

モンゴル国
国税庁

モンゴル国国税庁徴税機能強化及び
国際課税取組支援プロジェクトフェーズ2

業務完了報告書
別冊 技術協力成果品

2020年3月

独立行政法人国際協力機構（JICA）
一般社団法人金融財政事情研究会
株式会社パクサ

目次

- ベースライン調査報告書
- 国際課税に係る人材育成計画案
- 国際課税に関する教材・カリキュラム
- 国際課税実施体制調査・分析報告書
- 国際課税制度整備提案書
- 滞納整理・催告調査報告書
- 催告センター効果測定・課題報告書
- 税務署内部事務調査報告書
- 徴収関連マニュアル

技術協力成果品

ベースライン調査報告書

ベースライン調査報告書

ウランバートル市

2017年

ベースライン調査報告書

前置

ベースライン調査の目的は国税庁の国際課税及び徴収分野の現状把握を目的とする。

2017年2月15日に国税庁の税務行政国際課税局長のバドラルさん、ジャイカプロジェクト担当者よりベースライン調査内容に関する説明を受け、業務計画書と専門家作業日程を承認があった2017年3月3日より作業を開始した。調査対象として財務省の税収担当課、国税庁のサービスセンター、催促センター、徴収局及びソングノハイルハン区税務署、チンゲルティエー区税務署の関係者と面談した。国税庁の徴収局及び情報統計局から各種統計データを収集して取りまとめた。

ベースライン調査はモンゴル国立大学付属モンゴル日本人材開発センター長のDavaadorj教授をトップとして当該大学教授 Ms. Altantsetseg, 教授・博士 Ms. B. Soyolmaa, 教授・博士 Ms. Bayarmaa らが実施した。

報告書は3つの成果ごとに作成した。

成果 1：国際課税に関する中級及び上級レベルの知識、実務能力の育成

下記の 4 つに分けてまとめた。

1.1 現在の研修カリキュラム、計画、教師用の資料、研修対象者に関する情報、うち当該プロジェクトに関係するテーマで実施した研修、当該研修に参加した職員数、成績について

研修センターが実施した研修

国際課税に関する研修カリキュラムの策定・改善を目的に旧カリキュラムを 2014 年 8 月に見直し、国家検査官の権限付与用研修に使用した。2014 年に研修センターが実施した国家検査官権限付与用初級研修の総授業時間が 240 時間あるうち、2 時間だけが国際課税概念及び二重課税回避条約に関する理解を育成する授業が含まれている状況である。（別添 1）当該研修に 60 人の職員が参加した。

研修センターが 2015 年度に合計 5 回の研修を実施し、213 人の職員が対象になった。当該研修のうち一回が国際課税に関する単独修行で合計 40 時間を使い、プロジェクト専門家の石黒さん、小寺さんらが講師となり、一般職員が対象になった。（別添 2）

2016 年度と同様なカリキュラムで 3 回研修を実施した結果、当該カリキュラムを最終化した。2016 年度は初級研修を前年度と同様なカリキュラムでジャイカ専門家と共同で実施した。合計 90 人の職員が参加したうち 45 人から試験した結果、平均点数が 65 点だった。研修センターの担当者によるとこれより前に実施した国内研修では試験を実施し、評価したことがなかったそうである。

表 1.1 研修センターが実施した研修

研修名	合計時間	うち、国課税研修時間	期間	参加者数
国家検査官権利付与用の初級研修	240	2	2014.10.01-11.12	60
一般職員用の国際課税初級研修 1	40	40	2015.8.17-8.21	213
国家検査官権利付与用の初級研修	-	-	2015 年に 4 回	
一般職員用の国際課税初級研修 2	40	40	2016.3.07-3.11	45/50
一般職員用の国際課税初級研修 3	40	40	2016.9.19-9.23	

情報源: 国税庁、研修センター

ジャイカプロジェクトの関係で実施した研修

ジャイカと共同で人材育成計画を策定した。国際課税担当職員の育成計画に基づいて国際課税に関する初級研修を日本で 1 回、国内で 1 回、中級研修を日本で 1 回、国内で 3 回実施した。計画研修以外に幹部職員研修を“国際課税”、“情報交換”、“海外取引”をテーマに実施した。

表 1.2 プロジェクトとの関係で実施した研修

	研修名	期間	参加者数	参加者
1	国際課税本邦研修	2014.2.16-3.01	22	コア職員
2	幹部職員用国際課税研修	2014.4.09-4.11	27	国税庁及び区税務署署長
3	情報交換に関する研修	2014.5.19-5.21	40	コア職員、幹部職員
4	国際課税初級研修	2014.6.22-7.04	21	国際課税に関する本邦研修候補者
5	国際課税担当コア職員育成研修Ⅱ	2014.11.17-11.28	40	国際課税コア職員
6	国際課税本邦研修	2015.2.16-2.27	21	国際課税コア職員
7	国際課税中級研修	2015.4.06-4.10	28	国際課税コア職員
8	同上	2016.2.29-3.04	35	同上
9	日本国税庁主催研修	2016.6.21-6.23	53	
10	ピアレビュー	2016.9.27	29	

情報源: ジャイカプロジェクト 2 年次最終報告書、国税庁 2016 年 10 月

研修センターのヒアリングによると：現在、国際課税研修は初級と中級のみ実施しているが今後は 2 段階で実施するべきである。一、一般職員向け、特に調査担当職員の国際課税に関する知識の育成、二、国際課税研修を受けた専門知識を有する職員に対する上級レベルの研修が必要である。

研修講師用の資料

国際課税に関する本邦研修及び国内研修を実施するために 20-30 種類の研修資料¹を作成した。当該資料は研修時に使用したプレゼンテーション、講義資料からなる 4-5 冊の本が研修センターで教材として使用されている。(別添 4)。このような研修教材以外に研修及び実務用に必要な本、解説書、マニュアルなどをモンゴル語に翻訳し、

¹ JICA 評価報告書

研修資料として使用するために製本・配布している。当該資料を活用して 2017 年に研修センターが初級、中級及び上級研修計画を作成し、承認を受けている。(別添 5).

研修参加者に関する情報

研修センターの調査によるとプロジェクト対象職員 42 名（団長 2 人を含む）のうち 12 名が国税庁に、20 人が他部門にて勤務している。他 10 名が海外留学した、あるいは産休中であるなどで現在国税機関に席を置いてない状況である。国税庁に所属している 20 人のうち 4 名が国際課税に関係する部署にて勤務している。例えば、歳入管理局の地下資源・国際課税課に 2 名、税務調査方策局に一人、法務課に 1 名それぞれ務めている。地方税務署に 5 名勤務しているが、オルホン県に 1 名、ダルハンウール県に 1 名、ウムヌゴビ県に 1 名、トブ県の税務署に 2 名それぞれ勤務している。

研修対象者及び他税務職員に対するヒアリングで区税務署及び地方税務署の税務調査担当職員には国際課税に関する知識、情報が不可欠であり、必要としているとのことであった。

研修対象職員数、成績

国税庁・税務行政協力局の情報によるとプロジェクトの一環として日本で実施した研修に 22 名が参加した後、国際課税を担当する職員をさらに選定し、合計 40 名をたいしょうとした。選定された職員に対する国内研修を 2014 年度に 2 回実施した後、さらに先行される 20 名を選抜するために国際課税に関する知識の水準を特定する試験を実施した。試験は 33 名が受け、7 人が受けなかった。試験を受けた職員の 2/3 が 50 点以上の点数をとり、平均点数は 56.8 点であった。(100 点満点のうち) 当該試験結果及び面接試験結果に基づき、第二回の本邦犬種参加者を選抜している。

1.2. 研修を通して取得した知識の活用状況

プロジェクトの研修を受けた 40 人のうち 15 人からインタビュー調査をした。調査対象者の平均年齢は 37 歳で、男性 2 名、女性 13 名、2/3 が修士号を以上の学位を有している。勤務経験年数が最短 5 年、最長で 22 年間である。しかし、2/3 が現在の職場に 1 年以下勤務している。

研修内容に関しては職員の職務及び今後の計画にマッチしていたと多くの職員が、(回答者のうち 12 人が回答) 部分的にマッチしたと 3 人が回答した。インタビューを受けた職員の業務上、国際課税に関する事案がよく発生する。その多くが国際条約、移転価額及び情報交換に関するものである。研修で取得した知識をどのぐらい活用しているかとの質問に 6 人が“たまに活用する”、9 人が“よく使う”と回答した。調査対象者の多くが (13 人) 取得した知識を活用して問題解決をし、相談受けたと回答した。

多くの職員が (10 人) 国際課税に関する問題に直面した場合、研修資料を使っていると、8 人が研修で取得した知識を活用していると、9 人がその他の資料や本を活用

していると回答している。研修対象者は近 3 年間の間に 6-7 回研修を受けている。11 人がさらに国際課税に関する研修を受ける必要があると回答している。

1.3 人材育成計画について

国税庁が国際課税に関する人材育成政策は国税庁長官の 2013 年 12 月 13 日付第 983 号通達により承認された“人材育成政策”及び 2017 年 1 月 11 日付第 A/11 号通達により承認された“国税庁の研修及び人材育成計画”からなる。これらの資料に国際課税に関する事項が直接反映されていないが 2017 年度の計画の 4.1.2.8 に研修テーマ及び内容は調査、情報及びニーズに基づいて作成すると規定されており、研修センターにて実施したニーズ調査では国際課税研修が一番に要請されていた。

国税庁の税務行政・協力によると国際課税を専門とする職員、人材が十分に確保されていない状況であり、国税全職員数に比較すると国際課税を専攻した職員数が少ない。国税庁、歳入管理局、市・区、県税務署の業務内容を見ると職員の 4 割までが国際課税に関する深々な知識を取得している必要があるが、現在はこの割合が 1 割にも満たない状況である。

また国際課税に関する知識を取得したものが民間企業あるいは他の税務署、部署に転職してしまうのが人事問題であると税務行政・協力局が判断している。

国際課税に特訓した職員の数が不十分で今後もこの分野に関する研修が必要であると面談先のすべての部門から言われた。例えば研修センターの講師も足りなく、一人が地方出張中だと研修センターに講義をする人がいなくなってしまう。歳入管理局に国際課税研修を受けた職員が 2 人おり、今後は 4 人まで増やす必要性を幹部会に要請している状態である²。また、各税務署では職員に対する国際課税の研修の必要性が高く、手引書、マニュアル類もそろっていない状況である³。

1.4 研修予算(近 3 年間の予算、実績)

研修用の単独の予算はないために研修を実施する上で問題になることがある。例えば地方研修用の予算が配分されていないために講師が地方で研修を実施する、地方から職員が中央に来て研修を受けることが困難である。(研修センターインタビュー)。

本邦研修及び国内研修を通して研修センター講師として 3 人を育成した。この講師らがしばらく講師として勤務したが、現在は国税庁の他の部門に転職した。研修センターの今の所長と国際課税担当講師がプロジェクトが実施した研修の参加者なので国際課税に関するテーマで講義をすることができる⁴。人材が不足しているが、現在のリソースで段階別研修を実施できる体制であると研修センターは判断している。

² 歳入管理局の資源・国際課税課からの資料, 2017 年 1 月 9 日

³ チンゲルティー区税務署、ソングノハイルハン区税務署、との面談記録

⁴ 研修センター長との面談記録

成果 2. 国際課税に関する業務実施基盤がさらに整備される

この部分は財務省の税収担当部局、国税庁の税務行政・協力局、歳入管理局の資源・国際課税課及びソングノハイルハン区税務署、チンゲルティール区税務署との面談記録、国税庁の国際課税に関するウェブサイト情報、歳入管理局が提供する国際課税に関する税収調査結果、財務省の調査、各税法及び国税庁が提供したその他の情報を利用してまとめた。

2.1 国税庁の国際課税に関する税務調査の現状、体制、制度及び運営について

国税庁の国際課税に関する税務調査の実施状況

国税庁の税務行政協力局、資源・国際課税課、財務省及び区税務署との面談で国際課税は新規のテーマであり、その法的及び技術面の環境が十分に整備されていないとの意見が多かった。

国税庁の関係者は国際課税に関する概念がまだ初期段階で対応が始まったばかりで関係者がこの分野に関する知識、経験を取得していく必要があると述べた。まずは調査研究を重ね、必要な規定類のドラフトを作成している状況であると。税務行政協力局及び資源国際課税課にて現在、国際課税に関する研究・調査をやっており、法人の調査、国際課税に関する国際的な動向に関する調査をしている。⁵

税務行政協力局はプロジェクトの専門官と相談して移転価額規則、国際課税調査規則、情報交換に関する規則を作成した。これらに関連する基礎方針は一般税法、法人税法、個人税法の改正案として条文を作成した。国際課税に関する専門用語の統一化をはかり、用語集を作成した。その他の必要な概念、理解はプロジェクトで作成された資料から習得している。⁶

国際課税に関する法的環境が整備されてなく、特に国内法の整備が不十分であると財務省側が指摘した。法的環境の整備が税金の完全な徴収につながるために国税庁と財務省が一緒になって法改正案を現状に適した形で作成して、提出した。⁷

実務上発生している問題を制作レベルで修正するべきと財務省側が認識している。財務省によるとこのために現況を十分に調査する必要があり、現行な法律にすでに規定されている二重課税に関する規定や関係する規定でも十分分析し、法的な抜け道があるかと特定する必要がある。財務省は国税庁と共同で実際の事例に基づいて法規定を法改正案に盛り込んでいる。しかし、1800 もある事案（ケース）に関する

⁵ 資源国際課税課との面談記録

⁶ 税務行政協力局との面談記録

⁷ 財務省との面談記録

関連規定をすべて取り込んで盛り込むことは難しく、これに関する対応方法を国税庁が検討すべきであると。⁸

区税務署及び国税庁の関係部門との面談によると区税務署で国際課税に関する問題が発生した場合、税務調査方策局に相談して解決している。⁹。しかし、当該部門には現在、国際課税を専門とする職員がいなく、職員の職務記述書にも具体的に明記した内容はない¹⁰。

税務行政協力局及び資源国際課税課の国際課税担当職員との面談の際、国際課税に関する情報の自動化、データベースから情報収集できるようにする、多国籍企業に関する情報を収集できるソフトウェアが必要であることがあげられた。

体制、制度及び国際課税の運営状況

プロジェクトを通して国税庁の国際課税に関する理解が深まり、税務行政協力局の基本 3 業務の一つに国際課税が含まれ、当該分野担当職員 4 人を配属して勤務させている。彼らは移転価額、国際課税に関する研究・調査、BEPS、国際的な傾向、二重課税回避条約、情報交換に関する各業務を担当している。

2016 年 10 月に歳入管理局内に資源国際課税課を新しく設け、新たに国際課税担当職員 2 名を勤務させている。国税庁長官令で承認した資源国際課税課の担当業務となる 20 業務のうち 7 業務が国際課税に関するものである。

国税庁の他部門では国際課税に関する業務を担当するとの記載が業務記述書に明記されてない。税務調査方策局に国際課税問題を担当する職員はいない。

2.2 国際課税に関する法的環境、法改正案に盛り込まれた状況について

税務行政協力局から“移転価額算定規則”、“調査規則”、“情報交換規則”を作成し、“移転価額算定規則”は 2015 年 12 月に財務省が承認した。しかし、これからの規則の法的根拠が関係各法、例えば一般税法、法人税法及び個人所得税法に規定されていないために執行が困難である。例えば、移転価額算定規則に関しては法律上、財務省が承認すると規定されているので問題ないが専門用語については法律に規定がない。例えば、相互協議、比較可能額に関する分析などの用語が法律では規定されていないために法務内務省が法律との整合性が取れてないとのことで一般に執行できる規則として登録しないている。このために納税者が当該規則に従わない根拠はあることになる¹¹。

これに関して税務行政協力局及び財務省から一般税法、法人税法、個人所得税法の改正案に上記規則の執行に必要な規定を反映して作成した。例えば、法人税法の第 4 条に国際課税に関する用語説明を追加した。当該法律は 2006 年 6 月に改正案とし

⁸ 財務省との面談記録。

⁹ チンゲルティール区税務署及びソンギノハイルハン区税務署との面談記録。

¹⁰ 資源国際課税課との面談記録。

¹¹ 財務省及び税務行政協力局との面談記録。

て作成された。旧法律に規定されていない重要な概念は“モンゴル国内に得た所得”, “モンゴル国内源泉所得”の2つの区分が追加された。上記2に関係する所得をさらに10種類に分類している。さらに旧法律に関連企業を明確に定義しなかった改正案に詳細に定義した。これに関連して比較可能性に関する分析の概念を新しく取り入れた。PEに関する規定を改正案を独立した条として反映している。

現行の一般税法は2008年5月に承認された。当該法の用語の説明を詳細化した。特に旧法律に規定しなかった国際課税に関する概念である“移転価額”, “移転価額算定原則”, “関連企業”, “比較調整する”などを明記した。IMFとの約束で2017年の10月に上記法改正案を国会提出・審議をする予定である¹²。

2.3 国際租税回避、二重課税回避、移転価額、外国税額控除制度、PEの現状、取り組みについて

移転価額に関する問題が緊急性があり、特に鉱業分野の企業に対する資源価額を内閣が決めるが、2-3種類に分類された価額を採用するために移転価額に関する不服申し出が多く発生する。使用料、サービス提供に関しては国際基準に基づいて移転価額問題を解決していない。市場価額と比較する方法で内閣令によって決定している金額の高いものは管理できているが、技術及びサービスに関する価額の現状、他民間企業がどう決めているかは比較できていない。原因は関連法規に専門用語の規定が不十分であるために関係規則の執行が困難になっている。国際課税に関しては原則的な概念が法律にも規定される必要がある。¹³ 移転価額に関する技術協力についてはIMF,カナダ鉱業分野能力向上にかかる8百万ドルのプロジェクトがある¹⁴。移転価額に関しては法律の改正で不十分であり、情報データベースの問題も解決する必要がある。モンゴルの場合、データベースの構築をどうやるか、いつだれが担当するか、資金提供は誰が担当するか、誰がアクセス権を有するかなどの問題がある。¹⁵

財務省との面談でPEは解決すべき問題の一つであり、改革の核でもあると指摘した。特にPEの認定期間については過剰に長い期間を設けた条約を締結したケースがあり、短期間で国内に事業を営み、国内で税金を納付する(課税される)ことなく出国してしまっている場合もある。所得が国内に登録されないなどを考量し、条約の更新をしないで解決できない問題でもあると考えている。

また大規模な国家プロジェクトと関連して税務問題が発生し始めると税法環境の抜け穴を利用して最低限の税金しか納付しないことになりかねない。鉱業企業が一つの鉱床での利益を他の鉱床に移転する方法で課税額を削減する対策をとることがある。¹⁶

¹² 財務省面談記録.

¹³ 税務行政協力局との面談記録.

¹⁴ 財務省面談記録..

¹⁵ 財務省面談記録..

¹⁶ 財務省面談記録..

現在登録されている PE は 11 社ある。PE の登録は区税務署が担当している。今は条約を締結している国の PE は登録し、条約のない国は登録しないスタンスで GDT がやっている。¹⁷

PE に関する問題は国税庁では検討中の課題であり、国際課税課及び税務行政協力局が PE に対する対応方法、課税方法、利益の算出方法などに関する国際事例を研究している。法律上の規定がないために PE の登録は国家登録機関が管理することができなく、区税務署が担当している。納税との絡みでのみ PE という概念があるために税務署でしか対応できないのが現状である。¹⁸

区税務署で PE に関して生じている問題については一、PE に関する理解が統一されてない、二、PE に関する登録情報の入手が困難である。情報データベースの問題を解決する必要があることを区税務署との面談でよく指摘された。例えば、チンゲルティー区税務署の場合、登録された PE はあるが、税務に関して連絡ができなく、登録抹消及び登録のままかを確認できない状況であると。

表 2.1 PE の登録

登録された県/区	数字	納税者区分	登録日付
バヤンウルギー区	1	法人	2013
バヤンズルヒ区	2	法人	2014-2015
スフバートル区	2	法人	2016
ハンウール区	1	法人	2016
チンゲルティー区	4	法人	2014-2016
合計	10		

情報源: 税務行政協力局からの PE に関する情報

歳入管理局に登録されている法人から海外送金（支払）取引及び源泉徴収税額に関する情報を別添…に示した。

2.4 国際課税に関する人材育成、他部門との業務連携（税務調査方策局、大規模納税者局及び法務課が財務省と業務上連携する体制）について

財務大臣令で承認した国税庁の組織体制、業務戦略計画には国際課税問題が制作レベルではどうあるべきかが盛り込まれた。国税庁の戦略計画の第一目標には国税庁が：税法の執行及び国際課税問題について調査し、法的環境の改善、改正案の作成、有権機関との連携(計画の 2.5.1.1) を規定した。

国税庁は 9 つの部署からなるように承認され、税務行政協力局が国際課税に関する業務を担当することが詳細に明記された。特に財務省、国際機関及び関連する他機関との業務の連携についても規定した。(税務行政協力局の基本担当業務の 3.3.3.4 規定及び 3.3.3.7 規定, 3.3.3.9 規定, 3.3.3.11 規定, 3.3.3.12 規定).国際課税に関する政策

¹⁷税務行政協力局との面談記録.

¹⁸資源国際課税課との面談記録.

的な業務は財務省と協力して実施することを担当する部署は税務行政協力局であると規定した。

国際課税に関する実施面を担当する部局は現在、唯一歳入管理局の中の担当課である。上記計画の 3.4.4.9 にこの担当課が国際課税に関する諸問題は税務行政協力局の指導を受けて実施すると規定している。

税務行政協力局の 3 つの機能の一つが国際課税に関する政策であるとされ、当該局の 4 人の職員は当該業務を分担して担当している。移転価額担当一人、国際課税に関する調査担当者一人、BEPS 及び国際課税に関する国際的な傾向を調査する担当者一人、二重課税、情報交換担当者一人の体制である。¹⁹。

新規設立された資源国際課税課の担当基本業務は国際課税に関する研究・調査及び国際課税に関する法規の執行管理を(条約、投資などの国際契約の執行)歳入管理局内にて行うとの 2 つである。

財務省については国際課税担当職員が一人、専門家が一人という体制である。財務省と資源国際課税課に関しては当該分野に通用する知識を有する職員が不足しており、税務署ではその人材は全くない状態である。税務調査方策局及び区税務署の税務調査課には国際課税に関する知識を有する職員が必要であるとともに区税務署では情報データベースの問題を改善する必要があると指摘していた。

国税庁の各部署の業務指示書に国際課税に関する詳細な規定はなく²⁰、特に税務調査方策局では現在当該分野を担当するものはないために実施面で困難が生じている²¹。

2.5 OECD/G20 の BEPS パッケージを国内制度、条約にどのように取り入れる予定かについて

BEPS パッケージを国内制度、条約の締結に取り入れるための具体的な計画はできてない。国税庁の関係職員に対して BEPS を紹介している状況である。

2.6 二重課税回避に関する二国間及び多国間条約の現状について

モンゴル国は 25 ヶ国と二重課税回避条約を締結している。当該条約が執行された年月日が異なり、1993 年から 2005 年の間に締結・執行となっている。財務省も国税庁側も当該条約の更新が必要であると言っていた。

以前は 29 ヶ国と条約を締結していたがクウェイト、ルクセンブルグ、アラビア、オランダ国との条約は 2014 年から 2015 年の間に無効にしている。²²。

¹⁹ 税務行政協力局との面談記録

²⁰ 資源国際課税課との面談記録。

²¹ 資源国際課税課との面談記録。

²² 国税庁のウェブサイト: <http://www.mta.mn/c/view/11957>

2012年に財務省がモンゴル国が締結している条約の状況を比較調査し、上記各国との条約がモンゴル国にとって不利であると判断し、当該各国に対し条約の見直しを提案したが合意に至らなかった²³。具体的には条約の規定によりモンゴル国に対し0%、相手国に対し100%納税するように規定されていて、財務省からの条約変更要請に対して当該国からの返事が規定期間内になかったために条約上に規定に基づいてモンゴル側が契約を解約した。²⁴

国税庁は財務省に対して2回ほどモンゴル側に不利な条約への変更要請をしている²⁵。財務省は更に10ヶ国との条約を見直す必要があると認識しているが、外交上の国交の問題もあるために内閣及び関係機関との相談の上で決定する計画である。現在は外務省に対し、条約の見直しを要請すべき諸国のリストを提出し、外交上、どの国から要請すべきかを検討してもらっている状況である。²⁶

成果3. 徴収基盤の強化

3.1 徴収制度、滞納対策について

税収局は国税及び地方税に関する徴収計画の実績を管理する。税務申告書及び税務調査による課税額を徴収する業務を担当する。税目については国税及び地方税で異なる。全31の税務署に徴収担当部門があり、税収登録及び所轄部門に対する業務指導を行っている。税収局には9人の国家検査官がおり、全国的には1000人の検査官が徴収官として勤めており、一般税法の第8章の手続き（プロセス）を行っている。²⁷

法人納税者数は近年増加傾向である。2013年に法人納税者数が33,886社であったに比べ2016年に40,851社となり20.6%増加している。特に、一人から9人の従業員を有する零細企業の数が増加傾向であり、近3年間で28.8%、2016年に前年比6%増加している。当該零細企業については納税者数として多いが、納税額に占める割合が2016年時点4.8%となっている。

²³財務省の調査: <http://www.iltod.gov.mn/?p=2712>

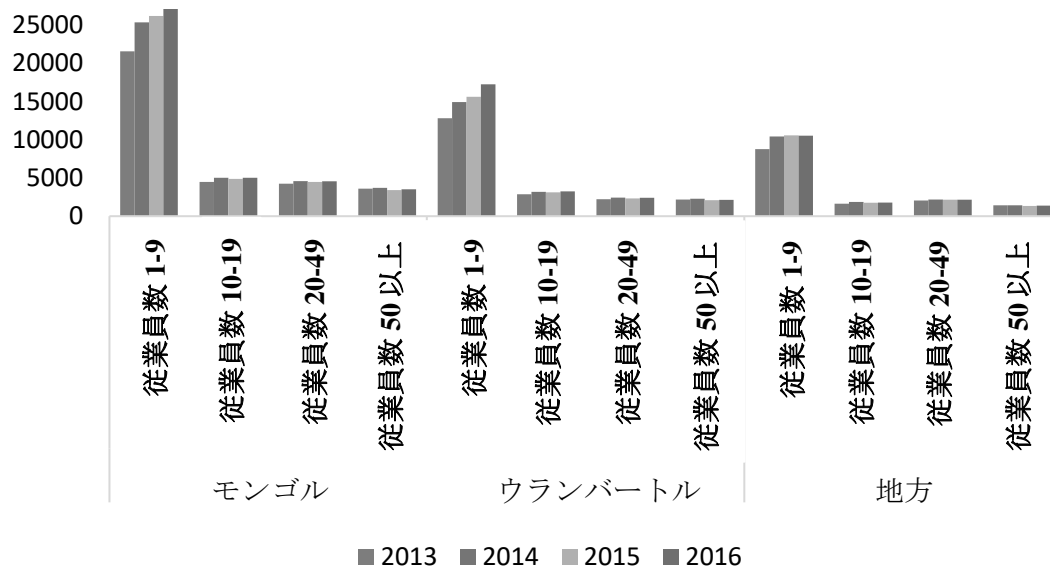
²⁴財務省との面談記録。

²⁵税務行政協力局との面談記録。

²⁶財務省との面談記録。

²⁷国税庁の税収局長との面談記録

図 3.1 法人納税者数



情報源: 国税庁、情報・統計センター

従業員数が 50 人以上の企業が 3500 社あるのが比較的少なく、総法人納税者の 10.6%となっている。納税額に関しては当該大規模納税者は総納税額の大半を納付しており、2015 年に 86.6%, 2016 年に 84% をしめている。

表 3.1 法人納税者数

	2013	2014	2015	2016
1.5 法人納税者数				
従業員数 1-9	21568	25353	26203	27773
従業員数 10-19	4484	5017	4868	5014
従業員数 20-49	4245	4589	4469	4556
従業員数 50 以上	3589	3697	3416	3508
1.6 法人納税者の平均収入, 千 Tg				
従業員数 1-9	147440.7	140022.9	133190.9	124221.4
従業員数 10-19	584299.7	558102.5	529991.8	518548.1
従業員数 20-49	1048292.1	1294399.7	1089729.2	1106233.5
従業員数 50 以上	4012259.7	4544225.0	4303278.7	4361459.5
1.7 法人納税者の平均支出, 千 Tg				

従業員数 1-9	152077.2	145544.9	141586.8	144744.9
従業員数 10-19	584299.7	566075.3	550534.1	534503.4
従業員数 20-49	1057715.0	1327086.5	1132244.4	1183055.3
従業員数 50 以上	4374477.6	4652420.9	4391100.7	4332953.3
1.8 法人納税者の納税額, 千 Tg				
従業員数 1-9	94500.0	106000.0	90600.0	105000.0
従業員数 10-19	78300.0	83000.0	77600.0	84200.0
従業員数 20-49	128000.0	175000.0	178000.0	157000.0
従業員数 50 以上	2180000.0	2260000.0	2230000.0	1820000.0

情報源: 国税庁、情報・統計センター

近年、滞納者と滞納額が上昇傾向である。表 3.2-3.3 からみると 2015 年度に申告年度及び前年度の債権額が 1.3 兆 Tg であったに比べ 2016 年度では 2.7 兆 Tg となり 2.1 倍上昇している。同時に滞納者数も上昇している。2015 年に合計 28.62 万滞納者があったに比べ 2016 年に 33.31 万となり 16% 上昇している。表 3.2 を見ると 2015-2016 年に公売手続きにより滞納処理を行っている。

表 3.2 滞納残高、滞納処理別,

百万 Tg

	前年度		当年度		合計	
	2015	2016	2015	2016	2015	2016
1 滞納額	410,586.2	680,551.4	295,689.3	352,748.8	706,275.5	1,033,300.2
2 滞納者数	87,733	82,654	198,429	250,477	286,162	333,131
3 滞納処理						
3.1 銀行当座取引停止						
件数	5,019	3,507	2,950	2,054	7,969	5,561
金額, 百万 Tg	131,867.3	124,476.2	87,894.4	57,083.7	219,761.7	181,559.9
3.2 資産による処理						
件数	69	30	104	16	173	46
金額	2,010.6	145.6	878.6	14.1	2,889.2	159.6

3.3 担保契約をした						
件数	77	28	40	6	117	34
金額	4,373.9	2,145.6	1,361.2	134.7	5,735.1	2,280.3
3.4 公売手続き						
件数	0	0	0	0	0	0
金額	0	0	0	0	0	0
3.5 通知書の送付						
件数	14,612	12,873	10,383	9,172	2,4995	2,2045
金額	245,593.5	379,093.4	18,700.6	198,848.2	432,599.2	577,941.6
3.6 資産差し押さえ						
件数	273	62	21	18	294	80
金額	19,464.2	1,072.3	1,309.8	569.3	20,774.0	1,641.6
3.7 裁判訴訟						
件数	697	401	84	49	781	450
金額	109,903.3	20,328.2	2,641.2	423.7	112,544.5	20,751.9

ソース: 国税庁、徴収局

一般税法に規定された徴収、滞納処理手続きについては 2016 年に前年比減少している。例えば、2015 年に 6,135 滞納者に対する処理を行っていたに比べ 2016 年に 4,028 滞納者となり 34.0%減少している。滞納額でいうと 2015 年に 5,132 億 Tg に相当する滞納処理を行ったが、2016 年に 5,273 億 Tg (2.7) の滞納処理を行っている。実績は(表 3.2) 2016 年にプロセスごとに減少している。

表 3.3 滞納処理、納付実績別、百万 Tg

年	年始残高	当年度課税額	納付済み	残高		
1. 2015 年	781,416.0	2,811,824.3	2,886,964.8	706,275.5		
2. 2016 年	706,275.5	3,024,127.8	2,697,103.1	1,033,300.2		
3. 滞納処理実績						
3.1 銀行当座の取引停止						
件数	2249	1563	1,339	2054	3,588	3617
金額	35,346,629	46,804,046.09	1,7042,715.03	5,7083,727.6	52,389,344	103,887,773.7
3.2 資産より						
件数	44	20	95	1	139	21
金額	1,422,212.5	5,938.8	772,538.2	14,072.7	2,194,751	20,011.5

3.3 担保契約による						
件数	36	19	17	2	53	21
金額	597,701.1	827,971.024	176,016	2,3426.843	773,717	851,397.867
3.4 公売手続きによる						
件数	0	0	0	0	0	0
金額	0	0	0	0	0	0
3.5 通知書の送付						
件数	7,338	6,006	5,693	4,627	13,031	10,633
金額	52,639.5	138,441.5	52,169.1	70,704.1	104,808.7	209,145.7
3.6 資産差し押さえ						
件数	67	40	6	18	73	58
金額	3,101.4	1,072.3	473.7	189.0	3,575.1	1,261.3
3.7 裁判訴訟による						
件数	339	401	57	19	396	420
金額	23,793.6	20,328.2	204.8	10.5	23,998.4	20,338.7

ソース: 国税庁、徴収局

滞納処理手続きの結果は実施した処理手続き及び予算への納金額で評価できる。2015年及び2016年を比較すると銀行当座の取引停止、担保契約の締結、資産差し押さえ、裁判訴訟による処理が2016年に前年比改善している。

滞納処理手続きごとに納税者数と滞納額が低下している。近2年間の経済困難及びモンゴル政府が実施した大赦（滞納処分手続きを一時期停止した）対策が要因として考えられると区税務署職員及び徴収局職員が判断している。

3.2 課税状況、コールセンターの現状及び課題について²⁸

モンゴルは2016年から初めて課税額及び滞納催促するセンターを設立した。現在、当該センターは職員9名（一人主任、国家検査官7名、アシスタント1名）の体制で業務を実施している。オペレーターは（平均年齢34歳、男性一人、女性6人）徴収を主に担当した経験者が多く、勤務経験年数が5人以上であるが、業務負担は非常に高い。ジャイカプロジェクトの協力でパソコン、デスクなどの設備を完備した。最初は5百万Tg以下の滞納額を対象にしたが、3百万Tgまで下げ、現在は1万Tgから1百万Tgまでの滞納額を催促している。

昨年は市内6つの区税務署を対象に3回、ホブド県、バヤンホンゴル県を対象に試験的に催促した。催促業務は国税庁長官2016年10月24日付代A24号令によって承

²⁸ 滞納催促センターの業務状況に関する情報は税務サービスセンター長及び催促センター主任との面談記録

認された規則に従って行っている。²⁹ 催促及びその結果の登録は Excel を使って各オペレーターが入力している。職員は対話態度に関する研修を 2 回受けさせ、勤務環境の整備を目的に壁及び床の防音対策をとった。財務省及び国税庁は徴収業務のコスト削減、徴収機能強化を目的に催促センター業務が重要であると認識している。日本からの専門家のアドバイスが非常に役に立っている。

2016 年に当該センターが 23,201 納税者の 107 億 Tg の課税額及び滞納額を催促した中、16,566 納税者の 64 億 Tg の滞納を処理した。この期間中に 31,203 コールをした中、17,773 が成立し、うち 9,717 納税者から 46 億 Tg の課税及び滞納税額を納付する約束をもらった。2016 年 12 月現在、これら納税者の 82%となる 8006 納税者が 35 億 Tg の滞納を徴収した。催促するべき滞納者の 40.5%に相当する 9401 納税者の情報が誤っており、連絡できなかった。国税庁のデータでは 2016 年に催促センターを通して 23201 事案が催促され、うち 16566 が解決されている。

この一年間の実績では業務をうまく実施しているが、いくつかの課題を抱えている。1) 催促業務を一般税法に合わせる必要がある。例えば、催促は 60 日間実施しているが、税法上は通知書に規定された期間内に納付しなかった場合、次の手続きに入るとの規定と矛盾している。2) 催促業務に適した質の高いイヤホンが必要である。3) 総括した情報データベースの構築及び情報の確実性を高める必要がある。現在は納税者の登録情報が誤っているために 17,000 電話コールのうち 10,000 が成立し、約 7 割が連絡できている状況である。4) 研修がさらに必要で納税者に対する対応の仕方に関する研修のニーズが高い。

3.3 徴収に関する法改正の状況

徴収に関する法的環境の改正が必要である。これについては財務省と国税庁が共同で法案を作成した。法案には税務職員の自力執行権の交付、徴収業務の改善に重点をおいた形で作成された。今後は徴収業務のコスト削減を目的としている。³⁰ 国税庁の徴収局が法改正案に対して提案した内容を別添 A.1 にて示す。

3.4 税務機関の内部業務の現状、課題について

チンゲルティー区及びソングノハイルハン区税務署との面談、国税庁の統計課からの情報に基づいて内容をまとめた。(表 4)

²⁹ 以前は関税・国税庁長官の 2016 年 5 月 26 日付第 A191 号令により承認された規則に従っていた。

³⁰ 国税庁の徴収局長との面談記録

チンゲルティー区税務署は 113 人の国家検査官が常勤で勤務している。徴収課は 39 人の徴収官が 15,871 納税者を管轄している。納税者情報に関しては比較的によい状況である。2016 年に 1384 億 Tg の徴収計画があり、実績は 1544 億 Tg と計画を超える実績となった。納税者に対するサービスを改善するために納税者サービス、相談室を設ける予定である。

ソングノハイルハン区税務署には 95 人の国家検査官が常勤で 45 人の職員が非常勤で勤務している。徴収課は 33 人の調査官がいる。15,422 納税者を管轄しているが、大規模納税者が少なく、中小企業が多いことが特徴である。

表 3.4. チンゲルティー区及びソングノハイルハン区税務署、に関する情報

	チンゲルティー区税務署	ソングノハイルハン区税務署
国家検査官数	113 人の国家検査官が常勤で勤務している。徴収課は 39 人の徴収官がいる	95 人の国家検査官が常勤で 45 人の職員が非常勤で勤務している。徴収課は 33 人の調査官がいる。
業務負担	国家検査官一人当たり 430-480 法人があり、その上、見つからない及び捜索中の 1593 法人を一人で担当している	検査官一人当たり 600-700 法人があり、うち 20 法人が滞納者である。検査官 2 体制で滞納処理困難事案約 200 を担当している。
納税者	合計 15,871 法人を管轄している。区内の 19 のホローがあり、55,500 個人納税者及び自営業者がおり、大きいショッピングセンターが 10 件ある。	15,422 納税法人、うち 10 億以上の納税額を有する企業が 6-7 社ある。事業を行ってない X 申告書を提出している法人が 1 万以上ある。
滞納者	前年度 3118 法人, 滞納額 36,363,836 Tg 当年度 3223 法人, 滞納額 133,637,350.4 Tg	前年度 6578 法人, 滞納額 21,824,750.5 Tg 当年度 3223, 滞納額 65,633,450.5 Tg
滞納額の納付状況	滞納処理が進んでいる。2015 年に計画に達成できなかったが、2016 年に改善した。10 百万 Tg 以上の滞納者に関しては手続きを速やかに開始している。	滞納処理の進みが望ましくなり。2015 年の課税額の納付ができなく、裁判に訴訟されているケースが上昇した。大赦法の執行により 2015 年に税務調査による滞納額が減少した。国の財政状況がよくないために国家予算でコンセッション契約に基づいて委託業務（工事）を実施している企業の滞納額が上昇した。
徴収計画の実績	2016 年に 1384 億 Tg の徴収計画があり、1544 億 Tg を国家予算に納入した。	2016 年に実績が 660 億 Tg から 600 億 Tg に低下した。2015 年度も実績が 660 億 Tg の計画に比べ 650 億 Tg となった。

研修状況	国際課税に関する研修を受けたものが転職したために現在の職員に対して研修が必要。	年始に研修を受けたが、国際課税に関しては段階的な研修を受けた職員はいないために今後は研修が必要。
------	---	--

ソース: チンゲティー区税務署及びソングノハイルハン区税務署との面談記録

2016年に660億Tgの徴収計画があったが、600億までしか実績が上がらなかった。納税者が零細企業が多く、また納税意識が高くないことが背景にあると考えられる。手間がかかり、徴収コストが高いのが現状である。

税務署としては滞納者に対する催促をコールセンターで一括実施してくれていることに感謝しているが、催促センターで催促中にも税務署から完全に当該滞納事案を催促センターへ移管しないために、税務署として当該滞納に関する責任が残るために同時に催促している状況である。このために催促センターからの電話催促によってどのぐらいの滞納額が納付されたか、税務署が同時に催促しているのでその結果どのぐらい納付されたが明確ではないために今後は区別ができるようにするべきである。

他方が税務署も催促業務を実施しており、電話催促用の機材が不十分である。イヤホンや電話機などが必要である。

納税者の登録情報がよく変更するが、国家登録機関から登録状況に関する情報の収集に時間とコストがかかる。

国際課税に関する問題が発生した場合、税務署は国税庁の税務調査方策局から指導を受けている。税務署には国際課税に関するマニュアル類が必要で担当者に対する研修のニーズも高い。

添付ファイル

別添 A. 調査時に入手した情報、統計データ

A.1. 国際課税に関する中級及び上級研修、実務能力の育成

A.1.1. 国家検査資格付与研修カリキュラム

研修期間: 平日 30 日間, 240 時間の講義

	時間	講義名	テーマ	時間	講師名
初日	08.00-08.10	授業開始			国税庁副長官、 行政局、研修所
	08.10-09.30	倫理道德	倫理道德の基本概念、公務員、国家検査官の倫理規則	2	行政局 Zayakhshig 研修所 M.Choijilsuren
	09.40-11.10	コミュニケーション	公務員の接客態度、倫理違反の予防方法	2	行政局 Zayakhshig 研修所 Ochirkhuyag
	11.10-12.30		昼食		
	12.30-14.00 14.10-15.40	租税理論	租税に関する理解、税目別の区分、税金の意義、目的、原則	4	研修所 Khurmethhan
二日目	08.00-09.30 09.40-11.10	租税理論	テスト、実習	2	研修所 Khurmethhan
		納税者サービス	納税者サービスの傾向	2	納税者サービス 局 Bayaraa 研修所 Bayartsetseg
	11.10-12.30		昼食		
	12.30-14.00	会計、目的、原則	<ul style="list-style-type: none"> ➢ 会計とは、会計の目的、責任、原則、構成 	2	研修所 Batdorj
14.10-15.40	<ul style="list-style-type: none"> ➢ テスト、意見交換 				
三日目	08.00-09.30	一般税法	<ul style="list-style-type: none"> ➢ 総則、目標、専門用語の定義 ➢ モンゴル国の租税構成、課税対象物、税目、区分、税率の設定、軽減、執行期間 ➢ 納税者、納税者登録、納税者の法上の権利の尊重、納税者サービス、納税者権利・責任 	2	研修所 Ochirkhuyag
	09.40-11.10	一般税法	<ul style="list-style-type: none"> ➢ 税務機関の組織、機能、業務原則、行政、国家検査官の権限、責任、禁止事項、作成書類、給与・権限の保障、不服審判委員会 ➢ 課税・申告 ➢ 税務調査 	2	研修所 Ochirkhuyag
	11.10-12.30		昼食		

	12.30-14.00	一般税法	<ul style="list-style-type: none"> ➤ 登録、滞納、滞納処理手続き ➤ 他機関の義務 ➤ 税法違反者への処罰 	2	研修所 Ochirkhuyag
	14.10-15.40	一般税の不随規則、通達、施行令	納税者登録の実施状況	2	研修所 Ochirkhuyag
四日目	08.00-09.30	アカウント、ダブルエントリースystem	会計アカウントダブルエントリースystem、勘定の意味、貸方、借方について、常時勘定、仮勘定、口座停止	2	研修所 Batdorj
	09.40-11.10	アカウント、ダブルエントリースystem	テスト、計算	2	同上
	11.10-12.30		昼食		
	12.30-14.00	一般税の執行令、通則	納税者に対する One stop Center を通して提供するサービスに関する規定、基準	2	納税者サービス局 Ganbold 研修所 Batdorj
	14.10-15.40	一般税法	テスト、課題計算、ケーススタディー	2	研修所 Ochirkhuyag
五日目	08.00-09.30 09.40-11.10	貸借対照表	貸借対照表の構成、収益決算書、資産変更決算書、キャッシュフロー	2	研修所 Batdorj
			-小規模の貸借対照表の作成	2	研修所 Batdorj
	11.10-12.30		昼食		
	12.30-14.00	法人税法	対象範囲、課税対象所得、控除できる支出、税率	2	研修所 Khurmethhan
	14.10-15.40		軽減、損失の繰り越し、納付・申告	2	研修所 Khurmethhan
六日目	08.00-09.30 09.40-11.10	法人税法の通則	<ul style="list-style-type: none"> ➤ 鉱業及びインフラ分野の支出の繰り越し計算の規定 /内閣令/ ➤ 法人申告書による損失を繰り越し計算するためのマニュアル /長官令/ 	2	研修所 Khurmethhan
			<ul style="list-style-type: none"> ➤ 法人税の軽減に関する規則 /長官令/ 	2	研修所 Khurmethhan
	11.10-12.30		昼食		
	12.30-14.00	一般税法の通則	<ul style="list-style-type: none"> ➤ 申告書の作成、受理規則 	2	納税者サービスセンター Baterdene 研修所 Jargaltsetseg

	14.10-15.40		➤ 税務申告書に対する課税調査規則	2	徴収方策局 Gansukh 研修所 M.Choijilsuren
七日目	08.00-09.30	一般税法通則	滞納処理の管理、登録規則	2	徴収局 Bud 研修所 Bayartsetseg
	09.40-11.10		法的期間内に納付しなかった滞納処理手続き	2	法務課 Khaliuntsetseg 研修所 Ochirkhuyag
	11.10-12.30		昼食		
	12.30-14.00 14.10-15.40	法人税法	テスト、課題	4	研修所 Khurmethhan
八日目	08.00-09.30 09.40-11.10	現金資産の登録	現金資産について / 収入、その登録、純利益及び累積利益	2	研修所 Jargaltsetseg
			実習	2	同上
	11.10-12.30		昼食		
	12.30-14.00 14.10-15.40	法人税法	テスト、課題	4	研修所 Khurmethhan
九日目	08.00-09.30	支出・コストについて	支出の意味、連携、調整、形態	4	研修所 Batdorj
	09.40-11.10		実習		
	11.10-12.30		昼食		
	12.30-14.00	一般税法通則	税務調査規則	2	税務調査方策局 Ganbaatar, Khurmethan
	14.10-15.40		不服審判委員会、業務	2	法務課 Tugsjargal Khurmethan
十日目	08.00-09.30	債権の登録	債権の登録、準価額方法、不良債権の登録	2	研修所 M.Choijilsuren
	09.40-11.10		実習	2	
	11.10-12.30		昼食		
	12.30-14.00	付加価値税	対象範囲、課税対象所得、税率、軽減、納付・申告	2	CT Bayartsetseg
	14.10-15.40		付加価値税の軽減、納付・申告	2	
十一日目	08.00-09.30	付加価値税法通則	➤ VAT 控除額の計算方法 / 長官令 /	2	研修所 Bayartsetseg

	09.40-11.10	付加価値税法通則	<ul style="list-style-type: none"> ➤ 務資金協力、人道的支援、コンセッション条件付借款で調達した製品の VAT 免除規則 / 財務大臣令 / 	2	研修所 Bayartsetseg
	11.10-12.30		昼食		
	12.30-14.00	付加価値税	テスト、課題	2	同上
	14.10-15.40	付加価値税	テスト、課題	2	研修所 Ochirkhuyag
十二日目	08.00-11.10	個人所得税	対象範囲、課税対象所得、税率、軽減、納付・申告	4	
	11.10-12.30		昼食		研修所 Bayartsetseg
	12.30-14.00	付加価値税法	テスト、課題	2	研修所 Bayartsetseg
	14.10-15.40	付加価値税法	テスト、課題	2	СХОХ Л.Бямбадорж 研 修 所 Ochirkhuyag
十三日目	08.00-09.30	有価証券の利用、その管理	有価証券の保存、保護、使用状況の管理規則	2	研修所 Ochirkhuyag
	09.40-11.10	個人所得税法	テスト、課題	2	
	11.10-12.30		昼食		研修所 Ochirkhuyag
	12.30-14.00 14.10-15.40	個人所得税法	テスト、課題	4	研修所 Jargaltsetseg
十四日目	08.00-09.30	製品の登記	製品の登録、販売機関、生産機関	2	研修所 Jargaltsetseg
	09.40-11.10	製品の登記	製品のコスト計算	2	
					研修所 Jargaltsetseg
	12.30-14.00	製品の登記	テスト、課題	2	研修所 Jargaltsetseg
	14.10-15.40	製品の登記	テスト、課題	2	研修所 Khurmethan
十五日目	08.00-11.10	不動産税法、車両税法、燃料税法、銃砲税法,	範囲、課税対象物、税率、軽減、納付・申告	4	研修所 Batdorj

	11.10-12.30		昼食		研修所 Chojjilsuren
	12.30-15.40	不動産税法、車両税法、燃料税法、銃砲税法、	テスト、課題	4	研修所 Batdorj 研修所 Bayartsetseg
十六日目	08.00-09.30	資産会計	資産、資本、減価償却	2	研修所 Bayartsetseg
	09.40-11.10	資産会計	資産の登記抹消、交換	2	
	11.10-12.30		昼食		研修所 Bayartsetseg
	12.30-14.00 14.10-15.40	資産会計	実習	4	研修所 Chojjilsuren
十七日目	08.00-09.30	特別税法	範囲、課税対象物、税率、軽減、納付・申告	2	Chojjilsuren
	09.40-11.10		テスト、課題	2	
	11.10-12.30		昼食		研修所 Jargaltsetseg
	12.30-14.00	不確定所得税法	<ul style="list-style-type: none"> ➢ 範囲、課税対象物、税率、軽減、納付・申告、納税者登録、 ➢ テスト 	2	研修所 Chojjilsuren
	14.10-15.40	特別税法	テスト、課題	2	研修所 Jargaltsetseg
十八日目	08.00-09.30	源泉（ソース）所有者の持ち分	<ul style="list-style-type: none"> ➢ 負債及び所有者の持ち分 ➢ 短期負債、長期負債 ➢ 株式 	2	研修所 Jargaltsetseg
	09.40-11.10	源泉（ソース）所有者の持ち分	<ul style="list-style-type: none"> ➢ 実習 	2	
	11.10-12.30		昼食		法 務 課 Б.Баттогтох 研 修 所 Chojjilsuren
	12.30-14.00	一般税法通則	裁判に対して税務機関を代表する場合の留意点	2	税務調査方策局 Bolorerdene
	14.10-15.40	個人所得税法通則	<ul style="list-style-type: none"> ➢ 個人所得税の軽減・免除について /長官 2009 年題 23 号令/ ➢ 課税額の控除、還付及びこれらの会計上の記載に関する規則” /財務大臣 2009 年第 104 号令/ 	2	研修所 Ochirkhuyag
十九日目	08.00-09.30	地下資源使用料について	地下資源の概念、分類、使用料の対象範囲、課税対象項目、支払額、資金の配分、支払・申告、探査許可及び使用許可料	2	研修所 Ochirkhuyag

	09.40-11.10	地下資源使用料の課税に関する規則	<ul style="list-style-type: none"> ➤ 地下資源料の支払い、配分、使い方に関する規則” 内閣 2006 年第 272 号令. ➤ 国税庁と地下資源庁間の情報交換規則 ➤ 地下資源使用料の割合の算出、課税方法”. 内閣 2014 年内 9 号令 ➤ “鉱業輸出品の販売価額の算出マニュアル” 国税庁長官の 2010 年第 322 号令 	1	研修所 Ochirkhuyag
--	-------------	------------------	---	---	--------------------

		地下資源使用料について	<ul style="list-style-type: none"> ➤ テスト、課題 	1	
	11.10-12.30		昼食		研修所 Khurmethhan
	12.30-14.10	土地使用料に関する法	範囲、課税対象物、税率、軽減、免除、納付・申告	2	研修所 Khurmethhan
	14.10-15.40	土地使用料に関する法	テスト、課題	2	研修所 Jargaltsetseg
20 日目	08.00-11.10	税務会計	<ul style="list-style-type: none"> ➤ 個人所得税の会計 ➤ 付加価値税の会計 ➤ 特別税の会計 ➤ 資産税の会計 ➤ その他 	4	
	11.10-12.30		昼食		研修所 Bayartsetseg
	12.30-15.40	税務会計	<ul style="list-style-type: none"> ➤ 法人税の会計 ➤ 財務会計と税務会計の相違点 ➤ 誤差調整会計 	4	情報処理局 Г. Ганхуяг
21 日目	08.00-09.30 09.40-11.10	システムへのアクセス	ユーザーアクセス権利/IMS/ ユーザー登録/Tax_ac/t	4	
	11.10-12.30		昼食		情報処理局 Enkhtuya Batgerel Burendelger
	12.30-14.00 14.10-15.40	納税者及び納税額の登録	世銀の税務行政管理システム / TRIPS/ 市不動産登録課、国民登録 / Capital.mta.mn/	4	情報処理局 Enkhtuya Batgerel Burendelger
22 日目	08.00-09.30 09.40-11.10	納税者及び納税額の登録	税法執行管理/ Tax_act /Burtgel// 個人納税者登録システム / Tax_act /Taxpayerperson/	4	
	11.10-12.30		昼食		情報処理局 Enkhtuya Batgerel Burendelger
	12.30-14.00 14.10-15.40	資産登録	税法執行管理/ Tax_act /Burtgel// 個人納税者登録システム / Tax_act /Taxpayerperson/	4	情報処理局 Enkhtuya Batgerel Burendelger
23 日目	08.00-09.30	資産登録	車両税に関するシステム/ Autotax/ 銃砲の登録/ Tax_act /Guntax/	2	情報処理局 Enkhtuya Batgerel Burendelger
	09.40-11.10	申告書の登録	電子申告/ e-taxmta.mn/ 税務調査、リスクマネジメントシステム / Fisher/	2	
	11.10-12.30		昼食		情報処理局 Enkhtuya Batgerel Burendelger
	12.30-14.00 14.10-15.40	申告書の登録	VAT インボイスの登録/ VAT_entry 3.0/ 個人所得税申告書の登録 / Suutgan 2.0/	4	情報処理局 Enkhtuya Batgerel Burendelger
24 日目	08.00-09.30 09.40-11.10	納税額の登録	徴収額の登録/ Taxpayment/ 徴収計画の登録/ Tax_act /Plan/	4	

	11.10-12.30		昼食		情報処理局 Enkhtuya Batgerel Burendelger
	12.30-14.00 14.10-15.40	税額算出の登録	算出登録/ Tax_act/Tax_accounting//	4	情報処理局 Enkhtuya Batgerel Burendelger
25 日目	08.00-09.30	滞納額登録	債務管理システム / Debt_managment/ 債務管理システム / Tax_act / Debt_managment /	2	情報処理局 Enkhtuya Batgerel Burendelger
	09.40-11.10	その他システム	データワイヤ、申告書システム / Dataware house,B/ 業績モニタリング・内部監査システム/ E- monitoring/ 内部事務システム/ E-office/	2	
	11.10-12.30		昼食		情報処理局 Enkhtuya Batgerel Burendelger
	12.30-14.00	その他システム	有価証券の登録システム/ Excisemark/ 納税者評価システム/ Tax_act /Statusn/ 納税者証明書の発行システム/ Tax_act Reference/	2	情報処理局 Enkhtuya Batgerel Burendelger
	14.10-15.40	第三者情報データベース	税関輸出入情報/ TPI/ 国庫支出情報 /TPI/ VAT インボイス /TPI/ 源泉徴収 /TPI/ 第三者情報/TPI/ アルコール生産、販売情報 / TPI/ E-Balance/ TPI/	2	研修所 Chojilsuren
26 日目	08.00-09.30 09.40-11.10	天然資源使用料	対象範囲、対象事項、料金率、軽減・免除、納付・申告	4	
	11.10-12.30		昼食		研修所 Chojilsuren
	12.30-14.00 14.10-15.40	天然資源使用料に関する法	テスト、課題	4	研修所 Chojilsuren
27 日目	08.00-09.30	天然資源使用料に関する法	テスト、課題	2	法務課 Khaliuntsetseg
	09.40-11.10	一般税法通則	資産の差し押さえ、担保、資産調査、棚卸、現場撮影に関する規則	2	
	11.10-12.30		昼食		
	12.30-14.00	自習			講師ら
	14.10-15.40	市及び区税務署の業務視察, 実習		2	研修所 Ochirkhuyag
28 日目	08.00-09.30	大気汚染料に関する法	対象範囲、対象事項、料金率、軽減・免除、納付・申告	2	

			<ul style="list-style-type: none"> ➤ 大気汚染料の設定 /内閣 2010 年第 73 号令/ ➤ 大気汚染の大きな源から排出される汚染物に対する料金 /2011 年第 92 令/ ➤ 大気汚染料について/環境省と運輸庁の共同令 /2011.03.07 日付第 A-63/67 号令の別添/ ➤ 石炭採掘法人の大気汚染料の軽減に関する規則/内閣 2012 年第 139 号令/ ➤ テスト、課題 		
	09.40-11.10	水質汚染料	<ul style="list-style-type: none"> ➤ 対象範囲、対象事項、料金率、軽減・免除、納付・申告テスト、課題 	2	
	11.10-12.30		昼食		行政局, 研修所 Batdorj
	12.30-14.00	資料管理 (アーカイブ)	資料保管管理規則	2	講師ら
	14.10-15.40	試験	<ul style="list-style-type: none"> ➤ 中間試験 	2	研修所 Khurmethhan
29 日目	08.00-09.30	国際課税	<ul style="list-style-type: none"> ➤ 国際課税の概念 ➤ 二重課税回避条約に関する理解 	2	研修所 Bayartsetseg Jargaltsetseg
	09.40-11.10	政策、会計	<ul style="list-style-type: none"> ➤ 取引の記載 ➤ 財務諸表の準備 	2	
	11.10-12.30		昼食		研修所 Bayartsetseg Jargaltsetseg
	12.30-14.00 14.10-15.40	政策、会計	<ul style="list-style-type: none"> ➤ 取引の記載 ➤ 財務諸表の準備 	4	研修所 Bayartsetseg Jargaltsetseg
30 日目	08.00-09.30	政策、会計	<ul style="list-style-type: none"> ➤ 取引の記載 ➤ 財務諸表の作成 	2	研修所 Ochirkhuyag
	09.40-11.10	政策、会計	<ul style="list-style-type: none"> ➤ 法人所得税の申告書の作成 ➤ 付加価値税の申告書の作成 	2	
	11.10-12.30		昼食		研修所 Ochirkhuyag
	12.30-14.00	政策、会計	<ul style="list-style-type: none"> ➤ 個人所得税申告書の作成 ➤ その他、関連申告書の作成 	2	Khurmethan Bayartsetseg Ochirkhuyag
	14.10-15.40	試験準備の留意点	<ul style="list-style-type: none"> ➤ 中間試験結果の発表 ➤ 最終試験の留意点 	2	

研修センター

A.1.2.

国際課税 (2015.8.17-2015.8.21)

日付	時間	研修形態	テーマ	講師
2015.8.17 (月)	09:00-10:30	講義	モンゴル国税務制度 (ソースルール)	国税庁, 研修所講師 Jargaltsetseg
	10:40-12:00	セミナー		
	13:00-14:30	講義	モンゴル国税務制度 (PE)	
	14:40-16:00	セミナー		
2015.8.18 (火)	09:00-10:30	講義	モンゴル国税務制度 (移転価額)	国税庁, 研修所講師 Jargaltsetseg
	10:40-12:00	セミナー	モンゴル国税務制度 (移転価額以外の制度)	
	13:00-14:30	講義		
	14:40-16:00	セミナー		
2015.8.19 (水)	09:00-10:30	講義	国際課税基礎	石黒専門家
	10:40-12:00		同上	
	13:00-14:30			
	14:40-16:00			
2015.8.20 (木)	09:00-10:30	講義	移転価額基礎	小寺専門家
	10:40-12:00		同上	
	13:00-14:30			
	14:40-16:00			
2015.8.21 (金)	09:00-10:30	講義	モンゴル国税務制度 (二重課税回避)	国税庁, 研修所講師 Jargaltsetseg
	10:40-12:00	セミナー		
	13:00-14:30	講義	モンゴル国税務制度 (国際条約)	
	14:40-16:00	セミナー		

A.1.3.

国際課税初級研修カリキュラム(2016.3.7-2016.3.11)

日付	時間	研修形態	テーマ	講師
2016.3.7 (月)	09:00-10:30	講義	移転価額基礎	小寺専門家
	10:40-12:00			
	13:00-14:30	講義	国際課税基礎 - 日本の事例-	石黒専門家
	14:40-16:00			
2016.3.9 (水)	09:00-10:30	講義	モンゴル国税務制度 ① (居住者、非居住者)	関税国税庁, 研修 所講師 Ochirkhuyag
	10:40-12:00	セミナー		
	13:00-14:30	講義	モンゴル国税務制度 ② (PE:)	
	14:40-16:00	セミナー		
2016.3.10 (木)	09:00-10:30	講義	モンゴル国税務制度 ③ (ソースルール)	関税国税庁, 研修 所講師 Ochirkhuyag
	10:40-12:00	セミナー		
	13:00-14:30	講義	モンゴル国税務制度 ④ 租税回避予防	関税国税庁, 研修 所講師 Jargaltsetseg
	14:40-16:00	セミナー		
2016.3.11 (金)	09:00-10:30	講義	モンゴル国税務制度 ⑤ (二重課税回避)	関税国税庁, 研修 所講師 Jargaltsetseg
	10:40-12:00	セミナー		
	13:00-14:30	講義	モンゴル国税務制度 ⑥ (国際条約)	
	14:40-16:00	セミナー		

A.1.4

ジャイカプロジェクト対象者 /2017年2月20日現在/					
No	No	名前	税務署	部署	2017.03.07 担当業務
国税庁内					
1	1	国家検査官 1	国税庁	税務行政協 力局	条約、情報交換
2	2	国家検査官 2	国税庁	税務行政協 力局	法人所得税、個人所得税
3	3	国家検査官 3	国税庁	税務行政協 力局	国際課税、研究調査
4	4	国家検査官 4	国税庁	行政局	内部事務
5	5	国家検査官 5	国税庁	内部監査局	国家主任検査官
6	6	国家検査官 6	国税庁	納税者局	VAT
7	7	国家検査官 7	国税庁	税調局	収入登録、情報データベー ス
8	8	国家検査官 8	国税庁	研修所	所長
9	9	国家検査官 9	国税庁	研修所	国際課税、徴収業務
10	10	国家検査官 10	国税庁	サービスセ ンター	サービス、国家主任検査官
11	11	国家検査官 11	国税庁	サービスセ ンター	電話相談
12	12	国家検査官 12	国税庁	サービスセ ンター	VAT
管轄機関					
13	1	国家検査官 13	歳入管理局	税務調査課	国家主任検査官-鉱業
14	2	国家検査官 14	歳入管理局	資源国際課 税課	国際課税
15	3	国家検査官 15	歳入管理局	資源国際課 税課	石炭
16	4	国家検査官 16	歳入管理局	徴収室	国家主任検査官
17	5	国家検査官 17	市税務局	納税者局	登録、不動産税
18	6	国家検査官 18	市税務局	Dunjingarav	One stop サービス
19	7	国家検査官 19	バヤンズルヒ区 税務署	リスク統計 室	第三者情報
20	8	国家検査官 20	バヤンズルヒ区 税務署	徴収室	法人
21	9	国家検査官 21	バヤンゴル区税 務署	税務調査室	法人登録抹消
22	10	国家検査官 22	バヤンゴル区税 務署	税務調査室	税務調査
23	11	国家検査官 23	バヤンズルヒ区 税務署	徴収室	法人
24	12	国家検査官 24	ハンウール区税 務署	税務調査室	国家主任検査官
25	13	国家検査官 25	スフバートル区 税務署	リスク統計 室	第三者情報

26	14	国家検査官 26	スフバートル区 税務署	税務調査室	税務調査
27	15	国家検査官 27	チンゲルティ 区税務署	徴収室	法人
28	16	国家検査官 28	ウムヌゴビ 県税務署	納税者局	国家主任検査官
29	17	国家検査官 29	オルホン 県税務署	行政室	国家主任検査官
30	18	国家検査官 30	トブ 県税務署	納税者局	One Stop Service Center
31	19	国家検査官 31	同上	税務調査室	税務調査
32	20	国家検査官 32	ダルハンウ ール 県税務署	徴収室	法人
働いていない					
33	1	国家検査官 33	産休中		
34	2	国家検査官 34	産休中		
35	3	国家検査官 35	産休中		
36	4	国家検査官 36	留学		
37	5	国家検査官 37	死亡		
38	6	国家検査官 38	退職		
39	7	国家検査官 39	退職		
40	8	国家検査官 40	退職		
41	9	国家検査官 41	退職		
42	10	国家検査官 42	退職		
情報作成（国家検査官） Sh. Undraa					

A.1.5.

研修センター長

承認
B.バダムツェツェグ

2017年度の国際課税に関する研修計画

No	研修レベル	研修形式	内容	参加者	期間	講師
1	上級	教室	<ul style="list-style-type: none"> 国際課税 移転価格問題 	国税庁、市税務局、6区税務署の国家検査官	第1四半期 40時間	Sh.Undraa
2	初級・中級	オンライン	<ul style="list-style-type: none"> 国際課税の基礎知識 恒久的施設(PE)の種類と課税方法 国際的租税回避の予防 OECDモデル条約 税務署間の協力 	国家検査官	第2四半期 40時間	Sh.Undraa
3	初級・中級	OJT,意見交換	<ul style="list-style-type: none"> オンライン研修の練習 モンゴル国の実際のケースを使った研修 	6区税務署の国家検査官	第3四半期 24時間	Sh.Undraa
4	初級・中級	通信研修	<ul style="list-style-type: none"> 国際課税の基礎知識 恒久的施設(PE)の種類と課税方法 国際的租税回避の予防 	県税務署の検査官	第4四半期 8時間	Sh.Undraa

研修センター

A.1.6. 税務行政局の提案

1. 人材育成計画

A. 国際課税を特訓した人材に関する政策はありますか？計画、承認日

- 国税庁長官の 2013 年 12 月 13 日付第 983 号令により承認した“国税機関の人材育成政策”-

- 国税庁長官の 2017 年 1 月 11 日付第 A/11 号令により承認した“モンゴル税務職員の研修・育成計画”

.....

B. 現状

I. 国際課税を特訓した職員は十分と思えますか？その原因？

-NO: 国際課税を特訓した知識を持つ職員数は全職員数の割合で言えば不十分である。

国税庁, 歳入管理局, 市、区税務署では業務の内容によって国際課税を専攻した職員の 4 割までないといけませんが、現在は 1 割に満たない状況である。

国際課税を特訓した職員が民間企業に転職したり、税務署の他部署へ移転することがある。

II. 現在の職員の国際課税に関する知識のレベルはどうか？(初級、中級、上級)

- 国際課税に関する初級、中級研修を受けた数人がある。

III. 上記人材育成計画は実行されたか？達成度は？

- 国際課税に関する研修を実施しているが、職員が十分に参加できない。

C. 人材育成に関する今後の計画はありますか？

- 国税庁長官の 2017 年 1 月 11 日の第 A/11 号令により承認された“モンゴル税務機関職員の研修、育成に関する計画”に従って計画した。

A.2. 国際課税の基盤の今後

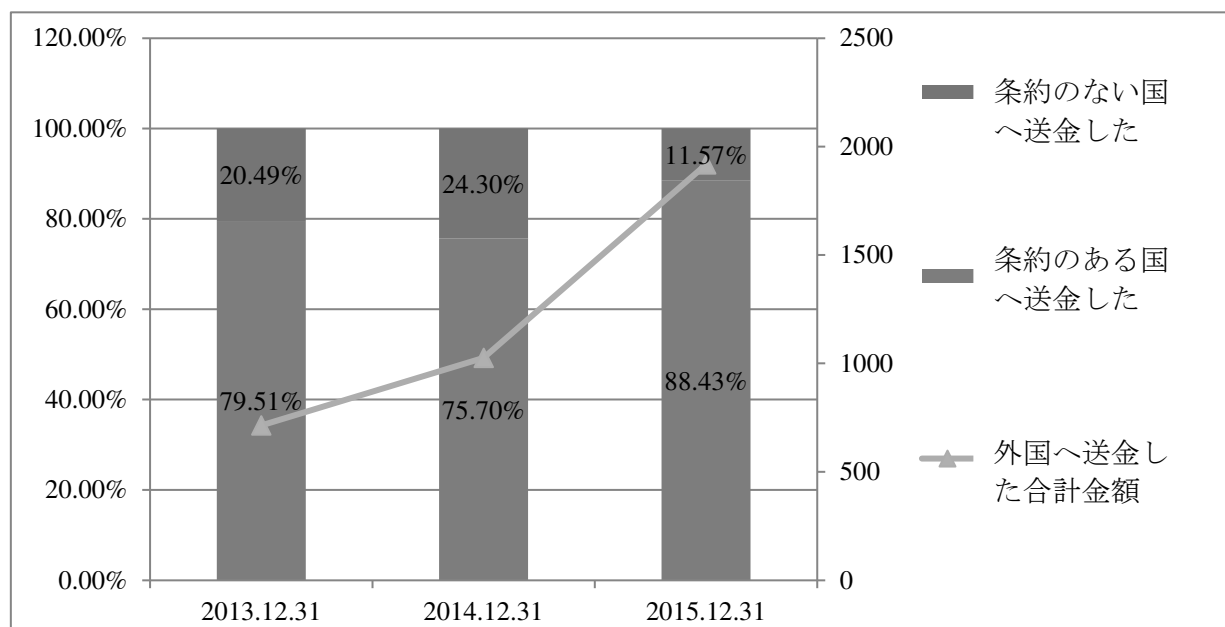
A.2.1. 歳入管理局に登録された法人から海外送金した取引及び源泉徴収について

法人から海外送金した取引

項目	2013.12.31	2014.12.31	2015.12.31
納税者数	73	85	76
受取人である非居住者の納税者登録した国の数	96	130	120
振込金額/10 億 Tg/	714.33	1025.65	1918.1
法人に対する課税額 /10 億 Tg/	143.68	205.90	383.6
条約の規定に基づく課税額/10 億 Tg/	22.79	46.21	144.8
合計課税額/10 億 Tg/	60.76	125.23	293.8

情報源: 国税庁, 歳入管理局

図-1. 歳入管理局の法人から海外へ送金した金額、条約のある国とない国で区分して



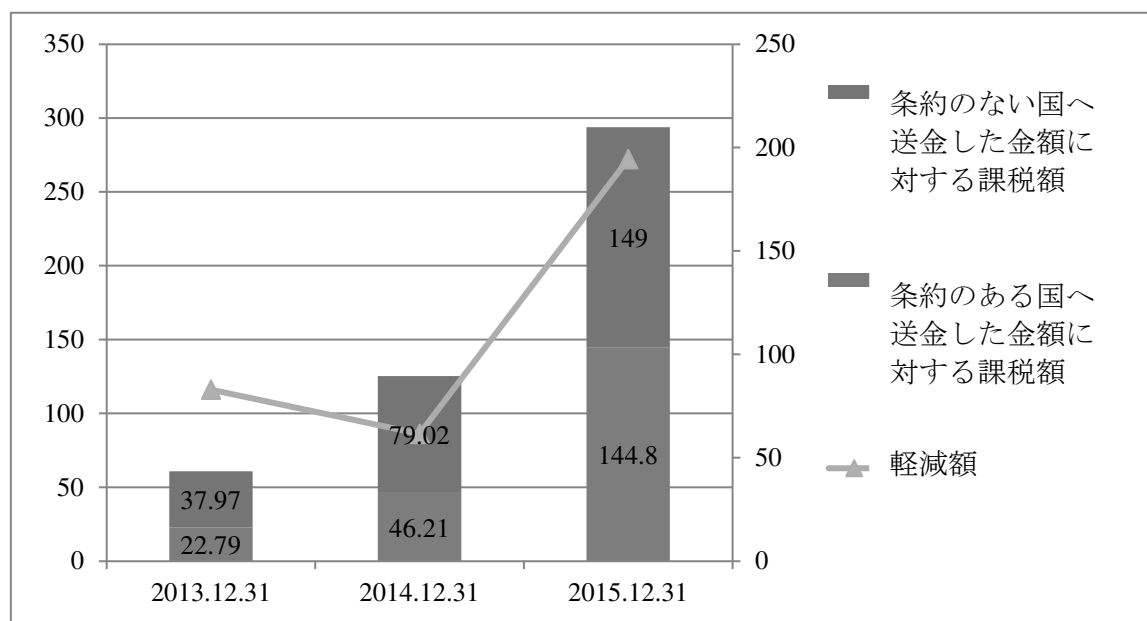
A.2.2. 送金金額の大きい受け取り先の諸国

/10億 Tg/

年	受取人である非居住者の納税者登録した国の数	振り込み価額	法人税法に基づく課税額	条約に基づいた軽減額	条約に基づく課税額	総課税額
2013	Netherlands	93.15	18.63	18.33	0.3	2.44
	Canada	90.39	18.79	15.7	3.08	8.33
	China	84.12	16.82	13.85	2.97	3.88
	Total	267.66	54.24	47.89	6.35	14.65
2014	Luxembourg	314.97	62.99	33.38	29.62	33.37
	日本	123.26	24.59	24.58	0	24.59
	Singapore	116.99	23.4	16.31	7.08	7.42
	Total	555.22	110.98	74.27	36.71	65.38
2015	Netherlands	1,045.98	209.20	107.86	101.34	107.85
	Luxembourg	304.50	60.90	31.50	29.40	31.45
	Singapore	144.80	28.96	21.78	7.18	7.18
	Total	1,495.28	299.06	161.14	137.92	149.48

Source: 国税庁歳入管理局

歳入管理局の法人から海外へ送金した金額に対する課税額、軽減額、条約のある国とない国で区分して



A.3 徴収に関する法環境の整備

A.3.1. 徴収に関する税法改正案への盛り込んだ内容:

一般税法に下記の改正を行った：

1.1. 剤納税の特定、法的期間内に納付しなかった納税者に対する通知書の送達、平等性を確保するために請求及び催促する期間を明確に目的で滞納発生時期以降 90 日以内に支払請求する（通知書）（オンラインシステムを通して通知し、交付送達したとする）通知書の送達後 30 日以内に支払った場合、利息を支払わないが、次の 60 日間で支払った場合利息が発生する；

1.2. 期間内に納付できない納税者に対し毎月の分割で 12 ヶ月間の期間の延期ができる。納税計画を合意し、税務機関のリスクを回避するために資産を担保にする。この期間内に利息の支払いは生じないが、納付額の時価を考量した損害金を課税するが、強制的な手続きはしない。

1.3. 自力執行権の交付、すなわち納付しないでいる納税者の資産から納税させる手続きを裁判への訴訟手続きを通さずに検査官が執行できる権限が付与される。

1.4. 租税優先権を設ける。一般税法、民法及び破産法では租税債権が他の債権と同等である。一般税法及び関係他法に“租税債権は他の債権より優先して徴収する。”規定を盛り込み、民法上の担保債権と租税債権の調整、滞納処理にあたって第三者の権利を尊重する。

1.5. 第二次納税義務制度を構築する必要がある。滞納処理手続きの時に、滞納者が資産隠し、他人に譲渡、親戚に無償で譲るなどの脱税行為を行う場合がある。滞納者の資産により滞納額を徴収した場合、足りなくなる場合、資産を無償あるいは過剰に安く買い取ったもの、関係する第三者に納税義務を移し、徴収する。

1.6. 納税義務の時効消滅制度を導入し、徴収業務の効率、コストの適正化を目的に滞納額がその徴収コストより安ければ無効する、あるいは納税者が納付能力のないことが証明された場合、状況が改善するまで滞納処理手続きを一時的に停止するなどの規定を盛り込んだ

2. 徴収制度についての取り組み:

2.1 納税者が法的期間内に納付しなかった場合、滞納とみなすが滞納処理として下記の手続きをとる。

a/ 通知書の送達;

b/ 銀行座の取引停止;

c/ 債権、給与により納付するために支払状を送付;

d/ 資産から納付；納税者が了承した場合のみ担保契約を締結；

e/ 担保契約期間内に滞納額を納付しなかった場合、公売手続きを行い、納付させる。;

f/ 上記各方法で納付させることができない場合、資産を差し押さえ、裁判へ訴訟する。;

納税者が法律上規定された原因で納付できない状況であれば税務機関に要請し、納付計画を確定し、60日間まで一回延期できる。この原因とは病気で入院した、病人の介護した、出張で海外に行った、研修を受けた、災害にあったなどである。

徴収局

2017-03-06

A.3.2 国税庁の滞納催促センター報告、2016年

申告期間中に市内6区、地方2県の23,201納税者にかかる107億Tgの課税・滞納額を受取った中、16,566納税者の64億Tgの滞納が納付されたのが71.4%を占めている。うち、13,745納税者が完全納付し、少額滞納者数を59.2%削減した。31,203回コールし、17,773回が成立した。総納税者の42%に相当する9,717納税者と連絡とり、46億Tgの課税・滞納額の納付約束を取りづけ、2016年12月31日現在、当該約束者の82%に相当する8,006納税者が35億Tg(74%)を支払った。2,101納税者が15億Tgの課税、滞納額を納付する約束をしてない。

電話催促対象納税者の40.5%に相当する9,401納税者に関する情報が誤っており、連絡できないために51億Tgの課税・滞納額の催促ができなかった。各コールの後に結果報告を関係税務署に提出し、登録情報が誤っている納税者の情報の修正を依頼している。

技術協力成果品

国際課税に係る人材育成計画案

モンゴルプロジェクト（国際課税取組支援）人材育成計画について

2017年7月 プロジェクト専門家 石黒 秀明

I 本プロジェクトにおける人材育成の視点と重点事項

1. 基本方針

国際課税分野におけるモンゴル国税庁の人材育成は、担当職員の行政執行能力レベルを以下のとおり設定し、モンゴル国税庁が選定したコア職員（40人）を対象に、初級⇒中級⇒上級の発展プロセスの各レベルに到達させることを目標として実施してきた。

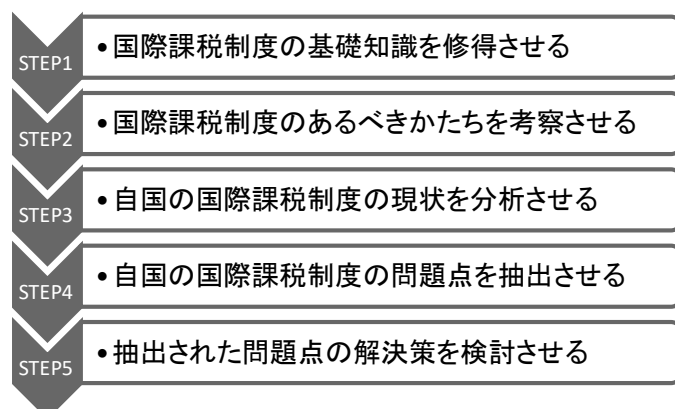
フェーズ1においてはコア職員の中級レベルへの到達が達成されたため、本プロジェクト（フェーズ2）では、上級レベルへの到達を目標に人材育成を進めていく。

表1 国際課税担当職員の行政執行能力レベル

	制度の知識に関する能力（知識力）	制度の執行に関する能力（調査力）
レベル	自国の国際課税ルールを正確に理解・解釈できる能力とあるべきルールへの改正を提言できる能力	自国の国際課税ルールに則して、具体的な事案において課税要件となる事実を正確に把握・評価できる能力
初 級	国際課税の基本的なフレームワークおよび自国の条約・法令・通達の具体的な条文と関連付けた自国の国際課税制度を理解できる	財・サービス・金融等の基本的な国際取引に係る諸制度を理解し、個別の具体的な取引について課税関係を適切に判断できる
中 級	OECDモデル条約等の条文およびその趣旨や諸外国の国際課税制度と比較して自国の国際課税制度の特徴を正確に把握できる	複雑な国際取引や親子会社間・本支店間等の関係者間の国際取引を正確に把握し、個別の具体的な取引について課税関係を適切に判断できる
上 級	流動的な国際的課税環境の下で自国の制度の問題点をタイムリーかつ的確に把握し、適宜実情に応じた有用・妥当な税制改正案を提言できる	国際取引の中から高度に複雑な国際的租税回避スキームを正確に抽出・把握し、個別の具体的な取引について課税関係を適切に判断できる

2. 知識力の強化

知識力の強化は最終的に自国の税制面での問題解決能力の醸成・強化を図るものであり、これは以下のステップの実践により達成される。



このうち、「あるべきかたち」は基本的にわが国の国際課税制度（図 1）や OECD モデル条約等で示される国際規範を参照させることになるが、特に多国籍企業による国際的な租税回避対策の取り組みについては、国際協調の観点からも、2015 年 9 月に公表された 15 の行動計画からなる OECD/G20 の BEPS（Base Erosion and Profit Shifting：税源浸食と利益移転）プロジェクトの最終報告書の提言内容を、開発途上国の優先対応順位に沿って対応させる必要がある（表 2）。

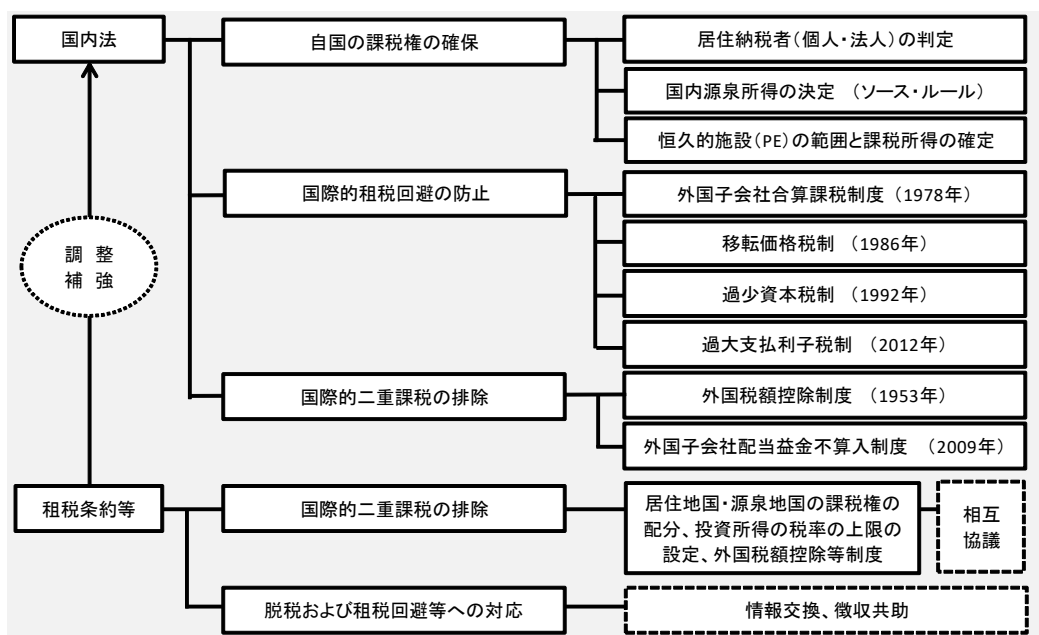


図 1 わが国の国際課税制度のフレームワーク

表 2 BEPS 行動計画と成果（開発途上国の優先対応順位順）

順位	行動	成果	順位	行動	成果
高	4 金利の費用控除やその他の金融支出を通じた税源浸食の制限	国内ルール、TPガイドライン	中	8 価値の創造と整合的なTPの結果の確保：無形資産	TPガイドライン、モデル租税条約
高	6 条約濫用の防止	国内ルール、モデル租税条約	中	9 価値の創造と整合的なTPの結果の確保：リスクと資本	TPガイドライン、モデル租税条約
高	7 PE認定の人為的回避の防止	モデル租税条約	中	12 納税者に対する挑戦的なタックス・プランニング取極めの開示要請	国内ルール
高	10 価値の創造と整合的なTPの結果の確保：その他のハイ・リスク取引	TPガイドライン、モデル租税条約	中	14 紛争解決メカニズムの効果向上	モデル租税条約
高	11 BEPSに関するデータの収集と分析のための方法論の確立とその取組みのための行動	収集すべきデータと分析方法に関する提言	低	2 ハイブリッド・ミスマッチ取極め効果の無効化	国内ルール、モデル租税条約
高	13 移転価格文書化の再検討	国内ルール、TPガイドライン	低	3 GFCルール強化	国内ルール
中	1 デジタル経済の課税問題への取組み	対処可能な活動に関する報告	低	15 多国間協定の策定	関連国際公法と租税問題の報告等
中	5 透明性と実体を勘案したより効果的な有害税制への対抗	加盟国の政策のレビュー等			

OECD (2014), Part 1 of A Report to G20 Development Working Group on the Impact of BEPS in Low Income Countries, Paris.

3 調査力の強化

適正な課税を執行するためには、各税務調査官の法的三段論法の思考プロセス(図2)を正確かつ有効に機能させる必要がある。

本プロジェクトではフェーズ1に引き続いてケース・スタディを調査力向上の基本的ツールと位置づけ、モンゴルで発生した高度で複雑な具体的国際課税調査事案を題材として、参加者間で討議をさせ、①事案の事実を正確に把握・評価できているか、②あてはめる法令・通達を正確に選択できているか、③それらの解釈が合理的になされているか、④導き出された結論が妥当なものになっているかを相互に検証させることで、国際課税面における法的思考能力の醸成を通じた調査力の強化を図る。

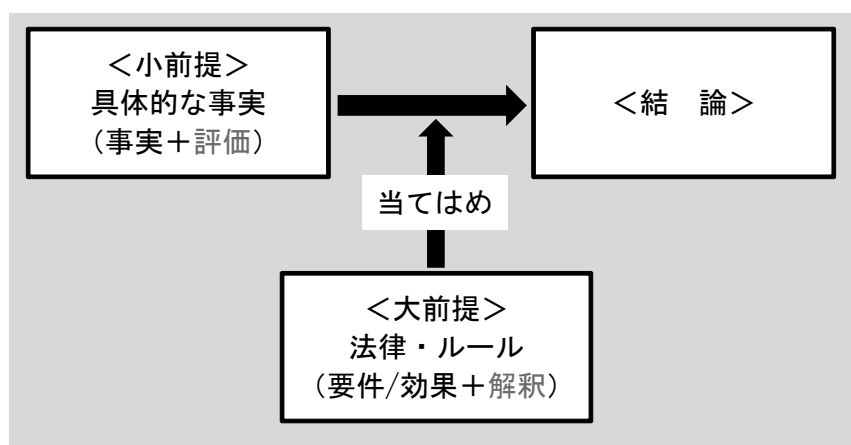
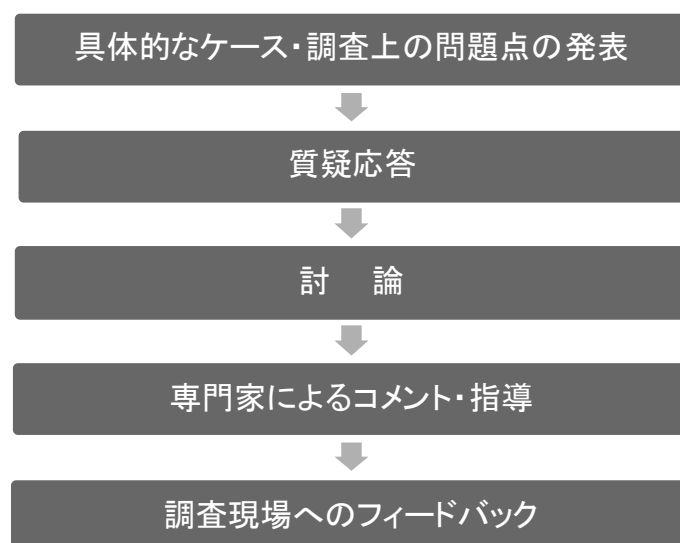


図2 法的三段論法概念図

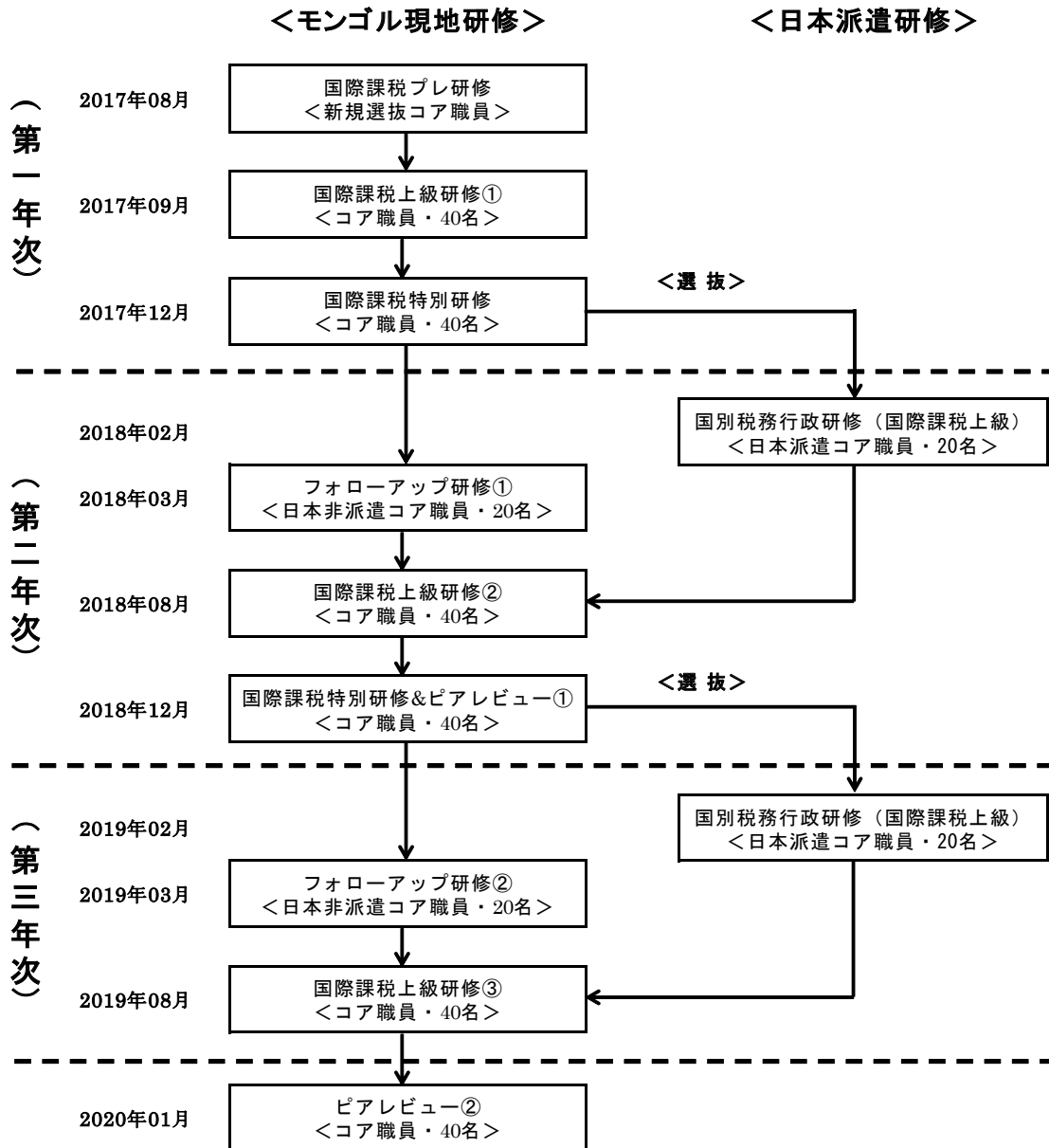
ケース・スタディは基本的に以下のフローで進行させる。各研修毎に4~5のチームを編成し、発表・討議に当たらせる。



II 本プロジェクトにおける人材育成スケジュール

本プロジェクト（3年間）における現段階でのコア職員人材育成スケジュールは以下のとおりである。基本的にフェーズ1の育成スケジュールを踏襲しているが、本プロジェクトでは、新たに選抜されたコア職員のために、原コア職員とのレベル差を解消するため、中級レベルの「国際課税プレ研修」を設置した。

コア職員人材育成スケジュール



- 国際課税プレ研修: 新規選抜コア職員を対象に、現コア職員とのレベル差解消のためフェーズ1での教授内容を講義する研修
- 国際課税上級研修: コア職員を対象に、国際課税対応能力を上級レベルに引き上げるための人材育成のメインとなる研修
- 国際課税特別研修: コア職員の業務上での国際課税研修の成果を観察・評価する研修で、日本派遣の選抜考査を兼ねるもの
- 国別税務行政研修: 選抜されたコア職員を対象にわが国で実施する研修で、上級レベルの国際課税対応能力を醸成するもの
- フォローアップ研修: 日本への非派遣コア職員を対象に、日本での国別税務行政研修の内容をフォローアップする研修
- ピアレビュー: 国別税務行政研修およびフォローアップ研修の実務上の成果を客観的・具体的・総合的に評価するもの

技術協力成果品

国際課税に関する教材・カリキュラム

国際課税プレ研修（新規コア職員対象研修）

2017年8月21日－8月25日

	2017年8月21日	8月22日	8月23日	8月24日	8月25日
	月	火	水	木	金
午前 (9:00-12:00)	国際課税の基礎	租税条約	移転価格税制 (基礎理論)	国際的租税回避 (ケーススタディー)	事前確認・相互協議・情報交換
	石黒	小寺	小寺	石黒	小寺
午後 (13:00-16:00)	恒久的施設 (ケーススタディー)	租税条約	移転価格税制 (基礎理論)	国際的租税回避 (ケーススタディー)	まとめの討議 質疑応答
	石黒	小寺	小寺	石黒	小寺・石黒

参加検査官名簿

No	氏名	役職
1	Kh.Suvd-Erdene	国税庁、行政管理局、国家検査官
2	J.Tserentsoo	国税庁、納税者サービス局、国家検査官
3	A.Suvdaa	国税庁、納税者サービス局、国家検査官
4	G.Enkhjin	国税庁、税収局、国家検査官
5	Ts.Bayarmaa	国税庁、内部監査局、国家検査官
6	B.Ariungerel	国税庁、リスクマネジメント課、国家検査官
7	N.Tuul	国税庁、研修センター、国家検査官
8	B.Zolzaya	国税庁、研修センター、国家検査官
9	S.Gunjinkham	国税庁、税務サービスセンター、国家検査官
10	L.Battsetseg	予算歳入管理局、納税者サービス課長
11	G.Byambasuren	予算歳入管理局、資源・国際課税課、国家検査官
12	P.Otgonsuren	予算歳入管理局、税務調査課、国家検査官
13	N.Bolorchimeg	予算歳入管理局、税務調査課、国家検査官
14	N.Munkhdavaa	予算歳入管理局、税務調査課、国家検査官
15	N.Khandkhuu	予算歳入管理局、税務調査課、国家検査官
16	Ts.Ishjamts	予算歳入管理局、税務調査課、国家検査官
17	B.Tugsjargal	予算歳入管理局、税務調査課、国家検査官
18	Sh.Enkhjargal	予算歳入管理局、税務調査課、国家検査官
19	Yo.Munkhbat	予算歳入管理局、納税者サービス課、国家検査官
20	B.Khaliun	予算歳入管理局、納税者サービス課、国家検査官
21	Sh.Batzaya	予算歳入管理局、納税者サービス課、国家検査官
22	B.Urantsetseg	予算歳入管理局、リスク・統計課、国家検査官
23	Ts.Tuvshinbayar	予算歳入管理局、税収課、国家検査官

24	G.Banzragch	予算歳入管理局、税収課、国家検査官
25	Kh.Altankhuu	予算歳入管理局、行政管理課、国家検査官
26	O.Tsend-Ayush	首都税務所、税務調査課、国家検査官
27	B.Bat-Erdene	Chingeltei 区税務署、国家検査官
28	Ch.Lkhamragchaa	Chingeltei 区税務署、国家検査官
29	D.Solongo	Sukhbaatar 区税務署、国家検査官
30	Ts.Undarmaa	Songinokhairkhan 区税務署、国家検査官
31	S.Naranbaatar	Dornod 県税務署、国家検査官
32	Ts.Unurmunkh	Orkhon 県税務署、国家検査官
33	S.Duubayar	Umnugovi 県税務署、国家検査官
34	L.Munkhtuul	国税庁、法務課、国家検査官

国際課税の基礎

Basis of International Taxation

August 21st, 2017

Pre-seminar of International Taxation

Hideaki ISHIGURO

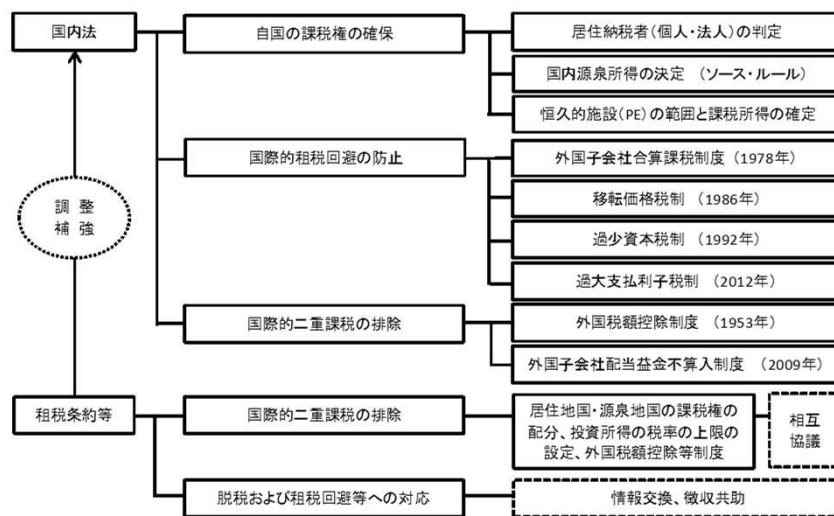
コンテンツ

Contents

- TOPIC 1 国際課税制度の概要
- TOPIC 2 国内法による自国課税権の確保
- TOPIC 3 国内法による国際的租税回避の防止
- TOPIC 4 国内法による国際的二重課税の排除
- TOPIC 5 わが国の租税条約

TOPIC 1
国際課税制度の概要
OUTLINE OF INTERNATIONAL TAXATION SYSTEM

日本の国際課税制度
International Taxation System of Japan



TOPIC 2
国内法による自国の課税権の確保
SECUREMENT OF HOME COUNTRY'S TAX
JURISDICTION BY DOMESTIC LAWS

5

居住地管轄権と源泉地管轄権
Residence Jurisdiction and Source Jurisdiction

- 居住地管轄権
 - ・ 所得を稼得する者との人的なつながり(nexus)を根拠とする。
 - ・ 全世界所得(world-wide income)に課税。

- 源泉地管轄権
 - ・ 所得を算出する活動との物的な関連性を根拠とする。
 - ・ 国内源泉所得(domestic source income)に課税。

6

わが国の納税者の区分と課税範囲

Categories of Taxpayers and Scope of Taxation of Japan

納税者の区分			課税所得の範囲
個人	居住者	国内に住所を有する個人または現在まで引き続き1年以上住所を有する個人	全世界所得（国内源泉所得＋国外源泉所得）
	非永住者	日本国籍を有さず、かつ、過去10年以内において国内に住所または住所を有していた期間が5年以下である個人	国内源泉所得＋国外源泉所得（国内払い・国内送金分に限る）
	非居住者	居住者以外の個人	国内源泉所得のみ
法人	内国法人	国内に本店または主たる事務所を有する法人	全世界所得
	外国法人	内国法人以外の法人	国内源泉所得のみ

7

ソース・ルールと課税方式

Source Rules and Taxation Methods

国内投資区分	活動区分	課税方式	納税方式	課税標準
直接投資 (direct)	能動的事業活動 (positive)	総合課税 (comprehensive)	申告納税 (self-assessment)	純額 (net)
ポートフォリオ投資 (portfolio)	受動的投資活動 (passive)	源泉課税 (withholding)	源泉徴収 (withholding)	総額 (gross)

- ① 国内源泉所得の発生原因となる国内への投資のうち、「支配」(control)を伴う投資が直接投資で、伴わない投資がポートフォリオ投資である。
- ② 非居住者や外国法人が国内に有する支店等の「恒久的施設 (PE: permanent establishment)」は、当該国との「結びつき (nexus)」が強く、そこを通じて行う能動的事業活動は、直接投資として総合課税を受ける。

8

恒久的施設

Permanent Establishment

■ 定義

the term “permanent establishment” means a fixed place of business through which the business of an enterprise is wholly or partly carried on. (OECD Model Tax Convention, Article 5, para.1)

■ 例外

商品の保管・展示・引渡しのための施設使用など、準備的または予備的な性格 (a preparatory or auxiliary character) の活動のみを目的とする場合はPEにならない。(ditto, para.4)

■ 「PEなければ課税なし」の原則

Profits of an enterprise of a Contracting State shall be taxable only in that State unless the enterprise carries on business in the other Contracting State through a permanent establish-ment situated therein. (OECD Model Tax Convention, Article 7, para.1, 1st sentence)

9

恒久的施設

Permanent Establishment

■ 具体例 (from OECD Model Tax Convention, Article 5)

・ 支店PE

a place of management, a branch, an office, a factory, a work-shop, and a mine, an oil or gas well, a quarry or any other place of extraction of natural resources.

・ 建設PE

A building site or construction or installation project constitutes a permanent establishment only if it lasts more than twelve months.

・ 代理人PE

where a person (excluding independent agents) is acting on behalf of an enterprise and has, and habitually exercises, in a Contracting State an authority to conclude contracts in the name of the enterprise, that enterprise shall be deemed to have a permanent establishment in that State.

10

わが国の恒久的施設

Permanent Establishment under Tax Laws of Japan

・ 支店PE

支店、出張所、事業所、事務所、工場、倉庫業者の倉庫および鉱山・採石場等天然資源を採取する場所など。（ただし、資産の購入や保管のために使用する場所、あるいは広告、宣伝、情報の提供、市場調査、基礎的研究等、その事業の遂行にとって補助的な機能を有する活動を行うためにのみ使用する場所は含まれない。）

・ 建設PE

建設、据付け、組立て等の作業、またはその指揮監督の役務の提供を1年を超えて行う場合のその場所。

・ 代理人PE

国内に自己のためにその事業に関し契約を結ぶ権限のある者で、これを常習的に行使する者（常習代理人）や、商品等の資産を保管し顧客への引き渡しを行う者（在庫保有代理人）、あるいは注文の取得等の重要な部分をする者（注文取得代理人）。（ただし代理人等がその事業に関わる業務を独立して行い、かつ、通常の方法により行う場合の代理人（独立代理人）等は除く。）

11

恒久的施設に帰属すべき所得

Profits Attributable to PE

■ 全所得主義（entire income principle）

国内にPEを有する場合に、国内源泉所得について、居住者および内国法人と同様に、その全所得をPEに総合合算する方法

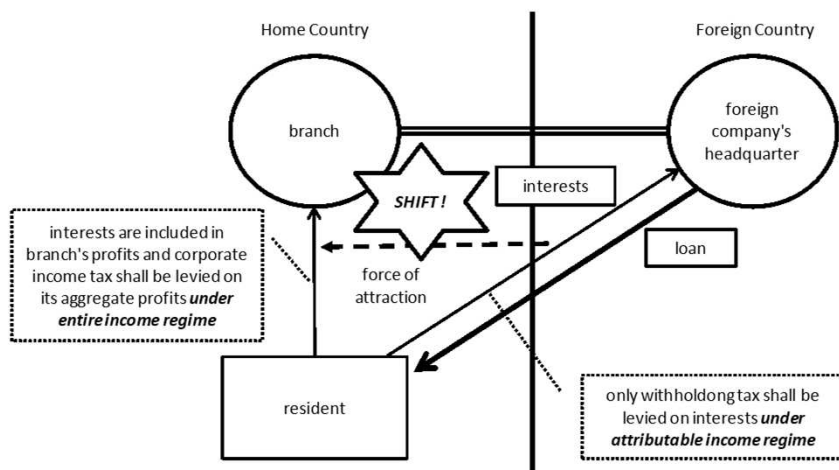
■ 帰属所得主義（attributable income principle）

国内にPEを有する場合に、国内源泉所得について、PEに帰属する利得についてのみ、居住者等と同様に、PEの所得として総合合算する方法

If the enterprise carries on business as aforesaid, the profits that are attributable to the permanent establishment in accordance with the provisions of paragraph 2 may be taxed in that other State.(OECD Model Tax Convention, Article 7, para.1, 2nd sentence)

12

恒久的施設に帰属すべき所得 Profits Attributable to PE



13

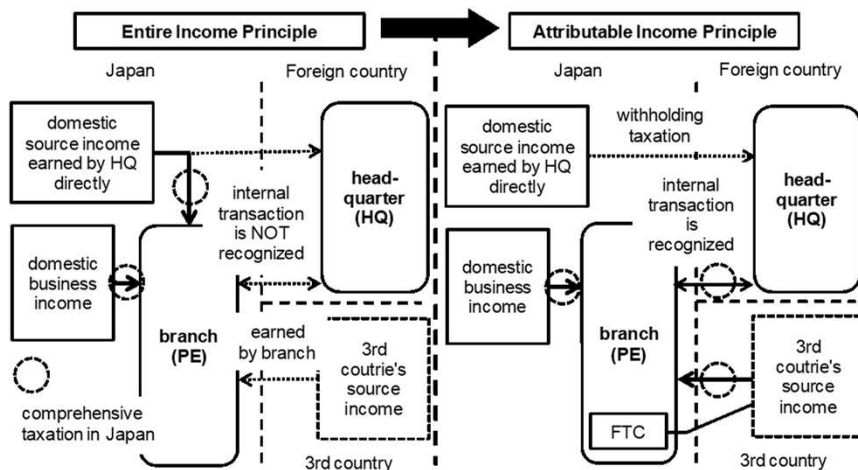
恒久的施設に帰属すべき利得 Profits Attributable to PE

■ AOA (Authorized OECD Approach)

For the purposes of this Article and Article [23 A] [23B], the profits that are attributable in each Contracting State to the permanent establishment referred to in paragraph 1 are the profits it might be expected to make, in particular in its dealings with other parts of the enterprise, if it were a separate and independent enterprise engaged in the same or similar activities under the same or similar conditions, taking into account the functions performed, assets used and risks assumed by the enterprise through the permanent establishment and through the other parts of the enterprise. (OECD Model Tax Convention, Article 7, para.2)

14

恒久的施設に帰属すべき利得 Profits Attributable to PE



15

わが国の外国法人課税(2016年3月まで)

Taxation of Japan on Foreign Corporations (until March, 2016)

所得の種類	外国法人の区分	国内にPEを有する法人		国内にPEを有しない法人	源泉徴収
		支店PE	建設PEまたは代理人PE		
① 事業の所得					
② 国内資産の運用または保有による所得					なし (原則)
③ 国内資産の譲渡による所得(不動産等のみ)					
④ 人的役務の提供事業の対価			網掛け部分が法人税の課税範囲(総合課税)		20.420%
⑤ 国内不動産の賃貸料等					20.420%
⑥ その他の国内源泉所得					なし
⑦ 利子等				外国法人の本店からのポートフォリオ投資も直接投資とみなして課税	15.315%
⑧ 配当等					20.420%
⑨ 貸付金利子					20.420%
⑩ 使用料等					20.420%
⑪ 事業の広告宣伝のための賞金					20.420%
⑫ 生命保険契約に基づく年金等					20.420%
⑬ 定期積金の給付補てん金等					15.315%
⑭ 匿名組合契約に基づく利益の分配					20.420%

16

わが国の外国法人課税(2016年4月から)

Taxation of Japan on Foreign Corporations (from April, 2016)

所得の種類	外国法人の区分	国内にPEを有する法人		国内にPEを有しない法人	源泉徴収
		PEに帰属する所得	PEに帰属しない所得		
事業の所得					
② 国内資産の運用または保有による所得		① P E に帰せられるべき所得			なし(原則)
③ 国内資産の譲渡による所得(不動産等のみ)					
④ 人的役務の提供事業の対価					20%
⑤ 国内不動産の賃貸料等					20%
⑥ その他の国内源泉所得					なし
⑦ 利息等				源泉分離課税	15%
⑧ 配当等					20%
⑨ 貸付金利息					20%
⑩ 使用料等					20%
⑪ 事業の広告宣伝のための賞金					20%
⑫ 生命保険契約に基づく年金等					20%
⑬ 定期積金の給付補てん金等					15%
⑭ 匿名組合契約に基づく利益の分配					20%

17

TOPIC 3

国内法による国際的租税回避の防止

PREVENTION OF INTERNATIONAL TAX
AVOIDANCE BY DOMESTIC LAWS

18

外国子会社合算税制 Anti-Tax Havens Rules

■ 問題

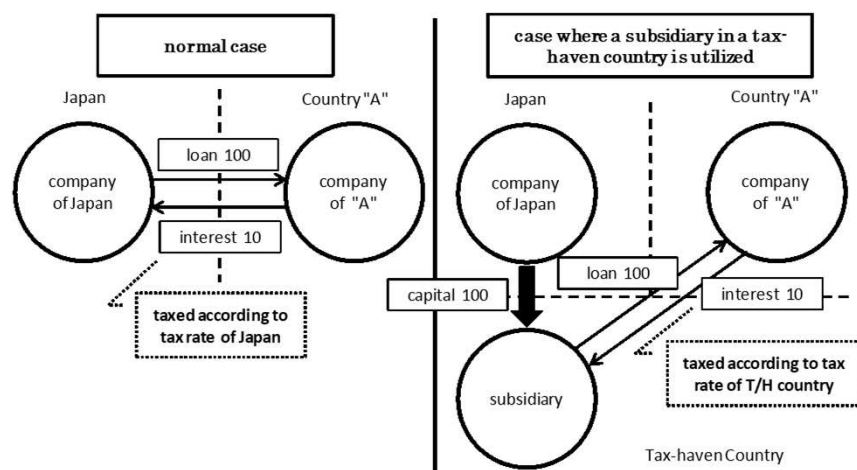
わが国の内国法人等が、税負担の著しく低い外国子会社等を通じて国際取引を行うことによって、直接国際取引した場合より税負担を不当に軽減・回避し、わが国での課税を免れる事態が生じ得る。

■ 対策

- ・ 一定の税負担の水準（20%）以下の外国子会社等の所得に相当する金額について、内国法人等の所得とみなし、合算して課税（会社単位での合算課税）。
- ・ 資産運用的な所得については、適用除外基準を満たす場合でもそれを合算して課税（資産性所得の合算課税）。

19

外国子会社合算課税 Anti-Tax Havens Rules



20

外国子会社合算税制 Anti-Tax Havens Rules

■ 適用除外（経済的合理性の判定）基準

1. **事業基準**（主たる事業が株式の保有等、一定の事業でない）
2. **実体基準**（本店所在地国に主たる事業に必要な事務所等を有する）
3. **管理支配基準**（本店所在地国において事業の管理、支配及び運営を自ら行っている）
4. **次のいずれかの基準**
 - (1) **所在地国基準**（主として本店所在地国で主たる事業を行っている）
 - ※ 主たる事業が下記以外の業種の場合に適用
 - (2) **非関連者基準**（非関連者との取引割合が50%超である）
 - ※ 主たる事業が卸売業、銀行業、信託業、金融商品取引業、保険業、水運業、航空運送業の場合に適用

21

移転価格税制 Transfer Pricing Rules

■ 問題

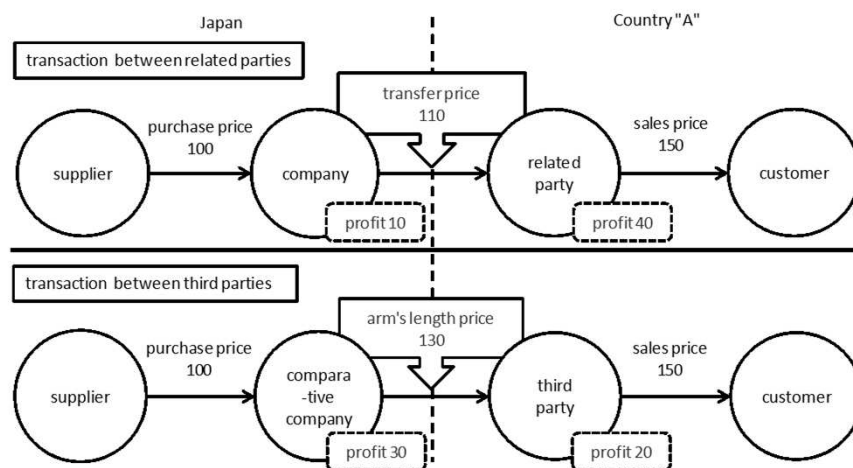
企業が海外の関連企業との取引価格（移転価格）を通常
の価格と異なる金額に設定すれば、一方（わが国）の利
益を他方に移転することが可能となる。

■ 対策

海外の関連企業との取引が、通常
の取引価格（独立企業
間価格）で行われたものとみなして所得を計算し課税。

22

移転価格税制 Transfer Pricing Rules



23

移転価格税制 Transfer Pricing Rules

<わが国における独立企業間価格等の算定方法>

基本 三法	独立価格比準法 CUP:Comparative Uncontrolled Price Method	国外関連取引と同種の棚卸資産等を非関連者間で同様の状況のもとで売買したときの価格を基準とする方法
	再販売価格比準法 RP:Resale Price Method	国外関連取引に係る棚卸資産等の買手が、非関連者に対してそれを販売した価格（再販売価格）から、通常の利益率（売上総利益率）を控除して計算した金額を基準とする方法
	原価基準法 CP:Cost Plus Method	国外関連取引に係る棚卸資産等の売手が、非関連者からそれを購入した価格（取得原価）に、通常の利益率（売上総利益率）を加算して計算した金額を基準とする方法
その他 の方法	取引単位営業利益法 TNMM:Transactional Net Margin Method	非関連者との取引で稼得した営業利益率をもとにRP法・PS法と同様の方法で計算した金額を基準とする方法
	利益分割法 PS:Profit Split Method	内国法人と国外関連者の国外関連取引に係る営業利益を合算し、その利益の発生に寄与した要因に応じて分割し、法人と国外関連者に帰属させる方法 ①比較利益分割法(Comparative PS Method) ②寄与度利益分割法(Contribution PS Method) ③残余利益分割法(Residual Profit PS Method)

24

過少資本税制

Thin Capitalization Rules

■ 問題

企業が海外の関連企業から資金を調達するに際し、出資（関連企業への配当は損金算入できない）を少なくし、貸付け（関連企業への支払利子は損金算入できる）を多くすれば、わが国での税負担を軽減することができる。

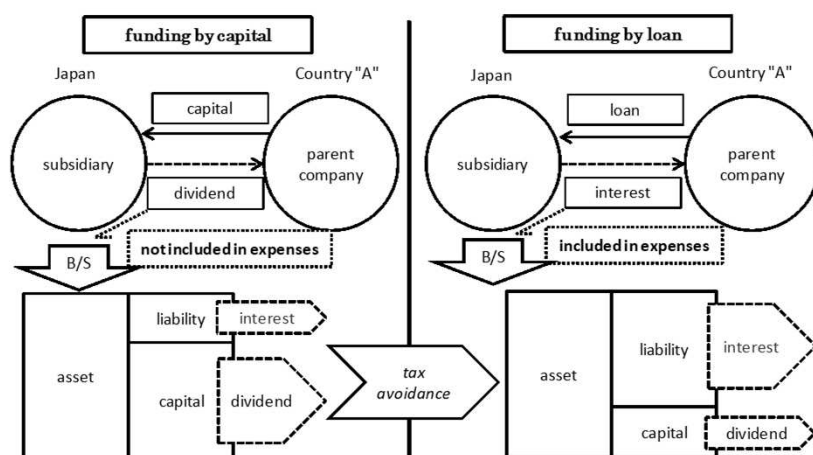
■ 対策

出資と貸付けの比率が一定割合（原則として、外国親会社等の資本持分の3倍）を超える部分の支払利子に損金算入を認めない。

25

過少資本税制

Thin Capitalization Rules



26

過大支払利子税制 Earnings Stripping Rules

■ 問題

企業の所得の計算上、支払利子が損金に算入されることを利用して、関連者間の借入れを恣意的に設定し、関連者全体の費用収益には影響させずに、過大な支払利子を損金に計上することで、税負担を圧縮しようとする租税回避行為が可能。

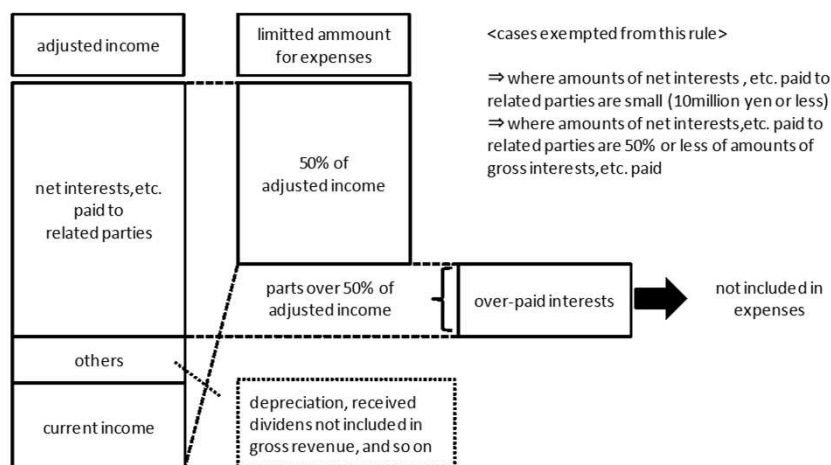
■ 対策

関連者への純支払利子等の額のうち調整所得金額の一定割合（50%）を超える部分の金額について当期の損金の額に算入しない。

☛ 近年、主要先進国では、租税条約において利子の源泉地国免税を進めるとともに、支払利子の損金算入制限措置を強化する傾向にある。

27

過大支払利子税制 Earnings Stripping Rules



28

TOPIC 4
国内法による国際的二重課税の排除
ELIMINATION OF DOUBLE TAXATION BY
DOMESTIC LAWS

29

外国税額控除制度
Foreign Tax Credit (FTC) System

■ 意義

- ・ 国際的な二重課税の排除の観点から、内国法人の外国支店等(いわゆるPE)が外国で納付した外国税額を、国外所得に対しわが国で納付すべき法人税額の範囲内で控除することを認める制度。
- ・ 開発途上国との間の租税条約において、みなし外国税額控除(Tax Sparing Credit)が認められる場合がある。

30

外国子会社配当益金不算入制度

Exemption of Dividends from Foreign Subsidiaries System

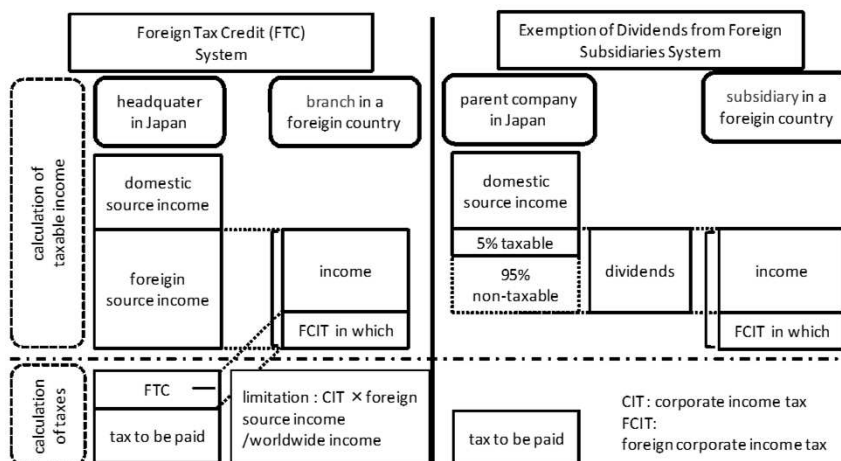
■ 意義

- ・親会社が外国子会社から受け取る配当を益金不算入として、当該子会社に対する外国での課税と、親会社が当該子会社から受け取る配当に対するわが国での課税の国際二重課税を調整する制度。
- ・益金不算入は外国子会社から受け取る配当額の95%相当額（5%相当額はその配当に係る費用相当額として益金算入）。

31

二重課税防止税制

Rules for Prevention of Double Taxation



32

TOPIC 5
わが国の租税条約
TAX TREATIES OF JAPAN

33

租税条約
Tax Treaties

- 租税条約は、二重課税の回避、脱税及び租税回避等への対応を通じ、二国間の健全な投資・経済交流の促進に資するものである。
- 租税条約には、国際標準となる「OECDモデル租税条約」があり、OECD加盟国を中心に、租税条約を締結する際のひな型となっている。加盟国である我が国も、これに沿った規定を採用している。

34

日本の租税条約ネットワーク Network of Tax Treaties of Japan

区分	主たる内容	条約等の数	相手国等の数
租税条約	二重課税の除去並びに脱税および租税回避の防止	56	67
情報交換協定	租税に関する情報交換	11	11
税務行政執行共助条約	情報交換・租税徴収・文書送達に関する相互共助	1	81 * (適用拡張)96
日台民間租税取決め	公益財団法人交流協会(日本)と亜東関係協会(台湾)間の民間租税取決めを法令により実質的に租税条約として有効化	1	1

* このうちわが国と二国間条約を締結していない国等の数は41

37

参考資料

Reference Materials

- 財務省ホームページ
http://www.mof.go.jp/tax_policy/
- OECDホームページ
<http://www.oecd.org/tax/treaties/>
- 増井良啓・宮崎裕子『国際租税法（第3版）』（東京大学出版会, 2015）

38

恒久的施設に係る事例演習

2017年8月21日
国際課税プレ研修

事例演習 1 支店等 P E

次のそれぞれの場合について、モンゴル法人 F は日本に支店等 P E を有することになるか。

1. F が中小企業向けの経営コンサルタント業を営んでおり、2年間の契約で東京にあるビルの1室を借り、モンゴルから社員を1名派遣し、4名を東京で現地採用している場合。
2. F がリゾート観光業を営んでおり、北海道にスキー場を有している場合。
3. F が生花販売業を営んでおり、北海道に倉庫を置いて、空輸した生花を東アジア地域に輸出する場合。
4. F が映画配給事業を行っており、日本国内で新作映画の広告宣伝をする場合。

事例演習 1 参考

1. 支店等 P E
支店・工場その他事業を行う一定の場所
(支店、出張所、事務所、工場、倉庫、鉱山、採石場その他の天然資源を採取する場所、農園、養殖場等)
2. 支店等 P E に含まれないもの⇒補助的・準備的活動を行う場所
 1. 資産を購入する業務のためのみ使用する一定の場所
 2. 資産を保管するためにのみ使用する一定の場所
 3. 広告、宣伝、情報の提供、市場調査、基礎的研究
その他事業の遂行にとって補助的な機能を有する事業上の活動を行うためにのみ使用する一定の場所

3

事例演習 2 インターネット販売

【事実関係】

1. 日本人 A はインターネット上に開設した、ウェブサイト及びオークションサイトを利用して、外国から輸入したスマートフォンを日本の顧客に販売する事業を個人で営んでいた。
2. A は 2010 年 1 月に S 国人と結婚し、S 国に向けて出国した。
3. A は日本出国後も、以前から賃貸していたアパートに加え、倉庫を借り、従業員に引き続き商品を保管させて、事業を継続した。
4. A が S 国において行っていた事業は以下のとおりである。
 1. ウェブサイトの作成および更新
 2. ウェブサイトによる顧客からの注文の受付
 3. 販売する商品の選定、仕入れ注文
 4. 日本国内への商品の発送、商品価格の決定
 5. 日本語版取扱説明書の作成
 6. アパート及び倉庫の従業員に対する指示



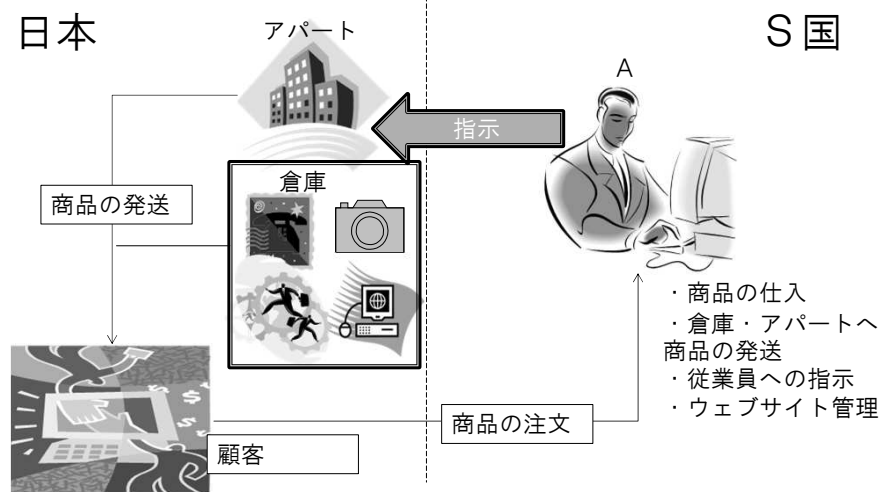
4

事例演習 2 インターネット販売

5. 倉庫には、電話機、パソコン及びファックス等の通信機器並びにインターネット上に商品を掲載する際の写真撮影のためのカメラが設置されていた。
6. アパート及び倉庫で行われた作業は以下のとおりである。
 1. 輸入した商品の動作確認
 2. 商品の梱包、日本語取扱説明書の添付
 3. 商品の顧客への発送
 4. 返品された不良品の受領及びメーカーへの返送
 5. ウェブサイトに掲載するための商品の撮影
7. Aの答述によると、アパート及び倉庫で商品を保管した目的については「直接顧客に送るより送料が安く、配送時間が短縮できるから」とのことであった。

5

事例演習 2 取引図



6

事例演習 2 インターネット販売

【検討事項】事実関係を基に、以下のとおりAの課税を検討してみましょう。

1. Aは居住者か非居住者か。
2. 居住者と非居住者の課税の違いは何か。
3. Aが非居住者である場合、日本国内に以下のPEを有していたといえるか。それぞれについて検討しましょう。
 1. 支店等
 2. 建設作業場
 3. 代理人
4. Aを調査する際に困難であると思われる点を挙げてみましょう。

7

事例演習 2 検討のポイント

1. 居住者の判定要素は？
「生活の本拠」が日本にあるかどうか。
(住まい、事業、滞在日数、家族等)
2. PEの判定
どの具体的事実から判断したのか(例：倉庫の機能、従業員の役割)。
3. 調査の流れ
情報収集⇒準備調査⇒実地調査⇒事実関係の把握(証拠書類、納税者への質問)⇒所得金額の計算⇒申告、納税

8

事例演習 2 まとめ インターネット販売

インターネット販売の事業の用に供していたアパート及び倉庫はPEに該当し、所得税の納税義務があるとして所得税の決定処分を行った事案。

【要旨】

本件倉庫は、

1. 輸入配送費用の節減
2. 顧客の発注から納品までの期間短縮
3. 日本語版取扱説明書等の添付による経済的付加価値の付与

という機能を有しており、単なる倉庫の機能に留まるものではなく、事業の遂行による利得の実現にとって重要かつ必要不可欠なものであると認定。

事例演習 3 外国子会社

【背景】

2100年、日本の経済不安発生に伴い、外資が引揚げされるようになった。それに従って、日本円は不安定になり、価値は騰落した。日本政府はその対策として日本の内国法人である投資会社（証券会社等）には、日本円建ての商品しか売らないように法律を定めた。

その結果、日本の富裕層は日本円以外で投資できるように外国の投資会社に資産を移動し始めた。

事例演習 3 外国子会社

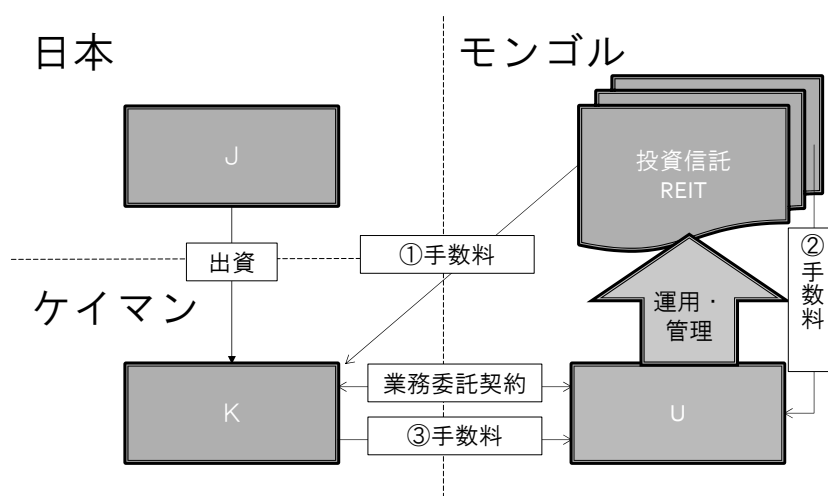
日本の名門証券会社Jはこのような資産移動に伴う事業損失を恐れて次のとおり考えた。

1. 現在、モンゴル経済が好調であり、日本の投資家からの需要もあるため、炭鉱開発会社関連投資信託、不動産投資信託（REIT）等トゥグルグ建投信を日本の顧客に販売したい。
2. ケイマン諸島にJの子会社Kを設立する。
3. モンゴルの投資運用会社であり、上記の商品を取り扱うモンゴルトラスト・ウランバートル（以下U）とKの間で契約を結び、Jの顧客の資金をUに運用、管理してもらう。
4. 日本の顧客にKを通じ、モンゴルの投資信託等を購入させる。

このやり方によって、Jは日本の顧客に円建て以外の商品を購入させることができた。

11

事例演習 3 取引図 1



12

事例演習 3 外国子会社

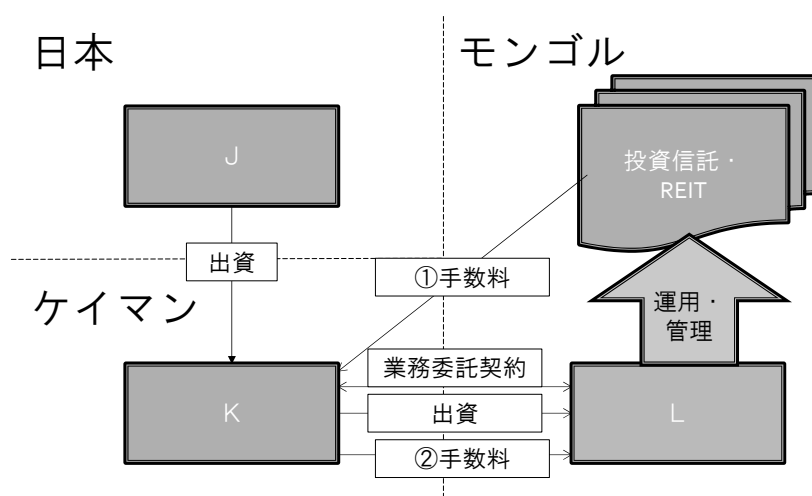
しかし、Uは手数料として、顧客の純資産の0.75%を直接顧客の口座から差し引くほかに、Kにも資産管理手数料を請求していた。Kはそこで次のとおり考えた。

1. モンゴルにKの100%出資法人Lを設立。
2. LはKと契約し、Uがこれまでやっていた業務を代わりに行う。
3. Lは資産管理手数料をKから受け取る。
4. 契約によるLの業務は以下のとおり。
 1. 投資に関する調査・分析
 2. 投資についてKに助言
 3. Kの顧客の資産を投資

この仕組みの下、Lは業務のほとんどがKとの契約に関するものであり、収入の90%以上はKからのものであった。

13

事例演習 3 取引図 2



14

事例演習 3 外国子会社

その後数年間、モンゴル経済は順調に推移し、投資信託等も値を上げ、Kは年間500億円の所得を稼いだ。

ある日、Kの代表Xはモンゴル税務当局Yから連絡を受けた。
Y「税務署です。Kの法人税調査の件ですが。」

X「???当社はケイマン法人で、モンゴルには支店はありませんが。」

Y「投資信託の運用管理手数料等の収入があるとおもいますか。」

X「ああ、手数料は日本で顧客のポートフォリオの投資相談にのった対価ですからモンゴルでの所得ではありませんよね。そもそも、投資運用については、子会社のLと契約を結び、そちらに任せていますので。手数料も払ってますよ。」

Y「いずれにしても、モンゴルで課税される所得がある可能性がありますので調査を進めます。」

X「??????」

15

事例演習 3 外国子会社

【検討事項】

Yの指摘の通り、Kがモンゴルで課税されることはあるのだろうか？

16

事例演習 3 検討のポイント

1. モンゴル国内で所得は発生しているか？
Kの受けた手数料は日本での所得か、ケイマンでの所得か、モンゴルでの所得か？
2. LはKの子会社だが、果たしてその機能は？

17

事例演習 3 まとめ 外国子会社

【問題点】

1. ケイマン子会社Kはモンゴルでの営業または事業に従事していたか。
2. モンゴル源泉の所得はあるか。

【判断】

モンゴルの孫会社Lはケイマン子会社Kの代理人PEとなり、Kはモンゴルで金融活動を行っていたと認められる。

【理由】

1. Lの総収益の90%超がケイマン子会社Kから得たものであった。
2. Lは他の顧客に対するマーケティング等の活動を行っていなかった。
3. 具体的な投資についてはLが独自に決定していたものの、Lの全体的な方向性に関する指示はKがおこなっていた。

(参考判例) Inverworld, Inc. v. Commissioner, T.C. Memo1996-301

18

租税条約

2015年2月

1

租税条約の概要

- OECDモデル租税条約の主な内容 -

二重課税の回避

- 源泉地国の課税できる所得の範囲の限定
 - 事業所得は、支店等の活動により得た所得のみに課税
 - 投資所得(配当、利子、使用料)は、税率の上限を設定
- 居住地国における二重課税の排除方法
 - 外国税額控除等
- 税務当局間の相互協議(仲裁を含む)による条約に適合しない課税の解消

脱税及び租税回避等への対応

- 税務当局間の納税者情報(銀行機密を含む)の交換
- 租税に関する徴収共助

2

モデル租税条約

- OECD Model Tax Convention
<http://www.oecd.org/tax/treaties/>
- United Nations Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries
<http://www.un.org/esa/ffd/tax/unmodel.htm>
- Convention on Mutual Administrative Assistance in Tax Matters
<http://www.oecd.org/ctp/exchange-of-tax-information/>

3

総論

租税条約の目的

- 二重課税の回避
- 脱税の防止

モデル租税条約

- OECDモデル租税条約
- 国際連合モデル租税条約

国内法との関係

- treaty override
- preservation clause

4

適用範囲

対象税目

- 国税、地方税
- 所得及び財産に対する租税

地理的範囲

- 租税に関する法令が施行されているすべての領域
- 属地 (possession)、準州 (territory)

人的範囲

- 居住者 (resident)
- 課税を受けるべきものとされる者

5

条約漁り (treaty shopping) への対抗策

受益者 (beneficial owner) 要件

- look-through approach
- 受領者

特典制限条項 (limitation on benefit clause)

- channel approach
- 非適格居住者

濫用防止規定

- bo-na fide approach
- 導管取引

6

課税権の分配

- 源泉地国の課税権の概要 -

所得の種類	恒久的施設に帰属する所得	恒久的施設に帰属しない所得
不動産所得	課税できる	課税できる
事業所得	課税できる	
配当	課税できる	*制限税率 5%/15%
利子	課税できる	*制限税率 10%
使用料	課税できる	
譲渡収益	課税できる	*不動産(不動産化体株式)の譲渡 等
給与所得	課税できる	*短期滞在者免税
役員報酬	課税できる	課税できる
芸能人	課税できる	課税できる

参考: OECDモデル租税条約

7

手続的規定その他重要規定

相互協議

- 個別事案協議、解釈適用協議及び立法的解決協議
- 仲裁

情報交換と徴収共助

- 要請に基づく情報交換、自発的情報交換及び自動的情報交換
- 徴収共助

無差別取扱い

- 国籍無差別、恒久的施設無差別、支払(控除)無差別、資本無差別

8

税務執行共助条約

情報交換

- 締約国間において、租税に関する情報を相互に交換できる

徴収共助

- 租税の滞納者の資産が他の締約国にある場合、他の締約国にその租税の徴収を依頼できる

送達共助

- 租税に関する文書の名宛人が他の締約国にいる場合、他の締約国にその文書の送達を依頼できる

移転価格税制

2014年2月24日
国税庁 税務大学校
教授 田地野幹雄

1

目次

1. 移転価格とは何か
2. 移転価格税制の概要
3. 移転価格算定方法
4. 移転価格調査

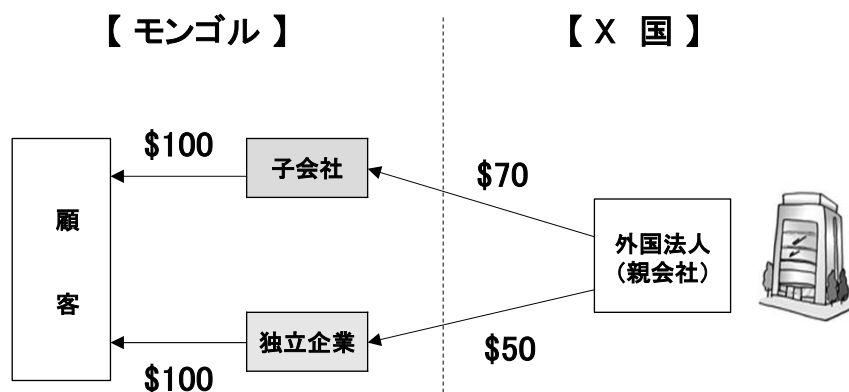
2

1. 移転価格とは何か

3

1-1 事例(1)

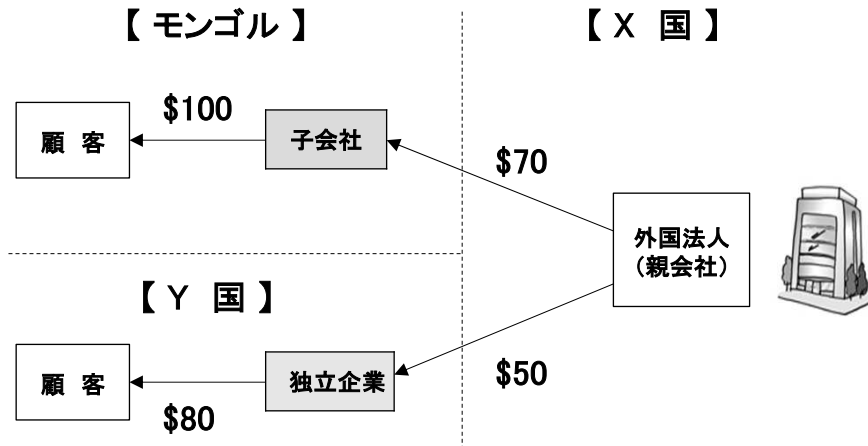
➤ 製品の取引(インバウンド)



4

1-2 事例(2)

▶ 製品の取引(インバウンド)



5

1-3 移転価格の概念

- ▶ 移転価格 (Transfer Price) とは、関連者間の取引(有形資産、無形資産及び役務提供)に付される価格をいう。

(注) 関連者 (Associated Enterprise) とは、例えば親会社と子会社の関係や、兄弟会社の関係にある企業をいう。

- ▶ 国際課税で問題となる取引は、国境を越える関連者間取引 (Controlled Transaction) である。



事例(1)と(2)では、外国法人とそのモンゴル子会社との間の製品の取引(\$70)が関連者間取引

6

2. 移転価格税制の概要

7

2-1 移転価格税制の導入

- 企業活動の国際化の進展
- ↓
- 企業グループ全体としての利益の追求
- ↓
- グループ内(Intra-Group)の取引価格の操作
- ↓
- 所得の国外移転(課税所得の減少)
- ↓
- 移転価格税制(Transfer Pricing Legislation)の導入

8

2-2 移転価格税制の目的

- 移転価格税制は、企業が国外の関連者との取引を通じて所得を国外に移転した場合に、**独立企業原則**に則って、関連者間における所得の適正配分を図るために設けられた税制である。

(注)独立企業原則(Arm's Length Principle)とは、関連者間の取引に独立の企業の間^①に設けられる条件と異なる条件が設けられ、それにより自国の企業の利益が減少している場合には、税務当局はそうした条件がなかったとしたら自国の企業の利益となるはずであった利益を含めて当該自国企業に課税できるとする原則である(OECDモデル租税条約第9条)。

2-3 移転価格税制の特徴

- (1) 関連者間の取引を対象としている。
- (2) 自国の課税所得が過少に算定されている場合にのみ発動される。
- (3) 租税回避の意図は課税要件とされない。



3. 移転価格算定方法

11

3-1 独立企業間価格

- 独立企業間価格 (ALP: Arm's Length Price) とは、比較可能な状況下で、比較可能な非関連者間取引 (Comparable Uncontrolled Transaction) において付される価格をいう。



【質問】

事例(1)において、どのような状況や条件が満たされれば、外国法人と独立企業との間の製品の取引価格(\$50)がALPであるといえるか？

12

3-2 移転価格算定方法

➤ ALPを算定するための方法を移転価格算定方法(Transfer Pricing Method)といい、OECD移転価格ガイドラインでは、次の5つの方法が規定されている。

➤ 比較法(Transactional Method)

- (1) 独立価格比準法(Comparable Uncontrolled Price (CUP) Method)
- (2) 再販売価格基準法(Resale Price (RP) Method)
- (3) 原価基準法(Cost Plus (CP) Method)

➤ 利益法(Profit Method)

- (1) 取引単位営業利益法(Transactional Net Margin Method (TNMM))
- (2) 利益分割法(Profit Split (PS) Method)

13

3-3 独立価格比準法(CUP法)

➤ CUP法は、関連者間における資産又は役務の取引価格を、比較可能な状況下で、比較可能な非関連者間における資産又は役務の取引価格と直接比較する方法である。

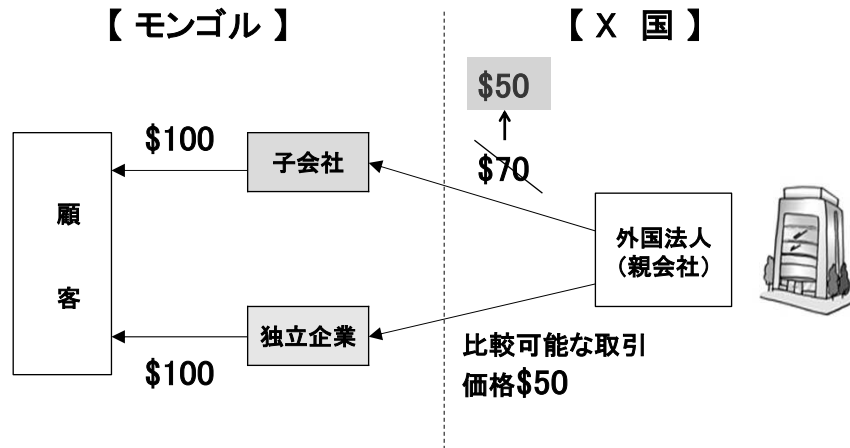
➤ ALPは、比較可能な状況下における比較可能な非関連者間の取引価格そのものである。

➤ 比較する資産又は役務には、同一もしくは非常に高い類似性が求められる。

14

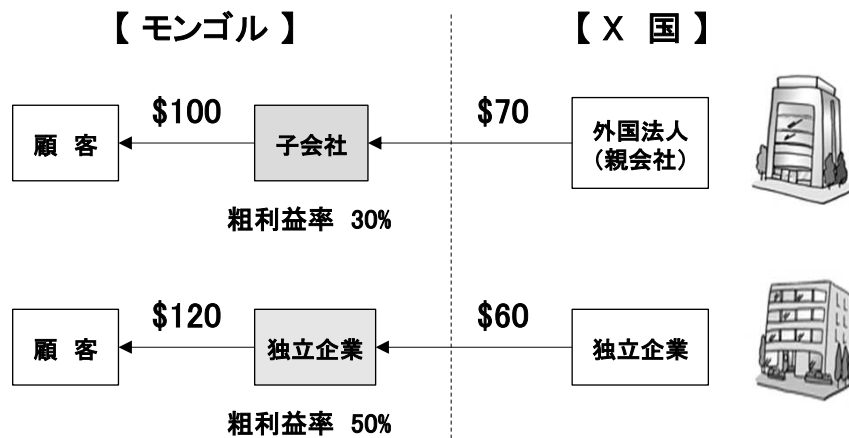
3-4 事例(1)の解説

▶ 同一製品の取引(インバウンド)



3-5 事例(3)

▶ 類似製品の取引(インバウンド)



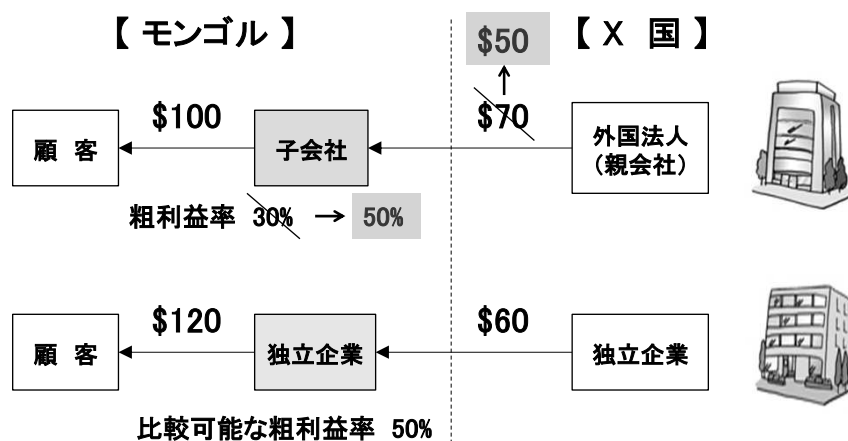
3-6 再販売価格基準法(RP法)

- RP法は、企業が関連者から購入した製品を非関連者に再販売した際の粗利益率(Resale Margin Ratio)を、比較可能な非関連者間の粗利益率と比較する方法である。
- ALPは、再販売価格から適切な粗利益を控除して算出される。
- 製品の類似性よりも企業が果たす機能(活動の水準)が重要である。
- 企業(再販売者)が、価値の高い商標などの無形資産を有している場合には適用できない。

17

3-7 事例(3)の解説

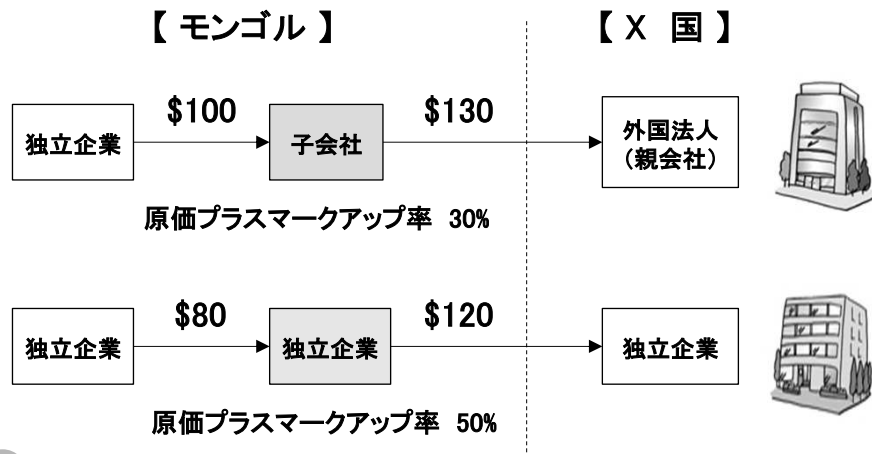
- 類似製品の取引(インバウンド)



18

3-8 事例(4)

➤ 類似製品の取引(アウトバウンド)



19

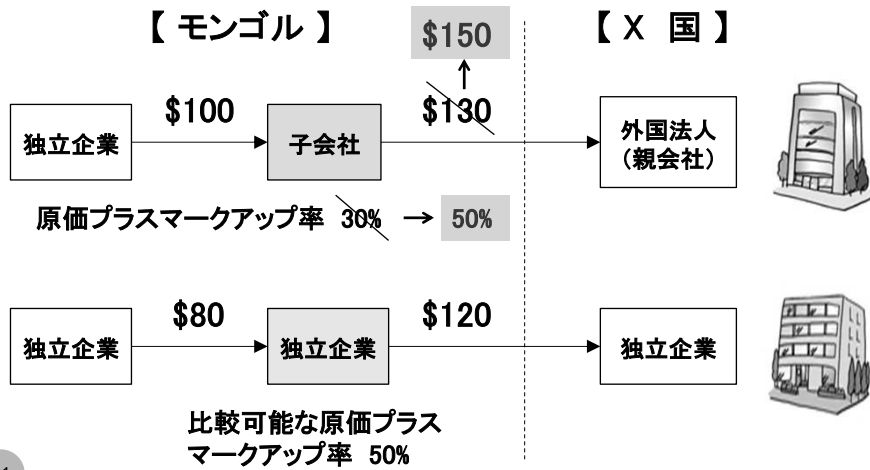
3-9 原価基準法(CP法)

- CP法は、企業が関連者に製品を販売(又は役務を提供)した際の原価プラスマークアップ率(Cost Plus Mark Up Ratio)を、比較可能な非関連者間の原価プラスマークアップ率と比較する方法である。
- ALPは、原価に適切なマークアップを加えて算出される。
- 製品(又は役務)の類似性よりも企業が果たす機能(活動の水準)が重要である。
- 企業が、価値の高い商標などの無形資産を有している場合には適用できない。

20

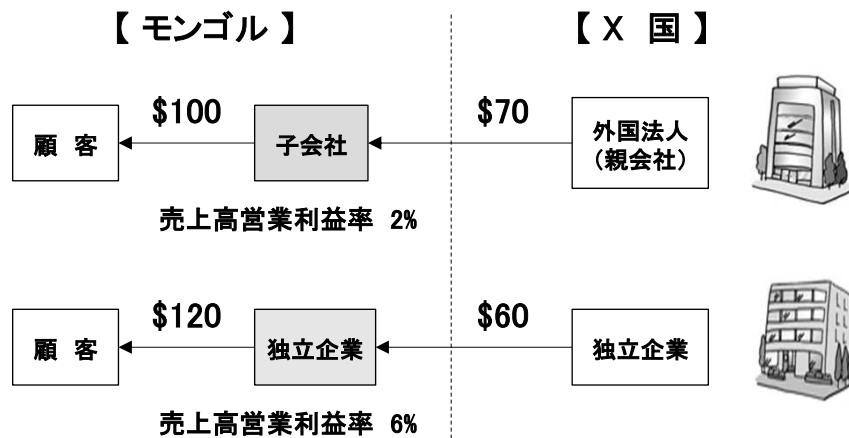
3-10 事例(4)の解説

▶ 類似製品の取引(アウトバウンド)



3-11 事例(5)

▶ 類似製品の取引(インバウンド)



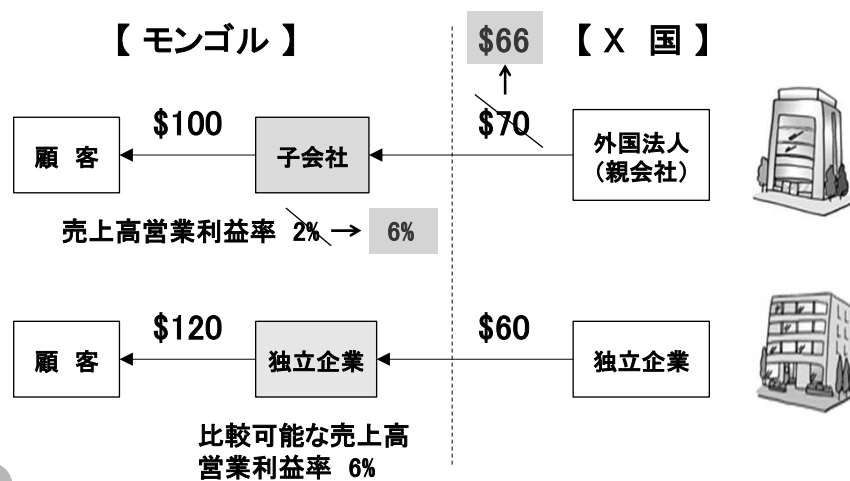
3-12 取引単位営業利益法(TNMM)

- TNMMは、企業の最適な基準(例えば、売上、原価、資産)に対する営業利益(Net Profit)の割合を、比較可能な非関連者間の当該割合と比較する方法である。
- ALP は、RP法及びCP法に準じて算出される。
- TNMM においても、製品(又は役務)の類似性よりも企業が果たす機能(活動の水準)が重要である。
- ただし、TNMMでは、RP法及びCP法ほど厳密な機能の類似性は求められない。

23

3-13 事例(5)の解説

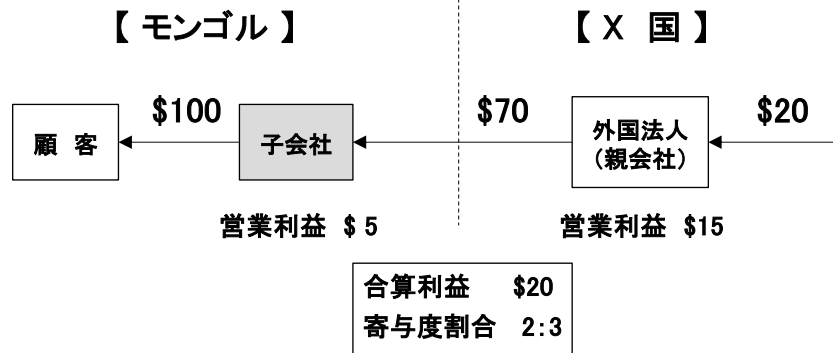
- 類似製品の取引(インバウンド)



24

3-14 事例(6)

➤ 製品の取引(インバウンド)



25

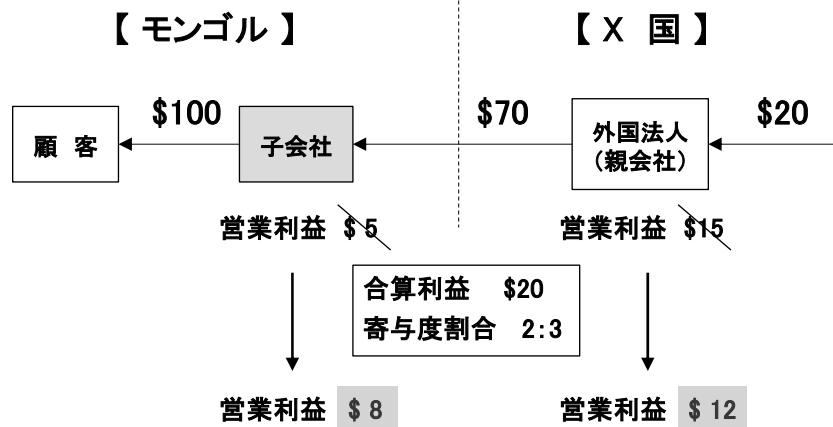
3-15 利益分割法(PS法)

- PS法は、関連者間取引から発生した合算利益 (Combined Profit)を、合理的な基準により分割する方法である。
- ALPは、合算利益に合理的な分割割合を乗じて算出される。
- 合算利益は、一般に、各関連者の営業利益を足して算出される。
- 分割割合としては、比較可能な非関連者間の分割割合や各関連者の寄与度の割合などが用いられる。

26

3-16 事例(6)の解説

➤ 製品の取引(インバウンド)



27

3-17 最適な方法の選択

- 移転価格算定方法の適用に当たっては、各事案において、最も適切な方法が選択されるべきである。これを最適方法ルール(Best Method Rule)という。
- 最も適切な方法とは、各事案における事実と状況の下で、最も信頼できるALPを算出可能な方法である。
- 最適方法ルールの下では、非関連者間取引の比較可能性とデータの信頼性が重要である。

28

4. 移転価格調査

29

4-1 移転価格調査の手順

Step 1: 情報やデータの収集

- 調査対象法人やその国外関連者
- 調査対象法人が属する業界や取扱商品

Step 2: 国外への所得移転の可能性の検討

Step 3: 問題のある取引の特定

Step 4: 最も適切な移転価格算定方法の選択

Step 5: 比較可能な非関連者間取引の特定

Step 6: 差異調整(Comparability Adjustment)の実施

⇒必要な場合のみ

Step 7: ALPの算出

30

4-2 比較可能性分析

- 比較可能な非関連者間取引を特定するためには、利用可能なデータベースから潜在的な比較可能取引を選定したのち、比較可能性分析(Comparability Analysis)を実施する必要がある。
- 比較可能性分析における重要な要素(Factors)は、以下のものである。
 - 移転された資産又は役務の特徴
 - 当事者が遂行する機能
 - 契約条件
 - 当事者の経済状況
 - 当事者が遂行する事業戦略



31

4-3 比較可能の意味

- 関連者間取引と非関連者間取引を取り巻く状況や条件に差異(Differences)が存在しない場合は、比較可能性があると認められる。
- 仮に差異が存在しても、以下の2つの場合には、比較可能性があると判断される。
 - 当該差異が取引価格や利益に重要な影響を与えない
 - 当該差異の影響を取り除くために、相当程度正確な差異調整が可能である

32

4-4 移転価格課税の特徴

- 調査に長期間を要する
- 課税金額が一般に大きい
- 経済的二重課税が発生する



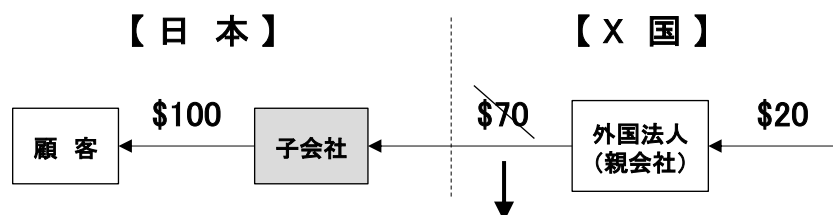
【参考】

- 経済的二重課税とは、同一の所得(利益)に対して複数国が課税を行うことをいう。
 - 解決策 ⇒ 相互協議
- 同一の企業に対して複数国が課税を行うことを法律的二重課税という(例:源泉地国課税と居住地国課税)。
 - 解決策 ⇒ 外国税額控除など

33

4-5 事例(7)

- 製品の取引(インバウンド)



日本の税務当局の移転価格課税後 \$50

	子会社	親会社	合計
課税前の粗利益	\$ 30	\$ 50	\$ 80
課税後の粗利益	\$ 50	\$ 50	\$ 100

経済的二重課税 \$ 20

34

ご清聴ありがとうございました



国際的租税回避 (ケーススタディ)

国際課税プレ研修 (2017.08.24)
JICAプロジェクト専門家 石黒秀明

1

Overview

- **What is tax evasion?**
- **What is tax avoidance?**
- **What is tax planning?**
- **What is tax saving?**

2

Definition

Tax Evasion

Generally associated with

- Illegal means
- Intentionally paying less tax than owed
- By concealing – or misreporting relevant facts (incomplete or false statements)
- Usually a crime (consequences: fine or imprisonment)

Tax Avoidance

Generally associated with

- Reduction of the tax liability by legal means
- Actions within the law... ..but against the spirit of the law
- Lack of economic substance and of business purpose
- Tax saving as main or sole motive

3

Definition

Tax Planning

- Usually understood as “acceptable tax avoidance”
- Behaviours which reduce the tax due but in ways that are in line with both the letter and spirit of the law
- Business purpose / economic substance

Tax Saving

The conduct that is clearly allowed to reduce taxable income by statute

4

Position of Tax Avoidance

Tax Evasion

➤ **Tax Avoidance / Aggressive Tax Planning**

Tax Planning

Tax Saving

5

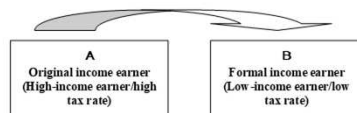
Points!

