

国税通則法等の改正

目 次	
一 国税犯則調査手続の見直し…………… 887	3 特定少額資産販売事業者登録制度の創設に伴う税関職員が行う消費税に関する調査に係る質問検査権の整備…… 913
二 特定電子移転財産権の徴収手続の整備…………… 905	4 GビズIDとの連携によるe-Taxの利便性の向上…………… 914
三 その他納税環境整備関係の改正…………… 910	5 事業性融資の推進等に関する法律の施行に伴う交付要求手続の整備…………… 918
1 差押えに係る不動産の売却価額等に相当する額の国税の納付による差押解除手続の整備…………… 910	6 学校教育法の改正に伴う税理士試験の受験資格の要件の整備…………… 919
2 給料等の差押禁止額の引上げ…………… 912	

はじめに

令和8年度税制改正では、物価高への対応、「強い経済」の実現に向けた対応、税負担の公平性を確保する等の観点から、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関係については、国税犯則調査手続の見直し、特定電子移転財産権の徴収手続の整備等の改正が行われています。

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8.3.31法律第12号）」は、令和8年3月31日に参議院本会議において可決・成立し、同日に公布されています。また、同

日に、次の関係政省令も、次のとおり公布されています。

- ・ 国税徴収法施行令の一部を改正する政令（令8.3.31政令第97号）
- ・ 国税徴収法施行規則の一部を改正する省令（令8.3.31財務省令第20号）
- ・ 税理士法施行規則の一部を改正する省令（令8.3.31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8.3.31財務省令第30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 国税犯則調査手続の見直し

I 国税通則法の改正

1 改正前の制度の概要

(1) 国税に関する犯則事件の調査及び処分

国税庁、国税局又は税務署の当該職員（国税に関する犯則事件の調査及び処分を行う事務に

従事している者に限ります。以下「当該職員」といいます。）は、国税に関する犯則事件（以下「犯則事件」といいます。）を調査するため必要があるときは、犯則嫌疑者又は参考人（以下「犯則嫌疑者等」といいます。）に対して出頭を求め、犯則嫌疑者等に対して質問し、犯則嫌疑者等が所持し、若しくは置き去った物件を

検査し、又は犯則嫌疑者等が任意に提出し、若しくは置き去った物件を領置することができることとされています（旧通法131①）。

また、当該職員は、犯則事件を調査するため必要があるときは、裁判官があらかじめ発する許可状により、臨検、犯則嫌疑者等の身体、物件若しくは住居その他の場所の搜索、証拠物若しくは没収すべき物件と思料するものの差押え又は記録命令付差押えをすることができることとされていました（旧通法132①）。

この臨検、犯則嫌疑者等の住居等の搜索、証拠物等の差押え又は記録命令付差押えといった強制調査をする際に必要な許可状（強制調査に係る許可状）を当該職員が請求する場合においては、犯則事件が存在すると認められる資料を提供しなければならないこととされていますが（旧通法132④）、この請求があった場合においては、裁判官は、次に掲げる事項が記載され、自己の記名押印した許可状を当該職員に交付しなければならないこととされていました（旧通法132⑤）。

- ① 犯則嫌疑者の氏名（法人については、名称）及び罪名
- ② 臨検すべき物件若しくは場所、搜索すべき身体、物件若しくは場所、差し押さえるべき物件又は記録させ、若しくは印刷させるべき電磁的記録及びこれを記録させ、若しくは印刷させるべき者
- ③ 請求者の官職氏名、有効期間、その期間経過後は執行に着手することができずこれを返還しなければならない旨、交付の年月日及び裁判所名

また、臨検、搜索、差押え又は記録命令付差押えの許可状は、これらの処分を受ける者に提示しなければならないこととされていました（旧通法139）。

（注1） 上記の「質問」、「検査」又は「領置」については、「任意調査手続」に該当しますが、それぞれの概要については、以下のとおりです。

質問：犯則嫌疑者等に対して、犯則事件に関係のある事項について問いを發して答えを求めること

検査：犯則事件に関係のある帳簿・書類又は住居等について、その存在、性質、形状、現象その他の状態を五官の作用によって知覚実験し、認識を得ること

領置：犯則嫌疑者等が任意に提出した物件の占有を取得すること

（注2） 上記の「臨検」、「搜索」、「差押え」又は「記録命令付差押え」については、「強制調査手続」に該当しますが、それぞれの概要については、以下のとおりです。

臨検：犯則事件に関係のある帳簿、書類又は住居等について、その存在、性質、形状、現象その他の状態を五官の作用によって知覚実験し、認識することを目的とする強制処分

搜索：犯則嫌疑者等の身体、物件又は住居等について、犯則の事実を証明する証拠を発見することを目的とする強制処分

差押え：犯則嫌疑者等が所有等する証拠物又は没収すべき物件と思料されるものの占有を取得する強制処分

記録命令付差押え：電磁的記録を保管する者その他電磁的記録を利用する権限を有する者に命じて、必要な電磁的記録を記録媒体に記録させ、又は印刷させた上で、その記録媒体を差し押さえる強制処分

（2） 通信履歴の電磁的記録の保全要請

当該職員は、差押え又は記録命令付差押えをするため必要があるときは、電気通信を行うための設備を他人の通信の用に供する事業を営む者又は自己の業務のために不特定若しくは多数の者の通信を媒介することのできる電気通信を行うための設備を設置している者（以下「電気

通信を行うための設備を他人の通信の用に供する事業を営む者等」といいます。) に対し、その業務上記録している電気通信の送信元、送信先、通信日時その他の通信履歴の電磁的記録のうち必要なものを特定し、30日(特に必要があって延長する場合には60日)を超えない期間を定めて、これを消去しないよう、書面で求めることができることとされていました。また、この場合において、その電磁的記録について差押え又は記録命令付差押えをする必要がないと認めるに至ったときは、その求めを取り消さなければならないこととされていました。(旧通法134)

(3) 臨検、搜索又は差押え等に際しての必要な処分

当該職員は、臨検、搜索、差押え又は記録命令付差押えをするため必要があるときは、錠を外し、封を開き、その他必要な処分をすることができることとされていました(旧通法137①)。また、この処分は、領置物件、差押物件又は記録命令付差押物件についてもすることができることとされていました(旧通法137②)。

(4) 身分の証明

当該職員は、質問、検査、領置、臨検、搜索、差押え又は記録命令付差押えをするときは、その身分を示す証明書を携帯し、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した(旧通法140)。

(5) 警察官の援助

当該職員は、臨検、搜索、差押え又は記録命令付差押えをするに際し必要があるときは、警察官の援助を求めることができることとされていました(旧通法141)。

(6) 所有者等の立会い

当該職員は、人の住居又は人の看守する邸宅若しくは建造物その他の場所で臨検、搜索、差

押え又は記録命令付差押えをするときは、その所有者等を立ち合わせなければならないこととされていました(旧通法142①)。

(7) 目録の作成等

当該職員は、領置、差押え又は記録命令付差押えをしたときは、書面でその目録を作成し、領置物件、差押物件又は記録命令付差押物件の所有者等にその謄本を交付しなければならないこととされていました(旧通法143)。

(注) 作成した領置目録、差押目録又は記録命令付差押目録(正本)については、犯則事件の告発の際に、検察官に対して引き継がなければならないこととされていました(旧通法159②)。

(8) 物件の処置

運搬又は保管に不便な領置物件、差押物件又は記録命令付差押物件は、その所有者、所持者その他当該職員が適当と認める者に、その承諾を得て、保管証を徴して保管させることができることとされていました(旧通法144①)。

(9) 留置の必要がなくなった物件の還付等の手続

当該職員は、領置物件、差押物件又は記録命令付差押物件について留置の必要がなくなったときは、その返還を受けるべき者にこれを還付しなければならないこととされていました(旧通法145①)。また、その返還を受けるべき者の住所等がわからないため、又はその他の事由によりこれを還付することができない場合においては、その旨を公告しなければならないこととされ(旧通法145②)、この公告の日から6月を経過しても還付の請求がないときは、これらの物件は、国庫に帰属することとされていました(旧通法145③)。

(10) 鑑定等の嘱託

当該職員は、犯則事件を調査するため必要があるときは、学識経験を有する者に領置物件、

差押物件又は記録命令付差押物件についての鑑定を囑託し、又は通訳若しくは翻訳を囑託することができることとされてきました（旧通法147①）。

鑑定の囑託を受けた者（以下「鑑定人」といいます。）は、裁判官の許可を受けて、その鑑定に係る物件を破壊することができることとされています（旧通法147②）。

裁判官は、当該職員からその許可の請求があった場合において、その請求を相当と認めるときは、次に掲げる事項を記載し、自己の記名押印した許可状（鑑定人による破壊処分に係る許可状）を当該職員に交付しなければならないこととされてきました（旧通法147③④）。

- ① 犯則嫌疑者の氏名（法人については、名称）及び罪名
- ② 破壊すべき物件及び鑑定人の氏名
- ③ 請求者の官職氏名、有効期間、その期間経過後は執行に着手することができずこれを返還しなければならない旨、交付の年月日及び裁判所名

（注）「鑑定」とは、特別の知識経験によって明らかにされた経験上の法則又は特別の知識経験により実験した具体的な事実判断等を行うことで、筆跡鑑定などがこれに該当します。

(11) 臨検等の夜間執行の制限

日没から日出までの間は、許可状に夜間でも執行することができる旨の記載がなければ、臨検、搜索、差押え又は記録命令付差押えはしてはならないこととされてきました（旧通法148①）。ただし、現行犯事件の場合において、その犯則の現場において臨検、搜索又は差押えをするとき及び課税貨物に課される消費税等（課税貨物に課される消費税、酒税、石油ガス税をいいます。以下同じです。）について旅館、飲食店その他夜間でも公衆が出入りすることができる場所でその公開した時間内にこれらの処分をする場合は、日没から日出までの間であつても

も執行することができることとされています（旧通法148①ただし書、通令51）。

（注1）上記の「現行犯事件の場合」とは、間接国税（④賦課課税方式が適用される課税貨物に課される消費税、⑤酒税、⑥たばこ税及びたばこ特別税、⑦揮発油税、⑧地方揮発油税、⑨石油ガス税並びに⑩石油石炭税をいいます。以下同じです。）に関する犯則事件について、次に掲げる場合に該当する場合において、その証拠となると認められるものを集取するため必要であつて、かつ、急速を要し、許可状の交付を受けることができないときをいい、この場合には許可状の交付を受けることなく、臨検、搜索又は差押えをすることができることとされています（旧通法135、通令46、た特令5）。

- ① 現に犯則を行い、又は現に犯則を行い終わった者がある場合
- ② 現に犯則に供した物件若しくは犯則により得た物件を所持し、又は顕著な犯則の跡があつて、犯則を行つてから間がないと明らかに認められる者がある場合

（注2）上記の「課税貨物に課される消費税等」は、夜間に処分を行わなければ調査の目的を達し難い場合が多いことから、臨検等の夜間執行の制限が緩和されています。

(12) 処分中の出入りの禁止及び執行を中止する場合の処分

当該職員は、質問、検査、領置、臨検、搜索、差押え又は記録命令付差押えをする間は、何人に対しても、許可を受けないでその場所に出入りすることを禁止することができることとされてきました（旧通法149）。

また、当該職員は、臨検、搜索、差押え又は記録命令付差押えの許可状の執行を中止する場合において、必要があるときは、執行が終わるまでその場所を閉鎖し、又は看守者を置くことができることとされてきました（旧通法150）。

(13) 搜索証明書の交付

搜索をした場合において、証拠物又は没収すべき物件がないときは、搜索を受けた者の請求により、その旨の証明書（搜索証明書）を書面で交付しなければならないこととされていました（旧通法151）。

(14) 調書の作成

① 質問に係る調書

当該職員は、質問をしたときは、その調書を書面で作成し、質問を受けた者に閲覧させ、又は読み聞かせて誤りがないかどうかを問い、質問を受けた者が増減変更の申立てをしたときは、その陳述を調書に記載した上で、質問を受けた者とともにこれに署名押印しなければならないこととされていました。ただし、質問を受けた者が署名押印せず、又は署名押印することができないときは、その旨を付記すれば足りるものとされていました（旧通法152①）。

② 検査又は領置に係る調書

当該職員は、検査又は領置をしたときは、その調書を書面で作成し、これに署名押印しなければならないこととされていました（旧通法152②）。

③ 臨検、搜索、差押え又は記録命令付差押えに係る調書

当該職員は、臨検、搜索、差押え又は記録命令付差押えをしたときは、その調書を書面で作成し、立会人に示した上で、立会人とともに署名押印しなければならないこととされていました。ただし、立会人が署名押印せず、又は署名押印することができないときはその旨を付記すれば足りるものとされていました（旧通法152③）。

