

# 国税通則法等の改正

目 次	
一 電子帳簿等保存制度の見直し……………	596
二 加算税制度の見直し……………	616
三 その他納税環境整備関係の改正……………	623
1 ダイレクト納付の利便性の向上……………	623
2 公示送達制度の見直し……………	625
3 税理士に対する懲戒処分等の公告方法の電子化……………	629
4 税理士試験合格者の公告方法の電子化等……………	632
5 スマートフォン用電子証明書を利用したe-Taxの利便性の向上……………	634
6 滞納処分免脱罪の適用対象の整備……………	637
7 徴収職員の滞納処分に関する調査手続等の見直し……………	639
8 徴収職員の事業者等への協力を求める措置の整備……………	643
9 税理士等でない者が税務相談を行った場合の命令制度の創設等……………	644

## はじめに

令和5年度税制改正では、持続的な経済成長や、より公平で中立的な税制の実現等の観点から、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。

これらのうち納税環境整備については、電子帳簿等保存制度の見直しを行うとともに、高額な無申告に対する無申告加算税の割合の引上げ、一定期間繰り返し行われる無申告行為に対する無申告加算税等の加重措置の整備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5.3.31法律第3号）」は、令和5年3月28日に参議院本会議において可決・成立し、同月31日に公布されています。また、同日に、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（令5.3.31政令第143号）
- ・ 国税徴収法施行令の一部を改正する政令（令5.3.31政令第144号）
- ・ 税理士法施行令の一部を改正する政令（令

5.3.31政令第146号）

- ・ 国税通則法施行規則の一部を改正する省令（令5.3.31財務省令第17号）
- ・ 国税徴収法施行規則の一部を改正する省令（令5.3.31財務省令第18号）
- ・ 税理士法施行規則の一部を改正する省令（令5.3.31財務省令第20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5.3.31財務省令第22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5.3.31財務省令第27号）
- ・ 国税局長又は税務署長に取り扱わせる国税庁長官の権限に属する事務を定める件の一部を改正する件（令5.3.31国税庁告示第9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第5条第1項の規定に基づき、同項に規定する財務大臣の定める取引に関する事項を定める件（令5.3.31財務省告示第93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の一部を改正する件(令5.3.31国税庁告示第13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 電子帳簿等保存制度の見直し

### I 改正前の制度の概要

#### 1 国税関係帳簿の電磁的記録等による保存制度の概要

##### (1) 国税関係帳簿の電磁的記録による保存等

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（以下「保存義務者」といいます。）は、国税関係帳簿の全部又は一部について、自己が最初の記録段階から一貫して電子計算機を使用して作成する場合には、次の要件の下、その電磁的記録の備付け及び保存をもってその帳簿の備付け及び保存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4①、電子帳簿保存法規則2①）。

(注1) 上記の「国税関係帳簿書類」とは、国税に関する法律の規定により備付け及び保存をしなければならないこととされている帳簿（国税関係帳簿）又は国税に関する法律の規定により保存をしなければならないこととされている書類（国税関係書類）をいいます（電子帳簿保存法2二）。

(注2) 上記の国税関係帳簿の電磁的記録による保存等の対象となる「国税関係帳簿」からは、所得税法又は法人税法の規定により備付け及び保存をしなければならないこととされている帳簿であって、資産、負債及び資本に影響を及ぼす一切の取引につき、正規の簿記の原則（法人税法の規定により備付け及び保存をしなければならないこととされている帳簿にあっては、複式簿記の原則）に従い、整然と、かつ、明瞭に記録されているもの以外のものが除外されています（電子帳簿保存法4①、電子帳簿保存法規則2①）。

##### ① 電子計算機処理システムの概要書等の備付け

電子計算機処理システムの概要を記載した書類その他そのシステムの開発に際して作成した書類等を備え付けることとされています（旧電子帳簿保存法規則2②一）。

##### ② 見読可能装置の備付け等

国税関係帳簿に係る電磁的記録の備付け及び保存を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とされています（旧電子帳簿保存法規則2②二）。

##### ③ ダウンロードの求めに応じること（旧電子帳簿保存法規則2②三）

国税に関する法律の規定によるその国税関係帳簿に係る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おくこととされています。なお、優良な電子帳簿に係る過少申告加算税の軽減措置の適用を受けるための一定の要件（下記(3)②イ(i)~(ii)の要件）に従ってその電磁的記録の備付け及び保存を行っている場合には、この③の要件は不要とされています（旧電子帳簿保存法規則2②柱書）。

##### (2) 国税関係帳簿のCOMによる保存等

保存義務者は、国税関係帳簿の全部又は一部について、自己が最初の記録段階から一貫して電子計算機を使用して作成する場合には、上記(1)①から③までの要件及び次の要件の下、その

電磁的記録の備付け及びCOMの保存をもってその帳簿の備付け及び保存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5①、電子帳簿保存法規則3①）。なお、優良な電子帳簿に係る過少申告加算税の軽減措置の適用を受けるための一定の要件（下記(3)②ロ(イ)～(ホ)の要件）に従ってその電磁的記録の備付け及びCOMの保存を行っている場合には、上記(1)③の要件は不要とされています（電子帳簿保存法規則3①柱書）。

① COMの作成過程等に関する書類の備付け  
COMの保存に併せて、COMの作成及び保存に関する事務手続を明らかにした書類、保存義務者（保存義務者が法人である場合には、その法人の国税関係帳簿の保存に関する事務の責任者である者）のその国税関係帳簿に係る電磁的記録が真正に出力され、そのCOMが作成された旨を証する記載及びその氏名が記載された書類等の備付けを行うこととされています（電子帳簿保存法規則3①一）。

② マイクロフィルムリーダープリンタ等の備付け  
COMの保存をする場所に、日本産業規格に規定する基準を満たすマイクロフィルムリーダープリンタ及びその操作説明書を備え付け、そのCOMの内容をそのマイクロフィルムリーダープリンタの画面及び書面に、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とされています（電子帳簿保存法規則3①二）。

### (3) 優良な電子帳簿に係る過少申告加算税の軽減措置

一定の国税関係帳簿（上記(1)又は(2)の要件に従って保存等が行われているものに限り。）に係る電磁的記録の備付け及び保存又はその電磁的記録の備付け及びCOMの保存が、国税の納税義務の適正な履行に資するものとして一定の要件を満たしている場合におけるその電磁的記録又はCOM（一定の日以後引き続きその要件を満たして備付け及び保存が行われているも

のに限ります。）に記録された事項に関し修正申告書の提出又は更正（以下「修正申告等」といいます。）があった場合の過少申告加算税の額については、通常課される過少申告加算税の金額からその修正申告等に係る過少申告加算税の額の計算の基礎となるべき税額（その税額の計算の基礎となるべき事実でその修正申告等の基因となるその電磁的記録又はCOMに記録された事項に係るもの以外のもの（以下「電磁的記録等に記録された事項に係るもの以外の事実」といいます。）があるときは、その電磁的記録等に記録された事項に係るもの以外の事実に基づく税額を控除した税額）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（電子帳簿保存法8④、電子帳簿保存法令2、3、電子帳簿保存法規則5①～⑤）。ただし、本措置は、その税額の計算の基礎となるべき事実で隠蔽し、又は偽装されたものがあるときは、適用しないこととされています（電子帳簿保存法8④ただし書）。

#### ① 対象となる国税関係帳簿の範囲

本措置の対象となる「一定の国税関係帳簿」とは、修正申告等の基因となる事項に係る次の帳簿をいうこととされています（旧電子帳簿保存法規則5①）。

イ 所得税法上の青色申告者が保存しなければならないこととされる仕訳帳、総勘定元帳その他必要な帳簿（所規58①、63①）

ロ 法人税法上の青色申告法人が保存しなければならないこととされる仕訳帳、総勘定元帳その他必要な帳簿（法規54、59①）

ハ 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) 課税貨物の引取りの税額の控除に係る帳簿（消法30⑦⑧三）

(ニ) 売上対価の返還等に係る帳簿（消法38②）

(ホ) 特定課税仕入れの対価の返還等に係る帳簿（消法38の2②）

(ヘ) 資産の譲渡等又は課税仕入れ若しくは課税貨物の保税地域からの引取りに関する事項に係る帳簿（消法58）

(注) 課税貨物の保税地域からの引取りを行う事業者については、上記(ハ)及び(ヘ)（課税貨物の保税地域からの引取りに関する事項に係るものに限ります。）が対象帳簿となります。また、資産の譲渡等又は課税仕入れを行う事業者は、それ以外の帳簿が対象となります。

保存義務者は、あらかじめ、これらの帳簿（以下「特例国税関係帳簿」といいます。）に係る電磁的記録又はCOMに記録された事項に関し修正申告等があった場合には、本措置の適用を受ける旨及び特例国税関係帳簿の種類等を記載した届出書を納税地等の所轄税務署長（上記(ハ)及び(ヘ)（課税貨物の保税地域からの引取りに関する事項に係るものに限ります。）の帳簿については、納税地等の所轄税関長）に提出している必要があります（旧電子帳簿保存法規則5①）。

② 対象となる優良な電子帳簿（国税関係帳簿）の保存等の要件

上記の「国税の納税義務の適正な履行に資するものとして一定の要件」とは、次に掲げる保存義務者の区分に応じそれぞれ次に定める要件とされています（電子帳簿保存法規則5⑤）。

イ 上記(1)の国税関係帳簿に係る電磁的記録の備付け及び保存をもってその国税関係帳簿の備付け及び保存に代えている保存義務者……次の要件（その保存義務者が国税に関する法律の規定によるその国税関係帳簿に係る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、下記(ハ) b 及び c の要件を除きます。）

(イ) 電磁的記録の訂正・削除・追加の履歴の確保

国税関係帳簿に係る電子計算機処理に、

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います（電子帳簿保存法規則5⑤一イ）。

a その国税関係帳簿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。

b その国税関係帳簿に係る記録事項の入力をその業務の処理に係る通常の期間を経過した後に行った場合には、その事実を確認することができること。

(ロ) 各帳簿間での記録事項の相互関連性の確保

国税関係帳簿に係る電磁的記録の記録事項とその国税関係帳簿に関連する国税関係帳簿（以下「関連国税関係帳簿」といいます。）の記録事項（その関連国税関係帳簿が、その関連国税関係帳簿に係る電磁的記録の備付け及び保存をもってその関連国税関係帳簿の備付け及び保存に代えられているもの又はその電磁的記録の備付け及びCOMの保存をもってその関連国税関係帳簿の備付け及び保存に代えられているものである場合には、その電磁的記録又はそのCOMの記録事項）との間において、相互にその関連性を確認することができるようにしておくこととされています（電子帳簿保存法規則5⑤一ロ）。

(ハ) 検索機能の確保

国税関係帳簿に係る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ます。）を確保しておくこととされています（電子帳簿保存法規則5⑤一ハ）。

a 取引年月日、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。

b 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。

- c 2以上の任意の記録項目を組み合わせ条件を設定することができること。

ロ 上記(2)の国税関係帳簿に係る電磁的記録の備付け及びCOMの保存をもってその国税関係帳簿の備付け及び保存に代えている保存義務者……次の要件

- (イ) 上記イの要件（電子帳簿保存法規則5⑤二イ）

- (ロ) 電磁的記録の訂正・削除・追加の履歴の確保に関する事項を含む備付書類の記載要件

上記(2)①の電磁的記録に上記イ(イ)a及びbの事実及び内容に係るものを含めた上で記載することとされています（電子帳簿保存法規則5⑤二ロ）。

- (ハ) 索引簿の備付け

COMの保存に併せて、国税関係帳簿の種類及び取引年月日その他の日付を特定することによりこれらに対応するCOMを探し出すことができる索引簿の備付けを行うこととされています（電子帳簿保存法規則5⑤二ハ）。

- (ニ) COMへの索引の出力

COMごとの記録事項の索引をその索引に係るCOMに出力しておくこととされています（電子帳簿保存法規則5⑤二ニ）。

- (ホ) 当初3年間におけるCOMの記録事項の検索機能の確保

国税関係帳簿の保存期間の当初3年間について、次のa又はbのいずれかの措置を講じておくこととされています（電子帳簿保存法規則5⑤二ホ）。

a COMの保存に併せ、見読可能装置の備付け等（上記(1)②、(2)）及び検索機能の確保（上記イ(ハ)）の要件に従って、そのCOMに係る電磁的記録の保存を行うこと。

b COMの記録事項の検索をするこ

とができる機能（上記イ(ハ)の検索機能に相当するものに限り、）を確保しておくこと。

- ③ 対象となる優良な国税関係帳簿に係る電磁的記録等の備付け等が行われる日

本措置を適用するためには、特例国税関係帳簿に係る電磁的記録又はCOMについて、本措置の適用を受けようとする過少申告加算税の基因となる修正申告書又は更正に係る課税期間の初日以後引き続き上記②の要件を満たして備付け及び保存が行われている必要があります（電子帳簿保存法8④、電子帳簿保存法令2）。

なお、課税期間の中途に業務を開始した個人については、その業務開始日から備付け及び保存が引き続き行われていれば、適切な期間の備付け及び保存であると考えられることから、新たに業務を開始した個人のその業務を開始した日の属する課税期間については、その業務を開始した日以後引き続き上記②の要件を満たして備付け及び保存が行われていれば、本措置の適用が可能とされています（電子帳簿保存法令2）。

(注) 上記の「課税期間」は、「国税に関する法律の規定により国税の課税標準の計算の基礎となる期間」とされ、消費税については、個人事業者が「1月1日から12月31日までの期間」、法人が「事業年度」等とされています（通法2九、消法19）。なお、所得税及び法人税についても同様に取扱われます。

## 2 国税関係書類に係るスキャナ保存制度の概要

保存義務者は、国税関係書類（決算関係書類を除きます。）の全部又は一部について、その記載事項をスキャナにより電磁的記録に記録する場合には、次の要件の下、その電磁的記録の保存をもってその書類の保存に代えることができるとされています（電子帳簿保存法4③、旧電子帳簿保存法規則2⑥）。

(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)。

### (1) スキャナによる入力要件

国税関係書類に係るスキャナ保存に当たっては、次のいずれかの方法により入力することとされています(旧電子帳簿保存法規則2⑥一)。

- ① その国税関係書類に係る記録事項の入力(スキャナでの読み取り)をその作成又は受領後、速やかに行うこと。
- ② その国税関係書類に係る記録事項の入力(スキャナでの読み取り)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(その国税関係書類の作成又は受領からその入力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。)

### (2) 電子計算機処理システムの要件

上記(1)の入力に当たっては、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いました(旧電子帳簿保存法規則2⑥二)。なお、保存義務者が、上記(1)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あっては、下記②の要件(タイムスタンプの付与)は不要とされています(旧電子帳簿保存法規則2⑥二柱書)。

- ① 一定水準以上の解像度及びカラー画像による読み取り  
解像度が25.4mm当たり200ドット(200dpi)以上、かつ、赤色、緑色及び青色の階調がそれぞれ256階調(約1,677万色)以上で読み取りを行うものであること(旧電子帳簿保存法規則2⑥二イ)。
- ② タイムスタンプの付与

国税関係書類の作成又は受領後、速やかに一の入力単位ごとの電磁的記録の記録事項に総務大臣が認定する時刻認証業務に係るタイ

ムスタンプを付すこと(その国税関係書類の作成又は受領からその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は、その業務の処理に係る通常の期間を経過した後、速やかにその記録事項にそのタイムスタンプを付すこと)(旧電子帳簿保存法規則2⑥二ロ)。

- ③ 読み取った際の解像度等に関する情報の保存  
国税関係書類のスキャナでの読み取りを行った際の解像度、階調及びその国税関係書類の大きさに関する情報を保存すること(旧電子帳簿保存法規則2⑥二ハ)。

(注) 受領者等が国税関係書類の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、その国税関係書類の大きさに関する情報の保存を要しないこととされています。

- ④ 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(旧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。

### (3) 入力者等情報の確認

国税関係書類に係る記録事項の入力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とされていました(旧電子帳簿保存法規則2⑥三)。

### (4) スキャナで読み取りを行った国税関係書類と帳簿との関連性の確保

国税関係書類に係る電磁的記録の記録事項と当該国税関係書類に関連する国税関係帳簿の記

録事項（その国税関係帳簿が、その国税関係帳簿に係る電磁的記録又はCOMの保存等をもってその国税関係帳簿の保存等に代えられているものである場合にはその電磁的記録又はCOMの記録事項）との間において、相互にその関連性を確認することができるようにしておくこととされています（旧電子帳簿保存法規則2⑥四）。

#### (5) 見読可能装置の備付け等

国税関係書類に係る電磁的記録の保存場所に、電子計算機、プログラム、カラーディスプレイ及びカラープリンタ並びにこれらの操作説明書を備え付け、その電磁的記録を出力することができるようにしておくこととされています（旧電子帳簿保存法規則2⑥五）。

#### (6) 検索機能の確保

国税関係書類に係る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とされています（旧電子帳簿保存法規則2⑥六）。なお、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、下記②及び③の要件は不要とされています（旧電子帳簿保存法規則2⑥柱書）。

- ① 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。
- ② 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。
- ③ 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。

#### (7) 電子計算機処理システムの概要書等の備付け

電子計算機処理システムの概要を記載した書類その他そのシステムの開発に際して作成した書類等を備え付けることとされています（旧電子帳簿保存法規則2⑥七、②一）。

#### (8) 一般書類に係るスキャナ保存制度の適時入力方式

国税関係書類に係るスキャナ保存を行おうとする保存義務者は、国税関係書類のうち国税庁長官が定める資金や物の流れに直結・連動しない書類（以下「一般書類」といいます。）のスキャナでの読み取りを行う場合には、スキャナによる入力要件（上記(1)）及び大きさに関する情報の保存要件（上記(2)③）以外の要件（カラー画像による読み取り要件（上記(2)①）については、グレースケール（いわゆる「白黒」）による読み取りで代替することもできます。）を満たし、電磁的記録の保存に併せて、その電磁的記録の作成及び保存に関する事務の手続を明らかにした書類（これらの事務の責任者が定められているものに限り、）の備付けを行うことにより、適時の入力によるスキャナ保存をすることができることとされてきました（旧電子帳簿保存法規則2⑦、平成17年国税庁告示第4号）。

### 3 電子取引の取引情報に係る電磁的記録の保存制度の概要

#### (1) 電子取引の取引情報に係る電磁的記録の保存等（本則）

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、申告所得税及び法人税に係る保存義務者について、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ける電子取引の取引情報に係る電磁的記録は、次の要件に従って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、旧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2五)。

(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(旧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(旧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)。

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(旧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(旧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(旧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(旧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(旧電子帳簿保

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(旧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(旧電子帳簿保存法規則4③ただし書)。

(注4) 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ています(旧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高が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(旧電子帳簿保存法規則4①柱書)。

