

論 説

電子申告等に関する一考察

税務大学校 教頭
岩 崎 吉 彦

◆SUMMARY◆

平成 16 年 2 月に名古屋国税局管内の納税者を対象にスタートした国税庁の国税電子申告・納税システム (e-Tax) は、その後、順次対象地域・対象手続を拡大し、直近の平成 19 年度における利用件数は、オンライン利用促進対象手続きベースで約 577 万件、その他の手続きを含んだ全利用件数では約 938 万件 (いずれも納付手続きは含まず) となっている。こうした利用件数の著しい増加の中にあって、今後の税務行政の根幹を支えるシステムである e-Tax に関する論点については、運用のスタートの前後を通じて数多く論じられ、また、利用者の意見・要望等も踏まえてその機能・運用も多くの改善が加えられてきている。

本稿は、スタートから 5 年が経過し、e-Tax を取り巻く環境が刻々と変化する現在において、改めて電子申告に関する基本的な事項と関連する論点について、歴史的な経緯や利用技術の概要等も織り込みつつ整理を行い、検討を加えたものである。

(税大ジャーナル編集部)

目 次

1	はじめに	157
2	根拠法令の概要	158
	(1) 高度情報通信ネットワーク社会形成基本法	158
	(2) 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	158
	(3) 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	159
	(4) 電子署名及び認証業務に関する法律	160
	(5) 商業登記法	160
	(6) 電子署名に係る地方公共団体の認証業務に関する法律	160
3	電子政府の経緯と税務行政における e-Tax の位置付け	161
	(1) 電子政府の経緯	161
	(2) IT 基本法等における行政の役割等の考え方	161
	(3) 電子研究会報告における考え方	162
	(4) 税務行政における e-Tax の位置付け	162
4	租税法の基本法則と e-Tax 関係の規定	163
	(1) 租税法律主義	163
	(2) 租税公平主義	165
5	電子申請等の利用環境	166
	(1) 行政手続オンライン化法等の規定	166
	(2) e-Tax の利用環境	167
	(3) 電子情報処理組織のセキュリティ	167
6	e-Tax が利用可能な手続の範囲	168
	(1) 行政手続オンライン化法等の規定	168
	(2) e-Tax が利用可能な手続の範囲	168
7	納税者の認証	169
	(1) 書面等における署名・押印	169
	(2) e-Tax における納税者の特定と認証	170
	(3) 電子署名の省略	174
	(4) 電子署名の瑕疵	175
	(5) 電子署名の普及における課題	176
8	到達時期	177
	(1) 納税申告の効力	177
	(2) 電子申告等の提出時期	177
	(3) 納税申告書の提出先	179
	(4) 災害等による期限延長	179
9	添付書類	180
	(1) 行政手続オンライン化法における添付書類の扱い	180
	(2) e-Tax における添付書類の扱い	180

(3) 添付書類に関する課題	181
10 e-Tax のセキュリティ	182
(1) 我が国の政府機関の情報セキュリティ	182
(2) e-Tax のセキュリティ	182
11 その他の論点	185
(1) 事前手続	185
(2) 代理人による申告等の取扱い	186
(3) 税務署窓口における電子手続の利用	186
(4) 法定資料の光ディスク等提出制度との相互運用性の確保	187
(5) e-Tax の将来像	188
12 おわりに	189

1 はじめに

平成 16 年 2 月に名古屋国税局管内の納税者を対象にスタートした国税庁の国税電子申告・納税システム (e-Tax) は、その後、順次対象地域・対象手続を拡大し、利用件数も平成 16 年度約 6 万件、平成 17 年度約 19 万件、平成 18 年度約 182 万件と順調に伸び、直近の平成 19 年度における利用件数は、オンライン利用促進対象手続ベースで約 577 万件、その他の手続を含んだ全利用件数では約 938 万件 (いずれも納付手続の件数は含まない。) となっている¹⁾。

政府全体の行政手続のオンライン化の状況については、平成 20 年 8 月に総務省が発表しているが、これによると、平成 19 年度の国の各行政機関に対する申請・届出等の手続の総件数は約 821 百万件で、このうち約 169 百万件 (20.5%) がオンラインを利用して行われている²⁾。

また、平成 20 年 9 月 12 日に高度情報通信ネットワーク社会推進戦略本部は、国の行政手続におけるオンライン利用促進のために平成 23 年度までに政府全体として講ずる措置を取りまとめ、「オンライン利用拡大行動計画」(以下「利用拡大行動計画」という。)と

して発表した³⁾。利用拡大行動計画では、利用頻度の高い手続に重点化し、新たな目標を設定するとともに、オンライン手続のメリットの拡大や使い勝手の向上等の施策を集中的に講じていくこととしている。国税関係については、申告手続や支払調書の提出など 15 手続が取り上げられており、平成 25 年度末の利用割合の目標は 65% (法人税申告等、早期に効果の現れやすい 11 手続については、平成 23 年度末の利用割合の目標は 70%) としている。

国税の電子申告等に関する論点については、これまで e-Tax の運用のスタート前・後を通じて数多く論じられてきているとともに⁴⁾、電子政府評価委員会や財務省の総合評価⁵⁾等の機会において運用状況の評価も行われてきているが、このような先端技術の成果を応用しつつ道を切り拓いていく分野においては、理念と一定の想定に基づき制定せざるを得ない法令と実際の制度の運用を通じて得られた経験則とを突き合わせ、随時、色々なレベルで可能な改善を加えていくことが、PDCA サイクルとして重要と考えられる。実際、e-Tax については運用開始後、既に利用者の意見・要望等も踏まえた機能・運用の多くの改善が加えられてきている。このように状況が変化

する中であって、電子申告に関する基本的な事項と関連する論点についても時々再整理しておくことが有用と考えられるため、本稿ではこのような観点から論述したい。

なお、本稿における意見に関する部分は、いずれも筆者の私見であることを予めお断りしておく。

2 根拠法令の概要

電子申請等に関する課題の検討にあたり、まず、その根拠法令の体系を概観する。

(1) 高度情報通信ネットワーク社会形成基本法

平成 12 年 12 月 6 日に成立し、平成 13 年 1 月 6 日から施行された高度情報通信ネットワーク社会形成基本法（以下「IT 基本法」という。）は、情報通信技術の利用による世界的な社会経済構造の変化に対応するべく高度情報通信ネットワーク社会の形成に関する施策を迅速・重点的に推進することを目的として制定され、高度情報通信ネットワーク社会形成の基本理念、国及び地方公共団体の責務、施策の策定に係る基本方針、IT 戦略本部の設置、等について規定している。

IT 基本法は、我が国の社会全般に亘る IT 化の推進を図るものであるが、電子政府の構築についてもこの法律が基本的な拠り所となっている。電子政府に関して IT 基本法は、20 条（行政の情報化）で、国及び地方公共団体の行政事務において簡素化、効率化及び透明性の向上に資するべく情報化を積極的に推進すべきこと、21 条（公共分野における情報通信技術の活用）で、国民の利便性の向上を図るため情報通信技術の活用による公共分野でのサービスの多様化及び質の向上に必要な措置を講ずべきことを規定している。

また、同法は、25 条で、内閣に高度情報通信ネットワーク社会推進戦略本部（本部長：内閣総理大臣）（以下「IT 戦略本部」という。）を設置することを規定し、26 条で、IT 戦略

本部は、IT 化社会の形成に関する重点計画を作成し推進を司ること、35 条で、その重点計画の内容を規定している。

なお、IT 基本法の施行後、政府は間を置かず「e-Japan 戦略」（平成 13 年 1 月 22 日 IT 戦略本部）を決定し、その内容を受け、IT 基本法 26 条及び 35 条に基づく「e-Japan 重点計画」（平成 13 年 3 月 29 日）が策定された。それまでも行政の情報化は、「行政情報化推進基本計画」（平成 6 年 12 月閣議決定）等に基づき進められていたが、IT 基本法の制定により重点計画として体系化されるようになった。その後も e-Japan 戦略や重点計画は度々改定・再編され現在に至っており、最新のものは、それぞれ「IT 新改革戦略」（平成 18 年 1 月 19 日）及び「重点計画・2008」（平成 20 年 8 月 20 日）である。

おって、関係行政機関相互の緊密な連携と推進体制の確立を図るため、IT 戦略本部の下に各府省情報化統括責任者（CIO）連絡会議（以下「CIO 連絡会議」という。）が設置されている⁶。CIO 連絡会議は、適宜の連絡・協議の他、電子政府の構築に当たっての原則や目標、計画期間等について記述した「電子政府構築計画」（平成 15 年 7 月 17 日決定、平成 16 年 6 月 14 日一部改定）や電子申請等のオンライン利用率の目標等について記述した「電子政府推進計画」（平成 18 年 8 月 31 日決定、平成 19 年 8 月 24 日一部改定）等を策定している。

(2) 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

国の行政機関等に係る申請、届出等の種々の行政手続等は、総務省によれば全体で約 52,000 種類が存在する⁷が、これらを電子的に行うための総体的な根拠法となっているのが、「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「行政手続オンライン化法」又は「行オ」という⁸。）である。

平成 14 年 12 月 13 日に成立し、平成 15

年2月3日に施行された行政手続オンライン化法は、いわば電子政府の法的基盤整備を行うもの⁹として通則法の形式でまとめられている。同法は、行政機関等への申請・届出等をオンラインで行うことができるようにするための共通事項として、行政機関等は主務省令を定めて電子申請等を行わせることができること（オンライン化可能規定：行オ3①）の他、電子申請等は書面等により行われたものとみなして関係法令の規定を適用すること（書面等みなし規定：同3②）、到達時期、氏名等を明らかにする措置の主務省令への委任、等について規定している。なお、同法は、「申請等」の他、「処分通知等」（国税関係手続の中では電子納税証明書の発行が該当する。）、「縦覧等」、「作成等」についても同様に電子化のための根拠を規定している。

なお、行政手続オンライン化法の制定に当たって、同法の規定のみでは手当てが完全でないもの、及び、例外を個別に定める必要があるものについて、71の個別法律の改正を一括して行う法律として「行政手続等における情報通信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」（以下「整備法」という。）が制定された。当時（平成14年12月頃）、行政手続オンライン化法、整備法及び「電子署名に係る地方公共団体の認証業務に関する法律」（後述(6)。）の3法のことをまとめて「行政手続オンライン化関係三法」と呼ぶことが多かった¹⁰。ただし、これら3法の内、整備法は、国税関係についても例えば電子納税制度の開始に関する改正なども含んでいるが¹¹、現在では、その規定は各法律の条文改正に反映されているので、独立して参照されることは多くないと思われる。

(3) 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

行政手続オンライン化法は、電子申請等の具体的な手続の詳細を主務省令に委任している（行オ3①、④、12）。ここで「主務省令」

は、各手続等について規定している法令を所管する府省の内閣府令又は省令のことを指し、国税関係手続に関しては、「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」（以下「省令」という。）が定められている。ただし、行政手続オンライン化法は法令上書面を意味する用語がある手続に関する事項にのみ適用が限られ、省令は、そのような手続に関する委任事項については、同法の委任省令としての性格を有するが、その他の事項（例えば、法令上書面を意味する用語のない手続に関する事項等）については、当該手続に関する個別法令の実施省令としての性格を有している。この二面的な性格のため、省令1条（趣旨）は、行政手続オンライン化法の規定に「基づき又は準じて」電子申請等を行わせる場合について適用する旨の規定振りとなっている。省令のこの規定振りにより、法令上書面を意味する用語の有無にかかわらず、基本的には全ての国税関係手続について電子手続を利用することが可能となっている。

平成15年11月4日から施行された省令は、電子申請等に電子署名を行う際に使用できる電子証明書の種類、電子申請等を利用できる申請等、事前届出、電子申請等の方法、電子署名を要しない場合と対象者の国税庁長官への委任、添付書面等の記載事項の送信、税務署長等の求めに応じた添付書面等の提示又は提出及び対象添付書面等の国税庁長官への委任、氏名等を明らかにする措置、電子納税手続、電子処分通知等（電子納税証明書を指す。）、等について規定している。ここで、電子申請等を利用できる申請等には、省令自体に規定する事前届出の手続も含むよう規定されている（省令3、別表）。

なお、更なる細目として、省令で規定するもの以外で使用することのできる電子証明書、電子署名を要しない者、税務署長等が確認のために提示又は提出させることができる添付

書面等、及び、税務署長等が添付書面等を提示又は提出をさせることができる期間についての規定が国税庁長官名で告示されている（それぞれ、平 18 国税庁告示 31 号、32 号、平 20 同 37 号、平 19 同 8 号）。

(4) 電子署名及び認証業務に関する法律

行政手続オンライン化法の成立（平成 14 年）に先立ち、平成 12 年 5 月 31 日に成立し、平成 13 年 4 月 1 日から施行された電子署名及び認証業務に関する法律（以下「電子署名法」又は「電署」という。）は、電子署名に関し、電磁的記録の真正な成立の推定、及び、電子証明書の発行を行う特定認証業務に関する認定制度、等について規定している。

電子署名法 3 条は、「電磁的記録（略）は、（略）本人による電子署名（略）が行われているときは、真正に成立したものと推定する。」と規定し、電子署名が施された電磁的記録の法的位置付けを明確にしている。ここで、「文書の成立の真正」の概念は、文書が本人の意思に基づき作成されたものであることをいう。民事訴訟法は、228 条 1 項で「文書は、その成立が真正であることを証明しなければならない。」とし、同 4 項で「私文書は、本人又はその代理人の署名又は押印があるときは、真正に成立したものと推定する。」と署名・押印と真正な成立との関係を規定している。電子署名法 3 条の規定は、書面の成立における署名・押印の役割と同様の役割を電磁的記録の成立において電子署名に与えるものである。なぜこのような推定規定を置くことが可能なのか、その技術的背景については後述する（7(2)ホ）。なお、行政手続オンライン化法の書面等みなし規定と異なり、電子署名法 3 条は推定規定であるので、文書の成立の真正については事実の不存在の反証が許される。

また、電子署名法は、求めに応じ電子署名の検証に使用する電子証明書を発行する業務を認証業務と定義するとともに、設備、本人

確認、業務方法等について一定の要件を満たす認証業務を「特定認証業務」として主務大臣（総務、法務及び経済産業の 3 大臣。）が認定する制度について規定している。この認定は任意であるが、公的個人認証制度や商業登記制度に基礎を置く電子認証制度のように個別に根拠法を有する認証制度以外の民間企業が行う認証業務についても、この制度により一定の信頼性を確保することが図られている。なお、日本税理士会連合会が行っている「税理士証明書発行サービス」も電子署名法に規定する特定認証業務に該当する¹²。

(5) 商業登記法

平成 12 年 4 月 19 日に成立した商業登記法等の一部を改正する法律（平 12 法律 40 号、平 12.10.1 施行）により商業登記法が改正（12 条の 2（電磁的記録の作成者を示す措置の確認に必要な事項等の証明）の追加）され、商業登記制度に基礎を置く電子認証制度が導入された。

商業登記制度に基礎を置く電子認証制度は、会社の代表者等の印鑑提出者について、その者が電子署名したことを確認するために必要な事項（第三者が電子署名を検証するための公開鍵など）及び会社の商号、本店、印鑑提出者の資格、氏名等の登記事項に関する電子証明書（証明者は登記官。）を登記所において発行するものである。

(6) 電子署名に係る地方公共団体の認証業務に関する法律

平成 14 年 12 月 13 日に成立し、平成 16 年 1 月 29 日から施行された電子署名に係る地方公共団体の認証業務に関する法律（平 14 法律 153 号）（以下「公的個人認証法」という。）は、公的個人認証制度の根拠法である。公的個人認証制度は、住民基本台帳に記録されている者の求めに応じて、当該住民基本台帳を備える市区町村の窓口を通じて、都道府県知事が電子証明書を発行するものである（公的個人認証法 3①）。

電子証明書の記録媒体としては、主として住民基本台帳カードが使用され、電子証明書の有効期間は3年で(同5)、また、同一人に対して電子証明書の二重発行はできないとされている(同6)。

なお、公的個人認証システムと住民基本台帳ネットワークシステムとは、相互に独立した別システムであるが、公的個人認証システムは、住民基本台帳ネットワークシステムから住民の基本4情報(氏名、生年月日、性別、住所)及び異動等情報の提供を受けることとされている¹³。

