



韓国の「課税前適否審査」制度

長谷川 博

税理士

はじめに

韓国の税務調査手続においては、課税庁が税務調査を終了した場合、税務公務員は、原則として書面をもって調査結果の通知をすることを義務付けている(国税基本法81条の12)⁽¹⁾。

税務調査の結果、課税の予告を受けた納税者は、税務調査結果通知(又は課税予告通知)に示された内容に対し、その適否の審査を求めることができる。これが「課税前適否審査」制度(国税基本法81条の15)である⁽²⁾。

(1) 韓国国税基本法第81条の12(税務調査の結果通知)

税務公務員は、犯則事件の調査、法人税の決定、又は更正のための調査など大統領令で定める賦課処分のための実地調査を終了した場合には、その調査結果を書面にて納税者に通知しなければならない。

ただし、廃業など大統領令で定める場合には、その限りではない。

(2) 韓国国税基本法第81条の15(課税前適否審査)

① 次の各号のいずれかに該当する通知を受けた者は、その通知を受け取った日から30日以内に通知をした税務署長、又は地方国税庁長に通知内容に関する適法性の可否に関して審査(この条において「課税前適否審査」という。)を請求することができる。

ただし、法令と関連し国税庁長の有権解釈を変更する場合、又は新しい解釈が必要な場合など、大統領令で定める事項については、国税庁長にこれを請求することができる。

(1) 第81条の12の規定による税務調査結果に対する書面通知

課税前適否審査制度は、1999年8月に国税基本法に規定されたが、これは、納税者権利憲章の制定目的である税務行政手続上の適正手続（告知・聴聞手続）の保障を裏付ける課税処分前の事前救済制度として位置付けられている。

この制度が導入される前の事前救済は、1981年9月から1996年4月までは、国税庁の訓令である「告知前審査規程」により実施され、1996年4月からは「課税前適否審査事務処理規程」に改められて運営されていたという背景及び実績があった。

課税前適否審査制度は、2006年4月の国税基本法の改正により、審査請求の対象を従来の税務調査結果通知書を受け取った場合のほか、課税額が500万ウォン（約50万円）を超える場合にも広げ、審査請求期限も従来の20日以

- (2) その他大統領令で定める課税予告通知
- ② 次の各号のいずれかに該当する場合には、第1項を適用しない。
 - (1) 国税徴収法第14条で規定された納期前徴収の事由があるか、税法で規定する随時賦課の事由がある場合
 - (2) 租税犯則事件を調査する場合
 - (3) 税務調査結果通知及び課税予告通知をする日から、国税賦課除斥期間の満了日までの期間が3か月以下である場合
 - (4) その他大統領令で定める場合
- ③ 課税前適否審査請求を受理した税務署長・地方国税庁長、又は国税庁長は、各々国税審査委員会の審議を経て決定をし、その結果を請求が受理された日から30日以内に請求人へ通知しなければならない。
- ④ 課税前適否審査請求に対する決定は、次の各号の区分による。
 - (1) 請求に理由がないと認められる場合：採択しないという決定
 - (2) 請求に理由があると認められる場合：採択の決定。ただし、請求の一部に理由があると認められる場合には、一部採択の決定をすること
 - (3) 請求期間が経過した場合又は補正期間内に補正をしない場合：審査をしないという決定
- ⑤ 課税前適否審査に関しては、第58条、第59条、第61条第3項、第62条第2項、第63条、第64条第1項ただし書、第64条第2項及び第65条第4項を準用する。
- ⑥ 課税前適否審査に関しては、行政審判法第11条、第12条、第16条、第20条及び第26条を準用する。この場合、「委員会」は「国税審査委員会」とみなす。
- ⑦ 第1項各号のいずれかの一つに該当する通知を受けた者は、課税前適否審査を請求せずその通知をした税務署や地方国税庁長に通知された内容どおり課税標準及び税額を早期決定するか更正決定をすることを申請することができる。この場合、当該税務署長や地方国税庁長は、申請を受けたとおり直ちに決定や更正決定をしなければならない。
- ⑧ 課税前適否審査の申請・方法・その他必要な事項は大統領令で定める。

