

デジタル社会における電子帳簿保存法の現状と課題

—機能的展開を中心として—

安森 貴史

1 本稿における研究の背景・目的

近年、インターネットを基盤とする ICT (Information and Communication Technology: 情報通信技術) が革新的な発展を遂げ、デジタル化が経済や社会のあらゆる面で進んだことにより、情報、データ、サービスのクロスボーダーの流れが急速に増大した。

デジタル社会における電子帳簿保存法の本質（そもそも何か、法のあるべき姿・あり方）及び社会的役割は何であろうか。ガバナンスを意識しつつ、租税原則である「中立」と「公平」の分析視座により、「負担の軽減」と「適正公平な課税」のバランスの観点で、この問いを明らかにすることが本稿の目的である。

2 本稿の総括

まず、第 1 章では、商法（会社法）と租税法との制度関連性を対象とした分析視座を示した上で、従来の私法と租税法という領域の商法（会社法）と個別税法の帳簿規定との関連性、及び個別税法と電子帳簿保存法の通則法と特例法における租税法内部の帳簿規定との関連性を概観した。それは、租税法の制度設計及び解釈・適用には、重視する価値の傾斜を判断するための分析視座による評価が問題の所在として浮き彫りにする必要があると考えたからである。

次に、第 2 章では、第 1 章で概観した租税法内部間の関連性について取り上げた上で、個別税法及び電子帳簿保存法の制度的枠組みと現状を概観した。その結果、個別税法においては、帳簿書類の記帳及び保存方法について事細かく規定している点が挙げられ、このような規定ぶりをいかに価値判断として評価するかであった。

第 3 章では、前章までの共時的かつ制度の枠組みを前提にして、電子帳簿保存法創設の夜明けまでの紙帳簿の時代における制度変遷の通時的分析を行った。その結果、次の知見を得ることができた。青色申告制度は、第 1 の道である国家の役割を重視した価値判断による「公平」への傾斜、国家による演繹的アプローチによるガバナンスからスタートした制度であった。その後の経路は、第 2 の道である市場の役割を重視した価値判断による「中立」への傾斜、市場による帰納的アプローチによるガバナンスである。この道のりは、長い年月をかけて国家と国民の信頼関係の醸成に努め、育成構築している制度であると同時に、第 1 の道、第 2 の道の両者を均衡した間主觀・相互主觀による観点である第 3 の道を模索してきた収斂の歩むべき制度であり、国家と国民との信頼によるガバナンスであった。

第 4 章では、電子帳簿保存制度の創設後における制度変遷の通時的分析を行った。その結果、次の知見を得ることができた。電子帳簿保存制度は、青色申告制度と同様、第 1 の

道である国家の役割を重視した価値判断による「公平」への傾斜、国家による演繹的アプローチによるガバナンスからスタートした制度であった。その後、平成期、令和期においては、執行可能性の観点から、第2の道である市場の役割を重視した価値判断による「中立」（負担の軽減）への傾斜、市場による帰納的アプローチによるガバナンスと捉えることができる。

第5章では、前章までの考察を踏まえた上で、改めて電子帳簿保存法の共時的解釈と分析評価を行った。その結果、次の知見を得ることができた。2021（令和3）年度税制改正において、制度を機能させるために、わが国制度設計の従来の承認制度をわざわざ廃止し、しかも訂正・削除履歴の確保及び相互関連性の確保要件を不要にすることまでして、執行可能性の観点から第1の道である国家の役割を重視した価値判断による「公平」、国家による演繹的アプローチによるガバナンスからスタートした制度から、第2の道である市場の役割を重視した価値判断による「中立」（負担の軽減）への傾斜、市場による帰納的アプローチによるガバナンスと捉えることができる。しかし、一般電子帳簿として「正規の簿記」の実質的義務化、適正事務処理要件の廃止による演繹的アプローチによるガバナンス体制への転換、電磁的記録の出力書面等による保存措置の廃止による電磁的記録の義務化であり、それは、分析視座における第1の道である国家の役割を重視した価値判断による「適正公平な課税」への傾斜と捉えることができる。また、ガバナンスの観点でも、同一次元の国家による演繹的アプローチによるガバナンスとして捉えることができる。果たして、制度補完としての経路依存は、第1の道への中途の制度設計のものか、第3の道への制度設計のものか、今後の動向を見極めなければならないだろう。

3 課題と展望

市場プレーヤー相互の取引がデータ化され、電子取引で完結するデジタル社会において、電子帳簿保存法は、「申告納税制度に基づく納税環境の整備を背景とした青色申告制度・白色申告制度・消費税法のインボイス制度及び内部統制制度を包括し、電磁的記録に変換された原始記録に基づく、所得、消費の課税要件事実を把握する、デジタル社会の帳簿記帳保存体制のガバナンス制度」として捉えることができる。

グローバル化を背景に、統治の形態は大きく変化している。上からの統制も低下する。下からの自制的な行動も限界がある。そのような中で、ガバナンスをどのように確保するかが社会にとって重要となる。国家と国民の信頼関係に基づくカバナンスのあり方の模索は、申告納税制度の根幹であり、デジタル社会の青色申告制度とも言える電子帳簿保存制度は、「負担の軽減」と「適正公平な課税」の均衡により機能することになり、真の民主的

申告納税制度の確立に繋げるという社会的役割を果たすことができる。

デジタル社会において、電子帳簿保存法は、デジタル化・グローバル化の進展に合わせて国家と国民の信頼関係の醸成に努め、育成構築していく制度である。同時に、第1の道、第2の道の両者を均衡した間主觀・相互主觀による観点である第3の道を模索していく収斂の歩むべき制度であり、国家と国民との信頼によるガバナンスを模索していくことが必要であると考える。

目次

はじめに	1
(1) 研究の背景	1
(2) 研究の目的	2
(3) 本稿の構成	3
第1章 商法（会社法）と租税法との制度関連性	4
(1) 分析視座の提示	4
(2) 商法（会社法）と租税法との法制度間の関連性	7
第2章 電子帳簿保存法をめぐる制度的枠組み	9
(1) 個別税法における帳簿書類の枠組み	9
(2) 電子帳簿保存法の枠組みと現状	13
第3章 電子帳簿保存法の創設前まで（紙帳簿の時代）の通時的分析	16
(1) 戦前の賦課課税制度下における帳簿保存制度の変遷と特徴	19
(2) 戦後の申告納税制度下における帳簿保存制度の変遷と特徴	20
第4章 電子帳簿保存法の創設以後（電子帳簿の時代）の通時的分析	23
(1) 平成期における電子帳簿保存制度の変遷	26
(2) 令和期における電子帳簿保存制度の変遷	29
第5章 電子帳簿保存法の共時的解釈と分析評価	30
おわりに	36
(1) 本稿の総括	36
(2) 課題と展望	37
参考文献	41

はじめに

(1) 研究の背景

我が国の経済は、平成の時代に、国際的な貿易や資本移動の自由化を背景として、貿易立国から投資立国へと構造を転換した。近年、インターネットを基盤とする ICT (Information and Communication Technology:情報通信技術) が革新的な発展を遂げ、デジタル化が経済や社会のあらゆる面で進んだことにより、情報、データ、サービスのクロスボーダーの流れが急速に増大した。今日では、経済社会のグローバル化が一層加速すると同時に、デジタル経済の進展は、新たな経済活動の機会を提供するとともに、従来の制度¹のあり方についても見直しを迫っている²。

その典型として、2021（令和3）年度版情報通信白書には、我が国が目指すデジタル化が進んだ社会像（society5.0）³が描かれており、今後、コロナ禍を契機として、世界規模で

¹ 制度の意義については、以下の文献参照。

「制度は社会におけるゲームのルールである。あるいはより形式的に言えば、それは人々によって考案された制約であり、人間の相互作用を形づくる、したがって、制度は、政治的、社会的、あるいは経済的、いずれであれ、人々の交換におけるインセンティブ構造を与える。制度変化は社会の時間的変化の様式を形づくり、それゆえ歴史変化を理解する鍵となる。」（ダグラス・C・ノース（竹下公視訳）[1994]『制度・制度変化・経済成果』晃洋書房、3頁。）

「制度それ自体を歴史的な相対的なものとみた場合、そこには従来の価値判断のものとは異なる新たな基準が生起することもある。このような場合に生起する事象について、旧来の理論においてこれを解釈・適用すべきか、新たな理論に従ってこれを解釈・適用すべきかが問題になってくる。特にそれが制度上の法システムにおいては、多層の要素間が組み合わさった場合にこれらの関係をいかに紐解くかが問題となる。」（福浦幾巳[2017]「グローカル化による政策税制と税務会計への法的観点の影響」会計第191卷第2号、87頁。）

² 税制調査会[2019]『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』、6頁。

この society5.0 という未来社会像をより具体的に「デジタル社会」と位置付け、2021（令和3）年9月1日に施行されたデジタル社会形成基本法第2条にて、「情報通信技術を用いて電磁的記録として記録された多様かつ大量の情報を適正かつ効果的に活用することにより、あらゆる分野における創造的かつ活力ある発展が可能となる社会」と定義されている。

³ これまでの狩猟社会（Society 1.0）、農耕社会（Society 2.0）、工業社会（Society 3.0）、情報社会（Society 4.0）に続く、「サイバー空間（仮想空間）とフィジカル空間（現実空間）を高度に融合させたシステムにより、経済発展と社会的課題の解決を両立する、人間中心の社会（Society）」（Society 5.0）とされる。

のデジタル化が加速する中、激しく変化する事業環境において我が国企業が生き残っていくには、デジタル化の進展により変化する社会・経済に合わせて、自身の組織やビジネスモデルを変革し、デジタルを業務効率化のためだけのツールとして実装するのではなく、新たな価値の創出に活用することによって競争上の優位性を確立させる「デジタル・トランスフォーメーション⁴」の実行が、これまで以上に求められている⁵。

このような近年のグローバル化・デジタル化が加速する社会背景の中、租税法をめぐる学問領域はどのような影響を受けるのであろうか。これが研究の問題意識の出発点となる。

(2) 研究の目的

グローバル化・デジタル化の進展による租税制度の対応は、税制改革における今後の主要テーマの一つである。租税実体法の中身をめぐる議論以上に、情報に関連した租税手続を、情報収集・情報処理・情報管理・情報利用等々の技術の進展に対応するかたちで、どのように構築していくかという、従来必ずしも正面からとりあげてはこられなかつた問題が、最重要のものとして意識されつつある。その結果、国家⁶の在り方自体にも影響が及ぶことがありえる⁷。

1998（平成 10）年、情報化社会に対応するため、電子帳簿保存法は、納税義務の適正な履行を確保しつつ納税者等の国税関係帳簿書類の保存に係る負担軽減を図る等の観点から、「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（平成 10 年法律第 25 号）」により、国税関係帳簿書類の電磁的記録による保存制度として創設された。

⁴ 企業が外部エコシステム（顧客、市場）の変革を牽引しながら、第 3 のプラットフォーム（クラウド、モビリティ、ビックデータ/アナリスティクス、ソーシャル技術）を利用して、新しい製品やサービス、新しいビジネスモデルを通して、ネットとリアルの両面での顧客エクスペリエンスの変革を図ることで価値を創出し、競争上の優位性を確立すること。

⁵ 2021（令和 3）年版情報通信白書、75 頁。

⁶ 「国家」という言葉には、「行政府・立法府・司法府の三権が構成するシステム」という通常の意味に加えて、さらなる意味が含まれている。それは、政府を全能の計画者ではなく、企業や個人などの民間主体と同じく固有のインセンティブを持つ政治経済ゲームのプレーヤーの 1 つとみなし、そのような政府と民間プレーヤーが行うゲームの結果、生まれる安定した状態を「国家（state）」とみる。」（青木昌彦・奥野（藤原）正寛・岡崎哲二[1999]『市場の役割国家の役割』東洋経済新報社、3 頁。）

「国とは制度（institution）の束であり、制度の在り方が経済成長に影響を及ぼすというものである。」（中里実[2014]「制度の効率性と租税」『ジュリスト増刊 論究ジュリスト』2014 夏号、85 頁。）

⁷ 中里実・太田洋・伊藤剛志[2020]『デジタルエコノミーと課税のフロンティア』有斐閣、7 頁。

租税法の個別税法においては、紙媒体による帳簿書類の備付け・保存の義務を原則としているが、電子帳簿保存法においては、個別税法の特例法として、電磁的記録による保存を特例として認めている。一方で、EDI取引等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して義務規定が設けられている。つまり、任意規定と義務規定の両面を備えた制度となっている。

電子帳簿保存法は、1998（平成10）年に創設され、四半世紀が経過し、利用件数は堅調に増加しているが、その伸びしろは依然大きいものと考えられており、制度利用の促進が課題となっている。制度利用が拡大していない理由として、制度が、改ざん防止・不正行為の防止（健全性）の観点から制度設計されているため、保存要件のハードルが高く、制度を利用しようとするインセンティブに繋がらなかったと考えられる。制度が有効に機能するためには、国家による演繹的なガバナンス⁸だけではなく、収益性・競争力の向上（効率性）の観点を加味した市場による帰納的なガバナンスとのバランスが必要なのではないか。

デジタル社会における電子帳簿保存法の本質（そもそも何か、法のあるべき姿・あり方）及び社会的役割は何であろうか。ガバナンスを意識しつつ、租税原則である「中立」と「公平」の分析視座により、「負担の軽減」と「適正公平な課税」のバランスの観点で、この問いを明らかにすることが本稿の目的である。

（3）本稿の構成

第1章では、商法（会社法）と租税法との制度関連性を対象とした分析視座を示した上で、従来の商法（会社法）と租税法という体系の枠組みとしての商法（会社法）の帳簿規定と個別税法と電子帳簿保存法の通則法と特例法における租税法内部の帳簿規定との関連性を概観する。

第2章では、第1章で概観した租税法内部間の関連性について取り上げた上で、個別税法及び電子帳簿保存法の制度的枠組みと現状を概観する。

第3章では、前章までの共時的かつ制度の枠組みを前提にして、電子帳簿保存法創設の夜明けまでの紙帳簿の時代における制度変遷の通時的分析を行う。

第4章では、電子帳簿保存法の創設後における制度変遷の通時的分析を行う。

第5章では、前章までの考察を踏まえた上で、改めて電子帳簿保存法の共時的解釈と分

⁸ 「ガバナンス」という言葉の復活は、文化と利益を共有する市民を包括する統一主権主体としての国家という考え方に対する理論的、実証的疑惑の中から起こった。ガバナンスは社会的調整の全般的課題を議論するための理論的枠組みを提供する（マーク・ベビア[2013]『ガバナンスとは何か』NTT出版、29頁。）。