(注5) 上記(注4)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6) 上記(注4)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7) 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う。

② 「やむを得ない事情」とは、前号に規定する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う。

## (2) 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(経過措置)

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、令和4年度税制改正においては、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経過措置が講じられています。

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ます。）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経過措置が講じられています（令和3年改正電子帳簿保存法規則附則2③）。

なお、この経過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、事実上、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、この経過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、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2）参照）。

（注1）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2）令和4年度税制改正の大綱（令和3年12月24日閣議決定）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)の経過措置の

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ます。）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されていました（電子帳簿保存法取扱通達7-11）。

## Ⅱ 改正の内容

令和3年度税制改正においては、経済社会のデジタル化を踏まえ、経理の電子化による生産性の向上、テレワークの推進、クラウド会計ソフト等の活用による記帳水準の向上に資する観点から、国税関係帳簿書類を電子的に保存する際の手続が抜本的に見直されたところであり、国税関係帳簿書類の電磁的記録等による保存等の要件が大幅に緩和されましたが、電磁的記録の訂正・削除・追加の履歴の確保（いわゆるトレーサビリティの確保）、各帳簿間での記録事項の相互関連性の確保及び検索機能の確保といった要件を満たして保存等が行われている事後検証可能性の高い電子帳簿については、いわば経理誤りを是正しやすい環境を自ら整えているものといえるため、「優良な電子帳簿」と位置付けて、その電子帳簿に記録された事項に関して修正申告等があった場合でも、その申告漏れについて課される過少申告加算税の額を軽減するインセンティブ措置が設けられました（このインセンティブ措置の内容の詳細については、I 1(3)の「優良な電子帳簿に係る過少申告加算税の軽減措置」をご参照ください）。

他方、記帳水準の向上やトレーサビリティの確保を含む帳簿の事後検証可能性の確立の観点から、この優良な電子帳簿の普及・一般化のための措置を講じていくことが課題とされており、この措置の必要性については、政府税制調査会の下に外部

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」における記帳水準向上・適正申告を図るための今後の議論の中でも取り上げられ、「納税環境整備に関する専門家会合の議論の報告（令和4年11月8日政府税制調査会資料）」として行われた総会への報告の中では、「優良な電子帳簿に係る過少申告加算税の軽減措置の対象帳簿について、必要とされる範囲の外縁を明確化するなど、インセンティブ措置が利用しやすいようにすべき」との指摘がされています。

また、同報告においては、スキャナ保存制度についても、「利便性向上のため、さらなる簡素化を行うべき」との指摘がされるとともに、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、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（この宥恕措置の内容の詳細については、I 3(2)をご参照ください。）の適用期限が令和5年12月31日に到来することを踏まえ、「電子取引の取引情報に係るデータの保存について、宥恕措置により適用が延長されたが、企業の対応状況を踏まえつつ、必要に応じ、さらなる緩和措置を取るべきであり、中小事業者がどういう準備をすればよいか、制度周知に努めるべき」との指摘もされています。

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指摘や経済社会のデジタル化の状況を踏まえ、経理の電子化による生産性の向上、テレワークの推進、税務情報のデジタル化、優良な電子帳簿の普及・一般化に資する観点から、事業者等における経理の電子化の実施状況や対応可能性、適正な課税の確保の観点での必要性等を改めて考慮し、電子取引の取引情報に係る電磁的記録や所得税、法人税、消費税等の帳簿書類を電子的に保存するための手続について各種の措置を講ずることとされました。

なお、今回の改正後においても、国税関係帳簿書類の電子化を進める必要性は変わるものではなく、今後とも、税務関係手続のデジタル化を通じ、適正・公平な課税の実現に加え、事業者等における経営状態の可視化による経営力の強化、バック

オフィスの生産性の向上につなげていく必要があるものと考えられます。

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（改正の概要については参考図表①～④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4年11月8日政府税制調査会資料）（抄）**

専門家会合における主な意見

1 納税者が保有する税務関連情報のデジタル化

（複式簿記の普及・一般化）

- ・ 複式簿記の普及について、政府系の金融機関にも御協力いただき努めていくことが望まれる。企業の経営実態の把握を経営者自身でするだけでなく、納税手続の利便にもなるし、金融機関の関係当事者がより正確に経営状態を把握することにもつながるなど、相乗効果が大きい。
- ・ 給付金を受給する際には、しかるべき帳簿の要件を給付金の受給要件とすることとセットにすることで、相乗効果を生み出しながら進めるとよい。
- ・ 事業者の半分以上でデジタル化が進んでおらず、事業収入階級が1000万円以下の事業者で白色申告者が4割近くいるのが現状で、これをどうやってまず正規簿記に移してデジタル化していくかが課題。
- ・ e-Taxの納税者本人による送信は申告全体の2割に満たない状況であり、税理士による代理送信や確定申告会場などでの何らかサポートが必要な状況。
- ・ サポートが必要な場合、税理士に依頼する資金をどうやって捻出するか、その他のツールを用意すればできるのか、もしくはその間にサポートをするようなシステムをもっと強化していくのかということを考えていかないと、必ずしもデジタル化だけでは解決できないところがある。

(電子帳簿保存法)

- ・ 優良な電子帳簿に係る過少申告加算税の軽減措置の対象帳簿について、必要とされる範囲の外縁を明確化するなど、インセンティブ措置が利用しやすいようにすべき。
- ・ 優良な電子帳簿の普及を通じて、税務手続上、イメージデータで提出している書類を、電子的なCSVファイルという形で提出される方向に取り組んでいくが望まれるところであり、税目ごとに取扱いが違うということにならないようにすべき。
- ・ 優良な電子帳簿のトレーサビリティの要件について、仕訳帳・総勘定元帳で十分ではないか。
- ・ 請求書等を保存する方法としてスキャナ保存制度がある中で、制度の利用に当たっ

ては、タイムスタンプの付与機能を有するようなスキャナ等を買えばいいという話だが、小規模な事業者の6割近くがコンピューターではなく、手書きで計算をしているので、そもそもスキャナ複合機の購入まで行かないことから、制度の活用が難しいところはある。

- ・ スキャナ保存について、利便性向上のため、さらなる簡素化を行うべき。
- ・ 電子取引の取引情報に係るデータの保存について、宥恕措置により適用が延長されたが、企業の対応状況を踏まえつつ、必要に応じ、さらなる緩和措置を取るべきであり、中小事業者がどのような準備をすればよいか、制度周知に努めるべき。

(後略)

(参考図表①)

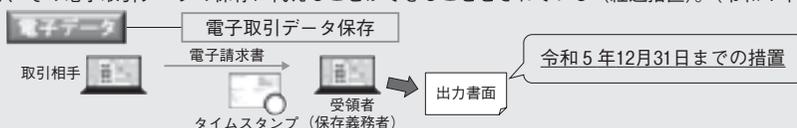
電子帳簿等保存制度の見直し (令和5年度改正)

- 経済社会のデジタル化を踏まえ、経理の電子化による生産性の向上、テレワークの推進、税務情報のデジタル化、優良な電子帳簿の普及・一般化に資する観点から、電子取引データや所得税、法人税、消費税等の帳簿書類を電子的に保存するための手続について、以下の見直しを行う (令和6年1月1日以後適用)。

1 電子取引の取引情報に係る電磁的記録 (電子取引データ) の保存制度の見直し

【改正前】

- 申告所得税及び法人税の保存義務者は、電子取引を行った場合には、保存要件に従って、その電子取引の取引情報に係る電磁的記録 (電子取引データ) を保存しなければならないこととされている。(令和3年度改正)  
(注) 具体的な、「保存要件」については、「改ざん防止の要件 (タイムスタンプ等)」、「検索機能の確保の要件」、「見読可能装置の備付けの要件」等がある。
- 令和5年12月31日までに電子取引を行う場合には、事実上、電子取引データを出力することにより作成した出力書面の保存をもって、その電子取引データの保存に代えることができるとされている (経過措置)。(令和4年度改正)



【改正後(1)】 システム対応が間に合わなかった事業者等への対応 (新たな猶予措置)

- 改正前の経過措置 (令和4年度改正で整備) は、適用期限 (令和5年12月31日) の到来をもって廃止。
- 保存要件に従って電子取引データの保存ができなかったことについて相当の理由があると認める場合 (事前手続不要) には、従前行われていた出力書面の提示・提出の求めに応じることに加え、電子取引データのダウンロードの求めに応じることができるようにしておけば、検索機能の確保などの保存要件を不要としてその電子取引データの保存を可能とする、新たな猶予措置を整備する。

	位置づけ	適用要件	運用上の配慮	保存期間	具体的な適用場面
改正前	令和5年12月31日までの経過措置	・ 税務署長がやむを得ない事情があると認める場合 (保存義務者からの手続は不要)。 ・ 出力書面の提示・提出の求めに応じることができるようにしておくこと。	事実上出力書面による保存が可能	出力書面について、事実上、税務調査期間の保存が必要	システム対応が間に合わなかった事業者等に適用 ※システム整備する意向がある旨を口頭で回答する必要
改正後	本則 (新たな猶予措置)	・ 税務署長が相当の理由があると認める場合 (保存義務者からの手続は不要)。 ・ 出力書面の提示・提出及び電子取引データのダウンロードの求めに応じることができるようにしておくこと。	なし ※あくまでも、電子取引データの保存が必要	電子取引データ及び出力書面について、事実上、税務調査期間の保存が必要	システム対応を相当の理由により行うことができなかった事業者等に適用

(参考図表②)

【改正後②】 電子取引の取引情報に係る電磁的記録（電子取引データ）の保存制度における検索機能の確保の要件の見直し

**【改正前の検索機能の確保の要件】**

① 次の要件を充足した検索機能を確保しておく必要

- 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。

② ダウンロードの求めに応じることができるようにしている場合には、上記ロ・ハの要件が不要となり、更に「売上高が1千万円以下」である事業者は、全ての検索機能の確保の要件が不要となる。

---

**【改正後】**

① 電子取引データのダウンロードの求めに応じることが前提に、全ての検索機能の確保の要件が不要となる上記②の売上高基準を「5千万円以下」に引き上げる。

② 電子取引データ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、取引年月日その他の日付及び取引先ごとに整理されたものに限る。）の提示・提出の求め及びその電子取引データのダウンロードの求めに応じることができるようにしているときは、検索機能の確保の要件を充足しているものとする（上記①イ～ハの検索要件の確保を不要とする）。

（注）上記①イの検索条件のうち記録項目について、運用上、取扱いの柔軟化を図る。（スキャナ保存についても同様）

(参考) 改正後の電子取引データの保存方法のイメージ

	対象	検索機能の確保の要件（上記②①）	その他の要件
保存方法①	制限なし（原則）	必要 ※改正後（注）を適用	・改ざん防止の要件（タイムスタンプ等） ・見読可能装置の備付け等の要件
保存方法② （改正後①）	新たな猶予措置適用者	不要	・出力書面の提示・提出の求めに応じる ・ダウンロードの求めに応じる
保存方法③ （改正後②①）	売上高が「5千万円以下」の事業者	不要	・改ざん防止の要件（タイムスタンプ等） ・見読可能装置の備付け等の要件 ・ダウンロードの求めに応じる
保存方法④ （改正後②②）	制限なし	不要	・改ざん防止の要件（タイムスタンプ等） ・見読可能装置の備付け等の要件 ・出力書面の提示・提出の求めに応じる（日付等ごとに整理必要） ・ダウンロードの求めに応じる

(参考図表③)

2 スキャナ保存制度の見直し

**【スキャナ保存制度の概要】**

○ 決算関係書類を除く国税関係書類（取引の相手方から受領した領収書・請求書等）については、以下の要件の下で、スキャナにより記録された電磁的記録の保存により、その書類の保存に代えることを可能とする制度。

**主な要件**

- ・入力期間の制限
- ・入力者等情報の確認
- ・一定水準以上の解像度及びカラー画像での読み取り
- ・読み取った際の情報（解像度・階調・大きさ）の保存
- ・タイムスタンプ付与
- ・帳簿との相互関連性
- ・バージョン管理（訂正・削除履歴の確保）
- ・検索機能の確保

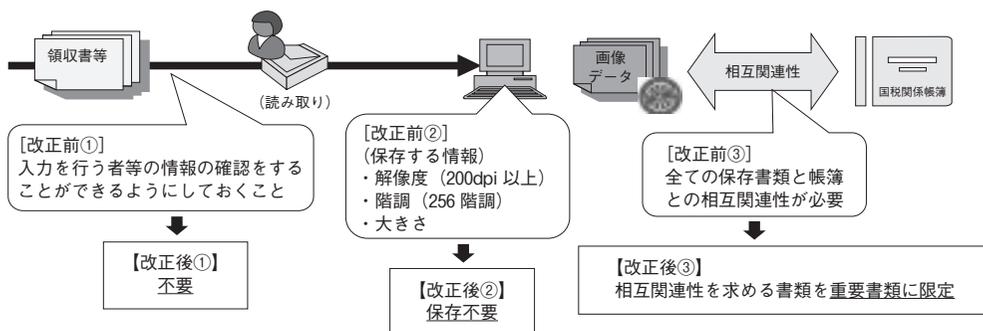
**【改正後】**

① 国税関係書類に係る記録事項の入力（読み取り）を行う者等の情報の確認をすることができるようにしておくことを不要とする。（電子取引についても同様）

② 国税関係書類をスキャナで読み取った際の情報（解像度・階調・大きさ）の保存を不要とする。

③ 帳簿の記録事項との間に、相互にその関連性を確認することができるよう求める書類を、「重要書類」（注）に限定する。

（注）重要書類 = 資金や物の移動に直結・連動する書類。（例）契約書、領収書、納品書、請求書など  
一般書類 = 重要書類以外の書類。（例）見積書、注文書、検収書など



(参考図表④)

3 電子帳簿等保存制度の見直し (優良電子帳簿の範囲の見直し)

○ 優良な電子帳簿に係る過少申告加算税の軽減措置の対象帳簿 (所得税・法人税) の範囲について、以下の合理化・明確化を行うこととする。

改正前	改正後
仕訳帳、総勘定元帳その他必要な帳簿 (全て) ※「その他必要な帳簿」については、法令に基づき一定の取引に関する事項を記載しなければならないとされている。	仕訳帳、総勘定元帳その他必要な帳簿 「その他必要な帳簿」については、以下の記載事項に係るもの (補助帳簿) に限ることとする。

【優良な電子帳簿に位置づけられる「その他必要な帳簿」の取引に関する記載事項 (法人税の場合)】

【優良な電子帳簿の対象帳簿の考え方】  
申告 (課税所得) に直接結びつきやすい経理誤り全体を是正しやすくするかどうかといった観点から以下の帳簿を対象とする。  
○ 損益計算書に記載する科目については、課税標準や税額の計算に直接影響を及ぼすことを踏まえ、その科目に関する補助帳簿の全て  
○ 貸借対照表に記載する科目については、損益計算書に記載する科目との関連性が強く、その科目の変動について把握する必要性が高い科目に関する補助帳簿に限定

記載事項	帳簿の具体例
売上げ (加工その他の役務の給付等売上げと同様の性質を有するものを含む。) その他収入に関する事項	売上帳
仕入れその他経費 (賃金・給料・法定福利費・厚生費を除く。) に関する事項	仕入帳、経費帳 (賃金台帳を除く。)
売掛金 (未収加工料その他売掛金と同様の性質を有するものを含む。) に関する事項	売掛帳
買掛金 (未払加工料その他買掛金と同様の性質を有するものを含む。) に関する事項	買掛帳
手形 (融通手形を除く。) 上の債権債務に関する事項	受取手形記入帳、支払手形記入帳
その他の債権債務に関する事項 (当座預金を除く。)	貸付帳、借入帳、未決済項目に係る帳簿
有価証券 (商品であるものを除く。) に関する事項	有価証券受払簿 (法人税のみ)
減価償却資産に関する事項	固定資産台帳
繰延資産に関する事項	繰延資産台帳

(注1) 優良な電子帳簿に位置づけられない「その他必要な帳簿」の取引に関する記載事項の例：現金の出納に関する事項 (現金出納帳)、当座預金の預入れ及び引出しに関する事項 (当座預金出納帳)、上記以外の資産に関する事項 (上記以外の資産台帳)  
(注2) 所得税の場合は、費用 (経費) に関する事項のうち、雇人費、青色専従者給与額及び福利厚生費 (賃金台帳) も優良な電子帳簿の対象とする。  
(注3) 上記とあわせて、対象帳簿の範囲を明確化するための運用上の措置を講ずる。

### 1 優良な電子帳簿に係る過少申告加算税の軽減措置の対象帳簿の範囲の見直し

優良な電子帳簿の保存等の要件 (上記 I 1(3)②参照) を満たして保存等が行われている電子帳簿は、いわば経理誤りを是正しやすい環境を自ら整えているものといえるため、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の確保の観点からも、その普及・一般化をしていく必要があるものと考えられます。

他方、I 1(3)①のとおり、従前は、申告所得税及び法人税の優良な電子帳簿に係る過少申告加算税の軽減措置の対象帳簿については、「仕訳帳、総勘定元帳その他必要な帳簿」とされ、基本的に保存義務のある帳簿の全ての保存等が必要とされていたため、実際に作成している帳簿の範囲は保存義務者ごとに区々であることから、その帳簿の全てについて優良な電子帳簿の保存等の要件 (上

記 I 1(3)②参照) を満たして保存等を行うための対応に当たって多大な手間が掛かるものとなり、この軽減措置のインセンティブ効果が限定的なものとなっていました。

そのため、この軽減措置の対象帳簿の範囲が、優良な電子帳簿の普及・一般化を阻害している可能性が指摘されており、税務調査の適正性や効率性を損わない範囲内において、事業者等による対応可能性も考慮しつつ、その対象帳簿の範囲を合理化及び明確化していくことが課題とされてきました。

今回の改正においては、こうした課題を踏まえ、申告所得税及び法人税の優良な電子帳簿に係る過少申告加算税の軽減措置の対象帳簿のうち仕訳帳及び総勘定元帳以外の必要な帳簿 (以下「補助帳簿」といいます。) について、申告 (課税所得) に直接結びつきやすい経理誤り全体を是正しやすくするかどうかといった観点から、課税標準や税額の計算に直接影響を及ぼす損益計算書に記載す

る科目についてはその科目に関する補助帳簿の全てを、貸借対照表に記載する科目については損益計算書に記載する科目との関連性が強くその科目の変動について把握する必要性が高い科目に関する補助帳簿のみを、それぞれ対象とすることとされました。

具体的には、申告所得税及び法人税の優良な電子帳簿に係る過少申告加算税の軽減措置の対象帳簿は、次のとおりとされました（電子帳簿保存法規則5①、令和5年財務省告示第93号）。

