵法人の利益はすでに法人税が課税されているだけでなく、当該法人の株主に配当がなされる時、配当所得に対する所得税も課税されているためである。また、受恵法人の株式価値が増加すれば株式譲渡時、譲渡所得税も納付することとなる。

業務発注にともなう贈与税課税は未実現利益に対する課税、贈与税と配当所得税の二重課税等、色々な側面で多くの問題点を内包している。2013年税法改正で、

中小企業の場合正常取引比率を30%から50%に上方修正して、限界保有比率も3%から5%に上方修正を検討しており、配当所得で課税された金額を課税対象から除外することで配当所得に対する二重課税を調整し、大企業にも課税緩和方案を検討している。業務発注にともなう贈与税課税が大企業の便法の経営権継承を遮断するための当初目的から離れ、ややもすれば中小企業の成長発展を萎縮させ、国家競争力弱化、国民の雇用創出と相互成長の阻害要素として作用し、このような問題点を多角的に検討して合理的な解決策を見出さなければならないだろう。

IX 事例

1. 資料(2012年12月31日基準)

(1) 受恵を受ける(株)韓国の株主現況／中小企業

| | | |
|----------|-----|--------|
| ①ホン・ギルドン | 50% | (支配株主) |
| ②少数株主 | 20% | |
| ③(株)韓国税務 | 30% | |

(株)韓国税務の株主構成内容

| | |
|----------------|-----|
| (a) ホン・ギルドン | 30% |
| (b) ホン・ギルドン配偶者 | 20% |
| (c) その他 | 50% |

* ホン・ギルドンの配偶者も間接投資額率が6%(30%×20%)で納税義務者に該当

(2) (株)韓国の売上現況(2012年)

| | |
|-----------------|----------------------|
| ①年間売上金額 | 9,000,000,000 (100%) |
| (株)カンナム(特殊関係法人) | 4,500,000,000 (50%) |
| (株)韓国税務(特殊関係法人) | 1,800,000,000 (20%) |
| (株)他の法人(非特殊関係) | 2,700,000,000 (30%) |

(3) (株)韓国の法人税申告現況

| | |
|----------|---------------|
| ①売上金額 | 9,000,000,000 |
| ②売上原価 | 7,850,000,000 |
| ③販売費と管理費 | 250,000,000 |
| ④営業利益 | 900,000,000 |

<税務調整事項>

| | | |
|-------------|---------------|--------------|
| ⑤益金算入／損金不算入 | (222,000,000) | (46,000,000) |
| 法人税費用 他 | 176,000,000 | |

| | | |
|--------------------------|---------------|-------------|
| 減価償却費 | 41,000,000 | → (営業損益関連) |
| 接待費 | 5,000,000 | → (営業損益関連) |
| ⑥損金算入／益金不算入 | (172,000,000) | (6,000,000) |
| 収入配当金 | 166,000,000 | |
| 貸倒引当金 | 2,000,000 | → (営業損益関連) |
| 在庫資産評価 | 4,000,000 | → (営業損益関連) |
| ⑦2012年度所得金額 | 1,000,000,000 | |
| ⑧法人税算出税額 | 180,000,000 | |
| ⑨土地など譲渡所得税その他控除、減免税額等はなし | | |

上記資料の場合、贈与税額は次の通りである。

- (1) 支配株主ホン・ギルドンの贈与税額
- (2) ホン・ギルドンの配偶者の贈与税額(間接投資者)

(1) 支配株主ホン・ギルドンの贈与税額 (納付税額21,127,268ウォン)

④税法上営業利益 940,000,000 (④+税務調整46,000,000-6,000,000)

⑤税引き後営業利益 770,800,000

法人税法上、営業利益に対する法人税算出税額は次の通り求めることができる。

180,000,000⑧(法人税算出税額) * 940,000,000(a) / 1,000,000,000⑦

= 169,200,000ウォン

940,000,000(a) - 169,200,000 = 770,800,000ウォン

④贈与擬制利益 167,373,714

(a) 直接出資持分贈与擬制利益(支配株主ホン・ギルドン50%)

770,800,000(税引後営業利益(b)) * (70% - 30%) * (50%) = 154,160,000

@70%=(株)韓国が特殊関係法人との総取引比率

@30% = 正常取引比率

@50% = ホン・ギルドンの(株)韓国株式保有比率

(b) 間接出資持分 贈与擬制利益(支配株主 ホン・ギルドン 9%)

770,800,000(税引後営業利益(b)) *

(70% - 30%) * (70% - 20%) / 70% *

(9% - 3%) = 13,213,714

@70%=(株)韓国が特殊関係法人との総取引比率

@30% = 正常取引比率

@20%=(株)韓国が間接投資法人 ((株)韓国税務) との取引比率

@ 9% = ホン・ギルドンの間接投資比率 ((株)韓国税務が(株)韓国に30%投資)

* ホン・ギルドンが(株)韓国税務に30%投資

@ 3% = 限界保有比率

●相続贈与税法施行令第34条の2第10項

受惠法人の売上額のうち、相続贈与税法施行令第34条の2第11項で定める間接出資法人に対する売上額がある場合、総特殊関係法人比率から間接出資法人に対する売上額比率を差し引きした比率を、総特殊関係法人比率で割り算した金額を追加で掛け算し、贈与擬制利益を計算する

贈与擬制利益は(a)+(b) = 167,373,714

| | |
|-----------------|--|
| (ア) 贈与税課税価額 | 167,373,714 |
| (イ) 贈与税課税標準 | 167,373,714 |
| (ウ) 税率 | 20% |
| (エ) 算出税額 | 23,474,742 |
| | (167,373,714 * 20% - 10,000,000 (累進控除額)) |
| (オ) 申告税額控除(10%) | 2,347,474 |
| (カ) 自主納付税額 | 21,127,268 |
| (キ) 申告納付期限 | 2013年7月31日まで(3月末まで法人税申告) |

(2) ホン・ギルドンの配偶者の贈与税額(間接投資者) (納付税額594,617ウォン)

(a) 税法上営業利益940,000,000 (④+税務調整46,000,000-6,000,000)

(b) 税引後営業利益770,800,000

税法上営業利益に対する法人税算出税額は次のように求めることができる。

$$180,000,000 \textcircled{⑧} (\text{法人税算出税額}) * 940,000,000 \text{(a)} / 1000,000,000 \textcircled{⑦}$$

$$= 169,200,000 \text{ウォン}$$

$$940,000,000 \text{(a)} - 169,200,000 = 770,800,000 \text{ウォン}$$

(c) 贈与擬制利益 6,606,857

(a) 直接出資持分贈与擬制利益 0

ホン・ギルドンの配偶者の(株)韓国への出資比率 0%

(b) 間接出資持分贈与擬制利益 (ホン・ギルドンの配偶者6%)

770,800,000(税引後営業利益(b))*

(70% - 30%) * (70% - 20%) / 70% *

(6% - 3%) = 6,606,857

@ 70% = (株)韓国が特殊関係法人との総取引比率

@ 30% = 正常取引比率

@ 20% = (株)韓国が間接投資法人 ((株)韓国税務) との取引比率

@ 6% = 配偶者の間接投資額率 ((株)韓国税務が(株)韓国に30%投資)

* 配偶者が(株)韓国税務に20%投資 (30% * 20% = 6%)

@ 3% = 限界保有比率

贈与擬制利益は(a)+(b) = 6,606,857

| | |
|-----------------|--------------------|
| (ア) 贈与税課税額 | 6,606,857 |
| (イ) 贈与税課税標準 | 6,606,857 |
| (ウ) 税率 | 10% (課税標準 1億ウォンまで) |
| (エ) 算出税額 | 660,685 |
| (オ) 申告税額控除(10%) | 66,068 |
| (カ) 自主納付税額 | 594,617 |

(3) 2013年税法改正 (案) にともなう税負担比較

今年税法改正が次の通り成立する場合、支配株主ホン・ギルドンとその配偶者の贈与税負担は次の通り減少することになる。

正常取引比率30%→50%／限界保有比率3%→5%で上方修正した場合

① 支配株主 ホン・ギルドン

| | |
|-----------|---------------|
| 当初贈与税納付税額 | 21,127,268ウォン |
| 税法改正後納付税額 | 7,333,612ウォン |
| 差額 | 13,793,656ウォン |

② ホン・ギルドンの配偶者

| | |
|-----------|------------|
| 当初贈与税納付税額 | 594,617ウォン |
| 税法改正後納付税額 | 99,103ウォン |
| 差額 | 495,514ウォン |

第9次　日・韓学術討論会

国税賦課および徴収に関する基本法の比較

要約発表文

(副題/日本) 税理士と社会貢献

(副題/韓国)

特殊関係法人との取引を通した利益の贈与擬制

日時: 2013/ 11/ 08 (金)

場所: 近畿税理士会会館

近畿税理士会/釜山地方税務士会

要 約 文 目 次

I 主題発表文

- 国税賦課および徵収に関する基本法の比較
(日本)
- (1) 総説 / 6
 - (2) 国税の納付義務の確定 / 8
 - (3) 国税の納付及び徵収 / 10
 - (4) 納税の緩和制度及び担保 / 12
 - (5) 国税の還付及び還付加算金 / 14
 - (6) 更正・決定・賦課決定及び徵収などの期間制限 / 18
 - (7) 国税の調査 / 20
 - (8) 行政手続法との関係 / 22
 - (9) 不服審査及び訴訟 / 22
 - (10) 罰則 / 24
- (韓国)
- (1) 総説 / 26
 - (2) 国税賦課 / 28
 - (3) 国税徵収 / 38
 - (4) 他の法律との関係 / 42
 - (5) 不服請求 / 44

II 税理士と社会貢献(副題/日本)

- (1) 租税教育における税理士の役割 / 50
 - 1) 租税教育の目的 / 50
 - 2) 租税教育の対象 / 52
 - 3) 租税教育の運営 / 52
 - 4) 税理士会における租税教育への対応 / 52
- (2) 地方公共団体の外部監査制度 / 56

III 特殊関係法人との取引を通した利益の贈与擬制(副題/韓国)

- (1) 総説 / 60
- (2) 規定内容 / 60
- (3) 用語の定義 / 62
- (4) 課税要件の具体的な内容 / 62
- (5) 贈与税課税に対する論議と対策 / 64
- (6) 計算事例 / 68
- (7) 2013年税法改正(案)にともなう税負担比較 / 72

IV 質疑応答

- (1) 韓国側から日本側へ質問 / 74
- (2) 日本側から韓国側へ質問 / 88

I 国税賦課および徴収に関する基本法(主題/日本)

I 総説

1. 国税通則法の概要

国税通則法は、国税についての基本的事項及び共通事項について定めており、税法の体系的な構成の整備、国税の基本的な法律関係の明確化、税務行政の公正な運営と納税関係の適正円滑化を目的とする。

所得税法や法人税法など、その他の各税法が各税固有の規定を持つのに対し、国税通則法は税法の一般法であるといえる。また、不服審査及び訴訟についてはそれぞれ行政不服審査法及び行政事件訴訟法が一般法となり、これらに関する特例規定を置いている国税通則法は、これらの法律の特別法となる。

2. 期間及び期限

期間とは、ある時点から他の時点に至る継続した時の区分をいう。期間の計算をする場合、期間の初日は算入しないで、翌日を起算日とするのが原則である。また、期間が月または年をもって定められているときは、暦に従って計算する。

期限とは、法律行為の効力の発生、消滅または法律行為や事実行為の履行が一定の日の到来にかかる場合におけるその一定の日時をいう。

期間には延長がないが、期限については一定の場合延長が認められている。

3. 書類の送達及び提出

原則として書類の送達を受けるべき者はその書類の名あて人であり、送達すべき場所は送達を受けるべき者の住所または居所である。送達は、郵便か信書便、または交付送達により行う。

例外的な送達方法として、公示送達があり、書類の送達を受けるべき者の住所及び居所が明らかでない場合、または外国においてすべき送達につき困難な特殊事情があると認められる場合に行う。

