

納税環境整備に関する研究会における主な意見等の整理

令和5年11月

納税環境の整備については、経済社会の構造変化を踏まえて、不断に在り方を見直していくことが求められる。

近年の経済社会のデジタル化等を踏まえ、納税者が簡便かつ適正に申告・納付を行うための税務手続のデジタル化の推進が重要であり、政府全体としても、利用者起点でデジタルを最大限に活用してデジタル行財政改革を推進することとされている。また、コンプライアンスの確保についても、誠実に納税を行う納税者の税に対する公平感を損なうことがないように、近年みられる新たな事例に対応していく必要がある。

本研究会は、上記を踏まえ、税務手続のデジタル化の推進及び納税におけるコンプライアンスの確保について意見等をいただくことを目的として開催された。

以下は、第1回から第3回の議論における主な意見等の整理を行ったものである。

1. 社会全体及び税務手続のデジタル化の推進

(1) 社会全体のデジタル化と税務関連情報のデジタル化

現在、政府全体で、利用者起点で我が国の行財政の在り方を見直し、デジタルを最大限に活用してデジタル行財政改革を推進することとされている。その取組の一つとして、税務・会計・取引など公共機関と民間領域の一体的なデジタル完結の推進に取り組んでいく方針が示されている¹。

また、税務のデジタル化については、税務上の要請に応えるのみならず、事業者の経営状態の可視化による経営力の強化やバックオフィスの生産性の向上等に資する面もあり、令和5（2023）年10月から施行されたインボイス制度や、令和6（2024）年1月に施行される改正電子帳簿保存法も契機としつつ、必要な取組を推進していく必要がある。

(参考1) 書面を前提とした各税法による保存義務のある帳簿書類について、一定の要件の下で電子保存を可能とする電子帳簿等保存制度において、近年の税制改正により、経理のデジタル化による生産性の向上やテレワークの推進に加え、クラウド会計ソフト等の利用による記帳水準の向上を図る観点から、事後検証可能性

¹ また、「デジタル社会の実現に向けた重点計画」（令和5（2023）年6月9日閣議決定）においては、中小企業のデジタル化の支援として、「IT導入補助金を通じて、電子インボイスへの対応を含む取引全体のデジタル化、会計・経理全体のデジタル化等を強力に推進し、クラウドサービス利用やハードの調達を支援する」といった方針が示されている。

の高い電子帳簿を「優良な電子帳簿」として過少申告加算税の軽減措置が設けられた。また、正規の簿記の原則に従うなど最低限の要件を満たす「その他の電子帳簿」について、電子保存が可能とされた。さらに、電子データで授受を行った証憑書類（領収書等）については、一定の保存要件に従って、電子データのまま保存する必要があるとされた。

こうした中、事業者のデジタル化の実態としては、近年、クラウド会計ソフト等の普及に伴い、小規模な事業者であっても大きな手間や費用をかけずに日々の取引に関する記録の保存や記帳を正規の簿記の原則に従って行うことが可能な環境が整備されてきている。

(参考2) 事業者におけるクラウド会計ソフト等の利用によるデジタル化の実態について、以下のような指摘があった。

- ・ AI-OCRによる証憑書類の読み取りを通じて自動仕訳が行われ、一定程度自動処理ができる製品やサービスが普及しつつあるほか、インターネットバンキングやクレジットカード、Excel等とのデータ連携やAPI連携が行われるようになっている。
- ・ 他方、現状、事業者における取引先との授受が全て自動的に連携されているわけではない。また、コロナ禍におけるクラウドサービスの普及に伴い、事業者内で発注管理や経費精算等の業務ごとに様々なシステムが導入されてきている。こうした中、各システムをAPI連携することで部分最適でのデジタル化が進展している。

(参考3) 中小・小規模事業者のデジタル化の実態や商工会議所における支援について、以下のような指摘があった。

- ・ 記帳から申告・納税までの一貫した中小・小規模事業者のデジタル化を進めるためには、中小・小規模事業者が人材・コスト面の壁を乗り越え、まずはデジタルに触れることでその利便性を実感することが重要である。また、デジタル化はそれ自体が目的ではなく、生産性の向上の手段であることに注意が必要。
- ・ 商工会議所における会員に対するモバイルPOSレジ等のデジタル導入支援や財務・税務システムの導入により、会員においては売上管理をリアルタイムで行い、顧客ニーズの把握、機会ロス等の軽減、顧客満足度の向上が可能となった。商工会議所においても、従前、確定申告時等にのみ行っていた経理処理の確認を日々行えるようになり、データ分析支援等の経営指導や確定申告時における業務効率化が可能となった。

他方、海外の状況については、例えば、近年のOECDにおける国際的な

議論では、納税者が日常生活・業務で利用するシステムに課税プロセスが組み込まれていくことで、納税が日常生活・業務に統合されてシームレスに行われるようになり、負担感なく正確な納税が可能になるという税務行政の将来像が示されている²。また、取引先との授受から事業者内の処理、税務手続まで電子データで処理されること等によって、納税者のコンプライアンス負担が軽減されるという「セキュアード・チェーン・アプローチ」の考え方が示されている³。ここでは、歳入機関（税務当局）の役割は、主として、納税者自身の課税取引に係る情報の流れが十分にセキュアであることを確認するために、その環境に必要な機能の促進役とされている。〔図1〕

