

# 国税通則法等の改正

目 次	
一 税理士制度の見直し……………	736
I 改正の背景等……………	736
II ICT化とウィズコロナ時代への対応……………	737
III 多様な人材の確保（税理士試験の受験資格の要件の緩和）……………	745
IV 税理士に対する信頼の向上を図るための環境整備……………	747
V その他……………	754
二 記帳水準の向上に資するための過少申告加算税等の加重措置の整備……………	756
三 財産債務調書制度等の見直し……………	766
四 その他納税環境整備関係の改正……………	774
1 修正申告書等の記載事項の整備……………	774
2 個人番号カードを利用したe-Taxの利便性の向上……………	776
3 添付書面等記載事項の提供方法の見直し……………	777
4 特定納付手続に使用する識別符号を通知する手続等の廃止……………	778
5 公売における入札手続の電子化……………	780
6 スマートフォンを使用した決済サービスによる税関長が課する国税の納付手続等の整備……………	782
7 税関長が行う賦課決定の手続の整備……………	784
8 タイムスタンプの国による認定制度の創設に伴うスキャナ保存制度等の整備……………	788
9 電子取引の取引情報に係る電磁的記録の保存への円滑な移行のための宥恕措置の整備……………	791

## はじめに

令和4年度税制改正では、成長と分配の好循環の実現、積極的な賃上げ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、税理士制度の見直しを行うとともに、記帳水準の向上に資するための過少申告加算税等の加重措置の整備、財産債務調書制度等の見直しを行う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（令4.3.31法律第4号）」は、令和4年3月22日に参議院本会議において可決・成立し、同年3月31日に公布されています。また、同日等に、次の関係政省令及び告示も公布

されています。

- ・ 国税通則法施行令等の一部を改正する政令（令4.3.31政令第147号）
- ・ 税理士法施行令及び国税審議会令の一部を改正する政令（令4.3.31政令第150号）
- ・ 内国税の適正な課税の確保を図るための国外送金等に係る調書の提出等に関する法律施行令の一部を改正する政令（令4.3.31政令第155号）
- ・ 国税通則法施行規則及び国税収納金整理資金事務取扱規則の一部を改正する省令（令4.3.31財務省令第21号）
- ・ 国税徴収法施行規則の一部を改正する省令（令4.3.31財務省令第22号）
- ・ 税理士法施行規則の一部を改正する省令（令4.3.31財務省令第24号）
- ・ 沖縄の復帰に伴う国税関係法令の適用の特別措置等に関する省令の一部を改正する省令（令

#### 4.3.31財務省令第26号)

- ・ 内国税の適正な課税の確保を図るための国外送金等に係る調書の提出等に関する法律施行規則の一部を改正する省令（令4.3.31財務省令第27号）
- ・ 電子計算機を使用して作成する国税関係帳簿書類の保存方法等の特例に関する法律施行規則の一部を改正する省令（令4.3.31財務省令第28号）
- ・ 国税関係法令に係る情報通信技術を活用した行政の推進等に関する省令の一部を改正する省令（令4.3.31財務省令第33号）
- ・ 国税庁長官の権限に属する事務の一部を国税局長及び税務署長に取り扱わせる件の一部を改正する件（令4.3.31国税庁告示第15号）
- ・ 国税関係法令に係る情報通信技術を活用した行政の推進等に関する省令第5条第1項第2号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（令4.3.31国税庁告示第16号）

- ・ 国税関係法令に係る情報通信技術を活用した行政の推進等に関する省令第5条第3項第4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の一部を改正する件（令4.3.31国税庁告示第17号）
  - ・ 国税関係法令に係る情報通信技術を活用した行政の推進等に関する省令第5条第1項第1号に規定する国税庁長官が定める措置を定める件（令4.3.31国税庁告示第23号）
  - ・ 関税法第9条の6第1項及び国税通則法第45条第1項の規定により読み替えて適用する同法第34条の4第1項の規定に基づく納付受託者の指定の件（令4.4.1財務省告示第101号）
- 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。

## 一 税理士制度の見直し

### I 改正の背景等

税理士制度については、前回の大幅な改正（平成26年）から8年が経過しています。この間、令和3年度与党税制改正大綱（令和2年12月10日自由民主党・公明党）において、税理士制度の見直しに向け、検討を進めることとされたこと等を踏まえ、日本税理士会連合会は、令和3年6月に「税理士法に関する改正要望書」を取りまとめ、財務省主税局及び国税庁に提出しています。

こうしたことを背景に、今回、関係者との調整等を経て、コロナ後の新しい社会を見据え、税理士の業務環境や納税環境の電子化といった税理士を取り巻く状況の変化に的確に対応するとともに、多様な人材の確保や国民・納税者の税理士に対する信頼と納税者利便の向上を図る観点から、税理士制度の見直しを行うこととされ、具体的には、税理士の業務における ICT 化等の推進を通じた

納税義務者の利便の向上等の努力規定の創設や税理士試験の会計学科目における受験資格の要件の撤廃、税理士法人が行うことができる業務の範囲の拡充等の措置を講ずることとされました。

以下では、税理士制度の見直しの内容について説明することとします。

（参考） 令和3年度与党税制改正大綱（令和2年12月10日 自由民主党・公明党）（抄）

#### 第三 検討事項

- 8 税理士制度については、ウィズコロナ・ポストコロナの新しい社会を見据え、税理士の業務環境や納税環境の電子化といった、税理士を取り巻く状況の変化に的確に対応するとともに、多様な人材の確保や、国民・納税者の税理士に対する信頼の向上を図る観点も踏まえつつ、税理士法の改正を視野に入れて、その見直しに向けて検討を進める。

## Ⅱ ICT化とウィズコロナ時代への対応

### 1 税理士の業務における電子化等の推進を通じた納税義務者の利便の向上等の努力規定の創設

#### (1) 制度の内容

経済社会のICT化の進展に伴い、税理士の業務の環境や納税環境の電子化といった税理士・税理士法人を取り巻く状況が変化しており、税理士・税理士法人は、税務に関する専門家として納税義務者の信頼に依拠していくため、このような状況の変化に的確に対応することが求められています。加えて、デジタル社会形成基本法（令和3年法律第35号）第16条において、「事業者は、基本理念にのっとり、その事業活動に関し、自ら積極的にデジタル社会の形成の推進に努めるとともに、国又は地方公共団体が実施するデジタル社会の形成に関する施策に協力するよう努めるものとする」とされています。

また、税理士関与分に係る電子申告利用率は、令和2年度決算分の法人税申告数ベースで9割超となっているなど、既に一定の水準に達していますが、令和3年6月に閣議決定された「規制改革実施計画」においては、行政手続のオンライン利用を促進する観点から、「税理士が代理申告を行う場合の利用率100%に向け、電子申告の積極的な利用を通じて事業者利便の向上等を図ることの法制化を含め、デジタル化に向けて税理士の果たすべき役割を検討し、必要な措置を講ずる」ことについて「当面、必要な措置について令和3年中に結論を得る」とされています。

今回の改正においては、このような状況を踏まえ、税理士・税理士法人が取り組むべき方向性を明確にするため、「税理士及び税理士法人は、税理士業務及び税理士業務の付随業務を行うに当たっては、税理士業務及び税理士業務に付随して行う財務書類の作成、会計帳簿の記帳の代行その他財務に関する事務における電磁的

方法（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をいいます。以下同じです。）の積極的な利用（税理士の業務の電子化の推進）その他の取組を通じて、納税義務者の利便の向上及びこれらの業務の改善進歩を図るよう努めるものとする」努力規定が創設されました（税理士法2の3、48の16）。

上記の税理士の業務の電子化の推進は、例えば、e-Taxの利用等を通じた税理士・税理士法人と国税当局との間の税務手続の電子化のほか、電子メールやWeb会議システムの活用による税理士・税理士法人と顧客との間の税務相談や書類のやり取り、税理士事務所内部における事務についての電子化等が考えられます。

（注1） 上記の「税理士業務」とは、他人の求めに応じ、租税に関し、税務代理、税務書類の作成又は税務相談を行うことを業とすることをいいます（税理士法2①、税理士令1）。なお、「税務代理、税務書類の作成又は税務相談」の詳細については、下記5(1)①から③までをご参照ください。

（注2） 上記の「税理士業務の付随業務」とは、他人の求めに応じ、税理士業務に付随して、財務書類の作成、会計帳簿の記帳の代行その他財務に関する事務（他の法律においてその事務を業として行うことが制限されている事項を除きます。）を業として行うことをいいます（税理士法2②）。

（参考1） デジタル社会形成基本法（令和3年法律第35号）（抄）  
（事業者の責務）

第16条 事業者は、基本理念にのっとり、その事業活動に関し、自ら積極的にデジタル社会の形成の推進に努めるとともに、国又は地方公共団体が実施するデジタル社会の形成に関する施策に協力するよう努めるものとする。

（参考2） 規制改革実施計画（令和3年6月18日閣議決定）（抄）

Ⅱ 分野別実施事項

## 1. デジタルガバメントの推進

### (3) オンライン利用の促進

#### No.6 行政手続の100%オンライン利用

- c 財務省は、税理士が代理申告を行う場合の利用率100%に向け、電子申告の積極的な利用を通じて事業者利便の向上等を図ることの法制化を含め、デジタル化に向けて税理士の果たすべき役割を検討し、必要な措置を講ずる（実施時期：速やかに検討を開始し、当面、必要な措置について令和3年中に結論を得る）。

### (2) 適用関係

上記(1)の制度は、令和4年4月1日から施行されています（改正法附則1）。

## 2 税理士会の会則及び日本税理士会連合会の会則の絶対的記載事項の整備

### (1) 改正前の制度の概要

#### ① 税理士会の会則に記載しなければならない事項（絶対的記載事項）

税理士は、税理士会を設立しようとするときは、会則を定め、その会則について財務大臣の認可を受けなければならないこととされています（税理士法49の2①）。

上記の税理士会の会則には、次の事項を記載しなければならないこととされていました（旧税理士法49の2②）。

- イ 名称及び事務所の所在地
- ロ 入会及び退会に関する規定
- ハ 役員に関する規定
- ニ 会議に関する規定
- ホ 税理士の品位保持に関する規定
- ヘ 会員の研修に関する規定
- ト 会員の業務に関する紛議の調停に関する規定
- チ 税理士業務に係る使用人その他の従業者

に対する監督に関する規定

- リ 委嘱者の経済的理由により無償又は著しく低い報酬で行う税理士業務に関する規定
- ヌ 租税に関する教育その他知識の普及及び啓発のための活動に関する規定

ル 会費に関する規定

ヲ 庶務及び会計に関する規定

また、税理士会の会則の変更（一定の重要な事項に係るものに限ります。）は、財務大臣の認可を受けなければならないこととされています（税理士法49の2③）。上記の「一定の重要な事項」とは、上記ニからヌまでに掲げる事項をいいます（旧税理士令7の2①）。

#### ② 日本税理士会連合会の会則に記載しなければならない事項（絶対的記載事項）

税理士会は、日本税理士会連合会を設立しようとするときは、会則を定め、その会則について財務大臣の認可を受けなければならないこととされています（税理士法49の15、49の2①）。

日本税理士会連合会の会則には、次の事項を記載しなければならないこととされています（旧税理士法49の14①）。

- イ 名称及び事務所の所在地
- ロ 役員に関する規定
- ハ 会議に関する規定
- ニ 税理士の品位保持に関する規定
- ホ 租税に関する教育その他知識の普及及び啓発のための活動に関する規定
- ヘ 会費に関する規定
- ト 庶務及び会計に関する規定
- チ 税理士の登録に関する規定
- リ 資格審査会に関する規定
- ヌ 税理士及び税理士法人が作成すべき税理士業務に関する帳簿及びその記載に関する規定
- ル 税理士会の会員の研修に関する規定
- ヲ 委嘱者の経済的理由により無償又は著しく低い報酬で行う税理士業務の実施の基準に関する規定

また、日本税理士会連合会の会則の変更（一定の重要な事項に係るものに限ります。）は、財務大臣の認可を受けなければならないこととされています（税理士法49の14②）。上記の「一定の重要な事項」とは、上記ハからホまで、チ及びヌからヲまでに掲げる事項をいいます（税理士法49の14②、旧税理士令11の2①）。

## (2) 改正の内容

上記1(1)の「税理士の業務における電子化等の推進を通じた納税義務者の利便の向上等」の取組が進展するようにする観点から、上記(1)①の税理士会の会則の絶対的記載事項及び上記(1)②の日本税理士会連合会の会則の絶対的記載事項に、「税理士業務及びその付随業務において電磁的方法により行う事務に関する規定」が追加されました（税理士法49の2②八、49の14①一）。

併せて、税理士会の会則及び日本税理士会連合会の会則の変更について財務大臣の認可が必要な重要な事項に、「税理士業務及びその付随業務において電磁的方法により行う事務に関する規定」が追加されました（税理士令7の2①、11の2①）。

## (3) 適用関係

上記(2)の改正は、令和5年4月1日から施行されます（改正法附則1四ハ、改正税理士令等附則①）。

## 3 税理士会の設立総会等の招集通知及び欠席者の議決権の行使の電子化

### (1) 改正前の制度の概要

#### ① 税理士会の設立

税理士会を設立する場合の手続は、次によることとされています（旧税理士令7）。

イ 税理士が税理士会を設立しようとするときは、その設立しようとする税理士会の会員となるべき税理士5人以上が設立委員と

なり、会則を定め、設立総会の議を経て、その会則について財務大臣の認可を受けるための申請書を、国税庁長官を経由して、財務大臣に提出しなければならないこととされています（税理士令7①）。この申請書には、会則のほか、会員となるべき税理士の名簿及び設立総会の議事録を添付しなければならないこととされています（税理士令7⑥）。

ロ 設立委員が設立総会を招集しようとするときは、その日時及び場所並びに会議の目的となる事項を、会日より2週間前までに、会員となるべき税理士に書面で通知するとともに、国税庁長官に報告しなければならないこととされてきました（旧税理士令7②）。

ハ 設立総会の議決は、会員となるべき税理士の2分の1以上が出席し、その出席者の3分の2以上の多数によらなければならないこととされています（税理士令7③）。

ニ 会員となるべき税理士で設立総会に出席することができないものは、あらかじめ会議の目的となる事項について賛否の意見を明らかにした書面をもって出席者に委任して、その議決権を行使することができることとされてきました（旧税理士令7④）。

(注) 上記ニにより議決権を行使する者は、設立総会に出席したものとみなされます（税理士令7⑤）。

#### ② 税理士会の総会

税理士会は、重要な意思決定を行うためには総会の決議による必要があり、この総会には、定期総会と臨時総会の2種類があります。定期総会は、税理士会が毎年開かなければならないこととされ、臨時総会は、税理士会が必要と認める場合には、開くことができることとされています（税理士法49の8①②）。

#### イ 総会の議決事項

税理士会の会則の変更、予算及び決算は、総会の議決を経なければならないこととさ

れています（税理士法49の8③）。

#### ロ 総会の招集

税理士会は、総会を招集しようとするときは、その日時及び場所並びに会議の目的となる事項を、会日より2週間前までに、その税理士会の会則で定めるところにより、会員である税理士に書面で通知しなければならないこととされてきました（旧税理士令8）。

#### ハ 総会の議事

税理士会の総会の議事は、会員の2分の1以上の者が出席し、その出席者の過半数で決するものとされ、可否同数のときは、議長の決するところによることとされています（税理士令9①）。ただし、会則の変更につき議決する場合には、会員である税理士の2分の1以上の者が出席し、その出席者の3分の2以上の多数によらなければならないこととされています（税理士令9②）。

会員である税理士で総会に出席することができないものは、あらかじめ会議の目的となる事項について賛否の意見を明らかにした書面をもって出席者に委任して、その議決権を行使することができることとされています（税理士令9③、7④）。

（注）上記ハにより議決権を行使する者は、総会に出席したものとみなされます（税理士令9③、7⑤）。

#### ③ 日本税理士会連合会の総会

日本税理士会連合会の総会については、上記②の税理士会の総会の規定が準用されており、日本税理士会連合会の総会の議決事項、総会の招集及び総会の議事は、税理士会の総会と同様とされています（税理士法49の15、49の8③、税理士令12②、8、9①～③、7④⑤）。

ただし、日本税理士会連合会の会員は全国の税理士会であり、各税理士会の中には税理士を多数有している税理士会もあれば、比較

的少数の税理士会もあるため、総会における会員の議決権については、日本税理士会連合会の会則で、日本税理士会連合会の会員たる税理士会の会員である税理士の数に応じたものとする事ができることとされています（税理士令12①）。

## (2) 改正の内容

経済社会のICT化の進展を踏まえ、税理士会の設立総会並びに税理士会及び日本税理士会連合会の総会の手続について、次のとおり見直しが行われました。

- ① 税理士会の設立総会等の招集通知の電子化  
税理士会の設立総会並びに税理士会及び日本税理士会連合会の総会の招集通知について、電磁的記録（電子的方式、磁気的方式その他の知覚によっては認識することができない方式で作られる記録であって、電子計算機による情報処理の用に供されるものをいいます。以下同じです。）により通知することができることとされました（税理士令7②、8、12②）。
- ② 税理士会の設立総会等における欠席者の議決権の行使の委任の電子化  
税理士会の設立総会並びに税理士会及び日本税理士会連合会の総会における欠席者の議決権について、あらかじめ会議の目的となる事項につき賛否を明らかにした電磁的記録をもって出席者に委任することにより行使することができることとされました（税理士令7④、9③、12②）。

## (3) 適用関係

上記(2)の改正は、令和4年4月1日から施行されています（改正税理士令等附則①ただし書）。

## 4 税理士名簿等の作成方法の明確化

### (1) 改正前の制度の概要

#### ① 税理士名簿の作成

税理士となる資格を有する者が、税理士と

なるには、税理士名簿に一定の事項の登録を受けなければならないこととされています（税理士法18）。この税理士名簿は、日本税理士会連合会に備えることとされ、税理士名簿への登録は、日本税理士会連合会が行うこととされています（税理士法19①②）。

日本税理士会連合会は、電子計算機（電子計算機による方法に準ずる方法により一定の事項を確実に記録しておくことができる機器を含みます。以下同じです。）の操作により、税理士名簿を磁気ディスク（これに準ずる方法により一定の事項を確実に記録しておくことができる物を含みます。以下同じです。）をもって調製することができることとされていました（旧税理士法19③、旧税理士規則9②）。

#### ② 税理士及び税理士法人が作成すべき税理士業務に関する帳簿

税理士及び税理士法人は、税理士業務に関して帳簿を作成し、委嘱者別に、かつ、一件ごとに、税務代理、税務書類の作成又は税務相談の内容及びそのてん末を記載しなければならないこととされています（税理士法41①、旧税理士法48の16）。また、税理士及び税理士法人は、電子計算機の操作により、その帳簿を磁気ディスクをもって調製することができることとされていました（旧税理士法41③、48の16、旧税理士規則19）。

#### ③ 税理士法人の名簿の作成

税理士法人は、成立したときは、成立の日から2週間以内に、登記事項証明書及び定款の写しを添えて、その旨を、その主たる事務所の所在地を含む区域に設立されている税理士会を経由して、日本税理士会連合会に届け出なければならないこととされています（税理士法48の10①）。

日本税理士会連合会は、税理士法人の名簿を作成し、その名簿を常に整備しておくとともに、国税庁長官の求めに応じ、これを遅滞なく提出しなければならないこととされてい

ます（税理士法48の10②、税理士規則22②）。また、日本税理士会連合会は、電子計算機の操作により、税理士法人の名簿を磁気ディスクをもって調製することができることとされていました（旧税理士法48の10③、旧税理士規則22③）。

#### ④ 税理士法人が作成すべき会計帳簿

税理士法人は、適時に、正確な会計帳簿を作成しなければならないこととされています（税理士法48の21①、会社法615①）。また、この会計帳簿は、書面又は電磁的記録（磁気ディスクをもって調製するファイルに情報を記録したものに限りません。）をもって作成をしなければならないこととされていました（旧税理士規則22の2②）。

### (2) 改正の内容

経済社会のICT化の進展を踏まえ、上記(1)①の税理士名簿、上記(1)②の税理士業務に関する帳簿及び上記(1)③の税理士法人の名簿について、電磁的記録をもって作成することができることとされ（税理士法19③、41③、48の10③、48の16、税理士規則9②、19、22③）、磁気ディスク以外の記録媒体やクラウドサービス等を利用することをもって作成することができることが明確化されました。

また、上記(1)④の税理士法人が作成すべき会計帳簿に係る電磁的記録についても、「磁気ディスクをもって調製するファイルに情報を記録したものに限りません」という制限が撤廃されています（税理士規則22の2②）。

### (3) 適用関係

上記(2)の改正は、令和4年4月1日から施行されています（改正法附則1、改正税理士規則附則）。

## 5 税務代理の範囲の明確化

### (1) 改正前の制度の概要

税理士は、他人の求めに応じ、租税に関し、

次に掲げる事務を行うことを業とすることとされています（税理士法2①）。

① 税務代理

税務官公署（税関官署を除くものとし、国税不服審判所を含みます。以下同じです。）に対する申告等又はその申告等若しくは税務官公署の調査若しくは処分に関し税務官公署に対してする主張若しくは陳述につき、代理し、又は代行すること。

② 税務書類の作成

申告書等を作成すること。

③ 税務相談

税務官公署に対する申告等、上記①の主張若しくは陳述又は申告書等の作成に関し、租税の課税標準等の計算に関する事項について相談に応ずること。

税理士は、上記①の税務代理をする場合には、その権限を有することを証する書面（税務代理権限証書）を税務官公署に提出しなければならないこととされています（税理士法30、税理士規則15、旧税理士規則第8号様式）。

（注1） 上記の「申告等」とは、租税に関する法令若しくは行政不服審査法の規定に基づく申告、申請、請求、不服申立て、届出、報告、申出、申立てその他これらに準ずる行為をいい、酒税法第2章（酒類の製造免許及び酒類の販売業免許等）の規定に係る申告、申請及び審査請求は除外されます（税理士法2①一、税理士令1の2）。

（注2） 上記の「申告書等」とは、税務官公署に対する申告等に係る申告書、申請書、請求書、不服申立書その他租税に関する法令の規定に基づき、作成し、かつ、税務官公署に提出する書類（その作成に代えて電磁的記録を作成する場合におけるその電磁的記録を含みます。以下同じです。）で届出書、報告書、申出書、申立書、計算書、明細書その他これらに準ずる書類をいいます（税理士法2①二、税理士規則1）。

（注3） 上記の「課税標準等」とは、課税標準、

課税標準から控除する金額、純損失等の金額、納付すべき税額、還付金の額に相当する税額又は納付すべき税額の計算上控除する金額若しくは還付金の額の計算の基礎となる税額及び地方税に係るこれらに相当するものをいいます（税理士法2①三）。

(2) 改正の内容

税理士・税理士法人は、上記(1)①の税務代理を業として行うことができますが、税務代理の範囲に、税務官公署から納税者（委嘱者）に対して送付される書類の受領を代理することが含まれるかどうか、不明確な状況となっていました。その結果、税務官公署から納税者（委嘱者）に対して送付される書類を、税理士・税理士法人が納税者（委嘱者）に代理して受領する場合には、税務代理権限証書とは別に委任状を作成して、税務官公署に提出するといった実務も見られたところでした。

今回の改正においては、こうした状況に対応し、納税者（委嘱者）及び税理士・税理士法人の実務における利便性向上や事務の簡素化の観点から、次のとおり、税務代理の範囲の明確化及び税務代理権限証書の様式の見直しが行われました。

① 税務代理の範囲の明確化

税務官公署から納税者（委嘱者）に対して送付される書類のうち上記(1)①の税務官公署に対してする主張又は陳述の前提となるものについて、税務代理権限証書に記載された税理士又は税理士法人が代理して受領することができるが、法令解釈通達上明確化されました（税理士法基本通達2-3）。

（注） 上記の「税務官公署から納税者（委嘱者）に対して送付される書類のうち上記(1)①の税務官公署に対してする主張又は陳述の前提となるもの」とは、例えば、更正通知書や加算税の賦課決定通知書が該当し、他方で、納税証明書は該当しないものと考えられますが、詳細については、今後、国税庁