申告書、申請書、届出書などを提出する者は、提出する書類に氏名(法人については名称)及び住所または居所を記載し、その書類に押印する必要がある。

4. 所轄庁及び納税地

所轄庁とは、更正、決定、徴収などの国税に関する処分を行う権限がある者及び納税者の行う申告、申請などを受理できる者をいう。所轄庁は、原則として、納税申告書、課税標準申告書を提出する際における、その国税の納税地を所轄する税務署長であり、また、更正、決定、賦課決定または徴収についての処分を行う際における、その国税の納税地を所轄する税務署長である。

これに対して、納税地は税目により異なり、各税法に定められている。納税地が異動した場合は、新しい納税地を所轄する税務署長が所轄庁となる。

II 国税の納付義務の確定 要約

1. 納税義務の成立

納税義務の成立とは、国が国民に対して租税(国税)という金銭的給付を請求し得る権利の発生であり、国民の側から見れば、国税を納付しなければならない義務の発生である。

国税の納税義務は、国税に関する法律に定める課税要件の充足によって、何らの手続を必要としないで成立する。この納税義務が成立すると、特別の手続を要しないで納付すべき税額が確定する国税を除き、課税標準等及び税額等の計算に基づいて納税申告などによる確定手続が行われることにより、納付すべき税額が確定する。その確定したところに基づいて納付または徴収手続が開始される。

また、納税義務の成立時期は、課税要件を充足した時である。

2. 納付すべき税額の確定

各国税の法律の定めるところにより成立した納税義務については、自動確定の国税を除き、その内容が具体的に定まっていないため、そのままでは税額の納付または徴収の段階に進むことができず、そのためには、当事者である納税義務者または税務官庁の一定の行為を通じてその金額が確定される必要がある。納付すべき税額の確定は、その後の納税義務の履行手続の前提要件ともなるものである。

納付すべき税額が確定すると、納税者の国税債務の納付及び徴収手続に移り、その確定した税額に対する徴収権の消滅時効を中断する。

また、自動確定の国税を除き、納付すべき税額の確定方式は申告納税方式と賦課課税方式とがある。

3. 申告納税方式における確定

申告納税方式は、納付すべき税額が納税者の納税申告によって確定することを原則とし、その申告がない場合またはその申告が国税に関する法律の規定に従っていない場合その他該税額が税務署長等の調査と異なる場合に限って、税務署長等の決定または更正によって確定する方式である。

4. 賦課課税方式における確定

賦課課税方式は、納付すべき税額が、専ら税務署長等の処分により確定する方式であるが、申告納税方式により難い国税について例外的に採用されている。

5. 納付義務の承継

国税に関する債権債務は、私法上の債権債務と異なり、一般的には移転しない。

しかし、国税債務はその内容が金銭の給付を目的とするものであり、その限りでは一身専属性を有しないから、特に私法上の関係において権利義務の包括承継がある場合には、国税債務も承継の対象となる。

6. 納税義務の消滅

納税義務は、成立と同時にまたは成立後必要な手続を経て確定するが、その確定した納税額は、納付、滞納処分による換価代金などの充当、還付金などの充当、免除、減額更正、徴収権の消滅時効の完成、滞納処分の停止期間の経過などの原因により消滅する。

III 国税の納付及び徴収 要約

1. 国税の納付

国税の納付の方式は、納付を命ずる納税の告知を待つて納付するものと、納税の告知を待たずに自主納付するものとに分けられる。

申告納税方式による国税の納付のうち期限内申告に伴う税額は、原則として国税に関する法律に定める法定納期限までに、納税者が自主納付しなければならない。また、期限後申告または修正申告に伴う税額は、原則として期限後申告書または修正申告書を提出した日を納期限として、納税者が自主納付しなければならない。

賦課課税方式の国税については、原則として納税者は、税務署長からの納付を命ずる納税の告知を待つて納付する。また納期限は、納税告知書または賦課決定通知書を発した日の翌日から起算して1月を経過する日である。

自動確定の国税は、原則として自主納付しなければならない。

国税を納付すべき期限である「納期限」には、「法定納期限」と「具体的納期限」とがある。具体的納期限は、納付すべき税額の確定した国税を実際に納付すべき期限である。この期限は納税者に与えられた権利であり、原則として期限の利益を奪うことは許されないが、反面、その期限までに納付しなければ、督促から滞納処分へと強制徴収手続が進められる。このように具体的に確定した国税を

納付する期限である具体的納期限は、国税に関する法律の規定により国税を本来納付すべき期限である法定納期限とは区別される。通常は、①法定納期限以前に納付すべき税額が具体的に確定するので法定納期限と具体的納期限とは一致するが、②法定納期限後に納付すべき税額が確定した場合には、法定納期限と具体的納期限とが異なることとなる。

法定納期限は、納税義務の消滅時効及び延滞税の計算期間について、それぞれその起算日を定める基準日となり、具体的納期限は、納税義務を履行すべき期限となることの他、債務不履行の場合に督促状を発送する基準日となる。

2. 国税の徵収

国税の徵収は、納税の告知などのように納付すべき税額が確定した国税の納付を求め、その収納を図る手続を指す場合(狭義の徵収)と、課税処分の手続を含める場合とがある。ここで述べる国税の徵収は前者を意味するものであり、その手続は、納付の請求と滞納処分である。滞納処分に関する手続は徵収法に定められているので、通則法で定めるのは、納付の請求である納税の告知、督促及び繰上請求である。

3. 納税証明制度

納税証明制度は、納税者の資力、信用力などを直接または間接に表示する有力な資料、あるいは租税債権と私債権との優先劣後の関係を判定するための資料として利用されるなど、納税者に便宜を与えることを主たる目的として設けられたものである。

納税義務の成立した段階では、原則としてこの証明は不可能であるが、納付すべき税額が確定した段階になるとその証明が可能となる。

IV 納税の緩和制度の概要、納税の猶予、国税の担保（要約）

1. 納税の緩和制度の概要

納税の緩和制度の意義、種類、納税の猶予と滞納処分手続上の緩和制度との相違について解説する。

納税者は、確定した国税を納期限までに納付しなければならない。しかし、国税の性質（金銭一括納付等）及び納税者の個別事情（災害、病気等）により、納付を強制することが適当でない場合がある。このような場合に、一定の要件に基づき、納期限の超過により生ずる督促以後の強制的な徵収手続を緩和して、納税者の保護を図る措置が必要となる。これが、納税の緩和である。

税法は、①納期限の延長、②延納、③納税の猶予等のような納期限の効果を緩和する措置を講じている。

納税の緩和制度は、いずれも納税者の個別的な事情に応じて徴収手続を緩和するものである。しかし、その性格、手続、効果などについては、制度の相互間にかなりの差異がみられる。

2. 納税の猶予

被災者の納期末到来の国税に係る納税猶予、一般的な納税の猶予、確定手続等が遅延した場合の納税の猶予という三つの納税の猶予について解説する。

一般的な納税の猶予は、猶予該当事実に基づき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、将来における納付能力を調査して、1年以内に限り、その納税が猶予される。これに対し、被災者の納期末到来の国税に係る納税猶予は、災害により、納税者がその財産につき相当な損失を受けた場合には、納期末到来の国税につき被害のあった財産の損失の状況及びその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。つまり、個別的な調査の有無が両者の制度を分かつ主要な相違点であるといえる。

納税の猶予が認められると、督促及び滞納処分の制限、差押の解除、時効の中断及び停止、延滞税の免除のような効果を生ずる。納税の猶予は、納税者に一定の理由が生じた場合に取消しされる。

3. 国税の担保

担保を提供する場合、担保の種類、提供手続、納付委託について解説する。

納税の猶予、延納等をする場合等には、担保の提供が求められる。

担保は、なるべく処分が容易でかつ価額の変動のおそれが少ないものから提供させ、その担保に係る国税が完納されるまでの延滞税、利子税及び担保の処分に要する費用も十分担保できる価額のものでなければならない。この担保の提供手続については、政令に委任する旨が規定されている。担保の提供方法は、提供財産の種類ごとに定められている。その担保の処分手續は、担保物の処分と保証人からの徴収とに分かれているため、国税の納付に関して活用できる手段として、納付委託の制度が設けられている。

V 国税の還付及び還付加算金

1. 国税の還付

国税の還付は、還付金の還付と過誤納金の還付に分けられる。そのうち還付

金とは、各税法の定めに基づいて発生するもので、予定（中間）的に納付することが義務付けられている税額が、後日に確定額を超過する場合などに還付するものである。

もう一方の過誤納金は本来、納付すべき原因がないのに国税として納付された金額で、国の一種の不当利得に当たる返還金であり、過納金と誤納金がある。過納金は納付時には納付すべき確定した国税であったが、更正の請求による減額更正や不服審査の裁決などにより、その後に納付すべき国税が消滅または減額となつたために発生する。一方、誤納金は納付すべき国税の納付前に納付があった場合、納付すべき税額は確定しているが、予納を除いて納期開始前に納付があった場合、確定した納付すべき金額を超えて納付があった場合に発生する。

また国税の還付は、当初の納付手段に関わらず、原則的に遅滞なく金銭で還付する。一方、還付を受ける者は原則として、還付金発生の原因となった国税及び過誤納の国税を納付した者が還付請求権者となるが、納税管理人・相続財産管理人・清算人・破産管財人などがいる場合、それらの者が請求権者となる。

次に、国税の還付金が発生した場合、その還付を受ける者が他に納付すべき確定した国税を有するときは、納税者の意思に関わらず、その還付金を未納の国税に充当する。これは民法の相殺と同様の効力を持ち、さらに未納国税への充当は強行規定によるもので、当事者の反対の意思表示は許されない。

充当により、納付すべき税額は、充当される国税の法定納期限と還付金等が発生した時のいずれか遅い時（充当適状の時）に充当した還付金等に相当する国税の納付があつたとみなされる。また還付金等を未納の国税に充当する場合、本税のほか延滞税等や利子税があるときは、まず本税に優先的に充当し納税者へは充当通知書を送達する。

2. 還付加算金

国税の納付遅延に対して延滞税が課されることへの均衡を図るなどから、原則的に還付金等には一種の利息に当たる還付加算金が加算される。

また、還付加算金には、起算日から還付の支払決定日または充当日（充当日前に充当適状日がある場合には、その充当適状日）までの期間に年 7.3%の割合の還付加算金が加算される。ただし、平成 11 年の改正により、当分の間は特例基準割合（基準割引率+4%）で計算される。

VI 更正・決定・賦課決定及び徵収などの期間制限

1. 期間制限の概要

国税の賦課や徵収において、国の行使し得る権利を無期限に認めると、納税者の法的安定が得られないばかりでなく、国税の画一的な執行も難しくなるため、賦課権及び徵収権などの行使に関する期間制限が設けられている。

これらの国税債権に関する期間制限として、「賦課権」については3年・5年・7年・9年、「徵収権」は5年、還付請求権は5年と定めている。

国税の期間制限には、賦課権（更正・決定・賦課決定）の除斥期間と、徵収権及び還付請求権の消滅時効とがある。賦課権は税務署長が国税債権を確定させる処分であり、一種の形成権と考えられることから、一般的には時効制度になじまず、期間制限には除斥期間が採られている。除斥期間には、時効の中斷などがなく、時間の経過によって権利が消滅していくという特徴を持つ。

次に徵収権は、すでに確定した国税債権の履行を求め、収納する権利であるから、請求権として私法上の債権と同様であり、国税の優先権と自力執行権が特に認められている点を除けば、私債権と同様に取り扱うことが妥当である。

2. 賦課権の除斥期間

賦課権の除斥期間とは、税務署長が納税義務の確定手続きを行うことができる期間であり、未確定でこの期間を経過した場合は、賦課権による納税義務の確定ができない。この起算日は、申告納税方式を探る場合は法定申告期限の翌日であるが、還付請求申告書に係る更正の場合は、その提出日の翌日となる。また賦課課税方式による除斥期間の起算日は、課税標準申告書の提出を要する国税に関してはその提出期限の翌日、課税標準申告書の提出を要しない国税に関してはその納税義務の成立の日の翌日、となる。また平成23年12月の改正によって、申告所得税・相続税及び消費税等の増額の場合の期間制限が3年から5年へ延長された。