- (1) 仕訳帳
- (2) 総勘定元帳
- (3) 次に掲げる事項（申告所得税の対象帳簿については、④に掲げる事項を除きます。）の記載に係る補助帳簿

- ① 手形（融通手形を除きます。）上の債権債務に関する事項

（注）上記①の事項の記載に係る補助帳簿には、例えば、受取手形記入帳や支払手形記入帳が該当するものと考えられます。

- ② 売掛金（未収加工料その他売掛金と同様の性質を有するものを含みます。）その他債権に関する事項（当座預金の預入れ及び引出しに関する事項を除きます。）

（注）上記②の事項の記載に係る補助帳簿には、例えば、売掛帳や貸付帳が該当するものと考えられます。

- ③ 買掛金（未払加工料その他買掛金と同様の性質を有するものを含みます。）その他債務に関する事項

（注）上記③の事項の記載に係る補助帳簿には、例えば、買掛帳や借入帳が該当するものと考えられます。

- ④ 有価証券（商品であるものを除きます。）に関する事項

（注）上記④の事項の記載に係る補助帳簿には、例えば、有価証券受払い簿が該当するものと考えられます。

- ⑤ 減価償却資産に関する事項

（注）上記⑤の事項の記載に係る補助帳簿には、

例えば、固定資産台帳が該当するものと考えられます。

- ⑥ 繰延資産に関する事項

（注）上記⑥の事項の記載に係る補助帳簿には、例えば、繰延資産台帳が該当するものと考えられます。

- ⑦ 売上げ（加工その他の役務の給付その他売上げと同様の性質を有するもの等を含みます。）その他収入に関する事項

（注）上記⑦の事項の記載に係る補助帳簿には、例えば、売上帳が該当するものと考えられます。

- ⑧ 仕入れその他経費又は費用（法人税の対象帳簿については、賃金、給料手当、法定福利費及び厚生費を除きます。）に関する事項

（注）上記⑧の事項の記載に係る補助帳簿には、例えば、仕入帳や経費帳が該当するものと考えられますが、法人税の対象帳簿については、例えば、賃金台帳のような賃金、給料手当、法定福利費及び厚生費の記載に係る補助帳簿は除外されています。

なお、今回の改正の趣旨を踏まえると、この賃金台帳のような補助帳簿は優良な電子帳簿に係る過少申告加算税の軽減措置の対象帳簿に位置付けられるべきものであると考えられます。

他方、賃金台帳については、税務・会計システムではなく労務管理を主眼とした別システムにおいて作成される傾向があること等の固有の事情を総合的に勘案すると、他の帳簿に比べて優良な電子帳簿の要件を満たして保存等を行うことが直ちには困難であり、一般的に個人よりも事業規模の大きい法人においては、その傾向が顕著であることが勘案されたものです。

なお、申告所得税の対象帳簿については、費用（経費）に関する事項のうち、雇人費、青色専従者給与額及び福利厚生費の記載に係る補助帳簿（賃金台帳）も優良な電子帳簿の対象とされています。

これは、「仕訳帳、総勘定元帳その他必要な帳簿」については、青色申告者は、これらの帳簿を備え、財務大臣の定める取引に関する事項を記載しなければならないこととされ（所規58①）、青色申告法人は、これらの帳簿を備え、法人税法施行規則別表21に定めるところにより、取引に関する事項を記載しなければならないこととされているため（法規54）、申告所得税及び法人税の優良な電子帳簿に係る過少申告加算税の軽減措置の対象となる補助帳簿については、この財務大臣の定める取引に関する事項（財務大臣告示（昭和42年大蔵省告示第112号））又は法人税法施行規則別表21に定める取引に関する事項を基準に、その範囲を合理化及び明確化することとされたものです。

（注1） 仕訳帳については、全ての取引を借方及び貸方に仕訳し、総勘定元帳については、全ての取引を勘定科目の種類別に分類して整理計算する必要がありますが（所規58①、法規54）、例えば、減価償却費に関する事項を記帳する補助帳簿（固定資産台帳等）のように、減価償却費を過大計上するため、供用開始時期・耐用年数・事業用割合・除却時期を変更する等といった補助帳簿特有の非違事項もあることを踏まえ、一定の補助帳簿については、引き続き対象帳簿とされています。

（注2） 申告所得税の優良な電子帳簿に係る過少申告加算税の軽減措置の対象帳簿については、不動産所得、事業所得又は山林所得を生ずべき業務につき備え付ける必要がありますが、上記の財務大臣告示（昭和42年大蔵省告示第112号）に定める取引に関する事項の内容に倣い、これらの所得を生ずべき業務につき備え付ける帳簿の区分に応じた記載事項の詳細が定められています（令和5年財務省告示第93号）。

（注3） 上記の改正の趣旨を踏まえると、上記(3)①から⑧までに掲げる事項の全てを記載した補助帳簿について、優良な電子帳簿の保存等の要件（上記I 1(3)②参照）を満たして保存等を行っていれば、一部の記載事項について手

書きのノート、簿冊、表計算ソフト等において補助的かつ重複的に記録していたとしてもこれらのノート等がその要件を満たして保存等がされていないことを理由として過少申告加算税の軽減措置の適用を受けることができなくなることはないものと考えられますが、このような対象帳簿の範囲を明確化するための運用上の措置については、具体的には今後、通達等において示される予定です。

（注4） 優良な電子帳簿に係る過少申告加算税の軽減措置の対象となるのは、過少申告加算税の額の計算の基礎となるべき税額のうち優良な電子帳簿の保存等の要件（上記I 1(3)②参照）を満たして保存等が行われている特例国税関係帳簿に係る電磁的記録等に記録された事項に係る事実に基づく税額ですが、この税額の範囲は、上記の対象帳簿の範囲の見直し後においても変更はありません。具体的には、法人税、地方法人税及び消費税（地方消費税を含みます。）であればその基礎となるべき税額の全てをいい、所得税（復興特別所得税を含みます。）であれば、その基礎となるべき税額のうち、特例国税関係帳簿の備付け義務があり、かつ、その帳簿に基づき計算される所得（具体的には、不動産所得、事業所得又は山林所得が該当します。）に係る税額が対象となるものと考えられます（電子帳簿保存法基本通達8—2）。

## 2 国税関係書類に係るスキャナ保存制度の見直し

国税関係書類に係るスキャナ保存制度については、適正公平な課税を確保しつつ、電子化によるコスト削減を如何に図るかという観点から措置された制度であり、特に重要な文書である決算関係書類や帳簿、一部の契約書・領収書を除き、原則的に全ての帳簿書類を対象に、真実性・可視性を確保できる要件の下で、スキャナ保存を認める制度として創設されたものです。

他方、制度の活用を一層促すため、これまでの

税制改正においても、電子保存によるコスト削減や保存義務者の利便性向上を図る観点から要件緩和等の見直しが行われてきたところであり、令和3年度税制改正においても、ペーパーレス化を一層促進する観点から、手続・要件を大幅に緩和するとともに、電磁的記録の改ざん等の不正行為を抑止するための担保措置が講じられたところです。

今回の改正においても、事業者におけるペーパーレス化を一層促進する観点から、国税関係書類に係るスキャナ保存制度の利便性向上のため、税務調査の適正性や効率性を大きく損わない観点にも配慮して、さらなる簡素化を行うべく、以下の見直しが行われました。

#### (1) 読み取った際の解像度等に関する情報の保存の要件（上記 I 2(2)③参照）の廃止

国税関係書類のスキャナでの読み取りを行った際の解像度、階調及びその国税関係書類の大きさに関する情報の保存の要件が廃止され、これらの情報の保存が不要とされました（旧電子帳簿保存法規則 2⑥二ハ）。

これは、目視等により、その国税関係書類の記録事項について 4 ポイントの文字・記号を明瞭に確認することができる場合には、これらの情報の保存までを求める必要性が乏しいことが考慮されたものです。

なお、見直し後においても、一定水準以上の解像度及びカラー画像による読み取り（上記 I 2(2)①参照）が必要とされていますので、税務調査において解像度の水準等に疑義がある場合については、一定の確認・説明が求められることも想定されますが、その具体的な対応方法については、今後、通達等において示される予定です。

#### (2) 入力者等情報の確認の要件（上記 I 2(3)参照）の廃止

国税関係書類に係るスキャナ保存に当たっては、その国税関係書類に係る記録事項の入力を

行う者又はその者を直接監督する者に関する情報（以下「入力者等情報」といいます。）を確認することができるようにしておくことが要件とされていましたが、その要件が廃止され、その入力者等情報を確認することができるようにしておく必要はなくなりました（旧電子帳簿保存法規則 2⑥三）。

これは、近年の改正により、その国税関係書類に係る記録事項の入力を行う者に応じたスキャナ保存の要件の取扱いの違いはなくなっており、入力者等情報の確認をすることができるようにしておく必要性が乏しくなっていることが踏まえられたものです。

(参考) 上記の入力者等情報の確認の要件は、平成27年度税制改正において、スキャナ保存を行う場合におけるスキャナで読み取る際の電子署名が不要とされ、この電子署名の有する機能のうち「入力者を特定する機能」に代える要件として創設されたものです。

(注1) 国税関係書類に係る記録事項の入力を行う者に応じたスキャナ保存の要件の取扱いの違いとしては、受領者等が国税関係書類の読み取り（入力）を行う場合において、その書類の大きさが A 4 サイズ以下であるときは、大きさに関する情報の保存を要しないこととする点がありましたが（上記 I 2(2)③（注）参照）、今回の改正において、上記(1)のとおりその保存の要件が廃止されたことから、こういった入力を行う者に応じたスキャナ保存の要件の取扱いの違いはなくなりました。

(注2) 電子取引の取引情報に係る電磁的記録の保存の要件としての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との要件（上記 I 3(1)①ロ参照）についても、上記と同様、廃止されました（旧電子帳簿保存法規則 4①二）。

(3) スキャナで読み取りを行った**国税関係書類と帳簿との関連性の確保の要件**（上記 I 2(4)参照）の見直し

一般的に、明文の規定はありませんが、帳簿と書類については、その適正な保存を行うに当たっては、書類の保存形態にかかわらず両者の関連性を確認することができるようにしておく必要があることは当然ですが、このスキャナで読み取りを行った**国税関係書類と帳簿との関連性の確保の要件**については、複製・改ざん行為が容易であり、また、原本である書類自体を破棄することも可能なことから、その痕跡が残りにくい特性を有するスキャナ保存の特有のものとして、特に適正課税の観点から、相互にその関連性を確認することができるようにしておくことが要件とされているものです（旧電子帳簿保存法規則 2⑥四）。

今回の改正においては、その**国税関係書類に係る電磁的記録の記録事項とその国税関係書類に関連する国税関係帳簿の記録事項**（その**国税関係帳簿が、その国税関係帳簿に係る電磁的記録又は COM の保存等をもってその国税関係帳簿の保存等に代えられているものである場合にはその電磁的記録又は COM の記録事項**）との間において、相互にその関連性を確認することができるようにしておくこととされるその**国税関係書類の範囲**について、資金や物の流れに直結・連動する重要書類に限定することとされました（電子帳簿保存法規則 2⑦）。これは、資金や物の流れに直結・連動しない一般書類については、相互関連性を確認することができるようにしておくことまでをスキャナ保存の要件としては求めなかったとしても、適正課税への影響は限定的であると考えられることが考慮されたものです。

（参考）帳簿と書類の関係性については、「スキャナ保存できる**国税関係書類**は、取引に基づいて作成又は受領した書類であることから、帳簿のいずれかの記載事項と関連性を持っていると考えられる。紙の書類における保

存においても、例えば、見積書は帳簿と直接には関連がないが、見積番号などによって帳簿上のどの取引に係る見積書なのか関連を確認できるようにしていることが通例であると考えられる（電子帳簿保存法基本通達 4—31の解説）」とされています。したがって、今回の改正によって、帳簿との相互関連性の確保が電子帳簿保存法上求められないこととなった一般書類についても、税務調査の際に何らかの形で帳簿とのつながりを確認・説明できるようにしておくことが望ましいものと思われませんが、この点については、今後、通達等において示される予定です。

### 3 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

(1) 電子取引の取引情報に係る電磁的記録の保存へ移行することができなかったことについて相当の理由がある保存義務者に対する猶予措置の整備

上記 I 3(2)のとおり、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経過措置の適用期限は令和 5 年 12 月 31 日とされているため、令和 6 年 1 月 1 日以後に行う電子取引の取引情報については、その取引情報に係る電磁的記録の保存について、保存要件に従って行う必要がありますが、この適用期限の経過後においても、システムや社内でのワークフローの関係などの理由でその電磁的記録の保存への対応が困難な事業者が一定数見込まれており、こうした事業者については、電子取引から書面による取引に誘導することになりかねないため、電子取引を促進する観点からは悪影響が懸念されていました。

こうした状況を踏まえ、上記のとおり、政府税制調査会においても、「電子取引の取引情報に係るデータの保存について、宥恕措置により適用が延長されたが、企業の対応状況を踏まえて、必要に応じ、さらなる緩和措置を取るべ

き」との指摘がされていましたが、こうした指摘を踏まえ、事業者における経理の電子化の実施状況や対応可能性等に応じた電磁的記録の保存を可能とする観点から、事実上、従前の経過措置の要件とされていた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ます。以下「出力書面」といいます。）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おくことに加えて、その電磁的記録自体のダウンロード（提示又は提出）の求めに応じることができるようにしておけば、その電磁的記録の保存に当たっての保存要件を不要とする猶予措置が整備されました。

なお、今回の改正においても、電子取引の取引情報に係る電磁的記録の保存の重要性については変わるものではないものと考えられますので、この電磁的記録の保存の適正性について、引き続き制度として担保するため、電磁的記録自体のダウンロード（提示又は提出）の求め及び出力書面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おくことを新たに求めることとされたものです。

具体的には、保存義務者が、電子取引を行った場合において、納税地等の所轄税務署長が一定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の保存をすることができなかったことについて相当の理由があると認め、かつ、そ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及び出力書面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ました（電子帳簿保存法規則4③）。ただし、その理由が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）。

この「相当の理由」がある場合については、

引き続き、システム対応が間に合わない等その電磁的記録の保存への対応が困難な事業者について、必ずしも従前の経過措置の適用を受けようとする場合に求められる「やむを得ない事情」がなかったとしても、事業者の実情に応じた柔軟に猶予措置を適用することが可能となることが明確となるよう猶予措置の要件として定められているものであるため、この猶予措置については、事業者の実情に応じて広く適用されることとなるものと考えられます。

なお、この猶予措置が恒久的な制度（本則）として位置付けられ、事業者の実情に応じた電子取引の取引情報に係る電磁的記録の保存が可能となることから、その電磁的記録の保存への円滑な移行のための経過措置は、適用期限の到来をもって廃止することとされています。

(注1) 上記I 3(2)の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経過措置の適用に当たっては、「運用上の適切な配慮」として、国税に関する法律の規定によるその出力書面の提示又は提出の要求に応じることができる場合には、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されていましたが（上記I 3(2)(注2)）、今回整備される猶予措置については、原則どおり、その電磁的記録の保存をしなければならないこととされます。

(注2) 具体的な、「相当の理由」があるかどうかの判断に当たっては、システム対応が整わない場合などを中心に、中小企業を含む事業者の実情に応じて柔軟に猶予措置を適用することを想定しており、個別のケースを踏まえて、公平性を確保しつつ適切に行うこととなる考えられますが、資金的な事情を含めた事業者の経営判断についても考慮がなされるものと考えられます。

他方、例えば、既にシステム投資や事務フロー等において、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

行っている事業者が、事業規模の大幅な変更などの事業実態の変化がないような状態で、あえて上記の猶予措置の適用を受けることは、「相当の理由」に当たらないため、困難であると考えられます。また、資金繰りや人手不足等の理由がなく、単に経営者の信条のみに基づく理由である場合についても「相当の理由」に当たらないものと考えられますが、こうした「相当の理由」がある場合として認められる具体的な範囲については、今後、通達等において示される予定です。

(注3) 従前、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経過措置等のその電子取引の取引情報に係る電磁的記録の保存に当たっての保存要件を不要とする措置については「宥恕措置」との呼称が用いられていましたが(上記Ⅰ3(1)(2)参照)、制度を周知するに当たってのわかりやすさや、本措置が従前の経過措置や電子帳簿保存法が予定する保存要件を満たした保存とは異なることを明確にする観点から、「猶予措置」との呼称を新たに用いることとされました。

(参考1) 電子取引の取引情報に係る電磁的記録の保存へ移行することができなかったことについて相当の理由がある保存義務者に対する猶予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、「電子取引データの保存については、令和3年度税制改正において、出力書面の保存をもってデータの保存に代える措置が廃止されていたところですが、今般の令和5年度税制改正では、令和6年1月1日以後に行う電子取引データの保存について、相当の理由があると認める場合には、データ保存と出力書面による併行保存を可能とする猶予措置を整備することとしております。いずれにしても、国税関係帳簿書類の電子化を進める必要があるとの

考え方は変わるものではなく、今後とも、税務関係手続のデジタル化を通じて、適正・公平な課税の実現につなげてまいりたいと考えています。」との答弁がなされているところ(令和5年3月8日参・財政金融委員会における鈴木財務大臣の答弁)。

(参考2) 本措置における「相当の理由」がある場合の適用範囲については、国会における審議において、「(前略)今般の税制改正におきましては、中小企業団体等から強い要望があったことを踏まえ、電子取引データを保存要件に従って保存することができなかったことについて相当の理由があると認める場合には、データと出力書面による併行保存を可能とする、適用期限のない、新たな猶予措置を整備することとしております。お尋ねのありました、この「相当の理由があると認める場合」につきましては、適用要件をことさらに限定する趣旨ではなく、システム対応が整わない場合などを中心に、中小企業を含む事業者の実情に応じて柔軟に猶予措置を適用することを想定して規定を明確化したものでございます。(中略)これまで本年末までの経過措置として講じられている宥恕措置におきましては、例えば、そのシステム対応が間に合わなかった事業者等に対して、やむを得ない事情があるということで宥恕措置を講じておりますが、この場合、最終的にはシステム整備する意向がある旨を口頭で回答していただくといったようになっております。今般の新たな猶予措置につきましては、例えば、その金銭的な理由などによりましてシステム対応が今後ともできないといったような理由も該当するということが可能になるよう、こういった規定にしているところでございま

す」との答弁がなされているところですが（令和5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）。

## (2) 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行おうとする保存義務者に対する対応（検索機能の確保の要件の整備）

上記(1)のとおり、今回の改正においては、新たに猶予措置が整備されますが、税務手続の電子化を進める上での電子取引の重要性を踏まえると、他者から受領した電子データとの同一性を確保する観点から、引き続き、真実性の確保の要件（具体的には、上記Ⅲ3(1)①の要件）を満たしてその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よう誘導して行く必要があるものと考えられます。