析評価を行う。

そして最後に、本稿の総括を行うとともに、課題と展望を述べ、本稿を閉じることとする。

第1章 商法（会社法）と租税法との制度関連性

本章では、従来の商法（会社法）と租税法という体系の枠組みとしての商法（会社法）の帳簿規定と個別税法の帳簿規定との関連性、及び個別税法の帳簿規定と電子帳簿保存法の帳簿規定との関連性を概観する。そこで、まず商法（会社法）と租税法との制度関連性を対象とした分析視座を示すこととする。

（1）分析視座の提示

国家の本質をいかにみるかという国家観から、国民が選択する国家観の違いにより、重視する価値判断が異なるため、租税法の制度設計及び解釈・適用に影響を及ぼすことになる。

そこで、これらの国家観を基軸として法の制度設計及び法の解釈・適用に影響を及ぼす、重視する価値の傾斜を判断するために、以下の3つの道による分析視座を提示する（図表1）。

- ① 第1の道：有機的国家観に基づく垂直的・義務説的視座による公平の観点
- ② 第2の道：社会契約説的国家観に基づく水平的・利益説的視座による中立の観点
- ③ 第3の道：第1の道、第2の道の両者を均衡した間主觀・相互主觀⁹による観点

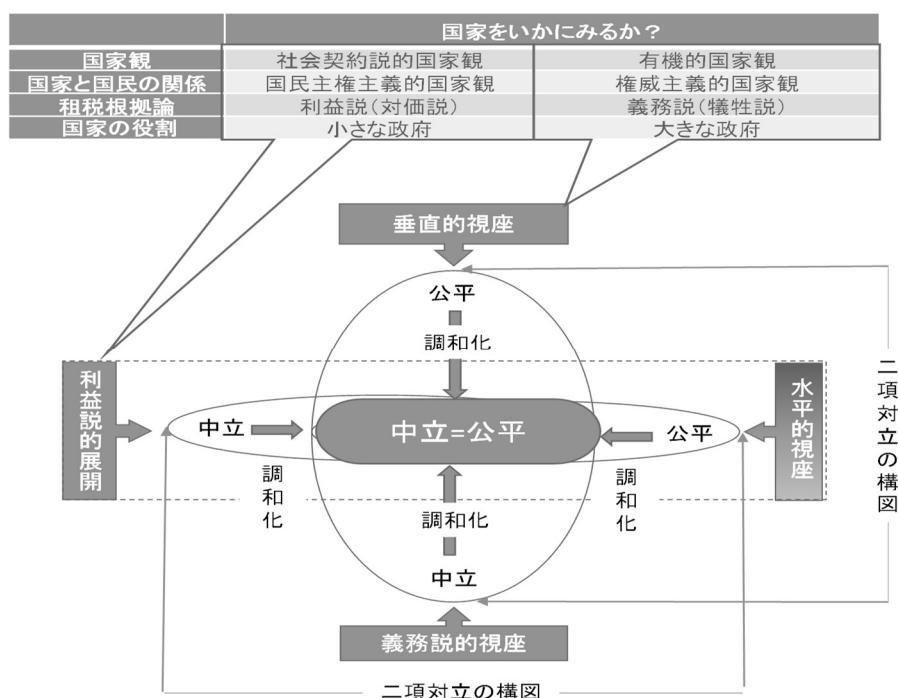
なお、かかる3つの視座を検討するに当たって、本稿では、第1の道、第2の道における「中立」と「公平」の概念に着目し、国家観と紐づけした「中立」と「公平」の二項対立を軸とした分析視座の検討を行う。国家観の選択による市場の役割と国家の役割の対立は、ともすれば、「中立」と「公平」の置き換えとしてみることもできるからである。他方では、「中立」と「公平」の観点は、経済学及び租税法学においても、車の両輪であるといつても過言ではなかろう。したがって、以下では、「中立」と「公平」を前提として所論を開展する。

中立性の概念から事始めとする。「中立」の概念は、多様性のある概念であり、効率と水平的公平の混合概念と考えることができる。経済学上の「中立」の概念は、市場の役割が重

⁹ 間主觀性とは、多くの主觀の間で相互に共同で認められることであり、相互主觀性ともいう（栗田賢三・古在由重[1992]『岩波哲学小辞典』岩波新書、138頁。）。

視され、「公平」とは区別した効率として捉えられる¹⁰。「限られた資源をいかに効率よく分配するか」という観点である¹¹。この場合、「公平」との関係は水平的公平である入口の公平（機会の公平）との親和性が高くなる。経済学においては、情報の非対称性の存在によって、新古典派の価格均衡の限界を指摘し、市場効率をベースとしつつも、市場の役割の中に、制度の重要性を認識し、制度によって経済発展を可能とする新制度派も存在し、「中立」と「公平」の均衡を図る、第3の道も模索されている¹²。

図表1 分析視座



出典：筆者作成

¹⁰ 効率化の追求を重要なテーマとして位置付けている経済学であるが、以下の問題意識がある。「経済学にとって、効率性と同じくらい重みのあるテーマとして公平性がある。豊かさは一部の人々だけでなく、多くの人々が共有したほうがよい、不平等な社会より平等な社会のほうが望ましい、そして、そうした世の中をどうすれば実現できるか、といったことを経済学はつねに考えている。こうした観点を公平性という。この公平性の問題を効率性の観点と合わせて考え、効率性の問題を公平性の観点を交えて考える。効率性と公平性は、経済学にとっていわば車の両輪なのである。」（小塩隆士[2012]『効率と公平を問う』日本評論社、7頁。）

¹¹ 経済学における効率という言葉の使われ方としては、「財の配分の仕方」と「コストをできるだけ削減するという意味での効率性」がある（小塩隆士[2012]「前掲注10」7頁。）。

¹² ベルナール・シャバנס[2007]『入門制度経済学』ナカニシヤ出版、2頁。

一方、租税法学上の「中立」の概念は、国家の役割が重視される場合、「公平」とは区別せず、「公平」の一側面として捉えられる。「税制ができるだけ個人や企業の経済活動における選択を歪めることがないようにする」という観点である¹³。この場合、「公平」との関係は、水平的公平を維持しつつも、垂直的公平である出口の公平（結果の公平）との親和性が高くなる。これを示したものが図表1である。

おもうに、国家の役割が拡大した現代においては、有機的国家観が選択され、価値判断として垂直的・義務説的公平が重視され、さらに社会契約説国家観の水平的・利益説的公平の収斂した格好の第3の道の従来の価値観に対して、2000（平成12）年代以降においては、国際化・情報化・経済活動・ライフスタイルの多様化に伴い、「中立」の観点が重視されるようになり、「中立」と「公平」の均衡を図る、第3の道の観点にも陰りが生じ、価値観としては、市場の役割の第2道に傾斜した觀が模索されている。つまり、国家の役割を見直し、国家の役割を市場の役割の中に変容させながら、制度や組織の根幹を市場によるガバナンス¹⁴にこれを求めるものである。

ちなみに、分析視座に従って制度設計としてデザインすると、第1の道へ進む場合、義務説（犠牲説）の観点と結びつき、所得格差を是正するべく垂直的公平が重視され、「中立」とトレード・オフの関係になり「公平」へ傾斜する。つまり、有機的国家観を選択した場合、国家の役割が重視され、「中立」と「公平」の天秤は、「公平」へ傾斜する。「中立」への配慮がなければ、均衡は保てないことになる。ガバナンスの観点からは、国家による演繹¹⁵的ガバナンスに該当することになる。

第2の道へ進む場合、利益説（対価説）と結びつき、「中立」が重視され、水平的公平との接近により、垂直的公平は捨象され、「中立」へ傾斜する。つまり、社会契約説的国家観を選択した場合、市場の役割が重視され、「中立」と「公平」の天秤は、「中立」へ傾斜する。ガバナンスの観点からは、市場による帰納¹⁶的ガバナンスに該当することになる。

第3の道の模索は、市場の役割と国家の役割のバランスによる、「中立」と「公平」の均衡を模索する道である。ガバナンスの観点からは、国家と納税者との信頼によるガバナンスに該当することになる。問題は、本稿の研究の目的であるデジタル社会における電子帳簿保存法の本質（そもそも何か、法のあるべき姿・あり方）及び社会的役割は何であろうか。ガバナンスを意識しつつ、研究の対象とした電子帳簿保存法の第1条の「負担の軽減」と「適正公平な課税」のバランスの観点で考察を試みた場合、いかにその機能的展開の解を得ることができるかである。

¹³ 田中治[2004]「租税における中立の法理」『日税研論集』54号、77頁。

¹⁴ マーク・ベビア[2013]29頁は、「ガバナンス」を統治のプロセスと定義するとともに、3つの理念型に分類し、階層構造（ヒエラルキー）を権威によるガバナンス、市場を価格によるガバナンス、ネットワークを信頼によるガバナンスとする。グローバル化を背景に、統治の形態も大きく変容している、と述べている。

¹⁵ 演繹とは、一つの命題から、それを前提として、経験にたよらず、もっぱら論理の規則にもとづいて、必然的な結論を導き出す思考の手続きをいう（栗田賢三・古在由重[1992]「前掲注9」23頁。）。

¹⁶ 帰納とは、演繹に対する語であり、個々の特殊な事実から一般的な結論を導きだす推理をいう（栗田賢三・古在由重[1992]「前掲注9」52頁。）。

(2) 商法（会社法）と租税法との法制度間の関連性

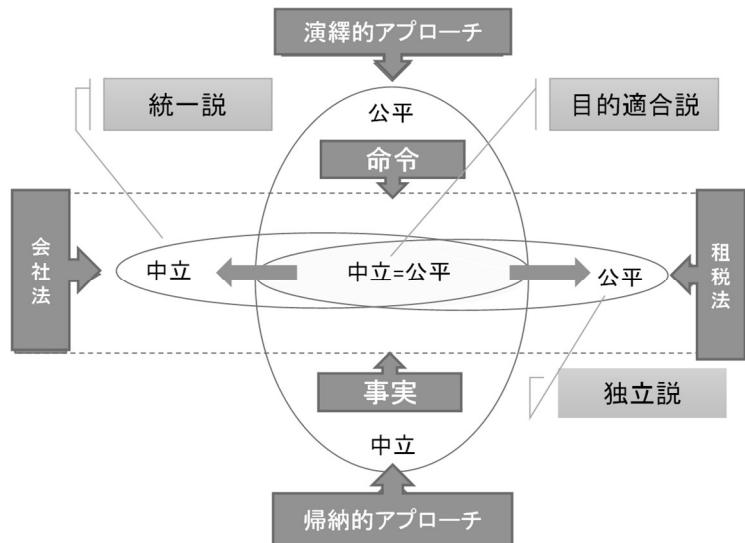
まず、商法（会社法）と租税法との関連性について、借用概念の解釈に関する学説を確認する。周知のように、かかる関係についての先行研究は、統一説、独立説及び目的適合説の3つがある。

1つは、私法におけると同様の意味に解釈すべきであるとする統一説の見解である。2つは、税法独自の意味に解釈すべきであるとする独立説の見解である。そして3つは、目的論的解釈を貫徹させる見解である目的適合説というものである¹⁷。

そこで、これらの学説を筆者の分析視座に当てはめると以下の図表2のように関連付けられよう。

第1の道は、国家の役割を重視した、国家による演繹的アプローチによる「公平」へ傾斜した価値判断がされるため、独立説に合致し、第2の道は、市場の役割を重視した、市場による帰納的アプローチによる「中立」へ傾斜した価値判断がされるため、統一説に合致する。そして第3の道は、両者を均衡した間主觀・相互主觀による価値判断がされるため、目的適合説に合致する。

図表2 商法（会社法）と租税法-方法的アプローチ



出典：筆者作成

¹⁷ 金子宏[1978]「租税法と私法—借用概念及び租税回避について—」『租税法研究』6号, 10頁。

なお、本章の対象である従来の商法（会社法）と租税法という体系の枠組みとしての商法（会社法）の帳簿規定と個別税法の帳簿規定との関連の制度構造には、2つの系統がある。その1つは、1系統説のものであるが、その典型は課税所得計算の始発概念とする法人税法第22条第4項に見出すことができる。他の1つは、2系統説のものであるが、その典型は同じく課税所得計算の始発概念とする法人税法第22条第4項及び法人税法第74条第1項に見出すことができる。2系統説においては、法人税法第74条第1項の規定を課税所得計算の実体規定（計算原理）として理解する点が、1系統説と異なる¹⁸。いわゆる確定決算主義に位置づけられるものである。以下では、2系統説を前提に所説を進める。

ところで、商法（会社法）と租税法との関係は、元来、商法（会社法）は私法領域の法律であり、租税法は公法領域の法律であるから、法律上の性格を異にする。そうであれば、租税法は商法（会社法）とは全く別個の規定をもつことが可能なはずである。それにもかかわらず、租税法が商法（会社法）決算を前提とするのは、これら両法律の適用される対象（商人の会計実践）が同一であるというところから、商法（会社法）は租税法に対し基本法的性格を帶びてくる。このような根拠から、租税法の課税所得計算は、商法（会社法）上の利益計算に原則的に依存して決定されなければならないこととなる。かくて、確定決算主義とは、税法の課税所得計算の商法（会社法）決算に対する原則的依存関係を表現した思考として受け取らなければならない。

したがって、租税法の商法（会社法）に対する原則的依存関係を表明した確定決算主義を採用する結果として、「課税の安定性」とか、「課税所得決定の便宜性」とかいう効果が生ずる。商法（会社法）的に確定した決算数値を課税の基礎とすることは、課税面で安定性があるばかりでなく、そうすることで便宜でもあるという利点がある¹⁹。