ホームページ等で示される予定です。

なお、国税通則法第117条第1項（納税管理人）に規定する納税管理人又は同条第5項に規定する特定納税管理人が、その処理すべき事項として受領する書類で税務官公署から納税者に対して送付されるものは、これに該当しません（税理士法基本通達2-3）。

## ② 税務代理権限証書の様式の見直し

税務代理権限証書の様式について、上記①の税務代理の範囲の明確化に伴い、「税務代理の対象となる書類の受領に関する事項」欄が設けられ、税務官公署から納税者（委嘱者）に対して送付される書類の受領について税務代理を委任する場合には、その書類の名称を記載することとされました（税理士規則第8号様式）。

また、税務代理権限証書に係る法令解釈通達上の様式について、納税者（委嘱者）及び税理士の実務における利便性向上や事務の簡素化の観点から、次の見直しが行われました（税理士法関係様式通達別添1、別添2）。

イ 税務代理に該当しない行為を委任する場合の委任状の記載欄が設けられました。

ロ 税務代理権限証書に記載した税務代理の委任が終了した場合に、その旨を税務官公署に通知するための様式が新たに設けられました。

(注) 上記のほか、税務代理権限証書の様式について、税務調査の終了の際の手續（更正決定等をすべきと認められない旨の通知、調査結果の説明、修正申告等の勧奨時における説明等：通法74の11⑤）が税務代理権限証書に記載した税理士又は税理士法人に対して行われることの同意の欄が設けられました（税理士規則第8号様式、税理士法関係様式通達別添1）。

## (3) 適用関係

① 上記(2)①の通達改正は、令和4年4月1日

から適用されています（令和4年3月31日改正税理士法基本通達）。

② 上記(2)②の改正は、令和6年4月1日から施行されます（改正税理士規則附則二）。

## 6 税理士事務所の設置規制等の見直し

### (1) 改正前の制度の概要

#### ① 税理士事務所の設置規制

税理士（税理士法人の社員及び所属税理士を除きます。）及び税理士法人は、税理士業務を行うための事務所（以下「税理士事務所」といいます。）を設けなければならないこととされています（税理士法40①、税理士規則18）。

また、税理士（税理士法人の社員及び所属税理士を除きます。）は、税理士事務所を2以上設けてはならないこととされています（税理士法40③、税理士規則18）。

上記の「税理士事務所」とは、具体的には、継続的に税理士業務を執行する場所をいい、その該当性の判定は、「外部に対する表示の有無、設備の状況、使用人の有無等の客観的事実」によることとされていました（旧税理士法基本通達40-1）。

(注1) 上記の「所属税理士」とは、他の税理士又は税理士法人の補助者として、その税理士の税理士事務所に勤務し、又はその税理士法人に所属し、税理士業務及びその付随業務を行う税理士をいいます（税理士規則8二ロ）。

(注2) 税理士法人は、税理士（税理士法人の社員及び所属税理士を除きます。）とは異なり、「税理士事務所を2以上設けてはならない」といった制限は設けられておらず、税理士事務所を2以上設けることができることとされていますが、税理士法人の事務所には、その事務所の所在地を含む区域に設立されている税理士会の会員である社員を常駐させなければならないこととされています（税理士法48の12）。

(注3) 税理士法人の社員及び所属税理士は、税理士事務所を設けてはならないこととされています(税理士法40④)。

## ② 税理士及び税理士法人の使用人等に対する監督義務

税理士及び税理士法人は、税理士業務を行うため使用人その他の従業者(以下「使用人等」といいます。)を使用するときは、税理士業務の適正な遂行に欠けるところのないようその使用人等を監督しなければならないこととされています(税理士法41の2、旧税理士法48の16)。

## (2) 改正の内容

### ① 税理士事務所の設置規制の見直し

上記(1)①の「税理士は、税理士事務所を2以上設けてはならないこと」とされている趣旨は、④税理士の業務活動の本拠としてこれを1か所に限定することが法律関係を明確にする上で便宜であること、⑤個人の監督能力を超えて業務の範囲を拡大することを事務所の面から規制し、これにより税理士以外の者が税理士業務を営むことを防止することにあります。

他方で、税理士事務所の該当性の判定は「設備の状況、使用人の有無」といった事実によっても行われていたため、業務の場所や形態にとらわれない柔軟な働き方(例えば、自宅や税理士事務所以外の作業場(いわゆるサテライトオフィス)の設置等)を阻害しているおそれがあるという課題がありました。

今回の改正においては、こうした課題に対応し、税理士の業務のICT化や働き方の多様化を推進する観点から、上記④の趣旨を維持しつつ、法令解釈通達等の見直しが行われました。

具体的には、税理士事務所は、税理士業務の本拠をいうこととされ、その該当性の判定は、「設備の状況、使用人の有無」といった事実ではなく、「外部に対する表示」に係る

客観的事実によることとされました(税理士法基本通達40-1)。

(注1) 上記の「外部に対する表示」には、看板等の物理的な表示やウェブサイトへの連絡先の掲載のほか、契約書等への連絡先の記載などが含まれます(税理士法基本通達40-1)。

(注2) 税理士事務所を2以上設けている場合とは、例えば、自宅以外の場所に税理士事務所を設け、「外部に対する表示」をしている状態で、自宅においても「外部に対する表示」をして税理士業務を行っている場合などをいいます。したがって、自宅等の税理士事務所以外の場所で税理士業務を行っていても、その場所に「外部に対する表示」に係る客観的事実がなく、「税理士業務を行うための事務所」と判定される状態でない場合には、税理士事務所を2以上設けている場合には該当しないこととされています(税理士法基本通達40-2)。

### ② 税理士及び税理士法人の使用人等に対する監督の方法の明確化

従来は、「設備の状況、使用人の有無」といった事実によっても税理士事務所の該当性の判定がされていたことにより、使用人等は、税理士及び税理士法人の社員が業務を行う場所と同じ場所でその事務を行うこととなり、その結果として、税理士でない使用人等が税理士業務を行うこと等が抑止されていた面があると考えられます。

上記①の見直しにより、使用人等は、税理士及び税理士法人の社員が業務を行う場所と異なる場所で事務を行うことが可能となることから、使用人等による税理士業務の抑止に当たっては、使用者である税理士及び税理士法人による監督が適切に行われることが重要であると考えられます。

今回の改正においては、こうしたことを踏まえ、税理士の使用人等に対する監督義務は、

税理士及びその使用人等が事務を行う場所によって異なることはなく、対面による監督を行うことができない場合でも、情報通信技術を利用する方法などにより適切に監督が行われているときには、その監督義務が果たされていると判断されることが、法令解釈通達上明確化されました（税理士法基本通達41の2-1）。

（注）上記の「情報通信技術を利用する方法」は、例えば、使用人等と委嘱者等とのWeb会議システムを利用した打ち合わせに、使用者である税理士も参加する方法などが考えられますが、詳細については、今後、明らかにされる予定です。

### （3）適用関係

上記(2)の通達改正は、令和5年4月1日から適用されます（令和4年3月31日改正税理士法基本通達）。

## Ⅲ 多様な人材の確保（税理士試験の受験資格の要件の緩和）

### 1 改正前の制度の概要

次のいずれかに該当する者は、税理士試験を受験することができることとされていました（旧税理士法5①）。

#### （1）職歴による受験資格を有する者

次に掲げる事務又は業務に従事した期間が通算して2年以上になる者（旧税理士法5①一、税理士令5）

- ① 税務官公署における事務又はその他の官公署における国税若しくは地方税に関する事務
- ② 行政機関における会計検査等に関する特定の行政事務
- ③ 銀行等における貸付け等に関する事務
- ④ 法人等の会計に関する事務
- ⑤ 税理士、弁護士、公認会計士等の業務の補助の事務

⑥ 弁理士、司法書士、行政書士、社会保険労務士又は不動産鑑定士の業務

#### （2）学識による受験資格を有する者

学校教育法の規定による大学若しくは高等専門学校を卒業した者でこれらの学校において法律学又は経済学を修めたもの又は同法の規定により大学を卒業した者と同等以上の学力があると認められた者で一定の学校において法律学又は経済学を修めたもの（旧税理士法5①二）

（注1）上記の「法律学」に属する科目には、法学、法律概論、日本国憲法、民法、刑法、会社法、商法、行政法、労働法、国際法等が該当するものと考えられます。

（注2）上記の「経済学」に属する科目には、マクロ経済学、ミクロ経済学、経営学、経済原論、経済政策、経済学史、財政学、国際経済論、金融論、貿易論、会計学、簿記学、商品学、農業経済、工業経済等が該当するものと考えられます。

#### （3）司法修習生となる資格を得た者

司法試験に合格して、司法修習生となる資格を得た者（旧税理士法5①三）

#### （4）公認会計士試験の短答式試験の合格者

公認会計士試験の短答式による試験に合格した者又は公認会計士試験を免除された者（公認会計士試験の試験科目の全部について試験を免除された者を含みます。）（旧税理士法5①四）

#### （5）国税審議会が認定した者

国税審議会が法律学又は経済学に関し上記(2)から(4)までに掲げる者と同等以上の学力を有するものと認定した者（旧税理士法5①五）

（注）国税審議会が認定した者の主な例として、次に掲げるものが挙げられます。

- ① 大学3年次以上の学生で法律学又は経済学に属する科目を含め、62単位以上を取得した者

- ② 日本商工会議所が主催する簿記検定試験1級の合格者
- ③ 公益社団法人全国経理教育協会が主催する簿記能力検定試験上級の合格者（昭和58年度以降の合格者に限ります。）

## 2 改正の内容

従来は、例えば、大学1・2年次の学生や、大学3年次以上の学生であっても法律学又は経済学に属する科目を1科目も履修していない学生は、基本的には、その学識により税理士試験の受験資格を満たすことができませんでした。

また、経済社会の多様化に伴い、税理士の活動領域が拡大していることに鑑みれば、税理士には、法律学や経済学にとどまらず、広く社会に関する基礎的素養が求められてきていると考えられます。

なお、特に若年層の受験者においては、税法に属する科目（所得税法、法人税法、相続税法、消費税法又は酒税法、国税徴収法、住民税又は事業税、固定資産税のうち受験者の選択する3科目）より先に会計学に属する科目（会計学のうち簿記論及び財務諸表論の2科目）を受験する傾向が見られるところです。

今回の改正においては、こうした状況を踏まえ、税理士試験の受験者の減少に対処するとともに、若年層をはじめとした多様な人材の確保を図る観点から、税理士試験の受験資格の要件が次のとおり緩和されました。

- (1) 会計学に属する科目の受験資格の要件の撤廃  
会計学に属する科目（会計学のうち簿記論及び財務諸表論の2科目）について行う税理士試験の受験資格の要件は、撤廃されました（税理士法5①）。

(注) 上記の改正に伴い、会計学に属する科目の試験のみを受けようとする者が、税理士試験受験願書を提出する際に添付する書類は、税理士試験受験申込書並びに受験票及び写真票（改正前：税理士試験受験申込書、受験票及び写真票並びに受験資格を有することを証する

書面）とされました（税理士規則2の4①）。

- (2) 学識による受験資格の要件の緩和

上記1(2)の学識による受験資格を有する者について、その受験資格の要件を満たそうとする場合に修める必要がある科目の範囲が、社会科学に属する科目（改正前：法律学又は経済学）に緩和されました（税理士法5①二）。

また、この改正に伴い、上記1(5)の国税審議会が認定した者について、社会科学に属する科目（改正前：法律学又は経済学）に関し上記1(2)から(4)までに掲げる者と同等以上の学力を有するものと認定した者とされました（税理士法5①五）。

(注) 上記の「社会科学に属する科目」には、改正前の「法律学又は経済学」に属する科目に該当していた科目に加え、社会学、政治学、行政学、政策学、ビジネス学、コミュニケーション学、教育学、福祉学、心理学、統計学等の科目が該当するものとされています（国税庁ホームページ参照）。

- (3) その他の改正

上記(1)及び(2)の改正のほか、「税理士試験受験願書」に添付すべき写真について、大きさ以外の制限が撤廃されるとともに、「沖縄税理士法の規定により税理士資格を有することとなる者が受講する税法に関する講習の受講申請書」に添付すべき写真について、旅券（パスポート）規格の写真を添付することができるよう、所要の整備が行われました（税理士規則第2号様式、沖縄税特省令別紙様式第1）。

(注) 上記の「旅券（パスポート）規格の写真」の大きさは、縦45mm×横35mmとされています。

## 3 適用関係

- (1) 上記2(1)及び(2)の改正は、令和5年4月1日から施行され（改正法附則1四ハ、改正税理士規則附則一）、令和5年度（第73回（予定））の税理士試験から適用されます。

- (2) 上記2(3)の改正は、令和4年4月1日から施行されています（改正税理士規則附則、改正沖繩税特省令附則）。

## IV 税理士に対する信頼の向上を図るための環境整備

### 1 懲戒処分を受けるべきであったことについての決定制度の創設等

#### (1) 改正前の制度の概要

税理士に対する懲戒処分及びこれに関連する制度は、次のとおりとされています。

##### ① 懲戒処分の種類

税理士法は、税理士に対する懲戒処分として、次の3種類を規定しています（税理士法44）。

- イ 戒告
- ロ 2年以内の税理士業務の停止
- ハ 税理士業務の禁止

##### ② 懲戒処分の事由

懲戒処分の事由は、次のとおりとされています。

##### イ 脱税相談等をした場合の懲戒

財務大臣は、税理士が、故意に、真正の事実と反して税務代理若しくは税務書類の作成をしたとき、又は税理士法第36条（脱税相談等の禁止）の規定に違反する行為をしたときは、2年以内の税理士業務の停止又は税理士業務の禁止の処分をすることができることとされています（税理士法45①）。

また、財務大臣は、税理士が、相当の注意を怠り、真正の事実と反して税務代理若しくは税務書類の作成をしたとき、又は税理士法第36条（脱税相談等の禁止）の規定に違反する行為をしたときは、戒告又は2年以内の税理士業務の停止の処分をすることができることとされています（税理士法45②）。

##### ロ 一般の懲戒

財務大臣は、上記イに該当する場合を除

くほか、税理士が、税理士法第33条の2第1項若しくは第2項（計算事項、審査事項等を記載した書面の添付）の規定により添付する書面に虚偽の記載をしたとき、又は税理士法若しくは国税若しくは地方税に関する法令の規定に違反したときは、戒告、2年以内の税理士業務の停止又は税理士業務の禁止の処分をすることができることとされています（税理士法46）。

#### ③ 懲戒処分の手続

税理士に対する懲戒処分については、次の手続により行うこととされています。

##### イ 聴聞又は弁明の機会の付与

行政手続法において、行政庁は、不利益処分をしようとする場合には、㊦名宛人の資格又は地位を直接に剥奪する等の不利益処分をしようとするときは聴聞により、㊧それ以外のときは弁明の機会の付与により、その不利益処分の名宛人となるべき者について、意見陳述のための手続を執らなければならぬこととされています（行政手続法13①）。

上記の行政手続法の規定により、財務大臣は、次に掲げる場合の区分に応じそれぞれ次に定める意見陳述のための手続を執らなければならないこととなります。

(イ) 税理士業務の禁止の処分を行う場合……聴聞

(ロ) 戒告又は2年以内の税理士業務の停止の処分を行う場合……弁明の機会の付与

##### ロ 登録抹消の制限

日本税理士会連合会は、税理士が懲戒の手続に付された場合においては、その手続が終了するまでは、その税理士の登録の抹消をすることができないこととされています（税理士法47の2）。

##### ハ 国税審議会の議決

財務大臣は、税理士の懲戒処分をしようとするときは、国税審議会に諮り、その議決に基づいてしなければならないこととさ

れています（税理士法47④前段）。また、その懲戒処分に係る審査請求について、裁決をしようとするときも、同様とされています（税理士法47④後段）。

国税審議会には、税理士分科会の委員のほか、懲戒処分について審査する懲戒審査委員が置かれ、その審査を経て、国税審議会が懲戒処分について議決を行うこととなります（旧国税審議会令2④、6③⑦、国税審議会令8①～③）。

## 二 懲戒処分の通知

財務大臣は、税理士の懲戒処分をするときは、その理由を付記した書面により、その旨をその税理士に通知しなければならないこととされています（税理士法47⑤）。

## ホ 官報公告

財務大臣は、懲戒処分をしたときは、遅滞なくその旨を官報をもって公告しなければならないこととされています（旧税理士法48）。

## ヘ 調査の申出等

(イ) 地方公共団体の長は、税理士について、地方税に関し懲戒処分の事由となる行為又は事実があると認めるときは、財務大臣に対し、その税理士の氏名及び税理士事務所又は税理士法人の事務所の所在地並びにその行為又は事実を通知するものとされています（税理士法47①）。

(ロ) 税理士会は、その会員について、懲戒処分の事由となる行為又は事実があると認めるときは、財務大臣に対し、その会員の氏名及び税理士事務所又は税理士法人の事務所の所在地並びにその行為又は事実を通知しなければならないこととされています（税理士法47②）。

(ハ) 何人も、税理士について、懲戒処分の事由となる行為又は事実があると認めるときは、財務大臣に対し、その税理士の氏名及びその行為又は事実を通知し、適当な措置をとるべきことを求めることが

できることとされています（税理士法47③）。

## ④ 欠格条項

次のいずれか（欠格条項）に該当する者は、税理士となる資格を有しないこととされています（旧税理士法4）。

イ 未成年者

ロ 破産手続開始の決定を受けて復権を得ない者

ハ 国税若しくは地方税に関する法令又は税理士法の規定により禁錮以上の刑に処せられた者で、その刑の執行を終わり、又は執行を受けることがなくなった日から5年を経過しないもの

ニ 国税若しくは地方税に関する法令若しくは税理士法の規定により罰金の刑に処せられた者又は国税通則法、関税法（とん税法及び特別とん税法において準用する場合を含みます。）若しくは地方税法の規定により通告処分を受けた者で、それぞれその刑の執行を終わり、若しくは執行を受けることがなくなった日又はその通告の旨を履行した日から3年を経過しないもの

ホ 国税又は地方税に関する法令及び税理士法以外の法令の規定により禁錮以上の刑に処せられた者で、その刑の執行を終わり、又は執行を受けることがなくなった日から3年を経過しないもの

ヘ 懲戒処分により税理士業務を行うことを禁止された者で、その処分を受けた日から3年を経過しないもの

ト 国家公務員法、国会職員法又は地方公務員法の規定により懲戒免職の処分を受け、その処分を受けた日から3年を経過しない者

チ 国家公務員法若しくは国会職員法の規定による懲戒免職の処分を受けるべき行為をしたと認められたことにより退職手当支給制限等処分を受けた者又は地方公務員法の規定による懲戒免職の処分を受けるべき行

為をしたと認められたことにより退職手当支給制限等処分に相当する処分を受けた者で、これらの処分を受けた日から3年を経過しないもの

リ 弁護士法若しくは外国弁護士による法律事務の取扱い等に関する法律、公認会計士法、弁理士法、司法書士法、行政書士法、社会保険労務士法又は不動産の鑑定評価に関する法律の規定による懲戒処分により、弁護士会からの除名、公認会計士の登録の抹消、弁理士、司法書士若しくは行政書士の業務の禁止、社会保険労務士の失格処分又は不動産鑑定士の登録の消除の処分を受けた者でこれらの処分を受けた日から3年を経過しないもの（これらの法律の規定により再び業務を営むことができることとなった者を除きます。）

ヌ 税理士の登録を拒否された者のうち税理士法第22条第4項（登録に関する決定）の規定に該当する者又は同法第25条第1項第1号（登録の取消し）の規定により税理士の登録を取り消された者で、これらの処分を受けた日から3年を経過しないもの

⑤ 登録拒否事由

次のいずれかに該当する者は、税理士の登録を受けることができないこととされています（旧税理士法24）。

イ 懲戒処分により、弁護士、外国法事務弁護士、公認会計士、弁理士、司法書士、行政書士若しくは社会保険労務士の業務を停止された者又は鑑定評価等業務を行うことを禁止された不動産鑑定士で、現にその処分を受けているもの

ロ 報酬のある公職（国会又は地方公共団体の議会の議員の職、非常勤の職その他一定の公職を除きます。）に就いている者

ハ 不正に国税又は地方税の賦課又は徴収を免れ、若しくは免れようとし、又は免れさせ、若しくは免れさせようとした者で、その行為があった日から2年を経過しないもの

の

ニ 不正に国税又は地方税の還付を受け、若しくは受けようとし、又は受けさせ、若しくは受けさせようとした者で、その行為があった日から2年を経過しないもの

ホ 国税若しくは地方税又は会計に関する事務について刑罰法令に触れる行為をした者で、その行為があった日から2年を経過しないもの

ヘ 次のいずれかに該当し、税理士業務を行わせることがその適正を欠くおそれがある者

(イ) 心身に故障があるとき。

(ロ) 上記④ハからヌまでのいずれかに該当していた者がこれらの欠格期間を経過して登録の申請をしたとき。

ト 税理士の信用又は品位を害するおそれがある者その他税理士の職責に照らし税理士としての適格性を欠く者

(注) 他の士業資格等の欠格事由等と税理士の懲戒処分との関係

税理士の懲戒処分を受けた場合には、次に掲げる士業資格等において、それぞれ次に定める欠格事由等に該当することとされています。

a 公認会計士、会計士補……欠格条項、登録拒否事由（旧公認会計士法4十、18の2一、旧平成15年改正前公認会計士法4八、18の2一）

b 監査法人の特定社員……登録拒否事由（旧公認会計士法34の10の10十一）

c 弁護士、外国法事務弁護士……欠格事由、登録等の拒絶事由（旧弁護士法7三、12①二、外国弁護士による法律事務の取扱い等に関する法律10、27二、29③）

d 司法書士……欠格事由（旧司法書士法5六）

e 行政書士……欠格事由、登録抹消事由（旧行政書士法2の2七、7①一）

f 社会保険労務士……欠格事由、登録拒

否事由（旧社会保険労務士法58、14の7一）

g 弁理士……欠格事由（旧弁理士法8七）

h 普通地方公共団体……外部監査契約を締結してはならない者（旧地方自治法252の28③四・五）

## (2) 改正の内容

上記(1)②のとおり、財務大臣は、税理士が、故意又は相当の注意を怠り、真正の事実と反して税務代理若しくは税務書類の作成をした場合又は脱税相談をした場合等には、懲戒処分（戒告、2年以内の税理士業務の停止又は税理士業務の禁止）をすることができることとされています（税理士法45①②、46）。

他方で、上記のような税理士法違反行為をした税理士に対する懲戒処分は、「現職の税理士」のみが対象となるため、税理士法違反行為をした税理士が、懲戒の手續に付される前に税理士業務を廃止して税理士登録の抹消を受けることにより懲戒処分を免れること、いわゆる「懲戒処分逃れ」が可能になっているといった課題がありました。

(注) 「懲戒処分逃れ」を行う動機としては、例えば、次に掲げるものが考えられます。

- イ 従来は、国税庁長官による報告の徴取、質問又は検査は、「現職の税理士」のみが対象となるため、税理士業務を廃止して税理士登録の抹消を受けることにより懲戒処分を回避しつつ、税理士法違反行為に関する証拠の隠滅を図り、その後に税理士の再登録を受けて、税理士業務を再開すること。
- ロ 懲戒処分に伴う官報公告を回避すること。
- ハ 懲戒処分を受けたという事実が、懲戒処分を受けた者の（税理士以外の）他の地位、資格等に悪影響を及ぼし得る場合には、その悪影響を回避すること。

今回の改正においては、このような課題を踏まえ、納税者が不測の損害を被ることを防止し、税理士業務の適正な運営を確保する観点から、

財務大臣は、税理士であった期間内（在職期間内）に税理士法違反行為をした税理士であった者に対して、懲戒処分を受けるべきであったことについての決定をすることができることとされるとともに、その決定を受けた者について、懲戒処分に準じた措置が講じられました。

具体的には、次のとおりです。

① 懲戒処分を受けるべきであったことについての決定制度の創設

財務大臣は、税理士であった者につき税理士であった期間内に懲戒処分の事由となる行為又は事実があると認めるときは、その税理士であった者が懲戒処分を受けるべきであったことについて決定をすることができることとされました（税理士法48①前段）。

