

国 税 通 則 法

(基 礎 編)

平 成 27 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10章から構成されているが、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。

(1) 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。

(2) 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。

(3) 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。

(4) 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。

(5) 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。

(6) 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。

凡 例

1 この講本は、平成27年1月1日現在の法令及び通達によって作成した。

2 本文中の法令の略語は、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）
国犯法	＝国税犯則取締法（明治33年3月17日法律第67号）
行訴法	＝行政事件訴訟法（昭和37年5月16日法律第139号）
審査法	＝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）

3 かつこ内の法令の略語は、次による。

通	＝国税通則法（昭和37年4月2日法律第66号）
通令	＝国税通則法施行令（昭和37年4月2日政令第135号）
通規	＝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	＝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日政令第329号）
所	＝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	＝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）
信	＝信託法（平成18年12月15日法律第108号）
地価	＝地価税法（平成3年5月2日法律第69号）
自	＝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	＝消費税法（昭和63年12月30日法律第108号）
登	＝登録免許税法（昭和42年6月12日法律第35号）
酒	＝酒税法（昭和28年2月28日法律第6号）
揮	＝揮発油税法（昭和32年4月6日法律第55号）

地揮	＝地方揮発油税法（昭和30年 7 月30日法律第104号）
油	＝石油ガス税法（昭和40年12月29日法律第156号）
石	＝石油石炭税法（昭和53年 4 月18日法律第25号）
航	＝航空機燃料税法（昭和47年 3 月31日法律第 7 号）
印	＝印紙税法（昭和42年 5 月31日法律第23号）
た	＝たばこ税法（昭和59年 8 月10日法律第72号）
措	＝租税特別措置法（昭和32年 3 月31日法律第26号）
関税	＝関税法（昭和29年 4 月 2 日法律第61号）
電	＝電源開発促進税法（昭和49年 6 月 6 日法律第79号）
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	＝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	＝地方税法（昭和25年 7 月31日法律第226号）
災	＝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	＝日本国憲法（昭和21年11月 3 日）
公選	＝公職選挙法（昭和25年 4 月15日法律第100号）
裁	＝裁判所法（昭和22年 4 月16日法律第59号）
地自	＝地方自治法（昭和22年 4 月17日法律第67号）
国賠	＝国家賠償法（昭和22年10月27日法律第125号）
審	＝行政不服審査法（昭和37年 9 月15日法律第160号）
行訴	＝行政事件訴訟法（昭和37年 5 月16日法律第139号）
行手	＝行政手続法（平成 5 年11月12日法律第88号）
会	＝会計法（昭和22年 3 月31日法律第35号）
地財	＝地方財政法（昭和23年 7 月 7 日法律第109号）
民	＝民法（明治29年 4 月27日法律第89号）
供	＝供託法（明治32年 2 月 8 日法律第15号）
商	＝商法（明治32年 3 月 9 日法律第48号）
手	＝手形法（昭和 7 年 7 月15日法律第20号）
小	＝小切手法（昭和 8 年 7 月29日法律第57号）
会社	＝会社法（平成17年 7 月26日法律第86号）
民訴	＝民事訴訟法（平成 8 年 6 月26日法律第109号）
更	＝会社更生法（平成14年12月13日法律第154号）
刑	＝刑法（明治40年 4 月24日法律第45号）
刑訴	＝刑事訴訟法（昭和23年 7 月10日法律第131号）
日銀	＝日本銀行法（平成 9 年 6 月18日法律第89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（異）＝不服審査基本通達（異議申立関係）（昭和48年11月1日直審1－10ほか）

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）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
第2節 期間及び期限	6
第3節 書類の送達及び提出	10
第4節 所轄庁及び納税地	17
第2章 国税の納付義務の確定	19
第1節 納税義務の成立	19
第2節 納付すべき税額の確定	21
第3節 申告納税方式における確定	23
第4節 賦課課税方式における確定	31
第5節 納付義務の承継	38
第6節 納税義務の消滅	41
第3章 国税の納付及び徴収	43
第1節 国税の納付	43
第2節 国税の徴収	59
第3節 納税証明制度	62
第4章 納税の緩和制度及び担保	64
第1節 納税の緩和制度の概要	64
第2節 納税の猶予	68
第3節 国税の担保	76
第5章 国税の還付及び還付加算金	79
第1節 国税の還付	79
第2節 還付加算金	82
第6章 更正・決定・賦課決定及び徴収などの期間制限	84
第1節 期間制限の概要	84
第2節 賦課権の除斥期間	86
第3節 徴収権及び還付請求権の消滅時効	90
第7章 国税の調査	92
第1節 税務職員の質問検査権	92
第2節 税務調査の事前手続	95
第3節 税務調査の終了の際の手続	96
第4節 身分証明書の携帯等	97
第8章 行政手続法との関係	98

目 次

第1節 行政手続法の概要.....	98
第2節 税務行政に対する行政手続法の適用関係	99
第9章 不服審査及び訴訟	101
第1節 行政争訟制度の概要	101
第2節 不服審査	103
第3節 訴 訟	109
第10章 罰 則	111

第1章 総 説

第1節 国税通則法の概要

学習のポイント

- 1 国税通則法の目的は何か
- 2 国税通則法の主な内容はどのようなものか
- 3 国税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1）。

(1) 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。

(2) 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。

(3) 税務行政の公正な運営と納税関係の適正円滑化

更正、決定等の期間制限、不服審査などを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円滑化を図ることを目的としている。

2 国税通則法の内容

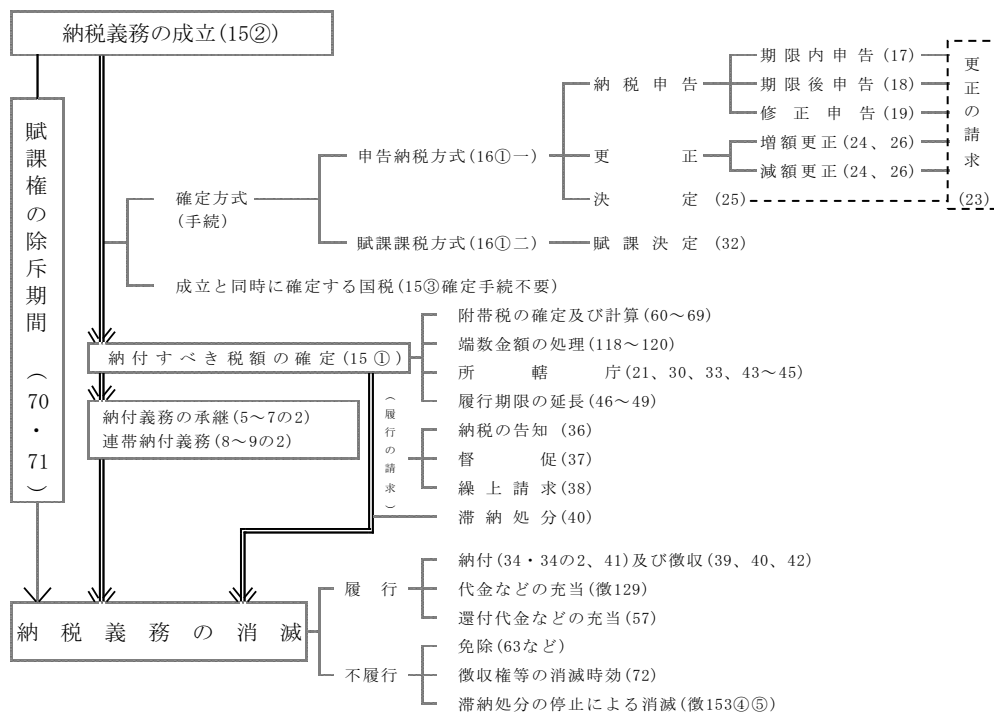
通則法は、全129か条をもって構成されている。その主な内容は次のとおりである。

- ① 通則法の目的（通1）、期間の計算（通10）、書類の送達（通12～14）、納付義務の承継（通5～7の2）、連帯納付義務（通8～9の2）、納税管理人（通117）に関する規定
- ② 納税義務の成立・納付すべき税額の確定の時期（通15）及び確定の方式（通16）に関

する規定

- ③ 確定した国税の納付の方法（通34、35、41）及び徴収手続（通36～40）に関する規定
- ④ 国税債務の履行期限の延長及び担保（通46～55）に関する規定
- ⑤ 納め過ぎた国税などの還付及び還付加算金（通56～59）に関する規定
- ⑥ 本税に附帯して課される延滞税、利子税及び加算税（通60～69）に関する規定
- ⑦ 更正、決定、徴収、還付などについての期間制限（通70～74）に関する規定
- ⑧ 税務調査手続等（通74の2～74の13）
- ⑨ 不服審査及び訴訟（通75～116）に関する規定

【参考】 国税債権の流れと通則法の規定



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。

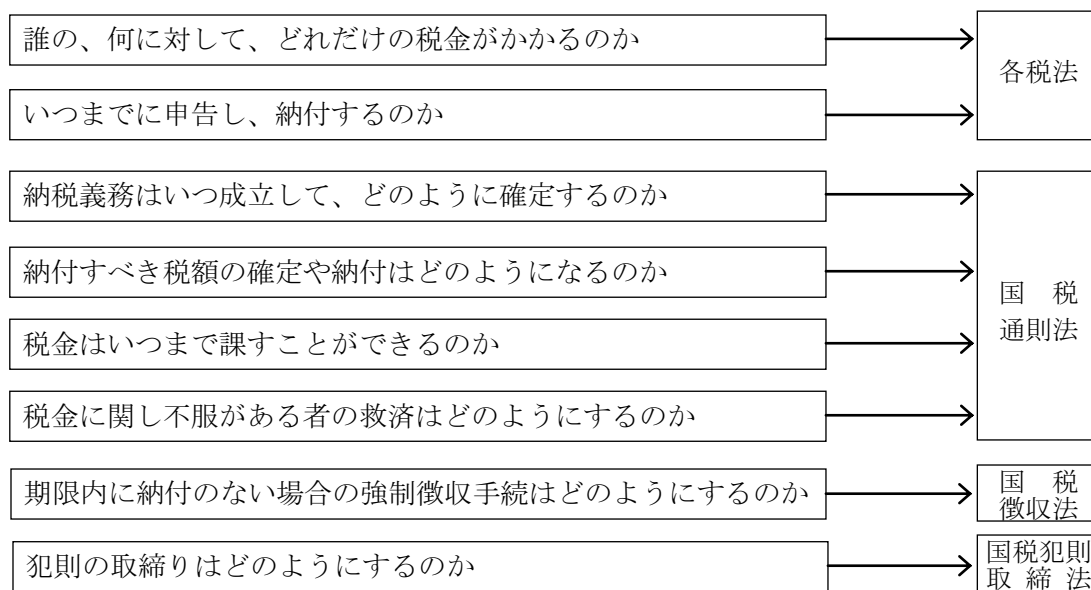
なお、各税に共通するものではあるが、滞納処分に関しては徴収法があり、また、犯則の取締りに関しては国犯法に定めがある。

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、これらの他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。

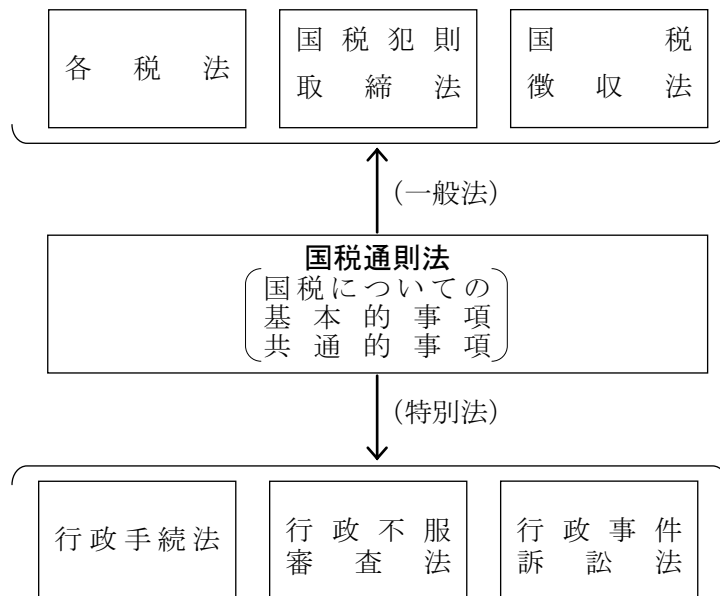
すなわち、所得税法その他の各税法が、各税固有の規定を持つのに対して、通則法は、各税法に通ずる一般法ということができる。

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、滞納処分又は犯則取締関係の手続については、徴収法及び国犯法が個別に規定しているが、それらに共通する書類の送達、期間などの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、それぞれ審査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いる（通74の14）。

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）の他、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

(1) 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。

(2) 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10①）。ただし、「2月16日から3月15日まで」（所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か月といった場合は、翌月における起算日に相当する日（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前日の終了時点が期間の満了点である（通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10①一 本文)	(1) その理由のやんだ日から 2月以内(通11)	
		(2) 納付の日から3日以内(徴 131)	
	特例 初日算入 (通10①一 ただし書)	(1) 終了の日の翌日から2月 以内(法74①) ㊦ ～の日の翌日から・・・ 午前0時から始まる。	
		(2) 開始の日以後6月を経過 した日から2月以内(法71 ①) ㊦ 6月を経過した日・・・ 午前0時から始まる。	
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。	督促状を發した日から起算し て10日を経過した日(通40)	
3 経過する 日	期間の末日	(1) ～の翌日から起算して1 月を経過する日(通35②二) ㊦ ～の翌日から1月を経過 する日と同じである。	
		(2) ～の翌日から起算して1 月を経過する日(通35②二、 通10①三ただし書)	
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14③)	
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 15)	
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46①)	
8 前又は後	起算点又は満 了点となる日 時を含まない。	(1) 公売の日の少なくとも10 日前までに(徴95①)	
		(2) 提出すべき期限後に(通32 ①)	

2 期限

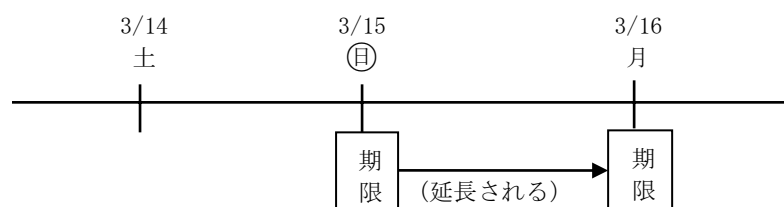
(1) 期限の意義

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他、期間の末日も含まれる。

(2) 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。通令2①）が日曜日、国民の祝日に関する法律に定める休日、その他一般の休日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10②）。

（図示：所得税の確定申告）



（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（通令2②）。

【参考法令・通達番号】

通基通（徴）10-3～-5、民142

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

1 書類の送達

(1) 送達を受けるべき者

イ 原則

書類の名宛人

ロ 例外

- (イ) 納税管理人が定められている場合の納税管理人（通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13）
- (ハ) 法定代理人が明らかな場合の法定代理人

(2) 送達すべき場所

送達を受けるべき者の住所又は居所（事務所又は事業所）（通12①）

【参考法令・通達番号】

通基通（徴）12-1

2 送達の方法

(1) 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、通常の手続きによる郵便・信書便の他、更正、決定などの通知書、差押えに関する書類など重要と認められる書類については、相手方への到達が証明できる簡易書留、書留又は配達証明といった特殊な手続きによるものがある。

通常の手続きによる郵便又は信書便によって書類を送付した場合には、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（法人のときはその名称）、宛先及び送付の年月日が確認できる記録（**発送簿**）を作成しておくなければならない（通12③）。

(2) 交付送達

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

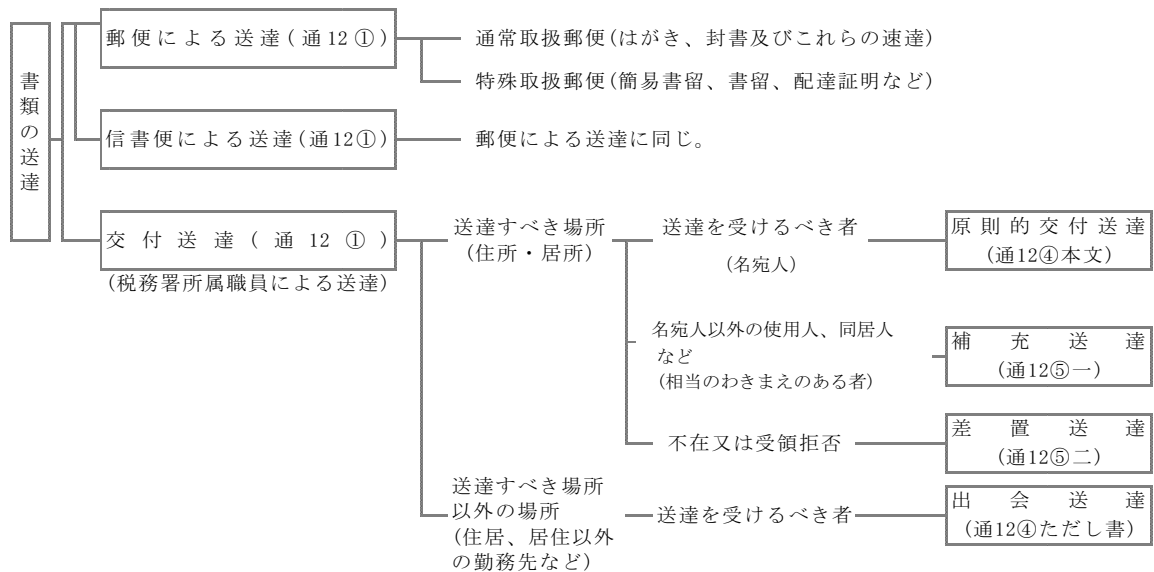
ハ 補充送達

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、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、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）の制定により一定の民間事業者が他人の信書を送達する業務を行うことができることとなった。

このため、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）による送達を加えられた。

(3) 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ると認められる時（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】