(15) 間接国税に関する犯則事件についての通告処分

国税局長又は税務署長は、間接国税に関する犯則事件（申告納税方式による間接国税に関す

る犯則事件を除きます。）の調査により犯則の心証を得たときは、その理由を明示し、罰金に相当する金額、没収に該当する物件、追徴金に相当する金額並びに書類の送達並びに差押物件又は記録命令付差押物件の運搬及び保管に要した費用を指定の場所に納付すべき旨を書面により通告しなければならないこととされていました（旧通法157①）。

(16) 検察官への引継ぎ

犯則事件の告発は、書面をもって行い、上記(14)の調書を添付し、領置物件、差押物件又は記録命令付差押物件があるときは、これを領置目録、差押目録又は記録命令付差押目録とともに検察官に引き継がなければならないこととされていました（旧通法159②）。

また、領置物件、差押物件又は記録命令付差押物件が検察官に引き継がれたときは、これら物件は、刑事訴訟法の規定により検察官によって押収されたものとみなすこととされていました（旧通法159④）。

(17) 犯則の心証を得ない場合の通知等

国税局長又は税務署長は、間接国税に関する犯則事件を調査し、犯則の心証を得ない場合においては、その旨を犯則嫌疑者に通知しなければならないこととされています。また、この場合において、物件の領置、差押え又は記録命令付差押えがあるときは、その解除を命じなければならないこととされていました（旧通法160）。

2 改正の内容

国税犯則調査手続は、国税の公平確実な賦課徴収という行政目的を実現するため、国税について犯則が疑われる場合に当該職員によって行われるものです。およそ犯罪については、特別の定めがない限りは刑事訴訟法の規定に従って、捜査機関が捜査し、裁判所で審理裁判すべきものですが、犯則事件の調査及び処分については、その特殊性が考慮され、日常、納税義務者に接触し、国税に

関する事務に従事している当該職員にその調査と処分を行わせることが便宜であるばかりではなく、証拠隠滅を防ぎ、できるだけ敏速な調査と適正公平な処分を行うことが可能となるため、国税通則法第11章において、刑事訴訟法による刑事手続との一体性にも配慮しつつ、それとは異なる手続が定められています。

従前の刑事手続は、書面を前提として行われており、刑事訴訟法もこれを前提とした規定とされていました。国税犯則調査手続についても、これと同様に、証拠の収集・保全や、調査手続における書類等の作成、裁判所・検察官とのやり取りが書面を前提として行われており、国税通則法もこれを前提とした規定とされていました。

そのため、例えば、許可状の請求や告発の際に膨大な量の資料を運搬したり、発付された許可状を受け取るために裁判所に赴いたりするなど、書面を前提とした手続は、迅速で効果的な調査の遂行の支障となる面もありました。

また、電磁的記録に係る証拠収集手続として行われている記録命令付差押えについては、必要な電磁的記録を入手するために、捜査機関が現場に臨場して記録媒体等の差押えを行う必要がありますが、オンラインで電子データを取得することができる手続の整備が課題とされていました。

このような中、『『デジタル社会の実現に向けた重点計画』重点政策一覧』において、刑事手続及び刑事手続に関連する各種犯則調査手続について、デジタル化に対応するための法令及びIT基盤の整備を実現する旨の方針が示されました。

この方針を踏まえ、令和7年5月に成立した「情報通信技術の進展等に対応するための刑事訴

訟法等の一部を改正する法律（令和7年法律第39号。以下「刑事訴訟法等改正法」といいます。）により刑事訴訟法等が改正され、刑事手続における電磁的記録を提供させる強制処分、電磁的記録による公判調書の作成等、電磁的方法による告訴・告発及び電磁的記録による令状に関する規定の整備等が行われました。

なお、これらの整備のうち「電磁的記録を提供させる強制処分に関する規定の整備」については刑事訴訟法等改正法の公布の日（令和7年5月23日）から起算して1年を超えない範囲内において政令で定める日（令和8年5月21日）から、それ以外の整備については令和9年3月31日までの間において政令で定める日から、それぞれ施行することとされています。

国税犯則調査手続についても、こういった政府の方針を踏まえ、令和7年度税制改正の大綱（令和6年12月27日閣議決定）において、「刑事手続のデジタル化の実現のための法整備を前提として、令和8年度税制改正において、刑事手続のデジタル化との一体性に配慮しつつ、国税犯則調査手続のデジタル化に対応するための制度の詳細について結論を得る」との方向性が示されていましたが、令和8年度税制改正においては、刑事訴訟法等改正法の改正内容を踏まえて、刑事手続のデジタル化との一体性に配慮しつつ、国税犯則調査手続のデジタル化に対応するための措置が講じられています。

以下では、この改正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をご参照ください）。

(参考) 「デジタル社会の実現に向けた重点計画 (令和7年6月13日閣議決定)」 重点政策一覧

○[No.1-95] 刑事手続のデジタル化

- ・ 刑事手続において、書類の電子データ化やオンラインでの発受、非対面・遠隔での手続を可能とするなど情報通信技術を活用することにより、円滑・迅速な手続の実施等を通じて安全・安心な社会を実現するとともに、関与する国民の負担軽減等を図るため、法務省・警察庁は、最高裁判所・デジタル庁等と連携しつつ、法令及び高い情報セキュリティを備えたIT基盤の整備を強力かつ迅速に推進する。矯正及び更生保護行政においても引き続きデジタル化に向けた取組を推進する。
- ・ 刑事手続に関連する各種犯則調査手続について、各調査機関を所管する省庁等は、法務省・最高裁判所・デジタル庁等と連携しつつ、刑事手続のデジタル化との一体性に配慮し、可及的速やかに、犯則調査手続のデジタル化に対応するための法令及びIT基盤の整備を実現する。

具体的な目標：刑事手続のデジタル化の実現のための法律施行に向けた準備を行うとともに、2026年度中のシステム一部運用開始に向けたIT基盤の整備を進める。

また、各種犯則調査を所管する省庁等については、刑事手続のデジタル化実現のための法整備の状況を踏まえて、可及的速やかに法令整備を実現する。IT基盤の整備については、刑事手続のデジタル化との一体性に配慮し、2027年度中の一部省庁でのデジタル化試行を念頭にデジタル庁とも連携して対応を行っていく。

主担当府省庁：法務省
関係府省庁：公正取引委員会、警察庁、金融庁、デジタル庁、財務省

(参考図表) 国税犯則調査手続のデジタル化

○ 国税犯則調査手続のデジタル化に対応するため、刑事手続のデジタル化との一体性に配慮しつつ、以下の見直しを行う (令和9年10月1日以後適用)。

※ 刑事手続のデジタル化に関する刑事訴訟法改正法 (令和7年5月成立) の内容に倣い、国税犯則調査手続についても所要の見直しを行うもの。

手続等	改正前の制度	改正後
・ 調書や目録の作成・管理	書面	データも可
・ 裁判所の許可状の請求・発行	書面・(運用上) 対面	データ・オンラインも可
・ 検察官への告発 (関連文書一式の提出)	書面・(運用上) 対面	データ・オンラインも可
・ 証拠となるデータの入手	記録媒体にデータを記録させた上で、当該記録媒体を差押え (記録命令付差押え)	オンラインによるデータの提供を求めること (電磁的記録提供命令) も可

(注)

- 電磁的記録提供命令については、
 - ・ 記録媒体にデータを記録させた上で提出を求める改正前の制度の方法も、本命令の一類型として位置付ける。
 - ・ 命令を受ける者に対し、1年を超えない期間を定めて、みだりにその命令を受けたこと等を漏らしてはならない旨を命ずることができるとする。
 - ・ 正当な理由がなく、命令に違反したときは、罰則の対象とする。
- デジタル社会において個人情報の保護がより重要となっていることに鑑み、できる限り犯則事件と関連性を有しない個人情報を取得することとならないよう、特に留意しなければならないこととする。
- 租税条約等の相手国等から犯則事件に関する情報の提供要請があった場合の調査手続についても、上記と同趣旨の整備を行う。

(1) 電磁的記録に係る証拠収集手続の整備

上記1(1)のとおり、当該職員は、裁判官が発する許可状により、電磁的記録を保管する者その他電磁的記録を利用する権限を有する者に命じて、必要な電磁的記録を記録媒体に記録又は

印刷させた上で、その記録媒体を差し押さえること (記録命令付差押え) をすることができることとされていきました (旧通法132①)。この記録命令付差押えは、ICT化対応のために改正された刑事訴訟法における同様の制度を参考と

して、平成29年度税制改正において整備されたものです。

刑事手続では、刑事訴訟法等改正法により、電磁的記録を提供させる強制処分として電磁的記録提供命令が創設されましたが、記録命令付差押えについては、電磁的記録提供命令に含まれるものであり、あえて存置する意義はないと考えられたことを踏まえ、廃止されました。

この刑事訴訟法における電磁的記録提供命令の整備の趣旨として、『『刑事手続における情報通信技術の活用に関する検討会』取りまとめ報告書（令和4年3月15日 刑事手続における情報通信技術の活用に関する検討会）』では、次のとおり説明がされています。

- ・ 記録命令付差押えは、保管者に命じて必要な電磁的記録を記録媒体に記録させ、当該記録媒体を差し押さえることを内容とするものであるため、捜査機関は、必要な電磁的記録が記録された記録媒体が所在する場所に赴き、その占有を取得して差し押さえる必要がある。
- ・ しかし、当該事業者等が、その保管する電磁的記録を捜査機関が管理する電子計算機にオンラインで送信する方法により提供することができるような場合には、記録命令付差押えの処分の内容のうち、電磁的記録の保管者に命じて当該電磁的記録を「記録媒体に記録させ、その記録媒体を差し押さえる」部分は、その意義に乏しい。むしろ、そのような場合には、被処分者が当該電子データをオンラインで提供し得ることとすれば、必要な電子データの収集という目的を達することができるとともに、捜査機関にとっても移動の負担がなくなるだけでなく、処分を受ける事業者等にとっても、記録媒体を捜査機関等に手渡すための対応や記録媒体の準備等の負担を省くことができることとなる。
- ・ そこで、令状の発付を受けた捜査機関が、電子データを保管する者に対し、必要な電子データをオンラインで提供させることを可能とする強制処分を設けることが考えられる。

国税犯則調査手続については、一種の行政手続であって、犯則嫌疑者の身柄を拘束する権限がないなど刑事訴訟法に基づく犯罪捜査と完全に同質なものではありませんが、上記の趣旨については、国税犯則調査手続にも同様に当てはまり、犯罪捜査との間に差を設けるべき理由は見出しがたいと考えられることを踏まえ、刑事訴訟法の改正内容に倣い、記録命令付差押えを廃止するとともに、次のとおり、電磁的記録提供命令を創設することとされました。

① 電磁的記録提供命令の創設

イ 当該職員は、犯則事件を調査するため必要があるときは、裁判官があらかじめ発する許可状により、電磁的記録を保管する者又は電磁的記録を利用する権限を有する者に対して、次に掲げる方法（電磁的記録を利用する権限を有する者に対しては、電磁的記録を記録媒体に記録させるものに限ります。）により必要な電磁的記録を提供することを命ずる命令（以下「電磁的記録提供命令」といいます。）をすることができるとされました（通法132①）。

(イ) 電磁的記録を記録媒体に記録させ又は移転させてその記録媒体を提出させる方法

(ロ) 電気通信回線を通じて電磁的記録をその命令をする者の管理に係る記録媒体に記録させ又は移転させる方法

(注1) 上記の「電磁的記録を保管する者」

とは、電磁的記録を自己の実力支配内に置いている者をいい、「電磁的記録を利用する権限を有する者」とは、適法に電磁的記録にアクセスして利用することができる者をいいます。なお、改正前の記録命令付差押えについては、「電磁的記録を保管する者その他電磁的記録を利用する権限を有する者」に命じて必要な電磁的記録を記録媒体に記録させ、又は印刷させた上、当該記録媒体を差し押さえることをいいますが

(旧通法132①)、上記の「電磁的記録を保管する者」及び「電磁的記録を利用する権限を有する者」の意義は、記録命令付差押えにおける「電磁的記録を保管する者その他電磁的記録を利用する権限を有する者」と同様であると考えられます。