内から30日以内に延長することになった。

本稿では、まず税務調査とその結果通知について、そして税務調査結果通知書の内容に不服がある場合の課税前適否審査制度について紹介し、我が国での参考としたい。

I 税務調査と税務調査結果通知書（課税予告通知書）

韓国は、所得税や法人税などの主要な税目について申告納税方式（所得税法70条、法人税法26条）を採用しており、韓国における納税義務の確定手続は、我が国の制度と非常に類似した手続構造となっている。

しかし、日本とは異なり、課税庁は、国税基本法に基づき適正で公平な課税の実現のために必要な最小限の範囲内で税務調査を行わなければならないとされ、納税者の権利が保障されている。ここでは、税務調査の事前通知、対象の選定及び結果通知についての規定を紹介する。

1 税務調査の事前通知

犯則事件に対する調査又は事前通知について、証拠隠滅等により調査目的を達成できないと認められる場合を除いて、調査開始10日前に事前通知をしなければならないと規定されている（国税基本法81条の7）⁽³⁾。

(3) 韓国国税基本法第81条の7（税務調査の事前通知と延期申請）

- ① 税務公務員は、国税に関する調査をするため当該帳簿・書類その他の物件を調査する場合には、調査を受ける納税者（納税者が第82条の規定により納税管理人を定め、所轄の税務署長に申告した場合には、納税管理人をいう。以下この条において同じ。）に調査開始10日前に調査対象税目及び調査事由その他大統領令で定める事項を通知しなければならない。ただし、犯則事件に対する調査又は事前通知の場合、証拠隠滅などで調査目的を達成することができないと判断された場合は、その限りではない。
- ② 第1項の規定による通知を受け取った納税者が、天災地変その他大統領令で定める事由により調査を受けることが困難な場合には、大統領令で定めるところにより所轄税務署長に調査の延期を申請することができる。
- ③ 第2項の規定により延期申請を受理した所轄税務署長は、延期申請の承認の可否を決定し、その結果を調査開始前までに通知しなければならない。

2 税務調査の対象の選定

韓国の税務調査の対象の選定は、国税基本法で規定されている。

定期選定と定期選定以外の選定の二つに大別されている。定期選定は、①納税者の申告内容に対する定期的な誠実度分析の結果、不誠実の疑いがあると認める場合、②最近4課税期間（又は4事業年度）以上、同一税目の税務調査を受けていない納税者に対して業種、規模等を考慮して大統領令で定めるところにより申告内容が適正か否かを検証する必要がある場合、③無作為抽出方式により標本調査をしようとする場合がその対象とされ、客観的基準により公正にその対象を選定しなければならないと規定されている。

また、定期選定以外の選定は、①納税者が税法の定める申告、税金計算書又は勘定書の作成、交付若しくは提出等の納税協力義務を履行しない場合、②無資料取引、偽装、架空取引等、取引内容が事実と異なる疑いがある場合、③納税者に対する具体的な脱税情報の通報がある場合、④申告内容に脱漏又は誤謬の疑いを認めるに値する明白な資料がある場合に限って選定することと規定されている（国税基本法81条の6）⁴⁾。

(4) 韓国国税基本法第81条の6（税務調査対象の選定）

- ① 税務公務員は、次の各号のいずれかに該当する場合、定期的に申告の適正性を検証するため対象を選定（以下「定期選定」という。）し、税務調査をすることができる。この場合、税務公務員は客観的な基準に基づいてその対象を選定しなければならない。
- (1) 国税庁長が納税者の申告内容に対する定期的な誠実度分析の結果、不誠実の疑いがあると認めた場合
 - (2) 最近4課税期間（又は4事業年度）以上、同一税目の税務調査を受けていない納税者に対し、業種、規模などに鑑み大統領令で定めるところにより申告内容の適正性の可否を検証する必要性がある場合
 - (3) 無作為抽出方式により標本調査対象として選定された場合
- ② 税務公務員は、第1項に従う定期選定による調査以外に、次の各号のいずれかに該当する場合には、税務調査を実施することができる。
- (1) 納税者が税法の定める申告・税金計算書、又は勘定書の作成・交付・提出など納税協力義務を履行しなかった場合
 - (2) 無資料による取引、偽装・架空の取引など取引の内容が事実と異なる疑いがある場合
 - (3) 納税者に対する具体的な脱税の通報がある場合
 - (4) 申告の内容に脱漏や誤謬の疑いを認めるべき明白な資料がある場合
- ③ 税務公務員は、課税官庁の調査決定により課税標準と税額が確定される税目の場合、

