

国税通則法等の改正

目 次	
一 税務関係書類における押印義務の見直し……………	945
I 改正の背景等……………	945
II 国税通則法等の整備……………	948
III 適用関係……………	952
二 電子帳簿等保存制度の見直し……………	953
三 納税管理人制度の拡充……………	986
四 国際的徴収回避行為への対応……………	992
I 改正の背景等……………	992
II 無償譲渡等の譲受人等の第二次納税義務の整備……………	993
III 滞納処分免脱罪の適用対象の整備……………	994
五 クラウドサービス等を利用した支払調書等の提出方法の整備……………	996
六 その他納税環境整備関係の改正……………	1001
1 スマートフォンを使用した決済サービスによる納付手続の創設……………	1001
2 国外からの納付方法の拡充……………	1002
3 電子情報処理組織を使用する方法による申請等の方法の拡充……………	1003
4 処分通知等の電子交付の拡充……………	1006
5 納税地の異動があった場合の質問検査権の行使主体の整備……………	1007
6 所得税の還付申告書の提出義務の見直しに伴う財産債務調書の提出義務者の範囲の整備……………	1009

はじめに

令和3年度税制改正では、ポストコロナに向けた経済構造の転換及び好循環の実現、家計の暮らしと民需の下支え等の観点から、個人所得課税、資産課税、法人課税、消費課税、国際課税、納税環境整備等について所要の措置が講じられました。

このうち納税環境整備については、税務関係書類における押印義務の見直しを行うとともに、電子帳簿等保存制度の見直しを行う等の措置が講じられています。

これらの改正事項が盛り込まれた「所得税法等の一部を改正する法律（令3.3.31法律第11号）」は、令和3年3月26日に参議院本会議において可決・成立し、同年3月31日に公布されています。また、同日に、次の関係政省令及び告示も公布されています。

- ・ 国税通則法施行令の一部を改正する政令（令3.3.31政令第117号）

- ・ 国税徴収法施行令の一部を改正する政令（令3.3.31政令第118号）
- ・ 内国税の適正な課税の確保を図るための国外送金等に係る調書の提出等に関する法律施行令の一部を改正する政令（令3.3.31政令第123号）
- ・ 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（令3.3.31政令第128号）
- ・ 国税通則法施行規則の一部を改正する省令（令3.3.31財務省令第19号）
- ・ 国税徴収法施行規則の一部を改正する省令（令3.3.31財務省令第20号）
- ・ 租税特別措置法施行規則等の一部を改正する省令（令3.3.31財務省令第21号）
- ・ 税理士法施行規則の一部を改正する省令（令3.3.31財務省令第22号）
- ・ 沖縄の復帰に伴う国税関係法令の適用の特別措置等に関する省令の一部を改正する省令（令3.3.31財務省令第23号）

- ・ 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3.3.31財務省令第25号）
 - ・ 国税関係法令に係る情報通信技術を活用した行政の推進等に関する省令の一部を改正する省令（令3.3.31財務省令第32号）
 - ・ 法人税法施行規則等の一部を改正する省令の一部を改正する省令（令3.3.31財務省令第33号）
 - ・ 国税関係法令に係る情報通信技術を活用した行政の推進等に関する省令第5条第3項、法人税法施行規則第36条の3の2第6項及び第37条の15の2第6項、地方法人税法施行規則第8条第6項並びに消費税法施行規則第23条の4第5項の規定に基づき国税庁長官が定めるファイル形式を定める件の一部を改正する件（令3.3.31国税庁告示第12号）
 - ・ 国税関係法令に係る情報通信技術を活用した行政の推進等に関する省令第9条第2項に規定する国税庁長官が定める処分通知等を定める件（令3.3.31国税庁告示第15号）
 - ・ 国税関係法令に係る情報通信技術を活用した行政の推進等に関する省令第5条第7項に規定する国税庁長官が定める者を定める件（令3.3.31国税庁告示第16号）
 - ・ 国税関係法令に係る情報通信技術を活用した行政の推進等に関する省令第5条第7項に規定する国税庁長官が定める場合を定める件（令3.3.31国税庁告示第17号）
 - ・ 国税関係法令に係る情報通信技術を活用した行政の推進等に関する省令第5条の2第1項に規定する国税庁長官が定める申請等を定める件（令3.3.31国税庁告示第18号）
 - ・ 国税関係法令に係る情報通信技術を活用した行政の推進等に関する省令第5条の2第2項に規定する国税庁長官が定めるファイル形式を定める件（令3.3.31国税庁告示第19号）
 - ・ 国税関係法令に係る情報通信技術を活用した行政の推進等に関する省令第5条の2第3項に規定する国税庁長官が定める期間を定める件（令3.3.31国税庁告示第20号）
- 以下では、これらの法令改正の主な内容について説明することとします。
- （参考）「令和3年度税制改正の大綱」（令和2年12月21日 閣議決定）（抄）
- ## 七 納税環境整備
- ### 1 税務関係書類における押印義務の見直し（国 税）
- 提出者等の押印をしなければならないこととされている税務関係書類について、次に掲げる税務関係書類を除き、押印を要しないこととするほか、所要の措置を講ずる。
- (1) 担保提供関係書類及び物納手続関係書類のうち、実印の押印及び印鑑証明書の添付を求めている書類
 - (2) 相続税及び贈与税の特例における添付書類のうち財産の分割の協議に関する書類
- （注1） 国税犯則調査手続における質問調査書等への押印については、刑事訴訟手続に準じた取扱いとする。
- （注2） 上記の改正は、令和3年4月1日以後に提出する税務関係書類について適用する。
- （注3） 上記の改正の趣旨を踏まえ、押印を要しないこととする税務関係書類については、施行日前においても、運用上、押印がなくとも改めて求めないこととする。
- ### 2 電子帳簿等保存制度の見直し（国 税）
- (1) 国税関係帳簿書類の電磁的記録等による保存制度について、次の見直しを行う。
 - ① 承認制度を廃止する。
 - ② 国税関係帳簿書類（国税関係帳簿については、正規の簿記の原則に従って記録されるものに限る。②において同じ。）について、自己が一貫して電子計算機を使用して作成する場合には、次

に掲げる要件に従って、その国税関係帳簿書類に係る電磁的記録の保存を行うことができることとする。

イ 電子計算機処理システムの概要書その他一定の書類の備付けを行うこと。

ロ 電子計算機、プログラム、ディスプレイ及びプリンタ並びにこれらの操作説明書等を備え付け、ディスプレイの画面等に、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こと。

ハ 国税庁等の当該職員の質問検査権に基づくその国税関係帳簿書類に係る電磁的記録のダウンロードの求めがある場合には、これに応じることとする。

③ 上記②イ及びロの要件、現行の訂正等履歴要件及び相互関連性要件並びに下記(2)④の見直し後と同様の検索要件の全てを満たして一定の国税関係帳簿に係る電磁的記録の保存等を行う者(その旨の届出書をあらかじめ提出した者に限る。)のその電磁的記録に記録された事項に関し所得税、法人税又は消費税に係る修正申告又は更正があった場合(申告漏れについて、隠蔽し、又は仮装された事実がある場合を除く。)には、その記録された事項に関し生じた申告漏れに課される過少申告加算税の額については、通常課される過少申告加算税の額から当該申告漏れに係る所得税、法人税又は消費税の5%に相当する金額を控除した金額とする。

(注) 上記の「一定の国税関係帳簿」とは、所得税若しくは法人税の青色申告者が保存しなければならないこととされる仕訳帳、総勘定元帳その他必要な帳簿又は消費税の事業者が保存しなければならない

こととされる帳簿をいう。

④ 上記の改正に伴い、所得税の青色申告特別控除の控除額65万円の適用要件について、仕訳帳及び総勘定元帳につき国税関係帳簿書類の電磁的記録等による保存制度の要件を満たす電磁的記録の保存等を行っていることを、仕訳帳及び総勘定元帳につき上記③の要件を満たす電磁的記録の保存等を行っていることとするほか、所要の措置を講ずる。

(2) 国税関係書類に係るスキャナ保存制度について、次の見直しを行う。

① 承認制度を廃止する。

② タイムスタンプ要件について、付与期間(現行:3日以内)を記録事項の入力期間(最長約2月以内)と同様とするとともに、受領者等がスキャナで読み取る際に行う国税関係書類への自署を不要とするほか、電磁的記録について訂正又は削除を行った事実及び内容を確認することができるシステム(訂正又は削除を行うことができないシステムを含む。)において、その電磁的記録の保存を行うことをもって、タイムスタンプの付与に代えることができることとする。

③ 適正事務処理要件(相互けん制、定期的な検査及び再発防止策の社内規程整備等をいう。)を廃止する。

④ 検索要件について、検索項目を取引等の年月日、取引金額及び取引先に限定するとともに、保存義務者が国税庁等の当該職員の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とする場合にあっては、範囲指定及び項目を組み合わせて設定できる機能の確保を不要とする。

(3) 電子取引(取引情報の授受を電磁的方式により行う取引をいう。以下同じ。)の

取引情報に係る電磁的記録の保存制度について、次の見直しを行う。

- ① タイムスタンプ要件について、付与期間（現行：遅滞なく）を上記(2)②の見直し後と同様の期間とする。
- ② 検索要件について、上記(2)④と同様の措置を講ずることに加え、判定期間における売上高が1,000万円以下である保存義務者が上記(2)④の求めに応じることとする場合にあっては、検索要件の全てを不要とする。

(注) 上記の「判定期間」とは、個人事業者にあつては電子取引が行われた日の属する年の前々年の1月1日から12月31日までの期間をいい、法人にあつては電子取引が行われた日の属する事業年度の前々事業年度をいう。

(4) 国税関係書類に係るスキャナ保存制度並びに申告所得税、法人税及び消費税における電子取引の取引情報に係る電磁的記録の保存制度について、次のとおり電磁的記録の適正な保存を担保するための措置を講ずる。

- ① スキャナ保存が行われた国税関係書類の保存義務者又は申告所得税、法人税及び消費税における電子取引の取引情報に係る電磁的記録の保存義務者のその電磁的記録に記録された事項に関し、隠蔽し、又は仮装された事実に基づき期限後申告若しくは修正申告又は更正若しくは決定等があった場合には、その記録された事項に関し生じた申告漏れ等に課される重加算税の額については、通常課される重加算税の額に当該申告漏れ等に係る本税の10%に相当する金額を加算した金額とする。
- ② スキャナ保存が行われた国税関係書類の電磁的記録並びに申告所得税及び法人税における電子取引の取引情報に

係る電磁的記録について、次のとおりとする。

- イ スキャナ保存が行われた国税関係書類の保存義務者は、上記(2)②から④までの見直し後の要件を含めた保存要件を満たさない電磁的記録についても、保存しなければならないこととする。
 - ロ 申告所得税及び法人税における電子取引の取引情報に係る電磁的記録の保存義務者が行う当該電磁的記録の出力書面等の保存をもって当該電磁的記録に代えることができる措置は、廃止する。
 - ハ 上記(2)②から④まで又は上記(3)①及び②の見直し後の要件を含めた保存要件を満たさない電磁的記録については、国税関係書類等と扱わないこととするとともに、災害その他やむを得ない事情により、当該保存要件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を証明した場合には、その事情が生じた日以後については、当該保存要件を不要とする。
- (5) その他所要の措置を講ずる。

(注1) 上記の改正は令和4年1月1日から施行することとし、上記(1)②、(2)②から④まで及び(4)②イの改正は同日以後に備付けを開始する国税関係帳簿又は保存を行う国税関係書類について、上記(1)③及び(4)①の改正は同日以後に法定申告期限等が到来する国税について、上記(3)及び(4)②ロの改正は同日以後に行う電子取引の取引情報について、それぞれ適用する。

(注2) 上記の改正の施行の際、国税関係帳簿書類の電磁的記録等による保存制度又は国税関係書類に係るスキャナ保存制度の承認を受けている国税

関係帳簿書類等については、従前どおりとする。

3 納税管理人制度の拡充

(国 税)

納税管理人制度について、次の措置を講ずる。

(1) 納税者に対する納税管理人の届出をすべきことの求め

納税管理人を定めるべき納税者が納税管理人の届出をしなかったときは、所轄税務署長等は、その納税者に対し、納税管理人に処理させる必要があると認められる事項（以下「特定事項」という。）を明示して、60日を超えない範囲内においてその準備に通常要する日数を勘案して定める日（以下「指定日」という。）までに、納税管理人の届出をすべきことを求めることができることとする。

(注) 上記の「所轄税務署長等」とは、その納税者に係る国税の納税地を所轄する税務署長又は国税局長をいう。

(2) 国内便宜者に対する納税者の納税管理人となることの求め

納税管理人を定めるべき納税者が納税管理人の届出をしなかったときは、所轄税務署長等は、特定事項の処理につき便宜を有する者（国内に住所又は居所を有する者に限る。以下「国内便宜者」という。）に対し、その納税者の納税管理人となることを求めることができることとする。

(3) 税務当局による特定納税管理人の指定

所轄税務署長等は、上記(1)の求めを受けた納税者（以下「特定納税者」という。）が指定日までに納税管理人の届出をしなかったときは、上記(2)により納税管理人となることを求めた国内便宜者のうち一定の国内関連者を特定事項を処理させる納税管理人（以下「特定納税管理人」という。）として指定することができる。

(注) 上記の「一定の国内関連者」とは、次に掲げる場合の区分に応じそれぞれ次に定める者をいう。

① 特定納税者が個人である場合 次に掲げる者

イ その特定納税者と生計を一にする配偶者その他の親族で成年に達した者

ロ その特定納税者の国税の課税標準等又は税額等の計算の基礎となるべき事実についてその特定納税者との間の契約により密接な関係を有する者

ハ 電子情報処理組織を使用して行われる取引その他の取引をその特定納税者が継続的に行う場を提供する事業者

② 特定納税者が法人である場合 次に掲げる者

イ その特定納税者との間にいずれか一方の法人が他方の法人の発行済株式等の50%以上を保有する関係その他の特殊の関係のある法人

ロ その特定納税者の役員又はその役員と生計を一にする配偶者その他の親族で成年に達した者

ハ 上記①ロ又はハに掲げる者

(4) 上記(3)の特定納税管理人の指定については、特定納税者及び特定納税管理人に対して書面により通知を行い、これらの者による不服申立て又は訴訟を可能とするほか、所要の措置を講ずる。

(注) 上記の改正は、令和4年1月1日以後に行う上記(1)から(3)までの求めについて適用する。

4 無償譲渡等の譲受人等の第二次納税義務の整備

(国 税)

徴収共助の要請をした場合に徴収をして

もなお徴収不足であると認められる場合において、その徴収不足が国税の法定納期限の1年前の日以後に滞納者が行った国外財産の無償譲渡等に基因するときは、その無償譲渡等の譲受人等は、第二次納税義務を負うこととする。

(注) 上記の改正は、令和4年1月1日以後に滞納となった国税（同日前に行われた無償譲渡等に係るものを除く。）について適用する。

5 滞納処分免脱罪の適用対象の整備

(国 税)

滞納処分免脱罪の適用対象に、納税者等が徴収共助の要請による徴収を免れる目的で国外財産の隠蔽等の行為をした場合を加える。

(注) 上記の改正は、令和4年1月1日以後にした違反行為について適用する。

9 その他

(国 税)

(1) スマートフォンを使用した決済サービスによる納付手続の創設

国税の納付手続について、国税を納付しようとする者がスマートフォンを使用した決済サービスに係る事項につきインターネットを利用して行う入力により納付しようとする場合には、国税庁長官が指定する納付受託者に納付を委託することができることとする。この場合において、納付受託者が国税を納付しようとする者の委託を受けた日に国税の納付があったものとみなして、延滞税、利子税等に関する規定を適用するほか、納付受託者の納付義務、帳簿保存義務、納付受託者の指定の取消し等について所要の措置を講ずる。

(注) 上記の改正は、令和4年1月4日以後に納付する国税について適用する。

(2) 国外からの納付方法の拡充

国外に住所又は居所を有する納税者が行う国税の納付について、国外の金融機関を通じて国税収納官吏の国内預金口座に送金する方法により行うことができることとする。この場合において、その国外の金融機関を通じて送金した日に国税の納付があったものとみなして、延滞税、利子税等に関する規定を適用するほか、納付に必要な情報の提供手続等について所要の措置を講ずる。

(注) 上記の改正は、令和4年1月4日以後に納付する国税について適用する。

(3) e-Taxによる申請等の方法の拡充

税務署長等に対する申請等で電子情報処理組織を使用する方法（e-Tax）によりその申請等に係る書面に記載すべき事項を入力して送信することができないものについて、書面による提出に代えて、スキャナによる読み取り等により作成した電磁的記録（いわゆる「イメージデータ」）を送信することにより行うことができることとする。

(注1) 上記の改正は、令和3年4月1日以後に行う申請等について適用する。

(注2) 上記の改正の趣旨を踏まえ、上記の申請等については、施行日前においても、運用上、上記により行うことができることとする。

(注3) 政府全体として行政手続のデジタル化の推進を図る観点から、上記の改正と併せて、e-Taxとマイナポータル等のシステム連携による申告利便等の更なる向上に取り組む。

(4) 処分通知等の電子交付の拡充

電子情報処理組織を使用する方法により行うことができる処分通知等について、その範囲に次の処分通知等を加える。

- ① 加算税の賦課決定通知書の送付
 - ② 所得税の予定納税額等の通知（予定納税額の減額承認申請に対する処分に係る通知を含む。）
 - ③ 国税還付金振込通知書の送付
- (注) 上記①の改正は令和4年1月1日以後に行う送付について、上記②の改正は令和5年1月1日以後に行う通知について、上記③の改正は同年6月1日以後に行う送付について、それぞれ適用する。
- (5) クラウド等を利用した支払調書等の提出方法の整備
- 支払調書等の提出をする者は、あらかじめ税務署長に届け出た場合には、クラウド等（国税庁長官の定める基準に適合するものであることについてそのクラウド等を管理する者が国税庁長官の認定を受けたものに限る。以下同じ。）に備えられたファイルにその支払調書等に記載すべき事項（以下「記載情報」という。）を記録し、かつ、税務署長に対してそのファイルに記録されたその記載情報を閲覧し、及び記録する権限を付与することにより、支払調書等の提出をすることができることとするほか、所要の措置を講ずる。
- (注1) 上記の届出及び国税庁長官の認定に関する手続については、電子情報処理組織を使用する方法により行うことができることとする。
- (注2) 上記の改正は、令和4年1月1日以後に提出する支払調書等について適用する。
- (注3) 上記の改正と併せて、クラウド等に記録された支払調書等の記載情報を納税者が活用するための対応を運用上行う。
- (6) 納税地の異動があった場合における質問検査権の管轄の整備
- 法人税、地方法人税又は消費税に関する調査について、調査通知後に納税地の異動があった場合において、その異動前の納税地の所轄国税局長又は所轄税務署長が必要であると認めるときは、その異動前の納税地の所轄国税局又は所轄税務署の当該職員が質問検査権を行使することができることとする。
- (注) 上記の改正は、令和3年7月1日以後に新たに納税者に対して開始する調査及び当該調査に係る反面調査について適用する。

一 税務関係書類における押印義務の見直し

I 改正の背景等

今般の新型コロナウイルス感染症の感染拡大防止のためにテレワークの推進が課題とされる中、我が国における書面主義・押印原則・対面主義がその阻害要因となっているとの指摘があったことや、デジタル・ガバメントの推進による行政コスト削減の観点も踏まえ、こうした官民の規制・制度や慣行について、規制改革推進会議が方針を取りまとめた上で見直しを実行するよう、内閣総理大臣より関係省庁に指示がなされました（参考1）。

その後、規制改革推進会議によって示された見直しの具体的な基準や「規制改革実施計画」等に掲げられた方向性（参考2～4）に沿って、緊急対応及び恒久的な制度的対応が政府全体として進められてきました。

このうち税務関係書類への押印については、国税通則法第124条第2項をはじめとする法令の規定により必要とされてきたところ、まず緊急対応として、「書面提出で押印がない場合、納税者等に押印を求めることとしているが、押印がない税務書類であっても受け付けは行っている」旨が周

知されました（「経済団体からの「コロナ感染症対応としての規制・制度の見直し要望」への対応についての回答（令和2年5月18日内閣府規制改革推進室公表）」における財務省回答）。その上で制度的対応については、政府税制調査会及び同調査会の下に設置された納税環境整備に関する専門家会合における議論等を踏まえ、次の方針に基づき、今回の改正において必要な措置が講じられました。

- ・ 現行法令上押印の種類についての限定がなく、認印による押印が許容されている書類は、押印を不要とする。
- ・ 現行法令上、実印による押印・印鑑証明書の添付を求めている書類（担保提供関係書類・物納手続関係書類の一部及び遺産分割協議書）は、担保提供者・保証人・作成者等の真意や内容の真正性の確認あるいは法務局への抵当権設定登記等の嘱託のため必要であるから、引き続き実印による押印・印鑑証明書の添付を求める。現行法令上明記されていないものは明確化する。
- ・ 国税犯則調査手続における質問調書等への押印は、刑事訴訟手続に準じた取扱い（押印義務を存置）とする。
- ・ 現行法令上「署名又は押印」を求めて認印を許容している書類は、その署名について今般廃止する押印と同等の意味合いしかないと考えられるため、押印と併せて署名も不要とする。

以下では、押印義務の見直しに関する国税通則法等の国税通則関係の改正について説明することとします。

（注） 上記の「規制改革推進会議によって示された見直しの具体的な基準」は、次のとおりです。

- ① 法令に押印の根拠がないものは廃止
- ② 法令の条文で押印を求めておらず、省令等に規定する様式に押印欄があるものは原則廃止（押印を求める積極的意味合いが大きいものは下記③に準じて措置）
- ③ 法令の条文で押印を求めているものは、押印の種類（実印か否か）・押印の趣旨・他手段による代替可否等を検討し、真に必要な場合

を除いて廃止。真に必要な場合も電子署名等の活用を促進

なお、一般論として、押印が求められている趣旨は、本人確認（文書作成者の真正性担保）、文書作成の真意の確認、文書内容の真正性担保（証拠としての担保価値）の3点が考えられています。

（参考1） 令和2年第6回経済財政諮問会議における安倍内閣総理大臣発言（令和2年4月27日）（抄）

本日の有識者議員の提言を踏まえ、関係府省において、早急に必要の見直しを行っていただきたい。特に、テレワークの推進に向けて、押印や書面提出等の制度・慣行の見直しについて、緊急の対応措置を、規制改革推進会議において早急に方針を取りまとめ、IT総合戦略本部と連携しつつ、着手できるものから順次、実行していただきたい。

（参考2） 規制改革推進に関する答申（令和2年7月2日規制改革推進会議決定）（抄）

II 各分野における規制改革の推進

6. デジタルガバメント分野

(2) 新たな取組

ア 行政手続における書面規制・押印、対面規制の抜本的な見直し
＜基本的考え方＞

新型コロナウイルスの感染を防止し、コロナ危機を収束させる観点からは、テレワークの推進が喫緊の課題である。行政に提出する書類に押印するために、あるいは、行政窓口に行く必要があるためにテレワークができないといったことを生じさせてはならない。

規制改革推進会議は、経済4団体からの緊急要望を受け、各府省に対して見直しの考え方を示して緊急対応及び制度的対応を求めたところである。

こうした緊急対応については、新型コロナウイルスの感染が終息するまでの間、引き続き、拡大・継続するとともに、制度的な見直しについても、優先順位を付して進めていくことが求められる。この場合、行政手続において、書面・押印・対面を求めるすべての法令や慣行について、次のとおり全面的に見直しを行うべきである。

- ・ 書面規制については、オンライン利用の円滑化のため様式の簡素化や添付書類の削減、オンライン化（電子メールでの提出や簡易な申請ウェブサイトによるオンライン提出を含む）を推進する。
- ・ 押印原則については、押印を求める行政手続等について押印の必要性を検証し、真に必要な場合を除き、押印を廃止。押印を残す場合にも、電子的に代替できる方策を明確にする。
- ・ 対面手続については、デジタル技術を活用したオンライン対応を検討する。

(参考3) 「規制改革実施計画」(令和2年7月17日閣議決定)(抄)

II 分野別実施事項

6. デジタルガバメント分野

(3) 新たな取組

No.6 行政手続における書面規制・押印、対面規制の抜本的な見直し

各府省は、緊急対応として、所管する行政手続等のうち、法令等又は慣行により、国民や事

業者等に対して紙の書面の作成・提出等を求めているもの、押印を求めているもの、又は対面での手続を求めているもの（以下「見直し対象手続」という。）について、優先順位の高いものから順次、規制改革推進会議が提示する基準に従い、必要な措置を講じるとともに、その周知を行う。

各府省は、緊急対応を行った手続だけでなく、原則として全ての見直し対象手続について、恒久的な制度的対応として、年内に、規制改革推進会議が提示する基準に照らして順次、必要な検討を行い、法令、告示、通達等の改正やオンライン化を行う。

(参考4) 「経済財政運営と改革の基本方針2020」

(令和2年7月17日閣議決定)(抄)

第3章 「新たな日常」の実現

1. 「新たな日常」構築の原動力となるデジタル化への集中投資・実装とその環境整備（デジタルニューディール）

(4) 変化を加速するための制度・慣行の見直し

① 書面・押印・対面主義からの脱却等

書面・押印・対面を前提とした我が国の制度・慣行を見直し、実際に足を運ばなくても手続できるリモート社会の実現に向けて取り組む。このため、全ての行政手続を対象に見直しを行い、原則として書面・押印・対面を不要とし、デジタルで完結できるよう見直す。

Ⅱ 国税通則法等の整備

1 国税通則法等の整備

(1) 改正前の制度の概要

① 税務書類への押印義務

国税に関する法律に基づき税務署長その他の行政機関の長又はその職員に提出する申告書、申請書、届出書、調書その他の書類（以下「税務書類」といいます。）には、次に掲げる場合の区分に応じそれぞれ次に定める者が押印しなければならないこととされてきました（旧通法124②）。

イ その税務書類を提出する者が個人である場合……その税務書類を提出する者

ロ その税務書類を提出する者が法人である場合……その法人の代表者

ハ 納税管理人又は代理人によってその税務書類を提出する場合……その納税管理人又は代理人

ニ 不服申立人が総代を通じてその税務書類を提出する場合……その総代

なお、各税法において押印に関する規定が置かれている場合には、特別法たる各税法の規定に従うこととなります。

② 再調査の請求書等を補正する際に作成する録取書への押印

再調査の請求がされている再調査審理庁は、再調査の請求書の記載事項等に不備がある場合には、相当の期間を定め、その期間内に不備を補正すべきことを求めなければならないこととされています（旧通法81③）。再調査の請求人は、この補正が求められた場合には、その再調査の請求に係る税務署その他の行政機関に出頭して補正すべき事項について陳述し、その陳述の内容をその行政機関の職員が録取した書面（録取書）に押印することによっても、これを行うことができることとされてきました（旧通法81④）。

審査請求書の補正についても同様に、審査

請求人は国税不服審判所に出頭して補正すべき事項について陳述し、その陳述の内容を国税不服審判所の職員が録取した書面（録取書）に押印することによっても、これを行うことができることとされてきました（旧通法91②）。

③ 交付送達書への押印

税務署その他の行政機関の職員は、交付送達を行った場合には、その交付を受けた者に対し、その旨を記載した書面（交付送達書）にその者の署名押印（記名押印を含みます。）を求めなければならないこととされてきました（旧通規1①）。

④ 担保提供関係書類への押印義務

納税の猶予等の適用を受ける場合には、担保の提供が必要とされていますが（通法46⑤等）、担保として提供することができる財産等の種類は、次に掲げるものに限定されています（通法50）。

