

電子申告・国税通則・国税徴収等関係の改正

目 次	
一 税務手続の電子化促進のための環境整備	2 税理士試験に係る受験手数料の引上げ
備	1049
I 改正の背景等	1049
II 法人税等の申告書の電子情報処理組織による提出義務の創設	1052
III 申告データの円滑な電子提出のための環境整備	1055
1 イメージデータで提出された添付書面等の原本保存の不要化	1055
2 法人税等の電子申告の添付書面等の光ディスク等による提出	1057
3 法人の e-Tax による申請等に係る認証手続の簡便化	1058
4 e-Tax による申請等に係るファイル形式の柔軟化	1059
5 電子納付手続に係る識別符号等の入力省略	1060
二 電子情報処理組織による処分通知等の範囲等の整備	1064
三 コンビニ納付制度の利用手段の拡充	1066
四 利子税の計算期間の整備	1067
五 参加差押えをした税務署長による換価執行制度の創設	1068
六 税理士の登録申請手続等の整備	1083
1 税理士の登録申請における戸籍抄本の添付省略	1083
	1084
七 国際観光旅客税の創設に伴う国税通則関係の整備	1085
I 国際観光旅客税に係る納付方法等の概要	1085
II 改正の内容	1086
1 納税義務の成立及び税額の確定手続の整備	1086
2 納税の告知等の徴収手続の整備	1086
3 延滞税の整備	1087
4 不納付加算税及び重加算税の整備	1087
5 調査手続の整備	1088
6 その他の手続に関する整備	1088
III 適用関係	1090
八 その他の納税環境整備関係の改正	1090
1 輸出品に関する税関職員による消費税の調査に係る質問検査権の整備	1090
2 農林年金制度における特例一時金に係る国税滞納処分による差押禁止措置の整備	1090
3 進学準備給付金に係る国税滞納処分による差押禁止措置の整備	1092

はじめに

平成30年度税制改正では、働き方の多様化、フレ脱却及び経済再生に向けた対応、中小企業の代替わり及び観光の促進等の観点から、個人所得課税、資産課税、法人課税、消費課税、国際課税、

納税環境整備等について所要の措置が講じられました。

このうち納税環境整備については、法人税等に係る申告データを円滑に電子提出できるよう環境整備を進めるとともに、大法人について法人税等の電子申告を義務化するほか、参加差押えをした

税務署長による換価執行制度の創設等の措置が講じられています。

これらの改正事項が盛り込まれた「所得税法等の一部を改正する法律（平成30年法律第7号）」及び「国際観光旅客税法（平成30年法律第16号）」は、それぞれ平成30年3月28日・4月11日に参議院本会議において可決・成立し、それぞれ同年3月31日・4月18日に公布されています。また、これらの法律の公布の日に、次の関係政省令及び告示も公布されています。

- ・ 国税通則法施行令の一部を改正する政令（平成30年政令第142号）
- ・ 国税徴収法施行令の一部を改正する政令（平成30年政令第143号）
- ・ 税理士法施行令の一部を改正する政令（平成30年政令第146号）
- ・ 国際観光旅客税法施行令（平成30年政令第161号）
- ・ 国税通則法施行規則の一部を改正する省令（平成30年財務省令第23号）
- ・ 国税徴収法施行規則の一部を改正する省令（平成30年財務省令第24号）
- ・ 税理士法施行規則の一部を改正する省令（平成30年財務省令第28号）
- ・ 国税関係法令に係る行政手続等における情報通信の技術の利用に関する省令の一部を改正する省令（平成30年財務省令第32号）
- ・ 国際観光旅客税法施行規則（平成30年財務省令第39号）
- ・ 国税関係法令に係る行政手続等における情報通信の技術の利用に関する省令第5条第1項ただし書に規定する国税庁長官が定める者を定める件の一部を改正する件（平成30年国税庁告示第4号）
- ・ 国税関係法令に係る行政手続等における情報通信の技術の利用に関する省令第5条第2項第3号に規定する国税庁長官が定める添付書面等を定める件（平成30年国税庁告示第5号）
- ・ 国税関係法令に係る行政手続等における情報通信の技術の利用に関する省令第5条第3項に

規定する国税庁長官が定める添付書面等を定める件（平成30年国税庁告示第6号）

- ・ 国税関係法令に係る行政手続等における情報通信の技術の利用に関する省令第5条第3項に規定する国税庁長官が定める期間を定める件（平成30年国税庁告示第7号）
- ・ 国税関係法令に係る行政手続等における情報通信の技術の利用に関する省令第8条第1項に規定する国税庁長官が定める処分通知等を定める件（平成30年国税庁告示第8号）
- ・ 国税通則法第22条に規定する国税庁長官が定める書類を定める件の一部を改正する件（平成30年国税庁告示第10号）
- ・ 国税通則法施行規則別紙第1号の2書式備考4に規定する国税庁長官が定める書式を定める件（平成30年国税庁告示第11号）
- ・ 国税関係法令に係る行政手続等における情報通信の技術の利用に関する省令第5条第3項、法人税法施行規則第36条の3の2第6項及び第37条の15の2第6項、地方法人税法施行規則第8条第6項並びに消費税法施行規則第23条の2第5項の規定に基づき国税庁長官が定めるファイル形式を定める件（平成30年国税庁告示第14号）※平成30年4月27日公布

以下では、これらの法令改正の主な内容について説明することとします。

（参考）「平成30年度税制改正の大綱」（平成29年12月22日 閣議決定）（抄）

六 納税環境整備

1 申告手続の電子化促進のための環境整備（国 税）

(1) 法人税等の申告書の電子情報処理組織による提出義務の創設

- ① 大法人の法人税及び地方法人税の確定申告書、中間申告書及び修正申告書の提出については、これらの申告書に記載すべきものとされる事項を電子情報処理組織を使用する方法（e-Tax）により提供しなければならないこととする。

(注) 上記の「大法人」とは、内国法人のうち事業年度開始の時ににおいて資本金の額又は出資金の額が1億円を超える法人並びに相互会社、投資法人及び特定目的会社をいう。

② 上記①の大法人の上記①の申告書の添付書類の提出については、当該添付書類に記載すべきものとされ、若しくは記載されている事項を電子情報処理組織を使用する方法又は当該事項を記録した光ディスク等を提出する方法により提供しなければならないこととする。

③ 上記①の大法人が、電気通信回線の故障、災害その他の理由により電子情報処理組織を使用することが困難であると認められる場合において、書面により申告書を提出することができると認められるときは、納税地の所轄税務署長の承認を受けて、上記①の申告書及び上記②の添付書類を書面により提出できることとする。

(2) 消費税の申告書の電子情報処理組織による提出義務の創設

① 大法人の消費税の確定申告書、中間申告書、修正申告書及び還付申告書の提出については、これらの申告書に記載すべきものとされる事項を電子情報処理組織を使用する方法により提供しなければならないこととする。

(注) 上記の「大法人」とは、内国法人のうち事業年度開始の時ににおいて資本金の額又は出資金等の額が1億円を超える法人並びに相互会社、投資法人、特定目的会社、国及び地方公共団体をいう。

② 上記①の大法人の上記①の申告書の添付書類の提出については、当該添付書類に記載すべきものとされ、又は記載されている事項を電子情報処理組織

を使用する方法により提供しなければならないこととする。

③ 上記①の大法人が、電気通信回線の故障、災害その他の理由により電子情報処理組織を使用することが困難であると認められる場合において、書面により申告書を提出することができると認められるときは、納税地の所轄税務署長の承認を受けて、上記①の申告書及び上記②の添付書類を書面により提出できることとする。

(注1) 上記(1)の改正は、平成32年4月1日以後に開始する事業年度について、上記(2)の改正は、同日以後に開始する課税期間について、それぞれ適用する。

(注2) 上記(1)③及び(2)③以外の理由により電子申告がなされない場合には無申告として取り扱うこととする。

ただし、現在の運用上の取扱いを踏まえ、期限内に申告書の主要な部分が電子的に提出されていれば無申告加算税は課さない取扱いとする。申告書の主要な部分以外の書類の電子提出の確保策については、施行後の電子的な提出状況等を踏まえ、そのあり方を検討する。

(3) その他電子化促進のための環境整備

① 法人税の次の制度の適用を受ける場合に確定申告書等に添付することとされている第三者作成書類については、添付することに代えて保存することにより次の制度の適用を認めることとする。

イ 取用等に伴い代替資産を取得した場合の課税の特例

ロ 取用等に伴い特別勘定を設けた場合の課税の特例

- ハ 換地処分等に伴い資産を取得した場合の課税の特例
- ニ 取用換地等の場合の所得の5,000万円特別控除
- ホ 特定土地区画整理事業等のために土地等を譲渡した場合の所得の2,000万円特別控除
- ヘ 特定住宅地造成事業等のために土地等を譲渡した場合の所得の1,500万円特別控除
- ② 電子情報処理組織による申請等と併せてスキャナ等により作成して電磁的記録（いわゆる「イメージデータ」）を送信する添付書面等について、一定の解像度及び階調の要件を付した上で、税務署長による当該添付書面等の提示等を求める措置を廃止することとする。
- ③ 法人（上記(1)①の大法人を除く。）の法人税及び地方法人税の確定申告書、中間申告書及び修正申告書の添付書類の提出については、当該添付書類に記載すべきものとされ、又は記載されている事項を記録した光ディスク等を提出する方法により提供することができることとする。
- （注） 上記の改正は、平成32年4月1日から施行する。
- ④ 連結子法人の個別帰属額等の届出について、次の見直しを行う。
- イ 連結親法人が連結子法人の個別帰属額等を電子情報処理組織を使用する方法又は当該個別帰属額等を記録した光ディスク等を提出する方法により当該連結親法人の納税地の所轄税務署長に提供した場合には、連結子法人が当該個別帰属額等を記載した書類を当該連結子法人の本店等の所轄税務署長に提出したものとみなす。
- （注） 上記の改正は、平成32年4月1日以後に終了する連結事業年度について適用する。
- ロ 更正の場合の個別帰属額等の異動の届出を不要とする。
- （注） 上記の改正は、平成32年4月1日以後の個別帰属額等の異動について適用する。
- ⑤ 次の書類について、連結子法人となる法人又は連結子法人による提出を不要とする。
- イ 連結納税の承認の申請書を提出した旨の届出書
- ロ 完全支配関係を有することとなった旨を記載した書類
- ハ 連結完全支配関係等を有しなくなった旨を記載した書類
- （注） 上記の改正は、平成31年4月1日以後に生じた事実について適用する。
- ⑥ 法人税、地方法人税及び復興特別法人税の申告書における代表者及び経理責任者等の自署押印制度を廃止する。
- ⑦ 電子情報処理組織により法人が行う申請等について、当該法人の代表者から委任を受けた者（当該法人の役員及び職員に限る。）の電子署名及びその電子署名に係る電子証明書を送信する場合には、当該代表者の電子署名及び電子証明書の送信を要しないこととする。
- ⑧ その他法人税及び地方法人税の申告手続について、別表（明細記載を要する部分に限る。）、財務諸表及び勘定科目内訳明細書に係るデータ形式の柔軟化、勘定科目内訳明細書の記載内容の簡素化等を図ることと合わせ、電子情報処理組織の送信容量の拡大など運用上の対応を行うこととするほか、所要の措置を講ずる。
- （略）

5 その他

(国 税)

(1) 国税のコンビニ納付について、自宅等において納付に必要な情報（いわゆる「QRコード」）を出力することにより行うことができることとする。

(注) 上記の改正は、平成31年1月4日以後に納付の委託を行う国税について適用する。

(2) 国税の予納制度について、対象となる国税を概ね12月（現行：6月）以内において納付すべき税額の確定することが確実であると認められる国税に拡充し、併せて、ダイレクト納付により行うことができることとする。

(注) 上記の改正は、平成31年1月4日以後に納付手続を行う国税について適用する。

(3) 電子情報処理組織を使用して行うことができる処分通知等について、その範囲に次の処分通知等を加えるほか所要の整備を行う。

- ① 更正の請求に係る減額更正等の通知
- ② 住宅ローン控除証明書の交付
- ③ 適格請求書発行事業者の登録に係る通知

(注) 上記の改正は、平成32年1月1日以後に行う処分通知等について適用する。

(4) 参加差押えをした行政機関等は、参加差押えに係る不動産について、差押えをした行政機関等に換価の催告をしてもなお換価が行われない場合には、差押えをした行政機関等の同意を得ることを要件として、配当順位を変更することなく、換価の執行をする旨の決定（以下「換価執行決定」という。）をすることができることとする。また、先行する差押えが解除された場合において、参加差押えをした行政機関等が、第二順位であるとき

は原則として換価を続行することができるとし、第三順位以降であるときは換価執行決定を取り消すこととするほか所要の整備を行う。

(注) 上記の改正は、平成31年1月1日以後の換価執行決定により行う換価について適用する。

(5) 法人税の確定申告書の提出期限の延長の特例等の適用がある場合における利子税について、申告した後に減額更正がされ、その後更に増額更正等があった場合には、増額更正等により納付すべき税額（その申告により納付すべき税額に達するまでの部分に限る。）のうち延長後の申告期限前に納付がされていた部分は、その納付がされていた期間を控除して計算することとする。

(注) 上記の改正は、平成29年1月1日以後に法定納期限が到来した国税について適用する。

(6) 税理士試験に係る受験手数料について、受験科目が1科目の場合は4,000円（現行：3,500円）に、受験科目が2科目以上の場合は1科目追加ごとに加算する額を1,500円（現行：1,000円）に引き上げることとする。

(7) 各士業の資格等における成年被後見人等の欠格条項の見直しに係る所要の法令改正を前提に、次の措置を講ずる。

- ① 税理士の欠格条項について、その範囲から成年被後見人等を除外するほか所要の整備を行う。
- ② 酒類販売管理者の欠格条項の範囲について、成年被後見人等を心身の故障により酒類販売管理者の業務を行うことができない者とする。

(8) 税理士の登録申請書に添付が必要とされる戸籍抄本について、試験申込時から登録までの間に氏名等の変更がある申請者を除き、提出を要しないこととする。

一 税務手続の電子化促進のための環境整備

I 改正の背景等

経済社会のICT化等を踏まえ、政府全体として、行政手続の電子化の徹底等への取組を進めています。平成28年12月に制定された官民データ活用推進基本法においても、「行政機関等に係る申請、届出、処分等の通知その他の手続に関し、電子情報処理組織を使用する方法その他の情報通信の技術を利用する方法により行うことを原則とするよう、必要な措置を講ずる」旨が示されているところです。

そうした中、税務手続の電子化については、平成16年2月より国税電子申告・納税システム（以下「e-Tax」といいます。）の運用が行われてきましたが、e-Taxによる電子申告の利用率（平成28年度）は法人税申告が79.3%（法人税申告のうち大規模法人については、56.9%）、所得税申告が53.5%となっており（電子申告の利用率の推移については（参考図表①）をご参照ください。）、国税の電子申告の普及については道半ばの状況がありました。

特に法人税の申告については、企業活動におけるICTの利用が広がる一方で、ICTで作成された申告データが必ずしもデータのまま国税当局に提出されていない状況が課題とされていたところであり、「行政手続部会取りまとめ（平成29年3月29日 規制改革推進会議行政手続部会決定）」において、「電子申告の義務化が実現されることを前提として、大法人の法人税・消費税の申告について、電子申告（e-tax）の利用率100%」との数値目標が設定された後、「未来投資戦略2017」及び「規制改革実施計画」（いずれも同年6月9日 閣議決定）において、この「行政手続部会取りまとめに沿って行政手続コストの削減を進める」旨の指摘がなされたところです。

また、「経済社会の構造変化を踏まえた税制のあり方に関する中間報告②」（平成29年11月20日

政府税制調査会）」においても、「法人の基本的な手続は原則としてe-Taxで行われるという姿（法人税等の電子申告利用率100%）の実現を目指すべき」とされるとともに、併せて、法人側のニーズも踏まえ、「e-Taxシステム自体の機能改善、提出書類の見直し、認証手続（電子署名）の簡便化等を行うほか、法人がICTで作成・管理するデータが円滑にe-Taxで提出できるよう、情報セキュリティ等にも配慮しつつe-Taxに提出可能なファイル形式の多様化等も検討すべき」との指摘もなされました。

今回の改正においては、経済社会のICT化等が進展する中、こうした政府税制調査会等の議論を踏まえ、税務手続においても、ICTの活用を推進し、データの円滑な利用を進めることにより、社会全体のコスト削減及び企業の生産性向上を図る観点から、「法人税等の申告書の電子情報処理組織による提出義務」を創設するとともに、法人税等の電子申告の添付書類の光ディスク等による提出の可能化、法人の認証手続の簡便化等の「申告データの円滑な電子提出のための環境整備」が行われました。

以下では、これらの見直しの内容について説明することとします。

（参考1）官民データ活用推進基本法（平成28年法律第103号）（抄）

（手続における情報通信の技術の利用等）
第10条 国は、行政機関等（行政手続等における情報通信の技術の利用に関する法律（平成14年法律第151号）第2条第2号の行政機関等をいう。以下この項において同じ。）に係る申請、届出、処分等の通知その他の手続に関し、電子情報処理組織（行政機関等の使用に係る電子計算機と当該行政機関等の手続の相手方の使用に係る電子計算機とを電気通信回線で接続した電子情報処理組織をいう。）を

使用する方法その他の情報通信の技術を利用する方法により行うことを原則とするよう、必要な措置を講ずるものとする。

2・3 省略

(参考2) 行政手続部会取りまとめ(平成29年3月29日 規制改革推進会議行政手続部会決定)(抄)

(4) 削減目標

【取組の内容】

(注1) 「国税」については、次の事情を踏まえ、削減目標とは別途の数値目標等を定める。

2. 諸外国の税分野における行政手続コスト削減の要因は明確ではないが、少なくとも電子申告の利用率の大幅な向上が寄与していると考えられることに鑑み、次の数値目標を設定する。

① 電子申告の義務化が実現されることを前提として、大法人の法人税・消費税の申告について、電子申告(e-tax)の利用率100%

② 中小法人の法人税・消費税の申告について、電子申告(e-tax)の利用率85%以上。なお、将来的に電子申告の義務化が実現されることを前提として、電子申告(e-tax)の利用率100%

(参考3) 未来投資戦略2017(平成29年6月9日閣議決定)(抄)

2. 規制改革、行政手続の簡素化、IT化の一体的推進

「行政手続部会取りまとめ」に沿って、各省庁は事業者目線で2020年3月までに事業者の行政手続コストの20%以上

の削減を目指す。ただし、「国税」、「地方税」については、電子申告義務化の実現を前提として大法人の電子申告利用率100%等、別途の数値目標を設定し、「調査・統計に対する協力」については、統計改革の基本方針等を踏まえて対応する。

