

論 説

電子申告利用時における国税通則法及び税理士法に関する一考察

加 治 木 税 務 署 長
笹 川 篤 史

SUMMARY

電子申告が始まり3年が経過した現在において、利便性向上に向けた取組み等により利用件数は大幅に増加しているが、電子署名が行われていない場合の取扱い、電子証明書に瑕疵がある場合の取扱い等の申告行為に関する論点、電子申告と税務代理等の税理士法に関する論点、利用のピークへの対応等、利用件数が今後も増加するにつれて検討を要すると思われるものが少なからず存在する。

本稿は、これらの論点について検討を行い、電子申告においては書面による提出とは異なる議論が生じる可能性があることを指摘したものである。

(税大ジャーナル編集局)

目 次

1	はじめに	68
2	電子申告の法体系	68
	(1) 行政手続等における情報通信の技術の利用に関する法律	69
	(2) 国税関係法令に係る行政手続等における情報通信の技術の利用に関する省令	69
	(3) 電子署名及び認証業務に関する法律	69
	(4) 電子署名に係る地方公共団体の認証業務に関する法律	69
3	申告行為に関する論点	70
4	電子申告固有の論点	70
	(1) 電子署名が行われていない場合	70
	(2) 電子証明書に瑕疵がある場合	71
5	到達時期に関する論点等	75
	(1) 到達時期に関する論点	75
	(2) 利用のピークを緩和する方策	76
6	期限延長に関する論点	78
7	重加算税等に関する論点	79
8	税理士法に関する論点	80
	(1) 電子申告と税理士制度に関するこれまでの議論	80
	(2) 電子申告の分解	81
	(3) 申告データ作成行為の検討	82
	(4) 申告データ送信行為の検討	82
	(5) 「税務代理」と「税務書類の作成」	83
9	電子申告に関する今後の検討課題	83
	(1) 諸外国との比較	83
	(2) 他の行政手続きとの比較	84
10	おわりに	84

1 はじめに

平成 18 年分所得税における国税電子申告・納税システム（e-Tax）の利用件数は利用者の利便性向上に向けた取組等により 49 万 1 千件（前年比約 14 倍）、個人事業者の消費税については 10 万 2 千件（前年比約 11 倍）と大幅に増加した¹。電子申告の法令上の論点については、日景をはじめこれまでも論じられているが²、電子申告が始まり 3 年が経過し、電子署名の有効期限切れといった課題、税理士法に関する論点等、利用件数が

今後も増加するにつれて検討を要すると思われる点に着目して本稿では検討することとしたい。

なお、本稿全般における意見に関する部分はいずれも私見であり、国税庁の公式見解ではないことを予めお断りしておく。

2 電子申告の法体系

上記の課題を検討するに当たり、電子申告の法体系について概括する。

(1) 行政手続等における情報通信の技術の利用に関する法律

従来書面に限られていた申告手続のオンライン化を法的に可能としているのが、行政手続等における情報通信の技術の利用に関する法律（以下「情報通信技術利用法」という。）である。同法は行政手続のオンライン化の通則法としての性格を有し、第3条第1項において、「書面等により行う申請等の手続について主務省令を定めることにより、電子情報処理組織を使用して行わせることができる」と規定している。なお、同項が、「申請等を行う者が電子情報処理組織を使用して行うことができる」ではなく、「行政機関等が行わせることができる」と規定していることから、オンラインによる行政手続を申請者の法令上の権利として認めるのではなく、行政機関等に法令上の裁量権が認められていると考えられている³。このため、e-Taxは大部分の国税手続に対応しているが、相続税・贈与税等の一部の申告手続等には対応していない。

また、同条第4項は、申請等における署名等について、「氏名又は名称を明らかにする措置であって主務省令で定めるものをもって当該署名に代えさせることができる」と規定している。

(2) 国税関係法令に係る行政手続等における情報通信の技術の利用に関する省令

上記のように、情報通信技術利用法は主務省令を定めることにより行政手続のオンライン化を可能としているが、国税関係手続については、その主務省令に当たるものとして、国税関係法令に係る行政手続等における情報通信の技術の利用に関する省令（以下「省令」という。）が規定されている。省令第5条において、識別符号及び暗証符号の入力及び電子署名を行い、当該電子署名に係る電子証明書と併せてこれらを送信することが規定されている。

また、情報通信技術利用法第3条第4項に規定される氏名を明らかにする措置として、省令第6条では、電子署名又は識別符号及び暗証符号の利用を規定している。

なお、平成18年12月の省令改正により、省令第5条のただし書で、「当該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には、当該申請等の情報に当該者に係る電子署名を行うこと及び当該電子署名に係る電子証明書を送信することを要しない。」と規定され、これを受ける平成18年12月27日の国税庁告示第32号により、納税者が、税務書類の作成の委嘱をし、委嘱を受けた税理士が電子申告を行う場合における納税者の電子署名が省略可能とされている。

(3) 電子署名及び認証業務に関する法律

省令は電子署名を行うことを求めている場合があるが、この電子署名とは、電子署名及び認証業務に関する法律（以下「電子署名法」という。）に規定されているものである（省令第2条第1項第1号）。電子署名法は、電子署名の円滑な利用の確保による情報の電磁的方式による流通及び情報処理の促進を図ることを目的としたものであり、第2条において、「当該情報が当該措置を行った者の作成に係るものであることを示すためのものであること。」及び「当該情報について改変が行われていないかどうかを確認することができるものであること。」との電子署名の要件が規定されている。

第3条では、「本人による電子署名が行われているときは、真正に成立したものと推定する」と、規定されている。

(4) 電子署名に係る地方公共団体の認証業務に関する法律

電子証明書には様々な種類があり、一定の要件⁴を満たしているものがe-Taxにおいて使用可能となっている。その中の一つが、地方公共団体による「公的個人認証サービス」に基づく電子証明書である。これは、地方公

共同体の認証業務に関する法律(以下「公的個人認証法」という。)に基づいて、申請者の住民票のある市区町村で発行されるものである。

同法第 5 条により公的個人認証サービスによる電子証明書の有効期間は 3 年とされ、第 15 条第 1 項第 5 号により有効期間満了時にはその効力を失うとされている。

3 申告行為に関する論点

申告納税制度における申告行為の意義について、金子宏教授は、申告行為は私人の公法行為の一種であり、納付すべき税額を確定する効果をもつ⁵としている。東京高裁昭和 40 年 9 月 30 日判決(行政事件裁判例集 16 巻 9 号 1477 頁、訟務月報 12 巻 2 号 275 頁、税務訴訟資料 41 号 1044 頁)は、申告行為は、納税義務者と国との間の具体的な法律関係(租税債権債務関係)を発生させるための一つの法律要件をなす前提事実であるとしている。

また、金子教授は、申告行為について原則として民法の規定が準用されるが、別段の定めがある場合、または申告の性質や租税法規の趣旨から、民法の規定の準用が合理的でない場合、その適用は排除されると解すべきとしている。具体例として、金子教授は要素の錯誤に基づいて過大な税額を申告・納付した場合は、民法 95 条の適用ではなく更正の請求によるべきという例や民法 110 条の表見代理の規定は納税申告には適用されない例をあげている。⁶

これらの点については、電子申告によっても従来の書面による申告と変わることはないと思われる。

4 電子申告固有の論点

(1) 電子署名が行われていない場合

電子申告利用時には電子署名を利用するため、電子申告固有の問題として、電子署名

が行われていない申告データを送信した場合にそれを有効な申告として取り扱うべきかという論点が想定される。書面による申告では、申告行為は要式行為であると判例⁷では示されているが、この場合、電子申告の要式を満たしておらず、無効と解すべきかといった問題が生じる。

この点について、日景⁸は署名の目的は主体の真意に基づくものであることを明確にすべきものであるとの観点から、その欠缺は補正しうるものであり、申告書自体は有効なものとして取り扱って差し支えないとした上で、電子署名の改変防止機能等に着目し、「電子署名を欠く電子手続についてはその効力を否定するといった法的措置を講ずることが望ましい」としている。

この点について、電子申告における電子署名の役割を考えるに当たり、電子署名が必要とされる根拠法令となっている省令について見ると、第 5 条及び第 6 条において、電子署名の利用が規定されている。省令第 5 条は、電子情報処理組織を使用して申請等を行う者は電子署名を行わなければならないとしており、第 6 条は氏名等を明らかにする措置として電子署名を行なうことを規定している。情報通信技術利用法第 3 条は、主務省令で定めるところにより、行政機関等にオンラインによる申請等を可能にするものであり、当該主務省令が求めている電子署名が行なわれていない電子申告はその要件を満たさないとわれ、文理解釈上、そのような電子申告は効力を有していると言えなくなると思われる。

つまり、電子署名は電子申告を有効なものとする要件としての機能と、同法 4 条の書面手続上の署名に代わるものとしての役割があり、電子署名を単なる書面手続上の署名に代わる機能であると考えれば、電子署名が行なわれていないとしても書面による申告における署名不備と同様に、申告書の効力