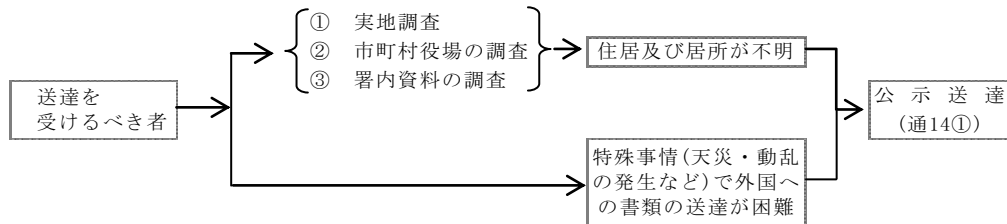
通基通（徴）12-6～-10、民97①

3 公示送達

(1) 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）

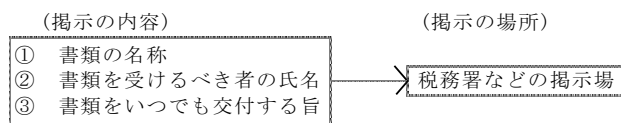


（注） 単に、郵便物が返戻されてきたという理由だけで、実地調査などの所要の調査をしないで公示送達をしても、公示送達の効力は生じない。

(2) 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14②）。

（図示）

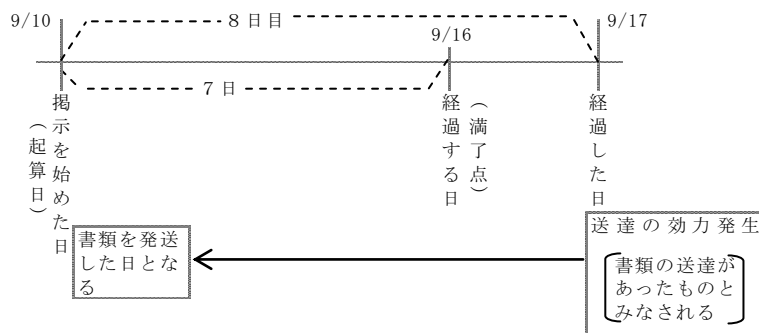


(3) 公示送達の効果

公示送達は、その掲示を始めた日から起算して7日を経過したときに、書類の送達があったものとみなされる（通14③）。

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

（図示）



【参考法令・通達番号】

通基通（徴）14-1～-4

4 書類の提出

(1) 書類提出者の氏名及び住所の記載と押印

申告書、申請書、届出書その他の書類を提出する者は、提出する書類に氏名（法人については、その名称）及び住所又は居所を記載する。

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し、その者が押印する（通124）。

- ① 法人である場合 ⇒ その法人の代表者
- ② 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
- ③ 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

(2) 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、通信日付印により表示された日を提出日とみなすこととしている。

【参考】

- 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120①)
	所得税の予定納税額の減額申請書(所112)
	個人事業の開廃業等届出書(所229)
	所得税・消費税等の納税地の変更に関する届出書(所16③、消25)
	青色申告承認申請書／青色申告の取りやめ届出書(所144、151)
	青色事業専従者給与に関する届出書(所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230)
	源泉所得税の納期の特例の承認に関する申請書(所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27①)
	贈与税の申告書(相28①)
	相続税の延納申請書(相39①)
法 人 税	法人税の確定申告書(法74①)
	法人設立届出書(法148)
	法人税申告期限の延長の特例の申請書(法75の2②)
	青色申告の承認申請書(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80⑤)
消 費 税	消費税の確定申告書(消45①)
	消費税課税事業者選択届出書(消9④)
	消費税課税事業者選択不適用届出書(消9⑤)
	消費税簡易課税制度選択届出書(消37①)
	消費税簡易課税制度選択不適用届出書(消37④)
揮発油税	揮発油税特定用途免税揮発油物件移入届出書(揮14⑦)
	揮発油税納期限延長申請書(揮13①)
酒 税	酒類の製成及び移出の数量等申告書(酒令53⑥)
	未納税申告書(酒28②)
そ の 他	納税の猶予申請書(通令15①)
	更正の請求書(通23⑦)
	法定調書(所225①)
	国税関係帳簿書類の電磁的記録等による保存等の取りやめの届出書(電子7①)
	異議申立書、審査請求書(通77⑤)

【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行政手続等における情報通信の技術の利用に関する省令3別表）。

1 申告

所得税、法人税、消費税（地方消費税を含む。）、酒税及び印紙税に係る申告

2 申請、届出等

所得税関係、相続税・贈与税、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、異議申立関係、相互協議関係、納税管理人関係、審査請求関係、災害関係など）

- (1) 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す（行政手続等における情報通信の技術の利用に関する法律3③）。
- (2) e-Taxの利用は、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。）を事前に納税地を所轄する税務署長に提出（送信）する必要がある。
- (3) 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他、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。
- (4) 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。

また、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、あらかじめ電子証明書を取得する。

なお、電子署名が次に掲げる者に係るものである場合には、その電子署名及び電子証明書の送信を要しない。

- ① 税理士等が依頼を受けて税務書類を作成し、依頼者に代わって電子情報処理組織により申請等を行う場合のその依頼者
- ② 源泉所得税の徴収高計算書の送信を行う者
- ③ 税務署等の端末を使用して電子処理組織により申請等を行う場合
- ④ 電子申請等証明書の交付を受ける場合

第4節 所轄庁及び納税地

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16）	
相続税	納税者の住所又は居所（相62①） ただし、当分の間は、被相続人の死亡時の住所（相附3）	
贈与税	納税者の住所又は居所（相62①）	
消費税	個人	住所、居所又は事務所等の所在地（消20一、二、三、21①②）
	法人	本店又は主たる事務所の所在地（消22一）

2 納税地の異動等と所轄庁

申告所得税、法人税、贈与税、課税資産の譲渡等に係る消費税及び電源開発促進税の納税地は、原則として住所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。

(1) 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がやむを得ない事情にあるときは、旧納税地を所轄する税務署長が課税処分及び徴

収についての処分をすることができる(通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30③)。

(2) 徴収の引継ぎの場合

国税局長は、国税の徴収について必要があると認めるときは、管内の税務署長から**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、特別の手続を要しないで納付すべき税額が確定する国税（以下「自動確定の国税」という。通15③）を除き、課税標準等及び税額等の計算に基づいて納税申告などによる確定手続が行われることにより、納付すべき税額が確定する。その確定したところに基づいて納付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)
例	所得稅	国	居住者など	所得	金額	超過累進稅率
	酒稅	国	酒造業者など	酒類	数量	比例稅率
		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	稅率
		(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定めにより国税（源泉徴収による国税を除く。）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15②二）
法人税	事業年度の終了の時（通15②三）
相続税	相続又は遺贈による財産の取得の時（通15②四）
贈与税	贈与による財産の取得の時（通15②五）
消費税	国内取引 課税資産の譲渡等（注）を行った時 輸入貨物 保税地域からの引取りの時（通15②七）
印紙税	課税文書の作成の時（通15②十一）
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15②十三）
源泉徴収による国税に対する加算税	法定納期限の経過の時（通15②十四）

（注）消費税法の定める「課税資産の譲渡等」（消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。

3 成立の効果

納税義務が成立すると、次の効果が生ずる。

- ① 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17～19、24～26）。
- ② 納税義務の確定手続を待っていては、国税の徴収が確保できないと認められる場合は、一定の条件の下に納税者の財産に繰上保全差押えをすることができる（通38③一）。
- ③ 災害により相当な損失を受けた場合に納税の猶予を適用することができる（通46①）。
- ④ 国税の予納額を収納することができる（通59①二）

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ず、そのためには、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。

- ① 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。
- ② 納付すべき税額の確定は、その確定した税額に対する徴収権の消滅時効を中断する。

3 確定の方式

自動確定の国税を除き、納付すべき税額の確定は、国税に関する法律の定める手続を経てなされる（通15①）。これには申告納税方式と賦課課税方式とがある（通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。納税義務の成立と同時に確定する自動確定の国税は、次の六つである（通15③）。

- ① 予定納税に係る所得税
- ② 源泉徴収による国税（源泉所得税）
- ③ 自動車重量税
- ④ 印紙税（申告納税方式による印紙税（加算税を含む。）及び過怠税を除く。）
- ⑤ 登録免許税
- ⑥ 延滞税及び利子税

5 確定金額などの端数処理

(1) 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。

(2) 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118②、通令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15）。
		印 紙 税	端数処理不要（通118①）
計算の基礎となる税額		附 帯 税（注）	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5①かっこ書）。）	100円未満の端数切捨て 全額100円未満は全額切捨て（通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119②、通令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20④）。
		附 帯 税（注）	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119④）

（注）附帯税とは、各種の加算税と利子税及び延滞税をいう（通2四）。

【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が国税に関する法律の規定に従っていない場合その他当該税額が税務署長等の調査と異なる場合に限って、税務署長等の決定又は更正によって確定する方式である（通16①一）。申告納税方式によるべき国税について、通則法16条2項は、「納税義務が成立する場合において、納税者が、国税に関する法律の規定により、納付すべき税額を申告すべきものとされている国税」と定めており、例えば、次のものが該当することになる。

申告所得税、法人税、相続税、贈与税、地価税、消費税、酒税、揮発油税、地方揮発油税、石油ガス税、石油石炭税、たばこ税、電源開発促進税、航空機燃料税、印紙税（印11及び12に掲げるものに限る。）など。

2 納税申告

(1) 期限内申告

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

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

【参考法令・通達番号】

所120、法74

(2) 期限後申告

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

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

(3) 修正申告

納税申告書を提出した者は、その申告税額が過少であることなどを理由として、税務署長の更正があるまでは、課税標準等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。この納税申告書を**修正申告書**という（通19①③）。更に、税務署長の更正又は決定した税額が過少であるとき、純損失の金額又は還付金の額に相当する税額が過大であるときなども、修正申告書の提出ができる（通19②）。このように修正申告は、既に確定した税額に不足があるか、純損失の金額（いわゆる赤字金額）が過大であるときなどに限られるから、税額が過大であるとする修正申告は許されないのであって、その場合には、**更正の請求**（通23①②）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つては、納税申告により、納税者の納付すべき税額が第一次的に確定する。

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

4 申告期限内における申告内容の変更（訂正申告）

納税申告にはその申告期限が定められており、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、その差換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、期限ぎりぎりに申告をする者との権衡を考えるならば、特に上記の差換え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

(1) 更正

税務署長は、納税申告による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24）。この処分を**更正**といい、納付すべき税額を増加する更正を**増額更正**といい、減少する更正を**減額更正**という。

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

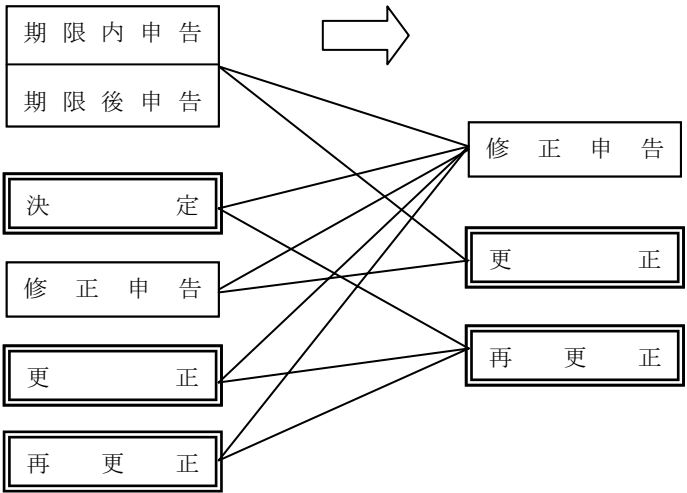
(2) 決定

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

分を**決定**という。

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

（図示：納税申告、更正又は決定の関係）



（注）二重枠は、税務署長が行う処分

【参考】

○納税申告書の概要

1 申告書の提出

期限内申告、期限後申告、修正申告、損失申告、還付のための申告

2 申告書の内容

3 修正申告の要件

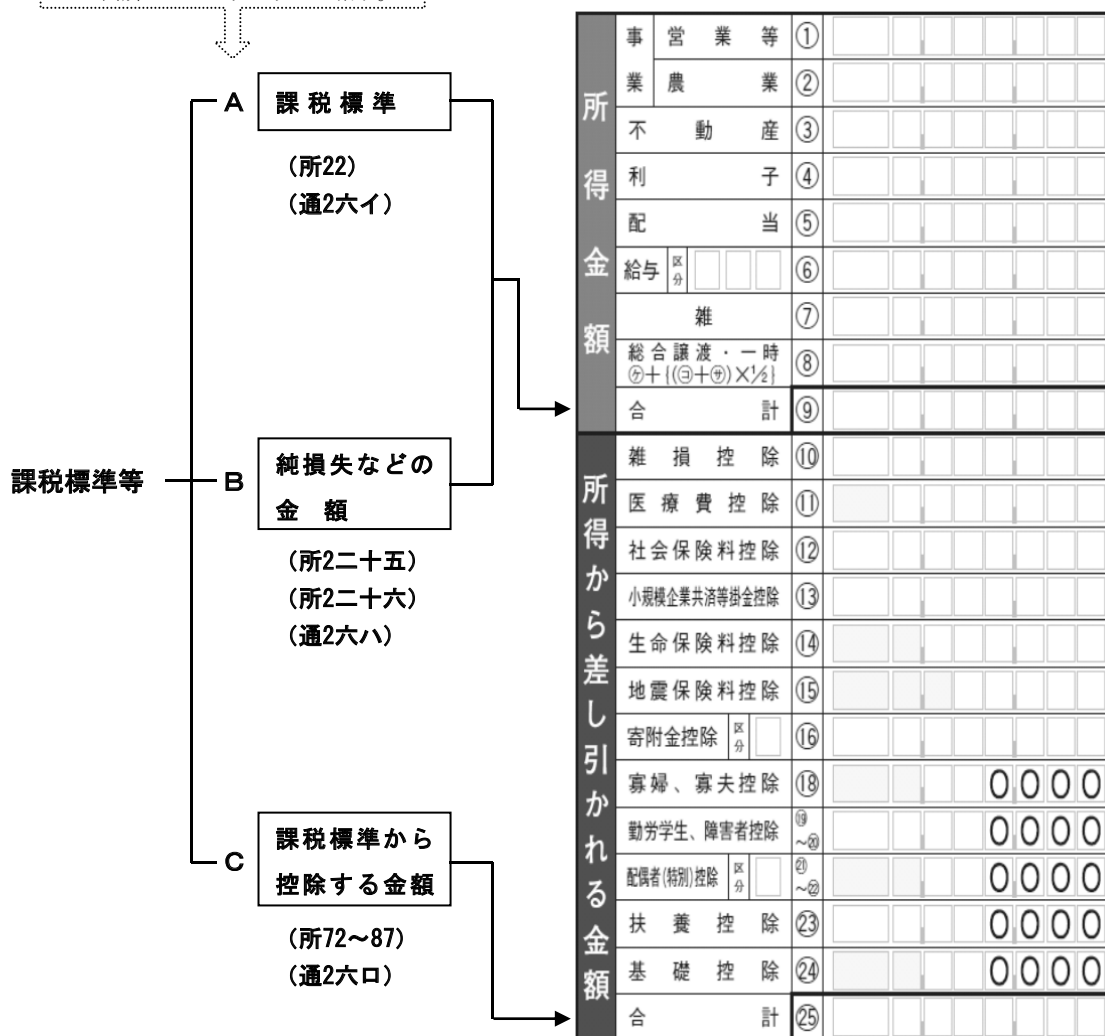
- (1) Fに不足があるとき。
- (2) Bが過大であるとき。
- (3) Gが過大であるとき。

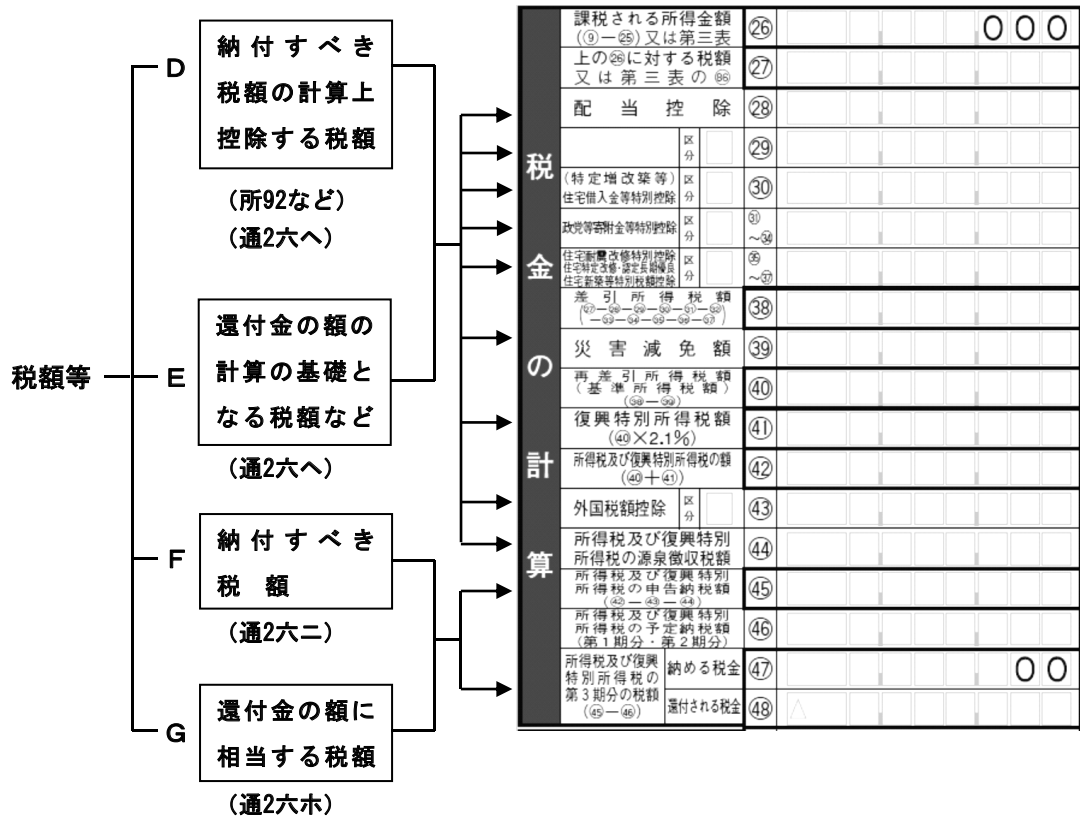
4 更正の請求の要件

- (1) Fが過大であるとき。
- (2) Bが過少であるとき。
- (3) Gが過少であるとき。

上記3及び4のアルファベットは、
この箇所のアルファベットを指す。

確定申告書の概要(例:平成25年分用 所得税)





