国税通則法

（基　礎　編）

令和７年度版

税務大学校

学習上の留意事項

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るから、各個別税法と一体として、これを十分に理解しておくことが必要である。

2　この講本は、１章から10章までは国税犯則調査手続以外の事項、11章は国税犯則調査手続に関する事項で構成されているが、理解を容易にするため、国税通則法の条文の順序及び章節の名称にこだわらず、関連ある項目をまとめて記述してある。また、各章はそれぞれ節に分かれているが、その構成は、原則として次のようになっている。

⑴　**学習のポイント**

その章又は節で学習する内容のポイントを掲げている（11章を除く。）。

⑵　**本　　文**

税務職員として基本的に理解しておいてもらいたい事項については、大きな活字で記述している。中でも特に重要な語句や専門用語などについては、**ゴシック**で示している。

⑶　**注　　書**

本文を理解するために必要な事項等について記述している。

⑷　**参　　考**

本文を理解するために知っておいた方がよいと思われる事項について記述している。

⑸　**設　　例**

学習内容の理解を確実にするために設例を設けている。

⑹　**索　　引**

専門用語、重点事項などぜひ覚えておいてほしい項目について、巻末に索引を設けている。

3　この講本には、過去の税制改正のうち令和７年１月１日現在未施行のものについて、その概要を補遺として記述しているほか、必要に応じて本文においても記述している。

4　平成31年５月以降の元号の表示については、法律上の文言にかかわらず、「令和」で記述している。

凡　　例

１　この講本は、令和７年１月１日現在の法令及び通達に基づき作成している。

２　本文中の法令の略語例は、次による。

通則法　　＝国税通則法（昭和37年４月２日法律第66号）
通則法施行令＝国税通則法施行令（昭和37年４月２日政令第135号）
通則法規則　＝国税通則法施行規則（昭和37年４月２日大蔵省令第28号）
徴収法　　＝国税徴収法（昭和34年４月20日法律第147号）
行訴法　　＝行政事件訴訟法（昭和37年５月16日法律第139号）
行審法　　＝行政不服審査法（昭和37年９月15日法律第160号）
行手法　　＝行政手続法（平成５年11月12日法律第88号）
災害減免法　＝災害被害者に対する租税の減免、徴収猶予等に関する法律
　　（昭和22年12月13日法律第175号）
措置法　　＝租税特別措置法（昭和32年３月31日法律第26号）
旧国犯法　　＝旧国税犯則取締法(明治33年3月23日法律第67号)
　　（平成29年３月31日法律第４号により廃止）
憲法　　＝日本国憲法（昭和21年11月３日）
刑法　　＝刑法（明治40年４月24日法律第45号）
刑訴法　　＝刑事訴訟法（昭和23年７月10法律第131号）
刑訴規則　　＝刑事訴訟規則（昭和23年12月１日号外最高裁判所規則第三十二号）

３　括弧内及び参考法令欄の法令の略語例は、次による。

通則法　　＝国税通則法（昭和37年４月２日法律第66号）
通則令　　＝国税通則法施行令（昭和37年４月２日政令第135号）
通則規　　＝国税通則法施行規則（昭和37年４月２日大蔵省令第28号）
徴法　　＝国税徴収法（昭和34年４月20日法律第147号）
徴令　　＝国税徴収法施行令（昭和34年10月31日政令329号）
所法　　＝所得税法（昭和40年３月31日法律第33号）
所令　　＝所得税法施行令（昭和40年３月31日政令第96号）
法法　　＝法人税法（昭和40年３月31日法律第34号）
法令　　＝法人税法施行令（昭和40年３月31日政令第97号）
相法　　＝相続税法（昭和25年３月31日法律第73号）
相令　　＝相続税法施行令（昭和25年３月31日政令第71号）
地価法　　＝地価税法（平成３年５月２日法律第69号）
自法　　＝自動車重量税法（昭和46年５月31日法律第89号）
自令　　＝自動車重量税法施行令（昭和46年８月28日政令第275号）

消法　　＝消費税法（昭和63年12月30日法律第108号）
登法　　＝登録免許税法（昭和42年６月12日法律第35号）
酒法　　＝酒税法（昭和28年２月28日法律第６号）
酒令　　＝酒税法施行令（昭和37年3月31日政令第97号）
揮法　　＝揮発油税法（昭和32年４月６日法律第55号）
地揮法　　＝地方揮発油税法（昭和30年７月30日法律第104号）
石法　　＝石油ガス税法（昭和40年12月29日法律第156号）
油法　　＝石油石炭税法（昭和53年４月18日法律第25号）
航法　　＝航空機燃料税法（昭和47年３月31日法律第７号）
旅法　　＝国際観光旅客税（平成30年４月18日法律第16号）
印法　　＝印紙税法（昭和42年５月31日法律第23号）
た法　　＝たばこ税法（昭和59年８月10日法律第72号）
た特法　　＝一般会計における債務の承継等に伴い必要な財源の確保に係る特別措置に関する法律（平成10年10月19日法律第137号）の第３章
た特令　　＝たばこ特別税に関する政令（平成10年10月28日政令第345号）
電法　　＝電源開発促進税法（昭和49年６月６日法律第79号）
措法　　＝租税特別措置法（昭和32年３月31日法律第26号）
旧措法　　＝所得税法等の一部を改正する法律（令和２年３月31日法律第８号）による改正前の租税特別措置法
旧犯法　　＝旧国税犯則取締法(明治33年3月23日法律第67号)
(平成29年３月31日法律第４号により廃止)
輸徴法　　＝輸入品に対する内国消費税の徴収等に関する法律(昭和30年６月30日法律第37号)
電子法　　＝電子計算機を使用して作成する国税関係帳簿書類の保存方法等の特例に関する法律（平成10年３月31日法律第25号）
地法　　＝地方税法（昭和25年７月31日法律第226号）
減免法　　＝災害被害者に対する租税の減免、徴収猶予等に関する法律（昭和22年12月13日法律第175号）
憲法　　＝日本国憲法（昭和21年11月３日）
行審法　　＝行政不服審査法（昭和37年９月15日法律第160号）
行訴法　　＝行政事件訴訟法（昭和37年５月16日法律第139号）
行手法　　＝行政手続法（平成５年11月12日法律第88号）
会計法　　＝会計法（昭和22年３月31日法律第35号）
民法　　＝民法（明治29年４月27日法律第89号）
旧民法　　＝民法の一部を改正する法律（平成29年６月２日法律第44号）による改正前の民法
信法　　＝信託法（平成18年12月15日法律第108号）

民訴法　　＝民事訴訟法（平成８年６月26日法律第109号）
更法　　＝会社更生法（平成14年12月13日法律第154号）
刑法　　＝刑法（明治40年４月24日法律第45号）
刑訴法　　＝刑事訴訟法（昭和23年７月10日法律第131号）

４　基本通達等の略語は、次による。
通基通(徴)　＝国税通則法基本通達(徴収部関係)(昭和45年６月24日徴管２－43ほか)
徴基通　　＝国税徴収法基本通達（昭和41年８月22日徴徴４－13ほか）
不基通(国)　＝不服審査基本通達（国税庁関係）（昭和48年11月１日直審１－10ほか）
不基通（審）＝不服審査基本通達（国税不服審判所関係）（昭和48年11月１日国管（管）200）
所基通　　＝所得税基本通達（昭和45年７月１日直審（所）30）
手続通　　＝国税通則法第７章の２（国税の調査）等関係通達（平成24年９月12日課総５－９ほか）

５　条文の符号
１、２＝条を示す。
①、②＝項を示す。
一、二＝号を示す。
〈例〉
（通則法35②一＝国税通則法第35条第２項第１号
通基通(徴)10-1＝国税通則法基本通達(徴収部関係)第10条関係１）

目　　次

第１章　総　説 ･･････ 1
第１節　国税通則法の概要 ･･････ 1
１　国税通則法の目的 ･･････ 1
２　国税通則法の内容 ･･････ 1
３　国税通則法と他の税法等との関係 ･･････ 3
４　国税通則法と会計法等との関係 ･･････ 4
第２節　期間及び期限 ･･････ 6
１　期間 ･･････ 6
２　期限 ･･････ 9
３　災害等による期限の延長 ･･････ 9
第３節　書類の送達及び提出 ･･････ 11
１　書類の送達 ･･････ 11
２　送達の方法 ･･････ 11
３　公示送達 ･･････ 14
４　書類の提出 ･･････ 15
第４節　所轄庁及び納税地 ･･････ 18
１　所轄庁 ･･････ 18
２　納税地の異動等と所轄庁 ･･････ 18

第２章　国税の納付義務の確定 ･･････ 20
第１節　納税義務の成立 ･･････ 20
１　成立の意義 ･･････ 20
２　成立の時期 ･･････ 21
３　成立の効果 ･･････ 21
第２節　納付すべき税額の確定 ･･････ 22
１　確定の意義 ･･････ 22
２　確定の効果 ･･････ 22
３　確定の方式 ･･････ 22
４　自動確定の国税 ･･････ 22
５　確定金額などの端数処理 ･･････ 23
第３節　申告納税方式における確定 ･･････ 24
１　申告納税方式の国税 ･･････ 24

２　納税申告 …… 24
３　納税申告の性格 …… 25
４　申告期限内における申告内容の変更（訂正申告） …… 25
５　更正及び決定 …… 26
６　更正の請求 …… 27
７　確定後の税額変更の効力 …… 28
第４節　賦課課税方式における確定 …… 30
１　賦課課税方式の国税 …… 30
２　課税標準申告 …… 30
３　賦課決定 …… 30
４　加算税 …… 31
第５節　納付義務の承継 …… 43
１　承継の意義 …… 43
２　承継する国税 …… 43
３　承継の効果 …… 44
４　共同相続人の承継 …… 44
第６節　納税義務の消滅 …… 46
１　納付 …… 46
２　滞納処分による換価代金などの充当 …… 46
３　還付金などの充当 …… 46
４　免除 …… 46
５　減額更正など …… 46
６　徴収権の消滅時効の完成 …… 47
７　滞納処分の停止期間の経過 …… 47

第３章　国税の納付及び徴収 …… 48
第１節　国税の納付 …… 48
１　自主納付と納税の告知に基づく納付 …… 48
２　納期限 …… 48
３　確定方式別に見た国税の納付 …… 48
４　延滞税及び利子税 …… 52
５　納付の手続等 …… 59
第２節　国税の徴収 …… 66
１　徴収の意義 …… 66
２　納税の告知 …… 66
３　督促 …… 67

４　徴収の繰上 …… 67
第３節　納税証明制度 …… 69
１　納税証明制度の意義 …… 69
２　納税証明の要件 …… 69
３　納税証明の手続 …… 70

第４章　納税の緩和制度及び担保 …… 71
第１節　納税の緩和制度の概要 …… 71
１　納税の緩和制度の意義 …… 71
２　納税の緩和制度の種類 …… 71
３　納税の猶予と滞納処分手続上の緩和制度との相違 …… 73
第２節　納税の猶予 …… 75
１　納税の猶予の区分 …… 75
２　災害による納税の猶予 …… 75
３　一般的な納税の猶予 …… 77
４　納税の猶予の効果 …… 79
５　納税の猶予の許可・不許可 …… 81
６　納税の猶予の取消し・期間の短縮 …… 82
第３節　国税の担保 …… 87
１　担保を提供する場合 …… 87
２　担保の種類 …… 87
３　担保の提供手続 …… 88
４　担保の処分手続 …… 88
５　納付委託 …… 89

第５章　国税の還付及び還付加算金 …… 91
第１節　国税の還付 …… 91
１　還付金等の種類 …… 91
２　国税の還付 …… 92
３　還付金等の未納国税への充当 …… 92
第２節　還付加算金 …… 94
１　還付加算金の意義 …… 94
２　還付加算金の計算 …… 94
３　還付加算金などの端数処理 …… 96

第６章　更正・決定・賦課決定及び徴収などの期間制限 …… 97

第１節　期間制限の概要 ･･････ 97
１　期間制限の趣旨 ･･････ 97
２　期間制限の区分 ･･････ 97
第２節　賦課権の除斥期間 ･･････ 99
１　除斥期間の起算日 ･･････ 99
２　３年の除斥期間 ･･････ 99
３　５年の除斥期間 ･･････ 99
４　７年の除斥期間 ･･････ 99
５　10 年の除斥期間 ･･････ 100
６　除斥期間の特例 ･･････ 101
第３節　徴収権及び還付金等の還付請求権の消滅時効 ･･････ 102
１　徴収権の消滅時効 ･･････ 102
２　還付金等の還付請求権の消滅時効 ･･････ 105

第７章　国税の調査 ･･････ 106
第１節　税務職員の質問検査権 ･･････ 106
１　所得税、法人税、地方法人税及び消費税に関する調査 ･･････ 106
２　相続税及び贈与税に関する調査 ･･････ 107
３　酒税に関する調査 ･･････ 107
４　たばこ税等に関する調査 ･･････ 108
５　提出物件の留置き ･･････ 108
６　特定事業者等への報告の求め ･･････ 108
７　権限の解釈 ･･････ 109
第２節　税務調査の事前手続 ･･････ 110
１　税務調査の事前通知 ･･････ 110
２　調査の「開始日時」又は「開始場所」の変更の協議 ･･････ 110
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等 ･･････ 111
４　事前通知を要しない場合 ･･････ 111
第３節　税務調査の終了の際の手続 ･･････ 112
１　更正決定等をすべきと認められない旨の通知 ･･････ 112
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 ･･････ 112
３　納税義務者の同意がある場合の税務代理人への通知等 ･･････ 112
４　再調査 ･･････ 112
第４節　事業者等への協力要請及び身分証明書の携帯等 ･･････ 114
１　事業者等への協力要請 ･･････ 114
２　身分証明書の携帯等 ･･････ 114

３　金融機関等における預貯金者等情報の管理 ･････････････････････････････ 114
４　口座管理機関等における加入者情報の管理等 ･････････････････････････････ 114

第８章　行政手続法との関係 ･･･ 115
第１節　行政手続法の概要 ･･･ 115
１　行政手続法の意義 ･･･ 115
２　申請に対する処分 ･･･ 115
３　不利益処分 ･･･ 115
４　行政指導 ･･･ 116
５　処分等の求め ･･･ 116
６　届出 ･･･ 116
７　意見公募手続（パブリックコメント） ･････････････････････････････ 116
第２節　税務行政に対する行政手続法の適用関係 ･････････････････････････････ 117
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 ･････････････････････ 117
２　国税通則法の規定による適用関係 ･････････････････････････････････ 117
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（処分の理由付記） ･ 118

第９章　不服審査及び訴訟 ･･･ 119
第１節　行政争訟制度の概要 ･･･ 119
１　行政争訟の種類 ･･･ 119
２　行政争訟制度の必要性 ･･･ 119
第２節　不服審査 ･･･ 121
１　行審法と通則法 ･･･ 121
２　不服申立てができる処分 ･･･ 121
３　不服申立ての種類及び不服申立先 ･････････････････････････････････ 122
４　不服申立てができる者 ･･･ 123
５　不服申立期間 ･･･ 123
６　不服申立ての提起 ･･･ 123
７　不服申立ての審理手続 ･･･ 123
８　不服申立てと原処分の執行 ･････････････････････････････････････ 126
第３節　訴　　訟 ･･･ 127
１　行政訴訟の概要 ･･･ 127
２　不服申立ての前置 ･･･ 127

第 10 章　罰　則 ･･･ 129
１　脱税煽動等の罪 ･･･ 129

２　税務職員の守秘義務違反 …… 129
３　更正の請求書虚偽記載及び質問検査拒否妨害等の罪 …… 129
４　担当審判官に対する不答弁・虚偽答弁・検査忌避及び虚偽帳簿書類提示の罪 … 130
５　両罰規定等 …… 130

第 11 章　国税犯則調査手続 …… 131
第１節　犯則事件の調査及び処分（総説） …… 131
１　国税犯則調査手続の概要 …… 131
２　総　則 …… 136
３　犯則事件の調査の管轄 …… 140
第２節　犯則事件の調査 …… 143
１　概　要 …… 143
２　任意調査 …… 145
３　強制調査 …… 148
４　電磁的記録に係る証拠収集手続 …… 151
５　調査上のその他の手続 …… 154
６　調　書 …… 159
第３節　犯則事件の処理 …… 162
１　概　要 …… 162
２　間接国税に関する犯則事件の処理 …… 163
３　間接国税以外の国税に関する犯則事件の処理 …… 167
４　差押物件等の管理・処置 …… 168
５　犯則事件に関する刑事手続 …… 169

補　　遺 …… 171

索　　引 …… 173

第１章　総　説

第１節　国税通則法の概要

学習のポイント

１　通則法の目的は何か
２　通則法の主な内容はどのようなものか
３　通則法は他の税法等とどのような関係にあるか

１　国税通則法の目的

通則法は、国税についての基本的な事項及び共通的な事項を定め、税法の体系的な構成を整備し、かつ、国税に関する法律関係を明確にするとともに、税務行政の公正な運営を図り、もって国民の納税義務の適正かつ円滑な履行に資することを目的とする（通則法１）。

⑴　税法の体系的な構成の整備

税法は納税者の理解が容易に得られるようにすべきである。このため、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、統一的に通則法に規定して、税法全体の構成を体系的に整えることを目的としている。

⑵　国税の基本的な法律関係の明確化

納税者の国税を納める義務（納税義務）に関する法律関係は、納税者の利害に直接影響するものであるので、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ことを目的としている。

⑶　税務行政の公正な運営と納税関係の適正・円滑な履行

更正、決定等の期間制限、不服審査などを通則法に規定することにより、税務行政の公正な運営を図るための改善合理化と、これらを通じて最終的に納税関係の適正かつ円滑な履行を図ることを目的としている。

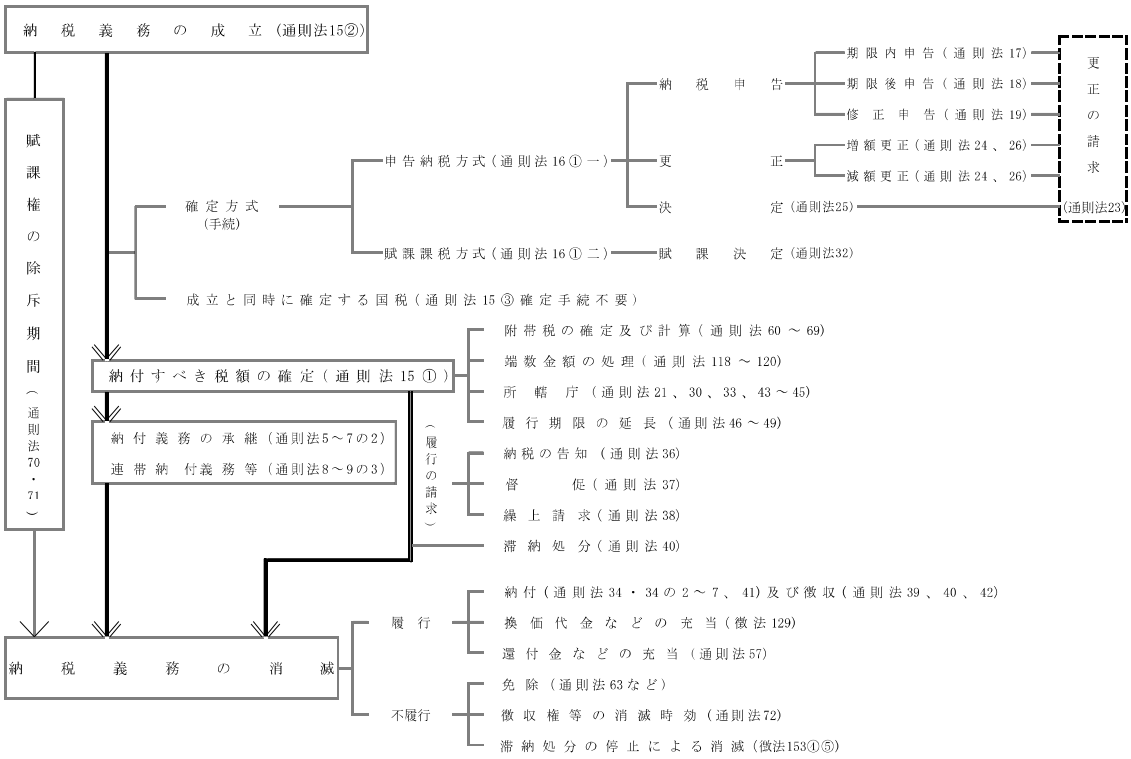
２　国税通則法の内容

通則法は、第１条から第160条までの規定により構成されている。その主な内容は次のとおりである。

⑴　通則法の目的（通則法１）、期間の計算（通則法10）、書類の送達（通則法12～14）、納付義務の承継（通則法５～７の２）、連帯納付義務（通則法８～９の２）、連帯納付責任（通則法９の３）に関する規定

⑵　納税義務の成立・納付すべき税額の確定の時期（通則法15）及び確定の方式（通則法16）に関する規定
⑶　確定した国税の納付の方法（通則法34、34の２ないし34の７、35、41）及び徴収手続（通則法36～40）に関する規定
⑷　納税の猶予及び担保（通則法46～55）に関する規定
⑸　納め過ぎた国税などの還付及び還付加算金（通則法56～59）に関する規定
⑹　本税に附帯して課される延滞税、利子税及び加算税（通則法60～69）に関する規定
⑺　更正、決定、徴収、還付などについての期間制限（通則法70～74）に関する規定
⑻　税務調査手続等（通則法74の2～74の13の４）に関する規定
⑼　行政手続法との関係（通則法74の14）に関する規定
⑽　不服審査及び訴訟（通則法75～116）に関する規定
⑾　納税管理人、端数処理、納税証明、書類の提出等（通則法117～125）に関する規定
⑿　罰則（通則法126～130）に関する規定
⒀　犯則事件の調査及び処分（通則法131～160）に関する規定

【参考】　国税債権の流れと国税通則法の規定



３　国税通則法と他の税法等との関係

通則法とその他の税法との規定の配分について見てみると、基本的には、納税義務者、課税標準、税率などの課税の実体に関しては各税法において規定し、各税に共通する期限後申告、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通則法において規定しているということができる。

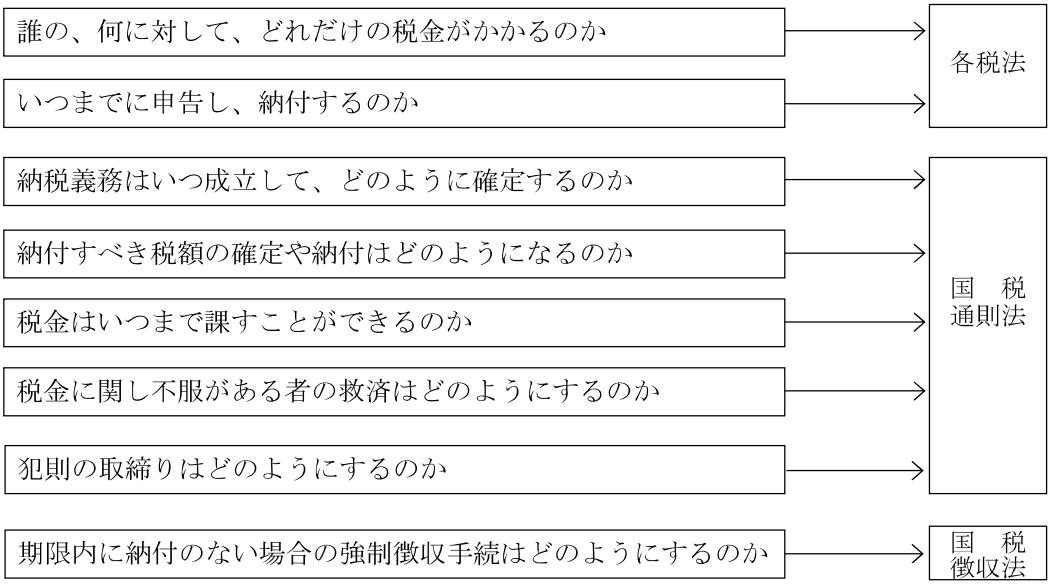
なお、各税に共通するものではあるが、滞納処分に関しては徴収法がある。

ただ、申告から税務争訟に至る手続規定及び納付義務の承継、送達などの共通規定の全てが通則法に規定されているわけではなく、これらのほかに各税固有の事情に基づく特別規定があり、各税法に定められている。

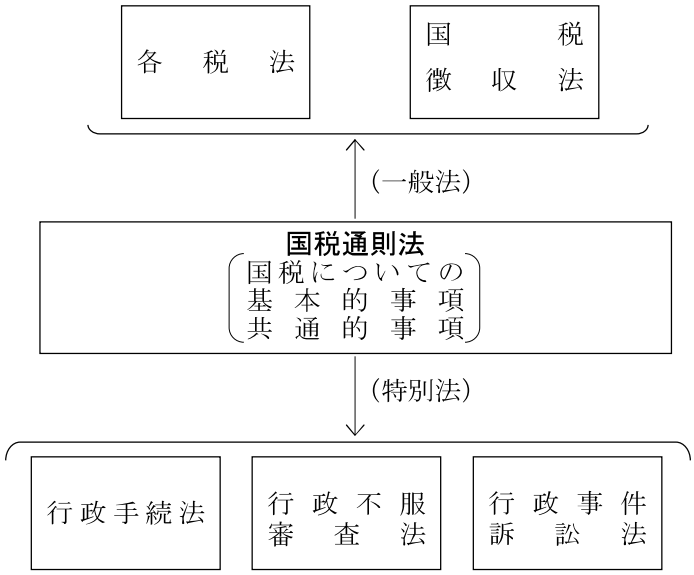
すなわち、所得税法その他の各税法が、各税固有の規定を持つのに対して、通則法は、各税法に通ずる一般法ということができる。

通則法は、その意味において**税法の一般法**という地位を占める。通則法第４条（他の国税に関する法律との関係）は、この関係を明確にするため、「この法律に規定する事項で他の国税に関する法律に別段の定めがあるものは、その定めるところによる。」と規定している。また、滞納処分の手続については、徴収法が個別に規定しているが、書類の送達、期間などの共通する事項については通則法が規定している。これとは逆に不服審査及び訴訟については、それぞれ行審法及び行訴法が一般法の地位にあり、その限りにおいては、通則法はこれらの法律の**特別法**となる（通則法80①、114）。

（図示：国税通則法と各税法の規定配分（位置関係））



（図示：国税通則法の地位）



また、行政の公正、透明な運営を確保する観点から、平成５年に行手法が行政手続全般を対象とした一般法として制定されたが、通則法は、この行手法との関係について、原則的には国税に関する法律に基づき行われる処分その他公権力の行使に当たる行為については、行手法の規定を適用しないこととしており（通則法74の14①）、**特別法**の地位にある。

これは、国税に関する法律に基づく処分は、①納税義務という金銭債務に関する処分であり、処分内容をまず確定し、その適否については、むしろ事後的な手続で処理することが適切であること、②主として申告納税制度の下で、各年又は各月ごとに反復して大量に行われる処分であること等の特殊性を有していること、③限られた人員をもって適正に税務行政を執行し、公平な課税が実現されなければならないものであることを勘案し、その手続は全体としていかにあるべきかという観点から通則法及び各税法において必要な手続が規定されていることから、行手法第二章（申請に対する処分）及び第三章（不利益処分）は適用しない（処分の理由付記など一部の手続を除く。）と定められたものである。

４　国税通則法と会計法等との関係

通則法は、国の財政に関する法律の一分野であるから、財政の基本に関して定めた財政法の精神に従う（財政法１）。特に国の債権の免除等については財政法第８条の規定が、国の財政管理の基本原則については同法第９条の規定が基本的には適用されることとなる。この財政法の規定を受けて、国の財産である債権の管理の適正を図るため、国の債権の管理等に関する法律（「債権管理法」と略称する。）が制定されているが、国税債権は通則法や徴収法等によって十分にその管理が行われるので、原則として債権管理法の適用はない（債権管理法３①六）。

また、財政という場合には、国民に対する財政権力作用（命令・強制作用）のほか、国の内部で財産を管理し、会計を経理する作用も含まれている。会計の経理の分野に属するものとして、国のあらゆる金銭収支に関する会計について会計法があり、この会計法を受けて、特に国税の出納関係を規定した国税収納金整理資金に関する法律がある。これに対して、権力的な財政作用法として国と納税者との公法上の権利義務について規定する性格のものである通則法は、これらの管理的法律とは規制の範ちゅうを異にしているのであって、両者の間には一般法・特別法の関係は存在しない。同じ公法上の金銭債権に関係ある法律として、相互に密接な関連を有することは言うまでもないが、本来それぞれの面において独立して適用されるものである。

第２節　期間及び期限

学習のポイント

１　期間とはどういうものか
２　期間はどのようにして計算するのか
３　期限とはどういうものか

１　期間

⑴　期間の意義

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。

⑵　期間の計算

国税に関する法律において、日、月又は年をもって定める期間の計算は次により行う（通則法10①）。ただし、「２月16日から３月15日まで」（所法120①）のように、確定日から確定日までと定める期間については、期間の計算を行う必要がないから、期間計算の規定は適用されない。

イ　起算点

(ｲ) 初日不算入

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（通則法10①一本文）。

(ﾛ) 初日算入

期間が午前０時から始まるとき、又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（初日算入）とする（通則法10①一ただし書）。

ロ　計算と満了点

(ｲ) 暦による計算

期間が月又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（通則法10①二）。

暦に従うとは、１月を30日又は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月といった場合は、翌月における起算日に応当する日（以下「応当日」という。）の前日を、１年といった場合は、翌年における起算日の応当日の前日を、それぞれの期間の末日として計算することをいう（通則法10①三）。

(ﾛ) 満了点

A　月又は年の始めから期間を起算するときは、最後の月又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　月又は年の始めから期間を起算しないときは、最後の月又は年において起算日の応当日の前日の終了時点が期間の満了点である（通則法10①三本文）。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（通則法10①三ただし書）。

ハ　期間の計算が過去に遡る場合

期間の計算が過去に遡る場合には、その起算日が「法定納期限の１年以上前」（徴法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日として過去に遡って期間を計算する。

【参考法令・通達番号】

通基通(徴)10-1、-2、民法140、143

【参考】　期間の計算の具体例

用　語	説　明	用　　例	図　　解
1 ～日から	原則 初日不算入 （通則法10① 一本文）	⑴　その理由のやんだ日から２月以内（通則法11）	6/1　6/2　2月　8/1　8/2 理由のやんだ日　起算日　満了日（点）　応当日
		⑵　納付の日から３日以内（徴法131）	8/1　8/2　3日　8/4 納付の日　起算日　満了日（点）
	特例 初日算入 （通則法10① 一ただし書）	⑴　終了の日の翌日から２月以内（法法74①） ㊟　～の日の翌日から・・・午前０時から始まる。	3/31　4/1　2月　5/31 終了の日　翌日（起算日）　満了日（点）（最終月の末日）
		⑵　開始の日以後６月を経過した日から２月以内（法法71①） ㊟　６月を経過した日・・・午前０時から始まる。	4/1　6月　10/1　2月　11/30 開始日　６月を経過した日（起算日）　満了日（点）（最終月の末日）
2 ～日から 起算して	期間の初日（起算日）を明確にする場合に用いられる。	督促状を発した日から起算して10日を経過した日（通則法40）	4/27　10日　5/6　5/7 督促状発送（起算日）　経過する日　経過した日
3 経過する日	期間の末日となる日	⑴　～の翌日から起算して１月を経過する日（通則法35②二） ㊟　～の翌日から１月を経過する日と同じである。	8/25　8/26　1月　9/25　9/26 発した日　翌日（起算日）　経過する日（納期限）　応当日
		⑵　～の翌日から起算して１月を経過する日（通則法35②二、通則法10①三ただし書）	1/30　1/31　1月　2/28（29） 発した日　翌日（起算日）　経過する日（納期限）　応当日なし
4 経過した日	期間の末日の翌日	～日から起算して７日を経過したとき（通則法14③）	2/7　7日　2/13　2/14 掲示を始めた日（起算日）　７日目（経過する日）　経過した日
5 以前	起算点となる日時を含む。	法定納期限等以前に設定（徴法15）	以前　3/15 法定納期限
6 以後 7 以内	起算点又は期限の満了点となる日時を含む。	損失を受けた日以後１年以内に納付すべき国税（通則法46①）	本年　翌年 8/15　1年　8/14　8/15 受けた日（起算日）　満了日（点）　応当日
8 前又は後	起算点又は満了点となる日時を含まない。	⑴　公売の日の少なくとも10日前までに（徴法95①）	5/14　5/15　10日　5/24　5/25 前日（公告期限）　（注）10日前である15日の前日　起算日　公売の日
		⑵　提出すべき期限後に（通則法32①）	4/10　4/11　後 提出期限　翌日

２　期限

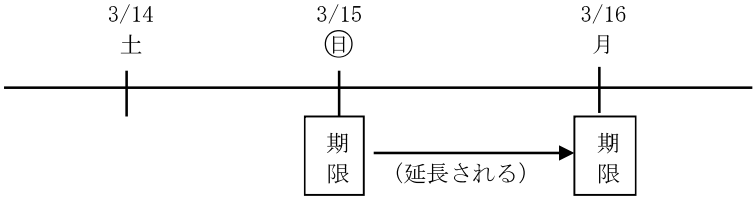
⑴　期限の意義

期限とは、法律行為の効力の発生、消滅又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っている場合における、その一定の日時をいう。期限には、３月15日、７月31日など確定日によるもののほか、期間の末日も含まれる。

⑵　延長される期限

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、納付又は徴収に関する期限（時をもって定める期限などを除く。通則令２①）が日曜日、国民の祝日に関する法律に規定する休日、その他一般の休日又は政令で定める日に当たるときは、これらの日の翌日が期限とみなされる（通則法10②）。

（図示：所得税の確定申告）



※３/15が土曜日の場合は、3/17（月）まで延長される。

（注）１　一般の休日とは、日曜日、国民の祝日以外の全国的な休日である。年始の１月２日と３日の休暇は、一般の休日に当たる。

２　政令で定める日とは、土曜日又は12月29日、同月30日若しくは同月31日をいう（通則令２②）。

【参考法令・通達番号】

通基通（徴）10-3～-5、民法142

３　災害等による期限の延長

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、申請、請求、届出その他書類の提出、納付又は徴収に関する期限までにこれらの行為ができないと認めるときは、その理由のやんだ日から２月以内に限り、その申告等の期限を延長することができる（通則法11）。

⑴　期限の延長の方法

期限の延長の方法には、次の三つの方法がある（通則令３）。

イ　地域指定

都道府県の全部又は一部にわたり、災害その他やむを得ない理由により申告等ができないと認めるときは、国税庁長官が職権で地域及び期日を指定する。

ロ　対象者指定

災害その他やむを得ない理由により、電子申告その他の特定の税目に係る申告等をすることができないと認められる者が多数に上ると認めるときは、国税庁長官が職権で対象者の範囲及び期日を指定する。

ハ　個別指定

災害その他やむを得ない理由が個別の納税者にあるときは、納税者の申請により、税務署長などが期日を指定する。

⑵　期限の延長の効果

法定申告期限、法定納期限その他の期限が延長された場合は、その延長された期限が法定申告期限、法定納期限その他の期限となる。

【参考】

１　**法定申告期限**とは、国税に関する法律により納税申告書を提出すべき期限をいい（通則法２七）、**法定納期限**とは、国税に関する法律により国税を納付すべき期限をいう（通則法２八）。

２　**地域指定**がされた最近の例として、令和６年能登半島地震に係る国税の申告・納付等の期限延長（令和６年１月国税庁告示第１号、令和６年６月国税庁告示第13号）、令和２年７月豪雨に係る国税の申告・納付等の期限延長（令和２年７月国税庁告示第14号、令和２年12月国税庁告示第20号）がある。

３　**対象者指定**がされた最近の例として、新型コロナウイルス感染症の拡大防止の観点から、申告所得税、贈与税及び個人事業者の消費税等の申告期限及び納期限等の延長（令和３年２月国税庁告示第３号及び令和２年３月国税庁告示第１号）がある。

これにより、令和２年分及び令和元年分の申告所得税、贈与税及び個人事業者の消費税の法定申告期限及び法定納期限は、次のとおり延長された。

税　　目		延長前	延長後
令和２年分	申告所得税	令和３年３月15日（月）	令和３年４月15日（木）
	贈与税	令和３年３月15日（月）	令和３年４月15日（木）
	個人事業者の消費税	令和３年３月31日（水）	令和３年４月15日（木）
令和元年分	申告所得税	令和２年３月16日（月）	令和２年４月16日（木）
	贈与税	令和２年３月16日（月）	令和２年４月16日（木）
	個人事業者の消費税	令和２年３月31日（火）	令和２年４月16日（木）

４　令和４年１月以降に申告、納付の法定期限が到来する国税（例えば、令和３年分の申告所得税、贈与税及び個人事業者の消費税など）については、新型コロナウイルス感染症の影響によりその法定期限までに申告、納付が困難であった場合には、令和４年４月15日までの間、簡易な方法（申告書の余白等に新型コロナウイルス感染症の影響により延長を申請する旨を記載する方法）により、その法定期限を延長することができることとされた。

【参考法令・通達番号】

通基通（徴）11-1

第３節　書類の送達及び提出

学習のポイント

1　書類の送達はどのようにして行うのか

2　公示送達はどのような場合に行うのか

国税に関する法律の規定に基づいて税務署長又はその職員の発する書類の送達については、次のとおり定められている（通則法12～14）。

１　書類の送達

⑴　送達を受けるべき者

イ　原則

書類の名宛人

ロ　例外

(ｲ)　納税管理人（通則法117）が定められている場合の納税管理人（通則法12①ただし書）

(ﾛ)　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（通則法13）

(ﾊ)　未成年者等に法定代理人がいることが明らかな場合の法定代理人

【参考】

○　**納税管理人**とは、個人である納税者が本邦内（法律の施行地）に住所又は居所を有せず、若しくは有しないこととなる場合、又は外国法人である納税者が本邦内に事務所及び事業所を有せず、若しくは有しなくなる場合に、納税申告書の提出や更正通知書、督促状などの書類の受領等、納税者がなすべき事項の処理に当たらせるために納税者が選任した者、又は納税者が納税管理人を選任していないときに、特定事項を処理させるために国税局長若しくは税務署長が指定した者（特定納税管理人）をいう（通則法117①⑤）。

⑵　送達すべき場所

送達を受けるべき者の住所又は居所（事務所又は事業所を含む。）（通則法12①）

【参考法令・通達番号】

通基通（徴）12-1～-5

２　送達の方法

⑴　郵便又は信書便による送達

郵便又は信書便による送達には、通常の取扱いによる郵便・信書便のほか、相手方への到達が証明できる簡易書留、書留又は配達証明といった特殊な取扱いによるものがある。

通常の取扱いによる郵便又は信書便によって書類を発送した場合には、その郵便物又は信書便物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（通則法12②）。

この場合には、税務署長などは、その書類の名称、送達を受けるべき者の氏名（法人についてはその名称）、宛先及び発送の年月日が確認できる記録（**発送簿**）を作成しておかなければならない（通則法12③）。

⑵　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を求める。また、差置送達をした場合には、その旨を記載した送達記録書を作成する（通則規１①②）。

イ　原則的交付送達

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書類を交付することである（通則法12④本文）。

ロ　出会送達

送達を受けるべき者に異議がない場合で、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である（通則法12④ただし書）。

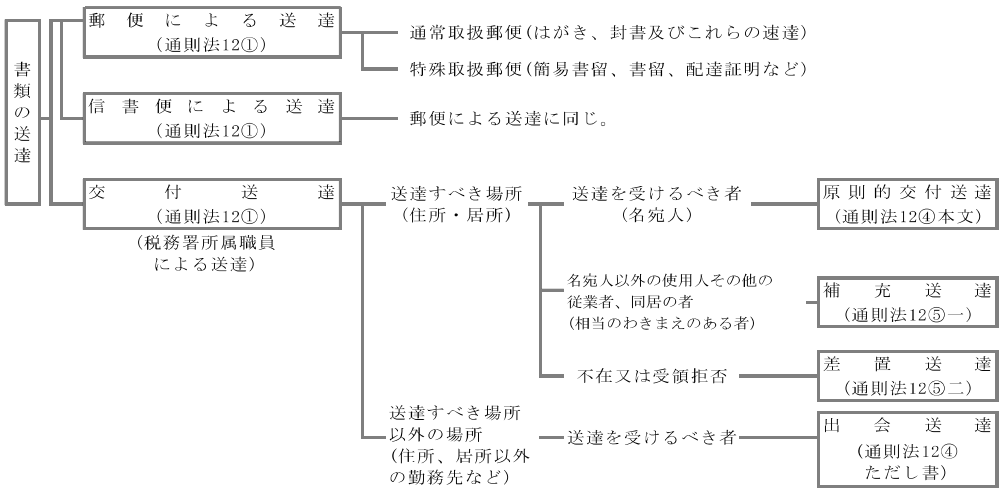
ハ　補充送達

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者又は同居の者で、相当のわきまえのあるもの（送達の趣旨を了解し、名宛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である（通則法12⑤一）。

ニ　差置送達

送達を受けるべき者、その使用人、従業者若しくは同居の者が送達すべき場所にいない場合、又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、上記の交付に代えて、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である（通則法12⑤二）。

（図示：書類送達一覧表）



【参考】

○　信書便

民間事業者による信書の送達に関する法律（平成14年７月31日法律第99号）に規定する一般信書便事業者（同法２⑥）又は特定信書便事業者（同法２⑨）による信書便（同法２②）をいう。

⑶　送達の効力発生時期

書類の送達の効力は、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、郵便受箱に投入された時である。

また、交付送達の場合には、送達を受けるべき者又はその使用人などに交付した時、あるいは送達すべき場所の玄関内、郵便受箱などに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、その書類の返戻があっても送達の効力には影響がない。

【参考法令・通達番号】

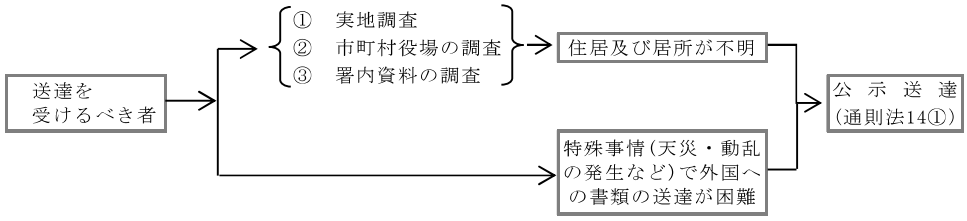
通基通（徴）12-6～-10、民法97①

３　公示送達

⑴　公示送達の要件

公示送達は、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、又は外国においてすべき送達につき困難な事情があると認められる場合には、郵便又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（通則法14①）。

（図示）

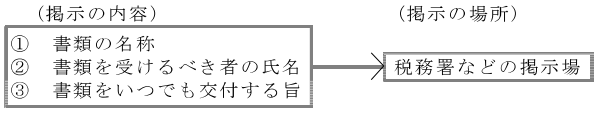


（注）　単に、郵便物が返戻されてきたという理由だけで、実地調査などの所要の調査をしないで公示送達をしても、公示送達の効力は生じない。

⑵　公示送達の方法

公示送達は、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（通則法14②）。

（図示）

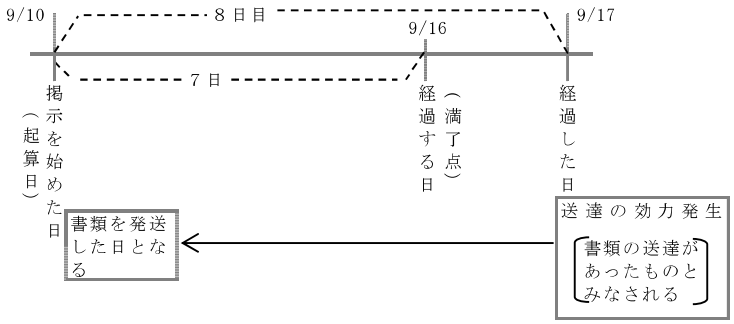


⑶　公示送達の効果

公示送達は、その掲示を始めた日から起算して７日を経過したときに、書類の送達があったものとみなされる（通則法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、申告や納付などの期限ではないため延長されることはなく、公示送達の効果の生ずる時期に影響はない。

