

特定納税管理人制度の概要

令和4年1月

国 税 庁

令和3年税制改正により、従来の「納税管理人」制度に加えて、新たに「特定納税管理人」制度が創設され、納税者から自発的に納税管理人の届出がない場合において、税務当局が納税者に対して納税管理人の指定及び届出を要請しても届出がないなど、一定の要件を満たすときには、納税地を所轄する税務署長等が国内に住所又は居所を有する一定の者（国内便宜者）を納税管理人（「特定納税管理人」と言います。）に指定することが可能とされました。

なお、この特定納税管理人に係る規定は、令和4年1月1日から施行されることとなっています。

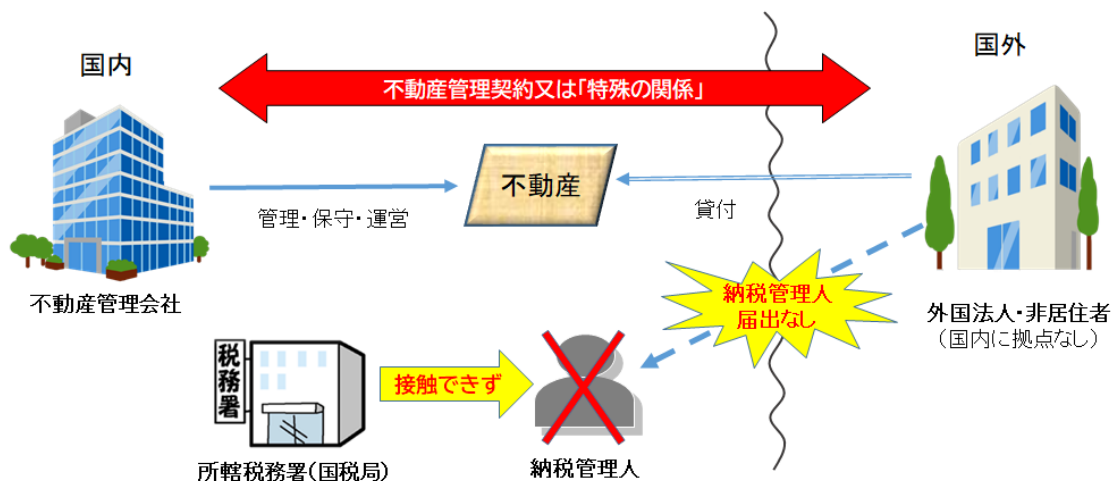
このパンフレットでは、令和4年1月現在の法令に基づいて、「特定納税管理人」制度に関する改正の概要を紹介しています。

1. 「特定納税管理人」制度の創設の背景等

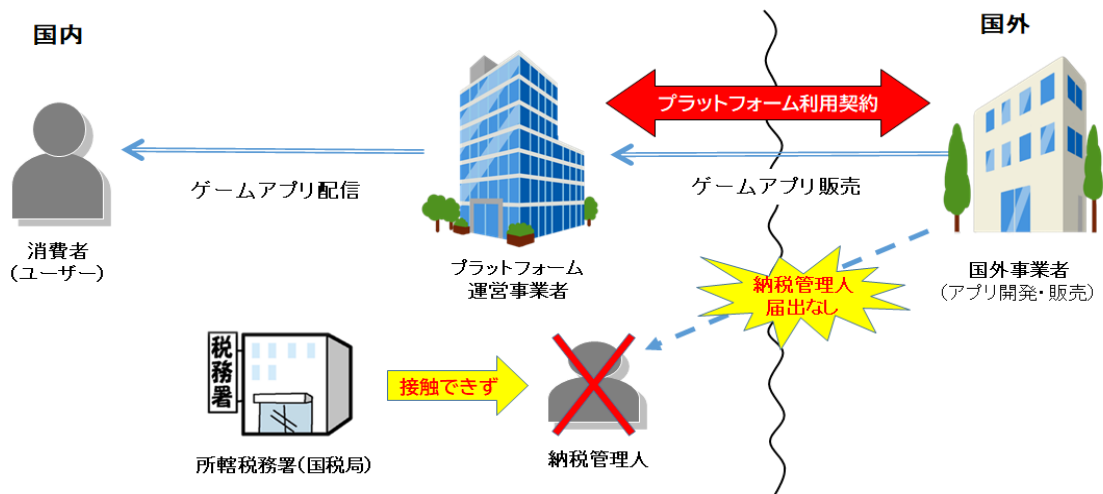
近年、非居住者又は外国法人による国内不動産の売買等や外国法人の国内サポート会社を通じた取引、インターネットを介したデジタルコンテンツ（オンラインゲーム、音楽等）に係る取引など、国境を越えた経済活動が活発化しており、これにより、国内に拠点を有しない非居住者又は外国法人において課税関係が発生する場面が増えてきています。

