

電子帳簿保存法取扱通達解説（趣旨説明）

用語の意義

電子帳簿保存法取扱通達において、次に掲げる用語の意義は、別に定める場合を除き、それぞれ次に定めるところによる。

- 法・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・ 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をいう。
- 令・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・ 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令をいう。
- 規則・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・ 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をいう。
- e 一文書整備法・・・・・・・・・・・・・・・・ 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をいう。
- 国税・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・ 法第2条第1号((定義))に規定する国税をいう。
- 国税関係帳簿書類・・・・・・・・・・・・・・ 法第2条第2号((定義))に規定する国税関係帳簿書類をいう。
- 国税関係帳簿・・・・・・・・・・・・・・・・・・ 法第2条第2号((定義))に規定する国税関係帳簿をいう。ただし、法第4条((国税関係帳簿書類の電磁的記録による保存等))関係及び第8条((他の国税に関する法律の規定の適用))関係においては、規則第2条第1項に定めるものを除いたものをいう。
- 国税関係書類・・・・・・・・・・・・・・・・・・ 法第2条第2号((定義))に規定する国税関係書類をいう。
- 電磁的記録・・・・・・・・・・・・・・・・・・ 法第2条第3号((定義))に規定する電磁的記録をいう。
- 保存義務者・・・・・・・・・・・・・・・・・・ 法第2条第4号((定義))に規定する保存義務者をいう。
- 電子取引・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・ 法第2条第5号((定義))に規定する電子取引をいう。
- 電子計算機出力マイクロフィルム・・・・・ 法第2条第6号((定義))に規定する電子計算機出力マイクロフィルムをいう。
- 電子計算機処理・・・・・・・・・・・・・・・・ 規則第1条第2項第1号((定義))に規定する電子計算機処理をいう。
- 納税地等・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・ 規則第1条第2項第2号((定義))に規定する納税地等をいう。
- プログラム・・・・・・・・・・・・・・・・・・ 規則第2条第2項第1号((電磁的記録による国税関係帳簿の保存等の要件))に規定するプログラムをいう。
- システム・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・ 規則第2条第2項第1号イ((電磁的記録による国税関係帳簿の保存等の要件))に規定する電子計算機処理システムをいう。
- 特例国税関係帳簿・・・・・・・・・・・・・・ 規則第5条第1項((軽減された過少申告加算税の対象となる国税関係帳簿))に規定する特例国税関係帳簿をいう。
- スキャナ保存・・・・・・・・・・・・・・・・・・ 法第4条第3項前段((国税関係書類の電磁的記録による保存))の規定の適用を受けている国税関係書類に係る電磁的記録による保存をいう。

目 次

第 1 章 通則

法第 2 条((定義))関係

- 2-1 国税関係帳簿の範囲
- 2-2 電子取引の範囲
- 2-3 保存義務者が国税関係帳簿書類に係る納税者でない場合の例示

第 2 章 適用要件

法第 4 条((国税関係帳簿書類の電磁的記録による保存等))関係

- 4-1 国税関係帳簿に係る電磁的記録の範囲
- 4-2 法第 4 条各項の規定を適用する国税関係帳簿書類の単位
- 4-3 自己が作成することの意義
- 4-4 最初の記録段階から一貫して電子計算機を使用して作成することの意義
- 4-5 保存義務者が開発したプログラムの意義
- 4-6 備付けを要するシステム関係書類等の範囲
- 4-7 電磁的記録の保存場所に備え付ける電子計算機及びプログラムの意義
- 4-8 整然とした形式及び明瞭な状態の意義
- 4-9 検索機能の意義
- 4-10 範囲を指定して条件を設定することの意義
- 4-11 二以上の任意の記録項目の組合せの意義
- 4-12 検索できることの意義
- 4-13 国税に関する法律の規定による提示又は提出の要求
- 4-14 電磁的記録の提示又は提出の要求に応じる場合の意義
- 4-15 入力すべき記載事項の特例
- 4-16 スキャナの意義
- 4-17 速やかに行うことの意義
- 4-18 業務の処理に係る通常の間期の意義
- 4-19 一の入力単位の意義
- 4-20 タイムスタンプと電磁的記録の関連性の確保
- 4-21 タイムスタンプの有効性を保持するその他の方法の例示
- 4-22 認定業務
- 4-23 日本産業規格 A 列 4 番以下の大きさの書類の解像度の意義
- 4-24 対面で授受が行われない場合における国税関係書類の受領をする者の取扱い
- 4-25 スキャナ保存における訂正削除の履歴の確保の適用
- 4-26 スキャナ保存における訂正削除の履歴の確保の特例
- 4-27 スキャナ保存における訂正削除の履歴の確保の方法

- 4-28 国税関係書類に係る記録事項の入力を速やかに行ったこと等を確認することができる場合（タイムスタンプを付す代わりに改ざん不可等のシステムを使用して保存する場合）
- 4-29 入力を行う者等の意義
- 4-30 入力者等の情報の確認の意義
- 4-31 帳簿書類間の関連性の確保の方法
- 4-32 関連する国税関係帳簿
- 4-33 4ポイントの文字が認識できることの意義
- 4-34 スキャナ保存の検索機能における記録項目
- 4-35 電磁的記録の作成及び保存に関する事務手続を明らかにした書類の取扱い
- 4-36 一般書類及び過去分重要書類の保存における取扱い
- 4-37 災害その他やむを得ない事情
- 4-38 便宜提出ができる相当の理由の例示
- 4-39 途中で電磁的記録等による保存等をやめた場合の電磁的記録等の取扱い
- 4-40 システム変更を行った場合の取扱い

法第7条（電子取引の取引情報に係る電磁的記録の保存）関係

- 7-1 電磁的記録により保存すべき取引情報
- 7-2 速やかに行うことの意義【4-17の再掲】
- 7-3 業務の処理に係る通常の間期の意義【4-18の再掲】
- 7-4 規則第4条第1項第3号に規定するシステムの例示
- 7-5 訂正及び削除の防止に関する事務処理の規程
- 7-6 国税に関する法律の規定による提示又は提出の要求【4-13の再掲】
- 7-7 電磁的記録の提示又は提出の要求に応じる場合の意義【4-14の再掲】
- 7-8 ファクシミリの取扱いについて
- 7-9 災害その他やむを得ない事情【4-37の再掲】
- 7-10 宥恕措置における「やむを得ない事情」の意義
- 7-11 宥恕措置適用時の取扱い

法第8条（他の国税に関する法律の規定の適用）関係

- 8-1 過少申告加算税の軽減措置
- 8-2 軽減対象となる過少申告の範囲
- 8-3 「隠蔽し、又は仮装」の意義
- 8-4 「あらかじめ」の意義
- 8-5 合併又は営業譲渡があった場合の法第8条第4項の規定の適用の取扱い
- 8-6 国税関係帳簿の備付けを開始する日の意義
- 8-7 特例国税関係帳簿に係る電磁的記録の訂正又は削除の意義
- 8-8 特例国税関係帳簿に係る電磁的記録の訂正削除の履歴の確保の方法
- 8-9 特例国税関係帳簿に係る電磁的記録の訂正削除の履歴の確保の特例
- 8-10 追加入力の履歴の確保の方法
- 8-11 帳簿間の関連性の確保の方法

- 8-12 検索機能の意義【4-9の再掲】
- 8-13 特例国税関係帳簿に係る電磁的記録の検索機能における記録項目
- 8-14 範囲を指定して条件を設定することの意義【4-10の再掲】
- 8-15 二以上の任意の記録項目の組合せの意義【4-11の再掲】
- 8-16 国税に関する法律の規定による提示又は提出の要求【4-13の再掲】
- 8-17 電磁的記録の提示又は提出の要求に応じる場合の意義【4-14の再掲】
- 8-18 索引簿の備付けの特例
- 8-19 電子計算機出力マイクロフィルムの記録事項の検索をすることができる機能の意義
- 8-20 システム変更を行った場合の取扱い【4-40の再掲】
- 8-21 重加算税の加重措置の対象範囲
- 8-22 電磁的記録に係る重加算税の加重措置と国税通則法第68条第4項の重複適用

第1章 通則

法第2条((定義))関係

(国税関係帳簿の範囲)

2-1 法第2条第2号((国税関係帳簿書類の意義))に規定する「国税関係帳簿」には、酒税法第46条((記帳義務))に規定する帳簿のように、国税に関する法律において記帳義務を規定することにより保存義務が課されている帳簿も含まれることに留意する。

【解説】

国税関係帳簿には、所得税法第232条や法人税法第150条の2に規定する帳簿のように、法文上で備付け、記帳及び保存が義務付けられているものと、酒税法第46条に規定する帳簿のように、法文上は記帳のみが義務付けられているものがある。このため、法第2条第2号に規定する「国税関係帳簿(国税に関する法律の規定により備付け及び保存をしなければならないこととされている帳簿)」の解釈において、後者のような規定振りとなっている帳簿は、これに該当しないのではないかという見方もないわけではない。

しかしながら、法文上で記帳のみが義務付けられている帳簿であっても、記帳の前提として、その備付けがなされるべきことはいうまでもなく、また、記帳された帳簿が、更正決定等が行われ得る期間、保存されなければならないことも記帳義務の趣旨からして当然である(酒税法基本通達第46条「6」(帳簿の備付場所及び保存期間の取扱い)参照)。したがって、そのような帳簿にも、備付け及び保存の義務が課されているということができる。

そこで、酒税法第46条に規定する帳簿を例に、そのような帳簿も法第2条第2号に規定する国税関係帳簿に該当する旨を明らかにしたものである。

(電子取引の範囲)

2-2 法第2条第5号((電子取引の意義))に規定する「電子取引」には、取引情報が電磁的記録の授受によって行われる取引は通信手段を問わず全て該当するのであるから、例えば、次のような取引も、これに含まれることに留意する。

- (1) いわゆるEDI取引
- (2) インターネット等による取引
- (3) 電子メールにより取引情報を授受する取引(添付ファイルによる場合を含む。)
- (4) インターネット上にサイトを設け、当該サイトを通じて取引情報を授受する取引

【解説】

法第2条第5号において、電子取引とは、「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う。)の授受を電磁的方式により行う取引をいう。」と規定されているが、インターネット等の急速な進展により、いわゆるEDI(Electronic Data Interchange)取引以外にも、様々な取引形態が発生してきており、納税者が行っている取引が電子取

引に該当するか否かの判断に迷うケースもあると考えられる。したがって、取引情報の授受が電磁的方式によって行われる取引は全て該当するのであるが、その内容をある程度明示する必要があることから、一般に行われている電子取引について念のため例示したものである。

なお、本通達の(4)の取引は、例えばASP (Application Service Provider) 事業者を介した取引がこれに該当する。この場合、取引情報の授受が電磁的記録により行われることから電子取引に該当するが、取引情報に係る電磁的記録は保存義務者側では保存がなく、一般的にはASP事業者等の管理下にある電子計算機に保存されることとなる。

しかし、このような場合であっても、4-7の注書の考え方を踏まえ、ASP事業者等に保存されている電磁的記録が保存義務者に帰属し、規則第4条第1項((電子取引の取引情報に係る電磁的記録の保存))の要件を満たし、納税地等の電子計算機において取引情報に係る電磁的記録をディスプレイの画面及び書面に速やかに出力でき、国税に関する法律の規定に基づく保存期間保存されるなどして当該保存期間を通じて当該電磁的記録の内容を確認できることが契約書等で明らかにされている場合には、納税者側で保存がなされているものとして取り扱うこととする。

(参考)

- EDIとは、商取引に関する情報を企業間で電子的に交換する仕組みをいう。
- ASP事業者等とは、ビジネス用のソフトウェア等をインターネットを通じてレンタルする事業者をいう。

(保存義務者が国税関係帳簿書類に係る納税者でない場合の例示)

2-3 規則第1条第2項第2号((納税地等の意義))に規定する「保存義務者が、……国税関係帳簿書類に係る国税の納税者でない場合」の保存義務者には、例えば、次に掲げる者が、これに該当する。

(1) 所得税法施行令第48条((金融機関の営業所等における非課税貯蓄に関する帳簿書類の整理保存等))の規定により、非課税貯蓄の限度額管理に関する帳簿等を保存しなければならないこととされている金融機関の営業所等の長

(2) 酒税法第46条((記帳義務))の規定により、酒類の販売に関する事実を帳簿に記載しなければならないこととされている酒類の販売業者

【解説】

規則第1条第2項第2号では、規則第2条第9項((過去分重要書類))及び第5条第1項((軽減された過少申告加算税の対象となる国税関係帳簿))に規定する届出書の提出先を決定する際の基準としての「納税地等」を、「保存義務者が、国税関係帳簿書類に係る国税の納税者である場合には当該国税の納税地をいい、国税関係帳簿書類に係る国税の納税者でない場合には当該国税関係帳簿書類に係る対応業務を行う事務所……の所在地をいう。」と定義している。

この「納税地等」の定義のうち「保存義務者が、国税関係帳簿書類に係る国税の納税者である場合」については、所得税法(源泉徴収に関する規定を除く。)又は法人税法を例にとれば理解が容易である(所得税法又は法人税法における帳簿書類の保存義務者

は当該各税法上の納税者でもある。)。しかしながら、「保存義務者が、……国税関係帳簿書類に係る国税の納税者でない場合」については、一般になじみが薄いと思われるため、これに該当する例として、

イ 所得税法上の非課税貯蓄の限度額管理に関する帳簿など非課税貯蓄に関する帳簿書類の保存義務者としての「金融機関の営業所等の長（非課税貯蓄に関する帳簿書類の保存義務者ではあるが、利子等に係る源泉所得税の納税者（源泉徴収義務者）ではない。）」

（注）源泉徴収義務者は、国税通則法第2条第5号に規定する納税者であるが、この場合の源泉徴収義務者は金融機関（法人）そのものであって、金融機関の営業所等の長ではない。

ロ 酒税法上の酒類の販売に関する帳簿の保存義務者としての「酒類の販売業者（酒類の販売に関する帳簿の保存義務者ではあるが、酒税の納税者ではない。）」
を掲げたものである。

第2章 適用要件

法第4条((国税関係帳簿書類の電磁的記録による保存等))関係

(国税関係帳簿に係る電磁的記録の範囲)

4-1 法第4条第1項((国税関係帳簿の電磁的記録による保存等))又は第5条第1項((国税関係帳簿の電子計算機出力マイクロフィルムによる保存等))に規定する「国税関係帳簿に係る電磁的記録」とは、規則第2条第2項各号又は第3条第1項各号の要件に従って備付け及び保存(以下「保存等」という。)が行われている当該国税関係帳簿を出力することができる電磁的記録をいう。

したがって、そのような電磁的記録である限り、電子計算機処理において複数の電磁的記録が作成される場合にそのいずれの電磁的記録を保存等の対象とするかは、保存義務者が任意に選択することができることに留意する。

(注) この場合の国税関係帳簿に係る電磁的記録の媒体についても保存義務者が任意に選択することができることに留意する。

【解説】

電子計算機を使用して国税関係帳簿を作成する過程においては、そのシステムによって、最初の入力データとしての電磁的記録や電子計算機処理の各段階ごとにその電磁的記録が加工されて作成される各電磁的記録など、多種、多様の電磁的記録が作成されていると考えられる。

ところで、この法律の適用に当たり、これら電子計算機処理の各段階ごとに作成される各電磁的記録のうち、いずれの電磁的記録を保存等の対象とすべきかについては、これを示す具体的な規定は存しないものの、この法律が、従前の書面による国税関係帳簿の保存等に代えて電磁的記録による保存等を認めようとするものであることからすれば、規則第2条第2項各号又は第3条第1項各号の要件に従って保存等が行われているもので、国税関係帳簿を書面等に出力することができるものであれば必要十分といえることができる。したがって、そのような電磁的記録である限り、電子計算機処理において複数の電磁的記録が作成される場合に、そのいずれの電磁的記録を保存等の対象とするかは保存義務者が任意に選択することができることとなるので、その旨を明らかにしたものである。

また、電磁的記録に係る記録、保存の具体的な媒体としては、一般に、ハードディスク(HD)、コンパクトディスク(CD)、DVD、USBメモリ、光磁気ディスク(MO)、磁気テープ(MT)等があるが、この法律の適用に当たっては、これが可動媒体に限定されるのではないか(ハードディスクでの保存は認められないのではないか)、CD-Rのように記録されたデータの書換えができない媒体に限定されるのではないかといった受け止め方をする向きもある。さらには、クラウドストレージ(サービス)での保存等が認められるのか不明瞭でもある。しかしながら、この電磁的記録の媒体等についても、この法律上これを限定するような具体的な規定は存せず、保存義務者の任意の選択に委ねているものと解されるので、その旨を併せて明らかにした。

なお、いずれの媒体によることとしても、保存義務者は、その媒体の管理手続等を事

務処理規定等において明確にするとともに、管理責任者を定める等により、適切に管理・保管しなければならないことはいうまでもない。

以上の考え方については、国税関係書類に係る電磁的記録についても同様である。

(参考)

法第2条第3号に規定する「電磁的記録」とは、情報（データ）それ自体、あるいは記録に用いられる媒体のことではなく、一定の媒体上に情報として使用し得る（一定の手順によって読み出すことができる）ものとして、情報が記録・保存された状態にあるもの、具体的には、情報がHDやCD等に記録・保存された状態にあるものをいう。

(法第4条各項の規定を適用する国税関係帳簿書類の単位)

4-2 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))の規定の適用に当たっては、一部の国税関係帳簿又は国税関係書類について適用することもできるのであるから、例えば、保存義務者における次のような国税関係帳簿書類の作成・保存の実態に応じて、それぞれの区分のそれぞれの国税関係帳簿又は国税関係書類ごとに適用することができることに留意する。

(1) 法第4条第1項の規定を適用する場合

① 仕訳帳及び総勘定元帳のみを作成している場合

② ①に掲げる国税関係帳簿のほか、現金出納帳、売上帳、仕入帳、売掛金元帳、買掛金元帳などの国税関係帳簿を作成している場合

③ ①又は②に掲げる国税関係帳簿を本店で作成するほか事業部若しくは事業所ごとに作成している場合

(2) 法第4条第2項の規定を適用する場合

① 注文書の写しのみを作成している場合

② ①に掲げる国税関係書類のほか、領収書の写し、見積書の写し、請求書の写しなどの国税関係書類を作成している場合

③ ①又は②に掲げる国税関係書類を本店で作成するほか事業部若しくは事業所ごとに作成している場合

(3) 法第4条第3項の規定を適用する場合

① 作成又は受領した注文書、領収書、見積書、請求書などの国税関係書類を保存している場合

② ①に掲げる国税関係書類を本店で保存しているほか事業部若しくは事業所ごとに保存している場合

なお、国税関係帳簿書類の電磁的記録による保存等に当たっては、電磁的記録による保存等を開始した日（保存等に代える日）及び電磁的記録による保存等を取りやめた日（保存等に代えることをやめた日）を明確にしておく必要があることに留意する。