(参考4) 規制改革実施計画(平成29年6月9日閣議決定)(抄)

1 規制改革、行政手続の簡素化、IT化の一体的推進(行政手続コストの削減)

各府省は、行政手続簡素化の3原則(「行政手続の電子化の徹底」、「同じ情報は一度だけの原則」及び「書式・様式の統一」)を踏まえ、行政手続コストを2020年までに20%削減すること等を内容とする「行政手続部会取りまとめ～行政手続コストの削減に向けて～」(平成29年3月29日規制改革推進会議行政手続部会決定)に沿って、積極的かつ着実に行政手続コストの削減に向けた取組を進める。その際、府省間の連携が必要な取組についても積極的に対応する。また、行政手続部会は、行政手続部会取りまとめに沿って、各府省の取組についてフォローアップを行い、行政手続コストの削減に引き続き取り組む。

(参考5) 経済社会の構造変化を踏まえた税制のあり方に関する中間報告②(税務手続の電子化等の推進、個人所得課税の見直し)(平成29年11月20日 政府税制調査会)

2. 税務手続の電子化等の推進

(1) 国税関係

(1-2) 法人関係(法人税)

法人については、現状、企業活動ではICTが広く普及しているにもかかわらず、申告・申請のデータがそのまま電子的に提出されず、書面で提出され、税務当局において再びデータ化(入力・

読取) されて処理が行われることが少なくない。

今後は、ICTで作成・管理されたデータがデータのまま円滑に提出できる環境を整備し、e-Taxの利便性を高めてその利用を一層促進することにより、法人の基本的な手続は原則としてe-Taxで行われるという姿(法人税等の電子申告利用率100%)の実現を目指すべきである。

このため、法人側のニーズを踏まえ、e-Taxシステム自体の機能改善、提出書類の見直し、認証手続(電子署名)の簡便化等を行うほか、法人がICTで作成・管理するデータが円滑にe-Taxで提出できるよう、情報セキュリティ等にも配慮しつつe-Taxに提出可能なファイル形式の多様化等も検討すべきと考えられる。

また、国・地方に共通して情報を提出している場合は、e-TaxとeLTAX(地方税電子申告システム)の双方に重複して入力作業等を行うことなく、一度のオンライン手続で処理を行えることができるよう検討を進める必要がある。

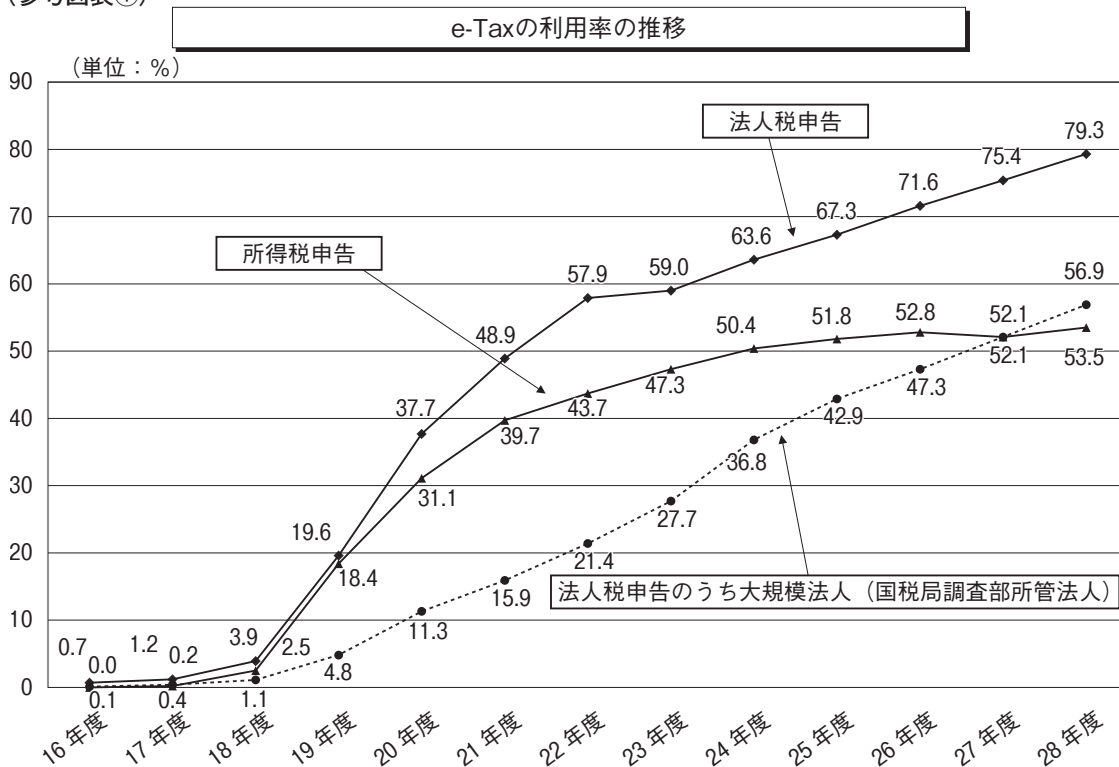
こうした環境整備を進めるとともに、まずは大法人について、法人税等の電子申告義務化を着実に実施すべきである。

中小法人については、国税当局において、「規制改革実施計画」を踏まえ、法人税等の電子申告利用率の引上げ(平

成31年度までに85%以上)に取り組んでいるところであるが、税理士会等との連携を含め、様々な取組により、確実にその達成を図るべきである。

(参考6) 税務手続の電子化促進のための環境整備の趣旨等については、国会における審議において、「今般の税制改正では、経済社会のICT化等を踏まえまして、納税者利便を向上させるとともに、社会全体のコスト削減や企業の生産性向上を図る観点から見直しを行うことといたしております。具体的には、法人の電子申告につきまして、データ形式の柔軟化や提出先の一元化、いわゆるワンスオンリー化などの見直しを行った上で、資本金が一億円を超える法人につきまして、法人税等の電子申告を義務づけることといたしております。また、源泉徴収義務者の事務負担を軽減し、給与所得者の利便性を向上させる観点から、現行制度上、源泉徴収義務者に書面で提出されている生命保険料、住宅ローン控除等に係る年末調整関係書類につきまして、電子提出を可能とすることといたしております。税務手続の電子化につきましては、今後とも、経済社会のICT化の進展におくれることなく、必要な対応を進めてまいりたいと考えております。」との答弁がなされているところです(平成30年2月21日衆・財務金融委員会における星野主税局長の答弁)。

(参考図表①)



Ⅱ 法人税等の申告書の電子情報処理組織による提出義務の創設

1 改正前の制度（任意の電子情報処理組織による提出）の概要

国税の申告については、各税法の規定により申告書（書面）を提出して行うことが基本とされています（通法17等）、行政手続オンライン化法令に基づき、電子情報処理組織（e-Tax）を使用して行うことができること（任意の利用）とされています（行政手続オンライン化法3①、国税オンライン化省令5等）。

（注1） 上記の「行政手続オンライン化法令」とは、「行政手続等における情報通信の技術の利用に関する法律（行政手続オンライン化法）」及び「国税関係法令に係る行政手続等における情報通信の技術の利用に関する省令（国税オンライン化省令）」をいいます。

この行政手続オンライン化法は、行政機関

等に係る申請、届出その他の手続等に関し、電子情報処理組織を使用する方法等により行うことができるようにするための共通する事項を定めた法律であり、行政機関等は、この申告書の提出を含む申請等のうち書面等により行うこととしているものについては、主務省令で定めるところにより、電子情報処理組織を使用して行わせることができることとされています（行政手続オンライン化法3①）。国税に関する申告、請求、届出等についても、この主務省令である国税オンライン化省令に基づき電子情報処理組織（e-Tax）を使用して行うことができることとされています（国税オンライン化省令5等）。

納税者や税理士は、e-Tax に対応した税務・会計ソフトを利用すれば、会計処理や申告等のデータ作成から提出までの一連の作業を電子的に行うことができますので、事務の省力化やペーパーレス化につながります。また、国税当局にとっても、窓口・郵送での申告取

受事務やデータ入力事務の削減、文書管理コストの低減等の効果が期待され、税務行政の効率化が図られることとなります。

(注2) e-Taxを使用して行うことができる具体的な手続の範囲については、国税庁ホームページに掲げられています。

2 制度の概要

以下では、「法人税等の申告書の電子情報処理組織による提出義務」の概要について説明することとし、各税目に関する改正の詳細については、各税法の解説をご参照ください。

(1) 法人税、地方法人税及び消費税の申告書の電子情報処理組織による提出義務

特定法人である内国法人又は事業者の法人税、地方法人税及び消費税の申告書の提出については、これらの申告書に記載すべきものとされている事項（申告書記載事項）又はその添付書類に記載すべきものとされ、若しくは記載されている事項（添付書類記載事項）を電子情報処理組織（e-Tax）を使用する方法により提供することにより、行わなければならないこととされました（法法75の3①・81の24の2①、地法法19の2①、消法46の2①）。

ただし、特定法人である内国法人の法人税及び地方法人税の申告のうち添付書類については、添付書類記載事項を記録した光ディスク、磁気テープ又は磁気ディスク（以下「光ディスク等」といいます。）を提出する方法により行うことができることとされています（法法75の3①ただし書・81の24の2①ただし書、法規36の3の2⑤・37の15の2⑤、地法法19の2①ただし書、地法規8⑤）。

(注) 上記の光ディスク等による提出については、上記1で述べた「任意の電子情報処理組織による提出」の場合と併せて措置されており、その詳細については、下記Ⅲの「2 法人税等の電子申告の添付書面等の光ディスク等による提出」をご参照ください。

① 適用対象法人（特定法人）

法人税等の申告書のe-Taxによる提出義務の対象となる特定法人は、④事業年度開始の時における資本金の額又は出資金の額が1億円を超える法人、㊸相互会社、㊹投資法人及び㊺特定目的会社とされています（法法75の3②・81の24の2②、地法法19の2②、消法46の2②）。

上記の特定法人の範囲については、e-Taxによる申告書の提出を行うに当たっては、システム面での投資を要する法人も存在することを踏まえ、財務基盤が一定程度安定している法人に限定することが適当であると考えられたものです。そのため、財務基盤に関する安定的な指標が存在しない非出資法人や、電子証明書に係る認証サービスを十分に受けることができない外国法人等については、e-Taxによる提出義務の対象外とされています。

以上の特定法人の類型（一覧）については、(参考図表②)をご参照ください。

(注) 上記④の法人については、普通法人（法法2九）のほか、公共法人（法法2五）、公益法人等（法法2六）及び協同組合等（法法2七）も対象となりますが、いずれについても設立根拠法（株式会社であれば会社法）に、①その資本金又は出資金自体について規定されているもの、②その資本金又は出資金の出資について規定されているもの、③その他定款に出資持分に関する定めがあることを前提とした制度が規定されているもののうち、「資本金の額又は出資金の額」が1億円を超える場合に該当することとなります。この「資本金の額又は出資金の額」の判断時期については、納税者の予見可能性の確保等の観点から、「事業年度開始の時」とされています。なお、公共法人については、法人税を納める義務がないこととされているため（法法4②）、消費税の申告書のe-Taxによる提出義務のみ対象とな

ります。また、人格のない社団等及び法人課税信託に係る受託法人は、特定法人に該当しないこととされています（法法3、法令14の10⑥、地法法3①、地法令2②、消法3、消規11の3）。

消費税の申告については、上記④から⑥までの法人のほか、国又は地方公共団体が特定法人に該当し、e-Taxによる提出義務の対象とされます（消法46の2②五）。これは、国又は地方公共団体が公的な主体であり、また、一般会計に係る業務としての事業又は特別会計を設けて事業を行う場合には消費税が課されること（消法60①）を踏まえたものです。

② 対象税目

申告書のe-Taxによる提出義務の対象となる税目は、法人税、地方法人税及び消費税とされています（法法75の3①・81の24の2①、地法法19の2①、消法46の2①）。

上記の対象税目については、税務分野における法人の負担は面的（対象者の広がり）・質的（手続の濃度）に法人税及び消費税において生じているものと考えられることを踏まえ、企業をはじめ社会全体のコスト削減の観点から行政手続コスト削減の効果が大きく寄与する度合いが大きいこれらの税目を対象とすることとされたものです。

（注） 地方法人税については、法人税とは別に申告義務が課されていますが、課税標準法人税額を基準に課され（地法法5）、実務上も申告は一体として行われることを踏まえ、対象税目とされています。なお、地方税である地方消費税の譲渡割の申告についても、上記①の特定法人は、地方税関係手続用電子情報処理組織（eLTax）の使用による提出が義務とされましたが（地法72の89の2）、この地方消費税については、当分の間、消費税の申告の例により、消費税の申告と併せて税務署長に申告することとされているため（地法附則9の5）、実質的には、申告

書のe-Taxによる提出義務の対象税目となります。

③ 対象手続（申告）

法人税等の申告書のe-Taxによる提出義務の対象となる手続は、確定申告書（期限後申告書及び消費税の還付申告書を含みます。）、中間申告書及びこれらの申告書に係る修正申告書の提出とされています（法法75の3①・81の24の2①、地法法19の2①、消法46の2①）。

上記の対象手続については、企業でデータ化された情報を円滑に電子申告に利用できる環境を整備し、電子申告を一層促進する観点からは、国税の基本手続である申告について、その種類を問わず対象とすることが適当と考えられたものです。

④ 対象となる申告書等の記載事項

法人税等の申告書のe-Taxによる提出義務の対象となる記載事項は、申告書に記載すべきものとされている事項（申告書記載事項）のほか、その添付書類に記載すべきものとされ、若しくは記載されている事項（添付書類記載事項）も対象とされています（法法75の3①・81の24の2①、地法法19の2①、消法46の2①）。

これは、ICT化の進展に伴い、企業の実務において添付書類をデータで作成又は入手することが多くなっており、また今回、ファイル形式の柔軟化や添付書面等の光ディスク等による提出を可能とするなどの見直しを行うこととしており、こうしたことを踏まえ、社会全体のコスト削減の観点からは、添付書類も含めて一体としてe-Taxにより提出することが適当と考えられたことによるものです。

（注） 上記の申告書記載事項については、現行の書面による申告の運用上の取扱い（下記（参考）をご参照ください。）を踏まえ、申告書記載事項のうち主要な部分が、期限内にe-Taxにより提出されていれば、無申告加

算税は課さない取扱いとされます。これに関連し、平成30年度税制改正の大綱においては、「申告書の主要な部分以外の書類の電子提出の確保策については、施行後の電子的な提出状況等を踏まえ、そのあり方を検討する」こととされています。

(参考) 所得税基本通達(抄)

120-3 法第120条第1項各号及び規則第47条《確定所得申告書の記載事項》に規定する記載事項の一部を欠いた確定申告書又はその申告書に記載されたところによれば法第120条第1項の規定に該当しない者から提出された申告書は、通則法第2条第6号《定義》に規定する納税申告書に該当するものとする。したがって、当該申告書に係る年分の課税標準等又は税額等につきその後に行う処分は、決定ではなく、更正となることに留意する。

(2) 電子情報処理組織による申告が困難である場合の特例

特定法人である内国法人又は事業者が、電気通信回線の故障、災害その他の理由によりe-Taxを使用することが困難であると認められる場合で、かつ、納税申告書を提出することができると認められる場合において、納税地の所轄税務署長の承認を受けたときは、その税務署長が指定する期間内に行う申告については、e-Taxを使用せず書面により申告書及び添付書類を提出することにより行うことができることとされました(法第75条の4①・81の24の3①、地税法19の3、消法46の3①)。

上記の特例については、特定法人である内国法人又は事業者のインターネットをはじめとしたシステム環境が常に安定的であるとは限らず、サイバー攻撃、災害、経営の破綻等によりe-Taxによる申告が困難となる場合が生じることも考えられることから、例外的に書面による申告書の提出を認める特例をセーフティネットとして設けることとされたものです。

(注) 上記の特例を受けるためには、指定を受けようとする期間等を記載した申請書を、その期間の開始の日の15日前まで(災害等が生じた日が申告書の提出期限の15日前の日以後である場合において、その提出期限がその指定を受けようとする期間内の日であるときは、その開始の日まで)に納税地の所轄税務署長に申請書を提出しなければならないこととされていますが(法第75条の4②・81の24の3②、消法46の3②)、この申請書については、税務官庁に到達した時に効力が生じること(到達主義)とされています(平成30年国税庁告示第10号)。なお、この電子情報処理組織による申告が困難である場合の特例の申請手続の詳細については、前掲「法人税法等の改正」の「二 申告書の電子情報処理組織による提出義務の創設その他税務手続の電子化の推進」の1をご参照ください。

3 適用関係

上記2の改正は、①平成32年4月1日以後に開始する事業年度の所得に対する法人税について、②同日以後に開始する課税事業年度の基準法人税額に対する地方法人税について、③消費税にあっては、同日以後に開始する課税期間について、それぞれ適用されます(改正法附則31、36、42①、45)。

Ⅲ 申告データの円滑な電子提出のための環境整備

1 イメージデータで提出された添付書面等の原本保存の不要化

(1) 改正前の制度の概要

① イメージデータによる添付書面等の提出制度

e-Taxを使用して申請等を行う場合には、その申請手続に際し、その申請等につき添付すべきこととされている一定の書面等(以下「添付書面等」といいます。)に記載されてい

る事項又は記載すべき事項（以下「添付書面等記載事項」といいます。）については、スキャナにより読み取る方法その他の方法により作成した電磁的記録（以下「イメージデータ」といいます。）をその申請等と併せて送信することをもって、その添付書面等の提出に代えることができることとされています（旧国税オンライン化省令5②二）。

② 税務署長等による添付書面等の提示等を求める措置

上記①に基づき申請等を行う者がイメージデータにより送信をした場合、国税庁長官が定める添付書面等については、税務署長等は、その申請等を行った者に対し、国税庁長官が定める期間、その送信に係る事項の確認のために必要があるときは、その添付書面等を提示又は提出させることができることとされ（旧国税オンライン化省令5③）、実質的にその添付書面等の原本保存が求められていました。

また、上記と併せて、申請等を行った者が税務署長等による提示又は提出に応じない場合には、その提示又は提出に応じない添付書面等については、イメージデータによる送信をもって、その添付書面等の提出に代えることはできないこととされていました（旧国税オンライン化省令5④）。

（注1） 上記の「国税庁長官が定める添付書面等」は、次に掲げるもの以外の添付書面等とされていました（旧平成27年国税庁告示第8号）。

イ その申請等を行う場合における添付書面等のうち、写しを添付することとされているもの

ロ その申請等を行う者が作成するもの
また、医療費控除の領収書など所得税の確定申告書に係る一定の添付書面等（添付省略書面等）については、添付書面等記載事項を併せて入力して送信することをもって、その添付書面等の提出に代え