(注2) 上記の「記録」については、電磁的記録をそのまま他の記録媒体に複写させることのほか、複数の記録媒体に記録されている電磁的記録を用いて必要な電磁的記録を作成させた上で、その電磁的記録を他の記録媒体に保存させることも含まれます。また、上記の「移転」とは、対象となる電磁的記録を他の記録媒体に記録させるとともに、元の記録媒体から電磁的記録を消去させることをいいます。

(注3) 電磁的記録を記録媒体に移転させる方法による電磁的記録提供命令は、「電磁的記録を保管する者」に対してのみ、することができることとされています。これは、「電磁的記録を利用する権限を有する者」にとどまる者は、例えば、特定のウェブサイトにアクセスする権限を有し、サイト内のコンテンツを利用することができるにとどまるなど、移転を命じられても履行することが困難であり、それにもかかわらず、罰則によりその履行を強制することは適当ではないことが考慮されたものです。

ロ 当該職員は、電磁的記録提供命令をする場合において、必要があるときは、裁判官の許可を受けて、その電磁的記録提供命令を受ける者に対し、1年を超えない期間を定めて、みだりにその電磁的記録提供命令を受けたこと及びその電磁的記録提供命令により提供を命じられた電磁的記録を提供し又は提供しなかったことを漏らしてはならない旨を命ずること（以下「秘密保持命

令」といいます。）ができることとされました（通法132③）。

また、秘密保持命令をした後、必要がなくなつたときは、当該職員は、自ら又はその命令を受けた者の請求により、これを取り消さなければならないこととされています（通法132⑦）。

なお、秘密保持命令は、裁判官の許可を受けて行うこととされていますが、裁判官は、その許可をするときは、許可状にその旨及びその電磁的記録提供命令により提供を命じられた電磁的記録を提供し又は提供しなかったことを漏らしてはならない旨を命ずる期間を記載し、又は記録しなければならないこととされています（通法132⑩）。

(参考) 例えば、通信事業者等が、その保有する顧客（利用者）の通信に関する情報を第三者に提供したときに当該顧客にその旨を通知すべき法令上・契約上の義務を負っている場合には、当該職員から電磁的記録提供命令を受けたこと及び提供を命じられた電磁的記録を提供したことを顧客に通知すべきこととなり、その結果、犯則嫌疑者等により罪証隠滅行為等が行われることとなり得るものと考えられることから、これを防止するため、上記の秘密保持命令が措置されたものです。

ハ 正当な理由がなく、上記イ又はロの命令に違反したときは、その違反行為をした者は、1年以下の拘禁刑又は300万円以下の罰金に処することとされました（通法127の2）。また、この罰則は両罰規定の対象とされました（通法130）。

(注1) 電磁的記録提供命令は、許可状に基づくものであり、その履行が確保されなければ、事案の解明に支障を来すこととなるおそれがあります。秘密保持命令は、上記ロ（参考）に記載したとおり、犯則嫌疑者等による罪証隠滅行為等が行われ

ることを防止するものです。いずれの命令も刑罰をもって厳格に対処するとともに、その威力力により履行を強制する必要性が高いことから、刑罰の対象とするものです。また、自然人のみならず、法人等が電磁的記録提供命令を受ける場合も想定されるところ、その場合の従業者等による電磁的記録の不提供や命令を受けた事実等の漏示は、組織ぐるみで実行されることが考えられ、両罰規定の対象とすることでこれを抑止する必要性・相当性が認められることから、両罰規定の対象にすることとされています。

(注2) 上記の見直しと併せて、税関職員が行う国際観光旅客税及び輸入品に対する内国消費税の犯則調査についても、上記の罰則及び両罰規定が適用されることを明確化する規定の整備が行われていますが(旅法27、輸徴法26)、詳細については、前掲「消費税法等の改正」の「三 その他の改正」の「8 国税犯則調査手続の見直しに伴う罰則規定の整備」及び「租税特別措置法等(間接税等関係)の改正」の「四 国際観光旅客税関係の改正」の「2 国税犯則調査手続の見直しに伴う罰則規定の整備」をご参照ください。

② 電磁的記録提供命令の創設に伴う国税犯則調査手続の整備

電磁的記録提供命令の創設に伴い、次のとおり、その電磁的記録提供命令をする場合における手続等が整備されました。

イ 電磁的記録提供命令に際しての必要な処分(上記1(3)参照)

当該職員は、電磁的記録提供命令により提出させた記録媒体について、錠を外すこと等の必要な処分をすることができることとされました(通法137②)。また、当該職員は、電磁的記録提供命令により提供させた電磁的記録について、その内容を確認するための措置をとることその他必要な処分

をすることができることとされました(通法137③)。

(注) 上記の「必要な処分」とは、例えば、暗号化されたデータを当該職員が復号化する場合などが考えられます。

ロ 電磁的記録提供命令の許可状の提示措置・夜間執行の制限等(上記1(1)(1)参照)

電磁的記録提供命令の許可状については、これらの処分を受ける者に対し、許可状の提示措置(下記2)①参照)をとらなければならないこととされています(通法139①)。

これは、電磁的記録提供命令については、処分を受ける者に対し、命令により行うべき具体的な行為の内容を告知する必要があるところですが、許可状の提示措置をとることによって、命令により行うべき具体的な行為の内容を告知することとしたものです。

また、当該職員は、電磁的記録提供命令の許可状の提示をするため必要があるときは、裁判官の許可を受けて、人の住居又は人の看守する邸宅、建造物若しくは船舶内(以下「人の住居等」といいます。)に入ることができることとするとともに、次に掲げる処分その他必要な処分をすることができることとされました(通法139②④)。

(イ) 錠を外すこと。

(ロ) 何人に対しても、当該職員の許可を受けずにその提示をする場所に入出入りすることを禁止すること。

(ハ) 上記(ロ)の処分に従わない者について、これを退去させ、又はその提示が終わるまでこれに看守者を付すること。

なお、上記にかかわらず、日没から日出までの間には、許可状に夜間でも許可状の提示をすることができる旨の記載又は記録がなければ、電磁的記録提供命令の許可状の提示措置をとるために人の住居等に入ることとはできないこととされています(通法148③)。ただし、課税貨物に課される消費

税等について旅館、飲食店その他夜間でも公衆が出入りすることができる場所でその公開した時間内に入る場合は、日没から日出までの間であっても、電磁的記録提供命令の許可状の提示措置をとるために人の住居等に入ることができることとされています（通法148③ただし書）。

（注） 裁判官は、上記の電磁的記録提供命令の許可状を提示するために人の住居等に入ることの許可をするときは、許可状に立ち入るべき場所を記載等しなければならぬこととされています（通法139③）。

ハ 身分の証明（上記1(4)参照）

当該職員は、電磁的記録提供命令をするときは、その身分を示す証明書を携帯し、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（通法140）。

ニ 警察官の援助（上記1(5)参照）

当該職員は、電磁的記録提供命令をするに際し必要があるときは、警察官の援助を求めることができることとされました（通法141）。

ホ 留置の必要がなくなった物件の還付等の手続（上記1(9)参照）

当該職員は、電磁的記録提供命令により提出させた記録媒体について留置の必要がなくなったときは、その返還を受けるべき者にこれを還付しなければならないこととされました（通法145①）。

また、国税庁長官、国税局長又は税務署長は、その記録媒体について、その返還を受けるべき者の住所若しくは居所がわからないため、又はその他の事由によりこれを還付することができない場合においては、その旨を公告しなければならないこととされ（通法145②）、その公告に係る記録媒体について公告の日から6月を経過しても還付の請求がないときは、これらの物件は、国庫に帰属することとされました（通法

145③）。

ヘ 電磁的記録提供命令により移転させた電磁的記録の複写

当該職員は、電磁的記録提供命令により移転させた電磁的記録について、その電磁的記録提供命令を受けた者に保管させないこととする理由がなくなったときは、その者の請求により又は職権で、その者に対し、その電磁的記録の複写を許さなければならないこととされました（通法146の2①）。また、国税庁長官、国税局長又は税務署長は、その電磁的記録提供命令を受けた者の住所若しくは居所がわからないため、又はその他の事由により電磁的記録の複写の許可をすることができない場合においては、その旨の公告をしなければならないこととするとともに、その公告の日から6月を経過しても複写の請求がないときは、その複写をさせることを要しないこととされました（通法145②、146の2②③）。

（注1） 電磁的記録提供命令により電磁的記録を記録させたにとどまる場合には、電磁的記録提供命令を受けた者は、提供後も当該電磁的記録を保管・利用することが可能であり、移転させた場合のように原状に戻す利益は乏しいことを考慮し、本措置の対象外とされています。

（注2） 電磁的記録提供命令（電磁的記録を記録媒体に移転させるものに限ります。）により提出させた記録媒体についても、移転させた上差し押さえた記録媒体の交付等の扱いと同様、留置の必要がなくなった場合において、電磁的記録提供命令を受けた者とその記録媒体の保管者等とが異なるときは、その電磁的記録提供命令を受けた者に対し、その記録媒体を交付し、又はその電磁的記録の複写を許さなければならないこととする措置等が講じられています

(通法146)。

ト 鑑定嘱託(上記1(10)参照)

当該職員は、犯則事件を調査するため必要があるときは、学識経験を有する者に電磁的記録提供命令により提出させた記録媒体又は提供させた電磁的記録についての鑑定を嘱託することができることとされました(通法147①)。

チ 間接国税に関する犯則事件についての通告処分(上記1(15)参照)

通告処分により納付すべき金額等の範囲に、電磁的記録提供命令により提出させた記録媒体の運搬及び保管に要した費用が追加されました(通法157①)。

リ 犯則の心証を得ない場合の通知等(上記1(17)参照)

国税局長又は税務署長は、間接国税に関する犯則事件を調査し、犯則の心証を得ない場合において、電磁的記録提供命令があるときは、その解除を命じなければならないこととされました(通法160)。

ヌ その他の国税犯則調査の手続

上記イからリに掲げるもののほか、電磁的記録提供命令をする場合における次の手続の整備が行われました。なお、これらについては手続の電子化等の見直しも併せて行われていますので、改正後の具体的な手続については、下記(2)をご参照ください。

(イ) 通信履歴の電磁的記録の保全要請(通法134)(上記1(2)参照)

電磁的記録提供命令により電磁的記録を提供させるための通信履歴の保全要請の手続が整備されました。

(ロ) 目録の作成等(通法143)(上記1(7)参照)

電磁的記録提供命令により提出させた記録媒体又は提供させた電磁的記録に係る目録の作成手続等が整備されました。

ハ) 調書の作成(通法152③)(上記1(14)参照)

電磁的記録提供命令に係る調書の作成手続が整備されました。

(注) 電磁的記録提供命令については、処分を受ける者に対し、命令により行うべき具体的な行為の内容を告知する許可状の提示措置をとることによって行うこととされているため、許可状を執行することとされている臨検、捜索、差押え又は従前の記録命令付差押えとは異なり、次に掲げる措置の対象外とされました。

イ 所有者等の立会い(上記1(6)参照)

ロ 処分中の出入りの禁止及び執行を中止する場合の処分(上記1(12)参照)

また、電磁的記録提供命令により提出される記録媒体は、運搬・保管が可能な状態で提出される必要があり、当該職員以外の者に保管させることが必要な場面が存在しないと考えられることから、物件の処置(上記1(8)参照)の対象外とされています。

(2) 許可状等の電子化

刑事手続では、刑事訴訟法等改正法により、差押え等の令状(刑訴法219)、鑑定物件の破壊処分に係る許可状(刑訴法168)、通信履歴の電磁的記録の保全要請(刑訴法197③)、押収目録(刑訴法120)、捜索証明書(刑訴法119)及び調書(刑訴法198等)など、書面が前提とされていた手続について、電子的方法により行うことを可能とするための整備が行われました。この趣旨として、『刑事手続における情報通信技術の活用に関する検討会』取りまとめ報告書(令和4年3月15日 刑事手続における情報通信技術の活用に関する検討会)では、次のとおり説明がされています。

- ・ 捜査報告書、供述調書等をはじめとする、捜査等の過程で作成され、主に証拠として利用されることが想定される書類や、起訴状、令状、不服申立書等をはじめとする、訴訟行

為や処分のための書類は、現在紙媒体で作成・管理・発受されているが、署名・契印や運搬等にも、それらの書類の謄写にも物理的作業を伴うため、実務においては、それらに多大な手間と時間を要する 경우가少なくない。