3. 徵収権及び還付請求権の消滅時効

国税の徵収権の権利行使には期間制限があり、その期間に権利行使しない場合にその徵収権を消滅させる制度が消滅時効である。

国税の消滅時効の期間は5年、関税法は原則として3年となっており、一般の私債権の10年よりも短い。

徵収権の消滅時効の起算日は、原則としてその国税の法定納期限の翌日である。また法定納期限のない国税については、その国税の徵収権を行使することができる日等と定めている。

次に、民法上の時効の中斷事由としては、1)請求、2)差押え・仮差押えまたは仮処分、3)承認があり、国税の徵収権の消滅時効についても民法の中斷事由を準用している。その他に税務署長によってなされる国税債権を実現させようとする行為、すなわち更正決定、賦課決定、納税の告知、督促、交付要求のそれぞれについて、その効力が生じたときに時効が中断し、その中断期間を経過した時から、新たに時効期間が進行する。

また、納税申告、納税の猶予の申請、延納の申請及び一部の納付などは、納税者の承認があったものであり、時効が中断する。

一方、時効の停止は時効の完成を一定期間だけ延長するもので、停止の時までに進行した時効期間の効果は失われない。ただし徵収権の時効が停止する場合があり、一つは延納・納税の猶予または徵収若しくは滞納処分に関する猶予期間中においては、徵収権を行使しないことから時効が停止する場合である。もう一つは、偽りその他不正の行為により、全部もしくは一部の税額を免れまたは還付を受けた場合であり、その法定期限から2年間は停止する。

還付金等の還付請求権は、その請求をすることができる日から5年間行使しないことによって、時効により消滅し、その起算日は過誤納金が生じた時の翌日である。また、納税者が行う還付を受けるための納税申告書、還付請求書の提出は、催告としての効力があり、税務署長から支払通知書などが還付請求者に送達された時に、承認として時効が中断する。

VII 国税の調査 要約文

1. 国税職員の質問検査権

質問検査権とは、適正公平な課税の確保の観点から、税務職員が納税義務者等に対して質問し、帳簿書類その他の物件を検査し、または当該物件の提示若しくは提出を求めることができる行政上の権限をいう。

国税庁等の当該職員は、国税の調査についての必要があるときは、その調査において提出された物件を留め置くことができる。

2. 税務調査の事前手続

税務署長等は、調査担当職員に納税義務者に対して実地の調査を行わせる場合には、あらかじめ納税義務者に対し、その旨並びに①調査を開始する日時、②調査を行う場所、③調査の目的、④調査の対象税目、⑤調査の対象期間、⑥調査の対象となる帳簿書類その他の物件、⑦当該納税義務者の氏名及び住所または居所、⑧調査担当職員の氏名及び所属官署等を通知しなければならない。

3. 税務調査終了の際の手続

税務署長等は、実地の調査を行った結果、更正決定等をすべきと認められない場合には、納税義務者で当該実地調査等の相手側となった者に対し、その時点において、更正決定等をすべきと認められない旨を書面により通知する。

実地の調査を行った結果、更正決定等をすべきであると認められる場合には、当該職員は、その調査結果の内容を当該納税義務者に説明する。

4. 身分証明書の携帯等

国税庁等の当該職員は、質問検査をする場合等には、身分を示す証明書を携帯し、関係人の要求があったときは提示しなければならない。

VIII 行政手続法との関係

行政手続法は、処分、行政指導及び届出に関する手続に関する一般法であり、申請に対する処分、不利益処分、行政指導、届出等の手続を規定している。しかし、全ての行政分野に一律に適用することは必ずしも適当でないことから、行政手続法により適用除外措置が講じられ、あるいは個別法により適用除外措置が設けられている。

IX 不服審査及び訴訟

行政処分の争訟制度として、不服審査（行政救済）と訴訟（司法救済）との二つの制度がある。

1. 不服審査

不服審査の申立ては、簡易迅速な手続による納税者の権利・利益の救済手段である。

(1) 異議申立て

国税の賦課徴収について税務署長等の行った処分に不服のある者は、処分があつたことを知った日（その処分に係る通知を受けたときは、その受けた日）の翌日から2月以内に、それぞれ処分をした者に対して異議申立てをすることができる（通法75①、77①）。

(2) 審査請求

税務署長や国税局長に対する異議申立てについて決定があり、その決定にな

お不服があるとき（通法75③）、または異議申立てをしてから3月を経過しても異議申立てについての決定がないとき（通法75⑤）等に、国税不服審判所長に対する審査請求を行うことができる。

請求期間は、異議申立てについての決定を経た後に行う審査請求については、異議決定書の謄本の送達があった日の翌日から1月以内（通法77②）、異議申立てを経ずにできる審査請求については、処分があったことを知った日の翌日から2月以内である（通法77①）。

（3）決定または裁決

異議申立てに対しては決定、審査請求に対しては裁決が行われる。決定・採決の態様として、却下、棄却、認容がある。

2. 訴訟

税務訴訟の多くは、このうちの抗告訴訟すなわち行政手の公権力の行使に関する不服の訴訟である。行訴法に特別の定めがない事項は、民事訴訟の例による（行訴法7）。

裁判の審理に際しては、各種の尋問、その他の証拠調べなどの慎重な手続が行われる。判決に対しては、審級に従い、控訴、上告することによってさらに争うことができる。

国税についての処分の取消しを求める訴えの提起は、原則として、不服申立ての決定または裁決を経た後6月以内にしなければできない（不服申立前置主義、通法115①本文、行訴法14①）。

X 罰則

通則法は、税務職員の守秘義務違反・検査忌避犯・虚偽帳簿書類提示犯についての罰則規定を設けている。

国税基本法 法律第2679号 1974年12月21日 制定（基本通則 附則：1985年2月1日付 施行）
国税徵収法 法律第 82号 1949年12月20日 制定（基本通則 附則：1981年9月1日付 施行）

I 国税賦課及び徵収に関する基本法比較（主題/韓国）

1. 総説

わが国の租税法体系は、日本、ドイツ、オーストリア等と同じように共通的で一般的な事項を規定した租税通則法律と、各税目について具体的な事項を規定した租税実体法律に区分することができる。

わが国の租税法の基本原則は、①租税法律主義 ②租税平等主義 ③信義誠実の原則で構成されており、①租税法律主義には、最も核心的な内容である課税要件法定主義、課税要件明確主義、遡及課税禁止原則を挙げることができる。法律の根拠なしに国家は租税を賦課・徵収することができない。これは通常、代表なければ課税はない(*no taxation without representation*)という言葉で表現されてきている。わが国は「全ての国民は、法律の定めるところにより納税の義務を負う」（憲38）、「租税の種目と税率は法律で定める」（憲59）と憲法が規定しているところで、これまさに租税法律主義を宣言しているのである。

②租税平等主義の核心事項である実質課税の原則は、税法のみの固有原則である。課税の対象になる所得、収入、財産、行為または取引の帰属の名義人であるだけで、事実上帰属する者が別にあるときには、事実上帰属する者を納税義務者として税法を適用する（国基法14①）。これが帰属に関する実質主義である。これを米国のHolmes判事は「木と実の理論」（tree and fruit theory）を借りて、次のように表現している。

「木の実を、それが開いた木から他の木の場所へ帰属させることはできない」

③信義誠実の原則は、法と道徳を調和させ、社会生活を信義と信頼に満ちた共同生活になるようにすることで、国税基本法は、これらの信義則の法原則を税法の領域に受け入れて、「納税者がその義務を履行する際には、信義に基づいて誠実になければならない。税務公務員の職務を遂行する際にも、また同じである」（国基法15）と規定し、また信義則の具体的な形と見られる禁反言（*Estoppe1*）の原則に関して「税法の解釈や国税行政の慣行が、一般的に納税者に受け入れられた後に、その解釈や慣行による行為や計算は正当なものみなし、新たな解釈や慣行によって遡及して課税されたりはしない」（国基法18③）と規定している。

II 国税賦課

1. 総則

(1) 目的

国税基本法は、国税に関する基本的で共通的な事項と違法または不当な国税処分に対する不服手続を規定することで、国税に関する法律関係を明確にし、課税を公正にし、国民の納税義務の円滑な履行に資することを目的とする。

(2) 期間

国税基本法や税法に規定する期間の計算は、国税基本法や税法に特別な規定がない限り、民法に従う。申告等の期限が公休日等の場合は、その次の日を期限とし、国税情報通信網が障害で稼働が停止した場合には、その障害が復旧し、申告または納付することができるようになった日の次の日を期限とする。一般的に、書類送達の効力は、当該書類が相手方に到達した日に発生する。天災、地変等の一定の事由が発生した場合には、期限延長も可能である。

(3) 書類の送達

‘書類の送達’とは、国税に関する行政処分の内容及びこれに関連する事項を当事者または利害関係人に文書で通知する手続をいう。国税基本法または税法に基づく書類は、その名義人の住所、居所、営業所または事務所で、その名義人に対し送達する。送達方法は、原則として交付送達、郵便送達、電子送達であり、例外として、交付や郵便で送達が不可能な場合には、書類の主要内容を公告することで送達に代わる手続である公示送達がある。送達の効力発生時期は、交付送達、郵便送達、電子送達の場合は、送達を受けるべき者に到達した時から効力が発生し、公示送達の場合は、主要内容を公告した日から14日経過すると書類送達がされたものとみなす。

(4) 人格

‘人格’とは、権利義務の主体となることができる地位または資格をいい、納税義務者も租税法律関係の当事者で、当然、人格のある存在に限定される。

① 法人とみなす団体

a. 常に法人とみなす団体

主務官庁の許認可を受けて設立したり、法令に基づき主務官庁に登録された社団、財団等で、登記されていないものと、公益を目的として設立された基本財産のある財団として登記されていないものが該当する。この規定に基づいて、法人とみなされる団体は非営利法人に該当する。

b. 申請により法人とみなす団体

団体の組織と運営に関する規定があり、代表者や管理人を選任していること、その団体の計算と名義で収益と財産を独立的に所有管理すること、団体の収益を構成員に分配しないこと等、要件をすべて備えたもので、代表者や管理人が管轄税務署長に申請し、承認を受けたものも法人とみなし、国税基本法と税法を適用する。

② 法人とみなす団体の納税義務の履行方法

法人とみなす団体の国税に関する義務は、その代表者や管理人が履行しなければならないし、当該団体は、国税に関する義務履行のために代表者や管理人を選任したり、変更申告をする場合には、管轄税務署長に文章で申告しなければならない。

2. 国税賦課と税法適用

(1) 国税賦課の原則

‘国税の賦課’とは既に成立した納税義務者を確定することをいう。

① 実質課税の原則

法的形式や外観に関係なく、実質に基づいて税法を解釈して、課税要件事実を認定しなければならない。これは、実質と乖離した法形式を通じて租税負担を回避する行為を防止し、負担能力に基づいた課税を実現しようとするもので、帰属、取引内容及び租税回避防止のための経済的実質主義等がある。

② 信義誠実の原則

納税者がその義務を履行する際には、信義に基づいて誠実にしなければならない。信義則は課税官庁と納税者双方にその遵守が要求される。

③ 根拠課税の原則

帳簿等の直接的な資料に即して納税義務を確定しなければならない。

④ 租税減免の事後管理

政府は、国税を減免する場合に、その減免の趣旨の成就または政策遂行上必要であるならば、税法で定めるところにより、減免税額に相当する資金または資産の運用範囲を決定することは可能である。