- Tax avoidance: Not Acceptable!
 - ✓ No concrete provision in tax law and court precedent, no clear interpretation or treatment (it is called “loop hole”)
 - ✓ Little economic rationality involving artificial, complex arrangements
 - ✓ Depart from purpose of legislation

6

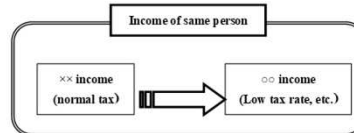
Basic Patterns to Avoid Taxes

1. Conversion of real obtainer of income



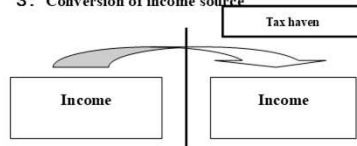
Convert the income belonged to A into nontaxable B

2. Conversion of income schedule



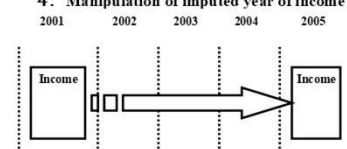
Convert into income with low tax rate, etc., in case the tax rate is different by income schedule

3. Conversion of income source



Convert the income source belonged to taxable country into tax haven

4. Manipulation of imputed year of income



Arbitrary manipulation of taxable year

7

ケーススタディ

1. 以下の各ケースについて、取引図を作成してください。
2. 各ケースの税務上の問題点を指摘し、対策を考察してください。

8

Case #1

- i) X国法人P社は、Mブランド家電をα国の子会社S社から輸入し、国内の顧客に販売している。
- ii) P社の本件取引とは別に、P社代表者Aはα国のGS社からMブランド家電を輸入し、X国内の顧客に販売していた。
- iii) GS社は、P社が100%出資するβ国所在のSS社の100%子会社でα国の法人であるが、ペーパーカンパニーである。
- iv) GS社の管理事務並びにX国内での顧客との価格交渉等を含め、必要な業務はP社の社員がX国内で行っている。
- v) P社はS社からの輸入及びX国内売上について法人税申告を行っていたが、GS社からの輸入及びX国内売上は計上していなかった。

9

Case #2

- i) 2011年12月31日までAは、X国法人P社従業員として、同国内P社事務所において勤務していた。給与は年間\$50Mであった。
- ii) Aは、2011年12月31日をもってP社を退職し、同国内の人材派遣会社α社(非関係者)からの派遣社員としてP社で働くこととなった。
- iii) P社は、2012年からはα社からAの役務提供の対価として年間\$51M請求され、同額を外注費として支払い、損金処理していた。
- iv) α社は、更にタックスヘイブンJ島所在の人材派遣会社β社に本件業務年間\$50Mで委託。
- v) β社は、P社顧問会計士が設立した法人でペーパーカンパニーであった。
- vi) Aへの給与の支払いは、β社からX国銀行のA名義口座に年間\$15Mの送金、及びJ島銀行のA名義口座\$35Mであった。
- vii) AはX国A名義口座の\$15Mについては、X国において所得税の確定申告を行った。

10

Case #3

- X国A銀行は、次の節税スキームをY国法人α社、β社、θ社(以下「3社」)へ販売した。
 - i) 2013年1月A銀行のZ国関連者B社は、同国にパートナーシップ(以下「P/S」)を組成。3社はそれぞれ\$100Kずつ出資しパートナーとなる。
 - ii) 航空機メーカーC社から\$300Mで航空機を購入。購入資金は、同航空機を担保にA銀行から借入れた。
 - iii) P/Sは購入した航空機をリース会社D社へ5年間のリースを行った。リース料は年間\$20Mで、同額はP/SがA銀行に支払う利子と同額であった。
 - iv) 2013年におけるP/Sの本件損益は、D社からのリース料収入\$20M、A銀行への支払利子\$20M、航空機の減価償却費\$34M、メンテナンス料\$5M及びその他費用\$3Mで、差し引き\$42Mの損失となった。
 - v) P/Sの損益は、そのままパートナーへ配分されるため、3社に\$14Mずつ損失が配分された。

11

GAAR & SAAR

Anti avoidance rules are generally divided into two main categories namely “general” and “specific”.

- **SAAR (Specific Anti-Avoidance Rules)**

Thin Capitalization rule, Earning Stripping rule, CFC rule, ...

- **GAAR (General Anti-Avoidance Rule)**

- ✓ A set of broad and general principles-based rules within a country's tax code designed to counteract the perceived avoidance of tax
- ✓ Provides the taxing authority a mechanism to deny the tax benefits of transactions or arrangements which they feel do not have any commercial substance or consideration other than to generate a tax benefit

12

GAARs & doctrines

- The conceptual starting point may be
 - avoidance of tax,
 - abuse of rights
 - *fraus legis (abuse of law)*
 - absence of economic substance or of business purpose
 - real economic character
- Avoidance is often regarded as being within the letter of the law but against its spirit
- Abuse is generally less open to different interpretations
- GAARs generally override the strict application of a legal provision to prevent taxpayers from receiving benefits when the main purpose of a transaction is tax avoidance
- In certain countries, anti avoidance doctrines are not codified and have been developed by courts through case-law

13

GAAR might cover this case!

- Tax avoidance: Not Acceptable!
 - ✓ No concrete provision in tax law and court precedent, no clear interpretation or treatment (it is called “loop hole”)
 - ✓ Little economic rationality involving artificial, complex arrangements
 - ✓ Depart from purpose of legislation

14

Japanese example

- No provision which generally negates the intended tax effects of a tax-avoidance scheme
- Somewhat general provisions
- Can negate in cases where the tax amount is to be reduced inappropriately under the action or calculation by (1) family corporation or (2) consolidated corporation, or in (3) business restructuring
- Corporation tax law etc.
 - **Article 11**: Substance over form principle (Real beneficiary subject to tax)
 - **Article 132-1** :Denial of conduct & calculation of family companies
 - **Article 132-2**: Denial of conduct & calculation regarding restructuring of organization
 - **Article 147**: Application of Article 132 for foreign corporations

15

Case #4

- i) Parent Company (“Pco”) in Netherland. Subsidiary (“Subco”) in Japan. Regarding new business in Japan (“New Biz”), both make an agreement of structuring Tokumei Kumiai (“TK”), a silent partnership.
- ii) Pco as Partner and Subco as Operator.
 - TK has various unique characteristics:
 - ✓ Ownership of TK’s properties attributes Operator,
 - ✓ Operator does business or invest,
 - ✓ Partner does not touch the TK business, New Biz in this case, and
 - ✓ Profit shared is decided in the agreement,
 - ✓ Profit operator earned finally goes to Partner.

16

Case #4

- iii) Pco invested \$90M to TK, and it was treated as Deposit. The Profit sharing ratio was 9:1 = Pco : Subco.
- iv) Subco finally made \$200M profit from New Biz.
- v) Under domestic tax act, Subco filed \$20M profit as taxable income (\$200M profit - \$180M deduction).
- vi) \$180M was sent to Pco which was subject to Withholding Income Tax due to Japanese Income Tax Act which treats this payment as Domestic Source Income in Japan. Withholding Tax Rate is 20%.
- vii) Under Netherland law, in this case, the foreign source income is subject to tax in the source state, Japan.
- viii) Under Netherland-Japan Tax Treaty, this income was treated as "Other Income" which "shall be taxable" in the resident state.

事前確認と相互協議

2014年2月24日
国税庁 税務大学校
教授 田地野幹雄

1

目次

1. 事前確認
2. 相互協議

2

1. 事前確認

3

1-1 事前確認とは何か

- 事前確認 (APA: Advance Pricing Arrangement) とは、企業が税務当局に申し出た移転価格算定方法などについて、税務当局がその合理性を検証し、確認を与えた場合には、企業がその内容に基づき申告を行っている限り、移転価格課税 (Transfer Pricing Taxation) は行わないという制度である。
- APAを申請する企業は、確認を受けようとする関連者間取引及び期間 (事業年度)、適用する移転価格算定方法などを記載した事前確認申出書 (APA Request) を税務当局に提出する必要がある。

4

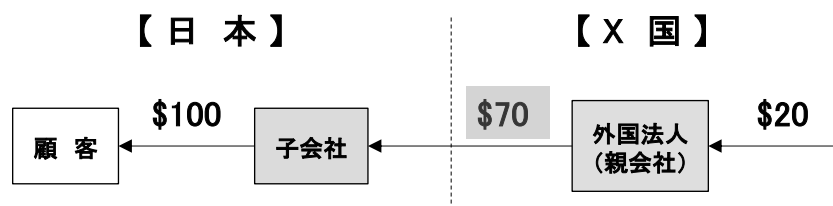
1-2 事前確認の目的

- APAの目的は、企業と税務当局との間で、事前に移転価格算定方法などを確認することにより、移転価格課税に関する企業の予測可能性を確保し、移転価格税制(Transfer Pricing Legislation)の適正かつ円滑な執行を図ることにある。
- 予測可能性をより高めるためには、自国の税務当局だけでなく、取引相手国の税務当局にも確認してもらう必要がある。これを、二国間(Bilateral)APAという。一方、一国のみのAPAを国内(Unilateral)APAという。

5

1-3 事例(二国間APA申出)

- A製品の取引(インバウンド)



【二国間APAの申出例】

- ・確認対象取引: 子会社と親会社との間のA製品の取引
- ・確認対象期間: 5年間(2014年4月1日～2019年3月31日)
- ・移転価格算定方法: 取引単位営業利益法(TNMM)
- ・独立企業間価格幅: 子会社の売上高営業利益率 3%～6%

6

1-4 事前確認の特徴

- 将来年度を対象としている
 - ⇒ 調査は過去年度を対象
- 独立企業間価格(ALP)に幅(Range)を設ける
 - ⇒ 調査では特定の水準で課税(例:売上高営業利益率 3%など)
- ALPの算定に公開データのみを使用する
 - ⇒ 調査では非公開データの使用も可
- 税務当局は、企業が提出した情報(事実に関するものを除く)を調査において使用しない

7

1-5 国内事前確認の手順

- Step 1: 事前相談 (Pre-filing Meeting)
- Step 2: 事前確認申出書 (APA Request) の提出
- Step 3: 事前確認審査 (APA Evaluation)
- Step 4: 事前確認審査の結果の通知
- Step 5: 年次報告書 (Annual Report) の提出

(注) 年次報告書とは、確認内容に適合した申告を行っていることなどを説明した報告書のこと、確認を受けた企業は税務当局に対し毎年これを提出する必要がある。

8

1-6 二国間事前確認の手順

- Step 1: 事前相談 (Pre-filing Meeting)
- Step 2: 事前確認申出書の提出
- Step 3: 事前確認審査 (APA Evaluation)
- Step 4: 相互協議 (Mutual Agreement Procedure)
- Step 5: 事前確認審査の結果の通知
- Step 6: 年次報告書 (Annual Report) の提出

9

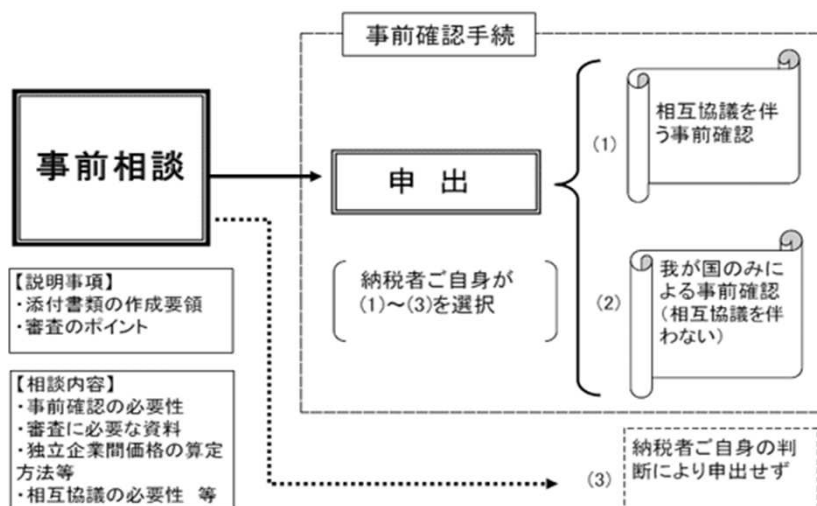
1-7 事前相談

- APA 手続における事前相談とは、企業の利便性向上及び事務の迅速化を図る観点から、APAを申し出ようとする企業の要請に基づいて実施する事前の打合せである。
- 事前相談の出席者
 - 企業側
 - 経理担当者など
 - 代理人 (税理士又は公認会計士)
 - 税務当局側
 - 事前確認審査担当者
 - 相互協議担当者 (二国間APA事案のみ)



10

1-8 事前相談後の流れ



11

1-9 事前確認申出書の提出

➤ APAを申請する企業は、審査に必要な次の資料を添付のうえ、事前確認申出書を税務当局に提出する必要がある。

- 確認対象取引及び取引当事者の組織の概要
- 選択した移転価格算定方法とそれが最も合理的であることの説明
- 事前確認の前提となる重要な事業上又は経済上の諸条件
- 確認対象取引の資金の流れ及び決裁通貨
- 国外関連者との資本関係
- 取引当事者が果たす機能
- 過去3年分の営業及び経理の状況、など



12

1-10 事前確認審査

➤ 審査担当者は、APAの申出を受けた後、速やかに審査を開始する。主な審査事項は次のとおりである。

- 移転価格算定方法及び検証対象法人 (Tested Party)
- 確認対象取引及び確認対象期間
- 比較可能な非関連者間取引 (Comparable Uncontrolled Transaction)
- 利益分割割合 (PS法の場合)
- 差異調整 (Comparability Adjustment)
- 独立企業間価格幅 (ALP Range)
- 補償調整 (Compensating Adjustment)
- 重要な前提条件 (Critical Assumption)、など



2. 相互協議

2-1 相互協議とは何か

- 相互協議(MAP: Mutual Agreement Procedure)とは、移転価格課税により国際的な二重課税が生じた場合や、二国間APAを企業が求めた場合などにおいて、租税条約の規定に基づき、相手国の税務当局との間で解決を図るための手続である。
- MAPは、納税者の申立てに基づいて、自国と相手国の権限ある当局(Competent Authority)が、相互に訪問するなどして、通常、面談形式(Face to Face)で実施される。
- 両税務当局は、MAPで合意した内容を実施しなければならない。

15

2-2 日本の執行体制

- 国税庁の権限ある当局
 - 相互協議 ⇒ 審議官(国際担当)
(Deputy Commissioner (International))
(注) 審議官の指揮・監督の下、相互協議を実施しているのは、相互協議室(MAP Office)である。
 - 情報交換 ⇒ 国際業務課長
(Director, International Operation Division)
- 国税庁相互協議室の組織
 - 人員は現在41名(うち、Directorは3名)
 - Deputy Directorをリーダーとして1チーム4名の編成
 - 各チームは担当する国が決められている

16

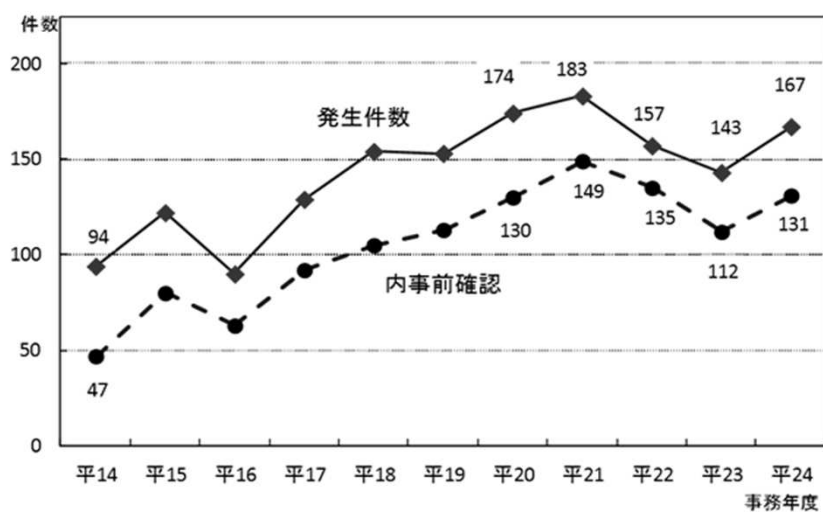
2-3 日本の相互協議事案の種別

(2012年度)

事案の種別	発生件数
事前確認(APA)	131
移転価格課税	30
その他(恒久的施設、源泉所得税など)	6
合 計	167

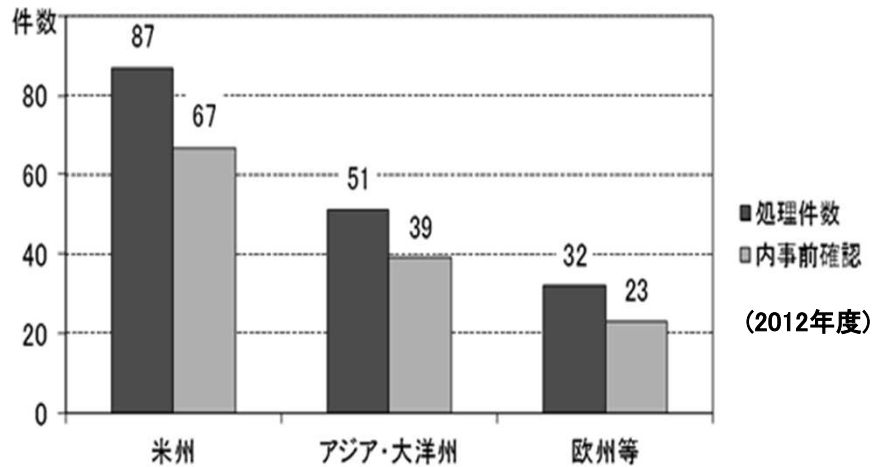
17

2-4 日本の相互協議事案の推移



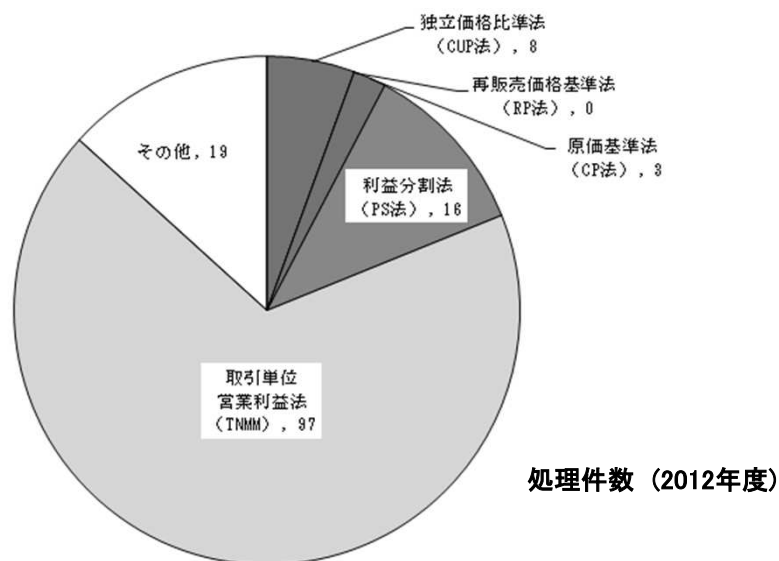
18

2-5 日本の相互協議事案の地域別内訳



19

2-6 日本の相互協議事案の手法別内訳



20

2-7 相互協議の手順

Step 1: 事前相談

Step 2: 相互協議申立書 (MAP Request) の提出

Step 3: 相手国へ相互協議の申入れ

Step 4: 相互協議の実施 ⇒ 合意又は不合意

Step 5: 税務当局間でレターの交換

Step 6: 納税者及び関係課への通知



21

2-8 事前相談

➤ MAP手続における事前相談とは、企業の利便性向上及び事務の迅速化を図る観点から、MAPを申し立てようとする納税者の要請に基づいて実施する事前の打合せである。

➤ 事前相談の出席者

➤ 企業側

- 経理担当者など
- 代理人 (税理士又は公認会計士)

➤ 税務当局側

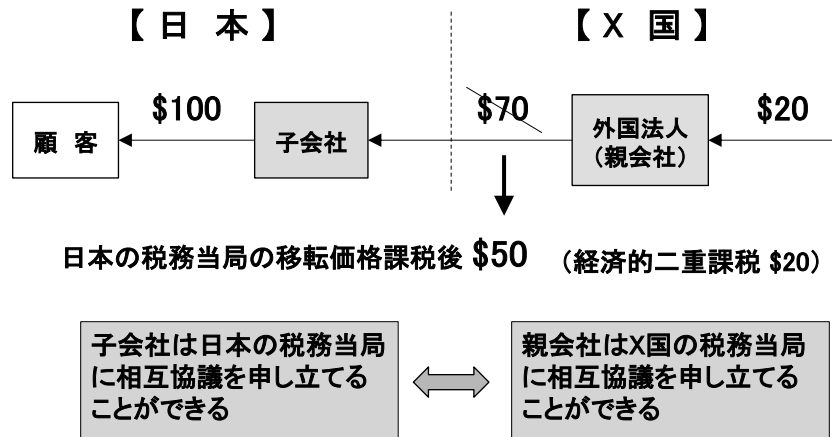
- 相互協議担当者
- 事前確認審査担当者 (二国間APA事案のみ)



22

2-9 事例(課税と相互協議申立)

▶ 製品の取引(インバウンド)



23

2-10 相互協議申立書の提出

▶ MAPを申し立てる納税者は、協議に必要な次の資料を添付のうえ、相互協議申立書を国税庁相互協議室へ提出する必要がある。

- 更正通知書など課税の事実を証する書類の写し
- 課税に係る事実関係の詳細及び当事者の主張を記載した書面
- 不服申立書又は訴状の写し(不服申立て又は訴訟を行っている場合)
- 当事者間の資本関係又は支配関係を示す書類(移転価格事案の場合)
- 相手国に対する相互協議申立書の写し(相手国にMAPの申立てを行った場合)、など

24

2-11 相手国へ相互協議の申入れ

- MAPの申立てに理由があると認める場合、相互協議室はレターにより相手国に相互協議を申し入れる。
- 相手国が協議を承諾した後、相互協議室は自国の立場を説明した文書(Position Paper)を相手国に送付するとともに、協議日程の調整を行う。

(参考) Position Paperに記載する内容

- 移転価格課税事案 ⇒ 課税の詳細及びその妥当性など
- 事前確認事案 ⇒ 申請内容及び審査結果など

25

2-12 相互協議の実施

➤ 相互協議の実施概要

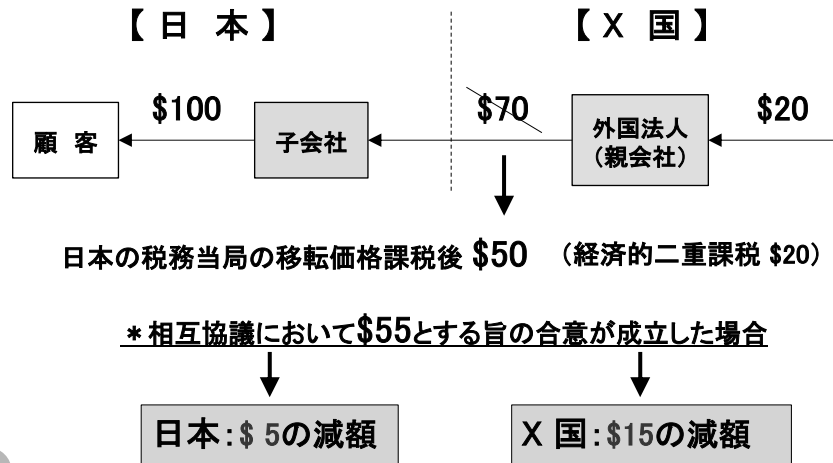
- 開催場所: 自国又は相手国(通常は相互に実施)
- 開催期間: 1日～2週間程度
- 開催頻度: 1年間に2回程度
- 参加者数: 6名(3名対3名)程度
(注)納税者は参加することができない
- 通訳: 1名又は2名(開催国が費用を負担)
- 協議結果: 合意又は不合意
- 1事案の処理に要する期間: 約2年



26

2-13 事例(相互協議の合意)

▶ 製品の取引(インバウンド)



27

2-14 相互協議後の事務

▶ 税務当局間でレターの交換

- 合意の場合: 合意内容を詳細に確認する
 - 不合意の場合: 合意に至らず協議を終了する旨を確認する
- (注)レターの交換後、正式に合意又は不合意が成立する

▶ 納税者及び関係課への通知

- 相互協議を申し立てた納税者に、相互協議の結果を書面により通知する
 - 相互協議の合意を実施する必要があるため、国税庁の関係課にも同様の内容を通知する
- (例)事例では、日本が\$5の減額、X国は\$15の減額をしなければならない。

28

ご清聴ありがとうございました



情報交換の基礎

2014年5月
税務大学校

1

多国籍企業の租税回避が国際的な批判を浴びている

グーグル

- ・英国現地法人から、アイルランドやバミューダの兄弟法人に利益を移転（使用料の支払いを通じて）？

※ アイルランドの法人税率は12.5%。ただし、アイルランドは実質管理地基準なので、アイルランドで設立された法人であっても、海外からの指示で管理されていれば、アイルランドでは非課税。

※ バミューダは法人所得税なし。

- ・ 2011年、英国での売上額は約4億ポンド（600億円）に対し英国現地法人の納税額は約600万ポンド（9億円）
- ・ 英議会は、内部告発文書により、英国現地法人が英国内の顧客にウェブ広告を販売していることが明らかになったと主張。
- ・ グーグル幹部は、英国現地法人ではなく、アイルランド兄弟法人が、英国の顧客に直接にウェブ広告を販売していると主張。

アマゾン

- ・ ルクセンブルクの兄弟会社に利益を移転（使用料の支払いを通じて）？

・ 2011年、英国での売上額は約33億ポンド（4950億円）に対し、英国現地法人の納税額は約180万ポンド（2.7億円）。

- ・ 英議会在が英国現地法人の幹部を喚問。

アップル

- ・ 米本社からアイルランドの子会社に利益を移転（使用料や利子の支払いを通じて）？

・ 2009年～12年の間に740億ドル（7兆4000億円）の利益をアイルランドに集めたが、これに対する税負担率は約2%。

- ・ 米議会在がアップル本社CEOを喚問。

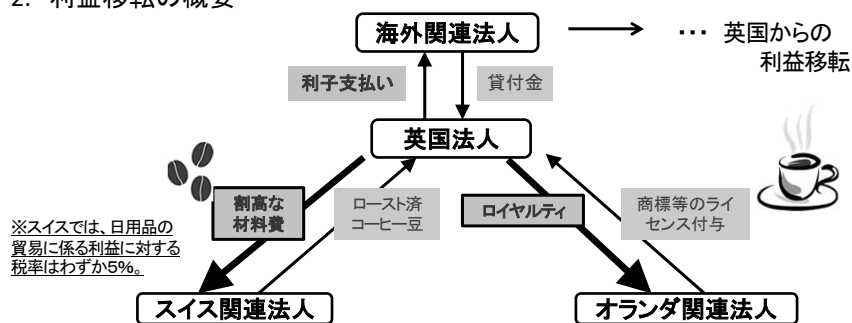
報道情報に基づき作成

スターバックス英国法人と英国税務当局との合意(1)

1. 問題の背景

- 1998年に英国での事業を開始して以来、30億ポンド(4260億円)の売上があったが、多額の損失が同時に計上されたため法人税の納付額はわずかに860万ポンド(12億円)
- これについて、同法人が低税率国に利益を移転しているためであるとの指摘

2. 利益移転の概要



スターバックス英国法人と英国税務当局との合意(2)

3. 同法人の見解と批判の高まり

- 同法人は、高額な賃料支払い等の経営戦略上のミスにより損失を計上していたに過ぎないと説明。
- スターバックス英国法人の納税額に関する報道等を受け、不買運動などの批判が高まった。

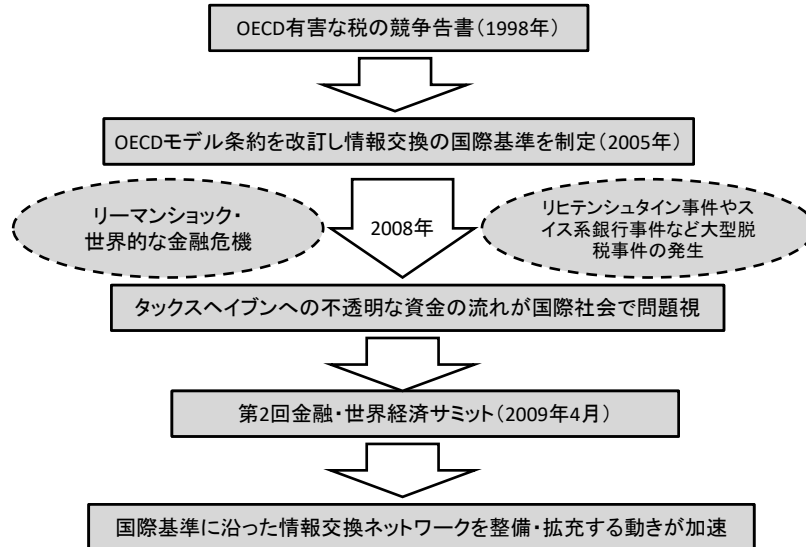
4. 自発的な“税”支払いを約束

- 2013-14年の2年間にわたって、企業内ローンの利払いや原料費にかかる2000万ポンド(28億円)を控除の対象外とする。
- 2013-14年の2年間にわたって、利益の有無にかかわらず年間1000万ポンド(14億円)を英国政府に対して支払う。

5. 欧州本社をオランダから英国へ移転

- 移転後は英国での納税額増加。批判をかわず狙い。

オフショア・コンプライアンスの強化に向けた流れ



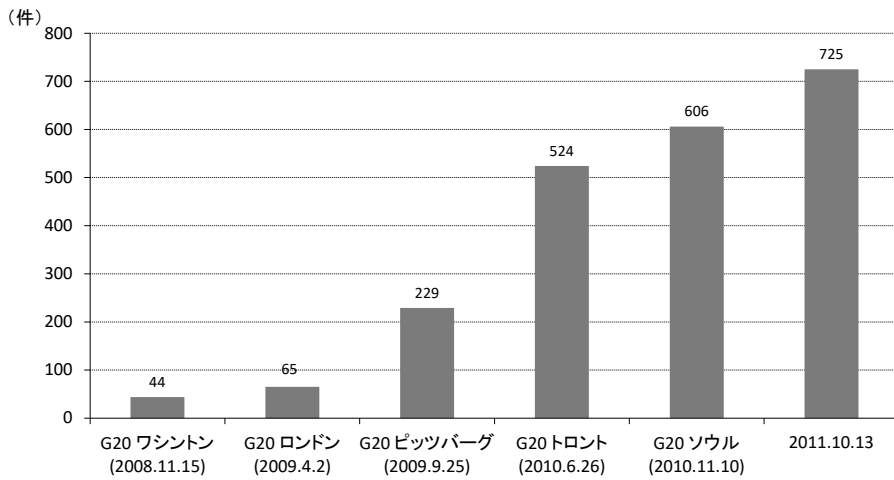
5

第2回金融・世界経済サミット首脳宣言(抄) (2009年4月2日、ロンドン)

タックス・ヘイブンを含む非協力的な国・地域に対する措置を実施する。我々は、財政及び金融システムを保護するために制裁を行う用意がある。銀行機密の時代は終わった。我々は、税に関する情報交換の国際基準に反しているとグローバル・フォーラムによって評価された国のリストを本日経済協力開発機構(OECD)が発表したことに留意する。

6

租税条約・租税情報交換協定への署名の増加



(注) 署名件数は、2008年1月1日以降に署名された租税条約・租税情報協定の数(累計)。

出典: Global Forum on Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes, A Background Information Brief (2011.10.26)

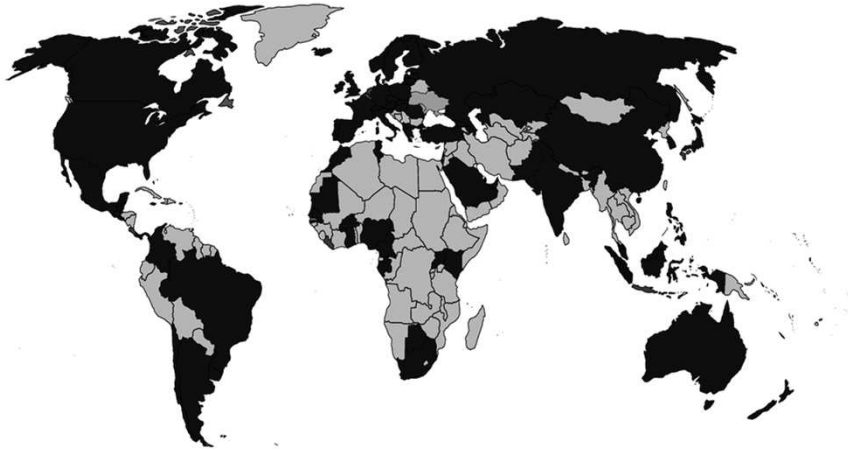
7

税の透明性及び情報交換に関するグローバル・フォーラム (Global Forum on Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes)

- 税の透明性及び情報交換の分野におけるOECD加盟国と非加盟国との間の対話のフォーラム。
- 2014年4月末現在で、OECD加盟国に加え、非加盟国も含む合計121の国と地域が参加している。
- 税の情報交換に関する国際基準を実施させるために、情報交換協定や国内法整備の状況とその実施状況についての相互検証(ピア・レビュー)及びモニタリングを行う場となっている。
- ピア・レビューの審査項目は主に以下の3つ
 - ① 情報の記録・保持(株主等情報や会計帳簿等の適正な記録・保存)
 - ② 税務当局の情報入手権限(金融機関等が保有する情報の入手権限等)
 - ③ 税務当局間の情報交換(情報の取扱い、適時の情報交換、自国の課税上の利益に関係なく情報提供を行う等)

8

グローバル・フォーラムのメンバー (121 の国と地域)



9

G20声明（OECDグローバル・フォーラム関連）

G20財務大臣・中央銀行総裁会議声明（2014年2月 於：シドニー）

（パラ9）我々は、要請に基づく情報交換のための既存の基準を遵守していない全ての国・地域に対し、迅速に遵守するとともに、更なる遅滞なく多国間税務行政執行共助条約に署名するよう促す。我々は、フェーズ2 の評価を受ける資格を得ていない14 の国・地域に、より厳しいインセンティブを与える準備ができています。

10

情報交換の3類型

1. 個別的情報交換(要請に基づくもの)

個別の納税者に対する調査等において、国内で入手できる情報だけでは事実関係を十分に解明できない場合に、条約等相手国・地域の税務当局(外国税務当局)に必要な情報の収集・提供を要請するもの。

納税者の取引先が海外に所在するため、国内で入手し得る情報だけでは十分な税務調査を進めることができない場合に有力な手段となる。

2. 自発的情報交換

自国の納税者に対する調査等の際に入手した情報で外国税務当局にとって有益と認められる情報を自発的に提供するもの。

3. 自動的情報交換

法定調書等から把握した非居住者への利子・配当・使用料等の支払等に関する情報を、利子・配当等の支払国の税務当局から受領国の税務当局へ送付するもの。

オフショア・コンプライアンスの強化に向けた新たな潮流

○ 「自動的情報交換」の促進

- 非居住者に支払われた利子・配当・使用料・給与等の集合情報を、源泉地国当局から受取人の居住地国当局へ定期的に送付
- G20財務大臣・中央銀行総裁会議声明(2012年2月)も、自動的情報交換を含む包括的な情報交換の改善手段について、OECDによる報告を要請。

○ 米国の外国口座税務コンプライアンス法(FATCA)

- 米国人関連口座情報を、外国金融機関から米国税務当局に提出することを義務付け。

金融口座に関する自動的情報交換基準について

背景

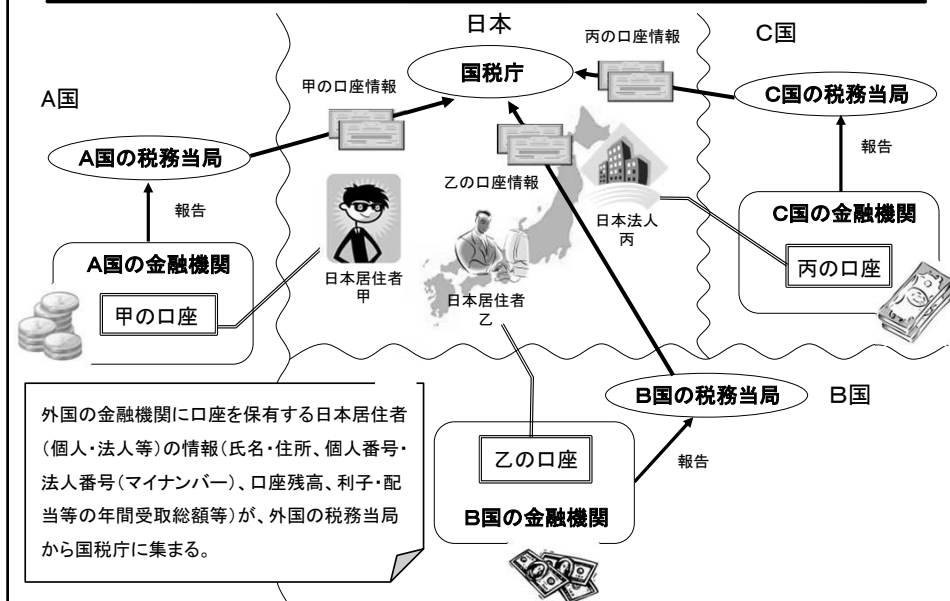
- ・従来から非居住者への支払等の法定調書等を基にした自動的情報交換を各国間が相互に実施。
- ・一方、米国で2010年に「外国口座税務コンプライアンス法」(FATCA)が成立。同法により米国外の金融機関は、保有する米国人口座の残高情報等を米国内国歳入庁に対し情報提供。
- ・FATCAを契機に、金融口座の残高情報等を自動的に交換することを世界的に実施する機運が高まり、OECDにおいて、自動的情報交換基準(新基準)の策定作業が進められてきた。

スケジュール

- ①新基準が2014年1月のOECD租税委員会にて正式に承認され、2月13日にOECDから公表。
- ②同基準は2014年2月22-23日のG20財務大臣中央銀行総裁会議(於シドニー)に報告。
- ③IT関連の技術的様式については2014年央までにOECDにおいて策定予定
- ④2015年末までにG20諸国間で同基準に則った自動的情報交換が開始されることを期待。

17

共通報告基準による自動的情報交換のイメージ(外国⇒日本)



14

Thank you !

国際課税上級研修

2017年9月11日－9月15日

	2017年9月11日	9月12日	9月13日	9月14日	9月15日
	月	火	水	木	金
午前 (9:00-12:00)	国際課税の動き (BEPS 関連)	移転価格税制 (TPM)	移転価格税制 (ケーススタ ディー)	移転価格税制 (ケーススタ ディー)	移転価格税制 (ケーススタ ディー)
	石黒	小寺	田地野	田地野	田地野
午後 (13:00-16:00)	移転価格税制 (BEPS 関連)	移転価格税制 (TPM)	移転価格税制 (ケーススタ ディー)	移転価格税制 (ケーススタ ディー)	移転価格税制 (ケーススタ ディー)
	小寺	小寺	田地野	田地野	田地野

参加検査官名簿

No	氏名	役職
1	Ch.Erdenechimeg	国税庁、税務行政協力局、主任国家検査官
2	Kh.Suvd-Erdene	国税庁、行政管理局、国家検査官
3	N.Jargaltsetseg	国税庁、納税者サービス局、国家検査官
4	J.Tserentsoo	国税庁、納税者サービス局、国家検査官
5	A.Suvdaa	国税庁、納税者サービス局、国家検査官
6	G.Enkhjin	国税庁、税収局、国家検査官
7	Ts.Bayarmaa	国税庁、内部監査局、国家検査官
8	B.Ariungerel	国税庁、リスクマネジメント課、国家検査官
9	N.Tuul	国税庁、研修センター、国家検査官
10	Sh.Undraa	国税庁、研修センター、国家検査官
11	B.Zolzaya	国税庁、研修センター、国家検査官
12	B.Batchimeg	国税庁、税務サービスセンター、国家検査官
13	S.Gunjinkham	国税庁、税務サービスセンター、国家検査官
14	D.Batjargal	予算歳入管理局、税務調査課、主任国家検査官
15	S.Tugsjargal	予算歳入管理局、資源・国際課税課、主任国家検査官
16	Ts.Delgermaa	予算歳入管理局、資源・国際課税課、国家検査官
17	G.Byambasuren	予算歳入管理局、資源・国際課税課、国家検査官
18	P.Otgonsuren	予算歳入管理局、税務調査課、国家検査官
19	N.Bolorchimeg	予算歳入管理局、税務調査課、国家検査官
20	N.Munkhdavaa	予算歳入管理局、税務調査課、国家検査官
21	N.Khandkhuu	予算歳入管理局、税務調査課、国家検査官
22	Ts.Ishjamts	予算歳入管理局、税務調査課、国家検査官
23	B.Tugsjargal	予算歳入管理局、税務調査課、国家検査官
24	Sh.Enkhjargal	予算歳入管理局、税務調査課、国家検査官

25	Yo.Munkhbat	予算歳入管理局、納税者サービス課、国家検査官
26	Sh.Batzaya	予算歳入管理局、納税者サービス課、国家検査官
27	B.Urantsetseg	予算歳入管理局、リスク・統計課、国家検査官
28	Ts.Tuvshinbayar	予算歳入管理局、税収課、国家検査官
29	G.Banzragch	予算歳入管理局、税収課、国家検査官
30	Kh.Altankhuu	予算歳入管理局、行政管理課、国家検査官
31	O.Tsend-Ayush	首都税務所、税務調査課、国家検査官
32	J.Erdeneburen	首都税務所、行政課、国家検査官
33	L.Davaasuren	Bayanzurkh 区税務署、国家検査官
34	B.Bat-Erdene	Chingeltei 区税務署、国家検査官
35	Ch.Lkhamragchaa	Chingeltei 区税務署、国家検査官
36	D.Solongo	Sukhbaatar 区税務署、国家検査官
37	Ts.Undarmaa	Songinokhairkhan 区税務署、国家検査官
38	B.Ochirkhuyag	Khan-Uul 区税務署、国家検査官
39	S.Naranbaatar	Dornod 県税務署、国家検査官
40	Ts.Unurmunkh	Orkhon 県税務署、国家検査官
41	S.Duubayar	Umnugovi 県税務署、国家検査官
42	L.Munkhtuul	国税庁、法務課、国家検査官

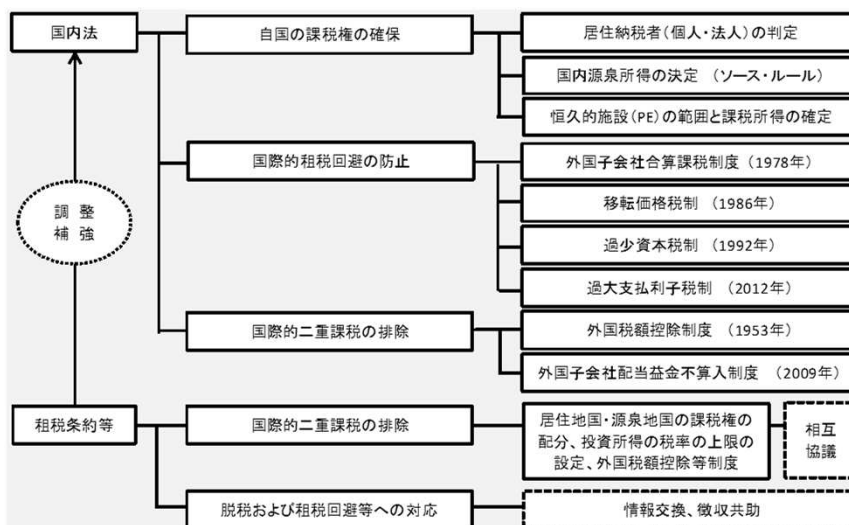
モンゴル国国際課税取組支援の成果と 課題

—**BEPS**パッケージの協調実施に向けて—

1

2016年10月6日
プロジェクト終了時セミナー
JICA専門家 石黒 秀明

日本の国際課税制度



OECD/G20 BEPSプロジェクト

- BEPS (Base Erosion and Profit Shifting)
多国籍企業が国際取引を通じて自己のグループ全体の租税負担を最小化するための裁定的な税源侵食・利益移転活動
- BEPS対策プロジェクト
2012年 6月 OECDがG20の要請により立上げ
2013年 7月 BEPS行動計画公表
2015年 9月 最終報告書公表
11月 G20アンタルヤ・サミットで承認

3

BEPSと開発途上国の関連性

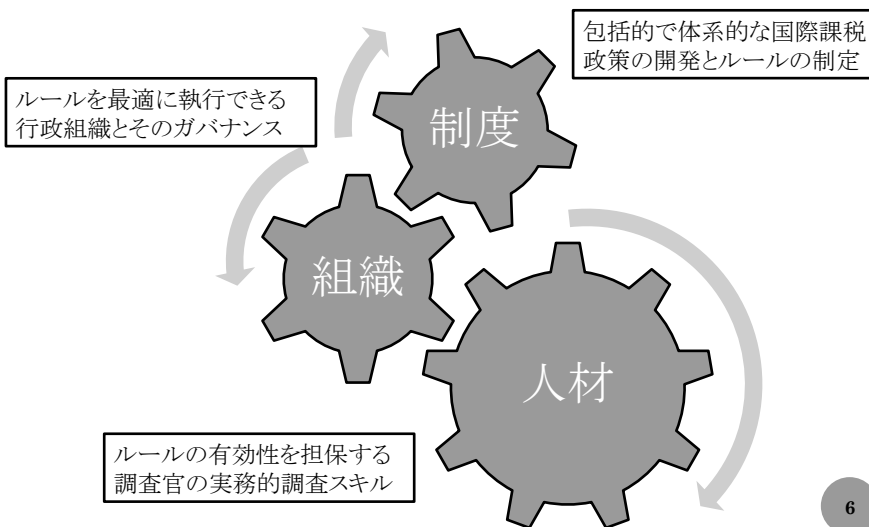
- 外国関連会社への利子、サービス料、経営・技術指導料、使用料の過大な支払による税源侵食
- 低税率国の関連企業へのリスクや関連利益を契約上再配分するサプライ・チェーン再構築を通じた利益移転
- BEPS問題の評価・取組みや移転価格税制に適用するのに必要な情報入手の困難性
- 租税条約の濫用による条約特典の獲得
- 国内所在資産を売却した際の租税の回避

4

BEPSと開発途上国の関連性

関連性	行動	関連性	行動
高	4 金利の費用控除やその他の金融支出を通じた税源侵食の制限	中	8 価値の創造と統合的なTPの結果の確保：無形資産
高	6 条約濫用の防止	中	9 価値の創造と統合的なTPの結果の確保：リスクと資本
高	7 PE認定の人為的回避の防止	中	12 納税者に対する挑戦的なタックス・プランニング取極めの開示要請
高	10 価値の創造と統合的なTPの結果の確保：その他のハイ・リスク取引	中	14 紛争解決メカニズムの効果向上
高	11 BEPSに関するデータの収集と分析のための方法論の確立とその取組みのための行動	低	2 ハイブリッド・ミスマッチ取極め効果の無効化
高	13 移転価格文書化の再検討	低	3 CFCルール強化
中	1 デジタル経済の課税問題への取組み	低	15 多国間協定の策定
中	5 透明性と実体を勘案したより効果的な有害税制への対抗	OECD (2014), <i>Part 1 of A Report to G20 Development Working Group on the Impact of BEPS in Low Income Countries</i> , Paris.	

国際課税制度を動かす3つの歯車



国際課税制度拡充の取組み

■ 成果

法人税法移転価格関連条文改正案

- ・事前確認制度 (APA) ◆ 第4条
- ・移転価格算定方法 (TPM) ◆ 第12条

■ 課題

BEPSプロジェクトの提言に基づく国内法・租税条約の改正 (過大支払利子税制の制定、恒久的施設 (PE: Permanent Establishment) の範囲の拡大、移転価格税制の拡充など)

組織機能拡充の取組み

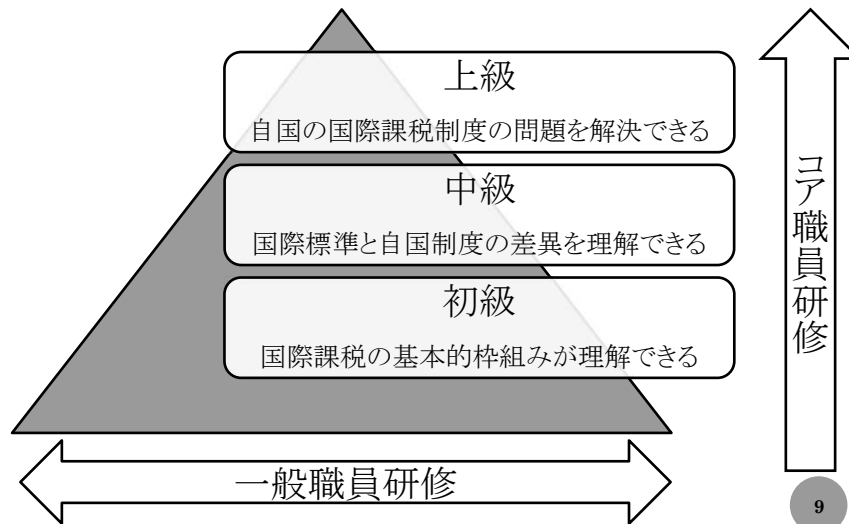
■ 成果

租税条約に基づく情報交換制度の活用のための国際協力局を通じた署長・調査官に対する啓蒙活動と推進活動

■ 課題

国際課税問題に対応するための中長期視野に立ったより専門的・機能的な組織づくり

国際課税人材ピラミッドの拡大



9

人材育成の取組み(調査支援)

- 成果
 - ・国際税務用語集
 - ・OECDモデル条約(モンゴル語)
 - ・移転価格調査事例集
 - ・移転価格調査マニュアル
- 課題
 - より有効性ある国際取引調査遂行のための業種別調査マニュアルの作成

10

人材育成の取組み(研修)

■ 成果(約38,000人日)

- コア職員研修(36日間, 述べ180人)
- コア職員日本派遣研修(26日間, 述べ43人)
- 日本国税庁職員招聘研修(6日間, 述べ93人)
- 一般職員研修(83日間, 145人)

■ 課題

- コア職員の上級レベルへの育成
- 国際課税担当職員の体系的・継続的育成

TP & BEPS Q&A

専門家 小寺壽成

1

講義内容

- 2010年 OECD TP ガイドラインにおける文書化
- BEPS前の日本の文書化
- 2015年 BEPSでの文書化概要(BEPS行動計画13)
- 2016年 BEPS後の日本の文書化対応

2

Q 2010年 OECD TP Guide Line 第5章 文書化の内容は？

A 以下のパラグラフに記載している。

• Para. 5. 1

文書化は、TP問題の解決と税務調査を円滑ならしめるための指針を提供するためのものである。

• Pare. 5. 4

納税者は、移転価格算定のベースとなった情報、選択した算定方法などについて、独立企業原則に従う努力をしたと認められる文書を準備すべし。

• Para. 5. 7

これらの文書は、当局側が、関連者間で設定された取引価格が独立企業原則に従って行われているか否かを判断するためにも必要不可欠の書類である。

3

Q BEPS前の日本の文書化の内容は？

Q BEPS 前に、文書化の規定は日本で存在していたか？

A YES、TP税制が適正に執行されるには、課税に必要な資料が課税当局にスムーズに集められる必要がある。

Q BEPS前の日本の文書化とは？

A 措置法66条の4で、国外関連取引の内容に関する書類や独立企業間価格算定のための書類の提出を求めていた。BEPSのローカルファイルみたいなもの。

Q 提出は義務だったのか？

A 義務ではなかった。しかし、提出を求められたとき、遅滞なく提出しなければ、税務署が移転価格を推定して課税できるとされていた。

4

Q日本のBEPS前文書化における、国外関連取引の内容に関する書類とは？

A 以下の書類である。

- 取引の対象となる資産の明細、役務の内容
- 当事者の果たす機能、負担するリスク

Q 機能・リスクの例を挙げよ？

- 当事者が使用した無形資産
- 契約書
- 価格の設定方法とその交渉過程
- 取引に係る当事者の損益の明細
- 取引に係る市場の分析取引
- 取引の当事者の事業方針
- 取引と密接に関連する他の取引の有無及びその内容

5

Q 日本のBEPS前文書化における、独立企業間価格の算定のための書類は？

A 以下の3つである。

- 独立企業間価格の具体的算定方法

Q TPMを全部上げ、その特徴を述べよ？

- 比較対象取引の選定に係る事項

Q 選定する際に注意すべきことは何か？

- 比較対象取引について差異調整を行った場合の理由・方法

Q差異調整の例をあげよ？

6

Q BEPS行動計画13では、何が問題意識だったのか？そしてその内容は？

A1 多国籍企業グループによるグループ内取引を通じた所得の海外移転に対して、適正な移転価格課税を実現するため、多国籍企業グループ取引の全体像(OECDでは、BIG PICTUREと呼ぶ。)に関する情報が必要であった。

A2 具体的には以下の3つである。

①国別報告書(Country-by-Country Report)

➡国ごとに所得・経済活動・納税額に関する情報を、共通様式で各国税務当局に報告させる。

②マスターファイル(Master File)

➡多国籍企業グループ全体の情報の報告。

③ローカルファイル(Local File)

➡子会社別の情報。

7

Q BEPS行動計画13の提言の内容は？

A 以下が提言である。

①国別報告書

• 直前会計年度の連結収入金額が7.5億ユーロ(約1000億円)以上の多国籍企業グループに対して、グループの国別の活動状況に関する情報(国ごとの収入金額、税引前当期利益(損失)の額、納付税額の配分等)の税務当局への提出を要請。

• 税務当局に提出された情報は原則、**情報交換**を通じて、関係国の税務当局間で共有され、ハイレベルの移転価格リスク等の分析に活用される。

Q どのような情報交換か？

②マスターファイル

• 多国籍企業グループ内の組織・財務・事業の概要等、そのグローバルな経済活動の全体像に関する情報の税務当局への提供を要請。

③ローカルファイル

• 関連者間取引における独立企業間価格を算定するための根拠となる詳細な情報の作成・保存(文書化)を要請。

8

Q BEPS行動計画13と日本の税制改正

A 日本では、2016年度改正において、上記①から③についてそれぞれ「国別報告事項」、「事業概況報告事項」、「独立企業間価格を算定するために必要な書類等」として整備・見直しを実施。

9

Q BEPS行動計画13に対する日本の2016年 税制改正の内容は？ その1

- A1 平成 28(2016)年度税制改正において、多国籍企業グループの国ごとの活動状況に関する情報(「国別報告事項」)、多国籍企業グループのグローバルな事業活動の全体像に関する情報(「事業概況報告事項(マスターファイル)」)及び関連者との取引における独立企業間価格を算定するための詳細な情報(「ローカルファイル」)を税務署に提供(又は作成・保存)することが義務付けられた。
- A2 国別報告事項及びマスターファイルについては、直前の会計年度における総収入金額 1,000億円以上の多国籍企業グループの最終親会社等は、その親会社等の会計年度の終了の日の翌日から1年以内に、国税電子申告・納税システム(e-Tax)により提供することとされた。
- A3 このうち、国別報告事項は、**租税条約等の自動的情報交換**に基づき、多国籍企業グループの構成会社等の居住地国の税務当局に情報提供することになった。我が国では、平成 30(2018)年9月までに、外国の税務当局への情報提供を開始するとともに、諸外国からも国別報告事項に相当する情報の提供が開始されることになる。

10

Q その2 ALP算定文書はどのように提出するの？

A1 独立企業間価格 (ALP)算定のために必要な書類を確定申告書の提出期限までに作成し、国内に保存しなければならない。

A2 国外関連者との取引について、前事業年度における取引の合計金額が 50 億円以上又は無形資産取引の合計金額が3億円以上である法人は、ローカルファイルを確定申告書の提出期限までに作成又は取得し、保存しなければならないこととされた。このローカルファイルは、調査官が提示又は提出を求めた日から一定の期日までに提示又は提出する必要がある(平成 29(2017)年4月1日以後に開始する事業年度から適用)。

11

Q 日本改正「国別報告書」記載すべき内容は？(親会社作成) 情報交換対象か？

A1 親会社・子会社所在国ごとの多国籍企業グループの下記情報

- 総収入・所得・税額・資本金等の財務情報
- 従業員数
- 有形資産額
- 主要事業等

Q 何の情報報交換か？

12

Q 日本改正の「国別報告事項」のポイントは？

A1 ハイレベルな移転価格リスク評価に有用な情報を提供する。

A2 多国籍企業グループの事業が行われる国ごとの収入金額、税引前当期利益の額、納付税額等に関する情報を記載する。

A3 提供義務者は、以下の2つある。

①条約方式(BEPS方式)

最終親会社が日本なら日本の内国法人が日本課税当局へ、外国なら外国課税当局へ提出する(措置法66条の4の4①)。

②子会社方式

子会社である日本の内国法人又はPEを有する外国法人(同上②)

13

Q 日本改正 マスターファイル(事業報告書)に記載すべき事項 (親会社作成)は？

A 以下の書類である。

- グループの組織図
- 事業概要
- 保有する無形資産の情報
- グループ内の金融活動に対する情報
- グループ全体の財務状況と納税状況

14

Q 日本改正の「マスターファイル(事業概況報告事項)」のポイントは？

- A1 税務当局が重要な移転価格リスクを特定できるよう、グループ全体の「青写真を提供」する。
- A2 多国籍企業グループの組織構造、事業の概要、財務状況等に関する情報を記載する。
- A3 多国籍企業グループの構成会社である内国法人及び日本にPEを有する外国法人も報告する。
- A4 提供期限は、報告対象会計年度の終了の翌日から1年以内で、電子申告(e-tax)で日本語又は英語で報告する(措置法66条の4の5①)
- A5 報告方式は子会社方式である。

15

Q BEPSのローカルファイルの記載内容は？ (親・子会社が別々に作成)

A 以下の文書である。

- 組織図
- 経営戦略
- 主要な競合他社
- 主要な関連会社取引と取引背景
- 移転価格算定根拠
- 財務諸表等

16

Q 日本改正のBEPS「ローカルファイル」のポイントは？

A1 個々の関連者間取引に関する詳細な情報を提供する。

A2 特定の取引に関する財務情報、比較可能分析、最適なTPM(移転価格算定手法)の選定及び適用に関する情報を記載する。

A3 提出は紙で。e-taxでなくて良い。

Q why?

17

Q 日本改正の文書化の保存年限と実効性の担保は？

A1 保存年限は、原則として7年間国内保存

A2 以下それぞれ、提出されない場合の担保策あり。

①国別報告事項

➡30万円以下の罰金

②事業概況報告事項(マスターファイル)

➡ 30万円以下の罰金

③独立企業間価格を算定するために必要な書類(ローカルファイル)

➡当局の要請後、一定の範囲内の、当該職員の指定する日までに、文書の提出がない場合の推定課税

18

Q 3つのファイルについて、日本では適用除外規定があるのか？

• A ある。以下の通り。

①国別報告事項：連結グループ収入 1000億円未満

②マスターファイル：同上

③以下のような少額取引の場合

- 前期の取引合計額が50億円未満
- かつ、無形資産取引合計額が3億円未満
- （個々の取引で判断）

19

Q 日本では、ローカルファイルの作成義務免除なら、TP税制の適用はないのか？

A TP税制の適用はある。

ローカルファイルの適用除外の場合であっても、TP税制の対象となり、調査はある。調査ALP算定のために重要と認められる書類の提示提出を求められることあり。

また、ALP算定のため、必要とされる書類は、調査官の指定する「45日以内」に提出義務あり。

20

Q 各ファイルと移転価格調査との関係は？

A 以下の手順で行われる。

- ① 移転価格調査は、法人とその国外関連者との取引が、独立企業間価格で行われているかどうかをチェックするため行われる。
- ② そのため、TP事務運営指針では、確定申告書に「ローカルファイル」や「国外関連者に対する明細書」(別表17(4))の添付があるか否か？また、その記載内容についてチェックする(TP事務運営指針3-3)ことになっている。
- ③ TP事務運営指針3-4記載の以下の書類からTP上の問題点を把握する。
資本関係、取引関係、株主関係、有価証券報告書関係、取扱品目関係、事業関係等の書類

21

Q TP調査上、ローカルファイルで最も重要な書類はなにか？

A 国外関連取引に係る独立企業間価格を算定するための書類として次に掲げる書類である。

- イ 当該法人が選定したTP算定の方法及びその選定の理由を記載した書類その他当該法人が独立企業間価格を算定するに当たり作成した書類
 - ➡特にこの書類が超重要！！
- ロ 当該法人が採用した当該国外関連取引に係る比較対象取引の選定に係る事項及び当該比較対象取引等の明細を記載した書類
- ハ 当該法人がTP算定方法を選定した場合におけるこれらの方法により当該法人及び当該法人に係る国外関連者に帰属するものとして計算した金額を算出するための書類
- ニ 当該法人が複数の国外関連取引を一の取引として独立企業間価格の算定を行った場合のその理由及び各取引の内容を記載した書類
- ホ 比較対象取引等について差異調整を行った場合のその理由及び当該差異調整等の方法を記載した書類

22

TPM & BEPS Q&A

JICA専門家 小寺壽成

1

講義の内容

- ①事例集に掲載の法令とTPM計算方法の理解等(別紙とスライド)
- ②ケーススタディに役立たせるために、事例集に掲載の比較対象取引の発見等の全図表の理解(別途小寺配付)
- ③TP関連BEPS行動計画の理解

2

Q 日本TPMの特徴は何か？

A TPMは大きく次の2つに分かれることである。

- 1 Inventory sales transactions
- 2 Non Inventory sales transactions

3

Q Inventory sales Transaction とは何か？

A 次のグループに分かれる。

- Group A: Traditional transaction 3 methods in the law and other 7 methods
- Group B: Methods consistent with the traditional 3 methods in the law and other 7 methods in the cabinet order.

4

Q Non inventory sales Transaction とは何 か？

A 次のグループに分かれる。

- Group C: Methods equivalent to the traditional transaction 3 methods in the law and other 7 methods in the cabinet order
- Group D: Methods equivalent to methods consistent with the traditional 3 methods in the law and other 7 methods in the cabinet order

5

Q Traditional 3 methods とは何か？

A 以下の3つの方法である。

- Comparable uncontrolled price (CUP)
- Resale Price method (RP)
- Cost plus method (CP)

6

Q Consistent (準ずる)法とはなにか？

- A 例えば、売上総利益率を用いて、関連者取引と非関連者取引とを比較するRP法に準ずる方法とは、比較における利益水準指標として、単純に売上高から売上原価を差し引いた結果である売上総利益率ではなく、「みなし」売上総利益率を用いる場合である。
- 計算例
- $X\% = \text{検証対象取引SG\&A(販売費理費)} \div \text{検証対象取引売上高}$
- $\text{検証対象取引営業利益率} + X\% = \text{検証対象取引売上総利益率}(\alpha)$
- $\text{比較対象取引営業利益率} + X\% = \text{比較対象取引「みなし」売上総利益率}(\beta)$
 - ➔ Aとβを比較する。これが、「みなし」売上総利益率を使ったRP法に「準ずる方法」

7

Q 前のスライドのRP法に準ずる方法は実質的にはTNMMではないのか？

- A YES
- R このアプローチは、表面上、売上総利益率で比較しているように見えるが、比較対象会社の営業利益率に検証対象会社のSG&A(販管費)の水準を加算している以上、実質的には営業利益での比較となっているからだ。これは、TNMMと同じだ。
- 従って、このようなSG&Aの調整を行なえば、売上総利益率段階での比較可能性は高められるが、これは、単なる費やされる費用の差異の調整にすぎず、当該費用に伴うリターンの調整までを行うものではないため、これをもって、比較可能性の要件は大幅に緩和されない。つまり、差異が少ない場合に限定して用いられるべき。オールマイティな調整手法ではない。

8

Q TNMMは何故日本では遅れて導入されたのか？

- A1 TNMMは米国のCPM(Comparable Profit Method):比較利益批准法を基礎にOECDで認められた方法で、納税者に統計上の利益水準を強制的に計上させる利益創造に過ぎないので。
- A2 つまり、外部的な統計データに大きく依存するので、簡単な机上の検証作業で、大きな金額の更正につながるから。
- A3 憲法で保障されている財産権の侵害という危険性もあった。
- A4 しかし、基本三法を中心としたTP税制の執行には無理が生じていたことにより、かつて日本同様にTNMM導入に消極的な諸外国もぞくぞく導入していったので、日本も2004年(平成16年)改正で入った。

9

Q 日本でのTNMM導入の意義は何か？

- A 課税当局にとっても、納税者にとっても、より簡易なTPM
日本の課税当局も、主要な国税局においては、TNMM導入を契機に、世界各国の企業情報が登録されている高価なデータベースの導入を進めた。
これは、TNMMにより、統計的なアプローチを中心としたTP調査を積極的に実施する日本の課税当局の姿勢を示したもの。

10

Q 比較可能性の分析はどのように行うのか？

- 事例集の図解参照
- 「独立企業間価格の算定方法の流れ」(比較可能性の分析の例)
- 「比較対象取引の選定手順の例」

11

Q Other 7 methods とは何か？

A 以下の7つの方法である。

(PS (Profit Split) methods)

- ① Comparable PS
- ② Contribution PS
- ③ RPSM (Residual Profit Split Method)

(TNMM (Transactional Net Margin Method))

- ④ TNMM (Import)
- ⑤ TNMM (Export)
- ⑥ TNMM (Import & Berry ratio)
- ⑦ TNMM (Export & Berry ratio)

12

Q 事例集の前半の法令と計算例は理解できたか？

Q1 法令編TP法令が書かれてあり、特に、英文法令 & テクニカルタームを覚えたか？

Q2 図解計算編では、計算に間違っているところいがないか？

13

Q 何故、BEPSにTP関連の行動計画があるのか？

- A 「キャッシュ・ボックス・スキーム」という課税逃れが生じていた。また、リスク分析を含め、TPガイドラインの充実が必要となっていた。
- スキームは、特段の経済活動は行わないものの、資金は豊富である子会社(キャッシュ・ボックス)を軽課税国に設置し、そこに無形資産の法的所有権や契約上のリスクを帰属させ、利益を集中させる方法であり、このスキームへの対応がBEPS議論開始のきっかけのひとつ。

14

Q BEPSの「キャッシュ・ボックス」への判断は？

- A このキャッシュ・ボックスは、無形資産の開発等を行っておらず、また、リスクを支配していないことから、価値創造を行っているとは言えない。
- 従って、不相当な所得はキャッシュ・ボックスに帰属しない。

15

Q BEPS行動計画8から10の移転価格税制に関連する行動計画の内容は？

- A 「移転価格の結果と価値創造の一致」との原則が打ち出された。
つまり、「価値創造(Value creation)のあるところに利益をつけるべきである。」という原則を示した。
- ・行動計画8:この原則を無形資産の関連する取引にあてはめるとどうなるか、ということを検討している。
- ・行動計画9: 契約上のリスク配分や資本の豊富な子会社との関係ではどう考えるかということ进行分析している。
- ・行動計画10: 多国籍企業グループ内の企業が相互に貢献しあい、より大きな利益を生み出している場合に、価値創造に合致した最適な課税手法として期待されるTNMMの適用の可能性を検討している。

16

Q 行動計画 8 の概要は？

A 無形資産の定義づけを行い、無形資産に関するリターンの帰属、価格の算定方法についてガイダンスが拡充された。

⇒この結果、TPガイドラインの第6章（無形資産に対する特別の配慮）も全面改訂

17

Q 行動計画8 無形資産取引の定義は？

- A 従来のTPガイドラインになかった、独自の無形資産の定義づけを行った
- 無形資産の要件
- ①有形資産又は金融資産でないもの
- ②商業活動における使用目的で所有又は管理することが可能
- ③比較可能な独立当事者間の取引においてその使用又は移転に際して対価が支払われる

18

Q 行動計画8 無形資産の法的所有権の取扱いは？

- A 税務上の観点からは、無形資産の法的所有権を有するという事実だけでは、必ずしも、無形資産の活用により稼得される利益にかかわる権利を享受するものとはいえない。
- グループ内において、重要な機能の実施、経済的に重要なリスクの管理、資産への貢献を行っている企業が、現実の取引の適切な描写により、それらの貢献を反映した適切な報酬を受けられることができるとされている。

19

Q 行動計画8では「所得相応性基準」が採用されたが、これはALPの原則に違反しないか？

A 違反しない。

R

①独立企業間においては、評価が困難な無形資産については、たとえば当初の譲渡価格を保守的に見積もり、低く設定していたとしても、商品化の成功等、事後の結果によっては、当初の譲渡価格について再交渉を行ったり、譲渡先における売上等に連動させ、譲渡元に追加的な支払を行うという行動をとることが考えられる。

②そうであれば、評価が困難な無形資産について、低い譲渡価格による1回の取引で済ませてしまっているような企業がある場合には、当初の譲渡価格を再交渉したかの如く、引き直すことは、たとえば、事後の結果に基づいていたとしても、独立企業の原則には反しない。

20

Q 行動計画9の概要は？

- A リスクの話をしている。
(小寺の理解)
- 無形資産は、収益の本質であり、すでに、存在している価値
- しかし、リスクは、将来において価値を生むかもしれないという可能性(すなわち不確実性)

21

Q 行動計画9におけるリスクとは？

- A「不確実性が事業の目的に対して与える影響」と定義された。
- 従来のTPガイドラインにおいてもリスクという言葉は500回以上使用されているが、その定義はなかった。

22

Q 行動計画9において、実質的リスクコントローラーが利益享受者か？

- A YES !
- R ある事業体が、契約上リスクを引き受けているものの、現実にはこれらのリスクについて有効かつ明確に規定されたコントロールを実施していない場合は、
 - ➡名目上リスクを負担していなくても、実質的に当該リスクをコントロールし、かつ、当該リスクに対応できる財政的資源を有している事業体に当該リスクに対応する利益を分配しているとみなす。

23

Q 行動計画10の概要は？

- A Non-recognition (取引の否認)の採用
- これまで、独立企業間では行われなかった、また、滅多に行われなかった取引、すなわち、商業上の合理性のない取引によって軽課税国にあるグループ内の関連企業に利益が移転されることがあった。
- そこで、BEPS最終報告書では、関連企業間の取引に商業上の合理性がない場合には、移転価格の判断において、この取引を例外的に無視(否認)することを認めている。

24

Q 以下の取引は行動計画10における「取引の否認」が可能か？

- 製造業を営むS1社は、多数の在庫を有し、工場・機械に多額の投資を行っている。そして、それら商業資産が所在する地域では、近年頻繁に洪水が起こり、その結果、この地域では、活発な保険マーケットが存在していない。こうしたなか、国外関連者であるS2社がS1社に保険を提供する。年間の保険料は、在庫や資産等の価値の80%とされ、S1社によって、支払われる。
- Q このS1社、S2社間の取引は商業的に合理的な取引といえるか？



TP CASE STUDY

September, 2017
Prof. Mikio TAJINO

1

講義の進め方

これから、グループ討議形式による移転価格の事例研究を行います。事例は全部で9つあります。

研修員は、各事例の取引図(別添資料)を参照しながら、「前提条件」をよく読んで、「質問」に対する答えを考えてください。

そして研修員は、グループ内で他の研修員とよく話し合い、グループとしての答えを見出してください。すべての事例において、各グループから答えを発表してもらいます。

2

2

CASE 1

【前提条件】

1. 日本法人P社は、製品A及び製品Bの販売会社であり、10年前に製品Aを販売する子会社としてX国に法人S社を設立した。
2. P社は、S社に対して製品Aを販売し、S社はそれをX国内の第三者である小売店約200社に販売している。
3. P社は、S社の設立と同時期から、X国の第三者である代理店T社に製品Bを販売しており、T社はこれをX国内の小売店に販売している。
4. 製品Bは、製品AとP社内における製品区分(型番)は異なるが、性状、構造、機能等の面で同種の製品である。

【質問】

1. P社とS社との間における製品Aの移転価格を調査する場合、まず最初にどのTPMを検討すべきか。
2. 選んだTPMを適用してALPを算定する場合、どのような事項について検討しなければならないか。

3

3

CASE 2

【前提条件】

1. 日本法人S社は、製品Aを日本国内で販売する法人である。
2. S社の親会社であるX国の法人P社は、X国において製品Aの製造販売を行っている。
3. S社は、P社の輸入総代理店として製品Aを輸入し、それを日本国内の第三者である代理店10数社に販売している。
4. 日本法人T社は、独立した輸入総代理店であり、製品Bを日本国内で販売する法人である。
5. 製品Bは、製品Aと同種の製品ではないが、性状、構造、機能等の面で類似している。

【質問】

1. P社とS社との間における製品Aの移転価格を調査する場合、まず最初にどのTPMを検討すべきか。また、その場合、どの法人を検証対象法人(Tested Party)とすべきか。
2. 選んだTPMを適用してALPを算定する場合、どのような事項について検討しなければならないか。

4

4

CASE 3

【前提条件】

1. 日本法人P社は、製品A及び製品Bの販売会社であり、10年前に製品Aを販売する子会社としてX国に法人S社を設立した。
2. P社は、S社に対して製品Aを販売し、S社はそれをX国内の第三者である小売店約200社に販売している。
3. P社は、S社の設立と同時期から、X国の第三者である代理店T社に製品Bを販売しており、T社はそれをX国内の小売店に販売している。
4. 製品Bは、製品Aと同種の製品ではないが、性状、構造、機能等の面で類似している。

【質問】

1. P社とS社との間における製品Aの移転価格を調査する場合、どのようなTPMが考えられるか。また、その場合、どの法人を検証対象法人 (Tested Party) とすべきか。
2. 選んだTPMを適用してALPを算定する場合、どのような事項について検討しなければならないか。

5

5

CASE 4

【前提条件】

1. 日本法人P社は、製品Aの製造販売会社であり、10年前に製品Aの原材料aを供給するための子会社としてX国に法人S社を設立した。
2. S社は、原材料aをすべてP社に販売し、P社はそれを基に製品Aを製造して日本国内の第三者である代理店に販売している。
3. P社は、S社以外からは原材料aの供給を受けていない。
4. 製品Aの原材料aは、商品取引所で世界的に取引されており、取引所の相場価格(市場価格)が存在する。

【質問】

1. P社とS社との間における原材料aの移転価格を調査する場合、まず最初にどのTPMを検討すべきか。
2. 選んだTPMを適用してALPを算定する場合、どのような事項について検討しなければならないか。

6

6

CASE 5

【前提条件】

1. 日本法人P社は、製品Aの製造販売会社であり、10年前に製品Aの製造販売子会社としてX国に法人S社を設立した。
2. S社は、P社が製造した部品aを購入し、それに他の部品を加えて製品Aを製造して、X国内で第三者に販売している。
3. また、P社は、S社の製造設備に対して保守・点検等の役務を提供している。
4. X国の第三者であるT社は、P社から部品aを購入し、それに他の部品を加えて製品Bを製造して、X国内で第三者に販売している。
5. P社は、S社とT社に同じ部品aを同一価格で販売しており、取引規模や契約条件も同じである。

【質問】

1. P社がS社に提供する役務の移転価格を調査する場合、どのようなTPMが考えられるか。
2. 選んだTPMを適用してALPを算定する場合、どのような事項について検討しなければならないか。

7

7

CASE 6

【前提条件】

1. 日本法人P社は、製品Aの製造販売会社であり、10年前に製品Aを販売する子会社としてX国に法人S社を設立した。
2. 製品Aは、P社の研究開発活動の成果である独自技術が用いられて製造された製品である。
3. P社は、S社に対して製品Aを販売し、S社はそれをX国内の第三者である代理店約10数社に販売している。
4. S社は、独自性のある広告宣伝・販売促進活動を行っていないが、自らの販売計画に従って製品Aを一定の数量保有して管理し、X国において再販売している。

【質問】

1. P社とS社との間における製品Aの移転価格を調査する場合、どのようなTPMが考えられるか。また、その場合、どの法人を検証対象法人 (Tested Party) とすべきか。
2. 選んだTPMを適用してALPを算定する場合、どのような事項について検討し、利益水準指標 (Profit Level Indicator: PLI) として何をを用いるべきか。

8

8

CASE 7

【前提条件】

1. 日本法人P社は、製品Aの製造販売会社であり、10年前に製品Aを販売する子会社としてX国に法人S社を設立した。
2. 製品Aは、P社の研究開発活動の成果である独自技術(無形資産)が用いられて製造された製品である。
3. P社は、S社に対して製品Aの製造に係る特許権及び製造ノウハウの使用許諾を行い、S社から使用料(Royalty)を受け取っている。
4. S社は、X国で原材料等を購入して製品Aの製造を行い、X国の第三者である代理店に販売している。
5. P社とS社の間では棚卸資産の売買取引はない。

【質問】

1. S社がP社に支払う使用料の移転価格を調査する場合、どのようなTPMが考えられるか。
2. 選んだTPMを適用してALPを算定する場合、どのような事項について検討し、利益水準指標(Profit Level Indicator:PLI)として何を用いるべきか。

9

9

CASE 8

【前提条件】

1. 日本法人P社は、製品Aの製造販売会社であり、10年前に製品Aを製造販売する子会社としてX国に法人S社を設立した。
2. 製品Aは、P社の研究開発活動の成果である独自技術(無形資産)が用いられて製造された製品である。
3. P社は、S社に対して製品A用の部品a(P社の独自技術が集約された主要部品)を販売するとともに、製品Aの製造に係る特許権及び製造ノウハウの使用許諾を行い、S社から使用料(Royalty)を受け取っている。
4. S社は、部品aに他の部品を加えて製品Aの製造を行い、X国の第三者である小売店約200社に対して販売している。
5. S社は、多数の営業担当者を使い独自の広告宣伝・販売促進活動を行って、充実した小売店舗網を構築・維持することにより、X国で高い製品認知度を獲得し一定のマーケットシェアを確保している。

【質問】

1. 部品a及びS社がP社に支払う使用料の移転価格を調査する場合、どのようなTPMが考えられるか。
2. 選んだTPMを適用してALPを算定する場合、どのような事項について検討すべきか。

10

10

CASE 9

【前提条件】

1. 日本法人P社は、製品Aの販売会社であり、10年前に製品Aを販売する子会社としてX国に法人S社を設立した。
2. P社は、S社に対して製品Aを販売し、S社はそれをX国内の第三者である小売店約200社に販売している。
3. P社は、S社の設立以前から、X国の第三者である代理店T社に製品Aを販売しており、T社はそれをX国内の小売店に販売している。
4. P社が行うS社とT社の取引については、以下の点を除き、取引規模や契約条件は同じである。
 - ① 引渡条件: S社はCIF ⇔ T社はFOB
 - ② 支払期限: S社は30日 ⇔ T社は90日 (金利はいずれも5%)

【質問】

- P社とS社との間における製品Aの移転価格調査においてCUP Methodを適用する場合、どのように差異の調整を行うか。

11

11

皆様のご努力に深く感謝します

12

国際課税特別研修

2017年11月27日～12月1日

	2017年11月27日	11月28日	11月29日	11月30日	12月1日
	月	火	水	木	金
午前 (9:00-12:00)	日本における 国際課税事件	モンゴル事例 研究 (Case 1～3)	モンゴル事例 研究 (Case 4～6)	モンゴル事例 研究 (Case 7～9)	モンゴル事例 研究 (Case 10)
	小寺	小寺・石黒	小寺・石黒	小寺・石黒	小寺・石黒
午後 (13:00-16:00)	日本における 国際課税事件	モンゴル事例 研究 (Case 1～3)	モンゴル事例 研究 (Case 4～6)	モンゴル事例 研究 (Case 7～9)	まとめの討議
	小寺	小寺・石黒	小寺・石黒	小寺・石黒	小寺・石黒

参加検査官名簿

No	氏名	役職
1	Ch.Erdenechimeg	国税庁、税務行政協力局、主任国家検査官
2	Kh.Suvd-Erdene	国税庁、行政管理局、国家検査官
3	N.Jargaltsetseg	国税庁、納税者サービス局、国家検査官
4	J.Tserentsoo	国税庁、納税者サービス局、国家検査官
5	A.Suvdaa	国税庁、納税者サービス局、国家検査官
6	G.Enkhjin	国税庁、税収局、国家検査官
7	Ts.Bayarmaa	国税庁、内部監査局、国家検査官
8	B.Ariungerel	国税庁、リスクマネジメント課、国家検査官
9	N.Tuul	国税庁、研修センター、国家検査官
10	Sh.Undraa	国税庁、研修センター、国家検査官
11	B.Zolzaya	国税庁、研修センター、国家検査官
12	B.Batchimeg	国税庁、税務サービスセンター、国家検査官
13	S.Gunjinkham	国税庁、税務サービスセンター、国家検査官
14	D.Batjargal	予算歳入管理局、税務調査課、主任国家検査官
15	S.Tugsjargal	予算歳入管理局、資源・国際課税課、主任国家検査官
16	Ts.Delgermaa	予算歳入管理局、資源・国際課税課、国家検査官
17	G.Byambasuren	予算歳入管理局、資源・国際課税課、国家検査官
18	P.Otgonsuren	予算歳入管理局、税務調査課、国家検査官
19	N.Bolorchimeg	予算歳入管理局、税務調査課、国家検査官
20	N.Munkhdavaa	予算歳入管理局、税務調査課、国家検査官
21	N.Khandkhuu	予算歳入管理局、税務調査課、国家検査官
22	Ts.Ishjamts	予算歳入管理局、税務調査課、国家検査官
23	B.Tugsjargal	予算歳入管理局、税務調査課、国家検査官

24	Sh.Enkhjargal	予算歳入管理局、税務調査課、国家検査官
25	Yo.Munkhbat	予算歳入管理局、納税者サービス課、国家検査官
26	Sh.Batzaya	予算歳入管理局、納税者サービス課、国家検査官
27	B.Urantsetseg	予算歳入管理局、リスク・統計課、国家検査官
28	G.Banzragch	予算歳入管理局、税収課、国家検査官
29	Kh.Altankhuu	予算歳入管理局、行政管理課、国家検査官
30	O.Tsend-Ayush	首都税務所、税務調査課、国家検査官
31	J.Erdeneburen	首都税務所、行政課、国家検査官
32	B.Bat-Erdene	Chingeltei 区税務署、国家検査官
33	Ch.Lkhamragchaa	Chingeltei 区税務署、国家検査官
34	D.Solongo	Sukhbaatar 区税務署、国家検査官
35	Ts.Undarmaa	Songinokhairkhan 区税務署、国家検査官
36	B.Ochirkhuyag	Khan-Uul 区税務署、国家検査官
37	S.Naranbaatar	Dornod 県税務署、国家検査官
38	Ts.Unurmunkh	Orkhon 県税務署、国家検査官
39	S.Duubayar	Umnugovi 県税務署、国家検査官
40	L.Munkhtuul	国税庁、法務課、国家検査官

日本国際課税事件

小寺壽成
JICA専門家
2017年11月27日

1

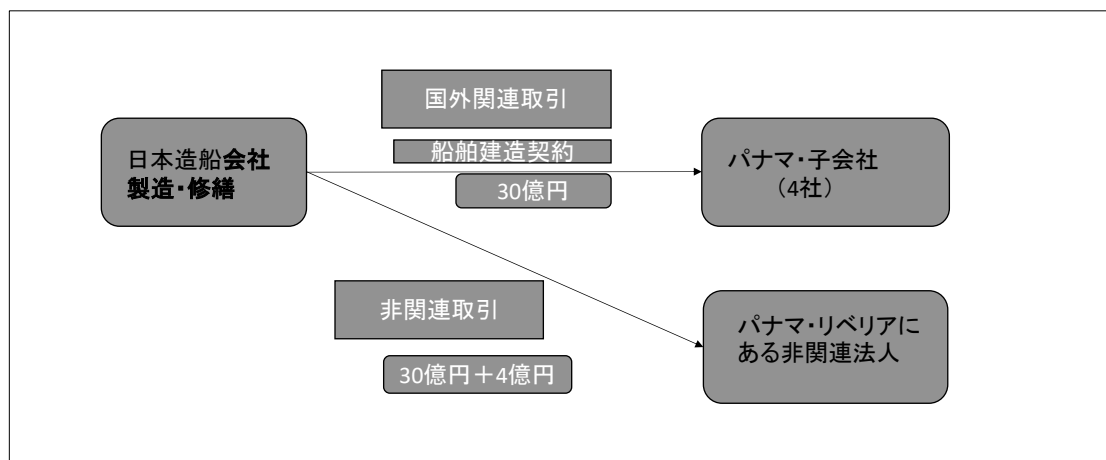
日本の基本的国際税務判例

1. 移転価格判例: 今治造船事件・タイ・パーツ貸付金利子事件・ア
ドビ事件・ホンダ事件
2. PE判例: (参考)アマゾン事件
3. タックス・ヘイブン判例: グラクソ事件 (PEにも関連)・来料加工事件
4. 外国税額控除判例: ガーンジー島事件 (THにも関連)
5. 外国法人判例: シルバー精工事件 (使用料)
6. 非居住者事件: 武富士事件
7. 国際的租税回避判例: 映画フィルムリース事件
(参考) 米国アップル社租税回避事案
8. 日本の国際関連税制とモンゴル法令との差異
9. GAAR (一般的租税回避)

2

1 移転価格判例

★1-1 今治造船事件 取引図



★1-2 事案の概要

- イ 本件国外関連取引は、日本の造船会社とパナマにある子会社との船舶建造請負取引である。
 - ロ 課税庁の比較対象取引は、パナマ・リベリアにある非関連法人である。
 - ハ 課税庁はCUP法をTPMとした。
- 二 納税者は、4億円の課税所得はいわゆる「幅」(レンジ)内にあると主張した。

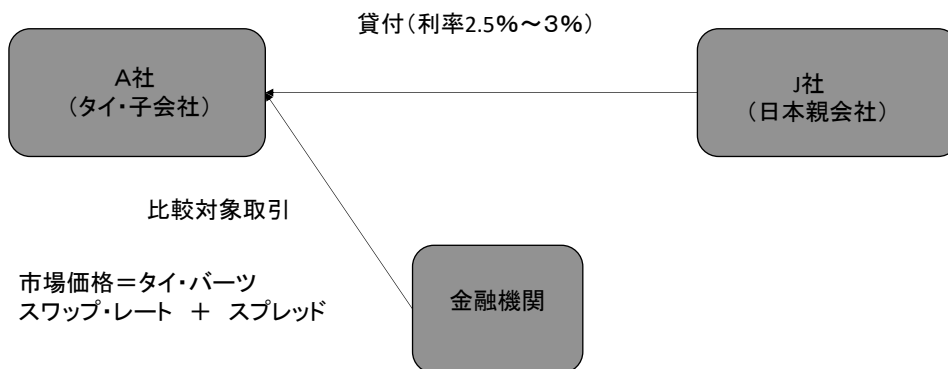
5

★1-3 高松高等裁判所 判決要旨(納税者敗訴)

- 課税庁のTPM(Transfer Pricing Method: 移転価格・独立企業間価格算定方法)は、法令に定めるCUPである。
- 本件では、複数の比較対象取引による「幅(レンジ)」は採用できない。
- 比較対象取引が複数存在しても、比較可能性に明らかな差異があり、容易に比較対象取引を一つに絞り込むことができる場合には、「幅」の概念を用いず、当該比較可能性の高い取引を独立企業間価格とすることができる。
- また、「差異調整」は、価格に客観的に影響を及ぼすものだけで良い。
- 移転価格税制の適用にあたっては、納税者に租税回避の意図は必要ない。

6

★2-1 タイ・パーツ事件 取引図



7

★2-2 事案の概要

- イ 本件国外関連取引は、日本の事業者がタイにある子会社に行ったタイ・パーツ取引である。
- ロ 課税庁は、現実の第三者との取引ではなく、ロンドン金融市場で資金調達を行うとした場合の仮想市場価格指標(タイ・パーツ スワップ・レート + スプレッド)を比較対象取引とした。
- ハ 課税庁は、「CUP法に準ずる方法と同等の方法」をTPMとした。

8

★2-3 東京地方裁判所判決要旨(納税者敗訴)

- 課税庁の用いたTPMは、法令に定める「CUP法に準ずる方法と同等の方法」といえる。
- たとえ、現実の取引でない取引でも、客観的かつ現実的な指標によって、国外関連取引と比較可能な取引を想定できるときは、比較対象取引となり得る(よって市場価格指標も一定の条件下でOK)

➡この判決は、OECD TP ガイドラインに言及している。

9

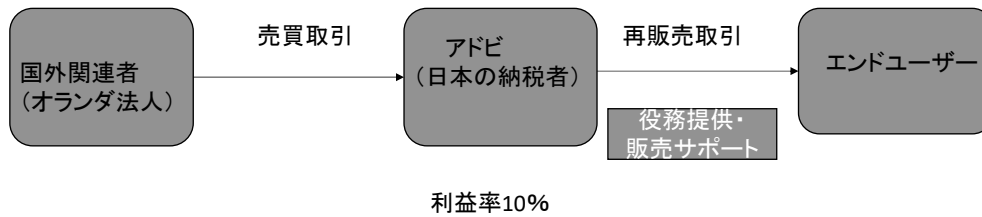
★2-4 参考事項

- 「CUP法に準ずる方法と同等の方法」とは？
- 準ずる方法: 法令に定義規定はないが、例えば、取引内容に適合し、かつ、基本3法の考え方から乖離しない合理的な方法を指す。
- 同等の方法: サービス等の役務提供など棚卸資産以外の取引のTPMをいう。

10

★3 アドビ事件 取引図 その1

(1) 当初の形態

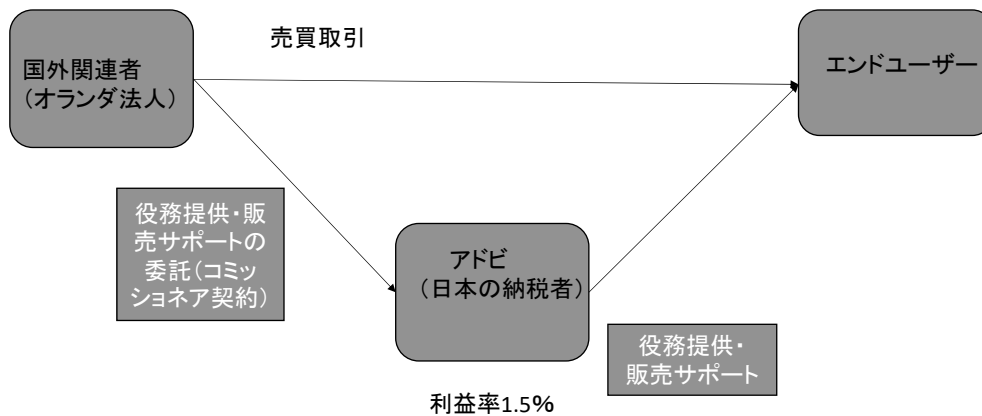


日本納税者は、当初、コンピュータソフトウェア事業に関し、再販売事業を行っていた。

11

★3-1 アドビ事件 取引図 その2

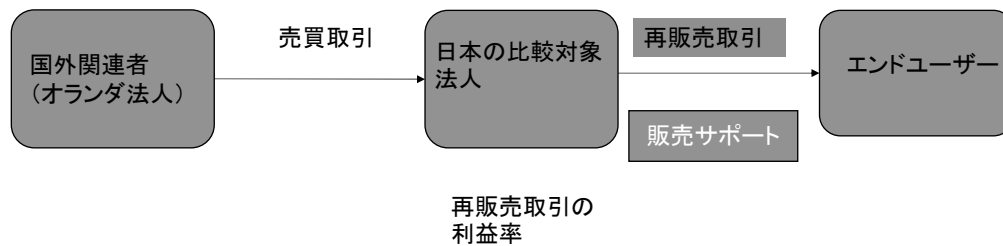
(2) 業務形態の変更(アドビはコミッションネア契約に変更した。)



12

★3-1 アドビ事件 取引図 その3

(3) 課税庁の提示した比較対象取引



日本の比較対象法人は、グラフィックソフトの卸売り及び小売事業（再販売）を行っていた。
かつ、販売促進のために、販売の顧客サポートも行っていた。

13

★3-2 事案の概要

- イ オランダ法人Bとアドビ（日本）との間のサポート等提供に関する業務委託契約が締結されており、この契約に基づいて、オランダ法人からアドビに売上高の1.5%＋コストを手数料として支払った。
- ロ 課税庁は、受注販売方式をとる輸入販売取引を、在庫リスクを負わない点で関連取引と類似性があるとして、比較対象取引とし、TPMを再販売価格基準法に準ずる方法と同等の方法とした。
- ハ 納税者アドビは、国外関連取引は役務提供取引であるのに、課税庁の比較対象取引は、再販売取引であり、機能に差異があるので課税庁の選択したTPMは誤り。

14

★3-3 東京高等裁判所判決要旨(納税者勝訴)

- 国外関連取引と比較対象取引は、以下の理由で、機能もリスクも決定的に異なるので、課税庁のTPMは法令に基づく、「RP法に準ずる方法と同等の方法ではない。
- 「理由」
- 機能の面: 本件国外関連取引は、法的にも、経済実質的にも、サポート等の役務提供を行う役務提供取引であるのに対し、本件比較対象取引の中核は、再販売取引であり、販売促進のために顧客サポート等を行っているため、差異がある。
- リスクの面: 本件国外関連取引は、必要経費をすべてカバーできる報酬が支払われるのに対し、本件比較対象取引は、受注販売方式をとっていたとしても、損益分岐点を下回れば、損失を被るので、ロスの発生に関するリスクについて差異がある。
- ➡ このように、機能・リスクの類似性の有無について、東京高裁判決は、サービス取引か、再販売取引か? という法形式の違いを重視している。

15

★3-4 参考事項(1審の特徴: より詳細な事実関係を分析している。)

- 1審(東京地裁): 機能・リスクとも比較対象法人と検証対象法人との間に類似性がある。
- なぜなら、
- 機能面では、検証対象法人は販売促進、マーケティング、宣伝広告、サポートサービスであるのに対し、比較対象法人も、販売促進、サポート、広告を行い、
- リスク面では、検証対象法人は在庫リスクがなく、顧客からの債権回収リスクがないのに対し、比較対象法人も、(再販売取引とは言っても: 小寺注) 受注販売取引であるので在庫リスクは殆どなく、販売先は大企業であり、貸倒のリスクは殆どないから。

16

★3-5 東京高裁判決に対する批判

- 法形式による差異(役務提供か再販売か?)を強調しすぎるのは、一般的にプロトタイプを前提にした判断で、納税者が比較対象取引を適切に選定することを困難にする。

(納税者は、法形式の違いにもかかわらず、事実分析で、東京地裁のように比較可能性を見出す努力をする場合がある。)

- 比較対象取引を前提とする基本3法(CUP.RP.CP)よりも、PS法(RPSM)等の使用を促すこととなる。

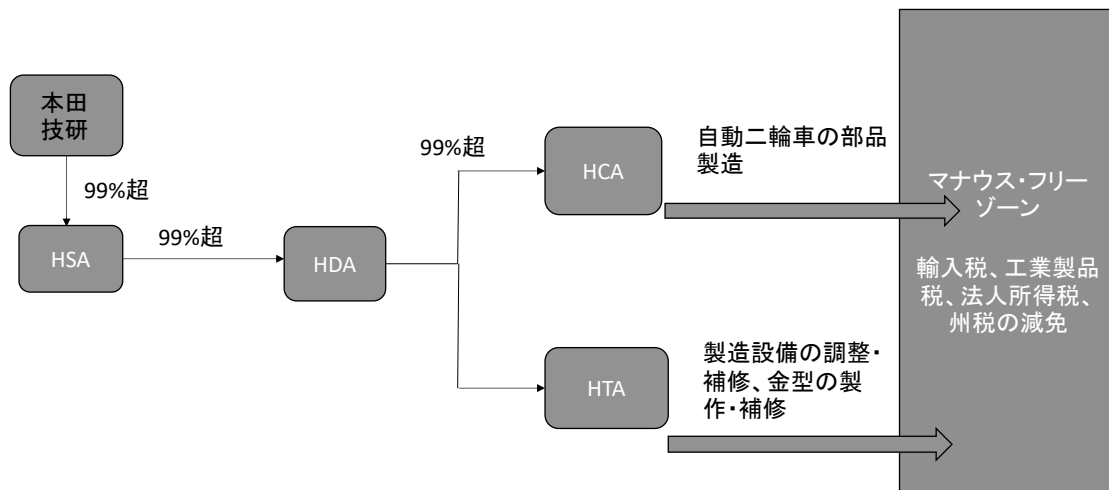
17

★3-6 事業再編によるALP算定

- 本件のように、日本法人が、当初、再販売取引で儲けていたのに、事業再編で、役務提供取引になったら、再販売取引における仕入れ・販売に係る収入から役務提供によるサービスフィーを控除した分の利益分だけ、利益が減少することとなり、その補償が問題となる(OECD TPガイドライン9章)。

18

★4-1 ホンダ事件 取引図 その1



19

★4-1 ホンダ事件取引図 その2

- 国外関連取引
- (1) 自動二輪車販売
- (2) 部品販売
- (3) 製造設備等の販売
- (4) 技術支援の役務提供

20

★4-1 ホンダ事件取引図 その3

税務当局提示の比較対象取引による課税額計算

(1) 比較対象法人

2輪車4輪車並びにその関係製品の製造業を営むブラジル企業から8社を選定(マナウスフリーゾーンに所在しない会社)

(2) HAD等の基本的利益

売掛金、棚卸資産、買掛金に係る金利負担を差異調整し、総費用営業利益率の中位値から算定

○日本側分割要因(ブラジル向け開発費用、技術指導料等)

○ブラジル側分割要因(ディーラー開拓費用、広告宣伝費等)

21

★4-2 事案の概要

イ 自動二輪車等の製造・販売を主たる事業とする内国法人は、その子・孫会社であり、ブラジルの自由貿易地域(マナウスフリーゾーン)で自動二輪車の製造・販売等を行っている外国法人HAD等との間で部品販売取引、役務提供取引を行った。

ロ 課税処分

・増差法人税額約254億円、追徴法人税額約75億円

・税務当局は、PPSM(残余利益分割法)を用いて、ALPを算出することとした。ブラジルでの比較対象法人8社を選定して、差異調整を行って基本的利益を算出し、さらに、それぞれ支出した費用をもとに残余利益を分割してALPを算定して課税処分を行った。

22

★4-3 東京地裁判旨(納税者勝訴)

- 2015年5月28日、ホンダがブラジル子会社との取引で利益を海外に移したとする追徴課税を不服として、国に取消を求めた訴訟で、東京高裁で控訴を棄却された国側が上告せず、ホンダ側勝訴。ホンダ側の請求は全面的に認められ、約75億円の課税処分を取消するという一、二審の判決が確定。
- 本件は、ホンダが、ブラジルのマナウスフリーゾーン(自由貿易地域。輸入税等が減免され、“マナウス税恩典利益”が享受できる)で自動二輪車の製造・販売を行う間接子会社との間で行った部品の販売取引の対価について、国側が算定した独立企業間価格が違法か否かを巡り争われた。
- 争点は、国側が選定した比較対象法人が適当か否か。二審・東京高裁は判決理由で現地間接子会社が受けていた税の優遇措置は同子会社の利益率に重要な影響を及ぼすと指摘し、一審の判断と同様、同国内で税優遇を受けていない同種企業と比較して課税対象の利益を計算した国側の手法を誤りだと結論付けた。
- **⇒つまり、税優遇を受けている同種企業と比較すれば、当然高い利益率であり、問題ない可能性がある。**

23

★4-4 参考事項(比較可能性)

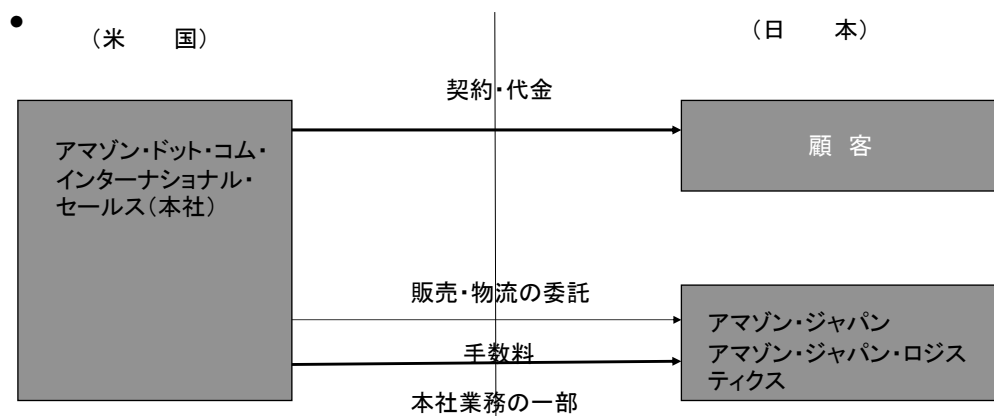
- OECD 移転価格ガイドライン1.55、1.73
- 比較対象法人と検証対象法人の市場の類似性が必要
- 仮に、検証対象法人の事業活動が政府規制・介入を受けているのなら、比較対象法人も同様な政府規制・介入を受けている法人を選定する必要がある。
- マナウスフリーゾーンは、法人がそれによる営業利益を享受するので、税の恩典利益市場といえる(営業利益の59%が税の優遇による)。
- 従って、マナウスフリーゾーン企業を比較対象企業として使用するのには、誤りであって、使用するのなら、差異調整(営業利益を減額する)をしなければならない(差異調整もしていない)

24

2 PE判例

25

★5-1 アマゾン事案 取引図(相互協議事案)



26

★5-2 事案の概要(PE事案)

PE(恒久的施設)事案:アマゾン事案(東京国税局課税・相互協議事案)

問題となった国際取引:

- アマゾン米国親会社(アマゾン・ドット・コム・インターナショナル・セールス社)は、日本国内に支店を置かず、直接日本の顧客と売買契約を締結し、米国に売上を計上。一方、販売業務や物流業務は、日本にあるアマゾンジャパン社及びアマゾン・ジャパン・ロジスティクス社などに委託し、手数料を払っていた。(一種のコミッションアー(問屋スキーム))

東京国税局の課税:

- 東京国税局は、これらの日本法人が、米国親会社セールス社のPE機能を果たしているとして、日本顧客への販売に関する所得を日本での事業所得と認定した。(2009年:約140億円の追徴課税)

アマゾンの対応

- 課税を不服として、日米租税条約に基づき、相互協議を申請。

27

★5-3 東京国税局の事実認定

東京国税局の事実認定:

- アマゾン・ジャパン・ロジスティクス社は、千葉県に流通センターを有し、仕入れた書籍を置いていた。単なる倉庫であれば、PEにあたらないが、国税局は以下の事実認定を行った。
 - ①関連会社側のパソコンや機器類が持ち込まれ使用。
 - ②流通センター内の配置換えなどに、米国親会社の許可が必要。
 - ③米国アマゾン・ドット・コム・インターナショナル・セールス社がロジスティクス社の社員にメールで指示。
 - ④物流業務以外の、米国側に委託されていない米国側の業務の一部をロジスティクス社が担っていた。

28

★5-4 参考事項

Q コミッショネア(問屋)取引とは？

- 問屋取引とは、法律적으로는、売買の当事者として権利義務の主体となる。しかし、経済的には、委託者である第三者に経済的効果を帰属させ、問屋自身は手数料(コミッション)をもらうだけ。
- 問屋はそもそも、商品が売れ残った時の在庫リスクや売掛金の貸倒リスクを負わないので、それほど儲からないが、最低限コミッションは確保できるわけで、法人税対象となる所得はもともと少ない。

29

★5-5 法的分析

法的分析:

- Q1 PEで課税するにしても、どのPEで課税したのか？
- Q2 1号PEか？
 - 日本の物流センターの中に、米国本社の「事業の管理の場所」「事務所」など1号PEがあったのか？(日米租税条約5条②項)
日本の法人税法では、事業活動の拠点となるホテルの一室も事業を行なう一定の場所として、1号PEになる。
- Q3 代理人PEか？独立代理人PEか？
 - 問屋が委託者の外国法人の子会社であっても、独立代理人であって、通常の業務として、委託者である顧客の製品を売っているのであれば、販売委託者である外国親会社などの代理人PE(3号PE)にはならない(日米租税条約5条⑥⑦項)。

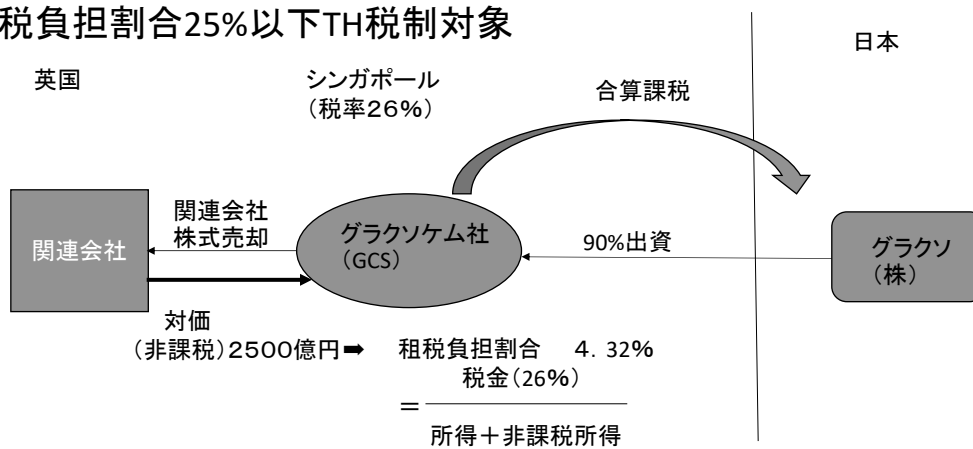
30

3 タックスヘイブン判例

31

★6-1 グラクソ事件取引図

- 租税負担割合25%以下TH税制対象



32

★6-2 事案の概要 その1

- 検証対象法人は、シンガポール法人GCS社(胃潰瘍薬の製造販売事業)の90%出資法人である。
- GCS社は当該事業を関連会社に譲渡し売却益を計上した。
- 当時(平成10年)株式売却益は非課税であったので、租税負担率は4.32%にとどまった。
- 課税庁は、これにより、当時のTH税制適用租税負担割合は25%以下なので、GCS社は特定外国子会社として、TH税制(CFC税制)を適用した。

33

★6-2 事案の概要 その2

• 検証対象法人主張

- 1) CFC税制は、実質所得者課税の原則(法11条)を具体化したもので、外国子会社の留保所得が親会社に帰属することを規定したもの。
- 2) 外国子会社の留保所得は、事業所得に該当する。
- 3) 日本シンガポール租税条約7条①項は、「PE無ければ課税なし」との原則を規定し、シンガポール法人の事業所得は、同法人が、日本にPEを有しない限り課税できない。
- 4) 日本国憲法の下では、条約が法律に優先するので、CFC税制による本件処分は、シンガポール法人が日本にPEを有しないにも関わらず、当該シンガポール法人の事業所得に課税するものであり、これは、日本シンガポール条約の7条①項に違反するものとして許されない。

34

★6-2 事案の概要 その3

• 課税庁主張

- 1) CFC税制と実質所得者課税の原則は趣旨・目的等が異なる。
- 2) 何故なら、前者は、軽課税国に設立された外国法人の所得を内国法人の収益とみなして、課税する租税回避否認の制度であるのに対し、後者は形式と実質が異なる場合の所得の帰属についての規定であるから。
- 3) CFC税制は、日本に所在する親会社を課税の対象とするのであるから、日本シンガポール租税条約7条①項には違反しない。

35

★6-2 事案の概要 その4

• OECD モデル条約7条①項のコメンタリーについて

- 1) 同コメンタリーは、CFC税制が、モデル条約の同条項には違反しないと規定している。
- 2) しかし、シンガポールはOECDの非加盟国であったため、このコメンタリーの記述を、日本シンガポール租税条約の解釈にあたり参照できるかについても、本件では、争われた。

36

★6-3 原審&2審(納税者敗訴)

- 検証対象法人の請求を棄却

37

★6-4 最高裁判旨(納税者敗訴)

- 上告棄却
 - 1) 日本シンガポール条約7条①項は「PEなければ課税なし」との国際租税法上確立されている原則を再確認したもの。
 - 2) 日本シンガポール租税条約が禁止しているのは、本件では、日本の課税官庁のシンガポール法人に対する法的二重課税を生じる課税権の行使である。
 - 3) 日本のCFC税制は、あくまで、日本の内国法人に対する課税であることから、当該条約の禁止には該当しない。

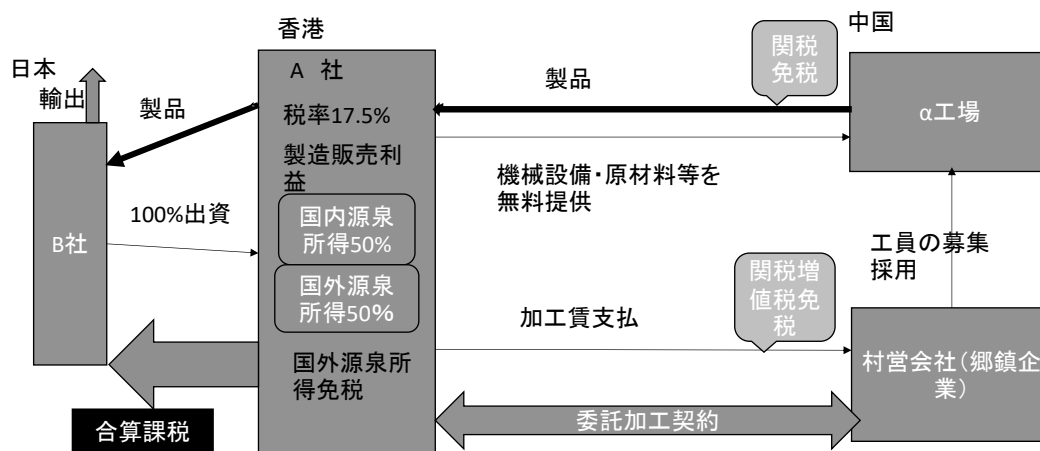
38

★6-5 参考:シュナイダー事件(仏)2002年6月28日判決

- フランス法人(シュナイダー社)のスイス子会社が稼得した所得について、フランス課税庁がCFC税制(一般租税法典209B条)に基づき、親会社であるシュナイダー社に対し、課税したことは、同条がフランスとスイスとの間の租税条約に規定する事業所得条項(7条①項)に違反することから、当該課税は違法である。

39

★7-1 来料加工事件 取引図



40

★7-2 事案の概要

- 光学レンズ・光学機器を取り扱う日系企業の香港現地法人と中国の中国企業間の来料加工貿易につき、タックスヘイブン税制の適用の可否が争われた事案
- タックス・ヘブン税制の適用除外条件への該当性が争われた。具体的には、香港の現地法人が卸売業に該当すれば、非関連者基準（非関連者との取引割合が50%超）の該当可能性を検討。
- 一方で、製造業に該当すれば、製造者基準への該当可能性（本店所在地により主たる事業を行っていること）が検討

41

★7-3 東京地裁判旨（納税者敗訴）

・東京地裁は主たる事業の判定は、事業実態の具体的な事実関係に即した客観的な観察によって、総合的・個別具体的に行われるべきであり、関係当事者間で作成されている契約書の記載内容のみから一般的・抽象的に行われるべきではないとし、当該現地法人の業種を製造業と判断した。

42

★7-4 東京高裁判旨(納税者敗訴)

- 東京高裁は「特定外国子会社等の主たる事業が何であるかについての判断は、現実の当該事業の経済活動としての実質・実体がどのようなものであるかという観点等から、社会通念に照らして総合的に考慮して個別具体的に行われるべき」とし、
- 東京地裁の判断を相当としている。
- 国が製造業と判断した。すると、本店所在地での製造を行っていなかったため、TH対策税制の適用除外にあたらなかった。よって、課税した。

43

★7-5 日本のタックスヘイブン(TH)対策税制における適用除外要件について その1

- 日本のTH対策税制では、形式的に租税回避を判定し、合算課税の対象にする。
- しかし、このような形式的判断では、TH子会社等がTHで実際に事業を行なっているような経済的合理性がある場合も適用対象になってしまう。
- そこで、TH子会社等がTHで事業を行なっている場合など一定の場合は、このTH対策税制の適用を除外することとする規定がある。

44

★7-5 日本のタックスヘイブン(TH)対策税制における適用除外要件について その2

- 租税特別措置法66条の6③
- THに事業の実体があるのか？その取引に経済合理性があるのか？という基準で判断している。
- つまり、適用除外基準を満たすには、
- ①事業基準、②実体基準、③管理支配基準の全てを満たし、
- かつ、④所在地国基準、⑤非関連者基準のいずれかを満たすことが条件。
- しかし、資産性所得(利子、配当等)があれば、合算課税の対象。

45

★7-5 日本のタックスヘイブン(TH)対策税制における適用除外要件について その3

- 租税特別措置法66条の6④（資産性所得）
- Q なぜ、資産性所得(利子、配当、工業所有権の提供による所得等)が合算課税の対象になるのか？
- A: 資産性所得は、その所得の源泉地を容易に変更できるので、他国に所得移転が容易にでき、TH子会社等にそのような資産性所得が生じていること自体が、租税回避になりやすい、という考え方からきている。

46

★7-5 日本のタックスヘイブン (TH) 対策税制 における適用除外要件について その4

- 租税特別措置法66条の6③の基準を理解しよう！
- ①事業基準:もし、株式保有等をしているのであれば、どこでも事業遂行が可能であり、THの子会社で行う必然性がない⇒事業基準を満たさない。
- ②実体基準&③管理支配基準:事業に必要な固定資産や管理支配がなければ、企業の実体はない⇒実体基準や管理支配基準を満たさない。
- 以上①から③はすべて満たさないとだめ。
- ④所在地国基準(製造業):主たる事業を本店所在地国で行っていない⇒所在地国基準を満たさない。
- ⑤非関連者基準(例、卸売業等):卸売業等は活動が国際的にならざるを得ないので、取引相手の50%超が非関連者との間であれば国際的卸売業とされ経済的合理性があるとされOK、しかし、50%超でない非関連者との取引の場合は、国際的な卸売業ではなく、経済合理性がない⇒非関連者基準を満たさない。
- 以上④または⑤はいずれかを満たさなければならない。

47

★7-6 東京高判平成23年8月10日(要旨:所在地国基準の適用に関する詳細な事実認定)

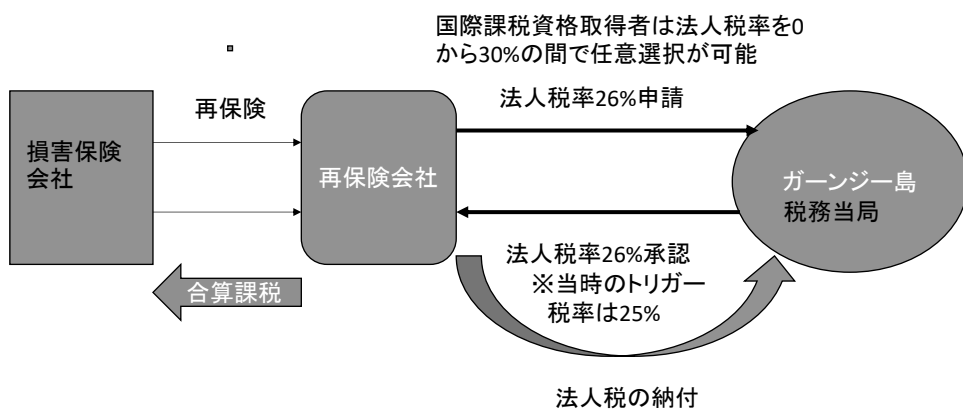
- ①AはB本社及びα工場の製品の製造販売を目的として設立され、商業登記簿でも製造業で登記されていた。
- ②Aはα工場の生産管理を実行していた。
- ③Aはα工場の人員を管理していた。
- ④Aは、B本社とα工場を一体として、設備投資、財務、人員管理を行っていた。
- ⑤Aは、香港で卸売業、中国本土で製造をしていると申告
- ⑥Aと村営会社との委託加工契約でも、Aは実質的にα工場ですら販売製品の製造を行っていたと認められる。
- ⑦よって、α工場で行っていた製品製造がAの主たる事業である。
- ⑧しかし、α工場はAの本店所在地の香港には所在してない。
- ⑨従って、製造業における所在地国基準は満たさない。
⇒合算課税となる。

48

4 外税控除判例

49

8-1 英領ガーンジー島事件



50

★8-2 事案の概要(納税者逆転勝訴)

- 税率を自由に設定できる“租税”が、わが国の法人税法上「外国法人税」に該当するかどうか争点となった裁判で、最高裁は平成21年12月3日、納税者かつ上告人である損害保険会社の主張を認め、納税者側逆転勝訴の判決を言い渡した。
- 損害保険会社の100%子会社の拠点である英国領「ガーンジー島」においては、税率が「0%超30%以下」の範囲で納税者と税務当局との合意により決定される。当該子会社は、タックス・ヘイブン税制の適用対象となる特定外国子会社等に該当することとなる「25%以下」を上回る26%の税率を設定していた。
- これに対し課税当局は、特定外国子会社等の該当要件の1つが「法人の所得に対して課される“税が存在しない”国又は地域に本店又は地域に本店又は主たる事務所を有する外国関係会社(指令第39条の14第1項1号)」とされているところ、ガーンジー島における「租税」は、租税特別措置法66条の6第1項等において「外国法人税」には該当しないことから、当該子会社は特定外国子会社等に該当とは判断。さらに、外国法人税に該当しないということで外国税額控除の適用も否認した。

51

★8-3 最高裁判旨

- 最高裁判所は、「実質的にみて、税を納付する者がその税負担を任意に免れることができることとなっているような税は、法人税に相当する税に当たらないものとして、外国法人税に含まれないものと解することができる」との見解を示した。
- 一方で、最終的にはガーンジー島の“租税”は、「ガーンジーの法令に基づきガーンジーにより本件子会社の所得を課税標準として課された税であり、そもそも租税に当てはまらないものということはず、また、外国法人税に含まれないものとされている法人税法施行令141条3項1号又は2号に規定する税にも、これらに類する税にも当たらず、法人税に相当する税ではないということも困難である。
- よって、外国法人税に該当することを否定することはできない」と判断、納税者側勝訴とする逆転判決を下している。

52

★8-4 法令 外国法人税の定義

Q 法人税法69条①項(外国税額控除)の「外国法人税」とは？

A

法人税法施行令141条①項(外国法人税の定義) ❶形式的定義

➡外国法令に基づく法人所得税

法人税法施行令141条②項(外国法人税に含まれるもの) ❷実質的
定義

➡①超過利潤税、②付加税、③収入課税

法人税法施行令141条③項(外国法人税に含まれないもの) ❸実質的

➡①任意の還付請求可能な税、②納付猶予期間を任意に定めること
が可能な税等

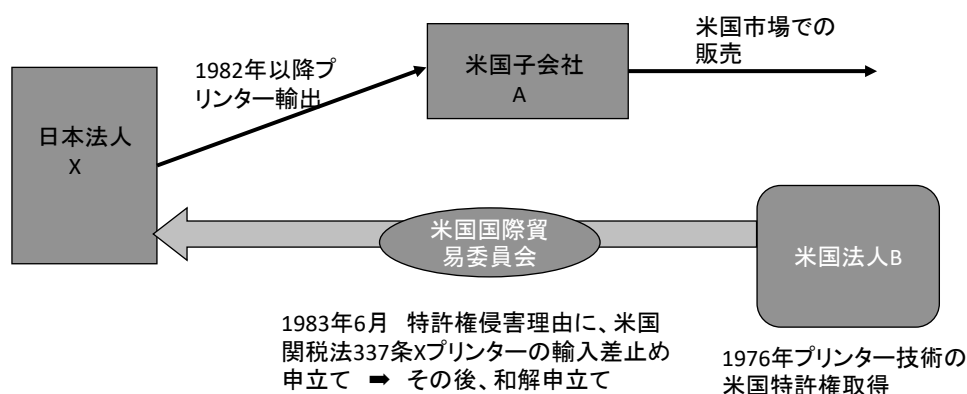
最高裁は、③項には該当しないとしている。

53

5 外国法人判例

54

★9-1 シルバー精工事件 取引図



55

★9-2 事案の概要（和解交渉と課税）

日本法人Xと米国法人Bとの(1983年11月締結)和解契約の内容

- 1) Xは既に米国で販売されたBの特許権侵害製品に係るロイヤルティ等の支払(約76万ドル)をBに行う。
- 2) Bはこのロイヤルティ支払を条件に一切の権利主張をしない。
- 3) また、この支払金額は今後のX・B間に起こり得る紛争解決の対価である。
- ➡ Xは、Bに対し、本件契約に基づき、計76万米ドルを、源泉税額を徴収することなく、支払った。
- ➡ 税務署長は、この支払は、所得税法161条7号イの国内源泉所得に該当するとして、源泉課税をした。

56

★9-3 判決(1審、2審、最高裁とも国敗訴)

• 最高裁

- 1) 本件支払金額は、米国内における、本件装置の販売に係る、米国特許権の使用料にあたる。
- 2) よって、Xの日本国内における業務に関して、支払われたものではない。
- 3) そうすると、本件支払金額は、所得税法161条7号イの国内源泉所得にあたる使用料ではない。

理由

なぜなら、当該金額は、Xらが、Bの米国特許権に基づき米国でプリンターを販売する非独占の限定的実施権の許諾を受けるためのものであり、米国で販売された場合の米国と特許権の実施料であるからである。

57

★9-4 2名の最高裁裁判官の反対説

本件支払金額は、Xが日本において、プリンターを製造し、その販売をするについての、本件米国特許権の内容をなす技術等の実施許諾に対する使用料であるから、

↓

国内源泉所得である。

58

★9-5 参考 ミッチェル事案(昭和60年)

事案

内国法人が外国法人から米国特許及び日本を含む複数国におけるその対応特許及びノウハウの独占的ライセンスを受けて日本で製品を製造し、製品の一部を同内国法人の日本子会社を通じて外国に輸出していた。

争点

使用料の源泉地はどこか？

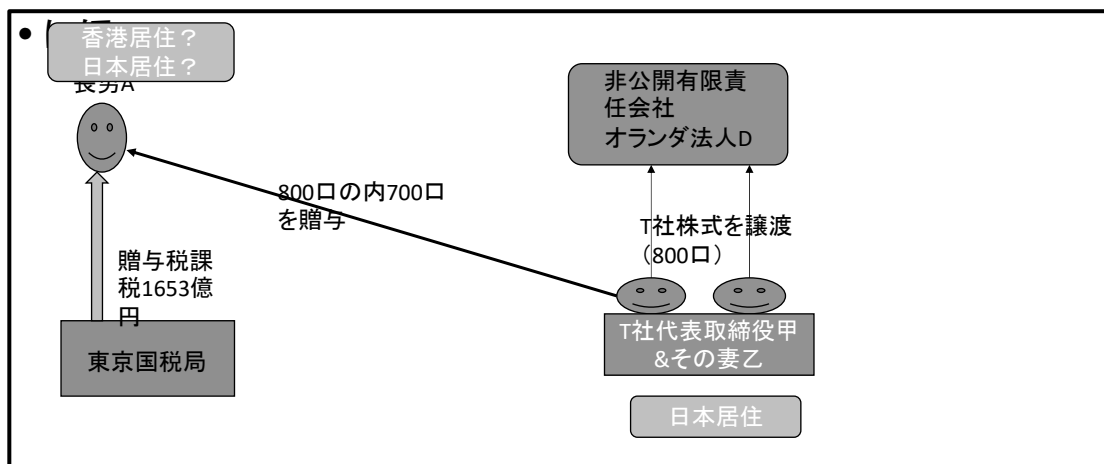
東京地裁

日本で製造された製品の一部が最終的に海外において販売されたとしても、当該事件では、使用料は特許の根源的使用である製造段階における使用に支払われるものであったので、使用料全額は日本源泉であるとした。

しかし、使用料については、現在日米条約では免税規定がある。

6 非居住者判例

★10-1 武富士 図解



61

★10-2 事案の概要

- 消費者金融の武富士の元会長夫妻が、2000年に相続税と贈与税の法律が改正される前に、1999年にオランダの会社の株を長男に贈与した。このとき、長男は武富士と香港の子会社の役員となっていて、会議のために、日本と香港を往復していました。記録によれば、1997年から2000年で、おおよそ3分の2は香港で生活し、暮らしていたことは事実。実際に、香港の子会社の実務も行っていた。
- そして、贈与されたオランダの会社は、武富士の株を所有し、それ以外にも日本の国内の財産を保有していました。このまま、相続が発生すれば、国内にある財産だけではなく、国外にある財産は、すべて相続税がかかった。つまり、長男がこの株を相続すれば、多大な相続税がかかった。
- ただ、武富士の場合、長男は国外に居たのであり、日本に「居住」が問題となった。さらに、贈与した財産も国外の財産であれば、長男には、贈与税がかからないという法律であったので、無税で、オランダの会社の株を贈与した。もちろん、日本で贈与の申告もない。
- このあと、贈与した金額が大きいだけに、税務当局の調査が入り、2005年に、この贈与は租税回避行為として行われたものであり、税務上、認められないとして、約1330億円の追徴課税をしたのです。贈与税であったため、その当時の最高税率の70%に達しています。この贈与税は平成13年に改正されて、最高税率は、70%から50%に下げられた。
- 最高裁判決 結論として、最高裁では、この長男への贈与は租税回避行為とは認められず、贈与税はゼロで問題ないとなりました。追徴課税を取り消したのです。そのため、1330億円を返還するとともに、今までの利子として400億円を、国から長男に支払うことを、税務当局に命じた。

62

★10-3 判決の争点

- Q 長男は日本に居住していた場所つまり住所が日本国内か香港か？長男は、贈与を受けた前後の約3年半の間、65%以上は香港で生活していたので、長男の本当の住所はどこか？が問題となった。
- 1審 東京地裁2007年5月判決：納税者勝訴
- 2審 東京高裁2008年1月判決：国側勝訴
- 最高裁 2011年2月判決：納税者勝訴

63

★10-4 東京地裁判決（納税者勝訴）

- 「住所とは、各人の生活の本拠を指すものと解するのが相当であり、生活の本拠とは、その者の生活に最も関係の深い一般的生活、全生活の中心を指すものである。」
- ➡一審は、贈与税負担の回避が目的だとしても、香港を生活の拠点としていた事実は消滅しない。よって、「生活の本拠」は香港にあると判断し、課税の全額取消をした。

64

★10-5 東京高裁判決(国側勝訴)その1

2審は、長男の香港滞在の動機は、贈与税回避計画を考慮していた。

たとえ、贈与を受けた前後の3年半の間、65%以上は香港で生活していたとしても、滞在日数のみで「生活の本拠」を判断すべきでないとした。

そこで、(a)生活の場所、(b)職業活動、(c)資産の場所、(d)居住の意思について以下のように判断した。

武富士の元会長夫婦は、弁護士と何度も打ち合わせを行い、長い年月をかけて、今回の贈与スキームを作り、長男を香港に居住させてきた。

しかも、長男は、日本にも自宅があり、そこには、家財道具もそのまま、香港には移さなかった。仕事も、香港に居たが、インターネットや電話などを使って、武富士の仕事をしていた。よって、「生活の本拠は日本にあった」と認定。

そのため、この贈与は、あくまで、租税回避行為のために行ったものであり、香港の滞在日数は、無税になるように調整していたとして、税務当局の課税を適法とした。

65

★10-5 東京高裁 その2(詳細な事実認定)

(1)日本の自宅が香港出国後も出国前の状態で維持され、そのまま使用することができる状態であったこと。

(2)日本滞在時、自宅における生活の実態は、香港滞在以前と何ら変わっていないこと。

(3)香港滞在中も日本国内の企業の役員として業務に従事して職責を果たして昇進していること。

(4)日本国内の企業の経営を引き継ぐことが予定されており、日本が職業活動上、最も重要な拠点であったこと。

(5)香港に滞在するにあたり、家財道具などを移動したことはなく、衣類程度しか携帯していなかったこと。

(6)贈与のあった時点で香港に有していた資産の評価額は、国内に有していた資産の0.1%にも満たないものであること。

(7)香港を生活の本拠とする意思が強いものであったことは認められないこと。

66

★10-6 最高裁判決(納税者勝訴)

「一定の場所が住所に当たるか否かは、客観的に生活の本拠たる実体を具備しているかによって決すべきであり、主観的に贈与税回避の意図があったとしても、客観的な生活の実体が消滅するものではないから、

