

電子帳簿保存法における
電子署名とタイムスタンプの解説書

第4版

令和3年3月



トラストサービス推進フォーラム

普及促進 WG

—目次—

1. 背景と目的	5
2. 用語の解説	6
3. 本書の解説範囲とスキャナ保存における入力期間の制限	7
3.1 本書の解説範囲	7
3.2 付録について	7
3.3 スキャナ保存における入力期間の制限	8
4. スキャナ保存に関する制度改正の内容、注意事項	9
4.1 H27 改正で変更になった要件	9
4.1.1 対象書類	9
4.1.2 改ざん防止措置	9
4.1.2.1 電子署名	9
4.1.2.2 タイムスタンプ	9
4.1.3 社内体制（適正事務処理要件）	10
4.1.4 原本との同一性、見読性の確保	10
4.1.5 国税関係帳簿の電子化保存承認との関係	11
4.2 H28 改正で変更になった要件	11
4.2.1 スキャナ	11
4.2.2 受領者による読み取り	11
4.2.3 小規模企業者の特例	11
4.3 R1 改正で変更になった要件	12
4.3.1 入力等に係る期間制限	12
4.3.2 定期的な検査	12
4.3.3 検索機能の確保	12
4.3.4 過去分重要書類のスキャナ保存	12
4.3.5 承認申請手続きの簡略化	12
5. 入力者情報の記録・管理について	13
5.1 入力者に関する情報の保存・確認方式の具体的実施例	14
5.2 入力者に関する情報の保存・確認方式とリスク評価	16
5.3 アーカイブ記録の証拠性	17
6. 電子取引に係る電磁的記録の保存義務	19
6.1 電子取引の定義	19
6.2 電子取引の取引情報の保存義務	20
6.3 電子取引の保存形態	20

6.4 電子取引の保存要件	20
6.4.1 検索の要件	21
6.4.2 真実性の確保の要件.....	21
6.5 電子取引の検討	23
6.5.1 業法.....	23
6.5.2 係争.....	23
7. スキャナ保存におけるタイムスタンプを付すことについて.....	25
7.1 スキャナ保存を容認するための不正防止対応.....	25
7.2 タイムスタンプ付与のタイミング.....	26
7.3 受領者がスキャナで読み取る場合について.....	27
7.3.1 受領者自身がスキャニングとスキャン文書の確認を行う場合.....	27
7.3.2 受領者自身がスキャニングし、受領者以外の者が国税関係書類とスキャン文書の確認をする場合.....	28
7.3.3 対面での授受の無い場合の受領者の考え方.....	28
7.3.4 受領者と受領者以外の者が混在する場合.....	29
7.4 一の入力単位について.....	30
7.5 まとめてタイムスタンプについて.....	31
7.6 一般書類をスキャナ保存する場合のタイムスタンプ付与について.....	32
8. タイムスタンプ・電子署名の有効性延長について.....	33
8.1 タイムスタンプの有効性延長.....	33
8.2 電子署名の有効性延長.....	34
8.3 ERSによりまとめ打ちした場合の有効性延長.....	35
9. 国税関係書類の保存期間におけるタイムスタンプの検証.....	37
9.1 タイムスタンプの証明力.....	39
9.2 デジタル署名と公開鍵証明書の有効期間の関係.....	39
9.3 公開鍵証明書の有効期間のデジタル署名方式のタイムスタンプの証明力への影響.....	40
9.4 認定制度によるタイムスタンプの証明力の担保.....	40
付録1 電子帳簿保存法 制度改正に関する国税庁のウェブサイト一覧.....	42
付録2 電子帳簿保存法関係法令集（3段表）.....	42
付録3 電子帳簿保存法 Q&A（平成27年度改正）.....	43
付録4 電子帳簿保存法 Q&A（平成28年度改正）.....	49
付録5 電子帳簿保存法 Q&A（平成29年7月4日掲載分）.....	62

1. 背景と目的

平成 10 年に電子計算機を使用して作成する国税関係帳簿書類の保存方法等の特例に関する法律（以下、「電子帳簿保存法」といいます）が施行されたことによって、国税関係帳簿を電子で運用することが可能となりました。その当時の電子帳簿保存法では、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国税関係帳簿及び自己が一貫して電子計算機を使用して作成する国税関係書類（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）についての電磁的記録による保存等は認められていましたが、取引の相手先から紙で受け取った請求書等についてのスキャン文書による保存は、改ざんのリスクが懸念されたことによって認められませんでした。

その後、電子署名やタイムスタンプという電子データの改ざんに対抗するための技術やインフラの整備が進み、平成 17 年に施行された e-文書法のタイミングで電子帳簿保存法も改正され、帳簿の電子化だけでなく国税関係書類についても、一部を除いた殆どの国税関係書類が一定の要件の下でスキャナ保存ができるようになりました。

ところが、平成 25 年度までの電子帳簿保存の承認件数が 15 万件以上なのに対して、スキャナ保存の承認累計件数は 133 件という状況にあり、同年に開催された内閣府の規制改革会議において「IT 利活用の裾野拡大のための規制制度改革集中アクションプラン」¹のひとつとして「国税関係帳簿書類の電子化保存に関する規制の見直し」が検討された結果、紙による保存よりも過度に厳格になっている要件が見直されました。

その結果、平成 27 年電子帳簿保存法の施行規則の一部が改正されたことにより、契約書と領収書のスキャナ保存対象は 3 万円未満に限るという制限や電子署名自体の要件、一般書類のカラー階調での保存要件等が削除され、平成 28 年の改正では、固定スキャナだけでなくデジタルカメラやスマートフォンによるスキャナ保存も出来るようになりました。更に令和元年の改正では、承認申請書提出期限の特例や過去分重要書類のスキャナ保存可能化等の制度改正と共に、重要書類の入力期限の最適化等の実運用を踏まえた運用要件の見直し等が行われ、令和 2 年の改正では、電子取引における真実性の確保要件が一部緩和・追加されました。

この解説書では、要件の中でも真実性の確保に関するものに限定してフォーカスし、従来の要件からの差分と新しい要件を実施する際のポイント、更に、要件からは削除されたものの「入力者等情報の確認」のために電子署名を使用する際の押さえどころ等、当フォーラムが日頃から調査研究および普及促進活動をしている範囲を中心に解説します。

¹ 規制制度改革集中アクションプラン：平成 25 年 6 月に閣議決定された「世界最先端 IT 国家創造宣言」において、アナログ社会を前提とした制度からデジタル社会を前提とした制度へと見直すべく、IT 利活用の裾野拡大の観点から、関連制度の精査・検討を行い、「IT 利活用の裾野拡大のための規制制度改革集中アクションプラン」として、IT 総合戦略本部新戦略推進専門調査会の下に規制制度改革分科会が設けられ、プラン策定が議論・検討されました。

2. 用語の解説

以降の章に頻出する基本的な用語について説明します。

電子署名：

電子文書が署名者の意思に基づき作成したことを証明する技術です。電子署名が作成された後、当該文書の改ざんの検知やなりすましの防止を行うことができます。

特定認証業務：

電子署名法で規定している技術的な基準に適合している認証業務のことをいいます。

認定認証業務：

特定認証業務のうち、電子署名法で規定している設備や業務方法の基準に適合し、主務大臣の認定を受けた認証業務のことをいいます。

タイムスタンプ：

電子文書の存在時刻を証明する技術です。タイムスタンプが付与された後、当該文書の改ざんの検知や文書が存在した時刻の証明を行うことができます。

認定タイムスタンプ：

タイムビジネス認定センターの認定を受けたタイムスタンプサービスから発行されたタイムスタンプのことをいいます。

PAdES：

PDF データの真正性を長期にわたって保証することができる電子署名規格。

早期入力方式：

書類の作成または受領後、速やかにスキャナでの読み取りを行う方式のことをいいます。

業務処理サイクル方式：

業務の処理に係る通常の期間を経過した後、速やかにスキャナでの読み取りを行う方式のことをいいます。

適時入力方式：

電磁的記録の作成及び保存に関する事務の手続を明らかにした書類の備付けを行うことにより、適時スキャナ保存ができる方式のことをいいます。

3. 本書の解説範囲とスキャナ保存における入力期間の制限

3.1 本書の解説範囲

電子帳簿保存法で定義されている電子保存対象は、仕訳帳や総勘定元帳等の「帳簿」、貸借対照表や損益計算書等の「決算関係書類」、領収書や契約書、請求書、納品書等の資金や物の流れに直結・連動する「重要書類」、見積書や注文書等の「一般書類」の4種類に分かれます。

先ず「帳簿」と「決算関係書類」に関しては一貫してPCで作成したものであれば、電子で保存・運用することが可能ですが、入力者や保存者情報の保存やタイムスタンプは要件になっていません。また、一旦紙にしたものをスキャンして電子保存する事（以降「スキャナ保存」）は許されていませんので、本解説書の対象外としています。（図3.1「電子帳簿保存法の対象範囲と本書の範囲」参照）

次に、領収書や請求書、納品書等の資金や物の流れに直結・連動する「重要書類」と、見積書や注文書等の「一般書類」に関してはスキャナ保存が可能であり、そのどちらに対しても入力者情報の保存とタイムスタンプが要件となっていますが、「一般書類」よりも「重要書類」に多く要件が課せられています。

また、電子取引においては、取引情報の授受の電磁的記録（EDIだけでなく電子メール等も含む）に保存者情報の保存やタイムスタンプ等の要件が定められています。

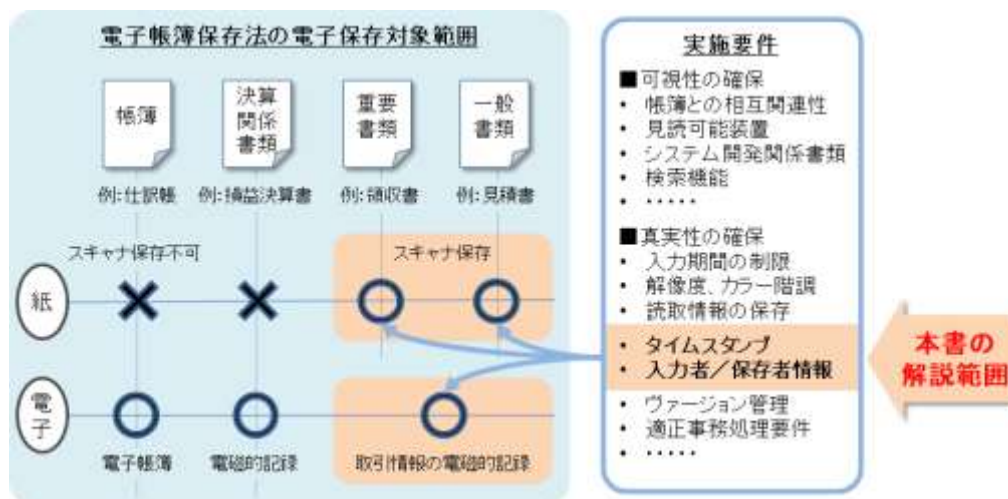


図 3.1 電子帳簿保存法の対象範囲と本書の範囲

3.2 付録について

国税庁のウェブサイトで公開されている電子帳簿保存法に関するコンテンツの中から、本書が参照しているウェブサイトの一覧を巻末に添付しました。

更に、取扱通達²の各事項に対する「電子帳簿保存法（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）」と、「施行規則（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）」の該当箇所を、実施要件の根拠が確認し易い様に表形式で作成されたウェブサイトを掲載しました。

3.3 スキャナ保存における入力期間の制限

スキャナ保存要件の中に「入力期間の制限」があり、対象書類の重要度によって「早期入力方式」「業務処理サイクル方式」「適時入力方式」の3方式が定義されています。これは他の要件とは違って、タイムスタンプを付与するタイミングにも関係してくるものですので、ここで概要を紹介します。

① 早期入力方式（対象：重要書類）

国税関係書類を受領後又は作成後おおむね7営業日以内にスキャナ保存する方式です。
（参照：取扱通達 4-20）

② 業務処理サイクル方式（対象：重要書類）

国税関係書類の作成又は受領からスキャナで読み取り可能となるまでの業務の通常の間を経過した後、速やかにスキャナ保存する方式です。「業務の通常の間」とはそれぞれの企業が独自に決めているものを指し、また、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されることから、最長では2ヶ月とおおむね7営業日以内にスキャナ保存するということになります。ただし、この方式を適用する要件として、国税関係書類の作成又は受領からスキャナ保存までの各事務の処理に関する規程を定めている必要があります。（参照：取扱通達 4-21、「電子帳簿保存法一問一答【スキャナ保存関係】」内の「適正事務処理規程」例）

③ 適時入力方式（対象：一般書類）

前述の2つの方式で定められた期間の制限無く、適時にスキャナ保存する方式です。その対象は一般書類に限られており、定型的な約款があらかじめ定められている保険契約申込書や口座振替依頼書等、規則第3条第6項および国税庁告示第四号で指定されています。ただし「当該電磁的記録の作成及び保存に関する事務の手続を明らかにした書類（当該事務の責任者が定められているもの）」の備付けは、他の方式同様に必要となります。

² 平成17年2月28日付～令和2年6月23日付「電子帳簿保存法取扱通達の制定について 一部改正通達」（法令解釈通達）

4. スキャナ保存に関する制度改正の内容、注意事項

本章では、平成 27 年度の制度改正（以降、「H27 改正」）、平成 28 年度の制度改正（以降、「H28 改正」）および、令和元年度の制度改正（以降、「R1 改正」）によって変更となったスキャナ保存の要件について、その概要を説明します。

尚、平成 29 年度改正まで付録として掲載していた、「電子帳簿保存法 Q&A」、「電子帳簿保存法 一問一答」については国税庁の HP を参照してください。

4.1 H27 改正で変更になった要件

4.1.1 対象書類

資金が物の流れに直結・連動する重要書類のうち、契約書と領収書について、H27 改正前は、その記載された金額が 3 万円未満のものに限り特例としてスキャナ保存が認められていましたが、H27 改正により、すべての契約書と領収書がスキャナ保存の対象となりました。

4.1.2 改ざん防止措置

4.1.2.1 電子署名

スキャナ保存の際に、電子化作業の責任者を明確にすることと、電磁的記録の非改ざん性を担保することを目的として必要とされていた電子署名が要件から削除されました。

これによって、国税関係書類の記録事項の入力を行う者、もしくは、その者を直接監督する者に関する情報を確認する手段としては電子的なものに限らず紙の作業記録の様なもので運用することも可能となりました。

また、H27 改正で要件から削除されたものの、手軽で安価な電子証明書を選択して電子署名を使用することも可能ですので、本解説書の「5. 入力者情報の記録・管理について」では、それも含めたいくつかの手段をご紹介します。

4.1.2.2 タイムスタンプ

「早期入力方式」および「業務処理サイクル方式」だけでなく、「適時入力方式」対象の一般書類に対してもタイムスタンプを付することが要件となりました。これまで電子署名が担っていた「電磁的記録の非改ざん証明機能」をタイムスタンプが代替することによる要件変更です。そのタイムスタンプが一般財団法人日本データ通信協会によって認定されたものである必要があることと、一の入力単位ごとの電磁的記録の記録事項に付す必要があることは従来の要件から変わっていません。

H27 改正前はタイムスタンプだけでなく電子署名を併用する必要があったため、書類のデータに付す方法や有効性の延長処理の方法は、電子署名の標準規格に準拠したものが多く

使われましたが、H27 改正によって電子署名を併用せずにタイムスタンプのみを付す方式も多用されることが予想されます。

タイムスタンプだけを付す方法は、タイムスタンプを対象データと共に管理する方法もありますが、対象が PDF の場合は対象の PDF の中にタイムスタンプを埋め込む方式 (PAdES : 詳細は 8 章をご参照ください) が標準規格になっており、その機能は多くの市販の PDF 関連ソフトウェアに標準搭載されています。

また、タイムスタンプを付与するタイミングについては、「7.2 タイムスタンプ付与のタイミング」で解説し、10 年前後の有効期間が一般的であるタイムスタンプの有効性を延長、維持する方法については「8. タイムスタンプ・電子署名の有効性延長について」で解説します。

4.1.3 社内体制 (適正事務処理要件)

スキャナ保存対象書類の中でも「重要書類」に関しては、その保存義務者がスキャナ保存の申請を行う際には、対象となる国税関係書類が適正な事務処理に則ってスキャナ保存される体制を整備する必要があり、次の①～③に係る事項に関する規程を定めるとともに、その規程に基づいて各事務を処理することが要件とされました。

- ① 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
- ② 当該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
- ③ 当該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

なお、社内の不正が発生しないよう対策することは企業の責任であるため、電子帳簿保存法に関する施行規則や取扱通達解説等には、社内の不正を防止することを目的とした規程がありませんでした。この適正事務処理要件は、企業にコンプライアンスの徹底を求め、国税関係書類の紙段階での不正行為防止のために、H27 改正で新たに追加されたものです。

国税庁のウェブサイトにて適正事務処理規程の例が公開されています³ので、ご参照ください。(「電子帳簿保存法一問一答【スキャナ保存関係】」内で例示)

4.1.4 原本との同一性、見読性の確保

H27 改正前は、重要書類だけでなく一般書類についてもカラー階調でスキャンし、更に、書類の大きさの情報も保存する必要がありましたが、H27 改正によって一般書類については重要書類に比して大量な情報となることを考慮して、白黒階調 (グレースケール) での保存が可能となり、書類の大きさの情報は保存する必要がなくなりました。

³ 「適正事務処理規程」の例

https://www.nta.go.jp/law/joho-zeikaishaku/sonota/jirei/pdf/0020002-072_4.pdf

4.1.5 国税関係帳簿の電子化保存承認との関係

「業務処理サイクル方式」を採用する際に必要とされていた、国税関係帳簿に係る「電磁的記録等による保存制度の承認」が不要になりました。H27 改正により「国税関係書類の電磁的記録によるスキャナ保存の承認申請」のみでの申請が可能になり、同時に必要だった帳簿の電子化申請が不要となると共に、決算期を意識せずに「業務処理サイクル方式」が利用できることとなりました。

4.2 H28 改正で変更になった要件

4.2.1 スキャナ

スキャナは原稿台と一体型のものに限られていましたが、H28 改正によりスマートフォンやデジタルカメラによる撮影も可能となりました。また、受領者がスマートフォンやデジタルカメラで撮影する場合は、A4 以下のサイズの国税関係書類については、大きさの情報の保存が不要となりました。ただし、スマートフォンやデジタルカメラ等で撮影した画像の解像度を保存することが困難な場合には、書類の大きさに関わらず、画素数を保存する必要があります。

なお、受領者以外の者がスマートフォンやデジタルカメラで撮影を行う場合は、国税関係書類の受領者等が読み取る場合に該当しないため、当該国税関係書類が A 4 以下の大きさであったとしても、大きさに関する情報の保存が必要になります。

4.2.2 受領者による読み取り

領収書や請求書を受領者や作成者自身が読み取りを行う場合、その者が手書きの署名をした上で読み取り、受領等から 3 日以内にタイムスタンプを付すことが要件となりました。

それによって、出張先でタクシーや宿泊代の領収書をスマートフォンで読み取り、経費精算クラウドサービスにアップロード、タイムスタンプ付与が出来る様になりました。

なお、この要件にある 3 日以内のタイムスタンプ付与については、「早期入力方式（1 週間以内）」、「業務サイクル方式（1 か月と 1 週間以内）」、「適時入力方式（期間の制限無し）」の 3 つの方式に対して別の新たな方式が設けられたのではなく、従来の 3 つの方式と並行して申請可能となっています。

4.2.3 小規模企業者の特例

小規模企業者（商業・サービス業は従業員 5 名以下、その他は従業員 20 名以下）は、定期検査を税理士や公認会計士に依頼することで、H27 改正で設定された相互けんせい要件（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）が不要となりました。

4.3 R1 改正で変更になった要件

4.3.1 入力等に係る期間制限

国税関係書類（適時入力可能な一般書類を除く）に係る記載事項の入力等を一定期間内に行う必要がありますが、その入力期間に係る要件が次の通り緩和されました。

① 早期入力方式

国税関係書類の受領または作成後、おおむね 7 営業日以内

② 業務処理サイクル方式

国税関係書類の受領または作成後、最長 2 か月とおおむね 7 営業日以内

③ 受領者による読み取り

「4.2.2 受領者の読み取り」において、領収書等受領後、おおむね 3 営業日以内

4.3.2 定期的な検査

定期検査は一律 1 年に 1 回以上行う必要がありましたが、事業規模によっては 1 年以内に全事業所の検査を実施できないケースが想定されます。これに対応するため、おおむね 5 年のうちに全ての事業所等の検査を行う場合についても認められることになりました。

4.3.3 検索機能の確保

請求書や領収書など書類の種類別に検索を行うことができる必要がありましたが、R1 改正では書類の種類別に検索ができない場合でも、勘定科目別の検索が可能であれば要件を満たしていることになりました。

4.3.4 過去分重要書類のスキャナ保存

R1 改正前では、承認を受ける前に作成又は受領等をした過去分重要書類については、スキャナ保存を行うことができませんでした。

今般の改正により、すでにスキャナ保存の承認を受けている場合は、適用届出書を提出することで過去分重要書類をスキャナ保存することが可能となりました。（令和元年（2019 年）9 月 30 日以後に提出する適用届出書に係る過去分重要書類から適用されます。）

