

国税通則法等の改正

目 次	
第一 平成17年度改正における電子帳簿保存法等の改正 ……………390	五 破産法整備政令による国税徴収法施行令の改正 ……………412
一 電子帳簿保存法の改正 ……………390	第四 株式等の取引に係る決済の合理化を図るための社債等の振替に関する法律等の一部を改正する法律の施行に伴う国税徴収法の改正 ……………415
二 国税通則法施行令の改正 ……………392	一 社債等振替法の改正の概要 ……………415
三 関税法の改正に伴う国税通則法等の改正 ……………393	二 国税徴収法の改正 ……………416
四 税理士会等に提出する申請等のオンライン化 ……………394	第五 電子公告制度の導入に伴う税理士法の改正 ……………418
第二 国税関係書類のスキヤナ保存制度の創設 ……………395	第六 不動産登記法及び不動産登記法の施行に伴う関係法律の整備等に関する法律の施行に伴う国税徴収法の改正 ……………419
一 創設の経緯 ……………395	第七 民事執行法の改正に伴う国税通則法及び国税徴収法等の改正 ……………420
二 e-文書通則法の概要 ……………397	第八 不動産の鑑定評価に関する法律の改正に伴う税理士法の改正 ……………421
三 電子計算機を使用して作成する国税関係帳簿書類の保存方法等の特例に関する法律（電子帳簿保存法）の改正の概要 ……………398	一 不動産の鑑定評価に関する法律の一部改正の概要 ……………421
四 各税法等における質問検査権等の規定の整備 ……………406	二 税理士法の改正の概要 ……………422
第三 破産法の改正 ……………406	第九 行政事件訴訟法の一部を改正する法律に伴う国税通則法の改正 ……………423
一 破産法改正の経緯 ……………406	一 行政事件訴訟法の改正の概要 ……………423
二 破産法改正の概要 ……………407	二 国税通則法の改正の概要 ……………429
三 破産法に係る国税債権に関連する事項 ……………408	
四 破産法整備法による国税徴収法の改正 ……………411	

第一 平成17年度改正における電子帳簿保存法等の改正

一 電子帳簿保存法の改正

所得税法等の一部を改正する法律（平成17年法律第21号）により、電子帳簿保存法が改正され

（改正法第7条）、電子取引の取引情報に係る電磁的記録の保存制度の担保措置が講じられました。

1 改正前の制度の概要

国税関係帳簿書類について、電磁的記録等による保存等の承認を受けている保存義務者が青色申告を行っている個人又は法人であるときは、電磁的記録又は電子計算機出力マイクロフィルムによる保存等の要件違反は、青色申告の承認取消事由に該当することとされています（電子帳簿保存法11③）。

これは、青色申告者が国税関係帳簿書類を電磁的記録又は電子計算機出力マイクロフィルムにより保存等をする場合においては、その帳簿書類の保存目的が達成されるためには、保存場所、保存年数等の要件だけでなく、電磁的記録又は電子計算機出力マイクロフィルムによる保存等の要件も満たされる必要があることが考慮されたものです。

2 改正の内容

所得税（源泉徴収に係る所得税を除きます。）及び法人税に係る保存義務者は、電子取引（取引情報（取引に関して受領し、又は交付する注文書、契約書、送り状、領収書、見積書その他これらに準ずる書類に通常記載される事項をいいます。）の授受を電磁的方式により行う取引をいいます。）を行った場合には、財務省令で定めるところにより、その電子取引の取引情報に係る電磁的記録を保存しなければならないこととされています。ただし、財務省令で定めるところにより、当該電磁的記録を出力することにより作成した書面又は電子計算機出力マイクロフィルムを保存する場合は、その書面又は電子計算機出力マイクロフィルムを保存することとなります（電子帳簿保存法10）。

この電子取引の取引情報に係る電磁的記録の保存制度は、所得税法及び法人税法においては、取引に関する書類の保存義務は課されていますが、電子データにより取引が行われた場合には、原始記録の保存が行われない結果となりかねないことから、平成10年に創設されたものです。しかし、その後の情報通信技術の進展やペーパーレス取引が急速に進む中、適正公平な課税を確保するため

の環境整備の必要性が更に高まり、電子取引の取引情報に係る電磁的記録の保存義務を担保するための措置として、電子取引の取引情報に係る電磁的記録（書面又は電子計算機出力マイクロフィルムに出力したものを含みます。）について、電子帳簿保存法に定める要件に適合した保存が行われていない場合には、同法に所得税法及び法人税法の読替規定を置き、保存義務者に係る所得税又は法人税の青色申告の承認の取消し及び連結納税の承認の取消しの対象とすること等の措置が講じられました（電子帳簿保存法11③）。

この結果、具体的には、所得税法、法人税法で保存義務が課されている国税関係帳簿書類及び電子帳簿保存法で保存義務が課されている電子取引の取引情報に係る電磁的記録について、それぞれ次のような保存担保措置が講じられました。

また、この改正に伴い、国税関係書類以外の書類とみなされている電子取引の取引情報に係る電磁的記録等の保存については（電子帳簿保存法11③）、他の国税に関する法律に定めるもののほか、この電子帳簿保存法の定めるところによることとされました（電子帳簿保存法3）。

(1) 所得税・法人税の青色申告の承認申請の却下

税務署長は、青色申告承認申請書の提出があった場合には、その申請書を提出した居住者又は内国法人につき、承認を受けようとする年又は事業年度若しくは計算期間に係る帳簿書類の備付け、記録又は保存が、電子帳簿保存法第4条各項（国税関係帳簿書類の電磁的記録による保存等）、第5条各項（国税関係帳簿書類の電子計算機出力マイクロフィルムによる保存等）又は第10条（電子取引の取引情報に係る電磁的記録の保存）に規定する財務省令で定めるところに従って行われていない事実があるときは、青色申告承認申請を却下することができます（所法145一、法法123一）。

(2) 所得税・法人税の青色申告の承認の取消し

青色申告の承認を受けた居住者又は内国法人につき、その年又は事業年度若しくは計算期間に係

る帳簿書類の備付け、記録又は保存が、電子帳簿保存法第4条各項（国税関係帳簿書類の電磁的記録による保存等）、第5条各項（国税関係帳簿書類の電子計算機出力マイクロフィルムによる保存等）又は第10条（電子取引の取引情報に係る電磁的記録の保存）に規定する財務省令で定めるところに従って行われていない事実がある場合には、納税地の所轄税務署長は、その年又は事業年度若しくは計算期間までさかのぼって、その承認を取り消すことができます（所法150①一、法法127①一、②一）。

(3) 連結納税の承認申請の却下

国税庁長官は、連結納税の申請書の提出があった場合において、その申請を行っている連結予定法人につき、連結事業年度において、帳簿書類の備付け、記録又は保存が、電子帳簿保存法第4条各項（国税関係帳簿書類の電磁的記録による保存等）、第5条各項（国税関係帳簿書類の電子計算機出力マイクロフィルムによる保存等）又は第10条（電子取引の取引情報に係る電磁的記録の保存）に規定する財務省令で定めるところに従って

行われることが見込まれない事実があるときは、その申請を却下することができます（法法4の3②三口）。

(4) 連結納税の承認の取消し

連結法人につき、連結事業年度に係る帳簿書類の備付け、記録又は保存が、電子帳簿保存法第4条各項（国税関係帳簿書類の電磁的記録による保存等）、第5条各項（国税関係帳簿書類の電子計算機出力マイクロフィルムによる保存等）又は第10条（電子取引の取引情報に係る電磁的記録の保存）に規定する財務省令で定めるところに従って行われていない事実がある場合には、国税庁長官は、その連結法人に係る連結納税の承認を取り消すことができます（法法4の5①一）。

3 適用関係

上記の改正は、平成17年4月1日以後に行う電子取引の取引情報について適用し、同日前に行った電子取引の取引情報については、なお従前の例によることとされています（改正法附則60）。

二 国税通則法施行令の改正

所得税法等の一部を改正する法律（平成17年法律第21号）により、国内において民法に規定する組合契約その他これに類する契約に基づいて行う事業から生ずる利益でその組合員である非居住者又は外国法人がその契約に基づいて配分を受ける一定のものについて、20%の税率により源泉徴収を行うこととされ（所法212①、⑤）、平成17年4月1日以後に開始する組合契約に定める計算期間において生ずる利益について適用することとされた（改正法附則3）ことに伴い、国税通則法に定める納税義務の成立時期の規定が整備される等所要の規定の整備が行われました（通令5二、五）。この改正は、所得税法施行令の一部を改正する政令（平成17年政令第98号）附則第7条において措置されています。

1 改正前の制度の概要

源泉徴収による所得税の納税義務の成立時期は、利子、配当、給与、報酬、料金その他源泉徴収をすべきものとされている所得の支払の時とされています（通法15②二）。

2 改正の内容

今回の改正では、国内において民法第667条第1項（組合契約）に規定する組合契約（これに類する契約を含みます。以下「組合契約」といいます。）に基づいて行う事業から生ずる利益でその組合契約に基づいて配分を受けるもので一定のものについては国内源泉所得とされ（所法161一の二）、その組合契約を締結している組合員である

非居住者又は外国法人がその組合契約に定める計算期間において生じたその国内源泉所得につき金銭その他の資産（以下「金銭等」といいます。）の交付を受ける場合には、その配分をする者は、その金銭等の交付をした日（その計算期間の末日の翌日から2月を経過する日までにその国内源泉所得に係る金銭等の交付がされない場合には、同日）においてその国内源泉所得について所得税を徴収し、その徴収の日の属する月の翌月10日までに、これを国に納付しなければならないこととされました（所法212⑤）。

この場合には、納税義務の成立時期の特例として、金銭等の交付をした日を経過する時（計算期間の末日の翌日から2月を経過する日までにその交付がされない場合には、同日を経過する時）に納税義務が成立することとされました（通令5五）。

また、租税条約の実施に伴う所得税法、法人税法及び地方税法の特例等に関する法律（以下「租税条約実施特例法」といいます。）第3条の2第12項（配当等に対する源泉徴収に係る所得税の税率の特例等）において準用する所得税法第172条第1項（給与等につき源泉徴収を受けない場合の申告納税等）に該当する租税条約実施特例法第3条の2第12項に規定する第三国団体配当等に対する所得税についても、その第三国団体配当等の支払を受けるべき時に納税義務が成立するものとする納税義務の成立時期の特例の規定が整備されました（通令5二）。

3 適用関係

上記の改正は、平成17年4月1日から施行されています（改正所令附則1）。

三 関税法の改正に伴う国税通則法等の改正

関税法の改正において、通関手続の適正化、迅速化を図る観点から、関税において、除斥期間等の延長や重加算税の導入等の措置が講じられました。これに伴い、保税地域からの引取りに係る消費税についても重加算税の対象に加えるとともに（通法68④）、国税犯則取締法の通告処分の対象である間接国税の範囲について、課税貨物に課される消費税から申告納税方式による消費税を除外し、賦課課税方式が適用される課税貨物に課される消費税とされました（国犯規1一）。

これらの改正は、関税定率法等の一部を改正する法律（平成17年法律第22号）附則第10条及び関税定率法等の一部を改正する法律の施行に伴う関係政令の整備等に関する政令（平成17年政令第105号）第4条において行われています。

1 改正前の制度の概要

各種加算税制度のうち重加算税制度は、消費税、酒税、たばこ税、揮発油税、地方道路税、石油ガス税及び石油石炭税（以下「消費税等」といいます。）

）に関しては、国内取引に係る消費税についてのみ適用され、他の消費税等については適用されないこととされています（通法68④）。

また、国税犯則取締法による通告処分については、間接国税について適用され、間接国税として、課税貨物に課される消費税、酒税、たばこ税、揮発油税、地方道路税、石油ガス税及び石油石炭税が定められています（国犯規1）。

2 改正の内容

今回の関税法の改正において、通関手続の適正化、迅速化を図る観点から、申告納税方式の関税について重加算税を導入し（関税法12の4）、通告処分の対象としないこととなる（関税法137）ことに伴い、申告納税方式の課税貨物に係る消費税についても、重加算税の対象とし（通法68④）、通告処分の対象としないこととなりました（国犯規1一）。

3 適用関係

上記の改正のうち、重加算税の改正については、平成17年10月1日から施行され、次に掲げる課税貨物に係る消費税については、適用しないこととされています（改正関税法附則1一、11）。

- (1) 施行日前に保税地域から引き取られた課税貨物（(3)又は(4)に掲げる課税貨物を除く。(2)において同じ。）
- (2) 施行日以後に保税地域から引き取られる課税貨物でその課税貨物に係る輸入申告が同日前にされたもの
- (3) 消費税法第47条第1項の規定による申告（同条第3項の場合に限ります。(4)において「消費

税特例申告」といいます。)に係る課税貨物であって同条第3項に規定する引取りの日の属する月の翌月末日（(4)において「申告期限」といいます。）が施行日前に到来するもの

- (4) 消費税特例申告に係る課税貨物であって申告期限が施行日以後に到来するもののうちその消費税特例申告が同日前にされたもの

また、通告処分に係る国税犯則取締法施行規則の改正は、平成17年10月1日から施行され、同日前にした行為及び上記(1)から(4)までに掲げる課税貨物に関して同日以後にした行為に係る消費税に関する犯則事件については、なお従前の例によることとされています（改正関税整備政令附則1、3）。

四 税理士会等に提出する申請等のオンライン化

税理士となるための登録申請等、税理士会等に対して行う申請等については、「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」（平成14年法律第151号）（以下「情報通信技術利用法」といいます。）により、法令上オンライン化が可能となっていますが、オンラインで申請等を行う場合の対象範囲や方法等については、主務省令に委任されており、今回その主務省令が定められました。この改正は、平成17年3月31日に公布された税理士法施行規則の一部を改正する省令（平成17年財務省令第28号）により改正されています。

1 改正の内容

(1) 電子申請の対象手続

情報通信技術利用法の規定に基づき又は準じて、電子情報処理組織を使用して行わせることができる税理士会等に対する申請等は、以下のものです（税規27①）。

税理士の登録申請（税法21①）、変更登録の申請（税法20）、登録の抹消の届出（税法26②）、税理士証票の再交付申請（税法28②）、税理士法人の成立の届出（税法48の10①）、税理士法人の定款変更の届出（税法48の13）、税理士法人の解散

の届出（税法48の18③）、税理士法人の合併の届出（税法48の19③）、紛議の調停の請求（税法49の10）、税理士証票亡失・損壊の届出（税規13②）

(2) 電子情報処理組織による申請等の手続

電子情報処理組織を使用して申請等を行う者は、日本税理士会連合会の使用に係る電子計算機と電気通信回線を通じて通信できる機能を備えた電子計算機から、当該申請等に関する規定において書面等に記載すべきこととされている事項を入力して送信することにより、その申請等を行わなければならない（税規27②）。

(3) 添付書面等の扱い

電子情報処理組織を使用して申請等が行われる場合において、日本税理士会連合会又は税理士会は、その申請等に関する規定に基づき添付すべきこととされている書面等に記載されている事項又は記載すべき事項を併せて入力して送信させることをもつて、その書面等の提出に代えさせることができます（税規27③）。

(4) 登録申請書の副本の扱い

電子情報処理組織を使用して税理士の登録申請書（税法21①）の提出が行われた場合には、その登録申請書の副本三通が添付されたものとみなされます（税規27④）。

2 適用関係

上記の改正は、平成17年4月1日から施行されています。

第二 国税関係書類のスキナ保存制度の創設

一 創設の経緯

現在、法令により義務付けられている紙での保存が、民間の経営活動や業務運営の効率化の阻害要因となっており、日本経団連をはじめとする民間企業等から政府に対して、法令により義務付けられている紙での保存について早期に電子保存が可能となるようこれまで数度にわたり強い要望がなされてきました。また、技術的にも情報通信技術の進展により、紙での保存に代えて、電子的に保存することが基本的に可能となっています。