イ 国債及び地方債

ロ 税務署長等が確実と認める社債（特別の法律により設立された法人が発行する債券を含みます。以下同じです。）その他の有価証券

ハ 土地

ニ 建物等（建物、立木及び登記される船舶並びに登録を受けた飛行機、回転翼航空機及び自動車並びに登記を受けた建設機械で、保険に付したものをいいます。以下同じです。）

ホ 鉄道財団等（鉄道財団、工場財団、鉱業財団、軌道財団、運河財団、漁業財団、港湾運送事業財団、道路交通事業財団及び観光施設財団をいいます。以下同じです。）

ヘ 税務署長等が確実と認める保証人の保証ト 金銭

この場合において、上記ハからホまでに掲げる財産（以下「土地等」といいます。）を担保として提供するときはその土地等の所有者が税務署長等に提出する「抵当権の設定の

登記又は登録を承諾する旨の書類」(通基通第54条関係3(1))に、上記への保証人による保証を担保として提供するときはその保証人(法人による保証の場合には、その代表者)が税務署長等に提出する「保証を証する書面」(旧通令16④)に、運用上、それぞれ押印することが求められていました。また、これらの書類に添付する印鑑証明書など担保の種類ごとに必要な提出書類についても、運用上の取扱いとして定められていました(通基通第54条関係1、3)。

(2) 改正の内容

① 税務書類、録取書、交付送達書等への押印の廃止

国税に関する法律に基づき税務署長その他の行政機関の長又はその職員に提出する税務書類、再調査の請求書等を補正する際に作成する録取書及び交付送達書について、押印を要しないこととされました(通法81④、91②、旧通法124②、通規1①)。

上記の書類のほか、納付書、納税告知書、督促状及び納税証明書交付請求書について、これらの様式における押印欄が削除されました(通規別紙第1号書式、別紙第1号の2書式、別紙第2号書式～別紙第3号書式、別紙第8号書式)。

② 担保提供関係書類への押印義務等の明確化

土地等を担保として提供する場合又は保証人による保証を担保として提供する場合の提出書類については、書類提出者の意思確認が真に必要な書類として実印による押印及び印鑑証明書の添付を求めるものに該当することから、その押印義務が法令上明確化されました。また、これらの提出書類への押印義務の明確化と併せて、担保の種類ごとに必要となる提出書類(担保提供関係書類)についても、法令上明確化されました。

具体的には、次に掲げる財産等の区分に応じそれぞれ次に定める書類を提出しなければ

ならないこととされています(通令16、通規11②～⑥)。

イ 国債(登録国債を除きます。)及び地方債、税務署長等が確実と認める社債その他の有価証券(振替株式等を除きます。)並びに金銭

(イ) 供託書の正本

(ロ) 担保を提供する旨の書類(担保を提供する者以外の第三者が有する財産を担保として提供する場合には、その第三者がその提供について承諾した旨が記載されたものに限ります。)

(ハ) その他担保の提供に関し必要と認められる書類

ロ 登録国債

(イ) 国債規則の規定により担保の登録をした旨の登録済通知書

(ロ) 上記イ(ロ)及び(ハ)に掲げる書類

ハ 振替株式等

(イ) 振替株式等の種類、銘柄並びに銘柄ごとの数及び金額を記載した書類

(ロ) 上記イ(ロ)及び(ハ)に掲げる書類

ニ 土地

(イ) 土地の登記事項証明書

(ロ) 土地の評価の明細(固定資産税評価証明書を含みます。)

(ハ) 抵当権の設定の登記に係る土地の所有者のその設定を承諾する旨の書類(その所有者の記名押印があるものに限ります。)

(ニ) 上記(ハ)の土地の所有者の印鑑証明書

(ホ) 上記イ(ロ)及び(ハ)に掲げる書類

ホ 建物等

(イ) 建物等の登記事項証明書その他の登記又は登録がされている事項を明らかにする書類

(ロ) 建物等の評価の明細(固定資産税評価証明書を含みます。)

(ハ) 抵当権の設定の登記又は登録に係る建物等の所有者のその設定を承諾する旨の

書類（その所有者の記名押印があるものに限ります。）

(ニ) 上記(ハ)の建物等の所有者の印鑑証明書

(ホ) 建物等に付された保険に係る保険金請求権に質権を設定することの承認を保険者に請求するための書類

(ヘ) 建物等に付された保険に係る保険証券の写し

(ト) 上記イ(ロ)及び(ハ)に掲げる書類

ヘ 鉄道財団等

(イ) 鉄道財団等の登記事項証明書その他の登記又は登録がされている事項を明らかにする書類

(ロ) 鉄道財団等の評価の明細（固定資産税評価証明書を含みます。）

(ハ) 抵当権の設定の登記又は登録に係る鉄道財団等の所有者のその設定を承諾する旨の書類（その所有者の記名押印があるものに限ります。）

(ニ) 上記(ハ)の鉄道財団等の所有者の印鑑証明書

(ホ) 上記イ(ロ)及び(ハ)に掲げる書類

ト 保証人（個人）の保証

(イ) その保証人の保証を証する書面（その保証人の記名押印があるものに限ります。）

(ロ) その保証人が所有する土地等に係る上記ニ(イ)及び(ロ)、ホ(イ)及び(ロ)並びにヘ(イ)及び(ロ)に掲げる書類

(ハ) その保証人の収入の状況を確認できる書類並びにその保証人の財産及び債務の明細を記載した書類

(ニ) その保証人の印鑑証明書

(ホ) 上記イ(ロ)及び(ハ)に掲げる書類

チ 保証人（法人）の保証

(イ) その保証人の保証を証する書面（その保証人の代表者の記名押印があるものに限ります。）

(ロ) その保証人に係る登記事項証明書

(ハ) その保証人の代表者の印鑑証明書

(ニ) 上記イ(ロ)及び(ハ)に掲げる書類

(注1) 上記イの「登録国債」とは、国債に関する法律の規定により登録された国債をいいます。

(注2) 上記イ(ハ)の「その他担保の提供に関し必要と認められる書類」とは、担保が制限行為能力者の所有財産である場合に提出が必要となるものとして法定代理人、保佐人又は補助人の資格を証する書面等が考えられますが、詳細については、今後、通達等で定められる予定です。

(注3) 上記ハの「振替株式等」とは、振替機関（株式会社証券保管振替機構）が取り扱う社債、株式等の振替に関する法律第2条第1項第12号から第21号までに掲げる社債等（株式、新株予約権、新株予約権付社債、投資口、協同組織金融機関の優先出資に関する法律に規定する優先出資、資産の流動化に関する法律に規定する優先出資、新投資口予約権、新優先出資の引受権、転換特定社債、新優先出資引受権付特定社債など）をいいます（通令16①）。

(注4) 税関長が課する国税の担保として上記チの「保証人（法人）の保証」を提供する場合には、上記チ(ロ)の「その保証人に係る登記事項証明書」の提出は、要しないこととされています（通規11⑥二）。

2 税理士法等の整備

(1) 改正前の制度の概要

① 税務代理をする場合の租税に関する申告書等への署名押印義務

税理士又は税理士法人（以下「税理士等」といいます。）が税務代理をする場合において、租税に関する申告書等を作成して税務官公署に提出するときは、その税務代理に係る税理士は、その申告書等に署名押印しなければ

ばならないこととされてきました。この場合において、その申告書等が租税の課税標準等に関する申告書又は租税の還付金の還付の請求に関する書類であるときは、その申告書等には、併せて納税義務者本人（その者が法人又は人格のない社団等で代表者若しくは管理人の定めがあるものであるときは、その代表者又は管理人）が署名押印しなければならないこととされてきました（旧税理士法33①）。

② 税理士等が作成をした税務書類への署名押印義務

税理士等が税務書類の作成をしたときは、その税務書類の作成に係る税理士は、その書類に署名押印しなければならないこととされてきました（旧税理士法33②）。

③ 計算事項、審査事項等を記載した添付書面への署名押印義務

税理士等は、申告納税方式の国税若しくは申告納付若しくは申告納入の方法による地方税の課税標準等を記載した申告書を作成したとき、又はその申告書で他人の作成したものにつき審査して、法令の規定に従って作成されていると認めるときは、その申告書の作成に関する計算事項、審査事項等を記載した書面をその申告書に添付することができることとされています（税理士法33の2①②）。

また、税理士等がこの書面を作成したときは、その書面の作成に係る税理士は、その書面に税理士である旨その他の事項を付記して、署名押印しなければならないこととされてきました（旧税理士法33の2③、旧税理士規第9号様式、第10号様式）。

④ 所属税理士が自ら委嘱を受けて税理士業務等に従事する場合に委嘱者に交付する書面等への押印義務

イ 所属税理士が自ら委嘱を受けて税理士業務等に従事する場合に委嘱者に交付する書面への署名押印

所属税理士が他人の求めに応じ自ら委嘱を受けて税理士業務等に従事しようとする

場合には、その都度、あらかじめ、その使用者である税理士等の書面による承諾を得なければならないこととされています（税理士規1の2②）。この承諾を得た所属税理士は、所属税理士である旨、その使用者である税理士等の承諾を得ている旨その他の事項を記載した書面に署名押印した上、その承諾を得たことを証する書面の写しを添付し、これを委嘱者（納税義務者）に対して交付するとともに、その事項につき説明しなければならないこととされてきました（旧税理士規1の2③④）。

ロ 所属税理士が委嘱者に説明を行った旨を記載した書面への委嘱者の署名押印

所属税理士は、委嘱者に対して上記イの説明を行った場合には、その旨を記載した書面にその委嘱者の署名押印を得るとともに、その書面の写しをその使用者である税理士等に提出しなければならないこととされてきました（旧税理士規1の2⑤⑥）。

(2) 改正の内容

上記(1)①の租税に関する申告書等への税理士及び納税義務者本人の押印、上記(1)②の税務書類への税理士の押印、上記(1)③の計算事項、審査事項等を記載した添付書面への税理士の押印、上記(1)④イの書面への所属税理士の押印並びに上記(1)④ロの書面への委嘱者の押印について、要しないこととされました。なお、これらの書類へのこれらの者の署名は、引き続き必要となります（税理士法33、33の2③、税理士規1の2④～⑥、16①、第9号様式、第10号様式）。

上記の書類のほか、指導教授の証明書及び税務代理権限証書について、これらの様式における押印欄が削除されました（税理士規第4号様式、第8号様式）。

3 国税徴収法施行令等の整備

(1) 改正前の制度の概要

徴収職員は、滞納者又は特定の第三者の物又

は住居その他の場所につき搜索したときは搜索調査を、また、滞納者の財産を差し押さえたときは差押調査を、それぞれ作成しなければならないこととされています（徴法54、146①）。

上記の搜索調査又は搜索後に作成する差押調査には、立会人の署名押印（記名押印を含みません。以下同じです。）を求めなければならないこととされ、立会人が署名押印をしないときは、その理由をその搜索調査又は差押調査に付記しなければならないこととされてきました（旧徴令21②、52②）。

(2) 改正の内容

上記(1)の搜索調査又は搜索後に作成する差押調査への立会人の押印の求めについて、要しないこととされました。なお、その搜索調査又は搜索後に作成する差押調査への立会人の署名（記名を含みます。）は、引き続き必要となります（徴令21②、52②、徴規則紙第11号書式）。

4 電子帳簿保存法施行規則の整備

(1) 改正前の制度の概要

国税関係帳簿書類のCOM（電子計算機を用いて電磁的記録を出力することにより作成するマイクロフィルムをいいます。以下同じです。）による保存等を行う場合には、そのCOMの保存に併せて、次に掲げる書類の備付けを行うこととされてきました（旧電子帳簿保存法規則4①一、②）。

- ① そのCOMの作成及び保存に関する事務手続を明らかにした書類
- ② 次に掲げる事項が記載された書類
 - イ 保存義務者（保存義務者が法人である場

合には、その法人の国税関係帳簿書類の保存に関する事務の責任者である者）のその国税関係帳簿書類に係る電磁的記録が真正に出力され、そのCOMが作成された旨を証する記載及び記名押印

- ロ そのCOMの作成責任者の記名押印
- ハ そのCOMの作成年月日

(2) 改正の内容

上記(1)②のCOMの保存に併せて備付けを行うべき書類への上記(1)②イの保存義務者及び上記(1)②ロのCOMの作成責任者の押印について、要しないこととされました。なお、その書類への氏名の記載（記名）は、引き続き必要となります（電子帳簿保存法規則3①一、②）。

5 その他様式の整備

上記のほか、電子申請等証明書交付請求書、電子申請等証明書及び沖縄税理士法の規定により税理士資格を有することとなる者が受講する税法に関する講習の受講申請書について、これらの様式における押印欄が削除されました（措置別表第十四(一)(二)、沖縄税特省令別紙様式第一）。

Ⅲ 適用関係

上記Ⅱ1(2)、2(2)、3(2)、4(2)及び5の改正は、令和3年4月1日から施行され（改正法附則1、改正通令附則①、改正通規附則1、改正税理士規附則①、改正徴令附則、改正徴規附則①、改正電子帳簿保存法規則附則1ただし書、改正措規等附則1、改正沖縄税特省令附則①）、同日以後に提出する税務関係書類について適用されます。

二 電子帳簿等保存制度の見直し

I 改正前の制度の概要

1 国税関係帳簿書類の電磁的記録等による保存制度の概要

(1) 国税関係帳簿の電磁的記録による保存等

国税に関する法律の規定により国税関係帳簿書類の保存をしなければならないこととされている者（以下「保存義務者」といいます。）は、国税関係帳簿の全部又は一部について、自己が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であって、納税地等の所轄税務署長等（Iにおいて「税務署長等」といいます。）の承認を受けたときは、次の要件の下、その電磁的記録の備付け及び保存をもってその帳簿の備付け及び保存に代えることができるとされていました（旧電子帳簿保存法4①、旧電子帳簿保存法規則3①）。

（注）上記の「国税関係帳簿書類」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（国税関係帳簿）又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（国税関係書類）をいいます（旧電子帳簿保存法2二）。

① 電磁的記録の訂正・削除・追加の履歴の確保

国税関係帳簿に係る電子計算機処理に、次に掲げる要件を満たす電子計算機処理システムを使用することとされていました（旧電子帳簿保存法規則3①一）。

イ その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は、これらの事実及び内容を確認することができること。

ロ その国税関係帳簿に係る記録事項の入力をその業務の処理に係る通常の期間を経過

した後に行った場合には、その事実を確認することができること。

② 各帳簿間での記録事項の相互関連性の確保
国税関係帳簿に係る電磁的記録の記録事項とその国税関係帳簿に関連する国税関係帳簿（以下「関連国税関係帳簿」といいます。）の記録事項（その関連国税関係帳簿が、国税関係帳簿の電磁的記録等による保存等の承認を受けているものである場合には、その関連国税関係帳簿に係る電磁的記録又はCOM（電子計算機を用いて電磁的記録を出力することにより作成するマイクロフィルムをいいます。以下同じです。）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ました（旧電子帳簿保存法規則3①二）。

③ 電子計算機処理システムの概要書等の備付け

電子計算機処理システムの概要を記載した書類その他そのシステムの開発に際して作成した書類等を備え付けることとされています（旧電子帳簿保存法規則3①三）。

④ 見読可能装置の備付け等

国税関係帳簿に係る電磁的記録の備付け及び保存をする場所にその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、ディスプレイ及びプリンタ並びにこれらの操作説明書を備え付け、その電磁的記録を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、速やかに出力することができるようにしておくこととされています（旧電子帳簿保存法規則3①四）。

⑤ 検索機能の確保

国税関係帳簿に係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（次に掲げる要件を満たすものに限り）を確保しておくこととされていました（旧電子帳簿保存

法規則 3 ①五)。

イ 取引年月日、勘定科目、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することができること。

ロ 日付又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。

ハ 2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。

(2) 国税関係書類の電磁的記録による保存

保存義務者は、国税関係書類の全部又は一部について、自己が一貫して電子計算機を使用して作成する場合であって、税務署長等の承認を受けたときは、次の要件の下、その電磁的記録の保存をもってその書類の保存に代えることができることとされてきました(旧電子帳簿保存法 4 ②、旧電子帳簿保存法規則 3 ②)。

① 電子計算機処理システムの概要書等の備付け

電子計算機処理システムの概要を記載した書類その他そのシステムの開発に際して作成した書類等を備え付けることとされています(旧電子帳簿保存法規則 3 ①三、②)。

② 見読可能装置の備付け等

国税関係書類に係る電磁的記録の保存をする場所にその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、ディスプレイ及びプリンタ並びにこれらの操作説明書を備え付け、その電磁的記録を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、速やかに出力することができるようにしておくこととされています(旧電子帳簿保存法規則 3 ①四、②)。

③ 検索機能の確保

国税関係書類に係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(次に掲げる要件を満たすものに限り)を確保しておくこととされてきました(旧電子帳簿保存

法規則 3 ①五、②)。

イ 取引年月日その他の日付(記録項目)を検索の条件として設定することができること。

ロ 日付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。

(3) 国税関係書類に係るスキャナ保存

保存義務者は、国税関係書類(決算関係書類を除きます。)の全部又は一部について、その記載事項をスキャナにより電磁的記録に記録する場合であって、税務署長等の承認を受けたときは、次の要件の下、その電磁的記録の保存をもってその書類の保存に代えることができることとされてきました(旧電子帳簿保存法 4 ③、旧電子帳簿保存法規則 3 ⑤)。

(注) 上記の「決算関係書類」とは、棚卸表、貸借対照表及び損益計算書並びに計算、整理又は決算に関して作成されたその他の書類をいいます(旧電子帳簿保存法規則 3 ③)。

① スキャナによる入力要件

国税関係書類に係るスキャナ保存に当たっては、次のイ又はロの方法により入力することとされています(旧電子帳簿保存法規則 3 ⑤一)。

イ 国税関係書類のスキャナでの読み取りを、国税関係書類の作成・受領後、速やかに行うこと。

ロ 国税関係書類のスキャナでの読み取りを、その業務の処理に係る通常の間を経過した後、速やかに行うこと。

② 電子計算機処理システムの要件

上記①の入力に当たっては、次のイからニまでの要件を満たす電子計算機処理システムを使用することとされてきました(旧電子帳簿保存法規則 3 ⑤二)。

イ 解像度・階調

解像度が25.4mm当たり200ドット(200dpi)以上、かつ、赤色、緑色及び青

色の階調がそれぞれ256階調（約1,677色）以上で読み取りを行うものであること（旧電子帳簿保存法規則3⑤二イ）。

ロ タイムスタンプ

国税関係書類をスキャナで読み取る際に、一の入力単位ごとの電磁的記録の記録事項に、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（旧電子帳簿保存法規則3⑤二ロ）。

（注） 国税関係書類を作成・受領する者（以下「受領者等」といいます。）が読み取りを行う場合には、その国税関係書類に受領者等が署名を行った上で、その作成・受領後、特に速やかに上記のタイムスタンプを付さなければならないこととされていきました。

ハ 読み取った際の解像度等の情報の保存

国税関係書類のスキャナでの読み取りを行った際の解像度、階調及びその国税関係書類の大きさに関する情報を保存すること（旧電子帳簿保存法規則3⑤二ハ）。

（注） 受領者等が国税関係書類の読み取りを行う場合において、その書類の大きさがA4サイズ以下であるときは、大きさに関する情報の保存を要しないこととされています。

ニ ヴァージョン管理

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（旧電子帳簿保存法規則3⑤二ニ）。

③ 入力者等の特定に係る要件

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することができるようにしておくこととされています（旧電子帳簿保存法規則3⑤三）。

④ 適正事務処理要件

国税関係書類の作成・受領から入力までの各事務について、その適正な実施を確保する

ために必要なものとして次のイからハまでの事項に関する規程を定めるとともに、これに基づき処理することとされていきました（旧電子帳簿保存法規則3⑤四）。

イ 国税関係書類の作成・受領から入力までの相互に関連する各事務について、それぞれ別の者が行う体制（相互けん制要件）

（注） 受領者等が国税関係書類の読み取りを行う場合には、作成・受領事務と読み取り事務をそれぞれ別の者が行うこととする要件が不要とされ、これに代え、受領者等以外の別の者が国税関係書類に係る電磁的記録の記録事項の確認を行うことが要件とされていきました。

ロ 各事務に係る処理の内容を確認するための定期的な検査を行う体制及び手続（定期検査要件）

ハ 各事務に係る処理に不備があると認められた場合において、その報告、原因究明及び改善のための方策の検討を行う体制（再発防止要件）

（注） 小規模企業者に該当する保存義務者にあつては、上記ロの「定期的な検査」について税務代理人が行うこととしている場合は、上記イの「相互けん制要件」が不要とされていきました。

⑤ スキャナで読み取りを行った国税関係書類と帳簿との関連性の確保

国税関係書類に係る電磁的記録の記録事項とその国税関係書類に関連する国税関係帳簿の記録事項（その国税関係帳簿が、国税関係帳簿の電磁的記録等による保存等の承認を受けているものである場合には、その国税関係帳簿に係る電磁的記録又はCOM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きました（旧電子帳簿保存法規則3⑤五）。

⑥ スキャナで読み取りを行った国税関係書類に係る電磁的記録の可視性の確保

国税関係書類に係る電磁的記録の保存場所

に、電子計算機、プログラム、カラーディスプレイ及びカラープリンタ並びにこれらの操作説明書を備え付け、その電磁的記録を出力することができるようにしておくこととされています（旧電子帳簿保存法規則3⑤六）。

⑦ 電子計算機処理システムの概要書等の備付け

電子計算機処理システムの概要を記載した書類その他そのシステムの開発に際して作成した書類等を備え付けることとされています（旧電子帳簿保存法規則3①三、⑤七）。

⑧ 検索機能の確保

国税関係書類に係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（次に掲げる要件を満たすものに限ります。）を確保しておくこととされていました（旧電子帳簿保存法規則3①五、⑤七）。

イ 取引年月日その他の日付、取引金額その他の国税関係書類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することができること。

ロ 日付又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。

ハ 2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。

⑨ スキャナ保存の適時入力方式

スキャナ保存の承認を受けている保存義務者は、国税関係書類のうち国税庁長官が定める資金や物の流れに直結・連動しない書類（以下「一般書類」といいます。）のスキャナでの読み取りを行う場合には、スキャナによる入力要件（上記①）、大きさに関する情報の保存要件（上記②ハ）及び適正事務処理要件（上記④）以外の要件（カラー階調要件（上記②イ）にあっては、グレースケール（いわゆる「白黒」）による読み取りで代替することもできます。）を満たし、電磁的記録の保存に併せて、その電磁的記録の作成及び保存に関する事務の手續を明らかにした書類

（これらの事務の責任者が定められているものに限ります。）の備付けを行うことにより、適時の入力によるスキャナ保存をすることができることとされていました（旧電子帳簿保存法規則3⑥、平成17年国税庁告示第4号）。

（注） 上記②ロのタイムスタンプに係る電子計算機処理システムの要件について、受領者等が読み取りを行う場合にあっては、スキャナで読み取る際に必ずしもタイムスタンプを付す必要はなく、その国税関係書類に受領者等が署名を行った上で、その作成・受領後、特に速やかにタイムスタンプを付すことで足りることとされていました。

⑩ 過去分重要書類のスキャナ保存

スキャナ保存の承認を受けている保存義務者は、国税関係書類の電磁的記録の保存をもってその国税関係書類の保存に代える日（基準日）前に作成・受領をした一般書類以外の国税関係書類（以下「過去分重要書類」といいます。）について、あらかじめ、その過去分重要書類の種類等を記載した適用届出書を税務署長等に提出した場合には、電磁的記録の保存に併せて、その電磁的記録の作成・保存に関する事務の手續を明らかにした書類（これらの事務の責任者が定められているものに限ります。）の備付けを行った上で、スキャナ保存を行うことができることとされていました（旧電子帳簿保存法規則3⑦）。

（注） 過去分重要書類のスキャナ保存については、従前に同一の種類書類について適用届出書を提出している場合には、適用することができないこととされています。

この過去分重要書類のスキャナ保存を行う場合の保存要件については、スキャナによる入力要件（上記①）並びに適正事務処理要件のうち相互けん制要件（上記④イ）及び再発防止要件（上記④ハ）が不要とされるほか、次の事項について要件が緩和されていました（旧電子帳簿保存法規則3⑦後段）。

イ タイムスタンプ及び解像度等の情報の保

存の要件

過去分重要書類のスキャナ保存を行う場合には、タイムスタンプ（上記②ロ）及び解像度等の情報の保存（上記②ハ）の要件について、受領者等が読み取りを行う場合の措置（上記②ロ（注）及びハ（注））は適用されません。

ロ 適正事務処理要件（定期検査要件）

過去分重要書類のスキャナ保存を行う場合には、適正事務処理要件のうち定期検査要件（上記④ロ）について、入力事務に関するものに限定するとともに、検査を定期的に行うことは不要（一度で可）とされています。

(4) 国税関係帳簿書類のCOMによる保存等

- ① 保存義務者は、国税関係帳簿の全部又は一部について、自己が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であって、税務署長等の承認を受けたときは、上記(1)①から⑤までの要件及び次の要件の下、その電磁的記録の備付け及びCOMの保存をもってその帳簿の備付け及び保存に代えることができることとされていました（旧電子帳簿保存法5①、旧電子帳簿保存法規則4①）。
- イ COMの作成過程等に関する書類の備付け

COMの保存に併せて、次の書類の備付けを行うこととされていました（旧電子帳簿保存法規則4①一）。

(イ) COMの作成及び保存に関する事務手続を明らかにした書類

(ロ) 次に掲げる事項が記載された書類

- a 保存義務者（保存義務者が法人である場合には、その法人の国税関係帳簿の保存に関する事務の責任者である者）のその国税関係帳簿に係る電磁的記録（上記(1)①イ及びロの事実及び内容に係るものを含みます。）が真正に出力され、そのCOMが作成された旨

を証する記載及び記名押印

- b そのCOMの作成責任者の記名押印
c そのCOMの作成年月日

ロ 索引簿の備付け

COMの保存に併せて、国税関係帳簿の種類、取引年月日その他の日付及び勘定科目（勘定科目が主要な記録項目でない国税関係帳簿にあつては、勘定科目を除きます。）を特定することによりこれらに対応するCOMを探し出すことができる索引簿の備付けを行うこととされていました（旧電子帳簿保存法規則4①二）。

ハ COMへの索引の出力

COMごとの記録事項の索引をその索引に係るCOMに出力しておくこととされていました（旧電子帳簿保存法規則4①三）。

ニ マイクロフィルムリーダープリンタ等の備付け

COMの保存をする場所に、日本産業規格に規定する基準を満たすマイクロフィルムリーダープリンタ及びその操作説明書を備え付け、そのCOMの内容をそのマイクロフィルムリーダープリンタの画面及び書面に、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ようにしておくこととされています（旧電子帳簿保存法規則4①四）。

ホ 当初3年間におけるCOMの記録事項の検索機能の確保

国税関係帳簿の保存期間の当初3年間について、次の(イ)又は(ロ)のいずれかの措置を講じておくこととされていました（旧電子帳簿保存法規則4①五）。

(イ) COMの保存に併せ、見読可能装置の備付け等（上記(1)④）及び検索機能の確保（上記(1)⑤）の要件に従って、そのCOMに係る電磁的記録の保存を行うこと。

(ロ) COMの記録事項の検索をすることができる機能（上記(1)⑤の検索機能に相当

するものに限ります。)を確保しておくこと。

- ② 保存義務者は、国税関係書類の全部又は一部について、自己が一貫して電子計算機を使用して作成する場合であって、税務署長等の承認を受けたときは、電子計算機処理システムの概要書等の備付け(上記(1)③)及び次の要件の下、そのCOMの保存をもってその書類の保存に代えることができることとされていました(旧電子帳簿保存法5②、旧電子帳簿保存法規則4②)。

イ COMの作成過程等に関する書類の備付け(旧電子帳簿保存法規則4①一、②。内容については、上記①イと同様。)