【解説】

法第4条各項では、国税関係帳簿又は国税関係書類の全部又は一部について、一定の要件の下、電磁的記録の保存等をもって国税関係帳簿又は国税関係書類の保存等に代えることができる旨規定されているが、この規定における「一部」の意義については、そ

もそも、保存義務者が国税関係帳簿書類のうち一部の国税関係帳簿書類しか電子計算機により作成等していないような場合でも、その電子計算機により作成等する国税関係帳簿又は国税関係書類について、一定の要件の下で電磁的記録による保存等を行うことができるとするものであり、その場合においても、必ずしも、電子計算機により作成等する国税関係帳簿書類の全部について適用しなければならないとするものでもない。

したがって、法第4条各項の規定の適用に当たっては、例えば、保存義務者における次のような国税関係帳簿書類の作成・保存の実態に応じて、それぞれの区分のそれぞれの国税関係帳簿又は国税関係書類ごとに適用を受けることができることとなる。

イ 法第4条第1項の規定を適用する場合

- (イ) 仕訳帳及び総勘定元帳のみを作成している場合
- (ロ) (イ)に掲げる国税関係帳簿のほか、現金出納帳、売上帳、仕入帳、売掛金元帳、買掛金元帳などの国税関係帳簿を作成している場合
- (ハ) (イ)又は(ロ)に掲げる国税関係帳簿を本店で作成するほか事業部若しくは事業所ごとに作成している場合

ロ 法第4条第2項の規定を適用する場合

- (イ) 注文書の写しのみを作成している場合
- (ロ) (イ)に掲げる国税関係書類のほか、領収書の写し、見積書の写し、請求書の写しなどの国税関係書類を作成している場合
- (ハ) (イ)又は(ロ)に掲げる国税関係書類を本店で作成するほか事業部若しくは事業所ごとに作成している場合

ハ 法第4条第3項の規定を適用する場合

- (イ) 作成又は受領した注文書、領収書、見積書、請求書などの国税関係書類を保存している場合
- (ロ) (イ)に掲げる国税関係書類を本店で保存しているほか事業部若しくは事業所ごとに保存している場合

なお、国税関係帳簿又は国税関係書類の保存等に当たっては、基本的には合理的に区分できる国税関係帳簿又は国税関係書類の種類単位ごと等、一定の継続性をもって保存等が行われることから、その国税関係帳簿又は国税関係書類に係る電磁的記録の保存等を開始した日及び取りやめた日について認識できることが一般的であると考えられる。そのため、当該日について明確にしておく必要があることについて留意的に明らかにしたものである。

また、他の条項においても同様の規定があるが、考え方は同様であり、一の国税関係帳簿書類を単位として、適用等（過去分重要書類の届出を含む。）することができることとなる。

(自己が作成することの意義)

4-3 法第4条第1項及び第2項((国税関係帳簿書類の電磁的記録による保存等))並びに第5条((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))に規定する「自己が」とは、保存義務者が主体となってその責任において行うことをいい、例えば、国税関係帳簿書類に係る電子計算機処理を会計事務所や記帳代行業者に委託している場合も、これに含まれることに留意する。

【解説】

法第4条及び第5条では、「自己が……電子計算機を使用して作成する場合には」と規定されている。この場合の「自己が」の意義について、これを「自ら」あるいは「自分自身が」と狭義に解する向きもあるが、これは、「保存義務者が主体となってその責任において」という趣旨であることから、電子計算機処理が必ずしも保存義務者自身によって行われる必要はなく、例えば、それを会計事務所や記帳代行業者に委託している場合も、これに含まれるので、その旨を明らかにしたものである。

(最初の記録段階から一貫して電子計算機を使用して作成することの意義)

4-4 法第4条第1項((国税関係帳簿の電磁的記録による保存等))及び第5条第1項((国税関係帳簿の電子計算機出力マイクロフィルムによる保存等))に規定する「最初の記録段階から一貫して電子計算機を使用して作成する場合」とは、帳簿を備え付けて記録を蓄積していく段階の始めから終わりまで電子計算機の使用を貫いて作成する場合をいうことに留意する。

なお、帳簿を備え付けて記録を蓄積していく段階の始めとは、帳簿の備付け等開始の日を指すが、課税期間(国税通則法第2条第9号((定義))に規定する課税期間をいう。以下4-4、4-10、8-1、8-6及び8-14において同じ。)の定めのある国税に係る帳簿については、原則として課税期間の初日となることに留意する。

【解説】

法第4条第1項及び第5条第1項に規定する「最初の記録段階から一貫して電子計算機を使用して作成する場合」とは、備え付けた帳簿に記録を蓄積していく過程において、手書きなど電子計算機を使用しない過程を踏まずに、記録を蓄積していく段階の始めから終わりまで電子計算機の使用を貫いて作成する場合をいうことを明らかにしたものである。

この場合の帳簿を備え付けて記録を蓄積していく段階の始めとは、帳簿の備付け等開始の日を指すが、法人税における事業年度や所得税における年分のように、課税期間の定めのある国税に係る帳簿にあっては、課税期間の初日に帳簿が備え付けられるのが一般的であることから、この旨を念のため示したものである。

なお、例外的に課税期間の中途の日が帳簿の備付け等開始の日となる場合としては、例えば、不動産所得、事業所得又は山林所得を生ずべき業務のいずれの業務も行っていない個人が年の中途において新たに業務を開始する場合や、法人が新たに支店等を開設し、その支店等において新たに帳簿を作成するようなケースがある。

また、課税期間の定めのない国税に係る帳簿又は保存義務者が帳簿に係る国税の納税者でない場合の当該保存義務者が備え付ける帳簿の備付け等開始の日については、当該保存義務者が、その帳簿に係る電磁的記録の備付け等をもってその帳簿の備付け等に代えようとしたと確認できる日として差し支えないものとする。

おって、国税関係帳簿は、備え付けた帳簿に記録を蓄積していく段階を経て保存に至るものであるのに対し、国税関係書類は、記録を蓄積していく段階が存在しないことから、書類の作成の始めから終わりまで電子計算機の使用を貫いて作成するとの意味で、法第4条第2項及び第5条第2項において、単に「一貫して電子計算機を使用して作成する」と規定されているものであり、考え方は同様である。

(保存義務者が開発したプログラムの意義)

4-5 規則第2条第2項第1号((システム関係書類等の備付け))(同条第3項及び第6項第7号において準用する場合を含む。)に規定する「保存義務者が開発したプログラム」とは、保存義務者が主体となってその責任において開発したプログラムをいい、システム開発業者に委託して開発したのも、これに含まれることに留意する。

【解説】

規則第2条第2項第1号では、保存義務者が開発したプログラム以外のプログラムを使用する場合には、電子計算機処理システムの概要を記載した書類及び同システムの開発に際して作成した書類の備付けを要しないこととされている。これは、保存義務者がそのプログラムの著作権(又は所有権)を持たない場合(保存義務者以外の者が開発したプログラムを購入して使用しているような場合)に、これらの書類はそもそも著作権者から保存義務者(プログラムの使用者)に交付されないのが一般的であって、保存義務者において備え付けられることがないという実態を考慮したことによるものと考えられる。

この場合において、「保存義務者が開発したプログラム」を狭義に解すれば、システム開発業者に委託して開発したプログラムは含まれないとも考えられるが、このような委託開発の場合には、そのプログラムの所有権者は保存義務者であり、上記の各書類は保存義務者の管理下に置かれるものであることから、これらの書類の備付けを不要とする理由は存しないこととなる。

そこで、保存義務者が開発したプログラムには、委託開発に係るプログラムも含まれる旨を明らかにしたものである。

(備付けを要するシステム関係書類等の範囲)

4-6 規則第2条第2項第1号イからニまで((システム関係書類等の備付け)) (同条第3項及び第6項第7号において準用する場合を含む。)に掲げる書類は、それぞれ次に掲げる書類をいう。

なお、当該書類を書面以外の方法により備え付けている場合であっても、その内容を同条第2項第2号((電子計算機等の備付け等)) (同条第3項において準用する場合を含む。以下4-7及び4-8において同じ。)に規定する電磁的記録の備付け及び保存をする場所並びに同条第6項第5号((スキャナ保存における電子計算機等の備付け等))に規定する電磁的記録の保存をする場所 (以下4-7において「保存場所」という。)で、画面及び書面に、速やかに出力することができることとしているときは、これを認める。

- (1) 同条第2項第1号イに掲げる書類 システム全体の構成及び各システム間のデータの流れなど、電子計算機による国税関係帳簿書類の作成に係る処理過程を総括的に記載した、例えば、システム基本設計書、システム概要書、フロー図、システム変更履歴書などの書類
- (2) 同号ロに掲げる書類 システムの開発に際して作成した (システム及びプログラムごとの目的及び処理内容などを記載した)、例えば、システム仕様書、システム設計書、ファイル定義書、プログラム仕様書、プログラムリストなどの書類
- (3) 同号ハに掲げる書類 入出力要領などの具体的な操作方法を記載した、例えば、操作マニュアル、運用マニュアルなどの書類
- (4) 同号ニに掲げる書類 入出力処理 (記録事項の訂正又は削除及び追加をするための入出力処理を含む。) の手順、日程及び担当部署並びに電磁的記録の保存等の手順及び担当部署などを明らかにした書類

【解説】

規則第2条第2項第1号では、各種のシステム関係書類等を備え付けることとされているが、これらの書類の種類及び名称は様々であることから、同号イからニに掲げる各書類について、それぞれの内容と、該当する書類の一般的な名称を例示したものである。同条第6項第7号において準用する場合にあつては、記載されている書類のほか、本通達の(3)に掲げる書類には、例えば、スキャナ装置、タイムスタンプ、検索機能及び訂正削除管理機能に関する操作要領が含まれ、(4)に掲げる書類には、例えば、タイムスタンプに係る契約書が含まれることとなることに留意する。

なお、個々の書類が同条第2項第1号イからニに掲げる複数の区分に該当する場合であっても、それぞれに区分して新たに作成して備える必要はない。

また、これらの書類は、電磁的記録で保存されている例も多いことから、保存場所で画面及び書面に、整然とした形式及び明瞭な状態で、速やかに出力することができるものであれば、必ずしも書面により保存する必要はないことを併せて明らかにした。

(電磁的記録の保存場所に備え付ける電子計算機及びプログラムの意義)

4-7 規則第2条第2項第2号及び第6項第5号((電子計算機等の備付け等))に規

定する「当該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」とは、必ずしも国税関係帳簿書類の作成に使用する電子計算機及びプログラムに限られないのであるから留意する。

(注) 規則第2条第2項第2号及び第6項第5号の規定の適用に当たり、保存場所に電磁的記録が保存等がされていない場合であっても、例えば、保存場所に備え付けられている電子計算機と国税関係帳簿書類の作成に使用する電子計算機とが通信回線で接続されているなどにより、保存場所において電磁的記録をディスプレイの画面及び書面に、それぞれの要件に従った状態で、速やかに出力することができるときは、当該電磁的記録は保存場所に保存等がされているものとして取り扱う。

【解説】

規則第2条第2項第2号及び第6項第5号では、電磁的記録の備付け及び保存をする場合に、当該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を備え付けることとされている。

この場合の電子計算機は、必ずしもその電磁的記録の作成過程において使用されたものである必要はなく、その電磁的記録の出力等の電子計算機処理の用に供することができるものであればよいことから、この旨を明らかにしたものである。

ところで、国税関係帳簿書類に係る電磁的記録は、各税法において帳簿書類を保存すべきこととされている場所(規則第2条第2項第2号に規定する電磁的記録の備付け及び保存する場所並びに同条第6項第5号に規定する電磁的記録を保存する場所(以下これらを併せて「保存場所」という。))に保存等をするを要するが、情報処理センターで処理している場合や情報処理業者等に委託して処理している場合などにあつては、これが保存場所以外の場所に保存等がされている場合もある。このような場合でも、例えば、保存場所の電子計算機と電磁的記録を作成する電子計算機とが通信回線で接続されているなどにより、保存場所において電磁的記録をディスプレイの画面及び書面に、それぞれの要件に従った状態で、速やかに出力することができるときには、特段の弊害もないことから、当該電磁的記録は保存場所に保存等がされているものとして取り扱うこととし、この旨を併せて明らかにした。

(整然とした形式及び明瞭な状態の意義)

4-8 規則第2条第2項第2号((電子計算機等の備付け等))及び第3条第1項第2号((マイクロフィルムリーダープリンタの備付け等))に規定する「整然とした形式及び明瞭な状態」とは、書面により作成される場合の帳簿書類に準じた規則性を有する形式で出力され、かつ、出力される文字を容易に識別することができる状態をいう。

【解説】

規則第2条第2項第2号に規定する「整然とした形式及び明瞭な状態」の程度については、明文の規定は存しないが、一般的には、記録項目の名称とその記録内容の関連付けが明らかであるなど、書面の帳簿書類に準じた規則性をもった出力形式と、容易に識別することができる程度の文字間隔、文字ポイント及び文字濃度をもった出力状態が確

保される必要があると解される。そこで、この旨を明らかにしたものである。

なお、電子計算機出力マイクロフィルムによる保存の場合にあつては、マイクロフィルムリーダープリンタへの画面表示時又は書面への印刷時において上記の要件を満たすような形式等により、フィルム上へのデータ出力がなされていることを要する。

(注) 1 出力形式については、書面の帳簿のような罫線を含んだ形式が必ずしも求められるものではないが、一方、いわゆるダンプリストのようなデータを羅列しただけの形式が認められるものでもない。

2 ディスプレイへの画面表示においては、一の記録事項を横スクロールによって表示するような表示形式も認められるものの、書面への出力を当該画面のハードコピーによっている場合で、かつ、一の記録事項が複数枚の書面に分割して出力されるような出力形式は、一覽的に確認することが困難となることから、整然とした形式に該当しないこととなる。

(検索機能の意義)

4-9 規則第2条第6項第6号((検索機能の確保))及び第5条第5項第1号ハ((優良な電子帳簿に関する検索機能の確保))に規定する「電磁的記録の記録事項の検索をすることができる機能」とは、蓄積された記録事項から設定した条件に該当する記録事項を探し出すことができ、かつ、検索により探し出された記録事項のみが、ディスプレイの画面及び書面に、整然とした形式及び明瞭な状態で出力される機能をいう。この場合、検索項目について記録事項がない電磁的記録を検索できる機能を含むことに留意する。

【解説】

規則第2条第6項第6号及び第5条第5項第1号ハに規定する検索機能とは、蓄積された記録事項から設定した条件に該当する記録事項を探し出すことができ、かつ、探し出された記録事項のみがディスプレイの画面及び書面に、整然とした形式及び明瞭な状態で出力される機能をいう。したがってどのような条件を指定しても抽出されない電磁的記録が存在する、つまり特定の電磁的記録が検索の対象外となることは、検索ができるとはいえないと考えられるため、たとえ検索項目に係る記録事項がない場合であってもその空欄を対象として検索できるようにする旨を明らかにしたものである。

なお、平成17年度の税制改正前の通達の注書において、検索機能には検索結果を並べ替える機能(いわゆるソート機能)等は含まれないことが記載されていたが、この通達においてもその考え方に変更はなく、ソート機能等を義務付けるものではない。しかしながら近年のコンピュータシステムではソート機能は通常の機能として組み込まれているものも多いと考えられることから、あえて明示しないこととしたものである。

(範囲を指定して条件を設定することの意義)

4-10 規則第2条第6項第6号ロ((検索機能の確保))及び第5条第5項第1号ハ(2)((優良な電子帳簿に関する検索機能の確保))に規定する「その範囲を指定して条件を設定することができる」とは、課税期間ごとに、日付又は金額の任意の範囲を指定して条件設定を行い検索ができることをいうことに留意する。

【解説】

規則第2条第6項第6号ロ及び第5条第5項第1号ハ(2)では、日付及び金額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とされている。これは、書面による帳簿書類の場合であれば手に取りかつ目で見えて探ることが可能であるが、電子データではそれが不可能であることから保存の要件とされているものである。

書面による国税関係帳簿書類の場合は、各課税期間ごとに整理・保管され、その一課税期間ごとの帳簿又は書類の中から、必要なものを探し出していくことが一般的であることから、電子データにおける検索機能の日付又は金額の場合の範囲指定においても、一課税期間ごとであれば、任意の範囲を指定して条件設定を行い検索ができる必要があることを明らかにしたものである。

なお、電子データにおける検索機能の日付の場合の範囲指定においても、二課税期間以上又は別々の帳簿及び書類の種類等をまたがって範囲指定できることを保存義務者に求めるものではない。

おって、例えば、データ量が膨大であるため、一課税期間の電子データを複数の保存媒体に保存せざるを得ないなど、一課税期間を通じて任意の範囲を指定して検索を行うことが困難であることにつき、合理的な理由があると認められる場合には、一課税期間内の合理的な期間ごとに任意の範囲を指定して検索できればよいこととなる。

(注) 税務職員による質問検査権に基づく電磁的記録のダウンロードの求めに応じることができるようにしている場合には、この範囲を指定して条件を設定できる機能及び二以上の任意の記録項目を組み合わせる機能の確保は不要となる。

また、電子取引の取引情報に係る電磁的記録の保存に当たっては、その判定期間に係る基準期間の売上高が1,000万円以下の事業者である場合であって、かつ、上記のダウンロードの求めに応じることができるようにしているときは、全ての検索機能の確保の要件が不要となる。

(二以上の任意の記録項目の組合せの意義)

4-11 規則第2条第6項第6号ハ((検索機能の確保))及び第5条第5項第1号ハ(3)((優良な電子帳簿に関する検索機能の確保))に規定する「二以上の任意の記録項目を組み合わせ条件を設定することができること」とは、個々の国税関係帳簿書類に係る電磁的記録の記録事項を検索するに当たり、当該国税関係帳簿書類に係る検索の条件として設定した記録項目(取引年月日その他の日付、取引金額及び取引先)(同号ハについては、取引年月日、取引金額及び取引先)から少なくとも二の記録項目を任意に選択して、これを検索の条件とする場合に、いずれの二の記録項目の組合せによっても条件を設定することができることをいうことに留意する。

【解説】

規則第2条第6項第6号ハ及び第5条第5項第1号ハ(3)に規定する「二以上の任意の記録項目を組み合わせ条件を設定することができること」のうち「二以上」とは、検索の条件として設定した記録項目(取引年月日その他の日付、取引金額及び取引先)(同号ハについては、取引年月日、取引金額及び取引先)のうち少なくとも二の記録項目をいい、また、「任意の記録項目を組み合わせ条件を設定することができること」とは、当該二の記録項目を任意に選択して、これを検索の条件とする場合に、いずれの二の記録項目の組合せによっても条件を設定することができることをいう旨を明らかにしたものである。