¹⁸ その課税標準である各事業年度の所得の金額を計算する（以下、課税所得金額の計算と略称する）ことについては、2つの系列がある。主流としての系列は、法人税法22条1項の各事業年度の益金の額から損金の額を控除して計算するという規定と、これをめぐる益金の額から損金の額に算入し、または算入しないという多数の関係法令の規定と、別段の定めがある場合のほかは、一般に公正妥当と認められる会計処理の基準によって計算する（同法22条4項）という規定との集団によるものである。これに対して簡便法と考えられる系列は、同法74条その他によって、確定した決算にもとづいて課税所得金額を計算して申告納税をすべきものとしている規定である。したがって、これらの規定を1個の体系のものとして立体的にとらえ、その意味を汲みとるべき解釈が必要なのである（忠佐市[1973]『決算利益と課税所得』森山書店、272頁。）。

¹⁹ 武田隆二[1996]「確定決算主義と会計基準」企業会計48巻1号、28頁。

以下では、実体的な企業利益計算と課税所得計算と表裏の関係にある手続的な帳簿関連規定について、とくに個別税法(所得税法・法人税法及び消費税法)と特例法である電子帳簿保存法との制度関連性を中心に概観する。

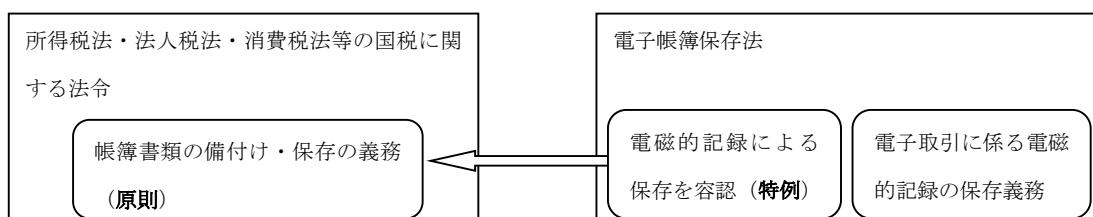
第2章 電子帳簿保存法をめぐる制度的枠組み

前章では、商法（会社法）と租税法との法制度間の関連性を取り上げた。本章では、個別税法と電子帳簿保存法との法制度内部間の関連性について取り上げた上で、電子帳簿保存法をめぐる制度的枠組みとして、個別税法における帳簿規定の枠組み及び電子帳簿保存法の枠組みと現状を概観する。

(1) 個別税法における帳簿書類の枠組み

まず、個別税法と電子帳簿保存法との制度関連性は、図表3に示したように、後者は前者の特例法という関係にある。したがって、帳簿書類についての制度上の手続きは、所得税法、法人税法及び消費税法等の国税に関する法令では、紙で保存することが原則として求められているが、電子帳簿保存法は、特例として帳簿書類を電磁的記録（電子データ）等の形で保存することを認めている²⁰。

図表3 電子帳簿保存法と各個別税法との関係図

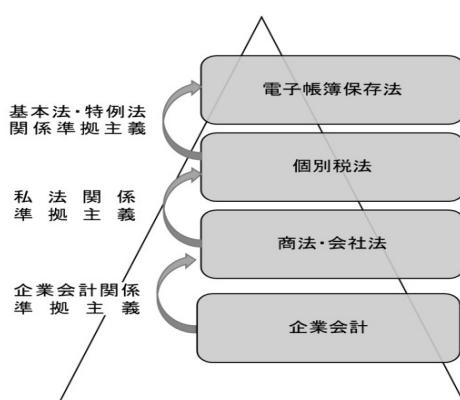


出典：十文字俊郎[2021]『改正電子帳簿保存法のすべて』中央経済社、68頁。

²⁰ しかし、取引情報のやりとりを電磁的方式によって行う電子取引については、電子データの保存を義務付けている。これは、EDI (Electronic Data Interchange) 取引によるペーパーレス取引においては、注文書、領収書等の書面の授受は行われず、これらに相当するデータがやり取りされるだけであることから、原始記録の保存が行われない結果となることを防ぐため、帳簿書類のみならず、EDI取引等に係る電磁的記録の保存が制度化されたものである。

商法（会社法）と個別税法との関係は、図表4に示したように私法関係準拠主義及び企業会計準拠主義²¹に基づくこととなる。しかし、帳簿書類について、商法（会社法）は、「会計は、一般に公正妥当と認められる会計慣行に従うものとする（商法第19条、会社法第431条）」と定め、その明文規定は、「適時に」「正確な」会計帳簿の作成・保存義務を定めていけるのみで規定²²しているだけで、その具体性は個別税法以上の明確性は明らかにされていないのが現状である。

図表4 制度構造



出典：筆者作成

以下では、現行法の個別税法における申告者の帳簿書類についての制度的意義をいま少し個別的な規定ぶりをもって確認する。それは、企業会計、商法（会社法）においては、かかる明文上の規定はないからである。また、上記の分析視座の観点においても重要な視点を提供するからである。

周知のように、現行租税法においても、納税者自ら納付すべき税額の計算の基礎となる

²¹ 法人税法は、企業会計準拠主義を、確定決算主義と組み合わせて、採用することによって、税務会計は会社法会計に準拠し、会社法会計は企業会計に準拠する、という「会計の三重構造」を前提とした、課税所得計算の体系を構築している（谷口勢津夫[2018]『税法基本講義〔第6版〕』弘文堂、404頁。）。従来では、企業の論理として企業目的の観点から出発したものであるが、最近では、グローバル・スタンダードに対応した会計学の変化が著しく、租税法と会計学の接近により、課税の論理として課税目的の観点から出発することにより、法的実質から現実の中身に着目する経済的実質への変化が見られる。

²² 商法第19条第2項「商人は、その営業のために使用する財産について、法務省令で定めるところにより、適時に、正確な商業帳簿（会計帳簿及び貸借対照表をいう。）を作成しなければならない。」会社法第432条第1項「株式会社は、法務省令で定めるところにより、適時に、正確な会計帳簿を作成しなければならない。」

課税標準を算出して税額計算を行い、自主的に申告し納税するという申告納税制度²³が採用されている。国家と国民との間において申告納税制度が機能するためには、国家と国民の信頼と協力関係に基づき、納税者自らによる正確な帳簿と記録が前提となっている。そのため、租税法では、課税要件事実の的確な把握のため、帳簿保存義務規定を定めている。この申告納税制度の定着のため、特典を与え、正確な記帳慣行の定着・充実を奨励する制度が、青色申告制度とされる。

青色申告制度は、申告納税制度のもとでの適正課税を実現するために不可欠な帳簿の正確な記帳を推進する目的で設けられたものであり、青色申告による特典を享受するため納税者は法の要求する帳簿書類を備え付けてこれに取引を忠実に記載し、かつ、これを保存しなければならない。

青色申告者の記帳方法について法は、「正規の簿記」による方法(所得税法第148条1項)、簡易簿記による方法(所得税法施行規則第56条1項)、現金式簡易簿記による方法(所得税法第67条の2)の三種類を承認しており、現金式簡易簿記による方法の選択は前々年分の不動産所得と事業所得の合計額が300万円以下の青色申告者にしか認められないが(所得税法施行令第195条)、「正規の簿記」によるか簡易簿記によるかの選択は青色申告者の自由に任される。

ここにいう「正規の簿記」とは、「記録の網羅性(財産・資産の増減を漏れなく記録)」・「記録の立証性(立証しうる証拠書類に基づく記録)」・「記録の秩序性(報告書の数値から原始記録までを後付けうるような正確さを確保できる記録)」の三要件を満たすものでなければならない。複式簿記以外でも、日々の継続記録の結果にたなびくその他若干の決算整理を行うことにより貸借対照表及び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」に該当するとされている。

「正規の簿記」においては、簡易簿記や現金式簡易簿記におけるような売上や経費に関する損益取引ばかりでなく、資産や負債についての記帳をなす点に特徴がある。

簡易簿記と現金式簡易簿記の方法による場合に備えるべき帳簿については、法はなんらの規定もおいていないが、財務省告示第112号がこれにつき要求している記載取引事項を充足しうる帳簿を任意に選択すればよいことになる。

簡易簿記による方法は単式簿記によるものであると考えられ、売上・仕入・経費等を中心とする損益取引を記録する。

²³ 申告納税制度の建前として、民主主義国家における理念型としてシャウプ勧告が同制度を高く評価する所以であるとする一方で、税務行政の負担の軽減ないし租税の効率的な賦課徴収を趣旨としていたことは事実であると指摘している(谷口勢津夫[2018]「前掲注21」120頁。)。

心として、これに売掛金・買掛金・減価償却等を加えて記帳してゆくものであり、年度末に損益計算書を作成できる程度の内容をもつものである。この簡易簿記は売上、仕入、経費の動きを正確に把握することによって最終的に損益計算書を作成することを目的としており、資産や負債・資本についての取引の記帳を要求しない点において複式簿記と異なる。

青色申告法人は複式簿記による記帳を行わなければならず(法人税法施行規則第 53 条)、すべての取引を借方および貸方に仕訳する仕訳帳と、すべての取引を勘定科目の種類別に分類して整理計算する総勘定元帳を備え、別表 20 に定めるところにより取引に関する事項を記載しなければならない(法人税法施行規則第 54 条)²⁴。

小括すると、個別税法においては、帳簿書類の記帳及び保存方法について事細かく規定している点である。このような規定ぶりをいかに価値判断として評価するかである。この点は、本稿の主題である個別税法と比較の上で重要な特例法としての電子帳簿保存法との関連で展開する。

図表 5 帳簿書類の規定

法令	条文等	規定	主な規定内容
所得税法	法第 232 条	帳簿書類の備付け等	事業を営む居住者の帳簿書類の備付け、取引の記録及び帳簿書類の保存規定
	法第 148 条	青色申告者の帳簿書類	事業を営む居住者の帳簿書類の備付け、取引の記録及び帳簿書類の保存規定
	規則第 57 条	取引の記録等	青色申告者は、所得計算が正確にできるように、青色申告書を提出できる年分の次に掲げる資産、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、明りょうに記録し、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。
法人税法	法第 150 条の 2	帳簿書類の備付け等	普通法人、協同組合等並びに収益事業を行う公益法人等及び人格なき社団の「帳簿の備付け、記録、作成」及び「受領書類、決算書類の作成」

²⁴ 首藤重幸[1992]「帳簿書類」日税研論集第 20 号、83 頁。

			等の保存規定
	法第 126 条	青色申告法人の帳簿書類	帳簿書類の備付け、取引の記録、及び帳簿書類の保存規定
	規則第 53 条	青色申告法人の決算	青色申告法人は、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、明りょうに記録し、その記録に基づいて決算を行わなければならぬ。
消費税法	法第 58 条	帳簿の備付け等	事業者の帳簿の備付け、資産の譲渡等の記録、及び帳簿の保存規定
	法第 30 条	仕入に係る消費税額の控除	事業者が仕入税額控除に係る帳簿及び請求書等を保存しない場合、仕入税額控除しない規定
	法第 57 条の 4	適格請求書発行者の義務	交付した適格請求書の写し又は電磁的記録の保存規定
商法	法第 19 条	商業帳簿の作成保存義務	一般に公正妥当と認められる会計の慣行に従い、適時に、正確な商業帳簿の作成及び保存規定
会社法	法第 432 条	会計帳簿の作成保存義務	株式会社における、適時に、正確な会計帳簿の作成及び保存規定

出典：十文字俊郎[2021]69 頁を加筆修正した。

(2) 電子帳簿保存法の枠組みと現状

2021（令和 3）年度税制改正後の電子帳簿保存法は、全 8 条で構成され、中核となる規定は、法第 4 条及び法第 7 条にて規定され、制度の詳細は、施行令や施行規則に定められている。適用対象者は、保存義務者であり、「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者」として法第 2 条にて定義されている。

図表 6 電子帳簿保存法の条文構成

第 1 条	趣旨
第 2 条	定義
第 3 条	他の国税に関する法律との関係
第 4 条	国税関係帳簿書類の電磁的記録による保存等
第 5 条	国税関係帳簿書類の電子計算機出力マイクロフィルムによる保存等
第 6 条	民間事業者等が行う書面の保存等における情報通信の技術の利用に関する法律の適用除外
第 7 条	電子取引の取引情報に係る電磁的記録の保存
第 8 条	他の国税に関する法律の規定の適用
法律附則	改正前後の取扱い（法令の付随的な事項を定めたもの）
法律施行令	加算税規定の取扱い（法律を実施するためのルール）
法律施行規則	保存方法の取扱い（法律、政令の委任に基づくルール）
同上附則	改正前後の電磁的記録の具体的取扱い（みなし規定）
法律関係告示	「一般書類」「重要書類」についての具体的な記載 (国税庁長官が処分などの事項を一般に公に知らせること)

出典：十文字俊郎[2021]68 頁を加筆修正した。

現行の電子帳簿保存法は、大きく分けて、①自己が電磁的記録により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帳簿書類について、電磁的記録で保存することができる「国税関係帳簿書類の電磁的記録による保存制度」、②保存すべき書類について、スキャナにより記録する電磁的記録で保存することができる「国税関係書類のスキャナ保存制度」、③電子取引をした場合に、その電子取引に係る電磁的記録を保存する義務がある「電子取引の取引情報に係る電磁的記録の保存制度」の3つの制度で構成されている。

改ざんを防止するという共通点を基礎としつつ、①は、記帳水準の向上に寄与する制度であり、②は、紙媒体による保存を前提として紙文化とデジタル文化との間をつなぐ制度であり、紙媒体による取引事実の記録を電子媒体に変換する前の改ざんをも視野に入れた制度である。③は、電子取引データの価値の増大化を背景に、電子取引の電磁的記録を電子データのまま保存することで、他者との取引の連續性を維持した取引事実の電磁的保存を意図した制度である。デジタル社会では、デジタル財の存在が重要性を増し、所得課税

から消費課税への移行に伴い、この制度が、個別税法に規定されていない部分であり、特例法による強制規定の意味がある。

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、利用件数が堅調に増加しているが、その伸びしろは依然大きいものと考えられており、制度利用の促進が課題となっている。

2017（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る。

- ・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。

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子的記録の保存制度の重要性についても指摘がされている。

- ・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、ハーダ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がある。
- ・実際に何かが改ざんされるといつても、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である。

2021（令和3）年度の改正においては、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、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た。

帳簿の記帳水準の向上をデジタル技術の進展により、「正規の簿記」の原則が記帳レベルの基礎とすることが可能となった。制度創設時においては、デジタル化への警戒心が強く、改ざん防止に力点が置かれ、制度を育成する視点に欠けていた。そのため、デジタル社会の進展に伴う、制度それ自体の進展が遅れたと言える。