これらを踏まえ、多くの事業者が関わる社会全体のデジタル化と税務関連情報のデジタル化に係る今後の方向性のイメージとして、様々な取引先等から受け取ったデジタルデータ⁴が事業者のデータベースに取り込まれ、処理も人の手を介さない形で自動化されていくことが考えられる。〔図2〕

こうしたデジタル化が進むことにより、事業者にとっては経営の効率化・高度化や生産性の向上等が期待されるとともに、さらには取引先等の他の事業者がデジタルデータで取引情報を受領することが可能となり、社会全体でデジタル化の恩恵を享受できるようになることが期待される。また、税務当局においては、デジタル化により、単純誤りの是正といった事務処理コストの削減等を通じて、より多くのリソースを必要性の高い分野や悪質な事案に重点化できると考えられる。さらに、事業者において取引情報の授受や帳簿の保存がデジタルデータで行われ、相互関連性や検索性が高い状態で保存されることを通じて、納税者の負担軽減の観点も踏まえながら、Web 会議システムを用いたりリモート調査や、e-Tax やオンラインストレージサービスを利用した帳簿書類（データ）のやり取りなど、更なる税務調査の効率化・高度化を図っていくべきである。

このため、長期的な方向性としては、事業者が取引先等と相互に行うやり取りが可能な限りデジタルデータにより行われ、人の手を介さないで自動処理される環境を目指すべきと考えられる。他方、短期的には、請求書や領収書の交付・受領の多くが書面で行われていることや、現状では自動処理に適さないデータのやり取りが行われていることを踏まえれば、AI-OCR や API 連

² OECD「税務行政 3.0 (Tax Administration 3.0)」(令和 2 (2020) 年)

³ OECD「制度設計による税務コンプライアンス (Tax Compliance by Design)」(平成 26(2014) 年)

⁴ 例えば一定の CSV や XML 等でその仕様が共通化されている場合等、異なるシステム間での授受及びコンピュータによる処理が容易となる形式の電子データを、ここでは「デジタルデータ」と表記している。

携等の技術を活用した製品やサービスの普及状況を踏まえつつ、上記の長期的な方向性を見据えた検討を進めることが重要であると考えられる。

その際、請求書等の処理を行う当事者である事業者だけでなく、税務当局や税理士、関係省庁、金融機関、中小企業支援機関、会計ソフトのベンダー等の、事業者の税務・会計や取引に係るやり取りに関する多様なステークホルダーによる関わりが重要であり、こうした関係者が目指すべき方向性を共有し、連携して事業者のデジタル化に向けた取組を進めていくことが重要である。例えば、異なるシステム間での授受等が容易な電子データの形式の普及や、こうしたデジタルデータのやり取りに対応した製品やサービスの普及に向けた取組を進めていくことが考えられる。

これに関しては、国税庁の税務行政のデジタル化に係る取組方針⁵においても、事業者の業務のデジタル化を促進することにより、経済取引のデジタル化につなげていくことで、取引先等の他の事業者を含めた社会全体のデジタル化を推進していくことが掲げられている。

⁵ 国税庁「税務行政のデジタル・トランスフォーメーションー税務行政の将来像 2023ー」（令和5（2023）年6月23日）

〔図1〕 事業者のデジタル化に係る国際的な議論の動向

- OECD「税務行政3.0 (Tax Administration 3.0)」(令和2 (2020) 年) においては、税務行政の将来の姿として、次のような考え方が示されている。

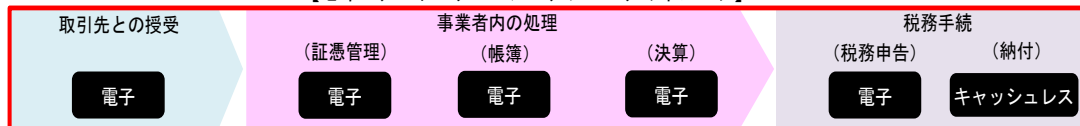
納税者の日常の業務に組み込まれる

- ・ 納税者が日頃利用する業務システムとの連携により負担感なく正確な納税が可能に
- ・ その結果、ノンコンプライアンスは、意図的かつ手間暇がかかるものに収れんする

- OECD「制度設計による税務コンプライアンス (Tax Compliance by Design)」(平成26 (2014) 年) では、セキュアード・チェーン・アプローチの視点が示されている。

- ・ 「セキュアード・チェーン・アプローチ」を支える中心的な考え方は、ビジネス・トランザクションの取得から正しい納税額の最終決定までの情報の流れをセキュアなものにすることである。
- ・ 歳入機関の役割は、主として、納税者自身の課税取引に係る情報の流れが十分にセキュアであることを確認するために、その環境に必要な機能の促進役として機能することである。
- ・ 納税者は、より少ないコストと不便さで報告義務を果たすことができ、コンプライアンス負担の軽減という恩恵を受けることができる。