に影響を及ぼすものではないが、要式行為である申告手続の要件の一つと考えれば、電子署名が法令上求められている場合にそれを欠く申告手続は文理解釈上効力を有していると言えなくなると思われる。このため、日景が述べるように、電子署名を欠く電子手続についてはその効力を否定するといった法的措置を改めて講ずる必要はないと思われる。

なお、電子署名が行われていない申告データの送信を無効と解した場合、無申告加算税等の問題が生じるが、電子申告を行うソフトにおいてはデータ送信前に電子署名を行うようにしているものが一般的であり、また、e-Tax 利用者は正常に送信が行えたかの確認が可能⁹であることから大きな問題となる可能性は少ないと思われる。

(2) 電子証明書に瑕疵がある場合

このように考えると、次に、電子署名が行なわれ、併せて電子証明書が送信されていたものの、その電子証明書に何らかの瑕疵がある場合に、その電子申告を無効であると解すべきかとの問題が考えられる。電子署名が行なわれていたものの、電子証明書が失効していた場合として、例えば、電子証明書の有効期間が満了している場合や住民票の移動により失効している場合が考えられ、これらの取扱いが問題となる。

特に、公的個人認証サービスの電子証明書の有効期間は3年間であるが、同サービスの提供が開始されてから既に3年が経過し、今後は有効期間が満了した電子証明書を格納した住民基本台帳カード(以下「住基カード」という。))を保有する納税者が増えてくると思われる。

省令第5条により、電子申告を行う者は「電子署名に係る電子証明書と併せてこれらを送信する」ことが求められており、求められる電子署名は通常有効なものに限られると思われるが、有効期間満了後の電子証明

書が送信されたものを一律に無効なものとして取り扱うことは、書面による申告との平衡や電子証明書が普及途上であることを考慮すると弊害も大きいと思われることから、有効なものとして解す余地がないか検討することとしたい。

この点について検討するに当たり、まず、申告の有効性について争われた事例を確認し、次に、電子署名及び電子証明書の必要性及び機能等を整理した上で、公的個人認証法及び商業登記に基礎を置く電子認証制度における取扱いを通じて考えることとする。

なお、公的個人認証サービスの電子証明書が失効する場合として、公的個人認証法15条1項により、利用者が失効を求める旨の申請をした場合(1号)、住民票の移動があった場合(2号)、記録誤り等があった場合(3号)、電子署名を行うための暗証番号が漏えい等した場合(4号)、有効期間が満了したとき(5号)とされている。自ら失効を求めた場合等と有効期間が満了した場合を同列に扱うべきではないと思われるため、以下では、主に有効期間が満了した場合を想定して検討することとする。

イ 申告の有効性について争われた事例

書面による申告において、どのような申告書までが有効とされるのかを検討するため、有効とされた事例と無効とされた事例を分析することとする。

金子教授は、納税申告は要式行為であるとした上で、若干の留保を付した申告書を適式・有効な確定申告書であるとした例として、大阪高判昭和53年6月29日(行裁例集29巻6号1230頁)¹⁰をあげている。大阪高裁は、「『仮』申告書と表示されている点を除けば、いずれも法人税法施行規則に定められた法人税確定申告書の書式を用いて、法人税法七四条所定の記載事項が記載されている、適式の確定申告書であり、(中略)有効な確定申告というべきである。」としている。

また、押印に関して争われた事件としては、大阪高裁平成9年4月22日判決（税務訴訟資料223号473頁）¹¹がある。大阪高裁は、「国税通則法一二四条一、二項によれば、法人が（修正）申告書を提出する場合には、当該書類に当該法人の名称及び住所又は居所を記載したうえ、当該法人の代表者が押印しなければならないと定めているにとどまり、当該法人の代表者が押印すべき印章につきこれを限定する趣旨の法令の規定はないので、仮に、本件各修正申告書に、控訴人の印鑑（会社印）でなく、代表者個人の認め印が押捺されているとしても、そのことによって右申告書の効力に影響を及ぼすものではない」としている。

妻が作成した修正申告の効力について争われた事件として、名古屋高裁金沢支部平成13年4月23日判決（税務訴訟資料250号順号8888）¹²がある。名古屋高裁金沢支部では、「本件確定申告及び本件修正申告について、これを委任していたことを認める直接証拠はないものの、（中略）本件確定申告及び本件修正申告について、これを包括的に委任して、本件確定申告及び本件修正申告はいずれも乙の意思に基づく有効なものであると認めるのが相当である。」とし、有効なものとしている。

次に、無効とされた例として、納税者側が申告行為を行ったと主張したが、無申告加算税賦課が適法とされた事例について見ることとする。

金子教授は、「それ（＝納税申告）は本人の名前で行わなければならない、第三者名義の申告は無効である（最判昭和46年3月30日刑集25巻2号359頁）」とし、また、「法定申告期限内に国税を納付したが、申告書の提出を失念し、法定申告期限経過後に申告をした場合は、法定申告期限内に申告したとはいえないと解すべきである（東京高判平成11年9月29日月報47巻2号351頁参照）」

としている¹³。なお、東京高裁平成11年9月29日判決（月報47巻2号351頁）と同種の事件として、大阪地裁平成17年9月16日判決¹⁴がある。

また、申告書作成の基礎となる書類等が申告期限内に提出されていた場合、それを申告と解すべきかが争われた事件として、東京高裁昭和48年3月9日判決（訟務月報19巻10号139頁、税務訴訟資料69号628頁）¹⁵がある。東京高裁は、「納税申告は納税義務を確定させることを主たる目的とする課税標準および税額等の申告であって、申告書の提出によってする要式行為であり、申告書作成の基礎となる書類等が申告期限内に提出されても、それだけでは、正式の申告とはいえないから、被控訴人主張の出頭ないし明細書の提出により申告を了したものとみるのは相当でなく」としている。

これらの無効とされた判例において、申告の意義について触れた箇所について見ることとする。東京高裁平成11年9月29日判決（訟務月報47巻2号351頁、税務訴訟資料244号934頁）¹⁶では「納税申告は納税義務を確定させることを主たる目的とする課税標準及び税額等の申告であって、申告書の提出によってする要式行為である。」とし、大阪地裁平成17年9月16日判決では、「納税申告書は、申告納税方式による国税に関し国税に関する法律の規定により課税標準、課税標準から控除する金額及び納税すべき税額等の事項等を記載した申告書をいい（通則法2条6号）その税務署長への提出によって納付すべき税額が原則として確定する法的効果を有するものである。」とされている。

□ 電子署名の必要性及びその機能

電子証明書に瑕疵がある申告データにどのような問題があるか、何が確認でき何が確認できないのかを整理するため、電子署名及び電子証明書の必要性及びその機能を概括することとする。

電子申告を行う際には、電子署名が必要とされており、電子署名の必要及びその機能について、まず、法律の背景・目的について、電子署名法の所管省である総務省¹⁷によると、「インターネット等におけるやりとりでは、相手方と対面することが不要であるゆえに、情報の受信者と発信者がそれぞれ本当に本人なのか、情報が途中で改変されていないかを確認することが必要とされ、そのための有効な手段として、暗号技術を応用した電子署名及び認証業務が利用されています。/しかしながら、電子署名や認証業務が法的にどのように取り扱われるのかが明らかにされていないと、せっかく電子署名や認証業務が本人確認等の手段として利用されていたとしても、ネットワーク上を流通する情報に関する訴訟があった際に、電子署名や認証業務がどのように評価され、どのような解決に至るのが予見できず、そのことが電子商取引等の普及の妨げになるおそれがあります。/そこで、本法の制定により、電子署名に関し、電磁的記録の真正な成立の推定、特定認証業務に関する認定の制度、その他必要な事項を定めることにより、国民による電子署名の円滑な利用を確保し、電子商取引をはじめとするネットワークを利用した社会経済活動の一層の推進を図るものです。」とされている。

「情報の受信者と発信者がそれぞれ本当に本人なのか、情報が途中で改変されていないかを確認することが必要」という点に関して、電子取引における課題について、渡邊新矢によると、「第1に、データ上、作成者を表す記述があった場合でも、記述そのものは誰でも作成できるため、実際に作成名義者本人が作成したか、それとも第三者が作成名義者になりすまして作成したかを判別することは困難である。これが、いわゆる『なりすまし』の問題である。(中略)第2に、インターネット上の通信の場合は、通信経路上で、悪意のあるハッカーに盗聴され、さらにその

内容を改ざんされる危険性がある。(中略)第3に、送信の事実の有無をめぐって、送受信後、相手方が送信の事実や内容の一部を否定する危険がある。」¹⁸とされている。

こうした課題に対して、電子署名がどのように対応しているか、暗号技術の説明は省略するが、電子署名は、なりすまし対策として、ID・パスワードを使用した認証の弱点を強化することができるかとされている。改ざん対策としては、電子署名を行った後、電子文書が第三者によって変更されていないかを確認できるとされている。自己否認対策としては、電子署名により、本人しか送信内容を作成できないという状態にすることができるとされている。¹⁹