- ・ その一方で、情報通信技術の高度化・汎用化が進んだ現代においては、これらの書類を、紙媒体ではなく電子データとして作成・管理し、そのままオンラインで発受することは、技術的に十分可能であり、それが法的にも許容されるのであれば、紙媒体の書類を取り扱うことに伴う負担を解消し、事務を大幅に合理化することにつながるもののほか、オンラインで閲覧・謄写の機会を与えることにもつながることが期待される。

国税犯則調査手続についても、上記の趣旨は同様に当てはまることから、刑事訴訟法の改正に倣い、次のとおり、書面が前提とされていた手続について、電子的方法により行うことを可能とするための整備が行われました。

① 許可状の電子化（上記1(1)参照）

臨検、搜索、差押え又は電磁的記録提供命令の許可状について、書面によるほか、電磁的記録によることができることとされました（通法132⑥）。

また、これらの許可状が電磁的記録による場合には、裁判官により記名押印に代わる措置がとられたものでなければならないこととされたほか、記載事項及び処分を受ける者に対する表示等について所要の整備が行われました。

具体的には、臨検、搜索、差押え又は電磁的記録提供命令の許可状の請求があった場合において、裁判官が許可状を発するときは、その裁判官は、一定の事項を記載し、又は記録した許可状を当該職員に発ししなければならないこととされました（通法132⑧）。

なお、臨検、搜索、差押え又は電磁的記録提供命令の許可状については、これらの処分を受ける者に対し、次に掲げる場合の区分に

応じ、次の措置（許可状の提示措置）をとらなければならないこととされました（通法139①）。

イ 許可状が書面である場合 許可状を示すこと。

ロ 許可状が電磁的記録である場合 許可状に記録された事項及び下記（注2）の措置に係る裁判官の氏名を、電子計算機の映像面、書面その他のものに表示して示すこと又は処分を受ける者をしてその使用に係る電子計算機の映像面、書面その他のものに表示させて示すこと。

（注1） 上記の許可状には、犯則嫌疑者の氏名（法人については、名称）、罪名並びに臨検すべき物件若しくは場所、搜索すべき身体、物件若しくは場所、差し押さえるべき物件又は提供させるべき電磁的記録、提供させるべき者及び提供の方法並びに請求者の官職氏名、次に掲げる場合の区分に応じ次に定める事項、発付の年月日及び裁判所名その他一定の事項を記載し、又は記録することとされています（通法132⑧）。

イ その許可状が書面による場合 有効期間及びその期間経過後は執行に着手し、又は電磁的記録提供命令をすることができず許可状を返還しなければならない旨

ロ その許可状が電磁的記録による場合 有効期間及びその期間経過後は執行に着手し、又は電磁的記録提供命令をすることができず当該職員の使用に係る電子計算機から許可状を消去することその他の一定の措置をとり、かつ、当該措置をとった旨を記録した電磁的記録をその裁判官に提出しなければならない旨

（注2） 上記の許可状は、次に掲げる場合の区分に応じ、次に定める措置がとられたものでなければならないこととされていま

す（通法132⑩）。

イ その許可状が書面による場合 その裁判官が記名押印すること。

ロ その許可状が電磁的記録による場合 その裁判官が記名押印に代わる一定の措置（当該許可状に記録された事項を電子計算機の映像面、書面その他のものに表示したときに、併せて当該裁判官の氏名が表示されることとなるものに限ります。）をとること。

（注3） 上記のとおり、許可状について、書面によるほか、電磁的記録によることができることとされましたが（通法132⑥）、その具体的な方法については、最高裁判所規則で定めることとされています。また、上記（注1）の許可状の記載事項の一部や上記（注2）ロの「記名押印に代わる一定の措置」についても、最高裁判所規則で定めることとされています。これらは、裁判官が発する許可状や裁判官が行う措置の細目を定めるものであることから国税通則法の規定に基づき最高裁判所規則に委任することとされたものですが、その最高裁判所規則の具体的な内容については、今後制定される予定の刑事訴訟法の規定に基づく最高裁判所規則の内容を踏まえ、定められることになるものと考えられます。

（注4） 鑑定人による破壊処分に係る許可状（上記1(10)参照）についても、上記と同趣旨の整備が行われています（通法147④～⑧）。

② 通信履歴の電磁的記録の保全要請の電子化（上記1(2)参照）

通信履歴の電磁的記録の保全要請について、書面によるほか、電磁的記録により求めることができることとされました。

具体的には、当該職員は、差押えをし、又は電磁的記録提供命令により電磁的記録を提供させるため必要があるときは、電気通信を行うための設備を他人の通信の用に供する事

業を営む者等に対し、その業務上記録している電気通信の送信元、送信先、通信日時その他の通信履歴の電磁的記録のうち必要なものを特定し、30日（特に必要があって延長する場合には60日）を超えない期間を定めて、これを消去しないよう、書面により又は電磁的記録により求めることができることとされました。また、この場合において、その求めに係る電磁的記録について差押えをし、又は電磁的記録提供命令により当該電磁的記録を提供させる必要がないと認めるに至ったときは、その求めを取り消さなければならないこととされました。（通法134①）

③ 目録の作成等の電子化（上記1(7)参照）

領置目録、差押目録又は電磁的記録提供命令により提出させた記録媒体若しくは提供させた電磁的記録に係る目録（以下「領置目録等」といいます。）について、書面によるほか、電磁的記録をもって作成することができることとされました。

具体的には、領置目録等について、書面又は電磁的記録をもって作成し、領置物件若しくは差押物件の所有者、所持者若しくは保管者若しくは当該電磁的記録提供命令を受けた者又はこれらの者に代わるべき者に提供しなければならないこととされました（通法143①②）。ただし、電磁的記録をもって作成する目録の提供は、これを受ける者に異議があるときは、することができないこととされています（通法143③）。

（注） 電磁的記録をもって作成する目録には謄本が存在しないことから、押収物の所有者等に目録の正本を提供する刑事訴訟法の押収目録（刑事訴訟法120①）の取扱いを参考として、目録を書面をもって作成する場合と併せて、目録の「謄本」ではなく「正本」を領置物件の所有者等に提供することとされました。これは、電磁的記録をもって作成する目録だけでなく書面をもって作成する目録についても、領置物件の所有者等に

目録の「謄本」を交付する従前の取扱い（上記1(7)参照）を改め、「正本」を提供することとされたものです。

(参考) 刑事訴訟法（昭和23年法律第131号）
（抄）

第120条 押収をした場合には、書面又は電磁的記録をもってその目録を作り、所有者、所持者若しくは保管者（第110条の2の規定による処分又は電磁的記録提供命令（第102条の2第1項第1号イに掲げる方法による提供を命ずるものに限る。）を受けた者を含む。）又はこれらの者に代わるべき者に提供しなければならない。

②・③ 省略

④ 検索証明書の提供の電子化（上記1(13)参照）

検索証明書について、書面によるほか、電磁的記録をもって作成するものを提供することができることとされました（通法151）。ただし、電磁的記録をもって作成する検索証明書の提供は、これを受ける者に異議があるときは、することができないこととされています（通法151ただし書）。

⑤ 調書の作成の電子化（上記1(14)参照）

「質問に係る調書」、「検査、領置又は電磁的記録提供命令に係る調書」及び「臨検、捜索又は差押えに係る調書」について、書面によるほか、電磁的記録をもって作成することができることとされました。また、その調書が電磁的記録をもって作成されたものである場合には、当該職員等により署名押印に代わる措置がとられたものでなければならないこととされました（通法152）。

具体的には、その調書の区分に応じて、次のとおりとされています。

イ 質問に係る調書

当該職員は、質問をしたときは、その調書（電磁的記録をもって作成するものを含みます。以下同じです。）を作成し、調書

（調書を電磁的記録をもって作成する場合については、調書の内容を表示したもの）を質問を受けた者に閲覧させ、又は読み聞かせて、誤りがないかどうかを問い、質問を受けた者が増減変更の申立てをしたときは、その陳述を調書に記載し、又は記録しなければならないこととされました（通法152①）。

また、その調書には、当該職員は、質問を受けた者とともに次に掲げる場合の区分に応じた措置（以下「署名押印等の措置」といいます。）をとらなければならないこととされました（通法152②）。

(イ) 調書を書面をもって作成する場合……調書に署名押印すること。

(ロ) 調書を電磁的記録をもって作成する場合……調書に署名押印に代わる一定の措置をとること。

ただし、質問を受けた者がその署名押印等の措置をとらず、又はその署名押印等の措置をとることができないときは、その旨を付記すれば足りることとされています（通法152②ただし書）。

ロ 検査、領置又は電磁的記録提供命令に係る調書

当該職員は、検査、領置又は電磁的記録提供命令をしたときは、その調書を作成し、署名押印等の措置をとらなければならないこととされました（通法152③）。

ハ 臨検、捜索又は差押えに係る調書

当該職員は、臨検、捜索又は差押えをしたときは、その調書を作成し、調書（調書を電磁的記録をもって作成する場合については、調書の内容を表示したもの）を立会人に示さなければならないこととされました（通法152④）。

また、その調書には、当該職員は、立会人とともに署名押印等の措置をとらなければならないこととされました（通法152⑤）。ただし、立会人がその署名押印等の措置を

とらず、又はその署名押印等の措置をとることができないときは、その旨を付記すれば足りることとされています（通法152⑤ただし書）。

(注) 上記イ(ロ)の「署名押印に代わる一定の措置」については、財務省令で定めることとされていますが、この具体的な内容については、刑事手続のデジタル化との一体性に配慮しつつ、今後制定される予定の刑事訴訟法に基づく最高裁判所規則の内容等を踏まえ、定められるものと考えられます。なお、『刑事手続における情報通信技術の活用に関する検討会』取りまとめ報告書（令和4年3月15日 刑事手続における情報通信技術の活用に関する検討会）」においては、この「署名押印に代わる一定の措置」について、「供述調書を電子データとして作成する場合には、当該電子データについて、供述者の『署名』・『押印』に代わる措置として、そのような供述者の承認があったことを事後的に確認することを可能とする技術を利用した措置を講じなければならないものとするのが考えられる」とされています。

(3) 検察官への引継手続の整備（上記1(ロ)参照）

刑事手続では、刑事訴訟法等改正法により、電子情報処理組織を使用する方法等による申立て、請求その他の裁判所若しくは裁判長又は裁判官に対してする申述（以下「申立て等」といいます。）の手続が整備されています（刑訴法54の2）。

また、検察官等は、申立て等については、口頭とする場合を除き、電子情報処理組織を使用して当該申立て等に係る事項をファイルに記録する方法又は当該事項を記録した記録媒体を裁判所若しくは裁判長若しくは裁判官に提出する方法によりしなければならないこととされています（刑訴法54の3）。

これらの改正の趣旨として、『刑事手続における情報通信技術の活用に関する検討会』取り

まとめ報告書（令和4年3月15日 刑事手続における情報通信技術の活用に関する検討会）」では、次のとおり説明がされています。

・ 電子データは、紙媒体と比較して、運搬、保管、検索・整理、複製等に伴う事務の負担やコストが小さく、特にその量が増すにつれてその効果は高まるから、刑事手続において取り扱われる書類、特に、刑事手続に携わる者がその職務の過程で作成する書類については、紙媒体の書類と電子データとして管理される書類が混在することを避けるためにも、可能な限り、始めから電子データとして作成・管理され、発受されることが望ましい。そのような観点からは、少なくとも、裁判所と訴訟関係人や捜査機関との間、訴訟関係人相互や訴訟関係人と捜査機関との間における書類の発受については、オンラインで行うことを原則とすることが、目指すべき方向性であると考えられる。

国税犯則調査手続についても、検察官の申立て等が電子情報処理組織を使用して行うことが可能となるよう検察官への調書及び目録の引継手続等を電子化するための整備が行われました。

具体的には、犯則事件の告発について、書面により又は一定の電磁的方法により行い、「質問に係る調書（通法152①）」、「検査、領置又は電磁的記録提供命令に係る調書（通法152③）」又は「臨検、捜索又は差押えに係る調書（通法152④）」を添えて、領置物件、差押物件又は電磁的記録提供命令により提出させた記録媒体若しくは提供させた電磁的記録があるときは、これを領置目録、差押目録又は電磁的記録提供命令により提出させた記録媒体若しくは提供させた電磁的記録に係る目録とともに検察官に引き継がなければならないこととされました（通法159②）。

(注1) 上記の「一定の電磁的方法」については、財務省令で定めることとされていますが、この具体的な内容については、刑事手続のデジタル化との一体性に配慮しつつ、今後

