

令和3年度税制改正後の電子帳簿保存法の取扱通達と Q&A(一問一答)の公表

Issue 184, July 19, 2021

In brief

電子帳簿保存法は、2021 年度(令和 3 年度)税制改正で大幅な見直しがされており、事前承認申請手続きの廃止、優良な電子帳簿に係るインセンティブ制度の創設、保存要件の緩和、不正があった場合の罰則規定の追加など、重要な変更が加えられています。

本改正については国税庁からの詳細情報の公表が待たれていましたが、改正後法令を踏まえて 2021 年 7 月 9 日付で一部改正された電子帳簿保存法取扱通達とその解説(趣旨説明)、電子帳簿保存法 Q&A(一問一答)が国税庁より公表(7 月 16 日に国税庁ウェブサイトにて公開)されましたので、これらのうち特に重要と思われる項目についてご紹介します。

In detail

1. 優良な電子帳簿に係る過少申告加算税の軽減措置

(1) 軽減措置の対象となる過少申告の範囲

優良な電子帳簿に係る過少申告加算税の軽減措置(法第 8 条第 4 項)は、改正前の要件と同等の要件を満たす信頼性の高い帳簿について、その帳簿の記載事項について申告漏れがあった場合に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す。本軽減措置の適用を受けられるのは、特例国税関係帳簿に記載された事項に係る税額に限られますが、法人税、地方法人税及び消費税(地方消費税を含みます。)の場合は、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ているものに係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について軽減措置の適用対象となります。一方、所得税(復興特別所得税を含みます。)の場合は、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事業所得、不動産所得及び山林所得に係る税額に限られ、所得税の所得控除の適用誤りに起因する過少申告については本軽減措置の適用はありません(通達 8-2、Q&A(帳簿書類関係)問 35)。

(2) 優良な電子帳簿の要件充足が必要となる帳簿

過少申告加算税の軽減措置の対象となる特例国税関係帳簿とは、所得税法施行規則第 58 条第 1 項(取引に関する帳簿及び記載事項)、法人税法施行規則第 54 条(取引に関する帳簿及び記載事項)又は消費税法第 30 条第 7 項(仕入れに係る消費税額の控除)、第 38 条第 2 項(売上に係る対価の返還等をした場合の消費税額の控除)、第 38 条の 2 第 2 項(特定課税仕入れに係る対価の返還等を受けた場合の消費税額の控除)及び第 58 条(帳簿の備付け等)に規定する帳簿を指しており、本措置の適用を受けようとする税目に係る全ての帳簿を、優良な電子帳簿(規則第 5 条第 5 項)の要件に従って保存し、かつ、あらかじめ本措置の適用を受ける旨等を記載した届出書を提出する必要があります。なお、総勘定元帳や仕訳帳以外の帳簿(例えば、現金出納帳、固定資産台帳、売掛帳、買掛帳、経費帳等)を作成している場合には、これらの

帳簿についても優良な電子帳簿の要件に従って保存する必要があります。また、事業部や支店ごとに国税関係帳簿を備え付けている場合にも、その全ての特例国税関係帳簿について同様に要件を満たして保存等を行う必要があります(Q&A(帳簿書類関係)問 36、37)。

(3) 優良な電子帳簿についての届出

過少申告加算税の軽減措置の適用を受けようとする場合には、その旨等を記載した届出書を、本措置の適用を受けようとする国税の法定申告期限までに所轄税務署長等に提出する必要があります。また、現に2021年度の税制改正前の承認を受けている国税関係帳簿が特例国税関係帳簿である場合についても、本措置による過少申告加算税の軽減の適用を受けることが可能ですが、この場合にも同様に届出書の提出が必要となります(通達 8-4、Q&A(帳簿書類関係)問 39、51)。

2. 検索要件に関する対応

(1) スキャナ保存、電子取引のデータ保存における検索要件への具体的な対応方法

国税関係書類のスキャナ保存制度及び電子取引の取引情報に係るデータ保存に関する検索機能の確保の要件(規則第2条第6項第6号)では、電磁的記録の記録事項の検索をすることができる機能を確保することとされていますが、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することも認められます。

- ① 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、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
- ② エクセル等で索引簿等を作成し、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

(通達 4-12、Q&A(電子取引関係)問 12、33)