第3章 電子帳簿保存法の創設前まで（紙帳簿の時代）の通時的分析

前章では、個別税法と電子帳簿保存法との法制度内部間の関連性について取り上げた上で、電子帳簿保存法をめぐる制度的枠組みとして、個別税法における帳簿規定の枠組み及び電子帳簿保存法の枠組みと現状を概観した。

本章では、電子帳簿保存法の創設前まで（紙帳簿の時代）の商法（会社法）と租税法との関連における制度変遷の通時的分析を行う。

本章の構成として、1890（明治23）年の原始商法の商業帳簿の備付け義務の創設後、現代に至るまでの歴史を、紙帳簿の時代と電子帳簿の時代の2つに区分した上で、紙帳簿の

時代の通時的分析を試みることとする。

それは、現状の制度構造を踏まえた上で、戦前から戦後への社会変容を背景に、帳簿保存制度の記載保存要件に焦点を当て、法の制度設計及び法の解釈・適用に影響を及ぼす、重視する価値の傾斜を通時的に分析することにより、制度の本質と社会的役割を見出すことができると考えるからである。

図表7 電子帳簿保存法の創設まで（紙帳簿の時代）

沿革	出来事	租税法と私法				私法	
		租税法					
		個別税法(原則)		任意法(例外)			
		所得税法	法人税法	消費税法	電子帳簿保存法		
1887(明治20年)		□所得税法創設					
1890(明治23年)	大日本帝国憲法施行					□明治23年原始商法創設 ・商法第31条(商業帳簿)	
1899(明治32年)			法人所得課税導入			□明治32年商法創設 ・商法第25条(商業帳簿)	
1939(昭和14年)	第2次世界大戦開戦						
1940(昭和15年)			□法人税法創設				
1945(昭和20年)	第2次世界大戦終結						
1946(昭和21年)	日本国憲法発布						
1947(昭和22年)		○申告納税制度導入	○申告納税制度導入				
1949(昭和24年)	国税庁創設					企業会計原則制定	
1950(昭和25年)	第1次シャウブ勧告	シャウブ勧告 ○青色申告制度導入 ・法第148条(青色申告者の帳簿書類)	シャウブ勧告 ○青色申告制度導入 ・法第126条(青色申告法人の帳簿書類)				
1951(昭和26年)	第2次シャウブ勧告						
1953(昭和28年)		簡易簿記の承認					
1962(昭和37年)						□商法改正 ※財産法から損益法へ転換	
1965(昭和40年)		□所得税法全文改正 ・法第148条(青色申告者の帳簿書類)改正	□法人税法全文改正 ・法第126条(青色申告法人の帳簿書類)改正				
1966(昭和41年)					※日本電子計算開発協会「電子計算機利用度向上に伴う税務調査関係証憑取り扱いに関する要望書」公表		
1967(昭和42年)			○公正処理基準創設(法第22条4項)				
1968(昭和43年)					※経団連「電子計算関係の税務上の取り扱いに関する意見」公表 ※経団連「文書事務合理化に関する商法改正意見」公		

					表
1969(昭和44)年					※商法改正研究会「商法改正要綱私案」公表 ※日本経営情報開発協会「商法改正に関する要望書」公表
1971(昭和46)年					※日本経営開発協会「電子計算機の導入に伴う商法等改正問題に関する見解」公表
1972(昭和47)年		・帳簿書類保存場所の明確化	・帳簿書類保存場所の明確化		※日本経営情報開発協会「税務における基本問題の検討」公表
1974(昭和49)年		現金式簡易簿記の承認			□商法改正 ○「公正ナル会計慣行ヲ斟酌スベシ」(商法第32条2項)創設
1981(昭和56)年		・帳簿書類保存期間5年から7年へ	・帳簿書類保存期間5年から7年へ		
1984(昭和59)年		・白色申告者にも記帳義務(所得300万円を超える者)			
1988(昭和63)年		・帳簿及び書類について5年経過以後のものは、一定の要件を満たすマイクロフィルム化して保存することが認められた。			
1989(平成元)年				□消費税法創設 ・消費税率3% ・「帳簿又は請求書保存方式」導入法第30条(仕入に係る消費税額の控除)	
1995(平成7)年	※社団法人日本事務機械工業会・社団法人日本租税研究協会・社団法人日本画像情報マネジメント協会、連名で、行政改革委員会の規制緩和小委員会宛に要望書提出			※経団連「帳簿保存義務の改善(電子データ化)」を提言	※法務省民事局の見解を表明
1996(平成8)年	金融ビッグバン・会計ビッグバン ※自由民主党行政改革推進本部・規制緩和委員会「政府規制緩和推進計画の改定に向けて」 ※高度情報通信社会推進本部制度見直し作業部会・報告書			※経団連「帳簿保存義務の改善(電子データ化)」を提言	
1997(平成9)年	外為法改正 ※税制調査会これから税制を考える-経済社会の構造変化に臨			・消費税率5% ・「帳簿及び請求書等保存方式」に変更 法第30条(仕入	※経団連・情報通信委員会情報化部会「帳簿書類の保存等のあり方に関する意見メモ」 ※国税審議官的研究会

	nde- 平成 10 年度の税 制改正に関する 答申			に係る消費税額 の控除)	「帳簿書類の保存等の在 り方に関する研究会」	
--	-------------------------------------	--	--	-----------------	---------------------------	--

出典：筆者作成

(1) 戦前の賦課課税制度下における帳簿保存制度の変遷と特徴

所得税法と商法の創設は、同時期にある。1887（明治 20）年に日本で所得税法が創設され、その 3 年後の 1890（明治 23）年にロエスレル草案に基づいて行われた編纂作業の結果、明治 23 年原始商法が制定され²⁵、商法第 31 条にて、帳簿を備え、「整然と且つ明瞭に」記載すべきこととされた。

所得税法の創設から 12 年後、1899（明治 32）年に所得税法のうちの第一種所得税として法人課税が創設された。法人を個人の集合体と考え、法人の利益がいずれ個人株主に帰属するとして法人に課税せず個人段階で課税することを方針とし、個人所得からの配当金の脱漏が多くあったことから、1899（明治 32）年に所得税法の改正が行われ、所得税法の一部に法人課税を規定した。創設法人税の所得計算は、総益金から総損金を控除したもの前三か年の平均によると定めているが、賦課課税制度であったことから、1899（明治 32）年所得税法第 9 条では、法人所得金額は、損益計算書を調査し政府がこれを決定する、と定めている。問題は、総益金及び総損金の内容は解釈に委ねられていた点にあると指摘されている²⁶。総益金及び総損金の解釈が賦課課税制度による政府の決定に委ねられており、税法固有の考え方である独立説の解釈に基づいているため、図表 1 を反映した図表 2 の第 1 の道である国家の役割を重視した価値判断による「公平」への傾斜と捉えることができる。また、ガバナンスの観点では、国家による演繹的アプローチによるガバナンスと捉えることができる。

1899（明治 32）年に明治 32 年商法²⁷が制定され、商法第 25 条にて、すべての商人が毎年 1 回、すべての財産に関する財産目録と、貸借対照表を作成すべきこととされた。ここでも、帳簿の記載要件として、明治 23 年原始商法と同様、「整然と且つ明瞭に」記載すべきこと

²⁵ 弥永真生[2000]『商法計算規定と企業会計』中央経済社、1 頁。

²⁶ 矢内一好[2019]『税務会計基礎概念史』中央経済社、60 頁。

²⁷ 法典論争を経て起草され直した「新商法」は、「旧商法」と異なって「法典調査会」を舞台に日本人によって起草され、帝国議会で成立した「国産」の法律であったが、ドイツ法系の立法であることは紛れもなかった。同法は、株式会社立法の発展に本格的な進歩をもたらしたと評されている（浜田道代[2005]「会社立法の歴史的変遷」『新「会社法」詳解』中央経済社、19 頁。）。

と明記されている。ここで注目すべきは、他の帳簿と財産目録・貸借対照表との結びつきが意識されていない点、財産表示目的が強く意識され、棚卸法を前提とすると考えられている点が指摘されている²⁸。帳簿の記載要件として「整然と且つ明瞭に」記載すべきことが明記されているが、詳細な帳簿の記載要件は定められておらず、他の帳簿との連携による誘導法による損益計算目的が希薄であり、財産表示目的が強いため、ここでも従来同様の図表1を反映した図表2の第1の道である国家の役割を重視した価値判断による「公平」への傾斜と捉えることができる。また、ガバナンスの観点では、国家による演繹的アプローチによるガバナンスと捉えることができる。

(2) 戦後の申告納税制度下における帳簿保存制度の変遷と特徴

戦後の1947（昭和22）年に所得税法、法人税法に申告納税制度が導入された。申告納税制度は、連合国最高司令官総司令部（GHQ）が民主化の一環として納税義務者の自主性を尊重して、自らの所得と税額を申告する制度であるが、戦後の激しいインフレを背景とした税収確保と税務署の事務負担の軽減も改正の背景にある²⁹。この申告納税制度の導入は、国家の役割を市場の役割に移転させる転換点である。この終局目的を達成するための中間目的として、記帳慣行の定着を図るべく、1950（昭和25）年にシャウプ勧告により所得税法及び法人税法に「青色申告制度」が導入された。いわゆる分析視座で指摘した新古典派の限界、市場の役割の中に、制度によって社会的費用の解決を可能とする新制度派の試みと同一次元のものである。

青色申告制度は、申告納税制度のもとでの適正課税を実現するために不可欠な帳簿の正確な記帳を推進する目的で設けられたものであり、青色申告による特典を享受するため納税者は法の要求する帳簿書類を備え付けてこれに取引を忠実に記載し、かつ、これを保存しなければならない。

シャウプ第一次勧告は、「報告書付録」³⁰のなかで青色申告制度に関連する帳簿につき次

²⁸ 弥永真生[2000]「前掲注25」2頁。

1962(昭和37)年改正法は、従来の債権者保護の見地からする、企業の解体処分価値測定の論理（財産法）を批判し、これに代わるものとして、投資家保護の見地に立脚し、収益力測定を目的として、適正な期間損益計算の遂行を可能にする方針で再編成された（田中誠二・久保欣也[1975]『全訂新株式会社会計法』中央経済社、18頁。）。

²⁹ 申告納税制度は、導入の背景からして、税務行政の負担軽減ないし租税の賦課徵収を趣旨としていたことは事実である（谷口勢津夫[2018]「前掲注21」121頁。）。

³⁰ 付録D 個人所得税および法人所得税の執行 2帳簿と記録a 現在の不十分な記帳「申告

のように述べていた。

日本の記帳の現状は不十分であり、納税者も税務官吏も互いに帳簿を尊重しない。そこで納税者が正確に帳簿を記帳し、税務官吏もその帳簿を尊重するという状況を作るための工夫が必要である。現在、とくに重要なのは中小企業の会計実務の改善である。そして、模範的な帳簿様式を提示すべきであるが、その様式は簡易にしておくべきであるとともに、事業等の条件に応じて変更すべきである。また、その様式は税務官吏の迅速な監査と調査を行いうるものでなければならない。かかる指摘は、まさに後述する令和における執行可能性に基づいた現行電子帳簿保存法における改正論議にも当てはまる歴史の教訓である。

以上のような勧告を受けながら、勧告後に創設された青色申告制度において要求される帳簿様式は、分析視座における「公平」の観点に資する「正規の簿記」（複式簿記）であった。シャウプ勧告が帳簿様式を簡易化すべきであるとしていたにもかかわらず「複式簿記」という高い程度の帳簿様式を青色申告の条件としたことは、導入当時における青色申告制度に対する税務当局の消極的姿勢を反映していた側面もあるものと考えられる³¹。このような経緯を経て、青色申告制度導入の初年度において、一応の会計帳簿の基礎があった法人については50パーセントが青色申告をおこなったのに対して、記帳習慣の乏しい個人事業者の青色申告は全体の5パーセントに留まることになった³²。

このような状況に対してシャウプ第二次勧告³³は、青色申告制度の定着を妨げている要素

納税制度の下における適正な納税者の協力は、かれが自分の所得を算定するための正確な帳簿と記録をつける場合にのみ可能であるということは自明の理である。今日、日本における記帳は慨嘆すべき状態にある。多くの営利会社では帳簿記録を全然もたない。他の会社は有り余る程沢山もっていて、その納税者のみがどれが本当のものでどれが仮面に過ぎないものかを知っている。その結果は悪循環となる。税務官吏は正確な信用すべき帳簿がないから標準率およびその他の平均額を基礎とする官庁式課税による他はないと主張する。納税者は、また、税務官吏が帳簿を信用しないから、たとえかれらがそれをやる能力があっても、正確な帳簿をつけることは意味がないという。この循環は切断しなければならない。納税者が帳簿をもち、正確に記帳し、その正確な帳簿を税のために使用するように奨励、援助するようあらゆる努力と工夫を傾注しなければならない。同様に、税務官吏がそのような正確な帳簿によって表明された報告を尊重するようあらゆる努力と工夫を傾注しなければならない。」（『シャウプ勧告』70周年記念出版発行会[2019]『シャウプ勧告70周年記念出版「シャウプ使節団日本税制報告書」』エヌピー通信社、271頁。）

³¹ 首藤重幸[1992]「前掲注24」83頁。

³² 国税庁[2000]『国税庁五十年史』大蔵財務協会、82頁。

³³ 附録書 所得税及び法人税の執行に関する問題 青色申告書の使用を妨げている諸要素「青色申告書の使用を妨げているもののいくつかは、除去し得るものである。すなわち、

の一つに青色申告に要求される帳簿要件が複雑すぎるとして、次のような指摘を行っている。

納税者が誠実に帳簿の作成に取り組んでいる場合には、些細な記帳上の誤りでも青色申告の特権を奪うというようなことがあってはならず、この点につき税務当局は寛容な対応をなすべきである。帳簿要件が不必要に複雑であることについては再検討が必要である。この点で、農民とか小営業者に対しては単式簿記の使用が認められるべきであり、この場合の帳簿要件も、このような営業に適合的なものが考えられてよい。さらに、売上と購入の伝票をきちんと綴つておけば、それらを原簿にいちいち転記する必要はないし、小額の経費や現金支出については詳細な受取書の代わりに概括的な説明書で足りるものとするべきである。