これらの納税者に対する税務調査については、国内に所在する納税管理人を通じた接触等により対応をしてきたところですが、しかし、調査通知や照会文書の発送等、税務当局側から接触の必要性があるにもかかわらず、これらの納税者が納税管理人の選任義務を履行しない場合には、納税管理人の選任について税務当局側に法令上取り得る措置がないため、このような納税者に対する税務調査が困難な場合があるという課題がありました。

〔不動産貸付の事例〕



〔国外事業者によるデジタルコンテンツの配信〕

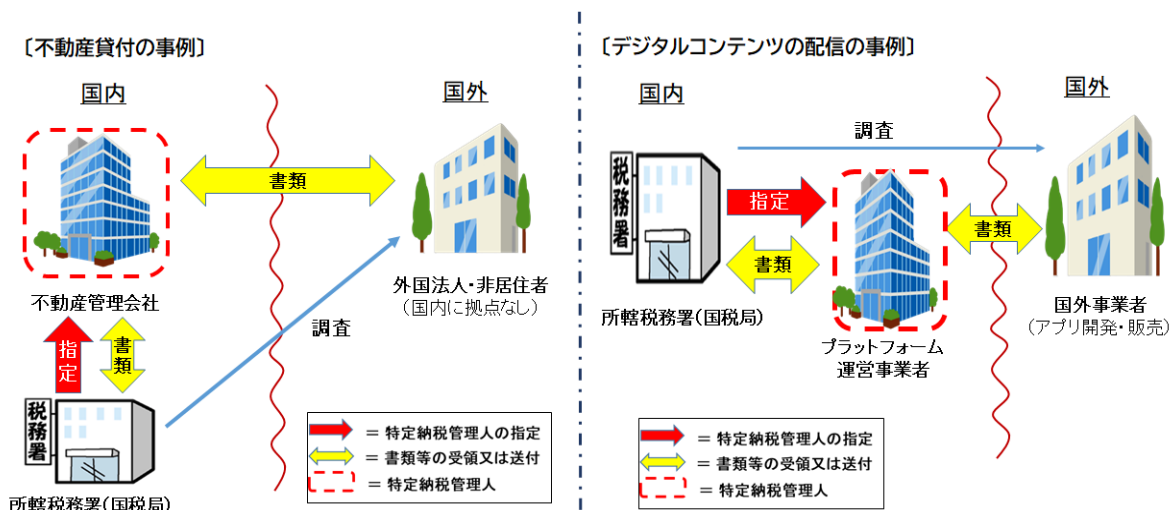


今回の改正においては、こうした課題に対応し、適正・公平な課税を実現するため、一定の要件の下、所轄税務署長等が、次の者を特定納税管理人として定めることができることとされました。

〔特定納税管理人の例〕

納税者の区分	所轄税務署長等が「特定納税管理人」として指定することができる者
外国法人	① 納税者たる外国法人と相当な関連がある者として、移転価格税制における「特殊の関係」がある者 ② 納税者たる外国法人等の役員及びその役員と生計同一の親族
非居住者(個人)	③ 納税者たる非居住者である個人の国内居住親族 (成人・生計同一)
共通	④ 納税者たる外国法人・非居住者との契約により、その課税の起因となった資産、事業、取引に対して密接な関係を有する者 (不動産譲渡の場合の不動産管理会社、非居住者である個人と共同で事業を営んでいる者、など) ⑤ 納税者たる外国法人等の販売するデジタルコンテンツに係る継続的な取引仲介者 (プラットフォーム運営事業者など)