(2) 税法適用の原則

‘税法の適用’とは、税法規定の意味を明確にして、具体的な事実がこれらの法規定に該当するかを確認し、その両者を結びつけて法律効果を発生させる過程をいう。

① 財産権の不当侵害禁止の原則

税法を解釈、適用する際には、課税の公平と当該条項の合目的性に照らして、納税者の財産権が不当に侵害されないようにしなければならない。

② 遅及課税禁止の原則

国税を納付する義務が成立した所得、収益、財産、行為または取引に対しては、その成立後に新たな税法に基づいて遅及して課税しないという立法上の遅及課税禁止と税法の解釈や国税行政の慣行が一般的に納税者に受け入れられた後には、この解釈や慣行による行為または計算は正当なものとみなし、新たな解釈や慣行によって遅及して課税されないという行政上の遅及課税禁止がある。納税者に有利な遅及効は認められるというのが通説である。既に成立した納税義務に対して遅及課税することは禁止されるが、課税期間中途で法律の改正や解釈変更がある場合には既に行われた課税期間分について遅及課税することは許される。

③ 税務公務員の裁量の限界

税務公務員の裁量で職務を遂行する際には、課税の公平と当該税法の目的に照らして、一般的に適当であると認定される限界を厳守しなければならない。

④ 企業会計の尊重

税務公務員が国税の課税標準を調査、決定する際には、税法に特別な規定を除いては、当該納税義務者が継続的に適用している企業会計の基準または慣行として一般に公正妥当として認められるものは尊重しなければならない。

3. 納税義務

(1) 納税義務の成立

各税法で規定している課税要件が充足することで、納税義務者が客観的に生じることをいう。課税要件とは、納税義務者、課税物件とその帰属、課税標準と税率をいう。課税要件を構成する個々の事実は、それぞれ隨時発生する。これらが完全に具備される時に、はじめて課税要件が充足するが、この時点が、まさに納税義務の成立時期である。

(2) 納税義務の確定

既に成立した納税義務に対して、課税要件事実を把握して税法を適用し、課税標準と税額を計算する等、その内容を具体的に確認する手続である。政府賦課制度、申告納税制度等、手続に基づいて確定することが原則で、例外的に納税義務が成立する時に、特別な手續なしで自動確定する場合もある。

(3) 納税義務の消滅

成立または確定した納税義務は、納付、充当等要件を満たして消滅する場合と、賦課の取消、国税賦課の除斥期間の満了、国税徴収権の消滅時効の完成等要件を満たさないで消滅する場合がある。

① 国税賦課の除斥期間

国家が、決定・更正決定・再更正決定及び賦課取消をすることができる期間を意味するものである。一般的な税目は5年～10年、相続税と贈与税は10年～15年が経過した日以降には賦課することができない。ただし、納税者が不正行為で相続税、贈与税を脱税した場合で一定の事由に該当する場合には、原則的な除斥期間にも関わらず、当該財産の相続または贈与があることを知った日から一年以内に相続税および贈与税を賦課することができる。

② 国税徴収権の消滅時効

国家が、国税徴収権を一定期間行使しない場合、その国税徴収権を消滅させる制度を意味する。国税徴収権はこれを行使することができる日から5億ウォン以上の国税は10年、それ未満の国税は5年の間に行使しなければ、消滅時効が完成する。時効の進行中に権利の行使とみなすことができる事由が発生し場合、その時まで進行した時効期間が効力を失ってしまう消滅時効の中斷があり、時効の進行中に権利者が権利行使することができない事由が発生した場合、その期間だけは時効の完成を猶予する消滅時効の停止がある。国税徴収権の消滅時効は完成すると起算日に遡及して徴収権は消滅する。

(4) 納税担保

‘納税担保’とは税法に基づいて納税者または第三者から提供される担保をいう。納税担保はこれを要求することができる税法規定を根拠として提供されなければならず、税法規定を根拠とせず任意に提供された納税担保は効力がない。納税担保の種類には保証人の納税保証書、金銭、有価証券、納税保証保険証券、土地、建物等がある。

4. 国税と一般債権との関係

(1) 国税の優先権

国税・加算金または滞納処分費は、他の公課金やその他の債権に優先して徴収する。

(2) 第二次納税義務

主な納税者の財産に対し滞納処分を執行しても、その者が納付すべき国税等に充当するには不足している場合には、主たる納税者と一定の関係にある者がその不足額に対し補充的に負担する納税義務をいう。

① 清算人等の第二次納税義務

法人が解散した場合には、その法人に賦課されたり、その法人が納付する国税、加算金、滞納処分費を納付せずに清算後残余財産を分配したり、引渡しした時に、その法人に対して滞納処分を執行しても徴収する金額に満たない場合には、その清算人または清算後残余財産を分配されたり、引渡しを受けた者は、その不足額に対して第二次納税義務を負う。

② 出資者の第二次納税義務

法人の財産で、その法人に賦課されたり、その法人が納付する国税、加算金、滞納処分費に充当しても不足している場合には、その法人の無限責任社員と寡占株主がその不足している金額に対して第二次納税義務を負う。

③ 法人の第二次納税義務

法人の無限責任社員または寡占株主の財産で、その出資者が納付する国税、加算金、滞納処分費に充当しても不足する場合には、その法人はその出資者の所有株式等を換価することができない場合にのみ、その不足している金額に対して第二次納税義務を負う。

④ 事業譲受人の第二次納税義務

事業が譲渡譲受された場合には、その事業に関する国税、加算金と滞納処分費を譲渡人の財産で充当しても不足しているときには、事業の譲受人はその不足している金額に対して第二次納税義務を負う。

(3) 譲渡担保権者の物的納税義務

納税者が国税・加算金または滞納処分費を滞納した場合には、その納税者に譲渡担保財産がある場合には、その納税者の他の財産に対して滞納処分を執行しても徴収する金額に満たない場合にのみ、その譲渡担保財産として納税者の国税・加算金と滞納処分費を徴収することができる。

5. 課税

(1) 管轄官庁

‘管轄官庁’とは、国税に関する事務を担当する行政機関をいうが、国税の管轄官庁は税目別にその納税地を管轄する税務署長である。

(2) 修正申告と更正等の請求

1) 修正申告

既に申告した課税標準及び税額が過少な場合、または既に申告した内容が不完全である場合には、納税義務者がこれを訂正する申告をいう。既に納税義務者自らが自己補正によって正当な税額を申告・納付させることにより、課税官庁は行政力を削減し、納税義務者は加算税の減免を受けられるようにする非常に有益な制度である。

2) 更正等の請求

すでに申告・決定・更正された課税標準および税額等が過大の場合、課税官庁において、これを訂正し決定または、更正するよう促す納税義務者の請求をいう。これは課税標準と税額が過大に申告・決定・更正された場合、納税義務者の権利救済を可能にするための制度として大変重要である。

3) 期限後申告

法定申告期限までに課税標準申告書を提出しない者は、管轄税務署長が税法によつ

て、該当国税の課税標準と税額を決定、通知する前までに期限後課税標準申告書を提出することができる。

(3) 加算税の賦課と減免

‘加算税’とは、税法で規定する義務の誠実な履行を確保するために、税法によって算出した税額に加算して徴収する金額をいい、加算金はここに含まない。各税法において、個別に規定した義務違反に対する加算税は該当税法で定められているが、申告義務や納付義務違反に対する加算税は、税法の基本的で共通の事項であるために国税基本法で定めている。国税基本法上、加算税は無申告加算税、過小申告・超過還付申告加算税、納付不誠実・還付不誠実加算税、源泉徴収納付等の不誠実加算税がある。天災等、一定の事由がある場合には加算税が減免される。

6. 国税還付金

(1) 国税還付金

納税義務者が、国税・加算金または、滞納処分費として納付した金額のうち、過誤納金があったり、税法によって還付しなければならない還付税額があるときは、これを納税者に返還するべきで、この返還しなければならない金額を‘国税還付金’という。

(2) 国税還付加算金

国税還付加算金とは、国税還付金に付ける法定利子で、納税者が国税を滞納する場合に徴収する加算金に対応している。(2012年2月1日付 企画財政部長官が告示した利率は年4%である。)

(3) 国税還付金の消滅時効

納税者の国税還付金と国税還付加算金に対する権利は‘行使できる時’から5年間行使しなければ消滅時効が完成される。

III 国税徴収

1. 総則

国税徴収法は国税徴収に必要な事項を規定し、国税収入を確保することを目的とする(国徴法1)。つまり、国税徴収法は国税の徴収手続に関する総則法に該当する。のみならず、国税徴収法は各種公課金の徴収手続にも広範囲に準用され、自力執行権が付与された他の金銭債権の徴収手続に関する総則法としても機能している。

国税の徴収手続は次のように大きく二つに区分される。

- ・ 任意的徴収手続 : 納税の告知及び督促による徴収手続
- ・ 強制的徴収手続 : 督促による納付期限まで国税等を完納しない場合に差押、換価及び清算等の過程を通じて納税者の財産に対して強制執行を行う手続

2. 徴収手続

(1) 任意徴収手続

課税要件の充足によって成立した租税債権は申告もしくは決定によって確定し、納税者が申告・納税、あるいは納税告知もしくは督促による納税期限までに納付することによって消滅する。この段階までは課税権者の自力執行権が発動されていない

いため、これを滞納処分手続と区分して任意的徴収手続という。

(2) 加算金と重加算金

国税を納付期間までに完納しない場合は納税者から加算金と重加算金を徴収する。このような加算金及び重加算金は、①国税の納付遅延に対する延滞利息あるいは②罰課金としての両方の性格を持つ。

(3) 納期前徴収

本来納付期限は納税者に付与された期限の利益であるため、納税者は原則的に期限到来前に納税を強制されなければならない。しかし、納付期限を待つことが困難だと予想される場合、その期限の利益を剥奪して納期前に国税を徴収することができる。そのことを「納付前徴収」という。

(4) 徴収猶予

「徴収猶予」とは納税者に国税等納付を困難にする事情がある場合、国税等の徴収を一定期間猶予する制度をいう。その趣旨は、納税者の生活を保護すると同時に資金調達の時間的余裕を与えることで国税の円滑な徴収をもたらすことにある。

3. 滞納処分

納税者が告知あるいは督促による納税期限までに国税等を完納しない場合、徴税官署が納税者の財産に強制執行を行うことを「滞納処分」という。これは滞納者の財産を「差押」し、差押された財産を「売却」し、滞納処分によって得た金銭を国税等に配分することで「清算」する三段階で構成される。「差押」とは滞納者の特定財産に対して処分を禁止させる徴税官署の行為である。納税者の財産権に対する重大な侵害となりうるため、要件を厳格に解釈し、その手続に際しては慎重を期さなければならない。

(1) 交付請求と参加差押

納税者が告知もしくは督促による納税期限までに国税等を完納しない場合には徴税官署が納税者の財産に対して滞納処分を執行して国税等を徴収することになる。しかし、既に他の機関によって強制換価手続が開始された場合には徴税官署が納税者の財産を差し押さえることが出来ない。よって、その執行機関に対して換価代金の配分を請求することとなる。それが交付請求と参加差押である。

(2) 差押財産の売却

「差押財産の売却」とは、徴税官署が差し押された財産を金銭に換えるため、所有権を滞納者の意思に反して強制的に移転させる行政処分であり、金銭外の財産を換価する手段である。国税徴収法は、滞納額の完全な徴収と滞納者の保護のために

売却は原則的に「公売」の方法によることとなっているが、例外として「随意契約」も認めている。

(3) 清算

「清算」とは差押財産の売却代金等、滞納処分手続によって得た金銭を、租税その他の債権へ配分金額を確定させる処分であり、滞納処分手続の最終段階である。このような配分は税務署長が行うことが原則である。

(4) 滞納処分の猶予

「滞納処分の猶予」とは納税者に特別な事情がある場合、滞納処分要件が満たされているにも関わらず、差押もしくは売却を一時的に猶予する制度である。

その趣旨は納税者の生活を保護すると同時に、事業を継続させることで国税の円滑な徴収をもたらすことにある。

(5) 滞納処分の中止

「滞納処分の中止」とは滞納処分の目的物である総財産の推定価額が滞納処分費（もしくは滞納処分費の目的物である財産が国税よりも優先される債権の担保となっている場合、滞納処分費及び該当する債権金額）に充当して残る余地が無い場合、滞納処分の執行を中止する制度をいう（国徴法 85 ①, ②）。その趣旨は無益な滞納処分を回避し、納税者の生活を保護することにある。