(3) 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27、28②③）、また、これらの処分（職権による減額更正を除く。）に不服がある場合は不服申立てができること及びその申立先、申立期間を教示しなければならない（審57①）。

6 更正の請求

(1) 更正の請求ができる場合

納税申告書に記載した納付すべき税額が過大であるとき、還付金に相当する税額が過少であるとき、又は純損失などのいわゆる赤字金額が過少であるときは、原則として、その法定申告期限から5年以内（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、

減額の更正を求めることができる。これを**更正の請求**という（通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）平成23年12月1日以前に法定申告期限が到来するものは、全ての税目において1年以内である。

【参考】

更正の請求の期間制限一覧表（税目別）

対象税目	制限年数
申告所得税	5年（通23①）
純損失等の金額に係る更正	5年（通23①）
法人税	5年（通23①）
純損失等の金額に係る更正	9年（通23①）
移転価格税制に係る更正	6年（措66の4⑩）
相続税	5年（通23①）
贈与税	6年（相32②）
消費税及び地方消費税	5年（通23①）
酒税	5年（通23①）
上記以外のもの（注）	5年（通23①）

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

(2) 更正の請求の手続

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

(3) 更正の請求に対する処理

更正の請求があった場合には、税務署長は、その請求に係る課税標準等又は税額等を調査し、その調査に基づいて減額更正をし、又は更正をすべき理由がない旨を請求者に通知する（通23④⑥）。この処理が相当な期間を経過しても行われない場合には、請求

者は不作為についての不服申立てをすることができる（通80、審7、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一旦確定した税額が、修正申告や更正などにより増額された場合に、これらの各行為の相互関係については、それぞれ別個の法律行為として併存するという考え方と、両者はあくまでも一個の納税義務の内容を具体化するための行為であるという考え方とがあるとされているが、前者の考え方から確定手続及び不服審査の面から見ると、次のとおりである。

① 確定手続

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

② 不服審査

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

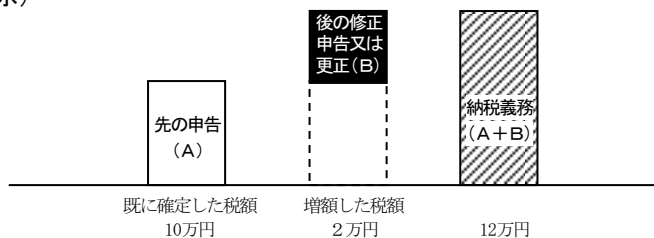
通則法は、①について次のように定めている。

(1) 増額更正などの効力

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

例えば、先の納税申告で納付すべき税額が10万円と確定していた場合に、納付すべき税額を12万円とする修正申告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。

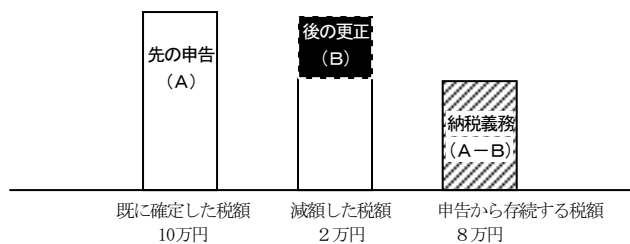
（図示）



(2) 減額更正などの効力

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

(図示)



【参考】

申告納税方式における確定のまとめ

区分			納税者	税務署長	
申告あり (通17、18)	法定申告期限内	増加	訂 正 申 告 (再提出)		
		減少			
	法定申告期限後	増加	修 正 申 告 (通19)	増額更正 (通24)	再更正 (通26)
		減少	更 正 の 請 求 (通23)	減額更正 (通24)	
申告なし	法定申告期限後		期 限 後 申 告 (通18)	決 定 (通25)	

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16①二）であり、現行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は、次のとおりである。

- ① 密造酒の製造者又は不法所持者に課される酒税（酒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
- ② 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65～68）及び過怠税（印20①②）

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31①、33③）。この申告は、単に賦課決定に当たっての基礎資料となるにとどまり、納付すべき税額を確定する効果を持たない点で納税申告と異なる。

3 賦課決定

(1) 賦課決定する事項

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

- ① 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
- ② 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
- ③ 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32②）。

(2) 賦課決定の手続

賦課決定は、課税標準と納付すべき税額を記載した賦課決定通知書を送達して行う（通32③）。こ

の通知書の付記事項は、更正通知書などと同じである（通32⑤）。

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

4 加算税

(1) 加算税の概要

加算税は、申告納税方式による国税について、法定申告期限までに適正な申告がなされない場合、及び源泉徴収による国税について、法定納期限までに適正な納付がなされない場合に、その申告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15②十三、十四）。

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

加算税制度は、各税に共通的な事項であることから通則法に規定されており、次のように分類される。

① 申告納税方式による国税……過少申告加算税（通65）、無申告加算税（通66）及び重加算税（通68①②）

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

② 源泉徴収による国税……不納付加算税（通67）及び重加算税（通68③）

(2) 加算税の課税要件など

各種の加算税の課税要件、課税割合などは次表のとおりである。

第2章 国税の納付義務の確定

種 類	課 税 要 件	課税割合 (増差本税に対する)	不適用又は課税割合の軽減	
			要 件	不適用又は 軽減割合
過少申告 加算税 (通65)	申告期限内に納税申告書（通則法66条1項ただし書又は同条6項の適用がある場合を含む。）が提出された場合又は還付請求申告書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場合	10% 〔ただし、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の税額（加重対象税額）は、上記10%のほか、更に5%を加算〕	修正申告又は更正により、納付すべき税額の計算の基礎となった事実が、その修正申告又は更正前の税額の基礎とされていなかったことについて正当な理由がある場合	不適用
			調査があったことにより、更正があるべきことを予知しないで修正申告をした場合	
無 申 告 加算税 (通66)	① 申告期限までに納税申告書を提出しないで、期限後申告書の提出又は決定があった場合 ② 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	15% 〔ただし、納付すべき税額が50万円を超えるときは、そのを超える部分については、上記15%のほか、更に5%を加算〕	期限内申告書を提出できなかったことについて、正当な理由がある場合	不適用
			期限後申告書の提出が、調査があったことにより決定を予知してされたものでなく、法定申告期限内に申告する意思があったと認められる一定の場合で、かつ、当該申告書の提出が法定申告期限から2週間を経過する日までにに行われている場合	
			調査があったことにより、決定又は更正があるべきことを予知しないで期限後申告又は修正申告をした場合	5%
不 納 付 加算税 (通67)	源泉徴収により納付すべき税額を法定納期限までに納付しなかった場合で、法定納期限後に納税の告知を受けて納付又は告知前に納付した場合	10%	法定納期限内に納付できなかったことについて、正当な理由がある場合	不適用
			納税の告知を受けることなく、その法定納期限後に納付された場合で、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に該当し、かつ、当該国税が法定納期限から1月を経過する日までに納付されたものである場合	
			調査があったことにより、納税の告知があるべきことを予知しないで法定納期限後に納付した場合	5%
重加算税 (通68)	過少申告加算税が課される場合に、国税の課税標準等又は税額等の計算の基礎となるべき事実を隠蔽又は仮装したところに基づき納税申告書を提出していた場合(同1項)	35%	(注) 1 加算税の税目は、計算の基礎になった国税と同じである（通69）。 2 重加算税は、他の加算税に代えて課されるので、併課されない（通68①～③）。 3 重加算税は、申告義務などの違背を原因とする行政上の制裁にとどまり、それ自体刑事罰ではないから、別途脱税に対する罰金などの刑事罰を科することは、二重処罰禁止の原則（憲39）に違反しない。 4 加算税の100円未満の端数は、計算の基礎となるべき税額が端数処理することによって、1万円単位となることから生じることではない。 5 「増差本税」とは、新たに生じた納付すべき税額（増加した税額）をいう。	
	無申告加算税が課される場合に、上記の不正行為をしていた場合(同2項)	40%		
	不納付加算税が徴収される場合に、上記の不正行為をしていた場合(同3項)	35%		

【設例】

過少申告加算税（通65）

○通常の場合

増 差 本 税 × 10% = 納付すべき加算税の額
(1万円未満端数切捨て(通118③)) (算出金額が5,000円未満の場合、全額切捨て(通119④))

○加重分がある場合

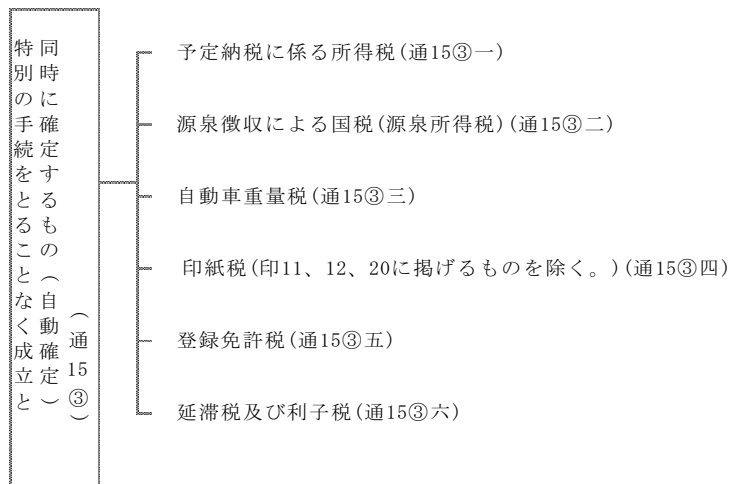
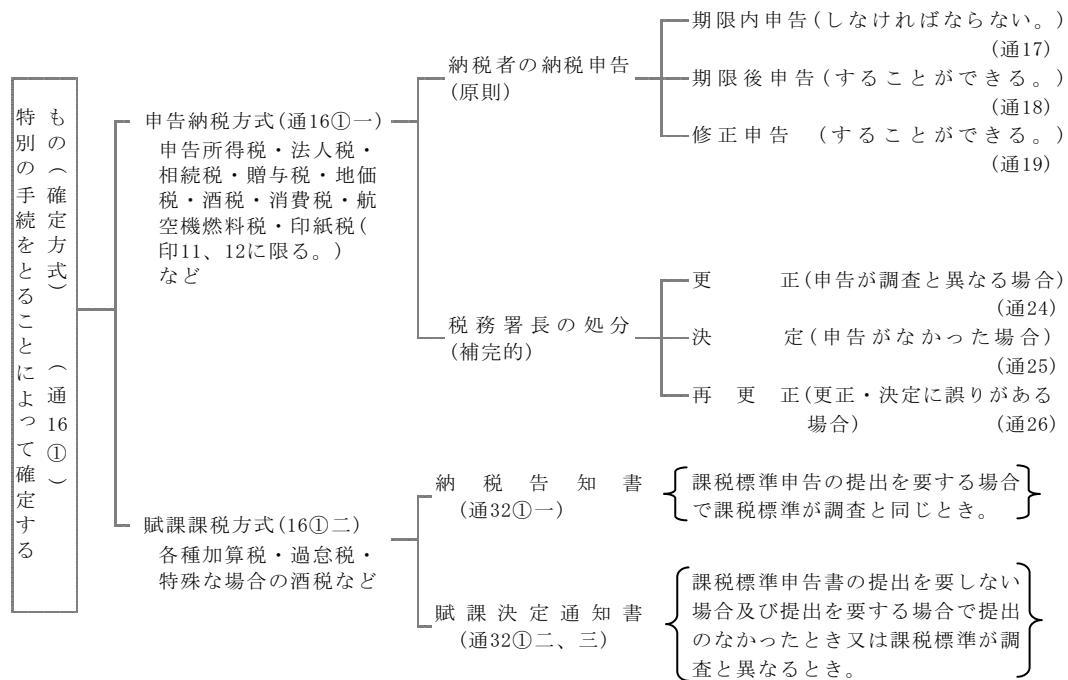
通常分 増 差 本 税 × 10% = ……①
(1万円未満端数切捨て)

加重分 増 差 本 税 - 控 除 税 額 = A
(端数切捨て前) (期限内申告税額か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

(図示：納税義務の確定手続一覧表)



【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	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】 課税資産の譲渡等を行った事業者		課税資産の譲渡等の対価の額
		【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15②一) 予定納税 6月30日を経過する時 (通令5一)	翌年3月15日 (所120①)	翌年3月15日 (所128) 予定納税 1期……7月31日 2期……11月30日 (所104①)
支払の時 (通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183①等)
事業年度の終了の時 (通15②三)	事業年度終了の日の翌日から2月 を経過する日 (法74①)	左に同じ (法77)
相続又は遺贈による財産の取得の 時 (通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27①)	左に同じ (相33)
贈与による財産の取得の時 (通15②五)	翌年3月15日 期間 (2.1～3.15) (相28①)	左に同じ (相33)
その年の1月1日 (通15②六)	その年の10月31日 期間 (10.1～10.31) (地価25①)	その年10月31日 2分の1 翌年3月31日 残額 (地価28①)
登記・登録等の時 (通15②十二)	—	登記・登録を受ける時 (登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15②七)	翌月末日 (酒30の2①)	翌々月末日 (酒30の4①)
課税資産の譲渡等を行った時 (通15②七)	【個人】 翌年2月末日 (特例によ り3月31日 (措86の4)) 【法人】 課税期間の末日の翌日か ら2月を経過する日 (消45①)	左に同じ (消49)
保税地域からの引取りの時 (通15②七)	課税貨物の引取りの時 (消47)	左に同じ (消50)
課税文書の作成の時 (通15②十一)	課税文書の区分により異なる (印11、12)	左に同じ (印11、12)

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。

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

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

【参考法令・通達番号】

民896、会社752①、756①、信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。

(1) 被相続人などに課されるべき国税

納税義務が成立しており、今後の確定手続が必要とされる国税

(2) 被相続人などが納付すべき国税

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

(3) 被相続人などが徴収されるべき国税

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

【参考法令・通達番号】

通基通(徴)5-4～6、6-1、7-1

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、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。この場合、相続人が単純承認をしているときは、無制限に被相続人の納付義務を承継するが、限定承認をしているときには、相続によって得た財産を限度として被相続人の納付義務を負う（通5①後段）。

【参考法令・通達番号】

通基通(徴)5-7、-8、民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。

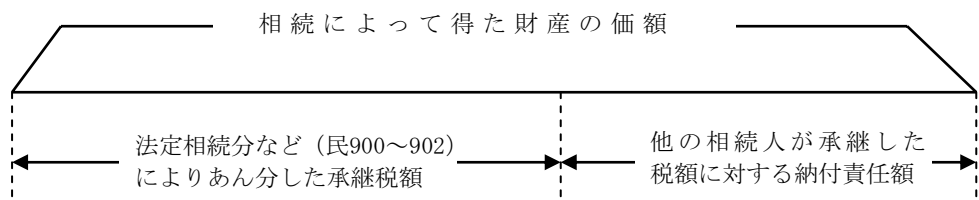
相続によって得た財産の価額とは、遺産分割が行われた後であれば、その遺産分割によって相続人が現実には得た財産の価額をいい、遺産分割前であれば総遺産の価額に相続人の相続分(法定相続分、代襲相続分、指定相続分)を乗じた額である。

【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 $\times \frac{1}{2}$)	60万円 (120万円 $\times \frac{1}{2}$)	15万円 (75万円 - 60万円)
子 (甲)	25万円 (150万円 $\times \frac{1}{2} \times \frac{1}{3}$)	20万円 (120万円 $\times \frac{1}{2} \times \frac{1}{3}$)	5万円 (25万円 - 20万円)
子 (乙)	25万円 (150万円 $\times \frac{1}{2} \times \frac{1}{3}$)	20万円 (120万円 $\times \frac{1}{2} \times \frac{1}{3}$)	5万円 (25万円 - 20万円)
子 (丙)	25万円 (150万円 $\times \frac{1}{2} \times \frac{1}{3}$)	20万円 (120万円 $\times \frac{1}{2} \times \frac{1}{3}$)	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33～41）、国税の保証人（通50六）及び第三者（通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56③）、②差押債権を取り立てたときは、その取り立てた時（徴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57②）。

4 免除

納税の猶予などの場合の延滞税の免除（通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64③）、被災者の所得税などの免除（災2、4）がされた場合は、その免除した範囲内で納税義務が消滅する。

5 減額更正など

納税義務の成立した金額とその後確定した金額とを比べて、確定した金額が過大である場合には、その超過部分について、更正の請求又は税務署長の職権による調査に基づいて

確定金額を減額する更正又は賦課決定が行われる（通23④、24、26、32②）。この減額更正などがあった時に、納税義務はその減額された範囲で消滅する。

また、異議申立てについての決定、審査請求についての裁決又は処分の取消しの訴えについての判決によって確定金額が減額されることがある。この場合には、その決定若しくは裁決がなされた時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83③、98②）。

6 徴収権の消滅時効の完成

国税の納税義務は、5年の消滅時効の完成により時効の援用を要せず、絶対的に消滅する（通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153④）。

【参考法令・通達番号】

通基通(徴)57-8、-9、72、徴基通153-1

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、納税の告知を待って納付するものである。

2 納期限

国税を納付すべき期限である「納期限」には、「法定納期限」と「具体的納期限」とがある。具体的納期限は、納付すべき税額の確定した国税を実際に納付すべき期限である。この期限は納税者に与えられた権利であり、原則として期限の利益を奪うことは許されないが、反面、その期限までに納付しなければ、督促から滞納処分へと強制徴収手続が進められる。このように具体的に確定した国税を納付する期限である**具体的納期限**（通35）は、国税に関する法律の規定により国税を本来納付すべき期限である**法定納期限**（通28）とは区別される。通常は、①法定納期限以前に納付すべき税額が具体的に確定するので、法定納期限と具体的納期限とは一致するが、②法定納期限後に納付すべき税額が確定した場合には、法定納期限と具体的納期限とが異なることとなる。

