

論壇



電子帳簿保存法と国税通則法の留置き

神奈川支部 益子良一

1. はじめに

2021(令和3)年に「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」(以下「電子帳簿保存法」という。)が改正され、申告所得税及び法人税における電子取引の保存要件について、その電磁的記録の出力書面等の保存(紙保存)を電子取引の保存とする措置が廃止された。

しかし電子データ保存について、2023年12月31日まで「宥恕措置」、2024年1月1日から新たに「猶予措置」が講じられている。

本稿では、電子取引の保存要件に係るデータの「提示又は提出の要求」(通達では「ダウンロードの求め」と、国税通則法に規定する「提出物件の留置き」の関係について論述する。

2. 電子取引の保存要件と提示又は提出

電子帳簿保存法施行規則(以下「施行規則」という。)では「猶予措置」として、納税地等の所轄税務署長がその電磁的記録の保存をすることができなかったことについて、「相当の理由があると認め」、かつ「当該電磁的記録及び当該電磁的記録を出力することにより作成された書面(整然とした形式及び明瞭な状態で出力されている)の提示若しく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、検索機能の確保の要件等を不要としたデータ保存を可能としている。

電子取引の保存要件として、「真実性の要件」と「可視性の要件」があり、「可視性の要件」の中に「検索機能を確認すること」がある。

帳簿の検索要件として、「①取引年月日、取引金額、取引先により検索できること。②日付又は金額の範囲指定により検索できること。③二つ以上の任意の記録項目を組み合わせた条件により検索できること。」という3つの要件がある。

電子取引の保存により、その電磁的記録の提示又

は提出を求められる場合もある。

施行規則第4条第1項かっこ書きでは、「当該電磁的記録の提示又は提出の要求(以下この項で『提示等の要求』という。)に応じることができるようにしているときは、前述の②と③の検索要件の適用を除くとしている。

また「その判定期間に係る基準期間における売上高が5,000万円以下である事業者」、又は「当該電磁的記録を出力することにより作成した書面で整然とした形式及び明瞭な状態で出力され、取引年月日その他の日付及び取引先ごとに整理されたものの提示若しく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であって、当該電磁的記録の提示等の要求に応じることができるようにしている」ときは、検索要件の適用を除くとしている。

3. 電磁的記録の提示等の要求とダウンロード

電子帳簿保存法取扱通達4-14(同7-7)では、「電磁的記録の提示等の要求」を「ダウンロードの求め」と言い換えている。

ダウンロードとは、インターネット上のファイル¹やデータをコピーして、自分のパソコンやスマートフォンなどに保存することをいうが、法源性が否定されている通達で、「提示」又は「提出」の要求を、一括りに「ダウンロードの求め」と言い換えることには疑義がある。質問検査権の行使として課税庁職員に質問し検査する税務調査権限を与えているのは、課税処分を行うために認められたもので、脱税など犯罪捜査を目的とした強制調査を認めたものではない。

質問検査権の行使である税務調査には、物件(その写しを含む)の提示若しくは提出が含まれているが、提出が求められるのは「必要あるとき」である。

その必要性の認定は、税務署員の主観的な自由裁量に委ねられているわけではなく客観的な必要性が

必要²であるとされており、電子取引の電子データ保存義務化に伴う「提示等の要求」についても一定の限界があると解することができる。

4. 「ダウンロードの求め」と留置き規定

税務調査で税務署職員が資料を持ち帰ることについて、「提出物件の留置き」規定がある。国税通則法を受けた国税通則法施行令では「提出物件の留置き、返還等」として、(1) 国税庁、国税局若しくは税務署又は税関の当該職員（以下「当該職員」という。）は、国税通則法第74条の7の規定により物件を留め置く場合には、①当該物件の名称又は種類、及び②その数量、③当該物件の提出年月日、並びに④当該物件を提出した者の氏名及び住所又は居所、⑤その他当該物件の留置きに関し必要な事項を記載した書面を作成し、⑥当該物件を提出した者にこれを交付しなければならない、(2) 当該職員は……留め置いた物件につき留め置く必要がなくなったときは、遅滞なく、これを返還しなければならない、(3) その物件は善良な管理者の注意をもって管理しなければならない、としている。

それに対し電子帳簿保存法施行規則を受けた電子帳簿保存法取扱通達は、「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)として、「電磁的記録の提示又は提出の要求に応じる場合」とは「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」としている。

しかし通達は行政内部では拘束力があるが通達の法源性は否定されており裁判所や国民を拘束するものではない。また「必要性の認定」は、税務署員の主観的な自由裁量に委ねられているわけではなく客観的な必要性が求められていることから、ダウンロードの範囲には一定の限界があると解することができる。