このような状況を踏まえ、書面の保存等に要する負担軽減を通じて国民の利便性の向上、国民生活の向上及び国民経済の健全な発展に寄与するため、民間事業者等に対して書面の保存が法令上義務付けられている場合について、税務関係書類を含めた原則としてすべての書類に係る電磁的記録による保存等を行うことを可能とするため、これまでIT戦略本部を中心に検討が進められてきました。

この結果、民間の文書保存に係る負担の軽減を図るため、紙での保存を義務付けている多数の法令について、統一的な方針の下に電子保存を容認する措置を講ずることとされ、高度情報通信ネットワーク社会形成基本法に基づき作成された「e-Japan重点計画-2004」（平成16年6月15日IT戦略本部決定）において、民間における文書・帳票の電子的な保存を原則として容認する統一的な法律の制定を行うものとされたことを受けて、関係法律案が平成16年10月12日に第161回臨時国会へ提出され、衆議院内閣委員会及び参議院内閣委員会における審議を経て、全会一致で原案のまま

可決成立し、「民間事業者等が行う書面の保存等における情報通信の技術の利用に関する法律（平成16年法律第149号）」（以下「e-文書通則法」といいます。）と「民間事業者等が行う書面の保存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（平成16年法律第150号）」（以下「e-文書整備法」といいます。）が、平成16年12月1日に公布されました。

e-文書通則法は、民間事業者等が電磁的記録による保存等ができるようにするための共通事項を定めたものであり、通則法形式の採用により、約250本の法律による保存義務について、法改正せずに電子保存が容認されます。また、e-文書整備法は、文書の性質上一定の要件を満たすことを担保するために行政庁の承認等特別の手続きが必要である旨の規定等、e-文書通則法のみでは手当てが完全でないもの等について、約70本の個別法の一部改正により、所要の規定を整備しています。

税務関係書類については、適正公平な課税の確保のため、税務署長の事前承認を要件としており、e-文書整備法において電子帳簿保存法を改正して措置しています。

国税関係書類の電子化については、税務行政の根幹である適正公平な課税を確保しつつ、電子化によるコスト削減を如何に図るかという観点から、業界団体等とも意見交換しながら、これまで積極的に検討が進められて来ました。

今回の電子帳簿保存法の改正では、適正公平な課税を確保するため、特に重要な文書である決算

関係書類や帳簿、一部の契約書・領収書を除き、原則的に全ての書類を対象に、真实性・可視性を確保できる要件の下で、スキャナ保存（スキャナを利用して作成された電磁的記録による保存をいいます。）を認めることとしています。

この電子帳簿保存法の改正を受けて、平成17年1月31日に、電子計算機を使用して作成する国税関係帳簿書類の保存方法等の特例に関する法律施行規則の一部を改正する省令（平成17年財務省令第1号）、同規則第3条第5項第4号ニの規定に基づく国税庁長官の定め（平成17年国税庁告示第3号）、同規則第3条第6項の規定に基づき書類を定める国税庁長官の定め（平成17年国税庁告示第4号）が公布され、具体的な保存要件等が定められました。

なお、衆議院内閣委員会及び参議院内閣委員会における議決に際し、次の附帯決議が付されました。

○ 衆議院内閣委員会の附帯決議（平成16年11月10日）

民間事業者等が行う書面の保存等における情報通信の技術の利用に関する法律案及び民間事業者等が行う書面の保存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案に対する附帯決議

政府は、両法律の施行に当たっては、次の諸点について適切な措置を講ずべきである。

一 両法律の施行に伴う主務省令等の制定及びその運用に当たっては、国会における議論及び民間事業者等の意見を十分に踏まえるとともに、経済社会情勢等の推移に応じて必要な見直しを行うこと。また、主務省令等の内容について、国民の経済活動等に支障のないよう、十分周知徹底すること。

二 情報の改ざん、漏えい、不正使用等が行われないよう、民間事業者等に対して、情報通信の技術革新に対応したセキュリティ対策及び個人情報保護のための適切な措置が講じられるよう必要な助言等を行うこと。

三 税務関係書類の電子的な保存については、適

正公平な課税及び電子化によるコスト削減等の観点を踏まえつつ、適宜その対象範囲の見直しを行うこと。

四 処方せんの電子的な作成・交付等については、患者等の利便性の向上、技術的実現可能性等を踏まえつつ、その可否について引き続き検討していくこと。

五 地方公共団体において両法律の趣旨にのっとり適切な措置が講じられるよう、情報提供その他必要な措置を講ずるものとする。

○ 参議院内閣委員会の附帯決議（平成16年11月18日）

民間事業者等が行う書面の保存等における情報通信の技術の利用に関する法律案及び民間事業者等が行う書面の保存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案に対する附帯決議

政府は、両法律の施行に当たっては、ITを活用した情報処理の促進及び書面の保存等に係る負担軽減等を通じた国民の利便性の向上を図るという法の目的を十分に踏まえ、次の事項の実現を期すべきである。

一、主務省令等の制定に当たり、民間保存文書等について、原則としてすべて電子保存を可能にするという法の趣旨に適うように可能な限り対象範囲を拡大するとともに、それらの整合性等を図るために、IT戦略本部及び省庁間において十分な調整を行うこと。また、主務省令等は、両法律の施行の前に公布するよう努めること。

二、主務省令等の内容について、民間事業者等の経済活動及び国民生活に支障のないよう十分周知徹底するとともに、情報通信技術の発達及び民間事業者等の経済活動等の態様の変化を踏まえ、適時必要な見直しを行うこと。

三、情報の改ざん、漏えい、不正使用等が行われないように、情報通信技術の発達に対応したセキュリティ対策及び個人情報の保護のための適切な措置が講じられるよう、民間事業者等に対して必要な助言、情報提供その他必要な措置を講ずること。

四、税務関係書類の電子的な保存については、適正公平な課税の観点を踏まえつつ、対象範囲の拡大に向けて積極的な検討を行うこと。

五、地方公共団体においても書面の保存等における情報通信技術の利用の促進を図るため、政府は、適切な情報提供その他必要な支援措置を講

ずること。

以下は、e-文書通則法の概要並びにe-文書整備法における電子計算機を使用して作成する国税関係帳簿書類の保存方法等の特例に関する法律の改正及び各税法等における質問検査権等の規定の整備について説明します。

二 e-文書通則法の概要

1 法律の内容

e-文書通則法により電子保存が容認される法律数は約250本（医師法（診療録）、商法（損益計算書）等）になります。

しかし、制度によっては、現在の情報通信の技術水準によっても、電磁的記録では書面に代替できない場合があり、次のような場合にはその書面に代えて電磁的記録による保存を行うことは適当でないことから、その対象とはされていません。

- ① 緊急時に即座に見読可能な状態にする必要があるもの（船舶に備える安全手引書など）
- ② 現物性が極めて高いもの（免許証、許可証など）
- ③ 条約による制限があるもの
- ④ その他

e-文書通則法の内容については、次のとおりです。

(1) 目的等

e-文書通則法は、民間事業者等が行う書面の保存等に関し、電子情報処理組織を使用する方法その他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の事項を定めることにより、書面の保存等に係る負担等の軽減等を通じて国民の利便性の向上を図ることが目的とされています（e-文書通則法1）。

(2) 電磁的記録の保存

民間事業者等は、保存（注1）のうち法令の規定により書面（注2）をもって行わなければなら

ないとされているものについて、当該書面に代えて電磁的記録の保存を行うことができるものとされました（e-文書通則法3①）。この電磁的記録の保存については、書面により行わなければならないとした保存に関する法令に規定する書面により行われたものとみなして、当該保存に関する法令を適用することとされています（e-文書通則法3②）。

（注1） 保存のほか、保管し、管理し、備え、備え置き、備え付け、又は常備することを含みません（裁判手続等において行うものを除きます。）。

（注2） 書面のほか、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含みます。

(3) 電磁的記録による作成

民間事業者等は、作成（注3）のうち他の法令の規定により書面をもって行わなければならないとされているものについて、当該書面に代えて電磁的記録の作成を行うことができるものとされました（e-文書通則法4①）。この電磁的記録の作成については、書面により行わなければならないとした作成に関する法令に規定する書面により行われたものとみなして、当該作成に関する法令を適用することとされています（e-文書通則法4②）。

（注3） 作成のほか、記載し、記録し、又は調製することを含みます（裁判手続等において行うものを除きます。）。

(4) 電磁的記録による縦覧等

民間事業者等は、縦覧等のうち他の法令により書面により行わなければならないとされているものについて、当該書面の縦覧に代えて電磁的記録に記録されている事項等の縦覧等を行うことができるものとされています（e-文書通則法5①）。この電磁的記録に記録されている事項等の縦覧等については、書面により行わなければならないとした縦覧等に関する法令に規定する書面により行われたものとみなして、当該縦覧等に関する法令の規定を適用することとされています（e-文書通則法5②）。

(5) 電磁的記録による交付等

民間事業者等は、交付等のうち他の法令により書面により行わなければならないとされているものについて、当該交付等の相手方の承諾を得て、書面の交付等に代えて電磁的方法により当該書面に係る電磁的記録に記録されている事項の交付等を行うことができるものとされました（e-文書通則法6①）。電磁的記録により行われた交付等については、書面により行わなければならないとした交付等に関する法令に規定する書面により行われたものとみなして、当該交付等に関する法令を適用することとされています（e-文書通則法6②）。

(6) 条例に基づく書面の保存等に係る情報通信の技術の利用の推進等

地方公共団体は、条例又は規則に基づいて民間事業者その他の者が行う書面の保存等における情報通信の技術の利用の推進を図るため、条例又は規則に基づく書面の保存等について必要な措置を講ずることその他必要な施策の実施に努めなければならないこととされました（e-文書通則法7②）。

2 適用関係

e-文書通則法は、平成17年4月1日から施行することとされています（e-文書通則法附則）。

3 税理士法関係の主務省令

e-文書通則法を受けて、財務省では、財務省の所管する法令の規定に基づく民間事業者等が行う書面の保存等における情報通信の技術の利用に関する規則（平成17年財務省令第16号）を制定しました。この中で税理士法関係では、税理士業務に関する帳簿（税法41②）や税理士法人に保存義務が課されている商業帳簿（税法48の21②）において準用する商法36条）等がe-文書通則法による電磁的記録の保存等の対象とされ、保存方法等が同省令に定められました。

三 電子計算機を使用して作成する国税関係帳簿書類の保存方法等の特例に関する法律（電子帳簿保存法）の改正の概要

1 改正前の制度の概要

国税に関する法律の規定により保存をしなければならないこととされている書類（以下「国税関係書類」といいます。）の保存をしなければならない者（以下「保存義務者」といいます。）は当該国税関係書類の全部又は一部について、自己が一貫して電子計算機を使用して作成する場合であって、納税地等の所轄税務署長等の承認を受けたときは、一定の要件の下で、承認を受けた国税関

係書類に係る電磁的記録の保存をもってその国税関係書類の保存に代えることができることとされています（電子帳簿保存法4②）。

2 スキャナ保存制度の概要

今回の改正により、保存義務者は、国税関係書類（財務省令で定めるものを除きます。）の全部又は一部について、その国税関係書類に記載されている事項を財務省令で定める装置により電磁的記録に記録する場合であって、所轄税務署長等の

承認を受けたときは、財務省令で定めるところにより、その承認を受けた国税関係書類に係る電磁的記録の保存をもってその承認を受けた国税関係書類の保存に代えることができることとなりました（電子帳簿保存法4③）。

国税関係書類のうち、財務省令で除かれるものとしては、決算関係書類や契約書、領収書が定められています（電子帳簿保存法規則3③）。

国税関係書類に記載されている事項を電磁的記録に記録する財務省令で定める装置として、スキャナ（原稿台と一体となったものに限ります。）が定められています（電子帳簿保存法規則3④）。したがって、デジタルカメラやハンドスキャナは、この装置の対象とはなりません。

国税関係書類に係る電磁的記録の保存を行うに当たって、真実性を確保するための要件や可視性を確保するための要件が財務省令で定められています。

スキャナ保存を認めることとされたことにより、相手方から受け取った見積書、契約の申込書、請求書等ほとんどの書類がその対象とされ、スキャナ保存を強く要望している個別企業においては、保存量の9割を超える部分の電子化が可能となることから、大幅な負担軽減効果が見込まれます。

(1) 対象となる国税関係書類の範囲

これまでの電子帳簿保存法においては、最初から電子的に作成された帳簿書類については、内容を変更する度に変更履歴が電子データの中に残る等、真実性、可視性が確保される保存要件を満たすことについて所轄税務署長等の事前承認を受けた場合には、そのまま電子的に保存することが可能ですが、取引の相手方から紙で受け取った書類等のスキャナ保存については、電子的に保存する際、元の書類を改ざんしてスキャナで読み取る等された場合には、改ざんを発見することが困難であるため、税法上の書類として保存することは認められていません。改ざん防止の観点から考えると、紙文書をスキャナで読み込み、イメージ文書で保存する場合には、イメージ化前の紙段階での

改ざんとイメージ化後のコンピュータ内での改ざんが行われる可能性があります。イメージ化後の改ざんについては、いくつかの改ざん防止措置の組合せにより、改ざんをほぼ完全に把握することも可能になりましたが、イメージ化前に紙文書を改ざんした上でスキャナ保存された場合には、紙質、筆圧等の情報が消失し、不正把握の重要な端緒が消失してしまうこととなります。

したがって、現在の技術では、改ざん防止の点でイメージ文書を紙と同等のものとして取り扱うことはできず、適正公平な課税を確保するため、特に重要な文書については、引き続き紙による保存を求めることとし、それ以外の全ての書類について一定の要件の下で、電子的な保存を認めることとされました。

対象書類については、国税関係書類のうち対象としない書類を財務省令で定めることとし、省令においては次に掲げる書類が定められています。

① 決算関係書類・帳簿

税金を算出するための最も基本的な書類です。省令では、決算関係書類として、棚卸表、貸借対照表及び損益計算書並びに計算、整理又は決算に関して作成されたその他の書類が定められています（電子帳簿保存法規則3③一）。

② 契約書及び領収書

個々の取引の実態、金銭の授受を証明するための最も基本的な書類です。

省令では、取引に関して、相手方から受け取った契約書、領収書その他これらに準ずる書類及び自己の作成したこれらの書類でその写しのあるものはその写しが定められています（電子帳簿保存法規則3③二）。

なお、契約金額の記載のある契約書又は金銭若しくは有価証券の受取書で、その記載された契約金額又は受取金額が3万円未満のものについては、税務執行上支障が少ないため、保存コスト軽減にも配慮して、電子的な保存を認めることとされています（電子帳簿保存法規則3③二）。

これらの書類を紙で保存させることにより、そ

他の書類の改ざんを抑制し、改ざんされても、その取引内容を検証することが可能となります。

したがって、対象となる国税関係書類は、国税関係書類のうち決算関係書類並びに契約書及び領収書を除いた全ての書類となります。

また、国税関係書類のスキャナ保存は、保存義務者の選択により、その全部又は一部の国税関係書類について承認を受けることができます。

(2) 所轄税務署長等の承認

① 一般的な承認申請

保存義務者は、スキャナ保存の承認を受けようとする場合には、その承認を受けようとする国税関係書類に係る電磁的記録の保存をもってその国税関係書類の保存に代える日（その国税関係書類が二以上ある場合において、その代える日が異なるときは、最初に到来する代える日。）の3月前の日までに、国税関係書類の種類、国税関係書類に記載されている事項を電磁的記録に記録する装置の概要、その他財務省令で定める事項を記載した申請書に財務省令で定める書類を添付して、これを所轄税務署長等に提出しなければならないこととされています（電子帳簿保存法6②）。ただし、e-文書整備法の施行の日（平成17年4月1日）から1年を経過する日（平成18年3月31日）までの間においては、「3月前」というのは「5月前」とされますので（e-文書整備法附則3）、スキャナ保存をもって国税関係書類の保存に代える日の5月前の日までに、承認申請書を提出しなければならないこととされます。したがって、保存義務者が平成17年4月1日に申請すれば、5月後の9月2日からスキャナ保存を開始するものについて、承認を受けることができることとなります。