ることができることとされていることから（旧国税オンライン化省令5②一）、上記①のイメージデータによる添付書面等の提出制度の対象外とされていますが（旧国税オンライン化省令5②二）、上記②の税務署長等による添付書面等の提示等を求める措置の対象となっています（旧国税オンライン化省令5③④、旧平成27年国税庁告示第8号）。

（注2） 上記の「国税庁長官が定める期間」は、次に掲げる申請等の区分に応じた期間とされていました（旧平成27年国税庁告示第9号）。

イ 国税に関する法律の規定により行う納税申告書の提出：国税の法定申告期限（電子情報処理組織を使用して還付請求申告書の提出があった場合には、その申告書の提出があった日）から5年を経過する日（同日前6月以内に更正の請求があった場合には、その更正の請求があった日から6月を経過する日。以下同じです。）までの間（贈与税並びに移転価格税制に係る法人税及び地方法人税にあっては法定申告期限から6年を経過する日までの間とし、法人税に係る純損失等がある場合にあっては法定申告期限から9年を経過する日までの間）

ロ 上記イ以外の申請等：電子情報処理組織を使用してその申請等があった日から5年を経過する日までの間

(2) 改正の内容

e-Taxにより行う申請等と併せてスキャナ等により作成したイメージデータを送信する添付書面等について、原本と同一性を確保しつつ、e-Taxの利便性向上を図る観点から、送信に当たり一定の解像度及び階調を確保することを要件とした上で、税務署長等による当該添付書面等の提示等を求める措置が廃止されました。

具体的には、e-Taxを使用して申請等を行う場合において、その申請手続に際し、添付書面等記載事項につきイメージデータを当該申請等と併せて送信する場合について、次の①及び②の措置が講じられました。

① そのイメージデータについて、次の要件を満たすように、スキャナ等により読み取り、又は作成することとされました（国税オンライン化省令5②二）。

イ 解像度が一般文書のスキャニング時の解像度である25.4mm当たり200ドット以上であること。

ロ 赤色、緑色及び青色の階調がそれぞれ256階調以上であること。

② そのイメージデータについて、上記①イ及びロの要件を付したと併せて、税務署長等による当該添付書面等の提示等を求める措置が廃止され（国税オンライン化省令5④⑤）、これにより、これまで実質的に求められていた原本保存も不要となります。

（注） 上記(1)②（注1）の添付省略書面等については、これまでと同様、税務署長等による添付書面等の提示等を求める措置の対象とされており（国税オンライン化省令5④⑤、平成30年国税庁告示第6号・第7号）、引き続き一定期間その原本保存が必要となります。

(3) 適用関係

上記(2)の改正は、平成30年4月1日以後に行う申請等について適用し、同日前に行われた申請等については、従前どおりとされています（改正国税オンライン化省令附則③）。

2 法人税等の電子申告の添付書面等の光ディスク等による提出

(1) 改正前の制度の概要

e-Taxを使用して申請等を行う場合には、その申請手続に際し、添付書面等記載事項を次の方法により送信することをもって、当該添付書

面等の提出に代えることができることとされており（旧国税オンライン化省令5②）、添付書面等の提出については、e-Taxを使用して送信する方法に限られていました。

① 添付書面等記載事項を当該申請等に併せて入力して送信する方法

② 添付書面等記載事項をスキャナ等により作成した電磁的記録（イメージデータ）を当該申請等と併せて送信する方法

(2) 改正の内容

e-Taxにより法人税等の申告を行う場合の添付書面等については、法人のe-Taxの利便性向上を図る観点から、その添付書面等記載事項の電磁的記録を記録した光ディスク等を提出する方法により提供することができることとされました。

具体的には、法人の法人税及び地方法人税の確定申告書、中間申告書及び修正申告書の添付書面等については、添付書面等記載事項を記録した光ディスク等を提出する方法により提出することをもって代えさせることができることとされました（国税オンライン化省令5②三、平成30年国税庁告示第5号）。

（注） 上記の添付書面等の光ディスク等による提出については、上記Ⅱ2(1)のとおり、e-Taxによる提出義務の対象となる特定法人である内国法人についても可能とされましたが、法人における法人税の申告にあつては、財務諸表や勘定科目内訳明細書など他の税目に比べて添付書面等が多様・大量であることを踏まえ、e-Taxによる提出義務の有無を問わず、法人税及び地方法人税の確定申告書、中間申告書及び修正申告書の添付書面等について、光ディスク等による提出を可能とすることとされたものです。

なお、上記の光ディスク等による提出の対象となる添付書面等については、財務諸表、勘定科目内訳明細書などのほか、イメージデータで提出することができることとされている第三者

作成書類等も対象となりますが、イメージデータを光ディスク等に記録して提出する場合には、イメージデータについて上記1(2)①イ及びロの解像度及び階調の要件を満たすように読み取り、又は作成することが必要となります（国税オンライン化省令5②三）。

(3) 適用関係

上記(2)の改正は、平成32年4月1日以後に行う申請等について適用されます（改正国税オンライン化省令附則④）。

3 法人の e-Tax による申請等に係る認証 手続の簡便化

(1) 改正前の制度の概要

e-Tax を使用して申請等を行う者は、その申請等に係る法令の規定において書面等に記載すべきこととされている事項並びに税務署長より通知された識別符号（以下「ID」といいます。）及び暗証符号（以下「パスワード」といいます。）を入力して、当該申請等の情報に電子署名を行い、当該電子署名に係る電子証明書と併せてこれらを送信することにより、当該申請等を行わなければならないこととされています（国税オンライン化省令5①本文）。

ただし、国税庁長官が定める次の①から⑦までの者については、電子署名及び当該電子署名に係る電子証明書（以下「電子署名等」といいます。）の送信を要しないこととされていました（旧国税オンライン化省令5①二、旧平成18年国税庁告示第32号）。

- ① e-Tax を使用して源泉所得税の徴収高計算書に係る申請等を行う者
- ② 税理士等が委嘱を受けて税務書類を作成し、委嘱者に代わって e-Tax を使用して申請等を行う場合のその委嘱者
- ③ 税務署長が提供する電子計算機等を使用して e-Tax により申請等を行う者
- ④ 市町村長（特別区の区長を含みます。）が提供する電子計算機等を使用して e-Tax に

より申請等を行う者

- ⑤ e-Tax を使用して電子申請等証明書の請求を行う者
- ⑥ e-Tax を使用して納税証明書の請求を行い、その納税証明書を税務署窓口で書面により交付を受けようとする者
- ⑦ e-Tax による申請等に係る開始届出の際に行われた一定の本人確認に基づき通知された ID 及びパスワードを入力して申請等を行う者

(2) 改正の内容

法人が e-Tax を使用して電子申告を行う場合には、法人の代表者の電子署名等が必要とされていますが（通法124②一、国税オンライン化省令5①）、例えば、株主総会の決議等により法人の代表者が変更された場合であって、申告期限まで新代表者の電子署名等の取得が間に合わないときなど、やむを得ず電子申告を断念し、書面による申告を行う法人が散見されており、これが法人の電子申告の利用が進まない要因の一つとされていたところです。

今回の改正においては、こうした状況を踏まえ、法人の e-Tax の利便性向上を図る観点から、e-Tax により法人が行う申請等について、当該法人の代表者から委任を受けた者の電子署名等を送信する場合には、当該代表者の電子署名等の送信を要しないこととされました。

具体的には、e-Tax を使用して申請等を行う場合において電子署名等の送信を要しない者の範囲に、申請等を行おうとする法人の代表者から電子署名等の送信の委任を受けた者（当該法人の役員又は職員に限ります。）が当該申請等を行う場合における当該法人の代表者が加えられました（平成30年国税庁告示第4号）。なお、上記に基づき申請等を行う場合には、本措置の運用の適正性を確保する観点から、委任を受けたことを証する電磁的記録（委任状の写しのイメージデータ等）の送信が必要となります。

（注） 法人税及び地方法人税の申告書における経

理責任者の自署押印制度が廃止されたことに伴い（旧税法151、旧地税法30）、経理責任者の電子署名等についても送信を要しないこととされます（この自署押印制度廃止の詳細については、前掲「法人税法等の改正」の「二 申告書の電子情報処理組織による提出義務の創設その他税務手続の電子化の推進」の4をご参照ください）。なお、この自署押印制度の廃止に伴い、これを税理士の署名押印制度が妨げるものではないとしていた規定についても廃止されています（旧税理士法33⑤）。

(3) 適用関係

上記(2)の改正は、平成30年4月1日から施行され（平成30年国税庁告示第4号）、同日以後に法人が行う申請等について適用されることとなります。

4 e-Tax による申請等に係るファイル形式の柔軟化

(1) 改正前の制度の概要

e-Tax を使用して申請等を行う場合には、申告書その他申請等に係る書面に記載すべきこととされている事項を基本的には入力して送信することとされていますが（国税オンライン化省令5①）、その際のファイル形式については、運用上 XML 形式によることとされています。なお、このファイル形式について、法人税の申告書の添付書類である財務諸表にあっては XBRL 形式、勘定科目内訳明細書及び申告書以外の別表にあっては XML 形式によることとされていました。

(注1) 上記の「XML (eXtensible Markup Language) 形式」とは、情報の内容にタグを付加して構造的に記述し、コンピュータ処理をしやすくするコンピュータ言語形式のファイルをいいます。

(注2) 上記の「XBRL (eXtensible Business Reporting Language) 形式」とは、XMLをベースとして開発され、財務情報等を効率的に作成・

流通・利用できるよう、国際的に標準化されたコンピュータ言語形式のファイルをいいます。

(2) 改正の内容

法人においては、様々な形式で作成したデータを XML 形式又は XBRL 形式に変換するために、データの並べ替えなどの調整が必要でしたが、こうした作業に係る事務負担が法人の電子申告の利用が進まない大きな要因とされていたところでした。また、「経済社会の構造変化を踏まえた税制のあり方に関する中間報告②（平成29年11月20日 政府税制調査会）」においても、「情報セキュリティ等にも配慮しつつ e-Tax に提出可能なファイル形式の多様化等も検討すべき」との指摘がなされていました。

今回の改正においては、こうした状況を踏まえ、法人の e-Tax の利便性向上を図る観点から、e-Tax により法人税の申告を行う場合の①財務諸表（貸借対照表、損益計算書、株主資本等変動計算書、社員資本等変動計算書及び損益金の処分表をいいます。以下同じです。）、②勘定科目内訳明細書、③申告書以外の別表（内訳を記載する部分に限ります。）の記載事項の送信又は提出に関するファイル形式について、その形式を柔軟化し、これまでの XML 形式又は XBRL 形式に加え、CSV 形式によることも可能とされました。

また、e-Tax の利用に当たり申請者の予見可能性を高める等の観点から、e-Tax による申請等に係る書面等に記載すべきこととされている事項又は添付書面等記載事項を送信又は提出する場合におけるその送信又は提出に関するファイル形式について、法令上、国税庁長官が定めることとされました（国税オンライン化省令5③、平成30年国税庁告示第14号）。

なお、上記の国税庁告示において定められた申請等及び添付書面等ごとのファイル形式の具体的な取扱いについては、(参考図表③)をご参照ください。

(注1) 上記の「CSV (Comma-Separated Values) 形式」とは、データをカンマ (,) や改行で区切って並べたテキスト形式のファイルであり、表計算ソフトやデータベースソフトなどの異なるアプリケーション間でデータを交換する場合に利用されるものをいいます。

(注2) e-Taxによる提出義務の対象となる特定法人である内国法人又は事業者が行う添付書類記載事項の送信等についても、上記と同様の取扱いとなります(法規36の3の2⑥・37の15の2⑥、地法規8⑥、消規23の2⑤、平成30年国税庁告示第14号)。

(3) 適用関係

上記(2)の改正は、原則として平成31年4月1日から、財務諸表の記載事項の送信又は提出に関するファイル形式の柔軟化については、平成32年4月1日から施行され(改正国税オンライン化省令①二、平成30年国税庁告示第14号)、それぞれこれらの日以後に行う申請等について適用されることとなります。

5 電子納付手続に係る識別符号等の入力の省略

(1) 改正前の制度の概要

e-Tax等を使用して電子納付を行う者は、その納付書に記載すべきこととされている事項並びにID及びパスワードを入力して、当該納付を行わなければならないこととされていました(旧国税オンライン化省令7①)。

(注) 上記の電子納付の方法には、①e-Taxを使用して、税目や納付金額等の納付情報データ(納付情報登録依頼)を作成・事前登録した上で、インターネットバンキング等を使用して納付を行う方法(登録方式)、②金融機関のATM等を使用して、納付目的コード等を入力して納付する方法(特定納付手続)及び③取扱金融機関等の一定の事項を税務署長に届け出た場合においてe-Taxを使用して取扱金融機関等

の口座から納付する方法(ダイレクト納付)があります(旧国税オンライン化省令4、7①)。このうち②の特定納付手続を行う場合に、入力要する事項については、納付書に記載すべきこととされている事項及びIDのみでよいこととされています(旧国税オンライン化省令7①)。

(2) 改正の内容

e-Tax等を使用して電子納付を行う際のID及びパスワードの入力については、なりすまし・不正アクセスの防止などセキュリティ確保の観点から、本人確認を行うために必要とされるものです。他方、行政手続における特定の個人を識別するための番号の利用等に関する法律(平成25年法律第27号。以下「番号法」といいます。)に基づく個人番号カード(以下「マイナンバーカード」といいます。)については、署名用の電子証明書とともに、利用者証明用の電子証明書も格納されていることから、これを用いることにより、本人確認を行うことが可能とされているため、平成29年度税制改正においては、e-Taxを使用して申請等を行う場合において、マイナンバーカードを用いて当該申請等の情報への電子署名等の送信を行うときは、ID及びパスワードの入力を要しないこととされたところです。

今回の改正においては、納税者利便の更なる向上を図る観点から、マイナンバーカードを用いてe-Taxにログインした上で電子納付を行う場合についても、ID及びパスワードの入力を要しないこととされました。

具体的には、e-Taxを使用して国税の納付を行う者は、そのe-Taxの使用に係る情報にマイナンバーカードを用いて電子署名を行い、当該電子署名に係る電子証明書と併せてこれらを送信する場合(すなわち、マイナンバーカードを用いてe-Taxにログインする場合)には、ID及びパスワードの入力を要しないこととされました(国税オンライン化省令7①ただし

書)。また、この場合には、ID及びパスワードが不要となることに伴い、電子納付を行うに当たり必要とされていたe-Tax利用の開始届出についても、これを要しないこととされました(国税オンライン化省令4①)。これにより、e-Taxを使用して行う電子納付について、電子申告の際にマイナンバーカードを用いることにより、いずれもID及びパスワードの入力を要することなく一連の手続でスムーズに行うことができるようになります。

(注1) 上記の「個人番号カード(マイナンバーカード)」とは、氏名、住所、生年月日、性別、個人番号、本人の写真等が表示されるとともに、これらのカード記録事項が電磁的方法により記録されたカードをいい(番号法2⑦)、具体的には、本人の申請により交付され、マイナンバーを証明する書類や本人確認の際の公的な身分証明書として利用できるほか様々な行政サービスを受けることができるICカードとなっています。マイナンバーカードには、ICチップに、「署名用の電子証明書」と「利用者証明用の電子証明書」という公的個人認証サービスによる2つの電子証明書が格納されています。

(注2) 上記の「署名用の電子証明書」は、インターネット等で電子文書を作成・送信する際に利用されており、「作成・送信した電子文書が、利用者が作成した真正なものであり、利用者が送信した者であること」を証明することができます。

(注3) 上記の「利用者証明用の電子証明書」は、コンビニでの公的な証明書の交付を受ける際のコンビニ端末へのログインやインターネットサイト等へのログインを行う際に利

用されており、「ログインした者が、利用者本人であること」を証明することができます。

(注4) 国税の納付については、その税額に相当する金銭に納付書を添えて行うことを基本としつつ(通法34①本文)、あらかじめ税務署長に届け出た場合には電子納付を行うこともできることとされています(通法34①ただし書)、上記のID及びパスワードを要することなく行う電子納付については、納付書に記載すべきこととされている事項を入力することをもって届出を行うこととされています(通規1の3①二)。

(注5) 上記の改正(電子納付手続に係るID及びパスワードの入力の省略)と併せて、e-Taxを使用して申請等を行う場合についても、マイナンバーカードを用いてe-Taxにログインすることにより(すなわち、当該申請等の情報への電子署名等の送信を行うことなく)、ID及びパスワードの入力を要しないこととする整備が行われました(国税オンライン化省令5①一)。これにより、e-Taxを使用して申請等を行う場合において申請等の情報への電子署名等を要しないこととされている源泉所得税の源泉徴収高計算書に係る申請等や納税証明書の請求についても、マイナンバーカードを用いてe-Taxにログインすることにより、ID及びパスワードの入力を要することなく行うことができるようになります。

(3) 適用関係

上記(2)の改正は、平成31年1月4日以後に納付する国税について適用されます(改正国税オンライン化省令附則⑥)。

(参考図表②)

e-Taxによる提出義務の適用対象法人

法人の区分			法人税等	消費税等	
内国法人	普通法人	株式会社等	資本金の額等が1億円超(※)	適用	適用
			資本金の額等が1億円以下	×	×
		受託法人(法人課税信託)		×	×
		相互会社		適用	適用
		投資法人		適用	適用
	特定目的会社		適用	適用	
	公共法人	国・地方公共団体		—	適用
		国・地方公共団体以外	資本金の額等が1億円超	—	適用
			資本金の額等が1億円以下	—	×
	公益法人等	資本金の額等が1億円超		適用	適用
		資本金の額等が1億円以下		×	×
	協同組合等	資本金の額等が1億円超(※)		適用	適用
		資本金の額等が1億円以下		×	×
人格のない社団等		×	×		
外国法人			×	×	

(※) 連結納税制度を適用している場合の法人の法人税等の申告については、連結親法人の資本金の額等により判断するが、消費税等の申告については、連結納税制度は適用がないため、個々の会社の資本金の額等により判断する。

(参考図表③)

柔軟化後のファイル形式の取扱い

対象書類	申請等 (省令5①)	添付書面等(入力方式) (省令5②一)				左記以外の 添付書面等 (省令5②二)
	○ 申告書 ○ 申請書 ○ 届出書 等	① 財務諸表 (貸借対照表・損益計算書・株主資本等変動計算書・社員資本等変動計算書・損益金の処分表)	② 勘定科目 内訳明細書	③ 一定の法人 税申告書 別表(内訳 を記載する 部分に限る。) (※対象となる別表 については、下 記の一覧表参照)	④ ①～③以 外の入力方 式の書類 (医療費控除額取 書・左記以外の法人 税申告書別表 等)	○ 左記の添 付書類以外 のもの (第三者作成書類等)
対象税目	全税目	法人税	法人税	法人税	全税目	全税目
改正前	XML形式	XBRL形式	XML形式	XML形式	XML形式	PDF形式
改正後 (※傍線部以外は 従前の取扱い の明確化)	同上	① XBRL形式 又は ② CSV形式	① XML形式 又は ② CSV形式	① XML形式 又は ② CSV形式	同上	同上
柔軟化の適用開始	—	平成32年4月1日	平成31年4月1日	平成31年4月1日	—	—