上記の事例では、国内に所在する不動産管理会社やプラットフォーム運営事業者が特定納税管理人の対象に含まれます。



2. 「特定納税管理人」制度の内容等

次に、「特定納税管理人」制度の具体的な内容等について説明します。

(1) 納税者に対する納税管理人の届出をすべきことの求め

納税管理人を選任すべき納税者が納税管理人の届出をしなかったときは、所轄税務署長等は、その納税者に対し、国税に関する事項のうち納税管理人に処理させる必要があると認められるもの（以下「**特定事項**」といいます。）を明示して、**60日を超えない範囲内**においてその準備に通常要する日数を勘案して指定する日（以下「**指定日**」といいます。）までに、納税管理人の届出をすべきことを書面で求めることができることとされました（国税通則法（以下「**通法**」といいます。）117③）。

《用語の意義》

用語	意義
所轄税務署長等	納税者に係る国税の納税地を所轄する国税局長又は税務署長をいいます。
特定事項	次に掲げる事項その他これに類する事項をいいます（国税通則法施行規則（以下「 通規 」といいます。）12の2）。 ① 国税に関する調査において国税局長若しくは税務署長又は国税局若しくは税務署の当該職員（以下「 国税局長等 」といいます。）が納税者に対して発する書類を受領し、及びその納税者に対してその書類を送付すること。 ② 国税に関する調査において納税者が国税局長等に対して提出する書類を受領し、及びその国税局長等に対してその書類を提出すること。

(2) 国内便宜者に対する納税者の納税管理人となることの求め

納税管理人を選任すべき納税者が納税管理人の届出をしなかったときは、所轄税務署長等は、国内に住所又は居所（事務所及び事業所を含みます。）を有する者で特定事項の処理につき便宜を有するもの（以下「**国内便宜者**」といいます。）に対し、その納税者の納税管理人となることを書面で求めることができることとされました（通法 117④）。

この場合において、その求めに応じた国内便宜者をその納税者が納税管理人として選任するときは、その納税者は、通常の納税管理人の選任・届出の規定（通法 117①、②）の手続によりその納税管理人に係る国税の納税地を所轄する税務署長に納税管理人の届出をすることとなります（通法 117②）。

(3) 税務当局による特定納税管理人の指定

所轄税務署長等は、上記(1)の納税者（以下「**特定納税者**」といいます。）が指定日までに納税管理人の届出をしなかったときは、上記(2)により納税管理人となることを求めた国内便宜者のうち次に掲げる場合の区分に応じそれぞれ次に定める者を、特定事項を処理させる納税管理人（以下「**特定納税管理人**」といいます。）として指定することができることとされました（通法 117⑤）。この場合において、所轄税務署長等は、特定納税管理人及び特定納税者に対し、書面により特定納税管理人を指定した旨を通知することとされています（通法 117⑦）。

① その特定納税者が個人である場合

イ その特定納税者と生計を一にする配偶者その他の親族で成年に達した者

- ロ その特定納税者に係る国税の課税標準等又は税額等の計算の基礎となるべき事実についてその特定納税者との間の契約により密接な関係を有する者（下表参照）
 - ハ 電子情報処理組織を使用して行われる取引その他の取引をその特定納税者が継続的に又は反復して行う場（プラットフォーム等）を提供する事業者（下表参照）
- ② その特定納税者が法人である場合
- イ その特定納税者との間に特殊の関係のある法人
 - ロ その特定納税者の役員又はその役員と生計を一にする配偶者その他の親族で成年に達した者
 - ハ 上記①ロ又はハに掲げる者

《特定納税管理人の例示》

特定納税管理人の区分	特定納税管理人に該当する者の例示
特定納税者に係る国税の課税標準等又は税額等の計算の基礎となるべき事実についてその特定納税者との間の契約により密接な関係を有する者(上記①ロ)	<p>特定納税者との間のその課税の基因となった資産、事業又は取引についての契約により、その納税者と現在も密接な関係を有する者をいい、この「密接な関係を有する者」は、例えば、次に掲げる者などが該当することになると考えられます。</p> <ul style="list-style-type: none"> ・ 過去に課税の基因となった取引について契約関係にあり、現在も引き続き契約関係を有する者（例：特定納税者が所有する不動産を転貸する不動産管理会社） ・ 過去に課税の基因となった事業について契約関係にあり、現在も引き続き契約関係を有する者（例：特定納税者の事業の共同経営者等） ・ 過去に課税の基因となった取引や事業について契約関係にあり、現在はその契約関係にはないが、現在も納税者と密に連絡を取り合う関係にある者（例：特定納税者と定期的に連絡を取り合っている不動産売買仲介業者等）
電子情報処理組織を使用して行われる取引その他の取引をその特定納税者が継続的に又は反復して行う場(プラットフォーム等)を提供する事業者(上記①ハ)	<p>典型例としては、いわゆるプラットフォーム運営事業者が想定されますが、特定納税管理人として指定することができるプラットフォーム運営事業者は「特定納税者が行う取引の場を継続的に又は反復して提供する事業者」である必要があるため、例えば、特定納税者の単発の取引仲介を行っただけの関わりの薄いプラットフォーム運営事業者は含まれないこととなります。</p>
特定納税者との間に特殊の関係のある法人(上記②イ)	<p>特定納税者との間に特殊の関係のある法人は、移転価格税制における「特殊の関係」と同一になります。具体的には、「5.用語の説明」をご参照ください。</p>