3 電子政府の経緯と税務行政における e-Tax の位置付け

e-Tax に関する諸々の論点を検討する上で、本稿の言わば立ち位置を明確にする意味で、税務行政における e-Tax の位置付けについて概括しておく。

(1) 電子政府の経緯

政府全体における情報化の動きは、行政改革の動きとも密接に関連してかなり廻ることができる。

例えば、第三次行革審の最終答申(平成5年10月)に「我が国の行政の情報化について、(略)一層積極的かつ戦略的に推進する」と記されたが、翌年8月に高度情報通信社会推進本部(本部長:内閣総理大臣)が設置され、12月に「行政情報化推進基本計画」が閣議決定されている。同計画では、行政の情報化の目的を行政の質の高度化と国民サービスの質的向上を図ることとし、その推進により国民の立場に立った効率的・効果的な行政の実現を目指すとしている。同計画の対象期間は平成7年度から平成11年度までの5年間であったが、インターネットの急速な普及等の状況変化を踏まえ、その対象期間の満了を待たず、平成9年12月には「行政情報化推進基本計画の改定について」が閣議決定された。改定後の計画の対象期間は平成10年度

から14年度までの5年間で、ここでも行政の情報化は理念上ほぼ同じ位置付けとなっている。しかし、計画の内容としては、紙からネットワークを駆使した電子的な情報の管理への移行を目指す「電子政府」の概念が前面に打ち出され、特に、申請等の手続について「原則として平成10年度末までに可能なものから早期に電子化を行う」とされ、また、本人確認等の課題の解決を要する手続についても「早期にその課題の解決を図りオンライン化を実施する」とされた。

その後、平成11年10月に決定された「ミレニアム・プロジェクト(新しい千年紀プロジェクト)」において、「情報化」「高齢化」「環境対応」と共に取組み分野として設定されるとともに、「電子政府の実現」はその情報化の中の3つのテーマ¹⁴の一つに位置付けられた。平成12年3月に「申請・届出等手続の電子化の推進のための基本的枠組み」(行政情報システム各省庁連絡会議)が策定され、電子政府の共通基盤となる制度・システムの整備、個別手続の平成15年度までのオンライン化、省庁別アクション・プランの策定の方針が記述されている。なお、この中で国税庁の電子申告は参考とすべき先導的な取組みの一つとして紹介されている。平成12年11月にはIT基本法が成立するが、その後の動きは上述(2(1)等)のとおりである。

(2) IT基本法等における行政の役割等の考え方

電子政府の実現に向けた一連の動きの中で、共通課題研究会(座長:宇賀克也教授)が平成10年9月から平成12年3月に亘って開催され、インターネットを利用した行政手続を実現する際の主要な課題についての検討を行っている。同研究会は、平成12年3月にその最終報告「インターネットによる行政手続の実現のために」(以下「共通研究会報告」という。)を取りまとめている。

平成13年1月にIT基本法が施行され、「申

告手続の電子化等に関する研究会報告」(次項(3。))にいう我が国における「高度情報化社会の実現を目指すとの大きな流れ」の基軸となっている。同法に基づき策定されたe-Japan重点計画において、改めて「国民と行政との間の実質的に全ての申請・届出等の手続を、2003年度までのできる限り早期にインターネット等で行えるようにする」ことが確認され、実施時期の前倒し、手続の簡素化及び事務処理の電子化の観点から既存のアクション・プランの見直しを行うこととされた。

IT基本法は、7条で、官の基本的な役割を民の活力が発揮されるための環境整備としつつも、10条で、国は、高度情報通信ネットワーク社会の形成に関する施策を策定・実施する責務を有する旨、20条及び21条で、国民の利便性の向上及び行政の効率化のために事務処理や公共サービスにITを活用する旨規定している。また、行政手続オンライン化法も、8条(国の手続等に係る情報システムの整備等)で、「国は、行政機関等に係る手続等における情報通信の技術の利用の推進を図るため、情報システムの整備その他必要な措置を講ずるよう努めなければならない。」と規定している。

(3) 電子研究会報告における考え方

申告手続の電子化等に関する研究会(座長:水野忠恒教授)は、IT基本法の成立(平成12年12月)に先立つ平成11年6月から平成12年4月に亘って開催され、そこでの議論により国税の電子申告は大卒についてほぼ方向付けられたと言える。

同研究会は、その最終報告書「望ましい電子申告制度の在り方について」(平成12年4月19日)(以下「電子研究会報告」という。)において、「社会全体の高度情報化・ペーパーレス化の急速な進展を踏まえると、(略)行政手続の電子化は、時代の要請というべきものであり、(略)電子申告も、高度情報化社会の実現を目指すとの大きな流れの中で積極的に

推進すべきである」とした上で、望ましい電子申告の在り方として、①申告手続負担の軽減により納税者の利便性の向上に資すること、②セキュリティの確保について納税者の信頼を得られるものであること、③適正・公平な課税に資するものであること(申告水準の低下を招かないこと)、④税務当局にとっても、事務の効率化や行政の高度化に資するものであることを指摘している。

(4) 税務行政におけるe-Taxの位置付け

財務省設置法19条は、国税庁の「任務」について規定しており、それを「内国税の適正かつ公平な賦課及び徴収の実現」、「酒類業の健全な発達」及び「税理士業務の適正な運営の確保」を図ることとしている。

国税庁レポート2008年版¹⁵では、国税庁の「使命」を「納税者の自主的な納税義務の履行を適正かつ円滑に実現することとし、このために「任務を、透明性と効率性に配慮しつつ、遂行する」としている。そして、任務の第1点目「内国税の適正かつ公平な賦課及び徴収の実現」の内容として、「納税環境の整備」と「適正・公平な税務行政の推進」の2項目を掲げるとともに、任務遂行に当たっての「行動規範」を列挙する中で、「納税者が申告・納税する際の利便性の向上に努める」こと、及び、「税務行政の効率性を向上するための事務運営の改善に努める」ことの2点を掲げている(同レポート6頁)。さらに、同レポートでは、「納税環境の整備」という用語の他、「納税者サービスの充実」という用語もほぼ同義に使用されており、e-Taxは、申告納税制度を円滑に機能させるべく納税者の利便性の向上を図るための取組みの一つとして位置付けて説明されている(同15頁)。また、e-Taxホームページでは、e-Taxは、書面に加え「申告書等を電子データの形式でインターネットを通じて送信するという、新たな提出方法の選択肢を利用者等に提供するもの」と説明している。

国税庁の実績評価¹⁶においても、実績目標1「内国税の適正かつ公平な賦課及び徴収」の内容に「納税環境の整備」があり、その中の業績目標1-1-3として「申告・納税の際の納税者の負担を軽減し、納税者満足度を高めます。特に、電子申告等ITを活用した申告・納税の推進に努めます。」があり、その業績指標としてe-Taxの利用件数と利用満足度が掲げられている。行政手続オンライン化法は、10条で、行政機関等に手続等に係る電子情報処理組織の使用に関する状況の公表を義務付けており、総務省が電子政府のホームページ(e-Gov)で当該状況を公表しているが¹⁷、国税庁も、e-Taxの利用件数や利用者へのアンケートの結果をe-Taxホームページ上で公表している¹⁸。

なお、「納税環境の整備」については、例えば、金子教授は、「制度上の手当て（例えば、青色申告、附帯税、質問・検査、法定資料、租税罰則、等：筆者注。）のみでなく、国民の納税意識の向上、租税職員の意識の近代化、租税に関する教育の充実まで含む広い概念」とされ¹⁹、また、水野教授は、「納税者の協力（compliance）を得るための行政の条件を整えること」と定義されている²⁰。

税務行政におけるe-Taxの位置付けを要約すると、納税環境の整備の一環として、ITを利用して納税者の利便性の向上と税務行政の効率化を図るためのシステムという周知の結論に至るが、これは即ちe-Taxの普及が税務行政の根幹に関わる事項であることを意味している。

4 租税法の基本法則とe-Tax関係の規定

改めて指摘するまでもないが、e-Taxに関わる一連の規定は当然に租税法の一部を成している。

行政手続オンライン化法は、国の行政機関等に係る申請、届出等の種々の行政手続等全般を対象とする通則法であるが、国税関係手

続に限定して考えると、同法及びその委任を受けた省令以下の規定は、国税通則法や各税法の手続規定が予定していなかった新たな方法によることを可能にするとともに、その場合にのみ適用される一連の規定を定めているという意味において、国税通則法や各税法の手続規定に対して特別法としての性格を有する。

租税法の体系の中で電子申請等を見た場合、行政手続オンライン化法それ自体は租税法の体系外にあるとともに、インターネットを利用するための各種技術もまた租税法の体系の中での議論になじまない要素を含んでいることから、これら全てを包含する電子申請等に適用される一連の規定が、租税法に一般に求められる基本原則に照らして適切なものとなっているかについて検討を要する。

金子教授によれば、租税法全体を支配する基本法則には、租税法律主義と租税公平主義がある²¹。

(1) 租税法律主義

租税法律主義は、近代法治主義の発展の過程で成立した「法律の根拠なしに租税の賦課・徴収はできない」とする憲法原則（日本国憲法84条）で、納税者の経済生活に法的安定性と予測可能性を与える働きがある。その内容として、租税の課税要件と賦課・徴収の手続は法律によって規定されなければならないとする「課税要件法定主義」、租税に係る法令の規定はなるべく一義的で明確でなければならないとする「課税要件明確主義」、租税行政庁は法律で定められたとおりの税額を徴収しなければならないとする「合法性原則」、及び、租税の賦課・徴収及び争訟における適正・公正な手続を求める「手続的保障原則」があるとされる。合法性原則と手続的保障原則については議論を要しないので、以下、課税要件法定主義及び課税要件明確主義の観点から議論を行う。

イ 要式要件と電子要件

書面による納税申告は、要式行為であり所定の様式を用いて行うことが要件とされ、具体的には、各税法に要式行為として適法な手続とされるための申告書の記載事項や添付書類に関する要件（以下「要式要件」という。）が規定されている（例えば、所法 120 条（確定所得申告）等。）。

一方、行政手続オンライン化法 3 条 2 項の書面等みなし規定により、電子申告が書面等により行われたものとみなされるためには省令に規定されている電子申請等の要件（以下「電子要件」という。）を満たしている必要がある。省令は、電子要件として、①e-Tax ソフト又は同様の入出力用プログラムを使用すること、②国税庁の受付システムと通信回線を通じて通信できる電子計算機から行うこと、③書面等に記載すべき事項を入力すること、④通知された識別符号（利用者識別番号：ID）及び暗証符号（パスワード：PW）を入力すること、⑤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送信すること、の 5 点を列挙している（省令 5①）。なお、これらの内、③の入力すべき事項は、要式要件の主要な要素である記載すべき事項の承継であり、要式要件と電子要件に共通する部分である。

要式要件と電子要件との関係については、行政手続オンライン化法の規定振りから、本来、両者は一体のものではなく目的の異なる別の要件と考えるべきであるが、③の入力すべき事項が実質的に書面と共通であるため、この部分については、書面の申告書の効力に関する議論がそのまま電子申告の効力についての議論に適用できると考えられる。

ロ 行政手続オンライン化法の委任事項を規定する法令レベル

課税要件法定主義の観点から見ると、行政手続オンライン化法の委任事項としての電子要件について、法令のどのレベルで何を規定すべきかが問題となる。

一般に上位の法令による規定に適さないような詳細な事項についてより下位の法令へ委任する方法が採られるが、行政手続オンライン化法においては、詳細は主務省令に委任されている。この委任は、一般的な委任の段階（法律→政令→省令）と比較すると政令を飛ばす形になっているが、この点については、オンラインで申請等を行う場合の方法等の具体的内容については各手続等により違うことから、一律に法律において規定することは不可能であり²²、このような規定振りを採用することも止むを得ないと考えられる。また、書面の申告書の記載事項や添付書類に関する各税法の規定においても、記載事項の詳細は財務省令に委任されているところであり（所得 120①十一、同④、同⑤、法人 74①六、同②、消費 45①八、同⑤、相続 27①、同④等）、書面手続との権衡も失してはいない。

逆に、詳細事項について下位の法令への委任を行うことの効用として、規定全体の正確と精密を失うことなく、上位の法令の規定の骨格を見えやすくするとともに、特に、電子政府関連のように技術の進歩が急速な分野においては、個々の要素技術の進歩によって上位の法令が受ける影響を最小限に抑え法的な枠組みの強固さを確保できることがあると考えられる。従って、電子要件についての委任による規定振りは、決して課税要件法定主義の趣旨を逸れるものではなく、むしろ経済生活の法的安定性と予測可能性を与えるという租税法律主義全体の趣旨に照らして適切なものと考えられる。

ハ 電子要件に関する規定の明確さ

上述の電子申請等独自の 4 点（イの①、②、④、⑤。）の要件については、比較的単純な文字列に関する ID/PW の入力要件を除けば、書面の場合の様式や記載要領等の要式要件に関する規定とは比較にならないほどの詳細さを以って規定する必要がある技術的仕様を要素として包含している。これらを含め、省令

は、自体に規定することが適さないような更なる細目についての委任規定を設けていて（省令 10）、e-Tax ホームページには、上述の国税庁長官告示 4 件（告示の改正に係るものを除く。）の他、e-Tax 利用規約、e-Tax ソフト使用許諾書、e-Tax の開始届出書作成コーナーの利用規約、及び、ダウンロードの利用規約が掲載されている。また、e-Tax 利用規約 11 条では、e-Tax で受信可能なデータ形式は国税庁が公開するインターフェイスの仕様に準拠するものとする事及び更なる委任が規定されている。

また、e-Tax においては、「行政ポータルサイトの整備方針」（平成 16 年 3 月 31 日 CIO 連絡会議決定）等に基づき²³、電子申請等の際、必要な情報を電子署名を施した XML（eXtensible Markup Language: 拡張可能なマーク付け言語）形式のファイルとしてまとめ、当該ファイルを HTTP（Hyper Text Transfer Protocol: ハイパーテキスト転送プロトコル）により送信する方式が採用されている。ここで XML や HTTP 等の要素技術に関する仕様については国際的な標準規約が存在している²⁴。なお、インターネットを利用するためには、その通信規格である TCP/IP 等については、一般的に普及している事実上の標準規格（de facto standard）を採用することが必須であり、この部分の要件の細部については、当該要素技術の標準的な仕様を引用することとなる。

このように電子申告等の要件に含まれる技術的な仕様について納税者から見て曖昧な点は存在しておらず、少なくとも課税要件明確主義の観点から全く問題はないと言える。ただし、省令に規定されている 5 点の要件からこれら技術的な仕様に至るまでのうち、どこまでが課税要件明確主義の要請による「要件の明確化」であり、どこからが標準化を図った結果としての場合も含め事実上他に選択肢のない「事実（又は唯一の選択肢）の確認」

（例えば、HTTP の採用。）やどのように決めても得失に大差はないが決めないことには先に進めないいわゆる「決め」（例えば、e-Tax 受付システムの URL（<https://uketuke.e-tax.nta.go.jp>。））に過ぎないのかについては、両者の間の明確な線引きは困難であるし、また議論する意味も乏しいと思われる。

(2) 租税公平主義

租税公平主義は、租税の負担は国民の間に担税力に即して公平にされなければならない、租税法律関係において国民は平等に取り扱われなければならないという原則である²⁵。

イ 租税実体面

まず、租税実体面においては、電子申請等の根拠の中心が行政手続オンライン化法の書面等みなし規定であるので、行政手続のオンライン化自体に関するインセンティブとして設けられた特別措置（措置法 41 の 19 の 3（電子証明書を有する個人の電子情報処理組織による申告に係る所得税額の特別控除²⁶）、通則令 42（納税証明書の交付手数料²⁷））を除けば、書面等と電子申請等との間で差は全くなき、公平性に関する独自の課題を孕む可能性はほとんどない。

ロ 租税手続面

一方、租税手続面においては、国税関係手続には広範囲な者が義務的に関与することとなることから、電子申請等の普及の程度によっては、公平性に関する事項が重要な論点になってくる可能性もある²⁸。この点について、電子研究会報告は、「パソコンが得意でなく、税の知識も詳しくない人も電子申告ができるよう、(略) 納税者が無理なく電子申告に習熟していく仕組みを考えていくことが必要」としている（同報告 5(3)「電子申告の導入に向けての環境整備等」ロ）。また、IT 基本法は、いわゆるデジタルデバイドの問題をより広く捉え、8 条（利用の機会等の格差の是正）で、地理的な制約、年齢、身体的な条件その他の要因に基づく情報通信技術の利用の機会又は

