

# 電子申告を巡る法令上の問題点

日 景 智  
〔 税 務 大 学 校 〕  
〔 研 究 部 教 育 官 〕

## 要 約

平成16年2月からの国税電子申告・納税システム（以下「e-Tax」という。）の運用開始によって国税における電子申告が可能となる。

「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」という。）第3条第1項では、行政機関等は法令の規定により書面等により行うこととされている「申請等」を、電子情報処理組織を使用して行わせることができる旨規定しており、e-Taxのうち、いわゆる電子申告をはじめとする申告・申請などの手続に関するものの法的根拠となっている。この規定では、電子手続の細目については、「主務省令で定めるところ」に委ねることとされており、国税に関する手続に関しては、「国税関係法令に係る行政手続等における情報通信の利用に関する省令」（「国税関係電子手続省令」という。）が制定されている。また、国税関係電子手続省令の規定を受けて国税庁長官による「国税電子申告・納税システムの利用に関する定め」及び「国税庁長官が定める電子証明書に関する定め」が制定されている。

したがって、国税の電子申告等に関する手続規範としては、現在、行政手続オンライン化法及び国税関係電子手続省令のほか二つの「定め」によって構成されているものといえる。この体系は、従来の国税に係る租税手続法の体系からみると異例な形となっているのは否めないところであり、電子申告等に関する手続規範のあり方としてどのような体系が適切かについて、検討を加えていく必要があるのではないかと考える。

このほか、電子手続のあり方を検討していく上でベースとなる書面による手続に関して解釈上あるいは執行上整理しておくべき問題として、何をもって有効な納税申告書が提出とすべきかという問題や納税申告の代理の法的な位置付けなどに関する問題が顕在化してきつつあるように思われる。本稿は、これらに関し、今後、研究すべきと目されるところを明らかとすることを主たる目的とするものである。

## 1 電子申告手続に係る法体系とその評価

国税の電子申告手続に係る法体系は、冒頭でも述べたとおり、行政手続オンライン化法と同法第3条の規定の委任を受けた国税関係電子手続省令から成っており、これらのほか同省令第2条及び第10条の規定を受けた形で国税庁長官による「定め」が設けられている。

行政手続オンライン化法は、国民へのわかりやすさ、制度改正の容易さ等から通則法方式が採用されたものであるが、国税に関する手続については、別の体系の法律が必要であって、通則法方式にはなじまなかったのではないかと考える。それは、納税申告が、国民（納税者）の財産権に深く関連しているのみならず、自己の租税債務を明らかにするという自らにとって不利益を生じさせる行為であるという点において、通常の申請や届出といった行為とは大きく異なるのであり、このような性格を有する納税申告を中心とした国税関係の手続を比較的単純な申請、許可等を前提とした法律によって律することにはそもそも無理があったのではないかと考えられるからである。

また、通則法方式が採用されたことによって、従来政令で規定されてきたような具体的内容が財務省令に委ねられてしまい、更にその細目となる事項が「定め」に置かれることとなっているとみることができるが、このことは、租税法律主義の内容として挙げられている「手続保障原則」の観点から問題があるように思われる。

e-Taxは、行政手続オンライン化法の体系の法令等の下で運用が始まったばかりであり、運用の状況がある程度落ち着いてきた段階で、あるべき法体系を再構築する方向が望ましいものと考えている。

## 2 納税申告書の提出を巡る問題

電子申告の場合、送信されたデータの中に具体的にどのようなものが含まれていれば有効な納税申告とみるべきか、あるいは、どのような事実をもって申告書の提出があったとみるべきかについて、書面による納税申告書の場合の考え方を基本として整理しておく必要があると考える。

第三者作成の添付書類については、書類の原本の改ざんが容易であることからすれば、現状では、イメージデータによる送信を認めることは問題があるといわざるを得ず、現行のe-Taxにおいて、別途郵送等の方法により現物を提出することが求められることとされているのもやむを得ない措置であるといふべきであるが、反面、利用者の利便性を後退させる面があるのも否めないところであり、このような問題に対処する見地からも所得税法における所得控除等の制度の整理・簡素化が進められる必要が生じてきているものといえる。

納税申告書への記名または署名及び押印の意義は、納税申告書の内容が納税者の真意に基づくものであることを明確にすべきことにあると考えられ、電子申告における電子署名等についても同様の役割が期待されている。しかし、電子署名等については、電子手続において危険の指摘される通信途上におけるデータの改変や行為者の成りすましを防止する効果が期待されており、これ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より望ましいと考えられ、今後そのような法令の整備が検討されるべきであると考ええる。

### 3 納税申告の代理を巡る問題

電子手続を代理により行うとした場合に代理権限を証する書面の添付又は提示を求めることとすれば、第三者作成の添付書類に関する問題と同様の問題を惹起するおそれがある。

また、将来的に電子署名等を電子申告の効力要件とするとしても、税務代理による納税申告書の提出の場合に求められる納税者本人に係る電子署名等の欠陥については、税理士の電子署名等があれば、その手続自体は有効と解すべきであると考えられる。

将来的には、電子的な委任状が開発され、制度化されることも考えられるところであり、その点も視野に入れたところで制度のあり方が検討されるべきである。

e-Taxは、税務署へ足を運ぶことなく国税の納税申告等を済ませるみちを開くことで、第一義的には納税者の利便に資するものとして、更にいえば、例えば所得税の確定申告期限間際のように税務署に納税者が大挙して押し寄せて来るという状況の緩和や納税者の申告等のデータを活かすことで事務処理の効率化に繋がるものであることが期待されている。しかしながら、現状では、e-Taxがこれらの期待に十分応えるものとなっているとはいえない面があることも否定し難いのではないだろうか。

国税の申告等の手続に関しては、他の行政機関における申請等の行政手続とは大きく異なる面があることからすれば、納税も含めた国税固有の電子手続に関する法令が必要であるといえるのであり、以上に述べたような観点からの法整備がシステム自体の改良と平行して進められていくことが求められているものとする。