ロ 索引簿の備付け

COMの保存に併せて、国税関係書類の種類及び取引年月日その他の日付を特定することによりこれらに対応するCOMを探し出すことができる索引簿の備付けを行うこととされていました(旧電子帳簿保存法規則4①二、②)。

ハ COMへの索引の出力(旧電子帳簿保存法規則4①三、②。内容については、上記①ハと同様。)

ニ マイクロフィルムリーダープリンタ等の備付け(旧電子帳簿保存法規則4①四、②。内容については、上記①ニと同様。)

ホ 当初3年間におけるCOMの記録事項の検索機能の確保

国税関係書類の保存期間の当初3年間について、次の(イ)又は(ロ)のいずれかの措置を講じておくこととされていました(旧電子帳簿保存法規則4①五、②)。

(イ) COMの保存に併せ、見読可能装置の備付け等(上記(2)②)及び検索機能の確保(上記(2)③)の要件に従って、そのCOMに係る電磁的記録の保存を行うこと。

(ロ) COMの記録事項の検索をすることができる機能(上記(2)③の検索機能に相当

するものに限ります。)を確保しておくこと。

- ③ 上記(1)又は(2)の承認を受けている保存義務者は、次の場合において、更に税務署長等の承認を受けたときは、上記①又は②に相当する要件の下、そのCOMの保存をもってその電磁的記録の保存に代えることができることとされていました(旧電子帳簿保存法5③、旧電子帳簿保存法規則4③④)。

イ 承認を受けている国税関係帳簿書類の全部又は一部について、その保存期間のうち下記2の承認申請書に記載することによりその国税関係帳簿書類に係る電磁的記録の保存をする期間としてあらかじめ特定する期間が経過した日以後の期間(COMの保存をもって電磁的記録の保存に代えようとする日以後の期間に限ります。)につきCOMの保存をもって電磁的記録の保存に代えようとする場合

ロ 承認を受けている国税関係帳簿書類の全部又は一部について、その保存期間の全期間(COMの保存をもって電磁的記録の保存に代えようとする日以後の期間に限ります。)につきCOMの保存をもって電磁的記録の保存に代えようとする場合

2 国税関係帳簿書類の電磁的記録等による保存等の承認申請手続

保存義務者は、国税関係帳簿書類の電磁的記録による保存等又はスキャナ保存の承認を受けようとする場合には、その承認を受けようとする国税関係帳簿の備付けを開始する日又は国税関係書類の電磁的記録の保存をもってその国税関係書類の保存に代える日(以下「保存等開始日」といいます。)の3月前までに、所定の事項を記載した承認申請書に必要書類を添付して税務署長等に提出することとされていました(旧電子帳簿保存法6①②)。

ただし、新たに業務を開始した個人又は新設法人が承認を受けようとする場合において、その承

認を受けようとする国税関係帳簿書類の全部又は一部が、その業務の開始の日から同日以後5月を経過する日までの間又は設立の日から同日以後6月を経過する日までの間に保存等開始日が到来するものであるときは、その業務の開始の日以後2月を経過する日又はその設立の日以後3月を経過する日までに承認申請書を提出することができることとされていました（旧電子帳簿保存法6①ただし書、②ただし書）。

また、保存義務者は、その承認を受けている国税関係帳簿書類（以下「電磁的記録に係る承認済国税関係帳簿書類」といいます。）の全部又は一部について、その電磁的記録の保存等をやめようとする場合には、そのやめようとする電磁的記録に係る承認済国税関係帳簿書類の種類等を記載した届出書（以下「承認取りやめの届出書」といいます。）を税務署長等に提出しなければならないこととされていました（旧電子帳簿保存法7①前段）。この場合において、その承認取りやめの届出書の提出があったときは、その提出があった日以後は、その承認取りやめの届出書に係る電磁的記録に係る承認済国税関係帳簿書類については、その承認は、その効力を失うものとされていました（旧電子帳簿保存法7①後段）。

なお、税務署長等は、電磁的記録に係る承認済国税関係帳簿書類の全部又は一部につき次のいずれかに該当する事実があるときは、その該当する事実がある電磁的記録に係る承認済国税関係帳簿書類について、その承認を取り消すことができることとされていました（旧電子帳簿保存法8①）。

- (1) その電磁的記録の備付け又は保存が行われていないこと。
- (2) その電磁的記録の備付け又は保存が所定の要件に従って行われていないこと。

(注) 国税関係帳簿書類のCOMによる保存等の承認申請手続についても、上記と同様とされています（旧電子帳簿保存法9）。

3 電子取引の取引情報に係る電磁的記録の保存制度の概要

所得税（源泉徴収に係る所得税を除きます。）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、一定の要件に従って、その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こととされています（旧電子帳簿保存法10）。ただし、その要件に従って、その電磁的記録を出力することにより作成した書面又はCOMを保存する場合は、この限りでないこととされていました（旧電子帳簿保存法10ただし書）。

具体的には、上記の保存義務者は、電子取引を行った場合には、書面又はCOMに出力して保存する場合を除き、その電子取引の取引情報に係る電磁的記録を、その取引情報の受領が書面により行われたとした場合又はその取引情報の送付が書面により行われその写しが作成されたとした場合に、国税に関する法律の規定により、その書面を保存すべきこととなる場所に、その書面を保存すべきこととなる期間、次の(1)に掲げる真実性の確保のための措置のいずれかを行い、(2)の可視性の確保、(3)の電子計算機処理システムの概要書等の備付け及び(4)の検索機能の確保を行って保存しなければならないこととされていました（旧電子帳簿保存法10、旧電子帳簿保存法規則8①）。

(注1) 上記の「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います。以下同じです。）の授受を電磁的方式により行う取引をいいます（旧電子帳簿保存法2六）。

(注2) 上記の「電磁的記録を出力することにより作成した書面」を保存する保存義務者は、その書面を、上記の場所に、上記の期間、整理して保存しなければならないこととされていました。この場合においては、その書面は、整然とした形式及び明瞭な状態で出力しなければならないこととされていました（旧電子帳簿保存法規則8②）。

(注3) 上記の電磁的記録をCOMに出力して保存する保存義務者は、そのCOMを、上記の場所に、上記の期間、上記1(4)②イからニまでの要件(上記1(4)②イの要件については、COM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備付けを除きます。)に従って保存しなければならないこととされておりました(旧電子帳簿保存法規則8③)。

(1) 真実性の確保

① 電子取引の取引情報に係る電磁的記録の記録事項にタイムスタンプが付された後、その取引情報の授受を行うこと(旧電子帳簿保存法規則8①一)。

② 電子取引の取引情報の授受後遅滞なく、その電磁的記録の記録事項にタイムスタンプを付すとともに、その電磁的記録の保存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(旧電子帳簿保存法規則8①二)。

③ 次の要件のいずれかを満たす電子計算機処理システムを使用して、電子取引の取引情報の授受及びその電磁的記録の保存を行うこと(旧電子帳簿保存法規則8①三)。

イ その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。

ロ その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。

④ その電磁的記録の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、その規程に沿った運用を行い、その電磁的記録の保存に併せてその規程の備付けを行うこと(旧電子帳簿保存法規則8①四)。

(2) 可視性の確保(見読可能装置の備付け等)

その電磁的記録の保存をする場所に、その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、ディスプレイ

及びプリンタ並びにこれらの操作説明書を備え付け、その電磁的記録を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、速やかに出力することができるようにしておくこと(旧電子帳簿保存法規則3①四、8①)。

(3) 電子計算機処理システムの概要書等の備付け

自社開発のプログラムを使用する場合には、電子取引の取引情報に係る電磁的記録の保存に併せて、その電磁的記録に係る電子計算機処理システムの概要を記載した書類の備付けを行うこと(旧電子帳簿保存法規則3①三イ、3⑤七、8①)。

(4) 検索機能の確保

次の要件を満たす検索機能を確保しておくこと(旧電子帳簿保存法規則3①五、3⑤七、8①)。

① 取引年月日その他の日付、取引金額その他の国税関係書類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することができること。

② 日付又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。

③ 2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。

4 他の国税に関する法律の規定の適用

(1) 国税関係帳簿書類の電磁的記録等による保存等の承認(上記1(1)~(4)参照)を受けているその国税関係帳簿書類に係る電磁的記録又はCOMに対する他の国税に関する法律の規定の適用については、その電磁的記録又はCOMをその国税関係帳簿書類とみなすこととされておりました(旧電子帳簿保存法11①)。

(2) 保存が行われている電子取引の取引情報に係る電磁的記録又はその電磁的記録を出力することにより作成したCOMに対する他の国税に関する法律の規定の適用については、その電磁的

記録又はCOMを国税関係書類以外の書類とみなすこととされていました(旧電子帳簿保存法11②)。

(注)「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をいいますが(旧電子帳簿保存法2二)、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ものであり、他の国税に関する法律における保存義務の履行に関する問題が生じる余地がないため、他の国税に関する法律の規定の適用については、「国税関係書類以外の書類」とみなすこととされています。

(3) 上記1の国税関係帳簿書類の電磁的記録等による保存等又は上記3の電子取引の取引情報に係る電磁的記録等の保存を行っている青色申告者若しくは青色申告法人又は通算予定法人について、これらの保存等が、それぞれの要件(上記1、3参照)に従って行われていないときは、青色申告の承認申請却下若しくは承認取消し又は通算予定法人に係る通算承認の承認申請却下の事由に該当することとされていました(旧電子帳簿保存法11③)。

II 改正の内容

電子帳簿等保存及びスキャナ保存制度については、近年、その利用促進のための改正が行われ、利用件数は堅調に増加していますが、その伸びしろは依然大きいものと考えられており、平成29年の政府税制調査会の報告(経済社会の構造変化を踏まえた税制のあり方に関する中間報告②(平成29年11月20日))では、「社会のデータ活用の促進や納税者の文書保存に係る負担軽減を図る観点から、当該制度の利用促進のための方策について検討を行うべきである。ただしその際、適正課税の観点から、帳簿書類の正確性を担保する仕組みにも配慮が必要」との指摘がされ、その後の「経済社会の構造変化を踏まえた令和時代の税制のあり方」(令和元年9月26日)においても、「ICTの

活用により、企業等の業務プロセスの簡素化・効率化や誤りの未然防止等を図る観点から、企業等の規模や業種に応じた経理・税務手続の実態を踏まえた上で、データの適正性の確保にも配慮しつつ、電子帳簿等保存制度の見直しを進めるべきである。」との指摘がされていました。

そのような中、政府税制調査会の総会では、こうした指摘を踏まえ、ウィズコロナ時代における税務手続の電子化や、グローバル化・デジタル化の進む経済社会における適正課税のあり方について更に議論が行われ、同調査会の下に、外部有識者も交えて設置された「納税環境整備に関する専門家会合」において、「納税環境整備に関する専門家会合の議論の報告(令和2年11月13日政府税制調査会資料)」として、総会への報告が行われましたが、その中では、以下のとおり意見が提出され、電子帳簿保存法の要件や承認制度が電子帳簿等保存制度の利用促進を阻害している可能性について指摘がされています。

- ・ 国税関係帳簿書類の保存を電子的に行う場合、検索要件をはじめ保存の要件が非常に厳格になるため、実務上は紙で保存せざるを得ない状況になっているケースがある。
- ・ 承認制度については、確かに事前手続として届出制に比べれば負担ではないかという議論はあり得るが、信頼性の高い、改ざんができないようなものを申告する側で使っているのであれば、そこはより簡易化するという形で、バランスを取ることはできるのではないかと。

また、同報告においては、スキャナ保存制度についても、以下のとおり意見が提出され、更なる利便性向上のための要件緩和や、その要件緩和に当たっての改ざん等の不正を防止するためのペナルティーの必要性について指摘がされるとともに、電子取引の取引情報に係る電磁的記録の保存制度の重要性についても指摘がされています。

- ・ スキャナ保存については、相互牽制や定期検査といった適正事務処理要件、タイムスタンプなどの要件から、社内整備等のソフト面、機器などのハード面の双方で、ハードルが高い状況

にある。

- ・ 取引先から受領する書類のスキャナ保存については、これまでも、要件の緩和の方向に向かっているが、さらに納税者から見た利便性を考えていく必要。
- ・ 実際に何か改ざんされるといっても、全体の取引の合理性や現金の動きなどに照らせば不正は把握できることもあり、どの程度まで要件緩和を許容できるのかを検討してほしい。ある程度整理した上で、それでも改ざんや捏造は出てくるため、それに対するペナルティーの議論をすべきではないか。
- ・ 取引相手から請求書・領収書等がデジタルデータで送られ、それをデータのまま保存できることが納税者の利便になり、税務手続の電子化を進めるうえでも重要。

今回の改正においては、こうした政府税制調査会における指摘や経済社会のデジタル化の状況を踏まえ、経理の電子化による生産性の向上、テレワークの推進、クラウド会計ソフト等の活用による記帳水準の向上に資する観点から、以下で述べるとおり、帳簿書類等を電子的に保存する際の手続について、その適正性を確保しつつ、抜本的に簡素化するための各種の措置を講ずることとされました。

(注1) 近年の電子帳簿等保存制度の改正の概要

平成27年度改正：スキャナ保存制度の対象拡大・要件の見直し（3万円以上の領収書等を対象に追加する等）

平成28年度改正：スキャナ保存制度の要件緩和（スマートフォン等による社外における読み取りを認容する等）

令和元年度改正：申請手続の簡素化・柔軟化、スキャナ保存制度の対象拡大（新たに業務を開始した個人の承認申請期限の特例の整備、過去分重要書類の保存の整備等）

令和2年度改正：電子取引を行った場合の電磁的記録の保存要件を緩和（選択肢の追加）

(注2) 電子帳簿保存法に基づく電磁的記録による保存等の承認件数の推移

平成20年6月末：90,129件（うちスキャナ保存33件）

平成30年6月末：200,724件（うちスキャナ保存1,846件）

令和元年6月末：225,384件（うちスキャナ保存2,898件）

令和2年6月末：272,449件（うちスキャナ保存4,041件）

(参考1) 経済社会の構造変化を踏まえた税制のあり方に関する中間報告②（税務手続の電子化等の推進、個人所得課税の見直し）
（平成29年11月20日 政府税制調査会）
（抄）

2. 税務手続の電子化等の推進

(1) 国税関係

(1-3) その他（個人・法人共通）

② 電子帳簿等保存制度の利用促進

電子帳簿等保存制度は、改ざんなど課税上問題となる行為を防止する観点から保存方法等について一定の要件を設けた上で、帳簿書類の電磁的記録等による保存を可能とする制度である。

当該制度創設から約20年が経過し、近年は金融に係るICTの活用（FinTech）も進展するなど、経済社会のICT環境は大きく変化している。この間、電子帳簿等保存制度の利用件数は堅調に増加してきたが、伸びしろは依然大きい。こうした中、社会のデータ活用の促進や納税者の文書保存に係る負担軽減を図る観点から、当該制度の利用促進のための方策について検討を行うべきである。ただしその際、

適正課税の観点から、帳簿書類の正確性を担保する仕組みにも配慮が必要である。

(参考2) 経済社会の構造変化を踏まえた令和時代の税制のあり方(令和元年9月26日政府税制調査会)(抄)

第二 令和時代の税制のあり方

4. デジタル時代における納税環境の整備と適正・公平な課税の実現

(2) ICTを活用した納税者利便の向上

② 電子帳簿等保存制度の見直し

納税者の利便性の更なる向上を図りつつ、同時に取引や申告の段階から正確な手続を行うことができるような仕組みを構築する観点からは、電子的に授受された請求書や領収書等のデータがそのまま帳簿データに反映されることが望ましい。また、事後的な検証も可能となるよう、それらのデータが適正な形式で保存されることは、令和5年10月以降、原則として全ての消費税課税事業者に適用される適格請求書等保存方式(いわゆるインボイス制度)の円滑な実施にも資すると考えられる。

帳簿や請求書等のデータについては、平成10年に導入された電子帳簿等保存制度により、所定の要件の下、電子的に保存を行うことが認められている。例えば、取引相手から電子的に受信した請求書等のデータは、タイムスタンプを付すなどデータの適正性を確保するための所定の措置をとった上で、データのまま保存することが認められている。しかし、ICTの進展に伴い、現在ではこのほかにも多様な手段によりデータの適正性を確保することが可能となっている

と考えられる。また、例えば、従業員によるスマートフォンのアプリを利用したキャッシュレス決済や、アプリ提供者から直接提供されるデータを活用した経費精算など、電子帳簿等保存制度の導入時には想定していなかったデータの授受やその活用方法も見られるようになっている。

このようなICTの活用により、企業等の業務プロセスの簡素化・効率化や誤りの未然防止等を図る観点から、企業等の規模や業種に応じた経理・税務手続の実態を踏まえた上で、データの適正性の確保にも配慮しつつ、電子帳簿等保存制度の見直しを進めるべきである。

(参考3) 納税環境整備に関する専門家会合の議論の報告(令和2年11月13日政府税制調査会資料)(抄)

専門家会合でいただいた主なご意見

1 国税における税務手続の電子化について

【電子帳簿等保存制度の利用状況】

(帳簿書類関係)

- ・ 国税関係帳簿書類の保存を電子的に行う場合、検索要件をはじめ保存の要件が非常に厳格になるため、実務上は紙で保存せざるを得ない状況になっているケースがある。
- ・ 承認制度については、確かに事前手続として届出制に比べれば負担ではないかという議論はあり得るが、信頼性の高い、改ざんができないようなものを申告する側で使っているのであれば、そこはより簡易化するという形で、バランスを取ることはできるのではないか。

(領収書等のスキャナ保存関係)

- ・ スキャナ保存については、相互牽制や定期検査といった適正事務処理要件、タイムスタンプなどの要件から、社内

整備等のソフト面、機器などのハード面の双方で、ハードルが高い状況にある。

- ・ 取引先から受領する書類のスキャナ保存については、これまでも、要件の緩和の方向に向かっているが、さらに納税者から見た利便性を考えていく必要。
- ・ 電子保存ができる会社にとっては、紙保存がある種ペナルティーになっている。何度か税務調査を行ってみて、申告納税について適切な改善をしたと認められる会社に対しては、紙保存はしなくて良いということを恩典として与えることも、一つの策。
- ・ 実際に何かが改ざんされるといっても、全体の取引の合理性や現金の動きなどに照らせば不正は把握できることもあり、どの程度まで要件緩和を許容できるのかを検討してほしい。ある程度整理した上で、それでも改ざんや捏造は出てくるため、それに対するペナルティーの議論をすべきではないか。
- ・ 改ざんや捏造の抑止と要件緩和のバランスが重要。中期的には、現在の税額ベースの重加算税よりも実効的な租税制裁の在り方について検討する必要があるのではないか。
- ・ 請求書、領収書だけではなく、税務の中には必要とされる書類が数多くある。例えば契約書関係、見積書、給与の台帳など。原則紙ベースであるこれらの書類の電子的な保存についても議論をしていくべき。

(電子取引関係)

- ・ 取引相手から請求書・領収書等がデジタルデータで送られ、それをデータのまま保存できることが納税者の利便になり、税務手続の電子化を進めるうえでも重要。

(中略)

3 事業者の適正申告の確保、記帳水準の

向上について

- ・ このたびのコロナ禍で、持続化給付金や、家賃支援給付金など、各種の給付金の支給があったが、記帳を正確にしているか、会計状況をいかに的確に示しているかが問題となった。例えば売上が去年より5割下がった実態をきちんと証明できるような帳簿組織になっているかが重要。
- ・ 個人事業者についても、クラウド会計ソフトの発達で、比較的簡単に記帳できる環境は整っているということだから、もはや記帳が手間だということを言い訳には出来ない状況に来ているのではないか。
- ・ 制度面で一定の移行期間は必要ではあると思うが、正規簿記による青色申告に個人事業者を相当程度誘導するような制度改正、義務化が必要なのではないか。
- ・ 記帳水準の向上の取組とともに、例えば、必要経費について、概算の必要経費水準を決めて、それを超える必要経費については、帳簿によって証明するという形の実体法の切り込みも行っていくべきではないか。
- ・ 法人の99%以上が青色申告をしている段階で、例えば租税特別措置法の優遇の要件が青色申告にとどまるというのは、恐らく現状に合っていない。電子化などを租税特別措置の要件とするという背中の押し方も考えてよいだろう。
- ・ 記帳水準の向上は、事業者の適正申告の確保に向けた中長期的な課題であるが早急かつ着実に取組を進める必要。今後の道行きについてロードマップを作成し計画的に取組を進めていくことが重要であり、政府税制調査会でも引き続き議論していくべきではないか。

(後略)

(参考図表①)

電子帳簿等保存制度の見直し (令和3年度改正)

- 経済社会のデジタル化を踏まえ、経理の電子化による生産性の向上、テレワークの推進、クラウド会計ソフト等の活用による記帳水準の向上に資するため、所得税、法人税、消費税等の帳簿書類を電子的に保存する際の手続を抜本的に簡素化する観点から以下の見直しを行う (令和4年1月1日以後適用)。

(1) 電子帳簿等保存制度に係る手続の簡素化

信頼性の高い電子帳簿についてはインセンティブを設けることで記帳水準の向上を図るとともに、クラウド会計などの低コストのソフトの利用拡大を図り、正規の簿記の普及とペーパーレス化に資する観点から、電子帳簿等保存制度について、以下の措置を講ずる。

	改正前	改正後
①	○ 電子的に作成された帳簿書類を電子データのまま保存する場合には、事前に税務署長の承認が必要。	○ 承認制度を廃止し、電子帳簿利用上の事務負担を削減。
②	○ 電子帳簿として保存が認められるのは以下の要件を満たすものに限定。 イ 訂正等の履歴が残ること、帳簿間で相互関連性があること、検索機能があること ロ モニター、説明書等を備え付けること	○ 所得税、法人税又は消費税の保存義務が課される帳簿 (※1) については改正前の要件を充足して電子保存し、その旨を届け出た者については、その電子帳簿 (優良な電子帳簿) に関連して過少申告があった場合には、過少申告加算税を5%軽減する (※2)。 <small>(※1) 所得税・法人税については、総勘定元帳・仕訳帳等、青色申告者の保存帳簿とする。 (※2) ただし、その過少申告に係る修正申告・更正に重加算税対象が含まれる場合には軽減しない。</small>
③	○ ②の要件を満たさない電子帳簿は電子データのまま保存することができず、紙を印刷して保存。	○ モニター、説明書の備付け等の最低限の要件 (改正前のロ及び税務職員が税務調査において必要な範囲で行使する質問検査権に基づくデータのダウンロードの求めに応じるこの要件) の満たす電子帳簿 (正規の簿記の原則に従って記録されるものに限る。) についても、電子データのまま保存することを可能とする (紙を印刷しての保存は不要)。

○ 青色申告特別控除の取扱い 【改正前の青色申告特別控除制度】

	正規の簿記の原則に従い記録している者	左記に加え、 ①電子帳簿保存又は②e-Taxによる電子申告をしている者	左記以外の者
控除額	55万円	65万円	10万円

➡ 【改正後】 上記の電子帳簿等保存制度の改正後は、上記の青色申告特別控除65万円の①については、優良な電子帳簿の場合に適用され、それ以外の電子帳簿の場合には適用されない。※貸借対照表の添付等の要件は充足している必要

(2) スキャナ保存制度の要件緩和及び不正行為に係る担保措置の創設

紙の領収書等に代えてスキャナ画像を保存することができる制度 (スキャナ保存制度) については、ペーパーレス化を一層促進する観点から、手続・要件を大幅に緩和するとともに、電子データの改ざん等の不正行為を抑制するための担保措置を講ずる。

	改正前	改正後
①	○ 取引先から受領した領収書等についてスキャナ保存するためには、事前に税務署長の承認が必要。	○ 承認制度を廃止し、スキャナ保存利用上の事務負担を削減。 <small>(※) 要件違反のスキャナ画像を税法上の保存書類として扱わない (有恕あり) 取扱いとする。</small>
②	○ 原本とスキャナとの同一性を担保し、改ざん等を防止する観点から以下の要件が存在。 ・領収書には受領者が自署 ・経理担当者がスキャンする場合は最長約2ヶ月以内にタイムスタンプを付与 (営業担当者がスキャンする場合は概ね3営業日以内) ・紙の原本とスキャナ画像とが同一である旨を社内や税理士等がチェック (社内相互牽制・定期検査)	・領収書への自署は廃止 ・タイムスタンプ付与までの期間は最長約2ヶ月以内に統一 (電子取引も同様) ・訂正・削除履歴の残るクラウドに最長約2ヶ月以内に格納する場合はタイムスタンプを不要化 ・紙の原本とスキャナ画像との同一性チェック (社内相互牽制・定期検査) は不要化
③	○ 改正前の要件だけでは改ざん等の不正行為を十分に抑止できていない (例: 定期検査を求めても会社ぐるみの不正は防止できない)。	○ 要件を大幅に緩和する一方で、電子データに関連して改ざん等の不正が把握されたときは、重加算税を10%加重 (電子取引についても同様)。

◀ 業務フローのイメージ (一般的な流れ) ▶



(3) 電子取引に係るデータ保存制度の要件の見直し・保存方法の適正化

【改正前】 電子取引に係るデータ保存制度の検索要件

- 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 日付又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、③ 2以上の任意の記録項目を組み合わせ条件を設定

【改正後】 ・①の検索要件について、「日付、金額、取引先」に限定する

- ・保存義務者が、税務職員の質問検査権行使に基づくダウンロードの求めに応じる場合には、②③の検索要件を不要とする (電子帳簿等保存制度、スキャナ保存制度も同様)。この場合において保存義務者が売上高1,000万円以下の事業者等の場合には、全ての検索要件を不要とする。

(注) 上記の改正と併せて、電子取引に係るデータに要件違反があった場合でも、改正前は、電子データを書面で出力して保存することが認められていたが、申告所得税及び法人税に係る保存義務者が行う電子取引に係るデータの出力書面について、税法上の保存書類として扱わない (有恕あり) こととする。

1 国税関係帳簿書類の電磁的記録等による保存制度の見直し

(1) 承認制度の廃止

国税関係帳簿書類の電磁的記録等による保存制度の利用に当たっての事務負担を軽減する観点から、その承認制度が廃止されました（旧電子帳簿保存法6～9、旧電子帳簿保存法規則5～7）。これにより、これまで国税関係帳簿書類の電磁的記録等による保存制度の適用に当たって必要とされてきた事前手続が不要となり、下記(2)の国税関係帳簿書類の電磁的記録等による保存要件等を満たすことにより本制度を利用することが可能となります（電子帳簿保存法4①②、5）。

(2) 国税関係帳簿書類の電磁的記録等による保存方法の見直し

① 対象となる国税関係帳簿の範囲の見直し

個人事業者については、現状、その7割が簡易簿記（単式簿記、現金主義）や白色申告である中、こうした方を手間・費用をかけずにどのように正規の簿記による青色申告に移行させていくかといったことが課題とされており、「納税環境整備に関する専門家会合の議論の報告（令和2年11月13日政府税制調査会資料）」においても「制度面で一定の移行期間は必要ではあると思うが、正規簿記による青色申告に個人事業者を相当程度誘導するような制度改正、義務化が必要なのではないか。」といった指摘がされていました。

今回の改正においては、こうした指摘を踏まえ、正規の簿記による青色申告を促進する観点から、国税関係帳簿の電磁的記録等による保存等について、対象となる国税関係帳簿が正規の簿記の原則又は複式簿記の原則に従って記録されるものに限定されました。

具体的には、国税関係帳簿の電磁的記録等による保存等について、所得税法又は法人税法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であって、資産、負債及び資本に影響を及ぼす一切の取引につき、正規の簿記の原則（法人税法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にあっては、複式簿記の原則）に従い、整然と、かつ、明瞭に記録されているもの以外のものが、対象となる国税関係帳簿の範囲から除外されました（電子帳簿保存法4①、電子帳簿保存法規則2①）。