他方、検索機能の確保の要件（上記Ⅲ3(1)③参照）については、税務調査の実態等を踏まえ、一定の緩和措置を講ずることとされました。

具体的には、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高が1,000万円以下である事業者であるときは検索機能の確保の要件が不要とされています（上記Ⅲ3(1)(注4)参照）、こ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、検索機能の確保の要件を不要とする措置について、その対象が拡充され、次に掲げる場合とされました（電子帳簿保存法規則4①）。

- ① 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高が5,000万円以下（改正前：1,000万円以下）である事業者（小規模な事業者）である場合
- ② 保存義務者が、その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で整然とした形式及び明瞭な状態で出力され、取引年月日その他の日付及び取引先ごとに整理されたもの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

(注1) 上記①の特例の対象となる小規模な事業者の基準について、売上高が5,000万円以下の事業者とされたのは、消費税法上、個人事業者又は法人の課税期間に係る基準期間における課税売上高が5,000万円以下である場合には、中小事業者の納税事務負担に配慮する観点から、簡易課税制度を適用することができるものとされていること（消法37①）等が勘案されたものです。

(注2) 上記②の書面の整理については、電子取引の取引情報に係る電磁的記録の保存要件である検索機能の確保に代替するためのものであり、取引年月日その他の日付の順に整理した上で取引先ごとに整理する方法のほか、取引先ごとに整理した上でその取引先ごとの書類について取引年月日その他の日付の順に整理する方法が考えられますが、具体的な方法については、今後、通達等において示される予定です。

(注3) 上記の改正と併せて、検索機能の確保の要件の「取引年月日その他の日付」の記録項目について、「受領年月日」でも代替可能とするほか、「取引先」の記録項目について、取引先の名称やコードにより検索可能な状態で保存しておくことに加えてフォルダごとに分類するなど一定の整理をしている状態にしておくことでも代替可能とする運用上の対応も行われる予定です（スキャナ保存の場合も同様です。）、具体的な内容については、今後、通達等において示される予定です。

## Ⅲ 適用関係

- 1 上記Ⅱ1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、同日前に法定申告期限等が到来した国税については従前どおりとされています（改正電子

帳簿保存法規則附則 2 ③)。したがって、例えば、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。なお、優良な電子帳簿に係る過少申告加算税の軽減措置を適用するためには、本措置の適用を受けようとする過少申告加算税の基因となる修正申告書又は更正に係る課税期間の初日（新たに業務を開始した個人はその業務を開始した日の属する課税期間については、同日）以後引き続き、対象帳簿について、優良な電子帳簿の保存等の要件（上記 I 1 (3)②参照）を満たして保存等が行われている必要があるため（上記 I 1 (3)③参照）、例えば、所得税については令和 5 年 1 月 1 日以後、改正

後の対象帳簿（上記 II 1 参照）について、優良な電子帳簿の保存等の要件を満たして保存等が行われていれば、本措置の適用を受けることができる場合もあるものと考えられます。

- 2 上記 II 2 の改正は、令和 6 年 1 月 1 日以後に保存が行われる国税関係書類について適用し、同日前に保存が行われた国税関係書類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 2 ①）。
- 3 上記 II 3 の改正は、令和 6 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（改正電子帳簿保存法規則附則 2 ②）。

## 二 加算税制度の見直し

### 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 65⑥）、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 65⑥、通令 27 ④）。

- ① 調査の対象となる税目（通法 74 の 9 ①四）
- ② 調査の対象となる期間（通法 74 の 9 ①五）
- 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 9 ①）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4）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）。

## (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66⑦）、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、納税者が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、納税者が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）。

## (4) 短期間に繰り返して無申告又は仮装・隠蔽が行われた場合の無申告加算税等の加重措置の概要

期限後申告書若しくは修正申告書の提出（調査による更正又は決定を予知してされたものに限ります。）、更正若しくは決定又は納税の告知若しくは納税の告知を受けることなくされた納付（(4)において「期限後申告等」といいます。）があった場合において、その期限後申告等があった日の前日から起算して5年前の日までの間に、その期限後申告等に係る税目について無申告加算税（調査による更正又は決定を予知してされたものに限ります。）又は重加算税を課されたことがあるときは、その期限後申告等に基づき課する無申告加算税又は重加算税の額は、通常課される無申告加算税の額又は重加算税の額に、その期限後申告等に基づいて納付すべき税額に10%の割合を乗じて計算した金額を加算した金額とすることとされています（旧通法66⑤、68④）。

## 2 改正の内容

近年、経済取引の多様化等に伴い、無申告事案

が生じるリスクが増大しています。こうした中、高額な利益を得ているにもかかわらず無申告である場合や申告義務や納付すべき税額がありながら連年にわたって無申告を続けている場合でも、仮装・隠蔽の積極的な行為を伴わないため重加算税の対象とならない事例のように、税に対する公平感を大きく損なうような事例が生じています。

こうした問題等を踏まえ、政府税制調査会においては、税に対する公平感を大きく損なうような行為へ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、「納税環境整備に関する専門家会合の議論の報告（令和4年11月8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税に対する公平感を大きく損なうような事例に対して、以下のとおり無申告行為を未然に抑止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。

- ・ 高額な無申告や連年にわたる無申告に対しては、無申告加算税や無申告重加算税の加重措置で対応すべきであり、法制化に大きな障害はないと考えられることから、できる限り早期に講じる必要。その場合、納税者への周知徹底が重要。
- ・ 高額又は繰り返しの無申告に対する義務履行確保の仕組みが不十分であることがうかがわれるところ、無申告加算税の見直しを行う必要があるのではないか。

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税務執行上の課題を踏まえ、悪質な無申告行為を未然に抑止する観

点から、高額な無申告に対する無申告加算税の割合の引上げ及び一定期間繰り返し行われる無申告行為に対する無申告加算税等の加重措置が整備されました（改正の概要については、参考図表①②をご参照ください）。

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。

**（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4年11月8日政府税制調査会資料）（抄）**

専門家会合における主なご意見

（前 略）

2 税に対する公平感を大きく損なうような行為への対応の在り方

（中 略）

（早期の対応が必要であると指摘された事例）

- ・ 事例5・事例6のような高額な無申告や連年にわたる無申告に対しては、無申告加算税や無申告重加算税の加重措置で対応すべきであり、法制化に大きな障害はないと考えられることから、できる限り早期に講じる必要。その場合、納税者への周知徹底が重要。
- ・ 事例5・事例6について、高額又は繰り返しの無申告に対する義務履行確保の仕組みが不十分であることがうかがわれるところ、無申告加算税の見直しを行う必要があるのではないか。

（注）事例5：高額な所得を得ていながら無申告のままとしていた事例

事例6：長年にわたって無申告となっていた事例

(参考図表①)

高額な無申告に対する無申告加算税の割合の引上げ

【改正前】

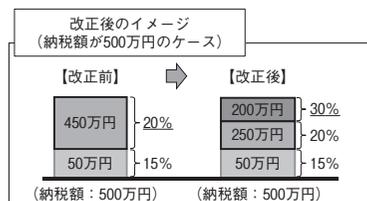
○ 期後申告書の提出や決定等があった場合には、納税者に対し、その申告、更正又は決定に基づいて納付すべき税額に20%（納税額（増差税額）が50万円以下の部分は、15%）の割合を乗じて計算した金額に相当する無申告加算税を課することとされている。

【改正後】

○ 申告納税制度の根幹を揺るがす重大な違反である無申告行為のうち善良な納税者の公平感を特に損なう恐れのあるものを未然に抑止する観点から、社会通念に照らして申告義務を認識していなかったと言い難い規模の高額無申告について、納税額（増差税額）が300万円を超える部分のペナルティとして無申告加算税の割合を30%に引き上げることとする。

○ 上記のペナルティについては、高額無申告を発生させたことについて納税者の責めに帰すべき事由がない場合には適用しないこととする。

納税額	50万円以下	50万円超～300万円以下	300万円超
改正前	15%	20%	
改正後	同上	同上	30%（注1）



(注1) 高額無申告を発生させたことについて納税者の責めに帰すべき事由がない場合（例えば、相続税事案で、本人に帰責性がない場合（相続人が一定の確認をしたにもかかわらず、他の相続人の財産が事後的に発覚した場合））については、20%となる。  
 (注2) 令和6年1月1日以後に法定申告期限が到来する国税について適用する。

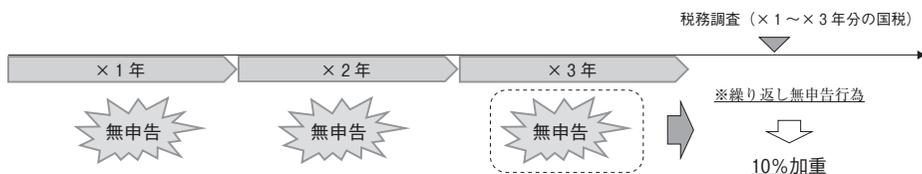
(参考図表②)

一定期間繰り返し行われる無申告行為に対する無申告加算税等の加重措置の整備

○ 改正前の加算税率は、無申告行為を繰り返し行う者について一度に是正する場合には、無申告行為が繰り返された回数にかかわらず一律であるため、意図的に「無申告行為」を繰り返す者に対する牽制効果は限定的。

○ そのため、繰り返し行われる悪質な無申告行為を未然に抑止し、自主的に申告を促し、納税コンプライアンスを高める観点から、前年度及び前々年度の国税について、無申告加算税<sup>(注2)</sup>又は無申告重加算税を課される者が行う更なる無申告行為に対して課される無申告加算税<sup>(注2)</sup>又は無申告重加算税を10%加重する措置を整備する。

(注) 過去5年以内に無申告加算税等を課された者が再び「無申告又は仮装・隠蔽」に基づく修正申告書の提出等を行った場合に課される無申告加算税等の加重措置のいずれかが適用。



【改正前】

《無申告の場合》無申告加算税 ⇒ 20% (15%)  
 ※調査通知後・更正等予知前の申告の場合 無申告加算税 ⇒ 15% (10%)  
 ※( )内は納税額（増差税額）が50万円以下の部分  
 《仮装・隠蔽の場合》重加算税（無申告）⇒ 40%

【改正後】

《無申告の場合》無申告加算税 ⇒ 30% (25%)  
※300万円以下の税額部分  
 ※調査通知後・更正等予知前の申告の場合 無申告加算税 ⇒ 25% (20%)  
 ※( )内は納税額（増差税額）が50万円以下の部分  
 《仮装・隠蔽の場合》重加算税（無申告）⇒ 50%

(注1) 過少申告加算税、不納付加算税及び加重加算税（過少・不納付）については、上記の改正の対象外。  
 (注2) 調査通知がある前に申告が行われた場合に課される無申告加算税については、上記の改正の対象外。  
 (注3) 令和6年1月1日以後に法定申告期限が到来する国税について適用する。

(1) 高額な無申告に対する無申告加算税の割合の引上げ

申告納税制度の根幹を揺るがす重大な違反である無申告行為のうち善良な納税者の公平感を特に損なうおそれのあるものを未然に抑止する観点から、社会通念に照らして申告義務を認識していなかったとは言い難い規模の高額な無申告について、納税額（増差税額）が300万円を超える部分のペナルティとして無申告加算税の割合を30%に引き上げることとされました。また、このペナルティについては、高額な無申告を発生させたことについて納税者の責めに帰すべき事由がない場合には適用しないこととされました。

具体的には、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おいて、加算後累積納付税額（その加算後累積納付税額の計算の基礎となった事実のうち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（(1)において「期限後申告等」といいます。）前の税額（還付金の額に相当する税額を含みます。）の計算の基礎とされていなかったことについてその納税者の責めに帰すべき事由がないと認められるものがあるときは、その事実に基づく税額として一定の計算をした金額を控除した税額）が300万円を超えるときの無申告加算税の額は、加算後累積納付税額を次に掲げる税額に区分してそれぞれの税額に次に定める割合（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は、その割合から5%を減じた割合。(1)において同じです。）を乗じて計算した金額の合計額から累積納付税額を次に掲げる税額に区分してそれぞれの税額に次に定める割合を乗じて計算した金額の合計額を控除した金額とされました（通法66③）。

- ① 50万円以下の部分に相当する税額 15%
- ② 50万円を超え300万円以下の部分に相当す

る税額 20%

- ③ 300万円を超える部分に相当する税額 30%

なお、上記のように加算後累積納付税額から納税者の責めに帰すべき事由がないと認められる事実に基づく税額として「一定の計算をした金額」を控除することとされているのは、無申告行為のうち善良な納税者の公平感を特に損なうおそれがあるとは言い難いものを本措置の対象から除外するためであり、その加算後累積納付税額が300万円を超えるかどうかの判定に当たっては、納税者の責めに帰すべき事由がないと認められる事実があるときは、その事実に基づく税額として「一定の計算をした金額」を控除した税額で判断することとされ、その控除した税額が300万円以下であれば、上記の措置は適用されず、300万円を超える部分に相当する税額についても通常課される無申告加算税の割合が適用されることとなります。

(注1) 上記の「加算後累積納付税額」とは、期限後申告等に基づいて納付すべき税額（修正申告書の提出又は更正があったときは、その国税に係る累積納付税額を加算した金額）をいいます（通法66②）。

(注2) 上記の「累積納付税額」とは、修正申告書の提出又は更正前にされたその国税についての次に掲げる納付すべき税額の合計額（その国税について、その納付すべき税額を減少させる更正又は更正若しくは決定に係る不服申立て若しくは訴えについての決定、裁決若しくは判決による原処分の変動があったときはこれらにより減少した部分の税額に相当する金額を控除した金額とし、税額の計算の基礎とされていなかったことについて正当な理由があると認められる事実がある場合には、その事実に基づく税額として一定の計算をした金額を控除した金額）をいいます（通法66④）。

- ① 期限後申告書の提出又は決定に基づいて納付すべき税額

② 修正申告書の提出又は更正に基づいて  
納付すべき税額

(注3) 上記1(2)のとおり、納税額が50万円を超える部分については、無申告加算税が5%加重され、20%の割合とされています(通法66②)、その趣旨は、無申告加算税の原則的な割合は20%ですが、納税額が50万円未満の部分については、追徴税額が比較的少額であり、法益に対する侵害の度合いが低いことを踏まえた少額不追及の発想から、無申告加算税の割合は、一段低い15%とされているものです。このように、納税額が50万円を超えるかどうかについては、300万円を超える部分とは異なり、社会通念に照らして申告義務を認識していなかったとは言い難い規模の高額な無申告かどうかを判断するための基準としては位置付けられていないことから、納税者の責めに帰すべき事由がないと認められる事実があるときであっても、その事実に基づく税額については、納税額が50万円を超えるかどうかの判定に当たって考慮することとはされていません。

(注4) 加算後累積納付税額が300万円を超えるかどうかの判定に当たって除外される「納税者の責めに帰すべき事由がないと認められる事実に基づく税額」については、この判定により本措置の対象となるかどうかにかかわらず、無申告加算税が課されることがあります(通法66②③)。これは、加算後累積納付税額が300万円を超えるかどうかの判定に当たっては「納税者の責めに帰すべき事由がないと認められる事実に基づく税額」を除外したとしても、その申告の適正性を担保するために設けられている無申告加算税の制度趣旨を踏まえると、無申告行為を行った者に対して、その税額を無申告加算税の適用除外とするのは適当でないとの考え方によるものです。

(注5) 上記の加算後累積納付税額から控除する「一定の計算をした金額」は、具体的には、

その納税者の責めに帰すべき事由がないと認められる事実のみに基づいて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となります(通令27⑥)。

(注6) 上記の「納税者の責めに帰すべき事由がないと認められる事実があるとき」については、①相続税事案で、本人に帰責性がない場合(相続人が一定の確認(具体的には、相続人自身又はその税理士等が相続財産の全容を把握するために必要な調査を行うこと)をしたにもかかわらず、他の相続人の財産が事後的に発覚した場合)や②税務職員の誤指導により、誤った税額を認識した上で、結果的に高額の無申告者に該当した場合などが該当すると考えられますが、具体的には、今後、通達等において示される予定です。

(注7) 本措置の適用がある場合において重加算税が課される場合は、重加算税は、順次、無申告加算税の税率が高い部分の無申告加算税に代えて課されるものとされています(通令27の3②)。

(参考) 上記の通常課される無申告加算税の割合は15%(納税額が50万円を超える部分は20%)とされています。なお、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、10%(納税額が50万円を超える部分は15%)とされています(通法66①②)。

(2) 一定期間繰り返し行われる無申告行為に対する無申告加算税等の加重措置の整備

現行、過去5年以内に無申告加算税又は重加算税を課された者について、再び調査を受けて無申告又は仮装・隠蔽に基づく申告等が行われた場合への対応として、上記1(4)の短期間に繰り返し無申告又は仮装・隠蔽が行われた場合の無申告加算税等の加重措置(旧通法66⑤、68④)が整備されていますが、無申告行為を繰り返

返し行う者について一度に是正をする場合には適用がないことや、調査通知があったことを契機として、期限後申告書を提出すれば、この加重措置の適用を回避することが可能であることから、意図的に無申告行為を繰り返す者に対する牽制効果は限定的であり、繰り返し行われる悪質な無申告行為について未然に抑止するための更に実効的な措置の整備が課題とされていました。

このような課題を踏まえ、自主的に申告を促し、納税コンプライアンスを高める観点から、前年及び前々年の国税について、無申告加算税又は重加算税（無申告加算税に代えて課されるものに限ります。以下同じです。）を課される者が行う更なる無申告行為に対して課される無申告加算税又は重加算税を10%加重する措置が整備されました。

具体的には、期限後申告書若しくは修正申告書の提出（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を除きます。）又は更正若しくは決定（以下(2)において「期限後申告等」といいます。）に係る国税の課税期間の初日の属する年の前年及び前々年に課税期間が開始したその国税（課税期間のないその国税については、その国税の納税義務が成立した日の属する年の前年及び前々年に納税義務が成立したその国税）の属する税目について、無申告加算税（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に課されたものを除きます。）若しくは重加算税（以下「特定無申告加算税等」といいます。）を課されたことがあり、又は特定無申告加算税等に係る賦課決定をすべきと認める場合におけるその期限後申告等に基づき課する特定無申告加算税等の額は、通常課される無申告加算税の額又は重加算税の額に、その期限後申告等に基づき納付すべき税額に10%の割合を乗じて計算した金額を加算した金額と

されました（通法66⑥二、68④二）。

なお、本措置は、無申告行為を繰り返す悪質性に着目して無申告加算税等を加重する措置ですが、無申告加算税等が課される国税の課税期間が1年に満たない場合にも配意し、実質的に、3年連続無申告行為が行われた場合（1年間に無申告行為を最低1度行い、それを3回繰り返した場合）を適用対象とするものです。