制定される予定の刑事訴訟法に基づく主務省令の内容等を踏まえ、定められるものと考えられます。

(注2) 上記の検察官への引継手続について、電磁的記録提供命令の創設に伴い、次の措置も併せて講じられました。

① 電磁的記録提供命令（電磁的記録を記録媒体に記録させ又は移転させてその記録媒体を提出させる方法（上記(1)①イ(イ)参照）により提供を命ずるものに限り）により提出させた記録媒体が引き継がれたときは、その物件は、刑事訴訟法の規定により検察官によって押収されたものとみなすこととされました（通法159④）。

② 電磁的記録提供命令（電気通信回線を通じて電磁的記録をその命令をする者の管理に係る記録媒体に記録させ又は移転させる方法（上記(1)①イ(ロ)参照）により提供を命ずるものに限り）により提供させた電磁的記録が引き継がれたときは、その電磁的記録は、検察官が刑事訴訟法の規定によってする電磁的記録提供命令（電気通信回線を通じて電磁的記録をその命令をする者の管理に係る記録媒体に記録させ又は移転させる方法による提供を命ずるものに限り）により提供されたものとみなすこととされました（通法159⑤）。これは、刑事訴訟法上、電磁的記録提供命令のうち、電気通信回線を通じて電磁的記録を当該命令をする者の管理に係る記録媒体に記録させ又は移転させる方法により必要な電磁的記録を提供させる場合は、「押収」に該当しないことが踏まえられたものです。

3 適用関係等

(1) 適用関係

上記2の改正は、令和9年10月1日から施行されます（改正法附則1七口）。これは、刑事

訴訟法等改正法による刑事訴訟法の改正が令和9年3月までの間に段階的に施行されることやシステム整備等の準備期間が考慮されたものです。

なお、記録命令付差押えについては、令和9年10月1日に廃止されることとなりますが、刑事訴訟法における記録命令付差押えの廃止の経過措置（刑事訴訟法等改正法附則2）と同様、令和9年10月1日前に記録命令付差押えに係る許可状が発せられた場合におけるその記録命令付差押えについては、従前どおりとされています（改正法附則23）。

(注) 上記2の国税犯則調査手続の見直しの施行に伴い、関係省令の改正が必要となりますが、この具体的な内容については、刑事手続のデジタル化との一体性に配慮しつつ、今後制定される予定の刑事訴訟法に基づく最高裁判所規則の内容等を踏まえ、定められるものと考えられます。

(2) 電磁的記録提供命令等における留意事項

所得税法等の一部を改正する法律（令和8年法律第12号）においては、刑事訴訟法等改正法に倣い、電磁的記録提供命令等における留意事項が附則に規定されました。

具体的には、電磁的記録提供命令により電磁的記録を提供させ、又は電磁的記録に係る記録媒体の領置若しくは差押えをするに当たっては、デジタル社会において個人情報の保護がより重要となっていることに鑑み、できる限り犯則事件又は必要犯則情報と関連性を有しない個人情報を取得することとならないよう、特に留意しなければならないこととされました（改正法附則102）。

(注) 上記の「必要犯則情報」とは、租税条約等の規定に基づきその租税条約等の相手国等からその相手国等の租税に関してその相手国等の租税に関する法令を執行する当局が行う犯則事件の調査に必要な情報をいいますが（実特法10の2）、これは、租税条約等の相手国等

から犯則事件の調査に必要な情報の提供要請があった場合における租税条約等の相手国等への情報提供のための調査手続についても、上記2と同趣旨の見直しが行われているため、その租税条約等の相手国等への情報提供のための調査手続についても電磁的記録提供命令等における留意事項に関する規定が適用されることが明らかにされたものです。

(参考1) 刑事訴訟法等改正法附則の電磁的記録提供命令等における留意事項に関する規定については、同法案の国会審議において、政府参考人より、「本法律案が改正法として成立した場合には、捜査機関においては、修正案により設けられることとされている附則の規定を含めまして、刑事訴訟法……各種事務規程などに従って、適切な証拠の収集や保管、保存に努めていくということが肝要であるというふうに考えております」と答弁されています(令和7年4月18日 第217回国会 衆・法務委員会)。

(参考2) 刑事訴訟法等改正法附則
(電磁的記録提供命令等における留意事項)
第40条 電磁的記録提供命令(第1条の規定による改正後の刑事訴訟法第102条の2第1項に規定する電磁的記録提供命令をいう。)により電磁的記録を提供させ、又は電磁的記録に係る記録媒体を押収するに当たっては、デジタル社会において個人情報の保護がより重要となっていることに鑑み、できる限り被告事件又は被疑事件と関連性を有しない個人情報を取得することとならないよう、特に留意しなければならない。

Ⅱ 国税徴収法の改正(保全差押えの要件の見直し)

1 改正前の制度の概要

納税義務があると認められる者が不正に国税を免れ、又は国税の還付を受けたことの嫌疑に基づき、国税通則法第11章(犯則事件の調査及び処分)の規定による差押え、記録命令付差押え若しくは領置又は刑事訴訟法の規定による押収、領置若しくは逮捕を受けた場合において、その処分に係る国税の納付すべき額の確定(申告、更正又は決定による確定をいい、源泉徴収等による国税についての納税の告知を含みます。以下同じです。)後においてはその国税の徴収を確保することができないと認められるときは、税務署長は、その国税の納付すべき額の確定前に、その確定をすると見込まれる国税の金額のうちその徴収を確保するためあらかじめ滞納処分を執行することを要すると認める金額(以下「保全差押金額」といいます。)を決定することができることとされています。この場合において、徴収職員は、その保全差押金額を限度として、その者の財産を直ちに差し押さえることができることとされています(旧徴法159①)。

2 改正の内容

国税犯則調査手続及び刑事手続の見直しによる電磁的記録提供命令の創設に伴い、保全差押えの要件について、電磁的記録提供命令を受けた場合(記録命令付差押えを受けた場合は廃止)が追加されました。

これは、上記1のとおり、保全差押えは、国税犯則調査手続による差押え、記録命令付差押え又は領置を受けた場合が要件とされていましたが、国税犯則調査手続の見直しによる電磁的記録提供命令の創設に伴い、従前の記録命令付差押えと同様、その電磁的記録提供命令を受けた場合が、保全差押えの要件として位置付けられたものです。

また、刑事手続による押収、逮捕又は領置を受

けた場合についても保全差押えの要件とされていますが、刑事手続の見直しにより創設される電磁的記録提供命令のうち電気通信回線を通じて電磁的記録をその命令をする者の管理に係る記録媒体に記録させ又は移転させる方法により提供を命ずるものについては、物の占有を取得するものではなく「押収」には該当しないため、国税犯則調査手続による電磁的記録提供命令と同様、その電磁的記録提供命令を受けた場合が、保全差押えの要件として位置付けられたものです。

具体的には、納税義務があると認められる者が不正に国税を免れ、又は国税の還付を受けたことの嫌疑に基づき、国税通則法第11章（犯則事件の調査及び処分）の規定による差押え、電磁的記録提供命令若しくは領置又は刑事訴訟法の規定による押収、電磁的記録提供命令若しくは逮捕を受けた場合において、その処分に係る国税の納付すべき額の確定後においては当該国税の徴収を確保することができないと認められるときは、税務署長は、その国税の納付すべき額の確定前に、保全差押金額を決定することができることとされました（徴法159①）。

（注）「押収」とは、物の占有を取得し、又は占有を継続する強制処分であり、刑事訴訟法上、一般に、

差押え、提出命令及び領置が「押収」と総称されていますが、今回の見直しを契機として、その押収の範囲を踏まえた規定の整備が行われました。また、刑事訴訟法の規定に倣い、「電磁的記録提供命令」のうち、電磁的記録を記録媒体に記録させ又は移転させてその記録媒体を提出させる方法より提供を命ずるものについては、「押収」に含まれることを明確化する規定の整備が行われました。

3 適用関係

上記2の改正のうち国税犯則調査手続の見直しによる電磁的記録提供命令の創設に伴うものについては、令和9年10月1日から施行されます（改正法附則1七ハ）。

他方、上記2の改正のうち刑事手続の見直しによる電磁的記録提供命令の創設に伴うものについては、刑事訴訟法等改正法の公布の日（令和7年5月23日）から起算して1年を超えない範囲内において政令で定める日（令和8年5月21日）から施行されます（改正法附則1十二イ）。これは、刑事手続の見直しによる電磁的記録提供命令の創設と併せて施行することとされたものです。

二 特定電子移転財産権の徴収手続の整備

1 改正の背景等

滞納者が暗号資産交換業者を介さず自ら管理している暗号資産については、無体財産権等に該当し、規定上は差押手続が設けられていましたが（徴法72等）、実務上、秘密鍵を保有している滞納者の協力等がない限り、実効的に差押えを行うことができないことが課題とされていました。

そのため、税務調査により申告漏れを把握し、追徴課税を行ったとしても、滞納者が自ら管理する暗号資産について、差押えを行うことができず、滞納が継続する事案が発生しており、普及途上である自己管理する方法で保有されている暗号資産

の実効的な徴収手続について、早急に整備することが求められていました。

（注1）暗号資産交換業者を介して保有している暗号資産については、取引所での売却を前提として債権（暗号資産交換業者に対する暗号資産の返還請求権）として差押えを行うことができるものと考えられます。

（注2）暗号資産を自己管理する方法としては、専用のアプリを使用する方法のほか、取引に必要な秘密鍵が格納された物理的な媒体を使用する方法があるものと考えられます。

こうした課題については、政府税制調査会の下に、外部有識者も交えて設置された「経済社会の

デジタル化への対応と納税環境整備に関する専門家会合（第4回）（令和7年11月13日）においても、具体的な事例が紹介された上で説明されています（具体的な事例については、**参考図表①**をご参照ください）。

また、令和7年5月に成立した「情報通信技術の進展等に対応するための刑事訴訟法等の一部を改正する法律（令和7年法律第39号）」による「組織的な犯罪の処罰及び犯罪収益の規制等に関する法律」の改正により、暗号資産等の電子情報処理組織を用いて移転する一定の財産に係る権利（特定電子移転財産権）についての没収の裁判の執行及び没収保全の手続が整備され、国税に先行

して、自己管理する方法で保有されている暗号資産に対する対応がされていました。

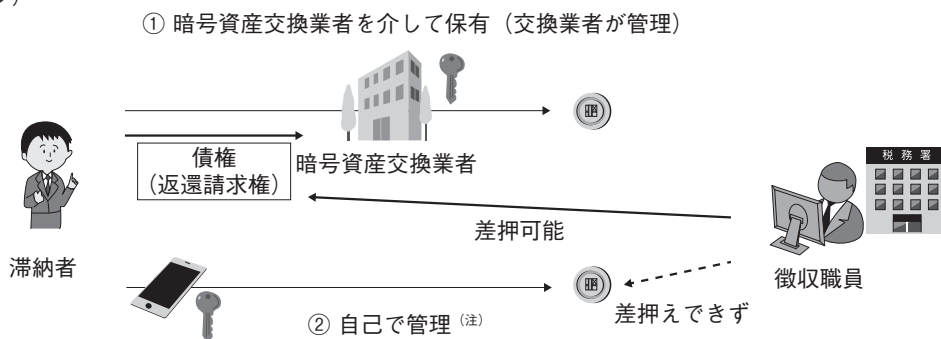
今回の改正においては、こうした課題を踏まえ、「組織的な犯罪の処罰及び犯罪収益の規制等に関する法律」による没収の裁判の執行及び没収保全の手続の整備を参考として、暗号資産等の電子情報処理組織を用いて移転する一定の財産に係る権利（特定電子移転財産権）の徴収手続を整備することとされました（改正の概要については、**参考図表②**をご参照ください）。

以下では、この改正の内容について、説明することとします。

（参考図表①）

（具体的な事例と課題）	
・	滞納者は、暗号資産取引により得た所得約5億円を申告せず。税務調査の結果、約2億5千万円の追徴課税（加算税を含む）。
・	その後、暗号資産は値下がり。保有している暗号資産を売却して国税を納付するよう勧奨しても、「値上がりしてから売却する」等申し立て、自主納付に応じず。
・	滞納者が暗号資産交換業者を介して保有している場合、当該交換業者に対する債権を差し押さえることが可能だが、滞納者が自己で管理している場合には、そのような対応はできない。

（イメージ）



（注1） 暗号資産を自己で管理する方法としては、専用のアプリを使用する方法のほか、取引に必要な秘密鍵が格納された物理的な媒体を使用する方法がある。（いずれの場合も、使用に当たってはPINコードの入力等が必要。）
 （注2） 地方税についても同様の課題がある。

(参考図表②)