(注1) 「省令」とは、「国税関係法令に係る行政手続等における情報通信の技術の利用に関する省令(平成15年財務省令第71号)」をいう。

(注2) ①財務諸表及び②勘定科目内訳明細書については、(連結)確定申告書に添付されるもの(法規35、37の12)のほか、仮決算をした場合の中間申告書に添付されるもの(法規33、37の10)、連結子法人の個別帰属額等の届出書に添付されるもの(法規37の17)、外国法人のもの(法規61の5等)が含まれる。

(注3) 上記の添付書面等の取扱いについては、その添付書面等を光ディスク等により提出する場合についても同様(省令5②三)。

○ CSV形式により送信又は提出が可能となる法人税申告書別表（内訳を記載する部分に限る。）の一覧

	法人税法施行規則別表の番号	法人税申告書別表の名称
1	別表六（一）	所得税額の控除に関する明細書
2	別表六（四）	控除対象外国法人税額又は個別控除対象外国法人税額に関する明細書
3	別表六（五）	利子等に係る控除対象外国法人税額又は個別控除対象外国法人税額等に関する明細書
4	別表六（八）	特別試験研究費に係る法人税額の特別控除に関する明細書
5	別表六（十一）	エネルギー環境負荷低減推進設備等を取得した場合の法人税額の特別控除に関する明細書
6	別表六（十三）	中小企業者等が機械等を取得した場合の法人税額の特別控除に関する明細書
7	別表六（十四）	沖縄の特定地域において工業用機械等を取得した場合の法人税額の特別控除に関する明細書
8	別表六（十八）	地方活力向上地域等において特定建物等を取得した場合の法人税額の特別控除に関する明細書
9	別表六（二十）	認定地方公共団体の寄附活用事業に関連する寄附をした場合の法人税額の特別控除に関する明細書
10	別表六（二十一）	特定中小企業者等が経営改善設備を取得した場合の法人税額の特別控除に関する明細書
11	別表六（二十二）	中小企業者等が特定経営力向上設備等を取得した場合の法人税額の特別控除に関する明細書
12	別表六（二十六）	復興産業集積区域等において機械等を取得した場合の法人税額の特別控除、企業立地促進区域において機械等を取得した場合の法人税額の特別控除又は避難解除区域等において機械等を取得した場合の法人税額の特別控除に関する明細書
13	別表六（三十一）	リース資産の使用状況等に関する明細書
14	別表六の二（一）	連結事業年度における所得税額の控除に関する明細書
15	別表六の二（五）付表	各連結法人の当期控除額の個別帰属額に関する明細書
16	別表六の二（十）付表	機械等の取得価額に関する明細書
17	別表六の二（十四）付表	特定事業用機械等の取得価額に関する明細書
18	別表六の二（十七）	認定地方公共団体の寄附活用事業に関連する寄附をした場合の法人税額の特別控除に関する明細書
19	別表六の二（十九）付表	特定経営力向上設備等の取得価額に関する明細書
20	別表六の二（二十三）付表	機械等の取得価額に関する明細書
21	別表七の二付表二	連結欠損金当期控除前の連結欠損金個別帰属額の調整計算に関する明細書
22	別表八（一）	受取配当等の益金不算入に関する明細書
23	別表八（二）	外国子会社から受ける配当等の益金不算入等に関する明細書
24	別表八の二	連結事業年度における受取配当等の益金不算入に関する明細書

25	別表八の二付表	連結事業年度における受取配当等の益金不算入の個別帰属額の計算に関する明細書
26	別表十（六）	社会保険診療報酬に係る損金算入、農地所有適格法人の肉用牛の売却に係る所得又は連結所得の特別控除及び特定の基金に対する負担金等の損金算入に関する明細書
27	別表十（八）付表	配当可能利益の額の計算に関する明細書
28	別表十一（一）	個別評価金銭債権に係る貸倒引当金の損金算入に関する明細書
29	別表十一（一の二）	一括評価金銭債権に係る貸倒引当金の損金算入に関する明細書
30	別表十二（十三）	特別修繕準備金の損金算入に関する明細書
31	別表十二（十四）	農業経営基盤強化準備金の損金算入及び認定計画等に定めるところに従い取得した農用地等の圧縮額の損金算入に関する明細書
32	別表十三（五）	特定の資産の買換えにより取得した資産の圧縮額等の損金算入に関する明細書
33	別表十三（八）	平成二十一年及び平成二十二年に先行取得をした土地等の圧縮額の損金算入に関する明細書
34	別表十四（一）	民事再生等評価換えによる資産の評価損益に関する明細書
35	別表十四（二）	寄附金の損金算入に関する明細書
36	別表十四（二）付表	公益社団法人又は公益財団法人の寄附金の公益法人特別限度額の計算に関する明細書
37	別表十四（四）	新株予約権に関する明細書
38	別表十四（五）	完全支配関係がある法人の間の取引の損益の調整に関する明細書
39	別表十四の二	連結事業年度における寄附金の損金算入に関する明細書
40	別表十六（七）	少額減価償却資産の取得価額の損金算入の特例に関する明細書
41	別表十六（九）	特別償却準備金の損金算入に関する明細書
42	別表十七（一）付表	国外支配株主等及び特定債券現先取引等に関する明細書
43	別表十七（二の二）付表一	関連者支払利子等の額の合計額の計算に関する明細書
44	別表十七（二の二）付表二	控除対象受取利子等合計額の計算に関する明細書
45	別表十七（二の三）	超過利子額の損金算入に関する明細書
46	別表十七（四）	国外関連者に関する明細書

二 電子情報処理組織による処分通知等の範囲等の整備

1 改正前の制度の概要

国税に関する処分通知等については、各税法の規定により通知書等（書面）を交付して行うことが基本とされていますが（通法123①等）、行政手続オンライン化法令に基づき電子情報処理組織（e-Tax）を使用して行うことができることとさ

れています（行政手続オンライン化法4①）。

（注）上記の「処分通知等」とは、処分（行政庁の処分その他公権力の行使に当たる行為をいいます。）の通知その他の法令の規定に基づき行政機関等が行う通知（不特定の者に対して行うもの及び裁判手続等において行うものを除きます。）をいいます（行政手続オンライン化法2七）。

税務署長等が e-Tax を使用して行うことができる処分通知等については、①納税証明書（通法123①）及び②電子申請等証明書（措法97）の交付（いずれも e-Tax を使用して請求がされたものに限ります。）とされてきました（旧国税オンライン化省令 8①）。

なお、e-Tax を使用して行われた処分通知等の到達時期については、処分通知等を受ける者の使用に係る電子計算機に備えられたファイルへの記録がされた時に到達したものとみなすこととされています（行政手続オンライン化法 4③）。

（注） 税務署長等が e-Tax を使用して上記①の納税証明書及び②の電子申請等証明書を交付する場合におけるこれらの証明書に記載すべき事項については、国税庁の使用に係る電子計算機から入力し、その入力した情報に電子署名を行い、当該電子署名に係る電子証明書と併せてこれらを国税庁の使用に係る電子計算機に備えられたファイルに、当該証明書の交付を受ける者が入手可能な状態で記録することとされてきました（旧国税オンライン化省令 8②）。

2 改正の内容

税務署長等が e-Tax を使用して行うことができる処分通知等について、その範囲が拡充され、国税に関する法令等に基づき行われる処分通知等で国税庁長官が定めるものとされました（国税オンライン化省令 8①）。

（注） 上記の「国税に関する法令等」の具体的な範囲については、国税オンライン化省令別表において定められています。

具体的には、e-Tax を使用して行うことができる処分通知等の範囲について、次の処分通知等に拡充されています（平成30年国税庁告示第 8 号）。

(1) 適格請求書発行事業者の登録に係る通知（消

法57の 2⑦、平成28年改正法附則44③）

(2) 更正の請求に係る①更正（通法24、26）、②これに伴い行われる加算税についてする賦課決定（通法32⑤）及び③更正をすべき理由がない旨の通知（通法23④）

(3) 納税証明書の交付（通法123①）

(4) 住宅ローン控除証明書の交付（措法41の 2の 2⑧）

(5) 電子申請等証明書の交付（措法97）

（注 1） 上記の処分通知等については、運用上、その処分通知等に関する請求が e-Tax を使用して行われた場合において、その処分通知等を受ける者の同意がある場合に限り、e-Tax を使用して行われることとなります。

（注 2） 上記のとおり e-Tax による処分通知等の範囲が拡充されたことに併せて、運用上、e-Tax において新たに処分通知等の受領専用の個人ファイルを設定することとされ、その個人ファイルに処分通知等に関する記録が行われることとなります。これにより、処分通知等の到達時点については、この個人ファイルに記録がされた時となることを踏まえ、税務署長等が e-Tax を使用して処分通知等を行う場合には、その処分通知等に記載すべき事項について、処分通知等を受ける者の使用に係る電子計算機に備えられたファイル（処分通知等の受領専用の個人ファイル）に、当該処分通知等を受ける者が入手可能な状態で記録することとされています（国税オンライン化省令 8②）。

3 適用関係

上記 2 の改正は、平成32年 1 月 1 日以後に行う処分通知等について適用し、同日前に行われた処分通知等については、従前どおりとされています（改正国税オンライン化省令附則⑦）。

三 コンビニ納付制度の利用手段の拡充

1 改正前の制度の概要

国税を納付しようとする者は、その税額が30万円以下である場合であって、国税局又は税務署の職員から交付又は送付を受けた納付書（バーコードの記載があるものに限ります。以下「バーコード付納付書」といいます。）に基づき納付しようとするときは、コンビニエンスストア（国税庁長官が納付受託者として指定した者に限ります。以下「コンビニ」といいます。）にその国税の納付を委託すること（コンビニ納付）ができることとされています（通法34の3①、旧通規2①一・②）。この場合において、バーコード付納付書を添えて税額に相当する金銭をコンビニに交付したときは、その交付した日に当該国税の納付があったものとみなして、延滞税、利子税及び加算税並びに延納及び物納に関する規定（以下「延滞税等に関する規定」といいます。）を適用することとされています（通法34の3②）。

（注） 上記のコンビニ納付における延滞税等に関する規定の適用の特例については、例えば、申告期限と納期限が同一である国税についてコンビニ納付の方法で納付する場合には、申告書が申告期限に提出され、その日にコンビニに金銭を交付したとしても、実際に国庫に納付されるのはコンビニが金融機関に納付した時となることから期限後納付となってしまう可能性が高いため、コンビニ納付にあっては、国庫へは期限後納付となっても、延滞税等に関する規定の適用に当たっては、コンビニに金銭の交付があった日にその国税の納付があったものとみなすこととし、その間の延滞税を課さないこと等とされているものです。

2 改正の内容

コンビニ納付については、平成19年の制度創設以降その利用件数は増加してきているものの、国

税局又は税務署の職員から交付又は送付を受けたバーコード付納付書でなければ納付することができず、例えば、自宅等で申告書を作成した場合には、改めて税務当局に対してこうした手続を踏まなければコンビニ納付を利用することができず、その利用される場面が限定的な状況となっていました。

今回の改正においては、こうした状況を踏まえ、更なる納税者利便の向上を図る観点から、国税庁ホームページを利用して納付に必要な情報を二次元コード（QRコード）化し、これを利用することにより、コンビニ納付ができることとされました。

具体的には、コンビニ納付を利用できる納付書の範囲に、コンビニにより作成された納付書が加えられ（通規2②二）、これにより、コンビニ納付を行おうとする者が、自宅等において国税庁ホームページを利用して納付に必要な情報を二次元コード（QRコード）化して、これをコンビニが備える機器で読み取ることにより納付書を出力し、この納付書を添えて税額に相当する金銭をコンビニ窓口に交付することで、コンビニ納付を行うことができることとされました。この結果、自宅や署外会場で申告書の作成・提出をした場合においても、改めて税務当局に対して所定の手続を踏むことなく、コンビニ納付を行うことが可能となります。

（注） コンビニが備える機器で読み取ることにより出力される納付書の書式については、国税庁長官が定めることとされており（通規別紙第1号の2書式備考4）、具体的には、次の①に掲げる事項の情報を記録した二次元コード（QRコード）を用いてコンビニが備えるキオスク端末等から出力された書面であって、次の②に掲げる事項が表示されたものとされています（平成30年国税庁告示第11号）。

① 一連番号、税務署番号、氏名又は法人名、

住所又は所在地、税目番号、納期等の区分及び納付税額

- ② 「納付書」の文字、一連番号、税目番号、納期等の区分及び納付税額

(参考) 上記のコンビニ納付制度の利用手段の拡充のほか、更なる納付手段の多様化を図る観点から、国税の予納制度について、運用上、その利用範囲を拡充することとされています(国税通則法基本通達の改正)。これは、「行政手続部会取りまとめ～行政手続コストの削減に向けて～」(平成29年3月29日 規制改革推進会議決定)を踏まえ、財務省において策定された「行政手続コスト削減のための基本計画」(平成29年6月30日 決定)において、その実施が示されており、具体的には、国税の予納制度について、対

象となる国税を概ね12月(現行:6月)以内において納付すべき税額の確定することが確実であると認められる国税に拡充し、併せて、ダイレクト納付を利用して一定期日に口座から自動的に引き落とすことで納付を行うことができるようにするものです。この通達改正は平成30年末までに実施し、平成31年1月4日以後の納付手続を行う国税について適用することが予定されています。

3 適用関係

上記2の改正は、平成31年1月4日以後に委託をする国税について適用し、同日前に委託をした国税については、従前どおりとされています(改正通則附則③)。

四 利子税の計算期間の整備

1 改正前の制度の概要

利子税は、①所得税法・相続税法の規定による延納等や、②法人税法の規定による確定申告期限の延長の特例等が適用された場合に課され(通法64①)、期限内に納付した者との間の負担の公平を確保する等の観点から設けられているものです。この利子税については、納付遅滞の状態となっていない場合に課されるものであり、民事における約定利息に相当するものとされています。

(注) 利子税の割合については、原則として各税法に定められているところですが、租税特別措置法において、利子税の負担軽減を図るための特例が設けられています。具体的には、各年の特例基準割合(前々年の10月から前年の9月までの短期貸出約定平均金利として財務大臣が告示する割合に年1%を加算した割合をいいます。)が年7.3%に満たない場合(相続税法の規定による延納に係る利子税については、各分納期間の開始の日の属する年の特例基準割合が年7.3%に満たない場合)には、その年中(相続税法の規

定による延納に係る利子税については、各分納期間)においてはその特例基準割合(相続税及び贈与税に係る利子税については、これらの利子税の割合にその特例基準割合が年7.3%に占める割合を乗じて計算した割合)とされています(措法93)。

2 改正の内容

平成28年度税制改正において、申告した後に減額更正がされ、その後更に修正申告書の提出又は増額更正があった場合には、その修正申告書の提出等により納付すべき税額(その当初申告税額に達するまでの部分に限ります。)について、その申告税額の納付日の翌日から修正申告書の提出等があった日までの間(減額更正が更正の請求に基づく更正である場合には、その減額更正がされた日から1年を経過する日までの期間を除きます。)は、延滞税を課さないこととする改正が行われたところです(通法61②)。この改正は、平成26年12月12日の最高裁判決を契機として、減額更正までの「納付があった期間」については、延滞税の

計算期間に含めることは適当ではないとの考えに基づき、見直しが行われたものです。

上記の最高裁判決及び計算期間の改正については、延滞税に関するものでしたが、利子税についても、同様に「納付があった期間」に課されるケースがあり、その計算期間の適正化が課題とされていました。

今回の改正においては、こうした課題に対応し、当初申告に係る納付が行われたものにつき修正申告書の提出等がなされた納税者の利子税負担を適正化する観点から、法人税の確定申告書の提出期限の延長の特例等が行われた場合における利子税について、延滞税と同様に、計算期間の見直しを行うこととされました。

具体的には、法人税の確定申告書の提出期限の延長の特例等の適用がある場合における利子税について、修正申告書の提出又は納付すべき税額を増加させる更正（以下「増額更正」といいます。）があった場合において、その申告又は増額更正に係る国税について期限内申告書又は期限後申告書（以下「期限内申告書等」といいます。）が提出されており、かつ、期限内申告書等の提出により納付すべき税額を減少させる更正（以下「減額更正」といいます。）があった後に修正申告書の提出又は増額更正（以下「修正申告書の提出等」といいます。）があったときは、修正申告書の提出等により納付すべき国税（期限内申告書等に係る税額に達するまでの国税に限ります。）については、期限内申告書等の提出により納付すべき税額の納付があった日（その日が延長前の提出期限前である場合には、その提出期限）の翌日から法定

申告期限（延長後の提出期限）までの期間を控除して、利子税の額の計算をすることとされました（通法64③による準用後の通法61②）。

（注1） 上記の「期限内申告書等に係る税額に達するまでの国税」は、次のイ又はロの税額のうちいずれか少ない税額に相当する国税とされます（通令26の3による準用後の通令26④）。

イ 修正申告書の提出等により納付すべき税額

ロ 期限内申告書等の提出により納付すべき税額から修正申告又は増額更正前の税額を控除した税額

（注2） 減額更正がされた後に修正申告書の提出等があった場面で、納付があった期間について利子税が生じ得るケースとしては、法人税及び地方法人税における確定申告書の提出期限の延長の特例等の適用がある場合（法75・75の2・81の23・81の24・144の7・144の8、地法19⑤）が該当し、その他の所得税法・相続税法の規定による延納等にあつては、こうした場面では利子税は生じ得ない（延滞税が生じ得る）ため該当する場面はありません。

3 適用関係

上記2の改正は、平成29年1月1日以後に法定納期限が到来した国税について適用し、同日前に法定納期限が到来した国税については、従前どおりとされています（改正法附則53）。これは、延滞税の計算期間の見直しの適用関係（平成28年改正法附則54②）に合わせることとされたものです。

五 参加差押えをした税務署長による換価執行制度の創設

1 制度創設の背景等

税務署長は、滞納者の財産につき他の執行機関による強制換価手続が行われた場合には、その執行機関に対し、滞納に係る国税について、交付要求書により交付要求をすることとされています

