

電子帳簿保存における法規制の現状と諸問題

福 浦 幾 巳

I はじめに

2005（平成17）年の会社法がITを前提とした情報化社会の到来を前提として、従来、懸案事項であった会計帳簿の記帳要件（会社法432条1項、同法615条1項および商法19条2項）を明確にしたことも手伝ってか、俄かに会計帳簿に関する諸問題が浮上してきた（日本簿記学会簿記実務研究部会〔2008〕）。しかし、情報処理のIT化が高度化したとしても、会計事実を原始記録にもとづいてインプットされなければ、その後におけるアウトプットされるまでの一連の会計行為は、「情報の信頼性」に資するものとはいえない。その意味では、データの入力も、「適時」に、かつ、「正確性」に資するものでなければならないということはいうまでもなからう（武田〔2008a〕184-186頁、武田〔2008b〕179-182頁は、「情報の信頼性」の観点から、内部統制などの「形式的適正性」、監査証明などの「実質的適正性」を指摘する）。

周知のように、1998（平成10）年に納税環境の整備の観点から、「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」（以下、「電子帳簿保存法」という）が創設された。それは、「情報化社会に対応し、国税の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に係る軽減」（電子帳簿保存法1条）の「趣旨」に資する目的から創設された経

緯がある（松沢・山下〔1999〕、18-20頁）。

ところが、その創設の「趣旨」とは裏腹に、その実体的課題である利用状況は、以下の「表1」・「表2」の国税庁（<http://www.nta.go.jp>）における2006（平成18）年度の統計をみる限り、両者においては、余りにも期待ギャップがあるようにおもわれる。その証左に、「表2」にみるように、2005（平成17）年度事業年度末における総法人数約258万社に対する法人税・消費税関係などの承認件数66千社の割合をみると、それは、制度として歴史が浅く、かつ承認件数が毎年増加傾向にあるにしても、いまだ3%にも満たない比率であるからである。

本稿では、以上のような電子帳簿保存法の当初の創設の「趣旨」と現実の運用が何故に以上のような期待ギャップとなっているのか、まず、この点に関する電子帳簿保存法の創設・改正の経緯と現行法の制度的課題に関する確認を行う。つぎに、以上の法規制の概要をとおしてその問題点を指摘する。そして、最後に、今般、「電磁的記録」（電子帳簿保存法2条3号）を明文化した会社法などの改正とも絡んだ今後の問題点を克服するうえでの立法上の整備を問題提起としたい。

表1 税務統計から見た法人企業の実態

	青白区分		同非区分			組織区分					計
	青色	白色	同族会社	非同族の 同族会社	非同族会社	株式会社	有限会社	合名会社	合資会社	その他	
平成18年度	2,537,043	49,475	2,465,377	40,567	79,489	2,491,017	5,752	31,932	617	56,676	2,585,994
平成17年度	2,512,909	67,180	2,439,929	70,819	69,341	1,036,664	1,453,540	5,757	31,887	52,241	2,580,089
平成16年度	2,513,102	55,257	2,422,205	71,809	74,345	1,037,135	1,432,400	7,774	43,504	47,546	2,568,359
平成15年度	2,491,045	59,315	2,408,080	74,562	67,718	1,042,236	1,427,697	5,939	32,746	41,742	2,550,360

	青白区分		同非区分			組織区分					計
	青色	白色	同族会社	非同族の 同族会社	非同族会社	株式会社	有限会社	合名会社	合資会社	その他	
平成18年度	98.1	1.9	95.3	1.6	3.1	96.3	0.2	1.2	0	2.2	100
平成17年度	97.4	2.6	94.6	2.7	2.7	40.2	56.3	0.2	1.2	2.0	100
平成16年度	97.4	2.6	94.6	2.7	2.7	40.2	56.3	0.2	1.2	2.0	100
平成15年度	97.7	2.3	94.4	2.9	2.7	40.9	56.0	0.2	1.3	1.6	100