これは、所得税法上の青色申告者は正規の簿記の原則に従い記録をしなければならないことが、法人税法上の青色申告法人は複式簿記の原則に従い記録をしなければならないことが、それぞれ定められていることを踏まえ（所規57①、法規53）、国税関係帳簿の電磁的記録等による保存等における対象帳簿についても、これらと同様の水準の記録を求めるものです。他方、所得税法及び法人税法上の帳簿以外の帳簿については、こうした原則に従って記録をしなければならないこととされていないため、全ての帳簿が対象となります。

なお、下記②で述べるとおり、国税関係帳簿の電磁的記録等による保存要件が大幅に緩和されることにより、その適用のハードルが下がることで、電子帳簿等保存制度を利用しようとする所得税又は法人税における保存義務者が、正規の簿記に移行していくことが期待されます。

(注) 所得税法における「正規の簿記」については、「青色申告者は、「資産、負債及び資本に影響を及ぼす一切の取引を正規の簿記の原則に従い、整然と、かつ、明瞭に記録し、その記録に基づき、貸借対照表及び損益計算書を作成しなければならない。」と記帳方法が規定されています。「正規の簿記」とは、損益計算書と貸借対照表が導き出せる組織的な簿記の方式をいい、一般的には複式簿記をいいます。ただし、簡易帳簿を利用した正規の簿記の方法もあります。すなわち、日々の継続的な記録及び棚卸資産

の棚卸しやその他の決算整理を行うことにより、貸借対照表と損益計算書を作成できる程度の組織的な簿記も「正規の簿記」に該当すると考えられますので、簡易帳簿では記帳されない預金・手形・元入金・その他の債権債務について、新たに「債権債務等記入帳」等を備え付けて、全ての取引を整然と記録することによっても、正規の簿記の原則に従った記帳ができます。」と説明がされており（国税庁「はじめてみませんか？ 青色申告」参照）、こうした税制上の「正規の簿記」については、訂正履歴まで求めているものではありません。

(参考1) 所得税法施行規則（昭和40年大蔵省令第11号）（抄）

（取引の記録等）

第57条 青色申告者は、青色申告書を提出することができる年分の不動産所得の金額、事業所得の金額及び山林所得の金額が正確に計算できるように次の各号に掲げる資産、負債及び資本に影響を及ぼす一切の取引（以下この節において「取引」という。）を正規の簿記の原則に従い、整然と、かつ、明りように記録し、その記録に基づき、貸借対照表及び損益計算書を作成しなければならない。

一～三 省 略

2 省 略

(参考2) 法人税法施行規則（昭和40年大蔵省令第12号）（抄）

（青色申告法人の決算）

第53条 法第121条第1項（青色申告）の承認を受けている法人（以下この章において「青色申告法人」という。）は、その資産、負債及び資本に影響を及ぼす一切の取引につき、複式簿記の原則に従い、整然と、かつ、明りように記録し、その記録に基づいて決算を行わなければならない。

② 国税関係帳簿書類の電磁的記録等による保

存要件の見直し

現状、実態としては中小事業者（個人事業者を含みます。）でもその多くは会計ソフト等を用いて電子的に帳簿を作成していますが、電子帳簿保存法の要件を満たすことができず、結局、印刷して「電子的に作成された紙の帳簿」として保存しているのが実情であり、この点、「納税環境整備に関する専門家会合の議論の報告（令和2年11月13日政府税制調査会資料）」においても、「国税関係帳簿書類の保存を電子的に行う場合、検索要件をはじめ保存の要件が非常に厳格になるため、実務上は紙で保存せざるを得ない状況になっているケースがある」との指摘がされていました。

こうした指摘に加え、現状において「電子的に作成された紙の帳簿」が不正防止の点で必ずしも有効に機能しているわけでもなく、それが電子データの状態のまま保存されたとしても（すなわち、それが紙の帳簿として印刷されないとしても）、適正な税務執行の面で現状と比べ大きな支障が生じることはないと考えられる実態を踏まえ、国税関係帳簿書類の電磁的記録等による保存については、電子計算機処理システムの概要書等の備付け等の最低限の要件により可能とされ、改正前において求められていた電磁的記録の訂正・削除・追加の履歴の確保（上記I 1(1)①参照）や検索機能の確保（上記I 1(1)⑤参照）といった要件が不要とされました（電子帳簿保存法4①②、5、電子帳簿保存法規則2②③、3①②④）。

また、税務調査の適正性・効率性を一定程度確保する観点から、上記の国税関係帳簿書類の電磁的記録等による保存等を可能とする「最低限の要件」として、「国税に関する法律の規定によるその国税関係帳簿書類に係る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おくこと」が求められることとされました。この「国税関係帳簿書類に係る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おくこと」とは、具体的には、国税関係帳簿書類の電磁的記録等による保存等を行っている対象帳簿書類のデータについて、税務調査の際、税務当局からの質問検査権の行使として行われるダウンロードの求めに応じることができるようにしておくことです。この求めに応じて税務当局にデータが提供されることにより、税務当局において、必要なデータの検索や訂正・削除・追加の有無等を確認することが可能となり、調査の適正性・効率性が一定程度確保されることとなります。なお、この求めに応じなかった場合や不十分な状態でデータが提供された場合には、保存要件を満たしていないことになり、その電磁的記録等は国税関係帳簿書類として扱われないこととなります（電子帳簿保存法8①。下記4(1)①参照。）。

(注) 上記のダウンロードの求めについては、国税関係帳簿書類の電磁的記録等による保存制度の適用の有無にかかわらず、税務当局において、質問検査権の行使（具体的には「国税に関する法律の規定による……提示又は提出の要求」として行うことができることとされているものです。この「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もののほか、以下のものも対象となります。

- ・ 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6①等、復興財確法32①、62①、財源確保法19①）
- ・ 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）

- ・ 国外財産調査・財産債務調査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）
- ・ 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）
- ・ 相手国等から情報の提供要請に係る質問検査権の行使に基づくもの（実特法9①）
- ・ 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）

なお、改正前の電子帳簿等保存の要件（改正後の優良な電子帳簿の保存等の要件（下記(3)②参照））に従って保存等をしている者、すなわち、電磁的記録の訂正・削除・追加の履歴の確保（上記I 1(1)①参照）や検索機能の確保（上記I 1(1)⑤参照）といった要件を満たして適正に電子帳簿等保存を行っている者については、税務調査の適正性・効率性は既に一定程度確保されていると考えられることから、「国税関係帳簿書類に係る電磁的記録の提示又は提出の要求に応じること（ダウンロードの求めに応じること）ができるようにしておくこと」との要件は不要とされています（電子帳簿保存法規則2②③、3①②）。

上記の具体的な改正後の要件については、保存対象（国税関係帳簿・国税関係書類）及び保存方法（電磁的記録・COM）の区分に応じた次のとおりとされています。なお、これらの改正後の要件の全体像については、**参考図表②**をご参照ください。

(注) 改正後においては、下記の要件に従って保存等が行われていないことが青色申告の承認申請却下若しくは承認取消し又は通算予定法人に係る通算承認の承認申請却下の事由に該当することとされており、改正前において求められていた電磁的記録の訂正・

削除・追加の履歴の確保（上記 I 1(1)①参照）や検索機能の確保（上記 I 1(1)⑤参照）といった要件に従って保存等が行われていないことは、これらの事由から除外されています（電子帳簿保存法 8③）。

イ 国税関係帳簿の電磁的記録による保存等保存義務者は、国税関係帳簿の全部又は一部について、自己が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には、次の要件の下、その電磁的記録の備付け及び保存をもってその帳簿の備付け及び保存に代えることができることとされました（電子帳簿保存法 4①、電子帳簿保存法規則 2②）。

また、改正前に求められていた電磁的記録の訂正・削除・追加の履歴の確保（上記 I 1(1)①参照）、各帳簿間での記録事項の相互関連性の確保（上記 I 1(1)②参照）及び検索機能の確保（上記 I 1(1)⑤参照）の要件は不要とされますが、これらの要件は一部見直しがされた上で、優良な電子帳簿に係る過少申告加算税の軽減措置の対象となる優良な国税関係帳簿の電磁的記録による保存等の要件（下記(3)②イ参照）として位置付けられています。

なお、これらの改正前に求められていた要件に相当する要件の全てに従ってその電磁的記録の保存等を行っている場合には、下記(イ)の要件は不要とされます（電子帳簿保存法規則 2②柱書）。

(イ) 電子計算機処理システムの概要書等の備付け（電子帳簿保存法規則 2②一）

要件の内容については、改正前と同様とされています（上記 I 1(1)③参照）。

(ロ) 見読可能装置の備付け等（電子帳簿保存法規則 2②二）

要件の内容については、改正前と同様とされています（上記 I 1(1)④参照）。

(ハ) ダウンロードの求めに応じること（電子帳簿保存法規則 2②三）。

国税に関する法律の規定によるその国税関係帳簿に係る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おくこととされています。

ロ 国税関係書類の電磁的記録による保存保存義務者は、国税関係書類の全部又は一部について、自己が一貫して電子計算機を使用して作成する場合には、上記イ(イ)から(ハ)までに相当する要件の下、その電磁的記録の保存をもってその書類の保存に代えることができることとされました（電子帳簿保存法 4②、電子帳簿保存法規則 2③）。

また、改正前に求められていた検索機能の確保（上記 I 1(2)③参照）の要件は不要とされますが、これに相当する要件に従ってその電磁的記録の保存を行っている場合には、上記イ(イ)に相当する要件は不要とされます（電子帳簿保存法規則 2③後段）。

ハ 国税関係帳簿の COM による保存等

保存義務者は、国税関係帳簿の全部又は一部について、自己が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には、上記イ(イ)から(ハ)までに相当する要件及び次の要件の下、その電磁的記録の備付け及び COM の保存をもってその帳簿の備付け及び保存に代えることができることとされました（電子帳簿保存法 5①、電子帳簿保存法規則 3①）。

また、改正前に求められていた索引簿の備付け（上記 I 1(4)①ロ参照）、COM への索引の出力（上記 I 1(4)①ハ参照）及び当初 3 年間における COM の記録事項の検索機能の確保（上記 I 1(4)①ホ参照）の要件は不要とされますが、これらの要件は一部見直しがされた上で、優良な電子帳簿に係る過少申告加算税の軽減措置の対象となる優良な国税関係帳簿の COM による保存等の要件として位置付けられています（下記(3)②ロ参照）。

なお、これらの改正前に求められていた

要件に相当する要件の全てに従ってそのCOMの保存等を行っている場合には、上記イ(ハ)の要件は不要とされます（電子帳簿保存法規則3①柱書）。

(イ) COMの作成過程等に関する書類の備付け（電子帳簿保存法規則3①一）

要件の内容については、上記イのとおり、改正前に求められていた電磁的記録の訂正・削除・追加の履歴の確保（上記I1(1)①参照）の要件が不要とされたことに伴う備付書類の記載事項の整備がされたほかは（電子帳簿保存法規則3①一ロ(1)）、改正前と同様とされています（上記I1(4)①イ参照）。なお、この備付書類の記載事項については、優良な電子帳簿に係る過少申告加算税の軽減措置の対象となる優良な国税関係帳簿のCOMによる保存等の要件として位置付けられています（下記(3)②ロ(ロ)参照）。

(ロ) マイクロフィルムリーダープリンタ等の備付け（電子帳簿保存法規則3①二）

要件の内容については、改正前と同様とされています（上記I1(4)①ニ参照）。

ニ 国税関係書類のCOMによる保存

保存義務者は、国税関係書類の全部又は一部について、自己が一貫して電子計算機を使用して作成する場合には、上記イ(イ)及び(ハ)に相当する要件及び上記ハ(イ)及び(ロ)に相当する要件の下、そのCOMの保存をもってその書類の保存に代えることができることとされました（電子帳簿保存法5②、電子帳簿保存法規則3②）。

また、改正前に求められていた索引簿の備付け（上記I1(4)②ロ参照）、COMへの索引の出力（上記I1(4)②ハ参照）及び当初3年間におけるCOMの記録事項の検索機能の確保（上記I1(4)②ホ参照）の要件は不要とされますが、これらに相当する要件に従ってそのCOMの保存を行ってい

る場合には、上記イ(ハ)の要件は不要とされます（電子帳簿保存法規則3②後段）。

ホ 国税関係帳簿又は国税関係書類の電磁的記録による保存からCOMによる保存への移行

上記イの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その国税関係帳簿の備付け及び保存に代えている保存義務者又は上記ロの国税関係書類に係る電磁的記録の保存をもってその国税関係書類の保存に代えている保存義務者は、一定の場合には、その国税関係帳簿又はその国税関係書類の全部又は一部について、上記ハ又はニに相当する要件の下、そのCOMの保存をもってこれらの電磁的記録の保存に代えることができることとされました（電子帳簿保存法5③、電子帳簿保存法規則3④）。

上記の「一定の場合」については、承認制度の廃止（上記(1)参照）に伴い、承認申請書の提出を勘案した期間の保存の場合（上記I1(4)③イ参照）が除外され、具体的には、その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、その保存期間（国税に関する法律の規定により国税関係帳簿又は国税関係書類の保存をしなければならないこととされている期間をいいます。）の全期間（COMの保存をもってこれらの電磁的記録の保存に代えようとする日以後の期間に限ります。）につきCOMの保存をもってこれらの電磁的記録の保存に代えようとする場合（上記I1(4)③ロ参照）に集約されました（電子帳簿保存法規則3③）。すなわち、電磁的記録による保存からCOMによる保存への移行は、保存要件を満たすことによりいつでも可能となりますが、これとは逆方向のCOMによる保存から電磁的記録による保存への移行は認められない取扱いは、改正前と同様とされます。

(参考図表②)

国税関係帳簿書類の電磁的記録等による保存要件の見直しの全体像

	国税関係帳簿の電磁的記録による保存等 (法4①)	国税関係帳簿のCOMによる保存等 (法5①③)	国税関係書類の電磁的記録による保存 (法4②)	国税関係書類のCOMによる保存 (法5②③)
保存要件 (最低限の要件) 【規2、3】	<ul style="list-style-type: none"> ○ 電子計算機処理システムの概要書等の備付け (旧規3①三) ○ 見読可能装置の備付け等 (旧規3①四) ○ ダウンロードの求めに応じること【新設】(下記の「優良な電子帳簿の要件」(※1)が全て充足されている場合には、不要) 	<ul style="list-style-type: none"> ○ 電子計算機処理システムの概要書等の備付け (旧規3①三) ○ 見読可能装置の備付け等 (旧規3①四) ○ COMの作成過程等に関する書類の備付け (旧規4①一) ○ マイクロフィルムリーダープリンタ等の備付け (旧規4①四) ○ ダウンロードの求めに応じること【新設】(下記の「優良な電子帳簿の要件」(※1)が全て充足されている場合には、不要) 	<ul style="list-style-type: none"> ○ 電子計算機処理システムの概要書等の備付け (旧規3①三、②) ○ 見読可能装置の備付け等 (旧規3①四、②) ○ <u>ダウンロードの求めに応じること【新設】</u> (下記の要件と選択) ・ 検索機能の確保 (旧規3①五、②) 	<ul style="list-style-type: none"> ○ 電子計算機処理システムの概要書等の備付け (旧規3①三、4②) ○ COMの作成過程等に関する書類の備付け (旧規4①一、②) ○ マイクロフィルムリーダープリンタ等の備付け (旧規4①四、②) ○ <u>ダウンロードの求めに応じること【新設】</u> (下記の要件の全てと選択) ・ 索引簿の備付け (旧規4①二、②) ・ COMへの索引の出力 (旧規4①三、②) ・ 当初3年間におけるCOMの記録事項の検索機能の確保 (旧規4①五、②)
優良な電子帳簿の要件 (加算税軽減) 【法8④、規5⑤】	<ul style="list-style-type: none"> ○ 電磁的記録の訂正・削除・追加の履歴の確保 (旧規3①一) ○ 各帳簿間での記録事項の相互関連性の確保 (旧規3①二) ○ 検索機能の確保 (旧規3①五)(※2) 	<ul style="list-style-type: none"> ○ 電磁的記録の訂正・削除・追加の履歴の確保 (旧規3①一) ○ 各帳簿間での記録事項の相互関連性の確保 (旧規3①二) ○ 検索機能の確保 (旧規3①五)(※2) ○ 索引簿の備付け (旧規4①二) ○ COMへの索引の出力 (旧規4①三) ○ 当初3年間におけるCOMの記録事項の検索機能の確保 (旧規4①五)(※2) 	— (国税関係書類は対象外)	— (国税関係書類は対象外)

(※1) 上記の「保存要件 (最低限の要件)」の場合については、「ダウンロードの求めに応じること」の要件を満たしている場合には、検索機能の確保の要件は全て不要。

(※2) 上記の「優良な電子帳簿の要件 (加算税軽減)」の場合については、「ダウンロードの求めに応じること」の要件を満たしている場合でも、検索機能の確保の要件の一部を充足する必要。

(※3) 上記の「法」は「電子帳簿保存法」を、「旧規」は「改正前の電子帳簿保存法規則」を、「規」は「改正後の電子帳簿保存法規則」をいう。

(3) 優良な電子帳簿保存制度 (優良な電子帳簿に係る過少申告加算税の軽減措置) の整備

今回の改正においては、上記(2)②で述べたとおり、国税関係帳簿書類の電磁的記録等による保存等の要件が大幅に緩和されましたが、記帳水準の向上に資する観点から、事後検証可能性の高い改正前の電子帳簿保存法の要件を満たす電子帳簿については、いわば経理誤りを是正しやすい環境を自ら整えているものといえるため、他の最低限の要件のみを満たす電子帳簿との差

別化を図り、その普及を進めていく必要があります。そのため、その改正前の電子帳簿保存法の要件に相当する要件を満たした電子帳簿については、「優良な電子帳簿」と位置付けて、その電子帳簿に記録された事項に関して修正申告書の提出又は更正 (以下「修正申告等」といいます。) があった場合でも、その申告漏れについて課される過少申告加算税の額を軽減するインセンティブ措置が設けられました。

具体的には、一定の国税関係帳簿に係る電磁

的記録の備付け及び保存又はその電磁的記録の備付け及びCOMの保存が、国税の納税義務の適正な履行に資するものとして一定の要件を満たしている場合におけるその電磁的記録又はCOM（一定の日以後引き続きその要件を満たして備付け及び保存が行われているものに限ります。）に記録された事項に関し修正申告等があった場合の過少申告加算税の額については、通常課される過少申告加算税の金額からその修正申告等に係る過少申告加算税の額の計算の基礎となるべき税額（その税額の計算の基礎となるべき事実でその修正申告等の基因となるその電磁的記録又はCOMに記録された事項に係るもの以外のもの（以下「電磁的記録等に記録された事項に係るもの以外の事実」といいます。）があるときは、その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基づく税額を控除した税額）の5%に相当する金額を控除した金額とすることとされました（電子帳簿保存法8④、電子帳簿保存法令2、3、電子帳簿保存法規則5①～⑤）。ただし、本措置は、「優良な電子帳簿」を促進するためのインセンティブ措置であるため、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、適用しないこととされています（電子帳簿保存法8④ただし書）。

（参考） 通常課される過少申告加算税の割合は10%（「50万円」又は「期限内申告税額」のいずれか多い金額を超える部分については、15%）とされています。なお、修正申告書の提出が、調査通知以後、かつ、調査による更正を予知してされたものでない場合には、5%（「50万円」又は「期限内申告税額」のいずれか多い金額を超える部分については、10%）とされています（通法65）。

（注） 本措置の適用がある場合には、過少申告加算税に係る「賦課決定通知書」にその旨が付記されます（電子帳簿保存法規則5⑧）。

① 対象となる優良な国税関係帳簿の範囲
本措置の対象となる「一定の国税関係帳

簿」とは、修正申告等の基因となる事項に係る次の帳簿をいうこととされています（電子帳簿保存法規則5①）。

（注1） 上記の「一定の国税関係帳簿」については、上記(2)②の要件で保存等が行われている必要があります（電子帳簿保存法8④一・二）。

（注2） 修正申告等の基因となる事項（所得金額等の申告漏れ）については、その申告漏れとなっている所得金額等について備付け及び保存義務がある帳簿に関して生じたものとされているため、帳簿の保存義務がある所得金額等（所得税については、不動産所得、事業所得又は山林所得、法人税・消費税については全ての所得金額等）の申告漏れが対象となります。なお、所得税の所得控除（保険料控除、扶養控除等）の適用誤りによる申告漏れについては、帳簿に関して生じたものではないため、対象外となるものと考えられます。こうした対象となる申告漏れの範囲については、具体的には今後、通達等において示される予定です。

イ 所得税法上の青色申告者が保存しなければならないこととされる仕訳帳、総勘定元帳その他必要な帳簿（所規58①、63①）

ロ 法人税法上の青色申告法人が保存しなければならないこととされる仕訳帳、総勘定元帳その他必要な帳簿（法規54、59①）

ハ 消費税法上の事業者が保存しなければならないこととされる次の帳簿

(イ) 課税仕入れの税額の控除に係る帳簿（消法30⑦⑧一）

(ロ) 特定課税仕入れの税額の控除に係る帳簿（消法30⑦⑧二）

(ハ) 課税貨物の引取りの税額の控除に係る帳簿（消法30⑦⑧三）

(ニ) 売上対価の返還等に係る帳簿（消法38②）

(ホ) 特定課税仕入れの対価の返還等に係る

帳簿（消法38の2②）

（ハ）資産の譲渡等又は課税仕入れ若しくは課税貨物の保税地域からの引取りに関する事項に係る帳簿（消法58）

（注）課税貨物の保税地域からの引取りを行う事業者については、上記（イ）及び（ハ）（課税貨物の保税地域からの引取りに関する事項に係るものに限り）が対象帳簿となります。また、資産の譲渡等又は課税仕入れを行う事業者は、それ以外の帳簿が対象となります。

保存義務者は、あらかじめ、これらの帳簿（以下「特例国税関係帳簿」といいます。）に係る電磁的記録又はCOMに記録された事項に関し修正申告等があった場合には本措置の適用を受ける旨及び特例国税関係帳簿の種類等を記載した届出書（以下「軽減加算税適用届出書」といいます。）を納税地等の所轄税務署長（上記（イ）及び（ハ）（課税貨物の保税地域からの引取りに関する事項に係るものに限り）の帳簿については、納税地等の所轄税関長。以下「所轄税務署長等」といいます。）に提出している必要があります（電子帳簿保存法規則5①）。

（注）上記の軽減加算税適用届出書の提出時期については、過少申告加算税の納税義務が法定申告期限の経過の時に成立することを踏まえると（通法15②十四）、基本的には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の提出が求められるものと考えられますが、具体的には、今後通達等で示される予定です。

なお、保存義務者は、本措置の適用を受けることをやめようとする場合には、あらかじめ、その旨等を記載した届出書（以下「軽減加算税取りやめ届出書」といいます。）を所轄税務署長等に提出しなければならないこととされており（電子帳簿保存法規則5②前段）、その軽減加算税取りやめ届出書の提出があったときは、その提出があった日の属す

る課税期間以後の課税期間については、軽減加算税適用届出書は、その効力を失うこととされています（電子帳簿保存法規則5②後段）。そのため、その軽減加算税取りやめ届出書を提出した日の属する課税期間以後の課税期間について、優良な電子帳簿に係る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、改めて軽減加算税適用届出書を提出する必要があります。

また、保存義務者は、軽減加算税適用届出書に記載した事項の変更をしようとする場合には、あらかじめ、その旨等を記載した届出書を所轄税務署長等に提出しなければならないこととされています（電子帳簿保存法規則5③）。

② 対象となる優良な国税関係帳簿の保存等の要件

上記の「国税の納税義務の適正な履行に資するものとして一定の要件」とは、次に掲げる保存義務者の区分に応じそれぞれ次に定める要件とされました（電子帳簿保存法規則5⑤）。

（注）65万円の青色申告特別控除の適用要件である帳簿書類の電磁的記録等による保存等についても、「国税の納税義務の適正な履行に資するものとして一定の要件」を満たして行われている必要があります。また、その適用を受けようとする個人は、その帳簿書類につき軽減加算税適用届出書の提出をしなければならないこととされていますが（措法25の2、措規9の6）、詳細については、前掲「租税特別措置法等（所得税関係）の改正」の「第四 その他の改正」の「二 青色申告特別控除の改正」をご参照ください。

イ 上記(2)②イの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その国税関係帳簿の備付け及び保存に代えている保存義務者……次の要件（その保存義務者が国税に関する法律の規定によるその国税関係帳簿に係る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、下記(ハ) b 及び c の要件を除きます(下記 2(2)③参照)。

(イ) 電磁的記録の訂正・削除・追加の履歴の確保(改正前の上記 I 1(1)①に相当する要件)

国税関係帳簿に係る電子計算機処理に、次に掲げる要件を満たす電子計算機処理システムを使用することとされています(電子帳簿保存法規則 5 ⑤一イ)。

a その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は、これらの事実及び内容を確認することができること。

b その国税関係帳簿に係る記録事項の入力をその業務の処理に係る通常の期間を経過した後に行った場合には、その事実を確認することができること。

(ロ) 各帳簿間での記録事項の相互関連性の確保(改正前の上記 I 1(1)②に相当する要件)

国税関係帳簿に係る電磁的記録の記録事項と関連国税関係帳簿の記録事項(その関連国税関係帳簿が、その関連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その関連国税関係帳簿の備付け及び保存に代えられているもの又はその電磁的記録の備付け及び COM の保存をもってその関連国税関係帳簿の備付け及び保存に代えられているものである場合には、その電磁的記録又はその COM 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ます(電子帳簿保存法規則 5 ⑤一口)。

(注) 改正前の国税関係帳簿書類の電磁的記録等による保存制度の承認を受けている関連国税関係帳簿に係る電磁的記録又は COM の記録事項は、上記の関連国税関係帳簿の記録事項とみなすこと

とされています(改正電子帳簿保存法規則附則 2 ③)。

(ハ) 検索機能の確保(改正前の上記 I 1(1)⑤に相当する要件)

国税関係帳簿に係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(次に掲げる要件を満たすものに限り)を確保しておくこととされています(電子帳簿保存法規則 5 ⑤一ハ)。

a 取引年月日、取引金額及び取引先(記録項目)を検索の条件として設定することができること。

b 日付又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。

c 2 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。

(注) 改正前の検索機能の確保(上記 I 1(1)⑤参照)については、「取引年月日、勘定科目、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することができるが必要とされていましたが、上記 a のとおり「取引年月日、取引金額及び取引先」に記録項目が限定されました(下記 2(2)③参照)。

ロ 上記(2)②ハの国税関係帳簿に係る電磁的記録の備付け及び COM の保存をもってその国税関係帳簿の備付け及び保存に代えている保存義務者……次の要件

(イ) 上記イの要件(電子帳簿保存法規則 5 ⑤二イ)

(ロ) 電磁的記録の訂正・削除・追加の履歴の確保に関する事項を含む備付書類の記載要件(上記(2)②ハイ参照)

上記(2)②ハイの電磁的記録に上記イ(イ) a 及び b の事実及び内容に係るものを含めた上で記載することとされています(電子帳簿保存法規則 5 ⑤二ロ)。

(ハ) 索引簿の備付け(改正前の上記 I 1(4)

①ロに相当する要件)

COMの保存に併せて、国税関係帳簿の種類及び取引年月日その他の日付を特定することによりこれらに対応するCOMを探し出すことができる索引簿の備付けを行うこととされています(電子帳簿保存法規則5⑤二ハ)。

なお、検索機能の確保の要件の見直し(上記イハ)(注)参照)に伴い、勘定科目の特定が不要とされています。

(ニ) COMへの索引の出力(改正前の上記I1(4)①ハに相当する要件)