（徴法82①）。また、交付要求の一方法として、一定の財産（不動産等）につき既に滞納処分による差押えがされている場合には、交付要求書に代えて参加差押書をその滞納処分による差押えをした行政機関等に交付してすること（以下「参加差押え」といいます。）ができることとされ（徴法86

①②)、この参加差押えについては、その財産につきされていた滞納処分による差押えが解除されたときは、差押えの効力を生じることとされています(徴法87①)。

滞納国税については、期限内に国税の納付を行っている大多数の納税者との間の公平性を確保する観点から、早期着手・早期保全に努め、滞納の整理促進に取り組んでいます。税務署長が参加差押えをした場合においても、その参加差押えに係る滞納処分による差押えをした財産(以下「差押財産」といいます。)が相当期間内に換価に付されないときは、その税務署長は、速やかに換価すべきことをその滞納処分による差押えをした行政機関等(以下「差押機関」といいます。)に催告することができることとされています(徴法87③)。しかしながら、この換価の催告を行うものの、差押機関における事情により換価が進展せず、その結果、参加差押えをした税務署長において滞納国税の整理が進展しない事例も見受けられ、これは滞納者にとっても延滞税の増加につながるものであり、参加差押えをした財産の換価促進が課題とされていました。

今回の改正においては、こうした状況を踏まえ、滞納国税の整理促進を図り、納税者の延滞税負担の増加を抑制する観点から、参加差押えをした税務署長による換価執行をすることができることとする制度を創設し、併せて、これに伴う換価手続について所要の整備が行われました。

(注1) 上記の「執行機関」とは、滞納処分を執行する行政機関その他の者(以下「行政機関等」といいます。)、裁判所(裁判所書記官)、執行官及び破産管財人をいいます(徴法2十三)。

(注2) 上記の「強制換価手続」とは、滞納処分(その例による処分を含みます。以下同じです。)、強制執行、担保権の実行としての競売、企業担保権の実行手続及び破産手続をいいます(徴法2十二)。

(注3) 滞納処分と強制執行等との手続の調整に関する法律(以下「滞調法」といいます。)や民事執行法においては、先行する差押えによる

換価が行われない場合には、後行の差押えによる換価を行うことができることとされており、換価手続が停滞しないよう措置されているところです。強制執行及び担保権の実行としての競売については、滞納処分による差押えがされている不動産に対してもすることができることとされているところ、法令の規定又はこれに基づく処分により滞納処分の手続が進行しない場合又は相当期間内に公売その他滞納処分による売却がされない場合等には、差押債権者は執行裁判所に強制執行続行の決定を申請することができ、裁判所はこの申請を相当と認めるときは、強制執行を続行する旨の決定をすることとされています(滞調法8、9①等)。

(参考1) 滞納処分と強制執行等との手続の調整に関する法律(昭和32年法律第94号)(抄)
(強制執行続行の決定の申請)

第8条 差押債権者又は民事執行法第125条第3項前段の規定により配当要求の効力が生じた申立てに係る債権者は、次の場合には、第4条の動産について、執行裁判所に強制執行続行の決定を申請することができる。

- 一 法令の規定又はこれに基づく処分により滞納処分の手続が進行しないとき。
- 二 国税徴収法第159条第1項、国税通則法(昭和37年法律第66号)第38条第3項又は地方税法(昭和25年法律第226号)第16条の4第1項(同条第12項において準用する場合を含む。)の規定による差押(その例による差押を含む。)がされているとき。
- 三 前二号の場合を除き、相当期間内に公売その他滞納処分による売却がされないとき。

(強制執行続行の決定)

第9条 裁判所は、前条の申請があつた場合において、相当と認めるときは、強制執行を続行する旨の決定をしなければな

らない。

2～4 省 略

(参考2) 民事執行法(昭和54年法律第4号)(抄)

(二重開始決定)

第47条 強制競売又は担保権の実行としての競売(以下この節において「競売」という。)の開始決定がされた不動産について強制競売の申立てがあつたときは、執行裁判所は、更に強制競売の開始決定をするものとする。

2～5 省 略

6 先の開始決定に係る強制競売又は競売の手続が停止されたときは、執行裁判所は、申立てにより、後の強制競売の開始決定(配当要求の終期までにされた申立てに係るものに限る。)に基づいて手続を続行する旨の裁判をすることができる。ただし、先の開始決定に係る強制競売又は競売の手続が取り消されたとすれば、第62条第1項第2号に掲げる事項について変更が生ずるときは、この限りでない。

7 省 略

以下では、今般創設された参加差押えをした税務署長による換価執行制度に併せて、こうした滞調法における制度も補足しつつ説明することとします。

2 制度の内容

(1) 参加差押えをした税務署長による換価執行

- ① 参加差押えをした税務署長による換価執行
参加差押えをした税務署長(以下「参加差押機関」といいます。)は、その参加差押えに係る不動産(以下「参加差押不動産」といいます。)が換価の催告をしてもなお換価に付されないときは、差押機関の同意を得て、参加差押不動産につき換価の執行をする旨の決定(以下「換価執行決定」といいます。)をすることができることとされました(徴法89の2①)。

(注1) 上記の「換価執行決定」は、参加差押

機関において換価を実施することとするものです。上記による換価執行については、滞納者のみならず交付要求又は他の参加差押えをした行政機関等や抵当権者等に対しても影響があるところ、厳格で公正な手続が必要と考えられ、また、滞納処分による換価手続と競売等による換価手続が競合する場合においても、換価を実施する主体(順位)を変更するときは、裁判所における「決定」が必要とされていること(滞調法9①、26①等)を踏まえ、換価執行に当たり決定手続を経ることとされたものです。

(注2) 換価執行決定をすることができる参加差押機関については、その参加差押えをした順位による制限は設けられていないことから、いずれの参加差押機関であっても換価執行決定をすることができることとなります。

(注3) 換価執行決定をすることができる財産については、不動産とされています。これは、参加差押えについては、不動産のほか動産又は自動車などに対してもすることができますが、動産又は自動車などにあつては、差押えをした時に徴収職員が占有することが原則とされているため、他の行政機関等が差押えをした後においては、税務署長はその差押えがされた動産又は自動車などを把握する機会が少ないことから参加差押えを行う場面は限られていること、また、仮に参加差押えがなされた場合であっても、動産又は自動車などの評価については、不動産に比して期間を要さず、換価が実施されるまでの期間が短いため、換価の催告を行う必要もないことなど実務の状況を踏まえ、換価執行の実施が見込まれる財産として不動産に限定することとされたものです。

(注4) 参加差押機関が参加差押不動産について換価執行決定をすることができること

となることと併せて、換価をする財産の範囲に、換価執行決定をした参加差押不動産（特定参加差押不動産）が加えられています（徴法89①）。これにより、参加差押機関により特定参加差押不動産の換価が行われることとなります。

イ 差押機関に対する換価の催告

換価執行決定については、財産の換価は差押機関において行うことが原則であることから、まずは差押機関に対して換価を催告し、催告によっても換価が行われない場合に限り行うことができることとされています（徴法89の2①）。

ロ 差押機関の同意

換価執行決定をするに際しては、差押機関における換価の状況を踏まえる必要があるため、差押機関の同意があることが要件とされています（徴法89の2①）。差押機関は、参加差押機関による換価の執行に係る同意の求めがあった場合において、その換価の執行を相当と認めるときは、これに同意するものとされています（徴法89の2②）。

（注1） 第三順位以降の参加差押機関が換価執行決定をする場合には、上記のとおり第一順位の差押機関の同意は必要とされますが、第二順位の参加差押機関その他の先順位の参加差押機関に対しては、換価権を有するものではないことから、その同意を要することとされていません。

（注2） 換価の執行に係る同意の求めを受けた差押機関においては、一つの財産につき複数の参加差押機関が換価執行決定による換価を行うといった不適切な状態となることのないよう、差押えをした不動産につき既に他の参加差押機関による換価の執行に係る同意をしているときは、重ねて同意をすることはできないこととされています（徴法89

の2②ただし書）。

（注3） 上記の「換価の執行を相当と認めるとき」については、①換価の見込みがある場合や、②納税の猶予の適用が見込まれる場合又は不動産の帰属に関する不服申立てがされている場合など参加差押機関により換価を行うことが適当でない場合には該当しないこととなるものと考えられます。

ハ 強制執行又は担保権の実行としての競売が開始されている場合の取扱い

強制執行又は担保権の実行としての競売（以下「競売等」といいます。）が開始されている場合には、滞納処分による換価手続と競売等による換価手続との調整が複雑になることから、換価執行決定をすることはできないこととされています（徴法89の2①ただし書）。

（注） 換価執行決定がされた後に競売等が開始された場合には、現行の滞調法における滞納処分による換価手続と競売等による換価手続が競合した場合の取扱いと同様、換価執行税務署長の滞納処分による換価手続と競売等による換価手続のいずれが行われるか調整されることとなります（滞調法13、17による準用後の滞調法9・10①参照）。

ニ 換価をすることができないこととする措置の適用がある場合の取扱い

参加差押機関において、納税（換価）の猶予（通法46①～③、徴法151①・151の2①）をしている場合や不服申立てがされた場合（通法105①）など国税に関する法律の規定により換価をすることができないこととする措置の適用がある場合には、換価執行決定をすることはできないこととされています（徴法89の2①ただし書）。

② 換価執行決定による換価に係る諸手続

参加差押えをした税務署長による換価執行制度が創設されたことに伴い、その効力を生

じさせるための手続、関係者への通知及び換価に必要となる書類の引渡しなど関係する諸手続について、次のとおり整備が行われました。

イ 換価執行決定の告知

換価執行決定については、参加差押えをした税務署長による換価執行に同意した差押機関（以下「換価同意行政機関等」といいます。）に告知することによって、その効力を生ずることとされました（徴法89の2③）。これは、参加差押機関による換価手続と差押機関による換価手続が競合することのないよう、差押機関に対して換価執行決定をした旨を告知することとした上で、その告知があったときにその効力（参加差押機関における換価権）が生ずることとされたものであり、また、換価同意行政機関等による公売その他滞納処分による売却のための手続については、換価執行決定が取り消された後でなければすることができないこととされています（徴法89の3④。換価執行決定の取消し後の換価同意行政機関等による換価については、下記(2)③をご参照ください。).

(注) 換価同意行政機関等に対しては、上記の告知のほか、公売を実施する際ににおける公売の通知を送付することとされています（徴法96①三）。

ロ 換価執行決定をした場合の通知

換価執行決定をした税務署長（以下「換価執行税務署長」といいます。）は、速やかに、換価執行決定をした旨を、④滞納者及び⑤換価執行決定をした参加差押不動産（以下「特定参加差押不動産」といいます。）につき交付要求をした者に通知しなければならないこととされました（徴法89の2④）。

ハ 換価に必要となる書類の引渡し及び交付要求の効力

参加差押えをした税務署長による換価執

行制度については、参加差押機関において換価を実施することとするものであるところ、差押機関の差押えの効力がなくなるものではないことから、換価執行税務署長（換価執行決定をした参加差押機関）が換価を行った場合においても、換価代金の配当先や配当の順位については、換価同意行政機関等（差押機関）が換価を行った場合と同一の状態を維持することが適当と考えられます。このため、参加差押機関が換価執行決定をした場合には、換価代金の配当先や配当の順位について換価執行税務署長（換価執行決定をした参加差押機関）が覚知できるよう、換価代金からの配当を要求するために換価同意行政機関等に交付されていた書類を換価執行税務署長に引き渡すとともに、その引渡しがされたときに換価執行税務署長に対してその配当要求がされたものとみなすこととされました。

具体的には、換価同意行政機関等は、換価執行決定をした旨の告知を受けた場合において、換価執行決定がされた差押不動産につきその換価執行決定前に交付要求書又は二以上の参加差押書の交付を受けているときは、これらの書類及びその差押えに関し国税徴収法・政令の規定により提出されたその他の書類のうち滞納処分に関し必要なもの（以下「滞納処分関係書類」といいます。）を、換価執行税務署長に引き渡すこととされました（徴令42の2①）。また、上記の引渡しがあった場合には、その引き渡された交付要求書又は参加差押書（以下「交付要求書等」といいます。）に係る交付要求をした行政機関等は、その交付要求をした時に、換価執行税務署長に対し交付要求をしたものとみなし、その引き渡された滞納処分関係書類は、換価執行税務署長に提出されたものとみなすこととされました（徴令42の2②）。

(注1) 参加差押えを含む交付要求（以下単

に「交付要求」といいます。)に係る国税は、その交付要求が先にされたものが、後にされた交付要求に係るものに先立って徴収することとされていることから(徴法13)、これらの交付要求の先後関係を明確にしておく必要があります。参加差押機関が換価執行決定をした場合には、その参加差押機関の参加差押えがある(換価同意行政機関等が参加差押書の交付を受けている)ことが前提となる。先後関係が生じる場面としては、上記のとおり、換価同意行政機関等において他に「交付要求書」又は「参加差押書(この場合、換価執行決定をした参加差押機関の参加差押書と合わせると二以上となります。)」の交付を受けている場合となります。

(注2) 上記の交付要求書等の換価執行税務署長への引渡しについて、その原本を引き渡すことができないときは、その写しを引き渡すこととされています(徴令42の2①)。

(注3) 差押機関は、差押財産につき参加差押書の交付を受けている場合において、その差押えを解除するときは、その参加差押書をその解除により差押えの効力を生ずべき参加差押えをした行政機関等に引き渡すこととされていますが(旧徴令41①)、上記のとおり換価執行決定がされた場合には参加差押書を換価執行税務署長に引き渡すこととされていることから(徴令42の2①)、換価執行決定後に差押えを解除する場合にあっては、参加差押書の引渡しを要しないこととされています(徴令41①)。

二 換価執行決定後にされた強制執行等への対応

滞納処分による差押えがされた不動産に係る強制執行、仮差押えの執行若しくは担

保権の実行としての競売(以下「強制執行等」といいます。)の開始、その申立ての取下げ又はその手続の取消しについては、換価執行税務署長が行う換価において、差押えが解除された場合の換価の続行の可否や売却代金につき生じた残余の交付先に影響を与えることから、換価同意行政機関等がこれらの事実を把握した場合には、その旨を、換価執行税務署長へ通知するなどの事務を行うこととされました。

(注) 滞納処分による差押えがされた不動産について強制執行等が開始され、又はその申立てが取り下げられ、若しくはその手続が取り消されたときは、差押機関(換価同意行政機関等)に対し裁判所から通知が行われることとされており(滞納法12②、15、18①、20)、これにより、換価同意行政機関等はこれらの事実を把握することとなります。

具体的には、換価同意行政機関等は、差し押さえた不動産について、次の(イ)又は(ロ)の事実があった場合には、速やかに、その旨の換価執行税務署長に対する通知その他強制執行等の実施に伴い必要な事務を行うこととされました(徴令42の2③)。

(イ) 換価執行決定後に強制執行等が開始された場合

強制執行等による差押えがされている場合において滞納処分による差押えが解除されたときは、換価執行税務署長は換価の続行をすることができないことから(この換価の続行の詳細については、下記(3)をご参照ください。)、滞納処分による差押えが解除される場合に備えて、強制執行等が開始された場合には、換価執行税務署長に速やかに通知することとされたものです。

(ロ) 換価執行決定後に強制執行等の申立てが取り下げられ、又はその手続が取り消された場合

不動産の滞納処分による売却代金について滞納者に交付すべき残余が生じた場合において、強制執行等が開始されるときは、その残余を裁判所に交付することとされていますが（滞調法17による準用後の滞調法6①）、強制執行等が取下げ又は取消しされたときは、その残余を滞納者に交付することとされ（徴法129③）、残余金の交付先が変更となることから、強制執行等が取下げ又は取消しされた場合には、換価執行税務署長に速やかに通知することとされたものです。

(注) 上記の「その他強制執行等の実施に伴い必要な事務」については、換価同意行政機関等が、換価執行税務署長による換価手続の進行状況を確認して裁判所に対し強制執行続行の決定に係る意見を提出することや、換価執行税務署長に対し裁判所から強制執行続行の決定に係る告知がされた旨を伝達することなどが考えられます。

これは、強制執行等を申し立てた債権者により強制執行続行の決定の申請がされた場合には、裁判所は差押機関（換価同意行政機関等）に強制執行続行の決定に係る意見を求めることとされ（滞調法17による準用後の滞調法9②）、また、その決定後においては換価執行税務署長による換価ができなくなることとされているため（滞調法17による準用後の滞調法10①）、換価同意行政機関等においては、上記のような事務が必要とされているものです。

ホ 換価執行決定による換価に対する配当要求の方法

税務署長が行う交付要求については、換価代金からの配当を受けるために換価を実施する執行機関に対して行うものであり、換価執行決定による換価においては、換価執行決定をした行政機関等（以下「換価執

行行政機関等」といいます。）が換価を実施することになることから、換価執行行政機関等に対してその交付要求を行うこととされました（徴令42の2④⑤による読替後の徴法82・84・86、徴令36・37）。

具体的には、換価執行決定後の交付要求の手続について、次のとおり整備が行われました。

- (イ) 税務署長は、滞納者の不動産につき滞納処分が行われた場合には、換価執行行政機関等に対し、滞納に係る国税につき、交付要求書により交付要求をすることとされ（徴令42の2④による読替後の徴法82①）、また、滞納者への交付要求をした旨の通知に係る書面に、換価執行行政機関等の名称を記載することとされました（徴令42の2⑤による読替後の徴令36②一）。
- (ロ) 税務署長は、滞納者の不動産につき既に滞納処分による差押えがされているときは、交付要求書に代えて参加差押書を換価執行行政機関等に交付して、参加差押えをすることができることとされました（徴令42の2④による読替後の徴法86①）。
- (ハ) 税務署長は、交付要求の解除を行う場合には、その旨を換価執行行政機関等に通知することによって行うこととされ（徴令42の2④による読替後の徴法84②）、また、債権者が税務署長に対して行う交付要求解除の請求に係る書面に、その請求に係る交付要求を受けている換価執行行政機関等の名称を記載することとされました（徴令42の2⑤による読替後の徴令37二）。

(注1) 換価執行決定前に交付要求をしている者については、交付要求書等の引渡しによりその交付要求をしたものとみなされるため（徴令42の2②）、改めてその交付要求をすることは要しないこ

ととされています。

(注2) 上記の換価執行決定による換価に対する配当要求方法の整備に伴い、交付要求書及び参加差押書の書式について、執行機関の記載に係る所要の整備が行われています(徴規別紙第7号、第8号書式)。

③ 不服申立てがされた場合の換価執行決定による換価の取扱い

国税に関する法律に基づく処分に対する不服申立てがされた場合には、その国税の徴収のため差し押さえた財産の滞納処分による換価については、一定の場合を除き、その不服申立てについての決定又は裁決があるまですることができないこととされているところ、その差し押さえた財産の範囲に、特定参加差押不動産を含めることとされました(通法105①)。