## 目 次

はじめに .....	217
第1章 電子申告手続に係る法体系とその評価 .....	220
1 電子申告手続に係る法体系 .....	220
2 通則法方式と一括法方式 .....	220
3 主務省令への委任 .....	221
4 「定め」の位置付け .....	222
5 利用規約 .....	222
6 制度的課題 .....	224
第2章 納税申告書の提出を巡る問題 .....	227
1 問題の所在等 .....	227
2 納税申告書提出の意義 .....	227
3 有効な申告書の提出 .....	229
4 申告書の提出時期 .....	230
5 添付書類 .....	232
6 記名・押印と電子署名等の役割 .....	233
第3章 納税申告の代理を巡る問題 .....	237
1 行政法における私人の行為の代理 .....	237
2 税務上の代理・代行 .....	237
3 税務代理 .....	238
4 その他の代理 .....	239
5 提出書類への署名等 .....	240
結びに代えて .....	241

## はじめに

国税の申告や納税等の手続を電子的に行うことを可能とした国税電子申告・納税システム（以下「e-Tax」という。）については、平成16年2月から名古屋国税局管内の納税者を対象として運用が始められ、同年6月にはその運用対象が全納税者に拡大される。これによって国税における電子申告が可能となるわけである<sup>(1)</sup>。

e-Taxのうち、いわゆる電子申告をはじめとする申告・申請などの手続に関するものは、平成14年12月に公布された「行政手続等における情報通信の技術の利用に関する法律」（平成14年法律第151号、以下「行政手続オンライン化法」という。）<sup>(2)</sup>に法的根拠を置いているものである。

すなわち、行政手続オンライン化法第3条第1項では、行政機関等<sup>(3)</sup>は法令の規定により書面等<sup>(4)</sup>により行うこととされている「申請等」を、電子情報処理組織<sup>(5)</sup>を使用して行わせることができる旨規定しており、「申請等」を行おうとする国民がインターネット等を利用して各行政機関等の保有するコンピュータに必要なデータを送信する方法（以下「電子手続」という。）により行うことが可能となったのである。なお、ここでいう「申請等」とは、申請、届

---

(1) 金子宏『租税法（第九版）』（弘文堂・2003年）628頁では、（国税の）「電子申告は平成一六年から開始し、数年の間に一般化するであろう、といわれている。」と紹介されている。

(2) 平成15年2月3日施行（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期日を定める政令（平成15年政令26号））。

(3) 行政手続オンライン化法第2条第2号に定義されており、独立行政法人やいわゆる特殊法人のほか行政庁が法律の規定に基づく試験、検査等の事務について、その法律に基づきその全部又は一部を行わせる者として指定した場合の指定をうけたものも含む概念である。

(4) 書面、書類、文書、謄本、抄本、正本、副本、複本その他文字、図形等人の知覚によって認識することができる情報が記載された紙その他の有体物をいう（行政手続オンライン化法2三）。

(5) 行政機関等の使用に係る電子計算機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電子情報処理組織をいう（行政手続オンライン化法3①）。

出その他の法令の規定に基づき行政機関等に対して行われる通知をいうものとされており（行政手続オンライン化法2六）、国税の納税申告もこれに含まれるものと解されている。

ところで、行政手続オンライン化法第3条では、電子手続の細目については、「主務省令で定めるところ」に委ねることとされており、国税に関する手続に関しては、「国税関係法令に係る行政手続等における情報通信の利用に関する省令」（平成15年財務省令第71号、平成15年7月14日公布・同年11月4日施行、以下「国税関係電子手続省令」という。）が制定されている。

また、国税関係電子手続省令の第10条は、手続の細目については、「別に定めるところ」によることとしているほか、同省令第2条第1項第2号ハでは、国税の電子手続に当たり納税者が利用すべき電子証明書の範囲の一部について国税庁長官が定めるものとしており、これらの規定を受けて、「国税電子申告・納税システムの利用に関する定め」（平成15年11月4日から適用）及び「国税庁長官が定める電子証明書に関する定め」（平成16年2月2日から適用）が制定されている。

したがって、国税の電子申告等に関する手続規範としては、現在、行政手続オンライン化法及び国税関係電子手続省令のほか上記二つの「定め」があり、これらの規定に基づいて電子手続が行われることとされているものといえる。なお、「定め」は、従来の法体系における告示に類似する存在であるとも考えられるが、新たな類型の規範であり、これを法体系の中でどう位置付けるべきかについては、今後検討すべきであると考えられるが、いずれにしても、以上の四つが国税における電子申告等に係る手続規範を構成しているものといえよう。

現行の行政手続オンライン化法の下における手続規範の体系は、以上のような形で完結しているものといえるが、従来の国税に係る租税手続法の体系からみると異例な形となっているのは否めないところであり、今後、納税者の租税債務を確定し、あるいは、還付金の還付を請求するための手段である納税申

告<sup>(6)</sup>に関する手続規範のあり方としてどのような体系が適当かについて、検討を加えていく必要があるのではないかと考える。

しかし、より興味深いのは、電子手続のあり方を検討していく上でベースとなる書面による手続に関して解釈上あるいは執行上整理しておくべき事項が散見されることである。例えば、国税における納税申告は、納税申告書という書面を税務署長に提出して行う（所得税法120①、法人税法74ほか）こととされているが、具体的に、どのような書面を、どのような手段で「提出」した場合に、どの時点で「納税申告書が提出」されたものといえるのかという問題がある。

また、納税申告の代理に関しては、税理士法第2条に規定する「税務代理」によるものが典型的なものであるとはいってもない。しかし、国税通則法第117条の「納税管理人」をはじめ、税理士でない者による代理も許容されるものと解されるのであり、従来、私法上の代理と税務代理との関係をはじめ、納税申告の代理の法的な位置付けについて必ずしも明確に整理されているとはいえない面があるように思われる。とりわけ、納税申告の代理の場合に税法等の規定により義務付けられている記名・押印について瑕疵があった場合の取扱いはどうあるべきかといった問題が顕在化してきつつあるように思われる。

これらの問題は、システムの運用状況等を踏まえつつより実質的な研究が必要となってくるものと考えられるところであるし、筆者の研究も緒についたばかりというのが実情である。したがって、本稿は、今後、研究すべきと目されるところを明らかとすることを主たる目的とするものである。

---

(6) このほか、翌年分（事業年度）において繰越控除を受けるなどのため、個人の純損失等の額や法人の欠損金の額を確定するもの（所得税法123、法人税法74）や、結果的に租税債務を発生させることなく租税特別措置法に規定する居住用財産の譲渡に係る特別控除（租税特別措置法35）などの特例の適用を受けるためのものなどがある。