この場合において、財務大臣は、その税理士であった者が受けるべきであった懲戒処分の種類（その懲戒処分が2年以内の税理士業務の停止の処分である場合には、懲戒処分の種類及び税理士業務の停止をすべき期間）を明らかにしなければならないこととされています（税理士法48①後段）。

② 懲戒処分を受けるべきであったことについての決定の手續

イ 聴聞又は弁明の機会の付与

財務大臣は、税理士であった者につき税理士であった期間内に懲戒処分の事由となる行為又は事実があると認められた場合において、懲戒処分を受けるべきであったことについて決定をするときは、懲戒処分の手續と同様に、行政手続法の規定による意見陳述のための手續を執らなければならないこととなります（行政手続法13①：上記(1)③イ参照）。

ロ 国税審議会の議決

財務大臣は、税理士であった者に対し懲戒処分を受けるべきであったことについて決定をしようとするときは、国税審議会に諮り、その議決に基づいてしなければならないこととされました（税理士法48③、47



④前段)。また、その懲戒処分を受けるべきであったことについての決定に係る審査請求について、裁決をしようとするときも、同様とされています（税理士法48③、47④後段）。

ハ 懲戒処分を受けるべきであったことについての決定の通知

財務大臣は、税理士であった者に対し懲戒処分を受けるべきであったことについて決定をするときは、その理由を付記した書面により、その旨をその税理士であった者に通知しなければならないこととされました（税理士法48③、47⑤）。

ニ 日本税理士会連合会への通知

財務大臣は、税理士であった者に対して、懲戒処分を受けるべきであったことについての決定に係る上記イの聴聞又は弁明の機会の付与について行政手続法上の通知を発した場合には、その旨を日本税理士会連合会に通知しなければならないこととされました（税理士規則14の4）。

（注1） 上記の「行政手続法上の通知」とは、行政庁が、聴聞又は弁明の機会の付与を行うに当たって、聴聞又は弁明の機会の付与を行うべき期日までに相当な期間をおいて、不利益処分の名宛人となるべき者に対して行う、不利益処分の内容等を記載した書面による通知をいいます（行政手続法15①、30）。

（注2） 上記の日本税理士会連合会への通知は、日本税理士会連合会の登録審査事務において、税理士としての適格性の判断を円滑に、かつ、的確に行うことができるようにする観点から、整備されたものです。

ホ 官報公告

財務大臣は、懲戒処分を受けるべきであったことについて決定をしたときは、遅滞なくその旨を官報をもって公告しなければならないこととされました（税理士法48③、

47の4）。

ヘ 調査の申出等

上記(1)③への調査の申出等について、懲戒処分と同様に、次の措置が講じられました（税理士法48②、47①～③）。

(イ) 地方公共団体の長は、税理士であった者について、地方税に関し懲戒処分の事由となる行為又は事実があると認めるときは、財務大臣に対し、その税理士であった者の氏名及び事務所の所在地並びにその行為又は事実を通知するものとされました。

(ロ) 税理士会は、その会員であった者（税理士であった者）について、懲戒処分の事由となる行為又は事実があると認めるときは、財務大臣に対し、その会員であった者の氏名及び事務所の所在地並びにその行為又は事実を通知しなければならないこととされました。

(ハ) 何人も、税理士であった者について、懲戒処分の事由となる行為又は事実があると認めるときは、財務大臣に対し、その税理士であった者の氏名及びその行為又は事実を通知し、適当な措置をとるべきことを求めることができることとされました。

（注） 上記(ロ)により、税理士会が財務大臣に通知するときは、その税理士会の主たる事務所の所在地を管轄する国税局長を経由して行うこととされています（税理士令6の3）。

③ 欠格条項の見直し

上記(1)④の欠格条項に、税理士業務の禁止の処分を受けるべきであったことについて決定を受けた者で、その決定を受けた日から3年を経過しないものが追加されました（税理士法4七）。

④ 登録拒否事由の見直し

上記(1)⑤の登録拒否事由に、2年以内の税理士業務の停止の処分を受けるべきであった

ことについて決定を受けた者で、税理士業務を停止すべき期間を経過しないものが追加されました（税理士法24六）。

⑤ 国税審議会令の改正

国税審議会（懲戒審査委員）が行う審査の範囲に、懲戒処分を受けるべきであったことについての決定の審査が追加されました（国税審議会令2④）。また、この改正に伴い、国税審議会に置かれている「懲戒審査委員」の名称が「懲戒等審査委員」に改められました（国税審議会令2④等）。

(注) 他の士業資格等の欠格事由等の改正

上記(1)(注)に掲げる士業資格等の区分に応じそれぞれ上記(1)(注)に定める欠格事由等について、その士業資格等を所管する各省庁の判断に基づき、税理士の懲戒処分を受けるべきであったことについての決定制度の創設に伴う所要の改正が行われています（改正法附則86～91、93、94）。

(3) 適用関係

- ① 上記(2)①及び②の改正は、令和5年4月1日以後の懲戒処分の事由となる行為又は事実について適用されます（改正法附則70②）。
- ② 上記(2)③から⑤までの改正は、令和5年4月1日から施行されます（改正法附則1四ハ、改正税理士令等附則①）。

## 2 税理士等に対する監督上の措置の見直し

(1) 改正前の制度の概要

① 税理士又は税理士法人に対する報告の徴取、質問又は検査の権限

国税庁長官は、税理士業務の適正な運営を確保するため必要があるときは、税理士若しくは税理士法人から報告を徴し、又は当該職員をして税理士若しくは税理士法人に質問し、若しくはその業務に関する帳簿書類を検査させることができることとされています（税理士法55①）。ただし、この報告の徴取、質問

又は検査の権限は、犯罪捜査のために認められたものと解してはならないこととされています（旧税理士法55②）。

② 事務の委任

国税庁長官は、上記①の権限に関する事務を国税局長又は税務署長に取り扱わせることができますが、この場合には、その旨を告示しなければならないこととされています（旧税理士法57）。

③ 当該職員の証票携帯

当該職員が上記①の権限を行使する場合には、当該職員は、その身分を示す証票を携帯し、関係人の請求があったときは、これを提示しなければならないこととされています（旧税理士令15）。

④ 罰則

上記①の権限の行使に対して、報告をせず、若しくは虚偽の報告をし、質問に答弁せず、若しくは虚偽の答弁をし、又は検査を拒み、妨げ、若しくは忌避したときは、その違反行為をした者は、30万円以下の罰金に処することとされています（旧税理士法62）。

また、法人の代表者又は法人若しくは人の代理人、使用人その他の従業者が、その法人又は人の業務に関し、上記の違反行為をしたときは、その行為者を罰するほか、その法人又は人に対し、上記の罰金刑を科することとされています（旧税理士法63）。

(2) 改正の内容

① 税理士であった者に対する報告の徴取、質問又は検査の権限の整備

上記1(2)①の懲戒処分を受けるべきであったことについての決定制度の創設に伴い、国税庁長官は、懲戒処分を受けるべきであったことについての決定のため必要があるときは、税理士であった者から報告を徴し、又は当該職員をして税理士であった者に質問し、若しくはその業務に関する帳簿書類を検査させることができることとされました（税理士法55

②)。ただし、この報告の徴取、質問又は検査の権限は、犯罪捜査のために認められたものと解してはならないこととされています(税理士法55③)。

(注) 通知弁護士(国税局長に通知をすることにより税理士業務を行う弁護士をいいます。以下同じです。)であった者は、上記の「税理士であった者」とはみなされません(税理士法基本通達55-1)。

## ② 関係人等への協力要請規定の創設

従来は、財務省設置法に基づく「税理士業務の適正な運営の確保」という任務(財務省設置法19)を達成するため、必要な範囲において、関係人や官公署に対して、その協力を得て情報収集が行われていましたが、こうした関係人や官公署の協力を得て行う情報収集については、その根拠となる法令上の明文の規定を欠いている状況にあることを理由として、協力を要請してもこれに応じてもらえない事例も生じていたところです。

今回の改正においては、このような課題に対応するため、国税庁長官は、税理士法の規定に違反する行為又は事実があると思料するときその他税理士業務の適正な運営を確保するため必要があるときは、関係人又は官公署に対し、当該職員をして、必要な帳簿書類その他の物件の閲覧又は提供その他の協力を求めさせることができることとされました(税理士法56)。

(注) 上記の「関係人」の範囲には、例えば、税理士法の規定に違反する行為又は事実に関係があると思料される税理士の使用人等、関与先、取引先などが含まれるものと考えられます。また、税理士法の規定に違反する行為又は事実があると思料される通知弁護士及び通知弁護士法人等(国税局長に通知をすることにより税理士業務を行う税理士法人又は弁護士・外国法事務弁護士共同法人をいいます。以下同じです。)の関係人が含まれます(税理士法51②④)。

③ 上記①及び②の見直しに伴う事務の委任規定の整備

国税庁長官は、上記①又は②の権限に関する事務を国税局長又は税務署長に取り扱わせることができることとされるとともに、その旨を告示しなければならないこととされました(税理士法57、令和4年国税庁告示第15号)。

④ 上記①及び②の見直しに伴う当該職員が証票携帯をすべき場合の整備

当該職員は、次に掲げる場合には、その身分を示す証票を携帯し、関係人の請求があったときは、これを提示しなければならないこととされました(税理士令15二・三)。

イ 上記①により当該職員が税理士であった者に質問し、又はその業務に関する帳簿書類を検査する場合

ロ 上記②により当該職員が関係人又は官公署に対して協力要請に関する職務の執行をする場合

⑤ 上記①の見直しに伴う罰則規定の整備

上記①の権限の行使に対して、報告をせず、若しくは虚偽の報告をし、質問に答弁せず、若しくは虚偽の答弁をし、又は検査を拒み、妨げ、若しくは忌避したときは、その違反行為をした者は、30万円以下の罰金に処することとされました(税理士法62二、63)。

## (3) 適用関係

上記(2)の改正は、令和5年4月1日から施行されます(改正法附則1四八、改正税理士令等附則①)。

## 3 懲戒処分等の除斥期間の創設

### (1) 改正前の制度の概要

税理士に対する懲戒処分及び税理士法人の違法行為等についての処分については、次のとおりとされています。

#### ① 税理士に対する懲戒処分

税理士に対する懲戒処分の詳細については、上記1(1)①及び②をご参照ください。

② 税理士法人の違法行為等についての処分

財務大臣は、税理士法人が、税理士法等に違反し、又は運営が著しく不当と認められるときは、その税理士法人に対し、戒告し、若しくは2年以内の期間を定めて業務の全部又は一部の停止を命じ、又は解散を命ずることができることとされています（税理士法48の20①）。

(注) 税理士に対する懲戒処分及び税理士法人の違法行為等についての処分については、除斥期間は設けられていませんでした。他方で、弁護士法上の弁護士・弁護士法人に対する懲戒や司法書士法上の司法書士・司法書士法人に対する懲戒については、除斥期間が設けられています（弁護士法63、司法書士法50の2）。

(2) 改正の内容

税理士及び税理士法人の法的安定性を確保する等の観点から、上記(1)①の税理士に対する懲戒処分及び上記(1)②の税理士法人の違法行為等についての処分並びに上記1(2)①の懲戒処分を受けるべきであったことについての決定について、除斥期間が創設されました。

具体的には、財務大臣は、税理士の懲戒の事由又は税理士法人の違法行為等があったときから10年を経過したときは、税理士に対する懲戒の手續若しくは税理士法人の違法行為等についての処分の手續又は税理士であった者に対する懲戒処分を受けるべきであったことについての決定の手續を開始することができないこととされました（税理士法47の3、48②、48の20②）。

(注1) 通知弁護士に対する懲戒処分及び通知弁護士法人等の違法行為等についての処分についても、上記の除斥期間の対象となります（税理士法51②④）。

(注2) 上記の「税理士の懲戒の事由又は税理士法人の違法行為等があったとき」とは、懲戒の事由に該当する税理士法違反行為が終了した時点をいいます（税理士法基本通達47の3-1）。

(注3) 上記の除斥期間は、脱税相談や不真正な税務書類の作成といった税理士法違反行為（税理士の懲戒の事由・税理士法人の違法行為等）は、実態として、税務調査において把握されることが多いことを踏まえ、偽りその他不正の行為についての国税の更正決定等の期間制限（7年）及び税理士・税理士法人に対する調査に要する期間を勘案して、10年とされています。

(3) 適用関係

上記(2)の改正は、令和5年4月1日以後の懲戒の事由となる行為若しくは事実又は税理士法人の違法行為等について適用されます（改正法附則70②③）。

V その他

1 税理士法人制度の見直し

(1) 改正前の制度の概要

① 税理士法人の業務の範囲

税理士法人は、税理士業務を行うほか、定款で定めるところにより、税理士業務の付随業務その他これに準ずる業務として一定の業務の全部又は一部を行うことができるとされています（旧税理士法48の5）。

(注) 上記の「一定の業務」とは、財務書類の作成、会計帳簿の記帳の代行その他財務に関する事務（税理士業務の付随業務及び他の法律においてその事務を業として行うことが制限されているものを除きます。）を業として行う業務をいいます（旧税理士規則21）。

② 税理士法人の社員の資格

税理士法人の社員は、税理士でなければならず、また、税理士業務の停止の処分を受けた税理士でその停止の期間を経過しない者等は、税理士法人の社員となることができないこととされています（税理士法48の4）。

③ 税理士法人の社員の法定脱退事由

税理士法人の社員は、次に掲げる理由によって脱退することとされていました（旧税理士法48の17）。

- イ 税理士の登録の抹消
- ロ 定款に定める理由の発生
- ハ 総社員の同意
- ニ 除名

## (2) 改正の内容

### ① 税理士法人の業務の範囲の拡充

税理士法人は、税理士業務を組織的に行うことを目的として設立される法人であることから、税理士法人が行うことができる業務は、税理士業務、その付随業務及び上記(1)①の「一定の業務」に限定されています。他方で、税理士（個人）は、他の法律においてその事務を業として行うことが制限されているものを除き、その専門的知見を活用して、例えば、成年後見業務や租税教育その他知識の普及等の業務を行うことが可能です。そのため、税理士法人の社員が成年後見業務や租税教育その他知識の普及等の業務を行うためには、税理士（個人）として活動する必要がありました。

今回の改正においては、このような状況を踏まえ、税理士法人の社員がこうした業務に関わりやすくする観点から、税理士法人の業務の範囲に、次に掲げる業務が追加されました（税理士法48の5、税理士規則21二・三）。

- イ 当事者その他関係人の依頼又は官公署の委嘱により、後見人、保佐人、補助人、監督委員その他これらに類する地位に就き、他人の法律行為について、代理、同意若しくは取消しを行う業務又はこれらの業務を行う者を監督する業務
- ロ 租税に関する教育その他知識の普及及び啓発の業務

### ② 税理士法人の社員の法定脱退事由の整備

上記(1)②のとおり、税理士法人の社員が税理士業務の停止の処分を受けた場合等には、

税理士法人の社員の資格を有しないこととなり、税理士法人の社員は税理士法人から脱退すべきものと解されていますが、法令上、税理士法人の社員の法定脱退事由として、「税理士法人の社員が税理士業務の停止の処分を受けたこと」等が明文化されていませんでした。

今回の改正においては、この取扱いを明確化するため、上記(1)③の税理士法人の社員の法定脱退事由に、次に掲げる事由が追加されました（税理士法48の17）。

- イ 他の士業法上の懲戒処分により、業務の停止等がされた場合又は税理士が報酬のある公職に就いた場合の税理士の業務の停止の規定（税理士法43）に該当することとなったこと
- ロ 2年以内の税理士業務の停止の処分を受けたこと

## (3) 適用関係

上記(2)の改正は、令和4年4月1日から施行されています（改正法附則1、改正税理士規則附則）。

## 2 税理士が申告書に添付することができる計算事項、審査事項等を記載した書面に関する様式の整備

### (1) 改正前の制度の概要

#### ① 計算事項等記載書面の添付

税理士又は税理士法人は、申告納税方式の国税又は申告納付若しくは申告納入の方法による地方税の課税標準等を記載した申告書を作成したときは、その申告書の作成に関する計算事項等を記載した書面（以下「計算事項等記載書面」といいます。）をその申告書に添付することができることとされています（税理士法33の2①、旧税理士規則第9号様式）。

#### ② 審査事項等記載書面の添付

税理士又は税理士法人は、上記①の申告書

で他人の作成したものにつき相談を受けてこれを審査した場合において、その申告書が租税に関する法令の規定に従って作成されていると認めるときは、その申告書に関する審査事項等を記載した書面（以下「審査事項等記載書面」といいます。）をその申告書に添付することができることとされています（税理士法33の2②、旧税理士規則第10号様式）。

## (2) 改正の内容

計算事項等記載書面及び審査事項等記載書面は、一部の税目によっては、必ずしも使い勝手がよいものとはなっていないという課題がありました。

今回の改正においては、こうした課題に対応する観点から、計算事項等記載書面及び審査事項等記載書面について、必要があるときは、税目に応じてこれらの様式の各欄の記載事項を

更することができることとされました（税理士規則第9号様式、第10号様式）。

また、法令解釈通達上の様式に、新たに相続税の申告書又は贈与税の申告書に添付するための計算事項等記載書面及び審査事項等記載書面の様式が設けられました（税理士法関係様式通達別添5、別添6）。

(注) 上記のほか、計算事項等記載書面及び審査事項等記載書面の名称が、それぞれ「申告書の作成に関する計算事項等記載書面」及び「申告書に関する審査事項等記載書面」と改められる等の税理士の実務を踏まえた様式の見直しが行われました。

## (3) 適用関係

上記(2)の改正は、令和6年4月1日から施行されます（改正税理士規則附則二、令和4年3月31日改正税理士法関係様式通達）。

## 二 記帳水準の向上に資するための過少申告加算税等の加重措置の整備

### 1 改正前の制度の概要

申告納税方式による国税については、納税申告が納税義務を確定させる重要な意義を有することから、その申告の適正性を担保するため、行政制裁として過少申告加算税、無申告加算税及び重加算税の制度が設けられています（通法65、66、68）。これらの各加算税の概要は、次のとおりです。

#### (1) 過少申告加算税の概要

期限内申告書が提出された場合において、修正申告書の提出又は更正（以下「修正申告等」といいます。）があったときは、納税者に対し、その修正申告等に基づいて納付すべき税額に10%（期限内申告税額と50万円のいずれか多い額を超える部分は15%）の割合を乗じて計算した金額に相当する過少申告加算税を課すこととさ

れています（旧通法65①②）。ただし、修正申告書の提出が、調査通知以後、かつ、調査による更正を予知してされたものでない場合には、その申告に基づいて納付すべき税額に5%（期限内申告税額と50万円のいずれか多い額を超える部分は10%）の割合を乗じて計算した金額に相当する過少申告加算税を課すこととされています（旧通法65①②）。なお、その修正申告書の提出が調査による更正を予知してされたものでない場合において、調査通知がある前に行われたものであるときは、過少申告加算税を課されないこととされており（旧通法65⑤）、これは、申告納税制度の普及を図るため、自発的な修正申告を奨励することを目的とするものであるとされています。

(注) 上記の「調査通知」とは、次に掲げる事項の通知とされています（旧通法65⑤、旧通令27③）。

- ① 調査の対象となる税目（通法74の9①四）
  - ② 調査の対象となる期間（通法74の9①五）
  - ③ 事前通知を行う場合の実地の調査において質問検査等を行わせる旨（通法74の9①）又は事前通知を要しない場合（通法74の10）において実地の調査を行う旨
- また、この「調査通知」には、納税者（本人）が自身に代えて税務代理人に対して行うことに同意している場合（通法74の9⑤⑥、旧通規11の3）には、その税務代理人への通知を含むこととされています（旧通令27④）。

## (2) 無申告加算税の概要

期限後申告書の提出若しくは決定があった場合又はその期限後申告書の提出若しくは決定があった後に修正申告書の提出若しくは更正があった場合には、納税者に対し、その期限後申告書若しくは修正申告書の提出又は更正若しくは決定（以下「期限後申告等」といいます。）に基づいて納付すべき税額に15%（納税額が50万円を超える部分は20%）の割合を乗じて計算した金額に相当する無申告加算税を課すこととされています（旧通法66①②）。ただし、期限後申告書又は修正申告書の提出が、調査通知以後、かつ、調査による更正又は決定を予知してされたものでない場合には、その申告に基づいて納付すべき税額に10%（納税額が50万円を超える部分は15%）の割合を乗じて計算した金額に相当する無申告加算税を課すこととされています（旧通法66①②）。なお、その期限後申告書又は修正申告書の提出が調査による更正又は決定を予知してされたものでない場合において、調査通知がある前に行われたものであるときは、その申告に基づいて納付すべき税額に係る無申告加算税の額は、その税額に5%の割合を乗じて計算した金額とされ、通常の場合よりも軽減することとされており（旧通法66⑥）、この趣旨は、上記(1)の過少申告加算税が課されない措置と同様です。

## (3) 重加算税の概要

- ① 過少申告加算税に代えて課される場合の重加算税
- 過少申告加算税が課される場合（調査による更正を予知しないでされた申告による場合を除きます。）において、納税者とその国税の計算の基礎となるべき事実の全部又は一部を隠蔽・仮装して納税申告書を提出していたときは、納税者に対し、過少申告加算税に代えて計算の基礎となるべき税額に35%の割合を乗じて計算した金額に相当する重加算税を課すこととされています（通法68①）。

- ② 無申告加算税に代えて課される場合の重加算税

無申告加算税が課される場合（調査による更正又は決定を予知しないでされた申告による場合等を除きます。）において、納税者とその国税の計算の基礎となるべき事実の全部又は一部を隠蔽・仮装して法定申告期限までに納税申告書を提出せず、又は法定申告期限後に納税申告書を提出していたときは、納税者に対し、無申告加算税に代えて計算の基礎となるべき税額に40%の割合を乗じて計算した金額に相当する重加算税を課すこととされています（旧通法68②）。

## 2 改正の内容

適正な記帳については、正確な記録・事後検証可能性が確保されていることで、税務調査や会計監査への対応に係る事業者側の事務負担や時間、当局側の執行コストを共に最小化することが可能となる一方、信頼性のある記帳がない場合には、その取引実態を確認するための反面調査等の追加的な対応が必要になる場合もあります。また、記帳や帳簿保存義務を果たさなくても、その記帳や帳簿保存が不十分であることのみでは「隠蔽・仮装」の事実には該当しないことから重加算税の賦課が困難となる場合もあり、記帳義務不履行に対する不利益が少ない中で記帳の動機に乏しい場合も存在することなどの問題が指摘されていました。

この点については、国税通則法の制定に関する答申（昭和36年7月税制調査会第二次答申）においても、「（前略）これら記帳状況等が千差万別とみられる状態のもとでは、上記のような隠ぺい又は仮装の証明がすべての場合において実質上画一的にされることを期待するのは行政運営上困難であり、極端な場合には故意に記帳をしないか又は記帳を著しく不完全にして、隠ぺい又は仮装の証明を實際上不可能にする場合等その証明がされる場合よりもかえつて悪質な場合もあり得よう。このように、過少申告加算税又は無申告加算税を課される場合において、納税者の責任の程度に軽重の差がある反面、重加算税制度の適用について行政上限界のあることを考えるときは、過少申告加算税又は無申告加算税の課税率について、申告内容の程度のいかにかわらず、これを一律の課税率にとどめておくことは問題があると認められるので、この点については、今後なお検討すべきである。」とされており、国税通則法制定時からの課題とされてきました。

こうした課題等を踏まえ、政府税制調査会においては、複式簿記の普及・一般化、正確な記録及びトレサビリティが確保された会計帳簿の普及・一般化、帳簿不保存・記帳不備への対応等の記帳水準向上や適正申告を図るための対応についての議論が行われており、同調査会の下に外部有識者も交えて設置された「納税環境整備に関する専門家会合」における議論については、「納税環境整備に関する専門家会合の議論の報告（令和3年11月19日政府税制調査会資料）」として、総会への報告が行われました。その中では、これまでの税務調査の過程で把握されている適正な記帳等が行われていない事例等に対して、以下のとおり記帳義務不履行を是正するための担保措置の必要性について指摘がされています。