(注) 税務職員による質問検査権に基づく電磁的記録のダウンロードの求めに応じることができるようにしている場合には、この二以上の任意の記録項目を組み合わせ条件を設定できる機能及び範囲を指定して条件を設定できる機能の確保は不要となる。

また、電子取引の取引情報に係る電磁的記録の保存に当たっては、その判定期間に係る基準期間の売上高が1,000万円以下の事業者である場合であって、かつ、上記のダウンロードの求めに応じることができるようにしているときは、全ての検索機能の確保の要件が不要となる。

(検索できることの意義)

4-12 規則第2条第6項第6号((検索機能の確保))に規定する「検索をすることができる機能を確保しておくこと」とは、システム上検索機能を有している場合のほか、次に掲げる方法により検索できる状態であるときは、当該要件を満たしているものとして取り扱う。

- (1) 国税関係書類に係る電磁的記録のファイル名に、規則性を有して記録項目を入力することにより電子的に検索できる状態にしておく方法
- (2) 当該電磁的記録を検索するために別途、索引簿等を作成し、当該索引簿を用いて電子的に検索できる状態にしておく方法

【解説】

規則第2条第6項第6号では、国税関係書類に係る電磁的記録(電子取引の取引情報に係る電磁的記録を含む。)の記録事項の検索をすることができる機能を確保しておく

こととされているが、保存システムに検索機能を有するものに限らず、例えば次のような方法により、検索対象となる記録事項を含んだファイルを抽出できる機能を確保している場合には、同号の要件を満たしているものとして取り扱う旨を明らかにしたものである。

イ 当該電磁的記録のファイル名に、規則性を持った形で記録項目を入力（例えば、取引年月日その他の日付（西暦）、取引金額、取引先の順で統一）して一覧性をもって管理することにより、フォルダ内の検索機能を使用して検索できる状態にしておく方法

ロ エクセル等の表計算ソフトにより索引簿等を作成し、当該エクセル等の検索機能を使用して当該電磁的記録を検索できる状態にしておく方法

（国税に関する法律の規定による提示又は提出の要求）

4-13 規則第2条第2項第3号及び第6項、第4条第1項並びに第5条第5項第1号及び第2号ホに規定する「国税に関する法律の規定による……提示又は提出の要求」については、国税通則法第74条の2から第74条の6までの規定による質問検査権の行使に基づく提示又は提出の要求のほか、以下のものが対象となる。

- (1) 国税通則法の規定を準用する租税特別措置法、東日本大震災からの復興のための施策を実施するために必要な財源の確保に関する特別措置法（復興特別所得税・復興特別法人税）及び一般会計における債務の承継等に伴い必要な財源の確保に係る特別措置に関する法律（たばこ特別税）の規定による質問検査権の行使に基づくもの（措法87の6⑩等、復興財確法32①、62①、財源確保法19①）
- (2) 非居住者の内部取引に係る課税の特例、国外所得金額の計算の特例等に係る同種の事業を営む者等に対する質問検査権の行使に基づくもの（措法40の3の3、措法41の19の5等）
- (3) 国外財産調書・財産債務調書を提出する義務がある者に対する質問検査権の行使に基づくもの（国送法7②）
- (4) 支払調書等の提出に関する質問検査権の行使に基づくもの（措法9の4の2等）
- (5) 相手国等から情報の提供要請があった場合の質問検査権の行使に基づくもの（実特法9①）
- (6) 報告事項の提供に係る質問検査権の行使に基づくもの（実特法10の9①等）

【解説】

規則第2条第2項第3号及び第6項、第4条第1項並びに第5条第5項第1号及び第2号ホにおいて「国税に関する法律の規定による……提示又は提出の要求」と規定されているところ、一般的な税務調査において行われる国税通則法第74条の2から第74条の6までの規定による質問検査権の行使に基づく提示又は提出の要求のほか、本通達に掲げるものも対象となるため留意的に示したものである。

(電磁的記録の提示又は提出の要求に応じる場合の意義)

4-14 規則第2条第2項第3号及び第6項、第4条第1項並びに第5条第5項の「国税に関する法律の規定による……電磁的記録の提示又は提出の要求に応じること」とは、法の定めるところにより備付け及び保存が行われている国税関係帳簿又は保存が行われている国税関係書類若しくは電子取引の取引情報に係る電磁的記録について、税務職員から提示又は提出の要求（以下4-14において「ダウンロードの求め」という。）があった場合に、そのダウンロードの求めに応じられる状態で電磁的記録の保存等を行い、かつ、実際にそのダウンロードの求めがあった場合には、その求めに応じるところをいうのであり、「その要求に応じること」とは、当該職員の求めの全てに応じた場合をいうのであって、その求めに一部でも応じない場合はこれらの規定の適用（電子帳簿等保存制度の適用・検索機能の確保の要件の緩和）は受けられないことに留意する。

したがって、その求めに一部でも応じず、かつ、規則第2条第6項第6号に掲げる要件（検索機能の確保に関する要件の全て）又は第5条第5項に定める要件（優良な電子帳簿に関する要件。なお、国税関係書類については、これに相当する要件）が備わっていなかった場合には、規則第2条第2項、第3項、若しくは第6項、第3条又は第4条第1項の規定の適用に当たって、要件に従って保存等が行われていないこととなるから、その保存等がされている電磁的記録又は電子計算機出力マイクロフィルムは国税関係帳簿又は国税関係書類とはみなされないこととなる（電子取引の取引情報に係る電磁的記録については国税関係書類以外の書類とみなされないこととなる）ことに留意する。

また、当該ダウンロードの求めの対象については、法の定めるところにより備付け及び保存が行われている国税関係帳簿又は保存が行われている国税関係書類若しくは電子取引の取引情報に係る電磁的記録が対象となり、ダウンロードの求めに応じて行われる当該電磁的記録の提出については、税務職員の求めた状態で提出される必要があることに留意する。

【解説】

「国税に関する法律の規定による……電磁的記録の提示又は提出の要求に応じること」とは、例えば国税通則法の質問検査権の規定に基づき、税務職員から法の定めるところにより備付け及び保存が行われている国税関係帳簿又は保存が行われている国税関係書類若しくは電子取引の取引情報に係る電磁的記録のダウンロードの求めがあった場合において当該求めに応じるところをいい、規則第2条第2項においてこの要件は電子帳簿等保存の適用がある一方で、規則第2条第6項、第4条第1項及び第5条第5項においてこの要件を満たす場合には、検索機能の確保の要件のうち、記録項目の範囲を指定して条件を設定できる機能及び二以上の任意の記録項目を組み合わせて条件を設定できる機能は不要とされている。

なお、税務職員からの法の定めるところにより備付け及び保存が行われている国税関係帳簿又は保存が行われている国税関係書類若しくは電子取引の取引情報に係る電磁的記録のダウンロードの求めに対し、その求めを受けた保存義務者が求められた一部分

しかそのダウンロードに応じない（一部でも応じない）ような場合は、「国税に関する法律の規定による当該電磁的記録の提示又は提出の要求に応じることができるようにしている場合」には、該当しない。

したがって、そのダウンロードの求めに応じない場合には、規則第2条第6項第6号に掲げる要件（検索機能の確保に関する要件の全て）又は第5条第5項に定める要件（優良な電子帳簿に関する要件。なお、国税関係書類については、これに相当する要件）が必要となるが、これらの要件が備わっていない場合には、規則第2条第2項、第3項、若しくは第6項、第3条又は第4条の規定の適用に当たって、要件に従って保存等が行われていないこととなるため、保存等がされている当該電磁的記録又は電子計算機出力マイクロフィルムは国税関係帳簿又は国税関係書類とはみなされず（電子取引の取引情報に係る電磁的記録については国税関係書類以外の書類とはみなされず）、各税法に基づく帳簿書類の保存がなかったこととなることを留意的に明らかにしたものである。

また、当該ダウンロードの求めについては、その対象は、当該電磁的記録が対象となることから、例えば、当該電磁的記録に関する履歴データ等のほか、当該電磁的記録を補完するための取引先コード表等も含まれることとなる。加えて、その提供形態については、当該電磁的記録において通常出力が可能な範囲で、求めに応じた方法（例えば出力形式の指定等）により提供される必要があるため、例えば、CSV出力が可能であっても、税務職員がCSV出力形式でダウンロードを求めたにも関わらず、検索性等に劣るそれ以外の形式で提出された場合は、当該ダウンロードの求めに応じたことにはならない。

おって、本規定の適用（検索機能の確保の要件の緩和）要件の対象とはならないが、税務調査においては、質問検査権の規定に基づき、税務職員が、当該国税関係帳簿書類以外の電磁的記録、例えば、その他パソコンに存在する取引に関するメールやメモデータといった電磁的記録についても提示又は提出を求める対象となることに留意する。

（入力すべき記載事項の特例）

4-15 法第4条第3項（（国税関係書類の電磁的記録による保存）の適用に当たっては、国税関係書類の表裏にかかわらず、印刷、印字又は手書きの別、文字・数字・記号・符号等の別を問わず、何らかの記載があるときは入力することとなるが、書面に記載されている事項が、取引によって内容が変更されることがない定型的な事項であり、かつ、当該記載されている事項が規則第2条第6項第5号（（スキャナ保存における電子計算機等の備付け等）に規定する電磁的記録の保存をする場所において、同一の様式の書面が保存されていることにより確認できる場合には、当該記載されている事項以外の記載事項がない面については入力しないこととしても差し支えないこととする。

【解説】

国税関係書類の入力すべき範囲については、法第4条第3項で、「当該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場合には」と規定していることから、国税関係書類の表裏にかかわらず、原則として記載されている事項については全て入力

する必要がある。

したがって、裏面には印刷等がなく、全くの白紙である場合は裏面の入力を要しないが、例えば取引先の情報などの取引状況について、何らかの符号で裏面に記したりしている場合には、当該裏面も入力を要することとなる。

ところで、書面に記載された事項には、保険契約申込書の裏面に印刷されている定型的な注意事項などのように、最初から紙に印刷された事項も含まれるのであるが、そのような定型的な記載事項は取引によって内容が変更されることがないことから、当該定型的な記載事項が記載されている書類を使用する前の状態で保存しているなどにより電磁的記録の保存をする場所で確認できる場合には、電磁的記録に記録した場合と同等と考えられるため、当該記載事項以外の記載事項がない面については入力をしないこととしても差し支えない旨を明らかにしている。

なお、契約書など、いわゆるひな形を使用して作成する文書の場合は、そのひな形は単なる見本であり、通常内容を変更することが可能であるので、たとえひな形の内容を変更せずに文書を作成したものであっても、記載されている事項は全て入力することとなる。

(スキャナの意義)

4-16 規則第2条第5項に規定する「スキャナ」とは、書面の国税関係書類を電磁的記録に変換する入力装置をいう。したがって、例えば、スマートフォンやデジタルカメラ等も、上記の入力装置に該当すれば、同項に規定する「スキャナ」に含まれることに留意する。

【解説】

平成28年度の税制改正前においては、スキャナについて「原稿台と一体となったものに限る。」ことが要件とされていた。これは、社内において経理担当者等が経理処理の際に領収書等の書面を確認した上でスキャナによる読み取りを行うことを念頭においた仕組みとされていたことによるものである。また、この「スキャナ」については法令上の定義はなく、一般的な用語を指しているものとしていたところであるが、「原稿台と一体となったものに限る。」とする要件があったため、いわゆる「スキャナ」として販売されている機器が用いられていた。

平成28年度の税制改正において、スマートフォン等を使用して社外において経理処理前に国税関係書類の読み取りを行い、そのデータによる経理処理を行えるよう、この「原稿台と一体となったものに限る。」とする要件が廃止され、用いることができる機器の選択肢が広がった。

このため、本通達は、スキャナについて、書面の国税関係書類を電磁的記録に変換する入力装置であることを明らかにするとともに、スマートフォンやデジタルカメラ等の機器についても規則第2条第5項に規定する「スキャナ」に含まれることを例示的に明らかにしたものである。

(速やかに行うことの意義)

4-17 規則第2条第6項第1号イ((入力方法))に規定する「速やかに」の適用に当たり、国税関係書類の作成又は受領後おおむね7営業日以内に入力している場合には、速やかに行っているものとして取り扱う。

なお、同号ロに規定する「速やかに」の適用に当たり、その業務の処理に係る通常の期間を経過した後、おおむね7営業日以内に入力している場合には同様に扱う。

また、タイムスタンプを付す場合の期限である、同項第2号ロ((スキャナ保存に係るタイムスタンプの付与))及び規則第4条第1項第2号((電子取引に係るタイムスタンプの付与))にそれぞれ規定する「速やかに」の適用に当たっても、同様に扱う。

【解説】

国税関係書類を入力する場合には、紙段階の改ざん可能性を低くする観点からは、当該国税関係書類の作成又は受領後直ちに行うことが望ましいのであるが、他の業務との関係上又は外出先で書類を作成又は受領する場合など、書類を作成又は受領した日であってもスキャナで読み取ることができない場合も一般的であると考えられる。

したがって、日次の処理を求めることも業務の実態に即しているとはいえないと考えられる。そこで、日次以外の一般的に考えられる期間の最小単位であり、また、短期間の業務処理サイクルの単位としても一般的に用いられる期間は1週間であることから、休日等をまたいで入力する可能性があることも勘案し、7営業日を基本とすることが合理的と考えられる。

さらに、業種業態によっては必ずしも7営業日以内に入力することができない場合も考えられ、それらを一律に排除することは経済実態上合理的ではないことから、受領等の日の翌日から起算しておおむね7営業日以内に入力を行っている場合には、速やかに行っているものとして取り扱うこととしたものである。

なお、国税関係書類についてスキャナ保存する場合におけるその国税関係書類に係る記録事項へのタイムスタンプの付与及び電子取引の取引情報に係る電磁的記録の保存をする場合におけるその電磁的記録へのタイムスタンプの付与についても、上記の考え方と異なることはないため、スキャナ保存及び電子取引の取引情報に係る電磁的記録の保存の要件であるタイムスタンプを付す場合の期限について、規則第2条第6項第2号ロ及び第4条第1項第2号((タイムスタンプの付与))に規定する「速やかに」の適用に当たっても、同様に扱う旨、併せて明らかにしたものである。

(業務の処理に係る通常の間期の意義)

4-18 規則第2条第6項第1号ロ及び第2号ロ((入力方法))に規定する「その業務の処理に係る通常の間期」とは、国税関係書類の作成又は受領からスキャナで読み取り可能となるまでの業務処理サイクルの間期をいうことに留意する。

なお、月をまたいで処理することも通常行われている業務処理サイクルと認められることから、最長2か月の業務処理サイクルであれば、「その業務の処理に係る通常の間期」として取り扱うこととする。

また、電子取引の取引情報に係る電磁的記録の保存の要件であるタイムスタンプに係る規則第4条第1項第2号ロ((タイムスタンプの付与))に規定する「その業務の処理に係る通常の間期」の適用に当たっても、同様に取り扱う。

【解説】

規則第2条第6項第1号ロ及び第2号ロでは、「その業務の処理に係る通常の間期」と規定しているが、規則第5条第5項第1号イ(2)でも同様な規定がある。その考え方は、いずれも、企業等においてはデータ入力又は書類の事務処理などの業務を一定の業務処理サイクルで行うことが通例であり、また、その場合には適正な入力又は処理を担保するために、その業務処理サイクルを事務の処理に関する規程等で定めることが通例であるという、共通したものである。

このような考え方から、規則第2条第6項第1号ロ及び第2号ロにおける「その業務の処理に係る通常の間期」とは、書類の事務処理、つまり国税関係書類の作成又は受領から、企業内でのチェックや決裁等を経てスキャナで読み取り可能となるまでの業務処理サイクルの間期をいう旨を明らかにしている。

なお、このように企業内チェック等が行われる場合には、月をまたいで処理することも通常行われている業務処理サイクルと認められることから、最長2か月の業務処理サイクルであれば、通常の間期として取り扱う旨を併せて明らかにしている。

また、電子取引の取引情報に係る電磁的記録の保存におけるタイムスタンプの付与についても、上記の考え方と異なるところはないため、規則第4条第1項第2号((タイムスタンプの付与))に規定する「その業務の処理に係る通常の間期」の適用に当たっても、同様に取り扱う旨、併せて明らかにしたものである。

(一の入力単位の意義)

4-19 規則第2条第6項第2号ロ((タイムスタンプの付与))に規定する「一の入力単位」とは、複数枚で構成される国税関係書類は、その全てのページをいい、台紙に複数枚の国税関係書類(レシート等)を貼付した文書は、台紙ごとをいうことに留意する。

【解説】

規則第2条第6項第2号ロでは、「一の入力単位」ごとにタイムスタンプを付すこととされている。この場合の「一の入力単位」とは、例えば、3枚で構成される請求書の場合には、意味として関連付けられたものとして、3枚で一つの国税関係書類を構成しているため、一度に読み取る3枚が一の入力単位となる。また、台紙に小さなレシート

などを複数枚貼付した場合は、物理的に関連付けられたものとして、複数の国税関係書類を一回のスキャニング作業で電子化することとなるため、台紙が一の入力単位となることを明らかにしたものである。

したがって、ここにいう入力単位とは、意味として関連付けられたもの又は物理的に関連付けられたものをいうのであるから、お互いに関係を持たない複数の国税関係書類を一度にスキャニングしたからといって、それをもって一の入力単位ということにはならない。

なお、複数枚の国税関係書類を台紙に貼付してスキャニングした場合、それぞれの国税関係書類ごとに関連する帳簿の記録事項との関連性が明らかにされ、適切に検索できる必要があることに留意する。

(タイムスタンプと電磁的記録の関連性の確保)

4-20 規則第2条第6項第2号ロ((タイムスタンプの付与))に規定する「タイムスタンプ」は、当該タイムスタンプを付した国税関係書類に係る電磁的記録の記録事項の訂正又は削除を行った場合には、当該タイムスタンプを検証することによってこれらの事実を確認することができるものでなければならないことに留意する。

【解説】

規則第2条第6項第2号ロに規定するタイムスタンプは、当該タイムスタンプを付した電磁的記録の記録事項が訂正又は削除された場合には、当該タイムスタンプを検証することによってそのことが確認できる機能を有していることから、国税関係書類に係る電磁的記録の記録事項にタイムスタンプを付すことにより、当該電磁的記録の記録事項の訂正又は削除を行った事実を確認できることを目的の一つとしているものである。