- 滞納者が暗号資産交換業者を介さず自ら管理する暗号資産について、所定の手続により、差押えを行うことができるようにする（令和9年4月1日以後適用）。

改正前の制度・課題	改正後
<p>・滞納者が自己管理する暗号資産については、差押えを行うことができない。</p> <p>(参考) 暗号資産交換業者を介して保有する暗号資産については、当該交換業者に対する債権を差し押さえることが可能。</p>	<p>・滞納者が自己管理する暗号資産については、徴収職員の管理に移す方法により、差押えを行うことができるようにする。</p> <p>・徴収職員が自らの管理に移すことが困難である場合には、滞納者にその暗号資産の移転を命じることができるようにする。</p> <p>・暗号資産の移転命令について、正当な理由がなく違反したときは、罰則の対象とする。</p>

【改正後の制度に基づく手続のイメージ】



(注)

- 1 暗号資産の市場における売却について、その取扱いを明確化する運用上の対応を行う。
- 2 租税条約等の相手国等の要請に基づき徴収共助を実施する場合の共助対象外国租税の徴収手続についても、上記と同趣旨の整備を行う。

2 改正の内容

(1) 特定電子移転財産権の差押手続

無体財産権等のうち特許権、著作権その他第三債務者等がない財産に係る権利（権利の移転について登記を要するものを除きます。）であって電子情報処理組織を用いて移転するもの（以下「特定電子移転財産権」といいます。）の差押えは、特定電子移転財産権を徴収職員の管理に移す方法により行うこととされました（徴法72の2①本文）。ただし、当該方法によることが困難であるときは、特定電子移転財産権の権利者（名義人が異なる場合は、名義人を含みます。）であってこれを他の者の管理に移すことができるものに命じて、特定電子移転財産権を徴収職員の管理に移させる方法により行うことができることとされました（徴法72の2①ただし書）。

なお、上記の差押えの効力は、特定電子移転財産権が徴収職員の管理に移され、又は上記の

命令の告知がされた時に生ずることとされています（徴法72の2②）。

これは、例えば、暗号資産交換業者を介さず自ら管理している暗号資産は、特定電子移転財産権に該当しますが、その暗号資産については、物体性がない財産的価値であって、債務者やこれに準ずる者がおらず、その移転について登記・登録の制度もないため、そのような形態で保有される暗号資産等の差押えを確実に執行・実現するためには、差押えを執行する徴収職員が、これを権利者の元からその者の管理が及ばないウォレットなどに移すか、それを行うことができる者をしてそのようなウォレットに対象となる暗号資産を移させるほかないと考えられることを踏まえ、上記の差押手続が定められたものです。

また、正当な理由がなく、上記の命令に違反したときは、その違反行為をした者は、3年以下の拘禁刑若しくは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

187の2)。なお、この罰則は両罰規定の対象とされています（徴法190）。

これは、徴収職員の管理に移す方法により差押えを行うことができないときは、暗号資産に用いられている暗号理論が技術的に解読不能な強固なものである以上、これを把握している者に行わせる以外には、当該移転を実現する方法がないといった点を踏まえ、上記の命令は、その不履行に対して罰則を設けることによりその威力力によって権利者に行為を強制することで制度の実効性を担保することとされたものです。

(注1) 上記の登記には、登録及び電子記録債権法上の電子記録を含むこととされています（徴法15②）。

(注2) 徴収職員は、滞納者の特定電子移転財産権を差し押さえたときは、差押調書を作成し、その謄本を滞納者に交付しなければならないこととされました（徴法54三）。

(注3) 上記の徴収職員の管理については、動産又は有価証券の占有による管理と同様、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ました。また、税務署長は、帳簿を備え、これにその特定電子移転財産権の出納を記載しなければならないこととされました（徴令32の2）。

(参考) 上記の命令違反については、滞納処分¹⁾の執行としての移転命令に従わず、その執行を不能とする行為であることから、租税徴収の確保を目的とする滞納処分²⁾の執行を妨害する行為という点で、滞納処分免脱罪と、その違法・責任の実質において共通する面があると考えられるため、法定刑については、これと同様の水準（3年以下の拘禁刑又は250万円以下の罰金）とされています。なお、滞納処分免脱罪の法定刑は、強制執行行為妨害等罪との均衡等を踏まえ、定められています³⁾が、組織的な犯罪の処罰及び犯罪収益の規制等に関する法律における没収の裁判の執行としての移転命令に従わず、執行

を不能とする行為は、財産の取上げを目的とする確定裁判の実現を妨害する行為という点で、強制執行行為妨害等罪（刑法96の3）等とその違法・責任の実質において共通する面があることが考慮され、同様の法定刑とされています（3年以下の拘禁刑又は250万円以下の罰金）。

(2) 特定電子移転財産権の差押解除手続

差押えの解除は、その旨を滞納者に通知することによって行うこととされています。ただし、債権又は第三債務者等のある無体財産権等の差押えの解除は、その旨を第三債務者等に通知することによって行うこととされています（徴法80①）。

上記(1)のとおり、特定電子移転財産権の差押えは、当該特定電子移転財産権を滞納者から徴収職員の管理に移す方法等により行うところですが（徴法72の2①）、特定電子移転財産権の差押えを解除したときは、その特定電子移転財産権を、滞納者の管理に移すことを行わなければならないこととされました（徴法80②三）。

これは、他の財産と同様、特定電子移転財産権の差押えの解除は、その旨を滞納者に通知することによって行われますが（徴法80①）、徴収職員の管理から滞納者の管理に移すことを行わない限り、取引関係に立つ第三者は差押えの状態が継続しているものと認めざるを得ず、差押解除の目的を果たすことができないことが考慮されたものです。

(参考) 次に掲げる財産については、差押えを解除したときは、次に定める手続をしなければならないこととされています（徴法80②一・二）。

① 動産又は有価証券……その引渡し及び封印、公示書その他差押えを明白にするために用いた物の除去

② 債権又は第三債務者等がある無体財産権等……滞納者への通知

(3) 換価した特定電子移転財産権の権利移転手続

差押財産は、換価しなければならないこととされており（徴法89①）、税務署長は、差押財産を換価するときは、これを公売に付さなければならないこととされています（徴法94①）。

また、次のいずれかに該当するときは、税務署長は、差押財産を、公売に代えて、随意契約により売却することができることとされています（徴法109①）。

① 法令の規定により、公売財産を買い受けることができる者が一人であるとき、その財産の最高価額が定められている場合において、その価額により売却するとき、その他公売に付することが公益上適当でない認められるとき。

② 取引所の相場がある財産をその日の相場で売却するとき。

③ 公売に付しても入札又は競り売りに係る買受けの申込み（以下「入札等」といいます。）がないとき、入札等の価額が見積価額に達しないとき、又は買受代金を納付の期限までに納付しないことにより売却決定を取り消したとき。

上記の換価の取扱いについては、特定電子移転財産権についても同様であると考えられますが、換価した特定電子移転財産権の買受人が買受代金を納付したときは、その特定電子移転財産権を買受人の管理に移さなければならないこととされました（徴法122の2）。これは、動産の権利移転手続としての引渡し等（徴法119等）と同様に、差押えにより徴収職員が管理を行う特定電子移転財産権について、権利移転手続として買受人の管理に移すことが定められたものです。

(注1) 不動産、船舶、航空機、自動車、建設機械、小型船舶、債権又は電話加入権以外の無体財産権等（以下「不動産等」といいます。）は私法上も公信の原則（即時取得）の適用がないため、不動産等の売却決定については、動産等のように売却決定の取消しを制限す

る規定（徴法112）の適用がありません。そのため、これに代わる換価処分安定化措置として次のような措置を設け、売却決定を取り消すことのないように制度上も配慮がされていますが、特定電子移転財産権についてもこれと同様の取扱いとされています。

イ 次順位買受申込者の決定（徴法104の2）

ロ 最高価申込者等の決定の通知及び公告（徴法106②）

ハ 公売期日と売却決定期日との分離（徴法113）

ニ 不服申立期間の制限（徴法171）

ホ 不動産の売却決定等の取消しの制限（徴法173）

(注2) 特定電子移転財産権の差押手続の対象となる暗号資産について、暗号資産取引所で取扱いがない暗号資産については、公売に付することになりますが、暗号資産取引所で取引されるものについては、上記②の「取引所の相場がある財産をその日の相場で売却するとき」に該当するものとして、随意契約により売却することができるものと考えられます。なお、令和8年度税制改正の大綱（令和7年12月26日閣議決定）においては、「随意契約による売却の対象となる取引所の相場がある財産の範囲を明確化する運用上の対応を行う」とされていますが、これは、上記の改正に合わせて、現行、通達において限定列举されている「取引所の相場がある財産」の範囲について、明確化を行うものですが、具体的な明確化の内容については、今後、通達等において示される予定です。

3 適用関係

上記2の改正は、令和9年4月1日から施行されます（改正法附則1六イ、改正徴令附則ただし書）。

三 その他納税環境整備関係の改正

1 差押えに係る不動産の売却価額等に相当する額の国税の納付による差押解除手続の整備

(1) 改正前の制度の概要

滞納者が督促を受け、その督促に係る国税をその督促状を発した日から起算して10日を経過した日までに完納しないとき等については、徴収職員は、滞納者の国税につきその財産を差し押さえなければならないこととされていますが（徴法47①）、この差押えの解除の要件については、次のとおりとされていました。

① 差押えを解除すべき場合の要件

徴収職員は、次のイ又はロのいずれかに該当するときは、差押えを解除しなければならないこととされています（徴法79①）。

イ 納付、充当、更正の取消しその他の理由により差押えに係る国税の全額が消滅したとき。

ロ 差し押さえた財産（以下「差押財産」といいます。）の価額がその差押えに係る滞納処分費及び差押えに係る国税に先立つ他の国税、地方税その他の債権の合計額を超える見込みがなくなったとき。

② 差押えを解除することができる場合の要件

徴収職員は、次のイからハまでのいずれかに該当するときは、差押財産の全部又は一部について、その差押えを解除することができることとされています（旧徴法79②）。

イ 差押えに係る国税の一部の納付、充当、更正の一部の取消し、差押財産の値上りその他の理由により、その価額が差押えに係る国税及びこれに先立つ他の国税、地方税その他の債権の合計額を著しく超過すると認められるに至ったとき。

ロ 滞納者が他に差し押さえることができる適当な財産を提供した場合において、その

財産を差し押さえたとき。

(参考) 差押財産を換価に付しても入札又は買受申込みがない場合等において、滞納者がその差押財産を売却した代金（その差押財産の時価以上の金額である場合に限り）のうちから、その売却代金を「差押財産の売却代金」とみなした場合における国税への配当が見込まれる額以上の金銭をもって滞納国税を納付し、かつ、徴収上弊害がないと認められるときは、その金銭の額が滞納国税に満たない場合であっても、上記ロの要件に該当するものと取り扱われていました（徴基通79-9）。

ハ 差押財産について、3回公売に付しても入札又は競り売りに係る買受けの申込みがなかった場合において、その差押財産の形状、用途、法令による利用の規制その他の事情を考慮して、更に公売に付しても買受人がないと認められ、かつ、随意契約による売却の見込みがないと認められるとき。

(2) 改正の内容

滞納処分による財産の差押えについては、上記(1)①の差押えを解除すべき場合の要件又は上記(1)②の差押えを解除することができる場合の要件等に該当する場合を除き、解除することはできません。

そのため、実務上、滞納者から、自ら差押えに係る不動産（以下「差押不動産」といいます。）を売却してその売却代金を滞納国税の納付に充てたい旨の申出がなされたとしても、これに応ずることはできず、原則として、公売に付すことにより換価を行うこととなりますが（徴法94）、実際の公売では、その特殊性（買受希望者にとっての心理的抵抗感等）を考慮し、基準価格の概ね30%程度の範囲内で減価を行っ

て最低売却額を決定していること等から、差押不動産の売却価額がその不動産の時価を下回る事例や売却に至らない事例が多く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、このような課題を踏まえ、滞納者による自発的な滞納の解消を促すとともに、円滑かつ効果的な滞納整理を実現する観点から、差押不動産の売却、滞納国税の納付及び差押えの解除を一体的に行うことができるようにするための措置が講じられました。

具体的には、差押不動産が売却され、かつ、その不動産の差押えの解除について滞納者から申出があった場合において、次のいずれにも該当するときについては、その差押えを解除することができることとされました（徴法79②四）。