(2) 電磁的記録の提示又は提出の要求(ダウンロードの求め)に応じる場合

改正後の電子帳簿保存法においては、税務職員から提示又は提出の要求(ダウンロードの求め)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、実際にダウンロードの求めがあった場合にはこれに応じることを要件として、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(記録項目の範囲指定検索及び二以上の任意の記録項目の組合せ条件による検索を不要とする)が受けられることとされていますが、これには税務職員の求めの全てに応じることが必要であり、その求めに一部でも応じない場合は要件を満たさないことになります。また、当該ダウンロードの求めの対象となる電磁的記録には、当該電磁的記録に関する履歴データや、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ます。データの提供形態についても、税務職員から指定等された出力形式で提供することが求められるため、例えば税務職員が CSV 形式での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なかったものとされます(通達 4-14)。

3. スキャナ保存制度の要件緩和

(1) タイムスタンプに代えて改ざん不可等のシステムを使用して保存する場合

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が要件とされていますが、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期間を経過した後、「速やか」に行う方法により入力すること)に従って保存を行ったことを確認することができる場合には、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とされています。その具体的な方法としては、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)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(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には、これに該当することになります(通達 4-28、Q&A(スキャナ保存関係)問 21、30)。

(2) スキャナ読取後の原本廃棄

改正前の旧制度においては定期的な検査が完了するまでは紙の原本の保管が必要とされていましたが、税制改正によってこの要件は廃止されましたので、2021 年 1 月 1 日以後にスキャナ保存を行う国税関係書類については、以下の場合を除いて、スキャナで読み取った後、折れ曲がり等がないかの確認も含め、スキャンデータと書面の記載事項とを比較し、同等であることの確認を行った後であれば、紙の原本は即時に廃棄することとして差し支えありません。

① 入力期限を経過した場合

② 備え付けられているプリンタの最大出力より大きい書類を読み取った場合

(Q&A(スキャナ保存関係)問 3)

4. 不正があった場合の重加算税の加重

国税関係書類に係るスキャナ保存及び電子取引の取引情報に係るデータ保存に関して、電磁的記録に記載された事項に関して改ざん等の不正があった場合には、期限後申告、修正申告、更正等があった場合に課される重加算税を 10%加重することとされていますが、これには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や、相手方と通謀して他者に架空の請求書等を作成させる場合、架空の電子取引情報をやり取りする場合についても含まれます。

本措置については、消費税法上も 2023 年 10 月 1 日施行の法令において電子データに関連して改ざん等の不正が把握された場合の重加算税の 10%の加重措置(消費税法 59 の 2)が整備されていますが、一つの取引に対して両措置が重複して適用されることはなく、電子帳簿保存法第 8 条第 5 項の規定が適用となります。一方、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(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)による重加算税の 10%加重措置の重複適用があります(通達 8-21、8-22、Q&A(電子取引関係)問 40)。

5. 要件を充足できなかった場合の影響

スキャナ保存の要件を満たさずに保存されている電磁的記録は、国税関係書類(各税法上の保存書類)とはみなされず、各税法に定める保存義務が履行されていないことになるため、仕入税額控除の否認や、青色申告の承認取消し等の対象となる可能性があります(スキャナ保存に係る国税関係書類(紙原本)の保存がある場合は除かれます。)(Q&A(スキャナ保存関係)問 56)。

また、電子取引の取引情報に係る電磁的記録については、電子帳簿保存法第 7 条により保存義務が課されていることから、その電磁的記録を保存する必要があります(2021 年 1 月 1 日以後に行う電子取引の取引情報に係る電磁的記録については、書面への出力による代替措置が廃止されていますので、書面等に出力して保存する方法では保存義務を果たしていることにはなりません)。したがって、その電磁的記録について保存要件に従って保存されていない場合には、青色申告の承認取消しの対象となり得ます。なお、青色申告の承認の取消しについては、事務運営指針に基づいて、違反の程度等を総合勘案し、真に青色申告書を提出するにふさわしくないと認められるかどうか等を検討した上で、その適用を判断することとされています。また、電磁的記録を要件に従って保存していない場合や、その電磁的記録を出力した書面を保存している場合において、その要件に従って保存がされていない電磁的記録や出力した書面等については、他者から受領した電子データとの同一性が担保されないことから国税関係書類以外の書類とみなされないこととなりますが、その申告内容の適正性については、税務調査において納税者からの追加的な説明や資料提出、取引先の情報等を総合勘案して確認がされることとなります(Q&A(電子取引関係)問 42)。