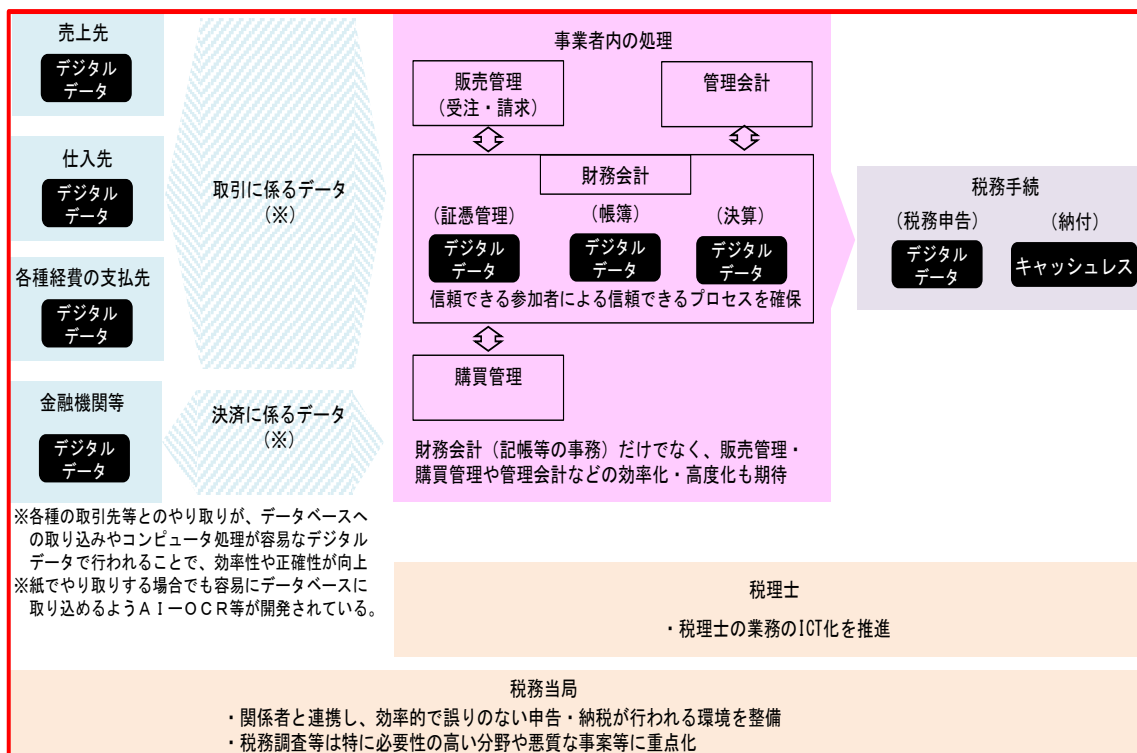
【セキュアード・チェーン・アプローチのイメージ】



信頼できる参加者による信頼できるプロセスを経て、情報に変換される

電子データが正しく連携されていることを確認する

〔図2〕 社会全体のデジタル化と税務関連情報のデジタル化に係る今後の方向性のイメージ⁶



⁶ 現実には必ずしも全ての取引先との授受がデジタルデータ化されないことが考えられる。

本研究会では、対応の方向性について、主に以下のような意見があった⁷。

【中長期的な方向性】

- ・ 将来的には仕入れ・販売から税務・会計まで人の手を介さない形で一気通貫でデジタル化されることが理想である。
- ・ 交通費の立替払いなど電子インボイスにはなじまない取引も考えられる中、様々なシステムを併存させて多面的にデジタル化を進めることが現実的ではないか。
- ・ 事業者にとってメリットのあるネットワークを構築すれば、自然と普及していくと考えられる。
- ・ 日本の現状を踏まえることも必要だが、国際的な動向を踏まえてデジタル化の将来像を打ち出すことは重要。OECD税務長官会合などの国際的な議論においても、OECD「税務行政 3.0 (Tax Administration 3.0)」(令和2(2020)年)で示された税務行政の将来像を目指していく方針がかなり強く示されている。こうした方向性はコロナ禍前の平成22(2010)年頃から既に示されており、日本でも是非進めていただきたい。
- ・ 一般的に、取引のチェーンを把握していく上で一番相性が良い税目は消費税とされており、事業者にとっても、売上・コスト等を把握する観点でメリットがある。また、EUのように、将来的に消費税申告をリアルタイムで行うといった可能性も視野に入れて進めていくことが考えられる。まだ段階として少し早いかもしれないが、国として取引情報を蓄積するという可能性も踏まえて、今後の制度設計を進めていただきたい。
- ・ 取引に係る請求書等のデータをやり取りする場を国が提供することで、事業者においてデータの検索性の確保や保存が不要になるといったメリットを感じられるようにすることが考えられる。他方、国がこうした場を構築するのはコストがかかり、すぐには進められないため、電子インボイスを利用し、特定の場に保存すれば、検索性を確保する必要がないとすることも考えられる。こうした場が様々な会計ソフトのベンダー等により提供されるような仕組みを導入すると効率的ではないか。