八 電子証明書の必要性及びその機能

電子署名は電子取引上の課題について対応しているが、電子署名を行った者自身が間違いなくその署名の名義人であるか否かという問題が残る。この問題に対応しているのが電子証明書である。

商業登記に基礎を置く電子認証制度を提供している法務省²⁰によれば、「『電子署名』がインターネット上で広く用いられるためには、署名者の公開鍵が間違いなくその署名者のものであることを、信頼できる第三者が証明する仕組みが必要です。具体的には、第三者が署名者の公開鍵等を証明する『電子証明書』を発行することになりますが、この場合、電子署名は押印に、電子証明書は印鑑証明書になぞらえることができます。/従来、文書による取引・申請においては、文書の作成者を確認するための信頼性の高い手段として、登記所が発行する印鑑証明書・資格証明書が広く利用されてきたところですが、今回導入する電子認証制度は、これらの証明書に相当する電子的な証明制度として、登記所が発行するものです。」とされている。

また、飯田耕一郎は、電子証明書の意義に

ついて、「電子署名の場合には、第三者機関の発行した電子証明書が印鑑証明書と同様の機能を有する。」²¹としている。

二 電子証明書が失効していた場合の問題点

電子証明書を受け取った行政機関ではその有効性を電子証明書の発行機関に照会することとなるが、電子証明書の有効期間終了後の有効性確認については、総務省の「『電子署名及び認証業務に関する法律の施行に関する意見募集』に寄せられた主な意見と考え方」²²によれば、「現在の標準的な認証スキームでは、電子署名が行われた時点における電子証明書の有効性ではなく、電子証明書を受領した者から確認を求められた時点での当該電子証明書の有効性について認証事業者が返答する仕組みになっています。したがって、証明書の有効期間終了後には、有効期間内に証明の取消しがあったか否かを問わず、当該証明書の有効期間がその時点（確認を求められた時点）で終了しているという情報しか返答できないというのが標準的な取り扱いです。したがって、有効期間終了後に有効期間内に証明の取消しがあったか否か等に関する照会があった場合は、照会に応じるか否か、応じる場合の条件等について認定認証事業者がその判断で認証業務規程に定めることとするのが適当と考えます。」とされている。

電子証明書はあくまで「署名者の公開鍵が間違いなくその署名者のものであることを、信頼できる第三者が証明する」ものであり、印鑑証明書に相当するということに鑑みれば、電子証明書が有効期間満了に伴い失効しているということは、電子署名に問題があるのではなく、書面に例えれば押印はあるが、印鑑証明書が添付されていない状態と同様と思われる。法人税及び所得税の申告において、印鑑証明書の添付が求められていないことに鑑みれば、電子証明書が有効期間満了に伴い失効している場合の申告データを無効

とすることは、平衡を欠くと思われる。

ホ 有効期間満了後の電子証明書を送信した納税者の過失の程度

住基カードの有効期間が10年であるのに対し、公的個人認証の電子証明書の有効期間は3年となっており、住基カードを見ただけでは公的個人認証の有効期限が分からないようになっている。

また、電子証明書は印鑑登録証明書に例えられることがあるが、印鑑登録自体には有効期限がないので、電子証明書に有効期間があるということが利用者側において、十分浸透していない可能性があると思われる。

また、現在、公的個人認証サービスが普及中の段階であり、その制度が十分周知されていない状態で有効期間を満了した電子証明書を送信してしまうことは、過失の程度としては大きいとは言えないと思われる。

ヘ 一律に無効とすることの問題点

日景は「税務署に提出された納税申告書にこれら（＝記名または署名及び押印）の欠陥がある場合であっても、提出した納税者を書面等から特定でき、その提出の意思が明らかであるときには、その欠陥は、補正し得るものであって、その納税申告書自体は有効なものとして扱って差し支えないものとする。」としている。書面による申告書の提出において、署名押印等の瑕疵については後日補正を行うことにより、有効な申告として取り扱うことが一般的であるならば、電子申告における電子証明書の瑕疵をもって、一律に無効なものとして扱うことは、書面による申告との平衡を欠くこととなると思われる。

個人の納税者の多くが振替納税を利用しているが、適用要件の一つが「期限内申告書の提出により納付すべき税額の確定した国税」（国税通則法第34条の2第2項）とされていることから、無効な申告として扱った場合、期限内に電子証明書を取り直して再送信を行わないと、振替納税が適用されなくなる

という問題が生じる。

また、青色申告特別控除のように期限内に申告を行うことを適用要件(租税特別措置法第25条の2第5項)としているものがあり、これらについても同様の問題が生じる。

システム上も電子証明書が失効している場合、即時通知及び受信通知にエラー情報が表示されないとされており²³、電子証明書が失効していたとしても納税者は正常に受信され有効なものとして取り扱われていると認識することとなる。この場合、「後日、提出先の税務署から連絡をさせていただく場合があります」とされており、その連絡が申告期限後や申告期限の直前であるような場合も考えられ、電子証明書の有効期間満了後の電子申告を無効なものとして取り扱うことは納税者にとって不利益が大きいのと思われる。

情報通信技術利用法はその目的を「国民の利便性の向上を図るとともに、行政運営の簡素化及び効率化に資すること」(第1条)としているが、申告を無効なものとする事により、無申告加算税、特定の不適用等の不利益が利用者に生じ、結果としてその目的が達せない恐れも生じるとと思われる。

ト 小括

以上のように、電子証明書が有効期間満了に伴い失効している場合の申告データについては、無効とすることは問題が大きく、なりすましの危険はあるものの、納付により納税者の意思が確認でき、なりすましの危険性は少ないと思われる。一方、還付申告については納付のような後続の手続がなく、不正還付を行った者が誰かがなりすましたと主張し、自己否認することも考えられる。このため、高額な還付申告については、有効期限内の電子証明書が到着した後に還付手続を始めるとすることが考えられる。²⁴

5 到達時期に関する論点等

(1) 到達時期に関する論点

中西良彦は、納税申告について国税通則法第22条により発信主義が取られ、米国では申告等の一般規定であるIRCにおいて電子申告について発信主義が取られるようになったことから、国税通則法の改正が必要だとしている²⁵。また、書類の添付を条件とする規定があり、電子申告による申告が後日期限後であったとされないよう立法上の手当てが必要と述べている。この点については、国税通則法第22条は到達主義の原則に対して、郵便事情等を考慮し、納税者間の地理的不公平を是正する必要性から納税申告書に発信主義を適用するもの²⁶であり、オンラインで行われる電子申告において、郵便事情や地理的条件を考慮する必要はないことから、発信主義を適用する必要はないと思われる²⁷。

また、同条は、「郵便又は信書便により提出された場合」において、発信主義を適用しているものであり、電子申告と適用が競合することはなく、電子申告を行い仮に添付書類を郵送で提出した場合も、同条が「当該申告書に添付すべき書類その他当該申告書の提出に関連して提出するものとされている書類を含む。」とされており、国税通則法を改正する必要はないと思われる。なお、平成19年度改正において、電子申告における第三者作成書類の添付省略が行われており、実際に問題となる場合は、さらに少ないと思われる。

また、情報通信技術利用法第3条第3項により、行政機関のファイルに記録された時点が到達したものとみなすことについて、日景は「オンラインによる申請等を行う者に係るデータが行政機関等の使用する電子計算機に到達してからそれに備えられたファイルに記録されるまでの間のタイムラグは、通常、僅かなものにすぎないかもしれないが、この間のデータは、既に行政機関等の支配下に入

っているというべきであるし、この間における事故等に伴うデータの破損等にかかわる危険負担は、行政機関等において負うべきものと考えられる。」²⁸としている。これについては、システムトラブルによりデータが破損した場合には、申告内容が確認できないことから、行政機関等において危険負担を負うという考えよりも、後述のシステムトラブル等に伴う申告期限の延長の問題として解決する方が合理的と思われる。

(2) 利用のピークを緩和する方策

到達時期に関する論点として、佐久間裕幸は、「電子申告の場合には、国税のシステムの負荷を軽減する意図もあって、申告期限を5日間延長するとか、10日間延長するとかというだけでも出てくると、(中略)ピークが広がるかなという期待はできるような気がします」²⁹と述べている。

今後も利用率が上昇することにより、確定申告期終盤に送信が集中し、電子申告の受付システムに負担が生じることが考えられる。国税電子申告・納税システム(e-Tax)は申告手続については所得税、法人税、消費税に対応しているが、法人税の申告件数276万7千件³⁰に対し、確定申告書の提出件数は2,349万4千件³¹であり、確定申告期終盤に申告手続を行う納税者が多いことを考慮すれば、確定申告期終盤の利用が著しいピークとなることが予想される³²。