(注) 上記の「一定の場合」は、財産の価額が著しく減少するおそれがあるとき、又は不服申立人から別段の申出があるときとされています(通法105①)。

④ 買受人による担保権等の引受け

不動産を換価する場合において、差押えに係る国税がその財産上の質権、抵当権又は先取特権(以下「担保権等」といいます。)により担保される債権に次いで徴収するものであるときは、その債権を有する者からの申出により、その財産上の担保権等に関する負担を買受人に引き受けさせることができることとされているところ、上記の差押えに係る国税の範囲に、特定参加差押不動産を換価する場合における「換価同意行政機関等の滞納処分による差押えに係る地方税又は公課」を含めることとされました(徴法124②一)。

(注) 上記の債権を有する者が申出をする場合において換価執行税務署長に提出する書面については、特定参加差押不動産の名称、数量、性質及び所在を記載することとされています(徴令47二)。

⑤ 換価執行税務署長による換価代金の配当手続

換価執行決定をした場合には、換価執行税務署長が換価を行う執行機関となることから、換価代金の配当手続についても、換価執行税務署長が行うこととされました。

具体的には、換価執行税務署長による換価代金の配当手続について、次のとおり整備が行われました。

イ 配当の対象となる金銭(配当原資)の範囲

換価執行税務署長が配当する金銭の範囲に、「特定参加差押不動産の売却代金」が加えられました(徴法128①一)。

また、交付要求により交付を受けた金銭は配当することとされているところ(徴法128①四)、換価同意行政機関等たる税務署長が差し押さえた不動産の売却代金について交付を受けた金銭についても、配当する金銭の範囲に加えることとされました(徴令42の2⑥による読替後の徴法128①四)。

ロ 配当を受ける債権(配当先)の範囲

換価代金の配当を受ける債権の範囲について、換価執行税務署長による配当手続に対応するよう、次のとおり整備が行われました。

(イ) 差押財産の売却代金については、差押えに係る国税に対して配当することとされているところ、特定参加差押不動産の売却代金を配当する場合にあっては、差押えに係る国税に代えて、換価執行決定に係る参加差押え(特定参加差押え)に係る国税について、配当を受ける債権の範囲に加えることとされました(徴法129①一)。

(注) 配当手続において作成される配当計算書についても、特定参加差押不動産の売却代金を配当する場合にあっては、特定参加差押えに係る国税の金額を記載することとされています(徴令49①)

三)。

(ロ) 差押財産の売却代金については、上記(イ)のほか交付要求を受けた国税、地方税及び公課に対しても配当することとされているところ、特定参加差押不動産の売却代金を配当する場合にあっては、差押えに係る国税、地方税及び公課について、配当を受ける債権として交付要求を受けた国税、地方税及び公課の範囲に含めることとされました(徴法129①二)。これは、換価同意行政機関等は換価執行決定がされた場合において交付要求をすることとされていないことから、配当を受ける債権の範囲に、「差押えに係る国税、地方税及び公課」を含めることとされたものです。

また、換価同意行政機関等たる税務署長が差し押さえた不動産の売却代金について交付を受けた金銭を、差押えに係る国税に配当することとされました(徴令42の2⑥による読替後の徴法129②)。

(ハ) 特定参加差押不動産に係る質権、抵当権、先取特権、留置権又は担保のための仮登記により担保される債権について、配当を受ける債権の範囲に加えることとされました(徴法129①三)。

(注1) 入札のために提供された公売保証金については、買受代金が納付されなかった場合には、公売に係る国税に充てることとされているところ(徴法100③ただし書)、換価執行決定による換価において買受代金が納付されなかった場合の公売保証金については、特定参加差押えに係る国税に充てられることとなります。

(注2) 国税の滞納処分による換価に関する費用については、滞納処分費とされ(徴法136)、その換価代金につき他の国税、地方税その他の債権に先立って徴収することとされているところ(徴法

10)、換価執行税務署長が換価のために要した費用(不動産鑑定費用等)については、その換価に係る滞納処分費として徴収することとなります。

他方、換価同意行政機関等における滞納処分費(財産の差押えのために要した費用、差押財産の運搬に要した費用、不動産鑑定費用等)については、換価執行税務署長によりされた換価に係る滞納処分費とはいえないことから、他の債権に先立って徴収するものとはされないこととなりますが、その換価同意行政機関等の差押えに係る国税に先立って充当されることとなります(徴法137)。

ハ 配当により交付を受けた金銭を差押えに係る国税に充てた場合の延滞税の取扱い

交付要求により交付を受けた金銭をその交付要求に係る国税に充てた場合には、その交付要求を受けた執行機関が強制換価手続において売却代金を受領した日の翌日からその充てた日までの期間の延滞税を免除することができることとされているところ(通法63⑥四、通令26の2一)、換価同意行政機関等たる税務署長が差し押さえた不動産の売却代金につき交付を受けた金銭をその差押えに係る国税に充てた場合についても、その換価執行決定をした行政機関等が滞納処分において売却代金を受領した日の翌日からその充てた日までの期間の延滞税を免除することができることとされました(通令26の2二)。

⑥ 他の税務署長又は国税局長への滞納処分の引継ぎ

差押財産を換価に付するため必要があると認めるときは、他の税務署長又は国税局長に滞納処分の引継ぎをすることができることとされているところ、この滞納処分の引継ぎについて、参加差押不動産を換価に付するため必要があると認める場合も対象とすることと

されました（徴法182③）。

(注1) 上記の参加差押不動産を換価に付するため必要があると認める場合における滞納処分の引継ぎについては、特定参加差押不動産（換価執行決定をした参加差押不動産）のほか、換価執行決定前の参加差押不動産について、他の税務署長又は国税局長に滞納処分の引継ぎを行うことにより、その財産の評価、換価の適否検討、換価執行決定等の換価に関する手続につき引継ぎを受けた税務署長又は国税局長において行うこともできることとなります。

(注2) 上記の滞納処分の引継ぎについては、税関長が他の税関長に対しても、同様に行うことができることとされています（徴法183④）。

(2) 換価執行決定の取消し

① 換価執行決定の取消し

換価執行税務署長は、次のイ(イ)から(ニ)までのいずれかに該当するときは、換価執行決定を取り消さなければならないこと（義務的取消し）とされ、また、ロ(イ)から(ニ)までのいずれかに該当するときは、換価執行決定を取り消すことができること（裁量的取消し）とされました（徴法89の3①②）。

(注) 上記の「換価執行決定」は、差押機関の同意を要件として、参加差押機関において換価を実施することとするものであるところ、その取消しについては、換価を実施しないこととするものであることから、同様に換価を実施しないこととする性格をもつ差押解除等の規定（徴法79等）を踏まえ、その要件が定められています。

イ 換価執行決定の義務的取消し

(イ) 換価執行決定に係る参加差押え（以下「特定参加差押え」といいます。）を解除したとき（徴法89の3①一）

換価執行決定の前提となる特定参加差

押えを国税の完納等により解除したときについて、取消し要件とされたものです。

(ロ) 特定差押えが解除されたとき（徴法89の3①二）

換価執行決定の前提となる特定差押え（この特定差押えの意義については、下記（注）参照。以下同じです。）が租税公課の完納等により解除されたときについて、取消し要件とされたものです。

(注1) 上記の「特定差押え」とは、換価同意行政機関等の滞納処分による差押え（一定の差押えを除きます。）をいいます。この「一定の差押え」については、換価同意行政機関等の滞納処分による差押え（以下「旧差押え」といいます。）が解除された場合（次の i から iii までの場合を除きます。）において、その換価同意行政機関等による参加差押えにつき差押え（以下「新差押え」といいます。）の効力が生ずるときにおけるその旧差押えとされています（徴令42の3①）。すなわち、換価同意行政機関等において、当初行った差押えに加え、その直後に参加差押えも行っている場合には、その差押えが解除されたとしても、換価執行決定の取消しは要しないこととなります。これは、一度換価執行税務署長による換価の執行に同意した換価同意行政機関等が、差押えを解除した後において自ら換価手続を行うことは想定し難く、引き続き換価執行税務署長による換価の執行に同意するものと考えられることによるものです。

i 新差押えに係る不動産につき競売等が開始されている場合（徴令42の3①一）

競売等による差押えがされている場合において滞納処分による差

押えが解除されたときは、参加差押えに係る差押えの効力は競売等による差押え以前に遡らないものとされているため（滞調法13②による準用後の滞調法5③、20）、裁判所による競売等の手続が進められることから、換価執行決定を取り消すこととされたものです。

- ii 換価同意行政機関等による参加差押えよりも先にされた交付要求がある場合（徴令42の3①二）

参加差押えよりも先に交付要求がされている場合には、参加差押えの配当順位は交付要求に劣後するところ、差押えが解除され、参加差押えが差押えの効力を生じた後においては、その交付要求の効力はなくなるため、この配当順位を維持することは適当でないことから、換価執行決定を取り消すこととされたものです。

- iii 旧差押えが解除される前にその旧差押えに係る不動産を換価したとすれば消滅する権利で、新差押えに係る不動産の換価に伴い消滅しないものがある場合（徴令42の3①三）

旧差押えの後で、かつ、参加差押えの前に賃借権、地上権又は地役権などの用益権の設定や仮処分等の執行がある場合には、この用益権等につき旧差押えの解除によりその存続が異なることとなる（旧差押え解除前の換価の場合は消滅し、旧差押え解除後の換価の場合は存続します。）ことから、換価執行決定を取り消すこととされたものです。

（注2） 上記(ロ)により換価執行決定を取り消した後の換価の取扱いについては、

特定参加差押えが第二順位の場合には、換価の続行をすることができ（この換価の続行の詳細については、下記(3)をご参照ください。）、特定参加差押えが第三順位以降の場合には、第二順位の参加差押機関（差押えの解除により差押機関となる参加差押機関）に対して改めて換価執行決定をはじめとする換価の執行手続を要することとなります。

- (ハ) 特定参加差押不動産の価額が特定参加差押えに係る滞納処分費及び特定参加差押えに係る国税に先立つ他の国税、地方税その他の債権の合計額を超える見込みがなくなったとき（徴法89の3①三）

換価執行決定後において換価財産の価額の減少などにより、換価を行った場合に特定参加差押えに係る国税に対する配当が見込まれないことが判明した場合には、換価執行決定を取り消すこととされたものです。

- (ニ) 特定参加差押えに係る滞納者につき換価の執行をすることによってその生活を著しく窮迫させるおそれがあると認めるとき（徴法89の3①四、徴令42の3②）

滞納者の生活を著しく窮迫させるおそれがある場合には、換価執行決定による換価を行うことは適当でないことから、上記(イ)から(ハ)までに準ずるものとして、換価執行決定を取り消すこととされたものです。

- ロ 換価執行決定の裁量的取消し

- (イ) 特定参加差押えに係る国税の一部の納付、充当、更正の一部の取消し、特定参加差押不動産の価額の増加その他の理由により、その価額が特定参加差押えに係る国税及びこれに先立つ他の国税、地方税その他の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（徴法89の3②一）

特定参加差押不動産が複数ある場合において、特定参加差押えに係る国税の減少や不動産価額の増加などにより、その一部の換価で特定参加差押えに係る国税が完納すると見込まれるときは、換価をする必要がない特定参加差押不動産に対する換価執行決定を取り消すことができることとされたものです。

- (ロ) 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、その財産を差し押さえたとき（徴法89の3②二）

滞納者から提供された他の財産を換価することにより、特定参加差押えに係る国税が完納すると見込まれ、特定参加差押不動産の換価をする必要がないこととなったときは、その換価執行決定を取り消すことができることとされたものです。

- (ハ) 特定参加差押不動産について、三回公売に付しても入札等がなかった場合において、その特定参加差押不動産の形状、用途、法令による利用の規制その他の事情を考慮して、更に公売に付しても買受人がないと認められ、かつ、随意契約による売却の見込みがないと認められるとき（徴法89の3②三）

財産価値は認められるものの市場性が劣り、三回公売に付しても売却できず換価が困難な特定参加差押不動産について、換価執行決定を取り消すことができることとされたものです。

(注) 換価執行決定による換価における上記の公売の実施回数については、換価執行決定前に換価同意行政機関等において行われた公売の実施回数を含めて算定されることとなります。

- (ニ) 特定参加差押えに係る国税につき納税の猶予（通法46①～③）又は換価の猶予（徴法151①、151の2①）をしたとき、その他これらに類するものとして換価執

行税務署長が換価執行決定の取消しを相当と認める事由があるとき（徴法89の3②四、徴令42の3③）

納税の猶予をした場合には、納税者の申請に基づき差押えを解除することができる（通法48②）、また、換価の猶予をした場合においても、必要があると認めるときは差押えを解除することができる（徴法152②）こととされていることから、これらの取扱いを踏まえ、換価執行決定を取り消すことができることとされたものです。

(注) 上記の「その他これらに類するものとして換価執行税務署長が換価執行決定の取消しを相当と認める事由」については、不服申立て等により換価をすることができない期間（通法105①）が長期間に及ぶことが想定されるなど、換価執行税務署長による換価が相当期間内に進行しない場合等が考えられます。

(参考) 国税徴収法（昭和34年法律第147号）（抄）
（差押えの解除の要件）

第79条 徴収職員は、次の各号のいずれかに該当するときは、差押えを解除しなければならない。

- 一 納付、充当、更正の取消その他の理由により差押えに係る国税の全額が消滅したとき。
- 二 差押財産の価額がその差押えに係る滞納処分費及び差押えに係る国税に先立つ他の国税、地方税その他の債権の合計額を超える見込みがなくなつたとき。

2 徴収職員は、次の各号のいずれかに該当するときは、差押財産の全部又は一部について、その差押えを解除することができる。

- 一 差押えに係る国税の一部の納付、充当、更正の一部の取消、差押財産の値上りその他の理由により、その価額が差押えに係る国税及びこれに先立つ他の国税、地

方税その他の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。

二 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、その財産を差し押さえたとき。

三 差押財産について、三回公売に付しても入札又は競り売りに係る買受けの申込み（以下「入札等」という。）がなかつた場合において、その差押財産の形状、用途、法令による利用の規制その他の事情を考慮して、更に公売に付しても買受人がないと認められ、かつ、随意契約による売却の見込みがないと認められるとき。

② 換価執行決定の取消しに係る諸手続

換価執行決定の取消しをした場合における関係者への通知及び換価に必要な書類の引渡しに関する手続について、次のとおり整備が行われました。

イ 換価執行決定を取り消した旨の通知

換価執行決定を取り消した税務署長は、速やかに、その旨を滞納者、換価同意行政機関等及び特定参加差押不動産につき交付要求をした者（換価同意行政機関等による差押えが解除されたことによる換価執行決定の取消しにあつては、換価同意行政機関等を除きます。）に通知することとされました（徴法89の3③）。

ロ 換価に必要な書類の引渡し

換価執行税務署長は、換価執行決定を取り消す場合において、特定参加差押不動産につきその換価執行決定の取消し前に交付要求書等の交付を受けているときは、次の(イ)又は(ロ)の区分に応じ、交付要求書などの書類を引き渡すこととされ（換価の続行をする場合を除きます。この換価の続行の詳細については、下記(3)をご参照ください。）、その引渡しがされたときは、その引き渡された交付要求書等に係る交付要求をした行政機関等は、その交付要求をした時に、引渡しを受けた行政機関等に対し交付

要求をしたものとみなすこととされました（徴令42の3④⑤）。

(イ) 特定差押えの解除以外の事由により換価執行決定を取り消す場合

交付要求書等（交付要求書等の原本を引き渡すことができないときは、その写しとされます。）及び差押関係書類（その換価執行決定に係る差押え及び特定参加差押えに関し国税徴収法・政令の規定により提出されたその他の書類のうち滞納処分に関し必要なものをいいます。以下同じです。）を、換価同意行政機関等に引き渡すこととされています（徴令42の3④一）。

また、この引渡しがあつた場合には、その引き渡された交付要求書等に係る交付要求をした行政機関等は、その交付要求をした時に、換価同意行政機関等に対し交付要求をしたものとみなし、その引き渡された交付要求書等及び差押関係書類については、換価同意行政機関等に提出されたものとみなすこととされています（徴令42の3⑤）。

(注) 換価執行決定の取消しが特定差押えの解除以外の事由によるものである場合には、上記のとおり交付要求書も引渡しの対象とされていますが、これは、交付要求については、換価執行決定がなければ本来の執行機関である換価同意行政機関等に対してされていたものであるところ、換価執行決定の取消しにより換価同意行政機関等の差押えの効力がなくなるものではないことから、その書類及び交付要求の効力を、その換価同意行政機関等に引き継ぐこととされたものです。

(ロ) 特定差押えが解除されたことにより換価執行決定を取り消す場合

参加差押書（特定差押えの解除により差押えの効力を生ずべき参加差押えに係

る参加差押書を除くものとし、参加差押書を引き渡すことができないときは、その写しとされます。)及び差押関係書類を、その特定差押えの解除により差押えの効力を生ずべき参加差押えをした行政機関等に引き渡すこととされています(徴令42の3④二)。

また、この引渡しがあった場合には、その引き渡された参加差押書に係る参加差押えをした行政機関等は、その参加差押えをした時に、その特定差押えの解除により差押えの効力を生ずべき参加差押えをした行政機関等に対し参加差押えをしたものとみなし、その引き渡された参加差押書及び差押関係書類については、その引渡しを受けた行政機関等に提出されたものとみなすこととされています(徴令42の3⑤)。

(注1) 上記(四)の換価執行決定の取消しについては、換価執行決定の前提となる特定差押えの解除によるものであり、その差押えの解除により参加差押えの効力は引き継がれますが(徴令41)、他方、交付要求の効力はなくなることから、交付要求書は引渡しを要しないこととされています。

なお、特定差押えの解除により差押えの効力を生ずべき参加差押えに係る参加差押書については、その参加差押えをした行政機関等が特定差押えの解除により執行機関となることから、引渡しを要しないこととされています。

(注2) 換価執行決定の取消しが特定差押えの解除によるものであっても、換価執行税務署長において換価の続行をする場合には(この換価の続行の詳細については、下記(3)をご参照ください)、参加差押書及び差押関係書類の引渡しを要しないこととされ

ています。

③ 換価執行決定の取消し後の換価同意行政機関等による換価の取扱い

特定参加差押不動産については、換価執行税務署長による換価手続と換価同意行政機関等による換価手続が競合することのないよう、換価同意行政機関等が行う公売その他滞納処分による売却のための手続は、換価執行決定が取り消された後でなければ、することができないこととされました(徴法89の3④)。

また、換価執行決定が取り消された後においては、差押機関(換価執行税務署長による換価の執行に同意していた行政機関等)は、他の参加差押機関から換価の執行に係る同意を求められたときは、これに同意することができることとなります(徴法89の2①②ただし書)。