(4) 税務当局による特定納税管理人の指定の解除

所轄税務署長等は、上記(3)により特定納税管理人を指定した場合において、特定納税管理人に特定事項を処理させる必要がなくなったときは、その特定納税管理人の指定を解除することとされました（通法117⑥）。この場合において、所轄税務署長等は、特定納税管理人であった者及び特定納税者に対し、書面により特定納税管理人の指定を解除した旨を通知することとされています（通法117⑦）。

《特定納税管理人の指定を解除するケースの例》

特定納税管理人の指定を解除するときの例示
① 税務調査が終了したこと等により税務当局から特定納税者に対し接触の必要性がなくなった場合
② 特定納税者から通常の納税管理人の選任・届出の規定（通法117①、②）の手続により納税管理人の届出がされた場合

3. その他の留意事項

(1) 特定納税管理人の義務について

特定納税管理人が処理すべき事項（特定事項）は、税務当局が納税者に対して発する書類の受領及び受領した書類の納税者への送付、納税者が税務当局に対して提出する書類の受領及び受領した書類の税務当局への送付その他これに類する事項とされていますので、特定納税管理人が納税者に代わって納税申告書の提出や納税に係る義務を負うものではありません。

(2) 特定納税管理人の指定に係る不服申立について

税務当局による特定納税管理人の指定は、「国税に関する法律に基づく処分」に該当し、特定納税者又は特定納税管理人においてその指定に不服がある場合には、①その所轄税務署長等に対する再調査の請求又は②国税不服審判所長に対する審査請求といった不服申立てをすることができます（通法 75①）。また、これらの不服申立てを経た後、行政事件訴訟法等の定めるところにより訴訟を行うことができるとされています（通法 114、115①）。

4. 適用関係について

「特定納税管理人」制度は令和 3 年度税制改正により創設されました。この規定は、令和 4 年 1 月 1 日から施行され、同日以後に行う納税者に対する納税管理人の届出をすべきことの求め若しくは国内便宜者に対する納税者の納税管理人となることの求め又はこれらの求めに係る税務当局による特定納税管理人の指定について適用されることとなります。

5. 用語の説明

- ◎ 「**納税管理人**」・・・納税者が納税申告書の提出その他国税に関する事項を処理する必要があるときに、これらの事項を処理させるため、国内に住所又は居所（事務所及び事業所を含みます。）を有する者でこれらの事項の処理につき便宜を有するもののうちから選任する者（通法 117①、②）
- ◎ 「**特定納税管理人**」・・・納税管理人を選任すべき納税者が納税管理人の届出をしなかった場合において、所轄税務署長等が、国内便宜者の中から、納税管理人（納税者自ら指定する納税管理人と区別して「特定納税管理人」と定義されています。）として書面により指定する者（通法 117⑤）
- ◎ 「**特定事項**」・・・特定納税管理人が処理する次に掲げる事項その他これに類する事項をいいます（通規 12 の 2 ）。
 - ① 国税に関する調査において国税局長若しくは税務署長又は国税局若しくは税務署の当該職員（以下「国税局長等」といいます。）が納税者に対して発する書類を受領し、及びその納税者に対してその書類を送付すること
 - ② 国税に関する調査において納税者が国税局長等に対して提出する書類を受領し、及びそ