（出展）国税庁ホームページ，<http://www.nta.go.jp/kohyo/tokei/kokuzeicho/tokei.htm>一部修正。

表2 電子帳簿保存法に係る電磁的記録による保存等の承認件数

区 分	(1)	(2)	(3)	(2)－(1)	(3)－(2)
	平成16年6月末 (平成15事務年度末)	平成17年6月末 (平成16事務年度末)	平成18年6月末 (平成17事務年度末)	平成16事務年度 の増加件数	平成17事務年度 の増加件数
法人税・消費税関係	26,630	35,536	45,223	8,906	9,687
源泉所得税関係	9,326	11,540	12,942	2,214	1,402
所得税・消費税関係	3,967	4,900	6,249	933	1,349
その他の国税関係	1,159	1,575	1,711	416	136
合 計	41,082	53,551	66,125	12,469	12,574

(出展) 国税庁ホームページ, <http://www.nta.go.jp/category/press/press/h18/5344/01.htm>一部修正。

Ⅱ 電子帳簿保存法の創設・改正の経緯と現行法の概要

1 電子帳簿保存法の創設・改正の経緯

上記のように、1998（平成10）年に電子帳簿保存法が明文化された。しかし、以下の「表3」にみるように、当該電子媒体による帳簿保存の議論がそれまでにおいて全く不毛であったかというところではない（松沢〔1998〕、坂本孝司「わが国におけるコンピュータ会計法規規定までの沿革」25-50頁、福浦〔2000a〕）。その証左に、1966（昭和41）年4月には、日本電子計算開発協会の「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」を端緒として税法上の要望がなされ、その後においても、「確定決算主義」（法人税法74条1項）を前提としてか、当該問題が商法の領域に波及している。そして、1968（昭和43）年11月には、東京商工会議所による「商法改正要綱試案についての意見」、同年12月には、経団連による「文書事務合理化に関する商法改正意見」が相次いで公表されている。

表3 わが国における電子帳簿保存の法規制の沿革

沿 革	意 見 書 等	骨 子
1966(昭和41)年 4月 (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
1968(昭和43)年 4月 (経団連)	電子計算関係の税務上の取り扱いに関する意見	税法上に帳簿書類に関する要望書
1968(昭和43)年11月 (東京商工会議所)	商法改正要綱試案についての意見	商法に関する意見書
1968(昭和43)年12月 (経団連)	文書事務合理化に関する商法改正意見	商法に関する意見書
1969(昭和44)年 4月 (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	税法上に帳簿書類に関する要望書
1969(昭和44年)10月 (商法改正研究会)	商法改正要綱私案	<p>※ 会計帳簿・財務諸表・営業に関する重要書類・株主総会ないし取締役会議事録・株主名簿・社債原簿の情報保存装置による保存を認める。</p> <p>※ 条件として、見読可能性を求め、閲覧者に対して、見読可能性、すなわち相当の期間内に、明確かつ容易に読める書面することができることを保障する。</p>
1969(昭和44年)12月 (日本経営情報開発協会)	商法改正に関する要望書	<p>※ 会計帳簿・財務諸表・営業に関する重要書類・株主総会ないし取締役会議事録・株主名簿・社債原簿その他商法上作成を要求されている書類は、パンチカード、磁気記録媒体（磁気テープ、磁気ディスク、磁気ドラム）、マイクロ写真、その他の情報保存装置により作成または保存することができる。ただし、これらの方法で保存する書類は、相当期間内に明確かつ容易に読める書面にすることができるものでなくてはならない。</p> <p>※ 商人が以上の方法で書類を保存しているときは、その書類を閲覧又は謄写する権利を有する者は、それらを相当の期間内に明確かつ容易に読める書面にすることを商人に対して請求できる。</p>