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

3 確定方式別に見た国税の納付

(1) 申告納税方式による国税の納付

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35①）。ただし、所得税、相続税又は贈与税について延納（所131、132、相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35②一）。ただし、相続税又は贈与税について延納（相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30の4①、油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30の4③、油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35②二）。これは、申告納税方式による国税の納税者に自主納付を一貫させる趣旨から、たとえ、納付すべき税額を税務署長が確定したものであっても、納税の告知によらないで、あくまでも納税者の自発的な意思による納付を期待したものである。

(2) 賦課課税方式による国税の納付

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

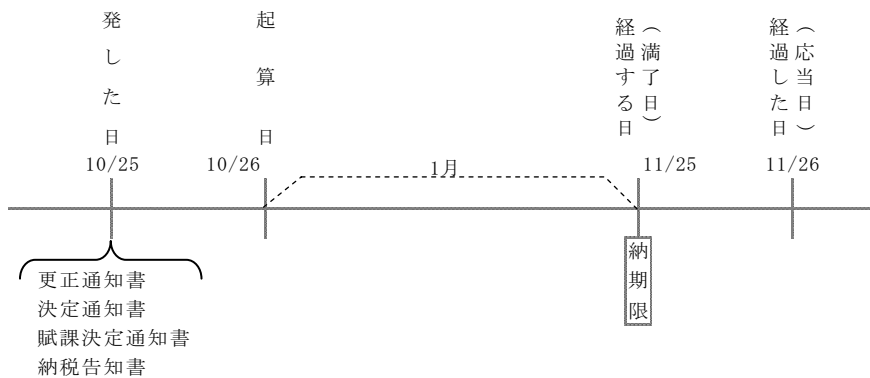
納期限は、納税告知書又は賦課決定通知書を発した日の翌日から起算して1月を経過する日である（通令8①、通35③）。ただし、納税告知書が法定納期限の前に発せられる場合には、法定納期限に当たる日を納期限とし、国税に関する法律の規定により一定の事実が生じた場合に直ちに徴収するものとされている国税（酒30の4②）は、その納税告知書の送達に要すると見込まれる期間を経過した日を納期限とする（通令8①かつこ書）。

(3) 自動確定の国税の納付

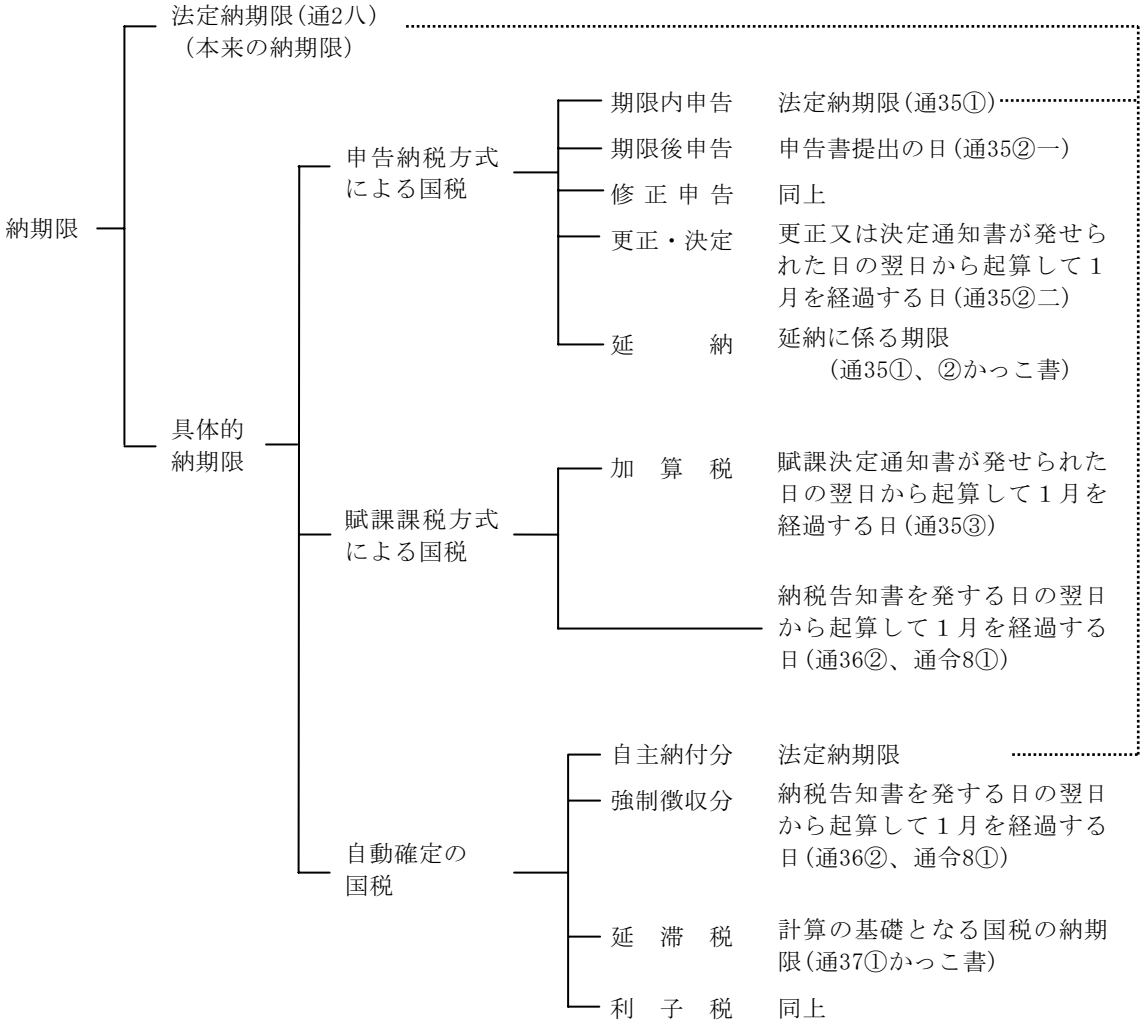
自動確定の国税は、自主納付しなければならない。

なお、納付がない場合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36①二～四）、この場合の納期限は、納税告知書を発した日の翌日から起算して1月を経過する日である（通令8）。

(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

税 目	区 分	確 定 の 方 式	確定の手続	納 付 の 手 続
申告所得税、法人税、相続税、贈与税、地価税、消費税、酒税、揮発油税、地方揮発油税、石油石炭税、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11、12に掲げるものに限る。）	本 税	申告 納税 方式	納税申告 更 正 決 定	税額に相当する金銭に納付書を添えて納付する。
	加 算 税	賦課 課税 方式	賦課決定	税額に相当する金銭に納付書を添えて納付する。
特殊な場合における酒税など	本 税 （加算税なし）	賦課 課税 方式	賦課決定	税額に相当する金銭に納税告知書を添えて納付する。
印紙税 （印20に掲げるものに限る。）	過 怠 税		（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）	
源泉徴収による国税	本 税	自動 確定	な し	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。
	加 算 税	賦課 課税 方式	賦課決定	税額に相当する金銭に納税告知書を添えて納付する。
印紙税 （印11、12、20に掲げるものを除く。）	本 税 （加算税なし）	自 動 確 定	な し	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。
登録免許税				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。
自動車重量税				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。

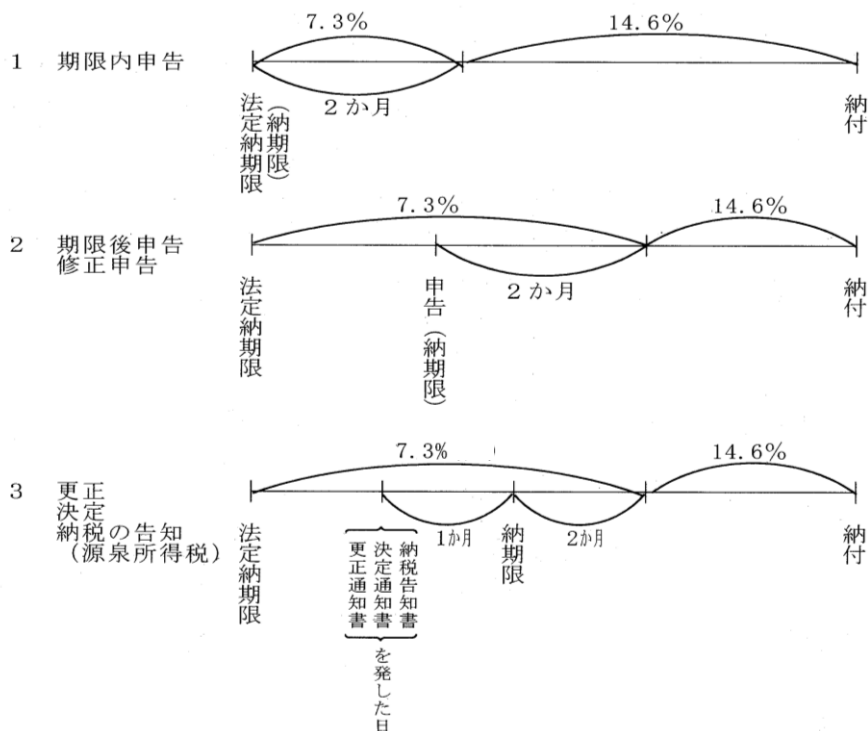
（注）あらかじめ税務署長に届け出た場合には、納付書又は納税告知書により納付する方法に代えて、電子納付の方法により納付することができる（通34①ただし書）

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60①）。

なお、一定の条件により延納又は納税申告書の提出期限の延長が認められた期間内については、**利子税**が課される（通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。））



（注） 平成12年1月1日以後の期間に対応するものについては、通則法第60条第2項に規定する延滞税の割合は、同項の規定に関わらず、各年の**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（「特例基準割合適用年」という。以下同じ。）中においては、当該特例基準割合に基づく割合となる（措94①）。

その概要は、次のとおりである。

○ 延滞税・利子税の割合の特例（特例基準割合が年7.3%に満たない場合）

区 分		本 則	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日以降
延滞税		14.6%	—	【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% 上記の割合が7.3%を超 えるときは7.3%
利子税		7.3%	【特例基準割合】	【特例基準割合】
特例基準割合		—	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% 13年 4.5% 14年 4.1% 15年 4.1% 16年 4.1% 17年 4.1% 18年 4.1% 19年 4.4% 20年 4.7% 21年 4.5% 22年 4.3% 23年 4.3% 24年 4.3% 25年 4.3%	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。 「各月における短期貸付 けの平均利率」とは、当該 各月において銀行が新た に行った貸付け（貸付期間 が1年未満のものに限 る。）に係る利率の平均を いう。 （参考） 平成26年 1.9% 平成27年 1.8%

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60①）。 - 申告納税方式による国税 - 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。 - 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。 - 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までに完納しないとき。 - 予定納税による所得税 予定納税による所得税をその法定納期限までに完納しないとき。 - 源泉徴収による国税 源泉徴収による国税をその法定納期限までに完納しないとき。	- 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64①、所131③、136①、相52①、法75⑦、75の2⑥）。 - 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43②）までの期間に対して課される（相53①）。 - 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60②）。 ただし、各年の特例基準割合が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「特例基準割合+7.3%」、②年7.3%の割合は「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に応じ、年7.3%と特例基準割合のいずれか低い割合で計算する（所131③、136①、相53①、法75⑦、75の2⑥、措93①）。 （注）相続税・贈与税の7.3%以外の利子税（相52①）については、次の計算式で算定する（措93③）。 $\text{利子税の割合(本則)} \times \frac{\text{延納特例基準割合}}{7.3\%}$
計算方法	$\frac{\text{納付すべき本} \times \left[\begin{array}{c} \text{割合} \\ \text{14.6\%又は} \\ \text{特例基準割合+7.3\%} \\ \text{7.3\%又は} \\ \text{特例基準割合+1\%} \end{array} \right] \times \text{期間(日数)}}{365\text{日}}$ = 延滞税の額 本税の額……1万円未満の端数切捨て（通118③） 延滞税の額…100円未満の端数切捨て 全額1,000円未満切捨て（通119④）	$\frac{\text{納付すべき本} \times \left[\begin{array}{c} \text{割合} \\ \text{7.3\%又は} \\ \text{特例基準割合} \end{array} \right] \times \text{期間(日数)}}{365\text{日}}$ = 利子税の額 本税の額……1万円未満の端数切捨て（通118③） 利子税の額…100円未満の端数切捨て 全額1,000円未満切捨て（通119④）
その他	- 本税のみについて課され、いわゆる複利計算はしない（通60②）。 - 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60③④）。	- 左記1・2は同じ（通64①②） - 利子税の計算期間については、延滞税は課されない（通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96）。

【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（原則）

- 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\text{円} \times 7.3\% \times 46\text{日}}{365\text{日}}$$= 5,060\text{円} \cdots \cdots \textcircled{1}$			〔本税の額：250,000円〕 $\frac{250,000\text{円} \times 7.3\% \times 15\text{日}}{365\text{日}}$$= 750\text{円} \cdots \cdots \textcircled{2}$			〔本税の額：250,000円〕 $\frac{250,000\text{円} \times 14.6\% \times 46\text{日}}{365\text{日}}$$= 4,600\text{円} \cdots \cdots \textcircled{3}$			
3月15日	3月16日	46日	4月30日	5月1日	15日	5月15日	5月16日	46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）									

【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（平成27年1月1日以降）

- 1～3は【設例 1－1】と同じ
- 4 特例基準割合は1.8%

【答】

〔本税の額：550,000円〕 $\frac{550,000\text{円} \times 2.8\% \times 46\text{日}}{365\text{日}}$$= 1,940\text{円} \dots\dots \textcircled{1}$			〔本税の額：250,000円〕 $\frac{250,000\text{円} \times 2.8\% \times 15\text{日}}{365\text{日}}$$= 287\text{円} \dots\dots \textcircled{2}$	〔本税の額：250,000円〕 $\frac{250,000\text{円} \times 9.1\% \times 46\text{日}}{365\text{日}}$$= 2,867\text{円} \dots\dots \textcircled{3}$					
3月15日	3月16日	46日	4月30日	5月1日	15日	5月15日	5月16日	46日	6月30日
年 2.9 %			年 9.2 %						
①			②			③			
1,940円 + 287円 + 2,867円 = 5,094円 ⇨ 5,000円（確定金額の100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（原則）

- 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31日（更正通知書6月30日発送）
- 4 納付状況 7月31日 107,500円
9月20日 50,000円
10月20日 100,000円

【答】

〔本税の額：257,500円〕		〔本税の額：150,000円〕		〔本税の額：100,000円〕		〔本税の額：100,000円〕	
$\frac{250,000円 \times 7.3\% \times 138日}{365日}$		$\frac{150,000円 \times 7.3\% \times 51日}{365日}$		$\frac{100,000円 \times 7.3\% \times 10日}{365日}$		$\frac{100,000円 \times 14.6\% \times 20日}{365日}$	
= 6,900円・・・①		= 1,530円・・・②		= 200円・・・③		= 800円・・・④	
3月	3月	7月	8月	9月	9月	9月	10月
15日	16日	31日	1日	20日	21日	30日	1日
日	日	日	日	日	日	日	日
138日				51日		10日	
年 7.3 %				年 14.6 %			
①	②	③	④				
6,900円 + 1,530円 + 200円 + 800円 = 9,430円 ⇒ 9,400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（平成27年1月1日以降）

- 1～4 は【設例2-1】と同じ
- 5 特例基準割合は1.8%

【答】

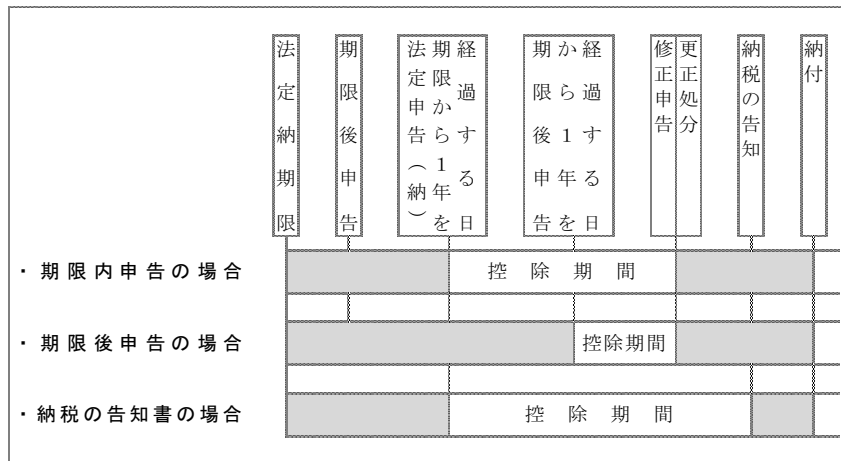
〔本税の額：257,500円〕				〔本税の額：150,000円〕				〔本税の額：100,000円〕				〔本税の額：100,000円〕			
$\frac{250,000\text{円} \times 2.8\% \times 138\text{日}}{365\text{日}}$				$\frac{150,000\text{円} \times 2.8\% \times 51\text{日}}{365\text{日}}$				$\frac{100,000\text{円} \times 2.8\% \times 10\text{日}}{365\text{日}}$				$\frac{100,000\text{円} \times 9.1\% \times 20\text{日}}{365\text{日}}$			
= 2,646円・・・①				= 586円・・・②				= 76円・・・③				= 498円・・・④			
3月	3月	138日	7月	8月	51日	9月	9月	10日	9月	10月	20日	10月	20日		
15日	16日		31日	1日		20日	21日		30日	1日					
日	日		日	日		日	日		日	日		日	日		日
年 2.9%												年 9.2%			
①	②	③	④												
2,646円＋586円＋76円＋498円＝ 3,806円 ⇨ 3,800円（確定金額の100円未満の端数切捨て）															