## 第1章 電子申告手続に係る法体系とその評価

### 1 電子申告手続に係る法体系

国税の電子申告手続に係る法体系は、冒頭でも述べたとおり、行政手続オンライン化法と同法第3条の規定の委任を受けた国税関係電子手続省令から成っており、これらのほか同省令第2条及び第10条の規定を受けた形で国税庁長官による「定め」が設けられている。

なお、実際にe-Taxを利用した電子手続を行うためには、国税庁が開発したシステムに固有の制約があるため、利用者がその制約を容認した上でシステムを利用することを求めることとされ、この実際の利用上の制約を明らかにするための「国税電子申告・納税システムの利用規約」が設けられている。

### 2 通則法方式と一括法方式

行政手続オンライン化法は、行政手続について「書面を前提とした個別法の規定を改正することなく、オンライン化を可能とする法律」<sup>(7)</sup>として立案されたものである。

これは、インターネットを活用した行政手続、行政運営等が可能となるよう書面の提出・保存を求める法令の見直しについて、内閣官房IT担当室が取りまとめた「電子政府法制の検討状況について」(2001年2月26日)で示された二通りの法令の形式のうち、各手続に概ね共通となる事項を一つの法律で規定し、特例的に必要な事項を各個別法に規定する方式(通則法方式)が採用されたものであり、当時からの形式が、国民へのわかりやすさ、制度改正の容易さ等から望ましいとされていたものであるといわれている<sup>(8)</sup>。

---

(7) 宇賀克也『行政手続オンライン化3法—電子化時代の行政手続—』(第一法規・2003年)3頁

(8) 宇賀前掲15頁 なお、同16頁では、経団連による「官民並びに官官における電子的な行政手続・行政運営を省庁横断的かつ包括的に認める法令を制定すべき」とする提言においても通則法方式による法制化が提唱されていたことに注目している。

なお、この際示されていたもう一つの方式は、一括法方式と称されるもので、必要な事項を各個別法に規定する方式であり、電子商取引の普及を図るため、2000年11月に制定された「書面の交付等に関する情報通信の技術の利用のための関係法律の整備に関する法律」において採用されていたものである。

行政手続全般のオンライン化促進の見地から通則法方式の採用が望ましいとされたのは、前述のとおりであるが、国税に関する手続についてもそれが当てはまるかどうかについては疑問なしとしない。この点については後述する。

### 3 主務省令への委任

行政手続オンライン化法第3条第1項は、前述のとおり、行政機関等が法令の規定により書面等により行うこととされているものについて、当該法令の規定にかかわらず、電子情報処理組織を利用して行わせることができる旨規定しているが、具体的な手続については、当該法令を所管する内閣府又は各省の内閣府令又は省令に定めるところに委任している<sup>(9)</sup>。行政手続オンライン化法上の主務省令とは、この内閣府令又は省令を指している。

ところで、この主務省令の制定については、個別の法令毎に対応するものとするか一覧性を持たせるため複数の個別法令に対応するものとするか、いずれによることも差し支えないものとされ、また、行政手続オンライン化法の適用のない手続等をオンライン化する場合も包含したものもあり得るとされていた<sup>(10)</sup>。

国税関係電子手続省令は、国税に関する手続について一括して対応するものとして制定されたものであり、行政手続オンライン化法の適用のない電子納税に関する手続まで取り込んだものとなっている。

---

(9) 会計検査院規則、人事院規則等については、例外として、それぞれの規則に委任することとされている。

(10) 宇賀前掲43頁

#### 4 「定め」の位置付け

e-Taxを利用した電子手続に関しては、国税関係電子手続省令の規定を根拠として、国税庁長官による二つの「定め」が設けられている。

まず、国税関係電子手続省令第2条第1項第2号では、電子申告等を行うとする納税者に求められる電子証明書の範囲に関し、①商業登記法第12条の2第1項及び第3項の規定に基づき登記官の作成したもの及び②電子署名に係る地方公共団体の認証業務に関する法律第3条第1項の規定に基づき都道府県知事が作成したもののほか、これらと同様の機能を有する電磁的記録として国税庁長官が定めるものと規定されており、これを受けて「国税庁長官が定める電子証明書に関する定め」が設けられている。

また、国税関係電子手続省令第10条では、「手続の細目については別に定めるところによる」と規定されており、この規定を受けた形で「国税電子申告・納税システムの利用に関する定め」が設けられている。

前者については、「定める」主体が国税庁長官であることが省令上明らかであるのに対し、後者については、「定める」主体は明らかではないという違いがある。これは、後者の手続の細目に関して「別に定める」方法としては、例えば財務大臣が告示の形式により定める<sup>(11)</sup> ことがあり得るであろうし、特に、システムを運営する国税庁の側で運営サイドの観点から必要とされる事項については国税庁長官が定める<sup>(12)</sup> ということが想定されていたものと考えられる。

#### 5 利用規約

通常、納税申告の手続に関し、納税者に何らかの制約が課されるとすれば、

---

(11) 例えば、所得税法第78条の寄付金控除や法人税法第37条第3項第1号第2号の損金算入の対象となるいわゆる指定寄付金については、財務大臣の告示の形式で明らかにされている。

(12) 国税庁長官が法令の規定に基づき告示の形式で定めることもあり得ないことではないと考えられる。例えば、国税通則法施行令第3条に基づく災害等による期限延長の地域を指定する場合には、国税庁長官による告示の形式が採られている。

それは、何らかの法令の規定（前記4の「定め」のように法令の規定に根拠をおく規範を含む。）によるものであるべきであるといえる。

しかし、e-Taxの利用に関しては、前記1ないし4の法令等で規定されている以外にも、利用しようとする納税者に課される制約と捉えられるものが少なくない。それは、国税庁の使用に係るコンピュータ及び基本ソフト等が特定のものであり、国税庁の電子情報処理組織がこのことを前提に開発された固有のシステムである以上、その利用に当たって課せられる制約が出てくるのは避けられないことによるものであるといえることができる。

しかしながら、このような制約については、行政法規（法令）の規定によることとするのが必ずしも適当とはいえないと考えられる。例えば、「電子申告・納税に当たっては、国税庁長官の指定した方法によるものとする」旨の規定を設け、このような制約を「定め」のような方式で明らかとする方法もないではないが、そもそも国税庁は、何らかの法令の規定に従って、特定のコンピュータ、基本ソフト等を取得し、使用しているわけではないし、事務処理のための固有のシステムの開発も法令の規定に縛られて行っているものでもないのであるから、納税者がその固有のシステムの利用に伴い、そのシステム固有の原因によって受けることとなる制約を法令等の規範によって課すことは必ずしも適当ではないと考えられるのである。