6. 旧制度で電子帳簿保存法の承認を受けていた場合の新制度への移行方法

改正前の旧制度において国税関係帳簿書類に係る電磁的記録による保存等の承認を受けている場合には、2021年1月1日以後も従前の取扱いによることとされています。したがって、改正後の要件により保存等を行うおうとする場合には、原則として、改正後の要件による保存等を開始する日より前に、承認済の国税関係帳簿書類に係る取りやめの届出書の提出が必要となります（承認を取りやめる年分を明示し、同日前に保存等をした国税関係帳簿書類について引き続き改正前の要件で保存等をする場合にはその年分を除外して取りやめの届出書を提出する必要があります。）。ただし、改正後の要件で電磁的記録の保存等を開始した日について、後日明らかにできるような状態で適宜の方法により管理、記録をしておき、後日税務調査があった際に説明できるような状態にしておく場合には、改正前の承認に係る取りやめの届出書の提出があったものとみなされることから、別途取りやめの届出書を提出する必要はありません。なお、過少申告加算税の軽減措置の規定の適用を受ける旨を記載した届出書の提出に併せて、取りやめようとする承認済の国税関係帳簿の種類等を参考事項欄に記載する方法も可能です（Q&A（帳簿書類関係）問52）。

改正前の旧制度において国税関係書類のスキャナ保存の承認を受けている場合にも、基本的には同様の取扱いとなります（Q&A（スキャナ保存関係）問63）。

【参考情報】

国税庁ウェブサイト:

「令和3度税制改正による電子帳簿等保存制度の見直しについて」

<https://www.nta.go.jp/law/joho-zeikaishaku/sonota/jirei/12.htm>

The takeaway

本改正の結果、従来制度下では電子帳簿保存法への対応を検討しつつも進められなかった企業や、電子取引のデータ保存を紙面出力による代替措置によっていた企業など、多くの企業にとって経理実務の電子化をさらに進める契機となることが予想されます。また、すでに電子帳簿保存法による電子保存を導入している企業にとっても改正後法令ベースで運用を見直すことも考えられます。

本改正による変更点は多岐に渡るため、税務実務や利用するシステムへの影響をよく確認しながら改正後の電子帳簿保存法への対応を進めていくことが重要となります。

Let's talk

より詳しい情報、または個別案件への取り組みにつきましては、当法人の貴社担当者もしくは下記の電子帳簿保存法対応支援チームのメンバーまでお問い合わせください。

PwC 税理士法人

〒100-0004 東京都千代田区大手町一丁目 2 番 1 号 Otemachi One タワー

www.pwc.com/jp/tax

パートナー 高野 公人	パートナー 武田 恭世	ディレクター ハワード・ワイツマン
ディレクター 中原 拓也	ディレクター 木野 明日香	ディレクター 吉野 博貴
ディレクター 小林 慎理	シニアマネージャー 堀越 大三郎	シニアマネージャー 井上 龍也
シニアマネージャー 村井 俊平	シニアマネージャー 稲垣 喜久	シニアマネージャー 飯島 哉文
シニアマネージャー 阿部 拓	マネージャー 田中 絵美	マネージャー 樋口 翔太
マネージャー 澤田 茂	マネージャー 金杉 恭平	マネージャー 河西 倫子
マネージャー 播磨 宏美	マネージャー 後藤 正悟	マネージャー 小花 貴
マネージャー 兵頭 美樹	シニアアソシエイト ジェームス・スービン	

PwC 税理士法人は、PwC のメンバーファームです。公認会計士、税理士など約 720 人を有する日本最大級のタックスアドバイザーとして、法人・個人の申告をはじめ、金融・不動産関連、移転価格、M&A、事業再編、国際税務、連結納税制度など幅広い分野において税務コンサルティングを提供しています。

PwC は、社会における信頼を築き、重要な課題を解決することを Purpose (存在意義)としています。私たちは、世界 155 カ国に及ぶグローバルネットワークに 284,000 人以上のスタッフを有し、高品質な監査、税務、アドバイザーサービスを提供しています。詳細は www.pwc.com をご覧ください。

本書は概略的な内容を紹介する目的のみで作成していますので、プロフェッショナルによるコンサルティングの代替となるものではありません。

© 2021 PwC Tax Japan. All rights reserved.

PwC refers to the PwC network member firms and/or their specified subsidiaries in Japan, and may sometimes refer to the PwC network. Each of such firms and subsidiaries is a separate legal entity. Please see www.pwc.com/structure for further details.