1971(昭和46)年 3月 (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	商法上作成または保存を義務づけられている 帳簿書類に関して、見読可能性を閲覧権者 のために保証する限り、電磁的記録によるこ ともできる。
1972(昭和47)年 4月 (日本経営情報開発協会)	税務における基本問題の 検討	
1995(平成 7)年 3月 (法務省民事局)		商法は、商業帳簿等を10年間保存すべきこ とを規定しているが、書面によって、商業帳 簿等を保存しなければならないとする規定は ない。したがって、現行商法下でも、債権者、 株主等の閲覧等に応じて合理的期間内に商業 帳簿等を見読可能なものとするのであり、 商業帳簿を電磁的記録によって 保存することは可能である。
1995(平成 7)年 8月 (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)		帳簿書類の電子データによる保存については、 税務執行上の問題点を回避し、かつ、真实性・ 可視性・証拠力を担保する適切な保存方法の あり方について、関連団体と早急に具体的な 検討を進める。
1995(平成 7)年10月、 平成 8年 9月(経団連)	帳簿保存義務の改善(電 子データ化)	
1996(平成 8)年 3月 (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	許認可等の行政手続の殆どが紙によって行 われている現状にかんがみ、書類の電子デー タによる保存、申告・申請手続きの電子化・ ペーパーレス化を推進するための諸制度の見 直しを進め、早急に結論を得て、所要の改革 を進める。
1996(平成 8)年 6月	高度情報通信社会推進本 部制度見直し作業部会報 告書	情報化の進展を踏まえ、国民負担の軽減、 行政の効率化を図る観点から、諸制度の目的 に配慮しつつ、法令に基づき民間事業者等に 保存を義務づけている各種の書類について、 電子媒体を利用した保存方法を原則として容 認するものとする。 各省庁は、平成8年7月から速やかに着手し、 民間事業者等から要望が強いもの等優先順位 を考慮しつつ、できる限り速やかに実施する ものとする。特に周到な検討を要する場合も、

		<p>平成9年度末までに右検討を了し、できる限り速やかに所定の措置をとる。</p> <p>《報告書の内容》</p> <p>※ データの真実性、見読可能性及び保存性書類の電子データによる保存を認めるに当たっては、!データの故意又は過失による虚偽入力、書換え、消去及び混同を防止すること（真実性の確保）”データの内容を必要に応じて肉眼で見読可能な状態に容易にできること（見読性の確保）#保存期間内において復元可能な状態でデータを保存すること（保存性の確保）が必要であるとし、真正性の確保については、書類の性格、内容に応じ、一定時点において書換え及び消去ができない形で保存するとともに、データ入力に対する責任の所在を明らかにすることで対応が可能である。</p> <p>※ 訴訟における証拠力・証明力では、電子データの証拠力及び証明力の確保については、データの入力及び出力の正確性を確保するとともに、データの改変の可能性を減殺することなどにより電子データの信頼性を高め、かつ、これに対する責任の所在を明らかにする必要がある。このために、書類の内容、性格に応じた電子データの真正性、見読性及び保存性の確保措置を講ずる必要がある。</p>
1997(平成 9)年 2月 (経団連)	帳簿書類の保存等のあり方に関する意見メモ	
1997(平成 9)年 3月 (帳簿書類の保存等の在り方に関する研究会)	帳簿書類の保存等の在り方について(9年3月26日)	<p>※ 改ざん、消去が容易である等の電子データの特性を十分考慮し、電子データによる保存については、紙による保存から電子データによる保存へと変更という保存媒体の変更問題と単純に捉えることなく、コンピュータ処理を行うこととする場合には、その処理の適正性の問題が適正・公平な税負担の確保上重要であるとの認識の下、真実性、可視性、証拠能力、証明力の観点から十分に検討を行い、電子データによる保存の条</p>