ところで、国税庁は、e-Taxを利用しようとする納税者に対するこのような制約について、「国税電子申告・納税システムの利用規約」としてまとめ、これをホームページ等を通じて明らかにし、納税者がこの規約で定められたところに同意した上でe-Taxを利用してもらう方法を採用している。この方法は、適切であり、合理的なものと評価できるものとする。

従来から行われている書面による納税申告書の提出については、税務署長への「提出」の手段は様々であり、郵送又は信書便による方法については、国税通則法第22条において書面の提出時期についての原則である到達主義の例外として郵便物又は信書便物の通信日付印の日に到達したものとみなす旨の規定が置かれているのを除けば、特段の規定が設けられているわけ

はない。

持参による提出方法についていえば、通常は、税務署の受付に提出することが想定されているともいい得るが、例えば、所得税の確定申告書についていえば、市区町村をはじめ、各種の相談会場等においても受付が行われており、納税者があらかじめ指定された場所に提出すれば、それをもって、事実上有効に提出されたものとして扱われている。

このことは、納税者において税務署があらかじめ示した条件に適合する行為（納税申告書のあらかじめ指定された場所における当該職員等への引渡し）を行えば、法令の予定する行為（納税申告書の所轄税務署長への提出）がなされたものと扱うという関係が成立しているものとみることができよう。そして、「国税電子申告・納税システムの利用規約」における国税庁と納税者との間にも同様の関係がみられるということができると考えられるのである。

## 6 制度的課題

行政手続オンライン化法は、行政機関等に係る法令に基づく申請、届出その他の手続に関し、電子情報処理組織を使用する方法等の情報通信の技術を利用する方法により行うことができるようにするための共通する事項を定めることにより、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を目的として制定されたものである（同法1）。

そして、各種の書面による手続の電子化がこの法律によって促進されたことは明らかであり、このことは多いに評価されるべきものといえよう。

ただし、国税の電子申告等の手続に関しては、現状では行政手続オンライン化法の目指した目的が充分達成できたとはいえない面もあるように思われる。これについては、法令の整備がシステム開発途上において設計思想が固まった後になってしまったことや行政手続オンライン化法が上記2で述べたとおり通則法方式を採用したことが影響しているのではないかと考えられる。

特に、通則法方式については、前述のとおり全般的にみて積極的な評価がなされているといえるようであるが、国税の電子申告については、行政手続全般の通則法とは別の体系の法律が必要であって、通則法方式にはなじまなかったのではないかと考える。

それは、納税申告が、国民（納税者）の財産権に深く関連しているのみならず、自己の租税債務を明らかにするという自らにとって不利益を生じさせる行為であるという点において、通常の申請や届出といった行為とは大きく異なる上、書面に記載する（データとして入力进行を要する）事項も多岐にわたっていることに加え、行政機関（税務署）による内容の審査（調査）があってその内容に誤りがあると判明しない限りはその内容に従って納税者の租税債務の額が一応確定するという特色を有しているのであり、このような性格を有する納税申告を中心とした国税関係の手続を比較的単純な申請、許可等を前提とした法律によって律することにはそもそも無理があったのではないかと考えられるからである。

また、通則法方式が採用されたことによって、具体的手続については主務省令に委任されてしまったことによる弊害もあるように思われる。国税に関する手続については、一般的には、各税法（法律）に規定が置かれ、その具体的内容について政令に委任されているものがあり、財務省令においては、法律や政令の規定を受けて必要な明細書等の記載内容や添付書類といった手続上の細目というべき事項についての規定が置かれるようになっているといえる。これに対し、行政手続オンライン化法の体系にあっては、従来政令で規定されてきたような具体的内容が財務省令に委ねられてしまい、更にその細目となる事項が「定め」に置かれることとなっているとみることができそうである。

このことは、租税法律主義の内容として挙げられている「手続保障原則」<sup>(13)</sup>の観点から問題があるように思われる。

---

(13) 金子前掲84頁参照。

金子宏先生は、手続保障原則について、「租税の賦課・徴収は公権力の行使であるから、それは適正な手続で行われなければならない、またそれに対する争訟は公正な手続で解決されなければならない。」<sup>(14)</sup>と説かれており、この原則は課税庁の側の問題として捉えるべきであるとも考えられるところであるが、納税申告は、納税者の行為であるとはいえ、租税の賦課に密接に関わるものであって、納税者の財産権に直接影響を及ぼすものである以上、その手続について法律で明確に規定されることが要請されるものと考えられるのである。

以上のような観点からすれば、国税の電子手続に係る根拠は固有の法律によるべきであると考えられるところであるが、e-Taxは、行政手続オンライン化法の体系の法令等の下で運用が始まったばかりであり、拙速にこれを改めることは好ましいとはいえないところであって、運用の状況がある程度落ち着いてきた段階で、あるべき法体系を再構築する方向が望ましいものと考ええる。

---

(14) 金子前掲84頁

## 第2章 納税申告書の提出を巡る問題

### 1 問題の所在等

電子申告の場合、納税者は、税法が納税申告書に記載することを求めている事項に係るデータを送信することとなるが、送信されたデータに欠陥がある場合に申告自体を無効と捉えるべきか、単に瑕疵のある申告（補正すべき申告）と捉えるべきかという問題が発生する。

この問題は、書面による納税申告、すなわち、納税申告書の提出が無効かどうかの判定と軌を同じくするものといえるのであるが、データを送信する場面では、有体物である書面を提出するのと異なり、申告内容の一部を成すデータであってもそれのみでは何の意味もなさないようなものや、申告書に添付して提出すべき明細書に相当するデータのみが、納税者の意図に反して単独で送信されるような事態も起こり得ると考えられる。

そこで、送信されたデータの中に具体的にどのようなものが含まれていれば単に瑕疵ある納税申告とみるべきであるか、換言すれば、どのようなデータが欠陥している場合に無効な申告とみるべきかについて、改めて整理しておく必要があると考える。

また、電子申告の場合の申告書の提出の時期の捉え方については、書面による納税申告書の提出の場合の考え方を整理した上で検討を加えておく必要があると考える。

さらに、納税申告書には提出する者に係る氏名の記載（記名）や押印を要することとされている（国税通則法124ほか）が、電子申告の場合、記名や押印に相当する措置として電子署名を求めることが考えられている。