④ 売却決定の取消しの取扱い

差し押さえた財産(不動産)の換価については、公売手続を経て最高価申込者に売却決定がされ(徴法113①)、買受人が買受代金を納付した時に換価財産を取得しますが(徴法116①)、売却決定後、買受代金の納付前に換価財産に係る国税の完納の事実が証明されたときは、その売却決定を取り消すこととされています(徴法117)。この売却決定の取消しについて、特定参加差押不動産を換価する場合における「特定参加差押えに係る国税又は換価同意行政機関等の滞納処分による差押えに係る国税、地方税若しくは公課」の完納の事実が買受人の買受代金の納付前に証明された場合も対象とすることとされました。

具体的には、税務署長は、特定参加差押不動産を換価する場合にあっては、特定参加差押えに係る国税又は換価同意行政機関等の滞納処分による差押えに係る国税、地方税若しくは公課の完納の事実が買受人の買受代金の納付前に証明されたときは、その売却決定を取り消さなければならないこととされ、その証明は、税務署長に対し特定参加差押えに係

る国税又は換価同意行政機関等の滞納処分による差押えに係る国税、地方税若しくは公課の領収証書その他その完納の事実を証する書面を提示することにより行うこととされました（徴法117、徴令43①）。

（注）参加差押機関が二以上の参加差押えをしている場合には、いずれの参加差押えに基づいて換価執行決定をすることもできるところ、そのうち最も先にされた参加差押えに係る国税の完納をもって、売却決定の取消しをすることとされています（徴令43②）。

（3）換価の続行

① 換価の続行

上記(2)①イ(ロ)のとおり、換価執行税務署長は、換価同意行政機関等の特定差押えが解除された場合には、換価執行決定を取り消すこととなり、原則として換価手続を継続することはできません。しかしながら、特定差押えが解除された場合において、特定参加差押えが特定差押えの解除により差押えの効力を生ずるものであるときは、その差押えの効力を生ずることとなった特定参加差押えに基づく自力執行が可能であることから、改めて換価手続をやり直すこととせず、換価執行決定を取り消した場合の特例として、取消し前の換価執行決定に基づき行った換価手続を引き継いで、換価を続行することができることとされました。

具体的には、特定差押えが解除された場合において、特定差押えの解除により取り消した換価執行決定に係る参加差押えにつき差押えの効力が生ずるときは、その換価執行決定の取消しをした税務署長は、その換価執行決定に基づき行った換価手続をその差押えによる換価手続とみなして、当該差押えに係る不動産（以下「差押不動産」といいます。）につき換価を続行することができることとされました（徴法89の4）。

（注）次の場合には、換価を続行することはで

きないこととされています。これは、換価同意行政機関等の滞納処分による差押え（特定差押え）が解除された場合において、その換価同意行政機関等による参加差押えにつき差押えの効力が生ずるときであっても、換価執行決定の取消事由とされていることと同様のものであり、その内容については、上記(2)①イの「換価執行決定の義務的取消し」の（注1）をご参照ください。

イ 差押不動産につき強制執行又は担保権の実行としての競売が開始されている場合（徴法89の4一）

ロ 換価執行税務署長が行った換価執行決定の取消しに係る参加差押えよりも先にされた交付要求がある場合（徴法89の4二）

ハ 特定差押えが解除される前に特定参加差押不動産を換価したとすれば消滅する権利で、差押不動産の換価に伴い消滅しないものがある場合（徴法89の4三）

② 換価の続行をした場合における交付要求の効力

上記①の措置に併せて、換価の続行があった場合には、換価執行決定に基づく換価手続においてされた交付要求の効力についても、続行された換価手続に引き継ぐこととされました。

具体的には、換価の続行があった場合には、換価執行決定を取り消した税務署長が特定参加差押不動産につき換価執行決定の取消し前に交付を受けた交付要求書等に係る交付要求をした行政機関等は、その交付要求をした時に、換価執行決定を取り消した税務署長に対し交付要求をしたものとみなすこととされ、当該税務署長は、その旨を換価執行決定を取り消した旨の通知に係る書面に付記しなければならないこととされました（徴令42の4）。

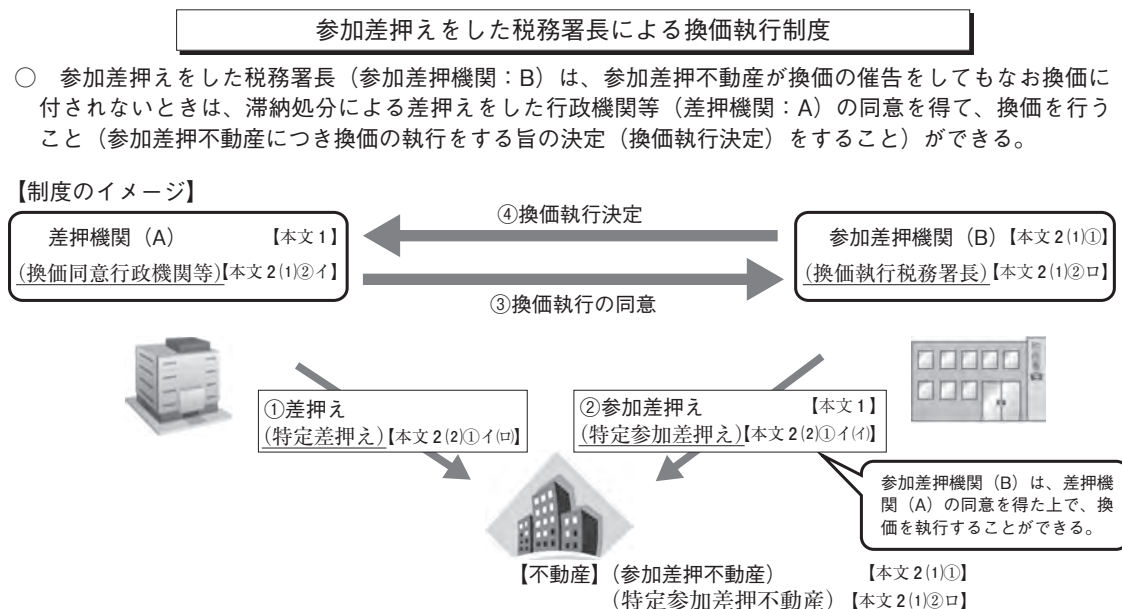
（注）換価の続行があった場合には、換価執行決定による換価を行っていた税務署長と、換価執行決定の取消し後に換価を続行する

税務署長が同一であることから、交付要求書等及び差押関係書類の引渡しを要しないこととされています。

3 適用関係

上記2の改正は、平成31年1月1日以後の換価執行決定により行う換価について適用されます(改正法附則54)。

(参考図表④)



(注1) 参加差押えをした税務署長による換価執行制度における各行政機関等の名称は、参加差押え(②)をした税務署長(参加差押機関:B)は、換価執行決定(④)をすることにより「換価執行税務署長」となり、差押え(①)をした行政機関(差押機関:A)は、「換価同意行政機関等」となります。これらの用語を含め、換価執行決定後における用語については、図表中明朝体(下線部分)で表示しています。

(注2) 図表中の【 】書きは、この解説(「五 参加差押えをした税務署長による換価執行制度の創設」)において、それぞれの用語について説明の記述がある箇所を示しています。

六 税理士の登録申請手続等の整備

1 税理士の登録申請における戸籍抄本の添付省略

(1) 改正前の制度の概要

税理士登録を受けようとする者は、住所・氏名・資格等の登録事項、学歴、職歴、欠格条項(税理士法4各号)及び登録拒否事由(税理士法24各号)に該当しない旨その他参考となるべき事項を記載した登録申請書を日本税理士会連合会に提出することとされていますが(税理士

法21①、税理士規則11①)、この登録申請書に、①申請者の写真、②履歴書、③戸籍抄本、④住民票の写し、⑤申請者が成年被後見人・被保佐人・被補助人・準禁治産者及び破産者で復権を得ないものでない旨の官公署の証明書、⑥申請者が欠格条項及び登録拒否事由のいずれにも該当しないことを誓約する書面、⑦その他日本税理士会連合会が必要であると認めたものを添付することとされていました(旧税理士規則11②)。

(2) 改正の内容

国民が行政機関に対して行う国家資格の登録や事業の許可等の申請等（以下「申請手続等」といいます。）における申請書等の添付書類については、「申請手続等の見直しに関する調査結果に基づく勧告」（平成29年3月 総務省）において、申請手続等における国民負担の軽減を図る観点から、戸籍謄本等の提出が必要とされる手続を中心として改善すべき事項が勧告され、税理士の登録申請のほか戸籍謄本又は戸籍抄本（以下「戸籍謄本等」といいます。）の提出を求めている手続について、「氏名等の変更がある者のみ戸籍謄本等を求め、変更がない者については、本籍記載のある住民票の写し又は身分証明書で本人確認等を行うこととする措置を講ずる必要がある」旨が示されたところです。

今回の改正においては、上記の勧告を踏まえ、申請者の負担軽減を図る観点から、税理士の登録申請書に添付が必要とされる戸籍抄本について、税理士試験受験願書又は税理士試験免除申請書若しくは研究認定書兼税理士試験免除申請書の提出の時から氏名又は本籍地に変更があった者以外の者にあつては、提出を要しないこととされました（税理士規則11②）。

（参考）「申請手続等の見直しに関する調査結果に基づく勧告」（平成29年3月 総務省）（抄）

2 本人確認等のために必要としている戸籍謄本等の提出の見直し

(2) 調査結果

（今後の課題）

前述のとおり、厳格な本人確認として本籍地を確認することには一定の意義がある。他方、本籍地を確認しなくても、本人確認として手続の要件を満たすことができるのであれば、住民票の写し等の提出を不要とし、住民基本台帳ネットワークや個人番号カード・公的個人認証の仕組み等を通じて得られる「氏名」「出生の年月日」「男女の別」「住所」等の情報で本人確認を行う

ことで、申請者側の負担のみならず、添付書類の審査を行う行政側の負担軽減が見込まれる。

【所見】

したがって、関係府省は、戸籍謄本等の提出を求めている手続について、申請者の負担軽減を図る観点から、次の措置を講ずる必要がある。

② 試験申込等から登録申請までの間の「氏名」等の変更の有無を確認するため戸籍謄本等の提出を求めている手続については、法令を改正するなどして、「氏名」等の変更がある者のみ戸籍謄本等を求め、変更がない者については、本籍記載のある住民票の写し又は身分証明書で本人確認等を行うこと。（金融庁、総務省、財務省、厚生労働省、農林水産省）

(3) 適用関係

上記(2)の改正は、平成30年4月1日以後に提出する登録申請書について適用し、同日前に提出された登録申請書については、従前どおりとされています（改正税理士規則附則②）。

2 税理士試験に係る受験手数料の引上げ

(1) 改正前の制度の概要

税理士試験を受ける者は、実費を勘案して定められた額の受験手数料を納付することとされ（税理士法9）、その受験手数料の具体的な額については、受験科目が1科目の場合は3,500円、受験科目が2科目以上の場合は3,500円と1科目追加ごとに1,000円を加算した合計額とされていました（旧税理士令6の2①）。

（注） 税理士試験は、税理士となるために必要な学識及びその应用能力を有するか否かを判定するために行われるものであり、①税法に属する科目（3科目）及び②会計学に属する科目（2科目）の合格を、受験者に対して求めています。

(2) 改正の内容

税理士試験については、近年、受験申込者数の減少により手数料収入が減少している中、人件費、会場借料等の削減により、コストの効率化を実施してきたものの、なお収支の赤字が見込まれる状況であるところ、受験手数料について実費を勘案するという観点からは、その適正化を図ることが課題とされてきました。

今回の改正においては、こうした状況を踏まえ、税理士試験について、実施に係る収支の適正化を図る観点から、受験手数料の見直しを行うこととされました。

具体的には、税理士試験の受験手数料について、受験科目が1科目の場合は4,000円（改正前：3,500円）に、受験科目が2科目以上の場合は1科目追加ごとに加算する額を1,500円（改正前：1,000円）に引き上げることとされました（税理士令6の2①）。

これにより、受験科目が1科目の場合は4,000円、2科目の場合は5,500円、3科目の場合は7,000円、4科目の場合は8,500円、5科目の場合は10,000円となります。

また、上記の見直しに伴い、税理士試験受験願書の様式について、受験手数料の表記に係る

所要の整備が行われています（税理士規則第二号様式）。

(注) 税理士試験の受験者への試験結果の通知については、運用上、合格点に達しなかった科目のある者に対して、これまではAからDまで（A：59～50点、B：49～40点、C：39～30点、D：29点以下）といったランクを通知していましたが、上記の受験手数料の見直しに併せて、このランクに代えて、得点（科目ごとの総得点）を通知することとされています（国税庁ホームページ）。

(3) 適用関係

上記(2)の改正は、平成30年4月1日から施行され（改正税理士令附則、改正税理士規則附則①）、平成30年度以降の税理士試験について適用されることとなります。

(注) 平成30年度（第68回）税理士試験については、受験申込受付開始・締切が平成30年5月8日・18日、試験実施が同年8月7日から9日まで、合格発表が同年12月14日といった日程により実施する予定とされています（国税庁ホームページ）。

七 国際観光旅客税の創設に伴う国税通則関係の整備

I 国際観光旅客税に係る納付方法等の概要

今回の改正においては、観光先進国の実現に向けた観光基盤の拡充及び強化の要請に鑑み、観光財源を確保するための「国際観光旅客税法（平成30年法律第16号）」が制定され、「国際観光旅客税」が創設されました（平成31年1月7日から施行）。

この国際観光旅客税の納付方法等の概要については、以下のとおりです（国際観光旅客税の制度の詳細については、前掲「国際観光旅客税の創設」の「三 国際観光旅客税の内容」をご参照く

ださい）。

1 特別徴収方式

国際観光旅客税については、個々の納税義務者（国際観光旅客等）ではなく、事業者が国際旅客運送事業に係る国際観光旅客税を徴収し、まとめて国に納付する特別徴収方式が基本とされています。

(1) 国内事業者による特別徴収

国内事業者の運送により本邦から出国するときは、国内事業者が国際観光旅客等から国際観光旅客税を徴収し、国（税務署長）に納付する

こととされています（旅法16①）。

(2) 国外事業者による特別徴収

国外事業者の運送により本邦から出国するときは、国外事業者が国際観光旅客等から国際観光旅客税を徴収し、国（税関長）に納付することとされています（旅法17①）。

2 直接納付方式

上記1の場合を除き、国際観光旅客等は、国（税関長）に国際観光旅客税を納付する直接納付方式によることとされています（旅法18①）。

(注1) 上記の「国際観光旅客等」とは、国際船舶等（本邦と外国との間において行う観光旅客等の運送に使用する船舶又は航空機をいいます。以下同じです。）により本邦から出国する観光旅客等をいい（旅法2①三）、「国内事業者」とは、国際旅客運送事業を営む者であって国内に住所等を有するものをいい（旅法2①五）、「国外事業者」とは、国際旅客運送事業を営む者であって国内事業者以外のものをいいます（旅法2①六）。

(注2) 上記の「国際旅客運送事業」とは、他人の需要に応じ、有償で、国際船舶等を使用して旅客を運送する事業をいいます（旅法2①四）。

(注3) 国際観光旅客税の税率は、本邦からの出国1回につき、1,000円とされています（旅法15）。

上記の国際観光旅客税の創設に伴い、その納税義務の成立など各種手続等（国税通則法、国税徴収法等）について整備が行われており、以下では、これらの整備の内容について説明することとします。

II 改正の内容

1 納税義務の成立及び税額の確定手続の整備

国際観光旅客税については、国際船舶等による国際観光旅客等の本邦からの出国を課税対象とすることとされています（旅法5）。これを踏まえ、

国際観光旅客税の納税義務については、本邦からの出国の時に成立することとされました（通法15②十一）。また、国際観光旅客税については、特別の確定手続を待つまでもなく容易に計算することができることを踏まえ、その成立と同時に特別の手続を要しないで確定すること（自動確定）とされました（通法15③二・四）。

(注) 特別徴収方式の国際観光旅客税については、本来の納税義務者が直接国に納付せずに、事業者が本来の納税義務者から徴収して納付する税である点において、「源泉徴収に係る所得税」と同様であることから、国税通則法及び国税徴収法においては、この源泉徴収に係る所得税とあわせて、「源泉徴収等による国税」との定義語が用いられています（通法2二）。

2 納税の告知等の徴収手続の整備

(1) 納税の告知

自動確定の国税については、原則として自主納付の方法がとられますが、自主納付がされないうときは、税務署長又は税関長が納税の告知により、その納付を請求して徴収することとされています（旧通法36①、45）。

国際観光旅客税については、上記1のとおり自動確定の国税として特別の手続を要しないで確定することとされ（通法15③二・四）、また、税務署長又は税関長が徴収することとされています（旅法16③、17③、18②）。これを踏まえ、納税の告知をする国税の範囲に、法定納期限までに納付されなかった国際観光旅客税が加えられました（通法36①二、45①）。

(2) 徴収の所轄庁

国税の徴収は、原則としてその国税の納税地を所轄する税務署長が行うこととされていますが、通関行政と密接な関係にある国税については、その国税の納税地を所轄する税関長が行うこととされています（旧通法43①）。なお、その税額が確定した後において納税地が異動した国税については、原則として異動後の納税地を

所轄する税務署長が国税の徴収を行うこととされていますが、例外として、異動後の納税地が判明しない等の事情があるときは、旧納税地を所轄する税務署長が国税の徴収を行うこと（納税地が異動した場合の所轄庁の特例）とされています（旧通法43②二）。

国際観光旅客税については、税務署長又は税関長が徴収することとされています（旅法16③、17③、18②）。これを踏まえ、徴収の所轄庁について、①国内事業者による特別徴収方式の国際観光旅客税にあっては、その納税地を所轄する税務署長と、②国外事業者による特別徴収方式及び直接納付方式の国際観光旅客税にあっては、その納税地を所轄する税関長とされました（通法43①）。また、国内事業者による特別徴収方式の国際観光旅客税については、その税額が確定した後においても納税地が異動した場合において異動後の納税地が判明しない等の状況が想定され得ることから、上記の「納税地が異動した場合の所轄庁の特例」の対象となる国税の範囲に加えられました（通法43②）。

3) 被担保債権との調整

納税者の財産に設定された抵当権等（被担保債権）がある場合における納税の告知をする国税の徴収については、その抵当権等の設定日とその国税に係る納税告知書を発した日（納税の告知を受けることなく法定納期限後に納付された場合には、その納付があった日。以下同じです。）の先後により、その優劣を判定することとされています（旧徴法15①五の二、16、20①、23）。