また、過去分重要書類については入力期間の制限はありませんので、数か月間に渡ってスキャナ保存の作業を行うことも可能です。

4.3.5 承認申請手続きの簡略化

市販のソフトウェアを使用して承認申請を行う場合、公益社団法人日本文書情報マネジメント協会（J I I M A）による要件適合性の確認（「認証」）を受けたものは、承認申請書の記載事項や添付書類を一部省略することが可能となりました。

5. 入力者情報の記録・管理について

H27 改正後の施行規則第3条5項3号には、

「当該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。」

と記されています。また、取扱通達4-32では、

「「入力を行う者」とは、スキャナで読み取った画像が当該国税関係書類と同等であることを確認する入力作業をした者をいい、また、「その者を直接監督する者」とは、当該入力作業を直接に監督する責任のある者をいう」

とされており、単にスキャナで読み取り操作を行った者ではなく、読み取った画像が当該国税関係書類と同等であることを確認した者やその者を直接監督する者をいいます。

また、H28 改正では、国税関係書類の受領者が読み取りを行う場合の運用が追記されていますが（詳しくは、7.6を参照ください）、H29年7月に改訂公開されたQ&A問42（R1改正では問41に変更）では「受領者が領収書の読み取りを行い、その後、経理担当が経理処理の際に必要な領収書の書面を確認する」様な場合には入力者は経理担当者になるとされております。

従来は電子署名により「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」（以下、入力者情報と呼ぶ）を記録し、電子署名を検証することにより入力者情報を確認できるものとされておりました。H27 改正後は電子署名を廃止した代わりに何らかの方法により、入力者情報が確認できることが求められています。

文書の電磁的保存の際の“原本性”に関しては、e-文書法の施行当時経産省から出された「文書の電磁的保存等に関する検討委員会報告書」⁴で、「従来より電子文書の「原本性」を巡る議論がなされてきた。（中略）文書の電磁的保存等の課題については、「原本性」の定義等の議論は行わず、書面と比較してその法的効果において実効上差がない状態を維持するとの観点から検討を行えば十分であると考えられる。」とされています。スキャナ保存の場合は、紙原本である国税関係書類とそれをスキャニングした画像データを比較した場合に、「その法的効果において実効上差がない状態」を維持する必要があるため、入力者の責任で紙と等しい内容のスキャン文書を作成したことを担保する必要があると考えられます。従来は入力者の電子署名によりこの作成責任を担保していましたが、電子署名を付与しない場合はその替わりの措置にて入力者情報を確認できることが求められます。また書面と比較してその法的効果において実効上差がない状態を維持するには何らかの対策を行う必要があると考えられます。

⁴ 「文書の電磁的保存等に関する検討委員会報告書—文書の電子化の促進に向けて—」（平成17年5月 経済産業省）

5.1 入力者に関する情報の保存・確認方式の具体的実施例

取扱通達（趣旨説明）の（入力者等の情報の確認の意義）4-33において、

「これらの者を特定できるような事業者名、役職名、所属部署名及び氏名などの身分を明らかにするものの電子的記録又は書面により、確認することができるようにしておく」

とあり、電子的記録と書面のどちらで確認しても良いとしています。また、【解説】には、

「システムにおいていわゆる ID（身分証明）を電磁的記録に保存する方法や入力者等が記載された書面を備え付ける方法が考えられ、これ以外に電磁的記録の一部を保存し、その他の部分が記載された書面を備え付けるなどの方法によっても、入力した者が特定・確認できるのであれば、当該要件を満たすこととなる。」

としており、様々な措置により入力者情報を確認することを認めています。以下に方式別に整理します。それぞれの方式の特色を理解し、技術的対策と運用的対策のバランスがとれた適正な事務処理を実施することが重要となります。

(1) 個々の画像ファイルとの個別の紐つけが無い形式

(例 1) 作業記録台帳等を書面または電子的な記録で保存する方式

入力者情報とスキャン保存された個々の画像ファイルを紐つけた台帳を管理する方式です。この場合、保管する台帳に適正な記録以外が入り込まないように、画像ファイルを保管管理するファイルサーバーやデータベース等のアクセスコントロールや権限管理、アクセスログの定期的なチェックなどを実施し、適切な保護対策を行うべきであると考えられます。

(2) 個々の画像ファイルとの個別の紐つけが有る形式

(例 2) 個々のファイルと入力者情報を紐付けたログを保存する方式

画像ファイルの入力者情報をログで保管する方式です。この場合、虚偽の入力者情報を付与された不正なファイルが入り込む余地が無いように、入力者情報を保管管理するファイルサーバーやデータベース等のアクセスコントロールや権限設定、アクセスログの定期的なチェックなどを実施し、適切な保護対策を行うべきであると考えられます。

(例 3) 入力者情報を PDF のメタ情報に埋め込む方式

PDF ファイルのプロパティ情報に入力者情報を記録する方式です。この場合、プロパティ情報の改ざんを防止するために編集の制限などの権限設定を行うことを推奨します。また、プロパティ情報へ記載する入力者情報は正規の入力者でなくても任意に入力可能なので、正規の入力者情報を付与された不正なファイルや、虚偽の入力者情報を付与された不正なファイルが入り込む余地が無いように、ファイルサーバーやデータベース等のアクセスコントロールや権限管理、アクセスログの定期的なチェックなどを実施し、適切な保護対策を行うべきであると考えられます。

(例 4) 電子署名で入力者情報を確認する方式

画像ファイルに対する電子署名を入力者情報とする方式です。従来は、認定認証業務の電子証明書を用いることが必須でしたが、今回の要件緩和によって、認定認証業務以外の電子証明書による電子署名も利用が認められるようになりました。入力者に対してこれらの電子証明書の取得が必要となりますが、個々の画像ファイルとの紐付けが強固であり、入力者情報の改ざんも検知可能となります。従って、虚偽の入力者情報を付与された不正なファイルが入り込む余地が無い場合、ファイルサーバーやデータベース等のアクセスコントロールや権限管理が、正当な理由がない削除を防止する上で最小限でよいメリットがあり、アクセスログの保管や定期的なチェックなどの保護対策は省略可能と考えられます。

令和元年税制改正に伴う電子帳簿保存法一問一答【スキャナ保存関係】問 42 において電子署名を行なう方法も認められる旨が明記されました。

5.2 入力者に関する情報の保存・確認方式とリスク評価

上記、4つの入力者情報の保存形式の例について下記の表 5.1 にてその特色とリスクを比較しました。

表 5.1 入力者情報の保存に関する各方式比較

方式 比較項目	作業記録台帳等を書面または電子的な記録で保存	個々のファイルと入力者情報を紐付けたログを保存する方式	入力者情報をPDFのメタ情報に埋め込む方式	電子署名で入力者情報を確認する方式
スキャンに伴う処理	スキャン業務に伴って、作業対象（スキャン文書 ID や作業時間等）と入力者の氏名等を台帳に記録	入力者の特定が行えるよう入力者毎にユーザ ID を発行し、スキャン業務開始時にユーザ ID/パスワードでログイン認証し、スキャン操作に伴ってユーザ ID とスキャン文書 ID を含むログを蓄積。 ログにスキャン文書のハッシュ値を含めることにより、入力者情報とスキャン文書を対応づける。	スキャン文書を PDF 形式で作成し、プロパティ情報に入力者情報を埋め込む。	入力者毎に電子証明書を発行し、スキャン文書確認の都度、スキャン文書に入力者の署名を付与
入力者の特定	スキャン実施日時等から該当する台帳の記録に記された入力者氏名等により特定	ログによりスキャン文書 ID と紐づけられたユーザ ID で特定	PDF ファイルのプロパティ情報に記載された入力者氏名等により特定	入力者（署名者）へ発行する電子証明書で特定
リスク	<ul style="list-style-type: none"> ・スキャン文書の不正な入替・改竄・削除 ・台帳への虚偽記入及び非記入、台帳の改竄 ・ファイルの滅失、毀損 	<ul style="list-style-type: none"> ・スキャン文書の不正な入替・改竄・削除とそれに伴うログの改竄・削除 ・正当な入力者以外によるログへの記入 ・ファイルの滅失、毀損 	<ul style="list-style-type: none"> ・スキャン文書の不正な入替・改竄・削除 ・正当な入力者以外によるプロパティ情報への記入 ・ファイルの滅失、毀損 	<ul style="list-style-type: none"> ・スキャン文書の不正な入力者以外による署名のリスクは十分低い ・ファイルの滅失、毀損対策のみ必要
改竄防止・検知や対策例	<p>正当な入力者でない者や台帳に記録しない者によるスキャン操作や関連システムへのアクセス制限や権限管理により改竄を防止</p> <ul style="list-style-type: none"> ・入退室管理 ・監視者あるいは監視カメラによる監視 ・安全なログの利用 	<ul style="list-style-type: none"> ・ID/パスワード等を用いたアクセス制御や権限管理により入力者のなりすましやスキャン文書の入れ替え等を防止 ・耐タンパなログイン装置の採用 ・ログの保存とタイムスタンプ付与 ・ログデータへのシリアル番号付与 	<p>プロパティ情報の変更禁止権限設定、及びアクセス制御や権限管理により、プロパティ情報の改ざんやスキャン文書の入れ替え等を防止</p> <ul style="list-style-type: none"> ・アクセス制御 ・スキャン文書へのシリアル番号付与 ・データバックアップ 	<p>スキャン文書及び入力者情報とも、署名検証処理により改竄検知可能</p> <ul style="list-style-type: none"> ・アクセス制御 ・スキャン文書へのシリアル番号付与 ・データバックアップ

	・データバックアップ	・データバックアップ		
--	------------	------------	--	--

5.3 アーカイブ記録の証拠性

国税関係書類の税法上の保存義務は、電子帳簿保存法の要件に従った電子保存を行うことで満たされますが、一方で、係争時の証拠としてスキャン文書を提出することを想定した場合、「書面と比較してその法的効果において実効上差がない状態を維持する」ことが重要となります。

例えば、電子帳簿保存法では、契約書も発注書もスキャナ保存はその額面金額によらず認められており、スキャン文書により税法上の保存義務は満たされます。一方、その内容を巡って訴訟が起きた時、証拠として当該契約書や発注書を裁判所に提出することを想定した場合、書面により当該書類を提出する場合と当該書類のスキャン文書を提出する場合とでは、自ら証拠性に差が生ずることが考えられます。即ち、書面の提出では、民事訴訟法第 228 条 4 項にて、私文書の真正な成立の推定効が働き、契約書や発注書に記名、押印がある当事者の意思に基づき合意があったものと証明可能です。一方、スキャン文書は、書面が無い場合民事訴訟法第 228 条 4 項の推定効が働かないこととなるので、書面に記された内容通りの合意があることを立証するためには別の状況証拠を集める必要があると考えられます。それは、当該書類を受け取ってからスキャン文書を登録するまでに改ざんが無いことを立証する上で必要となる当時のスキャンニング責任者（入力者）の作成責任を示す記録、スキャンニングに関わる適正な事務処理の規定やログ等の運用の証拠、当該スキャン文書に付されたタイムスタンプの検証結果などが考えられます。入力者の作成責任を示す記録としては、入力者本人の電子署名が付与されていれば、電子署名法により「電磁的記録の真正な成立」の推定効が働き入力者の意思のもとにスキャン文書を作成したことが立証可能です。入力者の電子署名を付与しない場合は、入力者の意思に反して不正な記録として混入されたものでないことを、アクセスログ等の他の運用記録で補うことが必要と考えられます。

このように係争時の対応を想定した場合、スキャナ保存のリスクと「書面と比較してその法的効果において実効上差がない状態を維持する」ための手間とコストを考え、書面の保管が適しているか、スキャナ保存が適しているか判断することが重要となります。また立証まで視野に入れた場合に入力者情報を確認する方式は、認定認証業務または特定認証業務の電子署名で行うか、他の方式とするか、コスト最適を考慮して十分に検討を行う必要があると考えられます。

尚、電子文書の裁判手続きにおける取り扱いや信頼性に関しては、公益社団法人日本文書情報マネジメント協会（JIIMA）から、「電子文書の信頼性向上ガイドライン第 1 版（2019 年 3 月）」が出されているので必要に応じてご参照下さい。

(https://www.jiima.or.jp/wp-content/uploads/policy/190328_denshibunsho_sinraiseikoujou_guideline_V1_1.pdf)

6. 電子取引に係る電磁的記録の保存義務

ここでは法 10 条で規定される電子取引について述べます。所得税法及び法人税法では、取引に関して相手方から受け取った注文書、領収書等や相手方に交付したこれらの書類の写しの保存義務が定められています。「国税関係書類」は紙での保存義務が原則であるため、特例措置としてスキャナ保存を行うため税務署長の承認が必要ですが、電子取引に該当する電磁的記録は、電磁的記録もしくは紙、COM での保存が義務であり税務署長への特例申請は不要です。なお、この電磁的に生成され授受される記録は、「国税関係書類」と異なることを明確にすべく、法 11 条 2 項において「国税関係書類以外の書類」として定義されています。

H27 改正は、法 4 条 3 項に規定されるスキャナ保存がメインです。しかし、電子取引の真实性の確保をタイムスタンプと電子署名で行う場合についても、電子署名に替わって、保存者等の情報の確認に緩和されました。保存者等とは、保存を確認した者やその者を直接監督する者のことであり、保存者等の情報とは、保存義務者となる法人や責任者等に関する情報ではなく、実際の事務処理を管理監督する者に関する情報であることに留意する必要があります（H27 取扱通達（趣旨説明）4-28（H28 改正で 4-32 に番号変更））。スキャナ保存の入力者と同様に保存者を特定することで、「国税関係書類以外の書類」の真实性を確保することが目的です。スキャナ保存とは異なる概念であるため、定義にまで戻って説明します。

紙の注文書や領収書などの文書は所得税法や法人税法において保存義務が規定されています。このために、紙で注文書や領収書を発行もしくは受領すれば、保存義務が発生します。一方、電子の注文データや領収データなどは所得税法や法人税法で規定されていません。このため、電子帳簿保存法にて電子データの保存義務が規定されています。

6.1 電子取引の定義

電子取引とは、取引情報の授受を電磁的方式により行う取引をいいます（法 2 条 6 号）。注文書や領収書などの原本や写しの書類の内容が電子データとしてやりとりされ存在している状況です。

取引情報とは、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のことです（法 2 条 6 号）。紙でやりとりされ所得税法や法人税法などのために保存している書類と同等の電子データが該当します。取引に関する書類相当であるため、帳簿である仕訳帳や総勘定元帳、および、決算関係文書である貸借対照表や損益計算書は含みません。

電子取引には通信手段を問わずすべての取引が該当します（H17 取扱通達（趣旨説明）2-3）。EDI 取引やインターネット等による取引、電子メールにより取引情報を授受する取引、インターネット上にサイトを設け、当該サイトを通じて取引情報を授受する取引などが含まれます。紙で注文書や領収書などのやりとりを行わず、電子データでのみ送受信されるす

すべての取引が該当します。

なお、契約金額は無関係です。例えば、1本の鉛筆も1棟の建築物も税務上同じ扱いであるため、どちらもインターネットで発注すれば電子取引になります。

6.2 電子取引の取引情報の保存義務

電子取引の取引情報の保存は義務です（電子帳簿保存法一問一答【電子取引関係】問1）。所得税法および法人税法の保存義務者は、法10条に対応する規則8条に則って保存する必要があります。

法4条3項に規定されているスキャナ保存は、保存義務者が申請することにより適応範囲が決まり保存要件が適応されます。つまり、保存義務者が任意で適応範囲を決めることができます。

一方、法10条に規定される電子取引の取引情報の保存は義務であるため、申請にて適応範囲を決めることができません。すべての取引情報を保存する必要があります。つまり、注文書や領収書の電子データを発行や受領を行えば、すべて保存義務が発生します。

6.3 電子取引の保存形態

電子取引の取引情報は電子データです。このため、電子データのままで保存することが基本です（規則8条1項）。

また、電子データを印刷した紙や出力したCOM（電子計算機出力マイクロフィルム）を保存することも容認されています（規則8条2項、3項）。印刷した紙を保存する場合は、項目の名称と内容が判別できるなど書類に準じた規則性を持つ整然とした形式、および、文字として認識できる明瞭な状態である必要があります。データの内容だけ印字して項目名称が不明な形式や、複数枚に分割され一覧確認ができないハードコピーなどを印刷保存しても要件を満たしません。

取引情報は、送受信する両者それぞれが原本や写しとして保存します。両者は独立して保存するため、例えば、発注者が電子保存で、受注者が紙保存でも問題ありません。

6.4 電子取引の保存要件

取引情報を電子データで保存する場合は、下に挙げる要件があります（規則8条1項）。

保存は納税地等で行います。なお、電子データを保存するサーバにネットワーク接続して納税地等で閲覧印刷できれば、サーバの設置場所は問いません。

保存期間は、法人税法上の紙の場合と同じで、起算日から7年間（法人税法施行規則59条）、欠損金の繰越控除を利用する法人は10年間（法人税法施行規則26条の3〔平成30年4月1日以後に開始する事業年度から適用〕）です。

また、見読性の確保のためにパソコンなどで画面表示や印刷が速やかにできること（規則3条1項4号）、並びに、システム概要書類の備え付け（規則3条5項7号において準用す

る3条1項3号イ)、および、日付や金額等での検索機能(規則3条1項5号)が必要です。

加えて、真実性の確保のために、保存者等の情報の確認と受領後のタイムスタンプ付与(規則8条1項2号)、もしくは、正当な理由がない訂正削除防止に関する事務処理規程の備付と運用(規則8条1項4号)、のいずれかの措置が必要でしたが、R2改正では、真実性確保の要件に以下2点が新設されました。

- (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(規則8条1項1号)。
- (2) 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、そ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(規則8条1項3号)。
 - 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。

6.4.1 検索の要件

検索には下記の3条件があります(規則8条1項に準用される規則3条5項7号に準用される規則3条1項5号)。

- イ. 取引年月日その他の日付、取引金額その他主要な記録項目を検索条件として設定できること
- ロ. 日付と金額は任意で範囲指定できること
- ハ. 2つ以上の項目を組み合わせて検索条件とできること

課税期間である会計年度全体で検索できることが原則ですが、合理的な期間ごとの検索も例外として認められています(電子帳簿保存法一問一答【スキャナ保存関係】問18)。

6.4.2 真実性の確保の要件

電子データである取引情報の真実性を確保するために、①保存者等の情報の確認とタイムスタンプ付与、もしくは、②正当ではない訂正削除防止の事務処理規程の備付と運用のいずれかが必要です。

タイムスタンプの技術もしくは事務処理規程の運用のどちらの対応でも、正当ではない訂正削除が防止されていることが重要です。

① 保存者等の情報の確認とタイムスタンプ付与

保存者等とは、保存を行う者もしくはその者を直接監督する者で、正しく保存していることを確認する者です(H27取扱通達(趣旨説明)4-28(H28改正で4-32に番号変更))。

保存者等の情報とは、同一の氏名や役職でも一義的に識別するために、事業者名、役職名、所属部署名、氏名、職員番号などの保存者等を特定できる情報です。保存者等の情報は電子でも紙でもどちらの保存でも問題ありません(H27取扱通達(趣旨説明)4-29(H28改正で

4-33 に番号変更))。

取引情報と保存者等の情報を紐付けて保存し、どの取引情報を誰が保存確認したかについて、法定保存期間確認できる状態を維持することにより、真実性を確保します。

具体的な方法としては、

- ・取引情報に電子署名を行い、電子署名に含まれる保存者等の情報とともに保管する
- ・紙の任命簿を作成保管して保存者等の情報の記録を残し、取引情報の保存者等を識別できるようにする

などがあります。

タイムスタンプは、一般財団法人日本データ通信協会が認定する時刻認証業務のものをを用いて、取引情報を受領後に遅滞なく付与する必要があります。取引情報の法定保存期間の検証ができ、課税期間中の任意の期間を指定して一括検証できる必要があります。

タイムスタンプを付与する単位は、“一の入力単位ごと” というような決まりはありません。

契約当事者がお互いに電子署名とタイムスタンプを付与して電子契約書をやりとりする電子契約は、保存者等の情報の確認とタイムスタンプ付与する措置です。この場合、電子署名とタイムスタンプを含む取引情報の削除を防止するために、当事者間で削除時の規定を定めた覚書の締結や、削除できないシステムの利用が求められます。

② 正当な理由がない訂正削除防止に関する事務処理規程の備付と運用

保存者等の情報を記録せず、時刻認証業務認定事業者のタイムスタンプを付与しない場合は、事務処理規程によって真実性を確保する必要があります (H17 取扱通達 (趣旨説明) 10-2 R2 改正では 10-3 に変更)。

つまり、事務処理規程を運用することにより、取引情報が改ざんされずに正しく保存されている状態が必要になります。

自らの規程で改ざんを防止する場合は、データの訂正削除を原則禁止し、訂正削除時には実施日や理由、内容、担当者などを記録し保存、データや処理の責任者を明確にするなどの事務処理規程が必要になります。