① その不動産の売却価額（その売却価額がその申出があった時におけるその不動産の時価に相当するものとして一定の価額を下回る場合にあっては、その一定の価額）からその差押えに係る国税に先立つ他の国税、地方税その他の債権の合計額を控除した残額に相当する額（その相当する額がその差押えに係る国税の額を超える場合にあっては、その差押えに係る国税の額）の国税の納付があったとき。

② 国税の徴収上支障がないと認められるとき。

（注1） 上記の申出をしようとする滞納者は、その氏名（法人にあっては、名称）及び住所又は居所（事務所及び事業所を含みます）、差押不動産の名称、数量、性質及び所在並びに差押不動産の売却価額その他参考となるべき事項を記載した申出書に次に掲げる書類を添付した上で国税局長、税務署長又は税関長に提出しなければならないこととされています（徴規2①②）。

イ 差押不動産の売却を証する書類

ロ 差押不動産の鑑定評価書その他これに類する書類

ハ 差押不動産の登記事項証明書

（注2） 上記①の「時価に相当するものとして一定の価額」とは、上記（注1）ロの差押不

動産の鑑定評価書その他これに類する書類に基づき、国税局長、税務署長又は税関長が算定した価額とされています（徴規2③）。

（注3） 上記（注1）ロの「鑑定評価書その他これに類する書類」は、不動産鑑定士が作成する「不動産鑑定評価書」のほか、国税局長、税務署長又は税関長が自ら差押不動産の時価に相当する価額を算定するために必要十分な書類が該当するものと考えられます。具体的には、不動産鑑定士が作成した意見書や競売の評価書等がこれに該当するものと考えられますが、この「その他これに類する書類」の詳細については、今後、通達等において示される予定です。

（注4） 上記②の「国税の徴収上支障がないと認められるとき」については、本措置を濫用し、公売手続が進行している際に、公売手続の進行を妨げるために数度に渡り申出があった場合や売却の実態がないにもかかわらず申出があった場合等は、国税の徴収上支障があると認められるものと考えられますが、その場合の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5） 本措置は、対象を不動産に限定していますが、これは、措置の必要性についても考慮しつつ、上記①の「時価に相当するものとして一定の価額」を税務当局において適正に算定することを担保する観点から、不動産の鑑定評価に関する法律に基づいて財産の評価が一般に確立している不動産に限定することとしたものです。

（注6） 本措置により、当事者（滞納者、差押不動産の買主、優先債権者及び税務当局）間で必要な調整を事前に行った上で一堂に会し、売買契約書の調印、代金の授受、国税の納付及び差押えの解除通知といった一連の手続を同時に行うことが可能になるものと考えられます。

(3) 適用関係

上記(2)の改正は、令和9年4月1日から施行されます(改正法附則1六イ、改正徴規附則①)。

2 給料等の差押禁止額の引上げ

(1) 改正前の制度の概要

給料、賃金、俸給、歳費、退職年金及びこれらの性質を有する給与に係る債権(以下「給料等」といいます。)を滞納処分により差し押さえる場合にあつては、次の①から③までの合計額に達するまでの金額は差押えが禁止されています(徴法76①)。

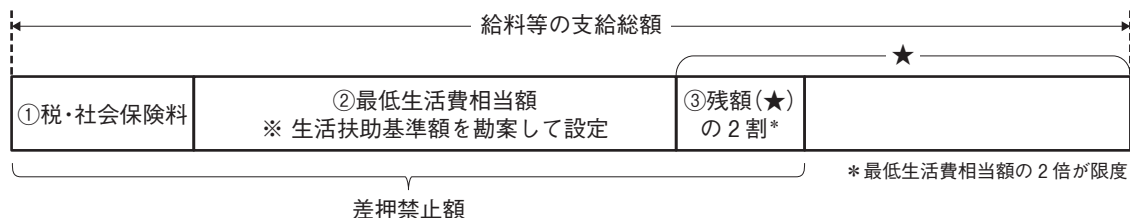
- ① 源泉徴収される所得税、特別徴収される住民税及び森林環境税並びに社会保険料に相当する金額
- ② 滞納者(その者と生計を一にする親族を含みます。)に対し、これらの者が所得を有し

ないものとして、生活保護法の生活扶助の給付を行うこととした場合におけるその扶助の基準となる金額で給料等の支給の基礎となった期間に応ずるものを勘案した一定の金額(最低生活費に相当する金額)

- ③ その給料等の金額から、上記①及び②の合計額を控除した金額の20%相当額(地位又は体面の維持に必要と考えられる金額)

なお、上記②の最低生活費に相当する金額は、給料等の支給の基礎となった期間1月ごとに10万円(滞納者と生計を一にする配偶者(婚姻の届出をしていないが、事実上婚姻関係と同様の事情にある者を含みます。以下同じです。)その他の親族があるときは、これらの者1人につき4万5,000円を加算した金額)とされていました(旧徴令34)。

(参考) 給料等の支給総額と差押禁止額のイメージ



(2) 改正の内容

令和7年6月13日に閣議決定された「経済財政運営と改革の基本方針2025」において、「物価上昇が継続していることを踏まえ、予算、税制における長年据え置かれたままの様々な公的制度に係る基準額や閾値について、国民生活へ深刻な影響が及ばないように、省庁横断的・網羅的に点検し、見直しを進める」との方針が示され、公的制度の基準額・閾値の点検・見直しについて、政府全体としての取組みが進められてきました。

こうした方針を踏まえ、税制についても、「長年据え置かれたままの基準額や閾値」の見直しが行われ、その一環として、給料等の差押

禁止の対象となる最低生活費に相当する金額について、引上げが行われました。

具体的には、給料等の差押禁止の計算の基礎となる金額のうち上記(1)②の最低生活費に相当する金額を、滞納者の給料等に係る債権の支給の基礎となった期間1月ごとに10万7,000円(改正前：10万円)(滞納者と生計を一にする配偶者その他の親族があるときは、これらの者1人につき4万8,000円(改正前：4万5,000円)を加算した金額)に引き上げることとされました(徴令34)。

(注) 上記(1)②の最低生活費に相当する金額については、直近、平成3年に引上げが行われていますが、生活保護の標準世帯(夫婦+子1

人（33歳、29歳、4歳）における当時の生活
 扶助基準額からの増加率を勘案し、上記の引
 上げ額が設定されたものです。

(参考) 最低生活費に相当する金額の引き上げのイメージ

(月額)

	滞納者本人分	生計を一にする親族分 (1人当たり)	標準世帯の場合
改正前	100,000円	45,000円	190,000円
改正後	107,000円 (+7,000円)	48,000円 (+3,000円)	203,000円 (+13,000円)

(3) 適用関係

上記(2)の改正は、令和8年4月1日から施行されています（改正徴令附則）。すなわち、同日以後に差押金額を取り立てる場合について適用され、同日以後に新たに差し押さえるもののみならず、同日前に差し押さえたものについても適用されるものと考えられます。

3 特定少額資産販売事業者登録制度の創設に伴う税関職員が行う消費税に関する調査に係る質問検査権の整備

(1) 改正前の制度の概要

税関の当該職員は、消費税に関する調査について必要があるときは、次に掲げる者に質問し、その者の課税貨物若しくは輸出品又はこれらの帳簿書類その他の物件を検査し、又は当該物件（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ていました（旧通法74の2①四）。

- ① 課税貨物を保税地域から引き取る者又は輸出品を一定の方法により購入したと認められる者
- ② 上記①に掲げる者に金銭の支払若しくは資産の譲渡等をする義務があると認められる者又は上記①に掲げる者から金銭の支払若しくは資産の譲渡等を受ける権利があると認められる者

(2) 改正の内容

今回の消費税法の改正により、特定少額資産販売事業者登録制度が創設され、この登録を受けた事業者（特定少額資産販売事業者）が行う特定少額資産の譲渡に係る課税貨物（その課税貨物に係る特定少額資産の譲渡を行った特定少額資産販売事業者の登録番号等がその課税貨物の輸入申告書等に付記されているものに限ります。）については、輸入時の消費税を免除することとされました（消法8の2）。

また、特定少額資産販売事業者が行った特定少額資産の譲渡に係る資産以外の資産について、その資産を譲渡する者、その資産を国内以外の地域から国内に宛てて発送する者、その資産の輸入の委託者その他の関係者は、その資産が特定少額資産販売事業者により行われた特定少額資産の譲渡に係るものであると誤認されるおそれのある表示（電磁的記録にあっては、その表示の記録を含みます。以下同じです。）をした仕入書その他の書類（電磁的記録を含みます。以下「仕入書等」といいます。）をその資産を輸入しようとする者及びその者の輸入の申告を代理する通関業者（以下「輸入者等」といいます。）に交付し、若しくは提供し、又は登録番号若しくはその登録番号と誤認されるおそれのある番号等を輸入者等に通知してはならないこととされました（消法57の9）。この改正の詳細については、前掲の「消費税法等の改正」の「一 国境を越えた電子商取引に係る消費税制

度の見直し」をご参照ください。

これに伴い、特定少額資産販売事業者が行った特定少額資産の譲渡に係る資産以外の資産が特定少額資産販売事業者により行われた特定少額資産の譲渡に係るものであると誤認されるおそれのある表示をした仕入書等の輸入者等への交付等に関する税関職員による消費税の調査に係る質問検査権の規定が整備されました。

具体的には、税関職員による消費税の調査に係る質問検査権の行使先に、特定少額資産販売事業者が行った特定少額資産の譲渡に係る資産以外の資産が特定少額資産販売事業者により行われた特定少額資産の譲渡に係るものであると誤認されるおそれのある表示をした仕入書等を輸入者等に交付し、若しくは提供し、又は登録番号若しくはその登録番号と誤認されるおそれのある番号等を輸入者等に通知したと認められる者が追加されました（通法74の2①四口）。

(注) 上記の「特定少額資産の譲渡」とは、資産の譲渡等のうち、通信販売の方法として一定の方法による国内以外の地域に所在する資産（一の資産について対価の額が1万円以下であり、かつ、国内以外の地域から国内に宛てて発送されるものに限り、）の譲渡をいいます（消法2①八の六）。

(3) 適用関係

上記(2)の改正は、令和10年4月1日から施行されます（改正法附則1九口）。

4 GビズIDとの連携による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り行う申請等

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（国税オンライン化省令5①）。

ただし、次に掲げる場合には、それぞれ次に定める行為をすることを要しないこととされています（国税オンライン化省令5①ただし書、令和4年国税庁告示第23号、平成18年国税庁告示第32号）。

イ その電子情報処理組織（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、以下同じです。）又は移動端末設備（その移動端末設備（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、以下同じです。）を用いて電子利用者証明（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）を行います（公的個人認証法2②）。）を行う場合……e-Tax用ID・PWを入力すること。

ロ 上記イの場合において、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もの（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用利用者証明用電子証明書及び個人番号カード用署名用電子証明書の送信を受けること又は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及び移動端末設備用署名用電子証明書の送信を受けること）がとられている場合……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。

- ハ その電子署名が国税庁長官が定める者に係るものである場合……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。

(注) 上記の「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(公的個人認証法22①)、「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ます(公的個人認証法3①)。また、上記の「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(公的個人認証法35の2①)、「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ます(公的個人認証法16の2①)。

- ② 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

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6④、国税オンライン化省令6①)。

- 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 税務署長から通知されたe-Tax用ID・PWを入力して申請等を行うこと。

- ハ 電子情報処理組織(e-Tax)の利用の際に個人番号カード又は移動端末設備を用いて電子利用者証明を行い、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り行う国税の納付手続

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(特定納付手続を除きます。以下同じです。)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並びに税務署長から通知された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(国税オンライン化省令8①)。ただし、その電子情報処理組織(e-Tax)の利用(ログイン)の際に個人番号カード又は移動端末設備を用いて電子利用者証明を行う場合には、e-Tax用ID・PWを入力することを要しないこととされています(旧国税オンライン化省令8①ただし書)。

(注) 上記の「特定納付手続」とは、金融機関の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をいい、入力方式の電子納付(ATM納付等)が該当します。これ以外の電子情報処理組織(e-Tax)を使用する方法により行う国税の納付手続は、例えば、登録方式の電子納付(事前に納付情報を電

子情報処理組織（e-Tax）に登録して行うインターネットバンキング納付）やダイレクト納付があります。

(2) 改正の内容

令和4年6月7日に閣議決定された「デジタル社会の実現に向けた重点計画」においては、法人の電子認証について、原則としてGビズIDを利用していく方針が示されるとともに、同日に閣議決定された「規制改革実施計画」においては、GビズIDとe-Taxとの連携について、デジタル庁と連携の上、必要な措置を講ずることとされています。