(1) 一部納付があった場合の延滞税の計算

延滞税を計算する基礎となる本税について一部納付があったときは、その納付の日の翌日以後の期間に対応する延滞税は、一部納付された税額を控除した未納の本税額を基礎として計算する（通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62②）。それは、納付した金額が本税の額に達するまでは、民法の利子先取（民491①）の趣旨とは逆に、その納付した金額は、まず本税に充て延滞税の負担を軽くして、納税者の利益を図ったものである。

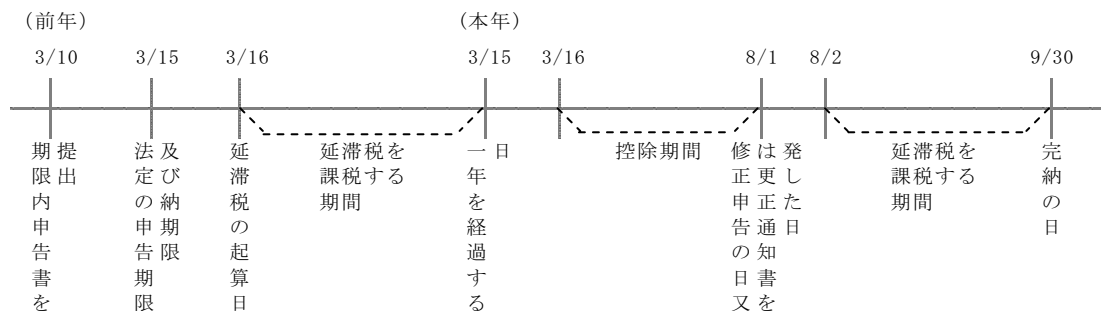
(2) 控除期間のある延滞税の計算

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



この控除期間は、かなりの期間を過ぎてから修正申告、更正又は納税告知があった場合に、あえて法定納期限まで遡って多額の延滞税を負わせることが實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ような場合には、この計算期間の控除は認められない（通61①）。

(図示：申告所得税の場合)



5 納付の手続

(1) 納付手段の種類

国税は金銭で納付するのが原則であるが、納付の手段として次の種類がある（通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34①ただし書）。

- ① 小切手（持参人払又は記名式持参人払のもの）
- ② 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34②）。

- ① 印紙税（印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

- ② 登録免許税（登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

- ③ 自動車重量税（自8、9）（現金納付を認める場合（自10）を除く。）

……………自動車重量税印紙を貼り付ける書類（自令6）

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（相41）。

- ① 国債及び地方債
- ② 不動産及び船舶
- ③ 社債、株式及び証券投資信託又は貸付信託の受益証券
- ④ 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43②）。

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

(2) 納付の場所（収納機関）

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

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

(3) 納付の方法

国税は金銭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34の2）。

この制度が設けられた趣旨は、次のとおりである。

- 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

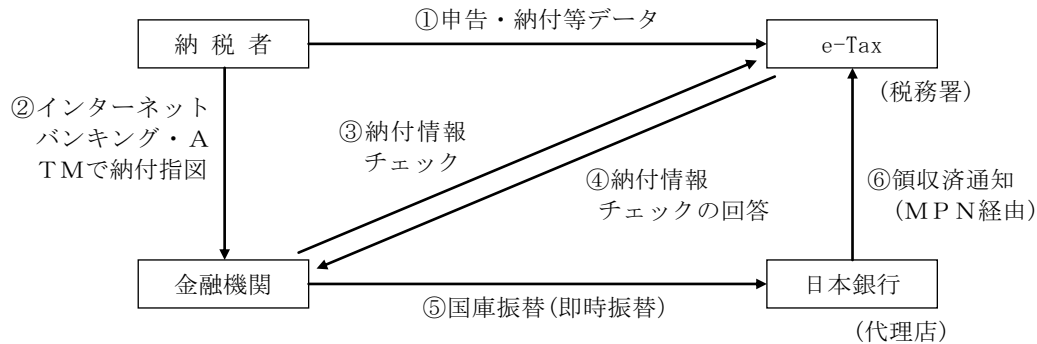
ロ 電子納税

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。

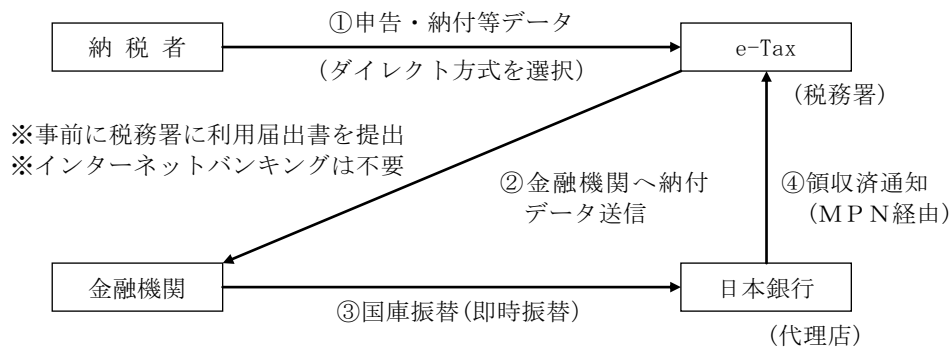
電子納税の方法には、①e-Taxソフトを利用して、税目、課税期間、申告区分、納付金額等の納付情報データ（納付情報登録依頼）を作成し、e-Taxに送信して事前に登録するとともに、登録した納付内容に対応する納付区分番号等を取得し、インターネットバンキング、モバイルバンキング又はATMで納付区分番号等を入力して納付する**登録方式**による方法、②e-Taxソフトの利用による事前の納付内容の登録は必要なく、インターネットバンキング等で納付目的コード等を入力して納付する方法で、申告所得税、法人税、消費税及び地方消費税の納付に限って利用する**入力方式**による方法、③インターネットバンキングを経由せず、e-Tax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34①ただし書、国税関係法令に係る手続等における情報通信の技術の利用に関する省令4、7①）。

(図示：電子納税の概略図)

〔登録方式・入力方式〕



〔ダイレクト方式概要図〕



(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回線で結ぶことにより、インターネットバンキングやATM等で送信された税金、手数料などの納付情報を即時に収納機関に伝達するシステムのことをいう。

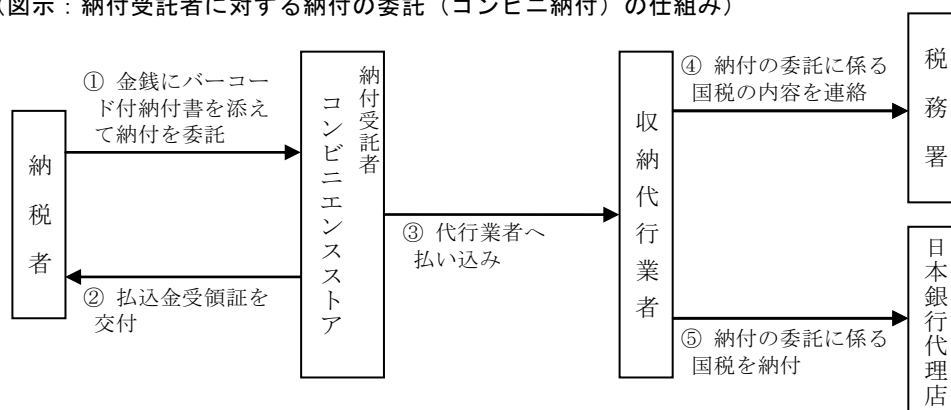
ハ 納付受託者に対する納付の委託 (いわゆるコンビニ納付)

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

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

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

(図示：納付受託者に対する納付の委託（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

【具体的な対象】

- ① 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）
- ② 督促・催告を行う場合（全税目）
- ③ 賦課課税方式による場合（各種加算税）
- ④ 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）

(4) 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る、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

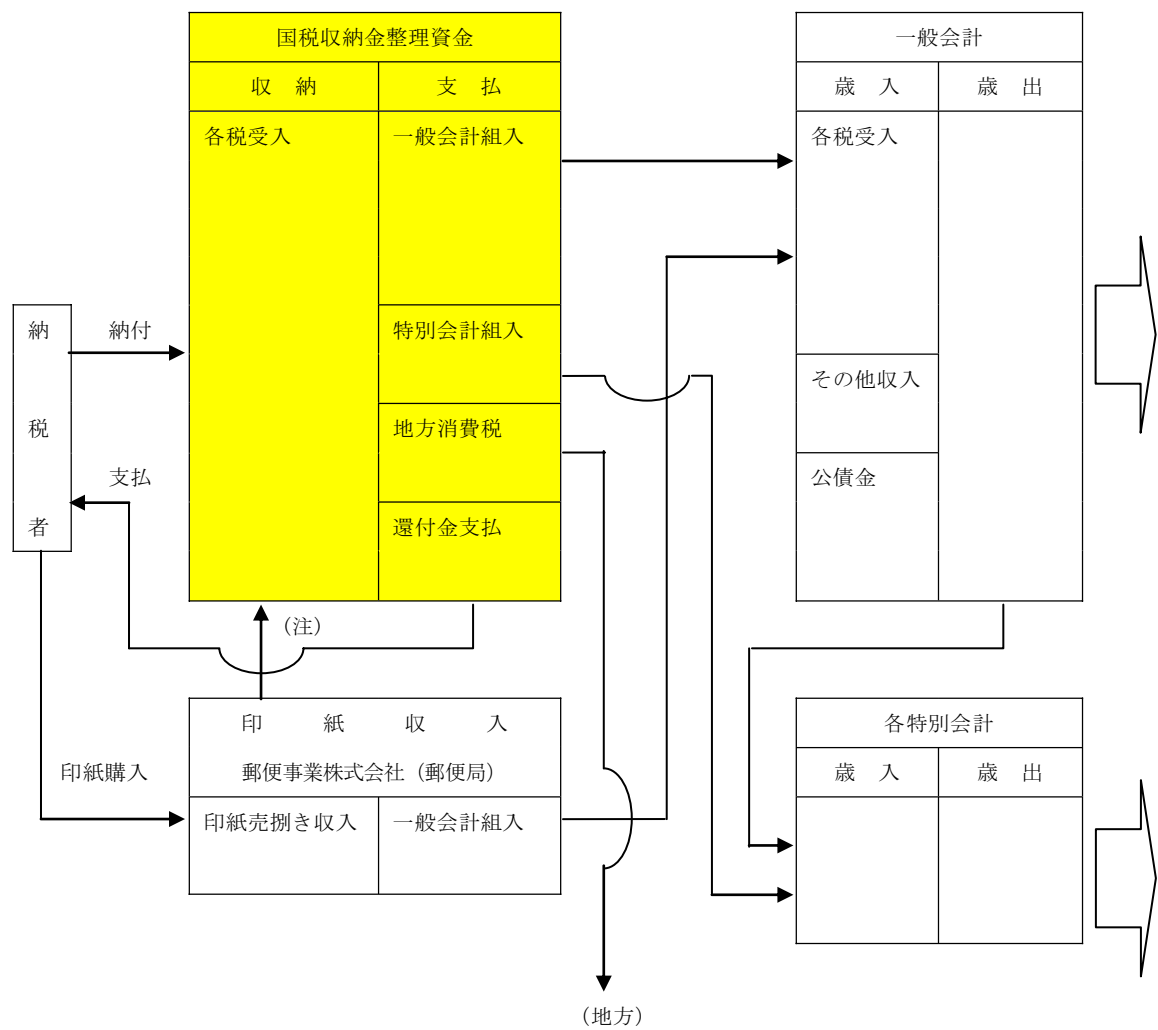
納付すべき税額の確定がなければ納付された税額は誤納となる。その例外として予納制度がある。それは納付すべき税額の確定した国税でその納期が到来していないもの及び最近において納付すべき税額が確定することが確実と認められる国税について、納税者が予納の国税として納付する旨を書面で税務署長に申し出て納付するものである。

予納の国税は適法な納付であるから、納付した者は還付を請求することができない（通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59②）。

【参考法令・通達番号】

通基通(徴)34の2-1、41-1、59-2

【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

(1) 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36①）。

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

- ① 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。）
- ② 源泉徴収による国税で、その法定納期限までに納付されなかったもの
- ③ 自動車重量税及び登録免許税で、それぞれの法定納期限までに納付されなかったもの

(2) 納税の告知の手続

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

(3) 納税の告知の効果

納税の告知には、次のような効果がある。

- ① 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36②）。
- ② 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32③かつこ書）。
- ③ 繰上請求としての効果を持つ場合もある（通38②かつこ書）。
- ④ 納税の告知がされた国税については、その徴収権の消滅時効を中断する効力がある。

る（通73①三）。

3 督促

(1) 督促の要件

督促は、国税をその納期限までに完納しないときに行う（通37①）。

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

- ① 繰上請求（通38①）、繰上保全差押え（通38③）又は保全差押え（徴159）がされる場合
- ② 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54⑤など）の場合

(2) 督促の手続

督促は、**督促状**（通規16①）の送達をもって行う要式行為である。

なお、督促状は、原則として、納期限から50日以内に発する（通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37③）。

(3) 督促の効果

督促は、本来納付の催告として行うものであるが、単なる催告にとどまらず、**差押えの前提要件としての効果**（通40）及び**徴収権の消滅時効の中断の効果**（通73①四）を持つものである。したがって、督促が要件となっているにもかかわらず、これを欠く滞納処分は違法となり、逆に滞納者の側からみれば、督促状の送達がなければ差押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、民153

4 徴収の繰上

納期限は、納税者の利益のためにある（民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る、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である。

なお、通則法上の徴収の繰上は、次の二つに分かれている。

(1) 繰上請求

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

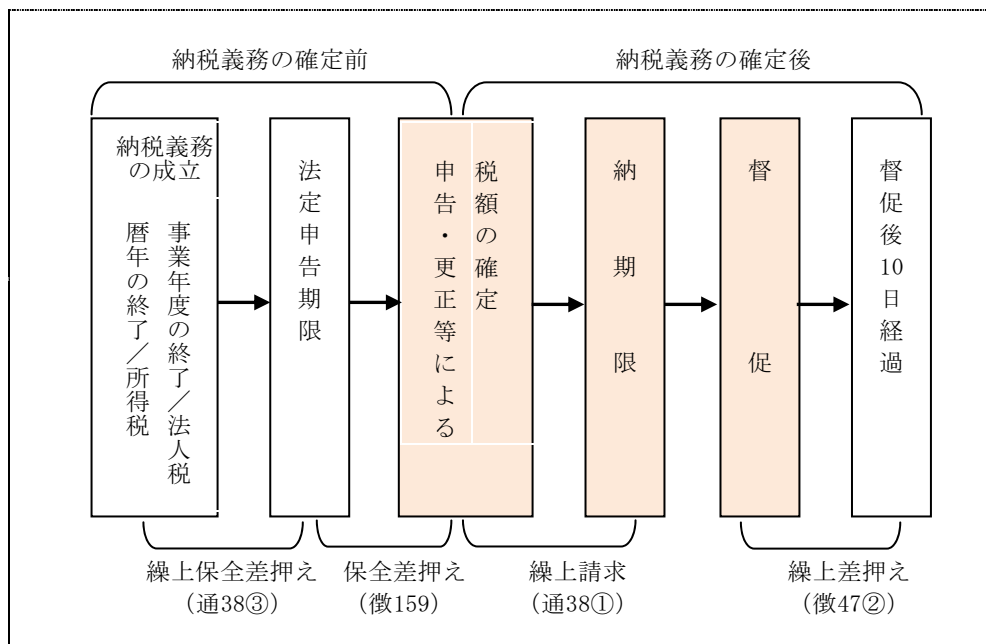
(2) 繰上保全差押え

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38③④）。

【参考法令・通達番号】

通基通（徴）38-1～-4、民137

【参考】 時系列でみ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

(1) 請求者による交付の制限

納税証明をする事項は、納税者の秘密に関する事柄であり、その請求者の国税に関するものに限られるから、納税証明を請求できる者は、証明を受ける国税を納付すべき本来の納税者のほか、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123①）。

(2) 使用目的による交付の制限

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

- ① 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
- ② 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
- ③ その他、使用目的に相当の理由があると認められるとき

(3) 証明できる事項

納税証明書で証明する事項の主なものは、次のとおりであるが、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事項（未納証明を除く。）は証明しない（通令41①②）。

- ① 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15①）
- ② 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
- ③ 国税の滞納処分を受けたことがないこと

(4) 納税証明書の様式

「納税証明書」の様式は6種類のもので定められている（通規16①）。

① 「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。

② 「納税証明書（その2）」

「申告所得税」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。

③ 「納税証明書（その3）」

未納の税額がないことを証明する。

④ 「納税証明書（その3の2）」

「申告所得税」と「消費税及び地方消費税」に未納の税額がないことを証明する。

⑤ 「納税証明書（その3の3）」

「法人税」と「消費税及び地方消費税」に未納の税額がないことを証明する。

⑥ 「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（通令41③④⑤）。

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

納税証明の請求者は、証明書1枚につき400円（電子的に請求した場合は370円）の手数料を、請求書に収入印紙を貼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からの電子納付も可能）。

また、その証明書が2以上の年度に係る国税に関するものであるときは、その年度の数に相当する枚数の証明書であるものとして手数料を計算する（通123②、通令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、納期限の徒過によって生ずる督促以後の強制的な徴収手続を緩和して、納税者の保護を図る措置が採られている。これが**納税の緩和制度**である。

2 納税の緩和制度の種類

(1) 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。

- ① 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場合には、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11）。この延長をする必要が生じた場合には、その理由が都道府県の全部又は一部にわたるときは、国税庁長官が職権で地域及び期日を指定し（**地域指定**）、また、その理由が個別の納税者にあるときは、納税者の申請により、税務署長などが納税者ごとに期日を指定し（**個別指定**）、期限を延長する（通令3）。
- ② 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付の期限までに行われるとは限らないことを考慮して、担保の提供を条件として**納期限を延長**することができる（酒30の6、消51、揮13、地揮8、石18、油20、た22）。