取引相手との契約で防止する場合は、電子取引の種類を問わずデータの訂正等の防止に関する条項を含む契約を電子取引前に締結する、などの事務処理規程が必要になります。

電子帳簿保存法一問一答【電子計算機を使用して作成する帳簿書類及び電子取引関係】問 58 (R1 改正の Q&A では問 61 に変更 R2 改正の Q&A では【電子取引関係】問 19 に変更) に事務処理規程の例が記載されています。本例には、「取引情報訂正・削除申請書」を作成し、処理責任者が管理責任者へ提出して、管理責任者の承認を得て、訂正削除後に当該取引情報に訂正削除履歴を付与し、「取引情報訂正・削除完了報告書」を作成して、管理責任者へ提出して、事後に訂正削除履歴の確認が行えるように取引データの保存期間満了まで「取引情報訂正・削除申請書」および「取引情報訂正・削除完了報告書」を保存する運用が規定され

ています。

また、電子取引の取引情報の保存サービスを用いて、同サービスの利用規約に定めるデータ訂正等の防止に関する条項にのっとりデータの訂正削除を行う場合も認められます。(電子帳簿保存法一問一答【電子計算機を使用して作成する帳簿書類及び電子取引関係】問 59)
(R1 改正の Q&A では問 62 に変更 R2 改正の Q&A では【電子取引関係】問 20 に変更)

6.5 電子取引の検討

電子取引を行う場合、税法である電子帳簿保存法だけを考慮すれば満足するとは限りません。通常、税法以外に、以下の業法や係争を考慮して検討します。

6.5.1 業法

業法とは特定の業種を規制する法律全般を指す俗語ですが、ここでは、業界が守るべき法令一般の意味で用います。業法は、金融では銀行法、貸金業法、保険業法などがあり、ほかにも警備業法、宅建業法、建設業法、労働者派遣法、廃棄物処理法などたくさんの業法があります。

業法には、取引に係る書類を、そもそも電子化してよいのか、電子化する場合には要件があるのか等を確認する必要があります。

例えば、建設業法上の建設工事請負契約書を電子化する場合は電子署名が必須となっています。

6.5.2 係争

取引先との民事訴訟を考慮する必要があります。税法上は 1 本の鉛筆も 1 棟の建築物も同じ扱いですが、係争時のリスクを考慮してどのような契約書等を作成するかを検討します。

それぞれの法人は長年の事業経験や業界環境から、さまざまな契約形態を併用しています。紙での取引では、契約書はなく領収書のみ、差し入れ契約、発注書のみ、基本契約を締結し注文書請書、甲乙が記名捺印し 2 通作成する契約書などさまざまな形態が存在します。

電子取引も同じで、電子契約書にどのような証拠能力が必要なのかを検討します。

FAX や電話での発注を電子取引する場合は発注データやメール、自署を行う差し入れ契約の場合は電子サイン、記名押印した契約書をやりとりする場合は電子署名などが考えられます。

なお、紙に押印する場合でもハンコには様々なレベルがあります。押印した文書を受け取る側が求めるレベルに合わせて、いわゆる丸印の組織長印、いわゆる角印の組織印、名前と日付が入る日付印、名前だけのスタンプ印など、様々なハンコを使い分けています。電子署名も使い分けが必要です。

紙では組織長印の押印を行う重要な契約には、認定認証業務が発行する電子証明書を用

います。認定認証業務は電子署名法で規定されているため日本全国で通用します。また、業界として使用している電子証明書もあります。例えば、建設業界における電子取引の標準規約である CI-NET 用の電子認証サービス [CI-Standard サービス] が該当します。業界内では信頼されているため通用しますが、業界外では知られておらず通用しない可能性があります。

契約書等の文書でどのようなリスクヘッジを行うかによって、その文書に必要な措置は変わります。文書の価値は法人ごとに異なるため、一概にどのような措置が必要と言い切れない側面があります。しかし、紙の文書と同等な効力を電子取引でも担保することが重要になります。

7. スキャナ保存におけるタイムスタンプを付すことについて

H27 改正および H28 改正の施行規則 3 条 5 項 2 号ロに、スキャナ保存のタイムスタンプ要件として次の記載があります。太字斜め下線箇所が H28 改正で追記されました。

当該国税関係書類をスキャナで読み取る際に （当該国税関係書類の作成又は受領をする者が当該国税関係書類をスキャナで読み取る場合にあっては、その作成又は受領後その者が署名した当該国税関係書類に特に速やかに）、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。

本章では、施行規則でスキャナ保存を容認された背景から、適切な運用について解説します。

7.1 スキャナ保存を容認するための不正防止対応

図 7.1 に H27 改正および H28 改正の施行規則改版においてスキャナ保存を容認するにあたり、不正を防止する対策に関する整理をしました。

不正対策が求められる時間的定義は、電子帳簿保存法一問一答【スキャナ保存関係】問 23 によると対象の国税関係書類を入手もしくは作成した時点から、スキャン文書として訂正削除履歴を確認できるシステムに格納されるまでの期間と考えられます。

この期間において①紙段階での状態と②電子化後の不正防止が以下のように求められました。

- ① 紙段階での不正防止として、H27 改正で追加されました適正事務処理要件（施行規則第 3 条 5 項 4 号）を満たすこと。

電子帳簿保存法一問一答【スキャナ保存関係】問 46 の回答より抜粋
規則第 3 条第 5 項第 4 号に規定する、いわゆる、「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ぐ観点から必要な措置として要件とされたものです。

- ② 電子化後の不正防止として、スキャナで読み取る際のタイムスタンプ付与（施行規則 3 条 5 項 2 号ロ）と訂正削除履歴の確保（施行規則 3 条 5 項 2 号ニ）を実施すること。

（タイムスタンプと電磁的記録の関連性の確保）H27 取扱通達 4-22（H28 改正で 4-25 に番号変更） 趣旨説明より抜粋
規則第 3 条第 5 項第 2 号ロに規定するタイムスタンプは、当該タイムスタンプを付した電磁的記録の記録事項が訂正又は削除された場合には、当該タイムスタンプを検証することによってそのことが確認できる機能を有していることから、国税関係書類に係る電磁的記録の記録事項にタイムスタンプを付すことにより、当該電磁的記録の記録事項の訂正又は削除を行った事実を確認できることを目的の一つとしているものである。

このように H27 改正において、紙段階での不正防止は、適正事務処理要件にゆだねられ、電子化情報については技術的に非改ざん性を確保するシステム要件にゆだねられました。

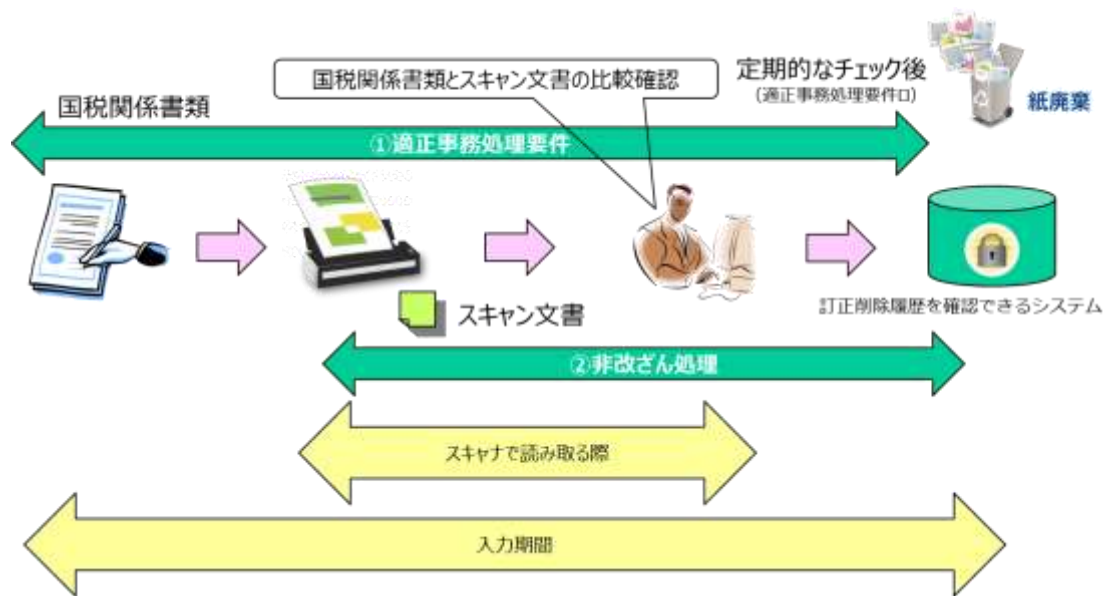


図 7.1 不正防止対象期間

7.2 タイムスタンプ付与のタイミング

タイムスタンプは、個々の国税関係書類に係る電磁的記録がある時刻に存在していたことの確認及び存在時刻からの変更の有無の確認のために付すものです。H27 以前の取扱通達の 4-27 に“スキャナで読み取る際の意義”があり、「電子化以降の改ざん余地を無くすことが目的であり、スキャナで読み取る際に、ただちに電子署名を付すことで、非改ざんが担保されるのでその作業を行った日を特定するために 24 時間以内にタイムスタンプを付与すること」とされていました。

H27 改正で、電子化以降の非改ざんを担保する措置として、タイムスタンプが指定されたことから、この「ただちに電子署名」の代替としてタイムスタンプを付すこと、すなわち、スキャナで読み取った際に、ただちにタイムスタンプを付与することが求められると考えられます。

H27 の施行規則改正においては、スキャナで読み取った瞬間にタイムスタンプを付与しなくてはならないとまでの規定はありませんが、原則として、スキヤニングと同時、又は国税関係書類をスキャナで読み取り、折れ曲がりや文字の歪みがないかなど、正しくスキヤニングされていることを確認した都度タイムスタンプを付すこととなります。

なお、国税関係書類とスキャン文書の一致を確認する以前に、タイムスタンプを付与することの可否については取扱通達や Q&A では触れられていませんが、上述のようにスキャン文書の非改ざんを担保する目的から、もちろん問題はありません。例えば、スキヤニング作業において、諧調・解像度等の情報が要件を満たさないとか、裏面の未実施、折り曲げ等などの失敗をした場合は、今一度スキヤニングし再タイムスタンプ付与することで対応は可能となります。

そして、このような場合、タイムスタンプが付与されたスキャン文書であっても、訂正削除履歴を確認できるシステムへ格納する以前であれば、廃棄しても構いません。

7.3 受領者がスキャナで読み取る場合について

H28 改正で、スマートフォンやデジタルカメラもスキャナ装置として認められたことから、領収書等を受領者本人が、外出先にて撮影（スキャン）して電子化することが可能になりました。

このような場合、受領者が不正を働く機会を抑制する目的から、スキャナで読み取る際の改ざん防止措置という観点から、施行規則第3条5項2号ロに、（当該国税関係書類の作成又は受領をする者が当該国税関係書類をスキャナで読み取る場合にあつては、その作成又は受領後その者が署名した当該国税関係書類に特に速やかに）との追記がされました。

不正防止という観点から、対象文書の使いまわしを防ぐために、自署によるサインを付すことと、受領者自身が電子化した後の電子状態での改ざん防止のために、特に速やかに改ざん防止措置であるタイムスタンプを付すことが求められました。

特に速やかについては、H28 取扱通達 4-23（R1 改正）に記載があります。

（特に速やかに行うことの意義）令和元年 取扱通達 4-23 趣旨説明より抜粋
受領等の後、休日等をまたいで入力することも勘案して、3営業日を基本とすることが合理的と考えられる。

さらに、業種業態によっては必ずしも3営業日以内に入力することができない場合も考えられ、それらを一律に排除することは経済実態上合理的ではないことから、本通達は、受領等の日の翌日から起算しておおむね3営業日以内にタイムスタンプを付している場合には、特に速やかに行っているものとして取り扱うことを明らかにしたものである。

7.3.1 受領者自身がスキヤニングとスキャン文書の確認を行う場合（図 7.2 の A）

受領者自身がスキヤニングと国税関係書類とスキャン文書の比較確認を行う場合、紙の状態および電子化以降の、受領者による改ざんをけん制することを目的に、

- ・受領後おおむね3営業日⁵以内に、自署によるサインを付してタイムスタンプを付すこ

⁵ 民法（期間の起算）より

第三百三十九条 時間によって期間を定めたときは、その期間は、即時から起算する。

と（規則 3 条 5 項 2 号ロ）

・電子化された記録事項の確認（国税関係書類とスキャン文書の比較確認作業ではありません）を受領者以外の者が行うこと（規則 3 条 5 項 4 号）

が H28 の施行規則改正にて要件（令和元年に期間が 3 日からおおむね 3 営業日に緩和されました。）として加えられました。

7.3.2 受領者自身がスキャニングし、受領者以外の者が国税関係書類とスキャン文書の確認をする場合（図 7.2 の B）

受領者自身がスキャニングしたとしても、国税関係書類とスキャン文書との比較確認を行う際に、比較確認を行う者が別の者である場合は、受領者がスキャナで読み取る場合に該当せず、相互けん制が働いているため、H28 改正にて追加された、自署によるサインや特に速やかにタイムスタンプを付与する要件は不要です。

（国税関係書類の受領をする者がスキャナで読み取る場合のタイムスタンプの意義） H28 取扱通達 4-23 の 2 趣旨説明より抜粋

例えば、受領者等が国税関係書類をスキャナで読み取った後、その国税関係書類全てについて、受領者等以外の者が当該国税関係書類の書面に記載された事項と当該国税関係書類に係る電磁的記録の記録事項とを比較し、同等であることを確認した上でタイムスタンプを付すことにより、受領等から入力までの各事務について、相互にけんせいが機能する事務処理の体制がとられている場合は、規則第 3 条第 5 項第 2 号ロ括弧書に規定する「国税関係書類の作成又は受領をする者が当該国税関係書類をスキャナで読み取る場合」に含まれないことに留意する。

7.3.3 対面での授受の無い場合の受領者の考え方（図 7.2 の C）

受領者については、H28 取扱通達 4-22 に記載してありますように、対面で授受が行われた場合を想定しており、郵送等、対面で授受が行われない場合は、読み取りを行う者のいずれも問わないと記載されており、自署および特に速やかにタイムスタンプを付す必要は無いこととなります。

（対面で授受が行われない場合における国税関係書類の受領をする者の取扱い） H28 取扱通達 4-22

規則第 3 条第 5 項の規定の適用に当たり、郵送等により送付された国税関係書類のうち、郵便受箱等に投函されることにより受領が行われるなど、対面で授受が行われない場合における国税関係書類の取扱いについては、読み取りを行う者のいずれを問わず、

第百四十条 日、週、月又は年によって期間を定めたときは、期間の初日は、算入しない。ただし、その期間が午前零時から始まるときは、この限りでない。

当該国税関係書類の受領をする者が当該国税関係書類をスキャナで読み取る場合に該当するものとして差し支えないものとする。

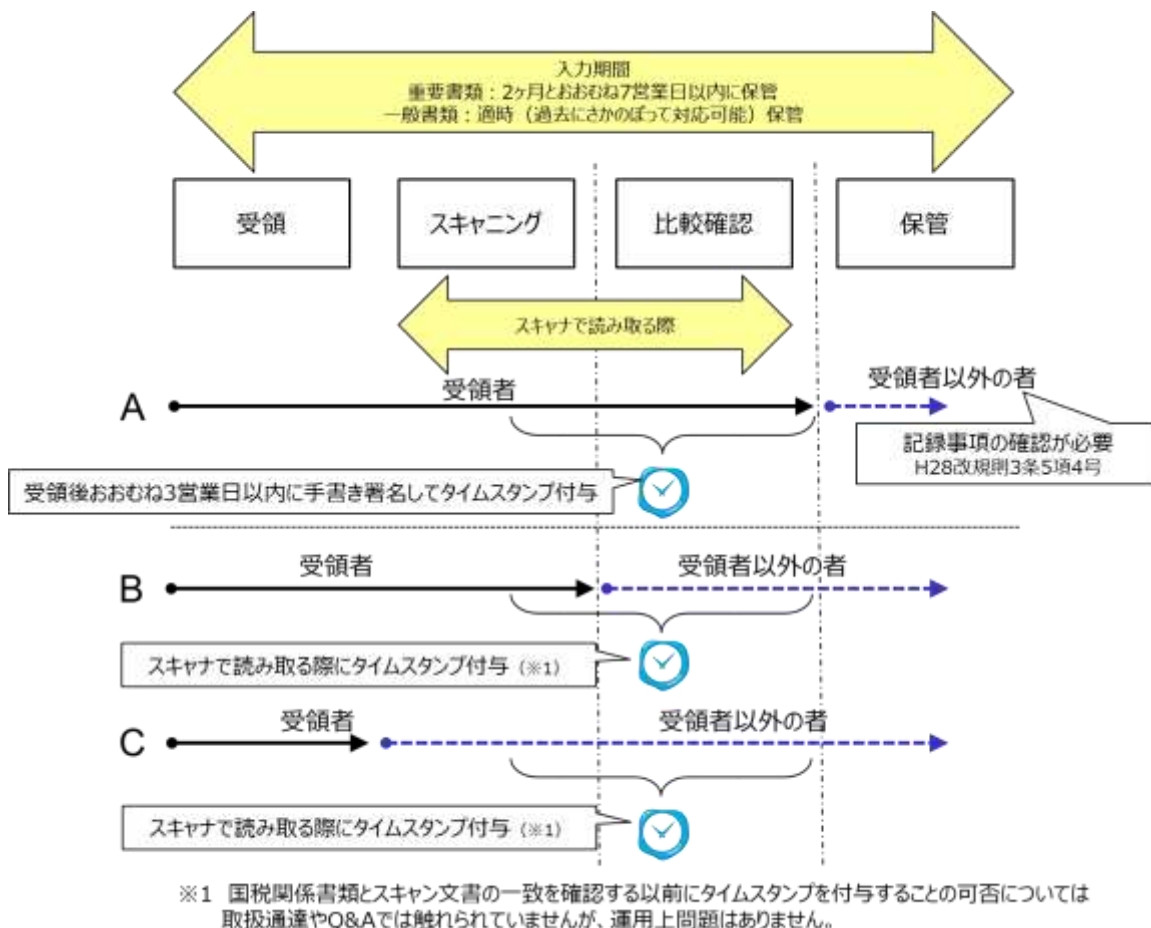


図 7.2 受領者が読み取る際の考え方

7.3.4 受領者と受領者以外の者が混在する場合（図 7.2 の A, B, C が混在）

スキャナ処理において、受領者が読み取りを行いおおむね3営業日以内にタイムスタンプを付したものの、その後の確認段階において不足が発見された場合（例：裏面のスキャン未実施、折り曲げ等の失敗等）は、再度読み取る必要があります。

また、スキャナ保存対象文書によっては、受領者と受領者以外の者が混在してスキャナで読み取ることが起こり得ます。その場合、受領者以外の者が読み取りを行ってれば、不正処理に対するけん制機能が働いていることから、自署によるサインや特に速やかにタイムスタンプを付す要件は不要となります。

このような場合の申請では、業務規程に「受領後3営業日以内にスキャナ処理をできない場合は、受領者以外の者が書類とスキャン文書との比較確認を実施する。」等の記載をし、

申請用紙の、対象文書と内部業務に合わせて、「入力方式」欄の該当箇所に✓を付すとともに、「受領者等による読取り」欄にも✓を付すこととなります。

(スタンプ) スキャナ

国税関係書類の電磁的記録によるスキャナ保存の承認申請書

整理番号

〒 年 月 日

住所又は居所 (法人の場合は登記上の住所)

名称(屋号)

法人番号

氏名 (法人の場合は代表者氏名)

代表者住所 (電話番号 - -)

税務署長殿 (片側外税務署長)

税務署長殿

電子計算機を使用して作成する国税関係簿書類の保存方法等の特例に関する法律 第4条第3項の承認を受けたいので、同法第6条第2項の規定により申請します。

1 承認を受けようとする国税関係書類の種類、書類の保存に代える日及び保存場所等

書類の種類		書類の保存に代える日	納税地等(上記)保存場所(下記)	受領者等による読取り	入力方式	関連税簿
税法	名称等					
所得税法	名刺等	年 月 日		あり	業務処理やカード時	
		年 月 日		あり	業務処理やカード時	

図 7.3 スキャナ保存の承認申請書

7.4 一の入力単位について

タイムスタンプの要件に「一の入力単位」の記載があり、「一の入力単位」については、H27 取扱通達 4-21、H28 取扱通達 4-24 に記載があります。そこでは、例えば複数枚で構成される請求書や台紙に複数の領収書等を貼付された状態を一の入力単位とされています。

(一の入力単位の意義) H27 取扱通達 4-21 (H28 改正で 4-24 に番号変更) 趣旨説明より抜粋

「一の入力単位」とは、例えば、3枚で構成される請求書の場合には3枚で一つの国税関係書類を構成しているため、一度に読み取る3枚が一の入力単位となる。また、台紙に小さなレシートなどを複数枚貼付した場合は、複数の国税関係書類を一回のスキャン作業で電子化することとなるため、台紙が一の入力単位となることを明らかにしたものである。