3 税務調査の結果通知

調査が終了した場合には、原則として書面をもって調査結果の通知（別紙「税務調査結果通知書」参照）をすることを義務付けている（国税基本法81条の12）。すなわち、税務調査結果通知書は、税務調査終了後に課税庁が納税者に、その課税額確定前の課税予告を行うためのものである（「課税予告通知書」ともいう。）。

これは、課税庁が税務調査に伴う課税処分をする前にその課税内容を納税者にあらかじめ通知することによって、不当な課税処分を事前に防止する効果があり、税務行政に対する納税者の信頼を構築する制度として重要な役割を有するものである。

II 課税前適否審査手続

納税者は、税務調査の終了後「税務調査結果通知書」を受け取ったとき、その内容に不服がある場合、事前救済手続の「課税前適否審査請求」をするか、課税処分を受けてから異議申立て（税務署に対するもの）・審査請求（地方国税庁に対するもの）又は審判請求（租税審判院に対するもの）の事後救済手続を選ぶかという二つの選択肢がある。

課税庁は、税務調査結果通知書を送付後、納税者から課税前適否審査請求書が提出されなければ課税処分を行うことになる。

課税前適否審査請求書の提出先は、当該税務署長又は地方国税庁長になっており、その窓口は「納税者保護担当官」となっている。

納税者の課税前適否審査請求が受理されると、税務署では、税務署長が委

課税標準と税額を決定するため税務調査をすることができる。

- ④ 税務公務員は、次の各号の要件をすべて満たす者については、第1項の規定による税務調査を実施しないことができる。ただし、客観的な証拠資料により過少申告したことが明確な場合は、その限りではない。
- (1) 業種別の収入金額が大統領令で定める金額以下の事業者
 - (2) 帳簿記録などが大統領令で定める要件を満たす事業者

員長となり、税務署長が任命した民間人4名（税務士、公認会計士、弁護士等）と税務署の課長職（事務官）の中から課税処分と関係のない課長3名の合計8名で構成された「国税審査委員会」で審議が行われる。委員長である税務署長は議決権を持たないので、可否同数の場合には否決となる。

また、納税者は、税務調査結果通知書の内容に異論がない場合は、所轄税務署等に早期決定申請書を提出し即時決定を受けることができる。これにより納税者の加算税の負担は緩和される。

このように、課税処分前に聴聞を受ける権利を保障することは、課税庁に慎重さが求められるとともに、納税者にとっては時間のかかる事後救済手続を行うことに比べ早期に問題処理ができるということになり、税務行政に対する信頼感を高めることにつながる意義がある。

Ⅲ 課税前適否審査請求制度の意義

1996年の国税基本法改正では、納税者権利憲章を導入するために納税者の権利という章を新設しながらも課税処分前に聴聞を受ける権利が欠落していたが、1999年に課税前適否審査制度が追加法制化された。

この制度の意義として、1996年の国税基本法の改正に際し、公聴会で崔明根元ソウル市立大教授が次のように指摘していることは重要である。

「納税者は国家の主人である。こういう租税哲学を込めて納税者権利憲章を起案し国会に提出した政府当局とその審議における慎重さを求めるために公聴会まで開催した国会は、納税者から尊敬されるに値するものである。

租税法律主義は、まさしく国民の抵抗を通して獲得した国民の基本権である。言い換えれば、近代以降の租税史というのはまさしく民主主義の歴史なのである。納税者権利憲章の制定の核心的な目的は、租税手続で適正手続を保障するところにある。すなわち、租税の賦課・徴収手続の中で、税務官庁は納税者に処分の内容をあらかじめ通知して納税者に対して抗弁

又は意見の陳述ができる機会を権利として保障するというのが適正手続の保障である。これを具体化する制度的装置がまさしく権利憲章なのである。これを裏付けるために、事前救済制度（賦課処分前の適正手続）が法律で整備されるべきなのである。

事前救済制度は、納税者の権利・利益に対する侵害をあらかじめ予防できる先進制度であり、賦課処分の後で事後的に救済される行政争訟よりもっと重要なことである。その理由は、事後救済制度によって違法な行政処分を取り消す決定とか判決を引き出すことができたとしても、納税者にとっては既に取り戻せないほど事業上の致命的な損失を受けることがあるためである。