COMごとの記録事項の索引をその索引に係るCOMに出力しておくこととされています(電子帳簿保存法規則5⑤二ニ)。

(ホ) 当初3年間におけるCOMの記録事項の検索機能の確保(改正前の上記I1(4)①ホに相当する要件)

国税関係帳簿の保存期間の当初3年間について、次のa又はbのいずれかの措置を講じておくこととされています(電子帳簿保存法規則5⑤二ホ)。

a COMの保存に併せ、見読可能装置の備付け等(上記2)②イロ、ハ)及び検索機能の確保(上記イハ)の要件に従って、そのCOMに係る電磁的記録の保存を行うこと。

b COMの記録事項の検索をすることができる機能(上記イハ)の検索機能に相当するものに限り、)を確保しておくこと。

③ 対象となる優良な国税関係帳簿に係る電磁的記録等の備付け等が行われる日

本措置を適用するためには、特例国税関係帳簿に係る電磁的記録又はCOMについて、本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書又は更正に係る課税期間の初日(新たに業務を開始した個人の

その業務を開始した日の属する課税期間については、同日)以後引き続き上記②の要件を満たして備付け及び保存が行われている必要があります(電子帳簿保存法8④、電子帳簿保存法令2)。

これは、本措置は、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、対象となる課税期間の初日から中途まで上記②の要件を満たして備付け及び保存を行っていない者や調査時に上記②の要件を満たしていないことが判明した者については、適切な備付け及び保存が行われているとはいえないことから、本措置の対象外とするものです。

なお、課税期間の中途に業務を開始した個人については、その業務開始日から備付け及び保存が引き続き行われていれば、適切な期間の備付け及び保存であると考えられることから、新たに業務を開始した個人のその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以後引き続き上記②の要件を満たして備付け及び保存が行われていれば、本措置の適用が可能とされています(電子帳簿保存法令2)。

(注1) 上記の「課税期間」については、「国税に関する法律の規定により国税の課税標準の計算の基礎となる期間」とされ、消費税にあっては、個人事業者が「1月1日から12月31日までの期間」、法人が「事業年度」とされています(通法2九、消法19)。なお、所得税及び法人税についても同様に取り扱われます。

(注2) 新たに設立した法人の課税期間の開始の日は「設立の日」となるため、その設立の日が属する事業年度について本措置の適用を受けるためには、その設立の日が事業開始日前であっても、その設立の日から上記②の要件を満たして備付け及び保存が行われる必要があります。

(2) 国税関係書類に係るスキャナ保存要件の見直し

① 電子計算機処理システムの要件の整備

イ タイムスタンプ要件の整備

上記 I 1(3)②ロのタイムスタンプ要件について、これまで、受領者等が読み取りを行う場合には、電子データ等の改ざんを防止する観点から、作成・受領からタイムスタンプを付すまでの期間が短く設定（特に速やかに）されていましたが、タイムスタンプを付すまでに故意に行われる改ざんまでも防止できるものではなく、その効果は限定的であること等を踏まえ、こうした改ざんに対しては、新たな担保措置（下記 4(3)参照）を講ずることに対応することとした上で、スキャナ保存を行う際の入力期間（上記 I 1(3)①の要件）までにタイムスタンプを付すことで足りることとされました。

具体的には、国税関係書類の作成又は受領後、速やかに一の入力単位ごとの電磁的記録の記録事項に、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（その国税関係書類の作成又は受領からそのタイムスタンプを付す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つては、その業務の処理に係る通常の間を経過した後、速やかにその記録事項にそのタイムスタンプを付すこと）とされました（電子帳簿保存法規則 2⑥二ロ）。

(注 1) 上記の改正に併せて、受領者等が読み取る際に行う国税関係書類への署名は不要とされました（電子帳簿保存法規則 2⑥二ロ）。

(注 2) スキャナによる入力要件のうち早期入力方式（上記 I 1(3)①イ参照）における「速やかに」の適用については、「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

取り扱うこととされており、また、業務処理サイクル方式（上記 I 1(3)①ロ参照）における「その業務の処理に係る通常の間」については、「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」として取り扱うこととされています（電子帳簿保存法取扱通達 4-20、21）。そのため、上記のタイムスタンプに係る電子計算機処理システムの要件における「速やかに」及び「その業務の処理に係る通常の間」についても同様に取り扱われることになると考えられますが、具体的には今後、通達等において示される予定です。

(注 3) 一般書類の適時入力方式によるスキャナ保存（上記 I 1(3)⑨参照）についても、上記の取扱いは同様となりますが、スキャナによる入力要件は不要（上記 I 1(3)①参照）とされているため、上記の入力期間を経過後にタイムスタンプを付す場合には、国税関係書類をスキャナで読み取る際に付すことで足りることとなります（電子帳簿保存法規則 2⑥二ロ、⑦）。

また、上記に従ってスキャナ保存を行う際の入力期間（上記 I 1(3)①の要件）までにタイムスタンプを付す場合には、その時刻証明機能によりそのタイムスタンプを付した後の電子データについて改ざんの有無を確認することが可能となっていますが、保存義務者がその入力期間までにそ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にあつては、その入力後の電子データについて更なる入力による改ざんの有無の確認が可能であることから、上記のタイムスタンプは不要とされました（電子帳簿保存法規則 2⑥二柱書）。

なお、この「その入力期間までにそ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」については、その入力をした時点を確認することができる場合を指し、例えば、他者が提供・管理するクラウドサーバーにより保存を行い、その入力期限内に入力されたことの確認ができるようにその保存時刻の証明が客観的に担保されている場合等がこれに該当するものと考えられますが、具体的には今後、通達等において示される予定です。

(注) 一般書類の適時入力方式によるスキャナ保存(上記Ⅰ1(3)⑨参照)や過去分重要書類のスキャナ保存(上記Ⅰ1(3)⑩参照)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、入力した時点にかかわらず、そ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には上記のタイムスタンプは不要とされます(電子帳簿保存法規則2⑦⑨)。

ロ ヴァージョン管理要件の整備

上記Ⅰ1(3)②ニのヴァージョン管理要件について、従前の訂正等の内容等を確認することができるシステムのほか、訂正等による改ざんが不可能なシステム、すなわち、訂正等を行うことができないシステムもその対象とすることとされました。

具体的には、次の要件のいずれかを満たす電子計算機処理システムを使用することとされました(電子帳簿保存法規則2⑥二ニ)。

(イ) その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。

(ロ) その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うことができないこと。

② 適正事務処理要件の廃止

上記Ⅰ1(3)④の適正事務処理要件が廃止されました(旧電子帳簿保存法規則3⑤四)。

この適正事務処理要件については、スキャ

ナによる読み取り前の紙段階で行われる改ざん等の不正を防止する観点から設けられていたものですが、組織ぐるみで故意に不正を企図した場合等までも防止できるものではなく、その効果は限定的であるとともに、定期的な検査(上記Ⅰ1(3)④ロ参照)まで紙原本を保存する必要が生じる等、事業者におけるペーパーレス化に十分に寄与していない状況にありました。

今回の改正においては、こうした状況を踏まえ、事業者におけるペーパーレス化を一層促進する観点から、改ざん防止のための新たな担保措置(下記4(3)参照)を講ずることとした上で、適正事務処理要件を廃止したものであり、これにより、スキャナ保存制度の利用者は、原本の即時廃棄が可能となり、制度利用上のメリットを十分に享受できることとなると考えられます。

③ 検索機能の確保の要件の整備

上記Ⅰ1(3)⑧の検索機能の確保の要件について、記録項目が取引年月日その他の日付、取引金額及び取引先に限定されました(電子帳簿保存法規則2⑥六)。

具体的には、国税関係書類に係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(次に掲げる要件を満たすものに限り)を確保しておくこととされました(電子帳簿保存法規則2⑥六)。

イ 取引年月日その他の日付、取引金額及び取引先(記録項目)を検索の条件として設定することができること。

ロ 日付又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。

ハ 2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。

なお、保存義務者が国税に関する法律の規定によるその国税関係書類に係る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、上記ロ及びハの要

件は不要とされます（電子帳簿保存法規則2⑥柱書）。これは、その保存義務者から電子データが提供され、税務当局において必要な検索をできるような状態を整えておく場合には、検索主体は相違するものの、検索機能の確保の要件に相当する状態が一定程度確保されていると考えられることから、検索機能として最低限必要な上記イの要件以外の上記ロ及びハの要件の代替要件として位置付けられたものです。

(注) 上記イの要件について、表計算ソフトで作成する一覧表やファイル名に、各書類の取引先・金額・日付を入力することによっても満たすことは可能と考えられますが、こうした検索機能の確保の要件の柔軟な運用方法については、具体的には今後、通達等において示される予定です（優良な国税関係帳簿の保存等の要件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としての検索機能の確保の要件（上記1(3)②イハ）及び下記3(3)参照）も同様です。

(3) 要件に従ってスキャナ保存が行われていない場合の国税関係書類に係る電磁的記録の保存措置の整備

上記(2)②のとおり、紙原本の保存を一定期間必要とする適正事務処理要件は廃止することとされたことから、スキャナ保存を行う場合においては、スキャナ保存後、原本の即時廃棄が可能となります。そのため、税務調査において、スキャナ保存が要件に従って行われておらず、かつ、国税関係書類（紙原本）は廃棄されて存在せず確認がもはやできない状況に円滑に対処する観点から、要件に従ってスキャナ保存が行われていない場合の国税関係書類に係る電磁的記録の保存措置が整備されました。

具体的には、国税関係書類に係る電磁的記録のスキャナ保存が保存要件（上記I 1(3)及び上記(2)参照）に従って行われていない場合（その国税関係書類（紙原本）の保存が行われている

場合を除きます。）には、保存義務者は、その国税関係書類の保存場所（その国税関係書類を紙原本として保存する場合の保存場所）に、その国税関係書類の保存をしなければならないこととされている期間（その国税関係書類を紙原本として保存する場合の保存期間）、その電磁的記録を保存しなければならないこととされました（電子帳簿保存法4③後段、電子帳簿保存法規則2⑫）。

(注1) 国税関係書類に係る電磁的記録のスキャナ保存が保存要件に従って行われていない場合であっても、その国税関係書類（紙原本）の保存が適正に行われているときは、各税法の規定に基づく保存義務を履行しているものと考えられるため、その電磁的記録の保存が求められるものではありません。

(注2) 要件に従ってスキャナ保存が行われていない場合の国税関係書類に係る電磁的記録の保存が行われたときは、その電磁的記録は国税関係書類とはみなされません（電子帳簿保存法8①）。なお、そのスキャナ保存は要件に従って行われていることにはならないため、青色申告の承認申請却下若しくは承認取消し又は通算予定法人の承認申請却下の事由（上記I 4(3)参照）に該当し得ることとなります（電子帳簿保存法8③）。

(注3) 今回の改正により整備された電磁的記録に係る重加算税の加重措置（下記4(3)参照）との関係でも、上記の保存措置により、保存要件に従ってスキャナ保存が行われていない場合であっても、この加重措置の適用の実効性が確保されることとなります。

3 電子取引の取引情報に係る電磁的記録の保存制度の見直し

(1) 電磁的記録の出力書面等による保存措置の廃止

所得税（源泉徴収に係る所得税を除きます。）及び法人税に係る保存義務者について、電子取引の取引情報に係る電磁的記録を出力すること

により作成した書面又はCOM（以下「出力書面等」といいます。）の保存をもって、その電磁的記録の保存に代えることができる措置（上記Ⅰ 3参照）が廃止されました（旧電子帳簿保存法10ただし書、旧電子帳簿保存法規則 8 ② ③）。また、この改正に伴い、出力書面等を国税関係書類以外の書類とみなす措置も廃止されています（電子帳簿保存法 8 ②）。

これまで、出力書面等については、真実性の確保の要件を満たす措置（上記Ⅰ 3(1)参照）を行う必要がありませんでしたが、税務手続の電子化を進める上での電子取引の重要性に鑑み、他者から受領した電子データとの同一性が十分に確保されないことから、出力書面等による保存措置を廃止することとされたものです。

この改正後においては、所得税（源泉徴収に係る所得税を除きます。）及び法人税に係る保存義務者は、電子取引の取引情報に係る電磁的記録について、上記Ⅰ 3の(1)から(4)までの要件に従って保存を行うことができない場合には、その電磁的記録は、国税関係書類以外の書類とみなされませんが（上記Ⅰ 4(2)参照）、申告内容を確認するための書類となり得るものとして、その電磁的記録の保存を行うことが求められます。

なお、消費税に係る保存義務者が電子取引を行った場合には、引き続き消費税法上、その電子取引の取引情報に係る電磁的記録を出力することにより作成した書面を保存することが可能とされています（詳細については、前掲「消費税法等の改正」の「五 電磁的記録に記録された事項に関する重加算税の特例の創設」を参照）。

(2) 真実性の確保の要件を満たす措置の整備

真実性の確保の要件を満たす措置のうち、受領者側によるタイムスタンプ付与による措置（上記Ⅰ 3(1)②参照）について、タイムスタンプを付すまでの期間をスキャナ保存におけるタイムスタンプの取扱いと整合させる観点から、スキャナによる入力要件における入力期間（上記Ⅰ 1(3)①参照）に相当する期間内にタイムス

タンプを付すことで足りることとされました（上記 2(2)①イ参照）。

具体的には、受領者側によるタイムスタンプ付与による措置（上記Ⅰ 3(1)②参照）について、次に掲げる方法のいずれかにより、その電磁的記録の記録事項にタイムスタンプを付すとともに、その電磁的記録の保存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されました（電子帳簿保存法規則 4 ①二）。

- ① その電磁的記録の記録事項にタイムスタンプを付すことをその取引情報の授受後、速やかに行うこと。
- ② その電磁的記録の記録事項にタイムスタンプを付すことをその業務の処理に係る通常の期間を経過した後、速やかに行うこと（その取引情報の授受からその記録事項にタイムスタンプを付すまでの各事務の処理に関する規程を定めている場合に限ります。）。

(3) 検索機能の確保の要件の整備

上記Ⅰ 3(4)の検索機能の確保の要件について、スキャナ保存の検索機能の確保の要件（上記 2(2)③参照）と同様の整備がされました。

具体的には、その電子取引の取引情報に係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（次に掲げる要件を満たすものに限ります。）を確保しておくこととされました（電子帳簿保存法規則 2 ⑥六、 4 ①）。

- ① 取引年月日その他の日付、取引金額及び取引先（記録項目）を検索の条件として設定することができること。
- ② 日付又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。
- ③ 2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。

なお、その保存義務者が国税に関する法律の規定によるその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、上記②及び③の要件が不要となる取扱いはスキャナ保存と同様ですが（上記2(2)③参照）、更に、その提示又は要求に応じることができるようにしていることに加えて、その保存義務者が、その判定期間に係る基準期間における売上高が1,000万円以下である事業者であるときは、上記①の要件についても不要とされ、結果的に検索機能の確保の要件は全て不要となります（電子帳簿保存法規則4①）。

これは、スキャナ保存が納税者による自発的な選択で適用される制度であることと異なり、電子取引を行った場合には、その電子取引の取引情報に係る電磁的記録の保存は義務として必要とされている性質上、こうした検索機能の確保のための設備投資を行うことが困難である小規模な事業者についても保存が不可避免的に必要とされることとなりますが、他方で、電磁的記録の出力書面等による保存措置が廃止されたため（上記(1)参照）、こうした小規模な事業者が電磁的記録の保存を行う場合における負担に配慮する観点から、特例として設けられたものです。

（注1） 上記の「判定期間」とは、個人事業者については、「電子取引を行った日の属する年の1月1日から12月31日までの期間」をいい、法人については、「電子取引を行った日の属する事業年度」をいいます（電子帳簿保存法規則4②二）。

（注2） 上記の「基準期間」とは、個人事業者についてはその年の前々年をいい、法人についてはその事業年度の前々事業年度（その前々事業年度が1年未満である法人については、その事業年度開始の日の2年前の日の前日から同日以後1年を経過する日までの間に開始した各事業年度を合わせた期間）をいいます（電子帳簿保存法規則4②三）。

（注3） 上記の特例の対象となる小規模な事業者を売上高が1,000万円以下の事業者とする基準については、消費税法上、個人事業者又は法人の課税期間に係る基準期間における課税売上高が1,000万円以下である場合には

消費税の納税義務が課されていない点（消法9①）が勘案されたものです。

（注4） 上記①の要件の取扱いについては、国税関係書類に係るスキャナ保存における検索機能の確保の要件と同様となります（上記2(2)③（注）参照）。

4 国税関係書類に係るスキャナ保存制度及び電子取引の取引情報に係る電磁的記録の保存制度における電磁的記録の適正な保存を担保するための措置の整備

(1) 国税関係帳簿又は国税関係書類等とみなす電磁的記録等の整備

① 国税関係帳簿又は国税関係書類とみなす電磁的記録等の整備

改正後の保存要件（上記1(2)②、2(2)参照）に従って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に係る電磁的記録又はCOMに限り、その国税関係帳簿又は国税関係書類とみなすこととされました（電子帳簿保存法8①）。

改正前においては、国税関係帳簿書類の電磁的記録等による保存等の承認（上記I 1(1)～(4)参照）を受けているその国税関係帳簿書類に係る電磁的記録又はCOMをその国税関係帳簿書類とみなすこととされており（上記I 4(1)参照）、承認制度を前提として、一部の保存要件を満たさなくなった場合であったとしても、承認を受けて保存等が行われている限りにおいては、その電磁的記録等を国税関係帳簿書類とみなすこととされてきましたが、今回の承認制度の廃止（上記1(1)、2(1)参照）に伴い、その保存要件に従って保存が行われていない電磁的記録は、原則として、国税関係帳簿又は国税関係書類とみなされないこととされたものです。

これにより、例えば、仕入れに係る消費税額の控除を適用する場合には、その控除に係る帳簿及び請求書等の保存が必要とされますが（消法30⑦）、請求書等のスキャナ保

存が保存要件に従って行われていない場合には、その控除の適用が否認され得ることとなります。

(注) 改正前において、国税関係帳簿書類の電磁的記録等による保存等の承認(上記Ⅰ 1(1)(2)(4)参照)を受けている国税関係帳簿書類について、承認取りやめの届出書を提出した場合には、その承認取りやめの届出書に記載された国税関係帳簿書類については、その承認取りやめの届出書を提出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COMの内容を書面に出力して保存等をしなければならない取扱いとされ、承認が取り消された場合についても同様とされてきました(電子帳簿保存法取扱通達7-1)。そのため、改正後の国税関係帳簿書類の電磁的記録等による保存等を行っている場合において、保存要件を満たさなくなったときは、その電磁的記録等の内容を出力した書面を保存することになると考えられますが、具体的には今後、通達等において示される予定です。

② 国税関係書類以外の書類とみなす電磁的記録の整備

改正後の保存要件(上記3参照)に従って保存が行われている電子取引の取引情報に係る電磁的記録に限り、国税関係書類以外の書類とみなすこととされました(電子帳簿保存法8②)。

保存要件に従って保存が行われていない電磁的記録については、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、保存書類と扱わないこととし、保存要件に従って保存が行われている電磁的記録のみ「国税関係書類以外の書類」とみなすこととされたものです。

この「国税関係書類以外の書類」とみなされる電磁的記録については、所得税法及び法人税法における保存書類とみなされるものではありませんが、申告内容を確認するための

書類となり得ることとなります。なお、保存要件に従って保存が行われていない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から、申告内容を確認するためのものとして扱われるためには、納税者における追加的な説明や資料提出が必要となるものと考えられます。

(2) 災害その他やむを得ない事情に係る宥恕措置の整備

保存義務者が、災害その他やむを得ない事情により、改正後の保存要件(上記2(2)参照)に従って国税関係書類に係る電磁的記録のスキナ保存をすることができなかったことを証明した場合には、その保存要件にかかわらず、その電磁的記録の保存をすることができることとされました(電子帳簿保存法規則2⑧)。ただし、その事情が生じなかったとした場合において、その保存要件に従ってその電磁的記録の保存をすることができなかったと認められるときは、この限りでないこととされています(電子帳簿保存法規則2⑧ただし書)。

これは、改正後の保存要件(上記2(2)参照)に従って国税関係書類に係る電磁的記録のスキナ保存が行われていない場合において、その原本(国税関係書類)が廃棄されているときは、各税法の規定に基づく保存義務を履行されていないものとして扱われることとなり、また、青色申告の承認取消し等の事由にも該当し得ることになる点を踏まえ、災害等の保存義務者の責めに帰すことができない状況において、保存要件を満たすことが困難となった場合には、それを保存義務者において証明することにより、その保存要件にかかわらずその電磁的記録の保存を行うことができることとしたものです。なお、災害等の事情が生じる前に作成又は受領した国税関係書類について、災害等の事情が生じた時点で既にスキナ保存を行う際の入力期間(上記Ⅰ 1(3)①)を経過しているなど保存要件を満たしていなかった場合等については、「その事

情が生じなかったとした場合において、その保存要件に従ってその電磁的記録の保存をすることができなかったと認められるとき」に該当するため、本措置の適用はないこととなります。

また、電子取引の取引情報に係る電磁的記録についても、今回の改正において電磁的記録の出力書面等による保存措置が廃止されたため（上記3(1)参照）、改正後の保存要件（上記3参照）に従ってその電磁的記録の保存が行われていない場合には、「国税関係書類以外の書類」とみなされず、また、青色申告の承認取消し等の事由にも該当し得ることから、保存義務者の責めに帰すことができない状況における保存要件充足の困難性を考慮し、上記のスキヤナ保存の場合と同様の宥恕措置が設けられています（電子帳簿保存法規則4③）。

（注1） 国税関係帳簿書類の電磁的記録等による保存等が保存要件に従って行われていない場合には、その電磁的記録等の内容を出力した書面を保存する取扱いになると考えられることから（上記(1)①（注）参照）、保存要件に従って保存が行われない場合における電磁的記録の保存等の措置及びこれに伴う上記の宥恕措置はその必要性が乏しいと考えられるため、設けられていません。

（注2） 消費税法上、仕入れに係る消費税額の控除に係る帳簿及び請求書等の保存義務については、「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ったことを当該事業者において証明した場合は、この限りでない」ことが定められていますが（消法30⑦ただし書）、本宥恕措置における「災害その他やむを得ない事情」の範囲についてもこれと同様になるものと考えられます。なお、この「災害その他やむを得ない事情」の範囲については、「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い、「やむ

を得ない事情」とは、上記の「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ものとして取り扱われています（消費税法基本通達8-1-4、11-2-22）。

（注3） 災害その他やむを得ない事情が生じる前に過去分重要書類のスキヤナ保存（上記I1(3)⑩参照）を行っている保存義務者についても、その事情により保存要件に従ってその過去分重要書類に係る電磁的記録の保存をすることができないこととなったことを証明した場合における宥恕措置が整備されています（電子帳簿保存法規則2⑪）。なお、その事情が生じる前に作成又は受領した国税関係書類を含め、その事情が止んだ後において過去分重要書類のスキヤナ保存を行おうとする保存義務者については、過去分重要書類の種類等を記載した適用届出書を提出した上でそのスキヤナ保存を行うこととなります。

（3） 電磁的記録に係る重加算税の加重措置の整備

取引の相手から受領した書類等については、その取引内容を証する原始記録であり、それに基づき各種の帳簿作成・税務申告が行われる基礎となるものであることから、その確認書類としての現物性が確保されていることの要請は強いものと考えられます。一方で、こうした確認書類が電子的に保存されている場合、すなわち、国税関係書類に係る電磁的記録のスキヤナ保存又は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も鑑みて、こうした複製・改ざん行為を未然に抑止する観点から、今回の改正においては、これらの電磁的記録に記録された事項に関し、「隠蔽仮装された事実」に基づき生じた申告漏れ等について課される重加算税を加重する措置が講じられました。

具体的には、保存要件に従ってスキャナ保存が行われている国税関係書類に係る電磁的記録（電子帳簿保存法4③前段）若しくはその保存要件に従ってスキャナ保存が行われていない国税関係書類に係る電磁的記録（電子帳簿保存法4③後段）又は保存義務者により行われた電子取引の取引情報に係る電磁的記録（電子帳簿保存法7）に記録された事項に関し期限後申告書若しくは修正申告書の提出、更正若しくは決定又は納税の告知若しくは納税の告知を受けることなくされた納付（以下「期限後申告等」といいます。）があった場合の重加算税の額については、通常課される重加算税の金額に、その重加算税の基礎となるべき税額（その税額の計算の基礎となるべき事実（申告漏れ等）でその期限後申告等の基因となるこれらの電磁的記録に記録された事項に係るもの（隠蔽仮装されているものに限ります。以下「電磁的記録に記録された事項に係る事実」といいます。）以外のものがあるときは、その「電磁的記録に記録された事項に係る事実に基づく本税額」に限ります。）の10%に相当する金額を加算した金額とすることとされました（電子帳簿保存法8⑤）。

なお、この「電磁的記録に記録された事項に係る事実に基づく本税額」については、次に掲げる場合の区分に応じそれぞれ次に定めるところにより計算することとされています（電子帳簿保存法令4）。

- ① 期限後申告等の内容に「隠蔽仮装されていない事実」がある場合（電子帳簿保存法令4一）
イ 過少申告加算税又は無申告加算税に代えて課される重加算税

「隠蔽仮装されていない事実」及び「電磁的記録に記録された事項に係る事実」（以下「隠蔽仮装されていない事実等」といいます。）のみに基づいて期限後申告書若しくは修正申告書の提出又は更正若しくは決定があったものと仮定計算した場合に算出される本税額から「隠蔽仮装されていない事実」のみに基づいて期限後申告書若

しくは修正申告書の提出又は更正若しくは決定があったものと仮定計算した場合に算出される本税額を控除した税額

- ロ 不納付加算税に代えて課される重加算税
スキャナ保存に係る国税関係書類の保存義務者が「隠蔽仮装されていない事実等」のみに基づいてその源泉徴収等による国税の法定納期限までに納付しなかった本税額からその保存義務者が「隠蔽仮装されていない事実」のみに基づいてその源泉徴収等による国税の法定納期限までに納付しなかった本税額を控除した税額
- ② 期限後申告等の内容が「隠蔽仮装された事実」のみである場合（電子帳簿保存法令4二）
イ 過少申告加算税又は無申告加算税に代えて課される重加算税

「電磁的記録に記録された事項に係る事実」のみに基づいて期限後申告書若しくは修正申告書の提出又は更正若しくは決定があったものと仮定計算した場合に算出される本税額

- ロ 不納付加算税に代えて課される重加算税
スキャナ保存に係る国税関係書類の保存義務者が「電磁的記録に記録された事項に係る事実」のみに基づいてその源泉徴収等による国税の法定納期限までに納付しなかった本税額

（参考） 通常課される重加算税の割合は35%（無申告加算税に代えて課される重加算税については、40%）とされています（通法68①～③）。なお、過去5年以内に無申告加算税又は重加算税を賦課された者が、再び仮装・隠蔽に基づく修正申告書の提出等を行った場合には、重加算税の割合は、10%加重されており（通法68④）、本措置と重複適用された場合の重加算税の割合は、55%（無申告加算税に代えて課される重加算税については、60%）とされます。

（注1） 重加算税の計算において、その税額の計算の基礎となるべき税額に、その税額の計

算の基礎となる事実で隠蔽し、又は仮装されていないものに基づくことが明らかであるものがあるときは、その税額から、その「隠蔽仮装されていない事実」のみに基づいて修正申告等があったものとした場合におけるその申告等に基づき納付すべき税額が控除されることとされており、「隠蔽仮装されていない事実」に基づく本税額が、低い累進税率が適用される部分に充てられる取扱いとされていますが（通法68、通令28）、本措置が適用される場合には、「隠蔽仮装された事実」のうち「電磁的記録に記録された事項に係る事実に基づく本税額」がそれ以外の本税額より低い累進税率が適用される部分に充てられることとなります（電子帳簿保存法8⑤、電子帳簿保存法令4）。