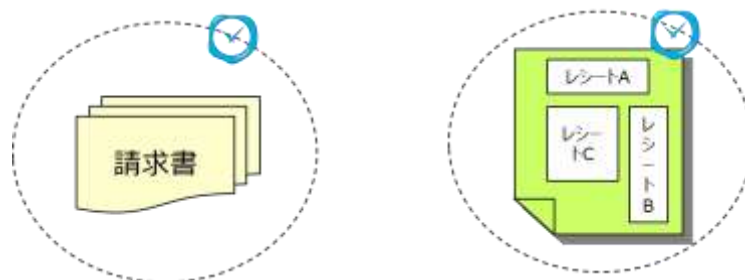


図 7.4 一の入力単位

7.5 まとめてタイムスタンプについて

電子帳簿保存法一問一答【スキャナ保存関係】問 34 において、一の入力単位ごとに検証できる場合は、書類別や部署ごとのスキャン文書にまとめて付して良いか？との回答として、単ファイルのハッシュ値を束ねて階層化した上でまとめてタイムスタンプを付す技術であれば差支えないとの記載があります。

一の入力単位ごとに不正がされていないことを説明できれば書類を必要に応じて階層化し、個々のスキャン文書にタイムスタンプを付すことなく、まとめてからタイムスタンプを付すことでその真実性を担保することができるとの記載です。

前提として、国税関係書類は、まとめてあろうが単独であれ、スキャン文書との一致を保証できる時点でその真実性を担保するためにタイムスタンプを付すことが求められます。

本内容は、大量に国税書類をスキャン処理する場合に業務効率を向上させることを目的に記載されています。一連のスキャニング業務のフローの中で、書類別や部署ごとに一塊にまとめられた国税書類とスキャン文書を確認する場合が想定されています。

ハッシュ値とは、元になるデータから一定の計算手順により求められた規則性の無い固定長の値であり元データの特定に利用する情報です。

個々のスキャン文書から計算で求められるハッシュ値とそれら複数のハッシュ値を束ねて階層化されたデータにタイムスタンプを付与することでスキャニング処理の真実性を担保することができ、個々のスキャン文書（一の入力単位）の検証が可能となります。

このハッシュツリー方式は、ERS (Evidence Record Syntax) として、CMS 形式では RFC4998、XML 形式では RFC6283 として規格化されています。

スキャン文書をハッシュツリー方式でまとめてタイムスタンプで処す方法であっても、個々のスキャン文書にタイムスタンプを付与する方法であっても、保存義務のある期間、一の入力単位毎に検証ができなくてはなりません。

将来に亘って正しく検証のできる環境を用意できることが求められますことにご注意ください。

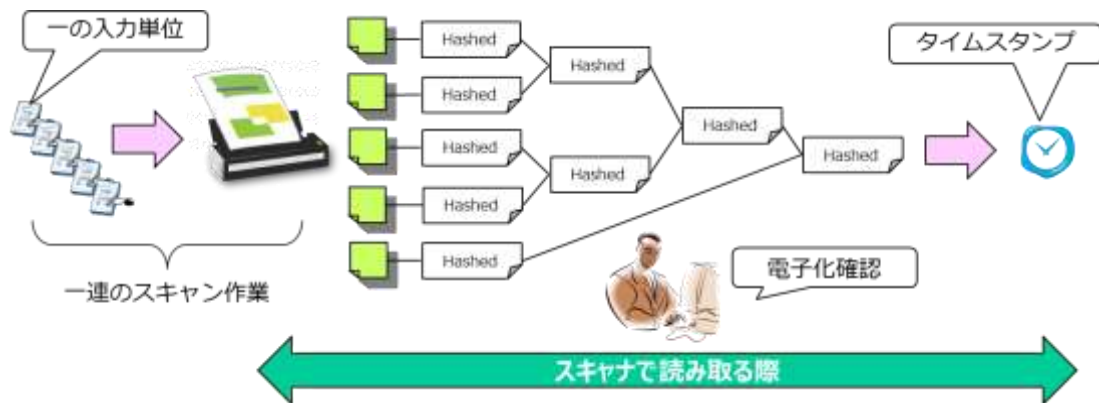


図 7.5 ハッシュツリー方式によるまとめ押し

7.6 一般書類をスキャナ保存する場合のタイムスタンプ付与について

一般書類のスキャナ保存要件は、施行規則第 3 条 6 項及び電子帳簿保存法一問一答【スキャナ保存関係】問 58 から問 61 に記載されています。

一般書類の場合は、重要書類とは異なり、資金や物の流れに直結しないことから、そのスキャナ保存に関する要件は、重要書類より緩やかです。このため、入力する規定として、過去にさかのぼって対応が可能で、適正事務処理要件も不要です。

従って、一般書類は、スキャナで読み取る際にタイムスタンプを付与し、訂正削除履歴を確認できるシステムに格納することで、定期的検査を実施することなく、過去の書類であっても、電子化での保存と書類の廃棄が可能です。

H28 改正において、これまでの、①正しくスキャニングされていることを確認した都度タイムスタンプを付与する。に加えて、②受領者がスキャナで読み取る場合は受領後、受領者が署名の上、特に速やかにタイムスタンプを付与する旨が追記されました。

この追記は、電子帳簿保存法一問一答【スキャナ保存関係】問 60 の解説にあるとおり、過去の書類ではなく、新たに入手した一般書類を社外でデジタルカメラを使用して読み取りをしたものの、タイムスタンプを付与することが困難な場合（例：通信が出来ない環境）を考慮したものです。

8. タイムスタンプ・電子署名の有効性延長について

タイムスタンプや電子署名には必ず有効期間が存在して、有効性を永久に維持することができません。有効期間を超過したタイムスタンプや電子署名の検証は不可能となってしまいます。

これらの有効期間は公開鍵証明書の有効期間や利用している暗号アルゴリズムの危殆化によってもたらされます。タイムビジネス認定センターの認定を受けたタイムスタンプサービスでは、デジタル署名を使用する方式のタイムスタンプの有効期間は約10年、アーカイビング方式⁶の場合、予め決められた有効期間はありますが、使用するハッシュアルゴリズムが危殆化するまでの数十年程度です。電子署名の有効期間は長くとも5年程度です。

一方、スキャナ保存の対象となる文書の法定保存期間は10年を超える場合があります(例えば欠損事業年度の国税関係帳簿書類等)。保存期間中は常に検証可能にしておく必要があるため、有効性を延長するための措置を講じなければなりません。

以降、8.1でタイムスタンプの有効性延長について、8.2で電子署名の有効性延長について、8.3でERSによりまとめ打ちした場合の有効性延長について概要を説明します。

8.1 タイムスタンプの有効性延長

認定タイムスタンプの場合、デジタル署名を使用する方式、アーカイビング方式共に10年以上の有効期間を持つので、法定保存期間が10年以下のスキャン文書については延長する必要はありません。法定保存期間がタイムスタンプの有効期間を上回る場合(アーカイビング方式のタイムスタンプについても、保存期間中に使用するハッシュアルゴリズムが危殆化するような場合)、有効性延長が必要となります。

タイムスタンプの有効性延長の要件は次のとおりです。

- ・ タイムスタンプの有効期間を過ぎる前に、タイムスタンプの対象の電子化文書とタイムスタンプを連結したデータを対象として新たなタイムスタンプを取得する。(詳細は、『タイムスタンプ長期保証ガイドライン(平成18年4月)』を参照してください。次ページにリンクを掲載しています。)

デジタル署名を使用する方式のタイムスタンプを利用する場合、次の標準フォーマットを適用できます。

- ・ ISO 14533-3: Processes, data elements and documents in commerce, industry and administration -- Long term signature profiles -- Part 3: Long term signature profiles for PDF Advanced Electronic Signatures (PAdES)
- ・ ISO 32000-2: Document management -- Portable document format -- Part 2: PDF 2.0

⁶タイムスタンプの方式については、日本データ通信協会タイムビジネス認定センターのページ(https://www.dekyo.or.jp/tb/contents/summary/system_7.html)を参照のこと。

8.2 電子署名の有効性延長

ほとんどの場合、電子署名の有効期間はスキャン文書の法定保存期間より短いため、延長が必要となります。

電子署名の有効性延長の要件は次のとおりです。

- ① 電子署名の有効期間を過ぎる前にかつ失効する前に次の②から④を行う。
- ② 電子署名の存在時刻を証明するためのタイムスタンプ（署名タイムスタンプ）を取得する。
- ③ 信頼点までの認証パスと署名タイムスタンプで示す時刻から数日後（署名タイムスタンプの示す時点での失効状態の反映に要する期間が経過した後）の失効情報等の検証情報を取得する。
- ④ 対象の電子化文書、電子署名、署名タイムスタンプ、検証情報を連結したデータを対象としてさらにタイムスタンプ（アーカイブタイムスタンプ）を取得する。
- ⑤ 最新のアーカイブタイムスタンプの有効期間を過ぎる前に、対象の電子化文書、電子署名、署名タイムスタンプ、検証情報、旧アーカイブタイムスタンプを連結したデータを対象としてさらにタイムスタンプ（アーカイブタイムスタンプ）を取得する。

④までの処置によって、10年間有効性を維持することができます。それ以上の長期にわたって有効性を維持したい場合は、⑤の処置を行う必要があります。詳細は、次の資料を参照してください。

- ・ タイムスタンプ長期保証ガイドライン（平成18年4月）

<https://www.dekya.or.jp/tbf/data/seika/choukihosyouguidelineVer.1.3.pdf>

タイムスタンプとしてデジタル署名を使用する方式のタイムスタンプを利用する場合、次の標準フォーマットを適用できます。

- ・ ISO 14533-1: Processes, data elements and documents in commerce, industry and administration -- Long term signature profiles -- Part 1: Long term signature profiles for CMS Advanced Electronic Signatures (CADES)
- ・ ISO 14533-2: Processes, data elements and documents in commerce, industry and administration -- Long term signature profiles -- Part 2: Long term signature profiles for XML Advanced Electronic Signatures (XADES)
- ・ ISO 14533-3: Processes, data elements and documents in commerce, industry and administration -- Long term signature profiles -- Part 3: Long term signature profiles for PDF Advanced Electronic Signatures (PADES)
- ・ ISO 32000-2: Document management -- Portable document format -- Part 2: PDF 2.0

8.3 ERS によりまとめ打ちした場合の有効性延長

ERS(Evidence Record Syntax)によりまとめ打ちする場合も、ハッシュツリーの頂点に対するタイムスタンプ(アーカイブタイムスタンプ)の有効期間が法定保存期間よりも短い場合や、法定保存期間内に使用するハッシュアルゴリズムが危殆化するような場合には、有効性延長が必要となります。

ERS ではアーカイブタイムスタンプにはデジタル署名を使用する方式を用いますが、アーカイブタイムスタンプの有効性延長を行う場合と、ハッシュアルゴリズムの危殆化に備えるための有効性延長を行う場合では方法が異なります。それぞれの要件は次のとおりです。

① アーカイブタイムスタンプの有効性延長

このための延長方式をタイムスタンプリニューアルといいます。要件は次のとおりです。

- ・ 既存の最新のアーカイブタイムスタンプに対して新たなタイムスタンプを取得する(図 8.1)。

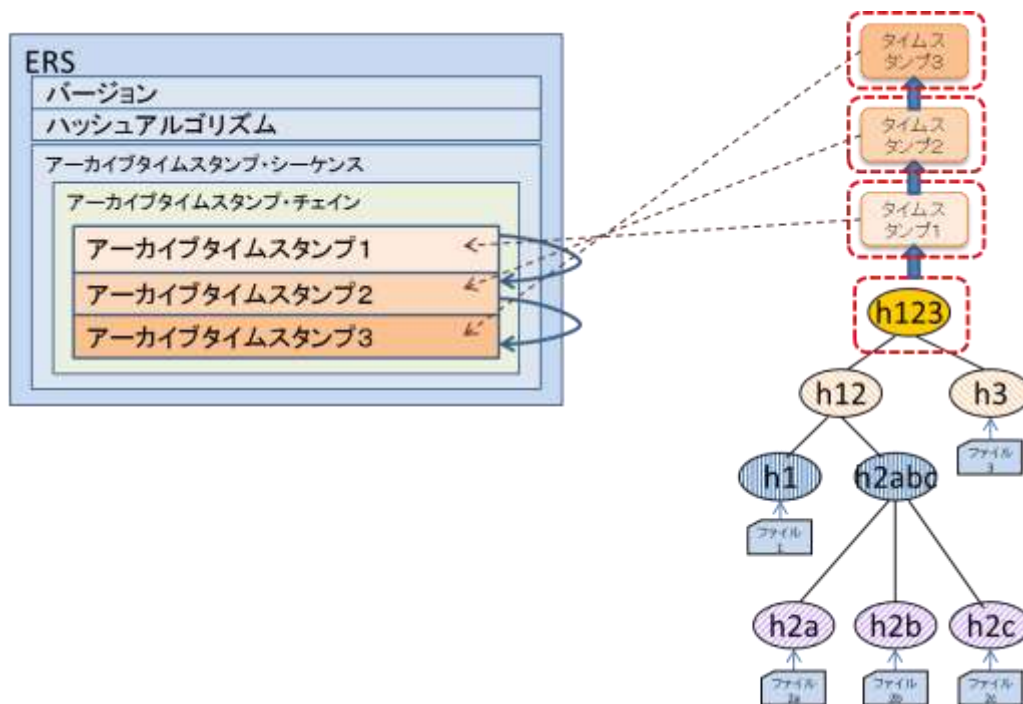


図 8.1 タイムスタンプリニューアルの例

② ハッシュアルゴリズムの危殆化に備えるための有効性延長

このための延長方式をハッシュツリーリニューアルといいます。要件は次のとおりです。

- ・ 元のファイルとアーカイブタイムスタンプチェーンに新たなハッシュ関数を適用して生成したハッシュ値に対して新たなタイムスタンプを取得する(図 8.2)。

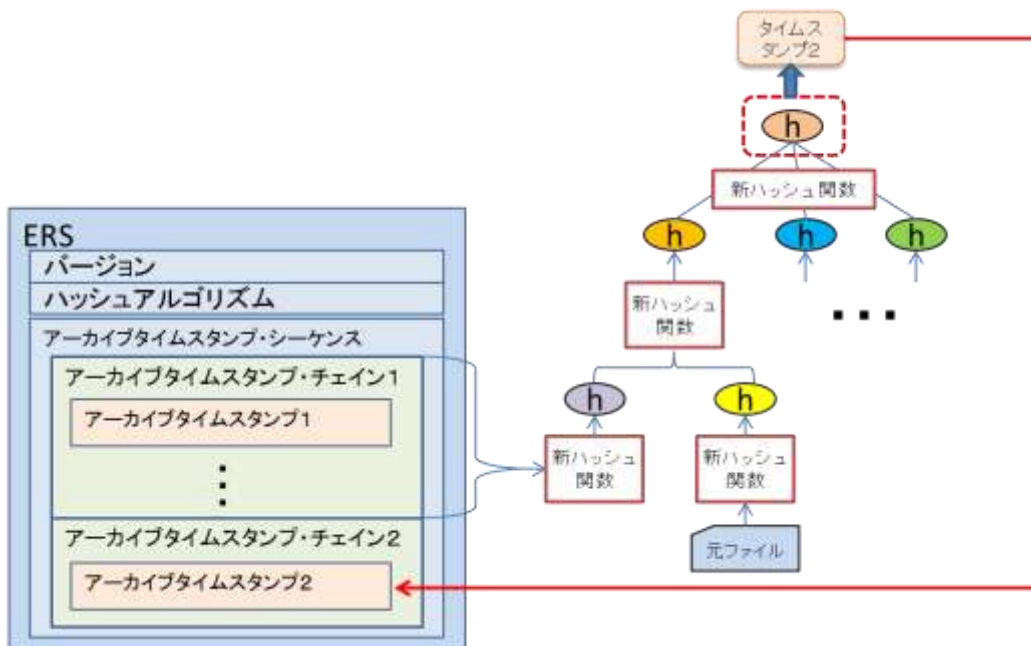


図 8.2 ハッシュリニューアルの例

詳細は次の文献を参照してください。

- RFC4998: Evidence Record Syntax (ERS)
- RFC6283: Extensible Markup Language Evidence Record Syntax (XMLERS)
- ETSI TS 119 122-3: Electronic Signatures and Infrastructures (ESI); CADES digital signatures; Part 3: Incorporation of Evidence Record Syntax (ERS) mechanisms in CADES

9. 国税関係書類の保存期間におけるタイムスタンプの検証

タイムスタンプは、電子帳簿保存法施行規則5項二のロにおいて、下記の要件が規定されています。

- (1) 当該記録事項が変更されていないことについて、当該国税関係書類の保存期間（国税に関する法律の規定により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う。）を通じ、当該業務を行う者に対して確認する方法その他の方法により確認することができること。
- (2) 課税期間（国税通則法（昭和三十七年法律第六十六号）第二条第九号（定義）に規定する課税期間をいう。）中の任意の期間を指定し、当該期間内に付したタイムスタンプについて、一括して検証することができること。

国税関係書類のスキャナ保存および国税関係書類以外の書類の法定保存期間は最長で11年2ヶ月となります⁷。一方、タイムスタンプの有効期間は10年程度であり、タイムスタンプの検証ができなくなる期間があります。このような場合は、タイムスタンプの有効期限を迎える前に新たなタイムスタンプを付与し有効期間を延長することにより対処することとなります。しかしながら、新たなタイムスタンプを付与することは、システムの開発や改修などユーザ側に負担となる場合があります、電子化推進の妨げのひとつの要因となっています。有効期限を超えた場合、一般的な検証プログラムによるタイムスタンプの検証はできないものの、国税関係書類の保存期間の残りが付与されたタイムスタンプの有効期限から比較的短期間であることから、以下の3点を確認することで、対象記録事項が変更されていないことを確認することが可能です。

- ① タイムスタンプの検証プログラムで、有効期間が切れていることを除いて、タイムスタンプが改ざんされていないことを検証し、対象記録事項のハッシュ値と改ざんされていないタイムスタンプに含まれる対象記録事項のハッシュ値が一致すること
- ② タイムスタンプが、(一財)日本データ通信協会により認定された事業者から発行されたものであること
- ③ タイムスタンプに用いた暗号アルゴリズムが危殆化していないこと

⁷ 【法人税法施行規則改正（平成27年3月31日財務省令第二十三号）】

第二十六条の三第一項中「九年間」を「十年間」に改める。

第二十六条の五第一項中「九年間」を「十年間」に改める。

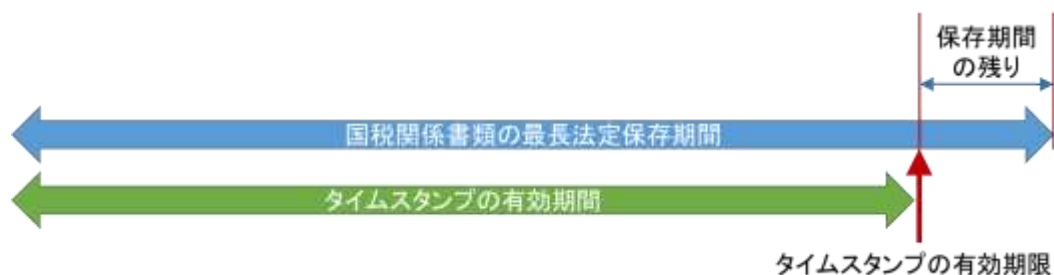



図 9.1 国税関係書類の最長法定保存期間とタイムスタンプ有効期限の関係


タイムスタンプ検証の一例として、Adobe 社 Acrobat Reader DC での検証を以下に記します。

Adobe 社の Acrobat Reader DC は、電子署名やタイムスタンプが付与されている PDF の場合、対象ファイルを開くときに自動で、それらの検証が実行され、画面の左上に検証の結果が表示されます。

すべての検証において問題が無い場合は、「署名済みであり、すべての署名が有効です。」と表示されます。

 **署名済みであり、すべての署名が有効です。**

タイムスタンプの有効期限は経過しているが、その他の検証において問題が無い場合は、「少なくとも 1 つの署名に問題があります。」と表示されます。

 **少なくとも 1 つの署名に問題があります。**

この場合、対象記録事項が変更されていないければ、署名パネルに「文書は、この署名が適用されてから変更されていません」と結果表示されます。

9.1 タイムスタンプの証明力

証明力とは、証拠が事実を認定するのに役立つ度合いです。

従ってタイムスタンプの証明力は、タイムスタンプが付与された情報の存在時刻とその情報が改ざんされていないことを認定させる力ということになります。

デジタル署名方式のタイムスタンプの証明力を判断する要件は、

- (1) 信頼のおける時刻であること
- (2) デジタル署名に使用された秘密鍵の漏えい・不正使用が無いこと
- (3) 暗号アルゴリズムが危殆化していないこと
- (4) タイムスタンプの発行元が正当な認証事業者であること

の4つであると考えられます。(以下、4要件と記載します)

※参考：【電子証明基盤の構築に向けて】～タイムスタンプの長期的証明力の考察と信頼できる基盤の提言～平成27年5月 タイムビジネス協議会 電子証明基盤検討WG⁸

9.2 デジタル署名と公開鍵証明書の有効期間の関係

デジタル署名方式のタイムスタンプでは、信頼のおける第三者機関（TTP: Trusted Third Party）である認証局（CA）が発行する公開鍵証明書に基づくデジタル署名をタイムスタンプに付与することによって非改ざん性を確保します。公開鍵証明書には、利用する暗号アルゴリズムが危殆化しない範囲で有効期間が設定されます。ただし、TSA 向けに公開鍵証明書を発行する場合の有効期間について CA Security Council（グローバルな認証局の団体）が上限を11年3ヶ月と定めている⁹ため、ほとんどのCAは同団体の影響力を勘案し、認証TSA向け公開鍵証明書の有効期間を11年3ヶ月以下としています。