② 新設法人の場合の特例

新たに設立された法人が、スキャナ保存の承認を受けようとする場合において、その承認を受けようとする国税関係書類の全部又は一部が、その設立の日から同日以後6月を経過する日ま

での間に国税関係書類に係る電磁的記録の保存をもって当該国税関係書類の保存に代えるものであるときは、設立の日以後3月を経過する日までに、申請書を所轄税務署長等に提出することができることとされています（電子帳簿保存法6②ただし書）。ただし、e-文書整備法の施行の日（平成17年4月1日）から1年を経過する日（平成18年3月31日）までの間においては、「6月」というのは「8月」とされます（e-文書整備法附則3）ので、当面、新設法人の設立の日から同日以後8月を経過する日までの間に国税関係書類に係る電磁的記録の保存をもって当該国税関係書類の保存に代えるものであるときは、設立の日以後3月を経過する日までに、申請書を所轄税務署長等に提出することができることとされます。

(3) 申請の却下

所轄税務署長等は、スキャナ保存の申請書の提出があった場合において、その申請書に係る国税関係書類の全部又は一部につき、とりやめ届出書の提出、承認の取消し処分の通知後、1年以内に申請書が提出された場合やスキャナ保存に係る電磁的記録の保存が、保存要件に従って行われないと認められる相当の理由があるときは、その該当する事実がある国税関係書類について、その申請を却下することができます（電子帳簿保存法6③）。この却下処分の通知をする場合には、所轄税務署長等は、その理由を記載した書面により行わなければならない（電子帳簿保存法6④）。

(4) 自動承認制度

スキャナ保存の申請書の提出があった場合において、国税関係書類に係る電磁的記録の保存をもってその国税関係書類の保存に代える日の前日（新設法人の場合の特例によって申請書が提出される場合には、その提出の日から3月を経過する日）までにその申請につき承認又は却下の処分がなかったときは、同日においてその承認があったものとみなされます（電子帳簿保存法6⑤）。た

だし、e-文書整備法の施行の日（平成17年4月1日）から1年を経過する日（平成18年3月31日）までの間においては、「3月」というのは「5月」とされます（e-文書整備法附則3）。

(5) 所轄外税務署長への提出

保存義務者は、スキャナ保存の承認を受けようとする国税関係書類につき、所轄税務署長等のほかに申請書の提出に当たり便宜とする税務署長（「所轄外税務署長」といいます。）がある場合において、その所轄外税務署長がその便宜とする事情について相当の理由があると認めるときは、財務省令で定めるところにより、その所轄外税務署長を経由して、申請書をその所轄税務署長等に提出することができます。この場合、その申請書が所轄外税務署長に受理されたときは、その申請書は、その受理された日に所轄税務署長等に提出されたものとみなされます（電子帳簿保存法6⑥）。

(6) 電子保存のとりやめ

スキャナ保存の承認を受けている保存義務者は、その承認を受けている国税関係書類（以下「電磁的記録に係る承認済国税関係書類」といいます。）の全部又は一部について、電磁的記録の保存をやめようとする場合には、財務省令で定めるところにより、そのやめようとする電磁的記録に係る承認済国税関係書類の種類その他必要な事項を記載した届出書を所轄税務署長等に提出しなければなりません。この場合、その届出書の提出があったときは、その提出があった日以後は、届出書に係る電磁的記録に係る承認済国税関係書類については、その承認は、その効力を失うものとされます（電子帳簿保存法7①）。

(7) 申請事項の変更

スキャナ保存の承認を受けている保存義務者は、電磁的記録に係る承認済国税関係書類に係る申請書（その申請書に添付した書類を含みます。）に記載した事項（国税関係書類の種類を除きます。）の変更をしようとする場合には、財務省令で定め

るところにより、その旨その他必要な事項を記載した届出書を所轄税務署長等に提出しなければなりません（電子帳簿保存法7②）。

(8) スキャナ保存の承認の取消し

所轄税務署長等は、電磁的記録に係る承認済国税関係書類の全部又は一部について、その電磁的記録の保存が行われていなかったり、その電磁的記録の保存が財務省令で定める要件に従って行われていない事実があるときは、その該当する事実がある電磁的記録に係る承認済国税関係書類について、その承認を取り消すことができます（電子帳簿保存法8①）。所轄税務署長等がこの承認の取消処分をするときは、その旨及びその理由を記載した書面により通知しなければなりません（電子帳簿保存法8②）。

(9) e-文書通則法の適用除外

国税関係帳簿書類については、電子帳簿保存法が適用されるため、e-文書通則法第3条（電磁的記録による保存）及び第4条（電磁的記録による作成）の規定は適用しないこととされました（電子帳簿保存法9の2）。

(10) スキャナ保存文書の他の国税に関する法律の規定の適用

スキャナ保存の承認を受けている国税関係書類に係る電磁的記録に対する他の国税に関する法律の規定の適用については、その電磁的記録は、その国税関係帳簿書類とみなされます（電子帳簿保存法11①）。

(11) スキャナ保存文書の青色申告承認取消し

スキャナ保存の要件に適合した保存がされていない場合には、所得税、法人税の青色申告の承認の取消し及び連結納税の承認の取消しの対象とされます（電子帳簿保存法11③）。

(12) スキャナ保存の要件

スキャナ保存を認めるに当たっては、適正公平

な課税を確保する観点から、真実性を確保するための要件及び可視性を確保するための要件を満たしていることが必要とされています。具体的には、以下のような要件について、財務省令で定められています。

① 真実性を確保するための要件

真実性を確保するため、例えば、次に掲げる要件が定められています。

- ・ 一定水準の解像度・カラー画像（紙と同程度の小さな文字、色を再現）
- ・ 電子署名（偽造不能な署名を付して改ざんを防止）
- ・ タイムスタンプの付与（イメージ化した時刻を第三者が証明）
- ・ ヴァージョン管理（改ざん等の内容を事後に確認）
- ・ 文書の作成・取得から一定期間内にスキャナ保存を行う（改ざん可能時期を制限）

② 可視性を確保するための要件

税務調査に際して、紙の文書と同様の効率的な調査が行えるようにするため、例えば、次に掲げる要件が定められています。

- ・ 重要な項目の検索機能
- ・ ディスプレイ、プリンタ等の備付け

3 スキャナ保存制度の保存要件の概要

(1) 入力要件

次のいずれかの方法により入力すること。

- ① 国税関係書類に係る記録事項の入力をその作成又は受領後、速やかに行うこと（電子帳簿保存法規則 3 ⑤一イ）。
- ② 国税関係書類に係る記録事項の入力をその業務の処理に係る通常の期間を経過した後、速やかに行うこと（電子帳簿保存法規則 3 ⑤一口）。

(注) この方法は、国税関係書類の作成又は受領から入力までの各事務の処理に関する規程を定めており、かつ、その国税関係書類に係る電磁的記録の記録事項に関連する国税関係帳簿が、電子帳簿保存法第 4 条第 1

項又は第 5 条第 1 項の承認を受けた電子帳簿である場合に限られます（電子帳簿保存法規則 3 ⑤一口括弧書き）。

(2) 電子計算機処理システムの要件

(1)の入力に当たっては、次に掲げる要件を満たす電子計算機処理システムを使用すること。

① 解像度・階調

- (a) 解像度が、日本工業規格 Z 6016 の 4.1.1 に規定する「一般文書の変換時の解像度」である 1mm 当たり 8 ドット（200dpi）以上で読み取るものであること（電子帳簿保存法規則 3 ⑤二イ(1)）。
- (b) 赤色、緑色及び青色の階調がそれぞれ 256 階調（1677 万色）以上で読み取るものであること（電子帳簿保存法規則 3 ⑤二イ(2)）。

② 電子署名

国税関係書類をスキャナで読み取る際に、一の入力単位ごとの電磁的記録の記録事項に、入力を行う者又はその者を直接監督する者の電子署名を行うこと（電子帳簿保存法規則 3 ⑤二ロ）。

(注) 電子署名は、認定認証事業者（電子署名及び認証業務に関する法律第 4 条第 1 項の認定を受けた者をいいます。）により、同法第 2 条第 3 項に規定する特定認証業務が行われる同条第 1 項に規定する電子署名又は商業登記法第 12 条の 2 第 1 項第 1 号に規定する措置で次に掲げる要件を満たすものに限られます。

- (a) 電子署名を行った日とその電子署名に係る電子証明書の有効期間又は商業登記法第 12 条の 2 第 1 項第 2 号の証明を請求することができる期間内であること（電子帳簿保存法規則 3 ⑤二ロ(1)）。

(注) 電子証明書とは、利用者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が当該利用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をいいます。

- (b) 電子署名が、電子証明書の有効期間内に

において、利用者から電子証明書の失効の請求があったものであること、電子証明書に記録された事項に事実と異なるものが発見されたものであることその他これらに類する事由に該当しないこと（電子帳簿保存法規則 3 ⑤二ロ(2)）。

(c) (a)及び(b)について、国税関係書類の保存期間（国税に関する法律の規定により国税関係書類の保存をしなければならないこととされている期間をいいます。）を通じ、認定認証事業者又は商業登記法第12条の2第5項に規定する登記官に対して確認する方法その他の方法により確認することができること（電子帳簿保存法規則 3 ⑤二ロ(3)）。

(d) 課税期間（国税通則法第2条第9号に規定する課税期間をいいます。具体的には、所得税であれば暦年、法人税であれば事業年度、連結事業年度、計算期間等をいいます。）中の任意の期間を指定し、その期間内に行った電子署名について、一括して検証することができること（電子帳簿保存法規則 3 ⑤二ロ(4)）。

③ タイムスタンプ

国税関係書類をスキャナで読み取る際に、電子署名が行われているその国税関係書類に係る電磁的記録の記録事項に財団法人日本データ通信協会が認定する業務に係るタイムスタンプを付すこと（電子帳簿保存法規則 3 ⑤二ハ）。

(注) タイムスタンプは、財団法人日本データ通信協会が認定する業務に係るもので、次に掲げる要件を満たすものに限られます。

(a) その記録事項が変更されていないことについて、国税関係書類の保存期間を通じ、その業務を行う者に対して確認する方法その他の方法により確認することができること（電子帳簿保存法規則 3 ⑤二ハ(1)）。

(b) 課税期間中の任意の期間を指定し、その期間内に付したタイムスタンプについ

て、一括して検証することができること（電子帳簿保存法規則 3 ⑤二ハ(2)）。

④ 読み取った際の解像度等の情報の保存

国税関係書類をスキャナで読み取った際の解像度、階調及び国税関係書類の大きさに關する情報を保存すること（電子帳簿保存法規則 3 ⑤二ニ）。

⑤ ヴァージョン管理

国税関係書類に係る電磁的記録の記録事項について訂正又は削除を行った場合には、これらの事実及び内容を確認することができること（電子帳簿保存法規則 3 ⑤二ホ）。

(3) スキャニングした書類と帳簿との関連性の確保

国税関係書類に係る電磁的記録の記録事項とその国税関係書類に關連する国税関係帳簿の記録事項（その国税関係帳簿が、電子帳簿保存法第4条第1項又は第5条第1項若しくは第3項の承認を受けているものである場合には、その国税関係帳簿に係る電磁的記録又は電子計算機出力マイクロフィルムの記録事項）との間において、相互にその関連性を確認することができるようにしておくこと（電子帳簿保存法規則 3 ⑤三）。

(4) 可視性の確保

国税関係書類に係る電磁的記録の保存をする場所にその電磁的記録の電子計算機処理の用に供することができる電子計算機、プログラム、14インチ（映像面の最大径が35cm）以上のカラーディスプレイ及びカラープリンタ並びにこれらの操作説明書を備え付け、その電磁的記録をカラーディスプレイの画面及び書面に、次のような状態で速やかに出力することができるようにしておくこと（電子帳簿保存法規則 3 ⑤四）。

① 整然とした形式であること。

② 国税関係書類と同程度に明りょうであること。

③ 拡大又は縮小して出力することが可能であること。

④ 国税庁長官が定めるところにより日本工業規

格 Z 8305 に規定する 4 ポイントの大きさの文字を認識することができること。

国税庁長官が定めるところとして、次の事項が定められています（平成 17 年国税庁告示第 3 号）。

日本工業規格 X 6933 に準拠したテストチャートを保存義務者が使用する電子計算機処理システムで入力し、そのテストチャートに係る電磁的記録を出力した画面及び書面において、日本工業規格 X 6933 における 4 の相対サイズの文字及び I S O 図形言語を認識することができることとするとしています。

(5) システムの概要書等の備付け

電子計算機処理システムの概要を記載した書類、そのシステムの開発に際して作成した書類、操作説明書、電子計算機処理及び保存に関する事務手続を明らかにした書類を備え付けること（電子帳簿保存法規則 3 ⑤五）。

(6) 検索機能の確保

次の要件を満たす検索機能を確保しておくこと（電子帳簿保存法規則 3 ⑤五）。

- ① 取引年月日、その他の日付け、取引金額その他の国税関係書類の種類に応じた主要な記録項目（記録項目）を検索の条件として設定することができること。
- ② 日付け又は金額に係る記録項目については、その範囲を指定して条件を設定することができること。
- ③ 2 以上の任意の記録項目を組み合わせて条件を設定することができること。

4 スキャナ保存制度の適時入力方式

保存義務者は、国税関係書類のうち国税庁長官が定める資金や物の流れに直結・連動しない書類に記載されている事項をスキャニングする場合には、入力要件、タイムスタンプ要件（上記 3 (1) 及び 2 (3)）以外の要件を満たし、電磁的記録の保存に併せて、その電磁的記録の作成及び保存に関する

事務の手続を明らかにした書類（その事務の責任者が定められているものに限ります。）の備付けを行うことにより、スキャナ保存をすることができます（電子帳簿保存法規則 3 ⑥）。

国税庁長官が定める資金や物の流れに直結・連動しない書類として、国税関係書類のうち、次に掲げる書類以外の書類が定められています（平成 17 年国税庁告示第 4 号）。

したがって、次に掲げる書類は、適時入力方式の対象とはならず、これらの書類以外の書類は、適時入力方式による入力ができることとなります。

- (1) 所得税法施行規則第 63 条第 3 項に規定する現金預金取引等関係書類のうち、帳簿に同規則第 58 条第 1 項に規定する取引に関する事項を個別に記載することに代えて日々の合計金額の一括記載をした場合における当該一括記載に係る取引に関する事項を確認するための書類
- (2) 同規則第 102 条第 3 項に規定する書類
- (3) 法人税法施行規則第 8 条の 3 の 10 第 4 項に規定する帳簿代用書類
- (4) 同規則第 59 条第 4 項（同規則第 59 条の 4 及び第 67 条第 3 項において準用する場合を含みます。）に規定する帳簿代用書類
- (5) 次に掲げる書類（(1) から (4) に掲げる書類を除きます。）

イ 契約書、契約の申込書（当該契約に係る定型的な約款があらかじめ定められている場合における当該契約の申込書（口に掲げる書類に該当するものを除きます。）を除きます。）

