

税論卓説

税理士 岡田 俊明

税理士 岡田 俊明

電子保存義務化と質問検査権 (1)

「電子取引データの電子保存の義務化」の宥恕措置の期限が来月末に迫っている。この義務化の根拠は、「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、当該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」（電子帳簿保存法7条）とシンプルである。この電磁的記録（電子データ）保存が義務化された場合に税務調査がどうなるかは、納税者のみならず税理士にとっても関心事である。「ダウンロードの求め」という新たなハードルも登場する。この点を含め、電帳法とりわけ電子保存義務化と質問検査権の関係について考えてみたい。

電帳法と国税関係帳簿書類

電帳法は、国税関係帳簿、国税関係書類、スキャナ保存、電子取引の取引情報に係る電磁的記録の4つの制度で構成されている。

ここでいう、「国税関係帳簿」とは、「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」（同法2条2号）、そして、「国税関係書類」とは、「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」（同条2号）とされる。この、帳簿および書類は、原本が書面ではなく電子だという点、相手から受け取ったものも対象となる点が特徴である。

さらに、電子帳簿やスキャナ保存の制度適用は納税者の任意なのに対し、電子取引の電子データ保存については、選択者ではなく所得税および法人税のすべての保存義務者に課せられるのである。

ところがである。所得税法・法人税法では、帳簿書類は書面での保存とされていて、電子データは保存義務の対象とされていない。そこで、「当該電磁的記録を国税関係書類以外の書類とみなす」（電帳法8条2項）としている。したがって、電帳法適用下では、帳簿書類は、「国税関係帳簿」、「国税関係書類」と「国税関係書類以外の書類」があるということになる。

質問検査権の規定

税務調査に関する法的根拠は、主として、国税通則法第7章の2に定められている。

当該職員が所得税等に関する調査に係る質問検査権については、「当該職員は、所得税、法人税、地方法人税又は消費税に関する調査について必要があるときは、…当該各号に定める者に質問し、その者の事業に関する帳簿書類その他の物件…を検査し、又は当該物件（その写しを含む。次条から第74条の6まで（当該職員の質問検査権）において同じ。）の提示若しくは提出を求めることができる」（国税通則法74条の2）と規定していて、ここに規定されている「帳簿書類」には電磁的記録を含むと定義されている（同法34条の6）。そうすると、質問検査の対象となる「帳簿書類その他の物件」には、保存義務の対象となっていないものも含むのが争点となる。

例えば、電子メールは、そのすべてが保存の対象となるものではなく、あくまで「電子取引」に該当するものだけである。では、電子取引とは何かというと、「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。以下同じ。）の授受を電磁的方式により行う取引をいう」（電帳法2条6号）と法律に定義規定が定められている。

いま一つの問題がある。

平成23年12月の国税通則法改正により、税務調査手続に関して法令上明確化が図られたのであるが、その際に、「納税義務がある者等に質問し、又はその者の事業に関する帳簿書類その他の物件を検査することができる」（旧所得税法234条等）という規定が改正され、国税通則法に集約された質問検査権の規定に、「当該物件の提示若しくは提出を求めることができる」と、「提示提出要求」と呼ばれる規定が追加挿入されている。しかし、その意味はというと、そもそも「検査」は、提示提出がなければ実施できないから、そのことの明確化を図ったもので、当該職員（調査担当職員）に新たな権限が付与されたわけではない。



提示提出要求の意味

また、国税通則法74条の2の「提示提出要求」があった場合、その対象が電子データだったらどうするかが問題になる。この点について国税庁は調査通達で、「物件の提示又は提出」の意義について定めている。物件の提示とは、「当該職員の求めに応じ、遅滞なく当該物件（その写しを含む。）の内容を当該職員が確認しうる状態にして示すこと」とし、物件の提出とは、「当該職員の求めに応じ、遅滞なく当該職員に当該物件（その写しを含む。）の占有を移転すること」としている（調査通達1-6）。

これを保存された電子データを調査対象とする場合についてみれば、「提示要求」に対しては、納税者はディスプレイ上に表示するか、そのデータをダウンロードしてプリントした書面を示すことになる。「提出」は電子データをプリントして調査担当者に渡すという対応になる。