（図示）



【参考法令・通達番号】

通基通（徴）14-1～-4

４　書類の提出

⑴　書類提出者の氏名及び住所等の記載

申告書、申請書、届出書、調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、その名称）及び住所又は居所及び番号（「行政手続における特定の個人を識別するための番号の利用等に関する法律」に規定する個人番号（マイナンバー）又は法人番号）を記載する。

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又は居所を併せて記載する（通則法124）。

イ　法人である場合　⇒　その法人の代表者

ロ　納税管理人又は代理人の場合　⇒　その納税管理人又は代理人

ハ　不服申立人が総代を通じて書類を提出する場合　⇒　その総代

【参考】

提出する書類のうち、申告等の主たる手続と併せて提出され、又は申告等に関連して提出されると考えられる書類など一定の書類については、マイナンバーの記載を要しないこととされている。

⑵　提出書類の効力発生時期

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（**到達主義**）。

ただし、通則法第22条は、郵便又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**発信主義**を適用し、その郵便物又は信書便物の通信日付印により表示された日に提出されたものとみなすこととしている。

【参考】

○　平成18年国税庁告示第７号「国税通則法第22条に規定する国税庁長官が定める書類を定める件」

○　発信主義が適用される主な書類一覧

区　　分	書　　類　　名
申告納税による所得税	所得税の確定申告書(所法120①)
	所得税の予定納税額の減額申請書(所法112)
	個人事業の開廃業等届出書(所法229)
	青色申告承認申請書／青色申告の取りやめ届出書(所法144、151)
	青色事業専従者給与に関する届出書(所法57②)
	所得税のたな卸資産の評価方法の届出書(所令100②)
	所得税の減価償却資産の償却方法の届出書(所令123②)
	転任の命令等により居住しないこととなる旨の届出書(措法41)
源泉徴収による所得税	給与支払事務所等の開設・移転・廃止届出書(所法230)
	源泉所得税の納期の特例の承認に関する申請書(所法217①)
	源泉所得税の年末調整過誤納額還付請求書(所令313②)
	源泉所得税の誤納額還付請求書(通則令24③)
	租税条約に関する源泉徴収税額の還付請求書(租税条約)
譲 渡 所 得	租税特別措置法第40条の規定による承認申請書(措令25の17①)
相続・贈与税	相続税の申告書(相法27①)
	贈与税の申告書(相法28①)
	相続税の延納申請書(相法39①)
法　人　税	法人税の確定申告書(法法74①)
	法人設立届出書(法法148)
	申告期限の延長の特例の申請書(法法75の２③)
	青色申告の承認申請書(法法122)
	棚卸資産の評価方法の届出書(法令29②)
	減価償却資産の償却方法の届出書(法令51②)
	欠損金の繰戻しによる還付請求書(法法80⑥)
消　費　税	消費税の確定申告書(消法45①)
	消費税申告期限延長届出書（消法45の２①)
	消費税課税事業者選択届出書(消法９④)
	消費税課税事業者選択不適用届出書(消法９⑤)
	消費税簡易課税制度選択届出書(消法37①)
	消費税簡易課税制度選択不適用届出書(消法37⑤)
揮発油税	揮発油税特定用途免税揮発油移入届出書(揮法14⑦)
	揮発油税納期限延長申請書(揮法13①)
酒　　税	酒類の製成及び移出の数量等申告書(酒令53⑥)
そ の 他	納税の猶予申請書(通則法46の２①)
	更正の請求書(通則法23)
	法定調書(所法225①)
	再調査の請求書、審査請求書(通則法75①)

【参考】

○　国税電子申告・納税システム（e-Tax）を利用できる申告・申請・届出等

e-Taxを利用してできる主な申告・申請・届出等の手続は、次のとおりである（国税関係法令に係る情報通信技術を活用した行政の推進等に関する省令３②）。

なお、e-Taxにより送信された申告等データは、国税庁の受付システムのファイルに記録された時に行政機関等に到達したものとみなされる（情報通信技術を活用した行政の推進等に関する法律６③）。

１　e-Taxを利用できる主な手続

⑴　申告

所得税、相続税、贈与税、法人税、地方法人税、消費税（地方消費税を含む。）、復興特別法人税、酒税及び印紙税に係る申告

⑵　申請、届出等

所得税関係、相続税・贈与税関係、法人税関係、消費税関係、間接諸税関係、酒税関係、納税証明書交付関係、納税関係、法定調書関係、その他（電子帳簿保存法関係、再調査の請求関係、納税管理人関係、審査請求関係、災害関係など）

２　事前手続等

⑴　e-Taxを利用しようとする者は、事前に電子申告・納税等開始（変更等）届出書（以下「開始届出書」という。）を納税地を所轄する税務署長に提出（送信）する必要がある。

なお、マイナンバーカードを用いてe-Taxを利用する場合には、開始届出は不要とされている。

⑵　開始届出は、書面で行う方法とオンラインで行う方法とがあり、開始届出書は、税務署の窓口で入手するほか、国税庁のホームページから直接ダウンロードをする方法によっても入手できる。

⑶　開始届出書をオンラインで提出した場合は、利用者識別番号及び暗証番号等がオンラインで発行（通知）される。また、開始届出書を書面で提出した場合は、税務署から「利用者識別番号等の通知書」（利用者識別番号及び暗証番号が記載）が送付される。

⑷　e-Taxを利用する際には、申告等データに電子署名を行うので、あらかじめマイナンバーカードに格納されている電子証明書などの電子証明書を取得する。なお、e-Taxにより申告、申請又は届出等を行う場合に、マイナンバーカードを用いて電子署名を行い、マイナンバーカードに格納されている電子証明書を併せて送信するときは、利用者識別番号及び暗証番号を入力することは要しない。また、税理士等が委嘱を受けて税務書類を作成し、委嘱者に代わってe-Taxを使用して申請等を行う場合のその委嘱者、e-Taxによる申請等に係る開始届出の際に行われた一定の本人確認に基づき通知された利用者識別番号及び暗証番号を入力して申請等を行う者などについては、電子署名及び電子証明書の送信を要しない。

３　申告・申請及び納税手続

具体的な入力や送信などについては、国税庁ホームページを参照。

第４節　所轄庁及び納税地

学習のポイント

所轄庁とはどのようなものか

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（通則法21①、31②）、また、更正、決定、賦課決定又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（通則法30①、33①、43①）。

納税地は、税目により異なり、各税法に定められているが、その主なものを挙げれば次のとおりである。

区　　分	納　　税　　地	
申告納税による所得税	納税者の住所又は居所（所法15一、二）	
源泉徴収による所得税	給与などの支払日における支払事務所等の所在地（所法17）（支払事務所等を移転した場合には、当該事務所等の移転後の所在地）	
法人税	法人の本店又は主たる事務所の所在地（法法16）	
相続税	納税者の住所又は居所（相法62①） ただし、当分の間は、被相続人の死亡時の住所（相法附３）	
贈与税	納税者の住所又は居所（相法62①）	
消費税	個人	住所、居所又は事務所等の所在地（消法20一、二、三、21①②）
	法人	本店又は主たる事務所の所在地（消法22一）

２　納税地の異動等と所轄庁

所得税、法人税、地方法人税、贈与税、課税資産の譲渡等に係る消費税、電源開発促進税及び国際観光旅客税の納税地は、原則として納税者の住所又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を有している。

⑴　納税地が異動した場合

納税地が異動した場合には、現在の納税地（新しい納税地）を所轄する税務署長が所轄庁となる（新納税地主義）。

ただし、次のような特例がある。

イ　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、所轄違いであると拒

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（通則法21②③）。

ロ　更正、決定、賦課決定又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、異動したことを知らないか又は異動後の納税地が判明しない場合において、その知らないこと又は判明しないことにつき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又は徴収についての処分をすることができる（通則法30②、33②、43②）。この結果、更正などの課税処分に競合を生じ、既に適法な課税処分が存在していることが判明した場合には、後行の課税処分を取り消すこととなる（通則法30③）。

⑵　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、管内の税務署長から**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（通則法43③）。

また、税務署長又は税関長は、国税の徴収について必要があると認めるときは、他の税務署長又は税関長に徴収の引継ぎをすることができる（通則法43④）。これは、税務署にとっての事務効率の向上及び納税者にとっての利便性の向上に資することから設けられたものである。

第２章　国税の納付義務の確定

第１節　納税義務の成立

学習のポイント

1　納税義務の成立とはどのようなことか
2　納税義務が成立するのはいつか
3　納税義務の成立の効果はどのようなものか

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、その成立と同時に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。）を除き、課税標準等や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（通則法15①③）。その確定したところに基づいて納付又は徴収手続が開始される。

【参考】

1　課税要件（納税義務の成立要件）一覧表

	（誰が）	（誰の）	（何を）	（どれだけに）	（どんな割合で）
例　所得税	国	居住者など	所得	金額	超過累進税率
例　酒税	国	酒造業者など	酒類	数量	比例税率
	課税権者（権限主体）	納税義務者（課税主体）	課税物件（課税客体）	課税標準	税率

（当事者）

（この結び付きを帰属という。）

2　納税者

国税に関する法律の規定により国税（源泉徴収等による国税を除く。）を納める義務がある者（納税義務者）及び源泉徴収等による国税を徴収して国に納付しなければならない者（徴収義務者）を納税者という（通則法２五）。

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（通則法15②）。

主なものを挙げると、次のとおりである。

区　　分	成　立　時　期
申告納税による所得税	暦年の終了の時（通則法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（通則法15②二）
法人税及び地方法人税	事業年度の終了の時（通則法15②三） （注）各対象会計年度の国際最低課税額に対する法人税及び特定基準法人税額に対する地方税は、対象会計年度の終了の時（通則法15②三の二）
相続税	相続又は遺贈による財産の取得の時（通則法15②四）
贈与税	贈与による財産の取得の時（通則法15②五）
消費税	・国内取引　課税資産の譲渡等若しくは特定課税仕入れを行った時（注） ・輸入貨物　保税地域からの引取りの時（通則法15②七）
印紙税	課税文書の作成の時（通則法15②十二）
過少申告加算税、無申告加算税又は重加算税 （申告納税方式による国税に対する加算税）	法定申告期限の経過の時（通則法15②十四）
不納付加算税又は重加算税 （源泉徴収等による国税に対する加算税）	法定納期限の経過の時（通則法15②十五）

（注）１　消費税法の定める「課税資産の譲渡等」（消法２①九）とは、個人事業者及び法人が、事業として対価を得て行う資産の譲渡及び貸付け並びに役務の提供で、法律上非課税とされているもの以外のものをいう。

２　消費税法の定める「特定課税仕入れ」とは、課税仕入れのうち特定仕入れに該当するものをいう（消法５①）。

３　成立の効果

納税義務が成立すると、次の効果が生ずる。

⑴　納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、税務署長には更正又は決定（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（通則法17～19、24～26、32）。

⑵　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えをすることができる（通則法38③一）。

⑶　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（通則法46①）。

⑷　予納の国税を受領することができる（通則法59①）。

第２節　納付すべき税額の確定

学習のポイント

1　納付すべき税額はどのようにして確定するのか
2　納付すべき税額の確定の効果はどのようなものか
3　確定金額などの端数処理はどのように行うのか

1　確定の意義

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又は徴収の段階に進むことができない。そのため、当事者である納税義務者又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、増額又は減額される。

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。

⑴　納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。
⑵　納付すべき税額が法定納期限後に確定すると、その確定した税額に対する徴収権の消滅時効が「完成猶予及び更新」又は「更新」（消滅時効が中断）する。

【参考法令･通達番号】

通則法73①、民法152、旧民法147

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（通則法15①）。これには**申告納税方式**と**賦課課税方式**とがある（通則法16①）。

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。その**自動確定の国税**は、次の七つである（通則法15③）。

⑴　予定納税に係る所得税
⑵　源泉徴収等による国税（源泉所得税及び特別徴収に係る国際観光旅客税）
⑶　自動車重量税

⑷　国際観光旅客税（特別徴収以外のもの）
⑸　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。）
⑹　登録免許税
⑺　延滞税及び利子税

５　確定金額などの端数処理

⑴　端数処理の目的

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。

⑵　確定金額などの端数処理

国税の確定金額などの端数金額の処理は、次表のとおりである。

区分		適用税目	端数処理方法
（課税標準）	原則	国税一般	1,000円未満の端数切捨て 全額1,000円未満は全額切捨て（通則法118①）
	例外	源泉所得税（退職所得の申告がされている場合の退職所得及び年末調整に係るものを除く。）	１円未満の端数切捨て 全額１円未満は全額切捨て （通則法118②、通則令40①）
		登録免許税	1,000円未満の端数切捨て 全額1,000円未満は1,000円とする（登法15）。
		印紙税	端数処理不要（通則法118①）
計算の基礎となる税額		附帯税（加算税、延滞税及び利子税）	10,000円未満の端数切捨て 全額10,000円未満は全額切捨て（通則法118③）
税額の確定金額	原則	国税一般（滞納処分費も国税に含まれる（通則法５①括弧書）。）	100円未満の端数切捨て 全額100円未満は全額切捨て（通則法119①）
	例外	源泉所得税（退職所得の申告がされている場合の退職所得及び年末調整に係るものを除く。）	１円未満の端数切捨て 全額１円未満は全額切捨て （通則法119②、通則令40②）
		登録免許税	100円未満の端数切捨て 全額1,000円未満は1,000円とする（登法19）。
		自動車重量税	端数処理不要
		印紙税	端数処理不要 過怠税の1,000円未満は1,000円とする（印法20④）。
		附帯税（加算税、延滞税及び利子税）	100円未満の端数切捨て。全額1,000円未満（加算税は5,000円未満）は全額切捨て（通則法119④）

【参考法令・通達番号】
通基通(徴)119-1、119-3

第３節　申告納税方式における確定

学習のポイント

1　申告納税方式の国税とはどのようなものか
2　納税申告にはどのようなものがあるのか
3　申告内容に誤りがあるとき、その補正はどのように行うのか

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する申告（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又はその申告に係る税額の計算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したところと異なる場合に限り、税務署長等の処分（更正又は決定）によって確定する方式である（通則法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１号は、「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、地方法人税、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（印法11及び12に掲げるものに限る。）など。

2　納税申告

⑴　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（通則法17①）。この規定により提出する納税申告書を**期限内申告書**という（通則法17②）。

なお、還付を受けるための申告書（所法122①、消法46など）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。

【参考法令・通達番号】

所法120、法法74、相法27、28、消法45

⑵　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（通則法18①）。この規定により提出する納税申告書を**期限後申告書**という（通則法18②）。

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はない。

⑶　修正申告

納税申告書を提出した者及び更正又は決定を受けた者は、①納付すべき税額に不足額があるとき、②還付金の額に相当する税額が過大であるとき、③純損失などのいわ

ゆる赤字の金額が過大であるときなどにおいて、税務署長の更正があるまでは、課税標準等又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。この規定により提出する納税申告書を**修正申告書**という（通則法19①～③）。

なお、①納付すべき税額が過大であるとき、②還付金の額に相当する税額が過少であるとき、③純損失の金額が過少であるときなどにおいては、**更正の請求**（通則法23）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。

【参考】

○　納税申告書

納税申告書とは、申告納税方式による国税に関し、各税法の規定により次に掲げるいずれかの事項その他必要な事項を記載した申告書（各税法の規定による還付金の還付を受けるための申告書でこれらのいずれかの事項を記載したものを含む。）をいう（通則法２六）。

<table>
<tr><td>イ</td><td>課税標準</td><td rowspan="3">左記のイないしハの事項を「課税標準等」という（通則法19①）。</td></tr>
<tr><td>ロ</td><td>課税標準から控除する金額（所得税法の所得控除、相続税法の基礎控除など）</td></tr>
<tr><td>ハ</td><td>純損失等の金額（所得税法の純損失の金額・雑損失の金額、法人税法の欠損金額など）</td></tr>
<tr><td>ニ</td><td>納付すべき税額</td><td rowspan="3">左記のニないしへの事項を「税額等」という（通則法19①）。</td></tr>
<tr><td>ホ</td><td>還付金の額に相当する税額</td></tr>
<tr><td>へ</td><td>納付すべき税額の計算上控除する金額又は還付金の額の計算の基礎となる税額（税額控除、源泉所得税額など）</td></tr>
</table>

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おり、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、その差替え又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く、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、期限間際に申告をする者との権衡を考えるならば、特に上記の差替え又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

⑴　更正（再更正）

税務署長は、納税申告書に記載された課税標準等又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、その他課税標準等又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又は税額等を確定する処分を行う（通則法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。

なお、減額更正には、税務署長が職権で行う場合のほか、納税者からの更正の請求（通則法23）に基づいて行うものがある。

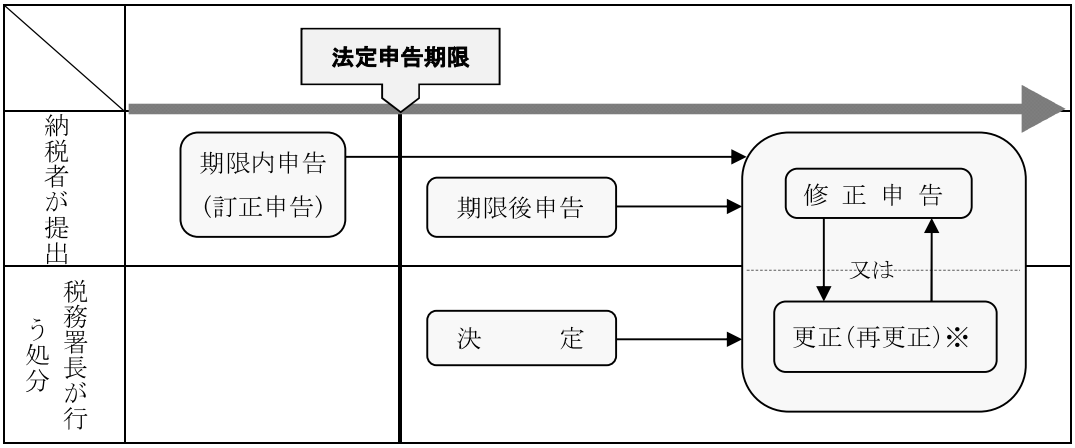
また、税務署長の行った更正又は決定に係る課税標準等又は税額等に過不足額があったときには、更にその調査により更正を行う（通則法26）。これを**再更正**という。

⑵　決定

税務署長は、納税申告書を提出する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（通則法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、その実益がないことから、決定は行われない（通則法25ただし書）。

（図示：納税申告、更正又は決定の関係）



※1 更正又は決定の後の更正を「再更正」という。
　2 修正申告⇒修正申告、再更正⇒再更正もある。

⑶　更正又は決定の手続

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（通則法28）。

更正又は決定が国税庁又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（通則法27、28②③）、また、更正又は決定の処分が不利益処分である場合には、その処分の理由を付記しなければならない（通則法74の14①、行手法14）。

更に、その処分が不服申立てができる処分である場合には、その処分に不服がある場合は不服申立てができること並びにその不服申立先及び不服申立期間を書面で教示しなければならない（行審法82①）。

【参考法令･通達番号】
行手法８、14

６　更正の請求

⑴　更正の請求ができる場合

納税申告書を提出した者は、納税申告書に記載した課税標準等又は税額等の計算が、国税に関する法律の規定に従っていなかったこと又は当該計算に誤りがあったことにより、①納付すべき税額が過大であるとき、②還付金の額に相当する税額が過少であるとき、③純損失等の金額が過少であるときなどは、原則として、その納税申告書に係る国税の法定申告期限から５年以内（注）に限り、税務署長に対し、その申告した課税標準等又は税額等（更正されている場合には、更正後の課税標準等又は税額等）について、納付すべき税額の減額（還付金の額に相当する税額等の増額を含む。）の更正をすべき旨の請求をすることができる。これを**更正の請求**という（通則法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）を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)更正の請求ができる期間が５年以外のもの

対　象　税　目		更正の請求期間
法　人　税	純損失等の金額に係る更正	10年（通則法23①） （平成30年４月１日以後に開始する事業年度について適用され、同日前に開始した事業年度については９年。）
	移転価格税制に係る更正	７年（措法66の４㉖） （令和２年４月１日以後に開始する事業年度について適用され、同日前に開始した事業年度については６年。）
贈　与　税		６年（相法32②）

また、納税申告書を提出した者又は決定を受けた者は、上記の更正の請求ができる期間後においても、法定申告期限後に生じた次の事由により申告に係る税額等が過大となった場合などには、例外的に次の期間内において更正の請求が認められている（通則法23②）。

イ　判決や和解により申告等に係る税額等の計算の基礎となった事実と異なることが確定したとき　　確定した日の翌日から起算して２月以内

ロ　その者に帰属するものとされていた所得等が他の者に帰属するものとする更正決定があったとき　　更正等確定した日の翌日から起算して２月以内

ハ　上記イ、ロに類する通則令６条で定めるやむを得ない理由があるとき　その理由が生じた日の翌日から起算して２月以内

⑵　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後の課税標準等又は税額等、請求の理由、請求をするに至った事情の詳細、請求に係る更正前の納付すべき税額及び還付金の額に相当する税額、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（通則法23③）。

⑶　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又は税額等を調査し、その調査に基づいて更正（減額更正）をし、又は更正をすべき理由がない旨を請求者に通知する（通則法23④）。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（通則法80、行審法３、49）。

7　確定後の税額変更の効力

納税申告や決定などによって税額が一旦確定した後に修正申告の提出や更正等があった場合、修正申告等の効力が、確定している納税申告や決定などの効力に影響を及ぼすとすると、納税申告や決定などに基づいて行われた納付や徴収処分に不合理が生じることから、影響を及ぼさないこととしている。

なお、これらの相互関係については、次のとおりである。

⑴　増額更正などの効力

既に確定した国税について、後から修正申告や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、その修正申告や更正などの効力は、既に確定した納税義務には影響を及ぼさない（通則法20、29①）。

例えば、先の納税申告で納付すべき税額が10万円と確定した場合に、納付すべき税額を12万円とする修正申告又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、修正申告又は更正により増加した税額２万円についてのみ、修正申告又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。

⑵　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又は判決は、その処分又

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（通則法29②③）。

例えば、先の納税申告で納付すべき税額が10万円と確定した場合に、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。

【参考】

申告納税方式における確定のまとめ

<table>
<tr><th colspan="3">区　　分</th><th>納税者</th><th colspan="2">税務署長</th></tr>
<tr><td rowspan="4">申告あり
（通則法17、18）</td><td rowspan="2">法定申告期限内</td><td>増加</td><td rowspan="2">訂 正 申 告（再提出）</td><td colspan="2" rowspan="2"></td></tr>
<tr><td>減少</td></tr>
<tr><td rowspan="2">法定申告期限後</td><td>増加</td><td>修　正　申　告（通則法19）</td><td>増額更正（通則法24）</td><td rowspan="3">再更正
（通則法26）</td></tr>
<tr><td>減少</td><td>更 正 の 請 求（通則法23）</td><td>減額更正（通則法24）</td></tr>
<tr><td>申告なし</td><td colspan="2">法定申告期限後</td><td>期 限 後 申 告（通則法18）</td><td>決　　定（通則法25）</td></tr>
</table>

第４節　賦課課税方式における確定

学習のポイント

1　賦課課税方式の国税とはどのようなものか

2　加算税にはどのようなものがあるのか

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のこと（通則法16①二）であり、現行の国税のうち申告納税方式による国税以外のものについて採用されている。

この方式による国税には、次のものがある。

⑴　密造酒の製造者又は不法所持者に課される酒税（酒法54⑤⑥）など、法律により定められた条件に違反したこと、違法な行為があっ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

⑵　行政制裁として課される国税であって、本質的に申告納税方式になじまない各種の加算税（通則法65～68）及び過怠税（印法20）

2　課税標準申告

賦課課税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（通則法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

⑴　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（通則法32①）。

イ　課税標準申告書の提出があった場合において、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

ロ　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又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

ハ　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、その課税標準又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（通則法32②）。

⑵　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

（通則法32③）。この通知書の記載事項は更正通知書などと同じである（通則法32⑤）。

なお、上記⑴のイに該当するときは、賦課決定通知書に代えて納税告知書を送達する（通則法32③括弧書）。

また、確定後の税額変更の効力は、更正の場合と同じである（通則法32⑤）。

４　加算税

⑴　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、及び源泉徴収等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、その申告又は納付を怠った程度に応じて課されるものであり、申告又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（通則法15②十四、十五）。

なお、不適正な申告ないし納付が、ほ税犯、無申告ほ脱犯又は不納付犯に該当するときは、併せて刑事罰が科されることとなる。

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されており、次のように分類される。

イ　申告納税方式による国税……**過少申告加算税**（通則法65）、**無申告加算税**（通則法66）及び**重加算税**（通則法68①②④）

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の重加算税は、平成30年４月１日以後に法定申告期限が到来するものに適用される（平成29年改正法附則40②）。

ロ　源泉徴収等による国税……**不納付加算税**（通則法67）及び**重加算税**（通則法68③④）

⑵　加算税の種類等

イ　過少申告加算税（通則法65）

申告期限内に納税申告書が提出された場合等において、修正申告書の提出又は更正があったとき

ロ　無申告加算税（通則法66）

(ｲ)　申告期限までに納税申告書を提出しないで、期限後申告書の提出又は決定があった場合

(ﾛ)　期限後申告書の提出又は決定があった後に、修正申告書の提出又は更正があった場合

ハ　不納付加算税（通則法67）

源泉徴収等により納付すべき税額を法定納期限までに納付されなかった場合で、法定納期限後に納税の告知を受けた場合又は納税の告知前に納付した場合

ニ　重加算税（通則法68）

上記イないしハの加算税の要件に該当し、課税標準等又は税額等の計算の基礎となるべき事実を隠蔽又は仮装していた場合

※重加算税は、他の加算税に代えて課されるので、同一本税額に対して併課されない。

【加算税一覧表】

<table>
<tr><th rowspan="2">種　　類
課税要件</th><th colspan="2">課税割合
（増差本税に対する）</th><th colspan="2">不適用又は課税割合の軽減</th></tr>
<tr><th>通常分</th><th>加重分</th><th>要　　件</th><th>不適用
軽　減</th></tr>
<tr><td rowspan="2">過少申告
加 算 税
（通則法65）

○　期限内申告書（還付請求申告書を含む。）が提出された場合において、修正申告書の提出又は更正があったとき

○　期限後申告書が提出された場合（期限内申告書の提出がなかったことについて正当な理由があるとき等）において、修正申告書の提出又は更正があったとき
（通則法65①）</td><td>10％

（通則法65①）</td><td>５％

○　期限内申告税額相当額又は50万円のいずれか多い金額を超える部分がある場合（当該超える部分に課す。）
（通則法65②）

10％

①　帳簿の提示等をしなかった場合又は、帳簿への売上金額の記載等が、本来記載等をすべき金額の２分の１未満の場合
（通則法65④一）

５％

②　帳簿への売上金額の記載等が、本来記載等をすべき金額の３分の２未満の場合（①に該当する場合を除く。）
（通則法65④二）</td><td rowspan="2">○　正当な理由がある場合
（通則法65⑤一）

○　調査による更正の予知なしの修正申告の場合［調査通知前］
（通則法65⑥）

○　減額更正後に修正申告書の提出又は更正があった場合（更正の請求に基づくものを除き、期限内申告書に係る税額に達するまでの税額）
（通則法65⑤二）</td><td rowspan="2">不適用</td></tr>
<tr><td>５％

○　調査通知以後、調査による更正の予知なしの修正申告の場合
（通則法65①括弧書、⑥）</td></tr>
</table>

<table>
<tr><th rowspan="2">種　　類
課税要件</th><th colspan="2">課税割合
（増差本税に対する）</th><th colspan="2">不適用又は課税割合の軽減</th></tr>
<tr><th colspan="2">通 常 分</th><th>要　　件</th><th>不適用
軽　減</th></tr>
<tr><td rowspan="8">無申告
加算税
（通則法66）

○　期限後申告書の提出又は決定があった場合

○　期限後申告書の提出又は決定があった後に、修正申告書の提出又は更正があった場合
（通則法66①）</td><td colspan="2">15％
（通則法66①）</td><td rowspan="7">○　正当な理由がある場合
（通則法66①ただし書、⑦）

○　期限内申告の意思があり、次のいずれにも該当する場合（通則法66⑨）
①調査による決定の予知なしの期限後申告書の提出
②期限内申告書を提出する意思があったと認められる一定の場合
（通則令27の２①）
③法定申告期限から１月を経過する日までに期限後申告書を提出</td><td rowspan="7">不適用</td></tr>
<tr><td colspan="2">10％
○　調査通知以後、調査による決定等の予知なしの期限後申告等の場合
（通則法66①括弧書）</td></tr>
<tr><td colspan="2">加 重 分 等</td></tr>
<tr><td>（第３項該当）</td><td>（第２、５、６項該当）</td></tr>
<tr><td rowspan="4">○　加算後累積納付税額が300万円を超える場合
（通則法66③）

※　無申告加算税額は、通則法66①②の規定にかかわらず、加算後累積納付税額に次の区分に応じて定める割合を乗じた金額の合計額から、累積納付税額に次の区分に応じて定める割合を乗じた金額の合計額を控除した金額とする。

15％
①50万円以下の部分に相当する税額
（通則法66③一）

20％
②50万円を超え300万円以下の部分に相当する税額
（通則法66③二）

30％
③300万円を超える部分に相当する税額
（通則法66③三）

※　「加算後累積納付税額」とは、期限後申告若しくは決定後の修正申告又は更正の場合、累積納付税額（その修正申告又は更正前にされた期限後申告等の税額）を加算した金額
（通則法66②）
※　調査通知以後、調査による決定等の予知なしの期限後申告等の場合、５％を減じた割合</td><td>５％
○　加算後累積納付税額が50万円を超える部分がある場合（当該超える部分に課す。）
（通則法66②）</td></tr>
<tr><td>10％
①　帳簿の提示等をしなかった場合又は、帳簿への売上金額の記載等が、本来記載等をすべき金額の２分の１未満の場合
（通則法66⑤一）

５％
②　帳簿への売上金額の記載等が、本来記載等をすべき金額の３分の２未満の場合（①に該当する場合を除く。）
（通則法66⑤二）</td></tr>
<tr><td>10％
○　調査による期限後申告等・決定等があった日の前日から起算して５年前その日までの間に、その国税に属する税目に調査による重申告加算税又は重加算税を課されたことがある場合
（通則法66⑥一）</td></tr>
<tr><td>○　調査による期限後申告等・決定等があった年の前年及び前々年の課税期間の国税に属する税目に調査による申告加算税若しくは重加算税を課された又は課税無しくさる場合（通則法66⑥二）</td></tr>
<tr><td>○　調査による決定等の予知なしの期限後申告等の場合
［調査通知前］
（通則法66⑧）</td><td>５％</td></tr>
</table>

<table>
<tr><th rowspan="2">種　　類
課税要件</th><th colspan="3">課税割合
（増差本税に対する）</th><th colspan="2">不適用又は課税割合の軽減</th></tr>
<tr><th colspan="2">通常分</th><th>加重分</th><th>要　　件</th><th>不適用
軽　減</th></tr>
<tr><td rowspan="2">不納付
加算税
（通則法67）

○　源泉徴収等により納付すべき税額が法定納期限までに納付されなかった場合で、法定納期限後に納税の告知を受けたとき又は納税の告知を受ける前に納付したとき
（通則法67①）</td><td colspan="2" rowspan="2">10％

（通則法67①）</td><td rowspan="2"></td><td>○　正当な理由がある場合
（通則法67①ただし書）

○　期限内納付の意思があり、次のいずれにも該当する場合（通則法67③）
①調査による納税の告知なしの納付
②法定納期限までに納付の意思があったと認められる一定の場合
（通則令27の２②）
③法定納期限から１月を経過する日までに納付</td><td>不適用</td></tr>
<tr><td>調査による納税の告知の予知なしの納付の場合
（通則法67②）</td><td>５％</td></tr>
<tr><td rowspan="3">重加算税
（通則法68）

○　次のいずれにも該当する場合
①各加算税が課される要件に該当すること
②課税標準等又は税額等の計算の基礎となるべき事実を隠蔽又は仮装していたこと
③②に基づき、申告書［又は更正の請求書］を提出し、又は法定申告期限までに申告書を提出せず、又は法定納期限までに納付しなかったこと

（通則法68①、②、③）</td><td rowspan="2">過少申告加算税に代えて課す場合</td><td>35％

（通則法68①）</td><td rowspan="3">10％

○　調査による期限後申告等・決定等・納税の告知・納付があった日の前日から起算して５年前の日までの間に、その国税に属する税目に調査による無申告加算税又は重加算税を課され、又は徴収されたことがある場合
（通則法68④一）

○　調査による期限後申告等・決定等があった年の前年及び前々年の課税期間のその国税に属する税目に調査による無申告加算税若しくは重加算税を課された又は課す場合
（通則法68④二）</td><td rowspan="3">（注）１　「課税割合」及び「要件」欄の［　］囲みは、令和６年１月１日以後に法定申告期限又は法定納期限が到来する国税に適用される（令和４年改正法附則20②、令和５年改正法附則23③）。

２　「課税要件」欄の［　］書は、令和７年１月１日以後に法定申告期限又は法定納期限が到来する国税に適用される（令和６年改正法附則19）。</td></tr>
<tr><td>35％

（通則法68②）</td></tr>
<tr><td>無申告加算税に代えて課す場合</td><td>40％

（通則法68②）</td></tr>
<tr><td>不納付加算税に代えて徴収する場合</td><td>35％

（通則法68③）</td></tr>
</table>

⑶　過少申告加算税の計算

イ　過少申告加算税の計算式

○通常の場合

増　差　本　税　　×　10%（調査通知以後、調査による更正の予知なしの修正申告の場合５%）　＝　納付すべき加算税の額
（１万円未満端数切捨て）　　（5,000円未満の場合、全額切捨て）
（通則法118③）　　（通則法119④）

○加重分がある場合

・通常分　　増　差　本　税　×　10%又は５%＝　……　①
（１万円未満端数切捨て）

・加重分　　増　差　本　税　－　控　除　税　額　＝　A
（１万円未満端数切捨て前）　（期限内申告税額相当額か50万円のいずれか多い金額）

A　×　５%　＝　……　②
（１万円未満端数切捨て）

・①　＋　②　＝　納付すべき加算税の額

○加重分がある場合（帳簿の不記帳、不提示、帳簿への売上金額の記載不備等）※

上記の通常分及び加重分で計算した金額　＋　増差本税　×　10%（又は５%）＝　納付すべき加算税の額
（帳簿の不提示、売上金額の記載等が２分の１未満…10%
売上金額の記載が３分の２未満…5%）

（注）１　「増差本税」とは、修正申告又は更正により納付すべき税額をいう。
２　加重分の「増差本税」は、累積増差税額（修正申告又は更正前にされた修正申告又は更正により納付すべき税額）が加算される場合がある。
３　※印は、令和平成６年１月１日以後に法定申告期限が到来する国税について適用される。

ロ　過少申告加算税が課されない場合

(ｲ)　正当な理由がある場合

過少申告加算税（加重分を含む。）は、修正申告又は更正に基づき納付すべき税額に対して課されるのであるが、その納付すべき税額の計算の基礎となった事実のうちにその修正申告又は更正前の税額の計算の基礎とされていなかったことについて「**正当な理由があると認められる場合**」には、その部分について課されない（通則法65⑤一）。

(ﾛ)　減額更正後に修正申告書の提出又は更正があった場合

修正申告又は更正前に、期限内申告書の提出により納付すべき税額を減額させる更正又は期限内申告書に係る還付金の額を増加させる更正など（更正の請求に基づくものを除く。）があった場合には、修正申告等により納付すべき税額のうち、期限内申告書に係る税額に達するまでの税額については、過少申告加算税は課されない（通則法65⑤二）。

(ﾊ)　更正を予知しないでした修正申告の場合

修正申告書が提出された場合に、その提出が、その申告に係る国税の調査があったことにより、その国税について更正があるべきことを予知してされたものでないとき、すなわち、納税者の自発的意思によってされた修正申告書の提出であるときは、調査通知以後に更正を予知しないでした修正申告の場合を除き、その納付すべき税額に過少申告加算税（加重分を含む。）は課されない（通則法65⑥）。

⑷　無申告加算税の計算

イ　無申告加算税の計算式

○通常の場合

期限後申告等の税額　×　15％（調査通知以後、調査による決定等の予知なしの期限後申告等の場合10％）＝　納付すべき加算税の額
（１万円未満端数切捨て）（通則法118③）　（5,000円未満の場合、全額切捨て）（通則法119④）

○加重分がある場合

・通常分　期限後申告等の税額（１万円未満端数切捨て）　×　15％又は10％＝　……　①

・加重分　期限後申告等の税額（１万円未満端数切捨て前）　－　控除税額（50万円）　＝　A
A　（１万円未満端数切捨て）　×　５％　＝　……　②

・①＋②　＝　納付すべき加算税の額

○加算後累積納付税額が300万円を超える場合※

50万円以下の部分に相当する税額　×　15％　＝　……①
50万円を超え300万円以下の部分に相当する税額　×　20％　＝　……②
300万円を超える部分に相当する税額　×　30％　＝　……③
（１万円未満端数切捨て）
【調査通知以後、調査による決定等の予知なしの期限後申告等の場合、いずれも５％を減ずる】

（加算後累積納付税額を上記①～③に掲げる税額に区分し、それぞれの税額に割合を乗じて計算した合計金額）　－　（累積納付税額を上記①～③に掲げる税額に区分し、それぞれの税額に割合を乗じて計算した合計金額）　＝　納付すべき加算税の額

○「５年前までの間に、無申告加算税又は重加算税を課されたことがある場合」又は「前年及び前々年の国税に、無申告加算税又は重加算税を課された又は課す場合」※のいずれかに該当する場合

上記の通常分及び加重分又は期限後申告等の税額が300万円を超える場合で計算した金額　＋　（期限後申告等の税額　×　10％）　＝　納付すべき加算税の額

○加重分がある場合（帳簿の不記帳、不提示、帳簿への売上金額の記載不備等）※

上記の通常分及び加重分又は期限後申告等の税額が300万円を超える場合で計算した金額　＋　増差本税　×10％（又は５％）＝　納付すべき加算税の額
（帳簿の不提示、売上金額の記載等が２分の１未満…10％
売上金額の記載が３分の２未満…5％）

○調査通知前、調査による決定等の予知なしの期限後申告等の場合

期限後申告等の税額　×　５％　＝　納付すべき加算税の額

（注）１　「期限後申告等の税額」とは、期限後申告又は決定の場合は納付すべき税額、期限後申告又は決定の後の修正申告又は更正の場合はその修正申告又は更正により納付すべき税額をいう。
２　加重分の「期限後申告等の税額」は、期限後申告又は決定の後の修正申告又は更正の場合は、累積納付税額（その修正申告又は更正前にされた期限後申告等の税額）が加算される場合がある。
３　※印は、令和６年１月１日以後に法定申告期限が到来する国税について適用される。

ロ　無申告加算税が課されない場合

(ｲ)　正当な理由がある場合

無申告加算税は、期限内申告書の提出がなかったことについて「正当な理由があると認められる場合」には課さないこととされている（通則法66①ただし書）。

また、期限後申告書の提出又は決定があった後に修正申告書の提出又は更正があった場合の無申告加算税の賦課に当たっては、上記(3)ロ(ｲ)の過少申告加算税の場合における「**正当な理由があると認められる場合**」の計算方法の規定（通則法65⑤）を準用する（通則法66⑦）。

(ﾛ)　法定申告期限内に申告する意思があったと認められる場合

期限後申告書の提出があった場合において、その提出が、当該国税に係る調査があったことにより決定があるべきことを予知してされたものでなく、**期限内申告書を提出する意思**があったと認められる一定の場合（注）に該当してされたものであり、かつ、当該期限後申告書が法定申告期限から１月を経過する日までに提出された場合には、無申告加算税は課されない（通則法66⑨）。

（注）　期限内申告書を提出する意思があったと認められる一定の場合とは、次のいずれにも該当する場合をいう（通則令27の２①）。
①　自主的な期限後申告書の提出があった日の前日から起算して５年前（一定の税目については１年前）の日までの間に、その期限後申告書に係る国税の税目に属する税目について、期限後申告書の提出又は決定を受けたことにより無申告加算税又は重加算税を課されたことがない場合で、かつ、通則法66条９項（無申告加算税の不適用）の規定の適用を受けていない場合
②　①の期限後申告書に係る納付すべき税額の全額が法定納期限（一定の場合には当該期限後申告書を提出した日）までに納付されていた場合

⑸　不納付加算税の計算

イ　不納付加算税の計算式

○通常の場合

納付税額又は納税の告知に係る税額 （１万円未満端数切捨て） （通則法118③）	×	10%	＝	納付すべき加算税の額 （5,000円未満の場合、全額切捨て） （通則法119④）

○調査による納税の告知の予知なしの納付の場合

納　付　税　額 （１万円未満端数切捨て） （通則法118③）	×	５%	＝	納付すべき加算税の額 （5,000円未満の場合、全額切捨て） （通則法119④）

ロ　不納付加算税が徴収されない場合

(ｲ)　正当な理由がある場合

不納付加算税は、納税の告知又は納付に係る国税を法定納期限までに納付しなかったことについて「**正当な理由があると認められる場合**」には、徴収されない（通則法67①ただし書）。

(ﾛ)　法定納期限内に納付する意思があったと認められる場合

源泉徴収等による国税が納税の告知を受けることなくその法定納期限後に自主的に納付された場合において、その納付が、法定納期限までに納付する意思があったと認められる一定の場合（注）に該当してされたものであり、かつ、当該国税がその法定納期限から１月を経過する日までに納付されたものであるときは、不納付加算税は徴収されない（通則法67③）。

（注）　法定納期限までに納付する意思があったと認められる一定の場合とは、その納付に係る法定納期限の属する月の前月の末日から起算して１年前までの間に法定納期限が到来する源泉徴収等の国税について、次のいずれにも該当する場合をいう（通則令27の２②）。

①　納税の告知（法定納期限までに納付しなかったことについて正当な理由があると認められる場合における納税の告知を除く。）を受けたことがない場合

②　納税の告知を受けることなく法定納期限後に納付された事実がない場合

⑹　重加算税の計算

イ　重加算税の計算式

○過少申告加算税に代えて課される場合

増　差　本　税（１万円未満端数切捨て）（通則法118③）　×　35%　＝　納付すべき加算税の額（5,000円未満の場合、全額切捨て）（通則法119④）

○無申告加算税に代えて課される場合

期限後申告等の税額（１万円未満端数切捨て）（通則法118③）　×　40%　＝　納付すべき加算税の額（5,000円未満の場合、全額切捨て）（通則法119④）

なお、加重分がある場合には、加重分の過少申告加算税又は無申告加算税に代えて、重加算税が課される。

○不納付加算税に代えて徴収される場合

納付税額又は納付の告知に係る税額（１万円未満端数切捨て）（通則法118③）　×　35%　＝　納付すべき加算税の額（5,000円未満の場合、全額切捨て（通則法119④））

○「５年前までの間に、無申告加算税又は重加算税を課され、又は徴収されたことがある場合」又は「前年及び前々年の国税に、無申告加算税又は重加算税を課された又は課す場合」※のいずれかに該当する場合

上記の35%又は40%の割合で計算した金額　＋　（増差本税などの計算の基礎となる税額　×　10%）　＝　納付すべき加算税の額

（注）※印は、令和平成６年１月１日以後に法定申告期限が到来する国税について適用される。

ロ　重加算税の適用除外

過少申告加算税については、納税者に隠蔽又は仮装の事実があっても、調査による更正を予知しないで自発的に修正申告書の提出をした場合には、過少申告加算税が課されない、又は軽減されるが、この場合には重加算税も課されない（通則法68①括弧書）。

同様に、無申告加算税又は不納付加算税についても、これらの税が課されない場合、又は徴収されない場合及び軽減される場合には、重加算税は課されないし、又は徴収されない（通則法68②括弧書、68③括弧書）。

