

# コロナ禍と災害税制・被災者救済税制の課題

岡田 俊明  
(税理士)

## はじめに

新型コロナウイルス感染症（COVID-19）の急拡大は現在も世界を覆っていて、第2波が猛威をみせている。多くの人命が失われ、経済活動が失速して人々の生活基盤が大きく揺らいでいる。このパンデミックに対して、我が国の税制は何を用意していたのか、また、何をなしえたのか、そしてその税制が抱える課題について考えたい。

## 1 感染症の影響

COVID-19は、SARS-CoV-2と呼ばれるウイルスが原因で起きる感染症で、2019年の終わりごろに発生し、瞬く間に世界中に感染が拡大した。人から人へと感染して発症し、感染すると、発熱や咳、息苦しさ、その他の症状が現れ、感染が肺に及んで肺炎が起きると呼吸困難に陥る。重症化すると、人によっては、肺炎、酸素不足、心臓病などの深刻な問題を引き起こし、死に至ることもある。したがって、予防策としてソーシャルディスタンス（フィジカルディスタンス）が求められ、結果として人の動きが制約・制限されて経済活動が停滞した。

この感染症の経済的な影響には二つの側面がある。一つは、感染者の治療と予防にかかる経済的負担の増加と、いま一つは、事業者にとっての営業の「自粛」を含む活動の縮小・停止による収入減少と雇用の喪失である。被用者には収入減少と倒産・廃業等による失業不安が広がっている。

前者については、税制は所得税制において「医療費控除」を用意している。感染した場合には、隔離・保護され、治療を受ける場合には、多くは公費により賄われるから、個人の直接的支出は後者については、所得の減少、損失の発生により所得税・法人税制において、負担税額の減少あるいは負担ゼロ（損失の繰越し・繰戻し還付）となる仕組みである。

## 2 災害税制の特徴

ところで、災害税制または被災者救済税制と呼ばれる制度は感染症にどのような力を発揮しえたのであろうか。

まずは、従来の税制上の概要をいかに簡記する。

- ・ 国税通則法……申告期限の延長、納税の猶予
- ・ 所得税法……雑損控除、雑損失の繰越控除、純損失の繰越控除・繰戻し還付（青色）、個人が受ける災害見舞金（非課税）、義援金の寄付金控除、
- ・ 法人税法……災害による資産滅失・損壊の額の損金算入（個人事業も同じ）、復旧のための費用（修繕費）の損金算入（個人事業も同じ）、同業団体等への災害見舞金分担の損金算入（個人事業も同じ）、災害による欠損金の繰越控除（欠損金繰越は10年に延長）・繰戻し還付（青色申告）、保険金等に関する圧縮記帳、資産の評価損の計上、耐用年数

## の短縮

- ・相続税法……農地等に係る納税猶予の特例（災害のため農業に一時不使用でも適用）
- ・消費税法……やむを得ない事情で帳簿書類・請求書等が保存できない場合の取扱い
- ・災害減税法……所得税、相続税・贈与税等の減免（法人税・消費税に適用なし）

ここで注意したいのは、これらの税制が適用される「災害」と「損失」の範囲である。国税通則法は、期限の延長について、「災害その他やむを得ない理由により…申告、申請、請求、届出その他書類の提出、納付又は徴収に関する期限までにこれらの行為をすることができないと認めるとき」（通則 11）と規定するが、災害の定義規定がない。また、納税の猶予については「震災、風水害、落雷、火災その他これらに類する災害により納税者がその財産につき相当な損失を受けた場合」（通則 46）とされており、財産の損失を要件としていて、「その他これらに類する災害」に COVID-19 が該当するかが問題になりうる。

所得税法は、災害の範囲について定義規定を置いている。「震災、風水害、火災その他政令で定める災害をいう。」（所法 2①二十七）とし、政令は、「冷害、雪害、干害、落雷、噴火その他の自然現象の異変による災害及び鉱害、火薬類の爆発その他の人為による異常な災害並びに害虫、害獣その他の生物による異常な災害とする。」（所令 9）と定めている。この点は、法人税法も同様の定めを置いている。「震災、風水害、火災その他政令で定める災害により生じた損失に係るもので政令で定めるもの」（法法 58①）とし、「冷害、雪害、干害、落雷、噴火その他の自然現象の異変による災害及び鉱害、火薬類の爆発その他の人為による異常な災害並びに害虫、害獣その他の生物による異常な災害」（法令 115）と定める。すなわち、災害を異常な自然災害、異常な人的災害、そして異常な生物による災害に分類しているのである。ここでは、異常な生物による災害に COVID-19 が該当するのだが、ウイルスは生物ではないとされてきた<sup>1</sup>ものの、生物に含めて考えておきたい<sup>2</sup>。