活用のための能力における格差の是正が積極的に図られるべき旨を規定している。

上述の利用拡大行動計画では、平成 25 年度に主要 15 手続についての e-Tax 利用割合を 65%とすることが目標とされており、将来的には、国税関係手続において電子手続が主たる方法となり書面等は従たる方法になることが想定される。従って、中長期的な課題として、このように e-Tax が国税関係手続の事実上の標準としての地歩を固めた状況下においては、公平性の観点から、e-Tax における上記の広い意味でのデジタルデバインドへの対応の重要性が相対的に増してくると考えられる。

5 電子申請等の利用環境

電子申請等の利用環境としてのシステムの概念については、行政手続オンライン化法等における括り（電子情報処理組織）とより技術的なレベルでの要件等を規定する際等における括りが異なっており、これらについて検討する。

(1) 行政手続オンライン化法等の規定

行政手続オンライン化法は、3 条 1 項のオンライン化可能規定の中で、電子申請等の利用環境を表す用語として「電子情報処理組織」を使用している。「電子情報処理組織」の定義は、「行政機関等の使用に係る電子計算機（入出力装置を含む。以下同じ。）と申請等をする者の使用に係る電子計算機とを電気通信回線で接続したもの」であり、通常の意味で言えばオンラインないしオンライン・システムのことである。「電子情報処理組織」の用語は、例えば、「電子情報処理組織による税関手続の特例等に関する法律」（昭 52 法律 54 号）や「工業所有権に関する手続等の特例に関する法律」（平 2 法律 30 号）のような行政手続オンライン化法に先立つ行政手続のオンライン化に係る立法例においても、同様の定義でもって使用されている。

行政手続オンライン化法における「電子情報処理組織」の定義では、行政機関等のコンピュータと申請者等のコンピュータとの間がどのような仕組みでもって接続されるかについて具体的に規定していないものの、e-Japan 重点計画において「申請・届出等手続を（略）インターネット等で行えるようにする」とある²⁹ことから、目的論的には特にインターネットを利用したオンライン・システムを予定していると解される。

「電気通信」の用語については、他の法令でもしばしば使用されるようであるが、一方日常語では光通信や無線通信が“電気”通信に含まれるとはいえず、電気通信回線で接続したもの」という規定振りからは、むしろダイヤルアップを含む専用回線を利用した旧来型のオンライン・システムがイメージされることは否めない。電気通信事業法（昭 55 法律 86 号）2 条 1 号に「電気通信」の用語の定義があり、「有線、無線その他の電磁的方式により、符号、音響又は影像を送り、伝え、又は受けることをいう」と多様な通信方式を包含できるよう規定している。明示していないがこの定義が借用されていると考えれば、行政手続オンライン化法における電子情報処理組織は、多様な通信方式を利用する今日のオンライン・システムを包含すると解することができる。

また、不特定多数の者の中で通信可能なインターネットを利用するオンライン・システムが「電気通信回線で接続したもの」といえるかという点について、総務省行政管理局等は、インターネットを使用する現在のオンライン・システムは、全体の外形が特定し難いが、特定の目的で使用されている状態では、特定のコンピュータ間において TCP/IP プロトコルによって情報の発信点と到着点とを確定した一対一の接続により情報交換が行われており、専用回線を使用する「従来の電子情報処理組織」と同様、電気通信回線で接続さ

れた一群のコンピュータから構成されるシステムとして認識できることから「電子情報処理組織」に含まれるとしている³⁰。

このように行政手続オンライン化法における「電子情報処理組織」の定義は、主に立法技術上の観点から、従来型のオンライン・システムの定義についてインターネットを利用するオンライン・システムもこれに含まれると解した上でその文言を踏襲したものといえる。

(2) e-Tax の利用環境

省令は、電子要件のうち「電子情報処理組織」を構成する申請者等の側の要件の一つとして、e-Tax ソフト又はこれと同様の機能を有するものを用いて、国税庁のコンピュータと電気通信回線を通じて通信できる機能を備えたコンピュータを使用することを挙げているが(省令5)、具体的には、e-Tax ホームページに、e-Tax の利用環境として申請者等のコンピュータに関する条件として、必要なハードウェアの仕様その他、①プロバイダとの契約などインターネットの利用環境、②オペレーティング・システム(OS)として適切なバージョンの Microsoft Windows、及び、③ WWW ブラウザとして適切なバージョンの Microsoft Internet Explorer (IE) が必要な旨記載している。

さらに、国税庁は、「電子情報処理組織」を実際に構成するための技術的な要件となる e-Tax ソフトと同受付システムとの間のインターフェイスに係る仕様を公開し、上記以外のベンダーが提供する税務会計ソフトから直接 e-Tax が利用する方途も開いている。この点に関して、e-Tax ホームページでは、e-Tax について「国税庁側の受付センタ、税務署システム及び納税者側の納税者クライアントの各サブシステムが相互に連携することにより全体として機能するよう設計」していること、また、当該仕様公開の趣旨として、①会計ソフトウェアからのデータ引継ぎを可能にする

こと、及び、②MacOS などの e-Tax ソフトで対応できない OS 等に対応した製品が提供される可能性があること、を記載している。

「電子情報処理組織」が一つのシステムとして十全に機能するためには、電子要件は、上述(4(1)ハ)のように十分詳細かつ具体的に規定されている必要がある。e-Tax の利用環境に関する条件の設定の内、特定のソフトウェア製品に係る部分については、行政の中立性・公平性の観点からすれば全く問題が無いとはいえないものの、行政側の予算等の制約や製品の普及状況等を考慮すれば、合理的で適切な対応と考えられる。

(3) 電子情報処理組織のセキュリティ

e-Tax のセキュリティの確保については、後ほど議論するが、ここでは、「電子情報処理組織」の定義との関連で若干指摘しておく。

平成 17 年 5 月 30 日に IT 戦略本部の下に情報セキュリティ政策会議(議長:内閣官房長官)が設置され、情報セキュリティ政策に関する基本戦略の策定、事前・事後評価の実施と各府省への勧告、政府統一的な安全基準の策定、緊急事態への対応の機能を有することとされている³¹。

情報セキュリティ政策会議は、e-Japan 重点計画等の一部となっている情報セキュリティの問題を個別重点的に捉え、戦略的思考に基づくその体系的な計画として「第 1 次情報セキュリティ基本計画」(2006 年 2 月 2 日)を策定している。このセキュリティ基本計画の計画期間は、3 年間(06~08 年度)で、年度毎にさらに推進計画(それぞれ年度を接尾辞として「セキュア・ジャパン 20**」と呼ばれている。最新のもの「セキュア・ジャパン 2008」(2008 年 6 月 19 日情報セキュリティ政策会議)である。)を策定することとされている。

セキュリティ基本計画及びセキュア・ジャパン 2008 の内容は、いずれも、やや抽象的な記述に止まっている項目が多いように思わ

れるが、その記述対象の範囲は、官民がそれぞれ関わる幅広い事項に亘っており、その中には電子政府関係の記述も含まれている。しかし、これらの計画の記述が政府機関、企業、個人といった主体別に項立てされているため、行政手続オンライン化法の基本的概念である「電子情報処理組織」の定義に沿った記述が存在せず、このためこれらの計画において、今後使い勝手の改善とセキュリティの確保の両立がより重要な課題となってくる行政手続の電子化の位置付けと今後の対応がやや曖昧になっているように思われる。

なお、利用拡大行動計画では、目標達成のための重点的取組の一つである「オンライン利用に係るガイドラインの策定」の項目（I-2、1）において、この点に関連し、「内閣官房において、電子政府手続に応じたセキュリティ確保策、ユーザビリティ向上策について政府横断的な統一ガイドラインを策定することに向け、(略)「セキュア・ジャパン 2008」における取組みも踏まえつつ、(略)年度内(平成 20 年度内：筆者注。)に一定の方向性を取りまとめる」とされている。

6 e-Tax が利用可能な手続の範囲

(1) 行政手続オンライン化法等の規定

行政手続オンライン化法は、3 条 1 項のオンライン化可能規定で、「行政機関等は、申請等のうち (略) 法令の規定により書面等により行うこととしているものについては、(略) 主務省令で定めるところにより、電子情報処理組織 (略) を使用して行わせることができる」と規定しており、具体的にどのような手続に電子申請等を認めるかについては行政機関等の裁量に任されている。この規定振りについて、総務省行政管理局等は、同法の施行時点（平成 15 年 2 月）で全ての申請等に係るシステム整備等を終えることには無理があり、各手続の事情に応じシステム整備を順次行うことを可能とするためとしている。

なお、行政手続オンライン化法は、法令上書面等により行うこととされている手続のみ適用されるため、上述 (2(2)) のように、法令上書面等を意味する用語の有無に関わらず、基本的に全ての国税関係手続についてオンライン化が可能となるよう、省令は、法令上書面等を意味する用語がある国税関係手続について同法の委任省令としての性格を持つと同時に、その他の手続について当該手続に関する個別法令の実施省令としての性格も併せて持つように規定されている(省令制定文、同 1)。

(2) e-Tax が利用可能な手続の範囲

e-Tax は、平成 16 年 2 月に名古屋国税局管内において所得税及び消費税（個人）の申告手続について運用を開始した後、同 3 月に法人税及び消費税（法人）の申告手続、納税、主要な申請・届出等について運用を拡大、同 6 月に全国拡大、同 9 月にその他の申請・届出等について運用を拡大というように、順次、手続や地域等について運用を拡大してきた。

現状における e-Tax が利用可能な手続の範囲については、e-Tax ホームページで、①所得税、法人税、消費税、酒税、印紙税の申告、②全ての税目の納税、及び、③青色申告の承認申請、納税地の異動届、電子納税証明書の交付請求等の申請・届出等の提出、とされている。また、利用可能な手続の詳細なリストも掲載されており、ほとんど全ての国税関係手続が網羅されている。

申告について、電子研究会報告では、「電子申告が、納税者の利便性の向上の観点から導入するものである以上、基本的には、できる限り多くの税目をその対象とする」べきとし、①申告所得税、法人税及び消費税などの多数の納税者が反復継続して申告する税目は最も電子申告に適しており、他方、②酒税、揮発油税など納税者数が少ない税目は費用対効果の観点から優先度は相対的に高くなく、また、③相続税、贈与税など申告の起因となる事実

の発生が偶発的で継続して申告書が提出されるものではない税目のニーズは相対的に高くないと指摘した上で、システム構築、事務処理体制、予算の制約等を十分勘案しつつ、申告所得税及び消費税、法人税及び消費税について、併行して導入準備を進めつつ、順次導入していくべきと提言していた。現状もこの提言の延長上にあり、かつサービス水準は既にこれを超えたものとなっている。

申請・届出等については、源泉所得税の徴収高計算書の提出と納付、法定調書及び合計票の提出等を含め、ほとんど全ての国税関係手続について e-Tax が利用可能となっている。なお、e-Tax の利用が可能でない手続としては、「給与所得者の扶養控除等申告書」等、その提出先が税務当局以外の者となるいわゆる経由手続で、法令面を含めた現在の e-Tax の基本的な枠組み（例えば、法令面では「電子情報処理組織」の定義や後述の到達時期の考え方等）になじまない手続等があるが、これらの手続の内、源泉徴収関係書類については、平成 19 年度の税制改正において、制度上は、税務署長の承認を受けた給与等の支払者に対し、書面による提出に代えてその書類に記載すべき事項を電磁的方法により提供することが可能となっている（所得 198②～⑤、203④～⑦、203 の 5④～⑦）。

7 納税者の認証

(1) 書面等における署名・押印

書面等の真正な成立の推定の要素（民訴 228④）である署名・押印に関して、国税関係手続においては、国税通則法、法人税法及び税理士法にそれぞれ規定されている。

国税通則法の昭和 45 年の改正において同法に異議申立て及び審査請求の手続を盛り込んだ際に、行政不服審査法の記名についての規定（行政不服審査 15①等）との権衡から、国税通則法にも氏名・住所の記載に関する規定が設けられた³²。同法は、一般原則として、

国税に関する法律に基づき税務署長等に申告書、申請書、届出書その他の書類を提出する者は、当該書類にその氏名（法人については名称。以下同じ。）及び住所（又は居所。以下同じ。）を記載しなければならないとし、ここで、法人であるとき、又は納税管理人若しくは代理人によって当該書類を提出するときは、その代表者又は納税管理人若しくは代理人の氏名及び住所を併せて記載しなければならず（通則 124①）、また、これらの書類には提出者が押印しなければならないとしている（通則 124②）。

次に、法人税法は、法人の提出する法人税申告書には、当該法人の代表者（二人以上の者が共同して法人を代表する場合には、その全員）及び経理責任者が自署し、自己の印を押さなければならないと規定している（法人 151①、②）³³。

更に、税理士法は、税理士又は税理士法人が税務代理をする場合、租税に関する申告書等を作成して税務官公署に提出するときは、その税務代理に係る税理士は、署名押印しなければならないとし（税理士 33①）、ここで租税の課税標準等に関する申告書又は還付請求に関する書類であるときは、併せて本人（法人の場合には代表者）が署名押印しなければならないと規定している（同）。また、税理士又は税理士法人が税務書類の作成をしたときは、その作成に係る税理士は、署名押印しなければならないと規定している（税理士 33②）。

ただし、法人税法及び税理士法は、署名・押印の有無が当該書類の効力に影響を及ぼすものと解してはならないとも規定している（法人 151⑤、税理士 33④）³⁴。

なお、署名・押印に関して申告書の有効性が争われた事例としては、本人が第三者名義でした納税申告は、外見上一見して本人の通称ないし別名であると判断できるような場合でない限り、納税者本人の納税申告として公

法上の効果を生じないとされた事例（最判昭46.3.30）³⁵や法人の（修正）申告書に法人の会社印でなく代表者個人の認め印が押捺されていても効力に影響を及ぼさない（直ちに無効ではない）とされた事例（大高判平9.4.22）³⁶等がある。

(2) e-Taxにおける納税者の特定と認証 イ 行政手続オンライン化法等の規定

行政手続オンライン化法は、3条1項で、電子要件の内容を包括的に主務省令に委任するとともに、3条4項で、電子申請等において、法令の規定により署名等が必要なものについては、「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」をもって署名等に代えることができると規定し、当該措置の内容についても主務省令に委任している。

これを受け、省令は、電子要件の一部として、①書面等の記載事項（氏名・住所や税務において納税者を特定する整理番号も含まれる。）を入力すること、②利用者識別番号（ID）及びパスワード（PW）を入力すること、③電子署名を行い電子証明書を添付すること、を列挙している（省令5①）。つまり、書面における署名・押印の要件は、電子申請等においては、これらの3点の要件によって代替される形になっている。なお、省令は、これらの内、本人確認の観点から特に問題のない一定の場合には電子署名及び電子証明書の添付を要しない旨規定している（同ただし書き）。

また、省令は、氏名等を明らかにする措置として、「電子申請等の情報に電子署名を行い、当該電子署名に係る電子証明書を当該申請等と併せて送信すること」又は「識別符号及び暗証符号を入力して申請等を行うこと」と規定している（省令6）。

ロ 電子署名及び電子証明書の定義

電子署名の定義について、省令は、電磁的記録の情報について行われる措置で、①措置を行った者が作成したことを示すためのものであり、かつ、②その情報について改変が行

われていないことを確認することができるものという電子署名法2条の定義を借用している（省令2一）³⁷。

また、電子証明書の定義について、省令は、「申請等を行う者又は行政機関等が電子署名を行ったものであることを確認するために用いられる事項（後述の公開鍵のこと：筆者注。）がこれらの者に係るものであることを証明するために作成する電磁的記録」で、①商業登記法に基づき登記官が作成したもの、②電子署名に係る地方公共団体に関する法律に基づき都道府県知事が作成したもの、及び③国税庁長官が定めるもの、のいずれかに該当するものとしている（省令2二）。なお、この定義の前段部分は、電子署名法施行規則における電子証明書の定義（同規則4一かっこ書き）とほぼ同じ表現となっている。