公開鍵証明書の有効期間を超えた時点でデジタル署名を検証する場合、通常のロジックでは、公開鍵証明書が無効と判断されることに伴ってデジタル署名も無効と判断されます。公開鍵証明書が有効期間を超えてしまうと、一般に、対応する秘密鍵の管理が適切に行われていることが保証されない、つまり秘密鍵の漏洩や不正使用がないことが保証されないことが、そのように判断される主な要因です。

また、署名生成時刻が公開鍵証明書の有効期間内であったことが明らかであった場合で

⁸ https://www.dekyo.or.jp/tbf/data/seika/kiban_001.pdf

⁹ 【Minimum Requirements for the Issuance and Management of Publicly-Trusted Code Signing Certificates】 Version 1.1 (September 22, 2016) CA/Browser Forum Code Signing Working Group - 9.4 Maximum Validity Period - <https://casecurity.org/wp-content/uploads/2016/09/Minimum-requirements-for-the-Issuance-and-Management-of-code-signing.pdf#search=%27Minimum+Requirements+for+the+Issuance+and+Management+of+PubliclyTrusted+Code+Signing+Certificates%27>

も、公開鍵証明書が有効期間を超えるとその証明書に対する失効情報が発行されなくなるため、失効確認ができず検証はできなくなります。

公開鍵証明書の有効期間を超えてデジタル署名を検証可能とするためには、8章で解説した方法を用いるのが一般的です。

9.3 公開鍵証明書の有効期間のデジタル署名方式のタイムスタンプの証明力への影響

公開鍵証明書の有効期間を過ぎたとしても、秘密鍵の管理が適切に行われており、暗号アルゴリズムが危殆化していなければ、その公開鍵証明書に基づくデジタル署名が付与されたタイムスタンプの証明力が即、失われることはありません。

この場合、4要件の内(2)及び(3)は確保されることになり、(3)により公開鍵証明書の偽造が不可能であるため(4)も保証されます。

(2)及び(3)によりデジタル署名の偽造、すなわちタイムスタンプの偽造も不可能であるので、(1)に影響を与えることもありません。

9.4 認定制度によるタイムスタンプの証明力の担保

4要件とタイムビジネス信頼・安心認定制度における審査基準の関係を示します。

(1) 信頼における時刻であること

審査基準では、認定TAAの配信・監査を受けた時刻をタイムスタンプに付すことが求められています。認定TAAは、国家時刻標準機関であるNICTの時刻と必要十分な精度で同期することや、第三者もしくは時刻認証業務とは独立性が確保された組織が担当すること等も求められています。

(2) デジタル署名に使用された秘密鍵の漏えい・不正使用が無いこと

審査基準では、秘密鍵は米NISTが発行している連邦標準規格の暗号モジュールに関するセキュリティ要件であるFIPS140-2 Level3認定相当以上のHSM内で生成・保管・利用・廃棄することが求められています。HSMを含む時刻認証業務に係る設備も停電、地震、火災及び水害その他の災害に対する安全基準を定めています。HSM内では、秘密鍵の生成および廃棄も複数人管理のもとで行うことが定められており、審査基準では秘密鍵の危殆化を最小限にするため、バックアップは行わないことが求められています。

(3) 暗号アルゴリズムが危殆化していないこと

審査基準では、電子政府における調達のために参照すべき暗号のリスト(CRYPTREC暗号リスト)において電子政府推奨暗号リストに記載された公開鍵暗号技術を用いることが求められています。また、仮に危殆化しても、審査基準はあらかじめ対応策を策定し実施する手順を定めることを認証事業者に求めています。

(4) タイムスタンプの発行元が正当な認証事業者であること

審査基準では、TSA公開鍵証明書の要件が示されており、TSA用に発行された公開鍵証明書であること、対応する秘密鍵の保持主体又は保持主体が行う業務の名称が記載さ

れていることなどが求められています。また、TSA 公開鍵証明書を発行する認証事業者についても、電子署名法の規定に基づく認定認証事業者と同等の厳密さで秘密鍵を管理している認証事業者、または信頼のある監査機関から監査を受けた認証事業者であることを求めています。

上記より、審査基準を満たすことによって（1）及び（2）は担保されます。（3）に関しては、タイムスタンプ生成時の担保はされるものの、検証時点での危殆化状況は改めて確認する必要があります。また（4）についても、公開鍵証明書が認定を受けた業務に対して発行されたものであることを別途確認する必要があります。

付録1 電子帳簿保存法 制度改正に関する国税庁のウェブサイト一覧

■ 告示

H27 改正：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
施行規則第3条第5項第4号ニに規定する国税庁長官が定めるところを定める件の一部を改正する件
(平成27年7月3日 国税庁告示第11号)

<https://www.nta.go.jp/law/kokuji/1506/index.htm>

H28 改正：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
施行規則第3条第6項の規定に基づき、同項に規定する国税庁長官が定める書類を定める件の一部を改正する件
(平成28年3月30日 国税庁告示第4号)

https://www.nta.go.jp/law/kokuji/160330_1/index.htm

令和元年改正：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第三条第五項第六号ニ
に規定する国税庁長官が定めるところを定める件の一部を改正する件 (令和元年6月28日 国税庁告示第九号)

<https://www.nta.go.jp/law/kokuji/190628/01.htm>

■ 「電子帳簿保存法取扱通達の制定について」の一部改正について (法令解釈通達)

H17 改正：<https://www.nta.go.jp/law/tsutatsu/kobetsu/sonota/kaisei050228-2/01.htm> (平成17年2月28日)

H27 改正：<https://www.nta.go.jp/law/tsutatsu/kobetsu/sonota/kaisei1506/index.htm> (平成27年7月3日)

H28 改正：<https://www.nta.go.jp/law/tsutatsu/kobetsu/sonota/kaisei1607/index02.htm> (平成28年6月30日)

H29 改正：<https://www.nta.go.jp/law/tsutatsu/kobetsu/sonota/kaisei1706/index.htm> (平成29年6月21日)

令和元年改正：<https://www.nta.go.jp/law/tsutatsu/kobetsu/sonota/kaiseir0106/index.htm> (令和元年7月1日)

■ 「電子帳簿保存法関係申請書等様式」

<https://www.nta.go.jp/law/joho-zeikaishaku/sonota/jirei/04.htm>

■ 取扱通達解説 (趣旨説明)

H10 改正：<https://www.nta.go.jp/law/joho-zeikaishaku/sonota/980528/index.htm> (平成10年5月28日)

H17 改正：<https://www.nta.go.jp/law/joho-zeikaishaku/sonota/980528/index.htm> (平成10年5月28日)

H27 改正：<https://www.nta.go.jp/law/joho-zeikaishaku/sonota/1506/index.htm> (平成27年7月3日)

H28 改正：<https://www.nta.go.jp/law/joho-zeikaishaku/sonota/1607/index.htm> (平成28年6月30日)

H29 改正：<https://www.nta.go.jp/law/joho-zeikaishaku/sonota/1706/index.htm> (平成29年6月21日)

令和元年改正：<https://www.nta.go.jp/law/joho-zeikaishaku/sonota/1906/index.htm> (令和元年7月1日)

■ Q&A

令和2年改正：<https://www.nta.go.jp/law/joho-zeikaishaku/sonota/jirei/07index.htm>

■ パンフレット (スキャナ保存要件の一覧表)

<https://www.nta.go.jp/law/joho-zeikaishaku/sonota/jirei/08.htm>

付録2 電子帳簿保存法関係法令集 (3段表) 出典：SKJ 総合税理士事務所ウェブサイト

https://tax-wave.com/data_info.html

付録3 電子帳簿保存法 Q&A (平成27年度改正)

国税庁のウェブサイトに掲載されている「電子帳簿保存法 Q&A (平成27年9月30日以後の承認申請対応分)」の中から、本書で参照しているもの、及び、深く関係するものを以下に転載します。

問1	電子帳簿保存法はどのような内容となっていますか。
回答	<p>電子帳簿保存法（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）の概要は次のとおりです。</p> <p>(1) 国税関係帳簿書類のうち電子計算機を使用して作成している国税関係帳簿書類については、税務署長等の承認を受けた場合には、一定の要件の下で、電磁的記録又は電子計算機出力マイクロフィルム（以下「COM」といいます。）による保存等（国税関係帳簿の場合には備付け及び保存をいいます。以下同様となります。）が認められます（法4、5）。</p> <p>また、取引の相手先から受取った請求書等及び自己が作成したこれらの写し（国税関係書類（決算関係書類を除きます。））について、税務署長等の承認を受けた場合には、書面による保存に代えて、一定の要件の下で、スキャン文書による保存が認められます（法4③）。</p> <p>(2) 所得税（源泉徴収に係る所得税を除きます。）及び法人税の保存義務者がいわゆる EDI 取引等の電子取引を行った場合には、電子取引に係る取引情報（注文書、領収書等に通常記載される事項）を電磁的記録又は COM 若しくは書面により保存しなければなりません（法10）</p>
解説	<p>電子帳簿保存法は、納税者の国税関係帳簿書類の保存に係る負担の軽減等を図るために、その電磁的記録等による保存等を容認しようとするものですが、納税者における国税関係帳簿書類の保存という行為が申告納税制度の基礎をなすものであることに鑑み、あらかじめ税務署長等の承認を受け、かつ、適正公平な課税の確保に必要な一定の要件に従った形で、電磁的記録等の保存等を行うことが条件とされています。</p> <p>また、所得税法及び法人税法では、取引に関して相手方から受け取った注文書、領収書等や相手方に交付したこれらの書類の写しの保存義務が定められていますが、同様の取引情報を電子取引により授受した場合には、この注文書、領収書等の原始記録の保存が行われない結果となりかねない状況にあったため、電子帳簿保存法において、新たに電子取引に係る取引情報について保存義務が設けられたものです。</p> <p>加えて、当初の電子帳簿保存法では、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帳簿及び自己が一貫して電子計算機を使用して</p>

	<p>作成する書類についての電磁的記録による保存等を認めていましたが、取引の相手先から紙で受取った請求書等についてのスキャン文書による保存は認めていませんでした。その理由として、1 スキャン文書は電子データの特性として変更が容易であり、変更履歴を完全に保持するシステムがないこと、2 スキャニングにより書類に残された紙質、筆圧等の情報が消滅してしまい、不正把握の重要な端緒が消滅するなど証拠収集上の問題があることなど、帳簿書類保存制度の目的を損なわないような真実性・可視性を確保するための実効性のある条件を見出せない状況等がありました。このスキャン文書による保存については、平成 17 年度の税制改正により、電子署名、タイムスタンプにより、スキャン文書の変更等の検知が可能となったこと及びバージョン管理によるスキャン文書の変更履歴を保持することが可能になったことなどから、認めることとなりました（契約書等については、記載された契約金額又は受取金額が 3 万円未満のものについて認めることとなりました。）。</p> <p>また、平成 27 年度の税制改正により、平成 27 年 9 月 30 日以後に行う承認申請から、次のような改正がされました。</p> <ol style="list-style-type: none"> 1 契約書等に係る金額基準（3 万円未満）を廃止し、適正な事務処理を担保する規程の整備等が要件とされたこと。 2 契約書等について、業務サイクル後速やかに入力を行っている場合の関連する国税関係帳簿の電子保存の承認要件を廃止したこと。 3 入力者等の電子署名を不要とし、タイムスタンプを付すとともに、入力者等情報の確認を要件としたこと。 4 いわゆる一般書類（規則第 3 条第 6 項に規定する国税庁長官が定める書類）については、その書類の大きさに関する情報の保存を不要とし、カラーではなくグレースケールでの保存でも要件を満たすこと。
--	--

問 35	規則第 3 条第 5 項第 1 号に規定する「入力する」とは、単にスキャニングすることだけをいうのでしょうか。
回答	単にスキャニングすることだけをいうのではなく、スキャナで読み取った後、国税関係書類にタイムスタンプを付し、当該電磁的記録に係る訂正又は削除の履歴等が確保された状態にするまでをいいます。
解説	規則第 3 条第 5 項第 1 号では、国税関係書類に係る記録事項の入力を一定期間内に行うこととされています。これは、国税関係書類の作成又は受領からできるだけ早く電磁的記録にすることによって紙の段階における改ざんの可能性を低くし、タイムスタンプ及び訂正又は削除の履歴の確保の要件等を満たした電磁的記録については、電磁的記録における改ざんを防ぐことができるため、当該国税関係書類に係る電磁的記録の真実性を確保する目的から設けられて

	<p>いるものです。</p> <p>したがって、このような趣旨から「入力する」とは、単に国税関係書類をスキャナで読み取る作業をいうのではなく、電磁的記録の真実性を確保するための同項第2号に規定するタイムスタンプ及び当該電磁的記録の訂正又は削除の履歴の確保の要件等を備えるまでをいいます。</p> <p>(注) 入力者等の情報の確認、帳簿との相互関連性の確保及び検索機能の確保は当該電磁的記録の入力に含まれないことから、原則として当該電磁的記録を保存するまでに確保しなければなりません。国税関係書類の保存時点で帳簿が作成されていない場合には、決算終了後遅滞なくこれらの要件を満たしていれば認められます。</p>
--	--

問 37	規則第3条第5項第1号ロに規定する「業務の処理に係る通常の間を経過した後、速やかに行う」とは何日以内に入力すればよいのでしょうか。
回答	最長では、国税関係書類の作成又は受領から1ヶ月と1週間以内に入力すればよいこととなります。
解説	<p>「その業務の処理に係る通常の間」とはそれぞれの企業において採用している業務処理サイクルの間をいい、また、1週間以内に入力している場合には「速やかに」行っているものと取り扱う（取通4-19）ことから、仮に2週間を業務処理サイクルとしている企業であれば2週間と1週間（3週間）以内、20日を業務処理サイクルとしている企業であれば20日と1週間以内に入力すればよいこととなります。</p> <p>なお、最長1ヶ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（取通4-20）ことから、規則第3条第5項第1号ロに規定する「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」については、国税関係書類の作成又は受領から最長1ヶ月と1週間以内に入力すればよいこととなります。</p> <p>また、この場合、最長1ヶ月とは暦の上での1ヶ月をいうことから、例えば4月21日に受領した書類の場合、業務処理サイクルの最長1ヶ月は5月20日であり、プラス1週間後の5月27日までに入力すればよいこととなります。</p>

問 46	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とはどのようなものなのでしょうか。
回答	タイムビジネスの信頼性向上を目的として、一般財団法人日本データ通信協会が定める基準を満たすものとして認定された時刻認証業務によって付与され、その有効性が証明されるものです。

	<p>また、認定を受けたタイムスタンプ事業者には、「タイムビジネス信頼・安心認定証」が交付され、以下に示す「タイムビジネス信頼・安心認定マーク」を使用できることから、その事業者の時刻認証業務が一般財団法人日本データ通信協会から認定されたものであるか否かについては、この認定マークによって判断することもできます。</p> <p>(注) 規則第3条第5項第2号ロ(1)及び(2)に規定する要件を満たすものに限りません。</p>
--	---

問 47	<p>規則第3条第5項第2号ロ(タイムスタンプ)に規定するタイムスタンプについては、「一の入力単位ごと」に付すこととされていますが、このタイムスタンプが一の入力単位ごとに検証できるものである場合には、書類種別や部署ごとの電磁的記録の記録事項にまとめて付してもよいのでしょうか。</p>
回答	<p>まとめてタイムスタンプを付しても差し支えありません。</p>
解説	<p>規則第3条第5項第2号ロ(タイムスタンプ)の規定によれば、「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」とされています。</p> <p>このタイムスタンプを付す方法については、</p> <ol style="list-style-type: none"> 1 一の入力単位である単ファイルごとにタイムスタンプを付す方法及び 2 複数ファイルにまとめてタイムスタンプを付す方法が考えられます。 <p>上記2の方法の改ざんの検証については、通常、複数ファイルのうち1つの単ファイルが改ざんされた場合には、その複数ファイルのうち改ざんされた単ファイルのみを検証することができないため、その複数ファイルの全体について、変更されていないことの確認ができなくなります。</p> <p>しかしながら、上記2の方法の改ざんの検証については、単ファイルのハッシュ値を束ねて階層化した上でまとめてタイムスタンプを付す技術を使用する方法によりタイムスタンプを付した場合には、改ざんされた単ファイルのみを検証することができ、また、このような方法であれば、一の入力単位である単ファイルごとにその単ファイルのハッシュ値を通じてタイムスタンプを付している状態となり、実質的には「一の入力単位ごと」にタイムスタンプを付しているものと解することができます。</p> <p>したがって、このような方法であれば、まとめてタイムスタンプを付しても差し支えありません。</p>

問 48	<p>平成27年度の税制改正前の電子帳簿保存法取扱通達4-27(読み取る際の意義)が廃止されています。この通達では、タイムスタンプは「スキャナで読み取った後24時間以内」に付せばよいこととされていましたが、この取扱いは</p>
------	---

	改正後でも同様となりますか。
回答	平成 27 年度の税制改正後のスキャナ保存の要件を適用する場合には、当該通達は既に廃止されているため、適用はなく、タイムスタンプについては、国税関係書類をスキャナで読み取った際にタイムスタンプを付す必要があります。
解説	<p>平成 27 年度の税制改正前の電子帳簿保存法取扱通達 4-27（読み取る際の意義）については、スキャナで読み取った際に一の入力単位ごとの電磁的記録の記録事項に電子署名を行うこととされ、タイムスタンプは個々の国税関係書類をスキャナで読み取った日（電子署名を行った日）を特定するために付すものとの位置付けでした。</p> <p>旧通達 4-27 は、このタイムスタンプを付す場合には、スキャナで読み取った後 24 時間以内であっても、電子署名によりスキャナで読み取った日を特定することができることを踏まえ、これを前提に制定された通達でした。</p> <p>また、電子署名に係る「スキャナで読み取る際」の意義などについて、従前は、原則として国税関係書類をスキャナで読み取り、正しくスキャンされていることを確認した都度、電子署名を行うこととしていたところです。</p> <p>今般、平成 27 年度の税制改正によりこの電子署名の要件が不要とされ、タイムスタンプを付す場合の「スキャナで読み取る際」についても、改正前の電子署名と同様に、原則として国税関係書類をスキャナで読み取り、正しくスキャンされていることを確認した都度、タイムスタンプを付すことが必要となります（規則 3⑤二ロ）。</p>

問 53	規則第 3 条第 5 項第 3 号は、「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」と規定していますが、電子署名を行うことによってもこの要件を満たしますか。
回答	電子署名を行うことによっても、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れば、この要件を満たします。
解説	<p>平成 27 年度の税制改正により、国税関係書類をスキャナで読み取る際の電子署名の要件が不要とされ、これに代え、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できるようにしておくことが要件とされました。</p> <p>このため、平成 27 年度の税制改正後において、規則第 3 条第 5 項第 3 号（入力者等の情報の確認）の規定は、電子署名を行うことを規定したものではありませんが、電子署名を行うことによっても、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ため、この要件を満たすと考えられます。</p>

問 54	<p>当社は、代表取締役とその妻が経理部長を行い、2人で製品製造販売を営んでいる同族法人です。この度、国税関係書類（請求書、納品書、見積書（控）、注文書）のスキヤナ保存を始めようと考えていますが、規則第3条第5項第4号（適正事務処理要件）に規定する「次に掲げる事項に関する規程」とは具体的にどのような規程を整備すればよいのでしょうか。</p>
回答	<p>規則第3条第5項第4号（適正事務処理要件）に規定する、いわゆる、「適正事務処理要件」については、スキヤ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ぐ観点から必要な措置として要件とされたものです。</p> <p>このため、中小企業や個人事業者においても、規則第3条第5項第4号に掲げる事項（1 相互けんせい、2 定期的なチェック、3 再発防止策）を社内規程等において整備し、事務処理を行うことで「適正事務処理要件」を満たすものと考えられます。</p> <p>この社内規程等については、事業規模、書類の管理状況、別な規程の存在など（以下「事業規模等」といいます。）により、異なることとなりますが、ご質問のケースの規定は、例えば、次のようなものが考えられます。</p> <p>なお、適正事務処理要件を満たすため社内規程等をどこまで整備するのかについては、事業規模等を踏まえ、「改ざん等の不正を防ぐ」ことができるのかについて、判断する必要があることに留意してください。</p>

付録4 電子帳簿保存法 Q&A (平成28年度改正)

国税庁のウェブサイトに掲載されている「電子帳簿保存法 Q&A (平成28年9月30日以後の承認申請対応分)」の中から、本書で参照しているもの、及び、深く関係するものを以下に転載します。