		<p>件等について必要な法令等の整備を図る必要がある。</p> <p>※ わが国における会計処理のコンピュータ化の現状、諸外国の規定等も踏まえ、納税者の実態に即したものとするとともに、納税者の自由な会計システムの構築や今後の情報化の進展を阻害することなく、また、納税者にとって多大な負担とならないよう配慮することが適当。</p>
1997(平成 9)年12月 (政府税制調査会)	平成10年度の税制改正に関する答申	<p>※ 適正公平な課税を実現するためには、帳簿書類(法人税などの会計帳簿や決算関係書類等)の記録の確実性や永続性が確保される必要がある。</p> <p>※ これまでは、納税者がコンピュータで会計処理を行い、会計記録を電子データで保存している場合であっても、紙の形で保存しなければならないこととしていた。しかし、情報化が進展し、コンピュータで会計処理を行う納税者が増加するとともに、取引のペーパーレス化も急速に普及しつつある中で、いつまでも帳簿書類について紙の形で保存することを求めることは、現実的でないばかりでなく、納税者に過度の負担を強いることにもなる。こうした新しい時代の流れに対応し、納税者の帳簿書類の保存の負担軽減を図るために、記録段階からコンピュータ処理によっている帳簿書類については、電子データ等により保存することを認めることが必要であると考えます。</p> <p>その際には、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。肉眼でみるためには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ある。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(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</p>

		データの保存を義務づけることが望ましい。
1998(平成10)年3月31日 公布・同年7月1日施行	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)	※1条(趣旨) この法律は、情報化社会に対応し、国税の納税義務の適正な履行を確保しつつ納税者等のため、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について、所得税法(昭和40年法律第33号)、法人税法(昭和40年法律第34号)その他の国税に関する法律の特例を定めるものとする。
2005(平成17)年7月26日	商法・会社法(法律第86号)	※会社法432条1項(会計帳簿の作成及び保存) 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。 ※会社法615条1項(会計帳簿の作成及び保存) 持分会社は、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。 ※商法19条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。以下この条において同じ。)を作成しなければならない

ちなみに、これらの意見書は、不文法原理を基礎とした法人税法上の包括規定である「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準(以下、「公正処理基準」という)」（法人税法22条4項）が1967(昭和42)年に創設されたのを契機として、当該規定を介して、電子媒体による帳簿保存についてこれを認めることも法解釈上は可能ではないが、当該「公正処理基準」の法的属性から反対解釈も予想されるので、明文の規定を講じてほしい旨を要望したものである(福浦〔2000a〕)。

さらに、その後においても、これらを根拠として、1969(昭和44)年10月には、商法学者による「商法改正要綱私案」が公表されている。当該私案は、相当の期間内に明確かつ容易に見読可能な書面を保障することを条件として、電子媒体による帳簿保存を認めることを明文化した内容である(矢沢〔1971〕、

14-16頁, 居林 [1971], 16-20頁, 前田 [1971], 21-25頁)。

なお、これと時期を同じくして、1969 (昭和44) 年12月には、日本経営情報開発協会 (前出日本電子計算開発協会の後身) による「商法改正に関する要望書」、1971 (昭和46) 年3月には、「電子計算機の導入に伴う商法改正等改正問題に関する見解」および1972 (昭和47) 年4月には、「税務における基本問題の検討」として当該諸問題に関する見解がここでも相次いで公表されている。また、当該法規制に関する内容についての商法の領域でのその後の展開は、1974 (昭和49) 年の商法改正において、「公正なる会計慣行」(商法32条2項) の斟酌規定が明文化されただけで具体的な明文措置については暫く担保されることはなかった。

しかし、1995 (平成7) 年3月の法務省民事局による「商業帳簿等の電磁的記録による保存について」の公表を契機として、その後においては、2001 (平成13) 年11月の「商法」改正、2005 (平成17) 年7月の「会社法」改正、その委任命令である2006 (平成18) 年2月「会社計算規則」、同年7月「会社法施行規則」の施行に伴って、「電磁的方法」(会社法2条34号)、「電磁的記録」(会社法26条2項) および「電子公告」(会社法2条34号) などの用語が明文化された。その点では、従来、当該内容について、肯定説、否定説の余地があった所説の展開に対して、終止符が打たれたのである (福浦 [2007], 50-51頁)。