このような勧告を受けて 1953（昭和 28）年、一定の範囲内の個人の青色申告者について簡易簿記が承認されるところとなった³⁴。この時の複式簿記によらない簡易簿記が承認される範囲は、青色申告の対象となる所得を生ずべき業務のうち卸売業、製造業、建設業、鉱業を除いて、しかも前々年分の事業所得が 100 万円以下の個人事業者に限定されることとされていた。このあと簡易帳簿の所得制限額が数回にわたって引き上げられるが、結局、1975（昭和 50）年に所得制限と業種制限がすべて廃止されるところとなる³⁵。

この簡易簿記の採用とならんで、1974（昭和 49）年には簡易簿記よりもさらに記帳要件を簡易化した現金式簡易簿記の方式が青色申告者に認められるところとなった。

記帳上些細の誤謬を犯しても、青色申告の特権を剥奪されるだろうという納税者間の感情は、実際の運営においては何の根も葉もないことであるということを示しうる。税務署は、この点において、納税者が誠実にやっている場合には、かなりの寛容さを示すべきである。多くの場合において、青色申告の記載要件が、不必要に複雑であると考えられていることは、これらの要件の再検討をうながすものである。すなわち、現在でもあることはあるのであるが、農民とか小営業者に対しては、単式簿記の使用が認められることを、法律の上においても、運営においても、明瞭にすべきである。」（『シャウプ勧告』70周年記念出版発行会[2019]「前掲注 30」334 頁。）

³⁴ 1953（昭和 28）年には、国税庁は「税務運営方針」を定め、これを受けて、1953（昭和 28）年分の所得税の事務運営の基本方針として「青色申告制度の全面的普及増加及び指導育成を図ること」を掲げた。青色申告選択の誘因となる税制改正を背景に、1953（昭和 28）年中を通じて広報宣伝により青色申告制度の普及を図るとともに、納税者に接するあらゆる機会をとらえ、個別に勧奨を行った結果、1953（昭和 28）年以降の青色申告の承認者数は飛躍的な増大を遂げ、その後も税制上の措置や運営面の努力により個人事業者の青色申告者数は目立って増加した（国税庁[2000]「前掲注 32」82 頁。）。

³⁵ 武田昌輔[1983]『DHC コンメンタール所得税法』第一法規出版、6837 頁。

以上のような簿記の簡易化が承認された結果、青色申告法人には複式簿記が要求されるが、青色申告者には「正規の簿記」（複式簿記）」「簡易簿記」「現金式簡易簿記」の三種類の帳簿様式が存在することになった。しかも、青色申告者については「簡易簿記」に関する従来の所得制限と業種制限がすべて廃止されたことから、いかなる青色申告者も「正規の簿記」を法的義務として要求されることはなくなり、青色申告の要件としての帳簿は「簡易簿記」か「現金式簡易簿記」のいずれかでよいということになっている。

さらに 1984（昭和 59）年から白色申告に対して記帳義務が導入された。この記帳義務における記帳様式は、記帳すべき取引項目からして青色申告者における「簡易簿記」と「現金式簡易簿記」の中間に位置するものといえる。

小括すると、申告納税制度と青色申告制度の創設の理念は、国家と国民との信頼関係を構築する第一歩と位置付けることができる。しかし、青色申告制度創設時は、記帳が不十分であり、納税者も税務官吏も互いに帳簿を尊重しない状況の中、厳しい帳簿要件を求めたことは、分析視座における 3 つの道による分析視座のうち、第 2 の道、第 3 の道を勘案した図表 2 の帰納的アプローチを排除した第 1 の道である国家の役割を重視した価値判断による「公平」への傾斜からスタートした制度であったと捉えることができる。それは、国家による演繹的アプローチによるガバナンスである。それは、その後の制度補完・経路依存の現実を踏まえた「簡易簿記」や「現金式簡易簿記」を認めていった経緯がその証左であるからである。さしづめ当該経路は、第 2 の道である市場の役割を重視した価値判断による「中立」への傾斜と捉えることができる。繰り返すならば、それは、市場による帰納的アプローチによるガバナンスである。この道のりは、長い年月をかけて国家と国民の信頼関係の醸成に努め、育成構築している制度であると同時に、第 1 の道、第 2 の道の両者を均衡した間主觀・相互主觀による観点である第 3 の道を模索してきた収斂の歩むべき制度であると言い換えることもできよう。それは、国家と国民との信頼によるガバナンスとして言葉を言い換えても当てはめられるように思われる。

第 4 章 電子帳簿保存法の創設以後（電子帳簿の時代）の通時的分析

前章では、電子帳簿保存法の創設前まで（紙帳簿の時代）の商法（会社法）と租税法との関連における制度変遷の通時的分析を行った。

本章では、前章同様の趣旨に従って、電子帳簿保存法の創設以後（電子帳簿の時代）の

商法（会社法）と租税法との関連における制度変遷の通時的分析を行う。

それは、現状の制度構造を踏まえた上で、グローバル化・デジタル化への社会変容を背景に、帳簿保存制度の記載保存要件に焦点を当て、法の制度設計及び法の解釈・適用に影響を及ぼす、重視する価値の傾斜を通時的に分析することにより、制度の本質と社会的役割を見出すことができると言えるからである。

図表8 電子帳簿保存法創設以後の展開（電子帳簿の時代）

沿革	出来事	租税法と私法				
		租税法			私法	
		個別税法(原則)			任意法(例外)	
		所得税法	法人税法	消費税法	電子帳簿保存法	商法（会社法）（企業会計を含む）
1998（平成10年）		・書類のマイクロフィルム化一部容認			□電子帳簿保存法の創設 ・国税関係帳簿書類のデータ保存を容認 ・電子取引のデータ保存義務等	
2001（平成13年）	エンロン事件					
2002（平成14年）	デジタル行政推進法創設					
2003（平成15年）	国税オンライン化省令創設					
2004（平成16年）	電子申告（e-Tax）導入					
2005（平成17年）	※e-文書法施行	○租税手続電子化の促進 ・支払調書等の光ディスク等による提出容認			○スキヤナ保存制度の導入 ・電子署名要件（真実性の確保） ・タイムスタンプ要件（真実性の確保）	□商法改正・会社法創設 ・商法19条・会社法432条に「適時」及び「正確」という記帳条件が我が国で初めて盛り込まれた
2007（平成19年）		○租税手続電子化の促進 ・源泉徴収関係書類の電磁的方法での提供容認 ・源泉徴収票等の電磁的方法での提供容認				
2008（平成20年）	リーマンショック					
2011（平成23年）	東日本大震災	○租税手続電子化の促進 ・一定範囲の調書の電子情報処理組織（e-Tax）又は光ディスク等の提出義務				
2013（平成25年）	マイナンバー制度創設					
2014（平成26年）		・白色申告者にも記帳義務 法第232条（事業所得等を有する者の帳簿書類の備付け等） ○租税手続電子化の促進 ・調書等の光ディスク等による提出の承認申請に		・消費税率8%		

		かかるみなし承認制度創設				
2015 平成 27 年		○租税手続電子化の促進 ・電子情報処理組織による識別符号申請の電子署名不要 ・電子情報処理組織による申請のイメージデータ容認			○スキヤナ保存制度の改正 ・対象書類の範囲拡充 ・適正事務処理要件の追加 ・電子署名要件の廃止等	
2016(平成 28) 年					○スキヤナ保存制度の改正 ・入力機器の柔軟化（スマホ、デジカメでも可能となる） ・小規模事業者の適正事務処理要件緩和等	
2018 (平成 30) 年	デジタルガバメント実行計画					
2019 (令和元) 年				・消費税率 10%	○承認申請期限の特例整備 ○過去分重要書類のスキヤナ保存を認容 ○JIMA 認証による承認申請添付書類の簡素化等	
2020(令和 2) 年	コロナショック 令和 3 年度税制改正大綱 (自由民主党・公明党) 納税環境整備に関する専門家会合の議論の報告				○電子取引に係るデータ保存の要件緩和等 ・タイムスタンプを付与した取引データを授受する措置 ・訂正削除ができないシステムを使用した取引データを授受して保存する措置	
2021(令和 3) 年	デジタル庁発足 「デジタル社会形成基本法」創設 財務省・記帳水準の向上について 国税庁・記帳の状況などに関する税務執行上の課題について	○租税手続電子化の促進 ・リモート社会実現の取組みによる押印義務の廃止		・電磁的記録に関する重加算税の適用がある場合、重加算税 10%加重 法第 59 条の 2(電磁的に記録された事項に関する重加算税の特例)	○承認申請手続きの廃止 ○優良電子帳簿と一般電子帳簿の区分の創設 ・優良帳簿は所轄税務署長への届出 ・優良帳簿は過少申告加算税 5%軽減 ○スキヤナ保存制度の要件緩和 ・訂正削除履歴が残る又は訂正削除ができないシステムにおいて入力期限内（最長約 2 か月以内）の入力確認できる場合、タイムスタンプ不要 ・受領者等がスキヤニングする際の自署要件廃止 ・適正事務処理要件（相互牽制、定期検査、再発防止策の社内規程整備等）廃止 ・改ざんがあった場合、重加算税 10%加重 ○電子取引のデータ保存につき書面出力による代替措置の廃止等 ・改ざんがあった場合、重加算税 10%加重	
2022(令和 4) 年					○スキヤナ保存制度の整備 ・タイムスタンプの国による認定制度の創設 ○電子取引のデータ保存制度の整備等 ・電子データの書面による	

				保存方法の廃止の有無措置 ・タイムスタンプの国による認定制度の創設	
2023(令和5)年				「適格請求書等保存方式(インボイス方式)」に変更予定 法第30条(仕入に係る消費税額の控除)	

出典：筆者作成

(1) 平成期における電子帳簿保存制度の変遷

電子帳簿保存における平成時の動向は、図表8にみるように、電子帳簿保存法及びスキヤナ保存制度の創設が中心となっている。

① 1998（平成10）年度税制改正（電子帳簿保存法の創設）

1998（平成10）年に電子帳簿保存法が創設された。社会の高度情報化・ペーパーレス化が進展する中で、会計処理の分野でもコンピュータを使用した帳簿書類の作成が普及しており、経済界をはじめとする関係各界から、帳簿書類の電磁的記録及びマイクロフィルムによる保存の容認について、かねてから強い要望が寄せられていた。このような関係各界からの要望や政府全体としての取組みを踏まえ、適正公平な課税を確保しつつ納税者等の帳簿保存に係る負担軽減を図る等の観点から、国税関係帳簿書類の電磁的記録による保存制度等の創設が行われたとされる³⁶。

国税関係帳簿書類の電磁的記録による保存制度等の創設等について、政府税制調査会の「平成10年度の税制改正に関する答申（平成9年12月16日）」では、次のような基本的な考え方が示されていた。「コンピュータ処理は、痕跡を残さず記録の遡及訂正をすることが容易である、肉眼でみるために出力装置が必要であるなどの特性を有することから、適正公平な課税の確保に必要な条件整備を行うことが不可欠です。また、電子データ等による保存を容認するための環境整備として、EDI（取引情報のやり取りを電子データの交換により行う取引）に係る電子データの保存を義務づけることが望ましいと考えます。」

この答申では、納税者の負担を軽減するため電子データ等による保存を認めつつも、適正公平な課税の確保には、コンピュータ処理の特性である、痕跡を残さず記録の遡及訂正が容易である点を踏まえた「真実性の確保」、出力装置による「可視性の確保」及び電子取

³⁶ 高野俊信[1998]『逐条解説 電子帳簿保存法』税務経理協会、3頁。

引についての電子データの保存義務を課す必要性の考え方が示されている。

この答申の考え方を踏まえ、電磁的記録の訂正・加除の履歴の確保等の所定の要件が適正に履行されるよう、事前確認を必要とする税務署長等による承認制が採用され制度化された。また、所得税法及び法人税法の前掲の青色申告制度との関係においては、電磁的記録又は COM による保存等の要件違反は、青色申告の承認の取消事由に該当することとされている。

② 2005（平成 17）年度税制改正（スキヤナ保存制度の創設）

電子帳簿保存法の改正は、デジタル化の進展により、その後、2005（平成 17）年にスキヤナ保存制度が創設された³⁷。それは、2005（平成 17）年 4 月に e-文書法（「民間事業者等が行う書面の保存等における情報通信の技術の利用に関する法律」（e-文書通則法）及び「民間事業者等が行う書面の保存等における情報通信の技術の利用に関する法律の施行に伴う関係法律の整備等に関する法律」（e-文書整備法）が施行され、民間事業者で使用されるさまざま文書・帳票の電子的な保存が認められることとなったことに伴うものである。

従来の電子帳簿保存法の要件の下では、「真実性の確保」の要件は、速やかに、又は業務サイクル後、速やかに入力し、電子署名、タイムスタンプ、ヴァージョン管理が必要となる演繹的アプローチによる厳格なものであった。しかし、かかる制度下においては、現実的にはこれに対応することが困難であったことや、実務上利用頻度の高い契約書や領収書が対象外とされているなど、スキヤナ保存の利用可能な文書が限定されていたことなどが制約となっており、導入しようとする企業や承認件数は非常に限定されていた³⁸。

なお、適正公平な課税を確保しつつ、納税者等の帳簿保存に係る負担軽減を図る等の観点において、スキヤナ保存制度当時の立案担当者である松崎啓介は、「スキヤナ保存を認めることとされたことにより、相手方から受け取った見積書、契約の申込書、請求書等ほとんどの書類がその対象とされ、スキヤナ保存を強く要望している個別企業においては、保存量の 9 割を超える部分の電子化が可能となることから、大幅な負担軽減効果が見込まれる。」

³⁷ 同年の 2005（平成 17）年に「商法」が「会社法」に全面改正され、商法第 19 条 2 項及び会社法第 432 条に「適時」及び「正確」という記帳の条件が盛り込まれ、記帳条件としては、「整然且明瞭」から「適時に、正確な」へ変更された。

会社法制の現代化の表現として、「19 世紀的ドイツ的会社法制に継ぎ木された 20 世紀的アメリカ的会社法制は企業活動のグローバル化からたっぷりと養分を得て、ここまで大きくなった。」（浜田道代[2005]「前掲注 27」28 頁。）