また、「損失」については、所得税の雑損控除の場合は、「資産について災害…による損失が生じた場合」（所法 72①）とされ、法人税の場合は、「災害により当該資産が滅失し、若しくは損壊したこと又は災害による価値の減少に伴い当該資産の帳簿価額を減額したことにより生じた損失の額」（法令 116①一）とされ、さらには、国税通則法が「震災、風水害、落雷、火災その他これらに類する災害により納税者がその財産につき相当な損失を受けた場合」（通則 46①）とし、消費税法は、「災害その他やむを得ない事情により、当該保存をすることができなかつたことを当該事業者において証明した場合」（消法 30⑦但し書き）とするなど、災害により資産等に損害が生じることが想定されている<sup>3</sup>。したがって、感染症拡大による経済損失への対応という点では、制度は予定していなかったといえる。

---

<sup>1</sup> 生物とは、動物・菌類・植物・藻類などの原生生物・古細菌・細菌などの総称だが、ウイルスは生命の最小単位である細胞や細胞膜もたない、小器官がない、自己増殖することがないことから、生物かどうかについて議論がある。

<sup>2</sup> 国税通則法基本通達（徴収部関係）11 条関係 1 では、災害の範囲を①地震、暴風、豪雨、豪雪、津波、落雷、地滑りその他の自然現象の異変による災害、②火災、火薬類の爆発、ガス爆発、交通途絶その他の人為による異常な災害、③申告等をする者の重傷病、申告等に用いる電子情報処理組織で国税庁が運用するものの期限間際の使用不能その他の自己の責めに帰さないやむを得ない事実、としており、生物による異常な災害は含まれていない（下線部分は平成 29 年改正で付加）。

<sup>3</sup> 現に受けた資産の損害額にとどまらず、復旧費用や予防の費用も制度適用の対象とされているが、いずれにしても、資産に対する損害が災害税制・被災者支援税制の適用の対象とされている。

### 3 特例法の制定

近時の大災害、阪神・淡路大震災や東日本大震災を例にとれば、阪神・淡路大震災の被災者等に係る国税関係法律の臨時特例に関する法律（平成7年法律11号）、東日本大震災の被災者等に係る国税関係法律の臨時特例に関する法律（平成23年法律29号）が制定されている。通常の災害税制に対する特別法である。

### 4 災害に関する平成26年度改正

消費税率を5%から8%に増税したのは2014（平成26）年4月であるが、この年の年度改正で災害への税制上の対応の規定が常設化され、発災後速やかに当該措置の実施が可能とする。これまで、阪神・淡路大震災や東日本大震災で制定された震災特例法を踏まえて、所得税、法人税、相続税、贈与税、酒税、自動車重量税など広範に特例が設けられた。特例の対象となる災害については、大規模災害に限定されず、住宅ローン減税の特例措置に見られるように、被災者生活再建支援法<sup>4</sup>が適用される災害も対象となるなど、幅広い災害が特例の対象とされた。

#### (1) 雑損控除の見直し

従来、資産の損失金額は、損失の生じた時の直前における資産の価額（時価）を基礎として計算するものとされていた（旧所令206③）。この時価を基礎として計算する方法に、取得価額を基礎とする方法が追加され、納税者が時価による方法と取得価額を基礎とする方法のどちらかを選択できることとされた<sup>5</sup>（所令206③）。

#### (2) 雑損控除の特例の創設

東日本大震災により被災した資産に係る震災関連原状回復支出について、その災害のやんだ日の翌日から3年以内に支出することができなかった居住者が、そのやむを得ない事情がやんだ日の翌日から3年以内に震災関連原状回復支出をした金額を災害関連支出の金額とみなして、雑損控除及び雑損失の繰越控除を適用することとされた（震災特法4③、所法71・72、所令203）。