- ・ 適正な記帳が行われない事例については、納税者が自らの課税所得について情報を開示しないインセンティブが存在していると理解。
- ・ 事務処理負担は考慮しなくては行けないが、いつまでも白色申告のままでいいという印象を

持たれないように、インセンティブなり罰則なりをうまく使いながら、できる限り記帳水準の向上を早期に図っていくことが必要。

- ・ 記帳義務や書類保存義務がない所得もあり、無申告に対する重加算税賦課がさらに困難な場合も存在することは法律でクリアしていくべき課題。

また、同報告においては、帳簿不保存・記帳不備への対応について、「適正な記帳や帳簿保存が行われていない納税者については、真実の所得把握にかかる執行コストが多めで、ペナルティ適用上の立証も困難。また、記帳義務不履行に対する不利益がない中で、記帳の動機に乏しい場合も存在。記帳義務及び申告義務を適正に履行する納税者との公平性に鑑み、帳簿の不保存・不提示や記帳不備に対して適正化を促す措置の検討を行う。」との今後の議論の方向性が示されています。

今回の改正においては、こうした政府税制調査会における議論を通じた指摘や記帳の状況などに関する税務執行上の課題を踏まえ、記帳水準の向上に資する観点から、記帳義務を適正に履行しない納税者に課される過少申告加算税及び無申告加算税の加重措置を整備することとされました（改正の概要については、[参考図表①](#)を参照）。

以下では、この見直しの内容について、説明することとします。なお、このほか、税務調査の現場において、証拠書類を提示せずに簿外経費を主張する納税者や、証拠書類を仮装して簿外経費を主張する納税者への対応策として、必要経費不算入・損金不算入の措置を講ずることとしています。この改正の詳細については、前掲「[所得税法等の改正](#)」の「[五 家事関連費等の必要経費不算入等の改正](#)」及び「[法人税法等の改正](#)」の「[二 不正行為等に係る費用等の損金不算入制度の改正](#)」をご参照ください。

（参考） [納税環境整備に関する専門家会合の議論の報告（令和3年11月19日政府税制調査会資料）](#)（抄）

[専門家会合でいただいた主なご意見](#)

#### [1 適正申告の確保、記帳水準の向上](#)



- ・ 個人事業者の4割は白色申告で、記帳水準の低い方もたくさんいることを認識する必要。
  - ・ 新型コロナウイルス関連の給付金や融資の申請に対して前年同月比の売上減少が分かるような帳簿を用意できていない企業が非常に多かったことは、帳簿の重要性を再認識するきっかけになった。
  - ・ 効果的な記帳指導により、会員の8～9割が複式簿記で記帳をしている地域もある。
  - ・ 簡易簿記から複式簿記への移行は困難。特に高齢者にその傾向が強い。
  - ・ 適正な記帳を行うべき理由は、法人ないしは個人事業者の事業規模、そのステージ、現況によって濃淡がある。それぞれの事業体のステージごとに議論していくのは十分あり得る。
  - ・ 個人で事業を行うにあたっては、簿記会計の知識が必要であることは当然だという認識。その上で、必ずしも全員がその能力を持ってということではなく、税理士などの外部専門家との連携も含めて対応していきましょうというのが自然な発想。
  - ・ 悪質でないものの、正規の簿記では帳簿を作成できない層がかなり多い。記帳にかける時間も意識もない裾野をどう拾うのが課題。
  - ・ 社会の様々な層に対して、税金を払うことの重要性や会計リテラシーについての教育を行うべき。
  - ・ 記帳指導機関に所属していない個人事業者に対するアプローチも課題の一つ。そのようなフリーランス、ギグワーカー等の方が非常に増えている。
  - ・ 経営状況の把握や経営判断のために記帳が大事だということは分かっているが、どうすればいいか分からないという声がたくさん届いている。
  - ・ 事業者の自覚というところでは、プライベートと事業の財布・口座が分かれてい
- いとか、バイト感覚でやっていて請求書発行や経費精算を行っていない、労働者と混同している方もいる。
- ・ 開業届を出して個人事業主としてやっているのに、活用企業から給与として支払われるという事例もある。働き手と企業側の双方が会計・税務上のルールについて理解を深めていく必要。
  - ・ クラウド会計ソフトなどを使いながらも、まずはしっかりと記帳してもらうところを目標に。
  - ・ インボイス制度が間近に迫ってくる中で、複式簿記の重要性は増している。簡易な記帳では適格請求書発行事業者としての消費税申告に堪えられない。
  - ・ 所得税の青色申告制度について、記帳水準の向上の観点からバージョンアップさせる必要がある。水準の高い部分へのインセンティブを残しつつ、アバウトな記帳しかできていないような類型については恩典の適用対象から除くという発想もあるのではないか。
- ## 2 記帳水準向上のための施策等
- ### 【帳簿不備・不提示について】
- ・ 適正な記帳が行われない事例については、納税者が自らの課税所得について情報を開示しないインセンティブが存在していると理解。
  - ・ 後出的な簿外経費の主張事例については、そもそも税務調査の段階で、納税者側から経費の真正性を裏付ける証拠の提出が必要であると考えべき。
  - ・ 白色申告者は記帳義務があるにも関わらず罰則がないため、青色申告者との間で不公平がある点は、今後何らかの制度改革が必要。
  - ・ 事務処理負担は考慮しなくてはいけないが、いつまでも白色申告のままでもいいという印象を持たれないように、インセンティブなり罰則なりをうまく使いながら、できる限

り記帳水準の向上を早期に図っていくことが必要。

- ・ 白色申告者にも記帳義務はあるが、あまり効果が上がっていないのではないか。無記帳が判明した納税者には、行政や民間からの記帳指導をしっかりと行うことが必要ではないか。
- ・ 個人事業主の無記帳をけん制するため、(確定申告時に)記帳方法や記帳担当者が誰であるかを明らかにさせることで、記帳に対する意識を高められないか。
- ・ 悪質な者とそうでない者の線引きは難しいかもしれないが、悪質な者に対するペナルティを高く科すことによって、悪質でない者にもそのペナルティが及ぶことがあっては本末転倒。
- ・ できない人にできないことを要求して、できないから刑罰という訳にはいかない。誰でもできるような状況を確認しながら、啓蒙し良い方向に向かっていくことが必要。
- ・ 記帳義務や書類保存義務がない所得もあり、無申告に対する加重算税賦課がさらに困難な場合も存在することは法律でクリアしていくべき課題。

#### 【電子帳簿の活用】

- ・ 申告段階だけでなく帳簿の段階においてもデジタル化、DXの恩典が全体に及ぶように考えていくべき。
- ・ 従来の仕組みが限界に来ているのではないか。納税者がクラウド上に帳簿や取引データをアップロードし、課税庁に共有するような仕組みに移行し、情報の質及び量の水準を高めるのと同時に、それらの情報を全く提出しない無申告の納税者に対するペナルティを重くすることが考えられないか。
- ・ 優良な電子帳簿に向かっていくという方向性について地に足のついた議論をしていく必要。取引における証憑書類の発行・保存については、消費税のインボイス制度の導入があるが、こうしたことも生かしなが

ら今後の優良な電子帳簿の方向に向かっていくことが大事。

- ・ 優良な電子帳簿の普及や、JIIIMA認証に対応した会計ソフトを活用した記帳の普及拡大に向けて、こうしたソフトの購入費を税額控除にできないか。そうすれば一気に増えていくと考える。

#### 【記帳や税務手続の電子化について】

- ・ 情報やエビデンスに乏しいから雑所得にするのではなく、事業所得で申告していくことをスタンダードにするためのインセンティブ強化に検討の余地があるのではないか。
- ・ 電子帳簿と言っても高齢の60歳代、70歳代の事業者の方にデジタルリテラシーを上げていただきながらということは社会全体の枠組みで必要だが、一番は電子取引から帳簿が一定程度デジタルで飛んできて作ってくれれば、悪意のない方はその方が良い。
- ・ マイナンバーの利用などで、収入はある程度捕捉できるとか、概算でも入金記録をより利便的・簡便的にトレースすることを自ら望まれるのであれば、その方が手間がかからなくて目的に合う方も多いのではないか。
- ・ 記帳水準の議論において、記録(レコード)を取ることの重要性にも目を向けるべき。記帳を行うことの前段階として、事業用口座がしっかりと区分管理できていて資金の流れが把握できるかどうかの差は大きい。
- ・ 電子申告が広がっていくことは、大企業だけでなく、中小企業にも非常にメリットがあり、国にとってもメリットがある。
- ・ デジタル化が進むことにより記帳が改善されているのであれば、課題点があっても進めていかざるを得ないし、進めることによって、悪質な者に対する対応力が増していくだろう。

(中略)

記帳水準向上・適正申告を図るための今後の

## 議論の方向性

### 【複式簿記の普及・一般化】

記帳水準の向上は、適正な税務申告の確保のみならず、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向上、金融機関との資金繰り相談や取引関係の構築などにおける信頼の確保・向上の観点からも重要である。また、会計ソフトなどのICT技術の活用によって、簿記会計の専門知識を有さない納税者においても、大きな手間や費用をかけずに複式簿記による記帳や帳簿等の電子化を行うことが可能な環境が整ってきている。

このような状況を踏まえ、複式簿記による記帳を更に普及・一般化させる方向で、納税者側での対応可能性も十分踏まえつつ、所得税の青色申告制度の見直しを含めた記帳水準向上についての議論を進めていく。

### 【優良な電子帳簿の普及・一般化】

正確な記録及びトレーサビリティが確保された会計帳簿の保存は、会計監査や税務調査における事後検証可能性の観点に加え、内部統制や対外的な信頼性確保の観点からも重要である。こうした重要性に鑑みて、既存のインセンティブ措置に加えて、融資審査等における帳簿の活用範囲の拡大や税務調査における更なるデジタル技術の活用などを通じて、納税者における優良な電子帳簿の利用を促していくべきである。

あわせて、必要な機能を充足した会計ソフトの低価格化の見直しなどをはじめ、納税者において優良な電子帳簿の保存に対応するためのコストや事務負担の低減可能性について、関係者との意見交換等を通じた見極めを行いつつ、優良な電子帳簿の普及・一般化に向けた措置の検討を行う。その一環として、既に複式簿記が普及している法人については、税務上の更なる透明性確保と税制上の恩典適用とのバランスも含めて議論を進めていく。

### 【電子化を通じた簡便な税務手続の推進】

納税者の利便性の向上及び適正な申告納税を確保する観点から、申告書等への記載が必要な情報をマイナポータル経由で取り込み、自動的に反映させていくため、関係法人・団体等の協力を得ながら、取り込み対象となる情報の範囲拡大や一層のデジタル化を図る等、より簡便に確定申告・年末調整を完了できる仕組みの検討を行う。

### 【プラットフォーム事業者からの情報提供】

インターネット上のプラットフォーム事業者を介したギグエコノミー、シェアリングエコノミーの近年の伸長を踏まえ、記帳の余裕のない多数の零細事業者、サイドビジネス的事業者の申告の便宜を向上させる観点から、プラットフォーム事業者からの情報提供の在り方について、国際的な議論を踏まえつつ検討を行う。

### 【帳簿不保存・記帳不備への対応】

適正な記帳や帳簿保存が行われていない納税者については、真実の所得把握にかかる執行コストが多めで、ペナルティ適用上の立証も困難。また、記帳義務不履行に対する不利益がない中で、記帳の動機に乏しい場合も存在。

記帳義務及び申告義務を適正に履行する納税者との公平性に鑑み、帳簿の不保存・不提示や記帳不備に対して適正化を促す措置の検討を行う。

### 【特に悪質な納税者への対応】

課税の公平性を確保するために、税務調査時に簿外経費を主張する納税者、虚偽の書類を提出する等調査妨害的な対応を行う納税者への対応策や、調査等の働きかけに応じない納税者、到底当初より申告の意図を有していたとは思われない納税者等、既存のけん制措置では必ずしも対応できていない悪質な納税者への有効な対応策の検討を行う。

(後略)

(参考図表①)

記帳水準の向上に資するための過少申告加算税等の加重措置の整備

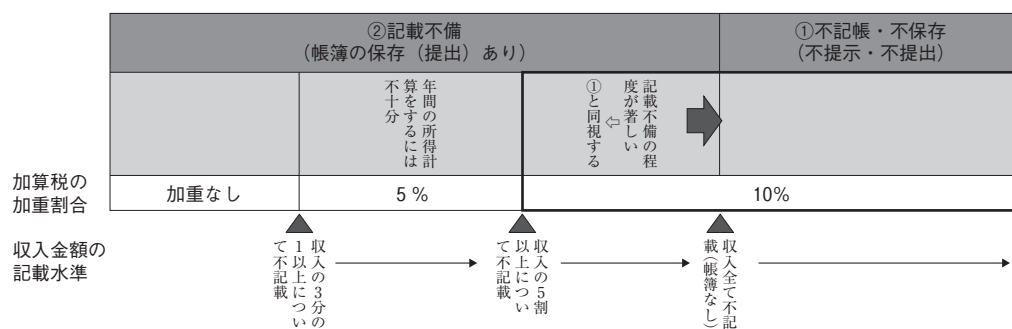
○ 記帳水準の向上に資する観点から、記帳義務の適正な履行を担保するため、帳簿の不保存や記載不備について未然に抑止するための以下の過少申告加算税・無申告加算税の加重措置を講ずる。

【改正の概要】

- (1) その修正申告等があった時に、帳簿（電子帳簿を含む。）【対象範囲：所得税法、法人税法及び消費税法の保存義務のある一定の帳簿（青色申告者の仕訳帳・総勘定元帳、白色申告者・消費税法上の事業者が保存しなければならない帳簿のうち売上に係るもの）に限定】の提出の要求があった場合において、次のいずれかに該当するときは、その修正申告等に基づき納付すべき税額（帳簿に記載すべき事項に基づく税額に限る。）に係る過少申告加算税・無申告加算税について、10%加重（下記②については、5%加重）する。
  - ① 不記帳・不保存であった場合（その提出をしなかった場合）
  - ② 提出された帳簿について、その申告書の作成の基礎となる重要な事項の記載が不十分である場合（記載が著しく不十分な場合は①）
- (2) ただし、納税者の責めに帰すべき事由がない場合（災害等の場合）は上記(1)の措置は適用しない。

【加重措置の適用対象範囲のイメージ】

・ 給与所得者を含めた全体の納税義務者に占める帳簿の不保存・記載不備の事業者の割合は僅少であり、そういった一部の者について所得把握を十分に行えない不公平を是正するため、その記帳義務の履行の程度に応じたペナルティ（加算税の加重）を課す。



(1) 記帳水準の向上に資するための過少申告加算税等の加重措置の概要

記帳水準の向上に資する観点から、記帳義務の適正な履行を担保し、帳簿の不保存や記載不備について未然に抑止するため、記帳義務を適正に履行しない納税者に課される過少申告加算税又は無申告加算税の額について、その記帳義務の履行の程度に応じてその額を加重する措置が整備されました。これは、全体の納税義務者に占める帳簿の不保存・記載不備の事業者の割合は僅少であるものの、そういった一部の者について所得把握を十分に行えない不公平についても配慮されたものです。

具体的には、納税者が、一定の帳簿（その電磁的記録を含みます。）に記載すべき事項等に関しその修正申告等又は期限後申告等があった時に、国税庁、国税局又は税務署の当該職員（以下「当該職員」といいます。）からその帳簿

の提示又は提出を求められ、かつ、次に掲げる場合のいずれかに該当するとき（その納税者の責めに帰すべき事由がない場合を除きます。）の過少申告加算税の額又は無申告加算税の額は、通常課される過少申告加算税の額又は無申告加算税の額にその修正申告等又は期限後申告等に係る納付すべき税額（その帳簿に記載すべき事項等に係るもの以外の事実に基づく税額を控除した税額に限ります。）の10%（次の②に掲げる場合に該当する場合には、5%）に相当する金額を加算した金額とすることされました（通法65④、66④）。

① 当該職員にその帳簿の提示若しくは提出をしなかった場合又は当該職員にその提示若しくは提出がされたその帳簿に記載すべき事項等のうち、納税申告書の作成の基礎となる重要なものとして一定の事項（以下「特定事項」といいます。）の記載等が著しく不十分

である場合として一定の場合

- ② 当該職員にその提示又は提出がされたその帳簿に記載すべき事項等のうち、特定事項の記載等が不十分である場合として一定の場合（上記①に掲げる場合を除きます。）

（注1） 上記の「特定事項」とは、売上げ（業務に係る収入を含みます。以下同じです。）をいうこととされています（通規11の2②）。これは、例えば所得については、日々の記帳段階ではその具体的な額を予見することが困難である点、経費については通常、税額を圧縮するものであることから収入に比して事業者の自主的な記帳が期待できるほか、その計上にあたっては、減価償却費用の計算や資金的支出に該当するかどうかの判断など、一定水準以上の税・会計の知識が必要となる点などを踏まえつつ、税務当局における執行可能性にも配慮し、本措置の適用要件である上記①又は②に掲げる場合に該当するかどうかの判断にあたっては、売上げを用いることとしたものです。なお、事業者ごとの会計リテラシーの違い等に配慮する観点から、売上げに含まれない収入金額（損益計算書上の営業外収益、特別損益に係る収入等の営業に直接関係のないもの）については、対象外とされています。

（注2） 上記の「特定事項」については、「帳簿に記載すべき事項等」であることが前提とされていることから、例えば、消費税法上の事業者が保存しなければならないこととされる帳簿については、その帳簿に記載すべき事項に含まれない国外において行った資産の譲渡等（不課税取引）に係る売上げは、特定事項に含まれないこととなります。

## （2）本措置の適用対象となる記載等が不十分の判断

上記(1)①の「特定事項の記載等が著しく不十分である場合」とは、特定事項の金額の記載等が、帳簿に記載等すべき特定事項の金額の2分の1に満たない場合をいい（通法65④、66④、通規11の2③⑤）、上記(1)②の「特定事項の記載等が不十分である場合」とは、特定事項の金額の記載等が、帳簿に記載等すべき特定事項の金額の3分の2に満たない場合をいうこととされています（通法65④、66④、通規11の2④⑥）。

これは、本措置を実効的なものとしていくためには、納税者による意図しない記帳漏れや記帳誤りについて、本措置を機械的に適用するのではなく、記帳指導により適正記帳に誘導することも重要であると考えられますが、そのような意図しない記帳漏れや記帳誤りとは言い難い一定の悪質性が観念される水準として「帳簿に記載等すべき特定事項の金額の3分の2に満たない場合」を本措置の適用対象となる「記載等が不十分である場合」としたものです。なお、「帳簿に記載等すべき特定事項の金額の2分の1に満たない場合」については、その売上げの過半が記帳されておらず、その悪質性は更に高いものと考えられることから、納税者が帳簿の提示又は提出をしなかった場合（作成及び保存をしなかった場合）と同視し得る程度の悪質性を有する「記載等が著しく不十分である場合」として、一段高い加重措置を適用することとされています。

なお、上記(1)①又は②に掲げる場合に該当する場合であっても、納税者の責めに帰すべき事由がない場合については、本措置の適用はありません（通法65④、66④）。

（注1） 上記の「納税者の責めに帰すべき事由がない場合」については、災害があったこと、又は病気による入院をしたこと等により、帳簿の提示又は提出をすることができない場合や記載等が不十分な場合などが該当するものと考えられますが、具体的には、今後、

通達等において示される予定です。

(注2) 上記の改正の趣旨を踏まえ、特定事項の金額が記載されていないことにつきやむを得ない事情があると認める場合には、運用上、適切に配慮することとされています(令和4年度税制改正の大綱)。なお、運用上、取扱いについて検討が必要な場面としては、例えば、以下のような場合が考えられますが、具体的な取扱いについては、今後、通達等において示される予定です。

- ① 不完全な記帳状態ではあるが、申告書には収入金額が適正に記載されている場合
- ② 翌期の帳簿に記帳漏れとなった当期の収入金額が適正に記載されている場合等
- ③ 白色申告者が、帳簿の体裁を正しく取っていない事業用の通帳・ノートに収入金額を網羅的かつ一覧性のある形で記載しており、契約書・請求書等の書類が一定程度保存され、収入金額を確認できる場合
- ④ 仕訳帳・総勘定元帳を保存しておらず、実態は補助帳簿による簡易簿記で記帳している青色申告者が、現金出納帳や売上帳等の補助帳簿に収入金額を適正に記載している場合
- ⑤ 仕訳帳・総勘定元帳の片方しか保存していない青色申告者について、保存している一方の帳簿と補助帳簿に収入金額を適正に記載している場合

### (3) 本措置の適用対象となる帳簿

本措置の対象となる「一定の帳簿」とは、所得税、法人税又は消費税(輸入に係る消費税を除きます。以下同じです。)に係る修正申告等又は期限後申告等の基因となる事項に係る次の帳簿のうち、特定事項に関する調査について必要があると認められるものとされています(通法65④、66④、通規11の2①)。なお、税目ごとの本措置の適用対象となる具体的な帳簿につ

いては、**参考図表②**をご参照ください。

- ① 所得税法上の青色申告者(取引内容を正規の簿記の原則に従って記録している者に限ります。)が備付け及び保存をしなければならないこととされる仕訳帳及び総勘定元帳(所規58①)
- ② 所得税法上の青色申告者のうち上記①以外の者が備付け及び保存をしなければならないこととされる一定の簡易な記録の方法及び記載事項によることができずの帳簿(所規56①ただし書)
- ③ 所得税法において上記①及び②以外の者が備付け及び保存をしなければならないこととされる帳簿(所規102①)
- ④ 法人税法上の青色申告法人が備付け及び保存をしなければならないこととされる仕訳帳及び総勘定元帳(法規54)
- ⑤ 法人税法において上記④以外の法人が備付け及び保存をしなければならないこととされる帳簿(法規66①)
- ⑥ 消費税法上の事業者が備付け及び保存をしなければならないこととされる次の帳簿
  - イ 課税仕入れの税額の控除に係る帳簿(消法30⑦⑧一)
  - ロ 特定課税仕入れの税額の控除に係る帳簿(消法30⑦⑧二)
  - ハ 売上対価の返還等に係る帳簿(消法38②)
  - ニ 特定課税仕入れの対価の返還等に係る帳簿(消法38の2②)
  - ホ 資産の譲渡等又は課税仕入れに関する事項の記録に係る帳簿(消法58)

(注1) 修正申告等又は期限後申告等の基因となる事項(所得金額等の申告漏れ)については、その申告漏れとなっている所得金額等について備付け及び保存義務がある帳簿に関して生じたものとされているため、帳簿の備付け及び保存義務がある所得金額等(所得税については、不動産所得、事業所得又は山林所得、法人税・消費税については全て

の所得金額等)の申告漏れが対象となります。なお、所得税の所得控除(保険料控除、扶養控除等)の適用誤りによる申告漏れについては、帳簿に関して生じたものではないため、対象外となるものと考えられます。

(注2) 上記の帳簿については、「特定事項に関する調査について必要があると認められるもの」とされていますので、例えば、上記②の帳簿については特定事項が記載されている現金出納帳や売掛帳等が、上記③の帳簿については特定事項が記載されている売上帳等が、それぞれ該当するものと考えられますが、具体的には、納税者の個々の記帳状況等を踏まえ、総合的に判断することになるものと考えられます。

(注3) 上記⑥の帳簿については、所得税法・法人税法の上記①～⑤の帳簿と異なり、総勘定元帳や仕訳帳といった帳簿の種類ではなく、課税仕入れの相手方の氏名又は名称や課税仕入れを行った年月日等の記載事項の内容により特定がされています。消費税について、事業者は、総勘定元帳や仕訳帳といった所得税又は法人税の申告の基礎となる帳簿に、消費税法上の各種の帳簿(上記⑥イ～ホ)の記載事項を補完記載した上で保存している場合が多いことを踏まえ、上記⑥の帳簿の全体を位置付けていますが、実際に本措置の対象となるのは、特定事項に関する調査について必要があると認められるものに限られることとなります。

(参考図表②)