電子署名法の条文を含めこれら電子証明書に関する規定には、表現的にやや難解な部分が多いが、これは高度に複雑・精緻な先端技術（例えば、後述のRSA方式の公開鍵暗号に係る技術。）を活用できるようにするとともに、将来における更なる先端技術の利用も阻害しないよう技術中立性に配慮されていることによるものと思われる。いずれにしても、これらの電子証明書は、全て電子署名法の規定を法的基盤としているとともに、技術的にも電子署名法が予定している電子証明書に係る技術と軌道を一にする方式が前提となっている。実際、これらの電子証明書については、それを発行する機関が運用面においても政府認証基盤（GPKI: Government Public Key Infrastructure）の一部を成すブリッジ認証局（BCA: Bridge Certification Authority）（政府認証基盤を構成する他の認証局以外の認証局と相互認証を行うことができるものをいう。）を通じて、信頼性を確立するためのネットワークを構成するとともに、発行済みのいずれかの電子証明書が信頼性を失った場合（証明事項に変更が生じた場合や秘密とすべ

き事項がその要件を満たさなくなった場合（この状態を「危殆（たい）化」という。）など。）には当該電子証明書に係る証明書失効リスト（CRL: Certificate Revocation List）を交換することにより、一定の相互運用性が保証されている³⁸。

ハ 電子署名の効用

電子署名の効用は、その定義に表現されているとおり、本人が作成したことを示すとともに、その作成後改ざんされていないことを保証するものであり、電子署名法 3 条は、その反映として、本人による電子署名が行われている電磁的記録は真正に成立したものと推定することを規定している。

e-Tax においては、電子申請等の情報は、原則として、電子署名及び電子証明書と併せて一つの XML 形式のファイルとしてまとめて e-Tax の受付システムに送信する方式が採用されており、この方式下では、e-Tax の受付システムに送信される電子申請等に係る電磁的記録は、電子要件を満たすものであれば、基本的には全て申請者等（又は税理士）の意思に基づき真正に成立したと法律上推定することができることになる。また、これらの電磁的記録は、行政機関等の使用に係る電子計算機の内部においても、一旦は独立したファイルとして記録されることが想定されるが、e-Tax ホームページによれば、このファイルの情報に関しては、署名検証を行うことにより、「真に利用者が送付したデータであり、改ざんされていないことを確認」されることになる³⁹。文章からは行政機関等側の立場からの本人確認と改ざん検知と読めるが、電子署名の効用はそれに止まらず、①電子署名が付された受信ファイルがそのままの状態で作成されていること、及び②電子証明書が受信時において有効であったことが確認できることの 2 つの条件が満たされれば、将来においても、行政機関等自身も含め誰かがこの記録の内容を改ざんした場合には検知可能なこと

が技術的に保証されている。さらに、電子署名法 3 条の真正な成立の推定規定により、一義的には利用者自身による事後的な否認も排除されている。ただし、上述のとおり法律上の推定について事実の不存在の反証は許される（また、刑事訴訟においては法律上の推定が原則許されない）ので、例えば、脱税や不正受還付の摘発調査において実務上どの程度の証拠力を有するかについては各事案の個別事情によって大きく左右されると思われる。

本人確認のために電子署名を電子申請等の要件とするこの方式の採用は、行政手続オンライン化法上の要件ではないので、国税庁においては、検討の初期段階の選択肢としては、別の方式（例えば、行政機関等が用意したホームページ上の様式に必要な事項を入力して送信する等の方式）も検討されたことと思われるが、租税債権債務関係を確定させるなど納税者と国の双方にとって非常に重要な手続であるとともに、後に処分、争訟、刑事手続等にまで発展する可能性のある国税関係の手続に関して、上記のように申請等の内容が独立したファイルとして保存され何れの者にも事実上修正が不可の方式が採用されたのは、適切な選択であったと考えられる。

なお、電子署名を付した時点から十分長い期間（例えば数十年間）が経過した時点において、電子署名を付した時点で電子証明書が有効であったかどうかを確認する仕組みは、現在はまだ確立されていないことから、法制度及び技術・運用面に亘るとされるこの仕組みを IT 化社会のインフラとしてどのように構築するかは、我が国全体のかかなり重要な課題といえる。

二 電子署名の対象物

e-Tax において申請者が電子署名を行う典型的な場面を想定すると、e-Tax ソフト等の入力機能を有するプログラムを使用して、申請等に必要項目を入力し、入力内容に誤りがないか一応の確認を行った後、当該ソフト

のメニューから電子署名の項目を選択し、当該ボタンをクリックするといった状況であろう。e-Tax においては、電子申請等の情報は電子署名及び電子証明書と併せて一つの XML 形式のファイルとしてまとめられるが、この際、申請者はいったい何のどこに対して署名をしているのか、言い換えれば、署名者の意思表示なり事実の確認が及んでいる情報の範囲と電子署名の効用として改ざんのないことが保証される電磁的記録の範囲との関係については議論の余地があるように思われる。

e-Tax においては、電子署名の対象となるのは、当該電子申請等に係る情報を含む XML 形式のファイルのうち、電子署名自身や添付される電子証明書に関する情報を除く部分である。XML 形式のファイルは、電磁的記録でありそのままでは人の知覚によって認識できないが、基本的には印字可能であり画面表示したり印刷したりすれば人が可読である。しかし、そのままの状態（「ソース」と呼ばれる。）では非常に判読しづらいため、通常はコンピュータにより人が容易に判読できる様式（e-Tax の場合は、書面の様式とほぼ同じ様式に設計されている。）に更に編集し直した上で画面表示や印刷がなされる⁴⁰。従って、申請者は、書面の場合のように署名・押印の対象物を直接見ることはなく、使用中のプログラムが人に見やすい様式に編集し直したいわば「仮の姿」である画面上の表示を見て、当該プログラムに電子署名の指図を行っているに過ぎない。

通常、この種のプログラムにおいては、当然、申請者等の錯誤を防止するべくマンマシン・インターフェイスに特段の配慮を行い、電子署名の対象物の実体である XML 形式のファイルと「仮の姿」である画面表示との様式の差に起因して納税者側の意思と行政機関側の理解とに差が生じることのないよう周到な設計がなされると思われるが、申請者等としては当該プログラムを全面的に信頼して電

子署名の指図をする以外に手段がないことも事実である。ほとんどのケースでは全く問題はないと思われるが、ごくまれとはいえ、納税者側から電磁的記録の真正な成立の反証として電子署名の効力を否定する主張がなされるような特異なケースにおいては、この様式の差が争点になる可能性も全く無いとは言いきれない。この電子署名の対象物については、上述の電子要件に係る規定として見ると全く曖昧性はなく問題はないのであるが、一方で、電子署名の技術が我が国の IT 化社会の基盤として日常生活に定着するためには、自動車の運転免許取得の際に求められる自動車の構造に関する知識の必要性と同じような意味において、やはり意思表示ないし事実の通知の基本的な要素として、広く署名者にその対象の「実体」と「仮の姿」である画面表示との関係について理解されている社会的状況が好ましいのではないかと思われる。

ホ RSA 方式の公開鍵暗号の概要

電子署名法 3 条の真正な成立の推定規定の実質的な根拠となっているのは、RSA 方式⁴¹の公開鍵暗号の技術であるが、その概要は、次のとおりである⁴²。

(イ) RSA 方式の公開鍵暗号の仕組み

桁数が十分大きい 2 つの素数 p 、 q の積を n とすると、一般に桁数が非常に大きい数の素因数分解はコンピュータを使用しても困難（つまり事実上不可能。この説明において、以下、単に「困難」という。）なことから、 n を公開したとしても、 n から p 、 q を求めることは困難である。そこで $\lambda = \{(p-1) \text{ と } (q-1) \text{ の最小公倍数}\}$ とすると、 λ を求めることも困難である。

次に、 λ と「互いに素（共約数を持たないよう）」な正の整数 e ($< \lambda$) に対して、 e と λ から次の性質を持つ正の整数 d を選ぶことができる。すなわち、 d を適切に選ぶことにより、任意の正の整数 m ($< n$) について、

$$\begin{aligned} (m^e \div n \text{の余り}) &= c \quad \text{かつ} \\ (c^d \div n \text{の余り}) &= m \quad \dots \quad \text{①} \end{aligned}$$

が成立する(理由は省略するが、 d は、 $\{(e \times d) \div \lambda \text{の余り}\}$ が1となるように選ぶ。) ⁴³。ここで e と d のペアは、お互いに一方を決めるともう一方が一意に決まる関係にあり、 λ が分かれば一方からもう一方を比較的簡単に求めることができるが、 λ が未知の場合には一方からもう一方を求めることは困難である。

式①のポイントは、任意の正の整数 m から出発して、類似の計算を2度行った結果が必ず元の m に戻るところである。従って、式①の関係において、 n と e の組(以下、 (n, e) という。)を公開鍵(RSA public key)とし、 n と d の組(以下、 (n, d) という。)を秘密鍵(RSA private key)(λ, p, q も秘密。ただし、 n は公開鍵と共通なので公開。)とすれば、上述の性質によって公開鍵から秘密鍵を求めることは困難であり、平文(ひらぶん: 暗号化する前の情報)のメッセージ m を公開鍵で暗号化し(暗号文(ciphertext)は c)、秘密鍵で復号するという暗号方式が成立する。この方式は、秘密鍵を知る者だけが平文を知ることができる通常の暗号方式である。

逆に、式①の関係において、 (n, d) を公開鍵とし、 (n, e) を秘密鍵(λ, p, q も秘密。)とすれば、平文のメッセージ m を秘密鍵で暗号化し(暗号文は c)、公開鍵で復号するという暗号方式が成立する。この方式は、秘密鍵を知る者だけが暗号文を作ることができるという暗号方式である。この方式を利用すると平文は通信相手に無条件に知られるが ⁴⁴、通信相手は、暗号文を公開鍵で復号した情報と平文との一致を確認することにより、公開鍵とペアになっている秘密鍵を知る者が平文を作成したことを確認することが可能になり、平文と暗号文の組合せが署名・押印された書面と同様の機能を有することになる。ただし、当該秘密鍵を知る者が特定の者A(通

常は情報の名義人であろう。)であることを確認するためには、当該秘密鍵とペアになっている公開鍵の所有者がAであることを信頼できる第三者が証明する仕組みが別途必要になる。

この第三者による証明の仕組みについて、電子署名法は、2条2項で、「自らが行う電子署名について(略)求めに応じ、当該利用者(上記Aのこと: 筆者注。)が電子署名を行ったものであることを確認するために用いられる事項(公開鍵のこと: 筆者注。)が当該利用者に係るものであることを証明する業務」を「認証業務」と規定し、さらに同3項で、「電子署名のうち、その方式に応じて本人だけが行うことができるものとして主務省令で定める基準に適合するものについて行われる認証業務」を「特定認証業務」と規定している。なお、省令2条二号の「電子証明書」は、この第三者による公開鍵証明書のことを指している。

また、同法施行規則2条は、この基準として、電子署名の安全性が「ほぼ同じ大きさの二つの素数の積である1024ビット以上の整数の素因数分解」の有する困難性に基づくものであることとし、RSA方式の公開鍵暗号を利用した電子署名を掲げている(同1号)。同法施行規則2条は、他の方式の電子署名についても規定しているが、現在一般的に使用されている電子署名の多くはこのRSA方式の公開鍵暗号を利用しており、e-Taxにおいて使用される電子署名及び電子証明書もこの方式に基づくものである。

(D) RSA方式の公開鍵暗号の簡易な例

RSA方式の公開鍵暗号の仕組みを大雑把にイメージするため、小さな数を用いて簡易な例を示す。まず、2つの素数を $p = 11, q = 5$ とすると $n = 11 \times 5 = 55, \lambda = (10 \text{と} 4 \text{の最小公倍数}) = 20$ となり、さらに λ と互いに素な数として $e = 3$ を選び、 e とペアになる数 $d = 7$ を選んだとする(d は、 $\{(3$

$\times d) \div 20$ の余りが 1 となるように選ぶ。)。平文を例えば $m = 37$ とすると、 m に対して、公開鍵 $(n, e) = (55, 3)$ を使用することにより、

$$\begin{aligned} & (m^e \div n \text{ の余り}) \\ &= (37^3 \div 55 \text{ の余り}) \\ &= 53 \end{aligned}$$

で、暗号文 $c = 53$ を得ることができ、かつ、暗号文 c からは、秘密鍵 $(n, d) = (55, 7)$ を使用することにより、

$$\begin{aligned} & (c^d \div n \text{ の余り}) \\ &= (53^7 \div 55 \text{ の余り}) \\ &= 37 \quad (= m) \end{aligned}$$

で、平文のメッセージ m を得ることができる (中の辺のべき乗は、計算途中で桁が溢れないよう 55 の倍数を適宜切捨てるようにすれば通常の電卓でも計算できる。))。

この例において、 $m (< 55)$ の値を色々変えて計算しても、以上と同様の結果、つまり暗号化と復号の関係が成立する。

なお、コンピュータの中では、文字情報やイメージ情報も含め全ての情報が 2 進数で表現されているので、実際にはこのような計算が第三者解読の防止の観点から十分に大きな桁数 (例えば、 n については、1024 ビット (10 進数に換算すると 300 桁程度) など) の 2 進数を用いて実行されることになる。

(3) 電子署名の省略

省令 5 条 (電子情報処理組織による申請等) は、電子申請等を行う者は、原則として、識別符号 (利用者識別番号) 及び暗証符号 (パスワード) を入力し、申請等の情報に電子署名を行い、電子証明書と併せて送信しなければならないとし、例外として、国税庁長官が定める場合には、電子署名を行うこと及び電子証明書を送信することを要しない旨規定している。具体的には、①源泉所得税の徴収高計算書の提出の場合、②税理士等に委嘱して申請等を行う場合、③税務署長が提供する端末から申請等を行う場合、④電子申請等証明

書の交付を請求する場合には、電子署名及び電子証明書の添付を要しない (平成 18 年国税庁告示 32 号)。

この電子署名の省略の扱いは、平成 19 年 1 月 4 日以降に行う電子申請等について適用されている。このように省令が改正された趣旨について、「平成 19 年度税制改正の解説」は、「電子署名は、(略) 本人確認の手段であることと、(略) 改ざんを防止する手段であることから、納税者の権利・義務にかかわる重要な申告書等のデータのセキュリティを確保するため、(略) 電子署名を行うとともに、(略) 電子証明書を併せて送信することとしています。しかし、電子署名及びその電子証明書まで求めなくてもセキュリティ上問題ないと考えられるものについては、それらを省略し、識別符号及び暗証符号の入力をもって、署名等に代えさせることができることとされました。」とし、さらに、徴収高計算書については、「源泉所得税を納付する際に納付書に添付する支払人員、支払額、税額等の内訳の計算書であり、電子署名等まで求めなくとも問題ないと考えられた」もので、また税理士等に委嘱して申請等を行う場合については、「公共的使命を負った税理士が税理士業務として作成した税務書類について、税理士の電子署名等を付して送信するものであり、税理士により依頼者の本人確認等がなされていることから、依頼者の電子署名等まで求めなくとも問題ないと考えられた」ものとしている。

電子署名等の省略された申請等において、電子書名等の省略された申請者等に係る真正な成立について電子書名法 3 条による法律上の推定は働かないことから、当該申請者等の意思については、税理士との委任契約関係や事後の本人によるメッセージボックスの確認行為等の事実から推定されることになると考えられる。

e-Tax による納税者利便の向上及び行政事務の効率化のメリットの前提としてまず納税

者に利用されることが必須なのであるから、個人認証基盤が必ずしも普及・定着していない現状においては、電子申請等の電子署名の要件についてこのように現実的な取扱いがなされるようになったことは止むを得ないし、e-Tax の目的に照らせばむしろ積極的に評価されるべきことと考えられる。

なお、利用拡大行動計画では、e-Tax における本人確認方法の見直しに関する方策として、法的・技術的に担保された新たな方式の確立等の条件付きで、「平成 23 年度以降、必要に応じて、納税者の本人の電子署名を不要とし、ID・パスワード等による方式を導入することについて検討する」としている（利用拡大行動計画 II 3(1)①）。