#### (3) 純損失の繰越控除の特例の創設

東日本大震災により事業用資産に損失が生じた場合において、震災関連原状回復費用についてやむを得ない事情によりその災害のやんだ日以後3年以内にその支出をすることができなかった居住者が、その事情のやんだ日以後3年以内にその支出をしたときは、その震災関連原状回復費用として支出した金額を災害に関連するやむを得ない支出の金額とみなして、被災事業用資産の損失の繰越控除を適用することができることとされた。

#### (4) 所得税の予定納税制度改正

災害等に係る国税通則法による納期限等の延長により、予定納税額の納期限がその年の

---

<sup>4</sup> 「自然災害によりその生活基盤に著しい被害を受けた者に対し、都道府県が相互扶助の観点から拠出した基金を活用して被災者生活再建支援金を支給するための措置を定めることにより、その生活の再建を支援し、もって住民の生活の安定と被災地の速やかな復興に資することを目的とする」（同法1条）。制度の対象となる自然災害は「10以上の世帯の住宅が全壊する被害が発生した市町村」（同例1条）等とされる。なお、この場合の自然災害の範囲は、「暴風、豪雨、豪雪、洪水、高潮、地震、津波、噴火その他の異常な自然現象により生ずる被害」である。

<sup>5</sup> 報告者は、本学会23回大会において、雑損控除における時価を基礎とする法令規定と国税庁通達による簡便法との矛盾があり、租税法律主義の問題がある旨指摘していた（租税理論研究叢書22「大震災と税制」法律文化社、2012年、P.18～）。

翌年 1 月 1 日以後となる場合には、その延長された予定納税額の納期限が第 3 期に接近することとなるため、所得税の確定申告のみで手続きが完了する（期限延長対象の予定納税額はないものとする）こととされた（所法 104②）。

また、予定納税額等の通知について、その年 6 月 15 日において第 1 期予定納税額の納期限が延長され、又は延長される見込みである場合には、その年 7 月 31 日（その納期限が延長された場合には、その延長後の納期限）の 1 月前の日までに行うこととされ（所法 106①）、延長後の第 1 期納期限がその年 12 月 31 日後となる場合には、上記改正により納付すべき予定納税額はないものとなるので税務署長の通知も要しないこととされた（所法 106④）。

#### （5）所得税の減免申請要件の見直し

災害減税法による所得税の減免を受けるためには、当該制度の適用を受ける旨、被害の状況及び損害金額を記載した確定申告書を期限内に納税地の所轄税務署長に提出する必要がある（旧災免法令 2 ①）が、所得税の減免申請を期限内の申告だけでなく期限後申告、更正の請求、修正申告においてもできることとされた。

## 5 災害に関する平成 29 年度改正

災害の多発を受けて、それまで特別立法等によっていた災害への税制上の対応の規定が平成 29 年度改正で常設化された。従来の対応のうち、個別の災害の事情・特性に左右されない範囲での制度化である。

#### （1）災害損失欠損金の繰戻しによる還付制度の創設

災害のあった日以後 1 年を経過する日までの間に終了する各事業年度又は災害のあった日以後 6 月を経過する日までの間に終了する中間期間において生じた欠損金額のうち、災害損失欠損金額がある場合には、2 年（白色申告は 1 年）間の繰戻し還付を受けることができることとされた（法法 80⑤）。

#### （2）仮決算による中間申告における所得税額の還付制度の創設

災害のあった日から 6 月を経過する日までの間に終了する中間期間において生じた災害損失金額がある場合には、その仮決算による中間申告によって、その災害損失金額を限度として、その課された所得税の額で法人税の額から控除しきれなかった金額を還付することとされた（法法 72、75）。

#### （3）中間申告書の提出不要

国税通則法による申告期限の延長により、中間申告書の提出期限とその中間申告書に係る確定申告書の提出期限とが同一の日となる場合には、その中間申告書の提出を要しないとされた（法法 71 の 2）。中間申告は確定申告の前にするものだからである。個別申請による期限延長もこれに該当する。

#### （4）住宅ローン控除

災害により居住の用に供することができなくなった場合の住宅ローン税額控除の継続適用及び重複適用ができることとされた（措法 41②、41 の 2）。

## 6 ウイルス感染症に直面して

世界的な感染症は、1976（昭和 51）年にエボラ出血熱、1981（昭和 56）年にエイズ（AIDS、後天性免疫不全症候群）が出現するなど、ここ 30 年の間に少なくとも 30 の感染症が新たに発見されている。さらには、2003（平成 15）年には重症急性呼吸器症候群（SARS）が出