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

(2) 延納

延納ができるのは、次の場合である。

- ① 確定申告において納付すべき所得税については、その法定申告期限内に申告書を提出し、その法定納期限までに一定の額（2分の1）以上の額を納付するとともに延納届出書を提出した場合には、その残余について、納付を容易にし国税収入の平準化を図るため、その納付した年の5月31日までその納付を延期することができる（所131①）。
- ② 居住者が山林所得又は譲渡所得の原因となる資産の延払条件付譲渡をした場合で、一定の要件を満たすときは、担保を提供させて、その延払条件付譲渡に係る税額について、5年以内の延納を許可することができる（所132①）。
- ③ 相続税及び贈与税については、税額が10万円を超え納期限までに金銭で納付することが困難な場合に限り、担保を提供させて相続税は20年以内、贈与税は5年以内の年賦延納を許可することができる（相38①③、措70の10①）。

(3) 納税の猶予

納税者が災害により相当の損失を受けたとき、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46①～③）。

(4) 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には、その換価を猶予することができる（徴151①）。

(5) 滞納処分の停止

滞納者について、滞納処分の執行等を行う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153①）。

(6) 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23⑤、105②⑥、所118、133⑤、相40①、④232、行訴25②、更50②、措70の4①、70の6①）。

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。

- ① 換価の猶予と滞納処分の停止は、滞納処分手続が既に進行していることを前提としているのに対し、納税の猶予は必ずしもこの前提を要せず、滞納処分の着手前においても行われる。
- ② 納税の猶予は、納税者の申請を必要とするのに対し、換価の猶予と滞納処分の停止は、税務署長の職権によって行われる。この差異は、前者は納税者の申請を待たなければ猶予すべきであるかどうかを知ることができないのに対し、後者は、滞納処分を進めているので、執行機関が十分に要件事実の判定ができるからである。
- ③ 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。滞納処分の停止は、その停止の状態が3年間継続したときは、納税義務そのものが消滅する。
- ④ 各税に共通する納税の緩和制度のうち、換価の猶予及び滞納処分の停止は、本来、滞納処分手続の段階で行われるため、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】

納税の緩和制度一覧表

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
納期限等 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51等	
延 納	所得税	確定申告期限までに2 分の1以上の納付	要	3月16日から5月31日	否	所131①	利子税 年7.3%
		延払条件付譲渡の税額 (山林・譲渡)が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132①	
	相続税	確定税額が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38① 措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%
		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70の6 ①	
	贈与税	確定税額が10万円を超 え、金銭納付が困難な場 合	要	5年以内	要	相38③	利子税 年6.6%
		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70の4 ①	
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	異議審理庁又は国税不 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105 ②⑥	延滞税 1/2免除
換価の 猶予	滞納中の 全ての 国税	事業の継続又は生活の 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151①	延滞税 1/2免除
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153①	延滞税 全額免除

(注) 利子税・延滞税の算出に当たり、特例基準割合が適用される場合があることに留意する（措93、94）。

第2節 納税の猶予

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46①
一般的な納税の猶予	「災害等に基づく納税の猶予」	通46②
	「確定手続等が遅延した場合の納税の猶予」	通46③

2 災害による納税の猶予

(1) 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、次の国税であること

- ① 災害のやんだ日以前に納税義務の成立した国税（消費税及び政令で定めるものを除く。）で、その納期限が損失を受けた日以後1年以内に到来するもののうち、納税の猶予の申請の日以前に納付すべき税額が確定したもの（通46①一）

なお、災害前にその納税義務が成立しているという要件は、災害後に成立する国税には、当然災害による損失が反映されているためである。

また、納期限が災害の後でなければならないとする要件は、納期限内に納税をした者との権衡を図るためである。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、次で述べる通常の納税の猶予が適用される。

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できないからである。

- ② 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46①二）

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

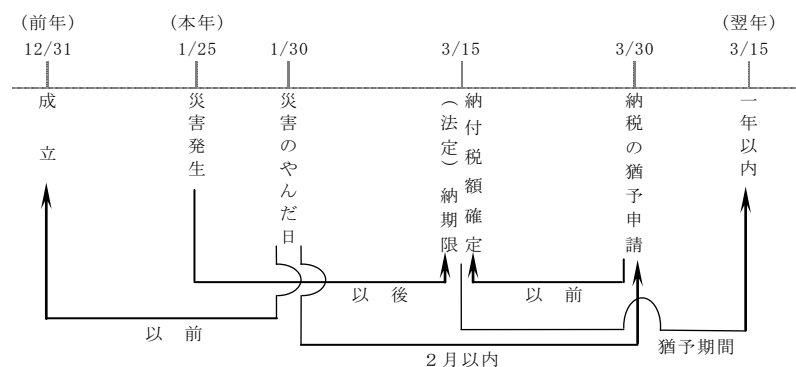
- ③ 予定納税に係る所得税並びに中間申告の法人税及び消費税で、その納期限が未到来のもの（通46①三）

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なくなるか、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。

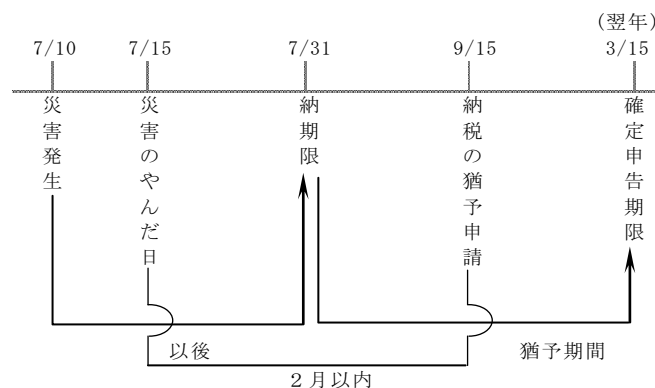
ハ 納税者からの申請

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46①、通令15①）

（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））



(2) 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の猶予をすることがで

きる（通46①）。

(3) 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、1年以内の期間を定めるが（通令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、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46②）。

また、税務署長は、納税の猶予をしたとき、又は猶予を認めないときには、その旨を納税者に通知しなければならない（通47①、②）。

【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

(1) 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

- ① 納税者の財産が災害（震災、風水害、落雷、火災、雪崩、がけ崩れ、地滑り、かんばつ、冷害、凍害、火山の爆発、ひょう害など）又は盗難に遭ったり（通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46②二）

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

- ② 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46②三、四）
- ③ 上記①②に類する事実があったこと（通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。

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

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できない金額を限度として納税の猶予を行う（通46②）。この一時

に納付できない金額は、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た上、1年の範囲内で、納税者の事業の継続又は生活の維持に著しい支障を与えることなく、その猶予される金額が納付できると認められる最短の期間である。納税者の将来における納付能力に応じ、猶予金額を月別などに適宜分割して、それぞれの分割した金額ごとに猶予期間を定めることができる（通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46⑦）。

なお、税務署長は、納税の猶予をしたとき、又は猶予を認めないときには、その旨を納税者に通知しなければならない（通47①、②）。

二 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50万円以下の場合又は担保を徴取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46⑤）。

【参考法令・通達番号】

通基通(徴)46-6、-10、-12、-14

(2) 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

- ① 法定申告期限（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年以上経ってから納付すべき税額が確定したこと（通46③一、二）
- ② 源泉徴収による国税について、法定納期限から1年以上経ってから納税の告知がされたこと（通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。

なお、上記(イ)の①又は②の猶予該当事実が生じた場合は、原則として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（通46③）。

ロ 猶予する金額

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できない金額を限度として納税の猶予を行う（通46③）。この一時に納付できない金額は、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た上、1年の範囲内で、納税者の事業の継続又は生活の維持に著しい支障を与えることなく、その猶予される金額が納付できると認められる最短の期間である。納税者の将来における納付能力に応じ、猶予金額を月別などに適宜分割して、それぞれの分割した金額ごとに猶予期間を定めることができる（通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46⑦）。

なお、税務署長は、納税の猶予をしたとき、又は猶予を認めないときには、その旨を納税者に通知しなければならない（通47①、②）。

二 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50万円以下の場合又は担保を徴取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46⑤）。

【参考法令・通達番号】

通基通(徴)46-13、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。

(1) 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48①かつこ書）。

【参考法令・通達番号】

通基通(徴)48-1

(2) 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48②）。

【参考法令・通達番号】

通基通(徴)48-2

(3) 時効の中断及び停止

納税の猶予の申請があったときは、申請が承認となるため、猶予の許可の有無に関わらず、申請に係る税額について時効が中断される(通72③)。

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73④)。

(4) 延滞税の免除

イ 災害による納税の猶予の場合

猶予期間に対応する延滞税は免除される(通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

猶予期間に対応する延滞税は、全額(通46②一、二)又は年14.6パーセントの割合に係るものの2分の1(通46②三、四、46③)が当然に免除される(通63①)。

なお、2分の1が免除される場合において、猶予期間であって特例基準割合適用年に含まれる期間(以下「軽減対象期間」という。)がある場合には、軽減対象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(措94②)。

5 納税の猶予の取消し

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49①)。

- ① 繰上請求をすべき事情が生じたこと
- ② 分割納付による猶予の場合に、その分納額を納付期限内に履行しないこと
- ③ 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
- ④ 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②から④までの理由で納税の猶予を取り消す場合には、手続の慎重を期するため、あらかじめ、猶予を受けた者の弁明を聞かなければならない。ただし、正当な理由がなく弁明をしないときは、弁明を聞かないで取り消すことができる(通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49③)。

【参考法令・通達番号】

通基通(徴)49

【参考】

納税の猶予制度一覧表

猶予の種類 区分	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46①	通46②	通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46①各号、通令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 課税遅延であったこと 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	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48①） 2 差押えの解除（通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48③④） 4 徴収権の消滅時効の不進行（通73④） 5 納付委託（通55①） 6 還付金などの充当日の特例（通令23①ただし書） 7 延滞税の全額免除（通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63①）。また、非免除部分について裁量免除ができる（通63③）。 （注）措94②の適用がある場合に留意する。	1～6 同左 7 延滞税の半額免除（注） 裁量免除は同左

（注）平成25年12月31日までの軽減対象期間において、猶予対象期間に対応する延滞税の2分の1が免除される場合は、次に掲げる金額の合計額が免除される（旧措94②）。

- ① 免除対象期間に対応する金額の2分の1に相当する金額
- ② 軽減対象期間につき次により計算した額

$$\left[\begin{array}{l} \text{軽減対象期間に対応} \\ \text{する金額の2分の1} \\ \text{に相当する金額} \end{array} \right] \times \frac{\text{年7.3\%} - \text{軽減対象期間に係る特例基準} \\ \text{割合 (0.1\%未満の端数切捨て)}}{\text{年7.3\%}}$$

【参考】

1 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	①				
	同2項	一号（災害などによる " ）	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 " ）	①			
		一号、二号類似				
		三号、四号類似				③
	同3項		①			③
そ の 他	滞納処分の停止（徴153①）	①				
	換価の猶予（徴151①）		①			③
	期限の延長（通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) 措94②の適用がある場合に留意する。

2 災害減免法による所得税の軽減免除一覧表

合計所得金額の区分	軽減免除割合
500万円以下の場合	本税を全額免除
500万円を超え750万円以下の場合	本税を半額軽減
750万円を超え1,000万円以下の場合	本税を2割5分軽減

第3節 国税の担保

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。

- ① 納税の猶予（通46①に該当する場合を除く。）又は換価の猶予を認めた税額が50万円を超えると
き及び措置法による贈与税と相続税の納税猶予を認めるとき（通46⑤、52⑥、徴32③、152、措70
の4①、70の6①）
- ② 資産の延払条件付譲渡による所得税の延納及び相続税と贈与税の延納を許可するとき（所132②、
相38④）
- ③ 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30の6、
消51、揮13、地揮8①、油20、石18、た22）
- ④ 上記③の消費税等及び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31①、揮18
①、地揮8②、油21①、石19①、航16①、た23①）
- ⑤ 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105③）
- ⑥ 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38④、徴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。

- ① 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
- ② 土地
- ③ 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
- ④ 鉄道財団、工場財団、鉱業財団などの各種財団
- ⑤ 税務署長が確実と認める保証人の保証
- ⑥ 金銭

【参考法令・通達番号】

通基通(徴)34-1、50-1、-2、-4、-6

3 担保の提供手続

振替株式等を除く有価証券及び金銭を担保として提供するときは、これを供託して**供託書の正本**を税務署長に提供する。ただし、登録国債などは、担保権の登録を受け、**担保権登録済通知書**を提供する（通令16①）。

振替株式等を提供するときは、振替機関等に対して質権の設定を申請する（通令16②）。

登記、登録のできる土地、建物などを提供するときは、税務署長が抵当権の設定登記を関係機関に囑託するので、抵当権を設定するために必要な**承諾書**、**印鑑証明書**などの書類を税務署長に提出する（通令16③）。

保証人の保証によるときは、**保証書**、**印鑑証明書**などの書類を提出する（通令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。

(1) 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52①）。

金銭以外の担保物の処分は、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37①）。

(2) 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52②、通令19）。保証人が納期限までに納付しないときは、**納付催告書**により納付を督促する（通52③）。この督促後10日を経過しても完納しない場合には、本来の納税者の財産に滞納処分をしても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ことができる（通52④）。

なお、保証人の財産は、本来の納税者の財産を換価した後でなければ換価することができない（通52⑤）。

【参考法令・通達番号】

通基通(徴)52-4、-5

5 納付委託

(1) 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）。

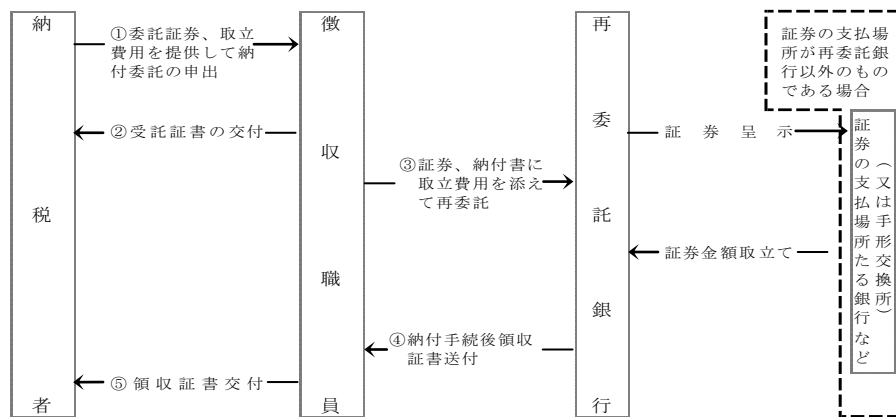
納付委託は、納税者の提供する有価証券の取立てと、その取り立てた金銭による国税の納付を、徴収職員に委託することである。この制度によれば、納税者にとっては、再度納付手続を必要としない便益があり、他方、税務署長としても、国税を猶予する場合に、納税者が金融機関との取引の停止処分を受けるのを恐れて、納付委託をした手形などを不渡りとすることができないので、この担保的機能を利用して、猶予不履行を未然に防ぐことができる。

(2) 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55①）。

- ① 納税の猶予又は滞納処分に関する猶予に係る国税
- ② 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
- ③ 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）



(3) 納付委託に使用できる証券

納付委託に使用できる証券は、次の要件に該当するものである。

- ① 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55①）
- ② 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
- ③ 証券の金額が納付委託をする国税の額を超えないこと

証券は、実務上、先日付小切手、約束手形及び為替手形に限られている。

(4) 納付委託の手続

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、**納付受託証券**を納税者に交付する（通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**している（通55③）。

(5) 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55④）。

【参考法令・通達番号】

通基通(徴)55-1～-4、-6

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56①）。

(1) 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139①②、160①②③
	法人税の中間納付額の還付金	法79①②、134①②
	消費税の中間納付額の還付金	消53①、55①②
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138①、159①②
	法人税法における所得税額の還付金	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140①、141①
	法人税法における欠損金の繰戻しによる還付金	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30④⑤、揮17③④、油15④⑤、地揮9①、石12③④、た16④⑤
	災害を受けたことによる還付金	災3②③、7④、8①
	仮装経理に基づく過大申告の場合の還付金	法135①
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15①

(2) 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消滅した結果、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。

- ① 納付すべき国税の確定前に納付があった場合
- ② 納付すべき税額は確定しているが、納期開始前に納付があった場合（これらの納付金で予納要件に該当するものを除く。）
- ③ 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

(1) 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関わらず、遅滞なく金銭で還付するのが原則である（通56①）。

(2) 還付を受ける者

還付を受ける者は、原則として還付金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 未納国税への充当

(1) 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国税が別にあるときは、納税者の意思に関わらず、その還付をしないで、その納付すべき国税に充てる。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、民法の相殺と同様の効力がある（通57①、民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。

(2) 充当の効果及び充当適状

充当の効果は、納付すべき国税と還付金等が対等額で消滅することである。充当をするのに適することとなった日を**充当適状日**といい、原則として、充当される国税の法定納期限と還付金等が発生した日とのいずれか遅い日である（通57②、通令23①）。

充当が、充当適状日より後で行われた場合は、納付すべき国税は充当適状日まで遡って消滅する(通57②)。

(3) 充当の手続

還付金等を未納の国税に充当する場合は、その国税に本税の他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57①)。

また、納税者に対して、**充当通知書により通知する**(通57③)。

【参考】

充当適状になった時の一覧表

区分	内 容
原則	納付すべき国税の法定納期限を経過する時と還付金等が生じた時とのいずれか遅い時(通令23①本文) 次に掲げる国税については、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
特 例	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 - 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3を除く)(通令23①一、四) - 申告があった時 - 更正、決定通知書又は納税告知書を発した時 - 法定納期限前に繰上請求がされた国税(通令23①二) 繰上請求期限 - 加算税(通令23①六) 賦課決定通知書を発した時 - 保証人又は第二次納税義務者として納付すべき国税(通令23①七) 納付通知書を発した時 - 滞納処分費(通令23①八) その生じた時 - 災害などによる納期限の延長があった国税(通11) ……延長期限 - 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46①) ……猶予期限 - 延納に係る国税(所131、132、相38) ……延納期限

【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58）。

2 還付加算金の計算

還付金等には、次の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）までの期間に年7.3パーセントと特例基準割合のいずれか低い割合の還付加算金を加算される（通58①、措95）。