IV 他の法律との関係

1. 税法との関係

- (1) 原則：国税基本法は税法に優先適用する。よって国税基本法の規定に抵触する税法規定は効力を持たない。
- (2) 例外：上記原則にも関わらず、一部税法にて国税基本法規定に対する特例規定を設けている場合は、その税法で規定されている通りとする。

2. 他の法律との関係

(1) 関税法及び輸出用原材料に対する特例法との関係

国税基本法に対する特例規定を設けており、その法に定められている通りとする。

(2) 行政訴訟法との関係

行政訴訟に先だって必ず国税基本法による租税不服手続（もしくは監査院法上の審査請求）を経なければならない。

(3) 行政審判法との関係

国税に関する租税不服は行政審判法を適用せず、国税基本法を適用する。

(4) 監査院法との関係

国税基本法上の租税不服請求と監査院法上の審査請求は納税者の選択による代替

関係にあるため、重複請求はできない。

V 不服請求

1. 租税不服制度

(1) 概要

国税基本法または税法による処分として、違法または不当な処分を受けたり、必要な処分を受けることが出来なかったことにより、権利または利益の侵害を受けた者は、国税基本法によって行政庁にその処分の取消または変更や必要な処分を請求することができる。

(2) 具体的内容及び手続

1) 租税不服請求の種類

- ①異議申立て：管轄税務署長、地方国税庁長に請求することができる。
- ②審査請求：国税庁長に請求することができる。
- ③審判請求：租税審判院長に請求することができる。
- ④監査院審査請求：監査院長に請求することができる。

2) 請求期限

当該処分があったことを知った日（処分の通知を受けたときは、その受けた日）から90日以内に提起しなければならない。

3) 不服請求に対する審理

- ①要件審理：請求の形式的合法性の審理をいう。
- ②本案審理：不服請求が適法に提起された場合には、これを受理し、本案の審理を行わなければならない。

4) 不服請求に対する決定

①決定の機関と決定期間：異議申立てについては、その申請を受けた税務署長等は、申請を受けた日から30日以内に委員会の審議を経て決定しなければならず、審査請求、審判請求については、その請求を受けた日から90日以内に委員会の審議を経て、国税庁長官等が決定しなければならない。

②決定の種類

- ・却下：要件審理の結果、不適合の場合、請求自体を排斥する決定
- ・棄却：本案審理の結果、請求人の主張を排斥する決定
- ・認容：本案審理の結果、請求人の主張を受け入れる決定

(3) 租税審判院

1) 概要

租税審判院は国務総理所属として設置されており、その権限に属する事務を独立して実行する。このように、租税審判院を処分庁から独立させた理由は、審判の中

立性を保証するためにある。

2) 租税審判請求に対する審理と決定

租税審判院長は、審判請求を受けたときは、租税審判官3人以上を指定して租税審判官会議を構成し、租税審判請求について審理し、決定する。

3) 内容審理上の原則

①不利益変更の禁止：審判請求をした処分より請求人に不利益になる決定はできない。

②不告不理の原則：審判請求をした処分以外の処分については、取消又は変更、新たな処分の決定はできない。

③自由心証主義：租税審判官は、審理の結果と課税公平性を考慮して、自由心証主義のもと、事実を判断する。

2. 納税者の権利

(1) 紳税者の権利

国税庁長官は、納税者の権利保護に関する事項を含む納税者権利憲章を制定し、告示しなければならず、税務公務員は、税務調査等を行った場合に、納税者権利憲章が収録された文書を納税者に交付しなければならない。

(2) 課税前適否審査

課税前適否審査とは、正式な国税処分を受ける前に納税者の請求により、その国税処分の妥当性を事前に審査する制度をいう。これらの課税前適否審査は、国税処分の前に、事前に議論する事で不当な国税処分を防止する制度として、事前の権利救済制度に該当する。

(3) 国税庁長の納税者の権利保護

納税者の権利保護のために、国税庁に納税者の権利保護業務を総括する納税者保護官を置き、税務署及び地方国税庁に納税者の権利保護業務を行う担当官をそれぞれ1名置く。

(4) 税務調査

① 税務調査対象者の選定

税務調査は定期選定調査、随時選定調査、決定による調査の三種類があり、定期的に未調査者（4事業年度）、不誠実嫌疑者、標本調査の場合、定期調査の対象となり、調査を開始する10日前までに調査対象税目、調査期間、調査理由等を文書で通知し、反則行為の調査は、事前に通知せず、火災等で調査を受けることが困難な場合には、延期申請が可能である。

② 税務調査期間

調査の難易度等を考慮して最小限の期間としており、特に延長する事由がある場合は、延長が可能で、年間収入金額、譲渡価額100億ウォン未満の場合20日以内とし、追跡調査等が必要な場合には、延長期間の制限を受けない。

③ 調査範囲拡大の制限

調査進行中の調査範囲を拡大することはできないが、脱税容疑が複数の課税期間または税目まで関連している場合には、調査を拡大することができる。一方、税務公務員は、調査目的のため納税者の帳簿等を税務官署に保管することができず、納税者の同意の下、調査期間に一時保管することができ、税務調査は統合調査が原則である。統合調査とは、申告納付義務のある税目を統合して実施することをいい、調査を終えたときは、書面で納税者に通知しなければならない。

II 税理士と社会貢献（副題/日本）

(1) 租税教育における税理士の役割

1. 租税教育の目的

日本国憲法は、三大義務として、教育を受けさせる義務、勤労の義務、そして納税の義務を定めている。この国民の納税義務を受けて、わが国の租税制度は、租税の基本を申告納税制度に置いている。申告納税制度は、納税者自らが課税標準、税額を計算し、税務官庁に申告することにより納税義務を確定させることを原則とする制度である。この申告納税制度を支えるものは、納税者の租税についての正しい知識と理解である。

租税について、法律の定めに従って納税し、租税の意義、租税の役割、租税の機能、租税の仕組み等、租税立法のあり方について正しい知識を持つという、教育の理念に沿った健全な納税義務者の育成を図ることが重要であり、これが租税教育の目的である。

2. 租税教育における税理士の役割

税理士法第1条で、税理士の使命は「税務に関する専門家として、独立した公正な立場において、申告納税制度の理念にそって、納税者の信頼にこたえ、租税に関する法令に規定された納税義務の適正な実現を図ることを使命とする」とある。

納税者の代理人として極めて高い公共性と独占性を付与されている税理士制度の担い手である税理士が、納税者に申告納税制度とは何かを普及させること、租税教育を通じて申告納税制度の維持発展に寄与することは、納税者または国民への社会貢献事業として位置付けられる。

学校教育における租税教育は、小学校・中学校・高等学校で納税の義務、租税の意義・役割、国・地方自治体の財政等の授業を行っているが、租税制度の複雑化等とあいまって、税務の専門家による租税教育の重要性が高まっている。

また、税理士が租税教育を行うことで、税理士という職業や税理士が行っている社会貢献についての認識も広めることができる。

3. 平成23年度税制改正大綱

平成22年12月に公表された「平成23年度税制改正大綱」において、「納税環境整備の一環として官民協力して租税教育を充実させる」との方針が明記された。

4. 租税教育の対象

租税教育は、生涯学習・生涯教育の一つに位置付けられ、義務教育児童・生徒はもちろん社会人全般、シルバー世代まで、その対象は広範囲に及ぶ。

5. 租税教育の運営

平成24年11月に、文部科学省、総務省及び国税庁を構成員とした「租税教育推進関係省庁等協議会」が発足した。この協議会に、日本税理士会連合会は賛助会員として参画している。これにより、教育現場における租税教育受入の協力体制作りが積極的に展開されている。

また、各都道府県や市町村等を単位として、「租税教育推進協議会」が設置されている。教育委員会や小学校・中学校・高等学校などの教育関係者と、国や都道府県の税務関係者及び関係民間団体が協力して、租税教育の推進を図るために設けられた組織であり、租税教育の推進と充実のための環境整備を行っている。

6. 税理士会における租税教育への対応

(1) 日本税理士会連合会の租税教育への対応

日本税理士会連合会では、平成11年度より広報部の事業計画の一つとして、租税教育に関する事項を掲げている。平成15年度に租税教育を重点施策に掲げて以降、租税教室の実施回数は増え、平成24年度には6,500件を超える開催実績となった。

平成15年6月に作成した「租税教育（租税教室）導入マニュアル」以後、各税理士会の情報交換の場として「租税教育担当者会議」を平成16年より毎年実施している。平成16年の高校生用テキストの発刊を皮切りに、平成17年に小学生用、平成18年に中学生用テキストを発刊し、平成19年にこれら3冊を1冊に集約した。平成24年にはこれに大学生用テキストと、「税について考える授業」の進め方等を追加した。

また、平成23年度税制改正大綱における、租税教育の充実の必要性の明記を受け、租税教育の運営を行う際の基本的な考え方を示した「租税教育基本方針」を策定した。

平成24年4月には、租税教育推進部が新たに設置され、さらに本年1月には、「教員養成大学への寄附講座実施要領」が制定され、未来の教員に対する租税教育の実施を進めている。

(2) 近畿税理士会の租税教育に対する取組み

近畿税理士会では、平成12年度から租税教育に取り組んでいる。本年7月、租税教育推進部を設置した。

平成24年度の租税教室の実施については、実施支部75支部、講義回数793件、派遣講師数801名である。また、国税局や租税教育推進協議会と連携し、会員の母校である高等学校での租税教室実施についても推進している。これらの講師候補者の養成を図るため、租税教育研修会を実施している。

さらに、日本税理士会連合会の制定した「教員養成大学への寄附講座実施要領」により、教員養成大学、教育学部における寄附講座設置に向けて準備を進めている。

(2) 地方公共団体の外部監査制度

1. 外部監査制度の趣旨

地方公共団体の組織に属さない外部の専門的な知識を有する者による監査を導入することにより、地方公共団体の監査機能の専門性・独立性の強化を図るとともに、地方公共団体の監査機能に対する住民の信頼を高めることとされている。

2. 外部監査制度の概要

(1) 包括外部監査契約に基づく監査

- ① 毎会計年度、外部監査人のイニシアティブによる監査を受ける（法 252-37③）。
- ② 都道府県、指定都市、中核市については、契約が義務付けられている（法 252-36①・令 174-49-26）。
- ③ その他の市町村は条例により導入することができる（法 252-36①）。

(2) 個別外部監査契約に基づく監査（法 252-39～252-43）

- ① 議会、長、住民から要求のある場合において外部監査人による監査をすることが適当であるときは、外部監査人の監査を受けることができる。
- ② 地方公共団体は条例により導入することができる。

※外部監査契約は議会の議決を経て契約する（法 252-36①）。

3. 外部監査契約を締結できる者

弁護士、公認会計士、税理士、地方公共団体において監査等の行政事務に従事した者などで、普通地方公共団体の財務管理、事業の経営管理その他行政運営に関し優れた識見を有する者（法 252-36①）

4. 外部監査人の義務等

- (1) 外部監査契約の本旨に従い、善良な管理者の注意をもって、誠実に監査を実施（法 252-31①）
- (2) 常に公正不偏の態度を保持し、自らの判断と責任において監査を実施（法 252-31②）
- (3) 特定事件についての監査の制限（法 252-29）
- (4) 守秘義務・みなし公務員（法 252-31③～⑤）

