

実務研究

日本税務会計学会
平成21年3月 月次研究会



佐久間裕幸〔本郷〕

電子申告を支える諸法令

～電子政府に関する法令と国税オンライン化省令～

I 電子政府のための法律

我々の業務を支える電子申告は、電子政府構想の環境として整備された法律に支えられて機能している。この中で重要なものが電子署名と認証局に関して定められた「電子署名及び認証業務に関する法律(電子署名法)」、行政手続等に関する書面による申請等に代えて電子申請・電子申告ができる旨を定めた「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(行政手続電子化法)」と住基ネットカードに搭載する電子証明書により地方自治体が行う認証業務を定めた「電子署名に係る地方公共団体の認証業務に関する法律」である。以下、電子申告に関する基本法となる行政手続電子化法について解説する。

行政手続電子化法では、申請等のうち当該申請等に関する他の法令の規定により書面等により行うこととしていたものについては、当該法令の規定にかかわらず、主務省令で定めるところにより、電子情報処理組織を使用して行わせることができる(第3条第1項)とした。この規定により行われた申請等については、当該申請等を書面等により行うものとして規定した申請等に関する法令の規定に規定する書面等により行われたものとみなして、当該申請等に関する法令の規定を適用する(同条第2項)と定めて、電子申請・電子申告への途を開いている。これにより、従来、書面提出していた法人税申告書なども電子申告することができるようになった。その手続の詳細は、この法律の定めにより主務省令として定められた「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(国税電子化省令)」で定められている。

行政手続電子化法では、国税の電子申告にも影響するいくつかの規定が存在している。その一つが第3条第3項の到達主義の定めである。すなわち、「第1項の規定により行われた申請等は、同項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。」とされており、これが国税の電子申告でも適用されている。なお、我々にとって当たり前になっている発信主義は、国税通則法第22条の規定による例外的取り扱いであったことは認識しておかねばならない。

また、同条第4項が「行政機関等は、当該申請等に関する他の法令の規定により署名等を行うこととして定めるものについては、当該法令の規定にかかわらず、氏名又は名称を明らかにする措置であつ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」と定めている。これは、原則として電子署名によることを想定しているが、主務省令の中で「IDとパスワードでログインしていけば、電子署名は不要」といった旨を定めれば、そうした取り扱いも可能となる規定である。オンラインによる申請等の場合に「署名等」に代替する措置を具体的にどうするかについては、個別の手続ごとに、手続等の性質、本人確認の重要性、改ざん防止の重要性、認証制度の基盤整備状況、技術の進展等を斟酌して判断する必要がある。本法で一律に定めるのではなく、主務省令に委任しているのである*1。

源泉所得税の所得税徴収高計算書や法定調書合計表の電子申告について、電子署名がなくても送信できるようにしたのは、こうした定め方をしたためである。国税側で対応できたのである。

この国税電子化省令が電子申告に関する主務省令である。したがって、行政手続電子化法により委任されて、電子申告に関する詳細を規定するものであると位置づけることができる。この省令の規定内容を見ると、次の3つの内容に分類できるように思う。

(1) 電子申告の対象となる手続の指定
(2) 電子申告の手続に関する詳細の定め
(3) 電子申告特有の例外的取扱いについての定め
(1)に該当するものとして、第3条があり、行政手続電子化法から省令委任されて電子申告することができる申請等は、別表に掲げる申請等であると定めている。この別表には、所得税法、同法施行令、同法施行規則、法人税法、同法施行令、同法施行規則に始まるものについて、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という理由によっている*2。

① 源泉所得税の徴収高計算書の送信を行う場合
② 税理士等が依頼を受けて税務書類を作成し、依頼者に代わって電子情報処理組織により申請等を行う場合のその依頼者
③ 税務署等の端末を使用して電子情報処理組織により申請等を行う者
①については、従来から自署・押印が不要だったのであるから、当然として、②の改正が行われた趣旨について、次のような説明がある。

「②の税理士が納税者から依頼を受けて作成して送信する税務書類については、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です。*3
しかし、この理由説明には、法人税法第151条が代表者等の自署押印を要求していることに反する結果をもたらしことへの説明がない。この説明のように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であるならば、法人税法を改正して、書面での申告でも同じように変更するのが本筋である。そうしなかったのは、書面による申告での税理士の自署押印と税理士の電子署名では、後者の方が信頼性が高いと考えたからであろうか。しかし、署名等に代えて電子署名を使うとしている電子申告制度の趣旨から考えれば、こうした信頼性の差異を前提とすること自体、想定されていない。行政手続電子化法第3条第4項の「氏名又は名称を明らかにする措置である」として主務省令で定めるものが「税理士の電子署名である」とするのは、解釈としてはかなり厳しい。