の国税局長等に対してその書類を提出すること

※ 「その他これに類する事項」には、国税徴収法に基づく滞納処分等に関する書類の受領、送付又は提出などが含まれます。

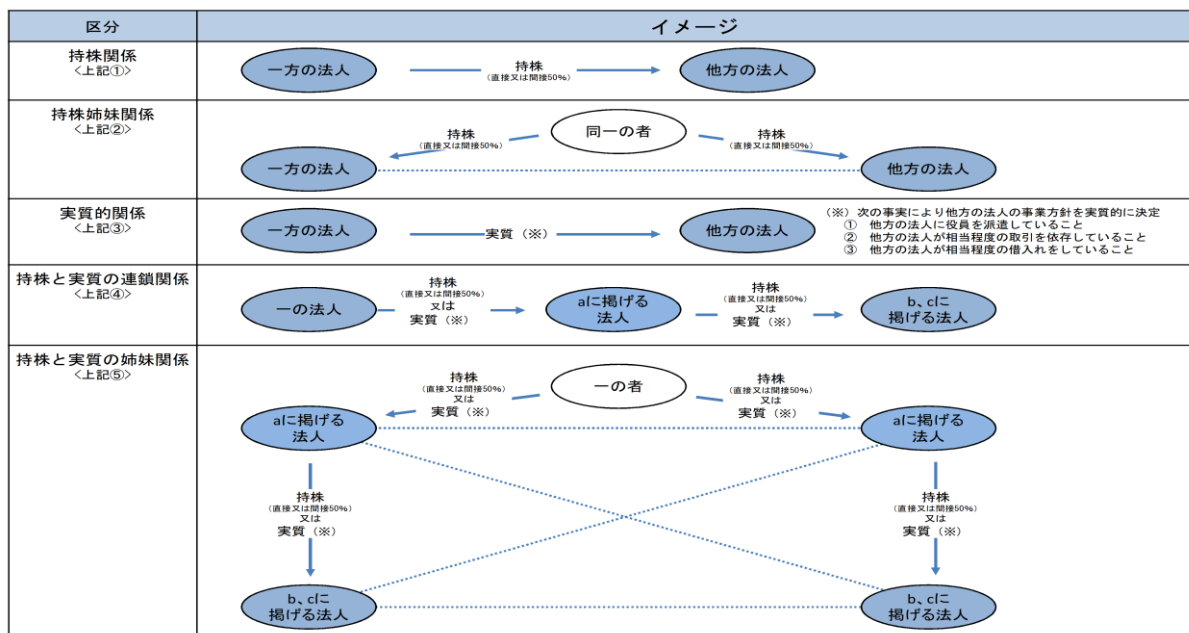
- ◎ 「**特殊の関係**」・・・移転価格税制（租税特別措置法 66 の 4 ）における「特殊の関係」と同様であり、具体的には、次に掲げる関係をいいます（国税通則法施行令（以下「通令」といいます。） 39 の 2 ①）。
- ① 二の法人のいずれか一方の法人が他方の法人の発行済株式等（発行済みの株式（投資法人については、発行済みの投資口）又は出資をいい、他方の法人が有する自己の株式（投資口を含みます。以下同じです。）又は出資を除きます。以下同じです。）の総数又は総額の 50%以上の株式の数又は出資の金額を直接又は間接に保有する関係（参考図表 I の「持株関係」を参照）
- ② 二の法人が同一の者（その者が個人である場合には、その個人及びこれと法人税法第 2 条第 10 号に規定する政令で定める特殊の関係のある個人。以下同じです。）によってそれぞれその発行済株式等の総数又は総額の 50%以上の株式の数又は出資の金額を直接又は間接に保有される場合における二の法人の関係（参考図表 I の「持株姉妹関係」を参照）
- ③ 次に掲げる事実その他これに類する事実（以下「特定事実」といいます。）が存在することにより二の法人のいずれか一方の法人が他方の法人の事業の方針の全部又は一部につき実質的に決定できる関係（参考図表 I の「実質的關係」を参照）
- a 他方の法人の役員 2 分の 1 以上又は代表権を有する役員が、一方の法人の役員若しくは使用人を兼務している者又は一方の法人の役員若しくは使用人であった者であること
- b 他方の法人がその事業活動の相当部分を一方の法人との取引に依存して行っていること
- c 他方の法人がその事業活動に必要とされる資金の相当部分を一方の法人からの借入れにより、又は一方の法人の保証を受けて調達していること
- ④ 一の法人と次のいずれかの法人との関係（参考図表 I 「持株と実質の連鎖関係」参照）
- a 一の法人が、その発行済株式等の総数又は総額の 50%以上の株式の数若しくは出資の金額を直接若しくは間接に保有し、又は特定事実が存在することによりその事業の方針の全部若しくは一部につき実質的に決定できる関係にある法人
- b 上記 a 又は下記 c に掲げる法人が、その発行済株式等の総数又は総額の 50%以上の株式の数若しくは出資の金額を直接若しくは間接に保有し、又は特定事実が存在することによりその事業の方針の全部若しくは一部につき実質的に決定できる関係にある法人
- c 上記 b に掲げる法人が、その発行済株式等の総数又は総額の 50%以上の株式の数若しくは出資の金額を直接若しくは間接に保有し、又は特定事実が存在することによりその事業の方針の全部若しくは一部につき実質的に決定できる関係にある法人
- ⑤ 二の法人がそれぞれ次のいずれかの法人に該当する場合における二の法人の関係（下記 a の一の者が同一の者である場合に限りません。）（参考図表 I 「持株と実質の姉妹関係」参照）
- a 一の者が、その発行済株式等の総数又は総額の 50%以上の株式の数若しくは出資の