ところで、国税関係書類に係る電磁的記録の記録事項にタイムスタンプを付したとしても、その後何の記録も残らずに当該電磁的記録の記録事項をタイムスタンプが付されていない状態に戻せる場合や、電磁的記録の記録事項との適切な関連性を確保していない場合などには、国税関係書類をスキャナで読み取った際に付したタイムスタンプの検証では電磁的記録の記録事項の訂正又は削除の事実が確認できなくなることがある。

したがって、タイムスタンプを付した電磁的記録の記録事項の訂正又は削除を行った場合には、国税関係書類をスキャナで読み取った際に付したタイムスタンプを検証することによってこれらの事実を確認できるようにしておかなくてはならないことを念のため明らかにしたものである。

(タイムスタンプの有効性を保持するその他の方法の例示)

4-21 規則第2条第6項第2号ロ(1)((タイムスタンプ))に規定する「その他の方法」とは、国税関係書類に係る電磁的記録に付したタイムスタンプが当該タイムスタンプを付した時と同じ状態にあることを当該国税関係書類の保存期間を通じて確認できる措置をいう。

【解説】

規則第2条第6項第2号ロ(1)では、タイムスタンプを付した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て確認できることとされている。タイムスタンプの有効期間内等であれば、タイムスタンプの検証を行うことによってこれらのことを当該業務を行う者に対して確認することは可能であるが、タイムスタンプに有効期間等がある場合には、国税関係書類の保存期間の方が当該有効期間等より長いことがあり、有効期間等を過ぎてしまった場合はもはやその方法によることができないことがある。この場合は、有効期間等を過ぎてしまったとしても、タイムスタンプを付した時と同じ状態、つまり当該業務を行う者に対して確認したときと同様な結果を得られるような状態にする措置を講じる必要がある。したがって、そのことを明らかにしたものである。

このような措置としては、例えば、タイムスタンプの有効期間等が過ぎる前に、当該タイムスタンプを付した記録事項に再度タイムスタンプを付すなどして、変更されていないことを確認することができる状態で当該情報を保存する方法がこれに該当することを明らかにしている。また、変更されていないことを確認するためにタイムスタンプを使用する場合、そのために使用するタイムスタンプは、パソコンのタイマーで作成したタイムスタンプなどではなく、信頼のおけるタイムスタンプでなければならないが、同号ロに規定するタイムスタンプについては信頼のおけるものと認められることとなる。

なお、有効期限を超えたタイムスタンプについても、保存期間の満了までの期間が短期間であり、かつ、以下のイからハまでの状態が確認できる場合には、保存期間満了まではその信頼性が維持されているものであり有効性が保持されているものと認められる。

イ タイムスタンプの検証プログラムで、有効期限が切れていることを除いて、タイムスタンプが改ざんされていないことを検証し、対象記録事項のハッシュ値と改ざんされていないタイムスタンプに含まれる対象記録事項のハッシュ値が一致すること。

ロ タイムスタンプが、一般財団法人日本データ通信協会により認定された事業者から発行されたものであること。

ハ タイムスタンプに用いた暗号アルゴリズムが危殆化していないこと。

(認定業務)

4-22 規則第2条第6項第2号ロ((タイムスタンプの付与))に規定する一般財団法人日本データ通信協会が認定する業務とは、当該財団法人が認定する時刻認証業務をいう。

【解説】

規則第2条第6項第2号ロでは、一般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とされている。当該財団法人が認定する業務は複数あるが、ここでいう業務とは時刻認証業務であることを明らかにしたものである。

(日本産業規格A列4番以下の大きさの書類の解像度の意義)

4-23 規則第2条第6項第2号ハ括弧書に規定する「当該国税関係書類の作成又は受領をする者が当該国税関係書類をスキャナで読み取る場合において、当該国税関係書類の大きさが日本産業規格A列4番以下であるとき」における、同号ハ(1)に規定する「解像度に関する情報」の保存については、当該国税関係書類の電磁的記録に係る画素数を保存すれば足りることに留意する。

【解説】

平成28年度の税制改正により、スキャナについて「原稿台と一体となったものに限る。」とする要件が廃止され、社外などで経理処理前にスマートフォンやデジタルカメラ等を使用して書面の国税関係書類の読み取りを行うことが可能となった。

スマートフォンやデジタルカメラ等の機器は、走査によって書類を読み取るスキャナとは異なり、一般的には、書類を読み取った際に解像度に関する情報を取得することが困難であり、どのように解像度に関する情報を保存するのが問題となる。

本通達は、この点について、解像度が書類の大きさと画素数によって決まり、解像度の要件(「25.4ミリメートル当たり200ドット以上」)が満たされていることについては、画素数が保存されていれば判断できることを踏まえ、規則第2条第6項第2号ハ括弧書に規定する「当該国税関係書類の作成又は受領をする者が当該国税関係書類をスキャナで読み取る場合において、当該国税関係書類の大きさが日本産業規格A列4番以下であるとき」における、同号ハ(1)に規定する「解像度に関する情報」の保存については、画素数を保存すれば足りることを明らかにしたものである。

(対面で授受が行われない場合における国税関係書類の受領をする者の取扱い)

4-24 規則第2条第6項第2号ハ((大きさに関する情報等の入力))の規定の適用に当たり、郵送等により送付された国税関係書類のうち、郵便受箱等に投函されることにより受領が行われるなど、対面で授受が行われない場合における国税関係書類の取扱いについては、読み取りを行う者のいずれを問わず、当該国税関係書類の受領をする者が当該国税関係書類をスキャナで読み取る場合に該当するものとして差し支えないものとする。

【解説】

規則第2条第6項第2号に規定する「受領」については、特段の定めがないため、対面で国税関係書類の授受が行われる場合は、外部の者から国税関係書類を受け取することを意味し、同号ハ括弧書に規定する「受領をする者」については、具体的に国税関係書類を受け取った者をいうものと考えられる。

一方、対面で国税関係書類の授受が行われない場合、例えば、郵送等により国税関係書類が送付され、郵便受箱等に投函された場合は、民法における隔地者に対する意思表示が、「その通知が相手方に到達した時からその効力を生ずる。」とされ(民法第97条)、到達については「意思表示の書面が……いわゆる勢力範囲(支配圏)内におかれることを以て足るもの」と解されている(最判昭36.4.20)ことを踏まえれば、郵便受箱等に

投函されたことをもって受領が行われたと考えられ、この場合、特定の者がなく受領が行われており、受領をする者がいないこととなる。

したがって、郵送等により送付され、郵便受箱等に投函された国税関係書類については、受領者が存在しないため、同号ハ括弧書の規定の適用はないと考えることもできるが、例えば、一人で事業を行っている個人事業者においては、郵送された国税関係書類を郵便配達人等から直接受け取れたか否かで、スキャナ保存の要件が変わることとなり、不合理なこととなる。また、同号ハ括弧書の規定の適用については、基本的には、受領者等以外の者が読み取りを行う場合より要件が緩和されるが、郵送等により送付され、郵便受箱等に投函された国税関係書類に限り任意で適用し得るとしても差し支えないと考えられる。

本通達は、このような考えの下、規則第2条第6項第2号ハの規定の適用に当たっては、郵送等により送付された国税関係書類のうち、郵便受箱等に投函されることにより受領が行われるなど、対面で授受が行われない場合における国税関係書類の取扱いについては、読み取りを行う者のいずれを問わず、当該国税関係書類の受領をする者が当該国税関係書類をスキャナで読み取る場合に該当するものとして差し支えないことを明らかにしたものである。

なお、規則第2条第6項第2号ハ括弧書では、国税関係書類の受領者等が当該国税関係書類をスキャナで読み取る場合には、当該国税関係書類の大きさが日本工業規格A列4番以下であるときに限って当該国税関係書類の大きさに関する情報の保存は不要とされていることに留意する。

(スキャナ保存における訂正削除の履歴の確保の適用)

4-25 規則第2条第6項第2号ニ(1)((スキャナ保存における訂正削除の履歴の確保))に規定する「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」とは、既に保存されている電磁的記録を訂正又は削除した場合をいうのであるから、例えば、受領した国税関係書類の書面に記載された事項の訂正のため、相手方から新たに国税関係書類を受領しスキャナで読み取った場合などは、新たな電磁的記録として保存しなければならないことに留意する。

【解説】

規則第2条第6項第2号ニ(1)では、訂正又は削除を行う前の内容を確認できる電子計算機処理システムを使用することとされている。このため、例えば、一度スキャナで読み取り保存されている電磁的記録について、内容の変更があったとして新たに国税関係書類を相手方から受領した場合、新たに受領した国税関係書類をスキャナで読み取り、当初保存している電磁的記録の最新版として登録することが考えられなくもない。

しかしながら、国税関係書類に係る電磁的記録は、紙の国税関係書類に代えて保存しているものであることから、紙と同数の電磁的記録が存在しなくてはならない。

(スキャナ保存における訂正削除の履歴の確保の特例)

4-26 規則第2条第6項第2号ニ(1)((スキャナ保存における訂正削除の履歴の確保))に規定する「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」とは、スキャナで読み取った国税関係書類の書面の情報の訂正又は削除を行った場合をいうのであるが、書面の情報(書面の訂正の痕や修正液の痕等を含む。)を損なうことのない画像の情報の訂正は含まれないことに留意する。

【解説】

規則第2条第6項第2号ニ(1)では、国税関係書類に係る電磁的記録の記録事項の訂正を行った場合にはその内容が確認できる必要があることとされている。国税関係書類に係る電磁的記録の記録事項とは、文字の情報、色の情報などスキャナで読み取った当該国税関係書類の書面の情報をいうのであるから、これらを訂正する場合には、原則としてその訂正の内容が確認できなければならないこととなる。

しかしながら、スキャナで画像を読み取る場合には、使用する者が意識することなしに何らかの画像に関する電磁的記録の補正が行われることが通常であり、このような補正までその前の内容を確認できることを求めることはスキャナ保存の実態に即していないとも考えられる。

したがって、同号ニ(1)にいう電磁的記録の記録事項の訂正には、このような書類の情報を損なうことのない軽微な画像補正は含まれないことを明らかにしている。

一方、訂正の痕や修正液の痕等が消えてしまうような画像補正の場合は、画像補正前の内容が確認できる必要があることとなる。

(スキャナ保存における訂正削除の履歴の確保の方法)

4-27 規則第2条第6項第2号ニ(1)((スキャナ保存における訂正削除の履歴の確保))に規定する「これらの事実及び内容を確認することができる」とは、電磁的記録を訂正した場合は、例えば、上書き保存されず、訂正した後の電磁的記録が新たに保存されること、又は電磁的記録を削除しようとした場合は、例えば、当該電磁的記録は削除されずに削除したという情報が新たに保存されることをいう。

したがって、スキャナで読み取った最初のデータと保存されている最新のデータが異なっている場合は、その訂正又は削除の履歴及び内容の全てを確認することができることに留意する。

なお、削除の内容の全てを確認することができるとは、例えば、削除したという情報が記録された電磁的記録を抽出し、内容を確認することができることをいう。

【解説】

規則第2条第6項第2号ニ(1)に規定する「これらの事実及び内容を確認することができる」という要件を満たす方法として、次のイ及びロを満たすようなシステムによっている場合には、この要件を満たすこととなる旨を明らかにしたものである。

イ 記録された電磁的記録は削除されないこと(削除の必要が生じた場合には、削除したという情報が記録され、物理的な削除がされないものであること。)

ロ 電磁的記録を訂正した場合には、上書き保存されないこと

なお、削除したという情報が記録されている電磁的記録については、同項第6号に規定する検索機能により抽出が行われないこと及び同項第4号に規定する帳簿との関連性が確認できないこととしても差し支えないが、削除を行った事実及び内容を確認することができる必要があることから、削除したという情報が記録された電磁的記録を抽出し内容の確認ができる必要があることを念のため明らかにしたものである。

(国税関係書類に係る記録事項の入力を速やかに行ったこと等を確認することができる場合(タイムスタンプを付す代わりに改ざん不可等のシステムを使用して保存する場合))

4-28 規則第2条第6項第2号ロ((タイムスタンプの付与))に掲げる要件に代えることができる同号柱書に規定する「当該保存義務者が同号(規則第2条第6項第1号)イ又はロに掲げる方法により当該国税関係書類に係る記録事項を入力したことを確認することができる場合」については、例えば、他者が提供するクラウドサーバ(同項第2号ニに掲げる電子計算機処理システムの要件を満たすものに限る。)により保存を行い、当該クラウドサーバがNTP(Network Time Protocol)サーバと同期するなどにより、その国税関係書類に係る記録事項の入力がその作成又は受領後、速やかに行われたこと(その国税関係書類の作成又は受領から当該入力までの各事務の処理に関する規程を定めている場合にあってはその国税関係書類に係る記録事項の入力がその業務の処理に係る通常の間を経過した後、速やかに行われたこと)の確認ができるようにその保存日時の証明が客観的に担保されている場合が該当する。

【解説】

規則第2条第6項第2号ロは、国税関係書類についてスキャナ保存する場合には、その国税関係書類に係る記録事項にタイムスタンプを付与することを要件として規定されており、同号柱書括弧書の「当該保存義務者が同号(規則第2条第6項第1号)イ又はロに掲げる方法により当該国税関係書類に係る記録事項を入力したことを確認することができる場合」には、当該タイムスタンプを付与することの要件に代えることができることとされているが、本通達は、このタイムスタンプに係る要件に代えることとなる場合の具体例を明らかにしたものである。

この取扱いは、タイムスタンプ付与の代替要件として認められていることから、タイムスタンプが果たす機能である、ある時点以降変更を行っていないことの証明が必要となる。これは、スキャナ保存制度の適用要件として、スキャナによる入力要件(その保存をその作成若しくは受領後、「速やか」に行う方法又はその保存をその業務の処理に係る通常の間を経過した後、「速やか」に行う方法により入力すること)があることから求められる要件であり、スキャナデータを所定の要件を満たす電子計算機処理システムへ格納する際には、当然にこの入力要件に従って保存を行う必要があるからである。

したがって、保存義務者が合理的な方法でこの入力要件に従って保存を行ったことを証明する必要があるのであるから、その方法として、例えば、他者が提供するSaaS型のクラウドサービスが稼働するサーバ(自社システムによる時刻の改ざん可能性を排除したシステム)がNTPサーバ(ネットワーク上で現在時刻を配信するためのサーバ)

と同期しており、かつ、スキャナデータが保存された時刻の記録及びその時刻が変更されていないことを確認できるなど、客観的にそのデータ保存の正確性を担保することができる場合がこれに該当する旨を明らかにしたものである。

また、スキャナデータを異なるシステムやサーバに移行する際には、スキャナデータだけでなくデータを保存した時刻と、それ以降に変更されていないことの証明に必要な情報も引き継ぐ必要があることに留意する。

(入力を行う者等の意義)

4-29 規則第2条第6項第3号((入力者等情報の確認))に規定する「入力を行う者」とは、スキャナで読み取った画像が当該国税関係書類と同等であることを確認する入力作業をした者をいい、また、「その者を直接監督する者」とは、当該入力作業を直接に監督する責任のある者をいうのであるから、例えば、企業内での最終決裁権者ではあるが、当該入力作業を直接に監督する責任のない管理職の者(経理部長等)はこれに当たらないことに留意する。

また、当該入力作業を外部の者に委託した場合には、委託先における入力を行う者又はその者を直接監督する者の情報を確認することができる必要があることに留意する。

なお、規則第4条第1項第2号((タイムスタンプ及び入力者等の確認))に規定する「保存を行う者」又は「その者を直接監督する者」の適用についても、同様に取り扱う。

【解説】

規則第2条第6項第3号では、国税関係書類に係る記録事項の入力を行う者又はその者を直接監督する者(以下これらの者を併せて「入力者等」という。)の情報を確認することができるようにすることとされている。これは入力者等を特定することによって、当該電磁的記録の真実性を確保することを目的としているものである。

ところで、「入力を行う者」は、スキャナ操作をした者、最終的な画像の確認をした者など、入力に従事した者が複数となる場合がある。

このような場合においても、国税関係書類をスキャナで読み取って保存する際には、スキャナで読み取った画像をディスプレイに表示の上、当該画像と紙を照合し、スキャナで読み取った画像と紙とが同等であることを確認する作業が必ず伴うことから、「入力を行う者」とはスキャナで読み取った画像が紙の記載事項や色調と同等であることを確認した者をいう旨を明らかにしたものである。

また、当該入力を行う者を直接監督する者の情報を確認することができるようにするとされているが、直接監督する者は、実際のスキャナ作業に係わっていることが必要であると解される。したがって、「その者を直接監督する者」とは、スキャナ作業を直接指揮監督するという形で当該作業に関わっている者をいうのであるから、例えば、入力を行う者を直接監督する責任者が営業部長であり、書類の最終決裁権者が経理部長であるような場合における経理部長は、当該スキャナ作業を直接指揮監督しているとはいえないので、この場合の直接監督する者には当たらない旨を併せて明らかにしている。

(入力者等の情報の確認の意義)

4-30 規則第2条第6項第3号((入力者等の情報の確認))に規定する「入力を行う者又はその者を直接監督する者に関する情報を確認することができるようにしておくこと」とは、これらの者を特定できるような事業者名、役職名、所属部署名及び氏名などの身分を明らかにするものの電子的記録又は書面により、確認することができるようにしておくことに留意する。

【解説】

平成27年度の税制改正前においては、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った上でタイムスタンプを付すことが要件とされていた。

平成27年度の税制改正により、国税関係書類をスキャナで読み取る際の電子署名が不要とされ、これに代え、国税関係書類に係る記録事項の入力を行う者又はその者を直接監督する者に関する情報を確認できるようにしておくことが要件とされた。この電子署名については、①「電磁的記録の非改ざん証明機能」と②「入力者等を特定する機能」を有しているが、①については、タイムスタンプも有しており、その機能が重複しているため、②を維持する観点から、入力者等の情報を確認することができるようにしておくことを新たに要件とした上で、電子署名の要件が廃止されたものである。

②については、入力した者が誰であるか分かるようにする必要があることから、例えば、事業者名、役職名、所属部署名及び氏名などが分かれば、一義的には入力者等を特定できるため、本通達はこれを明らかにしたものである。

また、入力者等の情報を確認できる状態にする方法については、法令上の制限はないことから、システムにおいていわゆるID(身分証明)を電磁的記録に保存する方法や入力者等が記載された書面を備え付ける方法が考えられ、これ以外に電磁的記録の一部を保存し、その他の部分が記載された書面を備え付けるなどの方法によっても、入力した者が特定・確認できるのであれば、当該要件を満たすこととなる。

なお、例えば、入力者等について、事業者名、役職名、所属部署名及び氏名が同一の者が複数あり、入力者等が特定できない場合であれば、当然「入力を行う者又はその者を直接監督する者の情報」を確認することができるような状態にはないため、職員番号を付すなどの対応が必要となる。