問1	電子帳簿保存法はどのような内容となっていますか。
回答	<p>電子帳簿保存法（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）の概要は次のとおりです。</p> <p>(1) 国税関係帳簿書類のうち電子計算機を使用して作成している国税関係帳簿書類については、税務署長等の承認を受けた場合には、一定の要件の下で、電磁的記録等（電磁的記録又は電子計算機出力マイクロフィルム（以下「COM」といいます。）による保存等（国税関係帳簿の場合には備付け及び保存をいいます。以下同様となります。）が認められます（法4、5）。</p> <p>また、取引の相手先から受取った請求書等及び自己が作成したこれらの写し（国税関係書類（決算関係書類を除きます。））について、税務署長等の承認を受けた場合には、書面による保存に代えて、一定の要件の下で、スキャン文書による保存が認められます（法4③）。</p> <p>(2) 所得税（源泉徴収に係る所得税を除きます。）及び法人税の保存義務者がいわゆる EDI 取引等の電子取引を行った場合には、電子取引に係る取引情報（注文書、領収書等に通常記載される事項）を電磁的記録又は COM 若しくは書面により保存しなければなりません（法10）。</p>
解説	<p>電子帳簿保存法は、納税者の国税関係帳簿書類の保存に係る負担の軽減等を図るために、その電磁的記録等による保存等を容認しようとするものですが、納税者における国税関係帳簿書類の保存という行為が申告納税制度の基礎をなすものであることに鑑み、あらかじめ税務署長等の承認を受け、かつ、適正公平な課税の確保に必要な一定の要件に従った形で、電磁的記録等の保存等を行うことが条件とされています。</p> <p>また、所得税法及び法人税法では、取引に関して相手方から受け取った注文書、領収書等や相手方に交付したこれらの書類の写しの保存義務が定められていますが、同様の取引情報を電子取引により授受した場合には、この注文書、領収書等の原始記録の保存が行われない結果となりかねない状況にあったため、電子帳簿保存法において、新たに電子取引に係る取引情報について保存義務が設けられています。</p> <p>なお、スキャン文書による保存については、平成28年度の税制改正により、平成28年9月30日以後に行う承認申請から、次のような改正がされました。</p>

	<p>1 国税関係書類の受領者等（規則第3条第5項第2号ロ（タイムスタンプ））に規定する国税関係書類を作成又は受領する者をいう。以下同じ。）が読み取る場合、次に掲げる事項を要件とする。</p> <p>（1）国税関係書類の作成又は受領（以下「受領等」という。）後、受領者等が署名を行った上で、特に速やか（3日以内）にタイムスタンプを付す。</p> <p>（2）A4以下の大きさの国税関係書類については、大きさに関する情報の保存を要しない。</p> <p>（3）相互けんせい要件について、受領者等以外の者が記録事項の確認（必要に応じて原本の提出を求めることを含む。）を行うこととすることで足りる。</p> <p>2 小規模企業者（中小企業基本法第2条第5項に規定する小規模企業者をいう。以下同じ。）である場合、いわゆる「適正事務処理要件」について、税務代理人が定期的な検査を行うことによって、相互けんせい要件を不要とする。</p> <p>3 スキャナについて、原稿台と一体型に限るとする要件を廃止する。</p>
--	---

問 13	<p>国税関係書類についてスキャナ保存を行う場合には、どのような要件を満たさなければならないのでしょうか。</p>
回答	<p>スキャナ保存に当たっては、次のような要件を満たす必要があります（規則3）。</p> <p>（1）読み取る装置 スキャナ（規則3④）</p> <p>（2）入力要件（次のいずれかにより入力）</p> <p>①書類の受領等後、速やかに入力（規則3⑤一イ）</p> <p>②業務の処理に係る通常の間を経過した後、速やかに入力（規則3⑤一ロ）</p> <p>（3）電子計算機処理システムの要件</p> <p>①解像度・階調（解像度200dpi以上、赤・緑・青それぞれ256階調（1677万色）以上）（規則3⑤二イ（1）、（2））</p> <p>②タイムスタンプ（規則3⑤二ロ）</p> <p>③読み取った際の解像度・階調・大きさの情報の保存（規則3⑤二ハ）</p> <p>④バージョン管理（訂正又は削除の事実及び内容の確認）（規則3⑤二ニ）</p> <p>（4）入力者等の情報の確認（規則3⑤三）</p> <p>（5）適正事務処理要件（規則3⑤四）</p> <p>（6）スキャニングした書類と帳簿との関連性の確保（規則3⑤五）</p> <p>（7）可視性の確保（14インチ以上のカラーディスプレイ等、4ポイント文字の認識等）（規則3⑤六）</p> <p>（8）システムの概要書等の備付け（規則3⑤七、同3①三）</p> <p>（9）検索機能の確保（規則3⑤七、同3①五）</p>

	<p>(注1) 適時入力方式</p> <p>資金や物の流れに直結・連動しない書類（平成17年1月31日付国税庁告示第4号に定めるものに限ります。）をスキャナ保存する場合には、入力要件（上記(2)）、電子計算機処理システムの要件の一部（上記(3)①のうち赤・緑・青それぞれ256階調（1677万色）以上、③のうち大きさの情報の保存）、適正事務処理要件（上記(5)）及び可視性の確保の一部（上記(7)のカラーディスプレイ等）以外の要件を満たし、その電磁的記録の作成及び保存に関する事務の 절차를明らかにした書類の備付けを行うことにより、適時スキャナ保存できます（規則3⑥）。</p> <p>(注2) 受領者等による読み取り</p> <p>書類の受領者等が読み取る場合、受領等後、受領者等が署名の上、特に速やか（3日以内）にタイムスタンプ（上記(3)②）を付す必要があり、A4以下の大きさの書類に係る書類の大きさに関する情報（上記(3)③）については、保存は不要です。</p> <p>(注3) 小規模企業者の特例</p> <p>適正事務処理要件（上記(5)）について、税務代理人が定期的な検査（規則3⑤四ロ）を行う場合、相互けんせい要件（規則3⑤四イ）は不要です。</p>
--	---

問33	スキャナについて原稿台と一体型に限るとする要件が廃止されたので、当社は、営業担当者が私物のスマートフォンで領収書等の読み取りを行うこととして申請を検討していますが、利用機器が私物であることについて、制約はありますか。
回答	私物か否かについて、法令上の制約はありません。
解説	私物か否かについて、法令上の制約はありませんが、私物か否かにかかわらず、申請に当たっては当該機器の機器名等を承認申請書に記載する必要があります。また、保存場所において当該機器に係る操作マニュアルなどの備付けが必要となります（規則3条第5項第7号において準用する規則第3条第1項第3号ハ）。
	なお、操作マニュアルの備付けについては、問20を参照してください。

問34	スマートフォンやデジタルカメラ等を使用して読み取りを行った場合、解像度について、規則第3条第5項第2号イ(1)に規定する「スキャニング時の解像度である25.4ミリメートル当たり200ドット以上」の要件を満たしていることをどのように判断するのでしょうか。
回答	読み取った書類の大きさと画素数を基に判断することとなります。
解説	A4サイズの大きさの書類を例にとると、A4サイズの紙の大きさは、縦297ミ

	<p>リメートル、横 210 ミリメートルであり、1 インチは 25.4 ミリメートルです。</p> <p>この A4 サイズの紙の大きさは、インチ換算すると、縦約 11.69 インチ、横約 8.27 インチになります。</p> <p>これを画素に換算すると、縦 11.69 インチ×200 ドット=2,338 画素、横 8.27 インチ×200 ドット=1,654 画素、そして総画素を算出すると 2,338 画素×1,654 画素=3,867,052 画素になります。</p> <p>したがって、A4 サイズの紙が規則第 3 条第 5 項第 2 号イ(1)に規定する解像度の要件を満たすためには、約 388 万画素以上が必要となり（A4 サイズを画面最大で保存する際に必要な画素数です。）、このように、読み取った書類の大きさと画素数を基に解像度の要件が満たされていることを判断することとなります。</p> <p>また、機器によっては、A4 サイズと縦横比が異なっている場合もあることから、そのような場合には、縦 2,338 画素、横 1,654 画素をそれぞれ満たしている必要があります。</p> <p>なお、スマートフォンやデジタルカメラ等で読み取りを行った場合、画像の解像度が 72dpi と表示される場合がありますが、これは、デジタルスチルカメラ用画像ファイルフォーマット規格（一般社団法人カメラ映像機器工業会・社団法人電子情報技術産業協会 策定）において、「画像の解像度が不明のときには 72dpi を記録しなければならない。」とされていることにより表示されるものであり、必ずしも画像の解像度を取得できているわけではありません。</p> <p>おって、階調に関する情報の保存については、例えば、赤・緑・青、各 256 階調の場合、Exif の「Bits Per Sample」のタグに「8 8 8」が格納され、ファイルのプロパティに「24 ビット」と表示されるなど、その階調が分かる情報が保存されれば良いこととなります。</p>
--	--

問 35	規則第 3 条第 5 項第 1 号に規定する「入力する」とは、単にスキャニングすることだけをいうのでしょうか。
回答	単にスキャニングすることだけをいうのではなく、スキャナで読み取った後、国税関係書類にタイムスタンプを付し、当該電磁的記録に係る訂正又は削除の履歴等が確保された状態にするまでをいいます。
解説	規則第 3 条第 5 項第 1 号では、国税関係書類に係る記録事項の入力を一定期間内に行うこととされています。これは、国税関係書類の受領等後できるだけ早く電磁的記録にすることによって紙の段階における改ざんの可能性を低くし、タイムスタンプ及び訂正又は削除の履歴の確保の要件等を満たした電磁的記録については、電磁的記録における改ざんを防ぐことができるため、当該国税関係書類に係る電磁的記録の真実性を確保する目的から設けられているも

	<p>のです。</p> <p>したがって、このような趣旨から「入力する」とは、単に国税関係書類をスキャナで読み取る作業をいうのではなく、電磁的記録の真実性を確保するための同項第2号に規定するタイムスタンプ及び当該電磁的記録の訂正又は削除の履歴の確保の要件等を備えるまでをいいます。</p> <p>(注) 入力者等の情報の確認、帳簿との相互関連性の確保及び検索機能の確保は当該電磁的記録の入力に含まれないことから、原則として当該電磁的記録を保存するまでに確保しなければなりません。国税関係書類の保存時点で帳簿が作成されていない場合には、決算終了後遅滞なくこれらの要件を満たしていれば認められます。</p>
--	---

問 37	規則第3条第5項第1号ロに規定する「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」とは何日以内に入力すればよいのでしょうか。
回答	最長では、国税関係書類の受領等から1ヶ月と1週間以内に入力すればよいこととなります。
解説	<p>「その業務の処理に係る通常の期間」とはそれぞれの企業において採用している業務処理サイクルの期間をいい、また、1週間以内に入力している場合には「速やかに」行っているものと取り扱う（取扱通達4-20）ことから、仮に2週間で業務処理サイクルとしている企業であれば2週間と1週間（3週間）以内、20日を業務処理サイクルとしている企業であれば20日と1週間以内に入力すればよいこととなります。</p> <p>なお、最長1ヶ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期間」として取り扱う（取扱通達4-21）ことから、規則第3条第5項第1号ロに規定する「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」については、国税関係書類の受領等から最長1ヶ月と1週間以内に入力すればよいこととなります。</p> <p>また、この場合、最長1ヶ月とは暦の上での1ヶ月をいうことから、例えば4月21日に受領した書類の場合、業務処理サイクルの最長1ヶ月は5月20日であり、プラス1週間後の5月27日までに入力すればよいこととなります。</p>

問 43	国税関係書類の受領者等が読み取る場合で、当該国税関係書類の大きさがA4以下のときには、大きさに関する情報の保存が不要となりますが、国税関係書類の大きさがA4以下とはどのように判断するのでしょうか。
回答	基本的には、日本工業規格（JIS P0138）において、A列4番以下の大きさであるかを判断することとなります。このため、A列4番からA列10番がA列4番以下の大きさに該当することとなります。

	ただし、A列の規格に該当しない大きさの書類についても、日本工業規格A列4番に収まる大きさである場合、A列4番以下の大きさとして扱います。
解説	<p>大きさに関する情報の保存を要しない書類について、規則第3条第5項第2号ハ括弧書は、「国税関係書類の大きさが日本工業規格A列4番以下であるとき」と規定していますので、基本的には、規格内における大小の判断をすることとなりますが、日本工業規格A列の規格に該当しない書類についても、A列4番に収まる大きさの書類についてはA列4番以下の大きさとして扱います。</p> <p>また、日本工業規格において、A列4番は短辺が210mm、長辺が297mmとされ、±2mmが許容されています。したがって、日本工業規格A列に該当しない大きさの国税関係書類の判断に当たっては、短辺が212mm、長辺が299mmの枠内に収まる大きさのものがA列4番以下の大きさの国税関係書類となります。</p>

問44	国税関係書類の受領者等が読み取る場合、受領等後、タイムスタンプを付すに当たり受領者等が当該国税関係書類に署名することとされていますが、押印は必要でしょうか。
回答	押印は不要です。
解説	<p>署名とは、一般的に、自分が作成等をした書類等に自分の氏名を書くことと解されています。</p> <p>したがって、氏名の記載があれば足り、また、押印があることをもって署名に代えることとはなりません。</p> <p>また、受領者等以外の者が受領者等の氏名を記載しても署名にはなりません。</p>

問45	国税関係書類の受領者等が読み取る場合に行う署名は、国税関係書類の表面に限られますか。
回答	国税関係書類の受領者等が読み取る場合に行う署名は、国税関係書類の表面に限られませんが、裏面に署名を行った場合、裏面についても受領者等が読み取りを行い、入力する必要があります。
解説	<p>国税関係書類の入力すべき範囲については、法第4条第3項で、「当該国税関係書類に記載されている事項を・・・電磁的記録に記録する場合であって」と規定していることから、国税関係書類の表裏にかかわらず、原則として記載されている事項については全て入力する必要があります。</p> <p>したがって、裏面には印刷等がなく、全くの白紙である場合は裏面の入力を要しませんが、何らかの符号で裏面に記したりしている場合には、当該裏面も入力を要することとなり、これについては、署名を行った場合についても同様です（参考：取扱通達4-18）。</p>

問 46	受領者等が読み取りを行うこととして承認申請をした国税関係書類については、その全てについて、受領者等が読み取りを行うことが必要となりますか。また、受領者等が読み取りを行わないこととする場合、変更の届出が必要でしょうか。
回答	受領者等が読み取りを行うこととして承認申請をした国税関係書類について、場面に応じて、受領者等以外の者が読み取りを行うことは可能です（問 56 参照）。 なお、上記のように場面に応じて受領者等以外の者が読み取りを行うような場合とは異なり、承認申請をした国税関係書類について、今後全て、受領者等以外の者が読み取りを行うこととするのであれば、申請書に記載した事項の変更をしようとする場合（規則 6②）に該当することから、変更の届出が必要となります。
解説	国税関係書類の受領者等が読み取る場合には、受領等後、受領者等が署名の上、3 日以内にタイムスタンプを付す必要がある旨定められていますが（規則 3⑤二ロ）、これは、承認を受けた全ての領収書等について受領者等がスキャナで読み取りを行うことを要するものではありません。 なお、これを踏まえ、平成 28 年度の税制改正後の承認申請書においては、承認を受けようとする書類に、受領者等が読み取るものがある場合は、「受領者等による読取」欄にレ印を付して表示することとしています。

問 47	領収書等について、受領者等以外の者が社内などにおいて、スマートフォンやデジタルカメラ等を使用して読み取りを行うことは可能でしょうか。
回答	可能です。
解説	この場合、国税関係書類の受領者等が読み取る場合に該当しないため、受領等後、受領者等が署名の上、3 日以内にタイムスタンプを付す必要はありませんが、当該国税関係書類が A4 以下の大きさであったとしても、大きさに関する情報の保存が必要になります。 一般的には、スマートフォンやデジタルカメラ等においては、読み取りの際に、大きさに関する情報の取得等が困難となっています。このため、別途、大きさに関する情報を入力して保存するなどの対応が必要となります。

問 48	領収書等について、受領者等が社内などにおいて、原稿台と一体型のスキャナを用いて読み取りを行うことは可能でしょうか。
回答	可能です。
解説	この場合、国税関係書類を受領者等が読み取る場合に該当するため（規則 3⑤二ロ）、受領等後、受領者等が署名の上、3 日以内にタイムスタンプを付す

	<p>ことが必要です。</p> <p>なお、A4 以下の大きさの国税関係書類に係る大きさに関する情報の保存は不要です。</p>
--	---

問 51	<p>見積書や注文書などのいわゆる一般書類（規則第 3 条第 6 項に規定する国税庁長官が定める書類）について、その書類を受領者等がスマートフォンやデジタルカメラ等を使用して読み取りを行うことは可能でしょうか。</p>
回答	<p>可能です。</p> <p>なお、タイムスタンプについては、次のいずれかにより付すこととなります。</p> <p>①正しくスキャニングされていることを確認した都度付す。</p> <p>②受領等後、受領者等が署名の上、3 日以内に付す。</p>
解説	<p>いわゆる一般書類に係るタイムスタンプについては、「①当該国税関係書類をスキャナで読み取る際に、又は②当該国税関係書類を作成又は受領をする者が当該国税関係書類をスキャナで読み取る場合におけるその作成又は受領後その者が署名した当該国税関係書類について、特に速やかに」付すこととされています。</p> <p>平成 28 年度の税制改正前においては、「スキャナで読み取る際に」すなわち、正しくスキャニングされていることを確認した都度タイムスタンプを付す必要がありましたが、平成 28 年度の税制改正において、一般書類に係るタイムスタンプについて、書類の受領等後、受領者等が署名の上、3 日以内に付すことも選択できるように改正されています。</p> <p>これは、例えば、一般書類について、受領者等が社外でデジタルカメラを使用して読み取りを行う場合のように、「スキャナで読み取る際に」すなわち、正しくスキャニングされていることを確認した都度タイムスタンプを付すことが困難な場合があることを踏まえ、受領等後、受領者等が署名の上、3 日以内にタイムスタンプを付すことを選択できるように改正されたものです。</p>

問 54	<p>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とはどのようなものでしょうか。</p>
回答	<p>タイムビジネスの信頼性向上を目的として、一般財団法人日本データ通信協会が定める基準を満たすものとして認定された時刻認証業務によって付与され、その有効性が証明されるものです。</p> <p>また、認定を受けたタイムスタンプ事業者には、「タイムビジネス信頼・安心認定証」が交付され、以下に示す「タイムビジネス信頼・安心認定マーク」を使用できることから、その事業者の時刻認証業務が一般財団法人日本データ通信協会から認定されたものであるか否かについては、この認定マークによって</p>

	<p>判断することもできます。</p> <p>(注) 規則第3条第5項第2号ロ(1)及び(2)に規定する要件を満たすものに限りません。</p>
--	---

問 55	<p>規則第3条第5項第2号ロ(タイムスタンプ)に規定するタイムスタンプについては、「一の入力単位ごと」に付すこととされていますが、このタイムスタンプが一の入力単位ごとに検証できるものである場合には、書類種別や部署ごとの電磁的記録の記録事項にまとめて付してもよいのでしょうか。</p>
回答	<p>まとめてタイムスタンプを付しても差し支えありません。</p>
解説	<p>規則第3条第5項第2号ロ(タイムスタンプ)の規定によれば、「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」とされています。</p> <p>このタイムスタンプを付す方法については①一の入力単位である単ファイルごとにタイムスタンプを付す方法及び</p> <p>②複数ファイルにまとめてタイムスタンプを付す方法が考えられます。</p> <p>上記②の方法の改ざんの検証については、通常、複数ファイルのうち1つの単ファイルが改ざんされた場合には、その複数ファイルのうち改ざんされた単ファイルのみを検証することができないため、その複数ファイルの全体について、変更されていないことの確認ができなくなります。</p> <p>しかしながら、上記②の方法の改ざんの検証については、単ファイルのハッシュ値を束ねて階層化した上でまとめてタイムスタンプを付す技術を使用する方法によりタイムスタンプを付した場合には、改ざんされた単ファイルのみを検証することができ、また、このような方法であれば、一の入力単位である単ファイルごとにその単ファイルのハッシュ値を通じてタイムスタンプを付している状態となり、実質的には「一の入力単位ごと」にタイムスタンプを付しているものと解することができます。</p> <p>したがって、このような方法であれば、まとめてタイムスタンプを付しても差し支えありません。</p>

問 56	<p>受領者が領収書の読み取りを行ったため、受領の日から3日以内にタイムスタンプを付しましたが、その後、経理担当者が電磁的記録の記録事項の確認を行ったところ、問題があり、再度読み取りを行うことが必要となりました。すでに領収書の受領の日から3日を経過してしまいましたが、どのように対応すればよいのでしょうか。</p>
回答	<p>当該領収書の受領者以外の者が読み取りを行い、選択した入力方式に応じて速やかに、又は業務の処理に係る通常の間期間を経過した後速やかに入力するこ</p>

	ととなります。
解説	<p>タイムスタンプを特に速やか（3 日以内）に付すという要件は、国税関係書類の受領者等が読み取る場合の要件です（規則 3⑤二ロ）。したがって、読み取りを行った者が当該国税関係書類の受領者等でなければ、この要件は不要となります。</p> <p>なお、受領者等以外の者が領収書の読み取りを行うこととした場合、当該領収書が A4 以下の大きさであったときでも、書類の大きさに関する情報の保存は必要となります（規則 3⑤二ハ）。</p>