【短期的な方向性】

- ・ 現状では、販売管理と証憑管理のシステムが連携しておらず、独立した個々のツールで対応しており、シームレスになっていないことが課題であ

⁷ このほか、資産移転の時期の選択により中立的な税制の構築に向けた見直しに伴い、長期にわたって資産情報を把握できるシステムの構築が必要であり、中長期的には相続税・贈与税に係るデジタル化についても検討していくべきといった意見があった。

る。

- ・ 交通費の立替払いなど電子インボイスにはなじまない取引も考えられる中、様々なシステムを併存させて多面的にデジタル化を進めることが現実的ではないか。(再掲)
- ・ 書面での取引が未だ存在しており、全てを AI-OCR で読み込むのは相当労力を要するため、無理のない形で一つ一つ改善していくことが必要である。
- ・ 事業ごとに EDI が普及してきているが、取引データのやり取りは多様である。一部の国では電子インボイスが義務化されているが、日本においても電子インボイスの様式を統一的に定めなければ普及しない。デジタル化を進めていく上で、インドや中国といった、他国の成功事例だけでなく失敗事例も参考とし、他国の仕組みを分析することが重要である。
- ・ 事業者にとってメリットのあるネットワークを構築すれば、自然と普及していくと考えられる。(再掲)
- ・ 国、そして税務当局がデジタル化をリードしていくことが重要である。また、デジタル化による税務調査の頻度の低下や日数の短縮は、納税者にとってメリットとなるのではないか。

(2) 納税者・税務当局間の手続(申告・納付手続等)のデジタル化

これまで納税者・税務当局間の申告・納付手続等のデジタル化について、e-Tax の利便性向上やマイナポータルを活用した年末調整及び所得税の確定申告の簡便化、処分通知等の電子化、法定調書の電子化など様々な取組が進められてきた。

こうした中、e-Tax の利便性向上については、「G ビズ ID⁸と e-Tax との連携について、デジタル庁と連携の上、必要な措置を講ずる」とされている⁹。また、処分通知等の電子化について、「国税庁の新たな基幹システム(次世代システム)の導入時期に合わせて、処分通知等の更なる電子化に取り組む」とされている¹⁰。さらに、法定調書の電子提出を一層進めていくための措置等について検討することが必要である旨が示されている¹¹。

本研究会では、こうした取組を進めるに当たって留意すべき点等について、主に以下のような意見があった¹²。

⁸ 行政手続等において手続を行う法人等を認証するための仕組み。

⁹ 「規制改革実施計画」(令和4(2022)年6月7日閣議決定)

¹⁰ 「令和5年度税制改正の大綱」(令和4(2022)年12月23日閣議決定)

¹¹ 税制調査会「わが国税制の現状と課題ー令和時代の構造変化と税制のあり方ー」(令和5(2023)年6月)

¹² このほか、再調査の請求期間は3か月と短いため、納税者が通知に気付くのが遅れて期間が

- ・ G ビズ ID は、ペーパーレス化による効率化の観点から利便性が高い。e-Tax・eL TAX 間の連携が行われれば、更に使い勝手が良くなるのではないか。
- ・ 現行の e-Tax 上のメッセージボックスのフォルダ機能により事業者内の担当部署間のセキュリティが確保されている部分もあり、事業者が給与情報のマイナポータル連携を行うことは可能なのではないか。他方、今後、法定調書の電子提出が進められていくことになるが、納税者が税務当局に提出する手続と、税務当局が納税者に通知する手続は区別して考える必要がある。G ビズ ID と e-Tax との連携や処分通知等の電子化について、内部統制の観点から、事業者内の担当部署間のセキュリティが確保されるよう、複数の ID・PW の利用を含め、所要の措置を講ずるべき。また、メッセージボックスのフォルダ機能の利用拡大を図るべき。
- ・ 処分通知等の電子交付の際に、納税者が増額更正の通知に気付かないことが懸念される。納税者が十分に理解して電子交付について同意しているといえる制度にする必要がある。
- ・ 処分通知等の到達効は、e-Tax 上の納税者の個人ファイルに記録された時点で生ずるものと理解。納税者によるメールアドレスの登録を必須化する場合、メールが届かない可能性やメールアドレスの登録の必須化に伴うスパムの増加といったセキュリティ上のリスクについても勘案する必要がある。
- ・ 従来、国外の納税者に対する送達や調査については限界や協調の仕組みがあるところ、中長期的に処分通知等の電子化が進むこととなれば、国外との関係について再整理する必要がある。
- ・ 国外の納税者に対する処分通知等の電子交付については、e-Tax 上の納税者の個人ファイルに記録し、納税者が閲覧するものであるため、執行管轄権の問題という切り口で論じることは適当か。納税者が訴訟等で争う機会が与えられるかといった実質的な観点についても論点に加えるべき。
- ・ 源泉徴収票が電子提出されることによって、そのデータをマイナポータル連携によって容易に取得できるようになることは利便性向上に資するものであり、こうした方向で取組が進められていくとよい。