5. 外部監査人の監査の事務の補助

- (1) 外部監査人は、監査の事務を他の者に補助させることができる。

(2) 外部監査人は、外部監査人補助者を監督しなければならない。

6. 外部監査人と普通地方公共団体との関係

(1) 外部監査人と監査委員とは、相互の監査の実施に支障を来さないよう配慮しなければならない（法 252-30①②）。

(2) 議会、長その他の執行機関または職員は、外部監査人の監査の適正かつ円滑な遂行に協力するよう努めなければならない（法 252-33①）。

(3) 議会は、外部監査人の説明を求め、または外部監査人に対して意見を述べることができる（法 252-34）。

7. 税理士の登用と税理士制度における位置付け

(1) 税理士の登用

平成 9 年 5 月の衆議院地方行政委員会で、外部監査人の資格要件が検討されていた。「政府原案のように、外部監査契約を締結できる者を弁護士、公認会計士等に限定した場合、全国的に広く、適切な外部監査契約者を得られるかどうか等、外部監査制度の円滑、適正な実施を確保する上で問題が生ずることも予想されるのであります。」（衆議院における修正の趣旨説明）との理由から税理士も外部監査人の資格要件として認められることとなった（法 252 の 28②）。

このように、税理士はその地域密着性に着目して外部監査人資格者として認められたのであるが、このことは単に公認会計士・弁護士の補完要員にとどまるものではない。

制度創設時の国会での議論における「住民が税金の使われ方に対して関心を高めており、そのことによってチェック機能を高めてほしい」（衆議院地方行政委員会議事録 平成 9 年 5 月 8 日）との指摘にもあるように、税理士は申告納税制度の担い手として、租税の使途や財政のあり方について高い関心を持っており、その専門能力を活かして住民が関心を高めている税の使途をチェックし、法 2 条第 14 項及び 15 項の趣旨に沿った監査を行うことが期待されているのである。

また、最も地域密着型の職業専門家である税理士が外部監査に携わり行政計画を住民の立場で統制することにより、地方行政の健全化促進と住民参加型の地方自治への貢献についても大いに期待がもたれている。

(2) 税理士制度における位置付け

税理士にとって、地方公共団体の監査業務は税理士業務およびその付随業務とは異なり、地域自治の確立に寄与する公益的業務といえるものである。

この税理士が行う公益的業務が社会一般に広く認識され、制度的評価を得ていくためには、地方公共団体の本旨に基づく監査制度の充実に税理士が貢献し、眞の地方分権の推進に寄与していくことが肝要である。

III 特殊関係者間取引における 贈与擬制課税制度（副題/韓国）

1. 総説

韓国では今年、特殊関係者間取引における贈与擬制という制度が初めて導入された。

特殊関係者間による贈与税課税は、特殊関係法人を利用して富を移転する変則的な贈与事例を防止するために、特殊関係法人間取引を通じて発生した利益を贈与と擬制して一定の算式によって計算した贈与擬制利益に対し受恵法人の支配株主に贈与税を課税するように法制化したものである。

贈与税は、富の無償移転に対し課税する税目として経済的機会均等と所得再分配を促進し、所得税の機能を補完、強化させる社会政策的な意味を担っている。

したがって、特殊関係法人間取引を通じた変則的な贈与に対して、贈与税を賦課することで公平課税を実現できると期待されている。

2. 規定内容

特殊関係法人間取引比率が正常取引比率(30%)を超過する場合には、その法人を受恵法人といい、受恵法人の支配株主とその支配株主の親族（受恵法人の発行株式総数または出資総額に対し、直接または間接で保有する株式保有比率が限界保有比率(3%)を超過する株主に限定する）が得た税引後営業利益相当額を贈与とみなし、贈与税を課税することで、2012年1月1日以後開始する事業年度取引分から適用する。

$$\text{贈与擬制利益} = (1) + (2) : \text{受恵法人の事業年度単位で計算}$$

(1) 直接出資した場合の贈与擬制利益

$$= \text{税引後営業利益} \times [\text{特殊関係法人間取引比率} - 30\%] \times \\ [\text{直接保有比率} - 3\%]$$

(2) 間接出資した場合の贈与擬制利益

$$= \text{税引後営業利益} \times [\text{特殊関係法人間取引比率} - 30\%] \times \\ [\text{間接保有比率} - 3\%]$$

上記算式は、該当法人の売上額のうち、該当支配株主との特殊関係にある法人に対する売上額が30%を超過する場合、その受恵法人の税引後営業利益に30%を超過する特殊関係法人間取引比率と限界比率(3%)を超過して保有する株式保有比率を乗じて算出される金額を贈与擬制利益とみなし、その支配株主に贈与税を課税するという意味である。

3. 用語の定義

(1) 特殊関係法人間取引比率

法人の事業年度売上額のうち、その法人の支配株主と特殊関係にある法人に対する売上額の占める比率を意味する。

(2) 正常取引比率

法人の業種等を考慮して、相続税および贈与税法施行令に定める比率を正常取引比率といい、現行法律では30%に規定されている。

(3) 受恵法人

特殊関係法人間取引比率が正常取引比率である30%を超過する場合、その法人を受恵法人という。

(4) 限界保有比率

相続税および贈与税法で認めている株式保有比率を限界保有比率というが、同法律では3%と規定している。

4. 贈与税課税要件の具体的な内容

(1) 支配株主の範囲

受恵法人の最大株主または最大出資者のうちで、受恵法人に対する直接保有比率が最も高い者が個人である場合にはその個人を指し、受恵法人の最大株主等のうちで、受恵法人に対する直接保有比率が最も高い者が法人である場合には、受恵法人に対する直接保有比率と間接保有比率を全部合わせて計算した比率が最も高い個人をいう。

(2) 支配株主の親族

贈与擬制利益計算に適用される「支配株主の親族」とは、支配株主の親族として受恵法人の事業年度末に受恵法人に対する直接保有比率と間接保有比率（間接出資法人を通じて受恵法人に間接的に出資する場合の間接保有比率をいう）を合わせて計算した比率が、限界保有比率(3%)を超過する者をいう。

(3) 特殊関係にある法人の範囲

業務発注における贈与税課税規定を適用することにおいて、特殊関係にある法人とは、前項で確認した支配株主と次の関係にある者をいう。

① 企業集団に属する系列会社

本人が直接または本人と親族に該当する関係にある者が、役員に対する任免権の行使および事業方針の決定等を通じて、その経営に関して事実上の影響力を行使している企業集団の所属企業を含む。

② 本人などが共同出資をしたり、理事の過半数を占める非営利法人

本人、親族、使用人、企業集団所属系列会社または本人と親族、使用人、企業集団所属系列会社が共同で財産を出資し、設立をしたり、理事の過半数を占める非営利

法人をいう。

- ③ 企業集団系列会社の役員が理事長である非営利法人
- ④ 本人等が出資総額の30%以上を出資している法人
- ⑤ 上記特殊関係人が出資総額の50%以上を出資している法人
- ⑥ 上記特殊関係人が共同で出資設立し、理事の過半数である非営利法人

5. 贈与税課税に対する論議と対策

今年初めて、特殊関係者間取引課税を執行する過程で、国税庁が把握した申告対象者は1万人余りに達している。このうち、当初政府が標的とみなした三十五大グループ総帥とその一族は154人に過ぎず、大部分は中小企業ないしは中堅企業だと確認されている。急ぎ立法化した特殊関係者間取引における贈与税課税は、対象企業と規模もしっかりと把握できないまま施行され、中小・中堅企業だけでなく大企業に対する特殊関係者間取引における贈与税課税は、やはり正当なのかどうかという議論が続いている。受恵法人の利益はすでに法人税が課税されているだけでなく、当該法人の株主に配当がなされる時、配当所得に対する所得税も課税されているためである。また、受恵法人の株式価値が増加すれば株式譲渡時、譲渡所得税も納付することとなる。

業務発注にともなう贈与税課税は未実現利益に対する課税、贈与税と配当所得税の二重課税等、様々な側面で多くの問題点を内包している。業務発注にともなう贈与税課税が大企業の便法の経営権継承を遮断するための当初目的から離れ、ややもすれば中小企業の成長発展を萎縮させ、国家競争力弱化、国民の雇用創出と相互成長の阻害要素として作用し、このような問題点を多角的に検討して合理的な解決策を見出さなければならないだろう。

一方、2012年12月末決算法人の大株主が、今年7月31日申告・納付した贈与税現況は以下の通りである。

| 区分 | 申告・納付人員 | 申告・納付金額 | 1人当たりの納付金額 |
|------|---------|-----------|------------|
| 大企業 | 154名 | 801億ウォン | 5億2千万ウォン |
| 一般企業 | 2,332名 | 776億ウォン | 3千3百万ウォン |
| 中小企業 | 7,838名 | 282億ウォン | 4百万ウォン |
| 合計 | 10,324名 | 1,859億ウォン | 1千8百万ウォン |

注) 大企業：財産5兆ウォン以上、相互出資制限企業集団35社、財閥会社

中小企業：年間売上 1,000億ウォン未満

6. 事例

1. 資料(2012年12月31日基準)

(1) 受恵を受ける(株)韓国の株主現況／中小企業

- ① ホン・ギルドン 50% (支配株主)
- ② 少数株主 20%
- ③ (株)韓国税務 30%

(株)韓国税務の株主構成内容

- (a) ホン・ギルドン 30%
- (b) ホン・ギルドン配偶者 20%
- (c) その他 50%

* ホン・ギルドンの配偶者も間接投資額率が6% ($30\% \times 20\%$) で納税義務者に該当。

(2) (株)韓国の売上現況 (2012年)

| | |
|-----------------|----------------------|
| ①年間売上金額 | 9,000,000,000 (100%) |
| (株)カンナム(特殊関係法人) | 4,500,000,000 (50%) |
| (株)韓国税務(特殊関係法人) | 1,800,000,000 (20%) |
| (株)他の法人(非特殊関係) | 2,700,000,000 (30%) |

(3) (株)韓国の法人税申告現況

| | |
|-----------|---------------|
| ①売上金額 | 9,000,000,000 |
| ②売上原価 | 7,850,000,000 |
| ③販売費及び管理費 | 250,000,000 |
| ④営業利益 | 900,000,000 |

<税務調整事項>

| | | |
|-------------|---------------|--------------|
| ⑤益金算入／損金不算入 | (222,000,000) | (46,000,000) |
| 法人税費用 他 | 176,000,000 | |
| 減価償却費 | 41,000,000 | → (営業損益関連) |
| 接待費 | 5,000,000 | → (営業損益関連) |
| ⑥損金算入／益金不算入 | (172,000,000) | (6,000,000) |
| 収入配当金 | 166,000,000 | |
| 貸倒引当金 | 2,000,000 | → (営業損益関連) |
| 在庫資産評価 | 4,000,000 | → (営業損益関連) |
| ⑦2012年度所得金額 | 1,000,000,000 | |

⑧法人税算出税額 180,000,000
⑨土地など譲渡所得税その他控除、減免税額等はなし

上記資料の場合、贈与税額は次の通りである。

- (1) 支配株主ホン・ギルドンの贈与税額
(2) ホン・ギルドンの配偶者の贈与税額(間接投資者)

(1) 支配株主ホン・ギルドンの贈与税額 (納付税額21,127,268ウォン)
④税法上営業利益 940,000,000 (④+税務調整46,000,000-6,000,000)
⑤税引後営業利益 770,800,000
法人税法上、営業利益に対する法人税算出税額は次の通り求めることができる。
 $180,000,000 \times 940,000,000 / 1,000,000,000 = 169,200,000$ ウォン
 $940,000,000 - 169,200,000 = 770,800,000$ ウォン

⑥贈与擬制利益 167,373,714

(a) 直接出資持分贈与擬制利益(支配株主ホン・ギルドン50%)
 $770,800,000 \times (70\% - 30\%) \times (50\%) = 154,160,000$
@ 70%=(株)韓国が特殊関係法人との総取引比率
@ 30% = 正常取引比率
@ 50% = ホン・ギルドンの(株)韓国株式保有比率

(b) 間接出資持分 贈与擬制利益(支配株主 ホン・ギルドン 9%)
 $770,800,000 \times (70\% - 30\%) \times (70\% - 20\%) / 70\% \times (9\% - 3\%) = 13,213,714$
@ 70%=(株)韓国が特殊関係法人との総取引比率
@ 30% = 正常取引比率
@ 20%=(株)韓国が間接投資法人 ((株)韓国税務)との取引比率
@ 9% = ホン・ギルドンの間接投資比率 ((株)韓国税務が(株)韓国に30%投資)
* ホン・ギルドンが(株)韓国税務に30%投資
@ 3% = 限界保有比率