記帳水準の向上に資するための過少申告加算税等の加重措置の対象帳簿の具体例

	所得税法	法人税法	消費税法
青色申告	仕訳帳・総勘定元帳 ※ 上記の保存がない場合、現金出納帳・売上帳等の補助帳簿(上記(3)②の青色申告者の帳簿)でも可	仕訳帳・総勘定元帳	仕訳帳・総勘定元帳・補助帳簿(消費税法上の記載事項を記載した帳簿)
白色申告	現金出納帳・売上帳等の補助帳簿 ※ 帳簿の体裁を正しく取っていない事業用の通帳・ノートに収入金額を網羅的かつ一覧性のある形で記載しており、契約書・請求書等の書類が一定程度保存され、収入金額を確認できる場合の取扱いを通達等で公表予定	現金出納帳・売上帳等の補助帳簿	

(4) 本措置の適用対象となる本税額

上記(1)の修正申告等又は期限後申告等がその帳簿に記載すべき事項等に係る事実(申告漏れ)のみに基づくものである場合には、本措置の計算対象となる「過少申告加算税又は無申告加算税の額の計算の基礎となるべき税額」は、その「修正申告等又は期限後申告等により納付すべき本税額」となります(通法65④、66④)。

なお、「帳簿に記載すべき事項等に係るもの

以外の事実」があるときは、「修正申告等又は期限後申告等により納付すべき本税額」(全体)から、その「帳簿に記載すべき事項等に係るもの以外の事実」のみに基づいて修正申告等又は期限後申告等があったものと仮定計算した場合に算出される本税額を控除した税額となります(通法65④、66④、通令27①⑥)。

(注1) 上記(2)のとおり、本措置の適用の有無については、特定事項の金額の記載等により

判断することとなりますが、帳簿に記載すべき事項等に係る事実（申告漏れ）については、特定事項のみに限られるものではなく、上記(3)の帳簿に関連する全ての帳簿に記載すべき事項等に基因する申告漏れの所得全体が対象となります。例えば、売上げ（特定事項）の金額の記載等が、帳簿に記載等すべき売上げの金額の3分の2に満たないため、本措置の適用がある場合において、この売上げの過少計上の他、経費帳に経費の過大計上がある場合には、その経費の過大計上に基因する部分も含めて、本措置の適用対象となる本税額となり得ることとなります。

(注2) 過少申告加算税又は無申告加算税に代えて重加算税を課す場合において、その過少申告加算税又は無申告加算税について加算すべき金額があるときは、その重加算税の額の計算の基礎となるべき税額に相当する

金額をその過少申告加算税又は無申告加算税の額の計算の基礎となるべき税額から控除して計算するものとした場合における過少申告加算税又は無申告加算税以外の部分に代え、重加算税を課するものとされています（通令27の3）。つまり、重加算税は、まず本措置により加重された過少申告加算税又は無申告加算税に代えて課されることとなります。

### 3 適用関係

上記2の改正は、令和6年1月1日以後に法定申告期限等が到来する国税について適用されます（改正法附則20②）。したがって、例えば、通常、所得税については令和5年分から、法人税については10月決算法人の場合には令和5年10月決算期分から、それぞれ適用される場面が生じ得ることとなります。

## 三 財産債務調書制度等の見直し

### 1 改正前の制度の概要

#### (1) 国外財産調書制度

##### ① 国外財産調書の提出

居住者（非永住者を除きます。以下(1)において同じです。）は、その年の12月31日においてその価額の合計額が5,000万円を超える国外財産を有する場合には、その者の氏名、住所又は居所及び個人番号並びにその国外財産の種類、数量及び価額その他必要な事項を記載した調書（以下「国外財産調書」といいます。）を、その年の翌年の3月15日までに、所轄税務署長に提出しなければならないこととされていました（旧国外送金等調書法5①）。ただし、同日（提出期限）までに国外財産調書を提出しないで死亡し、又は出国をしたときは、国外財産調書の提出を要しないこととされていました（旧国外送金等調書法

5①ただし書）。

また、相続の開始の日の属する年（以下「相続開始年」といいます。）の12月31日においてその価額の合計額が5,000万円を超える国外財産を有する相続人（遺贈（死因贈与を含みます。以下同じです。）により財産を取得した者を含みます。以下同じです。）は、相続開始年の年分の国外財産調書については、その相続又は遺贈により取得した国外財産（以下「相続国外財産」といいます。）を除外して、提出することができることとされています（国外送金等調書法5②前段）。この場合において、相続開始年の年分の国外財産調書の提出義務については、国外財産の価額の合計額から相続開始年に取得した相続国外財産の価額の合計額を除外して判定することとされています（国外送金等調書法5②後段）。

##### ② 過少申告加算税等の特例



イ 国外財産調書の提出がある場合の過少申告加算税等の軽減措置

国外財産に係る所得税又は国外財産に対する相続税に関し申告漏れ（過少申告）又は無申告（以下「国外財産に係る事実」といいます。）による修正申告書若しくは期限後申告書の提出又は更正若しくは決定（以下「修正申告等」といいます。）があり、過少申告加算税又は無申告加算税の適用がある場合において、提出期限内に提出された国外財産調書にその修正申告等の基因となる国外財産についての記載があるときは、その修正申告等につき課される過少申告加算税の額又は無申告加算税の額については、その国外財産に係る事実に基づく本税額（その過少申告加算税の額又は無申告加算税の額の計算の基礎となるべき本税額）の5%に相当する金額を控除した金額とすることとされています（国外送金等調書法6①）。

ロ 国外財産調書の提出がある場合の過少申告加算税等の軽減措置の適用の判定の基礎となる国外財産調書

上記イの国外財産調書の提出がある場合の過少申告加算税等の軽減措置の適用に当たり、その提出の有無や国外財産の記載の有無を判定する国外財産調書は、次に掲げる場合の区分に応じそれぞれ次に定める国外財産調書とされています（国外送金等調書法6②）。

(イ) 国外財産に係る所得税に関する修正申告等である場合……その修正申告等に係る年分の国外財産調書（その年の中途においてその修正申告等の基因となる国外財産を譲渡等により有しないこととなった場合には、その修正申告等に係る年分の前年分の国外財産調書）

(ロ) 国外財産に対する相続税に関する修正申告等である場合……次に掲げる国外財産調書のいずれか

a その相続税に係る被相続人（遺贈をした者を含みます。以下同じです。）の相続開始年の前年分の国外財産調書（被相続人がその提出期限までに相続開始年の前年分の国外財産調書を提出しないで死亡した場合には、被相続人の相続開始年の前々年分の国外財産調書）

b その相続税に係る相続人の相続開始年の年分の国外財産調書

c その相続税に係る相続人の相続開始年の翌年分の国外財産調書

ハ 国外財産調書の提出がない場合等の過少申告加算税等の加重措置

国外財産に係る所得税又は国外財産に対する相続税に関し修正申告等（死亡した者に係るものを除きます。）があり、過少申告加算税又は無申告加算税の適用がある場合において、次に掲げる場合のいずれかに該当するときは、その修正申告等につき課される過少申告加算税の額又は無申告加算税の額については、その国外財産に係る事実に基づく本税額（その過少申告加算税の額又は無申告加算税の額の計算の基礎となるべき本税額）の5%に相当する金額を加算した金額とすることとされています（国外送金等調書法6③）。

(イ) 提出期限内に国外財産調書の提出がない場合（その国外財産調書の提出期限の属する年の前年の12月31日において相続国外財産を有する者（その価額の合計額が5,000万円を超える国外財産で相続国外財産以外のものを有する者を除きます。）の責めに帰すべき事由がない場合を除きます。）

(ロ) 提出期限内に提出された国外財産調書に記載すべきその修正申告等の基因となる国外財産についての記載がない場合（その国外財産調書にその修正申告等の基因となる国外財産について記載すべき

事項のうち重要なものの記載が不十分であると認められる場合を含むものとし、その国外財産調書に記載すべきその修正申告等の基因となる相続国外財産についての記載がない場合（その相続国外財産を有する者の責めに帰すべき事由がない場合に限り、）を除きます。）

ただし、その修正申告等が相続税に関するものである場合には、次に掲げる者については、国外財産調書の提出がない場合等の過少申告加算税等の加重措置は、適用しないこととされています（国外送金等調書法6⑤）。

- (イ) その相続税に係る相続人で相続開始年の翌年分の国外財産調書の提出義務がないもの
  - (ロ) その相続税に係る相続人で相続開始年の翌年の12月31日においてその修正申告等の基因となる相続国外財産を有しないもの
- ニ 国外財産調書の提出がない場合等の過少申告加算税等の加重措置の適用の判定の基礎となる国外財産調書

上記ハの国外財産調書の提出がない場合等の過少申告加算税等の加重措置の適用に当たり、その提出の有無や国外財産の記載の有無を判定する国外財産調書は、次に掲げる場合の区分に応じそれぞれ次に定める国外財産調書とされています（国外送金等調書法6④）。

- (イ) 国外財産に係る所得税に関する修正申告等である場合……その修正申告等に係る年分の国外財産調書（その年の中途においてその修正申告等の基因となる国外財産を譲渡等により有しないこととなった場合にはその修正申告等に係る年分の前年分の国外財産調書とし、その修正申告等の基因となる相続国外財産（相続開始年に取得したものに限り、）については相続開始年の年分の国外財産調書

を除きます。）

- (ロ) 国外財産に対する相続税に関する修正申告等である場合……次に掲げる国外財産調書の全て

- a その相続税に係る被相続人の相続開始年の前年分の国外財産調書（被相続人がその提出期限までに相続開始年の前年分の国外財産調書を提出しないで死亡した場合には、被相続人の相続開始年の前々年分の国外財産調書）

- b その相続税に係る相続人の相続開始年の年分の国外財産調書

- c その相続税に係る相続人の相続開始年の翌年分の国外財産調書

- ホ 提出期限後に国外財産調書が提出された場合の宥恕措置

提出期限後に国外財産調書が提出され、かつ、修正申告等があった場合において、その国外財産調書の提出が、その国外財産に係る所得税又は国外財産に対する相続税についての調査があったことにより更正又は決定があるべきことを予知してされたものでないときは、その国外財産調書は提出期限内に提出されたものとみなして、上記イの国外財産調書の提出がある場合の過少申告加算税等の軽減措置又は上記ハの国外財産調書の提出がない場合等の過少申告加算税等の加重措置を適用することとされています（旧国外送金等調書法6⑥）。

- ヘ 国外財産調書に記載すべき国外財産に関する書類の提示又は提出がない場合の過少申告加算税等の軽減措置又は加重措置の特例

国外財産に係る所得税又は国外財産に対する相続税に関し修正申告等があり、過少申告加算税又は無申告加算税の適用がある居住者が、その修正申告等があった日前に、国税庁、国税局又は税務署の当該職員から国外財産調書に記載すべき国外財産の取得、運用又は処分に係る一定の書類（その電磁

的記録を含みます。)又はその写しの提示又は提出を求められた場合において、その提示又は提出を求められた日から60日を超えない範囲内でその提示又は提出の準備に通常要する日数を勘案して当該職員が指定する日までにその提示又は提出をしなかったとき(その居住者の責めに帰すべき事由がない場合を除きます。)における上記イの国外財産調書の提出がある場合の過少申告加算税等の軽減措置又は上記ハの国外財産調書の提出がない場合等の過少申告加算税等の加重措置の適用については、次のとおりとされています(国外送金等調書法6⑦)。

(イ) 上記イの国外財産調書の提出がある場合の過少申告加算税等の軽減措置は、適用しないこととされています。

(ロ) 上記ハの国外財産調書の提出がない場合等の過少申告加算税等の加重措置の適用については、その加算する割合は10%(この特例の適用前の加算割合:5%)とすることとされています。ただし、次に掲げる場合のいずれかに該当する場合には、その加算する割合は5%(この特例の適用前の加算割合:なし)とすることとされています。

a 提出期限内に国外財産調書の提出がないことについて、その提出期限の属する年の前年の12月31日において相続国外財産を有する者(その価額の合計額が5,000万円を超える国外財産(相続国外財産を除きます。))を有する者を除きます。)の責めに帰すべき事由がない場合

b 国外財産調書に記載すべきその修正申告等の基因となる相続国外財産についての記載がない場合(重要な事項の記載が不十分であると認められる場合を含むものとし、その相続国外財産を有する者の責めに帰すべき事由がない

場合に限ります。)

## (2) 財産債務調書制度

### ① 財産債務調書の提出

所得税の申告書を提出すべき者又は所得税の還付申告書(その計算した所得税の額の合計額が配当控除の額を超える場合におけるその還付申告書に限ります。)を提出することができる者は、その申告書に記載すべきその年分の総所得金額及び山林所得金額の合計額が2,000万円を超え、かつ、その年の12月31日においてその価額の合計額が3億円以上の財産又はその価額の合計額が1億円以上の国外転出特例対象財産を有する場合には、その者の氏名、住所又は居所及び個人番号(個人番号を有しない者については、氏名及び住所又は居所)並びにその者が同日において有する財産の種類、数量及び価額並びに債務の金額その他必要な事項を記載した調書(以下「財産債務調書」といいます。)を、その年の翌年の3月15日までに、所轄税務署長に提出しなければならないこととされてきました(旧国外送金等調書法6の2①)。ただし、同日(提出期限)までに、財産債務調書を提出しないで死亡したときは、財産債務調書の提出を要しないこととされてきました(旧国外送金等調書法6の2①ただし書)。

(注) 上記の「国外転出特例対象財産」とは、所得税法第60条の2第1項に規定する有価証券等並びに同条第2項に規定する未決済信用取引等及び同条第3項に規定する未決済デリバティブ取引に係る権利をいいます(旧国外送金等調書法6の2①)。

また、相続開始年の年分の所得税の申告書に記載すべき総所得金額及び山林所得金額の合計額が2,000万円を超え、かつ、相続開始年の12月31日においてその価額の合計額が3億円以上の財産又はその価額の合計額が1億円以上の国外転出特例対象財産を有する相続人は、相続開始年の年分の財産債務調書につ

いては、その相続又は遺贈により取得した財産又は債務（以下「相続財産債務」といいます。）を除外して、提出することができることとされています（国外送金等調書法6の2②前段）。この場合において、相続開始年の年分の財産債務調書の提出義務については、財産の価額の合計額から相続開始年に相続又は遺贈により取得した財産の価額の合計額を除外して判定することとされています（国外送金等調書法6の2②後段）。

## ② 過少申告加算税等の特例

### イ 財産債務調書の提出がある場合の過少申告加算税等の軽減措置

財産債務に係る所得税又は財産に対する相続税に関し申告漏れ（過少申告）又は無申告（以下「財産債務に係る事実」といいます。）による修正申告等があり、過少申告加算税又は無申告加算税の適用がある場合において、提出期限内に提出された財産債務調書にその修正申告等の基因となる財産又は債務についての記載があるときは、その修正申告等につき課される過少申告加算税の額又は無申告加算税の額については、その財産債務に係る事実に基づく本税額（その過少申告加算税の額又は無申告加算税の額の計算の基礎となるべき本税額）の5%に相当する金額を控除した金額とすることとされています（旧国外送金等調書法6の3①、6①）。

### ロ 財産債務調書の提出がある場合の過少申告加算税等の軽減措置の適用の判定の基礎となる財産債務調書

上記イの財産債務調書の提出がある場合の過少申告加算税等の軽減措置の適用に当たり、その提出の有無や財産又は債務の記載の有無を判定する財産債務調書は、次に掲げる場合の区分に応じそれぞれ次に定める財産債務調書とされています（旧国外送金等調書法6の3①、6②）。

#### (イ) 財産債務に係る所得税に関する修正申

告等である場合……その修正申告等に係る年分の財産債務調書（その年の中途においてその修正申告等の基因となる財産又は債務を譲渡等により有しないこととなった場合には、その修正申告等に係る年分の前年分の財産債務調書）

#### (ロ) 財産に対する相続税に関する修正申告等である場合……次に掲げる財産債務調書のいずれか

a その相続税に係る被相続人の相続開始年の前年分の財産債務調書（被相続人がその提出期限までに相続開始年の前年分の財産債務調書を提出しないで死亡した場合には、被相続人の相続開始年の前々年分の財産債務調書）

b その相続税に係る相続人の相続開始年の年分の財産債務調書

c その相続税に係る相続人の相続開始年の翌年分の財産債務調書

#### ハ 財産債務調書の提出がない場合等の過少申告加算税等の加重措置

財産債務に係る所得税に関し修正申告等（死亡した者に係るものを除きます。）があり、過少申告加算税又は無申告加算税の適用がある場合において、次に掲げる場合のいずれかに該当するときは、その修正申告等につき課される過少申告加算税の額又は無申告加算税の額については、その財産債務に係る事実に基づく本税額（その過少申告加算税の額又は無申告加算税の額の計算の基礎となるべき本税額）の5%に相当する金額を加算した金額とすることとされています（旧国外送金等調書法6の3②、6③）。

(イ) 提出期限内に財産債務調書の提出がない場合（その財産債務調書の提出期限の属する年の前年の12月31日において相続財産債務を有する者（その価額の合計額が3億円以上の財産（相続又は遺贈により取得した財産を除きます。）又はその

価額の合計額が1億円以上の国外転出特例対象財産（相続又は遺贈により取得した財産を除きます。）を有する者を除きます。）の責めに帰すべき事由がない場合を除きます。）

- (ロ) 提出期限内に提出された財産債務調書に記載すべきその修正申告等の基因となる財産債務についての記載がない場合（その財産債務調書にその修正申告等の基因となる財産債務について記載すべき事項のうち重要なものの記載が不十分であると認められる場合を含むものとし、その財産債務調書に記載すべきその修正申告等の基因となる相続財産債務についての記載がない場合（その相続財産債務を有する者の責めに帰すべき事由がない場合に限ります。）を除きます。）

## 二 財産債務調書の提出がない場合等の過少申告加算税等の加重措置の適用の判定の基礎となる財産債務調書

上記ハの財産債務調書の提出がない場合等の過少申告加算税等の加重措置の適用に当たり、その提出の有無や財産又は債務の記載の有無を判定する財産債務調書は、その修正申告等に係る年分の財産債務調書（その年の中途においてその修正申告等の基因となる財産又は債務を譲渡等により有しないこととなった場合にはその修正申告等に係る年分の前年分の財産債務調書とし、その修正申告等の基因となる相続財産債務（相続開始年に取得したものに限ります。）については相続開始年の年分の財産債務調書を除きます。）とされています（旧国外送金等調書法6の3②、6④）。

## ホ 提出期限後に財産債務調書が提出された場合の宥恕措置

提出期限後に財産債務調書が提出され、かつ、修正申告等があった場合において、その財産債務調書の提出が、その財産債務に係る所得税又は財産に対する相続税につ

いての調査があったことにより更正又は決定があるべきことを予知してされたものでないときは、その財産債務調書は提出期限内に提出されたものとみなして、上記イの財産債務調書の提出がある場合の過少申告加算税等の軽減措置又は上記ハの財産債務調書の提出がない場合等の過少申告加算税等の加重措置を適用することとされています（旧国外送金等調書法6の3③、6⑥）。

## 2 改正の内容

財産債務調書制度については、その年分の総所得金額及び山林所得金額の合計額が2,000万円を超え、かつ、その年の12月31日においてその価額の合計額が3億円以上の財産又はその価額の合計額が1億円以上の国外転出特例対象財産を有する者がその提出義務者とされていますが、その年分の総所得金額及び山林所得金額の合計額が2,000万円以下の者は、仮に高額の資産を保有していたとしても、財産債務調書の提出義務がないため、納税者の財産状況等を十分に把握することができていない面がありました。

今回の改正においては、こうした課題に対応するため、提出義務者等の事務負担の軽減等の観点から、国外財産調書及び財産債務調書の提出期限が後倒しされるとともに、国外財産調書及び財産債務調書の記載事項について運用上の簡略化等が行われた上で、財産債務調書の提出義務者の範囲の見直しが行われました。

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。

### (1) 財産債務調書の提出義務者の見直し

従前の提出義務者（上記1(2)①の財産債務調書を提出すべき者をいいます。以下同じです。）のほか、居住者（従前の提出義務者を除きます。）で、その年の12月31日においてその価額の合計額が10億円以上の財産を有するものは、財産債務調書を、その年の翌年の6月30日までに、所轄税務署長に提出しなければならないこ

ととされました（国外送金等調書法6の2③）。

また、上記により提出すべき財産債務調書については、従前の提出義務者が提出すべき財産債務調書と同様に、次の措置が講じられました。

① その年の翌年の6月30日（提出期限）までに、財産債務調書を提出しないで死亡したときは、財産債務調書の提出を要しないこととされました（国外送金等調書法6の2③後段、6の2①ただし書）。

② 相続開始年の12月31日においてその価額の合計額が10億円以上の財産を有する相続人は、相続開始年の年分の財産債務調書については、相続財産債務を除外して、財産債務調書を提出することができることとされました（国外送金等調書法6の2④前段）。この場合において、相続開始年の年分の財産債務調書の提出義務については、財産の価額の合計額から相続開始年に相続又は遺贈により取得した財産の価額の合計額を除外して判定することとされました（国外送金等調書法6の2④後段）。

## (2) 国外財産調書及び財産債務調書の提出期限の見直し

① 国外財産調書の提出期限の見直し

国外財産調書の提出期限が、その年の翌年の6月30日（改正前：その年の翌年の3月15日）に後倒しされました（国外送金等調書法5①）。

② 財産債務調書の提出期限の見直し

財産債務調書の提出期限が、その年の翌年の6月30日（改正前：その年の翌年の3月15日）に後倒しされました（国外送金等調書法6の2①）。

## (3) 提出期限後に国外財産調書又は財産債務調書が提出された場合の宥恕措置の見直し

① 提出期限後に国外財産調書が提出された場合の宥恕措置の見直し

上記1(1)②ホの提出期限後に国外財産調書が提出された場合の宥恕措置について、その

国外財産調書の提出が、国外財産に係る所得税又は国外財産に対する相続税についての調査通知前にされたものである場合に限り、適用することとされました（国外送金等調書法6⑥）。

② 提出期限後に財産債務調書が提出された場合の宥恕措置の見直し

上記1(2)②ホの提出期限後に財産債務調書が提出された場合の宥恕措置について、その財産債務調書の提出が、その財産債務に係る所得税又は財産に対する相続税についての調査通知前にされたものである場合に限り、適用することとされました（国外送金等調書法6の3③、6⑥）。

(注) 上記の「調査通知」とは、次に掲げる事項の通知とされています（通法65⑥、通令27④）。

イ 調査の対象となる税目（通法74の9①四）

ロ 調査の対象となる期間（通法74の9①五）

ハ 事前通知を行う場合の実地の調査において質問検査等を行わせる旨（通法74の9①）又は事前通知を要しない場合（通法74の10）において実地の調査を行う旨  
また、この「調査通知」には、納税者（本人）が自身に代えて税務代理人に対して行うことに同意している場合（通法74の9⑤⑥、通規11の3）には、その税務代理人への通知を含むこととされています（通令27⑤）。

## (4) 財産債務調書の提出がある場合の過少申告加算税等の軽減措置等の整備

① 財産債務調書の提出がある場合の過少申告加算税等の軽減措置の整備

上記(1)の改正に伴い、財産債務調書の提出がある場合の過少申告加算税等の軽減措置の適用の判定の基礎となる財産債務調書に、提出期限内に提出された財産債務調書で上記(1)

により提出すべきものが追加されました（国外送金等調書法6の3①、6①②）。

② 財産債務調書の提出がない場合等の過少申告加算税等の加重措置の整備

上記(1)の改正に伴い、財産債務調書の提出がない場合等の過少申告加算税等の加重措置が適用される場合に、次に掲げる場合が追加されました（国外送金等調書法6の3②、6③④）。

イ 提出期限内に上記(1)により提出すべき財産債務調書の提出がない場合（その財産債務調書の提出期限の属する年の前年の12月31日において相続財産債務を有する者（その価額の合計額が10億円以上の財産（相続又は遺贈により取得した財産を除きます。）を有する者を除きます。）の責めに帰すべき事由がない場合を除きます。）

ロ 提出期限内に提出された財産債務調書で上記(1)により提出すべきものに記載すべき修正申告等の基因となる財産債務についての記載がない場合（その財産債務調書にその修正申告等の基因となる財産債務について記載すべき事項のうち重要なものの記載が不十分であると認められる場合を含むものとし、その財産債務調書に記載すべきその修正申告等の基因となる相続財産債務についての記載がない場合（その相続財産債務を有する者の責めに帰すべき事由がない場合に限ります。）を除きます。）