(4) 電子署名の瑕疵

電子署名は、省令 6 条において氏名等を明らかにする措置と位置付けられているので、これに瑕疵がある場合には、法的には電子手続として申請等を行う者の氏名等が明らかでない可能性があることになる。電子署名に瑕疵のある電子申告等については、笹川⁴⁵が詳しく論じており、まず、電子署名を欠く場合には、電子署名を要式行為の要件の一つと考えれば⁴⁶（特に法的措置を講ずるまでもなく）文理解釈上効力を有しないと、また、電子証明書に瑕疵がある場合には、特に電子証明書が有効期間満了により失効している申告を無条件に無効とすることは、①印鑑証明書の添付が求められていない書面手続との平衡を欠く、②公的個人認証制度がまだ普及途上にある現状において納税者の過失の程度は大きいとはいえない、③無申告加算税の賦課や期限が要件となっている制度の不適用など納税者の不利益が大きい、等から問題が大きいと指摘している。

e-Tax においては、税務当局が電子申請等のデータから利用者を特定する手段には、①電子署名（及び電子証明書）、②識別符号（利用者識別番号：ID）及び暗証符号（パスワー

ド：PW）、並びに③入力項目としての氏名・住所等の 3 種の情報が存在している。ここで、①の電子署名は、氏名等を明らかにするための原則的な手段として、また、②の ID/PW は、電子署名を省略できる場合における例外的な手段として省令に規定されているが、③の入力項目としての氏名・住所等については、書面の場合に申請等の主体を特定する原則的かつ主要な手段となる記載項目の氏名・住所等に対応するものではあるものの、電子申請等においては要件の一つとして省令 5 条 1 項に「書面等に記載すべき事項」を入力することと規定されているにすぎない。いずれにしても、e-Tax の場合、利用者を特定する材料となる情報が 3 種類存在するので、瑕疵の態様のバリエーションは非常に多様になると考えられるものの、それらの情報の相互チェックにより税務当局が何らかの瑕疵が存在することを検知すること自体は書面に比べ確度が増すと考えられる。

電子署名法において、電子署名は電磁的記録の成立の真正についての法律上の推定の要件に過ぎず、要式要件の一つとして見たときの電子署名の瑕疵は、法人税法 151 条 5 項や税理士法 33 条 4 項の規定から見ても、申告等の効力に関する決定的な要素と考えるべきでなく、一方、電子要件の一つとしての電子署名の瑕疵は、書面等みなし規定（行オ 3②）の適用要件に関するものであり前者とやや性格が異なるものの、瑕疵の存在の検知が書面に比べ容易であることの結果として修補も書面に比べ容易であると考えられる。また、省令 6 条は、その規定振りからして、①の電子署名と②の ID/PW との関係が原則及び例外の関係ではなく、いずれか一方が満足されていれば良いとの解釈も文理的に可能である。これらのことや、電子署名に瑕疵のある申告等を無条件に無効と扱うことにもまた問題が大きいとの上の指摘も考慮すれば、誠実に納税義務を履行しようとした納税者の申告等の

瑕疵については、実務上は何らかの方法により必要な修補を行った上で有効な申告等として処理することが適切なケースも多いのではないと思われる。

(5) 電子署名の普及における課題

電子署名の技術は、間違いなく IT 化社会において書面における署名押印の役割を果たす基礎技術であり、現時点における実現性を考慮すれば、おそらくはその唯一の技術と思われる。電子署名の技術を利用したサーバ証明書のように既にインフラ技術として十分定着している分野もあるが、一方で一般の利用者が日常生活において使用するには、まだ書面における印鑑に比べ明らかに利便性の劣る面があることも否定できない。

財務省の「オンライン利用促進のための行動計画」(平成 18 年 3 月 31 日財務省、平成 19 年 4 月 2 日改定)の国税申告手続の項目において①認証基盤等の普及、及び、②IC カードリーダーライタの普及の 2 点について具体的な数値を示し目標設定の前提事項として記述されており(同行動計画項番 62「国税申告手続(所得税、法人税、消費税、酒税、印紙税)」)、また利用拡大行動計画においても認証基盤等の大幅な拡大について具体的な数値を示し前提事項として記述されているが(同行動計画別添 3「国税関係手続」①注 1))、一方で、e-Tax においては、税理士関与分や来署による申告作成・提出のように別途の本人確認が可能な部分については本人の電子署名を省略可能とし、利便性の向上を図ると共に、電子証明書の普及状況から受ける影響を小さくする効果もある改正が行なわれてきている状況にある。

以下は、e-Tax の課題というよりも、我が国の IT 化社会全体に通じる事項であり、また、個々に技術的・事業的な裏付けがあるものではないが、仮にこれらの内の幾つかでも実現すれば、電子署名の利便性は確実に向上し、e-Tax の普及に関しても何がしかのプラ

スの効果があると思われる。

- ① 市販のパソコンへのカードリーダーライタの標準装備化
- ② 同じく電子政府のルート証明書のプリインストール化
- ③ 複数の電子証明書の用途別(印鑑でいうと、例えば、実印、銀行印、仕事用、宅配便受取用等の用途別)の使い分けが可能となるよう、技術的整合性及び使い心地の統一性を確保しつつ、現状のセキュリティ確保上の要件の一部を緩和した電子証明書の併用を許すような制度の多様化(ただし、e-Tax においてどこまで許容するかについては、別問題として、セキュリティの確保、利便性の確保、書面手続との権衡等の観点から総合的に判断されるべきであろう。)
- ④ 電子証明書の有効期間の長期間化(公的個人認証法 5 条、電子署名法施行規則 6 条 4 項等の改正が必要。)
- ⑤ 電子証明書の格納媒体の多様化(簡便化)
- ⑥ 電子証明書の失効確認の容易化(特に一般の者による確認)
- ⑦ 過去の任意の時点における電子証明書の有効性を確認できる手段の確保
- ⑧ あらゆるオンライン・システムやアプリケーション・プログラムを通じた電子署名操作に関連するユーザ・インターフェイスの統一性の確保
- ⑨ 電子署名の有無及び電子署名の対象範囲に関する可視性を確保する技術の開発(例えば、電子証明書で直筆の署名のイメージデータを公開鍵とセットにして証明するか、または、電子署名時に予め用意した同データを自動的に添付した上で電子署名を行う仕組みとする等)
- ⑩ 電子署名済みのデータを印刷した書面においても検証を可能とする等、書面との相互運用性を確保する技術の開発

なお、総務省は、20 年度における電子自治体に係る事業の一つとして、「公的個人認証サービスの普及及びオンライン利用促進方策に関する調査検討事業」を実施することとしており、その内容は、①公的個人認証サービスの電子証明書の利便性を高めるための方策に関わる検討、②オンライン利用促進のため今後採るべき方策の検討、及び、③利用者である住民への有効な PR 手法に対する検討、としている⁴⁷。実効性のある提言がなされることを期待したい。

8 到達時期

(1) 納税申告の効力

納税申告は、行政行為論では、私人の公法行為に分類される⁴⁸。もっとも、ここに分類される行為の種類は極めて多岐に亘り、包括的な議論を行う余地はそれほど多くないことから、それぞれの行為の法的な性格は個々に論ずる必要がある。特に、納税申告については、納税申告が含む情報の多様さからしてその法的性格の単純な分類は困難であるが、その主要な性格は観念（事実）の通知及び意思表示としての「届」と考えられる。

国税の納税義務が成立する場合には、その成立と同時に特別の手續を要しないで納付すべき税額が確定する国税を除き、国税に関する法律の定める手續により納付すべき税額が確定する（通則 15①）。大部分の国税については、税額の確定の手續は申告納税方式によるとされており（所得 120、法人 74、消費 45、等）、その申告手續が電子申告でなされる場合には、当該電子申告により納付すべき税額が確定することとなる。

なお、納税義務の成立と同時に特別の手續を要しないで納付すべき税額が確定する国税（通則 15③）（e-Tax を利用できるものの中では、予定納税に係る所得税、源泉徴収による国税、延滞税及び利子税）については、e-Tax の利用と納付すべき税額の確定とは無

関係である。

(2) 電子申告等の提出時期

イ 到達主義

申告納税方式による国税の納税者は、国税に関する法律の定めるところにより、納税申告書を法定申告期限までに税務署長に提出しなければならない（通則 17①）。このように提出期限がある手續においては、当該期限の到来とその提出時期との前後関係が重要な意味を有する。

納税申告書等の提出の時期（提出による法律上の効果の生じる時期）については、一般的には、民法における「隔地者に対する意思表示」の原則である到達主義（隔地者に対する意思表示は、その通知が相手方に到達した時からその効力を生ずる（民 97①）。）によると解されている⁴⁹。なお、平成 6 年に施行された行政手続法でも、「届出（納税申告が該当する：筆者注。）が（略）法令に定められた届出の形式上の要件に適合している場合は、当該届出が法令により当該届出の提出先とされている機関の事務所に到達したときに、当該届出をすべき手續上の義務が履行されたものとする。」と規定されている（行政手続 37）。

電子申請等においても、書面と特に異なる扱いを行う理由はないことから、到達主義によることとなる。なお、電子研究会報告も、電子申告の効力の発生について同じ考え方を採っている。

ロ 到達の時期

電子研究会報告では、電子申請等が受付システムにいつ到達したと考えるべきかについて、行政手続法上、届出が行政庁等の事務所に物理的に到着し了知可能な状態に置かれる（即ち、届出が当該部局の支配圏内に置かれる）時点と解されていることを勘案し、電子申告における到達時期も、同様に、申告データが「税務当局の受付システムに入った時点」で当局が内容を見ることが可能となることから、その時点で到達したと考えるべきとして

いる。

この点、行政手続オンライン化法は、3 条 3 項で、電子申請等は、行政機関等の使用に係る電子計算機に備えられたファイルへの記録がされた時に当該行政機関等に到達したものとみなすと規定している。この行政機関等の使用に係る電子計算機に備えられたファイルが具体的にどの部分かについて、総務省行政管理局等は、各個別システムの場合には、当該システムの内容等に基づき、どの時点において意思表示が相手方の支配領域に入ったものとみなせるかという観点で特定することとなるとし、汎用受付システム⁵⁰の場合には、「受付ファイルに情報が記録された時」としている⁵¹。同条項は、みなし規定であるのでこれ以上の議論は特段必要ないと思われる。なお、電子研究会報告にある「受付システムに入った」時点とこの注解にある「受付ファイルに記録された」時点とは、概念的には区別が可能であるとしても、事実上は両者とも当該電子申請等に係るコンピュータ間の通信が完了した時点に等しく、従って両者の間に議論に値する時間差は無いと考えられる。

ハ 通則法 22 条が適用される書面との有利性の比較

書面の場合、納税申告書その他提出期限の定めがある書類及びそれに準ずる書類が郵便又は信書便により提出された場合には、その郵便物又は信書便物の通信日付印により表示された日（またはその日に相当するものと認められる日）にその提出がされたものとみなされる（通則 22、平 18 国税庁告示 7 号）が、電子申請等は、書面みなし規定が適用されても、郵便又は信書便により提出されることはないので当然通則法 22 条の適用はなく、行政機関等の使用に係る電子計算機に備えられたファイルへの記録がされた時に当該行政機関等に到達したものとみなされる（行オ 3③）。

通則法 22 条の扱いは通常「発信主義」と称されるため、「書面の場合には発信主義が適

用されるにもかかわらず、電子申請等の場合には到達主義が適用されるのは、納税者利便の観点から書面より後退しているのではないか」との指摘もあり得ることから、この点検討する⁵²。

まず、国税通則法 22 条の扱いの「発信主義」という呼称であるが、郵便物等の通信日付印は言うまでもなく発信者が投函した日時そのものではないのであるから、厳密に言えば発信主義と呼ぶのは適切とはいえない。この扱いは、強いて言うならば、「経由点主義」とでも呼ぶべきものである。なお、現状では、書面について発信者が投函した正確な日時を記録するような制度は一般には存在していないため、そもそも厳密な意味での発信主義は書面についても採用のしようがないのである。

次に、国税通則法 22 条は、納税者の住所地の郵便事情や地理的条件を考慮した規定と考えられるが、電子申請等についてはそれらを考慮する必要はないのであるから、「発信主義」の採用の必要も無いと考えられる。

また、実際、書面手続と電子手続とにそれぞれ通常要する時間の比較を行うと、電子申請等の場合に提出者が送信の操作を行ってからネットワークを通じて行政機関等に到達するまで（つまり、行政機関等の使用に係る電子計算機に備えられたファイルに記録されるまで）に通常要する時間は、書面の場合に提出者が投函してから経過点を通るまで（つまり、通信日付印を押捺されるまで）に通常要する時間に比べ、十分短いと考えられる。この意味で納税者は電子申請等を利用することにより既に時間の利便を十分に享受していると言えるのであり、電子手続における到達の考え方が納税者利便の観点から見て書面より後退していることはないと言える。

二 第三者機関による発信日時の証明制度の実現性

また、「（書面手続との権衡から、）電子手続についても第三者機関が発信（又は経過点通

過)の日時を証明する制度を構築すべきである」との指摘も考えられる。しかし、この方式については、①納税者と日時証明者たる第三者機関との間もインターネットが利用されるとすれば当該第三者機関の受付システムがe-Taxの受付システムよりも安定的・迅速に納税者からの申告データの受付・処理ができるという保証はないこと、②e-Taxの受付システムに申告データを第三者機関の証明を受けた後に送信するよりも、直接に送信する方が手続全体が早く完結するとともに、手順が単純な分その間に障害発生の確率が低く確実性が高いこと、③証明を受けるために第三者機関に申告データを開示する必要があること、④納税者から見ればそのような証明の取得に手間とコストを掛けるよりも若干の時間的余裕を持って準備を行いさえすれば十分なこと、等の多くの難点があり、これらを勘案すると第三者機関に日時の証明を受ける制度の実現性は少なくとも国税関係手続に関しては低いと思われる。

(3) 納税申告書の提出先

納税申告書は、その提出の際におけるその国税の納税地を所轄する税務署長に提出しなければならない(通則21①)。

一方、電子申請等は、行政機関等の使用に係る電子計算機に備えられたファイルへの記録がされた時に当該行政機関等に到達したものとみなされることから(行オ3③)、提出先についても書面と電子申請等とは事実上扱いが異なることになる。なお、ここで行政機関は、国家行政組織法3条2項に規定する機関等及びその職員であって法律上独立に権限を行使することを認められたものをいうので(行オ2二)、国税関係手続においては、例えば提出先が所轄の税務署長である納税申告等の手続に関しては当該税務署長を指す。

従って、電子申請等の事実上の提出先は、当該申請等に関して行政機関等の使用に係る電子計算機ということになり、通常、法令で

規定された本来の提出先(所轄税務署長)に関する情報は当該電子申請等の入力項目の一つとして取り扱われ、行政機関等の使用に係る電子計算機に備えられたファイルへの記録がされた後に、当該電子計算機の内部において本来の提出先への申請等データの仕分けが行われることになる。このことは、納税者等から見ると、諸々の国税関係手続の提出先が事実上一元化されていることを意味し、特に、複数の税務署に対し多種・多数の手続を行う大規模法人や税理士事務所等にとってはe-Tax利用による事務効率上のメリットが大きいと思われる。

(4) 災害等による期限延長

電子申告固有の論点として、システム障害等により申告データが受付られなかった場合の取扱いの問題がある。電子研究会報告でも、「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」と指摘している⁵³。システム障害に限らず概して災害・障害等は、個々の事例の個別性が強く、実際に発生した場合の取扱いは事実関係に基づいて個々に判断せざるを得ないため、仮定の下にあまり緻密な議論を展開する意味は乏しいが、一方で基本的な考え方の整理は有用と思われる。

笹川は、このような場合については、国税通則法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し、行政機関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」に該当し同規定の要件を満たすが、同施行令3条1項の地域指定については電子申告のみへの適用は難しく、同2項の申請に基づく方法になると指摘している⁵⁴。確かに、

行政手続オンライン化法の書面等みなし規定の構成からして、電子申告のみに地域指定を適用すること困難であり、現在の制度の下では、適用件数の多寡に関わらず、個別申請に基づく方法に拠らざるを得ないと考えられる。

当該申請手続きについても e-Tax が利用可能であることから、例えば、システム障害等の解消後当局が指定する一定の期間内に、目的の申告等と期限延長申請とをセットにして送信してもらい、その場合のみ申請を認めるような方法が考えられる。ただし、同施行令 3条3項に規定する当該申請の期限である「理由がやんだ後相当の期間内」の解釈として、既存の書面の様式には注書きで「原則として災害のやんだ日から1か月以内」との文言が見えるが、この部分については、システム障害等の場合にはより短い期間を指定することが適切と考えられ、さらに、納税者利便等を考慮すれば、氏名・住所等の基本的な事項を入力すれば完成する当該ケース専用の簡易な様式を用意することも考えられる。