他方、税法の領域においても、電子帳簿保存法が創設されるまでは、昭和40年代に問題提起 (井上 [1971], 26-30頁) がなされて以来、暫くの間目新しい展開はなかったが、その後の1997 (平成9) 年3月に国税庁国税審議官の私的研究会 (金子宏座長) である「帳簿書類保存等の在り方に関する研究会」による「帳簿書類の保存等の在り方について」の公表は、電子帳簿保存法の創設理由を理解するうえでは、きわめて重要である (金子 [1998])。そこでは、高度情報化・ペーパーレス化の時代の要請に従って、納税義務者 (電子帳簿保存法2条4号では、「保存義務者」という) の保存コストの削減による負担軽減に資することを提言する一方で、他方では、改ざん、消去が容易であるなどの「電子」媒体の特性を十分考慮するとともに、また、電子媒体による保存について、紙媒体から電子媒体による保存へ変更するに当たっては、これを保存媒体の変更

問題と単純に捉えることなく、適正・公平な税負担の確保の観点から、「真实性」、「可視性」、「証拠能力」、「証明力」の観点にもとづく制度の整備が図られるべきことを提言している。そのほかにも、納税義務者の実態に即したものの、納税義務者に多大な負担とならぬように配慮することも提言している。

また、これと軌を一にして、同年11月には、国税庁による「帳簿書類の電子データ保存等に係る税制改正要望について」、同年12月には、政府税制調査会による「平成10年度の税制改正に関する答申」(<http://www.cao.go.jp/zeicho/tosin/zeicho3.html>)が公表され、晴れて平成10年3月に電子帳簿保存法の成立をみたのである。

なお、当該電子帳簿保存法は、2005（平成17）年には、前年度2004（平成16）年10月施行の「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（以下、「e-文書通則法」という）」、同年12月「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」（以下、「e-文書整備法」という）に従って、スキャナー保存を認めるなどの時宜に即した納税環境整備を行い、今日に至っている（電子帳簿保存法4条3項）。

2 電子帳簿保存法の概要

国税関係帳簿書類の電子媒体による帳簿保存に関する電子帳簿保存法の法規制は、その委任命令である「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（以下、「電子帳簿保存法施行規則」という）」を含めて、「表4」のように、僅か20条に満たないものである（長谷部・壺見 [1998]、131-213頁は、法、法令および通達を対照したものを提供する）。そこで、その体系の特徴は、以下の点に留意して理解する必要がある。

一つは、当該電子帳簿保存法は、所得税法、法人税法および消費税法などの個別税法に対する「特例」法または当該個別税法に拘束されない「任意」法規のものとして創設されているということである。この点は、1977（昭和52）年に電子帳簿保存を一定の条件下で許容する旨を明文化した商法と税法（ここでは、「AO」を指す）との平仄を図ったドイツの法規制とは、趣を異にしている。