その他これらに準ずる書類

ロ 預貯金（所得税法第 2 条第 1 項第 10 号に規定する預貯金をいいます。）の預入又は引出しに際して作成された書類、預貯金の口座の設定又は解約に際して作成された書類、為替取引に際して作成された書類（契約の申込書であって対価の支払を口座振替の方法によるものとする契約の申込みに際して作成されたものを除きます。）その他これらに準ずる書類

ハ 領収書その他現金の収受又は払出しその他

の支払手段（外国為替及び外国貿易法第6条第1項第7号に規定する支払手段をいいます。）の授受に際して作成された書類

ニ 請求書その他これに準ずる書類（支払手段による対価の支払を求めることを内容とするものに限り、）

ホ 支払のために提示された手形又は小切手

ヘ 納品書その他棚卸資産の引渡しに際して作成された書類（棚卸資産の引渡しを受けた者が作成したものを除きます。）

ト 自己の作成したイからニまでに掲げる書類の写し

5 電子取引の取引情報に係る電磁的記録の保存要件

所得税（源泉徴収に係る所得税を除きます。）及び法人税に係る保存義務者は、電子取引を行った場合には、財務省令で定めるところにより、その電子取引の取引情報に係る電磁的記録を保存しなければならないこととされています（電子帳簿保存法10）。ただし、財務省令で定めるところにより、その電磁的記録を出力することにより作成した書面又は電子計算機出力マイクロフィルムを保存する場合は、その書面又は電子計算機出力マイクロフィルムを保存すればよいこととされています（電子帳簿保存法10ただし書）。

電子取引の取引情報に係る電磁的記録の保存については、システム概要書や可視性の確保、日付に関する検索機能の確保を保存要件としていましたが、情報通信技術の進展やペーパーレス取引が進む中、適正公平な課税を確保するための環境整備として、電子取引の取引情報に係る電磁的記録の保存要件が整備されました。

今回の改正により、保存義務者は、電子取引を行った場合には、書面又は電子計算機出力マイクロフィルムに出力して保存する場合を除き、その電子取引の取引情報に係る電磁的記録を、その取引情報の受領が書面により行われたとした場合又はその取引情報の送付が書面により行われその写しが作成されたとした場合に、国税に関する法律

の規定により、その書面を保存すべきこととなる場所に、その書面を保存すべきこととなる期間、次の(1)に掲げるいずれかの真実性の確保のための措置を行い、(2)の可視性の確保、(3)のシステムの概要書等の備付け、(4)の検索機能の確保を行って保存しなければならないこととなりました（電子帳簿保存法規則8①）。

(1) 真実性の確保

① 取引情報の授受後遅滞なく、その電磁的記録の記録事項に電子署名を行い、かつ、その電子署名が行われている電磁的記録の記録事項にタイムスタンプを付すこと。

② その電磁的記録の記録事項について正当な理由がない訂正及び削除の防止に関する事務処理の規程を定め、その規程に沿った運用を行い、その電磁的記録の保存に併せてその規程の備付けを行うこと。

(2) 可視性の確保

国税関係書類に係る電磁的記録の保存をすべき場所にその電磁的記録の電子計算機処理の用に供することができる電子計算機、プログラム、ディスプレイ及びプリンタ並びにこれらの操作説明書を備え付け、その電磁的記録をディスプレイの画面及び書面に、整然とした形式及び明りょうな状態で、速やかに出力することができるようにしておくこと。

(3) システムの概要書等の備付け

自社開発のプログラムを使用する場合には、電子取引の取引情報に係る電磁的記録の保存に併せて、その電磁的記録に係る電子計算機処理システムの概要を記載した書類の備付けを行うこと。

(4) 検索機能の確保

次の要件を満たす検索機能を確保しておくこと。

① 取引年月日、その他の日付け、取引金額その他の国税関係書類の種類に応じた主要な記録項目（記録項目）を検索の条件として設定するこ

とができること。

- ② 日付け又は金額に係る記録項目については、その範囲を指定して条件を設定することができること。
- ③ 2以上の任意の記録項目を組み合わせて条件を設定することができること。

6 適用関係

上記の改正は、平成17年4月1日から施行され

ています（e-文書整備法附則1、電子帳簿保存法規則改正附則1）。

上記5の改正については、平成17年4月1日以後に行う電子取引の取引情報について適用され、同日前に行った電子取引の取引情報については、なお従前の例によることとされています（電子帳簿保存法規則改正附則2）。

四 各税法等における質問検査権等の規定の整備

1 改正前の制度の概要

各税法等における質問検査権の規定では、帳簿書類が検査の対象となっていますが、紙での帳簿書類の作成に代えて電磁的記録の作成がされている場合についても、その電磁的記録について質問検査権の対象となることを法令上明確にしています。

2 改正の内容

e-文書通則法により、法令の規定により書面で保存しなければならないとされているものについては、その法令の規定にかかわらず、書面の保存に代えてその書面に係る電磁的記録の保存を行うことができることとなったことに伴い、各税法等における質問検査権等の対象となる帳簿書類の範囲に、紙での帳簿書類の保存に代えて電磁的記録の保存がされている場合についても、その電磁的

記録について質問検査権の対象となることを法令上明確化するための規定の整備が行われました。

改正された質問検査権の規定は以下のとおりです。

相続税法60①、納税貯蓄組合法11①、税理士法34、酒税法53①五、酒税の保全及び酒類業組合等に関する法律91①、租税特別措置法37条の11の3⑩、66条の4⑦、68条の3の5⑥、68条の88⑥、国税徴収法141、国税通則法97①二、所得税法234①、法人税法153①、租税条約の実施に伴う所得税法、法人税法及び地方税法の特例等に関する法律9①、消費税法62①、地価税法36①、内国税の適正な課税の確保を図るための国外送金等に係る調書の提出等に関する法律5①

3 適用関係

上記の改正は、平成17年4月1日から施行されています（e-文書整備法附則1）。

第三 破産法の改正

一 破産法改正の経緯

破産法については、平成8年10月から法制審議会倒産法部会において倒産法制全体についての見直しが始まりましたが、いわゆるバブル経済崩壊後の不況の長期化とこれに伴う倒産事件の増加

等の理由から、法整備の必要性の高い課題から順次検討を進める方針がとられ、まず、主として中小企業向けの再建型倒産処理手続の整備が最優先の課題とされ、平成11年12月に民事再生法が制定

されました。この民事再生法では、租税債権は手続外債権とされ、民事再生法の手続に関わらず滞納処分を行うことができます。次いで、個人債務者の再生手続の創設とともに国際倒産法制の整備を優先して行うこととされ、平成12年11月に、これらを内容とする民事再生法等の一部を改正する法律及び外国倒産処理手続の承認援助に関する法律が制定されました。その後は、残された課題である会社更生法と破産法及び倒産実体法等の見直しの作業を並行して行うこととされ、会社更生法については、その全面的な改正法が平成14年12月に成立しました。会社更生法では、租税債権は手続内に取り込まれ、更生手続により弁済されます。一方、破産法及び倒産実体法については、平成13年5月から、倒産法部会の下に設けられた破産法分科会において、本格的に検討に着手し、1年4か月にわたる検討を経て、平成14年9月には検討の場を倒産法部会に移し、同年10月にはそれまでの議論を取りまとめた「破産法等の見直しに関する中間試案」が公表され、パブリック・コメントの手続に付されました（財務省、国税庁、国税局、総務省等の連名で中間試案に対する意見が提出されました。提出意見は別紙（412頁）参照。）。その後、倒産法部会では、各界から寄せられた意見を参考にしつつ要綱案の策定に向けて精力的に審

議が進められ、平成15年7月に「破産法等の見直しに関する要綱案」が決定され、平成16年2月に法案提出、同年5月25日に「破産法案」及び「破産法の施行に伴う関係法律の整備等に関する法律案」が可決成立し、同年6月2日に公布されました。この破産法（平成16年法律第75号）は、大正11年に制定された旧破産法（大正11年法律第71号）に代わるものとして新たに全文改正をして制定されたものです。また、「破産法の施行に伴う関係法律の整備等に関する法律」（平成16年法律第76号）（以下「破産法整備法」といいます。）は、破産法の施行に伴い、民事再生法、会社更生法その他の倒産処理手続に関する法律の整備のほか、民法等の関係法律についても所要の整備を行うものであり、国税関係では、国税徴収法が改正されました。さらに、平成16年10月20日には、破産法の施行期日を定める政令（平成16年政令第317号）（以下「施行日政令」といいます。）が公布され、施行期日が平成17年1月1日とされたほか、破産法及び破産法の施行に伴う関係法律の整備等に関する法律の施行に伴う関係政令の整備等に関する政令（平成16年政令第318号）（以下「破産法整備政令」といいます。）が同日公布され、国税徴収法施行令が改正されました。

二 破産法改正の概要

今回の破産法の改正は、破産した債務者の財産の適正かつ公平な清算を目的とする破産手続について、その迅速化及び合理化を図るとともに手続の公正さを確保し、利害関係人の権利関係の調整に関する規律を現代の経済社会に適合したものとするため、新たに破産法を制定することとされたものです。

破産法の主な改正項目は、以下のとおりです。

1 破産手続全体の見直し

(1) 手続の迅速化及び合理化

親子会社等の事件の一体処理を可能とするため

管轄裁判所を拡大するほか、破産債権の調査・確定手続を簡素・合理化するとともに、担保物件の換価方法を多様化するため破産管財人が担保物件を任意売却する際に裁判所に担保権の消滅を請求できる制度等が導入されました。

(2) 手続の公正さの確保

保全段階における債権者間の平等を図るため債務者の財産に対する強制執行等を一律に禁止する包括的禁止命令等の制度を導入するなど保全処分を拡充させるほか、手続の透明性を確保するため事件関係書類の閲覧・謄写規定を整備するととも

に、破産者の説明義務を強化するため破産者の重要財産開示義務の制度等が導入されました。

2 個人の破産・免責手続の見直し

破産者の経済生活の再生に資するよう破産者の自由財産の範囲を標準的な世帯の必要生計費の3か月分に拡張するほか、免責手続の迅速化を図るため破産手続と免責手続とを一体化するとともに、免責手続終了までの間の破産者の生活の維持を図

るため免責手続中の破産者の財産に対する強制執行等を禁止する等の見直しが行われました。

3 倒産実体法の見直し

労働債権の一部を財団債権化し、租税債権の一部を破産債権化するほか、適正価格による不動産等の処分に関する否認の要件を明確化する等の見直しが行われました。

三 破産法に係る国税債権に関連する事項

破産手続においては、租税債権は、実体法上の優先関係を前提として、破産債権に優先して随時に弁済を受けられる財団債権と位置付けられていましたが、今回、債権者間の衡平や滞納整理に要する期間等を考慮して一定の場合に優先順位を引き下げるという考え方の下に、以下のような改正が行われました。

1 租税債権の優先順位の引下げ等

全て財団債権とされている租税債権のうち、破産手続開始当時、まだ納期限の到来していないもの又は納期限から一年を経過していないものは財団債権とし、それ以外のものは優先的破産債権とされました（破産法148、98）。

破産手続においては、破産手続開始前の原因に基づいて生じた租税債権（加算税を除きます。）であって、破産手続開始当時、まだ納期限の到来していないもの又は納期限から1年（その期間中に包括的禁止命令が発せられたことにより国税滞納処分をすることができない期間がある場合には、当該期間を除きます。）を経過していないものについては、財団債権とされ（破産法148条①三）、破産手続によらないで破産財団から随時弁済を受けることができます（破産法2⑦）。また、財団債権となった租税債権は、破産債権に先立って弁済することとされ（破産法151）、管財人により清算させることとされます。

一方、破産債権は、破産者に対し破産手続開始

前の原因に基づいて生じた財産上の請求権で財団債権に該当しないものであり（破産法2⑤）、破産手続開始当時、納期限から一年を経過した租税等の請求権は財団債権とならず、破産債権となります。また、破産手続開始後の延滞税、利子税又は延滞金の請求権（破産法97三）、租税等の請求権であって、破産財団に関して破産手続開始後の原因に基づいて生ずるもの（同条四）、過少申告加算税、無申告加算税、不納付加算税及び重加算税等の加算税の請求権（同条五）、罰金、科料等の請求権（同条六）なども破産債権に含まれることとされています（破産法97）。また、破産債権は、破産手続によらなければ、行使することができないこととされており（破産法100①）、管財人により破産手続に従って配当されることとなります。この破産債権のうち、一般の先取特権その他一般の優先権がある破産債権は優先的破産債権とされ（破産法98）、民法、商法その他の法律の定めるところにより、他の破産債権に優先し、租税債権は、優先的破産債権間では、国税徴収法第8条から最優先の優先順位となります。ただし、前述した加算税等の破産法第97条第1号から第7号までに掲げる請求権等については、劣後的破産債権とされ、他の破産債権に後れることとなります（破産法99）。なお、破産債権者間における配当順位は、① 優先的破産債権、② ①③④以外の破産債権、③ 劣後的破産債権、④ 約定劣後破産債権の順位により（破産法194①）、同一順位の

破産債権については、それぞれの債権の額に応じて配当することとされています（破産法194②）。

これらの考え方は、従来、租税は財団債権として構成され、一定の財産がある場合であっても、これが租税債権に対する弁済に充てられる結果、財団不足による異時廃止となる事例が多く存在するとの指摘がされていました。また、租税債権の徴収権者は、実体法上、自力執行権を有しており、納税者の総財産から優先的に債権の回収を図る手段を付与されていますが、破産者の総財産を清算する破産手続においては、租税債権に優先的な地位を付与することにより他の債権者が受ける影響は、通常の民事執行手続の場合に比して格段に大きいことにかんがみると、徴収権者が租税債権の自力執行権を合理的期間内に行使しなかった場合にまで財団債権として最優先の地位を付与するのは相当でないと考えられ、新破産法においては、租税債権を財団債権とする範囲を限定し、一定の租税債権に限り、財団債権として取り扱うこととし、それ以外の租税債権については、優先的破産債権とされたものです。

一方、給料及び退職手当の請求権等のいわゆる労働債権については、実体法上、その全額について一般の先取特権が認められており（民法308）、破産手続開始前の原因に基づいて生じた労働債権はその全額が優先的破産債権とされてきましたが、新破産法では、労働債権の保護を更に強化するために、破産手続開始前の原因に基づいて生じた労働債権のうち、①未払給料の請求権については、破産手続開始前3か月間に生じたものを、②退職手当の請求権については、退職前3か月間の給料の総額（破産手続開始後に退職した場合において退職前3か月間の給料の総額に相当する額が破産手続開始前3か月間の給料の総額よりも少ない場合には破産手続開始前3か月間の給料の総額）に相当する額を、それぞれ財団債権とされました（破産法149）。

2 附帯税

(1) 破産手続開始後に生ずる延滞税、利子税（破産法97三、99）

破産手続開始後に生ずる延滞税、利子税については、

イ 財団債権となる租税債権につき生じるものは、財団債権とされます。

ロ 優先的破産債権となる租税債権につき生じるものは、他の優先的破産債権に係る利息等と同様に劣後的破産債権とされます。

これは、附帯税の発生原因となる租税債権が財団債権となるものについては、その租税債権につき随時に弁済を受けられる地位にあるのであるから、その弁済が遅延したことに伴って生ずる破産手続開始決定後の附帯税についても財団債権とするのが相当と考えられたものであり、他方、附帯税の発生原因となる租税債権が優先的破産債権となるものについては、その附帯税部分は、破産手続開始決定後の利息・損害金に相当するものであることから、他の優先的破産債権と同様、劣後的破産債権とするのが相当と考えられたものです。

(2) 加算税（破産法97五、99）

加算税については、法制審議会において、制裁金としての性格を有するものは最終的に本人が負担すべきものであり、一般債権者の配当を減らすことによって債権者が負担することとなるのでは制裁的意味がなくなるとの議論があり、罰金と同様に劣後的破産債権とされました。