問 61	規則第 3 条第 5 項第 3 号は、「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」と規定していますが、電子署名を行うことによってもこの要件を満たしますか。
回答	電子署名を行うことによつて、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れば、この要件を満たします。
解説	<p>平成 27 年度の税制改正により、国税関係書類をスキャナで読み取る際の電子署名の要件が不要とされ、これに代え、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できるようにしておくことが要件とされました。</p> <p>このため、平成 27 年度の税制改正後において、規則第 3 条第 5 項第 3 号（入力者等の情報の確認）の規定は、電子署名を行うことを規定したものではありませんが、電子署名を行うことによつても、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ため、この要件を満たすと考えられます。</p>

問 62	受領者が領収書の読み取りを行い、その後、経理担当者が経理処理の際に必要な領収書の書面を確認することとしていますが、この場合、入力を行う者とはどの者になりますか。
回答	一般的には、経理担当者となります。
解説	<p>規則第 3 条第 5 項第 3 号に規定する「入力を行う者」については、スキャナで読み取った画像が当該国税関係書類と同等であることを確認する入力作業をした者をいうこととしており、その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必要があります（取扱通達 4-32）。</p> <p>企業の事務処理体制により異なりますが、例えば、領収書の受領者がスマートフォンで読み取りを行う場合、一旦、受領者が読み取った画像が当該国税関係書類と同等であることを確認しますが、その後、経理担当者等がその画像を基に経理処理をし、必要に応じて領収書の書面の確認を行い、また、その後訂</p>

	<p>正削除の履歴等の確認を行うこととなると考えられます。このような処理体制であれば、経理担当者が、その確認作業をもって、読み取った画像が当該国税関係書類と同等であることを確認する入力作業をした者に該当することとなり、経理担当者（またはその者を直接監督する者）に係る情報を確認することができるようにすることとなります。</p>
--	---

問 63	<p>当社は、代表取締役とその妻が経理部長を務め、2人で製品製造販売を営んでいる同族法人です。この度、国税関係書類（請求書、納品書、見積書（控）、注文書）のスキヤナ保存を始めようと考えていますが、規則第3条第5項第4号（適正事務処理要件）に規定する「次に掲げる事項に関する規程」とは具体的にどのような規程を整備すればよいのでしょうか。</p>
回答	<p>規則第3条第5項第4号（適正事務処理要件）に規定する、いわゆる、「適正事務処理要件」については、スキヤ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ぐ観点から必要な措置として要件とされたものです。</p> <p>このため、中小企業や個人事業者においても、規則第3条第5項第4号に掲げる事項（①相互けんせい、②定期的なチェック、③再発防止策）を社内規程等において整備し、事務処理を行うことで「適正事務処理要件」を満たすものと考えられます。</p> <p>この社内規程等については、事業規模、書類の管理状況、別な規程の存在など（以下「事業規模等」といいます。）により、異なることとなりますが、質問のケースの規定は、例えば、次のようなものが考えられます。</p> <p>なお、適正事務処理要件を満たすため社内規程等をどこまで整備するのかについては、事業規模等を踏まえ、「改ざん等の不正を防ぐ」ことができるのかについて、判断する必要があることに留意してください。</p>

問 64	<p>私は、1人で建設業を営んでいます。この度、国税関係書類（契約書、領収書）のスキヤナ保存をはじめようと考えていますが、1人では、規則第3条第5項第4号（適正事務処理要件）イ及びロに規定する要件を満たすことはできないのでしょうか。</p>
回答	<p>小規模企業者に該当することから、定期的な検査を税務代理人に依頼することにより、相互けんせい要件は不要となります。</p> <p>なお、国税関係書類の受領等から当該国税関係書類に係る記録事項の入力までの各事務の一部及び定期的な検査を税務代理人以外の外部の者に委託するなどの対応をすれば、規則第3条第5項第4号（適正事務処理要件）イ及びロの各要件を満たすことはできます。</p>
解説	<p>規則第3条第5項第4号（適正事務処理要件）に掲げる事項（①相互けんせい</p>

	<p>い、②定期的な検査、③再発防止策) について規程を整備するとともに、これに基づき事務処理を行うことが要件とされています。</p> <p>①については、同号イにおいて、「各事務について、それぞれ別の者が行う体制」とされていることから、「1人」で各事務を行う場合には、この規定の要件を満たさないと考えられます。</p> <p>しかしながら、「別の者」について特別の制限が設けられていないことから、外部の者を別の者と解することができるため、明確な事務分掌の下に、各事務の一部について委託し、別の者が行う体制としているのであれば、この規定の要件を満たすことはできると考えられます(どの事務を別の者が行うかについては、問65を参照願います。)</p> <p>また、②については、事務を担当している者が定期的な検査を行った場合、仮に紙段階で改ざんを行っているときには、自ら検査をしてもチェック機能が働かないこととなるため、「1人」で各事務を検査することは認められないと考えられます。</p> <p>また、税務代理人に限らず、各事務を検査するのが外部の者でも差し支えありませんので、検査を税務代理人以外の外部の者に委託し、その者がその事務を担当していなければ、この規定の要件を満たすことはできると考えられます。</p> <p>なお、上記により外部の者に委託している場合で、外部の者が同号ハに定める「当該各事務に係る処理に不備がある」と認めたときは、委託されている外部の者から同号ハに定める報告が行われる必要があります。</p> <p>ただし、平成28年度の税制改正により、小規模企業者の特例が新設され、小規模企業者については、定期的な検査を税務代理人が行うことにより、相互けんせい要件は不要となりました。</p>
--	--

問65	<p>妻と2人で事業を営んでいる個人事業者ですが、規則第3条第5項第4号イの「各事務について、それぞれ別の者が行う体制」とは、具体的には、どのように体制を整備したらよいのでしょうか。</p>
回答	<p>「各事務について、それぞれ別の者が行う体制」については、特に、国税関係書類に係る電磁的記録の確認を行う事務を中心に、相互けんせいが働く必要があります。</p> <p>具体的な体制については事業規模等を踏まえ、個々に検討していく必要がありますが、受領者等と読み取りを行う者が異なる場合は、最低限、入力のうち、「スキャナで読み取った画像が紙の記載事項や色調と同等であることを確認し、タイムスタンプを付す事務」と「これ以外の事務」とについて、それぞれ別の者が行う体制を整備することが必要です。</p>

	<p>また、国税関係書類の受領者等が読み取る場合においては、最低限、「受領等をする事務」と「経理処理等に当たり、電磁的記録の記録事項の確認を行う事務」とについて、それぞれ別の者が行う体制を整備することが必要です。</p>
<p>解説</p>	<p>規則第 3 条第 5 項第 4 号イの「各事務について、それぞれ別の者が行う体制」とは、具体的には、各事務に関する職責をそれぞれ別の者にさせるなど、明確な事務分掌の下に相互にけんせいが機能する事務処理の体制がとられていることが必要とされるものです。</p> <p>事業規模の小さな事業者にとっては、1 人で全ての事務を行うことが可能な場合もありますが、1 人で全ての事務を行うこととなると、チェック機能が働かないことから、この要件を満たさないこととなります。</p> <p>具体的な体制については事業規模等を踏まえ、個々に検討していく必要がありますが、スキャナ保存が、書面の国税関係書類を電磁的記録に変換するものであることを踏まえると、変換された電磁的記録について事務担当者間でチェック機能が働く必要があります。</p> <p>受領者等と読み取りを行う者が異なる場合、入力事務の中で事務担当者間でチェック機能が働くようにする必要があり、「スキャナで読み取った画像が紙の記載事項や色調と同等であることを確認し、タイムスタンプを付す事務」と「これ以外の事務」とについて、それぞれ別の者が行う体制を整備することが必要です。</p> <p>一方、受領者等と読み取りを行う者が同一となる場合、「スキャナで読み取った画像が紙の記載事項や色調と同等であることを確認する事務」については、基本的には、受領者等が行うこととなるので、その後の「経理処理等に当たり、電磁的記録の記録事項の確認を行う事務」と「受領等をする事務」をそれぞれ別の者が行う体制を整備することになります。</p>

付録5 電子帳簿保存法 Q&A (平成 29 年 7 月 4 日掲載分)

これまで、国税庁のウェブサイトにて承認申請時期別に掲載されていた電子帳簿保存法 Q&A (平成 28 年 9 月 30 日以後の承認申請対応分、平成 27 年 9 月 30 日以後の承認申請対応分、平成 27 年 9 月 30 日以前の承認申請対応分) が「電子計算機を使用して作成する帳簿書類及び電子取引関係」及び「スキャナ保存関係」に統合され、所要の整備が行われました。掲載されている「電子帳簿保存法 Q&A (スキャナ保存関係)」の中から、本書で参照しているもの、及び、深く関係するものを以下に転載します。

問 1	スキャナ保存制度はどのような内容となっていますか
回答	<p>スキャナ保存制度は、取引の相手先から受け取った請求書等及び自己が作成したこれらの写し等の国税関係書類(決算関係書類を除きます。(注))について、税務署長等の承認を受けた場合には、書面による保存に代えて、一定の要件の下で、スキャン文書による保存が認められる制度です(法 4③)。</p> <p>(注) 平成 27 年 9 月 30 日以前に行われた承認申請については、契約書・領収書の一部も除かれます。</p>
解説	<p>電子帳簿保存法は、納税者の国税関係帳簿書類の保存に係る負担の軽減等を図るために、その電磁的記録等による保存等を容認しようとするものですが、納税者における国税関係帳簿書類の保存という行為が申告納税制度の基礎をなすものであることに鑑み、あらかじめ税務署長等の承認を受け、かつ、適正公平な課税の確保に必要な一定の要件に従った形で、電磁的記録等の保存等を行うことが条件とされています。</p> <p>スキャン文書による保存については、平成 17 年度に創設されて以降、次のような改正がされています。</p> <p>1 平成 17 年度(創設)</p> <p>平成 17 年度の税制改正により、電子署名、タイムスタンプによりスキャン文書の変更等の検知が可能となったこと及びバージョン管理によるスキャン文書の変更履歴を保持することが可能になったことなどから、スキャン文書による保存を認めることとなりました(契約書等については、記載された契約金額又は受取金額が 3 万円未満のものについて認めることとなりました。)</p> <p>2 平成 27 年度(一部改正)</p> <p>平成 27 年度の税制改正により、平成 27 年 9 月 30 日以後に行う承認申請から、次のような改正がされました。</p> <p>(1) 契約書等に係る金額基準(3 万円未満)を廃止し、適正な事務処理を担保する規程の整備等が要件とされたこと。</p>

	<p>(2) 契約書等について、業務サイクル後速やかに入力を行っている場合の関連する国税関係帳簿の電子保存の承認要件が廃止されたこと。</p> <p>(3) 入力者等の電子署名を不要とし、タイムスタンプを付すとともに、入力者等情報の確認が要件とされたこと。</p> <p>(4) いわゆる一般書類（規則第3条第6項に規定する国税庁長官が定める書類）については、その書類の大きさに関する情報の保存が不要とされ、カラーではなくグレースケールでの保存でも要件を満たすこととされたこと。</p> <p>3 平成28年度（一部改正）</p> <p>平成28年度の税制改正により、平成28年9月30日以後に行う承認申請から、次のような改正がされました。</p> <p>(1) 国税関係書類の受領者等（規則第3条第5項第2号ロに規定する国税関係書類を作成又は受領する者をいいます。以下同様となります。）が読み取る場合、次に掲げる事項が要件とされたこと。</p> <p>① 国税関係書類の作成又は受領（以下「受領等」といいます。）後、受領者等が署名を行った上で、特に速やか（3日以内）にタイムスタンプを付す。</p> <p>② A4以下の大きさの国税関係書類については、大きさに関する情報の保存を要しない。</p> <p>③ 相互けんせい要件について、受領者等以外の者が記録事項の確認（必要に応じて原本の提出を求めることを含む。）を行うこととすることで足りる。</p> <p>(2) 小規模企業者（中小企業基本法第2条第5項に規定する小規模企業者をいいます。以下同様となります。）である場合、いわゆる「適正事務処理要件」について、税務代理人が定期的な検査を行うことによって、相互けんせい要件が不要とされたこと。</p> <p>(3) スキャナについて、原稿台と一体型に限るとする要件が廃止されたこと。</p>
--	--

問6	利用機器が私物であることについて、制約はありますか
回答	私物か否かについて、法令上の制約はありません。
解説	<p>私物か否かについて、法令上の制約はありませんが、私物か否かにかかわらず、申請に当たっては当該機器の機器名等を承認申請書に記載する必要があります。また、保存場所において当該機器に係る操作マニュアルなどの備付けが必要となります（規則3条第5項第7号において準用する規則第3条第1項第3号ハ）。</p> <p>なお、操作マニュアルの備付けについては、【問22】を参照してください。</p>

問 8	受領者等以外の者がスマートフォンやデジタルカメラ等を使用して読み取りを行うことは可能でしょうか。
回答	可能です。なお、平成 28 年 9 月 30 日前に行われた承認申請については、スキャナが原稿台と一体となったものに限られます
解説	<p>この場合、国税関係書類の受領者等が読み取る場合に該当しないため、当該国税関係書類が A4 以下の大きさであったとしても、大きさに関する情報の保存が必要になります。</p> <p>なお、一般的には、スマートフォンやデジタルカメラ等においては、読み取りの際に、大きさに関する情報の取得等が困難となっています。このため、受領者等以外の者がスマートフォンやデジタルカメラ等を使用して読み取る場合には、大きさに関する情報を保存するために、国税関係書類の横にメジャーなどを置いて合わせて撮影する、画像ファイル作成後に大きさに関する情報を手入力するなどの対応が必要となります</p>

問 9	受領者等がスキャナで読み取りを行うことは可能でしょうか。								
回答	<p>承認申請が行われた時期により、それぞれ次のとおりとなります。</p> <table border="1"> <thead> <tr> <th>承認申請が行われた時期</th> <th>可否</th> </tr> </thead> <tbody> <tr> <td>平成 27 年 9 月 30 日前</td> <td>○ (※ 1)</td> </tr> <tr> <td>平成 27 年 9 月 30 日以後</td> <td>× (※ 2)</td> </tr> <tr> <td>平成 28 年 9 月 30 日以後</td> <td>○</td> </tr> </tbody> </table> <p>※ 1 契約書等については、記載された契約金額又は受取金額が 3 万円未満のものに限ります。</p> <p>※ 2 一定条件の下スキャニングのみ可能です。</p>	承認申請が行われた時期	可否	平成 27 年 9 月 30 日前	○ (※ 1)	平成 27 年 9 月 30 日以後	× (※ 2)	平成 28 年 9 月 30 日以後	○
承認申請が行われた時期	可否								
平成 27 年 9 月 30 日前	○ (※ 1)								
平成 27 年 9 月 30 日以後	× (※ 2)								
平成 28 年 9 月 30 日以後	○								
解説	<p>スキャン文書による保存については、平成 27 年度改正により、規則第 3 条第 5 項第 4 号（適正事務処理要件）に掲げる事項（①相互けんせい、②定期的な検査、③再発防止策）について規程を整備するとともに、これに基づき事務処理を行うことが要件とされています。</p> <p>①については、同号イにおいて、「各事務について、それぞれ別の者が行う体制」とされており、国税関係書類の受領者等と入力を行う者とは別の者でなければならないことから、平成 27 年 9 月 30 日以後に行う承認申請については、受領者等が読み取りを行うことは認められません。</p> <p>ただし、受領者等以外の者が書面と画像を比較し、同等であることを確認した上でタイムスタンプを付す体制がとられている場合は、受領者等がスキャニングを行うことは可能です。</p> <p>なお、平成 28 年度税制改正により、国税関係書類を受領者等が読み取る場</p>								

	<p>合の要件が定められましたので、平成 28 年 9 月 30 日以後に行う承認申請について、受領等後、受領者等が署名の上、3 日以内にタイムスタンプを付す場合には、受領者等が読み取りを行うことが可能ですが、この場合、受領者等以外の者が電磁的記録の記録事項の確認（必要に応じて原本確認）を行う体制がとられていることが必要です。</p> <p>また、平成 28 年 9 月 30 日以後に行う承認申請についても、受領者等以外の者が書面と画像を比較し、同等であることを確認した上でタイムスタンプを付す体制がとられている場合は、受領者等がスキヤニングのみを行うことも可能です。なお、この場合は、受領者等がスキヤニングを行うことになるため、国税関係書類が A4 以下の大きさであれば大きさに関する情報を保存する必要はありません（規則 3⑤二ハ）。一方、規則第 3 条第 5 項第 2 号ロ括弧書に規定する「国税関係書類の作成又は受領をする者が当該国税関係書類をスキャナで読み取る場合」には含まれないこととなり、受領者等の署名及び 3 日以内にタイムスタンプを付す必要はありません（取扱通達 4-23 の 2）。</p>
--	--

<p>問 10</p>	<p>受領者等が読み取りを行うこととして承認申請をした国税関係書類については、その全てについて、受領者等が読み取りを行うことが必要となりますか。また、受領者等が読み取りを行わないこととする場合、変更の届出が必要でしょうか。</p>
<p>回答</p>	<p>受領者等が読み取りを行うこととして承認申請をした国税関係書類について、場面に応じて、受領者等以外の者が読み取りを行うことは可能です（問 36 参照）。</p> <p>なお、上記のように場面に応じて受領者等以外の者が読み取りを行うような場合とは異なり、受領者等が読み取りを行うこととして承認申請をした国税関係書類について、今後全て、受領者等以外の者が読み取りを行うこととするのであれば、申請書に記載した事項の変更をしようとする場合に該当することから、変更の届出が必要となります（法 7②）。</p>

問 13	スキャナ保存を行う場合には、どのような要件を満たさなければならないのでしょうか。
回答	国税関係書類のスキャナ保存に当たっては、真実性や可視性を確保するための要件を満たす必要があります（規則 3）。詳しくは下記の表をご覧ください。

要 件	H27.9.30 前 承認申請分		H27.9.30 以後 承認申請分		H28.9.30 以後 承認申請分	
	重要書類 (注 1)	一般書類 (注 2)	重要書類	一般書類	重要書類	一般書類
入力期間の制限（書類の受領等又は業務の処理に係る通常の期間を経過した後、速やかに入力）（規 3⑤一イ、ロ）	○	※ 1	○	※ 1	○	※ 1
一定水準以上の解像度（200dpi 以上）による読み取り（規 3⑤二イ（1））	○	○	○	○	○	○
カラー画像による読み取り（赤・緑・青それぞれ 256 階調（1677 万色）以上）（規 3⑤二イ（2））	○	○	○	※ 2	○	※ 2
電子署名の実行	○	○				
タイムスタンプの付与（規 3⑤二ロ）	○		○	○	○※ 3	○※ 4
解像度及び階調情報の保存（規 3⑤二ハ（1））	○	○	○	○	○	○
大きさ情報の保存（規 3⑤二ハ（2））	○	○	○		○※ 5	
バージョン管理（訂正又は削除の事実及び内容の確認）（規 3⑤二ニ）	○	○	○	○	○	○
入力者等情報の確認（規 3⑤三）			○	○	○	○
適正事務処理要件（規 3⑤四）（注 3）			○		○※ 6	
スキャン文書と帳簿との相互関連性の保持（規 3⑤五）	○	○	○	○	○	○
見読可能装置（14 インチ以上のカラーディスプレイ 4 ポイント文字の認識等）の備付け（規 3⑤六）	○	○	○	※ 2	○	※ 2
整然・明瞭出力（規 3⑤六イ～ニ）	○	○	○	○	○	○
電子計算機処理システムの開発関係書類等の備付け（規 3⑤七、同 3①三）	○	○	○	○	○	○
検索機能の確保（規 3⑤七、同 3①五）	○	○	○	○	○	○
税務署長の承認（法 4③）	○	○	○	○	○	○

- (注) 1 決算関係書類以外の国税関係書類（一般書類を除く）をいう。
2 資金や物の流れに直結・連動しない書類として規則第 3 条第 6 項に規定する国税庁長官が定めるものをいう。
3 「適正事務処理要件」とは、国税関係書類の受領等から入力までの各事務について、次に掲げる事項に関する規定を定めるとともに、これに基づき当該各事務を処理することをいう。
① 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（相互けんせい）
② 当該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（定期的な検査）
③ 当該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）
4 「※ 1」一般書類の場合、入力期間の制限はなく適時に入力

- 「※2」 一般書類の場合、カラー画像、見読可能装置（カラー）でなくても可
「※3」 受領者等が読み取る場合、受領等後、受領者等が署名の上、特に速やか（3日以内）に付す必要あり。
「※4」 受領者等が読み取る場合、読み取る際に付す、又は、受領等後、受領者等が署名の上、特に速やか（3日以内）に付す必要あり。
「※5」 受領者等が読み取る場合、A4以下の書類の大きさに関する情報は保存不要
「※6」 小規模企業者の特例の適用を受ける場合（税務代理人が定期的な検査を行う場合）、相互けんせいの要件は不要