短縮されることがないよう、処分通知等の電子交付の際に送信されるメールを納税者が開封してから3か月とされるとよいといった意見や、国税の次世代システムの導入と eL TAX の更改が同時期に行われる予定であるが、国・地方のシステム間の連携は、何らか行われるのかに関心があるといった意見があった。

2. 納税におけるコンプライアンスの確保

(1) 加算税制度関係

加算税は、申告義務及び徴収納付義務の適正な履行を確保し、ひいては申告納税制度及び徴収納付制度の定着を図るための特別の経済的負担とされている。このうち、重加算税は、過少申告加算税よりも重い行政上の制裁を科することによって、悪質な納税義務違反の発生を防止し、もって申告納税制度による適正な徴税の実現を確保しようとするものである。

近年、申告義務の適正な履行を確保する観点から、加算税の加重措置の整備や高額な無申告に対する無申告加算税の割合の引上げが行われてきた。

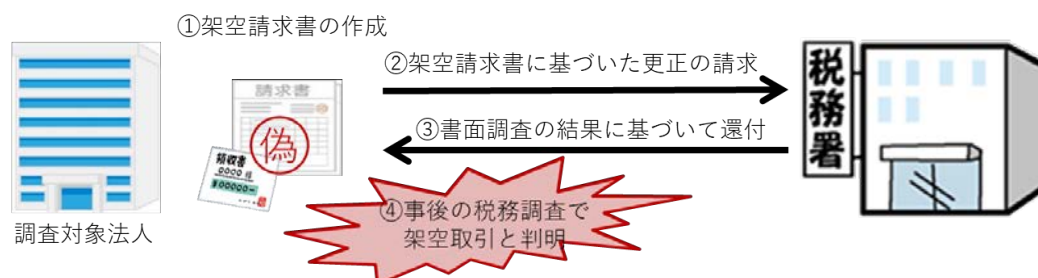
こうした中、申告後に納税者が税額の減額を求めることができる更正の請求において、架空の領収書等の作成といった仮装・隠蔽が行われているものの、現行制度上、重加算税を課することができず、通常の過少申告加算税が課される事例が把握されている。〔図3〕

平成23年12月改正の更正の請求期間の延長に伴い、改正前と比べて更正の請求の処理件数が約40%増加しており、仮装・隠蔽に基づく更正請求書が提出される蓋然性が高まっている。他方、税務当局では限られた人員等で効果的・効率的な税務調査の運営が行われているところ、更正の請求の全件に対して、反面調査を行う等の実地調査と同等の事務量を投下した調査を行うことは困難となっている。また、還付金については早期に還付を行う必要がある。

〔図3〕 申告後に仮装・隠蔽が行われた事例

【概要】

- 法人税の確定申告書を提出後、外注費の計上漏れを理由とした更正の請求を行い、それに基づく還付金を受領。
- 更正の請求には外注費に係る領収書等が添付されていたが、その後の実地調査における反面調査を行ったところ、架空の領収書等を作成していたものであることが判明。添付された領収書等は、印紙貼付、取引先の社判を模造して使用するなど巧妙に外形が整えられていた。



本研究会では、対応の方向性や留意すべき点について、主に以下のような意見があった。

- ・ 現行では仮装・隠蔽に基づく更正の請求に対して重加算税を課すことができないが¹³、更正の請求も申告納税方式の一部であり、申告秩序を維持する観点から、重加算税を課すことは理論的に問題はない。不納付についても重加算税が課されており、狭義の申告秩序に限らず重加算税が法制化されている。
- ・ 一般論として、現行法が前提としている立法事実が変化すれば合理的な範囲内で修正することはよくある話であり、仮装・隠蔽に基づく更正の請求に対して重加算税を課すことに賛同する。
- ・ 適正な課税所得や税額を明らかにすることについて欺罔的な行為が行われているのであれば、バランスという観点で、仮装・隠蔽に基づく更正の請求に対しても重加算税を課す仕組みを導入することは合理的である。
- ・ 減額更正処分が行われた還付金に対して重加算税を課すことについて、本来であれば更正の請求に係る調査により、不正な還付が行われなようにすることが理想である。他方、更正の請求の処理に係る現状については理解。遅滞なく還付を行うことは当然だが、不正な還付が行われないう、更正の請求に係る調査については引き続き適切に対応いただきたい。
- ・ 現行の重加算税制度では、仮装・隠蔽に基づき申告が行われたことが明らかとなり、正しい税額に変更された上で重加算税が課されるところ、当初申告に税額の確定効があったこと自体に着目されているものではないと考えられる。このため、申告秩序に反する更正請求書の提出が行われたことをもって、重加算税を課すことが考えられるのではないか。