なお、いうまでもなく、これらの議論はあくまで「保険」であり、基本的には、後述(10(2)ハ)のように受付システムの耐障害性の万全を期すべきと考えられる。

9 添付書類

申請等の中には、税務執行においてその申請書等の記載内容の真実性を確保するために、法令により、その証拠あるいは根拠となる書類の添付（又は提示）を求めている場合がある（例えば、所得 120③～⑤、法人 74②等）。多くの場合、この添付（又は提示）すべき書類（以下「添付書類」という。）については、その添付（又は提示）を求める趣旨からして、原本によることとされている。従って、電子手続において、これらの添付書類の取扱いが問題となる。

添付書類は、内容の性格から 2 グループに大別される。即ち、一方は、所得税の申告に

おける青色申告決算書、白色申告収支内訳書や、法人税の申告における損益計算書、貸借対照表など納税者自ら作成した添付書類であり、他方は、所得税の申告における源泉徴収票、生命保険料及び損害保険料控除証明書、医療費の領収書、住宅取得資金に係る借入金の年末残高証明書など第三者が作成した証明書類である。第三者作成の証明書類については、その添付が特例措置の適用を受けるための要件とされているものが多い。

(1) 行政手続オンライン化法における添付書類の扱い

行政手続オンライン化法のオンライン化可能規定（行オ 3④）は、申請等に伴う添付資料についても適用されるため、同法には添付書類に関する別途の規定はない。つまり、電子申請等において、書面の添付資料を別送により提出させる場合、電子化された添付資料を送信させる場合のいずれについても、主務省令にその旨を規定すれば足りる⁵⁵。ただし、法令で義務付けられている添付資料の提出を省略する場合は、行政手続オンライン化法の適用対象外であるので当該個別法令の改正が必要となる。

(2) e-Tax における添付書類の扱い

電子申請等における添付書類の取扱いについては、e-Tax の導入目的である納税者利便及び税務行政の効率（コストの縮減）の観点だけでなく、当然添付書類の本来の目的である適正課税と税務行政の効率（精度の確保）の観点から検討される必要がある。

電子研究会報告は、添付書類の取扱いに関して、「納税者の申告手続負担の軽減を図るとの観点から（略）、添付書類についてもできる限りの電子化・ペーパーレス化を志向すべき」としつつも、「現時点では（略）電子的な方法で証明書類を発行する例は稀」で、「税務当局が同じ情報を別途の方法で入手し、申告内容と突合できる（略）ような担保がない状況の下で、納税者利便の理由のみをもって添

付書類の提出を不要としペーパーレス化を図ることは、(略)適正・公平な課税の観点から適当ではない」としている。具体的には、①納税者自らが作成する添付書類は電子的に送信し、②第三者作成の証明書類は、個々に検討し、電子的に提出するもの、提出不要とし納税者保管とするもの、別途提出するものに区分して取扱うことを提言している。

e-Tax の現状もこの方向にあり、利用者自らが作成する添付書類については、様式が定まっていないような一部のものを除き申告等データとともに送信可能で、また、第三者作成の証明書類については、原則は別途提出を要する。ただし、19年分以降の所得税の申告においては、給与所得の源泉徴収票や医療費の領収書等、頻度の高い十数種類の添付書類について、その記載内容を入力して送信することにより、現物の提出又は提示を省略することが可能となっている(省令5②、③)⁵⁶。なお、税務署長は、確認の必要があるときは、申告期限から3年を経過する日までの間、納税者に原本の提出又は提示を求めることができ、納税者がこれに応じなかった場合には省略可の規定は適用されず、即ち、これらの書類は確定申告書に添付又は提示がなかったものとして扱われる(省令5③、④)。

また、源泉徴収義務者等から所定の規格で電子的に交付を受けたものについては、平成19年1月1日以降に提供される給与所得の源泉徴収票等及び特定口座年間取引報告書、及び、平成20年1月1日以降に提供される公的年金等の源泉徴収票及び退職所得の源泉徴収票が電子申告の際にオンラインで送信可能となっている⁵⁷。

(3) 添付書類に関する課題

利用拡大行動計画は、添付書類に関する項目(I-2「4 添付書類の削減に向けた方策」)の中で、①自己保存による提出省略の拡大、②申請者の求めに応じて行政機関相互で個別に情報提供する仕組及び行政機関のバックオ

フィス連携のための制度上の措置の検討、③電子提出(PDF等)の拡大、④土業の確認による省略、の方針を打ち出している。ここで、②のバックオフィス連携は、電子申請等を受けた行政機関が証明書等の発行機関から直接申請者に係る情報を入手することを指している。これらの中では、既にいくつかの添付書類が対象となっている①の自己保存による提出省略の対象を拡大する方策が最も現実的で即効性なものと思われる。なお、利用拡大行動計画では、e-Taxにおける添付書類について、納税者利便の向上の観点から更なる削減について検討するとしている(利用拡大行動計画II 3(1)②)。

さらに、利用拡大行動計画の②～④の各方針もそれぞれ検討の余地があると思われるが、基本的に税務行政の精度の確保と利便性の向上が両立するのは、②の行政機関相互の個別情報提供及びバックオフィス連携であろう。電子研究会報告は、添付書類の項目の中で、「納税者から提出を求めている第三者作成の証明書類の中には、法定資料を拡充する等の方法で、税務当局が納税者以外の者から情報を入手することにより、申告内容との突合が可能となるものもあるのではないかと指摘しているが、これは、議論の対象範囲が異なるものの、大きく分類すれば利用拡大行動計画の個別情報提供・バックオフィス連携と同様の発想によるものと言える。もっとも、民の分野もこの方策の対象に含めると、納税者を特定する番号制度の導入や資料提出義務の拡大といった大きな問題を始め種々のハードルをクリアする必要がある。従って、利用拡大行動計画のようにとりあえず官の分野での個別情報提供・バックオフィス連携という形で検討を行うことは、これにも種々の問題は存在するとしても、実現可能性の観点からはより適切な方向と思われる。

10 e-Tax のセキュリティ

電子研究会報告は、電子申告には「納税者の信頼」が必要とし、特に「セキュリティの確保」の重要性を指摘している。書面においてもセキュリティの確保が重要なことに変わりはないが、コンピュータを利用することに加え、インターネットを利用すること、不特定多数の納税者等が利用すること等の要因から殊に重要となる e-Tax のセキュリティの確保について検討する。

(1) 我が国の政府機関の情報セキュリティ

平成 17 年 5 月 30 日に IT 戦略本部の下に設置された情報セキュリティ政策会議及び同会議が策定した第 1 次情報セキュリティ基本計画等については、上述 (5(3)) のとおりであるが、同会議は、情報セキュリティに関する政府機関統一的な枠組みの中で、各政府機関が情報セキュリティの確保と水準の向上のために採るべき対策の基準として、「政府機関の情報セキュリティ対策のための統一基準 (第 3 版)」(2008 年 (平成 20 年) 2 月 4 日情報セキュリティ政策会議) を策定し公表している。同統一基準では、各府省は同統一基準に定められた以上の情報セキュリティの確保を目標とし、同統一基準の内容を合理的な理由なく各府省の対策基準に反映させないことがあってはならないとしつつ (同統一基準 2 頁)、組織・体制の整備、情報に係る諸対策、情報セキュリティ要件の明確化、情報システムに係る対策、調達・開発に係る対策等について規定している。ただし、上述 (5(1)) のように、行政手続オンライン化法の「電子情報処理組織」に相当する概念の切り口による規定はない。また、第 1 次情報セキュリティ基本計画の 2008 年度 (平成 20 年度) における推進計画である「セキュア・ジャパン 2008」(以下「SJ 2008」という。) では、全ての政府機関は、2009 年度首には同統一基準が求める水準の対策を実施していることを目指し、各政府機関の情報セキュリティ対策の実施状

況を同統一基準に基づく検査・評価・勧告を各政府機関の対策及び同統一基準の改善に結びつけることにより、政府全体としての PDCA サイクルを確立するとしている (SJ 2008 14 頁)。

なお、政府機関の情報システムのセキュリティに関しては、「政府機関の情報セキュリティに関する基本方針」(平成 17 年 9 月 15 日情報セキュリティ政策会議決定) 及びそれに基づき「政府機関の情報セキュリティ対策のための統一基準 (第 3 版)」(2008 年 (平成 20 年) 2 月 4 日情報セキュリティ政策会議) が策定されている。

(2) e-Tax のセキュリティ

電子研究会報告は、電子申告の基本的な考え方において「納税者の信頼」という項目を設け、「納税申告は、納税者の権利・義務に大きな影響を与える手続であり、その内容は納税者のプライバシーそのものであることに鑑み、電子申告は納税者の秘密が完全に保たれることを含め、セキュリティの確保について納税者の信頼を得られるものでなければならない」とした上で、「セキュリティの確保」の項で、そのセキュリティに関する課題が①ネットワーク上での情報の盗み見や漏洩の防止、②税務当局の受付システムでの情報の処理・保存・管理における一貫性 (完全性) 及び秘密保護、及び③システム全体の耐侵入性、耐障害性であるとしている。

なお、一般にセキュリティの確保は、利便性の向上としばしばトレードオフの関係にあるが、この点について、電子研究会報告は、「納税者の利便性と安全性確保に係るコストとのバランスを十分考慮しつつ、(略) 現段階で可能な限りのセキュリティレベルを確保する必要がある」としている。

イ インターネット利用における特有のセキュリティ問題

利用者から見るとコンピュータもインターネットもブラックボックスであり、コンピュ

ータでネットワークを利用するという事は、ブラックボックスに指示してブラックボックスから何かを取得したり、何かを投入したりしていることになる。電子研究会報告では、「申告手続が真にその名義人によってなされたものであるか(略)、申告内容が改ざんされていないか(略)、電子的に確認する仕組みを講じる必要がある」とし、また、「通信途上の内容を秘匿できる(略)措置を講じる必要がある」としている。

報告の文章は行政機関側から見た表現になっているが、納税者側から見ても全く同じことが言え、そのため、自分がアクセスしている受付システムやダウンロードしたソフトウェアが真正なものであるか確認できる仕組みが必要となる。e-Tax ホームページには、この納税者側から見たセキュリティの検証について詳しい記述があり、全般的な説明の他、ルート証明書、コード署名、SSL 通信、サーバ署名及び官職署名の検証について具体的な操作方法が説明されている。

(イ) SSL 通信

ネットワーク上での情報の盗み見や漏洩を防止するため、e-Tax では、ネットワーク上での個人情報の保護について、インターネットを利用した通信における暗号化技術の事実上の世界標準である SSL (Secure Sockets Layer) 3.0 / 128bit の技術を利用している。SSL は、現在、クレジットカード番号やその他の個人情報を取扱う必要のあるホームページで利用されている技術であるが、SSL の利用は、暗号化だけでなく、通信を開始する前に表示しようとしているホームページを運営している側のサーバの認証を必ず行うので、利用者にとっては、相手方ホームページの真正性を確認することにもなる。なお、IE では、インターネット利用中に SSL による通信が開始される場合には、ポップアップ・ウィンドウで保護されたホームページに移行する旨のメッセージが表示されると共に、右下のス

テータス欄に錠前のアイコンが表示されるようになっている。

(ロ) ルート証明書

ブラックボックスであるインターネットを経由した通信において、通信相手や受信した情報を信頼するためには、相互に、その信頼の根拠となる「信頼の基点」を確立する必要がある。上述 (7(2)ホ) のとおり電子署名を信頼するためには第三者による公開鍵証明書が必要であるが、実は、その公開鍵証明書には証明者の電子署名が付されていて、その電子署名を信頼するためには、また、別の第三者による公開鍵証明書が必要となる。このような必要な公開鍵証明書の連鎖は、受信者が自身で信頼性を判断できる者がその連鎖に登場するまで続くことになる。e-Tax において、納税者側の立場として、その信頼の基点となるのが行政機関のルート証明書である。

納税者が入手した行政機関のルート証明書を信頼できるためには、納税者が当該行政機関を信頼するだけでは不十分で、当該行政機関から、ルート証明書を、不正行為が介在する余地のない確実な方法により入手する必要がある。納税者が行政機関のルート証明書入手する方法(行政機関側から見ると配付する方法)は、利便性の事情とセキュリティ確保の事情が衝突する場面でもあり、電子政府の初期の段階では、インターネット経由で SSL を利用しない通常のダウンロードに拠っていた某省のルート証明書の配付方法が、セキュリティの研究者から、セキュリティ上問題がある旨の指摘を受けたことがあった⁵⁸。指摘内容は、要すれば、利用者が「信頼の基点」の確立していない状態においてインターネット経由で入手したルート証明書は信頼できず、従って、当該ルート証明書は「信頼の基点」とはなり得ない、という当然の論理である。

当初、行政機関のルート証明書は府省毎に設置された認証局において発行されており、

e-Tax においては、財務省認証局及び財務省運用認証局から発行されたルート証明書をインターネット経由ではなく利用者に簡易書留で送付される CD-ROM により配付していたため、同様の問題は無かった。現在は、e-Tax においてもインターネット経由でのダウンロードによりルート証明書を配付しているが⁵⁹、同様の問題を避けるため、利用者のコンピュータに行政機関側のルート証明書が導入（インストール）され「信頼の基点」が確立するまでの間は、グローバルサイン社（東京都渋谷区）の運営する認証局（GlobalSign Domain Validation CA）から発行を受けたサーバ証明書及び同社のルート証明書をを用いて SSL 通信を確立し、ルート証明書のダウンロードを行う方式となっている。なお、グローバルサイン社のルート証明書は、マイクロソフト社によってウィンドウズに出荷時点でインストールされており、従って、インターネット利用における e-Tax の信頼性の程度は、理屈として、グローバルサイン社のルート証明書の信頼性の程度及びマイクロソフト社の製品管理の信頼性の程度（これらは、言うまでもなく一般市場において十分な水準にあると認められている。）を超えることができない。

ロ 耐侵入性

現状の e-Tax におけるセキュリティの確保について、e-Tax ホームページには、「個人情報記録しているデータベースやサーバは、ファイアウォールとアクセス監視システムにより保護されている」と記されている。

納税申告を始めとして国税関係手続に係るデータの重要性からして、それをインターネット経由で受付ける e-Tax においては、耐侵入性に十二分に配慮した構成となっていると考えられるが、一般にセキュリティの確保の仕組みについては対内・対外ともにそれを秘密にすること自体が要件となるので、e-Tax の耐侵入性に関する仕組みについても、受付システムとのインターフェイスの仕様に関するものを除き、上の e-Tax ホームページの説明以上の詳細は公表されていない。なお、この説明中のファイアウォール (Fire Wall) は、インターネットと内部システムとの間や内部システムの目的の異なる領域の間であって、必要な通信の情報のみを通過させ、不要な通信を遮断する仕組みで、また、アクセス監視システム (IDS: Intrusion Detection System) は、同様にインターネットと内部システムとの接点において、そこを流れるパケット (ネットワークにおいて情報の送受信の単位となる細切れの情報のこと。送信側ではデータをパケットに分割し、それぞれに宛て先のアドレスを付して送り出し、受信側では、受け取ったパケットを正しい順番で結合しデータを再構成する。) を監視し、不正アクセスの可能性のあるパケットを検出し、その記録と警告を行う仕組みである。両者は、建物に例えると、ファイアウォールは守衛、アクセス監視システムは監視カメラの機能に相当するだろう。

るものを除き、上の e-Tax ホームページの説明以上の詳細は公表されていない。なお、この説明中のファイアウォール (Fire Wall) は、インターネットと内部システムとの間や内部システムの目的の異なる領域の間であって、必要な通信の情報のみを通過させ、不要な通信を遮断する仕組みで、また、アクセス監視システム (IDS: Intrusion Detection System) は、同様にインターネットと内部システムとの接点において、そこを流れるパケット (ネットワークにおいて情報の送受信の単位となる細切れの情報のこと。送信側ではデータをパケットに分割し、それぞれに宛て先のアドレスを付して送り出し、受信側では、受け取ったパケットを正しい順番で結合しデータを再構成する。) を監視し、不正アクセスの可能性のあるパケットを検出し、その記録と警告を行う仕組みである。両者は、建物に例えると、ファイアウォールは守衛、アクセス監視システムは監視カメラの機能に相当するだろう。