(帳簿書類間の関連性の確保の方法)

4-31 規則第2条第6項第4号((帳簿書類間の関連性の確保))に規定する「関連性を確認することができる」とは、例えば、相互に関連する書類及び帳簿の双方に伝票番号、取引案件番号、工事番号等を付し、その番号を指定することで、書類又は国税関係帳簿の記録事項がいずれも確認できるようにする方法等によって、原則として全ての国税関係書類に係る電磁的記録の記録事項と国税関係帳簿の記録事項との関連性を確認することができることをいう。

この場合、関連性を確保するための番号等が帳簿に記載されていない場合であっても、他の書類を確認すること等によって帳簿に記載すべき当該番号等が確認でき、かつ、関連する書類が確認できる場合には帳簿との関連性が確認できるものとして取り扱う。

(注) 結果的に取引に至らなかった見積書など、帳簿との関連性がない書類についても、帳簿と関連性を持たない書類であるということを確認することができる必要があることに留意する。

【解説】

スキャナ保存できる国税関係書類は、取引に基づいて作成又は受領した書類であることから、帳簿のいずれかの記載事項と関連性を持っていると考えられる。紙の書類における保存においても、例えば、見積書は帳簿と直接には関連がないが、見積番号などによって帳簿上のどの取引に係る見積書なのか関連を確認できるようにしていることが通例であると考えられる。

したがって、直接帳簿との関連性を持たない国税関係書類を含め、原則として全ての国税関係書類について紙で国税関係書類を保管している場合と同様な方法などによって、関連性を確認することができるようにしなければならないことを明らかにしている。

(国税関係帳簿の記録事項と必ずしも1対1の対応関係である必要はない。) また、規則第2条第7項((一般書類の保存))による入力(適時入力)では、帳簿作成の後にスキャナで読み取ることも想定されるため、何らかの方法で関連性が確認できる場合には、帳簿への相互関連性確保のための項目の記載は要しないこととする旨を明らかにしている。

さらに、取引案件番号等により相互関連性を確保する場合であって、当該番号が付替え、統合、分割等された場合には、それらの関係を明らかにしておくことが必要となる。

なお、帳簿との関連性がないものについても、「関連性がない書類」ということを確認できる必要があることから、例えば、通常取引では使用されない取引案件番号等を付し抽出できるようにするなどして、国税関係書類の内容を確認できる必要があることを併せて明らかにしている。

(関連する国税関係帳簿)

4-32 規則第2条第6項第4号((帳簿書類間の関連性の確保))に規定する「関連する法第2条第2号に規定する国税関係帳簿」には、例えば、次に掲げる国税関係書類の種類に応じ、それぞれ次に定める国税関係帳簿がこれに該当する。

- (1) 契約書 契約に基づいて行われた取引に関連する帳簿(例: 売上の場合は売掛金元帳等)等
- (2) 領収書 経費帳、現金出納帳等
- (3) 請求書 買掛金元帳、仕入帳、経費帳等
- (4) 納品書 買掛金元帳、仕入帳等
- (5) 領収書控 売上帳、現金出納帳等
- (6) 請求書控 売掛金元帳、売上帳、得意先元帳等

【解説】

国税関係書類に係る記録事項については、当該国税関係書類に関連する国税関係帳簿との間において、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が要件とされている。

保存義務者によって作成されている帳簿の種類及び名称は様々であることから、国税関係書類の種類に応じ、一般的にはどのような帳簿が必要であるかを本通達は例示したものである。

(4ポイントの文字が認識できることの意義)

4-33 規則第2条第6項第5号ニ((スキャナ保存における電子計算機等の備付け等))の規定は、全ての国税関係書類に係る電磁的記録に適用されるのであるから、日本産業規格 X6933 又は国際標準化機構の規格 12653-3 に準拠したテストチャートと同項第2号の電子計算機処理システムで入力し、同項第5号に規定するカラーディスプレイの画面及びカラープリンタで出力した書面でこれらのテストチャートの画像を確認し、4ポイントの文字が認識できる場合の当該電子計算機処理システム等を構成する各種機器等の設定等で全ての国税関係書類を入力し保存を行うことをいうことに留意する。

なお、これらのテストチャートの文字が認識できるか否かの判断に当たっては、拡大した画面又は書面で行っても差し支えない。

【解説】

規則第2条第6項第5号ニでは、国税関係書類に係る電磁的記録を国税庁長官の定めるところにより4ポイントの文字が認識できるような状態にしておくことが必要とされている。

これは全ての国税関係書類に係る電磁的記録に適用されるのであるが、全ての国税関係書類に4ポイントの文字が含まれているわけではないことから、産業標準化法(昭和24年法律第185号)第20条第1項(日本産業規格)に規定する日本産業規格(いわゆる JIS 規格) X6933 又は国際標準化機構(いわゆる ISO)の規格 12653-3 に準拠したテストチャートをスキャナ保存で使用するシステムで入力し、出力した画面及び書面において

これらのテストチャートの4ポイントの文字の認識が可能となるように構成された、電子計算機処理システム等の各種機器やプログラムの設定及び使用方法等と同じ設定、使用方法等で、全ての国税関係書類の入力及び電磁的記録の保存を行うことをもって、4ポイントの文字が認識できるような状態であるとしたものである。そこで、このことを明らかにしたものである。

なお、4ポイントの文字が認識できるとは、日本産業規格 X6933 のテストチャートにおいては4の相対サイズの文字及び ISO 図形言語を、国際標準化機構の規格 12653-3 のテストチャートにおいては4ポイントの文字及び ISO No. 1 試験図票の 140 図票を認識できることをいう。

(スキャナ保存の検索機能における記録項目)

4-34 規則第2条第6項第6号((検索機能の確保))に規定する「取引年月日その他の日付、取引金額及び取引先」には、例えば、次に掲げる国税関係書類の区分に応じ、それぞれ次に定める記録項目がこれに該当する。

- (1) 領収書 領収年月日、領収金額及び取引先名称
- (2) 請求書 請求年月日、請求金額及び取引先名称
- (3) 納品書 納品年月日及び取引先名称
- (4) 注文書 注文年月日、注文金額及び取引先名称
- (5) 見積書 見積年月日、見積金額及び取引先名称

(注) 一連番号等を国税関係帳簿書類に記載又は記録することにより規則第2条第6項第4号((帳簿書類間の関連性の確保))の要件を確保することとしている場合には、当該一連番号等により国税関係帳簿(法第4条第1項((国税関係帳簿の電磁的記録による保存等))又は第5条第1項((国税関係帳簿の電子計算機出力マイクロフィルムによる保存等))を適用しているものに限る。)の記録事項及び国税関係書類(法第4条第3項を適用しているものに限る。)を検索することができる機能が必要となることに留意する。

【解説】

規則第2条第6項第6号に規定する「取引年月日その他の日付、取引金額及び取引先」の意義は、それぞれ、次のとおりであることから、この考え方に基づいて、主な国税関係書類の種類ごとに該当の具体的記録項目を例示したものである。

イ 取引年月日その他の日付 国税関係書類に記載すべき日付をいう。

ロ 取引金額 国税関係書類に記載すべき取引の金額又は資産の譲渡等の対価の額等をいい、単価及び残高を含まない。

ハ 取引先 取引先名称(国税関係書類に記載すべき取引先名称)をいう。

なお、取引先名称は必ずしも名称でなく、取引先コードが定められ、当該コード表が備え付けられている場合には、当該コードによる記録でも差し支えない。

(電磁的記録の作成及び保存に関する事務手続を明らかにした書類の取扱い)

4-35 一般書類や過去分重要書類の保存に当たって、既に、電磁的記録の作成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ている場合において、これに当該事務の責任者の定めや対象範囲を追加して改訂等により対応するときは、改めて当該書類を作成して備え付けることを省略して差し支えないものとする。

【解説】

規則第2条第7項((一般書類の保存))及び第9項((過去分重要書類の保存))では、「当該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(当該事務の責任者が定められているものに限る。)」の備付けが必要とされている。スキャナ保存を行っている場合、規則第2条第6項第7号において準用する同条第2項第1号ニにより、「当該電磁的記録の作成及び保存に関する事務手続を明らかにした書類」を既に備え付けていることになるが、一般書類や過去分重要書類については、責任者の定めのある規程を作成しておく必要があるところ、この書類において「当該事務の責任者を定め」等を追加して改訂する等で対応するときは、一般書類や過去分重要書類の保存に当たって、別途、作成、備付けをすることを省略して差し支えないことを明らかにしたものである。

(一般書類及び過去分重要書類の保存における取扱い)

4-36 規則第2条第7項((一般書類の保存))及び第9項((過去分重要書類の保存))のスキャナ保存について、「国税関係書類に係る記録事項を入力したことを確認することができる場合」には、同条第6項第2号ロ((タイムスタンプの付与))の要件に代えることができることに留意する。

なお、この「国税関係書類に係る記録事項を入力したことを確認することができる場合」とは、4-28の方法により確認できる場合はこれに該当する。

また、通常のスキャナ保存の場合と異なり、その国税関係書類に係る記録事項の入力が「同号(規則第2条第6項第1号)イ又はロに掲げる方法」によりされていることの確認は不要であり、入力した時点にかかわらず、入力した事実を確認できれば足りることに留意する。

【解説】

規則第2条第7項及び第9項のスキャナ保存についても、同条第6項の規定を読み替えて適用することとなり「当該保存義務者が同号(規則第2条第6項第1号)イ又はロに掲げる方法により当該国税関係書類に係る記録事項を入力したことを確認することができる場合」には、同項第2号ロの要件に代えることができることとなる。

なお、「国税関係書類に係る記録事項を入力したことを確認」するにあたって、4-28で示した方法である、例えば、他者が提供するクラウドサーバ(同条第6項第2号ニに掲げる電子計算機処理システムの要件を満たすものに限る。)により保存を行い、当該クラウドサーバがNTP(Network Time Protocol)サーバと同期するなどにより、その国税関係書類に係る記録事項の入力が行われたことの確認ができるようにその保存日時の証明が客観的に担保されている場合がこれに該当する。

また、規則第2条第7項及び第9項のスキャナ保存については、スキャナによる入力

要件は不要とされているため、その国税関係書類に係る記録事項の入力が「同号（規則第2条第6項第1号）イ又はロに掲げる方法」によりされていることまでの確認は不要であり、入力した時点にかかわらず、入力した事実を確認できれば足りることを留意的に明らかにしたものである。

(災害その他やむを得ない事情)

4-37 規則第2条第8項（(災害等があった場合のスキャナ保存の取扱い)）及び第11項（(災害等があった場合の過去分重要書類のスキャナ保存の取扱い)）並びに第4条第3項に規定する「災害その他やむを得ない事情」の意義は、次に掲げるところによる。

(1) 「災害」とは、震災、風水害、雪害、凍害、落雷、雪崩、がけ崩れ、地滑り、火山の噴火等の天災又は火災その他の人為的災害で自己の責任によらないものに基因する災害をいう。

(2) 「やむを得ない事情」とは、前号に規定する災害に準ずるような状況又は当該事業者の責めに帰することができない状況にある事態をいう。

なお、上記のような事象が生じたことを証明した場合であっても、当該事象の発生前から保存に係る各要件を満たせる状態になかったものについては、これらの規定の適用はないのであるから留意する。

【解説】

規則第2条第8項及び第11項並びに第4条第3項に規定する「災害その他やむを得ない事情」とは、一般的にはどのようなものが該当するかを本通達は例示したものであり、基本的には同じく「災害その他やむを得ない事情」の解釈を示した消費税法基本通達8-1-4、11-2-22と同内容を示したものである。

なお、上記の事情が生じたことを証明するに当たっては、例えば以下のようなものによって確認することに留意する。

(1) 地震等の天災 罹災証明書、損害保険料支払証明書等

(2) システム障害 当該システム障害が発生した運営会社等の証明

また、これらの規定の対象は、当該事情が生じなかったとした場合に、財務省令に定める要件を満たして当該電磁的記録の保存をすることができるものに限られるのであるから、当該事情の発生に関わらず、そもそも要件を満たせる状態になかったものについては、上記のとおり証明した場合であっても、保存要件は免除されないことを留意的に明らかにした。

おって、規則第2条第11項に規定する過去分重要書類に係る電磁的記録の保存をする保存義務者についての同項の規定の適用に当たっては、既に適用届出書を提出し、当該過去分重要書類の保存を行っている者がその保存要件を充足できないこととなった場合が対象であり、当該事情が生じた場合であっても、適用届出書を提出せずに過去分重要書類の保存を行うことができるものではないことに留意する。

(便宜提出ができる相当の理由の例示)

4-38 規則第2条第10項（(過去分重要書類の適用届出書の便宜提出)）に規定する便宜提出ができる「相当の理由」には、例えば、次に掲げる場合が、これに該当する。

- (1) 法第4条第3項（(スキャナ保存)）の規定を適用する金融機関の営業所等の長が、非課税貯蓄の限度額管理に関する過去分重要書類について規則第2条第9項の規定の適用を受けようとする場合において、各営業所等ごとに行うべき届出手続を、その本店又は一の営業所等の所在地で一括して行う場合
- (2) 法第4条第3項の規定を適用する複数の製造場を有する酒類製造者が、酒類の製造に関する事実を記載した過去分重要書類について規則第2条第9項の規定の適用を受けようとする場合において、各製造場ごとに行うべき届出手続を、本店又は一の製造場の所在地で一括して行う場合

【解説】

規則第2条第10項では、所轄外税務署長が相当の理由があると認めるときは、当該所轄外税務署長を経由して所轄税務署長に適用届出書を提出すること（便宜提出）ができることとされている。

この場合において、便宜提出ができるのは、あくまでも所轄税務署長に直接提出するよりも所轄外税務署長を経由して提出する方が便宜であるという理由が存することを要するのであるから、例えば、金融機関や酒類製造者の営業所等若しくは製造場ごとに保存等をすべきこととされている国税関係帳簿書類に係る届出手続を、当該金融機関や当該酒類製造者の本店又は一の営業所等若しくは製造場の所在地で一括して行う場合などが該当することとなる。

(途中で電磁的記録等による保存等をやめた場合の電磁的記録等の取扱い)

4-39 保存義務者が法第4条第1項若しくは第2項（(国税関係帳簿書類の電磁的記録による保存等)）又は第5条第1項若しくは第2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)）の適用を受けている国税関係帳簿書類について、その保存期間の途中で電磁的記録による保存等を取りやめることとした場合には、当該取りやめることとした国税関係帳簿書類については、取りやめることとした日において保存等をしている電磁的記録及び保存している電子計算機出力マイクロフィルムの内容を書面に出力して保存等をしなければならないことに留意する。

また、法第4条第3項前段に規定する財務省令で定めるところにより保存が行われている国税関係書類に係る電磁的記録について、その保存期間の途中でその財務省令で定めるところに従った電磁的記録による保存を取りやめることとした場合には、電磁的記録の基となった国税関係書類を保存しているときは当該国税関係書類を、廃棄している場合には、その取りやめることとした日において適法に保存している電磁的記録を、それぞれの要件に従って保存することに留意する。

【解説】

法第4条第1項若しくは第2項又は第5条第1項若しくは第2項の適用を受け、電磁的記録による保存等に代えている保存義務者は、それぞれの保存期間を満了するまでそれぞれの保存等に係る要件を満たした上で保存等を行う必要があるが、その途中で要件

を満たせなくなった等の事情により、電磁的記録による保存等を取りやめることとした場合については、その電磁的記録による保存等を取りやめることとした国税関係帳簿又は国税関係書類については、取りやめることとした日以後の新たな記録分等について書面で保存等をしなければならないほか、同日において保存等をしている電磁的記録及び保存している電子計算機出力マイクロフィルムの内容を書面に出力して、残りの保存期間、保存等をしなければならないことを明らかにしたものである。

なお、法第4条第3項前段に規定する財務省で定めるところにより保存が行われている国税関係書類に係る電磁的記録について、その保存期間の途中でその財務省令で定めるところに従った電磁的記録による保存を取りやめることとした場合には、その電磁的記録の基となった国税関係書類を保存しているときは当該国税関係書類を、廃棄している場合には、その取りやめることとした日において適法に保存している電磁的記録を、それぞれの要件に従って保存することを併せて明らかにした。

(システム変更を行った場合の取扱い)

4-40 保存義務者がシステムを変更した場合には、変更前のシステムにより作成された国税関係帳簿又は国税関係書類に係る電磁的記録（電子計算機出力マイクロフィルムにより保存している場合における規則第5条第5項第2号ホ（電磁的記録の並行保存等）の規定により保存すべき電磁的記録を含む。以下4-40において「変更前のシステムに係る電磁的記録」という。）については、原則としてシステム変更後においても、規則第2条（国税関係帳簿書類の電磁的記録による保存等）、第3条（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5条第5項（優良な電子帳簿に関する保存要件）に規定する要件に従って保存等しなければならないことに留意する。

この場合において、当該要件に従って変更前のシステムに係る電磁的記録の保存等を行うことが困難であると認められる事情がある場合で、変更前のシステムに係る電磁的記録の保存等をすべき期間分の電磁的記録（法第4条第1項又は第2項（国税関係帳簿書類の電磁的記録による保存等）に規定する財務省令で定めるところにより保存等が行われていた国税関係帳簿又は国税関係書類に係る電磁的記録に限る。）を書面に出力し、保存等をしているときには、これを認める。

また、上記の場合において、法第4条第3項前段に規定する財務省令で定めるところにより保存が行われている国税関係書類に係る電磁的記録については、変更前のシステムに係る電磁的記録の基となった書類を保存しているときは、これを認めるが、当該書類の保存がない場合は、同項後段の規定によりそのシステム変更日において適法に保存している電磁的記録の保存を行うことに留意する（4-39参照）。

(注) 法第8条第4項（過少申告加算税の軽減措置）の規定の適用を受けようとする保存義務者の特例国税関係帳簿の保存等に係るシステム変更については、書面に出力し保存する取扱いによることはできないのであるから留意する。

【解説】

電磁的記録による保存等を行っている者が、国税関係帳簿の作成に使用するシステムを変えたり、一部システムの修正をし、その後も引き続き電磁的記録により保存等を行ったりする場合には、変更前のシステムに係る電磁的記録（以下「旧システムデータ」という。）を新システムで対応可能となるよう措置する（システム開発やデータ変換等を行う）など、新システムにおいても引き続き要件を充足しておく必要がある（旧システムデータを出力等できるよう変更前のシステム（見読機能部分及び法第4条第3項を適用していた国税関係書類に係る電磁的記録を出力等するシステムにあつては、検索機能・訂正削除履歴の確保機能その他の機能を含む。）を並存することも当然認められる。）ので、この旨を明らかにしたものである。