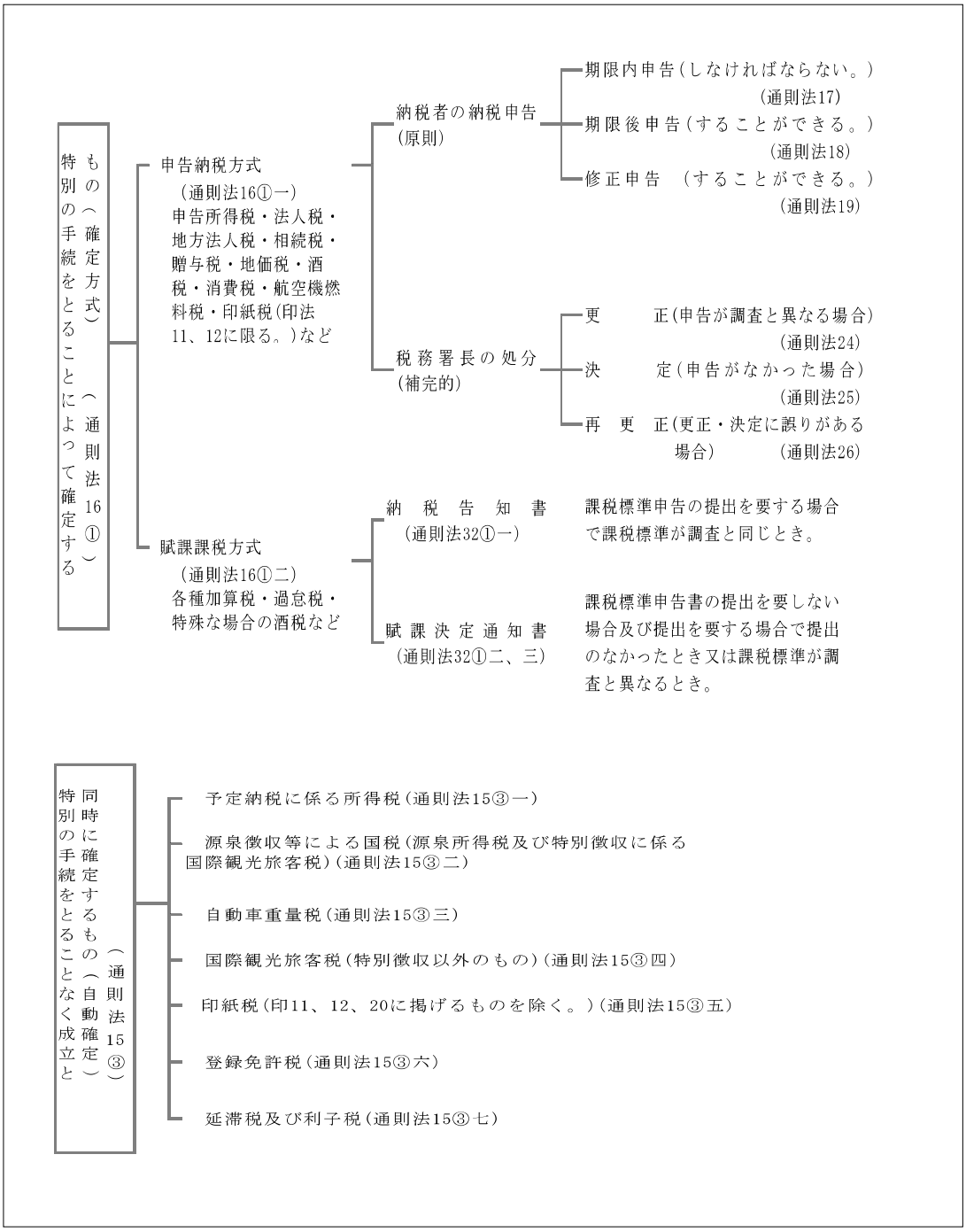
【参考】主な国税の納税義務者などの一覧表

区分	国税の種類		納税義務者	課税標準
直接税	所得税	申告所得税	居住者 非居住者	総所得金額、退職所得金額、山林所得金額 （収入金額－必要経費＝所得金額） （1.1～12.31分）
		源泉所得税	源泉徴収義務者 （給与等の支払者）	利子、配当、給与、報酬料金等
	法人税		法人・人格のない社団等	各事業年度の所得金額 （益金の額－損金の額＝所得金額）
	相続税		相続人・受遺者	課税価格 （相続財産の価額の合計額）
	贈与税		受贈者	課税価格 （受贈財産の価額の合計額） （1.1～12.31分）
	地価税 ※当分の間停止（措法71）		土地等を有する 個人・法人	課税価格 （課税時期に有する土地等の価額の合計金額）
	登録免許税		登記・登録を受けた者	(登)別表第１の課税標準欄に掲げる金額又は数量 (不動産の価額等)
間接税	酒税		酒類の製造者及び酒類を保税地域から引き取る者	酒類の製造場から移出し、又は保税地域から引き取る酒類の数量
	消費税		【国内取引】 課税資産の譲渡等及び特定課税仕入れを行った事業者	課税資産の譲渡等の対価の額及び特定課税仕入れに係る支払対価の額
			【輸入貨物】 課税貨物を保税地域から引き取る者	関税課税価格、関税額、消費税以外の個別消費税額の合計額
	印紙税		課税文書の作成者	(印)別表第一の課税標準欄に掲げる金額

納税義務成立の時期	法定申告期限	法定納期限
暦年の終了の時 （通則法15②一） 予定納税　６月30日を経過する時 （通則令５一）	翌年３月15日（注） 期間（2.16～3.15） （所法120①）	翌年３月15日（所法128）（注） 予定納税　１期……７月31日 ２期……11月30日 （所法104①）
支払の時 （通則法15②二）		源泉所得税の徴収日の属する月（支払月）の翌月10日（所法183①等）
事業年度の終了の時 （通則法15②三） （注）各対象会計年度の国際最低課税額に対する法人税及び特定基準法人税額に対する地方法人税は、会計年度の終了の時（通則法15②三の二）	事業年度終了の日の翌日から２月を経過する日 （法法74①）	左に同じ （法法77）
相続又は遺贈による財産の取得の時 （通則法15②四）	相続開始を知った日の翌日から10月を経過する日 （相法27①）	左に同じ （相法33）
贈与による財産の取得の時 （通則法15②五）	翌年３月15日（注） 期間（2.1～3.15） （相法28①）	左に同じ（注） （相法33）
その年１月１日午前０時 （通則法15②六）	その年10月31日 期間（10.1～10.31）（地価法25①）	その年10月31日　２分の１ 翌年３月31日　残額（地価法28①）
登記・登録等の時 （通則法15②十三）	－	登記・登録を受ける時 （登法27一）
製造場から移出した時 保税地域からの引取りの時 （通則法15②七）	翌月末日 （酒法30の２①）	翌々月末日 （酒法30の４①）
課税資産の譲渡等若しくは特定課税仕入れを行った時 （通則法15②七）	【個人】　翌年２月末日 （特例により翌年３月31日 （措法86の４））　（注） 【法人】課税期間の末日の翌日から２月を経過する日 （消法45①）	左に同じ（注） （消法49）
保税地域からの引取りの時 （通則法15②七）	課税貨物の引取りの時 （消法47）	左に同じ （消法50）
課税文書の作成の時 （通則法15②十二）	課税文書の区分により異なる （印法11、12）	左に同じ （印法８～12）

（注）令和元年分及び令和２年分については、期限が延長されている（10ページ参照）。

【参考】納税義務の確定手続一覧表



第５節　納付義務の承継

学習のポイント

納付義務の承継とはどのようなものか

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、次のとおりである。

⑴　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。

⑵　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、法人が人格のない社団等の財産に属する権利義務を包括して承継し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、被合併法人及び前受託者（以下、第５節において「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、人格のない社団等の財産に属する権利義務を包括して承継した法人及び新受託者（以下、第５節において「相続人など」という。）に承継される（通則法５～７の２）。

【参考法令･通達番号】

民法896、会社法750①、752①、754①、756①、信法75

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、次のとおりである。

⑴　被相続人などに課されるべき国税

納付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

⑵　被相続人などが納付すべき国税

納付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

⑶　被相続人などが徴収されるべき国税

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

【参考法令・通達番号】

通基通(徴)5-4～-6、6-1、7-1、7の2-1

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、申請、請求、届出又は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、督促又は差押えに基づき、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。相続があった場合、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（通則法５①後段）。

【参考法令・通達番号】

通基通(徴)5-7、-8、民法920、922

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（通則法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（通則法５③）。これを**納付責任**という。

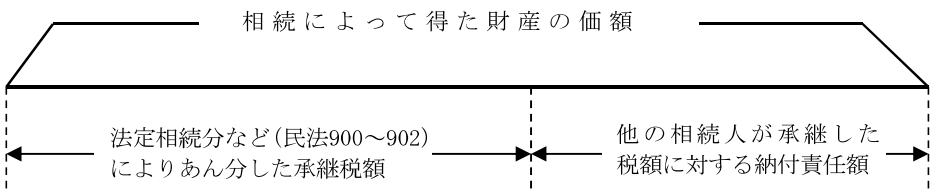
相続によって得た財産の価額とは、遺産分割が行われた後であれば、その遺産分割によって相続人が現実に得た財産の価額をいい、遺産分割前であれば総遺産の価額に相続人の相続分(法定相続分、代襲相続分、指定相続分)を乗じた額である。

【参考法令・通達番号】

通基通(徴)5-9、-12、-14

（図示）

共同相続の場合における納付責任額



【設例】　法定相続分の場合の承継税額及び納付責任額の計算

相続財産の価額　　150万円

納付すべき国税　　120万円

相続人　　妻と３人の子（甲、乙、丙）

配偶者と子が共同相続人であるときは、配偶者は２分の１、子は２分の１の相続分を受ける（民法900一）。

子、直系尊属又は兄弟姉妹が数人あるときは、各自の相続分は、相等しいものとする（民法900四）。

【答】

区分／相続人	相続財産の価額	承継する国税の額	他の相続人の承継税額に対する納付責任額
妻	75万円 （150万円×$\frac{1}{2}$）	60万円 （120万円×$\frac{1}{2}$）	15万円 （75万円－60万円）
子 （甲）	25万円 （150万円×$\frac{1}{2}$×$\frac{1}{3}$）	20万円 （120万円×$\frac{1}{2}$×$\frac{1}{3}$）	5万円 （25万円－20万円）
子 （乙）	25万円 （150万円×$\frac{1}{2}$×$\frac{1}{3}$）	20万円 （120万円×$\frac{1}{2}$×$\frac{1}{3}$）	5万円 （25万円－20万円）
子 （丙）	25万円 （150万円×$\frac{1}{2}$×$\frac{1}{3}$）	20万円 （120万円×$\frac{1}{2}$×$\frac{1}{3}$）	5万円 （25万円－20万円）

第６節　納税義務の消滅

学習のポイント

納税義務が消滅するのはどのようなときか

納税義務は、成立と同時に、又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（徴法33～41）、国税の保証人（通則法50六）及び第三者（通則法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（通則法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又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金銭を差し押さえたときは、その差押えの時（徴法56③）、②差押債権を取り立てたときは、その取り立てた時（徴法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（徴法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（通則法57②）。

４　免除

納税の猶予などの場合の延滞税の免除（通則法63）、災害などにより期限を延長した場合の利子税の免除（通則法64③）、災害減免法による被災者の所得税などの免除（減免法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、その超過した部分の確定金額について、納税者からの更正の請求又は税務署長

の職権による調査に基づいて、その確定金額を減額する更正又は賦課決定が行われる（通則法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、税務署長が行った課税処分に対する再調査の請求についての決定若しくは審査請求についての裁決、又は処分の取消しの訴えについての判決によって、その処分による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又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（通則法83③、98③）。

６　徴収権の消滅時効の完成

国税の徴収権は、原則として、その国税の法定納期限から５年間行使しないことによって、時効の援用を要せず、絶対的に消滅する（通則法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）。

【参考法令・通達番号】

通基通(徴)57-8、-9、72、徴基通153-15

第３章　国税の納付及び徴収

第１節　国税の納付

学習のポイント

1　納期限とはどのようなものか
2　国税の納付はどのように行うのか
3　延滞税、利子税とはどのようなものか

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**を待って納付するものと、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、過少申告加算税及び無申告加算税などを除き、納税の告知を待って納付する。

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**（通則法35ほか）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**（通則法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納期限とが異なることとなる。

法定納期限は、徴収権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（通則法72①、60）、具体的納期限は、納税義務を履行すべき期限となるほか、債務不履行の場合に督促状を発送する基準日となる（通則法37②）。

3　確定方式別に見た国税の納付

⑴　申告納税方式による国税の納付

イ　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（通則法35①）。ただし、所得税、相続税又は贈与税について延納（所法131、132、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。

ロ　期限後申告又は修正申告に伴う納付

期限後申告又は修正申告に伴う税額は、期限後申告書又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（通則法35②一）。ただし、相続税又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、石法18①）、法定納期限前に期限後申告又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、石法18③）。

ハ　更正又は決定に伴う納付

更正又は決定があった場合には、更正通知書又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（通則法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。

⑵　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って納付する（通則法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過少申告加算税及び無申告加算税などについては、賦課決定通知書に記載された金額を自主的に納付する（通則法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。

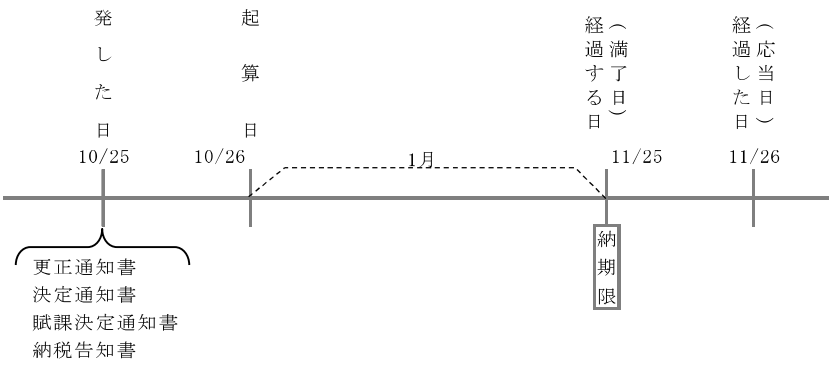
納期限は、納税告知書又は賦課決定通知書を発した日の翌日から起算して１月を経過する日である（通則令８①、通則法35③）。ただし、納税告知書が法定納期限の前に発せられる場合には、法定納期限に当たる日を納期限とし、国税に関する法律の規定により一定の事実が生じた場合に直ちに徴収するものとされている国税（酒法30の４②）は、その納税告知書の送達に要すると見込まれる期間を経過した日を納期限とする（通則令８①括弧書）。

⑶　自動確定の国税の納付

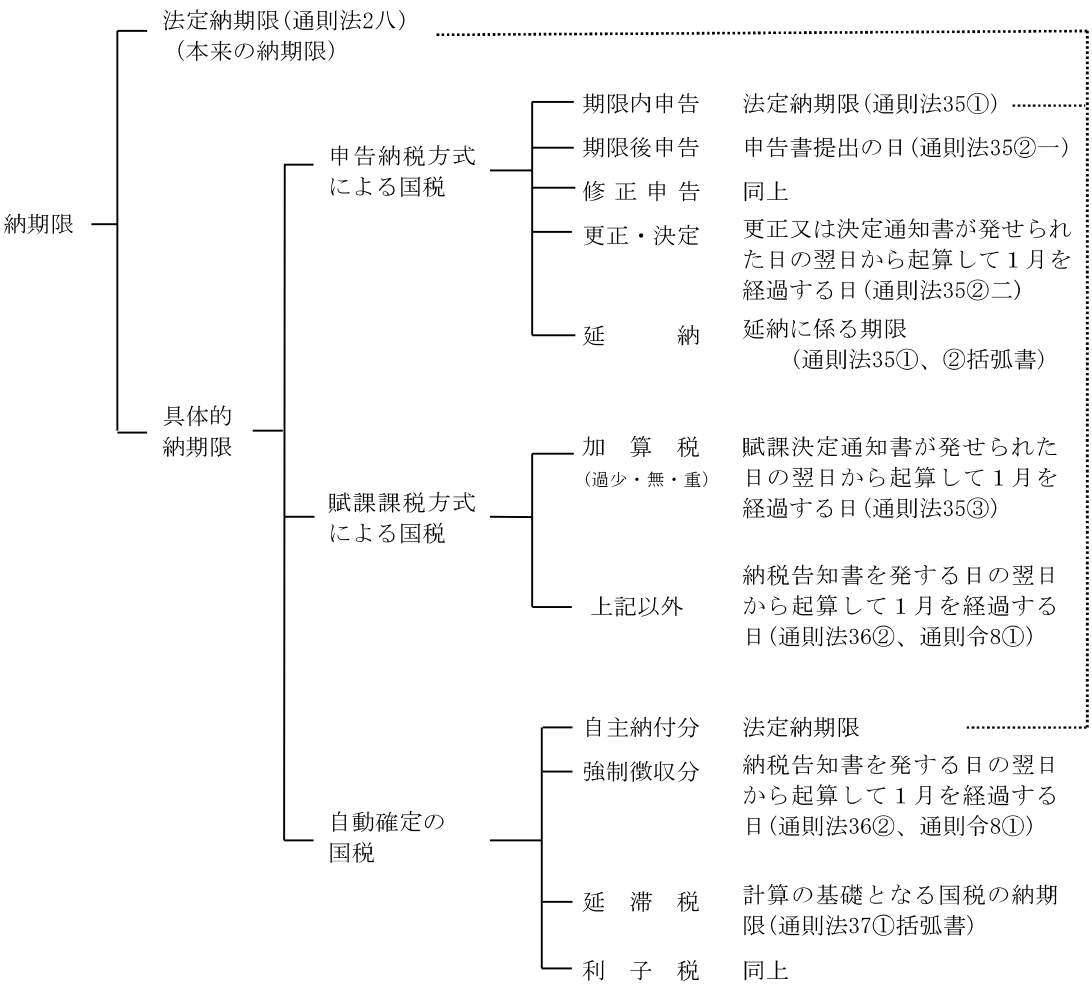
自動確定の国税は、国税に関する法律により、原則として自主納付しなければならない。

なお、源泉徴収等による国税などの納付がない場合又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（通則法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（通則令８）。

（図示：税務署長が指定する納期限）



（図示：法定納期限と具体的納期限）



【参考】

確定及び納付手続一覧表

<table>
<tr><th>税　　目</th><th>区分</th><th>確定の方式</th><th>確定の手続</th><th colspan="2">納付の手続</th></tr>
<tr><td rowspan="2">申告所得税、法人税、地方法人税、相続税、贈与税、地価税、消費税、酒税、揮発油税、地方揮発油税、石油石炭税、石油ガス税、たばこ税、電源開発促進税、航空機燃料税、印紙税（印法11、12に掲げるものに限る。）</td><td>本税</td><td>申告納税方式</td><td>納税申告
更正
決定</td><td colspan="2">税額に相当する金銭に納付書を添えて納付する。</td></tr>
<tr><td>加算税</td><td>賦課課税方式</td><td>賦課決定</td><td colspan="2">税額に相当する金銭に納付書を添えて納付する。</td></tr>
<tr><td>特殊な場合における酒税など</td><td>本税（加算税なし）</td><td rowspan="2">賦課課税方式</td><td rowspan="2">賦課決定
（課税標準申告書に記載されたものが適正である場合には納税告知）</td><td colspan="2" rowspan="2">税額に相当する金銭に納税告知書を添えて納付する。</td></tr>
<tr><td>印紙税
（印法20に掲げるものに限る。）</td><td>過怠税</td></tr>
<tr><td rowspan="2">源泉徴収等による国税
（源泉所得税、国際観光旅客税（特別徴収に係るもの））</td><td>本税</td><td>自動確定</td><td>な　し</td><td colspan="2">税額に相当する金銭に納付書又は納税告知書を添えて納付する。</td></tr>
<tr><td>加算税</td><td>賦課課税方式</td><td>賦課決定</td><td colspan="2">税額に相当する金銭に納税告知書を添えて納付する。</td></tr>
<tr><td>国際観光旅客税
（特別徴収以外のもの）</td><td rowspan="4">本税（加算税なし）</td><td rowspan="4">自動確定</td><td rowspan="4">な　し</td><td colspan="2">税額に相当する金銭に納付書又は納税告知書を添えて納付する。</td></tr>
<tr><td>印紙税
（印法11、12、20に掲げるものを除く。）</td><td colspan="2">印紙を貼り付けて納付する。
ただし、印紙税法９条、10条の場合は、納付書により納付する。</td></tr>
<tr><td>登録免許税</td><td>税額に相当する金銭に納付書を添えて納付する。
ただし、税額30,000円以下の場合は、印紙を貼り付けて納付することができる。</td><td rowspan="2">印紙を貼り付けていないなどのときは納税告知書が送達されるので、金銭にその告知書を添えて納付する。</td></tr>
<tr><td>自動車重量税</td><td>印紙を貼り付けて納付する。
ただし、自動車重量税法10条の場合は、税額に相当する金銭に納付書を添えて納付する。</td></tr>
</table>

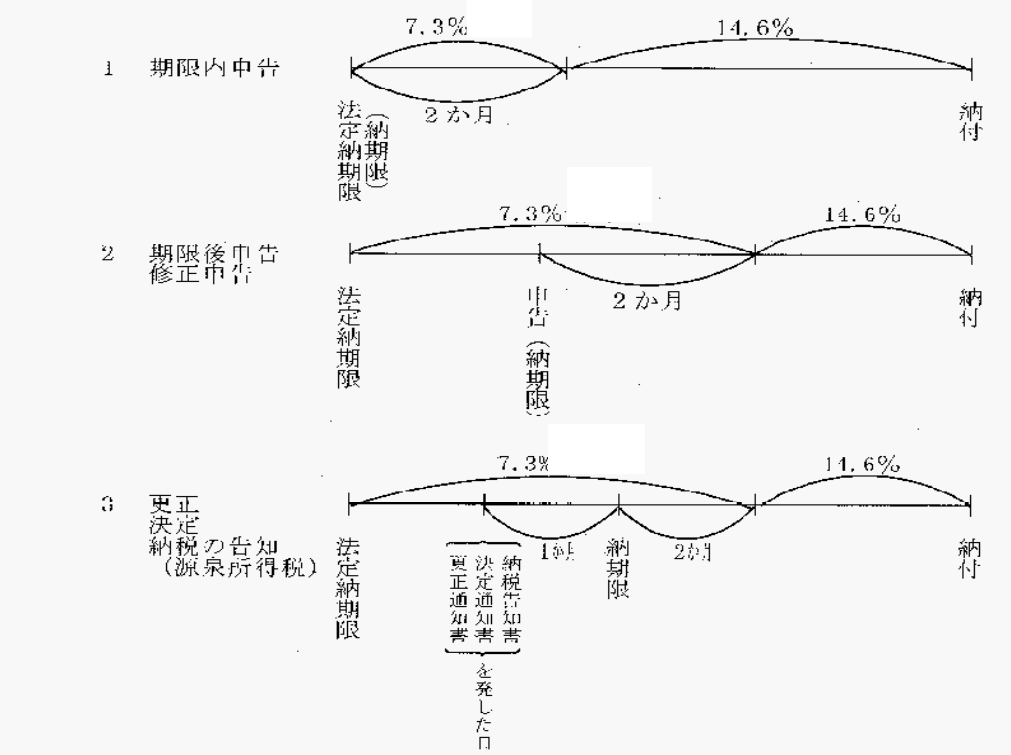
（注）あらかじめ税務署長に届け出た場合には、納付書又は納税告知書により納付する方法に代えて、電子納付の方法により納付することができる（通則法34①ただし書）。

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（通則法60①）。

なお、一定の条件により延納若しくは物納又は納税申告書の提出期限の延長などが認められた期間内については、国税に関する法律の定めるところにより、**利子税**が課される（通則法64①）。これは、民事においてい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。

（図示：延滞税の課税割合（通則法61条関係を除く。））



延滞税又は利子税の割合は、低金利の状況を踏まえ、延滞税等の負担を軽減する観点等から、各年の**（延滞税）特例基準割合**又は**（利子税）特例基準割合**が年7.3パーセントの割合に満たない場合には、その年中においては、次に掲げる割合とされている（措法93①、94①、旧措法93①、94①）。

○　延滞税・利子税の割合の特例（（延滞税）特例基準割合又は（利子税）特例基準割合が年7.3％の割合に満たない場合）

区　分		本　則	平成12年１月１日 ～ 平成25年12月31日	平成26年１月１日 ～ 令和２年12月31日	令和３年１月１日 以降
延滞税		14.6％	―	【特例基準割合】 ＋7.3％	【延滞税特例基準割合】＋7.3％
	２ヶ月以内等	7.3％	【特例基準割合】	【特例基準割合】 ＋１％	【延滞税特例基準割合】＋１％
利子税		7.3％	【特例基準割合】	【特例基準割合】	【利子税特例基準割合】

（注）「【延滞税特例基準割合】＋１％」が7.3％を超えるときは7.3％とする。

【特例基準割合】		【延滞税特例基準割合】 【利子税特例基準割合】
平成12年１月１日から 平成25年12月31日まで	平成26年１月１日から 令和２年12月31日まで	令和３年１月１日以降
各年の前年の11月30日を経過する時における日本銀行法第15条第１項の規定により定められる商業手形の基準割引率に年４％の割合を加算した割合。 特例基準割合に0.1％未満の端数があるときは、これを切り捨てる。 （参考） 平成12年 4.5％　20年 4.7％ 13年 4.5％　21年 4.5％ 14年 4.1％　22年 4.3％ 15年 4.1％　23年 4.3％ 16年 4.1％　24年 4.3％ 17年 4.1％　25年 4.3％ 18年 4.1％ 19年 4.4％	各年の前々年の10月から前年の９月までの各月における短期貸付けの平均利率の合計を12で除して計算した割合（当該割合に0.1％未満の端数があるときは、これを切り捨てる。）として各年の前年12月15日までに財務大臣が告示する割合に、年１％の割合を加算した割合。 （参考） 平成26年　1.9％ 27年　1.8％ 28年　1.8％ 29年　1.7％ 30年　1.6％ 31年 令和元年　1.6％ ２年　1.6％	平均貸付割合（各年の前々年の９月から前年の８月までの各月における短期貸付けの平均利率の合計を12で除して計算した割合（当該割合に0.1％未満の端数があるときは、これを切り捨てる。）として各年の前年11月30日までに財務大臣が告示する割合）に、 ○延滞税特例基準割合は、年１％の割合を加算した割合。 （参考） 令和３年　1.5％ ４年　1.4％ ５年　1.4％ ６年　1.4％ ７年　1.4％ ○利子税特例基準割合は、年0.5％の割合を加算した割合。 （参考） 令和３年　1.0％ ４年　0.9％ ５年　0.9％ ６年　0.9％ ７年　0.9％

なお、平成26年１月１日以降の延滞税及び利子税の課税要件、課税割合及び計算方法は、次のとおりである。

区分	延　　滞　　税	利　　子　　税
課税要件	次の各号に掲げる国税で、それぞれの事実に該当するときに課される（通則法60①）。 １　申告納税方式による国税 ⑴　期限内申告書を提出した場合に、その納付すべき国税を法定納期限までに完納しないとき。 ⑵　期限後申告書、修正申告書を提出し、又は更正、決定により、納付すべき国税があるとき。 ２　賦課課税方式による国税 納税の告知による納付すべき国税をその法定納期限後に納付するとき（４の国税、不納付加算税、重加算税及び過怠税を除く）。 ３　予定納税に係る所得税 予定納税に係る所得税をその法定納期限までに完納しないとき。 ４　源泉徴収等による国税 源泉徴収等による国税をその法定納期限までに完納しないとき。	１　延納が認められた国税又は納税申告書の提出期限が延長された国税について、延納期間又は延長した期間に対して課される（通則法64①、所法131③、136①、相法52①、法法75⑦、75の2⑧、消法45の２⑤）。 ２　物納に係る相続税について、納付があったものとされた日（相法43②）までの期間に対して課される（相法53①）。 ３　連帯納付義務者が相続税法34条１項の規定により相続税を納付する場合に延滞税に代えて課される（相法51の２①）。
課税割合	法定納期限の翌日から、その国税を完納する日までの期間の日数に応じ、未納国税に対し年14.6％（納期限までの期間又は納期限の翌日から２月を経過するまでの期間については、年7.3％）の割合で計算する（通則法60②）。 ただし、各年の（延滞税）特例基準割合が7.3％の割合に満たない場合には、その年中においては、①年14.6％の割合は「（延滞税）特例基準割合＋7.3％」、②年7.3％の割合は「（延滞税）特例基準割合＋１％」となる（措94①）。	法定納期限の翌日から延納又は延長期間中の未納税額に対し納付する期間の日数に応じ、年7.3％と（利子税）特例基準割合のいずれか低い割合で計算する（所法131③、136①、相法53①、法法75⑦、75の2⑧、消法45の２⑤、措法93①）。 （注）相続税・贈与税の7.3％以外の利子税（相法52①）については、次の計算式で算定する（措法93③）。 利子税の割合（本則）×（延納特例基準割合／7.3％）
計算方法	納付すべき本税の額 × 割合（14.6％又は（延滞税）特例基準割合＋7.3％／7.3％又は（延滞税）特例基準割合＋1％）× 期間（日数）／365日 ＝ 延滞税の額	納付すべき本税の額 × 割合（7.3％又は（利子税）特例基準割合）× 期間（日数）／365日 ＝ 利子税の額
	本税の額…１万円未満の端数切捨て、全額１万円未満は全額切捨て（通則法118③） 延滞税の額又は利子税の額…100円未満の端数切捨て、全額1,000円未満は全額切捨て（通則法119④）	
その他	１　本税のみについて課され、いわゆる複利計算はしない（通則法60②）。 ２　計算の基礎となる国税の科目として本税と併せて納付する（通則法60③④）。	左記１・２は同じ（通則法64①②） ３　利子税の計算期間については、延滞税は課されない（通則法64②）。

（注）計算の過程における金額に１円未満の端数が生じたときは、これを切り捨てる（措法96②）。

【設例１－１】期限内申告書を提出したが、納付が納期限後となった場合（本則の割合）

１　申告により納付すべき税額　550,000円
２　法定納期限（納期限）　３月15日
３　納付状況　４月30日　300,000円
　　６月30日　250,000円

【答】

〔本税の額：550,000円〕

$$\frac{550,000円 \times 7.3\% \times 46日}{365日} = 5,060円 \cdots\cdots ①$$

〔本税の額：250,000円〕

$$\frac{250,000円 \times 7.3\% \times 15日}{365日} = 750円 \cdots\cdots ②$$

〔本税の額：250,000円〕

$$\frac{250,000円 \times 14.6\% \times 46日}{365日} = 4,600円 \cdots\cdots ③$$

46日　15日　46日

３月15日　３月16日　４月30日　５月１日　５月15日　５月16日　６月30日

年 7.3 %　年 14.6 %

①　②　③
5,060円＋750円＋4,600円 ＝ 10,410円　⇨　10,400円（確定金額の100円未満の端数切捨て）

（注）閏年を含む期間についても、上記算式中の「365日」は366日とはしない。以下同じ。

【設例１－２】期限内申告書を提出したが、納付が納期限後となった場合（延滞税特例基準割合）

１～３は【設例１－１】と同じ。
４　延滞税特例基準割合は1.4%とする。

【答】

〔本税の額：550,000円〕

$$\frac{550,000円 \times 2.4\% \times 46日}{365日} = 1,663円 \cdots\cdots ①$$

〔本税の額：250,000円〕

$$\frac{250,000円 \times 2.4\% \times 15日}{365日} = 246円 \cdots\cdots ②$$

〔本税の額：250,000円〕

$$\frac{250,000円 \times 8.7\% \times 46日}{365日} = 2,741円 \cdots\cdots ③$$

46日　15日　46日

３月15日　３月16日　４月30日　５月１日　５月15日　５月16日　６月30日

年 2.4 %　年 8.7 %

①　②　③
1,663円＋246円＋2,741円 ＝ 4,650円　⇨　4,600円（確定金額の100円未満の端数切捨て）
※①ないし③の計算においては、それぞれ１円未満の端数切捨て

【設例２－１】更正により新たに納付すべき税額が確定した場合（本則の割合）

１　更正により新たに納付すべき税額　257,500円
２　法定納期限　３月15日
３　納期限　７月15日（更正通知書６月15日発送）
４　納付状況　７月15日　107,500円
　　９月３日　50,000円
　　10月20日　100,000円

【答】

〔本税の額：257,500円〕

$\frac{250,000円 \times 7.3\% \times 122日}{365日}$

＝ 6,100円・・・・①

（本税の額は、１万円未満の端数切捨て）

〔本税の額：150,000円〕

$\frac{150,000円 \times 7.3\% \times 50日}{365日}$

＝ 1,500円・・・・②

〔本税の額：100,000円〕

$\frac{100,000円 \times 7.3\% \times 12日}{365日}$

＝ 240円・・・・③

〔本税の額：100,000円〕

$\frac{100,000円 \times 14.6\% \times 35日}{365日}$

＝ 1,400円・・・・④

３月15日　122日　７月15日　50日　９月３日　12日　９月15日　35日　10月20日

年 7.3 %　　年 14.6 %

①　②　③　④

6,100円＋1,500円＋240円＋1,400円＝9,240円 ⇨ 9,200円（確定金額の100円未満の端数切捨て）

【設例２－２】更正により新たに納付すべき税額が確定した場合（延滞税特例基準割合）

１～４は【設例２－１】と同じ。
５　延滞税特例基準割合は1.4%とする。

【答】

〔本税の額：257,500円〕

$\frac{250,000円 \times 2.4\% \times 122日}{365日}$

＝ 2,005円・・・・①

〔本税の額：150,000円〕

$\frac{150,000円 \times 2.4\% \times 50日}{365日}$

＝ 493円・・・・②

〔本税の額：100,000円〕

$\frac{100,000円 \times 2.4\% \times 12日}{365日}$

＝ 78円・・・・③

〔本税の額：100,000円〕

$\frac{100,000円 \times 8.7\% \times 35日}{365日}$

＝ 834円・・・・④

３月15日　122日　７月15日　50日　９月３日　12日　９月15日　35日　10月20日

年 2.4 %　　年 8.7 %

①　②　③　④

2,005円＋493円＋78円＋834円＝ 3,410円 ⇨ 3,400円（確定金額の100円未満の端数切捨て）
※①ないし④の計算においては、それぞれ１円未満の端数切捨て

⑴　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する（通則法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たものとする（通則法62②）。それは、納付した金額が本税の額に達するまでは、民法の場合とは異なり、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。

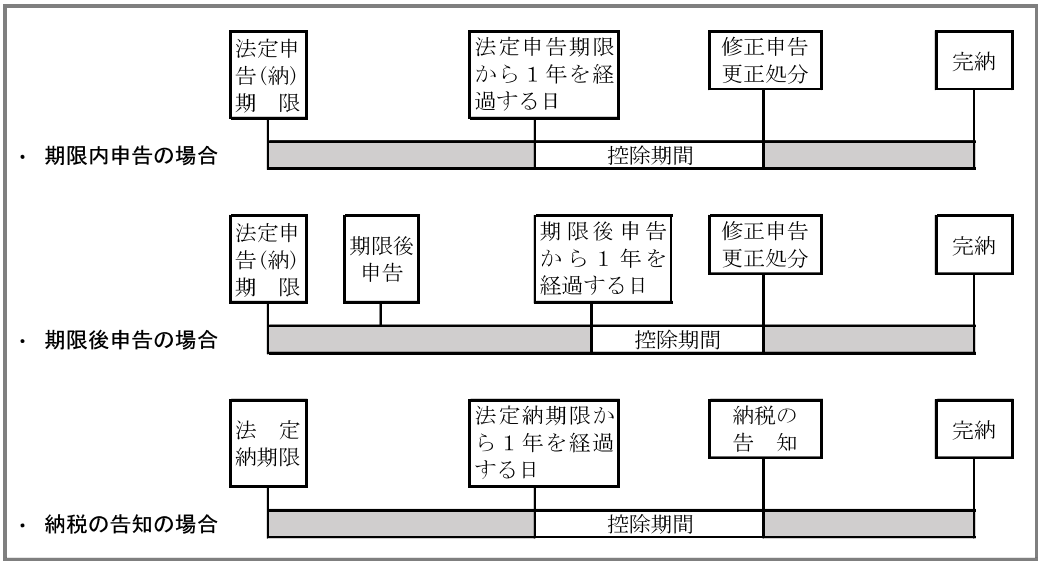
⑵　控除期間のある延滞税の計算

イ　法定申告期限又は期限後申告書の提出があった日後１年以上経過して修正申告又は更正があった場合

その法定申告期限又は期限後申告書の提出があった日の翌日から１年を経過する日の翌日から修正申告書が提出された日又は更正通知書を発せられた日までの期間を、延滞税の計算期間から控除する（通則法61①）。

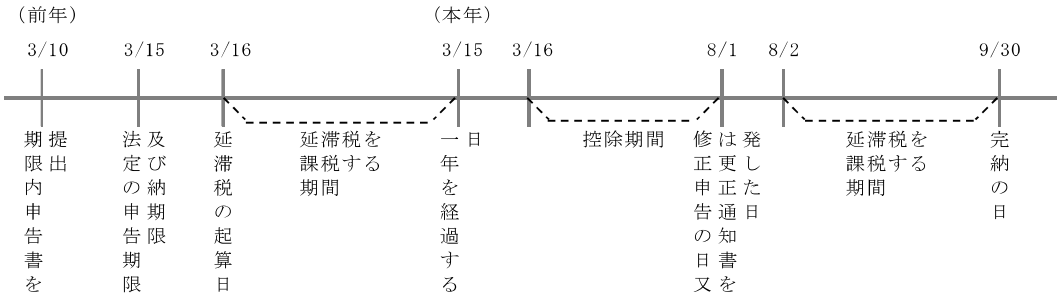
この控除期間については、源泉徴収等による国税についても認められている（通則法61③）。

○　延滞税の計算期間（法定納期限の翌日から完納の日までの期間）から控除される期間



この控除期間は、かなりの期間を過ぎてから修正申告、更正又は納税の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実際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場合には、この計算期間の控除は認められない（通則法61①③）。

（図示：申告所得税の場合）



ロ　期限内申告書又は期限後申告書（以下「期限内申告書等」という。）の提出があり、かつ、期限内申告書等を減少させる更正（以下「減額更正」という。）があった後に修正申告書の提出又は増額更正があった場合

修正申告書の提出又は増額更正により納付すべき国税（期限内申告書等に係る税額に達するまでの国税に限る。）については、次に定める期間（偽りその他不正の行為があった場合の修正申告書の提出又は更正により納付すべき国税その他一定の国税にあっては、(ｲ)の期間に限る。）を、延滞税の計算期間から控除する（通則法61②）。

(ｲ) 期限内申告書等の提出により納付すべき税額の納付があった日（その日がその国税の法定納期限前である場合には、その法定納期限）の翌日から減額更正に係る更正通知書が発せられた日までの期間（通則法61②一）

これは、「申告に基づいて一旦は納付されたもの」であることに着目して、減額更正までの「納付があった期間」については、延滞税の計算期間に含めることは適当でないとの考え方に基づくものである。したがって、納付がある前の「未納の期間」については、延滞税の計算期間に含まれることとなる。

(ﾛ) 減額更正に係る更正通知書が発せられた日（その減額更正が更正の請求に基づく更正である場合には、同日の翌日から起算して１年を経過する日）の翌日から修正申告書が提出され、又は増額更正に係る更正通知書が発せられた日までの期間（通則法61②二）

この括弧書は、減額更正が納税者の請求に基づきされたものである場合には、増額更正等により納付すべき税額については、更正の請求という納税者の意思に基づく減額更正によって未納付の状態が作出された結果発生したものであるとの考え方に基づくものである。このような場合には、現行における納税申告書の提出後１年以上経過した後に修正申告書の提出等があった場合の延滞税の取扱いを踏まえ、減額更正がされた日から１年間を限度として延滞税を課すこととなる。

(注)上記の特例は、平成29年１月１日以後に法定納期限が到来する国税について適用される。

５　納付の手続等

⑴　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（通則法34）。

イ　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い（通則法34①）、外国貨幣又は旧通貨は除かれる。

【参考法令・通達番号】

通基通(徴)34-1

ロ　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（通則法34①ただし書）。

(ｲ) 小切手（持参人払又は記名式持参人払のもの）

(ﾛ) 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、証券の呈示期間又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）。

ハ　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り付け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又は書類である（通則法34②）。

(ｲ) 印紙税（印法８）（申告納税方式による印紙税(加算税を含む。）、税印押なつ又は指定計器の使用による印紙税及び過怠税は除く。）

……証書又は帳簿

(ﾛ) 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、登録の申請又は嘱託をする書類

(ﾊ) 自動車重量税（自法８、９）（現金納付を認める場合（自法10）を除く。）

……自動車重量税印紙を貼り付ける書類（自令６）

ニ　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（通則法34③、相法41）。

(ｲ)　国債及び地方債

(ﾛ)　不動産及び船舶

(ﾊ)　社債、株式及び証券投資信託又は貸付信託の受益証券

(ﾆ)　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、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）がある（相法48の２）。

ホ　国外納付者の送金による納付

国税を納付しようとする国外に住所又は居所を有する納税者（以下「国外納付者」という。）は、国外にある金融機関の営業所等を通じてその税額に相当する金銭をその国税の収納を行う税務署の職員の預金口座（納付用国内預金口座）に対して払込みをすることにより納付することができる。

この場合において、その国税の納付は、当該国外納付者が当該金融機関の国外営業所等を通じて送金した日においてされたものとみなして、延納、物納及び附帯税に関する規定を適用する（通則法34④）。

⑵　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（通則法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。

⑶　納付の方法

国税は金銭又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（通則法34）。

その他に納付に関する制度として次のものがある。

イ　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（通則法34の２）。

この制度が設けられた趣旨は、①納税者の納付手続が省けること、②納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、③納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にある。

なお、実務上、口座振替ができる国税は、申告所得税の確定申告分及び予定納税分、個人事業者の消費税の確定申告分及び中間申告分に限られる。

口座振替を行うには、利用する国税の納期限までに、**「預貯金口座振替依頼書兼納付書送付依頼書」（振替依頼書）**を納税地の所轄税務署長又は金融機関に提出する必要がある。なお、e-Taxにより提出することもできる。

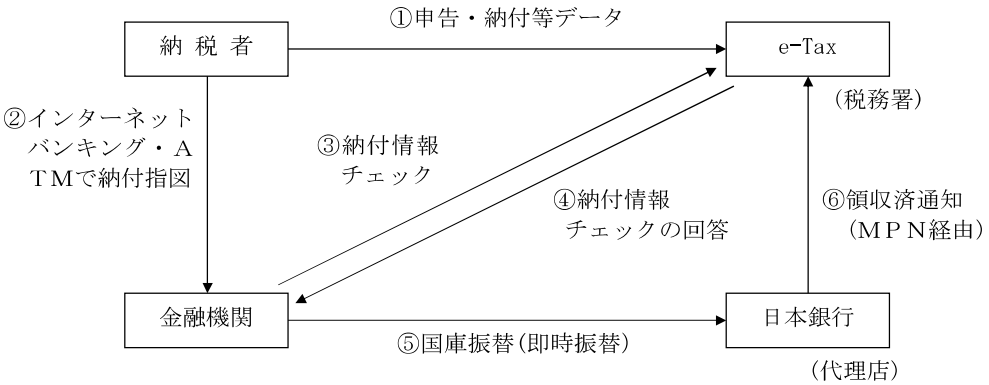
ロ　電子納税

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、①e-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又は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、②e-Taxソフトを利用して、納付情報データを事前に登録する必要はなく、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」、「地方法人税」、「消費税及地方消費税」、「申告所得税及復興特別所得税」、「復興特別法人税」の６税目の納付に限って利用する**入力方式**による方法、③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、指定した預貯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（通則法34①ただし書、国税関係法令に係る情報通信技術を活用した行政の推進等に関する省令４、８①）。