問 24	<p>国税関係書類に係る記録事項の入力」を入力期間内に行うこととされていますが、入力期間内に単なるスキヤニング作業を終えていけばよいのでしょうか。</p>
回答	<p>単にスキヤニング作業を終えていけばよいのではなく、入力期間内に、スキヤニングした国税関係書類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状態（その後の当該電磁的記録の記録事項に係る訂正又は削除の履歴等を確認することができる状態）にしなければなりません。</p>
解説	<p>規則第3条第5項第1号では、国税関係書類に係る記録事項の入力を一定期間内に行うこととされています。これは、国税関係書類の受領等後できるだけ早く電磁的記録にすることによって紙の段階における改ざんの可能性を低くし、タイムスタンプを付した電磁的記録については、電磁的記録における改ざんを防ぐことができるため、当該国税関係書類に係る電磁的記録の真実性を確保する目的から設けられているものです。</p> <p>したがって、このような趣旨から入力期間内に、単にスキヤニング作業が終えていけばよいのではなく、電磁的記録の真実性を確保するための同項第2号に規定するタイムスタンプを付し、その後の当該電磁的記録の訂正又は削除の履歴が確保された状態にする必要があります。</p> <p>（注） 入力者等の情報の確認、帳簿との相互関連性の確保及び検索機能の確保は当該電磁的記録の入力に含まれないことから、原則として当該電磁的記録を保存するまでに確保しなければなりません。国税関係書類の保存時点で帳簿が作成されていない場合には、決算終了後遅滞なくこれらの要件を満たしていれば認められます。</p>

問 26	<p>業務の処理に係る通常の間を経過した後、速やかに行う」とは何日以内に入力すればよいのでしょうか。</p>
回答	<p>最長では、国税関係書類の受領等から1か月と1週間以内に入力すればよいこととなります。</p>
解説	<p>その業務の処理に係る通常の間」とはそれぞれの企業において採用している業務処理サイクルの期間をいい、また、1週間以内に入力している場合には「速やかに」行っているものと取り扱う（取扱通達 4-20）ことから、仮に2週間を業務処理サイクルとしている企業であれば2週間と1週間（3週間）以内、</p>

	<p>20日を業務処理サイクルとしている企業であれば20日と1週間以内に入力すればよいこととなります。</p> <p>なお、最長1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期間」として取り扱う(取扱通達4-21)ことから、規則第3条第5項第1号ロに規定する「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」については、国税関係書類の受領等から最長1か月と1週間以内に入力すればよいこととなります。</p> <p>また、この場合、最長1か月とは暦の上での1か月をいうことから、例えば4月21日に受領した書類の場合、業務処理サイクルの最長1か月は5月20日であり、その1週間後の5月27日までに入力すればよいこととなります。</p>
--	---

問 29	<p>スマートフォンやデジタルカメラ等を使用して読み取りを行った場合、解像度について、規則第3条第5項第2号イ(1)に規定する「スキャニング時の解像度である25.4ミリメートル当たり200ドット以上」の要件を満たしていることをどのように判断するのでしょうか。</p>
回答	<p>読み取った書類の大きさと画素数を基に判断することとなります。</p>
解説	<p>A4サイズの大きさの書類を例にとると、A4サイズの紙の大きさは、縦297mm、横210mmであり、1インチは25.4mmです。</p> <p>このA4サイズの紙の大きさは、インチ換算すると、縦約11.69インチ、横約8.27インチになります。これを画素に換算すると、縦11.69インチ×200ドット=2,338画素、横8.27インチ×200ドット=1,654画素、そして総画素を算出すると2,338画素×1,654画素=3,867,052画素になります。</p> <p>したがって、A4サイズの紙が規則第3条第5項第2号イ(1)に規定する解像度の要件を満たすためには、約387万画素以上が必要となり(A4サイズを画面最大で保存する際に必要な画素数です。)、このように、読み取った書類の大きさと画素数を基に解像度の要件が満たされていることを判断することとなります。</p> <p>また、機器によっては、A4サイズと縦横比が異なっている場合もあることから、そのような場合には、縦2,338画素、横1,654画素をそれぞれ満たしている必要があります。</p> <p>なお、スマートフォンやデジタルカメラ等で読み取りを行った場合、画像の解像度が72dpiと表示される場合がありますが、これは、デジタルスチルカメラ用画像ファイルフォーマット規格(一般社団法人カメラ映像機器工業会・社団法人電子情報技術産業協会策定)において、「画像の解像度が不明のときには72dpiを記録しなければならない。」とされていることにより表示されるものであり、必ずしも画像の解像度を取得できているわけではありません。このため、</p>

	<p>スマートフォンやデジタルカメラ等で読み取りを行った場合に、解像度を保存することが困難な場合には、書類の大きさに関わらず、画素数を保存する必要があります。</p> <p>おって、階調に関する情報の保存については、例えば、赤・緑・青、各 256 階調の場合、Exif の「Bits Per Sample」のタグに「8 8 8」が格納され、ファイルのプロパティに「24 ビット」と表示されるなど、その階調が分かる情報が保存されれば良いことになります。</p>
--	---

問 31	<p>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とはどのようなものでしょうか。</p>
回答	<p>タイムビジネスの信頼性向上を目的として、一般財団法人日本データ通信協会が定める基準を満たすものとして認定された時刻認証業務によって付与され、その有効性が証明されるものです。</p> <p>また、認定を受けたタイムスタンプ事業者には、「タイムビジネス信頼・安心認定証」が交付され、以下に示す「タイムビジネス信頼・安心認定マーク」を使用できることから、その事業者の時刻認証業務が一般財団法人日本データ通信協会から認定されたものであるか否かについては、この認定マークによって判断することもできます。</p> <p>(注) 規則第 3 条第 5 項第 2 号ロ (1) 及び (2) に規定する要件を満たすものに限ります。</p>

問 33	<p>受領者等が読み取る場合、受領等後、タイムスタンプを付すに当たり受領者等が当該国税関係書類に署名することとされていますが、押印は必要でしょうか。</p>
回答	<p>押印は不要です。</p>
解説	<p>署名とは、一般的に、自分が作成等をした書類等に自分の氏名を書くことと解されています。</p> <p>したがって、氏名の記載があれば足り、また、押印があることをもって署名に代えることとはなりません。</p> <p>また、受領者等以外の者が受領者等の氏名を記載しても署名にはなりません。</p>

問 34	<p>受領者等が読み取る場合に行う署名は、国税関係書類の表面に限られますか。</p>
回答	<p>国税関係書類の受領者等が読み取る場合に行う署名は、国税関係書類の表面に限られませんが、裏面に署名を行った場合、裏面についても受領者等が読み</p>

	取りを行い、入力する必要があります。
解説	<p>国税関係書類の入力すべき範囲については、法第4条第3項で、「当該国税関係書類に記載されている事項を...電磁的記録に記録する場合であつて」と規定していることから、国税関係書類の表裏にかかわらず、原則として記載されている事項については全て入力する必要があります。</p> <p>したがって、裏面には印刷等がなく、全くの白紙である場合は裏面の入力を要しませんが、何らかの符号で裏面に記したりしている場合には、当該裏面も入力を要することとなり、これについては、署名を行った場合についても同様です（取扱通達4-18）。</p>

問 35	タイムスタンプは、「一の入力単位ごと」に付すこととされていますが、このタイムスタンプが一の入力単位ごとに検証できるものである場合には、書類種別や部署ごとの電磁的記録の記録事項にまとめて付してもよいのでしょうか。
回答	まとめてタイムスタンプを付しても差し支えありません。
解説	<p>規則第3条第5項第2号ロ（タイムスタンプ）の規定によれば、「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」とされています。</p> <p>このタイムスタンプを付す方法については、①一の入力単位である単ファイルごとにタイムスタンプを付す方法及び②複数ファイルにまとめてタイムスタンプを付す方法が考えられます。</p> <p>上記②の方法の改ざんの検証については、通常、複数ファイルのうち1つの単ファイルが改ざんされた場合には、その複数ファイルのうち改ざんされた単ファイルのみを検証することができないため、その複数ファイルの全体について、変更されていないことの確認ができなくなります。</p> <p>しかしながら、上記②の方法の改ざんの検証については、単ファイルのハッシュ値を束ねて階層化した上でまとめてタイムスタンプを付す技術を使用する方法によりタイムスタンプを付した場合には、改ざんされた単ファイルのみを検証することができ、また、このような方法であれば、一の入力単位である単ファイルごとにその単ファイルのハッシュ値を通じてタイムスタンプを付している状態となり、実質的には「一の入力単位ごと」にタイムスタンプを付しているものと解することができます。</p> <p>したがって、このような方法であれば、まとめてタイムスタンプを付しても差し支えありません。</p>

問 36	受領者が領収書の読み取りを行ったため、受領の日から3日以内にタイムスタンプを付しましたが、その後、経理担当者が電磁的記録の記録事項の確認を
------	---

	行ったところ、問題があり、再度読み取りを行うことが必要となりました。既に領収書の受領の日から3日を経過してしまいましたが、どのように対応すればよいでしょうか。
回答	当該領収書の受領者以外の者が読み取りを行い、選択した入力方式に応じて速やかに、又は業務の処理に係る通常の間を経過した後速やかに入力することとなります。
解説	<p>タイムスタンプを特に速やか（3日以内）に付すという要件は、国税関係書類の受領者等が読み取る場合の要件です（規則3⑤二ロ）。したがって、読み取りを行った者が当該国税関係書類の受領者等でなければ、この要件は不要となります。</p> <p>なお、受領者等以外の者が領収書の読み取りを行うこととした場合、当該領収書がA4以下の大きさであったときでも、書類の大きさに関する情報の保存は必要となります（規則3⑤二ハ）。</p>

問 37	受領者等が読み取る場合で、国税関係書類の大きさがA4以下のときには、大きさに関する情報の保存が不要となりますが、国税関係書類の大きさがA4以下とはどのように判断するのでしょうか。
回答	<p>基本的には、日本工業規格（JIS P0138）において、A列4番以下の大きさであるかを判断することとなります。このため、A列4番からA列10番がA列4番以下の大きさに該当することとなります。</p> <p>ただし、A列の規格に該当しない大きさの書類についても、日本工業規格A列4番に収まる大きさである場合、A列4番以下の大きさとして扱います。</p>
解説	<p>大きさに関する情報の保存を要しない書類について、規則第3条第5項第2号ハ括弧書は、「国税関係書類の大きさが日本工業規格A列5番以下であるとき」と規定していますので、基本的には、規格内における大小の判断をすることとなりますが、日本工業規格A列の規格に該当しない書類についても、A列4番に収まる大きさの書類についてはA列4番以下の大きさとして扱います。</p> <p>また、日本工業規格において、A列4番は短辺が210mm、長辺が297mmとされ、±2mmが許容されています。したがって、日本工業規格A列に該当しない大きさの国税関係書類の判断に当たっては、短辺が212mm、長辺が299mmの枠内に収まる大きさのものがA列4番以下の大きさの国税関係書類となります。</p>

問 42	受領者が領収書の読み取りを行い、その後、経理担当者が経理処理の際に必要な応じ画像と領収書の書面が同等であることを確認することとしていますが、この場合、入力を行う者とはどの者になりますか。
回答	経理担当者となります。

解説	<p>企業の事務処理体制により異なりますが、例えば、領収書の受領者がスマートフォンで読み取りを行う場合、一旦、受領者が正しく読み取られていることを確認しますが、その後、経理担当者等がその画像を基に経理処理をし、必要に応じて領収書の書面と同等であることの確認を行い、また、その後訂正削除の履歴等の確認を行うこととなると考えられます。このような処理体制であれば、経理担当者が、その確認作業をもって、読み取った画像が当該国税関係書類と同等であることを確認する入力作業をした者に該当することとなり、経理担当者（またはその者を直接監督する者）に係る情報を確認することができるようにすることとなります。</p>
----	---

問 43	<p>平成 27 年 9 月 30 日以後に行う承認申請について、「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」とは、電子署名を行う方法も認められますか。</p>
回答	<p>電子署名を行うことによって、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のであれば認められます。</p>
解説	<p>平成 27 年度の税制改正により、国税関係書類をスキャナで読み取る際の電子署名の要件が不要とされ、これに代え、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できるようにしておくことが要件とされました。</p> <p>このため、平成 27 年度の税制改正後において、規則第 3 条第 5 項第 3 号（入力者等の情報の確認）の規定は、電子署名を行うことを規定したものではありませんが、電子署名を行っても、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ため、この要件を満たすと考えられます。</p>

問 46	<p>私は、1 人で建設業を営んでいます。この度、国税関係書類（契約書、領収書）のスキャナ保存を始めようと考えていますが、1 人では、適正事務処理要件を満たすことはできないのでしょうか。</p>
回答	<p>国税関係書類の受領等から当該国税関係書類に係る記録事項の入力までの各事務の一部及び定期的な検査を外部の者に委託するなどの対応をすれば、規則第 3 条第 5 項第 4 号（適正事務処理要件）イ及びロの各要件を満たすことはできます。</p> <p>なお、「1 人」であれば、小規模企業者に該当することから、定期的な検査を税務代理人に依頼することについて税務署長の承認を受けている場合は、相互けんせい要件は不要となります。</p>
解説	<p>規則第 3 条第 5 項第 4 号（適正事務処理要件）に掲げる事項（①相互けんせい</p>

	<p>い、②定期的な検査、③再発防止策) について規程を整備するとともに、これに基づき事務処理を行うことが要件とされています。</p> <p>①については、同号イにおいて、「各事務について、それぞれ別の者が行う体制」とされていることから、「1人」で各事務を行う場合には、この規定の要件を満たさないと考えられます。</p> <p>しかしながら、「別の者」について特別の制限が設けられていないことから、外部の者を別の者と解することができるため、明確な事務分掌の下に、各事務の一部について委託し、別の者が行う体制としているのであれば、この規定の要件を満たすことはできると考えられます(どの事務を別の者が行うかについては、【問48】を参照願います。)</p> <p>また、②については、事務を担当している者が定期的な検査を行った場合、仮に紙段階で改ざんが行われているときには、自ら検査をしてもチェック機能が働かないこととなるため、「1人」で各事務を検査することは認められないと考えられますが、各事務の検査を外部の者(各事務を担当する者以外の者)に委託していれば、この規定の要件を満たすことはできると考えられます。</p> <p>なお、③については、上記により外部の者に委託している場合で、外部の者が同号ハに定める「当該各事務に係る処理に不備がある」と認めたときは、委託されている外部の者から同号ハに定める報告が行われる必要があります。</p> <p>ただし、平成28年度の税制改正により、小規模企業者の特例が新設されたため、小規模企業者については、定期的な検査を税務代理人が行うことにより、適正事務処理要件のうち、相互けんせい要件(①)は不要となりました。</p>
--	--

問47	<p>当社は、代表取締役とその妻が経理部長を務め、2人で製品製造販売を営んでいる同族法人です。この度、国税関係書類(請求書、納品書、見積書(控)、注文書)のスキヤナ保存を始めようと考えていますが、適正事務処理要件を満たすためには、具体的にどのような規程を整備すればよいのでしょうか。</p>
回答	<p>規則第3条第5項第4号に規定する、いわゆる、「適正事務処理要件」については、スキヤ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ぐ観点から必要な措置として要件とされたものです。</p> <p>このため、中小企業や個人事業者においても、規則第3条第5項第4号に掲げる事項(①相互けんせい、②定期的なチェック、③再発防止策)を社内規程等において整備し、事務処理を行うことで「適正事務処理要件」を満たすものと考えられます。</p> <p>この社内規程等については、事業規模、書類の管理状況、別な規程の存在など(以下「事業規模等」といいます。)により、異なることとなりますが、質問のケースの規程は、例えば、次のようなものが考えられます。</p>

なお、適正事務処理要件を満たすため社内規程等をどこまで整備するのかについては、事業規模等を踏まえ、「改ざん等の不正を防ぐ」ことができるのかについて、判断する必要があることに留意してください。

問 48 妻と 2 人で事業を営んでいる個人事業者ですが、「各事務について、それぞれ別の者が行う体制」とは、具体的にどのように体制を整備すればよいのでしょうか。

回答 「各事務について、それぞれ別の者が行う体制」は、紙段階で行われる改ざん等を防止することができるよう、相互けんせいが機能する事務処理の体制とする必要があります。

具体的な体制については事務処理体制や事業規模等を踏まえ、個々に検討していく必要がありますが、2 人でけんせいを機能させる体制としては、次のような体制が考えられます。

- ① 「受領等する事務」と「紙段階で改ざんが行われていないか確認し入力する事務」を別々の者が行う体制
- ② 受領者等がスキャニングを行い、受領者等以外の者が全件について同等確認（電磁的記録の記録事項と書面の記載事項とを比較し、同等であることを確認（紙段階及び電磁的記録上で改ざんが行われていないか確認）することをいいます。以下同じです。）した上でタイムスタンプを付す体制
- ③ 受領者等が署名の上スキャニングしタイムスタンプを付した後、受領者等以外の者が電磁的記録の記録事項の確認（必要に応じて同等確認し紙段階及び電磁的記録上で改ざんが行われていないか確認）を行う体制

	A	B
①	受領等	改ざんチェック（方法は任意）、スキャン、タイムスタンプ
②	受領等、スキャン	改ざんチェック（全件について同等確認）、タイムスタンプ
③	受領等、署名、スキャン、タイムスタンプ	改ざんチェック（必要に応じて同等確認）

(注) タイムスタンプを付す時期については、それぞれ次のとおりとなります。

- ① B がスキャンし、正しく読み取れたか確認した都度
- ③ B が同等確認した都度（A がスキャンした際に付すことでも可）
- ③ A が受領等後 3 日以内

解説 規則第 3 条第 5 項第 4 号イの「各事務について、それぞれ別の者が行う体制」とは、具体的には、紙段階で行われる改ざん等を防止することができるよ

	<p>う、各事務に関する職責をそれぞれ別の者にさせるなど、明確な事務分掌の下に相互にけんせいが機能する事務処理の体制がとられていることが必要とされるものです。</p> <p>事業規模の小さな事業者にとっては、1人で全ての事務を行うことが可能な場合もありますが、1人で全ての事務を行うこととなると、紙段階で行われる改ざん等を防止するためのチェック機能が働かないことから、この要件を満たさないこととなります。</p> <p>具体的な体制については事務処理体制や事業規模等を踏まえ、個々に検討していく必要がありますが、2人でけんせいを機能させるためには、受領者等以外の者が「紙段階で改ざんが行われていないか確認する事務（受領者等がスキャンする場合は電磁的記録上で改ざんが行われていないか確認する事務を含む）」を行う体制を整備することが必要です。</p>
--	---

問 61	見積書や注文書などのいわゆる一般書類について、その書類を受領者等がスマートフォンやデジタルカメラ等を使用して読み取りを行うことは可能でしょうか。
回答	<p>可能です。なお、平成 28 年 9 月 30 日前に行われた承認申請については、スキャナが原稿台と一体となったものに限られます。</p> <p>また、タイムスタンプについては、次のいずれかにより付すこととなります。</p> <p>① 正しく読み取られていることを確認した都度付す。</p> <p>② 受領等後、受領者等が署名の上、3 日以内に付す。</p>
解説	<p>いわゆる一般書類に係るタイムスタンプについては、「①当該国税関係書類をスキャナで読み取る際に、又は②当該国税関係書類を作成又は受領をする者が当該国税関係書類をスキャナで読み取る場合におけるその作成又は受領後その者が署名した当該国税関係書類について、特に速やかに」付すこととされています。</p> <p>平成 28 年度の税制改正前においては、「スキャナで読み取る際に」すなわち、正しく読み取られていることを確認した都度タイムスタンプを付す必要がありましたが、平成 28 年度の税制改正において、一般書類に係るタイムスタンプについて、書類の受領等後、受領者等が署名の上、3 日以内に付すことも選択できるように改正されています。</p> <p>これは、例えば、一般書類について、受領者等が社外でデジタルカメラを使用して読み取りを行う場合のように、「スキャナで読み取る際に」すなわち、正しく読み取られていることを確認した都度タイムスタンプを付すことが困難な場合があることを踏まえ、受領等後、受領者等が署名の上、3 日以内にタイムスタンプを付すことを選択できるように改正されたものです。</p>

電子帳簿保存法における電子署名とタイムスタンプの解説書

作成メンバー（所属事業者 50 音順）

アマノセキュアジャパン株式会社	上田 祐輔（主査）
アマノビジネスソリューションズ株式会社	市川 桂介
株式会社NTT データ	國好 平
株式会社サイバーリンクス	渋谷 憲
JFE システムズ株式会社	安藤 和誠、岩瀬 琢人
スカパーJSAT 株式会社	瀬尾 淳、犬山 徳晃
セイコーソリューションズ株式会社	柴田 孝一
セコム株式会社	佐藤 雅史
セコムトラストシステムズ株式会社	西山 晃、相良 直彦
株式会社TKC	星野 宣敏
寺田倉庫株式会社	飯嶋 高志
株式会社ハイパーギア	太田 雅之（副主査）
北海道総合通信網株式会社	伊藤 卓也
三菱電機株式会社	宮崎 一哉、山中 忠和
三菱電機エンジニアリング株式会社	吉弘 聖次
リコージャパン株式会社	丸嶋 敬之

レビュー

普及促進 WG メンバー

事務局

一般財団法人 日本データ通信協会 齋藤 久

電子帳簿保存法における 電子署名とタイムスタンプの解説書

令和 3 年 3 月 8 日 第 4 版 発行

発行

トラストサービス推進フォーラム
〒170-8585 東京都豊島区巣鴨 2-11-1 巣鴨室町ビル
一般財団法人 日本データ通信協会内

本解説書掲載の本文及び図表・イラスト等の無断転載、複製を禁じます。