ドイツの法規制については、拙稿を参照されたい（福浦〔1992〕、福浦〔2000a〕、福浦〔2000b〕）。

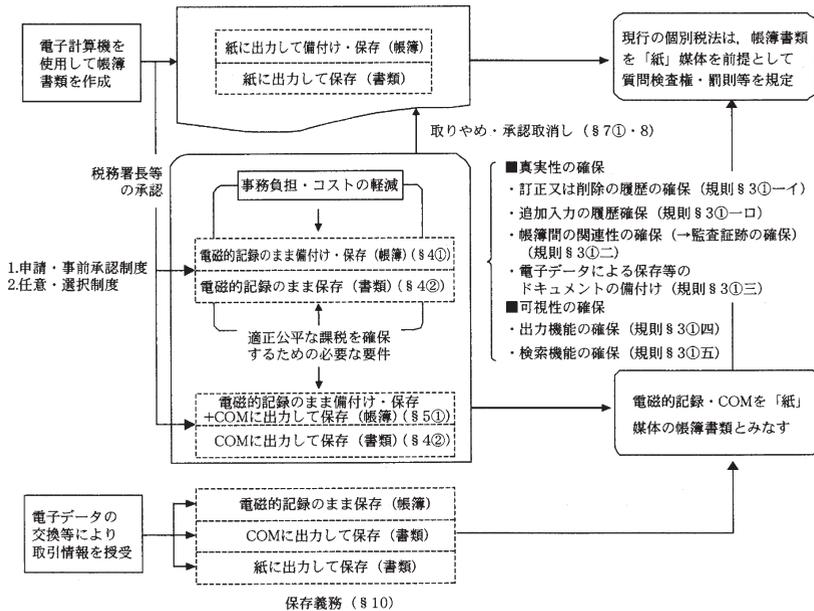
二つは、当該電子帳簿保存法は、解釈の余地はあるが、個別税法が帳簿書類について、紙媒体を前提とした解釈・適用に立脚して、電子媒体をこれに対する「特例」法としての法規制を構築しているということである（福浦〔2000a〕）。

三つは、当該電子帳簿保存法と他の国税に関する法律との関係については、電子帳簿保存法に具体的に規定されているものはそれが優先され、具体的に規定されていないものについては、他の国税の法律に従うことになるということである（電子帳簿保存法3条）。以下では、以上の特徴に留意しつつ、当該法規制を「図1」により概観することにする。

表4 電子帳簿保存法の全体像

基本形式	法令の全体	関係条文	概要
本則	総則規定	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）	法律制定の趣旨（第1条）、条文に頻繁に使用する用語の定義（第2条）及び他の税法との関係（第3条）を規定。
	実体規定	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10条（電子取引の取引情報に係る電磁的記録の保存）	電子データ等による帳簿又は書類の備付け、保存（第4条）、COMによる帳簿又は書類の備付け、保存（第5条）及びEDI取引等の取引記録の保存義務（第10条）を規定。
	手続規定	第6条（電磁的記録による保存等の承認の申請等） 第7条（電磁的記録による保存等の承認に係る変更） 第8条（電磁的記録による保存等の承認と取り消し） 第9条（電子計算機出力マイクロフィルムによる保存等の承認に対する準用） 第9条の2（行政手続等における情報通信の技術の利用に関する法律等の適用除外） 第11条（他の国税に関する法律の規定の適用）	電子データ等及びCOMによる帳簿又は書類の備付け、保存の承認申請等の手続（第6条～第9条）。他の税法との関係（第11条）を規定。
附則			施行期日、経過措置

図1 電子帳簿保存法の基本構造



そこで、まず、個別税法に対する「特例」法または当該個別税法に拘束されない「任意」法規のものとして創設されている特徴について取り上げる。この点については、租税法律関係のうち、租税債務関係の当事者、租税債務の内容、租税債務の成立・承継・消滅を取り扱う具体的・実体的な規定は、「国税関係帳簿書類の電磁的記録による保存等」（電子帳簿保存法4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」（同法5条）および「電子取引の取引情報に係る電磁的記録の保存」（同法10条）の三つを挙げることができる。以下では、さしあたり電子帳簿保存法4条1項を参考に供し、当該法規制の特徴を理解することにした。

ところで、電子帳簿保存法4条1項は、国税関係帳簿における「電磁的記録」の保存などに関する適用範囲を以下のように規定している。それは、「保存義務者は、国税関係帳簿の全部又は一部について、自己が最初の記録段階から一