こういった方針を踏まえ、令和6年度税制改正においては、「所要の法令改正等を前提」に、法人が入力するGビズID（一定の認証レベルを有するものに限ります。）との連携によるe-Taxの利便性の向上に係る措置を講ずることとされていました。

今般、デジタル庁の所管する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法律施行規則の改正により、GビズIDの利用について明文化され、前提となる法令改正がされたことを踏まえ、具体的な措置を講ずることとされたものです。

(注) 令和8年3月6日に公布された「デジタル庁の所管する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法律施行規則の一部を改正する庁令（令和8年デジタル庁令第1号）」により、デジタル庁の所管するデジタル庁関係法令に係る手続のうち電子署名を行うこととされている申請等について、法人共通認証基盤（法人その他の者の申請等が当該者に係るものであることを認証するための情報システムであって、デジタル庁が整備及び管理を一元的に行うものをいいます。以下同じです。）を利用する場合には、電子署名及びその電子署名に係る電子証明書の送信を要しないことが明文化されました（デジタル庁の所管する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法律施行規則4②ただし書）。

(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)

国の情報システムを整備する際に留意すべき事項

③ 共通的な認証・署名の利用

各府省庁による認証・署名機能の利用については、次を原則とする。

- ・ 個人の電子署名については、マイナンバーカードによる電子署名
- ・ 個人の電子認証については、マイナンバーカードによる電子利用者証明
- ・ 法人の電子署名については、商業登記電子証明書等
- ・ 法人の電子認証については、GビズID

(参考2) 規制改革実施計画（令和4年6月7日閣議決定）

II 実施事項

1. デジタル原則を踏まえた規制の横断的な見直し

(8) 申請・届出・交付・通知に書面・対面を求める規制の見直し

- ・ 行政手続デジタル化の基盤整備
No.12 情報連携基盤の整備

C 財務省は、行政手続におけるオンライン利用率を大胆に引き上げる取組等の一環として検討を開始しているGビズIDとe-Taxとの連携について、デジタル庁と連携の上、必要な措置を講ずる。

(参考3) 令和6年度税制改正の大綱（令和5年12月22日閣議決定）

六 納税環境整備

1 GビズIDとの連携によるe-Taxの利便性の向上

(国 税)

所要の法令改正等を前提に、法人が、GビズID（法人共通認証基盤）（一定の認

証レベルを有するものに限る。)を入力して、電子情報処理組織を使用する方法(e-Tax)により申請等又は国税の納付を行う場合には、その申請等を行う際の識別符号及び暗証符号の入力、電子署名並びにその電子署名に係る電子証明書の送信又はその国税の納付を行う際の識別符号及び暗証符号の入力を要しないこととする。

今回の改正においては、GビズIDの利用者の利便性の向上に資する観点から、法人が、GビズID(一定の認証レベルを有するものに限ります。)に係るシステムを経由して、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、その申請等の際に必要なとされるe-Tax用ID・PWの入力、電子署名並びにその電子署名に係る電子証明書の送信(上記(1)①参照)を、又は国税の納付の際に必要なとされるe-Tax用ID・PWの入力(上記(1)③参照)を、それぞれ要しないこととする措置等が講じられました。具体的には、次のとおりです。

① GビズIDとの連携による電子情報処理組織(e-Tax)を使用する方法により行う申請等

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法人が、電子情報処理組織(e-Tax)の利用(ログイン)の際に特定認証(法人共通認証基盤(GビズIDに係るシステム)を利用して行われる法人の申請等が当該法人に係るものであることの認証のうち国税庁長官が定めるものをいいます。以下同じです。)を受ける場合には、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を要しないこととされました(国税オンライン化省令5①三)。これにより、その申請等を行う法人は、事前にGビズIDアカウントの取得及び電子情報処理組織(e-Tax)の開始届出書の

提出をしておけば、法人共通認証基盤(GビズIDに係るシステム)経由で電子情報処理組織(e-Tax)にログインすることのみで、電子情報処理組織(e-Tax)を使用する方法による申請等を行うことが可能となります。

(注1) 上記の「法人の申請等が当該法人に係るものであることの認証のうち国税庁長官が定めるもの」は、一定の認証レベルを有するものに限ることとされています。具体的には、アプリ認証方式やメールワントタイムパスワード認証方式といった多要素認証等が該当するものと考えられますが、その詳細は、今後告示等において示される予定です。

(注2) GビズIDには、「プライム」、「メンバー」及び「エントリー」の3種類のアカウントがありますが、具体的な内容は以下のとおりです。基本的には、多要素認証等を受けることができる「プライム」及び「メンバー」が本措置の対象となるGビズIDのアカウントとなるものと考えられますが、具体的には、今後、国税庁において明らかにされる予定です。

イ 「プライム」……法人代表者(代表取締役や理事長等)や個人事業主が取得するアカウントです。取得にあたっては、法人登記簿やマイナンバーカードに基づく厳格な本人確認が実施されます。

ロ 「メンバー」……従業員が利用するためのアカウントで、「プライム」に紐づく子アカウントとして発行されます。発行手続は「プライム」保持者が行い、デジタル庁による本人確認は行われません。

ハ 「エントリー」……GビズIDを試用するためのアカウントで、利用者本人がデジタル庁へ申請すれば即時に発行されます。デジタル庁による本人確認が不要のため手軽に取得できますが、

利用できる機能は一部に限られます。

- ② 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の拡充

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）の際に特定認証を受けて、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6①四）。

- ③ GビズIDとの連携による電子情報処理組織（e-Tax）を使用する方法により行う国税の納付手続

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う法人が、電子情報処理組織（e-Tax）の利用（ログイン）の際に特定認証を受ける場合には、e-Tax用ID・PWを入力することを要しないこととされました（国税オンライン化省令8①二）。これにより、国税の納付を行う法人は、事前にGビズIDアカウントの取得及び電子情報処理組織（e-Tax）の開始届出書の提出をしておけば、法人共通認証基盤（GビズIDに係るシステム）経由で電子情報処理組織（e-Tax）にログインすることで、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を行うことが可能となります。

(3) 適用関係

上記(2)の改正は、令和9年9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）。

5 事業性融資の推進等に関する法律の施行に伴う交付要求手続の整備

(1) 改正前の制度の概要

滞納者の財産につき強制換価手続が行われた場合には、税務署長は、その手続の執行機関に対し、滞納に係る国税につき、交付要求書により交付要求をしなければならないこととされて

おり（徴法82①）、その財産が質権、抵当権、先取特権、留置権、賃借権その他の第三者の権利（担保のための仮登記に係る権利を除きます。）の目的となっている場合等には、これらの権利を有する者等（以下「質権者等」といいます。）に対し、交付要求をした旨を通知しなければならないこととされています（徴法82③、55）。

これは、その交付要求に係る国税が、法定納期限等以前に設定された質権等により担保される債権等を除き、全ての他の債権等に優先して配当されるため（徴法8、15①等）、交付要求の基因となった強制換価手続が行われた財産上の担保権者等に対し、その旨を通知することで、これらの者に対して、交付要求の解除請求の機会を与えようとする私債権者保護制度の一環をなすものとされています。

また、この交付要求をした旨の通知は、その交付要求に係る強制換価手続が企業担保権の実行手続又は破産手続であるときは、することを要しないこととされています（旧徴令36④）。

これは、交付要求に係る強制換価手続が企業担保権の実行手続又は破産手続であるときは、これらの手続に係る利害関係人が多数にのぼり、全ての質権者等への通知が実務上困難であることやその手続に参加する債権者の状況を当該質権者等を含む利害関係人が確認できる制度（企業担保法16、企業担保権実行手続規則23、破産法11）があることを踏まえ、その交付要求をした旨の通知をすることを要しない特例が設けられたものです。

(2) 改正の内容

令和6年の第213回通常国会において提出された「事業性融資の推進等に関する法律（令和6年法律第52号）」は、令和6年6月7日に参議院本会議で決決・成立し、同月14日に公布されていますが、この事業性融資の推進等に関する法律においては、無形資産を含む事業全体を担保とする制度として企業価値担保権の制度が

創設されました。

これに伴い、滞納者の財産につきこの企業価値担保権の実行手続が行われた場合には、税務署長は、執行機関（裁判所）に対し、滞納に係る国税につき、交付要求書により交付要求をしなければならないこととされています（徴法2十二、82①）。

この企業価値担保権の実行手続についても、総財産の換価を目的とする手続であり、その手続に係る利害関係人が多数にのぼり、全ての質権者等への通知が実務上困難であることやこれに参加する債権者の状況を当該質権者等を含む利害関係人が確認できる制度（事業性融資推進法76）が整備されており、交付要求の解除請求の機会が確保されていることを踏まえ、現行の企業担保権の実行手続又は破産手続と同様、交付要求に係る強制換価手続が企業価値担保権の実行手続であるときは、質権者等に対してその交付要求をした旨の通知をすることを要しないこととされました（徴令36④）。

(3) 適用関係

上記(2)の改正は、事業性融資の推進等に関する法律の施行の日（令和8年5月25日）から施行されます（事業性融資推進法整備等政令附則）。

6 学校教育法の改正に伴う税理士試験の受験資格の要件の整備

(1) 改正前の制度の概要

税理士試験（税法に属する科目の試験に限ります。以下同じです。）は、次のいずれかに該当する者でなければ、受けることができないこととされています（税理士法5①）。

- ① 職歴による受験資格を有する者
- ② 学歴による受験資格を有する者
- ③ 司法修習生となる資格を得た者
- ④ 公認会計士試験の短答式試験の合格者
- ⑤ 国税審議会の認定した者

このうち、上記②の学歴による受験資格を有する者とは、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社会科学に属する科目を修めたもの又は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社会科学に属する科目を修めたものをいうこととされています（税理士法5①二）、この「一定の学校」として、学校教育法の規定による大学、専修学校（専門課程に限ります。）等が定められていました（旧税理士規則2の2）。

なお、この専修学校の専門課程は、修業年限が2年以上であること及び課程修了に必要な授業時数が一定以上であることの基準を満たすものに限ることとされていました。

（注）「専修学校」には、高等課程、専門課程又は一般課程を置くこととされています（学校教育法125①）、この専修学校の専門課程においては、高等学校若しくはこれに準ずる学校若しくは中等教育学校を卒業した者又は文部科学大臣の定めるところによりこれと同等以上の学力があると認められた者に対して、高等学校における教育の基礎の上に、一定の教育を行うものとされています（学校教育法125③）。

(2) 改正の内容

令和6年の第213回通常国会において提出された「学校教育法の一部を改正する法律（令和6年法律第50号。以下「学校教育法改正法」といいます。）」は、令和6年6月7日に参議院本会議で可決・成立し、同月14日に公布されていますが、この学校教育法改正法においては、専修学校における教育の充実を図るため、全ての専門課程について、授業時数制から単位制に移行するとともに、修業年限が2年以上であること及び課程修了に必要な総単位数が62単位以上であることの基準を満たす専門課程を「特定専門課程」とし、その特定専門課程には、専攻科を置くことができることとする等の見直しが行われ、令和8年4月1日以後に専修学校の専門課程に入学する者について適用されています（学校教育法125の2）。

これに伴い、上記(1)②の学歴による受験資格について、在学中に社会科学に属する科目を修めることで税理士試験の受験資格を得ることが可能となる専修学校の範囲について、上記の専修学校の見直しに伴う所要の規定の整備が行われました。

具体的には、学校教育法の改正に伴い、税理士試験の受験資格を得ることができる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専修学校において社会科学に属する科目を修めたもののその専修学校の範囲について、「特定専門課程」に限ることとされました（税理士規則2の2）。

これは、従前の上記の専修学校の範囲については、上記(1)のとおり、専門課程のうち修業年限が2年以上であること等の基準を満たすものに限ることとされていましたが、この特定専門課程についても、修業年限が2年以上であるこ

と等の基準を満たすこととされていることから、従前と同様の学力があると認められた者について、税理士試験の受験資格を得ることを可能としたものです。

(3) 適用関係

上記(2)の改正は、令和8年4月1日以後に専修学校の専門課程に入学する者について適用され、同日前に専修学校の専門課程に入学した者については、従前どおりとされています（改正税理士規則附則②）。したがって、同日前に専修学校の専門課程（修業年限が2年以上であること及び課程修了に必要な授業時数が一定以上であることの基準を満たすものに限り、）に入学した者が社会科学に属する科目を修めた場合には、従前どおり、上記(1)②の税理士試験の学歴による受験資格を得ることができるものと考えられます。