岩崎吉彦は電子申告のシステムは非常に広範な納税者が利用するため、一旦障害が発生すると影響が大きく、法定期限の前後により納税者と国との債権債務関係に影響が生じることからデータがいつ受け付けられたかを厳密に管理する必要があり、受付システムがデータの著しいピーク性に対応しなければならないとしている。このため、処理能力の面では、入念なテストと慎重な運用拡大が必要であり、運用開始時には安定性を確認しながら段階的に対象手続や対象地域を拡

大する方式を採用しているとしている。³³

一方、平成18年分所得税の確定申告においては、24時間受付、国税庁ホームページの確定申告書作成コーナーからの直接送信、税理士が送信する際の納税者本人の電子署名省略等により、所得税の電子申告件数が前年比約14倍となり、利用件数が大幅に増加している。申告の受付という性質上、システムは安定的な稼働を確保する必要性が非常に高く、多くの納税者が利用する確定申告終盤においても、安定的な処理能力が求められる。このため、導入時は段階的な利用拡大が図られていたが、最近では利用件数が急激に増加している。

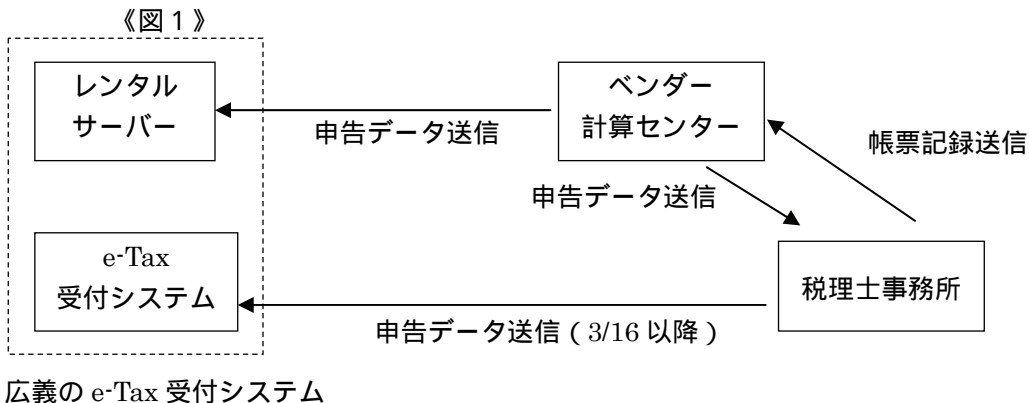
一方、確定申告期限を過ぎた3月16日以降はシステムの負担が軽減されると思われる。このため、確定申告期終盤というピークを緩和し安定的な稼働を確保する方法として、税理士が関与している納税者の申告データを送信するものについては、3月16日以降の数日間も期限内申告として受け取る方法がないか検討する余地があると思われる。

これについては、申告書の提出期限が法律により定まっている以上、原則として法律改正を要すると思われる。税理士に対するインセンティブとして電子申告を利用した場合については申告期限を数日間延期することも考えられるが、納税者本人による送信と税理士による送信を区分し、税理士による送信だけに適用するような法律改正には困難な面もあると思われる。このため、それ以外の方法として、税理士に会計ソフトを提供しているベンダー³⁴と国税庁との賃貸契約等により、当該ベンダーのサーバーの一部を国税庁の管理下におき、当該サーバーを電子申告のシステムの一部とする方法が考えられる。具体的には、情報通信技術利用法第3条3項に基づき、行政機関等が使用する電子計算機に備えられたファイルへ記録がされた時に申請等が到達したものとみなされることを利

用し、当該サーバーに記録された時点で申告が行われたものとみなし、確定申告期間終了後に、現在の電子申告の受付システムに送信するという方法である。

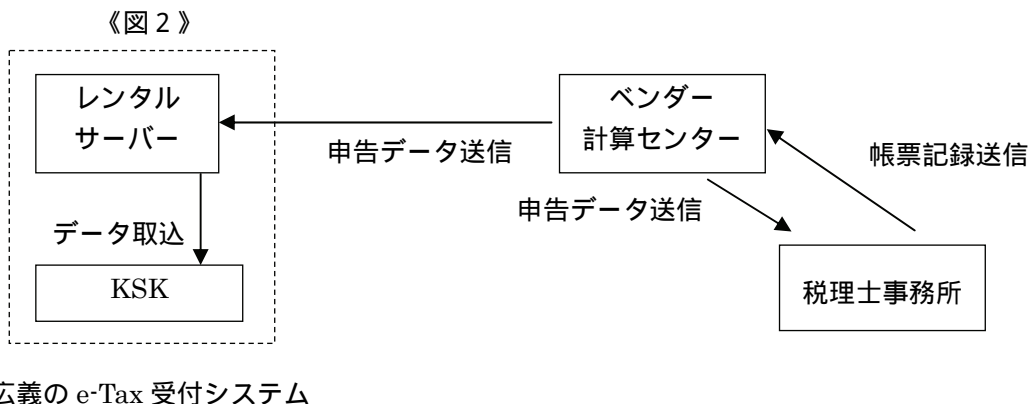
(案1) e-Tax 受付システム経由方式

ベンダーの計算センターに国税庁が管理する期間限定のレンタルサーバーを追加し、レンタルサーバーを含めて、広義の e-Tax 受付システムとすることにより、そのサーバー内に記録された時点で申告があったとする方法。(図1参照)



(案2) 国税総合管理システム (KSK) 直接取込み方式

レンタルサーバーから、データをオンライン又は記録媒体により直接 KSK³⁵に取り込む方法。(取り込む行為を国税庁内の部内のデータ移動と考える。)(図2参照)



これらの実現に当たり検討を要する点として、まず、技術面については、ベンダー内におけるデータ管理方法が不明であり、実現に向けては、技術的な実現可能性を検討する必要がある。特に案2については、データ取込みについてのシステム開発が必要になる

と思われる。

また、法令面については、国税関係法令に係る行政手続等における情報通信の技術の利用に関する省令において、利用者識別番号と税理士の電子署名を求めているが、申告データへの利用者識別番号及び税理士の電子

署名は税理士事務所で行い、ベンダー計算センター内のデータについてはこれらが行われていないと思われる。

これについては、電子署名を一部省略した告示(国税関係法令に係る行政手続等における情報通信の技術の利用に関する省令第5条第1項ただし書に規定する国税庁長官が定める者を定める件)に追加を行う方法、ベンダーのシステム開発によりベンダー計算センター内のデータに利用者識別番号項目を追加し、税理士の電子署名を行ったデータとすることが考えられる。(ただし、申告データに税理士の電子署名を行い、当該データをベンダー計算センター内で保管するためには、ベンダー計算センターと税理士事務所間のデータ往復が再度必要となる。)

案1と案2を比較した場合、技術的には、レンタルサーバーからKSKの取り込み機能の開発を必要とせず、既存のe-Tax受付システムを活用する案1の方が、実現可能性が高いと思われる。一方、案1は申告期限以降に税理士事務所からe-Tax受付システムに送るデータの性格について整理が必要³⁶と思われる。

6 期限延長に関する論点

電子申告固有の論点として、システムトラブルにより申告データが受け付けられなかった場合の取扱いが考えられる。

電子申告導入に当たり、水野忠恒教授を座長とする申告手続の電子化等に関する研究会報告書「望ましい電子申告制度の在り方について」³⁷によれば「電子申告の場合、納税者が期限内に送信し、通常であれば期限内に到達したにもかかわらず、通信の混雑やトラブルなど納税者の責めに帰することのできない理由により期限後申告となり、納税者にとって不利益な結果を招く場合が有り得ることなど電子申告特有の問題があり、これに対する何らかの措置が必要ではないかと考

えられる。」とされている。また、申告手続の電子化等に関する研究会メンバーである本庄資教授は、「大変やむを得ない事情は何かで認めないと、期限内申告になるか、期限後申告になるかで、随分不利益を受けるような方が出るようなことがあってはいけない。そのような扱いについて検討をしようということになっています」³⁸と述べている。

送信不能という事態について、岩崎吉彦は、「不可抗力により送信不能とか送信遅延が生じた場合の取扱いは、事実関係に基づいて個々に判断することになります。これは書面の場合と同様に、納税者の責めに帰すべき事由によるものでない場合には、納税者が不利益を受けることがないように取り扱うという国税通則法の大原則に従うものです。」³⁹と述べている。

こうした問題について日景は、「現行の国税通則法第66条第2項の規定(期限後申告に正当な理由がある場合の無申告加算税の不徴収)その他により対応することが可能であり、指摘されるほど大きな問題ではないのではないかと考えられる。」としているが、振替納税や青色申告特別控除のように期限内申告を適用要件としているものがあり、無申告加算税の不徴収ではなく、国税通則法第11条の災害等による期限の延長の適用について検討すべきと思われる。

国税不服審判所昭和55年4月24日裁決(裁決事例集20巻1頁)によれば、「災害その他やむを得ない理由とは、自然的災害、人為的災害、交通と絶等の客観的に見て、その申告ができないような状態をいうものと解される」とされている。