現に香港での滞在日数が本件期間中の約三分の二(国内での滞在日数の約2.5倍)に及んでいる上告人について前記事実関係の下で、香港居宅に生活の本拠たる実体があることを否定する理由とすることはできない。」

○なお、現在は、贈与する人、贈与される人が、5年を超えてに居住し、国外財産を贈与する 場合には、税金がかからない。

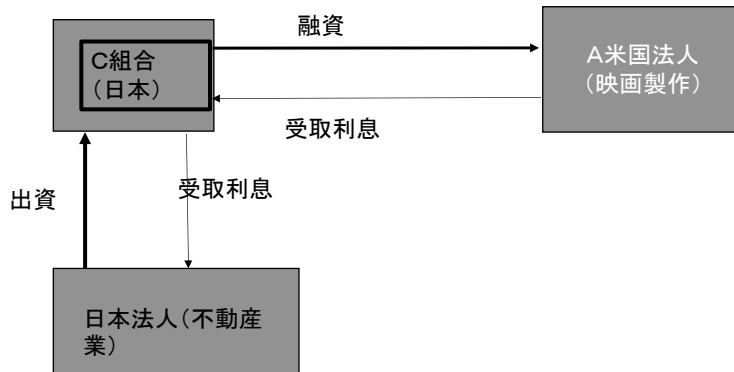
67

7 国際的租税回避判例

68

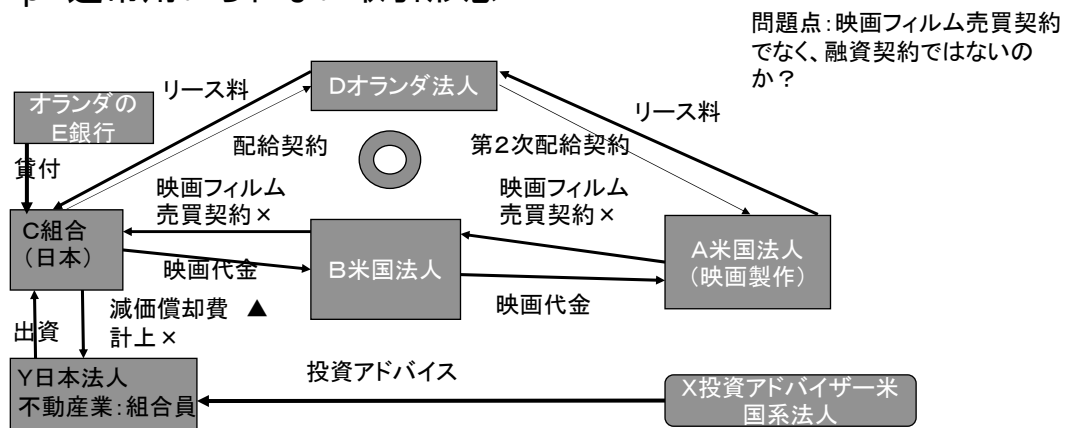
★11-1 映画フィルムリース事件取引図 その1

α 通常用いられる取引形態



★11-1 取引図 その2

β 通常用いられない取引形態



★11-2 事案の概要 その1

米国法人X投資アドバイザーによる契約のポイント

- ①日本の投資家を募り、民法上の組合Cを結成(投資家は組合員)
- ②C組合は、組合員の自己資金と、オランダ法人E銀行からの借入金を組合の原資として、B米国法人から映画購入に係る映画売買契約を締結。B米国法人は同様の映画売買契約をA米国法人と締結。
- ③更に、C組合は、オランダ法人とリース形式で映画配給権付与に係る映画配給契約を締結。
- ④Dオランダ法人は元々の映画フィルムの所有者の米国A法人とリース契約で映画配給権付与に係る第2次映画配給契約を締結する。

71

★11-2 事案の概要 その2

当該契約に基づく資金の流れのポイント

- ①C組合は、組合員自己資金約26億円とE銀行借入金約64億円の計約90億円を、映画購入代金としてB米国法人に払った。
- ②B米国法人は、同額90億円をA米国法人に対して、映画購入代金として支払った。
- ③A米国法人は、Dオランダ法人に第2次配給契約リース料として64億円払った(本件C組合E銀行からの借入金相当額)。
- ④D法人は、C組合に当該借入金相当額64億円を支払った。
- ⑤更に、C組合に戻ってきた資金約64億円はE銀行からの借入金と同額であり、借入金を返済すれば、C組合の手元資金は0となる。
- ⑥C組合は結局、自己資金26億円を映画製作者のA米国法人に支出していることとなる。

72

★11-2 事案の概要 その3

循環金融の問題

- 資金は、C組合 → B米国法人 → A米国法人 → Dオランダ法人 → C組合 と循環している。

(所有権と逆の周りかた)

(映画の所有権は、A米国法人 → B米国法人 → C組合…)

循環金融とは、当事者間において、単に外形上、資金を循環させ、あたかも、「真正な支払があったかのようにみせかけるところの、課税し商品にまま、見られるテクニック。」

73

★11-3 納税者(Y組合員・法人)の経理処理・主張と課税庁の処分

納税者の経理処理・主張

①Y組合員は、自己出資に係る映画フィルムを器具備品で資産計上(耐用年数2年)し、減価償却費を損金算入した。その後当該フィルムはDオランダ法人にリースで配給された。

②Y組合は、本件は映画フィルムの所有権を取得したあとで、リース事業を行なったと主張した。

課税庁の処分

実質的には、C組合は映画フィルムを購入したのではなく、A米国法人に対し、映画配給に関する融資を行ったものであるので、組合員であるY法人の減価償却費の計上は認められない。

74

★11-4 大阪地裁判旨(納税者敗訴)

私法上の法律構成説の論理の採用

- 「(契約全体を一体として観察して)諸点を総合すれば、本件取引はその実質において、Y法人がC組合を通じてA米国法人の映画興行に対する融資を行ったものである。」
- C組合やY法人は映画フィルムの所有権を真実取得していない。
- Y法人の減価償却費の全額否認。

75

★11-5 大阪高裁判旨(納税者敗訴)

私法上の法律構成説そのものを採用

- ①課税は、私法の適用を受ける経済取引が前提
- ②その課税の前提となる私法上の当事者の意思は、経済実態を考慮した実質的な合意内容に従って認定すべき。
- ③租税回避の否認の原則的規定がなくとも、租税回避目的がある場合には、当事者が真に意図している私法上の事実関係を前提とした法律構成をして課税要件のあてはめをすべき。
- ④すると、A法人の契約締結にかかる私法上の真の意思は、映画の根幹部分の処分権を保留したままの資金調達であり、C組合においては租税回避である。
- ⑤よって、Y法人は映画フィルムの所有権を真実取得していない。
- ⑥映画フィルムに係る減価償却費全額否認。

76

★11-6 最高裁判旨(納税者敗訴)

最高裁は、下級審(1審、2審)の事実認定や、「私法上の構成説」を採用していない。また、各契約を否認していない。

1. 本件映画フィルムは、C組合、Y法人の事業の用に供しているということではない。よって、法人税法31条①項(同施行令13条①項)の減価償却資産ではないから、減価償却費の計上はできない。
2. 何故なら、C組合はB米国法人との映画フィルム売買契約によって映画の所有権等の権利を取得したとしても、その権利のほとんどが、所有権移転と同日付で行われた映画配給会社であるDオランダ法人とのリース契約により、Dオランダ法人に移転しており、C組合は、映画フィルムに対する実質的な処分権限を失っている。しかもそのようなY組合から映画フィルムを購入する組合員のY法人は不動産業であり、映画配給への投資に関心などないと思われるからである。
3. また、C組合のE銀行からの借入金返済は、Dオランダ法人からのリース料入金で相殺するので、C組合には、債務者としての借入金リスクはないことも、C組合はこの取引において、事業性などないという理由といえるからである。

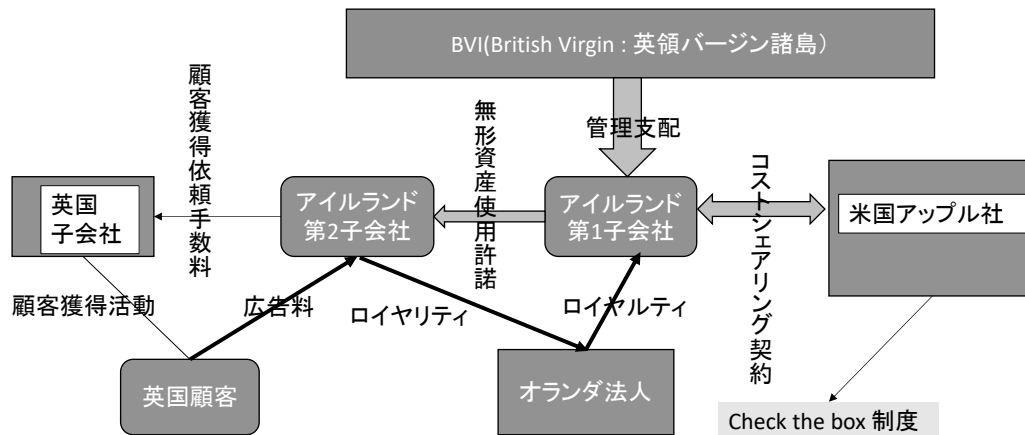
77

★11-7 私法上の法律構成説

- 東京大学の中里教授の学説
- 「私法上の法律構成による否認」
- 課税要件事実の認定を当事者間が採用した外観や形式にとらわれず、当事者が真に意図しているであろう私法上の事実関係を前提として法律構成し、課税要件の当てはめを行うことによって租税回避行為に対する否認を行う手法
- 本件取引に即して考えた場合、日本民法1条③項の「権利の濫用」、94条の「虚偽表示」条項にあてはまり、B米国法人とC組合の売買取引が無効となった場合、その背後に「融資契約」の成立を認定する。
- ➡ただし、民法上取引が「無効」とならなければ、取引の変更は不可。

78

★12-1 米国アップル社事案(ダブルアイリッシュ・ダッチサンド型租税回避)取引図



79

★米国アップル社事案概要 その1

• 事案の概要

1 米国アップル社とアイルランド第1子会社(ペーパーカンパニー)はコストシェアリング契約を締結し、アップル社の無形資産の米国外収益の帰属をアイルランド第1子会社とする。

➡米国の法人税率は35%、アイルランドは12.5%

2 アイルランド第1子会社の管理支配地は英領バージン諸島とする。

➡アイルランドの管理支配地主義により、アイルランド第1子会社はアイルランドで非居住者となり、法人課税なし。

3 アイルランド第1子会社は、アイルランド第2子会社(従業員がおり、実態のある会社)に無形資産の使用許諾を行う。

4 アイルランド第2子会社は、その無形資産を利用して、英国内で米国アップル社のアプリ販売行為を行うため、アップル社の英国子会社に英国の顧客獲得を依頼し、委託手数料を支払う。

5 アップル社の英国子会社により獲得された英国顧客は、広告料をアイルランド第2子会社に支払う。

80

★米国アップル社事案概要 その2

- 6 アイルランド第2子会社は、英国顧客からの広告料収入を原資として、オランダ法人にロイヤルティを支払い、オランダ法人は、アイルランド第1子会社へロイヤルティを支払う。
- ➡それぞれ、アイルランド・オランダ租税条約及びオランダ税制により、源泉所得税は免除。アイルランド第2子会社は[広告料収入ーオランダ法人へのロイヤルティ]の所得にアイルランドでの法人税(税率12.5%)が課される。米国アップル社は、check the box 制度により、アイルランド第2会社をアイルランド第1子会社の支店とした。
- ➡アイルランド第1子会社は業務実態のあるアイルランド第2子会社を支店としたことにより、アイルランド第1子会社も業務実態があるとされ、米国のタックスヘイブン課税を免れた。

81

8. 日本の国際関連税制とモンゴル法令

82

日本の国際関係税法(重要基本条文)

M:モンゴル国法令との対比状況

- 1 移転価格税制(M:一部法令あり)
- 2 恒久的施設課税(M:法令なし)
- 3 過少資本税制(M:法令あり)
- 4 過大支払利子税制(M:法令なし)
- 5 タックス・ヘイブン対策税制(M:法令なし)
- 6 コーポレート・インバージョン税(M:法令なし)
- 7 外国税額控除制度(M:一部法令あり)
- 8 外国子会社配当金の益金不算入制度(M:法令なし)
- 9 国外関連者に対する寄附金課税(M:法令なし)
- 10 外貨建取引の換算(M:法令なし)
- 11 非居住者及び外国法人の源泉課税(M:一部法令あり)
- 12 国際消費税(M:法令なし)

83

1 移転価格税制基本条文(措置法66条の4①)と法体系

(国外関連者との取引に係る課税の特例)

- 法人が各事業年度において、当該法人に係る国外関連者(外国法人で、当該法人との間に特殊の関係があるものをいう。)との間で資産の販売、資産の購入、役務の提供その他の取引を行った場合に、国外関連取引につき、当該法人が当該国外関連者から支払を受ける対価が独立企業間価格に満たないとき、又は、当該法人が当該国外関連者に支払う対価の額が独立企業間価格を超えるときは、当該法人の当該事業年度の所得に係る法人税法その他法人に関する法令の規定の適用については、独立企業間価格で行われたものとみなす。
- 法体系 措置法⇒同施行令⇒同施行規則⇒同通達⇒TP事務運営要領 & 国税庁事例集 ※最近移転価格ガイドブックを公表した。

84

移転価格税制 重要条文

(国外関連者との取引に係る課税の特例)

➡措置法66条の4①

(独立企業間価格: CUP、RP、CPの説明)

➡措置法66条の4②

(独立企業間価格: PS、RPSM、TNMMの説明)

➡措置法施行令39条の12⑧

(非関連者と通ずる取引への適用)

➡措置法66条の4⑤

(独立企業間価格の推定による更正又は決定等)

➡措置法66条の4⑧

(国外関連者に対する明細書の添付)

➡措置法66条の4⑱

85

2 恒久的施設課税(PE)基本条文(法人税法141条)と法体系

法人税法141条

外国法人に対して課する各事業年度の所得に対する法人税の課税標準は、次の各号に掲げる外国法人の区分に応じ、当該各号に定める国内源泉に係る所得の金額とする。

一 PEを有する外国法人 各事業年度の次に掲げる国内源泉所得

イ 138条①一(国内源泉所得)に掲げる国内源泉所得

ロ 138条①二から六までに掲げる国内源泉所得

二 PEを有しない外国法人 各事業年度の138条①二から六までに掲げる国内源泉所得

・法体系 法人税法➡同施行令➡同施行規則➡同通達、措置法➡同通達

86

恒久的施設 重要条文

(外国法人の納税義務)

➡ 法法2条、4条

(外国法人の区分)

➡ 法法141条

(国内源泉所得)

➡ 法法138条

(恒久的施設帰属所得に係る所得金額の決定)

➡ 法法142条

(恒久的施設に係る文書化)

➡ 法法146条の2

87

3 過少資本税制基本条文(租税特別措置法66条の5 ①項)と法体系

- 内国法人が、各事業年度において、当該内国法人に係る国外支配株主等及び資金供与者等に負債の利子等を支払う場合において、当該事業年度の当該内国法人に係る国外支配株主等及び資金供与者等に対する負債に係る平均負債残高が当該事業年度の当該内国法人に係る国外支配株主等の資本持分の3倍に相当する金額を超えるときは、当該内国法人が当該事業年度において当該国外支配株主等及び資金供与者等に支払う負債の利子等の額のうち、その超える部分に対応するものとして政令で定めるところにより計算した金額は、当該内国法人の当該事業年度の所得の金額の計算上、損金の額に算入しない。

88

過少資本税制・租税特別措置法66条の5

①項 つづき

- ただし、当該内国法人の当該事業年度の総負債に係る平均負債残高が当該内国法人の自己資本の3倍に相当する金額以下となる場合は、この限りではない。

89

重要条文1 国外株主等の定義(措法66条の5⑤措令39の13⑫)

- 次に掲げる関係がある非居住者又は外国法人

①内国法人を支配(発行済株式等の50%以上を直接・間接に保有)する関係

②同一の者により支配されている場合の両法人の関係

③内国法人の事業の方針の全部又は一部を実質的に決定できる関係

90

重要条文2 支払利子の損金不算入額の計算式(措法66条の5① 措令39の13①)

国外支配株主等に 係る平均負債残高 - 国外支配株主等の資本持分 × 3
総支払利子 × 国外支配株主等に係る平均負債残高

計算例: 総支払利子 200

国外支配株主平均負債残高 100

国外支配株主資本持分 20

$200 \times 40\% = 80$ … 支払利子損金不算入額

91

4 過大支払利子税制基本条文(租税特別措置法66条の5の2(アーニングス・ストリッピング・ルール))

(関連者等に係る支払利子等の損金不算入)

- 各事業年度に関連者支払利子等の額がある場合において、当該法人の当該事業年度の関連者支払利子等の額の合計額から当該事業年度の控除対象受取利子等合計額を控除した残額(「関連者純支払利子等の額」という。)が当該法人の当該事業年度の調整所得金額(当該関連者純支払利子等の額と比較するための基準とすべき所得の金額として政令で定める金額をいう。)の百分の五十に相当する金額を超えるときは、当該法人の当該事業年度の関連者支払利子等の額の合計額のうちその超える部分の金額に相当する金額は、当該法人の当該事業年度の所得の金額の計算上、損金の額に算入しない。

92

重要条文1 関連者の定義(措法66条の5の2②措令39の13の2⑧三、⑩)

関連者の範囲

- ①直接又は間接に持分割合50%以上の持分割合があるもの
- ②実質支配・被支配関係にある者
- ③①②の者による債務保証を受けた第三者

93

重要条文2 損金不算入額(措法66条の5の2①②③措令39の13の2)

関連者純支払利子等－調整所得金額×50%

- 関連者純支払利子等＝関連者支払利子等－関連者受取利子等
- 調整所得金額＝繰欠控除前の所得金額＋関連者純支払利子等＋減価償却等＋減価償却費等＋受取配当等の益金不算入額±貸倒損失等の特別損失
- 関連者支払利子等：支払を受ける関連者において日本の法人税、所得税の課税所得に算入されるものを除く

94

重要条文3 損金不算入額の繰越と超過利子額の損金算入(措法66の5の3)

損金不算入額の繰越と超過利子額の損金算入

- 損金不算入額は7年間繰越し、関連者支払等の額が調整所得金額の50%に満たない事業年度に損金算入できる。

95

5 タックスヘイブン税制基本条文(外国子会社合算税制)(措置法66条の6①)

- 次に掲げる内国法人に係る外国関係会社の内、本店又は主たる事務所の所在する国又は地域におけるその所得に対して課される税の負担が、本邦におけるその所得に対して課される税の負担に比して著しく低いものとして政令で定める外国関係会社に該当するもの(「特定外国会社等」という。)が、各事業年度において、適用対象所得金額を有する場合には、その適用対象所得金額のうち、その内国法人の有する当該特定外国子会社等の直接及び間接保有の株式等の数に対応するものとしてその株式等(株式又は出資をいう。)の請求権の内容を勘案して政令で定めるところにより計算した金額(「課税対象金額」という。)に相当する金額は、その内国法人の収益の額とみなして、内国法人の益金の額に算入する。

96

概要（措法66条の6）

- 適用要件を満たす外国法人の所得（適用対象所得金額）に関し、内国法人の持分相当額を内国法人の収益額とみなして、内国法人の所得の計算上益金算入する制度

97

重要条文1 適用要件（措法66条の6①② 措令39の14①）

- 1) 内国法人がタックス・ヘイブン所在外国関係会社の株式の10%以上を保有していること
➡その外国関係会社の留保所得の内、当該持分に相当する金額は内国法人の益金の額に算入する。
- 2) タックス・ヘイブン所在外国関係とは、その発行済株式又は議決権ある株式等の50%超が居住者及び内国法人により直接又は間接に所有されている外国法人
- 3) その本店が所得に対する税を課さない国又は地域に存するもの又はその法人の所得に対する税が所得の20%相当額以下であるものをいう。
- 4) 外国関係会社が適用除外要件を満たさない又は満たしている場合でも資産性所得を有していること

98

重要条文2 適用除外基準（措法66条の6③）

以下の基準をすべて満たした場合は適用除外となる。

- ①事業基準：株式等の保有、権利の提供等を主たる事業としていない。
- ②実体基準：本店等所在地国で事務所等の固定的施設を有している。
- ③管理支配地基準：本店等所在地国で事業の管理、支配、運営を自ら行っている。
- ④以下のいずれかの基準
 - ・所在地国基準：事業を主として本店所在地国で行っている。
 - ・非関連者基準：関連者でない者との取引が50%超である。

99

重要条文3 資産性所得の合算課税（措法66の6④）

- 適用除外基準を満たす場合であっても、資産性所得の合算課税の適用除外に該当しない限り、以下の所得（資産性所得）は、持分割合に応じて合算課税が行われる。
 - ①株式保有割合の10%未満の株式等の配当・譲渡による所得
 - ②債券の利子・償還差益・譲渡による所得
 - ③特許権・著作権等の提供による所得
 - ④船舶・航空機の貸付による所得

100

6 コーポレート・インバージョン対策税制の 基本条文(租税特別措置法66条の9の2)

特殊関係株主等である内国法人に係る特定外国法人に係る所得の課税の特例

- (特殊関係株主等である内国法人に係る特定外国法人の課税対象金額等の益金算入)
- **第六十六条の九の二** 特殊関係株主等と特殊関係内国法人との間に当該特殊関係株主等が当該特殊関係内国法人の発行済株式又は出資の総数又は総額の百分の八十以上の数又は金額の株式等を間接に保有する関係として政令で定める関係がある場合において、
- 当該特殊関係株主等と特殊関係内国法人との間に発行済株式等の保有を通じて介在するものとして政令で定める外国法人(「外国関係法人」という。)のうち、本店又は主たる事務所の所在する国又は地域におけるその所得に対して課される税の負担が本邦における法人の所得に対して課される税の負担に比して著しく低いものとして政令で定める外国関係法人に該当するもの(「特定外国法人」という。)が適用対象金額を有するときは、
- その適用対象金額のうち当該特殊関係株主等である内国法人の有する当該特定外国法人の直接及び間接保有の株式等の数に対応するものとしてその株式等の請求権(利益の配当等、財産の分配その他の経済的な利益の給付を請求する権利をいう。)の内容を勘案して政令で定めるところにより計算した金額(「課税対象金額」という。)に相当する金額は、当該特殊関係株主等である内国法人の収益の額とみなして当該内国法人の益金の額に算入する。

101

概要 (措法66条の9の2から66条の9の5)

- 内国法人の株主が、組織再編成により、軽課税国(20%未満の課税)に所在する外国法人(親会社)を通じてその内国法人の株式の80%以上を間接保有
- その外国法人が各事業年度における適用対象所得金額のうちその外国法人の株主である居住者又は内国法人の持分割合に応じて計算された金額をそれらの者の所得に合算課税
- つまり、この制度は、組織再編成により、内国法人の株主とその内国法人と間に外国法人を介在させることにより、内国法人の株主が外国法人を通じて内国法人を間接所有することが前提となっている。

102

重要条文 納税義務者（措法66条の9の2 ① 措令39の20の2①②③）

- この税制が適用される内国法人は、「特殊関係株主等である内国法人」
- 「特殊関係株主等」とは、「特定株主等」に該当する者及びこれらの者と特殊の関係のある個人及び法人をいう。

103

7 外国税額控除の基本条文（法人税法69条 法人税法施行令141条から150条）

法人税法69条

内国法人が各事業年度において外国法人税を納付することとなる場合には、当該事業年度の所得の金額につき、第66条第1項から第3項まで（各事業年度の所得に対する法人税の税率）の規定を適用して計算した金額の内当該事業年度の国外所得金額に対応するものとして政令で定めることにより計算した金額（「控除限度額」）を限度として、その外国法人税の額（「控除対象外国法人税の額」）を当該事業年度の所得に対する法人税の額から控除する。

104

概要 外国法人税（法人税法69条 法人税法施行令141条から150条）

外国法人税とは

⇒外国の法令に基づき、外国又はその地方公共団体により法人の所得を課税標準として、課される税をいう。

105

重要条文1 控除限度額の計算方法（法人税法69条 法人税法施行令141条から150条）

外国税額控除限度額

以下のAまたはBのいずれか小さい金額

A 当期に納付した控除対象外国法人税額

B 以下の算式に基づいて計算した金額

当期の全世界所得 × 当期の国外所得金額(注)

に対する法人税額 当期の全世界所得金額

(注) 国外所得金額とは、全世界所得金額の内、国内源泉所得金額以外の所得金額をいう。

106

重要条文2 控除不足額、控除余裕額の繰越（法令142の2⑦三 法法23の2②一）

控除不足額、控除余裕額の繰越

- ・控除対象外国法人税 > 控除限度額 ⇒ 不足額の3年間繰越控除可
- ・控除対象外国法人税 < 控除限度額 ⇒ 余裕額の3年間繰越使用可

107

8 外国子会社から受ける配当等の基本条文（法人税法23条の2① 法令22の4①②）

- ・内国法人が外国子会社から受ける剰余金の配当等の額がある場合には、当該剰余金の配当等の額から当該剰余金の配当等の額に係る費用の額に相当するものとして、政令で定めるところにより計算した金額を控除した金額は、内国法人において益金の額に算入しない。

108

趣旨（法法23の2①、法令22の4①②）

- 国際間の二重課税を排除すること
- 海外からの資金還流を促進
- そのために、内国法人が外国子会社から受ける配当金を無税にする制度

109

重要条文1（法法23の2）

- 内国法人が外国子会社(25%以上の株式保有(注))から受ける配当等の額の95%相当額は益金に算入しない。

(注) 租税条約の二重課税排除条項が定められている場合は、租税条約で定める割合によって判定を行う(法令22の4②)。例えば、米、豪州、ブラジルでは10%以上。仏は15%以上。

110

重要条文2 適用除外(法法23の2②)

適用除外

- ①配当等の全部又は一部が、外国子会社の所在地等において、所得計算上、損金の額に算入されるもの
例) 豪州の優先配当、ブラジルの配当
- ②自己株式として取得されることを予定して取得した株式に係るみなし配当

111

重要条文3 手続き (法法23の2⑤ 法法39の2 法法69)

- 益金算入の適用を受けるためには、確定申告書に明細の記載及び書類の保存が必要

112

重要条文4 配当等に係る外国源泉税等の 益金不参入（法令142の2⑦三）

- 配当等に係る外国源泉税等の益金不参入
- 益金不算入の適用を受ける場合には、その配当等に係る外国源泉税等の額は、損金不算入となり、かつ、外国税額控除の適用を受けられない。

113

9 国外関連者に対する寄附金課税の基本 条文（租税特別措置法66条の4の③）

- 法人が各事業年度において支出した寄附金の額のうち、当該法人に係る国外関連者に対するものは、当該法人の各事業年度の所得の金額の計算上、損金の額に算入しない。

114

重要条文1 国外関連者の範囲(措法66の4①措令39の12①から④)

- この寄付金課税の国外関連者とは、TP課税で定められている国外関連者であり、内国法人との間に50%以上の資本関係がある外資法人や実質的支配関係が存在する外国法人が該当する。

115

重要条文2 移転価格税制と寄付金課税の適用区分の確認 TP事務運営指針

- 国外関連者との取引において、金銭その他の資産又は経済的な利益の贈与又は無償の供与が行われた場合には、その贈与された額又は供与された額については、寄附金課税の対象
- 但し、税務調査では、寄附金課税と移転価格課税の判断が困難なため、各費用負担、無利息貸付等の財政的支援を目的としていることが、明らかなものについては、寄附金課税
- この場合、租税条約上の相互協議はない。

116

重要条文 法人税法上の寄附金課税（法 法37）

- 一般の寄附金課税

- $(A+B) \times \frac{1}{4} = \text{損金算入限度額}$

$$A : \text{期末資本金等の額} \times \frac{\text{当期の月数}}{12} \times 0.25 \%$$

$$B : \text{寄附金支出前の所得金額} \times 2.5 \%$$

117

10 外貨建取引の換算基本条文（法人税 法61条の8①）

- （外貨建取引の換算）
- **第六十一条の八** 内国法人が外貨建取引を行つた場合には、当該外貨建取引の金額の円換算額（外国通貨で表示された金額を本邦通貨表示の金額に換算した金額をいう。）は、当該外貨建取引を行つた時における外国為替の売買相場により換算した金額とする。

118

重要条文1円換算方法・発生時換算法(法法61の8 61の9 法基通13の2-1-2 所法57の3)

- 原則 電信売買相場の仲値(TTM)
- 例外(継続適用を条件)
 - 収益・資産……電信買相場(TTB)
 - 費用・負債……電信売相場(TTS)

119

重要条文2 期末時換算法(外貨建資産) (法法61の9法令122の4, 7)

- ①外貨建債権&債務……発生時換算法又は期末時換算法
- ②外貨建有価証券
 - イ) 売買目的有価証券……期末時換算法
 - ロ) 償還有価証券……発生時換算法又は期末時換算法
 - ハ) イ及びロ以外の有価証券…発生時換算法
- ③外貨預金……発生時換算法又は期末時換算法
- ④外国通貨……期末時換算法

120

11 非居住者及び外国法人の源泉課税基本条文(所得税法212条① 213条①)

- 内国法人が、非居住者又は外国法人に対して、国内において所定の国内源泉所得の支払をする際、これらの源泉所得に対して源泉税を徴収し、これらを納付する必要がある。

121

12 国際消費税基本条文(消費税2条①八 改正法附則42)

- リバースチャージ方式: 国外からサービスの提供を受ける場合、国外の業者は免税で提供し、仕入れ者(買手)である国内の業者が消費税(VAT)の納税義務を負う。
- 通常の場合であれば、サービスの提供者が納税義務を負うが、購入者側が、納税義務を負う形になっていることから、このように呼ばれる。
- 但し、購入者(仕入者)は仕入税額控除を受けることができる。

122

リバースチャージ方式の概要

- 2008年EC指令：欧州では、2015年1月以降、電子商取引・電気通信・放送サービスに課されるVATについて、提供者・受領者の所在地の如何を問わず、受領者の所在地で課税することとなった。
- 2015年の税制改正で、国外事業者が行う電子経済に係る役務の低提供については、それが「事業者向け取引」と「消費者向け取引」のいずれに該当するかによって、それぞれ「リバースチャージ方式」と「国外事業者申告方式」により納税義務を課する方式に改められた。

123

9 GAAR（一般的租税回避条項）

124

一般的租税回避条項(GAAR)とは？

- GAAR(General Anti-Avoidance Rules)の特徴
- 国内法して規定、課税当局にとって租税回避の対抗立法
- その目的が租税上の便益を得ることのみである取引に対し、租税上の便益を否認する権限を課税当局に与える規定。その適用対象課税範囲が広く、所得税、法人税、相続税のほか、その他の税目にも適用される一般原則。
- GAARは世界24ヶ国で導入、G20でGAARのない国は、日本、韓国、インドネシア、サウジアラビア、メキシコ、アルゼンチン、ロシア、トルコの8ヶ国。

125

★GAAR その2 日本のGAAR等

個別否認規定

- 過大支払利子税制、過少資本税制、LOB(特典制限条項)

日本のGAAR

- 法人税の負担を不当に減少させる「結果」となる法人の「行為」又は「計算」の効果を否認し、想定される通常の行為計算に引き直して課税することを認める行為計算否認規定がある。
- 同族会社の行為計算否認規定(戦前から)
- 組織再編成に係る行為計算否認規定(2001年)
- 連結法人の行為計算否認規定(2002年)
- 事業承継税制に係る行為計算否認規定(2009年)

126

★GAARの根拠法

米国型

- ・IRC 7701条(o) 経済的実質原則(Economic Substance Doctrine : ESD)

ドイツ型

- ・租税通則法42条(租税回避否認規定)

英国型

- ・2013年財政法207条(仕組み取引と濫用の判断)

ベルギー型

- ・GAAR法(私法上のSham transactionの法理)

フランス型

- ・租税手続法64条(私法上の権利濫用法理)

中国型

- ・企業所得税法47条(経済実質主義と経済合理的な事業目的)

127

★米国型GAAR:IRC 7701条(o) 2010年法

- ESD(Economic Substance Doctrine):租税回避の一般規定であるGAARを新たに規定したのではなく、コモンローにおける公理をベースにした。
- ESDの要件と定義
 - ①当該取引が、連邦所得税とは別の実質的な側面において、納税義務者の経済的状況を変えていること(客観的要件)
 - ②納税義務者が当該取引を行うことについて、連邦所得税とは、別の実質的目的を有していること(主観的要件)

128

★英国型GAAR(2013年GAAR規定:限定的な濫用防止対策規定→租税回避防止ではない！)

立証責任 課税当局

否認要件 濫用(Abusive)の判断基準(←avoidance(回避)ではない)

- ①仕組み取引の実質的な成果が、税法規定の立法趣旨にある原則と合致しているか否か？
- ②その成果を産み出す過程が目論まれ、あるいは、異常な手段を含むのか？
- ③仕組み取引が税法規定の欠陥を探し出すこと意図したものか？

GAAR適用の判断基準:二重合理性テスト

- ①仕組み取引が合理的な活動か否か？
- ②仕組み取引についての判断を合理的にできるか？

129

★コモンローにおける租税回避否認原則(アングロ・アメリカン・アプローチ)

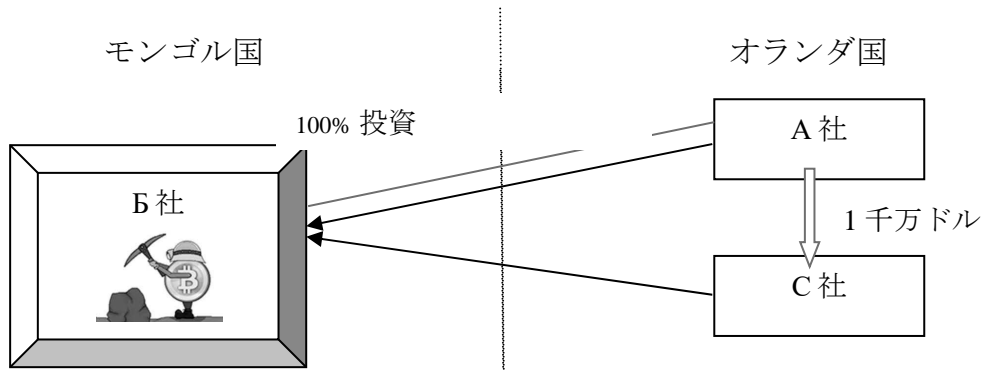
- ①business purpose (事業目的)
- ②step transaction(段階取引)
- ③substance over form(実質主義)
- ④sham transaction(みせかけ取引)
- ⑤economic substance (経済的実質)

130

ケース 1

1. オランダ国の A 社が 100% 所有する子会社 B はモンゴル国の鉱業権特別許可を取っている。
2. A 社は子会社である B 社をオランダ国の C 社に 1 千万ドルで売却した。

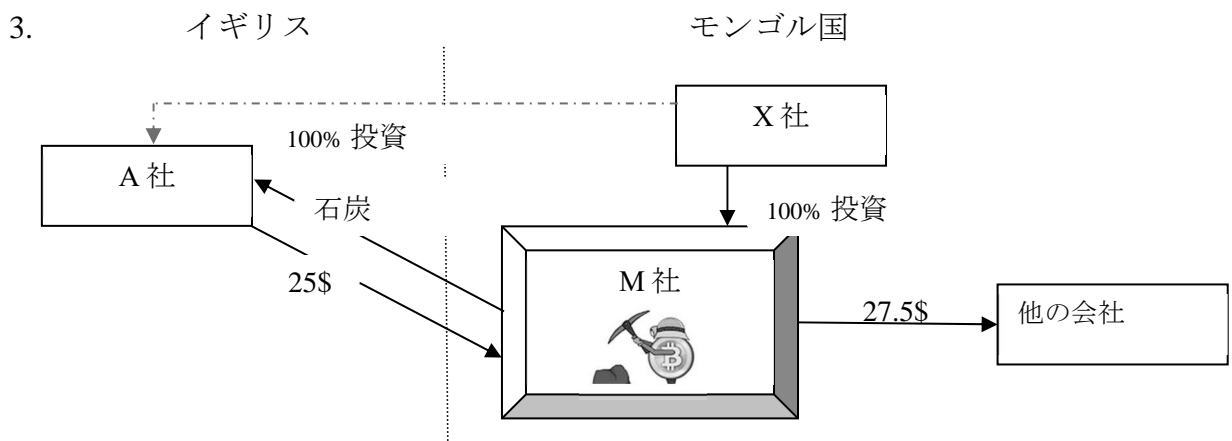
3.



4. この取引に対してモンゴル国に税金を納付していない。C 社は B 社の権利特別許可の買受を希望した。
5. モンゴル国の法人所得税法の 17.2.7 の規定によると権利売却による所得に対して 30% で課税する。租税条約がなく、取消された。
6. 課税していない。情報を交換する十分なデータベースがない。
税法に調整する規定を設ける。(どんな規定があるべきか意見を出す)

ケース 2

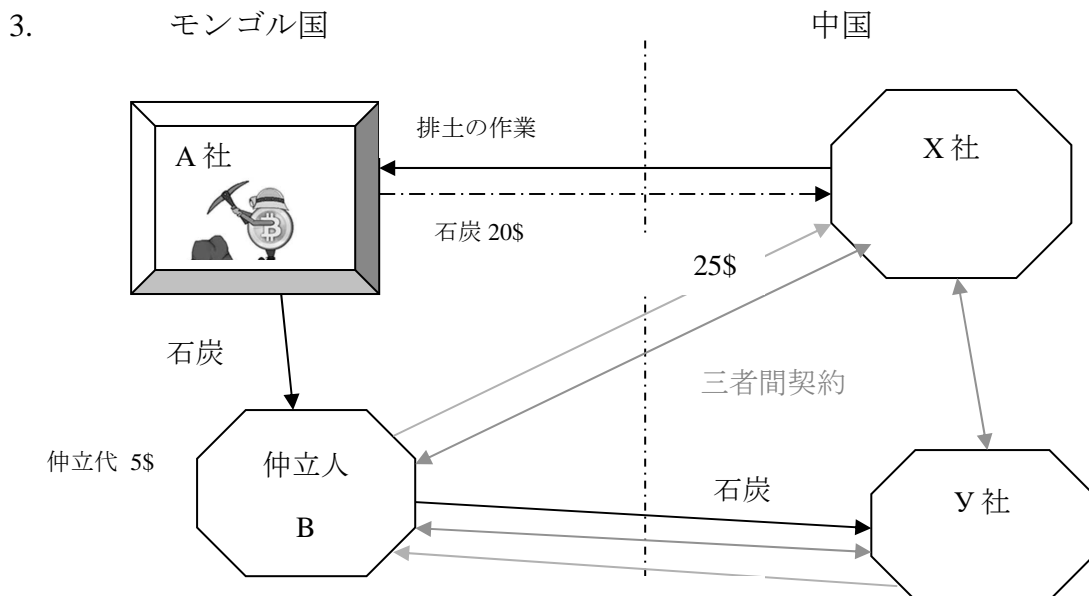
1. モンゴル国の X 社が投資したイギリスの A 社とモンゴル国の X 社が投資したモンゴル国の M 社との間の取引である。
2. A 社は M 社から 1 トン石炭を 25\$ で買受けている。M 社は国内の他の会社に 1 トン石炭を 27.5\$ で売却している。



4. 関連者間の取引で、市場価額より安く売却した。
5. 法人所得税法
11.1. 本法の 6 条に規定した者の間の取引で、商品を市場価格より安く又は高く販売した、譲渡した、作業した又はサービスを提供した場合、税務機関が非関連者間取引で、一類の商品やサービス等の市場価額を基準として課税所得を計算する。
11.2. 本法の 7.5 及び 11.1 に規定した基準価額計算を財政担当閣僚が承認する。
6. 2.5\$ に対して課税していない。なぜなら、A 社と X 社は関連者と認める証明がなかったからである。
7. 国際課税に必要なデータベースを作る (データベースをどのように作るかの意見を出す)

ケース 3

1. モンゴル国の A 社、貿易の仲立人の B 社、中国の X 社及び Y 者
2. 中国の X 社は、A 鉱業会社に排土の作業を行う。排土の作業代として石炭を貰う契約を結んだ。1 トン石炭は 20 ドル。X 社は石炭を貿易仲立人である B 社を通して中国の Y 者に 1 トン 30 ドルで売却している。



4. A 社は鉱業資源使用料及び付加価値税を X 社の所得から充当して納付した。仲立人の B 社の X 社に譲渡した所得に対して源泉徴収したみなし、課税しなかった。法人所得税も課税しなかった。

5. 法人所得税法

5.4. モンゴル国の非居住納税者に次の法人が含まれる：

5.4.1. 恒久的施設を通してモンゴル国で業務を行う外国の法人；

17.2.9. モンゴル国の非居住納税者のモンゴル国内で得た所得及びモンゴル源泉所得である次の所得に対して 20% で；

1991 年 8 月 26 日に締結したモンゴル国及び中国の租税二重課税防止条約の 5 条の 3 項：

“恒久的施設とは 18 ヶ月以上継続する建設現場、建設構造物、組立・据付けの対象物、それらに関連する管理・監督の活動をいう。”

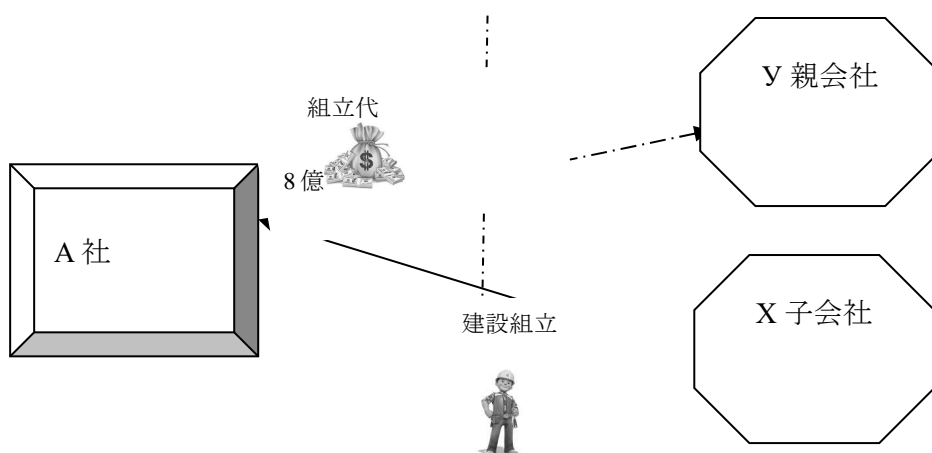
6. 貿易の仲立人の B 社を X 社の恒久的施設とみなし、法人所得税を課税すべきだった。また、仲立人が譲渡した所得に対して付加価値税及び工業資源使用料を徴収すべきである。
7. 国際課税に関する規定をよく勉強し、法律に盛り込む必要がある (どのような規定が必要かについて意見を出す)

ケース 4

1. 中国の X 社とモンゴル国の A 社との間の取引である。
2. 建設組立の契約があり、その契約による作業代の総合額が 8 億トゥグルグである。

3. モンゴル国

中国



4. 建設組立の作業代を契約した相手にではなく、その相手の親会社に納税しないで支払った。外国へ譲渡した所得に対して税を徴収していない。

5. モンゴル国の法人所得税法

17.2.8.外国法人の恒久的施設が自己の利益を外国へ譲渡した場合、譲渡利益の 20%で；

1991 年 8 月 26 日に締結したモンゴル国及び中国の租税二重課税防止条約の 5 条の 3 項：

“恒久的施設とは 18 ヶ月以上継続する建設現場、建設構造物、組立・据付けの対象物、それらに関連する管理・監督の活動をいう。”

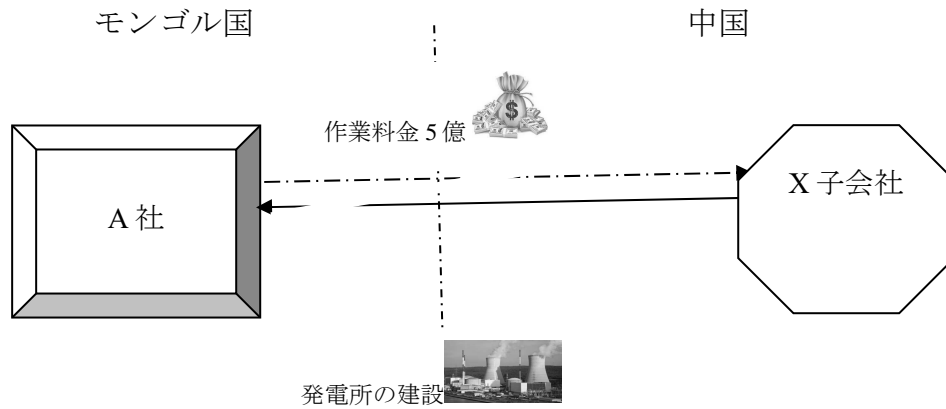
6.

税目	課税すべき額(トゥグルグ)	課税額	相違 (トゥグルグ)
法人所得税	800 000 000*10%=80 000 000	0	80 000 000
付加価値税	800 000 000*10%=80 000 000	0	80 000 000
総合額	160 000 000	0	160 000 000

7. 一般税法に国際課税に関する規定を詳しく設ける。

ケース 5

1. 中国の X 社及びモンゴル国の A 社間の取引である。
2. 発電所を建設する契約があり、その料金が 5 億トゥグルグである。
- 3.



4. 作業料金に対して課税しないで支払った。外国に譲渡した所得に対して税を徴収していない。
5. モンゴル国の法人所得税法

17.2.8. 外国法人の恒久的施設が自己の利益を外国へ譲渡した場合、譲渡利益の 20% で ;

1991 年 8 月 26 日に締結したモンゴル国及び中国の租税二重課税防止条約の 5 条の 3 項 :

“恒久的施設とは 18 ヶ月以上継続する建設現場、建設構造物、組立・据付けの対象物、それらに関連する管理・監督の活動をいう。”

- 6.

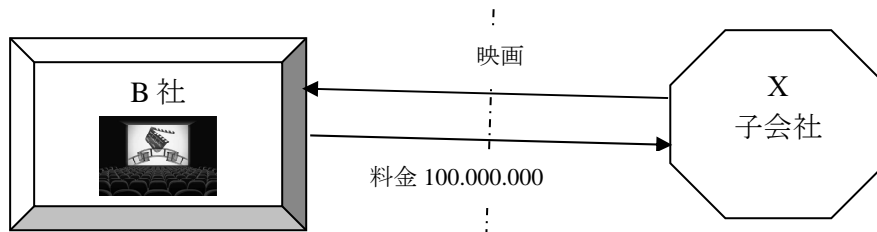
税目	課税すべき額(トゥグルグ)	課税額	相違 (トゥグルグ)
法人所得税	$500\,000\,000 \times 10\% = 50\,000\,000$	0	50 000 000
付加価値税	$500\,000\,000 \times 10\% = 50\,000\,000$	0	50 000 000
総合額	100 000 000	0	100 000 000

7. 一般税法に国際課税に関する規定を詳しく設ける。

ケース 6

1. 韓国の X 社とモンゴル国の B 社との間の取引である。
2. 韓国の X 社から映画の上映権を 1 億トゥグルグで買受けた。
3.

モンゴル国	韓国
-------	----



4. ロイヤリティとなる 1 億トゥグルグに対してモンゴル国で徴税しないで、韓国で課税するように譲渡した。意義がなかったが、モンゴル国で課税できる。
5. 1992 年 4 月 17 日のモンゴル国及び韓国が締結した所得税の二重課税防止条約：

12.1 “一方の締約国に発生して、他方の締約国の居住者に支払われた料金（ロイヤリティ）に対して他方の締約国が課税する”

12.2 “しかし、一方の締約国に発生した料金（ロイヤリティ）に対して当該国の国内法に基づいて課税できるが、当該料金を受取側が当該料金の所有者であれば当該課税額が料金の 10% を超過しない”

12.3 “本条にて使用する料金（ロイヤリティ）とは本の印刷権利、芸術・科学発明品、特に各種映画、ラジオ、TV 放送用の番組、コンテンツ等の情報の使用及び使用権を利用したことに対する各種料金をいう。”

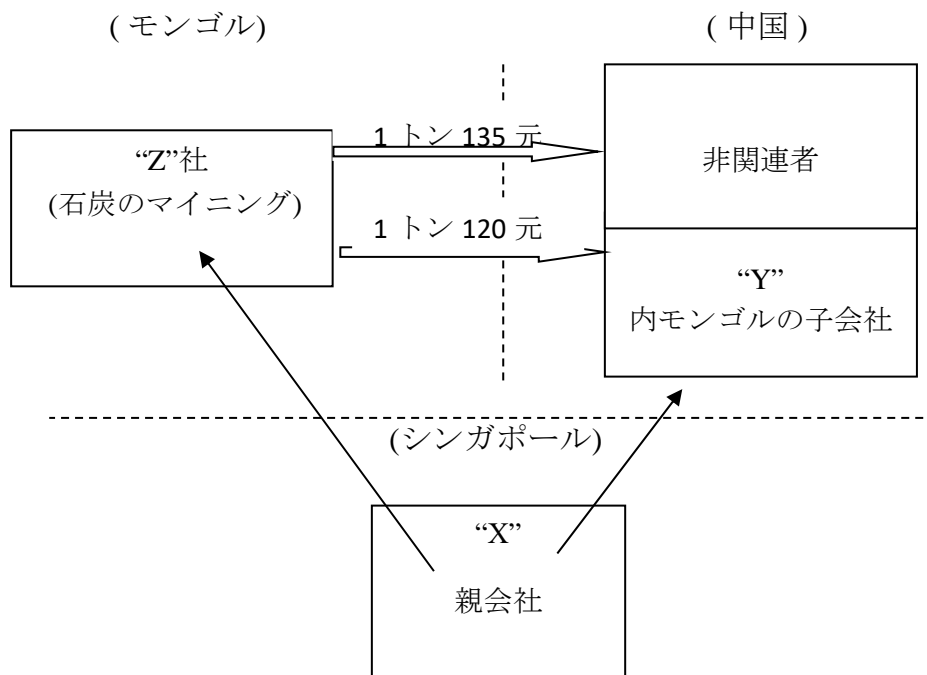
6. モンゴル国で課税し、韓国で控除することができる。

税目	課税すべき額	課税額	相違
法人所得税	100 000 000*10%=10 000 000	0	10 000 000
付加価値税	100 000 000*10%=10 000 000	0	10 000 000
総合額	20 000 000	0	20 000 000

7. 一般税法に国際課税に関する規定を詳しく設ける。

ケース 7

1. モンゴルの Z 社はシンガポールの株式市場で登録されている X 社の子会社である。原料炭を採掘し、販売している。シンガポールの X 社は中国の内モンゴルで Y 子会社を設立した。Z 社のモンゴルで採掘した石炭を中国の Y 社が買受け、他者に販売している。
2. Z 社は一類の 1 トン石炭を中国の Y 社に 120 元、他社に 135 円で販売している。契約の条件は同じである。
- 3.



4. 関連者に市場価格より著しい安い価額で石炭を販売した。(2016 OH)
5. 法人所得税法

11.1. 本法の 6 条に規定した者の間の取引で、商品を市場価格より安く又は高く販売した、譲渡した、作業した又はサービスを提供した場合、税務機関が非関連者間取引で、一類の商品やサービス等の市場価額を基準として課税所得を計算する。

6.1.納税者と次の関係がある場合、「関連者」とみなす。

6.1.1.普通株式の 20%以上を所有する；

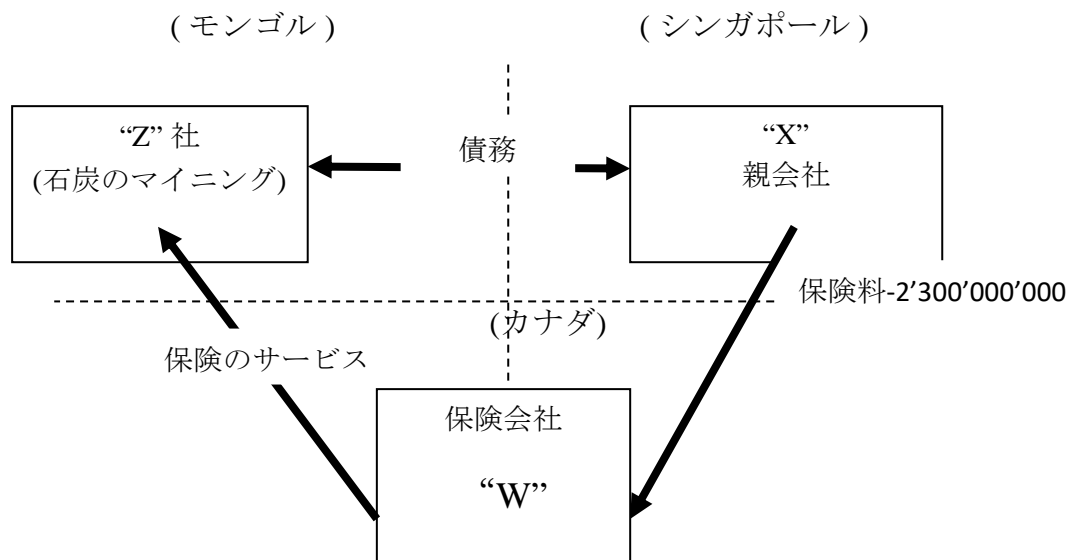
6. 一般税法

74.1.次の行為、不行為により課税所得、所得以外の物を隠した納税者に刑事上の責務を負わせない場合、税務機関、税務検査官が納税させ、その税の 30%の加算税を課す。

上記の規定により 3.05 億トゥグルグを課した。

ケース 8

1. モンゴルの Z 社はシンガポールの株式市場で登録されている X 社の子会社である。原料炭を採掘し、販売している。Z 社のモンゴルでのマイニングの固定資産がカナダの W 保険会社で保険されている。
2. Z 社の一年の保険料となる 2.3 ビリオントゥグルグをシンガポールの X 親会社が代わりに支払い、子会社に債務が成立する。
- 3.



4. 財産の保険料をカナダの W 保険会社にシンガポールの親会社が支払い、モンゴルの Z 社が債務を 2.3 ビリオントゥグルグとし、経費としたが、モンゴル源泉所得となる保険所得に対して納税していない。

5. 法人所得税法

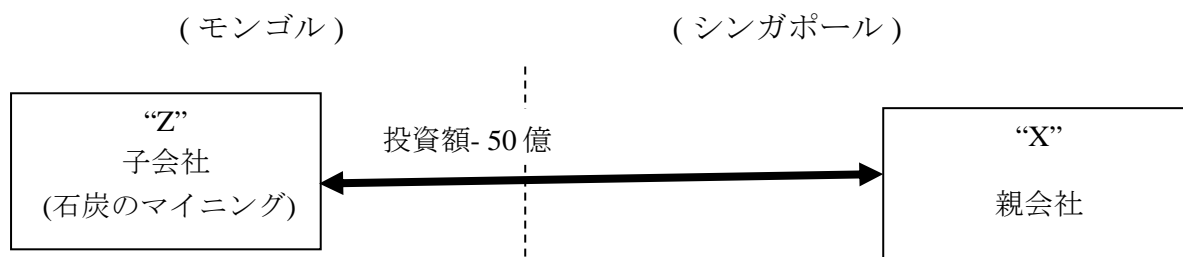
4.1.6. 「源泉徴収者」とは、納税者に与えた所得に対して本法により課税した税を源泉徴収し、国家又は地方の予算に納付する義務を負う者をいう。

17.2.9. モンゴルの非居住納税者の次のモンゴル源泉所得の 20% で；

6. 「モンゴルの源泉所得で、直接又は電子形式による仕事、サービスの所得」という規定により 3.4 億トゥグルグを課した。

ケース 9

1. モンゴルの Z 社はシンガポールの株式市場で登録されている X 社の子会社である。原料炭を採掘し、販売している。
2. シンガポールの親会社となる X 社は子会社に 50 億トゥグルグを投資した。事実上ではシンガポールの親会社がモンゴルのマイニングプロジェクトを利用してトロント株式市場で投資を受けた。
- 3.



4. 親会社から受けた投資は関連者の間で無償で行ったサービスである。国際金融市場の平均金利推移で過少資本税制により調整したとみなしている。課税に関して納付申告がなく、源泉徴収していない。
5. 法人所得税法

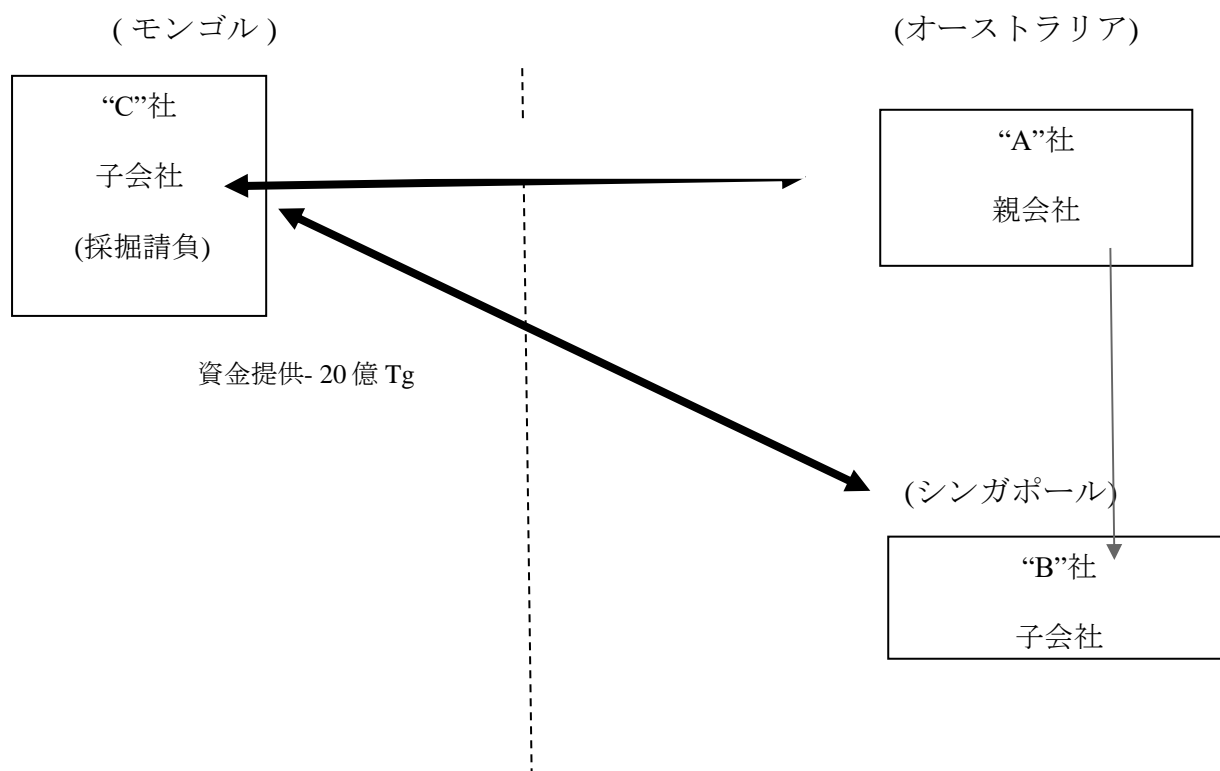
第 14 条。損金算入対象金利費用

14.3.法人税法の第 14 条に“課税対象所得より損金算入対象費用の対象となる貸付け金利”, 14.3. “出資者の納税者に対する以前の出資金の 3 倍を超える当該出資者の貸付金の金利費用は総課税所得から控除できず、”

6. ... その出資者に対する配当として課税される” 規定に基づいて当該年度の損金は 50 億 Tg 削減した。

ケース 10

1. C社はモンゴル国内に事業を営む大型石炭プロジェクトの採掘専門レベル/受注会社でありオーストラリアのA社の子会社である。C社はモンゴル国にて設立した際にシンガポールの法律に基づいて設立されたB社の子会社であると登録。シンガポールの法人であるB社はオーストラリア国のA社の子会社である。すなわち、B社、C社ともA社の子会社である。
2. オーストラリアのA社は鉱業分野の最大手であり、数十年にわたる特殊なフィールド抽出操作で世界をリードしています。A社はモンゴルに事業を営むためにC社を設立する必要が生じ、国内法を調査して条約のあるシンガポールに登録された、資金を通すB社を設立した。資金提供は20億Tg。
- 3.



4. モンゴル国に登録したC社を調査した結果、モンゴルで実施されている石炭プロジェクトの請負会社であり、採掘、フィールド作業をするために重機など高級機械を使用している。当該重機の資金は直接関係するシンガポール登録のB社から無金利、返済条件なく調達した。
5. モンゴル国法人税法の11.1の“本法の第6条に規定された者同士が市場価額より安く、又は高く販売、譲渡、役務提供した場合、税務当局は非関係者間の類似製品、役務、サービスの市場価額を基準にして課税対象所得を算定する”規定、同法の第14条の“損金算入対象金利費用の対象となる貸付金利”の第14.3規定“出資者の納税者に対する以前の出資金の3倍を超える当該出資者の

貸付金の金利費用は総課税所得から控除できず、その出資者に対する配当として課税される”との規定をそれぞれ違反している。

6. 法人税の課税申告に関連計算を添付し、源泉徴収してない違反行為として、親会社から資金調達のように受け、関連者間で無料金融サービスを提供して、長期負債額を上昇させた違反に対し、貸付金利は国際市場平均金利で算出、過小資本税制を適用し、法人税申告に反映してない、源泉徴収してないことに関する支払いを負担させた。
7. 上記を C 社が認めず、国税庁の不服審判所に対して申し出た。C 社は国内法に基づいて A 社と直接関係はないと出張した。
8. 不服申し出の内容：法人税法の第 11 条の 11.1 に“本法の第 6 条に規定された者同士が市場価額より安く、又は高く販売、譲渡、役務提供した場合、税務当局は非関連者間の類似製品、役務、サービスの市場価額を基準にして課税対象所得を算定する”、同条の 11.2 に“本法の 7.5, 11.1 に規定された推定課税方法に関するマニュアルは財務担当閣僚が承認する”とそれぞれ規定している。

税務職員の調書の別添となる調査時の発覚不正、課税額をみると 2012-2016 年に行われた 5 年間の資金調達 2,000,000,000.0Tg を借入とし、市場平均金利を基準として 500,000.0Tg の金利を関連者に支払ったとしている。更に当該

貸付金利総額を法人税法の第 14 条の 14.3 規定である過小資本税制の対象とし、出資金、貸付割合が 3:1 を超過した貸付分に対する金利支払いとして配当金としている。税務職員が上記のように法人税法上に規定されたどの有効な施行令、通達に基づいて外国から外貨で調達した資金を貸付金とし、どの公式な情報源に基づいて貸付金利を国際市場平均金利として算出しているかが明確ではなく、法的根拠ない。国税庁長官の 2007.08.31 付第 165 号令で承認した“関連者間の取引に非現実的な価格を持つ可能性のある、国内の商品、作業、役務、サービスの種類、市場価格に関する情報源のリスト”に関連者間の貸付金利は中銀の統計月報 – 商業銀行の貸付平均年利を基準にすると規定されている。外国からの外貨貸付金利に適応する基準に関する規定は現行税法に規制されておらず、明確ではないことが言及されている。

国際課税フォローアップ研修

2018年4月30日－5月4日

	2018年4月30日	5月1日	5月2日	5月3日	5月4日
	月	火	水	木	金
午前 (9:00-12:00)	研修プレテスト モンゴル事例 研究 (Case 1～3)	モンゴル事例 研究 (Case 4～6)	モンゴル事例 研究 (Case 7～9)	モンゴル事例 研究 (Case 10, 11)	モンゴルの国 際課税関連税 制の改正動向
	小寺・石黒	小寺・石黒	小寺・石黒	小寺・石黒	小寺
午後 (13:00-16:00)	モンゴル事例 研究 (Case 1～3)	モンゴル事例 研究 (Case 4～6)	モンゴル事例 研究 (Case 7～9)	モンゴルの国際 課税関連税制の 改正動向	まとめの討議 研修ポスト テスト
	小寺・石黒	小寺・石黒	小寺・石黒	小寺	小寺・石黒

参加検査官名簿

No	氏名	役職
1	Ch.Erdenechimeg	国税庁、税務行政協力局、主任国家検査官
2	D.Batjargal	予算歳入管理局、税務調査課、主任国家検査官
3	S.Tugsjargal	予算歳入管理局、資源・国際課税課、主任国家検査官
4	Ts.Delgermaa	予算歳入管理局、資源・国際課税課、国家検査官
5	G.Byambasuren	予算歳入管理局、資源・国際課税課、国家検査官
6	B.Ariungerel	国税庁、リスクマネジメント課、国家検査官
7	N.Bolorchimeg	予算歳入管理局、税務調査課、国家検査官
8	N.Khandkhuu	予算歳入管理局、税務調査課、国家検査官
9	Sh.Undraa	国税庁、研修センター、国家検査官
10	B.Tugsjargal	予算歳入管理局、税務調査課、国家検査官
11	Yo.Munkhbat	予算歳入管理局、納税者サービス課、国家検査官
12	P.Dashbold	国税庁、行政管理局、国家検査官
13	B.Khaliun	予算歳入管理局、納税者サービス課、国家検査官
14	Sh.Batzaya	予算歳入管理局、納税者サービス課、国家検査官
15	B.Urantsetseg	予算歳入管理局、リスク・統計課、国家検査官
16	Ts.Tuvshinbayar	予算歳入管理局、税収課、国家検査官
17	G.Banzragch	予算歳入管理局、税収課、国家検査官
18	Kh.Altankhuu	予算歳入管理局、行政管理課、国家検査官
19	L.Davaasuren	Bayanzurkh 区税務署、国家検査官
20	Ch.Lkhamragchaa	Chingeltei 区税務署、国家検査官
21	D.Solongo	Sukhbaatar 区税務署、国家検査官

22	Ts.Undarmaa	Songinokhairkhan 区税務署、 国家検査官
23	B.Ochirkhuyag	Khan-Uul 区税務署、 国家検査官
24	G.Gansukh	予算歳入管理局、 税務調査課、 国家検査官
25	J.Erdenetuul	予算歳入管理局、 税務調査課、 国家検査官
26	N.Enkhsaruul	予算歳入管理局、 税務調査課、 国家検査官
27	B.Purevdulam	予算歳入管理局、 税務調査課、 国家検査官
28	Ts.Enkhnaran	予算歳入管理局、 税務調査課、 国家検査官
29	D.Byambasuren	予算歳入管理局、 税務調査課、 国家検査官
30	Ch.Sarangerel	予算歳入管理局、 税務調査課、 国家検査官
31	Enkhzul	予算歳入管理局、 税務調査課、 国家検査官
32	D.Ganbat	予算歳入管理局、 税務調査課、 国家検査官
33	E.Bud	国税庁、 税収局、 国家検査官

モンゴル国際関連改正税法 一般税法・法人税法 Q&A

JICA専門家
JICA小寺
2018年5月

1

目次

- 国際税務の論点は？
- モンゴル税法はどのような改正が必要なのか？
- ケーススタディとリンクした国際税務論点

- 改正のポイントは？
- 一般税法での改正ポイントは何か？
- 法人税法での改正ポイントは何か？
- タックスヘイブン対策税制は？

2

Q 国際税務の論点を全部上げられますか？

- 法人税法では？
- 所得税法では？
- 徴収法では？
- 一般税法では？

- OECDモデル条約では？
- 国連モデル条約では？
- BEPSでは？

3

Q みなさんは今の税法をどのように改正すべきだと思いますか？（総論）

- ケーススタディを終了して、何の税法が足りないか？考えてください！
- 自分の頭で今考えてください！

- Q 立法担当者の方は？
- Q 法人税調査官の方(LTO,税務署)は？
- Q 個人所得税調査官の方(LTO,税務署)は？
- Q 徴収官の方は？
- Q その他一般行政官の方は？

4

Q ケーススタディと改正すべき点を再度リンクさせて整理してください。(各論)

- Q 各ケーススタディ毎に、どのような法律が必要なのか？法律だけでいいのか？施行令は？通達は？考えてください。
- Q 今回のケーススタディだけで、モンゴル国際税務の問題点はすべてカバーできていますか？
- Q 国際税務の理論的な論点から、ほかに今考えるべきケースはありますか？あれば、自分の頭で、今、ケースを作ってください。

5

改正のポイントは何か？

- Question モンゴルのインバウンド経済に鑑み、税法を改正するにあたって、どの税法のどのような項目を改正することが必要か？
- Answer 国内源泉所得規定、移転価格税制等の充実等、基本的国際税務の規定の具備が必要。
- Reason 何故なら、OECD等の国際機関は、BEPS等の議論で各国の国際税務規定の統一的整合性を求めてきている。
-

6

一般税法での改正のポイントは何か？ 1

- Q 何故、GAARの規定(16条)が入ったのか？
- A 世界の国際的租税回避事例では、もはや、個別的租税回避規定であるTPとかPE等の規定では、課税できなくなっているから。
- R TPとかの規定は要件が厳格、PEとか非居住者に対する国際厳選所得の規定では、課税要件が現実の取引をカバーできない。
- 注意点:個別回避規定のTP等の適用をして、だめなら、一般法のGAARを適用するというのが、法律理論。「特別法は一般法に優先する。」からである。

7

一般税法での改正のポイントは何か？ 2

- Q 何故、TP条項(19条)が入ったのか？
- R 税務調査の規定が一般税法にあり、移転価格税務調査も含むので、同じ一般税法の規定の中に、TPの概念規定を導入する必要があったため。

8

法人税法での改正ポイントは何か？ 1

- Q 法人税法で一番重要な基本的規定は何か？
- A 外国法人、非居住者の国際源泉所得(4条追加増設)の規定である。
- R 国際税務の基本概念が「国内源泉所得」規定であり、外国法人、
 - 非居住者はこの「国内源泉所得」にしか、課税できないからであり、
 - 国内源泉所得の規定が整備されていないと、課税漏れが多く生
 - じるので。日本でも、法人税、所得税の国際税務パートの最初に
 - かなり詳細な概念が規定されている。

9

法人税法での改正ポイントは何か？ 2

- Q モンゴルの資源産業等の重要性から、法人税法で一番重要な基本的規定は何か？
- A PE(6条新設)の規定である。
- R1 外国法人がモンゴルで資源採掘作業を行う形態は、まず、作業場、工場、支店、子会社等様々なPE形態があるので、整理して、詳細な国内法を規定しておかないと、課税漏れが発生する。
- R2 条約のPR規定は簡単すぎて、現実の問題に対処できない。
- R3 BEPSで、PEの課税漏れを防ぐ、要件の追加が行われている。これに、BEPS条約の加盟でもOKだが、それだけでは足りず、国内法の整備をしないと、モンゴルの課税漏れが生じる。

10

法人税法での改正ポイントは何か？ 3

- Q 国際税務の理論的、実務的観点から、法人税法で一番重要な規定は何か？
- A TP(13条新設)の規定である。
- R1 現在問題となっている国際取引は、ほぼすべて親子会社間の海外取引であり、この取引に関し、詳細な課税規定がない国は相当の課税漏れが生じる。
- R2 TP規定は、OECD、BEPS等でも盛んに検討が行われ、実務に大はばに影響をもたらす重要な理論的改訂が行われているので、それに追いつくだけでも、相当の年月が必要。
- R3 TP法律だけでは、実務上対処できない。日本では、かなりの量の施行令、通達がある。それを整備、充実させるだけでも、かなりの年月がかかる。

11

法人税法での改正ポイントは何か？ 4

- Q 移転価格で一番重要な規定は何か？
- A TP文書化条項(31条補充新設)の規定である。
- R1 もはや、大規模で複雑な国際取引を行っている、親子会社については、法人税調査官が税務調査に入ってから、調査対象法人に、取引関連の資料、移転価格税制の観点からのTPM(移転価格算定方法:CUP法等)の検討状況を求めているは、調査が不十分となる。
- R2 そのため、当該大規模取引をしている法人からは、文書化という制度で、親子関連会社の所在する国別の報告書(カントリーレポート:納付税金等定量的な資料)、事業報告書(マスターファイル:無形資産のポリシー等の定性的資料)、そして、調査上最重要のローカルファイル(TPM資料等)を確定申告時期まで準備させるようにしている。

12

法人税法での改正ポイントは何か？ 5

- Q 問題となっている親子会社間における、不相当の高額の支払利子の送金に対処するのは、過少資本税制だけで良いのか？
- A 過大支払利子税制(17条新設)の導入が必要。
- R1 過少資本税制(BS方式)だけでは、不十分。
 - 所得を基準とした利子の高額判定(PL方式)で課税漏れが
 - チェック可能な場合もあるから。
- R2 過大支払利子税制は親子いずれからの支払でも適用可能。
 - (過少資本税制は子会社からの利子支払のみに対処)

★ただし、過少資本税制の適用で課税漏れが防げる場合もあるので、過少資本税制は削除してはいけない。日本は過少資本税制、過大支払利子税制の両方規定している。

13

法人税法での改正ポイントは何か？ 6 今後の大きな国際課税問題：タックスヘイブン

Q タックスヘイブン想定問題

「あるモンゴル法人の親会社がイギリス領バージン諸島にある子会社と取引を行っており、子会社はモンゴルの親会社から製品を仕入れ、第3国に輸出している。どうも、この子会社は親会社よりも、利益をため込んでいるらしい。モンゴル親法人の社長の父親もこのタックスヘイブンにある子会社の株主である。また、このモンゴルの親会社は、この子会社から、多額の借金をしており、そのため、多額の利利子を親会社は子会社に支払っている。この親会社は、ある鉱石採掘の技術をモンゴルで登録しており、それを、子会社に最近譲渡するとのことだ。この技術は親会社が他の外国法人に使用許諾しており、ライセンスフィーを収受していると聞く。近い将来、子会社はそのライセンスを第三国の法人に売却する予定である。なお、この子会社は親会社に配当をしている。」

→Q このような架空の想定事実に対し、今のモンゴル税法ではどのような検討ができるのか？

14

国際課税上級研修

2018年8月27日－8月31日

	2018年8月27日	8月28日	8月29日	8月30日	8月31日
	月	火	水	木	金
午前 (9:00-12:00)	(事前テスト) モンゴル国際課 税税制改正の方 向性	移転価格事例 研究	移転価格事例 研究	移転価格事例 研究	移転価格事例 研究
	小寺	田地野・石黒	田地野・石黒	田地野・石黒	田地野・石黒
午後 (13:00-16:00)	無形資産と TPM (Transfer Pricing Methods)	移転価格事例 研究	移転価格事例 研究	移転価格事例 研究	(事後テスト) まとめの討議
	小寺	田地野・石黒	田地野・石黒	田地野・石黒	全専門家

参加検査官名簿

No	氏名	役職
1	Ch.Erdenechimeg	国税庁、税務行政協力局、主任国家検査官
2	Kh.Suvd-Erdene	国税庁、行政管理局、国家検査官
3	N.Jargaltsetseg	国税庁、納税者サービス局、国家検査官
4	J.Tserentsoo	国税庁、納税者サービス局、国家検査官
5	A.Suvdaa	国税庁、納税者サービス局、国家検査官
6	G.Enkhjin	国税庁、税収局、国家検査官
7	Ts.Bayarmaa	国税庁、内部監査局、国家検査官
8	B.Ariunchimeg	国税庁、税務行政協力局、国家検査官
9	N.Tuul	国税庁、研修センター、国家検査官
10	Sh.Undraa	国税庁、研修センター、国家検査官
11	Ts.Tuvshinbayar	予算歳入管理局、税収課、国家検査官
12	B.Batchimeg	国税庁、税務サービスセンター、国家検査官
13	S.Gunjinlkham	国税庁、税務サービスセンター、国家検査官
14	D.Batjargal	予算歳入管理局、税務調査課、主任国家検査官
15	S.Tugsjargal	予算歳入管理局、資源・国際課税課、主任国家検査官
16	Ts.Delgermaa	予算歳入管理局、資源・国際課税課、国家検査官
17	G.Byambasuren	予算歳入管理局、資源・国際課税課、国家検査官
18	P.Otgonsuren	予算歳入管理局、税務調査課、国家検査官
19	N.Bolorchimeg	予算歳入管理局、税務調査課、国家検査官
20	N.Munkhdavaa	予算歳入管理局、税務調査課、国家検査官
21	N.Khandkhuu	予算歳入管理局、税務調査課、国家検査官

22	Ts.Ishjamts	予算歳入管理局、税務調査課、国家検査官
23	B.Tugsjargal	予算歳入管理局、税務調査課、国家検査官
24	Sh.Enkhjargal	予算歳入管理局、税務調査課、国家検査官
25	Yo.Munkhbat	予算歳入管理局、納税者サービス課、国家検査官
26	Sh.Batzaya	予算歳入管理局、納税者サービス課、国家検査官
27	B.Urantsetseg	予算歳入管理局、リスク・統計課、国家検査官
28	G.Banzragch	予算歳入管理局、税収課、国家検査官
29	Kh.Altankhuu	予算歳入管理局、行政管理課、国家検査官
30	O.Tsend-Ayush	首都税務所、税務調査課、国家検査官
31	J.Erdeneburen	首都税務所、行政課、国家検査官
32	B.Khaliun	予算歳入管理局、納税者サービス課、国家検査官
33	Ch.Lkhamragchaa	Chingeltei 区税務署、国家検査官
34	D.Solongo	Sukhbaatar 区税務署、国家検査官
35	Ts.Undarmaa	Songinokhairkhan 区税務署、国家検査官
36	J.Uyanga	国税庁、税務行政協力局、国家検査官
37	S.Naranbaatar	Dornod 県税務署、国家検査官
38	Ts.Unurmunkh	Orkhon 県税務署、国家検査官
39	S.Duubayar	Umnugovi 県税務署、国家検査官
40	L.Munkhtuul	国税庁、法務課、国家検査官

日本の移転価格文書化 TPで最も重要な分野

専門家
小寺

目次

- 文書化制度とは
- ①多国籍企業グループが作成を求められる文書と提供期限
- ②国外関連取引を行なった法人が作成を求められる文書の作成、取得、保存義務

文書化制度とは

- BEPSプロジェクト行動13を踏まえ、平成28年度税制改正により整備された日本のTP文書化制度に置いて作成が求められる文書
- 作成者により、
 - ①「多国籍企業グループが作成を求められる文書」
 - ②「国外関連取引を行なった法人が作成を求められる文書」の2種類に分類される。

①多国籍企業グループが作成を求められる文書と提供期限

イ 最終親会社等届出事項

提供期限:最終親会計年度終了の日

ロ 国別報告事項

提供期限:最終親会計年度終了の日の翌日から1年以内

ハ 事業概況報告事項

提供期限:最終親会計年度終了の日の翌日から1年以内

② 国外関連取引を行なった法人が作成を求められる文書の作成、取得、保存義務

イ 独立企業間価格を算定するために必要と認められる書類

従前の措置法規則22の10①各号規定の書類

しかし、平成28年度税制改正において、記載項目の明確化及び BEPSプロジェクトの勧告に伴う記載項目の追加が行われている。

ロ 同時文書化

一定の国外関連取引規模のある法人については、作成義務者の確定申告書提出期限までに、同書類を作成または取得し、保存しなければならない、という義務。

多国籍企業グループ作成文書の提供義務の判定 Reporting Entity

- 判定の順序
- ①「企業グループ」に該当すること
- ②「多国籍企業グループ」に該当すること
- ③「特定多国籍企業グループ」に該当すること
- ④「構成会社」に該当すること。

企業グループとは？ (Enterprise groups)

- 次のものが該当する。
- ア 企業集団のうち、その企業集団の連結財務諸表が作成されるもので、次の集団を除くもの。
- (ア) その企業集団における支配会社等の財産及び損益の状況が、他の企業集団の連結財務諸表に連結して記載される場合におけるその企業集団
- (イ) その企業集団における支配会社等の財産及び損益状況が、他の企業集団における支配会社等の株式を金融商品取引所等に上場するとしたならば作成されることとなる連結財務諸表に連結して記載される場合におけるその企業集団

- イ その企業集団の内、その企業集団における支配会社等の株式等を金融商品取引所等に上場するとしたならば、連結財務諸表が作成されることとなるもので、次の集団を除くもの。
- (ア) その企業集団における支配会社等の財産及び損益の状況が、他の企業集団等の連結財務諸表に連結して記載される場合におけるその企業集団
- (イ) その企業集団における支配会社等の財産及び損益の状況が、他の企業集団における支配会社等の株式を金融商品取引所等に上場するとしたならば作成されることとなる連結財務諸表に連結して記載される場合におけるその企業集団

多国籍企業グループ (MNE group)

- 次のものが該当する。
- ア 企業グループの構成会社等の居住地国が2以上のもの
- イ 企業グループの全ての構成会社等の居住地国が同一である場合にその居住地国以外の国又は地域に所在するその企業グループのいずれかの構成会社等に係る恒久的施設を通じて行われる事業から生じる所得に対し、その居住地国以外の国又は地域において課される法人税又は法人税に相当する税があるもの

特定多国籍企業グループ (Specified MNE Group)

- 特定多国籍企業とは、多国籍企業グループのうち、直前の最終親会計年度における多国籍企業グループの総収入金額が1000億円以上のものが該当する。
- なお、総収入金額は、多国籍企業グループの連結財務諸表における売上金額、収入金額その他の収益の額の合計額
- また、売上金額、収入金額その他の収益の額の合計額については、例えば、売上高のほか、受取利息及び有価証券利息、受取配当金、有価証券売却益、為替差益、引当金戻入益、持分法による投資利益、固定資産売却益、負の暖簾発生益などの科目により、連結財務諸表により計上されているすべての収益の金額が含まれるとされている。

構成会社等 (Constituent Entity) 1

- つぎのものが該当する。
- ア 企業グループの連結財務諸表が作成されている場合
- (ア) 企業グループの連結財務諸表にその財産及び損益の状況が連結して記載される会社等
- (イ) 企業グループの連結財務諸表において、重要性の乏しいことを理由として連結の範囲から除かれる会社等のうち、その企業グループの他の会社等に議決権の過半数を所有されていることその他の事由により意思決定機関を支配されている会社等

構成会社等 (Constituent Entity) 2

- つぎのものが該当する。
- イ 企業グループの連結財務諸表が作成されていない場合
- (ア) 企業グループにおける支配会社等の株式等を金融商品取引所等に上場するとしたならば作成されることとなる連結財務諸表にその財産及び損益の状況が連結して記載される会社等
- (イ) 企業グループにおける支配会社等の株式等を金融商品取引所等に上場するとしたならば作成されることとなる連結財務諸表において、重要性の乏しいことを理由として連結の範囲から除かれる会社等のうち、その企業グループの他の会社等に議決権の過半数を所有されていることその他の事由により意思決定機関を支配されている会社等

最終親会社等 (Ultimate Parent Entity)

- 最終親会社等とは、企業グループの構成会社等のうち、その企業グループの他の構成会社等に係る議決権の過半数を自己の計算において所有していることその他の事由により、当該他の構成会社等の財務及び営業又は事業の方針を決定する機関を支配しているものであって、その親会社等がないものが該当する。

最終親会社届出事項 1

- ①概要: 最終親会社等及び代理親会社等に関する情報を記載した文書

【提供義務者】

特定多国籍グループの構成会社等である内国法人又は恒久的施設(PE)を有する法人

【届出事項】

最終親会社等及び代理親会社の名称、本店又は主たる事務所の所在地

【提供期限】最終親会計年度終了の日までに、e-taxにより所轄税務署長に提供

最終親会社届出事項 2

- 【届出様式】
- 特定多国籍企業グループに係る最終親会社等届出事項兼最終親会社等届出事項・国別報告事項、事業概況報告事項の提供者が複数ある場合における代表提供者に係る事項等の提供
- 【適用開始】
- 平成28年4月1日以後に開始する最終会計年度

最終親会社届出事項 3

- ②記載要領
- 最終親会社届出事項及び特例に係る事項は、最終親会社届出等様式に記載されている情報をe-taxにより提出される。

国別報告事項 1

- ①概要: 多国籍企業グループの各国・地域別の収入金額、税引前え当期利益の額、納付税額、その他の事項に関する情報を記載した文書
- 【提供義務者】
- 条約方式: 特定多国籍企業グループの構成会社等である内国法人（最終親会社又は代理親会社等に該当するものに限る）
- 子会社方式: 特定多国籍グループの構成会社等である内国法人又は恒久的施設(PE)を有する法人
- (最終親会社又は代理親会社等を除く)

国別報告事項 2

- 【報告項目】
- 特定多国籍企業グループの構成会社等の事業が行われる国又は地域ごとの
- ①収入金額、税引前当期利益の金額、納付税額、発生税額、資本金の額又は出資金の額、利益剰余金の額、従業員の数及び有形資産の額
- ②構成会社等の名称、構成会社等の居住地国と本店所在地国が異なる場合のその本店所在地国の名称及び構成会社等の主たる事業の内容
- ③参考事項
- 【提供期限等】最終会計年度終了の日の翌日から1年以内にe-taxにより所轄税務署長に提供

国別報告事項 3

- 【報告様式】
- 特定多国籍企業グループに係る国別報告事項、表1から表3
- 【使用言語】英語
- 【罰則】
- 正当な理由なく、国別報告事項を期限内に提供しなかった場合には30万円以下の罰金
- 【適用開始】
- 平成28年4月1日以後に開始する最終親会計年度

国別報告事項 3

- ③最終親会社等又は代理親会社等が外国に所在する場合
(原則)
- 最終親会社等又は代理親会社等が外国に所在する場合には当該最終親会社等又は代理親会社等がその居住地国の税務当局に提供したCbCRが当該外国の税務当局から我が国税務当局に提供されるため、原則として、特定多国籍企業グループの構成会社である内国法人又は在日PEを有する外国法人には国別報告事項の提供義務は生じない。

国別報告事項 4

- ③最終親会社等又は代理親会社等が外国に所在する場合
(例外)
- 但し、我が国税務当局が外国の税務当局からCbCRを入手できないと認められる次のア、イ、ウの場合に該当するときには前述の子会社方式が採用される。
- つまり、特定多国籍企業グループの構成会社等である内国法人又は在日PEを有する外国法人は、国別報告事項を、最終会計年度終了の日の翌日から1年以内にe-taxにより、所轄税務署長に提供する必要がある。

国別報告事項 5

- ア) 最終親会社等又は代理親会社等の居住地国において、最終親会計年度に係るCbCRの提供を求めるための必要な措置が講じられていない場合
- イ) 財務大臣と最終親会社等又は代理親会社等の居住地国の権限ある当局との間の適格当局間合意がない場合
- ウ) 最終親会計年度の終了の日において、最終親会社等又は代理親会社等の居住地国が、CbCRの提供を我が国に対して行うことができないと認められる国・地域として国税長官に指定されている場合。

国別報告事項 5

- 情報交換制度と国別報告事項の提供義務
- (原則)
- 外国に所在する最終親会社等又は代理親会社等が外国税務当局に提供したCbCRは、原則、我が国との租税条約に基づく情報交換制度により、我が国国税当局(所轄税務署長)に提供される。
- 従って、当該外資系特定多国籍企業グループの内国法人や支店は我が国において国別報告事項の提供義務が生じない。
- (例外)しかし、前述の例外ア)、イ)、ウ)に該当することにより、我が国国税当局が租税条約等に基づく情報交換制度により、外国税務当局からCbCRの提供を受けることができないと認められる場合には、内国法人、支店は我が国における国別報告事項の提供義務者となる。

国別報告事項 6

- ④我が国の最終親会社が外国法人を代理親会社等に指定する場合又はボランタリーファイリングを利用する場合
- (原則)
- 我が国の最終親会社等が我が国国税当局に提供した国別報告事項は、前述のとおり、原則、我が国が締結している租税条約等に基づく情報交換制度により、構成会社等の居住地国の税務当局に提供される(条約方式)。
- 従って、外国の構成会社自らが、その居住地国の税務当局にCbCRの提供を行う必要はない。

国別報告事項 7

- ④我が国の最終親会社が外国法人を代理親会社等に指定する場合又はボランタリーファイリングを利用する場合
- (例外)
- しかし、次の場合に該当する外国構成会社等については、当該構成会社等の所在地国の税務当局に対して我が国国税当局より国別報告事項が提供されないので、その所在地国の法令により、当該外国の構成会社自らが、その外国の税務当局にCbCRを提供(子会社方式)する必要が生じる場合がある。
- ア) 特定多国籍企業グループの外国の構成会社等で、所在地国の法令により、当該会計年度のCbCRの提供が義務付けされている国に所在する構成会社等 イ) 我が国国税当局との間でCbCRの情報交換を行うことができないと認められている国に所在する外国の構成会社等

無形資産とTPM (BEPS議論を前提に) 2018年8月27日

JICA 専門家

小寺壽成

1

目次

- A TPM
- B BEPS議論と無形資産
- C OECD・移転価格ガイドラインと無形資産
- D 日本のTP判例・裁決における無形資産

2

A TPM

- Q TPMを口頭で説明できるか？
- 日本のTPM体系
- 残余利益分割法の計算フォーミュラ

3

Q 以下のTPMについて、何も見ないで、口頭で簡単に説明してください。

●基本3法

CUP、RP、CP

●その他の方法

PS(比較PS、貢献度PS、RPSM)

TNMM(ベリレーシオ法、売上高営業利益率法&総費用営業利益率法)

★計算方法は事例集の計算例を基に、別紙に添付。

4

日本のTPM体系

① 棚卸資産取引に適用するTPM

Group A(基本)

★CUP法、RP法、CP法、PS法、TNMM

Group B(各法を組み合わせる、また、実際の比較対象取引でなく、市場の相場等を比較対象取引として使用)

★CUP法、RP法、CP法、PS法、TNMMに準ずる方法と呼称。

② 棚卸資産以外の取引に適用するTPM

Group C(役務提供、無形資産の使用許諾取引等)

★CUP法、RP法、CP法、PS法、TNMMと同等の方法

Group D(各同等の方法を組み合わせる)

★CUP法、RP法、CP法、PS法、TNMMに準ずる方法と同等の方法と呼称。

5

残余利益分割法の計算フォーミュラ

基本的(営業)利益の計算

[P親会社の基本的利益の計算]

[S子会社基本的利益の計算]

残余利益の分割ファクターによる案分計算

6

Q 基本的利益の算定とは？

Q 基本的利益とは

- 重要な無形資産を有しない非関連者間取引において、通常得られる利益

Q 基本的利益の算定とは？

例えば、

- ①その国外関連取引の事業と同種の事業を営み
- ②市場、事業規模等が類似する法人(重要な無形資産を有する法人を除く)の事業用資産又は売上高に対する営業利益の割合等を示される利益水準指標に基づいて算定される。

7

Q TNMMとRPSMで良く使用される利益水準指標(PLI)とは？

- 1) **対売上高営業利益率**
= 営業利益 ÷ 売上高
→ 事業活動がPLの販売管理費に反映される販売会社に適する。
- 2) **対営業費用売上総利益率(ペリー比)**
= 売上総利益 ÷ 営業費用(販売管理費)
→ 商社等に適する。
- 3) **対営業資産営業利益率(ROA)**
= 営業利益 ÷ 営業資産
→ 設備産業である資本集約型の製造会社に適する。
- 4) **対総費用営業利益率(Net Cost Plus)**
= 営業利益 ÷ [原価 + 販売管理費]
→ 労働集約型の製造会社又は役務提供会社に適する。

8

Q 比較対象法人が複数ある場合の独立企業間価格の算定

事務運営要領3-5

原則: 当該比較対象利益率等の平均値

例外: 中央値など

条件: 当該比較対象利益率等の分布状況に応じた合理的な値
が他に認められ場合。

★中央値とは、例えば、四分位法における第2四分位をいう。

9

P親会社の基本的利益の計算

- P親会社 売上高 400
- 営業利益 40
- 営業利益率 0.1 (10%)
- P親会社と同じ国に所在し、重要な無形資産を含まない第三者法人
数社における統計的に妥当な営業利益率
- 第三者営業利益率 0.0625(6.25%)
- ★P親会社の基本的利益 = P親会社の売上高 × 第三者営業利益率
- = $400 \times 0.0625 = 25$

10

S子会社基本的利益の計算

- S子会社 売上高 300
- 営業利益 60
- 営業利益率 0.2(20%)
- S子会社と同じ国に所在し、重要な無形資産を含まない第三者法人数社における統計的に妥当な営業利益率
- 第三者営業利益率 0.05(5%)
- ★S子会社の基本的利益 = S子会社の売上高 × 第三者営業利益率
- $= 300 \times 0.05 = 15$

11

残余利益の計算

- 残余利益の計算
- P&S社の合算営業利益 $40 + 60 = 100$
- P&S社の基本的利益 $= 25 + 15 = 40$
- 残余利益 $= 100 - 40 = 60$

12

R&D 費用等を分割ファクターとする残余利益の分割計算

P 親会社のR&D 費用 40

S子会社のR&D 費用 20

- 構成比40 : 20=2 : 1

P 親会社の残余利益= 全体の残余利益60 × 2/[2 + 1]=**40**

S 子会社の残余利益=全体の残余利益60 × 1/[2 + 1]=**20**

13

P&S社のあるべき最終(営業)利益

- P 親会社 =基本的利益 25 + 残余利益 40 = **65**
- S 子会社. =基本的利益 15 + 残余利益Residual 20 = **35**
- 5 移転価格課税対象所得

P 親会社

=当初の営業利益 40(課税済) + TP課税所得25(=65-40) = **65**

S 子会社

=当初の営業利益60(課税済) - TP減額更正所得25 = **35**

14

B BEPS 議論と無形資産

BEPS 行動8(無形資産に係る移転価格ルール)についての勧告の内容は

- 1 無形資産の定義をする
- 2 無形資産のリターンの帰属について
- 3 TPMについて

無形資産とTPルールへの勧告をした理由

- 知的財産等の無形資産は、それぞれがユニーク
- グループ内取引が多い
- 比較可能な独立企業間取引がないケースが多い
- 以上により、適正価格の算定が困難
- そのため、無形資産を軽課税国に所在する経済実体のない関連会社に低い対価で移転し、そこで多額の利益を上げることで節税する多国籍企業があった。

17

無形資産の定義

- BEPS最終報告書では、幅の広い概念を採用した。
- 無形資産を「例示」で列挙するという構成をした。
- 定義：無形資産とは、
 - ①有形資産又は金融資産ではないもので、
 - ②商業活動における使用目的で所有・管理でき、
 - ③比較可能な独立当事者間取引で使用・移転するときに対価が支払われる資産

18

無形資産の例示

- 特許
- ノウハウ
- 企業秘密
- 商標
- 商号
- ブランド
- 契約上の権利
 など

19

無形資産に関するリターンの帰属

- 各企業は、無形資産の開発・改善・維持・保護・使用に伴い創造した価値に基づき、リターンを受ける。
- 開発 (Development)
- 改善 (Enhancement)
- 維持 (Maintenance)
- 保護 (Protection)
- 使用 (Exploitation)
- DEMPE (でんぴー) と呼ばれている。
- つまり、多国籍企業グループ構成企業は、単に法的所有権を有するのみでは、必ずしも、無形資産に由来する収益の配分を受けられない。

20

無形資産の価格算定方法について

- 無形資産の関連者間での譲渡につき、信頼できる比較対象取引が特定できない場合、その譲渡価格の算定方法として、
 - ➡「評価技法」(Valuation Technique)が使用可能とされた。具体的にはDCF法(Discounted Cash Flow)
これは、無形資産から生じる将来cash flowを現在価値に割引いたものをもって、その無形資産の譲渡価格とする。
- また、評価困難な無形資産については、一定の場合
 - ➡「所得相応性基準」を適用することとなった。

21

DCF法

- 企業が生み出す収益(将来のフリーキャッシュフロー)を基準に企業価値とする方法
- 具体的には、フリーキャッシュフローを、割引率という指標で割り引いて現在価値としその合計を事業価値とする。

22

所得相応性基準とは？

- OECDガイドライン第6章に入ることとなった。
- 米国・ドイツではすでに採用されている。
- 取引時点での事前の正確な評価が困難な無形資産については、事前の予測と事後の実績に著しい差異が生じる。例えば、子会社に知的財産権を80万円で譲渡したものの本来の価値は1000万円だったのではないか？という問題
- このような問題について、「事後の結果に基づいて、事前予測の評価をおこなうとする理論」が所得相応性基準である。

23

Q 所得相応性基準は独立企業の原則に反するか？

- BEPS最終報告書
- 結論 反しない。
- 理由 独立企業間においては、評価が困難な無形資産については、たとえ、当初の譲渡価格を保守的に見積もり、低く設定していたとしても、
- 商品化の成功等、事後の結果によっては、当初の譲渡価格について再交渉を行ったり、譲渡先における売上等に連動させ、譲渡元に追加的な支払を行うという行動をとることが考えられる。
- そうであれば、評価が困難な無形資産について、低い譲渡による1回の取引で済ませてしまっているような企業ある場合には、当初の譲渡価格を再交渉したかのごとく引き直すことは、たとえ事後の結果に基づいていたとしても、独立企業の原則には反しない。

24

Q 日本の税務上の無形資産とは？

法人税法施行令13条8号

鉱業権、漁業権、ダム使用权、水利権、特許権、実用新案権、意匠権、商標権、ソフトウェア、育成者権、公共施設等運営権及び営業権を減価償却すべき無形固定資産として列挙している。

措置法基本通達66-4(3)-3(注)1

売手又は買手の使用する無形資産(著作権、法人税法基本通達20-1-21に定める工業所有権の他、顧客リスト、販売網等の重要な価値のあるものをいう。)・・・

法人税法基本通達20-1-21

業界動向、売上高等の統計データ、分析鑑定業務等は無形資産にならない。

25

C OECD・移転価格ガイドラインと無形資産

26

OECD移転価格ガイドライン新6章

- 新6章は、無形資産取引に係る独立企業間価格の新たな算定方法として、評価テクニックの使用、及ぶ評価困難な無形資産に関する移転価格ルールについて規定する。
- ①評価テクニックの使用 (Use of valuation technique)
 - (DCF法の使用)
- ②評価困難な無形資産 (Commensurate with income standard)
 - (所得相応性基準の使用)

27

評価テクニックの使用 (Use of valuation technique)

- OECD移転価格ガイドライン新6章D2.6.3
- 「評価テクニックを基礎とした所得の使用、とりわけ、評価対象とされた無形資産の使用から得られると予測される将来的な所得の動向あるいはキャッシュフローの割引現在価値の計算を前提とした評価テクニックの使用は、適切に使用される場合には、特に有用」

28

評価困難な無形資産について

- 新6章(新パラ6.185)
- 「比較可能な状況における独立企業であれば、無形資産の評価における高い不確実性に対処するためのメカニズム(例えば価格調整条項を導入すること)に同意するとみられる場合には、
- 税務当局は、そのようなメカニズムを基礎として無形資産又は無形資産に係る権利に関する取引の価格を算定することが許容されるべき。
- 同様に、比較可能な状況における独立企業であれば、事後に生じた事象が極めて根本的なものであり、その発生により、取引価格の将来的な再交渉が見込まれると考える場合には、そのような事象は、関連者間取引の価格算定の修正をもたらすべき。」

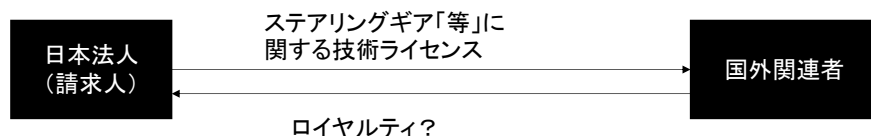
29

D 日本のTP裁決・判例における無形資産

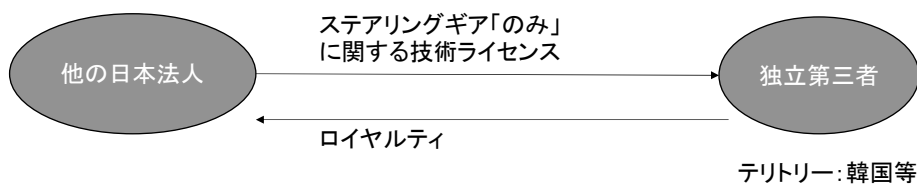
30

審判所裁決事案 1 取引図

国外関連取引



比較対象取引



31

課税庁の処分 & 主要争点

- 課税庁の処分
- 非関係者間のステアリングのギヤの製造ノウハウのライセンス取引を比較対象取引として選定し、独立価格比準法と同等の方法で課税する。
- 主要争点
- 課税庁は独立価格比準法と同等の方法を用いて課税しているが、このTPMの観点から、国外関連取引と比較対象取引のライセンス取引に類似性はあるのか？
- ➡請求人は類似性はないと主張。
- 類似性がなければ、差異調整の必要性があるのではないか？

32

審判所の事実認定(ライセンス取引に関して)と判断

- 対象技術については、国外関連取引はステアリングギア、ステアリングコラム、及びウォーターポンプであり、比較対象取引はステアリングギアだけであるが、ロイヤルティレートはいずれも売上の3%である。
- テリトリーについては、国外関連取引と比較対象取引はそれぞれ、米国と韓国というように異なるが、米国の自動車部品製造業のデータ約200件の内40%のロイヤルティレートが売上の3%であり、韓国においても60%が同様に3%であった。
- 契約締結年月については、国外関連取引は1989年11月であり、比較対象取引は1990年の12月であるが、その前後の期間を含めて、自動車部品業界のロイヤルティ料率の多くが3%であった。

33

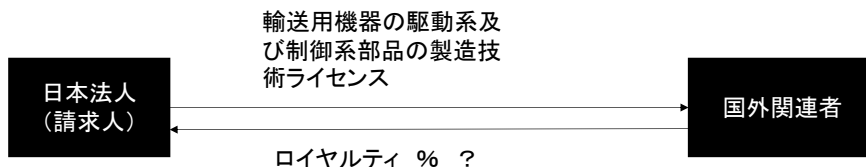
審判所の結論と理由

- 結論
国外関連取引と比較対象取引に類似性はある。
差異調整不要。
- 理由は？

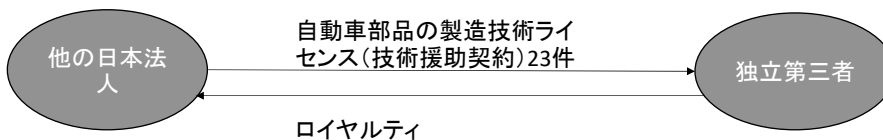
34

審判所裁決事案 2 取引図

国外関連取引



比較対象取引



35

課税庁の処分 & 主要争点

- 課税庁の処分
- 独立価格比準法に準ずる方法と同等の方法で課税する。
- その際、比較対象取引とした23件の技術援助契約の内18件のロイヤルティ料率が3%を適用しているので、業界の標準的なロイヤルティ料率は3%と認められることから、適用すべきロイヤルティ料率は3%である。
- 主要争点
- 課税庁は独立価格比準法と同等の方法を用いて課税しているが、このTPMの観点から、国外関連取引と比較対象取引のライセンス取引に類似性はあるのか？
- ⇒ 請求人は類似性はないと主張。
- 類似性がなければ、差異調整の必要性があるのではないか？

36

★独立価格比準法に準ずる方法と同等の方法

- 審判所の解釈
- 「比較対象取引の選定に当たっては、その範囲を広げ、類似した無形資産取引から類推して独立企業間価格を算定する方法であると解される。」

37

審判所の事実認定(ライセンス取引に関して)と判断

- 3%の料率は比較対象取引23件中18件のみ。
- 請求人が国外関連者に供与する部品製造のための技術情報と比較対象取引間での技術情報は異なる。
- 国外関連取引と比較対象取引の形態が異なる。
- 以上から、3%の料率であるとする理由は不十分。
- しかし、課税庁の選定した比較対象取引は、いずれも、2%以上。
- また、国外関連取引と比較対象取引の輸送用機器も駆動系部品及び制御系部品としての機能は同一。

38

審判所の結論と理由

- 結論

国外関連取引比較対象取引には類似性がある。

差異調整は不要。

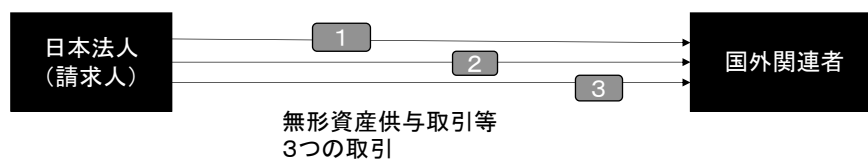
ロイヤルティ料率は2%でOK。

- 理由は？

39

審判所裁決事案3 取引図

国外関連取引



40

課税庁の処分 & 主要争点

- **課税庁の処分**

- 電子部品製造販売・無形資産供与等の取引に残余利益分割法で課税

- **主要争点**

- ① 国外関連者から配当受領しているからTP課税不要か？
 - ➡ 請求人はTP課税不要と主張。
- ② CUP,RP,CP等の基本3法を使える、「一の取引」ではないか？
 - ➡ 請求人は「一の取引」と主張。
- ③ 取引単位ごとに残余利益分割法を使用するのではないか？
 - ➡ 請求人は取引単位ごとに残余利益分割法の適用を主張。
- ④ 基本的利益算定における比較対象企業の選定は適切か？
 - ➡ 請求人は比較対象企業の選定に一部誤りがあると主張。
- ⑤ R&D費用は国外関連者が負担したのに、何故請求人の分割指標にするのか？
 - ➡ 請求人は、国外関連者の負担した費用は、国外関連者の分割指標とすべきと主張。

41

審判所の事実認定と判断 1

① 我が国のTP税制には、国外関連者からの配当があれば、TP税制を適用しないとの規定はない。

② 基本3法及び同等の方法を使用できる「一の取引」ではない。

③ 請求人及び国外関連者それぞれが重要な無形資産を有している。

かつ、この3つの取引は関連している。

よって、請求人と国外関連者の営業利益の合計額を基本とし、関連取引全体を対象とする残余利益分割法に適している。

42

審判所の事実認定と判断 2

- ④基本的利益の計算をする場合の比較対象企業は「同種の事業を営み、市場、事業規模が類似する法人の中から、重要な無形資産を有しない法人を比較対象企業として選定する必要がある。」

比較対象企業から除外すべきものとして1)財務諸表の数値が著しく変動していること、2)法人の損益が短期間しかない企業。

43

審判所の事実認定と判断 3

- ⑤ 国外関連者双方の所有する無形資産の判断基準
- 1) 法的な所有権だけではない。
 - 2) 無形資産形成活動における関連当事者の行った貢献も考慮。
 - 3) 無形資産形成の意思決定、役務の提供、費用負担、リスクの管理において、関連者の果たした機能を総合的に考慮する。
 - 4) 国外関連者は研究テーマ策定に参加し、研究開発に関わるリスクを負担している。
 - 5) よって、国外関連者が負担したR&Dは、請求人である日本法人でなく、国外関連者の分割指標である。

44

審判所の結論と理由

- 結論

課税庁の残余利益分割法の課税に違法性はない。

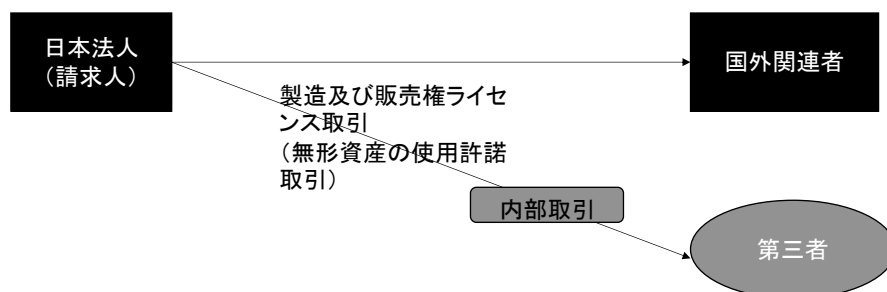
国外関連者が負担したR&D費用は、請求人の分割要因ではない。

- 理由は？

45

審判所裁決事案 4 取引図

国外関連取引



46

課税庁の処分 & 主要争点

- 課税庁の処分
- 製造及び販売権ライセンス取引(無形資産の使用許諾取引)に残余利益分割法で課税
- 主要争点
- 残余利益分割法の分割要因は何か？

47

審判所の事実認定と判断

- ①請求人は内部取引を比較対象取引として、「独立価格比準法と同等の方法」の適用を主張
- ②確かに、内部取引と国外関連取引の使用許諾取引の無形資産は同種
- ③しかし、使用許諾に係る条件が異なる。つまり、1)使用許諾開始時期、2)使用許諾期間、3)独占的許諾か否かという使用許諾条件、4)使用許諾に伴う技術者の派遣の有無、5)使用許諾された販売地域が、契約上も実態上も異なる。
- ④これらは独立企業間価格ALP(ロイヤルティ料率)に影響を及ぼす。
- ⑤請求人は、これらがALPに影響がないことについて立証していない。
- ⑥課税庁の分割要因としての無形資産形成部門の責任者のいわゆる「超過人件費」(=年間人件費-関連製造業の平均人件費)は合理的である。

48

審判所の結論と理由

- 結論

課税庁の残余利益分割法の課税に違法性はない。

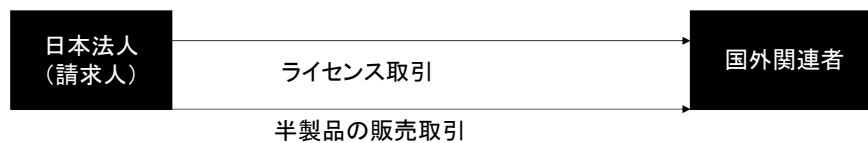
請求人の主張する内部取引は比較対象取引になり得ない。

- 理由は？

49

審判所裁決事案5 取引図

国外関連取引



50

課税庁の処分 & 主要争点

- 課税庁の処分

- ライセンス取引及びに半製品の販売取引に対し、残余利益分割法で課税

- 主要争点

- ① ライセンス取引と半製品販売取引は別個の取引として扱うべきか？

- ⇒ 納税者は、別個の取引とすべきと主張。

- ② 独立価格比準法と同等の方法を適用すべきか？

- ⇒ 納税者は、この方法を主張。

- ③ 残余利益分割法を適用すべきか？

51

審判所の実事認定と判断 1

① 半製品には、ライセンス製品の製造に係るノウハウの一部が入っている。また、ライセンシーである国外関係者が、この半製品を請求人から購入することが義務づけられている。よって、半製品取引においても、無形資産の使用許諾にかかる対価を回収しているものといえるので、ライセンス取引と半製品販売取引は一体のものとしてALPの算定はOK。

② ライセンス取引と半製品の販売取引では、1) 無形資産は同種、しかし、2) 使用許諾の特許権や「技術情報」の範囲が異なる、3) ライセンス製品の構成が異なる、4) 販売状況、市場の状況が異なる。よって、2つの取引に類似性はない。

⇒ すると、独立価格比準法と同等の方法は適用できない。

52

審判所の事実認定と判断 2

③基本的利益の算定における比較対象取引の選定について

請求人: 国外関連者は高度で複雑な大規模装置を必要としないのに、課税庁は、SICコードで大規模装置法人や異なる取扱い製品の企業を比較対象企業として選定している。

審判所: 1) 課税庁の選定したSICコードは不合理でない。

2) 残余利益分割法は売上高営業利益率を使用するので、売上高総利益率に比べ、取引上の(製品)差異等の影響は受けにくい。

53

審判所の事実認定と判断 3

④残余利益分割法の分割要因について その1

請求人: 国外関連者は、営業の24時間サポートチームである「営業部」を有しており、これが無形資産の形成に大きく寄与。

審判所: 営業部の活動は補助的なもの。

⑤残余利益分割法の分割要因について その2

課税庁: 請求人の法務部の費用も分割要因。

審判所: 法務部の費用には、非関連者との取引に係る費用が含まれており、それは、それは分割要因の費用から控除すべき。

54

審判所の結論と理由

- 結論

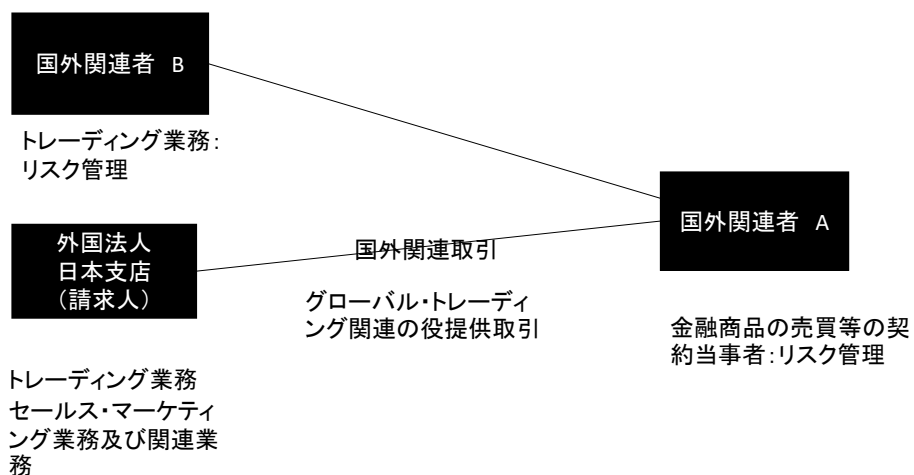
課税庁の残余利益分割法の課税に違法性はない。

但し、課税庁の分割要因には一部誤りがあるので、その部分に限り原処分取り消しをする。

- 理由は？

55

審判所裁決事案 6 取引図 (グローバル・トレーディング)



56

課税庁の処分 & 主要争点

- 課税庁の処分
- グローバル・トレーディングに対し、残余利益分割法で課税
- 主要争点
 - ①基本3法またはそれに準ずる方法と同等の方法の適用は可能か？
 - ②残余利益分割法は適用可能か？

57

審判所の実事認定と判断

- ①比較対象取引を見出すことはできなかったので、TPMとして、基本3法と同等の方法及び基本3法に準ずる方法と同等の方法は適用できない。
- ②本件取引において、第1次利益配分での基本的利益と言えるのは、利益獲得への寄与度がトレーディング業務及びリスク管理業務に比較して低いと認められる業務である。

第2次利益配分としての残余利益をもたらしているのは、1)トレーディング業務、2)リスク管理業務である。

58

審判所の結論と理由

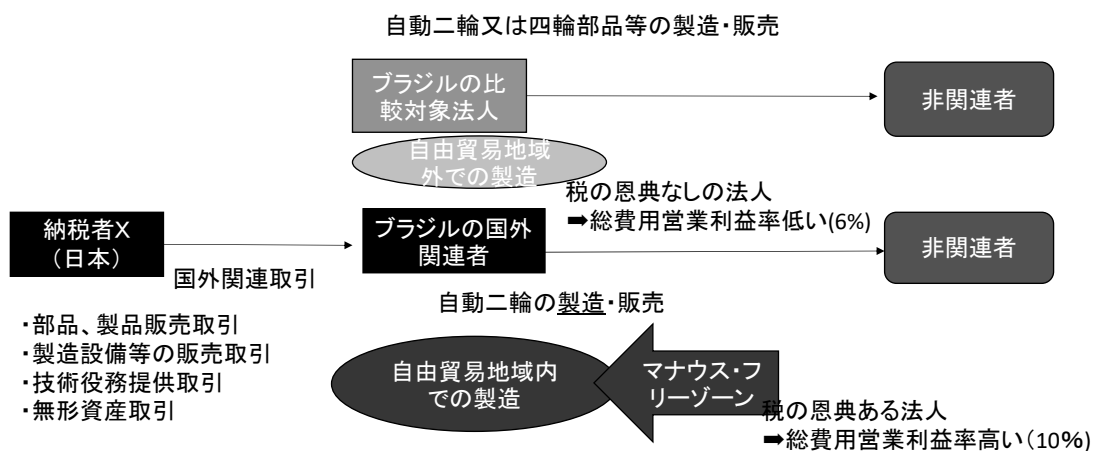
- 結論

課税庁の残余利益分割法の課税に違法性はない。
 トレーダー人件費と資本調達コストを分割要因とする。

- 理由は？

59

判例 X自動車会社TP課税事案 取引図



60

課税庁の処分 & 主要争点

• 課税庁の処分

- 棚卸資産である自動二輪関連取引等に関し、残余利益分割法で課税
- このTPMの内、選定した比較対象取引の総費用営業利益率の中位値をブラジル側基本的利益率とする「総費用営業利益率法」を使用した。
- この基本的利益率 × [国外関連者の総費用 - 国外関連者の支出した重要な無形資産の価値の指標となる費用] = ブラジル国外関連者の基本的利益となる。

• 主要争点

- ① 本件複数の取引は「一(ひとつ)の取引」か？
 - ② 残余利益分割法の適用は租税法主義違反か？
 - ③ 基本的利益算定における国外関連者と比較対象法人間に比較可能性はあるか？
- ➡ ③が最重要争点!!!

61

Q TPMの対象取引はいくつあるのか？

以下の4つの取引がある。

- ① 自動二輪 & 四輪の部品、製品販売取引
 - ② 製造設備等の販売取引
 - ③ 技術役務提供取引(原告が国外関連者の工場に技術者を派遣して行った技術指導の役務提供取引)
 - ④ 無形資産取引(原告の商標等の使用許諾)
- ➡ 課税庁はこれらと「一体の取引」として、総費用営業利益率を使用した残余利益分割法を適用して課税した。

62

Q 基本的利益の計算で、課税庁のマナウス地域外の比較対象法人の選定過程は妥当か？

① 国外関連者と同種の事業を営み、市場、事業規模等が類似する法人で重要な無形資産を有しない法人

② 市販のデータベースであるBUREAU VAN DIJK社「OSIRIS」、MERGENT社の「MERGENT ONLINE」及びレクシスネクシス・ジャパン株式会社の「LexisNexis」に掲載されているブラジル企業のうち、米国SICコードが3713、3714、及び3751である二輪車及び四輪車並びにその関係製品を製造しているものの中から、次の6つの条件に相当する会社を除外

- 1) 二輪車又は四輪車に関連しない事業が50%以上の企業
- 2) 年売上高が2500万ドル以下の企業
- 3) 3年以上連続した財務情報入手できない企業
- 4) 修理等のアフターマーケット向けの製品に係る売上高が50%以上の企業
- 5) 関連会社との取引が売上又は総費用の50%以上の企業
- 6) 営業利益率がマイナスで債務超過の状態にあることから継続性に問題があること

63

Q マナウス税恩典の利益は残余利益ではないのか？

課税庁

- マナウス税恩典利益は、納税者及び国外関連者の有する重要な無形資産と一体的な関係にある。
- よって、マナウス税恩典利益は残余利益であり、無形資産ファクターで分割。

裁判所

- しかし、マナウス地域での税減免の認可を取得するためには、単なる製造工程基準の充足でOKであり、重要な無形資産などない法人でも、マナウス地域で活動可能である。
- よって、マナウス税恩典利益は重要な無形資産でないので、残余利益ではない。
- むしろ基本的利益の計算の段階で検討をしなければならない。
➡ 国外関連者がマナウス税恩典利益を有するなら、比較対象法人もマナウス税恩典利益を有するべき。

64

Q 納税者及び国外関連者の有する重要な無形資産とは何か？

• 裁判所

①原告の国外関連者に供与する、1)自動二輪の製造及び販売に関する技術情報、2)部品及び製造設備の供給メーカー網を含む量産体制の確立及び生産体制の改革に関するノウハウ、3)使用を許諾していた原告の商標、ブランド等の市場に関する無形資産がある。

②国外関連者も、原告から提供された技術情報、ノウハウによる独自の量産体制、事業活動を行うことで形成された国外関連者独自の技術・ノウハウがある。

③更に、国外関連者の構築している、人数を集めて、車を買うグループを作り、グループで回数を決めて支払いをし、グループの中から毎月くじ引きで車が当たり、当たった人は車を頂いて、その後も支払いが終わるまで払うというコンソルシオ販売という独自の販売網。

65

Q 残余利益の分割ファクター費用は何か？

• 裁判所

①原告

技術情報、ノウハウ、商標、ブランド等の市場に関する無形資産の形成費用

➡R&D費用等

②国外関連者

独自の技術・ノウハウ

➡R&D費用等

③国外関連者

コンソルシオ販売という独自の販売網

➡広告宣伝費、販売促進費等

66

東京地裁の事実認定と判断

①本件国外関連取引は、納税者及び国外関連者の所在地国における自動二輪の製造及び販売事業とみて、納税者と国外関連者はその業務を分担しているに過ぎない。よって、この国外関連取引は一体の製造及び販売取引であるので、課税庁の主張はOK。

②残余利益分割法は、課税時、措置法通達66-4(5)-5に規定されており、いわゆる通達課税であった。

しかし、措置法施行令39条の12⑧の改正以前から、同項に規定されていたと解釈できるので、通達課税ではなく課税庁のTPMはOK。

③課税庁の比較対象法人は、国外関連者と同じ、マナウスフリーゾーンの中の法人でないので、比較可能性はない。

政府助成金を受ける市場の条件等に類似性がないから。

もし、マナウス以外の会社を比較対象取引として選定するのなら、差異調整すべきなのに、課税庁はしていない。

67

東京高裁の事実認定と判断

・残余利益分割法は、基本3法に比較して、比較対象法人に求められる比較可能性の程度は緩やかでよいとしても、また、総費用営業利益率で市場の類似性の判断をしたとしても、

・マナウス地域の税恩典の利益は、国外関連者と比較対象取引との比較可能性に重大な影響を及ぼす。

・よって、課税庁は、この重大な影響を及ぼす差異について調整を行っていないので、課税庁の残余利益分割法を使用した課税は違法である。

・課税庁の総費用営業利益率の法廷での後出し差異調整は違法。

68

★高裁で課税庁は基本的利益計算における比較可能性ありの最後の試みをした！

- 課税庁の差異調整の試み
 - 国外関連者のマナウス税恩典利益が反映された総費用営業利益率
=10%(A)
 - 国外関連者のマナウス税恩典利益を除外した総費用営業利益率
=9%(B)
 - 差異調整比率=A÷B=10÷9=1.11
 - 差異調整後の比較対象法人の新総費用営業利益率(新基本的利益率)
=当初の比較対象法人の総費用営業利益率(当初の基本的利益率)6%×1.11=6.66%
 - 差異調整後の国外関連者の基本的利益
=6.66%×[国外関連者の総費用－重要な無形資産の価値の形成費用]
- ★課税庁は高裁で、この計算を示し、比較対象法人の総費用営業利益率をUPさせて、課税金額をいくらか減少させようとした！しかし、失敗であった。

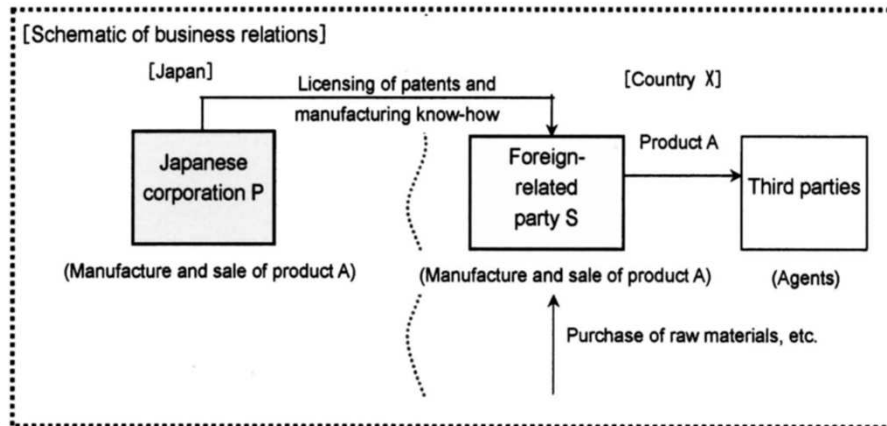
69

★課税庁の差異調整の問題点

- 手続き的問題点
 - ➡このような差異調整は、納税者に新たな攻撃防御を尽くすことを強いるので、違法な「青色申告の理由の差し替え」である。
- 計算上の問題点
 - ➡基本的利益の計算なのだから、無形資産に関連する残余利益を除外して、総費用営業利益率の計算をしなければならないのに、残余利益及びその形成に係る費用も入って計算している。
 - つまり、基本的利益段階の計算としては、正確でない。
 - ★最初から計算していれば、なんとかなったかも。

70

Case 2



5

Case 2

【前提条件】

1. 日本法人P社は、製品Aの製造販売会社であり、10年前に製品Aを販売する子会社としてX国に法人S社を設立した。
2. 製品Aは、P社の研究開発活動の成果である独自技術（無形資産）が用いられて製造された製品である。
3. P社は、S社に対して製品Aの製造に係る特許権及び製造ノウハウの使用許諾を行い、S社から使用料(Royalty)を受け取っている。
4. S社は、X国で原材料等を購入して製品Aの製造を行い、X国の第三者である代理店に販売している。
5. P社とS社の間では棚卸資産の売買取引はない。

【質問】

1. S社がP社に支払う使用料の移転価格を調査する場合、どのようなTPMが考えられるか。
2. 選んだTPMを適用してALPを算定する場合、どのような事項について検討し、利益水準指標(PLI)として何を用いるべきか。

6

TP Case Study

(Intangible Property)

August, 2018

Prof. Hideaki ISHIGURO

Prof. Mikio TAJINO

1

講義の進め方

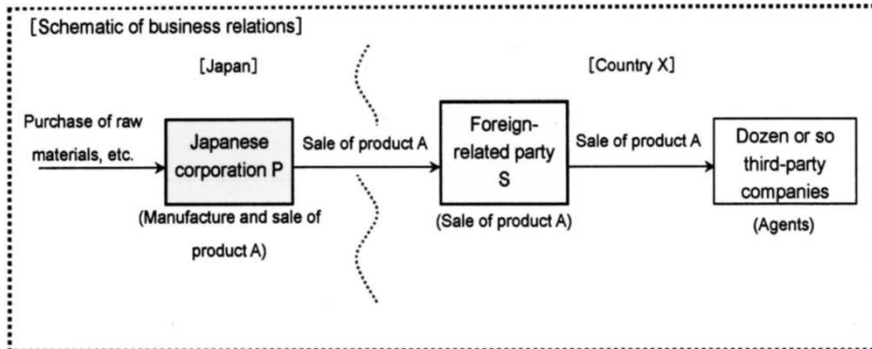
これから、グループ討議形式による移転価格の事例研究を行います。事例は全部で5つあります。

研修員は、各事例の「前提条件」をよく読んで、取引図やデータを参照しながら、「質問」に対する答えを考えてください。

そして研修員は、グループ内で他の研修員とよく話し合い、グループとしての答えを見出してください。すべての事例において、各グループから答えを発表してもらいます。

2

Case 1



3

Case 1

【前提条件】

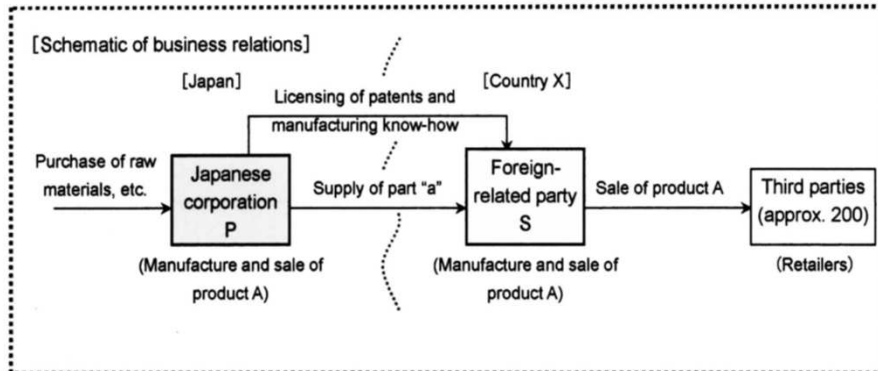
1. 日本法人P社は、製品Aの製造販売会社であり、10年前に製品Aを販売する子会社としてX国に法人S社を設立した。
2. 製品Aは、P社の研究開発活動の成果である独自技術が用いられて製造された製品である。
3. P社は、S社に対して製品Aを販売し、S社はそれをX国内の第三者である代理店約10数社に販売している。
4. S社は、独自性のある広告宣伝・販売促進活動を行っていないが、自らの販売計画に従って製品Aを一定の数量保有して管理し、X国において再販売している。

【質問】

1. P社とS社との間における製品Aの移転価格を調査する場合、どのような移転価格算定方法(TPM)が考えられるか。また、その場合、どの法人を検証対象法人(Tested Party)とすべきか。
2. 選んだTPMを適用して独立企業間価格(ALP)を算定する場合、どのような事項について検討し、利益水準指標(Profit Level Indicator: PLI)として何をを用いるべきか。

4

Case 3



7

Case 3

【前提条件】

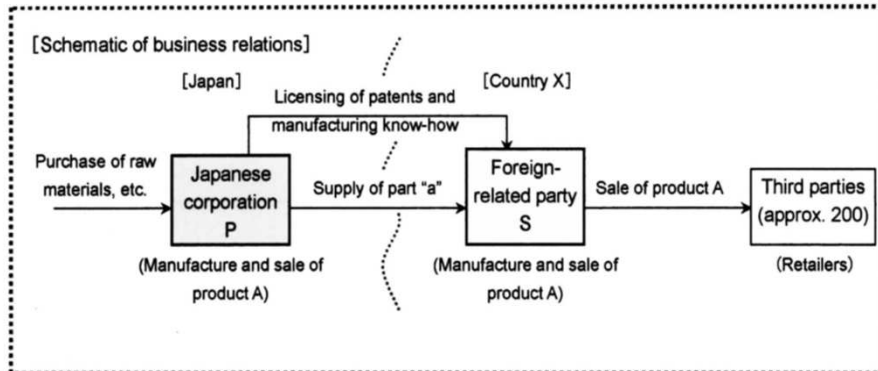
1. 日本法人P社は、製品Aの製造販売会社であり、10年前に製品Aを製造販売する子会社としてX国に法人S社を設立した。
2. 製品Aは、P社の研究開発活動の成果である独自技術（無形資産）が用いられて製造された製品である。
3. P社は、S社に対して製品A用の部品a（P社の独自技術が集約された主要部品）を販売するとともに、製品Aの製造に係る特許権及び製造ノウハウの使用許諾を行い、S社から使用料（Royalty）を受け取っている。
4. S社は、部品aに他の部品を加えて製品Aの製造を行い、X国の第三者である小売店約200社に対して販売している。
5. S社は、多数の営業担当者を使い独自の広告宣伝・販売促進活動を行って、充実した小売店舗網を構築・維持することにより、X国で高い製品認知度を獲得し一定のマーケットシェアを確保している。

【質問】

1. 部品a及びS社がP社に支払う使用料の移転価格を調査する場合、どのようなTPMが考えられるか。
2. 選んだTPMを適用してALPを算定する場合、どのような事項について検討すべきか。

8

Case 4



9

Case 4

【前提条件】

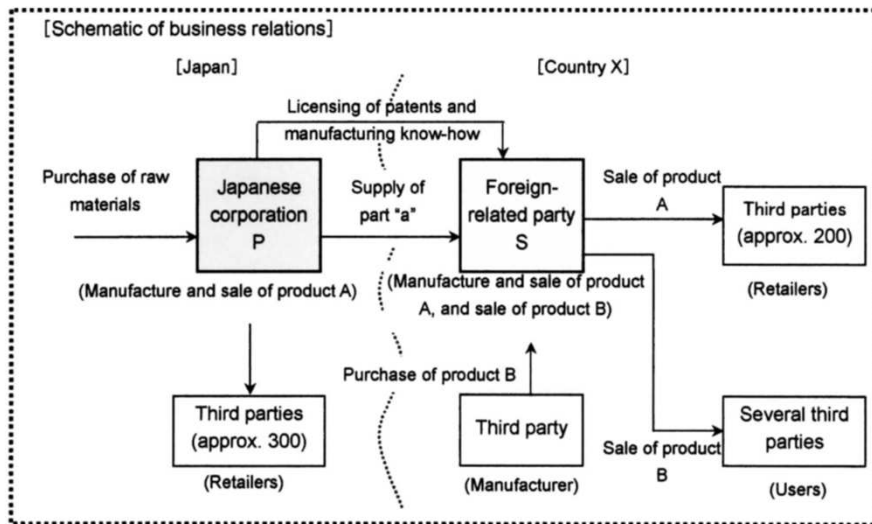
1. ~4.は、Case 3の1~4と同じ
5. P社の企画により、全世界的に大規模な会社イメージ広告が行われており、その社名や会社ロゴマークは全国で一般に広く知られている。
6. また、P社の企画により、製品Aについて全世界でTV・雑誌・インターネット等による大規模な広告宣伝活動が行われており、X国でも製品Aの認知度は高い。
7. 一方、S社は、多数の営業担当者を配置し、小売店や最終消費者向けに様々な販売促進活動を行い、充実した小売店舗網を形成している。
8. 以上の結果、製品Aは、X国において一定のマーケットシェアを確保するとともに、概ね安定した価格で販売されている。

【質問】

1. 本事例において、どのような無形資産が関連していると考えられるか。
2. また、それらの無形資産を、P社が形成したものとS社が形成したものに分けなさい。

10

Case 5



11

Case 5

【前提条件】

1. 日本法人P社は、製品Aの製造販売会社であり、日本国内で製品Aを販売しており、10年前に製品Aを製造販売する子会社としてX国に法人S社を設立した。
2. S社は、製品Aの製造販売のほか、X国内メーカーから製品Bを仕入れてX国内のユーザーに販売している。
3. 製品Aは、P社の研究開発活動の成果である独自技術（無形資産）が用いられて製造された製品である。
4. P社は、S社に対して製品A用の部品a（P社の独自技術が集約された主要部品）を販売するとともに、製品Aの製造に係る特許権及び製造ノウハウの使用許諾を行い、S社から使用料（Royalty）を受け取っている。
5. S社は、部品aに他の部品を加えて製品Aの製造を行い、X国の第三者である小売店約200社に対して販売している。
6. S社は、多数の営業担当者を使い独自の広告宣伝・販売促進活動を行って、充実した小売店舗網を構築・維持することにより、X国で高い製品認知度を獲得し一定のマーケットシェアを確保している。
7. P社とS社の損益データは、次のスライドのとおりである。

12

Case 5

Company P profit and loss data

Sales of product A	200
Sales of part "a"	35
Royalties received	5
Total sales	240
Cost of sales of product A	95
Cost of sales of part "a"	25
Total cost of sales	120
Gross profit on sales	120
Product A selling expenses	48
Part "a" selling expenses	2
R&D cost	25
Administrative expenses	15
Total selling and administrative expenses	90
Operating profit	30

Company S profit and loss data

Sales of product A	110
Sales of product B	500
Total sales	610
Purchases of part "a"	35
Other costs of product A	10
Purchases of product B	480
Royalties paid	5
Total cost of sales	530
Gross profit on sales	80
Product A selling expenses	15
Product B selling expenses	5
Administrative expenses	10
Total selling and administrative expenses	30
Operating profit	50

13

Case 5

【質問】

本事例において、残余利益分割法(RPSM)を適用してP社に移転価格課税を行う場合、以下の質問1～8に答えなさい。

1. P社とS社の損益データを基に、両社間の国外関連取引に係るP社とS社の営業利益をそれぞれ計算しなさい。
なお、P社の研究開発費と一般管理費、並びにS社の一般管理費には、両社間の国外関連取引に係る費用とそれ以外の費用が含まれている。
2. 分割対象利益(Profits to be split)を計算しなさい。

14

Case 5

【質問】

3. P社とS社の基本的利益(Routine Profits)を算定するため、P社とS社の比較対象企業(Comparable Corporations)をそれぞれ選定しなければならないが、その際に留意すべき点は何か。
4. P社とS社の基本的利益の算定に当たり、P社とS社の利益水準指標(PLI)としてそれぞれ何を用いるべきか。
5. P社とS社の比較対象企業のPLIがそれぞれ12%と4%である場合、P社とS社へ配分すべき基本的利益をそれぞれ計算しなさい。
6. 残余利益(Residual Profits)を計算しなさい。

15

Case 5

【質問】

7. 残余利益の発生要因が、P社の特許権と製造ノウハウ、並びにS社の広告宣伝・販売促進活動であると認められた場合、次の国外関連取引に係る両社のデータから、①残余利益の分割割合(P社:S社)と、②P社とS社へそれぞれ配分すべき残余利益を計算しなさい。
 - ・ P社の配賦後研究開発費: 9
 - ・ S社の製品A販売費の中に含まれる広告宣伝・販売促進費: 6
8. P社に対する移転価格調整金額(TP Adjustment Amounts)を計算しなさい。

16

国際課税特別研修

2018年11月26日－11月30日

	11月26日	11月27日	11月28日	11月29日	11月30日
	月	火	水	木	金
午前 (9:00-12:00)	祝日	(事前テスト) モンゴル事例 研究	モンゴル事例 研究	モンゴル事例 研究	モンゴル国際課 税制度の今後の 課題
		小寺・石黒	小寺・石黒	小寺・石黒	小寺
午後 (13:00-16:00)		モンゴル事例 研究	モンゴル事例 研究	モンゴル事例 研究 (研修ポストテス ト)	まとめの討議
		小寺・石黒	小寺・石黒	小寺・石黒	小寺

参加検査官名簿

No	氏名	役職
1	Ch.Erdenechimeg	国税庁、税務行政協力局、主任国家検査官
2	Kh.Suvd-Erdene	国税庁、税務行政協力局、国家検査官
3	N.Jargaltsetseg	国税庁、納税者サービス局、国家検査官
4	J.Tserentsoo	国税庁、納税者サービス局、国家検査官
5	A.Suvdaa	国税庁、納税者サービス局、国家検査官
6	G.Enkhjin	国税庁、税収局、国家検査官
7	Ts.Bayarmaa	国税庁、内部監査局、国家検査官
8	N.Tuul	国税庁、研修センター、国家検査官
9	Sh.Undraa	国税庁、研修センター、国家検査官
10	B.Batchimeg	国税庁、税務サービスセンター、国家検査官
11	S.Gunjinkham	国税庁、税務サービスセンター、国家検査官
12	D.Batjargal	予算歳入管理局、税務調査課、主任国家検査官
13	Ts.Delgermaa	予算歳入管理局、資源・国際課税課、国家検査官
14	G.Byambasuren	予算歳入管理局、資源・国際課税課、国家検査官
15	P.Otgonsuren	予算歳入管理局、税務調査課、国家検査官
16	N.Bolorchimeg	予算歳入管理局、税務調査課、国家検査官
17	N.Munkhdavaa	予算歳入管理局、税務調査課、国家検査官
18	N.Khandkhuu	予算歳入管理局、税務調査課、国家検査官
19	Ts.Ishjamts	予算歳入管理局、税務調査課、国家検査官
20	B.Tugsjargal	予算歳入管理局、税務調査課、国家検査官
21	Sh.Enkhjargal	予算歳入管理局、税務調査課、国家検査官

22	Yo.Munkhbat	予算歳入管理局、納税者サービス課、国家検査官
23	B.Urantsetseg	予算歳入管理局、リスク・統計課、国家検査官
24	Ts.Tuvshinbayar	予算歳入管理局、税収課、国家検査官
25	G.Banzragch	予算歳入管理局、税収課、国家検査官
26	Kh.Altankhuu	予算歳入管理局、行政管理課、国家検査官
27	O.Tsend-Ayush	首都税務所、税務調査課、国家検査官
28	J.Erdeneburen	首都税務所、行政課、国家検査官
29	Ch.Lkhamragchaa	Chingeltei 区税務署、国家検査官
30	D.Solongo	Sukhbaatar 区税務署、国家検査官
31	Ts.Undarmaa	Songinokhairkhan 区税務署、国家検査官
32	J.Uyanga	国税庁、税務行政協力局、国家検査官
33	B.Ariunchimeg	国税庁、税務行政協力局、国家検査官
34	S.Naranbaatar	Dornod 県税務署、国家検査官
35	D.Narantsetseg	首都税務署、行政管理局長
36	S.Duubayar	Umnugovi 県税務署、国家検査官

モンゴル国TP想定事例

JICA専門家 小寺

1

移転価格問題想定総合事例 その1

- ウムヌ・ゴビ砂漠にある、X国法人ビッグエックス社(BX社)のモンゴル国法人リトルエックス社(LX社)は、資源採掘業である。LX社はBX社の100%出資法人である。
- KODERA調査官は、LX社の準備調査で、LX社の対BX社向け売上高は400、同じく対LX向け営業利益は40と把握した。しかし、BX社の計数は不明であった。LX社の取引先はBX社1社しかない。
- 実地調査に入り、LX社経理担当者に問いただしたが、BX社の計数はBX社全体の計数、つまり、BX社の世界全体の売上高は1000、営業利益は全体で10という回答しか担当者はしてくれなかった。
- そこでKODERA調査官は、TPはもはや世界のスタンダードであるとして、LX社経理担当者を説得したところ、BX社の対LX向け売上は300、その内対LX社の営業利益は60という回答を長時間の議論の末に引き出した。

2

移転価格問題想定総合事例 その2

- KODERA調査官は、実地調査で、更に、LX社とBX社の無形資産の有無を検討したところ、LX社とBX社のR&D費用が、それぞれ、40と20であることが判明した。
- ここまでの段階で、KODERA調査官は、モンゴル国LX社とX国BX社との間で、**あるTPMの使用**が頭に浮かんだ。
- GDTのデータベース会社の資料で、無形資産を含まない第三者法人数社における統計的に妥当な営業利益率の算定方法を知っていたので、KODERA調査官は、データベースからLX社は6.25%、BX社は5%の営業利益率を算定した。この算定方法もTPMである。本件の最終的なTPMではないが、KODERA調査官は、関連会社のいずれも無形資産がない場合に、日本では良く使われているTPMであることを知っていた。

3

移転価格問題想定総合事例 その3

- 実地調査の途中で、KODERA調査官は、本件をあるTPMで課税することにした。すでに、LX社に提出させたTP文書化のひとつローカルファイルでは、LX社はCP法を選択していた。
- 課税所得金額を、中間報告で、LX社に伝えたところ、LX社は、製造輸出業なのだから、ローカルファイルで採用している基本3法であるCP法で検討すべきと主張してきた。
- しかし、KODERA調査官は、CP法は、類似する比較対象取引が必要だが、LX社と同様の採掘業に関する同様の無形資産を有する比較対象取引はないとして、LX社と意見が合わなかった。
- KODERA調査官は、最終的に、LX社の申告所得金額に25の所得加算を行って課税した。

4

移転価格問題想定総合事例 その4

- KODERA調査官は、この25の所得金額の課税にあたって、LX社に、本件は移転価格課税なのだから、租税条約に基づく、相互協議をして、相手国と合意しないと、経済的二重課税は解消できないという説明をした。同時に、不服審査、訴訟も重要な手続きなので説明した。
- LX社は、TP課税には不満だが、相互協議を選択して、本件の解決を図ろうと、相互協議の申立てを、BX社と同時に行った。
- しかし、その協議は決裂した。X国にTP課税に係る対応的調整条項がなかったから、モンゴル国GDTは、X国との合意を拒否した。租税条約では対応調整規定はあるが、X国の国内法にはないので、X国は合意しても、モンゴル国の課税所得の減額というX国の対応的調整ができないかもしれないという危惧があったからである。

5

移転価格問題想定総合事例 その5

- LX社は相互協議で解決できなかったもので、モンゴル国内の紛争解決委員会に本件を申し立てた。
- しかし、紛争解決委員会も、モンゴル国GDTの課税を支持した。
- LX社それを不満として、裁判所に提訴した。裁判で、LX社は、BX社の対LX社の計数が一部(営業利益率)誤りであるとして、課税所得の減額(課税所得50%)を主張し、裁判所に認められた。GDTも裁判所に従い、本件は終了した。

6

移転価格問題想定総合事例 その6(質問)

- ローカルファイルでCP法をLX社は選択したのだから、KODERA調査官はそのTPMだけを検討すべきではないのか？
- KODERA調査官の使用したTPMは何か？
- KODERA調査官は、SG&Aexpenseとか、FOB・CIFとかの、comparabilityチェックによる差異調整をしていないではないか？
- 当初の課税所得25の計算内容を詳細に示してください。
- 何故、相互協議で、TPの二重課税が解消されるのか？
- 本件で、何故、相互協議が決裂したのか？
- 訴訟で50%減額されたので、GDTは何をしなければならぬのか？
- 訴訟で減額されたのだから、LX社にとってhappyではないのか？