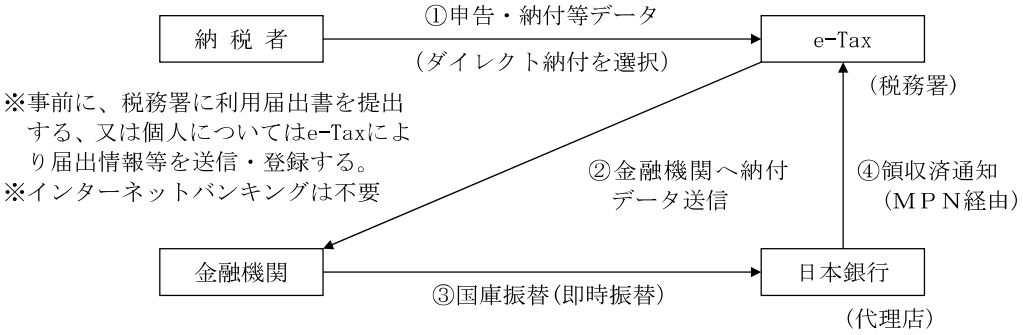
（図示：電子納税の概略図）

〔登録方式・入力方式〕



（注）　ＭＰＮ（マルチペイメントネットワーク）とは、金融機関と収納機関との間を専用のネットワークで結ぶことにより、利用者はインターネットバンキングやＡＴＭ等の各種チャンネルを利用して、税金、手数料などの公共料金の支払ができ、その納付情報を即時に収納機関に伝達するシステムである。

〔ダイレクト納付〕



（注）　電子情報処理組織（e-Tax）を使用する方法により期限内申告等と併せて国税の納付の手続（ダイレクト納付）が法定納期限に行われた場合（その税額が一定の金額以下である場合に限る。）において、法定納期限の翌日までにその納付がされたときは、その納付は法定納期限においてされたものとみなして、延納及び附帯税に関する規定を適用する（通則法34②）。

ハ　納付受託者に対する納付の委託

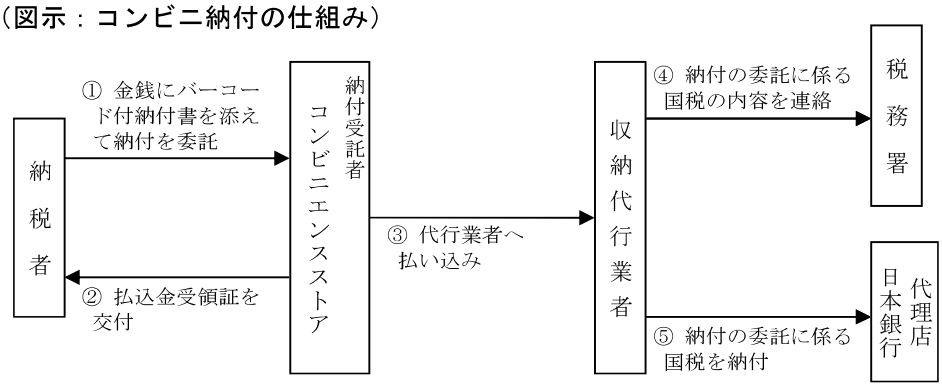
(ｲ) コンビニ納付

納税者は、国税の納付税額が30万円以下である場合であって、税務署の職員から交付され又は送付されたバーコード付納付書又は事前に作成・出力したＱＲコードを基に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で作成されたバーコード付納付書により納付しようとするときは、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（通則法34の３①一、通則規２①一、②）。

この場合において、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ったものとみなして、延納、物納及び附帯税に関する規定を適用する（通則法34の３②一）。

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（通則法34の５①一）。

（図示：コンビニ納付の仕組み）



（注）　納税額が確定している国税で、納付税額が30万円以下のもの

○　次の場合に税務署から交付・送付されるバーコード付納付書を使用する。

A　確定した税額を期限前に通知する場合（所得税の予定納税等）

B　督促・催告を行う場合（全税目）

C　賦課課税方式による場合（各種加算税）

D　確定した税額について納税者から納付書の発行依頼があった場合（全税目）

○　自宅等で事前に国税庁ホームページ等から作成・出力したＱＲコードをコンビニエンスストアに設置されている端末機器に読み取らせて出力したバーコード付納付書を使用する。

(ﾛ) クレジットカード納付

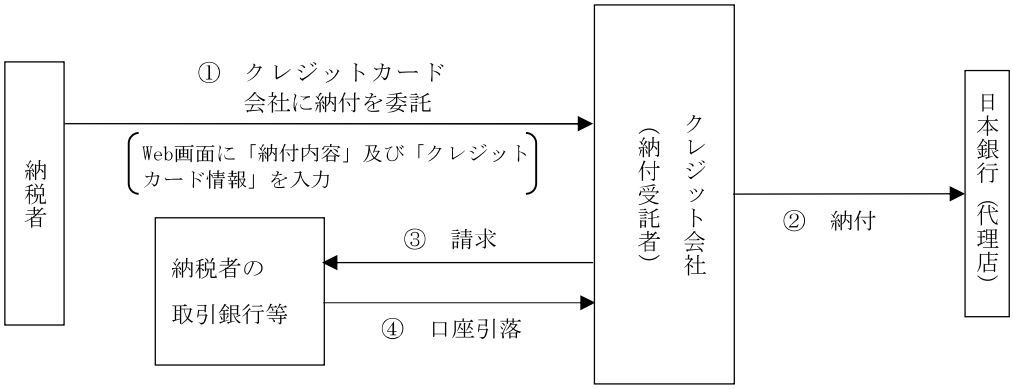
納税者は、国税の納付税額が1,000万円未満で、かつ、その者のクレジットカードによって決済することができる金額以下である場合であって、電子情報処理組織（インターネット）を使用して納付受託者に対する通知に基づき納付しようとするときは、納付受託者に納付を委託することができる（通則法34の３①二、通則規２①二、③一）。

この場合において、納付受託者が国税の納付をしようとする者の委託を受けたときは、その委託を受けた日に納付があったものとみなして、延納、物納及び附帯税に関する規定を適用する（通則法34の３②二）。

具体的な手続としては、①インターネットを利用できるパソコン等から国税庁ホームページにアクセスした上で、そこから遷移される納付受託者のweb画面において納付内容（納付書記載事項）、クレジットカード情報の入力を行う方式、②e-Taxにおいて申告等データを送信した後、納付受託者のweb画面に移行し、納付税額等の内容を確認した上、クレジットカード情報の入力を行う方式がある。

なお、クレジットカード納付では、納付税額に応じた決済手数料が必要となる。

（図示：クレジットカード納付の仕組み）



(ﾊ) スマホアプリ納付

納税者は、国税の納付税額が30万円以下で、かつ、その者が使用する第三者型前払式支払手段による取引等によって決済することができる金額以下である場合であって、電子情報処理組織（インターネット）を使用して納付受託者に対する通知に基づき納付しようとするときは、納付受託者に納付を委託することができる（通則法34の３①二、通則規２①三、③二）。

この場合において、納付受託者が国税の納付をしようとする者の委託を受けたときは、その委託を受けた日に納付があったものとみなして、延納、物納及び附帯税に関する規定を適用する（通則法34の３②二）。

具体的な手続としては、①スマートフォン等から国税庁ホームページにアクセスした上で、そこから遷移される納付受託者のweb画面において納付内容（納付書記載事項）、スマートアプリ決済情報の入力を行う方式、②スマートフォン等でe-Taxにより申告等データを送信した後、納付受託者のweb画面に移行し、納付税額等の内容を確認した上、スマホアプリ決済情報の入力を行う方式がある。

⑷ 第三者納付及び予納

イ　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（通則法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。

ロ　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又は最近（おおむね６月以内。ただし、期限内申告の場合は、おおむね12月以内）において納付すべき税額の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。

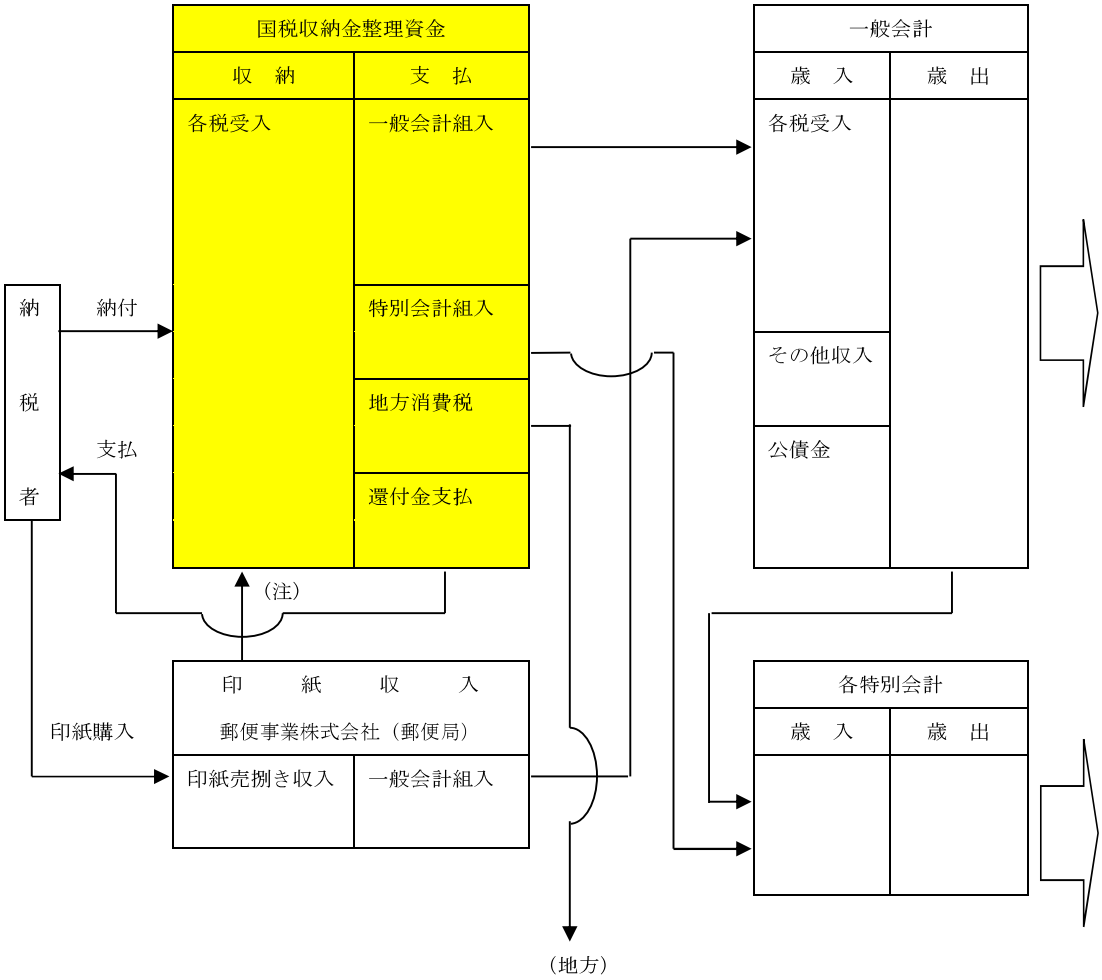
なお、e-Taxを利用して、一定の国税の期限内申告により納付が見込まれる金額について、申告書の提出前にダイレクト納付により予納をすることができる。

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（通則法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、又は他に未納の国税があれば、その国税に充当する（通則法59②）。

【参考法令・通達番号】

通基通(徴)34の2-1、41-1、59-1、-2

【参考】 国の会計の流れ



（注）自動車重量税印紙については、国税収納金整理資金として受入

第２節　国税の徴収

学習のポイント

1　納期限までに納付されない国税はどのように徴収するのか

2　納期限を繰り上げて請求するのはどのようなときか

1　徴収の意義

国税の徴収は、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（狭義の徴収）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徴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徴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

⑴　納税の告知をする国税

納税の告知を行う国税は、次のとおりである（通則法36①、45①）。

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。

イ　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。）

ロ　源泉徴収等による国税（源泉所得税及び特別徴収による国際観光旅客税）で、その法定納期限までに納付されなかったもの

ハ　自動車重量税で、その法定納期限までに納付されなかったもの

ニ　登録免許税で、その法定納期限までに納付されなかったもの

ホ　国際観光旅客税（特別徴収以外のもの）で、その法定納期限までに納付されなかったもの

⑵　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（通則規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（通則法36②ただし書）。

⑶　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。

イ　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（通則法36②）。

ロ　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（通則法32③括弧書）。

ハ　繰上請求としての効果を持つ場合もある（通則法38②括弧書）。

ニ　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完成猶予及び更新（中断）する効力がある（通則法73①三）。

３　督促

⑴　督促の要件

督促は、納税者が国税をその納期限までに完納しないときに行う（通則法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（通則法37①一、二）。

イ　繰上請求（通則法38①）、繰上保全差押え（通則法38③）又は保全差押え（徴法159）がされる場合

ロ　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

⑵　督促の手続

督促は、**督促状**（通則規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（通則法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又は利子税があるときは、本税と併せて督促する（通則法37③）。

⑶　督促の効果

督促状が納税者に送付されたときは、**差押えの前提要件としての効果**（通則法40）及び**徴収権の消滅時効の完成猶予及び更新（中断）の効果**（通則法73①四）が生じる。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見れば、督促状の送達がなければ差押えを受けることはない。

【参考法令・通達番号】

通基通（徴）37-4～-7

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）ことから、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、国税の保全を図り又は徴収を行う制度

が徴収の繰上げである。

なお、通則法上の徴収の繰上げは、次の二つに分かれている。

⑴　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（通則法38①）。

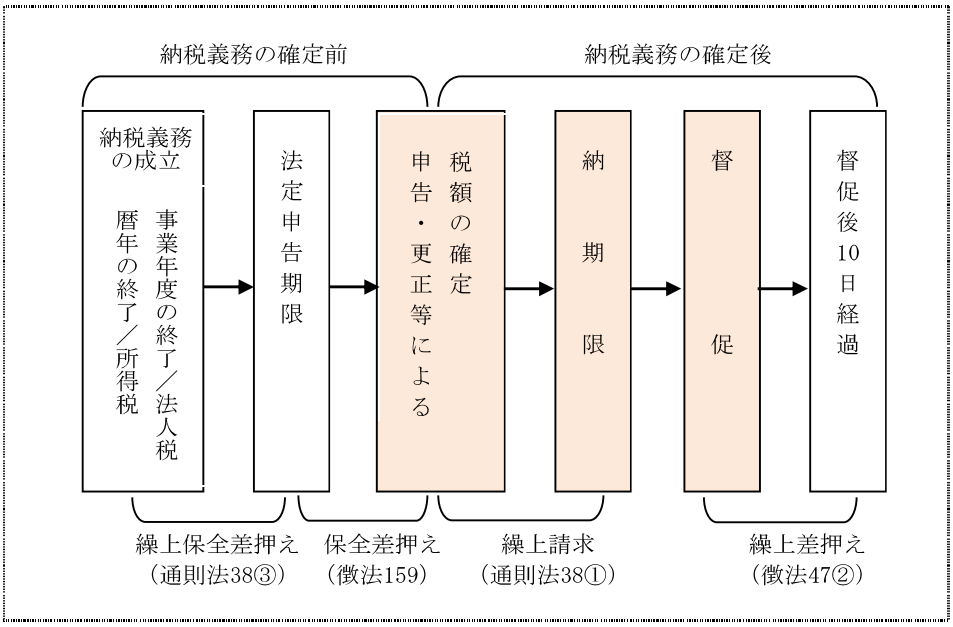
⑵　繰上保全差押え

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えの処分ができる権限を認めたものである（通則法38③④）。

【参考法令・通達番号】

通基通(徴)38-1～-4、民法137

【参考】　時系列で見た国税債権の確保手続



第３節　納税証明制度

学習のポイント

納税証明制度とはどのようなものか

１　納税証明制度の意義

納税証明制度は、納税者の資力、信用力などを直接又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

⑴　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ほか、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（通則法123①）。

⑵　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（通則令41⑥）。

イ　国税又は地方税と競合する債権の担保権を設定するとき

ロ　法令の規定に基づき国又は地方公共団体に提出するとき

ハ　その他、使用目的に相当の理由があると認められるとき

⑶　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、次のとおりであるが、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国税に関する事項（未納証明を除く。）は証明しない（通則令41①②）。

イ　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（徴法15①）

ロ　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

ハ　国税の滞納処分を受けたことがないこと

⑷　納税証明書の様式

「納税証明書」の様式は６種類のものが定められている（通則規16①）。

イ　「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の税額、当該国税に係る法定納期限等を証明する。

ロ　「納税証明書（その２）」

「申告所得税及復興特別所得税」又は「法人税」に関する所得金額で申告又は更正若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。

ハ　「納税証明書（その３）」

未納の税額がないことを証明する。

ニ　「納税証明書（その３の２）」

「申告所得税及復興特別所得税」と「消費税及地方消費税」に未納の税額がないことを証明する。

ホ　「納税証明書（その３の３）」

「法人税」と「消費税及地方消費税」に未納の税額がないことを証明する。

ヘ　「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、証明を受けようとす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（通則規16①）によって行う。この請求書は、未納税額のないこと又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（通則令41③④⑤）。

なお、国税電子申告・納税システム（e-Tax）を利用して交付申請をし、電子納税証明書の交付を受けること、書面による納税証明書を郵送で受け取ること又は税務署の窓口で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り付けて納付するか又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により納付する。）。

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（通則法123②、通則令42②）。

さらに、収入印紙の消印は請求者ではなく税務署長が行う（通則規14①）。

【参考法令・通達番号】

通基通(徴)123-6

第４章　納税の緩和制度及び担保

第１節　納税の緩和制度の概要

学習のポイント

納税の緩和制度とはどのようなものか

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ている。しかし、国税の性質（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）及び納税者の個別事情（①災害、②病気、③事業の休廃業等）により納付を強制することが適当でない場合に、一定の要件に基づき、国税の納付又は徴収を緩和して、納税者の保護を図る措置が採られている。これが**納税の緩和制度**である。

２　納税の緩和制度の種類

納税の緩和制度の主なものとして、次のものがある。

⑴　納期限等の延長

納期限等の延長ができるのは、次の場合である。

イ　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、納付又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と認めるときは、その理由のやんだ日から２月以内に限り、これらの**期限を延長**することができる（通則法11）。この延長の方法には、**地域指定**、**対象者指定**又は**個別指定**がある（通則令３）。

（注）第１章第２節（期間及び期限）の「３　災害等による期限の延長」（９ページ）を参照。

ロ　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が、課税物品の代金回収がこの納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（酒法30の６、消法51、揮法13、地揮法８、油法18、石法20、た法22）。

（注）課税資産の譲渡等に係る消費税については、この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。

ハ　内国法人が、災害その他やむを得ない理由により決算が確定しないため、その提

出期限までに確定申告書を提出できないと認められる場合には、その内国法人の申請に基づき、税務署長が期日を指定してその提出期限を延長するので、同時に、その納期限も延長される（法法75）。

ニ　内国法人が、定款等の定めにより、又は特別の事情があることにより、その事業年度以後の各事業年度の終了の日の翌日から２月以内に当該各事業年度の決算についての定時総会が招集されない常況にあるなどの場合には、その内国法人の申請に基づき、税務署長がその提出期限を延長するので、同時に、その納期限も延長される（法法75の２）。また、この確定申告書の提出期限の特例の適用を受ける法人が、消費税申告書の提出期限を延長する旨の届出書を提出した場合には、その課税期間に係る消費税申告書の提出期限が延長されるので、同時に、その納期限も延長される（消法45の２）。

⑵　延納

延納ができるのは、次の場合である。

イ　法定申告期限内に提出された確定申告書における納付すべき所得税については、その法定納期限までに２分の１に相当する金額以上の額を納付し、かつ、その法定納期限までに延納届出書を提出したときは、その残額について、その納付した年の５月31日までその納付を延期することができる（所法131①②）。

ロ　居住者が山林所得又は譲渡所得の基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（所法132①②）。

ハ　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（相法38①③、措法70の10①など）。

⑶　納税の猶予

納税者が災害により相当な損失を受けたとき、又は災害、病気、事業の休廃業などによるほか、納付すべき税額の確定手続等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（通則法46①～③）。

⑷　換価の猶予

滞納者について、その財産の換価を直ちにすることにより、その事業の継続若しくは生活の維持を困難にするおそれがあるとき又はその財産の換価を猶予することが徴収上有利であるときのほか、その国税を一時に納付することによりその事業の継続又はその生活の維持を困難にするおそれがあると認められるときには、その換価を猶予することができる（徴法151①、151の２①）。

⑸　滞納処分の停止

滞納者について、滞納処分の執行等をすることによってその生活を著しく窮迫させ

るおそれがあるときなど、一定の要件に該当する場合には、滞納処分の執行を停止することができる（徴法153①）。

⑹　その他の緩和制度

上記のほか、更正の請求、不服申立て、予定納税額の減額承認申請、延納又は物納の申請があった場合等における**徴収の猶予、滞納処分の続行の停止又は差押えの中止**などの制度がある（通則法23⑤、105②④⑥、所法118、133⑤、相法40①、42㉜、措法70の４①、70の６①等）。

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見られる。その主な相違点は次のとおりである。

⑴　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。

⑵　納税の猶予は、納税者の申請を必要とするのに対し、換価の猶予は、税務署長の職権又は納税者の申請に基づき行われ、滞納処分の停止は、税務署長の職権によってのみ行われる。この差異は、納税の猶予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、換価の猶予及び滞納処分の停止は、執行機関が十分に要件事実の判定ができることに加え、換価の猶予については、滞納の早期段階での計画的な納付の履行を確保する観点を考慮したからである。

⑶　納税の猶予は、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えまでを行い、その後の換価を猶予するのが原則である。なお、滞納処分の停止は、納税の猶予又は換価の猶予と異なり、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。

⑷　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、徴収法に規定され、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。

【参考】

主な納税の緩和制度の一覧表

種類	対象税目	要　　件	申請の要否	緩和期間	担保	根拠条項	利子税延滞税
納期限の延長	全ての国税	災害などを受けた場合	要否	２月以内	否	通則法11	延滞税及び利子税全額免除
	消費税等	期限内申告書を提出した場合	要	税目により１月ないし３月以内	要	消法51等	利子税 年7.3%
	法人税等	災害を受けた場合 定時総会が招集されない場合	要	１月以内 １月又は２月以内	否	法法75、75の2、消法45の2	
延　納	所得税	法定納期限までに２分の１以上の納付	要	3月16日から５月31日	否	所法131①	利子税 年7.3%
		延払条件付譲渡の税額(山林・譲渡)が所得税の額の合計額の２分の１を超え、かつ、30万円を超える場合	要	５年以内	要	所法132①	
	相続税	納付すべき相続税額が10万円を超え、金銭納付が困難な場合	要	５年又は財産の種類により10年・15年・20年	要	相法38① 措法70の８の２① 70の10①	利子税 原則：年6.6% 特例：財産の種類により年1.2%～6.0%
	贈与税	納付すべき贈与税額が10万円を超え、金銭納付が困難な場合	要	５年以内	要	相法38③	利子税 年6.6%
納税猶予	相続税	農地等に係る納税猶予の場合	要	相続人の死亡の日・20年・転用等の日から２月以内のいずれか早い日	要	措法70の6①	利子税 原則：年6.6% 特例：財産の種類により年1.2%～6.0%
	贈与税	農地等に係る納税猶予の場合	要	贈与者の死亡の日・転用等の日から２月以内のいずれか早い日	要	措法70の４①	利子税 年6.6%
納税の猶予	全ての国税	災害による相当な損失の場合	要	１年以内	否	通則法46①	延滞税 全額免除
		災害・疾病・廃業等の場合	要	１年以内 （１年の延長可能）	要	通則法46②	延滞税 全額免除又は1/2免除
		課税が遅延した場合	要	１年以内 （１年の延長可能）	要	通則法46③	延滞税 1/2免除
徴収の猶予 滞納処分の続行の停止	不服申立て等の国税	再調査審理庁又は国税不服審判所長が必要と認めた場合等	要	決定又は裁決までの間	否	通則法105②⑥	延滞税 1/2免除
換価の猶予	滞納中の全ての国税	事業継続又は生活維持が困難な場合と徴収上有利である場合	否	１年以内 （１年の延長可能）	要	徴法151①	延滞税 1/2免除
		一時納付が事業継続又は生活維持を困難にするおそれがある場合	要	１年以内 （１年の延長可能）	要	徴法151の２①	
滞納処分の停止	滞納中の全ての国税	無財産・生活が著しく困窮・滞納者及び財産がともに不明の場合	否	3年	否	徴法153①	延滞税 全額免除

（注）利子税・延滞税の割合については、特例基準割合による特例が設けられている（措法93、94）。

第２節　納税の猶予

学習のポイント

納税の猶予とはどのようなものか

１　納税の猶予の区分

通則法に規定する納税の猶予には、次の三種類がある。

災害により相当な損失を受けた場合の納税の猶予（納期限の到来していない国税）「災害による納税の猶予」		通則法46①
一般的な納税の猶予	「災害等に基づく納税の猶予」	通則法46②
	「確定手続等が遅延した場合の納税の猶予」	通則法46③

２　災害による納税の猶予

⑴　猶予の要件

イ　猶予該当事実

震災、風水害、落雷、火災などの災害により、納税者がその財産につき相当な損失を受けたこと（通則法46①）

「相当な損失」とは、災害による損失の額が納税者の全積極財産の価額に占める割合がおおむね20％以上の場合をいう。

【参考法令・通達番号】

通基通(徴)46-2

ロ　対象国税

猶予の対象となる国税は、損失を受けた日以後１年以内に納付すべき国税で、次のものであること

(ｲ) 災害のやんだ日等以前に納税義務の成立した国税（消費税及び通則令14条１項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（通則法46①一）

なお、災害のやんだ日以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ていると考えられることによる。

また、納期限が損失を受けた日以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ところによる。災害前に納期限の到来している国税は、本来その納期限までに納付することが制度の建前であり、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、次で述べる

一般的な納税の猶予（通則法46②）が適用される。

さらに、納税の猶予を申請する時までに税額が確定していることの要件は、申請の性質上、当然納付すべき税額が確定していないと猶予することができないところによる。

(ﾛ) 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（通則法46①二）

なお、災害のやんだ日以前にその課税期間が経過しているという要件は、(ｲ)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。

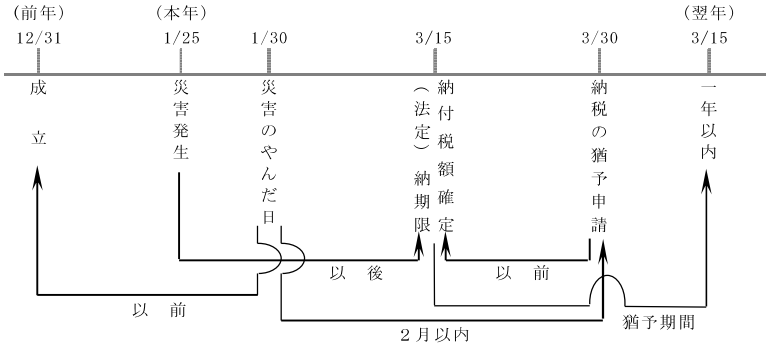
(ﾊ) 予定納税に係る所得税、中間申告に係る法人税及び地方法人税、中間申告に係る消費税などで、これらの納期限が損失を受けた日以後に到来するもの（通則法46①三、通則令14②）

なお、災害を受けた年分又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無くなるか、又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が、予定納税等の税額は前年又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。そこで、予定納税等の税額を確定申告期限まで猶予し（通則令13②）、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。

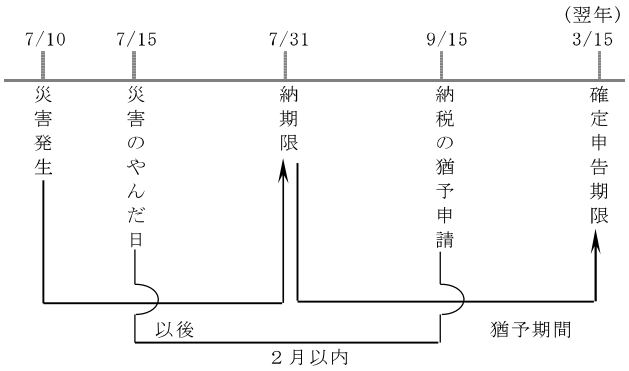
ハ　納税者からの申請

納税者から、災害のやんだ日の翌日から起算して２月以内に**納税の猶予申請書**の提出があること（通則法46①、通則令15①）。なお、申請に当たり担保の提供は要しない。

（図示：申告所得税（確定申告分））



（図示：申告所得税（予定納税１期分））



⑵　猶予する金額

税務署長は、災害による相当な損失の事実があり、猶予の対象となる国税であるときは、納税者の申請した国税の全部又は一部について納税を猶予することができる（通則法46①）。

⑶　猶予する期間

税務署長は、納税者の納付能力を調査することなく、被害のあった財産の損失の状況及び財産の種類を勘案して、納期限から１年以内の期間を定めるが（通則令13①）、損失の割合が50％を超える場合は１年、20％から50％までの場合は８月を基準とする。

なお、猶予期間の延長は認められないが、この納税の猶予期間内に猶予した金額を納付できないと認められるときは、更に次で述べる一般的な納税の猶予ができる（通則法46②）。

【参考法令・通達番号】

通基通(徴)46-1～-3、-5

３　一般的な納税の猶予

⑴　災害等に基づく納税の猶予

イ　猶予の要件

(ｲ) 猶予該当事実

次の猶予該当事実があること

A　納税者の財産が災害（震災、風水害、落雷、火災、地すべり、干害、冷害、噴火など）又は盗難に遭ったり（通則法46②一）、納税者又は納税者と生計を一にする親族が病気にかかり、又は負傷したこと（通則法46②二）

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、療養費などを支出して扶養している場合は、生計を一にする者とする。

B　納税者が事業を休廃業し、又はその事業について著しい損失を受けたこと（通則法46②三、四）

Ｃ　上記ＡＢに類する事実があったこと（通則法46②五）

(ﾛ) 納付困難

上記(ｲ)の猶予該当事実のため、納税者がその納付すべき国税を一時に納付することができないこと

(ﾊ) 納税者からの申請

納税者は**納税の猶予申請書**を提出しなければならない（通則法46②）。

なお、上記(ｲ)の猶予該当事実が生じたときは、納期限の前後又は滞納処分の開始の有無を問わず、いつでも提出できる。

ロ　猶予する金額

税務署長は、上記イの(ｲ)に掲げる猶予該当事実がある場合は、その事実により納付すべき税額を一時に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の猶予をすることができる（通則法46②）。

この一時に納付できないと認められる金額は、納付能力を調査して判定する。

ハ　猶予する期間

納税の猶予ができる期間は、原則として猶予を始める日から起算して１年以内である（通則法46②）。

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、１年を限度として、納税者の財産の状況その他の事情からみて、その猶予に係る国税を完納することが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、猶予金額を財産の状況その他の事情からみて合理的かつ妥当なものに分割して納付させることができる（通則法46④）。この猶予期間内に、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年を超えることができない（通則法46⑦）。

ニ　猶予に伴う担保

不履行の場合における徴収を確保するため、猶予金額が100万円以下の場合、猶予期間が３月以内の場合又は担保を徴することが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（通則法46⑤）。

【参考法令・通達番号】

通基通(徴)46-6、-7、-8-3、-9～-12の３

⑵　確定手続等が遅延した場合の納税の猶予

イ　猶予の要件

(ｲ) 猶予該当事実

次の猶予該当事実があること

Ａ　法定申告期限（課税標準申告書については提出期限。課税標準申告書の提出を要しない賦課課税方式の国税は、納税義務の成立の日）から１年を経過した

日以後に納付すべき税額が確定したこと（通則法46③一、二）

B　源泉徴収等による国税について、法定納期限から１年を経過した日以後に納税の告知がされたこと（通則法46③三）

(ﾛ) 納付困難

上記(ｲ)の猶予該当事実のため、納税者がその納付すべき国税を一時に納付することができないこと

(ﾊ) 納税者からの申請

納税者は**納税の猶予申請書**を提出しなければならない（通則法46③）。

なお、猶予申請書は、その猶予の申請を受けようとする国税の納期限内に提出しなければならないが、やむを得ない理由がある場合には、納期限後においても提出が認められる（通則法46③）。

ロ　猶予する金額

税務署長は、上記イの(ｲ)に掲げる猶予該当事実がある場合は、その確定手続等により納付すべき税額のうち一時に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の猶予をすることができる（通則法46③）。

この一時に納付できないと認められる金額は、納付能力を調査して判定する。

ハ　猶予する期間

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（通則法46③）。

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、１年を限度として、納税者の財産の状況その他の事情からみて、その猶予に係る国税を完納することが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、猶予金額を財産の状況その他の事情からみて合理的かつ妥当なものに分割して納付させることができる（通則法46④）。この猶予期間内に、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年を超えることができない（通則法46⑦）。

ニ　猶予に伴う担保

不履行の場合における徴収を確保するため、猶予金額が100万円以下の場合、猶予期間が３月以内の場合又は担保を徴することが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（通則法46⑤）。

【参考法令・通達番号】
通基通(徴)46-13から14

４　納税の猶予の効果

納税の猶予が認められると、次のような効果が生ずる。

⑴　督促及び滞納処分の制限

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（通則法48①）。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（参加差押えを除く。）をすることができる（通則法48①括弧書）。

【参考法令・通達番号】
通基通(徴)48-1

⑵　差押えの解除

納税の猶予をした国税について、既に差し押さえた財産があるときは、納税者の申請により差押えを解除することができる（通則法48②）。

【参考法令・通達番号】
通基通(徴)48-2

⑶　時効の更新及び不進行

納税の猶予の申請があったときは、申請が承認に当たるため、猶予の許可の有無にかかわらず、申請の行為をした時に申請に係る税額について徴収権の消滅時効が更新される（通則法72③、民法152①）。

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（通則法73④）。

⑷　延滞税の免除

イ　災害による納税の猶予の場合

災害による納税の猶予（通則法46①）の場合、猶予期間に対応する延滞税は、全額が当然に免除される（通則法63①）。

ロ　災害等に基づく納税の猶予及び確定手続等遅延の納税の猶予の場合

(ｲ)　災害等に基づく納税の猶予のうち、災害、盗難又は病気等によるもの（通則法46②一、二、五(一・二類似)）の場合は、その猶予期間に対応する延滞税は、その全額が当然に免除される（通則法63①）。

(ﾛ)　災害等に基づく納税の猶予のうち、事業の休廃業等によるもの（通則法46②三、四、五(三・四類似)）又は確定手続等遅延の納税の猶予（通則法46③）の場合は、その猶予期間に対応する延滞税のうち年14.6パーセントの割合に係るものの２分の１が当然に免除される（通則法63①）。

なお、令和３年１月１日以後において、免除対象の期間を含む年の**猶予特例基準割合**（平均貸付割合に0.5％の割合を加算した割合）が年7.3％に満たない場合には、当該免除対象の期間であってその年に含まれる期間に対応する延滞税の額のうち、当該延滞税の割合が猶予特例基準割合であるとした場合における延滞税の額を超える部分の金額が免除される（措法94②）。また、平成26年１月１日から令和２年12月31日までの期間においては、免除対象の期間に対応する延滞税の額のうち、当該延滞税の割合が特例基準割合であるとした場合における延滞税の額を超える部分の金額が免除される（旧措法94②）。つまり、猶予期間に対応す

る延滞税の額は、実質的な負担が猶予特例基準割合（令和２年12月31日以前の期間については特例基準割合）に軽減されることになる。

（注）　令和３年以後の猶予特例基準割合は次のとおりである。なお、「平均貸付割合」及び「特例基準割合」については、第３章第１節（国税の納付）の「４　延滞税及び利子税」を参照。

猶予特例基準割合			
令和３年	1.0%	令和６年	0.9%
令和４年	0.9%	令和７年	0.9%
令和５年	0.9%		

５　納税の猶予の許可・不許可

⑴　申請書等の補正

提出された納税の猶予申請書の記載に不備があるとき又は添付書類の記載に不備があるとき若しくはその提出がないときは、申請者に対して納税の猶予申請書等の訂正又は提出を求めることができる（通則法46の２⑦）。

納税の猶予申請書の訂正又は提出を求める場合は、その旨及びその理由を記載した書面により、申請者に通知する（通則法46の２⑧）。

⑵　みなし取下げ

納税の猶予申請書等の訂正又は提出を求められた申請者は、通知を受けた日の翌日から起算して20日以内に申請書等の訂正又は提出をしなければならない。この場合において、その期間内に申請書等の訂正又は提出をしなかったときは、申請者は、その期間を経過した日においてその申請を取り下げたものとみなされる（通則法46の２⑨）。

⑶　不許可の事由

次のいずれかに該当するときは、その猶予を認めないことができる（通則法46の２⑩）。

イ　繰上請求事由に該当する事実がある場合において、猶予期間内に完納することができないと認められるとき

ロ　申請者が次の⑷の徴収職員による質問に対して答弁せず、若しくは偽りの答弁をし、検査を拒み、妨げ、若しくは忌避し、又は物件の提示若しくは提出の要求に対し、正当な理由がなくこれに応じず、若しくは偽りの記載若しくは記録をした帳簿書類その他の物件（その写しを含む。）を提示し、若しくは提出したとき

ハ　不当な目的で納税の猶予が申請されたとき、その他申請が誠実にされたものでないとき

【参考法令・通達番号】

通基通（徴）46の2-1～-7

⑷　質問検査権

納税の猶予申請書の提出があった場合には、これらの申請に係る事項について調査

を行う（通則法46の２⑥）。

そのため、税務署長は、調査のため必要があると認めるときは、その必要な限度で、その職員に対し、その申請者に質問させ、帳簿書類その他の物件を検査させ、その物件（その写しを含む。）の提示若しくは提出を求めさせ、又は当該調査において提出された物件を留め置かせることができる（通則法46の２⑪）。

【参考法令・通達番号】

通基通（徴）46の2-8～-11

⑸　納税者への通知

申請に係る事項を調査した結果、納税の猶予又はその猶予の期間の延長を認めるときは、その旨、猶予に係る金額、猶予期間、分割納付の各納付期限及び各納付金額その他必要な事項を納税者に通知しなければならない（通則法47①）。

また、納税の猶予又はその猶予の延長を認めないときは、その旨及びその処分理由を通知書に付記し、納税者に通知しなければならない（通47②、74の14①、行手法８）。

【参考法令・通達番号】

通基通（徴）47-1、-3、行手法８

６　納税の猶予の取消し・期間の短縮

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、税務署長はその猶予を取消し又は猶予期間を短縮することができる（通則法49①）。

⑴　繰上請求をすべき事情が生じ、猶予期間内に完納すべきことができないと認められること

⑵　分割納付による猶予の場合に、その分割納付の各納付期限ごとの納付金額をその納付期限内に履行しないこと（税務署長がやむを得ない理由があると認めるときを除く。）

⑶　税務署長の増担保の提供、担保の変更などの求めに応じないこと

⑷　新たに猶予を受けた国税以外の国税を滞納したこと（税務署長がやむを得ない理由があると認めるときを除く。）

⑸　偽りその他不正な手段による猶予又は猶予期間の延長の申請に基づいて猶予又は猶予期間の延長をしたことが判明したこと

⑹　猶予した金額を納付する見込みがなくなる程度に資力を喪失したり、逆に業況の好転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回復するなど、猶予を継続することが適当でないこと

この⑵から⑹までの理由で納税の猶予を取消し又は猶予期間を短縮する場合には、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、弁明を聞かないで取り消すことができる（通則法49②）。

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、又は滞納処分をし、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又は猶予期間の短縮をしたときは納税者に通知する（通則法49③）。

【参考法令・通達番号】

通基通(徴)49-1～-7

【参考】

○　新型コロナウイルス感染症の拡大に伴う納税の猶予の特例（特例猶予）

（新型コロナ税特法３①）

１　特例猶予の要件

⑴　新型コロナウイルス感染症等の影響により、令和２年２月１日以後に、納税者の事業等につき相当な収入の減少があったこと

（注）１　「新型コロナウイルス感染症等の影響」とは、例えば、納税者又はその親族、従業員等が新型コロナウイルス感染症に感染したことによる影響のほか、イベントの開催又は外出等の自粛、入国制限、賃料の支払猶予要請等の各種措置による影響等が該当する。

２　「相当な収入の減少」とは、令和２年２月１日以後の１月以上の任意の期間の収入金額が、前年同期と比較しておおむね20％以上減少していると認められる場合に該当することをいう。

⑵　対象となる国税の全部又は一部を一時に納付することが困難であると認められること

２　対象国税

特定日（令和３年２月１日）までに納付すべき国税で、次のものであること

⑴　特定日（令和３年２月１日）以前に納税義務の成立した国税（消費税及び通則令14条１項で定めるものを除く。）で、その納期限が令和２年２月１日以後に到来するもののうち、猶予の申請の日以前に納付すべき税額が確定したもの

⑵　特定日（令和３年２月１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、その納期限が令和２年２月１日以後に到来するもののうち、猶予の申請の日以前に納付すべき税額が確定したもの

⑶　予定納税に係る所得税、中間申告に係る法人税及び地方法人税、中間申告に係る消費税などで、これらの納期限が令和２年２月１日以後に到来するもの

３　納税者からの申請

納税者から、対象となる国税の納期限までに特例猶予に係る申請書の提出があること。

なお、申請に当たり担保の提供は要しない。

４　猶予期間

税務署長は、原則として、納期限から１年以内の期間について猶予することができる。

５　猶予金額

納税者の申請した対象となる国税の全部又は一部の金額とされる。

この「国税の全部又は一部の金額」については、この「国税の全部又は一部」につき一時に納付することが困難であると認められることをもって、この特例猶予の要件とされていることから（上記１の⑵）、「一時に納付することが困難である国税」に当たる部分が猶予の対象となる金額となる。

したがって、「一時に納付することが困難である国税」が納付すべき国税の全部の金額を下回る場合には、「一時に納付することが困難である国税（すなわち納付すべき国税の一部）」の金額が猶予の対象となる金額となる。

（注）　上記の「一時に納付することが困難である国税の金額」については、具体的には、納付すべき国税の額から納税者が有する現金、預貯金等の価額に相当する金額（納税者の事業の継続のために必要な今後６か月間の費用を除く。）を控除した金額となる。

６　延滞税の免除

猶予期間に対応する延滞税は免除される。

【参考】

納税の猶予制度一覧表
（特例猶予を除く。）

区分＼猶予の種類	災害による納税の猶予	一般的な納税の猶予	
		災害等に基づく納税の猶予	確定手続等が遅延した場合の納税の猶予
根拠条項	通則法46①	通則法46②	通則法46③
要件	1　災害により相当な損失を受けたこと 2　特定の国税 （通則法46①各号、通則令14） 3　災害のやんだ日から２月以内の申請	1　災害その他の事実があること 2　１の事実により納付困難であること 3　申請（期限なし） 4　左の猶予の適用を受ける場合を除く	1　課税遅延があったこと 2　納付困難であること 3　納期限内の申請
担保	必要なし	原則として必要 （通則法46⑤）	同　左
猶予金額など	要件２の特定の国税の全部又は一部	1　要件２の納付困難な金額が限度（要件と関係あり） 2　分割納付できる （通則法46④）	1　同　左 （要件と関係なし） 2　同　左
猶予期間	1　財産の損失の程度に応じた期間 （納期限から１年以内） 2　延長の規定なし	1　納付能力に応じた期間（猶予の始期から１年以内） 2　延長は、１と併せて２年以内（通則法46⑦）	1　同　左 （納期限から１年以内） 2　同　左
効果など	1　督促、滞納処分（交付要求を除く）の制限（通則法48①） 2　差押えの解除（通則法48②） 3　天然果実、第三債務者などから給付を受けたものの換価・充当（通則法48③④） 4　徴収権の消滅時効の不進行（通則法73④） 5　納付委託（通則法55①） 6　還付金などの充当日の特例（通則令23①ただし書） 7　延滞税の全額免除（通則法63①）	1～5　同　左 6　規定なし 7　延滞税の免除は、要件１の事実により全額免除と半額免除（注）がある（通則法63①）。 また、非免除部分について裁量免除ができる（通則法63③）。 （注）猶予特例基準割合による延滞税の免除金額の特例（措法94②）が設けられている。	1～6　同　左 7　延滞税の半額免除(注) 裁量免除は同左