国際観光旅客税については、上記(1)のとおり納税の告知をして徴収する国税であることから、抵当権等の設定日と納税告知書を発した日の先後により優劣を判定する国税の範囲に加えられました（徴法15①五の二）。

3 延滞税の整備

国税を法定納期限までに完納しない場合には、

延滞税を納付しなければならないこととされています（旧通法60①）。

特別徴収方式の国際観光旅客税については、国際観光旅客等が本邦からの出国のため国際船舶等に乗船等する時まで、国内事業者又は国外事業者（特別徴収義務者）が国際観光旅客税を徴収し、出国の日の属する月の翌々月末日までにこれを納付しなければならないこととされています（旅法16①、17①）。これを踏まえ、延滞税の対象となる場合に、特別徴収方式の国際観光旅客税を法定納期限までに完納しない場合が加えられました（通法60①五）。

（注） 国際観光旅客等が納付する直接納付方式の国際観光旅客税（旅法18①）については、その税額が1,000円であることから、延滞税は課される場面はありません（通法118③）。

4 不納付加算税及び重加算税の整備

源泉徴収に係る所得税がその法定納期限までに完納されなかった場合には、税務署長は、その徴収義務者から不納付加算税を徴収することとされています（旧通法67①）。また、徴収義務者が税額等の計算の基礎となるべき事実の全部又は一部を隠蔽し、又は仮装していたときは、上記の不納付加算税に代え、重加算税を徴収することとされています（旧通法68③）。

上記の不納付加算税及び重加算税の対象となる国税の範囲に、特別徴収方式の国際観光旅客税が加えられました（通法67①、68③）。これは、特別徴収方式の国際観光旅客税については、源泉徴収に係る所得税と同様、国内事業者又は国外事業者（特別徴収義務者）が適正に納付しない場合には、税務署長等は納税義務者（国際観光旅客等）から直接徴収することなく、特別徴収義務者のみを相手として徴収手続が進められることから（旅法16③、17③）、特別徴収義務者において義務の適正な履行が求められるものと考えられることによるものです。

（注） 法定納期限までに納付しなかったことについて正当な理由があると認められるとき又はその

納付が法定納期限までに納付する意思があったと認められる一定の場合に該当してされたものであり、かつ、その納付に係る特別徴収方式の国際観光旅客税が法定納期限から1月を経過する日までに納付されたものであるときは、不納付加算税を課さないこととされています（通法67①ただし書・③、通令27の2②）。

また、特別徴収方式の国際観光旅客税の加算税の賦課決定については、国内事業者による特別徴収方式のもの又は国外事業者による特別徴収方式のものに別に応じ、上記2(2)と同様、それぞれその徴収の所轄庁となる税務署長又は税関長が行うこととされています（通法33）。

5 調査手続の整備

(1) 質問検査権

国税庁等（国税庁、国税局又は税務署をいいます。以下同じです。）又は税関の職員は、所得税等に関する調査について必要があるときは、納税義務者等に質問し、帳簿書類その他の物件について検査し、又は提示・提出を求めること（以下「質問検査権」といいます。）ができることとされています（通法74の2～74の6）。

国際観光旅客税について、他の国税と同様、質問検査権について整備が行われました。

具体的には、国税庁等又は税関の職員は、国際観光旅客税に関する調査について必要があるときは、次の者に質問し、その者の業務に関する帳簿書類その他の物件を検査し、又はその物件の提示若しくは提出を求めることができることとされました（通法74の5五）。

- ① 国際観光旅客税の納税義務がある者又は納税義務があると認められる者
- ② 特別徴収方式の国際観光旅客税を徴収して納付する義務がある者又はその義務があると認められる者
- ③ 上記②の者の委託を受けて運賃の領収を行う者その他自己の事業に関し上記①又は②の者と取引があると認められる者

(2) 調査の事前通知及び調査終了の際の手続

税務署長等（国税庁長官、国税局長若しくは税務署長又は税関長をいいます。）は、実地の調査を行う場合には、原則として、あらかじめ納税義務者に事前通知をすることとされています（旧通法74の9①）。また、調査終了の際の手続として、「更正決定等をすべきと認められない旨の通知」又は「更正決定等をすべきと認める場合における調査結果の説明等」を行うこととした上で（旧通法74の11①②）、調査終了の際の手続後においても、新たに得られた情報に照らし非違があると認める場合には、納税義務者に対して質問検査等（以下「再調査」といいます。）を行うことができることとされています（旧通法74の11⑥）。

（注） 上記の「更正決定等」とは、更正若しくは決定又は賦課決定をいい、納税の告知を含むこととされています（通法58①一イ、74の11①）。

国際観光旅客税について、他の国税と同様、上記の調査の事前通知及び調査終了の際の手続の対象とした上で（通法74の9①③一・74の11①、通令30の5）、再調査を行うことができる対象に加えられました（通法74の11⑥、通令30の5）。

6 その他の手続に関する整備

(1) 納税の猶予

国際観光旅客税については、原則として災害等があった場合の納税の猶予の対象とされますが（通法46①②）、納税の告知がされていない直接納付方式の国際観光旅客税について、災害のやんだ日前に納税義務が成立している場合に納税の猶予の対象外となる国税の範囲に加えるとともに（通令14①二）、特別徴収方式の国際観光旅客税について、法定納期限から1年経過以後に納税告知書の送達があった場合の納税の猶予の対象となる国税の範囲に加えられました（通法46③三）。

（注） 納税の告知がされていない特別徴収方式の

国際観光旅客税について、納税の猶予の申請を行う場合には、納付すべき税額等を記載した計算書（旅法16②、17②）を添付しなければならないこととされています（通令15①）。

(2) 還付金等の充当適状

還付金等を充当する場合に「納税告知書が発した時」と「還付金等が生じた時」のいずれか遅い日にその納付があったものとして処理を行うこととする国税の範囲に、納税告知書が発せられた国際観光旅客税が加えられました（通令23①四）。

(3) 還付加算金の起算日

納税の告知がされていない国際観光旅客税の還付加算金の起算日について、「税務署長又は税関長が過誤納の事実を確認した日の翌日から起算して1月を経過する日の翌日」とされました（通令24②二）。なお、この過誤納の還付を受けようとする者は、過誤納の確認申請書を税務署長又は税関長に提出して、その確認を受けることとされています（通令24③）。

(4) 納税証明書の証明事項

強制徴収又は納税の告知がされたものに限り納税証明書において証明ができる国税の事項の範囲に、国際観光旅客税に関する事項が加えられました（通令41②一・二）。

(5) 不服申立先

① 再調査の請求

国際観光旅客税に関する処分に対する再調査の請求については、原則としてその処分をした税務署長、国税局長又は税関長に対して行うこととされますが（通法75①一イ、②一）、特別徴収方式の国際観光旅客税について、その処分がされた後においては、納税地が異動し得ることから、再調査の請求をする際における納税地の所轄税務署長、国税局長又は税関長に対して行う国税の範囲に加える

こととされました（通法85①）。

② 審査請求

国際観光旅客税に関する処分に対する審査請求に関する書類の提出については、原則としてその審査請求に係る原処分庁の管轄区域を管轄する国税不服審判所の支部の首席国税審判官に対して行うこととされますが（通規12①本文）、特別徴収方式の国際観光旅客税について、上記①の再調査の請求と同様、審査請求をする際における納税地を管轄する国税不服審判所の支部の首席国税審判官に対して行う国税の範囲に加えることとされました（通規12①ただし書）。

(6) 帳簿書類の電磁的記録による保存

国税関係帳簿書類の保存義務者は、国税関係帳簿書類について、納税地等の所轄税務署長等の承認を受けたときは、一定の要件の下、その電磁的記録の保存等をもって、その帳簿書類の保存等に代えることができることとされています（電子帳簿保存法4①②）。

（注）上記の「保存義務者」とは、国税に関する法律の規定により国税関係帳簿書類の保存をしなければならないこととされている者をいいます（電子帳簿保存法2四）。

国内事業者及び国外事業者は、その国際旅客運送事業に係る国際観光旅客等の本邦からの出国の事実を帳簿に記載しなければならないこととされているところ（旅法21①）、この国際観光旅客税に係る帳簿について電磁的記録により保存する場合には、国内事業者にあつては税務署長の承認を受けることとなります（電子帳簿保存法4①）。また、税関長が承認する国税関係帳簿の範囲に、国外事業者が作成する上記の国際観光旅客税に係る帳簿が加えられています（電子帳簿保存法規則2）。

(7) 申請等の電子手続

国際観光旅客税については、国税当局又は税関当局に対して各種申請等の手続が必要とされ

ているものがありますが（旅法12、旅規4等）、これらの申請等のうち国税当局に対して行われるものについて、電子情報処理組織（e-Tax）を使用して行うことができることとされました（国税オンライン化省令4①一イ、別表二十八・二十九）。

（参考）税関当局に対して行われる申請等についても、電子情報処理組織を使用して行うことができることとされています（電子情報処理組織による輸出入等関連業務の処理等に関する法律施行令別表）。

（8）税理士業務の取扱い

税理士業務については、税理士の援助を特に

要しないと認められる印紙税等の税目が業務対象外とされていますが（税理士法2①）、国際観光旅客税については、納税申告が不要であり、税額の計算も容易（出国1回につき1,000円）であることから、税理士の援助は特に要しないと考えられることを踏まえ、税理士業務の対象外となる税目の範囲に加えられました（税理士令1）。

Ⅲ 適用関係

上記Ⅱの改正は、平成31年1月7日から施行され（旅法附則1、旅令附則1、旅規附則1）、同日以後の出国について適用されることとなります。

八 その他の納税環境整備関係の改正

1 輸出品に関する税関職員による消費税の調査に係る質問検査権の整備

今回の改正において、消費税の免税販売手続が電子化され、輸出品販売場において免税購入した外国人旅行者は、その出国の際、その出港地を所轄する税関長にその所持する旅券等を提示するとともに（消令18⑤）、輸出品販売場を営業者は、その提示を受けた旅券等に記載された情報及びその外国人旅行者の購入の事実を記録した電磁的記録（購入記録情報）を、電子情報処理組織を使用して、遅滞なく国税庁長官に提供することとされる（消令18⑥）等の見直しが行われました（この改正の詳細については、前掲の「消費税法等の改正」をご参照ください）。

上記の見直しに伴い、輸出品販売場において免税購入された輸出品に関する税関職員による消費税の調査に係る質問検査権について、整備が行われました（通法74の2①四イ）。

（注1）上記の「輸出品」とは、①金又は白金の地金その他通常生活の用に供しないもの及び②通常生活の用に供する物品のうち食品類、飲料類、薬品類、化粧品類その他の消耗品に

該当するものであって、その非居住者に対して、同一の輸出品販売場において同一の日に譲渡する当該消耗品の譲渡に係る対価の額の合計額が50万円を超えるもの以外の物品（免税対象物品）をいいます（消令18①）。

（注2）上記の改正は、平成32年4月1日から施行されます（改正法附則1七二）。これは、消費税の免税販売手続の電子化が同日以後に行われる課税資産の譲渡等について適用されること（改正消令附則4①）に合わせるものとされたものです。

2 農林年金制度における特例一時金に係る国税滞納処分による差押禁止措置の整備

農林漁業団体職員共済組合制度（以下「農林年金制度」といいます。）は平成14年に厚生年金保険制度及び農林漁業団体職員共済組合制度の統合を図るための農林漁業団体職員共済組合法等を廃止する等の法律（以下「平成13年統合法」といいます。）により厚生年金保険制度と統合され、統合後もなお経過的に存続する農林共済組合（以下「存続組合」といいます。）が統合前の旧農林共済

組合員期間に係る職域年金相当部分を特例年金として支給しています。また、平成22年度からは、この特例年金に代えて一時金を選択できる仕組み（以下「選択一時金」といいます。）が導入（平成26年度にその範囲が拡大）されています。

この選択一時金の導入に伴い、年金受給者が大幅に減少するとともに、一人当たりの支給額の少額化が進んでおり、農林漁業団体と年金受給者団体の双方から一時金支給の義務化による特例年金給付の早期完了の要望が出されている状況を踏まえ、特例年金の給付事務の合理化を図るため、「厚生年金保険制度及び農林漁業団体職員共済組合制度の統合を図るための農林漁業団体職員共済組合法等を廃止する等の法律の一部を改正する法律」（平成30年法律第31号。以下「平成30年農林共済改正法」といいます。）による平成13年統合法の改正により、存続組合が旧農林共済組合員期間を有する者に対し特例年金に代えて将来分の特例年金の現価に相当する額の特例一時金（以下「特例一時金」といいます。）を支給することとされました（平成13年統合法附則30①）。

上記の農林年金制度の見直しに伴い、国税の滞納処分による差押えを禁止又は制限する措置について、次のとおり整備が行われました。

(1) 特例一時金の創設に伴う整備

① 国税滞納処分による差押禁止措置の整備

平成13年統合法の改正により存続組合から新たに支給されることとなる特例一時金のうち遺族系又は障害系の特例年金給付に代えて支給されるものについて、国税の滞納処分による差押えを禁止することとされました（平成13年統合法附則30⑦）。

(注1) 上記の遺族系の特例年金給付は、次のものとされています。

- ④ 特例遺族共済年金（平成30年農林共済改正法による改正前の平成13年統合法（以下「平成30年改正前平成13年統合法」といいます。）附則37①④）

- ⑤ 特例遺族年金（平成30年改正前平成13年統合法附則42①）

- ⑥ 特例通算遺族年金（平成30年改正前平成13年統合法附則43①）

- ⑦ 特例遺族農林年金（平成30年改正前平成13年統合法附則46①）

(注2) 上記の障害系の特例年金給付は、次のものとされています。

- ⑧ 特例障害共済年金（平成30年改正前平成13年統合法附則36①）

- ⑨ 特例障害年金（平成30年改正前平成13年統合法附則41①）

- ⑩ 特例障害農林年金（平成30年改正前平成13年統合法附則45①）

② 国税滞納処分による差押制限措置の整備

平成13年統合法の改正により存続組合から新たに支給されることとなる特例一時金のうち退職系の特例年金給付に代えて支給されるものについて、国税徴収法に規定する「退職手当等」として、一定額までの差押えを禁止する措置が講じられました（徴令35③八）。

(注1) 上記の一定額までの差押えを禁止する特例一時金については、平成30年農林共済改正法の施行の日の前日において特例年金給付を受ける権利を有している者（平成13年統合法30①一）に支給されるものに限られています（徴令35③八）。

(注2) 上記の退職系の特例年金給付は、次のものとされています（徴令35③八）。

- ⑪ 特例退職共済年金（平成30年改正前平成13年統合法附則31①、32①②）

- ⑫ 特例退職年金（平成30年改正前平成13年統合法附則38①）

- ⑬ 特例減額退職年金（平成30年改正前平成13年統合法附則39①⑤）

- ⑭ 特例通算退職年金（平成30年改正前平成13年統合法附則40①）

- ⑮ 特例老齢農林年金（平成30年改正前平成13年統合法附則44①⑥）

(2) 特例年金等の廃止に伴う整備

① 特例年金の廃止に伴う整備

イ 国税滞納処分による差押禁止措置の整備

遺族系又は障害系の特例年金給付については、平成13年統合法の改正により廃止されることに伴い、国税滞納処分による差押えを禁止する措置が廃止されました（旧平成13年統合法附則25⑤）。

ロ 国税滞納処分による差押制限措置の整備

退職系の特例年金給付については、平成13年統合法の改正により廃止されることに伴い、国税滞納処分による差押えを一定額まで禁止する措置が廃止されました（平成13年統合法附則103①）。

② 旧特例一時金の廃止に伴う整備

旧特例一時金については、平成13年統合法の改正により廃止されることに伴い、国税滞納処分による差押えを一定額まで禁止する措置が廃止されました（旧平成13年統合法附則103②）。

(注) 上記の旧特例一時金は、旧農林共済組合員期間を有する者の請求により支給する一時金とされています（旧平成13年統合法附則47①）。

③ 選択一時金の廃止に伴う整備

選択一時金（旧平成13年統合法附則48）については、平成13年統合法の改正により廃止されることに伴い、国税滞納処分による差押えを一定額まで禁止する措置が廃止されました（旧徴令35③八）。

(注) 上記の改正は、平成30年農林共済改正法の公布の日（平成30年5月25日）から起算して2年を超えない範囲内において政令で定める日から施行され（平成30年農林共済改正法附則1、改正徴令附則①）、同日前に支給すべきであった特例年金給付でまだ支給していないものについては、従前どおりとされています（平成30年農林共済改正法附則2①、改正徴令附則②）。

3 進学準備給付金に係る国税滞納処分による差押禁止措置の整備

生活困窮者等の自立を促進するための生活困窮者自立支援法等の一部を改正する法律（平成30年法律第44号。以下「生活困窮者自立支援法等改正法」といいます。）による生活保護法の改正により、被保護者であって大学・専修学校等の特定教育訓練施設に確実に入学すると見込まれるものに対して、新たに進学準備給付金が支給されることとされました（生活保護法55の5①）。

生活保護世帯については、生活保護費の中から大学等への進学後の費用を貯蓄することは認められておらず、進学直後に必要となる様々な費用を進学前からあらかじめ用意することが困難であるという事情もあり、生活保護世帯の子どもの大学等進学率は33.1%（平成28年4月）となっており、全世帯の進学率73.2%と比較して著しく低い状況となっています。進学準備給付金は、生活保護世帯の子どもの大学等への進学率が全世帯の子どもより著しく低いことを踏まえ、貧困の連鎖を断ち切り、生活保護世帯の子どもの自立を助長することを目的として支給されるものです。

こうした趣旨を踏まえ、進学準備給付金について、国税の滞納処分による差押えを禁止する措置が講じられました（生活保護法58）。

(注) 上記の改正は、生活困窮者自立支援法等改正法の公布の日（平成30年6月8日）から施行されます（生活困窮者自立支援法等改正法附則1一）。

(参考) 国税における差押禁止規定の趣旨

差押禁止財産は、一般に、債務者及びその家族の最低生活の保障や、債務者の生業の維持等の社会政策的な配慮から設けられています。一般の差押禁止財産については、国税徴収法第75条に定められていますが、その他、特別法の立法目的に照らして、それぞれ特別法の規定により差押禁止財産（差押禁止規定）が定められています。

特別法において差押禁止規定が設けられ

ているものの例としては、国から支給される生活保護の保護金品や、遺族給付、労災保険による保険給付などがあります。これらの給付は、一定の社会保障目的を達成する観点から、特に国が支給することとされているものです（所得税法上、非課税とされています）。

なお、給与等・公的年金等については、課税所得を構成しますが、これらについては生計に占める重要性に鑑み、給与等・年金生活者の最低生活費の維持等に充てられるべき部分については、差押えが禁止されています（徴法76、77）。