7

TP調査の進行 1

1 準備調査 (調査官の事務室内)

申告書の検討⇒国外関連取引はあるか？

★APA(事前確認)を行っているかどうかの検討(日本)

★別表17(4)の検討⇒★調査対象法人等の選定(日本)

★TP文書化(ドキュメンテーション)の検討⇒特にローカルファイル
の検討

★無形資産の有無、内容の検討⇒TPMの検討(ベストミット)

8

TP調査の進行 2

2 実地調査 初期

会社に臨場し、海外中心に取引図を会社に提出させ、取引形態を説明させる。

調査官自身も取引図して、国際取引の全体を把握する。

関連取引の問題点を把握する⇒TPMの決定

比較対象取引の選定⇒データベースの使用

comparabilityのチェック

差異調整の計算⇒課税所得の計算

3 実地調査中期

納税者への中間報告⇒納税者との争点(TPM、差異調整等)の議論

4 実地調査終期

更正内容の納税者への説明

課税後の納税者の課税対応へのアドバイス(二国間相互協議、仲裁、

不服申立て、訴訟)相手国の対応的調整制度があるか否かの確認

9

TP調査の進行 3 相互協議と不服申立て、訴訟

・納税者の申請による相互協議

租税条約に基づく二重課税防止のための国外関連者所在地国との

協議⇒合意金額について、相手国が対応的調整を行う。

相手国が対応的調整ができる国内法を有していなければ、合意は

困難(租税条約上の規定だけでは不十分)⇒モンゴル国も対応的調

整の規定がないので、逆に相手国がTP課税をした場合、相手国は相互協

議の合意を拒否するかもしれないので、**今後モンゴル国は必ず立法してください!!!**

・納税者の申立てによる争訟

相互協議が何年かかっても、合意できない場合、日本では、納税者が、国内法に基づ

く不服申立て、その後の訴訟が可能である。それは、相互協議の開始時点で、同時に、不服申

立ても納税者は行うからである。不服審判所は、相互協議の進行の関係で、不服審査を一時中

断する。訴訟はその不服審判所の手続きに従って進行する。

10

TP準備調査最重要ポイント1(営業利益率)

- モンゴル国GDT調査官は、実際に会社に行って調査する前に、オフィスでの事前準備調査において、調査対象法人を、**関連会社同士の営業利益率を比較して、選定することが重要です**(もし、外国法人の営業利益率が準備調査の時に不明だったら、実地調査の時に、最初に質問すること！)

例

モンゴル子会社の営業利益率 3%

モンゴル子会社の外国法人の、対モンゴル子会社との取引のみにおける営業利益率 20%

➡ 明らかに、モンゴル子会社の所得が外国法人に移転している！

11

TP準備調査重要ポイント2(無形資産とTPM)

- 例えば、モンゴルの子会社が採掘権で特許等の無形資産を有している場合、このモンゴルの子会社の親会社である外国法人もなんらかの無形資産を有しているはずであるから、この2つの関連会社は、双方が無形資産を有している。

➡この場合、TPMとしては、RPSMをまず考えること！

- もちろん、製品価格が明確なら、CUP法、モンゴル子会社は無形資産がない場合は、TNMM、又は、PS法等も考えることが可能

12

★APA(Advanced Pricing Agreement)事前確認が提出されているか？

- 事前確認制は納税者からの事前確認の申出により、納税者の行う国外関連取引に係る独立企業間価格の算定方法やその具体的な内容等を税務当局が確認する制度
- この制度により、納税者は安心して法人税の申告を行うことができ、同時に税務当局は、いちいち移転価格調査をしなくとも、移転価格税制を安定かつ適正に執行可能
- 事前確認の対象年度は、移転価格課税の調査を行わない。

13

★ 別表17(4)(国外関連者に関する明細書)の検討

- 日本の調査官は、最初にこの表を見る!!!
- この表の検討により、高収益の国外関連者をターゲットにする。
- 国税当局はこの表をデータ化して、管理し、中期的なトレンドもチェックしている。
- この別表はTP文書化の制度の導入前より、日本の税務当局が納税者に申告時に提出させていたもので、非常に優れたツールである!!!
- この表の目的:親会社と子会社の利益状況の検討(⇒これが一番重要!!!)
- この表の内容:
親会社(又は子会社)の概要、売上高、営業利益
親会社と子会社の取引状況&金額
 - ①棚卸資産の売買対価
 - ②役務提供の対価
 - ③無形資産取引の対価
 - ④貸付金の利息の收受

14

★TP調査対象法人の選定方法1(別表17(4)より得た情報に基づく)

- ・以下の場合は選定される可能性がある。
- ・国外関連者の営業利益率が調査対象法人より高い場合
- ・国外関連者の営業利益率が同業者より高い場合
- ・国外関連者の売上規模は年々拡大している場合
- ・国外関連者が製造販売を行っているにもかかわらず、調査対象法人に対するロイヤルティの支払がない場合

15

★TP調査対象法人の選定方法2(公開情報に基づく)

- ・以下の場合は選定される可能性がある。
- ・調査対象法人が赤字の場合
- ・有価証券報告書の「関係会社の状況」に記載のある子会社が、別表17(4)に載っていない。
- ・新聞等で、「〇〇国に生産子会社を設立した」「海外子会社の業績が好調」「親会社が海外子会社を支援している」

16

★TP調査対象法人の選定方法3(通常の法人税調査より得た情報に基づく)

・通常の法人税調査で、以下の事実が発見された場合、TP調査対象法人として、選定される可能性がある。

- ・低い利率で、海外子会社に貸付又は債務保証をしている場合
- ・海外子会社が現地の税務当局から課税されている場合
- ・海外子会社への出向者、出張費の人件費を全額親会社が負担している場合
- ・業績の悪い海外子会社に、支援目的で通常よりも、明らかに安い価格で原材料を輸出している場合

17

★TP文書化の内容(マスターファイル)

・TP文書化の制度は、平成28年度税制改正(2016年)で導入。

1) マスターファイル(事業概況報告事項)の提出義務者

グループ構成会社が2社以上あり、提出直前の会計年度の総収入金額が1000億円以上の企業グループ

2) マスターファイルの記載事項

「事業概況」「機能・リスク」「無形資産、グループ内金融、関連取引の対価の設定方法」「APA(事前確認)」につき、確認

3) 提出言語

日本語又は英語(外国課税当局に提出する英語MFを使っても可)

18

★TP文書化の内容(CbCレポート)

- 1) CbC(Country by Country) レポート(国別報告事項)の提出義務者
グループ構成会社が2社以上あり、提出直前の会計年度の総収入金額が1000億円以上の企業グループ
- 2) CbCのレポートの記載事項
グループ各社が事業を営む国・地域での定量的情報の記載
売上高、納付税額、資本金、従業員数、主たる事業等
- 3) 提出言語
英語のみ(CbCレポートは外国課税当局との情報交換を予定)

19

★TP文書化の内容(ローカルファイル LF)

- 1) LFの提出義務者
内国法人と国外関連者との取引高が50億円以上(無形資産取引は3億円以上)ある場合の内国法人
- 2) CbCのレポートの記載事項
独立企業間価格(ALP)の算定に必要な情報
→MFは「概況」で、CbCレポートは「全体的な定量的情報」であるので、いずれも、特定の関連取引のALP算定は不十分なものなのでLFの重要性はまさにここにある!!!
- 3) 提出言語
指定された言語はない。しかし、日本語以外で提出されたら、税務当局は、日本語訳を求めることができる。

20

★ローカルファイルでの対応（納税者TPMの検討）

文書化の3つの文書の内、特に、ローカルファイルを中心に検討する。
納税者の申請するTPMが説明されているからである。

納税者のTPMは妥当か？について更にチェックする。

TP事務運営指針2-5(2)

「法人が独立企業間価格を算定している場合には、当該法人が算定に用いた書類に基づき、独立企業間価格が算定できるかどうかを検討し、当該書類以外の提示又は提出を求める必要があるかどうかを判断する。」

調査官は、不十分と思えば、納税者の提出した資料以外に、独立企業間価格算定のために資料を求める。

21

★ローカルファイルの検討の5つのポイント

- 国外関連取引情報
- 独立企業間価格情報
- 利益分割法情報
- 複数取引情報
- 差異調整情報

22

TP実地調査最重要ポイント1(営業利益率)

- 外国法人の営業利益率が準備調査の時に不明であれば、実地調査の時に、最初に質問すること！

例

モンゴル子会社の営業利益率 3%

モンゴル子会社の外国法人の、対モンゴル子会社との取引のみにおける営業利益率 20% (子会社に親会社の営業利益率を質問する)

➡ 明らかに、モンゴル子会社の所得が外国法人に移転している！

23

TP実地調査重要ポイント2(無形資産とTPM)

- 例えば、モンゴルの子会社が採掘権で特許等の無形資産を有している場合、このモンゴルの子会社の親会社である外国法人もなんらかの無形資産を有しているはずであるから、この2つの関連会社は、双方が無形資産を有している。

➡この場合、TPMとしては、RPSMをまず考えること！

- 実地調査において、RPSMを使用すると判断したら、子会社と親会社の無形資産を詳細に調べる。ポイントは、R&D費用と、広告宣伝費である。Q何故か、わかりますか？

- もちろん、製品価格が明確なら、CUP法、モンゴル子会社は無形資産がない場合は、TNMM、又は、PS法等も考えることが可能

24

TP実地調査重要ポイント3(TNMMとデータベース)

- 例えば、モンゴルの子会社が採掘権で特許等の無形資産がなく、このモンゴルの子会社の親会社である外国法人はなんらかの無形資産を有しているか不明な場合、この2つの関連会社取引で利用できるTPMは何か？
 - ➡この場合、TPMは、TNMMをまず考えるべき。但し、**TNMM対象法人は、無形資産を有していないことが前提！**
- 実地調査において、TNMMを使用すると判断したら、子会社の営業利益率を正確に算定する。モンゴル子会社であるので、モンゴル国内の(無形資産を有していない)法人の(GDT資源局)データから営業利益率を算定する(平均値等)。
- 海外親会社が無形資産がない場合、その営業利益率をデータベースから算定しても良い。データベースの基本的使用法はデータベース会社の研修で理解できるので、早く研修を受けること。
- もちろん、製品価格が明確なら、CUP法、モンゴル子会社は鉱物資源輸出業であるので、CP法も考慮可能。

国際課税特別研修&フォローアップ研修

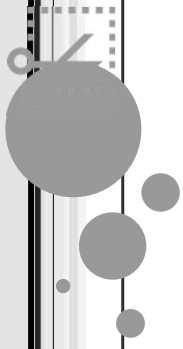
2019年3月18日－3月22日

	2019年3月18日	3月19日	3月20日	3月21日	3月22日
	月	火	水	木	金
	国際課税特別研修 (全コア職員 40名対象)		フォローアップ研修 (日本非派遣職員 20名対象)		
午前 (9:00-12:00)	移転価格税制 (ケーススタディー)	移転価格税制 (ケーススタディー)	日本派遣研修報告セッション	日本派遣研修報告セッション	日本派遣研修フォローアップ
	田地野・石黒	田地野・石黒	日本派遣研修参加職員	日本派遣研修参加職員	小寺
午後 (13:00-16:00)	移転価格税制 (ケーススタディー)	移転価格税制 (ケーススタディー)	日本派遣研修報告セッション	日本派遣研修報告セッション	まとめの討議
	田地野・石黒	田地野・石黒	日本派遣研修参加職員	日本派遣研修参加職員	小寺・田地野

参加検査官名簿

No	氏名	役職
1	Ch.Erdenechimeg	国税庁、税務行政協力局、主任国家検査官
2	Kh.Suvd-Erdene	国税庁、税務行政協力局、国家検査官
3	B.Ariunchimeg	国税庁、税務行政協力局、国家検査官
4	N.Bilguun	国税庁、行政管理局、国家検査官
5	N.Jargaltsetseg	国税庁、納税者サービス局、国家検査官
6	J.Tserentsoo	国税庁、納税者サービス局、国家検査官
7	A.Suvdaa	国税庁、納税者サービス局、国家検査官
8	G.Enkhjin	国税庁、税収局、国家検査官
9	Ts.Bayarmaa	国税庁、内部監査局、国家検査官
10	Sh.Undraa	国税庁、研修センター、国家検査官
11	B.Batchimeg	国税庁、税務サービスセンター、国家検査官
12	S.Gunjinkham	国税庁、税務サービスセンター、国家検査官
13	S.Tugsjargal	予算歳入管理局、資源・国際課税課、主任国家検査官
14	Ts.Delgermaa	予算歳入管理局、資源・国際課税課、国家検査官
15	G.Byambasuren	予算歳入管理局、資源・国際課税課、国家検査官
16	D.Batjargal	予算歳入管理局、税務調査課、主任国家検査官
17	P.Otgonsuren	予算歳入管理局、税務調査課、国家検査官
18	N.Bolorchimeg	予算歳入管理局、税務調査課、国家検査官
19	N.Munkhdavaa	予算歳入管理局、税務調査課、国家検査官

20	N.Khandkhuu	予算歳入管理局、税務調査課、国家検査官
21	B.Tugsjargal	予算歳入管理局、税務調査課、国家検査官
22	Sh.Enkhjargal	予算歳入管理局、税務調査課、国家検査官
23	Yo.Munkhbat	予算歳入管理局、納税者サービス課、国家検査官
24	B.Urantsetseg	予算歳入管理局、リスク・統計課、国家検査官
25	G.Banzragch	予算歳入管理局、税収課、国家検査官
26	Kh.Altankhuu	予算歳入管理局、行政管理課、国家検査官
27	O.Tsend-Ayush	首都税務所、税務調査課、国家検査官
28	J.Erdeneburen	首都税務所、行政課、国家検査官
29	L.Davaasuren	Bayanzurkh 区税務署、国家検査官
30	Ch.Lkhamragchaa	Chingeltei 区税務署、国家検査官
31	D.Solongo	Sukhbaatar 区税務署、国家検査官
32	S.Naranbaatar	Dornod 県税務署、国家検査官
33	D.Narantsetseg	首都税務署、行政管理局長
34	S.Duubayar	Umnugovi 県税務署、国家検査官



TP CASE STUDY

March 18-19, 2019
Prof. Hideaki ISHIGURO
Prof. Mikio TAJINO

1

講義の進め方

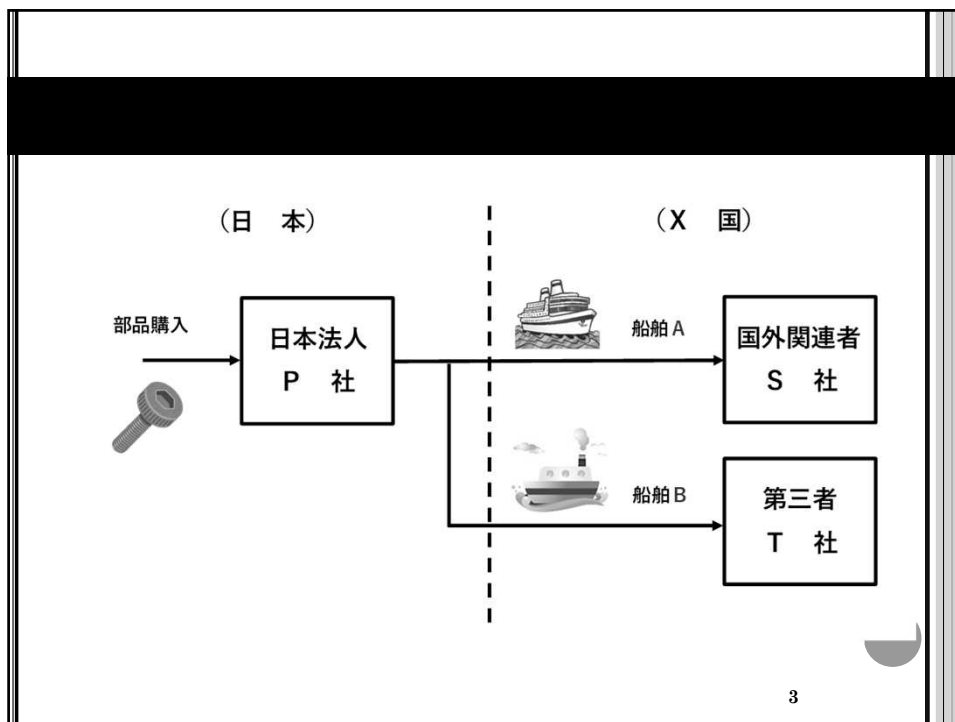
これから、グループ討議形式による移転価格の事例研究を行います。事例は全部で8つあります。

研修員は、各事例の取引図を参照しながら、「前提条件」をよく読んで、「質問」に対する答えを考えてください。

そして研修員は、グループ内で他の研修員とよく話し合い、グループとしての答えを見出してください。すべての事例において、各グループから答えを発表してもらいます。

2

2



3

CASE 1

【前提条件】

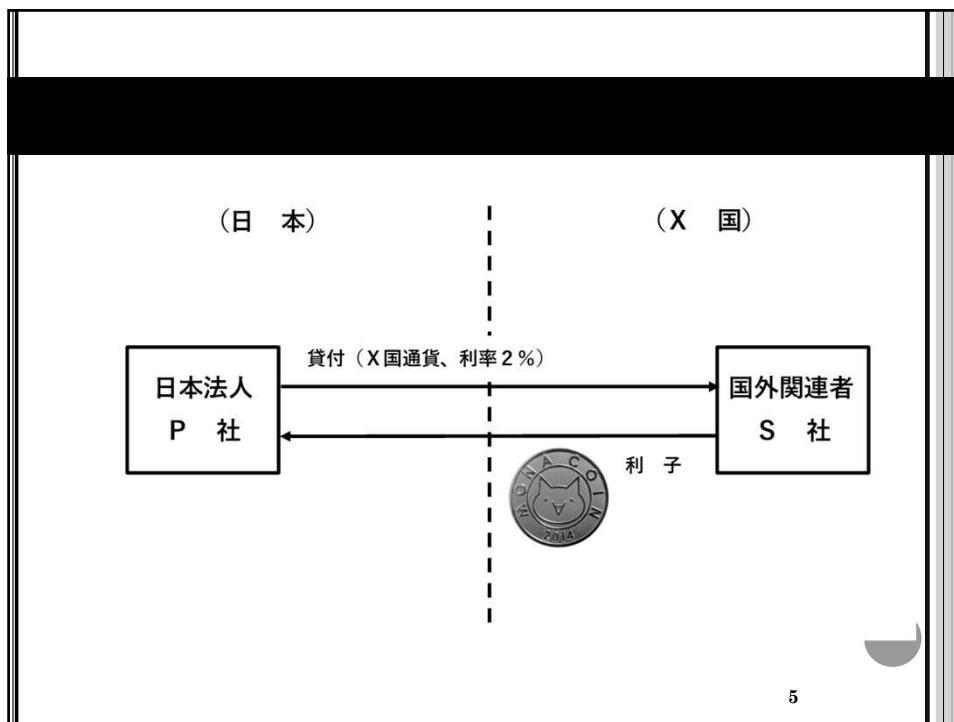
1. 日本法人P社は、船舶の製造会社であり、10年前に海運業を営む子会社としてX国に法人S社を設立した。
2. P社は、S社との間で造船契約を締結し、船舶Aを建造してS社に引き渡した。
3. またP社は、X国の第三者であるT社との間で造船契約を締結し、同時期に船舶Bを建造してT社に引き渡した。
4. 船舶Bは、船舶Aと装備の面において違いはあるが、性状、構造、機能等の面で同種の船舶である。

【質問】

1. P社とS社との間における船舶Aの移転価格を調査する場合、まず最初にどのTPMを検討すべきか。
2. 選んだTPMを適用してALPを算定する場合、どのような事項について検討しなければならないか。

4

4



5

CASE 2

【前提条件】

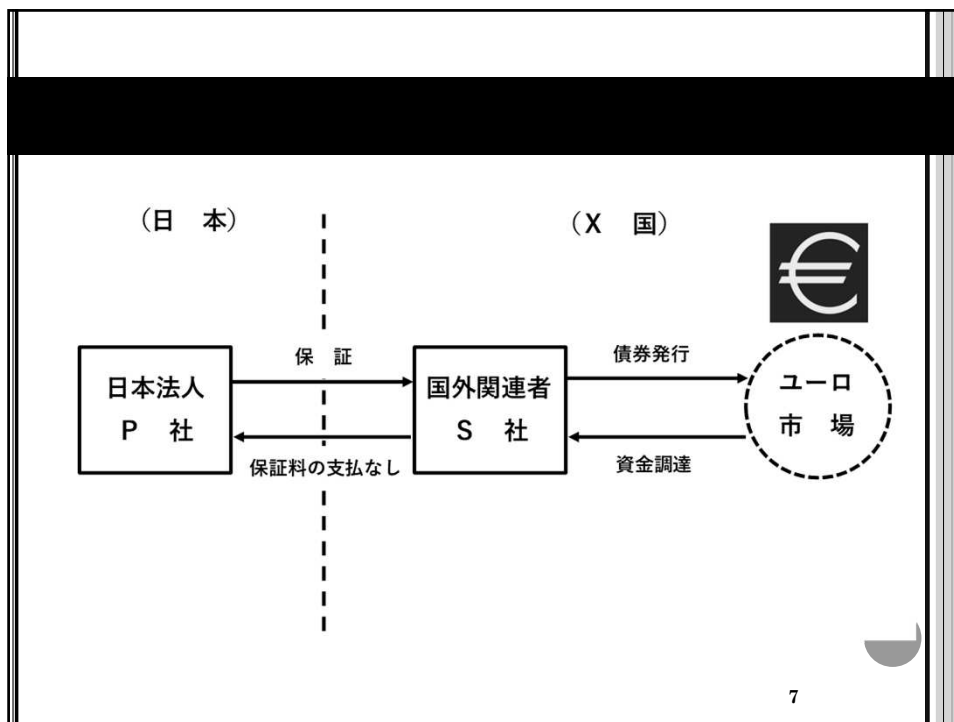
1. 日本法人P社は、機械の製造販売会社であり、10年前に機械部品を製造する子会社としてX国に法人S社を設立した。
2. S社は事業拡大に伴って資金が必要となった。
3. そこでP社は、S社との間で金銭消費貸借契約を締結し、X国の通貨で資金(日本円で10億円相当額、期間10年、固定金利2%)をS社に貸し付けた。
4. 年利2%は、P社が日本の銀行から日本円を借り入れる場合に適用される最優遇貸出金利(Prime Rate)であり、X国の銀行貸出金利に比べて格段に低い。
5. S社は当該金銭消費貸借契約に従って、毎年、P社に対して年利2%相当額の利子をX国の通貨で支払っている。

【質問】

1. P社とS社との間の金銭消費貸借契約における移転価格上の問題は何か。また最初にどのTPMを検討すべきか。
2. 選んだTPMを適用する場合、何がALPとして相応しいと考えられるか。

6

6



7

CASE 3

【前提条件】

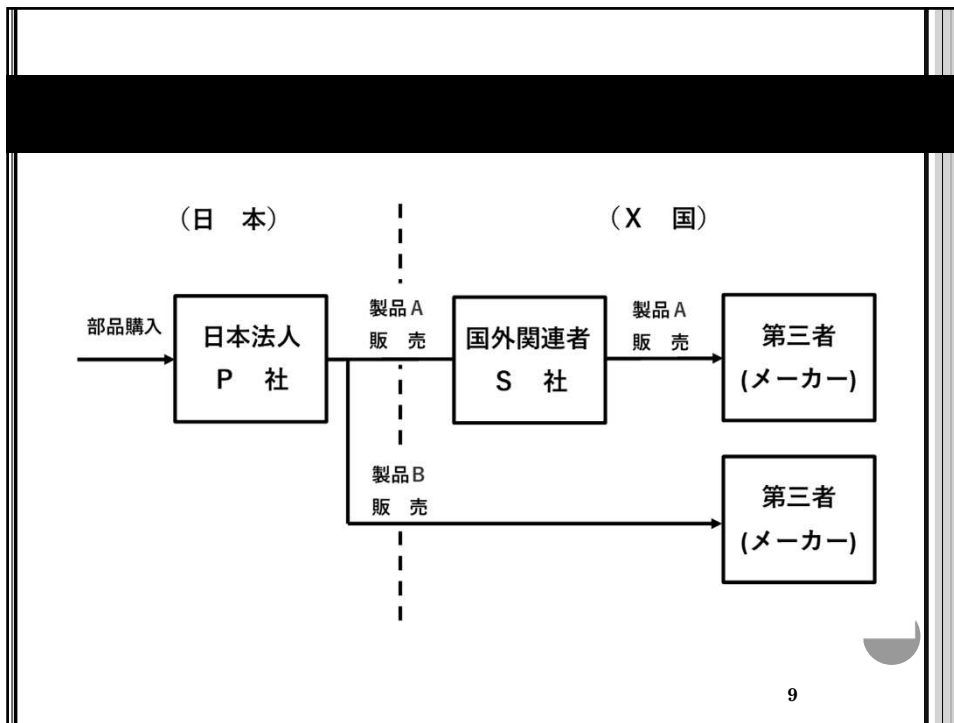
1. 日本法人P社は、食料品の製造販売会社であり、1年前に資金を運用する子会社としてX国に法人S社を設立した。
2. P社の信用格付けは「AA」であるが、S社は信用力がなく、単独で債券発行による資金調達ができない。
3. そこでS社は、債券を発行してユーロ市場から資金（日本円で100億円）を調達するに当たりP社に保証を委託し、P社はこれを引き受けた。
4. S社からP社への保証料の支払はない。

【質問】

1. P社とS社との間の保証取引における移転価格上の問題は何か。また最初にどのTPMを検討すべきか。
2. 選んだTPMを適用する場合、何がALPとして相応しいと考えられるか。

8

8



9

CASE 4

【前提条件】

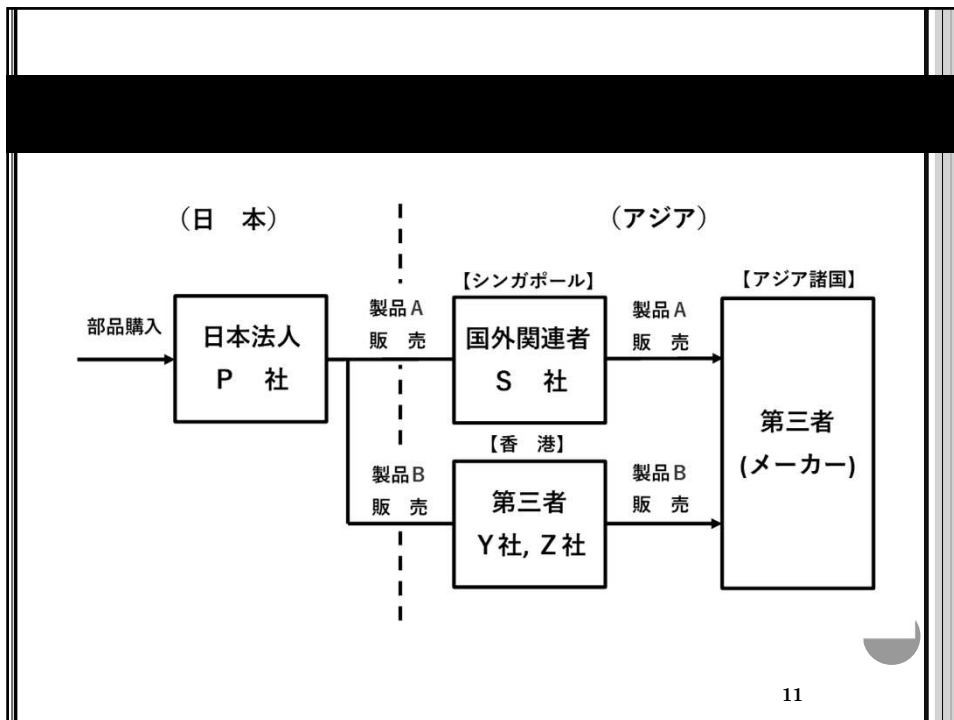
1. 日本法人P社は、電子部品である製品A及び製品Bの製造会社であり、10年前に製品Aを販売する子会社としてX国に法人S社を設立した。
2. P社は、S社に対して製品Aを販売し、S社はそれをX国内の第三者である電機メーカーに販売している。
3. P社は、X国の第三者である電機メーカーに製品Bを直接販売している。
4. 製品Bは、製品Aと同種の製品ではないが、性状、構造、機能等の面で類似している。
5. 製品Bの販売数量は、製品Aの約10分の1(10%)である。

【質問】

1. P社とS社との間における製品Aの移転価格を調査する場合、どのようなTPMが考えられるか。また、その場合、どの法人を検証対象法人(Tested Party)とすべきか。
2. 選んだTPMを適用してALPを算定する場合、どのような事項について検討しなければならないか。

10

10



11

CASE 5

【前提条件】

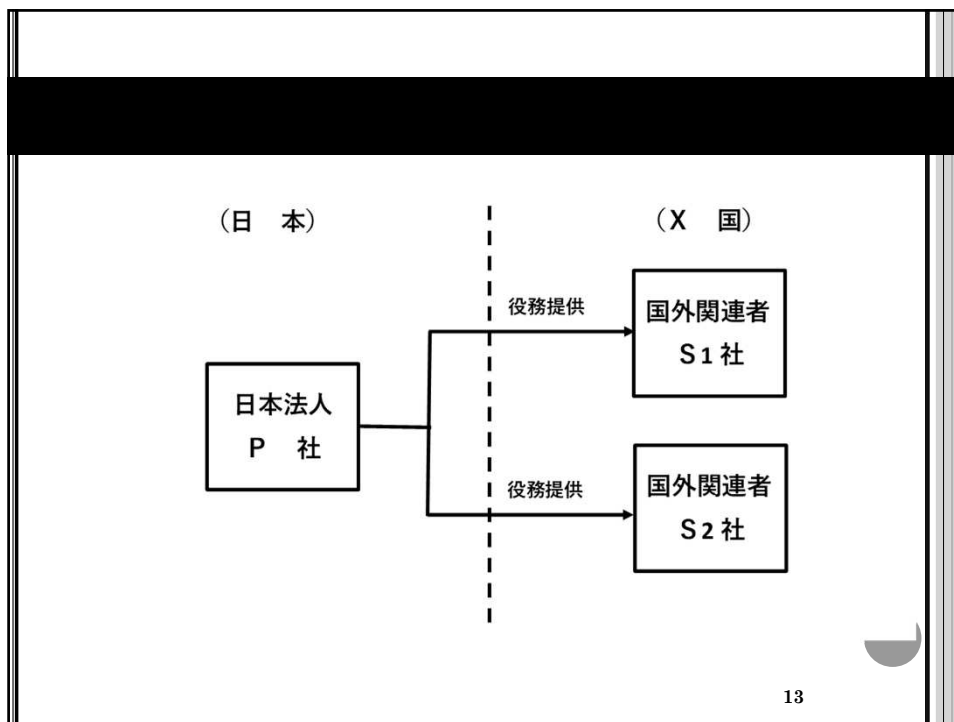
1. 日本法人P社は、機械部品である製品A及び製品Bの製造会社であり、10年前に製品Aを販売する子会社としてシンガポールに法人S社を設立した。
2. P社は、S社に対して製品Aを販売し、S社はそれをアジア諸国の第三者である機械メーカーに販売している。
3. P社は、S社の設立と同時期から、香港の第三者である代理店Y社とZ社に製品Bを販売しており、当該2社はそれをアジア諸国の第三者である機械メーカーに販売している。
4. 製品Bは、製品Aと同種の製品ではないが、性状、構造、機能等の面で類似している。

【質問】

1. P社とS社との間における製品Aの移転価格を調査する場合、どのようなTPMが考えられるか。また、その場合、どの法人をTested Partyとすべきか。
2. 選んだTPMを適用してALPを算定する場合、どのような事項について検討しなければならないか。

12

12



13

CASE 6

【前提条件】

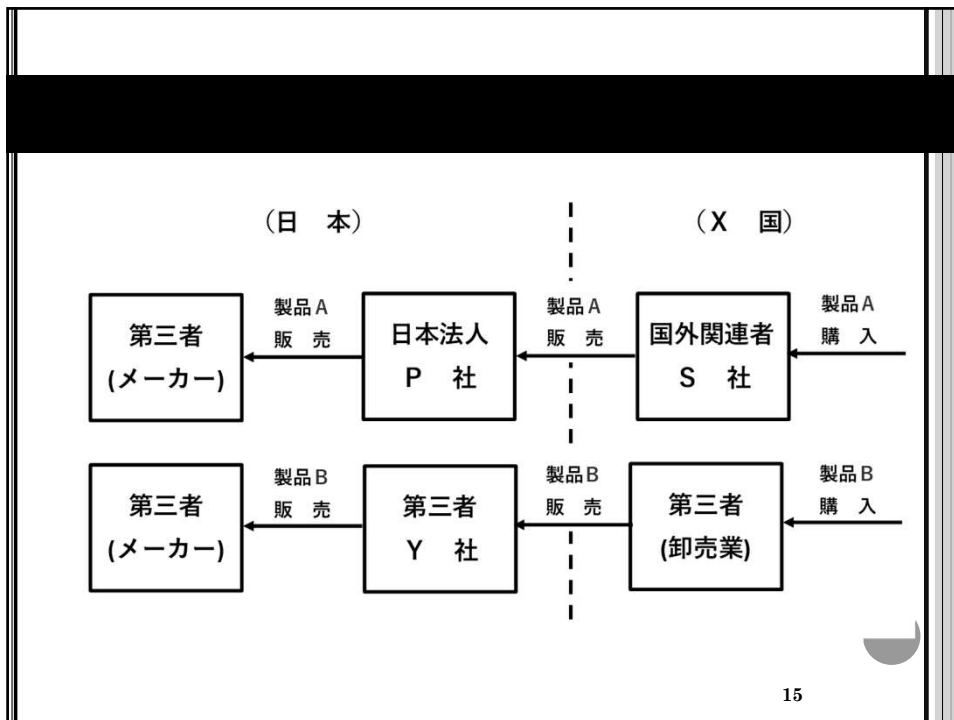
1. 日本法人P社は、空調機の製造販売会社であり、空調機の部品を製造する子会社としてX国に法人S1社と法人S2社を設立した。
2. P社は、S1社とS2社に対して部品を製造するための機械を賃貸するとともに、S1社及びS2社との間で当該機械の運転に係る技術指導契約を締結した。
3. P社は、契約に従って、S1社とS2社にそれぞれ1名ずつ技術者を派遣し、1年間にわたり指導に当たさせた。
4. 契約では、技術指導料は無償とされている。

【質問】

1. P社とS1社及びS2社との間の技術指導契約における移転価格上の問題は何か。提供した役務(技術指導)に係る移転価格を調査する場合、どのようなTPMが考えられるか。
2. 選んだTPMを適用してALPを算定する場合、どのような事項について検討しなければならないか。

14

14



15

CASE 7

【前提条件】

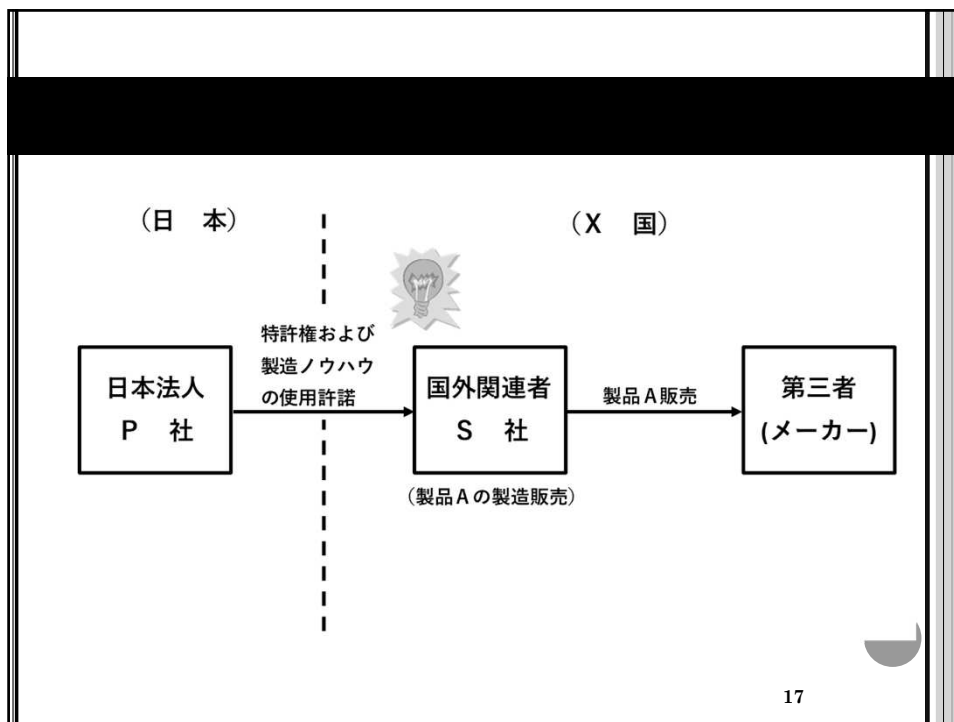
1. 日本法人P社は、小型モーターである製品Aの輸入卸売会社であり、10年前に製品Aを日本に輸出する子会社としてX国に法人S社を設立した。
2. S社は、X国のモーター製造会社から製品Aを購入してP社に輸出し、P社はそれを第三者であるメーカー数社に販売している。
3. P社は、税務当局の移転価格調査に非協力で、S社との取引に係る独立企業間価格を算定するために必要と認められる書類を提出しなかった。
4. 税務当局が調べたところ、製品Aの取引と比較可能な製品Bの取引が第三者間に存在することが判明した。
5. 製品Bは、製品Aと同種の製品ではないが、性状、構造、機能等の面で類似している。ただし、製品Bの取引に係る情報は公開されていない。

【質問】

1. P社とS社との間における製品Aの移転価格を調査する場合、日本の税務当局はどのように対処すると思うか。またP社に課税するとした場合、どのようなTPMを適用し、どの法人をTested Partyとすべきか。
2. 選んだTPMを適用してALPを算定する場合、PLIとして何を用いるべきか。

16

16



17

CASE 8

【前提条件】

1. 日本法人P社は、半導体の製造販売会社であり、10年前に製品Aを製造販売する子会社としてX国に法人S社を設立した。
2. P社は、S社に対して半導体の製造に係る特許権及び製造ノウハウの使用許諾を行い、S社から使用料(Royalty)を受け取っている。
3. 製品Aは、P社の特許権及び製造ノウハウとS社の生産管理ノウハウ及び販売ノウハウが用いられて製造された製品である。
4. S社は、X国で原材料等を購入して製品Aの製造を行い、X国の第三者である機械メーカーに販売している。
5. P社とS社の間では棚卸資産の売買取引はない。

【質問】

1. P社がS社から收受する使用料の移転価格を調査する場合、どのようなTPMが考えられるか。
2. 選んだTPMを適用して、どのようにALPを算定するか。

18

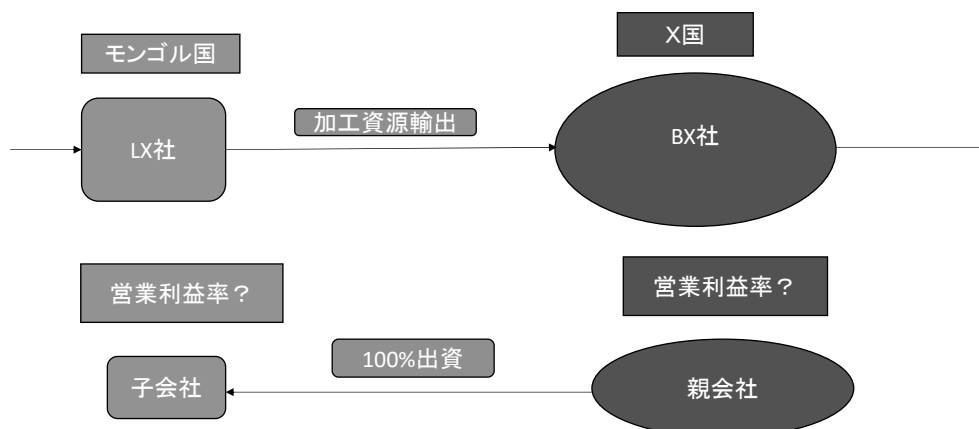
18

モンゴル国採掘業 RPSM 想定事例

JICA専門家 小寺

1

取引図 TP調査開始時点では、関連会社同士の営業利益率の比較が最重要



2

移転価格問題想定総合事例 その1

- ウムヌ・ゴビ砂漠にある、X国法人ビッグエックス社(BX社)のモンゴル国法人リトルエックス社(LX社)は、資源採掘業である。LX社はBX社の100%出資法人である。
- KODERA調査官は、LX社の準備調査で、LX社の対BX社向け売上高は400、同じく対LX向け営業利益は40と把握した。しかし、BX社の計数は不明であった。LX社の取引先はBX社1社しかない。
- 実地調査に入り、LX社経理担当者に聞いたのだが、BX社の計数はBX社全体の計数、つまり、BX社の世界全体の売上高は1000、営業利益は全体で10という回答しか担当者はしてくれなかった。
- そこでKODERA調査官は、TPIはもはや世界のスタンダードであるとして、LX社経理担当者を説得したところ、BX社の対LX向け売上は300、その内対LX社の営業利益は60という回答を長時間の議論の末に引き出した。

3

移転価格問題想定総合事例 その2

- KODERA調査官は、実地調査で、更に、LX社とBX社の無形資産の有無を検討したところ、LX社とBX社のR&D費用が、それぞれ、40と20であることが判明した。
- ここまでの段階で、KODERA調査官は、モンゴル国LX社とX国BX社との間で、**あるTPMの使用**が頭に浮かんだ。
- GDTのデータベース会社の資料で、無形資産を含まない第三者法人数社における統計的に妥当な営業利益率の算定方法を知っていたので、KODERA調査官は、データベースからLX社は6.25%、BX社は5%の営業利益率を算定した。この算定方法もTPMである。本件の最終的なTPMではないが、KODERA調査官は、関連会社のいずれも無形資産がない場合に、日本では良く使われているTPMであることを知っていた。

4

移転価格問題想定総合事例 その3

- 実地調査の途中で、KODERA調査官は、本件をあるTPMで課税することにした。すでに、LX社に提出させたTP文書化のひとつローカルファイルでは、LX社はCP法を選択していた。
- 課税所得金額を、中間報告で、LX社に伝えたところ、LX社は、製造輸出業なのだから、ローカルファイルで採用している基本3法であるCP法で検討すべきと主張してきた。
- しかし、KODERA調査官は、CP法は、類似する比較対象取引が必要だが、LX社と同様の採掘業に関する同様の無形資産を有する比較対象取引はないとして、LX社と意見が合わなかった。
- **KODERA調査官は、最終的に、LX社の申告所得金額に25の所得加算を行って課税した。**

5

移転価格問題想定総合事例 その4

- KODERA調査官は、この25の所得金額の課税にあたって、LX社に、本件は移転価格課税なのだから、租税条約に基づく、相互協議をして、相手国と合意しないと、経済的二重課税は解消できないという説明をした。同時に、不服審査、訴訟も重要な手続きなので説明した。
- LX社は、TP課税には不満だが、相互協議を選択して、本件の解決を図ろうと、相互協議の申立てを、BX社と同時に行った。
- しかし、その協議は決裂した。X国にTP課税に係る対応的調整条項がなかったから、モンゴル国GDTは、X国との合意を拒否した。租税条約では対応調整規定はあるが、X国の国内法にはないので、X国は合意しても、モンゴル国の課税所得の減額というX国の対応的調整ができないかもしれないという危惧があったからである。

6

移転価格問題想定総合事例 その5

- LX社は相互協議で解決できなかったため、モンゴル国内の紛争解決委員会に本件を申し立てた。
- しかし、紛争解決委員会も、モンゴル国GDTの課税を支持した。
- LX社それを不満として、裁判所に提訴した。裁判で、LX社は、BX社の対LX社の計数が一部(営業利益率)誤りであるとして、課税所得の減額(課税所得50%)を主張し、裁判所に認められた。GDTも裁判所に従い、本件は終了した。

7

移転価格問題想定総合事例 その6(質問)

- ローカルファイルでCP法をLX社は選択したのだから、KODERA調査官はそのTPMだけを検討すべきではないのか？
- KODERA調査官の使用したTPMIは何か？
- KODERA調査官は、SG&Aexpenseとか、FOB・CIFとかの、comparabilityチェックによる差異調整をしていないではないか？
- 当初の課税所得25の計算内容を詳細に示してください。
- 何故、相互協議で、TPの二重課税が解消されるのか？
- 本件で、何故、相互協議が決裂したのか？
- 訴訟で50%減額されたので、GDTは何をしなければならないか？
- 訴訟で減額されたのだから、LX社にとってhappyではないのか？

8

TP調査の進行 1

1 準備調査 (調査官の事務室内)

申告書の検討⇒国外関連取引はあるか？

★APA(事前確認)を行っているかどうかの検討(日本)

★別表17(4)の検討⇒★調査対象法人等の選定(日本)

★TP文書化(ドキュメンテーション)の検討⇒特にローカルファイル
の検討

★無形資産の有無、内容の検討⇒TPMの検討(ベストミット)

9

TP調査の進行 2

2 実地調査 初期

会社に臨場し、海外中心に取引図を会社に提出させ、取引形態を説明させる。

調査官自身も取引図して、国際取引の全体を把握する。

関連取引の問題点を把握する⇒TPMの決定

比較対象取引の選定⇒データベースの使用

comparabilityのチェック

差異調整の計算⇒課税所得の計算

3 実地調査中期

納税者への中間報告⇒納税者との争点(TPM、差異調整等)の議論

4 実地調査終期

更正内容の納税者への説明

課税後の納税者の課税対応へのアドバイス(二国間相互協議、仲裁、

不服申立て、訴訟)相手国の対応的調整制度があるか否かの確認

10

TP調査の進行 3 相互協議と不服申立て、訴訟

・納税者の申請による相互協議

租税条約に基づく二重課税防止のための国外関連者所在地国との協議⇒合意金額について、相手国が対応的調整を行う。

相手国が対応的調整ができる国内法を有していなければ、合意は困難(租税条約上の規定だけでは不十分)⇒モンゴル国も対応的調整の規定がないので、逆に相手国がTP課税をした場合、相手国は相互協議の合意を拒否するかもしれないので、今後モンゴル国は必ず立法してください!!!

・納税者の申立てによる争訟

相互協議が何年かかっても、合意できない場合、日本では、納税者が、国内法に基づく不服申立て、その後の訴訟が可能である。それは、相互協議の開始時点で、同時に、不服申立ても納税者は行うからである。不服審判所は、相互協議の進行の関係で、不服審査を一時中断する。訴訟はその不服審判所の手続きに従って進行する。

11

TP準備調査最重要ポイント1(営業利益率)

- ・モンゴル国GDT調査官は、実際に会社に行って調査する前に、オフィスでの事前準備調査において、調査対象法人を、関連会社同士の営業利益率を比較して、選定することが重要です(もし、外国法人の営業利益率が準備調査の時に不明だったら、実地調査の時に、最初に質問すること!)

例

モンゴル子会社の営業利益率 3%

モンゴル子会社の外国法人の、対モンゴル子会社との取引のみにおける営業利益率 20%

⇒明らかに、モンゴル子会社の所得が外国法人に移転している!

12

TP準備調査重要ポイント2(無形資産とTPM)

- 例えば、モンゴルの子会社が採掘権で特許等の無形資産を有している場合、このモンゴルの子会社の親会社である外国法人もなんらかの無形資産を有しているはずであるから、この2つの関連会社は、双方が無形資産を有している。
➡この場合、TPMとしては、RPSMをまず考えること！
- もちろん、製品価格が明確なら、CUP法、モンゴル子会社は無形資産がない場合は、TNMM、又は、PS法等も考えることが可能

13

★APA(Advanced Pricing Agreement)事前確認が提出されているか？

- 事前確認制は納税者からの事前確認の申出により、納税者の行う国外関連取引に係る独立企業間価格の算定方法やその具体的な内容等を税務当局が確認する制度
- この制度により、納税者は安心して法人税の申告を行うことができ、同時に税務当局は、いちいち移転価格調査をしなくとも、移転価格税制を安定かつ適正に執行可能
- 事前確認の対象年度は、移転価格課税の調査を行わない。

14

★ 別表17(4)(国外関連者に関する明細書)の検討

- **日本の調査官は、最初にこの表を見る!!!**
- この表の検討により、高収益の国外関連者をターゲットにする。
- 国税当局はこの表をデータ化して、管理し、中期的なトレンドもチェックしている。
- この別表はTP文書化の制度の導入前より、日本の税務当局が納税者に申告時に提出させていたもので、**非常に優れたツール**である!!!
- この表の目的:**親会社と子会社の利益状況の検討(⇒これが一番重要!!!)**
- この表の内容:
親会社(又は子会社)の概要、売上高、営業利益
親会社と子会社の取引状況&金額
 - ①棚卸資産の売買対価
 - ②役務提供の対価
 - ③無形資産取引の対価
 - ④貸付金の利息の收受

15

★TP調査対象法人の選定方法1(別表17(4)より得た情報に基づく)

- ・以下の場合は選定される可能性がある。
- ・国外関連者の営業利益率が調査対象法人より高い場合
- ・国外関連者の営業利益率が同業者より高い場合
- ・国外関連者の売上規模は年々拡大している場合
- ・国外関連者が製造販売を行っているにもかかわらず、調査対象法人に対するロイヤルティの支払がない場合

16

★TP調査対象法人の選定方法2(公開情報に基づく)

- ・以下の場合は選定される可能性がある。
- ・調査対象法人が赤字の場合
- ・有価証券報告書の「関係会社の状況」に記載のある子会社が、別表17(4)に載っていない。
- ・新聞等で、「〇〇国に生産子会社を設立した」「海外子会社の業績が好調」「親会社が海外子会社を支援している」

17

★TP調査対象法人の選定方法3(通常の法人税調査より得た情報に基づく)

- ・通常の法人税調査で、以下の事実が発見された場合、TP調査対象法人として、選定される可能性がある。
- ・低い利率で、海外子会社に貸付又は債務保証をしている場合
- ・海外子会社が現地の税務当局から課税されている場合
- ・海外子会社への出向者、出張費の人件費を全額親会社が負担している場合
- ・業績の悪い海外子会社に、支援目的で通常よりも、明らかに安い価格で原材料を輸出している場合

18

★TP文書化の内容(マスターファイル)

• TP文書化の制度は、平成28年度税制改正(2016年)で導入。

- 1) マスターファイル(事業概況報告事項)の提出義務者
グループ構成会社が2社以上あり、提出直前の会計年度の総収入金額が1000億円以上の企業グループ
- 2) マスターファイルの記載事項
「事業概況」「機能・リスク」「無形資産、グループ内金融、関連取引の対価の設定方法」「APA(事前確認)」につき、確認
- 3) 提出言語
日本語又は英語(外国課税当局に提出する英語MFを使っても可)

19

★TP文書化の内容(CbCレポート)

- 1) CbC(Country by Country) レポート(国別報告事項)の提出義務者
グループ構成会社が2社以上あり、提出直前の会計年度の総収入金額が1000億円以上の企業グループ
- 2) CbCのレポートの記載事項
グループ各社が事業を営む国・地域での定量的情報の記載
売上高、納付税額、資本金、従業員数、主たる事業等
- 3) 提出言語
英語のみ(CbCレポートは外国課税当局との情報交換を予定)

20

★TP文書化の内容(ローカルファイル LF)

1) LFの提出義務者

内国法人と国外関連者との取引高が50億円以上(無形資産取引は3億円以上)ある場合の内国法人

2) CbCのレポートの記載事項

独立企業間価格(ALP)の算定に必要な情報

→MFは「概況」で、CbCレポートは「全体的な定量的情報」であるので、いずれも、特定の関連取引のALP算定は不十分なものなのでLFの重要性はまさにここにある!!!

3) 提出言語

指定された言語はない。しかし、日本語以外で提出されたら、税務当局は、日本語訳を求めることができる。

21

★ローカルファイルでの対応(納税者TPMの検討)

文書化の3つの文書の内、特に、ローカルファイルを中心に検討する。納税者の申請するTPMが説明されているからである。

納税者のTPMは妥当か?について更にチェックする。

TP事務運営指針2-5(2)

「法人が独立企業間価格を算定している場合には、当該法人が算定に用いた書類に基づき、独立企業間価格が算定できるかどうかを検討し、当該書類以外の提示又は提出を求める必要があるかどうかを判断する。」

調査官は、不十分と思えば、納税者の提出した資料以外に、独立企業間価格算定のために資料を求める。

22

★ローカルファイルの検討の5つのポイント

- 国外関連取引情報
- 独立企業間価格情報
- 利益分割法情報
- 複数取引情報
- 差異調整情報

23

TP実地調査最重要ポイント1(営業利益率)

- 外国法人の営業利益率が準備調査の時に不明であれば、実地調査の時に、最初に質問すること！

例

モンゴル子会社の営業利益率 3%

モンゴル子会社の外国法人の、対モンゴル子会社との取引のみにおける営業利益率 20% (子会社に親会社の営業利益率を質問する)

➡ 明らかに、モンゴル子会社の所得が外国法人に移転している！

24

TP実地調査重要ポイント2(無形資産とTPM)

- 例えば、モンゴルの子会社が採掘権で特許等の無形資産を有している場合、このモンゴルの子会社の親会社である外国法人もなんらかの無形資産を有しているはずであるから、この2つの関連会社は、双方が無形資産を有している。
 - ➡この場合、TPMとしては、RPSMをまず考えること！
- 実地調査において、RPSMを使用すると判断したら、子会社と親会社の無形資産を詳細に調べる。ポイントは、R&D費用と、広告宣伝費である。Q何故か、わかりますか？
- もちろん、製品価格が明確なら、CUP法、モンゴル子会社は無形資産がない場合は、TNMM、又は、PS法等も考えることが可能

25

TP実地調査重要ポイント3(TNMMとデータベース)

- 例えば、モンゴルの子会社が採掘権で特許等の無形資産がなく、このモンゴルの子会社の親会社である外国法人はなんらかの無形資産を有しているか不明な場合、この2つの関連会社取引で使用できるTPMは何か？
 - ➡この場合、TPMIは、TNMMをまず考えるべき。但し、TNMM対象法人は、無形資産を有していないことが前提！
- 実地調査において、TNMMを使用すると判断したら、子会社の営業利益率を正確に算定する。モンゴル子会社であるので、モンゴル国内の(無形資産を有していない)法人の(GDT資源局)データから営業利益率を算定する(平均値等)。
- 海外親会社が無形資産がない場合、その営業利益率をデータベースから算定しても良い。データベースの基本的使用法はデータベース会社の研修で理解できるので、早く研修を受けること。
- もちろん、製品価格が明確なら、CUP法、モンゴル子会社は鉱物資源輸出業であるので、CP法も考慮可能。

26

2019年日本の最新の TP税制改正

2019 3 22 (金) 午前

JICA専門家

小寺壽成

日本の税制改正について

- 日本の税制改正は毎年定期的に行われます！
- 国際課税分野も独立して、毎年改正されます！
- 改正内容は、誰でも、ネットでも、書店でも、情報入手即可能です！
- 改正の内容は、財務省の担当者がその改正趣旨から詳細に記述しますので、毎年これを検討するだけで、最新税制が項目毎に理解可能です！
- ➡よって、
モンゴル国の今後の税制改正及び現在の税制の解釈にあたって、ぜひ、日本の毎年の国際税務関連税制改正を参考にしてください！項目別に詳細な理解が可能になります。

目次

- 2019年 TP課税最新改正

ほかに、2019年は、外国子会社合算課税最新改正、過大支払利子税制最新改正、金融口座自動的情報交換相手国の追加、東京オリンピック関連課税特例等があります。

TP課税の最新の改正 Q&A

- Q1 TP税制については、「BEPSプロジェクト」の勧告に基づき、改正が行われるとのことだが、その勧告とはどのような内容か？
- Q2 移転価格税制の改正の概要は？
- Q3 重要解説:新しいTPM
 - ⇒DCF法の採用
 - 所得相応性基準の採用
- Q4 重要解説:差異調整方法の整備
 - ⇒統計的四分位法の採用

Q1 TP税制「BEPSプロジェクト」の勧告とはどのような内容か？

BEPS 勧告

無形資産取引の比較対象取引が特定できない場合

- →DCF法による無形資産の独立企業間価格算定の算定をする
- →DCF法:

このBEPS 勧告を受け→OECD移転価格ガイドライ改訂(6章)。

無形資産取引が評価困難な場合

- →取引時点で、事前の正確な評価が困難な場合、当初の価格算定の基礎
- となる予測と実際の結果が大きく乖離する。よって、税務当局は当初の価格が適切に算定されていなかったと推定し、実際の結果を勘案して当初の価格を再評価できることとする(所得相応性基準)。

Q2 日本の最新移転価格税制の改正概要は？

- (1)TPM(独立企業間価格算定方法)の追加
- →TPMにDCF(ディスカウント・キャッシュフロー)法を追加する。
- (2)評価困難な無形資産取引に係る価格調整措置の導入
- →評価困難な無形資産取引について、予測と実際の結果が相違したら、税務当局は実際の結果で評価する。(但し、再評価後の価格が当初の価格の20%を超えた場合)
- (3)無形資産の定義
- →有形資産、金融資産以外の資産で、独立の事業者間で譲渡貸付が行われるとした場合に、対価の支払が行われるもの
- (4)TP課税の更正期間 →6年から7年にする。
- (5)比較対象取引に係る差異調整に統計的手法に基づく方法を認める。
- →四分位法の採用
- (6)適用年度→2020年4月1日以後に開始する事業年度分の法人税について適用する

Q3 重要解説：DCF法の採用

- 独立企業間価格算定方法(TPM)として、OECDガイドラインにおいて、比較対象取引が特定できない無形資産取引等に対する価格算定方法として有用性が認められている、DCF法を加える。
- ➡これにより、独立企業間価格を算定するために必要と認められる書類等の提出がない場合の推定課税における算定方法に、国税当局の当該職員が国外取引の時に知り得る状態にあった情報を基にして、DCF法による算定した金額を独立企業間価格とする方法を加える。

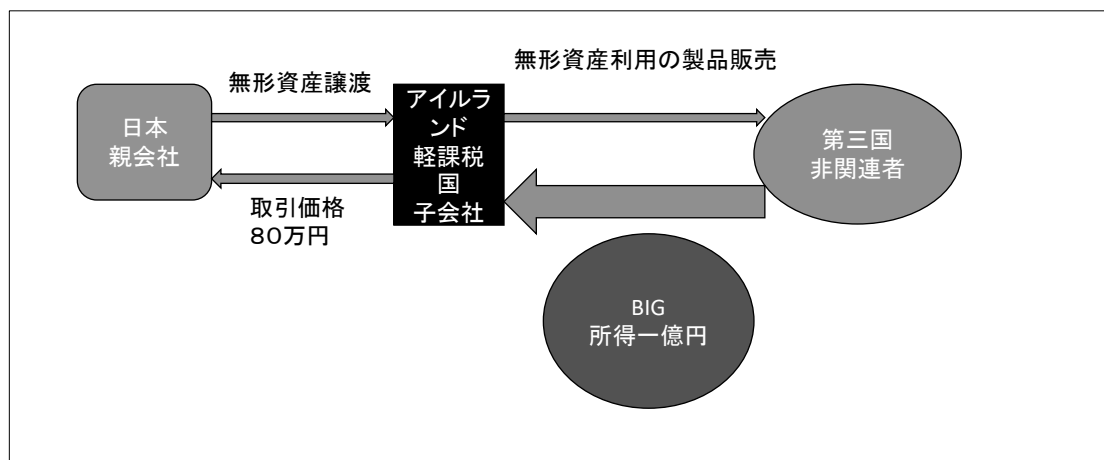
DCF法 その1(現在価値の概念)

- 基本概念：現在価値
- 将来受け取る金銭Cの今日の時点での価値＝「現在価値」(PV)
- $PV=C/(1+r)^n$ r は割引率
- 例えば、金利(国債の金利)が2%のとき、1年後に年金として政府から100円受け取るとする。このときの100円の現在価値(pv)は、金利をそのまま割引率として用いると、
- $PV=100/1.02=98.04$ 円

DCF法 その2(将来のCASH FLOW)

- 基本概念: 将来のキャッシュフローの現在価値 = 資産の価値
➡キャッシュフローの現在価値の計算方法 = DCF法
- ある資産が1年後、2年後、3年後、...n年後にC1、C2、C3、...
CNのキャッシュを生み出すと仮定する。この時のリスク(割引率)をr
として、DCF法で資産価値を求めると、
- $PV = C1/(1+r)^1 + C2/(1+r)^2 + C3/(1+r)^3 \dots CN/(1+r)^n$
- 例えば、年間の家賃収入350万円、維持管理費50万円で、10年後に取り壊される予定の住宅の金銭的価値は、割引率を5%とすると、
- $PV = 300/1.05 + 300/1.05^2 + \dots + 300/1.05^{10} = 2316.5$ 万円
(ナラ様: 私のPC技術がなく、この⑩は1.05の10乗という意味です。)

改正が想定する取引(知的財産譲渡取引)



想定取引での日本の親会社の主張

- 日本の親会社の主張
- 「本件取引は知的財産の譲渡であるが、それを基にした商品化が成功するか否かわからない。当社の計算によれば、譲渡価格は80万円が適切である。」
- ➡しかし、その後、商品が爆発的に売れたので、アイルランド軽課税国子会社は、100,000,000円の所得を計上した。
- ➡アイルランドは低税率国のため、日本の親会社で所得を計上するよりも、アイルランドにある子会社で所得を計上したほうが、グループ全体として、法人税を低くできるので、節税は成功したといえる。

想定取引での日本税務当局の疑問と悩み

- 日本の税務当局の疑問
- 「しかし、実は日本の親会社が将来、商品化が成功することを予見していたのではないか？それを知りながら、譲渡価格を80万円と意図的に低めに設定したのではないか？知的財産の本来の価値からいって、例えば、譲渡価格は100,000,000円が適当だったのでは？」」
- 日本の税務当局の悩み
- 「この日本の親会社とアイルランドの子会社の比較対象取引がない」
 - ➡確かにそうだ！比較対象取引があるくらいなら、知的財産取引といえないからね。ああ、どうしよう！！！！（と、悩む）

BEPS理論を基に、OECDガイドラインでの解決：所得相応性基準

- 所得相応性基準とは一定条件の場合、知的財産の譲渡価格を事後の結果から引き直すという新しい課税手法
- (米国、ドイツではすでに採用されている。)
- 本件の場合、「知的所有権がアイルランド子会社に移ったからといって、からその無形資産の開発、改善、維持、保護、使用に関する役割をアイルランド子会社が果たしてなければ、あるいは、その知的財産を使用したビジネスに関する様々な事業リスクをアイルランド子会社が支配していなければ、アイルランド子会社は不相応な所得は計上できない」、というルールを定めた。
- また、「実質的に開発等の機能を担い、リスクを支配している日本の親会社の所得として計上しなす」というルールも定めた。

Q4 重要解説：統計的四分位法の採用

- 比較対象取引の利益率を参照するTPMに係る差異調整について、定量的に把握することが困難な差異があるために必要な調整を加えることができない場合には、統計的四分位法による差異調整可能である。
- 統計的四分位法とは、比較対象取引の利益率等を順に4つに分け、上位25%と下位25%(これが異常値とされる)を除いた上限値及び下限値により構成される幅の範囲で独立企業間価格を算定する方法である。

四分位法 その1 データが奇数の場合

- 50,54,62,62,67,71,78,80,82,86,87 の11個のデータの場合
- ★データを小さい順に並べて、前半と後半に分ける
- 前半データ:50,54,62,62,67⇒真ん中の数62が第1四分位数
- 後半データ78,80,82,86,86⇒真ん中の数82が第3四分位数
- ちょうど真ん中の数71⇒第2四分位数(中央値)
- ★四分位範囲=第3四分位数-第1四分位数=82-62=20

四分位法 その2 データが偶数の場合

- 50,54,62,62,67,71,78,80,82,86 の10個のデータの場合
- ★データを小さい順に並べて、前半と後半に分ける
- 前半データ:50,54,62,62,67⇒真ん中の数62が第1四分位数
- 後半データ71,78,80,82,86⇒真ん中の数80が第3四分位数
- ちょうど真ん中の2つの数の平均 $\frac{67+71}{2} = 69$
- ⇒69が第2四分位数(中央値)
- ★四分位範囲=第3四分位数-第1四分位数=80-62=18

日本のTP裁決 & 判例

2019年3月22日

JICA 専門家

小寺壽成

1

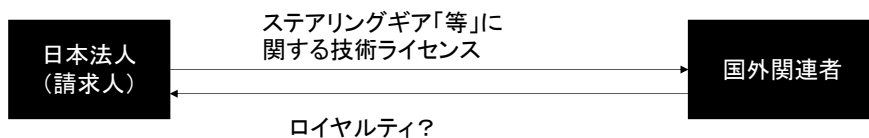
日本の国税不服審判所 TP 裁決

- 裁決1 技術ライセンス取引(CUP)
- 裁決2 同上(CUP)
- 裁決3 製造販売・無形資産供与取引(RPSM)
- 裁決4 製造&販売権ライセンス取引(RPSM)
- 裁決5 ライセンス取引&半製品販売取引(RPSM)
- 裁決6 グローバルトレーディング(RPSM)

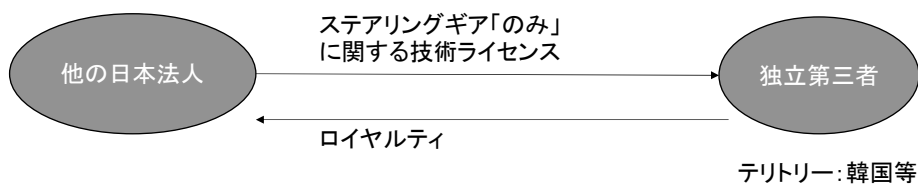
2

審判所裁決事案 1 取引図

国外関連取引



比較対象取引



3

課税庁の処分 & 主要争点

- 課税庁の処分
- 非関係者間のステアリングのギヤの製造ノウハウのライセンス取引を比較対象取引として選定し、独立価格比準法と同等の方法で課税する。
- 主要争点
- 課税庁は独立価格比準法と同等の方法を用いて課税しているが、このTPMの観点から、国外関連取引と比較対象取引のライセンス取引に類似性はあるのか？
- ➡ 請求人は類似性はないと主張。
- 類似性がなければ、差異調整の必要性があるのではないか？

4

審判所の事実認定(ライセンス取引に関して)と判断

- 対象技術については、国外関連取引はステアリングギア、ステアリングコラム、及びウォーターポンプであり、比較対象取引はステアリングギアだけであるが、ロイヤルティレートはいずれも売上の3%である。
- テリトリーについては、国外関連取引と比較対象取引はそれぞれ、米国と韓国というように異なるが、米国の自動車部品製造業のデータ約200件の内40%のロイヤルティレートが売上の3%であり、韓国においても60%が同様に3%であった。
- 契約締結年月については、国外関連取引は1989年11月であり、比較対象取引は1990年の12月であるが、その前後の期間を含めて、自動車部品業界のロイヤルティ料率の多くが3%であった。

5

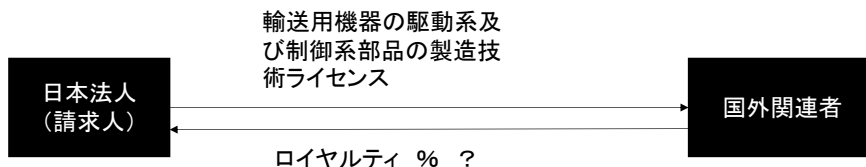
審判所の結論と理由

- 結論
国外関連取引と比較対象取引に類似性はある。
差異調整不要。
- 理由は？

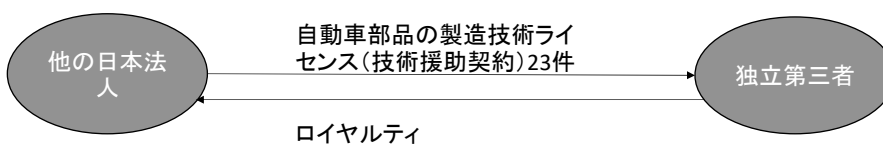
6

審判所裁決事案2 取引図

国外関連取引



比較対象取引



7

課税庁の処分 & 主要争点

- 課税庁の処分
- 独立価格比準法に準ずる方法と同等の方法で課税する。
- その際、比較対象取引とした23件の技術援助契約の内18件のロイヤルティ料率が3%を適用しているので、業界の標準的なロイヤルティ料率は3%と認められることから、適用すべきロイヤルティ料率は3%である。
- 主要争点
- 課税庁は独立価格比準法と同等の方法を用いて課税しているが、このTPMの観点から、国外関連取引と比較対象取引のライセンス取引に類似性はあるのか？
- ⇒ 請求人は類似性はないと主張。
- 類似性がなければ、差異調整の必要性があるのではないか？

8

★独立価格比準法に準ずる方法と同等の方法

- 審判所の解釈
- 「比較対象取引の選定に当たっては、その範囲を広げ、類似した無形資産取引から類推して独立企業間価格を算定する方法であると解される。」

9

審判所の事実認定(ライセンス取引に関して)と判断

- 3%の料率は比較対象取引23件中18件のみ。
- 請求人が国外関連者に供与する部品製造のための技術情報と比較対象取引間での技術情報は異なる。
- 国外関連取引と比較対象取引の形態が異なる。
- 以上から、3%の料率であるとする理由は不十分。
- しかし、課税庁の選定した比較対象取引は、いずれも、2%以上。
- また、国外関連取引と比較対象取引の輸送用機器も駆動系部品及び制御系部品としての機能は同一。

10

審判所の結論と理由

- 結論

国外関連取引比較対象取引には類似性がある。

差異調整は不要。

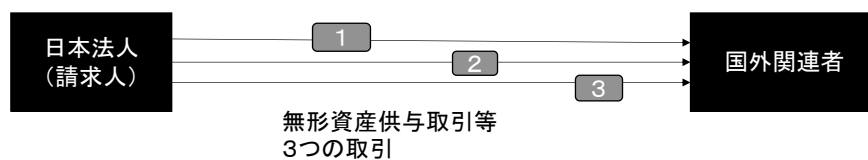
ロイヤルティ料率は2%でOK。

- 理由は？

11

審判所裁決事案3 取引図

国外関連取引



12

課税庁の処分 & 主要争点

- **課税庁の処分**

- 電子部品製造販売・無形資産供与等の取引に残余利益分割法で課税

- **主要争点**

- ① 国外関連者から配当受領しているからTP課税不要か？
 - ➡ 請求人はTP課税不要と主張。
- ② CUP,RP,CP等の基本3法を使える、「一の取引」ではないか？
 - ➡ 請求人は「一の取引」と主張。
- ③ 取引単位ごとに残余利益分割法を使用するのではないか？
 - ➡ 請求人は取引単位ごとに残余利益分割法の適用を主張。
- ④ 基本的利益算定における比較対象企業の選定は適切か？
 - ➡ 請求人は比較対象企業の選定に一部誤りがあると主張。
- ⑤ R&D費用は国外関連者が負担したのに、何故請求人の分割指標にするのか？
 - ➡ 請求人は、国外関連者の負担した費用は、国外関連者の分割指標とすべきと主張。

13

審判所の事実認定と判断 1

① 我が国のTP税制には、国外関連者からの配当があれば、TP税制を適用しないとの規定はない。

② 基本3法及び同等の方法を使用できる「一の取引」ではない。

③ 請求人及び国外関連者それぞれが重要な無形資産を有している。

かつ、この3つの取引は関連している。

よって、請求人と国外関連者の営業利益の合計額を基本とし、関連取引全体を対象とする残余利益分割法に適している。

14

審判所の事実認定と判断 2

- ④基本的利益の計算をする場合の比較対象企業は
「同種の事業を営み、市場、事業規模が類似する法人の中から、重要な無形資産を有しない法人を比較対象企業として選定する必要がある。」

比較対象企業から除外すべきものとして1)財務諸表の数値が著しく変動していること、2)法人の損益が短期間しかない企業。

15

審判所の事実認定と判断 3

- ⑤ 国外関連者双方の所有する無形資産の判断基準
- 1) 法的な所有権だけではない。
 - 2) 無形資産形成活動における関連当事者の行った貢献も考慮。
 - 3) 無形資産形成の意思決定、役務の提供、費用負担、リスクの管理において、関連者の果たした機能を総合的に考慮する。
 - 4) 国外関連者は研究テーマ策定に参加し、研究開発に関わるリスクを負担している。
 - 5) よって、国外関連者が負担したR&Dは、請求人である日本法人でなく、国外関連者の分割指標である。

16

審判所の結論と理由

- 結論

課税庁の残余利益分割法の課税に違法性はない。

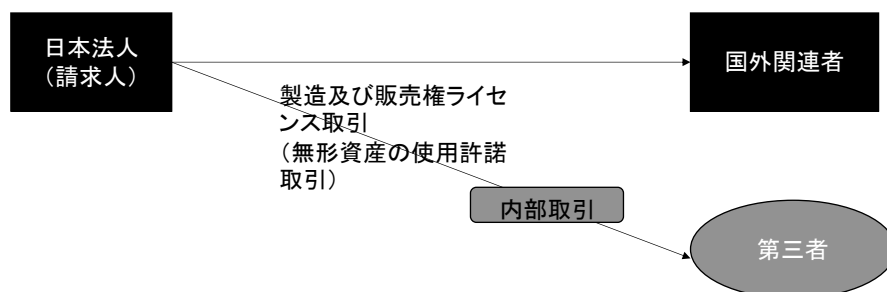
国外関連者が負担したR&D費用は、請求人の分割要因ではない。

- 理由は？

17

審判所裁決事案 4 取引図

国外関連取引



18

課税庁の処分 & 主要争点

- 課税庁の処分
- 製造及び販売権ライセンス取引(無形資産の使用許諾取引)に残余利益分割法で課税
- 主要争点
- 残余利益分割法の分割要因は何か？

19

審判所の事実認定と判断

- ①請求人は内部取引を比較対象取引として、「独立価格比準法と同等の方法」の適用を主張
- ②確かに、内部取引と国外関連取引の使用許諾取引の無形資産は同種
- ③しかし、使用許諾に係る条件が異なる。つまり、1)使用許諾開始時期、2)使用許諾期間、3)独占的許諾か否かという使用許諾条件、4)使用許諾に伴う技術者の派遣の有無、5)使用許諾された販売地域が、契約上も実態上も異なる。
- ④これらは独立企業間価格ALP(ロイヤルティ料率)に影響を及ぼす。
- ⑤請求人は、これらがALPに影響がないことについて立証していない。
- ⑥課税庁の分割要因としての無形資産形成部門の責任者のいわゆる「超過人件費」(=年間人件費-関連製造業の平均人件費)は合理的である。

20

審判所の結論と理由

- 結論

課税庁の残余利益分割法の課税に違法性はない。

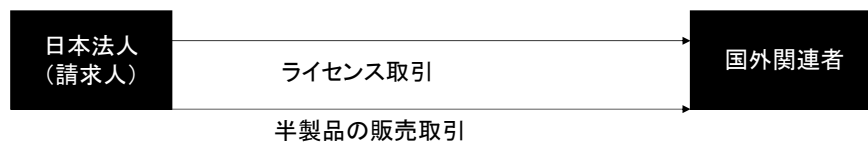
請求人の主張する内部取引は比較対象取引になり得ない。

- 理由は？

21

審判所裁決事案5 取引図

国外関連取引



22

課税庁の処分 & 主要争点

- 課税庁の処分

- ライセンス取引及びに半製品の販売取引に対し、残余利益分割法で課税

- 主要争点

- ① ライセンス取引と半製品販売取引は別個の取引として扱うべきか？

- ⇒ 納税者は、別個の取引とすべきと主張。

- ② 独立価格比準法と同等の方法を適用すべきか？

- ⇒ 納税者は、この方法を主張。

- ③ 残余利益分割法を適用すべきか？

23

審判所の実事認定と判断 1

① 半製品には、ライセンス製品の製造に係るノウハウの一部が入っている。また、ライセンシーである国外関連者が、この半製品を請求人から購入することが義務づけられている。よって、半製品取引においても、無形資産の使用許諾にかかる対価を回収しているものといえるので、ライセンス取引と半製品販売取引は一体のものとしてALPの算定はOK。

② ライセンス取引と半製品の販売取引では、1) 無形資産は同種、しかし、2) 使用許諾の特許権や「技術情報」の範囲が異なる、3) ライセンス製品の構成が異なる、4) 販売状況、市場の状況が異なる。よって、2つの取引に類似性はない。

⇒ すると、独立価格比準法と同等の方法は適用できない。

24

審判所の事実認定と判断 2

③基本的利益の算定における比較対象取引の選定について

請求人: 国外関連者は高度で複雑な大規模装置を必要としないのに、課税庁は、SICコードで大規模装置法人や異なる取扱い製品の企業を比較対象企業として選定している。

審判所: 1) 課税庁の選定したSICコードは不合理でない。

2) 残余利益分割法は売上高営業利益率を使用するので、売上高総利益率に比べ、取引上の(製品)差異等の影響は受けにくい。

25

審判所の事実認定と判断 3

④残余利益分割法の分割要因について その1

請求人: 国外関連者は、営業の24時間サポートチームである「営業部」を有しており、これが無形資産の形成に大きく寄与。

審判所: 営業部の活動は補助的なもの。

⑤残余利益分割法の分割要因について その2

課税庁: 請求人の法務部の費用も分割要因。

審判所: 法務部の費用には、非関連者との取引に係る費用が含まれており、それは、それは分割要因の費用から控除すべき。

26

審判所の結論と理由

- 結論

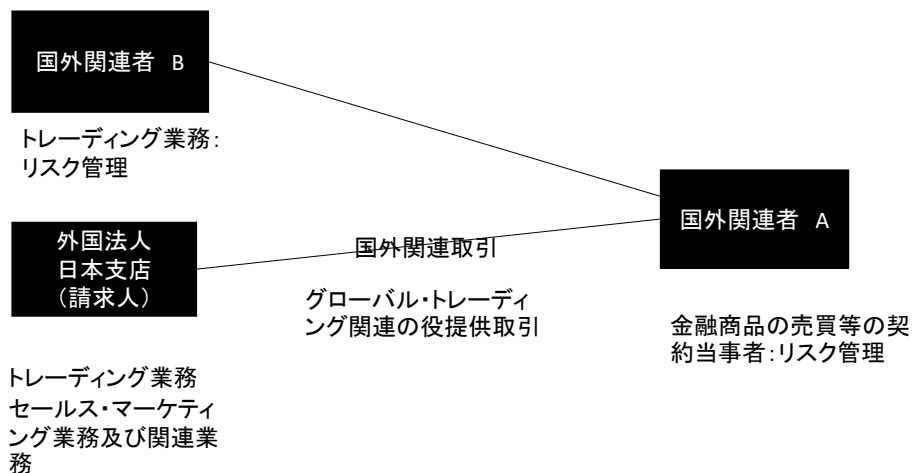
課税庁の残余利益分割法の課税に違法性はない。

但し、課税庁の分割要因には一部誤りがあるので、その部分に限り原処分取り消しをする。

- 理由は？

27

審判所裁決事案 6 取引図 (グローバル・トレーディング)



28

課税庁の処分 & 主要争点

- 課税庁の処分
- グローバル・トレーディングに対し、残余利益分割法で課税
- 主要争点
 - ①基本3法またはそれに準ずる方法と同等の方法の適用は可能か？
 - ②残余利益分割法は適用可能か？

29

審判所の実事認定と判断

- ①比較対象取引を見出すことはできなかったので、TPMとして、基本3法と同等の方法及び基本3法に準ずる方法と同等の方法は適用できない。
- ②本件取引において、第1次利益配分での基本的利益と言えるのは、利益獲得への寄与度がトレーディング業務及びリスク管理業務に比較して低いと認められる業務である。

第2次利益配分としての残余利益をもたらしているのは、1)トレーディング業務、2)リスク管理業務である。

30

審判所の結論と理由

- 結論

課税庁の残余利益分割法の課税に違法性はない。
トレーダー人件費と資本調達コストを分割要因とする。

- 理由は？

31

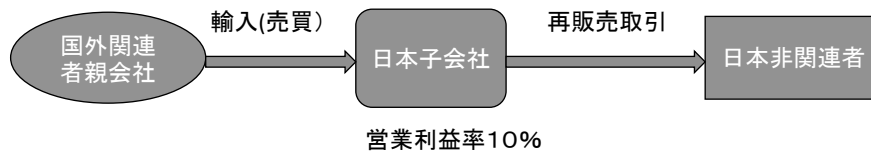
日本のTP判例の最重要ポイント

- 判例1 事業再編ケース(RP)
- 判例2 RPSM基本的利益・比較対象会社ケース(RPSM)
- 判例3 推定課税ケース(推定課税)

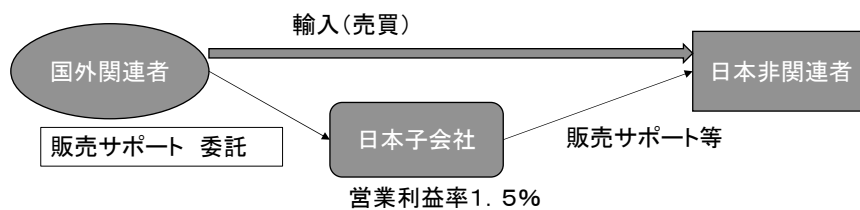
32

判例1 日本子会社の事業再編ケース

- 当初の形態



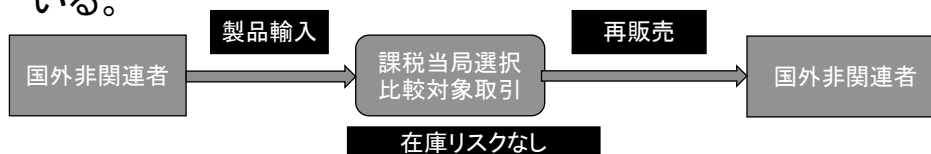
- 事業再編後(TP調査時点)



33

比較対象法人の問題点

- 課税当局はRP法(準ずる方法と同等の方法)で課税したが、課税当局の採用した比較対象取引は、当初の形態の日本子会社に類似し、新事業形態の日本子会社と形態が異なっている。
- 当初の形態は製品再販売取引、しかし、新形態は役務提供取引
- 課税当局は、採用した比較対象取引も、新事業形態の日本子会社と同様な「在庫リスク」を有していないので、比較可能性があるとされている。



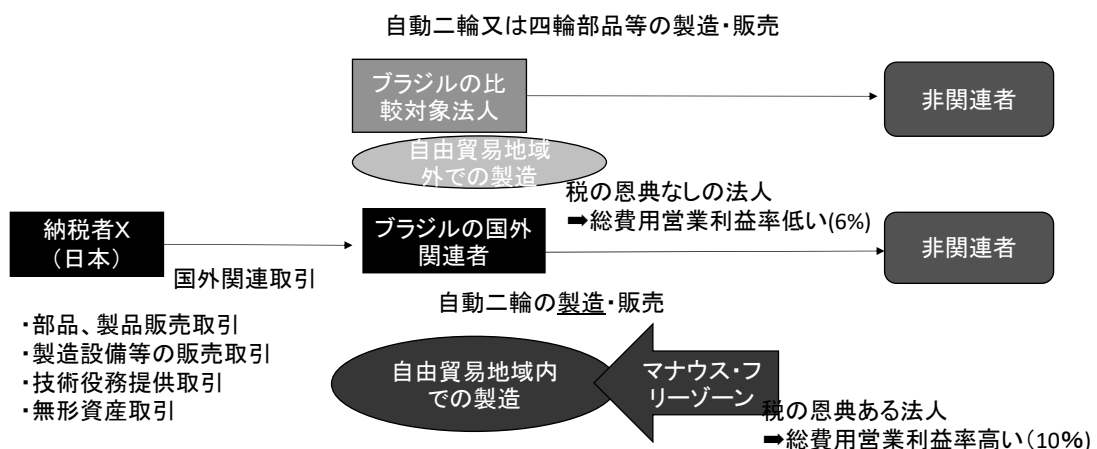
34

事業再編に関する問題点とBEPS意見

- 本件はBEPSの典型事例
- 独立企業間であれば、本件国外関連取引のような役務提供取引は通常ない。
- よって、高裁は、機能及びリスクを重視すれば、課税当局の選択した比較対象法人と日本法人には、比較可能性はないとした(地裁は比較可能性ありとした)。
- BEPSでは、本件のような場合次の2つの検討を示唆している。
- ①PS法の使用の検討(但し、分割ファクターの問題がある)
- ②当該新形態の日本法人を国外関連者の代理人PEと考える。
 ➔OECDモデル条約5条のPE定義の拡張提案

35

判例2 X自動車会社TP課税事案 取引図



36

課税庁の処分 & 主要争点

- 課税庁の処分

- 棚卸資産である自動二輪関連取引等に関し、残余利益分割法で課税
- このTPMの内、選定した比較対象取引の総費用営業利益率の中位値をブラジル側基本的利益率とする「総費用営業利益率法」を使用した。
- この基本的利益率 × [国外関連者の総費用 - 国外関連者の支出した重要な無形資産の価値の指標となる費用] = ブラジル国外関連者の基本的利益となる。

- 主要争点

- ① 本件複数の取引は「一(ひとつ)の取引」か？
 - ② 残余利益分割法の適用は租税法主義違反か？
 - ③ 基本的利益算定における国外関連者と比較対象法人間に比較可能性はあるか？
- ➡ ③が最重要争点!!!

37

最重要論点: RPSMにおける基本的利益の算定における比較対象法人選定はOKか？

- RPSMの第1段階: 基本的利益の算定
 - ➡ 比較可能性のある比較対象法人を選定することが前提
- 本件で、課税庁は、マナウスフリーゾーン外のサンパウロ近郊の企業を比較対象取引として選定した。
- 裁判所は、「本件ブラジルの国外関連者の営業利益は、マナウス税恩典利益によるところ大である。よって、マナウス税恩典利益を享受していないマナウスフリーゾーン外の企業は、本件ブラジルの国外関連者との比較可能性はない。」と判断した。

38

営業利益率(OMR)の比較(例)

- 日本の親会社の対ブラジル子会社取引にかかるOMR:7%
- ブラジルの子会社の日本の親会社との取引にかかるOMR:20%
- ブラジル子会社が属しているマナウスフリーゾーンに属しているブラジル企業のOMRの平均値:18%
- マナウスフリーゾーン外の企業のOMRの平均値:6%
- ↓
- Q 仮に、課税庁が、マナウスフリーゾーン内の企業を、RPSMにおける基本的利益の計算において、ブラジル子会社の比較対象企業として選択したら？
- A 基本的利益を超過する残余利益はあまり発生しなかった？！

39

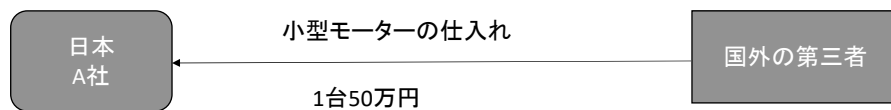
判例解説者 佐藤修二弁護士の意見

- 「マナウスは、ブラジル経済の中心地サンパウロから、遠く離れた、アマゾン流域の都市である。そこでは、外国企業を誘致すべく、憲法上の自由貿易地域として税恩典が講じられ、本件外国法人以外にもいくつかの企業が進出している。このような地域の企業と、サンパウロ等のOMR(Operating Margin Ratio)(営業利益率)が同等であるべきとするのは、社会通念に照らし、相当無理があったのではなかろうか。」
- 「その意味で、本判決は、移転価格税制の文脈のみならず、裁判所が良識に即した解決を示した一例という点でも、重要な先例であると思われる。」

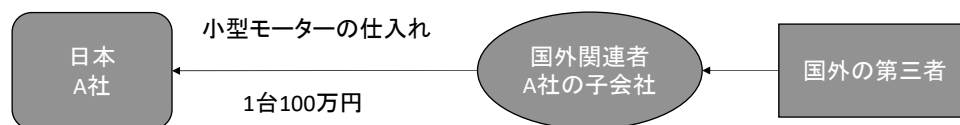
40

判例3 推定課税ケース

1999年11月以前



1999年12月以降



41

TP調査

- 国税当局は、A社の調査を行い、仕入価格が2倍に高騰したとの事実を把握した。
- 税務署長は、A社に対して、法令に基づき、A社の財務書類及び本件取引における価格算定の根拠書類の提示を求めたが、A社はこれらの書類を提示しなかった。
- そこで、税務署長は、関連取引を行っている同種事業類似の3法人を非公開情報で選定し、租税特別措置法66条の4の7項により算定した価格をALP(独立企業間価格)として更正処分した。
- A社は推定の要件を欠き、推定されたALPは相当でないとし、取消を求め出訴。

42

東京地裁2011年12月1日判決の意義

- TP課税で、推定課税を初めて認めた判決。
- 「租税特別措置法66条の4⑥(現⑧⑨)項の趣旨は、国外関連取引におけるALPの算定の根拠となる帳簿書類等の提示又は提出についての納税者の協力を担保する趣旨で設けられた。」
- 「協力が得られない場合に、税務当局が何の手立てもなく、これを放置せざるを得ないということになれば、TP税制の適正公平な執行が不可能ということになるから、推定による課税の制度が設けられた。」
- 「…納税者の現に所持していないものであったとしても、当該納税者において新に作成し又は入手した上で提出することも不可能でなく、…その書類が提出されない場合には、推定課税の要件は満たされる。」
- 「事業の同種性等は厳格に要求されていない。」
- 「また、⑥(現⑧⑨)項の文言上、同種事業類似法人を選定する場合に、関連者取引を行っている法人を除外すべきことは規定されていない。」

43

TP推定課税(措置法66条の4⑥(現⑧⑨)項要約)

- 6 国税庁の当該職員又は法人の納税地の所轄税務署若しくは所轄国税局の当該職員が、法人にその各事業年度における国外関連取引に係る第一項に規定する独立企業間価格を算定するために必要と認められる書類として財務省令で定めるもの又はその与しの提示又は提出を求めた場合において、
- 当該法人がこれらを遅滞なく提示し、又は提出しなかつたときは、税務署長は、次の各号に掲げる方法により算定した金額を当該独立企業間価格と推定して、当該法人の当該事業年度の所得の金額又は欠損金額につき更正又は決定をすることができる。
- 一 当該法人の当該国外関連取引に係る事業と同種の事業を営む法人で事業規模その他の事業の内容が類似するものの当該事業に係る売上総利益率又はこれに準ずる割合として政令で定める割合を基礎とした方法

44

国際課税上級研修

2019年8月26日－8月30日

	2019年8月26日	8月27日	8月28日	8月29日	8月30日
	月	火	水	木	金
午前 (9:00-12:00)	(事前テスト) 移転価格調査における差異調整	移転価格事例研究 (差異調整事例)	移転価格事例研究 (差異調整事例)	移転価格事例研究 (差異調整事例)	質疑応答
	田地野・石黒	田地野・石黒	田地野・石黒	田地野・石黒	田地野
午後 (13:00-16:00)	移転価格調査における差異調整	移転価格事例研究 (差異調整事例)	移転価格事例研究 (差異調整事例)	まとめの討議 (事後テスト)	質疑応答
	田地野・石黒	田地野・石黒	田地野・石黒	田地野・石黒	田地野

参加検査官名簿

No	氏名	役職
1	Ch.Erdenechimeg	国税庁、税務行政協力局、主任国家検査官
2	Kh.Suvd-Erdene	国税庁、税務行政協力局、国家検査官
3	B.Ariunchimeg	国税庁、税務行政協力局、国家検査官
4	N.Jargaltsetseg	国税庁、納税者サービス局、国家検査官
5	J.Tserentsoo	国税庁、納税者サービス局、国家検査官
6	A.Suvdaa	国税庁、納税者サービス局、国家検査官
7	G.Enkhjin	国税庁、税収局、国家検査官
8	Ts.Bayarmaa	国税庁、内部監査局、国家検査官
9	Sh.Undraa	国税庁、研修センター、国家検査官
10	N.Tuul	国税庁、研修センター、国家検査官
11	B.Batchimeg	国税庁、税務サービスセンター、国家検査官
12	S.Gunjinkham	国税庁、税務サービスセンター、国家検査官
13	S.Tugsjargal	予算歳入管理局、資源・国際課税課、主任国家検査官
14	Ts.Delgermaa	予算歳入管理局、資源・国際課税課、国家検査官
15	G.Byambasuren	予算歳入管理局、資源・国際課税課、国家検査官
16	D.Batjargal	予算歳入管理局、税務調査課、主任国家検査官
17	P.Otgonsuren	予算歳入管理局、税務調査課、国家検査官
18	N.Bolorchimeg	予算歳入管理局、税務調査課、国家検査官
19	N.Munkhdavaa	予算歳入管理局、税務調査課、国家検査官
20	N.Khandkhuu	予算歳入管理局、税務調査課、国家検査官
21	B.Tugsjargal	予算歳入管理局、税務調査課、国家検査官

22	Sh.Enkhjargal	予算歳入管理局、税務調査課、国家検査官
23	Yo.Munkhbat	予算歳入管理局、納税者サービス課、国家検査官
24	B.Urantsetseg	予算歳入管理局、リスク・統計課、国家検査官
25	G.Banzragch	予算歳入管理局、税収課、国家検査官
26	Kh.Altankhuu	予算歳入管理局、行政管理課、国家検査官
27	O.Tsend-Ayush	首都税務所、税務調査課、国家検査官
28	J.Erdeneburen	首都税務所、行政課、国家検査官
29	L.Davaasuren	Bayanzurkh 区税務署、国家検査官
30	Ch.Lkhamragchaa	Chingeltei 区税務署、国家検査官
31	D.Solongo	Sukhbaatar 区税務署、国家検査官
32	S.Naranbaatar	Dornod 県税務署、国家検査官
33	D.Narantsetseg	首都税務署、行政管理局長
34	S.Duubayar	Umnugovi 県税務署、国家検査官
35	B.Ariungerel	国税庁、リスクマネジメント課、国家検査官
36	Ts.Ishjamts	予算歳入管理局、税務調査課、国家検査官
37	L.Munkhtuul	国税庁、税務行政協力局、国家検査官

Comparability Adjustments

August 26-30, 2019
Prof. Hideaki ISHIGURO
Prof. Mikio TAJINO

1

目次

- I 差異調整 (Comparability Adjustments)
- II ケース・スタディ
- III 質疑応答

2

I 差異調整

(Comparability Adjustments)

3

1. 移転価格調査の流れ

(1) 調査対象法人の選定

Local File などを活用して調査対象法人を選定

(2) 準備調査

業界情報の収集や財務情報の検討など

(3) 調査着手

国外関連取引の実態把握など

(4) 問題取引の絞り込み・検討

機能・リスク等の検討からTPMと検証対象法人を決定

(5) 比較対象取引の選定

① 内部比較対象取引

② 外部比較対象取引(法人)・・・公開データ・ベースの活用

比較可能性分析(定量分析・定性分析)、差異調整



4

1. 移転価格調査の流れ(続き)

(6) 独立企業間価格の算定

- ① 比較対象取引、TPMの適用
- ② 独立企業間価格(利益率)が複数ある場合・・・幅(Range)の活用

(7) 納税者との議論

納税者の主張の把握・検討

(8) 移転価格課税

部内での最終検討・判断

(9) 納税者に対する指導

相互協議・不服申立て



5

2. 比較可能性の5要素 (OECD TPG para 1.36)

(1) 取引の契約条件

(2) 各当事者が使用する資産、引き受けるリスク及び果たす機能、並びに取引をめぐる状況及び業界の実務

(3) 譲渡される資産や提供される役務の特徴

(4) 当事者及び当事者が活動する市場の経済状況

(5) 当事者が採用する事業戦略



6

3. 差異調整について

(1) 差異調整の目的

調整を行うことによって、比較可能性(結果の信頼性)の向上を図る。

(2) 差異調整の要否

国外関連取引と比較対象取引との間に、価格又は利益率に重大な影響を及ぼす差異が存在し、相当程度正確な調整を行うことができる場合に実施する。

① 差異は存在するが、価格又は利益率に影響を与えない場合

➡ 差異調整の必要なし

② 価格又は利益率に重大な影響を及ぼす差異は存在するが、相当程度正確な調整を行うことができない場合

➡ 比較可能性に問題あり

7

3. 差異調整について【参考】

(1) 比較可能であるということは、比較される複数の状況間の差異(仮にある場合)が、検証対象の条件に重要な影響を与えないこと、又は、そのような差異の影響を取り除くために相当程度正確な調整が可能であるということを意味している。(OECD TPG para 3.47)

(2) 差異調整は、それにより結果の信頼性が向上すると考えられる場合に(そしてその場合にのみ)検討すべきである。(OECD TPG para 3.50)

(3) 強調すべき点は、比較に重要な影響を与える差異の調整のみが適切であるということである。納税者の関連者間取引と、第三者の比較対象取引との間には、常にいくらかの差異が存在するだろう。差異が比較の信頼性に大きな影響を与えない場合には、未調整の差異があっても比較は適切であるかもしれない。しかし、主要な比較可能性の要素について多くの調整又は重大な調整が必要であれば、当該第三者間取引が実際のところ十分に比較可能ではないことを示唆している可能性がある。(OECD TPG para 3.51)

8

4. 差異の種類(例示)

(1) 取引に関する差異

- ① 棚卸資産の種類、役務の内容
- ② 取引段階(卸売、小売など)
- ③ 取引規模
- ④ 契約条件
- ⑤ 取引時期

(2) 当事者に関する差異

- ⑥ 果たす機能
- ⑦ 負担するリスク
- ⑧ 使用する無形資産
- ⑨ 事業戦略や会計方針

(3) 市場に関する差異

- ⑩ 市場参入時期
- ⑪ 政府の規制
- ⑫ 市場の状況



9

5. 差異調整の具体例

(1) 貿易条件の差異

国際取引においては、貿易条件としてCIF(運賃、保険料込み渡し)やFOB(本船渡し)などがよく用いられるが、この条件の違いが価格に影響を与える場合は差異調整が必要である。

貿易条件の差異は、比較対象取引が国外関連取引と同じ貿易条件の下で行われたとすれば取引商品の価格はいくらになるか、という観点から調整が行われる。

(2) 決済条件の差異

一般的な商取引において、商品代金の支払時期が長ければその期間に対応する金利相当額が加算されて商品の価格は高くなるため、決済条件の差異が価格に影響を与える場合は調整が必要である。

決済条件の差異は、比較対象取引が国外関連取引と同じ決済条件の下で行われたとすれば取引商品の価格はいくらになるか、という観点から調整が行われる。

10

5. 差異調整の具体例(続き)

(3) 取引規模の差異

一般的な商取引において、取引数量が多ければ値引きや割戻しなどが行われることがあり、値引きや割戻しなどが価格に影響を与える場合は差異調整が必要である。

例えば、比較対象取引の契約条件に取引数量に応じた値引きや割戻しなどがある場合は、国外関連取引の数量を比較対象取引の条件に当てはめて調整を行う。

(4) 機能の差異

機能に差異があり、その差異が利益率に影響を与える場合は差異調整が必要である。

例えば、機能(広告宣伝など)の差異による影響を国外関連取引及び比較対象取引の当事者が支払った費用の額により測定できる場合や、その差異が利益率に与える影響を財務データから取り除くことができる場合は調整を行わなければならない。

11

5. 差異調整の具体例(続き)

(5) 棚卸資産評価方法の差異

商品価格が著しく上昇(Inflation)又は下落(Deflation)している場合は、棚卸資産評価方法の差異が利益率に影響を与えるため、差異調整が必要である。

例えば、商品価格が上昇している場合において、LIFO(後入先出法)を適用したときは、FIFO(先入先出法)と比較して、棚卸資産はより少なく売上原価はより多く計上されるため利益率は低くなる。調整は、検証対象法人が適用している評価方法を比較対象法人に当てはめて行う。

【参考】FIFO/LIFOと売上原価の関係

	FIFO	LIFO
価格上昇時 (Inflation)	棚卸資産:多 売上原価:少	棚卸資産:少 売上原価:多
価格下落時 (Deflation)	棚卸資産:少 売上原価:多	棚卸資産:多 売上原価:少

12

5. 差異調整の具体例(続き)

(6) 運転資本の差異 (OECD TPG para 3.49)

すでに「(2) 決済条件の差異」で述べたとおり、通常、商品代金の支払時期の差異は価格に影響を与える。しかしながら、公開データでそうした差異を把握するのは困難である。そこで、よく使用される調整方法が「運転資本調整(Working Capital Adjustment)」(注)と呼ばれる調整である。

運転資本調整は、一般に貸借対照表の、①売掛金、②買掛金、③棚卸資産の3つの勘定科目を使って行われる。その理由は次のとおりである。

① 売掛金調整

一般に商品代金の回収期間が長ければ金利相当分を価格に含めて販売するため、回収期間が長いほど販売価格が高くなり、利益率も上がると考えられる。価格に与える影響は、売掛金割合(期中平均売掛金÷売上高)で計ることができる。

② 買掛金調整

考え方は売掛金と同様であるが、買掛金の場合は支払期間が長いほど仕入価格が高くなり、利益率が下がると考えられる。価格に与える影響は、買掛金割合(期中平均買掛金÷売上原価)で計ることができる。

(注) 運転資本調整は、資産集約度調整(Asset Intensity Adjustment)と呼ばれることもある。

13

5. 差異調整の具体例(続き)

(6) 運転資本の差異(続き)

③ 棚卸資産調整

一般に在庫を多く保有することは、次の利点(Merit)から利益率を向上させると考えられる。

1) 仕入先から商品を大量に購入するので、割引(Volume Discount)を受けられる

2) 得意先からの大量注文に早期に対応できるので、割増(Premium)を受けられる

一方、在庫が多いということは不良在庫を抱えている場合もあるので、使用に当たっては慎重な検討が求められる。価格に与える影響は、棚卸資産割合(期中平均棚卸資産÷売上高)で計ることができる。

(調整に用いられる利子率)

調整には短期金利が用いられる。売掛金と買掛金の金額には金利相当分が含まれており、その金額から金利相当分を除く必要があるため、調整には「利子率/(1+利子率)」を使用する。他方、棚卸資産には金利相当分が含まれておらず、それ自体が利益を生むと考えられるため、一般に利子率をそのまま使用する。

14

5. 差異調整の具体例(続き)

(6) 運転資本の差異(続き)

【計算例】



A. 調整金額を計算する方法

$$\text{売掛金調整} = \left(\frac{\text{Avg. ARt}}{\text{Sale t}} - \frac{\text{Avg. ARc}}{\text{Sale c}} \right) \times \text{Sale c} \times \frac{i}{1+i}$$

B. 調整率(%)を計算する方法

$$\text{売掛金調整} = \left(\frac{\text{Avg. ARt}}{\text{Sale t}} - \frac{\text{Avg. ARc}}{\text{Sale c}} \right) \times \frac{i}{1+i}$$

Avg. ARt: 検証対象法人の期中平均売掛金 Avg. ARc: 比較対象法人の期中平均売掛金
Sale t: 検証対象法人の売上高 Sale c: 比較対象法人の売上高 i: 利率

15

5. 差異調整の具体例(続き)

(7) 四分位法 (OECD TPG para 3.57)

これまで述べてきたような差異調整を行っても、なお定量的に把握することが困難な差異があり、その差異が利益率に与える影響が軽微であると認められる場合は四分位法を使用することが有効である。

四分位法とは、比較可能性を向上させるための統計的な手法である。具体的には、データを小さい順に並び替えて4等分し、上下25%以内のデータを取り除き、残りのデータでレンジを作って分析を行う方法である。当該レンジを四分位レンジ(Inter-quartile Range)という。

一般に、四分位法は、比較対象企業の利益率を利益水準指標(PLI)として用いる移転価格算定手法(TPM)を適用する場合において、比較対象法人の数が一定数以上(少なくとも8社以上)あるときに用いられる。

四分位法を用いた分析では、一般に、検証対象法人の利益率が比較対象法人の利益率で作成される四分位レンジの下限值以上であれば、移転価格上の問題はないとされる。一方、当該下限値を下回っている場合は、当該四分位レンジの中央値(Median)まで調整が行われることが多い。

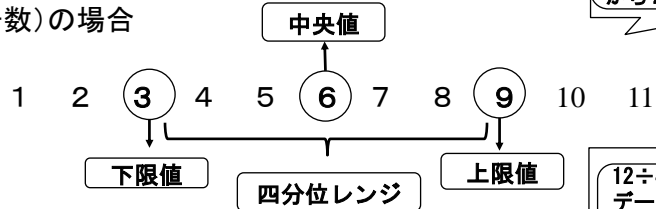
16

5. 差異調整の具体例(続き)

(7) 四分位法(続き)

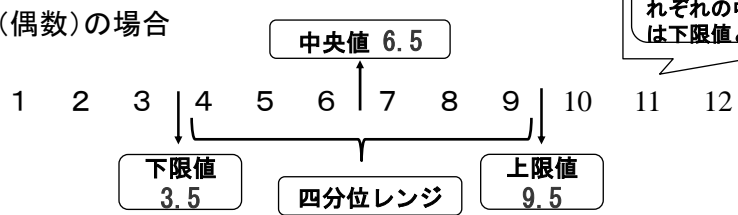
【適用例(IRS方式)】

A. データ数が11(奇数)の場合



$11 \div 4 = 2.75$ と割り切れないので、小数点以下を切り捨てて2とし、データの上下から2社を外す

B. データ数が12(偶数)の場合



$12 \div 4 = 3$ と割り切れるので、データを上下2等分し、それぞれの中央値を上限値又は下限値とする

17

II ケース・スタディ



18

ケース・スタディの進め方

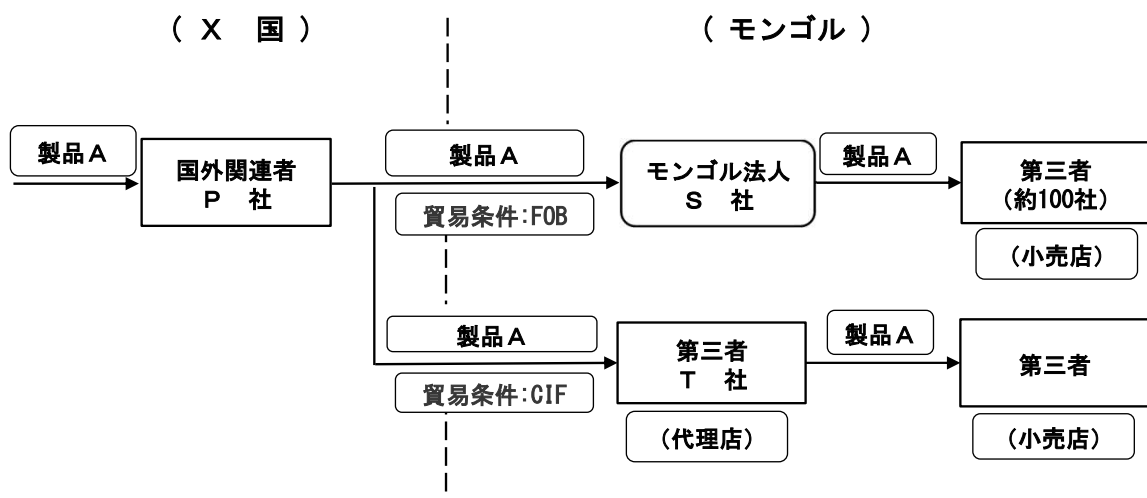
これから、グループ討議形式による移転価格の事例研究を行います。事例は全部で7つあります。

研修員は、各事例の取引図を参照しながら、「前提条件」をよく読んで、「質問」に対する答えを考えてください。

そして研修員は、グループ内で他の研修員とよく話し合い、グループとしての答えを見出してください。すべての事例において、各グループから答えを発表してもらいます。

19

Case 1 取引図



20

Case 1 貿易条件の差異

【前提条件】

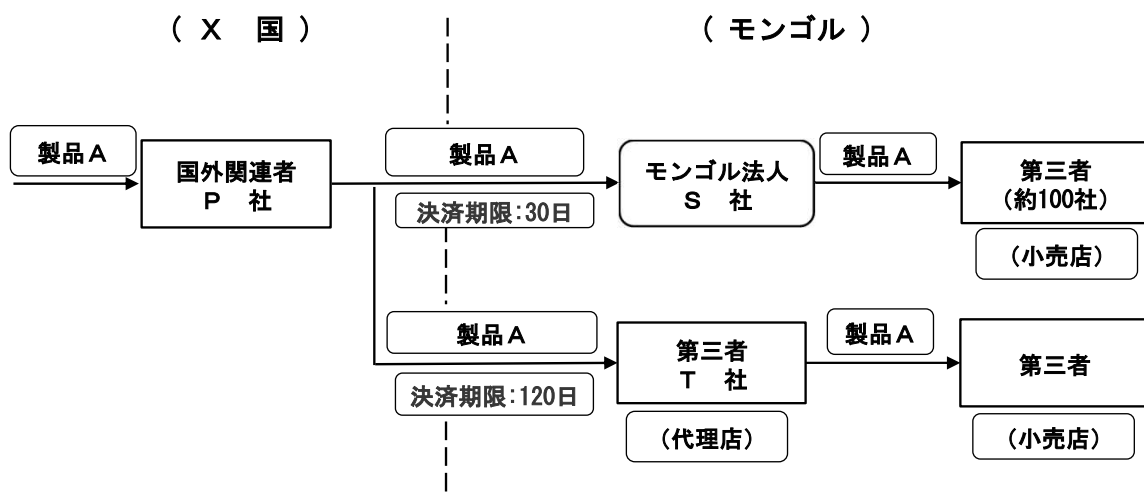
1. X国法人P社は、製品Aの販売会社であり、10年前に製品Aを販売する子会社としてモンゴルにS社を設立した。
2. P社は、S社に対して製品Aを単価\$100,000(貿易条件:FOB)で販売し、S社はそれらをモンゴル国内の第三者である小売店約100社に販売している。
3. P社は、S社の設立以前から、モンゴルの第三者である代理店T社に製品Aを単価\$100,000(貿易条件:CIF)で販売しており、T社はそれらをモンゴル国内の小売店に販売している。
4. P社-S社間の取引とP社-T社間の取引において、貿易条件を除き他の条件は同じであり、取引数量にも大きな差はない。
5. P社がT社へ製品Aを販売する際の海上運賃は単価の4%、海上保険料率は0.5%である。

【質問】

1. S社に対する移転価格調査において、P社-T社間における製品Aの取引を比較対象取引としてCUP法を適用する場合、どのように差異調整を行うか。
2. 製品Aの独立企業間価格はいくらになるか。

21

Case 2 取引図



22

Case 2 決済条件の差異

【前提条件】

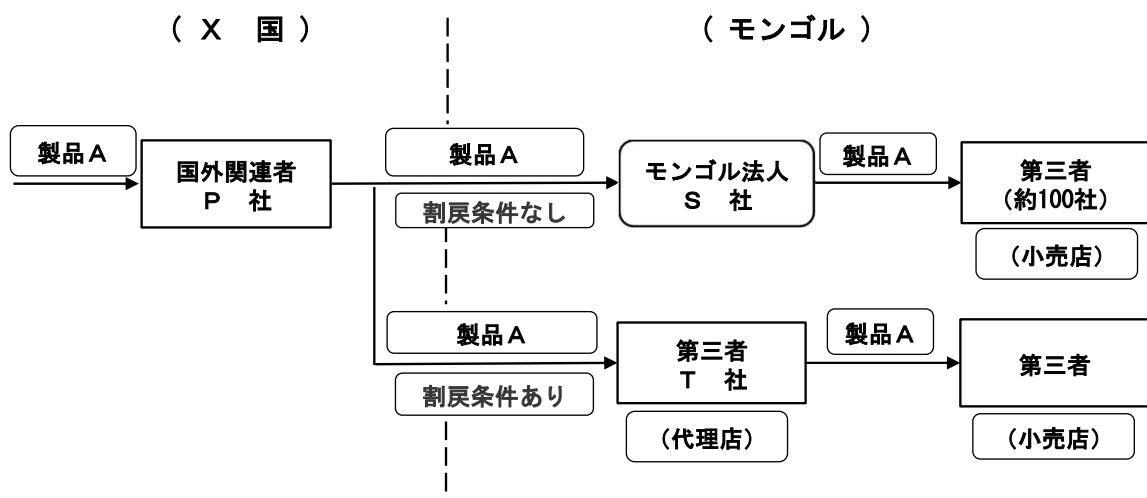
1. X国法人P社は、製品Aの販売会社であり、10年前に製品Aを販売する子会社としてモンゴルにS社を設立した。
2. P社は、S社に対して製品Aを単価\$100,000(決済期限:30日)で販売し、S社はそれらをモンゴル国内の第三者である小売店約100社に販売している。
3. P社は、S社の設立以前から、モンゴルの第三者である代理店T社に製品Aを単価\$100,000(決済期限:120日)で販売しており、T社はそれらをモンゴル国内の小売店に販売している。
4. P社-S社間の取引とP社-T社間の取引においては、決済条件を除き他の条件は同じであり、取引数量にも大きな差はない。
5. P社が、金融機関において適用されるユーザンス金利(Usance Rate)は年率5%である。

【質問】

1. S社に対する移転価格調査において、P社-T社間の取引を比較対象取引としてCUP法を適用する場合、どのように差異調整を行うか。
2. 製品Aの独立企業間価格はいくらになるか。

23

Case 3 取引図



24

Case 3 取引規模の差異

【前提条件】

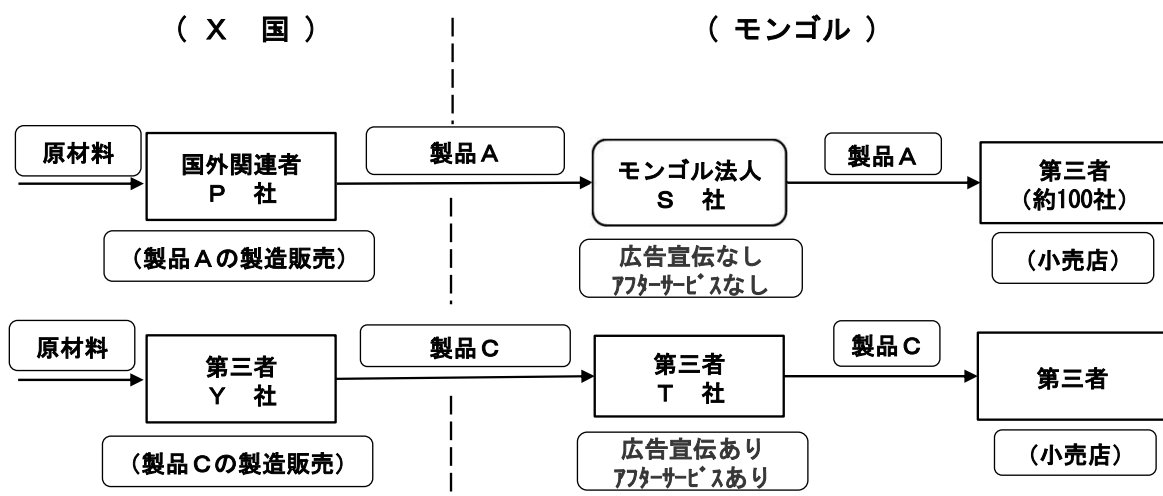
1. X国法人P社は、製品Aの販売会社であり、10年前に製品Aを販売する子会社としてモンゴルにS社を設立した。
2. P社は、S社に対して製品Aを単価\$10,000で販売し、S社はそれらをモンゴル国内の第三者である小売店約100社に販売している。
3. P社は、S社の設立以前から、モンゴルの第三者である代理店T社に製品Aを単価\$10,000で販売しており、T社はそれらをモンゴル国内の小売店に販売している。
4. P社-T社間の取引には、1年間の取引数量が1,000個を超えた場合、超えた数量については10%の割戻しを行うという条件がある。他の条件はP社-S社間の条件と同じである。
5. 2018年度において、S社は1,250個、T社は1,500個の製品AをP社から仕入れた。

【質問】

1. S社に対する移転価格調査において、P社-T社間の取引を比較対象取引としてCUP法を適用する場合、どのように差異調整を行うか。
2. 2018年度における製品Aの独立企業間価格はいくらになるか。

25

Case 4 取引図



26

Case 4 機能の差異

【前提条件】

1. X国法人P社は、製品Aの販売会社であり、10年前に製品Aを販売する子会社としてモンゴルにS社を設立した。
2. P社は、S社に対して製品Aを販売し、S社はそれらをモンゴル国内の第三者である小売店約100社に販売している。
3. S社は、モンゴル国内において製品Aの広告宣伝を行わず、またアフターサービス(修理や部品交換など)も行っていない。(モンゴルにおける製品Aの広告宣伝は、P社が実施している。)
4. モンゴル法人T社は、独立した代理店として、X国の第三者であるY社から製品Cを輸入し、それらをモンゴル国内の第三者である小売店に販売している。
5. T社は、モンゴル国内において製品Cの広告宣伝を行うとともに、有償で製品Cのアフターサービスを行っている。
6. 製品Aと製品Cは、性状、構造、機能等は異なるが、どちらも産業用機械である。
7. 2018年度におけるS社とT社の損益計算書は、次表のとおりである。

27

Case 4 損益計算書 (2018年度)

(単位: US\$)

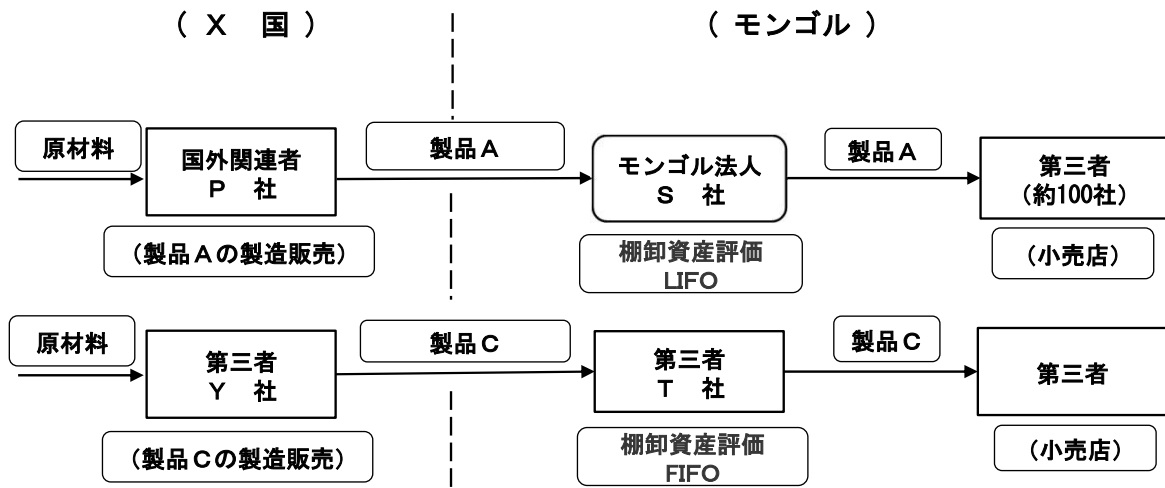
	S 社	T 社
売上高	1, 200, 000	2, 000, 000
(うちアフターサービス売上)	(0)	(80, 000)
売上原価	700, 000	1, 000, 000
(うちアフターサービス原価)	(0)	(30, 000)
売上総利益	500, 000	1, 000, 000
販売費・一般管理費	452, 000	850, 000
(うち広告宣伝費)	(0)	(20, 000)
営業利益	48, 000	150, 000

【質問】

1. S社に対する移転価格調査において、T社を比較対象法人としてTNMMを適用する場合、どのように差異調整を行うか。
2. 差異調整の結果、2018年度におけるT社の売上高営業利益率(OM)は何%になるか。

28

Case 5 取引図



29

Case 5 棚卸資産評価方法の差異

【前提条件】

1. X国法人P社は、製品Aの販売会社であり、10年前に製品Aを販売する子会社としてモンゴルにS社を設立した。
2. P社は、S社に対して製品Aを販売し、S社はそれらをモンゴル国内の第三者である小売店約100社に販売している。
3. モンゴル法人T社は、独立した代理店として、X国の第三者であるY社から製品Cを輸入し、それらをモンゴル国内の第三者である小売店に販売している。
4. 製品Aと製品Cは、性状、構造、機能等は異なるが、どちらも産業用機械である。
5. 棚卸資産の評価方法として、S社はLIFO(後入先出法)を採用し、T社はFIFO(先入先出法)を採用している。
6. 2018年度におけるT社の売上原価に関するデータは、次表のとおりである。

30

Case 5 売上原価に関するデータ (T社:2018年度)

(単位: US\$)

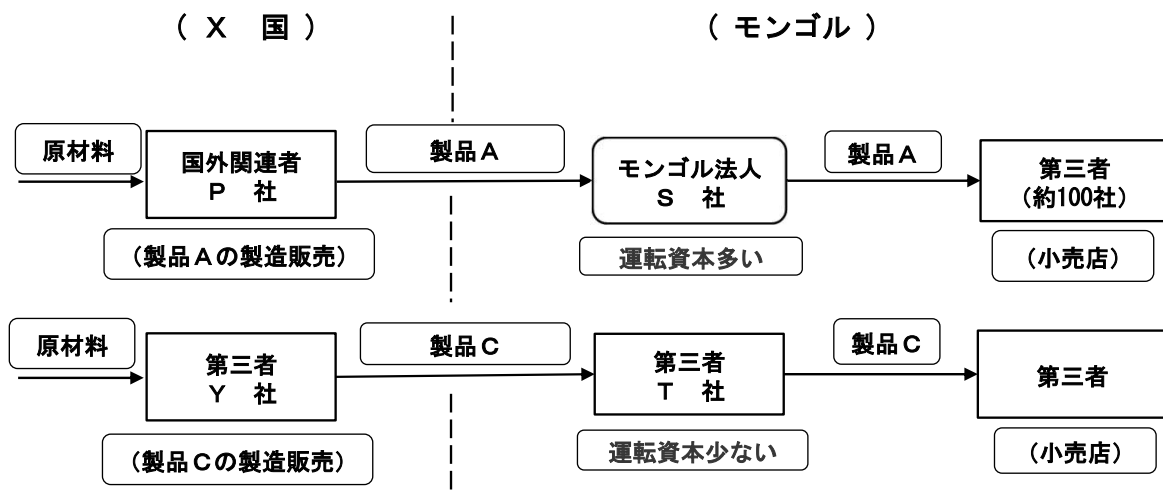
製品C	FIFO	LIFOを適用した場合
期首棚卸高	20, 500	21, 000
期末棚卸高	11, 000	19, 500
売上原価	340, 000	?