(注) 上記の見直し等のほか、国外財産調書又は財産債務調書の提出義務者の事務負担の軽減の観点から、通達において、次の見直し等が行われる予定です。

① 国外財産調書の記載事項の簡略化

所得税の確定申告書に添付すべき収支内訳書又は所得税の青色申告書に添付すべき青色決算書の「減価償却費の計算」欄に減価償却資産として記載されているものについては、その減価償却資産の価額の総額を記載することができることとされます。

② 財産債務調書の記載事項の簡略化

財産債務調書の記載事項について、次のとおり、その記載を簡略化することができることとされます。

イ 「その他の動産」の区分に該当する家庭用動産」で、その取得価額が300万円未満（現行：100万円未満）のものは、その年の12月31日におけるその財産の見積価額については、10万円未満のものとして取り扱われるとともに、その記載を省略することができることとされます。

ロ 預貯金のうち、1口の預入高が50万円未満のものは、預入高に代えて口座番号を記載することができることとされます。

ハ 所得税の確定申告書に添付すべき収支内訳書又は所得税の青色申告書に添付すべき青色決算書の「減価償却費の計算」欄に減価償却資産として記載されているものについては、その減価償却資産の価額の総額を記載することができることとされます。

### 3 適用関係

- (1) 上記2(1)の改正は、令和5年分以後の財産債務調書について適用されます(改正法附則72④)。
- (2) 上記2(2)①の改正は、令和5年分以後の国外財産調書について適用し、令和4年分以前の国外財産調書については従前どおりとされています(改正法附則72①)。
- (3) 上記2(2)②の改正は、令和5年分以後の財産債務調書について適用し、令和4年分以前の財産債務調書については従前どおりとされています(改正法附則72③)。
- (4) 上記2(3)の改正は、国外財産調書又は財産債務調書が令和6年1月1日以後に提出される場合について適用し、国外財産調書又は財産債務調書が同日前に提出された場合については従前どおりとされています(改正法附則72②)。
- (5) 上記2(4)①の改正は、令和5年1月1日から施行されます(改正法附則1三ホ)。

- (6) 上記2(4)②の改正は、令和5年分以後の所得税については従前どおりとされています（改正法附則72⑤）。  
税について適用し、令和4年分以前の所得税に

## 四 その他納税環境整備関係の改正

### 1 修正申告書等の記載事項の整備

#### (1) 改正前の制度の概要

##### ① 修正申告書の記載事項

納税申告書を提出した者は、その納税申告書の提出により納付すべきものとして記載した税額に不足額があるとき等の一定の場合には、その申告について更正があるまでは、その申告に係る課税標準等又は税額等を修正する納税申告書（以下「修正申告書」といいます。）を税務署長に提出することができることとされています（通法19①）。

（注）上記の「課税標準等」とは、課税標準、課税標準から控除する金額及び純損失等の金額をいい、「税額等」とは、納付すべき税額、還付金の額に相当する税額及び源泉徴収税額等（納付すべき税額の計算上控除する金額又は還付金の額の計算の基礎となる税額をいいます。以下同じです。）をいいます（通法19①）。

修正申告書には、次に掲げる事項を記載し、その申告に係る国税の期限内申告書に添付すべきものとされている書類があるときはその書類に記載すべき事項のうちその申告に係るものを記載した書類を添付しなければならないこととされていました（旧通法19④）。

イ その申告前の課税標準等及び税額等

ロ その申告後の課税標準等及び税額等

ハ その申告に係る次に掲げる金額

(イ) その申告前の納付すべき税額がその申告により増加するときは、その増加する部分の税額

(ロ) その申告前の還付金の額に相当する税額がその申告により減少するときは、その減少する部分の税額

ハ) 純損失の繰戻し等による還付金額に係る還付加算金があるときは、その還付加算金のうち上記ロに掲げる税額に対応する部分の金額

ニ 上記イからハまでに掲げるもののほか、その期限内申告書に記載すべきものとされている事項でその申告に係るものその他参考となるべき事項

##### ② 更正請求書の記載事項

納税申告書を提出した者は、その申告書に記載した課税標準等若しくは税額等の計算が国税に関する法律の規定に従っていなかったこと又はその計算に誤りがあったことにより、その申告書の提出により納付すべき税額が過大であるとき等の一定の場合には、その申告書に係る国税の法定申告期限から5年（法人税の純損失等の金額に係る場合については、10年）以内に限り、税務署長に対し、その申告に係る課税標準等又は税額等につき更正をすべき旨の請求をすることができることとされています（通法23①）。

更正の請求をしようとする者は、その請求に係る更正前の課税標準等又は税額等、その更正後の課税標準等又は税額等、その更正の請求をする理由、その請求をするに至った事情の詳細その他参考となるべき事項を記載した更正請求書を税務署長に提出しなければならないこととされていました（旧通法23③）。

#### (2) 改正の内容

ワンスオンリーの原則を徹底する観点から、先の納税申告書の提出により税務当局が既に情報として保有している上記(1)①イの「申告前の課税標準等」及び上記(1)②の「更正前の課税標準等」については、修正申告書又は更正請求書



への記載を要しないこととされました（通法19④、23③、令和2年改正前通法19④、23③）。

また、上記(1)①イの「申告前の税額等」及び上記(1)②の「更正前の税額等」についても、先の納税申告書の提出により税務当局が既に情報として保有しているものです。そのため、これらの税額等のうち「源泉徴収税額等」については、修正申告書又は更正請求書への記載を要しないこととされましたが、最終的な納付税額又は還付税額を算出する過程において必要な情報である「納付すべき税額及び還付金の額に相当する税額」については、引き続き、修正申告書又は更正請求書に記載すべきこととされています（通法19④三、23③、令和2年改正前通法19④三、23③）。

(注1) 上記の「ワンスオンリーの原則」は、情報通信技術を活用した行政の推進等に関する法律に行政のあらゆるサービスを最初から最後までデジタルで完結させるために不可欠なデジタル3原則（基本原則）の一つとして明確化されていますが、具体的には、一度提出した情報は、二度提出することを不要とすることです。

(注2) 保税地域からの引取りに係る消費税等で申告納税方式によるもの（以下「輸入品に係る申告消費税等」といいます。）についての納税申告書及び更正請求書については、その消費税等の納税地を所轄する税関長に提出しなければならないこととされています（通法21④、23⑥）。この輸入品に係る申告消費税等についての修正申告書又は更正請求書については、併せて提出することとされている関税の修正申告書又は更正請求書の取扱いにおいて、当初申告から変更があった部分についてのみ申告することとされていることから、いずれの貨物に係る変更であるかを特定するため、一定のものについては、改正後も引き続き「申告前の課税標準等」又は「更正前の課税標準等」を「その他参考となるべき事項（通法19④四、

23③、令和2年改正前通法19④四、23③）」として、その修正申告書又は更正請求書に記載する必要があるものと考えられますが、具体的には今後、通達等において示される予定です。

### (参考) 情報通信技術を活用した行政の推進等に関する法律（平成14年法律第151号）

（基本原則）

第2条 情報通信技術を活用した行政の推進は、事務又は業務の遂行に用いる情報を書面等から官民データ（官民データ活用推進基本法第2条第1項に規定する官民データをいう。以下この条において同じ。）へと転換することにより、公共分野における情報通信技術の活用を図るとともに、情報通信技術を活用した社会生活の利便性の向上及び事業活動の効率化を促進することが、急速な少子高齢化の進展への対応その他の我が国が直面する課題の解決にとって重要であることに鑑み、情報通信技術の利用のための能力又は知識経験が十分でない者に対する適正な配慮がされることを確保しつつ、デジタル社会（デジタル社会形成基本法第2条に規定するデジタル社会をいう。）の形成に関する施策及び官民データの適正かつ効果的な活用の推進に関する施策の一環として、次に掲げる事項を旨として行われなければならない。

一 省略

二 民間事業者その他の者から行政機関等に提供された情報については、行政機関等が相互に連携して情報システムを利用した当該情報の共有を図ることにより、当該情報と同一の内容の情報の提供を要しないものとする。

三 省略

### (3) 適用関係

上記(2)の改正は、令和4年12月31日以後に課税期間が終了する国税（課税期間のない国税に

については、同日後にその納税義務が成立する当該国税)に係る修正申告書又は更正請求書について適用し、同日前に課税期間が終了した国税(課税期間のない国税については、同日以前にその納税義務が成立した当該国税)に係る修正申告書又は更正請求書については、従前どおりとされています(改正法附則20①、21)。したがって、例えば、所得税については令和4年分から、法人税については令和4年12月31日以後に終了する事業年度分から、相続税については令和5年1月1日以後に納税義務が成立(相続開始)するものから、それぞれ適用されます。

## 2 個人番号カードを利用した e-Tax の利便性の向上

### (1) 改正前の制度の概要

電子情報処理組織(e-Tax)を使用する方法により申請等を行う者は、その申請等につき規定した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(以下「申請書面等記載事項」といいます。)並びに税務署長より通知された識別符号(ID)及び暗証符号(パスワード)(以下「e-Tax用ID・PW」といいます。)を入力して、その申請等の情報に電子署名を行い、その電子署名に係る電子証明書(署名用電子証明書)と併せてこれらを送信することにより、その申請等を行わなければならないこととされています(旧国税オンライン化省令5①)。ただし、その電子情報処理組織(e-Tax)の使用に係る情報に個人番号カードを用いて電子署名を行い、その電子署名に係る電子証明書(利用者証明用電子証明書)と併せてこれらを送信する場合には、e-Tax用ID・PWの入力は要しないこととされています(旧国税オンライン化省令5①ただし書、①一)。

(注1)「個人番号カード」とは、氏名、住所、生年月日、性別、個人番号その他一定の事項が記載され、本人の写真等が表示されるとともに、これらの事項が電磁的方法により記録されたカードをいいます(番号利用法

2⑦)。

具体的には、本人の申請により交付され、個人番号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。個人番号カードのICチップには、「署名用電子証明書」と「利用者証明用電子証明書」という公的個人認証サービスによる2つの電子証明書が記録されています(公的個人認証法3①、22①)。

(注2) 署名用電子証明書は、「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ることから、申請等の情報に電子署名を行う際に用いられています。

(注3) 利用者証明用電子証明書は、「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ることから、電子情報処理組織(e-Tax)にログインする際に、e-Tax用ID・PWの入力の代替として用いられています。

### (2) 改正の内容

上記(1)のとおり、電子情報処理組織(e-Tax)を使用する方法により申請等を行う際に、個人番号カードを用いて電子情報処理組織(e-Tax)の使用に係る情報に電子署名等を行う場合(電子情報処理組織(e-Tax)にログインする場合)には、e-Tax用ID・PWの入力は要しないこととされているところですが、個人番号カードの読み取りや申請等の情報に電子署名等を行う際には、個人番号カードに記録された利用者証明用電子証明書の暗証符号(パスワード)及び署名用電子証明書の暗証符号(パスワード)をそれぞれ入力する必要があり、暗証符号(パスワード)を複数回入力することが求められる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、納税者利便の向上を図る観点から、電子情報処理組織（e-Tax）を使用する方法により申請等を行う際に、個人番号カードを用いて電子情報処理組織（e-Tax）にログインする場合において、あらかじめその申請等を行う者が本人であることを確認するための措置として国税庁長官が定める措置がとられているときは、e-Tax用ID・PWを入力すること並びにその申請等の情報に電子署名を行うこと及びその電子署名に係る電子証明書（署名用電子証明書）を送信することを要しないこととされました（国税オンライン化省令5①一）。

上記の「国税庁長官が定める措置」は、その申請等に係る税務署長等が、その申請等を行う者の個人番号カードに記録された利用者証明用電子証明書及び署名用電子証明書の送信を受けることとされています（令和4年国税庁告示第23号）。

（注1） 電子情報処理組織（e-Tax）を使用する方法により申請等を行う場合には、本人確認及び申請等の情報の改ざん防止のため、その申請等の情報に電子署名を行い、その電子署名に係る電子証明書（署名用電子証明書）と併せてこれらを送信することとされています（国税オンライン化省令5①）。

あらかじめ個人番号カードに記録された「利用者証明用電子証明書」及び「署名用電子証明書」の送信をしている者については、電子情報処理組織（e-Tax）のシステム上、「利用者証明用電子証明書」と「署名用電子証明書」との紐付けが行われるとともに、署名用電子証明書により本人確認が行われていることから、その後個人番号カードを用いて電子情報処理組織（e-Tax）にログインした上で申請等を行う場合（電子情報処理組織（e-Tax）にログインをする際に個人番号カードに記録された利用者証明用電子証明書の送信をして申請等を行う場合）には、e-Tax用ID・PWを入力すること並びにその申請等の情報に電子署名を行

うこと及びその電子署名に係る電子証明書（署名用電子証明書）を送信することを要しないこととされたものです。加えて、申請等の情報の改ざん防止の観点から、電子情報処理組織（e-Tax）のシステム上、申請等の情報を送信する際に、国税庁の電子署名等が行われます。

（注2） 申請書面等記載事項を入力して送信する方法により行うことができない場合のイメージデータの送信による申請等（国税オンライン化省令5②）についても、同様の整備が行われています（国税オンライン化省令5②後段、①ただし書、①一）。

### （3） 適用関係

上記(2)の改正は、令和5年1月1日から施行されます（改正国税オンライン化省令附則1）。

## 3 添付書面等記載事項の提供方法の見直し

### （1） 改正前の制度の概要

電子情報処理組織（e-Tax）を使用する方法により申請等を行う場合には、その申請等を行う者は、その申請等につき規定した法令の規定に基づき添付すべきこととされている書面等（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。）を次に掲げる方法により送信し、又は提出することをもって、その添付書面等の提出に代えることができるとされています（旧国税オンライン化省令5③、旧平成31年国税庁告示第7号）。

- ① 添付書面等記載事項をその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により読み取る方法等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方法（上記①に掲げる方法につき国税庁の使用に係る電子計算機において用いることができない場合に限り。）

- ③ 添付書面等記載事項が記録された電磁的記録であって、添付書面等を交付すべき者から提供を受けたものをその申請等と併せて送信する方法
- ④ 添付書面等記載事項（国税庁長官が定める添付書面等に係るものに限ります。）の電磁的記録を記録した光ディスク、磁気テープ又は磁気ディスクを提出する方法

（注） 上記の「国税庁長官が定める添付書面等」

は、法人が申請書面等記載事項を入力して送信する方法により次の申請等を行う場合におけるその申請等に係る添付書面等とされてきました（旧平成30年国税庁告示第5号）。

イ 法人税法に規定する中間申告書、確定申告書又はこれらの申告書に係る修正申告書の提出

ロ 地方法人税法に規定する地方法人税中間申告書若しくは地方法人税確定申告書又はこれらの申告書に係る修正申告書の提出

## （2）改正の内容

- ① 相続税の申告書の添付書面等記載事項の提供方法の見直し

電子情報処理組織（e-Tax）を使用する方法により相続税の申告を行う場合には、添付書面等記載事項に係るイメージデータを送信することにより、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（国税オンライン化省令5③二）。

他方で、電子情報処理組織（e-Tax）を使用する方法によるイメージデータの送信については、1回当たりの送信可能容量及び送信可能回数に上限があるため、添付書類が多数となる相続税の申告においては、添付書面等記載事項のデータ容量が大きくなりやすく、イメージデータを複数のファイルに分割した上で複数回に分けて送信し、又は添付書類を書面で別途送付する必要がありました。

今回の改正においては、こうした状況を踏まえ、納税者利便の向上を図る観点から、電子情報処理組織（e-Tax）を使用する方法により相続税の申告を行う場合の添付書面等記載事項の提供方法に、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又は磁気ディスクを提出する方法が追加されました。

具体的には、添付書面等記載事項を上記(1)④に掲げる方法により提出することをもって、その添付書面等の提出に代えることができる添付書面等の範囲に、申請書面等記載事項を入力して送信する方法により相続税法に規定する相続税の期限内申告書、期限後申告書若しくは相続時精算課税の適用者が還付を受けるために提出することができる申告書又はこれらの申告書に係る修正申告書の提出をする場合における添付書面等が追加されました（令和4年国税庁告示第17号）。

- ② 国税庁長官が定める添付書面等に係る添付書面等記載事項の提供方法の見直し

上記(1)④の添付書面等記載事項の提供方法のうち添付書面等記載事項の電磁的記録を記録した磁気テープを提出する方法については、近年、その提出の実績がなく、今後もその提出は見込まれないことから、上記(1)④の添付書面等記載事項の提供方法から除外されました（国税オンライン化省令5③四）。

## （3）適用関係

- ① 上記(2)①の改正は、令和4年4月1日以後に行う申請等について適用されます（令和4年国税庁告示第17号附則③）。
- ② 上記(2)②の改正は、令和4年4月1日から施行されています（改正国税オンライン化省令附則1ただし書）。

## 4 特定納付手続に使用する識別符号を通知する手続等の廃止

### （1）改正前の制度の概要

- ① 電子情報処理組織を使用する方法による国

## 税の納付手続に係る事前届出

電子情報処理組織を使用する方法により国税の納付を行おうとする者は、次に掲げる事項をあらかじめ税務署長に届け出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4①）。

イ 氏名又は名称、住所又は居所及び法人番号（法人番号を有しない者等については、氏名又は名称及び住所又は居所）

ロ 対象とする手続の範囲

ハ その他参考となるべき事項

### ② 識別符号（ID）の通知

税務署長は上記①の事前届出を受理したときは、その事前届出をした者に対し、識別符号（ID）及び暗証符号（パスワード）を通知し、電子情報処理組織（e-Tax）を使用する方法による申請等又は国税の納付手続に利用することができる入出力用プログラムを提供することとされています（旧国税オンライン化省令4②）。

また、税務署長は、上記①の事前届出が国税の納付手続に利用できるものとして金融機関が提供するプログラムのみを使用して行う国税の納付手続（以下「特定納付手続」といいます。）のみに係るものであるときは、その事前届出をした者に対し、特定納付手続のみに利用することができる識別符号（以下「特定納付手続専用ID」といいます。）を通知することとされていました（旧国税オンライン化省令4④）。

### ③ 特定納付手続に係る変更届出をした場合の入出力用プログラムの提供

税務署長は、既に上記②により識別符号（ID）の通知を受けている者が、上記①ロに掲げる事項（対象とする手続の範囲）に変更が生ずることとなったことにより変更届出をした場合には、その変更届出をした者に対し、暗証符号（パスワード）を通知し、電子情報処理組織（e-Tax）を使用する方法による申請等又は国税の納付手続に利用することがで

きる入出力用プログラムを提供することとされてきました（旧国税オンライン化省令4⑧）。

（注）上記の「特定納付手続」には、例えば、金融機関のATMやインターネット・バンキングを利用して、識別符号（ID）及び納付情報を入力することにより納付する手続がこれに該当します。

## (2) 改正の内容

上記(1)②のとおり、電子情報処理組織を使用する方法により申請等又は国税の納付手続を行おうとする者（特定納付手続のみを行おうとする者を除きます。）が事前届出をした場合には、「電子情報処理組織（e-Tax）を使用する方法による申請等又は国税の納付手続に利用することができる識別符号（以下「e-Tax用ID」といいます。）」が、電子情報処理組織を使用する方法により特定納付手続のみを行おうとする者が事前届出をした場合には、「特定納付手続専用ID」が、それぞれ通知されます。

e-Tax用IDは、特定納付手続にも利用することができることから、今回の改正においては、上記(1)①から③までの手続のうち特定納付手続のみに係るものが廃止され、一般的なe-Tax用ID及び暗証符号（パスワード）を通知する手続に統合されました。

## (3) 適用関係

① 上記(2)の改正は、令和5年1月1日から施行されます（改正国税オンライン化省令附則1）。

② 令和4年12月31日以前に上記(1)①の事前届出（特定納付手続のみに係るものに限りま

す。）をした者に対する上記(1)②の特定納付手続専用IDの通知については、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2①）。

③ 令和4年12月31日以前に上記(1)③の変更届出をした者に対する上記(1)③の暗証符号（パスワード）の通知及び電子情報処理組織

(e-Tax) を使用する的方法による申請等又は国税の納付手続に利用することができる入出力用プログラムの提供については、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2②)。

- ④ 税務署長は、令和5年1月1日において既に特定納付手続専用IDの通知を受けている者(同日において既に上記(1)③の暗証符号(パスワード)の通知及び電子情報処理組織(e-Tax)を使用する的方法による申請等又は国税の納付手続に利用することができる入出力用プログラムの提供を受けている者を除きます。)及び同日以後に上記②により特定納付手続専用IDの通知を受けた者に対し、暗証符号(パスワード)を通知し、電子情報処理組織(e-Tax)を使用する的方法による申請等又は国税の納付手続に利用することができる入出力用プログラムを提供するものとされています(改正国税オンライン化省令附則2③)。

## 5 公売における入札手続の電子化

### (1) 改正前の制度の概要

差押財産の公売は、入札又は競り売りの方法により行わなければならないこととされています(徴法94②)。入札の方法により公売を行う場合には、入札をしようとする者は、入札価額その他必要な事項を記載した入札書に封をして、これを徴収職員に差し出さなければならない(提出しなければならない)こととされています(徴法101①前段)。このように入札書に封をすることとしているのは、公売の適正を担保する観点から、開札時まで、公売担当職員を含め、誰にも見られたり、書き換えられることなく保管する必要があることによるものです。

この入札書の提出については、電子情報処理組織を使用する的方法により行うことができることとされています。具体的には、入札をしようとする者は、その入札書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(ID)及び暗証符号(パスワード)を入力して、その申請等(入札)の情報に電子署名を行い、その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、その申請等(入札)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)。ただし、国税庁長官が定める次の①から⑧までの者については、電子署名及びその電子署名に係る電子証明書(以下「電子署名等」といいます。)の送信は要しないこととされていますので(国税オンライン化省令5①ただし書、旧平成18年国税庁告示第32号)、入札書の提出を電子情報処理組織を使用する的方法により行う場合についても、例えば、下記⑧の法人の代表者については、電子署名等の送信は要しないこととなるものと考えられます。

- ① 電子情報処理組織を使用する的方法により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、委嘱者に代わって電子情報処理組織を使用する的方法により申請等を行う場合におけるその委嘱者
- 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申請等を行う者
- ⑤ 電子情報処理組織を使用する的方法により電子申請等証明書の交付の請求を行う者
- ⑥ 電子情報処理組織を使用する的方法により納税証明書の交付の請求を行い、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 電子情報処理組織を使用する的方法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識別符号(ID)及び暗証符号(パスワード)を入力して申請等を行う者
- ⑧ 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（その法人の役員又は職員に限ります。）が電子情報処理組織を使用する方法によりその申請等を行う場合（電子委任状（委任を受けたことを証する電磁的記録をいいます。以下同じです。）が送信された場合に限ります。）におけるその法人の代表者

- ⑨ マイナポータルを利用して申請等を行う場合において、その申請等につき規定した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をマイナポータルに入力して送信する際にその入力した情報に電子署名を行い、その電子署名に係る電子証明書と併せてこれらを送信するときにおけるその申請等を行う者
- ⑩ 電子情報処理組織を使用する方法により行われる準確定申告書の提出について、その提出と併せて申告書確認情報（その準確定申告書に記載すべき事項に電子署名を行い、その電子署名に係る電子証明書と併せてこれらを送信する相続人（以下「申請等相続人」といいます。）以外の相続人がその記載すべき事項を確認したことを証する電磁的記録をいいます。）が送信される場合におけるその申請等相続人以外の相続人
- ⑪ 電子情報処理組織を使用する方法により振替納税の通知依頼及びダイレクト納付の利用届出を行う者のうち金融機関において本人確認が行われた者
- ⑫ 納税証明書の交付の請求を行おうとする者から電子署名等の送信の委任を受けた者が電子情報処理組織を使用する方法によりその請求を行う場合（電子委任状が送信された場合に限ります。）におけるその請求を行おうとする者

なお、入札書の提出を電子情報処理組織を使用する方法により行う場合においても、開札時まで、誰も電磁的記録の内容を知り得ないようにし、かつ、改ざん等がされないようにするための措置が必要であることから、別途、入札書