（注）令和３年１月１日以後において、免除対象の期間を含む年の猶予特例基準割合（平均貸付割合に0.5%の割合を加算した割合）が年7.3%に満たない場合には、当該免除対象の期間であってその年に含まれる期間に対応する延滞税の額のうち、当該延滞税の割合が猶予特例基準割合であるとした場合における延滞税の額を超える部分の金額が免除される（措法94②）。また、平成26年1月1日から令和２年12月31日までの期間においては、免除対象の期間に対応する延滞税の額のうち、当該延滞税の割合が特例基準割合であるとした場合における延滞税の額を超える部分の金額が免除される（旧措法94②）。

【参考】

延滞税の免除規定一覧表

（○印の数字は、通則法63条の項数である。）

区分 / 種別			当然免除		裁量免除		
			全額	半額（注）	全額	半額（注）	納付困難な金額
納税の猶予	通則法46条１項(災害による納税の猶予)		①				
	同２項（災害等に基づく納税の猶予）	一号（災害などによる納税の猶予）	①				
		二号（病気などによる　〃　）	①				
		三号（事業の廃止などによる〃）		①			③
		四号（事業の損失による　〃　）		①			③
		五号（類する事実による　〃　）一号、二号類似	①				
		三号、四号類似		①			③
	同３項(確定手続等が遅延した場合の納税の猶予)			①			③
その他	滞納処分の停止（徴法153①）		①				
	換価の猶予（徴法151①、151の２①）			①			③
	納期限の延長（通則法11）		②				
	徴収の猶予			④			
	財産差押え又は担保の提供					⑤	
	納付委託に伴うものなど				⑥		

（注）通則法63条１項、４項及び５項については、猶予特例基準割合（令和２年12月31日以前の期間については特例基準割合）による延滞税の免除金額の特例（措法94②）が設けられている。

第３節　国税の担保

学習のポイント

国税の担保とはどのようなものか

１　担保を提供する場合

国税について担保を徴取するのは、主として次の場合である。

⑴　納税の猶予（通則法46①に該当する場合を除く。）又は換価の猶予を認める場合で、猶予税額が100万円を超えるとき又は猶予を認めた期間が３月を超えるとき（通則法46⑤、徴法152）

⑵　措置法による農地等、非上場株式等に係る贈与税又は相続税の納税猶予を認めるとき（措法70の４①、70の６①、70の７①など）

⑶　資産の延払条件付譲渡による所得税の延納又は相続税若しくは贈与税の延納を許可するとき（所法132②、相法38④）

⑷　消費税等（課税資産の譲渡等に係る消費税を除く。）の納期限の延長を許可するとき（酒法30の６、消法51、揮法13、地揮法８①、石法20、油法18、た法22）

⑸　上記⑷の消費税等又は航空機燃料税の保全上必要があると税務署長が認めるとき（酒法31①、揮法18①、地揮法８②、石法21①、油法19①、航法16①、た法23①）

⑹　不服申立てをした者が、不服申立てに係る国税につき、差押えをしないこと又は既にされた差押えの解除を求めるとき（通則法105③）

⑺　繰上保全差押え又は保全差押えを要する金額の決定通知を受けた者が、その差押えをしないこと又は既にされた差押えの解除を求めるとき（通則法38④、徴法159④⑤）

２　担保の種類

国税に関する法律の規定により提供される担保の種類は、次のものである（通則法50）。これ以外のもの、例えば、通常の動産は、担保とすることができない。

⑴　国債、地方債及び税務署長が確実と認める社債その他の有価証券

⑵　土地

⑶　登記又は登録のある建物、立木、船舶、飛行機、回転翼航空機、自動車及び建設機械で、損害保険が付いているもの

⑷　鉄道財団、工場財団、鉱業財団などの各種財団

⑸　税務署長が確実と認める保証人の保証

⑹　金銭

【参考法令・通達番号】

通基通(徴)34-1、50-1、-2、-4、-6、-7、-10

３　担保の提供手続

⑴　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及び担保提供書などの書類を税務署長に提出する。

登録国債については、担保権の登録を受け、担保権登録済通知書及び担保提供書などの書類を税務署長に提出する（通則令16①）。

⑵　振替株式等を提供するときは、証券会社等の口座管理機関に対して質権の設定をして、振替株式等の種類、銘柄等を記載した書類及び担保提供書などの書類を税務署長に提出する（通則令16②）。

⑶　土地又は建物などを提供するときは、登記事項証明書、評価の明細、抵当権設定登記のための承諾書、印鑑証明書及び担保提供書などの書類を税務署長に提出する（通則令16③）。

⑷　保証人の保証によるときは、保証書、印鑑証明書及び担保提供書などの書類を提出する（通則令16④）。

【参考法令・通達番号】

通基通(徴)54-1

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。

⑴　担保物の処分

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（通則法52①）。

金銭以外の担保物については、徴収法の定める手続により、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、換価手続又は債権取立ての手続により金銭化して国税に充てる。

担保物を処分してもなお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（通則法52④）。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（通則法37①）。

⑵　保証人からの徴収

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（通則法52②、通則令19）。保証人が納期限までに納付しないときは、**納付催告書**により納付を督促しなければならない（通則法52③）。この督促後10日を経過しても完納しない場合には、滞納者の財産に滞納処分をしてもなお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（通則法52④）。

なお、保証人の財産は、滞納者の財産を換価した後でなければ換価することができない（通則法52⑤）。

【参考法令・通達番号】

通基通(徴)52-4、-5

5　納付委託

⑴　納付委託の意義

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、国債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方法として、納付委託の制度が設けられている（通則法55）。

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。この制度によって、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ができないので、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。

⑵　納付委託のできる国税

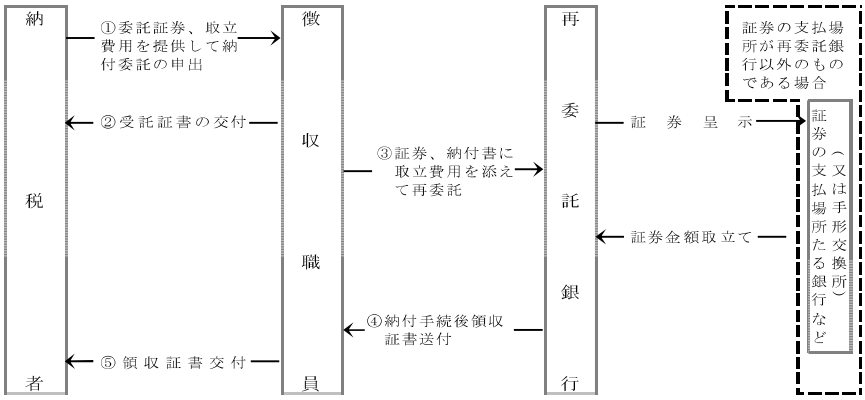
納付委託ができる国税は、次に掲げるものである（通則法55①）。

イ　納税の猶予又は滞納処分に関する猶予に係る国税

ロ　納付委託をする有価証券の支払期日以後に納期限の到来する国税

ハ　滞納者に納税について誠実な意思があり、納付委託を受けることが国税の徴収上有利と認められる滞納国税

（図示：納付委託の手続）



⑶　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。

イ　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（通則法55①）

ロ　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

ハ　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。

⑷　納付委託の手続

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認めたときは、証券を受領し、**納付受託証書**を納税者に交付する（通則法55②）。受託した証券は、その保管及び取立ての便宜と確実を図るため、日本銀行代理店又は歳入代理店を兼ねている金融機関に**再委託**する（通則法55③）。

⑸　納付委託と担保

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る（通則法55④）。

【参考法令・通達番号】

通基通(徴)55-1～-4、-9

第５章　国税の還付及び還付加算金

第１節　国税の還付

学習のポイント

1　国税の還付金等とはどのようなものか

2　充当とはどのようなものか

1　還付金等の種類

国税の還付には、還付金の還付と過誤納金の還付の二種類があり、還付金と過誤納金を併せて**還付金等**という（通則法56①）。

⑴　還付金

還付金は、国税に関する法律において、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確定額を超えることとなった場合などに還付するものである。

なお、主な還付金は次表のとおりである。

区　分	還付金の内容	根拠条文
予定的な納税義務が確定したことに基づくもの	所得税の予納税額の還付金	所法139①②、160①②③
	法人税の中間納付額の還付金	法法79①②、134①②③
	消費税の中間納付額の還付金	消法53①②、55①②③
税額を通算して計算するため認められるもの	所得税法における源泉徴収額などの還付金	所法138①、159①②
	法人税法における所得税額の還付金	法法78①、133①
	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	所得税法における純損失の繰戻しによる還付金	所法140①、141①
	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に認められるもの	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、石法15④⑤、地揮法9①、油法12③④、た法16④⑤
	災害を受けたことによる還付金	減免法３②③、7④、9①
	仮装経理に基づく過大申告の場合の還付金	法法135
主として政策的理由に基づいて認められるもの	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

⑵　過誤納金

還付金が各税法の定めに基づいて発生するのに対して、過誤納金は、法律上、国税として納付すべき原因がないのに納付された金額で、国の一種の不当利得に係る返還金である。

なお、この過誤納金は、次の二つに分かれる。

イ　過納金

過納金は、納付時には納付すべき確定した国税があったが、減額更正や不服審査の裁決などにより、後になってその納付すべき国税が減少した結果、発生するものである。

ロ　誤納金

誤納金は、国税として納付されたが、それに対応する国税債務がない場合に発生するものであり、次がその例である。

(ｲ) 納付すべき国税の確定前に納付があった場合

(ﾛ) 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（これらの納付金で予納要件に該当するものを除く。）

(ﾊ) 確定した納付すべき税額を超えて納付があった場合

２　国税の還付

⑴　金銭による還付

還付金等があるときは、印紙納付又は物納など当初の納付手段にかかわらず、遅滞なく金銭で還付するのが原則である（通則法56①）。

⑵　還付を受ける者

還付を受ける者は、原則として還付金の原因となった国税及び過誤納の国税を納付した者である。

３　還付金等の未納国税への充当

⑴　充当の意義

還付金等が発生した場合、その還付を受ける者に納付すべきこととなっている国税が別にあるときは、納税者の意思にかかわらず、その還付をしないで、その国税に充てる。これを**充当**といい、国税債権を消滅させる一つの行為として、民法の相殺に類似する効力がある（通則法57①、民法505）。

ただし、民法の相殺は、当事者の一方から他方に対する意思表示によって行われ、相殺を禁止する旨の特約があるときは相殺ができないのに対し、未納の国税への充当は、強行規定によるものであるため、当事者の反対の意思表示は許されない。

⑵　充当の効果及び充当適状

充当があった場合には、充当をするのに適することとなった時（これを「**充当適状の時**」という。）に、その充当をした還付金等に相当する国税の納付があったものとみなされる（通則法57②）。充当が行われた場合には、充当適状の時に遡って効力を

生じ、充当適状の時に、充当をした還付金等とその還付金等に相当する額の納付すべき税額とが相互に同額で消滅する。充当適状の時は、原則として、充当される国税の法定納期限と還付金等が生じた時とのいずれか遅い時である（通則法57②、通則令23①）。

⑶　充当の手続

還付金等を未納の国税に充当する場合は、その国税に本税のほか、延滞税又は利子税があるときは、まず本税に優先的に充当する（通則法57①）。

また、納税者に対して、**充当通知書により通知**する（通則法57③）。

【参考】

充当適状の時の一覧表

<table>
<tr><th>区分</th><th>内</th><th>容</th></tr>
<tr><td>原則</td><td>納付すべき国税の法定納期限と還付金等が生じた時とのいずれか遅い時（通則令23①本文）</td><td rowspan="2">次に掲げる国税について、当該延長、猶予又は延納の申請があった日以後に生じた還付金を充当するときは、左記にかかわらず各々の期限と還付金等が生じた時とのいずれか遅い日
1　災害などによる納期限の延長があった国税（通則法11）……延長期限
2　災害による相当な損失の場合の納税の猶予に係る国税（通則法46①）……猶予期限
3　延納に係る国税（所法131、132、相法38）……延納期限</td></tr>
<tr><td>特例</td><td>次に掲げる国税については、それぞれ次に掲げる時と還付金等が生じた時とのいずれか遅い時
1　法定納期限後に納付すべき税額が確定した国税（過怠税を含み４を除く）（通則令23①一）
⑴　申告があった時
⑵　更正、決定通知書又は納税告知書を発した時
2　法定納期限前に繰上請求がされた国税（通則令23①二）
繰上請求期限
3　法定納期限後に納税告知書が発せられた源泉徴収等による国税など（通則令23①四）
納税告知書を発した時
4　加算税（通則令23①六）
賦課決定通知書を発した時
5　保証人又は第二次納税義務者として納付すべき国税（通則令23①七）
納付通知書を発した時
6　滞納処分費（通則令23①八）
その生じた時</td></tr>
</table>

【参考法令・通達番号】

通基通(徴)57-1、-2

第２節　還付加算金

学習のポイント

還付加算金とはどのようなものか

１　還付加算金の意義

国税の納付遅延に対し延滞税が課されることとの権衡等から、還付金等には一種の利息に当たる金額を加算する。この金額が**還付加算金**である（通則法58）。

２　還付加算金の計算

還付加算金は、還付し又は充当する還付金等に係る金額につき、次ページの「還付加算金の起算日一覧表」にある起算日から還付の支払決定日又は充当日（充当日前に充当適状日がある場合は、その充当適状日）までの期間の日数に応じ、年7.3パーセントの割合で計算する。ただし、各年の「**（還付加算金）特例基準割合**」が年7.3パーセントの割合に満たない場合には、還付加算金の計算の基礎となる期間であってその年に含まれる期間に対応する還付加算金については、還付加算金の割合は、「（還付加算金）特例基準割合」となる（通則法58①、措法95、旧措法95）。

○　還付加算金の割合の特例（（還付加算金）特例基準割合が年7.3%に満たない場合）

区　分	本　則	平成26年１月１日から 令和２年12月31日まで	令和３年１月１日以降
還付加算金	7.3%	【特例基準割合】	【還付加算金特例基準割合】

【特例基準割合】	【還付加算金特例基準割合】
平成26年１月１日から 令和２年12月31日まで	令和３年１月１日以降
各年の前々年の10月から前年の９月までの各月における短期貸付けの平均利率の合計を12で除して計算した割合（当該割合に0.1%未満の端数があるときは、これを切り捨てる。）として各年の前年12月15日までに財務大臣が告示する割合に、年１%の割合を加算した割合。 （参考） 平成26年　1.9%　平成30年　1.6% 27年　1.8%　31年 28年　1.8%　令和元年　1.6% 29年　1.7%　２年　1.6%	平均貸付割合（各年の前々年の９月から前年の８月までの各月における短期貸付けの平均利率の合計を12で除して計算した割合（当該割合に0.1%未満の端数があるときは、これを切り捨てる。）として各年の前年11月30日までに財務大臣が告示する割合）に、年0.5%の割合を加算した割合。 （参考） 令和３年　1.0%　令和７年　0.9% ４年　0.9% ５年　0.9% ６年　0.9%

還付加算金の起算日一覧表

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	還付金又は過納金に係る国税の納付があった日（この日が法定納期限前である場合は法定納期限）の翌日（通則法58①一） （注）還付金については、上記のほか、各個別税法にも規定されている（所法138③、139③、法法78②、79③、消法52②、53③など）。
⑴　更正・決定又は賦課決定により納付すべき税額が確定した国税が減額されたことにより生じた過納金（次の２の過納金を除く。）（通則法58①一イ）	
⑵　自動確定の国税で納税の告知がされたものが減額されたことにより生じた過納金（通則法58①一ロ）	
⑶　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（通則令24①一）	
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（通則法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（通則法58①二）
３　上記１及び２以外の次に掲げる過誤納金	
⑴　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（通則令24②一）	更正通知書を発した日の翌日から起算して１月を経過する日の翌日 （通則法58①三、通則令24②一）
⑵　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（通則令24②二）	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 （通則法58①三、通則令24②二）
⑶　その他の過誤納金	過誤納金に係る国税の納付があった日（その日が法定納期限前であるときは法定納期限）の翌日から起算して１月を経過する日の翌日 （通則法58①三、通則令24②五）

（還付加算金の算式）

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

還付すべき金額 → 10,000円未満の端数切捨て（通則法120④）

還付加算金の額：100円未満の端数切捨て　全額1,000円未満は全額切捨て（通則法120③）

３　還付加算金などの端数処理

還付金等及び還付加算金の端数処理は、次表のとおりである（通則法120）。

区　　分	適　用　金　額	端数処理方法
還　付　金　等	還付金等の金額	１円未満の端数切捨て 全額１円未満は１円
還 付 加 算 金	計算の基礎となる還付金等の金額	10,000円未満の端数切捨て 全額10,000円未満は全額切捨て
	確定金額（支払うべき金額）	100円未満の端数切捨て 全額1,000円未満は全額切捨て

【設例１－１】　減額更正により発生した過納金に対する還付加算金の計算（原則）

①	更正・決定により確定した税額		450,000円
②	納付状況	６月15日	450,000円
③	減額更正により確定した税額	９月30日	50,000円
④	過納金（②－③）		400,000円
⑤	還付のための支払決定	10月17日	

【答】

400,000円 × 7.3% × 124日（6/16～10/17）÷365日 ＝ 9,920円

100円未満の端数を切り捨てて9,900円となる。

【設例１－２】　減額更正により発生した過納金に対する還付加算金の計算（還付加算金特例基準割合適用）

①～⑤は【設例１－１】と同じ。

⑥　還付加算金特例基準割合は、0.9%とする。

【答】

400,000円 × 0.9% × 124日（6/16～10/17）÷365日 ＝ 1,223円

100円未満の端数を切り捨てて1,200円となる。

第６章　更正・決定・賦課決定及び徴収などの期間制限

第１節　期間制限の概要

学習のポイント

国税の期間制限とはどのようなものか

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いつまでも無制限に認めていては、納税者の法的安定が得られないばかりでなく、国税の画一的執行も期し難くなるので、これに対処するため、賦課権及び徴収権などに関する期間制限が設けられている。その内容は、大量かつ反復的に行われる国税の賦課及び徴収を画一的かつ速やかに処理する必要があること及び国の債権の消滅時効が原則として５年であること（会計法30）を考慮して、国税債権に関する期間制限を賦課権については原則５年（通則法70）、徴収権についても５年（通則法72①）と定められている。また、納税者が納め過ぎた税金についての国に対する還付金等の還付請求権も、徴収権と同様に５年の期間制限を定めている（通則法74①）。

２　期間制限の区分

国税の期間制限には、賦課権の**除斥期間**と徴収権及び還付金等の還付請求権の**消滅時効**とがある。

⑴　賦課権の除斥期間

賦課権は、税務署長が国税債権を確定させる処分、すなわち、更正、決定及び賦課決定を行うことができる権利である。賦課行為は、税務署長が納税義務を確定させるもので、いわゆる準法律行為たる確認の性格を持ち、一種の形成権と考えられる。賦課権が形成権であるとする以上、およそ時効制度になじまないとされているのが一般である。したがって、賦課権の期間制限には除斥期間の制度が採られている。

除斥期間の主な特徴は、次の二つである。

イ　時効のような完成猶予及び更新がない。

ロ　権利の存続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。なお、除斥期間による権利の消滅は、遡及効がなく、将来に向かって消滅する。

賦課権の行使が除斥期間内の有効なものであるためには、その期間の末日までに、更正、決定又は賦課決定の通知書が納税者に到達することが必要である。

なお、源泉所得税などの自動確定の国税（通則法15③）については、賦課行為が存在しないので、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。

⑵　徴収権及び還付金等の還付請求権の消滅時効

徴収権は、既に確定した国税債権の履行を求め、収納することができる権利であるから、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**（徴法８）と**自力執行権**（徴法47など）が特別に認められる点を除けば、私債権と同様に取り扱うことが妥当である（通則法72③）。

国税の徴収権及び納税者の国に対する還付金等の還付請求権は、私債権と同様に時効制度が採られている（通則法72①、74①）。

徴収権及び還付金等の還付請求権と私債権との消滅時効における違いは、次表のとおりである。

私債権の消滅時効	徴収権・還付請求権の消滅時効
イ　当事者は、時効の援用を要し（民法145）、また、時効完成後において時効の利益を放棄することができる（民法146）。	イ　当事者は、時効の援用を要せず、また、その利益を放棄することができない（通則法72②、74②）。 （したがって、国税の徴収権、還付金等の還付請求権は、時効の完成によって絶対的に消滅する。これを**消滅時効の絶対的効力**という。）
ロ　時効の完成猶予及び更新事由がある（民法147～150、152）。	ロ　国税の徴収権の消滅時効には、左記のほか（民法の準用。通則法72③）、特別の完成猶予及び更新事由がある（通則法73）。

第２節　賦課権の除斥期間

学習のポイント

国税の賦課はいつまでできるのか

１　除斥期間の起算日

賦課権の除斥期間は、税務署長が納税義務の確定手続を行うことができる期間である。したがって、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には、賦課権の行使による納税義務の確定はできない。

申告納税方式による国税について、賦課権を行使できる期間の起算日は、法定申告期限の翌日である。ただし、**還付請求申告書**が提出されたものについては、その提出日の翌日が起算日となる（通則法70①一）。

また、賦課課税方式による国税の除斥期間の起算日は、①課税標準申告書の提出を要する国税については、その提出期限の翌日であり（通則法70①二）、②課税標準申告書の提出を要しない国税（加算税及び過怠税など）については、その納税義務の成立した日の翌日である（通則法70①三）。

（注）還付請求申告書とは、還付金の還付を受けるための納税申告書で期限内申告書以外のものをいう（通則令26）。

２　３年の除斥期間

課税標準申告書の提出を要する国税で当該申告書の提出があったものに係る賦課決定（納付すべき税額を減少させるものを除く。）の除斥期間は３年である（通則法70①）。

３　５年の除斥期間

更正、決定及び賦課決定（前記２を除く。）の除斥期間については、原則５年である（通則法70①）。

４　７年の除斥期間

偽りその他不正の行為により、税額の全部若しくは一部を免れ若しくは還付を受けた国税についての更正決定等又は偽りその他不正の行為により、その課税期間において生じた純損失等の金額が過大である納税申告書を提出していた場合における当該純損失等の金額についての更正（次の５の適用を受けるものを除く。）の除斥期間は、７年である（通則法70⑤一、二）。

５　10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、減少させる更正又は当該金額があるものとする更正の除斥期間は、10年である（通則法70②）。

（図示：更正・決定及び賦課決定のできる期間一覧表）

<table>
<tr><th colspan="3">区　　分</th><th>通常の過少申告・無申告の場合</th><th>脱税の場合</th></tr>
<tr><td colspan="3">更　　正</td><td>５年（通則法70①一）
（注1、2、4）</td><td rowspan="6">７年
（通則法70⑤一、二）</td></tr>
<tr><td colspan="3">決　　定</td><td>５年（通則法70①一）（注1、4）</td></tr>
<tr><td colspan="3">純損失等の金額に係る更正</td><td>５年（法人税については10年）
（通則法70①一、②）（注5）</td></tr>
<tr><td rowspan="3">増額賦課決定</td><td rowspan="2">課税標準申告書の提出を要するもの</td><td>提出した場合</td><td>３年（通則法70①）</td></tr>
<tr><td>不提出の場合</td><td>５年（通則法70①二）</td></tr>
<tr><td colspan="2">課税標準申告書の提出を要しないもの</td><td>５年（通則法70①三）
（注1、2、3、4）</td></tr>
<tr><td colspan="3">減額賦課決定</td><td>５年（通則法70①二、三）
（注1、2、4）</td></tr>
</table>

（注）１　贈与税の更正決定等については６年（相法37①）、移転価格税制に係る法人税の更正決定等については７年（令和２年４月１日以後に開始する事業年度について適用され、同日前に開始した事業年度については６年（措法66の４㉗））することができる。

２　更正の除斥期間の終了する日前６月以内にされた更正の請求に係る更正又はその更正に伴って行われることとなる加算税の賦課決定については、当該更正の請求があった日から６月を経過する日まですることができる（通則法70③）。

３　賦課決定の除斥期間の終了する日前３月以内にされた納税申告書の提出又は源泉徴収等による国税の納付（調査通知前又は納税の告知前で、かつ、調査による更正決定又は納税の告知を予知してされたものでない場合に限る。）に伴って行われることとなる無申告加算税又は不納付加算税の賦課決定（通則法66⑧、67②）については、その納税申告書の提出又はその源泉徴収等による国税の納付があった日から３月を経過する日まですることができる（通則法70④）。この規定は、令和２年４月１日以後に法定申告期限又は法定納期限が到来する国税について適用される。

４　国外転出等の特例（所法60の２、60の３）の適用がある場合の所得税についての更正決定等については、原則として７年することができる（通則法70⑤三）。

５　法人税に係る純損失等の金額についての更正は、平成30年４月１日以後に開始する事業年度において生じるものについては10年（通則法70②）、同日前に開始する事業年度については９年とされている（平成27年改正法附則53③）。

６　除斥期間の特例

上記２ないし５の除斥期間終了後においても、例外的に、更正決定等をすることができる場合として、次の特例を定めている（通則法 71①一～四）。

⑴　不服申立て又は訴えについての裁決、決定又は判決に伴う更正決定等

⑵　経済的成果の消失に伴う減額更正及び当該減額更正に伴う加算税の減額の再賦課決定

⑶　災害による期限延長等の場合における更正の請求に係る更正

⑷　国外取引等に関する租税条約相手国からの情報に照らし非違があると認められる場合の更正決定等

第３節　徴収権及び還付金等の還付請求権の消滅時効

学習のポイント

1　国税の徴収はいつまでできるか

2　還付金等の還付請求はいつまでできるか

1　徴収権の消滅時効

⑴　消滅時効の起算日

国税の徴収権の消滅時効は５年とされ、その起算日は、原則としてその国税の法定納期限の翌日である（通則法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を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。

なお、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ものについては、その提出の日の翌日を起算日とするなど、法定納期限の定めのない国税については、法定納期限の翌日ではなく、その国税の徴収権を行使できる日等と定められている（通則法72①括弧書）。

⑵　時効の完成猶予及び更新

時効の完成猶予とは、時効の完成を阻止する一定の事実（完成猶予事由）が生じた場合に、所定の期間が経過するまで時効の完成を猶予するものである。また、時効の更新とは、一定の事実（更新事由）が生じると、既に進行した時効は効力を失い、新たな時効が進行を始めるものである。

民法では、時効の完成猶予及び更新事由として裁判上の請求（民法147①一）及び差押え（民法148①）などを、完成猶予事由として仮差押え又は仮処分（民法149）及び催告（民法150）などを、更新事由として承認（民法152）を定めている。

国税の徴収権の時効については、これらの民法の規定が準用される（通則法72③）。

したがって、例えば、訴訟が提起された場合（裁判上の請求）には、その訴訟が終了するまでの間は時効は完成せず、その終了の時から新たに進行を始めることとなり、差押えをした場合には、その差押えの解除等のときまでは時効が完成せず、その解除等の時から新たに進行を始めることとなる。

納税申告、納税の猶予の申請又は換価の猶予の申請、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、これらの行為をした時から、これらの行為に係る部分の国税の徴収権の時効が新たに進行を始める。

また、通則法は、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、又は交付要求を特別な完成猶予及び更新事由として定めており、次に図示するとおり、更正、決定、賦課決定又は納

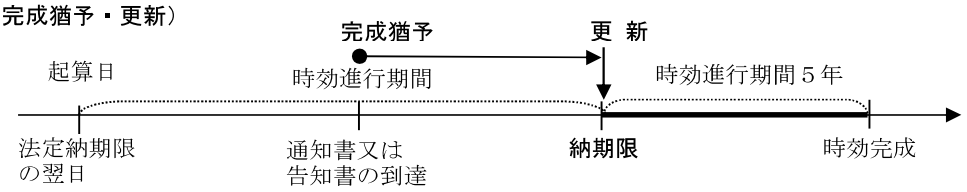
税の告知については納期限までの期間、督促については差押えが可能となる日の前日までの期間、交付要求については交付要求がされている期間は時効が完成せず、これらの納期限又は期間が経過した時から、新たに時効期間が進行することとされている（通則法73①）。

（注）　平成29年の民法改正により、改正前の「時効の中断」及び「時効の停止」について、時効の完成が猶予されているという効力を「完成猶予」、それまでに進行した時効が効力を失い、新たな時効が進行を始めるという効力を「更新」という概念に改められ、時効の中断事由とされていた裁判上の請求及び差押え（旧民法147一、二）は「完成猶予及び更新」事由、仮差押え又は仮処分（旧民法147二）は「完成猶予」事由、承認（旧民法147三）は「更新」事由に改正された。これに伴い、通則法73条１項に規定する更正又は決定などの時効の中断についても、「時効の完成猶予及び更新」に改正された。これらの改正は、令和２年４月１日以後に完成猶予及び更新事由が生じた場合に適用され、同日前に中断事由が生じた場合は改正前の規定が適用される。

（図示：徴収権の消滅時効とその完成猶予及び更新（中断））

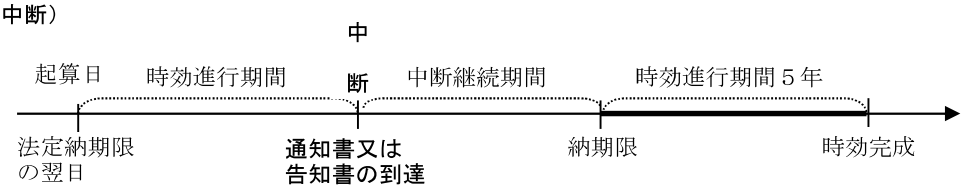
１　更正・決定・賦課決定・納税の告知（通則法73①一、二、三）

（完成猶予・更新）



※　令和２年４月１日以後の更正決定、賦課決定又は納税の告知の場合は、これらの処分の納期限までの期間は、時効は完成せず、納期限を経過した時から新たにその進行を始める。

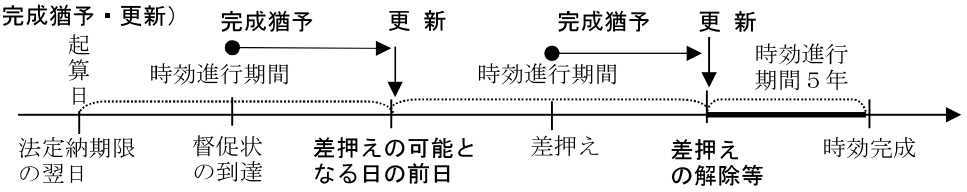
（中断）



※　令和２年４月１日前の更正決定、賦課決定又は納税の告知の場合は、これらの処分の効力が生じた時に中断し、納期限を経過した時から更に進行する。

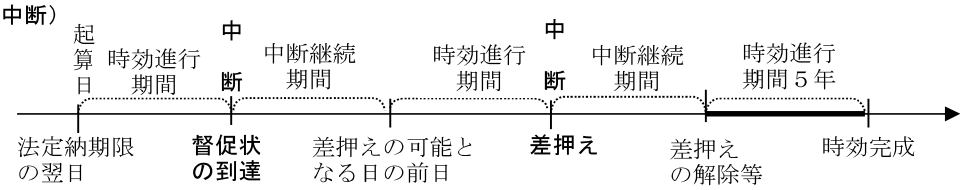
２　督促（通則法73①四）、差押え（通則法72③、民法148①一）

（完成猶予・更新）



※　令和２年４月１日以後の督促又は差押えの場合は、差押えの可能となる日の前日又は差押えの解除等までの期間は、時効は完成せず、それを経過した時から新たにその進行を始める。

（中断）



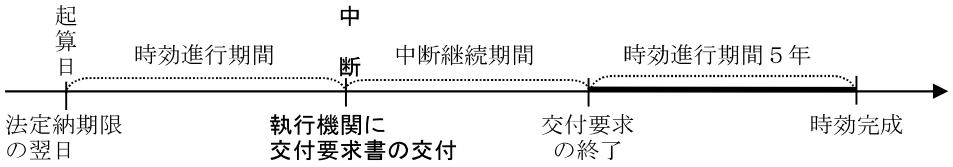
※　令和２年４月１日前の督促又は差押えの場合は、督促又は差押えの効力が生じた時に中断し、差押えが可能となる日の前日又は差押えの解除等の日を経過した時から更に進行する。

３　交付要求（参加差押えを含む。）（通則法73①五）

（完成猶予・更新）

※　令和２年４月１日以後の交付要求の場合は、交付要求がされている期間は、時効は完成せず、それが終了した時から新たにその進行を始める。

（中断）



※　令和２年４月１日前の交付要求の場合は、交付要求の効力が生じた時に中断し、交付要求がされている期間が経過した時から更に進行する。

なお、更正、決定などの確定手続又は納税の告知があった場合に、その時効の完成猶予及び更新の効力が及ぶ範囲については、これらの処分に係る部分の国税（更正決定などによる増差税額）に限られる（通則法73①本文）。

⑶　時効の不進行

国税の徴収権の時効は、延納、納税の猶予、徴収の猶予及び換価の猶予をした国税について、その延納又は猶予がされている期間内は、進行しない（通則法73④）。

なお、偽りその他不正の行為により、全部若しくは一部の税額を免れ又は還付を受けた国税等に係るものの時効は、その国税の法定納期限から２年間は進行しない（通則法73③）。

２　還付金等の還付請求権の消滅時効

還付金等の還付請求権の消滅時効は５年とされ、その起算日は、その還付を請求することができる日（過誤納金の発生した時の翌日及び還付金の還付請求の日又は還付請求ができる日）である（通則法74）。

したがって、例えば、所得税の還付を受けるための申告書（所法122）の提出により発生する還付金の消滅時効は、その申告書を提出することができる日である翌年１月１日から５年間となる。

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150）としての効力があり、また、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、国の承認として時効が更新し、その時から新たに進行を始める（通則法74②、民法152①）。

第７章　国税の調査

第１節　税務職員の質問検査権

学習のポイント

1　質問検査権とはどのようなものか
2　質問検査権はどこまで及ぶのか

質問検査権とは、適正公平な課税の確保の観点から、税務職員が各税の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、又は当該物件の提示若しくは提出を求めることができる権限をいう（通則法74の２～74の６）。

1　所得税、法人税、地方法人税及び消費税に関する調査

⑴　質問検査権

国税庁、国税局又は税務署（以下「国税庁等」という。）の**当該職員**は、所得税、法人税、地方法人税又は消費税に関する調査について必要があるときは、次の⑵に掲げる者に質問し、その者の事業に関する帳簿書類その他の物件を検査し、又は当該物件（その写しを含む。）の提示若しくは提出を求めることができる（通則法74の２）。

⑵　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又は確定損失申告書等を提出した者

(ﾛ) 支払調書又は源泉徴収票、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又はあったと認められる者

ロ　法人税又は地方法人税

(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又は還付を受けるための申告書を提出した者

(ﾛ) 適格請求書類似書類等の交付の禁止に掲げる書類を他の者に交付したと認められる者又は電磁的記録を他の者に提供したと認められる者

(ﾊ) 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

２　相続税及び贈与税に関する調査

⑴　質問検査権

国税庁等の当該職員は、相続税若しくは贈与税に関する調査又は相続税若しくは贈与税の徴収について必要があるときは、次の⑵に掲げる者に質問し、又は次の⑵のイに掲げる者の財産若しくはその財産に関する帳簿書類その他の物件を検査し、又は当該物件（その写しを含む。）の提示若しくは提出を求めることができる（通則法74の３）。

⑵　対象者

イ　相続税又は贈与税の納税義務者又は納税義務があると認められる者

ロ　相続税法第59条に規定する調書を提出した者又はその調書を提出する義務があると認められる者

ハ　納税義務者又は納税義務があると認められる者に対し、債権若しくは債務を有していたと認められる者又は債権若しくは債務を有すると認められる者

ニ　納税義務者又は納税義務があると認められる者が株主若しくは出資者であったと認められる法人又は株主若しくは出資者であると認められる法人

ホ　納税義務者又は納税義務があると認められる者に対し、財産を譲渡したと認められる者又は財産を譲渡する義務があると認められる者

ヘ　納税義務者又は納税義務があると認められる者から財産を譲り受けたと認められる者又は財産を譲り受ける権利があると認められる者

ト　納税義務者又は納税義務があると認められる者の財産を保管したと認められる者又はその財産を保管すると認められる者

３　酒税に関する調査

⑴　質問検査権

国税庁等の当該職員は、酒税に関する調査について必要があるときは、酒類などの製造者や販売業者に対し質問し、これらの者が所持している酒類等、製造、貯蔵、販売などに関する一切の帳簿書類その他の物件を検査し、又は当該物件（その写しを含む。）の提示若しくは提出を求めることができる（通則法74の４①）。

⑵　見本採取権

国税庁等の当該職員は、酒類などの物件や原料を検査するため必要があるときは、これらの物件や原料について、必要最少限度の分量の見本を採取することができる（通則法74の４②）。

⑶　関係取引先等に対する検査権

国税庁等の当該職員は、酒類製造者等に原料を譲渡する義務があると認められる者や酒類製造者等と取引があると認められる者に対して質問し、これらの者の業務に関する帳簿書類その他の物件を検査し、又は当該物件（その写しを含む。）の提示若しくは提出を求めることができる（通則法74の４③）。

⑷　酒類業者の団体に対する権限

国税庁等の当該職員は、酒税の徴収上必要があると認めるときは、酒類製造者や酒類

販売業者の組織する団体に対して、団体員の酒類の製造や販売に関して参考となる事項を質問し、当該団体の帳簿書類その他の物件を検査し、又は当該物件（その写しを含む。）の提示若しくは提出を求めることができる（通則法74の４④）。

⑸　取締り上必要な処分権

国税庁等の当該職員は、検査のため必要があると認めるときは、製造場にある酒類などの移動を禁止し、又は取締り上必要があると認めるときは、容器、機械、器具などに封印を施すことができる（通則法74の４⑤）。

４　たばこ税等に関する調査

前記１から３のほか、次の国税についても、当該職員の質問検査権が規定されている。

⑴　たばこ税（通則法74の５①一）
⑵　揮発油税（通則法74の５①二）
⑶　地方揮発油税（通則法74の５①二）
⑷　石油ガス税（通則法74の５①三）
⑸　石油石炭税（通則法74の５①四）
⑹　国際観光旅客税（通則法74の５①五）
⑺　印紙税（通則法74の５①六）
⑻　航空機燃料税（通則法74の６①一）
⑼　電源開発促進税（通則法74の６①二）

【参考法令・通達番号】

手続通１－１、－２、－３、－４、－５、－６、－７

５　提出物件の留置き

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（通則法74の７）。

【参考法令・通達番号】

手続通２－１、－２

６　特定事業者等への報告の求め

所轄国税局長は、国税に関する調査について必要がある場合において、所定の要件に該当するときに限り、あらかじめ国税庁長官の承認を受けた上、特定取引（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のうちこの規定による処分によらなければこれらの取引を行う者を特定することが困難である取引をいう。以下同じ。）の相手方となり、又は特定取引の場を提供する事業者又は官公署（特定事業者等）に対し、特定取引者の氏名又は名称、住所又は居所及び個人番号（マイナンバー）又は法人番号につき、特定取引者の範囲を定め、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定める日までに、報告することを求めることができる（通則法74の７の２①②③④）。

７　権限の解釈

前記１から５までの質問検査権等又は前記６の特定事業者等への報告の求めの規定による当該職員又は国税局長の権限は、犯罪捜査のために認められたものと解してはならない（通則法74の８）。

第２節　税務調査の事前手続

学習のポイント

1　事前通知とは、どのようなものか
2　事前通知を要しないのは、どのような場合か

1　税務調査の事前通知

税務署長等（国税庁長官、国税局長若しくは税務署長をいう。以下第２節及び第３節において同じ。）は、国税庁等の当該職員（以下第３節までにおいて「当該職員」という。）に納税義務者に対し実地の調査において質問検査等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、及び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調査の対象となる税目、⑤調査の対象となる期間、⑥調査の対象となる帳簿書類その他の物件、⑦調査の相手方である納税義務者の氏名及び住所又は居所、⑧調査を行う当該職員の氏名及び所属官署等を通知しなければならない（通則法74の９、通則令30の４）。

⑴　事前通知の対象者

事前通知の対象者は、各税の納税義務者とされている（通則法74の９①）。

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。

また、この場合において、当該納税義務者の同意がある一定の場合に該当するときは、当該納税義務者への調査の事前通知は、当該税務代理人に対してすれば足りる（通則法74の９⑤）。

複数の税務代理人がある場合において、当該納税義務者がこれらの税務代理人のうちから代表する税務代理人を定めた場合として一定の場合に該当するときは、当該代表する税務代理人に対して事前通知をすれば足りる（通則法74の９⑥）。

【参考法令・通達番号】

手続通８－１

⑵　対象となる調査の範囲

事前通知の対象となる「調査」は「実地の調査」とされている（通則法74の９①）。

具体的には、国税の調査のうち、納税義務者の事業所や事務所等に当該職員が臨場して行う調査が、この「実地の調査」に該当することになる。

【参考法令・通達番号】

手続通４－４

２　調査の「開始日時」又は「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（税務代理人を含む。）から、合理的な理由を付して、調査を開始する日時又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（通則法74の９②）。

【参考法令・通達番号】

手続通５－６、８－２

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等

事前通知を行った場合であっても、当該職員が、その調査によりその調査に係る前記「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となった場合において、その事項に関し質問検査等を行うことを妨げるものではない（通則法74の９④前段）。

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（通則法74の９④後段）。

４　事前通知を要しない場合

税務署長等が、調査の相手方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又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、違法又は不当な行為を容易にし、正確な課税標準等又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（通則法74の10）。

【参考法令・通達番号】

手続通５－７、－８、－９、－10

第３節　税務調査の終了の際の手続

学習のポイント

調査の結果は、どのように通知又は説明するのか

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、実地の調査を行った結果、更正決定等（源泉徴収等による国税に係る納税の告知を含む。）をすべきと認められない場合には、納税義務者で当該調査において質問検査等の相手方となった者に対し、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（通則法74の11①）。

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

調査を行った結果、更正決定等をすべきと認められる場合には、当該職員は、その調査結果の内容（更正決定等をすべきと認めた額及びその理由を含む。）を当該納税義務者に説明する（通則法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又は期限後申告を勧奨することができる（通則法74の11③）。

なお、この場合は、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類を交付しなければならない（通則法74の11③）。

（注）　修正申告又は期限後申告は、不服申立ての対象とはならないが、納税義務者が修正申告書又は期限後申告書を提出した後、当該修正申告書又は期限後申告書に記載した課税標準等又は税額等が過大であるときは、請求期間内であれば、更正の請求をすることができる（通則法23）。

【参考法令・通達番号】

手続通６－３、－５

３　納税義務者の同意がある場合の税務代理人への通知等

前記１の「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の「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」について、税務代理人がある場合において当該納税義務者の同意がある場合には、当該納税義務者への通知等に代えて、当該税務代理人への通知等を行うことができる（通則法74の11④）。

４　再調査

前記１の実地の調査の結果、更正決定等をすべきと認められない旨の通知をした後、又は前記２の調査（実地の調査に限る。）の結果につき納税義務者から納税申告書の提出等があった後若しくは更正決定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ときは、質問検査権等の規定に基づき、当該通知を受け、又は納税申告書の提出等をし、若しくは更正決定等を受けた納税義務者に対し、再び質問検査等（再調査）を行うことができる（通則法74の11⑤）。

【参考法令・通達番号】

手続通６－７、－８

第４節　事業者等への協力要請及び身分証明書の携帯等

１　事業者等への協力要請

国税庁等の当該職員は、国税に関する調査について必要があるときは、事業者又は官公署に当該調査に関し参考となるべき帳簿書類その他の物件の閲覧又は提供その他の協力を求めることができる（通則法74の12①）。

２　身分証明書の携帯等

国税庁等の当該職員は、前記第１節の質問検査権の規定による質問、検査、提示若しくは提出の要求、閲覧の要求、採取、移動の禁止若しくは封かんの実施をする場合又は前記１の職務を執行する場合には、その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（通則法74の13）。