【参考】

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 (1) 更正・決定又は賦課決定により確定した税額が減額されたことにより生じた過納金（次の2の過納金を除く。）（通58①－イ） (2) 納税の告知がされた確定手続を要しない国税が減額されたことにより生じた過納金（通58①－ロ） (3) 所得税の予定納税額が減額されたことにより生じた過納金（通令24①－一）	納付の日（この日が法定納期限前である場合は法定納期限）の翌日（通58①－一）
2 更正の請求に基づく更正により税額が減額されたことにより生じた過納金（通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58①－二）
3 上記1及び2以外の次に掲げる過誤納金 (1) 申告により確定した税額が更正の請求によることなく更正により減額されたことにより生じた過納金（通令24②－一） (2) 源泉徴収による国税で納税の告知がされていないものの過誤納金（通令24②－二） (3) その他の過誤納金	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58①－三、通令24②－一） 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58①－三、通令24②－二） 納付した日（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58①－三、通令24②－五）

(還付加算金の算式)

$$\begin{array}{c}
 \left(\begin{array}{c} \text{還付すべき金額} \\ \downarrow \\ \left(\begin{array}{c} 10,000 \text{円未満の端数切捨て} \\ (\text{通120④}) \end{array} \right) \end{array} \right) \times \left(\begin{array}{c} 7.3\% \text{又は} \\ \text{特例基準割合} \\ 365 \end{array} \right) \times \left(\begin{array}{c} \text{税法に定められた日} \\ \text{から支払決定日又は} \\ \text{充当日まで} \end{array} \right) = \text{還付加算金の額} \\
 \downarrow \\
 \left(\begin{array}{c} 100 \text{円未満の端数切捨て} \\ 1,000 \text{円未満切捨て} \\ (\text{通120③}) \end{array} \right)
 \end{array}$$

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・決定等により確定した税額		340,000円
② 納付状況	7月15日	340,000円
③ 減額更正により確定した税額	9月30日	40,000円
④ 過納金（②－③）		300,000円
⑤ 還付のための支払決定	10月15日	

【答】

$300,000 \text{円} \times 7.3\% \times 92 \text{日} (7/16 \sim 10/15) \times 1/365 \text{日} = 5,520 \text{円}$
 100円未満の端数を切り捨てて5,500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（特例基準割合適用）

- ① ～⑤は【設例1-1】と同じ
 ⑥ 特例基準割合は、1.8%

【答】

$300,000 \text{円} \times 1.8\% \times 92 \text{日} (7/16 \sim 10/15) \times 1/365 \text{日} = 1,361 \text{円}$
 100円未満の端数を切り捨てて1,300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

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70）、徴収権についても5年（通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請求権の消滅時効とがある。

(1) 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。

- ① 中断がない。
- ② 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。

(2) 徴収権及び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8）と

自力執行権（徴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72③）。

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

徴収権及び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
① 当事者は、時効の援用を要し（民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146）。	① 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72②、74②）。 （したがって、国税の徴収権、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。）
② 時効の中断事由がある（民147）。	② 国税の徴収権の消滅時効には、左記の他、特別の中断事由がある（通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。

この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。

なお、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、②課税標準申告書の提出を要しない国税については、その納税義務の成立した日の翌日である。

(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。)は、3年の除斥期間である(通70①)。

なお、平成23年12月2日前に旧通則法70①に定める期限又は日が到来した国税については、従前の例による(経済社会の構造の変化に対応した税制の構築を図るための所得税法等の一部を改正する法律(平成23年法律第114号)附則第37条)。以下、旧規定は次のとおり。

申告納税方式の国税について、納税申告書を法定申告期限内に提出した者に対する更正の除斥期間、及び賦課課税方式の国税で課税標準申告書の提出を要するものについて、その申告書を期限内に提出した者に対する賦課決定の除斥期間は、共に3年である(通70①本文)。

なお、法人税に係る更正については、5年である(通70①後段かつこ書)。

また、法定申告期限から1年を経過した日以後2年の間に、期限後申告書又はその期限後申告に 対する修正申告書の提出があった場合には、税務署長の調査期間を考慮して、期限後申告書の提出があった日の翌日から起算して2年を経過する日まで除斥期間を延長している(通70①柱書かつこ書)。

3 5年の除斥期間

前記2を除き、賦課権の除斥期間については、原則5年である。

以下、旧規定は次のとおり。

賦課権の除斥期間が5年の場合は、次のとおりである。

- ① 納税申告書又は課税標準申告書を提出すべき納税者が、それらの申告書を提出しない場合における決定又は賦課決定（通70③、④）
- ② 納付すべき税額を減少させる更正又は賦課決定（通70②一）
- ③ 純損失などの金額でその課税期間において生じたものを増加若しくは減少させる更正又はこの金額があるものとする更正（通70②二、三）
なお、法人税に係る更正については、7年である。
- ④ 還付金の額を増加させる更正又は還付金があるものとする更正（通70②二）
- ⑤ 法定申告期限から3年を経過した日以後に期限後申告書の提出があった国税についての更正（通70②四）

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又は還付を受けた場合における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にあるとして納税申告した場合における更正決定等の除斥期間は、7年である（通70④（旧⑤））。

5 9年の除斥期間

法人税に係る純損失等の金額で当該課税期間において生じたものを増加させ、若しくは、減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、9年である（通70②）。

（図示：更正・決定及び賦課決定のできる期間一覧表）

区 分			通常の過少申告・無申告の場合	脱税の場合
更 正			5 年（通70①一）（注）	7 年（通70④）
決 定			5 年（通70①一）（注）	
純損失等の金額に係る更正			5 年（法人税については9年） （通70①一、②）	
増額 賦課 決定	課税標準申告書の 提出を要するもの	提出した場合	3 年（通70①）	
		不提出の場合	5 年（通70①二）	
	課税標準申告書の提出を要しないもの		5 年（通70①三）	
減額賦課決定			5 年（通70①、二、三）	

（注） 移転価格税制に係る法人税の更正・決定等及び贈与税の更正・決定等については6年（措66の4⑩、相36①）。
また、更正の除斥期間終了の6月以内にな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70③）。

【参考】

更正・決定及び賦課決定のできる期間一覧表（旧規定）

区 分				起 算 日	期間	根拠条項	
申告 納税 方式	通 常 の 更 正	期限内申告書の提出があった場合		法定申告期限の翌日	3 年 (注) 1	通70①一	
		期限後申告書の提出があった場合	1 年以内			提出があった日の翌日	2 年
			1 年超～ 3 年以内	3 年 超	法定申告期限の翌日		
			決 定			期限内申告書の提出がなかった場合	
	減 額 更 正	決定後にする更正の場合		通70②一、二			
		純損失などの金額 についての更正		通70②三			
	偽りその他の不正 があった場合の更正・決定				法定申告期限の翌日	7 年	通70⑤一
	賦 課 課 税 方 式	通 常 の 賦 課 決 定	課税標準申告書の 提出を要する もの	提出があった場合	提出期限の翌日	3 年	通70①二
提出がなかった場合				通70④一			
課税標準申告書の提出を要しないもの			納税義務成立の日の 翌日	5 年	通70④二		
減 額 賦 課 決 定		課税標準申告書の提出を要するもの			課税標準申告書の提出 期限の翌日	通70②一	
		課税標準申告書の提出を要しないもの			納税義務成立の日の 翌日	通70④二	
偽りその他の不正 があった場合の賦 課決定		課税標準申告書の提出を要するもの		課税標準申告書の提出 期限の翌日	7 年	通70⑤二	
		課税標準申告書の提出を要しないもの		納税義務成立の日の 翌日		通70⑤三	

(注) 1 法人税に係る更正については、5年である。

2 法人税の純損失等の金額に係る更正については、7年である。

【参考】

更正の期間制限一覧表（税目別）

対象税目	旧規定等		現行規定 (増額・減額)
	増 額	減 額	
申告所得税	3年（旧通70①一）	5年（旧通70②一）	5年（通70①一）
純損失等の金額に係る更正	5年（旧通70②三）	5年（旧通70②二）	5年（通70①一）
法人税	5年（旧通70①一）	5年（旧通70②一）	5年（通70①一）
純損失等の金額に係る更正	7年（旧通70②三）	7年（旧通70②二）	9年（通70②） （注2）
移転価格税制に係る更正	6年（旧措66の4⑮）	6年（旧措66の4⑮）	6年（措66の4⑰）
相続税	3年（旧通70①一）	5年（旧通70②一）	5年（通70①一）
贈与税	6年（相36①）	6年（相36①）	6年（相36①）
消費税及び地方消費税	3年（旧通70①一）	5年（旧通70②一）	5年（通70①一）
酒税	3年（旧通70①一）	5年（旧通70②一）	5年（通70①一）
上記以外のもの（注1）	3年（旧通70①一）	5年（旧通70②一）	5年（通70①一）

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

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

第3節 徴収権及び還付請求権の消滅時効

1 徴収権の消滅時効

(1) 消滅時効の起算日

国税の徴収権の消滅時効の起算日は、原則としてその国税の法定納期限の翌日である（通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。

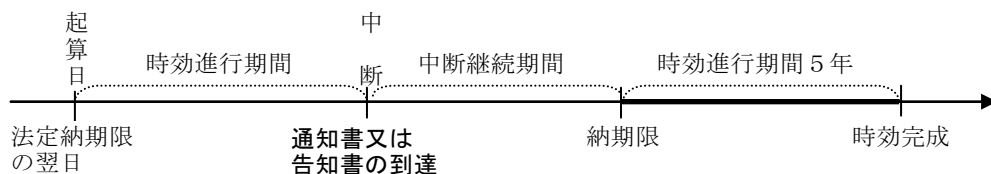
(2) 時効の中断

民法では、時効の中断事由として、①請求、②差押え、仮差押え又は仮処分、③承認を定めている（民147）。

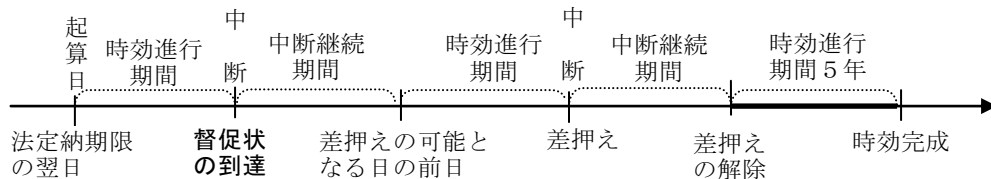
国税の徴収権の時効については、これらの民法の中断事由を準用している（通72③）他、税務署長によってなされる国税債権を実現させようとする行為、すなわち更正、決定、賦課決定、納税の告知、督促、交付要求のそれぞれについて、その効力が生じた時に消滅時効が中断し、次に図示する中断継続期間を経過した時から、新たに時効期間が進行することとされている（通73①）。

（図示：徴収権の消滅時効及びその中断）

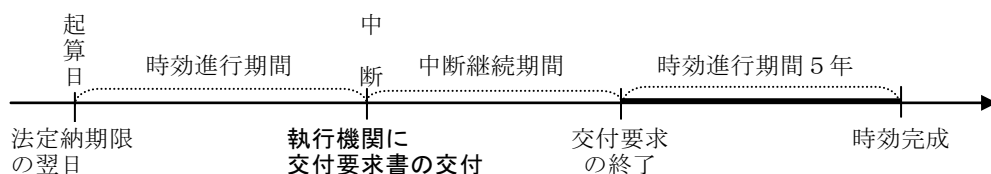
1 更正・決定・賦課決定・納税の告知（通73①一、二、三）



2 督促（通73①四）、差押え（民147二、通72③）



3 交付要求（参加差押えを含む。）（通73①五）



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

なお、納税申告、更正、決定などの確定手続及び納税の告知があった場合に、その時効中断の効力が及ぶ範囲については、更正などによる増差税額に限られる（通73①本文）。

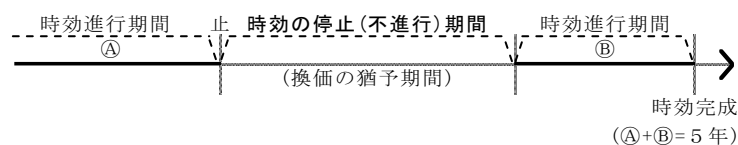
(3) 時効の停止

時効の停止は、時効の完成を一定期間だけ延長するものであり、既に進行してきた時効期間の効力を失わせる時効の中断とは異なり、停止の時までに進行した時効期間の効果は失われない。

徴収権の時効が停止するのは、次の期間である。

- ① 延納、納税の猶予、徴収の猶予及び換価の猶予をした国税については、その延納又は猶予がされている期間（通73④）

（図示：徴収権の消滅時効及びその停止）



- ② 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については、その国税の法定納期限から2年間（通73③）

【参考法令・通達番号】

通基通（徴）73-3～-5、徴基通47-55

2 還付請求権の消滅時効

還付請求権の消滅時効の起算日は、過誤納金の発生した日の翌日及び還付金の還付請求ができる日である（通74）。

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153）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、承認として時効が中断する（通74②）。

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。

1 所得税等に関する調査

(1) 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(2)に掲げる者に質問をし、その者の事業に関する帳簿書類その他の物件を検査し、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（通74の2）。

(2) 対象者

イ 所得税

- (i) 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
- (ii) 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
- (iii) 上記(i)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

- (i) 法人
- (ii) 上記(i)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

- (i) 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
- (ii) 上記(i)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

(1) 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若しく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、次に掲げる者に質問をし、又は次の①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、又は当該物件の提示若しくは提出を求めることができる（通74の3）。

(2) 対象者

- ① 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
- ② 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
- ③ 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
- ④ 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
- ⑤ 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
- ⑥ 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
- ⑦ 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

(1) 質問検査権

国税庁等の当該職員は、酒類などの製造者や販売業者に対し、酒類などの製造、貯蔵、仕入、販売などの酒税の課税上必要な事柄について質問し、これらの者が所持している物件を検査し、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（通74の4）。

(2) 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場合は、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74の4②）。

(3) 運搬中の酒類の検査権

国税庁等の当該職員は、運搬中の酒類などを検査し、又は運搬者に対し、その出所、到達先を質問することができる（通74の4③）。

(4) 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場合は、酒類製造者や酒類販売業者の組織する団体に対して、団体員の酒類製造や販売に関して参考となる事項を質問し、団体の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（通74の4④）。

(5) 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場合は、製造場にある酒類などの移動を禁止し、取締り上必要がある場合は、容器、機械、器具などに封印することができる（通74の4⑤）。

4 たばこ税等に関する調査

前記1から3のほか次の各税についても、職員の質問検査権が規定されている。

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

【参考法令・通達番号】

手続通1-1、-2、-3、-4、-5、-6、-7、-8

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74の7）。

【参考法令・通達番号】

手続通2-1、-2

6 権限の解釈

前記1から4の質問検査権の規定による当該職員の権限は、犯罪捜査のために認められたものと解してはならない（通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 事前通知を行わない場合は、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、調査担当職員に納税義務者に対して実地の調査を行わせる場合には、あらかじめ、当該納税義務者に対しその旨、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調査の対象税目、⑤調査の対象期間、⑥調査の対象となる帳簿書類その他の物件、⑦当該納税義務者の氏名及び住所又は居所、⑧調査担当職員の氏名及び所属官署等を通知しなければならない（通74の9、通令30の4）。

(1) 事前通知の対象者

事前通知の対象者は、納税義務者とされている（通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。

(2) 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74の9①）。

具体的には、納税義務者の事業所や事務所等に調査担当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3-4

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74の9②）。

3 通知事項以外の事項について非違が疑われる場合の質問検査等

調査担当職員が、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、その事項について質問検査等を行うことを妨げるものではない（通74の9④）。

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

4 事前通知を要しない場合

税務署長等が、調査の相手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74の10）。

【参考法令・通達番号】

手続通4-7、-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74の11）。

2 更正決定等をすべきと認める場合における調査結果の内容の説明等

実地の調査を行った結果、更正決定等をすべきであると認められる場合には、当該職員は、その調査結果の内容を当該納税義務者に説明する（通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74の11③）。

3 納税義務者の同意がある場合の税務代理人又は連結親法人への通知等

前記「1 更正決定等をすべきと認められない旨の通知」及び前記「2 更正決定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、次の「納税義務者が連結子法人である場合」又は「納税義務者に税務代理人がある場合」に該当する場合は、当該納税義務者への実施に代えて、連結親法人又は税務代理人に通知等を行うことができる（通74の11④⑤）。

- ① 納税義務者が連結子法人である場合
連結子法人（納税義務者）及び連結親法人の同意がある場合・・・その連結親法人
- ② 納税義務者に税務代理人がある場合
納税義務者の同意がある場合・・・・・・・・・・・・・その税務代理人

4 再調査

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

【参考法令・通達番号】

手続通5-7、-8

第4節 身分証明書の携帯等

1 事業を行う者の組織する団体等に対する諮問及び官公署等への協力要請

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

2 身分証明書の携帯等

国税庁等の当該職員は、前記第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事業を行う者の組織する団体等に対する諮問及び官公署等への協力要請をする場合には、身分を示す証明書を携帯し、関係人の請求があったときは提示しなければならない（通74の13）。

第8章 行政手続法との関係

第1節 行政手続法の概要

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5）。

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

また、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ない（行手7）、許認可等を拒否する処分をする場合には、原則として、その処分理由を示さなければならない（行手8）。

3 不利益処分

行政庁は、処分基準を定め、かつ、これを公にし（行手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ない（行手13）、処分理由を示さなければならない（行手14）。

4 行政指導

行政指導に携わる者は、その行政機関の任務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32）。

なお、行政指導に携わる者は、その相手方に対して、その行政指導の趣旨及び内容並びに責任者を明確にしなければならない（行手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35②）。

5 届出

届出が法令に定められた形式上の要件を適合している場合は、その届出が提出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37）。