現し、また、高病原性鳥インフルエンザウイルスの流行などが発生している。我が国でのパンデミックは、1918（大正7）年のいわゆるスペイン風邪で2,500万人が感染し38万人が死亡したといわれる。COVID-19はそれに次ぐものといえようか。したがって、その被害に対する税制に備えがないのも理解できないわけではない。

それでは、コロナ禍ではどのような税制・税務行政対応となっているかを概観しておきたい。

### （1）行政の対応

2月27日夕刻、国税庁はCOVID-19感染拡大が危惧される中、申告所得税・贈与税および個人事業者の消費税の申告納付期限を4月16日（木）に延長すると発表した<sup>6</sup>。全国的で一律的な期限延長は初めてのことと思われる。安倍首相（当時）が学校の一斉休校を要請したのが2月27日であり、それらに合わせたものとみられる<sup>7</sup>。

政府は4月7日に「緊急事態宣言」を行い、4月8日午前零時に発効した<sup>8</sup>。すでに、厳しい経営に陥っている事業者が増大して、倒産や廃業の淵に追い込まれつつある状況下であった。確定申告期限一括延長は期日の延長がされないまま終了した。緊急事態宣言直前の4月6日に国税庁は記者会見を開いて個別延長による対応方針を明らかにした。つまり、納税者一人ひとり、各企業の判断による個別延長申請の簡素化<sup>9</sup>が図られたのである。個別延長ができるのは、申告だけではなく申請や請求、届出書の提出のほか納付・徴収期限も対象となる。そして、その場合の申告期限と納付期限は「申告書の提出日」となる。

さらに、国税庁は4月13日付で、法人税基本通達と租税特別措置法通達の一部改正を行った。法人が、COVID-19に関連して従来の自然災害時と同様に寄附金や交際費等に該当しないものとして取り扱うことができるのかの疑義が生じたと説明している。

#### 【災害の場合の取引先に対する売掛債権等の免除等】

新型インフルエンザ等対策特別措置法の規定の適用を受ける新型インフルエンザ等（COVID-19が該当）が発生し、外出自粛等の要請など自己の責めに帰すことのできない事情が生じたことにより、売上等が減少し資金繰りが困難となった取引先に対する支援として行う債権の免除または取引条件の変更について、寄附金の額や交際費等に該当しないものと取り扱う。

#### 【災害の場合の取引先に対する低利又は無利息による融資】

新型インフルエンザ等により資金繰りが困難となった取引先に対する支援として行う低

---

<sup>6</sup> 国税庁はこの発表から1週間後の3月5日には主要新聞に広告を掲載し、翌6日付で正式に申告期限等の延長を告示した（国税庁告示1号）。

<sup>7</sup> 具体的には、2月26日開催の第14回新型コロナウイルス感染症対策本部会議での「政府といたしましては、この1、2週間が感染拡大防止に極めて重要であることを踏まえ、また、多数の方が集まるような全国的なスポーツ、文化イベント等については、大規模な感染リスクがあることを勘案し、今後2週間は、中止、延期又は規模縮小等の対応を要請することといたします。」との首相発言を踏まえた判断とみられる。

<sup>8</sup> 4月7日に新型コロナウイルス感染症対策本部長（内閣総理大臣）が、新型インフルエンザ等対策特別措置法32条1項に基づき「緊急事態宣言」を行った。緊急事態措置を実施すべき期間は4月7日から5月6日までの29日間とされ、さらに5月末まで延長されたが、5月25日に「緊急事態解除宣言」（同法32⑤）がなされた。

<sup>9</sup> 国税庁は、災害による申告、納付等の期限延長申請書を提出しなくても申請を認めるという柔軟な取り扱いを示した。「申請や審査の手続を極力簡素化した上、申請者の置かれた事情に配慮して迅速かつ柔軟な対応を行う」とした閣議決定（4月7日）に沿うものとみられる。

利または無利息による融資について、正常な取引条件に従って行われたものと取り扱う。

#### 【取引先に対する災害見舞金等】

同様に、取引先に対する支援として行った金銭の支出または事業用資産の供与もしくは役務の提供のために要した費用について、交際費等に該当しないものと取り扱う。

#### 【下請企業の従業員等のために支出する費用】

同様に、取引先に対する支援として、下請企業の従業員等に対し支出する見舞金品について、交際費等に該当しないものと取り扱う。

### (2) 特例法の制定

「新型コロナウイルス感染症等の影響に対応するための国税関係法律の臨時特例に関する法律」(令和2年法律25号)は、4月20日に閣議決定され、4月30日に成立し同日施行された。その内容は次のとおりである。