したがって、事前救済制度の整備が裏付けられない権利憲章は事実上その機能が半減せざるを得ないのである。」⁽⁵⁾

1999年に課税前適否審査制度が追加法制化されたことにより、上記崔元教授が指摘したように、国税基本法の規定及び納税者権利憲章に示されている誠実性の推定の権利⁽⁶⁾と税務調査の結果通知を受ける権利の保障が実効性を持つようになったと評されている。

なお、最近の年度別課税前適否審査の処理実績は次頁の表のとおりである。

むすびに代えて

我が国の税務行政では、国税通則法第74条の2（行政手続法の適用除外）の規定で、行政手続法の聴聞手続、すなわち「聴聞」（同法第15条から第28条）や「弁明の機会の付与」（同法第29条から第31条）が適用除外とされている。

(5) 長谷川博「韓国の納税者権利憲章の動向—権利保護の拡充と行政刷新の実情—」『租税訴訟』No.3（2010年2月、財經詳報社）参照。

(6) 韓国国税基本法第81条の3（納税者の誠実性の推定）
税務公務員は、納税者が第81条の6第2項の各号のいずれかに該当する場合を除いては、納税者が誠実であり、納税者が提出した申告書等が真実であるものと推定しなければならない。

年度別	処理対象	処理件数				減税額
		計	採択	不採択等	採択率	
2005	4,911	4,242	1,596	2,646	37.6%	409,519
2006	6,467	5,963	2,053	3,910	34.4%	306,450
2007	6,134	5,592	1,713	3,879	30.6%	370,413
2008	5,619	4,974	1,694	3,280	34.1%	2,170,154

(2009年韓国国税庁統計資料から)

この適用除外の趣旨は、税務行政については行政手続の一般法を適用するのではなく、個別法(国税通則法)で独自の見直しを求めていたものであるが(平成5年当時の総務庁長官の国会答弁参照)、これが放置されてきたという指摘もある。

聴聞が重視されるのは、行政庁が恣意・偏見・独断に陥って誤った不利益処分を行い相手方の自由・財産に不可償の損害をもたらすことがあってはならないから、不利益処分に先立って相手方に弁明の機会を提供し、十分防御権を行使させた上で、慎重に処分を実施するためである⁽⁷⁾。

課税処分を受けた場合に、執行不停止原則から、いったん納税した上で争わなければならない納税者の自由及び財産権の保護を考慮すれば、我が国においても韓国の例に倣って税務行政手続において課税処分前の聴聞手続が導入されなければならないものと痛感する。

(7) 原田尚彦【行政法要論(全訂第6版)】(2005年, 学陽書房) 161頁。

(別紙)

税務調査結果通知書(課税予告通知書)

訳：韓国・李信愛 税務士

【別紙第54号書式—2007.4.4改正】

機 関 名

税務調査結果通知書				
通知番号			通知日付	
納税者	商号		住民登録番号	
	氏名	○○○	電話番号	×××××
	住所			
1. 調査対象(税目：○○税, 年度： 年, 課税対象期間：)				
調査経緯及び調査の内容 : 統合調査				
2. 決定する内容(予想総告知税額： 千ウォン)				
区分	申告課税標準	決定課税標準	算出税額	予想告知税額
所得税				
付加価値税				
その他				
添付書類	課税標準及び税額の算出内訳 項目別摘出事項及び税務調査結果, 事後管理すべき事項			
国税基本法第81条の12の定めにより、貴下の個人所得税に係る調査内容と決定すべき内容をお知らせします。				
年 月 日 税務署長 ××× (印) 地方国税庁長 (印)				
○ この通知内容につき異議がある場合には、国税基本法第81条の15の規定により、この通知書を受け取った日から30日以内に、課税前適否審査請求をすることができます。なお、課税前適否審査決定に対し、また異議がある場合には、納税告知書を受け取った日から90日以内に国税基本法により異議申立て等を行うことができます。				
○ 犯則事件を調査する場合又は税務調査結果通知日から国税賦課除斥期間の満了日までの期間が3か月以下である場合には、課税前適否審査請求対象から除外されます。				

〈起案者〉(職位) 署名 〈検討者〉(職位) 署名 〈決裁者〉(職位) 署名
 〈協調者〉(職位) 署名
 〈施行〉 処理課名 一連番号 (施行日付) 〈受付〉 一連番号 (施行日付)
 〒 住所 / ホームページ 住所
 電話 () FAX () / 公務員の公式電子郵便住所 / 公開区分