なお、法第4条第1項又は第2項のシステムの場合は、会計システムそのものであることが多いと考えられることから、上記のような措置を講じて旧システムのデータ保存等を行うことが困難なケースも生じ得ると考えられるが、そのようなケースにおいては、既に保存等をしている旧システムデータ（法第4条第1項又は第2項を適用していた国税関係帳簿書類に係る電磁的記録に限るものとし、電磁的記録により保存等すべき期間に係るものに限る。）を書面に出力し保存等を行うことを認め、新システムデータによる電磁的記録（以下「新システムデータ」という。）による保存等を行うことができる旨、明らかにしたものである。

また、法第4条第3項前段に規定する財務省令で定めるところによる保存が行われている国税関係書類に係る電磁的記録に関しては、保存されている電磁的記録の基となった書類を保存することになるのであるが、当該書類を廃棄している場合には、当該電磁的記録に代わる書類はもはや存在しないことから、同項後段の規定により、当該電磁的記録の保存を行うことに留意する。

おつて、法第8条第4項（（過少申告加算税の軽減措置））の規定の適用を受けようとする保存義務者の特例国税関係帳簿の保存等に係るシステム変更については、旧データを書面に出力し保存等を行っている場合には、同項の規定の適用を受けることができないことに留意する。これは、当該規定の適用が、特例国税関係帳簿について引き続き要件を満たして保存等が行われているものに限られるためであるが（法第8条第4項及び令第2条）、本措置は、優良な電子帳簿を促進し、記帳水準の向上に資する観点から設けられたインセンティブ措置であり、この観点からは、たとえ、システム変更があつたからといって、調査時に要件を満たしていない特例国税関係帳簿に係る電磁的記録等については、本措置の対象とならないことを明らかにしたものである。

法第7条((電子取引の取引情報に係る電磁的記録の保存))関係

(電磁的記録により保存すべき取引情報)

7-1 法第7条((電子取引の取引情報に係る電磁的記録の保存))の規定の適用に当たっては、次の点に留意する。

- (1) 電子取引の取引情報に係る電磁的記録は、ディスプレイの画面及び書面に、整然とした形式及び明瞭な状態で出力されることを要するのであるから、暗号化されたものではなく、受信情報にあってはトランスレータによる変換後、送信情報にあっては変換前のもの等により保存することを要する。
- (2) 取引情報の授受の過程で発生する訂正又は加除の情報を個々に保存することなく、確定情報のみを保存することとしている場合には、これを認める。
- (3) 取引情報に係る電磁的記録は、あらかじめ授受されている単価等のマスター情報を含んで出力されることを要する。
- (4) 見積りから決済までの取引情報を、取引先、商品単位で一連のものに組み替える、又はそれらの取引情報の重複を排除するなど、合理的な方法により編集(取引情報の内容を変更することを除く。)をしたものを保存することとしている場合には、これを認める。

(注) いわゆるEDI取引において、電磁的記録により保存すべき取引情報は、一般に「メッセージ」と称される見積書、注文書、納品書及び支払通知書等の書類に相当する単位ごとに、一般に「データ項目」と称される注文番号、注文年月日、注文総額、品名、数量、単価及び金額等の各書類の記載項目に相当する項目となることに留意する。

【解説】

法第2条第5号において、電子取引とは、「取引情報の授受を電磁的方式により行う取引をいう。」と定義され、その取引情報の具体的な内容は、「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」とされている。

本通達においては、この電子取引の取引情報に係る電磁的記録の保存に関して、EDI取引を例にとりながら、留意すべき事項を明らかにしたものである。

なお、通達の(1)から(4)に掲げる事項を説明すれば次のとおりである。

(1) 暗号化されたデータの取扱い

規則第4条第1項では、法第7条に規定する保存義務者は、電子取引の取引情報に係る電磁的記録を規則第2条第2項第2号及び第6項第6号の要件に従って保存しなければならないとされている。このことからすれば、保存すべきデータは、暗号化されたデータではなく、トランスレータと呼ばれる汎用ソフトウェアにより、各企業のシステムに適合する固有のフォーマットのデータに変換したものであるということとなる。

なお、このデータ変換時に、受信したデータのうち使用しない部分を破棄しているような場合は、その部分の保存は要しない。また、受信データを自己の複数の各業務システムに分割して引き継いでいるような場合は、その分割前の変換直後のものが保存すべきデータとなる。

(2) メッセージの交換過程で発生する訂正又は加除のデータの取扱い

E D I 取引では、当初送受信したデータ項目の訂正又は加除のデータも順次やり取りされているが、これらのデータは作成過程のものであるということができ、最終的に確定データとなるものであることから、これらの訂正又は加除のデータを個々に保存することなく、確定データのみを保存することも認められる。

この場合における訂正又は加除のデータとは、確定データに至る前の情報をいうのであるから、例えば、見積書の場合、前の見積金額を変更して、新たな見積金額として確定する場合には、各々の見積金額が確定データとなるのであるから、最終的に合意に至った見積データのみを保存するのではなく、各々の見積データを保存することに留意する。

(3) 単価データ等のマスター情報の取扱い

個別の見積りや発注ごとに送受信せずに、あらかじめ合意した内容のデータ（例えば、単価データ）を最初にまとめて送受信し、双方でデータ変換をするときにこれをマスター情報として利用している場合には、取引情報に係る電磁的記録はマスター情報により補完された状態でディスプレイ等の画面及び書面に出力されることを要する。

(4) 編集されたデータの取扱い

データ保存の形態としては、例えば、見積依頼データと見積回答データについて別々に保存する場合又は双方を一緒にして保存する場合あるいは見積回答データのみを保存する場合、更には、見積りから決済までのデータを取引先や商品単位で一連のものに組み替えて保存する場合など、種々の形態が考えられるが、合理的な方法により編集(取引内容を変更することを除く。)をしたものを保存することとしている場合には、これも認められる。

ただし、業務システムのデータを編集して送信している場合にその編集前の業務システムのデータを保存する方法又は受信後の業務システムに引き継がれた後のデータを編集して保存する方法は、相手方と送受信したデータとはいえないことから認められない。

(参考)

メッセージ

E D I 取引で交換されるデータの単位。通常 1 件の取引が 1 つのメッセージとしてやりとりされる。メッセージは、データ項目の種類、各項目の文字数、使われる文字の種類、並び順などにより組み立てられ、先頭のメッセージヘッダと最後尾のメッセージトレーラで 1 つの区切りとなる。

データ項目

データ要素（データエレメント）ともいい、業務処理上での意味ある情報の最小単位。

トランスレータ（C I I トランスレータ）

C I I シンタクスルールに基づいて開発されたメッセージと、各企業の情報処理システムに固有なフォーマットのデータを、相互に変換するソフトウェア。

(速やかに行うことの意義)【4-17の再掲】

7-2 規則第2条第6項第1号イ((入力方法))に規定する「速やかに」の適用に当たり、国税関係書類の作成又は受領後おおむね7営業日以内に入力している場合には、速やかに行っているものとして取り扱う。

なお、同号ロに規定する「速やかに」の適用に当たり、その業務の処理に係る通常の期間を経過した後、おおむね7営業日以内に入力している場合には同様に扱う。

また、タイムスタンプを付す場合の期限である、同項第2号ロ((スキャナ保存に係るタイムスタンプの付与))及び規則第4条第1項第2号((電子取引に係るタイムスタンプの付与))にそれぞれ規定する「速やかに」の適用に当たっても、同様に扱う。

【解説】

4-17と同じ。

(業務の処理に係る通常の期間の意義)【4-18の再掲】

7-3 規則第2条第6項第1号ロ及び第2号ロ((入力方法))に規定する「その業務の処理に係る通常の期間」とは、国税関係書類の作成又は受領からスキャナで読み取り可能となるまでの業務処理サイクルの期間をいうことに留意する。

なお、月をまたいで処理することも通常行われている業務処理サイクルと認められることから、最長2か月の業務処理サイクルであれば、「その業務の処理に係る通常の期間」として取り扱うこととする。

また、電子取引の取引情報に係る電磁的記録の保存の要件であるタイムスタンプに係る規則第4条第1項第2号ロ((タイムスタンプの付与))に規定する「その業務の処理に係る通常の期間」の適用に当たっても、同様に扱う。

【解説】

4-18と同じ。

(規則第4条第1項第3号に規定するシステムの例示)

7-4 規則第4条第1項第3号イに規定する「当該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」とは、例えば、電磁的記録の記録事項を直接に訂正又は削除を行った場合には、訂正前又は削除前の記録事項及び訂正又は削除の内容がその電磁的記録又はその電磁的記録とは別の電磁的記録(訂正削除前の履歴ファイル)に自動的に記録されるシステム等をいう。

また、同号ロに規定する「当該電磁的記録の記録事項について訂正又は削除を行うことができないこと」とは、例えば、電磁的記録の記録事項に係る訂正又は削除について、物理的にできない仕様とされているシステム等をいう。

【解説】

規則第4条第1項第3号は、電磁的に受領した請求書等をデータのまま保存する場合に、同号イ又はロに掲げるシステムを使用することにより、当該電磁的記録の真実性を確保する要件を満たすこととしているが、本通達は、このシステムの具体例を明らかにしたものである。

なお、同号イに掲げるものは、電磁的記録の記録事項の訂正又は削除を行った場合には、訂正前又は削除前の記録事項及び訂正又は削除の内容について、記録及び保存を行うだけでは足りず、事後において、その内容を検索、閲覧及び出力を行うことができる必要があることに留意する。

また、同号ロに掲げるものは、電磁的記録の記録事項の訂正又は削除が物理的にできない仕様とされている等、電磁的記録の記録事項を直接に訂正し又は削除することができないシステムをいう。

(訂正及び削除の防止に関する事務処理の規程)

7-5 規則第4条第1項第4号((電子取引の取引情報に係る電磁的記録の訂正削除の防止))に規定する「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」とは、例えば、次に掲げる区分に応じ、それぞれ次に定める内容を含む規程がこれに該当する。

(1) 自らの規程のみによって防止する場合

① データの訂正削除を原則禁止

② 業務処理上の都合により、データを訂正又は削除する場合(例えば、取引相手方からの依頼により、入力漏れとなった取引年月日を追記する等)の事務処理手続(訂正削除日、訂正削除理由、訂正削除内容、処理担当者の氏名の記録及び保存)

③ データ管理責任者及び処理責任者の明確化

(2) 取引相手との契約によって防止する場合

① 取引相手とデータ訂正等の防止に関する条項を含む契約を行うこと。

② 事前に上記契約を行うこと。

③ 電子取引の種類を問わないこと。

【解説】

規則第4条第1項第4号では、「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」を定めることとされているが、これは、当該規程によって電子取引の取引情報に係る電磁的記録の真実性を確保することを目的としたものである。

したがって、真実性を確保する手段としては、保存義務者自らの規程のみによる方法のほか、取引相手先との契約による方法も考えられることから、これらの方法に応じて規程に必要な内容を例示したものである。

なお、(2)の場合における具体的な規程の例としては「電子取引の種類を問わず、電子取引を行う場合には、事前に、取引相手とデータの訂正等を行わないことに関する具体的な条項を含んだ契約を締結すること。」等の条項を含む規程が考えられる。

(国税に関する法律の規定による提示又は提出の要求)【4-13の再掲】

7-6 規則第2条第2項第3号及び第6項、第4条第1項並びに第5条第5項第1号及び第2号ホに規定する「国税に関する法律の規定による……提示又は提出の要求」については、国税通則法第74条の2から第74条の6までの規定による質問検査権の行使に基づく提示又は提出の要求のほか、以下のものが対象となる。

- (1) 国税通則法の規定を準用する租税特別措置法、東日本大震災からの復興のための施策を実施するために必要な財源の確保に関する特別措置法(復興特別所得税・復興特別法人税)及び一般会計における債務の承継等に伴い必要な財源の確保に係る特別措置に関する法律(たばこ特別税)の規定による質問検査権の行使に基づくもの(措法87の6⑩等、復興財確法32①、62①、財源確保法19①)
- (2) 非居住者の内部取引に係る課税の特例、国外所得金額の計算の特例等に係る同種の事業を営む者等に対する質問検査権の行使に基づくもの(措法40の3の3、措法41の19の5等)
- (3) 国外財産調書・財産債務調書を提出する義務がある者に対する質問検査権の行使に基づくもの(国送法7②)
- (4) 支払調書等の提出に関する質問検査権の行使に基づくもの(措法9の4の2等)
- (5) 相手国等から情報の提供要請があった場合の質問検査権の行使に基づくもの(実特法9①)
- (6) 報告事項の提供に係る質問検査権の行使に基づくもの(実特法10の9①等)

【解説】

4-13と同じ。

(電磁的記録の提示又は提出の要求に応じる場合の意義)【4-14の再掲】

7-7 規則第2条第2項第3号及び第6項、第4条第1項並びに第5条第5項の「国税に関する法律の規定による……電磁的記録の提示又は提出の要求に応じること」とは、法の定めるところにより備付け及び保存が行われている国税関係帳簿又は保存が行われている国税関係書類若しくは電子取引の取引情報に係る電磁的記録について、税務職員から提示又は提出の要求(以下7-7において「ダウンロードの求め」という。)があった場合に、そのダウンロードの求めに応じられる状態で電磁的記録の保存等を行い、かつ、実際にそのダウンロードの求めがあった場合には、その求めに応じらることをいうのであり、「その要求に応じること」とは、当該職員の求めの全てに応じた場合をいうのであって、その求めに一部でも応じない場合はこれらの規定の適用(電子帳簿等保存制度の適用・検索機能の確保の要件の緩和)は受けられないことに留意する。

したがって、その求めに一部でも応じず、かつ、規則第2条第6項第6号に掲げる要件(検索機能の確保に関する要件の全て)又は第5条第5項に定める要件(優良な電子帳簿に関する要件。なお、国税関係書類については、これに相当する要件)が備わっていなかった場合には、規則第2条第2項、第3項、若しくは第6項、第3条又は第4条第1項の規定の適用に当たって、要件に従って保存等が行われていないこととなるから、その保存等がされている電磁的記録又は電子計算機出力マイクロフィルムは国税関係帳簿又は国税関係書類とはみなされないこととなる(電子取引の取引情報に係る電磁的記録については国税関係書類以外の書類とみなされないこととなる)ことに留意する。

また、当該ダウンロードの求めの対象については、法の定めるところにより備付け及び保存が行われている国税関係帳簿又は保存が行われている国税関係書類若しくは電子取引の取引情報に係る電磁的記録が対象となり、ダウンロードの求めに応じて行われる当該電磁的記録の提出については、税務職員の求めた状態で提出される必要があることに留意する。

【解説】

4-14と同じ。

(ファクシミリの取扱いについて)

7-8 ファクシミリを使用して取引に関する情報をやり取りする場合については、一般的に、送信側においては書面を読み取ることにより送信し、受信側においては受信した電磁的記録について書面で出力することにより、確認、保存することを前提としているものであることから、この場合においては、書面による取引があったものとして取り扱うが、複合機等のファクシミリ機能を用いて、電磁的記録により送受信し、当該電磁的記録を保存する場合については、法第2条第5号に規定する電子取引に該当することから、規則第4条に規定する要件に従って当該電磁的記録の保存が必要となることに留意する。

【解説】

ファクシミリ（以下「FAX」という。）とは、一般的に、紙媒体における文書や画像を電話回線等の通信回線によって遠隔地まで転送するシステムのこと、あるいは、そのようなシステムを利用するための装置のことを指し、現在普及しているFAXの使用状況は、書類などの原稿を読み取って相手の機器に送信し、相手側で受信して印刷されるまでが一連の流れとなっている。この点、その通信方法においては電磁的記録によりやりとりされることから、法第2条第5号に規定する電子取引に該当するとも考えられるが、当該やり取りは送受信に係る技術的な側面に過ぎず、現在普及しているFAXの一般的な使用状況を踏まえれば、送信者側も受信者側も書面により確認及び保存することを前提としていることから、そのようなやりとりは書面による取引である旨を明らかにしたものである。なお、当該書面については各税法の規定に従って保存する必要がある。

一方、複合機等のファクシミリ機能（いわゆるペーパーレスFAX等を含む。）を用いて送受信する場合において、電磁的記録としてデータの取り出し及び保存を前提とし、そのような機能を用いて書面による出力をすることなく電磁的記録の保存を行う場合は、法第2条第5号に規定する電子取引に該当し、規則第4条に規定する要件に従って、当該電磁的記録の保存が必要となる旨併せて留意的に明らかにした。

なお、印紙税が課税されることとなる文書（課税文書）をFAXにより転送し、それを受信側において書面で出力したとしても、印紙税は課税されないことに留意する。

(災害その他やむを得ない事情)【4-37の再掲】

7-9 規則第2条第8項((災害等があった場合のスキャナ保存の取扱い))及び第11項((災害等があった場合の過去分重要書類のスキャナ保存の取扱い))並びに第4条第3項に規定する「災害その他やむを得ない事情」の意義は、次に掲げるところによる。

(1) 「災害」とは、震災、風水害、雪害、凍害、落雷、雪崩、がけ崩れ、地滑り、火山の噴火等の天災又は火災その他の人為的災害で自己の責任によらないものに基因する災害をいう。

(2) 「やむを得ない事情」とは、前号に規定する災害に準ずるような状況又は当該事業者の責めに帰することができない状況にある事態をいう。

なお、上記のような事象が生じたことを証明した場合であっても、当該事象の発生前から保存に係る各要件を満たせる状態になかったものについては、これらの規定の適用はないのであるから留意する。

【解説】

4-37と同じ。

(宥恕措置における「やむを得ない事情」の意義)

7-10 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（令和3年財務省令第25号）附則第2条第3項（経過措置）の規定により読み替えて適用される規則第4条第3項（電子取引の取引情報に係る電磁的記録の保存に関する宥恕措置）に規定する「やむを得ない事情」とは、電子取引の取引情報に係る電磁的記録の保存に係るシステム等や社内でのワークフローの整備未済等、保存要件に従って電磁的記録の保存を行うための準備を整えることが困難であることをいう。

【解説】

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（令和3年財務省令第25号）附則第2条第3項（経過措置）の規定により読み替えて適用される規則第4条第3項（電子取引の取引情報に係る電磁的記録の保存に関する宥恕措置）の規定の適用に当たっては、この宥恕措置が、電子取引の取引情報に係る電磁的記録の保存要件への対応が困難な事業者の実情に配慮し、令和4年1月1日から令和5年12月31日までと期間を区切って引き続きその電磁的記録を出力することにより作成した書面等による保存を可能とする経過措置として設けられたものであることに鑑みて、その適用を広く認めることとしている。