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個別法により適用除外措置が講じられている。

1 行政手続法により適用除外とされる処分及び行政指導

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

- ① 国税犯則取締法に基づいて行われる処分及び行政指導（行手3①六）
- ② 質問検査権の行使等、情報の収集を直接の目的としてされる処分及び行政指導（行手3①十四）
- ③ 異議申立て及び審査請求に対する決定及び裁決（行手3①十五）
- ④ 不服申立ての審査手続において法令に基づいてされる処分及び行政指導（行手3①十六）
- ⑤ 官公庁に対する協力要請等国の機関、地方公共団体等に対する行政指導（行手4①）
- ⑥ 税理士会及び日本税理士会連合会に対する処分であって、税理士法に基づいて行われる処分（設立認可を取消し又はその役員等の解任を命ずる処分を除く。）（行手4②二）

2 国税通則法により適用除外とされる処分、行政指導及び届出

(1) 国税に関する法律に基づく処分

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

(2) 国税に関する行政指導

国税に関する法律に基づく納税義務の適正な実現を図るために行われる行政指導（酒税法上の免許関係及び酒税の保全及び酒類業組合等に関する法律に係るものを除

く。)については、書面の交付(行手35②)及び複数の者を対象とする行政指導(行手36)の規定は適用されない(通74の14②)。

したがって、①行政指導の一般原則(行手32)、②申請に関する行政指導(行手33)、③許認可等の権限に関連する行政指導及び④行政指導はその内容、責任者等を明らかにして行わなければならないとする旨の規定(行手35①)については、適用される。

(3) 国の機関以外の者が提出先とされている届出

国税に関する法律により義務付けられている届出については、原則として行手法37条が適用される。ただし、国税に関する法律に基づき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74の14③)。

3 国税に関する法律に基づく処分をする場合の理由の提示

国税に関する法律に基づく申請により求められた許認可等を拒否する処分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から、行手法の規定(行手8又は行手14)に基づき理由附記を実施することとされた(通74の14①)。

なお、平成25年において記帳義務及び記録保存義務がない個人事業者(平成20年から平成24年までの各年分において記帳義務があった者を除く。)に対する所得税の更正等に係る理由附記については、記帳及び記録保存の義務化と併せて実施することとされたため、平成26年1月から実施することとされた。

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

広く行政処分争訟制度としては、訴訟（司法救済）と不服審査（行政救済）との二つの制度がある。これを総称して、行政争訟制度と呼んでいる。

国税に関する行政争訟のうち、訴訟は行訴法を、不服審査は審査法を一般法とし、通則法及び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

(1) 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。

(2) 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える（審1）。

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 審査法と通則法

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

【参考法令・通達番号】

不基通（異）80-1

2 不服申立てができる処分

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

(1) 行政処分

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

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

【参考法令・通達番号】

不基通（異）75-1

(2) 不作為

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

3 不服申立ての種類

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

(1) 異議申立て

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

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

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

(2) 審査請求

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

イ 税務署長や国税局長に対する異議申立てについて決定があり、その決定になお不服があるとき（通75③）

ロ 異議申立てをしてから3月を経過しても異議申立てについての決定がないとき（通75⑤）

ハ 国税局長から処分を受けたとき、青色申告者が更正を受けたとき、更正決定通知書に異議申立てができる旨の教示をしなかったとき、その他異議申立てをしないで審査請求をすることにつき正当な理由があるとき（これらの場合は、税務署長等に対する異議申立てをせずに、直接国税不服審判所長に対する審査請求ができる。これを「始審的審査請求」という。）（通75①二ロ、④）

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

4 不服申立てができる者及び不服申立先

(1) 不服申立てができる者

処分について不服申立てができる者は、不服申立ての対象となる国税関係処分について不服がある者であり（通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（審1①、行訴9、10）、処分の直接の相手方のみならず、例えば、差押処分のあった財産に担保を有する者のように第三者もこれに含まれる場合がある。

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

【参考法令・通達番号】

不基通（異）75-2

(2) 不服申立先

イ 異議申立て

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

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

ロ 審査請求

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

5 不服申立期間

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

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

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

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

【参考法令・通達番号】

不基通（異）77-1～-4

6 不服申立ての提起

不服申立てはその種類に従い**異議申立書**又は**審査請求書**を提出して行う（通81①、87①）。

7 不服申立ての審理手続

(1) 形式審理

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

(2) 口頭意見陳述

不服申立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84①、101①）。

【参考法令・通達番号】

不基通（異）84-4

(3) 答弁書の提出

国税不服審判所長は、審査請求書を受理したときは、原処分庁から、審査請求の趣旨及びその理由に対応する原処分庁の主張を記載した答弁書正副2通を提出させ（通93①②③④⑤）、副本は審査請求人に送付する（通93⑥）。

【参考法令・通達番号】

不基通（異）93-1

(4) 閲覧請求

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

(5) 調 査

異議申立てに対する審理上必要があるときは、各税法に定める**質問検査権**を行使することができる。また、審査請求に対する審理上必要があるときは、担当審判官は、審査請求人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97①②）。

(6) 決定又は裁決

イ 決定又は裁決の態様

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

① 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83①、92）。

② 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83②、98①）。

③ 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83③、98②）。

ロ 決定又は裁決の手続

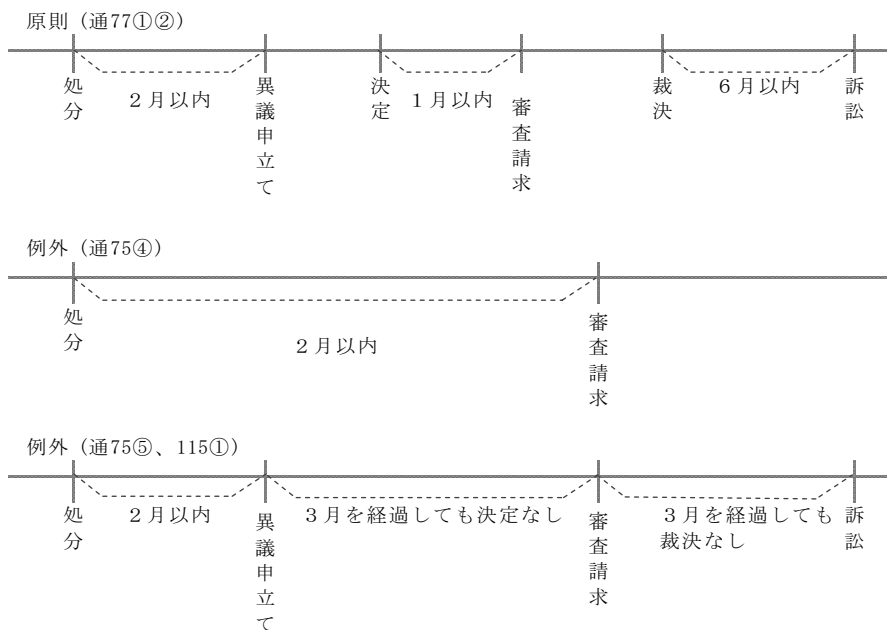
不服申立てに対する決定又は裁決は、その理由を詳細に記載した（不服申立人の便宜を考慮して、申立人の不服の理由に対応して記載するほか、原処分を維持する場合には、その処分を正当とする理由をも記載する。）異議決定書又は裁決書の謄本の送達により行う（通84③④⑤、101）。

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

【参考法令・通達番号】

不基通（異）83-1、-2、84-10、-14、-17

（図示） 不服申立ての流れ



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他、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、審査法にならって、職権による執行停止に加えて、不服申立人に執行停止の申立権を認めることとしている（通105）。

【参考法令・通達番号】

不基通（異）105-1～-3

（図示：不服申立先）

処分の種類		申立先		異議申立て		審査請求
				税務署長	国税局長など	国税不服審判所長
税務署長の処分	(1) 白色などの一般の処分			→ ○		→ ○
	(2) 税務署所管の青色の更正など（注）			→ ○		→ ○
	(3) 国税局調査部の青色の更正など（注）				→ ○	→ ○
	職員による調査				→ ○	→ ○
	白色の更正など				→ ○	→ ○
	国税局長の処分（納税地の指定など）（注）				→ ○	→ ○
国税庁長官の処分（納税地の指定など）					→ ○ （国税庁長官）	
税関長の処分					→ ○ （税関長）	→ ○
登録免許税に関する登記所の処分						→ ○

（注） いずれかを選択する。

第3節 訴 訟

1 行政訴訟の概要

行政事件訴訟は、全て司法裁判所の管轄に属し（憲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、行訴法その他の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114）。

行訴法の概要は、次のとおりである。

(1) 訴訟の種類

行政事件に関する訴訟を**抗告訴訟**、**当事者訴訟**、**民衆訴訟**及び**機関訴訟**に分類し（行訴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7）。

(2) 判決など

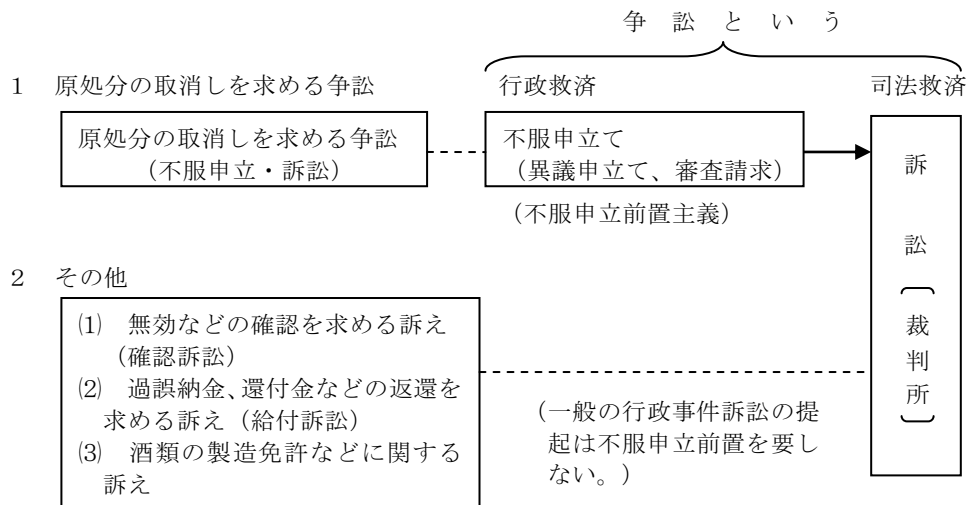
判決は、裁判所が、原則として口頭弁論を経て、一定の方式を備えた判決原本を作成し、これに基づいて言い渡される。裁判の審理に際しては、各種の尋問、その他の証拠調べなどの慎重な手続が行われる。判決に対しては、審級に従い、控訴、上告することによって更に争うことができる。

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、原則として、不服申立ての決定又は裁決を経た後6月以内にしなければならない（**不服申立前置主義**、通115①本文、行訴14①）。この不服申立ての前置を要することとした趣旨は、次のとおりである。

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

【参考】 税務争訟の概要



第10章 罰 則

1 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126）。

2 虚偽記載等

通則法は、更正の請求手続を利用した悪質な不正還付の未然防止若しく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127）。

- ① 更正請求書に偽りの記載をして提出した者
- ② 質問検査権の行使に際し、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
- ③ 質問検査権の行使に際し、物件の提示又は提出の要求に対し、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、若しくは提出した者

3 検査忌避犯、虚偽帳簿書類提示犯

通則法は、審査請求の審理の適正を期するため、質問及び検査の拒否等の罰則の規定を設けている（通128、129）。

なお、この規定は刑法に対する特別法であり（刑8）、これらに該当する行為があったときは、国税不服審判所長が告発を行う（刑訴239②）。

(1) 質問及び検査等の拒否等の罰

担当審判官の行う審理のための質問に対して答弁せず、若しくは偽りの答弁をした者、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、又は帳簿書類で偽りの記載若しくは記録をしたものを提示した者は、30万円以下の罰金に処せられる（通則法97条4項に規定する審査請求人等を除く。）。

(2) 両罰規定等

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(1)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。

索引

い

異議申立て	104, 105
異議申立書	106
一部納付があった場合の延滞税の計算	52
一般的な納税の猶予	70
一般法	3
印紙による納付	53

え

延滞税	47
延滞税の免除	41, 73
延長される期限	9
延納	65

か

確定金額などの端数処理	22
確定後の税額変更の効力	29
確定手続等が遅延した場合の納税の猶予	71
確定の意義	21
確定の効果	21
確定の方式	21
確定方式別に見た国税の納付	43
過誤納金	80
加算税	32
過少申告加算税	32
課税資産の譲渡等	20
課税標準申告	31
課税標準申告書	31
課税要件	19
過納金	80
換価の猶予	65
還付加算金	82
還付加算金などの端数処理	83
還付加算金の意義	82

還付加算金の起算日	82
還付加算金の計算	82
還付金	79
還付金等	79
還付金等の種類	79
還付請求権の消滅時効	84, 91
還付請求申告書	86
還付を受ける者	80

き

期間制限の区分	84
期間制限の趣旨	84
期間の意義	6
期間の計算	6
棄却	107
期限後申告	23, 44
期限後申告書	23
期限内申告	23, 43
期限内申告書	23
期限の意義	9
却下	107
9年の除斥期間	87
行政救済	101
行政指導	98
行政争訟制度	101
行政争訟の種類	101
行政争訟の目的	101
虚偽記載等	111
虚偽帳簿書類提示犯	111
金銭による還付	80
金銭による納付	53

く

具体的納期限	43
繰上請求	60

繰上保全差押え	61
---------------	----

け

形式審理	106
決定	24, 44
決定通知書	27
決定又は裁決の態様	106
決定又は裁決の手続	107
減額更正	24
減額更正などの効力	29
検査忌避犯	111
原処分庁	105
原則的交付送達	11

こ

口座振替	54
公示送達	13
公示送達の効果	13
公示送達の方法	13
公示送達の要件	13
控除期間のある延滞税の計算	52
更正	24, 44
更正請求書	28
更正通知書	27
更正の請求	24, 27
更正の請求ができる場合	27
更正の請求に対する処理	28
更正の請求の手続	28
口頭による納税の告知	59
交付送達	11
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）	16
国税の還付	79
国税の期間制限	84
国税の担保	76
国税の納付	43

国税の優先権	84
国税不服審判所長	105
5年の除斥期間	86
誤納金	80
コンビニ納付	56

さ

再委託	78
災害等に基づく納税の猶予	70
災害による納税の猶予	68
再更正	24
再調査	97
差置送達	11
3年の除斥期間	86

し

時効の中断	90
時効の停止	91
自主納付	43
事前通知	95
7年の除斥期間	87
執行不停止	108
実質審理	106
質問及び検査等の拒否	111
質問検査権	92, 106
自動確定	44
自動確定の国税	21
司法救済	101
重加算税	32
修正申告	23, 44
修正申告書	24
充当	80
充当通知書	81
充当適状日	80
充当の意義	80
充当の効果	80
充当の手続	81
守秘義務違反	111

消滅時効の起算日	90
消滅時効の絶対的効力	85
所轄庁	17
除斥期間	86
除斥期間の起算日	86
書類提出者の氏名及び住所の記載と押印	14
書類の送達	10
書類の提出	14
自力執行権	85
申告納税方式	43
申告納税方式の国税	23
審査請求	104, 105
審査請求書	106
申請に対する処分	98

せ

税務職員の守秘義務違反	111
税務調査	95
成立の意義	19
成立の効果	20
成立の時期	19

そ

増額更正	24
増額更正などの効力	29
送達記録書	11
送達すべき場所	10
送達の効力発生時期	12
送達を受けるべき者	10
訴訟	109
訴訟の種類	109

た

第三者の納付	57
第二次納税義務者	41
滞納処分による換価代金などの充当	41
滞納処分の停止	65
ダイレクト納付	55

担保の種類	76
担保の処分手続	77
担保の提供手続	76
担保物の処分	77
担保を提供する場合	76

ち

調査結果	96
徴収義務者	19
徴収権	84
徴収権の消滅時効	84, 90
徴収の意義	59
徴収の猶予	65

て

出会送達	11
提出書類の効力発生時期	14
訂正申告	24
電子納税	55

と

到達主義	14
答弁書	106
督促状	60
督促の効果	60
督促の手続	60
督促の要件	60
特別法	3
特例基準割合	47, 82
留置き	94

に

認容	107
----------	-----

の

納期限	43
納期限等の延長	64
納税管理人	10

納税義務者	19
納税義務の消滅	41
納税義務の成立	19
納税告知書	54, 59
納税者	19
納税証明制度	62
納税証明の手続	63
納税証明の要件	62
納税申告	23
納税申告の性格	24
納税地	17
納税地の異動等と所轄庁	17
納税の緩和制度の意義	64
納税の緩和制度の種類	64
納税の告知	43, 59
納税の告知の効果	59
納税の告知の手続	59
納税の告知をする国税	59
納税の猶予	65, 68
納税の猶予申請書	69, 70, 71
納税の猶予の効果	72
納税の猶予の取消し	73
納付	41
納付委託と担保	78
納付委託に使用できる証券	78
納付委託の意義	77
納付委託のできる国税	78
納付委託の手続	78
納付義務の承継	38
納付催告書	77
納付受託証書	78
納付手段の種類	53
納付書	54
納付すべき税額の確定	21
納付責任	39
納付責任額	40
納付通知書	77
納付の場所（収納機関）	54

納付の方法	54
-------	----

は

発信主義	14
発送簿	10
罰則	111

ふ

賦課課税方式	31, 44
賦課課税方式の国税	31
賦課決定	31
賦課決定する事項	31
賦課決定通知書	31
賦課決定の手続	31
賦課権	84
賦課権の除斥期間	84
物納	53
不納付加算税	32
不服申立てができる者	105
不服申立てができる処分	103
不服申立期間	105
不服申立先	105
不服申立前置主義	109
不服申立てと原処分の執行	108
不服申立ての種類	104
不服申立ての前置	109
不服申立ての提起	106
不利益処分	98
振替納税	54

ほ

法定納期限	43
補充送達	11
保証人からの徴収	77

む

無申告加算税	32
--------	----

め	
免除	41

ゆ	
有価証券による納付	53
郵便又は信書便による送達	10
猶予する期間	70
猶予に伴う担保	71, 72

猶予の要件	68
-------------	----

よ	
予納	57

り	
利子税	47
両罰規定	111