電子申告が行えなくとも、書面により申告書を提出することが可能であり、「客観的に見て、その申告ができないような状態」ではないとも考えられるが、電子申告の受付時間は通常午後9時までとされており、この時間では税務署の窓口は閉じられている。時間外

収受箱に投函することも可能とも考えられるが、e-Tax を利用するに当たってのメリットとして、「税務署や金融機関に赴くといった距離的な制約がなくなる」⁴⁰としており、電子申告利用者に申告期限間に税務署への提出を強要することは納税者の理解を得られないと思われる。また、郵送による提出についても、無集配局に集配時刻以降持ち込んだ場合は翌日の通信日付印となることから、国税通則法第 22 条を適用しても期限内申告とならない可能性がある⁴¹。このため、電子申告の受付システム側の事情により電子申告の受付ができなくなった場合は、「客観的に見て、その申告ができないような状態」に該当すると思われる。

また、国税電子申告・納税システムの利用規約第 16 条第 2 項では、免責事項として、「国税庁は、本システムの利用の停止、休止、中断若しくは制限又は通信回線の障害等により発生したシステム利用者又は他の第三者が被った損害について一切の責任を負わないものとします。」としているが、これはシステムトラブル等により生じた損害について、国税庁が賠償責任を負わないという趣旨であって、国税通則法第 11 条等の適用を排除するという意味ではないと思われる。

申告期限の延長については、国税通則法施行令第 3 条第 1 項により、地域及び期日を指定して期限を延長する方法と同第 2 項により、申請により期日を指定する方法がある。所得税の確定申告末期に受付システム等のトラブルが発生したような場合、多量の申告件数であり、納税者の負担を考えると、電子申告利用者について一律に延長の指定を行うことが望ましいと思われる⁴²が、施行令第 3 条第 1 項は「都道府県の全部又は一部にわたり」と特定の地域を念頭に置いていることから電子申告利用者のみについて同項を適用することは難しい面があると思われる。このため、第 2 項による申請に基づく方法にな

ると思われる。こうした申請についても、電子申告・納税システムでは利用可能であり、期日の指定に関する通知もシステムを通じて用いて行うことも考えられる^{43 44}。

なお、通信に関するトラブルとしては、バックボーンと呼ばれる基幹的な通信回線から、個別のインターネットサービスプロバイダー（以下「プロバイダー」という。）におけるトラブルが考えられる。大規模な通信障害は一律に適用し、そうでないような個別のプロバイダーのトラブルについては、個々に判断することが考えられる⁴⁵。その際、個別のプロバイダーのシステムトラブルはそのプロバイダーを選択した利用者の責任であるとも考えられるが、地域により、プロバイダーの選択肢がない場合もあり、必ずしも利用者の責任と言えない場合があることにも留意する必要があると思われる。

7 重加算税等に関する論点

納税者の補助者や申告を委任された第三者が隠ぺい偽装行為を行った場合にも、国税通則法第 68 条 1 項による重加算税を賦課しうるかについては、金子教授の「納税者と代理人との関係、当該行為に対する納税者の認識の可能性、納税者の黙認の有無、納税者が払った注意の程度等にてらして、具体的事案ごとに判断すべきであろう。」⁴⁶をはじめ、さまざまな学説がある。ここでは、最高裁で判示された「納税者が税理士に納税申告の手続を委任した場合についていえば、納税者において当該税理士が隠ぺい偽装行為を行うこと若しくは行ったことを認識し、又は容易に認識することができ、法定申告期限までにその是正や過少申告防止の措置を講ずることができたにもかかわらず、納税者においてこれを防止せずに隠ぺい偽装行為が行われ、それに基づいて過少申告がされたときには、当該隠ぺい偽装行為を納税者本人の行為と同視することができ、重加算税を賦課すること

ができると解するのが相当である。他方、当該税理士の選任又は監督につき納税者に何らかの落ち度があるというだけで、当然に当該税理士による隠ぺい仮装行為を納税者本人の行為と同視することができるとはいえない。」という考え方において、当該申告が電子申告であった場合に、その判断に影響を与え得るのかについて検討することとする。

電子申告では、税理士等が送信する場合、受信通知は、税理士及び納税者のメッセージボックスに格納され⁴⁷、送信した申告等データをパソコン等にダウンロードする⁴⁸ことが可能となっている。本事件においては、納税者は税理士に対し、確定申告書の控えや納税に関する領収書等の交付を要求しておらず、一定の落ち度があるとされているが、電子申告ならば、税理士に確定申告書の控えを求めなくとも、自ら確認できることが可能となっている。

納税者は委任した税理士に確定申告書の控えや納税に関する領収書等の交付を要求することが可能であるが、最高裁は、「本件確定申告書の内容をあらかじめ確認せず、申告書の控えや納付済みの領収証等の確認しなかった点など、被上告人にも落ち度はあるものの、これをもって同税理士による前記隠ぺい仮装行為を被上告人本人の行為と同視することができる事情に当たるとまでは認められないというべきである。」としている。申告内容をダウンロードできたとしても結論は変わらないとも考えられるが、最高裁は納税者が確認しなかったことに関し「国家資格を有する専門家たる税理士に委任した以上、その事務のすべてを任せ、先方からの連絡がない以上は、催促がましく連絡を取らないことがエチケットにかなうと考えることにも無理からぬ面があり」としており、税理士に連絡を取らずとも、自ら確認できることにより、違いが生じる可能性もありえるのではないかと思われる。

8 税理士法に関する論点

行政手続のオンライン化という観点において、国税関係手続と国税以外の行政手続を大きく分けるものとして、「税務代理」、「税務書類の作成」、「税務相談」を税理士又は税理士法人でない者が行うことを禁じた税理士法⁴⁹の存在がある。これにより、税理士法に規定される国税手続については、他の行政手続と異なり、申告手続を代理することについて税理士法との関係を注意する必要が生じる⁵⁰。また、税理士が行う関与先の電子申告についても、それが税理士法第2条第1項に規定する税務代理に該当する場合、同法第30条により税務代理権限証書の税務署への提出義務が生じる等⁵¹、税理士法との関係を整理する必要があると思われる。

(1) 電子申告と税理士制度に関するこれまでの議論

電子申告と税理士法の関係について検討するにあたり、これまでの議論を整理すると、電子申告の導入時の報告書「望ましい電子申告制度の在り方について」⁵²によれば、欧米諸国で1990年代初頭に導入された電子申告はインターネット普及前ということもあり、技術的観点等から納税者の申告データを送信する仲介業者が、税務当局にパソコン通信で接続する方式を採用し、納税者に直接接続することを認めていない例が多い。一方、その後のインターネット普及や申告納税制度であることを考慮すれば、インターネットを原則とし、納税者が直接税務当局に送信できる方法を基本とすべきとしている。また、我が国の税理士制度の果たしてきた役割に着目し、書面による申告同様、税理士を通じて電子申告することを当然可能とすべきとしている。その上で、税理士法との関係については、「納税者が作成した申告データを単に送信だけの業務であれば税理士業務に当たらないと考えられる。これに対しては、税理士資格を有しない者が送信業務に付随

して税理士法に抵触する行為を行う懸念があるので、税理士法違反の取締りには十分留意するべきであるとの指摘があった。」としている。

また、仲介業者に関する点について、田中治教授は、「電子申告の『仲介者』として、税理士以外の団体や企業の参入を認めるべきであるとする主張があるが、この種の主張には慎重であるべきだと考える。『仲介者』の理解いかんによるが、その者が納税者を代理又は代行して税法の解釈適用に当たるとすれば、その権限は現行法上、税理士にしか認められていない。」⁵³としている。

電子申告と税理士法の関係について、水野忠恒教授は、「わが国では、申告代理は税理士の独占業務とされているので、税理士法との調整が重要である。仲介者が、たんなる送信を行うことには問題がないと考えられる」⁵⁴としている。また、中西良彦は行政手続等における情報通信の技術の利用に関する法律の施行に伴う関係法律の整備等に関する法律第35条により、税理士法第2条第1項2号に規定される税務書類に電磁的記録が加えられたことに着目し、この改正により電子申告も税理士の無償独占業務になったと解釈できるのかとの問題を提起している。この点について、中西は、「税理士が『自己の判断に基づき』電磁的記録の方式による申告書等を作成することは、無償独占の対象となる業務であると考えられる。他方、自己の判断に基づかない単なる電子申告書等の代書は、独占業務に該当しないと言うべきであろう。」とし、「電子申告は、電磁的記録の方法による申告書等の作成という面と、その電磁的記録の税務署への電子的方法による送付という二つの性格を有すると解することができる。後者に関しては、書面による申告書等について言えば、当該書面を所轄税務署へ提出する行為であり、税理士の独占業務とは考える必要はなく、税理士により作成され

た申告書等を納税者自ら税務署等へ提出することもできれば、他の誰か適当な人に税務署への提出を代行してもらうこともできる。いわゆる使者の概念であり、郵送（信書便）による申告と同様である。」⁵⁵と述べている。