（注2） 本措置の適用がある場合には、重加算税に係る「賦課決定通知書」にその旨が付記されます（電子帳簿保存法規則5⑧）。

Ⅲ 適用関係

1 上記Ⅱ1(1)及び(2)並びに2の改正は、令和4年1月1日以後に備付けを開始する国税関係帳簿又は保存が行われる国税関係書類等について適用し、同日前に備付けを開始した国税関係帳簿又は保存が行われた国税関係書類等については従前どおりとされています（改正法附則82①～④）。

また、この改正の施行の際現に改正前の国税関係帳簿書類の電磁的記録等による保存等又はスキャナ保存の承認（上記Ⅰ1(1)～(4)参照）を受けている国税関係帳簿又は国税関係書類等については、令和4年1月1日以後に備付けを開始し、又は保存が行われる場合であっても従前どおりとされています（改正法附則82①～⑤）。

なお、同日以後に備付けを開始する国税関係帳簿又は保存が行われる国税関係書類等についても、その承認が有効とされる間は、引き続き改正前の要件でこれらの保存等を行う必要がありますが、その承認を受けている場合であって

も承認取りやめの届出書を提出する等の承認を取りやめる一定の手続をとることにより、改正後の要件に従ってこれらの保存等を行うことができることとなります（旧電子帳簿保存法7①）。

（注1） 上記の「保存が行われる」日については、国税関係書類に係る電磁的記録等の保存をもって、その国税関係書類の保存に代える日と同義であり、例えば、スキャナ保存を行う場合には、保存要件に従ってスキャナ保存が行われた日が該当するものと考えられます。

（注2） 改正前の保存要件に従って保存等を行うとする国税関係帳簿又は国税関係書類については、令和4年1月1日前に上記の承認を受けている必要があるため、改正前における承認申請書の提出期限（保存等開始日の3月前）や税務当局の処理期間を踏まえれば、令和4年1月1日よりも一定期間前に承認申請書を提出する必要があると考えられますが、具体的な手続については、今後、通達等において示される予定です。

2 上記Ⅱ1(3)の改正は、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適用されます（改正法附則82⑦前段）。したがって、例えば、所得税については令和3年分から、法人税については10月決算法人の場合には令和3年10月決算期分から、それぞれ適用される場面が生じ得ることとなります。

なお、改正前の国税関係帳簿の電磁的記録等による保存等の承認を受けている国税関係帳簿に係る電磁的記録又はCOMは、改正後の優良な国税関係帳簿の保存等の要件（上記Ⅱ1(3)②参照）を満たして備付け及び保存が行われているものとみなして本措置を適用することが可能ですが、対象となる優良な国税関係帳簿の範囲（上記Ⅱ1(3)①参照）については満たしている必要があります。具体的には、対象となる優良な国税関係帳簿の全てについて、その承認を受けているとともに、あらかじめ、軽減加算税適用届出書を納税地等の所轄税務署長に提出して

いる必要がありますが（改正法附則82⑦後段、電子帳簿保存法規則5①）、具体的な手続については今後、通達等において示される予定です。

3 上記Ⅱ3の改正は、令和4年1月1日以後に行う電子取引の取引情報について適用し、同日前に行った電子取引の取引情報については従前どおりとされています（改正法附則82⑥）。

4 上記Ⅱ4(3)の改正は、令和4年1月1日以後に法定申告期限等が到来する国税について適用されます（改正法附則82⑧前段）。したがって、例えば、所得税については令和3年分から、法人税については10月決算法人の場合には令和3年10月決算期分から、それぞれ適用される場面が生じ得ることとなります。

なお、本措置の適用に当たっては、改正前のスキャナ保存の承認を受けている国税関係書類に係る電磁的記録は、改正後の保存要件（上記

Ⅱ2(2)参照）に従って保存が行われている国税関係書類に係る電磁的記録と、改正前の保存義務者により行われた電子取引の取引情報に係る電磁的記録（その保存義務者が出力書面等を保存する場合における電磁的記録を除きます。）は、改正後の保存義務者により行われた電子取引の取引情報に係る電磁的記録と、それぞれみなすこととされています（改正法附則82⑧後段）。すなわち、改正前のスキャナ保存の承認を受けている国税関係書類に係る電磁的記録や改正前の保存要件により保存が行われている電子取引の取引情報に係る電磁的記録に記録された事項に関し、「隠蔽仮装された事実」に基づき生じた申告漏れ等について課される重加算税については、上記Ⅱ4(3)の「電磁的記録に係る重加算税の加重措置」が適用されます。

三 納税管理人制度の拡充

1 改正前の制度の概要

納税者は、次に掲げる場合において、その納税者が納税申告書の提出その他国税に関する事項を処理する必要があるときは、これらの事項を処理させるため、国内に住所又は居所（事務所及び事業所を含みます。）を有する者でこれらの事項の処理につき便宜を有するものの中から納税管理人を選任しなければならないこととされています（通法117①）。

- (1) 個人である納税者が国内に住所及び居所を有しない場合
- (2) 個人である納税者が国内に住所及び居所を有しないこととなる場合
- (3) 外国法人である納税者が国内に事務所及び事業所を有しない場合
- (4) 外国法人である納税者が国内に事務所及び事業所を有しないこととなる場合

また、納税者は、納税管理人を選任したとき、又は納税管理人を解任したときは、その納税管理

人に係る国税の納税地を所轄する税務署長にその旨を届け出なければならないこととされています（通法117②）。

2 改正の内容

近年、非居住者又は外国法人による国内不動産の売買等や外国法人の国内サポート会社を通じた取引、インターネットを介したデジタルコンテンツ（オンラインゲーム、音楽等）に係る取引など、国境を越えた経済活動が活発化しており、これにより、国内に拠点を有しない非居住者又は外国法人において課税関係が発生する場面が増えてきています。

これらの納税者に対する税務調査については、国内に所在する納税管理人を通じた接触等により対応をしてきたところです。しかし、調査通知や照会文書の発送等、税務当局側から接触の必要性があるにもかかわらず、これらの納税者が納税管理人の選任義務（上記1参照）を履行しない場合には、納税管理人の選任について税務当局側に法

令上取り得る措置がないため、このような納税者に対する税務調査が困難な場合があるという課題がありました。

今回の改正においては、こうした課題に対応し、適正・公平な課税を実現するため、次のとおり、納税管理人を定めるために税務当局が行使することができる措置を講ずることとされました。

(1) 納税者に対する納税管理人の届出をすべきことの求め

納税管理人を選任すべき納税者が納税管理人の届出をしなかったときは、所轄税務署長等は、その納税者に対し、国税に関する事項のうち納税管理人に処理させる必要があると認められるもの（以下「特定事項」といいます。）を明示して、60日を超えない範囲内においてその準備に通常要する日数を勘案して指定する日（以下「指定日」といいます。）までに、納税管理人の届出をすべきことを書面で求めることができることとされました（通法117③）。

(注1) 上記の「所轄税務署長等」とは、上記の納税者に係る国税の納税地を所轄する国税局長又は税務署長をいいます。

(注2) 上記の「特定事項」とは、具体的には、次に掲げる事項その他これに類する事項をいいます（通規12の2）。

① 国税に関する調査において国税局長若しくは税務署長又は国税局若しくは税務署の当該職員（以下「国税局長等」といいます。）が納税者に対して発する書類を受領し、及びその納税者に対してその書類を送付すること。

② 国税に関する調査において納税者が国税局長等に対して提出する書類を受領し、及びその国税局長等に対してその書類を提出すること。

なお、上記の「その他これに類する事項」には、国税徴収法に基づく滞納処分のための調査における書類の受領、送付又は提出などが含まれると考えられますが、詳細に

ついては、今後、通達等で定められる予定です。

(2) 国内便宜者に対する納税者の納税管理人となることの求め

納税管理人を選任すべき納税者が納税管理人の届出をしなかったときは、所轄税務署長等は、国内に住所又は居所（事務所及び事業所を含みます。）を有する者で特定事項の処理につき便宜を有するもの（以下「国内便宜者」といいます。）に対し、その納税者の納税管理人となることを書面で求めることができることとされました（通法117④）。この場合において、その求めに応じた国内便宜者をその納税者が納税管理人として選任すると判断したときは、その納税者は、上記1の手続によりその納税管理人に係る国税の納税地を所轄する税務署長に納税管理人の届出をすることとなります（通法117②）。

(3) 税務当局による特定納税管理人の指定

所轄税務署長等は、上記(1)の納税者（以下「特定納税者」といいます。）が指定日までに納税管理人の届出をしなかったときは、上記(2)により納税管理人となることを求めた国内便宜者のうち次に掲げる場合の区分に応じそれぞれ次に定める者を、特定事項を処理させる納税管理人（以下「特定納税管理人」といいます。）として指定することができることとされました（通法117⑤）。この場合において、所轄税務署長等は、特定納税管理人及び特定納税者に対し、書面により特定納税管理人を指定した旨を通知することとされています（通法117⑦）。

① その特定納税者が個人である場合

イ その特定納税者と生計を一にする配偶者その他の親族で成年に達した者

ロ その特定納税者に係る国税の課税標準等又は税額等の計算の基礎となるべき事実についてその特定納税者との間の契約により密接な関係を有する者

ハ 電子情報処理組織を使用して行われる取

引その他の取引をその特定納税者が継続的に又は反復して行う場（プラットフォーム等）を提供する事業者

② その特定納税者が法人である場合

イ その特定納税者との間に特殊の関係のある法人

ロ その特定納税者の役員又はその役員と生計を一にする配偶者その他の親族で成年に達した者

ハ 上記①ロ又はハに掲げる者

(注1) 上記の税務当局による特定納税管理人の指定は、「国税に関する法律に基づく処分」に該当し、特定納税者又は特定納税管理人においてその指定に不服がある場合には、①その所轄税務署長等に対する再調査の請求又は②国税不服審判所長に対する審査請求といった不服申立てをすることができます（通法75①）。また、これらの不服申立てを経た後、行政事件訴訟法等の定めるところにより訴訟を行うことができることとされています（通法114、115①）。

(注2) 上記①ロに掲げる者は、特定納税者との間のその課税の基因となった資産、事業又は取引についての契約により、その納税者と現在も密接な関係を有する者をいい、この「密接な関係を有する者」は、例えば、次に掲げる者などがこれに該当することになると考えられますが、詳細については、今後、通達等で定められる予定です。

(イ) 過去に課税の基因となった取引について契約関係にあり、現在も引き続き契約関係を有する者（例：特定納税者が所有する不動産を転貸する不動産管理会社等）

(ロ) 過去に課税の基因となった事業について契約関係にあり、現在も引き続き契約関係を有する者（例：特定納税者の事業の共同経営者等）

(ハ) 過去に課税の基因となった取引や事業について契約関係にあり、現在はその契約関係にはないが、現在も納税者と密に

連絡を取り合う関係にある者（例：特定納税者と定期的に連絡を取り合っている不動産売買仲介業者等）

(注3) 上記①ハに掲げる者は、典型例としては、いわゆるプラットフォーム運営事業者が想定されますが、特定納税管理人として指定することができるプラットフォーム運営事業者は「特定納税者が行う取引の場を継続的に又は反復して提供する事業者」である必要があるため、例えば、特定納税者の単発の取引仲介を行っただけの関わりの薄いプラットフォーム運営事業者は含まれないこととなります。

(注4) 上記②イの法人間における「特殊の関係」とは、移転価格税制（措法66の4）における「特殊の関係」と同様であり、具体的には、次に掲げる関係をいいます（通令39の2①）。

(イ) 二の法人のいずれか一方の法人が他方の法人の発行済株式等（発行済みの株式（投資法人については、発行済みの投資口）又は出資をいい、他方の法人が有する自己の株式（投資口を含みます。以下同じです。）又は出資を除きます。以下同じです。）の総数又は総額の50%以上の株式の数又は出資の金額を直接又は間接に保有する関係（参考図表④の「持株関係」を参照）

(ロ) 二の法人が同一の者（その者が個人である場合には、その個人及びこれと法人税法第2条第10号に規定する政令で定める特殊の関係のある個人。以下同じです。）によってそれぞれその発行済株式等の総数又は総額の50%以上の株式の数又は出資の金額を直接又は間接に保有される場合における二の法人の関係（参考図表④の「持株姉妹関係」を参照）

(ハ) 次に掲げる事実その他これに類する事実（以下「特定事実」といいます。）が存在することにより二の法人のいずれか一方の法人が他方の法人の事業の方針の全

- 部又は一部につき実質的に決定できる関係（参考図表④の「実質的關係」を参照）
- a 他方の法人の役員²の2分の1以上又は代表権を有する役員が、一方の法人の役員若しくは使用人を兼務している者又は一方の法人の役員若しくは使用人であった者であること。
 - b 他方の法人がその事業活動の相当部分を一方の法人との取引に依存して行っていること。
 - c 他方の法人がその事業活動に必要とされる資金の相当部分を一方の法人からの借入れにより、又は一方の法人の保証を受けて調達していること。
- (二) 一の法人と次のいずれかの法人との関係（参考図表④の「持株と実質の連鎖關係」を参照）
- a 一の法人が、その発行済株式等の総数又は総額の50%以上の株式の数若しくは出資の金額を直接若しくは間接に保有し、又は特定事実が存在することによりその事業の方針の全部若しくは一部につき実質的に決定できる関係にある法人
 - b 上記 a 又は下記 c に掲げる法人が、その発行済株式等の総数又は総額の50%以上の株式の数若しくは出資の金額を直接若しくは間接に保有し、又は特定事実が存在することによりその事業の方針の全部若しくは一部につき実質的に決定できる関係にある法人
 - c 上記 b に掲げる法人が、その発行済株式等の総数又は総額の50%以上の株式の数若しくは出資の金額を直接若しくは間接に保有し、又は特定事実が存在することによりその事業の方針の全部若しくは一部につき実質的に決定できる関係にある法人
- (注5) 上記（注4）(イ)における「一方の法人が他方の法人の発行済株式等の総数又は総額の50%以上の株式の数又は出資の金額を直接又は間接に保有する」かどうかの判定は、一方の法人が有する他方の法人に係る「直接保有の株式等の保有割合」（下記（注6）参照）及び「間接保有の株式等の保有割合」（下記（注7）参照）を合計した割合により行うこととされています（通令39の2②）。この判定方法については、上記（注4）(ロ) (ニ)及び(ホ)においても、同様です（通令39の2④）。（参考図表⑤参照）
- (注6) 上記（注5）の「直接保有の株式等の保有割合」とは、一方の法人の有する他方の法人の株式の数又は出資の金額が他方の法人の発行済株式等の総数又は総額のうち
- (注) 二の法人がそれぞれ次のいずれかの法人に該当する場合における二の法人の間

占める割合をいいます（通令39の2②）。（参考図表⑥の「直接保有割合」の区分を参照）

（注7） 上記（注5）の「間接保有の株式等の保有割合」とは、発行済株式等の総数又は総額の50%以上の株式の数又は出資の金額の保有により、一方の法人から他方の法人の株主等である法人まで連なっている場合における他方の法人の株主等である法人が有する他方の法人の発行済株式等の総数又は総額のうち占める割合をいいます。具体的には、次に掲げる場合の区分に応じそれぞれ次に定める割合（次に掲げる場合のいずれにも該当する場合には、それぞれ次に定める割合の合計割合）をいいます（通令39の2③）。（参考図表⑥の「間接保有割合」の区分を参照）

（イ） 他方の法人の株主等である法人の発行済株式等の総数又は総額の50%以上の株式の数又は出資の金額が一方の法人により所有されている場合（親・孫関係）……他方の法人の株主等である法人が有する他方の法人の株式の数又は出資の金額が他方の法人の発行済株式等の総数又は総額のうち占める割合（他方の法人の株主等である法人が二以上ある場合には、二以上の他方の法人の株主等である法人につきそれぞれ計算した割合の合計割合）

（ロ） 他方の法人の株主等である法人と一方の法人との間にこれらの者と発行済株式等の総数又は総額の50%以上の株式の数又は出資の金額の保有により連なっている関係にある一又は二以上の法人（出資関連法人）が介在している場合（多段階支配関係）……他方の法人の株主等である法人が有する他方の法人の株式の数又は出資の金額が他方の法人の発行済株式等の総数又は総額のうち占める割合（他方の法人の株主等である法人が二以上ある場合には、二以上の他方の法人の株主

等である法人につきそれぞれ計算した割合の合計割合）

（注8） 上記（注4）の「その他これに類する事実」とは、例えば、次に掲げるような事実がこれに該当するものと考えられますが、詳細については、今後、通達等で定められる予定です。

（イ） 一方の法人が他方の法人から提供される事業活動の基本となる著作権（出版権及び著作隣接権その他これに準ずるものを含みます。）、工業所有権（特許権、実用新案権、意匠権及び商標権をいいます。）、ノウハウ等に依存してその事業活動を行っていること。

（ロ） 一方の法人の役員のうち2分の1以上又は代表権を有する役員が他方の法人によって実質的に決定されていると認められる事実があること。

（4） 税務当局による特定納税管理人の指定の解除
所轄税務署長等は、上記(3)により特定納税管理人を指定した場合において、特定納税管理人に特定事項を処理させる必要がなくなったときは、その特定納税管理人の指定を解除することとされました（通法117⑥）。この場合において、所轄税務署長等は、特定納税管理人であった者及び特定納税者に対し、書面により特定納税管理人の指定を解除した旨を通知することとされています（通法117⑦）。

（注） 上記の「特定納税管理人に特定事項を処理させる必要がなくなったとき」とは、例えば、税務調査が終了したこと等により税務当局から特定納税者に対し接触の必要性がなくなった場合や、特定納税者から上記1の手続により納税管理人の届出がされた場合等がこれに該当します。

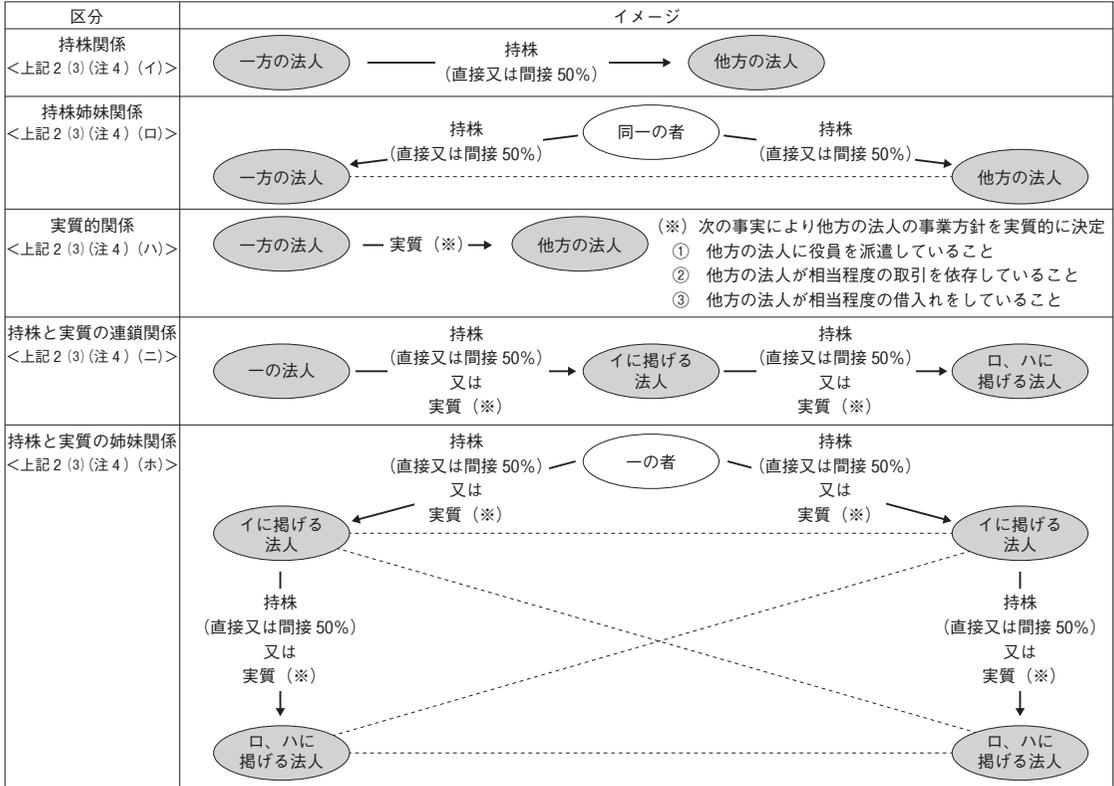
3 適用関係

上記2の改正は、令和4年1月1日から施行され（改正法附則1五ハ、改正通令附則①）ただし書、

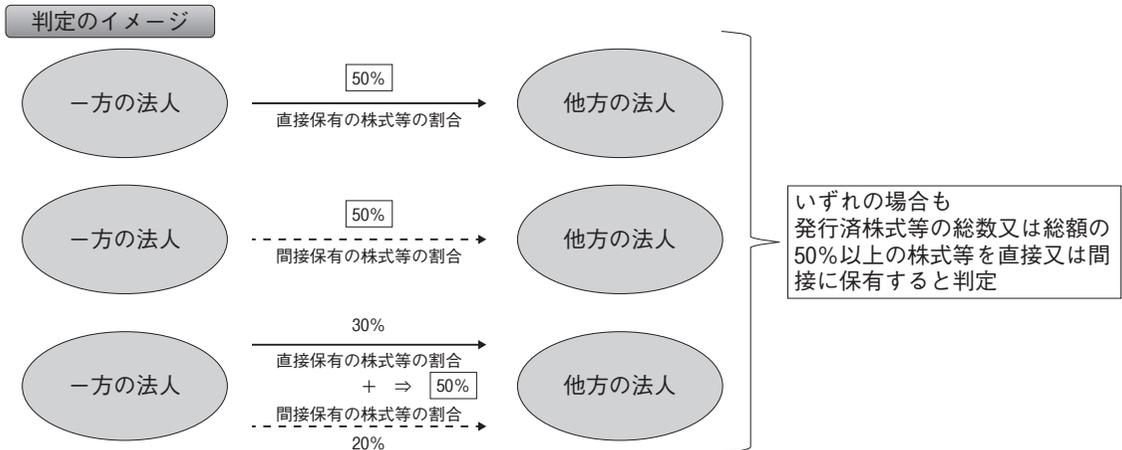
改正通規附則 1 一)、同日以後に行う納税者に対する納税管理人の届出をすべきことの求め若しくは国内便宜者に対する納税者の納税管理人となる

ことの求め又はこれらの求めに係る税務当局による特定納税管理人の指定について適用されることとなります。

(参考図表④) 「特殊の関係」のイメージ

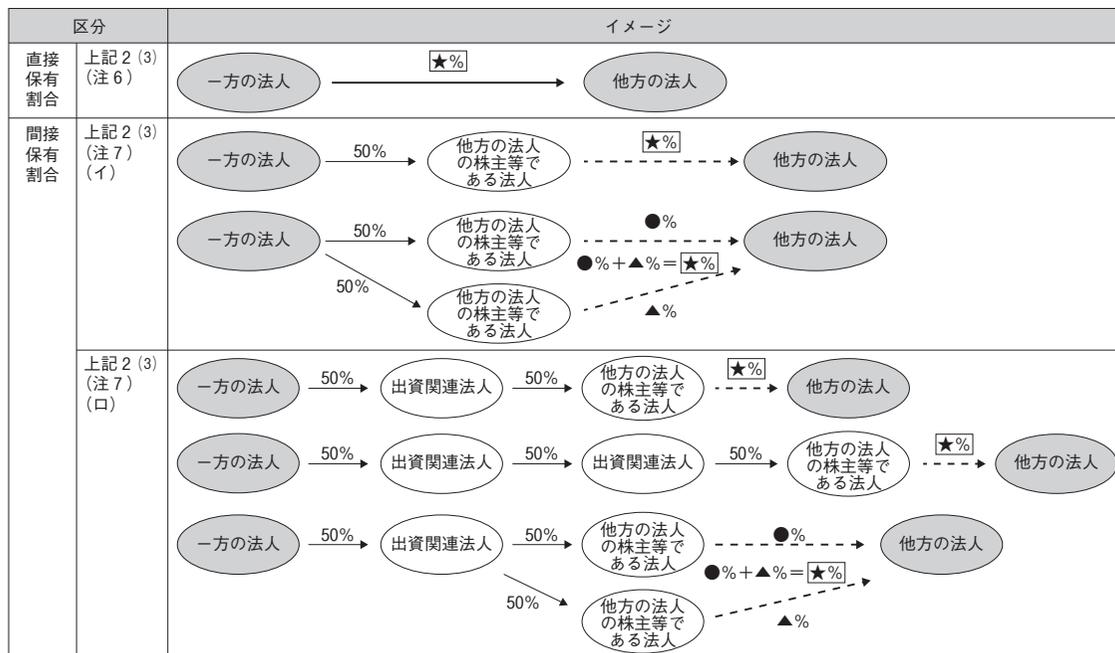


(参考図表⑤) 「一方の法人」が「他方の法人」の発行済株式等の総数又は総額の50%以上の株式等を直接又は間接に保有するかどうかの判定のイメージ



(注) 「直接保有の株式等の割合」と「間接保有の株式等の割合」の詳細は、参考図表⑥を参照。

(参考図表⑥) 「直接保有の株式等の割合」と「間接保有の株式等の割合」のイメージ



★% = 「直接保有の株式等の割合」又は「間接保有の株式等の割合」

(注)★%の合計が50%以上の場合には、「一方の法人」と「他方の法人」との間に特殊の関係があると判定 (通令39の2①-、②)。

四 国際的徴収回避行為への対応

I 改正の背景等

近年、経済取引の国際化が進展し、国境を越えた財産移転が容易となり、滞納者が国外に財産を所有するケースが生じています。このようなケースで、国内に所在する財産だけではその国税の徴収が実現できない場合には、その国外財産が所在する国又は地域の税務当局に対し徴収共助（租税債権の徴収において執行管轄権という制約がある中で、多国間租税条約である租税に関する相互行政支援に関する条約（以下「税務行政執行共助条約」といいます。）又は二国間租税条約に基づき、各税務当局が相互主義の下、互いに条約相手国等の租税債権を徴収しようとする枠組みをいいます。以下同じです。）の要請をし、滞納者の国外財産からの強制的な徴収方法を含む徴収を試みることで、徴収の実現を図っています。他方で、

徴収共助が要請されることを予期して、その被要請国に所在する国外財産を第三者に贈与する事案や、その被要請国に所在する国外財産をその被要請国以外の他国へ移転する事案など、滞納国税の徴収が困難な事案が顕在化してきています。

このように、徴収実務を巡る環境が変化している中、政府税制調査会の納税環境整備に関する専門家会合において、こうした国際的徴収回避行為に対処するための方策等について議論が行われました。同専門家会合における議論の内容については、「納税環境整備に関する専門家会合の議論の報告」（令和2年11月13日）として、総会への報告が行われています。

今回の改正においては、こうした議論等を踏まえ、適正・公平な徴収を実現する観点から、無償譲渡等の譲受人等の第二次納税義務の整備及び滞納処分免脱罪の適用対象の整備が行われました。

以下では、これらの見直しの内容について説明することとします。

(参考) 一般的な租税滞納事案に関して、我が国が徴収共助の要請をすることができる国又は地域(以下「徴収共助可能国」といいます。)は、税務行政執行共助条約の締約国の増加及び二国間租税条約の締結・改正の進捗により、令和3年4月1日現在で72の国・地域まで拡大しています。