これは、無申告行為を行った納税者に等しく、自らの無申告行為を是正する機会を与え、真に悪質な無申告行為を加重対象とする観点から、過去に特定無申告加算税等を課されたことがあるかどうか等の判定を期限後申告等に係る国税の課税期間の初日の属する年の前年及び前々年に課税期間が開始した国税等について行い、1度の無申告行為の判定期間は「1年間」とするものです。

(注1) 本措置と上記1(4)の短期間に繰り返して無申告又は仮装・隠蔽が行われた場合の無申告加算税等の加重措置（通法66⑥一、68④一）の両方の加重措置の要件に該当した場合であっても、加重割合は20%とはなりません（通法66⑥、68④）。

(注2) 所得税及び復興特別所得税に係る上記の無申告加算税等の加重措置の適用については、同一の税目に属する国税とみなすこととされています（復興所令13③二）。

(注3) 次の①から③までの申告については、上記の無申告加算税に係る本措置の対象外とされています（通法66⑥）。

- ① 期限内申告書の提出がなかったことについて正当な理由があると認められる期限後申告（通法66①ただし書）
- ② 法定申告期限内に申告する意思があったと認められる一定の期限後申告（通法66⑨）
- ③ 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期限後申告又は修正申告（通法66⑧）

上記①及び②の申告については、無申告加算税自体が課されないことから本措置の対象外とされています。また、上記③については、本措置が悪質な無申告行為を繰り返す者に対する牽制効果を高める観点から行うものであり、調査による更正又は決定の予知前において調査通知がある前にされる自発的な修正申告書又は期限後申告書の提出についてまで効果を及ぼす必要はないと考えられるため、本措置の対象外とされています。他方、修正申告書又は期限後申告書の提出が調査通知後にされた場合に課される無申告加算税については、調査通知がなければ、自発的な申告が行われていない可能性が高く、一定の悪質性が認められることから、本措置の対象とされています。

(注4) 上記の「課税期間」とは、国税に関する法律の規定により国税の課税標準の計算の基礎となる期間をいいますが(通法2九)、課税期間のない国税には、相続税や課税貨物の引取りに係る消費税等が該当します。

申告期限が到来する国税について適用し、同日前に法定申告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23③)。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。なお、上記2(2)の改正については、同日前に法定申告期限が到来した国税に係る無申告加算税(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に課されたものを除きます。3において同じです。)又は重加算税は、特定無申告加算税等とみなされることによって、例えば、令和3年分及び令和4年分の所得税(いずれも、法定申告期限は、令和6年1月1日前)に係る無申告加算税又は重加算税を課される場合については、令和5年分の所得税に係る無申告加算税又は重加算税についても本措置による加重対象となることが明確化されています(改正法附則23③後段)。

### 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

## 三 その他納税環境整備関係の改正

### 1 ダイレクト納付の利便性の向上

#### (1) 改正前の制度の概要

ダイレクト納付は、次に掲げる事項をあらかじめ税務署長に届出(事前届出)をした者で、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又はこれと同様の機能を有するもの(e-Taxシステム)のみを使用して国税の納付を行おうとするものが、電子情報処理組織(e-Tax)を使用する方法により申告等又は納付情報の登録を行った後に、事前届出をした預金口座又は貯金口座からの振替により、即時又は指定した期日に国税の納付をするというもの

です(旧通法34①ただし書、旧通規1の3①二、②二、国税オンライン化省令4⑤、旧国税オンライン化省令8①)。

- ① 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については、氏名又は名称及び住所又は居所)
- ② 国税の納付手続に利用する預金口座又は貯金口座のある金融機関の名称並びにその口座の種別及び口座番号
- ③ その他参考となるべき事項

#### (2) 改正の内容

ダイレクト納付では、納税者は、電子情報処

理組織（e-Tax）を使用する方法により申告等を行った後、e-Tax のメッセージボックスの受信通知（納付区分番号通知）を確認し、改めてダイレクト納付の手続（即時納付又は納付期日指定の選択）をすることで、納税者の預金口座又は貯金口座からの振替により納付が行われるため、申告等の手続と納付手続とを別々に行う必要がありました。また、申告等の手続が法定納期限（法定申告期限）までに終了していても、法定納期限当日の金融機関のシステム稼働時間外である場合には、改めて納付手続を行わざるを得ず、法定納期限の翌日以後にその納付手続を行った場合には、結果として延滞税等が課される場合があります。

このような状況を改善し、ダイレクト納付の利便性の向上を図る観点から、従前のダイレクト納付のシステム（即時納付又は期日指定納付のシステム）に加え、納税者が、法定納期限までに、電子情報処理組織（e-Tax）を使用する方法により行われる申告等と同時に、自動的に納付を行う旨の意思表示として、その申告等の情報に基づき自動的に作成された納付書に記載すべきこととされている事項（以下「納付書記載事項」といいます。）のデータを送信した場合には、法定納期限当日（法定納期限当日に、電子情報処理組織（e-Tax）を使用する方法により行われる申告等と同時に自動的に納付を行う旨の意思表示（納付書記載事項のデータの送信）を行う場合には、法定納期限の翌日）に自動的に納付が行われるシステム（新たなダイレクト納付のシステム）を構築することとされました。

今回の改正においては、この新たなダイレクト納付のシステムの構築と併せて、電子情報処理組織（e-Tax）を使用する方法により法定納期限当日に行われる申告等と同時にその申告等の情報に基づき自動的に作成された納付書記載事項のデータを送信し、法定納期限の翌日までに自動的に納付が行われた場合には、法定納期限に納付があったものとみなして、延滞税等に

関する規定を適用する特例が設けられました。

#### ① この特例の概要

電子情報処理組織（e-Tax）を使用する方法による国税の納付の手続が法定納期限に行われた場合（その税額が一定の金額以下である場合に限り、）において、法定納期限の翌日までにその納付がされたときは、その納付は法定納期限においてされたものとみなして、延納及び附帯税（延滞税・不納付加算税）に関する規定を適用することとされています（通法34②、通令6の3、通規1の3③～⑤）。

#### ② 電子情報処理組織（e-Tax）を使用する方法による国税の納付の手続

この特例の対象となる「電子情報処理組織（e-Tax）を使用する方法による国税の納付の手続」は、電子情報処理組織を使用する方法のうち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又はこれと同様の機能を有するもののみを使用して国税の納付の手続を行う方法（ダイレクト納付）により法定納期限当日に行うこととされています（通法34②、通規1の3③）。

また、上記の「国税の納付の手続」は、電子情報処理組織（e-Tax）を使用する方法による申請等（国税に関する法律の規定により期限内申告書又は源泉徴収に係る所得税の計算書（所得税徴収高計算書）若しくは国内事業者により特別徴収された国際観光旅客税の計算書に記載すべきこととされている事項のデータの送信に限り、以下同じです。）と同時にされる納付書記載事項のデータの送信とされています（通規1の3④）。

（注1） 上記の「国税」は、法定申告期限と同時に法定納期限が到来するもの（輸出品に係る申告消費税等を除きます。）に限られ、源泉徴収等による国税（源泉徴収に係る所得税及び国内事業者により特別徴収された国際観光旅客税）を含みます（通法34②）。

(注2) 上記の「納付書記載事項のデータ」は、上記の電子情報処理組織(e-Tax)を使用する方法により行われる申請等と同時にその申請等の情報に基づきe-Taxシステム上で自動的に作成されます。

- ③ この特例の対象となる納付税額の上限額  
新たなダイレクト納付のシステムの稼働初期の不具合等によるリスクに鑑み、その影響を抑制する観点から、この特例の対象となる納付税額の上限額は、1億円(令和6年4月1日から令和8年3月31日までの間は1,000万円、同年4月1日から令和10年3月31日までの間は3,000万円)とされています(通法34②、通規1の3⑤、改正通規附則②)。

(注) 上記の納付税額の上限額は、法定納期限当日に電子情報処理組織(e-Tax)を使用する方法により行われる申請等と同時に納付書記載事項のデータの送信が行われる場合(法定納期限当日に新たなダイレクト納付の手続が行われる場合)に適用されるものであり、法定納期限の前日までに新たなダイレクト納付の手続が行われる場合には、納付税額の上限はありません。

- ④ 納付の期日

この特例の適用を受けるためには、法定納期限の翌日までに国税の納付がされる必要がありますが、法定納期限の翌日が日曜日、国民の祝日、振替休日、祝日に挟まれた日、土曜日、12月29日、12月30日、12月31日、1月2日又は1月3日に当たるときは、これらの日の翌日までに国税の納付がされれば、この特例の適用を受けることができます。ただし、災害その他やむを得ない理由によりその法定納期限の翌日までに納付することができずと国税庁長官が認めるときは、その承認する日までに国税の納付がされれば、この特例の適用を受けることができます(通法34②、通令6の3)。

- (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(改正法附則1四ハ、改正通令附則ただし書、改正通規附則①)、同日以後に行うダイレクト納付の手続について適用されます。

## 2 公示送達制度の見直し

- (1) 改正前の制度の概要

税務署長その他の行政機関の長は、送達すべき書類について、その送達を受けるべき者の住所及び居所が明らかでない場合又は外国においてすべき送達につき困難な事情があると認められる場合には、その送達に代えて公示送達をすることができることとされています(通法14①)。

この公示送達は、送達すべき書類の名称、その送達を受けるべき者の氏名及び税務署長その他の行政機関の長がその書類をいつでも送達を受けるべき者に交付する旨を、その行政機関の掲示場に掲示して行うこととされていました(旧通法14②)。

なお、この公示送達の効力については、掲示を始めた日から起算して7日を経過したときは、書類の送達があったものとみなすこととされていました(旧通法14③)。

(注) 上記の「送達すべき書類」とは、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をいいます(通法12①)。

- (2) 改正の内容

令和3年11月に設置された「デジタル臨時行政調査会」(以下「調査会」といいます。)において、デジタル改革・規制改革・行政改革に通底する5つの原則からなる「構造改革のためのデジタル原則」が令和3年12月に策定されました。この原則の一つである「デジタル完結・自動化原則」では、「書面、目視、常駐、実地参加等を義務付ける手続・業務について、デジタル処理での完結、機械での自動化を基本とし、行政内部も含めエンドツーエンドでのデジタル

対応を実現すること。国・地方公共団体を挙げてデジタルシフトへの組織文化作りと具体的対応を進めること。」とされています。これを踏まえ、「デジタル原則に照らした規制の一括見直しプラン（令和4年6月3日デジタル臨時行政調査会決定）」に基づき、各府省庁は、書面掲示規制（国家資格等、公的な証明書等を対面確認や紙発行で、特定の場所に掲示することを求めている規制）を含む代表的なアナログ規制について、集中改革期間（令和4年7月から令和7年6月までの3年間）において規制・制度の見直し等を行うこととされていました。

上記のとおり、国税通則法における公示送達制度については、公示事項を記載した書面をその行政機関の掲示場に掲示して行うこととされていたため、税務署等の行政機関に赴かなければその送達すべき書類の内容の確認が困難であり、デジタル処理での完結ができない仕組みの改善が課題とされていました。

こうした中、令和4年5月に、民事訴訟法における公示送達制度について、民事訴訟法等の一部を改正する法律（令和4年法律第48号。以下「民事訴訟法等改正法」といいます。）による民事訴訟法の改正により、インターネットを用いた方法が整備されており、国税当局においても早急な対応が求められている状況にありました。

（注）調査会は、上記の「デジタル原則に照らした規制の一括見直しプラン」の別表に掲載された規制について、見直し工程表（デジタル原則を踏まえたアナログ規制の見直しに係る工程表（令和4年12月21日デジタル臨時行政調査会））を公表し、各府省庁は、この見直し工程表に沿って規制の見直し等を進めていくこととされていますが、各府省庁において所管する公示送達制度についても、書面掲示規制として、横断的に整備することとされました。

こうした経緯を踏まえ、他法令における公示送達制度についても、上記の民事訴訟法に

おける公示送達制度と同様、インターネットを用いた方法を整備すること等を内容とする「デジタル社会の形成を図るための規制改革を推進するためのデジタル社会形成基本法等の一部を改正する法律（令和5年法律第63号）」が、令和5年6月14日に参議院本会議において可決・成立し、同月16日に公布されています。

こうした課題や状況を踏まえ、納税者の利便を向上し、公示送達を合理化する観点から、国税についてもインターネットを利用する公示送達の方法が導入されました（改正の概要については参考図表をご参照ください）。

具体的には、公示送達は、公示事項をインターネットを利用する一定の方法により不特定多数の者が閲覧することができる状態に置く措置をとるとともに、公示事項が記載された書面を税務署等の掲示場に掲示し、又は公示事項をその税務署等に設置した電子計算機の映像面に表示したものの閲覧をすることができる状態に置く措置をとることによってすることとされました（通法14②）。

このように、公示送達については、インターネットを利用する方法に加えて、従前と同様の公示事項が記載された書面を税務署等の掲示場に掲示する措置又は公示事項をその税務署等に設置した電子計算機（パソコン）の映像面に表示したものの閲覧をすることができる状態に置く措置をとることによってすることとされましたが、これは、公示送達について、インターネットを利用した方法のみによった場合には、インターネットの利用に通じない者やインターネットを利用することのできる環境にない者は公示送達の内容を確認することができなくなるため、このような者の公示送達を受ける機会に配慮することとされたものです。

なお、公示送達は、上記の措置を開始した日から起算して7日を経過したときは、書類の送達があったものとみなすこととされています（通法14③）、具体的には、「公示事項をインターネットを利用する一定の方法により不特定多

数の者が閲覧することができる状態に置く措置」と「公示事項が記載された書面を税務署等の掲示場に掲示する措置又は公示事項を税務署等に設置した電子計算機の映像面に表示したものの閲覧をすることができる状態に置く措置」のいずれか遅い方の措置が開始された日から起算することとなるものと考えられます。

また、上記(1)のとおり、従前、「送達すべき書類の名称」が公示事項とされていましたが、公示送達についてインターネットを利用する方法により行うことで、公示送達に関する情報がインターネットを通じて不特定多数の者に公開されることとなり、その情報へのアクセスが飛躍的に向上することになることを踏まえ、送達を受けるべき者のプライバシーに配慮する観点から、「送達すべき書類の名称」に代えて「送達すべき書類を特定するために必要な情報」が公示事項とされました。

(注1) 上記のインターネットを用いた公示送達の方法やインターネットの利用に通じない者等へ配慮する措置の考え方は、改正後の民事訴訟法の規定の考え方が参考とされていますが、民事訴訟法において「インターネットを利用する方法」の具体的な内容については、今後、制度の施行にあわせて最高裁判所規則で定めることとされています。国税通則法上の「インターネットを利用する一定の方法」の具体的な内容についても、最高裁判所規則の内容等を踏まえ、今後、財務省令(国税通則法施行規則)において定めることとなります。

(注2) 上記の「公示事項を税務署等に設置した電子計算機の映像面に表示したものの閲覧をすることができる状態に置く措置」については、インターネットの利用に通じない者等であっても税務署等に赴き、職員の誘導により、税務署等に設置されたパソコンから公示事項にアクセスすることが可能になると考えられることから、インターネットの利用に通じない者等へ配慮する措置と

して「公示事項が記載された書面を税務署等の掲示場に掲示する措置」とのいずれかを行うこととされています。

(注3) 上記のとおり、送達すべき書類の名称の公示を不要とするとともに、送達すべき書類を特定するために必要な情報を公示するための措置が講じられたのは、送達すべき書類の名称が広く公開されると、送達を受けるべき者に不利益を与える可能性があることに配慮し、送達すべき書類を特定するために必要な情報に限って公示を行うこととされたものです。なお、この「送達すべき書類を特定するために必要な情報」として、例えば、書類を送達する根拠法令や税務当局において送達すべき書類の名称等の情報と紐づける記号等を公示すること等が考えられます。

(参考1) 「デジタル社会の実現に向けた重点計画」(令和4年6月7日閣議決定)(抄)

## 第5 デジタル化の基本戦略

### 1. デジタル社会の実現に向けた構造改革

(中略)

#### (1) デジタル原則

調査会では、全ての改革(デジタル改革、規制改革、行政改革)に通底する5つの原則からなる「構造改革のためのデジタル原則」を共通の指針として令和3年(2021年)12月に策定した。

##### ① デジタル完結・自動化原則

書面、目視、常駐、実地参加等を義務付ける手続・業務について、デジタル処理での完結、機械での自動化を基本とし、行政内部も含めエンドツーエンドでのデジタル対応を実現すること。国・地方公共団体を挙げてデジタルシフトへの組織文化作りと具体的対応を進めること。

(中略)

#### (2) デジタル原則を踏まえた規制の横断的な見直し

(中略)

代表的なアナログ規制として、目視規制、定期検査・点検規制、実地監査規制、常駐・専任規制、書面掲示規制、対面講習規制、往訪閲覧・縦覧規制の7項目（以下、「7項目」という。）の規制を取り上げ、現場のデジタル化を阻害する規制・制度の見直しを進めることで、デジタル技術の活用による現場の人手不足の解消や生産性の向上、新たな産業の創出による経済成長への寄与、日本社会のデジタルトランスフォーメーションの進展が期待される。

これらの7項目に関して、法律・政令・省令について調査したところ、約5,000条項

の規制（令和3年（2021年）12月時点）が点検対象に該当し、それらの規制の点検・見直し方針を含めた「デジタル原則に照らした規制の一括見直しプラン」（以下、「一括見直しプラン」という。）を取りまとめた。

（中略）

各府省庁は、集中改革期間（令和4年（2022年）7月から令和7年（2025年）6月までの3年間）において、調査会事務局と連携し、一括見直しプランに基づき、規制・制度の見直し等を行うこととする。