³⁸ PwC 税理士法人[2021]『令和 3 年度改正に対応電子帳簿保存法の制度と実務』清文社、15 頁。

との見解を示しているが、筆者の分析視座の観点からいかに解釈するかであるが、利用件数が伸び悩む中、民間企業等からの要件緩和の要望を受けて、2015（平成27）年度の税制改正と翌年の2016（平成28）年度の税制改正では、スキヤナ保存制度の要件緩和と対象書類の範囲拡充が図られていることを踏まえると、直接規制から間接規制へ移行し、市場による帰納的アプローチによるガバナンス体制への移行を模索する動きを見せていくことが注目される。

このようにスキヤナ保存制度の創設自体は、納税者の「負担の軽減」に資するものであるが、制度創設に当たり、適正公平な課税の確保のため、「真実性の確保」のための訂正削除履歴の確保に加えて、電子署名、タイムスタンプ、「速やかに」という時間概念も含めた直接規制が導入されている。また、「速やかに」に紐づけた事務処理規程の整備という内部統制による組織体制構築を含めた間接規制、いわゆる「適正事務処理要件」の新設も図られている。いわば、直接規制と間接規制のハイブリッドによるガバナンス体制を要求していることが伺える点には留意を要しよう。

以上の平成期の電子帳簿保存の制度について小括すると、まず、創設時においては、紙媒体による保存が原則であり、電子媒体による保存を認めるとしても、かかる制度の創設時においては、適正公平な課税を確保しつつ、納税者等の帳簿保存に係る負担軽減を図る等の観点については、個別税法よりも厳しい要件を課すことは当然の前提であったことが伺える。制度創設に当たり、適正公平な課税の確保のため、コンピュータ処理の特性である、痕跡を残さず記録の遡及訂正が容易である点を踏まえた要件の制度化に力点が置かれ、改ざんを防止するため、事前承認制を設けた上で、訂正・加除の履歴の確保等の要件の整備及び青色申告取消と関連付けたことは、基本法である個別税法に対する特例法である電子帳簿保存法の演繹的アプローチによる「適正公平な課税」への傾斜からスタートした制度と捉えることができるからである。つまり、これは、一方では分析視座における第1の道である国家の役割を重視した価値判断による「公平」への傾斜、他方では、制度の出発が青色申告創設時の「公平」への傾斜からのスタートと同一次元のものとして捉えることができるということである。また、ガバナンスの観点でも、同様のものとして捉えることができる。

つぎに、スキヤナ保存制度については、紙媒体から電子媒体に変換する際に、変換前の紙媒体における改ざんを防止するという観点に力点が置かれ制度化されたことは、基本法である個別税法に対する特例法である電子帳簿保存法からの演繹的アプローチによる「適正公平な課税」への傾斜と捉えることができる。つまり、第1の道である国家の役割を重

視した価値判断による「公平」を主眼としていると捉えることができる。ガバナンスの観点でも、国家による演繹的アプローチによるガバナンスのものとして捉えることができる。この外、一連の改正においては、このスキャナ保存制度創設と併せて、電子取引の取引情報に係る電磁的記録の保存要件の改正が行われた。これまた「真実性の確保」の要件に資するため、電子署名、タイムスタンプ、事務処理規程の整備の要件が追加されていることを勘案すると、この改正についても「適正公平な課税」への傾斜と捉えることができるが、見方によっては、直接規制から間接規制へ移行する第1の道から第2の道及び第3の道を指向する市場による帰納的アプローチによるガバナンス体制への移行を模索する動きを見ていることが注目される。また、小規模企業者に該当する保存義務者に対しては、第3者である税務代理人による補完を含めたガバナンス体制の構築が求められているが、これらの模索も以上の延長線上のものであろう。

(2) 令和期における電子帳簿保存制度の変遷

平成期における電子帳簿保存制度の創設及びスキャナ保存制度については、2015（平成27）年度及び2016（平成28）年度の税制改正を契機として、その利用促進のための措置が講じられた。その結果、利用件数は堅調に増加しているが、その伸びしろは依然大きいといえる。それは、電子帳簿保存及びスキャナ保存制度について、適正公平課税を担保しつつも、保存義務者の負担軽減の利便性向上を図る観点からか、制度の更なる促進に向けた各種の措置を講ずることが重要であるというものであった。

そこで、令和期における電子帳簿保存における動向を比較の意味で検討してみる。図表8にみるように、令和期においては、2019（令和元）年の税法改正、2020（令和2）年度税制改正、2021（令和3）年度税制改正、2022（令和4年）度税制改正というように、2023（令和5）年度の「適格請求書等保存方式」による電子インボイス³⁹へのロードマップが喫緊に迫っ

³⁹ 消費税法のインボイス制度については、以下の文献参照。

消費税（一般概念としての）は、物品やサービスの消費に担税力を認めて課される租税である（金子弘[2019]『租税法〔第23版〕』弘文堂、778頁）。消費税法は、消費税を最終的な消費行為よりも前の各取引段階で物品やサービスに対する課税が行われ、税負担が物品やサービスのコストに含まれて最終的に消費者に転嫁することが予定されている間接消費税として位置付け、各取引段階で課税する多段階消費税の制度をとったうえ、取引価格を原則として課税標準として消費税率を乗じて、そのうえで税の負担の累積を防止するため仕入税額控除を認めるという、インボイスを伴わない間接仕入税額控除方式であった（帳

ているからか、矢継ぎ早に改正がなされている。

以上を小括すると、令和期における電子帳簿保存における動向は、執行可能性の観点から、第2の道である市場の役割を重視した価値判断による「中立」（負担の軽減）への傾斜、また、ガバナンスの観点で、市場による帰納的アプローチによるガバナンスと捉えることができよう。

第5章 電子帳簿保存法の共時的解釈と分析評価

令和期の税制改正において、筆者が注目する2021（令和3）年度税制改正に焦点を当てる。2021（令和3）年度の税制改正は、制度創設以来の大幅な改正であったが、「国税関係帳簿書類の電磁的記録による保存制度」、「国税関係書類のスキャナ保存制度」及び「電子取引の取引情報に係る電磁的記録の保存制度」に関する主要論点として3つを挙げ共時的分析を行う。

2021（令和3）年度税制改正は、改正の前提となる政府税制調査会における指摘⁴⁰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、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じたものとなっている。

まずは、「国税関係帳簿書類の電磁的記録による保存制度」の焦点は、「正規の簿記」を巡る優良電子帳簿と一般電子帳簿の創設である。

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

簿型間接的控除方法）（占部裕典[2021]「消費税法の枠組みの法理論的検討と課題」税法学586号、110頁）。

令和5年10月1日から、消費税の仕入税額控除の方式として、「適格請求書等保存方式」（「インボイス制度」）が導入される（消費税法第30条、第57の2、第57条の4）。

複数税率制度（軽減税率制度）の下において適正な課税を確保するため、区分記載請求書等の保存に代えて、適格請求書発行事業者登録制度に登録された適格請求書発行事業者から交付を受けた適格請求書、適格簡易請求書又は電子インボイスの保存が仕入税額控除の要件となる。したがって、適格請求書発行事業者ではない消費者や免税事業者からの仕入れは、仕入税額控除の対象から除外されることになる。

⁴⁰ 指摘事項として、電子帳簿保存法の要件や承認制度が電子帳簿保存制度の利用促進を阻害している可能性の点、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の点が挙げられている。

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、「正規の簿記」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た⁴¹。

こうした指摘を踏まえ、「正規の簿記」による青色申告制度を促進する観点から、国税関係帳簿書類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た（電子帳簿保存法第4条第1項、電子帳簿保存法施行規則第2条第1項）。

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（所得税法施行規則第57条第1項、法人税法施行規則第53条）、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ある⁴²。

所得税法及び法人税法である個別税法においては、訂正削除まで求めていないが、特例法である電子帳簿保存法においては、国税庁が解釈する税制上の「正規の簿記」を超えて、訂正削除まで求める理想の記帳水準を求める認識であったことが伺える。この改正により、デジタル社会においては、シャウプ勧告以来の青色申告制度が記帳の最低水準であると捉

⁴¹ 税制調査会[2020]「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）」、45頁。

⁴² この点に関して、改正時の立案担当者によれば、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るとしつつも、国税庁『はじめてみませんか？青色申告』によれば、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と解説している（石井隆太郎ほか[2021]『改正税法のすべて（令和3年版）』大蔵財務協会、967頁）。

えることができる。つまり、これまで求めてきた理想の記帳水準は、優良電子帳簿として将来の目標として残しつつ、「正規の簿記」を満たす一般電子帳簿を下限と定めたことに意義があると考えられる。それは、シャウプ勧告時における執行可能性に基づいた現行電子帳簿保存法においても当てはまる歴史の教訓を彷彿させるものである。

つまり、国税関係帳簿の電子保存は、最低限の要件で保存が認められる電子帳簿（一般電子帳簿）と、過少申告加算税の軽減の措置の適用を受けるための要件を満たす優良な電子帳簿（優良電子帳簿）の2種類に分かれたことになる⁴³。この優良電子帳簿に該当するものが、改正前までに求められていた電子帳簿となるということになる。図表9・10は、保存要件を比較したものである。

図表9 一般電子帳簿と優良電子帳簿の比較

保存要件	一般電子帳簿	優良電子帳簿
法令根拠	法第4条第1項	法第8条第5項
①電子計算機処理システムの概要書等の備付け	施行規則第2条 第2項第1号	○ ○
②見読み可能装置の備付け等	施行規則第2条 第2項第2号	○ ○
③ダウンロードの求めに応じること	施行規則第2条 第2項第3号	○ (注1) △ (注2)
④電磁的記録の訂正・削除・追加の事実及び内容を確認することができる電子計算機処理システムの使用	施行規則第5条 第5項第1号イ	不要 ○
⑤帳簿間での記録事項の相互関連性の確保	施行規則第5条 第5項第1号ロ	不要 ○
⑥検索機能の確保	施行規則第5条 第5項第1号ハ	不要 △ (注2)

(注1) 優良電子帳簿の要件を全て満たしている場合には「ダウンロードの求めに応じること」の要件は不要

(注2) 「ダウンロードの求め」に応じる場合には、検索機能のうち、範囲を指定して条件を設定できる機能及び2以上の任意の記録事項を組み合わせて条件を設定できる機能は不要

⁴³ PwC 税理士法人[2021]「前掲注38」79頁。

出典：PwC 税理士法人[2021]，81 頁を加筆修正して作成した。

図表 10 帳簿記帳水準比較⁴⁴

帳簿記帳水準	所得税法	法人税法	電子帳簿保存法
複式簿記（「正規の簿記」）	青色申告	青色申告	優良電子帳簿
複式簿記（「正規の簿記」）	青色申告	青色申告	一般電子帳簿
簡易簿記	青色申告	白色申告	対象外
現金式簡易簿記	青色申告	白色申告	対象外
「正規の簿記」以外	白色申告	白色申告	対象外

出典：筆者作成

次は、「国税関係書類のスキャナ保存制度」の焦点は、適正事務処理要件の廃止である。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だが、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、定期的な検査まで紙原本を保存する必要が生ずる等、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った。

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、スキャナ保存体制の利用者は、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になるとされる。

ちなみに、適正事務処理要件は、改ざん防止対策として、内部統制による組織体制を求めてきたものであるが、組織体制の構築には時間を要する。デジタル社会の進展が加速していく中、早期にペーパーレス化を実現する必要がある。定期的な検査まで紙原本の保存を要する適正事務処理要件は、かえってデジタル化を遅らせる結果となり、紙媒体を前提とするスキャナ保存制度には、自己統治による間接規制の手法ではなく、結果責任に切り

⁴⁴ 図表 10 は、個別税法と電子帳簿保存法との関連性において、要求される帳簿記帳水準を比較したものである。「正規の簿記」の水準以上を一般電子帳簿として認めることとなったが、所得税法で青色申告者の記帳方式として認められている簡易簿記や現金式簡易簿記が電子帳簿保存法では一般電子帳簿として認められないものと解釈できる。

替えたと考えられる。

3つ目は、「電子取引の取引情報に係る電磁的記録の保存制度」の焦点は、電磁的記録の出力書面等による保存措置の廃止である。

所得税（源泉徴収に係る所得税を除く。）及び法人税に係る保存義務者について、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が廃止された（旧電子帳簿保存法10ただし書、旧電子帳簿保存法規則8②③）。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る（電子帳簿保存法8②）。

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を行う必要がなかったが、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。

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く。）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、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ないが、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る⁴⁵。

取引と関連する情報は、経済取引の様々な段階において重要な意味を有するのみならず、情報そのものが課税の対象として大きな意味を有するという点に留意しなければならない。すなわち、租税実体法においては、情報という財産権の扱いがきわめて重要となっているのである⁴⁶。

適正・公平な課税の前提となる情報の重要性の認識は、2019（令和元）年税制調査会の答申において明らかにされている。「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、2023（令和5）年10月以降、原則として全ての消費課税事業者に適用される適

⁴⁵ 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る。この点は、個別税法と特例法のダブルスタンダードの齟齬が発生していると言える。

⁴⁶ 中里実・太田洋・伊藤剛志[2020]「前掲注7」3頁。

格請求書等保存方式（インボイス制度）の円滑な実施にも資すると考えられる」⁴⁷。

デジタル化の進展に伴い、情報という財産権の保存を義務化する電子帳簿保存法の重要な規定であり、基本法である個別税法に対する特例法である電子帳簿保存法からの演繹的強制アプローチとなる。このことから、第1の道である国家の役割を重視した価値判断による「公平」（適正公平な課税）への傾斜と捉えることができる。また、ガバナンスの観点では、国家による演繹的アプローチによるガバナンスと捉えることができる。

この制度は、電子帳簿保存法の創設当時から存在し、電子データの保存の義務化を原則とするが、ただし書きにて、書面による保存を例外として認めていたものである。そのただし書きによる例外を廃止したのは、制度間において「公平」（適正公平な課税）の重点移行をしたと考えられる。つまり、デジタル社会で重要な1つ目と3つ目は、ワンセットで考える必要があり、「国税関係帳簿書類の電磁的記録による保存制度」を、表面上、第2の道である市場の役割を重視した価値判断による「中立」（負担の軽減）に傾斜させる一方で、「電子取引の取引情報に係る電磁的記録の保存制度」は、第1の道である国家の役割を重視した価値判断による「公平」（適正公平な課税）へ傾斜させることで、電子帳簿保存法の唯一の義務規定を発現させたと捉えることができる。これは、情報のインプット、プロセス、アウトプットの3つの機能における入り口規制としての機能的側面のものとして理解することができよう。また、ガバナンスの観点では、電子データという原始記録の保存の義務化という国家による演繹的アプローチによるガバナンスの強化を図るものである。