金額を直接若しくは間接に保有し、又は特定事実が存在することによりその事業の方針の全部若しくは一部につき実質的に決定できる関係にある法人

b 上記 a 又は下記 c に掲げる法人が、その発行済株式等の総数又は総額の 50%以上の株式の数若しくは出資の金額を直接若しくは間接に保有し、又は特定事実が存在することによりその事業の方針の全部若しくは一部につき実質的に決定できる関係にある法人

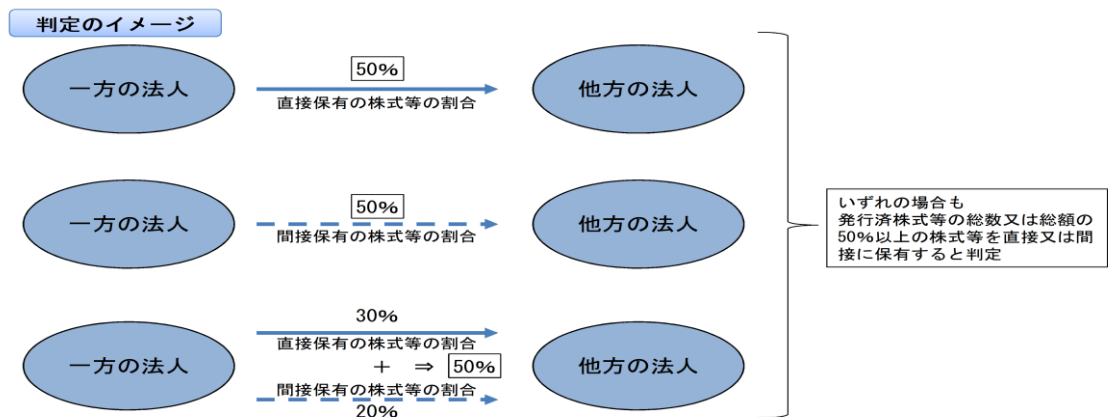
c 上記 b に掲げる法人が、その発行済株式等の総数又は総額の 50%以上の株式の数若しくは出資の金額を直接若しくは間接に保有し、又は特定事実が存在することによりその事業の方針の全部若しくは一部につき実質的に決定できる関係にある法人

【参考図表 I】



⑥ 上記①における「一方の法人が他方の法人の発行済株式等の総数又は総額の 50%以上の株式の数又は出資の金額を直接又は間接に保有する」かどうかの判定は、一方の法人が有する他方の法人に係る「直接保有の株式等の保有割合」及び「間接保有の株式等の保有割合」を合計した割合により行うこととされています (通令 39 の 2 ②)。(参考図表 II 参照)