（後略）

（参考2）「デジタル原則を踏まえたアナログ規制の見直しに係る工程表」（令和4年12月21日デジタル臨時行政調査会）

#### 7項目のアナログ規制 点検対象条項の一覧表

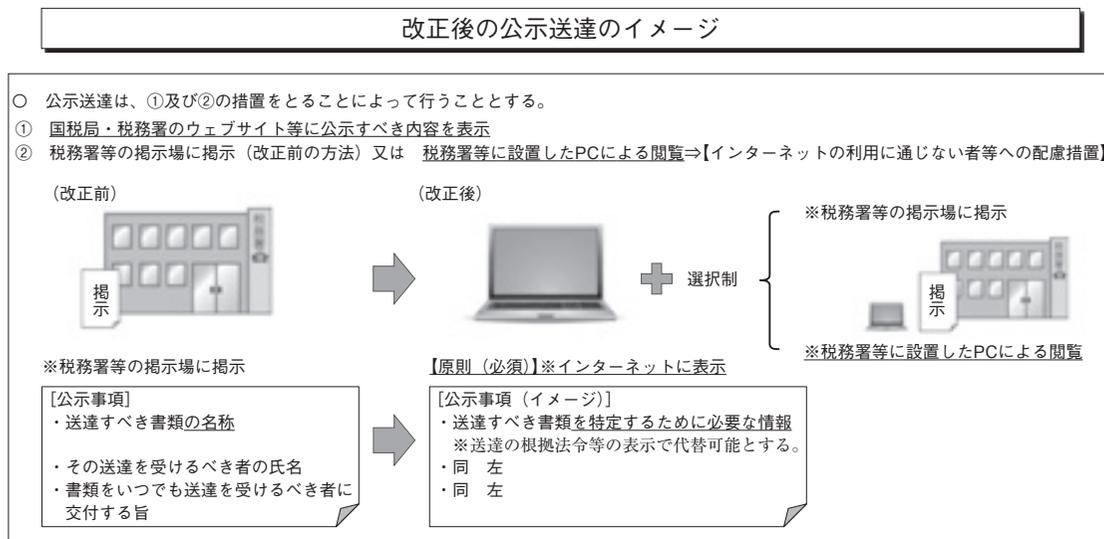
分類	No.	法令名	所管省庁名	条項	規制等の内容概要	規制等の類型		見直し完了時期	工程表	見直しの概要
別表2	90	国税通則法	財務省	第14条第2項	税務署長等が送達すべき書類の公示送達の方法（行政機関の掲示場に掲示）	書面掲示	(中略)	令和8年5月 (可能な限り早期の完了を目指す)	掲示ー共通4	法律改正

#### 7項目のアナログ規制 工程表の類型

	令和4年度	令和5年度		令和6年度
	1月～3月	4月～9月	10月～3月	4月～6月
掲示ー共通4 <sup>※8</sup>	対外調整等			
	法令等改正手続			

※8 公示送達に係る見直しについては、令和4年5月に成立・公布した民事訴訟法の改正の施行（公布の日から起算して4年を超えない範囲内において政令で定める日）に向け、最高裁判所において行う最高裁判所規則改正の検討状況も踏まえつつ進めるため、法令等改正手続が令和6年6月以降に及ぶ可能性がある。

(参考図表)



(3) 適用関係

上記(2)の改正は、改正法の公布の日（令和5年3月31日）から起算して3年3月を超えない範囲内において政令で定める日以後にする公示送達について適用し、同日前にした公示送達については従前どおりとされています（改正法附則1七、23①）。

(注) 上記の国税通則法における公示送達制度の見直しについては、令和5年度税制改正の大綱（令和4年12月23日閣議決定）において、「他法令における公示送達制度の見直しの適用時期を踏まえ、実施する」とされています。なお、上記の民事訴訟法等改正法による民事訴訟法における公示送達制度の見直しについては、民事訴訟法等改正法の公布の日（令和4年5月25日）から起算して4年を超えない範囲内において政令で定める日から施行することとされていますが、こういった他法令における公示送達制度の見直しの施行日を踏まえ、上記の政令で定める国税通則法における公示送達制度の見直しの施行日も決定されるものと考えられます。

3 税理士に対する懲戒処分等の公告方法の電子化

(1) 改正前の制度の概要

税理士法は、税理士、税理士であった者又は税理士法人に対する処分をそれぞれ定めていますが、その処分の内容については、次のとおりとされています。

① 税理士に対する懲戒処分

イ 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

ロ 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）。

② 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

上記①の懲戒処分は、「現職の税理士」のみが対象となるため、税理士法では、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も懲戒処分に準じて懲戒処分を受けるべきであったことについての決定処分が定められています。

具体的には、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ています（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）。

③ 税理士法人に対する違法行為等についての処分

上記①のとおり、自然人である税理士に対して懲戒処分が設けられていることとのバランスから、税理士法では、税理士法人に対する違法行為等についての処分についても定められています。

具体的には、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）。

なお、財務大臣は、上記①の税理士に対する懲戒処分、上記②の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又は上記③の税理士法人に対する違法行為等についての処分（以下「税理士に対する懲戒処分等」といいます。）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47の4、税理士法48③、48の20②）。

(注) 税理士に対する懲戒処分等をした場合には、官報に懲戒処分等の種類、氏名（法人にあっては名称）、税理士名簿登録番号及び税理士事務所の所在地等が掲載されます。なお、税理士に対する懲戒処分等の詳細については、運用上、国税庁ホームページに掲載されています。

(2) 改正の内容

社会一般に懲戒処分等があったことを周知することにより、その懲戒処分等の実効性を高め

るとともに、委嘱者である納税者等が不測の損害を被ることを防止しようとするため、上記(1)のとおり税理士に対する懲戒処分等をした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。

一方、税理士業務の執行が、税務行政全般に重大な影響を与えるものであることを踏まえ、更にその懲戒処分等の情報の入手を容易にし、懲戒処分等の実効性を高めることが課題とされてきました。

このような課題を踏まえ、官報によるほか、税理士に対する懲戒処分等をした旨をインターネットを利用する方法により公告しなければならないこととされるとともに、インターネットを利用することにより情報へのアクセスが飛躍的に向上することを踏まえ、インターネットを利用する方法による公告期間について、公告対象者のプライバシーに配慮するための措置が講じられました。

具体的には、財務大臣は、税理士に対する懲戒処分等をしたときは、遅滞なくその旨を、相当と認める期間、インターネットに接続された自動公衆送信装置に記録する方法（インターネットを利用する方法）により不特定多数の者が閲覧することができる状態に置く措置をとるとともに、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47の4、48③、48の20②、税理士規則20の2、20の3、22の2）。

なお、公告対象者のプライバシーに配慮する観点から、インターネットを利用する方法による公告期間は、財務大臣が「相当と認める期間」に限ることが明確化され（税理士規則20の2、20の3、22の2）、この「相当と認める期間」とは、概ね、次に掲げる場合の区分に応じそれぞれ次に定める期間として取り扱うこととされていますが（令和5年度税制改正の大綱（令和4年12月23日閣議決定））、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 税理士業務の禁止の懲戒処分又は税理士法

人の解散の命令の公告である場合 税理士等がその処分を受けた日から3年間

② 税理士業務の停止の懲戒処分等の公告である場合 税理士業務の停止の期間

③ 戒告の懲戒処分等の公告である場合 税理士等がその処分を受けた日から1月間

④ 懲戒処分を受けるべきであったことについての決定の公告である場合 税理士であった者が受けるべきであったその懲戒処分の種類に応じ上記①から③までに定める期間に準ずる期間

（注1） 上記の「インターネットに接続された自動公衆送信装置に記録する方法」とは、具体的には、国税庁のホームページに掲載する方法となるものと考えられます。

（注2） 官報による公告については、政府情報の公的な伝達手段としての重要性や他事業の懲戒処分の公告においても官報により行われている実態を踏まえ、インターネットを利用する方法によるほか、追加的な情報入手手段として存置することとされています。

（注3） 上記の期間については、委嘱者である納税者等が不測の損害を被ることを防止する観点から、懲戒処分により税理士業務を行うことを禁止された者が税理士となる資格を有しない期間（その処分を受けた日から3年）や税理士業務の停止の期間が基準とされていますが（税理士法4六、44二）、税理士法人の解散の命令の公告である場合については、現状、適時に税理士法人の解散登記を確認することが困難である点を踏まえ、公告期間について、一定の基準による制限を設けることとされ、税理士業務の禁止の懲戒処分同様、その処分を受けた日から3年間とされています。

また、戒告は、特に税理士業務に制限を与えるものではないことを踏まえ、戒告の懲戒処分等の公告である場合につい

ては、短期（税理士等がその処分を受けた日から1月間）の公告期間とされています。

(注4) インターネットを利用する方法による公告は、実際には、財務大臣が「相当と認める期間」が経過した日の属する月又はその翌月のホームページの更新（月1回）まで行われることになるものと考えられます。また、インターネットを利用する方法による公告事項は、官報による公告事項（懲戒処分等の種類、氏名（法人にあっては名称）、税理士名簿登録番号及び税理士事務所の所在地等）と同様となるものと考えられますが、税理士に対する懲戒処分等の詳細については、引き続き、運用上、国税庁ホームページに掲載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4月1日から施行され（改正法附則1四ホ、改正税理士規則附則）、同日以後にする税理士に対する懲戒処分等の公告について適用されます。

## 4 税理士試験合格者の公告方法の電子化等

### (1) 改正前の制度の概要

国税審議会会長は、税理士試験実施の初日の2月前までに、税理士試験実施の日時及び場所並びに税理士試験受験願書の受付期間その他税理士試験の受験に関し必要な事項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（旧税理士規則6）。

また、国税審議会会長は、税理士試験に合格した者及び税理士試験の免除科目が試験科目の全部に及ぶ者（以下「税理士試験全科目免除者」といいます。）の氏名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した（旧税理士規則7）。

(注) 現状、上記の税理士試験実施の日時及び場

所等の公告の内容については、運用上、一定期間、国税庁のホームページにも掲載されています。また、税理士試験に合格した者等の公告の内容については、運用上、国税庁のホームページにインターネット版官報へのリンクが掲載されています。

### (2) 改正の内容

#### ① 税理士試験合格者の公告方法等の電子化

上記(1)のとおり、税理士試験実施の日時及び場所等の公告や税理士試験に合格した者等の公告については、官報をもってしなければならないこととされていますが、税理士試験等に関する各種情報をより広く適切に周知する観点から、インターネットを利用した税理士試験等に関する各種情報の伝達手段の整備が課題とされていました。

今回の改正においては、このような課題を踏まえ、官報によるほか、税理士試験実施の日時及び場所や税理士試験に合格した者に関する情報等をインターネットを利用する方法により公告しなければならないこととするとともに、インターネットを利用することにより情報へのアクセスが飛躍的に向上することを踏まえ、税理士試験に合格した者のプライバシーに配慮するための措置等を講ずることとされました。

具体的には、国税審議会会長は、税理士試験実施の日時及び場所並びに税理士試験受験願書の受付期間その他税理士試験の受験に関し必要な事項を、相当と認める期間、インターネットに接続された自動公衆送信装置に記録する方法（インターネットを利用する方法）により不特定多数の者が閲覧することができる状態に置く措置をとるとともに、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（税理士規則6①）。

また、国税審議会会長は、税理士試験に合格した者の受験番号（改正前：氏名）を、相当と認める期間、インターネットに接続され

た自動公衆送信装置に記録する方法（インターネットを利用する方法）により不特定多数の者が閲覧することができる状態に置く措置をとるとともに、官報をもって公告しなければならぬこととされました（税理士規則7）。

（注1） 上記の税理士試験実施の日時及び場所等の公告については、インターネットを利用する方法による公告及び官報による公告は、税理士試験実施の初日の2月前までに開始しなければならないこととされました（税理士規則6②）。

（注2） 官報による公告については、政府情報の公的な伝達手段としての重要性や他の士業資格における試験の公告についても、官報により行われている実態を踏まえ、インターネットを利用する方法によるほか、追加的な情報入手手段として存置することとされています。

（注3） 上記の国税審議会会長が「相当と認める期間」の終期については、税理士試験受験者等に有用な情報を提供する観点から、概ね、翌年度の税理士試験実施の日時及び場所等又は税理士試験に合格した者に関する情報がインターネットを利用する方法より公告されるまでとして取り扱うこととなるものと考えられます。

なお、上記のとおり、税理士試験合格者の公告について、公告事項が「氏名」から「受験番号」とされました。

これは、従前は、税務に関する専門家として申告納税制度に大きな影響を及ぼす税理士の職務の重要性を踏まえ、政府情報の公的な伝達手段である官報により、将来的に税理士となり得る税理士試験に合格した者の「氏名」を広く一般に知らせること自体にも意義があるものと考えられていました。一方、現在は、日本税理士会連合会は、登録された税理士に関する情報について、官報により公告しなければならないこととされており（税理士法27）、運用上、日本税理士会連合会のホ

ームページにおいても、税理士登録された者を検索することが可能であることを踏まえると、税理士試験に合格した者の氏名を公告しておく必要性は乏しくなっていると考えられることから、他の士業資格における取扱いやその合格した者のプライバシーに配慮する観点も踏まえ、インターネットを利用する方法による公告方法の整備と併せて、見直しが行われたものです。

（注4） 例えば、社会保険労務士については、平成18年の改正により試験に合格した者の公告について、その者の氏名に代えて受験番号を官報において公告することとする見直しが行われています（社会保険労務士法施行規則8）。

（注5） 上記の改正と併せて、国税審議会が行う公告についても、官報によるほか、インターネットを利用する方法によりしなければならないこととされました。

具体的には、国税審議会は、税理士となる資格を有する公認会計士が修了することを要する税法に関する研修を指定したとき、税理士試験の試験科目の一部の免除の認定基準を定めたとき、又は税理士試験の試験科目のうち会計学に属する科目の免除に係る研修を指定したときは、その旨を、相当と認める期間、インターネットに接続された自動公衆送信装置に記録する方法（インターネットを利用する方法）により不特定多数の者が閲覧することができる状態に置く措置をとるとともに、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（税理士規則1の3②、2の6①、2の9①）。

（注6） 税理士法上、官報公告の主体が、日本税理士会連合会や税理士法人等、行政機関以外とされている次の公告については、今回の見直しの対象外とされ、引き続き、官報等による公告がされます。

① 税理士登録及び登録の抹消の公告（税

理士法27)

- ② 合併をする旨等の公告（税理士法48の19の2②③）
  - ③ 債権の申出の催告の公告（税理士法49の12の7④）
  - ④ 貸借対照表等の公告（税理士法49の18）
- ② 税理士試験全科目免除者の公告の廃止

税理士試験全科目免除者については、国税審議会会長より免除を決定した旨の通知（以下「免除通知」といいます。）がされていますが（税理士規則3③④）、この免除通知は、合格証書の授与とは異なり、通常、公告よりも前に行われ、公告により、改めて免除申請の結果を申請者に知らせる必要性が乏しいと考えられることや、税理士試験全科目免除者については、一般的な受験番号を持たないこと等を踏まえ、上記①の改正に併せて、税理士試験全科目免除者の公告が廃止されました（税理士規則7）。

（注） 税理士試験に合格した者には、合格したことを証する証書の授与を行うこととされていますが（税理士法11①）、実際にその授与がされるまで一定の期間を要し、遠方の受験生については、合格発表から数日遅延するケースがあるところです。こういった点を踏まえ、税理士試験の合否確認等を合格発表の当日に行うことができる機会を確実に確保する観点から、税理士試験に合格した者の公告は存置することとされています。

### (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（改正税理士規則附則）、令和6年度（第74回（予定））の税理士試験に係る公告から適用されます。

## 5 スマートフォン用電子証明書を利用した e-Tax の利便性の向上

### (1) 改正前の制度の概要

- ① 電子情報処理組織（e-Tax）を使用する方法による申請等

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。）並びに税務署長から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、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は、e-Tax用ID・PWを入力すること（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を送信すること）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） 上記の「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、「個人番号カード用署名用電子証明書」と「個人番号カード用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 3 ①、22 ①）。

（注 2） 上記（注 1）の「個人番号カード用署名用電子証明書」とは、自己に係る署名用電子証明書で個人番号カードに記録するものをいい（公的個人認証法 3 ①）、「個人番号カード用利用者証明用電子証明書」とは、自己に係る利用者証明用電子証明書で個人番号カードに記録するものをいいます（公的個人認証法 22 ①）。

（注 3） 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 4） 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。

（注 5） 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（旧令和 4 年国税庁告示第 23 号）。

② 申請等において氏名等を明らかにする措置申請等のうちその申請等に関する他の法令の規定において署名等（署名、記名、自署、連署、押印その他氏名又は名称を書面等に記載することをいいます。以下同じです。）をすることが規定されているものについて電子情報処理組織（e-Tax）を使用する方法により行う場合には、その法令の規定にかかわら

ず、氏名又は名称を明らかにする措置として次に掲げるものをもってその署名等に代えることができることとされています（情報通信技術活用法 6 ④、旧国税オンライン化省令 6 ①）。

イ 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情報に電子署名を行い、その電子署名に係る電子証明書をその申請等と併せて送信すること。

ロ e-Tax 用 ID・PW を入力して申請等を行うこと。

ハ 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、申請等を行うこと。

ニ 税務署長に対して、認定特定電子計算機（認定クラウド等）に備えられたファイル（特定ファイル）に記録されたその申請等情報を閲覧し、及び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記録する権限（アクセス権限）を付与して、認定特定電子計算機（認定クラウド等）を使用する方法により申請等を行うこと。

③ 電子情報処理組織（e-Tax）を使用する方法による国税の納付手続

電子情報処理組織（e-Tax）を使用する方法により国税の納付を行おうとする者は、納付書に記載すべきこととされている事項及び e-Tax 用 ID・PW を入力して、これらを送信することにより、その納付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 8 ①）。ただし、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は、e-Tax 用 ID・PW を入力することを要しないこととされています（旧国税オンライン化省令 8 ①ただし書）。

## （2）改正の内容

デジタル社会の形成を図るための関係法律の整備に関する法律（令和 3 年法律第 37 号）による電子署名等に係る地方公共団体情報システム

機構の認証業務に関する法律（平成14年法律第153号。以下「公的個人認証法」といいます。）の改正により、個人番号カード所持者について、署名用電子証明書及び利用者証明用電子証明書の移動端末設備（スマートフォン）への搭載が可能となりました（公的個人認証法16の2①、35の2①）。

今回の改正においては、上記の公的個人認証法の改正を踏まえ、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送信すべき電子証明書の範囲に、移動端末設備（スマートフォン）に搭載された移動端末設備用署名用電子証明書が追加されるとともに、電子情報処理組織（e-Tax）の利用（ログイン）の際に移動端末設備用利用者証明用電子証明書が搭載された移動端末設備（スマートフォン）を用いて電子利用者証明を行い、電子情報処理組織（e-Tax）を使用する方法により申請等又は国税の納付を行う場合には、e-Tax用ID・PWを入力することを要しないこととする等の整備が行われました。

（注1） 上記の「移動端末設備用署名用電子証明書」とは、自己に係る署名用電子証明書で移動端末設備（スマートフォン）に組み込まれた電磁的記録媒体（ICチップ）に記録するものをいい（公的個人認証法16の2①）、「移動端末設備用利用者証明用電子証明書」とは、自己に係る利用者証明用電子証明書で移動端末設備（スマートフォン）に組み込まれた電磁的記録媒体（ICチップ）に記録するものをいいます（公的個人認証法35の2①）。

（注2） 上記の「電子利用者証明」とは、電子情報処理組織（e-Tax）を利用しようとする者がその利用（ログイン）の際に行う措置で、その措置を行った者が地方公共団体情報システム機構がその措置を行うことができるとした者と同一の者であることを証明するものをいいます（公的個人認証法2②）。

具体的には、次のとおりです。

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際に送信すべき電子証明書の範囲の整備

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送信すべき電子証明書の範囲に、移動端末設備用署名用電子証明書が追加されました（国税オンライン化省令2①二口）。