(2) 徴収手続関係

令和4（2022）年度における国税の新規発生滞納額は、7,196億円と平成4（1992）年度のピーク時の約4割となっているほか、令和4（2022）年度における滞納発生割合は、1.0%であり、低水準で推移している。

このように、大多数の納税者は期限内納付を行っており、税務当局においても、納税者が期限内納付を行うことができるよう滞納の未然防止に関する取組が行われている。また、滞納となった国税についても早期徴収の取組が行われており、そのほとんどが比較的短期間で徴収されている。

他方、法人の代表者が不正に申告を行い、財産を散逸させて納税義務を免れ、調査や滞納処分を行う段階では既にその法人の財産が残存せず、現行の

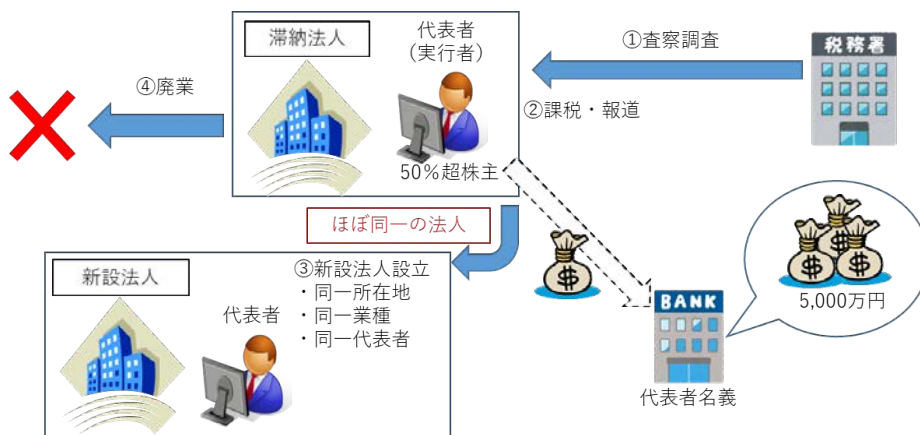
¹³ 現行の加算税制度では、申告と更正の請求といった税務当局に対する手続の相違によって、当該手続に当たって仮装・隠蔽が行われた場合に重加算税の対象となるか否かが異なる。

徴収手続では滞納となった国税の徴収が困難な事例が把握されている。〔図4〕

〔図4〕不正に申告を行った法人の滞納国税の徴収が困難となった事例

【概要】

- 法人及び脱税の実行者である代表者（株式50%超保有）が、売上除外及び架空外注費の計上により国税を免れたことにつき有罪判決（法人税法違反）を受けたことで、相手先から取引を打ち切れ、脱税により納税義務が生じた国税約1億7,000万円を含めて滞納状態となった。判決後、代表者が新たに法人（同業種）を新設し、その新設法人の代表者として事業を継続している。
- 滞納法人からは滞納国税の納付がなく、事実上解散状態となったため国税を徴収することができない。
- なお、代表者名義の口座には多額の預金債権（約5,000万円）が確認された。



本研究会では、対応の方向性や留意すべき点について、主に以下のような意見があった。

- ・ 現行の無償又は著しい低額の譲受人等の第二次納税義務¹⁴を適用できない場合に、これと類似した形で、悪意等は要件とせず、財産の移転の事実を捉えて第二次納税義務を課すことが考えられる。
- ・ 現行の第二次納税義務制度では欠けている面もあり、事例にあるような代表者に対して第二次納税義務を課すことは合理的である。

一般論として、行為主体である自然人への責任追及に加え、民法では使用者責任として法人に責任を追及し、会社法では役員の一定の行為を法人に帰属させる規定がある。刑法では両罰規定に基づき行為者の行為を法人に帰属させる。他方、重加算税や課徴金については法人自体に課される。所有と経営の分離がなされていないような法人について、日本の法人課税方式では行為主体である自然人に対する規律が弱くなっている場合に部

¹⁴ 本来の納税義務者から租税の全部又は一部を徴収することができない場合に、一定の要件に該当するときは、その納税義務者と特殊な関係にある者等に第二次的にその納税義務を負わせることによって、租税の徴収の確保を図る第二次納税義務制度が整備されている。

- 分的にカバーすべく、第二次納税義務を課すと説明できるのではないか。
- ・ 第二次納税義務を課す際の限度額について、代表者による法人からの社外流出に係る第二次納税義務告知時の代表者名義の財産の額を上限とするのではなく、代表者による法人からの社外流出の額を上限とすることが適当である。また、不正に関連して支出された不正加担料といったものについても、代表者による移転として第二次納税義務の対象とすることが考えられる。その際、第二次納税義務の対象とする財産の移転の範囲については十分に特定することが適当である。
 - ・ 英国では令和2（2020）年に、短期間に新法人を設立して納税義務を免れる、いわゆる「フェニックスカンパニー」については、脱税等に基因する旧法人の納税義務を追及するために役員等に対する連帯納付義務の追及を認める立法がなされている。失敗したスタートアップの正当な再挑戦を阻害する効果を生じさせないようにできれば、同様の対処も考えられるのではないか。その際、法制度の整合性については十分に検討する必要がある。
 - ・ 極端な事例であり、何らかの手当てが必要であるが、対象範囲が広範かつ厳格になりすぎること懸念。明らかに悪質な脱税等の事案に対応するための法制度がよいと考える。