以上、2021（令和3）年度税制改正に焦点を当てた。共時的観点に従って、本章を小括すると、およそ制度を機能させるために、わが国制度設計の従来の承認制度をわざわざ廃止し、しかも訂正・削除履歴の確保及び相互関連性の確保要件を不要にすることまでして、執行可能性の観点から第1の道である国家の役割を重視した価値判断による「公平」、国家による演繹的アプローチによるガバナンスからスタートした制度から、第2の道である市場の役割を重視した価値判断による「中立」（負担の軽減）への傾斜、また、ガバナンスの観点で、市場による帰納的アプローチによるガバナンスと捉えることができよう。

しかし、一般電子帳簿として「正規の簿記」の実質的義務化、適正事務処理要件の廃止による演繹的アプローチによるガバナンス体制への転換、電磁的記録の出力書面等による保存措置の廃止による電磁的記録の義務化であり、それは、分析視座における第1の道である国家の役割を重視した価値判断による「適正公平な課税」への傾斜と捉えることができる。また、ガバナンスの観点でも、同次元の国家による演繹的アプローチによるガバ

⁴⁷ 税制調査会[2019]「前掲注2」21頁。

ナンスとして捉えることができる。

果たして、制度補完としての経路依存は、第 1 の道への中途の制度設計のものか、第 3 の道への制度設計のものか、今後の動向を見極めなければならない。

おわりに

(1) 本稿の総括

そこで、本稿においては、ガバナンスを意識しつつ、租税原則である「中立」と「公平」の分析視座により、対象とする電子帳簿保存法の趣旨目的である「負担の軽減」と「適正公平な課税」のバランス課題を考察してきた。以下、各章を総括し、その上で電子帳簿保存法の若干の展望を試みることとする。

まず、第 1 章では、商法（会社法）と租税法との制度関連性を対象とした分析視座を示した上で、従来の私法と租税法という領域の商法（会社法）と個別税法の帳簿規定との関連性、及び個別税法と電子帳簿保存法の通則法と特例法における租税法内部の帳簿規定との関連性を概観した。それは、租税法の制度設計及び解釈・適用には、重視する価値の傾斜を判断するための分析視座による評価が問題の所在として浮き彫りにする必要があると考えたからである。

次に、第 2 章では、第 1 章で概観した租税法内部間の関連性について取り上げた上で、個別税法及び電子帳簿保存法の制度的枠組みと現状を概観した。その結果、個別税法においては、帳簿書類の記帳及び保存方法について事細かく規定している点が挙げられ、このような規定ぶりをいかに価値判断として評価するかであった。

第 3 章では、前章までの共時的かつ制度の枠組みを前提にして、電子帳簿保存法創設の夜明けまでの紙帳簿の時代における制度変遷の通時的分析を行った。その結果、次の知見を得ることができた。青色申告制度は、第 1 の道である国家の役割を重視した価値判断による「公平」への傾斜、国家による演繹的アプローチによるガバナンスからスタートした制度であった。その後の経路は、第 2 の道である市場の役割を重視した価値判断による「中立」への傾斜、市場による帰納的アプローチによるガバナンスである。この道のりは、長い年月をかけて国家と国民の信頼関係の醸成に努め、育成構築している制度であると同時に、第 1 の道、第 2 の道の両者を均衡した間主觀・相互主觀による観点である第 3 の道を模索してきた収斂の歩むべき制度であり、国家と国民との信頼によるガバナンスであった。

第4章では、電子帳簿保存制度の創設後における制度変遷の通時的分析を行った。その結果、次の知見を得ることができた。電子帳簿保存制度は、青色申告制度と同様、第1の道である国家の役割を重視した価値判断による「公平」への傾斜、国家による演繹的アプローチによるガバナンスからスタートした制度であった。その後、平成期、令和期においては、執行可能性の観点から、第2の道である市場の役割を重視した価値判断による「中立」（負担の軽減）への傾斜、市場による帰納的アプローチによるガバナンスと捉えることができる。

第5章では、前章までの考察を踏まえた上で、改めて電子帳簿保存法の共時的解釈と分析評価を行った。その結果、次の知見を得ることができた。2021（令和3）年度税制改正において、制度を機能させるために、わが国制度設計の従来の承認制度をわざわざ廃止し、しかも訂正・削除履歴の確保及び相互関連性の確保要件を不要にすることまでして、執行可能性の観点から第1の道である国家の役割を重視した価値判断による「公平」、国家による演繹的アプローチによるガバナンスからスタートした制度から、第2の道である市場の役割を重視した価値判断による「中立」（負担の軽減）への傾斜、市場による帰納的アプローチによるガバナンスと捉えることができる。しかし、一般電子帳簿として「正規の簿記」の実質的義務化、適正事務処理要件の廃止による演繹的アプローチによるガバナンス体制への転換、電磁的記録の出力書面等による保存措置の廃止による電磁的記録の義務化であり、それは、分析視座における第1の道である国家の役割を重視した価値判断による「適正公平な課税」への傾斜と捉えることができる。また、ガバナンスの観点でも、同一次元の国家による演繹的アプローチによるガバナンスとして捉えることができる。果たして、制度補完としての経路依存は、第1の道への中途の制度設計のものか、第3の道への制度設計のものか、今後の動向を見極めなければならないだろう。

（2）課題と展望

市場プレーヤー相互の取引がデータ化され、電子取引で完結するデジタル社会において、電子帳簿保存法は、「申告納税制度に基づく納税環境の整備を背景とした青色申告制度・白色申告制度・消費税法のインボイス制度及び内部統制制度を包括し、電磁的記録に変換された原始記録に基づく、所得、消費の課税要件事実を把握する、デジタル社会の帳簿記帳保存体制のガバナンス制度」として捉えることができる。

グローバル化を背景に、統治の形態は大きく変化している。上からの統制も低下する。下からの自制的な行動も限界がある。そのような中で、ガバナンスをどのように確保する

かが社会にとって重要となる。国家と国民の信頼関係に基づくガバナンスのあり方の模索は、申告納税制度の根幹であり、デジタル社会の青色申告制度とも言える電子帳簿保存制度は、「負担の軽減」と「適正公平な課税」の均衡により機能することになり、眞の民主的申告納税制度の確立に繋げるという社会的役割を果たすことができる。

デジタル社会において、電子帳簿保存法は、デジタル化・グローバル化の進展に合わせて国家と国民の信頼関係の醸成に努め、育成構築していく制度である。同時に、第1の道、第2の道の両者を均衡した間主觀・相互主觀による観点である第3の道を模索していく収斂の歩むべき制度であり、国家と国民との信頼によるガバナンスを模索していくことが必要であると考え、本稿の結びとしたい。

図表 11 電子帳簿保存法改正の変遷⁴⁸

	国税関係帳簿書類のデータ保存 平成 10 年～	国税関係書類のスキャナ保存 平成 17 年～	電子取引データの保存 平成 10 年～
制度内容 (創設時)	財務省令に基づいて一貫してコンピュータで作成された帳簿データ・書類データ等について、所轄税務署長の承認を受けた場合のデータ保存を容認	財務省令に基づき入力された取引関係書類のスキャナ保存データについて、所轄税務署長の承認を受けた場合の原本廃棄を容認（3万円以上の契約書および領収書を除く）	取引先との間のデータで授受された取引情報データの保存を義務付け。書面に出力し整理保存する方法も容認
1998（平成 10）年施行	<ul style="list-style-type: none"> ・訂正削除の履歴確保・追加入力の確認 ・帳簿作成システム間の相互関連性の確保 ・主要項目検索・範囲指定・組合せ検索 ・見読可能装置・マニュアル備付け ・関係書類の備付け 	(創設時は未整備)	<ul style="list-style-type: none"> ・所要項目で検索・範囲指定・組合せ検索 ・見読可能装置・マニュアル備付け ・システム概要等の関係書類の備付け

⁴⁸ 図表 11 は、図表 8 を補完するため、電子帳簿保存法の骨格である 3 つの制度に区分して、改正の変遷をまとめたものである。

2005（平成17）年改正		<ul style="list-style-type: none"> ・速やかに（7日）又は業務サイクル後、速やかに（37日）電子署名・タイムスタンプ付与 ・訂正・削除の履歴の確認 ・関連帳簿との相互関連性の確保 ・主要項目検索・範囲指・組合せ検索 ・見読み可能装置・マニュアル備付け ・関連帳簿のデータ保存の承認の必要 ・スキャナ保存の手順を定めた社内規程等関係書類を整備 	<ul style="list-style-type: none"> ・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電子署名とタイムスタンプを付与、及び訂正・削除の防止に関する事務処理規程による運用
2015（平成27）年改正		<ul style="list-style-type: none"> ・電子署名要件の廃止 ・金額制限（3万円）の撤廃 ・関連帳簿の承認要件の廃止 ・一般書類のグレースケール入力を容認 ・適正事務処理要件（相互けん制・定期検査、再発防止）による入力（新設） 	<ul style="list-style-type: none"> ・電子署名を廃止 ・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できるようにしておくことの要件
2016（平成28）年改正		<ul style="list-style-type: none"> ・入力機器にスマートフォン等の容認 ・書類の受領者がスキャナで読み取りする際の入力は自署の上で速やかに（3日）（新設） ・小規模企業者の定期検査を税理士が行う場合の相互けん体制の不要 	

2019（令和元）年改正	<ul style="list-style-type: none"> 新規事業を開始した個人事業主の承認申請書の提出期限（事業開始後 2 カ月以内） JIIMA 認証を受けた市販ソフトを使用する場合の承認申請書の記載事項等の緩和 電子帳簿保存法に関する相談窓口を整備 <p>（以上、スキヤナ保存にも同様の適用）</p>	<ul style="list-style-type: none"> 過去分の重要書類のスキヤナ保存の容認（適用届出書提出が必要） 入力期間の緩和（最長 2 カ月と概ね 7 営業日） 検索方法に勘定科目別検索を容認 	
2020（令和2）年改正			<ul style="list-style-type: none"> 訂正・削除不可又は訂正・削除の履歴が残る方法で電子取引データを授受および保存する場合の措置方法を追加 送信側でタイムスタンプを付与する措置方法を追加
2021（令和3）年改正	<ul style="list-style-type: none"> 帳簿書類のデータ保存承認制度の廃止 訂正・削除の履歴確保等要件・相互関連性確保要件の廃止 検索要件の廃止・調査官の求めに応じたダウンロード要件 優良電子帳簿により帳簿データの保存が行われる場合、事前の届出により税務調査時等の過少申告加算税を 5%軽減 	<ul style="list-style-type: none"> 書類のスキヤナ保存の承認制度の廃止 速やかに入力する期限の廃止（自署要件廃止を含む） タイムスタンプ要件の緩和 <ul style="list-style-type: none"> 検索要件（取引年月日その他、日付、取引金額、取引先名称） 検索方法に、ダウンロードによる検索を追加 適正事務処理要件を廃止 スキヤナ保存データの改ざんによる不正計算の重加算税率 10%加重 	<ul style="list-style-type: none"> 電子取引データの書面による保存方法の廃止 タイムスタンプによる措置 <ul style="list-style-type: none"> 期限を最長 67 日とする 検索要件（取引年月日その他、日付、取引金額、取引先名称） 検索方法に、ダウンロードによる検索を追加 電子取引データの改ざんによる不正計算の重加算税率 10%加重
2022（令和）		<ul style="list-style-type: none"> タイムスタンプの国による認定 	<ul style="list-style-type: none"> タイムスタンプの国による認定

4) 年改正		定制度の創設	制度の創設 ・電子データの書面による保存方法の廃止の有無措置
--------	--	--------	-----------------------------------

出典：袖山喜久造・SKJ コンサルティング合同会社[2022]10 頁を加筆修正した。

参考文献

1. 青木昌彦・奥野（藤原）正寛・岡崎哲二[1999]『国家の役割市場の役割』東洋経済新報社。
2. 青木昌彦[2014]『青木昌彦の経済学入門—制度論の地平を拓げる』筑摩書房。
3. 青木倫太郎[1951]「会計帳簿」會計第 60 卷第 7 号。
4. 秋山朝則[2005]『商法改正の変遷とその要点』一橋出版。
5. 荒井優美子[2021]『政省令までフォロー 2021 年度税制改正の重要ポイント～納税環境整備に関する改正の実務ポイント』経理情報第 1612 号。
6. 栗田賢三・古在由重[1992]『岩波哲学小辞典』岩波新書。
7. 飯野利夫[1954]「正規の簿記」の原則とは何か—企業会計審議会の解釈批判』産業経理第 14 卷第 9 号。
8. 飯塚毅[1983]『正規の簿記の諸原則 初版』森山書店。
9. 飯塚毅[2018]『正規の簿記の諸原則』TKC 出版。
10. 石井隆太郎ほか[2021]『改正税法のすべて（令和 3 年版）』大蔵財務協会。
11. 石井隆太郎ほか[2022]『改正税法のすべて（令和 4 年版）』大蔵財務協会。
12. 伊丹敬之・藤本隆宏・岡崎哲二・伊藤秀史・沼上幹[2005]『リーディングス 日本の企業システム第Ⅱ期 第 2 卷 企業とガバナンス』有斐閣。
13. 伊藤正一[1954]「正規簿記の諸原則的一面」産業経理第 14 卷第 1 号。
14. 伊藤正一[1955]「正規簿記の諸原則の具体的内容」産業経理第 15 卷第 3 号。
15. 伊藤正一[1955]「法令等における正規の簿記の原則」産業経理第 15 卷第 7 号。
16. 伊藤正一[1957]「正しい簿記をめぐる問題」企業会計第 9 卷 10 号。
17. 烏賀陽然良、大隅健一郎、河本一郎、國歳胤臣、八木弘[1956]『獨逸商法 [1]』有斐閣。