「税務調査手続に関するFAQ（一般納税者向け）」で、提示・提出を求められた帳簿書類等の物件が

電磁的記録である場合について、「提出については、通常は、電磁的記録を調査担当者が確認し得る状態でプリントアウトしたものをお渡しいただくこととなり……電磁的記録そのものを提出いただく必要がある場合には、調査担当者が持参した電磁的記録媒体への記録の保存（コピー）をお願いする場合もあるので、ご協力をお願いします。」といい、その「注」で「提出いただいた電磁的記録については、調査終了後、確実に廃棄（消去）する」としている。

しかし電子帳簿保存法の改正により、「調査終了後、確実に廃棄（消去）する」というような任意提出概念は適用されず、国税通則法の「留置き」規定により、留め置く必要がなくなったときは遅滞なく記録媒体に取り込んだ情報を返還する必要がある。ダウンロードに応じてUSBなどの記録媒体に取り込み税務職員が持ち帰った場合は、「提出物件の留置き」規定の対象になると解する。

記録媒体に取り込んだ情報の返還がされないと法令との整合性がとれなくなる可能性があるので、税務調査担当者が持参した電磁的記録媒体（USB）等へダウンロードさせるのではなく、納税者が用意した新しいUSB等へ範囲を限定してダウンロードさせ、必要がなくなり次第返還を求める必要がある。

税務調査官は身分証明書と質問検査章を所持しその質問検査章に基づいて税務調査を行うので、実務的にはディスプレイの画面上に保存された帳簿書類等の物件の電磁的記録を確認し得る状態で提示して、電子データ等の処理が正しく行われていることを確認すればよい。

なお、プリントアウトしたものを提出すれば留置きの対象となり得る。

「電子帳簿保存法一問一答」【電子取引関係】「問53」解説「なお書き」で、「記憶媒体の確認を行う場合」はあっても、「ダウンロードの求め」は、「記憶媒体自体の提示・提出までを求めるものではありません」と述べていることに留意する必要がある。

5. おわりに

情報漏洩の可能性も含め情報の取扱いは、慎重に対応しなければならない時代である。

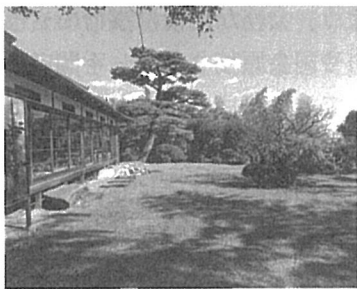
とくに電磁的記録は、加工して利用することが可能で、「確実に廃棄（消去）する」だけでは済まされない。また法的にみても、USB等へのダウンロードにより無制限な資料収集を認めているわけではない。

電子帳簿保存法は、「提示」又は「提出」と規定して

いるので、できる限り「提示」で対応し、電子取引の電子データ保存義務化による電磁的記録の提出（ダウンロードの求め）は、国税通則法に規定する「提出物件の留置き」（法第74条の7）として厳格に対処する必要があります。

- 1 「ファイル」とは、画像やPDFなどのドキュメントファイルや、ソフトウェア、アプリなどのデータを指している。
- 2 昭和48年7月10日、最高裁判決、刑集27巻7号1205頁)

—表紙写真説明—



清閑亭

清閑亭は、明治時代に活躍した黒田長成侯爵の別邸として、1906年に現在の小田原市南町に建てられました。建物は、格式ばらない数寄屋風の造りで、2005年に国の登録有形文化財に指定されています。建物内には板絵襖や網代組天井など優れた意匠も見ることができます。

清閑亭周辺は「天神山」と呼ばれる箱根から伸びてきた尾根の先端部に位置しており、晴れた日は母屋から真鶴半島や大島を望む相模湾や箱根山を一望できます。清閑亭は現在リニューアルのため休館中です。

（写真提供 小田原支部 野村孝一会員）

点描

職場のスキー同好会の仲間と5月の連休、富士スバルライン5合目からスキー板を担いで3時間ほど登山、青木ヶ原の樹海が真下に広がる中、滑走開始。10分ほどで5合目に到着。そのダイナミックな景観が25歳の自

分の記憶に焼き付いています。

当時、旅行会社のパンフレットに「スキーでアルプス越え、スイスからイタリアへ」のキャッチフレーズを見つけましたが、自分には遠い話だと思っていました。

それから幾星霜、やっとアルプス越え実現の機会がありましたが、出発1週間前にコロナ禍によりスキー場が閉鎖となり、ツアーは中止。

志新たに、2023年9月、スイスのマッターホルン等を見学するツアーに参加します。

マッターホルングレーシャーパラダイス（標高3,821m）からイタリア国境越えへのコースを確認します。

また、スイス滞在中、ヨーロッパ諸国の中で最も低い付加価値税の税率（商品等7.7%、食料品等2.5%）や最低賃金（スイスには全国的な最低賃金制度はありませんが、スイス最大の都市チューリヒで2023年6月住民投票で可決、時給約3,780円）の状況についても、自分の目で確認したいと思います。

（S.N.）