その場合において、「提出要求」は留め置き（国税通則法74条の7）の前提となるから、したがって、その「物件」の「返還」が当然に予定される。では、電子データの留め置き（預かり）の方法、返還の方法はどうするのかという問題がある。実務上行われている「預かり証」の交付は行われるのか、預かりデータの「返還」はどういう方法で行い

のか、データの「データ削除」は「返還」に当たるのか、そもそも電子データの原本は提出できるのかというような点が曖昧である。

電帳法の提示提出要求

電帳法施行規則4条は、「電子取引の取引情報に係る電磁的記録の保存」を定める。令和3年末の12月27日、同規則4条3項に読み替え規定を置く改正を行った。その省令改正部分は、以下である（令和3年改正同法規則附則2条3項）。

又は納税地等の所轄税務署長が当該財務省令で定めるところに従って当該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やむを得ない事情があると認め、かつ、当該保存義務者が国税に関する法律の規定による当該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り）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

令和5年12月31日までの宥恕措置であるが、この時点で、提示提出要求に関する規定が入った。これは、令和3年度電帳法改正に伴い、同法施行規則に6カ所同じ規定がみられたが、さらに追加された。次に、来年1月施行の同項改正条文を示す（下線は筆者）。

又は納税地等の所轄税務署長が当該財務省令で定めるところに従って当該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、当該保存義務者が国税に関する法律の規定による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り）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

この提示提出要求は、上記質問検査権の規定等の適用を指すのは言うまでもない。

問題は、「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」の規定が4カ所あり、その意味である。税務調査において、当該職員の提示提出要求（ダウンロードの求め）に、「その求めに一部でも応じない場合」は、「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」（電帳法通達4-13）というのである。新たな電子取引の電子保存義務化の猶予規定が適用されないことになってしまう。

この点は次号でさらに深めたい。（つづく）

税論卓説

税理士 岡田 俊明

電子保存義務化と質問検査権 (2)

電磁的記録(電子データ)保存が義務化された場合に、税務調査はどうか。その続きである。税務調査において、「提示提出要求」(ダウンロードの求め)があった場合について考える。

電子保存の要件

電子帳簿保存法4条(電子取引の取引情報に係る電磁的記録の保存)は、電子取引を行えば、その取引情報に係る電磁的記録(電子データ)を保存することを義務付ける。

所得税法、法人税法により、取引に際して授受した注文書、領収書等の保存義務を負う者が電子取引を行った場合に、そのデータ保存義務を負う。その保存場所、保存期間は所得税法等と同じである。保存方法については、一定の要件に従って電子データのまま保存する。ただ、保存媒体についての規定はない。

その場合の一定の要件とは何か。

- (1) システム概要に関する書類の備え付け(電帳法施行規則4条1項、2条2項1号イ)
- (2) 見読可能装置の備え付け(同規則4条1項、2条2項2号)
- (3) 検索機能の確保(同規則4条1項、2条6項6号)
- (4) データの真实性を担保する措置(同規則4条1項1号~4号)



(1)はシステムのマニュアル整備、(2)はデータ確認のためのディスプレイ・アプリを準備することであり、これはデータを確認する上でも必須のもの。ディスプレイやプリンタなどは、性能・設置台数等は要件とされておらず、プリンタも、整然とした形式で明瞭な状態で速やかに出力できれば画面印刷(いわゆるハードコピー)であっても認められる。

(3)は、①取引年月日その他の日付、取引金額及び取引先を検索の条件として設定することができること、②日付また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、③2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、が求められている。そして、(4)はタイムスタンプを付す(付されている)か、記録事項の訂正・削

除ができないか、できる場合はその事実・内容が確認できることのいずれかが求められる。ただし、「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、それに沿う運用と、保存に併せて「規程の備付け」を行うことでもよいとされる。

提示提出の要求

上記(3)(4)については、令和5年度税制改正に際し保存方法の「適正化」が図られた。基準期間(前々年または前々事業年度)の売上が5000万円(1000万円から引き上げ)以下の事業者には検索機能確保の要件は不要とされたが、「提示又は提出の要求」への対応が前提とされる。