18. 岩井克人[2005]『会社はだれのものか』平凡社。
19. 岩崎勇[2021]『AI 時代に複式簿記は終焉するか』税務経理協会。
20. 占部裕典[2021]「消費税法の枠組みの法理論的検討と課題」税法学 586 号。
21. 江村稔[1954]「正規の簿記の原則-その本義と拡張について-」産業経理第第 14 卷第 9 号。
22. 岡村忠生[2021]『租税手続のデジタル化と法的課題』ジュリスト 1556 号。
23. 小塙隆士[2012]『効率と公平を問う』日本評論社。
24. 梶川幹夫ほか[1998]『改正税法のすべて（平成 10 年版）』大蔵財務協会。
25. 片木晴彦[2003]『新しい企業会計法の考え方』中央経済社。
26. 金井恵美子[2021]『国際オンラインサービスと消費税』日税研論集第 79 卷。
27. 金子友裕[2022]『課税所得計算の形成と展開』中央経済社。
28. 金子宏[1978]「租税法と私法—借用概念及び租税回避について—」『租税法研究』6 号。
29. 金子宏[2019]『租税法〔第 23 版〕』弘文堂。
30. 金子宏[2021]『租税法〔第 24 版〕』弘文堂。
31. 川上文吾[2021]『解説と Q&A でわかる電子帳簿等保存制度の実務』大蔵財務協会。
32. 神田秀樹[2010]『会社法〔第 24 版〕』弘文堂。
33. 木村重義・鳶村剛雄[1958]『新版会計原則コンメンタール』中央経済社。
34. 木村重義・鳶村剛雄[1972]『新版会計原則コンメンタール』中央経済社。
35. 木山基嗣[2020]『入門課税要件論』中央経済社。
36. 黒澤清[1951]『近代會計學』春秋社。
37. 黒澤清[1975]「正規の簿記の原則」黒澤清編著『新企業会計原則訳解』中央経済社。
38. 黒澤清・湊良之助[1955]『企業会計と法人税—調整実務から損益計算まで』日本税経研究会。
39. 国税庁[2000]『国税庁五十年史』大蔵財務協会。
40. 酒井克彦[2018]『プログレッシブ税務会計（第 2 版）—法人税と会計諸原則—』中央経済社。
41. 酒井克彦[2019]「電子帳簿保存法にいう『明瞭』」『月刊税務事例』第 51 卷第 12 号。
42. 酒井啓司[2022]「納税環境整備」税研第 38 卷第 1 号。
43. 坂本孝司[2011]『会計制度の解明- ドイツとの比較による日本のグランドデザイン』中央経済社。
44. 坂本孝司[2021]「記帳条件と帳簿の証拠力」TKC 第 581 号。

45. 坂本孝司[2021]「記帳条件と帳簿の証拠力（2）」TKC 第 582 号。
46. 坂本孝司[2021]「商業帳簿の本質的な役割」TKC 第 586 号。
47. 坂本孝司[2021]「改正電子帳簿保存法は、「証憑なくして、記帳なし（Keine Buchung ohne Beleg）」の強化に資するもの」TKC 587 号。
48. ジェレミー・リフキン（柴田裕之訳）[2015]『限界費用ゼロ社会〈モノのインターネット〉と共有型経済の台頭』NHK 出版局。
49. 品川芳宣他[2012]『青色申告制度の課題と展望』税研第 27 卷第 4 号。
50. 嶋村剛雄[1995]「正規の簿記の原則」『会計学一般原理』白桃書房。
51. 『シャウプ勧告』70 周年記念出版発行会[2019]『シャウプ勧告 70 周年記念出版「シャウプ使節団日本税制報告書」』エヌピー通信社。
52. 十文字俊郎[2021]『改正電子帳簿保存法のすべて』中央経済社。
53. 首藤重幸[1992]「帳簿書類」日税研論集第 20 号。
54. 住澤整ほか[2005]『改正税法のすべて（平成 17 年版）』大蔵財務協会。
55. 税制調査会議事録等（内閣府），<https://www.cao.go.jp/zei-cho/>（2021.08.02 確認）
56. 税制調査会答申（日本租税研究協会），<https://www.soken.or.jp/toushinshu/>（2021.08.02 確認）
57. 関禎一郎ほか[2015]『改正税法のすべて（平成 27 年版）』大蔵財務協会。
58. 袖山喜久造[2016]『改正電子帳簿保存法完全ガイド』税務研究会出版局。
59. 袖山喜久造・SKJ コンサルティング合同会社[2020]『詳説 電子帳簿保存法 実務のポイント』税務研究出版局。
60. 袖山喜久造[2021]「令和 3 年度税制改正 納税者環境整備（電子帳簿保存法）について」『税研』第 37 卷第 1 号。
61. 袖山喜久造・SKJ コンサルティング合同会社[2022]『〈電子帳簿保存法対応〉電子化実践マニュアル（令和 4 年度改正版）』税務研究会出版局。
62. 高野俊信[1998]『逐条解説 電子帳簿保存法』税務経理協会。
63. 瀧田信宏[2021]「帳簿書類の保存制度の在り方に関する一考察」税務大学校論叢第 103 号。
64. ダグラス・C・ノース（竹下公視訳）[1994]『制度・制度変化・経済成果』晃洋書房。
65. 武田昌輔[1979]『DHC コンメンタール法人税法』第一法規出版。
66. 武田昌輔[1983]『DHC コンメンタール所得税法』第一法規出版。
67. 武田昌輔[1989]『DHC コンメンタール消費税法』第一法規出版。

68. 武田昌輔[2009]『法人税回顧六〇年 企業会計との関係を検証する』TKC 出版。
69. 武田隆二[1982]『制度会計論』中央経済社。
70. 武田隆二[1996]「確定決算主義と会計基準」企業会計 48 卷 1 号。
71. 武田隆二[2004]『会計学一般教程〈第 6 版〉』中央経済社。
72. 武田隆二[2006]『新会社法と中小会社会計』中央経済社。
73. 武田隆二[2008]『最新 財務諸表論(第 11 版)』中央経済社。
74. 田中治[2004]「租税における中立の法理」『公平・中立・簡素』日本税務研究センター。
75. 田中耕太郎[1939]『貸借対照表の論理』有斐閣。
76. 田中成明[2011]『現代法理学』有斐閣。
77. 田中成明[2016]『法学入門〔新版〕』有斐閣。
78. 田中誠二・久保欣也[1975]『全訂新株式会社会計法』中央経済社。
79. 谷口勢津夫[2001]「税法における自由と平等」税法学 546 号。
80. 谷口勢津夫[2018]『税法基本講義』弘文堂。
81. 谷口勢津夫[2021]『税法の基礎理論-租税法律主義論の展開-』清文社。
82. 中央経済社編[2018]『別冊税務弘報 AI・IT の進化と税務』中央経済社。
83. 忠佐市[1953]『税法と会計原則』中央経済社。
84. 忠佐市[1973]『決算利益と課税所得』森山書店。
85. 忠佐市[1981]『租税法要綱第 10 版』森山書店。
86. TKC[2014]『TKC タックスフォーラム 2014 : 会計帳簿の租税法上の法的意義』TKC。
87. TKC[2018]『飯塚毅博士生誕百年記念論文集』TKC 出版。
88. ティモシー・J・イエーガー（青山繁訳）[2018]『新制度派経済学入門』東洋経済新報社。
89. 豊森照信[2014]『電子会計の座標軸-IT 技術革新と制度の確執-』財経詳報社。
90. 中里実[1994]「法人課税の時空間（クロノトポス）—法人間取引における課税の中立性—」『主権と自由の現代的課題』勁草書房。
91. 中里実・石黒一憲[2002]『電子社会と法システム』新世社。
92. 中里実[2004]『「租税法と私法」論再考』税研 19 卷 5 号。
93. 中里実[2008]『政府規制とソフトロー』有斐閣。
94. 中里実[2012]「租税債権の私法的構成」『租税の複合法的構成 村井正先生喜寿記念論文集』清文社。
95. 中里実[2014]「制度の効率性と租税」『ジュリスト増刊 論究ジュリスト』2014 夏号。

96. 中里実[2017] 「第 1 部第 1 章国家、市場、課税」金子宏監修・編集代表中里実・米田隆・岡村忠生『現代租税法講座 理論・歴史』日本評論社。
97. 中里実[2019] 『租税史回廊』税務経理協会。
98. 中里実・太田洋・伊藤剛志[2020] 『デジタルエコノミーと課税のフロンティア』有斐閣。
99. 内藤景一朗ほか[2019] 『改正税法のすべて（令和元年版）』大蔵財務協会。
100. 内藤景一朗ほか[2020] 『改正税法のすべて（令和 2 年版）』大蔵財務協会。
101. 西山由美[2017] 「仕入税額控除」『消費税の研究』日税研論集。
102. 日本経営情報開発協会[1971] 「電子計算機の導入に伴う商法等改正問題に関する見解」 ジュリスト第 484 号。
103. 日本税理士連合会[1983] 『現代税務全集 40 現代税務の課題と展望』ぎょうせい。
104. 日本経営情報開発協会[1971] 「電子計算機の導入に伴う商法等改正問題に関する見解」 ジュリスト第 484 号。
105. 沼田嘉穂[1957] 「『正規の簿記の原則』の限界について」會計第 71 卷第 1 号。
106. 野口悠紀雄[1982] 『公共経済学』日本評論社。
107. 波戸本尚ほか[2016] 『改正税法のすべて（令和 28 年版）』大蔵財務協会。
108. 浜田道代[2005] 「会社立法の歴史的変遷」『新「会社法」詳解』中央経済社。
109. 原敏雄[2019] 『簿記と帳簿組織の機能—歴史的・国際的視点から』中央経済社。
110. 馬場克三[1975] 『会計理論の基本問題』森山書店。
111. 日景智[2003] 「電子申告を巡る法令上の問題点」税務大学校論叢 43 号。
112. PwC 税理士法人[2021] 『令和 3 年度改正に対応電子帳簿保存法の制度と実務』清文社。
113. 日野雅彦[2009] 「青色申告制度の意義と今後の在り方」税大論叢第 60 号。
114. 福浦幾巳[2009] 「電子帳簿保存における法規制の現状と諸問題」西南学院大学論集第 56 卷第 1 号。
115. 福浦幾巳[2014] 『租税法入門 下巻』中央経済社。
116. 福浦幾巳[2014] 『租税法入門 上巻〔第 2 版〕』中央経済社。
117. 福浦幾巳[2017] 「グローカル化による政策税制と税務会計への法的観点の影響」會計第 191 卷第 2 号。
118. 福浦幾巳[2017] 「顕在化した「公正処理基準」の判断基準」税研 193 号。
119. 福浦幾巳[2020] 「テクノロジーの進展と電子帳簿保存法の抱える課題」税研第 35 卷第 5 号。

120. 福浦幾巳[2020]「第 12 章 テクノロジーの進展と電子帳簿保存法の現状と課題」, 河崎照行編著『会計研究の挑戦—理論と制度における「知」の融合』中央経済社
121. 福浦幾巳[2021]「わが国における税務会計史における「課税所得と企業利益」調整論争の回顧と展望」西南学院大学商学論集第 67 卷第 3・4 合併号。
122. 藤枝純・遠藤努[2021]『消費税法の実務詳解—導入の経緯から判決・裁決事例まで』中央経済社。
123. 藤原欣一郎[1979]「正規の簿記の原則」と「会計帳簿記載事項」産業経理第 40 卷第 1 号。
124. ベルナール・シャバンス[2007]『入門制度経済学』ナカニシヤ出版。
125. マーク・ベビア[2013]『ガバナンスとは何か』NTT 出版。
126. 松尾豊[2015]『人工知能は人間を超えるか ディープラーニングの先にあるもの』KADOKAWA/中経出版。
127. 松尾陽[2017]『アキテクチャと法—法学のアキテクチャルな転回?』大蔵財務協会。
128. 松崎啓介[2005]『国税関係帳簿書類の電子保存の実務ースキヤナ保存対応版一』大蔵財務協会。
129. 松崎啓介[2021]『改正案速報解説 電子帳簿保存法がこう変わる!』税務研究会出版局。
130. 松崎啓介[2021]「令和 3 年度税制改正で進む税務手続のデジタル化」税理第 64 卷第 7 号。
131. 松沢智[1976]『租税実体法』中央経済社。
132. 松沢智[1997]『租税手続法—租税正義実現のために』中央経済社。
133. 松沢智[1998]『コンピュータ会計法概論』中央経済社。
134. 松沢智・山下学[1999]「電子帳簿保存制度の創設『税務弘報』第 47 卷 1 号。
135. 松沢智[1997]『租税手続法—租税正義実現のために』中央経済社。
136. 丸山 俊一・NHK「欲望の資本主義」制作班 [2020]『岩井克人「欲望の貨幣論」を語る』東洋経済新報社。
137. 馬渡尚憲[1990]『経済学のメソドロジー』日本評論社。
138. 三木義一[2004]『税法と会社法の連携[増補改訂版]』税務経理協会。
139. 矢内一好[2019]『日本・税務会計形成史—法人税・企業会計・商法の関連性』中央経済社。
140. 矢内一好[2020]『税務会計基礎概念史』中央経済社。

141. 弥永真生[2000]『商法計算規定と企業会計』中央経済社。
142. 山口重克[2016]『新版市場経済』名古屋大学出版会。
143. 山下勝治[1964]『新版企業会計原則の理論』森山書店。
144. 山下壽文[2020]『戦後税制改革とシャウプ勧告』同文館。
145. 山本敬三・中川丈久[2021]『法解釈の方法論—その諸相と展望』有斐閣。
146. 山元俊一[2020]『デジタル化社会における消費税の理論と実務』ぎょうせい。
147. 吉田良三[1934]『商業簿記摘要』同文館出版部。
148. 龍真一郎[2021]「改正電子帳簿保存法の概要と実務ポイント」旬刊経理情報第 1616 号。
149. ロナルド・H・コース[2020]『企業・市場・法』筑摩書房。
150. 和栗佑介[2021]「改正国税関係法令詳解-改正国税通則等」税理第 64 卷第 9 号。
151. 和田伸一郎[2016]「「新デジタル時代」と新しい資本主義」佐藤卓己『岩波講座現代
第 9 卷デジタル情報社会の未来』岩波書店。