【質問】

1. S社に対する移転価格調査において、T社を比較対象法人としてTNMMを適用する場合、どのように棚卸資産評価方法の差異に係る調整を行うか。
2. 2018年度における調整後のT社の売上原価を2通りの計算方法で求め、T社の営業利益に加算又は減算する調整金額を算出しなさい。

31

Case 6 取引図



32

Case 6 運転資本の差異

【前提条件】

1. X国法人P社は、製品Aの販売会社であり、10年前に製品Aを販売する子会社としてモンゴルにS社を設立した。
2. P社は、S社に対して製品Aを販売し、S社はそれらをモンゴル国内の第三者である小売店約100社に販売している。
3. モンゴル法人T社は、独立した代理店として、X国の第三者であるY社から製品Cを輸入し、それらをモンゴル国内の第三者である小売店に販売している。
4. 製品Aと製品Cは、性状、構造、機能等は異なるが、どちらも産業用機械である。
5. S社とT社の運転資本(売掛金、買掛金及び棚卸資産)の水準は大きく異なっており、これらの差異を調整することが比較可能性の向上に有効と認められた。
6. 2018年度におけるS社とT社の売上高や運転資本などの財務データは、次表のとおりである。
7. なお、2018年度におけるS社の銀行借入利率は、5%である。

33

Case 6 財務データ (2018年度)

(単位：US\$)

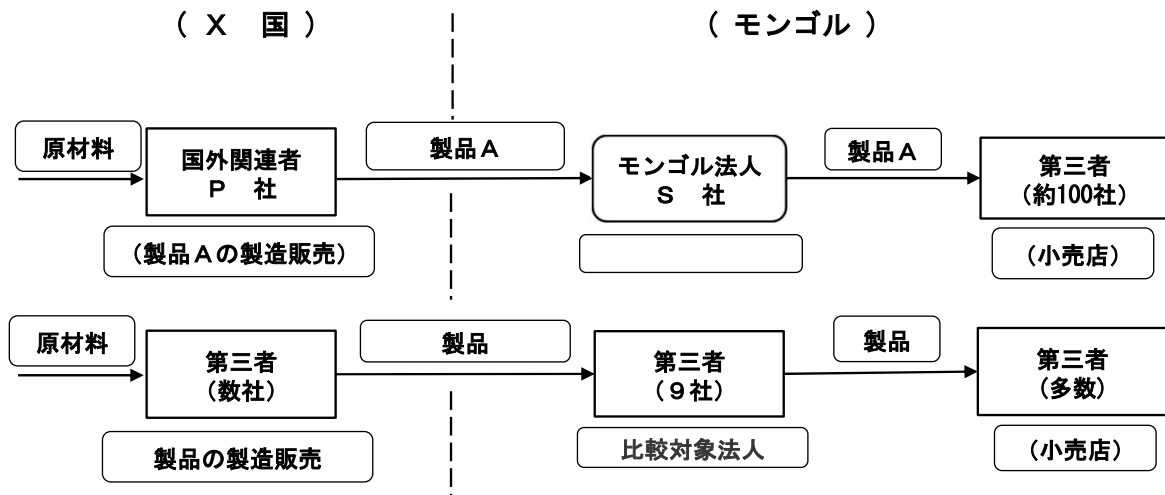
	S 社	T 社
売上高	1, 800, 000	2, 000, 000
営業利益	72, 000	100, 000
売上高営業利益率(OM)	4%	5%
売掛金(期首残高)	420, 000	150, 000
〃 (期末残高)	480, 000	170, 000
買掛金(期首残高)	390, 000	125, 000
〃 (期末残高)	330, 000	115, 000
棚卸資産(期首残高)	550, 000	180, 000
〃 (期末残高)	530, 000	220, 000

【質問】

1. S社に対する移転価格調査において、製品Cの取引を比較対象取引としてTNMMを適用する場合、どのように運転資本の差異に係る調整を行うか。
2. 差異調整の結果、2018年度におけるT社の売上高営業利益率(OM)は何%になるか。

34

Case 7 取引図



35

Case 7 四分位法

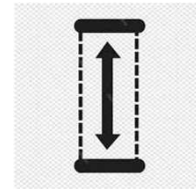
【前提条件】

1. X国法人P社は、製品Aの販売会社であり、10年前に製品Aを販売する子会社としてモンゴルにS社を設立した。
2. P社は、S社に対して製品Aを販売し、S社はそれらをモンゴル国内の第三者である小売店約100社に販売している。
3. モンゴル国内には、S社と類似の機能を果たす独立した法人が9社ある。
4. この9社が扱う製品はまちまちであり、製品Aと性状、構造、機能等は異なるが、いずれも産業用機械である。
5. モンゴル国税庁の調査官Q氏は、S社への移転価格調査に際し、この9社を比較対象法人、S社を検証対象法人としてTNMMを適用しようと考えた。
6. Q氏がこの9社を詳しく調べたところ、売上高営業利益率(OM)に影響を及ぼすと認められる差異がいくつか存在することが判明した。
7. そのため、Q氏は、Case1からCase6に掲げた方法などを駆使して、そのうち重要と思われる差異について調整を行った。しかしながら、定量的に把握することが困難な軽微な差異については調整することができなかった。
8. 2018年度におけるS社と差異調整後の9社のOMは、次表のとおりである。

36

Case 7 比較対象法人とS社のOM (2018年度)

No.	比較対象法人	OM(%)
1	D社	6.39
2	E社	5.88
3	F社	5.36
4	G社	4.84
5	H社	4.62
6	I社	3.79
7	J社	2.83
8	K社	2.31
9	L社	△0.45
-	S社	2.18



【質問】

1. 四分位レンジとその中央値を求めなさい。
2. 2018年度においてS社に移転価格課税を行うべきか否か。また、課税を行うとした場合、何%のOMを用いるか。

37

Ⅲ 質疑応答



38

技術協力成果品

国際課税実施体制調査・分析報告書

モンゴル国における国際税務行政、 国際課税調査の現状、とそれに対する提言

2018年 7月
JICA 専門家
小寺壽成

モンゴル国における国際税務行政、国際課税調査とそれに対する提言を下記に記す。提言の基本精神は、人数がたとえ少なくても、専門的な人材を継続的に育成し、分業専門体制をあらゆる場で、構築しないと、組織の活性化、税務理論の深化、実践的調査力の養成が不可能ということである。

組織上も調査力の観点からも、「業種に精通した専門家の養成」が提言の核である。

1. 国際税務行政体制及び国際課税調査

GDT 本庁各局における国際税務行政体制及び国際課税調査の現状、今後の問題点と提言

(現状)

GDT 本庁税務行政協力局が局長の下、情報交換業務、相互協議、国際税制策定等、国際税務行政全体について管理している。調査に関する GDT 全体業務の指揮監督を行なうのは、GDT 本庁調査局である。また、GDT 本庁調査局は税務署の国際課税調査指揮を行なっている。大規模法人国際課税調査を行なっているのは GDT 本庁国家歳入管理局である。GDT 法務局も国際課税担当者を配置している。更に、GDT 本庁研修センターも所長を先頭に、法令改正、国際課税研修業務の研修強化を図ろうとしている。

(各局の問題点と提言)

(1) GDT 本庁税務行政協力局 (日本の NTA 総務課、国際業務室に相当する)

GDT 税務行政協力局の業務は、2016年1月政策実施・国際課税課を新設することにより、より国際課税の充実が図られている。局長のリーダーシップのもとで整備されたものであるが、このことにより、同局において、国際課税調査の仕組み、知識が国際課税理論の理解が立体的なものとなっている。

現在、税務行政協力局の体制は大きく3つの担当に分かれ、A)税務行政担当、B)法案担当、C)国際担当となっている。A)は主任検査官1名、検査官3名、B)は主任検査官1名、検査官2名、C)主任検査官1名、検査官4名の構成である。

しかし、相互協議の専門担当官がないことが課題としてあげられる。上記C)の担当者から独立させた方が良いと考える。移転価格等相互協議は条約に基づく実際の交渉で、専門的な能力が必要である。更に、GDT から見た国際課税立案の意見を適時具体的に MOF に連絡し、情報共有を図る総務担当セクションの新設も検討する必

要がある。GDT 税務行政協力局に限らず、同調査方策局、同国家歳入管理局、法務局、研修センターから、それぞれの立場からの立法提案があるはずであるから、それらの意見を整理し、適宜、MOF に伝える総務担当セクションはぜひ必要である。それをもって、国際課税の改正意見の統一を図っていく必要がある。

以上から、GDT 税務行政協力局における、相互協議専門職員の創設、MOF との連絡調整セクションである総務課の創設を考える必要がある。

一方で、情報交換体制の充実してきている。下記の様なプロセスで JICA プロジェクトも貢献しており、この情報交換体制を継続いただきたい。

- ① JICA の国際課税研修により、その成果として、JICA 専門家の適時の提言により、GDT は国際課税の重要性を認識し、GDT は税務行政協力局を業務別に専門化する体制を着実にとっている。
- ② EOI（情報交換）業務を効率的に行うため、GDT 内に EOI ユニット設置を指導した。その成果として、2016 年 1 月に、税務行政協力局内に EOI セクションが設置され、EOI 担当官が一名おかれることとなった。EOI 担当官は EOI 業務を精力的に行なっている。
- ③ 更に、この EOI 担当官の業務を効率的にすべく、GDT 調査局、リスクマネジメント局、国際協力局内の統計分析課などの部局の担当官との業務手続き等について意見交換を行うよう指導したところ、その成果として当該関係課で適宜話し合いが行われ、情報の共有が行われることとなった。
- ④ EOI 担当者に、税務署長等に EOI の周知を行なうよう指導を行なったところ、その成果として、税務行政協力局長の EOI 周知徹底を目的とするレターが税務署長へ送付され、かつ、EOI 担当者がウランバートル市内の税務署に赴き、税務署長に EOI の利用の説明を行い、情報交換制度が認知された。
- ⑤ 今までの EOI 関連の研修により、その成果として、GDT 側も、201 年 2 月時点で関係省庁の国内関係機関 27 機関と合意協定を締結している。
- ⑥ JICA の今までの情報交換研修等により、その成果として、情報交換依頼案件は、2014 年ロシア 3 件、ハンガリー 1 件、ウクライナ 1 件、2015 年には、ロシア 3 件、中国 1 件、マレーシア 1 件ととぎれず、上記 EOI セクション設置後は、ロシアとの 4 件の情報交換があった。その後も、情報交換について引き続き努力を行なっており、2015 年以降の情報交換件数は、201 年 10 件、2016 年 3 件、2017 年 8 件と着実に情報交換業務を行ない、本年 2018 年に既に 2 件の情報交換件数となっている。

(2) GDT 本庁調査方策局（日本の NTA 法人税課、所得税課、消費税課に相当する）

GDT の調査方策局の調査課には産業別にしたセクションはない。一人の主任検査官と 8 人の検査官がいる。8 人の検査官たちは税種類で分かれて調査している。つま

り、GDT 調査方策局職員は、法人税等の税目で分かれて仕事をしている。また、各税目担当者が国際税務関連事案も担当する。よって、国際税務専門担当者はいない。

しかし、GDT 調査方策局には、日本の国税庁調査課の国際調査管理官のような国際課税調査専門担当セクションの創設が必要である。このような国際課税担当の責任者が、調査の根幹ともいえる部署にいない時は、①税務署の国際課税調査の指揮が適確にできないし（税務署長への指揮が不可能）、②GDT 本庁国家歳入管理局の大規模国際課税調査との意見交換等が効率的にできない、という組織上の問題が発生する。

税務署も管轄している GDT 本庁調査局自身の国際課税に対する意見を GDT 本庁国家歳入管理局と情報共有させないと、客観的な課税理論の構築が不可能である。

また、GDT 調査方策局の指導する税務署の調査ユニットは、産業別に分かれていない。これは、以下に述べる GDT 国家歳入管理局と同様の問題である。調査官はできるだけ一年の勤務期間においては、同一又は類似の業種を調査したほうが、業界特有の知識も効率てきに身に付き、かつ、業界調査に精通するようになる。

従って、GDT 調査方策局には、日本の国税庁調査課の国際調査管理官のような国際課税調査専門担当セクションを創設すべきと考える。

また、税務署は人員が少ないが、大規模税務署はできるだけ、業種別セクションを編成し、小規模税務署は、できるだけ、同じ調査官に同じ業種を調査させるべきと考える。

GDT 本庁調査局という部署は、日本でいえば、法人税課、所得税課、消費税課（各税目の理論研究と税務署への調査指揮）に相当し、各課ではもちろん国際税務の理論や調査上の問題も研究整理している。このような体制は人員の増加等も含めてぜひ充実して欲しい。国際課税が今後より複雑になっていくと思われるので、法人税の国際課税、所得税の国際課税、消費税の国際課税というように、税目別に国際課税を理論的に整理する必要性が今後出てくる。

（3）GDT 本庁国家歳入管理局（日本の NTA 調査課、国税局調査部に相当する）

国家歳入管理局には、行政管理課（課長と 5 人の検査官）、調査課（課長と 32 人の検査官）、税收违法課（課長と 14 人の検査官）、納税者サービス課（課長と 9 人の検査官）、鉱物資源・国際税務担当課（課長と 7 人の検査官）、リスク・統計課（課長と 5 人の検査官）がある。

特に新設の鉱物資源・国際税務担当課は、モンゴル国産業で一番特色のある鉱物資源に関連する、①国際機関対応業務、②法令立案業務、③租税条約業務、④データベース構築関連業務等、斬新で意欲的な業務を行なっている。

詳細に説明すると、鉱物資源・国際税務担当課の担当業務は以下の通りである。

- ① 鉱物資源、鉱業の税務政策、税法及び鉱業法の執行を目的とし、国際通貨基金、世界銀行、米国財務省等の外国及び国際的な金融機関の作業委員会、プ

プロジェクトチームと協力し、上記問題に関する提案を作成し、国税庁の税務行政協力局に提出する。

- ② 採鉱、製造業務、納税額、法的環境に関する調査・研究結果に基づき、政府政策、法令、戦略、案件等の作成、その改善に関する提案を税務行政協力局に提出する。
- ③ 所得と資産税の二重課税回避に関する政府間条約、その他の国際的な税務問題、投資協定、安定化協定、製品分配契約の交渉を研究し、その実施に関する指示を税務行政協力局から受け。
- ④ 国家予算で実施した地質探査研究に関する調査を行い、その情報のまとめ、活用、情報データベースの構築・改善をする。

また、国家歳入管理局の調査体制は以下のようになっている。

- A. 付加価値税確認担当セクション
- B. 鉱業担当セクション
- C. 建築、銀行担当セクション
- D. 小売卸売担当セクションと 4 つの産業別になって調査している。調査課には一人の主任検査官と 32 人の検査官がいる。

更に、より詳細な産業別区分は以下のようになる。

- ・証券会社の調査 — 銀行担当調査セクション
- ・製造、情報通信、運送、商社・貿易、不動産、ホテル・レストラン、医療・福祉法人の調査、— 小売・卸売担当調査セクション
- ・国際税務調査：それぞれのセクションが担当

ここでの指摘は、建築（建設）と銀行が同じセクションで調査されるのは、産業が異なりすぎて、調査官の専門的知識が身につかない懸念があるということである。日本の場合、一つの部門に他の業種があっても、類似業種としている。また、小売・卸売セクションにあまりにも多くの産業が入っているのも問題で、いろいろな業種の調査をさせられる調査官にも、専門的知識は身につかない。

日本では、建設部門なら、建設業（と類似の例えば土木）の大企業の調査だけで一年間調査官は仕事をする。すると調査官は建設業の業界事情にも精通し、更に、建設業の特有の税務調査手法もマスターしていくこととなり、非常に効率的な調査体制が確立される。特に大きな企業を調査するときは、業界の知識を十分有していないと、調査はうまく進まず、当該企業の方が当局を上回る対応をする。日本では、当然 2 年ほどすると人事異動があるので、新たな調査官がその業種を担当するので、人事は停滞せず、新たな専門家の養成が可能である。同じ調査官が 10 年も同じ業種を調査することはできない。そのため、業界との汚職等の癒着もない。

従って、モンゴル国税庁の規模、体制を踏まえて、異なる業種ごとのセクションを

今後更に増設することを検討いただきたい。

更に、業種セクション毎に、国内課税調査、国際課税調査の2つの観点から業種調査研究を行い、研究ノートを蓄積していくことが、配属された調査官の調査力の向上の点から重要であるので、各セクションはすべての業種調査の記録を蓄積して欲しい。その際は業界の特色と業界調査のポイントをまとめるようにする。

また、銀行調査セクションには、銀行調査のノウハウを開発する必要がある。現在のシステムで銀行調査は難しい点があるものの、銀行を訪問し、調査を行うスキルの向上は将来的に調査上不可欠であると考え。納税者の銀行口座を実際に調査官が銀行内で確認しなければ、調査の効果はない。

業種研究と銀行調査テクニックが向上すると、日本のNTAにある査察部のような強制調査チームが将来的に創設可能となる。特に査察は銀行調査力がないと調査にならないからである。

但し、国際税務はそれぞれのセクションが担当し、つまり、産業別に国際税務が管理できるということは非常に良い点であるともいえる。

GDTの人的構成を考えれば、100人程度の調査官を国際と国内に分けるより、より多くの人員で知恵を出す調査を行うために、同一業種の大企業を複数の調査官が担当し、国内調査と国際調査を同時に進行させ、国内調査が終了したら、同一の調査官グループで国際調査も継続実施していく方策が望ましい。人数的に多くないGDT国家歳入管理局の調査官全員に国際課税の知識を供与するのは、研修センターの研修等を工夫すれば決して困難ではない。最初に国内調査、その間国際資料が入手整理できたら、国内調査終了後、国内調査担当者が引き続き国際課税を担当する調査をする。つまり、国際国内の調査が可能な調査官の育成は不可能ではない。また、国際でも業種別専門調査官が育成できるメリットのほうが大きいと考える。

(4) GDT 本庁法務局（日本では、国税庁、国税局、税務署において各部に法令審査セクションがある）

法務局には、一人の主任検査官、一人の検査官が国際税務を担当している。

更に、税法審査的観点から、審判所に相当する紛争解決委員会における国際課税担当者の配置と、日本の訟務官室のような、税務訴訟対策のため検察官との協議のセクションの創設が将来的に望ましい。

(5) GDT 本庁研修センター（日本の国税庁・税務大学校に相当する）

研修センターも、非常に意欲的に、研修を行っている。今後の調査を考慮すると、資源産業等、業種別の研修も行ったほうが良い。業種の知識を事前に与え、調査を迅速に行わせることが可能となるからである。

また、将来の法令立案、審査担当職員のための、法令理論研修の創設もして欲しい。法令に詳しく、指導力のある研修センター長の今後の施策に期待する。

技術協力成果品

国際課税制度整備提案書

MOF & GDT WG 検討すべき法令文

10月13日WG第3回会合後のバージョンアップ分
専門家 小寺

4つの論点

1 関連者の定義

(図解を追加 Slide No.14-22)

2 改正CFC税制のポイント

(受動的所得の課税理由等追加 Slide No.44-46)

(★移転価格税制・別表17(4) 別添コピー添付 Slide No.49)

3 いわゆる実質基準の定義

・管理支配基準・管理支配地主義等

4 無形資産と国内源泉所得

(★外国法人に対する課税関係:図解 別添コピー添付 Slide No.70)

論点1 関連者の定義

過大支払利子税制の関連者(措法66の5の2)

- 2項 この条において「関連者支払利子等の額」とは、法人の関連者等(次に掲げる者をいう。以下この項、第四項第二号及び第九項第一号口において同じ。)に対する支払利子等(その支払う負債の利子(これに準ずるものとして政令で定めるものを含む。)その他政令で定める費用又は損失をいう。以下この条において同じ。)の額(当該法人との間に連結完全支配関係がある連結法人に対する支払利子等の額を除く。)で、当該関連者等の課税対象所得(当該関連者等が個人又は法人のいずれに該当するかに応じ、それぞれ当該関連者等の所得税又は法人税の課税標準となるべき所得として政令で定めるものをいう。第四項第二号において同じ。)に含まれないもののうち、特定債券現先取引等(前条第五項第八号に規定する特定債券現先取引等をいう。)に係るものとして政令で定める金額以外の金額をいう。デジタル大辞泉
- 現先取引
一定期間後に一定の価格で、買い戻しまたは売り戻しをする条件をつけた国債・金融債などの取引。

過大支払利子税制の関連者及び一定の第三者の定義(措法66の5の2)

・2項

- ・一 当該法人との間にいずれか一方の法人が他方の法人の発行済株式若しくは出資(自己が有する自己の株式又は出資を除く。以下この号において「発行済株式等」という。)の総数若しくは総額の百分の五十以上の数若しくは金額の株式若しくは出資を直接若しくは間接に保有する関係その他の政令で定める特殊の関係又は個人が当該法人の発行済株式等の総数若しくは総額の百分の五十以上の数若しくは金額の株式若しくは出資を直接若しくは間接に保有する関係その他の政令で定める特殊の関係のあるもの
- ・二 当該法人に資金を供与する者及び当該資金の供与に関係のある者として政令で定める者

小寺のコメント(「関連者」について)

- ・ 過大支払利子税制の関連者の定義は、移転価格税制の関連者の定義に類似している。
 - ・ 移転価格税制と過大支払利子税制の「関連者」の共通点
 - ①親子関係にある外国法人(50%以上の保有あり)
 - ②兄弟関係にある外国法人(同一の者による50%以上の保有あり)
 - ③実質的支配関係にある外国法人
 - ・ 役員の兼務等
 - ・ 事業活動相当部分の取引依存
 - ・ 事業資金の相当部分の借入・保証調達
- ※但し、移転価格税制の関連者は法人のみ。個人は関連者とならない。

過大支払利子税制の関連者(措令39の13の2)

- 8項

- 法第六十六条の五の二第二項第一号に規定する一方の法人が他方の法人の発行済株式又は出資(自己が有する自己の株式又は出資を除く。以下第十二項までにおいて「発行済株式等」という。)の総数又は総額の百分の五十以上の数又は金額の
- 株式等(株式又は出資をいう。以下第十二項までにおいて同じ。)を直接又は間接に保有する関係その他の政令で定める特殊の関係は、次に掲げる関係とする。

過大支払利子税制の関連者(措令39の13の2)

- 8項

- 一 二の法人のいずれか一方の法人が他方の法人の発行済株式等の総数又は総額の百分の五十以上の数又は金額の株式等を直接又は間接に保有する関係
- 二 二の法人が同一の者(当該者が個人である場合には、当該個人及びこれと法人税法施行令第四条第一項に規定する特殊の関係のある個人)によつてそれぞれその発行済株式等の総数又は総額の百分の五十以上の数又は金額の株式等を直接又は間接に保有される場合における当該二の法人の関係(前号に掲げる関係に該当するものを除く。)

過大支払利子税制の関連者(措令39の13の2): 実質支配関係

- 8項
- 三 次に掲げる事実その他これに類する事実が存在することにより二の法人のいずれか一方の法人が他方の法人の事業の方針の全部又は一部につき実質的に決定できる関係(前二号に掲げる関係に該当するものを除く。)
- イ 当該他方の法人の役員二分の一以上又は代表する権限を有する役員が、当該一方の法人の役員若しくは使用人を兼務している者又は当該一方の法人の役員若しくは使用人であつた者であること。
- ロ 当該他方の法人がその事業活動の相当部分を当該一方の法人との取引に依存して行っていること。
- ハ 当該他方の法人がその事業活動に必要とされる資金の相当部分を当該一方の法人からの借入れにより、又は当該一方の法人の保証を受けて調達していること。

過大支払利子税制の関連者(措令39の13の2) (個人が介在する場合)

- 10項 法第六十六条の五の二第二項第一号に規定する個人が当該法人の発行済株式等の総数又は総額の百分の五十以上の数又は金額の株式等を直接又は間接に保有する関係その他の政令で定める特殊の関係は、次に掲げる関係とする。
- 一 個人(当該個人と法人税法施行令第四条第一項に規定する特殊の関係のある個人を含む。次号及び次項において同じ。)が当該法人の発行済株式等の総数又は総額の百分の五十以上の数又は金額の株式等を直接又は間接に保有する関係
- 二 当該法人と個人との間に次に掲げる事実その他これに類する事実が存在することにより、当該個人が当該法人の事業の方針の全部又は一部につき実質的に決定できる関係(前号に掲げる関係に該当するものを除く。)
- イ 当該法人がその事業活動の相当部分を当該個人との取引に依存して行っていること。
- ロ 当該法人がその事業活動に必要とされる資金の相当部分を当該個人からの借入れにより、又は当該個人の保証を受けて調達していること。

過大支払利子税制の関連者(措令39の13の2)

- 11項 前項第一号の場合において、個人が当該法人の発行済株式等の総数又は総額の百分の五十以上の数又は金額の株式等を直接又は間接に保有するかどうかの判定は、当該個人の当該法人に係る直接保有の株式等の保有割合(当該個人の有する当該法人の株式等の数又は金額が当該法人の発行済株式等の総数又は総額のうちを占める割合をいう。)と当該個人の当該法人に係る間接保有の株式等の保有割合とを合計した割合により行うものとする。

過大支払利子税制の関連者(措令39の13の2)

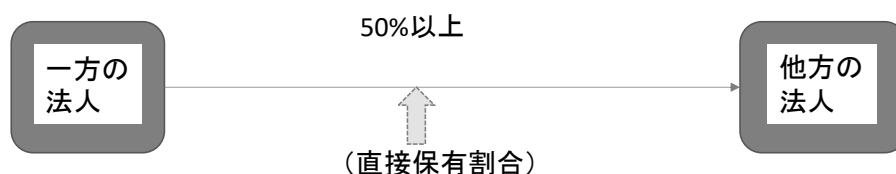
- 12項 前項に規定する間接保有の株式等の保有割合とは、次の各号に掲げる場合の区分に応じ当該各号に定める割合(当該各号に掲げる場合のいずれにも該当する場合には、当該各号に定める割合の合計割合)をいう。
 - 一 前項の当該法人の法人税法第二条第十四号に規定する株主等である法人(以下この項において「株主法人」という。)の発行済株式等の総数又は総額の百分の五十以上の数又は金額の株式等が前項の個人により所有されている場合 当該株主法人の有する当該法人の株式等の数又は金額が当該法人の発行済株式等の総数又は総額のうちを占める割合(当該株主法人が二以上ある場合には、当該二以上の株主法人につきそれぞれ計算した割合の合計割合)

過大支払利子税制の関連者(措令39の13の2)

- 12項
- 二 前項の当該法人の株主法人(前号に掲げる場合に該当する同号の株主法人を除く。)と同項の個人との間にこれらの者と発行済株式等の所有を通じて連鎖関係にある一又は二以上の法人(以下この号において「出資関連法人」という。)が介在している場合(出資関連法人及び当該株主法人がそれぞれその発行済株式等の総数又は総額の百分の五十以上の数又は金額の株式等を当該個人又は出資関連法人(その発行済株式等の総数又は総額の百分の五十以上の数又は金額の株式等が当該個人又は他の出資関連法人によつて所有されているものに限る。)によつて所有されている場合に限る。) 当該株主法人の有する当該法人の株式等の数又は金額が当該法人の発行済株式等の総数又は総額のうちに占める割合(当該株主法人が二以上ある場合には、当該二以上の株主法人につきそれぞれ計算した割合の合計割合)

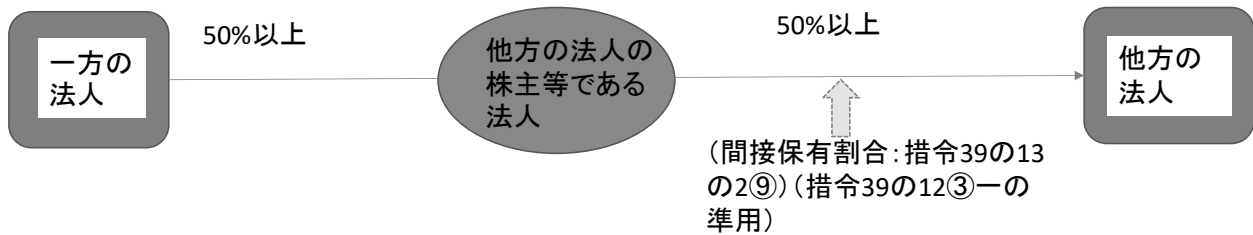
法人である関連者の範囲: 持株関係

- 措令39の13の2⑧項第一号のケースA



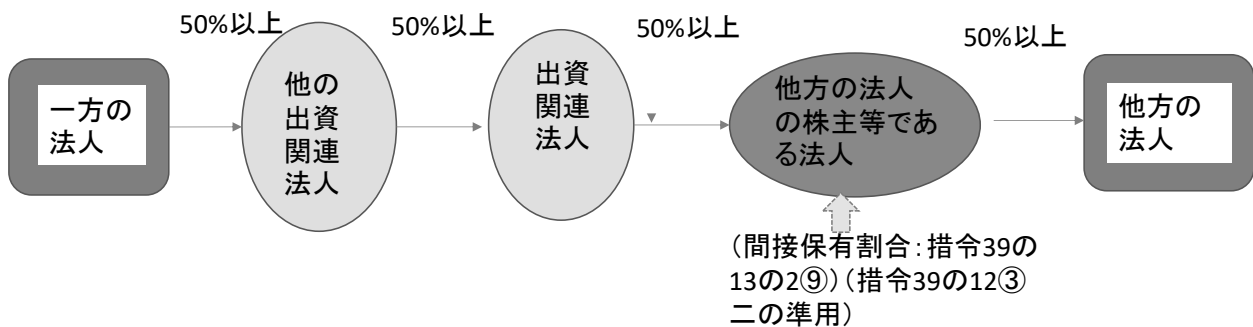
法人である関連者の範囲：持株関係

措令39の13の2⑧項第一号のケースB



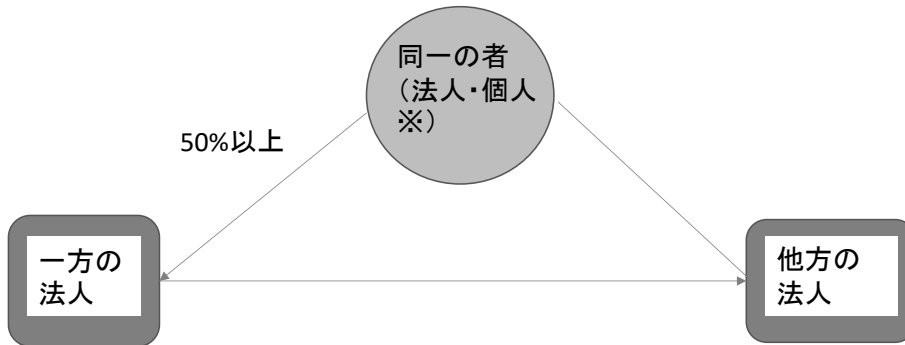
法人である関連者の範囲：持株関係

• 措令39の13の2⑧項第一号のケースC



法人である関連者の範囲：持株姉妹関係

- 措令39の13の2⑧項第二号のケース



※個人には、その個人と特殊の関係のある個人(親族等)が含まれる。

法人である関連者の範囲：実質支配関係

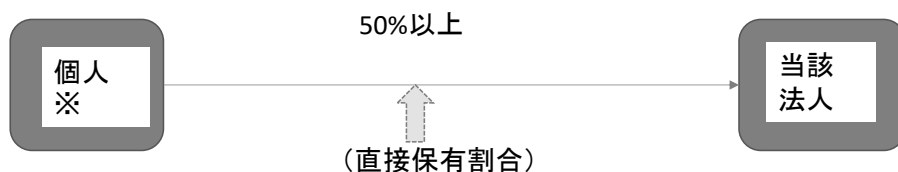
- 措令39の13の2⑧項第三号のケース



- 次の事実により他方の法人の事業方針を実質的に決定
- ①一方の法人が他方の法人へ役員を派遣していること
- ②他方の法人が一方の法人と相当部分の取引を依存していること
- ③他方の法人が一方の法人から相当部分の借入をしていること

個人である関連者の範囲：持株関係

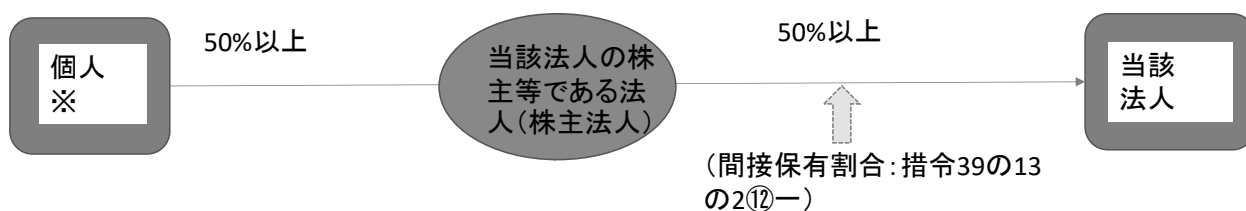
- 措令39の13の2⑩項第一号のケースA



※個人には、その個人と特殊の関係のある個人(親族等が含まれる)。

個人である関連者の範囲：持株関係

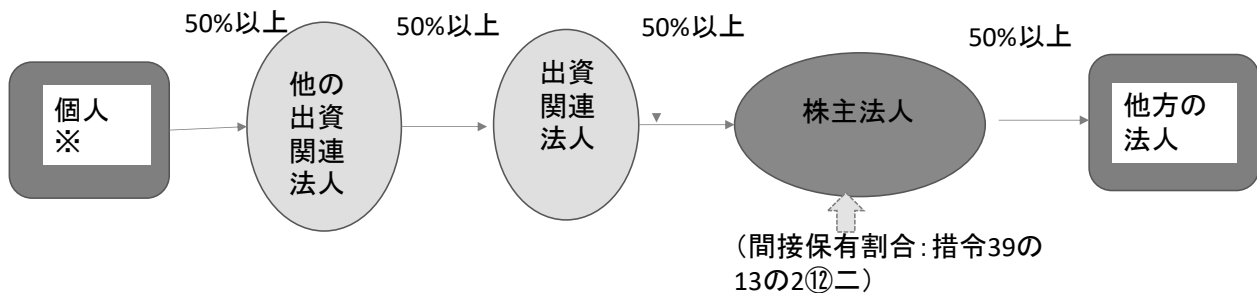
- 措令39の13の2⑩項第一号のケースB



※個人には、その個人と特殊の関係のある個人(親族等が含まれる)。

個人である関連者の範囲：持株関係

- 措令39の13の2⑩項第一号のケースC



※個人には、その個人と特殊の関係のある個人(親族等が含まれる)。

個人である関連者の範囲：実質支配関係

- 措令39の13の2⑩二号のケース



- 次の事実により法人の事業方針を実質的に決定
- ①法人が個人と相当部分の取引を依存していること
- ②法人が個人から相当部分の借入をしていること

• ※個人には、その個人と特殊の関係のある個人(親族等が含まれる)。

過大支払利子税制の一定の第三者(措令39の13の2)

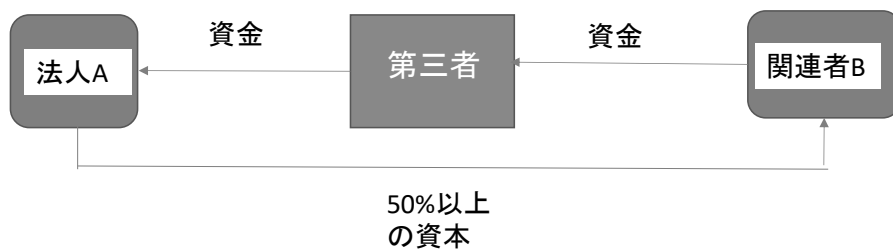
- 13項 法第六十六条の五の二第二項第二号に規定する政令で定める者は、次に掲げる者とする。
 - 一 当該法人に係る関連者が第三者を通じて当該法人に対して資金を供与したと認められる場合における当該第三者
 - 二 当該法人に係る関連者が第三者に対して当該法人の債務の保証をすることにより、当該第三者が当該法人に対して資金を供与したと認められる場合における当該第三者
- ※66条の5の2②(2):当該法人に資金を供与する者及び当該資金の供与に係る者として政令で定める者

過大支払利子税制の一定の第三者(措令39の13の2)

- 13項
- 三 当該法人に係る関連者から(a)当該法人に貸し付けられた債券(b)当該関連者が当該法人の債務の保証をすることにより、第三者から当該法人に貸し付けられた債券を含む。)が、他の第三者に、担保として提供され、債券現先取引(法第四十二条の二第一項に規定する債券現先取引をいう。)で譲渡され、又は現金担保付債券貸借取引(法第六十六条の五第五項第八号に規定する現金担保付債券貸借取引をいう。)で貸し付けられることにより、当該他の第三者が当該法人に対して資金を供与したと認められる場合における当該第三者及び他の第三者
- 現先取引
一定期間後に一定の価格で、買い戻しまたは売り戻しをする条件をつけた国債・金融債などの取引。

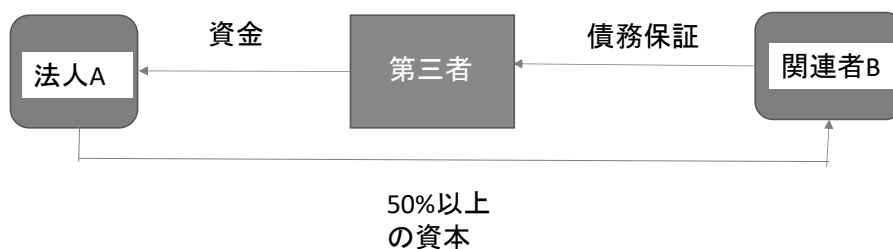
小寺のコメント(「一定の第三者」その1)

- 措令39の13の2⑬項第一号のケース
- 第三者を通じた関連者からの資金供与



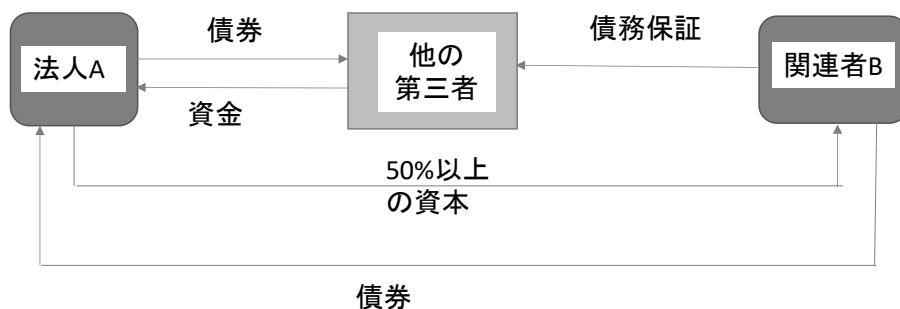
小寺のコメント(「一定の第三者」その2)

- 措令39の13の2⑬項第二号のケース
- 関連者の債務保証により、第三者が資金供与



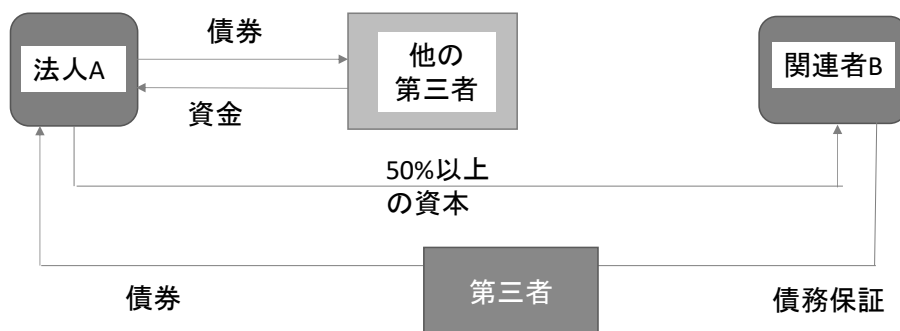
小寺のコメント(「一定の第三者」その3①)

- 措令39の13の2⑬項第三号のケース(a)
- 関連者又は第三者から貸付けられた債券を他の第三者へ譲渡し、又は貸し付けること等による資金供与



小寺のコメント(「一定の第三者」その3②)

- 措令39の13の2⑬項第三号のケース(b)
- 関連者又は第三者から貸付けられた債券を他の第三者へ譲渡し、又は貸し付けること等による資金供与



過大支払利子税制の関連者(措令39の13の2)

- 14項 法第六十六条の五の二の規定を適用する場合において、その者が同条第一項の法人に係る関連者等に該当するかどうかの判定は、同項の法人の各事業年度終了の時の現況によるものとする。

論点2 改正CFC税制のポイント

2017年CFC税制改正

- 外国子会社合算税制(タックスヘイブン対策税制)の大幅な見直しが行われた。
- もともと、この税制は、国内企業が低税率の海外子会社に所得を移転することにより日本における法人税負担を不当に軽減することを防ぐため、一定の要件に該当する海外子会社の所得について、国内企業(海外子会社の株主)の所得と合算して日本で課税するもの。

今までのCFC税制

- 日本居住者・内国法人等が合計で50%超の持分を直接・間接に保有している外国法人を「外国関係会社」とする。
- 会社の租税負担割合が20%未満のこの外国関係会社が、低税率国に所在すると「特定外国子会社等」と定義され、この税制の対象となる。
- 但し、自ら独立した立場で事業活動を行う実体のある会社等に対するこの税制の適用を免除するために、4つの「適用除外基準」というスクリーニングの基準が定められている。
- この4つの適用除外基準のいずれかを満たさない特定外国子会社等については、その全ての所得が日本親会社等の所得に合算されて日本で課税される。
- 適用除外基準を全て満たす場合には、「資産性所得」のみが合算課税の対象とされる。

トリガー税率の廃止

- 旧制度においては、租税負担割合が20%以上なら、「特定外国子会社等」に該当せず、CFC税制の対象にはならなかった。
- この「20%」は「トリガー税率」とも言われ、制度の入口基準として重要な意味を持った。
- しかし、一見して明らかに経済実体のないペーパーカンパニーについては、租税負担割合が20%以上であるという事実だけをもって制度の適用を免除するのは問題があるとされた。
- よって、トリガー税率は廃止された。

新たな企業概念の導入

- 「ペーパーカンパニー」「キャッシュボックス」といった新たな企業概念が定義され、これらの会社に対する合算課税制度が創設された。
- 新制度においては、租税負担割合が20%以上であったとしても、ペーパーカンパニー等に該当すると当該会社の全ての所得に対して合算課税が生じる。
- ペーパーカンパニー等に該当しない外国関係会社については、「経済活動基準」(旧制度の4つの適用除外基準)を満たすか否かを検討する。
- 4つの経済活動基準のいずれかを満たさない場合に、その外国関係会社の全ての所得が日本親会社等の所得に合算されて日本で課税されるのは、旧制度と同じ。
- 一方、経済活動基準を全て満たす場合には、一定の「受動的所得」のみが合算課税の対象とされる。
- この受動的所得の範囲は、旧制度の資産性所得の範囲と比べて、大幅に拡大されている。
- 新制度は、外国関係会社の平成30年4月1日以後に開始する事業年度から適用される。

Q 新税制におけるペーパーカンパニー？

- ペーパーカンパニーとは？
- 具体的には、次のいずれにも該当しない外国関係会社をいう。

①実体基準

主たる事業を行うに必要と認められる事務所、店舗、工場その他の固定施設を有している外国関係会社

②管理支配基準

本店所在地国において事業の管理、支配及び運営を自ら行っている外国関係会社

- 国税当局の職員が、内国法人にその外国関係会社が上記の要件を満たすことを証明する書類の提出等を求めた場合において、その当局職員が定めた期限までにその提出等がないときには、その外国関係会社は上記の要件を満たさないものと推定される。

外国関係会社の判定：実質支配基準の導入と持株割合の計算方法の見直し

Q 資本関係はないが、契約関係等により、子会社を支配しているケースや間接支配への対応をどうするか？

A 居住者及び内国法人等が合計で50%超を直接及び間接に保有していれば、外国関係会社とみなす。

また、内国法人等がその外国法人の残余財産の概ね全部を請求できること等の実質支配関係があれば、外国関係会社とみなす。

非関連者基準の見直し

Q 第三者を介在させることで「非関連者基準」を形式的に満たすようなケースをどうするか？

A 非関連者取引において、取引対象となるものが、関連者に移転等されることがあらかじめ決まっている場合は、関連者との間で直接行われた取引とみなす。

日本CFC税制の3つの改正点

- 当該改正は、経済実体に即した課税を行うべきとするBEPSプロジェクト最終報告書の趣旨を踏まえたもの
- 現行制度からの重要な改正点として以下3点
- なお、CFC税制に係る下記の改正は、外国関係会社の平成30年4月1日以後に開始する事業年度から適用される予定です。

改正のポイント

今までのCFC税制の問題点

- 現行のCFC 税制では、トリガー税率テストにより会社単位での合算課税の有無を判定するため、外国子会社の租税負担割合がトリガー税率(20%)以上であれば、たとえ経済実体を伴わない所得であっても合算されない問題が指摘されていた。

その問題点の解決

- この点、トリガー税率を上回る法人を一律CFC 税制の対象外とするのではなく、①ペーパーカンパニー、②事実上のキャッシュボックス、③ブラックリスト国所在法人については、租税負担割合が30%未満である場合に会社単位の合算課税の対象とする制度が導入されます。それぞれの定義は以下。

第1の改正点

- ① ペーパーカンパニー＝租税負担割合が「30%未満」である場合に会社単位の合算課税の対象とする。
- 次に掲げる要件のいずれも満たさない外国関係会社がペーパーカンパニーとなる。
- 実体基準:その主たる事業を行うに必要と認められる事務所等の固定施設を有していること
- 管理支配基準:その本店所在地国においてその事業の管理、支配および運営を自ら行っていること

第2の改正点

- ② 事実上のキャッシュボックス = 租税負担割合が「30%未満」である場合に会社単位の合算課税の対象とする。
- 外国子会社が「金融子会社等^(注)」に該当する場合。
- 注) 金融子会社等とは、本店所在地国の法令に準拠して銀行業等を営む外国関係会社で、本店所在地国においてその役員または使用人がこれらの事業を的確に遂行するために通常必要と認められる業務のすべてに従事していること等の要件を満たすものをいう。

金融子会社に該当しない場合の「事実上のキャッシュボックス」の判定方法

製造子会社のように金融子会社等に該当しない会社については、次の(a)および(b)のいずれも満たす外国関係会社が事実上のキャッシュボックスと定義されている。

$$\frac{\text{(a) 受動的所得の合計額}}{\text{総資産の額}} > 30\%$$

$$\frac{\text{(b) 有価証券、貸付金、無形固定資産等の合計額}}{\text{総資産の額}} > 50\%$$

合算対象となる受動的所得

- ① 利子
- ② 配当
- ③ 有価証券の貸付の対価
- ④ 有価証券の譲渡損益
- ⑤ デリバティブ取引損益
- ⑥ 外国為替差損益
- ⑦ ①から⑥に類する所得
- ⑧ 有形固定資産の貸付の対価
- ⑨ 無形資産等の使用料
- ⑩ 無形資産等の譲渡損益
- ⑪ いわゆる超過利益

受動的所得の合算課税

外国関係会社に該当すると判断

↓ yes

租税負担割合は30%未満か？

↓ yes

特定関係外国会社に該当しない

↓ no

租税負担割合が20%未満

↓ yes

経済活動基準を充足

↓ yes

部分対象外国関係会社とされる

↓ yes

会社単位の合算課税はされない

↓ yes

一定に受動的所得の合算課税

平成22年度税制改正である資産性所得(受動的所得)の課税の理由

- 特定外国子会社が、適用除外基準を充足していても、一定の資産性所得(受動的所得)を有する場合には、少額所得除外基準(デミニマス基準)を充足する場合を除き、当該資産性所得は合算課税の対象とされていた。
- 課税の理由
- 資産運用等による所得を、軽課税国で稼得するという租税回避行為を防止するため。

平成29年度税制改正で、受動的所得に課税する理由(受動的所得の範囲拡大)

- 平成22年度税制改正によって導入された資産性所得の合算課税制度は、資産性所得に定義される所得の範囲が極めて限定的なものであったため、資産性所得に対する課税規定の適用を受ける企業は多くはなかった。
- よって、新制度では、自ら活動をせずとも得ることが可能な所得を受動的所得と位置づけ、部分課税の対象範囲を拡大することで、租税回避防止策の一層の強化を図っている。
- つまり、
- 平成29年度改正では、自ら積極的に活動しなくても得ることができる所得(受動的所得)については租税回避のおそれがあるとして、この部分合算課税の対象範囲が大幅に拡充された。

第3の改正点

- ③ ブラックリスト国所在法人＝租税負担割合が「30%未満」である場合に会社単位の合算課税の対象とする。
- 租税に関する情報の交換に非協力的な国または域として財務大臣が指定する国または地域に本店等を有する外国関係会社。

外国関係会社に係る財務諸表等の添付

- 内国法人は、外国関係会社に係る財務諸表等を確定申告書に添付することとなった。
- ① 租税負担割合が20%未満の外国関係会社等（経済活動基準を満たす外国関係会社を含む）
- ② 租税負担割合が30%未満のペーパーカンパニー等にかかる財務諸表

(参考) 移転価格税制の別表17(4) (別添)

- 移転価格税制でもすでに平成15年の税制改正で、確定申告書に別表17(4)を添付することとされている。移転価格税制上の国外関連者を有する企業は、国外関連者の営業利益率等のデータ及び国外関連者との移転価格取引に関するTPM(移転価格算定方法)を確定申告書別表に記載することとされている。
- コピー別添とする。

論点3 いわゆる実質基準の定義: 実質支配基準、管理支配基準・管理支配地主義等、実質支配関係

1 実質支配基準(改正CFC)

外国関係会社の判定で、内国法人等がその外国法人の残余財産の概ね全部を請求できること等の実質支配関係があれば、**外国関係会社**とみなす。

2 管理支配基準(Control criteria) その1(措法40の7③、66の6③、措通66の6-16)

旧外国子会社合算税制における適用除外要件の一つ。

これを満たしている場合とは、居住者及び内国法人に係る特定外国子会社等が、その本店所在地において、事業の管理、支配及び運営を自ら行っていることを指す。

この場合、居住者又は内国法人に係る特定外国子会社等がその本店の所在する国又は地域において、事業の管理、支配及び運営を自ら行っているかどうかは、次の4つの要素を勘案して判定される。

2 管理支配基準(Control criteria)その2

イ 特定外国子会社等の株主総会及び取締役会

ロ 役員としての職務執行場所

ハ 会計帳簿の作成及び保管が行われている場所等

ニ その他の状況

この場合において、例えば、

①特定外国子会社等の株主総会の開催が本店所在地国以外の場所で行われていること、

②特定外国子会社等が、現地における事業計画の策定等にあたり、その居住者又は内国法人と協議に、その意見を求めていること、等の事実があるとしても、そのことだけでは、その特定外国子会社等が事業の管理、支配及び運営を自ら行っていないことにはならないとされる。

3 管理支配地主義 (Central management and control)

内国法人と外国法人との区別の判断基準の一つで、法人の事業が実際に統括されている場所を法人の所在地として区分する考え方。

管理支配地主義は、欧州の大部分の国々で採用されている。

★英国、シンガポール、アイルランド、香港が採用

例えば、アイルランドで設立されたアイルランド法人であっても、実際の管理支配が、パキスタンで行われている場合は、アイルランド税法上は外国法人とされる。よって、アイルランドで外国法人とされるアイルランド法人がオランダ子会社からロイヤルティを受領した場合、このロイヤルティは、外国法人が受け取る国外源泉所得となり、アイルランドで課税対象とならない。

参考：本店所在地主義

• 4 実質支配関係 (Substantive affiliated relationship) (TP)

- TP税制上、国外関連者となる外国法人が法人と特殊関係にある場合の一類型を言う。法令上は次の3つの関係
- イ 国外関連者となる外国法人の役員の一以上又は代表する権限を有する役員が、当該一方の法人の役員若しくは使用人を兼務している者又は当該一方の法人の役員若しくは使用人であった者であること。
- ロ 国外関連者となる外国法人がその事業活動の相当部分を当該一方の法人との取引に依存して行っていること。
- ハ 国外関連者となる外国法人がその事業活動に必要とされる資金の相当部分を当該一方の法人からの借入により、又は当該一方の法人の保証を受けて調達していること。

論点4 無形資産と国内源泉所得

Q 採掘業関連の無形資産を有する日本法人の外国親会社を、当該外国で他社に売却するときに発生する利益は、日本国内源泉所得であるとする規定を作りたいがどのような法律思考が必要か？この外国親会社はPEを日本に有しない。

- A 外国法人対する法人税及び源泉所得税の課税の全体的検討を行う。
- B 民法、会計学からの「資産」の検討、法人税法以外の他の税法からの「資産」の検討が必要である。
- C 法人税法138条二号の国内にある「資産」に当該無形資産は含まれるか、の検討が必要。含まれれば、法人税法141条二号により、PEを有しない外国法人に対する課税の検討を行う。

採掘許可権 (Mining License)

- I think Mining License is not an intangible asset.
- Because the license is just administrative license.
- Everybody can get the license.
- No need to have special scientific technique.

A 外国法人課税の検討(PE無いケース&PEあるケース)

- (1) 当該外国親会社の売却は、子会社の有する資産の売却ではないので、法人税法138条三号の「国内にある資産の譲渡」の問題ではなく、同条二号の「国内にある資産の運用・保有」の問題である。
- (2) 当該子会社の有する無形資産は、当該二号の「資産」に該当するか？そのために、法人税法施行令177条の検討。
- (3) かつ本件外国親会社はPEがないので、PEを有しない外国法人に対する課税(法人税法141条二号)となる。(4) 外国親会社のPEがあれば、PE帰属所得(法人税法141条一号イ) PEなければ、PEに帰属しない国内源泉所得(同上一号ロ)

B 民法、会社法、会計学上の「資産」

- ① 民法においては「物」とは有体物をいうとされ、法人税法で規定されている無形固定資産は含まれていない。このことから、1号所得の資産として、民法の「資産」概念をそのまま採用することはできない。
- ② 会社法においては、会社計算規則に規定されているものについては一般的には1号所得の資産と認められる。
- ③ 会計は利害関係者のための情報開示の視点から「資産」概念が形成されているものと考えられる。
- ④ しかしながら、外国法人に対する課税は所得を課税物件とすることから、後で述べる通り、所得を発生させる源泉は何かという視点から1号所得の「資産」概念を捉えるべきであると考えられる。したがって、会社法・会計の「資産」概念を、そのまま所得の発生源泉である1号所得の資産として採用することはできない。

C1 法人税法以外の「資産」の概念

- 相続税法における財産とは、「金銭に見積ることができる経済的価値のあるすべてのもの」をいうと解されている。
- 消費税法における資産概念は、付加価値の有無の観点から取引の対象となるものという基底から形成されている。
- 所得税法における「資産」概念は、一切の財産権を含む観念で、動産・不動産、借地権、無体財産権、許認可による権利及び地位などが広くそれに含まれる。

法人税法138条一号

- (国内源泉所得)
- 第百三十八条 この編において「国内源泉所得」とは、次に掲げるものをいう。
 - 一 外国法人が恒久的施設を通じて事業を行う場合において、当該恒久的施設が当該外国法人から独立して事業を行う事業者であるとしたならば、当該恒久的施設が果たす機能、当該恒久的施設において使用する資産、当該恒久的施設と当該外国法人の本店等(当該外国法人の本店、支店、工場その他これらに準ずるものとして政令で定めるものであつて当該恒久的施設以外のものをいう。次項及び次条第二項において同じ。)との間の内部取引その他の状況を勘案して、当該恒久的施設に帰せられるべき所得(当該恒久的施設の譲渡により生ずる所得を含む。)

Corporation Tax Art.138①(1)

- The term “domestic source income” in this Part means those listed in the following:

(1) **Income to be attributed**, in the case where a foreign corporation carries on a business through a permanent establishment and if the said permanent establishment were a person who is independent of the said foreign corporation in carrying on business, to the said permanent establishment, taking into consideration of circumstance such as functions performed by the said permanent establishment, assets used at the said permanent establishment, and internal transactions between the said permanent establishment and head office, etc. of the foreign corporation (meaning the head office, a branch, a factory and others prescribed by Cabinet order as a similar place of business that are other than the said permanent establishment; the same applies in the next paragraph and paragraph (2) of the next Article)(including income from the transfer of the said permanent establishment);

法人税法138条二号 & 三号

- 二 国内にある資産の運用又は保有により生ずる所得(所得税法第百六十一条第一項第八号から第十一号まで及び第十三号から第十六号まで(国内源泉所得)に該当するものを除く。)
- 三 国内にある資産の譲渡により生ずる所得として政令で定めるもの

Corporation Tax Art.138①(2)(3)

(2) Income arising from the management or possession of assets that exist in the State (excluding income that falls under income listed in items (8) to (11) and (13) to (16) of paragraph (1) of Art. 161 (Domestic source income) of the Income Tax Act);

(3) Income prescribed by Cabinet Order as a gain derived from the transfer of assets that exists in the State;

法人税法138条四号&六号

- 四 国内において人的役務の提供を主たる内容とする事業で政令で定めるものを行う法人が受ける当該人的役務の提供に係る対価
- 五 国内にある不動産、国内にある不動産の上に存する権利若しくは採石法(昭和二十五年法律第二百九十一号)の規定による採石権の貸付け(地上権又は採石権の設定その他他人に不動産、不動産の上に存する権利又は採石権を使用させる一切の行為を含む。)、鉱業法(昭和二十五年法律第二百八十九号)の規定による租鉱権の設定又は所得税法第二条第一項第三号(定義)に規定する居住者若しくは内国法人に対する船舶若しくは航空機の貸付けによる対価
- 六 前各号に掲げるもののほかその源泉が国内にある所得として政令で定めるもの

C2 法人税法138条の解釈

- 日本にPEを有しない外国法人が、日本の子会社の有する採掘業に関する無形資産が高価値のため、高く他社に売却された。当該売却益は、138条2号所得のうち「資産の運用又は保有により生ずる所得」として課税ができるのか検討する。
- この場合、2号所得の「資産」の解釈が大きな問題となっていると考える。
- このために、法人税法施行令177条の検討を行う。
- 但し、スライド56で説明したように、モンゴル子会社の有する資産が、Mining license なら、それは138号2号所得に入らない。Mining licenseは技術的に高価値を有する無形資産とはいえないからだ。

C3 法人税法施行令177条

- 第一百七十七条 次に掲げる資産の運用又は保有により生ずる所得(所得税法第六十一条第一項第八号から第十一号まで及び第十二号から第十六号まで(国内源泉所得)に該当するものを除く。)は、法第三十八条第一項第二号(国内源泉所得)に掲げる国内源泉所得に含まれるものとする。
- 一 所得税法第二条第一項第九号(定義)に規定する公社債のうち日本国の国債若しくは地方債若しくは内国法人の発行する債券又は金融商品取引法第二条第一項第十五号(定義)に掲げる約束手形
- 二 所得税法第二条第一項第三号に規定する居住者(以下この章において「居住者」という。)に対する貸付金に係る債権で当該居住者の行う業務に係るもの以外のもの
- 三 国内にある営業所、事務所その他これらに準ずるもの又は国内において契約の締結の代理をする者を通じて締結した生命保険契約(保険業法第二条第三項(定義)に規定する生命保険会社若しくは同条第八項に規定する外国生命保険会社等の締結した保険契約又は同条第十八項に規定する少額短期保険業者(以下この号において「少額短期保険業者」という。)の締結したこれに類する保険契約をいう。)、所得税法施行令第三十条第一号(非課税とされる保険金、損害賠償金等)に規定する旧簡易生命保険契約、損害保険契約(同法第二条第四項に規定する損害保険会社若しくは同条第九項に規定する外国損害保険会社等の締結した保険契約又は少額短期保険業者の締結したこれに類する保険契約をいう)その他これらに類する契約に基づく保険金の支払又は剰余金の分配(これらに準ずるものを含む。)を受ける権利
- 2 所得税法施行令第二百八十三条第一項(国内業務に係る貸付金の利子)に規定する利子は、法第三十八条第一項第二号に掲げる国内源泉所得に含まれないものとする。

C3 Art.177 of Corp.Tax Law Cabinet Order

- Art.177 ①
- Income arising from the management or possession of assets listed in the following is included in the domestic source income listed in Art. 138①(2).
 - (1) Government Bond or Local Bond in the Public Bond prescribed in Art.2 ①(9) (Definition) or Bond issued by domestic corporation and promissory note listed in the Art.2①(15) of Financial product trading Law.
 - (2) Loan credit to the Resident prescribed in Art. 2①(3) except the resident's business
 - (3) Right to get insurance and distribution of surplus fund on the basis of the life insurance contract concluded through the business office, office, and equivalent to those or agent concluding the contract in State, old postal life insurance, nonlife insurance contract, and other contract similar to those prescribed in Art.30 (1) Cabinet Order of Income tax law.
- Art.177②
- The interest prescribed in Art. 283 Cabinet Order of Income Tax Law (Loan interest on domestic business) is not included in domestic source income listed in Art. 138 ①(2).

C4 法人税法施行令177条の解釈

- 法人税法施行令第177条が例示列挙であることから、この趣旨に沿うものであれば該当するので、その「資産」の範囲はきわめて広い。
- よって、所得が直接生み出される源泉であるという2号所得の「資産」概念を基準として、課税物件である所得が我が国で生じている場合に、2号所得の「資産」として税法上何がふさわしいかという観点から具体的な資産が規定等される。
- そして、それが表出されたものが、一切の財産権であり、具体的には、動産、不動産、知的財産権、許認可等による権利及び地位などであると解される。

C5 法人税法141条二号

- 第四百四十一条 外国法人に対して課する各事業年度の所得に対する法人税の課税標準は、次の各号に掲げる外国法人の区分に応じ当該各号に定める国内源泉所得に係る所得の金額とする。
 - 一 恒久的施設を有する外国法人 各事業年度の次に掲げる国内源泉所得
 - イ 第三百三十八条第一項第一号(国内源泉所得)に掲げる国内源泉所得
 - ロ 第三百三十八条第一項第二号から第六号までに掲げる国内源泉所得(同項第一号に掲げる国内源泉所得に該当するものを除く。)
 - 二 恒久的施設を有しない外国法人 各事業年度の第三百三十八条第一項第二号から第六号までに掲げる国内源泉所得

Cの結論(177条の整備が必要)

- まず、法人税法施行令177条のような規定を有することが前提。
- 法人税法施行令177条の資産は例示列挙であっても、現在規定されているものは、金融関係中心である。
- よって、同177条において資源関連の無形資産の規定が必要。

外国法人に対する課税関係

- 外国法人に対する課税関係: 図解 別添コピー添付
- 平成26年の改正で、PEを有するか否かにより、外国法人の所得に係る法人税法上の課税所得を再区分した。
- PEに帰属する所得について内国法人と同じ扱いとすることとなった。
進出形態で整理すると
- ①PEを有する外国法人: 法人税法138条①項一号に掲げる国内源泉所得(法法141一イ)
法人税法138条①項二号から六号までに掲げる国内源泉所得(同項一号に掲げる所得を除く)(法法141一口)
- ②PEを有しない法人: 各事業年度の法人税法138条①項2号から六号までに掲げる国内源泉所得(法法141二)

GAAR モンゴル モデル条文

コメント1 : Mongolian GAAR in General Tax Law model Article. 18.1

- General Tax Law

Art.18 General Regulation for Prevention of Tax Evasion/GAAR

18.1 The tax administration shall take appropriate measures against tax evasion through misuse of any tax reduction and exemption policy and the corporate structure, misuse of the intergovernmental agreements and reduction of taxable income on the basis of tax arrangement without bona fide commercial objectives through relations with any other country ~~with lower tax rates than Mongolia.~~

1) Bona fide を追加した理由

後の低税率の文は消去したので、単なる「reduction」では問題がない「reduction」のように見える。それで、本条の基礎となっている中国税法の規定を取り入れて、問題のある「reduction」とした。中国企業所得税法47条で記載されているwithout bona fide commercial objectivesを挿入した。すると、「真正な目的を有しない」tax arrangement (仕組み取引)に基づく、課税所得の減額となる。

2

2) 低税率国云々をカットした理由

1) 各国のGAARはあまり、低税率国のことを記載していない。

2) 租税回避は、低税率国を介在させたり、介在させなかったり、いろいろなケースがあるのだから、あえて、特定しないほうが良い。

3) また、税率(%)も変動するのだから、税率(%)に焦点を合わせないほうが良い。

3

コメント2 企業所得税法を参考にした、モデル 条項 model Article. 18.1.1

- 18.1.1 (referring to Art.47 of Corporate Income Tax Law in China)

If an ~~enterprise enters into any business tax~~ arrangement without ~~bona fide commercial objectives~~ economic substance and business purpose that results in reduced taxable ~~revenue or income~~, the tax authority is ~~entitled to~~ **shall** make adjustments based on appropriate ~~reasonable~~ methods.

economic substance and business purposeを使用した理由

- コモンロー原則business purpose (事業目的) & economic substance (経済的実質)、中国のGAAR原則の実質主義 (substance over form) & 経済合理的な事業目的 (reasonable commercial purpose)、米国のESD (Economic Substance Doctrine)を参考にした。

参考 中国企業所得税法47条

Art. 47

If an enterprise enters into any business arrangement without bona fide commercial objectives that results in reduced taxable revenue or income the tax authority is entitled to make adjustments based on reasonable methods.

コメント3 model Article. 18.1 .2

18.1.2

In the case that taxpayer's intention of tax arrangement is to look for defects of provisions of tax law or the arrangement is deemed to be sham or fictitious based on Mongolian Civil law, the tax authority shall take appropriate measures against those tax arrangement.

• taxpayer's intentionを規定した理由

UKの濫用(abusive)の3つ目の判断基準を参考にした。

「③仕組み取引が税法規定の欠陥を探し出すことを意図したのか。」濫用(abusive)の3つの判

断基準を参考

ドイツGAAR42条④(主観的要因)「納税義務者の意図するものが、税負担の軽減である場合」も参考にした。

6

私法的検討

• Sham, fictitiousを規定した理由

shamはコモンロー原則とベルギーGAAR、fictitiousは香港GAAR&モンゴル民法56条を参考

• Mongolian Civil lawを規定した理由

• 日本の東大中里教授の「私法上の構成説」& ドイツ1934年租税調整法(旧GAAR)第6条①項「民法の形式及び形成可能性の濫用によって、納税義務を回避し、又は軽減することはできない。」を参考とした。

• モンゴル民法56条

56.1 A transaction shall be deemed void if:

56.12 made fictitiously;

7

GAARの参考事項

一般的租税回避条項(GAAR)

- GAAR(General Anti-Avoidance Rules)の特徴
- 国内法して規定、課税当局にとって租税回避の対抗立法
- その目的が租税上の便益を得ることのみである取引に対し、租税上の便益を否認する権限を課税当局に与える規定。その適用対象課税範囲が広く、所得税、法人税、相続税のほかに、その他の税目にも適用される一般原則。
- GAARは世界24ヶ国で導入、G20でGAARのない国は、日本、韓国、インドネシア、サウジアラビア、メキシコ、アルゼンチン、ロシア、トルコの8ヶ国。

★GAAR その2 日本のGAAR等

個別否認規定

- ・ 過大支払利子税制、過少資本税制、LOB(特典制限条項)

日本のGAAR

- ・ 法人税の負担を不当に減少させる「結果」となる法人の「行為」又は「計算」の効果を否認し、想定される通常の方法計算に引き直して課税することを認める行為計算否認規定がある。
- ・ 同族会社の行為計算否認規定(戦前から)
- ・ 組織再編成に係る行為計算否認規定(2001年)
- ・ 連結法人の行為計算否認規定(2002年)
- ・ 事業承継税制に係る行為計算否認規定(2009年)

10

★GAARの根拠法

米国型

- ・IRC 7701条(o) 経済的実質原則(Economic Substance Doctrine : ESD)

ドイツ型

- ・租税通則法42条(租税回避否認規定)

英国型

- ・2013年財政法207条(仕組み取引と濫用の判断)

ベルギー型

- ・GAAR法(私法上のSham transactionの法理)

フランス型

- ・租税手続法64条(私法上の権利濫用法理)

中国型

- ・企業所得税法47条(経済実質主義と経済合理的な事業目的)

11

★GAAR以外の租税回避対抗策

①一般的否認規定

GAAR

②限定的租税回避否認規定

SAAR: Specific Anti-Tax Avoidance Rule

例: 日本と同族会社の行為計算否認規定(法人税法132条)

③特定目的型租税回避否認規定

TAAR: Targeted Anti-Avoidance Rule)

例: 連結納税、組織再編、PE帰属所得に係る行為計算否認

④判例法により確立した公理(Doctrine)

12

★コモンローにおける租税回避否認原則(アングロ・アメリカン・アプローチ)

①business purpose (事業目的)

②step transaction(段階取引)

③substance over form(実質主義)

④sham transaction(みせかけ取引)

⑤economic substance (経済的実質)

13

★米国型GAAR:IRC 7701条(o) 2010年法

- ESD(Economic Substance Doctrine):租税回避の一般規定であるGAAR を新たに規定したのではなく、コモンローにおける公理をベースにした。
- ESDの要件と定義
 - ①当該取引が、連邦所得税とは別の実質的な側面において、納税義務者の経済的状况を変えていること(客観的要件)
 - ②納税義務者が当該取引を行うことについて、連邦所得税とは、別の実質的目的を有していること(主観的要件)

14

★英国型GAAR(2013年GAAR規定:限定的な 濫用防止対策規定→租税回避防止ではない！)

立証責任 課税当局

否認要件 濫用(Abusive)の判断基準(←avoidance(回避)ではない)

- ①仕組み取引の実質的な成果が、税法規定の立法趣旨にある原則と合致しているか否か？
- ②その成果を産み出す過程が目論まれ、あるいは、異常な手段を含むのか？
- ③仕組み取引が税法規定の欠陥を探し出すこと意図したものか？

GAAR適用の判断基準:二重合理性テスト

- ①仕組み取引が合理的な活動か否か？
- ②仕組み取引についての判断を合理的にできるか？

15

★中国型 その1(2008年からGAAR導入)

中国のGAAR導入は2008年

GAARは、the last resort(最後の手段)である。TP税制(1991年導入)、TH税制(2008年導入)等の個別規定で租税回避取引が否認できないときに、GAARが適用される。個別規定優先。

①法的根拠: 企業所得税法第47条(2008年1月導入)

・「企業の課税所得或いは所得の金額が当該企業により実行された合理的な事業目的のない一連の取引(arrangements)の結果として減少する場合、課税当局は、合理的な方法により、修正する権利を有する。」

・ 租税回避原則(多くの関連通達で示されている。)

・ ①実質主義(substance over form)

・ ②経済合理的な事業目的(reasonable commercial purpose)

②中国における一般的否認規定(General Anti-Avoidance Rule)

一般租税回避対策管理弁法(試行)(Administrative Measures on the General Anti-Avoidance Rule(Trial))

(2014年12月2日付)(国家税務総局令32号で一般反避税管理弁法(試行)を公布し、2015年2月1日から施行。

この管理弁法が租税対策の基本法。

★中国型 その2(英文あり)

・ 一般租税回避対策管理弁法(試行)(Administrative Measures on the General Anti-Avoidance Rule(Trial))
(2014年12月2日付)

・ 第1章 総則

Art.1: GAAR 行政を統制するため、GAARに関する行政施策は、中華人民共和国の企業所得税法、国税徴収法とその実施省令に従って策定される。

Art.2: その租税回避対策は、企業所得税法47条、及び租税便益を得ることを意図し合理的な商業目的のない租税回避スキームに関する省令120条における特別課税調整に従って行われる。

Art.3

「租税便益」とは、法人納税可能額のすべての減額、控除、繰延に関するものである。

Art.4

国際的租税回避スキームは以下の特徴を有する。

1) 唯一の又は主要な目的は租税便益を得ることである。

2) 租税便益は、租税法の目的に沿って認められるが、経済的実質とは整合性がない取引を使用することによって得られる。

★中国型 その3（英文あり）

- Art.5: 実質主義の原則上、課税当局は、合理的な商業目的と経済実質を有する他の同様な取引を参考にして、以下の特別な課税調整を行う。
- 1) 取引の全部又は一部の改編
- 2) 租税目的上、取引当事者の存在を無視、また、取引当事者を同じ組織とみなす。
- 3) 関連所得、減額、課税動機、外税控除の再調整、取引当事者間の利益の分配
- 4) その他の合理的な方法

18

★中国型 その4（英文あり）

- Art.6
- 一般的租税回避のためには、移転価格、コストシェアリング、CFC税制、過少資本税制等の個別規定がGAARよりも、優先適用される。
- さらに、この一般的租税回避のためには、租税条約上のbeneficial ownership（受益者原則）、LOB(limitation on benefit)(特典条項)の規定がGAARよりも優先適用される。

19

★ドイツ型GAAR

・租税通則法42条(租税回避否認規定)

➡このGAARであるAO42条は、法の取引形態選択可能性の濫用により租税法規を回避することができない。また、濫用が存在する場合、取引の経済的実体を適切に反映する取引形態から発生する租税に係る請求権が発生する、という規定である。

ドイツGAARの歴史 その1

1871年 ドイツ帝国の成立により租税法体系の整備

1918年 第一次世界大戦終結

1919年 ライヒ租税通則法(Reichsadgabenordnung(RAO))

第4条(経済的観察法:wirtschaftliche Betrachtungsweise)

「租税法律の解釈にあたっては、その目的及び経済的意義並びに諸関係の発展を考慮しなければならない。」

(法解釈原則を定めた規定)

➡この経済的観察法は、1977年廃止された。

ドイツGAARの歴史 その2

1919年 ライヒ租税通則法(Reichsadgabenordnung(RAO))

第5条(GAAR)①項

「民法の形式及び形成可能性の濫用によって、納税義務を回避し、又は軽減することはできない。」

1933年 ナチス政権成立

1934年 税制改革

租税調整法制定(steueranpassungsgesetz)制定

1919年租税通則法4条は租税調整法1条に移行した。

ドイツGAARの歴史 その3

1934年 租税調整法(steueranpassungsgesetz)⇒GAAR

第6条

①項

「民法の形式及び形成可能性の濫用によって、納税義務を回避し、又は軽減することはできない。」

②項

「濫用が存在する場合には、経済的事象、事実及び事情に相応する法的形成の場合と同様に、租税を徴収する。」(解釈:租税回避が認定されたときは、相応な法的形式に引き直して課税関係を形成することを規定。)

⇒この租税調整法は、1976年に廃止されたが、この6条は、租税通則法(Abgabenordnung)第42条(AO42条)に引き継がれている。

ドイツGAARの基礎

- 英米型GAAR: 判例法により確立した、租税回避否認アプローチ
- フランス・オランダ大陸系GAAR: 私法権利濫用法理利用アプローチ
- ドイツはこれらと異なるアプローチ。

ドイツのGAARの発展プロセス

- ①租税法の解釈原則を定めた規定である経済的観察法が、1919年のライヒ租税通則法第4条に規定された。
- ②この法解釈の原則は、私法に定義されているものではない。
- ③この経済観察法は、廃止され、現在はAO第42条が租税回避否認規定となっている。

24

ドイツ判例によるGAARの適用基準: 取引の不適切性+租税回避目的の存在

①(取引の不適切性: 小寺)

納税義務者により選択された取引の法的形式が適切でなく、非関連の第三者であれば、同じ状況下において取引を行わないことが推定できる場合、その取引は不適切とみなされる。

②(有利な課税関係: 小寺)

納税義務者により選択された形式が、適切に行なわれた取引と比較した場合、有利な課税関係をもたらす場合

③(正当性: 小寺)

形式の選択に正当性を認めることができない場合

④(主観的要因)

納税義務者の主観的要因として、納税義務者の意図するものが、税負担の軽減である場合。

25

ドイツ課税当局によるGAAR適用GL

①(法的構造の選択:小寺)

意図された経済的成果が不適切となる法的構造が選択されている。

②(租税上の便益1:小寺)

通常であれば得ることができない租税上の便益を、選択された取引等では得ていること。

③(租税上の便益2:小寺)

得られた租税上の便益が通常では得ることができないものでありかつ

④(正当な商業上の理由:小寺)

納税義務者が、選択された取引等に対して租税以外の正当な商業上の理由を示すことができない場合。

ドイツGAAR判例 デラウエア事案 その1

- 連邦財政裁判所 (Bundesfinanzhof:BFH)2002年5月20日判決
- 事実関係
- 米国企業グループに支配されている独法人が、米国デラウエア州に米国子法人を設立した。
- 独法は、米国子法人へ出資するため、ドイツにある銀行から融資を受けた。
- 独法は、当該融資に係る支払利子を損金を控除していた。
- 米国子法人の目的は、米国企業グループの関係法人に試験研究頭の資金を提供することであった。
- 米国法人は、事務所を有し、電話及びファックスの設備があり、パートタイムの会計担当の使用人がいた。

ドイツGAAR判例 デラウエア事案 その2

独法の税務上の便益

- ①米国法人への出資の原資である借入金の支払利子が損金控除可
(ドイツにおける利子率は米国よりも高率であり、有利であった。)
- ②受取配当がドイツで無税である。

受取配当について:

居住法人が他の居住法人から受ける配当は、株式の保有割合或いは保有期間にかかわらず、2001年1月1日以降に開始する事業年度から非課税となった。但し、受取配当の5%は、非課税所得の関連秘費用とみなされ損金不算入となった。居住法人が外国法人から受け取る配当も、居住法人からの配当と同様非課税となり、配当金額の5%相当額が損金算入できないのも同様である。

28

ドイツGAAR判例 デラウエア事案 その3

- 連邦財政裁判所 (Bundesfinanzhof:BFH)2002年5月20日判決内容
- 裁判所は、
- 米国子法人が実体のあるものということに疑義があると明言していない。→つまり、米国子会社は実体あり。
- このスキームは濫用にあたらぬ。

このスキームの意味

ドイツ法人が、直接、米国関係会社に資金の融資をすれば、当該融資に係る受取利子が生じ、独法で課税となる。そのため、米国子法人を設立して配当の形で、資金をドイツに還流させたのである。

29

ドイツ2008年GAARの改正

- 「濫用概念の明確化」
- 改正法の3つの特徴
 - ①不適切な租税計画は濫用を構成する。
 - ➡法律上の根拠なければ、適切な租税計画に引き直して課税。
 - ②濫用の認定に対して、納税義務者は、特定の計画に正当な事業目的があることを示すことで反論をすることができる。
 - ③GAARは個別の否認規定の適用に劣後する。
 - ➡実際に選択された法形成に代わって、相当する法形成が認定され、これが課税の基礎となる。

30

各国のGAARの定義のキーワード その1

- EUのGAARのキーワード➡仕組み取引(arrangement)
- アイルランドのキーワード➡租税回避取引 (tax avoidance transaction)
- 英国のキーワード➡仕組み取引 (tax arrangement)
- インドのキーワード➡仕組み取引 (arrangement)
- 豪州のキーワード➡スキーム&租税上の便益 (scheme & tax benefit)
- カナダのキーワード➡租税回避取引 (avoidance transaction)
- シンガポールのキーワード➡仕組み取引 (arrangement)

31

各国のGAARの定義のキーワード その2

- ニュージーランドのキーワード⇒租税回避の仕組み取引(tax avoidance arrangement)
- 香港のキーワード⇒取引、人為的、虚偽、関連者(transaction, artificial, fictitious, the relevant person)
- 南アフリカのキーワード⇒否認対象となる仕組取引(impermissible tax avoidance transaction)

1 EUのGAAR用語と否認要件

- 関連用語: artificial arrangement
- 要件等: 人為的なこと(artificially) の5つの判断基準

2 英国のGAAR用語と否認要件

- 関連用語: tax arrangements abusive (濫用)
 - 要件等: 濫用(abusive)の3つの判断基準
- ① 仕組み取引の実質的な成果が税法規定の立法趣旨にある原則と一致しているか否か。
 - ② その成果を産み出す過程が目論まれ、或いは、異常な手段を含むのか。
 - ③ 仕組み取引が税法規定の欠陥を探し出すことを意図したものか。

3 中国のGAAR用語と否認要件

- 関連用語: arrangement & business purpose (事業目的)
 - 要件等: 2つの判断基準
- ① 実質主義 (substance over form)
 - ② 経済合理的な事業目的 (reasonable commercial purpose)

モンゴルGAARDラフト

Art.18 General Regulation for Prevention of Tax Evasion/GAAR

18.1 The tax administration shall take appropriate measures against tax evasion through misuse of any tax reduction and exemption policy and the corporate structure misuse of the intergovernmental agreements and reduction of taxable income through relations with any country with lower tax rates than Mongolia.

18.2 The regulation for prevention of tax evasion shall be approved by the Government.

★モンゴルGAARDラフトの問題点

Q 中国のGAARを参考にしているのか？

Q GAARはGeneral Anti-Avoidance Rule? Or General Anti-Abusive Rule?
(英国式にabusiveか？)

Q GAARの主要なキーワード(仕組み取引等)が入っているか？

Q 租税回避行為の意図のキーワードはないのか？

Q Corporate structure とは？

Q Inter-governmental Agreementsとは？

Q 「any country with lower tax rates」でない国との間でもGAARは機能するのではないか？

GAAR提言 総論

- 主要国GAARの規定から、モデル条文を作成する。
(中国、香港、UK、ドイツ、フランス、USA、ベルギー、豪州等)
- コモンロー原則を参考にする。
- モンゴル民法を参考にする。

提言 中国GAARの根拠条文を追加する。

- モンゴルドラフトに加えて、中国のGAARの基礎法となっている、企業所得税47条のような条文を総論規定として追加できれば更にGOODである。
- 中国企業所得税法47条
- 「企業の課税所得或いは所得の金額が当該企業により実行された合理的な事業目的のない一連の取引(arrangements)の結果として減少する場合、課税当局は、合理的な方法により、修正する権利を有する。」
- 中国の通達にある以下のワードも参考となる。
- ①実質主義(substance over form)
- ②経済合理的な事業目的(reasonable commercial purpose)

小寺ドラフト案の考え方 3つのポイント

- ①中国企業所得税法47条をモデルGAAR総論条項にする。
- ②この条項に、ほかの国のGAARの要点、コモンロー原則、モンゴル民法56条のvoid transaction(無効取引)のエッセンスを付加する。
- ③今後のレギュレーションに何を載せるかを検討する。
これから準備する。

40

他国の参考となるGAAR法の要点(英)

• 英国:2013年財政法第5款(206条から215条)シェジュール43

否認要件 濫用(Abusive)の判断基準(←avoidance(回避)ではない)

- ①仕組み取引の実質的な成果が、税法規定の立法趣旨にある原則と合致しているか否か?
- ②その成果を産み出す過程が目論まれ、あるいは、異常な手段を含むのか?
- ③仕組み取引が税法規定の欠陥を探し出すこと意図したものか?

41

他国の参考となるGAAR法の要点(米)

- 米国:内国歳入法7701条(o)ESD(Economic Substance Doctrine)

- ①当該取引が、連邦所得税とは別の実質的な側面において、納税義務者の経済的状況を変えていること(客観的要件)
- ②納税義務者が当該取引を行うことについて、連邦所得税とは、別の実質的目的を有していること(主観的要件)

他国の参考となるGAAR法の要点(ドイツその1)

- ドイツ:1919年ライヒ国税通則法5条、1934年租税調整法6条(GAAR)
- 「①項:民法の形式及び形成可能性の濫用によって、納税義務を回避若しくは軽減することはできない。」
- これらは、現在廃止されている。

ドイツの現在のGAAR規定は、租税通則法AO (Abgabenordnung) 42条(ドイツその2)

①(取引の不適切性:小寺)

納税義務者により選択された取引の法的形式が適切でなく、非関連の第三者であれば、同じ状況下において取引を行わないことが推定できる場合、その取引は不適切とみなされる。

②(有利な課税関係:小寺)

納税義務者により選択された形式が、適切に行なわれた取引と比較した場合、有利な課税関係をもたらす場合

③(正当性:小寺)

形式の選択に正当性を認めることができない場合

④(主観的要因)

納税義務者の意図するものが、税負担の軽減である場合

44

他国の参考となるGAAR法の要点(ベルギー)

- ベルギー:2012年GRRA法改正
- 隣国オランダは制定法でなく、判例法により確立した「権利濫用の法理」を租税回避に対して適用しているが、ベルギーの場合は、私法上の取引を尊重して、租税法においてもこれを認めるという原則がある。
- ベルギーの最高裁は、権利濫用の法理、経済的実質の法理を禁止
- 裁判所は、取引が見せかけのもの(sham transaction)か否を判断
- 課税当局が以下の立証をした場合、租税回避に該当する。

①sham transaction

②納税義務者による租税回避の意図

45

他国の参考となるGAAR法の要点(香港)

- 香港: IRO(Inland Revenue Ordinance)61条(否認対象となる取引と処分)1947年創設規定
- 「査定担当者(assessor)は、税負担を減少させる或いは減少させるであろうとする取引が、人為的(artificial)或いは虚偽(fictitious)である、若しくは、財産の処分が実際に行われたものでないと判断する場合、査定担当者は、当該取引或いは処分を否認することが可能となり、その場合、納税義務者は、税を追徴されることになる。」

46

他国の参考となるGAAR法の要点(仏)

- 仏、蘭とも、真正な権利の行使と権利の濫用という私法上の原則を適用できる。

フランス:1941年

- GAAR租税手続法(French code of tax proceedings)64条

①取引を真正なものに引き直すことができる場合、その取引は偽りの取引(sham)に該当する。

②取引は、偽りではないが、法の精神に合致せず、納税義務者が通常の取引であれば負担すべき税額の回避あるいは軽減のみを目的としている場合(権利濫用(fraus legis)に基づく法の濫用

47

他国の参考となるGAAR法の要点(豪)

- 2013年6月所得税法 (Income tax Assessment)GAAR規定改正
- 177D条:GAARの適用の要件
- ①177A条:スキーム(仕組み取引(arrangement)等)の存在
- ②177C条:スキームの実施により課税所得が減少し、スキームの実施がなければ認められない控除が控除されている場合
- ③スキームに関与した者の目的が租税上の便益を得ていること

48

★コモンローにおける租税回避否認原則 (アングロ・アメリカン・アプローチ)

- ①business purpose (事業目的)
- ②step transaction(段階取引)
- ③substance over form(実質主義)
- ④sham transaction(みせかけ取引)
- ⑤economic substance (経済的実質)

49

モンゴル民法56条(無効取引)

- 56.1 A transaction shall be deemed void if :
- 56.1.2 made fictitiously

モンゴルGAAR参考ポイント

- 以上の検討の結果、下記をモンゴル基本法18条内に作成するGAAR総論のなかのポイントとする。
- 仕組み取引が税法規定の欠陥を探し出すこと意図(2013年財政法第5款)(UK)
- 経済実質的目的(ESD: Economic Substance Doctrine)(USA)
- 中国GAARの基本原則(実質主義、経済合理的な事業目的)
- Sham transaction&権利濫用(仏)(コモンロー原則)
- Sham transaction(ベルギー)(コモンロー原則)
- Fictitious transaction(香港)
- 民法の形式及び形成可能性の濫用(旧ドイツ)

一般税法改正コメント 法人税法改正コメント

専門家 小寺

主な改正条文(別紙添付)1(移転価格以外)

一般税法15条①から⑨項(租税回避への対抗措置)

法人税法 4条1.7a~j(ソース・ルール)

法人税法 6条①~⑩項(PE)

法人税法14条①から④項(過大支払利子税制)

法人税法23項①から⑩項(外国税額控除)

所得税法24条①から④項(外国税額控除)

法人税法31条①から⑩項(CFC税制)

主な改正条文(別紙添付)2(移転価格税制)

一般税法6条(TP用語の定義)

16条(相互協議)

26条(関連者)

36条(TPの基本方針)

37条(TPの文書化)

38条(TP調)

39条(TPM)

法人税法27条(TP文書化:国別レポート)

GAARの定義は各国のGAARを参考にすること(租税回避の中心はTax arrangementである。)NO1

18条

①項(租税回避行為の定義)

税務署長は、納税者が以下の1かつ2の行為を共に行っていれば、これを、租税回避行為とみなし、本条に基づく課税調整を行う。

1. 納税者は、経済的実質がなく、かつ、事業目的のない、租税回避取引を行っている。
2. 納税者は、当該租税回避取引に基づく租税回避スキームにより、租税回避便益を得ている。

②項(課税調整)

1. 税務署長が①項の租税回避行為を認定すれば、納税者が得た当該租税回避便益を否認する権限が税務署長に与えられる。
2. 1号に規定する権限により、税務署長は、当該租税回避行為に対し、法人税、所得税その他の税を課することができる。

③項(個別の租税回避規定との優先適用関係 : 法の原則)

1. 税務署長は、①項に規定する租税回避行為に対し、それが、本法の個別租税回避規定に該当する行為であれば、当該個別規定を優先して適用する。
2. 個別租税回避規定とは、法人税法上の移転価格税制規定や過小資本税制規定、二国間租税条約上のLOB条項Beneficial ownership(受益者原則)等である。
3. ただし、当該個別規定を優先適用した結果、課税処分が不可能であった場合でも、税務署長は、本条に基づく課税処分を行う権限はある。

GAARの定義は各国のGAARを参考にすること (租税回避の中心はTax arrangementである。)

NO2

④項(課税の遡及期間)

税務署長による課税は、課税に係る国税の法定申告期限から5年を経過した日後においてははすることができない。

⑤項(租税回避スキーム)

1. 合意を基礎とするもの

明示的か否か、法的手続きか否か、執行可能か否かを問わず、仕組み取引、協定、制度、了解、約束、事業等を意味する。

2. 構想といわれるもの

計画、提案、行動、各種行為等を意味する。

(→豪州所得税法177A条を参考。)

⑥項(租税回避行為による税の便益)

1. 租税回避スキームの実施により、課税所得金額が減少した場合

2. スキームの実施がなければ認められない控除が控除されている場合

例えば、繰越損失、繰戻損失、外国税額控除、源泉徴収税額、免税等

(→豪州所得税法177C条①項を参考。)

⑦項(施行令)

租税回避防止に関する施行令は財務省が作成し、内閣が承認する。

一般税法にTP税制の定義をいれること(日本の 租税特別措置法66条の4①を参考にすること)

移転価格税制とは、

法人が各事業年度において、当該法人に係る国外関連者との間で、資産の販売、資産の購入、役務の提供その他の取引を行った場合に、国外関連取引につき、当該法人が当該国外関連者から支払を受ける対価が、独立企業間価格に満たないとき、または、当該法人が当該国外関連者に支払う対価の額が独立企業間価格を超えるときは、当該法人の当該事業年度の所得に係る法人税法その他法人税に関する法令の規定の適用については、当該国外関連取引は、独立企業間価格でおこなわれたものとみなす

税制である。

一般税法の税務調査編のみに入っているTPの関連の用語は一般税法に入れるべき

理由：納税者がかなりの誤解をするので、粗悪な立法の例である。

つまり、TP関連用語を税務調査編に入れると、納税者は、これらの制度は、税務署だけが使うものであり、納税者は知らなくても、良いとおもうので、法律の正しい理解が得られず、かつ、調査にも支障を生じることとなる。

また、TPにおいては、文書化の制度等で、納税者自ら、関連会社取引について、TP制度上の独立企業の原則で、その正当性を証明しなければ、ならないこととなっており、この意味からも、一般税法の税務調査編にのみTP関連の定義を入れるのは、間違いである。

一般税法に簡潔なTPMの定義をいれること (TPM: Transfer Pricing Method)

★TPM(移転価格算定方法)につき、以下のような「コンパクトな説明文」を入れるべき。

★独立価格比準法(CUP法)とは、同種又は類似の商品の非支配市場価格に必要な調整を行う方法である。

★再販売価格基準法(RP法)とは、商品の買手が特殊の関係にない売手に対して販売した価格(販売価格)から当初の売手の販売のための通常の利潤の額を控除した金額をもってその販売価格とする方法である。

★原価基準法(CP法)とは、商品の売手の減価の額に、当初の売手の販売のため又は再販売者の購入のため、通常の利益率により算定する適正な利潤の額を加算する方法である。

★利益分割法(PS法)とは、両関連者の営業利益を合算した分割対象利益を何らかの費用の額等所得の発生に寄与した要因に応じて分割する方法である。

★取引単位営業利益法(TNMM)とは、取引単位毎に売上高に対する営業利益率又は総原価に対するマークアップ率を用いて独立企業間価格を算定する方法である。

移転価格税制：ベストメソッドルール

- 独立企業間価格とは、国外関連取引が棚卸資産の販売又は購入かそれ以外の取引かのいずれかの取引に該当するかに応じ、下記に掲げる方法のうち、当該国外関連取引の内容及び当該国外関連取引の当事者が果たす機能その他の事情を勘案して、当該国外関連取引が独立の事業者の間で通常取引の条件に従って行われるとした場合に、当該国外関連取引につき支払われるべき対価の額を算定するための最も適切な方法により算定した金額をいう。
- CUP法、RP法、CP法、PS法、TNMM

移転価格文書化制度を一般税法に規定すること NO1

1. 国別報告事項

多国籍企業グループの最終親会社である内国法人等は、当該多国籍企業グループが事業を行なう国ごとの収入金額、税引前当期利益の額、納付税額その他必要な事項(国別報告事項)を最終親会計年度の終了の翌日から1年を経過するまでに、電子情報処理組織を使用する方法(e-tax)により、税務署長に提供しなければならないこととする。

2. 事業概況報告事項

多国籍企業グループの構成会社等である内国法人は、当該多国籍企業グループの組織構造、事業の概要、財務状況その他必要な事項(事業概況報告事項)を最終親会計年度の終了の日の翌日から1年を経過する日までに、e-taxを使用する方法により、税務署長に提供しなければならないこととする。

移転価格文書化制度を一般税法に規定すること NO2

3. 独立企業間価格を算定するために、必要と認められる書類(ローカルファイル)

国外関連取引を行った法人は、当該国外関連取引に係る独立企業間価格を算定するために必要と認められる書類(電磁的記録を含む)を確定申告書の提出期限までに作成しなければならないこととする。

ローカルファイルで重要な書類

- ・関連者間の詳細な機能分析と負担するリスク
- ・最適なTPMとその選択の理由
- ・独立企業の関連者財務指標情報
- ・差異調整

TP対応的調整条項を新設すること

- ・(租税条約に基づく合意があつた場合の更正の特例)
- ・財務大臣と当該相手国等の権限ある当局との間の当該租税条約に基づく合意が行われたことにより、モンゴル内国法人の各事業年度の所得の金額のうちに減額されるものがあるときは、当該内国法人による更正の請求に基づき、税務署長は、当該合意をした内容を基に計算される当該内国法人の各事業年度の所得の金額を基礎として、更正をすることができる。
- ・更正の請求: 納税者が所得金額の減少等による納付税額の還付を国に求めること。

更正の請求条項を新設すること

- ① 租税条約に基づく相互協議の結果、当初申告と異なる合意がなされたときは、納税者は、合意がなされた日の翌日から起算して2ヶ月以内に更正の請求ができる。
- ② 課税当局が相互協議の合意に基づいて更正を行う場合には、通常の更正可能期間を超えて、5年まで更正ができる。

★下線部はモンゴル国で検討すること

国外関連者との取引に係る課税の特例に係る納税の猶予条項を新設すること

- ① 内国法人が租税条約の規定に基づき国税庁長官に対し当該租 税条約に規定する申立てをした場合には、税務署長は、これらの申立てに係る更正決定により納付すべき法人税の額及び地方法人税の額並びに加算税をこれらの申立てをした者の申請に基づき、その納期限から当該条約相手国等の権限ある当局との間の合意に基づく更正があつた日の翌日から一月を経過する日までの期間(「納税の猶予期間」という。)に限り、その納税を猶予することができる。ただし、当該申請を行う者につき国税の滞納がある場合は、この限りでない。
- ② 税務署長等は、前項の規定による納税の猶予をする場合には、その猶予に係る金額に相当する担保を徴さなければならない。

BEPS防止措置実施条約へ早期に加盟をすること

BEPS防止措置実施条約とは？

1 正式名称等

- 正式名称: BEPS防止のための租税条約関連措置の実施に係る多国間条約
- 英文名称: Mutual Convention to implement Tax Treaty Related Measures to prevent BEPS
- 英文略称: Mutual Instrument (MLI)
- 意義 BEPS行動計画15(多国間協定の開発)に基づき制定された多国間条約
- 目的 既存の二国間租税条約には相違があることから、これら租税条約すべてに一定レベルの租税回避対策を盛り込むことは時間等がかかることから、その目的を達するためには、多数国間条約に関係各国が参加する方式が好ましいという判断があった。
- 2017年6月7日の署名国(68か国)署名意思表明国(8か国)
- 条約の構成 39条

2 日本の条約加入(2017年6月8日署名)

改正法人税法コメント

法人税法では一般税法より、やや詳しいTPMの定義をすること CUP法

独立価比準法(CUP法)

特殊の関係にない売手と買手が、国外関連取引に係る棚卸資産と同種の棚卸資産を当該国外関連取引と取引段階、取引数量、その他が同様の状況の下で売買した取引の対価の額(当該同種の棚卸資産を当該国外関連取引と取引段階、取引数量その他に差異のある状況の下で売買した取引がある場合において、その差異により生じる対価の額の差を調整できるときは、その調整を行った後の対価を含む。)に相当する金額を持って、当該国外関連取引の対価の額とする方法をいう。

法人税法では一般税法より、やや詳しいTPMの定義をすること RP法 CP法

再販売価格基準法(RP法)

国外関連取引に係る棚卸資産の買手が特殊の関係にない者に対して当該棚卸資産を販売した額(以下この項において「再販売価格」という。)から通常の利潤の額を控除して計算した金額をもって当該国外関連取引の対価の額とする方法をいう。

原価基準法(CP法)

国外関連取引に係る棚卸資産の売手の購入、製造その他の行為による取得の原価に通常の利潤の額(当該原価の額に政令で定める通常の利益率を乗じて計算した額をいう。)を加算して計算した金額をもって当該国外関連取引の対価の額とする方法をいう。

法人税法では一般税法より、やや詳しいTPMの定義をすること RS法 NO1

利益分割法(PS法)

国外関連取引に係る棚卸資産の法人及びその法人に係る国外関連者による購入、製造、その他の行為による取得及び販売に係る所得が、次に掲げる方法により、これらの者に帰属するものとして計算した金額をもって国外関連取引の対価の額とする方法

法人税法では一般税法より、やや詳しいTPMの定義をすること PS法 NO2

①比較利益分割法

国外関連取引に係る棚卸資産と同種又は類似の棚卸資産の非関連者による販売等(「比較対象取引」という。)に係る所得の配分に関する割合に応じて法人及びその国外関連者に帰属するものとして計算する方法

②寄与度利益分割法

国外関連取引に係る棚卸資産の法人及びその国外関連者による販売等に係る所得発生に寄与した程度を推測するに足りるこれらの者が支出した費用の額、使用した固定資産の価額その他これらの者に係る要因に応じてこれらの者に帰属するものとして計算する方法

その他のTPMの定義については、法人税法施行令で規定する。

PS法の内、残余利益分割法及び取引単位営業利益法については、法人税法施行令の定めるところによる。

移転価格税制の関連者の定義に漏れがないようにすること NO1

国外関連者：外国法人で当該法人との間に特殊の関係がある者

①二の法人いずれか一方の法人が他方の法人の発行済株式又は出資の総数又は総額の100分の50以上の数又は金額の株式又は出資を直接又は間接に保有する関係

②二の法人が同一の者によって、それぞれ発行済株式等の100分の50以上の数又は金額の株式又は出資を直接又は間接に保有される場合における当該二の法人の関係(姉妹関係：小寺注)

移転価格税制の関連者の定義に漏れがないようにすること NO2

③次に掲げる事実その他これに類する事実が存在することにより、二の法人のいずれか一方の法人が他方の法人の事業方針の全部又は一部につき、実質的に決定できる関係(実質支配関係:小寺注)

イ 当該他方の法人の2分の1以上又は代表する権限を有する役員が、当該一方の役員若しくは使用人を兼務している者又は当該一方の法人の役員若しくは使用人であった者であること

ロ 当該他方の法人がその事業活動の相当部分を当該一方の法人との取引に依存して行っていること

ハ 当該他方の法人がその事業活動に必要とされる資金の相当部分を当該一方の法人からの借入により、又は、当該一方の法人の保証を受けて調達していること

過大支払利子税制と過少資本税制の両立が理論的に優れている。

- この過大支払利子税制の新設は評価できるが、現行の過少資本税制も維持すべきである。
- 日本の税制では、過少資本税制も過大支払利子税制も存在している。
- 何故なら、2つの規定は、同じく支払利子の損金算入制限の規定でも、制限の基準が、資本と所得という異なるファクターであるので、この2つの方法を有するということは理論的にすぐれている。
- また、税務調査の際に、調査官のみならず納税者も2つの方法で考察できるので実務的にも、かなり有効であるからである。
- 日本では、過少資本税制を適用し課税できないなら、過大支払税制を適用できるシステムとなっており、その逆もできる。
- また、過少資本税制を廃止した場合、なぜ、廃止したのか？過大支払利子税制よりどこがだめなのか？とか余計なことを議会等に聞かれる可能性がある。これらは、説明・回答できない。過少資本税制を廃止すれば、バランスのとれた法の立案とならない。モンゴル国が抱える税収の維持の観点からも減点である。
- 過大支払利子税制: 租税特別措置法66条の5の2①
- 過少資本税制: 租税特別措置法66条の5①
- ドイツは過大支払税制のみ、フランスは過少資本税制のみ、これでは、バランスを欠く。ちなみに米国は折衷型(負債資本比率が1.5対1の場合には、過大支払利子税制は適用なし)

外税控除制度で限度超過額又は余裕額の繰越を認めないと、二重課税が解消されない。その1

控除余裕額:各事業年度の控除対象外国法人税額が当該年度の控除限度額に満たない場合のその満たない部分の金額をいう。

控除限度超過額:各事業年度の控除対象外国法人税額が当該年度の法人税等の控除限度額合計額を超える場合のその超過額をいう。

上記については、3年間の繰越を認めている。

外税控除制度で限度超過額又は余裕額の繰越を認めないと、二重課税が解消されない。その2

内国法人が、各事業年度において納付した外国法人税の額は

- ①最初に当該事業年度において国内で納付すべき法人税から控除する。
- ②それで、控除できなかった場合は、地方税から控除する。
- ③それでも、控除できなかった場合は次による。

イ その事業年度開始の日前3年以内に開始した各事業年度において、「国税の余裕額」等があるときは、その繰越額を限度として、最も古い事業年度の物から控除する。

ロ また、その事業年度に「国税の控除余裕額」が生じた場合、その事業年度開始の日前3年以内に開始した各事業年度において「控除限度超過額」が生じたことにより控除できなかった繰越控除対象外国法人税額のうち、その事業年度に繰り越されたものがあるときは、その事業年度において納付することとなる控除対象外国法人税額の額を控除した残額を限度として、最も古い事業年度のものから順次控除する。

タックスヘイブン対策税制の規定を新設することが重要である(日本措置法66条の6) NO1

2017年改正・日本のTH税制

①納税義務者と外国関係会社

タックスヘイブン対策税制が適用できるのは、外国関係会社の株式等の10%以上を直接及び間接保有している場合、または、実質支配している場合である。

ここで外国関係会社とは、外国法人のうち発行済み株式総数の50%超を内国法人等に保有されている、または、実質支配されているものなどをいう。

タックスヘイブン対策税制の規定を新設することが重要である(日本措置法66条の6) NO2

②特定外国子会社(租税負担割合による制度適用免除)

外国関係会社には、特定外国関係会社という区分があり、ペーパーカンパニーが該当する。この特定外国関係会社については、基本的に会社単位の合算課税の対象となるが、租税負担割合が30%以上の場合は、合算課税は行われな

③経済活動基準と対象外国関係会社(租税負担割合による制度適用免除)

外国関係会社のうち、上記の特定外国関係会社については、経済活動基準を充足しない場合に、会社単位の合算課税の対象となる(このような外国関係会社を「対象外国関係会社」という。)

★経済活動基準:子会社がその国で事業を行なうことに経済的合理性があるか?を確認する。

④しかし、経済的活動基準を充足しても、配当や利子といった受動的所得は合算課税の対象となる。

外国法人の国内源泉所得を整理して規定すべき。 日本ルール検討 法人税

日本の法人税法の国内源泉所得のルール

1 PE帰属所得

2 PEに帰属しない所得

- 国内にある資産の運用保有による所得: 利子、配当、使用料等
→ 源泉所得税徴収のみ(法人税の対象ではない)
- 国内にある資産の譲渡による所得: 不動産の譲渡、内国法人の発行する株式の譲渡等による所得
→ 法人税の課税
- 国内において行う人的役務提供事業の所得: 映画俳優等、弁護士等、科学技術者等の役務の提供を内容とする事業
→ 法人税の課税
- 国内不動産等の貸付による所得: 採石権の貸付、鉱業法の規定による租鉱権の設定による対価等
→ 法人税の課税
- その他の国内源泉所得: 国内業務等において受ける保険金、補償金、損害賠償金、資産の贈与を受けたことによる所得
→ 法人税の課税

外国法人の国内源泉所得を整理して規定すべき。 日本ルール検討 所得税

所得税の源泉徴収との関係では、PEの有無にかかわらず、

かつ、法人税法のPE帰属所得、PE非帰属所得の区分にかかわらず、

所得税法の国内源泉所得の定義に該当するものに対し、

源泉徴収が行われることとなる。

日本の国内源泉所得規定を検討すること

第3篇 外国法人の法人税

第1章 国内源泉所得

138条①項

- 1号:外国法人が、恒久的施設(PE)を通じて事業を行なう場合において、当該PEが当該外国法人から独立して事業を行なう事業者であるとしたならば、当該PEが果たす機能、当該、当該PEにおいて使用とする資産、当該PEと当該外国法人の本店等との間の内部取引その他の状況を勘案して、当該PEに帰せられるべき所得
- ★このように「PEに帰属する所得」を外国法人の最初の「国内源泉所得」としてモンゴル国内法でも規定すべき。外国法人の「国内源泉所得」の規定なのだから、「PE無ければ課税なし」のOECDモデル条約7条①項の原則、「AOA原則」の同条②項の原則からも、日本の138条①項のような「国内源泉所得の総括的また原則的規定を入れなければならない。

- 2号:国内にある資産の運用または保有により生じる所得
- 3号:国内にある資産の譲渡により生ずる所得として政令で定めるもの
- 4号:国内において人的役務の提供を主たる内容とする事業で政令で定めるものを行う法人がうける当該人的役務の提供に係る対価
- 5号:国内にある不動産、国内にある不動産の上に存する権利あそは採石法の規定による採石権の貸付、鉱業法の規定による祖鉱権の設定又は所得税法2条①項3号に規定する居住者若し
- 6号:前各号に掲げるもののほか、その源泉が国内にある所得として政令で定めるもの
- ★日本の法人税法では、以上6つの国内源泉所得を規定し、その詳細は、施行令で規定している。また、1号はPE帰属所得、2号から6号はPEに帰属しない所得となっている。

代理人PEは重要なので規定を忘れないようにすること

- 日本法人税法2条(定義)
- 2条(外国法人):内国法人以外の法人をいう。
- 2条12の18(恒久的施設:PE)
- イ 外国法人の国内にある支店、工場その他事業を行なう一定の場所で政令で定めるもの
- ロ 外国法人の国内にある建設作業場(外国法人が国内において建設作業等(建設、据付け、組立その他の作業又はその作業の指揮監督の役務提供で一年を超えて行われるものをいう)を行う場所をいい、当該外国法人の国内における当該建設作業等を含む。)
- ハ 外国法人が国内におく自己のために契約を締結する権限のある者その他これに準ずる者で政令で定める者
- ★このハは、モンゴルの法令上モンゴル法人税法63でも若干規定されているが、「代理人PE」といわれる重要な概念なので、ぜひ、詳細に規定すべきである。この規定がないとPEの税務調査が法的に完璧でなくなる。

代理人PEの検討

- このハは、モンゴルの法令上モンゴル法人税法63でも若干規定されているが、「代理人PE」といわれる重要な概念なので、ぜひ、詳細に規定すべきである。この規定がないとPEの税務調査が法的に完璧でなくなる。
- ★代理人PEは、個人と法人の場合があり、いずれにせよ、例えば、外国法人からビジネスの指示を受けた個人又は法人が、モンゴルで利益を上げた場合、その利益はモンゴルの国内源泉所得であるとして、モンゴル国が法人税を外国法人に課することができる制度である。OECDモデル条約5条⑤項⑥項でも規定されている。
- ★外国法人に従属的にビジネスの指示をうける代理人は、「従属代理人」と呼ばれ、PE課税を受けるが、特定の外国法人からの指示等を受けない代理人は、「独立代理人」と呼ばれ、PE課税は受けない。
- ★恒久的施設は上記の定義から、通常「外国法人」の「PE」である。但し、内国法人も外国にPEを有する。詳細は政令で定めている。
- (参考)
- OECDモデル租税条約5条(PE)
- 5条⑤項(従属代理人の規定)
- 「…企業に代わって行動する者が、一方の締約国内において、当該企業の名において契約を締結する権限を有し、かつ、この権限を反復して行動する場合には、当該企業は、その者が当該企業のために行うすべての活動について、当該一方の締約国内に恒久的施設を有するものとされる。……」
- 6項 独立代理人の規定

技術協力成果品

滞納整理・催告調査報告書

徴税機能強化支援プロジェクトチーム

徴収担当 小阪 満

徴収担当 熊倉 茂夫

2017.12.15

租税滞納状況及び滞納処分状況について

I 滞納整理の現状

1 滞納整理の基本的な考え方

租税の滞納とは、租税がそれぞれ定められた納期限までに納付されず、督促状（納付通知書）が発付されたものをいい、また、この税を滞納した納税者を「滞納者」というが、滞納が発生する原因は、その時の経済情勢や個々の滞納者の資金繰りの状況など様々な事情によるため、税務当局においては、滞納者の事業・生活の状況、財産の保有状況等事実関係を正確に把握したうえで、滞納者の個々の実情を踏まえ、法律に基づき適切に対応していくことが必要となる。

そして、法律を適正公平に適用し、効率的に執行して行くためには、単に法制度が整備されただけでは十分ではなく、執行体制の整備が不可欠であることは言うまでもない。

実務において、限られた人員と予算の下、滞納整理事務を効果的かつ適切に推進するためには、大口事案、悪質事案その他累積、長期化した事案など早期に保全を要する事案については、特に進行管理を徹底し、滞納原因の究明、処理の方向付け等を基調とした深度ある調査、厳正かつ的確な滞納処分を実施するため、事務量を重点的に投入して、処理の促進を図る必要がある。

一方、その他新規発生 of 少額滞納事案については、より少ない事務量で効率的な整理（効率的により多くの滞納者と接触し、納付による完結を図る量的整理）が必要である。

このように、新規発生滞納と既滞納のバランス、大口滞納と少額滞納のバランス、各税目間のバランス、税務署と国税庁間の指導管理のバランスなどに留意して、複数の目標を同時に達成すべく均衡のとれた事務運営を目指していくことが重要と考える。

以下、上記の観点から、モンゴル国の滞納整理の現状を検討する。

2 租税滞納状況

2014年、2015年、2016年の3年間の滞納残高の推移は、下表のとおりである。

(単位：% 10 億 tg)

(租税滞納状況)

	2014 年	2015 年	2016 年
A 徴収決定済額	2,229.8	2,412.0	2,148.5
B 新規発生滞納額	226.4	347.3	248.6
(B÷A) 滞納発生割合	10.2	14.4	11.6
C 前期繰越額	611.4	841.9	695.0
D(B+C) 要整理滞納額	837.8	1,189.2	943.6
E 整理済額	399.2	494.2	341.3
(E÷D) 整理割合	47.6	41.6	36.2
F 次期繰越額 (滞納残高)	438.6	695.0	602.3

【コメント】

(1) 徴収決定済額

直近 3 か年の徴収決定済額は、2014 年 2 兆 2298 億トゥグルグ(以下「Tg」と表記する。)、2015 年 2 兆 4120 億 Tg (対前年比 108.2 %)、2016 年 2 兆 1485 億 Tg (対前年比 89.1 %) となっており、2016 年は減少に転じている。

(2) 新規発生滞納額及び要整理滞納額

直近 3 か年の新規発生滞納額は、2014 年 2,264 億 Tg、2015 年 3,473 億 Tg (前年比 153.4%)、2016 年 2,486 億 Tg (前年比 71.6%) となっており、2016 年は約 30%減少している。また、新規発生滞納税額に前期繰越額を加算した要徴収額は、2014 年は 8,378 億 Tg、2015 年は 1 兆 1892 億 Tg (対前年比 141.9%)、2016 年 9,436 億 Tg (対前年比 79.3%) となっている。

(3) 整理済額及び滞納残高

直近 3 か年の整理済額は、2014 年 3,992 億 Tg、2015 年は億 4,942Tg (対前年比 123.8%)、2016 年は 3,413 億 Tg (対前年比 69.1%) となっており、2015 年は税額整理が進んだが、2016 年は約 30%余り整理額が落ちている。

また、滞納残高は、2014 年 4,386 億 Tg、2015 年 6,950 億 Tg(対前年比 158.5%)、2016 年は 6,023 億 Tg (対前年比 86.7%) となっている。

(4) まとめ

徴収決定済額、新規発生滞納額、要整理滞納額、整理済額及び滞納残高のいずれの数値においても、前年比 30～50%増加した 2015 年と対照的に、2016 年は 20～30%の減少に転じ、滞納残高の圧縮が図られている。なお、2016 年は滞納残高の圧縮は図られているものの、整理済額が前年比約 30%、1,500 億 Tg あまり減少しており、滞納の累積化が懸念されることから、今後も執行体制の見直し、法制度の在り方などによる圧縮策を探っていく必要がある。

(2) 税額階層別滞納状況
 <2016年の税額階層別滞納状況表>

(単位:件、百万Tg、%)

	県		首都(1市9区)		予算歳入管理局		合計			
	件数	滞納額	件数	滞納額	件数	滞納額	件数	構成比	滞納額	構成比
1 ~ 99万 Tg	64,290	5,024	65,511	9,716	23	5	129,824	83.9	14,746	1.4
100~299万 tg	2,191	3,760	7,848	13,927	12	25	10,051	6.5	17,712	1.6
300~999万 tg	1,353	7,423	6,214	34,492	24	158	7,591	4.9	42,074	3.9
1,000~4,999万 tg	758	16,527	4,490	96,683	59	1,622	5,307	3.4	114,832	10.6
5,000~9,999万 tg	132	8,917	793	55,482	44	3,256	969	0.6	67,655	6.2
10,000万 Tg以上	119	57,264	735	276,164	161	497,458	1,015	0.7	830,885	76.3
合計	68,843	98,915	85,591	486,464	323	502,525	154,757	100.0	1,087,904	100.0

(GDT 税収局提供)

【コメント】

滞納税額が99万Tg以下の件数は、全体の83.9%を占め、県及び首都(1市9区)税務署がそれぞれ半数ずつを所掌しているが、税額ではわずかに全体の1.4%に過ぎない。一方、滞納税額1億Tg以上の件数は、全体の0.7%に過ぎないが、税額では全体の76.3%を占め、その約60%を歳入管理局が所掌している。

(3) 税目別滞納状況

＜2016 年度国税及び地方税の税目別滞納状況表＞

(2016.12.31 現在)

(単位:百万 Tg,%)

区 分	繰越分		申告年度分		合 計			
	滞納者数	滞納額	滞納者数	滞納額	滞納者数	構成比	滞納額	構成比
(国税)								
法人税	12,561	43,441	26,433	281,919	38,994	62.8	325,360	39.9
付加価値税	9,164	161,529	13,568	195,638	22,732	36.6	357,167	43.8
特別税(たばこ、アルコール等)	33	2,471	41	15,168	74	0.2	17,666	2.2
鉱物資源使用料	100	44,515	127	55,808	227	0.3	100,357	12.2
その他	24	15,726	0	0	24	0.1	15,726	1.9
合 計					62,051	100.0	816,276	100.0
(地方税)								
個人所得税	14,011	24,515	28,960	62,937	37,954	38.3	87,450	75.9
(内給与源泉税)	(11,040)	(24,360)	(28,949)	(62,930)	(34,982)		(87,290)	
不確定所得税	282	8	3	0	285	0.3	8	0
不動産税	7,303	6,769	9,102	11,904	12,229	12.3	18,673	16.2
印紙税	20	323	102	1,003	114	0.1	1,326	1.2
鉱物資源使用税	48	1,300	105	478	139	0.1	1,777	1.5
車両税	9,631	1,520	32,284	4,395	38,914	39.2	5,915	5.1
土地税	6,680	17	4,201	2	9,578	9.7	20	0.1
合 計					99,213	100.0	115,169	100.0
(注)加算税、延滞税などの付帯税は、考慮しない。								

(注) 国税、地方税ともに合計欄の滞納者数は、延べ人数を示す(同一滞納者が、繰越分、申告分の両方の滞納がある場合、又は複数の税目を滞納している場合があるため。)

【コメント】

滞納状況を税目別に見ると、国税は、法人税(62.8%)、付加価値税(36.6%)の2税目の滞納者がそのほとんど(全体の99%)を占め、税額においても2税目で全体の約83%を占めている。また、地方税は、源泉所得税を含む個人所得税が滞納者数(38.3%)、滞納額(75.9%)ともに突出して多く、車両税の納税者数(39.2%)も際立っている。

(4) 滞留期間別滞納状況

<滞留期間 (年度) 別滞納状況表 (2017.8. 1 現在) >

2017.08.01現在	指標	合計				歳入管理局				首都				県			
		申告の種類		構成比	申告の種類		申告の種類		申告の種類		申告の種類		申告の種類		申告の種類		
		申告分	調査分		申告分	調査分	合計	申告分	調査分	合計	申告分	調査分	合計	申告分	調査分	合計	
滞納者数、滞納残高	納税者数	126,619	6,757	181,463	100.0	301	79	238	73,738	4,642	115,109	52,580	2,036	66,116			
	金額	826,194,937.1	139,820,399.2	966,015,336.2	100.0	315,468,952.7	52,656,283.0	368,125,235.7	421,438,681.2	79,562,303.2	501,021,016.0	89,287,303.2	7,561,781.4	96,869,084.6			
	内訳	826,194,937.1	90,313,785.8	916,508,722.9	94.9	315,468,952.7	34,487,746.1	349,956,700.7	421,438,681.2	51,465,634.2	472,924,315.4	89,287,303.2	4,340,403.6	93,627,706.8			
	延滞税、加算税	-	49,506,613.3	49,506,613.3	5.1	-	18,168,535.0	18,168,535.0	-	28,096,700.6	28,096,700.6	-	3,241,377.7	3,241,377.7			
	納税者数	49,586	1,489	50,864	28.0	202	46	112	27,189	687	27,552	22,195	756	23,200			
	金額	424,298,138.5	59,231,796.5	483,529,935.1	50.1	233,276,374.3	38,272,237.8	271,548,612.1	154,832,686.2	18,536,719.9	173,369,406.1	36,189,078.0	2,422,838.8	38,611,916.8			
	内訳	424,298,138.5	39,011,020.9	463,309,159.4	50.6	233,276,374.3	24,001,943.7	257,278,318.0	154,832,686.2	14,153,648.2	168,986,334.4	36,189,078.0	855,429.0	37,044,507.0			
	延滞税、加算税	-	20,220,775.7	20,220,775.7	40.8	-	14,270,294.1	14,270,294.1	-	4,383,071.7	4,383,071.7	-	1,567,409.8	1,567,409.8			
	納税者数	51,014	1,271	51,627	28.5	52	10	61	30,342	604	30,656	20,620	657	20,910			
	金額	145,064,082.0	14,828,616.7	159,892,698.7	16.6	31,390,282.1	1,190,541.2	32,580,823.3	90,708,411.7	12,432,197.9	103,132,197.9	22,965,388.3	1,214,289.3	24,179,677.6			
内訳	145,064,082.0	9,988,751.4	155,032,833.5	16.9	31,390,282.1	1,091,697.0	32,481,979.0	90,708,411.7	7,402,395.7	98,610,807.4	22,965,388.3	974,658.8	23,940,047.0				
延滞税、加算税	-	4,859,865.2	4,859,865.2	9.8	-	98,844.2	98,844.2	-	4,521,390.5	4,521,390.5	-	239,630.6	239,630.6				
納税者数	22,569	1,567	22,308	12.3	22	6	28	14,289	1,311	13,825	8,258	250	8,455				
金額	83,049,522.6	23,167,527.3	106,217,049.9	11.0	22,709,511.8	6,406,762.9	29,116,274.7	46,958,415.1	16,189,837.2	63,148,252.3	13,381,595.7	570,927.2	13,952,522.9				
内訳	83,049,522.6	11,849,727.7	94,899,250.3	10.4	22,709,511.8	3,065,671.4	25,775,183.2	46,958,415.1	8,439,920.5	55,398,335.6	13,381,595.7	344,135.7	13,725,731.4				
延滞税、加算税	-	11,317,799.6	11,317,799.6	22.9	-	3,341,091.5	3,341,091.5	-	7,749,916.7	7,749,916.7	-	226,791.4	226,791.4				
納税者数	16,059	899	16,679	9.2	12	8	18	12,168	591	12,536	3,889	300	4,125				
金額	50,921,758.2	12,908,083.9	63,829,842.1	6.6	8,404,099.4	2,576,554.2	10,980,653.6	34,947,829.8	9,219,407.4	44,167,237.2	7,569,829.0	1,112,122.3	8,681,951.3				
内訳	50,921,758.2	8,795,764.9	59,717,523.1	6.5	8,404,099.4	2,512,271.0	10,916,370.3	34,947,829.8	5,500,849.3	40,448,679.0	7,569,829.0	762,644.6	8,352,473.7				
延滞税、加算税	-	4,112,319.1	4,112,319.1	8.3	-	64,283.2	64,283.2	-	3,718,558.2	3,718,558.2	-	329,477.7	329,477.7				
納税者数	8,525	1,489	8,150	4.5	6	3	8	5,900	1,277	5,350	2,619	209	2,792				
金額	51,653,804.5	11,441,879.3	63,095,683.8	6.5	7,881,060.2	1,659,347.3	9,540,407.5	38,040,146.7	9,075,620.4	47,115,767.1	5,732,597.5	706,911.7	6,439,509.2				
内訳	51,653,804.5	8,094,758.9	59,748,563.4	6.5	7,881,060.2	1,265,325.4	9,146,385.6	38,040,146.7	6,411,420.7	44,451,567.5	5,732,597.5	418,012.8	6,150,610.3				
延滞税、加算税	-	3,347,120.4	3,347,120.4	6.8	-	394,021.9	394,021.9	-	2,664,199.6	2,664,199.6	-	288,898.8	288,898.8				
納税者数	9,773	416	8,964	4.9	3	3	5	8,550	331	7,881	1,220	82	1,278				
金額	21,063,145.5	4,937,958.3	26,001,103.7	2.7	715,183.3	392,175.9	1,107,359.3	17,984,872.1	3,511,592.5	21,496,464.6	2,363,090.1	1,034,189.8	3,397,279.9				
内訳	21,063,145.5	2,831,500.6	23,894,646.1	2.6	715,183.3	392,175.9	1,107,359.3	17,984,872.1	1,785,870.1	19,770,742.1	2,363,090.1	653,454.6	3,016,544.7				
延滞税、加算税	-	2,106,457.7	2,106,457.7	4.3	-	-	-	-	1,725,722.5	1,725,722.5	-	380,735.2	380,735.2				
納税者数	3,900	1,069	4,883	2.7	1	1	2	2,600	1,001	3,533	1,299	67	1,348				
金額	14,716,541.9	4,181,422.7	18,897,964.6	2.0	8,083,763.8	27,431.5	8,111,195.3	6,165,317.8	3,836,812.5	10,002,130.3	467,460.3	317,178.7	784,639.0				
内訳	14,716,541.9	2,743,549.5	17,460,091.4	1.9	8,083,763.8	27,431.5	8,111,195.3	6,165,317.8	2,520,062.9	8,685,380.7	467,460.3	196,055.1	663,515.4				
延滞税、加算税	-	1,437,873.2	1,437,873.2	2.9	-	-	-	-	1,316,749.6	1,316,749.6	-	121,123.6	121,123.6				
納税者数	7,572	959	8,109	4.5	1	1	1	6,307	884	6,777	1,264	75	1,331				
金額	12,739,607.0	2,208,561.3	14,948,168.3	1.5	2,498,329.7	9,948,526.1	2,498,329.7	9,948,526.1	2,099,780.1	12,048,306.2	292,751.3	108,781.2	401,532.5				
内訳	12,739,607.0	1,652,941.1	14,392,548.1	1.6	2,498,329.7	9,948,526.1	2,498,329.7	9,948,526.1	1,584,076.6	11,532,602.7	292,751.3	68,864.5	361,615.8				
延滞税、加算税	-	555,620.2	555,620.2	1.1	-	-	-	-	515,703.5	515,703.5	-	39,916.7	39,916.7				
納税者数	9,215	1,171	9,879	5.4	2	2	3	6,603	1,087	7,199	2,610	82	2,677				
金額	22,688,336.9	6,914,553.2	29,602,890.1	3.1	510,348.0	2,131,232.2	2,641,580.3	21,852,475.7	4,688,778.6	26,541,254.3	325,513.1	94,542.4	420,055.5				
内訳	22,688,336.9	5,365,770.8	28,054,107.7	3.1	510,348.0	2,131,232.2	2,641,580.3	21,852,475.7	3,187,390.2	25,039,865.9	325,513.1	47,148.5	372,661.5				
延滞税、加算税	-	1,548,782.4	1,548,782.4	3.1	-	-	-	-	1,501,388.4	1,501,388.4	-	47,393.9	47,393.9				

(注) 納税者数合計欄は、延べ人数である。

(GDT 徴収局提供)

【コメント】

- A 税額残高は、(2012 年度以前分は 2%前後と整理が進んでいたが) 2017 年度は 2018 年 2 月の確定申告によりある程度整理されることが想定されるが、現時点で 50.1%を占めている。2016 年度は、16.6%、2015 年度は、11.0%を占め、直近 3 年で 77.7%を占めている。
- また、滞納者数では、直近 3 年度の滞納者数の割合が 2017 年度 28.0%、2016 年度 28.5%、2015 年度 17.4%と滞納者全体の 73.9%を占めている。
- B 直近 3 年分の滞納者数、滞納残高が多いことについては、外的要因としてモンゴル国の経済が 2012 年までは成長過程にあり、好景気が続いていたため収納に結び付いたが、2014 年以降景気が停滞し、直近 3 年間は急激に国内経済が悪化したため、納税者の資金繰りが苦しくなってきたものと考えられる。
- C 一方、執行面における要因としては、新規発生滞納の増加に対して、執行体制の対応が後手を踏んでいることが想定される。新規の少額滞納については 2016 年の催告センターの導入等で件数整理の処理促進が図られつつあるが、新規発生に追いつかない状況が続き、また、高額滞納に対する促進策も十分ではない。今後、高額事案については、厳正かつ毅然とした対応を基本とし、処理促進のため重点的、組織的な取り組みが必要である。具体的には、管理者による早期かつ的確な処理方針の見極め、明確な指示及び処理状況の確認など通じ個別的進行管理の徹底を図ることが求められる。

II 滞納処分状況

1 最近の滞納処分状況

2016年度の滞納処分状況（2016年12月31日現在）

（単位：百万 Tg）

区分		累計			
		繰越分の滞納		申告年度分の滞納	
		滞納者数	金額	滞納者数	金額
徴収すべき未納額、滞納額(裁判所所掌分を除く)	申告分	77,093	532,968	247,187	2,079,411
	調査分	5,561	74,299	3,290	75,583
A：合計		82,654	607,267	250,477	2,154,994
B：(Aのうち既納付分)		61,053	327,975	205,927	1,964,869
C：(A－B) 処分対象		21,601	279,292	44,550	190,125
(滞納処分状況)					
通知書を送付		12,873	379,093	9,172	198,848
通知書送付による納付実績		6,006	138,442	4,627	70,704
銀行口座の取引停止		3,507	124,476	2,054	57,084
取引停止による納付実績		1,563	46,804	1,291	37,031
財産及び給料からの徴収通知書送付		30	146	16	14
財産及び給料から徴収した実績		20	6	1	0.2
担保徴取		28	2,146	6	135
担保徴取による納付実績		19	828	2	23
差押え		62	4,556	18	569
差押えによる納付実績		40	1,072	18	189
訴訟提起		401	20,328	49	424
裁判判決による納付実績		91	2,857	19	11

(GDT 税収局提供)

【コメント】

- (1) 処分対象者に対する通知書（督促状）の送付割合は、繰越分については60%、申告分は21%に過ぎない。
- (2) 滞納処分の内容は、銀行口座の取引停止処分がほとんどであり（繰越分3,507件、申告分2,054）、その他給与等からの徴収46件、担保徴取34件、差押え80件などの処分は極めて少ない。
- (3) 訴訟提起された件数450件（繰越分401件、申告分49件）に対し、納付に至った件数は110件（繰越分91件、申告分19件）で23%程度に過ぎないことから、事案の滞留化が懸念される。

2 最近の取組み

(1) 少額滞納事案、大口、処理困難事案に対する取組み

これまで、少額滞納事案、大口、処理困難事案に対して、組織的、制度的な対応はあまり見られなかったが、限られた人員と予算の下、滞納整理事務を効果的かつ適切に推進するための取組みがみられる。

A 少額滞納事案に対する取組み

少額滞納事案については、滞納の初期段階で新規発生の少額滞納を効率的に処理する目的から、2016年3月、催告センターを導入して、滞納全体の整理促進を図っている。

B 大口・処理困難事案への取組み

(A) モンゴル国一般税法上、法人は本店又は事業所の所在地、個人は事業所又は住所地を所轄する税務署に登録することとなっており、登録した税務署が所轄庁となる。

一方、GDTの規定により、納税者の売上規模による所轄庁が指定されその規模に応じて歳入管理局、首都税務局及び税務署に振り分けられている。

歳入管理局は、国税のみの滞納で大規模法人300~400件を、首都税務局は2017年1月から中規模法人の納税者1,200件余を所掌している。

(B) したがって、個人又は法人が滞納した場合、滞納金額の多寡に関係なく、原則、登録した所轄税務署が担当することとなり、少額滞納事案も大口滞納事案も当該所轄の局、署が所掌し、完納されるまで担当することとなる。

(C) 税収局は、処理困難事案について、従来から税収局が処理困難事案を指定して税務署を指導、助言してきているが、少額滞納事案、大口事案については特に組織的、制度的な対応をとっていなかった。なお、2017年度からは、処理困難事案についてこれまで以上に組織的に対応することとし、処理困難事由を7つに類型化して、それぞれの事案について具体的処理方針を所轄税務署に示し、指導、監督を行っている。

【処理困難事案の7類型】

- ① 判決執行裁判所に所掌された事案
- ② 一般の民事の裁判所に所掌された事案
- ③ 滞納者が死亡し、相続人がいない事案又は滞納法人の代表者が死亡している事案
- ④ 裁判所により滞納者が所在不明であることが確認された事案

- ⑤ 2007年の法人の更新登録をしていない事案
- ⑥ 滞納税を残したまま国家登録庁が清算させた事案
- ⑦ 付加価値税のインボイスの使用に問題があり、裁判所で係争中の事案

(D) 税収局は、2017年9月の区内2税務署におけるPC更新を契機に、徴収部門の担当業務の人員の見直し、滞納整理の執行体制の整備、具体的には大口・処理困難事案の担当セクションの設置などに取り組むことを明らかにした。

なお、この改善案は、現在、業務管理課にて審理中であり、実施に移されていない。

【主要な変更点】

主な変更点は、以下のとおりである（「参考資料1」及び「参考資料2」参照）。

- ① 担当業務の配置人数の見直しを図る。
- ② 滞納整理事務担当を一般事案担当と大口、処理困難事案担当に分け、それぞれのセクションに部門長を置き、指揮命令を行う。
- ③ 大口、処理困難事案を担当する職員は、経験豊富な処理能力の高い職員を配置する

（参考）

各税務署の職員の徴収経験年数を見てみると、県税務署において3～5人程度、区税務署において10人程度、経験豊富なベテラン職員が配置されている（「参考資料3」参照）。

(2) 2018年度に向けた業務戦略

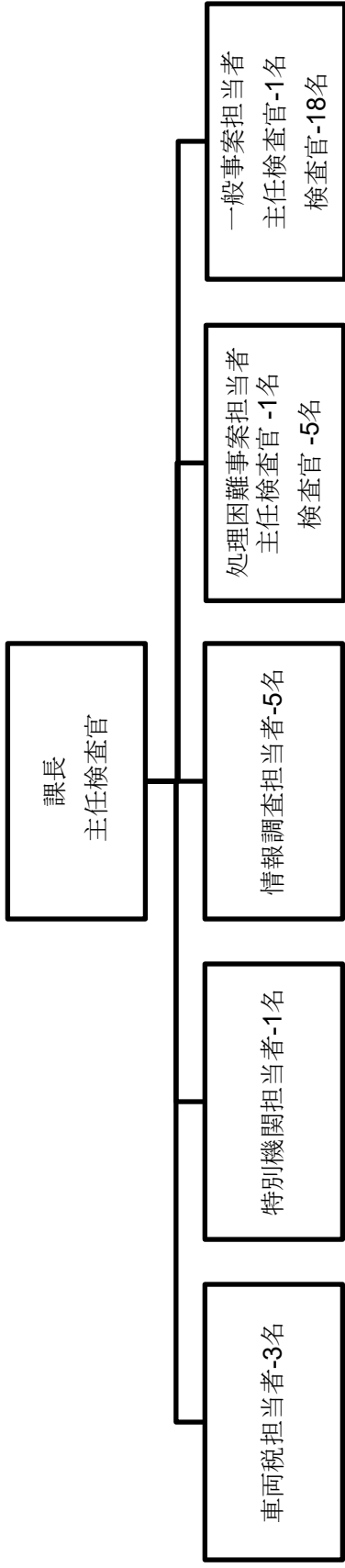
<セグメント方式による事案管理>

A GDTは、2018年度から「セグメント方式」による事案管理を正式に取り組む検討を行っている。これは、納税者サービスと納税者の育成の観点から、納税者の登録から、申告、調査及び納付指導（滞納整理）の4つの視点で納税者を指導するものである。具体的には、納税者を売上規模で大規模、中規模、小規模、極小規模の4つのセグメントに分類し、それぞれのセグメントに合った納税者管理を行うものである。

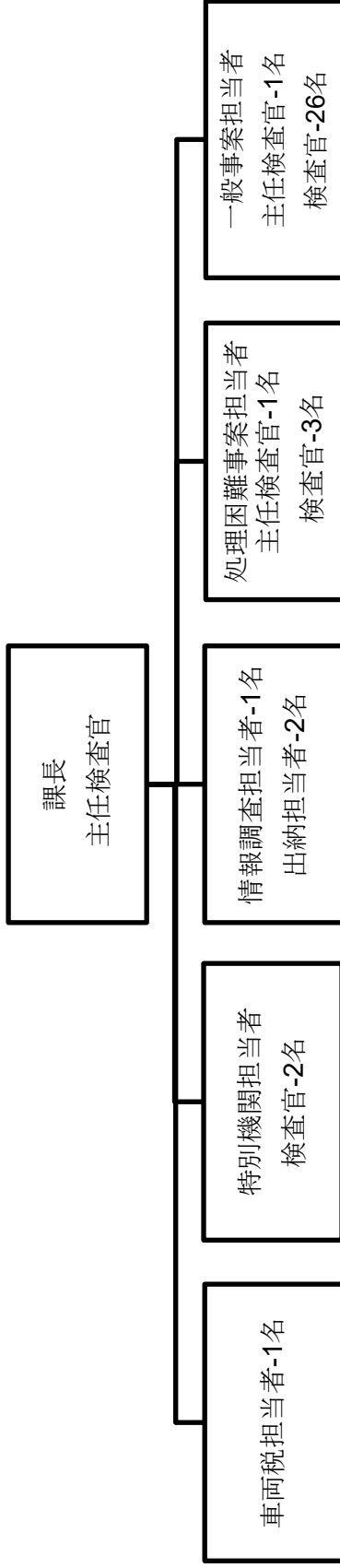
B 具体的には、売上規模別に5,000万Tg以下、5,000万から15億Tgまで、15億Tgから50億Tgまで、50億Tg以上に分類し、それぞれ極小納税者、小規模納税者、中規模納税者、大規模納税者として管理し、所掌は、大規模納税者については歳入管理局が担当し、中規模納税者は首都税務局及び各税務署がそれぞれ担当することとしている。

(参考資料1)

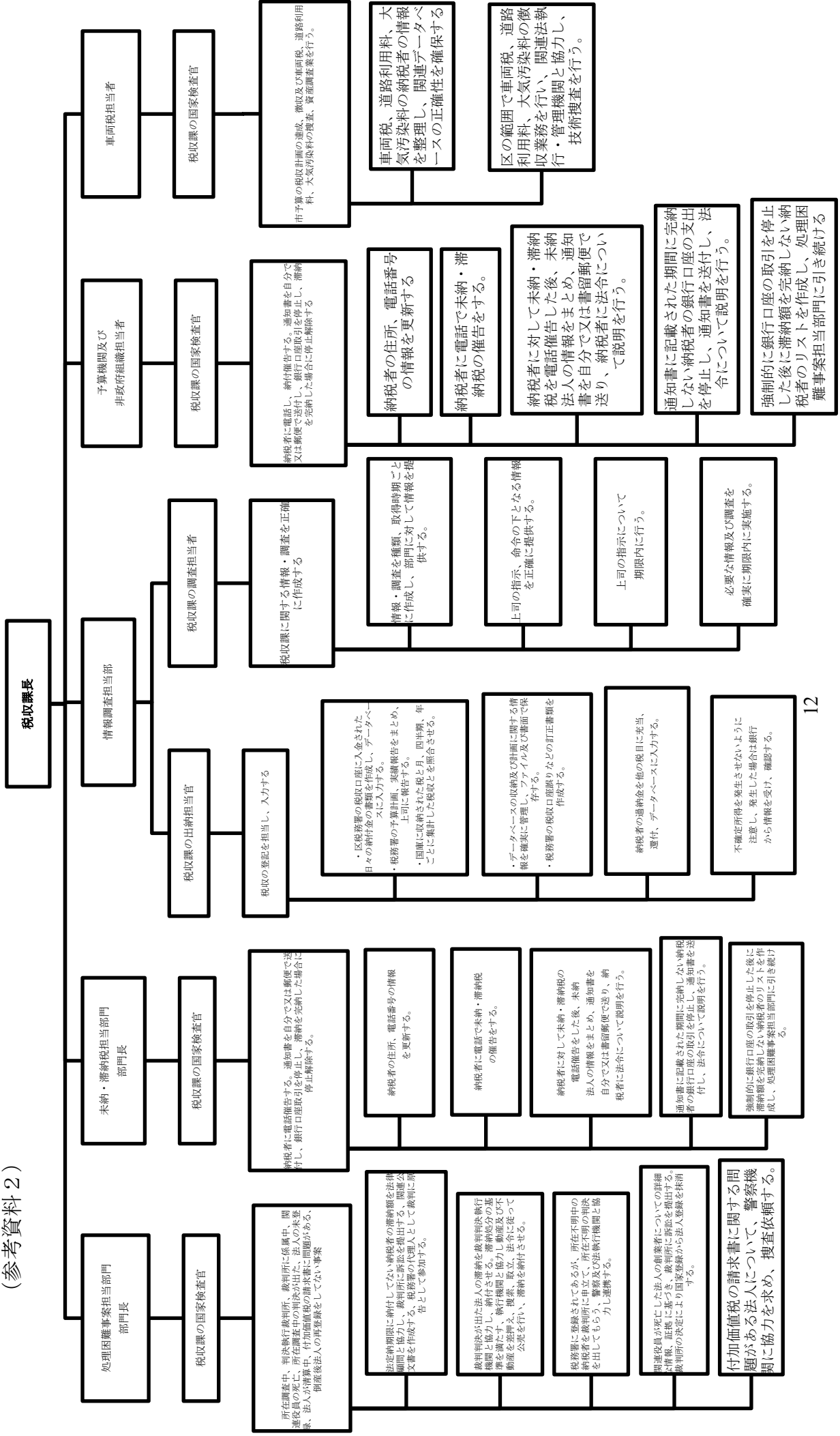
<ソングノハイルハン税務署>



<チンゲルテイ税務署>



(参考資料 2)



(参考資料 3)

徴収事務経験年数別職員構成							
							2017/10/4
No	税務署	5年まで	6-10年	11-15年	16-20年	21年以上	全員
1	Arkhangai	11	7	4	3	2	27
2	Bayan-Ulgii	16	3	1	3	2	25
3	Bayankhongor	9	2	5	2	7	25
4	Bulgan	14	1	0	1	7	23
5	Govi-Altai	5	7	3	3	6	24
6	Dornogovi	10	3	3	3	3	22
7	Dornod	16	3	2	1	3	25
8	Dundgovi	10	5	2	1	1	19
9	Zavkhan	6	4	4	3	10	27
10	Uvurkhangai	15	8	2	4	1	30
11	Umnugovi	19	3	3	1	1	27
12	Sukhbaatar	12	3	3	1	1	20
13	Selenge	19	8	3	3	4	37
14	Tuv	14	7	5	3	4	33
15	Uvs	15	6	2	4	2	29
16	Khovd	20	5	2	2	1	30
17	Khovsgul	17	8	1	5	1	32
18	Khentii	8	6	7	2	5	28
19	Darkhan-Uul	15	8	4	0	1	28
20	Orkhon	18	5	1	1	2	27
21	歳入管理局	8	4	2	0	1	15
22	首都税務署	39	6	4	1	1	51
23	(首都予算税収ユニット)	0	0	3	0	0	3
24	Khan-Uul	9	4	7	2	2	24
25	Bayanzurkh	48	35	3	5	5	96
26	Sukhbaatar	60	9	15	10	4	98
27	Bayangol	75	15	6	5	3	104
28	Baganuur	3	2	2	1	0	8
29	Bagakhangai	2	0	0	1	0	3
30	Nalaikh	8	3	3	0	1	15
31	Govisumber	0	2	0	1	0	3
32	ソングノハイラン	45	25	4	3	1	78
33	チンゲルティ	14	15	4	3	3	39
34	国税庁、税収局、催告センター	5	5	2	4	5	21
	全員	585	227	112	82	90	1,096

(GDT 税収局提供)

技術協力成果品

催告センター効果測定・課題報告書

徴税機能強化支援プロジェクト

徴収担当 小阪 満

徴収担当 熊倉 茂夫

2019.11.30

催告センターの運用状況と今後の課題について (2019年11月)

I 催告センターの運用状況

1. はじめに

催告センターは、徴税コストの削減と滞納税額の圧縮を目的として、モンゴル国の要請に基づいて導入が図られたものであり、2016年3月に運用が開始され、その後3年8カ月余が経過し、現在に至っている。

本プロジェクトにおける催告センターに関する目標は、「催告センターの稼働開始時より処理件数が増加する。」であり、成果指標を「催告センターの業務の役割・対象事案(最適な滞納額の上限を定める)が再整理される。」として、これまで業務の効率化に向けた提言・助言を行ってきたところである。

2. 運用の経緯

(1) 催告センターは、ウランバートルの9区税務署の「新規発生 of 少額滞納」について、電話による催告業務を機械化し（コンピューターを利用して催告対象者を抽出、自動架電、催告結果集計、交渉記録管理等の業務を行う（以下「自動電話催告システム」という。）、オペレーター（以下「OP」という。）を1か所に集中して少ない人員により納税催告を行い、滞納の初期段階で新規発生滞納を効率的に処理することによって、税務署の大口・悪質な滞納事案の整理に事務量を重点的に投下して、滞納全体の整理促進を図ることを目指し、2016年3月導入された。

(2) 運用開始後、ウランバートル市内の6区税務署、2県税務署において、1年あまり試験的に運用を行った。

2017年4月に至り、モンゴル国の税法が定める各税目の申告期限や納期限等に着目した独自の運用方針（以下「新運用方針」¹という。別添、催告フ

¹ 新運用方針の主な特徴は、①催告対象税目の拡大、②催告対象基準の明確化、③業務運用指針の発遣、④署返戻事案の解明処理の迅速化等である。それぞれの特徴を詳述する。

① 催告対象税目は、従来、法人所得税に限っていたが、2016年度の滞納状況から法人所得税、付加価値税及び個人所得税の3税目に拡大したことは、催告スケジュール管理の難しさは増大するものの、将来における催告業務の在り方、催告センターの設置目的等に叶った必要な改善である。

② 次に、催告対象基準について、3条件（新規発生分であること、3税目の滞納であること、税目別の総滞納額が100万Tg未満であること）を設定し、さらに併有滞納も取り込むことを明確化したことは、催告対象税額が引き下げられ処理対象が絞られることから催告対象の選定が容易になり、事務処理の効率化にもつながるものである。また、催告センターの設置目的にも合致している。

③ 催告対象基準の周知、税務署との情報の相互交換の事務手続について、税務署に対して発遣される「指

ロー図（「参考資料1」）を参照）を策定し、これに基づき催告業務を開始した。これにより、催告センターと税務署との棲み分けが明確化され、また、税務署と情報交換を密にすることにより効率的な納付催告が可能となった。

- (3) 催告対象税目は、法人税、個人所得税、付加価値税の3税目の未納者²、滞納者³である（選定した対象者に3税目以外の滞納税がある場合は、併せて催告を行う）。また、催告対象税額は、滞納総額100万トゥグルグ（以下「Tg」と表示）以下に限定している。

以後、現在に至るまで新運用方針に基づき催告業務が行われている。

3. 催告の実績とその評価

- 2016年以降の各年の催告実績は、次表（1）のとおりであり、それに対する評価は(2)のとおりである。

(1) 各年の催告実績

（単位：件、百万Tg、%、回、人）

催告期間	対象数 (A)	納付誓約 (B)	誓約率 (B/A)	対象税額 (C)	納付税額 (D)	納付率 (D/C)	催告回数	OP数
2016年 (3月～12月)	23,201	13,745	59.2	10,695	6,405	59.9	31,302	8
2017年 (1年間)	50,389	31,706	62.9	12,215	7,459	61.1	39,930	8
2018年 (1年間)	54,927	36,461	66.4	13,221	8,244	62.4	69,665	8
2019年 (1月～10月)	42,503	26,486	62.3	9,682	5,946	61.4	44,245	8
合計	171,020	108,398	63.4	45,813	28,054	61.2	185,142	32

示書」は、税務署とのコミュニケーションの改善が期待でき、また、催告センターと税務署が同じ滞納者に対して重複して催告を行わないように催告業務の棲み分けが明確となることなど、極めて重要な役割を果たすものである。

- ④ 返戻事案の解明の迅速化は大きな課題となっているところ、税務署の協力を得て、処理期限を定めて事務処理手順をルール化することで返戻事案の早期解明が図られることが期待でき、今後の催告業務の効率化に資するものである。

² 未納者：毎月、又は四半期ごとに納期限が到来する税を期限内に納付していない納税者

³ 滞納者：法定納期限が経過している税を納付していない納税者

(2) 各年の催告実績に対する評価

運用を開始した 2016 年 3 月以降の各年の催告実績を見てみると、前記 3 の (1) の表のとおり、2016 年の運用開始以降、催告対象数、納付誓約数、催告対象税額、納付額、催告回数のいずれも年々増加している（なお、2016 年は運用開始年度で試験的な運用であり、催告期間も 9 か月間であること、また、2019 年については、催告期間が 2019 年 1 月 1 日から同年 10 月 31 日までの 10 ヶ月間のため、参考数字とする。これらの詳細は、(参考) を参照）。納付誓約率も、2017 年 62.9%、2018 年 66.4%と増加しており、催告効果が改善している。

また、税額をみて見ると、電話催告による納付税額は、2019 年 10 月末時点で 280 億 Tg に達し、催告対象税額に対する納付税額の割合も、2017 年 61.1%、2018 年 62.4%と一定の納付率を維持しており、効果的な催告が行われていると認められる。

(参考) 運用を開始した 2016 年 3 月～2017 年 3 月までの催告実績及び新運用方針に基づき行われた 2017 年 4 月以降 2019 年 10 月までの催告実績は次のとおりである。

① 2016 年 3 月から 2017 年 3 月までの催告実績

運用開始から 2017 年 3 月まで（ただし、2016 年 3 月は試験的な催告で実質的に 12 ヶ月間）の催告実績は、ウランバートル市内 6 区税務署と 3 県税務署の催告対象者 22,577 件について電話催告を行っている。

その結果、10,505 件が納付又は納付誓約され、催告対象者 22,577 件に対する割合（以下「納付誓約率」⁴という。）は、46.5%であった。また、納付困難の申立て、電話番号等情報が不正確、あるいは不応答などの理由で税務署に返戻した件数は、12,072 件であり、催告対象者に対する割合（以下「返戻率」という。）は、53.5%であった。

署別催告効果の内訳は、以下のとおりである。

(署別内訳)

(単位：件、%)

税務署名	催告 総数	納付誓約		税務署に返戻					
		件数	構成比	不正確	構成比	不応答	構成比	困難	構成比
スフバートル区	4,975	1,589	31.9	1,048	21.1	1,807	36.3	531	10.7
バヤンズルフ区	3,637	1,673	50.0	813	22.4	802	22.0	349	9.6
ソングノ区	2,974	1,675	56.3	455	15.3	616	20.7	228	7.7
ハーンウル区	2,640	1,289	48.8	420	15.9	650	24.6	281	10.7
バヤンゴル区	4,009	2,117	52.8	746	18.6	720	18.0	426	10.6

⁴ 納付誓約率は、催告センターの本来業務である納付催告による効果を図る指標となる。

モンゴル国国税庁徴税機能強化及び国際課税取組支援プロジェクト

チンゲルティ区	3,543	1,793	50.6	566	16.0	892	25.2	292	8.2
ホブド県	180	39	21.7	62	34.4	56	31.1	23	12.8
バヤンホン県	95	48	50.5	14	14.7	25	26.3	8	8.5
オルホン県	524	282	53.8	103	19.7	122	23.3	17	3.2
合 計	22,577	10,505	46.5	4,227	18.7	5,690	25.2	2,155	9.6

(注) 納付、納付誓約の件数は、一部納付を含む。

② 2017年4月～2018年11月までの催告実績

新たな運用方針に基づき催告が始められた2017年4月以降2018年11月までの20か月間に催告対象者100,649件のうち72,088件について電話催告を実施した。その結果、納付誓約率は、63.6%、納付困難等の申立てがあり誓約に至らなかった件数が1,530件で、催告対象者の2.1%であった。

そのほか、滞納者と連絡できなかつたものが24,697件あり、その内訳は、電話番号が不正確で連絡できなかつたものが7,350件(10.2%)、また、17,347件(24.1%)については不応答で接触できなかつた。

(2017.4～2018.11月までの催告効果)

(単位：件、%)

催告 総数	納付、納付誓約		税務署に返戻					
	件数	構成比	不正確	構成比	不応答	構成比	納付困難	構成比
72,088	45,861	63.6	7,350	10.2	17,347	24.1	1,530	2.1

(注) 「納付、納付誓約」の件数は、一部納付、納付誓約したが納付約束の期限が未到来の件数を含む。

③ 2018年12月～2019年10月までの催告実績

2018年12月以降2019年10月までの間に催告対象者45,462件のうち40,897件について電話催告を実施した。

その結果、納付誓約率は、73.2%、納付困難等の申立てがあり納付誓約に至らなかった件数が626件で、催告対象者の1.5%であった。

そのほか、滞納者と連絡できなかつたものが9,533件あり、その内訳は、電話番号が不正確で連絡できなかつた1,786件、税額の誤り826件の合計2,622件、また、7,737件については不応答で接触できなかつた。

(2018.12～2019.10月までの催告効果)

(単位：件、%)

催告 総数	納付、納付誓約		税務署に返戻					
	件数	構成比	不正確	構成比	不応答	構成比	納付困難	構成比
40,897	29,912	73.2	2,622	6.4	7,737	18.9	626	1.5

(注) 1 「納付、納付誓約」の件数は、一部納付、納付誓約したが納付約束の期限

が未到来の件数を含む。

2「不正確」欄は、電話番号の間違い 1,786 件のほか、未納額、滞納額に間違いがあり、税務署に修正を求めた 826 件を含む。

2 新運用方針採用後の催告実績の評価

(1) 納付誓約率について

運用を開始した 2016 年 3 月から 2017 年 3 月までの催告実績と業務運営方針を改めた 2017 年 4 月以降 2018 年 11 月まで、2018 年 12 月以降 2019 年 9 月までの間の催告実績を比較すると、当初 1 年間の催告総数は 22,577 件であったが、2017 年 4 月以降の 1 年半で 72,088 件と当初 1 年間の催告件数の約 3.2 倍の件数を催告している。そして、納付誓約率が 45.6%から 63.6%と高くなっている。さらに直近の 10 ヶ月間の納付誓約率は、73.2%となっている。

(2) 返戻率について

税務署への返戻事案についても、電話番号が正確でないために返戻された件数の割合が、18.7%から 10.2%、6.4%と減少し、納付困難の申立てにより返戻された件数の割合も 9.6%から 2.1%、1.5%に減少している。

(3) 分析評価

これは、新運営方針に基づき催告対象基準を 3 条件(新規発生分であること、3 税目の滞納であること、税目別の総滞納額が 100 万 Tg 未満であること)に絞り込んだことにより、広域的に効率的な催告が実施された結果と考えられる。

また、税務署との情報交換を密にし、電話番号が不正確で連絡できなかった返戻事案等の早期説明が図られた結果、税務署への返戻割合を低く抑えられたこと、さらには、OP が 3 年余の催告業務を経験し、滞納者に対する説明の仕方、納付に導く説得の仕方等々の催告スキルの向上が図られたことが納付困難を申し立てる滞納者の割合を低く抑えることにつながったものと考えられる。

II 今後の課題

1. 自動電話催告システムの稼働について

自動電話催告システムは、催告対象者の抽出機能、自動架電機能、滞納に係る詳細情報の画面表示、交渉管理機能、催告効果集計機能(統計機能)、データ処理機能を有しており、導入により大幅な事務の省力化が図られる。それにより浮いた事務量をさらに催告事務に投下すれば催告対象件数を大幅に増加できると見込まれる。システム開発、改修等の状況は、以下のとおりである

(1) 催告方式及びシステム開発状況について

2016 年 3 月の運用開始以来、催告方式は、リスクマネジメント局から提供を受けた申告データを基に「TAXACT」(租税登録データベース)プロ

グラムを使用し、OP が手動で電話催告を行い、催告結果を入力、それらの集計作業を行う方法で実施されており、本来業務である催告業務に費やすべき事務量が催告事績の入力などの内部事務に費やされていた。

(2) GDT のシステム改修状況について

2018 年 1 月から各部局が独立して使用していたシステムの統合が進められ、従来の「TRIPS」(税務総合管理システム)を全面改修し、2019 年 3 月から「TAIS」(Tax Administration Information System)(税務総合情報システム)が稼働を始めたところである(一部未改修)。

これにより「TAIS」から簡単に基準に合致した滞納者情報の取得が可能となり、催告対象者の選定が容易になったものの、要望していた自動電話催告システムの仕様(自動架電機能、催告対象者の抽出機能、催告結果の集計機能(統計機能)、交渉記録管理機能、データ処理機能等を有する。)は組み込まれなかった。

そのため、催告センターは、2019 年 10 月から自動電話催告システムの仕様に沿った機能を盛り込むため、直接、外部事業者と接触を図り、システムプログラムの作成の協議を開始している。

(3) 自動電話催告システムの稼働時期について

前記(2)のとおり、GDT は、自動電話催告システムの仕様に沿った機能の開発努力を継続して進めているところであるが、同システム稼働の時期は不明である。

2. 催告対象について

催告センターの処理能力、未納、滞納の多発時期、収納率向上への寄与 度など様々な観点から、催告対象税務署、催告対象者、催告対象税額を選定して、最も処理効果が高い組み合わせ(最適状態)を見つけ出していく必要がある。

(注) 少額滞納者の分布状況を見ると、滞納者の税額階層別分布状況(別添(参考資料 2)

「2018 年の税額階層別滞納状況表」参照)を見ても明らかなように、滞納税額が 99 万 Tg 以下の件数は、全滞納者の 83.9%を占め、そのうち 42.6%を県税務署が、57.3%を首都(1 市 9 区)税務署が所掌しており、首都(1 市 9 区)税務署への集中が著しい。

なお、将来的には、順次、大口未納者から一定の税額までの未納者に対して、定期的に電話催告していくことも、催告センターの業務として取り入れるかを検討すべきと考える。

3. 従事事務の状況について

催告業務は、単純作業ではあるが 1 日に多くの納税者(未納者、滞納者)と話し、時にはクレーム対応もあり、ストレスの負荷が大きい作業である。OP は、十分な休憩時間、適度なりフレッシュ時間の確保が不可欠であり、日、週

単位でローテーションを組むなど健康管理に十分配慮し、また、ストレスが蓄積されない執務環境の醸成が必要である。

4. OPの増員について

催告対象者数に比し、OPの数が絶対的に不足していることは明白であり、将来、催告対象者の全国拡大を図るためには、OPの増員あるいはアルバイトの採用等を検討していくが必要である。

5. 返戻事案の処理について

催告対象者のデータが不正確な事案については、新業務運用方針の中で所轄税務署との間の処理ルール、処理期限などの改善が図られ、業務としてルーティーン化されているが、本来業務である催告業務を圧迫しないよう配慮する必要がある。

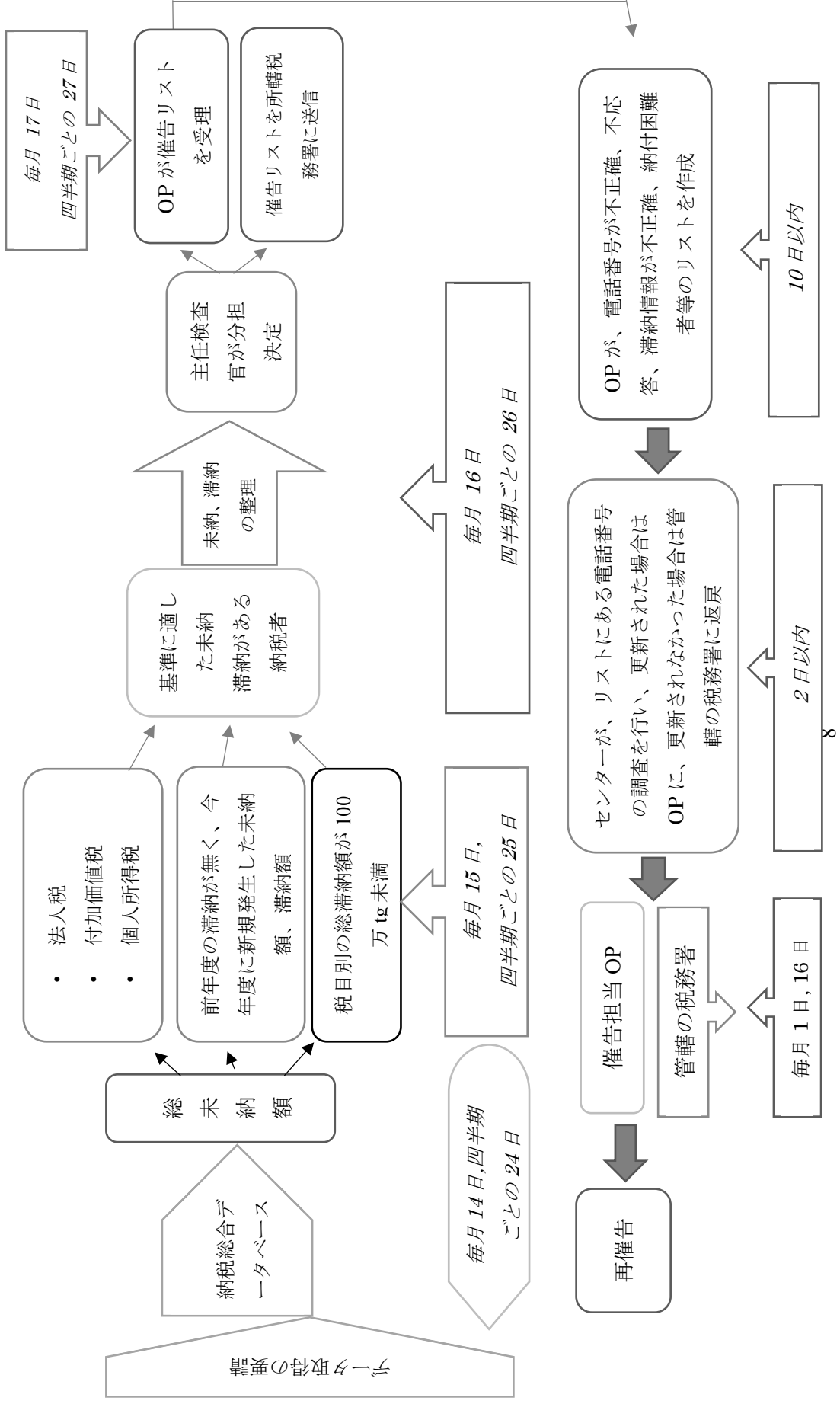
6. 受電業務の対応について

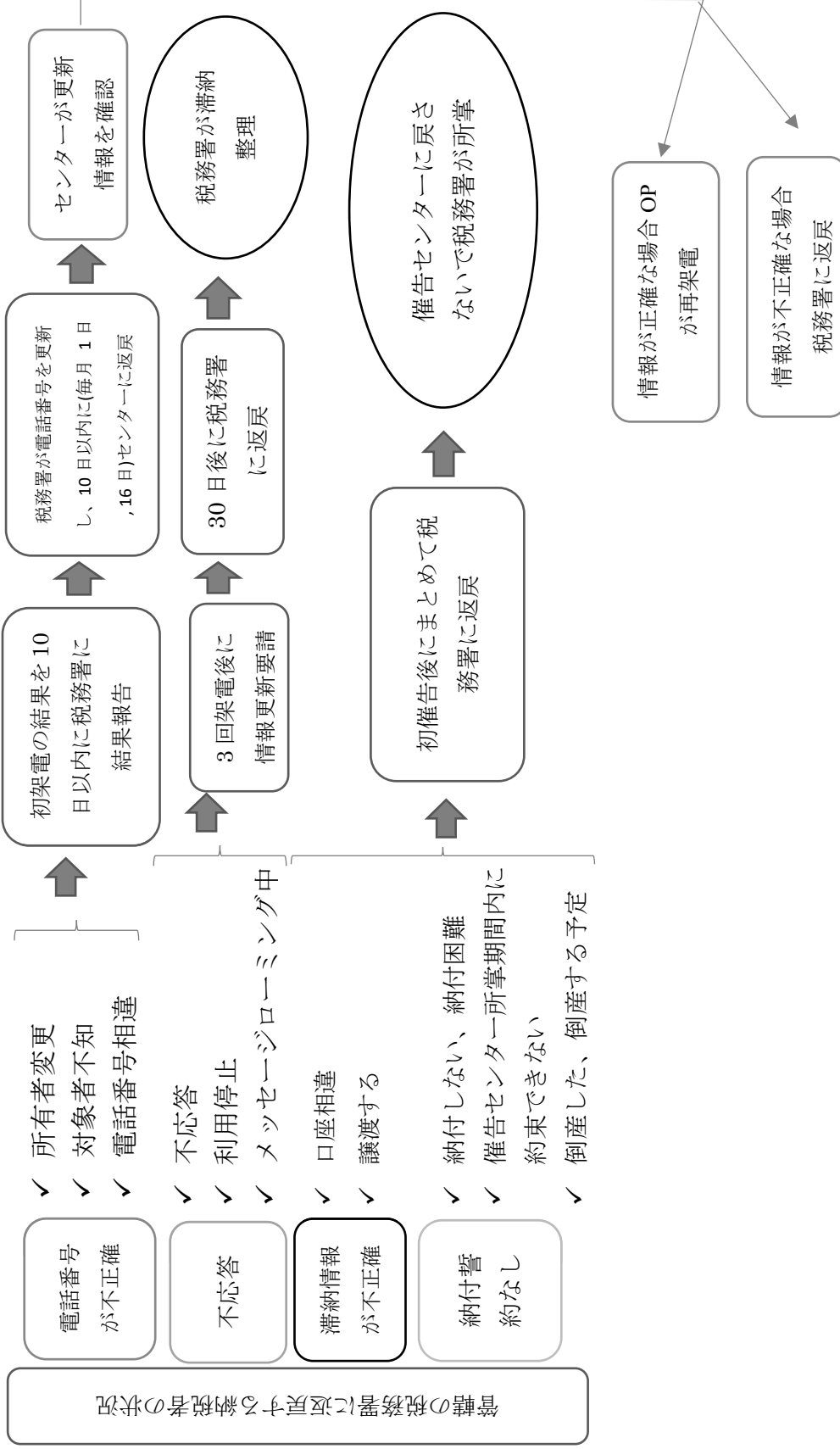
現在、受電業務は、特定の担当者を置かないで、それぞれのOPが対応しているところであるが、回答に手間と時間を要し、また、催告業務が中断されるなど事務効率を低下させる要因となる。

今後は、受電専担者の設置、又はローテーションを組むなどの対応も検討していく必要がある。

催告センターの業務フローチャート

(参考資料 1)





(参考資料 2)

<2017、2018年の税額階層別滞納状況表> (上段2018年、下段2017年)
(単位:件、百万Tg、%)