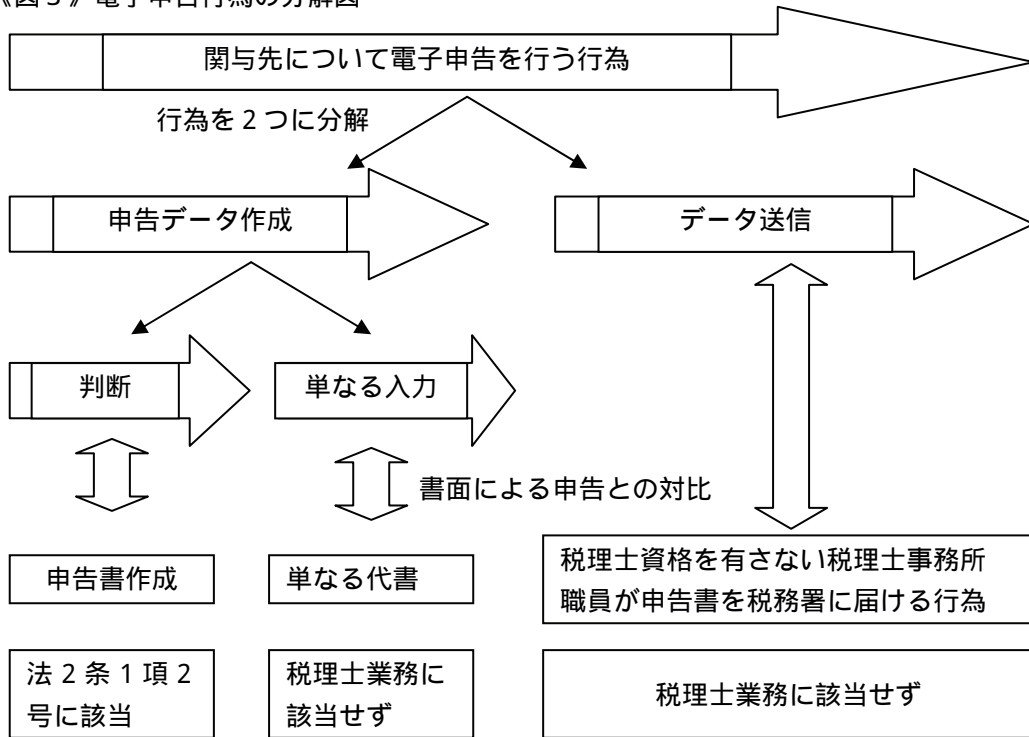
一方、電子署名の簡略化（税理士による送信時における納税者本人の電子署名省略の可能化）の検討が進められる中で、関与先の申告データ送信に際し、税理士法に規定がある税務代理権限証書の添付の必要があるか否かに関して、実務的な観点から税理士から注目を集めることとなった⁵⁶。これについては、「税理士等が申告等データを作成し、送信する場合は、税務代理権限証書を必ず提出する必要はありません。ただし、税理士法の規定により、税務代理権限証書の提出が必要な場合は提出していただくこととなります。」との考え方がe-Taxホームページ⁵⁷によると示されているが、加瀬昇一により「国税庁は『税務代理』により電子申告をする場合、納税者本人の電子署名は省略可能の方向で検討されているようである。」⁵⁸との主張もある。

これは、「代理送信」という言葉が税務代理を想起させるという面もある⁵⁹ためと思われる。以下において詳しく検討することとした。

(2) 電子申告の分解

税理士が関与先について電子申告する行為は、会計処理及び申告書作成の機械化により実務上一連の流れとなっている場合が多いと思われるが、概念整理のため、申告データの作成、申告データの送信という2つの行為に分けて検討を行う。（図3参照）

《図3》電子申告行為の分解図



(3) 申告データ作成行為の検討

申告データの作成行為も、実務的には一連の作業になっている面もあると思われるが、個々に見ていけば、例えば、当該支出が所得税法上の医療費控除に該当するものなのか、減価償却資産の法定耐用年数の判定といった税法上の判断がまずあり、それに基づき申告書の各金額が算出され、それをパソコンの入力操作により申告データとして完成するという流れになる。

これらの行為の中で、どの範囲が税理士業務に該当するかという点を考えるに当たり、書面による申告書作成についての考え方をみると、税理士法基本通達2-5によれば、「法第2条第1項第2号に規定する『作成する』とは、同号に規定する書類を自己の判断に基づいて作成することをいい、単なる代書は含まれないものとする。」とされている。

こうした考えを電子申告に当てはめると、当該支出が所得税法上の医療費控除に該

当するものなのか、減価償却資産の法定耐用年数の判定といった税法上の判断がまずあり、それに基づき申告書の各金額を算出するという行為までが、税理士法基本通達にいうところの「自己の判断に基づいて作成する」に該当し、算出された申告書の各金額をパソコンの入力操作により申告データとして完成するという行為は「単なる代書」に該当すると思われる。

このため、既に作成されている申告書を単なるパソコン操作により申告データとして作成する行為は、税理士法第2条第2号に規定する税務書類の作成に該当しないと思われる。⁶⁰

(4) 申告データ送信行為の検討

次に申告データ送信行為の検討を行う。

作成された申告データを送信するという行為(インターネットを利用するパソコン操作)を従来の書面による申告書提出に当てはめれば、完成した申告書を税務署に届ける行

為に該当すると思われる。こうした申告書を税務署に届ける行為については、従来から税理士資格を有しない税理士事務所職員が申告書を税務署に届けることや、郵送の申告書を税務署に届ける郵便局を税理士法違反と考えないように、申告書を届ける行為に相当する送信行為は、税理士業務に該当しないと考えられる。

また、「望ましい電子申告制度の在り方について」においても、「納税者が作成した申告データを単に送信するだけの業務であれば税理士業務に当たらないと考えられる。」との考えが示されている。

(5) 「税務代理」と「税務書類の作成」

上記において、算出された申告書の各金額をパソコンの入力操作により申告データとして完成するという行為以前の税務上の判断を要する行為は、税務書類の作成に該当するとの考え方を示したが、ここではこうした行為が税理士法上の「税務代理」と「税務書類の作成」のいずれかに該当するかにより税理士法第30条の税務代理権限証書の提出義務が課されるか否かが異なることから、これについての検討を行う。

これまでの検討において、電子申告を申告データ作成行為と申告データ送信行為に分けて考えており、それぞれについて検討を行う。

まず、申告データ作成行為についてであるが、前述のように税務上の判断を伴うものについては、申告書の作成に該当とすと思われる。また、「税務代理」を規定した税理士法第2条第1項第1号は「次号の税務書類の作成にとどまるものを除く。」とされる。

次に、申告データ送信行為についてであるが、「(4) 申告データ送信行為の検討」で検討したように、税理士業務に該当しないと考えられることから、「税務代理」及び「税務書類の作成」のいずれにも該当しないと考えられる。

このため、電子申告行為については、「税務書類の作成」に該当し、その行為は「税務書類の作成」(税理士法第2条第1項第2号に該当)にとどまるものと税務代理の一環としての税務書類の作成(税理士法第2条第1項第1号に該当)するものがあると思われる。なお、書面による申告においても、納税者が税理士に申告について委嘱しているものの全てが、税務代理に該当しているとは考えられていないことから、そのように考えても書面による申告との整合性は保たれると思われる。⁶¹

また、税理士が関与先の申告データを送信する行為を税務代理として考えた場合、申告データを送信する税理士は税理士法第30条に基づき、税務代理権限証書を税務署に提出する義務が生じることとなるが、補助税理士は税務代理権限証書を提出することができない⁶²ため、補助税理士は申告データを送信することができなくなってしまう。一方、補助税理士は従事する税理士等が委嘱を受けた事案について、税務書類を作成し、当該書類を作成した者として自ら署名押印することが想定されており⁶³、関与先の申告データを送信する行為のすべてを税務代理として考えた場合に整合性が取れなくなると考えられる。⁶⁴

9 電子申告に関する今後の検討課題

電子申告に関する法令面以外の今後の検討課題としては、以下の点があると思われる。

(1) 諸外国との比較

電子申告の利用状況について諸外国との比較が行われた新聞記事に関し、本庄教授は、「電子申告制度とその基盤である諸制度は、各国によって異なるので、単純に比較できないが、利用率を比較するとき、その前提となる諸社会制度の電子化の進捗度や税制の差異を認識しなければ、無意味な比較論となる」⁶⁵と述べている。

こうした電子化の進捗度や税制の差異に関しては、認証基盤の普及状況や納税者、特に申告件数の多い個人の申告がどのような方法で行われているか等の電子申告の普及に影響を与える要素の比較検討が必要と思われる。⁶⁶

(2) 他の行政手続きとの比較

CIO 連絡協議会事務局は「『オンライン利用促進のための行動計画(案)』に関する意見の募集」に寄せられた主な意見として、「利用率の高い事例を分析しその成果を活用すること」⁶⁷をあげており、国税関係手続以外の行政手続におけるオンライン利用状況との比較が行われることも考えられる。また、「公的個人認証の普及が必要である」との意見もあげられている。