したがって、例えば、その電磁的記録の保存に係るシステム等や社内のワークフローの整備が間に合わない等といった、自己の責めに帰さないと言い難いような事情も含め、要件に従って電磁的記録の保存を行うための準備を整えることが困難な事情がある場合については、この宥恕措置における「やむを得ない事情」があると認められることに留意する。

(宥恕措置適用時の取扱い)

7-11 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（令和3年財務省令第25号）附則第2条第3項（（経過措置））の規定により読み替えて適用される規則第4条第3項（（電子取引の取引情報に係る電磁的記録の保存に関する宥恕措置））の規定の適用に当たって、電子取引の取引情報に係る電磁的記録の保存を要件に従って行うことができなかったことについてやむを得ない事情があると認められ、かつ、その電磁的記録を出力することにより作成した書面（整然とした形式及び明瞭な状態で出力されたものに限る。）の提示又は提出の要求に応じることができる場合には、その出力書面等の保存をもってその電磁的記録の保存を行っているものとして取り扱って差し支えない。

【解説】

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（令和3年財務省令第25号）附則第2条第3項（（経過措置））の規定により読み替えて適用される規則第4条第3項（（電子取引の取引情報に係る電磁的記録の保存に関する宥恕措置））の規定については、令和4年度税制改正の大綱（令和3年12月24日閣議決定）において、「当該電磁的記録の保存要件への対応が困難な事業者の実情に配慮し、引き続き保存義務者から納税地等の所轄税務署長への手続を要せずその出力書面等による保存を可能とするよう、運用上、適切に配慮することとする。」とされている。本通達では、こうした点を踏まえ、令和4年1月1日から令和5年12月31日までの間に行う電子取引の取引情報に係る電磁的記録について、税務調査等の際に、その電磁的記録を出力することにより作成した書面（以下「出力書面」という。）の提示又は提出の要求に応じることができるようにしているときは、その出力書面の保存をもってその電磁的記録の保存をしているものとして取り扱って差し支えないこととし、もって、適法に保存義務を果たしていることとなることを明らかにしている。

(注) 令和3年度税制改正前に可能とされていた電子取引の取引情報に係る電磁的記録を出力したCOMの保存をしている場合には、上記の出力書面に代えて、そのCOMの提示又は提出の要求に応じることができるようにしているときは、そのCOMが従前の要件に従って保存されている限りにおいて、その保存をもってその電磁的記録の保存をしているものとして取り扱って差し支えないこととする。

法第8条((他の国税に関する法律の規定の適用))関係

(過少申告加算税の軽減措置)

8-1 課税期間を通じて規則第5条第5項((優良な電子帳簿に関する保存要件))に定める要件を満たして特例国税関係帳簿の保存等を行っていないければ、当該課税期間について法第8条第4項((過少申告加算税の軽減措置))の規定の適用はないことに留意する。

【解説】

法第8条第4項((過少申告加算税の軽減措置))の規定の適用に当たっては、軽減措置の適用を受けようとする過少申告加算税の基因となる修正申告等に係る課税期間の初日(業務を開始した日の属する課税期間については、その業務を開始した日)から引き続き所定の要件を満たして対象帳簿(特例国税関係帳簿)の保存等を行っている必要がある(令2)。

そのため、課税期間の途中から特例国税関係帳簿について規則第5条第5項の要件を満たして保存等をしていた場合には、当該課税期間については過少申告加算税の軽減措置の対象にはならないことを、本通達は念のため明らかにしたものである。

また、法第8条第4項では「引き続き当該要件を満たしてこれらの備付け及び保存が行われているものに限る。」とされていることから、当該要件については、保存期間を通じて満たしている必要があるが、具体的には、本規定の対象となる課税期間に係る修正申告書の提出又は更正の時に継続して当該要件を充足して備付け及び保存が行われていることに留意する。

なお、令和4年1月1日以後に法定申告期限が到来する国税について、修正申告書又は更正に係る課税期間の初日から令和3年度改正前の法第4条第1項の承認を受けている改正後の特例国税関係帳簿に相当する国税関係帳簿に係る電磁的記録の保存等をしている場合には、当該国税関係帳簿について、同日前の期間を含めた課税期間を通して規則第5条第5項に定める要件を満たして保存等が行われているものとして、過少申告加算税の軽減措置を適用することに留意する。

(軽減対象となる過少申告の範囲)

8-2 法第8条第4項((過少申告加算税の軽減措置))の規定の対象となるのは、過少申告加算税の額の計算の基礎となるべき税額のうち、「電磁的記録等に記録された事項に係る事実に係る税額」であるが、当該税額とは、法人税、地方法人税及び消費税(地方消費税を含む。)であれば当該基礎となるべき税額の全てをいい、所得税(復興特別所得税を含む。)であれば、当該基礎となるべき税額のうち、国税関係帳簿の備付け義務があり、かつ、当該帳簿に基づき計算される所得に係る税額が対象となる。

したがって、所得税(復興特別所得税を含む。)については、帳簿に基づき計算されない所得のほか、所得税の所得控除(保険料控除、扶養控除等)の適用誤りについても法第8条第4項の規定の対象外となることに留意する。

【解説】

法第8条第4項（(過少申告加算税の軽減措置)）の規定は、令和3年度税制改正により、改正以前の要件と同等の要件を満たした上で保存等がされた電子帳簿を信頼性の高い帳簿（優良な電子帳簿）として位置づけ、その普及促進のための優遇措置として、当該優良な電子帳簿に記録された事項について申告漏れがあった場合には、過少申告加算税を軽減することとして設けられた規定である。

当該規定が、優良な電子帳簿を備え付けた場合の優遇措置であることからすれば、その軽減の対象となる過少申告加算税の額の計算の基礎となるべき税額は、国税関係帳簿に記録されていた（されるべき）事項に係る税額に限られることとなる。

よって、その対象となる税額について、法人税、地方法人税及び消費税（地方消費税を含む。）の場合には、過少申告加算税の額の計算の基礎となるべき税額の計算において、一般的には全ての事項が国税関係帳簿に記録されると考えられることから、当該基礎となるべき税額の全てが同項の規定の対象となる。

一方、所得税（復興特別所得税を含む。）の場合は、帳簿の備付け義務があり、当該帳簿に基づき計算される事業所得、不動産所得及び山林所得の過少申告が対象となり、仮に、一時所得などの申告漏れ、所得税の所得控除（保険料控除、扶養控除等）の適用誤りにより過少申告があり、過少申告加算税が生じた場合には、同項の規定の対象とはならない旨を、本通達は明らかにしたものである。

（「隠蔽し、又は仮装」の意義）

8-3 法第8条第4項（(過少申告加算税の軽減措置)）及び第5項（(重加算税の加重措置)）に規定する「隠蔽し、又は仮装」とは、国税通則法第68条（(重加算税)）に規定する「隠蔽し、又は仮装」と同義であることに留意する。

なお、法第8条第4項の規定の適用に当たって、国税通則法第119条第4項（(国税の確定金額の端数計算等)）の規定により重加算税の全額が切り捨てられた場合についても、法第8条第4項ただし書に規定する「隠蔽し、又は仮装」に該当することに留意する。

【解 説】

本通達は、法第8条第4項及び第5項に規定する「隠蔽し、又は仮装」とは、国税通則法第68条に規定する「隠蔽し、又は仮装」と同義であることを明示したものである。

なお、法第8条第4項ただし書では「その税額の計算の基礎となるべき事実で隠蔽し、又は仮装されたものがあるときは、この限りでない。」とされていることから、過少申告加算税の軽減措置が適用されない同項に規定する電磁的記録等に記録された事項に係るもの以外の事実について、隠蔽し、又は仮装されたものがあるときも同項の規定の適用はないことに留意する。

また、国税通則法第119条第4項の規定が適用されると、隠蔽し、又は仮装された事実があったとしても、重加算税が賦課されないこととなるが、このような場合における法第8条第4項の規定の適用関係については、同項ただし書において「その税額の計算の基礎となるべき事実で隠蔽し、又は仮装されたものがあるときは、この限りでない。」とされ、重加算税の税額が発生することを要件としていない。すなわち、その税額の計

算の基礎となる事実が隠蔽し、又は仮装されたものであるかどうかで判断されることから、仮に国税通則法第 119 条第 4 項の規定の適用によって重加算税の全額が切り捨てられた場合であっても、法第 8 条第 4 項の規定による過少申告加算税の軽減措置は受けられないこととなる。本通達はその点についても併せて留意的に明らかにしたものである。

（「あらかじめ」の意義）

8-4 規則第 5 条第 1 項に規定する特例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に記録された事項に関し修正申告等があった場合に法第 8 条第 4 項（（過少申告加算税の軽減措置））の規定の適用を受ける旨等を記載した届出書（以下 8-4 において「適用届出書」という。）が、同項の規定の適用を受けようとする国税の法定申告期限までに規則第 5 条第 1 項に規定する所轄税務署長等に提出されている場合には、その適用届出書は、あらかじめ、所轄税務署長等に提出されているものとして取り扱うこととする。

【解説】

規則第 5 条第 1 項（（特例国税関係帳簿の適用届出書））に規定する「あらかじめ」の適用に当たっては、その適用届出書が、過少申告加算税の特例措置の適用のために提出されるものであることから、その過少申告加算税の納税義務の成立の時期である法定申告期限（通法 15②十四）までに提出があれば、この「あらかじめ」提出があったものとして取り扱うことを明らかにした。

（合併又は営業譲渡があった場合の法第 8 条第 4 項の規定の適用の取扱い）

8-5 合併又は営業譲渡があった場合において、被合併法人又は営業譲渡を行った者（以下 8-5 において「被合併法人等」という。）が提出していた法第 8 条第 4 項の規定の適用を受ける旨等を記載した届出書は、合併法人又は営業譲渡を受けた者（以下 8-5 において「合併法人等」という。）の特例国税関係帳簿には及ばないことから、合併法人等は、被合併法人等が当該届出書を提出していたことをもって、その特例国税関係帳簿について同項の規定の適用を受けられることにはならないことに留意する。

【解説】

合併又は営業譲渡があった場合において、被合併法人等が提出していた法第 8 条第 4 項の規定を受ける旨等を記載した届出書の効力は、合併法人等が作成する特例国税関係帳簿には及ぶものではないことを明らかにしたものである。

(国税関係帳簿の備付けを開始する日の意義)

8-6 規則第5条第1項第3号に規定する「届出に係る特例国税関係帳簿に係る電磁的記録の備付け及び保存……をもって当該特例国税関係帳簿の備付け及び保存に代える日」とは、課税期間の定めのある国税に係る特例国税関係帳簿については、原則として課税期間の初日となることに留意する。

(注) 課税期間の定めのない国税に係る特例国税関係帳簿の当該保存義務者が備え付ける特例国税関係帳簿の備付け及び保存に代える日については、保存義務者が、電磁的記録の備付け及び保存をもって特例国税関係帳簿の備付け及び保存に代えようとしたと確認できる日としている場合には、これを認める。

【解説】

法第8条第4項((過少申告加算税の軽減措置))の適用対象となる帳簿とは、規則第5条第1項に定める帳簿であることに加え、あらかじめ、同項に定める届出書を所轄税務署長等に提出したものに限られる。

この届出書に記載すべき事項として同項第3号に規定する「届出に係る特例国税関係帳簿に係る電磁的記録の備付け及び保存……をもって当該特例国税関係帳簿の備付け及び保存に代える日」とは、法人税における事業年度や所得税における年分のように、課税期間の定めのある国税に係る国税関係帳簿にあつては、課税期間の初日から帳簿が備え付けられるのが一般的であるため、この旨を念のため示したものである。

なお、例外的に課税期間の中途の日が特例国税関係帳簿の備付け等開始の日となる場合としては、例えば、不動産所得、事業所得又は山林所得を生ずべき業務のいずれの業務も行っていない個人が年の中途において新たに業務を開始する場合や、法人が新たに支店等を開設し、その支店等において新たに特例国税関係帳簿を作成するようなケースがある。

また、課税期間の定めのない国税に係る特例国税関係帳簿の当該保存義務者が備え付ける国税関係帳簿の備付け等開始の日については、当該保存義務者が、その帳簿に係る電磁的記録の備付け等をもってその特例国税関係帳簿の備付け等に代えようとしたと確認できる日として差し支えないものとする。

(特例国税関係帳簿に係る電磁的記録の訂正又は削除の意義)

8-7 規則第5条第5項第1号イ(1)((訂正削除の履歴の確保))に規定する「訂正又は削除」とは、電子計算機処理によって、特例国税関係帳簿に係る電磁的記録の該当の記録事項を直接に変更することのみをいうのではなく、該当の記録事項を直接に変更した場合と同様の効果を生じさせる新たな記録事項(いわゆる反対仕訳)を追加することもこれに含まれることに留意する。

【解説】

規則第5条第5項第1号イ(1)では、特例国税関係帳簿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、これらの事実及び内容を確認することができるシステムを使用することとされている。

この訂正又は削除の具体的な方法として、電子計算機処理によって、特例国税関係帳簿に係る電磁的記録の該当の記録事項を直接に変更する方法のほか、新たな記録事項（いわゆる反対仕訳）を追加することによって、該当の記録事項を直接に変更した場合と同様の効果を生じさせる方法も含まれることを留意的に明らかにしたものである。

（特例国税関係帳簿に係る電磁的記録の訂正削除の履歴の確保の方法）

8-8 規則第5条第5項第1号イ(1)((訂正削除の履歴の確保))の規定の適用に当たり、例えば、次に掲げるシステム等によることとしている場合には、当該規定の要件を満たすものとして取り扱うこととする。

- (1) 電磁的記録の記録事項を直接に訂正し又は削除することができるシステムで、かつ、訂正前若しくは削除前の記録事項及び訂正若しくは削除の内容がその電磁的記録又はその電磁的記録とは別の電磁的記録に自動的に記録されるシステム
- (2) 電磁的記録の記録事項を直接に訂正し又は削除することができないシステムを使用し、かつ、その記録事項を訂正し又は削除する必要がある場合には、これを直接に訂正し又は削除した場合と同様の効果を生じさせる新たな記録事項（当初の記録事項を特定するための情報が付加されたものに限る。）を記録する方法（いわゆる反対仕訳による方法）

【解説】

規則第5条第5項第1号イ(1)に規定する「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」という要件を満たす方法として、現状におけるコンピュータ処理の実態を踏まえ、次のようなシステム等によっている場合には、この要件を満たすものとして取り扱うことを明らかにしたものである。

イ 訂正又は削除の履歴が自動的に記録されるシステム

電磁的記録として記録されている記録事項を直接に訂正し又は削除することができるシステムであり、かつ、訂正前若しくは削除前の記録事項及び訂正若しくは削除の内容がその電磁的記録又はその電磁的記録とは別の電磁的記録（訂正削除の履歴ファイル）に自動的に記録されるシステム

ロ いわゆる反対仕訳により記録する方法

電磁的記録として記録されている記録事項を直接に訂正し又は削除することができないシステムを使用し、かつ、その記録事項を訂正し又は削除する必要がある場合には、これを直接に訂正し又は削除した場合と同様の効果を生じさせる新たな記録事項（当初の記録事項を特定するための情報が付加されたものに限る。）を記録する方法

（注） 反対仕訳の方法として、当初の記録事項の全体の反対仕訳と正当な仕訳を行う方法又は当初の記録事項と正当な記録事項との差を反対仕訳する方法のいずれの方法によるかは問わない。

(特例国税関係帳簿に係る電磁的記録の訂正削除の履歴の確保の特例)

8-9 規則第5条第5項第1号イ(1)((訂正削除の履歴の確保))の規定の適用に当たり、電磁的記録の記録事項の誤りを是正するための期間を設け、当該期間が当該電磁的記録の記録事項を入力した日から1週間を超えない場合であって、当該期間内に記録事項を訂正し又は削除したものについて、その訂正又は削除の事実及び内容に係る記録を残さないシステムを使用し、規則第2条第2項第1号ニ((電磁的記録の保存等に関する事務手続を明らかにした書類の備付け))に掲げる書類に当該期間に関する定めがあるときは、要件を充足するものとして取り扱う。

【解説】

規則第5条第5項第1号イ(1)では、特例国税関係帳簿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、訂正削除の履歴を確認できるシステムを使用することとされている。

この場合の訂正削除の履歴は、その全てについて残されることが望ましいが、入力後速やかにその入力内容を確認し入力誤りについて訂正又は削除をすることも一般的であり、そのような訂正又は削除についてまで、その履歴の確保を求めるのは、コンピュータ処理の実態に即さないとも考えられる。

そこで、そのような訂正又は削除を行うための期間があらかじめ内部規程等(規則第2条第2項第1号ニに掲げる事務手続を明らかにした書類)に定められており、かつ、その期間が当該電磁的記録の記録事項を入力した日から1週間を超えない場合には、便宜上、その期間について訂正又は削除の履歴を残さないシステムを使用することを認めることとしたものである。

なお、一定の期間について訂正削除の履歴を残さないシステムとしては、例えば、次の訂正又は削除の方法の区分に応じ、次のようなものが考えられる。

イ 記録事項を直接に訂正し又は削除する方法

電磁的記録の記録事項に係る当初の入力日から訂正又は削除をすることができる期間を自動的に判定し、当該期間内における訂正又は削除については履歴を残さないこととしているシステム

ロ いわゆる反対仕訳により訂正し又は削除する方法

電磁的記録の記録事項に係る当初の入力日から訂正又は削除をすることができる期間を自動的に判定し、当該期間が経過するまでは記録事項を直接に訂正し又は削除することができるが、当該期間が経過した後においては反対仕訳の方法によってしか記録事項を訂正し又は削除することができないシステム

(追加入力の履歴の確保の方法)

8-10 規則第5条第5項第1号イ(2)((追加入力の履歴の確保))の規定の適用に当たり、例えば、国税関係帳簿に係る電磁的記録の記録事項の入力時に、個々の記録事項に入力日又は一連番号等が自動的に付され、それを訂正し又は削除することができないシステムを使用する場合には、当該規定の要件を満たすこととなることに留意する。

【解 説】

規則第5条第5項第1号イ(2)では、個々の記録事項の入力を、通常の業務処理期間を経過した後に行った場合に、その事実（通常の業務処理期間経過後に追加入力した事実）を事後において確認することができるシステムを使用することとされている。

ところで、現状のコンピュータ処理においては、全ての電磁的記録の記録事項に、その入力時において入力日や一連番号等の情報が自動的に付されるシステムが相当程度普及しているが、これらの情報を訂正し又は削除することができないシステムにおいては、事後に、その入力日や一連番号等によって個々の記録事項の入力順序が分かることから、追加入力した事実を確認することができることとなる。

そこで、これを規則第5条第5項第1号イ(2)の要件を満たすシステムの例として明らかにしたものである。

(帳簿間の関連性の確保の方法)