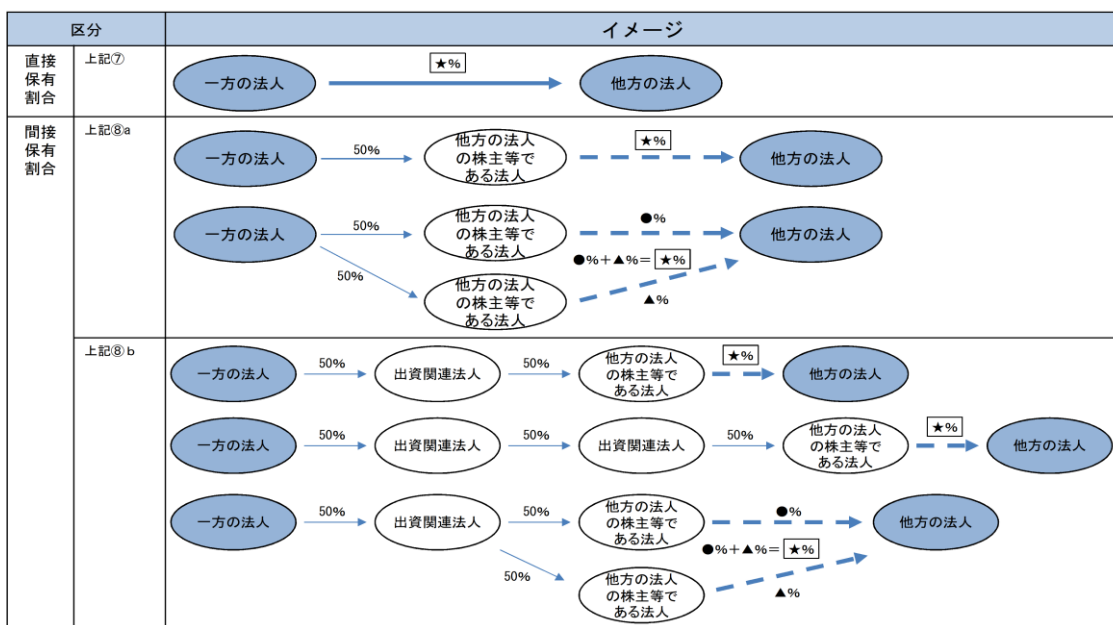
【参考図表 II】



(注) 「直接保有の株式等の割合」と「間接保有の株式等の割合」の詳細は、参考図表 III を参照。

- ⑦ 上記⑥の「直接保有の株式等の保有割合」とは、一方の法人の有する他方の法人の株式の数又は出資の金額が他方の法人の発行済株式等の総数又は総額のうち占める割合をいいます（通令39の2②）。（参考図表Ⅲ「直接保有割合」の区分を参照）
- ⑧ 上記⑥の「間接保有の株式等の保有割合」とは、発行済株式等の総数又は総額の50%以上の株式の数又は出資の金額の保有により、一方の法人から他方の法人の株主等である法人まで連なっている場合における他方の法人の株主等である法人が有する他方の法人の発行済株式等の総数又は総額のうち占める割合をいいます。具体的には、次に掲げる場合の区分に応じそれぞれ次に定める割合（次に掲げる場合のいずれにも該当する場合には、それぞれ次に定める割合の合計割合）をいいます（通令39の2③）。（参考図表Ⅲ「間接保有割合」の区分を参照）
- a 他方の法人の株主等である法人の発行済株式等の総数又は総額の50%以上の株式の数又は出資の金額が一方の法人により所有されている場合（親・孫関係）…… 他方の法人の株主等である法人が有する他方の法人の株式の数又は出資の金額が他方の法人の発行済株式等の総数又は総額のうち占める割合（他方の法人の株主等である法人が二以上ある場合には、二以上の他方の法人の株主等である法人につきそれぞれ計算した割合の合計割合）
- b 他方の法人の株主等である法人と一方の法人との間にこれらの者と発行済株式等の総数又は総額の50%以上の株式の数又は出資の金額の保有により連なっている関係にある一又は二以上の法人（出資関連法人）が介在している場合（多段階支配関係）…… 他方の法人の株主等である法人が有する他方の法人の株式の数又は出資の金額が他方の法人の発行済株式等の総数又は総額のうち占める割合（他方の法人の株主等である法人が二以上ある場合には、二以上の他方の法人の株主等である法人につきそれぞれ計算した割合の合計割合）

【参考図表Ⅲ】



★% = 「直接保有の株式等の割合」又は「間接保有の株式等の割合」

(注) ★%の合計が50%以上の場合には、「一方の法人」と「他方の法人」との間に特殊の関係があると判定（通令39の2①一、②）。