３　金融機関等における預貯金者等情報の管理

金融機関等は、預貯金者等の氏名（法人については名称）及び住所又は居所のほか、顧客番号、口座番号、口座開設日、種目、元本の額、利率などの預貯金等の内容に関する事項を当該金融機関が保有する預貯金者等の番号(個人番号(マイナンバー)又は法人番号)により検索できる状態で管理しなければならない（通則法74の13の２、通則規11の５）。

４　口座管理機関等における加入者情報の管理等

⑴　証券会社及び銀行などの口座管理機関は、加入者の氏名（法人については名称）及び住所又は居所のほか、顧客番号、口座番号、社債等の種類、銘柄及びその銘柄ごとの数又は金額を当該口座管理機関が保有する当該加入者の番号（個人番号（マイナンバー）又は法人番号）により検索できる状態で管理しなければならない（通則法74の13の３、通則規11の６）。

⑵　振替機関（証券保管振替機構）は、振替機関又はその下位機関の加入者の氏名（法人については名称）及び住所又は居所のほか、株式等の種類、銘柄及びその銘柄ごとの数又は金額を特定するための加入者の記号・番号（加入者口座コード）を当該振替機関が保有する当該加入者の番号（個人番号（マイナンバー）又は法人番号）により検索できる状態で管理しなければならない（通則法74の13の４①、通則規11の７）。

また、振替機関は、支払調書の提出義務者（株式の発行者又は口座管理機関）から加入者の番号等の提供を求められたときは、提出義務者から提供を受けた電磁的記録にその保有する番号等を記録して提供しなければならない（通則法74の13の４②）。

第８章　行政手続法との関係

第１節　行政手続法の概要

学習のポイント

行政手続法の内容はどのようなものか

１　行政手続法の意義

行手法は、行政庁の「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

行政庁は、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）。

また、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）。

さらに、行政庁は、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、又は許認可等を拒否しなければならず（行手法７）、申請により求められた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）。

（注）「申請」とは、法令に基づき、行政庁の許認可等を求める行為であって、その行為に対して行政庁が諾否の応答をすべきこととされているものをいい（行手法２三）、また、「処分」とは、行政庁の処分その他公権力の行使に当たる行為をいう（行手法２二）。

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、聴聞の実施又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）。

（注）「不利益処分」とは、行政庁が法令に基づき、特定の者を名あて人として、直接に、これに義務を課し、又はその権利を制限する処分（事実上の行為、申請に対する拒否等の処分、相手方の同意に基づく処分を除く。）をいう（行手法２四）。

４　行政指導

行政指導に携わる者は、その行政機関の任務又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）。

また、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示さなければならない（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35③）。

なお、法令に違反する行為の是正を求める行政指導の相手方から、行政指導の中止を求める申出があったときは、必要な措置をとらなければならない（行手法36の２）。

（注）１　「行政指導」とは、行政機関がその任務又は所掌事務の範囲内において一定の行政目的を実現するため特定の者に一定の作為又は不作為を求める行為であって処分に該当しないものをいう（行手法２六）。

２　「行政指導に携わる者」とは、行政指導の相手方に直接働きかける者（例えば、納付のしょうようの場合において、徴収担当部門の職員）及び行政指導の責任者をいい、「行政指導の責任者」とは、行政指導を行うこと、その実施方法等を実質的に判断し決定した者（例えば、税務署長）をいう。

５　処分等の求め

法令に違反する事実を把握している者から、その法令違反行為の是正のために処分又は行政指導（その根拠となる規定が法律に置かれている場合に限る。）を行うよう求める申出書の提出があったときは、必要な調査を行い、その結果に基づき必要があると認めるときは、当該処分又は行政指導をしなければならない（行手法36の３）。

６　届出

届出が法令に定められた形式上の要件に適合している場合は、その届出が提出先に到達したときに、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）。

（注）「届出」とは、行政庁に対し一定の事項を通知する行為で、法令により直接にその通知が義務付けられているものであって申請に該当しないものをいう（行手法２七）。

７　意見公募手続（パブリックコメント）

政省令などの命令等を定める機関（命令等制定機関）は、命令等を定めようとする場合には、当該命令等の案及びこれに関連する資料をあらかじめ公示し、意見の提出先及び意見の提出のための期間を定めて広く一般の意見を求めなければならない（行手法39～43）。

第２節　税務行政に対する行政手続法の適用関係

学習のポイント

国税に関する法律に基づく処分等に適用される行手法の規定はどのようなものか。

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個別法において適用除外措置などの適用関係が規定されている。

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には、次のものがある。

⑴　国税の犯則事件に関する法令に基づいて行われる処分及び行政指導（行手法３①六）

⑵　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）

⑶　再調査の請求及び審査請求に対する決定及び裁決（行手法３①十五）

⑷　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）

⑸　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）

⑹　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（設立認可を取り消す処分又はその役員等の解任を命ずる処分を除く。）（行手法４②二）

２　国税通則法の規定による適用関係

⑴　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こととされている（通則法74の14①）。

⑵　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」に係るものを除く。）については、書面の交付（行手法35③）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（通則法74の14②）。しかしながら、①行政指導の一般原則（行手法32）、②申請に関連する行政指導（行手法33）、③許認可等の権限に関連する行政指導（行手法34）、④行政指導の際の趣旨・内容・責任者の明示等（行手法35①②）及び⑤行政指導の中止等の求め（行手法36の２）の規定は適用される。

⑶　国税に関する法律に基づく処分等の求め

特定の納税者に対する更正処分などの求めがあった場合などは、行手法36条の３の規定が適用される。

⑷　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国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（通則法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（処分の理由付記）

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又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の観点から、上記の２の(1)の適用除外の対象とはならず、行手法の規定（行手法８又は行手法14）に基づき、当該処分又は不利益処分の理由を示さなければならない（通則法74の14①）。

第９章　不服審査及び訴訟

第１節　行政争訟制度の概要

学習のポイント

行政争訟制度とはどのようなものか

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、不服審査は行審法を一般法とし、通則法及び徴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

⑴　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、行政処分が違法又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。

⑵　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ということができる。

しかし、訴訟は、その手続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（行審法１）。

国税に関する争訟については、国税の賦課徴収に関する処分が大量的かつ回帰的に行われるため、少額な事案に対して簡易な救済の道を与え、裁判所の負担を軽減する意味で行政救済が果たす役割が極めて大きいといえる。

第２節　不服審査

学習のポイント

不服審査とはどのようなものか

１　行審法と通則法

行政処分に対する不服審査の一般法ないし基本法として、行審法がある。国税に関する法律に基づく処分に対する不服審査は、行審法を基本とし、その特別規定が通則法第８章第１節（不服審査）に定められているほか、その他国税に関する法律にも特別規定がある（相法附則３項ただし書、徴法171～173）。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行審法（行審法第２章及び第３章を除く。）が適用となる（通則法４、80①）。

【参考法令・通達番号】

不基通（国）80－１、不基通（審）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（行審法１、通則法75、80①）。

⑴　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望ましいので、行審法では、行政庁の違法又は不当な処分その他公権力の行使に当たる行為（公権力の行使に当たる事実上の行為を含む。）に関し不服申立てができることとされている（行審法１）。

このうち国税に関する規定としては、通則法において、国税に関する法律に基づく処分を不服申立ての対象とし、広く救済の途を開いている（通則法75）。ただし、犯則調査手続に基づく処分は、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としている（通則法76①二）。

【参考法令・通達番号】

行審法１、２、不基通（国）75－１、不基通（審）75－１

⑵　不作為

不作為とは、行政庁が、法令に基づく申請に対して何らの処分をもしないことをいう（行審法３）。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　不服申立ての種類及び不服申立先

⑴　不服申立制度

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る。

⑵　再調査の請求又は審査請求

通則法に規定する不服申立ては、国税に関する法律に基づき税務署長等が行った処分（「**原処分**」といい、原処分を行った税務署長や国税局長などを「**原処分庁**」という。）に不服がある場合に、その処分の取消しや変更を求めて不服を申し立てる制度であり、処分を行った税務署長等に対する**再調査の請求**と、国税不服審判所長に対する**審査請求**のいずれかを選択して行うことができる（通則法75①）。

なお、再調査の請求を選択した場合であっても、**再調査審理庁**（再調査の請求がされている税務署長等をいう。）の再調査の請求についての決定を経た後の処分になお不服があるときには、国税不服審判所長に審査請求をすることができる（通則法75③）。

⑶　再調査の請求後、３月を経過しても再調査の請求について決定がない場合

再調査の請求をした日（再調査の請求書について不備を補正すべきことを求められた場合には、その不備を補正した日）の翌日から起算して３月を経過してもその再調査の請求に係る決定がない場合には、決定を経ないで、国税不服審判所長に対して審査請求をすることができる（通則法75④）。

この場合、再調査の請求に係る決定前に審査請求がされると、再調査の請求は取り下げられたものとみなされる（通則法110②三）。

⑷　不服申立先

処分を行った者の区分による不服申立先は、次のとおりである（通則法75①～⑤）。

申立先 処分を行った者	再調査の請求先	審査請求先
税務署長（一般の処分）	税務署長	国税不服審判所長
税務署長（処分に係る通知書に、国税局職員の調査に基づくものである旨の記載があるもの）	国税局長	国税不服審判所長
税務署長（処分に係る通知書に、国税庁職員の調査に基づくものである旨の記載があるもの）	―	国税庁長官（※）
国税局長	国税局長	国税不服審判所長
国税庁長官	―	国税庁長官（※）
税関長	税関長	国税不服審判所長
国税庁、国税局、税務署及び税関以外の長又は職員	―	国税不服審判所長

（※）　国税庁長官に対する審査請求の手続は、通則法第８章第１節（不服審査）に別段の定めがあるものを除き、行審法の規定による（通則法80②）。

４　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（通則法75①）、税務官庁の違法又は不当な処分により、直接自己の権利又は法律上の利益を侵害された者に限られるが（行審法１①、行訴法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については、法令に基づき行政庁に対して処分について申請をした者が、申請から相当の期間が経過したにもかかわらず、行政庁の不作為がある場合に、行審法の定めるところにより審査請求をすることができる（行審法３）。

【参考法令・通達番号】

不基通（国）75－２、不基通（審）75－２

５　不服申立期間

再調査の請求又は審査請求をすることができる期間は、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）の翌日から起算して**３月**以内（正当な理由があるときを除く。）である（通則法77①）。

なお、再調査の請求に係る決定後にする審査請求については、再調査決定書謄本の送達があった日の翌日から起算して**１月**以内（正当な理由があるときを除く。）である（通則法77②）。

【参考法令・通達番号】

不基通（国）77－１～－５、不基通（審）77－１～－５

６　不服申立ての提起

不服申立てはその種類に従い、**再調査の請求書**又は**審査請求書**を提出して行う（通則法81①、87①）。

７　不服申立ての審理手続

⑴　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満たしているかどうかの審理（**形式審理**）を行い、要件を満たしているときに、初めて内容について審理（**実質審理**）を行う。

⑵　口頭意見陳述

不服申立人から口頭で意見を述べたい旨の申出があったときは、その機会を与えなければならない（通則法84①、95の２①）。

審査請求においては、申立人に原処分庁への発問権が認められている（通則法95の２②）。

【参考法令・通達番号】

不基通（国）84－５、不基通（審）95の２－１

⑶　答弁書及び反論書の提出

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（正本並びに審査請求人及び参加人の数に相当する通数の副本）を提出させ（通則法93①②、通則令32の３①）、副本は審査請求人に送付する（通則法93③）。また、審査請求人は、その送付を受けたときは、答弁書に記載された事項に対する反論書を提出できる（通則法95①）。

【参考法令・通達番号】

不基通（国）93－１

⑷　閲覧・写しの交付請求

審査請求人及び原処分庁は、双方がそれぞれ国税不服審判所に任意で提出した証拠書類等や、担当審判官（審査請求に係る事件の調査及び審理を行う者）が職権で提出を求めて提出された書類等について、閲覧及び写しの交付を求めることができる（通則法97の３①）。

⑸　調査

再調査の請求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、審査請求人若しくは原処分庁又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、又は検査をすることができる（通則法97①②）。

⑹　決定又は裁決

イ　決定又は裁決の態様

再調査の請求に対しては**決定**、審査請求に対しては**裁決**が行われる。その決定又は裁決の態様は次のとおりである。

(ｲ) **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（通則法83①、98①）。

(ﾛ) **棄却・・・**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棄却する（通則法83②、98②）。

(ﾊ) **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、又はこれを変更する（通則法83③、98③）。

ロ　決定又は裁決の手続

不服申立てに対する決定又は裁決は、その理由を詳細に記載した**再調査決定書**又は**裁決書**（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ほか、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。）の謄本の送達により行う（通則法84⑦⑧⑩、101①②③）。

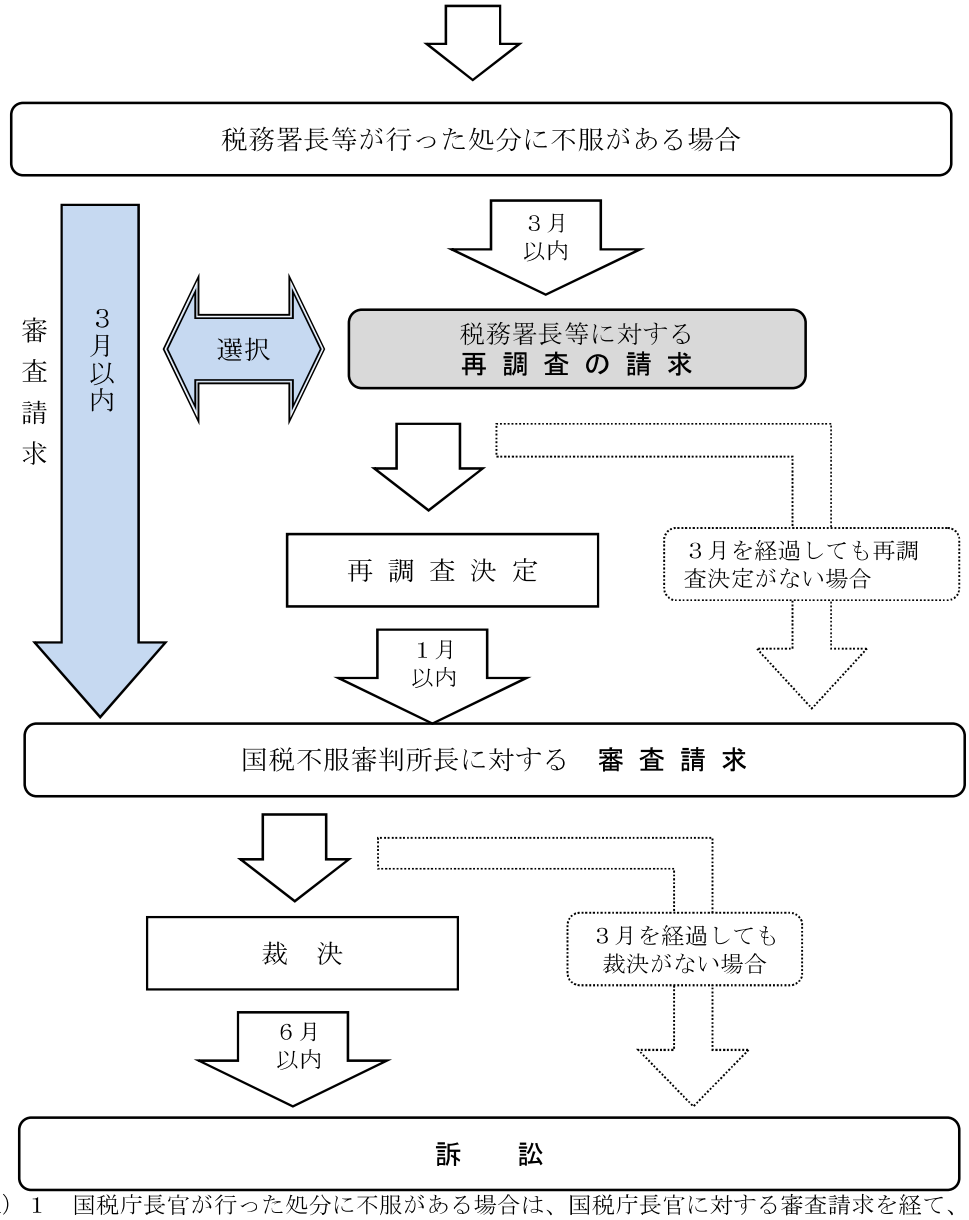
なお、再調査決定書（原処分の全部を取り消す決定に係るものを除く。）には、国税不服審判所長に対し審査請求ができる旨及び審査請求期間を記載して、これらを教示しなければならない（通則法84⑨）。

【参考法令・通達番号】

不基通（国）83－１～－３、84－12・－15・－16、不基通（審）101－２

（図示：訴訟に至るまでの概要〔国税に関する法律に基づく処分に関するもの〕）

税務署長等が行った処分	・更正　・決定　・加算税の賦課決定 ・更正をすべき理由がない旨の通知 ・青色申告の承認の取消し ・納税の告知 ・滞納処分（差押処分等）　など



（注）１　国税庁長官が行った処分に不服がある場合は、国税庁長官に対する審査請求を経て、訴訟を提起することができる（国税不服審判所長に対する審査請求をすることはできない。）。
２　徴収法171①②の適用があるときの不服申立期間については、上記の期間と異なる場合がある。

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又は手続の続行を停止することはしていない（通則法105①本文）。これは、そうでないと行政の運営を不当に害し、又は国税徴収の公平を破る結果となるおそれが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又は裁決を勝ち得ても、その実効を伴わない場合が起こり得る。

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えをしないこととするほか、既に差押え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、行審法にならって、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（通則法105）。

【参考法令・通達番号】

不基通（国）105－１～－３、不基通（審）105－１

第３節　訴　　訟

学習のポイント

不服申立て前置とはどのようなものか

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（通則法114）。

行訴法の概要は、次のとおりである。

⑴　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）。

⑵　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

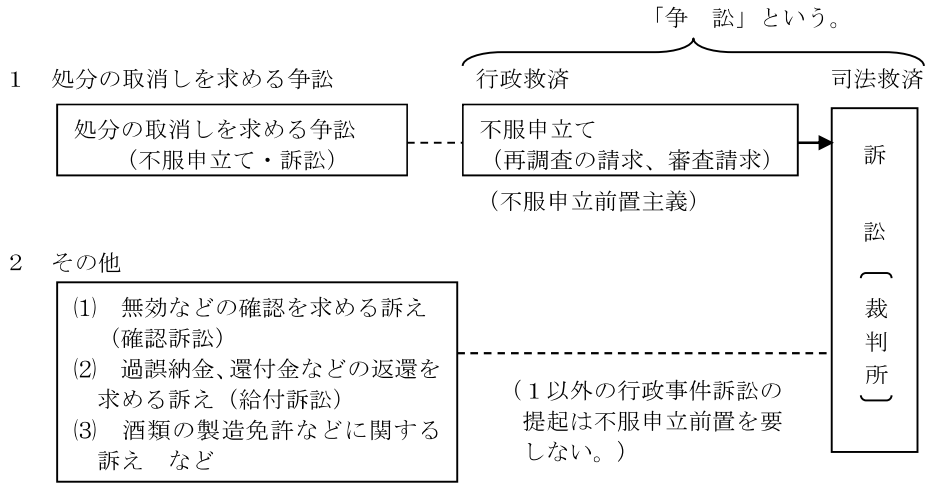
国税についての処分の取消しを求める訴えの提起は、審査請求についての裁決を経た後６月以内にしなければできない（**不服申立前置主義**、通則法115①本文、行訴法14①③）。この不服申立ての前置を要することとした趣旨は、次のとおりである。

⑴　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、行政組織内で原処分の見直しを行うことにより、裁判所の負担を軽くすること

⑵　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

⑶　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

【参考】　税務争訟の概要


「争　訟」という。
1　処分の取消しを求める争訟
行政救済
司法救済
処分の取消しを求める争訟
（不服申立て・訴訟）
不服申立て
（再調査の請求、審査請求）
（不服申立前置主義）
訴
訟
（
裁
判
所
）
2　その他
⑴　無効などの確認を求める訴え
（確認訴訟）
⑵　過誤納金、還付金などの返還を
求める訴え（給付訴訟）
⑶　酒類の製造免許などに関する
訴え　など
（１以外の行政事件訴訟の
提起は不服申立前置を要
しない。）

第10章　罰　則

学習のポイント

通則法に規定する罰則とはどのようなものか

1　脱税煽動等の罪

煽動犯は、昭和20年代の悪質な反税運動が展開される事態に至ったことを受け、納税制度の維持と言論の自由との調和を図るため昭和23年に創設され、旧国犯法22条に規定されていたが、平成29年度税制改正による国税犯則調査手続の見直しに併せて、通則法に編入された（通則法126）。

次のような行為を行った者は、煽動犯が成立し、３年以下の懲役又は20万円以下の罰金に処せられる（通則法126）。

⑴　国税の納税義務者がする国税の課税標準の申告をしないこと、若しくは虚偽の申告をすること、又は国税の徴収若しくは納付をしないことを煽動すること（通則法126①）

⑵　国税の納税義務者がする国税の課税標準の申告をさせない、若しくは虚偽の申告をさせる、又は国税の徴収若しくは納付をさせないようにする目的をもって、暴行又は脅迫を加えること（通則法126②）

2　税務職員の守秘義務違反

通則法は、国税の調査若しくは国税の徴収に関する事務に従事している者又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年以下の懲役又は100万円以下の罰金）を設けている（通則法127）。

3　更正の請求書虚偽記載及び質問検査拒否妨害等の罪

通則法は、更正の請求手続を利用した悪質な不正還付を未然に防止する又は質問検査権を担保するため、次に掲げる者に対し罰則規定（１年以下の懲役又は50万円以下の罰金）を設けている（通則法128）。

⑴　更正請求書に偽りの記載をして提出した者

⑵　質問検査権の行使に際し、当該職員の質問に対して答弁せず、若しくは偽りの答弁をし、又は検査、採取、移動の禁止若しくは封かんの実施を拒み、妨げ、若しくは忌避した者

⑶　質問検査権の行使又は特定事業者等への報告の求めに際し、物件の提示若しくは提出又は報告の要求に対し、正当な理由がなくこれに応じず、又は偽りの記載若しくは記録をした帳簿書類等を提示し、若しくは提出し、若しくは偽りの報告をした者

４　担当審判官に対する不答弁・虚偽答弁・検査忌避及び虚偽帳簿書類提示の罪

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（通則法129）。

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

５　両罰規定等

法人の代表者、法人・個人の代理人、使用人その他の従業者が、その法人・個人の業務又は財産に関して、上記３又は４の違反行為をしたときは、その行為者が罰せられるほか、その法人・個人にも罰金刑が科せられる（通則法130）。

第11章　国税犯則調査手続

国税通則法第11章には、国税関係の犯則事件の調査及び処分に関する手続が定められており、本手続は、税務職員に認められている租税犯の調査のための権限等を定めたものであるから、その概略程度は理解しておく必要がある。

この手続は、国税犯則取締法（明治33年法律第67号）に規定されていたが、国税犯則調査に係る規定を現代語化することに併せて、法形式面での整備を図る観点から、平成29年度税制改正において国税犯則取締法は廃止され、当該手続は国税通則法（昭和37年法律第66号）に編入されている。

第１節　犯則事件の調査及び処分（総説）

１　国税犯則調査手続の概要

⑴　国税犯則調査手続のあらまし

租税ほ脱などの犯則があった場合又は犯則があると認められる場合には、早期に徹底した調査を行わなければ犯則事実の把握が困難となることから、国税通則法第７章の２（国税の調査）に定める質問検査権に基づく調査（税務調査）とは全く異なる証拠の収集確保などを行う犯則事件としての調査が必要である。

従来から、国税（関税、とん税、特別とん税を除く。（注）以下同じ。）に関する犯則事件の調査及び処分に関する手続（以下「国税犯則調査手続」という。）については、国税犯則取締法（明治33年法律第67号）に規定されていた。

この国税犯則取締法については、昭和23年を最後に大幅な改正がなされておらず、条文が片仮名・文語体であるなど表現形式が現代離れしているばかりではなく、内容的にも同じ性格の関税法に基づく犯則調査手続の諸規定と比較して不備な点が少なからず認められるとの指摘がなされていた。

これに加えて、近年、電子メールの活用や電子データの外部サーバへの保管など経済活動のICT 化が進展する中にあって、犯則嫌疑者の故意や脱税金額の立証等に必要な客観的証拠の収集が一層困難になっているとの指摘もなされていた。

そうした中、平成28年10月の政府税制調査会において、国税犯則調査手続について経済社会の構造変化に対応した見直しを行うべきとの問題提起がなされ、外部有識者も交えた検討が行われた。その検討の報告では、刑事訴訟法を参考として電磁的記録の証拠収集手続の整備を行うことや、関税法とバランスをとる観点から規定の現代語化を含めた所要の見直しが必要とされ、政府税制調査会においてもこの見直し方針が了承された。

そして、これらの国税犯則調査手続の見直しが盛り込まれた「平成29年度税制改正

の大綱」が平成28年12月に閣議決定された後、税制改正法案「所得税法等の一部を改正する等の法律案」が平成29年２月に国会（第193回）に提出され、同年３月に可決・成立した。当該改正法は平成30年４月１日に施行された。

国税犯則調査手続は、通則法第11章に規定され、30か条の条文から成っているが、その内容は次のように大別することができる。

①　犯則事件の調査に関する規定（通則法131～154）

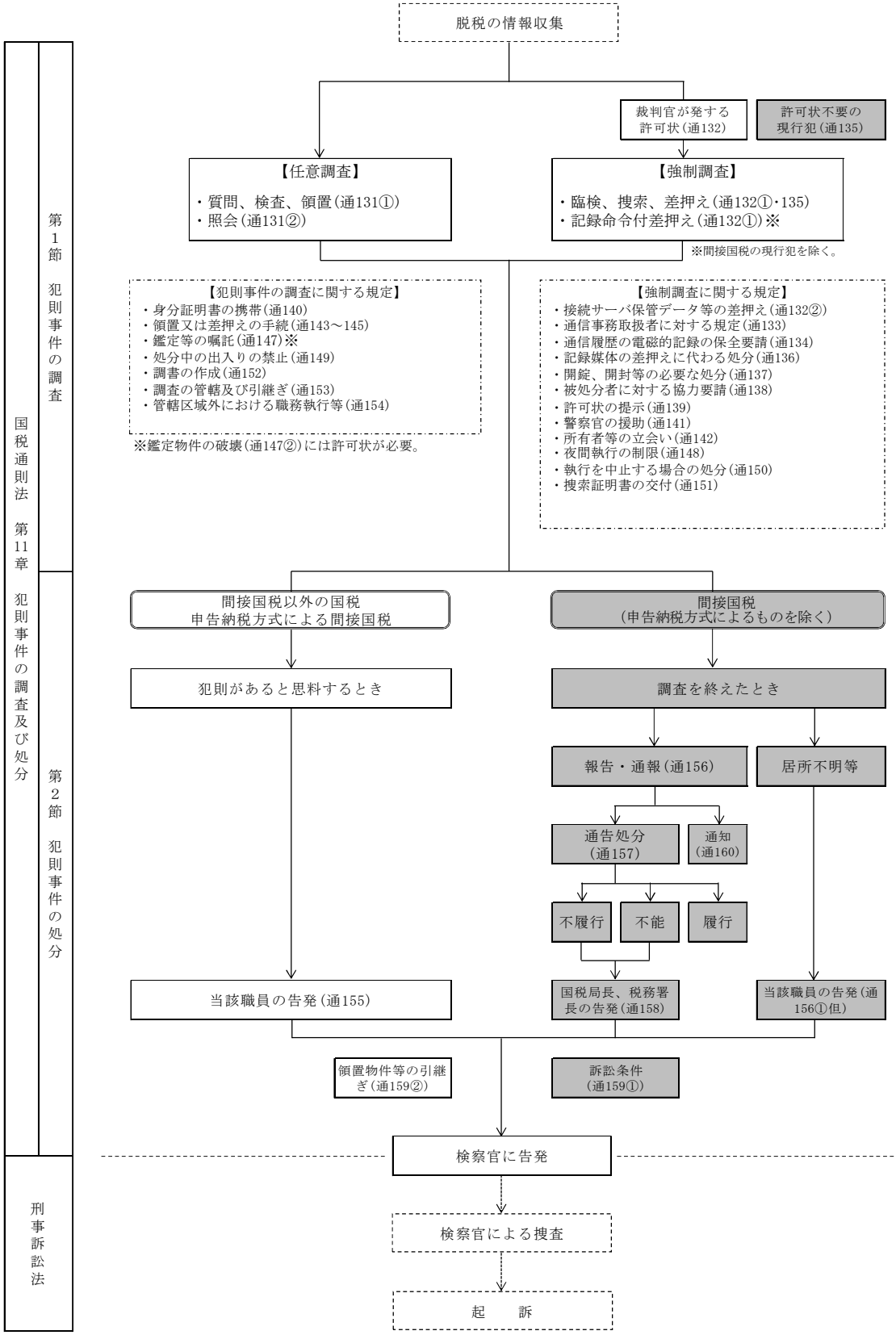
②　犯則事件の処分に関する規定（通則法155～160）

国税犯則調査手続の体系を図示すれば、次の図のとおりである。

（注）　関税に関する犯則事件の調査及び処分は、関税法第11章の規定に基づき税関職員又は税関長が行うこととされており、これらの規定は、とん税及び特別とん税に関する犯則事件の調査及び処分について準用される（とん税法14、特別とん税法12）。

また、課税物品の輸入に係る内国消費税の犯則事件の調査及び処分は、税関長又は税関職員を国税局長若しくは税務署長又は国税庁等の当該職員とみなして、通則法第11章（犯則事件の調査及び処分）の規定が適用される（輸徴法26）。

国税犯則調査手続の体系図



(注)網掛けは、間接国税（申告納税方式によるものを除く）のみに適用されるものである。

⑵　国税犯則調査手続の趣旨

各税法に定める罰則は、全て刑罰を科するものであって、過料（注１）その他の行政罰を科するものではない。したがって、租税犯については、特別の定めがない限り、刑訴法の規定に従って、捜査機関（注２）が捜査し、裁判所で審理裁判すべきものである。

しかし、国税に関する犯則事件は、①証拠関係については、一般の刑事事件とは相当異なるものがあること、②証拠の収集にも、また証拠に対する価値判断にも、特別の経験と知識を必要とすること、③間接国税（注３）に関する犯則事件（申告納税方式による間接国税に関する犯則事件（注４）を除く。以下この節において同じ。）については、その全てについて、通常の刑事手続による検察官の捜査と裁判官の審理裁判を行ったのでは、その処理に多くの日数と多額の費用を必要とし、犯則嫌疑者及び国に無用の不利益を及ぼす結果となることなどから、特殊な犯罪である。そのため、日常国税の課税事務に従事し、課税物件や納税義務者に接触している税務職員に、その調査と処分を行わせることが便宜であるばかりでなく、証拠（注５）隠滅を防ぎ、できるだけ敏速な調査と適正公平な処分を行うことを可能とすることから、国税に関する犯則事件の調査及び処分については、通則法第11章（旧国犯法）において刑訴法による通常の刑事手続とは異なる手続を定めたのである。

（注）１　**過料**

過料は、軽い法令違反に対して一定の金銭の納付を命ずるものであるが刑罰ではない。

２　**捜査機関**

捜査機関には、検察官、検察事務官及び司法警察職員などがある（刑訴法189、190、191）。

３　**間接国税**

国税犯則調査手続でいう「間接国税」とは、①消費税法第47条第２項に規定する課税貨物に課される消費税、②酒税、③たばこ税、④たばこ特別税、⑤揮発油税、⑥地方揮発油税、⑦石油ガス税、⑧石油石炭税のことをいう（通則令46、た特令５）。

４　**申告納税方式による間接国税に関する犯則事件**

国税犯則調査手続でいう「申告納税方式による間接国税に関する犯則事件」とは、次の罪に係る事件とされている（通則法155二、通則令53、酒法55①③、た法27①③、た特法21①③、揮法27①③、地揮法15①③、石法27①③、油法23①③、輸徴法23①）。

⑴　偽りその他不正の行為により、酒税、たばこ税及びたばこ特別税、揮発油税、地方揮発油税、石油ガス税又は石油石炭税を免れ、若しくは免れようとした罪又は還付を受け、若しくは受けようとした罪

⑵　偽りその他不正の行為により、内国消費税額に相当する金額の還付を受けた罪

５　**証拠**

通則法第11章（犯則事件の調査及び処分）に規定する「証拠」とは、刑訴法でいう「証拠」と同じ意味であり、犯則事実を証明する帳簿、書類その他一切の物件をいう。

⑶　国税犯則調査手続の目的

通則法第11章に規定する国税犯則調査手続には、その目的が定められていないが、本手続の制度の趣旨から、次の点にあると考えられる。

イ　間接国税以外の国税に関する犯則事件（申告納税方式による間接国税に関する犯

則事件を含む。以下この節において同じ。）の調査は、告発（注１）を目標として行われ、告発によって刑事訴訟手続に直結する手続であるから、その手続を規制する面では、本手続は、まさに刑事訴訟手続の場合と同様に、事件の真相を明らかにし、国税に関する刑罰法令を適正、迅速に適用実現することを、その目的とするものといえる（刑訴法１参照）。

ロ　間接国税に関する犯則事件については、告発のほかに、通告処分という特別の制度がある。これは、間接国税に関する犯則事件の特殊性を考慮して、行政機関である国税局長又は税務署長が、裁判において言い渡されるであろう罰金又は科料（注２）に相当する金額、没収品に該当する物品などを納付すべき旨を犯則者に通告し、犯則者の意思に基づく履行によって、刑罰権を実現したのと同様の効果を得ようとするものである。そして、通告不履行の場合又は一定の事由がある場合には、やはり告発によって刑事手続に移行させるのである。したがって、本法は、間接国税に関する犯則事件の調査と処分に関する手続を規定する面では、この種の事件について、その事件の真相を明らかにし、国税に関する刑罰法令を適正、迅速に適用実現したのと同様の効果を与え、又はこれを適正、迅速に適用実現することを目的とするものといえる。

なお、通則法第11章の調査権限は、国税に関する犯則調査のために認められているのに対し、通則法第７章の２に規定する質問検査権は、各税法の定める国税の納税、賦課、徴収が適正に行われているかどうかを調査するために認められており、犯罪捜査のために認められたものではない（通則法74の２、74の８等参照）。ここに両者の大きな相違点がある。

（注）１　告発

犯人及び被害者その他の告訴権者以外の者が、捜査機関に対し犯罪事実を申告して、その捜査及び訴追を求めることを告発という。

これに対し、被害者その他の告訴権者からなされる場合を告訴という。

２　科料

比較的軽い犯罪に対して科せられる刑罰で、罰金と同様に一定の金銭の納付を命ずるもの。ただし、一万円を超えることができない点で罰金と異なる。

⑷　国税犯則調査手続の性格

通則法第11章に規定する国税犯則調査手続は、形式的には行政手続であるが、実質的には刑事手続に近い性質のものであるから、行政法と司法の両者の性格を有している。

すなわち、国税に関する犯則事件のうち、間接国税以外の国税に関する犯則事件の調査と処理に関する手続は、告発の前提となる手続であり、刑事手続に直結するものであるから、その手続規定は、司法的性格が強い。一方、間接国税に関する犯則事件については、一種の行政処分としての通告処分の制度があるので、その調査と処分に関する手続規定は、行政法的性格が強いといえる。

しかしながら、何人も裁判所において裁判を受ける権利を、憲法によって保障され

ている（憲法32）から、税務官庁の処分に対しては、更に正式裁判を受ける権利が残されている。すなわち、税務官庁の行う行政処分である通告処分は、犯則者に対する私的和解の申入れと解されるから、犯則者は、税務官庁の通告処分に対してその履行を強制されるものではない。したがって、犯則者が通告処分に服さない場合には、告発によって刑事手続に移行することになるので、間接国税の犯則事件に関する調査と処分の手続規定もやはり司法的性格を持つものといえる。また、犯則者が、この通告処分に服し、通告の趣旨を履行した場合は、その犯則事実に対する公訴権（注）は消滅し、その事件について、その犯則者は処罰されないから、実質的には、通告処分は確定判決とほぼ同様の効果を生ずることになる。

以上のことから、通則法第11章の規定に基づき国税局長若しくは税務署長又は国税庁、国税局若しくは税務署の当該職員が行う処分等については、犯則者は審査請求をすることができず(行審法７①七）、また、行政手続法第２章から第４章の２までの規定は適用されない（行手法３①六）。

（注）公訴権

検察官が、刑事事件について裁判所に裁判を求める申立てを公訴といい、公訴を提起する検察官の権能を公訴権という。

⑸　国税犯則調査手続の役割

国税犯則調査手続は、租税犯に対する罰則の適正、迅速な適用によって、犯則者に刑罰又は通告処分による財産上の負担というペナルティを科することにより、再犯を防ぐほか、一般の納税意識を強めることによって、国民の税負担の公平を実現し、国家財政の健全な維持を図る重要な役割を持っている。

２　総　則

⑴　国税に関する犯則事件の意義

国税犯則調査手続により調査を行う対象は、国税に関する犯則事件である（通則法131、132）。

この国税に関する犯則事件とは、国税の納付、賦課、徴収について規定する法律の罰則に関する犯則事件であるが、その全てが国税犯則調査手続による調査の対象となるのではなく、国税の納付、賦課、徴収に関する直接的な犯則事件に限るものと解されている。これは、徴税に関係のある機関の職員である国税庁等の当該職員に、犯則事件の調査に関する権限を与え、調査をさせることで、その特別の経験と知識とを活用することにより調査の成果を挙げ、迅速、適正な結果を期待できるという理由からである。

したがって、通則法及び徴収法の罰則に定められている質問検査拒否、妨害等の罪、秘密漏えいの罪の捜査については、国税犯則調査手続の適用はなく、刑訴法等の定めるところに従い一般の捜査機関によって捜査が行われる。

なお、通則法第11章に規定する国税犯則調査手続は、国税に関する犯則事件を間接

国税に関する犯則事件と間接国税以外の国税に関する犯則事件とに分けて規定しており、両者の調査、処分に関する手続には、後で述べるような著しい差異がある。

⑵　国税庁等の当該職員

通則法第11章に規定する国税犯則調査手続に基づいて国税に関する犯則事件の調査及び処分をすることができるのは、国税庁、国税局又は税務署の職員に限られる。

広い意味での職員とは、国税に関する事務を執行する全ての職員をいうが、これらの職員がそのまま国税に関する犯則事件の調査をすることができる「当該職員」となるわけではない。

通則法第11章に定める当該職員とは、国税庁長官、国税局長及び税務署長並びに国税庁、国税局及び税務署の職員で、国税に関する犯則事件の調査を行うことができる部課又は部門に所属し、かつ、その所属長から通則法第11章（犯則事件の調査及び処分）に定められた当該職員の権限を行使することを命ぜられた者（以下「当該職員」という。）をいう。

なお、国税査察官（注）については、その任命をもって通則法第11章（犯則事件の調査及び処分）に定められた当該職員の権限の行使を命ぜられた者としている。

また、これらの当該職員に任命された者には、その身分を証明する証票、すなわち、犯則事件調査職員証票が交付され、犯則事件の調査を行うときは、これを携帯しなければならない（通則法140、通則規16①）。

当該職員は、国税犯則調査手続により強力な権限を与えられているので、法の適切な運用と納税者の正当な権利の擁護については、常に細心の注意を払わなければならない。

（注）国税査察官

国税について重要な犯則があると認められる納税義務者についての通則法第11章（犯則事件の調査及び処分）に基づく調査、検査及び犯則の取締りをその職務としている税務職員をいう。

国税査察官は、国税庁と全国の国税局及び沖縄国税事務所に配置されている。

⑶　租税犯の類型

税法は、財政収入の確保を図り、かつ、適正・公平な課税の実現を期するために、納税義務者等に対し各種の義務を課し、更にその実効性を確保するために、一定の義務の不履行ないしは違反行為に対して行政上の制裁と刑事上の制裁を科することとしている。

行政上の制裁とは、税法上の一定の義務違反行為に対して、行政機関の行政手続により科する制裁であり、現行の国税に関しては、各種の加算税、延滞税、過怠税などの定めがある。

刑事上の制裁とは、税法上の一定の義務違反行為に対して刑事罰（刑法第９条に刑名のあるもの）を科するものであり、現行の国税に関しては、懲役、罰金、科料及び没収の定めがある。この刑事罰によって処罰の対象とされる行為が、通常租税犯と呼ばれている。このような租税犯（広義）には、通則法及び徴収法に定められている秘

密漏えい罪等も含まれるが、これらの罪は、租税の納付、賦課、徴収に直接関連する犯罪ではないため、これらの罪を除いたもの、すなわち、租税の納付、賦課、徴収に直接関連する犯罪を狭義の租税犯と呼ぶことができる。国税犯則調査手続による調査、処分の対象となるのは、狭義の租税犯である。以下の租税犯についての説明も、狭義のそれに限定する。

租税犯は、次のように区別することができる。

- 租税犯（広義）
  - 租税の納付、賦課、徴収に直接関連しないもの（秘密漏えい罪等）
  - 租税の納付、賦課、徴収に直接関連するもの（狭義の租税犯）
    - 脱税犯…国の課税権を直接侵害する行為を内容とする犯罪（ほ脱犯、受還付犯、不納付犯、酒類等の無免許製造犯等）
    - 秩序犯…国の課税権の正常な行使を阻害するおそれのある行為を内容とする犯罪（課税上の協力義務違反の罪、職務妨害の罪）

【参考】　国税に関する主な罰則（脱税犯）

区分	処罰の対象とされる行為	税法	罰則
ほ脱犯・受還付犯	偽りその他不正の行為により、税を免れ、又はその還付を受けた行為	所法238① 法法159① 相法68① 消法64①　等	懲役　10年以下 罰金　1,000万円以下
		酒法54①、55① 揮法27①　等 ※酒税の無免許製造犯を含む。	懲役　10年以下 罰金　100万円以下
単純無申告ほ脱犯	法定申告期限までに申告書を提出しないことにより税を免れた行為	所法238③ 法法159③ 相法68③ 消法64⑤	懲役　５年以下 罰金　500万円以下
		酒法55③ 揮法27③　等	懲役　５年以下 罰金　50万円以下
源泉所得税不納付犯	源泉徴収義務者が徴収して納付すべき所得税を納付しなかった行為	所法240①	懲役　10年以下 罰金　200万円以下

（注）消費税の受還付犯及び酒税の無免許製造犯については、未遂犯の処罰規定がある（消法64②、酒法54②）。

⑷　税務調査と犯則調査との関係

通則法第７章の２に規定する質問検査権に基づく調査（税務調査）は、各税法の定める租税の納付、賦課、徴収を適正ならしめるために、納税義務者及びこれと一定の関係がある者等に対して、質問検査等を行うものであって、それは純然たる行政手続である。

これに対し、通則法第11章に規定する国税犯則調査手続は、犯則の存在することの嫌疑の下に、検察官への告発を終局の目標として行う犯則嫌疑者及び証拠を発見・収集する手段であるから、形式的には行政手続であっても実質的には刑事手続に近い性格を有する。

両者の差異を示すと次のとおりである。

項　目	税務調査	犯則調査
根拠法令	通則法第７章の２（国税の調査）（通則法74の２～74の13の４）	通則法第11章（犯則事件の調査及び処分）（通則法131～160）
目　的	適正な課税を行うために必要な資料を収集することを目的とする調査である。 最終的には、税務署長が課税処分（更正又は決定）を行う。	悪質な脱税者について検察官に告発し、刑事訴追を求めるために、脱税の実態（犯則事実及び犯則嫌疑者）を明らかにするとともに、十分証明できる証拠を収集することを目的とする調査である。 最終的には、脱税額等を証拠によって確定し、当該職員が検察官へ告発する（間接国税に関する犯則事件については、原則、国税局長又は税務署長の通告処分）。
性　格	純然たる行政手続	行政手続であるが、実質的には刑事手続に準ずる手続
調査権限	任意調査のみであるが、罰則（通則法128）による間接強制がある。 〔任意調査〕 ・質問、検査、提示・提出の求め（通則法74の２～74の６） ・物件の留置き（通則法74の７） ※なお、当該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とされている（通則法74の８）。	任意調査には罰則による間接強制が認められていないが、裁判官の許可状を得て行う強制調査が認められている。 〔任意調査〕 ・質問、検査、領置、照会（通則法131） 〔強制調査〕 ・臨検、捜索、差押え、記録命令付差押え（通則法132）
調査対象者	納税義務者及び取引関係者	犯則嫌疑者及び参考人
調査担当者	通則法上の当該職員（通則法第７章２に定められた当該職員の権限の行使を命じられた職員）	通則法上の当該職員（通則法第11章に定められた当該職員の権限の行使を命じられた職員）