公的個人認証の普及については、総務省が開催した「公的個人認証サービスの利活用のあり方に関する検討会」による「公的個人認証サービスの利活用のあり方に関する検討会 論点整理」⁶⁸において、「『公的個人認証サービスの普及が進んでいないことが、オンライン手続の利用促進の妨げとなっている。』との批判が時になされることがある。しかし、公的個人認証サービスは、他の本人確認・認証手段(民間の電子署名・認証サービス、生体認証、ID・パスワード等)と同様、オンライン上の情報のやりとりにおける本人確認・認証のための基盤・ツールである。したがって、その普及のためには、オンライン手続自体の利便性・使い勝手が向上し、その利用が進むことが必要である。これと切り離されて公的個人認証サービスが自律的に普及していくことは想定しがたいものであり、冒頭の批判は、因果関係の捉え方が一面に偏っていると考えられる。」とされており、その上で、「参考(構成員等からの主な意見)」として「公的個人認証サービスの普及についての課題は、申請届出書類等簡略化(例えば、国税の電子申請に際し、領収書等の添付

書類の省略もしくはPDF化を可能とし、添付書類等の郵送をせず電子申請のみで作業が完了。) インセンティブの付加((中略)国税では、平成20年分の申告時から5千円の税額控除が検討されている。)」があげられている。平成19年分又は20年分の所得税では、電子証明書等の取得を支援し、行政手続のオンライン利用を促進する観点から、電子申告を行う際に本人の電子署名及び電子証明書を送信した場合に、5000円の税額控除を受けることができるようにされており、また、電子申告における第三者作成書類等の添付省略が行えるようにされている。これらの取組による公的個人認証の普及状況を踏まえ、各行政分野の利用状況と本人確認に公的個人認証等の電子署名の利用の有無の関係についても、検討する必要があると思われる。その際には、インターネット取引における電子署名の利用が、公的個人認証の普及に影響を与えると思われるので、民間のインターネット取引における電子署名の利用状況についてもあわせて分析する必要があると思われる。

10 おわりに

以上、税理士法と電子申告の関係等についての考察を行ってみた。電子申告については、平成16年に運用が開始され、書面による提出とは異なる論点が生じる可能性があると思われるが、こうした論点について積極的な議論が行われるとともに、税理士法第1条の趣旨を踏まえ税理士の活躍の場が広がり、電子申告の一層の普及が進むことを期待したい。

¹ 国税庁「平成18年分の所得税、消費税及び贈与税の確定申告状況について(記者発表資料)」。 <http://www.nta.go.jp/kohyo/press/press/2007/6068/01.htm>。

² 日景智「電子申告を巡る法令上の問題点」税務

大学校論叢 43 号 (2003) ほか。

³ 総務省行政管理局・総務省自治行政局『解説行政手続オンライン化法』67 頁(第一法規、2003)。

⁴ 電子署名法の特定認証業務の認定を経た上で、政府認証基盤(GPKI)のブリッジ認証局と相互認証を行っている認証局が作成した電子証明書のうち、e-Tax で使用可能であることが確認されたものが、e-Tax で利用可能となっている。
<http://www.e-tax.nta.go.jp/svstemriyou/systemriyou3.html>。

⁵ 金子宏『租税法〔第 12 版〕』613 頁(弘文堂、2007)。

⁶ 金子・前掲注(4) 613 頁。

⁷ 東京高判昭和 48・3・9 訟務月報 19 巻 10 号 139 頁、税務訴訟資料 69 号 628 頁。

⁸ 日景前掲注(2) 234 頁。

⁹ 納付税額の全額が法定納期限までに氏名又は名称・納税地等の基本的な事項が入力されているか、添付された電子証明書が有効期限内で、かつ、登録された電子証明書と一致するか等の審査結果を含む内容が受信通知として、メッセージボックスに格納され、利用者は確認することが可能である。

http://www.e-tax.nta.go.jp/toiawase/qa/yokuaru05_02.html。

¹⁰ 原審は和歌山地裁昭和 52 年 7 月 11 日(行政事件裁判例集 28 巻 6・7 号 607 頁、訟務月報 23 巻 8 号 1517 頁、税務訴訟資料 95 号 1 頁)、上告審は最高裁昭和 57 年 1 月 19 日第三小法廷(税務訴訟資料 122 号 1 頁)。

¹¹ 原審は大阪地裁平成 8 年 7 月 17 日(税務訴訟資料 220 号 141 頁)、上告審は最高裁平成 9 年 9 月 30 日第三小法廷(税務訴訟資料 228 号 933 頁)。

¹² 原審は金沢地裁平成 12 年 3 月 30 日(税務訴訟資料 247 号 128 頁)、上告審は最高裁平成 13 年 10 月 12 日第二小法廷(税務訴訟資料 251 号 順号 9001)。

¹³ 金子・前掲注(4) 614-615 頁。

¹⁴ http://courts.go.jp/search/jhsp0030?action_id=dspDetail&hanreiSrchKbn=01&hanreiN0=6564&hanreiKbn=04。

¹⁵ 原審は東京地裁昭和 46 年 5 月 10 日(行政事件裁判例集 22 巻 5 号 638 頁、訟務月報 17 巻 8 号 1358 頁、判例時報 648 号 59 頁、税務訴訟資料 62 号 658 頁)。

¹⁶ 原審は静岡地裁平成 11 年 2 月 12 日(訟務月報 47 巻 2 号 369 頁、税務訴訟資料 240 号 661 頁)、上告審は最高裁平成 12 年 3 月 14 日第三小法廷(税務訴訟資料 246 号 1261 頁)。

¹⁷ http://www.soumu.go.jp/joho_tsusin/top/ninshou-law/law-index_e.html。

¹⁸ 渡辺新矢ほか『電子署名・認証 法令の解説と

実務』6-10 頁(青林書院、2002)。

¹⁹ 飯田耕一郎 = KPMG ビジネスアシュランス(株)ほか『知っておきたい 電子署名・認証のしくみ』22-26 頁(日科技連出版社、2001)。

²⁰ <http://www.moj.go.jp/TOPICS/topics29.html>。

²¹ 飯田耕一郎 = KPMG ビジネスアシュランス(株)ほか前掲注(19) 56 頁。

²² http://www.somu.go.jp/joho_tsusin/pressrelease/japanese/joho_tsusin/010330_3ref.html。

²³ e-Tax ホームページ

http://www.e-tax.nta.go.jp/toiawase/qa/yokuaru05_02.html。

²⁴ 大阪地裁平成 17 年 9 月 16 日判決(前掲注 14)において、瑕疵のある申告書が治癒されるという原告の主張は認められなかったと考えることもできるが、この事件は原告が納付書の提出をもって瑕疵のある申告書と主張してものであり、課税標準等の情報が記載されていない納付書と、所定の記載事項が記載されている申告データを同一に扱う必要はないと思われる。

補正が認められるのかが争われた事件として、東京高裁昭和 54 年 6 月 27 日判決(税務訴訟資料 105 号 887 頁)があるが、この事件は確定申告用紙に「特例適用条文」の欄が印刷されているにもかかわらず何も記載しなかったという納税者側に重大な過失があり、その補正も税務調査において指摘を受けてから申し出たものであり、電子証明書が期間満了により失効していた場合を同様を考える必要はないと思われる。

²⁵ 中西良彦「国税行政の IT 化と税理士制度 - 電子申告・無償独占・守秘義務 -」租税理論研究叢書 14 号 192 頁(2004)。

²⁶ 財務省大臣官房文書課編『ファイナンス別冊平成 18 年度税制改正の解説』657 頁(大蔵財務協会、2006)。

²⁷ 電子消費者契約及び電子承諾通知に関する民法の特例に関する法律においても、民法では隔地者間の契約は承諾の通知を發したときに成立するという發信主義をとっているが、電子的方法による意思表示の場合、隔地者にも瞬時に到達するので、發信主義の特例を適用せず、到達主義の原則によることとしている。(宇賀克也『行政手続きオンライン化 3 法 電子化時代の行政手続』158 頁(第一法規、2003)。

²⁸ 日景前掲注(2) 230 頁。

²⁹ 本庄資 = 佐久間裕幸 = 須田邦裕「電子申告時代における税理士の業務と役割」(佐久間発言)税理 43 巻 10 号 127 頁(2000)。

³⁰ 国税庁「平成 17 事務年度における法人税の課税実績について」。

<http://www.nta.go.jp/kohyo/press/press/2006/0610-04/index.htm>。

³¹ 国税庁前掲注(1)。

³² 国税電子申告・納税システム (e-Tax) は申告以外にも各種届出、納税にも対応したシステムとなっているが、利用件数の多い申告を参考とした。

³³ 岩崎吉彦「電子申告・納税システムについて」租税研究 656号 26頁 (2004)。

³⁴ 事務処理にオンラインを利用し集中化しているベンダーは限られているが、以前からオンライン利用をしているベンダー会員税理士は電子申告の利用割合が高いと思われ、そのような税理士の利用分だけでも3月16日以降に繰り延べることができれば、一定の効果が見込めると思われる。