II 無償譲渡等の譲受人等の第二次納税義務の整備

1 改正前の制度の概要

滞納者の国税につき滞納処分を執行してもなおその徴収すべき額に不足する(以下「徴収不足」といいます。)と認められる場合において、その徴収不足と認められることが、その国税の法定納期限の1年前の日以後に滞納者がその財産につき行った無償譲渡等の処分に基因すると認められるときは、その無償譲渡等の処分により権利を取得し、又は義務を免れた者(利益を受けた者)は、その無償譲渡等の処分により受けた利益が現に存する限度(その利益を受けた者がその無償譲渡等の処分の時にその滞納者の親族その他の特殊関係者であるときは、その無償譲渡等の処分により受けた利益の限度)において、その滞納に係る国税の第二次納税義務を負うこととされています(旧徴法39)。

(注1) 上記の「滞納者」とは、納税者でその納付すべき国税をその納付の期限までに納付しないものをいいます(徴法2九)。

(注2) 上記の「無償譲渡等の処分」とは、国及び公共法人以外の者に対する処分、無償又は著しく低い額の対価による譲渡(担保の目的とする譲渡を除きます。)、債務の免除その他第三者に利益を与えるものをいいます(旧徴法39、徴令14①)。

(注3) 上記の「親族その他の特殊関係者」は、次に掲げる者とされています(徴令14②)。

- ① 滞納者の配偶者(婚姻の届出をしていないが、事実上婚姻関係と同様の事情にある者を含みます。)、直系血族及び兄弟姉妹
- ② 滞納者と生計を一にし、又は滞納者から受ける金銭その他の財産により生計を維持している滞納者の親族
- ③ 滞納者から受ける特別の金銭その他の財産により生計を維持している滞納者の使用人その他の個人
- ④ 滞納者に特別の金銭その他の財産を提供してその生計を維持させている個人
- ⑤ 滞納者が同族会社である場合には、その判定の基礎となった株主又は社員である個人及びその者と上記①から④までのいずれかに該当する関係がある個人

この「同族会社」とは、会社の株主等の上位3グループがその会社の発行済株式等の総数又は総額の50%を超える数又は金額の株式等を有する場合におけるその会社(法法2十)に該当する会社をいいます。

- ⑥ 滞納者を判定の基礎として同族会社に該当する会社
- ⑦ 滞納者が同族会社である場合において、その判定の基礎となった株主又は社員(これらの者と上記①から④までに該当する関係がある個人及びこれらの者を判定の基礎として同族会社に該当する他の会社を含みます。)の全部又は一部を判定の基礎として同族会社に該当する他の会社

2 改正の内容

無償譲渡等の譲受人等の第二次納税義務は、滞納者の国税につき滞納処分の執行をしてもなお徴収不足であると認められる場合において、その徴収不足であると認められることが、滞納者が行う第三者への無償譲渡等の処分に基因すると認められるときに負うこととされています。しかし、この「滞納処分の執行」の対象となる財産の範囲は滞納処分を執行し得る財産に限られ、「徴収共助の要請による徴収」の対象となるような国外財産

は含まれないことから、滞納処分の執行の対象とされない徴収共助可能国に所在する財産につき第三者へ無償譲渡等の処分をしたとしても、その無償譲渡等の処分によって徴収不足が拡大するわけではないため、徴収不足であることがその無償譲渡等の処分に基因したとはいえ、その第三者が第二次納税義務を負うことはありませんでした。

そのため、①国内に所在する財産は滞納処分の執行により、②徴収共助可能国に所在する財産は徴収共助の要請による徴収により、それぞれその徴収の実現が可能であるにもかかわらず、これらの財産を第三者へ無償譲渡等の処分をした場合には、その第三者が第二次納税義務を負うかどうかの取扱いが異なるといったアンバランスが生じていることが課題とされていました。

今回の改正においては、こうした課題に対応し、滞納者が徴収共助可能国に所在する財産を第三者へ無償譲渡等の処分をした場合についても、その無償譲渡等の処分による利益を受けた第三者に対して第二次納税義務の責任を追及できるよう無償譲渡等の譲受人等の第二次納税義務の整備が行われました。

具体的には、滞納者の国税につき徴収共助の要請をした際には、滞納処分の執行及びその要請による徴収をしてもなお徴収不足であると認められる場合において、その徴収不足であると認められることがその国税の法定納期限の1年前の日以後に滞納者がその財産につき行った無償譲渡等の処分に基因すると認められるときは、その無償譲渡等の処分により利益を受けた者はその利益が現に存する限度において、第二次納税義務を負うこととされました（徴法39）。

(注1) 改正後の制度においては、徴収共助の要請後における徴収不足と認められるかどうかの判定の基礎となる財産の範囲について、国内に所在する滞納処分の執行が可能な財産に加え、その「要請」を行った相手国等に所在する財産が対象となることとなります。

(注2) 徴収逃れを図る滞納者が税務当局側の動きを察知し、その国税につき徴収共助の要請が

行われる前に、徴収共助可能国に所在する財産について第三者へ無償譲渡等の処分を行うことが想定されるところ、この措置の実効性を確保する観点から、たとえその要請前にされた無償譲渡等の処分であっても、その国税の法定納期限の1年前の日以後にされたものであれば、その要請後においては、その徴収不足との間に基因関係があると認められるかどうかの判定の基礎となる無償譲渡等の処分に該当することとされています。

3 適用関係

上記2の改正は、令和4年1月1日以後に滞納となった国税（同日前に行われた無償譲渡等の処分に係るもの（以下「特定国税」といいます。）を除きます。）について適用し、同日前に滞納となっている国税（特定国税を含みます。）については従前どおりとされています（改正法附則14）。

Ⅲ 滞納処分免脱罪の適用対象の整備

1 改正前の制度の概要

滞納処分免脱罪の類型は、次の(1)から(3)までに掲げる者の区分に応じそれぞれ次の(1)から(3)までの罰則の構成要件及び刑罰の内容が定められています。また、これらの違反行為に係る次の(4)の両罰規定が定められています。

(1) 納税者

納税者が滞納処分の執行を免れる目的でその財産を隠蔽し、損壊し、国の不利益に処分し、又はその財産に係る負担を偽って増加する行為をしたときは、その者は、3年以下の懲役若しくは250万円以下の罰金に処し、又はこれを併科することとされています（旧徴法187①）。

(2) 納税者の財産を占有する第三者

納税者の財産を占有する第三者が納税者に滞納処分の執行を免れさせる目的で上記(1)の行為をしたときは、その第三者は、3年以下の懲役

若しくは250万円以下の罰金に処し、又はこれを併科することとされています（旧徴法187②）。

(3) 情を知って上記(1)又は(2)の行為につき納税者又はその財産を占有する第三者の相手方となった者

情を知って上記(1)又は(2)の行為につき納税者又はその財産を占有する第三者の相手方となった者は、2年以下の懲役若しくは150万円以下の罰金に処し、又はこれを併科することとされています（徴法187③）。

(4) 両罰規定

法人の代表者（人格のない社団等の管理人を含みます。以下同じです。）又は法人若しくは人の代理人、使用人、その他の従業者が、その法人又は人の業務又は財産に関して上記(1)から(3)までの違反行為をしたときは、その行為者を罰するほか、その法人又は人に対しそれぞれ上記(1)から(3)までの罰金刑を科することとされています（徴法190①）。

2 改正の内容

(1) 滞納処分免脱罪の適用対象の見直し

滞納処分免脱罪は、滞納処分の執行を免れる目的（故意）をもってその財産を隠蔽する等の違反行為をしたことが構成要件とされています。しかし、この「滞納処分の執行」の対象となる財産の範囲は滞納処分を執行し得る財産に限られ、「徴収共助の要請による徴収」の対象となるような国外財産は含まれないことから、徴収共助の要請による徴収を免れる目的で滞納処分の執行の対象とされない徴収共助可能国に所在する財産を隠蔽する等の行為をしたとしても、「滞納処分の執行」を免れる目的があったとはいえず、その行為をした者に対して滞納処分免脱罪の適用はありませんでした。

そのため、滞納処分の執行を免れる目的で国内に所在する財産を移転する等の隠蔽等の行為をした場合には、滞納処分免脱罪が適用されま

すが、同じく滞納国税を徴収するために行われる徴収共助の要請について、その徴収共助の要請による徴収を免れる目的で徴収共助可能国に所在する財産を移転する等の隠蔽等の行為をした場合には、滞納処分免脱罪の適用がないといったアンバランスが生じていることが課題とされていました。

今回の改正においては、こうした課題に対応し、徴収共助の要請による徴収を免れる目的で国外財産を移転する等の隠蔽等の行為をした者についても、滞納処分免脱罪の対象とされました。

具体的には、次に掲げる者は、滞納処分免脱罪の対象となります（徴法187①～③）。

① 徴収共助の要請による徴収を免れる目的で徴収共助可能国に所在する財産を隠蔽する等の行為をした納税者

② 納税者に徴収共助の要請による徴収を免れさせる目的で上記①の行為をした納税者の財産を占有する第三者

③ 情を知って上記①又は②の行為につき納税者又はその財産を占有する第三者の相手方となった者

(注) 上記①から③までに掲げる者が滞納処分免脱罪の対象とされたことに伴い、法人の代表者又は法人若しくは人の代理人、使用人、その他の従業者が、その法人又は人の業務又は財産に関して上記①から③までの違反行為をしたときも、上記1(4)の両罰規定の適用対象となります（徴法190①）。

(2) 上記(1)の見直しに伴う国外犯処罰規定の整備

上記(1)の徴収共助の要請による徴収を免れる目的で徴収共助可能国に所在する財産を移転する等の隠蔽等の行為は、国外で行われることが想定されることを踏まえ、上記(1)の見直しと併せて、徴収共助の要請による徴収を免れる目的で「国外」で行われる財産の隠蔽等の行為について、滞納処分免脱罪の適用対象とする国外犯処罰規定が整備されました（徴法187④⑤）。

(注) 法人の代表者又は法人若しくは人の代理人、使用人、その他の従業者が、その法人又は人の業務又は財産に関して「国外」において上記(1)①から③までの違反行為をしたときも、上記1(4)の両罰規定の適用対象となります(徴税法190①)。

3 適用関係

上記2の改正は、令和4年1月1日以後にした違反行為について適用し、同日前にされた違反行為に対する罰則の適用については従前どおりとされています(改正法附則1五、131)。

五 クラウドサービス等を利用した支払調書等の提出方法の整備

1 改正前の制度の概要

(1) 電子情報処理組織(e-Tax)を使用する方法により行う申請等

電子情報処理組織(e-Tax)を使用する方法により申請等を行う者は、その申請等を行う者の使用に係る電子計算機(以下「特定電子計算機」といいます。)から、その申請等につき規定した法令の規定において書面等に記載すべきこととされている事項並びに税務署長より通知された識別符号(ID)及び暗証符号(パスワード)を入力して、その申請等の情報に電子署名を行い、その電子署名に係る電子証明書と併せてこれらを送信することにより、その申請等を行わなければならないこととされています(旧国税オンライン化省令5①)。

ただし、その電子情報処理組織(e-Tax)の使用に係る情報に個人番号カードを用いて電子署名を行い、その電子署名に係る電子証明書と併せてこれらを送信する場合には、識別符号(ID)及び暗証符号(パスワード)の入力は要しないこととされるとともに、国税庁長官が定める者については、電子署名及びその電子署名に係る電子証明書の送信は要しないこととされています(旧国税オンライン化省令5①ただし書、平成18年国税庁告示第32号)。

(2) 申請等において氏名等を明らかにする措置

申請等のうちその申請等に関する他の法令の規定において署名等(署名、記名、自署、連署、押印その他氏名又は名称を書面等に記載するこ

とをいいます。以下同じです。)をすることが規定されているものについて電子情報処理組織(e-Tax)を使用する方法により申請等を行う場合には、その署名等については、その法令の規定にかかわらず、氏名又は名称を明らかにする措置として次に掲げるものをもってこれに代えることができることとされています(情報通信技術活用法6④、旧国税オンライン化省令6)。

- ① 電子情報処理組織(e-Tax)を使用する方法により行う申請等の情報に電子署名を行い、その電子署名に係る電子証明書をその申請等と併せて送信すること。
- ② 税務署長より通知された識別符号(ID)及び暗証符号(パスワード)を入力して申請等を行うこと。
- ③ 電子情報処理組織(e-Tax)の使用に係る情報に個人番号カードを用いて電子署名を行い、その電子署名に係る電子証明書を送信して申請等を行うこと。

2 改正の内容

企業の生産性を向上するためには、従業員に関する社会保険・税手続をデジタル化・簡便化をし、企業の負担を軽減することが重要となっています。そのため、企業が行う従業員の社会保険・税手続について、従業員のライフイベントに伴う行政手続のワンストップサービスや、企業と行政機関との間でのデータ連携を通じたワンズオンリー化を実現するための取組を進める必要があります。

これまで、内閣官房において、関係府省とともに、ワンストップサービスの実現に向けた検討等

が行われ、「デジタル・ガバメント実行計画」（令和元年12月20日閣議決定）において、「社会保険・税手続の新たな方法として、金融機関に係る法定調書の提出（事業者提出の全ての法定調書について検討）に関して、クラウドサービス等を活用した企業保有情報の新しい提出方法に係る情報システムの利用を2021年度（令和3年度）以降開始し、事業者の事務作業の負担を軽減する」とされたところです。

今回の改正においては、この「デジタル・ガバメント実行計画」を踏まえ、支払調書等の提出義務者の利便性の向上を図る観点から、クラウドサービス等を利用した支払調書等の提出方法の整備が行われました。

（参考） デジタル・ガバメント実行計画（令和元年12月20日閣議決定）

6 ワンストップサービスの推進

6.5 企業が行う従業員の社会保険・税手続ワンストップ化・ワンズオンリー化の推進

加えて、社会保険・税手続の新たな方法として、金融機関に係る法定調書の提出（事業者提出の全ての法定調書について検討）に関して、クラウドサービス等を活用した企業保有情報の新しい提出方法に係る情報システムの利用を2021年度（令和3年度）以降開始し、事業者の事務作業の負担を軽減する。

また、国民・事業者の負担軽減が見込まれるその他の手続についても、2022年度（令和4年度）以降の対象拡大に向けて検討し、2020年度（令和2年度）中に結論を得る。さらに、年金関係をはじめ、行政機関等から事業者への処分通知等について、デジタル化の課題や方策等を検討し、2021年度（令和3年度）以降の順次対応を目指すとともに、活用拡大を検討する。

(1) 措置の概要

電子情報処理組織を使用する方法により申請等（国税庁長官が定めるものに限ります。）を行う者は、あらかじめ税務署長に届け出た場合には、認定特定電子計算機（特定電子計算機であって国税庁長官の定める基準に適合するものであることにつき国税庁長官の認定を受けたもの（認定クラウド等）をいいます。）に備えられたファイル（以下「特定ファイル」といいます。）にその申請等に必要の情報（以下「申請等情報」といいます。）を記録し、かつ、税務署長に対して、その特定ファイルに記録されたその申請等情報を閲覧し、及び国税庁の使用に係る電子計算機に備えられたファイルに記録する権限を付与することにより、その申請等を行うことができることとされています（国税オンライン化省令5の2①）。

(2) 適用対象となる申請等（支払調書等の提出）

この措置の対象となる申請等は、国税庁長官が定める申請等に限定されていますが、具体的には、所得税法、相続税法、租税特別措置法及び内国税の適正な課税の確保を図るための国外送金等に係る調書の提出等に関する法律に規定する調書（国外財産調書及び財産債務調書を除きます。）、源泉徴収票、計算書及び報告書の提出（支払調書等の提出）とされています（令和3年国税庁告示第18号）。

(3) 適用対象となる認定特定電子計算機（認定クラウド等）

この措置の適用対象となる認定特定電子計算機（認定クラウド等）とは、申請等（支払調書等の提出）を行う者の使用に係る電子計算機（特定電子計算機）であって国税庁長官の定める基準に適合するものであることにつき国税庁長官の認定を受けたものをいいます（国税オンライン化省令5の2①）。

上記の「国税庁長官の定める基準」は、例えば、①情報セキュリティを確保するための要件

を満たすこと、②特定ファイルに記録した申請等情報のログ管理を行うこと、③特定ファイルへのアクセス権限の制御を行うこと等がこれに該当するものと考えられますが、詳細については、今後、国税庁告示で定められる予定です。

(4) 申請等（支払調書等の提出）の具体的な方法

① 事前届出

この措置により申請等（支払調書等の提出）を行おうとする者は、次に掲げる事項をあらかじめ税務署長に届け出なければならないこととされています（国税オンライン化省令4⑤）。

イ その申請等を行おうとする者の氏名又は名称、住所又は居所及び法人番号（法人番号を有しない者については、氏名又は名称及び住所又は居所）

ロ その申請等に係る認定電子計算機（下記(6)③の認定電子計算機（認定クラウド等）をいいます。ハにおいて同じです。）の名称

ハ その申請等に係る認定電子計算機について認定を受けた者（クラウドサービス事業者等）の氏名又は名称及び住所又は居所

ニ その申請等の種別

ホ その他参考となるべき事項

② 届出事項の変更届出

上記①の届出をした者は、上記①ロからホまでの届出事項に変更が生ずることとなったときは、遅滞なく、その旨を税務署長に届け出なければならないこととされています（国税オンライン化省令4⑦二）。

(注) 上記①及び②の届出は、電子情報処理組織（e-Tax）を使用する方法により行うことができることとされています（国税オンライン化省令5①）。

③ 申請等の方法

イ 申請等の方法

この措置により申請等（支払調書等の提出）を行う者は、認定特定電子計算機（認

定クラウド等）に備えられたファイル（特定ファイル）に申請等情報を記録し、かつ、税務署長に対して、その特定ファイルに記録されたその申請等情報を閲覧し、及び国税庁の使用に係る電子計算機に備えられたファイルに記録する権限（アクセス権限）を付与する必要があります（国税オンライン化省令5の2①）。

ロ 申請等において氏名又は名称を明らかにする措置

電子情報処理組織（e-Tax）を使用する方法により申請等を行う場合には、上記1(2)のとおり、氏名又は名称を明らかにする措置として上記1(2)①から③までに掲げるもの（電子署名等の送信）をもって署名等に代えることができることとされていますが、上記イの方法により申請等（支払調書等の提出）を行う場合の氏名又は名称を明らかにする措置は、税務署長に対して上記イのアクセス権限を付与することとされています（国税オンライン化省令6四）。

④ 申請等情報のファイル形式

この特定ファイルに記録する申請等情報のファイル形式は、XML形式又はCSV形式とされています（国税オンライン化省令5の2②、令和3年国税庁告示第19号）。

(注1) 上記の「XML(eXtensible Markup Language)形式」とは、情報の内容にタグを付加して構造的に記述し、コンピュータ処理をしやすくするコンピュータ言語形式のファイルをいいます。

(注2) 上記の「CSV(Comma-Separated Values)形式」とは、データをカンマ(,)や改行で区切って並べたテキスト形式のファイルであり、表計算ソフトやデータベースソフトなどの異なるアプリケーション間でデータを交換する場合に利用されるものをいいます。

⑤ 申請等（支払調書等の提出）の到達時期
上記③イの方法により申請等（支払調書等

の提出)を行った場合には、特定ファイルに申請等情報が記録された時又は税務署長に対してアクセス権限が付与された時のいずれか遅い時に、税務署長に対して申請等が行われたものとみなされます(国税オンライン化省令5の2①後段、情報通信技術活用法6③)。

(5) 申請等情報の保存期間

上記(4)③イの方法により申請等(支払調書等の提出)を行う者は、特定ファイルに記録した申請等情報の電磁的記録を税務署長に対してアクセス権限を付与した状態で国税庁長官が定める期間保存しなければならないこととされています(国税オンライン化省令5の2③)。

上記の「国税庁長官が定める期間」は、特定ファイルに申請等情報が記録された日又は税務署長に対してその申請等情報に係るアクセス権限が付与された日のいずれか遅い日(上記(4)⑤の申請等の到達時期)からそのアクセス権限を税務署長が解除した日までの期間(1年未満の範囲内に限ります。)とされています(令和3年国税庁告示第20号)。

(6) 電子計算機(クラウド等)の認定手続

① 認定を受けようとする者の申請

イ 認定を受けようとする者の申請

電子計算機(クラウド等)について国税庁長官の認定を受けようとする者(その認定に係る電子計算機を管理する者(クラウドサービス事業者等)に限ります。以下同じです。)は、次に掲げる事項を国税庁長官に申請しなければならないこととされています(国税オンライン化省令5の2④)。

(イ) その認定を受けようとする者の氏名又は名称、住所又は居所及び法人番号(法人番号を有しない者については、氏名又は名称及び住所又は居所)

(ロ) その認定に係る電子計算機の名称

(ハ) その認定に係る電子計算機が上記(3)の国税庁長官の定める基準に適合すること

を証する事項

(ニ) その他参考となるべき事項

ロ 申請事項の変更届出

下記③の認定事業者は、上記イ(イ)から(ニ)までに掲げる申請事項に変更が生ずることとなったときは、遅滞なく、その旨を国税庁長官に届け出なければならないこととされています(国税オンライン化省令5の2⑦)。

(注) 上記のイの申請及び上記ロの申請事項の変更届出は、電子情報処理組織(e-Tax)を使用する方法により行うことができるとされています(国税オンライン化省令5①)。

② 国税庁長官による電子計算機(クラウド等)の認定又は認定申請の却下

国税庁長官は、上記①イの申請があった場合には、遅滞なく、これを審査し、その申請に係る電子計算機(クラウド等)について認定をし、又はその申請に係る電子計算機が上記(3)の国税庁長官の定める基準に適合しないと認めるときは、その申請を却下することとされています(国税オンライン化省令5の2⑤)。

また、国税庁長官は、電子計算機の認定又は認定申請の却下をするときは、その認定を受けようとする者に対し、その旨を通知することとされています(国税オンライン化省令5の2⑩)。

③ 認定電子計算機(認定クラウド等)の公表

国税庁長官は、上記②の認定をした場合において、申請等(支払調書等の提出)を行う者の利便性の向上に資すると認めるときは、その認定をした電子計算機(以下「認定電子計算機」といいます。)についてその認定を受けた者(以下「認定事業者」といいます。)の氏名又は名称及び住所又は居所、その認定電子計算機(認定クラウド等)の名称並びにその認定の日の公表をすることができることとされています(国税オンライン化省令5の

2⑥)。

④ 認定電子計算機（認定クラウド等）の公表事項の変更

国税庁長官は、上記①ロの申請事項の変更届出があった場合において、上記③の公表をしている事項に変更が生じたときは、その旨、その申請事項の変更届出による変更後の認定事業者の氏名又は名称及び住所又は居所、その変更後の認定電子計算機（認定クラウド等）の名称並びにその変更の日の公表をしなければならないこととされています（国税オンライン化省令5の2⑧）。

(7) 認定電子計算機（認定クラウド等）の認定の取消し

① 認定電子計算機（認定クラウド等）の認定の取消し

国税庁長官は、上記(6)②の電子計算機（クラウド等）の認定をした後、認定電子計算機（認定クラウド等）が上記(3)の国税庁長官の定める基準に適合しなくなったときは、その認定を取り消すことができることとされています（国税オンライン化省令5の2⑨）。

また、国税庁長官は、認定電子計算機の認定の取消しをするときは、認定事業者に対し、その旨を通知することとされています（国税オンライン化省令5の2⑩）。

② 認定電子計算機（認定クラウド等）の認定の取消しをした場合の公表

国税庁長官は、上記①の認定電子計算機（認定クラウド等）の認定の取消しをした場合（上記(6)③の認定電子計算機の公表をしている場合に限り）には、その旨、認定事業者であった者の氏名又は名称及び住所又は居所、その取消しに係る認定電子計算機の名称並びにその取消しの日の公表をしなければならないこととされています（国税オンライン化省令5の2⑪）。

3 適用関係

(1) 上記2の改正は、令和4年1月1日から施行され（改正国税オンライン化省令附則1三）、同日以後に行われる申請等（支払調書等の提出）について適用されることになります。

(2) 上記(1)のとおり、上記2の改正は令和4年1月1日から施行することとされていますが、この措置を円滑に実施する観点から、この措置により申請等（支払調書等の提出）を行おうとする者、電子計算機（クラウド等）の認定を受けようとする者及び国税庁長官は、同日前においても、上記2(4)①並びに(6)①イ、②及び③の手続に則って、必要な手続を行うことができることとされています。具体的には、次のとおりとされています。

① 事前届出

この措置により申請等（支払調書等の提出）を行おうとする者は、令和3年10月1日から同年12月31日までの間においても、上記2(4)①の手続に則って、この措置により申請等を行う旨の事前届出その他必要な行為をすることができることとされています。この場合において、この期間内に行われたその事前届出は、令和4年1月1日において行われたものとみなされます（改正国税オンライン化省令附則2②）。

② 電子計算機（クラウド等）の認定手続

電子計算機（クラウド等）の認定を受けようとする者及び国税庁長官は、令和3年7月1日から同年12月31日までの間においても、上記2(6)①イ、②及び③の手続に則って、電子計算機の認定申請、電子計算機の認定又はその認定申請の却下、認定電子計算機（認定クラウド等）の公表、電子計算機の認定又は認定申請の却下の通知その他必要な行為をすることができることとされています。この場合において、この期間内に行われたこれらの手続は、令和4年1月1日において行われたものとみなされます（改正国税オンライン化

省令附則2③)。

六 その他納税環境整備関係の改正

1 スマートフォンを使用した決済サービスによる納付手続の創設

(1) 改正前の制度の概要

① 電子情報処理組織を使用して行う通知による納付の委託

国税を納付しようとする者は、その税額が一定の金額以下である場合であって、電子情報処理組織（インターネット）を使用して行う納付受託者に対する通知に基づき納付しようとするときは、納付受託者に納付を委託することができることとされています（通法34の3①二）。

（注1） 上記の「一定の金額以下である場合」は、1,000万円未満であり、かつ、国税を納付しようとする者のクレジットカードによって決済することができる金額以下である場合とされています（旧通規2①二）。

（注2） 上記の「納付受託者」とは、納付事務を適正かつ確実に実施することができるものと認められる者であり、かつ、一定の要件に該当する者として国税庁長官が指定するものをいいます（通法34の4①）。

この納付受託者の指定に係る「一定の要件」は、次に掲げる要件とされています（通令7の2）。

イ 納付受託者として納付事務を行うことが国税の徴収の確保及び納税者の利益の増進に寄与すると認められること。

ロ 納付事務を適正かつ確実に遂行するに足る経理的及び技術的な基礎を有するものとして一定の基準を満たしていること。

（注3） 上記（注2）ロの「一定の基準」は、指定代理納付者として道府県税又は都税

の納付に関する事務処理の実績を有する者その他これらの者に準じて国税の納付に関する事務を適正かつ確実に遂行することができるものと認められる者であることとされ（旧通規3二）、この「指定代理納付者」は、歳入の納付に関する事務を適切かつ確実に遂行することができる者として地方公共団体の長が指定をした者とされていました（旧地方自治法231の2⑥）。

（注4） 上記の「納付受託者に対する通知」は、納付書記載事項（国税を納付しようとする者の氏名又は名称、その国税に係る税目及び税額その他の納付書に記載すべきこととされている事項をいいます。）及びクレジットカードの番号、有効期限その他クレジットカードの決済に必要な事項とされています（旧通規2③）。

② 納付の委託を受けた場合における附帯税等の取扱い

納付受託者が国税を納付しようとする者から上記①の納付の委託を受けたときは、その納付の委託を受けた日にその国税の納付があったものとみなして、延納、物納及び附帯税（延滞税、利子税及び加算税をいいます。）に関する規定が適用されます（通法34の3②二）。

(2) 改正の内容

近年、スマートフォンを使用した決済サービスによる取引が一般化してきている中で、一部の地方税や公共料金の納付の場面においても、スマートフォンを使用した決済サービスによる納付手続が導入されています。