3　犯則事件の調査の管轄

⑴　概要

犯則事件の調査の管轄とは、国税に関する犯則事件について調査を行う国税庁、国税局又は税務署に所属する当該職員の権限の及ぶ範囲をいう。

調査の管轄は、通則法第11章に定められているほか、国税庁、国税局及び税務署の組織と所掌事務を定める法令（財務省設置法、財務省組織令、財務省組織規則等）によって規定されている。そして、これらの法令による調査の管轄には、事物管轄と土地管轄がある。

⑵　事物管轄

イ　事物管轄の意義

事物管轄とは、取り扱う事件の性質によって定められている管轄であって、犯則事件の軽重及び間接国税に関する犯則事件か否かによって、管轄が定められている（通則法153②、③、④）。

そして、この管轄は、所掌事務の配分によって異なる（財務省組織令、財務省組織規則等参照）。

ロ　証拠の引継ぎ

犯則事件の証拠は、後述のとおり、国税庁、国税局又は税務署の当該職員が集取するが、その集取された証拠は、事物管轄にしたがって、次により引き継がれる。

なお、税務署又は国税局の当該職員から国税庁の当該職員に証拠を引き継ぐ場合はない。

(ｲ) 国税庁の当該職員が集取した間接国税に関する犯則事件の証拠で、重要な犯則事件に関するものは、所轄国税局の当該職員に、その他のものは、所轄税務署の当該職員に引き継がなければならない（通則法153②）。

(ﾛ) 国税局の当該職員が集取した犯則事件の証拠は、所轄税務署の当該職員に引き継がなければならない。ただし、国税局で処理すべき重要な犯則事件に関するものは、引き継ぐ必要はない（通則法153③）。

(ﾊ) 税務署の当該職員が集取した重要な犯則事件の証拠は、所轄国税局の当該職員に引き継がなければならない（通則法153④）。

（注）　通則法153条の「重要な犯則事件」とは、原則的には犯則の手段、態様、規模などから判断することになり、重要な犯則事件以外の犯則事件は、税務署の当該職員の管轄とされている。

なお、間接国税以外の国税の犯則の取締りについては、実際には国税庁、国税局、沖縄国税事務所の当該職員のみが行っている。

⑶　土地管轄

イ　土地管轄の意義

土地管轄とは、事件に関係のある場所を基準として、当該職員の犯則事件の証拠集取等の調査に際しての地域的限界を定めたものである。

国税庁の当該職員については、国税庁がいわば全国を管轄区域としているのであ

るから土地管轄に制限はないが、国税局又は税務署の当該職員については、それぞれの所属する国税局又は税務署の管轄区域（注）による制約を受ける。

通則法第11章に規定する国税犯則調査手続は、犯則事件を早期に着手して迅速に処理するため、事件の証拠の集取は、事件の発見地を所轄する国税局又は税務署の当該職員が行うこととしている（通則法153①）。

これを「発見地主義」というが、この事件の発見地とは、犯則事実の存在が当該職員に発覚した場所のことである。

例えば、Ａ国税局の当該職員がＢ国税局管内に納税地を有する者の犯則事件をＡ国税局の管轄区域内で発見したときは、その犯則事件に係る証拠の集取はＡ国税局の当該職員が行う。

（注）　国税局又は税務署の管轄区域

国税局及び沖縄国税事務所の管轄区域は、財務省組織令第96条及び98条、税務署の管轄区域は、財務省組織規則第544条及び557条にそれぞれ定められている。

ロ　証拠の引継ぎ

同一の犯則事件が数か所で発見されたときは、各発見地で集取された証拠は、最初の発見地の所轄税務署（それが重要な犯則事件の証拠であるときは、所轄国税局）の当該職員に引き継がなければならない（通則法153⑤）。これは、事件を一か所で統一的に処理させる必要があるからである。

同一の犯則事件とは、数か所で発見された犯則事件に関し、犯則嫌疑者（注）と犯則事実が同一であるものをいうのであるが、この場合、犯則事実が同一であるとは、社会通念上、基本的事実関係が同一であるものをいう。

したがって、同一人の犯した同一税目の脱税行為でも、犯則の時期、事実を異にする別個の犯則事件の証拠については引継ぎを要しないものと解される。

また、犯則事件の発見とは、当該職員が犯則事件の証拠を確認できたことを意味し、投書を受けた程度、風評を耳にした程度、あるいは、内偵段階のものなどで単に犯則があると推測した程度では、ここにいう発見とはいえない。

（注）　犯則嫌疑者

国税に関する犯則の嫌疑を受けて調査の対象となった自然人又は法人で、その犯則事件については、まだ犯則の心証を得るに至っていないもの、又は、法に規定する告発、通告処分、通知処分を受けていないものをいう。

なお、この場合の「嫌疑」とは、当該職員の私見に基づいた判断によるのではなく、一般社会通念に照らして妥当と認められる判断によらなければならない。

これに対し、犯則事件の調査により犯則の心証を得るに至った者を犯則（行為）者という。

⑷　管轄区域

前述のように国税局及び税務署には管轄区域が定められているが、国税局又は税務署の当該職員は、犯則事件を調査するために必要があるときは、所属する国税局又は税務署の管轄区域外において、その職務を執行することができる（通則法154①）。

旧国犯法における管轄区域外での職務執行にあっては、既に着手した事件に関連す

るものを除き、急速を要する場合において、事前に国税庁長官等から命令を受けることが要件とされていたが、経済取引の広域化に伴い、近年、管轄区域外での職務執行を要する事案が増加しているにもかかわらず、こうした事前手続のために、犯則調査の機動性が損なわれている状況となっていた。こうした状況を踏まえ、平成29年度税制改正において、適時・的確な証拠収集を可能とする観点から、管轄区域外における職務執行に係る制限を緩和するよう改正が行われた。

⑸　調査の嘱託

国税局長又は税務署長は、その管轄区域外で犯則事件の調査をする必要があるときは、これを、その地の国税局長又は税務署長に嘱託することができる（通則法154②、③）。

第２節　犯則事件の調査

１　概　要

⑴　犯則事件の調査の意義

犯則事件の調査とは、犯則事件の証拠を集取し、犯則事実の有無と犯則（行為）者を確定させるための手続であり、告発又は通告処分を終局の目的として行うものをいう。

イ　通則法第７章の２に規定する質問検査権に基づく調査との差異

通則法第11章に規定する犯則事件の調査（犯則調査）と通則法第７章の２に規定する質問検査権に基づく調査（税務調査）とは､その目的､性格が著しく異なっている。

質問検査権に基づく調査は、各税法の定める国税の納付、賦課、徴収が適正に行われるよう、納税義務者などに対して、質問、検査などを行うものであって、それは、純然たる行政手続である。

これに対して、犯則事件の調査は、国税についての犯則があると認められる場合に、通告処分又は告発を終局の目的として、犯則事件の証拠を発見、集取するために行うものであって、形式的には行政手続であるが、実質的には刑事手続に近い性格を持つものである。

ロ　犯則税目による差異

通則法第11章に規定する犯則事件の調査も、間接国税に関する犯則事件（申告納税方式による間接国税に関する犯則事件を除く。）の調査と、間接国税以外の国税に関する犯則事件（申告納税方式による間接国税に関する犯則事件を含む。）の調査とでは、かなりその性格を異にする。犯則事実の有無と犯則（行為）者を確定させるために行う点は共通であるが、前者は、原則的には通告処分をするための準備として行われるのに対し、後者は、通告処分制度が存在しないので、告発を終局の目的として行われる。

また、間接国税に関する犯則事件には、許可状によらない強制処分（通則法135）を認め、間接国税以外の国税に関する犯則事件には、これを認めないなど、規定上にも差異がある。

⑵　犯則事件の調査の開始と終了

犯則事件の調査は、当該職員が、何らかの資料によって、犯則が存在することの嫌疑を抱くに至ったときに開始される。

調査の端緒となるべき事実は、課税調査中の犯則事件の探知、犯則事件の調査中の他事件の探知、司法警察職員・検察官等からの通報・連絡、第三者の密告・投書等の部外情報、新聞・雑誌等の報道、放送、風説、その他千差万別であるが、調査に着手するに当たっての判断は恣意的なものであってはならないことは言うまでもない。

通則法第11章には、刑訴法189条２項の「司法警察職員は、犯罪があると思料するときは、犯人及び証拠を捜査するものとする」というような規定は設けられていないが、当該職員は、国税に関する犯則事件の調査をつかさどる部課に所属し、かつ、その所属長から通則法第11章に定められた権限を行使することを命ぜられた職員であるから、当該職員が合理的な証拠によって犯則があるとの嫌疑を抱くに至った場合には、調査を行うものと解すべきである。

そして、調査の結果、犯則ありと思料するときは、告発の手続をしなければならない（通則法155）のであって、調査は告発を目標として行われるものであるから、調査は告発（間接国税に関する犯則事件（申告納税方式による間接国税に関する犯則事件を除く。）にあっては、通告処分を含む。）までの間行うことができる。

なお、犯則ありと思料するに至らなかった場合、調査終了の処分を行うまでの間、調査が継続していることとなる。

⑶　犯則事件の調査の方法

イ　任意調査と強制調査

犯則事件の調査の手段は、任意調査と強制調査とに分けることができる。

任意調査は、相手方の承諾を得て行われる質問、検査、領置の方法によるほか、照会の方法によって行われるものであり、強制調査は、相手方の承諾の有無に関係なく強制的に臨検、捜索、差押え又は記録命令付差押えの方法によって行われるものである。

犯則事件の調査
- 任意調査
  - 1　質問
  - 2　検査
  - 3　領置
  - 4　照会
- 強制調査
  - 5　臨検
  - 6　捜索
  - 7　差押え
  - 8　記録命令付差押え

ロ　調査上の制約

調査手段である質問、検査、領置、照会、臨検、捜索、差押え及び記録命令付差押えは、いずれも国民の社会生活に重大な影響を及ぼすものであるため、通則法第11章においては、当該職員に対し、これらの権限の行使について種々の制限、条件、手続などを定めることにより人権の保障と調査の厳正を期することとしている。反面、適正な調査の進行を図るため、警察官の援助の請求、出入り禁止の権限などの規定を設けて調査の万全を期している。

なお、強制調査の場合には、原則として裁判官の許可を必要とするほか、所有者

等の立会いなどの調査上の制約も受けている。

⑷　租税犯の証拠

刑訴法は、「事実の認定は、証拠による」と規定している（刑訴法317）。

通則法第11章に規定する犯則事件の調査手続は、証拠についての規定（証拠法）（注）を特に設けていないが、刑訴法が証拠の集取、調書の作成などについて厳格な規定を定めているところからみて、国税犯則調査手続においても、事実の認定は証拠、すなわち刑訴法にいう証拠に相当するものによらなければならないことはもちろんである。

- 証拠
  - 人的証拠 ……人の言語によって供述する思想内容を証拠とするもの
  - 物的証拠
    - 証拠物（物証）……ある物の存在や状態を五官の作用による知覚認識によって証拠とするもの
    - 書　証 ……書面の記載内容を証拠とするもの

（注）証拠法

証拠及び証拠による事実の認定に関する法規を総称して、証拠法と呼ぶ。

具体的には、刑訴法第317条ないし第328条に規定する「証拠」についての諸法条がそれであり、証拠の証拠能力及び証明力について定める。

2　任意調査

当該職員は、国税に関する犯則事件を調査するために必要がある場合には、質問、検査、領置及び照会の任意調査を行うことができる（通則法131）。

⑴　質問

イ　質問とは、犯則嫌疑者又は参考人に対して、問を発して答弁を求めることをいう。

ロ　質問は、物的証拠の集取だけでは犯則事実の証明に不十分であることから、これを補強するために、犯則事件の関係者に対して、犯則事件に関係のある事項について、問を発して答弁を求めるもので、人的証拠集取の一つの方法である。

当該職員は、調査のために必要である限り、どのようなことでも質問できるが、質問を受けた者が答弁するか否かは全く自由で、どのような場合でも答弁を強制することはできず、憲法38条１項の供述拒否権の保証が及ぶと解されている。また、通則法第７章の２の規定による課税調査における質問調査権の行使の場合と異なり、質問を受けた者が偽りの答弁をしても通則法第11章には制裁規定がない。

なお、刑訴法には供述拒否権の告知義務に関する規定（刑訴法198②）があるが、通則法第11章においては告知義務に関する規定が設けられていない。

ハ　通則法第７章の２に規定する質問検査権を有する当該職員が、同時に国税犯則調査手続上の当該職員である場合もあるが、質問検査権の質問の権限と国税犯則調査手続上の質問の権限は、厳格に区別して行使されるべきである。それは質問検査権を有する当該職員の権限規定には、①犯罪捜査のために認められたものでないと明記されていること（通則法74の８）、②不答弁や虚偽答弁について罰則が定められていること（通則法128）からも明らかである。

したがって、質問検査権に基づく質問から、国税犯則調査手続上の質問に移行する場合には、質問の相手方にその旨を告げるべきである。

ニ　質問の相手方は、自然人に限ると解される。

また、質問の方法について、特別に制限を設けていないことから、犯則嫌疑者等が聴覚機能又は言語機能を欠いている者で口頭では質問の目的を達することができない場合には、筆談でも質問として有効であり、未成年者であっても、証言能力がある限り、その答弁を証拠とすることができる。

なお、質問には立会人を要しない。

ホ　質問は、場所についての制限がなく、質問を受ける者の所在する場所で行ってもよい。

また、質問を行う当該職員の勤務する国税局、税務署その他適当な場所に出頭を求めることができる（通則法131①）。

ヘ　質問は、強制調査の際のような時刻制限（通則法148）がないことから、質問を受ける者が応ずる場合には、社会通念に照らし、妥当性を欠くと認められるような時刻でなければ、夜間であっても行うことができる。

⑵　検査

イ　検査とは、犯則嫌疑者又は参考人が所持し、又は置き去った物件（帳簿、書類等）について、その存在及び性質、形状、現象その他の状態を知覚、認識することをいう。

ロ　検査は、犯則事件に関係のある物の存在や状況などについて、五官の作用（注）によって事実を確認することであり、犯則事件の調査のうちでも特に重要な調査方法の一つである。

犯則嫌疑者又は参考人が所持し、又は置き去った物件であれば、調査上必要な限り動産、不動産の区別なく、相手方の承諾を得て、どのようなものでも検査することができる。

（注）　五官の作用

五官とは五感（視覚、聴覚、臭覚、味覚、触覚）を生ずる五つの感覚器官、すなわち目、耳、鼻、舌、皮膚をいう。そして、五官の作用とはこれらの器官を働かせて物の存在、状態などを観察することをいう。

例えば、帳簿を閲覧し、物に手を触れ、液体の香りを嗅ぎ、その味をみるなどの方法によって、その認識を得ることは、いずれもこれに属する。

ハ　置き去った物件とは、犯則嫌疑者等が遺留した物であり、例えば、犯則嫌疑者等が捜索中に許可状の効力の及ばない公道等の場所に物件を投げ捨てた場合や国税局で検査を行っている最中に物件を置いたまま立ち去った場合における当該物件をいう。

旧国犯法では、置き去った物件の調査に関する明文の規定を欠いており、検査又は領置をすることができない状況となっていたことから、平成29年度税制改正において、国税犯則調査における任意調査に係る適時・的確な証拠収集等を可能とする観点から、当該職員は、国税に関する犯則事件を調査するため必要があるときは、犯則嫌疑者等が置き去った物件を検査又は領置することができることとされた（通則法131①）。

ニ　検査は、相手方の承諾を得て行うもので、相手方の意思に反して強行することはできない。

ホ　通則法第７章の２に規定されている質問検査権限と国税犯則調査手続上の検査の権限とが、厳格に区別して行使されなければならないことは、質問の場合と同じである。

⑶　領置

イ　領置とは、犯則嫌疑者又は参考人が任意に提出し、又は置き去った物件（遺留物）の占有（注）を取得することをいう。

（注）　占有

所有権の有無に関係なく、物を事実上支配することをいう。

ロ　領置の手続について、当該職員が物件を領置した場合には、領置の場所において物件の品名及び数量、領置の日時と場所、所持者の氏名、住所などを記載した領置目録を作成し、所有者、所持者又は保管者（注１）に領置目録の謄本（注２）を交付しなければならない（通則法143、通則令47）。

（注）１　所有者、所持者、保管者

所有者とは物の所有権を有している者をいい、所持者とは自己のために現実に物を支配している者をいい、保管者とは他人のために物を支配している者をいう。

２　謄本

原本の内容を原本どおり写した文書をいう。

ハ　領置による占有の取得は、あくまでも相手方が任意に提出した物に限られるが、占有を取得した後は、当該職員が必要がないと認めるまで占有を続けることができるのであって、提出者から返還の請求があっても応ずる必要はない。しかし、領置物件を留置しておく必要がなくなった場合には、速やかに還付しなければならない（通則法145①）。

ニ　当該職員は、必要がある場合には、領置物件の錠を外し、扉を開き又は開封することができる（通則法137②）。

⑷　照会

当該職員は、官公署又は公私の団体に照会して必要な事項の報告を求めることができる（通則法131②）。

「官公署」とは、国、地方公共団体の機関その他各種の公の機関の包括的総称をいい、「公私の団体」とは、学校、商工会議所、取引所その他の団体はもとより、広く公私の団体が含まれ、法人格の有無は問わない。

3　強制調査

当該職員は、国税に関する犯則事件を調査するために必要がある場合には、裁判官の許可状を得て、臨検、捜索又は差押えの強制調査をすることができる（通則法132①）。

⑴　臨検

イ　臨検とは、犯則嫌疑者又は参考人の所持する犯則事件に関係のある帳簿、書類、その他の物件又は住居その他の場所について、五官を働かせ、その存在及び性質、形状、現象その他の状態を強制的に調査することであり、刑訴法の検証（刑訴法218①）と同じ目的のものと解されている。

ロ　具体的には、犯則の行われた現場等で、そこに置かれている帳簿、書類、犯則により産出又は取得された物件、犯則に使用された器具、機械などを確認し、調査上の知識経験などによって、慎重な現場観察を行い、犯則事実の確認をする行為が臨検であり、捜索のように積極的に証拠を発見するために行う調査手段とは異なるものである。

ハ　当該職員は、臨検をするに当たり、必要がある場合には、錠を外し、扉を開き又は開封などをすることができる（通則法137①）。

ニ　臨検は、処分を受ける者の承諾の有無や口頭による拒絶若しくは実力による抗拒にかかわらず、目的物に対し物理的な力を加えて行うことができる。

⑵　捜索

イ　捜索とは、犯則嫌疑者又は参考人の身体若しくは所持する物件について、犯則の事実を証明する帳簿、書類その他の証拠を強制的に捜すことをいう。

ロ　捜索の対象となる身体とは、身体そのものをいうのではなく、捜索の対象者の着衣、頭髪、握りこぶしなどであり、物件とは、帳簿、書類など犯則事件の証拠が隠されていると思われる物件だけに限らず、人の住居、人の看守する邸宅又は建造物その他の場所も含まれる（通則法142①参照）。

ハ　当該職員が人の住居又は人の看守する邸宅若しくは建造物その他の場所で捜索する場合には、捜索を受ける者の利益の保護と手続の公正を保障するために、次のような立会人を立ち会わせなければならない（通則法142）。

(ｲ) 捜索しようとする人の住居又は人の看守する邸宅若しくは建造物その他の場所の所有主、管理者、又はこれらの者の使用人（注１）、同居の親族（注２）で

成年に達している者（通則法142①）。

（注）１　使用人

常雇の者をいい、日雇人は含まれない。

２　同居の親族

６親等内の血族、配偶者（婚姻の届出をしていなくとも事実上婚姻と同様の関係にある者を含む）及び３親等内の姻族であって（民725）、捜索を受ける者と起居を共にしている者をいう。

(ﾛ) 通則法142条１項に定められた者を立ち会わせることができない場合には、捜索を行う場所を管轄する警察署の警察官又はその場所を管轄する地方公共団体の職員を立ち会わせなければならない（通則法142②）。

A　当該職員の強制調査の援助(通則法141)を行っている警察官は、この場合の立会人になることは許されない。立会人は、捜索を受ける側に立って当該職員の行う捜索の公正を監視するものであるが、援助を行っている警察官は、当該職員の側に立つものであり、立会人としてふさわしくないからである。

B　地方公共団体の職員とは、知事・市長村長、副知事・副市長村長、会計管理者、出納員その他の会計職員、地方自治法172条２項の規定により知事又は市長村長から任命された職員をいう（いずれも「特別区」を含む）。

(ﾊ) 女子の身体の捜索をする場合には、原則として成年の女子を立ち会わせなければならない（通則法142④）。

これは、女子の羞恥心など名誉に関する特殊性を考慮して、同性の者を立ち会わせて捜索の公正を保障しようとするものであり、成人の女子であれば誰でもよいが、事理の弁識能力のある者に限る。

ニ　当該職員は、捜索する場合に必要があれば、錠を外し、扉を開き又は開封などをすることができる（通則法137①）。

この場合、必要な限度にとどめ、これに代わる妥当な方法がある場合には、その妥当な方法によらなければならない。

⑶　差押え

イ　差押えとは、犯則嫌疑者又は参考人が所有又は占有する、犯則事件の証拠と思われる物件又は没収品に該当する物品と思われる物件の占有を強制的に取得することであり、相手方の承諾の有無などに関係なく行うことができる。

ロ　差押えの対象となる物件は、犯則事実を証明する帳簿、書類その他の物件である。国税犯則調査手続上、差押えの対象物件を制限する趣旨の規定はないが、他の法令上差押えを禁止されている物があるほか、以下のとおり、刑訴法の趣旨から差押えを制限される場合がある。

(ｲ) 公務員又は公務員であった者が保管し又は所持する物件で、本人又はその官公署がその職務上の秘密に関するものであることを申し出たものについては、刑訴法による刑事手続の場合と同様に、監督官庁の承諾がなければ差し押さえること

ができないものと解される。また、監督官庁は、国の重大な利益を害する場合を除いては、承諾を拒むことができないものと解される（刑訴法103、104、222①）。

(ﾛ) 医師、歯科医師、助産師、看護師、弁護士、弁理士、公証人若しくは宗教の職にある者又はこれらの職にあった者が、その業務上の委託を受けて保管し、又は所持する物件のうち、他人の秘密に関するものの差押えについては、刑訴法において、これらの者は差押えを拒むことができ、本人の承諾があるなど一定の場合に限り差し押さえることができることとされているため、当該職員がこれらの物件を差し押さえる場合についても、刑訴法に準じて解すべきである（刑訴法105、刑訴法222①）。

ハ　当該職員は、許可状の交付を受けて、犯則嫌疑者が発信人又は受信人である、郵便物、信書便物又は電信についての書類で通信事務取扱者が保管又は所持するもの（犯則嫌疑者が発信人又は受信人でないものについては、犯則事件に関係があると認めると足りる状況にあるものに限る。）を差し押さえることができる（通則法133①②）。

また、その処分をした場合には、犯則事件の調査が妨げられるおそれがある場合を除き、その旨を発信人又は受信人に通知しなければならない（通則法133③）。

旧国犯法では、通信事務取扱者の保管する郵便物等の差押えに係る規定がなく、郵便物等の差押えを行うことができないと解されていたが、平成29年度税制改正において、適時・的確な証拠収集を可能とする観点から、関税法第122条の規定に倣い、通信事務取扱者の保管する郵便物等の差押えに係る規定を整備するとともに、当該差押えを行った場合には、その発信人等に通知すべき旨の規定が設けられた。

ニ　差押えの手続は、おおむね領置の場合と同様であり、差押目録を作成し、所有者等に差押目録の謄本を交付しなければならない（通則法143、通則令47）。

ホ　差押えの効力は、当該職員がその支配の及ぶ範囲内にある犯則事件の証拠と思われる物件について、その物件の所有者、所持者又は立会人などに対し差し押さえたことを告知し又はその物件を差し押さえたことを表示したときに発生するものと解される。対象物件の占有を取得した後における差押えの効力は、以後他人に代理占有させても何ら影響するものではない。また、当該職員に占有が移行した以上、たとえ自己の物であっても犯則嫌疑者等がこれを奪い返した場合には、窃盗罪又は強盗罪などが成立する（刑法235、236、242）。

ヘ　当該職員は、差押えをする場合に必要があれば、錠を外し、扉を開き又は開封などをすることができる（通則法137①）。また、当該職員は、必要がある場合には、差押物件の錠を外し、扉を開き又は開封などをすることができる（通則法137②）。これらは、差押えの目的を達するために必要な限度にとどめ、これに代わる妥当な方法があれば、その妥当な方法によらなければならない。

4　電磁的記録に係る証拠収集手続

⑴　電磁的記録に係る証拠収集手続の導入経緯

国税の犯則調査においては、経済活動のICT 化が進展する中にあって、電磁的記録の証拠収集手続を速やかに整備することが喫緊の課題とされていた。

他方で、刑訴法においては、記録命令付差押えなど電磁的記録の証拠収集手続について、平成23年の改正によって既に措置され、収集すべき証拠やその手法、解明すべき目的が共通する財政経済事犯等の捜査の実務においても頻繁に用いられ、有効に機能していた。

国税の犯則調査は、一種の行政手続であって、犯則嫌疑者の身柄を拘束する権限がないなど刑訴法に基づく犯罪捜査と完全に同質なものではないが、実質的には租税犯の捜査としての機能を営むものであり、電磁的記録の証拠収集手続に関する限りは、犯罪捜査との間に差を設けるべき理由は見出しがたいと考えられることを踏まえ、平成29年度税制改正において、国税犯則調査手続について、平成23年に改正された刑訴法を参考に、電磁的記録の証拠収集手続が整備された。

⑵　記録命令付差押え

イ　当該職員は、裁判官が発する許可状により、電磁的記録を保管する者その他電磁的記録を利用する権限を有する者に命じて、必要な電磁的記録を記録媒体に記録（注１）又は印刷（注２）させた上で、その記録媒体を差し押さえること（記録命令付差押え）ができる（通則法132①）。

電磁的記録の保管者の記録媒体に記録されている電磁的記録をその保管者から取得しようとする場合には、必要な電磁的記録が記録されているサーバ等の特定が困難な場合があり、その場合、旧国犯法では、差押えの許可状を請求できないほか、サーバ等に複数の者の電磁的記録が記録されている場合には、そのサーバ等の差押えによりその業務に著しい支障が生じるといった問題が生じるおそれがあった。

こうした状況を踏まえ、平成29年度税制改正において、適時・的確な証拠収集を可能とする観点から、刑訴法第99条の２及び第218条第１項の規定に倣い、記録命令付差押えの規定が整備された。

(ｲ) 記録命令付差押えの対象となるのは、許可状を執行して被処分者が記録をするときまでに存在する電磁的記録である。

(ﾛ) 記録命令付差押えにおいて命じることができるのは、電磁的記録を記録媒体に記録させ、又は印刷させることである。

（注）１　記録

記録とは、ある記録媒体に記録されている電磁的記録をそのまま他の記録媒体に複写させることや、暗号化された電磁的記録を復号化させた上、これを他の記録媒体に記録させることを含む。

２　印刷

印刷とは、ある記録媒体に記録されている電磁的記録を紙媒体にプリントすることをいう。

ロ　記録命令付差押えの手続は、おおむね、領置の場合と同様であり、記録命令付差押目録を作成し、所有者等に記録命令付差押目録の謄本を交付しなければならない（通則法143、通則令47）。

⑶　接続サーバ保管のデータ等の差押え

イ　当該職員は、差し押さえる物件が電子計算機であるときは、その電子計算機に電気通信回線で接続している記録媒体であって、①その電子計算機で作成・変更をした電磁的記録又は②その電子計算機で変更・消去をすることができることとされている電磁的記録を保管するために使用されていると認めるに足りる状況にあるものから、その電磁的記録をその電子計算機又は他の記録媒体に複写した上で、その電子計算機又は他の記録媒体を差し押さえることができる（通則法132②）。

旧国犯法では、ネットワークで接続している外部のサーバ等に記録された電磁的記録を取得する場合には、電子計算機（注１）（コンピュータ等）自体を差し押さえる方法のみではその電磁的記録を取得することができないため、差押えを受ける者の任意の協力を前提に、電磁的記録を他の記録媒体に複写するよう求めていたが、相手方が非協力的な場合には、この方法は機能しなかった。

こうした状況を踏まえ、平成29年度税制改正において、適時・的確な証拠収集を可能とする観点から、刑訴法第99条第２項及び第218条第２項の規定に倣い、接続サーバ保管の自己作成データ等の差押えに係る規定が整備された。

ロ　対象となる記録媒体は、当該電子計算機に電気通信回線（注２）で接続している記録媒体であって、当該電子計算機で作成若しくは変更をした電磁的記録又は当該電子計算機で変更若しくは消去をすることができることとされている電磁的記録を保管するために使用されていると認めるに足りる状況にあるものをいい、これに当たり得るものとしては、例えば、差押対象物たる電子計算機で作成したメールを保管するために使用されているメールサーバ等が想定される。

（注）１　電子計算機

電子計算機とは、自動的に計算やデータ処理を行う電子装置のことをいい、パソコン等のほか、このような機能を有するものであれば、携帯電話等もこれに当たる。

２　電気通信回線

電気通信回線とは、電気通信を行うために設定される回線を指すものであり、有線、無線を問わない。

ハ　接続サーバ保管の自己作成データ等の差押えを行う場合には、当該職員が許可状を請求する書面及び裁判官が交付する許可状に、「差し押さえるべき電子計算機に電気通信回線で接続している記録媒体であって、その電磁的記録を複写すべきものの範囲」を記載しなければならない（通則法132⑥、通則令45①六）。

⑷　通信履歴の電磁的記録の保全要請

イ　当該職員は、差押え又は記録命令付差押えをするため必要があるときは、①電気通信を行うための設備を他人の通信の用に供する事業を営む者又は②自己の業務

のために不特定若しくは多数の者の通信を媒介することのできる電気通信を行うための設備を設置している者に対し、その業務上記録している電気通信の送信元、送信先、通信日時その他の通信履歴の電磁的記録のうち必要なものを特定し、30日（特に必要があって延長する場合には通じて60日）を超えない期間を定めて消去しないよう書面で求めることができるとともに（通則法134①前段、②）、保全要請に関する事項をみだりに漏らさないよう求めることができる（通則法134③）。

旧国犯法下では、通信履歴は一般に短期間で消去される場合が多いことから、通信履歴の保管者に対して消去しないように求める必要性が認められ、また、通信履歴は通信当事者の利益にも関わり得るため、保全を求める法的根拠を明確にしておくことが望ましいとの指摘がなされていた。

こうした状況を踏まえ、平成29年度税制改正において、記録命令付差押え等の規定を補完して適時・的確な証拠収集を可能とする観点から、刑事訴訟法第197条第３項ないし第５項の規定に倣い、通信履歴の電磁的記録の保全要請に係る規定が整備された。

ロ　保全要請はあくまでも通信履歴に係る電磁的記録の保存を要請することにとどまり、その電磁的記録を国税当局が入手するためには、裁判官の許可状の発付を得て差押え又は記録命令付差押えの処分を行う必要があるほか、差押え等の必要がなくなったときは、保全要請を取り消さなければならない（通則法134①後段）。

ハ　「電気通信を行うための設備を他人の通信の用に供する事業を営む者」については、電話会社やプロバイダ等が、これに該当する。

ニ　「自己の業務のために不特定若しくは多数の者の通信を媒介することのできる電気通信を行うための設備を設置している者」については、自己の業務のためにLANを設置している会社や大学等が、これに該当する。

ホ　「その他の通信履歴」については、電気通信を行うプロトコルの種類や電子メールのファイルサイズ等の情報は含まれるが、電子メールの本文等の通信内容は含まれない。なお、保全要請の対象となる通信履歴の範囲については、要請があった時点において業務上保存しているものに限られ、要請があった時点において保存がされていない情報やこれから保存されるものは保全要請の対象とされない。

⑸　電磁的記録に係る記録媒体の差押えの執行方法

イ　差し押さえるべき物件が電磁的記録に係る記録媒体であるときは、当該職員は、その差押えに代えて、①差押えをする者が電磁的記録を他の記録媒体に複写、印刷又は移転した上で、その記録媒体を差し押さえること、②差押えを受ける者に電磁的記録を他の記録媒体に複写、印刷又は移転させた上で、その記録媒体を差し押さえることができる（通則法136）。

旧国犯法では、電磁的記録を取得しようとする場合には、電磁的記録が記録された記録媒体を差し押さえる方法、相手方の任意の協力を得て、必要な電磁的記録を

他の記録媒体に複写等してもらい、それらを差し押さえる方法があったが、前者については、差押えを受ける者の業務に著しい支障を生じさせるおそれがある場合や無関係な第三者の電磁的記録が多数記録されている場合など差押えを回避すべき事情が存在する場合もあり、後者については、相手方の任意の協力が前提であり、相手方が非協力的な場合には機能しないとの指摘がなされていた。

こうした状況を踏まえ、平成29年度税制改正において、適時・的確な証拠収集を可能とするとともに、差押えを受ける者の業務負担の軽減や第三者の個人情報への配慮の観点から、刑訴法第110条の２及び第222条第１項の規定に倣い、電磁的記録に係る記録媒体の差押えの執行に係る規定が整備された。

ロ　処分として可能なのは、差し押さえるべき記録媒体に記録された電磁的記録の他の記録媒体への「複写」、「印刷」又は「移転」（注）である。

（注）　移転

移転とは、電磁的記録を他の記録媒体に移すこと、すなわち、電磁的記録をCD-R等の他の記録媒体に複写した上、元の記録媒体からは電磁的記録を消去することをいう。

⑹　処分を受ける者に対する協力要請

イ　臨検すべき物件又は差し押さえるべき物件が電磁的記録に係る記録媒体であるときは、当該職員は、臨検又は捜索若しくは差押えを受ける者に対し、電子計算機の操作その他の必要な協力を求めることができる（通則法138）。

これまで電磁的記録に係る記録媒体の差押え等を行うに当たっては、コンピュータ・システムを構成する電子計算機の操作方法やセキュリティの解除方法等の技術的・専門的な知識が必要となるなど自力執行することが困難な場合もあり、また、差押え等を受ける者の中には、差押え等の対象となっている電磁的記録について契約等により開示できないとする者もいるとの指摘がなされていた。

こうした状況を踏まえ、平成29年度税制改正において、適時・的確な証拠収集を可能とする観点から、刑訴法第111条の２、第142条及び第222条第１項の規定に倣い、臨検等の処分を受ける者に対する協力要請に係る規定が整備された。

ロ　必要な協力とは、電子計算機の操作のほか、コンピュータ・システムの構成やシステムを構成する個々の電子計算機の役割・機能・操作方法を説明すること、差し押さえるべき記録媒体や複写すべき電磁的記録が記録されているファイルを指示すること、暗号化された電磁的記録を復号化すること等が挙げられる。

５　調査上のその他の手続

⑴　裁判官の許可を要する場合

イ　当該職員が犯則事件を調査するに当たっては、なるべく任意調査の方法（通則法131）によることが望ましいが、裏帳簿を作成し、あるいは証拠を隠匿するなど計画的に行われた犯則事件については、この方法のみでは十分な調査ができない。また、犯則調査の相手方が任意調査に応じない場合もある。

したがって、これらの場合には、強制調査である臨検、捜索、差押え又は記録命令付差押えの手段に訴えなければならないことになる。しかし、何人も、その住居及び所持品などについて、侵入、捜索又は押収を受けることのない権利は、憲法で保障されており、正当な理由に基づいて発せられ、しかも、捜索する場所及び押収する物を明示する令状（許可状）によらなければ、捜索又は押収されることがないことはいうまでもない（憲法35参照）。

そこで、犯則事件を調査するために臨検、捜索、差押え又は記録命令付差押えを行う場合は、原則として、これらの調査を行う当該職員の所属する官署の所在地を管轄する地方裁判所又は簡易裁判所の裁判官の許可状を必要とすることとされている（通則法132①）。

ロ　前記の例外として、急速を要する場合に限り、臨検しようとする場所、捜索しようとする身体若しくは物件又は差押えをしようとする物件の所在地を管轄する地方裁判所又は簡易裁判所の裁判官の許可状によって、これらの強制調査をすることができる（通則法132③）。

ハ　強制調査は、住居又は所持品について権利を有する者の権利を排除して強行することができるもので、相手方又はその他の者による口頭の拒絶若しくは実力による抵抗があっても、当該職員は、必要最小限度の物理的な力によって実行することができる。

また、当該職員の職務執行に対して暴行又は脅迫を加えたときは、公務執行妨害罪（刑法95）が成立する。

ニ　当該職員が、裁判官に許可状を請求しようとするときは、犯則事件が存在すると認められる資料を提供しなければならない（通則法132④）。

すなわち、その犯則事件に関し、投書、内偵などにより、あるいは検査取締りの結果によって得た犯則嫌疑を起こすに足りる十分な資料などを示さなければならない。また、許可状の請求は、必要な事項を記載した書面によらなければならない（通則令45）。

ホ　許可状の請求があった場合は、地方裁判所又は簡易裁判所の裁判官は、犯則嫌疑者の氏名（法人については、名称）、罪名並びに臨検すべき物件若しくは場所、捜索すべき身体、物件若しくは場所、差し押さえるべき物件又は記録させ、若しくは印刷させるべき電磁的記録及びこれを記録させ、若しくは印刷させるべき者並びに請求者の官職氏名、有効期間、その期間経過後は執行に着手することができずこれを返還しなければならない旨、交付の年月日及び裁判所名を記載し、自己の記名押印した許可状を、当該職員に交付する（通則法132⑤）。

ヘ　有効期間を経過した許可状で、臨検、捜索、差押え又は記録命令付差押えを行うことはできない。裁判官から交付を受けた許可状は、一度行使した場合には、たとえその有効期間内であっても、これを再行使することはできない。

ト　一つの犯則事件であっても、臨検、捜索、差押え又は記録命令付差押えを必要とする場所又は物件等を異にする（本店と支店あるいは犯則嫌疑者と参考人など）場合には、当該職員は、数通の許可状を請求して各別の許可状の交付を受けなければならない（憲法35②参照）。

チ　当該職員は、自己が交付を受けた許可状を、他の当該職員に交付して臨検、捜索、差押え又は記録命令付差押えをさせることができる（通則法132⑦）。

リ　許可状は、処分を受ける者に提示しなければならないものとされている（通則法139）。

⑵　裁判官の許可を要しない場合（緊急事件）

イ　現行犯

当該職員は、間接国税に関する犯則事件について、現に犯則を行い、又は現に犯則を行い終わった者がある場合において、その証拠となると認められるものを集取するため必要であって、かつ、急速を要し、許可状の交付を受けることができないときは、その犯則の現場において、臨検、捜索又は差押えをすることができる（通則法135①）。

これは、犯則行為を確認した場合、又は犯則が行われたことが明白である場合であっても、裁判官の許可状の交付を絶対的条件としていたのでは、証拠の隠滅、犯則嫌疑者の逃走が図られ、かえって社会の秩序を乱すことになることから、このような規定が設けられている。この場合には、特に次の三点について留意しなければならない。

(ｲ) 間接国税に関する犯則事件でなければならないこと

(ﾛ) 現に犯則を行っているか、又は犯則を行い終った者でなければならないこと

(ﾊ) 強制調査ができるのは、犯則の現場だけであること

ロ　準現行犯

当該職員は、間接国税に関する犯則事件について、現に犯則に供した物件若しくは犯則により得た物件を所持し、又は顕著な犯則の跡があって犯則を行ってから間がないと明らかに認められる者がある場合において、その証拠となると認められるものを集取するため必要であって、かつ、急速を要し、許可状の交付を受けることができないときは、その者が所持する物件に対して臨検、捜索又は差押えをすることができる（通則法135②）。

同じ許可状によらない強制調査でも、この場合には犯則嫌疑者が、犯則発見の際に、その場所に現在することが必要である。

ハ　現行犯及び準現行犯の規定の差異

(ｲ) 現行犯の規定は、犯則現場だけで強制調査ができることを定めているのに対し、準現行犯の規定は、犯則嫌疑者の所持する物件についてだけ強制調査ができることを定めたもので、前者は場所に対する制限があり、後者は物件に対する制限が

ある。

(ﾛ) 現行犯の規定は、犯則嫌疑者が現場にいるかどうかを問わないが、準現行犯の規定は、犯則嫌疑者が事件発見の場所にいる場合に限られる。

⑶　証票の携帯

当該職員が犯則事件の調査を行う場合には、その身分を示す証明書（犯則事件調査職員証票）を携帯し、関係人の請求があったときには、これを提示しなければならない（通則法140、通則規16①）。

⑷　警察官に対する援助の請求

当該職員は、臨検、捜索差押え又は記録命令付差押えを行うについて必要があるときは、警察官の援助を求めることができる（通則法141）。

本条に規定する警察官の援助と通則法142条２項（立会人）に規定する警察官の立会いとの間には、明らかな区別がある。すなわち、警察官は、前者においては当該職員に協力する立場にあるが、後者においてはこれを監視する立場にあるものである。また、警察官の援助は、当該職員の職務である調査権の行使に加えられるおそれがある外部からの妨害を排除するにとどまり、当該職員の調査を手伝うなど職務執行そのものの援助ではない。

なお、本条の援助を行っている警察官は、通則法142条２項による立会人となることはできない。

⑸　鑑定、通訳又は翻訳の嘱託

イ　当該職員は、犯則事件を調査するため必要があるときは、学識経験を有する者に領置物件、差押物件若しくは記録命令付差押物件についての鑑定を嘱託し、又は通訳若しくは翻訳を嘱託することができる（通則法147①）。また、鑑定人は、裁判官の許可を受けて、鑑定に係る物件を破壊することができる（通則法147②）。

旧国犯法では、鑑定、通訳又は翻訳の嘱託について明文の規定を欠いていたものの、解釈上当然に認められる行為として実施されていたが、平成29年度税制改正において、国税犯則調査手続における具体的な手続を法令上明確化する観点から、鑑定、通訳又は翻訳を嘱託することができることとするとともに、鑑定の嘱託を行った場合、鑑定の嘱託を受けた者において、対象物件の分析のための消費等が必要となる場合もあるため、適時・的確な証拠収集を可能とする観点から、許可状に基づく破壊処分に係る規定が整備された。

ロ　破壊処分に係る許可状の請求は、当該職員が裁判官に対して行い（通則法147③）、裁判官が請求を相当と認めるときは、自己の記名押印した許可状を当該職員に交付し（通則法147④）、鑑定人が破壊処分を受ける者に対して許可状を示すこととなる（通則法147⑤）。

⑹　時刻の制限

イ　臨検、捜索、差押え又は記録命令付差押えについては、ロからニの場合を除き、

許可状に夜間でも執行することができる旨の記載がない場合には、日没から日出までの間に実施してはならない（通則法148①本文）。

旧国犯法では、臨検、捜索又は差押えについては、原則として、日没から日出までの間は、執行することができないこととされていたことから、日没から日出までの間は臨検等を開始することができず、日没前に新たに臨検等を実施すべき場所を把握したものの許可状執行が日没までに間に合わない場合や日没後に新たに臨検等を実施すべき場所が把握された場合等は、翌日の日出まで臨検等の開始を待たざるを得ない事例もある状況となっていた。

こうした状況を踏まえ、平成29年度税制改正において、適時・的確な証拠収集を可能とする観点から、臨検等の夜間執行に係る制限が緩和され、許可状に夜間でも執行することができる旨の記載がある場合には、日没後においても臨検等を開始することができることとなった。