また、税額の確定後では徴収を確保することができないと認められる場合等において、それよりも前に財産の差押えを行うことなどを可能とし、租税の徴収の確保を図る保全措置が整備されている¹⁵。他方、保全差押えの解除期間の経過までに税額の確定がないため、保全差押えが解除され¹⁶、滞納となった国税の徴収が困難な事例が把握されている。〔図5〕

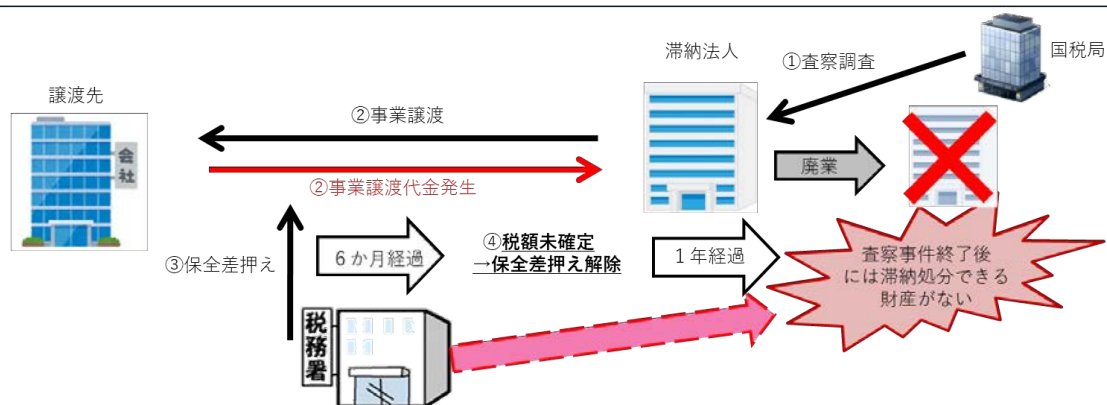
近年、経済取引の国際化等に伴い脱税の手段が複雑化・巧妙化しているほか、証拠物等のデジタル化の急速な進展により、査察調査の期間が長期化する傾向にある。こうした中、査察調査が2年以内に終了した事案は90%程度である一方、6か月以内に終了した事案は30%程度となっている。〔図6〕

¹⁵ 例えば、強制換価手続の開始や一定の査察調査が行われた場合等において、納税義務の成立後、法定申告期限前に財産の差押えを行うことができる措置として繰上保全差押えがある。また、脱税の嫌疑に基づき査察調査が行われた場合等において、法定申告期限後、税額の確定前に財産の差押えを行うことができる措置として保全差押えがある。

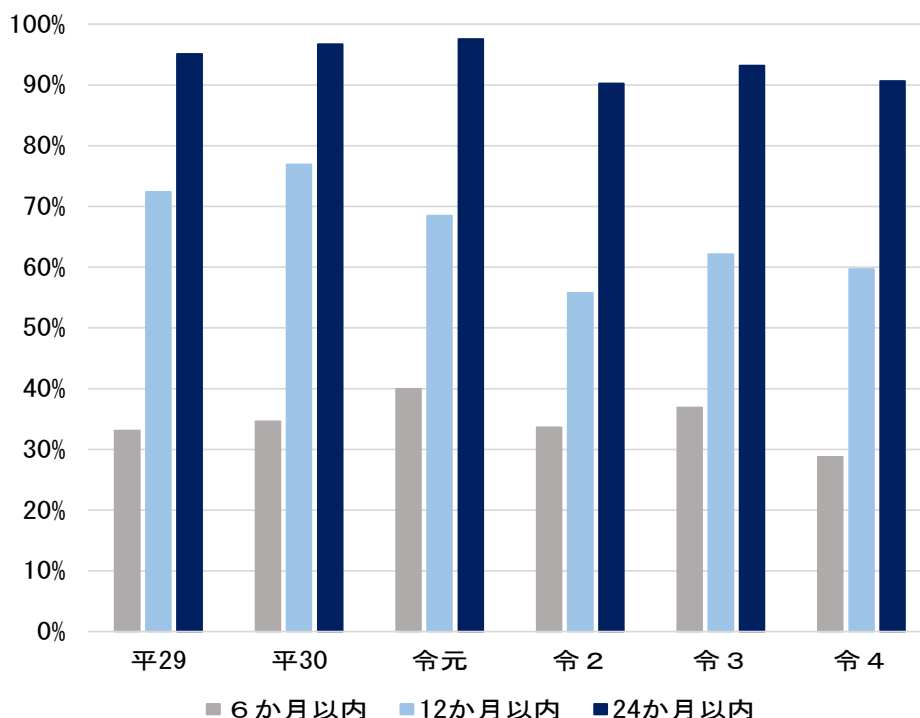
¹⁶ 現行、保全差押金額の通知をした日から6か月を経過した日までに、その差押え等に係る国税につき納付すべき額の確定がないときは上記の保全差押えを解除しなければならないこととされている。