に封をすることに相当する措置であって財務省令で定めるものをもって、その入札書に封をすることに代えるものとされています（徴法101①後段）。

このように、公売における入札手続を電子的に行うための制度上の枠組みは整備されていましたが、他方で、国税の滞納処分による差押財産の公売については、競り売りの方法によるインターネット公売が一般に普及しており、公売における入札手続を電子的に行う必要性が限定的であったこと等から、入札書の提出を電子情報処理組織を使用する方法により行うことを可能とするためのシステム整備は行われておらず、上記の「入札書に封をすることに相当する措置」は定められていませんでした。そのため、実際には、公売における入札手続は電子的に行うことができませんでした。

（注1） 上記の「入札」は、入札書により買受けの申込みをさせ、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する方法です。

（注2） 上記の「競り売り」は、口頭等により買受けの申込みをさせ、買受希望者は、互いに競争者の申込価額を知って、順次申込額を競り上げ更新していく方法で、民間事業者が運営するオークションシステムを利用したインターネット公売が平成19年から開始されています。

（注3） 上記の公売における入札手続を電子的に行うための制度上の枠組みは、平成14年12月13日に公布された「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の施行に伴う関係法律の整備等に関する法律（平成14年法律第152号）」により整備されています。

## （2）改正の内容

令和3年度税制改正では、行政手続における書面主義・押印原則・対面主義の抜本的な見直しに向けた政府全体の方針、政府税制調査会・

同調査会の下に設置された納税環境整備に関する専門家会合における議論等を踏まえ、納税者利便の向上を図る観点から、電子情報処理組織（e-Tax）を使用する方法により行う申請等の方法の拡充が行われましたが、今回の改正においては、こうした背景や財産の多様化に伴い、その公売財産の特性に応じた公売手段の確保の必要性が高まっている滞納整理の状況を踏まえ、公売における入札手続を電子的に行うための整備が行われました。

（注）「競り売り」は、買受申込みが簡便であり、また、競争が直接的に行われるという利点がある一方で、買受希望者が少数の場合、適当な競り売り人が得られない場合等においては、競争が円滑に行われず、「入札」による方が高価売却に有利となる場合もあるものと考えられます。

具体的には、入札をしようとする者から電子情報処理組織を使用して送信がされた入札書に記載すべきこととされている事項が入力されたその入札の情報を、その送信がされた時から開札の時までの間、何人も閲覧することができないこととする措置（例えば入札情報の暗号化やアクセス制御）を上記(1)の「入札書に封をすることに相当する措置」として定め（徴規1の4）、この措置を講じている場合には、入札書の提出を電子情報処理組織を使用する方法により行うことができることとされました。

また、電子情報処理組織を使用する方法による入札書の提出の運用が開始されることに伴い、納税者利便の向上を図る観点から、入札をしようとする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、その入札をしようとする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、上記(1)の電子情報処理組織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こととされる国税庁長官が定める者の範囲に、入札をしようとする者のうちその入札の情報に電子署名を行い、その電子署名に係る電子証明書と併せてこれらを送信する者

（以下「申請等入札者」といいます。）以外の者が、これらの行為を委任した場合において、これらの行為の委任を受けた者が電子情報処理組織を使用する方法により当該入札を行うときに、かかる申請等入札者以外の者が加えられました（令和4年国税庁告示第16号）。

なお、上記のように電子情報処理組織を使用する方法により入札を行う場合には、運用の適正性を確保する観点から、電子委任状の送信が必要となります（令和4年国税庁告示第16号）。

（注）上記の「申請等入札者以外の者」には、入札をしようとする者（本人）の代理人が電子情報処理組織を使用して入札書の提出を行う場合における本人や共同入札を行う場合における電子情報処理組織を使用して入札書の提出を行う代表者以外の者が該当するものと考えられます。

### (3) 適用関係

上記(2)の改正は、令和5年4月1日以後に行う公告に係る公売について適用されます（改正徴規附則②）。

## 6 スマートフォンを使用した決済サービスによる税関長が課する国税の納付手続等の整備

### (1) 改正前の制度の概要

国税を納付しようとする者は、その税額が一定の金額以下である場合であって、電子情報処理組織（インターネット）を使用して行う納付受託者に対する通知に基づき納付しようとするときは、納付受託者に納付を委託することができることとされています（通法34の3①二）。

この「一定の金額以下である場合」とは、次に掲げる区分に応じそれぞれ次に定める場合とされています（旧通規2①二・三）。

① クレジットカードを使用する方法により国税を納付する場合……国税を納付しようとする金額が1,000万円未満であり、かつ、その国税を納付しようとする者のクレジットカード



ドによって決済することができる金額以下である場合

- ② 第三者型前払式支払手段による取引等により国税を納付（スマホアプリ納付）する場合……国税を納付しようとする金額が30万円以下であり、かつ、第三者型前払式支払手段による取引等によって決済することができる金額以下である場合

なお、「納付受託者」とは、納付事務を適正かつ確実に実施することができる者と認められる者であり、かつ、一定の要件に該当する者として国税庁長官が指定するものをいうこととされています（通法34の4①）。

（注1） 上記の「納付受託者に対する通知」は、次に掲げる場合の区分に応じそれぞれ次に定める事項の通知とされています（通規2③）。

- ① クレジットカードを使用する方法により国税を納付する場合

イ 納付書記載事項（国税を納付しようとする者の氏名又は名称、その国税に係る税目及び税額その他の納付書に記載すべきこととされている事項をいいます。以下同じです。）

ロ クレジットカードの番号及び有効期限その他そのクレジットカードを使用する方法による決済に関し必要な事項

- ② 第三者型前払式支払手段による取引等により国税を納付する場合

イ 納付書記載事項

ロ 第三者型前払式支払手段による取引等に係る業務を行う者の名称その他その第三者型前払式支払手段による取引等による決済に関し必要な事項

（注2） 上記の「第三者型前払式支払手段による取引等」とは、国税を納付しようとする者が使用する資金決済に関する法律第3条第5項に規定する第三者型前払式支払手段による取引その他これに類する為替取引をいいます（旧通規2①三）。

（注3） 上記の納付受託者の指定に係る「一定の

要件」とは、次に掲げる要件とされています（通令7の2）。

- ① 納付受託者として納付事務を行うことが国税の徴収の確保及び納税者の便益の増進に寄与すると認められること。

- ② 納付事務を適正かつ確実に遂行するに足りる経理的及び技術的な基礎を有するものとして一定の基準を満たしていること。

## （2）改正の内容

- ① スマートフォンを使用した決済サービスによる税関長が課する国税の納付上限額の整備  
令和3年度の関税改正により、関税についても上記(1)①及び②と同様の納付手続が導入されていますが、このうち②のスマートフォンを使用した決済サービスを利用した納付手続（第三者型前払式支払手段による取引等により納付する手続）における納付上限額は100万円とされています（関税法9の5①、関税規1の8①二）。

今回の改正においては、こうした関税の納付手続の取扱いを踏まえ、税関長が課する保税地域からの引取りに係る消費税等の国税についても同様に、上記(1)②の第三者型前払式支払手段による取引等により納付（スマホアプリ納付）する場合における納付上限額が100万円に引き上げられました。

具体的には、税関長が課する国税を納付しようとする者は、その国税を納付しようとする金額が100万円以下であり、かつ、その国税を納付しようとする者が使用する第三者型前払式支払手段による取引等によって決済することができる金額以下である場合であって、電子情報処理組織（インターネット）を使用して行う納付受託者に対する通知に基づき納付しようとするときは、納付受託者に納付を委託することができることとされました（通法34の3①二、通規2①三）。

- ② 税関長が国税の徴収の所轄庁となる場合の

納付受託者に対する納付の委託の手續の整備  
上記①の見直しを契機として、関税を納付しようとする者の委託を受けて納付事務を行うことができる納付受託者の指定手續を一元化し、指定事務の効率化を図る観点から、税関長が国税の徴収の所轄庁となる場合の納付受託者について、税関長の上級行政庁である財務大臣が指定することとされました。

具体的には、税関長が国税の徴収の所轄庁となる場合の納付受託者については、納付事務を適正かつ確実に実施することができる認められる者であり、かつ、一定の要件（上記(1)（注3）参照）に該当する者として財務大臣が指定するものとされました（通法45①による読替後の通法34の4①、令和4年財務省告示第101号）。

また、上記と併せて、税関長が国税の徴収の所轄庁となる場合の納付受託者の報告先や届出先についても、財務大臣とする等の所要の規定の整備が行われました（通法45①、通令12、通規4～6、8～10）。

（注） 関税を納付しようとする者の委託を受けて納付事務を行うことができる納付受託者は、財務大臣が指定することとされていません（関税法9の6①）。

### （3）適用関係

上記(2)の改正は、令和4年4月1日から施行されています（改正法附則1、改正通令等附則①、改正通規等附則）。

## 7 税関長が行う賦課決定の手續の整備

### （1）改正前の制度の概要

保税地域からの引取りに係る消費税等（消費税、酒税、たばこ税、揮発油税、地方揮発油税、石油ガス税及び石油石炭税をいいます。以下同じです。）で賦課課税方式によるものその他税関長が徴収すべき消費税等又は特別徴収方式の国際観光旅客税の加算税（以下「輸入品に係る消費税等」といいます。）についての賦課決定

は、関税との関係等から、税関官署において取り扱うことが便宜であることから、これら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（通法33③）。

また、税関長は、輸入品に係る消費税等を徴収しようとするときは、納税の告知をしなければならないこととされています（旧通法45①による読替後の通法36①）。

この税関長が行う賦課決定及び納税の告知の手續については、次のとおりとされていました。

#### ① 税関長が行う賦課決定の手續

税関長は、賦課課税方式による国税については、その調査により、次に掲げる場合の区分に応じそれぞれ次に定める事項を賦課決定することとされています（通法33③による読替後の通法32①）。なお、その賦課決定は、税関長がその賦課決定に係る課税標準及び税額等を記載した賦課決定通知書（イに掲げる場合には、納税告知書）を送達して行うこととされています（通法33③による読替後の通法32③）。

イ 課税標準申告書の提出があった場合において、その申告書に記載された課税標準が税関長の調査したところと同じであるとき  
……納付すべき税額

ロ 課税標準申告書を提出すべきものとされている国税につきその申告書の提出がないとき、又はその申告書の提出があった場合において、その申告書に記載された課税標準が税関長の調査したところと異なるとき  
……課税標準及び税額等

ハ 課税標準申告書の提出を要しないとき  
……課税標準（加算税については、その計算の基礎となる税額）及び税額等

また、税関長は、その賦課決定をした課税標準（上記イに掲げる場合にあっては、課税標準申告書に記載された課税標準）又は税額等が過大又は過少であることを知ったときは、その調査により、その賦課決定に係る課税標準及び税額等を変更する賦課決定（再賦課決

定) をすることとされています(通法33③による読替後の通法32②)。なお、その賦課決定についても、賦課決定通知書を送達して行うこととされています(通法33③による読替後の通法32④)。

(注1) 上記イの場合には、納税者の申告した課税標準と税関長の調査したところが同じであれば、納付すべき税額のみを決定すれば足りることとされているため、納税告知書とは別個に賦課決定通知書を送達することは手続を煩雑にするだけで実益に乏しいことから、納税告知書の送達をもって賦課決定の通知の意義を併せ持たせることとされています。

(注2) 賦課課税方式による国税の納税者は、国税に関する法律の定めるところにより、その国税の課税標準を記載した申告書(課税標準申告書)をその提出期限までに税関長に提出しなければならないこととされています(通法33③による読替後の通法31①)。

(注3) 上記の「税額等」とは、次に掲げるものをいいます(通法2六二~へ、19①)。

- (イ) 納付すべき税額
- (ロ) 還付金の額に相当する税額
- (ハ) 納付すべき税額の計算上控除する金額又は還付金の額の計算の基礎となる税額

## ② 税関長が行う納税の告知の手続

納税の告知は、税関長が、納付すべき税額、納期限及び納付場所を記載した納税告知書を送達して行うこととされています(旧通法45①による読替後の通法36②)。ただし、担保として提供された金銭をもって消費税等を納付させる場合、本邦に入国する者が入国の際に携帯して輸入する物品につき課する消費税等を税関の当該職員に即納させる場合その他の特別の必要に基づき国税を当該職員に即納させる場合には、納税告知書の送達に代えて、税関の当該職員に口頭でその告知をさせるこ

とができることとされています(旧通法45①による読替後の通法36②)ただし書、通令8②)。また、当該職員が口頭で納税の告知をする場合には、他の当該職員の立会いを受けなければならないこととされています(通令8③)。

なお、税務署その他の行政機関の職員は、交付送達を行った場合には、その交付を受けた者に対し、その旨を記載した書面に署名(記名を含みます。以下同じです。)を求めなければならないこととされており、この場合において、その者が署名の求めに応じないときは、交付送達を行う職員は、その理由を付記しなければならないこととされています(通規1①)、税関の当該職員が納税告知書(本邦に入国する者が、入国の際に携帯し、又は別送して輸入する物品につき課する消費税等に係るものに限ります。)を送達を受けるべき者の住所又は居所(事務所及び事業所を含みます。以下同じです。)以外の場所において交付送達を行った場合には、その交付を受けた者に対し、その旨を記載した書面に署名を求めることを要しないこととされました(旧通規1③)。

(注) 国税に関する法律の規定に基づいて税務署長その他の行政機関の長又はその職員が発する書類は、郵便若しくは信書便による送達又は交付送達により、その送達を受けるべき者の住所又は居所に送達することとされています(通法12①)。また、交付送達は、行政機関の職員が、送達すべき場所において、その送達を受けるべき者に書類を交付して行うこととされています(通法12④)、その者に異議がないときはその他の場所(上記の送達を受けるべき者の住所又は居所以外の場所)において交付することができることとされています(通法12④ただし書)。

なお、送達すべき場所において書類の送達を受けるべき者に会わない場合には、交付送達は、上記の交付に代え、その使用人その他の従業者又は同居の者で書類の受

領について相当のわきまえのあるものに書類を交付することにより行うことができることとされています（通法12⑤一）。

## (2) 改正の内容

### ① 税関の当該職員の口頭による賦課決定の手続の整備

賦課課税方式が適用される貨物について関税を賦課しようとする場合の賦課決定は、税関長がその賦課決定に係る課税標準及び納付すべき税額その他一定の事項を記載した賦課決定通知書（輸入申告に係る課税標準が税関長の調査したところと同じである場合には、納税告知書）を送達して行うこととされています（関税法8④）。ただし、本邦に入国する者がその入国の際に携帯して輸入する貨物等に課される関税の賦課決定については、賦課決定通知書又は納税告知書の送達に代えて、税関の当該職員に口頭でその賦課決定の通知をさせることができることとされています（関税法8④ただし書）。この税関の当該職員の口頭による関税の賦課決定の手続については、その賦課決定が入国等の際に行われ、迅速かつ円滑に手続を行う必要性が高いため、その税関事務の効率化を図る観点から設けられているものです。

また、引取りに係る課税物品の内国消費税（消費税法等の規定により課される消費税、酒税、たばこ税、揮発油税、地方揮発油税、石油ガス税又は石油石炭税をいいます。以下同じです。）についても、賦課課税方式による関税と同一の課税物件について課されるものであるため、その賦課決定の手続について、関税との納税手続の一元化を図る観点から、賦課課税方式による関税の賦課決定の手続と同様に、税関の当該職員に口頭で賦課決定の通知をさせることができることとされています（旧輸徴法6⑥）。

今回の改正においては、こうした賦課課税方式による関税及び引取りに係る課税物品の

内国消費税の取扱いや輸入品に係る消費税等についての徴収手続である納税の告知については、既に税関の当該職員の口頭による手続が整備されていること等を踏まえ、税関長が輸入品に係る消費税等について行う賦課決定のうち迅速かつ円滑に手続を行う必要性が高い一定のものについて、税関の当該職員の口頭による賦課決定の手続が整備されました。

具体的には、税関長が輸入品に係る消費税等について賦課決定を行う場合において、その賦課決定が消費税法の規定により直ちに徴収する一定の消費税に係るものであるとき、本邦に入国する者が入国の際に携帯して輸入する物品につき徴収すべき消費税等を税関の当該職員に即納させるときその他特別の必要に基づき国税を当該職員に即納させるときは、賦課決定通知書又は納税告知書の送達に代えて、税関の当該職員に口頭でその賦課決定の通知をさせることができることとされました（通法33④、通令6の2①）。また、税関の当該職員が口頭で賦課決定の通知をする場合には、他の当該職員の立会いを受けなければならないこととされました（通令6の2②）。

(注1) 上記の「直ちに徴収する一定の消費税」とは、税務署長の許可を受けた輸物品販売場を経営する事業者が、外国人旅行者等に対して、その外国人旅行者等がその出国の際に海外に持ち出す一定の物品（最終的に輸出される物品）を所定の手続により譲渡した場合には、消費税が免除されますが（消法8①）、その外国人旅行者等が本邦から出国する日までにその物品を海外に持ち出さないときにその出港地を所轄する税関長が直ちに徴収（以下「即時徴収」といいます。）することとされているその物品につき免除された消費税額に相当する消費税をいいます（消法8③）。

(注2) 上記の「その他特別の必要に基づき国税を当該職員に即納させるとき」に該当する場合としては、例えば、税務署長の

許可を受けた輸出酒類販売場を経営する酒類製造者が、外国人旅行者等に対して、その外国人旅行者等がその出国の際に海外に持ち出す一定の酒類（最終的に輸出される酒類）を所定の手続によりその輸出酒類販売場である酒類の製造場から移出する場合には、酒税が免除することとされますが（措法87の6①）、その外国人旅行者等が本邦から出国する日までにその酒類を海外に持ち出さないときにその外国人旅行者等からその出港地を所轄する税関長がその酒類につき免除された酒税額に相当する酒税を即時徴収する場合（措法87の6③）が該当します。

（注3） 上記のとおり、引取りに係る課税物品の内国消費税の賦課決定については、輸入品に対する内国消費税の徴収等に関する法律の規定により、税関の当該職員に口頭で賦課決定の通知をさせることができることとされてきましたが、上記の改正に伴い、国税通則法の規定の適用を受けることにより税関の当該職員に口頭で賦課決定の通知をさせることができることとなる場合のその賦課決定については、上記の輸入品に対する内国消費税の徴収等に関する法律の規定の対象から除外する整備が行われています（輸徴法6⑥）。

（注4） 国税の徴収権で、偽りその他不正の行為によりその全部又は一部の税額を免れた国税等に係るものの時効は、その国税の法定納期限から2年間は、進行しないこととされ、その法定納期限の翌日から同日以後2年を経過する日までの期間内に更正決定等（加算税に係る賦課決定を除きます。）があった場合には、その更正決定等に係る更正通知書若しくは決定通知書又は賦課決定通知書が発せられた日の翌日から進行することとされてきましたが（旧通法73③）、上記の税関の当該職員の口頭による賦課決定の手続の整備に

伴い、その更正決定等に係る賦課決定通知書の送達に代え、口頭で賦課決定の通知がされた場合には、その賦課決定の通知がされた日の翌日から進行することとする等の規定の整備が行われています（通法73③二・三）。

## ② 税関の当該職員の賦課決定通知書の交付送達の手続の整備

上記①の税関の当該職員の口頭による賦課決定の手続の整備により、税関長が輸入品に係る消費税等について賦課決定を行う場合の多くが賦課決定通知書の送達を要せず、税関の当該職員に口頭でその賦課決定の通知をさせることにより手続を完結させることが可能となりますが、税関長が直ちに徴収する一定の消費税の徴収額が高額となる場合や、納税者との紛争が見込まれる場合など、引き続き賦課決定通知書の交付送達により賦課決定を行う場面が想定されます。

今回の改正においては、上記(1)②の輸入品に係る消費税等についての徴収手続の一環として税関の当該職員が納税告知書を交付送達した場合の手続の取扱いを踏まえ、上記のように賦課決定通知書の交付送達により賦課決定を行う場面においても、その賦課決定の手続を迅速かつ円滑に行うことを可能とする観点から、税関の当該職員が一定の賦課決定通知書の交付送達を行った場合には、その手続を簡素化する整備が行われるとともに、それに伴い手続が簡素化される上記(1)②の納税告知書の対象範囲についても所要の規定の整備が行われました。

具体的には、税関の当該職員が次に掲げる場合において、それぞれ次に定める書類を送達を受けるべき者の住所又は居所以外の場所において交付送達を行ったときは、その交付を受けた者に対し、その旨を記載した書面に署名を求めることを要しないこととされました（通規1③）。

イ 税関長が賦課決定を行う場合において、

その賦課決定が消費税法の規定により直ちに徴収する一定の消費税又は本邦に入国する者が、入国の際に携帯し、若しくは別送して輸入する物品につき徴収すべき消費税等に係るものであるときその他特別の必要に基づき国税を税関の当該職員に即納させるとき……賦課決定通知書（上記(1)①イに掲げる場合には、納税告知書）

ロ 税関長が納税の告知を行う場合において、その納税の告知が本邦に入国する者が、入国の際に携帯し、又は別送して輸入する物品につき課する消費税等に係るものであるときその他特別の必要に基づき国税を税関の当該職員に即納させるとき……納税告知書（注1） 上記イの「直ちに徴収する一定の消費税」については、上記①（注1）をご参照ください。

（注2） 上記イ・ロの「その他特別の必要に基づき国税を（税関の）当該職員に即納させるとき」については、上記①（注2）をご参照ください。

（注3） 上記ロの「その他特別の必要に基づき国税を税関の当該職員に即納させるとき」には、上記イの「直ちに徴収する一定の消費税」を税関の当該職員に即納させる場合についても該当するものとなります。

### (3) 適用関係

上記(2)の改正は、令和4年4月1日から施行されています（改正法附則1、改正通令等附則①、改正通規等附則）。

## 8 タイムスタンプの国による認定制度の創設に伴うスキャナ保存制度等の整備

### (1) 改正前の制度の概要

#### ① 国税関係書類に係るスキャナ保存制度

国税関係書類（決算関係書類を除きます。）に係るスキャナ保存を行う場合には、その国税関係書類に係る記録事項の入力に当たって、

次に掲げる要件を満たす電子計算機処理システムを使用することとされてきました（電子帳簿保存法4③、電子帳簿保存法規則2⑥二）。

（注） 上記の「決算関係書類」とは、棚卸表、貸借対照表及び損益計算書並びに計算、整理又は決算に関して作成されたその他の書類をいいます（電子帳簿保存法規則2④）。

イ 一定水準以上の解像度及びカラー画像による読み取り

(イ) 解像度が、日本産業規格 Z6016 附属書 A の A・1・2 に規定する「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（200dpi）以上で読み取るものであること（電子帳簿保存法規則 2⑥二イ(1)）。

(ロ) 赤色、緑色及び青色の階調がそれぞれ 256 階調（約 1,677 万色）以上で読み取るものであること（電子帳簿保存法規則 2⑥二イ(2)）。

ロ タイムスタンプの付与

次のいずれかの方法により一の入力単位ごとの電磁的記録の記録事項に一般財団法人日本データ通信協会が認定する業務に係るタイムスタンプ（以下(1)において「タイムスタンプ」といいます。）を付すこと（旧電子帳簿保存法規則 2⑥二ロ）。

(イ) 国税関係書類の作成又は受領後、速やかにタイムスタンプを付すこと。

(ロ) その業務の処理に係る通常の期間を経過した後、速やかにタイムスタンプを付すこと（国税関係書類の作成又は受領からタイムスタンプを付すまでの各事務の処理に関する規程を定めている場合に限ります。）。

なお、保存義務者が上記のいずれかの方法によりその国税関係書類に係る記録事項を入力したことを確認することができる場合には、このタイムスタンプの付与の要件は不要とされています（電子帳簿保存法規則 2⑥二柱書）。

ハ 読み取った際の解像度等の情報の保存  
国税関係書類をスキャナで読み取った際の解像度、階調及び国税関係書類の大きさに関する情報を保存すること（電子帳簿保存法規則2⑥二ハ）。