改正電帳法施行規則4条が来年1月施行される(下線部分が改正点)。

当該保存義務者が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(以下この項において「電磁的記録の提示等の要求」という。)に応じることができるようにしている場合には、同条第6項第5号(口及びハに係る部分に限る。)に掲げる要件(当該保存義務者が、その判定期間に係る基準期間における売上高が5千万円以下である事業者である場合又は国税に関する法律の規定による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、同号に掲げる要件)を除く。

電帳法通達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)は「提示又は提出の要求」を「ダウンロードの求め」と読み替えたうえで、「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行うのであり、『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行うのであって、その求めの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」と定めている。

検索機能として求められているのは、①取引年月日その他の日付、取引金額その他の国税関係帳簿の種類に応じた主要な記録項目を検索の条件として設定、②日付または金額に係る記録項目について、その範囲を指定して条件を設定、③2つ以上の任意の記録項目を組み合わせて条件を設定、である。改正後は、①検索条件を「日付、金額、取引先」に限定し、「ダウンロードの求め」に応じる場合には、②③の検索要件は不要とされたのである。「その求めの一部でも応じない場合」は、この緩和策の適用はないというのである。

質問検査権の拡張?

「電子帳簿保存法取扱通達解説(趣旨説明)」という文書が、国税庁HPに掲載されている。電帳法通達4-14の解説を読んでみよう。

「ダウンロード」とは、「当該電磁的記録を複製した写しとしての電磁的記録を提出すること」と定義づける。提示・提出要求のうち「提示要求」はあえて無視されている。「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」と通達より厳しい表現をとっている。「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」と説明する。「例えば、CSV出力が可能であって、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」と具体的に念を押す。そして、「保存している電磁的記録を出力した書面を提示又は提出したり、電磁的記録を出力したディスプレイの画面を提示したりしたとしても、ここでいうダウンロードの求めに応じたこととはならない」と述べるに至っては、「提示又は提出の要求」は、税務職員の質問検査権行使に際して検査の前提条件となるものであるが、事実上の法改正を行ったかのような解説になっているのは、不適切である。

加えて、「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」と述べており、電子データの保存義務化を機に、質問検査権の拡大を指向しているといえよう。(つづく)

新築分譲マンション&一戸建てセレクション

2023 秋

エヌビー通信社「オーナーズライフ」と日経電子版連動掲載特集です。

日経電子版

エリアで選ぶマンション・一戸建て

おすすめの「全28物件、一挙掲載！」

https://ps.nikkei.com/map_2023autumn/

こちらから
ご覧いただけます



税論卓説

税理士 岡田 俊明

岡田 俊明

電子保存義務化と質問検査権 (3)

租税法律主義の下では、課税要件は法律で定めることが求められている。国税通則法は手続法だが、その解釈は、実体法同様に厳格でなければならない。「提示又は提出の要求」は、国税通則法に規定されている。電子帳簿保存法と国税通則法との関係はどのように考えるべきか。というのは、電帳法施行規則で、帳簿書類の電子データに関して「提示又は提出の要求」が規定されているからである。

提示又は提出の要求

質問検査権については、国税通則法に規定されている。「当該職員は、所得税、法人税、地方法人税又は消費税に関する調査について必要があるときは、次の各号に掲げる調査の区分に応じ、当該各号に定める者に質問し、その者の事業に関する帳簿書類その他の物件を検査し、又は当該物件(その写しを含む。次条から第74条の6まで(当該職員の質問検査権)において同じ。)の提示若しくは提出を求めることができる」(同法74条の2)と定めていて、平成23年改正の際に、この「提示若しくは提出を求めることができる」の文言が挿入された。その意味は、「検査」を行うための前提になるもので、新たな権利義務の設定はないものと考えられてきた。

ところが、2021(令和3)年の電帳法全文改正時に、同法施行規則(財務省令)に「提示・提出要求」が規定されたことから、あたかも、当該職員に新たな権限が付与されたかのような状況が生まれている。

ダウンロードの求め

ところで、電帳法通達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)は、「提示又は提出の要求」を「ダウンロードの求め」と読み替えたうえで、「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」と定めている。