ハ 耐障害性

コンピュータ・システムの障害はデータ件数に起因ないし依存して発生する場合も多いことから、利用拡大行動計画において急速な普及と拡大が目されている e-Tax の耐障害性の検討に当たっては、全体的な電子申請等の普及の状況と利用頻度のピーク発生の特性に特に配慮する必要があると思われる。

前者の全体的な利用の増加に対しては、行政機関側のコンピュータの負荷分散とバックアップを目的とした受け付けシステムのミラー化 (同一内容のサーバを複数設置することによる分散処理化) が効果的と考えられ、また、後者のピーク対応については、受付システムの必要な処理能力の確保が基本となるが、利用者の協力を求める広報・周知の他、運用時間の拡大もピークの「高さ」を緩和する効果を有すると考えられる。

二 不正行為の防止の観点

電子申請等と書面手続との差異を突いて、電子申請等に特有の不正な税務手続が行われることの可能性については検討の必要があると思われる。

まず、名義を偽った申告等の可能性については、電子申請等の場合、必要な電子証明書の入手時に本人確認が行われることから、借名にせよ偽名にせよ、この入手が極めて困難であり、このため書面手続に比し困難性が大幅に増すことから、実行の可能性は極めて低いと思われる。

次に、実名による不正申告については、必要な電子証明書の入手については実名ゆえ容易であるが、やはり入手時の厳格な本人確認の実施は、発覚時の言い逃れを著しく困難にするという意味において、心理面で不正行為の実行を抑制する効果を有するのではないだろうか。その点以外は、基本的には電子申請等と書面手続とで困難さに大きな差は無いと考えられるが、特に所得税の還付申告に関しては、これらの心理面での抑制要因と、インターネット利用による一般的な安易さや添付書面の省略措置等の同じく心理面での誘因との葛藤となることが想定される。

このような不正行為に対する制度的な予防策として、税務署長等は、法定申告期限から3年を経過する日（期限後申告の場合は、同日と当該申告の日から2年を経過する日と日ずれか遅い日）までの間、申告内容の確認のために必要があるときは、その添付書面等を提示又は提出させることができ、申告者がそれに応じない場合には、添付書面の省略措置そのものが適用されないとされているが（省令5②～④、平19国税庁告示31号、同8号）、他の形態の不正行為の予防と同様に、税務当局が適度の頻度により申告者と接触を行うことは、個別事例の適正化のみならず、一般予防の実効を確保するためにも有効と考えられる。

11 その他の論点

(1) 事前手続

e-Tax の利用を開始するに当たっての事前手続として、利用者は、利用者識別番号 (ID) を入手するための事前届出、暗証番号 (PW) の変更（開始届出をオンラインで行った場合には暗証番号の登録）や電子証明書の登録を行う事前登録、及びその他の事実上の準備作業が必要となる。

省令は、4条1項で、電子申請等を行おうとする者は税務署長に所定の事前届出を行わなければならないことを規定し、同2項で、当該届出を受理した税務署長は届出をした者に識別符号及び暗証符号を通知するとともに e-Tax ソフトを提供する旨規定している。事前手続については、電子研究会報告が「本人確認の要請と納税者の手続負担とのバランスを十分に勘案する必要があるが、将来的に書面による開始手続が不要となる環境が整うまでの間は、電子申告を行う旨の書面による簡便な手続を採用するのが適当である」と提言していたことを受け、当初 e-Tax の運用開始時には、事前届出は書面手続として規定されていたが、平成18年1月から、事前届出自体もオンラインで行うことが可能となった。

また、e-Tax 利用規約は、e-Tax の利用に際し利用者が同意することが必要な事項について規定している（前文において、e-Tax の利用者は、当該利用規約に同意したものとみなされ旨規定されている。）が、9条（暗証番号の変更及び電子証明書等の登録）で、利用者は、暗証番号を変更し e-Tax を利用する際に使用する電子証明書を登録すること等を規定している。電子証明書の事前登録が必要な理由については、e-Tax ホームページ等で特に説明されていないが、この登録手続に関しても受付システム側で e-Tax による他の申請等の手続と同様の処理が行われると考えられるので、この前提に立てば、この登録手続は、利用者にとって、事実上、電子証明書の利用

環境及び受付システムとの接続環境についてのリハーサルとしての役割を果たし、申請者等の準備不足のため本番の電子申請等でこれらに起因するトラブルが発生することの未然防止のために大きな潜在的効果を有しているのではないかとと思われる。

(2) 代理人による申告等の取扱い

e-Tax においては、現状、代理人が申告等を行うことができるのは、税理士が税務代理として行う場合に限定されている。電子申告の送信方法について、電子研究会報告は、当時の諸外国の制度に例のある仲介者を介する制度とすべきかについて検討し、結論としては「納税者が直接税務当局に送信できる方法を基本と考えるべき」とし、「電子申告においても、書面による納税申告の場合と同様、税理士を通じて申告することができるのは当然」としている。また、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しつつも、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旨記述している。

最後の税理士法違反(税理士 52) 防止の観点からは、非常に重要な事項であると思われるが、検討の前提として、電子申告の際の各段階の行為のうちどの部分が税理士法の制約を受けるのかを明確にする必要がある。笹川は、この点について詳しく論じており、税理士が関与先について電子申告を行う行為を申告データの作成とデータ送信とに分け、まずデータ送信は税理士業務に該当せず、また申告データの作成の内単なる入力はやはり税理士業務に該当しないと分析している⁶⁰。

e-Tax の現状の取扱いは、税理士法違反の一般予防の観点を中心に重視しているものと思われるが、一方で、納税管理人(通則 107①)や法定代理人等税務代理以外の代理人の取扱いは現状では明確ではないように思われる。

今後、上(4②)ロ)でも議論したように、中長期的な課題として、e-Tax が国税関係手続の事実上の標準としての地歩を固めた状況下においては、デジタルデバインドへの対応等と同様に公平性の観点からも、緻密な議論に基づきこのような課題にも適切に対応していくことが必要になるとと思われる。

(3) 税務署窓口における電子手続の利用

将来、e-Tax の利用率が相当程度高まった段階において、納税者及び国税当局にとって、税務署の窓口はどのような状況になっているのが好ましいのであろうか。少なくとも、窓口で書面手続しか受けられないという状況は、納税者に二元的な手続を強いることになるとともに、電子申請等の利用を推進してきた税務当局として「灯台下暗し」の印象は拭えないであろうし、また、国税当局にとって二元的な事務処理から依然脱却できていないことも意味している。このように考えると、e-Tax の利用拡大の自然な延長上にある施策として、税務署窓口における国税関係手続の電子化があるといえる。

また、上述のように電子研究会報告を始めこれまでの検討等で指摘されているデジタルデバインドへの対応としても、この意味での税務署窓口の体制整備が最も効率的で有効であるとともに、多様な個別の事案に柔軟に対応するためにも適しているものと思われる。利用拡大計画では、「パソコンやブロードバンド利用環境、各種認証基盤等が国民の間に普及し、定着するまでの間は、手続の特性等に配慮しつつ、純粋なオンライン申請に加えて、窓口でのオンライン入力補助・代行(窓口来所型)サービスの充実を積極的に図る」とし、これは、「同時に、高齢者や中小・零細の事業主などパソコンや手続に不慣れな者への対策としても有効」としている(利用拡大計画 I 5(1))。

国税関係手続についての各論の部分(同 II 3(1))では、特に言及はないが、所得税の確

定申告期間において税務署内外の大半の確定申告会場等では大規模に実施されてきているところであり、今後は、例えば金融機関の店頭の ATM のように、年間を通じて適切な規模で定常的に対応できるよう体制を整えつつ、納税者等への適切な指導を行うことを前提に、税務署窓口での手続を順次電子手続と切り替え、最終的には電子手続を原則的手段とすることが望ましいと思われる。

(4) 法定資料の光ディスク等提出制度との相互運用性の確保

支払調書（所得 225）等の法定資料を提出すべき者は、税務署長の承認を経て、当該法定調書に記載すべき事項を光ディスク、磁気ディスク等の媒体に記録して提出することができる（所得 228 の 4 等）（以下、この制度を「光ディスク等提出制度」という。）。『第 132 回国税庁統計年報書（平成 18 年度版）』（平成 20 年 5 月国税庁）によると、平成 18 事務年度（7 月から翌年の 6 月まで）の法定資料の提出件数（枚数ベース）は、125 百万件であり、種々の国税関係手続の中でも件数的にはおそらく最大の手続であると思われる（同資料によると、この他に、法定外資料の収集が 54 百万件ある。）。この提出件数における書面又は光ディスク等により提出された件数の内訳は同資料にはないが、光ディスク等提出制度の内容からして大口の資料提出義務者の利用が多いと考えられることから、同制度を利用して提出された法定資料の件数が上記提出件数において相当のウェイトを占めていることが想定される。

光ディスク等提出制度は、昭和期に磁気テープによる提出の制度としてスタートし、各時代の利用度の高い媒体及びデータ形式等に対応しつつ現在に至っている。この意味においては、e-Tax による法定資料のオンライン提出は、同制度の延長上にあるものとして位置付けることが可能であるし、また、手続のペーパーレス化を志向するという意味におい

て、同制度は、電子政府それ自体の先取りと言えなくもない。このように考えると、同制度と e-Tax と相互運用性の確保が、双方の制度にとっての非常に重要な課題として浮かび上がってくる。

現状、CSV（Comma-Separated Values：「カンマ区切り」と訳されることが多い。）等のデータ形式を採用している光ディスク等提出制度と XML 形式を採用している e-Tax とでは、データ形式に関して相互運用性を有していない。CSV 形式は、パソコンの普及と共に表計算ソフトのデータを交換するデータ形式として古くから広く利用されている簡易で汎用性の高いデータ形式であり、この形式のデータは、XML と同様に基本的に印字可能でもある。光ディスク等の媒体とオンライン方式との混在に関しては、提出すべき法定資料の件数等の事情によって最も効率のよい方式が選択できるという意味から、提出義務者及び税務当局の双方にとって好ましい状況と考えられるが、データ形式の相互運用性の欠如は、データ形式の選択結果が事実上方式の選択肢を決定してしまうという意味で、特に、提出件数の点からはいずれの方式も利用可能と考えられる中規模の提出義務者にとって前者のメリットを半減させる結果をもたらしている可能性もある。

現在光ディスク等提出制度を利用して提出されているデータを e-Tax 利用して提出する方策としては、e-Tax の方で光ディスク等提出制度の現行のデータ形式を受信可能とする方法と同じく現行のデータ形式を e-Tax の XML 形式に変換する方法とが考えられるが、後者の方法については、例えば国税当局が当該変換プログラムを提供する等提出義務者にとってデータ形式の現実的な変換手段が必要となること、国税当局側も受信後 XML 形式から現行のデータ形式への再変換が必要になること、XML 形式はデータ一件毎に各データ項目の説明の情報（タグ情報）等を含む分

冗長で一般に大量データを取扱うにはコンピュータや通信機器の負荷が大きい（処理効率が悪い）とされていること等を考慮すると、提出義務者の利便性、国税当局の事務効率のいずれの観点からも前者の方法がより好ましい結果をもたらす可能性が大きいと思われる。

(5) e-Tax の将来像

イ 納税者とのインターフェイスの概念的な統一

現在、納税者と税務当局との間のインターフェイスの IT 化に関する施策として、通常の e-Tax の他、所得税の申告に関して、国税庁ホームページの「確定申告書等作成コーナー」、来署型の e-Tax、タッチパネルによる申告書作成、法定資料に関して、光ディスク等の記録媒体による提出、納税に関して、振替納税、用紙配布に関して、国税庁ホームページの「申請・届出様式コーナー」等、種々のものが運営されている。

それぞれの施策毎に対象とする手続や納税者等が異なり、各分野に限定すればそれぞれが最適なシステムとして運営されていると考えられるので、これら全てを一つのシステムで統一的に置き換えるということは現実的な方策とは思われないが、一方で、全てのシステムの関係を明確にしつつ統一的な枠組みの中でそれぞれの位置付けを再整理した上で、隣接するシステム間で、既に実現している確定申告書等作成コーナーから e-Tax への送信や前項の議論のようなデータ形式や操作性等に関しての相互運用性・整合性の更なる向上を図っていくことは、納税者にとっても税務当局にとっても有益と思われる。また、このように整理すれば、例えば確定申告書等作成コーナーと e-Tax 等、現在の名称の区分は納税者等にとって重要なことではなくなると考えられるので、各施策の名称についても再整理することが好ましく、例えば「e-Tax」は全体を通じた統一的な名称として用い、各施策はいわばシリーズ商品の一つとして周知広

報を行っていくことが考えられる。

ロ 税務に係る EDI としての e-Tax

上で税務行政における e-Tax の位置付けを、納税者の利便性の向上と税務行政の効率化を図るために整備されたシステムと要約したが、本来、この 2 つのポイントは別々のものではない。また、行政手続オンライン化をはじめ、現在 e-Tax の根拠となっている法令等においては、「行政手続をどのように行うか」という切口で認識されているが、国税関係手続のように著しく件数の多い分野においては、視点の高さを引き上げ「データの流れをどのように効率化するか」という切口が最適解への近道である可能性がある。法令に根拠を置く個々の手続の全てにこの切口が適している訳ではないが、国税関係手続の中でも特に件数の多いものについて、少なくとも業務改善を目的として検討する場合には特に重要であると考えられる。特に国税関係手続における民の「税務」と官の「税務」とを一連の業務と考えれば、この視点から現状とは別の e-Tax の将来像が見えてくる。ちょうど関係会社間の取引を EDI (electronic data interchange : 電子データ交換) として構築するのと同様の発想に立ち、個々の納税者の個別の税務データの流れとは別に、本来コンピュータの得意な大量・定型の税務データの流れに特化して効率化を図るという別の方向性が存在すると思われる。

税務に関する大口のステークホルダとしては、例えば、次のようなものがあるだろう。

- ① 大口の源泉徴収義務者
- ② 大口の法定資料提出義務者
- ③ 所得税の確定申告の相談窓口機関としての地方公共団体
- ④ 所得税の課税事績の連絡先としての地方公共団体
- ⑤ 大口の税理士事務所
- ⑥ 税理士に対する ASP/SaaS 業者
- ⑦ 所得税の振替納税の取扱い金融機関

⑧ 会計検査院

各手続の性格や相手先の態様は全く異なるため、それぞれ個別に根拠規定の整備、相手先との調整、システム化の検討等を行う必要があるが、本来コンピュータの得意な大量・定型のデータを扱う分野であるので、これらの相手先とのデータのやり取りのオンライン化は、相手先及び税務当局の双方にとって業務改善上のメリットが大きいと考えられる。税務という制度もステークホルダの態様も余りにも複雑で変化に富んだこの領域の IT 化において、どれか一つの素晴らしいシステムですべての分野をカバーするという事は、そもそも不可能であり、効率や安全性等の種々の面から見ても決して好ましいことでもないと考えられる。従って、前項で議論したように、納税者等とのインターフェイス全体の枠組みの中心に e-Tax を据えつつ、いわば汎用受付システムとしての e-Tax では必ずしも効率的といえない分野においては、e-Tax と相互運用性・整合性が確保された特注版の専用インターフェイスを用意することにより、全体のさらなる効率化を図る余地があると考えられる。

12 おわりに

e-Tax は、紛れもなく今後の税務行政の根幹を支えるシステムである。e-Tax に限らず、システムは使われ続ける限り改善を要するものであろう。この意味で、当然 e-Tax にもまだ改善すべき点もあれば、また、それ単独では対応しきれない分野も多く存在すると思われる、これらについては、利用者の拡大に伴う要求水準の上昇にも応じる形で、e-Tax 側の更なる改善や e-Tax と周辺のシステムとの関係の整理も求められるようになっていくであろう。このようなハードルも逞しく乗り越えつつ、e-Tax が一層の普及拡大を果たすことを期待したい。