	県		首都(1市9区)		予算歳入管理局		合計			
	件数	滞納額	件数	滞納額	件数	滞納額	件数	構成比	滞納額	構成比
1 ~ 99万Tg	64,290	5,025	65,511	9,716	23	5	129,824	83.9	14,746	1.1
100~299万Tg	67,840	7,809	91,206	18,698	58	17	159,104	81.9	26,524	
300~999万Tg	2,191	3,760	7,848	13,927	12	25	10,051	6.5	17,712	1.4
1,000~4,999万Tg	2,824	5,818	12,895	27,144	29	66	15,748	8.1	33,028	
5,000~9,999万Tg	1,353	7,423	6,214	34,492	24	15.8	7,591	4.9	42,074	2.9
10,000万Tg以上	1,620	10,203	9,015	59,895	69	482	10,704	5.5	70,579	
合計	758	16,527	4,490	96,683	59	1,622	5,307	3.4	114,832	7.0
	813	21,240	5,409	145,026	111	3,523	6,333	3.3	168,789	
	132	8,917	793	55,482	44	3,256	969	0.6	67,655	3.9
	122	9,363	1,028	77,945	55	5,525	1,205	0.6	92,833	
	119	57,264	735	276,194	161	497,458	1,015	0.7	830,885	83.7
	133	83,039	929	1,136,408	150	795,532	1,212	0.6	2,014,978	
	68,843	98,915	85,591	486,464	323	502,525	154,757	100.0	1,087,904	100.0
	73,352	137,472	120,482	1,465,116	472	805,145	194,306	100.0	2,407,731	

【コメント】

(GDT 税収局提供)

滞納税額が99万Tg以下の2018年の首都(1市9区)の件数(65,551件)は、2017年のそれ(91,206件)に比較し約30%減少し、また、100~299万Tgの首都の件数(7,848件)は、2017年のそれ(12,895件)と比較し37%近く減少している。

技術協力成果品

税務署内部事務調査報告書

税務署内部事務の効率化について（2019年11月）

I これまでの経過

税務署における内部事務の効率化については、プロジェクト目標として、「提出された業務マニュアルが市内のパイロット区で試行される。」である。

そこで、まず、試行を予定したパイロット区チンゲルティ区税務署、ソングノハイルハン区税務署の2区税務署に臨場し、内部事務の処理の現況を調査した(参考「両署の徴収業務の現状」参照)。そこでは、「内部事務の処理に使用するパソコンが老朽化して処理の速度が遅く仕事が進まない」、「職員数に応じたパソコンの台数が確保されていない」という事情があり、内部事務の効率化の前提として、まず、パソコンの整備が急務であることが判明した。

そこで、2017年9月、上記のパイロット区2税務署にそれぞれ40台、32台の合計72台のパソコンが供与され、これに併せて徴収セクションの業務の効率化について提言を行った。

その後、一般税法の改正案(以下「改正法案」)の成立の可能性が高くなってきたことから、法改正後の内部事務は、現行のものとは大幅に異なるものになることが見込まれたため、当該作業は一時棚上げすることとし、その代替として、法改正の内容に沿った「滞納整理の手引き」及び「様式集」の作成に取り組むこととした。

2019年3月、改正法案が国会において承認され、徴収事務が自力執行権の付与、第二次納税義務制度の導入等により劇的に変わることとなったため、円滑な徴収事務に資する「滞納整理の手引き」(マニュアル)、「様式集」を完成させ、同年8月、GDTに提供した(IIの「今後の方向」の(参考)参照)。

そして、徴収部門における内部事務、システム操作要領等をマニュアル化した「内部事務処理要領」などの業務マニュアルの作成についての作業を再開することを検討したが、GDTの税務総合データシステムが全面改修中で事務処理要領が固まっていなかったため、作業は中断状態が続いていた(参考2「内部事務効率化のためのシステム改修」参照)。

(参考)

1 両署の徴収業務の現状

(1) 徴収業務の現状

① 従来の部門編成

従来の徴収業務は、両署とも業務別の部門編成はなく、それぞれの徴収職員

が 500 件前後の納税者（法人）を専担して所掌し、申告、納付状況を PC で管理しながら滞納整理を行っていた。

② 部門編成の変更

チンゲルティ税務署、ソングノハイルハン税務署の両税務署において、PC の供与を契機に 2018 年から徴収部門の業務改善が徐々に進められ、2019 年からは「セグメント方式」¹（事業規模別管理）による滞納整理を導入、同年 2 月から試行を開始して同年 5 月まで実施され、同年 6 月から本格実施に移されている。

また、同様に、2019 年 9 月からは、当該「セグメント方式」による滞納整理は、ウランバートル市内の 6 区税務署にも拡大して実施されている。

③ 部門編成と職員数

【部門編成】

両署とも、以下のとおりの部門編成となっている。

≪1 部門≫ 従来の債権管理部門、すなわち、納税者の住所、電話番号等基本情報の管理、入力及び申告、納付、還付、充当等の租税債権の管理、入力を行う業務、また、税収計画に係る納税者、税目、金額などの情報データベースへの登録、関係行政機関、金融機関との出納業務等を担当

≪2～4 部門≫セグメント化を図り、従来の滞納整理業務(未納及び滞納となった納税者について、納付通知書(督促状)の作成、送付、財産調査、銀行口座、給与等からの徴収手続、担保の徴取手続、猶予、差押え及び判決執行裁判所への競売申立て手続等の一連の滞納処分業務とこれらに付随する帳票の作成、事績の入力などを行う業務)を次の 3 事業規模に区分して部門編成

- ・ 2 部門：売上が 5,000 万 Tg までの法人、個人事業者の滞納者（催告センターから返戻された事案を含む。）に対する滞納処分、地方行政機関との協力、無申告者の発見、登録等の業務を担当
- ・ 3 部門：売上が 5,000 万から 15 億 Tg までの法人、個人事業者の滞納者（催告センターから返戻された事案を含む。）に対する滞納処分、地方行政機関との協力、無申告者の発見、登録等の業務を担当
- ・ 4 部門：売上が 15 億 Tg から 50 億 Tg までの法人、個人事業者の納税者の滞納処分、また、無申告者の発見、登録、さらに印紙の販売、管

¹ これは、納税者サービスと納税者の育成の観点から、納税者の登録から、申告、調査及び納付指導（滞納整理）の 4 つの視点で納税者を指導するものである。具体的には、納税者を売上規模で大規模、中規模、小規模、極小規模の 4 のセグメントに分類し、それぞれのセグメントに合った納税者管理を行うものである。

理、酒類企業の管理等の業務を担当

≪5 部門≫ 判決執行裁判所に係る業務、異議事案、訴訟事案を担当

≪6 部門≫ 税収計画の作成、実績のまとめ、報告業務を担当

≪7 部門≫ 車両税、大気汚染料、道路使用料の滞納事案の担当及び関連行政機関との協力

≪8 部門≫ 無申告の納税者の把握と税務登録させるために納税者サービス局と協力する業務なお、チンゲルティ税務署においては、6 及び 8 部門には、人員配置をしていない。

【職員数】

今回の部門編成において、両署とも徴収職員の人数がほぼ半減している。チンゲルティ税務署においては41名から28名に、ソングノハイルハン税務署においては34名から17名に減員となっている。特に、滞納整理業務の担当者は、それぞれ34名から23名に、24名から10名へと大幅に減らしている。

こうした職員数の減員は、PCの更新と台数が増えたことで、事務の効率化が図られ、また、新たな部門編成により業務改善が進み、効率的な滞納整理が可能となったことが要因と考えられる。

④ セグメント方式の問題点

GDTは、2019年9月から市内区税務署において本格的にセグメント方式による滞納整理を開始したが、滞納残高の件数、税額と事業規模との関連性、適正な職員配置等について、いくつかの問題が想起される。

すなわち、事業規模と滞納税額との間には、ある程度比例関係にあることは想定できるが、事業規模と滞納件数との間にはどのような関連性があるか明確な関係は導き出せない。

したがって、部門の所掌件数、職員の配置人数、徴収能力等をどのようにマッチングさせ、最適な配置とするか困難な作業となると思われる。

今後、セグメントごとの税額階層別滞納状況を随時注視し、所掌件数、職員の配置人数、徴収能力等のバランスを取りながら、より効率的な滞納整理を進めるために、柔軟に対応していく必要があるものと思われる。

なお、参考までに、2018年の税額階層別滞納状況は、後綴り参考資料のとおりである。

(2) 業務分担構成

それぞれの署の徴収業務の分担構成は、次表の通りとなっている。

	チンゲルティ署	ソングノハイルハン署
徴収職員数	28名 (41名)	17名 (34名)
債権管理業務担当者	3	2
(滞納整理業務担当	23 (34名)	10 (24名)

者)		
超小規模滞納者	7	3
小規模滞納者	13	4
中規模滞納者	3	3
異議、訴訟担当	1	1
税収計画、報告担当	-	1
車両税等担当者	1	1
その他	-	情報調査業務担当 2名

(注) 1 情報調査業務担当者は、国税庁、市税務局から指示された事項の調査及び報告業務などを行う。

2 かつこ内の数字は、前年の職員数を示す。

(3) 有効処理件数及びこれによる徴収税額

両税務署の2017年、2018年の滞納処分実績における有効処理件数²及びそれによる徴収税額は、別表1及び別表2のとおりである。

2017年と2018年の実績と比較し、チンゲルティ税務署においては、有効処理件数、徴収税額ともに減少しているが、ソングノハイルハン税務署においては、前年度を大幅に上回る実績となっている。

両署の実績は対照的なものとなっており、その原因については詳細な分析が必要と思われるが、部門編成の変更、税務総合管理システムの全面改修等が重なり滞納整理業務に集中できなかったこと、また、両署の諸実情等様々な要因が考えられる。

2 内部事務効率化のためのシステム改修

(1) 税務総合管理システムの全面改修に伴う徴収サポートシステムの構築

GDTは、ADB（「Asian Development Bank」）の支援の下、2018年1月から税務総合管理システムの全面改修に着手し、これに伴いそれまで使用していた「TAXACT」、「TAXPAYMENT」、「Debt Management システム」などを統合し、2019年3月から徴収業務全体を管理できる徴収サポートシステムが稼働している。

(2) システムの概要

このサポートシステムは、一般税法の改正を想定して制作されており、納付催告システム（滞納者に対する「請求書」（差押えの前提要件となる「督促状」に相当する。）を自動的にメール送信するシステム）と滞納処分システム（差

² 「有効処理」とは、銀行口座の取引停止、給与等資産からの徴収、担保取得、公売、差押え等の一連の滞納処分手続をいい（通知書の送達業務は、本来の意味における滞納処分と性質が異なるため除外した。）、有効処理件数が多いほど積極的な滞納処分を実施していることを表している。

押え以降の滞納処分に関し、調書の作成、処分事績の入力等一連の滞納処分手続きを行うシステム) の二つのプログラムによって構成されている。

これにより滞納整理事務の内部事務の大部分が機械化され、内部事務の省力化、効率化が図られる見通しである。

II 今後の方向

GDT は、税務総合管理システムの全面改修を終え、また、今年度、改正税法も成立したことから、2020 年 1 月からの法律施行に向けて、今後、滞納整理の執行体制、組織体制の見直しを図りつつ、徴収内部事務の効率化がさらに進むことを期待したい。

(参考) 改正税法の成立と業務マニュアル

1 改正税法の成立

改正税法は、2019 年 3 月末、ようやく国会で成立し、パブリックコメントの実施、国税庁長官命令(通達)の作成など、2020 年 1 月 1 日の法律施行に向けて、準備が進められている。

2 滞納整理の手引き(マニュアル)の提供

2019 年 8 月までに、改正税法の施行に向けて、長官通達とは別に、滞納整理を進めるうえで必要な徴収職員の心構え、財産調査手法、納税の猶予、差押え、換価、配当、第二次納税義務の具体的な手続をまとめたマニュアルを作成し、また、これに併せて、これら業務を行う際の様式を定めた「様式集」を GDT に提供した。

(別表1)

滞納処分別実績表 (チンゲルティ税務署) (単位: 件、億 Tg)

	繰越滞納		申告年度滞納		合計	
	2017年	2018年	2017年	2018年	2017年	2018年
滞納額	539.2	823.3	1,569.5	177.0	2,108.7	1,000.3
滞納者数	4,993	5,053	4,636	5,355	9,629	10,408
滞納処分						
通知書(督促状)送達						
件数	1,276	1,436	735	803	2,011	2,239
金額	335.7	440.4	195.7	188.7	531.4	629.1
A 口座取引停止						
件数	527	360	196	138	723	498
金額	191.7	191.9	84.2	47.0	275.9	238.9
B 資産から徴収						
件数	2	0	0	0	2	0
金額	0.7	0	0	0	0.7	0
C 担保契約						
件数	9	1	8	0	17	1
金額	5.3	0.5	2.0	0	7.3	0.5
D 公売処分						
件数	0	0	0	0	0	0
金額	0	0	0	0	0	0
E 資産差押さ						
件数	3	0	1	0	4	0
金額	1.1	0	0.1	0	1.2	0
F 裁判訴訟						
件数	21	42	2	0	23	42
金額	21.2	27.0	1.2	0.1	22.4	27.1
有効処理件数 (A+B+C+D+E+F) 及び徴収金額	562	403	207	183	769	586
	220.0	219.4	87.5	47.0	307.5	266.4

【コメント】

- ① 滞納繰越分に対する有効処理件数、徴収金額は、2017年 562 件、220 億 Tg から、2018 年 404 件、219.4 億 Tg と、有効処理件数は減少したものの徴収金額はほぼ同額であった。また、申告年度分については 2017 年の 207 件、87.5 億 Tg から 2018 年 183 件、47 億 Tg と減少している。
- ② 滞納繰越分の中で、2018 年の裁判訴訟の件数、徴収税額が、ともに大幅に増加している。
- ③ 公売処分は、2017 年、2018 年ともに実施されていない。

(別表 2)

滞納処分別実績表 (ソングノハイルハン税務署) (単位: 件、億 Tg)

	繰越滞納		申告年度滞納		合計	
	2017年	2018年	2017年	2018年	2017年	2018年
滞納額	362.8	454.6	945.8	1,010.4	1,308.6	1,465
滞納者数	12,501	14,746	17,278	54,663	29,779	69,409
滞納処分						
通知書(督促状)送達						
件数	1,879	3,415	715	289	2,594	3,704
金額	210.5	455.9	66.0	46.3	276.5	502.2
A 口座取引停止						
件数	580	1,882	95	0	675	1,882
金額	106.5	357.2	5.7	0	112.2	357.2
B 資産から徴収						
件数	0	0	0	0	0	0
金額	0	0	0	0	0	0
C 担保契約						
件数	0	0	0	0	0	0
金額	0	0	0	0	0	0
D 公売処分						
件数	0	0	0	0	0	0
金額	0	0	0	0	0	0
E 資産差押さ						
件数	0	9	0	0	0	9
金額	0	10.5	0	0	0	10.5
F 裁判訴訟						
件数	2	32	0	0	2	32
金額	20.8	47.2	0	0	20.8	47.2
有効処理件数 (A+B+C+D+E+F) 及び徴収金額	582 127.3	1,923 414.9	95 5.7	0 0	677 133.0	1,923 414.9

【コメント】

- ① 滞納繰越分に対する有効処理件数、徴収金額は、2017年は582件、127.3億 Tg から2018年1,923件、414.9億 Tg と、ともに大幅に増加している。また、2018年は、資産差押え9件、10.5億 Tg の収入金額があった。
一方、申告年度分については、有効処理は皆無であった。
- ② 全体で見ても、有効処理件数、徴収金額ともに2017年677件、133億 Tg に対し2018年1,923件、414.9億 Tg と大幅に増加している。
- ③ 資産からの徴収、担保契約、公売処分は、2017年、2018年ともに実施されていない。
- ④ 申告年度分の滞納者数の増加が顕著である。

(参考資料)

<2018年の税額階層別滞納状況表>

(単位:件、百万Tg、%)

	県		首都(1市9区)		予算歳入管理局		合 計			
	件数	滞納額	件数	滞納額	件数	滞納額	件数	構成比	滞納額	構成比
1 ~ 99 万 Tg	64,290	5,025	65,511	9,716	23	5	12,984	83.9	14,746	1.4
100~299 万 Tg	2,191	3,760	7,848	13,927	12	25	10,051	6.5	17,712	1.6
300~999 万 Tg	1,353	7,423	6,214	34,492	24	15.8	7,591	4.9	42,074	3.9
1,000~4,999 万 Tg	758	16,527	4,490	96,683	59	1622	5,307	3.4	114,832	10.5
5,000~9,999 万 Tg	132	8,917	793	55,482	44	3,256	969	0.6	67,655	6.2
10,000 万 Tg 以上	119	57,264	735	276,164	161	497,458	1,015	0.7	830,885	76.4
合 計	68,843	98,915	85,591	486,464	323	502,525	154,757	100.0	1,087,904	100.0

【コメント】

(GDT 税収局提供)

滞納税額が 99 万 Tg 以下の件数 (12,984 件) は、全体の 83.9%、299 万 Tg 以下の件数 (10,051 件) を含めると、90.4%を占める。

技術協力成果品

徴収関連マニュアル



国税庁

滞納整理 マニュアル

ウランバートル市
2020年

関連税法及び通達

1.	一般税法.....	4
2.	法人税法.....	68
3.	個人所得税法.....	97
4.	滞納者の財産の差押、取上げ、保管及び保全に関する通達.....	112
5.	公売実施及び随意契約による換価手続に関する通達.....	119
6.	納税の猶予に関する通達.....	125
7.	滞納税を第二次納税義務者から徴収する通達.....	130

モンゴル国法

2019 年 3 月 22 日

政府庁、ウランバートル市

本法は 2020 年 1 月 1 日より施行する

一般税法

/改正版/

パート I

一般部

第 1 章

総則

第 1 条. 法律の目的

1.1 本法の目的は、モンゴル国にて租税の成立、確定、納税者の登録、課税、申告、納付、調査、徴収、減税、免除、充当、還付に関する法的事項を定め、モンゴル国税務機関（以下“税務機関”という）、納税者及び本法に基づき税務機関に対して義務を有する他者の権限、責任を明確にし、これらの間に発生する法律関係を調整することを目的とする。

第 2 条. 租税法令

2.1 税法令は、憲法、本法、これらに準処する他の法令から構成される。

2.2 モンゴル国が締結している条約に税法と別の定めがある場合は、条約の規定が優先する。

第 3 条. 法律の適用範囲

3.1 本法は納税者、税務機関及び税法に従ってそれを実施する義務を負う者に適用される。

3.2 本法で規定されていない場合、又は他の税法に本法の規定と異なる規定がある場合は、当該法律関係を調整する税法の条項、規定が優先する。

3.3 本法の 3.2 の規定に従い、当該法律関係を調整する法律の条項、規定が存在しない場合は、最新の法令を優先する。

第4条. 租税成立、改正、減税、免除、取消

4.1 国会は、下記の場合を除き、租税の成立、改正、減税、免除、取消に係る権限を有する：

4.1.1.投資プロジェクトを実施する法人に対して定めた納付税率は、投資法の規定に基づいて維持する；

4.1.2.自由貿易地帯に適用される特別税制は、自由貿易地帯法によって定め、その実施に関する関係はそれに関連する税法により調整する。

4.2 減税、免除、税率、課税標準の改正に関する法案、当該年度の予算法案を併せて作成する。

第5条. 租税の原則

5.1 下記の原則は、租税の成立、確定、課税、申告、納付、調査、徴収、減税、免除に遵守される：

5.1.1.必要であること；

5.1.2.明確であること；

5.1.3.公正であること；

5.1.4.有益であること。

第6条. 法律用語の定義

6.1 この法律において、次の各号に掲げる用語の意義は、当該各号に定めるところによる。

6.1.1 「取引単位利益分割法」とは、関連者間取引で実現した利益を経済的合理性に基づいて分割し、関連者間取引の状況と価格を比較可能な独立企業間取引の条件と比較し利益率を参照して決定する方法をいう；

6.1.2 「取引単位営業利益法」とは、関連者間取引の状況と価格を、関連者間取引と比較可能な非関連者間取引で実現した営業利益の比較に基づいて決定する方法をいう；

6.1.3 「平日」とは、一週間の土曜日、日曜日及び祝日を除いた他の曜日をいう；

6.1.4 「強制手続」とは、裁判、裁判判決執行手続、担保権の行使による競売、破産手続、滞納処分手続をいう；

- 6.1.5 「租税」とは、法令により所得、財産、商品、作業、役務に対し特定の期間、特定の税率で課税し、対価性がない国家予算に納入される現金資産をいう；
- 6.1.6 「独立企業間価額算定方法」とは、関連者間で行われた取引の条件が租税目的で当該取引と比較可能な独立取引の状況に差違があることにより課税標準が減少した場合、当該取引の独立企業間価額を確定し、課税額を調整することをいう；
- 6.1.7 「移転価格調整法」とは、関連者間で取引される商品、作業、役務の条件および価格を、独立企業原則に則って決定することをいう；
- 6.1.8 「集団」とは、財務報告目的で連結財務諸表を準備する、又は企業の株式が証券取引所で公開取引される時点で連結財務諸表を準備する企業群で、所有および管理の観点から関連する企業群をいう；
- 6.1.9 「再販売価格基準法」とは、関連者間取引の条件と価格を、関連者間取引で実現した売上総利益率と非関連者間取引で実現した売上総利益率との比較に基づいて決定する方法をいう；
- 6.1.10 「内部比較対象取引」とは、納税者の関連者との取引と非関連者との取引をいう；
- 6.1.11 「基準価格法」とは、「納税者の税額を、その納税者の能力と状況が類似する他の納税者が同一地域にいる場合に当該他の納税者の事業経営、収入、費用、その他の項目に基づいて実額計算する方法、およびそのような納税者がいない場合に税務担当行政機関が入手可能な情報に基づいて間接的に計算する方法をいう；
- 6.1.12. 「認定代理人」とは、納税者の権益を委任及び契約により代理し、税務機関と交渉する権限、責任を有する認定された人をいう；税務専門顧問法に規定された税務認定会計士及び専門顧問をいう；
- 6.1.13 「追徴課税」とは、本法により実施した税務調査結果に基づいて税務機関が特定した課税額をいう；
- 6.1.14 「追徴課税調書」とは、税務機関が特定した追徴課税、加算税、延滞税を記載した、納税者に交付する書類をいう；
- 6.1.15 「付加価値税の課税、納付確定調書」とは、付加価値税法により源泉徴収者の課税、納付状況を確認し、確定する書類をいう；

- 6.1.16 「居住証明書」とは、納税者が当該課税年度に当該国の居住者であることを証明する、当該国の税務担当行政機関が定めた法定様式により作成される書類をいう；
- 6.1.17 「原価基準法」とは、関連者間取引の売上原価総利益率を支出構成的に比較可能な非関連者間取引で実現した売上原価総取引率と比較して当該関連者間取引の条件、価格を決定する方法をいう；
- 6.1.18 「租税スキーム」とは、あらゆる税務上の利得獲得を主な目的として実行されるすべての租税回避 行動をいう；
- 6.1.19 「源泉徴収義務者」とは、当該税目の法令により納税者が納付する租税を申告し、納付する義務を負う者をいう；
- 6.1.20 「納税者」とは、税法により租税納付義務者又は源泉徴収義務者をいう。
- 6.1.21 「納税者証明書」とは、租税登録情報統合データベースより納税者に交付される納税者番号、税目に関する情報が記載された、特別秘匿コードにより保証された電子式及び紙ベースの書類をいう；
- 6.1.22. 「納税者番号」とは、税務機関が納税者登録情報システムより納税者に交付する重複しない番号をいう；
- 6.1.23 「脱税」とは、納税者が税を納付しないこと、納付額を意図的に少なくすること、又は隠匿を目的として税法に違反する行為及び不作為を行うことをいう；
- 6.1.24 「租税回避」とは、課税額を減額、課税標準の減少、又は控除対象損失の増加を目的に本法の第 15 条に規定された条件を満たすモンゴル国の納税者の行為をいう；
- 6.1.25 「税務機関」とは、税法の執行及び執行監査する義務のある国家行政機関、県市区税務機関、局、ソム税務室、国家税務検査官、徴収官をいう；
- 6.1.26 「税務調書」とは、国家検査官が作成した追徴課税調書、付加価値税課税調書、納付確定調書、還付調書をいう；
- 6.1.27 「還付調書」とは、税務機関の誤処分により納付又は徴収された金額が納付すべき税額より過大である場合に延滞金を加算して還付するために作成する書類をいう；
- 6.1.28 「課税年度」とは、カレンダーの一年間をいう；
- 6.1.29 「税務申告書」とは、税務機関が定めた様式により納税者が電子式、又は紙ベースで作成した課税標準、税額、手数料、料金の金額を確定する申告書をいう；

- 6.1.30 「国家税務検査官」（以下「税務検査官」という。）とは、本法により租税法令を執行し、納税者サービス、租税徴収、申告書の受理、税務調査を行う義務を負う税務機関に勤務し、権限を与えられた国家行政職員をいう；
- 6.1.31 「滞納処分費」とは、滞納処分に係る財産差押、交付要求、差押財産の保管、運送、公売、有価証券及び無体財産権の取立て、配当に関する費用をいう；
- 6.1.32 「租税簡素化手続」とは、税務登録、課税、税率、申告、納付の一連の特別手続をいう；
- 6.1.33 「課税標準」とは、特定金額、又は割合で課税額を確定する所得、財産、商品、役務、特定の権利、土地及びその地下、鉱物資源、天然資源、大気汚染、土壌汚染、水質汚染を現金換算した金額、又は有体単位をいう；
- 6.1.34 「電子書類」とは、税法令により電子式で作成、保管、送付、受理、電子署名により承認された一連の書類をいう；
- 6.1.35 「非営利目的の税務行為」とは、納付額の減少、納税回避及び納付期限の延期を目的とする取引の実施、納税者の計画的な行動をいう；
- 6.1.36 「料金」とは、国有地、地下、天然資源、森林、植物、鉱物資源、泉資源、石油資源、大気、水、土壌使用及び汚染、狩猟のため、個人及び法人から受け取り、国家予算に充てる現金資産をいう；
- 6.1.37 「比較可能性分析」とは、関連者間取引の状況を非 関連者間取引の状況と比較して識別される異なる要素やあらゆる相違点の影響を除去し、当該相違点に対し信頼性ある調整を行うための分析アプローチをいう；
- 6.1.38 「独立価格比準法」とは、関連者間取引における価格とその価格に影響を与える諸要素を、比較 可能な非関連者間取引における価格とその価格に影響を与える諸要素を比較して決定する方法をいう；
- 6.1.39 「徴収官」とは、国家税務検査官の追徴課税、税務調査の業務以外の業務を行う税務職員をいう；
- 6.1.40 「手数料」とは、行政機関が法令に基づいて提供した役務に対して徴収し、国家予算に納入する各種現金資産をいう；
- 6.1.41 「正当な理由」とは:
- 6.1.41.a. 患者が所有するハンドカードに記載されており、検査結果により治療の必要性が証明され、医師や医療機関の診断に基づき入院した場合；

- 6.1.41.b. 医師や医療機関の診断に基づき本法の 6.1.41.a の規定により入院した患者の介護を行った場合；
- 6.1.41.c. 法律で定められた権限ある者による（災害時等に）公開動員に参加した場合；
- 6.1.41.d. 法律で定められた権限ある者によって宣言された公に知られている感染症のために検疫区域に投獄された；
- 6.1.42 「管理下取引」とは、関連者間で行った取引をいう；
- 6.1.43 「独立取引」とは、非関連者間で行った取引をいう；
- 6.1.44 「電子署名」とは、電子署名法の 4.1.1. 4.1.2 に規定された署名をいう；
- 6.1.45 「経済的利益の取得」とは、運用効率の向上、コストの削減、受取人の運用コストの削減による利益または収益性を意味する；
- 6.1.46 「抵抗した」とは、国家検査官、徴収官の業務執行に関係する抗議、嫌がらせ、脅迫、侮辱、脅迫、または脅迫することを意図した行為または不作為をいう；
- 6.1.47 「者（もの）」とは、個人、法人、法人の権限を有しない組織及びこれらに準ずる民間関係者をいう；
- 6.1.48 「最終利益所有者」とは、鉱物資源、石油、放射性鉱物の特別許可またはライセンスの所有者の、又は資産の所有・使用权の所有者の参加資本/資本金または議決権の 30%以上の株式を保有する者で、個人的に、又は当該者とひとつもしくは複数の一連の関係を有する代理人を通じて、自身の議決権を行使する者ないし配当受領権を有する者をいう；

第 2 章. モンゴルの租税

第 7 条. モンゴルの租税

- 7.1. モンゴル国税は、税金、手数料及び料金（以下「租税」という。）からなる。
- 7.2. モンゴル国の租税は下記の税目から構成される：
 - 7.2.1. 法人所得税；
 - 7.2.2. 関税；
 - 7.2.3. 付加価値税；
 - 7.2.4. 特別税；
 - 7.2.5. ガソリン、ディーゼル燃料税；
 - 7.2.6. 鉱物資源使用料金；

- 7.2.7. 鉱物資源探査及び使用に関する特別許可料金;
- 7.2.8. 大気汚染料金 ;
- 7.2.9. 国家印紙税;
- 7.2.10. 水汚染料金 ;
- 7.2.11. 石油資源使用料金;
- 7.2.12. 石油及び非伝統的石油探査、使用に関する料金;
- 7.2.13. 個人所得税;
- 7.2.14. 不動産税;
- 7.2.15. 家畜頭数税;
- 7.2.16. 車両及び自動車税 ;
- 7.2.17. 鉱物以外の天然資源使用に関する許認可手数料 ;
- 7.2.18. 土地料金;
- 7.2.19. 銃砲税;
- 7.2.20. 市税;
- 7.2.21. 犬税;
- 7.2.22. 相続、贈与税;
- 7.2.23. 廃棄物サービス手数料 ;
- 7.2.24. 自然植物使用料金 ;
- 7.2.25. 水資源使用料金 ;
- 7.2.26. 泉使用料金;
- 7.2.27. 森林資源使用料金;
- 7.2.28. 狩猟資源使用料金;
- 7.2.29. 一般資源使用料金 ; .

7.3. 特定税目に関する関係は、本法及び当該税目別の税法により調整する。

第 8 条. 税率、税額の確定

- 8.1. 税率、税額は、国会、その権限を付与された内閣、県、市、ソム、区民議会が法令に従ってそれぞれ定める。
- 8.2. 本法の 7.2.2, 7.2.3, 7.2.4, 7.2.6, 7.2.8, 7.2.10, 7.2.11, 7.2.18, 7.2.25, 7.2.27 に規定した税率、税額は、当該税目に関し、国会より権限が付与された場合、特定の範囲に限って内閣が定める。

- 8.3. 本法の 7.2.13, 7.2.14, 7.2.15, 7.2.16, 7.2.17, 7.2.20, 7.2.21, 7.2.24, 7.2.26, 7.2.28, 7.2.29 に規定された税率、税額は、当該税目に関し、国会より権限が付与された場合、特定の範囲に限って県民、市民議会が定める。
- 8.4. 本法の 7.2.23 に規定された税率、税額は、当該税目に関し、国会より権限が付与された場合、特定の範囲に限ってソム民、区民議会が定める。
- 8.5. 国家印紙税法の 6.2 に規定した印紙税は、内閣が、同法の 6.3 に規定した印紙税は県民、市民議会がそれぞれ定める。

第 9 条. 課税物件

- 9.1. 課税物件には、所得、資産、商品、役務、特定の権利、土地及びその地下、天然資源、鉱物資源、空気、土壌、水質汚染が含まれる；
- 9.2. 課税物件は、その税目別の税法によって詳細に決定される；

第 10 条. 減税、免除

- 10.1. 法令により以下の各号に掲げる方法で減税及び免除の適用を受ける。：
- 10.1.1. 課税額の減額；
 - 10.1.2. 税率、税額の引下げ；
 - 10.1.3. 課税最低限に満たない所得、財産、商品、作業、役務の免税；
 - 10.1.4. 納税者の納税義務の免除；
 - 10.1.5. 課税対象物の一部の免税；
 - 10.1.6. 税法令によるその他；
- 10.2. 減税、免除に関する事項は、当該税目に関する税法で調整する。減税、免除に関する施行令は財政担当閣僚が承認する。

第 11 条. 租税簡素化手続

- 11.1. 税務機関、納税者は、租税簡素化手続を利用できる。
- 11.2. 租税簡素化手続を利用する納税者は、租税登録情報統合データベースに接続されていること。
- 11.3. 法令に別段の定がなければ、簡素化手続は課税年度を通して利用し、当該課税年度の途中から当該手続を変更することはできない。
- 11.4. 租税簡素化手続の施行に関する規則は、関係税目に関する税法で詳細に定める。

第3章. 納税者

第12条. 納税者の権利

12.1. 納税者は、下記の権利を有する:

- 12.1.1. 税法の実施、納税者の権利の行使およびその義務の履行に関する情報、助言、指示、課税、納付、申告の手續、方法等を税務機関及び税務検査官を通して提供を受ける;
- 12.1.2. 税法で規定されている減税および免税を享受する;
- 12.1.3. 法律に従って納税期間を延長する;
- 12.1.4. 過大納付額の還付を受け、充当させ、延滞金を請求する;
- 12.1.5. 権利及び法律上の利益を自ら又は認定代理人、税務顧問を通して代行させ、保護する。税務調査に立ち会う;
- 12.1.6. 税務機関が作成した調書、その他の書類を検討し、それらに理由がないか又は法律に準拠していないと認められた場合、当該決定の受領後 30 日以内に行政手續および裁判手續に基づき不服申立てを行う;
- 12.1.7. 課税、納税、税務調査結果に対する説明を受ける;
- 12.1.8. 税務機関及び税務検査官に対して租税法令の遵守を求め、法令に基づき違法な決定および税務行政の措置によって生じた損害賠償を請求する;
- 12.1.9. 税務機関及び国家税務検査官の違法行為または決定についての不服を直接管轄する上級機関または裁判所に申し立てる。ただし、不服の申立ては、課税額、延滞金、加算税の納付義務は免れない;
- 12.1.10. 租税法令に規定された義務履行及び権利行使に関し、法的に認可された認定税理士、税務顧問の支援、助言を受けることができる;
- 12.1.11. 投資法の規定に基づいて安定化証明書の交付を受けた場合、当該証明書の有効期間中に安定化された税目の税率について、当該税率を超過する納付をしない;
- 12.1.12. 法令で定めたその他の権利;

12.2. 税務機関は、本法の 12.1.1. の規定の施行のため、税務調査対象選定に必要なリスク評価に関する情報については、納税者に提供しない。

第13条. 守秘義務

13.1. 税務機関は、本法で指定されている以外の理由で納税者情報を他者に開示し、個人的な用途に使用することは禁じる。

- 13.2. 税務機関、国家税務検査官及びその他の税務職員、税務機関に勤務していた者、税務機関が実施した業務に第三者的な証人として参加した者は、勤務執行中に知り得た納税者に関する情報に関して、機密を保持する義務を有する。所属税務機関の長の許可で下記の役職に対して情報開示ができる：
- 13.2.1. 租税法令により公務を遂行する税務検査官；
 - 13.2.2. 租税法令の違反事件に関する捜査及び解決義務を有する捜査官、検察官、裁判官に当該違法行為、事件に関する事項のみについて；
 - 13.2.3. 条約に基づいて情報交換を担当する権限ある職員に対して、当該条約の情報交換に関する事項；
- 13.3. 納税者が公開を認め、又は法令の定及び入札選定の要件として公開する納税者名、番号、納付額、統計上の目的で税務機関が集計したデータ、報告書は、本法の 13.1 の規定対象外とする。
- 13.4. 税務機関は、租税法令に違反した納税者、法定期間内に不法行為を行った納税者、同一の不正を 3 回以上繰り返し犯した納税者、又は指名手配中の納税者について、当該納税者の認可なく情報開示できる。
- 13.5. 租税登録情報統合データベースへアクセス権利を有する検査官は、税務担当行政機関長の決定により任命され、当該任命者のデータベースへのアクセスおよび情報の使用状況が記録される。

第 14 条. 納税義務の消滅及び承継

- 14.1. 納税義務は、下記の場合に消滅する。：
- 14.1.1. 当該税目に関する税を完納した場合；
 - 14.1.2. 他税目の過大納付額を当該税目の滞納税額に充当した場合；
 - 14.1.3. 納税者が当該税目の納税義務を法令により免除された場合；
 - 14.1.4. 当該税目に関する税法が廃止され滞納税の納付が終了した場合；
 - 14.1.5. 死亡又は死亡したと見なされた納税者たる個人に相続人がいない場合、又は相続する財産がないことが裁判判決により確定した場合；
- 14.2. 法人が解散した場合は清算委員会が、倒産した場合は清算人が、未納税について当該法人の財産から本法の規定に基づき徴収し、国家予算に納入する。
- 14.3. 法人の合併、合資で再編された場合、課税、納付に関する権限、責任は、再編後の法人に承継される。
- 14.4. 法人が分割する目的で再編された場合の納税義務は、課税物件、分配財産に応じて当該法人に承継される。

- 14.5. 解散法人は、本法に基づきリスクがあるとみなされた場合、税務調査を行う。
- 14.6. 死亡又は死亡したと見なされた納税者たる個人の納税義務及びこれに関連する権利は、当該相続財産の限度で相続人に承継するが、加算税は対象外とする。；

第 15 条. 租税時効期間

- 15.1. 追徴課税、延滞税、加算税、減税、免除を受け、損失の繰り越し、付加価値税を課税できる期間は 4 年とするが、民法上の時効期間は税法に適用しない。
- 15.2. 租税、延滞税、加算税に関する滞納額の納付及び本法の第 12 章に規定した滞納処理規定、又は納税者の請求に基づく還付については、本法の 15.1 に規定された期間は適用しない。
- 15.3. 本法の 15.1 に規定した期間は、下記のとおりとする。：
- 15.3.1. 会計年度末に 1 回、申告書を提出し納付する税目については、法律に基づき当該申告書を作成し、税額を納付すべき法定日の次の日；
 - 15.3.2. 法令に基づき各月、四半期ごとに申告し納付する税目については、当該年度の 12 月末までに申告書を提出し、納付期間が満了する日の次の平日；
 - 15.3.3. 事業開始から一定期間内に納付する税目及び源泉徴収される税目については、当該税目の申告書を提出する日の次の平日より；
 - 15.3.4. 申告が不要な税目については、当該納付期間満了日の次の平日より；
- 15.4. 納税者が不服審査委員会に苦情を申し立てた場合、当該委員会の決議が下されるまで、裁判所に訴訟を提起した場合、又は警察の取り調べを受けている場合は判決が最終的に確定するまで、時効期間は停止する。
- 15.5. 税務機関は、移転価格調整を目的に外国の税務当局に対して情報提供の依頼をした日から当該依頼の回答を受領した日まで、時効期間は停止したものとみなす。

第 4 章. 国際課税の原則に従って実施する事項

第 16 条. 一般租税回避防止規則

- 16.1. 税務機関は、税務調査中に以下の要件が満たされ、法律に規定された措置の下で課税の補償ができない場合、国際的租税回避に対する「一般的租税回避否認規定」を執行する権限を有する：

- 16.1.1. 納税者が単独で、又は他社と共同して仕組まれた租税スキームを行った場合；
- 16.1.2. 納税者が本法 16.1.1 に規定する租税スキームの下での租税回避を通じて税務上の 利得を得た場合；
- 16.2. 納税者が本法 16.1 に規定する方法で租税を回避し税務上の利得を得た場合、税務機関は、上記租税スキームが利用されなかった状況、又は税務上の利得が得られなかった状況を基に当該納税者の課税額を再決定し、課税額に対する必要な修正を行う。
- 16.3. 納税者が他者と共同して本法 16.1.1、16.1.2、15.2-で明記されている行動を行った場合、当該参加者の課税額は、当該条件に基づき再決定され、しかるべき修正を行う。
- 16.4. 税務機関による修正が行われた場合、当該修正によって影響を受ける税額を追徴課税する。
- 16.5. 再査定は本法 15.1 に明記された時効期間内に開始され、本法 16.3 および 16.4 に明記されている課税額の決定前の 4 年間を対象とする。
- 16.6. 16.1.1 に規定するスキームを使用する納税者が次の結果に至った場合、16.1.2 に定義する税務上の利得を獲得したものと考察される。
 - 16.6.1. 会計方法の手段により課税標準を減少させ、免税所得・税額控除・源泉税の相殺・控除可能費用を変更すること；
 - 16.6.2. 納税義務を繰り延べること；
 - 16.6.3. 納税義務を繰り延べることで利便を得た；
 - 16.6.4. 免税所得や非課税所得の金額を増加することで課税所得を減少させること；
 - 16.6.5. 課税所得に対する課税をしないこと；
- 16.7 一般的租税回避否認規定を適用するかはリスク管理委員会が決定し、当該規定の執行のための施行令は、財政予算担当閣僚が承認する。

解説：“一般的租税回避否認規定”とは国際課税に共通に使用される“General Anti-Avoidance Rule”をいう。

第 17 条. 相互協議

- 17.1. モンゴル国と他国との間の所得および資本に関する二重課税の回避および租税回避防止のための条約の相互協議は、当該条約に則って実施する；

- 17.2. 法律に他の規定がない限り、本法 16.1 は、モンゴルが相互協議に関する問題に係る国際条約を締結していない外国の納税者には適用されない
- 17.3. 相互協議は、モンゴル国と他国の国際協定およびモンゴルが加盟している国際機関の要件に適合させ、財政予算担当閣僚が承認する。

第 18 条. 諸外国の有権機関と情報交換手続

18.1. 本法の次の用語は、以下のとおり理解する：

- 18.1.1 「自動的情報交換」とは、本法 18.1.5 に規定された協約の下で、事前の要請なくシステムティックかつ定期的に、権限ある当局間の外国居住納税者に関する合意された情報の交換をいう；
- 18.1.2. 「情報」とは、本法 18.1.5 に規定された合意の遂行を目的とした、次のいずれか 又はすべてを含む領収書、明細書、報告書、記録、口座情報をいう。
- 18.1.2.a. 銀行、金融機関によって、またそれらによって指定された者、資産の受託者、仲介者、保証できる人によって保有されている領収書、明細書、報告書、記録、口座情報をいう；
- 18.1.2.b. 法人の最終的所有者、パートナーシップ、その他のものに関連する領収書、明細書、報告書、記録、口座情報をいう；
- 18.1.2.c. 共同投資ファンドの場合、株式、持分、議決権その他の利益に関する情報を、信託ファンドの場合、決済者、認定代理人及び受益者に関する情報をいう；
- 18.1.3 「金融機関」とは、本法 18.1.5 で定義された条約の遂行を目的として決定される、銀行、ノンバンク金融機関、証券保管、預金、投資および保険活動を運営する個人以外のあらゆる者をいう。
- 18.1.4 「団体」とは、条約の当事者をいう。
- 18.1.5 「条約」とは、モンゴルが自動的情報交換を含めて、課税目的での情報交換のために他国との間で締結した国際的な協約、条約、協定をいう；
- 18.1.6 「要請」とは、本法の 18.1.5 にいう条約の範囲内に一方の団体から他方の団体に行われた依頼をいう；
- 18.1.7 「要請国」とは、本法の 18.1.5 にいう条約の範囲内で情報の要請をした国をいう；
- 18.1.8 「電子情報」とは、本法 18.13 で規定されたとおり、電子的に処理・管理されるデータをいう；

- 18.1.9 「有権者」とは、モンゴルにおいては財政・予算問題を担当する閣僚又はその指名を受けた権限ある当局をいい、外国においてはその締結国によって、条約に沿って決せられ、指名された権限ある当局をいう；
- 18.1.10 「有権機関間の協約」とは、本法 18.1.5 にいう条約を遂行し、当該条約を解釈し、明確にすることを目的として、締結団体に対して団体によって指名された権限ある当局間で締結された二国ないし多国間の協約または契約をいう；
- 18.2. 権限ある当局は、モンゴルが他国と締結した協定の実施のため、本法 18.1.2 に規定された情報に限定した関連課税問題について、外国の権限ある当局と情報交換を行う；
- 18.3. 18.1.9 に規定された権限ある当局は、以下の権限と責務を有する：
- 18.3.1. 本法 18.1.6 の要請を履行するため、以下の行動が実施される：
- 18.3.1.a. あらゆる個人ないし機関からの報告および口座情報を受領する；
- 18.3.1.b 本条および協約の実施のため、関連する情報および証拠を収集し情報要請者に提供する；
- 18.3.1.c. 書類および資料を提供する；
- 18.3.1.d. 税務機関は、条約および本条に規定された行動を実施するために、本法 19, 20, 21, 22, 23, 24 条にある一般業務を実施する；
- 18.3.1.e. 要請されるその他の行動；
- 18.3.2. 本法 18.1.5 に則って権限ある当局が締結した協約を実行するとともに、課税目的上、本法 18.1.2 にいう契約国との情報交換および自動的情報交換を行うこと；
- 18.3.3. 本法 18.1.5 にいう条約の範囲内で発生すべき費用を決定し、算定し、当該発生費用をあらゆる要請に関連して公平に配分すること；
- 18.3.4. 本法 18.1.5 にいう条約を実行するために、権限ある当局との協定を締結し、それらと強調して手続を承認すること；
- 18.3.5. 本条に規定されたその他の機能を遂行すること；
- 18.4. 権限ある当局は、特定国と締結した協約の諸条件に従って、要請国に対する支援を行う；
- 18.5. 権限ある当局は、本法 18.1.6 にいう要請を受領した後、関連する協約および本規定に従って、要請を履行しなければならない

- 18.6. 権限ある当局は、必要と考える場合、本法 18.1.7 にいう要請国からの追加的な情報を要請することができる
- 18.7. 権限ある当局は、締約団体の要請があった場合、本法の 18.1.2 に規定された情報及び金融機関の所有・支配下にあるその他必要な情報を課税目的に使用されるか否かを問わず、本法で特定されている情報は本法にいう通知書の送付を通じて金融機関から受領し、締約国の権限ある当局に対して送付する。
- 18.8. 本法の 18.7 にいう通知書には、次の情報が含まれる：
- 18.8.1. 情報提供の締切日ないし期限;
 - 18.8.2. 権限ある当局から要請された原本かコピーかについての提供すべき書類様式に関する情報 ;
 - 18.8.3. 書類が証明を要するかどうかに関する情報
- 18.9. 権限ある当局の要請に際しての 18.1.2 にいう情報は、証人の証言として受領されうる。
- 18.10. 本法 18.8.1 にいう締切日ないし期限は、カレンダー14 日を超えてはならない。必要と考えられる場合は、権限ある当局が異なる期限を設定できる
- 18.11. 権限ある当局は、本法 18.7 にいう情報を補完、複写、写しを取ることができる
- 18.12. 法の職権により得られる情報は、本法 18.7 にいう通知書を通じて要求されてはならない
- 18.13. 得られた情報が電子様式によって保管される場合は、その内容を変えることなく文書様式に変換され、再処理する ;
- 18.14. 権限ある当局は、要請が関連する協約に準拠していない場合には、その要請を拒絶し、直ちに要請国にその不一致を通知しなければならない
- 18.15. 要請が拒絶された場合、権限ある当局と要請国は関連する協約に規定されたとおりに問題を解決しなければならない
- 18.16. 書類および通知書は、関連する個人に対して直接又は郵便で、または財政・予算担当閣僚により設定された方式で送達することができる
- 18.17. 権限ある当局は、自動的情報交換に関する協約を実行するために、本法 18.1.3 にいう組織に対して、要請された情報を特定の様式で一定期限内に提出するよう求めることができる。
- 18.18. 本法 18.17 を実施する目的のため、財政・予算担当閣僚は、法務担当閣僚と協同して、次の手続の実施を承認・執行することができる：
- 18.18.1. 報告書・情報の提供を要請する金融機関の決定 ;

- 18.18.2. 報告すべき情報・電子情報の内容と様式;
 - 18.18.3. 報告すべき情報の包括性と詳細レベルの設定基準;
 - 18.18.4. 情報交換に関する協約の実施手続;
 - 18.18.5. 情報の秘匿とその保管に関する行動の規制手続 ;
 - 18.18.6. 本法の 18.15 にいう問題と自動的情報交換に関連する行動のために必要と考えられる規則
- 18.19. 税務行政機関情報の秘匿性に関する関係については、本法 13 条に付従する ;
 - 18.20. 本法を実施する責任を有する個人・組織、又は当該実施の任にあった個人・組織は、本法 18 条の範囲内で、又は協約の範囲内で得られた情報の秘密を保持する責任を負わなければならない、当該情報を本法および協約の下での義務・責務を履行する目的でのみ使用することができる ;
 - 18.21. 税務機関は、権限ある当局が得た情報を租税法令の執行目的で使用することができる ;
 - 18.22. 要請を履行する目的のため、又は自動的情報交換のため、権限ある当局に秘密情報が提供された場合、他の法律の下で、当該行動に関連する当該情報の開示の責務は生じない ;
 - 18.23. 本法 18.22 に従って情報を提供した個人・組織の行動は、他の団体への秘密保持違反とならない。また、当該個人、その雇用者は、当該行動への責を負わない ;
 - 18.24. 個人・組織が法の効力によって得られた情報を流出・開示し、民事・刑事事件に関係した場合、当該個人・組織は本法 18.22 に規定される保護の対象にはならない ;
 - 18.25. 本法で規定された公的責務の遂行中の、権限ある当局又は当局の代理となった個人・組織の行動ないし不行動が損害をもたらした場合、そのことは民事上・刑事上の責務の理由とはならない ;
 - 18.26. 本条の規定は、他の法律で規制された情報の秘密に関連する制限に関わらず有効である ;
 - 18.27. 本法の規定および協約の規定が他の法律と対立する場合、本法の規定および協約の規定が優先する ;

第 5 章

課税額の確定、徴収の目的で実施する共通業務

第19条. 課税額の確定、徴収の目的で実施する共通業務

- 19.1. 税務検査官は、課税額の確定及び徴収目的で納税者の施設、倉庫に立ち入り、情報、証拠の収集、搜索、棚卸、現場撮影などの共通した一般業務を実施できる。
- 19.2. 税務検査官は、本法の19.1にいう共通業務を実施する際に税務検査官の証明書を提示し、業務の目的を説明する；
- 19.3. 本条に規定する税務検査官の業務の執行に対して納税者が暴行、又は抵抗した場合、警察法の15.1.7規定により警察機関が支援する；
- 19.4. 本法の19.1にいう納税者の施設、倉庫に立ち入り、情報、証拠の収集、搜索、棚卸、現場撮影に関する施行令は、税務担当行政機関長が承認する；
- 19.5. 本法の19.3にいう業務に関する施行令は財政予算担当閣僚及び法務担当閣僚が共同承認する；

第20条. 事務所及び倉庫等への立ち入り

- 20.1. 税務検査官は、事業のために使用している事務所、倉庫又は課税物件及び会計帳簿、その他の書類を保管している納税者の住居など、立ち入りが法的に禁止されていない製造、サービス現場、事務所、倉庫、地下室へ立ち入り、撮影、棚卸、搜索を行い、書類、財産の一時取立て、検査する権限を有する；
- 20.2. 税務検査官は、情報、証拠、資料収集のために施設、倉庫以外に納税者の所得、支出、取引に関する情報が記録されたPC機材、ソフトウェアへアクセスできる；
- 20.3. 本法の20.1にいう業務は、搜索すべき場所、事務所が明確に記載された管轄税務機関の命令書に基づき実施する；
- 20.4. 諸外国の大使館、領事館、国際機関の事務所、外交官の住居に対しては、本法の20.1に規定する搜索を行うことはできない。

第21条. 資料情報の収集

- 21.1. 税務機関は、資料情報の収集を下記のとおり行う：
 - 21.1.1. 税務機関が要求する資料情報の原文を一時提供させる場合、記録書を作成し、署名を求める；
 - 21.1.2. 必要な場合、情報資料を複写、写真、画像、映像、音声及びその他の記録により証拠として保全する；
 - 21.1.3. 解説、説明は書面で提供させ、又は面談した場合、議事録を作成し、関係者の署名を求める；

- 21.1.4.本法の 21.1.1, 21.1.2, 21.1.3 に類似するその他の情報資料を提供させる ;
- 21.2. 税務機関は税法の執行に必要な証明書、領収書の写し、情報、研究調査、口座取引明細書、その他の関連資料、情報を納税者、納税者の取引先となる個人、法人、金融機関より無料で提供させる ;
- 21.3. 本法の 21.2 にいう情報資料を複写、証拠として保全するために他人の機材を使用した場合、その費用は市場価額、又は交渉により税務機関が支払う ;
- 21.4. 税務機関は、納税者の売上、仕入、人事、機械関係のメンテナンス、製造に関する関係取引先、使用料金、価額、契約書などの情報資料の提出を納税者及び共同事業を営む第三者から請求できる ;
- 21.5. 税務機関は、資料情報の収集のために納税者と関係を有する第三者より下記のとおり情報提供させる :
 - 21.5.1.情報が含まれている施設、倉庫、資料、PC へのアクセス ;
 - 21.5.2.文書での 資料情報を請求する ;
 - 21.5.3.情報収集のために特定の場所に召喚 ;

第 22 条. 搜索の実施

- 22.1. 税務機関は、搜索を下記の手続により実施する :
 - 22.1.1.法的能力を有する 18 歳以上の成年者、かつ、納税者及び税務機関、税務検査官と従属関係がなく、納税者と利害関係のない第三者を証人として立ち合わせる ;
 - 22.1.2.搜索の対象となる財産の所有者又はその法定代理人、若しくはそれらの者がいない場合は地方行政機関の職員を立ち合わせる ;
 - 22.1.3.搜索を実施した場合は、搜索の実施に関する調書を作成し、参加した者及び立会人の署名を求める。署名を拒否した場合は、その理由を調書に記載する ;
- 22.2. 税務機関、税務検査官は、検査の対象となったものが所有権に基づくものか占有権に基づくものかに関わらず、搜索を行うことができる ;
- 22.3.税務機関は、搜索中に徴収及び税務調査に必要な資料情報の収集ができる ;

第 23 条. 棚卸

- 23.1. 税務機関は、棚卸を下記の手続により実施する :
 - 23.1.1.商品、資産、現金の棚卸は納税者及びその書代理人、会計士、又は地方行政機関の職員の立会いのもとで行い、棚卸帳簿、記録書を作成する ;

- 23.1.2.棚卸の記帳、記録書には実施した税務検査官及び他の立会人が署名するが、立会人が署名を拒否した場合、その理由を記録書に記載する；
- 23.2. 税務機関は、棚卸中に徴収及び税務調査に必要な資料情報の収集ができる；

第 24 条. 現場撮影

- 24.1. 税務機関は、現場撮影業務を行う際、下記の手続を遵守する；
- 24.1.1.納税者の納付すべき税額を確定し、商品の価額及び量、サービスの規模、収益、支出を確定するために現場撮影を行うことを納税者に事前に知らせる。又は現場撮影を行うことを納税者に事前に知らせないで実施することができる。；
- 24.1.2.現場撮影に際して専門家を参加させ、必要な機材を使用する；
- 24.1.3.税務検査官は、現場撮影について調書を作成し、立会人の署名を求める。立会人が署名を拒否した場合は、その理由を調書に記載する；

II 部. 税務行政調整

第 6 章. 納税者の登録、課税、納付、申告

第 25 条. 納税者の登録

- 25.1. 税法に基づき納税及び源泉徴収義務を負う個人及び法人は、納税者登録をする。
- 25.2. 下記の個人は、納税者登録して納税者番号を付する；
- 25.2.1.モンゴル国籍者；
- 25.2.2.外国人の法的地位に関する法律の 5.1.5 に規定する外国人；
- 25.3. 納税者登録は、本法の第 25 条にいう一般規定により行う；
- 25.4. 納税者登録規定は、当該税目に関する税法で詳細に調整する；
- 25.5. 非居住者は、住民票に基づいて登録する；

第 26 条. 納税者を登録する共通規定

- 26.1. 本法の 25.1 に規定した納税義務者は、税務機関が登録する；
- 26.2. 税務機関は、登録権限を有する機関の情報に基づいて新規設立・登録した者を登録し、納税者番号、証明書を付与し、ファイルを開設する；

- 26.3. 課税対象物の所有者、所持者、使用者、又は課税物件を有する者、納税者に提供された特別許可書、又は所有、所持、使用を認めた特別許可書を登録権限機関の情報に基づき、又は納税者の要請に基づき、税務機関が租税登録情報統合データベースに適宜登録する。
- 26.4. 納税者は、納税者登録情報、その変更、本法の 26.2, 26.3 に規定された情報を 7 日以内に租税登録情報統合データベースに自ら登録し、又は税務機関の通知により当該期間内に確認する義務を負い、納税者証明書に記述させる；
- 26.5. 租税登録情報統合データベースに蓄積されている納税者の情報は、納税者本人の閲覧が可能であり、当該情報の内容は納税者自身が責任持つ；
- 26.6. 本法の 26.3, 26.4 に規定された情報は、税務機関が他の第三者情報に基づき変更が必要となった場合、納税者に通知し、納税者は本法の 26.4 の期間内に確認する。納税者が確認しなかった場合、リスクがあるとみなされ納税者ファイルに追加記帳され、税務調査を実施する根拠となる。
- 26.7. 納税者登録に関する施行令は、税務担当行政機関長、国家登録担当行政機関長が共同承認する；
- 26.8. モンゴル国法人は、外国に所得を得る目的で設立した支店、代理店及び恒久的施設を税務機関に登録する義務を負う；
- 26.9. モンゴル国の居住者納税者であるモンゴル国籍者は、外国に設立した法人名、所在地を当該課税年度内に税務機関に通知する義務を負う；
- 26.10. 鉱物資源、石油、放射性鉱物資源の特別許可書、土地所有・使用权の保有者は、最終所有者であることに関する自己の情報を税務機関に登録する；
- 26.11. 鉱物資源、石油、放射性鉱物資源の特別許可書、土地所有・使用权の保有者は、最終所有者であることを当該決定後 30 日以内に自ら管轄税務機関に登録申請する；
- 26.12. 本法の 26.11 規定に関わらず、鉱物資源、石油、放射性鉱物資源の特別許可書、土地所有・使用权の保有者は、本人及び最終所有者の持株が国内外の有価証券取引所にて公開取引されている場合、最終所有者に関する情報を税務機関が定めた様式に従い、当該年度の 7 月 20 日までに、年末時点の情報については次の課税年度の 2 月 10 日までに、管轄税務機関に登録する；

第 27 条. 関連者

- 27.1. 一方の者が他方の者の、又は当事者が 2 以上の法人の資産、監督活動、管理活動に直接的又は間接的に介入することによって取引の状況や経済的帰結に影響をもつ場合に、関連者とみなす：
- 27.1.1.納税者の両親、実の兄弟姉妹、子、祖父母、孫、配偶者、パートナー、その両親、その兄弟姉妹；
 - 27.1.2.本法 6.1.8 にいう集団の構成者
 - 27.1.3.株式ないし持分、議決権の 20%以上を直接・間接に保有する者
 - 27.1.4.利益ないし清算後の残余財産から 20%以上を直接・間接に受領する権限を有する者；
 - 27.1.5.第三者が直接・間接に株式ないし持分、議決権の 20%以上を保有する事業体；
 - 27.1.6.第三者が利益分配ないし清算後の残余財産から 20%以上を直接・間接に受領する 権限を有する事業体；
 - 27.1.7. 本法 27.1.1 にいう者によって直接・間接に所有されている本法 27.1.3, 27.1.4, 27.1.5, 27.1.6 にいう関係を有する者；
 - 27.1.8.本法の 27.1 に規定された者、彼らを任命する権利を有する者、その権利・義務の承継者、又はそれらの代理のために選定された者；
 - 27.1.9. 本法の 27.1 に規定された者及び関連者の支店および恒久的施設；
 - 27.1.10.モンゴル居住納税者の課税所得を減少させ、損失を増加させる単一の目的をもった関与者；
 - 27.1.11.本法 27.1 に規定された定義に該当する他の者
- 27.2. 直接・間接にその事業体の活動に関連する意思決定において統一の立場から行動するために出資者が合意し、これに基づき決定を行っている場合、当該出資者は本法の 27.1.3, 27.1.4, 27.1.5, 27.1.6 にいう出資、関与についてひとつの事業体とみなす；
- 27.3. 間接出資は直接出資の割合を乗じて決定される。直接出資が 50%を超える場合、それは 100%としてみなす；

第 28 条. 課税、徴収

- 28.1. 納税者は、税法により納付すべき課税額を自ら確定し、法定期限までに納付する；
- 28.2. 納税者は、本法に規定する通則に従って課税額を確定する。

- 納税者は、関係法令により収入、支出の記帳を行い、証拠書類、電子支払伝票の作成、印刷、送付を行う。また、納税者は、租税登録情報統合データベースへ送信できる統合システムに接続された基準を満たしたレジ機器、コンピュータ及び付随機器を活用し、売上情報を 14 日以内に税務機関の上記統合データベースへ送信・登録する；
- 28.3. 納税者の原始記録及び会計帳簿がなく、租税登録情報統合データベースに登録していないため、収入、支出の確定が困難な場合、又は納税者が課税対象所得より控除される支出について非現実的な取引価額を使用している場合、税務機関は、課税額を推計課税、又は移転価格算定方法を使用して確定し、課税する；
- 28.4. 納税者は、課税対象財産、権利の所有権、占有権、使用权を他人に譲渡し、又は譲渡を受けたことを証明する書類を適宜、税務機関に提出する義務を有する；
- 28.5. 納税者は、販売ごとに消費者システムにより発行される固有番号付きの領収書を印刷して、又は電子データで消費者に交付する義務を有する；
- 28.6. 法律上、課税、源泉徴収、納付する義務を有する者が当該義務を履行したことに対する報酬は支払わない。
- 28.7. 源泉徴収義務者は、租税法令に基づき当該税目の納税義務者より課税、源泉徴収する。
- 28.8. 租税は、モンゴル国の貨幣であるツグリグで記載、課税、申告、納付する。
- 28.9. 課税、納付に関する関係は、当該税目に関する税法で定める。
- 28.10. 納税者は、法令及び税務機関が承認した規則、施行令、指導書、マニュアル、様式、助言を遵守する義務を負う。

第 29 条. 税務申告書の作成、提出

- 29.1. 納税者は、税務申告書を法定期限までに、所定の様式に従い、紙ベース、又は電子式で作成し、管轄税務機関に提出する。納税者は下記の義務を負う：
- 29.1.1. 原始記録の整備、会計基準に従い、支払伝票に基づいて会計処理を行う、税務申告書は決算書、財務諸表に基づき作成する；
- 29.1.2. 課税、納付に関する申告書、報告書を作成し、指定期間に税務機関に提出する；
- 29.1.3. 源泉徴収税は、指定期間に管轄税務機関に対して正確に申告する；
- 29.1.4. 税務申告書に関係する証拠、資料を外国語で作成した場合は、納税者の負担でモンゴル語に翻訳する；

- 29.1.5. 納税者及びその書類、資料を作成し、記帳責任を有する者は、当該書類、資料を時効期間満了までモンゴル国内に保管する義務を有する。
- 29.1.6. 税務申告書に記載・記帳される金額が外貨で決済されている場合、決済当日のモンゴル中央銀行の公式為替レートで換算し、MNT建てで表示する。
- 29.2. 税務申告書の提出及び納付期限は、当該税目に係る法律で定める。法律に別段の定めがなければ、申告書提出及び納付の最終期限は同じである。
- 29.3. 申告書提出、納付の最終期限が土曜日、日曜日又は国民の祝日に当たるときは、その前日が納付、申告の最終期限日となる。
- 29.4. 税務担当行政機関長が必要に応じて申告書の受理期限を一週間以内の範囲で延長できるが、これについて事前に公表する。
- 29.5. 法令に基づき租税の減税、免税を受ける納税者は、税務申告書の提出義務は免除されない。当該税務申告書は、納税者がその税目に関する軽減、免税を受ける基本書類となる。
- 29.6. 税務申告書には、権限を有する法人役員、納税者である個人、又はその法定代理人、当該申告書の作成者、作成に関係した者が署名する。
- 29.7. 電子式で税務機関に提出した税務申告書は、電子署名により承認する必要がある、承認していない場合には紙ベースで提出する。
- 29.8. 電子証拠書類の特定、それに対する要件、保管方法に関する施行令は、税務担当行政機関長が承認する。

第30条. 税務申告書の受理、処理

- 30.1. 税務機関は、納税者が法定期限内に税務申告書を提出し、正当に課税額を確定、納付しているかを管理する。
- 30.2. 税務機関は、申告書の受理にあたり、納税者が課税額、納付を正確に確定しているかを下記のとおり確認する：
- 30.2.1. 申告書は、所定の様式、指導に基づいて正しく作成し、納税者及びその他の関係者が署名又は押印して承認しているか、又は関係法令に基づいて電子式で提出しているか；
- 30.2.2. 申告書は、法定期限内に提出しているか；
- 30.2.3. 申告書の添付書類、情報が完全か；
- 30.2.4. 法人の場合は会計書類、個人の場合は収入・租税登録帳及びその他関連書類に基づいて申告書が作成されているか；

- 30.2.5.会計書類と税務申告書の項目が一致しているか；
- 30.2.6.税務申告書間の項目の金額及び申告書に添付した証拠書類、情報の金額が申告金額と一致しているか、計算誤りがないか；
- 30.2.7.税務申告書上の減税、免税は法令のとおり算出、確定しているか；
- 30.2.8.申告書に記載した税の未払分及び当期の納付額が税務機関の登録情報と一致しているか；
- 30.2.9.当該申告書に係る租税登録情報統合データベースにある第三者情報が申告内容と一致しているか；
- 30.3. 税務機関は、本法の 30.2 の規定のとおり申告書の内容を確認し、情報に差異がない場合、当該申告書を受理する。必要な場合、原始記録及び関連資料を請求できる。
- 30.4. 税務機関は、本法の 30.2 の規定のとおり申告書の内容を確認し、差異がある場合、その差異を発見後、平日 3 日以内に差異を補正する要求書を納税者に交付する。
- 30.5. 納税者は、本法の 30.4 に規定する補正要求書を受けた後、平日 3 日以内に指定された誤りを訂正し、訂正申告書を提出する義務を有し、税務機関は申告書を受理する；
- 30.6. 納税者は、税務機関の補正要求に理由がないと認めるときは、これに関する説明を書面及び電子で本法の 30.5 にいう期間内に税務機関に送付する。
- 30.7. 税務機関は、本法の 30.6 にいう納税者からの説明を受理後、平日 5 日以内に申告書を受理する。
- 30.8. 本法の 30.6 にいう説明を期限内に送達しなかった、又は当該説明が不合理的とみなした場合、税務機関は、関連情報を租税登録情報統合データベースに登録する。これが当期に係る課税、納付に対して税務調査を実施して申告課税額を確定する根拠になる。
- 30.9. 申告書の処理中に当該申告書を受理しなかったことが延滞税を賦課しない理由にならない。
- 30.10. 税務申告書の作成、提出、受理、処理、申告書の訂正に関する施行令は、税務担当行政機関長が承認する。
- 30.11. 財務決算書と税務申告書間の差異を調整する施行令、申告書の様式、記入方法に関する指導書、差異調整、財務決算書への計上方法に関するマニュアルは、財政予算担当閣僚が承認する。

第 31 条. 税務申告書の修正

- 31.1. 納税者は、税務申告書を次の課税年度内に修正できる。
- 31.2. 仮に、申告課税額を減少させる修正をする場合、当該修正を証拠づける原始記録及びその他の関連書類を修正申告書に添付して提出する。
- 31.3. 税務機関は、修正申告書を受理する際、本法の 30 に規定する手続を実施する；
- 31.4. 税務調査を実施することを納税者に通知した後は、本法の 31.1 の申告書の修正は認めない。
- 31.5. 納税者の要請による申告書の修正は、法律で定めた延滞税を免除する理由にならない。
- 31.6. 申告課税額を減少させる修正は、当該修正前に課された延滞金を変更する理由にならない。

第 7 章. 租税登録情報統合データベース

第 32 条. 租税登録情報統合データベース

- 32.1. 税務機関は、租税登録情報統合データベースを保有する。その機能を実行、情報交換のために情報システム、技術を活用し、セキュリティー、安定的な稼働を十分に整備する；
- 32.2. 租税登録情報統合データベースは、下記の用途で使用する：
 - 32.2.1. 納税者及び税務申告書、課税、納付、滞納税の登録、管理；
 - 32.2.2. 税務調査は、リスクベースにする；
 - 32.2.3. 税法令は、全国的に統一的に執行を図る；
 - 32.2.4. 税務機関の業務の透明性を確保する；
 - 32.2.5. 納税者に対する各種サービスの速やかな提供；
 - 32.2.6. 税務機関の業務及び納税者に起こり得るリスクの特定；
 - 32.2.7. 税務行政、特に情報管理に係るコストの削減、効率的で透明性のある報告制度の構築；
- 32.3. 税務機関は、関連法令により他の行政機関及び国内外の情報源を活用できる；
- 32.4. 税務機関は、租税登録情報統合データベースの情報登録、蓄積、セキュリティー及び情報活用の管理をする；

第 33 条. 租税登録情報統合データベースの管理

- 33.1. 租税登録情報統合データベースは、下記の情報を保有する：

- 33.1.1.納税者登録、その更新に関する情報；
 - 33.1.2.本税、延滞税、加算税の記帳；
 - 33.1.3.税務申告書、データ、電子支払伝票システムの情報；
 - 33.1.4.税務検査官が作成する各種書類、その実績に関する情報；
 - 33.1.5.不服審査委員会の議決に関する情報；
 - 33.1.6.租税に関する不正、紛争解決に関する判決情報；
 - 33.1.7.関連機関からの情報；
 - 33.1.8.法令に基づき政府情報統合データベースから受理した情報；
 - 33.1.9.第三者情報；
 - 33.1.10.税法令、その他の法的書類；
 - 33.1.11.税務機関の人事、予算、資産に関する情報；
 - 33.1.12.滞納税、滞納処分、徴収業務に関する情報；
- 33.2. 税務機関は、本法の 33.1.2 に規定された記帳を法令に基づき行い、各納税者の納付すべき課税額、減税、免税、延滞税、加算税、これらの納付状況、滞納税を原始記録に基づいて登録する。
- 33.3. 租税登録情報統合データベースの構築、情報の保管、保護、活用、情報使用に対する管理に関する施行令は、税務担当行政機関長が承認する。

第 34 条. 他機関からの情報入手、協力関係

- 34.1. 税務機関は、納税者に関する第三者情報を収集し、第三者情報データベースを構築する。当該情報は税務調査、課税、徴収及び納税者のリスク、登録業務に活用する。本法の 34.3, 34.3, 34.5, 34.6, 34.7, 34.8, 34.9, 34.10, 34.11, 34.12, 34.13, 34.14, 34.15, 34.16, 34.17, 34.18, 34.19, 34.20, 34.21, 34.22, 34.23, 34.24, 34.25, 34.26, 34.27 に規定された各機関、管理者は税務機関に必要な情報を提供し、税務目的で協力する義務を有する。
- 34.2. 機関及び管理者は、税務機関の第三情報データベースの構築を目的に本法の 34.3, 34.4, 34.5, 34.6, 34.7, 34.8, 34.9, 34.10, 34.11, 34.12, 34.13, 34.14, 34.15, 34.16, 34.17, 34.18, 34.19, 34.20, 34.21, 34.22, 34.23, 34.24, 34.25, 34.26, 34.27 に規定した情報を電子式で提供し、その期間は特別の定めがなければ、毎月 10 日までに提出する義務を有する；
- 34.3. 財政、予算担当中央行政機関は、納税者の財務諸表に関する情報、外国の資金で実施する案件情報、国庫支出情報、特別許可書に関する情報を適宜送達する；

- 34.4. 商業銀行及びノンバンク金融機関、預金貸付組合及びその他の銀行・金融取引権限を有する組織は、下記の情報を税務機関に提供する：
- 34.4.1.納税者の口座情報及び当該口座の所有者に関する情報を税務機関の要請により適宜に；
 - 34.4.2.納税者が銀行及びノンバンク金融機関、預金貸付組合及びその他の銀行・金融取引権限を有する組織に決済、送金、預金及びその他用途の口座開設、又は以前開設した口座に何らかの変更をした場合、これに関する情報を適宜に；
 - 34.4.3.納税者の口座取引明細書は、税務機関の書面による要請に基づき提供する；
- 34.5. 警察機関は、下記の情報を税務機関に対して提供する：
- 34.5.1.モンゴル国籍者、外国人、無国籍者の納税者登録、個人情報守秘義務の対象にならない範囲の住所に関する情報、その調査結果について税務機関の要請により提供する；
 - 34.5.2.銃砲所有者及び銃砲の移転、登録抹消に関する情報、銃砲、弾丸、銃砲に類似する品物の購入・輸出入の許可を受けた個人、法人に関する情報の提供；
 - 34.5.3. 警備契約業務の特別許可書に関する情報；
 - 34.5.4.教習所、運転免許証の登録に関する情報；
 - 34.5.5.脱税事件、その解決に関する情報；
- 34.6. 警察庁は脱税の目的で失踪した納税者の住所の特定、捜索について支援、協力をする；
- 34.7. 税関機関は、納税者番号を税関手続書に記入させ、輸出入に関する情報を適宜税務機関に提供する；
- 34.8. 国家登録担当行政機関は、下記の情報を税務機関に提供する；
- 34.8.1.モンゴル国籍者の国家登録情報の詳細；
 - 34.8.2.モンゴル国に登録されている財産権利国家登録に関する詳細情報、変更に関する情報；
 - 34.8.3.法人の国家登録に関する詳細情報及びその変更に関する情報；
- 34.9. 知的資産担当行政機関は、知的資産、発明新製品のデザイン、有益デザインのpatent、証明書保有者に関する詳細情報を適宜提供する；
- 34.10. 外国人管理行政機関は、下記の情報を税務機関に提供する：

- 34.10.1.外国籍者、無国籍者の住所、出入国期間及び招待者に関する情報、財産保証に関する情報を提供する；
- 34.10.2.外資系非政府機関の登録、その変更に関する情報の提供；
- 34.11. 中央行政機関、その他地方機関、その役人は、下記の義務を有する：
 - 34.11.1.税金の社会・経済的な意義を説明し、税法の執行環境の整備を支援する；
 - 34.11.2.検査担当行政機関、その役人は、公務執行時に税法違反に関する情報を入手、又は発見した場合、当該情報を税務機関に対して適宜送達する；
 - 34.11.3.特別許可書の登録、登録変更に関する情報、予備資金、各基金による資金提供情報を税務機関に適宜提供する；
 - 34.11.4.税務調査に協力し、その他必要な情報を提供、協力する；
- 34.12. 有価証券取引所は、税務機関に対し、下記の情報を提供する：
 - 34.12.1.株式会社の株主の分布に関する情報；
 - 34.12.2.株式会社の売上に関する情報；
- 34.13. 金融庁は、税務機関に対し、下記の情報を提供する：
 - 34.13.1.金融庁が交付した特別許可書を有する法人の登録、変更に関する情報を適宜；
 - 34.13.2.有価証券取引情報を適宜；
 - 34.13.3.金融庁に登録されている、金融市場で勤務する権限者の登録、詳細情報；
- 34.14. 中央証券保管所は、税務機関に対し、下記の情報を提供する：
 - 34.14.1.有価証券の登録、変更及び決済に関する情報；
 - 34.14.2.証券保管勘定の更新に関する情報；
 - 34.14.3.株式会社の配当金に関する情報；
- 34.15. 鉱物資源、石油担当行政機関は、税務機関に対し、下記の情報を提供する：
 - 34.15.1. 鉱物資源、石油に関する関連情報を適宜；
 - 34.15.2.特別許可書の保有者、鉱業企業に関する情報及び戦略的な鉱床に関する情報を適宜；
- 34.16. 国境防衛担当行政機関は、出入国した個人に関する情報を税務機関の要請に基づいて提供する。
- 34.17. 自動車輸送担当行政機関は、モンゴル国内の車両所有者及びその変更に関する情報を作成し、税務機関に提供する。

- 34.18. 自動車輸送担当行政機関は、税務機関が担当する車両税、大気汚染税の徴収業務を支援し、共同検査を実施する；
- 34.19. 中央銀行は、下記の情報を税務機関に提供する：
- 34.19.1. 中銀に対する金販売に関する情報、貸付情報データベースの情報を適宜；
- 34.19.2. マネーロンダリング及びこれに関する脱税事件、税法違反に関連するマネーロンダリング、テロ組織資金提供防止法 4.1 に規定した者の 20 百万 MNT 及び以上の現金、または海外決済に関する情報を、税務機関と締結する情報交換に関する契約に基づいて提供する；
- 34.20. 標本国家検査所は、金の販売及び他の必要な情報を適宜提供する。
- 34.21. 公証人及び契約書、協約書を登録する機能を有するものは課税対象物に関する契約、協約、決済に関する情報を提供する。
- 34.22. 土地問題担当行政機関は、土地料支払者及び土地より徴収する不動産税納税者登録、土地料の課税、納付及び土地より徴収する不動産税の課税状況に関する情報を税務機関と情報交換する。
- 34.23. 国民健康保険担当行政機関は、健康保険支払者である個人、法人に関する詳細な情報を税務機関に適宜提供する。
- 34.24. 社会保険担当行政機関は、社会保険支払者である個人、法人に関する詳細な情報を税務機関に適宜電子式で提供する。
- 34.25. 国有資産政策調整担当行政機関は、下記の情報を税務機関に提供する：
- 34.25.1. 法律で定めた機能の範囲で調達した品物、作業、役務の実績、調達手続に参加した個人、法人に関する情報、契約総額、契約を締結した個人、法人に関する詳細な情報を適宜に；
- 34.25.2. 国有、地方政府所有、国営企業に関する詳細な情報を適宜に；
- 34.26. 建設、都市開発、土地、図面担当行政機関は、特別許可書を保有する個人、法人に関する情報を作成し、適宜税務機関に提供する。
- 34.27. 行政機関、国有法人、地方政府所有法人及び国営法人は、必要な情報を税務機関に適宜送達する。

第 8 章. 税務機関のリスクマネジメント

第 35 条. 税務機関のリスクマネジメント

- 35.1. 税務機関は、税法の執行に伴い、税関係上発生し得るリスクを特定し、管理、監視する。
- 35.2. 税務機関は、リスクマネジメントの実施を下記の原則に従って実施する：
 - 35.2.1. モンゴル国の現行法の範囲で税務機関が設定した目標を達成するためにリスクが最低限であること；
 - 35.2.2. リスクマネジメントが包括的かつ継続的であること；
 - 35.2.3. リスクマネジメントが組織の計画、意思決定の一部になること；
 - 35.2.4. リスクマネジメントが組織の資源の効率的で正当な配分、経済的な状況を整備するに資する；
- 35.3. 税務機関のリスクマネジメントとは、税務関係の当事者が法定義務を執行しない行為、不作為、状況を事前に特定・分析する、その原因となる状態を特定、評価、さらに適正な解決手段の選定、リスク回避、削減に対応した継続的で包括的な行動をいう。
- 35.4. 税務機関のリスクマネジメントは、下記の手順で実施する：
 - 35.4.1. 状況の特定；
 - 35.4.2. リスクの特定、記録；
 - 35.4.3. リスク評価、分析；
 - 35.4.4. リスク管理及び監視方法の特定；
 - 35.4.5. リスク管理行程の監視；
- 35.5. 税務機関のリスクマネジメント制度は、税法令の範囲内で税務行政、方策的な業務に使用される電子計算システムに基づいた一連の業務である。
- 35.6. 本法の 35.4.3 に規定したリスク評価、分析は、租税登録情報統合データベースの情報に基づいて実施する；
- 35.7. リスク評価指標の更新、変更、取消について審議し、税務機関の業務上発生し得るリスクの管理、削減、実施の管理、リスク分析結果を確認、本法の第 16 条にいう租税回避防止対策の施行に関する決定をするため、担当するリスクマネジメント委員会を設置する。
- 35.8. リスクマネジメント委員会のメンバーは、税務担当行政機関長が任命、解任する。当該委員会に財政予算担当行政機関の代表者を参加させる；
- 35.9. リスク評価、分析に必要な指標は、税法により設定し、リスクマネジメント委員会を通して審議した結果について税務担当行政機関長が承認する
- 35.10. 本法の 35.4.3 に規定したリスク評価、分析結果に基づいて税務調査の対象となる納税者を選定する。

35.11. 税務機関のリスクマネジメント業務、委員会に関する施行令は、財政予算担当閣僚が承認する。

第36条. 課税額の確定が不可能な場合

36.1. 納税者が納付すべき課税額について正確に確定ができない場合、税務機関は推計課税方法で課税し、追徴課税調書を作成する。

36.2. 下記の場合、税務機関は入手可能な情報に基づいて課税額を推計課税する：

36.2.1. 納税者が法令に基づいて申告書の作成、帳簿を記帳してない；

36.2.2. 納税者の申告書、帳簿の記帳が不完全で誤りがある；

36.2.3. 納税者の申告書、帳簿が紛失又は消滅させた；

36.2.4. 納税者の税務申告書と決算書を比較すると課税額が過少であることが明らかである；

36.2.6. 租税登録情報統合データベースに接続されていない。

36.3. 課税額を間接的な推計課税により確定するための施行令は、財政予算担当閣僚が承認する。

第37条. 移転価格一般原則

37.1. 関連者間取引の条件を独立企業間取引のそれと比較する際に、収入・所得・課税標準に影響を与える要素が相違し、この相違が課税標準の減少をもたらす場合、その課税標準は当該減少した金額まで増加させられなければならない、それに関連する租税が再課税される；

37.2. 関連者間取引の課税標準は、比較可能な独立企業間取引に関連する課税標準を下回ってはならない；

37.3. 本法 37.2 の規定のとおり関連者間取引の課税標準を決定するために、当該取引の条件が比較可能な関連者間取引のそれと一貫性を有するかどうかを次の方法で決定する：

37.3.1. 価格と取引の条件；

37.3.2. その取引を遂行する真実の理由が存在するか；

37.3.3. 取引の当事者がそれぞれの責務を遂行したか、又は実際の取引が行われたか；

37.4. 関連者間で締結された契約の条件と契約の履行の間に相違があった場合、課税標準は契約に対する当事者の寄与度、それぞれの果たした機能、成果、使用した資産、負担したリスクといった実際に果たした役割を考慮して調整する；

第 38 条. 移転価格報告書

- 38.1. 移転価格報告書は次のとおり分類される:
 - 38.1.1. 移転価格取引に関する年次報告書;
 - 38.1.2. 国内報告書;
 - 38.1.3. 一般報告書;
 - 38.1.4. 国別報告書.
- 38.2. 納税者は関連者間取引に関する情報を収集して保管・報告する義務を負う.
- 38.3. 納税者は、税務調査前および税務調査中、それぞれの時点で税務機関の要請する移転価格に関する追加情報を適宜提供する.
- 38.4. 納税者は、移転価格取引に関する年次報告書を、年次税務申告書とともに管轄する税務機関に提出する.
- 38.5. 移転価格に関する国内報告書には次の情報が含まれる:
 - 38.5.1. モンゴルの居住納税者ないし恒久的施設の事業活動、事業戦略、施策に関する情報 ;
 - 38.5.2. 関連者間取引の比較分析のために必要な情報、比較可能な独立企業間取引に関する情報、使用された移転価格算定方法、その他関連する情報 ;
 - 38.5.3. モンゴル居住納税者に関連する取引に関する財務情報;
 - 38.5.4. 本法 38.9 の規定で要請されるその他の情報 ;
- 38.6. 移転価格に関する一般報告書には次の情報が含まれる:
 - 38.6.1. 集団および集団構成者の株式・出資による直接的・間接的な所有構造 ;
 - 38.6.2. 集団および集団構成者の活動の地理的な位置;
 - 38.6.3. 主要な事業活動、売上、仕入、供給ルート、付加価値を創出するために用いられる主要資産、集団と集団構成者が果たす機能と引き受けるリスク、そして当該会計年度に発生した事業再編に影響を与えたより大きな取引に関する情報 ;
 - 38.6.4. 集団および集団構成者によって所有されている無形資産、その所有構造、無形資産に関連する移転価格方針 ;
 - 38.6.5. 集団および集団構成者間の金融取引と当該取引と関連して求められる移転価格方針 ;
 - 38.6.6. 集団および集団構成者又は特定の納税者が求める財務・税務方針に関する情報および単独又は二国間の事前確認に関する情報 ;

- 38.6.7.本法 38.9 にいう情報および関連者に関連して本法 38.6.1, 38.6.2, 38.6.3, 38.6.4, 38.6.5, 38.6.6 に規定されたものと同様の情報 ;
- 38.7. 国別報告書を準備する義務者と詳細な報告手続は法人所得税法 27 条で規定されたとおりに調整する ;
- 38.8. 次の納税者は、本法 38.1.2, 38.1.3 に規定する報告書を年次税務申告書とともに管轄する税務機関に提出する :
- 38.8.1.前年の課税年度に 60 億トウグリグ及び以上の売上を稼得した納税者 ;
 - 38.8.2.前年の課税年度に連結財務諸表によって 60 億トウグリグ及び以上の売上を稼得した集団のその連結財務諸表に活動が反映されている納税者 ;
 - 38.8.3.外資系納税者
- 38.9. 本法 38.1 にいうそれぞれの移転価格報告書の様式・書式のデザイン、様式・書式の記載要領、報告手続きの詳細に関する施行令は国際的に認められた基準や標準資料に合わせ、租税担当行政機関長が承認する。

第 39 条. 移転価格調整

- 39.1. 納税者が移転価格報告書の作成を行わなかった場合、又は税額を過少に申告した場合、税務機関は本法の規定に則って、第一次の移転価格調整を行い、税額を再査定し、法律で定めた罰則を課する。
- 39.2. 本法 39.1 にいう第一次移転価格調整に加えて、税務機関は個人所得税および法人所得税の目的上、当該第一次調整で生じた価格の相違を配当とみなす第二次調整を行う ;

第 40 条. 移転価格調整法

- 40.1. 移転価格調整を行うために次の方法が使用される :
- 40.1.1.独立価格比準法 ;
 - 40.1.2.再販売価格基準法 ;
 - 40.1.3. 原価基準法;
 - 40.1.4. 取引単位営業利益法;
 - 40.1.5. 取引単位利益分割法;
 - 40.1.6.本法 36 条に規定された独立企業原則と一貫性のあるその他の方法

- 40.2. 税務行政機関は本法 39 条にいう移転価格調整を行う場合、本法 40.1 に規定されている方法のうち最も妥当と考えられるものを使用し、次の状況を考慮して独立企業間価格の決定原則に基づき、当該価格を設定する：
- 40.2.1. 関連者間取引の特徴；
 - 40.2.2. 本法 37.3 に規定されている条件；
 - 40.2.3. 非関連者間取引と比較可能な実際の情報；
 - 40.2.4. 関連者間取引および非関連者間取引の比較可能性の水準
- 40.3. 本法 40.1 にいう方法は、関連者間取引に対する調整方法の選定において、強味と弱点を比較し、単独で、又は組み合わせて使用する。
- 40.4. 移転価格調整のために最も妥当な方法の選定手続と使用は、財政・予算担当閣僚が承認する。
- 40.5. 税務機関は、移転価格調整の目的のために、税法や本法 40.4 に規定する手続によって規制されていないこと、本法や本法に基づいて発出される法律文書と矛盾しないことを条件に、移転価格に関する OECD ガイドラインを使用することができる
- 40.6. 納税者が情報不提供国の事業体との関連者間取引に参加していた場合、本法 39.1 にいう責務を果たさなかった場合、又は移転価格に関する報告内容に誤りがある場合は、税務機関は次の措置を取る：
- 40.6.1. 納税者との比較可能な他納税者の公開情報に基づいて、又は租税登録情報統合データベースから利用可能な情報を選定・比較することによって、再査定を行う；
 - 40.6.2. 納税者の情報を開示しないで、比較のために得ることができる。この場合、納税者の情報の秘密性を保証する；
- 40.7. 本法 40.6 にいう情報不提供国・地域のリストには、モンゴルとの情報交換がなされない国・地域、危険な税制を有するところを含み、税務担当行政機関は、毎年 1 月 10 日までに、またリストが変更された場合には平日 10 日以内に、その公式ホームページでこのリストを公開する。

第 9 章. 税務調査の実施

第 41 条. 税務調査

- 41.1. 税務機関は、納税者が税法令に従い、納付すべき課税額を完全に確定し、法的期限内に納付しているかを調査する。

- 41.2. 税務機関は、一般的及び特別指示書、任命状をもって税務調査を実施し、国際基準および法令に準拠して全部または一部を対象に実施する。
- 41.3. 納税者のリスク評価に基づいて簡素化税務調査を実施することができる。
- 41.4. 税務機関は、リスクベース、又は納税者の要請に基づいて納税者の法律上の義務の履行状況を確認する。
- 41.5. 最低、平日 10 日前に事前に納税者に税務調査について通知する。
- 41.6. 税務担当行政機関長は、納税者の国家予算及び地方予算に対する納付額、税目、事業形態を考慮して税務調査の管轄先をきめることができる。
- 41.7. 税法のコンプライアンスを確認するために税務機関が実施する下記の事項は、本法の 41.5 条の規定外とする：
- 41.7.1. 特別税印紙に関する法の執行状況の確認；
 - 41.7.2. 租税登録情報統合データベースに接続されているかの確認する；
 - 41.7.3. 電子式支払伝票の作成、印刷、交付、送信、保管状況の確認；
- 41.8. 税務機関は、税務検査官の専門的能力、実務経験および利益相反に従って税務調査を管理し、候補者を選任し、指示書を承認する。
- 41.9. 税務調査は、2 人以上の体制で実施する。
- 41.10. 税務機関は税務調査について以下の権限を有する：
- 41.10.1. 納税者とその取引先を合理的な理由で召喚し、説明を得ること；
 - 41.10.2. 本法の第 5 章の共通の手続を実施する；
 - 41.10.3. 税務申告書、決算書、帳簿及びその他の財務書類及び租税登録情報統合データベースにある情報に関する説明、証明を求める；
- 41.11. 税務機関、税務検査官は、税務調査時に以下の活動を禁止する：
- 41.11.1. 本法の 41.4 の規定以外の理由で税務調査を実施する；
 - 41.11.2. 税務検査官は、税務に関係する刑事事件、行政事件、不正の審査・解決に専門家として参加する；
- 41.12. 納税者は、税務調査にあたり以下の権限・責任を有する：
- 41.12.1. 自分の権利、法的権益を自分で、又は認定代理人、税務顧問を通して保護する、税務調査に立ち会う、証拠、説明をする；
 - 41.12.2. 課税、納付、税務調査の進捗、結果に関する説明をし、又は受ける；
 - 41.12.3. 税務調査に必要な財務書類、その他の関係書類を要求に応じて、電子式及び紙ベースで税務機関に提供し、税務調査を受ける；
- 41.13. 税務調査手続に関する施行令は、税務担当行政機関長が承認し、その執行管理をする。

第 42 条. 追徴課税調書

- 42.1. 税務検査官は、本法の 16.2, 16.3, 36.1, 37.1, 41.1 に規定した根拠で追徴課税調書、又は報告書を作成するが、追徴課税調書は記録、確定部分、報告書は記録部分から構成する。
- 42.2. 追徴課税調書により課税額を増減させるが、課税額の減額による差額は、当該課税年度の納付すべき課税額に充当する。
- 42.3. 追徴課税調書、報告書は、登録した連番を付け、添付資料に添付する。
- 42.4. 追徴課税調書、報告書は、調査を実施した税務検査官が署名し、担当部門長が確認・署名して有効となる。
- 42.5. 税務機関、税務検査官は、公式に承認されていない追徴課税調書を納税者に見せてはならない。
- 42.6. 追徴課税調書、報告書は、有効となった日から起算して平日 7 日以内に送達し、送達に関する記録を作成する。
- 42.7. 納税者又はその認定代理人に追徴課税調書、報告書を本法の 42.6 の期間内に送達できない場合、又はそれらの者が受け取らなかった場合、税務機関は、当該期間経過後 7 日以内に納税者の固有ファイルに登録された住所へ郵送する。
- 42.8. 追徴課税調書、報告書は、本法の 42.7 の規定に基づいて郵送した日から行政法の第 43 条に規定された期間の経過により送達したとみなす。
- 42.9. 税務検査官は、追徴課税調書及び税務調査時に発見した不正に関する法令のコンプライアンスについて助言する。

第 43 条. 追徴課税調書に対する不服申立て

- 43.1. 納税者は、追徴課税調書の全部又は一部を認めない場合、追徴課税調書を受理後、30 日以内に不服審査委員会に不服申立てができる。
- 43.2. 納税者は、本法に規定された期間内に追徴課税調書を受理しなかったことを理由に、法令に定められた裁判及び行政訴追できる期間の起算日を延長することはできない。
- 43.3. 納税者は、本法の 43.1 の不服申立てをした場合においても、課税額、延滞税、加算税は納付しなければならない。
- 43.4. 税務機関は、税務検査官が作成した追徴課税調書及び罰則書の執行管理をする。

第 44 条. 税務調査の過程で発見した不正の解決

- 44.1. 税務調査実施時に不正に関する法に規定された各種不正が発覚された場合、不正審査・解決法に従って処理する。

第 45 条. 付加価値税の課税、納付を確認する税務調査

- 45.1. 納税者の付加価値税の課税、納付について管轄税務機関が審査の請求を受理し、確認、承認し、当該審査の請求を税務担当行政機関の大規模納税者担当部門に引継ぐ。
- 45.2. 税務担当行政機関の大規模納税者担当部門は、本法の 45.1 の審査の請求を受理し、付加価値税の課税、納付を再調査し、調書を作成する。
- 45.3. 納税者は、本法の 45.2 に規定された審査結果を認めない場合、本法の 46.1 に従い、不服審査委員会に不服申立てができる。
- 45.4. 税務検査官が作成した付加価値税の課税、納付を確認した調書が裁判判決により無効とされた場合、税務機関の付加価値税の課税、納付を再審査する。

第 10 章. 不服審査委員会

第 46 条. 不服審査委員会

- 46.1. 納税者による本法の 6.1.26 にいう税務調書に関する不服申立て、行政法の 94.2 に規定した訴えを解決、処理する租税不服審査委員会（以下「不服審査委員会」という）は、税務機関に設置される。
- 46.2. 不服審査委員会は、委員長と委員から構成される。
- 46.3. 本法の 46.1 の規定に基づく納税者の不服申立ては、管轄税務担当行政機関、県、市税務機関所属不服審査委員会がそれぞれ解決・処理する。
- 46.4. 不服審査委員会は、9 人又は 11 人で構成される。不服審査委員会の業務規定は、内閣が承認する。
- 46.5. 不服審査委員会は、当該委員長と協議の上、下記の体制で設置する：
- 46.5.1. 県、市税務機関の所属不服審査委員会に地方行政機関、税務機関の代表、専門非政府機関の代表；
 - 46.5.2. 税務担当行政機関に設置された不服審査委員会の構成に税務及び法務担当中央行政機関、税務機関の代表、専門非政府機関の代表；
- 46.6. 不服審査委員会の委員は、会計、財務、経済の専門家、又は弁護士であり、実務経験 3 年以上の者とする；

- 46.7. 納税者の不服申立てを審査し、税務に関する分析、結果、助言をする独立した審査官が不服審査委員会に所属し勤務する。当該審査官は、管轄税務機関長が任命した国家検査官の資格を有する者とする。
- 46.8. 不服審査委員会の幹事は、国家検査官の資格を有する者であり、不服審査委員会の会長の提案に基づき管轄税務機関長により任命される。
- 46.9. 県、市税務機関所属不服審査委員会の構成及び会長は、税務担当行政機関長が、税務担当行政機関所属の不服審査委員会の構成、会長は、財政予算担当閣僚がそれぞれ任命、解任する。

第 47 条. 不服審査委員会に対する不服申立て、解決

- 47.1. 納税者又はその認定代理人、税務顧問は、調書を受領後、本法の 43.1, 72.4 に規定された期間内に管轄不服審査委員会に対して不服申立てができる。
- 47.2. 不服申立ては、市民が政府機関および職員に発行した請願および苦情の解決に関する法律の第 10 条に定められた要件を満たすものとする。
- 47.3. 追徴課税調書に対する不服申立てについては、当該追徴課税調書による課税額のうち否認する総額の 1 割に相当する金額を国庫の中間口座に 一時的に預け入れるが、当該金額は 100 百万 MNT を超えないものとする。
- 47.4. 不服審査委員会、裁判所が納税者の追徴課税調書に対する不服申立て、訴追について審査し、最終判決があった場合、本法の 47.3 による一時的に預け入れた金額の還付は本法の第 49 条により処理する。
- 47.5. 本法の 47.1 にいう不服申立ては、下記の管轄で処理する：
 - 47.5.1. 県、市の税務機関が所轄する納税者の不服申立ては、当該県、市所属の不服審査委員会；
 - 47.5.2. 大規模納税者担当部門が所轄する納税者の不服申立ては、税務担当行政機関所属不服審査委員会；
- 47.6. 不服審査委員会は、関連調書、不服申立書、要望及びその他の書類、情報を確認し、3 日以内にその管轄先を確定し、管轄外の場合は本法の 47.5 に規定された管轄不服審査委員会に引き継ぐ。
- 47.7. 不服審査委員会は、委員の 3 分の 2 以上の出席で審議する。
- 47.8. 不服審査委員会は、出席者の多数決により決定する。
- 47.9. 不服審査委員会は、本法 46.1 に規定した苦情について、その範囲で納税者の不服申立てとして審査し、決議するものとする。

- 47.10. 不服審査委員会は、調書により確定した課税額について、一部取消し、取消、棄却、又は却下のいずれかの決定をするが、当該決定は法的効果を有する。
- 47.11. 不服審査委員会は、審議中に以下のいずれかの事実が発生した場合は、3か月の期間に限り、再確認のため調書を上級税務機関に差し戻し、当該追徴課税調書の効力を一時停止することができる。ただし、1回までとする。：
- 47.11.1. 税務調査時に発見した税務調書の記入及び計算の誤りが当該調書上の追徴課税額、延滞税、加算税額を増額させる；
- 47.11.2. 不服申立ての内容が不十分で更に確認する必要がある、必要な追加確認事項が不服審査委員会の審査可能範囲を超えている；
- 47.12. 税務機関が新たに調書を発行する場合、以前発行した追徴課税調書は無効となる。本法の 47.11 に規定した期間内に新しい調書が発行されない場合は不服審査委員会で再審議する。
- 47.13. 不服審査委員会の幹事は、審議事項、議決の根拠に関する詳細な議事録を作成し、納税者、税務検査官及び審査人などの個人、法人の名前を見え消した形で当該議決をウェブサイトで公開する。
- 47.14. 不服審査委員会は、紛争理由、発生事態の再発防止、税法違反予防のために税務機関に対して助言することができる；
- 47.15. 不服審判委員会は、納税者の不服申立て後 30 日以内に当該申立てを解決し、議決関係者に送達する。
- 47.16. 不服審査委員会は、本法の 47.15 にいう議決期間を 1 回のみ 30 日まで延長できる。
- 47.17. 不服審判委員会に不服申立てを行った納税者が本法の 47.15, 47.16 に規定された期間内に審査役税務検査官が要求した証拠書類を提出しなかった場合、提出済証拠書類の範囲で当該申立てについて審査する。
- 47.18. 不服審査委員会の議決は、裁判判決でのみ変更できる。
- 47.19. 納税者は、不服審査委員会の議決に不服がある場合、当該議決の受理後 30 日以内に裁判所に訴追できる。
- 47.20. 行政事件判決法の 65.1.3 の規定と同様の理由により、不服審査委員会が納税者の不服申立てを審査・決定できない場合、税務調書の審議を停止できる。
- 解説：“計算誤り”とは調書上の数字の桁や計算が明らかに間違っていることをいう。

第 11 章. 課税、納税、滞納税

第 48 条. 課税及び納税登録

- 48.1. 税務機関は、本税、加算税及び延滞税の課税及びその納付を納税者ごとに登録する。
- 48.2. 税務機関は、納税者の納付すべき課税額、納税額、減税額、免税額、滞納額を申告書及び罰則状、追徴課税調書に基づいて登録する。
- 48.3. 税務調査により課税額が減少した場合は、税務機関が租税登録情報統合データベースに変更入力する。
- 48.4. 税収登録、税収勘定から他の税目への充当に関する施行令は、税務担当行政機関長が承認する。

第 49 条. 還付及び充当

- 49.1. 税務機関は、納税者の過納額について下記の順序により処理する:
 - 49.1.1. 還付する；
 - 49.1.2. 当期に納付すべき他の税に充当する；
 - 49.1.3. 納税者の同意があった場合、次期に繰り延べ充当する。
- 49.2. 納税者が滞納している場合、本法の 49.1 に規定した順序にかかわらず、滞納税に先立って充当する。
- 49.3. 充当する場合、本法の 52.1 に規定した順番に従う。
- 49.4. 過納額の還付に関して当該税目の法令により調整できる。
- 49.5. 税務機関は、過納額を充当した場合、その旨を納税者に通知する。
- 49.6. 本法の 49.1.1 に規定した還付金は、予算の一部である。
- 49.7. 税務機関は、減税、過納額を法令により還付するための当座を開設し、当該当座の記帳及び手続を調整する施行令は、財政予算担当閣僚が承認する。

第 50 条. 滞納税

- 50.1. 下記の期限内に納付していない本税、延滞税、加算税（以下「滞納税」という。）が滞納税となる:
 - 50.1.1. 納税者の申告書により確定した課税額については、税法令上の申告・納付すべき日；
 - 50.1.2. 申告書及び納税者の申請に基づく修正申告書により確定した課税額については、修正申告日；
 - 50.1.3. 追徴課税調書、罰則状により確定した本税、その延滞税、加算税については、その決定を送達した日から起算して平日 15 日経過する日；

50.1.4. 税法令に基づき申告しない税金については、税法上に規定した納付期限日。

50.2. 不服審査委員会、裁判判決により追徴課税調書を確定した場合、本法の 50.1.3 に規定した滞納額を当該決定により変更する。

第 51 条. 督促

51.1. 税務機関は、本法の第 50 条に規定した滞納税の納付を督促するため、租税催告書（以下「督促状」という。）を納税者に送達する。督促状の内容は、以下のとおりである：

51.1.1. 納税者の住所、氏名、名称、父母の氏名；

51.1.2. 納税者番号；

51.1.3. 督促状を送達した年月日；

51.1.4. 課税対象物、滞納税納付の根拠

51.1.5. 滞納税及び延滞税の金額、滞納税の納付期限；

51.1.6. 滞納税の納付場所、銀行口座名、口座番号；

51.1.7. 督促状が届いた日から起算して勤務 10 日以内に納付する要求；

51.1.8. 税務機関が必要と認める他の要求。

51.2. 税務機関は、当該税の納付期限に応じて平日 30 日以内に納税者に督促状を送達する。

第 52 条. 滞納税の納付順番

52.1. 滞納税の納付の順番は、以下の通りである：

52.1.1. 本税；

52.1.2. 延滞税；

52.1.3. 加算税。

第 53 条. 納税の猶予

53.1. 納税者は、下記の各号のいずれかに該当する事実において、滞納税を納付できないと認められた場合、その状況により発生した実費、損失に相当する限度で、納税者からの書面による申請に基づき、管轄税務機関が、租税の納付期間を 1 年までの期間延長し、猶予することができる：

53.1.1. 災害防止法の 4.1.1 に定める災害、洪水、地震、火災；

- 53.1.2. 本法の 6.1.41.a, 6.1.41.b に定めるやむを得ない事情が発生したため、納税者である個人に前年の課税所得を上回る金額の治療費が発生した；
- 53.1.3. 納税者がその事業を停止した；
- 53.1.4. 納税者の事業が 3 年連続で著しい損失を受け、資力が低下した；
- 53.2. 納税者が本法の 53.1 に規定した猶予期間に滞納税を納付できないやむを得ない事情が発生した場合、納税者の申請に基づき、管轄税務機関が再延長することができる。その延長期間は、当初の猶予期間と併せて 2 年を超えないものとする。
- 53.3. 納税の猶予を許可する場合は、次の原則に従う：
 - 53.3.1. 猶予期間に係る滞納税額及び猶予期間に係る延滞税を併せた金額以上の価値のある担保財産を提出しなければならないが、滞納額が 1 千万トウグルグ以下である場合又は猶予期間が 3 か月以内の場合は、担保財産は不要である；
 - 53.3.2. 担保の種類は、不動産、国債であり、その担保の設定については、民法、不動産担保法の規定に従う；
 - 53.3.3. 本法の 53.3.1 による担保財産の替りに他者の保証を受けることができる；
 - 53.3.4. 納税者の書面による申請に財産状況及び資力を記載するとともに、それに基づいて猶予期間中に分割納付する計画を添付する；
- 53.4. 猶予した場合は、それに係る滞納額について本法による滞納処分を行わない；
- 53.5. 53.1, 53.2 の規定により滞納税の猶予をした場合、猶予期間中の延滞税を 20% 免除する；
- 53.6. 本法の 53.1, 53.2 の規定により猶予期間中にリスクがある税と認める事実の発生又は分割納付計画の不履行、担保の変更に応じない及びその後の事情の変更により猶予を継続することが適当でない認められる場合は、税務機関長は、猶予を取消し、担保物より滞納税を徴収する；
- 53.7. 本法の 53.6 により猶予を取り消した場合、不動産、有価証券等の納税者の財産に対して先行して滞納処分を執行するが、それでも不足する場合には、保証人に対して滞納処分を執行する；
- 53.8. 保証人に対して滞納処分を行う場合は、本法の 58.1, 58.2 の規定による通知書を送達する。保証人が保証債務に係る税を通知書に指定した期間内に納付しない場合、本法の 51.1 に基づいて督促状を送達する。保証人は、当該督促状に指定した期間内に納付しない場合は、滞納処分を開始する；

- 53.9. 猶予の許可又は取消しに関する税務機関長の決定を滞納者に平日 10 日以内に通知する。
- 53.10. 納税の猶予に関する施行令及びその手続に関する内容及び様式を税務担当行政機関長が承認する。

第 54 条. リスクのある税の繰上徴収

- 54.1. 下記の各号のいずれかに該当する場合において、納税者が税を納付しないと認められたときは、確定された租税を税務機関が繰り上げて徴収することができる：
- 54.1.1. 納税者の財産に対し、本法の 6.1.4 に規定した強制執行手続が開始された；
 - 54.1.2. 納税者が解散の決議をしたとき；
 - 54.1.3. 納税者が国内に住所を有しないこととなるとき；
 - 54.1.4. 納税者が法律違反行為により税を免れ、もしくは免れようとし、税の還付を受け、もしくは受けようとした、不正な行為により財産を譲渡する、意図的に破産する等により滞納処分の執行を免れ、もしくは免れようとした；
- 54.2. 本法の 54.1 の規定により租税を平日 3 日以内に納付させるための繰上請求書を送達する

第 12 章. 滞納処分

第 55 条. 滞納処分手続

- 55.1. 税務機関は以下の場合、滞納処分を開始する：
- 55.1.1. 納税者、第二次納税義務者が督促状に記載された期限内に完納しないとき；
 - 55.1.2. 納税者が本法の 54.2 に規定した繰上請求書及び本法の 53.1 で規定した期限内に完納しないとき；
 - 55.1.3. 相続人が督促状に指定した期限までに完納しないとき；
 - 55.1.4. 納付期限後の督促状を受けた納税者について、本法の 54.1 に規定する事実が発生した場合；
- 55.2. 税務機関は滞納処分手続を以下の順番で実施する：
- 55.2.1 督促状の送達；
 - 55.2.2 滞納税の強制徴収；

- 55.2.3 金銭の取立て；
 - 55.2.4 財産及び債権の差押え；
 - 55.2.5 差押財産の取立て；
 - 55.2.6 差押え、取り立てた財産の換価；
 - 55.2.7 換価代金の配当；
- 55.3. 滞納税の完全徴収のために本法の 55.2 にいう手続を同時に実施できる。

第 56 条. 租税優先権の原則

- 56.1. 本法の 56.2, 56.3, 56.4, 56.5, 56.6, 56.7 に定める場合を除き、租税はすべての債権に先立って徴収する。
- 56.2. 納税者の財産につき本法の 6.1.4 による強制執行手続が行われ、財産換価を行った場合において、換価代金につき税務機関が滞納税の交付要求をしたときは、滞納税を判決執行機関で登録されている順番にかかわらず、その手続費用に次いで徴収する。
- 56.3. 納税者の財産を滞納処分により換価したときは、その滞納処分に係る直接の滞納処分費は、本法の 56.4, 56.5.3, 56.6, 56.7 の規定にかかわらず、その他の租税及び債権に先立って徴収する。
- 56.4. 特別税及びガソリン・ディーゼル燃料税が課される物品が強制執行手続により換価された場合は、換価代金につきその換価により成立する特別税及びガソリン・ディーゼル燃料税は、本法の 56.5, 56.6, 56.7 の規定にかかわらず、他の租税その他の債権に先立って徴収する。
- 56.5. 滞納処分のための差押えに係る 2 つ以上の税務機関に登録されている納税者の滞納税を次により徴収する：
- 56.5.1. 滞納処分のため財産を差し押さえた場合、差押えに係る租税は、交付要求した他の租税に優先して徴収する；
 - 56.5.2. いくつかの交付要求された滞納税においては、交付要求の順番に従って徴収する；
 - 56.5.3. 納税者が納税の猶予により担保財産を提出した場合、本法の 56.5.1, 56.5.2 の規定にかかわらず、担保に係る滞納税を他の滞納税に先立って徴収する。
- 56.6. 納税者の質権又は抵当権等の第三者より優先する請求権を設定している財産から滞納税を徴収するとき、滞納税をこれらの債権に次いで徴収する。

- 56.7. 登記することができない質権又は登記がされていない優先する請求権については、強制執行機関に対し証明した場合に限り、本法の 56.6 に規定した優先権を適用する。
- 56.8. 本法の 56.7 の規定による証明をしなかった場合、本法による優先権を行使できない。
- 56.9. 他人の生命、健康に関する損害賠償責任、養育義務に係る場合、本法に関わらず租税及びその他の債権に先立ってその損害の埋め合わせをする。

第 57 条. 第二次納税義務者

- 57.1. 納税者の財産に対し、滞納処分を執行してもなお滞納額に不足すると認められ、滞納税が発生した法定納期限の一年前以後の期間でその滞納者が財産を無償又は著しい低額の対価による譲渡又は債務の免除等により他者に有益な事態を招いた場合、譲り受けた財産又は免除した債権額の限度でその者が第二次納税義務を負う。

第 58 条. 第二次納税義務者からの滞納税の徴収

- 58.1. 納税者の第二次納税義務者から滞納税を徴収する場合は、その者に下記の内容を記載した通知書を送達する：
- 58.1.1. 滞納者の姓、父/母/の名前、氏名；
 - 58.1.2. 滞納に係る税の法定納期限、税目、滞納額、納付期限；
 - 58.1.3. 滞納税の納付先、口座名、口座番号；
- 58.2. 本法の 58.1.2 の規定による滞納額の納付期限は、通知書の送達日以降平日 20 日後とする。
- 58.3. 第二次納税義務者が本法の 58.1.2 による納付期限までに納付しないときは、税務機関は、リスクのある税を繰上徴収する場合を除き、督促状を送達する；
- 58.4. 第二次納税義務者には、本法の第 53、54 条の規定が適用される。
- 58.5. 財産の価額が著しく減少するおそれがある場合を除き、滞納税を滞納者の財産を換価に付した後でなければ、第二次納税義務者の財産に対し滞納処分を実施しない。
- 58.6. 第二次納税義務者から滞納者の租税を徴収した場合、当該滞納者に対して求償権の行使ができる。
- 58.7. 第二次納税義務者から徴収する手続に関する施行令は税務担当行政機関長が承認する。

第 59 条. 納税者の財産調査

- 59.1. 税務検査官は、滞納処分のため滞納者の財産を次の方法によって調査する：
- 59.1.1. 滞納者に対して財産に関する質問検査する；
 - 59.1.2. 税務機関の租税登録情報統合データベースに基づいて滞納者の財産状況を調査する；
 - 59.1.3. 本法の第 5 章に規定した税務機関が実施する一般手続を行う；
 - 59.1.4. 滞納者の財産の所有、所持、使用について第三者からの情報に基づいて特定する；
- 59.2. 本法の 59.1.1 の規定により次の者に対する質問検査、又は必要な場合はその者の財産に関する書類調査をすることができる：
- 59.2.1. 滞納者；
 - 59.2.2. 滞納者の財産を所持する第三者及び当該財産を所持していると認めるに足りる相当の理由がある者；
 - 59.2.3. 滞納者に対し債権、債務がある、又は滞納者から財産を譲り受けたと認めるに足りる相当の理由がある者；
 - 59.2.4. 滞納者が出資、又は投資した法人；
- 59.3. 本法の 59.1.3 の規定による共通手続を実施する場合、本法の 19.4 の規定を準用する。
- 59.4. 本法の 59.1.4 に規定する財産に関する情報は、国家登録担当行政機関及びその他の関連機関から受領する。
- 59.5. 税務検査官は滞納処分のため必要な場合、滞納者の住居又はその財産を隠した可能性のある場所につき捜索することができる。
- 59.6. 税務検査官は、捜索に際し、滞納者若しくは第三者に戸、金庫その他の容器の類を開かせ、又は納税者がその処分を拒否した場合、税務検査官が開けるための必要な措置をとることができる。

第 60 条. 財産の差押

- 60.1. 滞納者の財産を差し押さえるとは裁判判決執行法の 49.1 に規定された意味で理解し、原則的に担保権のない財産から差し押さえる。
- 60.2. 本法の 60.1 に規定した担保権のない財産が滞納額に不足する場合、担保権のある財産を差し押さえることができる。

- 60.3. 第三者が請求権を持つ財産を差押えたときは、その第三者から税務機関に提出した申請に基づいて、当該差押財産を滞納税を徴収できる、かつ、換価が容易な第三者の請求権がない財産で交換することができる。
- 60.4. 税務機関は、徴収手続費用が最低限になる、換価が容易な財産から優先して差押え、滞納処分を行う。
- 60.5. 滞納税を徴収するために必要な財産以外の財産については、滞納処分を実施しない。
- 60.6. 差押財産の総額がその滞納処分に係る滞納処分費及び徴収すべき租税に先立つ担保権により第三者へ配当する債権額の合計額を超える見込みがないときは、その財産について差し押さえを行わない。
- 60.7. 税務機関は、滞納者の財産を差し押さえた場合は、差押調書を作成する。差押財産が動産、有価証券、銀行預金、債権、請求権がある無体財産である場合、差押調書、通知書の謄本を滞納者に送達する。
- 60.8. 滞納者が滞納税を完納し、又は本法の 53 に規定した納税の猶予を受けた場合、税務機関は財産差押調書を無効にする。
- 60.9. 財産の差押、取立、保管、保護に関する関係を調整する施行令は、本法に別段の定めがなければ、裁判判決執行法の 49、50、51、52、53、54、56 の規定を基準にし、財政予算担当閣僚が承認する。
- 説明：「請求権がある無体財産権」には、銀行、ノンバンク金融機関及び預金貸付組合に預けた財産、株式購入のための証券会社への申し込み等が含まれる。

第 61 条. 差押禁止財産及び所得

- 61.1. 下記の財産について、差押えを禁止する：
- 61.1.1. 納税者、その親族の日常品及び衣服；
 - 61.1.2. 滞納者が恒久的に居住する一つだけの施設及び滞納者の寒冷期に使う石炭等；
 - 61.1.3. 農業、畜産業、職員でその事業からの所得で生活している場合、その業務に欠くことのできない品具、家畜、飼料；
 - 61.1.4. 災害、事故、特殊事情により受けている支援金、補助金、寄付金；
 - 61.1.5. 社会保険基金による年金、補助金に関する法律の規定に従って提供されている労働能力を一時失った、出産、産休時の支給金、年金、補助金；
 - 61.1.6. ドナー補償金；

61.1.7.社会保険及び社会保険サービス、社会開発サービスの範囲で受けている補助金及び支援；

61.2. 保管期間が短く、腐りやすい食料品又は老化し、使えない物；

61.3. 滞納者の有体動産及び有価証券を家族又は関係者以外の第三者が所持し、その第三者が引渡しを拒むときは、差し押さえることができない。

第 62 条. 有体動産及び有価証券の差押え、金銭取立、滞納税の徴収

62.1. 有体動産又は有価証券の差押えは、税務検査官が当該財産を占有して行う。差押えの効力は、税務検査官が当該財産を税務機関の占有にした時に生ずる。

62.2. 滞納者の財産調査時に金銭が発見された場合、滞納税の金額を超えない金額を取り立て、直ちに税収口座に振り込む。振り込んだ金銭の限度において滞納税を徴収したものとみなす。

62.3. 有価証券を差し押さえたときは、税務機関は、その有価証券を売却し、滞納税を徴収することができる。有価証券の売却対価の限度において滞納者から滞納税を徴収したものとみなす；

62.4. 滞納者の財産につき滞納税の全額を徴収することができない場合、納税者の第三者に所持させた動産及び有価証券を税務機関が占有することができる。

62.5. 本法の 62.4 にいう手続を行う場合、第三者に平日 5 日間以内に引渡すことを書面により命じ、それを滞納者に通知する。

62.6. 本法の 62.5 の規定により第三者が財産を引き渡さない場合、税務検査官は、当該動産又は有価証券を差し押さえることができる。

62.7. 本法の 62.4 に規定した第三者は、滞納者との契約による賃借権、使用貸借権その他動産の使用又は収益する権利を有する場合、その契約を解約、又は解約せずに 3 か月間を限度とし、当該動産の使用又は収益を継続する 2 つの条件からどちらかを選択することができる；

62.8. 税務機関は必要に応じて、差し押さえた動産又は有価証券を滞納者又は当該財産を所持する第三者に保管させることができる。保管場所は、本法の 62.1 規定にかかわらず、封印、公示その他差押えを表明する方法により差し押さえた旨を表示した時に当該差押えの効力が生じる。

62.9. 本法の 62.8 の規定により滞納者に差し押さえた動産を保管させる場合において、滞納税の徴収上の支障がないと認めるときは、その使用又は収益を得ることを許可できる。

62.10. 税務検査官は、有価証券差押調書を当該有価証券の売却、登記、支払手続、保管する法人に送達して行う。

解説: “占有する” とは税務機関が滞納者の財産の所有、所持を変更せずに当該財産の処分、使用に関する権限を制限し、差し押さえたことを示す標識を作成することを意味する。

第 63 条. 滞納税の強制徴収

63.1. 強制徴収による銀行口座の差押え、銀行預金からの滞納税の徴収を行う場合、下記の手続きに従う：

63.1.1. 税務検査官は、滞納税を滞納者の銀行口座から徴収する旨記載された差押通知書を税務機関長の承認を受けた上で関係銀行に送達する；

63.1.2. 本法の 63.1.1 の差押通知書には、滞納者の氏名、納税者番号、差し押さえられた預金を送金すべき銀行名、口座番号及び取引銀行名、住所、滞納税の徴収根拠、滞納額、出金の全部又は一部を停止させる旨を記載する；

63.1.3. 銀行は差押通知書を受領後、直ちに、差押通知書に記載された口座に滞納者の 1 又は複数の口座の金額から全部又は一部を振り込む；

63.1.4. 銀行口座の金額が滞納税額に不足する場合には、当該口座から引き落とされる裁判判決による支払い義務のある出金を含む他の出金の全部又は一部を停止させ、当該口座への入金から滞納税を差押通知書に指定している口座に振り込む；

第 64 条. 債権の差押、滞納税の徴収

64.1. 債権の差押は、第三債務者に対する差押通知書の送達により行う。債権差押の手続は、債権差押通知書が第三者に送達されたときに開始される。

64.2. 債権はその全額を差し押さえるが、滞納税が債権額より少ない場合は、その一部を差し押さえることができる。

64.3. 給与若しくは類似する継続的収入の債権差押手続は、徴収すべき税額を限度として差押後の収入から徴収すべき滞納額の完納まで継続する。

64.4. 税務検査官は、債権差押のため必要があるときは、その債権に関する書類を取り上げることができる。

64.5. 税務検査官は、滞納税を差押債権から取立徴収することができる。

64.6. 給与（給料、賃金、賞与、退職年金及びその類似するもの）の差押は、以下の
手続により行う。：

64.6.1. 税務検査官が、滞納税を滞納者の給与から徴収するため、当該給与を支
給義務のある個人又は法人に差押通知書を送達する；

64.6.2. 差押通知書には、滞納者の氏名、住所、差し押さえた給与を送金すべき
銀行名、口座番号及び滞納者に対し給与を支給する個人又は法人の名、
住所、滞納税額、支払計画、通知書の送達日付を記載する；

64.6.3. 差押通知書を受け取った個人又は法人は、給与の支給日において支払計
画通りに滞納税を徴収し、徴収後平日 3 日以内に差押通知書に指定され
た銀行口座に送金する；

64.6.4. 滞納税は、裁判判決により支払い義務が発生した債権を含む他債権に先
立って振り込む；

64.6.5. 滞納者が辞職又は解雇された場合は、辞職又は解雇があった日から平日
7 日間以内に、滞納税に源泉徴収した総額及び滞納者の転勤に関する情
報を付して、税務機関に届け出る。

64.6.6. 給与から滞納税を徴収する場合は、労働法の 63.2 の規定に従う；

64.7. 債権の差押期間中、滞納者が第三者と締結した契約、協約内容を変更する又は
解約することができない。

第 65 条. 不動産、航空機、自動車及び建設機械等の差押、滞納税の徴収

65.1. 不動産の差押手続、効力発生時期並びに差押不動産の使用収益は、下記のとおり
である。：

65.1.1. 不動産の差押は、滞納者に対する差押書の送達により行う。この場合
における差押手続は、その差押書が滞納者に送達された時に始まる；

65.1.2. 税務機関は、不動産を差し押さえたときは、関係機関に登録する。登記
が差押書の送達前にされたときは、65.1.1 の規定にかかわらず、その差
押登記がされた時に差押の手続が始まる；

65.1.3. 滞納者は、差し押さえられた不動産を使用又は収益取得をすることが
できる。ただし、不動産の価額が著しく減少する行為をすると認められ
るときは、税務機関が当該不動産の使用又は収益取得を制限することが
できる。この規制は、差し押さえられた不動産につき、使用又は収益取
得権を有する第三者についても準用する；

65.2. 航空機の差押手続、効力発生時期並びに差押航空機の停泊は、次に手続きにより実施する：

- 65.2.1. 航空機の差押については、65.1.1 及び 65.1.2 の規定を準用する；
- 65.2.2. 発航の準備を終えたものを除き、税務機関の許可により航空機を一時停泊させることができる；
- 65.2.3. 滞納処分のために必要に応じて、航空機の監守及び保存のため必要な措置をとることができる；
- 65.2.4. 本法の 65.2.3 に定める処分を差押書の送達前に実施している場合、当該処分の実施をもって差押が開始されたものとする；
- 65.2.5. 税務機関長の決定により航空機を差し押さえた場合又は本法の 65.2.2 の規定により航空機を停泊させた場合において、相当の理由がある場合は、移動を許可することができる。

65.3. 自動車又は建設機械の差押手続及び効力発生時期並びに自動車又は建設機械の運行、使用は、次の手続により実施する：

- 65.3.1. 国家登録を受けた自動車、建設機械の差押については、65.1.1, 65.1.2, 65.1.2 規定を準用する；
- 65.3.2. 自動車又は建設機械の差押については 65.2.3 及び 65.2.4 規定を準用する；
- 65.3.3. 税務機関の決定により、自動車又は建設機械を差し押さえる。この場合、当該財産の占有は滞納者から税務機関に移る；
- 65.3.4. 本法の 65.3.3 規定により自動車、建設機械を税務機関が占有した場合は、本法の 64.1, 64.4, 64.5, 64.6, 64.7, 64.8 について準用する；
- 65.3.5. 税務機関は、本法の 65.3.3 条の規定により占有する自動車又は建設機械を滞納者又はこれらを所持する第三者に保管させることができる。この場合、封印又はその他の公示方法によりその自動車又は建設機械は税務機関が占有していることを明らかにする；
- 65.3.6. 税務機関は、本法の 65.3.3 及び 65.3.5 の規定により占有又は保管させた自動車又は建設機械につき相当の理由がある場合、その使用を許可することができる；

解説：“航空機の保管、保護”とは当該航空機の飛行を不可能にする措置、又は飛行機の登録書類及びその他の運行に必要な書類を取り上げることを意味する。

第 66 条. 無体財産権の差押

66.1. 無体財産権については、第三者債務者がいない場合の差押手続は次のとおり実施する：

66.1.1. 特許権、著作権その他第三者債務者がいない財産を差し押えるときは、滞納者に差押書を送達する。この場合における差押えの効力は、その差押書が滞納者に送達された時に生ずる；

66.1.2. 税務機関長の決定により財産の権利の移転につき登録を要するものを差し押さえたときは、関係機関に登録する；

66.1.3. 本法の第 54 条に規定した事実が発生した場合、66.1.1 の規定にかかわらず、66.1.2 に規定した差押登録がされた時に差押効力が生ずる；

66.1.4. 処分の制限につき登録が必要な財産の差押効力は、本法の 66.1.1, 66.1.3 の規定にかかわらず、差押登録がされた時に生ずる；

66.2. 無体財産権について第三債務者がいない財産の次によるとする：

66.2.1. 出版権、株式及びその他第三者債務者がある財産の差押は、第三者への差押通知書の送達により行う。この場合における差押効力は、その差押通知書が第三者に送達された時に生ずる；

66.2.2. 本法の 66.1.2, 66.1.3 の規定は、66.2.1 に規定する財産でその権利の移転につき登記を要するものについて準用する；

第 67 条. 滞納処分のため他の機関への交付要求

67.1. 滞納者の財産につき強制執行手続による換価が開始された場合は、税務機関は、その手続の執行機関に対し、滞納税につき、交付要求書を送達する。交付要求書を送達した場合、その旨を滞納者及び財産上の質権者等に通知する；

67.2. 滞納者が他に換価の容易な財産で第三者の権利の目的となっていないものを持っており、その財産より滞納税の全額を徴収できると認められるときは、税務機関は交付要求を行わないものとする；

第 68 条. 差押財産の換価手続

68.1. 納税者が追徴課税調書について不服申立てがあつた場合、それについての最終決定があるまでの期間、本法の第 63 条の規定の場合を除き、当該納税者の差押財産につき、換価手続を開始しない。

68.2. 納税者は申告課税額を法定期限内に納付しなかつたために発生した滞納税、法定期間内に不服申立てをしていない追徴課税調書による滞納税、又は追徴課税調書に対する不服申立ての結果、不服審査委員会及び裁判所の最終決定により

- 確定した滞納税については、税務機関は、差押財産及び本法の 53.6, 53.7, 53.8 に規定した担保財産から、民法、裁判判決執行法の規定に基づいて公売を実施し、又は法律の規定に基づき随意契約によって換価する；
- 68.3. 税務機関は、本法の 68.2 の換価財産の公売見積価額を裁判判決執行法の規定に基づいて設定する。
- 68.4. 滞納者及び国家検査官、税務機関の職員は、換価する財産を直接的及び間接的に買い受けることができない。
- 68.5. 随意契約による換価は、下記の場合に行う：
- 68.5.1. 差押財産が公売に付することが適当でない場合、若しくは短時間で腐食、劣化する恐れがあるとき；
 - 68.5.2. 有価証券取引所に登録されている財産は、当日市場価額で売却できるとき；
 - 68.5.3. 公売を 2 回実施しても、買受申込者がいない場合、買受代金が財産の見積価額、見積価額を超えない場合、又は買受人が買受代金をその納付の期限内に納付しないで売却決定が取消しとなったとき；
- 68.6. 公売又は随意契約により換価した財産の代金が滞納処分に係る国税に足りない場合は、滞納者のその残りの滞納額を納付する義務は消滅しない。
- 68.7. 公売実施及び随意契約により換価する手続きに関する施行令は、財政予算担当閣僚が承認する；

第 69 条. 換価代金の配当

- 69.1. 換価代金の配当を、次に掲げる原則によって行う：
- 69.1.1. 税務機関は、差押財産の売却代金及び有価証券、債権又は無体財産権の差押により第三者から取り立てた金銭（以下「換価代金」という。）を、担保に係る租税、交付要求に係る租税、差押財産に係る質権、抵当権、先取特権により担保される債権に配当する；
 - 69.1.2. 差し押さえた金銭及び交付要求により交付された金銭は、当該差押又は交付要求に係る税それぞれに充てる；
 - 69.1.3. 本法の 69.1.1, 69.1.2 の規定により配当した金銭に残余がある場合、その残余金銭は滞納者に交付する；
 - 69.1.4. 換価代金が本法の 69.1.1 の滞納税及びその他債権の総額に不足するときは、本法の租税優先原則及び民法及び他の法律の規定に基づいて、順位及び金額を定めて配当する；

- 69.1.5.本法の 69.1.1 又は 69.1.2 の規定に配当された金銭を本税、延滞税、加算税に充当する場合は、本法に規定する滞納処分手続順序を準用する；
- 69.2. 債権者から税務機関に対する申請は以下のように確認する：
- 69.2.1.本法の 69.1.1 に規定する債権者は、売却決定の前までに債権申立書を税務機関に提出する；
- 69.2.2.税務機関は、本法の 69.2.1 の債権申立書を受理・確認する。この場合において、登記がされた質権、抵当権、若しくは先取特権、又は登記できない質権、又は先取特権により担保される債権で知れている者が債権申立書を提出しなかった場合、税務機関長がその債権額を確定する；
- 69.2.3.本法の 69.1.1 にいう差押財産に係る質権、抵当権、先取特権により担保される債権については、本法の 69.2.2 の債権以外の債権を有する者が売却決定の時までに債権申立書を提出しなかった場合、当該債権は配当を受けることができない；
- 69.3. 配当計算書の作成と換価代金の交付は、次のとおり行う。：
- 69.3.1.税務機関は、本法の 69.1 規定により配当する場合、政令で定めるところにより配当を受ける債権、本法の 69.2.2 規定により税務機関が確定した金額、本法の 69.3.2 の換価代金の交付期日及びその他必要な事項を記載した配当計算書を作成し、その謄本を換価代金の納付日以降 3 日以内に債権申立書を提出した者及び本法の 69.2.2 の規定により金額を確定した債権者及び滞納者に送達する；
- 69.3.2.換価代金の交付期日は、配当計算書の謄本を発送した日から起算して平日 7 日を経過した日の次の日とする；
- 69.3.3.税務機関は、換価代金を配当計算書に記載された交付期日に基づいて交付する；
- 69.4. 配当計算書に関する異議の申出は、換価代金の交付前まで行うことができる。

第 70 条. 滞納処分の引継

- 70.1. 税務機関は、差し押さえるべき財産又は差し押さえた財産が当該税務機関の管轄外である場合、その財産の所在地を管轄する税務機関長に滞納処分の引継をすることができる；
- 70.2. 税務機関は、差し押さえた財産を換価に付するため必要に応じて、他の税務機関長に滞納処分の引継をすることができる

70.3. 本法の 70.1 及び 70.2 の規定による引継があったときは、引継を受けた税務機関長は、その旨を納税者に通知する；

第 71 条. その他の法令による権利制限又は権利取消の処分

71.1. 税務機関は、本法による滞納処分を行う前に滞納税額により納税者に注意する目的で輸送機械の運用制限の処分を行うことができる；

71.2. 次の事情が同時に発生した場合、税務機関は滞納している外国人又は無国籍者について、滞納税を完納するまで海外渡航を禁止する旨を国境管理機関に申し出ることができる；

71.2.1. 滞納者に滞納処分を執行できる財産がない；

71.2.2. 滞納額が 2 千万トゥグルグ以上である；

71.3. 本法の 71.1 に規定する処分に関する施行令は、財政予算担当閣僚と法務担当閣僚が共同承認する；

第 72 条. 税務機関の誤処分による過納額

72.1. 追徴課税調書の無効又は変更による全額又は一部が還付される本税、延滞税、加算税は、還付調書により確定する。

72.2. 本法の 72.1 にいう調書で確定された日より平日 30 日以内に過納金を還付する。

72.3. 本法の 72.1 条に定める現金資産について納税者の同意がある場合、本法の 49.1.2, 49.1.3 の規定により実行するが、当該還付金には、本法の 73 条の規定による延滞税を負担しなければならない。

72.4. 本法の 72.1 の規定による還付額について納税者が同意しない場合、還付調書を受けた日より 30 日以内に不服審査委員会に不服申立てができる；

第 73 条. 延滞税

73.1. 納税者の法定納期限内に納付していない税又は税務機関が過大に徴収した金額に対してそれぞれ延滞税を課する。当該課税年度に取り扱われる延滞税額を財政予算担当閣僚が毎年、その課税年度の 1 月中に、次の原則に基づいて決定する：

73.1.1. 納税者の納期限内に納付してない未納額に課される延滞税の金額を中央銀行が公表する商業銀行貸付加重平均年利より 20% 高く設定する；

73.1.2. 税務機関が過大に徴収した金額に対して課される加算金は、中央銀行から公表される商業銀行貸付加重平均金利に基づき設定する；

- 73.2. 延滞税の算出期間は、以下のとおり確定する：
- 73.2.1. 税法令の定めによる納付すべき日から納付された日までの日数；
 - 73.2.2. 税務機関が過大に徴収した本法の 73.1 に規定した現金資産は、徴収日から還付決定日までの日数；
- 73.3. 延滞税、加算税に加算金は課さない；

第 13 章. モンゴルの税務制度

第 74 条. モンゴル国税務機関

- 74.1. 税務担当行政機関は、税法を全国的に執行する機能を有する行政機関である。
- 74.2. モンゴル国税務機関は、税務担当行政機関、県、市、ソム、区税務署、局、室、税務検査官、徴収官から構成される。
- 74.3. 税務担当行政機関は、大規模納税者の対応、広報、情報技術、研修、納税者サービスを担当する部門を有することができる。
- 74.4. 税務機関は、自らの実績を評価し、税法及びその他の法令を執行管理する目的で内部統制を実施する。
- 74.5. 税務機関は表象を有し、その形式、使用に関する施行令は、税務担当行政機関長が承認する。

第 75 条. 税務機関の機能

- 75.1. 税務機関は、以下の機能を有する：
- 75.1.1. 税法の執行管理、納税者に対する情報及び税務相談の提供、研修、広報を実施する；
 - 75.1.2. 税法の執行管理；
 - 75.1.3. 国家予算の確保
- 75.2. 税務機関は、納税者の法律上の利益を尊重し、課税、納付、申告に関する下記の法令による税務相談、情報提供、支援、指導を提供する義務を負う：
- 75.3. 本法の第 78 条に規定した納税者に対する助言は、下級税務機関が施行する義務を負い、当該指示の実施に関する確認事項は当該指示をしたものに要求できる。
- 75.4. 納税者は、税法に基づく権利、責任の行使について法律で認められた税務顧問の支援、相談を受けることができる。
- 75.5. 税務顧問のサービスの提供に関する事項は、税務顧問サービス法で調整する。

- 75.6. 税務機関は、税法令の啓発のために税法令、指導書、指示書、マニュアルに関する研修を実施する。
- 75.7. 税務機関は、そのウェブサイトにて税法令を掲載し、マスメディアを通して広報、研修、情報番組を放映、放送する。
- 75.8. 税務機関は、一般租税教育の改善に関する活動を開催し、これに関して関係当局と協力する。

第 76 条. 税務機関の業務原則、権限、責任、禁止事項

- 76.1. 税務機関は、業務実施の際、下記の原則を遵守する：
 - 76.1.1. 法律の遵守;
 - 76.1.2. 他人からの干渉を受けない;
 - 76.1.3. 納税者の権利、法律上の利益を確保し、当該権利を行使できる環境を整備し、信頼する；
 - 76.1.4. 下級機関は、上級機関に直接支配される；
- 76.2. 個人、法人、管理者は、税務機関及び税務検査官の法的権限の行使に対し、介入して圧力をかけてはならない；
- 76.3. 税務機関、税務検査官は、本法の 76.2 の規定違反者に対して関係機関に不服を申し立て、裁判所に対して損害賠償の請求ができる；
- 76.4. 税務機関、税務検査官が業務を行う際、法律に定められている場合を除き、他人からの干渉を受けない；
- 76.5. 法律に別段の定めがない限り、いかなる人も課税、減税、または免除について、他者に対して（その者の替りに）責任を負ってはならない。
- 76.6. 税務機関は、業務を行う際、他人からの干渉を受けず、法律及びそれに準拠する法令によってのみ業務を行う。税務機関が当該責任の行使をしない場合、納税者が当該責任の行使を要求する権利を有する。
- 76.7. 税務機関および税務検査官は、業務を行う際、税務検査官の倫理綱領に従って納税者の権利および法的権益を尊重し、彼らを信頼するものとする。
- 76.8. 税務機関、税務検査官及び徴収官は、法令により課税、納付状況に対する税務調査の実施、課税額の確定、納付管理、徴収に関する事項を除き、納税者の活動に関与してはならない。
- 76.9. 税務検査官、徴収官は、個人的目的で納税者に連絡を取り、いかなる形で相談し、会計処理、申告書の作成、監査及び脱税行為を支援、又は要求することを禁止する。

第 77 条. 税務機関長、その全権

- 77.1. 税務機関は、統一・集中した管理下に統治される。
- 77.2. 税務担当行政機関は財政予算担当中央行政機関の直下で、県、市税務局、税務署は税務担当行政機関の直下で、区税務署、ソム税務署、税務室、税務検査官、徴収官は県、市税務局、税務署の直接管理下でそれぞれ業務を行う。
- 77.3. 税務担当行政機関は、各級税務機関に対して専門的・政策的な指導、予算の編成及び業務管理を担当する；
- 77.4. 税務担当行政機関長は、モンゴル国内閣法の 183.2 の規定に従いモンゴル国内閣が任命、解任する。
- 77.5. 県、市、区税務署署長、局長は、税務担当行政機関長とそれぞれの首長が協議の上、任命、解任する。
- 77.6. 県、市、区税務署署長、局長は、財務、経済、会計の専門家を国家公務員法により選考する。
- 77.7. 国家主任検査官である税務担当行政機関長は、内閣実施機関に関する法の 8.3 に規定された権限に加えて以下の権限を行使する：
- 77.7.1. 税務機関、税務検査官の業務の行使に関する管理、予算の編成、業務の管理；
 - 77.7.2. モンゴルの領土における税法の遵守に関する業務の管理；
 - 77.7.3. 本法及び他税法により交付された権限により通達の発行、一般的に順守する規則、指示書、マニュアル、調書、様式の形式を承認し、施行管理、助言をする；
 - 77.7.4. 税務検査官の資格付与、解任、一時的資格の停止；
 - 77.7.5. 税法案の作成に参加し、それらを税務機関によって実施する方法、形態および可能性に関する提案を作成し、財政予算担当中央行政機関に提示する；
 - 77.7.6. 所得税と固定資産税の二重課税及び租税回避防止に関する国際条約案に対するコメントを作成し、財政予算担当中央行政機関に提示する；
 - 77.7.7. 税務機関、税務検査官の決定を法律の範囲内で見直し、合理的でないと思なした場合、変更、取消しをする；
 - 77.7.8. 税務職員の異動、交替、褒賞、懲戒処分を課す；
 - 77.7.9. 税務担当行政機関、市税務局、県、区税務署職員の任命、解任；
 - 77.7.10. 税務機関の内部統制の実施；

- 77.7.11.法律の定めによる税務顧問の育成、資格付与に関する事項は、権限ある機関と共同実施する；
- 77.7.12.税務検査官の専攻研修の実施； 税務検査官の資格付与；
- 77.7.13.税務機関の予算、資産の管理；
- 77.7.14.税務機関を国内外及び仲裁において代表する；
- 77.7.15.税務検査官の倫理規則を作成・承認する；
- 77.8. ソム税務署の職員は、県税務署署長、首長と協議の上、任命、解任し、当該職員に対し懲戒処分を課す権限を有する；
- 77.9. 税務担当行政機関長である国家主任検査官は、本法の 77.7.3, 77.7.4, 77.7.8, 77.7.13, 77.7.15 に規定した業務を除き、77.7 に規定した権限を通達により市、県、区税務署署長に引継できる。
- 77.10. 税務担当行政機関長が不在の場合、副機関長が代行できるものとする。

第 78 条. 税法執行に関する助言

- 78.1. 税務担当行政機関長は、本法の 77.7.3 に規定された業務を行う際、税務機関の業務指針となる下記の助言をすることができる：
 - 78.1.1.納税者の要請に基づいて、又は税務機関の主導で税法令の執行に関する助言；
 - 78.1.2.不服審判委員会、裁判所で最終決定した事項について、全国的に執行するための助言；
- 78.2. 税務機関は、納税者、行政機関及び第三者の守秘義務の対象になる情報を除き、情報を蓄積した公開助言データベースを有する。助言の発行後 10 日以内にデータベースに記載する。
- 78.3. 国家主任検査官は、本法の 78.1.1 に規定した要請は以下の場合において受理拒否できる：
 - 78.3.1.納税者が税務調査を受けている場合、又は税務調査について通知している場合；
 - 78.3.2.税務機関が当該要請に関する事項について助言をすでに発している；
 - 78.3.3.税務機関の機能に関係のない事項について要請した；
 - 78.3.4.納税者は、税務に関する問題で不服審査委員会、裁判所に苦情を申し出ている、又は納税者に関する事件が関係法定検査機関の取り調べを受けている；
 - 78.3.5 租税回避、脱税を目的とする事項が含まれている；

78.3.6.投資契約、製品分割契約、安定化契約に関する税務事項を含んでいる；
78.3.7.関連者の特定、移転価格調整、移転価格報告書に関する関係を含んでいる；

78.3.8.本法の 78.7 に規定する基準を満たしていない。

78.4. 助言が法律に準拠していない場合、又は本法の要件を満たしていない場合、国家主任検査官、財政予算担当閣僚が全部又は一部を取消・無効化できる。無効化した場合は、要請した納税者に通知し、公開する。

78.5. 助言に関する事項について税法の改正があった場合、当該改正税法の施行日より当該助言が無効となる。

78.6. 助言により、納税者の特定の取引に係る申告書上の金額、課税額を承認しない。

78.7. 本条の助言の要請に対する要件、要請書の様式、助言の様式、助言の無効化、公開に関する施行令は、財政予算担当閣僚が承認する。

第 79 条. 税務機関、税務検査官が作成する各種書類

79.1. 税務機関より徴収、管理、税務調査するにあたり全権を行使する際に下した決定は、告示書、要求書、差押調書、差押書、追徴課税調書、付加価値税課税・納付確認調書、報告用紙、記録書、還付調書、督促状、繰上請求書、通知書、補正要求書、充当要求、配当計算書、召喚状、差押通知書、助言及び税務機関が作成するその他の書類で承認する。

79.2. 本法の 79.1 の書類を作成した関係人の指名、署名、決定、当該決定の根拠、施行期間、処理の送達年月日を記載する；

79.3. 本法の 79.1 に規定した書類を納税者に対して送達及び住所、又は勤務先へ郵送、又は電子式で送付したことにより当該書類は納税者に送達したとみなす。納税者の住所は関係登録当局に最終登録住所で確定する。

79.4. 本法の 79.1 にいう書類は、下記の根拠、規定に基づいて作成する：

79.4.1.納税者及びその他の者を召喚するために召喚状を作成するが、納税者と税務検査官の指名、署名、出頭予定日、作成日付、送達年月日を記載する；

79.4.2.税法令の違反が発生した原因、その結果の解明の目的で要求書を作成し、税務調査を実施した関係部門長及び税務検査官が署名する。違反行為に関する記録、発生原因、状況を排除し、回答する期限、当該要求書の作成年月日、その番号を記載する；

- 79.4.3.納税者に法律に従って追徴課税、延滞税を課す場合、追徴課税調書を作成する。追徴課税調書に税務調査を実施した関係部門長及び税務検査官が署名し、違反行為に関する記録、課税根拠、当該調書の作成年月日、その番号を記載する；
- 79.4.4.税務調査により、税法令に違反してないことが確定した場合、報告用紙を作成し、税務調査を実施した関係部門長、税務検査官及び納税者が署名し、当該報告用紙の作成年月日、その番号を記載する；
- 79.4.5. 税務機関は、その権限の行使において、納税者の施設および倉庫を捜索、棚卸、撮影、資産の差押および質問検査及び追徴課税調書を送達する際に記録書を作成し、税務調査を実施した関係部門長、税務検査官及び納税者が署名し、当該記録作成年月日、納税者住所を記載し、必要とみなした場合、当該記録作成時に立ち会った立会人に署名させる；
- 79.4.6.税務機関は、過大に徴収した金額に加算金を付して納税者に還付する際、還付調書を作成し、当該還付調書に当該還付額を確定した税務検査官が署名する。金額、加算金対象期間、加納額、加算額を記載する；
- 79.4.7.税務機関は、滞納税の納付について督促状、繰上請求書を、第二次納税義務者及び保証人により徴収する場合は通知書を、滞納税を強制徴収及び債権より徴収する場合は差押通知書を作成し、その滞納額、納期限、支払銀行口座番号、納税者の取引銀行名および口座番号、納税者及び当該納税者に替わって滞納税を納付する個人、法人名、住所、税務検査官名、署名、作成及び送達年月日等の法律に規定した情報を記載する；
- 79.4.8.税務機関は、本法の第 30 条の規定を執行するために補正要求書を作成し、要求書の作成理由、条件、納税者及びその代理権限者、当該書類作成税務検査官の名前、署名、作成及び送達年月日を記載する；
- 79.4.9.滞納税を納税者の財産より徴収する場合、本法により差押調書、差押書を作成する。差押調書、差押書に滞納税に係る課税期間、税目、納付期限、滞納額、差押財産の種類、数量、性質、所在地、滞納者の名前、住所を記載する；
- 79.4.10.滞納者の財産について強制換価手続を開始した組織に対して、滞納税の徴収を目的に交付要求書を送達する。交付要求書には滞納者の名前、住所、交付する課税期間、税目、法定納期限、滞納額、交付要求の対象になる強制手続による換価財産の種類、数量、性質及び住所を記載する；

- 79.4.11.滞納処分为目的で納税者の換価財産を配当する場合、配当計算書を作成し、納税者名、住所、配当すべき金銭総額、差押対象税額、配当順序、配当金額、債権申立書を提出した法人名、住所、債権額、配当順位、配当金額、配当受領期間を記載する；
- 79.4.12.税法令違反をした納税者に対し、当該違反行為の再発防止、法律の執行に関する助言を作成し、納税者の名前、住所、税務検査官の名前、送達日付を記載する；
- 79.4.13.税務調査に必要な審査、証拠書類の写し、銀行取引明細書及びこれらに相当する証拠書類を納税者の取引先法人、個人、金融機関より入手する目的で呼出状を作成し、納税者の名前、住所、税務検査官の名前、送達日付を記載する；
- 79.5. 税務検査官が作成する各種書類の形式は、税務担当行政機関長が承認する。
- 79.6. 本法の 79.4 の書類は、承認された形式による重複しない番号を付けて使用し、租税登録情報統合データベースに入力する。
- 79.7. 税務機関、税務検査官は、本条に規定した書類の複写を許可なく行い、使用できるが、偽造版、無効版をその用途以外の目的で使用してはならない。
- 79.8. 納税者は、本条に規定された決定を遵守する。

第 80 条. 税務検査官の権利の保障

- 80.1. 税務検査官の給与は、国家公務員に関する法の 57.2.2 の規定による報酬、業績による報酬及び法律上規定されたその他の報酬からなる。
- 80.2. 税務職員の業績による報酬の支給に関する施行令は、財政予算担当閣僚が予算法に準拠して承認する。
- 80.3. 税務検査官は下記の肩書きが付与される：
- 80.3.1. 正式な税務顧問；
 - 80.3.2. 認定税務顧問；
 - 80.3.3. 税務顧問.
- 80.4. 税務職員にはその職務を遂行するために必要な衣服と備品が支給される。
- 80.5. 税務検査官に対する衣服、備品の支給、役職及びそれに相当する補助金の支給に関する施行令は、財政予算担当閣僚が承認する。

第 14 章. その他

第 81 条. 納税者の苦情の対応

81.1. 納税者は、税務機関及び税務検査官の不正行為又は税務調書以外の決定に対して、以下の管轄税務機関に不服の申立て及び損害賠償の請求ができる：

81.1.1. 税務検査官が作成した税務調書以外の決定に対する苦情は、当該検査官を直接管轄する税務機関長へ；

81.1.2. 税務機関の処分・決定に関する不服の申立ては、その上級税務機関長へ；

81.1.3. 税務検査官が作成した税務調書に関する不服の申立ては、管轄不服審査委員会へ；

81.1.4. 不服審査委員会の議決に関する不服の申立ては、裁判所へ；

81.2. 本法の 81.1.1, 81.1.2 にいう決定に不服がある場合は、裁判所に不服の申立てができる。

第 82 条. 納付すべき税額を減額したものに対する罰則

82.1. 納税者が納税しない、納付額を減額、または課税対象物を隠匿する目的で非課税、課税額を減額した場合、税務検査官は追徴課税し、下記のとおり罰則金を科する：

82.1.1. 納付すべき課税額を 50%まで減額した場合、課税額の 30%の加算税を課する；

82.1.2. 納付すべき課税額を 50%及び以上減額した場合、追徴課税額の 40%の加算税を課する；

82.2. 税務調査時に不正が発見され、追徴課税調書により確定した本条で規定した不正を繰り返し犯した場合、当該不正に係る追徴課税額の 50%の加算税を課する。

第 83 条. 源泉徴収義務の不履行に対する罰則

83.1. 源泉徴収すべき税額を源泉徴収しなかった、又は源泉徴収したが納付、申告しなかった源泉徴収義務者は、当該金額を納付する義務を有する。

83.2. 本法の 83.1 の場合、追徴課税額の 40%の加算税を課する。

83.3. 税務調査時に不正が発見され、追徴課税調書により確定した本条で規定した不正を繰り返し犯した場合、当該不正に係る追徴課税額の 50%の加算税を課する。

第 84 条. 付加価値税法の違反者に対する罰則

84.1. 下記の行為、不作為により国家予算へ納付されるべき税額が減額、又は不納となった場合、納付すべき額を追徴し、追徴課税額の 40%の加算税を課する：

- 84.1.1.付加価値税法により源泉徴収者登録要件を満たしたが、登録証明書の交付を受けずに生産、販売、役務提供、作業請負った；
 - 84.1.2.付加価値税源泉徴収者の登録をした個人、法人が生産、販売した商品、請負った作業、提供した役務に対して付加価値税を課していない；
 - 84.1.3.付加価値税源泉徴収者が生産、販売した商品、請負った作業、提供した役務に対して付加価値税を課したが、当該徴収額を国家予算へ納付しなかった；
 - 84.1.4.付加価値税源泉徴収者の登録をしてないものが生産、販売した商品、請負った作業、提供した役務に対して付加価値税を課したが、当該徴収額を国家予算へ納付しなかった；
 - 84.1.5.国家予算へ納付すべき付加価値税額を少なくし、又は還付額の増額を目的に VAT インボイスと支払伝票の情報に矛盾がある場合、又はインボイスと支払伝票を作成していない；
- 84.2. 税務調査時に不正が発見され、追徴課税調書により確定した本条で規定した不正を繰り返し犯した場合、当該不正にかかる追徴課税額の 50% の加算税を課する。

第 85 条. 税務検査官に対する罰則

- 85.1. 税務検査官、徴収官の次の不正行為に対して行政法の第 105, 106, 107 条に規定した罰則を科する：
- 85.1.1.本法により保護された納税者に関する秘密情報を漏洩した；
 - 85.1.2.本法による職権濫用、又は正当に執行しなかった；
- 85.2. 税務検査官、徴収官の本法の 85.1 に規定する違反行為により納税者に損害を生じさせた場合は、当該損害を与えた職員が賠償責任を負う。

第 86 条. 法律の執行開始

- 86.1. 本法は 2020 年 01 月 1 日より施行する。

モンゴル国国会議長

G.Zandanshatar

モンゴル国法

2019 年 03 月 22 日

政府庁、ウランバートル市

本法は 2020 年 1 月 1 日より施行する。

法人所得税法

/改正版/

第 1 章

総則

第 1 条. 法律の目的

1.1. 本法の目的は法人税の賦課、当該税の国家予算への納入、申告に関する関係を調整することである。

第 2 条. 法人所得税法に関する法令

2.1. 法人所得税法に（今後「法人税」という）に関する法令はモンゴル国憲法、一般税法、本法及びこれらに準拠する他法規より構成される。

第 3 条. 法律の適応範囲

3.1. 本法はモンゴル国の居住納税者又は非居住納税者の所得に対する課税関係を調整する。

第 4 条. 法律用語の定義

4.1. 本法に使用された用語は以下の意味を有する：

4.1.1. 「法人」とは国家登録された、事業経営をしている会社、パートナーシップ、組合、国有及び地方政府所有の独立採算法人、これらに類似する法人税納付義務を有する法人、法人格を有しないもの及び基本活動が営利を目的としないが、商品の販売、作業、役務提供して所得を得た内国法人及び外国法人をいう；

4.1.2. 「無体財産」とは民法の第 84.5 に規定された 有体動産ではない財産をいう；

- 4.1.3. 「外貨為替差損益」とは、外貨売買及び外貨建ての債権、債務の決済にかかる取引より生じた為替差損益をいう；
- 4.1.4. 「外国で稼得した所得」とは本法の 5.3 に規定する納税者、恒久的施設の本法の 4.1.6, 4.1.7 を除く所得をいう；
- 4.1.5. 「交際費」とは 取引関係の確立および事業体間の協力の拡大を目的とした交通費、レセプション、ホテルおよびレストランの料金ならびに翻訳者の費用を意味する；
- 4.1.6. 「モンゴル国内で稼得した所得」とは納税者のモンゴル国内で得た本法の 7.4 に規定された所得をいう；
- 4.1.7. 「モンゴル国内源泉所得」とは、納税者の次の所得をいう：
 - 4.1.7.a. 非居住納税者によって直接的・電子的に行われた作業の遂行、役務の提供、モンゴル国内での商品の販売、モンゴルの居住納税者、恒久的施設によって支払われた所得；
 - 4.1.7.b. 本法 5.5.2 にいう外国法人のモンゴルで企画した芸術・文化公演・スポーツ及びその他イベントから稼得した所得；
 - 4.1.7.c. モンゴルの居住納税者から非居住納税者に支払われた配当；
 - 4.1.7.d. 中央行政及び地方行政機関、モンゴル国居住納税者、恒久的施設よりモンゴルの非居住納税者に対して支払われた本法 9.4 の規定に関連する利子；
 - 4.1.7.e. モンゴルの非居住納税者のモンゴル国内にて所有、所持、使用する資産および資産に対する権利の売却、移転、貸付から得られた所得；
 - 4.1.7.f. モンゴル国居住納税者よりモンゴル国非居住納税者に支払われたロイヤリティー、不動産および動産、無体財産の賃貸、使用による、又は使用料による所得、金融リースからの利子収入、技術、管理、顧問およびその他の役務提供による所得；
 - 4.1.7.g. 恒久的施設を通じて事業を行う非居住納税者に対する当該恒久的施設による所得の移転；
 - 4.1.7.h. モンゴルの非居住納税者の恒久的施設の所有、所持、使用する資産および資産に対する権利の売却、移転、貸付から得られた所得；
 - 4.1.7.i. 恒久的施設の活動の使用される動産、不動産および無体財産の売却、賃貸 から得られたモンゴルの非居住納税者の所得；

- 4.1.7.j. 4.1.7.a.から 4.1.7.i.にいう所得と同様の所得；
- 4.1.8. 「源泉徴収義務者」とは一般税法の 6.1.19 に規定されたものをいう；
- 4.1.9. 「不動産」とは民法の 84.3, 86.2 に規定されたものをいう；
- 4.1.10. 「探査費用」とは鉱物資源法の 4.1.6, 石油法の 4.1.8 に規定された放射性鉱物探査活動に直接関連する証拠書類で証明された支出をいう；
- 4.1.11. 「関連者」とは一般税法の第 27 条に規定したものをいう；
- 4.1.12. 「権利保有者」とは、法律で定められた条件および要件に従って、鉱物および放射性鉱物、石油探査および採掘使用にかかる特別許可、土地使用および所持権を保有するものをいう；

第 5 条. 法人所得税納税者

- 5.1. 課税年度に課税対象所得を稼得した、又は所得を稼得してないが、法律の定めにより納税義務を有する法人が納税者である。
- 5.2. 納税者はモンゴルの居住納税者と非居住納税者に区分される。
- 5.3. モンゴルの居住納税者は次の法人を含む：
 - 5.3.1. モンゴル国法に基づいて設立された法人；
 - 5.3.2. モンゴルに管理の場所を有する外国法人；
- 5.4. 本法の 5.3.2 にいうモンゴルに管理の場所を有する外国法人とは次の基準の 3 以上の条件を充足する法人をいう；
 - 5.4.1. 株主の、あるいは代理人を通じて株主の権利と責任を直接及び間接的に行使する株主の 50%超がモンゴルに居住していること；
 - 5.4.2. 当該課税年度前の連続した 4 年間の株主総会の 50%超がモンゴルで開催されていること；
 - 5.4.3. 帳簿および財務書類がモンゴルに保管されていること；
 - 5.4.4. 取締役会のメンバーの、あるいはその代理を通じて直接的ないし間接的に取締役会のメンバーの権利と責任を行使する者の 25%以上がモンゴルに居住していること；
 - 5.4.5. 売上総額の 60%以上がモンゴルで、又はモンゴルの源泉から稼得されていること；
- 5.5. モンゴルの非居住納税者には次の法人が含まれる：
 - 5.5.1. 恒久的施設を通じてモンゴルで事業を行う外国法人；
 - 5.5.2. 本法 5.5.1 に規定する形式以外の形式により、モンゴルで、あるいはモンゴルの源泉から所得を稼得する外国法人；

第6条. 恒久的施設

- 6.1. 本法 5.5.1 に規定する納税者の事業を、モンゴルで全部又は一部遂行する設備が恒久的施設に含まれる。
- 6.2. 本法 6.1 に規定する恒久的施設には、次の設備を含む：
 - 6.2.1. 事業の管理の場所；
 - 6.2.2. 支店および作業場；
 - 6.2.3. 研修会およびワークショップの実施場所、展示会の運営場所；
 - 6.2.4. 倉庫、商品売買、役務提供の場所；
 - 6.2.5. 鉱床、油井・天然ガス井、露天掘場その他の鉱物採掘のための場所；
 - 6.2.6. 工場；
 - 6.2.7. 本法 6.1 の規定に含まれる他の現場、設備、施設
- 6.3. 建設現場、建設構造物、組立・据付けの対象物、それらに関連する建設・監督活動が行われる設備は、それらが連続する 12 ヶ月中 90 日以上継続した場合、恒久的施設とみなす。
- 6.4. モンゴルの居住納税者に対して自己の従業員ないしその他の雇用労働者によって提供される技術、顧問、管理、監督その他の役務は、連続する 12 ヶ月中 183 日以上継続した場合、恒久的施設とみなす。
- 6.5. 本法 6.3 および 6.4 に規定する期間は、類似ないし関連する作業および役務提供の合計期間として計算する。
- 6.6. 非居住納税者のためにモンゴルで次の活動を営む者を恒久的施設とみなす：
 - 6.6.1. 商品の保管、販売、供給；
 - 6.6.2. 自己で契約を締結する者、あるいは非居住納税者の契約上、本質的な変更を行うことなく当該契約の締結を管理、指導する者；
- 6.7. 次の条件のどちらかひとつを含む契約は、本法 6.6.2 に規定する契約とみなされる
 - 6.7.1. 非居住納税者の名前で締結された契約；
 - 6.7.2. 非居住納税者の所有資産、又は所有しないが、所持及び使用権を有する資産、又はその使用及び所持権を他者に対する移転契約；
 - 6.7.3. モンゴル非居住納税者の役務提供契約；
- 6.8. 本法の 6.1, 6.2, 6.3, 6.4, 6.5, 6.6, 6.7 にかかわらず、非居住納税者が他者を通じてモンゴルで再保険以外の形式で保険料を収受する場合、あるいはリスク保険している場合、その非居住納税者はモンゴルに恒久的施設を有するとみなす。

- 6.9. 国会で可決され、有効に執行されている資産および所得に対する租税に関する二重課税回避及び脱税防止のための国際条約で用いられる「駐在員事務所」という用語は、本条の 恒久的施設と同義とみなされる。
- 6.10. 恒久的施設の報告様式、恒久的施設の登録・登録抹消、申告・納税手続に関する施行令は税務担当行政機関長が承認する。

第 2 章. 課税対象所得

第 7 条. 課税対象所得

- 7.1. 本法の 5.3 に規定する納税者が当該課税年度にモンゴル国内及びモンゴル国源泉所得、又外国にて稼得した所得に対して課税する；
- 7.2. 本法の 5.5.1 に規定した納税者が自分の恒久的施設を通して当該課税年度に恒久的施設の運営に関してモンゴル国内及びモンゴル国源泉所得に対して課税する；
- 7.3. 本法の 5.5.2 に規定する納税者の当該課税年度にモンゴル国内及びモンゴル国源泉所得に対して課税する
- 7.4. 納税者の以下の所得は課税される：
- 7.4.1. 事業所得；
 - 7.4.2. 資産による所得；
 - 7.4.3. 資産の売却、移転に関する所得；
 - 7.4.4. 他所得；
- 7.5. 課税免除所得を控除して課税対象所得を確定する。

第 8 条. 事業所得

- 8.1. 下記の事業所得は課税される：
- 8.1.1. 品物、作業、役務に関する売上；
 - 8.1.2. クイズ、ギャンブル、玉くじによる所得；
 - 8.1.3. 技術、管理、顧問及びその他の役務提供による所得；
 - 8.1.4. 無料で他者より受け取った品物、作業、役務による所得；
 - 8.1.5. 本法の 8.1.1, 8.1.2, 8.1.3, 8.1.4 の規定と類似する所得；
- 8.2. 本法の 6.4, 8.1.3 に規定した 「技術役務提供による所得」とは新技術の導入、労働・技術安全保障及び生産、作業、役務提供の際に従事する労働基準、原材料の積算に関する書類の作成、社会・経済調査の実施、監査サービスの提供、機械設

備の設置、メンテナンス、サンプルの分析検査、技術者の育成、研修、実習、再研修に関する作業、役務提供による所得をいう；

- 8.3. 本法の 6.4, 8.1.3 に規定した 「管理サービスによる所得」とは事業経営 /生産、作業、役務/を効率的に正常に行うために法人が契約及び協約に基づいて自分の専門家を派遣、出張して提供した役務の対価として稼得した所得をいう；
- 8.4. 本法の 6.4, 8.1.3 に規定した 「顧問サービスによる所得」とは法人に対して経営、マーケティング、市場、投資環境、生産工程について専門的、方策的な支援をする、書類作成などの作業、役務提供により稼得した所得をいう；
- 8.5. 国際会計基準により事業経営による所得となる資産による所得、資産の売却、移転による所得を稼得する事業を営する納税者の上記所得は本法の 8.1.1 にいう所得とみなす。

第 9 条. 資産による所得

9.1. 資産に関する以下の所得は課税される：

- 9.1.1. 動産及び不動産の使用及びリースによる所得；
- 9.1.2. ロイヤリティー；
- 9.1.3. 配当金；
- 9.1.4. 利子所得.