今回の改正においては、こうした状況を踏まえ、納税者の利便性向上のため納付手続の多様化を図るとともに、納付手続における非対面化を促進する観点から、上記(1)①の電子情報処理

組織を使用して行う通知による納付の委託について、スマートフォンを使用した決済サービスを利用した納付（スマホアプリ納付）を可能とする措置が追加されました。

具体的には、国税を納付しようとする者は、その税額が30万円以下であり、かつ、その者が使用する第三者型前払式支払手段による取引等によって決済することができる金額以下である場合であって、電子情報処理組織（インターネット）を使用して行う納付受託者に対する通知に基づき納付しようとするときは、納付受託者に納付を委託することができることとされました（通法34の3①二、通規2①三）。

（注1） 上記の「第三者型前払式支払手段による取引等」とは、資金決済に関する法律第3条第5項に規定する第三者型前払式支払手段による取引その他これに類する為替取引をいいます（通規2①三）。

（注2） 上記の「納付受託者に対する通知」は、次に掲げる事項の通知とされています（通規2③二）。

イ 納付書記載事項（国税を納付しようとする者の氏名又は名称、その国税に係る税目及び税額その他の納付書に記載すべきこととされている事項をいいます。）

ロ 第三者型前払式支払手段による取引等に係る業務を行う者の名称その他その第三者型前払式支払手段による取引等による決済に関し必要な事項

（注3） スマホアプリ納付を行う際の具体的な手続としては、スマートフォン等で電子申告をした後、そこから遷移される納付受託者のWeb画面において、引き続きスマホアプリ納付を行うことができます。また、スマートフォンから国税庁ホームページにアクセスした上で、そこから遷移される納付受託者のWeb画面において、上記（注2）の通知事項の入力を行うことによっても、利用が可能となります。

（参考） 「地方税法等の一部を改正する法律（令和

3年法律第7号）」による地方自治法の一部改正に伴い、上記(1)①（注3）の「指定代理納付者」は「指定納付受託者」となり（通規3二）、この「指定納付受託者」は、歳入等の納付に関する事務を適切かつ確実に遂行することができる者として普通地方公共団体の長が指定するものとされています（地方自治法231の2の3①）。

(3) 適用関係

上記(2)の改正は、令和4年1月4日から施行されます（改正通規附則1二）。

2 国外からの納付方法の拡充

(1) 改正前の制度の概要

国税を納付しようとする者で国外に住所又は居所を有するもの（以下「国外納付者」といいます。）の納付方法は、主に次に掲げる方法があります。

① クレジットカードを利用した納付（通法34の3、通規2①二）

② インターネットバンキングによる納付、ダイレクト納付等（国税オンライン化省令8①）

③ 国外納付者の納税管理人による納付（通法117①）

(2) 改正の内容

上記(1)①から③までの納付方法には、納付金額の制約（限度額）、国内の金融機関口座の設定、第三者（納税管理人）への依頼の負担等があり、国外からの納付方法の拡充が課題とされてきました。

今回の改正においては、こうした課題に対応し、国外納付者の利便性向上のため納付方法の多様化を図る観点から、国外納付者による国税の納付について、金融機関の国外営業所等を通じた払込みによる方法（以下「国外からの送金」といいます。）により行うことができることとされました。

具体的には、国外納付者は、金融機関の国外営業所等を通じて納付しようとする国税の税額に相当する金銭をその国税の収納を行う国税局又は税務署の職員の預金口座（国税の納付を受けるために開設されたものに限ります。以下「納付用国内預金口座」といいます。）に対して払込みをすることにより納付することができることとされました（通法34④前段）。

（注1） 上記の「金融機関の国外営業所等」とは、国外にある金融機関の営業所、事務所その他これらに類するものをいいます。

（注2） 国外納付者は、上記の方法により国税の納付を行おうとする場合には、国税局長又は税務署長に対し、納付書及び金融機関の国外営業所等を通じて送金したことを証する書類（具体的には、金融機関の国外営業所等が発行する送金明細書や、国外納付者の預金通帳の写し等が想定されます。）の提出（電子情報処理組織を使用する方法等によるこれらの書類に記載すべき事項の提供（電子メールによる送信等）を含みます。）をしなければならないこととされています（通規1の3③）。

この場合において、その国税の納付は、その国外納付者がその金融機関の国外営業所等を通じて送金した日においてされたものとみなして、延納、物納及び附帯税（延滞税、利子税及び加算税をいいます。）に関する規定が適用されます（通法34④後段）。これは、例えば、申告期限と納期限とが同一である国税について、国外からの送金による納付を行う場合には、申告書が申告期限に提出され、その申告期限の当日に国外納付者が金融機関の国外営業所等を通じて送金したとしても、実際に国庫に納付されるのは納付用国内預金口座に払込みがされた時点となるため、その送金から払込みまで時間を要する場合には期限後納付となってしまいます。そこで、国外からの送金による納付を行う場合には、金融機関の国外営業所等を通じて送金した時点で、国外納付者から納付する意思表示がさ

れ、実際に納付しようとする国税の税額に相当する金銭が国外納付者の支配下から離れている実態を踏まえ、国庫に入る時点が期限後であっても、延滞税等の規定の適用に当たっては、国外納付者がその金融機関の国外営業所等を通じて送金した日にその国税の納付があったものとみなすこととし、その間の延滞税は課さないこと等とするものです。

(3) 適用関係

上記(2)の改正は、令和4年1月4日から施行されます（改正法附則1六、改正通規附則1二）。

3 電子情報処理組織を使用する方法による申請等の方法の拡充

(1) 改正前の制度の概要

電子情報処理組織（e-Tax）を使用する方法により申請等を行う者は、その申請等につき規定した法令の規定において書面等に記載すべきこととされている事項（以下「申請書面等記載事項」といいます。）並びに税務署長より通知された識別符号（ID）及び暗証符号（パスワード）を入力して、その申請等の情報に電子署名を行い、その電子署名に係る電子証明書と併せてこれらを送信することにより、その申請等を行わなければならないこととされています（旧国税オンライン化省令5①）。ただし、その電子情報処理組織（e-Tax）の使用に係る情報に個人番号カードを用いて電子署名を行い、その電子署名に係る電子証明書と併せてこれらを送信する場合には、識別符号（ID）及び暗証符号（パスワード）の入力は要しないこととされるとともに、国税庁長官が定める者については、電子署名及びその電子署名に係る電子証明書の送信は要しないこととされています（旧国税オンライン化省令5①ただし書）。

また、通算親法人が、他の通算法人の法人税及び地方法人税に係る申請等（法人税及び地方法人税の「申告」を除きます。）に関する事項の処理として、申請書面等記載事項並びに税務

署長より通知された当該通算親法人の識別符号 (ID) 及び暗証符号 (パスワード) 並びに当該他の通算法人の識別符号 (ID) を入力して、その申請等の情報に当該通算親法人の代表者等の電子署名を行い、その電子署名に係る電子証明書と併せてこれらを送信した場合には、当該他の通算法人は、その申請等を電子情報処理組織 (e-Tax) を使用する方法により行ったものとみなすこととされています (旧国税オンライン化省令 5⑥)。

(2) 改正の内容

① 電子情報処理組織 (e-Tax) を使用する方法により行う申請等の方法の拡充

電子情報処理組織 (e-Tax) を使用する方法により行う申請等については、制度上、申請書面等記載事項を入力して送信する方法によれば、いずれの申請等でも可能とされています。他方で、申請件数が僅少である等の一定の申請等については、これまで、費用対効果の観点等から、申請書面等記載事項を入力して送信する方法による申請等を可能とするシステム整備が行われておらず、また、申請書面等記載事項を入力して送信する方法以外の方法が制度上も認められていないことから、電子情報処理組織 (e-Tax) を使用する方法により申請等を行うことができない状況となっていました。

今回の改正では、こうした状況や、行政手続における書面主義・押印原則・対面主義の抜本的な見直しに向けた政府全体の方針、政府税制調査会・同調査会の下に設置された納税環境整備に関する専門家会合における議論等を踏まえ、納税者利便の向上を図る観点から、電子情報処理組織 (e-Tax) を使用する方法により行う申請等の方法の拡充が行われました。

具体的には、電子情報処理組織 (e-Tax) を使用する方法により行う申請等について、申請書面等記載事項を入力して送信する方法

により行うことができない場合には、申請書面等記載事項を次に掲げる要件を満たすようにスキャナにより読み取る方法その他の方法により作成した電磁的記録 (以下「イメージデータ」といいます。) に記録された情報に電子署名を行い、その電子署名に係る電子証明書と併せてこれらを送信することにより、その申請等を行うことができることとされました (国税オンライン化省令 5②前段)。

イ 解像度が一般文書のスキャニング時の解像度である 25.4mm 当たり 200 ドット以上であること。

ロ 赤色、緑色及び青色の階調がそれぞれ 256 階調以上であること。

なお、その電子情報処理組織 (e-Tax) の使用に係る情報に個人番号カードを用いて電子署名を行い、その電子署名に係る電子証明書と併せてこれらを送信する場合には、識別符号 (ID) 及び暗証符号 (パスワード) の入力は要しないこととされるとともに、国税庁長官が定める者については、電子署名及びその電子署名に係る電子証明書の送信は要しないこととされています (国税オンライン化省令 5②後段)。

(注 1) 行政手続における書面主義・押印原則・対面主義の抜本的な見直しに向けた政府全体の方針については、前述「一 税務関係書類における押印義務の見直し」の「I 改正の背景等」をご参照ください。

(注 2) 上記の方法により申請等を行う場合には、その申請等につき添付すべきこととされている書面等 (以下「添付書面等」といいます。) に記載されている事項又は記載すべき事項 (以下「添付書面等記載事項」といいます。) についても、その添付書面等記載事項に係るイメージデータをその申請等と併せて送信することをもって、その添付書面等の提出に代えることができることとされています (国税オンライン化省令 5③二)。

(注3) 申請書面等記載事項及び添付書面等記載事項のイメージデータを送信する際のファイル形式は、PDF形式とされています(国税オンライン化省令5④、令和3年国税庁告示第12号)。

② 上記①の見直しに伴う通算親法人による他の通算法人の申請等に係る電子情報処理組織(e-Tax)を使用する方法による申請手続の整備

通算親法人による他の通算法人の申請等に係る電子情報処理組織(e-Tax)を使用する方法による申請手続について、上記①の改正に伴う整備が行われました。

具体的には、通算親法人が、他の通算法人の法人税及び地方法人税に係る申請等(法人税及び地方法人税の「申告」を除きます。)に関する事項の処理として、税務署長より通知された当該通算親法人の識別符号(ID)及び暗証符号(パスワード)並びに当該他の通算法人の識別符号(ID)(国税庁長官が定める場合には、当該通算親法人及び当該他の通算法人の識別符号(ID))の入力をして、イメージデータに記録されたその申請等の情報に当該通算親法人の代表者又は国税庁長官が定める者の電子署名を行い、その電子署名に係る電子証明書と併せてこれらを送信した場合(申請書面等記載事項を入力する方法により行うことができない場合に限り)ます。には、当該他の通算法人は、その申請等を電子情報処理組織(e-Tax)を使用する方法により行ったものとみなすこととされました(国税オンライン化省令5⑦前段)。

(注1) 上記②の場合において、当該通算親法人が、その申請等に係る添付書面等記載事項に係るイメージデータを送信し、又は提出したときは、当該他の通算法人は、その添付書面等記載事項を送信し、又は提出したものとみなすこととされる措置も併せて講じられています(国税オンライン化省令5⑦後段)。

(注2) 上記の「国税庁長官が定める場合」は、当該通算親法人の法人税又は地方法人税に係る税務書類の作成の委嘱を受けた税理士が、その申請等の情報に電子署名を行い、その電子署名に係る電子証明書と併せてこれらを送信する場合(その委嘱を受けた税理士が税務署長より通知された識別符号(ID)及び暗証符号(パスワード)を入力する場合に限り)ます。とされています(令和3年国税庁告示第17号)。

(注3) 上記の「国税庁長官が定める者」は、当該他の通算法人の法人税及び地方法人税に係る申請等(法人税及び地方法人税の「申告」を除きます。)に関する事項の処理を行おうとする当該通算親法人の代表者が、その申請等の情報に電子署名を行い、その電子署名に係る電子証明書と併せてこれらを送信することを委任した場合において、これらの行為の委任を受けた者(次に掲げる者に限り)ます。が電子情報処理組織を使用する方法によりその申請等に関する事項の処理を行うとき(その申請等に関する事項の処理と併せてその委任を受けたことを証する電磁的記録が送信された場合に限り)ます。におけるその委任を受けた者とされています(令和3年国税庁告示第16号)。

イ 当該通算親法人の役員又は職員

ロ 当該通算親法人の法人税又は地方法人税に係る税務書類の作成の委嘱を受けた税理士

(3) 適用関係

① 上記(2)①の改正は、令和3年4月1日から施行されます(改正国税オンライン化省令附則1)。

② 上記(2)②の改正は、令和4年4月1日以後に行う申請等について適用されます(令和2年6月改正法規等附則18)。これは、連結納税制度のグループ通算制度への移行が同日以

後に開始する事業年度の所得に対する法人税及び同日以後に開始する課税事業年度の基準法人税額に対する地方法人税について適用されること（令和2年改正法附則14①）に合わせるものです。

4 処分通知等の電子交付の拡充

(1) 改正前の制度の概要

国税に関する処分通知等については、各税法の規定により通知書等（書面）を交付して行うことが基本とされていますが、一定の場合には、情報通信技術活用法等に基づき電子情報処理組織（e-Tax）を使用する方法により行うことができることとされています（情報通信技術活用法7①）。

（注1） 上記の「処分通知等」とは、処分（行政庁の処分その他公権力の行使に当たる行為をいいます。）の通知その他の法令の規定に基づき行政機関等が行う通知（不特定の者に対して行うもの及び裁判手続等において行うものを除きます。）をいいます（情報通信技術活用法3九）。

（注2） 上記の「一定の場合」とは、その処分通知等に係る申請等が電子情報処理組織（e-Tax）を使用する方法により行われた場合において、その処分通知等を受ける者のその処分通知等について電子情報処理組織（e-Tax）を使用する方法により受ける旨の同意がその申請等に併せて入力して送信する方式により確認（処分通知等を受ける者の同意確認）ができたときをいいます（情報通信技術活用法7①ただし書、国税オンライン化省令11）。

税務署長等が電子情報処理組織（e-Tax）を使用する方法により行うことができる処分通知等は、具体的には、次に掲げる処分通知等とされています（国税オンライン化省令9②、旧平成30年国税庁告示第8号）。

- ① 適格請求書発行事業者の登録に係る通知
- ② 更正の請求に係る次に掲げる処分通知等

イ 更正通知書の送達

ロ 更正の請求に係る更正があった場合に課する加算税に係る賦課決定通知書の送達

ハ 更正をすべき理由がない旨の通知

- ③ 納税証明書の交付
- ④ 住宅ローン控除証明書の交付
- ⑤ 電子申請等証明書の交付

なお、電子情報処理組織（e-Tax）を使用する方法により行われた処分通知等の到達時期については、処分通知等を受ける者の使用に係る電子計算機に備えられたファイルへの記録がされた時に到達したものとみなすこととされています（情報通信技術活用法7③）。

(2) 改正の内容

処分通知等を受ける者の利便性向上の観点から、税務署長等が電子情報処理組織（e-Tax）を使用する方法により行うことができる処分通知等について、その範囲が拡充され、次に掲げる処分通知等が追加されました（国税オンライン化省令9②、令和3年国税庁告示第15号）。

- ① 所得税の予定納税基準額及び予定納税額の通知又は予定納税額の減額承認申請に対する処分の通知
- ② 期限後申告書又は修正申告書の提出があった場合に課する加算税の賦課決定通知書の送達
- ③ 国税庁長官による電子計算機（クラウド等）の認定若しくは認定申請の却下又は認定電子計算機（認定クラウド等）の認定の取消しの処分の通知

（注1） 処分通知等を受ける者の同意確認については、次に掲げる処分通知等の区分に応じそれぞれ次に定める申請等の際に、その処分通知等について電子情報処理組織（e-Tax）を使用する方法により受ける旨の同意の表示を行うこととなります。

イ 上記①の処分通知等……電子情報処理組織（e-Tax）を使用する方法による所得税の確定申告書の提出

ロ 上記②の処分通知等……電子情報処理組織（e-Tax）を使用する方法による期限後申告書又は修正申告書の提出

ハ 上記③の処分通知等……電子情報処理組織（e-Tax）を使用する方法による電子計算機（クラウド等）の認定の申請

（注2） 上記③の処分通知等の詳細については、前述「五 クラウドサービス等を利用した支払調書等の提出方法の整備」をご参照ください。

(3) 適用関係

上記(2)①の改正は令和5年1月1日以後に行う処分通知等について、上記(2)②の改正は令和4年1月1日以後に行う処分通知等について、上記(2)③の改正は令和4年6月1日以後に行う処分通知等について、それぞれ適用されます（令和3年国税庁告示第15号附則①）。

5 納税地の異動があった場合の質問検査権の行使主体の整備

(1) 改正前の制度の概要

国税庁、国税局若しくは税務署又は税関の当該職員は、法人税等（法人税、地方法人税又は消費税をいいます。以下同じです。）に関する調査（犯則事件の調査を除きます。以下同じです。）について必要があるときは、納税義務者等に質問し、その納税義務者等の事業に関する帳簿書類等の物件を検査し、又はその物件（その写しを含みます。）の提示若しくは提出を求めること（質問検査権の行使）ができることとされています（通法74の2①）。

また、所得税に関する調査については、質問検査権の行使主体に関する制限はありませんが、法人税等に関する調査については、質問検査権の行使主体は、次に掲げる調査の区分に応じそれぞれ次に定める者に限定されています（通法74の2④）。

① 法人税又は地方法人税に関する調査……法人の納税地の所轄国税局又は所轄税務署の当

該職員

（注1） 連結親法人の各連結事業年度の連結所得に対する法人税又は連結親法人の地方法人税に関する調査に係る連結子法人（その取引関係者を含みます。）に対する質問検査権の行使については連結親法人の納税地の所轄国税局又は所轄税務署の当該職員及びその連結子法人の所在地の所轄国税局又は所轄税務署の当該職員を、その調査に係る連結親法人に対する質問検査権の行使については連結子法人の所在地の所轄国税局又は所轄税務署の当該職員を、それぞれ含みます。

（注2） 納税地の所轄国税局又は所轄税務署以外の国税局又は税務署の所轄区域内に本店、支店、工場、営業所等を有する法人に対する法人税又は地方法人税に関する調査については、その国税局又は税務署の当該職員を含みます。

② 消費税に関する調査……事業者の納税地の所轄国税局又は所轄税務署の当該職員

（注） 納税地の所轄国税局又は所轄税務署以外の国税局又は税務署の所轄区域内に住所、居所、本店、支店、事務所、事業所等を有する消費税の納税義務者等に対する消費税に関する調査については、その国税局又は税務署の当該職員を含みます。

(2) 改正の内容

法人税等に関する調査については、法人又は事業者の納税地の所轄国税局又は所轄税務署の当該職員に限定されており、これを悪用して、調査中に納税地の異動を繰り返すことにより調査忌避が行われる事例が散見されているところです。

今回の改正においては、このような調査忌避行為への対応として、法人税等についての調査通知があった後にその納税地に異動があった場合において、その異動前の納税地（以下「旧納税地」といいます。）を所轄する国税局長又は

税務署長が必要があると認めるときは、旧納税地の所轄国税局又は所轄税務署の当該職員は、その異動後の納税地の所轄国税局又は所轄税務署の当該職員に代わり、その法人税等に関する調査（その調査通知に係るものに限ります。）に係る納税義務者等に対し、質問検査権の行使をすることができることとされました（通法74の2⑤）。

（注1） 上記の「調査通知」とは、次に掲げる事項の通知とされています（通法65⑤、通令27③）。

- ① 調査の対象となる税目（通法74の9④四）
- ② 調査の対象となる期間（通法74の9④五）
- ③ 事前通知を行う場合の実地の調査において質問検査等を行わせる旨（通法74の9④）又は事前通知を要しない場合（通法74の10）において実地の調査を行う旨
また、この「調査通知」には、納税者（本人）が自身に代えて税務代理人に対して行うことに同意している場合（通法74の9⑤⑥、通規11の3）には、その税務代理人への通知も含むこととされています（通令27④）。

（注2） 上記のとおり、この特例の対象となる法人税等に関する調査は、納税地の異動前にされた調査通知に係る調査に限定されていますが、これは、その納税地の異動前にされた調査通知に係る調査の終了後に再度納税地の異動があったとしても、この特例の適用はないことが明らかにされたものです。

（注3） 上記の「旧納税地の所轄国税局又は所轄税務署の当該職員」には、連結親法人の各連結事業年度の連結所得に対する法人税又は連結親法人の地方法人税に関する調査に係る連結子法人（その取引関係者を含みます。）に対する質問検査権の行使については連結親法人の旧納税地の所轄国税局又は所轄税務署の当該職員及びその連結子法人の

所在地の所轄国税局又は所轄税務署の当該職員を、その調査に係る連結親法人に対する質問検査権の行使については連結子法人の所在地の所轄国税局又は所轄税務署の当該職員を、それぞれ含むこととされています。また、令和4年4月1日以後に開始する通算法人の各事業年度の所得に対する法人税又はその法人税に係る地方法人税に関する調査に係る他の通算法人に対する質問検査権の行使については、当該通算法人の旧納税地の所轄国税局又は所轄税務署の当該職員を含むこととされています（通法74の2⑤後段、74の2④）。

（注4） 上記の「旧納税地の所轄国税局又は所轄税務署の当該職員」には、旧納税地の所轄国税局又は所轄税務署以外の国税局又は税務署の所轄区域内に本店、支店、工場、営業所等を有する法人に対する法人税又は地方法人税に関する調査については、その国税局又は税務署の当該職員を含むこととされています（通法74の2⑤後段、74の2④）。

（注5） 上記の「旧納税地の所轄国税局又は所轄税務署の当該職員」には、旧納税地の所轄国税局又は所轄税務署以外の国税局又は税務署の所轄区域内に住所、居所、本店、支店、事務所、事業所等を有する消費税の納税義務者等に対する消費税に関する調査については、その国税局又は税務署の当該職員を含むこととされています（通法74の2⑤後段、74の2④）。

（3）適用関係

上記(2)の改正は、令和3年7月1日以後に法人税等に関する調査に係る納税義務者等に対して行う質問、検査又は提示若しくは提出の要求（同日前から引き続き行われている法人税等に関する調査（同日前に法人税等の納税義務者に対して質問、検査又は提示若しくは提出の要求を行っていたものに限ります。）に係るものを除きます。）について適用されます（改正法附

則13)。

6 所得税の還付申告書の提出義務の見直しに伴う財産債務調書の提出義務者の範囲の整備

(1) 改正前の制度の概要

所得税の申告書を提出すべき者は、その申告書に記載すべきその年分の総所得金額及び山林所得金額の合計額が2,000万円を超え、かつ、その年の12月31日においてその価額の合計額が3億円以上の財産又はその価額の合計額が1億円以上の国外転出特例対象財産を有する場合には、その者の氏名、住所又は居所及び個人番号（個人番号を有しない者にあつては、氏名及び住所又は居所）並びにその者が同日において有する財産の種類、数量及び価額並びに債務の金額その他必要な事項を記載した調書（以下「財産債務調書」といいます。）を、その年の翌年の3月15日までに、所轄税務署長に提出しなければならないこととされています（旧国外送金等調書法6の2①）。ただし、同日（提出期限）までに、財産債務調書を提出しないで死亡したときは、財産債務調書の提出を要しないこととされています（旧国外送金等調書法6の2①ただし書）。

（注）上記の「国外転出特例対象財産」とは、所得税法第60条の2第1項に規定する有価証券等並びに同条第2項に規定する未決済信用取引等及び同条第3項に規定する未決済デリバティブ取引に係る権利をいいます（旧国外送金等調書法6の2①）。

また、次に掲げる申告分離課税の対象となる所得金額がある場合には、上記の「総所得金額及び山林所得金額の合計額」は、その合計額にその申告分離課税の対象となる所得金額を加算した金額とされています（旧国外送金等調書令12の2⑤）。

- ① 上場株式等に係る配当所得等の金額（措法8の4①）
- ② 土地等に係る事業所得等の金額（措法28の

4①）

- ③ 特別控除後の長期譲渡所得の金額（措法31①）
- ④ 特別控除後の短期譲渡所得の金額（措法32①②）
- ⑤ 一般株式等に係る譲渡所得等の金額（措法37の10①）
- ⑥ 上場株式等に係る譲渡所得等の金額（措法37の11①）
- ⑦ 一般株式等の譲渡に係る国内源泉所得の金額（措法37の12①）
- ⑧ 上場株式等の譲渡に係る国内源泉所得の金額（措法37の12③）
- ⑨ 先物取引に係る雑所得等の金額（措法41の14①）
- ⑩ 申告不要第三国団体対象配当等に係る利子所得の金額又は配当所得の金額（所得相互免除法7⑧、11⑦、15⑬）
- ⑪ 特定対象利子に係る利子所得の金額（所得相互免除法7⑩、11⑧、15⑭）
- ⑫ 特定対象収益分配に係る配当所得の金額（所得相互免除法7⑫、11⑨、15⑮）
- ⑬ 申告不要特定対象配当等に係る利子所得の金額又は配当所得の金額（所得相互免除法7⑭、11⑩、15⑯）
- ⑭ 特定対象懸賞金等に係る一時所得の金額（所得相互免除法7⑯、11⑪、15⑰）
- ⑮ 特定対象給付補填金等に係る雑所得等の金額（所得相互免除法7⑱、11⑫、15⑱）
- ⑯ 申告不要第三国団体配当等に係る利子所得の金額又は配当所得の金額（実特法3の2⑭）
- ⑰ 特定利子に係る利子所得の金額（実特法3の2⑯）
- ⑱ 特定収益分配に係る配当所得の金額（実特法3の2⑰）
- ⑲ 申告不要特定配当等に係る利子所得の金額又は配当所得の金額（実特法3の2⑳）
- ⑳ 特定懸賞金等に係る一時所得の金額（実特法3の2㉑）

⑳ 特定給付補填金等に係る雑所得等の金額
(実特法3の2㉔)

(2) 改正の内容

今回の改正において、新型コロナウイルス感染症への対応として確定申告会場への来場者を分散させる等の観点から、所得税の確定申告書の提出義務について、その計算した所得税の額の合計額が配当控除の額を超える場合であっても、その申告書が還付を受けるための申告書(以下「還付申告書」といいます。)に該当するときは、その還付申告書の提出を要しないこととする見直しが行われました(所法120①、122①、127②等)。

(注) この改正の詳細については、前掲「**所得税法等の改正**」の「七 確定申告義務の見直し等の改正」をご参照ください。

他方で、適正・公平な課税を確保する観点から、財産債務調書の提出義務者の範囲については、この見直し前と同様とされ、還付申告書

(その計算した所得税の額の合計額が配当控除の額を超える場合におけるその還付申告書に限ります。)を提出することができる者は、従前と同様に、財産債務調書の提出対象者とされました(国外送金等調書法6の2①二、四)。

また、申告分離課税の対象となる所得金額がある場合には、上記の「所得税の額の合計額」は、その合計額に上記(1)①から㉔までに掲げる所得金額に対して課される所得税の額を加算した額とされるとともに、年末調整において住宅ローン税額控除の適用がある場合には、上記の「配当控除の額」は、その配当控除の額に年末調整において控除された住宅ローン税額控除の控除額(措法41の2の2①)を加算した額とされています(国外送金等調書令12の2⑥⑦)。

(3) 適用関係

上記(2)の改正は、令和4年1月1日から施行されます(改正法附則1五ト、改正国外送金等調書令附則)。