●相続贈与税法施行令第34条の2第10項

受恵法人の売上額のうち、相続贈与税法施行令第34条の2第11項で定める間接出資法人に対する売上額がある場合、総特殊関係法人比率から間接出資法人に対する売上額比率を差し引きした比率に、総特殊関係法人比率で除した金額を追加で乗じ、贈与擬制利益を計算する。

贈与擬制利益は(a)+(b) = 167,373,714

| | |
|-----------------|---------------------------------------|
| (ア) 贈与税課税価額 | 167,373,714 |
| (イ) 贈与税課税標準 | 167,373,714 |
| (ウ) 税率 | 20% |
| (エ) 算出税額 | 23,474,742 |
| | (167,373,714×20% - 10,000,000(累進控除額)) |
| (オ) 申告税額控除(10%) | 2,347,474 |
| (カ) 自主納付税額 | 21,127,268 |
| (キ) 申告納付期限 | 2013年7月31日まで(3月末まで法人税申告) |

(2) ホン・ギルドンの配偶者の贈与税額(間接投資者) (納付税額594,617ウォン)

(a) 税法上営業利益940,000,000 (④+税務調整46,000,000-6,000,000)

(b) 税引後営業利益770,800,000

税法上営業利益に対する法人税算出税額は次のように求めることができる。

180,000,000⑧(法人税算出税額) × 940,000,000(a) / 1000,000,000⑦

= 169,200,000ウォン

940,000,000(a) - 169,200,000 = 770,800,000ウォン

(c) 贈与擬制利益 6,606,857

(a) 直接出資持分贈与擬制利益 0

ホン・ギルドンの配偶者の(株)韓国への出資比率 0%

(b) 間接出資持分贈与擬制利益 (ホン・ギルドンの配偶者6%)

770,800,000(税引後営業利益(b)) *

(70%-30%) × (70%-20%) / 70% *

(6%-3%) = 6,606,857

@ 70% = (株)韓国が特殊関係法人との総取引比率
 @ 30% = 正常取引比率
 @ 20% = (株)韓国が間接投資法人 ((株)韓国税務) との取引比率
 @ 6% = 配偶者の間接投資額率 ((株)韓国税務が(株)韓国に30%投資)
 * 配偶者が(株)韓国税務に20%投資 ($30\% \times 20\% = 6\%$)
 @ 3% = 限界保有比率

贈与擬制利益は(a)+(b) = 6,606,857

| | |
|-----------------|-------------------|
| (ア) 贈与税課税価額 | 6,606,857 |
| (イ) 贈与税課税標準 | 6,606,857 |
| (ウ) 税率 | 10% (課税標準1億ウォンまで) |
| (エ) 算出税額 | 660,685 |
| (オ) 申告税額控除(10%) | 66,068 |
| (カ) 自主納付税額 | 594,617 |

(3) 2013年税法改正(案)にともなう税負担比較

今年税法改正が次の通り成立する場合、支配株主ホン・ギルドンとその配偶者の贈与税負担は次の通り減少することになる。

正常取引比率30%→50%／限界保有比率3%→5%で上方修正した場合

① 支配株主 ホン・ギルドン

| | |
|-----------|---------------|
| 当初贈与税納付税額 | 21,127,268ウォン |
| 税法改正後納付税額 | 7,333,612ウォン |
| 差額 | 13,793,656ウォン |

② ホン・ギルドンの配偶者

| | |
|-----------|------------|
| 当初贈与税納付税額 | 594,617ウォン |
| 税法改正後納付税額 | 99,103ウォン |
| 差額 | 495,514ウォン |

IV 質疑応答

(1)韓国側から日本側へ質問

(質問 1)

加算税制度に対する質問です。韓国の場合、加工経費や虚偽の税金計算書の交付を受けて必要経費として計上する等、不正行為をする場合の申告不誠実加算税は、算出税額の40%を適用しています。このような場合、重加算税として高い税率を適用していますが、日本では、修正申告や税務調査時、負担する加算税に対し簡略に説明して下さい。

(回答 1)

税務署の調査を受けた後で修正申告をしたり、税務署から申告税額の更正を受けたりすると、本税のほかに過少申告加算税がかかります。この過少申告加算税の金額は、新たに納めることになった税金の10%相当額です。

ただし、新たに納める税金が当初の申告納税額と50万円とのいずれか多い金額を超えている場合、その超えている部分については15%になります。税務署の調査を受ける前に自主的に修正申告をすれば、過少申告加算税はかかりません。

また、過少申告加算税が課される場合に、国税の課税標準等または税額等の計算の基礎となるべき事実を隠ぺいまたは仮装した場合35%の重加算税が課されます。

なお、申告に関する加算税の課税要件・税率、加算税の状況については下記の通りです。

加算税の要件・税率

| 加算税 | | 過少申告加算税 | 無申告加算税 | 重加算税 |
|--|------|---|--|-----------------------|
| 加算税は、申告納税制度の定着と発展を図るため、申告義務が適正に履行されない場合に課されるもので、一種の行政制裁的な性格を有する。 また、申告に関する加算税には、過少申告加算税、無申告加算税、重加算税がある。 | 課税要件 | 期限内申告について、修正申告・更正があつた場合 | ①期限後申告・決定があつた場合 ②期限後申告・決定について、修正申告・更正があつた場合 | 仮装・隠蔽があつた場合 |
| | 税率 | 10% 期限内申告の税額と50万円のいずれか多い金額を超える増差税額については15% (ただし、更正を予知したものでない場合は5% また、法定申告期限から2週間以内にされた一定の期限後申告で正当な理由がある場合は課税されない。) | 15% (50万円超の部分は20%) 更正を予知したものでない場合は5% また、法定申告期限から2週間以内にされた一定の期限後申告で正当な理由がある場合は課税されない。 | 35% 無申告の場合は40% |

加算税の状況

| 区分 | 過少申告加算税 | | 無申告加算税 | | 重加算税 | | 計 | |
|----------|---------|--------|--------|-------|--------|--------|---------|--------|
| | 件数 | 金額 | 件数 | 金額 | 件数 | 金額 | 件数 | 金額 |
| 平成18年分 | 82,908 | 28,337 | 8,036 | 2,421 | 48,607 | 30,250 | 139,551 | 61,008 |
| 平成19年度 | 83,638 | 26,501 | 7,798 | 902 | 49,465 | 32,252 | 140,901 | 59,655 |
| 20 | 81,008 | 17,641 | 7,047 | 513 | 48,917 | 30,711 | 136,972 | 48,865 |
| 21 | 69,881 | 18,844 | 6,128 | 1,003 | 44,921 | 25,507 | 120,930 | 45,354 |
| 22 | 60,157 | 13,761 | 6,476 | 6 | 39,521 | 22,786 | 106,154 | 36,553 |
| 23 | 57,730 | 10,454 | 6,841 | 599 | 37,338 | 18,644 | 101,909 | 29,697 |
| 本年分 | 16,627 | 1,472 | 1,564 | 89 | 5,142 | 2,094 | 23,333 | 3,655 |
| うち内国普通法人 | 16,556 | 1,466 | 1,440 | 86 | 5,134 | 2,092 | 23,130 | 3,644 |
| 既往年分 | 41,103 | 8,982 | 5,277 | 510 | 32,196 | 16,550 | 78,576 | 26,042 |
| うち内国普通法人 | 38,930 | 8,383 | 3,628 | 376 | 31,748 | 16,357 | 74,306 | 25,116 |
| 計 | 57,730 | 10,454 | 6,841 | 599 | 37,338 | 18,644 | 101,909 | 29,697 |

調査対象等：平成23年7月1日から平成24年6月30日までの間に処理した事績を示した。

(質問 2)

不服審査に対する質問です。税務署長や国税庁長に対する異議申立、国税不服審判所に請求する不服審査請求、税務訴訟について、各段階別容認比率はどの程度ですか？

(回答 2)

税務統計の平成24年度版（国税庁長官官房企画課著）によると、以下の通りとなっています。

1. 異議申立の平成24年度中の発生件数は3,424件であり、前年度から繰り越された678件を含む要処理件数4,102件のうちで処理済み件数は3,286件となっています。このうち、異議申立人の請求が一部又は全部認められた請求容認件数は325件、その割合は9.9%となっています。

| 区分 | 申立件数 | | 処理済件数 | 請求容認件数 | |
|---------|-------|----------|-------|--------|-------|
| | 件数 | 対前年伸率(%) | | 件数 | 割合(%) |
| 平成 19年度 | 4,690 | 9.0 | 4,956 | 555 | 11.2 |
| 20年度 | 5,359 | 14.3 | 5,313 | 468 | 8.8 |
| 21年度 | 4,795 | △10.5 | 4,997 | 591 | 11.8 |
| 22年度 | 5,103 | 6.4 | 4,746 | 476 | 10.0 |
| 23年度 | 3,803 | △25.5 | 4,511 | 375 | 8.3 |
| 24年度 | 3,424 | △10.0 | 3,286 | 325 | 9.9 |

2. 不服審査請求の平成24年度中の発生件数は3,598件であり、前年度から繰り越された2,808件を含む要処理件数6,406件のうちで処理済み件数は3,618件となっています。このうち、異議申立人の請求が一部または全部認められた請求容認件数は451件、その割合は12.5%となっています。

| 区分 | 審査請求件数 | | 処理済件数 | 請求容認件数 | |
|---------|--------|----------|-------|--------|-------|
| | 件数 | 対前年伸率(%) | | 件数 | 割合(%) |
| 平成 19年度 | 2,755 | 10.0 | 2,404 | 304 | 12.6 |
| 20年度 | 2,835 | 2.9 | 2,814 | 415 | 14.7 |
| 21年度 | 3,254 | 14.8 | 2,593 | 384 | 14.8 |
| 22年度 | 3,084 | △5.2 | 3,717 | 479 | 12.9 |
| 23年度 | 3,581 | 16.1 | 2,967 | 404 | 13.6 |
| 24年度 | 3,598 | 0.5 | 3,618 | 451 | 12.5 |

3. 国側を被告とした訴訟の平成24年度中の発生件数は340件となっています。訴訟が終結した件数は383件で、このうち原告が一部または全部勝訴した原告勝訴は24件、その割合は6.3%となっています。

| 区分 | 訴訟提起件数 | | 終結件数 | 原告勝訴件数 | |
|--------|--------|----------|------|--------|-------|
| | 件数 | 対前年伸率(%) | 件数 | 件数 | 割合(%) |
| 平成19年度 | 345 | △14.0 | 387 | 55 | 14.2 |
| 20年度 | 355 | 2.9 | 356 | 38 | 10.7 |
| 21年度 | 339 | △4.5 | 320 | 16 | 5.0 |
| 22年度 | 350 | 3.2 | 354 | 27 | 7.6 |
| 23年度 | 391 | 11.7 | 380 | 51 | 13.4 |
| 24年度 | 340 | △13.0 | 383 | 24 | 6.3 |

(質問3)

韓国では、企業に対する税務調査は通常年間に18,000件～19,000件くらいあります。売上500億ウォン以上の大企業は6千社余りで、大企業は4～5年周期で定期税務調査を受けています。売上総額500億ウォン未満の中小企業は49万社あり、これら中小企業のうち約0.7%である3,400社が今年度税務調査対象になると予想されます。日本の場合、大企業および中小企業の税務調査周期と比率はどの程度になりますか。

(回答3)

日本においては、「調査査察部の所掌事務の範囲を定める省令」（最終改正：平成25年7月1日財務省令第46号）により、国税庁調査査察部、国税局調査部の担当となる法人（調査部所管法人）は、原則として資本金額等が1億円以上のものとされています。また、資本金額にかかわらず、企業の規模、調査の難易度などの事情により、調査部所管法人に指定されるものもあります。