3 財団不足になった場合における財団債権の取扱い

(1) 破産財団が財団債権の総額を弁済するのに不足することが明らかになったときは、財団債権（租税債権を含みます。）については、法令に定める優先権にかかわらず、まだ弁済していない債権額の割合に応じて弁済するものとされます（破産法152①）。この場合に、破産財団が財団債権の総額を弁済するに不足するときであっ

ても、別除権を行使することを妨げないこととされています（破産法152①ただし書）。

- (2) (1)の場合において、破産債権者の共同の利益のためにする裁判上の費用の請求権並びに破産財団の管理、換価及び配当に関する費用（租税債権を含みます。）の請求権は、他の財団債権に先立って弁済するものとされます（破産法152②）。

これは、判例においては、破産管財人の報酬のように総破産債権者のための共益的な費用と認められるものは、それ以外の財団債権に優先して弁済すべき旨の判示がされており、現行の実務においても、この判例の趣旨に従った取扱いがされており、この判例の考え方を明文化したものです。

4 財団債権に基づく強制執行等の禁止等

破産手続開始の決定があったときは、破産財団に属する財産に対する財団債権に基づく強制執行等又は国税滞納処分（交付要求を除きます。）は、することができないものとされました（破産法43①）。

これは、従来の破産法規定が、「破産ノ宣告ハ其ノ処分ノ続行ヲ妨ケス」と規定され、破産宣告後に新たな滞納処分の着手が可能かどうかについては明文の規定を置いていませんでしたが、判例はその反対解釈等を理由として、破産宣告後新たに滞納処分をすることはできない旨判示していることから、この考え方を規定上明確化したものです。

ただし、破産手続開始決定前に国税徴収法による滞納処分等（交付要求を除きます。）がされている場合には、旧破産法と同様、その処分の続行を妨げないものとされました（破産法43②）。

この場合、租税債権が優先的破産債権となる場合についても滞納処分の続行を認めることとなりますが、その考え方については、破産法等の見直しに関する中間試案の補足説明（法務省民事局作成）において、次のように述べられています。

- (1) 租税債権は、実体法上優先的徴収権を有して

おり、その徴収に必要な範囲内で、個別財産を滞納処分により差し押さえた場合には、その財産から一般の債権に優先して満足を受けることができ、かつ、その財産が差押え後に第三者に譲渡された場合でも、その財産に追及効があるという点において、特定財産に対する担保権（破産債権者に対抗することができるものに限られる。）と同様の地位を有しているものといえる。このような観点からすると、破産手続開始決定前に着手した滞納処分については、別除権と同様に、破産手続開始決定後も手続外での権利行使を認めるのが相当であると考えられる。

- (2) 租税債権について納税の猶予等の徴収緩和措置をとる場合には、原則として担保の提供を受けるものとされているところ、徴収緩和措置をとって、担保の提供を受けた場合であっても破産手続上は別除権者として取り扱われることからすると、原則的徴収手段である滞納処分による差押え（又は参加差押え）が破産手続開始決定前にされている場合には、少なくとも、納税の猶予等により担保の提供を受けた場合と同程度の優先的地位が与えられるべきであると解される。

なお、破産手続開始の申立てがあった場合において、他の手続の中止命令によっては破産手続の目的を十分に達成することができないおそれがあると認めべき特別の事情があるときは、債務者の主要な財産に保全処分等をした場合には、利害関係人の申立て又は職権で、破産手続の開始決定があるまでの間、全ての債権者に対し、債務者の財産に対する強制執行等及び国税滞納処分（交付要求を除きます。）の禁止を命ずることができません（破産法25）。

5 適用関係

これらの改正は、平成17年1月1日（破産法の公布の日から起算して1年を超えない範囲内において政令で定める日）から施行されています（破産法附則1、施行日政令）。

四 破産法整備法による国税徴収法の改正

1 交付要求先着手による国税の優先

(1) 改正前の制度の内容

納税者の財産につき強制換価手続が行われた場合において、国税及び地方税の交付要求があつたときは、その換価代金につき、先にされた交付要求に係る国税は、後にされた交付要求に係る国税又は地方税に先立って徴収し、後にされた交付要求に係る国税は、先にされた交付要求に係る国税又は地方税に次いで徴収することとされています（徴法13）。

(2) 改正の内容

同じ優先順位である国税と地方税とが競合した場合の調整措置である交付要求先着手について、破産手続の迅速化等の観点から、破産手続においては適用させないこととすることとされました（徴法13）。

これは、破産者の全財産を換価して配当する破産手続においては、届出が早い租税債権者に換価代金の全額につき優先的な地位を付与することが相当か、手続の迅速化に資すると言えるか、という問題があることが法制審議会において指摘され、交付要求先着手主義は適用しないこととされたものです。なお、財団債権である租税債権については、破産法第152条第1項において、「法令に定める優先権に関わらず」と規定されていることから、国税徴収法第13条の適用はありません。優先的破産債権である租税債権については、実体法の優先順位によることとなるため、この規定を置いたものです。

2 交付要求の手続

(1) 改正前の制度の内容

滞納者の財産について破産手続が行われた場合には、執行機関（破産管財人）に対して、滞納に

係る国税につき、交付要求を行うこととされています（徴法82①）。

(2) 改正の内容

新たに破産債権となる租税債権については、破産手続の執行機関（破産管財人）ではない裁判所への届出（破産法114）を交付要求により行うことになることから、交付要求書の提出先は破産事件を取り扱う裁判所とすることとされました（徴法82①）。

破産法第114条（一般的な破産債権者の債権の届出を規定した破産法第111条の特例規定）では、租税等の請求権の額及び原因その他最高裁判所規則で定める事項を裁判所に届け出なければならないこととされており、最高裁判所規則では、請求者の名称、住所等、請求権に関する訴訟があるときはその係属する裁判所等、優先的破産債権、劣後的破産債権であるときはその旨等の事項が定められました（破産規則36（平成16年最高裁判所規則14号））。このうち、優先的破産債権等の別の届出を義務付けることとしたのは、破産管財人が配当表を作成するに当たっては、租税等の請求権等についても、他の破産債権と同様に、届出に係る請求権の優先・劣後の別を把握する必要があるからです。

なお、財団債権については、届出の制度がなく、その把握は、破産管財人の調査に委ねざるを得ず、把握が困難なもの（労働債権、事務管理・不当利得等）が多く、一方で、手続外で随時弁済される債権であり、破産管財人により弁済されるものであることから、破産手続による制約を当然に受け、財団債権者自身がその事実を破産管財人に早期に知らしめることは財団債権者の利益の確保の面からも重要であることから、財団債権者は破産手続開始の決定があつたことを知ったときは、速やかに、財団債権を有する旨を破産管財人に申し出る（口頭でもよい。）こととされています（破産規

則50)。国税については、破産手続が行われた場合には、破産管財人に対し交付要求しなければならないこととされており（徴法82①）、この交付要求があった場合には、破産規則に定める申出があったものと評価されることから、交付要求以外に申出を行う必要はありません。

五 破産法整備政令による国税徴収法施行令の改正

1 交付要求書の記載事項

(1) 改正前の制度の内容

交付要求は、交付要求書その基因となった手続の執行機関すなわち行政機関等、裁判所、執行官又は破産管財人に送達することによって行いますが、破産手続において、租税債権が破産債権となる場合には、その破産事件を取り扱う裁判所に送達することによって行うこととされており、税務署長が交付要求をしたときは、その旨を滞納者に通知しなければならないこととされています（徴法82②）。

この通知は、執行機関の名称、交付要求に係る国税の年度、税目等、強制換価手続が開始されている財産の名称、数量等の事項を記載した書面で行わなければなりません（徴令36②）。

また、強制換価手続により配当を受けることができる債権者は、交付要求があったときは、税務署長に対し一定の理由に該当することを理由として、その交付要求を解除すべきことを請求することができることとされており（徴法84①）、その請求書には、請求に係る交付要求の年月日及び交付要求を受けている執行機関の名称の他、滞納者の氏名等、一定の理由に該当する事実等の事項を記載しなければならないこととされています（徴令37）。

(2) 改正の内容

新たに破産債権となる租税債権については、交付要求書の提出先が破産事件を取り扱う裁判所とすることとされたことに伴い、交付要求をした場

3 適用関係

これらの改正は、平成17年1月1日（破産法の施行の日）から適用されています（破産法整備法附則1、施行日政令）。

合の滞納者への通知及び交付要求解除請求書の記載事項のうち、執行機関の名称については、交付要求に係る破産事件を取り扱う裁判所の名称を記載することとされました（破産法整備政令12、徴令36②）。

2 適用関係

上記の改正は、平成17年1月1日（破産法の施行の日）から施行されています（破産法整備政令附則1）。

（別紙）

平成14年11月29日

「破産法等の見直しに関する中間試案」に対する意見

- 財務省 主税局、関税局
- 国税庁徴収部、札幌国税局徴収部、仙台国税局徴収部、関東信越国税局徴収部、東京国税局徴収部、金沢国税局徴収部、名古屋国税局徴収部、大阪国税局徴収部、広島国税局徴収部、高松国税局徴収部、福岡国税局徴収部、熊本国税局徴収部、沖縄国税事務所徴収課
- 総務省自治税務局、東京都、神奈川県、愛知県、大阪府、福岡県北九州市、神奈川県伊勢原市、香川県三豊郡仁尾町
- 国土交通省 総合政策局、土地・水資源局、都市・地域整備局、河川局、道路局

この意見は、国税、国税と同様の規定を置いている地方税及び国税徴収法等を準用して同様の扱いとなっている租税公課について、その主な所管省庁、

執行機関又は自治体の意見として、今後の法制審議会の審議の参考としていただくため、提出するものである。

【中間試案】

第2 各種債権の優先順位

1 租税債権

(1) 破産宣告前の原因に基づいて生じた租税債権

① 破産宣告前の原因に基づいて生じた国税徴収法又は国税徴収の例により徴収することのできる請求権（以下「租税債権」という。）であって、破産宣告の日以後又はその前の一定期間内に納期限が到来するものは、財団債権とするものとする。

② ①以外の租税債権は、優先的破産債権とするものとする。

(注) ①の一定期間をどの程度にするかについては、なお検討する。

(2) (1)の租税債権の破産宣告後に生ずる附帯税

(1)により財団債権となる租税債権の附帯税は財団債権とし、(1)により優先的破産債権となる租税債権の附帯税は劣後的破産債権とするものとする。

(3) 破産財団に関して破産宣告後の原因に基づいて生ずる租税債権

① 破産財団に関して破産宣告後の原因に基づいて生ずる租税債権は、破産財団の管理、換価及び配当に関する費用の請求権（破産法第47条第3号参照）に該当すると認められるものに限り、財団債権とするものとする。

② ①以外のものについては、劣後的破産債権とするものとする。

(4) 租税債権に基づく滞納処分

破産宣告後は、新たに租税債権に基づく滞納処分をすることができない旨の明文の規定を設けるものとする。

(注) 破産宣告前に国税徴収法又はその例による滞納処分による差押えがされている場合には、現行法と同様、当該滞納処分を続行することにより破産手続外で配当を受けることができるものとする（破産法第71条第

1項参照）。

【(1) (一部の租税債権の優先的破産債権化) について】

実体法上、租税債権に優先権が認められているのは、①租税が国又は地方公共団体の存立及び活動の財政的裏付けとなるものであること、②租税は究極の共益費用であること、③租税は課税要件を充足することによって成立するものであって、当事者間の契約によって選択的に成立させることのできる私債権とは根本的に異なるものであること等によるものである。

債務の清算を目的とする破産手続においても、実体法上認められている租税債権の優先性は尊重されなければならない。特に、包括的な強制換価手続を円滑に進める観点から破産宣告後の新たな滞納処分が禁止され、司法手続が行政手続に制約を加えていることからすれば、破産手続が開始される前と同様に、租税債権が確実に徴収できる制度でなければならない。また、破産手続が開始されたことによって、租税債権の優先性が後退し、確実な徴収が妨げられることとなれば、税務行政に対する信頼確保という観点からも問題がある。したがって、租税債権については、現行どおり、財団債権とすべきである。

仮に、破産手続における租税債権の優先性を後退させるのであれば、それだけの合理的な必要性がなければならない。

国税の滞納整理の実態について、平成13年度末における滞納の発生年度別の整理状況（東京、大阪、名古屋局の合計）をみると、一般的に具体的納期限から3年間では滞納税額の約20%が残っており、5年間では15%程度が、10年間でも10%近くが残っているのが現状である。これは、差押可能な財産の発見に至らない事案や差押財産を公売に付したにもかかわらず売却に至らない事案、滞納者が課税処分を争っている訴訟事案など、様々な事案があるためである。

租税の滞納整理においては、①限られた職員で膨大な滞納事案について、督促後に、面談や電話による納付折衝を行い、さらに納付能力調査や差押財産

調査を行った上で、納税の猶予等や財産の差押えを行うというように、手続を積み重ねて処理を行っていくことから、相当の期間を要すること、②滞納者の事業の継続等にも配慮し、納税の猶予等の要件を満たしている滞納者については、積極的に納税の猶予等を行っているほか、滞納処分による財産の差押えをする場合においても滞納者の事業に係る当座預金や売掛金債権等の差押えはできるだけ避けているのが実情であること、を考慮すれば、現行において、ほとんどの事案について、合理的期間内に自力執行権の行使等が行われていると考えている。

これらのことを考慮すれば、中間試案のように、破産宣告前の一定の期間より前に租税債権の納期限が到来していることをもって、その租税債権を一律に優先的破産債権とすることには、合理的な必要性を認めることができない。

したがって、税務当局が合理的期間内に権利行使をしていないことを理由にその租税債権の優先性を後退させるという場合には、中間試案のように、一定の期間で区切ることは適当でなく、個々の事案ごとに判断すべきである。

【①の「一定の期間」について】

仮に、破産宣告前の「一定の期間」より前に具体的納期限が到来した租税債権を一律に優先的破産債権とするとすれば、徴収職員は、基本的には具体的納期限から「一定の期間」内に滞納事案を処理せざるを得なくなることを考慮すれば、この「一定の期間」については、限られた徴収職員で大量反復的に発生する滞納事案を効率的に処理することを前提に、一般的に滞納整理に要する期間を考慮して定める必要がある。

滞納整理の実情を無視した期間を定めるとすれば、徴収職員は、大量反復的に発生する滞納事案を短期間に処理しなければならないため、滞納者から積極的に担保を提供し、納付計画を示して来ない限り、一律に、滞納となったら直ちにより効率的に滞納租税を徴収できる滞納者の事業に係る当座預金や売掛金等を差し押さえざるを得なくなる。

しかし、このような差押え等を行った場合には、

銀行や取引先等が滞納者に対して非常に厳しく対応するのが通常であり、これまで破綻を免れていた滞納者まで事業の継続等が困難になるという意図しない結果が生ずることも考えられることから、この「一定の期間」については、少なくとも、このような滞納整理をしなくても済むような期間とすべきである。

【(2) (破産宣告後に生ずる附帯税) について】

優先的破産債権となる本税に係る破産宣告後の附帯税については、破産債権者間の利率が異なることによる不公平をなくすために、他の優先的破産債権に係る利息等と同様に劣後的破産債権とするものであるとすれば、一応の合理的な必要性を認めることができると考えている。

これに対し、財団債権とされる本税に係る破産宣告後の附帯税については、補足説明のとおり、随時に弁済を受けられる地位にあるのであるから、その弁済が遅延したことに伴って生ずる破産宣告後の附帯税についても、引き続き財団債権とすべきである。