〔図5〕 保全差押えの解除期間経過により滞納国税を徴収できなかった事例

- 【概要】
- 脱税の嫌疑により査察調査を受けた法人（滞納法人）が、査察調査開始から約1か月後に、その滞納法人の事業について事業譲渡を行ったことが判明したため、保全差押金額の通知及び事業譲渡代金について保全差押えを行った。
 - 保全差押金額の通知から6か月を経過した時点でも、なお査察調査が継続していたため、上記の保全差押えを解除した。
 - 上記保全差押えの解除から約1年後、査察調査が終了し、税額が確定したことから、早期に滞納処分に移行するも、既に滞納法人は廃業しており、差押え等を行える財産は存在しなかった。
- (注) 現行、保全差押金額の通知をした日から6か月を経過した日までに、その差押え等に係る国税につき納付すべき額の確定がないときは上記の保全差押えを解除しなければならないこととされている。



〔図6〕 査察調査の実態（査察調査の期間毎の構成比）¹⁷



¹⁷ 査察事案の調査日数（査察調査着手から終了までの期間）。各年度は4月～翌年3月までの期間。

本研究会では、対応の方向性や留意すべき点について、主に以下のような意見があった。

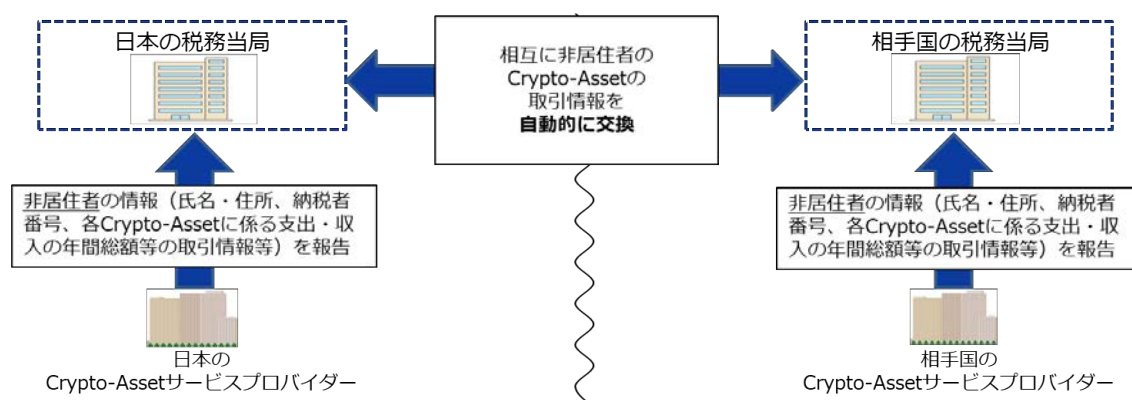
- ・ 保全差押えは、昭和 34（1959）年の国税徴収法改正により創設されているが、立法当時の議論では 1・2 か月といった短期間では査察調査が終了しない場合がある旨の説明がなされている。保全差押えの解除は、徴収確保のための制度であることに由来するとされており、むやみに引き延ばすことは適当ではない。他方、立法事実がある以上、査察調査が 2 年以内に終了した事案は 90%程度であることを踏まえ、保全差押えの解除期間を 2 年に延長することが適当である。なお、現行の解除期間である 6 か月から一挙に 2 年に延長することは、昭和 34（1959）年の国税徴収法改正以降、保全差押えの解除期間を初めて見直すことに鑑みれば、やむを得ないものと考えられる。
- ・ 査察調査の期間の長期化に対応して制度の見直しを行う方向性については理解する。保全差押えの解除期間を延長するのであれば、保全差押え以外の保全措置についても平仄をとる必要があるのではないか。
- ・ 繰上保全差押えの解除期間についても、保全差押えの解除期間と同様に査察調査が行われうる場合に限っては、2 年に延長することが適当である。現行制度は、解除期間の経過までに税額が確定すれば通常の滞納処分に移行し、税額が確定しなければ解除するものであり、あまり複雑にならないようにしていただきたい。

(参考) 暗号資産等報告枠組み (Crypto-Asset Reporting Framework)

分散型台帳技術を使用する暗号資産等を利用した脱税等のリスクが顕在化したことを受け、令和4(2022)年に、OECDにおいて、暗号資産等の取引や移転に関する自動的情報交換の国際標準である暗号資産等報告枠組み(CARF; Crypto-Asset Reporting Framework)が策定された。〔図7〕

これに基づき、各国は、国内の暗号資産取引業者等に対して非居住者の暗号資産等の取引情報等に関する報告義務を課し、税務当局間における租税条約等に基づく自動的情報交換を行うことが求められている(令和9(2027)年の初回交換実施に向けたタイムスケジュールを議論中)。

〔図7〕 暗号資産等報告枠組み (Crypto-Asset Reporting Framework)



(以上)