#### 納税の猶予制度の特例

COVID-19の影響により令和2年2月以降の収入に相当の減少があり、納付することが困難である事業者等に対し、無担保かつ延滞税なしで1年間納税を猶予する特例。

#### 欠損金の繰戻しによる還付の特例

資本金1億円超10億円以下の法人の令和2年2月1日から令和4年1月31日までの間に終了する各事業年度において生じた欠損金額について、欠損金の繰戻しによる還付制度の適用を可能とする特例。

#### 文化芸術・スポーツイベントの中止等に係る所得税の寄附金控除の特例

政府の自粛要請を踏まえて文化芸術・スポーツに係る一定のイベント等を中止等した主催者に対して、観客等が入場料等の払戻請求権を放棄した場合には、当該放棄した金額(上限20万円)について寄附金控除(所得控除又は税額控除)を適用。

#### 住宅ローン控除の適用要件の弾力化

COVID-19の影響による住宅建設の遅延等により、令和2年12月31日までに居住の用に供することができなかった場合等についても、一定の要件を満たすときは、期限内に居住の用に供したものと同様の住宅ローン控除が受けられるよう適用要件を弾力化。

#### 消費税の課税事業者選択届出書等の提出に係る特例

新型コロナウイルス感染症の影響により令和2年2月以降の収入が著しく減少した事業者に係る消費税の課税選択について、課税期間開始後における変更を可能とする特例。

#### 特別貸付けに係る契約書の印紙税の非課税

COVID-19によりその経営に影響を受けた事業者に対して、公的金融機関や民間金融機関等が行う特別貸付けに係る契約書について、印紙税を非課税とする措置。

このほか、中小企業等経営強化法にもとづき、中小企業がテレワーク等のために行う設備投資について、中小企業経営強化税制の対象に加えられている。

## 7 納税の猶予の特例

新型コロナ特法による特例のうち、納税の猶予特例についてみておく。

従来の猶予制度には、①換価の猶予(国徴151、151の2)と②納税の猶予(国通46)があるが、COVID-19の影響により収入が大幅に減少した納税者向けに、③納税の猶予の特例(特例猶予)が創設された。納税の猶予は、「災害により納税者がその財産につき相当な損失を受けた場合」を要件としており、換価の猶予は、「その財産の換価を直ちにすることにより

その事業の継続又はその生活の維持を困難にするおそれがあるとき」ほかを要件としている。

国税庁は3月9日には、通達「新型コロナウイルス感染症の発生に伴い納税が困難な者への対応について（指示）」を発遣したが、「各種イベントの中止・延期、観光客等の急減等により、売上が著しく低下して納税資金の捻出ができないことが想定される」としながらも、「財産に相当の損失を受けた場合については、…納税の猶予を適用して差し支えない」とするなど、あくまでも「物的」な損失へのこだわりをみせ、ほとんどのコロナ被災者はこの通達を活用できないものとなっていた。

これに対し、納税の猶予の特例は、令和2年2月1日から令和3年2月1日に納期限が到来する国税については、①COVID-19の影響により、令和2年2月以降の任意の期間（1か月以上）において、事業等の収入が前年同期と比較して、おおむね20%以上減少しており、②国税を一時に納付することが困難な場合において、申請により、納期限から1年間、納税の猶予（特例猶予）が認められることとされた（新型コロナ税特法3）<sup>10</sup>。

COVID-19の被害としてはほとんど起こり得ない「物的」な損失に固執し、事例数においても損失額においても圧倒的に多い「金銭的・経済的な損失」（収入の減少）を認めていなかった点を補完するものであり、その点は評価できる。ただ、この特例は、あくまでも国税通則法46条1項を基本に据えた措置であることから、基本的には当面発生が見込まれる国税に限定され、現に滞納となっている国税がCOVID-19感染拡大に起因して、より納付困難になっているという場合は対象とされない。また、猶予期間も1年限りで延長ができない。同法46条2項1号（災害等に基づく納税の猶予）は、「納税者がその財産につき、震災、風水害、落雷、火災その他の災害を受け…たこと」に該当し、納付困難、納税者からの申請を要件として延滞税の全額免除を規定しているが、こうした不都合をカバーするためには、この条項を基本に据えたさらなる措置が求められよう。