貫して電子計算機を使用して作成する場合であって、納税地等の所轄税務署長（財務省令で定める場合にあっては、納税地等の所轄税関長。以下「所轄税務署長等」という）の承認を受けたときは、財務省令で定めるところにより、当該承認を受けた国税関係帳簿に係る電磁的記録の備付け及び保存をもって当該承認を受けた国税関係帳簿の備付け及び保存に代えることができる」旨の規定である（当該規定の注釈については、高野〔1998〕、57-77頁）。

当該電子帳簿保存法は、当該法規制を概観する限り、その特徴の一つとして、それは個別税法の事前承認制度にもみられる法規制を採用しているということである（電子帳簿保存法4条、同5条）。特徴の一つとして、個別税法で承認を受けた国税関係帳簿における帳簿書類の備付けおよび保存について、紙媒体によるもののほかに、電磁的記録による電子媒体をその「特例」として選択適用することができる旨を明文化しているということである（電子帳簿保存法4条、同5条）。これは、前掲の「情報化社会に対応し、国税の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に係る軽減」する旨の「趣旨」にも一脈通じるものがあるといえるだろう。

他方、当該電子帳簿保存法4条の委任する電子帳簿保存法施行規則3条は、「電磁的記録」による電子媒体をその「特例」として選択適用するに際して、前掲の「帳簿書類保存等の在り方に関する研究会」が骨子とした「真実性」の確保、「可視性」の確保などの要件の具備ないし内部統制システムを意識した射程の法規制の整備を行っているということである。

すなわち、同法施行規則3条1項は、痕跡を残すことなく、しかも容易に記録などの訂正・加除を可能とする情報技術の特性に立脚して、「図1」のように、「訂正または削除の履歴の確保」（同法施行規則3条1項1号イ）、「追加入力の履歴の確保」（同法施行規則3条1項1号ロ）および「帳簿間の関連性の確保」（同法施行規則3条1項2号）ならびに「電子データによる保存等のドキュメントの備付け」（同法施行規則3条1項3号）の「真実性」の確保の各適用要件を規定している。さらに、税務調査の便宜性に資する観点から、「出力機能」の確保（同法施行規則3条1項4号）、「検索機能」の確保（同法施行規則3条1項5号）の「可視性」の確保の各適用要件を担保するものとなっている。

つぎに、租税法律関係のうち、租税債務関係の確定・租税の徴収を取扱う手続き的な規定には、いずれも電子媒体などによる帳簿書類の備付け、保存の承認申請などの手続きと他の税法との関係を規定した以下のような具体的な規定が存する。

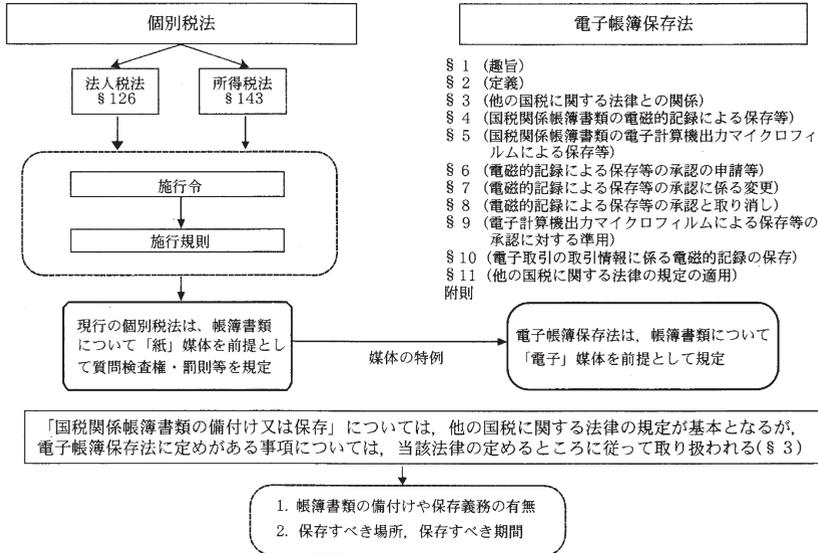
それは、国税関係帳簿書類の「電磁的記録」による保存などに係る「納税地等」の「所轄税務署長等」の承認（電子帳簿保存法4条1項・2項）について、承認申請手続（1項・2項）、承認申請の却下事由（3項）、承認申請に対する承認・却下処分の手続（4項）、みなし承認制度（5項）および所轄外税務署長経由による承認申請書の提出（第6項）を規定した「電磁的記録による保存等の承認の申請等」（同法6条）、国税関係帳簿書類の「電磁的記録」による「電子」媒体による保存などを止めようとする場合（1項）およびその承認に係る申請書に記載した事項の変更をしようとする場合（2項）の届出書の提出に関する「電磁的記録による保存等の承認に係る変更」（同法7条）、同上国税関係帳簿書類の「電磁的記録による保存等の承認に係る変更と取り消し」（同法8条）、「電子計算機出力マイクロフィルムによる保存等の承認に対する準用」（同法9条）、そして、前掲の法4条または法5条の「承認」を受けている国税関係帳簿書類に係る「電磁的記録」またはCOMに対する他の国税に関する法律の規定の適用、電子取引の取引情報に係る「電磁的記録」またはCOMに対する他の国税に関する法律の規定の適用および青色申告に係る規定の適用に関した「他の国税に関する法律の規定の適用」（同法11条）する旨の規定である。