② 電子情報処理組織（e-Tax）を使用する方法により申請等又は国税の納付を行う場合のe-Tax用ID・PWの入力の省略

電子情報処理組織（e-Tax）の利用（ログイン）の際に移動端末設備（スマートフォン）（その移動端末設備に組み込まれた電磁的記録媒体（ICチップ）に移動端末設備用利用者証明用電子証明書が記録されているものに限ります。以下同じです。）を用いて電子利用者証明を行い、電子情報処理組織（e-Tax）を使用する方法により申請等又は国税の納付を行う場合には、e-Tax用ID・PWを入力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、8①ただし書）。

③ 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のe-Tax用ID・PWの入力及び電子署名等の省略

電子情報処理組織（e-Tax）の利用（ログイン）の際に個人番号カード（個人番号カード用利用者証明用電子証明書が記録されているものに限ります。以下同じです。）又は移動端末設備（スマートフォン）を用いて電子利用者証明を行い、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)。

また、上記の「国税庁長官が定める措置(改正前：上記(1)①(注5))」は、その申請等に係る税務署長等が、次に掲げる電磁的記録の送信を受けることとされました(令和5年国税庁告示第13号)。

イ 次に掲げる場合の区分に応じそれぞれ次に定める電磁的記録

(イ) 電子情報処理組織(e-Tax)の利用(ログイン)の際に個人番号カードを用いて電子利用者証明を行い、その申請等を行う場合……その申請等を行う者の個人番号カード用利用者証明用電子証明書

(ロ) 電子情報処理組織(e-Tax)の利用(ログイン)の際に移動端末設備(スマートフォン)を用いて電子利用者証明を行い、その申請等を行う場合……その申請等を行う者の移動端末設備用利用者証明用電子証明書

ロ その申請等を行う者の個人番号カード用署名用電子証明書又は移動端末設備用署名用電子証明書

④ 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の氏名等を明らかにする措置の整備

上記(1)②の電子情報処理組織(e-Tax)を使用する方法により申請等を行う場合の氏名又は名称を明らかにする措置に、「電子情報処理組織(e-Tax)の利用(ログイン)の際に移動端末設備(スマートフォン)を用いて電子利用者証明を行い、申請等を行うこと」が追加されました(国税オンライン化省令6①三)。

### (3) 適用関係

上記(2)の改正は、令和7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)。

## 6 滞納処分免脱罪の適用対象の整備

### (1) 改正前の制度の概要

滞納処分免脱罪の類型は、次の①から③までに掲げる者の区分に応じそれぞれ次の①から③までの罰則の構成要件及び刑罰の内容が定められています。また、これらの違反行為に係る次の④の両罰規定が定められています。

#### ① 納税者

納税者が滞納処分の執行又は租税条約等の相手国等に対する共助対象国税の徴収の共助の要請による徴収を免れる目的でその財産を隠蔽し、損壊し、国の不利益に処分し、又はその財産に係る負担を偽って増加する行為をしたときは、その者は、3年以下の懲役若しくは250万円以下の罰金に処し、又はこれを併科することとされています(旧徴法187①)。

(注) 上記の「租税条約等の相手国等に対する共助対象国税の徴収の共助」とは、租税条約及び租税相互行政支援協定の規定に基づくその租税条約等の相手国等(その租税条約等の我が国以外の締約国又は締約者をいいます。)に対する共助対象国税(その租税条約等に規定する租税債権のうち徴収の共助又は徴収のための財産の保全の共助の対象となる我が国の租税債権をいいます。)の徴収の共助をいいます(徴法39①、実特法2二・三、11の2①)。

#### ② 納税者の財産を占有する第三者

納税者の財産を占有する第三者が納税者に滞納処分の執行又は租税条約等の相手国等に対する共助対象国税の徴収の共助の要請による徴収を免れさせる目的で上記①の行為をしたときは、その第三者は、3年以下の懲役若しくは250万円以下の罰金に処し、又はこれを併科することとされています(旧徴法187②)。

③ 情を知って上記①又は②の行為につき納税者又はその財産を占有する第三者の相手方となった者

情を知って上記①又は②の行為につき納税者又はその財産を占有する第三者の相手方となった者は、2年以下の懲役若しくは150万円以下の罰金に処し、又はこれを併科することとされています（旧徴法187③）。

#### ④ 両罰規定

法人の代表者（人格のない社団等の管理人を含みます。）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又は財産に関して上記①から③まで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それぞれ上記①から③までの罰金刑を科することとされています（徴法190①）。

## (2) 改正の内容

上記(1)のとおり、滞納処分免脱罪は、納税者が滞納処分の執行又は租税条約等の相手国等に対する共助対象国税の徴収の共助の要請による徴収（以下「滞納処分の執行等」といいます。）を免れる目的（故意）でその財産を隠蔽し、損壊し、国の不利益に処分し、又はその財産に係る負担を偽って増加する行為をしたことが構成要件とされています。しかし、この財産の「損壊」については、構造の一部又は全部について損傷を与えて性質、形状を変える等、その財産の財産的価値を害する行為をいうものと解されているため、差押不動産上に廃棄物を持ち込む等の差押財産自体に直接損傷を与えない行為について、その滞納処分の執行等を免れる目的があったとしても、その行為をした者に対して滞納処分免脱罪の適用が困難となっていました。

そのため、滞納処分の執行等を免れる目的があるのは同様であるにもかかわらず、その行為が財産自体に直接損傷を与えるものかどうか滞納処分免脱罪の適用の有無に影響を与えてしまうことや、納税者が故意に差押不動産上に廃棄物を持ち込む等の財産自体に直接損傷を与えない行為をした場合には、民事の強制執行について適用される刑法上の強制執行妨害目的財産

損壊等罪の対象とされる一方で、滞納処分免脱罪の適用対象とはならないといったアンバランスが生じていること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するため、納税者が滞納処分の執行等を免れる目的で、財産自体に直接損傷を与えずにその現状を改変して、その財産の価額を減損し、又はその滞納処分に係る滞納処分費等を増大させる行為についても、滞納処分免脱罪の対象とされました。

具体的には、納税者が、滞納処分の執行等を免れる目的で、その現状を改変して、その財産の価額を減損し、又はその滞納処分に係る滞納処分費若しくは租税条約等の相手国等に対する共助対象国税の徴収の共助の要請による徴収に関する費用を増大させる行為をしたときは、その者は、滞納処分免脱罪の対象として、3年以下の懲役若しくは250万円以下の罰金に処し、又はこれを併科することとされました（徴法187①）。また、納税者の財産を占有する第三者が納税者に滞納処分の執行等を免れさせる目的で同様の行為をしたときも同様とされ（徴法187②）、情を知ってこれらの行為につきその納税者又はその財産を占有する第三者の相手方となったときは、その相手方としてその違反行為をした者も、滞納処分免脱罪の対象として、2年以下の懲役若しくは150万円以下の罰金に処し、又はこれを併科することとされました（徴法187③）。

なお、租税条約等の相手国等に対する共助対象国税の徴収の共助の要請による徴収に関する費用を増大させる行為についても、滞納処分免脱罪の対象とされています。これは、その徴収を免れる目的で我が国が徴収共助の要請をすることができる国又は地域（以下「徴収共助可能国」といいます。）に所在する財産を移転する等の隠蔽等の行為は「国外」で行われる場合についても滞納処分免脱罪の対象とされていますが（徴法187④⑤）、同様の目的により、徴収共助可能国に所在する財産に直接損傷を与えずに

その徴収に関する費用を増大させる行為が行われる場合も想定されることが勘案されたものです。

(注) 「情報処理の高度化等に対処するための刑法等の一部を改正する法律(平成23年法律第74号)」において整備された民事における強制執行に適用される「強制執行妨害目的財産損壊等罪」においては、損壊とまでは評価できない行為であっても、「強制執行を受け、又は受けるべき財産について、その現状を改変して、価格を減損し、又は強制執行の費用を増大させる行為」として処罰対象とされています(刑法96の2二)。

(参考) 刑法(明治40年法律第45号)(抄)

(強制執行妨害目的財産損壊等)

第96条の2 強制執行を妨害する目的で、次の各号のいずれかに該当する行為をした者は、3年以下の懲役若しくは250万円以下の罰金に処し、又はこれを併科する。情を知って、第3号に規定する譲渡又は権利の設定の相手方となった者も、同様とする。

一 省略

二 強制執行を受け、又は受けるべき財産について、その現状を改変して、価格を減損し、又は強制執行の費用を増大させる行為

三 省略

### (3) 適用関係

上記(2)の改正は、令和6年1月1日以後にした違反行為について適用し、同日前にされた違反行為に対する罰則の適用については従前どおりとされています(改正法附則1三ハ、78)。

## 7 徴収職員の滞納処分に関する調査手続等の見直し

### (1) 改正前の制度の概要

#### ① 滞納処分に関する調査に係る質問検査権

徴収職員は、滞納処分のため滞納者の財産を調査する必要があるときは、その必要と認

められる範囲内において、次に掲げる者に質問し、又はその者の財産に関する帳簿書類を検査することができることとされています(旧徴法141)。

イ 滞納者

ロ 滞納者の財産を占有する第三者及びこれを占有していると認めるに足りる相当の理由がある第三者

ハ 滞納者に対し債権若しくは債務があり、又は滞納者から財産を取得したと認めるに足りる相当の理由がある者

ニ 滞納者が株主又は出資者である法人

なお、徴収職員は、この質問検査権を行使する場合には、その身分を示す証明書を携帯し、関係者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(旧徴法147①、旧徴規2①)、この質問検査権限については、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(旧徴法147②)。

また、この質問検査権を担保する罰則として、徴収職員の質問に対して答弁をせず、又は偽りの陳述をした者及び上記の検査を拒み、妨げ、若しくは忌避し、又はその検査に関し偽りの記載若しくは記録をした帳簿書類を提示した者は、1年以下の懲役又は50万円以下の罰金に処することとされています(旧徴法188)。

#### ② 納税の猶予の申請に係る事項に関する調査に係る質問検査権等

税務署長等は納税の猶予の申請に係る事項に関する調査をするため必要があると認めるときは、その必要な限度で、その職員に、その申請者に質問させ、又はその者の帳簿書類その他の物件を検査させることができるとされています(旧通法46の2⑩)。

なお、この質問又は検査を行う職員は、その身分を示す証明書を携帯し、関係者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(旧通法46の2⑫、旧通規10

の2)、この質問検査権限については、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(旧通法46の2⑬)。

また、納税の猶予等の申請書の提出があった場合において、その申請者が、その職員の質問に対して答弁をせず、又は上記の検査を拒み、妨げ、若しくは忌避したときは、猶予の不許可事由に該当し、税務署長等は、納税の猶予等を認めないことができることとされています(旧通法46の2⑩二)。

(注) 上記①②の「帳簿書類」には、その作成又は保存に代えて電磁的記録(電子的方式、磁気的方式その他の人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。)の作成又は保存がされている場合における電磁的記録を含むこととされていますが(旧徴法141、通法34の6③)、例えば、この電磁的記録には、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の規定により保存要件に従って国税関係帳簿又は国税関係書類に係る電磁的記録の保存等が行われている場合におけるその電磁的記録が該当するものと考えられます。

## (2) 改正の内容

令和3年度税制改正における電子帳簿等保存制度の見直しにより、帳簿書類等を電子的に保存する際の手続について抜本的に簡素化される等、今後、更に、いわゆる電子帳簿書類の普及及び一般化が見込まれる中、滞納処分に関する調査に係る質問検査権については、電子帳簿書類のダウンロード(帳簿書類の提示又は提出)を求めることができる明文の規定がないことから、こうした電子化に対応するための調査手続等の整備が課題とされていました。また、課税調査の質問検査権については、帳簿書類以外の物件も対象とされているほか、物件の提示又は提出を求める権限や提出された物件の留置き

手続に関する規定が整備されていますが、課税調査に比して、滞納処分に関する調査については、こうした明文の規定がないことから、滞納者等から協力を得られないケースも生じていました。

(注) 課税調査手続等については、平成23年度税制改正において、質問検査権行使の一環として納税義務者等に対して帳簿書類その他の物件の提示又は提出を求めることができることを法令上明確化するとともに、調査において提出された物件の留置き手続の明確化等の改正が行われています(通法74の2、通令30の3等)。他方、滞納処分に関する調査については、調査の目的、実施期間等において、課税調査との相違点が多いことから、改正が見送られ、検討課題とされていました。

今回の改正においては、こうした状況に対応するため、滞納処分に関する調査手続について、次の①のとおり見直しが行われました。また、この見直しに併せて、同様の状況が生じ得る納税の猶予の申請に係る事項に関する調査手続等についても、次の②のとおり見直しが行われました。

### ① 滞納処分に関する調査手続等の整備

#### イ 滞納処分に関する調査に係る質問検査権の対象範囲・手続の整備

課税調査における取扱いを踏まえ、滞納処分に関する調査に係る質問検査権について、その対象に、帳簿書類以外の物件が追加されるとともに、滞納処分に関する調査の相手方に対し、帳簿書類その他の物件の提示又は提出を求めることができることが法令上明確化されました。

具体的には、徴収職員は、滞納処分のため滞納者の財産を調査する必要があるときは、その必要と認められる範囲内において、滞納者等の財産に関する帳簿書類その他の物件を検査し、又はその物件(その写しを含みます。)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(徴法141)。

また、この物件の提示又は提出の要求に対し、正当な理由がなくこれに応じず、又は偽りの記載若しくは記録をした帳簿書類その他の物件（その写しを含みます。）を提示し、若しくは提出したときは、その違反行為をした者は、1年以下の懲役又は50万円以下の罰金に処することとされました（徴法188三）。

（注1） 電子帳簿書類等のダウンロードの求めについては、上記の「物件の提示又は提出」の求めとして行われることとなり、メールでの取引記録や有価証券・暗号資産の取引明細等についても対象となります。

（注2） 従前の検査に関し偽りの記載等をした帳簿書類を提示した者に対する罰則に関する規定については、改正後においては、「検査」ではなく「提示又は提出の要求」として、帳簿書類（その他の物件）を求めることとなり、この提示又は提出の要求に対し、偽りの記載等をした帳簿書類その他の物件を提示した場合については、上記のとおり罰則の対象とされたため、適用場面が重複することから、この規定は削除されました（徴法188二）。

（注3） 上記の見直しと併せて、上記(1)①の従前の質問検査権と同様、徴収職員は、提示又は提出の要求をする場合には、その身分を示す証明書を携帯し、関係者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、この提示又は提出の要求の権限については、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が法令上明確化されました（徴法147、徴規2①）。

#### ロ 滞納処分に関する調査に係る質問検査権の行使先の範囲の明確化

従前、滞納処分に関する調査に係る質問検査権の行使先のうちいわゆる反面調査先

については、「滞納者に対し債権若しくは債務があり、又は滞納者から財産を取得したと認めるに足りる相当の理由がある者」とされており（旧徴法141三）、現に滞納者に対し債権又は債務がある者のほか、過去に滞納者に対し債権又は債務があった者が対象となるかどうかについて法令上明確ではありませんでした。

こうした点を踏まえ、滞納処分に関する調査に係る質問検査権の行使先について、滞納者に対して過去に債権又は債務があったと認めるに足りる相当の理由がある者が含まれることが法令上明確化され、具体的には、滞納処分に関する調査に係る質問検査権の行使先のうちいわゆる反面先について「滞納者に対し債権若しくは債務があった、若しくはあると認めるに足りる相当の理由がある者又は滞納者から財産を取得したと認めるに足りる相当の理由がある者」とされました（徴法141三）。

（注1） 例えば、法人税に関する調査に係る質問検査権の行使先のうちいわゆる反面調査先については、「金銭の支払若しくは物品の譲渡をする義務があると認められる者又は金銭の支払若しくは物品の譲渡を受ける権利があると認められる者」とされていますが（通法74の2①二）、調査の対象となる事業年度において調査の対象法人に対し、義務、権利があると認められる者が該当するものと解されています。他方、滞納処分に関する調査については、こういった対象となる期間という概念がないことから、過去に滞納者に対し債権又は債務があった者と認めるに足りる相当の理由がある者が質問検査権の行使先に含まれることを明確化する必要性が高いものと考えられていました。

（注2） 過去に債権又は債務があったと認めるに足りる相当の理由がある者に滞納

処分に関する調査に係る質問検査権を行使する場面としては、例えば、課税資料等の記録から過去、滞納者に多額の債権（貸付債権）を有していたことが判明しているが、現在はその債権が滞納者の帳簿上借入金として計上されていない場合に、その債権の消滅原因、返済原資等を確認するために、事実関係を調査する場合等が考えられます。

#### ハ 滞納処分に関する調査等において提出された物件の留置き手続の明確化

滞納処分に関する調査の過程における「滞納者等から提出された物件」の徴収職員による留置き（預かり）については、従来から、滞納者等の承諾を得て「預り証」を交付した上で預かり、その後「預り証」と引換えに返還することが運用上行われてきたところです。他方、課税調査において提出された物件の留置き手続については、平成23年度税制改正において、既に明文の根拠規定が整備されていました。

今回の改正においては、こうした滞納処分に関する調査における「物件の留置き（預かり）」等の手続について、課税調査における取扱いも踏まえ、法令上明確化されました。

具体的には、徴収職員は、滞納処分に関する調査について必要があるときは、その調査において提出された物件を留め置くことができることとされました（徴法141の2）。

また、滞納処分に関する調査において提出された物件を留め置く際の手続については、次のとおりとされています（徴令51の2、通令30の3）。

(イ) 徴収職員は、物件を留め置く場合には、その物件の名称又は種類及びその数量、その物件の提出年月日並びにその物件を提出した者の氏名及び住所又は居所その他その物件の留置きに関し必要な事項を

記載した書面を作成し、その物件を提出した者にこれを交付しなければならないこととされています。

(ロ) 徴収職員は、留め置いた物件につき留め置く必要がなくなったときは、遅滞なく、これを返還しなければならないこととされています。

(ハ) 徴収職員は、その物件を善良な管理者の注意をもって管理しなければならないこととされています。

(注) 上記の見直しと併せて、上記の物件の留置きの特権については、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が法令上明確化されました（徴法147②）。

#### ② 納税の猶予の申請に係る事項に関する調査手続等の整備

上記①イハの見直しと併せて、納税の猶予の申請に係る事項に関する調査の相手方に対し、帳簿書類その他の物件の提示若しくは提出を求め、又は調査において提出された物件を留め置くことができることが法令上明確化されました。

具体的には、税務署長等は、納税の猶予の申請に係る事項に関する調査をするため必要があると認めるときは、その必要な限度で、その職員に、その申請者にその者の帳簿書類その他の物件（その写しを含みます。）の提示若しくは提出を求めさせ、又はその調査において提出された物件を留め置かせることができることとされました（通法46の2⑪）。