そこで、電子署名の役割について考察を加えておくこととする。

### 2 納税申告書提出の意義

金子宏先生は、納税申告について、「行政学者のいう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。」<sup>(15)</sup>とされている。なお、新井隆一先生は、このような行為について「行政法における私人の行為」<sup>(16)</sup>あるいは「税法における私人の行為」<sup>(17)</sup>という表現を用いられている。

ところで、国税に関する法律上は、納税申告は、具体的には、納税申告書の提出という行為とされているので、納税申告＝納税申告書の提出ということができる。そして、行政手続オンライン化法においては、電子手続をもって書面等の提出がなされたものとみなすこととされているので、納税申告書に記載すべき事項に関するデータを所定の方法に従って送信することによって、納税申告書の提出があったものとみなされることになる。

しかしながら、納税申告は、観念又は事実の通知<sup>(18)</sup>であるといわれており、その本質は、行為の主体である納税者による自らの納付すべき税額などの情報の課税庁への提供（発信）であると捉えることができることからすれば、電子申告については、納税申告書の提出の方法によらない別の方法による納税申告という行為であるという前提の下で、所要のデータの送信をもって足りるものとする法的構成の仕方もあり得たのではないかと考えられる。

また、納税申告は一般に要式行為であるといわれるが、所得税のように申告書の様式が法令で定められていない税目もあるところであり<sup>(19)</sup>、電子申

(15) 金子前掲631頁。なお、私人の公法行為について、南博方「私人の公法行為の概念と適用原理」民商法雑誌42巻4号48頁では、「私人の公法行為」について「一般に、公法関係において私人のなす行為を総称する意味に用いられている。」と紹介されている。

(16) 新井隆一『行政法における私人の行為の理論（第二版）』（弘文堂・1973年）参照。

(17) 新井隆一「税法における私人の行為序説（1）」税法学118号参照。

(18) 南前掲48頁。新井前掲16-24頁では、納税申告を「基本的申告」とし、「内容において、形式的には租税要件事実の存否の確認であり、実質的には存在する租税要件事実の金銭的評価の認定であって、その法的性格としては、かかる確認と認定との納税義務者による認識の表示であり、観念の通知である。」とされている。

(19) 新井隆一「税法における私人の行為序説（2）」税法学119号5頁では、この点に着目して、「税務行政庁が法規によらず様式を定めても、国民を拘束する力はないから、申告書が法規の定める要件を充足しているものである限りその様式によらない書面をもってした申告は当然に有効である。」と指摘されている。

告については、既存の納税申告書の様式にとらわれない方法があり得るものとも考えられるのである。

### 3 有効な申告書の提出

電子申告については、前記2で述べたような法的構成をとることがあり得たとはいえ、現行の行政手続オンライン化法の体系の下では、書面による納税申告書の提出とみなす措置が採られているのであるから、電子申告が有効に行われたものといえるかどうかについては、有効な納税申告書の提出があったといえるかどうかの観点から整理しておく必要がある。

納税者の提出する納税申告書の内容に瑕疵があるという例は少なくないのが実情であるが、その瑕疵が単純な補正のみで足り税額に異動を生じないような場合にその申告書の提出が有効であるのはいうまでもない。また、税額が異動する場合であっても、通常は、税務署長がその申告書の記載内容を前提にその誤りを正す更正処分を行い得るのであって、その場合もその申告書の提出は一応有効であり、納付すべき税額として記載された額が租税債務として確定する効果を有することとなる。

これに対し、記載された内容からは課税標準等の額や納付すべき税額等の額が特定できないようなものについては、たとえ、法定の様式や税務当局が提供した様式を用いて提出されたものであったとしても、納税申告書が有効に提出されたものとはいえず、無効といわざるを得ないものと考えられる<sup>(20)</sup>。

したがって、電子申告の場合についても、送信されたデータから課税標準等や税額等の額が特定できないような場合は、無効とみざるを得ないであろうし、そうでない場合は、有効と扱うべきこととなるものと考えられる。

なお、仮に、送信されたデータが、e-Tax利用者の操作ミス等が原因で当該利用者の予期しないものとなってしまった場合であっても、申告が有効

---

(20) 最高裁昭39.10.22判決（民集18巻8号1762頁）では、明白かつ重大な瑕疵のある申告は要素の錯誤により無効であると主張し得るとされている。

か無効かの判断は前述の基準に沿って行われるべきであり、その原因いかんによっては、無申告加算税を課さないこととされる「正当な理由」があるといい得るにすぎないものと考えられる。

#### 4 申告書の提出時期

行政手続オンライン化法第3条第3項では、電子手続により行われた申請等については、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その行政機関等に到達したものとみなすこととされている。これは、同法の申請等に係る書面の提出時期について到達主義が採用されていることを前提に、電子手続による場合の書面の到達時期、すなわち、書面の提出時期を明らかにしたものであり、e-Taxを利用した電子申告の場合も、国税庁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、申告書の提出があったものとされることになる。

この規定に関し、宇賀克也先生は、「一般に到達時期については、相手方が了知できる状態に置かれる時点と解されており、この考え方をオンラインによる申請等に当てはめると、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ときに、当該行政機関等が了知可能な状態に置かれたといえることになる。」<sup>(21)</sup>と説かれている。

しかし、この考え方には、やや疑問がある。すなわち、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に係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。また、データの行政機関等の使用に係る電子計算機への到達をもって行政機関等が「了知できる状態」に置かれたとする解釈の余地も

---

(21) 宇賀前掲44頁

あり得るのではないかと考えられるのである。

したがって、私見では、行政手続オンライン化法第3条第3項の規定は見直すべきではないかと考えるものであるが、現行の行政手続オンライン化法の下では解釈によってそのように解することは困難であると考えられるところである。このことを前提に、国税庁がそのホームページにおいて、e-Taxの利用者に対し、不利益が生じる危険を避けるため、期限に余裕を持って送信するよう呼びかけているのは、行政のスタンスとして評価できるものとする。

なお、申告手続の電子化等に関する研究会「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）では、「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」という指摘がなされているが、これについては、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。

ところで、行政法上、国民の側からの申請書等の提出という行為に対立して、行政機関による準法律行為的行政行為の一つとして「受理」というものがあるといわれているところであるが、行政手続オンライン化法第3条第3項の規定は、行政機関等による受理の時期を意識するとより理解しやすいもののようにも思われる。