（注） 国税関係書類の受領者等が読み取りを行う場合において、その書類の大きさがA4サイズ以下であるときは、大きさに関する情報の保存は必要ありません。

## ニ ヴァージョン管理

国税関係書類に係る電磁的記録の記録事項について、次に掲げる要件のいずれかを満たす電子計算機処理システムであること（電子帳簿保存法規則2⑥二ニ）。

（イ） その国税関係書類に係る電磁的記録の記録事項について訂正又は削除を行った場合には、これらの事実及び内容を確認することができること。

（ロ） その国税関係書類に係る電磁的記録の記録事項について訂正又は削除を行うことができないこと。

## ② 電子取引の取引情報に係る電磁的記録の保存制度

電子取引の取引情報に係る電磁的記録の保存を行う場合には、次に掲げるいずれかの措置を講ずることとされてきました（電子帳簿保存法7、電子帳簿保存法規則4①）。

（注） 上記の「電子取引」とは、取引情報（取引に関して受領し、又は交付する注文書、契約書、送り状、領収書、見積書その他これらに準ずる書類に通常記載される事項をいいます。以下同じです。）の授受を電磁的方式により行う取引をいいます（電子帳簿保存法25）。

イ その電磁的記録の記録事項にタイムスタンプが付された後、その取引情報の授受を行うこと（電子帳簿保存法規則4①一）。

ロ 次に掲げる方法のいずれかにより、その電磁的記録の記録事項にタイムスタンプを付すとともに、その電磁的記録の保存を行

う者又はその者を直接監督する者に関する情報を確認することができるようにしておくこと（電子帳簿保存法規則4①二）。

（イ） その電磁的記録の記録事項にタイムスタンプを付すことをその取引情報の授受後、速やかに行うこと。

（ロ） その電磁的記録の記録事項にタイムスタンプを付すことをその業務の処理に係る通常の期間を経過した後、速やかに行うこと（その取引情報の授受からその記録事項にタイムスタンプを付すまでの各事務の処理に関する規程を定めている場合に限ります。）。

ハ 次に掲げる要件のいずれかを満たす電子計算機処理システムを使用してその取引情報の授受及びその電磁的記録の保存を行うこと（電子帳簿保存法規則4①三）。

（イ） その電磁的記録の記録事項について訂正又は削除を行った場合には、これらの事実及び内容を確認することができること。

（ロ） その電磁的記録の記録事項について訂正又は削除を行うことができないこと。

ニ その電磁的記録の記録事項について正当な理由がない訂正及び削除の防止に関する事務処理の規程を定め、その規程に沿った運用を行い、その電磁的記録の保存に併せてその規程の備付けを行うこと（電子帳簿保存法規則4①四）。

## (2) 改正の内容

タイムスタンプは、電子データがある時点に存在したこと及びそのデータがその時点から改ざんされていないことを証明するものですが、平成17年からタイムビジネスに係る指針（平成16年11月 総務省）に基づき、民間（一般財団法人日本データ通信協会）の認定制度が運用されてきました。

他方、民間の認定制度については、国による信頼性の裏付けがないことや国際的な通用性への懸念等の声が多く、国としての認定制度の創

設の必要性が指摘されていたこと等を踏まえ、令和3年4月1日からタイムスタンプの国（総務大臣）による認定制度の適用が開始され、同年7月30日からその認定申請の受付が開始されています（時刻認証業務の認定に関する規程（令和3年総務省告示第146号））。

今回の改正においては、こうしたタイムスタンプの国（総務大臣）による認定制度が創設されたことを踏まえ、この国（総務大臣）により認定されたタイムスタンプを国税関係書類に係るスキャナ保存の要件及び電子取引の取引情報に係る電磁的記録の保存の要件に位置付けるための規定の整備が行われました。

具体的には、上記(1)①ロの国税関係書類に係るスキャナ保存のタイムスタンプ付与の要件並びに上記(1)②イ及びロの電子取引の取引情報に係る電磁的記録の保存の措置におけるタイムスタンプについて、総務大臣が認定する時刻認証業務（電磁的記録に記録された情報にタイムスタンプを付与する役務を提供する業務をいいます。）に係るものとされました（電子帳簿保存法規則2⑥二ロ）。

**(参考1) プラットフォームサービスに関する研究会トラストサービス検討ワーキンググループ最終取りまとめ**（令和2年2月7日）（抄）

## 第2章 論点と取組の方向性

### 2.2 各論

#### (1) タイムスタンプ

#### ③ 取組の方向性（論点(a)関係）

（中略）

タイムスタンプについては、技術やサービス内容が確立されており、日本データ通信協会による認定制度も14年間運用されてきたが、国による信頼性の裏付けがないことや国際的な通用性への懸念が更なる普及を妨げている要因の一つであると考えられ、より信頼性の高い措置を講ずる必要があると考

えられる。

したがって、タイムスタンプの更なる普及に向け、その信頼性を一層担保することが適当であり、具体的には、国が信頼の置けるサービス・事業者を認定する仕組みを設けることが適当である。

（後略）

**(参考2) 「成長戦略フォローアップ」**（令和2年7月17日閣議決定）（抄）

#### 3. デジタル市場への対応

##### (2) 新たに講ずべき具体的施策

##### vi) サイバーセキュリティの確保

（中略）

・ データの改ざんや送信元のなりすまし等を防止する仕組み（トラストサービス）について、データの真正性、信頼性を担保するとともに、国際的な相互運用性を確保するため、  
—電子データがある時刻に存在し、その時刻以降に改ざんされていないことを証明する「タイムスタンプ」について、2020年度中に国による認定制度を整備するとともに、電子文書の送受信・保存において公的に有効な手段となるよう、必要な取組を行う。

（後略）

#### (3) 適用関係

① 上記(2)の改正は、令和4年4月1日以後に保存が行われる国税関係書類又は電子取引の取引情報に係る電磁的記録について適用し、同日前に保存が行われた国税関係書類又は電子取引の取引情報に係る電磁的記録については従前どおりとされています（改正電子帳簿保存法規則附則2①）。

② 国によるタイムスタンプ認定制度への移行



を円滑に実施する観点から、令和4年4月1日から令和5年7月29日までの間に国税関係書類又は電子取引の取引情報に係る電磁的記録の保存が行われる場合におけるその国税関係書類に係るスキャナ保存のタイムスタンプ付与の要件及び電子取引の取引情報に係る電磁的記録の保存の措置におけるタイムスタンプについて、従前どおり一般財団法人日本データ通信協会が認定する業務に係るものとするを可能とする経過措置が設けられています（改正電子帳簿保存法規則附則2②）。

（注） 上記②の経過措置の期間については、民間の認定制度の認定の有効期間が2年間とされていることや、国によるタイムスタンプ認定申請の受付が令和3年7月30日から開始されていることが勘案されたものです。

## 9 電子取引の取引情報に係る電磁的記録の保存への円滑な移行のための宥恕措置の整備

### (1) 改正前の制度の概要

電子取引の取引情報に係る電磁的記録の保存制度については、令和3年度税制改正においてその見直しが行われ、所得税（源泉徴収に係る所得税を除きます。）及び法人税に係る保存義務者（以下「保存義務者」といいます。）について、電子取引の取引情報に係る電磁的記録を出力することにより作成した書面又はCOM（以下「出力書面等」といいます。）の保存をもって、その電磁的記録の保存に代えることができる措置が廃止されたところです。

したがって、令和3年度税制改正後においては、保存義務者は、電子取引を行った場合には、次の要件に従って、その電子取引の取引情報に係る電磁的記録を保存しなければならないこととされています（電子帳簿保存法7、電子帳簿保存法規則4①）。

（注1） 上記の「電子取引」とは、取引情報（取引に関して受領し、又は交付する注文書、契約書、送り状、領収書、見積書その他こ

れらに準ずる書類に通常記載される事項をいいます。以下同じです。）の授受を電磁的方式により行う取引をいいます（電子帳簿保存法25）。

（注2） 消費税に係る保存義務者が行う電子取引の取引情報に係る電磁的記録の保存については、その保存の有無が税額計算に影響を及ぼすことなどを勘案して、令和3年度税制改正における電子帳簿保存法上の出力書面等の保存措置の廃止後も引き続き、その電磁的記録を出力した書面による保存が可能とされています。

（注3） 令和3年度税制改正における電子取引の取引情報に係る電磁的記録の保存制度の見直しについては、令和4年1月1日以後に行う電子取引の取引情報について適用し、同日前に行った電子取引の取引情報については従前どおりとされています（令和3年改正法附則82⑥）。

① 次に掲げるいずれかの措置を講ずること。

イ その電磁的記録の記録事項にタイムスタンプが付された後、その取引情報の授受を行うこと（電子帳簿保存法規則4①一）。

ロ 次に掲げる方法のいずれかにより、その電磁的記録の記録事項にタイムスタンプを付すとともに、その電磁的記録の保存を行う者又はその者を直接監督する者に関する情報を確認することができるようにしておくこと（電子帳簿保存法規則4①二）。

(イ) その電磁的記録の記録事項にタイムスタンプを付すことをその取引情報の授受後、速やかに行うこと。

(ロ) その電磁的記録の記録事項にタイムスタンプを付すことをその業務の処理に係る通常の期間を経過した後、速やかに行うこと（その取引情報の授受からその記録事項にタイムスタンプを付すまでの各事務の処理に関する規程を定めている場合に限ります。）。

ハ 次に掲げる要件のいずれかを満たす電子

計算機処理システムを使用してその取引情報の授受及びその電磁的記録の保存を行うこと（電子帳簿保存法規則4①三）。

(イ) その電磁的記録の記録事項について訂正又は削除を行った場合には、これらの事実及び内容を確認することができること。

(ロ) その電磁的記録の記録事項について訂正又は削除を行うことができないこと。

ニ その電磁的記録の記録事項について正当な理由がない訂正及び削除の防止に関する事務処理の規程を定め、その規程に沿った運用を行い、その電磁的記録の保存に併せてその規程の備付けを行うこと（電子帳簿保存法規則4①四）。

② その電磁的記録を保存する場所に、その電磁的記録の電子計算機処理の用に供することができる電子計算機、プログラム、ディスプレイ及びプリンタ並びにこれらの操作説明書を備え付け、その電磁的記録をディスプレイの画面及び書面に、整然とした形式及び明瞭な状態で、速やかに出力することができるようにしておくこと（電子帳簿保存法規則2②二、4①）。

③ その電磁的記録の記録事項の検索をすることができる機能（次に掲げる要件を満たすものに限り。）を確保しておくこと（電子帳簿保存法規則2⑥六、4①）。

イ 取引年月日その他の日付、取引金額及び取引先（記録項目）を検索の条件として設定することができること。

ロ 日付又は金額に係る記録項目については、その範囲を指定して条件を設定することができること。

ハ 2以上の任意の記録項目を組み合わせて条件を設定することができること。

④ 自社開発のプログラムを使用する場合には、電磁的記録の保存に併せて、その電磁的記録に係る電子計算機処理システムの概要を記載した書類の備付けを行うこと（電子帳簿保存法規則2②一イ、2⑥七、4①）。

また、令和3年度税制改正においては、上記の出力書面等の保存措置の廃止と併せて、災害その他やむを得ない事情に係る宥恕措置の整備も行われています。

具体的には、その保存義務者が、電子取引を行った場合において、災害その他やむを得ない事情により、上記①から④までの保存要件に従って電子取引の取引情報に係る電磁的記録の保存をすることができなかったことを証明したときは、その保存要件にかかわらず、その電磁的記録の保存をすることができることとされています（電子帳簿保存法規則4③）。ただし、その事情が生じなかったとした場合において、その保存要件に従ってその電磁的記録の保存をすることができなかったと認められるときは、この限りでないこととされています（電子帳簿保存法規則4③ただし書）。

(注1) 上記の保存義務者が国税に関する法律の規定によるその電磁的記録の提示又は提出の要求に応じることができるようにしている場合には、上記③ロ及びハの要件は不要とされます（電子帳簿保存法規則4①柱書）。また、その提示又は提出の要求に応じることができるようにしていることに加えて、その保存義務者が、その判定期間に係る基準期間における売上が1,000万円以下である事業者であるときは、上記③イの要件についても不要とされ、結果的に上記③の検索機能の確保の要件は全て不要となります（電子帳簿保存法規則4①柱書）。

(注2) 上記(注1)の「判定期間」とは、個人事業者については、「電子取引を行った日の属する年の1月1日から12月31日までの期間」をいい、法人については、「電子取引を行った日の属する事業年度」をいいます（電子帳簿保存法規則4②二）。

(注3) 上記(注1)の「基準期間」とは、個人事業者についてはその年の前々年をいい、法人についてはその事業年度の前々事業年度（その前々事業年度が1年未満である法

人については、その事業年度開始の日の2年前の日の前日から同日以後1年を経過する日までの間に開始した各事業年度を合わせた期間をいいます（電子帳簿保存法規則4②三）。

（注4） 上記の「災害その他やむを得ない事情」の意義は、次に掲げるところによるものとされています（電子帳簿保存法取扱通達4-37、7-9）。

① 「災害」とは、震災、風水害、雪害、凍害、落雷、雪崩、がけ崩れ、地滑り、火山の噴火等の天災又は火災その他の人為的災害で自己の責任によらないものに基因する災害をいいます。

② 「やむを得ない事情」とは、上記①の災害に準ずるような状況又は当該事業者の責めに帰することができない状況にある事態をいいます。

（注5） 電子取引の取引情報に係る電磁的記録等の保存を行っている青色申告者若しくは青色申告法人又は通算予定法人について、これらの保存等が、上記の保存要件に従って行われていないときは、青色申告の承認申請却下若しくは承認取消し又は通算予定法人に係る通算承認の承認申請却下の事由に該当することとされていますが（電子帳簿保存法8③）、この青色申告の承認の取消し等については、違反の程度等を総合勘案の上、真に青色申告書を提出するにふさわしくないと認められるかどうか等を検討した上、その適用を判断することとされています（国税庁・電子帳簿保存法一問一答【電子取引関係】（令和3年12月）問42）。また、この点については、「例えば、その取引が正しく記帳されて申告にも反映されており、保存すべき取引情報の内容が書面を含む電子データ以外から確認できるような場合には、それ以外の特段の事由が無いにも関わらず、直ちに青色申告の承認が取り消されたり、金銭の支出がなかったものと判断されたり

するものではありません」との取扱いについて、国税庁より補足説明がされています（国税庁・お問合せの多いご質問（令和3年11月）Ⅳ【補足説明】補4一問一答【電子取引関係】問42）。

## （2）改正の内容

上記(1)で述べたとおり、令和3年度税制改正における電子取引の取引情報に係る電磁的記録の保存制度の見直しにより、従前、認められていた電子取引の取引情報に係る電磁的記録の出力書面等の保存をもって、その電磁的記録の保存に代えることができる措置が廃止されましたが、今回の改正においては、その電磁的記録の保存要件への対応が困難な事業者の実情に配慮し、その出力書面等の保存措置の廃止を事実上延長するための措置（上記(1)の災害その他やむを得ない事情に係る宥恕措置の拡充）が講じられました。

具体的には、電子取引の取引情報に係る電磁的記録の保存について、令和4年1月1日から令和5年12月31日までの間に電子取引を行う場合において、納税地等の所轄税務署長がその電子取引の取引情報に係る電磁的記録を一定の要件に従って保存をすることができなかったことについてやむを得ない事情があると認め、かつ、保存義務者が国税に関する法律の規定によるその電磁的記録を出力することにより作成した書面（整然とした形式及び明瞭な状態で出力されたものに限り、提示又は提出の要求に応じることができるようにしているときは、その保存要件にかかわらず、その電磁的記録の保存をすることができることとする経過措置が講じられました（令和3年改正電子帳簿保存法規則附則2③）。

なお、この宥恕措置が適用されることにより、上記(1)①から④までの保存要件は不要とされるため、例えば、受領した電磁的記録を単にパソコンに保存しておけば、適正な保存として扱われることとなりますが、引き続き電磁的記録の

保存は必要となります。一方で、この宥恕措置が適用された場合の電磁的記録の取扱いを踏まえ、その電磁的記録を既に書面等に出力し、その出力書面等をもって上記の提示又は提出の要求に応じることができるようにしているときは、その電磁的記録の保存を行っているものとして取り扱われることとされていますので、事実上、引き続き、その電磁的記録の出力書面等により保存することもできることとなります（下記（注3）参照）。

（注1） 今回の改正は、税務手続の電子化を進める上での電子取引の重要性に鑑み、他者から受領した電子データとの同一性が十分に確保されない出力書面等を廃止することとした令和3年度税制改正の考え方を変えるものではありませんが、令和3年度税制改正法の成立から施行までの期間の問題などにより、①大企業であっても施行までの間に対応未完了の事業者が多数見込まれる、②中小企業においては制度の認知が十分に進んでいないなどの状況を踏まえ、電子取引の取引情報に係る電磁的記録の保存への円滑な移行にあたり柔軟な対応を行うこととしたものです。

（注2） 上記の「やむを得ない事情」とは、電子取引の取引情報に係る電磁的記録の保存に係るシステム等や社内でのワークフローの整備未済等、保存要件に従って電磁的記録の保存を行うための準備を整えることが困難であることをいうものと取り扱われています（電子帳簿保存法取扱通達7-10）。

（注3） 令和4年度税制改正の大綱において「電子取引の取引情報に係る電磁的記録の出力書面等を保存している場合における当該電磁的記録の保存に関する上記の措置の適用については、当該電磁的記録の保存要件への対応が困難な事業者の実情に配慮し、引き続き保存義務者から納税地等の所轄税務署長への手続を要せずその出力書面等による保存を可能とするよう、運用上、適切に

配慮する」こととされていますが、上記(2)の宥恕措置の適用に当たっては、電子取引の取引情報に係る電磁的記録の保存を要件に従って行うことができなかったことについてやむを得ない事情があると認められ、かつ、その電磁的記録を出力することにより作成した書面（整然とした形式及び明瞭な状態で出力されたものに限り。）の提示又は提出の要求に応じることができる場合には、その出力書面等の保存をもってその電磁的記録の保存を行っているものとして取り扱って差し支えないものと取り扱われています（電子帳簿保存法取扱通達7-11）。なお、やむを得ない事情の有無や出力された書面については、必要に応じて税務調査等の際に確認することとしており、事前に税務署への申請等を行うことは不要とされています（国税庁・電子帳簿保存法一問一答【電子取引関係】（令和3年12月）問41-5）。

（注4） 令和3年度税制改正における電子取引の取引情報に係る電磁的記録の出力書面等による保存措置の廃止が、令和4年1月1日に施行することとされていたことから、上記(2)の改正を含む「電子計算機を使用して作成する国税関係帳簿書類の保存方法等の特例に関する法律施行規則の一部を改正する省令の一部を改正する省令（令和3年財務省令第80号）」は、令和3年12月27日に公布され、その電子取引の取引情報に係る電磁的記録の出力書面等による保存措置の廃止にあわせて施行されています。

なお、財務省ホームページにおいて（参考図表①②）により改正内容の周知が行われています。

（参考1） 電子取引の取引情報に係る電磁的記録の保存への円滑な移行のための宥恕措置の整備の趣旨等については、国会における審議において、「3年度改正におきましては、それまで電子取引について認められておりました、電子データによる保存

に代えて出力した書面のみを保存するという方式について、これを廃止いたしまして、電子データそのものの保存を求めるといった改正を行ったところでございます。その趣旨は、電子データを改ざんした後紙で打ち出しましてそれを保存するといったことになりまして、その真正性を十分に担保できないということで措置をしたものでございます。これについては、施行までの間に対応が間に合わないといったようなお声が非常に多かったということ踏まえまして、今回の令和4年度改正におきまして、令和5年末までの期間について、やむを得ない事情がある場合には、引き続き電子データから出力した書面による保存を可能とするという措置を講じたわけでございます。これは、こういった電子データでの保存を行っていくという必要性は変わらないものの、先ほど申し上げたような準備が間に合わないといった事情に応じた措置ということでございます。それで、このやむを得ない事情につきましては、税務調査等の際に口頭で説明してくればよいという取扱いにしております、これをホームページ等におきまして周知徹底しているところでございます。宥恕規定という名前がやや問題があるのではないかと御意見もあるやに聞いておりますが、法令上、こういったやむを得ない事情があった場合の措置については通常、宥恕規定と呼んでおりますので、それを通称と呼んでいるということでございます。」との答弁がなされているところでございます（令和4年3月16日参・財政金融委員会における住澤主税局長の答弁）。

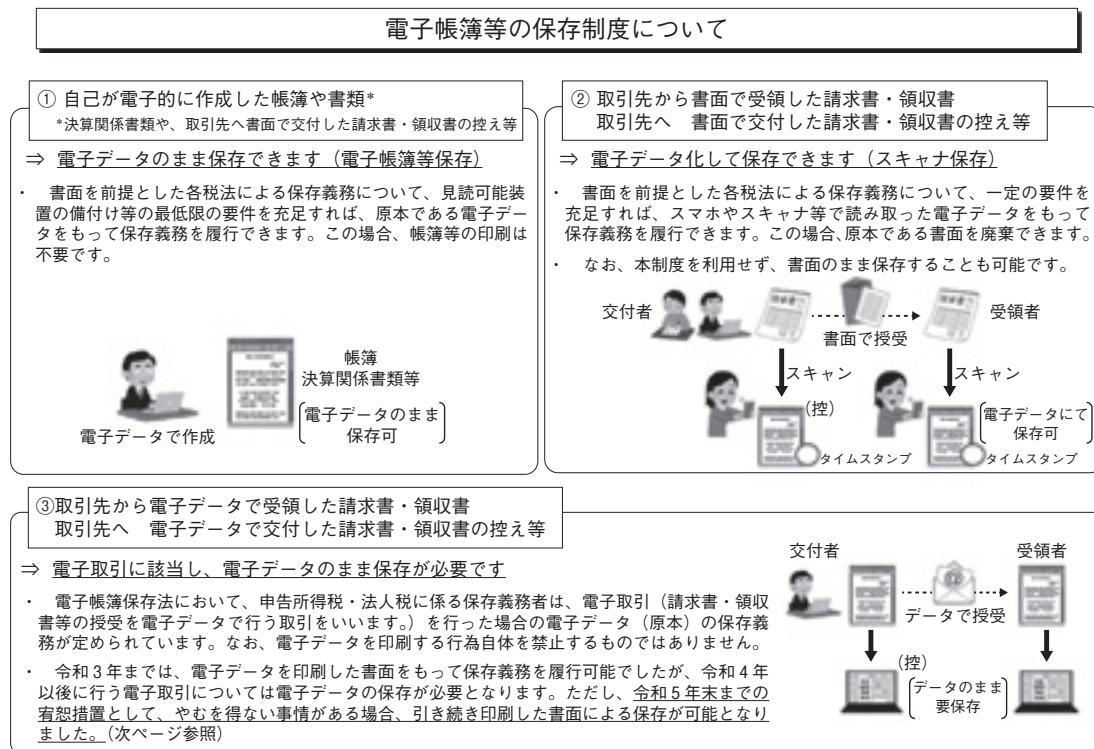
**(参考2)** 電子取引の取引情報に係る電磁的記録

の保存に関する今後の周知広報については、国会における審議において、「電子取引の取引情報に係る電子データの保存義務化につきましては、令和3年度税制改正で措置された後、財務省及び国税庁において、パンフレット・資料等をホームページに掲載するほか、各種の業界団体等を通じた説明会を開催するなど、周知広報に取り組んできたところでございます。その上で、税務手続の電子化を進める上での電子取引の重要性には変わりはありませんが、令和4年1月1日からの制度施行が迫る中、与党税制調査会の議論の中で、中小企業においては制度の認知が十分に進んでおらず、また、大企業にあっても制度施行までの間に対応が完了しない事業者が多数見込まれるなどの経済界等からの要望を踏まえまして、令和5年末までの期間を限った措置として、やむを得ない事情がある場合には、引き続き、電子データから出力した書面による保存を認めるための措置を講ずることとなりました。今後とも、税理士会、青色申告会などの関係民間団体や、様々な事業者団体等の皆様のご協力も得つつ、各納税者における円滑な対応が進むよう、引き続き制度の周知広報に努めてまいります。」との答弁がなされているところでございます（令和4年4月11日参・決算委員会における鈴木財務大臣の答弁）。

### (3) 適用関係

上記(2)の改正は、令和4年1月1日から施行され（令和3年12月改正電子帳簿保存法規則附則）、令和3年度税制改正における電子取引の取引情報に係る電磁的記録の出力書面等による保存措置の廃止にあわせて適用されています。

(参考図表①)



(参考図表②)