なお、納税の猶予の申請に係る事項に関する調査において提出された物件を留め置く際の手続については、次のとおりとされています。

イ 上記の職員は、物件を留め置く場合には、その物件の名称又は種類及びその数量、その物件の提出年月日並びにその物件を提出した者の氏名及び住所又は居所その他その物件の留置きに関し必要な事項を記載した

書面を作成し、その物件を提出した者にこれを交付しなければならないこととされています（通令15の2⑧）。

ロ 上記の職員は、留め置いた物件につき留め置く必要がなくなったときは、遅滞なく、これを返還しなければならないこととされています（通令15の2⑨）。

ハ 上記の職員は、物件を善良な管理者の注意をもって管理しなければならないこととされています（通令15の2⑩）。

また、上記①の物件の提示又は提出の要求に対し、正当な理由がなくこれに応じず、又は偽りの記載若しくは記録をした帳簿書類その他の物件（その写しを含みます。）を提示し、若しくは提出したとき等が、納税の猶予等の不許可事由に追加され、この事由に該当する場合には、納税の猶予等を認めないことができることとされました（通法46の2⑩二）。なお、換価の猶予についても同様です（徴法152④）。

(注) 上記の見直しと併せて、上記(1)②の従前の質問検査権と同様、物件の提示又は提出の要求を行う職員は、その身分を示す証明書を携帯し、関係者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（通法46の2⑫、通規10の2）。

### (3) 適用関係

① 上記(2)①イロの改正は、令和6年1月1日以後に滞納者等に対して行う質問検査等（同日前から引き続き行われている一定の調査に係るものを除きます。）について適用し、同日前に滞納者等に対して行った質問検査（同日前から引き続き行われている一定の調査に係るものを含みます。）については従前どおりとされています（改正法附則24①）。なお、令和6年1月1日前から滞納者等に対して引き続き行われている一定の調査については、滞納者等の予見可能性に配慮して、従前の規定を適用することとされています。

② 上記(2)①ハの改正は、令和6年1月1日以後に提出される物件について適用されます（改正法附則24②）。

③ 上記(2)②の改正は、令和6年1月1日以後に申請される納税の猶予について適用し、同日前に申請された納税の猶予については従前どおりとされています（改正法附則23②）。

## 8 徴収職員の事業者等への協力を求める措置の整備

### (1) 改正前の制度の概要

徴収職員は、滞納処分に関する調査について必要があるときは、官公署又は政府関係機関に、その調査に関し参考となるべき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ることができることとされています（旧徴法146の2）。

他方、事業者に対してもその協力を得て行う任意の照会を実施しているところですが、こうした事業者に対する協力要請については、その根拠となる国税徴収法上の明文の規定を欠いている状況となっていました。

(注) 個人情報の保護に関する法律（以下「個人情報保護法」といいます。）において、事業者は、原則として本人の同意を得ずに個人情報を第三者に提供することはできないこととされていますが、「法令に基づく場合」や「国の機関が法令の定める事務を遂行することに対して協力する必要がある場合であって、本人の同意を得ることにより当該事務の遂行に支障を及ぼすおそれがあるとき」など一定の場合には、例外的にその提供が可能とされています（個人情報保護法18、27）。なお、「税務署の所得税等に関する調査に対応する場合」や「事業者が税務署の職員等の任意の求めに応じて個人情報を提出する場合」についても、この例外的な場合に該当する旨がガイドラインに明記されています（個人情報保護法18①、③、27、個人情報の保護に関する法律についてのガイドライン（通則編）（平成28年11月

(令和4年9月一部改正) 個人情報保護委員会) 3-1-5)。

## (2) 改正の内容

事業者への協力要請については、その根拠となる国税徴収法上の明文の規定を欠いていることから、対象者(顧客)とのトラブルを懸念して協力要請に応じないケースも生じており、結果として、事業者間、納税者間のそれぞれにおいて不公平が生じる状況となっており、その解消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、滞納処分 of 適正な執行に資するため、国税通則法上の課税調査における事業者等への協力を求める措置(通法74の12①)の例も踏まえ、上記(1)の協力を求める措置の対象範囲に、「事業者」が追加されました。

具体的には、徴収職員は、滞納処分に関する調査について必要があるときは、事業者(特別の法律により設立された法人を含みます。)に、その調査に関し参考となるべき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ることができることとされ、事業者への協力要請について法令上明確化されました(徴法146の2)。

(注1) 上記の「事業者」は、商業、工業、金融業、鉱業、農業、林業、水産業等の事業を行う者を指します。なお、「事業」については、営利事業であるかどうかは問われません。

(注2) 上記の「特別の法律により設立された法人」は、会社法や民法などの一般的な根拠法に基づく法人ではなく、特別の単独法によって法人格が与えられた法人を指し、具体的には、農林中央金庫(農林中央金庫法2)や、日本政策金融公庫(株式会社日本政策金融公庫法1)などの政府関係機関(旧徴法146の2)等が、これに該当します。

(注3) 従前は、明文の規定はありませんでしたが、徴収職員が、官公署又は政府関係機関に協力を求める際には、その身分を示す証明書を携帯し、必要に応じて提示を行うことは

当然であると考えられていました。他方、上記の見直しにより、従前の官公署又は政府関係機関に加えて、事業者にも協力を求めることができることとされ、法令上明確化する必要性が高まったことから、事業者等へ協力を求める場合には、その身分を示す証明書を携帯し、関係者の請求があったときは、これを提出しなければならないことを明確化するための規定の整備が行われました(徴法147①、徴規2①)。

## (3) 適用関係

上記(2)の改正は、令和6年1月1日から施行され(改正法附則1三八)、同日以後にする協力の求めについて適用されることとなります。

## 9 税理士等でない者が税務相談を行った場合の命令制度の創設等

### (1) 制度創設の背景等

現行、税理士又は税理士法人でない者(以下「税理士等でない者」といいます。)は、税理士法に別段の定めがある場合を除くほか、税理士業務を行ってはならないこととされており(税理士法52)、これに違反した者は、税理士業務の制限違反への罰則として、2年以下の懲役又は100万円以下の罰金に処することとされています(税理士法59①四)。

これは、税理士の使命の重要性に鑑み、税理士業務が税理士の独占業務であることを明らかにするとともに、税理士等でない者がこの税理士業務を行ういわゆる「ニセ税理士行為」について禁止するものです。また、このような「ニセ税理士行為」については、税理士等でない者が他人の求めに応じ、税理士業務を反復継続して行うことが、納税義務の適正な実現を阻むおそれがあることを踏まえると、これをあらかじめ防止する必要があるものと考えられます。

他方、近年、SNSの普及等に伴い、税理士等でない者によって不特定多数の者に脱税相談(指南)等が行われるリスクが高まっている中、

多数の者が脱税等を行い、納税義務の適正な実現に重大な影響が及ぶ事態を防止するためには、こうした脱税相談等が行われるよりも前に行政上の対応を行うことを可能とすることが必要であり、税理士業務のうち特にこうした脱税相談等を未然に防止するための実効性のある措置の整備が課題とされていました。

さらに、こうした税理士等でない者に対して実際に行政上の対応のための情報収集をしようとした場合、現行では、通常の課税調査と異なり、調査忌避等に対して罰則が科されるような調査に関する根拠規定がないため、応じる必要がないとして対象者が対応を拒否するといった課題に直面することになります。

こうした課題を踏まえ、今回の改正においては、旅館業法等における類似の制度を参考として、税理士等でない者による脱税相談等により、納税義務の適正な実現に重大な影響が及ぶ事態を防止するために、上記の税理士業務の制限違反への罰則とは別に、より機動的な行政上の対応が可能となる枠組みを整備することとされました。具体的には、税理士等でない者が税務相談を行った場合の命令制度が創設されるとともに、その税務相談を行った者に対する調査権限等が整備されました。

(注1) 「税務に関する専門家として、独立した公正な立場において、申告納税制度の理念にそって、納税義務者の信頼にこたえ、租税に関する法令に規定された納税義務の適正な実現を図ること」が税理士の使命とされています(税理士法1)。

(注2) 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の事務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、この「業とする」とは、その事務を「反復継続して行い、又は反復継続して行う意思をもって行うことをいい、必ずしも有償であることを要しないものとし、国税又は地方税に関する行政事務に従

事する者がその行政事務を遂行するために必要な限度において当該事務を行う場合には、これに該当しないものとする」とされています(税理士法基本通達2-1)。

(注3) 旅館業法上、旅館業を営もうとする者は、都道府県知事等の許可を受けなければならないこととされていますが(旅館業法3①)、無許可事業者に対しては、刑事罰が科されることとされています(旅館業法10一)。

他方、「旅館業法の一部を改正する法律(平成29年法律第84号)」による旅館業法の改正により、都道府県知事は、旅館業法の規定に違反して旅館業が営まれている場合であって、その旅館業が営まれることによる公衆衛生上の重大な危害の発生若しくは拡大又は著しく善良の風俗を害する行為の助長若しくは誘発を防止するため緊急に措置をとる必要があると認めるときは、その旅館業を営む者に対し、その旅館業の停止その他公衆衛生上又は善良の風俗の保持上必要な措置をとるべきことを命ずることができることとする命令制度が創設されるとともに(旅館業法7の2③)、無許可事業者に対する報告徴収及び立入検査の規定が整備されています(旅館業法7②)。

## (2) 制度の内容

### ① 税理士等でない者が税務相談を行った場合の命令

財務大臣は、税理士等でない者が税務相談を行った場合(税理士法の別段の定めにより税務相談を行った場合を除きます。)において、更に反復してその税務相談が行われることにより、不正に国税若しくは地方税の賦課若しくは徴収を免れさせ、又は不正に国税若しくは地方税の還付を受けさせることによる納税義務の適正な実現に重大な影響を及ぼすことを防止するため緊急に措置をとる必要があると認めるときは、その税理士等でない者に対し、その税務相談の停止その他その停止

が実効的に行われることを確保するために必要な措置を講ずることを命ずることができることとされました（税理士法54の2①）。

また、上記の命令に違反したときは、その違反行為をした者は、1年以下の懲役又は100万円以下の罰金に処することとされました（税理士法60四、63）。

（注1） 上記の「税理士法の別段の定め」とは、例えば、次の規定が該当します。そのため、次のイの許可を受けた者及び次のロの弁護士は、上記の措置の対象外となります。

イ 国税局長等は、租税の申告時期において、又はその管轄区域内に災害があった場合その他特別の必要がある場合においては、申告者等の便宜を図るため、税理士又は税理士法人以外の者に対し、その申請により、2月以内の期間を限り、かつ、租税を指定して、無報酬で申告書等の作成及びこれに関連する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を許可することができることを定める規定（税理士法50）

ロ 弁護士は、所属弁護士会を経て、国税局長に通知することにより、その国税局の管轄区域内において、随時、税理士業務を行うことができることを定める規定（税理士法51①）

（注2） 上記の「不正に国税若しくは地方税の賦課若しくは徴収を免れさせ、又は不正に国税若しくは地方税の還付を受けさせることによる納税義務の適正な実現に重大な影響を及ぼすこと」とは、脱税指南により不特定多数の者が国税を免れる申告を行う等の申告納税制度の根幹を揺るがすような行為が行われることがこれに該当するものと考えられます。本措置の適用に当たっては、法令に基づき、税務相談の内容が脱税や不正還付を指南する

ものであるかといった要件の該当性について個別に確認した上で、納税義務の適正な実現に重大な影響を及ぼすことを防止するため、緊急に措置をとる必要があるかどうかについて、個別具体的な事実関係に基づいて判断することになるものと考えられます。

なお、脱税相談等を行う税理士等でない者に対する命令制度の要件の該当性については、国会における審議において、「今般の改正により導入される枠組みは、納税者同士で一般的知識を学び合うといった、現在の税理士業務である税務相談に該当しない取組を対象とするものではございません。御指摘のいわゆる学び合いが例えば単に一般的な税法の解説などにとどまる場合には、通常対象となる税務相談には該当しないものと考えられます。他方、今、相談に乗っている方がいらっしゃるというようなご発言がございましたが、納税者の財務状況や取引等の実態に基づく課税標準や税額等の計算といった納税申告等に関わる事項について助言を行うような場合であって、業として行う程度にそういったことが行われている場合については、税理士法上の税務相談に該当し、税理士法違反となる場合もございます。このように、税務相談に該当する場合につきましては、今回の命令処分を行うか否かについては、法令に基づき、その税務相談の内容が脱税や不正還付を指南するものであるかといった要件の該当性について個別に確認した上で、納税義務の適正な実現に重大な影響を及ぼすことを防止するため緊急に措置をとる必要があるかどうかについて、個別具体的な事実関係に基づいて判断することになると考えております。」との答弁がなされているところです（令和5年3月17日参・財政金融委員会における住

澤主税局長の答弁)。

(注3) 上記の「その他その停止が実効的に行われることを確保するために必要な措置」とは、税理士等でない者による営業広告の中止や顧客名簿の廃棄等がこれに該当するものと考えられます。

(注4) 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ないこととされています(行政手続法13①)。そのため、この行政手続法の規定により、財務大臣が上記の命令を行う場合には、原則として、弁明の機会の付与がされることとなります。

(注5) 税理士が2年以内の税理士業務の停止の処分を受けた場合において、その処分に違反して税理士業務を行ったときは、その違反行為をした者は、1年以下の懲役又は100万円以下の罰金に処することとされています(税理士法60三)。上記の命令に違反をした者の罰則についても、その税務相談の停止等の命令に違反して税理士業務(税務相談)を行う者に科されるものであることから、違反となる行為が税理士業務を行うことである点に着目して、その法定刑の水準も同様とされたものです。

## ② 上記①の命令をした旨の公告

財務大臣は、税理士に対する懲戒処分をしたときは、遅滞なくその旨を一定の方法により公告しなければならないこととされています(この懲戒処分の公告の方法については今回改正が行われており、その詳細については前述三「3 税理士に対する懲戒処分等の公告方法の電子化」をご参照ください)。財務

大臣が上記①の命令をした場合についても、こうした税理士に対する懲戒処分等の取扱いを踏まえ、税理士等でない者に対する命令があったことを社会一般に広く周知することにより、納税者の不測の被害を防止する観点から、懲戒処分と同様の方法により、その命令をした旨を公告しなければならないこととされました。

具体的には、財務大臣は、上記①の命令をしたときは、遅滞なくその旨を、相当と認める期間、インターネットに接続された自動公衆送信装置に記録する方法(インターネットを利用する方法)により不特定多数の者が閲覧することができる状態に置く措置をとるとともに、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47の4、54の2②、税理士規則20の2、26の2)。

(注1) 上記の「インターネットに接続された自動公衆送信装置に記録する方法」とは、具体的には、国税庁のホームページに掲載する方法となるものと考えられます。

(注2) 上記の「相当と認める期間」は、概ね、上記①の命令を受けた日から3年間として取り扱うこととされています(令和5年度税制改正の大綱(令和4年12月23日閣議決定))、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。なお、これは、税理士業務の禁止の懲戒処分をした場合における「相当と認める期間」の取扱いを踏まえたものです。

(注3) 上記①の命令に不服がある場合には、行政不服審査法の定めるところにより審査請求をすることや行政事件訴訟法の定めるところにより処分の取消しの訴えを提起することができるものと考えられます(行政不服審査法2等、行政事件訴訟法8等)。

また、この審査請求や処分の取消しの訴えの提起は、処分の効力、処分の執行又は手続の続行を妨げないとされている

ことや（行政不服審査法25、行政事件訴訟法25）、上記①の命令をした旨の公告については、税理士等でない者に対する命令があったことを社会一般に広く周知することにより、納税者の不測の被害を防止する観点から、命令をした後遅滞なく行われるべきものと考えられることを踏まえると、その命令に対する審査請求や処分の取消しの訴えの提起がされた場合も、原則として命令を行った後遅滞なく行われるべきものと考えられます。

なお、上記の取扱いは、税理士に対する懲戒処分等の公告においても同様であると考えられます。

③ 税務相談を行った者に対する報告の徴取、質問又は検査の権限（調査権限）

現行、税理士又は税理士法人等に対する報告の徴取、質問又は検査の権限が整備されていますが、これに加えて、上記①の税理士等でない者が税務相談を行った場合の命令制度の創設に伴い、その税務相談を行った者に対する同様の調査権限が整備されました。

具体的には、国税庁長官は、命令をすべきか否かを調査する必要があると認めるときは、税務相談を行った者から報告を徴し、又は当該職員をしてその者に質問し、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55③）。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55④）。

また、上記の調査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）。

（注1） 上記の税務相談を行った者に対する調

査権限については、上記①の命令をすべきか否かを調査するため必要な範囲で行われますが、実際に不正に国税を免れさせること等による納税義務の適正な実現に重大な影響を及ぼす税務相談が行われていることが明らかでなかったとしても、税務当局へ税理士等でない者が税理士業務を行っている旨の情報提供があった場合など、税務当局にその税理士等でない者が税務相談を行ったことを疎明できる情報がある場合には、その税理士等でない者が行っている税務相談の内容等を確認するため必要な範囲で行われることが想定されます。この調査の結果、上記①の命令をしないこととされた場合においても、必要な場合には上記①の命令とは別に是正手続が行われる場合があるものと考えられます。

（注2） 上記の改正に併せて、税理士又は税理士法人等に対する報告の徴取、質問又は検査の権限と同様、以下の措置が講じられています。

イ 国税庁長官は、上記の調査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57①、令和5年国税庁告示第9号）。

ロ 上記①の命令をすべきか否かを調査する当該職員は、上記の税務相談を行った者に質問し、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）。

（参考） 脱税相談等を行う税理士等でない者に対する命令制度の要件については、国会における審議において、「法令上、税理士等でない者が、税務相談をはじめとする

税理士業務を行うことは原則として禁止されておりますが、これは、そのような者が他人の求めに応じ、税理士業務を反復継続して行うことが、納税義務の適正な実現を阻むことを考慮し、これをあらかじめ防止するためと解されているところであります。

一方で、税理士等でない者が行う税務相談は、元来、その違反の状況が顕在化しにくく、また、SNSの普及等に伴い、不特定多数の者に脱税指南等が行われるリスクが高まっている状況に鑑みて、国庫歳入や社会への悪影響を未然に防ぐ必要性が高いと考えております。

こうした状況を受けまして、今般の税務相談の停止等に係る命令処分は、税理

士等でない者が行う税務相談について、不正に国税を免れさせること等による納税義務の適正な実現に重大な影響を及ぼすこと、具体的には、脱税指南により不特定多数の者が脱税を行う等の行為を防止するため、緊急に措置をとる必要があると認めるときに、行うことができることとしております。」との答弁がなされているところです（令和5年2月21日衆・財務金融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6年4月1日から施行されます（改正法附則1四ホ、改正税理士令附則、改正税理士規則附則）。