しかし、電子申告を例にとれば、納税申告は、納税者による納税申告書の提出という行為であり、その提出によって有効に完結するものであって、法的にみれば、行政機関（税務署長）による受理にはほとんど意味はないともいえるのであり、申告書の提出の時期についてこのような観点から整理する

のは妥当ではないと考える<sup>(22)</sup>。

## 5 添付書類

納税申告書の添付書類には、大きく分けて二通りの類型がある。

第一の類型は、納税申告書に記載すべき事項に関連する計算明細書などのように納税者が自ら作成し、納税申告書を提出する際に当該納税申告書に添付して提出することとされているものである。

また、第二の類型は、所得税法上の所得控除や所得税法や法人税法における税額控除などの適用を受ける場合に、これらの適用要件を満たしていることなどを明らかにするための納税者以外の第三者の作成に係る書類で、これらの適用を受ける納税者に納税申告書への添付が求められているもの<sup>(23)</sup>（以下「第三者作成の添付書類」という。）である。給与所得などの源泉徴収票もこれに含まれる。

第一の類型の添付書類に関しては、納税者が自ら作成すべきものであるから、電子申告の際には、納税申告書のデータと同様にそれに係るデータを送信すればよいのであって、特段の問題はないものと考えられる。

しかしながら、第二の類型である第三者作成の添付書類については、電子的に送信するとすればイメージデータによる以外にないと考えられているところであるが、書類の原本の改ざんが容易であることからすれば、現状では、イメージデータによる送信を認めることは問題があるといわざるを得ない<sup>(24)</sup>。

---

(22) 新井前掲15 8頁は、この点に関し、納税申告における国と私人との関係について、私人の行為が主であり、その受理という準法律行為的行政行為を従とするものであると指摘している。

(23) 所得税法上は、添付に代えて申告書提出の際に提示することを認めるものもある（所得税法施行令262参照）が、電子手続にあっては、通常、提示を選択することは考えられないであろう。

(24) 申告手続の電子化等に関する研究会「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）では、「第三者作成の証明書類は、基本的には、全ての証明書類を

そこで、現行のe-Taxにおいては、利用者が納税申告書に添付すべき第三者作成の添付書類を有する場合には、別途郵送等の方法により現物を提出することが求められることとされている。これについては、やむを得ない措置であるというべきであると考えるが、反面、利用者の利便性を後退させる面があるのも否めないところであろう。

この問題については、今後納税者の利便性向上の見地からの検討が迫られることになると考えられるが、このような問題に対処する見地からも所得税法における所得控除等の制度の整理・簡素化が進められる必要が生じてきているものといえる。

## 6 記名・押印と電子署名等の役割

### (1) 申告書等への記名等<sup>(25)</sup>及び押印の意義

国税通則法第124条第1項は、国税に関する法律に基づき税務署長等に書類を提出する者に対し、原則として、提出者の氏名（法人の場合は名称及び代表者の氏名）の記載を、同条第2項は、原則として、提出者（法人の場合は代表者）押印をそれぞれ義務付けている（書類の提出が納税管理人や代理人、不服申立てにおける総代を通じて行われる場合には、これらの者に対し氏名の記載及び押印（この場合、提出者本人の押印は不要）が義務付けられている。）。

---

同じ取扱いにするのではなく、今後の社会全体の電子化の進展状況を踏まえ、適正・公平な課税の観点から個々の添付書類の必要性を含めて検討を行い、電子的に提出可能なもの、提出不要とし納税者保管とするもの、申告内容の確認のため別途提出が必要なものに区分して考えるべきである。」と指摘されている。

- (25) 行政手続に関する各種の法令には、「署名」、「記名」、「自署」、「連署」といった多様な類似する用語が用いられているが、行政手続オンライン化法第2条第4号では、これらのほか押印も含め「署名等」と定義されている。なお、宇賀前掲39頁では、『署名』とは、書面等に氏名を書くことであり…、本人が行うのが原則であるが、他人が行うことを認める場合もある。『記名』とは、書面等に氏名を書くことであるが、他人が行ってもよいし、印刷、ゴム印、タイプ等でもよい。『自署』とは、本人が署名することであり、…」と解説されている。

また、法人税法第151条では、法人税の申告書に代表者及び経理責任者の自署・押印が義務付けられており、その義務違反については、同法第161条に罰則が設けられている。

さらに、税理士法第33条第1項及び第2項では、税理士が税務代理により申告書等を作成して税務官公署に提出するときには、当該申告書等に当該税理士が署名押印するとともに、当該申告書等が課税標準等に関するものであるときは本人である納税者の署名押印が義務付けられている。

ところで、新井隆一先生は、「書面に、当該行政法における私人の行為の主体が署名し、自ら押印すべきことを定める実定法規の規定の趣旨・目的は、書面の内容が当該行政法における私人の行為の主体の真意に基づくものであることを明確にすべきことにあるにほかならない」<sup>(26)</sup>と指摘されている。

納税申告書への記名または署名及び押印の意義は、このように解すべきものというべきであるが、さらにいえば、仮に、税務署に提出された納税申告書にこれら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。

このことは、法人税法第151条第4項において、法人税の申告書への代表者等による自署・押印の有無が当該申告書の提出による申告の効力に影響を及ぼすものと解してはならないこととされていることや税理士法第33条第4項において税務代理の場合に作成・提出された申告書等への税理

---

(26) 新井前掲15 100頁、なお、「当該行政法における私人の行為の主体が、書面に署名し、自ら押印すべきことを実定法規の規定が定めている場合であっても、当該行政法における私人の行為の主体が特定しうべきものである限り、他にその行政法における私人の行為の主体の真意にもとづくものであることが認められる事由が知られうるからには、署名し、自ら押印することに代えて、記名または押印をもって足ると解すべきことが指摘されている。最高裁昭29. 12. 21判決（民集8巻12号2222頁）参照。

士及び本人の署名・押印の有無が当該申告書等の効力に影響を及ぼすものと解してはならないこととされている趣旨からも理解し得るものと考えられる。

## (2) 電子署名等の役割

行政手続オンライン化法第3条第4項では、他の法令において書面等に署名等（署名、記名、自署、連署などと押印をいう。以下同じ。）をすることとされているものについて、電子手続を行う場合においては、当該他の法令の規定にかかわらず、氏名また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等に代えさせることができることとされており、これを受けて、国税関係電子手続省令第6条では、国税通則法、法人税法及び税理士法において規定されている署名等に代えさせる措置として、電子手続を行う申請等に係るデータに電子署名<sup>(27)</sup>を行い、その電子署名に係る電子証明（書）を当該申請と併せて送信すること（以下、この措置を「電子署名等」という。）をいうものと規定されている。