9.2. 本法の 9.1.2 に規定したロイヤリティーには以下の料金が含まれる：

- 9.2.1. 著作権及びこれに関連する法律の規定により著作権に係る作品を使用した、又は利用権に関する使用料；
- 9.2.2. 特許法による発明品、新製品及び有益模型を使用、又は利用権に関する使用料；
- 9.2.3. 商標および地理的表示に関する法律で指定されている商標の使用および利用権に関する使用料；
- 9.2.4. 技術移転法による技術移転に関する料金；
- 9.2.5. 製造、商業、科学的実験に関する情報の使用、又は利用権に関する使用料；
- 9.2.6. 製造、商業、科学的実験の機器の使用、又は利用権に関する使用料；
- 9.2.7. 本法の 9.2.1, 9.2.2, 9.2.3, 9.2.4, 9.2.5, 9.2.6 に類似するその他の権利の使用、又は利用権に関する使用料；

- 9.3. 本法の 9.1.3 に規定した配当による所得に株式所有、パートナーシップ、すなわち協同組合契約による金銭的、非金銭的所得、利益配当分、モンゴル国の法律により配当所得とされるその他の所得が含まれる。
- 9.4. 本法の 9.1.4 に規定した利子所得に担保付か、又は借入人の資産に対する権利が有無にかかわらず、各種債務、負債、口座及び当座、敷金、保証、貸付、債券、債務証書およびそれらのインセンティブに直接関連して借入れ人から供与した所得及びモンゴル国の法律により利子所得とされるその他の所得が含まれる。

第 10 条. 資産売却、移転に関する所得

- 10.1. 資産の売却、移転に関する所得に以下の所得が含まれる：
- 10.1.1. 不動産の売却による所得；
 - 10.1.2. 行政機関より交付された権利の売却、譲渡に関する所得；
 - 10.1.3. 株式、有価証券、他金融製品の売却による所得；
 - 10.1.4. 本法の 10.1.2, 10.1.3 の規定以外の無体資産の売却による所得；
- 10.2. 本法の 10.1. にいう無体資産の売却による所得に本法の 10.1.2, 10.1.3 の規定以外の無体資産の所有、使用、所持する権利を売却、譲渡により稼得した所得が含まれる。

第 11 条. その他の所得

- 11.1. 本法の 7.4.4 にいう所得に以下の所得が含まれる：
- 11.1.1. 契約上の義務の不履行者より受け取った利息、延滞金、加算金、損害賠償金；
 - 11.1.2. クイズ、ギャンブル、宝くじによる所得；
 - 11.1.3. 当該課税年度に恒久的施設から親会社に譲渡された利益；
 - 11.1.4. 外貨為替差による実質所得；
 - 11.1.5. 環境影響評価法の 9.11, 石油法の 11.1.4, 12.5 により払い戻しした金銭資産；
 - 11.1.6. 保険金。

第 12 条. 課税対象所得の認定

- 12.1. 納税者は以下の状態に所得を認定する：
- 12.1.1. 品物を発送、又は出荷したことで；
 - 12.1.2. 作業を実績の割合で；

- 12.1.3. 役務提供による所得を受け取った、又は契約書、協約上の条件を満たしたことで；
- 12.1.4. 他の所得は実際に実施した、所得を稼得した時点で適宜；
- 12.2. 納税者は品物、作業、役務提供の交換により実施した場合、当該品物、作業、役務提供を受け取った日付により課税所得を認める。

第3章. 損金控除対象経費

第13条. 損金算入要件

- 13.1. 次の要件を同時に満たした損金は控除対象とする：
 - 13.1.1. 当該税務申告年度の対象であること；
 - 13.1.2. 納税者の課税対象所得と直接関係して発生していること；
 - 13.1.3. 会計法の第13条に規定された証拠、関連帳簿記帳で証明される実費であること；
 - 13.1.4. 次の品物、作業、役務に係る費用は一般税法の28.5にいう重複しない番号が付された支払証明書、輸入品に関しては課税され、税関機関に納付した伝票で証明すること：
 - 13.1.4.a. 本法の5.5.2に規定された以外の納税者が提供した作業、役務に係る費用；
 - 13.1.4.b. 動産及び不動産の購入に係る費用；
 - 13.1.5. 損金は当該事業を営む納税者が支払った、又は支払うように申告していること。
- 13.2. 本法の13.1に規定した要件を満たした費用は下記の限度、条件で損金算入を認める
 - 13.2.1. 税金、料金、手数料は国家予算に納入するために申告していること；
 - 13.2.2. 出張費は国家公務員の出張費の2倍未満とする；
 - 13.2.3. 銀行、ノンバンク金融機関の貸倒引当金繰入額基金には貸付未払金残高が含まれない；
 - 13.2.4. 災害防止法に基づいて災害による損失に対する費用は関係機関により証明されていること；
 - 13.2.5. 交際費は当該課税年度に労働法に規定された労働契約により働く従業員に供与された給与の総額の5%を超過してはならない；

- 13.2.6. 保険法の 4.1.2 に規定した保険者以外の者の任意保険料の額は、当該課税年度の課税所得の 15%を超過してはならない；
 - 13.2.7. 保険法の 4.1.2 に規定した保険者の関連者と締結した任意保険料の額は、当該課税年度の課税所得の 15%を超過してはならない；
 - 13.2.8. 定期修全維持費には予備品の費用が含まれ、当該不動産については残存価額の 2%、その他の資産については残存価額の 5%を超えてはならない。超過した定期修全維持管理費は大規模修繕維持費として計算される；
 - 13.2.9. 給与、賃金、補助金及びこれらに類似する所得より社会及び健康保険料、個人所得税を課税・徴収していること；
 - 13.2.10. 個人所得税法の第 11 条に規定した関節所得に対して個人所得税を課税・徴収していること；
 - 13.2.11. 利子費用については本法の第 14 条に基づいて確定していること；
 - 13.2.12. 源泉徴収対象所得を稼得した場合、関連税を源泉徴収・申告していること；
- 13.3. 鉱物資源使用に関する特別許可書の保有及び移転に関する費用は当該特別許可の有効期間中に毎年同額で事業費より控除する。
- 13.4. 鉱物資源法、石油法、原子力法に基づく環境修復、鉱床閉鎖のために用に特別許可保有者、契約者が蓄積する資金は当該特別許可の有効期間中に毎年同額で事業費より控除する。
- 13.5. 鉱物資源、放射性物質、石油に関する探査及び採掘使用に係る特別許可を有する者の損金算入対象費用は本法の 26.9, 26.10, 26.11, 26.12, 26.13 に基づいて申告書別に算出する。

第 14 条. 損金算入対象金利費用

- 14.1. 本法 9.1.4 に規定される所得の他者に対する支払において生じる利子費用は、総課税所得から控除される。
- 14.2. 関連者間の総取引の本法 14.1.に規定される控除可能な費用は、当期における総売上高から、金利 および償却費を除いた本法上の要件を満たす費用総額を控除した金額の 40 パーセントを限度とする。
- 14.3. 本法 14.2 の規定にかかわらず、出資者の納税者に対する以前の出資金の 3 倍を超える当該出資者の貸付金の金利費用は総課税所得から控除できず、その出資者に対する配当として課税される。

- 14.4. 本法 14.3 にいう「以前の出資」には、出資者の一般株、優先株の購入、出資を通じて行われる投資が含まれる。
- 14.5. 銀行法の 6.1.1, 6.1.2 及びノンバンク金融機関に関する法の 7.1.1 に規定された事業を営む特別許可を有する法人には本法の 14.2 に規定された規制は準処しない。
- 14.6. 納税者の株を所有するモンゴル居住者である個人より借入れた貸付金利費用は当該納税者の課税対象所得から控除しない。
- 14.7. 本法の 14.1, 14.2, 14.3, 14.4, 14.5 の規定は恒久的施設にも同様に適用される。

第 15 条. 損金算入対象その他の費用

- 15.1. 本法の第 13 条に規定した要件を満たす以下の費用は損金算入対象とする：
 - 15.1.1. 商品または材料の通常の見償却；
 - 15.1.2. 健康及び社会保険料；
 - 15.1.3. 本法の 16.1.8 の規定以外の国家予算へ納入するために申告した税金、手数料、料金；
 - 15.1.4. 職業教育訓練機関の研修環境の整備、実習所の設備の整備及び修繕に係る費用；
 - 15.1.5. 職業教育訓練に関する法の第 11.5, 18 条に規定した教員の実習費用；
 - 15.1.6. 専門職員の育成を依頼する目的で職業教育訓練機関に提供した資金援助；
 - 15.1.7. 身体障害をもつモンゴル国籍者が設立した非政府機関を支援する目的で提供した 10 百万 MNT 未満の寄付金；
 - 15.1.8. スポーツ連合会、クラブ活動を支援する目的で提供した 10 百万 MNT 未満の寄付金；
 - 15.1.9. 職業教育訓練支援基金に提供した寄付金、資金；
 - 15.1.10. 大気汚染削減を目的とする寄付金；
 - 15.1.11. 銀行、ノンバンク金融機関の貸倒引当金繰入額基金に積み立てた資金；
 - 15.1.12. 貯蓄およびクレジット協同組合の信用リスク基金、他の事業を営む組合の潜在リスク防止基金の累積資金。
 - 15.1.13. 環境影響評価法、鉱物資源法、石油法、原子力法に基づく特別許可保有者、プロジェクト実施者、契約者の環境管理年間計画に反映され、関係行政機関が開設した特別基金、国庫及び石油法の 11.2.9 に規定した勘定へ振り込んだ現金資金；

- 15.1.14.高齢者法の 14.7 に規定した限度内で高齢者基金に積立した資金；
 15.2. 本法の 15.1.1 にいう減価償却額は内閣が承認する。

第 16 条. 損金不算入費用（課税所得より控除されない費用）

16.1. 次の費用は総課税所得から控除しない：

- 16.1.1.本法の 13.1, 13.2 に規定した要件、限度を満たしてない費用；
 16.1.2.借手のリースの元本；
 16.1.3.契約上の義務の債務の不履行により他人に支払われた延滞金、罰金、利息；
 16.1.4.従業員及び取引先法人、個人のために開催したレクリエーション及びこれに類似する経費；
 16.1.5.関連者への資産の販売に関連して生じた譲渡損失；
 16.1.6.恒久的施設から親会社に支払われる利子、動産・不動産の使用料・賃貸料、ロイヤリティ、技術・管理・指導その他の役務提供料；
 16.1.7.本法に規定する課税免除所得の稼得に関係して発生した費用；
 16.1.8.市税、付加価値税源泉徴収者が国家予算に納入した付加価値税及び本法により他者の所得から源泉徴収した税金；
 16.1.9. 未実現為替差損失；
 16.1.10. 商品の再評価の増加差額；
 16.1.11.銀行、ノンバンク金融機関、貯蓄・クレジット協同組合業を営む法人の信用リスク基金より決裁した融資；
 16.1.12.本法の 15.1.6, 15.1.7, 15.1.8, 15.1.9, 15.1.10 に規定したその他の寄付金、援助金；

第 17 条. 減価償却

17.1. 納税者の一年及び以上の期間で使用する資産に対する減価償却は下記のように算出する：

№	資産の区分	耐用年数/年/	
		鉱物資源、放射性物質、石油の探査、採掘、使用に関する特別許可 保有者について	その他
1	施設、建物と土地の整備	40	25

2	機械、設備、製造用機器	10
3	コンピューター、付随機器、ソフトウェア	2
4	使用期間が明確な無体財産 /これに鉱物資源探査及び使用に関する特別許可が含まれる./	有効期間中
5	その他の資産	10

- 17.2. 資産の再評価による増額分には減価償却をしない。
- 17.3. 資産の減価償却費は定額法で計算する。
- 17.4. 非流動資産の購入、建設、組み立て、輸送及び郵送にかかる保険費用は当該資産の減価償却費の計算に含める。
- 17.5. 本法の 13.2.8 に規定した大規模修繕費用は当該資産の残存価値に加算され、当該資産の残存耐用年数にわたって減価償却される。
- 17.6. 減価償却資産は課税所得を稼ぐために使用されていれば、減価償却は当該部分に比例して計算し、課税対象所得より控除する。
- 17.7. 流動資産、土地、商品の在庫、絵画、工芸品、骨董品、宝飾品、その他の類似品は、減価償却しない。
- 17.8. 納税者が建物とその他の資産を一緒に購入する場合、購入価格は購入した各資産に割り当てる。建物を解体し、新しい建物を建設する目的で購入した場合、解体費及び購入価格は建設費用に含んで計算する。
- 17.9. 納税者が所有する減価償却資産について課税所得を得る目的での使用を完全にやめた場合、当該資産は残余価値または市場価格のどちらか高い方で売却したものとみなし課税する。
- 17.10. リース資産の総額は、契約期間中のリース料の合計額をもって契約期間を通して減価償却費を計算する。
- 17.11. 納税者の当該四半期に購入した新しい資産の減価償却費は、来月の初日より計算される。
- 17.12. 建設段階にある資産は資本として登録され、使用開始した日の翌月の初日より減価償却を開始する。
- 17.13. 鉱物資源及び放射性鉱物の探査にかかる許可の保有者、石油法に規定された契約法人は探査費用、特別許可料、特別許可保有及び売却、譲渡に関する費用を

累積し、探査評価資産として登録して、鉱山および敷地の耐用年数中で減価償却する。

17.14. 鉱物資源法の 38.1.8 に規定した特別基金、石油法の 11.2.9 に規定した勘定、原子力法の 28.9 に規定した探査特別許可保有者が譲渡した現金資産は本法の 17.13 に規定する探査評価資産とみなす。

17.15. 本法の 17.1 にいう「土地の整備」には鉱山活動に係る盛土の準備費用は含まれない。

第 4 章. 課税対象所得の確定

第 18 条. 課税対象所得の確定

18.1. 納税者の課税年度の対象所得に対して課税する。

18.2. 本法の 8.1.1, 8.1.3, 8.1.4, 8.1.5, 9.1.1, 11.1.1, 11.1.4 に規定された課税対象所得の合計額より本法に規定された費用を控除して課税対象所得を特定し、当該所得より本法の 19 条に規定した繰越欠損金を差し引いて、当該年度の課税対象所得を確定する。

18.3. 株式、有価証券及びその他の金融商品の売却、譲渡価額より当該株式、有価証券の購入価額及び支払ったことが証明される手数料を差し引いて課税対象所得を確定する。

18.4. 本法の 8.1.2 に規定した課税対象所得の総額より当該所得を稼得するために本法の 13.1 に規定した要件を満たす損金、遊興事業の賞金、商品価額を差し引いて、課税所得を確定する。

18.5. 本法の 10.1.4 に規定した無体財産及び動産の売却、移転の場合、当該資産の売却及び移転による所得より資産の残余価額を控除して確定する。

18.6. 次の課税対象所得を確定する際に課税所得の種類ごとの合計額で計算する：

18.6.1. ロイヤリティー；

18.6.2. 配当金；

18.6.3. 利子所得；

18.6.4. 不動産の売却、譲渡による所得；

18.6.5. クイズ、ギャンブル、宝くじによる所得；

18.6.6. 当該課税年度に恒久的施設から親会社に譲渡された利益；

18.6.7. 本法の 11.1.5, 11.1.6 にいう所得；

- 18.6.8.本法の 6.10 の規定により登録した恒久的施設を除く、モンゴル国非居住納税者の本法の 4.1.6, 4.1.7, 8.3 に規定する所得；
- 18.7. 本法の 10.2 に規定した権利譲渡、売却にかかる課税所得は、当該権利の評価額より以下の証拠により証明できる費用を控除して確定する：
- 18.7.1.行政機関による権利発行にかかる費用として、当該行政機関に支払った領収書、支払証明書で証明される手数料、料金；
- 18.7.2.他者から購入、譲渡を受けた場合、協約に基づいて売買、譲渡時に支払った証明できる支払額；
- 18.8. 土地の所持・使用权、鉱物資源の探査及び採掘の特別許可の評価額の特定、課税額の確定は本法の 30.6 に規定した方法を使う。
- 18.9. 納税者が拋出した合資会社が解散した場合、配当所得税は当該納税者が所有する持株及び出資資産に分配した比例利益の額から、当該株式と資産の初期購入価格を差し引いて決定する。
- 18.10. 銀行、ノンバンク金融機関の貸付金の返済に発生し得る損失予防、貯蓄・クレジット信用組合のリスクファンドの課税対象所得から差引かれた貸付金が返済された場合、当該返済額に対して本法に基づいて課税する。
- 18.11. 保険業者の保険事業からの総所得より有権機関が承認した規則に従い、当該年度の準備基金および運営費を差し引いて課税所得を決定する。
- 18.12. 恒久的施設の課税対象所得は本法に従い、モンゴル居住納税者の課税対象所得と同様に確定する。恒久的施設を有することが課税対象所得を減額する理由にならない。

第 19 条. 税務申告書による損失の繰越

- 19.1. 課税対象所得の総額より本法に規定した条件、要件を満たす費用を控除し、残余分は税務申告による損失（今後「損失」という）という。
- 19.2. 管轄税務機関により承認された繰越損失は当該損失が発生した課税年度の次の連続した 4 年間で毎年課税所得の総額の 50%を限度として控除する。
- 19.3. 4 年連続した課税年度で控除できなかった残余分及び当該課税年度に本法の 19.2 に規定した限度額を超過した損失額はそれ以降、課税対象所得より控除できない。
- 19.4. 一つ以上の課税年度に損失が発生している場合、発生した年の順番で課税対象所得より控除される。

- 19.5. モンゴル国の法律に従って設立された法人の外国にある恒久的施設の損失はモンゴル国内法人の課税対象所得より控除できない。
- 19.6. 本法の 13.5 に規定した損失を繰越する場合、鉱物資源、放射性鉱物、石油探査及び採掘、使用に関する特別許可保有納税者に本法の 26.9, 26.10, 26.11, 26.12, 26.13 の規定を準処する。
- 19.7. 鉱物資源、放射性鉱物、石油探査及び採掘、使用に関する特別許可の有効期限が満了、又は無効化した、特別許可対象敷地を全部返却した場合、損失の繰越は本法の 19.6 規定を準処しない。
- 19.8. 民法、会社法、パートナーシップ法により法人が合併、分離の形で再編成された場合、損失の残余额を課税対象所得より控除しない。
- 19.9. 本法の 19.1 に規定した損失に 2020 年 1 月 1 日以前の課税年度の税務申告による損失及び税務機関が認定していない損失額は含まれない。
- 19.10. 自由貿易特区に投資した法人の税務申告書による損失を開発が終了し、予定した事業、生産が開始した次の年から 4 年間連続して課税年度の課税所得から控除されるものとする。
- 19.11. 税務申告書による損失の繰越、認定に関する施行令は税務担当行政機関長が承認する。

第 5 章. 税率

第 20 条. 税率

- 20.1. 本法の 18.2, 18.3, 18.4, 18.5 の規定により年間課税対象所得が 0-60 億 MNT の場合 10%、60 億 MNT 以上の場合、600 百万 MNT に 60 億 MNT を超える分の所得に対して 25% で課税する。
- 20.2. 納税者の次の課税対象所得に下記の税率で課税する：
 - 20.2.1. 本法の 18.6.1, 18.6.2, 18.6.3, 18.6.7, 18.7 に規定する課税所得は税率 10% で課税する；
 - 20.2.2. 本法の 18.6.4 に規定する課税所得は 2% で課税する；
 - 20.2.3. 本法の 18.6.5 に規定する課税所得は 40 % で課税する；
 - 20.2.4. 本法の 18.6.6, 18.6.8 に規定する課税所得は 20% で課税する；
 - 20.2.5. 鉱物資源、放射性鉱物、石油の探査及び採掘・使用に関する特別許可を保有しない /ここに本法の 4.1.12, 30.1 に規定したものが含まれる/モンゴル居住納税者の国内外の一次及び二次証券取引所にて公開取引

- される債権商品、単位権利を購入した納税者の利子所得に対して5%の税率で課税する；
- 20.2.6. モンゴル国商業銀行の国内外の市場より調達した資金、債務商品の利子所得に対して5%の税率で課税する；
- 20.2.7. 本法の20.1の規定にかかわらず、本法の18.2, 18.3, 18.4, 18.5にいう年間300百万MNT未滿の課税所得を稼得した、本法の22.1.1, 22.1.2, 22.1.3に規定以外の分野で事業を営む納税者の当該課税所得に対して1%の税率で課税する；
- 20.3. 安定化証明書の保有者については当該安定化証明書の有効期間中に安定した税率、税額で課税する。

第6章. 租税軽減、免除

第21条. 租税免除

- 21.1. 納税者の以下の所得は課税免除する：
- 21.1.1. 国債およびモンゴル開発銀行の債券に対する支払い、利子および罰金。
- 21.1.2. 将来の資金基金に関する法律の第7.1.1に規定されている配当；
- 21.1.3. 将来の資金基金に国家予算からの配分、当該基金の投資収入；
- 21.1.4. 石油分野にて製品割当契約に基づいて当該国の領土内に活動している納税者の自分に割り当てられる製品の販売による本法の18.6.2, 20.1に規定する所得；
- 21.1.5. 法律に定められた貸付保証機関の基本業による所得；
- 21.1.6. 預金保険基金の手数料による所得；
- 21.1.7. 国有企業から内閣に対する配当金；
- 21.1.8. 本法の21.1.4に規定した所得を稼得した納税者が自分に割り当てられる製品の売上金として海外送金する所得；
- 21.1.9. 教育法の12.1, 健康法の15.1に規定された組織の事業所得；
- 21.1.10. 非利益法人の定款に規定した事業目標の実施に関して稼得した事業所得；
- 21.1.11. 住宅所有者組合の定款による組合員から徴収したサービス料及び住宅組合の公共財産に関する法律の6.1.7項に規定する基金に集められた資金；
- 21.1.12. 組合員の製品の販売に関する仲介による価格差による組合の所得；

第 22 条. 租税軽減

22.1. 本法の 18.2, 18.3, 18.4, 18.5 に規定した課税対象所得を 15 億 MNT 以下であるように年末税務申告書に記載した、下記の分野以外の分野で事業経営する、本法の 20.2.7 に規定した以外のモンゴル国の法律により設立した納税者の本法の 20.1 規定による課税額は 90%軽減する：

22.1.1. 鉱物資源、放射性鉱物の探査、採掘、使用、輸送、販売；

22.1.2. 酒類、タバコ用植物の栽培、タバコの生産、輸入；

22.1.3. 石油製品の生産、各種燃料の輸入、卸売業及び小売業、石油探査、採掘、販売；

22.2. 本法の 22.1 に規定した租税軽減は納税者の年末税務申告書により確定し、本法に規定した納期限内に納付した税額から還付する形で受けさせ、本法の 28 条の規定に基づいて還付する。還付は、本法の 28.4.2 および 28.4.3 に規定されている期限に関係なく、年次報告書の提出期限後 30 日以内に供与される。

22.3. 納税者が本法 20.2.7 と 22.1 に属するかどうかを決定する際に、課税所得の金額は当該納税者と当該課税年度に納税者と同様の取引を行った関連者の課税所得の合計で計算される。

22.4. 本法の 20.2.7, 22.1 の規定に基づいて納付、申告する法人は本法の 22.5 にいう軽減を受けない。

22.5. 次の所得は租税軽減の対象となる：

22.5.1. 県、ソム中心がウランバートル首都より 500 km以上離れている県、ソムにて事業を常時経営する、法人の主管理が当該地方税務当局に登録されており、地方税務機関に管轄されている、職場を提供する/社会保険料の支払いにより保証/本法の 5.3.1 に規定されている納税者が当該県、ソムにて経営した事業による本法の 7.4.1 にいう課税対象所得に対する課税額はウランバートル市から 500 km以上離れた遠隔県、ソムに 50%、1000 km以上離れた県、ソムに 90%の税率で軽減する。

22.5.2. 従業員数が 25 人以上の法人の従業員のうち 3 分の 2 及び以上が身体障害者である場合、その法人の課税所得に課される当該税目を軽減する；

22.5.3. 天然資源の効率的な使用、環境汚染と廃棄物の削減および環境に優しい技術と設備の販売による所得に対する課税額を軽減する；

22.5.4. 国家登録日から 3 年以内に、イノベーション法に規定しているスタートアップ法人に国内にて新しく作成された革新製品、作業、役務提供による所得に対する課税額を軽減する；

- 22.5.5. 体育スポーツ法の第 26.2 項に定める基準を満たす運動施設、運動場、グラウンド、およびインフラ整備をした法人が当該運動施設、運動場、グラウンドの使用開始から 5 年間にわたり、当該施設の使用にかかる事業所得の 50%に相当する所得に対する課税額を軽減する；
- 22.5.6. 労働能力の 50 パーセント以上を失った障害のある人が雇用している法人に対して、全従業員のうち障害のある人の割合で計算し、その所得に課する税額を軽減する；
- 22.5.7. 経済貿易自由特区用のエネルギー、熱源、配管網、水道、下水道、道路、鉄道、空港、通信ネットワークなどのインフラ整備に 50 万ドル及び以上を投資した法人の当該特区に対する総投資額の 50%に相当する所得に対する課税額を軽減する；
- 22.5.8. 経済貿易自由特区に積降施設、ホテル、観光団地、輸入代替品および輸出製品の生産用の工場建設に 30 万ドルおよび以上の投資をした法人の当該特区に対する総投資額の 50%に相当する所得に対する課税額を軽減する；
- 22.5.9. 特定な地域の水源を増やし、信頼できる水供給を確保する目的で、自然の水質改善と河川の復旧に資金を供給した個人、法人、団体の当該提供資金に相当する所得に対する課税額を軽減する；
- 22.5.10. 次の製品を生産、又は栽培した法人の当該製品による所得に対する課税額を 50 %の軽減する：
- 22.5.10.a. 穀物、ジャガイモ、野菜；
 - 22.5.10.b. ミルク；
 - 22.5.10.c. 果物、果実；
 - 22.5.10.d. 飼料および飼料用植物；
 - 22.5.10.e. 養鶏場で製造された肉および肉製品；
- 22.6. 本法の 22.5.3, 22.5.4 に規定した機械、設備、製品、作業、役務に関するリストは内閣が承認する。
- 22.7. 租税軽減は本法の規定期間に課税・納付した税額を超過してはならない。
- 22.8. 本法の 22.5.1 に以下の分野は含まれない：
- 22.8.1. 鉱物資源、放射性鉱物、石油の探査・採掘、原子力に関する事業；
 - 22.8.2. 酒類の生産、販売、輸入；
 - 22.8.3. タバコ用植物の栽培、タバコの生産、販売、輸入；
 - 22.8.4. 石油製品の輸入、再販売；

- 22.8.5.通信サービス経営；
- 22.8.6.発電所、送電線の建設、エネルギー生産、販売、配電；
- 22.8.7.民間航空事業経営；
- 22.8.8.道路、道路施設の建設、修全；

第 23 条. 外国税額控除

- 23.1. 課税年度に外国で支払われた居住納税者の所得税は、当該納税者の当該課税年度に支払うべき税額から控除される。
- 23.2. 次の場合は、外国に納付した税額を支払税額から控除できない：
 - 23.2.1.外国に課税され納税済みであってもそれが還付可能な場合；
 - 23.2.2.外国に課税・納付した利子、罰金、延滞利子；
 - 23.2.3.モンゴルの法令で課税および納税の対象とならない所得に関して支払われた税金；
- 23.3. 本法 23.1 で認められる控除可能額は、次の基準により決定した金額のうち少ない方を適用する；
 - 23.3.1. 納税者によって当該課税年度に支払われる税額；
 - 23.3.2. 外国で支払われる税金の対象となる所得に対してモンゴルの税法に従って課税された場合に支払われるべき税額
- 23.4. 本法 23.2 に規定される額は、当該課税年度に納税者が課税・納付した外国ごとに決定される。
- 23.5. モンゴル国居住納税者が外国で課税・納付した税額が当該納税者のモンゴルで納付すべき課税額を超える場合、当該超過額は還付もしくは繰越しできない。
- 23.6. 本法 23.1 に基づき控除される税額は、外国の有権当局に提出された申告書、課税および納税を証明できる当局の公式書簡、および当該当局が発行した納税証明書ないし参考資料に基づいて検証する。
- 23.7. 本法 23 条に基づく控除可能税額は、管轄税務機関が確認する。
- 23.8. 本法の 23.1 に規定する外国とモンゴル国税務担当行政機関が情報交換を行うことが法的に可能であり、これらの国々のリストは、税務担当行政機関が毎年最終四半期に、変更した場合、変更後 10 日以内に公表する。
- 23.9. 本法 29.1 に従って登録された法人の外国での課税額は、本法 23 条に基づいて外国税額控除の適用を受けない；
- 23.10. 外国税額控除の申請手続、算出様式および 検証プロセスは、税務担当行政機関長が承認する。

第7章. 源泉徴収、納付、申告、還付

第24条. 源泉徴収

- 24.1. モンゴル国居住納税者は本法の 18.6.1, 18.6.2, 18.6.3, 18.6.4, 18.6.5, 18.6.7, 18.6.8 に規定する所得に課される税を源泉徴収者が課税、徴収する。
- 24.2. 本法の 18.6.6 の規定により確定した所得に課される税金は恒久的施設が課税、源泉徴収する。
- 24.3. 本法の 5.5.1 にいう納税者は自分の恒久的施設の所得をモンゴル非居住納税者に移転した場合、当該恒久的施設が関連税を課税、源泉徴収する。
- 24.4. 本法により源泉徴収者を特定することができない場合、課税対象所得を稼得したものが自分で課税、徴収する。
- 24.5. 源泉徴収税は平日 10 日以内に国家予算に納入する。

第25条. 自己確定申告、納付

- 25.1. 財政予算担当中央行政機関が承認した計画に基づいて管轄税務機関が当該課税年度の本法の 20.1, 20.2.7 にいう課税・納付する税額の月計画、四半期計画を納税者に送達する。
- 25.2. 本法の 25.1 に規定した事前確定計画に基づいて毎月納付する税額は毎月 25 日以内に、四半期末の税額は次の四半期の 20 日までに、年末確定税額は次の課税年度の 2 月 10 日までに納付する。
- 25.3. 政府はその所有資産に係る利益、配当金は全部又は一部を国家予算に徴収する権限を有し、その金額は当該年度の予算法により決定する。

第26条. 税務申告

- 26.1. 全課税年度の課税対象所得が 60 億 MNT 及び以上の納税者は、当該課税年度の四半期の申告書を次の四半期の初月の 20 日までに、年末申告書を次年度の 2 月 10 日以内に管轄税務機関に提出する。
- 26.2. 全課税年度の課税対象所得が 60 億 MNT 未満で本法の 29.1 により税務機関に登録されていない納税者は当該課税年度の半年の申告書は 7 月 20 日までに年末申告書を次年度の 2 月 10 日以内に管轄税務機関に提出する。
- 26.3. 本法の 26.1, 26.2 に規定した年間課税対象所得は納税者の当該課税年度の直前の課税年度に申告した課税所得に基づいて確定する。
- 26.4. 納税者は、関連税務申告書は年始から累積額で作成する。

- 26.5. 納税者は関連申告書に本法の第 24 条に規定する源泉徴収申告書を添付する。
- 26.6. モンゴル国非居住納税者に対して所得を供与した源泉徴収者が個人であれば本法の第 24 条に規定する源泉徴収申告書を個人所得税法の規定により税務申告書に添付する。
- 26.7. 課税年度に設立された納税者は本法の 26.2 の規定に従って税務申告する。
- 26.8. 納税者が事業活動を営んでないことについて申告年度の次の年度から年に一度、次の年度の 2 月 10 日までに管轄税務機関に提出する。
- 26.9. 鉱物資源、放射性鉱物資源、石油に関する探査・採掘・使用に関する事業を営む法人は本法に基づいて当該課税年度に特別許可ごとに税務申告書を作成し、課税清算する。
- 26.10. 次の条件を同時に満たした場合、本法の 26.9 に規定した申告書を連結した形で作成することができる：
- 26.10.1. 納税者が保有する特別許可につく地域の境界線が接している場合；
 - 26.10.2. 鉱物資源、放射性鉱物の使用に関する特別許可について使用する製品の種類が同じである；
- 26.11. 鉱物資源、放射性鉱物資源、石油に関する探査・採掘・使用に関する特別許可を有する地域については本法の 26.10 の規定により連結申告はしない。
- 26.12. 本法の 26.10 の規定に従って次年度の税務申告書は連結申告するに関する申請は当該課税年度の 9 月 1 日までに税務担当行政機関に提出する。
- 26.13. 本法の 26.12 にいう申請は税務担当行政機関が 30 日以内に検証し、承認するかについて回答する。
- 26.14. 納税者は本法の 24.4 の規定により確定した課税額を本法の指定期間に申告する。

第 27 条. 国別移転価格報告書

- 27.1. 本法で用いられる次の用語は、次の意味を有する：
- 27.1.1 「集団」は、一般税法 6.1.8 の規定を引用する；
 - 27.1.2 「集団参加法人」とは、次の要件のひとつを満たす者をいう：
 - 27.1.2.a. その者の事業が通常多国籍法人集団の連結財務諸表に反映されていること、あるいはその集団の法人の株式が証券取引所を通じて公に取引されている場合；
 - 27.1.2.b. その事業の範囲および重要性のために多国籍法人集団の連結財務諸表に含まれてない場合；

- 27.1.2.c. 財務・税務の報告、内部の管理・統合・監督の目的のために個別に財務諸表を作成する本法 27.1.2.a および 27.1.2.b に規定される法人の恒久的施設であること
- 27.1.3. 「連結財務諸表」とは、会計基準に従って多国籍法人の資産、負債、資本、収入、費用およびキャッシュ・フローが単体の法人に統合され作成される財務諸表をいう；
- 27.1.4 「国際租税条約」とは、租税目的のための情報交換に関してモンゴル国が他国と締結した国際租税協約、租税問題での相互行政支援のための国際協約、自動的ないし要請に基づく情報交換のための問題を反映した二国間の国際協約をいう；
- 27.1.5 「制度の不履行」とは、権限のある当局間の協定上の責務がその協定に記述されている理由以外の理由で一時的に実施を停止した、あるいはモンゴルの居住多国籍企業が集団別に国別移転価格報告書（今後「国別報告書」という）をモンゴル国に対し定期的に提出しなかった状況をいう；
- 27.1.6. 「報告を要しない多国籍法人集団」とは、連結財務諸表上の売上収入が 1.7 兆 MNT 未満の多国籍法人をいう；
- 27.1.7. 「報告事業体」とは、集団のために国別報告書を作成する責を有する多国籍法人と理解するが、集団の親会社、指定された報告事業体、あるいは本法 27.2.2 に規定された事業体をいう；
- 27.1.8. 「指定された報告事業体」とは、本法 27.2.2 に規定された条件が満たされた場合に集団の親会社のために国別報告書を準備することを指定された団体参加法人をいう；
- 27.1.9. 「多国籍法人」とは、次の条件のひとつに適格な集団をいう：
- 27.1.9.a. 集団の 2 及び以上の参加法人が租税目的上他の国ないし地域にあること、あるいは団体参加法人がその恒久的施設を通じて他の国ないし地域で事業を行っていること；
- 27.1.9.b. 報告義務のない本法 27.1.6 の規定にいう集団以外；
- 27.1.10. 「多国籍法人の財務年度」とは、多国籍法人集団の親会社の財務諸表によって対象とされる期間；
- 27.1.11. 「多国籍法人の報告財務年度」とは、国別移転価格報告書によって対象とされる期間；
- 27.1.12. 「多国籍法人の親会社」とは、次の条件を満たす団体参加法人をいう；

- 27.1.12.a 多国籍法人の 1 以上の参加法人の直接的ないし間接的な主要な所有者であり、租税目的上所在する国ないし地域に連結財務諸表を提出する義務を有する者、あるいは団体参加法人の株式が証券取引所を通じて公に売買された場合に連結財務諸表を作成する義務を有する者；
- 27.1.12.b 本法 27.1.12.a に規定された団体参加法人以外の参加法人が直接・間接に団体の 1 及び以上の参加者を主要に所有しない；
- 27.1.13. 「権限ある当局間の協約」とは、次のものをいう：
 - 27.1.13.a 国際協約の各当事者が指定した有権者によって締結される協約をいう；
 - 27.1.13.b 国別報告書の相互交換を義務付ける協約
- 27.2. 次の納税者は、多国籍法人の財務年度の最終日から 12 か月以内に管轄税務行政機関に国別報告書を提出する；
 - 27.2.1. 租税目的上モンゴルに所在する多国籍法人の親会社；
 - 27.2.2. 次の条件を満たす、多国籍法人の親会社ではないがモンゴルに所在する団体参加法人；
 - 27.2.2.a. 多国籍法人の親会社が租税目的で所在する国または地域の法律によって、国別報告書の作成および提出の義務を負わないこと；
 - 27.2.2.b. 多国籍法人の親会社が租税目的で所在する国や地域がモンゴルと租税条約を締結しているが、本法 27.2 に規定する期間内に権限のある当局間の協約が締結されてない；
 - 27.2.2.c. 多国籍法人の親会社が租税目的で所在する国や地域における制度の不履行の発生をその国の管轄税務行政機関によってモンゴルに所在する多国籍法人に通知した；
 - 27.2.3. 本法 27.2.2 の規定とおり多国籍法人集団の 2 及び以上の団体参加法人が国別報告書を作成する義務を有する場合、それらが属する集団の親法人は、それらの 1 社を報告事業体として指定することができ、指定された場合その指定法人；
- 27.3. 本法 27.2.3 の規定に従って指定された場合、これについて当該指定法人は当該課税年度末税務申告書提出期限内に管轄税務機関に通知および登録する；

27.4. 本法 27.2.2 の規定にかかわらず、以下の条件を同時に満たした場合、モンゴルに租税目的で所在する団体参加法人は管轄税務機関に対して国別報告書を作成する義務を負わない；

27.4.1. 本法の 27.2.2.a, 27.2.2.6, 27.2.2. に規定する条件のどちらか一つを満たしていること；

27.4.2. 多国籍法人集団がその指定報告法人を通じて国別報告書を提出したこと；

27.4.3. 指定報告法人が、租税目的上所在する 国や地域の税務行政機関に本法 27.2 に規定された期限内に国別報告書を作成した；

27.4.4. 指定報告法人が、それが租税目的上所在する国や地域の法律によって、本法 27.4 の要件を満たす国別報告書を作成することを要請されること；

27.4.5. 指定報告法人が租税目的上所在する国や地域が、本法 27.2 に規定された期日内に、モンゴルと権限のある当局間の協約を締結したこと；

27.4.6. 指定報告法人が租税目的上所在する国や地域が、モンゴルの税務行政庁に制度の不履行について通知しなかったこと；

27.4.7. 指定報告法人として指定された団体参加法人が、租税目的で所在する国や地域に対し、その国や地域の法的要請に従ってこの指定について通知し、本法 27.5.2 の規定に従って関連税務行政機関にその通知書を届けたこと；

27.5. 国別移転価格報告書は次の情報を含んでいなければならない：

27.5.1. 多国籍法人集団が事業を行うそれぞれの国における稼得収益、利益（損失）、納付税額、滞納税、出資金、累積利益、従業員数、現金およびこれに類似するもの以外の有形・無形資産に関連する連結情報；

27.5.2. 多国籍法人の参加法人各位の納税者番号、租税目的で所在する国の情報、もし登録された国と所在する国が異なる場合にどのような国法に従ってそれぞれの団体参加法人が設立されたかに関する情報、それぞれの団体参加法人の主要事業に関する情報；

27.6. 国別報告書の作成様式及び関連する施行令は税務担当機関長が承認する。

27.7. 納税者は次の義務を負う：

27.7.1. 租税目的でモンゴルに所在する多国籍団体の参加法人は、多国籍法人集団の親会社、又はその指定報告法人かについて当該年度の税務申告書の法定提出期日までに通知する；

- 27.7.2.もし多国籍法人が親会社でも指定報告法人でもない場合、当該年度の税務申告書の法定提出期日までに、管轄税務行政機関に対し、納税者番号および租税目的で所在する国や地域に関する情報を通知する；
- 27.8. 税務行政機関は国別報告書をリスク評価、統計データ、分析作業のために使用できるが、その報告書に基づいて移転価格調整を行うことはできない。
- 27.9. 税務行政機関は国別報告書に反映された情報はモンゴルが加盟する国際協約や関連する基準に従って機密性を保持する。
- 27.10. 本法の 27.2.2 の規定は、モンゴルの税務行政機関が公式に外国の税務行政機関と自動的に情報交換できるようになった日より施行する。

第 28 条. 還付

- 28.1. 納税者、源泉徴収者は本法の 26.1, 26.2 に規定する申告書による加納分及び未納分の算出は管轄税務機関が以下のとおりに検証し、最終算出を行う：
- 28.1.1.課税年度に納税者に還付する税額は本法の 22.7 の規定により制限する；
- 28.1.2.本法の第 22 条に規定した軽減は本法の 22.7 に規定した制限内で自分で選定する；
- 28.1.3.納税者は本法に規定された軽減を分割して受けることができない；
- 28.1.4.本法の第 22 条に規定された課税年度にかかる軽減は次の課税年度に繰り越してできない；
- 28.2. 本法の 28.1 の規定に従い算出した結果、納税者が当該課税年度に納付した税額が納付すべき課税額より少ない場合、管轄税務機関が納税者にこの状況を通知し、最終算出をする。
- 28.3. 本法の 28.1 の規定に従い算出した結果、納税者が当該課税年度に納付した税額が納付すべき課税額より多い場合、加納分は一般税法の 49.1 に規定したとおりに処理する。
- 28.4. 本法の 28.3 にいう加納分である納税者に還付する分は以下のように還付する：
- 28.4.1.還付は国庫勘定を通して納税者に支払われる；
- 28.4.2.還付額は管轄税務機関が本法の 26.1, 26.2 にいう申告期限以降 20 日以内に確認し、国庫部門に送達する；
- 28.4.3.本法の 28.4.2 にいう還付は次の課税年度の第 2 四半期以内に支払われる；
- 28.5. 本法の 28.4 に規定された納税者の加納分の還付、検証、会計処理に関する関係を調整する施行令は財政予算担当閣僚が承認する。

28.6. 還付は国家予算の一部であり、当該年度の当該税目の税収分の 30%を超過してはならない。

第 8 章. 特別な税務関係

第 29 条. 租税簡素化手続

29.1. 前年度の申告書により確定された売上総収入が 50.0 百万 MNT 以下であれば当該課税年度の第 3 四半期に当該納税者の申請を税務機関が登録した場合、次の課税年度から当該納税者の売上総収入に限り、課税対象所得を特定できる。

29.2. 租税簡素化手続を利用する納税者は租税登録情報データベースに接続されている必要がある。

29.3. 次の納税者は本法の 29.1 にいう申請をできない：

29.3.1. 付加価値税法に規定された要件、条件を満たし、付加価値税源泉徴収者登録をした納税者；

29.3.2. 次の事業を営む納税者：

29.3.2.a. 鉱物資源及び放射性物質の探査活動、採掘、使用、運搬、販売；

29.3.2.b. 酒類の生産、輸入；

29.3.2.c. タバコ用の植物の栽培、タバコの生産； 輸入；

29.3.2.d. 石油製品の生産、各種燃料の輸入、卸売業及び小売業、石油探査、採掘、販売；

29.4. 本法の 29.1 に規定した申請の登録、確定、登録抹消に関する施行令は税務担当行政機関長が承認する。

29.5. 本法の 29.1 にいう申請をして登録された納税者の前年度の税務申告書による損失は繰越しない。

29.6. 本法の 29.1 の規定により税務機関に申請、登録した納税者が付加価値税法に規定する条件、要件を満たし、付加価値税源泉徴収者となった日より簡素化手続を終了する。

29.7. 本法の 29.3.2 に規定した事業を開始した日より簡素化手続を終了する。

29.8. 本法の 29.6, 29.7 にいう以外の場合、本条に基づいて税務機関に申請、登録した納税者は課税年度の間で簡素化手続を終了させない。

29.9. 本法の 29.1 により確定した課税対象所得に対して 1%で課税する。

29.10. 本法の 29.1 により納付、申告する法人は本法の第 21 条にいう免除、第 22 条にいう軽減を受けない上に本法の第 23 条にいう外国税額の控除を受けない。

- 29.11. 財政予算担当行政機関が承認した計画に基づき、税務担当行政機関が本法の 29.9 に規定した当該課税年度に課税、納付する月計画を納税者に送達する。
- 29.12 本法の 29.11 に規定した事前計画により四半期の納付額を次の月の 20 日までに、年末の確定額は次の年度の 2 月末までに国家予算へ納入する。
- 29.13.本法の 29.1 の規定により申請を税務機関に登録させた納税者は年末税務申告書は次の年度の 2 月 10 日までに管轄税務機関に提出する。

第 30 条. 最終所有者の株式、持分を変更して権利移転、売却した税務関係

- 30.1. 「最終所有者」とは一般税法の 6.1.48 に規定した意味を有する。
- 30.2. 最終所有者が保有する株、持分、議決権を売却、譲渡することにより、モンゴル国の法令により交付された土地所持権、土地使用権、鉱物資源、放射性鉱物資源及び石油探査、採掘・使用に関する特別許可を全部、一部売却、譲渡により得た所得は当該権利を所有する法人の本法の 10.1.2 にいう所得とみなす。
- 30.3. 権利譲渡、売却にかかる課税所得の税源は本法の 30.6 に規定されている手順に従って計算された当該権利と特別許可の評価額より以下の証拠により証明できる費用を控除して特定する：
- 30.3.1.行政機関による権利発行にかかる費用として、当該行政機関に支払った領収書、支払証明書で証明される手数料、料金；
 - 30.3.2.他者から購入、譲渡を受けた場合、協約に基づいて売買、譲渡時に支払った証明できる支払額；
- 30.4. 本法の 30.3 の規定により確定した課税対象所得の税源から最終所有者が売却、譲渡した株、持分、議決権より権利保有者の持株に相当する分に比例して当該権利の評価額から計算し、最終課税額を確定する。
- 30.5. 土地使用、所持権利の評価額は土地法の 38.6 に規定した要件に基づいて確定する。
- 30.6. 本法の 30.4 に規定した所得に対する課税に関する施行令、土地所持・使用権、鉱物資源、放射性物質・石油探査権・採掘、使用権の評価額の算定、課税額の確定に関するマニュアルはそれぞれ財政予算担当閣僚が承認する。
- 30.7. 本法の 30.1 に規定した最終所有者がモンゴル国居住納税者であれば当該最終所有者の持株、持分、議決権の売却、譲渡にかかる所得及び本法の 30.3, 30.4, 30.5, 30.6 により算出した権利譲渡、売却による所得のうち、金額の高い方に課税する。少額所得は免除する。

- 30.8. 最終所有者が権利所有者について代理所有している持株、持分、議決権の総額、数を変更せずに権利所有者から最終所有者までの継続した関係に関与する法人間で株の譲渡、合弁、分離、新規法人の設立の形で当該継続した関係の中での株、持分、議決権の構成の変更があった場合、権利の譲渡、売却とみなさない。
- 30.9. 権利所有者本人の、最終所有者及び権利所有者から最終所有者までの継続した関係に関与する法人の株式が国内外の有価証券取引所で公開取引されている場合、連続した12か月間に権利所有者及び最終所有者の公開取引された株、持分、又は議決権の権利譲渡、売却による所得の最大20%を課税免除する。
- 30.10. 本法の30.4により確定した課税対象所得は税率10%で課税する。
- 30.11. 本法の30.10の規定により課税対象所得は当該権利所有者が課税し、30日以内に国家予算に納入する。
- 30.12. 本法の30.11の規定に関わらず、権利所有者本人の、最終所有者及び権利所有者から最終所有者までの継続した関係に関与する法人の株式が国内外の有価証券取引所で公開取引されている場合、権利所有者が半年分の課税額を7月20日までに、年末課税額は次の課税年度の2月10日までに国家予算に納入し、最終計算をする。
- 30.13. 納税者は本法の26.1, 26.2にいう税務申告書に本法の30.11, 30.12の規定により課税申告書を添付する。

第31条. 事業管理をモンゴル国から行う外国法人の税務関係

- 31.1. 関連者であるモンゴル国に所在する納税者及びモンゴル国居住者である個人が外国法人の総株数の、又は議決権の50%及び以上を当該課税年度の特定の期間を通じて、直接的に、又は1以上の連鎖的に相互に関係する法的事業体を通じて所有している場合、本条に規定する「管理の場所がモンゴルに所在する外国法人」となる。
- 31.2. 管理の場所がモンゴルに所在する外国法人は、モンゴルの居住納税者となる。
- 31.3. 公的部門における公的・私的利益の管理および利害関係防止に関する法律で定義するオフショア地域に含まれる外国、その領域で事業を営む、事業管理をモンゴルから行う外国法人の、稼得所得について課税所得かを下記の方法で確定する：
- 31.3.1. 本法の9.1.2, 9.1.3, 9.1.4, 10.1.1に規定した所得は総額で；
 - 31.3.2. 本法の10.1.3に規定した所得は本法の18.3の規定に従って；
 - 31.3.3. 本法の10.1.4に規定される所得は本法の18.5の規定に従って；

- 31.4. 管理の場所がモンゴルに所在する外国法人で、その株式や単位権を外国証券発行市場に売却するために設立されたものは、31 条の適用を受けない
- 31.5. 仮に、管理の場所がモンゴルに所在する外国法人が本法 30.1.1 に規定される最終所有者で、本法 30 条 32 に従って株式、一定割合の参加・議決権を移転したことにより正式の所有者が税金の課税、申告した場合は、課税額を限度に外国での税額を減算される。
- 31.6. 本法 の 31.3 に従って確定された課税所得に対し、本法 20 条に規定された税率で課税する。
- 31.7. 管理の場所がモンゴルに所在する外国法人の所得に対して外国で算定され、課された税金は、本法 31.3 に従って確定・課税された当該年度の納税額から控除される。当該控除には 23 条が適用される。
- 31.8. 本法 31.3 に従って課された税金と外国の有権当局に提出された納税申告書は、本法の 31.1 に規定された居住納税者及び個人が次年度の 2 月 20 日までに申告し、最終計算をする。
- 31.9. 本法 31.3 に従って課された税金は本法の 31.8 に規定された最終計算に基づいて次年度の 2 月 20 日の前に国家予算に納付する。
- 31.10. 管理の場所がモンゴルに所在する外国法人の課税所得を確定し申告する手続及び報告様式は税務担当行政機関長が承認する。

第 32 条. 法律の執行開始

- 32.1. 本法の 2020 年 01 月 01 日より執行する。

モンゴル国国会議長

G.Zandanshatar

モンゴル国法

2019年3月22日

国会議事堂、ウランバートル市

個人所得税法

/改正版/

第一章

総則

第1条. 法律の目的

1.1. 本法の目的は個人所得税の課税、当該課税額の国家予算への納入、申告に関して生じる各種関係を調整することである。

第2条. 関連法令

2.1. 個人所得税（以下、「課税」という）に関する法令はモンゴル国憲法、一般税法、本法及びこれらに準拠する他法令、規定からなる。

第3条. 法律の適用範囲

3.1. 本法の第5条で規定する個人所得に対する課税関係は本法で調整する。

第4条. 法律用語の定義

4.1. 本法で用いる下記の用語の定義は次による：

4.1.1. 「法人」とは法人税法の4.1.1で規定した法人をいう；

4.1.2. 「無体財産」とは法人税法の4.1.2で規定した財産をいう；

4.1.3. 「零細事業経営者」とは作業場、販売拠点を持たずに販売、役務、顧客搬送及び貨物輸送を経営する個人をいう；

4.1.4. 「外国で稼得した所得」とは本法の4.1.7, 4.1.8規定以外の所得をいう；

4.1.5. 「畜産世帯」とは家畜を放牧して生計を立てている家族をいう；

4.1.6 「家畜を持つ人」とは、この法律の規定4.1.5で指定された動物以外の動物を所有している個人をいう；

4.1.7 「モンゴル国内所得」とは、納税者のモンゴルにおける本法の6.3項で規定されている所得をいう；

- 4.1.8. 「モンゴル国源泉所得」とは、非居住者がモンゴル在住人に対して提供した作業、役務提供による本法の 6.3 で規定された所得及び法人税法の 4.1.7 で規定された個人に帰属する所得をいう；
- 4.1.9. 「不動産」とは法人税法の 4.1.9 で規定したものをいう；
- 4.1.10. 「非定期事業」とは個人が法律規定及び契約により常に行っている業務と関係なく、その所得源となっていない作業、役務をいう；
- 4.1.11. 「源泉徴収者」とは一般税法の 6.1.19 で規定した者をいう；

第 5 条. 納税者

- 5.1. 当課税年度に課税対象所得を稼得した者、又は本法により納税義務を有するモンゴル国籍者、外国人、無国籍者が納税者となる。
- 5.2. 納税者はモンゴル国居住者及びモンゴル国非居住者納税者に区分する。
- 5.3. モンゴル国居住納税者とは次の条件のいずれかを満たす個人をいう：
 - 5.3.1. モンゴル国内に連続 12 か月間の期間内に 183 日以上在住した；
 - 5.3.2. 課税対象所得の 50%以上をモンゴル国内で稼得、又はモンゴル国源泉所得が占めている場合；
- 5.4. 本法の 5.3 に規定されたモンゴル国居住納税者の特定は本法の 5.3.1, 5.3.2 に規定された順番を順守する。
- 5.5. モンゴル国非居住納税者にモンゴル国内及びモンゴル国源泉所得を稼得した、本法の 5.3, 5.6 の規定以外の個人が含まれる。
- 5.6. 諸外国に出張して居住しているモンゴル国公務員はモンゴル国永住納税者となる。
- 5.7. 本法の 5.3.1 に規定された期間は入国日から起算されるが、出入国が多数回あった場合、滞在総日数で特定する。
- 5.8. 本法の 5.7 に規定した滞在総日数の特定には当該課税年度及びその前年度を対象にする。
- 5.9. モンゴル国在住する外国の大使館、領事館、国連及びその事務所に派遣されている外国人、その家族はモンゴル国居住納税者に含まれない。
- 5.10. 納税者が連続 12 か月間で 183 日以上勤務することが雇用契約、有権機関が付与した各種許可書で証明される場合、モンゴル国居住納税者登録申請できる。
- 5.11. 本法に規定したモンゴル国居住納税者及び非居住納税者の特定、登録、登録抹消、課税に関する通達は租税担当行政機関長が承認する。

第2章. 課税対象所得

第6条. 課税対象所得

- 6.1. モンゴル国居住納税者が当該課税年度に稼得したモンゴル国内所得、モンゴル源泉所得及び外国稼得所得に対して課税する。
- 6.2. 本法の5.5に規定したモンゴル国非居住納税者の当年度に稼得したモンゴル国内所得及びモンゴル国源泉所得に対して課税する。
- 6.3. 納税者の次の所得に対して課税する：
 - 6.3.1. 給与、賃金、賞与および同様の雇用収入；
 - 6.3.2. 事業所得；
 - 6.3.3. 資産による所得；
 - 6.3.4. 資産の売却、譲渡による所得；
 - 6.3.5. 間接的な所得；
 - 6.3.6. その他の所得；

第7条. 給与、賃金、賞与および同様の雇用収入

- 7.1. 納税者の給与、賃金、賞与および同様の雇用収入は次による：
 - 7.1.1. 基本給、追加賃金、追加給付、ボーナス、休暇手当、年金、給付、および雇用主との雇用契約に基づいて受け取ったその他の同様の収入。
 - 7.1.2. 雇用主が従業員とその家族に提供する給付とその同等の所得；
 - 7.1.3. 雇用主から従業員またはその家族への贈り物；
 - 7.1.4. 取締役会、監査役会、非常勤の委員会、他の委員会、作業委員会のメンバーの給与、賞与および類似するその他の所得；
 - 7.1.5. 外国および国内の法人、個人およびその他のものからのあらゆる種類の賞与およびそれらに類似するの所得；
 - 7.1.6. 主要雇用先以外の法人および個人との契約に基づいて、提供した作業、役務により得られる報酬、賞与、追加給付、給付金及びその他の類似する所得；
 - 7.1.7. 食事手当、交通費；

第8条. 事業所得

- 8.1. 事業所得に法人を設立しないで事業を営んで稼得した所得を含める；
 - 8.1.1. 独立して実施している専門的な活動および役務からの所得；

- 8.1.2.個人で製造、販売、作業請負、役務、仲介業務を行って稼得した所得；
 - 8.1.3.科学、文学、芸術的作品、発明品、新製品と実用新案、スポーツ競技とアートショーの開催、参加による所得およびその他の同様の所得；
 - 8.1.4.経営する事業と関連して他者から無償で受けた商品、作業、役務；
- 8.2. 非定期事業による所得は事業所得とみなす。

第9条. 資産の所得

- 9.1. 資産の所得は次による：
- 9.1.1.資産の使用及びリースによる所得；
 - 9.1.2.ロイヤルティ料による所得；
 - 9.1.3.配当所得；
 - 9.1.4.利子所得。
- 9.2. ロイヤルティ料による所得に法人税法の9.2に規定する所得が含まれる。
- 9.3. 配当金による所得に法人税法の9.3に規定する所得が含まれる。
- 9.4. 利子所得に法人税法の9.4に規定する所得が含まれる。

第10条. 資産の売却、譲渡による所得

- 10.1. 資産の売却、譲渡による所得は次を含む：
- 10.1.1.不動産の売却による所得；
 - 10.1.2.土地の所有権、使用権及びその他の無体財産の売却、譲渡による所得；
 - 10.1.3.動産の売却による所得；
 - 10.1.4.株式、有価証券及び金融商品の売却による所得；
- 10.2. 無体財産の売却、譲渡による所得に納税者が非物的財産の所有権を法律に基づいて譲渡したことによる所得が含まれる。

第11条. 間接的所得

- 11.1. 賃金、報酬、賞与、給付金以外に雇用主が従業員に追加で給付する、その業務に直接関係しない次の商品、作業、役務の提供による所得が間接的所得に含まれる：
- 11.1.1.無償、又は低価で車両を提供したサービス；
 - 11.1.2.住宅の光熱費、家賃、賃貸費、暖房用燃料費；
 - 11.1.3. エンターテインメントペイ；

- 11.1.4. 家政婦、運転手、庭師およびその他のサービスのサービスの費用の支払い；
 - 11.1.5. 従業員または他の人への債務の支払い；
 - 11.1.6. 商業用貸付金利よりも低い金利で供与した貸付の金利の差額；11.1.7. 雇用主によって支払われる、本法の 11.2.7 で規定されたもの以外の任意保険料；
 - 11.1.8. 扶養親族の学費；
 - 11.1.9. モンゴル国へ来る、又は離れるための移動費（引っ越し費用）の支払い；
 - 11.1.10. 過酷な気候中の勤務、生活に対する追加給付
 - 11.1.11. 本法の 11.1.1, 11.1.2, 11.1.3, 11.1.4, 11.1.5, 11.1.6, 11.1.7, 11.1.8, 11.1.9, 11.1.10 に規定した同様な他の所得；
- 11.2. 労働条件を改善するために雇用主から従業員に提供される以下の間接所得は課税所得に含まれない：
- 11.2.1. カフェテリア、カフェ、ラウンジエリアですべての従業員を同じ条件で食事を提供した；
 - 11.2.2. 宿泊施設およびその他のサービスの提供、職場への送迎手段の提供；
 - 11.2.3. 住宅の購入と建設のための商業ローン金利を下回る従業員に付与されたローンの金利差；
 - 11.2.4. 医療施設に支払われる医療費に対して提供される支援、給付；
 - 11.2.5. 雇用主が提供する出張費；
 - 11.2.6. 法律に従って雇用主が提供する労働保護および制服、健康飲料、およびその他の同様の物資の費用。
 - 11.2.7. 雇用の関係で雇用主が支払う生命、健康、事故、および職業賠償責任保険料；
- 11.3. 本法の 11.1 に規定した間接的所得は雇用主の支払による発生した支出額で特定する。

第 12 条. その他の所得

- 12.1. 本法の 6.3.6 に規定した所得に次が含まれる：
- 12.1.1. 芸術およびスポーツ競技賞、フェスティバル賞、およびその他の同様の所得；
 - 12.1.2. 有料のクイズ、ギャンブル、宝くじからの所得
 - 12.1.3. 零細商売、作業、役務による所得；.

第 13 条. 課税対象所得の特定

13.1. 課税対象所得額の特定の際に控除対象費用を控除する。

第 3 章. 課税対象所得の確定

第 14 条. 給与、賃金、ボーナスおよび同様の雇用所得から課税所得を確定する

14.1. 本法の 7.1 に規定した賃金、給与、報酬及び同様な雇用所得の課税対象分を確定する際に健康保険及び社会保健料は控除する。

第 15 条. 事業所得の課税対象分の確定

15.1. 事業所得の課税対象分の確定の際に法人税法の 13.1 に規定する条件を満たす支出額を控除し、同法の 13.2 の原則、第 14, 15, 16, 17 条の規定を順守する。

15.2. 本法の 15.1 に規定した控除対象費用を納税者が私用のために使った場合、課税対象所得より控除しない。

15.3. 納税者が製造した製品、提供した作業、役務を自分、又は家族のために使った場合、これに相当する経費は課税対象所得より控除しない。

15.4. 納税者は事業用に使用している機械、設備、建物を家庭用に同時に使用している場合、その使用費用は比例的に算出し、課税対象所得より控除する。

15.5. 納税者の家族に供与された賃金は社会保険料の支払額に比例して損金算入する。

15.6. 税務申告書で証明される前年度の課税対象所得額が 50.0 百万 Tg を超えていない場合、個人は税務当局に申請し、当該申請を税務当局が登録・受理していることを条件として、事業所得の全額をもって課税対象所得を確定できる。

15.7. 付加価値税法で規定された要件を満たし、付加価値税納税者として登録された、本法に基づいて税軽減および免除を享受する権利を有する納税者は本法の第 15.6 条で規定された申請はできない。

15.8. 本法の 15.6 に規定された申請書の登録、決定、登録抹消に関する通達は租税担当行政機関長が承認する。

第 16 条. 資産による所得の課税対象分の確定

16.1. 資産による所得の課税対象分の確定は次による：

16.1.1. 資産の使用またはリースによる所得のうち、当該資産の使用、リースにかかる費用を差し引いた差額で確定する；

- 16.1.2.ロイヤルティ一料による所得は全額で確定する；
 - 16.1.3.配当金による所得は全額で確定する；
 - 16.1.4.利子所得は全額で確定する；
- 16.2. 納税者が出資した企業が清算された場合、課税所得は、納税者の持株および出資金に比例した配当所得から当該持株及び資産の当初の購入額及出資費用を差し引くことにより確定する。

第 17 条. 資産の売却、譲渡にかかる所得の課税対象分の確定

- 17.1. 資産の売却、譲渡にかかる所得の課税対象分の確定は次による：
- 17.1.1.本法の 10.1.1 に規定した不動産売却所得は全額で確定する；
 - 17.1.2.本法の 10.1.2, 10.1.3 に規定した資産の売却所得より次の証明できる費用を控除した金額で確定する：
 - 17.1.2.a.許可・権利取得に関連して行政当局に支払われた証明される費用；
 - 17.1.2.b.資産の売却、譲渡及び関連して発生した証明できる費用；
 - 17.1.3.本法の 10.1.4 に規定した株式、有価証券及びその他の金融商品の売却による所得から当該株式、有価証券、金融商品の取得価額及び取得時に支払った証明できる費用を控除した金額で確定する；
 - 17.1.4.共同所有の株式および有価証券の売却の場合、本法の 17.1.3 規定に従って控除額を決定した後、その納税者に割り当てられる部分の金額で確定する；
- 17.2. 土地の所有・使用権の評価、課税対象所得の特定は法人税法の 30.6 に規定された方法によって行う。

第 18 条. 間接的所得の課税対象分の確定

- 18.1. 本法の第 11 条に規定された間接的所得の課税対象分は所得の全額で確定する。

第 19 条. その他の所得の課税対象分の確定

- 19.1. 本法の第 12 条に規定した所得の課税対象分は次のように確定する：
- 19.1.1.芸術およびスポーツ競技賞、フェスティバル賞、その他の同様所得の課税対象所得は全額をもって確定する；
 - 19.1.2..有料のクイズ、ギャンブル、宝くじからの所得の課税対象分は全額をもって確定する；

19.2. 零細商売、作業、役務を行う者は申告年度の所得は自己申請により、本法の第8条に規定した所得に帰属するものとし、課税・申告する。

第20条. モンゴル国非居住納税者の国内及び国内源泉所得に関する課税対象所得の確定

- 20.1. モンゴル国非居住納税者の国内及び国内源泉所得を全額をもって課税対象所得を確定する；
- 20.2. モンゴル国居住納税者と非居住納税者間の中に締結した事業契約に基づいて非居住者の代理でモンゴル国に入国して業務を執行した個人に対し、モンゴル国居住者から提供した所得を契約に記載する。
- 20.3. 本法の 20.2 に規定した条件が契約に記載されていない場合、契約金に含まれる、当該個人の国内に業務を執行するに関して発生した費用の合計額をもって課税対象所得を確定する。

第4章. 税率、税額

第21条. 税率、税額

- 21.1. 本法の第14条、第18条の規定に基づいて確定した所得額の10%で課税する。
- 21.2. 本法の次の条項に規定した所得に対して次の税率で課税する：
- 21.2.1. 本法の 17.1.1 に規定された所得に対して2%の税率で課税する；
 - 21.2.2. 本法の 19.1.1 に規定された所得に対して5%の税率で課税する；
 - 21.2.3. 本法の 19.1.2 に規定された所得に対して40%の税率で課税する；
 - 21.2.4. 本法の 15.1、第16条、17.1.2、17.1.3 に規定された所得に対して10%の税率で課税す；
 - 21.2.5. 本法の 20.1 に規定された所得に対して20%の税率で課税する；
- 21.3. 本法の 15.6 に規定された所得に対して1%の税率で課税す；
- 21.4. 本法の 12.1.3 に規定された所得を稼得する個人の納税月額は県民議会及び市民議会が次を上限として決定する：
- 21.4.1. 職場やブースなど、特定の商売拠点を持たずに野外で商売、役務を提供する個人の場合、最低税率は最低賃金の1%、最高税率は最低賃金の50%とする。
 - 21.4.2. 個人で顧客搬送、貨物輸送を営む者の場合、最低税率は最低賃金の5%、最高税率は最低賃金と同等であるとする。

21.5. 本法第 21.2.4 条および 21.2.5 条にもかかわらず、モンゴルに所在する納税者の外国証券および国内証券の第一次および第二次市場で取引される債務証券、株式およびユニット権を所有する納税者の当該株式、ユニット、債務証券により稼得した金利所得、配当による所得に対して 5% で課税する。

第 5 章. 課税の軽減、免除

第 22 条. 免除対象所得

22.1. 次の所得は課税免除する：

22.1.1. 法令の特別規定に従って給付される年金、補助金、支払い、軽減、補償金及び 1 回限りの助成金。

22.1.2. 身体障害者の所得；

22.1.3. 国際機関、外国政府、法人、個人からモンゴル国政府、地方行政機関、法人、個人に対して災害時に提供した支援；

22.1.4. 畜産世帯、家畜を持つ人の家畜の頭数にあたる所得を制限として；

22.1.5. 国債、モンゴル国開発銀行債の支払、金利、付帯税；

22.1.6. 家族法の 3.1.4 に規定する者同士が土地所有、使用権に関する証明書を無償で譲渡することによる所得；

22.1.7. 付加価値税の奨励還付金；

22.1.8. 本法の 5.9 に規定した給与、追加給付；

22.1.9. 本法の 22.1.8 に規定した外国人、その家族の国外所得；

22.2. 本法の 21.3, 21.4 に規定した個人納税者は本法に規定された免除の対象外とする。

第 23 条. 課税軽減

23.1. 納税者の本法の 7.1.1, 7.1.2, 7.1.3, 7.1.4, 7.1.5, 7.1.7 に規定した課税対象年間所得に対して次の軽減をする：

課税対象年間所得/Tg/	軽減額/Tg/
0-6 000 000 まで	240 000
6 000 000-12 000 000 まで	216 000
12 000 000-18 000 000 まで	192 000

18 000 000-24 000 000 まで	168 000
24 000 000-30 000 000 まで	144 000
30 000 000-36 000 000 まで	120 000
36 000 000 以上	-

23.2. 次の製品を製造及び栽培したモンゴル国居住納税者の当該製造に係る所得を制限として課税額を 50%軽減する：

23.2.1.穀物；

23.2.2.ジャガイモ、野菜、その種；

23.2.3.果物、その種、苗；

23.2.4.飼料用植物；

23.2.5.木の苗木

23.3. モンゴル国籍者が住居を目的に住宅ローンで初めて住宅を購入した場合、モンゴル国政府が決定した貸付金利上限及び住宅ローンの金利の差額に等しいに税額控除を享受できる。

23.4. モンゴル国籍者が自分の課税所得と銀行、金融機関の融資により、住居を目的としてのみ初めて住宅を購入、又は建設した場合、この建設及び購入の出費に相当する分の税額軽減を享受できるが、その上限額は 600 万 Tg とする。

23.5. モンゴル国籍者の実の子供、連れ子、養子及び保護者であることが認定された子供が国内外の大学、カレッジ、専門学校、職業訓練学校に在学している場合、最初の学部課程、職業訓練期間中に当該課税年度に支払われた学費に相当する証明できる所得に対して税額控除を享受できる。

23.6. モンゴル国籍者が修学中の雇用所得より納税し、更に学費を支払っている大学生、専門学校生、書億行訓練学校生は本法の 23.5 に規定する租税軽減の対象となる。

23.7. 納税者が自分で使う目的で太陽光発電、風力発電、地加熱及びその他の再生可能エネルギー用の設備、石炭から半コークス化燃料及び液体燃料を生産する設備、基準を満たすストーブ、ボイラー、断熱材、電気及びガスストーブを購入した場合、証明できる支払額に相当する当該課税年度の所得に対して控除を享受できる。

23.8. 文化遺産の保護、修繕に対して寄付した場合、当該寄付金に相当する当該課税年度の所得より税額控除を享受できる。

23.9. 納税者の次の所得に対して税額控除をする：

- 23.9.1.ドナー補償金；
- 23.9.2.保険補償金；
- 23.9.3.モンゴル国家勲章、政府勲章、モンゴル国民荣誉賞、名誉賞、科学發明賞；
- 23.10. 県、ソム中心がウランバートルから 500 km以上離れた県、ソムの住民で当該地域に登録されているモンゴル国籍者は本法の 6.3.2 に規定する所得に対して、ウランバートルから 500 km以上離れた県、ソムの場合 50%、1000 km以上離れた県、ソムの場合 90%税控除を享受する。
- 23.11. 本法の 23.7 に規定した設備、商品のリストは内閣が承認する。
- 23.12. 本法の 21.3, 21.4 に規定する税率で納税している個人納税者は本法に規定する税額控除を享受できない。
- 23.13. 納税者は本法の 23.3, 23.4 に規定する軽減のどちらかを選択して享受する。
- 23.14. 税額控除は本法に規定した納期限までに申告・納付した税額を上限とする。本法の 23.1, 23.9 規定以外の税額控除は第 28 条の規定に従って還付する。
- 23.15. 本法の 22.1 に規定した免除措置、本法の軽減措置に関する通達は租税担当行政機関長が承認する。

第 24 条. 外国税額控除

- 24.1. モンゴル国居住納税者が外国で納付した税額を当該課税年度の課税額より控除する。
- 24.2. 本法の 24.1 に従って控除する税額は納税者の当該課税年度でモンゴル国内に納付すべき税額を上限とする。
- 24.3. 本法の 24.1 の規定により外国税額を控除する際、法人税法の第 23 条を準用する。
- 24.4. 外国税額の確定、控除に関する通達は租税担当行政機関長が承認する。

第 6 章

課税、納付、申告、控除、還付

第 25 条. 充当、納付

- 25.1. 本法の 4.1.11 に規定された源泉徴収者が次により課税する：
 - 25.1.1.本法の第 14, 18 条に規定した所得額に対して本法の 21.1 に規定した税率で課税し、関連予算へ納入する；

- 25.1.2.本法の 16.1.2, 16.1.3, 16.1.4 に規定した所得額に対して本法の 21.2.4 に規定した税率で課税し、関連予算へ納入する；
- 25.1.3.本法の 17.1.1 に規定した所得額に対して本法の 21.2.1 に規定した税率で課税し、関連予算へ納入する
- 25.1.4.本法の 19.1.1 に規定した所得額に対して本法の 21.2.2 に規定した税率で課税し、関連予算へ納入する
- 25.1.5.本法の 19.1.2 に規定した所得額に対して本法の 21.2.3 に規定した税率で課税し、関連予算へ納入する
- 25.1.6.本法の 20.1 に規定した所得額に対して本法の 21.2.5 に規定した税率で課税し、関連予算へ納入する
- 25.1.7. モンゴルに所在する納税者の外国証券および国内証券の第一次および第二次市場で取引される債務証券、株式およびユニット権を所有する納税者の当該株式、ユニット、債務証券により稼得した金利所得、配当による所得に対して本法の 21.5 に規定した税率で課税し、関連予算へ納入する；
- 25.2. 銀行、金融機関は納税者の当座、預金口座の利子算出時に源泉徴収義務を有し、課税・源泉徴収して関連予算へ納入する。
- 25.3. 源泉徴収者は身体障害者の所得に対して課税する際、関係証拠書類に基づいて本法の 22.1.2 に規定した税額免除を控除する。
- 25.4. 源泉徴収者は個人に対して所得を支払い際、納税者番号及び支払った所得額、それに対する課税・源泉徴収額に関する情報を電子式、又は個人所得税手帳に記載し、管轄税務署に各四半期に累積額で送達する。
- 25.5. 源泉徴収者は本法の 23.1 に規定した税額控除をする際、課税対象所得及び税額控除を 12 か月間に均等に分割し、毎月控除する。
- 25.6. 源泉徴収者は源泉徴収分を本法の 25.2 規定以外の場合、次月 10 日までに関連予算へ納入する。

第 26 条. 自己確定申告・納付

- 26.1. 納税者は本法に基づいて課税対象所得を正当に確定し、次の期限内に関連予算へ納付する：
 - 26.1.1.本法の 15.1, 16.1.1, 17.1.2, 17.1.3 に規定した所得に対して本法の 21.2.4 に規定された税率で課税し、次月に 15 日までに納付する；

- 26.1.2.モンゴル国居住納税者が当該課税年度に外国で稼得した本法の 16.1.2, 16.1.3, 16.1.4 に確定した所得に対し、本法の 21.2.4 に規定した税率で課税し、次年度の 2 月 15 日までに納付する；
- 26.1.3.モンゴル国居住納税者が当該課税年度に外国で稼得した本法の 17.1.1 に確定した所得に対し、本法の 21.2.1 に規定した税率で課税し、次年度の 2 月 15 日までに納付する；
- 26.1.4.モンゴル国居住納税者が当該課税年度に外国で稼得した本法の第 14, 18 条に確定した所得に対し、本法の 21.1 に規定した税率で課税し、次年度の 2 月 15 日までに納付する；
- 26.1.5.モンゴル国居住納税者が当該課税年度に外国で稼得した本法の 19.1.1 に確定した所得に対し、本法の 21.2.2 に規定した税率で課税し、次年度の 2 月 15 日までに納付する；
- 26.1.6.モンゴル国居住納税者が当該課税年度に外国で稼得した本法の 19.1.2 に確定した所得に対し、本法の 21.2.3 に規定した税率で課税し、次年度の 2 月 15 日までに納付する；
- 26.1.7.本法の 15.6 で確定した所得に対し、本法の 21.3 に規定した税率で課税し、次年度の 2 月 15 日までに納付する；
- 26.2. 本法の 21.4 に規定した零細商売、作業、役務に関する許可を交付する権限を有する地方行政機関は当該許可を証明書と一緒に交付し、その都度税金を徴収して関連予算へ納入する。
- 26.3. 本法の 4.1.3 に規定した顧客搬送、貨物輸送サービスを提供する者は事業許可、納税証明書を持参する、又は車両の中で掲示する。
- 26.4. 本法の 26.2 に規定した納税者の納税証明書の様式は租税担当行政機関長が承認する。
- 26.5. 本法に基づいて税務申告の義務を有しない者が自分の意志で課税年度の税務申告書を次年度の 2 月 15 日までに管轄税務署に提出し、年末清算をすることができる。
- 26.6. 納税者はモンゴル国内に在住し、モンゴル国内に所在しない者から受けた本法の第 14, 18 条に確定した所得に対する税金を次月の 10 日までに関連予算へ納付し、当該課税年度の税務申告書を次年度の 2 月 15 日までに累積額で管轄税務署に提出する。

第 27 条. 税務申告書の提出期限

- 27.1. 源泉徴収者は本法の第 14 条の 16.1.2, 16.1.3, 16.1.4, 17.1.1, 18 項、19.1.1, 19.1.2, 20.1 規定により確定した所得に対して課税・徴収した税金に関する四半期の税務申告書は次四半期の最初の月の 20 日までに、年度申告書は次年度の 2 月 15 日までに累積額で作成し、管轄税務署に提出する。
- 27.2. 納税者は本法の 15.1, 15.6, 16.1.1, 17.1.2, 17.1.3 規定により確定した税務申告書は次年度の 2 月 15 日までに累積額で作成し、管轄税務署に提出する。
- 27.3. 零細商売、作業、役務に関する許可を交付する権限を有する地方行政機関は本法の 26.2 規定により徴収した税金に関する税務申告書は 2 月 15 日までに累積額で作成し、管轄税務署に提出する。
- 27.4. モンゴル国居住納税者が外国で稼得した、本法の第 14 条、16.1.2, 16.1.3, 16.1.4, 17.1.1, 18 規定、19.1.1, 19.1.2 規定により確定した所得に対して課税した税金に関する税務申告書は次年度の 2 月 15 日までに累積額で作成し、管轄税務署に提出する。
- 27.5. 本法の 22.1.2, 22.1.4, 22.1.7, 23.1 規定以外の租税軽減、免除を受ける納税者は税務申告書を提出する義務を有する。当該申告書が租税軽減、免除の対象にする基本根拠書類となる。
- 27.6. 納税者は課税年度満了前に当該課税年度に係る税務申告書を作成し、繰上げ清算できる。

第 28 条. 還付

- 28.1. 納税者、源泉徴収者が本法の 27.1, 27.2, 27.4, 27.5, 27.6 に基づいて提出した税務申告書による過大納付額、過少納付額の清算は管轄税務署が次により確認し、最終算出を行う：
- 28.1.1. 課税年度に還付する税額は本法の 23.14 の規定により制限する；
 - 28.1.2. 納税者が本法の 23.1 に規定した租税軽減を初めて享受する；
 - 28.1.3. 本法の 23.1 規定以外の軽減は納税者が本法の 28.1.1 に規定した限度で自分で選択して享受する；
 - 28.1.4. 納税者は本法に規定した軽減を部分的に享受しない；
 - 28.1.5. 本法の 23.4 規定以外の軽減を次年度に繰延べ享受しない；
- 28.2. 本法の 28.1 により算出した結果、納税者の当該課税年度の納付額が納付すべき税額を下回る場合、管轄税務署が納税者に通知し、最終清算をした上で差額を納付させる。

- 28.3. 本法の 28.1 により算出した結果、納税者の当該課税年度の納付額が納付すべき税額を超過した場合、その超過額を一般税法の第 49 条に基づいて清算する。
- 28.4. 本法の 28.3 に規定した還付金、過大納付分は次により還付する：
- 28.4.1. 還付金は税務署が所轄する行政機関の国庫口座を通して納税者に還付する；
 - 28.4.2. 管轄税務署は本法の第 27 条に規定した税務申告書の提出期限より勤務 20 日以内に還付額を確定し、所轄国庫部門に送達する；
 - 28.4.3. 本法の 28.4.1 に規定した還付は次年度の第 2 四半期までに行う；
- 28.5. 本法の 28.4 に規定した過大納付額の還付、確認に関する通達は租税担当閣僚が承認する。

第 7 章. その他

第 29 条. 法律の執行

- 29.1. 本法は 2020 年 1 月 1 日から執行する。

モンゴル国国会会長

G.Zandanshatar

滞納者の財産の差押、取上げ、保管及び保全に関する通達

一. 通則

- 1.1. 滞納者の不動産、動産、有価証券、債権、銀行口座、無体財産権（以下「財産」という）を差押え、当該財産から滞納税を納付させる関係を調整するのが本通達の目的である。
- 1.2. 税務検査官は、滞納者の財産を差押える前に滞納者の財産状況を一般税法の第 59 条により特定する。
- 1.3. 納税者は一般税法の 55.1.1、55.1.2、55.1.3 規定による期間内に滞納税を完納しない、又は滞納者に同法の 55.1.4 に規定した事実が発生したことは、税務署がその財産を差押手続を実施する根拠となる。
- 1.4. 一般税法の第 53 条の規定による納税の猶予を受けている場合、当該猶予期間中は、差押手続を実施できない。
- 1.5. 税務署は、滞納者の財産から滞納税を徴収する、すなわち財産を差押える際に一般税法の第 60 条の規定に順守する。
- 1.6. 財産の差押、取り上げ手続に一般税法の 19.3 に規定した事情が発生した場合、警察機関の協力を得る。
- 1.7. 財産の差押、取上げ、保管及び保全手続を滞納者の管轄税務署が実施する。差押えた又は差押える財産の所在地の税務署に差押財産から滞納税を徴収する手続を引継ぐことができる。

二. 財産差押の手続

- 2.1. 税務署は、滞納者の財産を差押する際に、次の手続を行っていないなければならない。
 - 2.1.1. 滞納税を納付させるため、滞納者に「督促状」を送達すること；
 - 2.1.2. 一般税法の 54.1 に規定する事実が発生した場合、滞納者に「繰上請求書」を送達すること。
- 2.2. 滞納者の財産が当該滞納者の所有又は所持になっているかの判定は、次によって判定する：
 - 2.2.1. 滞納者が持っている動産は所持していること、有価証券については有権機関に所有者登録をしていること；

- 2.2.2. 不動産、自動車、航空機、有権機関から付与された事業経営特別権、又は所有権、所持権及び使用権がある財産、著作権等の無体財産権に関しては、関連登録機関に滞納者の名義で登録されていること；
- 2.2.3. 登録されていない財産については、実体、使用状況が滞納者に帰属することの根拠となっていること；
- 2.2.4. 個人又は法人が所有する株式は当該法人の定款、又は法人の国家登録及び登録権限のある機関に滞納者の名義で登録されていること；
- 2.2.5. 債権に関しては、賃貸契約、債権証書、預金通帳、財務諸表、仲裁又は裁判所の有効な判決、決定、証明書及びその他の書類により滞納者に帰属することを記載されていること；
- 2.3. 財産登録が滞納者に直接帰属しない場合でも、売却、購入、贈与、取引、投資等に関する契約に基づいて当該財産が滞納者に移管することが認められれば、その財産を滞納者に帰属するとみなす。
- 2.4. 税務署は、滞納処分費、換価の容易等を考慮して差押える財産を決めるが、滞納者から申請があった場合、次の事情を考慮する。
 - 2.4.1. 第三者の権利に影響を及ぼさない；
 - 2.4.2. 換価に容易である；
 - 2.4.3. 保管又は取り上げが容易である；
- 2.5. 滞納者の財産差押又は差押財産からの徴収手続を他の税務署に引継ぐ場合、その滞納者の管轄税務署長令によって実施する。
- 2.6. 財産を差押えるとき、税務国家検査官は、差押通知書、記録書、差押調書、差押書等の書類を作成する。
- 2.7. 滞納者の財産を差押える手続を税務国家検査官が実施する。税務署長は、必要に応じて2-3人から含まれる作業委員会を任命する。
- 2.8. 税務署は、滞納者に差押手続を開始することについて通知書を勤務5日前にを交付送達、郵便又は電子形式で通知する。
- 2.9. 税務署は、滞納者の銀行口座（強制徴収）以外の財産を差押えるときは、次の方法により行う。
 - 2.9.1. 財産を差押えるときに滞納者、滞納者の法的代理人、会計士及び独立した商人を立ち合いさせる；
 - 2.9.2. 財産差押をした場合、差押調書を作成し、当該調書に滞納者の氏名、住所、所在、滞納税に係る期間、税目、法定納期限及び金額、差押財産の名称、数量、性質、調書作成日付等を記載する。

- 2.9.3. 税務署は、差押財産の処分、保管、保全、使用の条件を明確した上で占有する。必要な場合は、封印、施錠、ロック等により使用禁止するか、所持者に使用させる条件で引き渡す；
- 2.9.4. 本通達の 2.9.1 に規定する者は、財産を差押える手続過程を証明する義務を有し、差押調書に署名をする。署名を拒否した場合、その理由を証書に添付する；
- 2.10. 差押財産を引き受けた所持者は、その財産の処分、売却、他人への譲渡はしない、完全性の確保、税務署の許可なしで封印又はロックを外さない義務を有する。当該義務を履行しない場合は、関連法令に基づいて処罰を課することを税務検査官より滞納者に説明する。
- 2.11. 税務署は、下記の財産を差押えたとき、財産の所持権限者に対して書面で通知する。
- 2.11.1. 担保権、第三者の権利がある財産の差押を権限者に；
- 2.11.2. 民法の 185 条の規定により事前に記録された財産の差押えを登録されている権利者に；
- 2.12. 税務署は、滞納者の財産を差押えることについて実施した手続、作成書類の情報を差押実施後の勤務 3 日以内に登録機関に通知し、税務署の登録情報総合データベースに登録する。
- 2.13. 税務署は、滞納者の所有又は所持にある、かつ、一般税法の 61 条に規定した財産以外の財産を差押える。
- 2.14. 延期できない必要性のある場合を除き、差押手続は勤務時間で行う。

三. 動産又は有価証券の差押え、金銭の取り上げ

- 3.1. 税務署は、動産又は有価証券の差押において、次に手続を行う：
- 3.1.1. 財産を税務署が占有し、滞納者の処分、所持、使用の権利を制限する；
- 3.1.2. 財産差押調書を作成し、そのを滞納者に交付する。
- 3.1.3. 滞納者の家族、又は関連者以外の第三者が所持している財産を差押える場合は、その財産を税務署に引渡すことを書面により通知する。
- 3.1.4. 財産を引渡す義務を負わせられた第三者は、滞納者との契約による賃借権、使用权、又は収益獲得権に関する契約を解除するか、又は契約を解除せず、3 か月を限度とし、当該動産の使用及び収益の獲得を継続するかを選択することができる。

- 3.1.5. 税務署は、差押財産を滞納者に、又はその財産を所持している第三者に使用許可（収益）又は使用禁止条件で保管させることができる。
- 3.1.6. 税務署は、差押財産を滞納者又は財産の所持者となる第三者に保管させない場合は、運搬し、その旨を財産差押調書に記録の上、署名をさせ、謄本を当該財産の所持者に交付する。
- 3.2. 滞納者の財産調査にあたり、現金を発見した場合、記録書を作成し、直ちに、24時間以内に当該滞納者の納付すべき滞納額を上限として税込口座に納入し、納入証明書を滞納者に渡す。
- 3.3. 税務署は、有価証券の差押調書とその有価証券の登録、保管、取引、決済を実施する法人に、又は他の関連機関に対して勤務3日以内に送達する。

四. 債権の差押

- 4.1. 債権には、給与、配当金、第三者からの債権すなわち換価できる財産の請求権、要求権及び類似する収入源が含まれる。
- 4.2. 滞納額により債権を全部又は一部を差押える。債権の差押えは、次による。
 - 4.2.1. 債権の差押手続を一般税法の第64条の規定により第三者に差押通知書を送付することで開始されたとみなす。
 - 4.2.2. 差押の期間は、差押通知書が送付されたときから始め、滞納税の全額を徴収するまで継続する。
 - 4.2.3. 給与の差押えは、一般税法の64.6規定を順守する。
 - 4.2.4. 滞納者が差押期間で滞納税を完納した場合、税務署は勤務3日以内に第三者に債権の差押を解除した旨を書面及び電子式で通知する。
- 4.3. 源泉徴収義務を有する第三者は、差押通知書に記載されている分割納付計画通りに徴収し、徴収後の勤務3日以内に税込口座に納金する。
- 4.4. 滞納者が解雇又は辞職その他の理由で滞納税を源泉徴収できなくなった場合、その旨を勤務7日以内に税務署に通知する。
- 4.5. 債権の差押期間中に一般税法の64.7に規定した行為を禁止する。

五. 滞納税の強制徴収

- 5.1. 税務署は、納税者の銀行口座を差押えることにより滞納税を徴収するときは、次による。
- 5.1.1. 銀行口座には、納税者の銀行に開設した普通預金及び定期預金口座が含まれる。
 - 5.1.2. 納税者は、滞納税を一般税法の 55.1 に規定する期間内に完納しない場合、未納額を限度に納税者の銀行口座から徴収することに関する差押通知書を銀行に送付する；
 - 5.1.3. 差押通知書を確定された形式及び内容で作成し、納税者の銀行当座の出金の全部又は一部を停止することを記載し、その旨を納税者に通知する；
 - 5.1.4. 差押通知書に差押手続を実施している税務署長が署名をし、印鑑を押して承認しなければならない；
 - 5.1.5. 差押通知書は電子式で送付できる；
- 5.2. 差押期間は差押通知書を送達するときから始め、滞納税の全額を徴収するまで継続する。
- 5.3. 差押通知書を受理した銀行は商業銀行は、一般税法の 63.1.3 に定めた規定を実施するときに 2 つ及びこれ以上の口座より滞納税を振り込む場合、当該振込後に納税者の利子所得が最大である方を選択する。
- 5.4. 納税者の銀行口座残高が差押通知書に記載されている滞納額の完納に不足する場合、納税者の銀行口座の出金を滞納税の全額が完納されるまで差押え、当該口座への入金都度徴収する。
- 5.5. 差押通知書に記載されている要求を完全履行した場合、税務署に通知する。
- 5.6. 税務署は、本通達の 5.5 による銀行の通知を根拠とし、差押えを解除した場合、勤務 3 日以内に銀行及び納税者にこのことを通知する。
- 5.7. 納税者は、差押期間中に強制徴収の手続以外の形式で滞納税を納付した場合、税務署は、納付後の勤務 3 日以内に銀行及び納税者に通知し、差押えを解除する。

六. 不動産、航空機、自動車、建設機械の差押え

- 6.1. 不動産、航空機、自動車、建設機械を差押えるときは、一般税法の 65 条及び本通達の 2 条の規定を適用する。
- 6.2. 税務署は、不動産等を差押えた日から起算した勤務 3 日以内に登録機関に通知し、差押えを登録する。

七. 無体財産権の差押え

- 7.1. 無体財産権には、民法の 84.5 に規定された財産が含まれる。
- 7.2. 無体財産権を差押えるときは、一般税法の 66 条及び本通達の 2 条の規定を適用する。
- 7.3. 税務署は、無体財産権を差押えた後の 3 日以内に関連登録機関に通知し、差押を登録する。
- 7.4. 税務署は、第三者が使用している無体財産権を差押えるたびに第三者に差押書を送達して、行う。

八. 差押財産の保管及び保全

- 8.1. 差押えた又は取上げた財産は滞納者、又は当該財産の所持者となる第三者に保管させることができる。
- 8.2. 税務検査官の差押えた又は取上げた動産を納税者、その家族、契約を締結したその他の者に、又は税務署の特別用途の施設にて保管できる。
- 8.3. 本通達の 8.1、8.2 に規定する者は財産の保管及び保全、完全性の確保に関する義務を有し、税務署の許可なしで使用及び他人への譲渡が禁止される。
- 8.4. 差押えた又は取上げた財産の性質によりその財産を使用することが当該財産の評価額に影響を及ぼす、損失及び棄損させるリスクがある場合、使用を禁止する。
- 8.5. 財産の保全のために移動、運搬が必須となった場合、税務署に通知する。
- 8.6. 財産の完全性の確保義務者は（以下、「保管者」という）が納税者又はその家族ではない場合、その他、契約に別の定めがない場合、財産の完全性の確保義務は民法の 422 条の規定による保管の契約で調整する。
- 8.7. 保管者は、税務署の許可なしで保管財産を第三者へ譲渡した、又は交換、棄損、破壊、隠匿及び財産の正常な状態を変化させた場合、損害賠償義務を全面的に課される。
- 8.8. 有価証券の登録、保管、取引、決済を行う法人及び有価証券取引に参加するその他の者は差し押さえた有価証券を税務署の許可なく売却しない。差押通知書を受理した場合、直ちに制限される権利の行使に関する取引を停止する。

九. 差押えの解除

9.1. 税務署は、次の要件のいずれかに該当する場合、差押の全部又は一部を解除することができる。

9.1.1. 納税、充当、課税額の修正等その他の理由により滞納税の全額が消滅された；

9.1.2. 差押財産の価値がその差押に係る滞納処分費、差押に係る税より優先される債権の合計額を超えなくなった；

9.1.3. 差押に係る租税の一部が納付、充当、修正申告により課税額が減少した、又は差押財産の価値が増加した、その他の理由によりその価値が差押に係る租税及びその他の債権の総額より2倍高くなった；

9.1.4. 滞納者が他に差押えに適する財産で交換し、その財産を差押えたとき；

9.2. 差押えを解除するとき、滞納者に通知する。

9.3. 不動産又はその他財産の差押解除は、その旨を関連登録機関に通知により行う。

9.4. 税務署は、差押解除について本通達の2.11に規定する者に通知する。

公売実施及び随意契約による換価手続に関する通達

一. 通則

- 1.1. 本通達の目的は、一般税法の 68.2 に規定した税務機関が差押えた財産又は担保物から民法の関連規定、裁判判決執行法に定める手続により公売を実施し、又は随意契約による換価するときの関係を調整することである。
- 1.2. 公売を実施するとき裁判判決執行法の 71 条を準用する。
- 1.3. 一般税法の 33.1.12 の規定による公売実施に関する情報を税務登録情報総合データベースに順次登録する。
- 1.4. 税務署は、公売実施に要する費用及び公売保証金を振り込む国庫口座を有する。
- 1.5. 本通達の施行に必要な調書、様式の形式は税務担当行政機関長が承認できる。

二. 財産売却する公売の方法

- 2.1. 公売を次の方法により実施する：
 - 2.1.1. 強制公売；
 - 2.1.2. 競売り公売；
- 2.2. 滞納者の不動産、有価証券、非物的財産、歴史的及び文化的な貴重品、特別許可等を法規定に基づいて強制公売により売却する。
- 2.3. 滞納者の本通達の 2.2 に規定された財産以外の財産は本通達の 2.1.2 に規定する競売り公売により売却する。
- 2.4. 競売り公売は裁判判決執行法の第 64.3 規定及び民法の第 197 条の規定により実施する。
- 2.5. 一般税法の 68.5 に規定した場合、当該財産を随意契約により換価する。

三. 公売実施を担当する者

- 3.1. 公売の実施にあたり、税務担当行政機関に管轄する納税者の滞納税を処理する場合、これを大口納税者担当部門が、他の納税者の滞納処理の場合は、県税務署又は首都税務局が管轄地域を対象に作業委員会を設けて担当する。

- 3.2. 裁判判決法執行法の 63.7 に規定された有価証券の公売は当該有価証券の取引、決済、登録を担当する機関に委託して行う。
- 3.3. 本通達の 3.1 に規定した税務機関の長が公売実施する委員会及び公売の実施者を任命する。

四. 公売の見積価額を特定する

- 4.1. 作業委員会は財産の公売見積価額を決めるとき、一般税法の 68.3 の規定により裁判判決執行法の第 55 条の規定を準用する。
- 4.2. 初回目の公売又は第 2 回目の公売の見積価額を民法の第 177 条、裁判判決執行法の 75.3 の規定により決める。
- 4.3. 国債及びその他の権利者からの債券を公売する場合、裁判判決執行法の 65.3 条を準用する。
- 4.4. 法律に別の定めがない場合、財産評価法に基づいて鑑定士が作成した評価報告に基づいて公売の見積価額を設定できる。

五. 公売の実施決議

- 5.1. 公売を実施する期日を決めた決議は公売実施日より 15 日前に次の情報を記載して定める：
 - 5.1.1. 財産の名称、数量、用途、所在、見積価額、所有者について；
 - 5.1.2. 公売を実施する日時、場所；
 - 5.1.3. 不動産の国家登録番号；
- 5.2. 税務署は、本通達の 3.1 に規定した作業委員会に次の資料を送付する。
 - 5.2.1. 財産を差押えたことについて差押調書、差押書、差押通知書；
 - 5.2.2. 財産を担保にしたことについて担保契約、保証契約；
 - 5.2.3. 財産権を証明する証明書、国家登録に関する書類の謄本；
 - 5.2.4. 当該財産の使用及び所持証明書の写し；
 - 5.2.5. 不動産が所在する土地の使用及び所持権利の国家登録の書類；
- 5.3. 未完成の建物又はインフラ物件を強制公売により売却する場合、裁判判決執行法の 69.2 の規定の書類以外に当該建物又はインフラ物件を建てる特別許可の謄本を公売の指示者に送付する。
- 5.4. 作業委員会は、本通達の 5.2、5.3 に定めた資料を受理して、公売を実施する決議をする。当該決議は登録機関及び滞納者に送達する。

六. 公売の延期及び一時停止

- 6.1. 納税者は裁判判決執行法の第 63.1 規定により自分の財産を自分で売却する要請した場合、強制公売は3ヵ月間の期間で延期できる。
- 6.2. 裁判判決執行法の 64.5 に規定された財産以外の財産の評価額を確定し、納税者が自分で売却する要請をした場合、2ヵ月間の期間で延期することができる。
- 6.3. 公売を次の根拠、期間で一時停止する。
 - 6.3.1. 財産の見積価額について裁判で異議申し立てがあった場合、裁判所の最終判決まで；
 - 6.3.2. 納税者となる個人が亡したとみなした、行方不明となった、又は法的能力がないと認められた、又は法人が再編成された場合、その権利及び義務が権利譲渡人に移管されるまで、又は行方不明者の財産の相続人を特定するまで、又は法的能力の人の保護者が決定されるまで；
 - 6.3.3. 納税者となる個人又は法人の創設者、代表者を指名手配し、見つかるまで；

七. 公売実施日程

- 7.1. 公売を作業委員会の決議後 30 日間以内に実施する。
- 7.2. 裁判判決執行法の 64.5 に規定された財産以外の財産の場合、当該財産の評価が決まった後 2ヵ月間以内に売却する。
- 7.3. 裁判判決執行法の 63.1 の規定により納税者が自分で売却する要請をした場合、3ヵ月以内に強制公売を行う。

八. 公売広告、公売参加者、公売の保証金

- 8.1. 公売を実施する方法により公売の指示者が裁判判決執行法の 70.1 及び民法の 197.13 に規定した期間でマスメディア及びその他の形式で公告する。
- 8.2. 保証金を支払って登録した者又はその者の代理人が参加する。
- 8.3. 裁判判決執行法の 70.3 に規定した公売にはモンゴル国籍者のみが参加する。
- 8.4. 公売に次の者が直接又は間接的に参加することを禁ずる。
 - 8.4.1. 財産の所有者、所持者である納税者；
 - 8.4.2. 税務機関の税務検査官、職員；

8.5. 初回公売及び 2 次公売に参加する者は見積価額の 10%に相当する保証金を公売開始より 24 時間前に税務当局の国庫口座に納金する。

九. 公売の実施

- 9.1. 公売の指示者は公売実施の決議、支払額、財産の概要、その差押、又は担保日付、見積額を紹介する。
- 9.2. 最初の買受申し込みが出たときに公売が開始されたとみなす。
- 9.3. 公売の指示者が財産の価額を値上げする幅を決め、それについて記述をする。
- 9.4. 指示者が最後の買受申し込みを 3 回繰り返した後に公売を終了し、買受人を公告する。
- 9.5. 不動産の公売を停止又は延期するとき及び二次公売の実施は民法の 176 条、177 条を準用する。
- 9.6. 公売により売却された不動産の所有権の移転は裁判判決執行法の 71.10 に規定した期間内に行う。
- 9.7. 公売を実施する作業委員会は、公売実施日より 3 日間以内に買受人の名前、公売財産の全代金を全額支払ったこと、所有権の発生、滞納者が財産を引き渡す期日を明記した決議をください。

十. 買受人と締結する契約、財産の権利移転

- 10.1. 作業委員会は公売手続中に記録を作成し、当該記録書に参加者及び委員長が署名することにより当該公売が有効に実施されたとみなす。
- 10.2. 公売の買受人は、記録書及び契約書に署名することを拒否した場合、保証金を失う。
- 10.3. 作業委員会の決議に基づいて税務署長が買受人と財産の「権利移転に関する契約」を締結する。
- 10.4. 権利移転の契約を締結するときに保証金は代金に充当して計算する。
- 10.5. 財産の代金を支払った後に買受人が税務署に財産の差押を解除する申請書を提出する。税務署はその申請書に基づいて財産の差押の解除に関する決定をし、当該差押を登録した機関に通知して登録抹消をする；
- 10.6. 税務署は、財産登録の権利を有する機関に対して、財産権を公売の買受人の名義にする旨の関連書類を書面により送付する。

十一．二次公売の実施

11.1. 次の場合、二次公売を実施する。

11.1.1. 参加者が一人のみであった；

11.1.2. 公売参加者から買受申し込みがなかった；

11.1.3. 公売の買受人が財産の代金を本通達に規定した期間内に完納しなかった場合、又は見積価額以上の価額で申し込んだ二次最高価額申込者が買受けを拒否した；

11.2 税務署長が二次公売の実施を決定する。二次公売は民法の 177.3 に規定した期間で公告し、実施する。

11.3. 二次公売に付する財産の見積額は両者協議の上、合意した価額で、又は鑑定士が評価した市場価額の 50% で特定する。

11.4. 競売り公売により売却できなかった動産の価額に関しては、裁判判決執行法の 64.4 の規定を準用する。

11.5 本通達により公売で売却しなかった財産を随意契約により換価する。

十二． 公売代金の配当

12.1. 税務機関の強制公売及び競売り公売、随意契約により換価した財産の代金を一般税法の 56.3 の規定及び同法の 69 条の規定により配当（配分）する。

十三． 随意契約による換価

13.1. 随意契約による換価手続は、一般税法の 68.5 による条件において、税務署長令により任命された作業委員会が本通達に基づいて行う。

13.2. 保管期間が短い原材料については、その原材料を使った製品の製造者との随意契約により売却することができる。

13.3. 随意契約による換価する財産の情報を勤務 7 日前にマスメディア及びウェブサイトで公告し、その旨を滞納者に通知する。食料品以外の保管期間が短い財産の随意契約による換価について情報を手続ごとに公告し、滞納者に通知する。

13.4. 作業委員会は、随意契約により換価する財産の価額を本通達の 4.1 規定を基準に確定し、税務署長が承認する。

- 13.5. 随意契約により換価するときに、2人以上の者が買受申し込みした場合は、その申込者から「買受申込書」を秘密扱いで記入させ、最高価額で申し込んだ者と契約を結ぶ。
- 13.6. 有価証券取引所に登録されている財産については、当日の市場価格で売却できる場合、随意契約により換価することができる。
- 13.7. 税務署長は随意契約により買受ける者と「売買契約」を結ぶ。
- 13.8. 財産を随意契約により売却できなかつた場合、納税者に返還する。
- 13.9. 随意契約により買受ける者は代金を契約上の記載日までに納付するが、納付しなかつた場合、税務署が売却決定を取り消す。

納税の猶予に関する通達

第1章 通則

- 1.1. 一般税法の 53 条に規定する納税の猶予に関する関係を調整するとき、本通達に基づき実施する。
- 1.2. 納税の猶予するときは、下記の原則を守る。
 - 1.2.1. 滞納額が 1 千万ドゥグレグ以下である場合又は猶予期間が 3 か月以内の場合、担保財産は不要である。
 - 1.2.2. 本通達の 1.2.1 の規定以外の場合は、延滞税を併せた金額以上の価値がある担保財産を提出しなければならない。
 - 1.2.3. 一般税法の 53.3.2-53.3.4 の規定を実施する。
- 1.3. 猶予の期間を決めるとき、納税者の財産を評価し、一般税法 53.1、53.2 に規定した期間までの期間で、滞納額を完納することができる最短期間で決める。

第2章 納税の猶予要件

- 2.1. 一般税法の 53.1.1 から 53.1.4 に規定したやむを得ない事情が発生し、滞納税を納付することができなくなったのが認められた場合、納税者が書面により税務署に申請する。申請書に滞納税の金額に相当する担保物、又は保証人の契約を添付する。
- 2.2. 一般税法の 53.1.3 に規定する「納税者がその事業を停止した」とは、会社法の 19、20、21 条に定めたことだと理解する。(コメント：財務省と相談する)
- 2.3. 一般税法の 53.1.4 の規定を納税者の事業に 3 年連続で著しい損失を受け、資力が低下し、滞納税を法律に規定した納期限内に完納することができなくなった事実を言う。(コメント：財務省と相談する)

第3章 納税猶予の申請

- 3.1. 納税者は、本通達の 2.1 に規定した期間内に納税猶予の申請を「納税猶予の申請書」様式 TT-01 で管轄税務署に提出する。
- 3.2. 納税者の申請書に納税の猶予を受ける要件を証明できる下記の書類を添付する。
 - 3.2.1. 災害防止法による災害損失を証明できる資料；
 - 3.2.2. 個人納税者の治療を受けた認定病院の診断書、病院の治療費の領収書；

- 3.2.3. 納税者の事業を停止する決議、国家登録機関の証明書及びその他の関連書類
- 3.2.4. 当該課税年度の前の3年の財務諸表と租税申告書；
- 3.2.5. 財産目録、資力を示す収支の明細書；
- 3.2.6. 不動産を共有している場合、他の所有者の公証された許可；
- 3.2.7. 猶予期間の分割納付計画書；
- 3.3. 納税の猶予を受ける場合、一般税法 53.3.1 の規定による担保財産、同法 53.3.3 に規定した者が保証が必要な場合、申請書と一緒に次の証明書のどれかを提出する。
 - 3.3.1. 担保提供書、財産の証明書、性質、価額及び所在に関する資料、保険契約書；
 - 3.3.2. 保証人の保証書；
 - 3.3.3. 第三者の所有財産を担保に提供する場合には、担保を提供することについてのその第三者の承諾の文言が記載された担保提供書；
 - 3.3.4. 法人の所有物を担保に提供する場合には、代表者が担保の設定に同意した旨が記載された書面；
 - 3.3.5. 財産評価書；
- 3.4. 納税者の申請書と添付資料を確認し、根拠がある場合、税務署長の決定で納税を猶予することができる。

第4章 納税猶予申請の受理、認定、執行

- 4.1. 納税者が提出した申請書は、管轄税務署証が任務した税務検査官が勤務 10 日以内に本通達の 3.2 及び 3.3 に規定された書類を確認し、可否の結論を書面のみで出す。
- 4.2. 申請書の記載すべき内容が完全ではない、又は添付すべき書類が不備である場合、猶予の適否の判断を適切に行うことができないときは、納税者に対し、再提出を求める。
- 4.3. 税務検査官は、本通達の 4.1 に規定される書類の確認を行うときは、下記により確認する：
 - 4.3.1. 納税猶予該当事実の確定；
 - 4.3.2. 災害による支出、損害額の正確性の確認；
 - 4.3.3. 納税者の財産、負債状況、滞納税の納付に関する状況の確認；
 - 4.3.4. 納税者の財産、投資、債権、債務、事業活動の財源、収入、支出、国際会計基準で定める物、電磁式帳簿の内容を確認；

- 4.3.5. 納税猶予の申請した納税者の現在及び将来における納税の能力又は猶予後における資金繰りの状況、猶予する金額、猶予期間中における分割納付金額、猶予期間の算出又は猶予の継続の適否を判定するために、現在納付能力調査を行う。
- 4.4. 本通達の 4.1 に規定する決定に基づいて、税務署長は、猶予期間及び分割納付計画が確定された命令を下し、納税者、担保財産の所有者、保証人及びその他の関連者に送付する。
- 4.5. 滞納税を納付する期間を一般税法の 53.2 に定める期間で限度にし、納税者の資力及びその他の状況を考慮し、納税猶予に係る滞納税を完納できる最短期間で決める。
- 4.6. 納税者が猶予対象滞納税額を変更する、あるいはすでに猶予を受けている納付額にまとめて算定し、納税猶予の対象とすることができる。
- 4.7. 納税者は、一般税法の 53.3.1、53.3.3 に規定された財産の担保及び保証手続きに関する関係を民法、不動産担保法を準用して実施する。
- 4.8. 納税猶予の担保は、できる限り換価に容易で、価額の変化が少ない財産から選ぶ。担保物は、滞納税の全額を徴収できる、かつ、担保物を売却するのに要する費用に十分担保できる価値のものだと適切である。
- 4.9. 下記の場合は、財産担保及び保証人に関する納税者の申請を認めない：
- 4.9.1. 担保財産の見積価額が納付すべき滞納税額及び担保財産に関係して発生し得る各種費用に不足する；
- 4.9.2. 財産を担保にすることで納税者の事業経営、あるいは生活の最低限の必要性に支障が生じる；
- 4.9.3. 担保財産及び保証人の財産が猶予期間を対象にする保険に入っていない；
- 4.10. 担保は、次のいずれかに該当する場合に解除する。
- 4.10.1. 猶予に係る税の全額が消滅したとき；
- 4.10.2. 担保の変更により、変更に係る担保の提供を受けたとき；
- 4.10.3. 納税猶予に係る滞納税が他の税目の過納金から充当されたとき；
- 4.11. 担保財産を必要がある場合、滞納処分手続により差し押さえる。当該財産が第三者に帰属する場合、差押えをその第三者に対して行う。
- 4.12. 本通達の 3.1 に規定した納税者の申請は、一般税法、関連法令及び本通達の要件を満たさない場合、管轄税務署が納税を猶予しない。

第 5 章 納税猶予の取消し

- 5.1. 猶予期間中に滞納税が納付されない事実が発生した場合、管轄税務署長の決定で猶予の取消し、分割納付計画を変更することができる。
 - 5.1.1. 納税者及び保証人の資力が低下し、猶予期間が終わるまでに繰り上げ徴収する事由が生じたとき；
 - 5.1.2. 分割納付計画通りに納付しないとき；
 - 5.1.3. 納税者の担保財産及び保証人の担保財産の評価額が税の納付に不足すると認められる程度に減額した場合、増担保及び担保の変更に関する税務署長の求めに応じなかった場合；
 - 5.1.4. 新たに猶予にかかる租税以外の租税の滞納をしたとき；
 - 5.1.5. 納税の猶予若しくは猶予期間の延長の申請書又はその添付書類につき、次に掲げる虚偽の事実を記載したことが判明された。
 - 5.1.5.1. 猶予該当事実がないにもかかわらず、申請すること；
 - 5.1.5.2. 故意に所有する資産を記載せず、又は存在しない負債を記載すること；
 - 5.1.5.3. 収入金額又は支出金額を故意に事実より少なく又は多く記載すること；
 - 5.1.6. 納税者は、猶予にかかる滞納税を完納した；
 - 5.1.7. 一般税法の 54.1.1 から 54.1.4 に規定のいずれかに該当する事実が発生した場合、納税猶予を取消し、担保物から滞納税を徴収する。
- 5.2. 本通達の 5.1.1 から 5.1.5 に規定した事実が発生し、納税猶予を取消すことについて納税者に勤務 3 日以内に通知した後 10 日以内に理由を説明しない場合、管轄税務署長の決定で猶予を取消す。
- 5.3. 納税猶予を取り消した旨の税務署長の決定を滞納者、保証人、第二次納税義務者へ 10 日以内に通知する。
- 5.4. 納税者の理由が税務署が認める場合、猶予期間を変更することについて納税者と相談し、管轄税務署長が決定し、その旨を 3 日以内に納税者に通知する。

第 6 章 納税期間の延長及び分割納付計画の変更

- 6.1. 税務署は、一般税法の 53.2 に定める納税者の申請に基づいて猶予期間を延長できる。納税者は、「納税猶予期間の延長の申請書」様式 TT-02 を税務署に提出する。
- 6.2. 猶予期間の延長申請書にやむを得ない事情が発生したことを証明する資料、及び分割納付計画の変更要望書を添付する。

- 6.3. 税務署は、納税者の申請書について本通達の 6.1 規定に基づいて確認し、猶予期間の延長及び分割納付計画の変更に関する決定を出す。
- 6.4. 分割納付納付計画を変更する場合、税務署は、納税者の財産状況及び資力により猶予期間及び金額を決める。
- 6.5. 税務署は、本通達の 6.1 に規定した猶予期間延長の申請を受けるのを拒否した場合、その決定を納税者に通知する。

様式：

1. 納税猶予申請書
2. 納税猶予の期間延長の申請書

滞納税を第二次納税義務者から徴収する通達

第1章 通則

- 1.1. 滞納者の財産から滞納税を徴収するのにその財産が不足する場合において、一般税法の 57 条により第二次納税義務者から滞納税を徴収するときは、本通達に基づいて実施する。

第2章 第二次納税義務者の確定

- 2.1. 国家検査官が滞納処分するときに、滞納者の財産調査を一般税法の 59 条により行う。
- 2.2. 国家検査官が本通達の 2.1 に規定する手続を行うとき、滞納者の財産が足りないと認められた場合は、一般税法の 57.1 に規定した法定納期限の一年前以後の期間において、その滞納者が財産を無償又は著しい低額で他人へ譲渡したかどうか、又は債務を免除したかの判定を調査して行う。
- 2.3. 本通達の 2.2 による事実が確定された場合、その者が第二次納税義務者となる。
- 2.4. 第二次納税義務者の確定は、次による。
 - 2.4.1. 財産の贈与、債権、債権譲渡、投資等により無償で譲渡したかどうか；
 - 2.4.2. 民法の 239 条の規定により債務を免除したかどうか；
 - 2.4.3. 市場価額が明確な債券、有価証券等の財産については、対価が市場価額より低い場合、著しい低額だとみなす。
 - 2.4.4. その他の財産については、一般税法の 6.1.11 による推計課税における算定方法により算定した価額より低い場合、著しい低額とみなす。
- 2.5. 他の税務機関が既に第二次納税義務を負わせているときにおいても、第二次納税義務の成立要件を満たす場合、重ねて第二次納税義務を負わせることができる。

第3章 第二次納税義務者の納付する金額の確定

- 3.1. 第二次納税義務者が納付する税額は、滞納者の滞納税の全額からその者が負担する滞納税額とする。
 - 3.1.1. 滞納者が財産を無償で譲渡した場合、譲受けた財産又は権利の金額で；

- 3.1.2. 本通達の 3.2 の規定により譲受けた財産の価値が変わっていない場合、その財産の果実を本通達の 3.1.1 に規定した金額に加えない。
- 3.1.3. 譲受けた財産の価値が増加した場合、その価値を増加させるために要した費用を控除する。
- 3.1.4. 受けた財産について、地上財産の所有のため土地の使用権、他人の土地を特別使用目的で使用、賃貸又は抵当の権利が発生した場合、財産の額に当該権利による収益の額を加え、権利に要した費用を控除した額を算定する。
- 3.2. 受けた財産の全部又は一部が売買、贈与、き損、火災等によりその財産の価値が変わった場合には、残存する財産の価額に、当該理由で得た売却又は贈与の代金、保険金、損害賠償請求権等の額を加え、その利益を得るために要した費用を控除した額を算定する。
- 3.3. 滞納者が著しい低額により譲渡した場合は、一般税法の 6.1.11 による額と譲受けた財産の対価の差で；
- 3.4. 債務を免除した場合は、免除された債務の額で；
- 3.5. 第二次納税義務の限度を確定し、税務登録情報データベースに新規登録する。
- 3.6. 滞納者の滞納税の全額の中、第二次納税義務者に係る金額を「他人から徴収する決定が出た」欄に入力し、区別する。

第 4 章 第二次納税義務者への通知書の送達

- 4.1. 管轄税務署は、滞納者が一般税法の 51.1.7 に規定する期間内に納付しない場合、第二次納税義務者から徴収する金額を税務署長の命令で確定し、通知書を送る。
- 4.2. 税務署は、第二次納税義務者に通知書を自ら、郵便で又は電子形式により送付する。通知書を受けるのを拒否した場合、第二次納税義務を取消す根拠にならない。
- 4.3. 滞納者が納税猶予を受けている期間中にその滞納税において第二次納税義務に関する通知書及び請求書を送付しない。第二次納税義務者が受ける納税猶予は、滞納者に影響を及ぼさない。
- 4.4. 本通達の 4.1 に規定する手続を税務署の租税徴収、滞納処分を担当する部門が実施する。
- 4.5. 一般税法の 79.3 に規定する通知書、繰上請求書が送達されたとみなす。

第 5 章 第二次納税義務者に対する滞納処分手続

- 5.1. 第二次納税義務者に対して滞納処分を行う場合は、一般税法の 51、54、60-66、68、69 条の規定を適用する。
- 5.2. 第二次納税義務者は、滞納税を税務署からの通知書に記載されている口座に自分の名前で振り込む。第二次納税義務者が納付した滞納額で滞納者の別にした滞納額が減少する。
- 5.3. 第二次納税義務者が、通知書で請求した滞納額を自分に関する過納金で納付することができる。
- 5.4. 滞納者が滞納税を納付した、充当した、課税額が減少する修正を行った等により滞納額の一部が減少した場合は、減少した滞納額で第二次納税義務者が納付する税額が減少する。
- 5.5. 第二次納税義務者が過納金で滞納額を完納するのに不足する場合、残額の範囲内において、その第二次納税義務者の第二次納税義務は存続する。
- 5.6. 滞納者の滞納税を第二次納税義務者が納税のときに過納した場合、第二次納税義務者が滞納しているとき、その過納金を第二次納税義務者の滞納税に充当する。
- 5.7. 税務署は、本通達の 5.2 から 5.4 までの規定を実施するとき、その旨を滞納者及び第二次納税義務者に通知する。
- 5.8. 第二次納税義務者が一般税法の 58.3 に規定以外の場合、納税期限から起算して 30 日以内に請求書を送付する。
- 5.9. 第二次納税義務者にリスクのある税を繰上徴収する事実が発生した場合、税務署は、一般税法の 54.2 に規定した期間内にリスクのある税の繰上徴収の請求書を送付する。
- 5.10. 滞納者に対してリスクのある税を繰上徴収する事実が発生した場合、その事実を理由として第二次納税義務者に滞納処分を行わない。
- 5.11. 税務署から納税請求書を送付した後に徴収する税額が変更された場合、次の措置を取る。
 - 5.11.1. 滞納税の額を減少させる、修正する；
 - 5.11.2. 第二次納税義務が生じた後、滞納者の修正により増加された滞納税が第二次納税義務者に係る場合、その滞納税額を加えた金額が記載された通知書を再送する。
- 5.12. 管轄税務署は必要があると認めれば、一般税法の 60-66 条の規定による手続を実施するときに、次の原則を守る。
 - 5.12.1. 第二次納税義務者に対して滞納処分を行うとき、第二次納税義務の基因となる財産以外の財産を差し押さえない。

- 5.12.2. 第二次納税義務の基因となる財産と他の財産とが一つの財産を構成している場合には、その財産について差し押さえることができる。
- 5.13. 第二次納税義務者が一般税法の 53 条による納税の猶予を申請すれば、納税猶予に関する通達により猶予することができる。
- 5.14. 滞納者が納税猶予を受ける前に第二次納税義務者の財産を差押え、猶予期間中にその財産の価値を減少させないために著しい費用がかかったため、当該財産から滞納税を徴収することができなくなる場合、差押えを解除する。
- 5.15. 一般税法の 68、69 条の規定を実施するときは、財産を第二次納税義務の基因となる財産及びその他の財産と分けずに換価した場合、その他の財産に係る金額を第二次納税義務者に還付する。

第 6 章 第二次納税義務の終了

- 6.1. 滞納者が第二次納税義務者に係る額を完納した場合は、第二次納税義務者にその旨を通知し、納税義務が消滅される。
- 6.2. 第二次納税義務者が本通達の 5.2 に規定する滞納税を完納した場合は、第二次納税義務が消滅され、その旨を滞納者に通知する。
- 6.3. 第二次納税義務者からの裁判所に対する訴訟に基づいて裁判所が第二次納税義務が生じる要件が不相当と認められ、取消す判決が出た場合、第二次納税義務が消滅され、滞納者の別にした滞納額を復活させ、それを登録する。

様式：

1. 通知書

(第二次納税義務者へ送る通知書)

滞納整理マニュアル

(プロジェクト専門家案)

目 次

第1章 滞納整理	
1 滞納整理とは.....	139
2 滞納整理の基本.....	139
第2章 対応の要領	
1 対応の基本.....	141
2 対応の要領.....	141
3 面接時における具体的対応.....	142
4 滞納者が不在の場合の対応.....	144
第3章 所在調査	
1 署内調査.....	145
2 関係先調査.....	145
3 官公庁調査.....	145
第4章 財産調査	
1 財産調査の留意点.....	147
2 官公庁調査.....	147
3 金融機関調査.....	148
4 その他の調査.....	148
5 質問・検査、搜索.....	148
第5章 差押え	
1 差押えの要件.....	152
2 差押えの制限.....	152
3 差押の対象となる財産及び差押財産の選択.....	153
4 財産の帰属認定.....	155
5 差押えの共通的な手続.....	156
6 差押えの効力.....	157
第6章 各種財産の差押手続	
第1 動産・有価証券の差押え.....	159
1 動産の意義.....	159
2 有価証券の意義.....	159
3 動産、有価証券の調査.....	159

4	差押手続.....	159
5	保管及び搬出.....	160
6	差押えの効力.....	160
7	差押え動産等の使用収益.....	161
8	有価証券に係る金銭債権の取立て.....	161
9	第三者の権利保護.....	161
第2	滞納税の強制徴収（銀行預金口座の差押え）	
1	差押えの対象となる銀行預金口座.....	161
2	差押手続.....	162
3	差押えの効力の発生時期.....	162
4	銀行の義務.....	162
第3	債権の差押え	
1	債権の意義.....	162
2	債権の選択.....	163
3	差押え手続.....	163
4	債権の特定.....	163
5	差押債権の範囲.....	163
6	債権証書の取り上げ.....	164
7	債権差押えの効力.....	164
第4	不動産、航空機、自動車又は建設機械の差押え	
1	不動産の差押え.....	165
1.1	差押えの対象となる不動産の範囲.....	165
1.2	不動産の差押え手続とその効力の発生時期.....	165
1.3	差押不動産の使用収益.....	166
2	航空機の差押え.....	166
2.1	航空機の差押手続とその効力の発生時期.....	166
2.2	航空機の停泊、航行の許可.....	167
3	自動車又は建設機械の差押え.....	167
3.1	自動車又は建設機械の差押手続とその効力の発生時期.....	167
3.2	自動車等の占有、保管、運行.....	168
第5	無体財産権の差押え	
1	無体財産権のうち第三債務者等のない財産の差押手続と その効力の発生時期.....	170
1.1	無体財産権のうち第三債務者等のない財産の種類.....	170

1.2	差押手続とその効力の発生時期.....	170
2	無体財産権のうち第三債務者等のある財産の差押手続と その効力の発生時期.....	171
2.1	無体財産権のうち第三債務者等のある財産の種類と その第三債務者等に該当する者.....	171
2.2	差押手続とその効力の発生時期.....	171
第7章	差押えの解除	
1	差押えの解除の意義・要件.....	173
2	差押解除の手続.....	173
3	差押えの解除に伴う手続.....	174
第8章	交付要求	
1	交付要求ができる要件と交付要求の制限.....	175
2	交付要求の手続.....	175
3	強制換価手続の解除等と交付要求の失効.....	176
4	強制換価手続中の財産譲渡と交付要求との関係.....	176
5	交付要求の解除とその手続.....	176
第9章	財産の換価	
1	換価の通則.....	177
2	公売の手続.....	178
3	随意契約による売却の手続.....	181
4	売却決定.....	182
5	買受代金の納付とその効果.....	182
6	権利移転手続.....	183
第10章	配当	
1	配当の意義.....	183
2	配当すべき金銭.....	183
3	配当の原則.....	183
4	配当の手続.....	184
5	租税の優先権.....	185
第11章	納税の猶予制度	
1	猶予の要件.....	187
2	猶予の手続.....	187
3	猶予に係る担保.....	187

4	猶予の効果.....	188
5	猶予の取消し.....	188
第12章 第二次納税義務制度		
1	通則.....	189
1.1	納税義務の成立.....	189
1.2	第二次納税義務と主たる納税義務の関係.....	189
1.3	第二次納税義務者からの徴収手続.....	190
2	本法第57条の第二次納税義務.....	191
2.1	成立要件.....	191
2.2	納税義務を負う者.....	192
2.3	第二次納税義務者の納税義務の範囲.....	192
第13章 滞納処分の引継ぎ.....		
1	滞納処分の引継ぎができる場合.....	195
2	引継ぎの意義及び範囲.....	195
3	納税者への通知.....	195
第14章 延滞税の免除.....		
		196