国税庁HPによると、平成23事務年度末（2012年6月30日）における日本の法人数は、2,977千社であり、この約1%が調査部所管法人と言われています。

平成23事務年度（2011年7月～2012年6月）における調査部所管法人に対する調査件数は、3,357件であり、調査割合は、およそ11.2%（3,357社÷29,770社）と推定されます。

また、調査部所管法人も含めた平成23事務年度における法人税調査件数は、129千件であり、調査割合は4.3%（129千社÷2,977千社）となっています。

税務調査の周期については、およそ3年と言われていますが、ケース・バイ・ケースであり、調査の必要度に応じて実施されているものと推察されます。

(参考)

【法人数の状況・法人税の申告状況】

| (平成23事務年度) | |
|------------|-----------|
| 法人数 | 2,977千件 |
| 申告件数 | 2,763千件 |
| 申告割合 | 89.6% |
| 黒字申告割合 | 25.9% |
| 申告所得金額 | 372,883億円 |
| 申告欠損金額 | 217,343億円 |
| 税額 | 95,352億円 |

※ 法人数は、平成24年6月末現在の計数

【平成23事務年度における法人税・法人消費税の調査事績《調査課所管法人》】

| 法人税の実地調査の状況 | | | | | | |
|-----------------|-------------------------|-------|--------|-------|---------|------|
| 事務年度等 | | | 22 | | 23 | |
| 項目 | 件数等 | 前年対比 | 件数等 | 前年対 | | |
| 実地調査件数 | 1 件 | 3,447 | 90.5 | 3,357 | 97.4 | |
| 更正・決定等の件数 | 2 件 | 3,060 | 92.4 | 2,776 | 90.7 | |
| 同上のうち不正計算のあった件数 | 3 件 | 831 | 110.9 | 656 | 78.9 | |
| 申告漏れ所得金額 | 4 億円 | 5,511 | 42.0 | 5,223 | 94.8 | |
| 同上のうち不正脱漏所得 | 5 億円 | 533 | 113.3 | 323 | 60.7 | |
| 調査による追徴税額 | 6 億円 | 1,110 | 49.8 | 941 | 84.8 | |
| 同上のうち加算税額 | 7 億円 | 129 | 65.6 | 107 | 82.8 | |
| 分析 | 不正発見割合(3/1) | 8 % | 24.1 | 4.4 | 19.5 | ▲4.6 |
| | 調査1件当たりの申告漏れ所得金額(4/1) | 9 千円 | 159,87 | 46.4 | 155,585 | 97.3 |
| | 不正申告1件当たりの不正脱漏所得金額(5/3) | 10 千円 | 64,096 | 102.1 | 49,273 | 76.9 |

【平成23事務年度における法人税・法人消費税の調査事績】

| 法人税の実地調査の状況 | | | | | | |
|-----------------|-------------------------|-------|--------|------|--------|-------|
| 事務年度等 | | | 22 | | 23 | |
| 項目 | | | 件数等 | 前年対比 | 件数等 | 前年対 |
| 実地調査件数 | 1 | 千件 | 125 | 89.7 | 129 | 103.1 |
| 更正・決定等の件数 | 2 | 千件 | 90 | 90.0 | 92 | 101.8 |
| 同上のうち不正計算のあった件数 | 3 | 千件 | 26 | 87.9 | 25 | 98.0 |
| 申告漏れ所得金額 | 4 | 億円 | 12,557 | 61.3 | 11,749 | 93.6 |
| 同上のうち不正脱漏所 | 5 | 億円 | 3,475 | 85.9 | 3,052 | 87.8 |
| 調査による追徴税額 | 6 | 億円 | 2,520 | 66.3 | 2,175 | 86.3 |
| 同上のうち加算税額 | 7 | 億円 | 401 | 79.7 | 336 | 83.8 |
| 分析 | 不正発見割合(3/1) | 8 % | 20.6 | ▲0.4 | 19.6 | ▲1.0 |
| | 調査1件当たりの申告漏れ所得金額(4/1) | 9 千円 | 10,071 | 68.3 | 9,139 | 90.7 |
| | 不正申告1件当たりの不正脱漏所得金額(5/3) | 10 千円 | 13,520 | 97.6 | 12,120 | 89.6 |

(質問 4)

租税教育は、2003年度に作成された租税教育マニュアルにより、小学校から大学に至るまで段階別に教本を作つて、学校でも租税教育を受けるようにしており、近畿税理士会でも2000年度からこれに対処していますが、特に今年は租税教育推進部を設置し、現在75の支部で積極的に租税教室を運営しています。近畿税理士会の目指す租税教育計画について、もう少し詳細に説明してください。

(回答 4)

「近畿税理士会の租税教育計画」の取組みについては、記載してある以上のご説明が難しいため、日本税理士会連合会としての取組みについてお答えいたします。

日本税理士会連合会では、平成23年度税制改正大綱において、租税教育の充実の必要性が明記されたことを受けて、租税教育推進部が設置され、積極的に租税教育を実施していくべく、以下の取組みを行っています。

1. 租税教育実施要領の策定
2. 教材、租税教育講義用資料の作成
3. 租税教育担当者会議の実施
4. 教員養成大学や学部における寄附講座の実施
5. 平成30年を目指して新科目「公共」の学習指導要領に「申告
納税制度」等の記載を入れてもらうための国會議員等に対する運動

(2)日本側から韓国側へ質問

(質問1)

修正申告の要件に関して、日本においては、税額が過大であるという減額の修正申告は認められず、その場合は更正の請求の手続に拵りますが、韓国においては税額が過小であるときのみではなく、当初申告内容が不完全である場合も要件になっているようです。この場合、結果的に税額が減少する修正申告もあるのでしょうか？

また、修正申告の要件の中に、国庫補助金等を益金及び損金に同時に算入していない時とありますが、これは日本における国庫補助金等の圧縮記帳（補助金で資産等を取得した場合に、補助金の額を益金計上すると同時に固定資産圧縮損を計上）のような処理のことでしょうか？

(回答1)

韓国における修正申告は、すでに申告した課税標準および税額が過小な場合、またはすでに申告した内容が不完全な場合に納税義務者がこれを訂正する申告をいいます。したがって税額の変動がなかったとしても、申告内容が不完全な場合においては修正申告の対象になります。反対にすでに申告した課税標準および税額が過大な場合には、これを訂正して決定するよう促す納税義務者の請求制度である更正請求があります。

よって韓国でも日本と同様に、減額修正申告制度ではなく、更正請求制度があります。

国庫補助金と関連した修正申告については韓国も日本と同じで、国庫補助金を受領した時点で益金算入すると同時に該当資産に対し引当金で損金算入する処理は日本と同様です。

(参考)

資産（機械装置等）取得に使った国庫補助金の会計処理は以下の通りです。

企業会計上、償還する義務がない国庫補助金を受ける場合には、関連資産取得前までは、受けた資産または受けた資産を一時的に運用するために取得する他の資産の差引勘定で会計処理し、関連資産を取得する時点で関連資産の取得原価から差引する形式で表示し、その資産の耐用年数にかけて減価償却費と相殺して、当該資産を処分する場合にはその残額を処分損益に反映するようにしています（一般会計17.5）。これを要約すれば以下の表の通りです。

償還義務のない国庫補助金等の会計処理および税務調整

| 区分 | 会計処理 | 税務調整 |
|----------|---|--|
| 国庫補助金受領時 | 借) 現金、現金性資産・・貸) 国庫補助金・・ (現金差引勘定) | ・国庫補助金 (現金差引勘定) :益金算入 (留保) 注① |
| 資産取得時 | 借) 機械装置・・貸) 現金、現金性資産・・ 国庫補助金・・ 国庫補助金・・ (現金差引勘定) (資産差引勘定) | ・国庫補助金 (現金差引勘定) :損金算入 (△留保) ・国庫補助金 (資産差引勘定) :益金算入 (留保) ・一時償却引当金相当額 :損金算入 (△留保) 注② |
| 減価償却費計上時 | 借) 減価償却費・・貸) 減価償却累計額・・ 国庫補助金・・ 減価償却費・・ (資産差引勘定) | ・一時償却引当金のうち、減価 償却費相当額:益金算入 (留 保) ・国庫補助金 (資産差引勘定) :損金算入 (△留保) |
| 譲渡時 | 借) 現金、現金性資産・・貸) 機械装置・・ 減価償却累計額・・ 固定資産処分利益・・ 国庫補助金・・ (資産差引勘定) | ・一時償却引当金 残額 :益金算入 (留保) ・国庫補助金 (資産差引勘定) :損金算入 (△留保) 注③ |

(注)

- ① 国庫補助金 (現金差引勘定) は益金に該当し、当期純利益に反映されなかつたので益金算入 (留保) とする。
- ② 国庫補助金 (現金差引勘定) は、損金算入 (△留保) とし、支給受けた時点の益金算入 (留保) を消滅させ、国庫補助金 (資産差引勘定) は益金算入 (留保) とする。
また、機械取得価額に相当する金額は、一時償却引当金 (または圧縮記帳引当金) を設定し損金に算入することができ、一時償却引当金相当額を損金算入 (△留保) することができる。
- ③ 機械処分に関連する全ての勘定が消滅したので、一時償却引当金のうち、減価償却累計額を控除した残額を益金算入 (留保) とし、同時に国庫補助金 (資産差引勘定) 残額を損金算入 (△留保) することで終結する。

(質問2)

資料の国税基本法上の加算税の種類に、源泉徴収納付等の不誠実加算税があります。この不誠実加算税は、どのような場合に課せられますか。また、税額基準加算税率が3%から10%になっていますが、この幅で税率はどのようにして決まるのでしょうか。

(回答2)

源泉徴収納付等の不誠実加算税は国税を源泉徴収し、納付する義務を負う者が徴収しなければならない税額を、税法に従い、納付期限まで納付しなかったり、過小納付した場合に適用される加算税です。

加算税適用金額は以下の金額を合わせた金額にします（納付しない税額または過小納付税額の100分の10に相当する金額を限度とする）。

- ① 納付しない税額または過小納付税額の100分の3に相当する金額
- ② 納付しない税額または過小納付税額×納付期限の翌日から自主納付日または納税告知日までの期間×日歩3銭(年10.95%)

(質問3)

法人実在説をとる日本の税制においては、適正な利益を付加しての取引について、これを否認することは、程度の差はあれ、むしろ税務訴訟の対象となりかねず、課税当局側も躊躇することが多くあります。

韓国において、株主相互間の贈与を擬制してまで利益の移転を阻止しようとするのは、儒教思想が色濃い韓国人情、伝統を考えるとむしろ奇異にさえ思えますが、この制度の背景について解説願います。

また、この特殊関係法人の把握は、具体的にはどのようにして行われるのでしょうか。

(回答3)

韓国社会では、苦労して貯めた財産を子供たちに譲ることを願う考えが強く、富の相続が当然の事のように見なされた時代がありました。米国において自然に根をおろした富の社会還元伝統で分かるように、資本主義社会で致命的弱点である階層間の両極化と葛藤解消のために必ず富の社会還元は、実践されなければなりません。

このように韓国富裕層が、税金を払わないで、経営権と富を移転する便法が

生まれていたので、類型別に贈与税を賦課する複雑な規定を置き、2003年には列挙された規定でなくとも、課税できる贈与税完全包括主義を導入しました。 しかしながら、韓国を代表する企業は、このような法の網を巧妙にすり抜け、持続的な便法贈与をしており、これを防ぐための方法として、特殊関係法人間の業務発注の課税制度が導入されました。

特殊関係法人は、受恵法人の支配株主と特殊関係にある法人をいいます。

業務発注をした法人は、受恵法人の発注元として、贈与者の位置にあるとみなされます。 受恵法人の支配株主と特殊関係にある法人は、支配株主が事実上、経営に影響力を行使している法人として、①企業集団に属する系列会社②本人等が共同出資したり、理事の過半数を占める非営利法人③企業集団系列会社の役員が理事長である非営利法人④本人等が出資総額の30%以上を出資している法人⑤特殊関係人が、出資総額の50%以上を出資している法人⑥特殊関係人が共同で出資設立したり、理事の過半数である非営利法人が該当します。