電子署名等は、電子手続における行為者を特定し、かつ、電子手続において危険の指摘される通信途上におけるデータの改変や行為者の成りすまし<sup>(28)</sup>を防止する効果が期待されているものであり、e-Taxにおいてこれを採用したことは、利用者の受ける不測の損害の防止やシステムの保全に多いに資するものといえる。

したがって、電子署名等が電子手続において、書面等において署名等が果たしている書面等の内容がその行為の主体の真意に基づくものである

---

(27) 宇賀前掲45頁では、「電子署名とは、『電子署名に係る地方公共団体の認証業務に関する法律』第2条第1項、『電子署名及び認証業務に関する法律』第2条第1項に規定されているように、電磁的記録に記録することができる情報について行われる措置であって、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ものであること、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の双方の要件を満たすものをいう。」と解説されている。

(28) 宇賀前掲46頁では、「パスワードは、一般的に類推されやすく、また盗まれやすいため、成りすましの防止には限界がある。」とされている。

ことを明確にするという役割を担い得ることは明らかであり、国税関係電子手続省令第6条の規定は、そのことを前提に置かれたものと理解できる。

しかしながら、前述のように、電子署名等は、それ以外にも通信途上におけるデータの改変や行為者の成りすましを防止する効果が期待されているものであって、これ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より望ましいのではないかと考えられるところであり、今後そのような法令の整備が検討されるべきであると考ええる。

## 第3章 納税申告の代理を巡る問題

### 1 行政法における私人の行為の代理

「本人と一定の関係にある他人（代理人）が、本人のために意思表示をなしましたはこれを受けることによって、その法的効果が全面的に本人に帰属することを認める制度」<sup>(29)</sup>が民法上の代理であるが、行政法における私人の行為についても、代理に親しまないもの・法律の規定で代理によることを認めないこととされているものを除いては、代理が可能であるといわれている<sup>(30)</sup>。

行政法における私人の行為の代理について、新井隆一先生は、「当該行政法における私人の行為の主体たる本人とは別個の独立の法的地位を有する者が、本人のためにすることを示して、当該行政法における私人の行為をなし、その行為の表現するところにより、その代理的効果意思に相応して、その行為の法効果が、直接に本人に帰属せしめられたる法律関係である。」と説かれている<sup>(31)</sup>。

### 2 税務上の代理・代行

金子宏先生は、納税申告について、「申告には原則として民法の規定が適用される」<sup>(32)</sup>ことを明らかにされているところであり、税法は、申告・申請等について代理人によって行われることを排除しているわけではなく、むしろ、税理士制度（税理士法）や国税通則法第117条のように積極的に代理を認めることを前提とした法制度が存することからすれば、これらの行為が代理によることが可能であることに疑問の余地はない。

ところで、新井隆一先生は、法的行為の「代理」と事実行為の「代行」を

---

(29) 四宮和夫『民法総則（新版）』（弘文堂・1972年）229頁

(30) 新井前掲15 62頁

(31) 新井前掲15 59頁

(32) 金子前掲631頁

区別された上で、「代理は、代理人により、代行は代行者（使者<sup>(33)</sup>）により、行われる。」<sup>(34)</sup>とされている。

納税申告等については、納税者たる本人の親族や使用人が、本人の依頼を受けて納税申告書などの書面を税務署の窓口へ届けるようなことが少なくない。いうまでもなく、これは代行者（使者）として行った事実行為であると理解されるところである。税理士事務所の事務員によっても同様のことが行われている例（この場合、その事務員は、通常、代理人の代行者であるといえる。）が少なくないであろう。

### 3 税務代理

税理士は、「税務に関する専門家として、独立した公正な立場において、申告納税制度の理念にそって、納税義務者の信頼にこたえ、租税に関する法令に規定された納税義務の適正な実現を図ることを使命」（税理士法第1条）とするものであり、その主要な業務は、税務代理（同法第2条第1項第1号）を業として行うことであるといえることができる。

税務代理には、税務官公署に対する租税に関する法令（行政不服審査法を含む。）の規定に基づく申告、申請、請求または不服申立てについて代理することのほか、申告等や税務官公署の調査または処分に関し税務官公署に対してする主張や陳述について代行することが含まれている。

そして、業としての税務代理をはじめとする税理士業務については、原則として、税理士又は税理士法人でない者は行ってはならないこととされている（税理士法第52条）。

---

(33) 四宮前掲231頁では、使者と代理の相違点について詳述されており、「使者は、本人の決定した効果意思を表示または完成した意思表示を伝達する者である。」とされている。

(34) 新井前掲15 66頁

#### 4 その他の代理

税理士法は、納税申告の代理といった税務代理行為を業として行うことを税理士（及び税理士法人）の独占業務としているわけであるが、このことは、裏返していえば、業としてでない限りは、税理士又は税理士法人以外の者が納税申告の代理をすることについて制限しているわけではないといえることができる<sup>(35)</sup>。

税法の規定の中でも、例えば、国税通則法第107条では、不服申立人が選任することのできる代理人の範囲を制限していないといえることができるし、同法第117条に規定する納税管理人についても、特に資格等を要求されていないといえることができるところである。

また、書類提出者の氏名及び住所の記載等について規定する同法第124条では、一般的な代理人による納税申告書等の書類の提出を前提とした規定ぶりになっているところであり、このことから、税法は税理士以外の代理人による税法上の法的行為の代理を予定しているといえるものと考えられる。

なお、同条の代理人は代理権限を有することを書面で証明した者に限定されているが、この点については、志場喜徳郎ほか『国税通則法精解』（第10版）999頁では、税務行政の大量性にかえりみ、代理権限の証明を一般的に要求することとするものと解説されている。これに対し、新井隆一先生は、行政法における私人の行為に係る代理人の「行政法における私人の行為が、代理人によってなされる場合において、その際の状況にてらして、その代理人が真正の代理人であることが明らかであるときは、……代理権を証する書面の欠缺は、ここにいう書面の不備（補正を要する書面の不備：筆者注）に