ここでいう検索機能とは、①取引年月日その他の日付、取引金額その他の国税関係帳簿の種類に応じた主要な記録項目を検索の条件として設定、②日付または金額に係る記録項目について、その範囲を指定して条件を設定、③2つ以上の任意の記録項目を組み合わせて条件を設定——を指している。本年度税制改正時に緩和措置がとられ、①検索条件を「日付、金額、取引先」に限定し、「ダウンロードの求め」に応じる場合には、②③の検索要件は不要とされたのである。「その求めに一部でも応じない場合」は、この緩和策の適用はないというのである。

要求への対応を強制

「電子帳簿保存法取扱通達解説(趣旨説明)」という文書が、国税庁HPに掲載されていて、電帳

法通達4-14を解説している。

そこでは、「ダウンロード」とは、「当該電磁的記録を複製した写しとしての電磁的記録を提出すること」と定義づける。「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なっている場合』には、該当しない」と通達より厳しい表現をとっている。「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」と説明する。

そのうえで、「例えば、CSV出力が可能であって、税務職員がCSV出力形式でダウンロードを求めたにもかかわらず、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」と具体的に念を押している。すなわち、税務職員の要求には、すべて要求通りに対応しなければ、帳簿書類等がなかったことにさえされてしまうのである。

書面の提示提出、画面の提示

さらに、「保存している電磁的記録を出力した書面を提示又は提出したり、電磁的記録を出力したディスプレイの画面を提示したりしたとしても、ここでいうダウンロードの求めに応じたこととはならない」と述べるに至っては、事実上の法改正を行ったかのような解説になっており、きわめて不適切なものと言わざるをえない。

加えて、「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」としつつ、「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」とも述べており、電子データの保存義務化を機に、質問検査権の拡大を指向するものになっている。

税務調査を前提としている

このようにみえてくると、改正された電帳法施行規則は、税務調査を前提として納税者に準備させるという仕組みとなっていることに気づく。

災害その他やむを得ない事情により、保存時に満たすべき要件に従って電子データの保存ができなかったことを証明した場合には、電子取引の取引情報に係る電子データの保存時に満たすべき要件を満たさなくても保存ができるとされている(同施行規則4条3項前段)が、これは来年1月以降の新たな「猶予措置」に該当する場合に、電子データを単に保存しておくか、保存すべき電子データ

を「出力書面」で保存し、税務調査等の際に提示又は提出ができるようにしておくことでもよいとする。

この点に関して、「『保存義務者が国税に関する法律の規定による当該電磁的記録を出力することにより作成した書面…の提示又は提出の要求に応じることができるようになっている』については、税務調査等の際に、税務職員の求めに応じ、その電磁的記録(電子データ)を出力することにより作成した書面の提示又は提出に応じていただく必要があります」(電帳法一問一答(電子取引関係)問60-4)としており、明らかに税務調査を前提としている。



そのうえで、「猶予措置の適用を受ける際の出力書面の整理方法については、法令上特段の規定はされていませんが、税務職員の求めに応じて提示等をしていただく必要がある書面については、その提示等を遅滞なく行っていただく必要があることを踏まえれば、例えば書面で保存している国税関係書類と同様に整理する方法で整理しておく等、税務職員の求めに応じて遅滞なく提示等ができるように、適切に管理しておくことが望ましい」(電帳法一問一答(電子取引関係)問65)とまで記述する。

行政立法、白紙委任

そもそも、電帳法7条は、「…財務省令で定めるところにより、…保存しなければならない」と定めている。確かに委任する旨規定されているが、この条文からは省令に技術的で具体的な保存方法を定めることを求めていると考えて自然であろう。しかし、質問検査権にかかる「提示・提出要求」を電帳法施行規則に定めるのは無理がある。これでは抽象的・包括的な委任規定となって、三権分立の建前に反し、行政機関が立法することになってしまう。

この電帳法の委任の仕方は、国民に義務を課し、または権利を制約する規定を設けるものになると考えられ、問題が深刻である。このまま放置される可能性もある。つまり、法律に何らの要件をも定めないことと同じことになる(白紙委任)。租税法律主義という憲法上の原理に反すると言わざるをえないのである。

データ保存の際のデータ改ざんをけん制するための仕組みだとしても、包括委任の下で「要件」を省令で定めることには問題がある。