滞納整理マニュアル

第1章 滞納整理

1 滞納整理とは

「滞納整理」とは、租税徴収手続の総称で滞納処分を含む広い概念である。納税者が、納期限までに租税を納付しないときは、①督促状を発付し(法 51 条)、②督促状が送達された日から10日を経過しても納付がない場合には、銀行口座の差押え、財産の差押えを開始し又は交付要求を行い(法 62 条から 69 条)、③又は、災害、病気などのために納付困難となっている場合には納税者の申請に基づき納税の猶予を行い(法 53 条)、④更には、無償又は著しく低い額の財産譲渡がされている場合には第二次納税義務の追及を行う(法 57 条)などによって、滞納税を徴収しなければならない。滞納整理とは、このような滞納税について行われる一連の事務手続を総称するものであり、その事務の中身を大別すると、その一つは、納付しようや質問検査を行う場合の滞納者等との面接や納付折衝の仕事及び調査事務などのいわゆる事実行為的事務ともいえるものであり、もう一つは、差押え、換価、配当等の滞納処分の執行に関する仕事で法律行為的事務ともいえるものである。両者は互いに関連づけられて滞納税の徴収が進められるのである。

(補足) 滞納処分とは、徴税機関が自力執行権に基づいて行う租税債権の強制的実現手続を総称したもので、一般税法第 12 章に規定されている処分をいう。

2 滞納整理の基本

滞納整理に当たっては、次の基本を遵守する。

- (1) 徴収職員(租税の徴収に関する事務に従事する税務検査官のうち、滞納処分に関する権限が与えられた者をいう。)の主たる職務は、納付折衝や滞納処分を通じて租税債権の確実な実現を図ることである(法 29 条参照)。この職務の執行に当たっては、常に納税者間の公平を基本理念とし、適正かつ的確な事務処理を行うこと。
- (2) 滞納整理の中核とも言える滞納処分の執行の過程においては、一般税法のほか、各税法及び民法、会社法、倒産法などの知識が必要とされ、また財産調査や納付能力調査を行うため、申告書決算書や会社備え付け帳簿書類を読み

取る能力が必要とされる。このため、これらの法律の解釈や簿記会計の知識の習得に努めて、深度ある滞納処分を心掛けること。また、日頃から各種メディアからの情報及び各業種に関する情報等を収集し、納税者との面接や説得に活用すること。

- (3) 検査官は、徴収事務を行う際に、様々な権限を有する一方、これらの事務に関して知り得た納税者の秘密を守る義務を負っている（法 14 条 3 項(秘密を守る義務)）。この守秘義務に違反して、納税者の秘密情報を法 14 条に定めた者以外の他の者に漏らしたり、私的目的で利用すると懲戒罰が課されることになっている(法 30 条(税務検査官の禁止事項)、73 条(税務検査官の責任))。秘密を守ることが保証されることにより、検査官の徴収業務について、納税者の理解と協力が得られ業務が円滑に遂行できることを認識しなければならない。

第2章 対応の要領

1 対応の基本

滞納整理は、まず滞納者との接触(交渉をもつこと)から始まる。滞納者と接触しなければ滞納整理は進展しない。また、滞納者との対応(相手になって受け答えをすること)には、検査官の「滞納を完結させる」という強い意志が求められる。

対応には、滞納者の自宅、会社に訪問して直接会う面接のほか、滞納者が税務機関に来署した際の応接、電話による対応、滞納者と関係がある第三者に対する対応などがある。いずれの場合にも、検査官は、年齢、職業、経歴等の異なる者と対応しなければならない。

検査官の対応の良し悪しは、そのまま税務行政の信頼度につながり、ひいては納税者の納税意欲にも影響する。

したがって、納税者との対応に当たっては、十分な事前準備を行い、言葉遣いや態度に配慮し、礼儀正しく、また、対応を進めるときは、「いつ、だれが、どこで、なにを、なぜ、どうした」を基本にして、計画的に要領よく進めていくこと大事である。

- (補足) 1 納付折衝で滞納者に提示する整理方針は、担当者個人の見解ではなく組織の整理方針に基づくものである。したがって、厳しい対応をとらざるを得ないときなどには、「個人の考えではなく当署の方針により対応している」ことを告げることも必要である。
- 2 困難事案については、できるだけ滞納者に出署させ、複数で対応することにより折衝を行うことが効果的である。

2 対応の要領

(1) 対応の要領及び留意点

① 面接の相手方

面接の相手方は、原則として、滞納者本人（法人の場合は、代表者、役員、経理部長等で滞納税の納付に関して責任があると認められる者）であり、それ以外の者とは納付折衝はしない。なお、滞納者の家族等であっても、守秘義務の関係から納付折衝をするには注意を要する。

② 面接の態度

滞納者と面接するときは、姿勢を正しくすること（足を投げ出したり体を斜めに傾けるなどの横柄な態度はとらないこと）。

③ その他

ア 滞納者は、税務職員に警戒心を抱きやすいので、相手の心を和らげる配慮が必要である。そのためには、雑談を交えることも有効な場合がある。

イ 滞納整理は、法律の執行という面を持っているが、滞納者が法律に通じているとは限らないので、わかりやすく明快な言葉づかいで筋道を立てて説明し、理解を求める態度が必要である。

ウ 滞納者からの質問や依頼に対しては、あいまいな態度をとったり、いたずらに押し問答を繰り返すことなく、はっきりした態度で対応する必要がある。

(2) 電話による対応の要領

電話による対応は、相手方と対面していないため、とかく行き違いが生じたり粗雑な対応になりがちなので、相手方と対面していると同様の心構えをもって、要領よく正確に応答する。なお、当方から電話をかけたときは、通じたら当方の所属と氏名を告げるとともに、相手方を確認し、また、先方から電話がかかってきたときは、速やかに電話を取り、所属を答えた後に、相手方が誰であるかを確認するのが、電話による対応の基本である。

3 面接時における具体的対応

(1) 既に納付している旨申立てがあったとき

滞納者から納付済みの申立てがあったときは、徴収システムや領収証書により調査確認する。

(2) 全部納付の申出があったとき

滞納税額の全部について納付の申出があったときは、本税のほか、加算税、延滞税（以下「附帯税」という。）についても漏れなく計算、検算し、本税と附帯税の徴収が二度手間にならないようにする。

(3) 滞納税額の即納が困難であるとの申出があったとき

即納が困難であるとの申し出があったときは、滞納者の実情を把握するため、滞納者の現況、滞納原因、納付意思（納付計画）、収支状況、所有資産などを聴取する。そして、滞納税額が比較的少額又は短期間で納付する申し出の場合は、全額納付や現在納付額の増額をしようとした上で、納付困難部分につき事実上の分割納付を認めることとする。

上記以外の場合は、下記により、現在納付可能額の計算及び見込納付納付可能額の計算を行って、滞納者と協議の上、現在納付額及び残額の事実上の分割納付を認めることとする。この場合において、事実上猶予する税額が高額な場合又は猶予期間が長期にわたる場合には、財産差押えの措置を講じなければならない。なお、事実上の分割納付を認めるに当たっては、滞納者から「納付誓約書」を提出させるとともに、新規滞納を発生させないことを誓約させること。

① 現在納付可能額（直ちに納付に充てることができる金額）の計算

[手持ち現金額及び引き出し可能な預金額並びに現金化が可能な上場有価証券の額の合計額]から、[このうち納付に充てることのできない金額（応対日からおおむね1か月以内の運転資金(事業の継続に必要な仕入、人件費、家賃、諸経費、借入金返済、リース返済その他の支出)、生活費、その他の支出に充てる必要がある額)]を控除して、[納付可能額]を計算する。

② 見込納付納付可能額（今後の分納月額）の計算

今後の月の平均的な収入見込額(売上、給与、報酬その他収入)から同支出額見込額(仕入れ、人件費、家賃等、諸経費、借入金返済、リース返済、生活費その他の支出)を控除して、納付可能基準額を計算する。これに業績に季節的な変動がある場合はこれを加味し、臨時的な収入(不要不急な財産の売却による収入、借入による入金、貸付金の回収による入金等)を加算し、臨時的な支出(機械の更新のための支出、家屋の修繕費、税金の納付金等)を減算して、今後の分納月額を計算する。

(4) 納付に協力的でないとき

納付をしようとしても応じないか、又は納付することができない理由を質問しても十分な回答をせず、納付できないとの一点張りで高圧的な態度に出るなど、納付について誠実な意思を示さないときは、毅然たる態度で差押えの処分に着手する。

(5) 課税について不服を申し立てるとき

課税担当者に対して口頭により課税の不服申立てがなされた場合は、原則として徴収、滞納整理を続行するが、書面により不服申立てがなされた場合は、課税の見直しの結果が出るまで滞納整理は行わない。不服申立書を受理後、

相当期間を経過しているものについては、処理見込等について課税担当者に照会する。

なお、課税について不服申立書を提出しないで滞納整理段階で口頭により課税の不服を主張された場合は、その旨を課税担当者に連絡する。質問、検査等により課税の誤りが判明し、そのため課税処分が無効であると認められるときは、関係資料を添えて課税担当者の調査を求め、滞納整理は保留する。

4 滞納者が不在の場合の対応

滞納者の自宅、会社等に訪問した時、滞納者が留守の場合は、次のように対応する。

- ① 滞納者が留守であっても、滞納者の配偶者や会社の役員等責任ある対応を期待できる者がいる場合には、これらの者から徴収上必要な事柄について聴取する。
- ② 責任ある対応を期待できる者がいない場合や誰もいない場合には、近隣の者から居住の事実を聴取するか、不在票（訪問の目的や出署依頼を記載した文書）を作成し、郵便ポストに投函又は玄関ドアに挟むなどして訪問事績を残す。
ただし、居住の確認が取れない場合は、不在票の差置きはしないようにする。

第3章 所在調査

滞納者は、事業の失敗や様々な事情で行き先を明らかにせず転居するなどその所在が不明になることがある。

このような場合には、税務署内で入手可能な資料の調査、滞納者の経済、社会活動などを手掛かりにして関係先、取引先の調査、警察署等の官公庁調査を行うことにより、その所在を追及することが必要となる。

1 署内調査

現在把握している住所、名称、営業場所、電話番号等などに変更がないか、提出されている申告書、決算書等から確認する。

2 関係先の調査

所在不明になる直前の滞納者の動向、家族の状況、生活状況及び転居後の連絡方法については、取引先、勤務先、隣家からの聴き取りなどにより調査する。

3 官公庁の調査

中央、地方行政機関は、税務機関の業務がしやすい環境を整え、協力する義務を負っており（法 34）、調査徴収業務に必要な情報を提供することとなっている。

主な官公庁は次のとおりである。

(1) 県、市、区、ホロー

ア 個人登録

住民登録は、県、市、区及びホローの区域内に住居を有する者について、世帯を単位として作成されており、氏名、生年月日、住所、以前の住所等の調査ができる。

なお、転出入の届出は、新たに住所を定めた日から7日以内にホローに提出することになっている。

イ 戸籍登録

区役所に登録された滞納者の戸籍登録から、滞納者の出生・死亡・婚姻等の履歴、親族関係、相続人や住所の異動状況について調査する。

(2) 国家登録局

ア 個人登録

住民登録や戸籍登録等を調査する。

イ 外国人家族登録

モ国民が外国人と婚姻した場合の結婚、子供の出生等親族関係について調査する。

* 外国人登録庁

外国人の出入国記録及び外国人登録記録等から滞納者の国籍、氏名、生年月日、住所地（居所）、出入国年月日、在留資格、期限等について調査する。

ウ 法人登録（商業登記簿、法人登記簿）

会社の商号、本支店等所在地、役員の住所、氏名及びこれらの異動、解任年月日、また、設立年月日、解散年月日、清算人等について調査する。

エ 土地、建物等固定資産の登録

所有者の住所、氏名、その異動及び原因、差押え等について調査する。また、抵当権等の権利者の住所、氏名及び債権額等の内容を調査する。

(3) 自動車登録センター

自動車の表示、所有者の住所、氏名等を調査する。

(4) 警察署

警察署は、税務機関からの要求があれば、モンゴル国民、外国人及び国籍のない人で個人登録されていない人の住所に関する情報について提供できることとなっており（法 34）、所在不明者の居所等について調査する。

(5) 裁判所

競売事件の経過等について、記録の閲覧、写しの交付などを受ける。

第4章 財産調査

滞納整理を進める過程においては、滞納者の納付資力の判定（現在納付能力調査及び見込納付能力調査）や滞納処分の執行のために、滞納者の財産の有無やその財産についての換価価値・権利関係・換価の難易等について調査、確認する必要がある。

（注）現在納付能力調査及び見込納付能力調査については、第2章の3の（4）参照。

徴収における調査は、実施する場所により、官公署調査、関係者調査、現地・現場調査等がある。

また、調査の手段方法等により、業務遂行上の調査、質問・検査、搜索に分けることができる。

1 財産調査の留意点

（1）早期着手の励行

不動産の転売、預貯金額の減少、その他資産の処分・流失や滞納者の資力が喪失してしまうことのないよう早期に対応する。

（2）準備の励行

調査目的を明確にもって準備を整え、事後の滞納整理を効果的、有利に進めることに留意する。

（3）現場調査の励行

生活の状況、事業の状況、資産の状況を現地、現場に赴き、確認する。

（4）反面調査の励行

滞納者の申出の内容の確認のために、官公庁等関係機関への照会回答などの資料を収集しておく。また、財産の特定、所有、占有、借名、帰属認定など調査の趣旨を良く考えて必要な調査を行う。

2 官公署調査

（1）官公署等の情報提供義務に基づく情報収集

金融機関及びその他の機関（証券取引所、警察、税関、個人登録・外国人登録担当行政機関、中央・地方の行政機関、公務員）は、入手した各種情報を税務機関に提供する義務を負っていることから、積極的に情報収集に努める。

（2）署内調査

署内調査により（税務登録情報データベースを活用し、資料情報を取得する）、各税の申告書及び申告書添付書類又は課税関係資料を調査し、滞納者の所得

の源泉、事業の内容（業種、事業規模、収益動向、役員構成等）、財産状況等を把握する。

なお、署内調査は、過去の滞納整理資料や課税資料がその対象となり、滞納者の財産状況、事業内容、取引関係等を比較的容易に確認できるが、把握できる情報には、おのずと限界があることから、署内調査を一つの糸口として更に深度ある調査を進める必要がある。

(3) 官公庁調査

国家登録局、県、市、区等の官公庁は、行政上の必要性又は権利関係を公示するため、一定の帳簿を備え付けている。

これらの官公庁が備え付けている帳簿書類を調査することにより、滞納者の居所、土地、建物、借地権、自動車等の所有状況及びその権利関係を知ることができる。

3 金融機関調査

財産調査において、金融機関調査は不可欠である。税務機関の課税資料、金融機関への照会、臨場調査により把握した資料に基づき取引金融機関を把握し、名義の如何にかかわらず滞納者に帰属する預金債権の存否の確認を行う。また、貸付金の担保や、過去の銀行取引の状況を確認することにより、滞納者の財産状況及び営業活動を把握することもできる。

4 その他の調査

ガス会社、電力会社により、滞納者の所在、料金の支払い方法、支払口座などを確認する。署内調査で判明した取引先（債権者、債務者）について調査することにより、売掛金及び買掛金等の存否及び決済等を確認する。建物賃貸借契約がある場合、賃借料、期間、保証金の支払方法を確認する。滞納者の自宅、事務所の調査することにより、滞納者の有する預貯金、貸付金、売掛金等の債権、有価証券類及び貴金属等の動産類の発見・確認する。

5 質問・検査、搜索

(1) 業務遂行上の調査

納税者の賦課徴収に関して、その行政目的遂行のため、法令による禁止・制限を受けることがなければ、様々な調査を行うことができる。

近隣、親族等への聴き取り、取引業者への調査等はもとより、滞納整理

事務的的確な実現と職務権限、職務行為として広範囲の調査ができる。相手の協力の度合いによっては、その内容が非常に役立つことがある。

(2) 検査官の質問・検査

イ 質問

質問は、相手方が知っていることを正確に聴取し、直接又は間接に、滞納者の財産を調査するために行うものである。質問の目的を達成するためには、質問すべき事項等について事前に整理しておくことが必要である。

① 質問ができる場合

質問ができるのは、「滞納処分のため滞納者の財産を調査する」場合である(法 59 条)。すなわち、滞納処分のため、滞納者の財産の有無、所在、種類、数量、価額、利用状況、第三者の権利の有無等を調査する必要があるときに行うことができるのである。

② 質問の相手方

質問することができる相手方は次の通りである (法 59 条 2 項)。

ア滞納者

イ滞納者の財産を占有する第三者

ウ滞納者の財産を占有すると認めるに足りる相当の理由がある
第三者

エ滞納者に対し債権又は債務があると認めるに足りる相当の理由がある者

オ滞納者から財産を取得したと認めるに足りる相当の理由がある者

カ滞納者が株主又は出資者である法人

③ 質問の方法

質問は、口頭又は書面により行う。

④ 聴取書

口頭又は書面による質問に対する答弁が重要であるとき又はその内容について将来争いが生ずる恐れがあるときは、そのてん末を文書にして記録する必要がある。この記録した文書を「聴取書」という。

ロ 検査

検査は、滞納者に帰属する財産の発見、その帰属に関する証拠の収集、過去における権利の変動の有無と滞納処分による追及の可否に関する資料の収集等を主たる目的にして行うものである。

検査の目的を達成するためには、検査する事項、検査する帳簿、及び手順について事前に検討しておくことが必要である。

① 検査ができる場合

質問ができる場合は、前記の「質問ができる場合」と同じである。

② 検査の対象となるもの

検査の対象となるものは、前記(2)②の「質問の相手方」に掲げる者の財産に関する帳簿書類である。この場合の「財産に関する帳簿書類」とは、金銭出納帳、売掛帳、土地、建物等の賃貸借契約書、預金台帳、売買契約書、株主名簿、債権、債務又は財産の状況を明らかにするために必要な一切の帳簿書類(電磁的記録を含む)をいう。

③ 検査の方法

検査は、滞納者等の財産に関する帳簿書類について、相手方の提示を得て行う。検査の際に不明な事項等がある場合には、相手方に質問を行い、これを明らかにすることが大切である。

ハ 質問検査に係る罰則

質問、検査に対して、答弁せず、検査を妨害した場合は、その者に対して罰則の適用がある(法 75.1.5)

(3) 搜索

搜索とは、質問・検査に応じないため財産の状況等を明らかにできない場合や質問・検査したが財産を発見できなかった場合に、滞納者の物又は住居その他の場所において、差し押さえるべき財産の発見等のために行うものである。

搜索をするに当たっては、相手方の状況を総合的に勘案し、事前に搜索の時期、場所、方法、手順等について十分検討しておくことが大切である。搜索は、公簿・金融機関等の調査や質問検査によって差押えすべき財産が発見できない場合に、滞納者の住居その他財産を隠した可能性のある場所に立ち入って調査ができ、また、滞納者の財産を第三者や特殊

関係者が所持している場合にも認められているものである。

① 捜索ができる場合

滞納処分のため必要があるとき、滞納者の住居その他財産を隠した可能性のある場所であるについて捜索できる(法 59 条 5 項)。財産を隠した可能性のある場所であるとは、例えば、金庫、貸金庫、戸棚、鞆等がある。

② 捜索の方法

捜索に際し必要があるときは、閉鎖してある戸、金庫その他の容器の類を開かせを、又は徴収職員自らこれを開くために必要な処分をすることができる(法 59 条 6 項)。

③ 捜索の時間制限

捜索は、原則として、日没から日の出までは行わない。ただし、日没前に着手した捜索は日没後も継続して行うことができるものと解され、また、旅館、飲食店その他夜間でも公衆が出入りすることができる場所(バー、ナイトクラブ、映画館など)は滞納処分のため必要と認めるに足りる相当の理由があるときは、その公開した時間内は捜索できるものと解される。

④ 捜索の立会人

捜索をするときは、18 歳以上で相当のわかまえがあり、かつ納税者、税務署及び税務検査官と従属関係が無く、利害関係が無い第三者を立ち合わせる。また、捜索の対象となっている財産の所有者又はその法定代理人、若しくは当該地方行政機関の代理人を立ち合わせる(法 59 条 3 項で準用する法 50 条 1 項、2 項)

⑤ 捜索調書の作成

捜索した場合には、捜索調書を作成し、参加した者及び立会人の署名を求める。もし、それらのものが署名を拒否した場合は、その理由を説明する機会を与え、理由を調書に添付する(法 59 条 3 項で準用する法 50 条 3 項)。ただし、捜索に伴って差押えをしたときは、差押調書を作成し、捜索した旨を記載することになっていることから捜索調書を作成する必要はない。捜索調書を作成した場合は、その謄本を、捜索を受けた滞納者又は第三者とこれらの者以外の立会人に交付しなければならない。

第5章 財産の差押え

租税が滞納になった場合には、検査官は自力執行としての滞納処分を行います。(法50条)

この自力執行としての滞納処分は、差押えに始まり、換価、配当に終わる一連の手続から構成されており、徴収の早期確保を目的としている。

差押えは、この一連の手続きの第一段階の処分として、滞納者の財産の処分を制限して、換価（公売）できる状態に置く強制処分である。すなわち、換価するためその保全を目的として行うものである。

財産が差し押さえられると、滞納者は、差押財産の処分につき制限を受けることになり、生活や事業の維持等に大きな影響を被ることになる。したがって、差押えは、適正かつ慎重に執行しなければならない。特に、差押えを開始する場合は、徴収上支障があると認められる場合を除き、滞納者に対し事前に差押えをする旨予告することに留意する。

1. 差押えの要件

差押えができるのは、原則として、納税者（相続人、第二次納税義務者、保証人を含む。）が督促状（第二次納税義務者、保証人の場合はその記載内容が異なるもの）に記載された期限（督促状が届いた日から起算して勤務10日以内）までに、その督促に係る滞納税が完納しないときである（法55条1項1号、3号）。

- * 督促状が届いた日を第1日として11日目（すべて勤務日と仮定した場合）以降に差押えをすることができる。
- * リスクがある税の繰上徴収の場合は、督促を要しないで差押えができる（同55条1項2号）。また、督促状が届いた日から起算して勤務10日以内の間に、リスクがある税の繰上徴収に掲げる事実が生じた場合にはただちに差押えができる（同55条1項4号）。

2. 差押えの制限

差押えは、納税の猶予や不服申立てがされている場合等の個別的な制限があるほか、一般的制限として、超過差押え及び無益な差押えを行うことができないとされている。

(1) 超過差押えの禁止

滞納税を徴収するために必要な財産以外の財産は、差し押さえることはでき

ないこと（法 60.5）

したがって、差押えできる財産の範囲は、差押えに係る滞納税額に見合う価額の財産に限られるが、この場合の判断は、差押えする時におけるその財産の処分予定価額と徴収すべき滞納税額を比較して行う。

- * 処分予定価額は、その財産上に滞納税額に優先する抵当権等の担保権があるときは、その優先債権額を財産の処分予定価額から差し引いた価額をいう。
- * 他に差し押さえる適当な財産がない場合、1 個の財産を差し押さえるときは、その価額が徴収すべき滞納税額を超えても、この超過差押えの禁止に違反することにはならないので、差押えを行うこと差し支えない。

（2）無益な差押えの禁止

差押えしようとする財産の処分予定価額がその差押えに係る滞納処分費と徴収すべき滞納税額に優先する債権の合計額を超える見込みがないときは、その財産は差し押さえることはできない（法 60.6）。

- * 滞納税に優先する債権の額は、弁済等により変動する場合があるので、適時に再度確認する必要がある。

3. 差押えの対象となる財産及び差押財産の選択

（1）差押えの対象となる財産

差押えを行うときは、次の要件を備えていることが必要である。

① 財産が一般税法施行地（モンゴル国内）にあること

一般税法はモンゴル国の行政権の及ぶ地域にのみその効力が及ぶ。

したがって、滞納者が外国において所有している財産は差押えの対象にならない。

② 財産が滞納者に帰属していること

財産が滞納者に帰属していれば、名義又は所持者が誰であるかは問わない。

③ 財産が金銭的価値を有すること

差押えの対象となる財産は、これを差し押さえて換価し、その代金から滞納税を徴収するために行うものであるから、差押えの対象となる財産は、金銭的価値を有するものでなければならない。

- * 金銭又は物の給付を目的としない行為（例えば、演奏することなど）を目的とする債権は、金銭的価値を有しないから差押えの対象とは

ならない。

④ 財産が譲渡性を有すること

滞納処分による差押財産の換価方法は、売却すること又は取立てをすることの二つであるから、差押えの対象となる財産は、譲渡又は取立てができるものでなければならない。

* 滞納者に一身専属的に帰属する権利（一身専属権。例えば、相続権、扶養請求権、財産分与請求権等）は、譲渡できないので差押えの対象とならない。

⑤ 差押禁止財産でないこと

特定の財産については、法律上、差押えは禁止されている。一般税法は、一般の差押え禁止財産（法 61）、給与等の差押禁止（法 64.6.6）について規定している。このほか、裁判判決執行法その他の法律により、差押えが禁止されているものがあるので、注意が必要である。

(2) 差押財産の選択

法 55 条 2 項は、督促後は最初に「滞納税の強制徴収」手続を実施することを定めているので、徴収上支障があると認められる場合を除き、まず「預金口座」を差押えの対象に選ぶ。

上記以外は、どの財産を差し押さえるかについては、検査官の権限に属している（裁量に委ねられている。）。しかしながら、差押えは、滞納者および第三者の権利に重大な影響を与えることから、次の選択基準により慎重に行わなければならない。

① 第三者の権利を害することが少ない財産であること

滞納処分の執行に支障がない限り、その財産について第三者が有する権利を害さないように努める（法 60.2）。また、一定の要件のもとに第三者からの差押え換えの請求が認められている（法 60.3）。

* 被相続人の滞納税について、その相続人の財産を差し押さえる場合には、相続人の権利を保護の観点から、滞納処分の執行に支障がない限り、相続財産から執行する。

② 滞納者の生活の維持又は事業に継続与える影響が少ない財産であること

滞納処分の執行に支障がない限り、滞納者の生活の維持又は事業継続に与える影響が少ない財産を選択する。

③ 換価が容易な財産であること（法 60.4）

4. 財産の帰属認定

(1) 一般的な帰属認定

財産が滞納者に帰属するかどうかの判定は、次に掲げる事項を参考として行う。

- ① 動産、有価証券 . . . 滞納者が所持しているか
- ② 登録国債、社債等 . . . 滞納者名義で登録されていること
- ③ 不動産、自動車、船舶等で登録制度のあるもの
. . . 滞納者が登録の名義人かどうか
- ④ 未登録の不動産 . . . 占有の事実や帳簿書類により滞納者に帰属
すると認められるかどうか
- ⑤ 会社等の持分 . . . 滞納者が定款又は登録簿、社員名簿など
における名義人かどうか
- ⑥ 預金口座 . . . 預金通帳により口座が滞納者に帰属すると
認められるかどうか
- ⑦ 債権 . . . 売掛帳、その他関係帳簿類により滞納者に
帰属すると認められるかどうか

(2) 他人名義財産の帰属

動産、有価証券、不動産又は会社等の持分について、それを所持している者や登録の名義人が滞納者でない場合であっても、帳簿書類や当事者の陳述等に基づき、次に掲げる事実が明らかであるときは、当該財産は滞納者に帰属するものと認定する。

- ① その財産が、売買、贈与、交換、出資、代物弁済等により、滞納者に譲渡されたこと
- ② 滞納者が、その財産を仮装売買等無効な法律行為により名義人等に譲渡したこと
- ③ 相続又は合併等により財産の所有権が滞納者に移転していること
- ④ 権利が滞納者に帰属しているにもかかわらず、名義が滞納者以外の者となっていること
 - * 登録制度のある他人名義の財産を差し押さえるときは、その名義を代位により滞納者名義に変更しなければ、差押えの登録をすることはできない。

- * 夫婦又は同居の親族の財産の帰属認定は、滞納者の配偶者又は同居の親族が、専ら滞納者の資産又は収入によって生計を維持している場合には、その納税者の住居にある財産で次に掲げるものを除いたものは、その滞納者に帰属しているものと認定して差し支えない。
- ・ 配偶者が婚姻前から有する財産及び婚姻中に自己の名において得た財産
- ・ 配偶者が登記された夫婦財産契約に基づき所有する財産
- ・ 上記に掲げる財産以外の財産で配偶者又は同居の親族が専ら使用する財産
- ・ 夫婦のいずれかに属するか明らかでない財産について配偶者の持分

5. 差押えの共通的な手続

一般税法では、財産を①動産・有価証券、②銀行口座、③債権、④不動産、航空機、自動車又は建設機械、⑤無体財産権の五つに区分し、それぞれの差押え手続について定めている。

各財産の差押えに共通する手続は、以下のとおりである。

(1) 差押調書の作成

財産を差押えたときは、差押えの事績を記録、証明するために、差押財産の区分を問わず、差押調書（長官命令様式〇〇）を作成しなければならない（法 60.7）。

(2) 差押調書の記載事項

差押調書には、検査官が次の事項を記載して、税務署長の決裁を受けなければならない。

- ① 滞納者の氏名及び住所又は居所
- ② 差押えに係る滞納税の年度、税目、納期限及び金額
- ③ 差押え財産の名称、数量、性質及び所在
- ④ 作成年月日

(3) 差押調書謄本の交付

差し押えた財産が次の財産であるときは、その差押調書の謄本を滞納者に交付しなければならない（法 60.7）。

- ① 動産・有価証券
- ② 銀行口座
- ③ 債権

④ 第三債務者のある無体財産権

(4) 質権者等に対する差押えの通知

次の財産を差し押さえときは、それぞれの権利者（質権者等）のうち判明している者に対して、書面により差し押さえた旨及びその他必要な事項を通知しなければならない（様式〇〇）。これは、質権者等差押換えの請求ができる第三者などに対して、権利行使の機会を与えることなどを目的とするものである。

① 質権、抵当権等その他第三者の権利の目的となっている財産

・・・これらの権利を有する者

② 予備登録のある財産

・・・予備登録の権利者

6. 差押えの効力

(1) 差押えの一般的効力

差押えの効力は、財産の区分、性質によって異なるが、一般的な効力は次の通りである。

① 処分禁止の効力

差押えは、その差押財産について、法律上の処分（例えば、売買、贈与、担保権の設定）又は事実上の処分（例えば、毀損、廃棄）を禁止する効力がある。ただし、この処分禁止の効力は、差押債権者（国）に対する相対的なものであり、差押え後の売買等は差押債権者（国）に対抗できないが、当事者間では有効である。

* 滞納者が、差押財産を第三者に譲渡することは、当事者間では有効であるが、差押債権者（国）に対しては、譲渡による所有権の取得を主張できないから、差押債権者（国）は権利移転がなかったものとして、差押え財産を公売することができる。

* 差押えにより禁止される法律上又は事実上の処分は、差押え債権者に不利益となる処分に限られ、差押財産についての賃貸借の解除、差押財産の改良等、差押権利者に有利になる処分は可能である。

② 相続があった場合の効力

差押え後に、滞納者が死亡又は法人が合併により消滅した時は、相続人又は合併により存続する会社を相手に滞納処分を続行することができる。

(2) 差押えの効力の及ぶ範囲

① 従物に対する効力

主物（例えば、建物）を差し押さえたときは、従物（例えば、建具類）に対しても差押えの効力は及ぶ(民法〇〇条)。

② 果実に対する効力

・ 天然果実に対する効力

差押えの効力は、差押財産（例えば、果樹、家畜）から生ずる天然果実（例えば、果樹の実、動物の仔）に及ぶと解される。したがって、このような場合には、天然果実に対する新たな差押えをする必要はない。

・ 法定果実に対する効力

差押えの効力は、差押財産（例えば、建物）から生ずる法定果実（家賃）には及ばないと解される。したがって、例えば、建物を差し押さえた場合、さらに家賃の取立てをする必要があるときは、別個に家賃の差押えをしなければならない。

ただし、債権を差し押さえた場合における差押え後の利息については、差押えの効力は及ぶものと解される。

(3) 損害保険請求権に対する効力

差押財産が損害保険に付されている場合、その差押えの効力は、保険金等の支払いを受ける権利に及ぶものと解される。ただし、財産を差押えた旨を保険者に通知しなければ、その差押えをもって保険者に対抗することはできない。

第6章 各種財産の差押手続

第1 動産・有価証券の差押え

1 動産の意義、

一般税法上の動産とは、民法に規定する有体動産から、一般税法第65条に規定する航空機、自動車及び建設機械を除いたものをいう。

* 次のものは、動産として差し押さえる。

- ① 金銭、外国通貨及び金券（郵便切手）
- ② 未完成の建物（登記できない程度のもの）
- ③ 未分離の果実（動産として取引されるもの）
- ④ 登録されていない航空機、自動車、建設機械

2 有価証券の意義

有価証券は、財産権を表象する証券で、その権利行使又は移転をもってされるもの、有価証券法の5.1に規定する金融商品が含まれる。

* 有価証券の具体例としては、①手形②小切手③商品券等がある。

* 借用証書又は受取証券のような証拠証券は、有価証券として取り扱われない。

3 動産・有価証券の調査

動産・有価証券（以下「動産等」という。）の差押えは、その財産の形状、価額、換価性及び第三者の権利関係の有無等を調査し、差押えに適する財産かどうかを十分検討して行う。

* 家庭用の動産は、相当の高級品であっても、価値が低下するのが一般的である。一方、一見無価値のように見えるものでも、書画、骨董、嗜好品などには高価なものがあるので、調査に当たっては十分注意する必要がある。

4 差押手続

(1) 滞納者が占有している動産等

動産等の差押えは、税務検査官がその財産を占有して行う（法62.1）。

* 「占有して行う」とは、検査官がその財産を差押えの意思を持って客観的な事実上の支配下（所持すること）に置くことである。

(2) 第三者が占有している動産等の差押え

第三者から引き渡しを受けた上で、その財産を（1）と同様に差し押さえるが、その第三者が引き渡しを拒むときは差し押さえることはできない（法 61.3）。

ただし、この場合において、滞納者が他に換価が容易で、かつ、その滞納に係る税の全額を徴収することができる財産を有しないときに限り、期限（勤務 5 日間以内）を指定した書面により引渡しを命じたうえで引き渡しを受けてこれを差し押さえることができる（法 62.5）。

また、引き渡し期限までに引き渡しをしない場合に差押えることができる（法 62.6）。

(3) 差押調書の作成

動産等を差押えたときは、差押調書（様式〇〇）を作成し、その謄本を滞納者に交付する（法 60.7）。

なお、捜索に伴って動産等を差押えたときは、立会人等にも差押調書の謄本を交付する。

5 保管及び搬出

（滞納者又は第三者による保管）

動産等を差押えたときは、必要があると認められるときは、税務検査官はその財産を滞納者又はその財産を占有する第三者に保管させることができる。この場合、税務検査官自ら封印あるいは公示書等（様式〇〇）によって、それが差押財産であることを明白に表示しなければならない。

（搬出）

差し押さえた動産等を、滞納者又はその財産を占有する第三者に保管させない場合は、直ちにこれを搬出する。差押え後、直ちに搬出する場合には、差押調書の余白に差押財産を搬出した旨を記載することにより、「搬出調書」の作成に代えることができる。

保管させた場合でも必要があるときは、これを搬出する。搬出する場合は、税務検査官は、「搬出調書」（様式〇〇）を作成し、これに署名して、滞納者又はその財産を占有する第三者にその謄本を交付しなければならない。

*動産等を搬出した場合には、税務署において保管し、又はその責任において倉庫業者その他の者の保管させることができると解される。

6 差押えの効力

① 効力発生時期

差押えの効力は、税務検査官がその財産を占有した時に生じる。

ただし、その財産を滞納者等に保管させたときは、封印あるいは公示書などで差押えた旨を明白に表示した時にその効力が生じる（法 62.8）。

② 金銭の差押えの効力

金銭を差し押さえたときは、その限度において、滞納者から差押えた滞納税を徴収したものとみなされ（法 62.2）、滞納者から取り上げた金銭は、直ちに税収口座に振り込まなければならない（法 69 条 1 項 2 号）。

*徴収したものとみなすとは、その限度において差押えに係る滞納税の納税義務を消滅させることをいう。

7 差押動産等の使用収益

差し押さえた動産は、消耗性が大きいことから、差押え後の使用又は収益はさせないのが原則であるが、滞納者又は第三者に差し押さえた動産等を保管させる場合において、徴収上支障がないと認められるときは、その使用・収益を許可することができる（法 62.9）。

8 有価証券に係る金銭債権の取立て

差し押さえた有価証券に係る金銭債権の取立ては、有価証券に係る金銭債権の履行日が既に到来しているもの又は近い将来履行期日が到来するものであって、換価するよりも取り立てる方が徴収上有利と認められるものに限るものとし、取り立てないものは、換価（売却）の方法による（法 62 条 3 項参照）。

9 第三者の権利保護

滞納者の動産を占有している第三者（滞納者との契約による賃借権、使用貸借権その他動産使用収益を得る権利を有するものに限る。）が差押えのためその財産を引き渡すことにより、占有の目的を達することができなくなる時は、その契約を解除するか、又は契約を解除せずに、3 か月を限度として当該財産の使用及び収益取得を継続するかを選択することができる。

第 2 滞納税の強制徴収（銀行預金口座の差押え）

1 差押えの対象となる銀行預金口座

滞納者の銀行預金口座を差し押さえることにより滞納税を徴収するときの銀行口座には、納税者の銀行に開いた普通預金及び定期預金口座が含まれる。

2 差押手続

- (1) 滞納者の銀行預金口座を差押える場合は、滞納税を滞納者の銀行口座から徴収する旨記載し、税務署長の承認を受け、第三債務者である銀行に預金口座差押通知書（様式〇〇）を送達して行う（法 64.1）。
- (2) 預金口座差押通知書には、次の事項を記載する（法 63.1.2）。
 - ①滞納者の氏名（名称）、住所及び居所、納税者番号
 - ②滞納税の徴収根拠及び滞納税額
 - ③預金口座の種類及び金額
 - ④第三債務者である銀行名、所在
 - ⑤出金の全部又は一部を停止させる旨
 - ⑥差し押さえられた預金を送金すべき銀行名、口座番号

3 差押えの効力の発生時期

差押えの効力は、預金口座差押通知書が銀行に送達されたときに生じる（法 63.1.1）

4 銀行の義務

- (1) 銀行は、預金口座差押通知書に従って滞納税に相当する預金引出金を税務署の口座に振り込む（法 63.1.3）。
- (2) 銀行は、滞納者の銀行預金の残高が預金口座差押通知書に記載された滞納額に不足する場合は、当該口座から引き落とされる裁判判決による支払い義務のある出金を含む他の出金の全部又は一部を停止させ、その口座から滞納税の差押通知書に記載されている税務署の口座に振り込む（法 63.1.4）。
- (3) 銀行は、差押えに係る滞納税に相当する預金引出金の振込みの状況（全額振込み、一部振込み等）を税務署に通知する。
- (4) 税務署は（3）の通知に基づいて、滞納税が完納となり差押えを解除した場合は、勤務3日以内に銀行に通知する。

第3 債権の差押

1 債権の意義

差し押さえる債権とは、金銭又は換価に適する財産の給付を目的とする債権（銀行

預金を除く。)をいい、売掛金、銀行預金、賃貸料、給与などがその例である。ただし、本来的に債権であっても、その性質上、取立てに適さず、換価手続によるもの(例えば、賃借権など)は、無体財産権として差し押さえる。

2 債権の選択

債権の差押えは、取立てが確実にできる債権を選択して行い、取立ての確実性の高いものには、次のようなものがある。

- ① 私人に対する債権より官公署に対する債権
- ② 小企業に対する債権より大企業に対する債権
- ③ 無担保債権より担保付債券

なお、同一内容の債権の場合には、弁済期が早いものから先に差し押さえる。

3 差押手続

債権を差押えた場合は、第三債務者（滞納者に対し債務を負う者）に、債権差押通知書（様式〇〇）を送達して行う（法 64.1）。

- * 債権差押通知書の送達は、債権差押えの効力要件なので、交付送達又は配達証明郵便で行う。

債権差押通知書には、債権の履行期に弁済すべき旨、また履行期がすでに到来している場合は即時弁済すべきことを記載する。滞納者に対しては、差押調書の謄本を差押後に送付するとともに、債権の取立て、譲渡その他の措置を禁止することを記載する（長官命令〇〇）。

4 差押債権の特定

債権の差押えに当たっては、債権者（滞納者）、債権の種類、債権額、数、給付の内容、債権の成立年月日等を表示することによって具体的に特定する。

5 差押債権の範囲

債権を差し押さえるときは、債権の全額を差し押さえるが、滞納税額が債権額より少ない場合は、徴収すべき滞納額に相当する額を差し押さえることができる。（法 64.2）

- * 滞納税額が債権額より少ない場合でも、第三債権者の資力や履行確実性に不安がある、債権の弁済期が明確でない等の問題があるときは、債権の一部差押えを行うことはできない。

6 債権証書の取り上げ

債権の差押えのために必要があるときは、動産の差押えの手續に準じてその債権に関する証書（例えば、消費貸借の公正証書、銀行預金証書等）を取り上げることができる（法 64.4）。その場合、税務検査官がその債権証書を占有して行う。

債権証書を取り上げた場合は、「取上調書」（様式〇〇）を作成し、滞納者その他処分を受けた者にその謄本を交付する。ただし、証書の取り上げに際し、差押調書又は搜索調書を作成する時は、これらの調書に取り上げた証書の名称等を付記して取上調書に代えることができる。

7 債権差押えの効力

(1) 効力発生の時期

債権差押えの効力は、第三債務者に債権差押通知書が送達された時に生じる（法 64.1）。

(2) 履行の禁止

第三債務者は、滞納者に対するその履行が禁止される。

(3) 取立て等の禁止

滞納者は、差押え後にその債権の取立て、譲渡、免除、期限の猶予等を行うことはできない。滞納者は、債権発生的基础となっている契約の変更又は終了が禁止されている（法 64 条 7 項）。

滞納者に交付する差押調書謄本には、その債権の取立てその他の処分を禁止する旨附記する。

* 滞納者が、その債権の取立て等をして、第三債務者は差押債権者に弁済しなければならない。

(4) 継続的収入に対する効力

給料、年金、賃貸料等（以下「給料等」という。）など継続収入の債権の差押えの効力は、徴収すべき滞納額を限度として、差押え後に収入すべき金額に及ぶ（法 64.3）。

* 給料等の継続収入の差押えは、給与等支払い義務のある個人又は法人に対して、債権差押通知書を送達して行うが（法 64.6.1）、差押えに係る滞納税を限度として差押え後に収入すべき金額に及ぶので、一度差し押さえれば支払期ごとに差し押さえる必要はなく、債権差押通知書に「滞納金額に充つるまで」差し押さえる旨を表示してまとめて差押える。

なお、給料等の差押えには、労働法に規定する一定の差押え禁止額がある（法 64.6.6）。ただし、滞納者が同意すればこの限りではない。

(5) 取立権の取得

債権を差し押さえた場合は、その債権の取立てをすることができる（法 64.5）。したがって、履行期限が到来した時は、速やかにこの取立権（債権者たる滞納者の有する取立権能と同一内容のもの）を行使し履行を請求し、金銭を取り立てたときは、その限度で滞納税を徴収したものとみなされ、また、取り立てたものが金銭以外の財産であるときは、その財産の種類に応じて差押えの手続きを取る。

- 履行期限が到来しても第三債務者が履行しないときは、速やかに文書等により履行を請求し、請求に応じないときは、債権取立てに必要な措置（給付の訴えの提起等）を講ずる。

第 4 不動産、航空機、自動車又は建設機械の差押え

1 不動産の差押え

差押えの対象となる不動産の範囲、不動産の差押手続とその効力の発生時期、及び差押不動産の使用収益は、次による。

1.1 差押えの対象となる不動産の範囲は、次の通りである。

- ① 民法が規定する不動産（土地及び土地の定着物）（民法 84 条 3 項）
- ② 不動産を目的とする物権（地上権）
- ③ 不動産とみなされる財産（工場財団、鉱業財団等）
- ④ 不動産に関する規定の準用がある財産（鉱業権）
- ⑤ 不動産として取り扱う財産（鉄道財団]

* 建築中の建物（建物の使用目的からみて使用可能な程度に完成していないもの）は、動産として差し押さえる。

* 未登録の建物（建物としての登記がないもの）は、建物の図面及び各階平面図を作成し、嘱託書に添付して差押えの登記を嘱託する。

1.2 不動産の差押手続とその効力の発生時期は、次のとおりである。

1.2.1 不動産の差押えは、差押書（様式〇〇）を滞納者に送達することによって行う。不動産を差し押さえたときは、第三者への対抗要件を備えるため、差押えの登録を国家登録機関に嘱託する必要がある。

* 差押えに伴って、差押調書を作成すること、滞納者には差押書が送

達されるから差押調書謄本の交付はしないこと、質権者等への差押えの通知を行うことに留意する。

1.2.2 不動産の差押えの効力は、差押書が滞納者に送達されたときに生じる（法 65. 1.1）。ただし、差押えの登録が、差押書の送達前にされた場合には、差押登録がされたときに差押えの効力が生じる（法 65.1.2）。

1.3 差押不動産の使用収益

滞納者又は使用収益権を有する第三者は、通常の用法に従い使用又は収益をすることができる。ただし、不動産の価値が著しく減耗する行為がされると認められるときは、その使用又は収益を制限することができる（法 65.1.3）。

- 使用収益を制限する具体的な方法としては、制限の旨を記載した立札を立てるような事実行為又は制限の旨を告知する命令行為による。

2 航空機の差押え

航空機の差押手続とその効力の発生時期並びに航空機の停泊、航行の許可は、次による。

2.1 航空機（登録された航空機及び回転翼航空機をいう。以下同じ。）の差押手続とその効力の発生時期

2.1.1 航空機の差押えは、差押書を滞納者に送達して行う（法 65.2.1 で準用する法 65.1.1）。

航空機を差し押さえたときは、第三者への対抗要件を備えるため、差押えの登録を国家登録機関に嘱託する必要がある（法 65.2.1 で準用する法 65.1.1）。

- * 登録を権利変動の第三者対抗要件とする動産である航空機については、その差押えも、一般の動産と異なり、不動産との折衷的なものとされている。
- * 登録されていない航空機や登録できないグライダーは、動産として差し押さえる。
- * 差押えに伴って、差押調書を作成すること、滞納者には差押書が送達されるから差押調書謄本の交付はしないこと、質権者等への差押えの通知を行うことに留意する。

2.1.2 差押えの効力の発生時期は、差押書が滞納者に送達されたときに生じる（法 65.2.1 で準用する法 65.1.1）。ただし、差押えの登録が、差押書の送達前にされた場合には、差押登録がされたときに差押えの効力が

生じる（法 65.2.1 で準用する法 65.1.2）。また、差押書の送達前に監守保存の処分が行われた場合は、上記にかかわらず監守保存の処分をした時に差押えの効力が生ずる(法 65.2.4)。

2.2 航空機の停泊、航行の許可

2.2.1 税務署長は、滞納処分のため必要がある場合は、発航の準備を終えたものを除き、航空機を一時停泊させることができる(法 65.2.2)。

2.2.2 滞納処分のため必要がある場合は、監守及び保存のため必要な処分を行うことができる(法 65.2.3)。

* 「監守」とは、主として、所在を変えることを防止するための措置をいい、「保存」とは、主として、目的物の効用を維持するための措置をいうが、この監守保存処分は、差押えの前後を問わず行うことができる。「必要な処分」には、縄張り、格納庫入れ、管理人の設置、航空機登録証明書等を取り上げる等がある。

2.2.3 税務署は、航空機を差押えした場合又は法 2.2.1 により航空機を停泊させた場合において、相当の理由があるときは、滞納者、抵当権その他の権利を有する者等全員からの申立てにより、航行を許可することができる(法 65.2.5)。

3 自動車又は建設機械の差押え

自動車又は建設機械の差押手続及び効力発生時期並びに自動車又は建設機械の占有、保管、運行等は、次による。

3.1 自動車又は建設機械(国家登録を受けた自動車又は建設機械をいう。以下、「自動車等」という。)の差押手続とその効力の発生時期

3.1.1 自動車等の差押えは、差押書を滞納者に送達して行う（法 65.3.1 で準用する 65.1.1）。登録された自動車等を差し押さえたときは、第三者への対抗要件を備えるため、差押えの登録を国家登録機関に嘱託する必要がある（法 65.2.1 で準用する法 65.1.2）。

* 登録を権利変動の第三者対抗要件とする動産（自動車等）については、その差押えも、一般の動産と異なり、不動産との折衷的なものとされている。

* 未登録の自動車等、登録できない小型自動車は、動産として差し押さえる。

* 差押えに伴って、差押調書を作成すること、滞納者には差押書が送達されるから差押調書謄本の交付はしないこと、質権者等への差押えの通知を行うことに留意する。

3.1.2 差押えの効力発生時期は、差押書が滞納者に送達されたときに生じる（法 65.3.1 で準用する法 65. 1.1）。ただし、差押えの登録が、差押書の送達前にされた場合には、差押登録がされたときに差押えの効力が生じる（法 65.3.1 で準用する法 65.1.2）。また、差押書の送達前に監守保存処分が行われた場合は、上記にかかわらず監守保存をした時に差押えの効力が生ずる（法 65.3.1 で準用する法 65.2.4。）

3.1.3 滞納処分のため必要がある場合は、監守及び保存のため必要な措置を行うことができる(法 65.3. 2 で準用する法 65.2.3)。

* 「監守」とは、主として、所在を変えることを防止するための措置をいい、「保存」とは、主として、目的物の効用を維持するための措置をいうが、この監守保存処分は、差押えの前後を問わず行うことができる。「必要な処分」には、縄張り、車庫入れ、自動車車検証等を取り上げる等がある。

3.2 自動車等の占有、保管、運行

3.2.1 引渡命令、占有

税務署長は、自動車等を差し押さえた場合には、滞納者に対し、これらの引渡しを命じ、徴収職員をしてそれを占有させることができる(法 65.3.3)。

3.2.2 徴収職員が占有する手続

3.2.2.1 滞納者又は親族その他の特殊関係者が占有している自動車等の占有

占有者に対して、自動車等を直ちに引き渡すことを命じ、占有者が応じて徴収職員に引き渡したときは、徴収職員はこれを占有する。命令に従わない場合は、徴収職員が強制的に占有することができる(法 65.3.4 で準用する法 62.1)。

3.2.2.2 滞納者の親族その他特殊関係者に当たらない第三者が占有している自動車等の占有

その第三者が徴収職員へ引き渡したときは直ちに占有することができるが、その引渡しを拒んだときは、引渡し命令の手

続を経なければ占有することができない。この引渡命令の要件、手続、効果については、第三者が占有する動産の差押手続に関する規定が準用される(法 65.3.4 で準用する法 62.4, 62.6, 62.7)。第三者に引き渡し命令を行う前に、滞納者に対して口頭又は文書で引渡命令を行い、滞納者がこれに応じない場合に、自動車等を占有に第三者に対して文書で引渡命令を行い、滞納者に通知する。引渡期限は、送達された日から勤務 5 日以内である。第三者が期限内に引き渡しに応じた場合又は引渡し期限を経過したにもかかわらず命令に応じない場合は、直ちに当該自動車等を占有することができる。ただし、第三者からの請求があれば、占有の契約に明示されている期間を確認して許される限度(3 か月)で、継続使用を認めなければならない。

3.2.3 徴収職員が占有した自動車等の滞納者又は第三者による保管

徴収職員が占有した自動車等を搬出せずに、滞納者又は第三者に保管させることができる。この場合には、徴収職員が占有した旨を記載した「差押財産占有調書」を作成し、封印・公示書その他の方法により、その自動車等が徴収職員の占有に係る旨を明らかにしなければならない(法 65.3.5)。

なお、保管させた自動車等については、その運行又は使用を許可する場合を除き、徴収職員は、その運行又は使用をさせないための適当な措置を講ずる。上記の「徴収職員の占有」に係る旨を明らかにすると同時に自動車等の運行をさせないための「適当な措置」として、公示書とタイヤロックがある。

* タイヤロックは、自動車の運行ができないようにするためのタイヤに取り付ける金属金具で、差押えを行った自動車について、引渡命令を行い、徴収職員が自動車を占有した後に行うことになる。また、公示書は、運転する者が見やすい場所、サイドミラーに取り付けることになる。

3.2.4 占有自動車等の運行又は使用の許可

徴収職員が差押自動車等を占有している場合(滞納者又は第三者に保管させている場合を含む。)において、相当の理由があるときは、滞納者、

抵当権その他者の権利を有する者全員からの申立てにより、その自動車等の運行又は使用を許可することができる(法 65.3.6)。

3.2.5 自動車等の搬出及び徴収職員による保管

差し押さえた自動車等を換価する場合は、原則として、換価する前に徴収職員が占有するのが原則である。差し押え又は占有したのみでは、滞納者が自動車等を隠蔽、毀損するなどにより、公売を免脱する危険性がある。そのため、徴収職員が占有し、搬出・保管する必要がある。この場合には、占有して搬出した旨を記載した「差押財産搬出調書」を作成する。また、自動車車検証等を取り上げた場合は、「取上調書」を作成する。搬出した自動車の保管については、徴収職員の善管注意義務があるから、適当な保管場所を確保し、適正に維持保管管理をする必要がある。

第5 無体財産権の差押え

動産・有価証券、預金口座、債権、不動産及び航空機・自動車・建設機械の差押えの適用を受けない財産を称して「無体財産権」とし、それを第三者の使用がないもの(第三債務者等(第三債務者又はそれに準ずる者をいう。))がないもの)とあるもの区分して、それぞれの差押えについて規定している。

1 無体財産権のうち第三債務者等のない財産の差押手続とその効力の発生時期

1.1 無体財産権のうち第三債務者等のない財産の種類

- ① 特許権、実用新案権、意匠権、商標権
- ② 著作権(及び著作隣接権)

※ 特許権等のいわゆる工業所有権は所定の登録をすることによって発生する(特許法〇〇条、実用新案法〇〇条、意匠法〇〇条、商標法〇〇条)。また、業所有権以外の無体財産権である著作権(及び著作隣接権)は、作者の著作(及び実演等)により当然に発生するが、その権利の移転等については、登録が第三者対抗要件とされている(著作権法〇〇条)。

1.2 差押手続とその効力の発生時期

1.2.1 特許権、著作権等の第三債務者等がない無体財産権の差押えは、滞納者に対して差押書を送達して行う(法 66.1.1)。

無体財産権等でその権利の移転につき登録を要するものを差し押さえた場合には、差押えの登録を関連登録機関に嘱託しなければならない

(法 66.1.2)。

* 差押えに伴って、差押調書を作成すること、滞納者には差押書が送達されるので差押調書謄本の交付は行わないこと、質権者等への差押えの通知を行うことに留意する。

1.2.2 差押えの効力は、差押書が滞納者に送達された時に生じる(法 66. 1.1)のが原則であるが、登録が対抗要件である著作権、隣接著作権の場合には、差押えの登録が差押書の送達前にされた時は、差押えの登録がされた時に差押えの効力が生じる。ただし、登録が効力要件である特許権、実用新案権、意匠権、商標権の場合は、差押えの登録がされた時にはじめて差押えの効力が生じる(法 66.1.4)。

2 無体財産権のうち第三債務者等のある財産の種類及び差押手続とその効力の発生時期

2.1 無体財産権のうち第三債務者等のない財産の種類(主要なもの)とその第三債務者等に該当する者

- ① 工業所有権(特許権、実用新案権、意匠権、商標権)の実施権又は使用権・・・それぞれの工業所有権者
- ② 出版権・・・その著作権者
- ③ 賃借権・・・その貸主
- ④ 各種組合の組合員の持分・・・それぞれの組合
- ⑤ 各会社の社員の持分・・・それぞれの会社
- ⑥ 動産の共有持分・・・他の共有者

2.2 差押手続とその効力の発生時期

2.2.1 工業所有権その他第三債務者等のある無体財産権の差押えは、第三債務者等への差押通知書(差押書)の送達により行い、登録を要するものを差押えたときは、差押えの登録を関連登録機関に嘱託する(法 66.2.1)。

* 差押えに伴って、差押調書を作成すること、滞納者には差押調書謄本の交付を行うこと、質権者等への差押えの通知を行うことに留意する。

2.2.2 差押えの効力は、差押通知書(差押書)が滞納者に送達された時に生じる(法 66.2.1)のが原則であるが、差押えの登録を要する財産につき差押登録が差押通知書の送達前にされた時は、その差押登録がされ

た時に差押えの効力が発生する。ただし、登録が効力要件とされている工業所有権の専用実施権及び専用使用権については、上記にかかわらず、差押えの登録がされた時にはじめて差押えの効力が生ずる。

第7章 差押えの解除

1 差押え解除の意義・要件

差押えの解除は、差押えによる処分禁止の効力を将来に向かって失わせるものである。したがって、差押えによって既に生じた効果（一部取立てと祖の充当等の効果）には影響を及ぼさない。

差押えの解除には、必ず解除しなければならない場合と解除することができる場合とがある。

(1) 差押えを解除しなければならない場合

- ① 納付、充当、更正の取消し等その他の理由により、差押えに係る滞納税の全額が消滅したとき（法 60.8）
- ② 差押財産の価値が、その差押えに係る滞納処分費と差押えに係る滞納税に優先するその他の債権との合計額を超える見込みが無くなったとき
※ 差押えの解除をしなければならない場合としては、上記のほかに、第三者からの差押換えの請求を認めた場合（法 60.3）がある。

(2) 差押えを解除することができる場合

- ① 差押えに係る滞納税の一部の納付、充当、更正の一部取消し、差押財産の値上がりその他の理由により、差押財産の価額が差押えに係る滞納税とその滞納税に優先する債権の合計額を著しく超過すると認められるに至ったとき
- ② 滞納者が他に差し押さえることができる適当な財産を提供した場合において、その財産を差押えたとき
※ 差押えを解除することができる場合としては、上記のほかに、納税の猶予をした場合において、納税者から申請があった場合（法 60.3）がある。

2 差押解除の手続

差押えの解除は、解除する旨を滞納者に書面（「差押解除通知書」（様式〇〇））で通知することによって行う。

ただし、債権及び第三債務者等のある無体財産権等の差押えの解除は、その旨を第三債務者等に通知することによって行う。差押解除の効力は、この差押えを解除する旨の書面が滞納者又は第三債務者等に送達された時に生ずる。

3 差押えの解除に伴う手続

① 滞納者への通知

債権又は第三債務者等のある無体財産権の差押えを解除した場合は、その旨を滞納者に通知する。

② 質権者等への通知

差押えを解除した場合において、質権者等のうち知っている者及び交付要求をしている者があるときは、それらの者に対して、差押えを解除した旨その他必要な事項を通知する。

③ 封印等の除去

封印、公示書その他差押えを明白にするために表示している財産の差押えを解除したときは、その表示を除去する。

④ 財産の返還

差押えを解除した場合において、占有している財産があるときは、その財産を返還（引渡し）する。この返還は、差押解除時に差押財産が存在する場所において行うものとするが、租税債権者の責めに期すべき理由（更正の取消し等）により差押えを解除しなければならなかった場合には、差押えの当時に財産が存在した場所において行うものとする。

返還すべき相手は、原則として滞納者であるが、差押え時に滞納者以外の第三者が占有していた財産については、その第三者から滞納者に対して引渡しをすべき旨の申出がない限り、その第三者に引き渡す

⑤ 差押えの抹消登録

不動産その他の差押えの登録をした財産の差押えを解除したときは、その登録の抹消を関係登録機関に囑託する。

第8章 交付要求

交付要求は、滞納者の財産について、既に強制換価手続が開始されている場合に、その手続に参加して配当を受け、それにより滞納税を徴収する制度である。

1 交付要求ができる要件と交付要求の制限

1.1 交付要求ができる要件は、①滞納者の財産について強制換価手続が行われた場合であること、②滞納税があること、である。

* 強制換価手続とは、納税者等の財産について、滞納処分、強制執行、担保権の実行としての競売及び破産手続を総称したものである。

* 交付要求ができる租税は、納付の期限までに納付されなかったものであれば足り、その租税についての督促の有無を問わない。

1.2 交付要求は、滞納者が、他に換価容易な財産で第三者の権利の目的となっていないものを所有しており、かつ、その財産により滞納税の全額を徴収することができると思われるときは、これを行わないで、その財産を差し押さえる（法 67.2）

2 交付要求の手続

2.1 交付要求は、「交付要求書」を強制換価手続の執行機関に交付することによって行う（法 67.1）。

交付要求をした場合には、滞納者に対してその旨を「交付要求通知書」により通知し、また、交付要求に係る財産上の質権者等のうち知っている者に対してその旨を「交付要求通知書」（権利者用）（様式〇〇）により通知する（法 67.1）。

* 破産手続に対する交付要求の場合は、実質的には債権届出としての意味を有するに過ぎないことから、滞納者及び財産上の質権者等のうち知っている者に対する通知は不要である。

2.2 交付要求は、次に掲げる時期までに行う。

① 滞納処分の場合

- ・財産売却の方法による換価・・・売却決定の日の前日まで
- ・金銭の取立ての方法による換価・・・その取立ての時まで

② 強制執行の場合

- ・不動産、航空機、自動車、建設機械・・・執行裁判所が定める配当要求の終期

- ・動産 執行官が売得金の交付を受けるときまで
- ・金銭の支払い又は動産の引き渡しを目的とする債権 執行法が定める時まで

③ 担保権の実行としての競売の場合 . . . 裁判執行法が定める時まで

3 強制換価手続の解除等と交付要求の失効

交付要求は、その交付要求を受けた執行機関の強制換価手続が解除され、又は取り消された場合は、その効力を失う。なお、この場合、交付要求の解除の手続は不要である。

4 強制換価手続中の財産譲渡と交付要求との関係

交付要求は、その相手方執行機関の強制換価手続が開始された後に、その目的財産の譲渡があっても、なおその交付要求により配当を受けることができる。

5 交付要求の解除とその手続

- 5.1 交付要求は、納付、充当、更正の取消しその他の理由で、交付要求に係る滞納税が消滅したときは、その交付要求を解除しなければならない。
- 5.2 交付要求の解除は、「交付要求解除通知書」（様式〇〇）により、その旨を交付要求した執行機関に通知することによって行う。
交付要求を解除したときは、滞納者及び質権者等に「交付要求解除通知書」により、その旨通知する。

第9章 財産の換価

差押財産は、金銭を除いて、換価してその代金を滞納税に充てるが、この差押財産を金銭に換える強制的な手続を総称して「換価」という。

この広義の換価は、①債権の取立てと②財産の売却に大別でき、後者を狭義の「換価」という。債権は取立てが原則であるが、例外的に売却の方法より換価することができる。その他の財産は売却の方法により換価するのが原則であるが、例外的に取立ての方法により換価することができる。なお、取立ての方法による換価をした場合に、給付を受けたものが金銭以外の財産であるときは、これを差し押さえて換価することになる。狭義の「換価」は、公売が原則であるが、随意契約による売却もある。

1 換価の通則

1.1 換価方法の種類

① 自由競争により売却する「公売」

換価に際して、最低売却価額と見積価額を決定したうえで、広く不特定多数の買受希望者の自由競争に付し、見積価額以上の最高価額の入札等をした者に売却決定を行って売却するもので、換価の原則的な方法である。

② 特定の者に売却する「随意契約」

差押財産の売却に際し、自由競争を不相当とする場合に、特定の相手方を対象として買受人となるべき者を決定し、その者に売却するものである(法 68.5)。

1.2 換価の制限

差押財産の換価が制限される場合は、次の通りである。

1.2.1 財産の性質による換価制限

未成熟の果実、仕掛品等については、通常取引に適する完成品となるまで換価は制限される。

1.2.1 納税の猶予による換価制限

納税の猶予期間中は、換価が制限される(法 53.4)。

1.2.1 換価の順序についての制限

第二次納税義務者、保証人の財産の換価は、主たる納税者の財産を換価に付した後でなければ行うことはできない(法 53.6、58.4)。

1.2.1 不服申し立て中による換価制限

不服申し立てがあった場合には、その財産の価額が著しく減少する恐れがあるとき、又は不服申立人から別段の申出があるときを除き、その決定が出るまでの期間、換価が制限される（法 68.1）

1.2.1 訴訟の継続中による換価制限

訴えの提起から裁判の確定までにより裁判が終結するまでの間は、換価が制限される（法 68.2）。

1.3 差押財産の買受人に関する制限は、次のとおりである。

1.3.1 滞納者及び国家検査官、税務職員の買受け禁止

滞納者は、換価の目的となった自己の財産を直接であると間接であるとを問わず、買い受けることはできない。また、国家検査官、税務職員は、職務上の公正を保ち適正を期するために買受人になることはできない（法 68.4）。

1.3.1 買受人の資格制限

あへん、毒物、麻薬等の買受人となる場合は、取り扱い資格が必要となる。

1.3.1 譲渡に関して許可を要するもの

政府機関の許可を要する場合・・・火薬、銃等

2 公売の手続

2.1 公売の意義

公売は、差押財産を換価するため、これを買受希望者の自由競争に付し、その結果形成される最高価額により、売却価額及び買受人となるべき者を決定する手続である。

2.2 公売の事前準備の事務

公売の事前準備は、それが的確に行われているかどうかで公売の成否を左右する重要な事務である。

2.2.1 公売の予告通知の送付

滞納者に対する公売通知に先立ち、自主納付を促し、公売実施に伴って生じやすい紛争を未然防止するため、「公売予告通知書」（様式 〇〇）を送付する。

2.2.2 公売処分実施の適否の検討

督促及び猶予の有無、差押調書謄本、差押通知書、差押書の交付の有無、登録の有無、保管命令をした物件の有無、封印、公示書の有無等、第三者の権利の目的となっているものについて通知の有無、第三者の権利の尊重の有無、納税義務の承継の有無等手続が適正に行われているかを確認する。

2.3 公売の公告、公売の通知

2.3.1 公売公告

「公売公告」は、差押財産を公売するに当たり、その買受の需要を喚起し、効果・有利な買受申込みを誘引するため行うもので、所定の掲示場に掲示して行う。原則として、公売の日の少なくとも10日前までに公売財産の名称、公売の方法、見積価額、日時、場所等を公告する。

* 不動産の公売の場合には、物件の概要、所在地図、見取り図、間取り図等を記載した「公売財産明細書」を作成・配布し、買受希望者の便に供する。

2.3.2 公売の通知

公売公告をしたときは、一定の事項を滞納者、交付要求をした者、公売財産上に権利を有する者のうち知っている者等に「公売通知書」（様式〇〇）により通知する。また、併せて債権申立書を売却決定の日の前日までに提出すべき旨催告する。

2.4 見積価額の決定

2.4.1 見積価額の決定

公売しようとする場合には、見積価額を決定しなければならない。この場合の見積価額は、ワーキンググループが、裁判執行法における評価方法に準じて（法68.3）、客観的な時価を基準とし公売の特殊性を考慮するなどして算定する。また、必要に応じて、鑑定人の意見を求めて参考にすることもできる。

2.4.2 見積価額の公告

不動産、航空機、自動車等の入札、せり売り等の場合は、見積価額を「公売公告」の中に記載して行う必要がある。

- * 公売に当たっては、差押財産の換価代金をもって滞納税に充てる債権者としての立場から、また、滞納者その他利害関係人の立場からしても、出来るだけ高価有利に換価しなければならない。

2.4.3 公売保証金

公売に入札等する者は、税務署長の定めた公売保証金（見積価額の10%以上の額）を提供しなければならない。入札者等は公売保証金を提出した後でなければ入札等に参加することができない。

2.5 公売の方式

公売は、屋内で実施する方式とインターネットを利用する方式とがある。前者は、インターネットを利用しないで屋内において現実に入札書の提出、競りの申込みを実施する方式である。後者は、オークションサイト（インターネット上で入札又はせり売りを行うことができるサービス）を運営している者（サイト業者）をせり売り人等に選任した上で、そのサイト業者のオークションサイトにおいて実施する公売である。

2.6 公売の方法（入札又はせり売りから最高価申込者の決定まで）

2.6.1 屋内で実施する方式における入札及び競り売りの方法は、次のとおりである。

2.6.1.1 屋内で実施する方式における入札は、公告により公告した特定の日、場所において、買受希望者が互いに相手方の申込価額を知り得ない状況において競争に付し、買受希望者から入札書を提出させて行う方法であり、「期日入札」と「期間入札」がある。

2.6.1.2 屋内で実施する方式におけるせり売りは、公売公告により公示した日時、場所で買受希望者が互いの申込価額を知って、順次申込額を競り上げ更新させていく方法の「期日せり売り」がある。見積価額を底値として、順次買受申込額を競り上げ、最後の申込額を3回呼び上げても、それを超える価額の申込みがないときまで競り売りを続ける。

2.6.1.3 公売の結果、見積価額以上の入札者又は競り売りの買受申込者のうち最高価額の者を最高価申込者として決定する。最高価申込者を定めたときは、直ちにその者の氏名（又は名称）及び価額を呼び上げた後、入札又は競り売りの終了を告知する。この告知をした場合において、公売財産が動産・有価証券及び第三債務者のあ

る無体財産権以外の財産であるときは、最高価申込者の氏名（又は名称）及び価額、売却決定をする日時場所を滞納者及び利害関係人に通知するとともに、これらの事項を公告する。最高価申込者以外の参加者に対しては、勤務3日間以内に保証金を還付する。

その後、売却決定、代金納付、権利移転手続が行われる。

2.6.2 インターネットを利用する方式における入札又はせり売りの方法は、次の通りである（⑥以外は入札、競り売りとも共通である。）。

- ① 税務署のウェブサイトで公売を行うソフトウェアを利用してインターネット上に公売公告、最低見積価額を掲載する。
- ② インターネット公売の参加希望者は、公売広告に記載された参加申込期間内に参加申込と公売保証金の支払手続等を行う。
- ③ 参加申込を受けた税務署長は、インターネット公売を実施するソフトウェアのログイン用のユーザー名とパスワードにより公売参加者となったことを確定し、参加者に通知する。
- ④ 登録は、公売開始の30分前に終了する。
- ⑤ 約1週間後、買受申込期間（通常2～3日間程度）を設定し、参加者からの買受申込を受ける。
- ⑥ 競り売りの場合は、公売参加者は買受申込期間内にログインし、他の参加者の申し込み価額を閲覧することができ、申し込み価額の変更が何回でもできる（下げることはできない）。入札の場合は、公売参加者は他の参加者の申し込み価額を閲覧することができず、申し込みは1回きりである。
- ⑦ 申込期間終了日の翌日、買受申込者の中で見積価額以上の入札者又は競り売りの買受人のうち最高価額の者を最高価申込者として決定し、その旨を全参加者に通知するとともに、最高価申込者以外の参加者に対しては、勤務3日間以内に保証金を還付する。その後、売却決定、代金納付、権利移転手続が行われる。
- ⑧ 入札期間終了後、ワーキンググループの全員が参加者の全ての買受け申し込みの記録を確認し、署名する。

3 随意契約による売却の手続

3.1 随意契約による売却ができるのは、①差押財産が公売に付すことが適当でない若しくは短期間で腐食、劣化する恐れがあるとき、②有価証券取引所の登

録されている財産を当日の市場価額で売却するとき、③公売を2回実施したが、買受申込者がいない、又は買受申込額が見積価額に達しない、若しくは買受人が買い受け代金をその納付の期限内に納付しないため売却決定が取消しとなったとき、である。

- 3.2 随意契約による売却の手続きとしては、①原則として随意契約による売却をする旨の通知をし、②見積価額の公告を必要とするときはその公告をし、③売却をする日において、買受人となるべき者を決定し、④一定の財産について、その決定等の通知・公告をする。その後、売却決定、代金納付、権利移転手続が行われることは、公売の場合と同様である。

4 売却決定

- 4.1 売却決定は、公売による最高価申込者又は随意契約による売却により買受人となるべき者に対して換価財産の売却を決定するものである。この売却決定によってその決定を受けた者、すなわち買受人と滞納者との間に売買が成立し、買受人は換価代金を納付する義務を負うことになる。
- 4.2 売却決定をすべき日は、換価財産が、①動産、有価証券である場合は、公売をする日又は随意契約による売却をする日であり、②その他の財産である場合は、公売をする日又は随意契約による売却をする日から起算して7日を経過した日である。

5 買受代金の納付とその効果

5.1 買受代金の納付

買受人は、買受代金を納付期限までに現金又は銀行振込みの方法で納付しなければならない。

この期限までに納付がないときは、税務署長はその売却決定を取り消すことができる。

5.2 買受代金の納付の効果

買受人は、買受代金を納付したときに滞納者から換価財産の所有権を取得する。

- * 換価財産の毀損等による危険負担については、買受代金を納付したときに買受人に移転する旨を公売公告に記載して公告する。

5.3 税務検査官が買受代金を受領した時は、その限度において滞納者から換価に係

る滞納税を徴収したものとみなす。

6 権利移転の手続

6.1 売却決定通知書の交付

有価証券の場合を除き、買受人に対して「売却決定通知書」を交付する。動産については交付しないことができる。

6.2 権利移転の手続

動産等占有財産の引渡し、有価証券の裏書等、移転登録及び担保権等の権利の抹消登録の嘱託、売却決定通知書の第三債務者等への交付、証書の引渡しを行う。

第10章 配当

1 配当の意義

配当とは、差押財産の売却代金、債権等の差押えによって第三債務者等から給付を受けた金銭など滞納処分に基づいて得た金銭を、差押えに係る租税（滞納処分費を含む。以下この章において同じ。）その他の一定の債権に配分する手続である。

2 配当すべき金銭

配当すべき金銭は、次のとおりである。

2.1.1 差押財産の売却代金

2.1.2 有価証券、債権又は無体財産権等の差押えにより第三債務者等から給付を受けた金銭

2.1.3 差し押さえた金銭

2.1.4 交付要求により交付を受けた金銭

3 配当の原則

3.1 換価代金等の配当

前記 2.1.1、2.1.2 の金銭（以下、「換価代金等」という。）、は、次に掲げる租税その他の債権に配当する(法 69. 1.1)。

3.1.1 差押えに係る租税

3.1.2 交付要求を受けた租税

3.1.3 差押財産に係る質権、抵当権等により担保される債権

3.2 差し押さえた金銭等の充当

前記 2.1.3 及び 2.1.4 の金銭は、それぞれ差押え又は交付要求に係る租税に充てる(法 69. 1.2)。

3.3 残余金の交付先

上記 3.1 及び 3.2 により配当した換価代金等に残余があるときは、その残余金は、滞納者に交付する(法 69. 1.3)。

3.4 租税と他の債権との調整

配当しようとする換価代金等が 3.1 に掲げる租税その他の債権の総額に不足するときは、後述する租税の優先権に関する規定及び民法その他の法律の規定により、配当すべき順位及び金額を定めて配当する(法 69. 1.4)。

3.5 滞納処分費は、その徴収の基となった租税に先立って徴収する。また、上記 3.1 又は 3.2 の規定により租税に配当された金銭を租税の本税及び延滞税又は加算税に充てるべきときは、その金銭は、先ず本税に充てなければならない(69.1.5)。

4 配当の手続

4.1 債権額の確認

配当に当たっては、まず配当すべき債権者及び金額等を確認しなければならない(法 69.2)。

4.1.1 債権現在額申立書の提出

配当を受けるべき債権者は、売却決定の日の前日までに「債権申立書」(様式〇〇)を税務署長に提出しなければならない(法 69. 2.1)。

この債権申立書には、債権の元本及び利息、弁済期限等を記載する。

4.1.2 債権額の確認

税務署長は、提出された債権現在額申立書を調査して債権額を確認する。なお、債権現在額申立書が提出されないときには、登録された質権、抵当権等により担保される債権について、税務署長が調査をして確認する(法 69. 2.2)。上記 3.1 に掲げる質権、抵当権等により担保される債権について、登録されたもの以外の債権を有する者が売却決定の時までに債権申立書を提出しないときは、その者は配当を受けることができない(法 69.2.3)。

4.2 配当計算書の作成

配当すべき金銭の配当を行うときは、「配当計算書」（様式〇〇）を作成し、換価財産の買受代金の納付の日から勤務3日以内に、次に掲げる者に対して配当計算書の謄本を送付する（その者に対する現実の配当があるかどうかを問わない。）（法 69.3.1）。

4.2.1 債権現在額申立書を提出した者

4.2.2 債権現在額申立書の提出はないが、税務署長の調査により債権額を
確認した債権者

4.2.3 滞納者

4.3 換価代金等の交付期日

配当計算書の謄本を発送した日から起算して勤務7日を経過した日（すべて勤務日とした場合、発送日を第1日目として8日目に当たる日）を換価代金の交付日と定め、配当計算書の謄本にこの期日を付記して告知する（法 69.3.2）。ただし、配当に参加している質権者、抵当権者等がない場合には、この勤務7日の期間を短縮することができる。

4.4 換価代金等の交付

換価代金等の交付期日に、配当計算書に従って配当すべき金銭を交付する（法 69.3.3）。交付期日までに配当計算書に関する異議を申し出ることができるが（法 69.3.3）、異議があった場合は、その内容を参酌して処理する。

5 租税の優先権

5.1 租税優先の原則

租税が強制換価手続において他の債権者と競合する場合には、原則として、租税は他の債権に先立って徴収することができる（法 56.1）。

* 「先立って徴収する」とは、滞納者等の財産が強制換価手続により換価されて債権の弁済に充てられる場合に、換価代金がすべての債権の弁済に不足するとき、他の債権に優先して弁済を受けることをいう。

5.2 租税優先の原則の例外

5.2.1 換価手続の費用（法 56.2）

滞納者の財産について強制換価手続が行われた場合において、その手続に交付要求した場合には、その手続に係る費用は、交付要求に係る租税に優先する。

5.2.2 直接の滞納処分費（法 56.3）

滞納者の財産を滞納処分により換価したときは、その滞納処分に直接要した滞納処分費は、その換価代金につき、他の租税その他の債権に優先する。

5.2.3 特別税、ガソリン税等（法 56.4）

特別税及びガソリンディーゼル税が課される物品が強制換価手続により換価された場合は、換価代金につきその換価により成立する特別税及びガソリンディーゼル税は、直接の滞納処分費を除き他の租税その他の債権に先立って徴収する。

5.2.4 租税グループ間の優先劣後

租税グループ間では、観念的に同順位なので、競合した場合には、次により調整する。

5.2.4.1 差押先着手による優先

先に差押えをした租税は、その後に交付要求した租税に優先する（法 56. 5.1）

5.2.4.2 交付要求先着手による優先

強制換価手続が行われた場合において、交付要求が競合したときは、先に交付要求した租税が、後から交付要求した租税に優先する（法 56.5.2）

5.2.4.3 担保を徴した租税の優先

担保を徴した租税は、直接の滞納処分費及び特別税、ガソリン税等（法 56.4）を除き、その担保財産の換価代金につき他の租税に優先して徴収する（法 56.5.3）。

5.2.5 質権、抵当権又は第三者に優先する請求権によって担保された債権等の優先

質権、抵当権又は第三者に優先する請求権によって担保された債権は、直接の滞納処分費及び特別税、ガソリン税等を除き、租税に優先する（法 56.6）。

ただし、登記されていない質権又は登記がされていない第三者に優先する請求権については、執行機関に対して債権の存在を証明した場合に限り、租税に優先する。証明できない場合は、優先権を行使できない（法 56.8）。

5.2.6 損害賠償請求権等の優先

不法行為に基づく損害賠償請求権や扶養義務に係る請求権等は、一般税法の規定にかかわらず、租税その他の債権に先立って手当てされる。

第11章 納税の猶予制度

納税者が租税を納期限までに納めない場合には、一定の手續に従い強制徴収するのが原則である。しかし、納税者の個別事情等により、強制徴収することが適当でない場合がある。このような場合にとられるのが納税の猶予の措置である。

1 猶予の要件

納税者（第二次納税義務者、租税の保証人を含む。以下、この章において同じ。）が、次のいずれかに該当する場合、その事実により租税を一時に納付できないと認めるときは、納付することができないと認められる金額を限度として1年以内の期間に限り（やむを得ない理由があると認められるときはすでに猶予した期間と併せて2年以内）納税の猶予をすることができる（法53.1及び法53.2）

1.1 納税者が災害防止法4.1.1に定める災害、洪水、地震、火災を受けたこと（法53.1.1）

1.2 納税者が病気になり前年の課税所得を上回る金額の治療費がかかったこと（法53.1.2）

1.3 納税者が事業を停止したこと（法53.1.3）

1.4 納税者の事業が3年連続で著しい損失を受け、資力が低下したこと（法53.1.4）

* 「その事実により租税を一時に納付できない」とは、その事実に基づいて支出又は損失の金額が発生し、資金繰りが悪化したため租税を一時に納付できないことをいうものであり、したがって、猶予できる金額は、支出又は損失の金額の範囲に限られる。

* 納付困難な税額及び分割金額の算定については、納付能力調査に基づいて行う。

2 猶予の手續

納税の猶予は、納税者が「納税の猶予申請書」を税務署長に提出して行う（法53.3.4）。この猶予申請書には、財産状況及び資力を記載するとともにそれに基づいた分納計画を記載する（法53.3.4）。申請がされた場合には、許可、不許可を文書で通知することになる（期間延長申請の場合も同じ。）（法53.9）。

* 猶予申請書は、納税の猶予該当事実が発生したときに提出できる。

3 猶予に係る担保

納税の猶予をするときには、担保を徴しなければならない。ただし、滞納額が1千万ドゥグレグ以下である場合又は猶予期間が3か月以内の場合は、担保は不要である（法 53.3.1）。担保の種類は、不動産、国債のほか保証人の保証であり、その設定については、民法、不動産登記法に従う（法 53.3.2、法 53.3.3）。

4 猶予の効果

4.1 納税の猶予の期間内は、猶予に係る租税について、新たな督促及び滞納処分を行うことができない（法 53.4）。

4.2 差押財産があるときは、申請によりその差押えを解除することができる（法 60.8）

4.3 猶予期間中の延滞税は、その20%相当する金額が免除となる（法 53.5）

5 取消し

納税の猶予を受けている納税者が、次に掲げる事由に該当するときは、その猶予を取り消し、その猶予に係る租税を担保物等から徴収する（法 53.6）。

5.1 納税の猶予期間中にリスクのある税の繰上徴収の事由が発生し、猶予期限までに全額徴収できる見込みがないとき

5.2 分割納付計画が不履行となったとき

5.3 担保の変更に応じないとき

5.4 その後の事情変更により猶予の継続が不適當となったとき

第12章 第二次納税義務制度

1 通則

第二次納税義務の制度は、租税債権の確保の手段として、主たる納税者（主たる納税義務を負う者をいう。以下同じ。）から租税の徴収ができない場合に、その主たる納税者と一定の関係がある者に対して納税義務を負わせるための、一般税法上特別に認められた制度である。

1.1 納税義務の成立

第二次納税義務は、一般税法に規定する特定の納税者が租税を滞納し、かつ、その条に規定する要件を満たすことによって成立する。

- * 第二次納税義務が成立し、通知書（様式〇〇）による告知を行うことにより確定した後にその成立要件となった事実に変更があっても、いったん確定した第二次納税義務には影響がない。
- * 第二次納税義務の成立要件となった事実に関する訴えについての判決（判決と同一の効力を有する和解その他の行為を含む。）により、その事実が取り消され、又は第二次納税義務に係る通知書による告知の基礎となった成立要件の事実と異なることとなった場合には、当該告知を取り消す。

1.2 第二次納税義務者と主たる納税義務者の関係

第二次納税義務は、主たる納税義務との関係で、補充性と附従性を有するものとされている。すなわち、第二次納税義務者は、主たる納税義務の履行がなく、滞納処分をしてもなおその徴収すべき額に不足すると認められる場合に、はじめて二次的に履行を求められ（補充性）、主たる納税義務について生じた事由の効力が原則として第二次納税義務者にも及ぶものとされている（附従性）。

1.2.1 納税義務の履行との関係

第二次納税義務者が納税義務を履行した場合または場合は、主たる納税義務はその履行部分について常に消滅し、主たる納税義務者がその納税義務の全部を履行したときは、第二次納税義務は消滅する。

1.2.2 納税義務の免除との関係

主たる納税義務の免除の効力は、第二次納税義務に及ぶが、第二次納税義務の免除の効力は主たる納税義務には及ばない。

1.2.3 納税の猶予との関係

主たる納税義務に対する納税の猶予の効力は第二次納税義務に及ぶので、第二次納税義務者に対する納付通知、督促及び滞納処分はできない。他方、第二次納税義務に対する納税の猶予の効力は主たる納税義務には及ばない。

1.3 第二次納税義務者からの徴収手続

1.3.1 告知

第二次納税義務者から、租税を徴収しようとするときは、税務署長は、その者に対し、納付すべき金額、期限(通知書を送達した日から勤務 20 日後(法 58.2))、場所その他必要な事項を記載した通知書によって告知する(法 58・1)。この通知書は、抽象的に成立していた第二次納税義務を具体的に確定する性質を有するもので、形式的には独立の課税処分であると同時に実質的には主たる課税処分等によって確定した主たる納税義務の一処分としての性格を有する。なお、その効力は、通知書が送達された時に生ずる。

＊ 第二次納税義務者に対する通知書は、主たる納税者に対する督促の有無を問わず発することができる。また、第二次納税義務の告知は、主たる納税義務者の租税が滞納になっている間はすることができる。

1.3.2 督促

第二次納税義務者が、租税を納付の期限までに完納しないときは税務署長は、「リスクのある税の繰上徴収」をするときを除き督促状により督促しなければならない(法 58.3)。この督促状には、「第二次納税義務者及び主たる納税者の氏名、主たる納税者に係る第二次納税義務者として納付すべき金額」など第二次納税義務に関する事項を記載する必要がある。

1.3.3 滞納処分

督促状が届いた日から起算して勤務 10 日以内に、第二次納税義務者が督促に係る租税を完納しないときは、第二次納税義務者の財産について差押えをすることができる。

1.3.4 繰上徴収、納税の猶予

法第 54 条（リスクのある税の繰上徴収）の規定及びは、法第 53 条（納税の猶予）の規定は、第二次納税義務者について準用される(法 58.4)。

1.3.5 換価制限

第二次納税義務者の財産の換価は、その財産の価額が著しく減少するおそれがある場合を除き、主たる納税者の財産を換価に付した後でなければ行

うことができない(法 58.5)。また、第二次納税義務者が、通知書による告知、督促あるいは滞納処分について訴訟提起又は不服申立てをしたときは、訴訟の係属する間又は不服申立ての決定若しくは裁決があるまでの間は、第二次納税義務者の財産の換価は行うことができない。

2 本法第 57 条の第二次納税義務

第 57 条の第二次納税義務は、納税者が租税の法定納期限の 1 年前の日以後にその財産を無償又は著しい低額の対価による譲渡又は債務の免除等により第三者に利益を与えた場合に、その財産の譲受人等に対して第二次納税義務を負わせることができるとするものである。その趣旨は、詐害行為の取消しという訴訟手続きに代えて簡易迅速に租税徴収の確保を図る趣旨であるとする見解や一種の不当利得返還に類似するものであるとする見解がある。

2.1 成立要件

この第二次納税義務の成立要件は、次のとおりである。

2.1.1 納税者が、その財産につき、無償又は著しく低い額の対価による譲渡、債務の免除その他第三者に利益を与える処分をしたこと（国及び公共法人に対するものを除く。）。

2.1.1.1 「無償又は著しい低額の対価による譲渡」とは、贈与、特定遺贈、売買、交換、債権譲渡、出資、代物弁済等による財産権の移転をいい、相続等の一般承継によるものを含まない。この場合において、売買、交換又は債権譲渡についてはそれにより取得した金銭又は財産が、出資についてはそれにより取得した持分又は株式が、代物弁済についてはそれにより消滅した債務が、それぞれ「対価」となる。

2.1.1.2 「著しく低い額の対価」によるものであるかどうかは、当該財産の種類、数量の多寡、時価と対価の差額の大小等を総合的に勘案して、社会通念上、通常取引に比べ著しく低い額の対価であるかどうかによって判定するが、次のことに留意する。

- ① 一般に時価が明確な財産（上場株式、社債等）については、対価が時価より低廉な場合には、その差額が比較的僅少であっても、「著しく低い額」と判定すべき場合があること。
- ② 値幅のある財産（不動産等）については、対価が時価のおおむね 2 分の 1（おおむね 2 分の 1 とは、2 分の 1 前後のある

程度幅をもった概念をいう。)に満たない場合は、特段の事情のない限り、「著しく低い額」と判定して差し支えない。

* 対価が時価より低廉であっても、それが著しく低い額の対価と判定されなければ、この条の成立要件を充足しない。

2.1.1.3 「著しく低い額の対価による譲渡」であるかどうかの判定の時期は、原則として、その譲渡等の処分の基因となった契約が成立した時の現況による。

2.1.1.4 「債務の免除等」とは、民法第 239 条《免除》の規定による債務免除をいう。この場合において、債務の免除と対価関係にある反対給付があるときは、それが「対価」となる。

2.1.1.5 「第三者に利益を与える処分」とは、譲渡、債務の免除以外の処分のうち、滞納者の積極財産の減少の結果（滞納者の身分上の一身専属権である権利の行使又は不行使の結果によるものを除く。）、第三者に利益を与えることとなる処分をいい、例えば、地上権、抵当権、賃借権等の設定処分、遺産分割協議、株主に対する剰余金の配当などがある。この場合において、地上権等の設定により受けた反対給付（例えば、権利金、礼金等）があるときは、それが「対価」に当たる。

2.1.2 上記の無償又は著しく低い額の対価による譲渡、債務の免除その他第三者に利益を与える処分が、租税の法定納期限の 1 年前の日以後にされていること。この「法定納期限の 1 年前の日以後」には、法定納期限の 1 年前の応当日も含まれる。なお、次のことに留意する。

- ① 契約が成立した時とそれに基づき譲渡等の処分がされた時（権利を取得し、又は義務を免れた時）が異なるときは、譲渡等の処分がされた時によって、1 年前の日以後であるかどうかを判定する。
- ② 譲渡等の処分につき登記等の対抗要件又は効力発生要件の具備を必要とするときは、その要件を具備した日によって、1 年前の日以後であるかどうかを判定する。この場合において、仮登記とそれに基づく本登記があるときは、本登記によって判定する。

なお、譲渡等の処分がされた時が登記等の日後であることが訴訟等により明らかにされている場合には、その日によって判定する。

2.1.3 滞納者の財産に対して、滞納処分を執行してもなお滞納額に不足すること（以下「徴収不足」という。）この場合の判定及び判定の時期については、次による。

- ① 徴収不足については、主たる納税者に帰属する財産で滞納処分により徴収できるものの価額と主たる納税者の滞納税の総額（徴収不足の判定時までの延滞税、滞納処分費及び納期限未到来でも確定している滞納税を含む。）とを比較して判定する。
- ② この場合において、主たる納税者に帰属する財産については、公簿上又は帳簿書類上の財産の任意的な調査に限定することなく、必要に応じて質問・検査又は捜索を行い、その把握に努める。

2.2 納税義務を負う者

第二次納税義務を負う者は、無償譲渡等の処分により権利を取得し、又は義務を免れた者である。この場合の「権利を取得し、又は義務を免れた者」とは、無償譲渡等の処分により、所有権、地上権、賃借権、無体財産権その他の財産権を取得した者、又は債務の免除により債務を免れた者若しくは負うべき債務を免れた者である。

2.3 第二次納税義務者の納税義務の範囲

2.3.1 第二次納税義務者から徴収することができる金額は、無償譲渡等の処分により受けた利益の額を限度として、主たる納税者の滞納税の全額である。

2.3.2 無償譲渡等の処分により受けた利益の額は、下記に掲げる「無償譲渡等の処分により得た財産の価額」から、「対価の額（無償譲渡等の処分があった時の対価の額）と利益を得るために要した費用の額で直接関係のあるもの」を控除した額による。

- ① 無償譲渡等の処分により、滞納者から受けた利益が金銭であるときはその額
- ② 金銭以外のものであるときは無償譲渡等の処分がされた時の現況によるそのものの価額を、債務の免除であるときは債務が免除された時の現況によるその債権の価額
 - * 債務免除による受けた利益の計算に当たっては、名目金額によらず、第三債務者の支払能力、弁済期、担保の有無等を考慮して評価した価額による。

③ 地上権の設定等であるときはその設定等がされた時の現況による
その地上権等の価額

＊ 「利益を得るために要した費用の額で直接関係のあるもの」
とは、例えば、契約に関する費用、登録免許税等がある。

2.3.3 無償譲渡等の処分後において、受けた利益が滅失等により現存しない
場合、受けた財産について費用を支出した場合、受けた財産に担保権、
賃借権等を設定した場合、受けた財産から生じた果実がある場合等で
あっても、これらの事情は考慮しない。

第 13 章 滞納処分の引継ぎ

13.1 滞納処分の引継ぎができる場合

税務署長は、差し押さえるべき財産又は差し押さえた財産がその管轄区域外にあるときは、その管轄区域内の地域を所轄する税務署長に対して、滞納処分の引継ぎをすることができる（法 70.1）。また、税務署長は、差し押さえた財産を換価に付するため必要があるときは、他の税務署長に滞納処分の引継ぎをすることができる（法 70.2）。

13.2 引継ぎの意義及び範囲

法第 70 条 1 項における滞納処分の引継ぎとは、納期限を経過した滞納税について、滞納処分手続ができる要件たる督促が行われたもの等につき財産差押え、交付要求、債権の取立て、公売、公売代金の受領、充当、若しくは配当をすることができる権限の全部又は一部を引き継ぐことをいい、法大 70 条 2 項における滞納処分の引継ぎとは、差押財産の換価をすることができる権限（差押財産の評価、換価、換価代金の配当及び充当）の全部又は一部を引き継ぐことをいう。

13.3 納税者への通知

滞納処分の引継ぎがあった場合には、引受庁は、遅滞なくその旨を滞納処分の引受通知書（様式〇〇）により納税者に通知する（法 70.3）。

第 14 章 延滞税の免除

法第 53 条の規定により納税の猶予をした場合における延滞税の免除は、その納付すべき延滞税の納付義務の一部を免除するものであり、次により行う。

-
- 14.1 免除の対象となる期間は、納税の猶予をした期間である。
 - 14.2 免除する金額は、猶予期間中に発生した延滞税のうち、20%に相当する金額である（法 53.5）。
 - 14.3 延滞税の免除は、免除されることとなる延滞税の計算の基礎となる税の本税額が完納され、延滞税を徴収するときにおいて行う。
 - 14.4 延滞税を免除した場合は、延滞税免除決議書(様式〇〇)により決裁を了した上、免除に係る税の年度、税目、金額及び免除期間等を記載した延滞税免除通知書(様式〇〇)により納税者に通知する。
-

関連様式（案）

別冊

一般税法関係書類（滞納整理関係）の様式

（様式目次）

第1号様式	強制換価の場合の内国消費税の徴収通知書その1（執行機関用）
第2号様式	強制換価の場合の内国消費税の徴収通知書その2（納税者用）
第3号様式	差押換請求書
第4号様式	差押換拒否通知書
第5号様式	保険に付された財産の差押通知書
第6号様式	担保設定等財産の差押通知書
第7号様式	財産の引渡命令書
第8号様式	財産の引渡命令をした旨の通知書
第9号様式	取上調書
第10号様式	差押財産占有調書、差押財産搬出調書、
第11号様式	差押財産の使用等許可申立書
第12号様式	差押解除通知書その1（滞納者、第三債務者用）
第13号様式	差押解除通知書その2（利害関係人）

（交付要求関係）

第14号様式	交付要求解除通知書その1（執行機関、滞納者用）
第15号様式	交付要求解除通知書その2（滞納者等用）
第16号様式	交付要求解除通知書その3（権利者用）
第17号様式	交付要求解除請求書
第18号様式	交付要求解除拒否通知書

（公売関係）

第19号様式	公売公告
第20号様式	公売通知書 (公売予告通知書)
第21号様式	公売通知兼債権申立催告書
第22号様式	不動産等の最高価申込者決定通知書
第24号様式	換価財産の買受申込等の取消申出書

第 25 号様式	不動産等の最高価申込者決定の取消通知書
第 26 号様式	売却決定取消通知書（売却財産の引渡通知書）
第 27 号様式	債権現在額申立書その 1（私債権用）
第 28 号様式	債権現在額申立書その 1（税務署用）
第 30 号様式	滞納処分の引受通知書

（納税の猶予関係）

第 32 号様式	納税の猶予申請書
第 33 号様式	納税保証書
第 34 号様式	担保提供書（保証人）、（一般用）
第 35 号様式	納税の猶予許可決議書
第 36 号様式	納税の猶予不許可決議書
第 40 号様式	納税の猶予期間延長申請書
第 41 号様式	納税の猶予期間延長許可決議書
第 42 号様式	納税の猶予期間延長不許可決議書
第 43 号様式	納税の猶予取消決議書（取消通知書）
第 44 号様式	分割納付計画書
第 45 号様式	納付予定書

（第二次納税義務関係）

第 46 号様式	第二次納税義務者の通知（第二次納税義務者への通知）
第 49 号様式	第二次納税義務調査検討表
追加	納付催告書
追加	第二次納税義務額の消滅通知

第一号様式

その1 (執行機関用)

強制換価の場合の特別税徴収通知書						
執行機関名						年 月 日
殿						
税務署長 大蔵事務官						印
貴庁で強制換価手続に付されている下記物品については、法 56.4 により、 売却代金のうちから下記内国消費税を徴収します。						
納物所 税品有 者の者	住(居)所					
	氏名					
強制換価 いる物品 及び税額 手続に付 されて	財産の名称等	種別又は類別等	数量	税目	税率	税額
						円
執行機関名			差押年月日 又は事件名			

調理要領

- 一 この通知書は法 56.4 の規定に該当する場合において、執行機関に対して通知するために使用し、通知先執行機関の差押調書(謄本)又は事件名の異なるものごとに別紙とする。
- 二 この通知は、「強制換価の場合の内国消費税の徴収通知書」その2「納税者用」とあわせて複写により作成する。
- 三 「強制換価手続に付されている物品及び税額」欄の「財産の名称等」欄には、強制換価手続が行われている内国消費税の課される物品の名称、所在等を記載し「種別又は類別等」欄には課税物品の種別及び類別等を記載する。
- 四 「執行機関名」欄には通知先執行機関名を記載する。
- 五 「差押年月日又は事件名」欄には、強制換価手続が滞納処分(その例による処分を含む。)である場合は差押年月日、その他の手続である場合はその手続にかかる事件番号を記載する。

第二号様式

その2（納税者用）

強制換価の場合の特別税の徴収通知書		
納税者		年 月 日
住（居）所		
氏 名 殿		
税務署長		
大蔵事務官		印
下記物品が強制された場合には、法 56.4 の規定により、その代金のうちから、下記内国消費税を徴収します。		
納物所 税品有 者の者	住（居）所	
	氏 名	
以下「強制換価の場合の内国消費税の徴収通知書」その1（執行機関用）に同じ。		

調理要領

この通知書は、法 56.4 の規定に該当する場合において、納税者に対する通知のために使用し、「強制換価の場合の内国消費税の徴収通知書」その1（執行機関用）とあわせて複写により作成する。

差 押 換 請 求 書									
税 務 署 長 殿							年 月 日		
下記のとおりに差押換を請求します。							請 求 者		印
							住 (居) 所		
氏 名									
滞又相 納は続 者被人	住 (居) 所								
	氏 名								
滞 納 金 額	年度	税目	納期限	税額	加算 税額	利子税額	延 滞 加算税額	滞納 処分費	備考
				円	円	法律による金額 円	法律による金額 円	法律による金額 円	
						“	“	“	
						“	“	“	
						“	“	“	
差 し 押 さ え ら れ て い る 財 産	名称、数量、性質、所在、その他							権利の内容	
	差押年月日			年 月 日					
新 た に 差 押 を 請 求 す る 財 産	名称、数量、性質、所在、その他							価 額	
								円	

調理要領

- 一 この請求書は、第三者が法 60.3 の規定に基き差押換を請求する場合使用させる。
- 二 「滞納者又は被相続人」欄の記載にあつては、「滞納者」又「被相続人」の文字のうち該当しない方をまっ消させるとともに、請求者が相続人である場合には、「住 (居) 所」欄には被相続人の死亡時の住所又は居所を記載させる。
- 三 「差し押さえられている財産」欄の「権利の内容」欄には、差し押さえられている財産に対して差押換を請求する第三者が有する質権、抵当権等の権利の名称、その他必要と認める事項を記載させる。なお相続人が差押換を請求する場合には、この欄は記載することを要しない。

差 押 換 拒 否 通 知 書		
請求者 住（居）所 氏 名 殿		年 月 日 税務署長 大蔵事務官 印
あなたから請求のあった差押換については、下記の理由により応じることができません。		
滞又相 納は続 者被人	住（居）所 氏 名	
差 押 換 を 拒 否 す る 理 由	<div style="border-bottom: 1px dotted black; height: 15px;"></div> <div style="border-bottom: 1px dotted black; height: 15px;"></div> <div style="border-bottom: 1px dotted black; height: 15px;"></div> <div style="border-bottom: 1px dotted black; height: 15px;"></div> <div style="border-bottom: 1px dotted black; height: 15px;"></div>	
備 考	<div style="border-bottom: 1px dotted black; height: 15px;"></div> <div style="border-bottom: 1px dotted black; height: 15px;"></div> <div style="border-bottom: 1px dotted black; height: 15px;"></div>	

調理要領

- 一 この通知書は、差押換の請求を拒否する場合に使用する。
- 二 「備考」欄には、必要に応じて、差押換請求の年月日、差押換請求の目的となった差押の年月日等を記載する。
- 三 「滞納者又は被相続人」欄については、いずれか不用の方の文字をまっ消しする。

保険等に付されている財産の差押通知書									
								年 月 日	
保険者又は共済事業者の所在地 名 称 殿 <div style="text-align: right;"> 税務署長 大蔵事務官 印 </div>									
下記のとおり、財産を差し押さえましたので、法 64.1 の規定により、保険金又は共済金は当税務署に支払わなければならないこととなりますから、通知します。									
滞納者	住（居）所								
	氏 名								
滞 納 金 額	年度	税目	納期限	税額	加算税額	利子税額	延滞 加算税額	滞納 処分費	備考
				円	円	法律による金額 円	法律による金額 円	法律による金額 円	
						“	“	“	
差 押 財 産								
差 押 年 月 日			年 月 日						

備考 「滞納処分費」欄に掲げた金額は、この通知書作成の日までのものです。

調理要領

- 一 この通知書は、保険者等に対して差押の通知をする場合に使用する。
- 二 「差押財産」欄には、保険等に付されている財産の名称、数量、性質、所在等を記載するが、その財産にかかる保険等の内容については記載しないことに留意する。
- 三 「差押年月日」欄には当該差押にかかる差押調書の日付を記載する。

第六号様式

担保権設定等財産の差押通知書										
							年 月 日			
権利者等		住(居)所								
氏名		殿						税務署長		
								大蔵事務官		印
下記のとおり、滞納金額を徴収するため財産を差し押さえました。										
滞納者	住(居)所									
	氏名									
滞 納 金 額	年度	税目	納期限	税額	加算税額	利子税額	延滞 加算税額	滞納 処分費	備考	
				円	円	法律による金額 円	法律による金額 円	法律による金額 円		
						“	“	“		
						“	“	“		
差 押 財 産	-----									

差 押 年 月 日			年 月 日							

備考 「滞納処分費」欄に掲げた金額は、この通知書作成の日までのものです。

調理要領

- 一 この通知書は、差押財産上に抵当権、質権等の権利を有する権利者のうち知れている者に対して差押の通知をする場合に使用する。
- 二 「差押財産」欄には、差押財産がされている財産であるときには、差押財産の名称、数量、性質、所在のほかに係る事件番号を記載する。
- 三 「差押年月日」欄には、当該差押にかかる差押調書の日付けを記載する。

第七号様式

財産の引渡命令書									
占有者 住(居)所 氏名							年 月 日		
							税務署長 大蔵事務官		
							印		
下記のとおり、滞納金額を徴収するため必要があるので、あなたが占有している滞納者所有の下記財産を徴収職員に引き渡して下さい。									
滞納者	住(居)所								
	氏名								
滞納金額	年度	税目	納期限	税額	加算税額	利子税額	延滞加算税額	滞納処分費	備考
				円	円	法律による金額 円	法律による金額 円	法律による金額 円	
						“	“	“	
						“	“	“	
						“	“	“	
引渡命令財産									
	占有者	住(居)所				氏名			
引渡期限					引渡場所				
引渡命令書を発する根拠規定									

備考 「滞納処分費」欄に掲げた金額は、この命令書作成の日までのものです。

調理要領

- 一 この命令書は、法 62.5 の規定に基き、滞納者に有する動産又は有価証券を占有する第三者に対して、当該財産を徴収職員に引き渡すべきことを命ずる場合（法 64.4 の規定に基き第三者が占有する債権に関する証書を取り上げる場合及び同じく法 65.3.4 の規定に基き第三者が占有する自動車又は建設機械を徴収職員に占有させる場合を含む。）に使用する。
- 二 この命令書は、「財産の引渡命令をした旨の通知書」とあわせて複写により作成する。
- 三 「引渡命令財産」欄には、引渡を命ずる動産又は有価証券等の名称、数量、性質、所在その他を記載する。

第八号様式

財産の引渡命令書									
滞納者 住(居)所 氏名								年 月 日	
		殿						税務署長 大蔵事務官	
								印	
下記滞納金額を徴収するため、あなたの財産を占有している下記の者に対して財産の引渡命令書を発しましたので通知します。									
滞納者	住(居)所								
	氏名								
滞納金額	年度	税目	納期限	税額	加算税額	利子税額	延滞加算税額	滞納処分費	備考
				円	円	法律による金額 円	法律による金額 円	法律による金額 円	
						“	“	“	
						“	“	“	
						“	“	“	
引渡命令財産									
	占有者	住(居)所			氏名				
引渡期限					引渡場所				
引渡命令書を発する根拠規定									

備考 「滞納処分費」欄に掲げた金額は、この通知書作成の日までのものです。

調理要領

この通知書は、滞納者の動産又は有価証券等で第三者が占有しているものについて引渡命令を発したときに、その旨を法 62.5（法 64.4 及び法 65.3.4 の場合を含む。）の規定に基づき、滞納者に対して通知する場合に使用し、「財産の引渡命令書」とあわせて複写により作成する。

第十一号様式

差押財産の使用等許可申立書		年 月 日
税 務 署 長 殿		
申 立 書		
() 住 (居) 所 氏 名 ㊟		
() 住 (居) 所 氏 名 ㊟		
() 住 (居) 所 氏 名 ㊟		
下記差押財産の使用（航行、運行）を許可して下さい。		
滞納者	住 (居) 所	
	氏 名	
差 押 財 産		
	差押年月日	年 月 日
使用等 を必要 とする 理由		
<u>諾否の通知</u>		年 月 日
		税務署長 ㊟

調理要領

一 この申立書は、滞納者等が法 65.2.5 の規定により差押中、航空機の航行の許可を申し立てる場合及び法 65.3.6 の規定により差押中の自動車又は建設機械の運行又は使用の許可を申し立てる場合に使用させる。

二 この申立書は、申立者に対する諾否の通知書にも使用するので、そのため副本数通をあわせて提出させる。

三 申立者住（居）所氏名の頭部のかっこ内には、たとえば（抵当権者）、（交付要求権者）等と、差押財産に対して有する申立者の権利の名称等を記載させる。

四 「使用等を必要とする理由」欄には、使用等を必要とする理由と使用の条件をなるべく具体的に記載させる。

五「諾否の通知」欄には、申立を許可する場合は、「上記申立のとおり使用を許可する」等と記載し、許可条件を付する場合はその条件を附記する。

第十二号様式

その1（滞納者、第三債務者用）

差 押 解 除 通 知 書		
滞納者、第三債務者 日		年 月 日
	住（居）所 氏 名 殿	税務署長 大蔵事務官 印
下記財産の差押を解除します。		
滞納者	住（居）所 氏 名	
差 押 解 除 財 産	名称、数量、性質、所在、その他	差 押 年 月 日 年 月 日
備 考		

調理要領

- 一 この通知書は、法 60.8 の規定により、差押解除した旨を滞納者又は第三債務者等に対して通知する場合に使用する。
- 二 差押を解除した財産について財産上の質権者等のうち知っている者又は交付要求をしている者がある場合及び第三債務者等がある場合は、「差押解除通知書」その2（利害関係人、滞納者用）とあわせて複写により作成する。
- 三 「差押解除財産」欄の「差押年月日」欄には差押を解除する財産の差押年月日を記載し、その差押年月日が、差押財産ごとに異なる場合にはそれぞれその異なる差押年月日を記載する。
- 四 「備考」欄には、次に掲げる事項を記載する。
 - 1 差押を解除する財産が、動産又は有価証券等であつて、当該財産を徴収職員又は第三者が保管している場合においては、その引渡に関すること。
 - 2 封印、公示書その他差押を明白にするために用いた物の除去を滞納者等に行わせるときはその除去に関すること。
 - 3 法 64.4 の規定により取り上げた債権に関する証書等がある場合には、その引渡に関すること。
 - 4 差押解除の理由を記載する必要があるときは、その理由
 - 5 差押の効力を生ずべき参加差押をした行政機関等に対し、差押財産を引き渡した場合はその旨
 - 6 その他差押解除通知書に記載することが必要と認められる事項

第十三号様式

その2 (利害関係人、第三債務者等がある場合の滞納者用)

差 押 解 除 通 知 書		
利害関係人、滞納者 住(居)所 氏 名		年 月 日 殿 税務署長 大蔵事務官 印
下記財産の差押を解除しました。		
滞納者	住(居)所 氏 名	
差 押 解 除 財 産	名称、数量、性質、所在、その他	差 押 年 月 日 年 月 日
備 考		

調理要領

一 この通知書は、法 60.8 の規定により、滞納者、財産上の質権者等のうち知っている者及び交付要求をしている者に対して差押を解除した旨等を通知する場合に使用する。

二 この通知書は、「差押解除通知書」その1 (滞納者、第三債務者用) とあわせて、必要部数を複写により作成する。

第十四号様式

その1 (執行機関用)

交 付 要 求 解 除 通 知 書		
執行機関名		年 月
日	殿	税務署長 大蔵事務官
下記のとおりに交付要求を解除します。		印
滞納者	住(居)所	
	氏名	
交付要求の解除に係る財産又は事件名	名称、数量、性質、所在、その他	交付要求年月日
執行機関名		

調理要領

- 一 この通知書は、交付要求を解除した場合において、その旨を交付要求先執行機関に通知するために使用する。
- 二 この通知書は、滞納者用と合せて複写により作成する。
- 三 この通知書は、強制換価手続が滞納処分以外の手続である場合には、事件番号の異なるごとに別紙とする。

第十五号様式

その2 (滞納者用)

交 付 要 求 解 除 通 知 書		
	滞 納 者	年 月
日	住 (居) 所	
	氏 名	殿
		税務署長 大蔵事務官
		印
下記のとおり交付要求を解除します。		
滞納者	住 (居) 所	
	氏 名	
交付要求の解除に係る財産又は事件名	名称、数量、性質、所在、その他	交付要求年月日
	執行機関名	

調理要領

- 一 この通知書は、交付要求を解除した場合において、滞納者に通知するために使用する。
- 二 この通知書は、執行機関用とあわせて複写により作成する。
- 三 この通知書は、強制換価手続が滞納処分以外の手続である場合には、事件番号の異なるごとに別紙とする。

第十六号様式

その3 (権利者等要)

交 付 要 求 解 除 通 知 書		
権利者用 住(居)所 氏 名		年 月 日 殿 税務署長 大蔵事務官
下記のとおりに交付要求を解除しました。		
滞 納 者	住(居)所	
	氏 名	
交 付 要 求 の 解 除 に 係 る 財 産 又 は 事 件 名	名称、数量、性質、所在、その他	交付要求年月日
	執行機関名	
交付要求解除年月日		年 月 日

調理要領

一 この通知書は、財産上の質権者等のうち知っている者に対して、交付要求解除の通知をする場合に使用する。

二 「交付要求の解除に係る財産」欄には、交付要求に係る強制換価手続が滞納処分以外の手続である場合においても事件番号による表示は行わない。

第十七号様式

交 付 要 求 解 除 請 求 書			
税 務 署 長 殿		年 月 日	
下記のとおりに交付要求の解除を請求します。		請 求 者 住 (居) 所 氏 名	⑥
滞納者	住 (居) 所		
	氏 名		
交付要求先執行機関名		交付要求年月日	年 月 日
解除を請求する理由			
滞納者が所有する他の財産	名称、数量、性質、所在、その他	価 額	円

調理要領

この請求書は、強制換価手続により配当を受けることができる債権者が、交付要求を解除すべきことを請求する場合に使用させる。

第十八号様式

交付要求解除拒否通知書		
		年 月 日
請 求 者 住 (居) 所 氏 名	殿	税務署長 大蔵事務官
〔印〕 あなたから請求のあった交付要求の解除については、下記の理由により応じることができません。		
滞納者	住 (居) 所	
	氏 名	
交付要求の解除を拒否する理由		
備考		

調理要領

- 一 この通知書は、交付要求の解除の解除の請求があったが、その請求を相当と認めず、その旨を請求者に通知する場合に使用する。
- 二 「備考」欄には、必要に応じて交付要求解除請求の年月日、解除請求の目的となった交付要求の年月日等を記載する。

調理要領

- 一 この公告書は、換価通達 8.1 の規定に基き、公売を公告する場合に使用する。
- 二 この公告書は、動産及び有価証券とその他の財産とに区分して、それぞれ別紙に作成する。
- 三 公売財産の名称、性質等を記入する欄には、滞納者の住（居）所及び氏名を併記する。
- 四 公売保証金を要しないものについては、該当欄に「不要」と記入する。
- 五 「見積価額」欄の記載にあたっては、次の点に留意する。
 - 1 見積価額の公告をしないものについては、その旨を該当欄に記入する。
 - 2 動産を公売する場合であって、その物に直接見積価額票をはりつけるときにも、公売公告の該当欄に見積価額を記入する。
 - 3 見積価額の決定が公売公告を掲示した日後となるため、見積価額の公告が後日となるものについては、その旨を簡記する。この場合において、見積価額の公告は、見積価額公告の用紙にその価額等を記入のうえ、公売公告の右方に掲示する。
- 六 公売する財産の数が多いため、「公売財産、公売保証金、見積価額」欄を別紙とする場合には、この欄に「別紙のとおり」と記入する。
- 七 「その他」欄には、公売公告に記載しなくても法律上明確な事項ではあるが念のため記載しておく方が実務上便宜と思われる事項をあわせて記入する。

第十九号様式

公 売 公 告					
				年 月 日	
				税務署長 印	
<p>下記により差押財産の公売をします。 換価通達 8.1 規定により公告します。</p>					
売卸 区分	公 売 財 産			公売保証金	見積価額 (最低公売価額)
	名称、性質、所在、地上権等の内容、その他	数量	円	円	
<p>(注) ①上記売卸区分ごとに公売します。入札書は売卸区分ごとに別紙として下さい。 ②見積価額欄に*印のあるものはその見積価額が該当物件にもはりつけてあります。</p>					
入札方法		せり売			
公売 日時	せり売	前 年 月 日 午 時 分より 後			
公売場所					
売卸決定	日 時	年 月 日 午 時 後	場 所		
代金納付期限	前 年 月 日 午 時 後				
買受人につい ての資格その 他の要件					
そ の 他	1 見積価額に達した入札者等がない場合には、直ちに再度せり売を実施する。				
	2 公売による権利移転に伴う費用（移転登記の登録税等）は買受人の負担となります。				
	3				
<p>配当を受ける者の権利の申出について</p> <p>この公売財産の換価代金について配当を受けることができる質権、抵当権、先取特権、留置権等の権利を有する者は、売卸決定をする日の前日までに債権現在額申立書によりその内容を当税務署に申し出て下さい。なお、債権現在額申立書の用紙は当税務署徴収係に用意してあります。</p>					

見 積 価 額 票			
			年 月 日 税務署長
印			
売卸区分		財産名	
見 積 価 額 (最低公売価額)		円	公 売 保証金 円

調理要領

この見積価額票は、公売する動産に見積価額を記載した用紙をはりつけることにより見積価額の公告に代える場合に使用する。

第二十号様式

公 売 通 知 書									
滞 納 者 住 (居) 所 氏 名							年 月 日		
							税務署長 大蔵事務官		
下記により差押財産を公売します。 換価通達 5.4 の規定により通知します。									
公 売 財 産	滞納者	住 (居) 所			氏 名				
	名称、性質、所在、地上権等の内容、その他				数量	公売保証金		見積価額	
公 売 の 方 法 及 び 日 時	入札 せり売	年 月 日 午 前 時 分 から () 午 前 時 分 まで 後 後							
	開札	年 月 日 午 前 時 分 後							
公 売 場 所									
売 卸 決 定	日 時	年 月 日 午 前 時 後				場 所			
	代 金 納 付 期 限		年 月 日 午 前 時 後						
買 受 人 に つ い て の 資 格 そ の 他 の 用 件									
そ の 他									
公 売 に 係 る 国 税	年度	税 目	納期限	税 額	加算税額	利子税額	延 滞 加算税額	滞 納 処分費	備 考
				円	円	法律による金額 円	法律による金額 円	法律による金額 円	
						“	“	“	
						“	“	“	

備 考

「滞納処分費」欄に掲げた金額は、この書類作成の日までのものです。

調理要領

- 一 この通知書は、換価通達 5.4 の規定に基づき、滞納者に対して公売の通知をする場合に使用する。
- 二 「公売に係る税」欄には、必要に応じて、公売に係る税以外の滞納税を、その旨を明記したうえ、併記してさしつかえない。

[様式20-1] 公売予告通知書

住	
所	
氏	
名	殿

公売予告通知書 平成 年 月 日

税務署長

大蔵事務官



下記の差押財産は、税金未納のため、やむなく近日中に公売する見込みですから、早急に滞納税金を完納されるようおすすめします。なお、納付されることが困難な場合には、平成 年 月 日までに徴収担当部門にその事情を申し出て下さい。

滞納税額	年度	税目	納期限	本税	加算税	延滞税	利子税	滞納処分費	備考
				円	円	法律による金額 円	円	法律による金額 円	
差押財産	(名称、数量、性質、所在)								
								
								
								

(調理要領)

- この公売予告通知書は、換価の実施に先立って作成し使用する。
- 「差押財産」欄は、差押調書から移記する。この場合において、差押財産の種類が多い等によって記載しきれないときは、主要財産を簡記することとしても差し支えない。

第二十一号様式

公 売 通 知 兼 債 権 申 立 催 告 書	
	年 月 日
利害関係人 住(居)所 氏 名	殿
	税務署長 大蔵事務官 印
下記により差押財産の公売をします。この財産の売却代金について配当を受けることができる質権抵当権、先取特権、留置権等の権利を有している場合には、債権現在額申立書を売却決定の日の前日までに当税務署に提出して下さい。	
(公売通知書に同じ。)	

調理要領

一 この通知書は、公売により権利法律上の利益に影響を及ぼす可能性がある国家登録機関に登録されている者(判決執行法 60.3 を参照)のうち知れている者に対して公売の通知をする場合に使用する。

二 交付要求をしている者に発するものについては、「公売財産」欄を必要の応じて簡記し、公売保証金及び見積価額の記載を省略してもさしつかえない。

三 この催告書を発送する場合には債権現在額申立書の用紙を同封する。

四 換価通達 13.1 の規定により、差押財産を随意契約により売却する場合に送付する通知書は、この様式を適宜補正して使用する。

第二十二号様式

不動産等の最高価申込者決定通知書			
滞納者及び利害関係人 住（居）所 氏 名			年 月 日 税務署長 大蔵事務官
下記のとおりに換価財産の最高価申込者を決定しました。 換価通達 9.4.9.7 の規定により通知します。			
滞納者	住（居）所		
	氏 名		
換 価 財 産		最高価申込価額	最高価申込者の氏名
名 称	そ の 他	数 量	
最高価申込者決定の年月日		年 月 日	
日	時	場 所	
前	時		
年 月 日	午後		
後			

調理要領

一 この通知書は、換価通達 9.4.9.7 の規定に基づき、不動産等の最高価申込者の氏名その他を滞納者及び利害関係人のうち知っている者に通知する場合に使用する。

二 この通知書はこの欄外に「最高価申込者が上記換価財産を所得するのは売却決定をした後代金を完納したとき（代金納付期限 年 月 日）であります。」等と印刷する。

第二十四号様式

換価財産の買受申込等の取消申出書		
税 務 署 長 殿		年 月 日
		申 出 者 住 (居) 所 氏 名
下記のとおり換価財産の買受の申込等を取り消します。 ㊟		
滞納者	住 (居) 所	
	氏 名	
買受をする財産 の申込等 の取消	名 称 そ の 他	数 量
買受の申込等 の取消をする理由		

調理要領

この申出書は、公売財産の最高価申込者又は買受人がその入札等又は買受の取消を申し出る場合に使用させる。

第二十五号様式

不動産等の最高価申込者決定の取消通知書		
		年 月 日
最高価申込者、滞納者、利害関係人 住(居)所 氏 名 殿		
		税務署長 大蔵事務官 印
下記のとおり最高価申込者の決定を取り消します。		
最高価 申込者	住(居)所	
	氏 名	
滞納者	住(居)所	
	氏 名	
最高 価申 込者 の取 消を する 財 産 の決 定の	名 称 そ の 他	数 量
最 高 価 申 込 者 の 取 消 を す る 理 由 の決 定	一般税法第 条該当	
備 考		

第二十六号様式

売却決定取消通知書		
		年 月 日
買受人、滞納者、利害関係人 住(居)所 氏 名 殿		税務署長 大蔵事務官 印
下記のとおり差押財産の売却決定を取り消します。		
買受人	住(居)所	
	氏 名	
滞納者	住(居)所	
	氏 名	
産 売却決定の取消をする財	名 称 そ の 他	数 量
を 売却決定の理由	一般税法第 条該当	
備 考		

最高価申込者決定の取消通知書及び売却決定取消通知書の調理要領

- 一 この通知書は、法 68.4、換価通達 10.2, 10.5 等の規定に該当したため、あるいは公売手続に違法があったため最高価申込者の決定又は売却決定を取り消す場合において最高価申込者又は買受人、滞納者、利害関係人等にその旨を通知する場合に使用する。
- 二 この通知書の送付先は公売の相手方（最高価申込者又は買受人）、滞納者、利害関係人、第三債務者等及び配当計算書を送付した者その他で必要と認められる者とする。
- 三 「最高価申込者の決定の取消をする理由」欄又は「売却決定の取消をする理由」欄には該当する規定を記載し、該当する規定がないものは「違法」等と記載する。
- 四 備考欄には公売保証金又は公売代金の返還、公売取消財産の引取その他公売の取消に伴う処理事項で通知する必要があると認める事項を記載する。

第二十七号様式 その1 (私債権用)

債 権 現 在 額 申 立 書			年 月 日
税 務 署 長 殿		申 立 者 氏 名 ^⑤	
私が公売財産に対して有する権利は下記のとおりです。		住 (居) 所 氏 名	
公 売 財 産	滞 納 者 住 (居) 所	氏 名	
公 売 財 産 上 に あ る 権 利			
公 売 財 産 上 に あ る 権 利	権 利 の 表 示	債 権 極 度 額 円	債 権 極 度 額 円
	債 務 者 住 (居) 所	円	円
	氏 名		
	弁 済 期 限		
	そ の 他		
債 権 現 在 額	元 本	円	円
	利 息	(元本) (利率) (期間) (起算日) 年月日 = 円	(元本) (利率) (期間) (起算日) 年月日 = 円
		円 x x 円	円 x x 円
		円	円
添 付 書 類 (債 権 の 内 容 及 び 現 在 額 を 証 す る も の)			
備 考 : 利 息 は 「公 売 公 告 」 又 は 「公 売 通 知 兼 債 権 申 立 催 告 書 」 に 記 載 し て あ る 公 売 代 金 納 付 期 限 ま で の も の を 計 算 し て 記 載 し て 下 さ い 。			

調理要領

- 一 この申立書は、換価通達 69.2.1, 69.2.2 の規定に基づき、換価通達 69.1.1 に掲げる債権を有する者が、公売財産の売却代金から配当を受けるため債権の現在額を申し立てる場合に使用させる。
- 二 この申立書は、差押財産 1 件ごとに別紙とさせる。

第二十八号様式 その2 (租税用)

債 権 現 在 額 申 立 書											
執行機関名 殿			年 月 日			税務署長 大蔵事務官 印					
当庁が交付要求をした税の現在額は下記のとおりです。											
滞納者 住(居)所			氏 名								
公 売 財 産											
年度	税目	納期限	本税額	加算税額	利子税額		延滞税額		滞納処分費	合計	決定納期限等
					金額	加算額 起算日	金額	加算額 起算日			
			円	円	円	円	円	円	円	円	
交付要求年月日											

備考：利子税額及び延滞税額については、「公売通知兼債権申立催告書」に記載してある公売代金納付期限までのものを計算して記載して下さい。

調理要領

- 一 この申立書は、換価通達 69.1.1 の規定に基づき、交付要求をした税について公売財産の売却代金から配当を受けるために、税の現在額を申し立てる場合に使用させる。

第三十号様式

滞 納 処 分 の 引 受 通 知 書		
	年 月 日	
	税務署長 大蔵事務官	印
あなたの滞納税金について、下記税務署から滞納処分の引継がありましたから、今後は当 税務署においてもあなたの財産について滞納処分を行います。		
滞納処分の引継をした税務署名		
	税 務 署	

調理要領

- 一 この通知書は、法 70.1 の規定に基き、国税局長又は税務署長が他の国税局長又は税務署長から滞納処分の引継を受けて場合に、法 70.3 の規定に基いてその旨を納税者に通知するために使用する。
- 二 追加引継を受けた場合にはその旨を通知しないこととしてさしつかえない。

(様式32) 納税の猶予申請書

申請年月日	年 月 日	
申請者	住所	職業
	氏名	TEL

納税の猶予申請書

国税通則法第46条の規定により、下記のとおり納税の猶予を申請します。

整理番号	督促保留期限	44

		納付計画	
		年月日	金額
納税の猶予を受けようとする税額			円
承継区分	02	02	02
税目			
課税期間	04	04	04
	05	05	05
徴定年月日	06	06	06
徴定区分	07	07	07
分納回数	08	08	08
税額区分	本税	円	円
	加算税		
	延滞税		
	利子税		
	滞納処分費		
納税の猶予を受けようとする期間		平成 年 月 日から平成 年 月 日まで	月間
納税の猶予を受けようとする理由	担 保		

(調理要領)

- この申請書は、一般税法 53.1 の規定により、納税者が納税の猶予を申請する場合に使用させる。
- 申請者が法人である場合には、「申請者」欄に代表者の住所、氏名を併せて記載させる。
- 「納税の猶予を受けようとする理由」欄には、次に掲げる事項を簡記させる。
 - 法 53.1 各号に掲げる具体的事実及び国税を一時に納付することが困難な事情
- 猶予申請税額が 1000 万円を超える場合には、「担保」欄に、提供しようとする担保の種類、数量、価額及び所在その他担保に関して参考となる事項若しくは担保を提供することができない特別の事情を記載させる。
- この申請書には、該当する場合に限り、担保に関する書類を添付させる。
- この申請書を受理したときは、総務係に回付して、收受印の押印を受ける。

〔様式33〕 納税保証書

納 税 保 証 書									
税 務 署 長 殿							年	月	日
					保証人	住 所			
							氏 名	Ⓜ	
					保証人	住 所			
							氏 名	印	
納税の猶予に係る下記納税者の猶予税額を私において納税保証をします。									
納 税 者	住 所 (所在地)						氏 名 (名称)		
猶 予 税 額	年度	税目	納期限	本税	加算税	延滞税	利子税	滞納処分費	備考
				円	円	<small>法律による金額</small> 円		<small>法律による金額</small> 円	
	合 計								

(調理要領)

- 1 この納税保証書は、納税の猶予に係る担保が保証人の保証である場合に、当該保証人が作成し、納税者から税務署長に提出させる。
- 2 各欄は、次により記載する。
 - (1) 保証人が2名以上の場合には、住所及び氏名を列記し、運滞して保証することを明らかに記載する。なお、保証人が法人であるときは、当該法人の代表取締役又は代表社員の資格及び氏名を併せて記載する。
 - (2) 保証人の印は、印鑑証明の届出のある印を使用し、当該印鑑証明書を添付する。なお、保証人が法人であるときは、当該法人の代表者の印を使用し、その印鑑証明書及び当該法人の登記簿抄本を添付する。

〔様式34-1〕納付通知書（納税保証人用）

保証人	住所	
	氏名	殿

あなたがこの通知書による告知について不服があるときは、税務署長に対して、この通知を受けた日の翌日から起算して30日以内に異議申立をすることができます。

納付通知書

平成 年 月 日

税務署長

大蔵事務官

あなたは、保証人として下記納税者の滞納国税及び滞納処分費につき、下記の国税を納付しなければならないこととなりましたので、納付の期限まで納付して下さい。

滞納者	納税地						氏名又は 名称				
滞納 国 税 等	年度	税目	納期限	本税 円	加算税 円	延滞税 法律による金額 円	利子税 円	滞納処分費 法律による金額 円	備考		
上記納税者の滞納国税及び滞納処分費につきあなたが保証人として納付すべき金額									円		
納付の期限		平成 年 月 日	納付 場 所	日本銀行の本店、支店、代理店若しくは歳入代理店、郵便局又は当税務署							
備考											

[様式34-2] 担保提供書 (一般用)

担 保 提 供 書									
税務署長殿		平成 年 月 日 担保提供者 住所 (所在地) (納 税 者) 氏名 (名 称) ㊟							
納税の猶予に係る下記税金の納税担保として、次の物件を提供します。									
猶 予 税 額									担保物件の表示
年度	税目	納期限	本 税	加算税	延滞税	利子税	滞 納 処分費	備 考	
			円	円	法律による金額 円	円	法律による金額 円		
納税の猶予に係る上記税金の納税担保として上記物件提供を承諾します。									
平成 年 月 日		担保物件の所有者 住所 (所在地) 氏名 (名 称) ㊟							
添付書類									

(調理要領)

- 1 この担保提供書は、納税の猶予の担保を提供する場合に、担保提供者（納税者、以下同じ。）に作成させる。
- 2 各欄は、次により記載する。
 - (1) この担保提供書は、担保の種類ごとに別紙に記載させる。
 - (2) 担保提供者と担保物の所有者が異なるときは、担保物件の所有者の署名、押印を受け、かつ、その印鑑証明書を添付させる。
なお、保証人の保証の場合は、別に納税保証書を徴取し、担保提供書への保証人の署名押印は要しない。
 - (3) 「猶予税額」欄の「備考」欄には、納税の猶予に係る国税の事業年度、年分又は月分を記載する。

〔様式 3 5〕 納税の猶予許可通知書

申請者	住所 (所在地)		
	氏名 (名称)	殿	
		調理番号	

あなたがこの許可について不服があるときは、税務署長に対して、この通知を受けた日の翌日から起算して30日以内に異議申立をすることができます。

納税の猶予許可通知書

平成 年 月 日付けで納税の猶予の申請のあったあなたの国税及び地方消費税については、下記のとおり許可しましたから通知します。

平成 年 月 日 申請

税 務 署 長

平成 年 月 日

大蔵事務官

猶 予 税 額									納 付 計 画		
年度	税目	納期限	本 税 円	加算税 円	延 滞 税 法律による金額 円	利子税 円	滞納処分費 法律による金額 円	備考	年 月 日	金 額	
猶予期間		平成 年 月 日から			平成 年 月 日まで			月間			
該当条項		法 53.1 条第 項第 号									
担											
保											

(調理要領)

- この通知書は、納税の猶予を許可した場合に、法 53.1 の規定によりその旨を納税者に通知するために使用する。
- 「納税の猶予申請書」のとおり許可する場合には、不服申立に関する教示分は抹消する。

〔様式40〕 納税の猶予期間延長申請書

納税の猶予期間延長申請書

税務署長 殿

法 53.2 の規定により、下記のとおり

納税の猶予期間の延長を申請します。

申請年月日		平成 年 月 日	電話	
申請者	住所 (所在地)			
	氏名 (名称)	印		

納税の猶予期間延長申請税額									納付計画		
年度	税目	納期限	本税 円	加算税 円	延滞税 法律による金額 円	利子税 円	滞納処分費 法律による金額 円	備考	年月日	金額 円	
延長期間		平成 年 月 日から 平成 年 月 日まで 月間									
期間延長を受けようとする理由											
担保											

(調理要領)

- この申請書は、法 53.2 の規定により、納税者が納税の猶予期間の延長を申請する場合に使用させる。
- 申請者が法人である場合には、「申請者」欄に代表者の住所、氏名を併せて記載させる。
- 「納税の猶予期間延長申請税額」欄には、猶予期間の延長を受けようとする税の年度、税目、納期限及び金額を記載させる。
- 「期間延長を受けようとする理由」欄には、納税の猶予期間内に猶予税を納付することができない理由を簡記させる。
- 「担保」欄には、新たに担保提供しようとする場合には、その担保の種類、数量、価額及び所在その他担保に関して参考となる事項を、担保を提供することができない特別の事情がある場合にはその事情を記載させる。
- この申請書には、該当する場合に限り、担保に関する書類を添付させる。
- この申請書を受理したときは、総務係に回付して、収受印の押印を受ける。

〔様式41〕 納税の猶予期間延長許可通知書

申請者	住所 (所在地)		
	氏名 (名称)	殿	
		調理番号	

あなたがこの許可について不服があるときは、税務署長に対して、この通知を受けた日の翌日から起算して30日以内に異議申立をすることができます。

納税の猶予期間延長許可通知書

平成 年 月 日付けで納税の猶予期間延長の申請のあったあなたの国税については、下記ののとおり許可しましたから通知します。

税 務 署 長

平成 年 月 日

大蔵事務官

納 税 の 猶 予 期 間 延 長 税 額									納 付 計 画	
年度	税目	納期限	本 税	加算税	延 滞 税	利子税	滞納処分費	備考	年月日	金 額
			円	円	法律による金額 円	円	法律による金額 円			円
延長期間		平成 年 月 日から 平成 年 月 日まで 月間								
期間延長の理由										
担保										

(調理要領)

- この通知書は、納税の猶予期間延長を許可した場合に、その旨を納税者に通知するために使用する。
- 「納税の猶予期間延長申請書」のとおり許可する場合には、不服申立に関する教示分は抹消する。

〔様式43〕 納税の猶予取消通知書

申請者	住所 (所在地)	
	氏名 (名称)	

あなたがこの許可について不服があるときは、税務署長に対して、この通知を受けた日の翌日から起算して30日以内に異議申立をすることができます。

納税の猶予取消通知書

平成 年 月 日付けで納税の猶予を許可しましたあなたの税については、下記ののとおり納税の猶予を取消しましたから直ちに納付してください。

法 53.6 の規定により通知します。

平成 年 月 日 申請

税 務 署 長 印

納 税 の 猶 予 取 消 税 額									取 消 理 由
年度	税目	納期限	本 税	加算税	延 滞 税	利子税	滞納処分費	備 考	
			円	円	法律による金額 円	円	法律による金額 円		

(調理要領)

この通知書は、納税の猶予を取り消した場合に、法 53.6 の規定によりその旨を納税者に通知するために使用する。

〔様式 46〕 納付通知書（第二次納税義務者用）

申 請	地 在 (所)	
	氏 称 (名)	殿

あなたが、この通知書による告知について不服があるときは、税務署長に対して、この通知を受けた日の翌日から起算して30日以内に異議申立をすることができます。

あなたは、下記法律の規定により、下記納税者の滞納国税及び滞納処分費につき、下記金額の第二次納税義務を負うこととなりましたので、納付の期限までに納付して下さい。

滞納者		住 所				氏名又は 名 称			
滞 納 国 税 等	年度	税目	納期限	本 税	加算税	延滞税	利子税	滞納処分費	備考
				円	円	法律による金額 円	円	法律による金額 円	
上記納税者の滞納国税及び滞納処分費につき第二次納税義務者が納付すべき金額						円			
納付の期限		平成 年 月 日		納付場所		日本銀行本店、支店、代理店若しくは歳入代理店 郵便局又は当税務署			
第二次納税義務を課する根拠規定						一般税法第 57.1 条			
備 考									

（調理要領）

- 1 納付通知書は、第二次納税義務を賦課する場合において、一般税法 58.1 の規定により第二次納税義務者に告知するために使用する。
- 2 必要があるときは、所要の事項を付記し、又は納付場所の記載を変更することができる。
- 3 納付通知書の「滞納国税等」欄には、主たる納税者の滞納国税（第二次納税義務の基因となった国税）の金額を記載する。
- 4 「上記納税者の滞納国税及び滞納処分費につき第二次納税義務者が納付すべき金額」欄の記載は次による。
「**円（受けた利益等の額）を限度として上記滞納国税等の金額」
- 5 「備考」欄には、第二次納税義務の基因となった追及財産又は利益等の内容を記載する。
- 6 「納付の期限」欄は、納付通知書を発する日の翌日から起算して20日を経過する日を記載する。
なお、20日を経過する日が休日に該当するときは、その日が休日とならないよう通知書を発する日を繰り下げる。

〔様式追加〕 納付催告書（第二次納税義務者用）

(住 所)
(氏名又は名称)

納 付 催 告 書

あなたにまえに納付通知をした
とおりに滞納となっています。

に係る税が下記の

至急納付して下さい。

納付催告書発付平成 年 月 日

国税収納命令官

税務署長大蔵事務官 印

<p>ご 注 意</p> <p>*この納付催告書を発した 日を含めて11日目までに 納付されないときは、財産 の差押えがされます。</p> <p>*この納付催告に不服のあ る方は、当税務署長にこの 納付催告書の送付を受けた 日の翌日から起算して30 日以内に異議の申立てがで きます。</p>	番 号	住 所 氏 名	
	上記納税者に 係る第二次納 税義務者とし てあなたが納 付すべき滞納 金額		円

〔様式追加〕 第二次納税義務額の消滅通知書

第二次納税義務額の消滅通知書

住（居）所

平成 年 月 日

税務署長

氏名又は名称

殿

大蔵事務官

印

あなたの第二次納税義務額は、下記のとおり消滅したので通知します。

第二次納税義務者	住（居）所		氏名又は 名 称	
消滅した第二次 納 税 義 務	納 税 者	住（居）所	氏名又は 名 称	
	通 用 条 項	第 条第 項第 号		
	納付通知年月日	平成 年 月 日		
	消滅した金額	円		
消滅した理由				
備 考				

（調理要領）

- 1 この通知書は、次に掲げる場合に使用する。
 - （1）主たる納税者の滞納国税が、第二次納税義務者の履行以外の事由により減少した場合に、その旨を第二次納税義務者に通知するとき
 - （2）第二次納税義務額の全額が消滅した場合に、その旨を第二次納税義務者の所轄税務署長（当該税務署長が自庁である場合を除く。）に通知するとき
- 2 「消滅した第二次の納税義務」欄の「消滅した金額」欄は、第二次納税義務額の全額が消滅した場合は、「全額」と記載する。
- 3 「消滅した理由」欄は、消滅事由（例えば、「納付」等）及び消滅年月日を記載する。
- 4 「備考」欄は、第二次納税義務額の一部が消滅した場合に、その残額を記載する。
- 5 第二次納税義務者の所轄税務署長に通知する場合には、適宜の補正を加えてさし支えない。

年 月 日

国税滞納処分差押物件

税 務 署 印

(注) この封印を損じた者は刑法により処罰され、また差押物件を隠ぺいし損壊した者は……により処罰されることがあります。

〔様式9〕 公示書

公 示 書

滞納者住所

氏 名

1. 財産の表示

上記財産は、一般税法 60.1 の規定により平成 年 月 日差押えたから公示する。

平成 年 月 日

税 務 署

大蔵事務官

㊟

注意 この公示書を破棄し、又はその他の方法をもって無効にした者は、刑法罰せられることがあります。

(調理要領)

差押動産が機械等のため封印を貼付することが適当でないときは、この公示書を作成し、工場、事務室等の適当な場所に表示しておく。

なお、表示した場所については、差押調書の「差押財産」欄に明記しておき後日の紛議を防ぐようにする。

分割納付計画書

税務署長 殿

住所 (所在地)					1. 未納額			円			
氏名 (名称)	TEL				2. 直ちに納付できる金額						
業種 (勤務先)	印				3. 分割納付を希望する金額						
					(1-3)						
					月	円	月	円	月	円	円
					月	円	月	円	月	円	円
納付計画				月	円	月	円	円			
TEL				月	円	月	円	円			

[一括納付できない事情] 臨時的出費 実績不振 債権回収遅延、受取手形不渡り その他)
(内容:)

[納付資金の手当て] (1か月の平均的な収支況を記載する。)

支 出 の 部	部	収 入 の 部	部
仕入	万円	売上	万円
給与、役員報酬	万円	給料、報酬	万円
家賃等	万円		万円
諸経費	万円		万円
生活費 (扶養家族 人)	万円		万円
借入金、ローン返済等	万円		万円
	万円		万円
差引納付可能資金	万円		万円

納付計画期間中に予定されている臨時的な収入、支出	
支 出	収 入

納付予定書 (決議用)

特別徴収官、 統括官	担当者

□□□□□□□□□□

住所 (所在地)
氏名 (名称)
印

税務署長 殿

下記の国税及び地方消費税を納付計画どおり納付します。
なお、国税通則法第60条による延滞税についても併せて納付します。

平成 年 月 日

税額	年度	税目	納期限	本税 円	加算税 円	延滞税 円 <small>法律による金額</small>	利子 円	滞処 円	納費 円	備考	納付計画額 円	
											年月日	納付額
期	平成	間	平成	年	月	日	から	平成	年	月	日	まで

第二次納税義務調査検討表 (57条関係)

主たる納税者 第二次納税義務者	住所		氏名	調査年月日	調査結果	年月日		適用を否とする理由	検印		担当者
	住	所				可	否			印	
調査事項											
1 法定納期限の1年前の日後に無償譲渡等の処分をしたか。 (1) 1年前の日後											
(2) 無償譲渡等の処分 A. 低額譲渡の判定 B. 無償譲渡の内容											
譲渡、債務の免除、第三者に利益を考える処分											
2 徴収不足が無償譲渡等の処分に基因するか。											
3 徴収不足であるか。											
調査方法及び方法											
A. 法定納期限の1年前の日 B. 無償譲渡の時期 ……調査方法= ○ 契約書 ○ 財務関係諸帳簿 ○ 公簿 ○ 聴取り											
A. 契約時等の通常の時価 [] 円 ……評価方法 = ○ 売買実例法 ○ 取得価額法 ○ 利益還元法 ○ その他 () B. 譲渡財産等の対価 [] 円 …… a. 対価の確認方法 = ○ 契約書 ○ 財務関係諸帳簿 ○ 聴取り ○ その他 () b. 対価の内容 []											
法定納期限の1年前の日後に国税の総額を徴収できる財産を取得した事実……調査方法 ○ 実施調査 ○ 聴取り () ○ その他 ()											
A. 主たる納税者の財産=主たる納税者の財産の処分予定価額 (円) + 保証人に帰属する財産の処分予定価額 (円) + 物上保証財産の処分予定価額 (円) + 交付要求による配当見込額 (円) 一優先債権額 (円) B. 主たる納税者の国税= 滞納国税 (円) + 納期限未到来の確定国税 (円) + 判定時までの延滞税及び滞納処分費 (円)											
○ 主民票等の公簿 () ○ 実施調査 () ○ 財務関係諸帳簿 () ○ 聴取り () ○ 賦課関係資料 () ○ その他 ()											
責任の限度 = $\left[\begin{array}{l} A \text{ 受けた金銭の額} \\ B \text{ 物の通常の時価} \\ C \text{ 免除に係る債権の通常の時価} \\ D \text{ 地上権等の通常の時価} \end{array} \right] - \left[\begin{array}{l} \text{対価} \\ \text{内容} \end{array} \right] = \left[\begin{array}{l} \text{費用} \\ \text{内容} \end{array} \right]$											