また、添付書類の省略についても、これにより電子申告の利便性が高まり、持参や郵送が不要となったことで、電子申告という制度の完成度が高まったことは否定できない。しかし、所得税法第123条第3項が医療費控除や生命保険料控除を受ける際に控除を受ける金額の計算の基礎となる書類を申告書に添付又は申告書提出の際に提示しなければならないと定めていることとの矛盾については、その妥当性の検討はしななければならない。国税電子化省令第5条は、どのような根拠法令により省令委任さ

II 国税オンライン化省令

よることを想定しているが、主務省令の中で「IDとパスワードでログインしていけば、電子署名は不要」といった旨を定めれば、そうした取り扱いも可能となる規定である。オンラインによる申請等の場合に「署名等」に代替する措置を具体的にどうするかについては、個別の手続ごとに、手続等の性質、本人確認の重要性、改ざん防止の重要性、認証制度の基盤整備状況、技術の進展等を斟酌して判断する必要がある。本法で一律に定めるのではなく、主務省令に委任しているのである*1。

源泉所得税の所得税徴収高計算書や法定調書合計表の電子申告について、電子署名がなくても送信できるようにしたのは、こうした定め方をしたためである。国税側で対応できたのである。

この国税電子化省令が電子申告に関する主務省令である。したがって、行政手続電子化法により委任されて、電子申告に関する詳細を規定するものであると位置づけることができる。この省令の規定内容を見ると、次の3つの内容に分類できるように思う。

(1) 電子申告の対象となる手続の指定
(2) 電子申告の手続に関する詳細の定め
(3) 電子申告特有の例外的取扱いについての定め
(1)に該当するものとして、第3条があり、行政手続電子化法から省令委任されて電子申告することができる申請等は、別表に掲げる申請等であると定めている。この別表には、所得税法、同法施行令、同法施行規則、法人税法、同法施行令、同法施行規則に始まるものについて、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という理由によっている*2。

① 源泉所得税の徴収高計算書の送信を行う場合
② 税理士等が依頼を受けて税務書類を作成し、依頼者に代わって電子情報処理組織により申請等を行う場合のその依頼者
③ 税務署等の端末を使用して電子情報処理組織により申請等を行う者
①については、従来から自署・押印が不要だったのであるから、当然として、②の改正が行われた趣旨について、次のような説明がある。

「②の税理士が納税者から依頼を受けて作成して送信する税務書類については、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です。*3
しかし、この理由説明には、法人税法第151条が代表者等の自署押印を要求していることに反する結果をもたらしことへの説明がない。この説明のように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であるならば、法人税法を改正して、書面での申告でも同じように変更するのが本筋である。そうしなかったのは、書面による申告での税理士の自署押印と税理士の電子署名では、後者の方が信頼性が高いと考えたからであろうか。しかし、署名等に代えて電子署名を使うとしている電子申告制度の趣旨から考えれば、こうした信頼性の差異を前提とすること自体、想定されていない。行政手続電子化法第3条第4項の「氏名又は名称を明らかにする措置である」として主務省令で定めるものが「税理士の電子署名である」とするのは、解釈としてはかなり厳しい。

また、添付書類の省略についても、これにより電子申告の利便性が高まり、持参や郵送が不要となったことで、電子申告という制度の完成度が高まったことは否定できない。しかし、所得税法第123条第3項が医療費控除や生命保険料控除を受ける際に控除を受ける金額の計算の基礎となる書類を申告書に添付又は申告書提出の際に提示しなければならないと定めていることとの矛盾については、その妥当性の検討はしななければならない。国税電子化省令第5条は、どのような根拠法令により省令委任さ

求めなくとも問題ないと考えられたものであるならば、法人税法を改正して、書面での申告でも同じように変更するのが本筋である。そうしなかったのは、書面による申告での税理士の自署押印と税理士の電子署名では、後者の方が信頼性が高いと考えたからであろうか。しかし、署名等に代えて電子署名を使うとしている電子申告制度の趣旨から考えれば、こうした信頼性の差異を前提とすること自体、想定されていない。行政手続電子化法第3条第4項の「氏名又は名称を明らかにする措置である」として主務省令で定めるものが「税理士の電子署名である」とするのは、解釈としてはかなり厳しい。

「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」*4とする説もある、これまで我々は、電子申告の実践に力を割いてきたが、そろそろ法律的研究をすべき時期にきていると考える。

〔参考文献〕
*1 宇賀克也「行政手続オンライン化3法」45頁第一法規 平成15年
*2 (財)大蔵財務協会編「平成19年度改正税法のすべて」714頁
*3 同、714～715頁
*4 日景智「電子申告を巡る法令上の問題点」税務大学校論叢第43号226頁