---

(35) 新井前掲15 65頁では、「特定の行政法における私人の行為の代理については、職業代理人の制度が存在する。弁護士、弁理士、税理士等の制度がそれである。これらの職業代理人の制度は、それぞれの法定の資格を有する公的登録をされた者に、それぞれの特定の行政法における私人の行為を代理する業務を独占せしめている。しかし、これらの独占は、職業代理人でない私人が、当該行政法における私人の行為について代理することを、一般的に禁止するものではない。」とされている。

は該当しないものと理解されるべきである。」<sup>(36)</sup>とされている。

私見では、国税通則法は、納税申告等の代理人に、一般的にその代理権限を証する書面で明らかとすることを義務付けていると解することが妥当であるとは思われるが、仮に、それを欠いたとしても、代理人による行為についての効力の有無を左右するものではない（税務官公署は、事後的にそのような書面の提示等を求め、代理権限の存在を確認すれば足りる）と解すべきではないかと考える。

この点に関しては、仮に、電子手続を代理により行うとした場合に代理権限を証する書面の添付又は提示を求めることとすれば、第三者作成の添付書類に関する問題と同様の問題を惹起するおそれがあるといえよう。

## 5 提出書類への署名等

代理人が納税申告書等の書類の提出を行う場合に求められる署名等については、第2章の6（1）でみたとおり。国税通則法や税理士法に規定が設けられている。

そして、代理人による電子手続による場合の署名等に代わる電子署名等に関しても、書面による手続の場合に求められる署名等と平行に考えられるべきであろう。

ただし、仮に、将来的に電子署名等を電子申告の効力要件とするとしても、税務代理による納税申告書の提出の場合に求められる納税者本人に係る電子署名等の欠缺については、税理士の電子署名等があれば、その手続自体は有効と解すべきこととなるものと考えられる。

また、この点に関しては、将来的には、電子的な委任状が開発され、制度化されることも考えられるところであり、その点も視野に入れたところで制度のあり方が検討される必要があるのではないかと考える。

---

(36) 新井前掲15 100頁

## 結びに代えて

e-Taxは、税務署へ足を運ぶことなく国税の納税申告等を済ませるみちを開くことで、第一義的には納税者の利便に資するものとして、更にいえば、例えば所得税の確定申告期限間際のように税務署に納税者が大挙して押し寄せて来るという状況の緩和や納税者の申告等のデータを活かすことで事務処理の効率化に繋がるものであることが期待されている。

しかしながら、現状では、e-Taxがこれらの期待に十分応えるものとなっているとはいえない面があることも否定し難いのではないだろうか。

例えば、本文でも取り上げたところであるが、所得税の確定申告における添付書類、特に、給与所得の源泉徴収票をはじめとする第三者作成の添付書類については、電子的な方法によるデータの送信が認められておらず、郵送等の方法で現物の提出が求められる点にみられるように、納税者の利便性の向上を後退させる要素があるという問題が挙げられる。このことは、利用者が限定的な範囲に留まっている要因の一つであると考えられるところであり、e-Taxは運用が開始されたばかりであるとはいえ、納税者の利便性向上の見地からは早急に対策を講じることが迫られるという事態にもなりかねないおそれを孕んでいるといえそうである。

国税における電子申告システムは、内閣の高度情報通信ネットワーク社会推進戦略本部（IT戦略本部）が2001年1月に発表した「e-Japan戦略」など電子政府の取組みの中でも、重要な位置を与えられてきたといえる。それは、申告や納税といった行為に関わる納税者の範囲が広範であり、国民一般に与えるインパクトが大きいと考えられたことによるものと思われるが、国税の申告、納税等について全般的に電子手続によることを可能ならしめるシステムについては、相当程度複雑なものとなることを意味していたといえるのである。すなわち、e-Taxは、そもそもシステム開発に当たって克服すべき課題が多岐にわたっていたのであり、具体的には、納税者の利便性の確保・向上に加え、利用者の秘密の保全・システムの保全といった要求に応えるものであることが求め

られていたといえるが、これらの要求は、トレード・オフの関係に立つ面が少なくないのであって、これらの要求にどのようにバランスをとって応えていくかという課題が課せられていたともいい得る。そして、このことは、国税庁がe-Taxのシステム開発に当たり、限られた時間と与えられた環境の下でベストチョイスをしてきたとしても、今後引き続き運用状況を観察しつつ、改善を図っていくことが期待されているともいえよう。

また、そもそも行政手続オンライン化法が従来からの書面等による手続を基本として、これを電子手続に置き換えることを求めるものであったことによる問題も見逃せないのではないかと考える。すなわち、行政手続オンライン化法は、書面等手続ありきで、それらを電子的にも行い得るというスキームで制定されたものであるため、電子手続によるメリットを最大限活かすという方向のシステム開発には繋がりにくい面があったのではないかと考えられるのである。いわば、行政手続オンライン化法においては、書面等手続が「主」で電子手続が「従」と位置付けられているわけであり、そのために電子手続により多くの制約を課すことになってしまっているおそれがあると考えられるのである。無論、国民すべてが電子手続を選択するようなことは少なくとも当分の間はあり得ないことといわざるを得ず、書面等手続と電子手続とが併存する形が求められることはいうまでもないことではあるが、電子手続を広範に採用していくのであれば、電子手続を従たる位置付けにすることは必ずしも適切な選択とはいえないものとする。むしろ、電子手続を前提とした執行体制の抜本的な見直しを前提に、電子手続を主たる位置付けとする制度を将来像として描いておく必要があるように思われる。

また、将来、仮に、給与所得に係る年末調整制度が廃止され、現在確定申告を要しないこととされている大部分の給与所得者が申告する事態となった場合、従来からの書面による納税申告の方法では、執行体制が対応できるとは考えにくいところであり、その意味で電子手続の持つ可能性に期待すべきところであるが、そうであるならば、やはり電子手続を主たる位置付けとする制度・執行体制が構築される必要があるといえるのではないだろうか。

さらには、第1章でも触れたように、国税の申告等の手続に関しては、他の行政機関における申請等の行政手続とは大きく異なる面があることからすれば、納税も含めた国税固有の電子手続に関する法令が必要であるといえるのであり、以上に述べたような観点からの法整備がシステム自体の改良と平行して進められていくことが求められているものとする。その際、本稿で取り上げたような観点からも法整備を検討していくことが望ましいものとする次第である。