他のベンダーは当該ベンダーのようにセンターとのデータのやり取りを行っていないため、上記の方法が採用できないと思われ、当該ベンダー会員税理士を特別扱いしているとの指摘を受ける可能性が考えられる。

これについては、ベンダー会員税理士は従来通り3月15日までに帳票記録を送信する必要があり、特にベンダーや個々の税理士にメリットがないとして理解を求め、上記スキームの適用条件を公開し、応募してきたベンダーに対応する形を取るといった方法が考えられる。

³⁵ KSKの概要については、「国税庁レポート2004」7頁参照。e-Tax受付システムとKSKの関係について、岡田俊明は、「申告等データや納付済通知データは、受付システムからKSKシステムに受け継がれることとされている。」としている。(岡田俊明「行政のIT化と税務行政組織」租税理論研究叢書14号165頁(2004))

³⁶ レンタルサーバーへのデータ送信はあったが、e-Tax受付システムへの送信がない場合の対応等についての整理が必要と思われる。

³⁷ 申告手続の電子化等に関する研究会 平成12年4月「望ましい電子申告制度の在り方について」

³⁸ 本庄ほか・前掲注(29)〔本庄発言〕125頁。

³⁹ 岩崎吉彦 前掲注(33) 36頁。

⁴⁰ e-Tax ホームページ

http://www.e-tax.nta.go.jp/toiawase/qa/yokuaru_01_03.html。

⁴¹ 無集配局の窓口へ提出した申告書の扱いが争われたものとして、東京地裁平成17年12月16日判決(判例タイムズ1222号172頁)があるが、現在、控訴中となっている。

⁴² 実際に、そのようなシステム障害が発生した場合についてであるが、個々の納税者のアクセスログが残っていればそれを分析し、アクセスの有無により申告しようとの意図があったか否かを判断するという事も考えられるが、システム障害の内容によっては、アクセスログが分析不可能な場合も考えられる。また、確定申告期終盤の大量

の申告についてそのような分析を行うことが現実的でない場合も考えられる。

⁴³ 通知をe-Taxで行うには、電子納税証明書及び電子申請等証明書と同様に省令第8条に規定する必要があると思われる。

⁴⁴ 不測の事態が生じた場合は混乱を回避するため、国税通則法第11条の適用により、システム復旧後、一定期間内に申告と個別申請を行った者は期限内申告として取扱うことを速やかにホームページ等により公表するという方法が考えられる。

⁴⁵ 国税通則法第11条の「やむを得ない理由」や同第66条1項ただし書の「正当な理由」に該当するかの個別の判断においては、どこまでが納税者の責めに帰す事由かということが焦点になると思われる。同第66条1項ただし書の適用に関し、東京地裁平成17年12月16日判決(判例タイムズ1222号172頁)は、確定申告書を法定申告期限の末日に郵便局の窓口へ提出したにもかかわらず、郵便局の取扱いに基づき翌日の通信日付印が押された場合、一般納税者としては申告期限の最終日までに郵便局の窓口へ確定申告書を提出すれば期限内申告になるはずであると信じていたとしても無理からぬところであること等を勘案すると、無申告加算税を課するのは酷であるとし、正当な理由に該当するとしており、控訴中の本事件の結果が注目される。

⁴⁶ 金子前掲注(5) 586頁。

⁴⁷ <http://www.e-tax.nta.go.jp/topics/topics5.htm>。

⁴⁸ http://www.e-tax.nta.go.jp/toiawase/qa/yokuaru_05_07.html。

⁴⁹ 税理士法第2条、第52条。

⁵⁰ 関連する論点として国税以外の行政手続きとの比較や税理士制度のない諸外国との比較も考えられるが、本稿の論点とはしない。

⁵¹ 税理士が関与先納税者の申告データを作成・送信する行為を税務代理として考えた場合、税務代理を行う際には税務代理権限証書を提出する義務があるが補助税理士は税務代理権限証書を提出できないとされており、関与先納税者の申告データを作成・送信することができなくなるという問題が生じる。

⁵² 申告手続の電子化等に関する研究会前掲注(37)。

<http://www.nta.go.jp/kohyo/katsudou/shingi-kenkyu/e-tax/000419/arikata/01.htm>。

⁵³ 田中治「電子政府実現に向けた情報化の推進と税務行政」税理45巻12号4頁(2002)

⁵⁴ 水野忠恒『租税法〔第3版〕71頁(有斐閣、2007)。

⁵⁵ 中西前掲注(25) 194頁。

⁵⁶ 関与先の申告データ送信に際し、税務代理権限

証書の添付の必要があるか否かに関しては、本人署名省略が可能となる以前から、税理士は関与先の申告データ送信を行っており、今後の e-Tax 利用拡大に当たり、関係法令の理解が進むことも必要と思われる。

⁵⁷ http://www.e-tax.nta.go.jp/toiawase/qa/qashomei_01_07.html。

⁵⁸ 加瀬昇一「電子申告時代における税務代理」税研 22 巻 131 号 90 頁 (2007)。

なお、同論文の脚注において、「本稿執筆段階では、省令改正の状況が確認できない。」との説明が加えられている。

⁵⁹ 税理士が行う電子申告が税務代理行為と税務署類の作成のどちらに該当するのか疑問に思っている税理士もいると思われる。

⁶⁰ 実務上一連の流れで行われている申告データ作成行為を細分化して検討する意義としては、現在酒税の保全及び酒類業組合等に関する法律第 42 条第 1 項に基づき酒類業組合が酒類の販売数量等報告書を取りまとめて税務署に提出していることから、各種業者が作成した報告書を酒類業組合がパソコン操作により申告データとして作成する行為は税理士業務に該当しないとの考え方を導くことが可能となるというものがあると思われる。

⁶¹ 税理士が行う申告書の提出が全て税務代理に該当するとなれば、税理士が作成する全ての申告書について税務代理権限証書(税理士法第 30 条)を提出しなければ、違法状態となってしまうが、そのようには解されてはいない。

⁶² 国税庁ホームページ「補助税理士と開業税理士の業務について」Q&A(問 4)
<http://www.nta.go.jp/sonota/zeirishi/zeirishiseido/kentokai/01.htm>。

⁶³ 国税庁ホームページ「補助税理士と開業税理士の業務について」Q&A(問 3)
<http://www.nta.go.jp/sonota/zeirishi/zeirishiseido/kentokai/01.htm>。

⁶⁴ 送信行為が納税者の代わりに申告書を税務署に提出する行為に等しいから、税理士が送信する行為が申告等の代行に含まれ、税務代理に該当するのではないかの疑問については、上記のように単に送信する行為は税理士業務に当たらない行為である以上、税務代理に該当することはありえないと思われる。

また、税理士法基本通達 2-4 において、「『代行』には、事実の解明、陳述等の事実行為を含むものとする。」とされており、同法第 2 号に「代行」との文言が追加された昭和 55 年改正時の議論を見ると、「代行」とは、納税者のために行う事実の解明、陳述等の事実行為を想定していたものであり、送信行為を想定しているものとは考え

られない。なお、代行に関しては、「税務調査に際し、税理士が納税者のために事実の解明、陳述等法律行為とはいえない行為によって本人を援助する事例が非常に多い。このような行為が税理士業務に該当しないこととなれば、納税者及び税理士の期待に反することとなる。それゆえ、本条第 1 項第一号は、この不都合を避けるため、「税務代理」には、法律行為の「代理」に止まらず、事実行為の「代行」も含まれるものであることを明らかにしているのである。」と解説されている。(日本税理士連合会「税理士法逐条解説〔5 訂版〕」22 - 23 頁(日本税理士協同組合連合会、2005))

⁶⁵ 本庄資「電子申告活性化の施策とクリアすべき課題」税理 49 巻 10 号 7 頁 (2006)。

⁶⁶ 公的個人認証サービスの利活用のあり方に関する検討会第 5 回会合において、野村総合研究所より、オンライン手続における本人確認方法等について、アメリカ、カナダ、ドイツ、シンガポール、韓国の紹介が行われている。これによると、国税の申告において電子的な証明書・認証を必要としているのは、ドイツ及び韓国のみであり、両国とも発行手数料無料かつ F D 等の媒体に格納可能なものも提供されている。(野村総合研究所コンサルティング事業本部 情報・通信コンサルティング二部「電子政府・電子自治体の本人確認方法の海外動向の調査」3,12,19 頁、2007)

(http://www.somu.go.jp/menu_03/shingi_kenkyu/kenkyu/kojin_ninsho/070326_1.html。)

⁶⁷ CIO 連絡協議会事務局(内閣官房・総務省)「『オンライン利用促進のための行動計画』について」(報道資料、2006)(http://www.somu.go.jp/s-news/2006/060331_18.html。)

⁶⁸ http://www.somu.go.jp/menu_03/shingi_kenkyu/kojin_ninsho/index/html。