8-11 規則第5条第5項第1号ロ((帳簿間の関連性の確保))の規定の適用に当たり、例えば、次に掲げる場合の区分に応じ、それぞれ次に掲げる情報が記録事項として記録されるときは、同号の要件を満たすものとして取り扱うことに留意する。

- (1) 一方の国税関係帳簿に係る記録事項（個々の記録事項を合計したものを含む。）が他方の国税関係帳簿に係る記録事項として個別転記される場合 相互の記録事項が同一の取引に係る記録事項であることを明確にするための一連番号等の情報
- (2) 一方の国税関係帳簿に係る個々の記録事項が集計されて他方の国税関係帳簿に係る記録事項として転記される場合 ((1)に該当する場合を除く。) 一方の国税関係帳簿に係るどの記録事項を集計したかを明らかにする情報

【解 説】

規則第5条第5項第1号ロでは、特例国税関係帳簿に係る電磁的記録の記録事項と当該特例国税関係帳簿に関連する他の国税関係帳簿（当該他の国税関係帳簿も、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適用を受けているものである場合には、その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）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とされている。

この規定の要件を満たす具体的な方法としては、次のような方法が考えられるので、これを例示したものである。

- イ 一方の国税関係帳簿に係る記録事項（例えば、日計や月計のように個々の記録事項を合計したものを含む。）を他方の国税関係帳簿に係る記録事項として個別転記する場合に、一連番号等の情報を双方の国税関係帳簿に係る記録事項として記録する方法
- ロ 一方の国税関係帳簿に係る個々の記録事項を集計して他方の国税関係帳簿に係る記録事項として転記する場合に、他方の国税関係帳簿の摘要欄等に集計対象項目（勘定科目又は部門等）及び集計範囲（○月○日～○月○日）を記録する方法

(検索機能の意義)【4-9の再掲】

8-12 規則第2条第6項第6号((検索機能の確保))及び第5条第5項第1号ハ((優良な電子帳簿に関する検索機能の確保))に規定する「電磁的記録の記録事項の検索をすることができる機能」とは、蓄積された記録事項から設定した条件に該当する記録事項を探し出すことができ、かつ、検索により探し出された記録事項のみが、ディスプレイの画面及び書面に、整然とした形式及び明瞭な状態で出力される機能をいう。この場合、検索項目について記録事項がない電磁的記録を検索できる機能を含むことに留意する。

【解説】

4-9と同じ。

(特例国税関係帳簿に係る電磁的記録の検索機能における記録項目)

8-13 規則第5条第5項第1号ハ(1)((検索機能の確保))に規定する「取引年月日、取引金額及び取引先」とは、例えば、次に掲げる特例国税関係帳簿の区分に応じ、それぞれ次に定める記録項目がこれに該当する。

- (1) 仕訳帳 取引年月日及び取引金額
- (2) 総勘定元帳 記載年月日及び取引金額
- (3) 現金出納帳、売上帳及び仕入帳などの補助記入帳 取引年月日、取引金額及び取引先名称
- (4) 売掛金元帳、買掛金元帳などの補助元帳 記録又は取引の年月日、取引金額及び取引先名称
- (5) 固定資産台帳、有価証券台帳及び給与台帳など資産名や社員名で区分して記録している帳簿 資産名又は社員名

(注) 一連番号等により規則第5条第5項第1号ロ((帳簿間の関連性の確保))の要件を確保することとしている場合には、当該一連番号等により特例国税関係帳簿の記録事項を検索することができるときについても要件を充足するものとして取り扱うことに留意する。

【解説】

規則第5条第5項第1号ハ(1)に規定する「取引年月日、取引金額及び取引先」の意義は、それぞれ、次のとおりであることから、この考え方に基づいて、主な特例国税関係帳簿ごとに該当の具体的な記録項目を例示したものである。

イ 取引年月日 特例国税関係帳簿に記録すべき日付(取引年月日、記載年月日、約定年月日、受入年月日等)をいう。

ロ 取引金額 特例国税関係帳簿に記録すべき取引の金額又は資産の譲渡等の対価の額等をいい、単価及び残高を含まない。

ハ 取引先 特例国税関係帳簿に記録すべき事項のうち、取引の相手方をいう。

(範囲を指定して条件を設定することの意義)【4-10の再掲】

8-14 規則第2条第6項第6号ロ((検索機能の確保))及び第5条第5項第1号ハ(2)((優良な電子帳簿に関する検索機能の確保))に規定する「その範囲を指定して条件を設定することができる」とは、課税期間ごとに、日付又は金額の任意の範囲を指定して条件設定を行い検索ができることをいうことに留意する。

【解説】

4-10と同じ。

(二以上の任意の記録項目の組合せの意義)【4-11の再掲】

8-15 規則第2条第6項第6号ハ((検索機能の確保))及び第5条第5項第1号ハ(3)に規定する「二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」とは、個々の国税関係帳簿書類に係る電磁的記録の記録事項を検索するに当たり、当該国税関係帳簿書類に係る検索の条件として設定した記録項目(取引年月日その他の日付、取引金額及び取引先)(同号ハについては、取引年月日、取引金額及び取引先)から少なくとも二の記録項目を任意に選択して、これを検索の条件とする場合に、いずれの二の記録項目の組合せによっても条件を設定することができることをいうことに留意する。

【解説】

4-11と同じ。

(国税に関する法律の規定による提示又は提出の要求)【4-13の再掲】

8-16 規則第2条第2項第3号及び第6項、第4条第1項並びに第5条第5項第1号及び第2号ホに規定する「国税に関する法律の規定による……提示又は提出の要求」については、国税通則法第74条の2から第74条の6までの規定による質問検査権の行使に基づく提示又は提出の要求のほか、以下のものが対象となる。

- (1) 国税通則法の規定を準用する租税特別措置法、東日本大震災からの復興のための施策を実施するために必要な財源の確保に関する特別措置法(復興特別所得税・復興特別法人税)及び一般会計における債務の承継等に伴い必要な財源の確保に係る特別措置に関する法律(たばこ特別税)の規定による質問検査権の行使に基づくもの(措法87の6⑪等、復興財確法32①、62①、財源確保法19①)
- (2) 非居住者の内部取引に係る課税の特例、国外所得金額の計算の特例等に係る同種の事業を営む者等に対する質問検査権の行使に基づくもの(措法40の3の3、措法41の19の5等)
- (3) 国外財産調書・財産債務調書を提出する義務がある者に対する質問検査権の行使に基づくもの(国送法7②)
- (4) 支払調書等の提出に関する質問検査権の行使に基づくもの(措法9の4の2等)
- (5) 相手国等から情報の提供要請があった場合の質問検査権の行使に基づくもの(実特法9①)
- (6) 報告事項の提供に係る質問検査権の行使に基づくもの(実特法10の9①等)

【解説】

4-13と同じ。

(電磁的記録の提示又は提出の要求に応じる場合の意義)【4-14の再掲】

8-17 規則第2条第2項第3号及び第6項、第4条第1項並びに第5条第5項の「国税に関する法律の規定による……電磁的記録の提示又は提出の要求に応じること」とは、法の定めるところにより備付け及び保存が行われている国税関係帳簿又は保存が行われている国税関係書類若しくは電子取引の取引情報に係る電磁的記録について、税務職員から提示又は提出の要求(以下8-17において「ダウンロードの求め」という。)があった場合に、そのダウンロードの求めに応じられる状態で電磁的記録の保存等を行い、かつ、実際にそのダウンロードの求めがあった場合には、その求めに応じらることをいうのであり、「その要求に応じること」とは、当該職員の求めの全てに応じた場合をいうのであって、その求めに一部でも応じない場合はこれらの規定の適用(電子帳簿等保存制度の適用・検索機能の確保の要件の緩和)は受けられないことに留意する。

したがって、その求めに一部でも応じず、かつ、規則第2条第6項第6号に掲げる要件(検索機能の確保に関する要件の全て)又は第5条第5項に定める要件(優良な電子帳簿に関する要件。なお、国税関係書類については、これに相当する要件)が備わっていなかった場合には、規則第2条第2項、第3項、若しくは第6項、第3条又は第4条第1項の規定の適用に当たって、要件に従って保存等が行われていないこととなるから、その保存等がされている電磁的記録又は電子計算機出力マイクロフィルムは国税関係帳簿又は国税関係書類とはみなされないこととなる(電子取引の取引情報に係る電磁的記録については国税関係書類以外の書類とみなされないこととなる)ことに留意する。

また、当該ダウンロードの求めの対象については、法の定めるところにより備付け及び保存が行われている国税関係帳簿又は保存が行われている国税関係書類若しくは電子取引の取引情報に係る電磁的記録が対象となり、ダウンロードの求めに応じて行われる当該電磁的記録の提出については、税務職員の求めた状態で提出される必要があることに留意する。

【解説】

4-14と同じ。

(索引簿の備付けの特例)

8-18 規則第5条第5項第2号ハ((索引簿の備付け))の規定の適用に当たり、次に掲げる場合には、同号ハの要件を満たすものとして取り扱う。

- (1) 日本産業規格Z6007に規定する計算機出力マイクロフィッシュ(以下8-18において「COMフィッシュ」という。)を使用している場合において、COMフィッシュのヘッダーに同号に規定する事項が明瞭に出力されており、かつ、COMフィッシュがフィッシュアルバムに整然と収納されている場合
- (2) 規則第5条第5項第2号ホ((電磁的記録の並行保存等))に規定する「電子計算機出力マイクロフィルムの記録事項の検索をすることができる機能」が確保されている場合(当該機能が確保されている期間に限る。)

(注) 索引簿の備付方法については、4-6の本文なお書に掲げる方法と同様の方法によることを認める。

【解説】

規則第5条第5項第2号ハでは、電子計算機出力マイクロフィルム(以下「COM」という。)により国税関係帳簿書類を保存する場合には、特定のCOMを探し出すことができる索引簿を備え付けることとされているが、他の方法により索引簿を備え付けている場合と同様の機能が確保されているときは、重ねて索引簿を備え付けさせる必要がないと考えられる。そこで、次の場合には、索引簿の備付けを省略することができることとして取り扱う旨を明らかにしたものである。

イ 規則第5条第5項第2号ハに規定する事項がCOMフィッシュのヘッダーに出力され、かつ、COMフィッシュがフィッシュアルバムに整然と収納されている場合

ロ 規則第5条第5項第2号ホに規定する「電子計算機出力マイクロフィルムの記録事項の検索をすることができる機能」が確保されている場合(当該機能が確保されている期間に限る。)

なお、索引簿についても、システム関係書類等と同様に書面による備付けに限定せず、パソコン等により作成し、HD等で備え付けることができる旨を併せて明らかにした。

(電子計算機出力マイクロフィルムの記録事項の検索をすることができる機能の意義)

8-19 規則第5条第5項第2号ホ((電磁的記録の並行保存等))に規定する「電子計算機出力マイクロフィルムの記録事項の検索をすることができる機能(同号ハに規定する機能に相当するものに限る。)」とは、規則第5条第5項第1号ハ((検索機能の確保))に規定する検索機能に相当する検索機能をいうのであるから、当該検索により探し出された記録事項を含む電子計算機出力マイクロフィルムのコマの内容が自動的に出力されることを要することに留意する。

【解説】

規則第5条第5項第2号ホでは、電子計算機出力マイクロフィルムにより国税関係帳簿を保存する場合には、電磁的記録を3年間並行保存するか又は電子計算機出力マイクロフィルムの記録事項の検索をすることができる機能(規則第5条第5項第1号ハに規定する電磁的記録の場合の検索機能に相当する機能)を確保しておくこととされている。

ところで、規則第5条第5項第1号ハに規定する検索機能とは、蓄積された記録事項から設定した条件に該当する記録事項を探し出すことができ、かつ、検索により探し出された記録事項のみが、ディスプレイの画面等に出力される機能をいうのであるから（8-12 参照）、これを電子計算機出力マイクロフィルムになぞらえれば、検索により探し出された記録事項を含む電子計算機出力マイクロフィルムのコマの内容が自動的に出力されることを要することとなるので、その旨を明らかにしたものである。

（システム変更を行った場合の取扱い）【4-40の再掲】

8-20 保存義務者がシステムを変更した場合には、変更前のシステムにより作成された国税関係帳簿又は国税関係書類に係る電磁的記録（電子計算機出力マイクロフィルムにより保存している場合における規則第5条第5項第2号ホ（電磁的記録の並行保存等）の規定により保存すべき電磁的記録を含む。以下8-20において「変更前のシステムに係る電磁的記録」という。）については、原則としてシステム変更後においても、規則第2条（国税関係帳簿書類の電磁的記録による保存等）、第3条（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5条第5項（優良な電子帳簿に関する保存要件）に規定する要件に従って保存等を行わなければならないことに留意する。

この場合において、当該要件に従って変更前のシステムに係る電磁的記録の保存等を行うことが困難であると認められる事情がある場合で、変更前のシステムに係る電磁的記録の保存等をすべき期間分の電磁的記録（法第4条第1項又は第2項（国税関係帳簿書類の電磁的記録による保存等）に規定する財務省令で定めるところにより保存等が行われていた国税関係帳簿又は国税関係書類に係る電磁的記録に限る。）を書面に出力し、保存等をしているときには、これを認める。

また、上記の場合において、法第4条第3項前段に規定する財務省令で定めるところにより保存が行われている国税関係書類に係る電磁的記録については、変更前のシステムに係る電磁的記録の基となった書類を保存しているときは、これを認めるが、当該書類の保存がない場合は、同項後段の規定によりそのシステム変更日において適法に保存している電磁的記録の保存を行うことに留意する（4-39 参照）。

（注） 法第8条第4項（過少申告加算税の軽減措置）の規定の適用を受けようとする保存義務者の特例国税関係帳簿の保存等に係るシステム変更については、書面に出力し保存する取扱いによることはできないのであるから留意する。

【解説】

4-40 と同じ。

(重加算税の加重措置の対象範囲)

8-21 法第8条第5項に規定する「電磁的記録に記録された事項に関し……同法（国税通則法）第68条第1項から第3項まで（重加算税）の規定に該当するとき」とは、保存義務者が電磁的記録を直接改ざん等する場合のみならず、紙段階で不正のあった請求書等（作成段階で不正のあった電子取引の取引情報に係る電磁的記録を含む。）のほか、通謀等により相手方から受領した架空の請求書等を電磁的記録により保存している場合又は通謀等により相手方から受領した架空の電子取引の取引情報に係る電磁的記録を保存している場合等も含むことに留意する。

なお、法第8条第5項の規定による重加算税の加重措置と消費税法第59条の2第1項の規定による重加算税の加重措置については重複適用がないことに留意する。

【解説】

国税関係書類に係るスキャナ保存制度においては、紙段階や電磁的記録の改ざんを防止し、適正公平な課税を確保する観点から、一定の要件に従って保存を行う必要がある旨が定められているが、こういった要件については、組織ぐるみで故意に不正を企図した場合等にまで防止できるものではなく、その効果は限定的である点を踏まえ、令和3年度の税制改正においては、適正事務処理要件の廃止等の事業者におけるペーパーレス化に十分寄与していない要件についての整備が行われたが、本措置は、こういった不正行為を未然に抑止するための担保措置として導入されたものである。

なお、本措置は、取引の相手方から受領した書類等が電子的に保存されている場合には、紙によってその書類等を保存する場合と比して、複製・改ざん行為が容易であり、また、その痕跡が残りにくいという特性に鑑みて、こうした複製・改ざん行為を未然に抑止する観点から重加算税を加重するものであり、電子取引の取引情報に係る電磁的記録の保存が行われている場合についても同様に対象とするものである。

また、法第8条第5項に規定する「電磁的記録に記録された事項に関し……同法（国税通則法）第68条第1項から第3項まで（重加算税）の規定に該当するとき」の範囲については、「電磁的記録に記録された事項に関し」とされており、「事項」は電磁的記録に限定されないことから、電磁的記録の直接的な改ざんや削除による不正行為に基づく期限後申告等のほか、書類の作成・受領後からスキャナ保存までの間に行われる紙段階での不正行為に基づく期限後申告等も含まれ得ることとなる。

さらに、相手方と通謀し、他者に架空の請求書等を作成させ、その請求書等について受領者側でスキャナ保存を行う場合や架空の電子取引情報をやりとりする場合についても、電磁的記録の特性を利用した複製や改ざん行為を容易に行い得る状態としていることから、本措置の対象から除外されていない点について留意が必要である。

なお、本措置については、過少申告加算税の軽減措置とは異なり、スキャナ保存による電磁的記録に関する不正行為に基づく重加算税については全ての税目が、電子取引の取引情報に係る電磁的記録に関する不正行為に基づく重加算税については申告所得税及び法人税がそれぞれ対象となることに留意する。

おって、例えば、一つの取引について、所得税（源泉徴収に係る所得税を除く。）及び法人税に係る保存義務者が行うスキャナ保存に係る電磁的記録と電子取引の取引情

報に係る電磁的記録があった場合について、各々に改ざん等があったときには、法第8条第5項が適用され10%の重加算税の加重措置が適用される。他方で、消費税に係る保存義務者が仕入税額控除の適用を受けるために保存する請求書等に関し、例えば、令和5年10月以降の仕入について、日々の納品書は電磁的記録（EDI）により提供を受け、月次の請求書を書面で受領して、納品書に係る電磁的記録と月次請求書を併せて適格請求書の記載事項を満たすものとして保存することがあるが、納品書に係る電磁的記録は消費税法令の規定に基づき保存し、月次請求書は法の規定に基づきスキャナ保存をしている場合に、消費税に係る保存義務者がこれらに対してそれぞれ行う改ざん等については法第8条第5項と消費税法第59条の2第1項の両方の規定による重加算税の加重措置が重複適用されることはなく、法第8条第5項の規定により10%の重加算税の加重措置が適用されることに留意する。

（電磁的記録に係る重加算税の加重措置と国税通則法第68条第4項の重複適用）

8-22 法第8条第5項（（電磁的記録の記録事項に関連した仮装・隠蔽の場合の重加算税の加重措置））の規定の適用がある場合であっても、国税通則法第68条第4項（（短期間に繰り返して無申告又は仮装・隠蔽が行われた場合の加算税の加重措置））の規定に該当するときは、重加算税の加重措置について重複適用があることに留意する。

【解説】

法第8条第5項の規定の適用がある場合であっても、国税通則法第68条第4項の規定に該当するときは、各々の重加算税の加重措置が適用されることに留意する。

したがって、過去5年以内に無申告加算税又は重加算税を課された納税者が、電磁的記録の記録事項に関連した仮装・隠蔽に基づく期限後申告等を行ったことが判明した場合には、法第8条第5項による重加算税の10%加重措置及び国税通則法第68条第4項による重加算税の10%加重措置のいずれも適用があることを、本通達は念のため明らかにしたものである。