【(注)書きの (破産宣告前の滞納処分の続行) について】

1 補足説明において、破産宣告前に滞納処分による差押えがされている場合に手続の続行を認めるべき理由が述べられており、例えば、「租税債権は、実体法上優先徴収権を有しており、その徴収に必要な範囲内で、個別財産を滞納処分により差し押さええた場合には、その財産から一般の債権に優先して満足を受けることができ、かつ、その財産が差押え後に第三者に譲渡された場合であっても、その財産に対する追及効があるという点において、特定財産に対する担保権 (破産債権者に対抗することができるものに限られる。)と同様の地位を有しているものといえる。このような観点からすると、破産宣告前に着手した滞納処分については、別除権と同様に、破産宣告後も手続外での権利行使を認めるのが相当である」とされているが、当方も、これらの理由はそのとおりであると考えており、破産宣告前に滞納処分による差押えがされ

ている場合には、破産宣告後も手続外での権利行使を認めるべきである。

- 2 滞納整理においては、滞納者の財産を差し押さえた後、直ちに換価して租税債権を徴収できる事案だけでなく、差し押えをした上で換価の猶予をする事案や事業への影響が少ない財産を選択して差し押さえたために公売に付してもなかなか売却に至らない事案や滞納者が課税処分を争っているために差し押財産の換価等を行わず事実上の徴収の猶予を行っている事案など、差し押え後も、滞納となっているのがやむを得ない様々な事案があるのが実情である。仮に、中間試案のように破産宣告前

の一定の期間より前に納期限が到来している租税債権を一律に優先的破産債権とする場合において、この滞納処分の続行が認められずとすれば、滞納租税の具体的な納期限から一定の期間内に、滞納者の財産を差し押さえるだけでは足りず、完全に徴収してしまわなければならないため、滞納となったら直ちに、より効率的に滞納租税を徴収できる滞納者の事業に係る当座預金や売掛金等を差し押さえて、取立てを行うという方法をとらざるを得なくなる。この場合には、これまで、破綻を免れていた滞納者まで事業の継続等が困難になるという意図しない結果が生ずることになる。

第四 株式等の取引に係る決済の合理化を図るための社債等の振替に関する法律等の一部を改正する法律の施行に伴う国税徴収法の改正

振替決済制度の対象に株式等が加えられるとともに、株券不発行制度の整備が行われたことに伴い、国税徴収法の改正が行われました。

この改正は、株式等の取引に係る決済の合理化

を図るための社債等の振替に関する法律等の一部を改正する法律（平成16年法律第88号）（以下「社債、株式等振替法」といいます。）により行われ、平成16年6月9日に公布されています。

一 社債等振替法の改正の概要

1 株券不発行制度の導入

国債、地方債、社債等（以下「振替社債等」といいます。）については、社債等の振替に関する法律（以下「社債等振替法」といいます。）により、券面を必要としない振替決済制度が設けられています。

今回、決済期間の短縮や決済リスクの削減、資金調達や組織再編成等の低コスト化・迅速化の観点から、社債等振替法等を改正し、株券の不発行を認める制度を導入するとともに、社債等について導入した振替決済制度を株式にも導入することとされ、具体的には、振替口座簿の振替のみによって権利移転を行うことができる振替決済制度の

対象に株式を加え、株券を発行することなく、一般投資家が金融機関に口座を開設して口座振替の方法により株式を流通させることを可能にすることとされました。

また、新株引受権、新株予約権、新株予約権付社債及び投資口等についても、振替決済制度の対象に加え、株式と同様の振替を行うことができることとされました。

2 対象範囲

振替決済制度の対象範囲について、従来対象としていた振替社債等の債権に加え、株式、新株引受権、新株予約券付社債等の株式や株式と社債をセットしたもの等（以下「振替株式等」といいます。）

す。)を対象として追加することとされ、従来は、債権に限られていたものが、株式や株式・債権等の混合したもてまで対象とすることとされました。

3 振替決済制度の構造

振替株式等については、振替社債等のために構築した振替決済制度をそのまま利用することから、振替決済に必要な規定については、振替社債等と同様の規定を置くこととされ、株式等の固有の手続である総株主通知とこれに基づく名義書換手続、会社組織の変更に係る規定等を追加して整備されました。

振替決済制度の実際の運用は、本年から短期社債や国債の運用を開始したが、平成17年を目途に他の振替社債等を扱うこととし、振替株式等については、施行日と同様、5年後を目途に運用することが予定されています。

基本となる振替社債等の振替決済制度は、社債券等を発行せず、振替機関又は口座管理機関（以下「振替機関等」といいます。）の備える振替口座簿上の振替等により決済を行うこととされており、この振替社債等とは、社債等振替法第2条第

1項（定義）に規定する社債等のうちその権利の帰属が振替口座簿の記載又は記録により定まるものとされているものをいい、次のような特性を有しています。

- ① 振替社債等の権利の帰属は、原則として、振替機関等の振替口座簿の記載又は記録により定まることとされており（社債等振替法66、88等）、また、振替社債等については、社債券等を発行することができないこととされています（社債等振替法67①、89①等）。
- ② 振替社債等の発行者は、原則として、社債権者等に対し、振替社債等の償還をするのと引換えに振替口座簿上の抹消の申請をすることを請求することができます（社債等振替法71⑦、96⑦等）。なお、振替社債等の償還は、振替口座簿上の抹消がされていなくても有効に行うことができます。
- ③ 振替社債等の譲渡は、振替の申請により、譲受人が振替口座簿にその譲渡に係る金額の増額の記載又は記録を受けなければ、その効力を生じないこととされています（社債等振替法73、98等）。

二 国税徴収法の改正

1 改正前の振替社債等の差押手続

振替社債等の差押手続については、証券システム改革法（平成14年法律第65号）における国税徴収法の一部改正により、その差押手続が創設されました。

国税徴収法は、滞納処分手続の明確化の観点から、同様の差押手続ごとに規定する必要があることから、滞納者の財産を動産・有価証券、債権、不動産等（船舶・航空機、自動車・建設機械・小型船舶）及び無体財産権等に区分し、それぞれの区分ごとに同様の差押手続を定めており（徴法47以下）、振替決済制度の対象とされた振替社債等は全て債権であったため、国税徴収法第62条の債権の差押手続の特例として、同法第62条の2に振

替社債等の差押手続が規定されていました。具体的には、振替社債等（社債等のうちその権利の帰属が振替口座簿の記載又は記録により定まるものとされるもの）の滞納処分による差押えは、債権の差押手続の特例として、第三債務者（発行者）及び滞納者がその口座の開設を受けている振替機関等に対する債権差押通知書の送達により行い、その差押えの効力は、債権差押通知書が振替機関等に送達された時に生ずることとされています（徴法62の2）。

2 改正後の振替株式等の差押手続

今回の改正により、振替決済制度の対象が、債権に限られず、株式や株式・債権等の混合したもてまで対象とされることから、もはや国税徴収法

第62条の債権の差押手続の特例として規定することはできないこととなりました。

しかしながら、振替株式等は振替社債等と同様に第三債務者等のある財産であり、同じ振替決済制度を利用することから、同様の差押手続となります。したがって、バスケット的な財産区分である無体財産権等の差押手続として規定するため、同法第54条の「債権」の定義から振替社債等の差押手続の適用を受けるものを除外し、同法第73条の第三債務者等のある無体財産権等の差押手続の特例として同法第62条の2と同様の規定を置くこととされました。具体的には、

- ① 振替株式・社債等の差押えは、発行者及び滞納者がその口座の開設を受けている振替機関等に対する差押通知書の送達により行う（徴法73の2①）。
- ② 徴収職員は、振替株式・社債等を差し押さえるときは、発行者に対しその履行を、振替機関等に対し振替株式・社債等の振替又は抹消を、

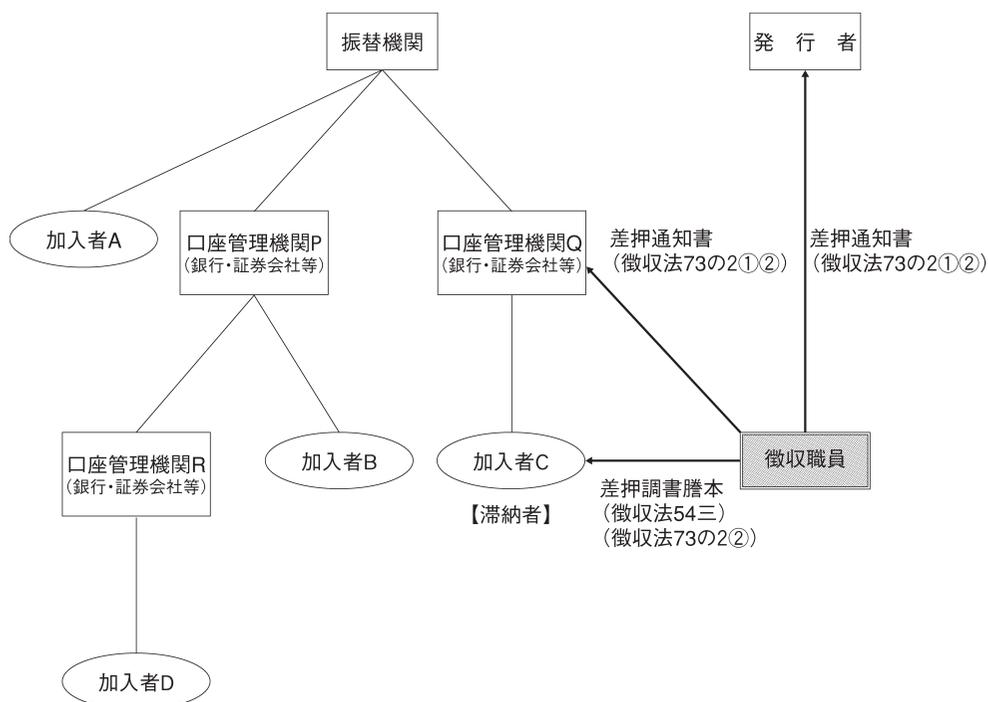
滞納者に対し振替株式・社債等の取立てその他の処分又は振替若しくは抹消の申請を禁じなければならない（徴法73の2②）。

- ③ 振替株式・社債等の差押えの効力は、差押通知書が振替機関等に送達された時に生ずる（徴法73の2③）。
- こととされました。

3 適用関係

この改正は、株式等の取引に係る決済の合理化を図るための社債等の振替に関する法律等の一部を改正する法律の施行日（社債、株式等振替法の公布の日（平成16年6月9日）から起算して5年以内の政令で定める日）から適用することとされています。5年以内の日とされたのは、株式等を振替制度の対象とするには、振替のための大規模なコンピュータシステムを構築する必要があるためです。

振替社債等に対する差押え



第五 電子公告制度の導入に伴う税理士法の改正

商法の改正により、電子公告制度が導入されたことに伴い、税理士法の改正が行われました。

この税理士法の改正は、電子公告制度の導入のための商法等の一部を改正する法律（平成16年法律第87号）により行われ、平成16年6月9日に公布されています。

1 商法の改正

今回の商法の改正は、インターネット時代に対応した周知性の高い公告の実現を図るとともに、公告コストの削減を図ろうとするものであり、その改正の概要は、以下のとおりです。

(1) 株式会社における電子公告制度の導入

- ① 株式会社が公告を行う方法について、官報、日刊新聞紙のほか、新たにインターネットのホームページへの掲載（以下「電子公告」といいます。）が認められました。
- ② 電子公告を継続すべき期間については、公告事項の種類に応じて定めることとされました（2週間～5年間）。
- ③ 株式会社は、電子公告（貸借対照表及び損益計算書の公告を除きます。）を行う場合には、当該電子公告について調査機関の調査を受けなければならないものとされました（過料の制裁により担保）。
- ④ 調査機関制度（民間参入可能な登録制とし、法務大臣に報告徴収、立入検査、監督命令、登録取消権限が与えられます。）を新設し、調査機関は、電子公告を行う会社から求められた場合は、一定の頻度で当該会社の公告が掲載されているホームページを閲覧して電子公告が行われているかどうかを調査し、その結果を調査報告書として作成するものとされました。

(2) 債権者保護手続の簡素化

- ① 株式会社が合併、資本減少、準備金減少、会

社分割に際して行う債権者保護手続について、官報公告に加え、日刊新聞紙又は電子公告により公告を行った場合には、知っている債権者に対する個別催告を省略することができるものとされました。

- ② 合名会社、合資会社、有限会社及び税理士法人、監査法人等の合併につき商法第100条を準用している各法人（官報公告を強制しているものに限る。）についても、株式会社に準じた改正が行われました。

2 税理士法の改正

(1) 改正前の制度の概要

税理士法においては、税理士法人又は税理士会の合併について商法の規定を準用し、これらの合併に際しては、債権者保護の観点から、債権者に対して一定期間内に異議を申し出るべき旨を官報で公告するとともに、知れたる債権者には、個別に催告しなければならないこととされています（税法48の21⑥、49の12②において準用する商法100①）。

(2) 改正の内容

今回、商法の改正により、合名会社が行う公告の方法として日刊新聞紙又は電子公告の方法が追加され、合併の公告を官報に掲載するとともに、日刊新聞紙又は電子公告のいずれかの方法で行う場合（二重公告）には、知れたる債権者に対する個別催告を省略することができることとされることに伴い、税理士法においても、税理士法人又は税理士会が合併する場合について、これらの商法の改正規定を準用することとされました。

また、同様に、電子公告について調査機関制度が創設されることに伴い、税理士法においても、これらの改正規定を準用するとともに、調査機関に対する罰則について、税理士法に商法に準じた罰則規定を設けることとされました（税法48の21

⑥、49の12②、62一、64五、65)。

(3) 適用関係

この改正は、平成17年2月1日から施行されて

います（電子公告制度の導入のための商法等の一部を改正する法律の施行期日を定める政令（平成16年政令第384号））。

第六 不動産登記法及び不動産登記法の施行に伴う関係法律の整備等に関する法律の施行に伴う国税徴収法の改正

不動産登記法の改正により、不動産登記について電子情報処理組織を使用する方法によるオンライン申請が可能になったことに伴い、国税徴収法の改正が行われました。

この国税徴収法の改正は、不動産登記法の施行に伴う関係法律の整備等に関する法律（平成16年法律第124号）により行われ、平成16年6月18日に公布されています。

1 不動産登記法の改正の概要

不動産登記の電子情報処理組織を使用する方法によるオンライン申請を可能にする（書面による申請も許容する。）こととされました。

2 国税徴収法の改正

(1) 改正前の保全担保命令に係る権利移転の登記の嘱託

納税者が消費税等（消費税を除きます。）を滞納した場合において、その後その者に課すべきその国税の徴収を確保することができないと認められるときは、税務署長は、その国税の担保として、金額及び期限を指定して、その者に担保の提供を命ずることができることとされています。また、税務署長は、その国税（酒税を除きます。）の担保の提供を命じた場合において、納税者がその指定された期限までにその命ぜられた担保を提供しないときは、その国税に関し、その者の財産で抵当権の目的となるものにつき指定した金額を限度として抵当権を設定することを書面で納税者に通知することができることとされています。

この通知があったときは、その通知を受けた納税者は、抵当権を設定したものとみなされ、この場合、税務署長は、抵当権の設定の登記の嘱託を関係機関に書面で行うこととされています。また、その嘱託に係る書面には、第三項の書面が同項の納税者に到達したことを証する書面を添付することとされていますが、この場合、不動産登記法に規定する登記義務者の承諾書の添付は要しないこととされています（徴法158）。

(2) 改正の内容

今回、不動産登記について電子情報処理組織を使用する方法によるオンライン申請が可能とされることに伴い、税務署長が保全担保命令に係る抵当権の設定登記の嘱託をオンラインにより行う場合にも、書面で行う場合に準じて行うことができることとされました（徴法158）。