-
- 1 <http://www.e-tax.nta.go.jp/topics/kensu.html> (e-Tax ホームページ>お知らせ一覧> e-Tax の利用件数)。
 - 2 総務省「平成 19 年度における行政手続オンライン化等の状況 (平 20.8.11 報道資料)」
 - 3 <http://www.kantei.go.jp/jp/singi/it2/kettei/080916honbun.pdf> (首相官邸ホームページ> (決定等) 平成 20 年 9 月 12 日オンライン利用拡大行動計画)
 - 4 e-Tax のスタート前のものとして、例えば、
 高野幸大「電子申告」租税研究第 27 号『情報化と税務行政手続』(1999. 10.10)、
 田中 治「具体化される電子申告制度の仕組みと問題点」税理 (2000.3)、
 国税庁の電子手続の電子化等に関する研究会 (座長：水野忠恒教授) 報告「望ましい電子申告制度のあり方について」(2000.4)、
 岡田昌明「国税の申告手続の電子化—電子申告制度導入をめぐる課題」ジュリスト (2000.8)、
 日景 智「電子申告をめぐる法令上の問題点」税務大学校論叢 43 (2003)、
 など。また、e-Tax のスタート後のものとして、
 例えば、
 岩崎吉彦「電子申告・納税システムについて」租税研究 (2004.6)、
 伊藤義之「国税電子申告・納税システム (e-Tax) の現状と普及に向けた今後の取組」ファイナンス (2006.6)
 本庄 資「電子申告活性化の施策とクリアすべき課題」税理 (2006.7)、
 玉川雅之「国税電子申告・納税システム (e-Tax) の普及に向けた取組について」ファイナンス (2007.1)
 加藤昇一「電子申告時代における税務代理」税研 (2007.1)、
 笹川篤史「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」税大ジャーナル 6 (2007.11)。
 池田公司「電子申告と電子税務調査の現状と課

題」税経通信 (2008.1)、

廣瀬克哉「電子政府、電子自治体—基盤整備に一定の成果、問われるユーザビリティ」ジュリスト (2008.8.1-15)、
などがある。

- 5 「平成 18 年度総合評価書／電子政府の実現—国税の電子申告等」(平成 19 年 6 月財務省)(なお、この評価書には、外部民間コンサルタントによる評価報告「国税電子申告・納税システム (e-Tax) の総合的な分析・評価について」(平成 19 年 3 月 30 日アクセンチュア株式会社)も添付されている。)
- 6 IT 戦略本部令(平 12 政令 555 号)4 条、及び、「各府省情報化統括責任者 (CIO) 連絡会議について」(平成 14 年 9 月 18 日 IT 戦略本部長決定)。
- 7 http://www.e-gov.go.jp/kyoutsuu/syokan/pdf/021206Y_001.pdf (電子政府の総合窓口ホームページ>電子政府の推進>行政手続オンライン化三法>同ポイント)。
- 8 同法の国税関係手続関係の主務省令である「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」等においては、同法を「情報通信技術利用法」と略称している。
- 9 宇賀克也『行政手続法の解説』(第 5 次改定版)188 頁 (2005.11.18 学陽書房)。
- 10 行政手続オンライン化法の制定に至る経緯については、総務省行政管理局・同自治行政局編集『解説行政手続オンライン化法』(平成 15.4.10 第一法規)に詳しく記述されている。
- 11 整備法によって改正された国税関係の規定は、①電子納税の導入(通則法 34①ただし書き)、②オンライン利用の審査請求書及び答弁書の提出部数(通則法 87⑤、93④)、③滞納処分による公売における電子入札の際の入札書に封をすることに相当する措置(徴収法 101①)、④行政機関等が作成する国税関係帳簿書類についての行政手続オンライン化法 6 条(行政機関等の電磁的記録による作成等)の適用除外(電子帳簿保存法 9 の 2)、⑤税理士業務の範囲に係る電磁的記録に

よる税務書類の作成(税理士法 2①二)、⑥納税貯蓄組合の規約の届出等における提出部数(納付令 1③、5②)等である。

- 12 日本税理士会連合会『電子認証局重要事項説明書(2008 年 3 月版)』1 頁 (<https://cainfo.nichizeiren.or.jp/ca/pdf/juyo.pdf>(日本税理士会連合会ホームページ>電子認証・電子申告>日税連電子認証局公開情報>重要事項説明書))
- 13 例えば、「公的個人認証サービスの概要」(平成 19 年 10 月総務省自治行政局自治政策課)等。
- 14 他の 2 つのテーマは、「教育の情報化」と「IT21 (情報通信技術 21 世紀計画)の推進」であった。
- 15 冊子の他、国税庁ホームページ上でも公開されている。<http://www.nta.go.jp/kohyo/katsudou/report/report.htm> (国税庁ホームページ>活動報告・発表・統計>国税庁レポート)。
- 16 「平成 20 事務年度 国税庁が達成すべき目標に対する実績の評価に関する実施計画」(平成 20 年 6 月財務省)
- 17 <http://www.e-gov.jp/doc/announce.html> (電子政府の総合窓口 (e-Gov) >電子政府の推進(関連資料、IT 戦略本部等) >行政手続オンライン化法第 10 条に基づく公表)
- 18 <http://www.e-tax.nta.go.jp/topics/kensu.html> (e-Tax ホームページ>お知らせ一覧>e-Tax の利用件数)。
- 19 金子 宏『租税法(第 12 版)』608 頁(平 19.4.15 弘文堂)。
- 20 水野忠恒『租税法(第 3 版)』59 頁(2007.4.25 有斐閣)。
- 21 金子・前掲注 (19) 65 頁。
- 22 総務省行政管理局・同自治行政局編集『解説行政手続オンライン化法』72 頁(平成 15.4.10 第一法規)
- 23 同整備方針「2 電子申請等、(2)e-Gov に整備する窓口システムの機能等、ウ」及び「同(3)政府全体としての電子申請システムの利便性の向上」
- 24 XML、HTTP 等のインターネット関係の規格については、W3C (World Wide Web

Consortium) で策定されている。

25 金子・前掲注 (19) 73 頁。

26 個人が平成 19 年分又は 20 年分の所得税につき、e-Tax を利用して確定申告を行う場合、本人が電子署名を行いそれに係る電子証明書を併せて送信したいときは、所得税の額から最大 5,000 円を控除される。

27 書面の納税証明書の交付手数料は証明書 1 枚毎に 400 円であるのに対し、e-Tax による電子納税証明書の交付手数料は 370 円であり、かつ、電子納税証明書は電磁的記録であるので何回でもコピーすることが可能である。

28 デジタルデバインドに対する配慮に関しては、IT 基本法の施行に先立つ国税庁の電子手続の電子化等に関する研究会(座長：水野忠恒教授)の報告「望ましい電子申告制度のあり方について」(平成 12 年 4 月 19 日)(<http://www.nta.go.jp/kohyo/katsudou/shingi-kenkyu/e-tax/000419/arikata/01.htm> (国税庁ホームページ>活動報告・発表・統計>審議会・研究会等>望ましい電子申告制度の在り方について))においても、「税務当局は、(略) 自書申告の定着に向け諸施策を実施している。(略) 電子申告は自書申告の次のステップとも考えられることから、例えば、パソコンが得意でなく、税の知識も詳しくない人も電子申告ができるよう、税務署にパソコンを設置するなど納税者が気軽に電子申告ができるコーナーを設けたり、税務職員が電子申告の指導を実地に行うなど、納税者が無理なく電子申告に習熟していく仕組みを考えていくことが必要である。」と記述されている。

29 「e-Japan 重点計画」(平成 13 年 3 月 29 日)「5. 行政の情報化及び公共分野における情報通信技術の活用推進」(3)、1、「b) 申請・届出等手続の電子化」

30 総務省行政管理局他・前掲注 (22) 77 頁。

31 「情報セキュリティ政策会議の設置について」(平 17・5・30、平 19・11・7 最終改定 IT 戦略本部長決定)

32 志場喜徳郎他『国税通則法精解(十一版)』1023 頁(平 16.2.25 大蔵財務協会)

33 法人税法のこの規定について、当時の文献は、「申告納税制度の本旨に従ってその責任を明らかにして正しい申告に導こうという意味においてその意義は相当重要であると考え。」としている(平田敬一郎『新税法』39 頁(昭 25.9.15 時事通信社))。

34 法人税法のこの規定は、シャープ勧告に基づく昭和 25 年の改正において、代表者、経理責任者の署名・押印に関する規定と併せて設けられた(旧法人税法 25 の 2)。これらの規定の趣旨について、当時の文献は、「申告の内容の正確を期し、その責任の所在を明確ならしめる趣旨にでたものである。従って自署押印の有無は、申告書の提出による申告の効力に影響を及ぼさない」としている(傍点筆者)(金子一平『租税法の理論』49 頁(昭 28.12.10 新評論社))。

35 物品税の申告について、納税者が第三者名義で提出した納税申告書につき、当該申告による納税額を捕脱額から控除すべきかが争われたもので、納税者が本人の納税申告として有効である旨を主張した事例である。

36 (税務調査に基づく) 法人税及び消費税の修正申告について、その効力が争われたもので、納税者が申告書に会社印が使用されていないこと及び納税者に錯誤があったことを理由に納税申告として無効である旨を主張した事例である。

37 「電子署名」という用語の他に「デジタル署名」という用語も使用されることがあり、また両者を相異なる意味で使用することもあるが、法令以外の領域では両者とも確定した明確な定義がある訳では無く、必ずしも両者の違いが明確でないことから、本稿では一貫して法令用語である「電子署名」の用語を用いる。なお、「デジタル署名」の用語は、省令レベルで一部未定義で使用されている稀な例を除き、それ以外に法令での用例はない。

38 <http://www.gpki.go.jp/documents/gpki.html>

(政府認証基盤 (GPKI) ホームページ>政府認証基盤 (GPKI) について)。

³⁹ <http://www.e-tax.nta.go.jp/shoumeisyo/security.html> (e-Tax ホームページ>参考事項>1 セキュリティの検証について(4)電子署名)

⁴⁰ XML形式のファイルのソースの例を見るには、Word でごく短い文書を作成し、XML 形式 (拡張子が「.xml」の形式。) で保存した後、当該ファイルをアクセサリの中のメモ帳を用いて開いてみるとよい。XML 形式のファイルのソースが相当判読しづらいことが実感できると思う。また、同じくマークアップ言語 (**ML) であるホームページの記述に用いられる HTML 形式のファイルの例を見るには、IE で適当なホームページを表示したのち、タスクバーの「表示」から「ソース」を選択するとよい。これも、いつも見慣れたホームページの画面表示が実体とかけ離れた「仮の姿」であることが実感できると思う。いずれにしても、XML や HTML のようなマークアップ言語で記述されたファイルのソースを一度目にしておくことは、これらの電磁的記録に電子署名を行うことが法的に一体何に対して署名をしていることになるのかを考える契機になると思われる。

⁴¹ RSA 方式の名称は、方式の考案者の 3 名の頭文字をとったものである。⇒ R. Rivest, A. Shamir and L. Adleman “A Method for Obtaining Digital Signatures and Public-Key Cryptosystems” *Communications of the ACM*, 21(2), pp. 120-126, February 1978

⁴² RSA Laboratories “PKCS #1 v2.1: RSA Cryptography Standard” June 14, 2002

⁴³ 本稿では、整数論の知識を前提としないので、このように表記している。整数論では、整数 a を自然数 n で割った余りが整数 b になる関係 (または、 $a - b$ が n で割切れる関係) を、通常、 $a \equiv b \pmod{n}$ と表記する。この表記を用いると、式①は、

$$m^e \equiv c \pmod{n} \quad \text{かつ}$$

$$c^d \equiv m \pmod{n}$$

となる。なお、このような式を合同式いい、ここで自然数 n はモジュラス (modulus : 「法」と訳される。) と呼ばれる。

⁴⁴ 通信経路上において通信文を秘匿する必要がある場合 (個人情報を含む内容の通信は通常この場合に該当すると考えられる。) には、この公開鍵暗号方式による電子署名とは別の暗号化の操作が必要になる。e-Tax では、通信経路上の暗号化ため SSL (Secure Socket Layer) 3.0 の通信手順を採用している。(http://www.e-tax.nta.go.jp/shoumeisyo/security.html (e-Tax ホームページ>参考事項>1 セキュリティの検証について(3)SSL 通信))

⁴⁵ 笹川篤史・前掲注 (4) 「4 電子申告固有の論点」

⁴⁶ 上述 (3(1)ロ(i)B) のとおり、正確には、要式行為として適法な手続とされるための要件 (要式要件) と省令に規定されている電子申請等の要件とは、一体のものではなく、目的の異なる別の要件と考えるべきであろう。

⁴⁷ <http://www.soumu.go.jp/denshijiti/> (総務省ホームページ>政策・政策評価>電子自治体 : 「平成 20 年度の主な事業」)

⁴⁸ 田中二郎「私人の公法行為の観念について—その性質と適用原理—」『行政行為論』305 頁 (昭 40.8.20 有斐閣)

新井隆一『行政法における私人の行為の理論 (第二版)』(1973 弘文堂)

⁴⁹ 例えば、萩野 豊『実務国税通則法』33 頁 (1999.3.16 大蔵財務協会)。

⁵⁰ 各行政機関が所管する複数の行政手続の受付・結果通知等について汎用的に利用できるシステムのことをいう。「申請・届出等手続のオンライン化に関わる汎用受付等システムの基本的な仕様」(平 13.8.6 行政情報化推進各省庁連絡会議幹事会了承) の用例に従えば、国の行政機関の場合、正確には「汎用受付等システム」の用語を使用すべきとも思われるが、「等」を略して「汎用受付システム」と言われることも多い。なお、地

方公共団体の場合には、「地方公共団体における申請・届出等手続に関する汎用受付システムの基本仕様」(平 15.3.28 自治事務等オンライン化推進関係省庁連絡会議)で「汎用受付システム」の用語が使用されている。

51 総務省行政管理局他・前掲注⁽²²⁾ 82 頁。

52 発信主義と到達主義に関しては、隔地者間の契約の成立の原則に関する民法 526 条 1 項の規定(隔地者間の契約は、申込みに対する承諾の通知を發した時に成立する：発信主義)と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(電子契約法)におけるその特例に関する 4 条の規定(民法 526 条 1 項の規定は、隔地者間の契約において申込みに対する電子承諾通知を發する場合については、適用しない=民法 97 条 1 項(隔地者に対する意思表示の原則)の規定を適用する：到達主義)との関係を例に出して説明されることがあるが、これは必ずしも適切な例示とは言えないと思われる。なぜなら、納税申告は申込と承諾で成立する契約ではなく、納税者の一方的な意思表示(私人の公法行為)であり、民法における隔地者に対する意思表示の原則は、(書面の場合も電子手続の場合も)一貫して到達主義を採っているからである。

53 電子研究会報告のこの部分については、論旨に全く問題はないが、「納税者が期限内に送信し……により期限後申告となり、」という文章表現はやや正確性を欠いていると思われる。この部分は、正確には「納税者が期限内に送信を開始し……により送信の完了が期限後となったため期限後申告となり、」と記述すべきであろう。なぜなら、インターネットを利用した通信においては、利用者が画面上の送信ボタンをクリックした時点は、送信を開始した時点(より正確にはコンピュータに送信を指図した時点)に過ぎず、その時点から、送信側のコンピュータは送信データを細切れ(パケット)に分割して順次送り出し、折り返し受信側から全てのパケットを受信した旨の通知を受け取った時点で送信が完了する。このため、送信

ボタンをクリックした時点から送信が完了するまでには更に然るべき時間の経過が必要であるからである。なお、通信がこのように行われるのであるから、送信の開始から完了までの然るべき時間が必要となるものの、送信側と受信側との間で送信完了の時刻の認識について有意な差は存在しないと考えられる。

54 笹川篤史・前掲注(4)「6 期限延長に関する論点」

55 総務省行政管理局他・前掲注⁽²²⁾ 74 頁。

56 添付を省略できる第三者作成書類(省令 5 条 3 項に規定する国税庁長官が定める添付書面等)については、平成 20 年国税庁告示 37 号で規定している。

57 <http://www.e-tax.nta.go.jp/topics/online-withholding.html> (e-Tax ホームページ>お知らせ一覧>給与所得の源泉徴収票等のオンライン送信について)

58 高木浩光他「GPKI および LGPKI におけるルート証明書配布方式の脆弱性と解決策」(2002.10) <http://SecurIT.etl.go.jp/>

59 平成 20 年 4 月に各府省の認証局が統合されたため、現在、e-Tax において使用するルート証明書は、政府共用認証局(官職認証局)及び同(アプリケーション認証局)において発行されたものである。

60 笹川篤史・前掲注(4)「8 税理士法に関する論点」