ロ　現行犯又は準現行犯の場合には、時刻の制限に関係なく臨検、捜索、差押えをすることができることとされている（通法148①ただし書）。

ハ　日没前から開始した臨検、捜索、差押え又は記録命令付差押えで、必要がある場合には、日没後もこれらの調査を継続することができる（通則法148②）。

これは、既に着手した証拠集取の手続を、日没になったため中途で中止した場合には、証拠の隠滅を図られるおそれがあり、また、一度開始された調査は、日没後継続したとしても、日没後に初めて調査に着手する場合に比べ調査を受ける者の迷惑の程度に著しく相違があるからである。

ニ　課税貨物に課される消費税、酒税、石油ガス税に関する犯則事件については、旅館、飲食店その他夜間でも公衆の出入りすることができる場所では、時刻の制限の規定に関係なく、営業時間中など利用者が自由に出入りできる時間内に限り、強制調査をすることができる（通則法148①ただし書、通則令51）。

これは、夜間営業を行っている特別の業者については、夜間の調査でなければ証拠を集取し又は犯則の現場を発見することができない場合もあり、また、私生活の安静にも影響がないと認められるところから、このような規定が設けられているのである。

⑺　出入りの禁止

イ　当該職員は、質問、検査、領置、臨検、捜索、差押え又は記録命令付差押えをする間は、何人に限らず許可を得ないで、その場所に出入りすることを禁止することができる（通則法149）。

この規定の趣旨は、当該職員の調査に際し、証拠の散逸を防止し、他から何らの障害をも受けないで、適正かつ円滑に調査を実施させようとするものである。

ロ　何人に限らずの何人には、弁護士、税理士、新聞記者などはもちろん、犯則嫌疑者及び参考人も含まれるが、立会人は、その性質上この対象から除かれる。

ハ　出入りを禁止する場所は、許可状により強制調査を行う場合には、許可状に記載されている臨検しようとする場所及び捜索、差押え及び記録命令付差押えをしようとする物件のある場所であり、任意調査（通則法131）又は許可状によらない強制調査を行う場合（通則法135）には、その調査を行っている家宅、倉庫、船車などの場所であって、証拠の散逸防止と調査の妨害排除を図るために必要な範囲にとどめなければならない。

ニ　出入り禁止に従わない者に対しては、臨検、捜索、差押え又は記録命令付差押えの場合には、警察官の援助又は当該職員自身の実力により、その他の場合は当該職員の実力によりその禁止に従わせることができる。

ホ　出入り禁止を行う場合は、出入り禁止の旨を口頭又は掲示によるなどそのときの状況に応じて、最も適切と思われる方法により告知し、出入り禁止の強制を容易にする必要がある。

⑻　執行を中止する際の処分

臨検、捜索、差押え又は記録命令付差押えの許可状の執行を中止する場合において、必要があるときは、執行が終わるまでその場所を閉鎖し、又は看守者を置くことができる（通則法150）。

⑼　捜索証明書の交付

捜索をした場合において証拠物又は没収すべき物件がないときは、捜索を受けた者の請求により、その旨の証明書（捜索証明書）を交付しなければならない（通則法151）。

旧国犯法では、刑訴法第119条及び第222条第１項のような捜索証明書の交付に関する規定を欠いており、捜索証明書の交付が行われていない状況となっていたことから、平成29年度税制改正において、被捜索者の利益を図る観点から、刑訴法の規定に倣い、捜索証明書の交付に係る規定が整備された。

６　調　書

⑴　概要

当該職員は、質問、検査、領置、臨検、捜索、差押え又は記録命令付差押えをした場合には、その調書を作成しなければならない（通則法152）。

調書は、当該職員が犯則事件の調査を終え、これを国税局長又は税務署長に報告して審理を受ける場合、又は検察官に告発する場合の証拠資料として必要であるとともに、調書を作成することによって当該職員の職務執行の厳正を期し、調査を受ける者の権利を保護しようとするものである。

したがって、調書は、当該職員が行った各種の処分が正確にそのまま記載されなければならない。また、その犯則事件について公訴が提起された場合に、刑事裁判の証拠として使用されるためには、証拠能力（注）の要件を備え、しかも証明力（注）が豊かなものでなければならない。

（注）　**証拠能力と証明力**

刑訴法は、証拠に厳格な要件を定めている。そして、この要件に合致したものだけが証拠能力ある証拠として犯罪事実の有無の証明に用いられる（いわば証拠の形式的な資格要件である）。

これに対し、証明力というのは、証拠の実質的な価値である。すなわち、その内容は証拠の実質的内容がどの程度信用できるかという信ぴょう力（信用力）と、どの程度事実認定に役立つかという純粋の証明力を含む。

⑵　調書の作成要領

イ　調書の作成者

調書は、質問、検査、領置、臨検、捜索、差押え又は記録命令付差押えを行った当該職員が作成しなければならない（通則法152）。

ロ　調書作成の場所、時期

犯則事件の調査を行った場合には、証拠又は犯則事実の有無に関係なく、調書を作成しなければならない。調書は、原則として調査場所において作成しなければならない。

ハ　調書の記載事項

調書に記載する事項は、質問、検査、領置、臨検、捜索、差押え又は記録命令付差押えの事実、日時及び場所（質問の調書にあっては答弁の要領及び申立てに係る陳述を含む）を、それぞれ記載する（通則令52）。

ニ　調書作成上の形式的要件

調書の形式的な要件については、次のとおりである。

(ｲ) 確認

当該職員は、質問をしたときは、その調書を作成し、質問を受けた者に閲覧又は読み聞かせて誤りがないかどうかを問い、質問を受けた者が増減変更の申立てをしたときは、その陳述を調書に記載した上で質問を受けた者とともに署名押印（質問を受けた者が署名押印しないとき又は署名押印ができないときはその旨を付記）する（通則法152①）。

検査又は領置にあっては、その調書を作成し、これに署名押印し（通則法152②）、臨検、捜索、差押え又は記録命令付差押えにあっては、その調書を作成し、立会人に示した上でともに署名押印（立会人が署名押印しないとき又は署名押印ができないときはその旨を付記）する（通則法152③）。

(ﾛ) 署名押印

署名とは自署をいい、記名を含まない。また、押印には指印をも含むとされている。

(ﾊ) 契印

各種の調書、領置目録、差押目録その他の調査に関する書類の紙数が２枚以上となる場合には、各葉に契印しなければならない（通則令56①）。

(ニ) 文字の挿入、削除

調書に文字を追加、削除又は欄外に記入した場合には、その範囲を明らかにして、訂正した部分に認印しなければならず、文字を削除するときは、これを読むことができるように、その字体を残しておかなければならない（通則令56②）。

第３節　犯則事件の処理

１　概　要

間接国税に関する犯則事件（申告納税方式による間接国税に関する犯則事件を除く。以下この節において同じ。）の処理と間接国税以外の国税に関する犯則事件（申告納税方式による間接国税に関する犯則事件を含む。以下この節において同じ。）の処理との間には著しい差異がある。

すなわち、間接国税に関する犯則事件では、国税局長又は税務署長に通告処分権を認めているのに対し、間接国税以外の国税に関する犯則事件では、事件を司法処分に移し、検察官の起訴を促すため告発の手続をすることになっている。

⑴　間接国税に関する犯則事件

間接国税に関する犯則事件については、犯則事件の調査を終わった場合、直ちに告発する例外の場合を除き、当該職員は所轄国税局長又は所轄税務署長に報告しなければならない（通則法156①）。

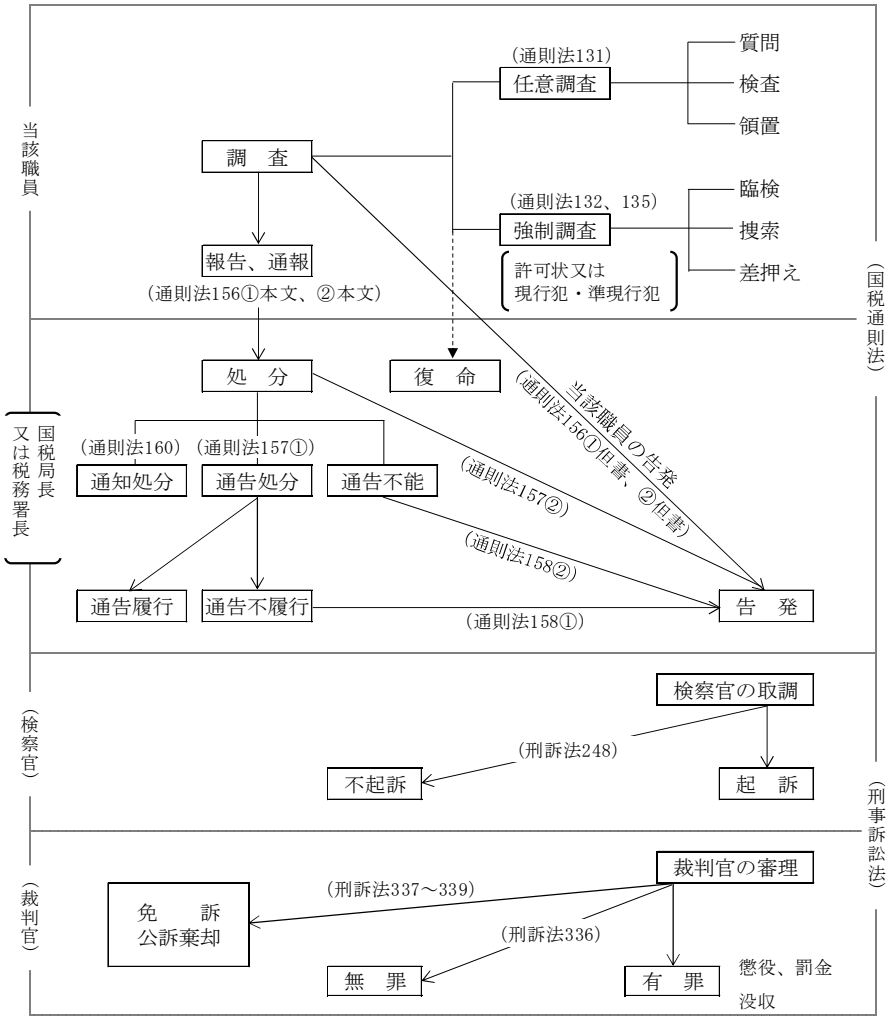
国税庁の当該職員が調査した間接国税に関する犯則事件については、原則としてそれが重要な犯則事件であるときは、所轄国税局長に通報し、その他の犯則事件であるときは、所轄税務署長に通報しなければならない（通則法156②）。

間接国税に関する犯則事件について、当該職員から報告又は通報を受けた国税局長又は税務署長は、調査の結果犯則の心証を得た場合には、例外の場合（通則法157②）を除き、書面により通告処分を行う（通則法157①）。

なお、国税局長又は税務署長は、間接国税に関する犯則事件を調査した結果犯則の心証を得ない場合には、通知処分を行う（通則法160）。

間接国税に関する犯則事件の調査から事件の完結までの関係を図示すれば、次ページの図のとおりである。

間接国税に関する犯則事件の調査及び処分等の関係図解



⑵　間接国税以外の国税に関する犯則事件

間接国税以外の国税に関する犯則事件については、当該職員の調査によって、犯則があると思料されたときには、調査した当該職員は検察官に告発しなければならない（通則法155）。この点が間接国税に関する犯則事件の場合と大いに異なるところである。

2　間接国税に関する犯則事件の処理

⑴　当該職員の報告

国税局又は税務署の当該職員が間接国税に関する犯則事件の調査を終了した場合には、⑵の場合を除き、原則として、所轄国税局長又は所轄税務署長に報告しなければならない（通則法156①本文）。

間接国税に関する犯則事件にだけこの定めがあるのは、第１章で述べたように、当該職員の行う調査の目的が、国税局長又は税務署長が犯則者に対して通告処分を行う

ことを前提としているからである。

⑵　当該職員の告発

当該職員は、次の場合には、直ちに告発の手続をしなければならない（通則法156①ただし書）。

①　犯則嫌疑者の居所が不明の場合

②　犯則嫌疑者が逃走するおそれがある場合

③　証拠隠滅のおそれがある場合

これらの場合には、通告処分が不可能となるか、あるいは、通告を履行する可能性もほとんどないので、通告処分権を放棄して、一般の犯罪捜査機関である検察官に、その後の措置を一任することにしたものである。

⑶　国税庁の当該職員の通報

国税庁長官には、通告処分権が認められていない。したがって、国税庁の当該職員が調査した間接国税に関する犯則事件は、これを処分できる機関へ移すことになる。すなわち、重要な犯則事件である場合には、所轄の国税局長に通報し、その他の犯則事件である場合には、所轄の税務署長に通報する（通則法156②本文）。

なお、調査した当該職員が告発しなければならない場合があることは、⑵の場合と同様である（通則法156②ただし書）。

⑷　犯則事件の審理

イ　犯則事件の心証を得るための調査

国税局長又は税務署長は、当該職員の報告又は通報に基づき、立件書類、証拠などについて犯則事件の審理をする。国税局長又は税務署長の審理は、犯則事件について通告処分の前提要件である犯則の心証を得ることにある。

ロ　犯則事件の調査の嘱託

国税局長又は税務署長は、自分の管轄区域外で犯則事件の調査を必要とする場合は、その地域を管轄する他の国税局長又は税務署長に、事件の調査を嘱託することができる（通則法154②、③）。

ハ　鑑定等の嘱託

当該職員は、犯則事件の調査のため必要とする場合は、証拠について鑑定を嘱託し、又は通訳若しくは翻訳を嘱託することができる（通則法147①）。

ニ　犯則事実の認定

国税犯則調査手続には、刑訴法に定める事実の認定は証拠によらなければならない旨（刑訴法317）と証拠の証明力は裁判官の自由な判断に委ねる旨（刑訴法318）の明文の規定はないが、犯則事実の認定に当たっては、証拠に基づかなければならないことは当然である。

⑸　通告処分

イ　概要

通告処分とは、国税局長又は税務署長が、その理由を明示して、罰金に相当する金額、没収品に該当する物品、徴収金に相当する金額、書類の送達に要した費用及び差押物件の運搬と保管に要した費用を納付することなどを、犯則者に書面により通告する処分をいう（通則法157①）。これを履行するかどうかは犯則者の任意であって、その履行を強制することはできない。

ロ　通告処分の性質とその効果

(ｲ) 通告処分の性質

通告処分は、国税局長又は税務署長の権限で行われる行政処分である。

通告処分というのは、一言で言うと、「刑事訴訟の手続によらない行政上の科刑に代わる手続である。」ということができる。

その性質は、国家と犯則者との間で行う一種の私和であると解され、形式的には司法処分でないことは明らかであるが、その実質的効果は司法処分に類似している。

しかし、通告処分は、罰金に相当する金額を納付すべき旨を通知するにすぎないものであって、決して罰金そのものの納付を命じた強制規定でないことは前記のとおりである。したがって、犯則者が、これを納付すると否とは全く自由であって、いかなる場合においても、その納付を強制する手段はない。ただし、納付に応じないときは、刑事一般の原則どおり、告発及び起訴の手続を採るのみであって、憲法において保障されている裁判所の裁判を受ける権利を奪うことはできない（憲法32参照）。

(ﾛ) 通告処分の効果

通告処分によって、公訴の時効（注）が停止する（通則法157④）。したがって、犯則者に通告書が送達された日にその効果を生じ、時効が停止されたものと解される。

公訴の時効は、全て犯罪行為が終わった時から進行する（刑訴法253）のであるが、通告によって公訴の時効が停止された場合には、通告書が送達された日の翌日から起算して20日を経過したときから公訴の時効が進行することになる。

（注）公訴の時効

確定判決前に、時効によって刑罰権が消滅する制度をいう。公訴の時効が完成したときは公訴権が消滅するので、検察官は公訴を提起することができない。仮に公訴が提起されたとしても、免訴の判決が言い渡されることとなる（刑訴法337）。

これに対し、刑の言い渡しがなされた後一定の期間が経過したため、その執行を免除する制度を、刑の時効という（刑法31）。

(ﾊ) 通告処分の更正

通告処分の記載内容に、計算違い、誤記その他これらに類する明白な誤りがあ

る場合には、国税局長又は税務署長は、犯則者が当該通告の旨を履行する又は通告処分の不履行（通則法158①）若しくは通告不能（通則法158②）による告発をするまでの間、職権により当該通告を更正することができる（通則法157③）。

ハ　通告処分の履行とその効果

通告書により、納付すべき旨を通告された罰金に相当する金額、没収品に該当する物品、徴収金に相当する金額、書類の送達に要した費用及び差押物件の運搬又は保管に要した費用を指定の場所に同時に納付することを「通告の旨を履行した」という。

犯則者が、通告の旨を履行したときは、告発されることはなく、また、同一事件について、公訴を提起されることもない（通則法157⑤）。すなわち、一事不再理の原則に基づいて公訴権の消滅の効果が生ずる。

⑹　国税局長又は税務署長の告発

間接国税の犯則事件について、当該職員から報告又は通報を受けた国税局長又は税務署長は、その事件の審理を行った結果、犯則の心証を得たときには、通告処分をすることが原則である。しかし、次の場合には、もはや、通告処分ではその目的を達することができないので、国税局長又は税務署長は、検察官に犯則事件を告発しなければならない。

イ　国税局長又は税務署長が通告処分をすることが不適当と認めるとき（通則法157②）

(ｲ) 情状からみて懲役の刑に処することが相当であると認められるとき

(ﾛ) 犯則者が通告の旨を履行する資力がないと認められるとき

ロ　犯則者が通告の旨を履行しないとき（通則法158①）

犯則者が通告を受けた日の翌日から20日以内に通告の旨を履行しないとき

ハ　通告が不能であるとき（通則法158②）

(ｲ) 通告処分をするに当たり、犯則者の居所が判明しないため、通告することが不能であるとき

(ﾛ) 犯則者が通告書の受領を拒否したため、通告することが不能であるとき

(ﾊ) その他の事由により、通告することが不能であるとき

⑺　告発の性質と効果

イ　告発の性質

間接国税の犯則事件については、全て告発（当該職員の告発であると、国税局長又は税務署長の告発であるとを問わない）が、刑訴法の訴訟条件（注）となっている（通則法159①）。

なぜ告発が訴訟条件となるかについては、原則として、国税局長又は税務署長が通告処分をすることを必要とし、その不履行をもって初めて告発すべきこととしている点、及び通告の旨を履行した犯則者に対しては、同一の犯則事実についての公

訴権の消滅を認めている点を総合すれば、通告処分をすることが認められている犯則事件については、国税局長、税務署長又は当該職員の告発をもって、起訴の要件と解さなければならないからである。

（注）　訴訟条件

刑事訴訟を追行し、実体判決をするための要件をいう。訴訟条件が欠けているときは、審理を進めることなく、公訴棄却又は免訴のような形式裁判によって訴訟が打ち切られる。

ロ　告発の効果

国税局長、税務署長又は当該職員が犯則事件を告発したときには、これにより、その事件は検察官の手に移り、刑訴法の規定によって処理される。

したがって、告発することによって通告処分はその効力を失い、告発後は通告の旨の履行を受けることはできない。

⑻　通知処分

イ　通知処分の性質

通知処分とは、間接国税に関する犯則事件を調査した結果、証拠不十分であるか、その他犯則成立の要件が欠けているなどのため、国税局長又は税務署長において、犯則の心証を得られない場合に、犯則嫌疑者に対してその旨を通知する処分である（通則法160）。

ロ　通知処分を行う場合

通知処分を行う場合の具体例は、次のとおりである。

(ｲ) 犯則事件に対する証拠が不十分のため、犯則の心証が得られないとき

(ﾛ) 犯則の成立は認められるが、公訴権が既に消滅しているとき

3　間接国税以外の国税に関する犯則事件の処理

⑴　当該職員の告発

当該職員は、間接国税以外の国税に関する犯則事件の調査により、犯則があると思料するときは、告発の手続をしなければならない（通則法155）。

ここにいう「思料する」とは、当該職員の主観的な嫌疑では足りず、調査によって収集した証拠によって、犯則事実の存在と内容とを客観的に認定し得ることを要する。それは当該職員の判断に委ねられているが、犯則ありと思料される以上、告発を行うことは当該職員の義務である。

間接国税以外の国税に関する犯則事件については、事件を司法手続に移し、検察官の起訴を促すため告発の手続をするのであって、国税犯則調査手続は、この告発によって全て終了する。

（注）　間接国税以外の国税に関する犯則事件の告発は、検察官に当該事件の存在することを認知させて事後の捜査及び起訴を促す手段であって、当該事件の訴訟条件となるものでない点において、間接国税に関する犯則事件の告発と異なるものである。

告発の方式については特に規定されていないが、手続の明確性を保つために書面で

行うものであり、告発書（注）、証拠品目録、その他調査関係書類等を添付して告発するとともに、差押物件等を検察官へ引き継がなければならない（通則法159②）。

（注）　告発書

告発書とは、当該職員が検察官宛に、犯則嫌疑者、告発事実、罪名及び罪条を記載したものである。

⑵　その他の処分

当該職員は、間接国税以外の国税に関する犯則事件を調査した結果、犯則があると思料するに至らず、しかも、他の調査手段がないときは、調査終了の処分をすべきである。犯則があると思料されても、犯則嫌疑者の死亡、犯則嫌疑者たる法人の消滅、刑の廃止、公訴の時効の完成等の事由により訴訟条件を欠くこととなったときも同様である。

これらの場合には、告発すべきでないという意見を付して所属の長に報告し、事件を終結させ、差押物件等があるときは、これらの物件を被差押者又は任意提出者に還付しなければならない（通則法145①）。

4　差押物件等の管理・処置

犯則事件の調査の過程において、当該犯則事件の証拠品と思料される物件については、これらの物件の証拠としての特殊性に鑑み、その効用が失われることのないよう細心の注意が必要である。

既に述べたように、領置又は差押えによって占有が取得された後は、当該職員がその物件を留置する必要がないと認めるまで、その占有は保持される。

国税犯則調査手続上の差押物件等の管理等に関する規定は次のとおりである。

①　運搬又は保管に不便な領置物件、差押物件又は記録命令付差押物件は、その所有者又は所持者その他当該職員が適当と認める者に、その承諾を得て、保管証を徴して保管させることができる（通則法144①）。

この場合、封印するなどの方法をもって当該事件に関して当該職員が占有している事実を明白にしておく必要がある。

②　国税庁長官、国税局長又は税務署長は、領置物件又は差押物件が腐敗し、若しくは変質したとき、又は腐敗若しくは変質のおそれがあるときは、政令で定めるところにより、公告した後これを公売に付し、その代金を供託することができる（通則法144②）。

③　当該職員は、領置物件、差押物件又は記録命令付差押物件について留置の必要がなくなったときは、その返還を受けるべき者にこれを還付しなければならない（通則法145①）。留置の必要がないとは、当該物件が証拠として持ち得ないもの、用いる必要のないもの等をいい、その必要があるか否かは当該職員の判断による。

還付によって差押え又は領置はその効力を失う（国税犯則調査手続には、刑訴法123条２項に規定されているような仮還付の制度がない。）ことから、一旦還付した

物件について当該職員が再びその占有を取得する必要が生じたときは、改めて領置又は差押えの手続を行う必要がある。

④　国税庁長官、国税局長又は税務署長は、領置物件、差押物件又は記録命令付差押物件の返還を受けるべき者の住所若しくは居所がわからないため、又はその他の事由によりこれを還付することができない場合においては、その旨を公告しなければならない。当該領置物件等について公告の日から６月を経過しても還付の請求がないときは、これらの物件は、国庫に帰属する（通則法145②③）。

旧国犯法では、返還を受けるべき者の住所が不明等の場合における領置物件又は差押物件の処理方法については定めがなく、還付できない物件が国税当局に滞留している状況となっていたことから、平成29年度税制改正において、長期にわたる物件の保管等に係る負担及び物件の不慮の破損・紛失リスクを解消する観点から、国税犯則調査について、領置物件等を還付できない場合の手続に係る規定が整備された。

⑤　領置物件又は差押物件について必要があるときは、錠を外し、戸扉又は封を開くなどの処分をすることができる（通則法137①②）。

⑥　通告の旨が履行された場合において犯則者が没収品に該当する物品を所持しているときは、公売その他必要な処分をするまで保管する義務がある。

ただし、犯則者は、その保管に要する費用を国に対し請求することはできない（通則法157⑥）。

⑦　犯則事件を告発したときに、領置物件、差押物件又は記録命令付差押物件があるときは、領置目録、差押目録又は記録命令付差押目録とともに検察官に引き継がなければならない（通則法159②）。その領置物件等が、通則法144条第１項により所有者、所持者又は官公署が保管しているものであるときは、保管証を検察官に引き継ぎ、領置物件又は差押物件を引き継いだ旨を保管者に通知しなければならない（通則法159③）。

この引継が行われたときは、その領置物件又は差押物件は、検察官が刑訴法の規定により押収したものとみなされる（通則法159④）。

なお、告発を行う場合においても、領置物件等のうち留置の必要がないと認められるものについては、これを還付すべきである。

５　犯則事件に関する刑事手続

間接国税以外の国税に関する犯則事件については、当該職員の告発が訴訟条件となっていないから、告発がなくてもその捜査を行い、公訴を提起し得る。したがって、一般の刑事事件と何ら異なるところはないが、証拠収集の観点からみた特殊性と税務行政全体に及ぼす影響等を考慮し、実務上は、検察官との連携・協調関係に立って、告発を前置している。

告発された事件は、検察庁において受理され、捜査が開始される。

一般的に、被疑者が被疑事実を自認しているような事件については、検察官は、被疑者及び関係者を在宅のまま取り調べ、起訴するが、否認事件で関係者が非協力であるなど罪証隠滅の恐れがある事件等については、検察官の判断により、被疑者及び関係者を逮捕して取り調べることがある。

起訴された事件は、公判を経て、裁判所において判決が言い渡されることとなり、公判手続についても、一般刑事事件と変わるところはない。すなわち、人定質問、起訴状朗読等の冒頭手続から検察官の冒頭陳述に始まる証拠調べ、検察官の論告、被告人及び弁護人の意見陳述、判決言渡しが行われることになる。

補　　遺

○　令和５年度税制改正等

１　公示送達

⑴　公示送達は、送達すべき書類を特定するために必要な情報、その送達を受けるべき者の氏名及び税務署長その他の行政機関の長がその書類をいつでも送達を受けるべき者に交付する旨（以下、「公示送達」という。）を財務省令で定める方法により不特定多数の者が閲覧することができる状態に置く措置をとるとともに、公示事項が記載された書面を当該行政機関の掲示場に掲示し、又は公示事項を当該行政機関に設置した電気計算機の映像面に表示したものの閲覧をすることができる状態に置く処置をとることによってする。（通則法14②）

⑵　国税通則法第14条第２項の場合において、同項の規定による措置を開始した日から起算して７日を経過したときは、書類の送達があったものとみなす。（通則法14②）

（注）上記の改正は、公布の日（令和５年３月31日）から起算して３年３月を超えない範囲内において政令で定める日から施行する。

２　罰則

⑴　脱税煽動等の罪

煽動犯は、昭和20年代の悪質な反税運動が展開される事態に至ったことを受け、納税制度の維持と言論の自由との調和を図るため昭和23年に創設され、旧国犯法22条に規定されていたが、平成29年度税制改正による国税犯則調査手続の見直しに併せて、通則法に編入された（通則法126）。

次のような行為を行った者は、煽動犯が成立し、３年以下の拘禁刑又は20万円以下の罰金に処せられる（通則法126）。

⑵　税務職員の守秘義務違反

通則法は、国税の調査若しくは国税の徴収に関する事務に従事している者又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年以下の拘禁刑又は100万円以下の罰金）を設けている（通則法127）。

⑶　更正の請求書虚偽記載及び質問検査拒否妨害等の罪

通則法は、更正の請求手続を利用した悪質な不正還付を未然に防止する又は質問検査権を担保するため、次に掲げる者に対し罰則規定（１年以下の拘禁刑又は50万円以下の罰金）を設けている（通則法128）。

（注）上記の改正は、令和７年６月１日から施行する。

索　引

い

意見公募手続（パブリックコメント）‥‥ 116
一部納付があった場合の延滞税の計算 ‥‥‥ 57
一般的な納税の猶予 ‥‥‥‥‥‥‥‥‥‥ 77
一般法 ‥‥‥‥‥‥‥‥‥‥‥‥‥‥‥‥‥ 3
印紙による納付 ‥‥‥‥‥‥‥‥‥‥‥‥ 59

え

延滞税 ‥‥‥‥‥‥‥‥‥‥‥‥‥‥‥‥‥ 52
延滞税特例基準割合 ‥‥‥‥‥‥‥‥‥‥ 52
延滞税の免除 ‥‥‥‥‥‥‥‥‥‥‥‥ 46，80
延長される期限 ‥‥‥‥‥‥‥‥‥‥‥‥ 9
延納 ‥‥‥‥‥‥‥‥‥‥‥‥‥‥‥‥‥‥ 72

か

開封 ‥‥‥‥‥‥‥‥‥‥‥‥‥‥ 147，148，149
確定金額などの端数処理 ‥‥‥‥‥‥‥‥‥ 23
確定後の税額変更の効力 ‥‥‥‥‥‥‥‥‥ 28
確定手続等が遅延した場合の納税の猶予 ‥‥ 78
確定の意義 ‥‥‥‥‥‥‥‥‥‥‥‥‥‥ 22
確定の効果 ‥‥‥‥‥‥‥‥‥‥‥‥‥‥ 22
確定の方式 ‥‥‥‥‥‥‥‥‥‥‥‥‥‥ 22
確定方式別に見た国税の納付 ‥‥‥‥‥‥‥ 48
過誤納金 ‥‥‥‥‥‥‥‥‥‥‥‥‥‥‥ 92
加算税 ‥‥‥‥‥‥‥‥‥‥‥‥‥‥‥‥ 31
過少申告加算税 ‥‥‥‥‥‥‥‥‥‥‥ 31，35
課税標準申告 ‥‥‥‥‥‥‥‥‥‥‥‥‥ 30
課税標準申告書 ‥‥‥‥‥‥‥‥‥‥‥‥ 30
課税要件 ‥‥‥‥‥‥‥‥‥‥‥‥‥‥‥ 20
加入者情報の管理 ‥‥‥‥‥‥‥‥‥‥‥ 114
過納金 ‥‥‥‥‥‥‥‥‥‥‥‥‥‥‥‥ 92
管轄区域 ‥‥‥‥‥‥‥‥‥‥‥‥‥‥‥ 141
換価の猶予 ‥‥‥‥‥‥‥‥‥‥‥‥‥‥ 72
間接国税 ‥‥‥‥‥‥‥‥‥‥‥‥‥‥‥ 134
還付加算金 ‥‥‥‥‥‥‥‥‥‥‥‥‥‥ 94
還付加算金特例基準割合 ‥‥‥‥‥‥‥‥‥ 94
還付加算金などの端数処理 ‥‥‥‥‥‥‥‥ 96
還付加算金の意義 ‥‥‥‥‥‥‥‥‥‥‥ 94
還付加算金の起算日 ‥‥‥‥‥‥‥‥‥‥ 95
還付加算金の計算 ‥‥‥‥‥‥‥‥‥‥‥ 94
還付金 ‥‥‥‥‥‥‥‥‥‥‥‥‥‥‥‥ 91
還付金等 ‥‥‥‥‥‥‥‥‥‥‥‥‥‥‥ 91
還付金等の種類 ‥‥‥‥‥‥‥‥‥‥‥‥ 91
還付請求権の消滅時効 ‥‥‥‥‥‥‥‥ 98，105
還付請求申告書 ‥‥‥‥‥‥‥‥‥‥‥‥ 99
還付を受ける者 ‥‥‥‥‥‥‥‥‥‥‥‥ 92

き

期間制限の区分 ‥‥‥‥‥‥‥‥‥‥‥‥‥ 97
期間制限の趣旨 ‥‥‥‥‥‥‥‥‥‥‥‥‥ 97
期間の意義 ‥‥‥‥‥‥‥‥‥‥‥‥‥‥‥ 6
期間の計算 ‥‥‥‥‥‥‥‥‥‥‥‥‥‥‥ 6
棄却 ‥‥‥‥‥‥‥‥‥‥‥‥‥‥‥‥‥ 124
期限後申告 ‥‥‥‥‥‥‥‥‥‥‥‥‥‥ 24，49
期限後申告書 ‥‥‥‥‥‥‥‥‥‥‥‥‥ 24
期限内申告 ‥‥‥‥‥‥‥‥‥‥‥‥‥‥ 24，48
期限内申告書 ‥‥‥‥‥‥‥‥‥‥‥‥‥ 24
期限の意義 ‥‥‥‥‥‥‥‥‥‥‥‥‥‥ 9
期限の延長の効果 ‥‥‥‥‥‥‥‥‥‥‥ 10
期限の延長の方法 ‥‥‥‥‥‥‥‥‥‥‥ 9
却下 ‥‥‥‥‥‥‥‥‥‥‥‥‥‥‥‥‥ 124
狭義の租税犯 ‥‥‥‥‥‥‥‥‥‥‥‥‥ 138
行政救済 ‥‥‥‥‥‥‥‥‥‥‥‥‥‥‥ 119
行政指導 ‥‥‥‥‥‥‥‥‥‥‥‥‥‥‥ 116
行政争訟制度 ‥‥‥‥‥‥‥‥‥‥‥‥‥ 119
行政争訟の種類 ‥‥‥‥‥‥‥‥‥‥‥‥ 119
行政争訟の目的 ‥‥‥‥‥‥‥‥‥‥‥‥ 119
強制調査 ‥‥‥‥‥‥‥‥‥‥‥‥‥ 144，155
行政法的性格 ‥‥‥‥‥‥‥‥‥‥‥‥‥ 135
許可状の請求 ‥‥‥‥‥‥‥‥‥‥‥‥‥ 155
虚偽帳簿書類提示 ‥‥‥‥‥‥‥‥‥‥‥ 130
記録命令付差押え ‥‥‥‥‥‥‥‥‥‥‥ 151
緊急事件 ‥‥‥‥‥‥‥‥‥‥‥‥‥‥‥ 156

金銭による還付 …… 92
金銭による納付 …… 59

く

具体的納期限 …… 48
繰上請求 …… 68
繰上保全差押え …… 68
クレジットカード納付 …… 63

け

契　印 …… 160
警察官に対する援助の請求 …… 157
形式審理 …… 123
決定 …… 26，49
決定通知書 …… 26
決定又は裁決の態様 …… 124
決定又は裁決の手続 …… 124
減額更正 …… 26，47
減額更正などの効力 …… 28
権限の解釈 …… 109
現行犯 …… 156
検査 …… 146
原則的交付送達 …… 12

こ

口座振替 …… 60
公示送達 …… 14
公示送達の効果 …… 14
公示送達の方法 …… 14
公示送達の要件 …… 14
控除期間のある延滞税の計算 …… 57
更正 …… 26，49
更正の請求書 …… 28
更正通知書 …… 26
更正の請求 …… 25，27
更正の請求ができる場合 …… 27
更正の請求書虚偽記載 …… 129，172
更正の請求に対する処理 …… 28
更正の請求の手続 …… 28
更正を予知 …… 36
公訴権 …… 136，166，167
公訴の時効 …… 165
口頭による納税の告知 …… 66
交付送達 …… 12
五官の作用 …… 146
国外納付者の送金による納付 …… 60
国税査察官 …… 137
国税庁の当該職員の通報 …… 164
国税通則法と他の税法等との関係 …… 3
国税通則法の内容 …… 1
国税通則法の目的 …… 1
国税電子申告・納税システム（e-Tax） …… 17
国税の還付 …… 91
国税の期間制限 …… 97
国税の担保 …… 87
国税の納付 …… 48
国税の優先権 …… 98
告発 …… 135，164，166
告発書 …… 168
告発の性質と効果 …… 166
５年の除斥期間 …… 99
誤納金 …… 92
個別指定 …… 10
コンビニ納付 …… 62

さ

再委託 …… 90
災害等に基づく納税の猶予 …… 77
災害等による期限の延長 …… 9
災害による納税の猶予 …… 75
再更正 …… 26
再調査 …… 112
再調査審理庁 …… 122
再調査の請求 …… 47，117，122，123，124
再調査の請求書 …… 16，122
差置送達 …… 12
差押え …… 149
差押えの効力 …… 150

差押物件等の管理 …… 168
３年の除斥期間 …… 99

し

事業者等への協力要請 …… 114
時効の完成猶予 …… 102
時効の更新 …… 102
時効の停止 …… 104
時刻の制限 …… 157
自主納付 …… 48
事前通知 …… 110
７年の除斥期間 …… 99
執行不停止 …… 126
実質審理 …… 123
質問 …… 145
質問検査拒否妨害等 …… 129，172
質問検査権 …… 81，106，124
自動確定の国税 …… 22，49
事物管轄 …… 140
司法救済 …… 119
司法的性格 …… 135
重加算税 …… 31，38
修正申告 …… 24，49
修正申告書 …… 25
充当 …… 46，92
充当通知書 …… 93
充当適状の時 …… 92
充当の意義 …… 92
充当の効果 …… 92
充当の手続 …… 93
10 年の除斥期間 …… 100
重要な犯則事件 …… 140
守秘義務違反 …… 129，172
準現行犯 …… 156
照会 …… 148
証拠 …… 134，145
証拠能力と証明力 …… 160
証拠の引継ぎ …… 140，141
証拠法 …… 145
証票 …… 137
証票の携帯 …… 157
消滅時効の起算日 …… 102
消滅時効の絶対的効力 …… 98
所轄庁 …… 18
書　　証 …… 145
除斥期間 …… 99
除斥期間の起算日 …… 99
処分 …… 115
処分等の求め …… 116
所有者と所持者 …… 147
書類提出者の氏名及び住所の記載 …… 15
書類の送達 …… 11
書類の提出 …… 15
自力執行権 …… 98
申告納税方式 …… 48
申告納税方式の国税 …… 24
審査請求 …… 122，123，124
審査請求書 …… 123
申請 …… 115
申請書等の補正 …… 81
申請に対する処分 …… 115
人的証拠 …… 145

す

スマホアプリ納付 …… 64

せ

正当な理由 …… 35，37，38
税務職員の守秘義務違反 …… 129，172
税務調査 …… 110
成立の意義 …… 20
成立の効果 …… 21
成立の時期 …… 21
煽動犯 …… 129，172
占有 …… 147

そ

増額更正 …… 26

増額更正などの効力 …… 28
捜査機関 …… 134，136
捜索 …… 148
送達記録書 …… 12
送達すべき場所 …… 11
送達の効力発生時期 …… 13
送達を受けるべき者 …… 11
訴訟 …… 127
訴訟条件 …… 167
訴訟の種類 …… 127
租税犯 …… 137

た

第三者の納付 …… 64
対象者指定 …… 10
第二次納税義務者 …… 46
滞納処分による換価代金などの充当 …… 46
滞納処分の停止 …… 47，72
ダイレクト納付 …… 61
立会人 …… 148
脱税犯 …… 138
担保の種類 …… 87
担保の処分手続 …… 88
担保の提供手続 …… 88
担保物の処分 …… 88
担保を提供する場合 …… 87

ち

地域指定 …… 9
秩序犯 …… 138
調査結果 …… 112
調査上の制約 …… 144
調査の嘱託 …… 142
徴収義務者 …… 20
徴収権 …… 98
徴収権の消滅時効 …… 98，102
徴収の意義 …… 66
徴収の猶予 …… 73

つ

通告処分 …… 135，165
通知処分 …… 167
通報 …… 162

て

出会送達 …… 12
提出書類の効力発生時期 …… 15
訂正申告 …… 25
出入りの禁止 …… 158
電子納税 …… 61

と

同一の犯則事件 …… 141
当該職員の告発 …… 164，167
当該職員の報告 …… 163
同居の親族 …… 149
到達主義 …… 15
答弁書 …… 124
督促状 …… 67
督促の効果 …… 67
督促の手続 …… 67
督促の要件 …… 67
特定事業者等への報告の求め …… 108
特別法 …… 3
特例基準割合 …… 53，81，94
特例猶予 …… 83
土地管轄 …… 140
留置き …… 108

に

任意調査 …… 144
認容 …… 124

の

納期限 …… 48
納期限等の延長 …… 71
納税管理人 …… 11
納税義務者 …… 20

納税義務の消滅 …… 46
納税義務の成立 …… 20
納税告知書 …… 60，66
納税者 …… 20
納税者への通知 …… 82
納税証明制度 …… 69
納税証明の手続 …… 70
納税証明の要件 …… 69
納税申告 …… 24
納税申告の性格 …… 25
納税地 …… 18
納税地の異動等と所轄庁 …… 18
納税の緩和制度の意義 …… 71
納税の緩和制度の種類 …… 71
納税の告知 …… 48，66
納税の告知の効果 …… 66
納税の告知の手続 …… 66
納税の告知をする国税 …… 66
納税の猶予 …… 72，75
納税の猶予申請書 …… 76，78，79
納税の猶予の許可・不許可 …… 81
納税の猶予の効果 …… 79
納税の猶予の取消し …… 82
納付 …… 46
納付委託と担保 …… 90
納付委託に使用できる証券 …… 90
納付委託の意義 …… 89
納付委託のできる国税 …… 89
納付委託の手続 …… 90
納付義務の承継 …… 43
納付催告書 …… 88
納付受託証書 …… 90
納付手段の種類 …… 59
納付書 …… 60
納付すべき税額の確定 …… 22
納付責任 …… 44
納付責任額 …… 45
納付通知書 …… 88
納付の場所（収納機関） …… 60
納付の方法 …… 60

は

発見地主義 …… 141
発信主義 …… 15
発送簿 …… 12
罰則 …… 129
犯則(行為）者 …… 141
犯則嫌疑者 …… 141
犯則事件 …… 136
犯則事件の処理 …… 162
犯則事件の審理 …… 164
犯則事件の調査の意義 …… 143
犯則事件の調査の開始と終了 …… 143
犯則事件の調査の方法 …… 144
犯則事件の発見 …… 141

ふ

賦課課税方式 …… 30，49
賦課課税方式の国税 …… 30
賦課決定 …… 30
賦課決定する事項 …… 30
賦課決定通知書 …… 30
賦課決定の手続 …… 30
賦課権 …… 97
賦課権の除斥期間 …… 97
不許可の事由 …… 81
物的証拠 …… 145
物納 …… 59
不答弁・虚偽答弁・検査忌避 …… 130
不納付加算税 …… 31，37
不服申立てができる処分 …… 121
不服申立期間 …… 123
不服申立前置主義 …… 127
不服申立てと原処分の執行 …… 126
不服申立ての種類 …… 122
不服申立ての前置 …… 127
不服申立ての提起 …… 123
不利益処分 …… 115

振替納税 ･････････････････････････････ 60

ほ

法定申告期限内に申告する意思 ････････････ 37
法定納期限 ･････････････････････････････ 48
法定納期限内に納付する意思 ････････････････ 38
補充送達 ･･････････････････････････････ 12
保証人からの徴収 ･･････････････････････････ 88

み

みなし取下げ ･･････････････････････････････ 81
身分証明書の携帯等 ･･････････････････････････ 114

む

無申告加算税 ･･････････････････････････････ 31，36

め

免除 ･･････････････････････････････････････ 46

も

文字の挿入、削除 ･･････････････････････････ 160

ゆ

有価証券による納付 ･･････････････････････････ 59
郵便又は信書便による送達 ････････････････････ 11
猶予する期間 ･･････････････････････････････ 77
猶予特例基準割合 ･･････････････････････････ 80
猶予に伴う担保 ･･････････････････････････ 78，79
猶予の要件 ････････････････････････････････ 75

よ

預貯金者等情報の管理 ･･････････････････････ 114
予納 ･･････････････････････････････････････ 64

り

利子税 ･･････････････････････････････････ 52
利子税特例基準割合 ･･････････････････････････ 52
領置 ･･････････････････････････････････ 147
両罰規定 ･･････････････････････････････ 130
臨検 ･･････････････････････････････････ 148

れ

令状 ･･････････････････････････････････ 155