(3) 適用関係

この改正は、不動産登記法の公布の日（平成16年6月18日）から起算して1年を超えない範囲内において政令で定める日（平成17年3月7日（不動産登記法の施行期日を定める政令（平成16年政令第378号））から施行されています（不動産登記法の施行に伴う関係法律の整備等に関する法律附則1、不動産登記法附則1））。

第七 民事執行法の改正に伴う国税通則法及び 国税徴収法等の改正

民事執行法の改正により、簡易裁判所における少額訴訟に関する債権執行制度が創設されたことに伴い、国税通則法、国税徴収法及び滞納処分と強制執行等との手続の調整に関する法律（以下「滞調法」といいます。）の改正が行われました。

これらの改正は、民事関係手続の改善のための民事訴訟法等の一部を改正する法律（平成16年法律第152号）により行われ、平成16年12月3日に公布されています。

また、民事関係手続の改善のための民事訴訟法等の一部を改正する法律の施行に伴う関係政令の整備に関する政令（平成16年政令第419号）により、滞納処分と強制執行等との手続の調整に関する政令（以下「滞調令」といいます。）の改正が行われました。

1 民事執行法の改正の概要

民事執行法の改正により創設された少額訴訟債権執行の概要は、次のとおりです。

- ① 少額訴訟（1回の期日で審理を終え、即日判決するもの。訴額の上限額は60万円）の利便性を執行段階まで及ぼすようにするため、少額訴訟に係る債務名義については、地方裁判所における通常の債権執行のほかに、よりアクセスしやすい少額訴訟の受訴裁判所である簡易裁判所における債権執行（少額訴訟債権執行）の手続が設けられました。
- ② 手続の簡易迅速化を図るため、少額訴訟債権執行においては、裁判所書記官が執行機関とされました。
- ③ 少額訴訟債権執行の手続は、通常の債権執行における差押命令に相当する裁判所書記官の差押処分により開始するものとされました。

2 国税通則法の改正

(1) 改正前の制度の内容

税務署長等は、還付金を還付等する場合には、一定の起算日からその支払決定等の日までの期間の日数に応じた還付加算金を加算することとされています（通法58①）。ただし、この還付金等の請求権について強制執行による差押命令が発せられたときは、その差押命令の送達を受けた日の翌日から7日を経過した日までの期間は、差押債権者に弁済できない（民事執行法155）ため、還付加算金の計算期間から控除することとされています（通法58②）。

(2) 改正の内容

今回、民事執行法の改正により創設される少額訴訟債権執行においても、その差押処分の送達を受けた日の翌日から7日を経過した日までの期間は、差押債権者に弁済できないこととされる（新民事執行法167の14による同法155の準用）ことから、差押命令が発せられたときと同様の扱いとなるよう、国税通則法第58条第2項について、所要の整備が行われました。

(3) 適用関係

この改正は、この法律の公布の日（平成16年12月3日）から起算して1年を超えない範囲内において政令で定める日から適用することとされています。この施行日政令（民事関係手続の改善のための民事訴訟法等の一部を改正する法律の施行期日を定める政令（平成16年政令第418号））が平成16年12月27日に公布され、施行期日が平成17年4月1日とされました。これは、今回の改正法が、民事関係手続改善のための様々な新しい制度を創設し、主要な民事関係手続である民事訴訟手続、

非訟事件手続及び民事執行手続の基本的な事項についてそれぞれ重要な改正を加えるものであり、その内容は全国の裁判所における民事事件の運用・当事者の訴訟活動等に多大な影響を与えるものであるため、その趣旨及び内容について関係各方面への十分な周知徹底を図るとともに、新制度の運用については、全国の裁判所において弁護士会等との協議等を含めた十分な準備を整えておく必要があるためです。

3 国税徴収法の改正

(1) 改正前の制度の内容

国税徴収法は、強制換価手続の執行機関を、滞納処分を執行する行政機関その他の者、裁判所、執行官及び破産管財人と定義しています（徴法二十三）。

(2) 改正の内容

今回創設される少額訴訟債権執行については、裁判所書記官がその執行機関とされることに伴い、国税徴収法の執行機関に裁判所書記官を加える必要の整備が行われました。

(3) 適用関係

この改正は、上記の改正と同様に平成17年4月1日から施行されています。

4 滞調法・滞調令の改正

(1) 改正の内容

滞調法は、差押手続が同じである財産の種類ごとに、滞納処分と強制執行等とが競合した場合の手続の調整について定めています。今回、少額訴訟に関する債権に対する強制執行の方法として少額訴訟債権執行が設けられることに伴い、債権に対する強制執行等と滞納処分が競合した場合の調整規定（滞調法20の3～20の8、36の3及び36の6～36の11）について、所要の整備が行われました。

また、滞調令は、第三債務者からの取立金等の残金の交付の際の通知（滞調令12の8）、強制執行等の決定があった場合の処置（滞調令12の9）、滞納処分による差押えの通知等（滞調令29）、強制競売の申立ての取下げ等の通知があった場合の通知等の規定の準用（滞調令31）の規定について、執行機関として、差押処分がされている場合には、その差押処分をした裁判所書記官を加える旨の改正が行われました。

(2) 適用関係

この改正は、上記の改正と同様に平成17年4月1日から施行されています。

第八 不動産の鑑定評価に関する法律の改正に伴う 税理士法の改正

不動産の鑑定評価に関する法律の改正に伴い、税理士法の登録拒否事由及び業務の停止に係る規定等の改正が行われました。

この税理士法の改正は、不動産取引の円滑化の

ための地価公示法及び不動産の鑑定評価に関する法律（平成16年法律第66号）により行われ、平成16年6月2日に公布されています。

一 不動産の鑑定評価に関する法律の一部改正の概要

主な改正の概要は、以下のとおりです。なお、改正法の施行は、平成17年4月1日（不動産鑑定

士資格取得制度に係る改正は、平成18年2月1日）とされています。

1 不動産鑑定士又は不動産鑑定士補の業務

不動産鑑定士又は不動産鑑定士補は、不動産の鑑定評価を職務とするほか、不動産の客観的価値に作用する諸要因に関する調査・分析等を業とすることができるものとし、これらの業務を「鑑定評価等業務」と位置付け、当該業務に関して不正又は著しく不当な行為を行ったときは、懲戒処分の対象とされました。また、これに併せ、不動産

鑑定士又は不動産鑑定士補の守秘義務、研鑽義務等の整備が行われました。

2 不動産鑑定士資格取得制度の見直し

第一次～第三次試験を廃止し、短答式試験と論文式試験の1回2段階の試験制度とするほか、試験合格者であって、実務修習の修了者に不動産鑑定士の資格を付与することとし、これに伴い、不動産鑑定士補の資格制度を廃止することとされました。

二 税理士法の改正の概要

1 改正前の制度の概要

税理士の登録申請を行う場合において、懲戒処分により、弁護士、外国法事務弁護士、公認会計士、弁理士、司法書士、行政書士若しくは社会保険労務士の業務を禁止された者又は不動産鑑定業者の業務に関し不動産の鑑定評価を行うことを禁止された不動産鑑定士若しくは不動産鑑定士補で、現にその処分を受けているものは、その登録を受けることができないこととされています（税理士法24一）。

また、税理士の登録を受けた後、懲戒処分により上記の職業専門家としての業務を禁止された者は、その処分を受けている間、税理士業務を行ってはならないこととされています（税理士法43）。

2 改正の内容

今回、不動産鑑定士等に対する懲戒処分の対象が拡大されることに伴い、不動産の鑑定評価に関する法律に規定する鑑定評価等業務を行うことを禁止された不動産鑑定士又は不動産鑑定士補で、現にその処分を受けているものは、税理士の登録を受けることができないこととされるとともに（税理士法24一）、税理士が、懲戒処分により、不動産鑑定士等の鑑定評価等業務を禁止された場合においては、その処分を受けている間、税理士業務を行ってはならないこととされました（税理

士法43）。

また、不動産鑑定士補の資格制度が廃止されることに伴い、所要の規定の整備が行われました（税理士法4九、24一、43）。

3 適用関係

上記の税理士法の改正は、平成17年4月1日から施行され、改正前の不動産の鑑定評価に関する法律の規定により不動産鑑定業者の業務に関し不動産の鑑定評価を行うことを禁止された不動産鑑定士又は不動産鑑定士補に係る税理士の登録拒否事由及び税理士の業務の停止については、なお従前の例によることとされています（不動産の鑑定評価に関する法律改正附則19）。

なお、不動産鑑定士補の廃止に伴う改正は、平成18年2月1日から施行され、同日以後に不動産鑑定士補である者に係る税理士の欠格条項、税理士の登録拒否事由及び税理士の業務の停止については、なお従前の例によることとされています（不動産の鑑定評価に関する法律改正附則20）。

第九 行政事件訴訟法の一部を改正する法律に伴う 国税通則法の改正

行政事件訴訟法は、近年における行政需要の増大と行政作用の多様化に伴い、行政による国民の利益調整が一層複雑多様化するなどの変化が生じていることに対応し、行政事件訴訟につき、国民の権利利益のより実効的な救済手続の整備を図る観点から、①国民の権利利益の救済範囲の拡大を図り、②審理の充実及び促進を図るとともに、③これを利用しやすく、分かりやすくするための仕組みを整備し、④さらに本案判決前における仮の救済の制度の整備を図ること等を目的として、平成16年6月に改正されました。

行政訴訟制度については、平成14年3月19日に閣議決定された司法制度改革推進計画において、「行政事件訴訟法の見直しを含めた行政に対する司法審査の在り方に関して、「法の支配」の基本理念の下に、司法及び行政の役割を見据えた総合的多角的検討を行い、遅くとも本部設置期限（平成16年11月末）までに、所要の措置を講ずる」と定められ、司法制度改革推進本部に行政訴訟検討会を設置して議論が進められ、平成16年1月6日に「行政訴訟制度の見直しのための考え方」（以下、「考え方」といいます。）が公表されました。これを基に行政事件訴訟法の一部を改正する法案が作成されました。また、被告適格の改正に伴い、

国税通則法等の規定が整備されました。

行政事件訴訟法の一部を改正する法律案の国会審議経過は、平成16年5月14日の衆議院法務委員会、同月18日の本会議で可決され、6月1日の参議院法務委員会、同月2日の本会議で可決され、成立しました。両院の委員会及び本会議においては、いずれも全会一致で原案のとおり可決されており、両委員会では、それぞれ附帯決議が付され、6月9日、行政事件訴訟法の一部を改正する法律（平成16年法律第84号）が公布されました。さらに、10月15日、行政事件訴訟法の一部を改正する法律の施行期日を定める政令（平成16年政令第311号）が公布され、施行期日が平成17年4月1日に定められました。

国税に関する法律に基づく処分に関する訴訟については、不服申立前置（通法115）や原告が行う証拠の申出に関する規定（通法116）等を除いて、行政事件訴訟法等の法律の定めによることとされ（通法114）、行政事件訴訟法等の法律が税務訴訟についての一般法となっています。

以下、税務訴訟に関する一般法として重要な地位を占める行政事件訴訟法について、その改正の概要とこれに伴う国税通則法の改正の概要を解説します。

一 行政事件訴訟法の改正の概要

1 改正の内容

(1) 訴訟類型

① 義務付けの訴え

次に掲げる場合において、行政庁がその処分又は裁決をすべき旨を命ずることを求める抗告訴訟の類型として「義務付けの訴え」を定めることとされました（行訴法3⑥）。

イ 非申請型の義務付けの訴え 行政庁が一定の処分又は裁決をすべきであるにもかかわらずこれがされないとき（口に掲げる場合を除く。）。

ロ 申請型の義務付けの訴え 行政庁に対し一定の処分又は裁決を求める旨の法令に基づく申請又は審査請求がされた場合において、当該行政庁がその処分又は裁決をすべきである

にかかわらずこれがされないとき。

考え方では、義務付け訴訟について、「給付行政など国民の行政に対する権利が拡充し、国民の権利利益の保護に行政が果たすべき役割も増大している現代行政に対応して司法による救済の実効性を高めるため、行政庁が処分をすべきことが一義的に定まる場合に、一定の要件の下で行政庁が処分をすべきことを義務付ける訴訟類型として義務付け訴訟を新たに法定する。」とされたことを受け、義務付けの訴えが明示されました。具体的な要件等については、行政事件訴訟法第37条の2、第37条の3において定められています。

② 差止めの訴え

行政庁が一定の処分又は裁決をすべきでないにかかわらずこれがされようとしている場合において、行政庁がその処分又は裁決をしてはならない旨を命ずることを求める抗告訴訟の類型として「差止めの訴え」を定めることとされました（行訴法3⑦）。

考え方では、差止め訴訟について、「行政の多様化に対応し、取消訴訟による事後救済のほかに行政に対する事前の救済方法を定めることによって司法による救済の実効性を高めるため、行政庁が特定の処分をしようとする場合で、その処分をしてはならないことが一義的に定まるときに、一定の要件の下で行政庁が処分をすることを事前に差し止める訴訟類型として差止訴訟を新たに法定する。」とされたことを受け、差止めの訴えが明示されました。具体的な要件等については、行政事件訴訟法第37条の4において定められています。

③ 公法上の法律関係に関する確認の訴え

当事者訴訟の類型として「公法上の法律関係に関する確認の訴え」を例示することとされました（行訴法4）。

これは、国民の権利利益の救済範囲を拡大するという観点から、当事者訴訟としての確認訴訟の活用を図るため、「公法上の法律関係に関する確認の訴え」が例示として加えられ、実質

的当事者訴訟の中に含まれることが明らかにされました。

(2) 原告適格

裁判所は、処分又は裁決の相手方以外の者について取消訴訟の原告適格の要件である法律上の利益の有無を判断するに当たっては、当該処分又は裁決の根拠となる法令の規定の文言のみによることなく、当該法令の趣旨及び目的並びに当該処分において考慮されるべき利益の内容及び性質を考慮するものとし、この場合において、当該法令の趣旨及び目的を考慮するに当たっては、当該法令と目的を共通にする関係法令があるときはその趣旨及び目的をも参酌するものとし、当該利益の内容及び性質を考慮するに当たっては、当該処分又は裁決がその根拠となる法令に違反してされた場合に害されることとなる利益の内容及び性質並びにこれが害される態様及び程度をも勘案するものとされました（行訴法9②）。

改正前の行政事件訴訟法では、取消訴訟は、その取消しを求めるにつき法律上の利益を有する者に限り提起できるものとされ、「法律上の利益」の解釈を巡って様々な議論がありました。考え方では、「国民の利益調整が複雑多様化している現代行政にふさわしい考え方として、法律の形式・規定ぶりや行政実務の運用等にとらわれずに法律の趣旨・目的や処分において考慮されるべき利益の内容・性質等を考慮するなど、原告適格が実質的に広く認められるために必要な考慮事項を規定する。」とされ、原告適格についての判断についての考慮事項が定められました。

(3) 被告適格等

取消訴訟につき、被告適格者を原則として行政庁から国又は公共団体に改めるとともに、処分又は裁決をした行政庁を明らかにする手続を定め、併せて、処分又は裁決をした行政庁が当該処分又は裁決に係る国又は公共団体を被告とする訴訟について、裁判上の一切の行為をする権限を有するものとされました（行訴法11）。

改正前の行政事件訴訟法では、取消訴訟等の抗告訴訟の被告適格を有する者は、原則として、処分又は裁決をした行政庁とされていましたが、考え方において、「被告適格を有する行政庁を特定する原告の負担を軽減し、訴えの変更などの手続をやすくするため、抗告訴訟について処分をした行政庁を被告とする現行の制度を改め、処分をした行政庁の所属する国又は公共団体を被告とする。」とされ、被告適格の簡明化が図られ、審理の充実と迅速化に資することとされました。

たとえば、国税に関する更正又は決定は、これらの処分をする際におけるその国税の納税地を所轄する税務署長が行うこととなっていますので（通法30①）、国が被告となることとなります。