## 8 「収入減少」という被災への対応

これまでの災害税制、被災者救援税制は、住宅等への物的損害を前提として構成されてきた。

例えば、雑損控除は、「居住者又はその者と生計を一にする配偶者その他の親族で政令で定めるものの有する資産…について災害又は盗難若しくは横領による損失が生じた場合」に一定額を所得金額から控除するというもので、資産に対する損害を前提にしている。

また、「災害被害者に対する租税の減免、徴収猶予等に関する法律」の場合は、「（震災、風水害、落雷、火災その他これらに類する災害）により住宅又は家財について甚大な被害」を対象として所得税等を軽減し免除するとしている。

COVID-19の場合、資産への影響は少ないだろうから被害の額は算定できず、それよりは収入の激減による生計や営業への影響が深刻なものと思われる。そのような場合には納税の猶予以外には税制は無力に近く、政府の支出による補助金等での対応が求められるのだが、自粛要請等による事業者への支援は持続化給付金・家賃支援給付金が用意されたが、

---

<sup>10</sup> 財務省は、4月7日付で「納税を猶予する特例制度」（案）を公表し、法案成立前から「新型コロナウイルスの影響により納税が困難な方へ／無担保・延滞税なし」というチラシを配布する手当てがなされた。

給与所得者の減収補償は利用勝手の悪い雇用調整助成金以外にはほとんど考慮されていない。もっとも、ウイルス感染後の消毒作業等による資産への損失は控除（算入）対象となるし、感染急拡大防止のための費用もまた同じ取り扱いになろう。

このように、災害による損失というとき、住宅や家財、事業用資産への被災による損失を指している。所得税でみれば、雑損控除も災害減免法による減免も担税力の減殺からの救済を目的としているはずであるが、ウイルスは人体に被害を及ぼし、結果として経済にダメージを与え、事業のみならず被用者を直撃するから、上記のような税制では不十分すぎる。

## まとめとして

報告者は、東日本大震災の年に「大震災と税制」をテーマに開催された本学会第 23 回大会（2011（平成 22）年 11 月）において、所得税雑損控除につき、対象資産・災害関連費用の範囲、災害の範囲拡大を図る制度改変、超過累進税率の下での雑損失繰越控除に定額（均分）繰越、繰戻し還付制度の導入。そして、水没した土地の取り扱いの検討などを提言した<sup>11</sup>。また、翌年には税理士新聞に「規模を問わない災害税制の平時制定を」と題して、①雑損控除の適用年分や対象期間、雑損失の繰越年分の範囲拡大などの恒久化、②雑損控除と災害減免法の関係、資産損失の必要経費算入と雑損控除との関係、災害減免法の位置づけと機能の見直しなど、税制面における災害救済制度の再構築を提言した<sup>12</sup>。その後、平成 26 年度と 29 年度改正で災害特例税制の常設化が図られたが、上記提言は実現をみていない。

COVID-19 の収束（終息）は見えていない。政府も長期戦に言及している。同時に、今後、近い将来においても新たな感染症の蔓延化という事態が起こり得ることも想定すべきであろう。

今後の備えという観点から、国税通則法をはじめ各税法において、①災害の定義を広義に見直すとともに、災害の範囲に「感染症」を明文化すること、②災害等の損失の対象を物的な財産にのみ限るのではなく、「収入の減少」等を明文化すること、③負の所得税を含む税額控除制度を組み合わせることで実効性を高めること、そして、④各種給付金・補助金に対する非課税措置の見直しも必要になる。また、特例猶予は、結局は納税の先延ばしであり、期限延長を含め根本解決にはならないから、被災者の負担軽減を図る災害税制、被災者救援税制の確立が求められる。

かつて経験したことのない悪環境の下でも、所得税の確定申告は 9 割が 4 月 16 日までに提出を済ませたという。納税者の税務行政への協力度は高い。申告納税制度の本旨からすれば、納税者への信頼を前提とした納税者支援の税務行政の確立を求めたい。税務行政が、この未曾有の長丁場の経験の中で、納税者支援のシステム化を図ることを望みたい。そのことが申告納税制度を間違いなく支えることになるだろう。

---

<sup>11</sup> 前掲 5 P.23-24 参照。

<sup>12</sup> 「税理士新聞」2023（平成 12）年 3 月 25 日付 1371 号。