(4) 管轄

取消訴訟につき、被告の普通裁判籍の所在地を管轄する裁判所にも管轄を認め、国又は独立行政法人若しくは所定の法人を被告とする取消訴訟は、原告の普通裁判籍の所在地を管轄する高等裁判所の所在地を管轄する地方裁判所にも、提起することができることとし、移送の規定を設けることとされました（行訴法12）。

改正前の行政事件訴訟法では、行政庁を被告とする取消訴訟はその行政庁の所在地の裁判所の管轄に属し、一定の特別管轄裁判所にも管轄が認められていました。考え方において、「行政訴訟における裁判所の専門性を確保しつつ訴えを提起する原告の便宜に資するため、国を被告とする抗告訴訟の管轄裁判所を拡大する。」とされ、行政事件訴訟をより利用しやすく、分かりやすくするための仕組みとして、抗告訴訟の管轄裁判所が拡大されました。

これにより、国税に関する抗告訴訟の管轄裁判所は、これまでの処分をした税務署（又は国税局）の所在地を管轄する裁判所の他、国の普通裁判籍の所在地を管轄する裁判所及び原告である納税者の普通裁判籍の所在地を管轄する高等裁判所の所在地を管轄する地方裁判所になります。

(5) 出訴期間

取消訴訟につき、処分又は裁決があったことを知った日から3か月の出訴期間を6か月に延長し、この期間を経過したときでも、正当な理由があるときは、訴えを提起することができるものとし、審査請求があった場合の出訴期間の起算日を改めることとされました（行訴法14）。

考え方では、「出訴期間の定めによる行政の安定も考慮しつつ国民が訴訟による権利利益の救済を受ける機会を適切に確保するため「処分があったことを知った日から3か月」とされている取消訴訟の出訴期間を6か月に延ばす。」とされています。また、この出訴期間は、従来は不変期間とされていましたが（旧行訴法14②）、この規定が削除され、第1項にただし書きが加えられ、出訴期間内に訴えを提起することが出来なかったことに正当な理由がある場合については、個々の事案に応じてその救済を図ることが可能となりました。

(6) 釈明処分の特則

裁判所は訴訟関係を明瞭にするため必要があると認めるときは行政庁に対し処分又は裁決の理由を明らかにする資料の提出を求めること等ができることとし、処分についての審査請求に対する裁決を経た後に取消訴訟の提起があったときは、行政庁に対し当該審査請求に係る事件の記録の提出を求めること等ができることとされました（行訴法23の2）。

考え方では、「審理の充実・促進の観点から、訴訟の早期の段階で、処分の理由・根拠に関する当事者の主張及び争点を明らかにするため、新たに釈明処分の特例を定め、裁判所が、行政庁に対し、裁決の記録や処分の理由を明らかにする資料の提出を求めることができることとする。」とされ、民事訴訟法第151条（民事訴訟一般の釈明処分）の特則が設けられ、審理の充実及び促進を図ることとされました。

(7) 執行停止

執行停止の要件について「回復の困難な損害」

を「重大な損害」に改め、重大な損害を生ずるか否かの判断に当たっては損害の回復の困難の程度を考慮するものとし損害の性質及び程度並びに処分内容及び性質をも勘案するものとされました（行訴法25）。

考え方では、「行政活動や社会の多様化に対応し、個別事情に即してより適切な権利利益の救済に資する執行停止決定をすることができるようにするため、執行停止の要件につき、損害の性質のみならず、損害の程度や処分内容及び性質が適切に考慮されるような規定に改める。」とされ、処分等により生ずる損害について、その回復の困難の程度が著しいとまでは認められない場合であっても、具体的な処分内容及び性質をも勘案した上で、損害の程度を勘案して「重大な損害」を生ずると認められるときは、執行停止が認められることになると考えられます。

(8) 義務付けの訴えの要件等

義務付けの訴えを提起する際の要件等に関する規定を設けることとされました（行訴法37の2、37の3）。

非申請型の義務付けの訴えは、一定の処分がされないことにより重大な損害を生ずるおそれがあり、かつ、その損害を避けるため他に適当な方法がないときに限り、提起することができます（行訴法37の2①）。また、裁判所は、その重大な損害を生ずるか否かを判断するに当たっては、損害の回復の困難の程度を考慮するものとし、損害の性質及び程度並びに処分内容及び性質をも勘案するものとされます（行訴法37の2②）。そして、この義務付けの訴えは、行政庁が一定の処分をすべき旨を命ずることを求めるにつき法律上の利益を有する者に限り、提起することができます（行訴法37の2③）。義務付けの訴えがこれらの要件に該当する場合には、その義務付けの訴えに係る処分につき、行政庁がその処分をすべきであることがその処分の根拠となる法令の規定から明らかであると認められ又は行政庁がその処分をしないことがその裁量権の範囲を超え若しくはその濫用

となると認められるときは、裁判所は、行政庁がその処分をすべき旨を命ずる判決をすることになります（行訴法37の2⑤）。

申請型の義務付けの訴えは、①当該法令に基づく申請又は審査請求に対し相当の期間内に何らの処分又は裁決がされないこと、②当該法令に基づく申請又は審査請求を却下し又は棄却する旨の処分又は裁決がされた場合において、当該処分又は裁決が取り消されるべきものであり、又は無効若しくは不存在であることのいずれかに該当するときに限り、提起することができます（行訴法37の3①）。また、この訴えは、①又は②の法令に基づく申請又は審査請求をした者に限り、提起することができます（行訴法37の3②）、提起するときは、①に該当する場合には、その処分又は裁決に係る不作為の違法確認の訴え、②に該当する場合には、その処分又は裁決に係る取消訴訟又は無効等確認の訴えをその義務付けの訴えに併合して提起しなければなりません（行訴法37の3③）。さらに、併合して提起された義務付けの訴え及び①②に係る訴えに係る弁論及び裁判は、分離しないでしなければなりません（行訴法37の3④）。義務付けの訴えがこれらの要件に該当する場合には、その訴えに係る請求に理由があると認められ、かつ、その義務付けの訴えに係る処分又は裁決につき、行政庁がその処分若しくは裁決をすべきであることがその処分若しくは裁決の根拠となる法令の規定から明らかであると認められ又は行政庁がその処分若しくは裁決をしないことがその裁量権の範囲を超え若しくはその濫用となると認められるときは、裁判所は、その義務付けの訴えに係る処分又は裁決をすべき旨を命ずる判決をすることになります（行訴法37の3⑤）。

(9) 差止めの訴えの要件

差止めの訴えを提起する際の要件に関する規定を設けることとされました（行訴法37の4）。

差止めの訴えは、一定の処分又は裁決がされることにより重大な損害を生ずるおそれがある場合に限り、提起することができます。ただし、その

損害を避けるため他に適当な方法があるときは、この限りではありません（行訴法37の4①）。裁判所は、その重大な損害を生ずるか否かを判断するに当たっては、損害の回復の困難の程度を考慮するものとし、損害の性質及び程度並びに処分又は裁決の内容及び性質をも勘案するものとされています（行訴法37の4②）。また、差止めの訴えは、行政庁が一定の処分又は裁決をしてはならない旨を命ずることを求めるにつき法律上の利益を有する者に限り（行訴法9②の規定を準用してその有無を判断します。）、提起することができます（行訴法37の4③）。差止めの訴えがこれらの要件に該当する場合には、その差止めの訴えに係る処分又は裁決につき、行政庁がその処分若しくは裁決をすべきでないことがその処分若しくは裁決の根拠となる法令の規定から明らかであると認められ又は行政庁がその処分若しくは裁決をすることがその裁量権の範囲を超え若しくはその濫用となると認められるときに、裁判所は、行政庁がその処分又は裁決をしてはならない旨を命ずる判決をすることになります（行訴法37の4⑤）。

(10) 仮の義務付け及び仮の差止め

① 義務付けの訴えの場合

義務付けの訴えの提起があった場合において、その義務付けの訴えに係る処分又は裁決がされないことにより生ずる償うことのできない損害を避けるため緊急の必要があり、かつ、本案について理由があるとみえるときは、裁判所は、申立てにより、決定をもって、仮に行政庁がその処分又は裁決をすべき旨を命ずることができるとされました（行訴法37の5①）。

考え方では、「義務付け訴訟又は差止訴訟の本案判決を待っていたのでは償うことができない損害を生ずるおそれがある場合に迅速かつ実効的な権利救済を可能にするため、一定の要件の下で、裁判所が、行政に対し、処分をすべきことを仮に義務付け、又は処分をすることを仮に差し止める裁判をする新たな仮の救済の制度を設ける。」とされ、義務付け訴訟及び差止訴

訟が法定された（行訴法3⑦⑧）ことに対応して、仮の義務付け及び仮の差止めの制度が創設されました。

仮の義務付け制度は、義務付けの訴えに対応する本案判決前における仮の救済の制度として、義務付けの訴えの提起があった場合において、一定の要件の下で、裁判所が、仮に行政庁がその義務付けの訴えに係る処分又は裁決をすべき旨を命ずることができるとなります。

② 差止めの訴えの場合

差止めの訴えの提起があった場合において、その差止めの訴えに係る処分又は裁決がされることにより生ずる償うことのできない損害を避けるため緊急の必要があり、かつ、本案について理由があるとみえるときは、裁判所は、申立てにより、決定をもって、仮に行政庁がその処分又は裁決をしてはならない旨を命ずることができるとされました（行訴法37の5②）。

仮の差止め制度は、差止めの訴えに対応する本案判決前における仮の救済制度として、差止めの訴えの提起があった場合において、一定の要件の下で、裁判所が、仮に行政庁がその差止めの訴えに係る処分又は裁決をしてはならない旨を命ずることができるとなります。

③ その他

その他、仮の義務付け又は仮の差止めの要件及び手続に関する規定を設けることとされました（行訴法37の5③～⑤）。

仮の義務付け又は仮の差止めに関しては、償うことのできない損害を避けるため緊急の必要があり、かつ、本案について理由があるとみえるときである必要がありますが、公共の福祉に重大な影響を及ぼすおそれがあるときは、仮の義務付け又は仮の差止めをすることができない等の規定が整備されました。

(11) 当事者訴訟の出訴期間

法令に出訴期間の定めがある当事者訴訟につき、その法令に別段の定めがある場合を除き、正当な理由があるときは、その期間を経過した後であっ

でも、提起することができることとされました（行訴法40①）。

12) 取消訴訟等の提起に関する事項の教示

行政庁が、処分又は裁決をする場合には、その相手方に対し、当該処分又は裁決に係る取消訴訟の被告とすべき者、出訴期間等を書面で教示しなければならないこととされました（行訴法46）。

行政不服審査の申立てには教示制度がありますが、改正前の行政事件訴訟法では、訴訟の提起に関する情報の提供の制度は存在していませんでした。考え方では、「処分の相手方に取消訴訟によって行政を争う方法について適切な情報を提供し、権利利益の救済を得る機会を十分に確保するため、取消訴訟の被告、出訴期間等に関する情報提供（教示）の制度を新設する。」とされ、取消訴訟等の提起に関する事項の教示の制度が新設されました。

具体的には、取消訴訟を提起することができる処分又は裁決をする場合には、処分又は裁決の相手方に対して、次の事項を書面で教示しなければなりません（行訴法46①）。

イ 当該処分又は裁決に係る取消訴訟の被告とすべき者

ロ 当該処分又は裁決に係る取消訴訟の出訴期間

ハ 法律にいわゆる不服審査前置の定め（当該処分についての審査請求に対する裁決を経た後でなければ処分の取消しの訴えを提起することができない旨の定め）があるときはその旨（この場合、審査請求があった日から3か月を経過しても裁決がないときなど裁決を経ないでも処分の取消しの訴えを提起することができる場合（行訴法8②、通法115①等）についても、あわせて教示する必要があります。）

また、審査請求に対する裁決に対してのみ取消訴訟を提起することができる、いわゆる裁決主義の定めがある場合には、行政庁は、当該処分をするときに、当該処分の相手方に対し、法律にその定めがある旨を書面で教示しなければなりません（行訴法46②）。

さらに、当事者訴訟のうち、当事者間の法律関係を確認し又は形成する処分又は裁決に関する訴訟で法令の規定によりその法律関係の一方を被告とするもの（形式的当事者訴訟）を提起することができる処分又は裁決をする場合には、行政庁は、当該処分又は裁決の相手方に対し、当該訴訟の被告とすべき者及び当該訴訟の出訴期間を書面で教示しなければなりません（行訴法46③）。

ただし、いずれの場合も当該処分を口頭でする場合には、教示をする必要がありません（行訴法46①②③ただし書）。

2 適用関係

上記の改正は、平成17年4月1日から施行されています（改正行訴法附則1）。

今回の改正は、国民の権利利益のより実効的な救済手続の整備を図ることを目的としているものであり、できる限り救済の機会を広く適用するとの考えから、改正後の行政事件訴訟法は、原則として、その施行前に生じた事項にも適用することとされています。ただし、改正前の行政事件訴訟法により生じた効果を妨げるものではないとされています（改正行訴法附則2）。

この経過措置に関する原則の例外としては、次のものがあります。

被告適格に関しては、改正法の施行の際現に係属している訴訟の被告適格については、なお従前の例によることとされています（改正行訴法附則3）。

出訴期間については、改正法の施行前にその期間が満了した処分又は裁決に関する訴訟の出訴期間に関しては、なお従前の例によることとされています（改正行訴法附則4）。

改正法の施行前にされた処分又は裁決については、取消訴訟等の提起に関する事項の教示について定める改正後の行政事件訴訟法第46条の規定は適用されないこととされています（改正行訴法附則5）。

なお、政府は、改正行政事件訴訟法の施行後5年を経過した場合において、この法律による改正

後の行政事件訴訟法の施行の状況について検討を加え、必要があると認めるときは、その結果に基づいて所要の措置を講ずるものとされています（改正行訴法附則50）。これは、今回の改正で、例えば、新たな訴訟類型として義務付けの訴え及び差止めの訴えを設けるとともに、新たな仮の救

済の制度として仮の義務付け及び仮の差止めの制度を設け、また、審理の充実及び促進を図るため釈明処分の特則を新設するなどの新たな制度を導入していることから、改正後の行政事件訴訟法の運用状況を見極める必要があることから設けられたものです。

二 国税通則法の改正の概要

1 被告適格の改正に伴う国税通則法の規定の整備

(1) 改正前の制度の概要

課税処分に係る処分の取消しの訴えにおいては、その訴えを提起した者（納税者）が必要経費等の存在等自己に有利な事実につき課税処分の基礎とされた事実と異なる旨を主張しようとするときは、「相手方当事者となった税務署長又は税関長」がその課税処分の基礎となった事実を主張した日以後遅滞なくその異なる事実を具体的に主張し、併せてその事実を証明すべき証拠の申出をしなければならぬこととされています（旧通法116①）。

(2) 改正の概要

今回、抗告訴訟の被告が行政庁の所属する国等とされることに伴い、課税処分に係る処分の取消しの訴えにおいては、その訴えを提起した者（納

税者）が必要経費等の存在等自己に有利な事実につき課税処分の基礎とされた事実と異なる旨を主張しようとするときは、「相手方当事者である国」がその課税処分の基礎となった事実を主張した日以後遅滞なくその異なる事実を具体的に主張し、併せてその事実を証明すべき証拠の申出をしなければならぬこととされました（通法116①）。

2 その他の改正

上記の他、相続税に係る処分に対する訴訟に関する規定（相続税法附則3）や滞納処分に関する不服申立て等の期限の特例（徴法171②）について、所要の規定の整備が行われています。

3 適用関係

上記の改正は、平成17年4月1日から施行されています（改正行訴法附則1）。