最後に、個別税法と電子帳簿保存法との関連を一瞥しておく、国税関係帳簿書類の備付けまたは保存について、両者の関係は、電子帳簿保存法に具体的に規定されているものはそれが優先され、逆に具体的に規定がなされていない場合には、他の国税に関する法律の定めに従うことになるということである（電子帳簿保存法3条）。

この点につき、電子帳簿保存法と各個別税法間に視点を転じてみると、国税関係書類の備付けや保存義務自体については、何ら規定していない。その意味で、「図2」に示したように、帳簿書類の備付けや保存義務の有無、保存すべき場所、保存すべき期間などについては、電子帳簿保存法において「特例」を定

めていないことになるので、各個別税法に関する法律の定めるところに従うことになる。

図2 帳簿書類等における個別税法と電子帳簿保存法との関連性



Ⅲ 電子帳簿保存法における法規制上の問題の所在

電子帳簿保存法は、以上のように、電子帳簿保存法施行規則を含めて僅か20条程度の法規制であるが、当該規制をめぐっては、その論点として諸種の問題提起が可能である(松沢〔1998〕, 17-22頁)。以下では、当該法規制について、実体的な問題点と手続法上の問題点に焦点を当てて所在を明らかにすることとしたい。

まず、実体法上の問題として、電子帳簿保存法と当該個別税法との税法間の関連性をいかに解釈するかがある。これは、所得税法、法人税法および消費税

法などの個別税法の領域における解釈・適用いかんにもよるが、上述においては、解釈の余地の留保を置きつつも、電子帳簿保存法は、当該個別税法上、紙媒体を前提とし、電子媒体については、これを「特例」とする旨を担保した法規制であると指摘しておいた。

しかしながら、ここでは、個別税法上の帳簿書類の解釈・適用について、当該紙媒体のみを限定列挙のものとして解釈・適用するか、または、電子媒体をも含める例示のものとして解釈・適用するか否かについては、法解釈・適用上の余地が残されている点を指摘しておきたい（この点につき、前掲1998（平成10）年度税制調査会答申は、紙媒体を前提とした解釈に立脚する）。というのは、電子帳簿保存法は、国税関係帳簿書類の備付けや保存義務について、何ら明文の措置を担保していないという理由から、以下の法規制との関連から問題の生じうる余地があるからである。それは、例えば、法人税法126条（青色申告法人の帳簿書類）および当該規定の委任命令である法人税法施行規則53条（青色申告法人の決算）、同施行規則54条（取引に関する帳簿及び記載事項）、同施行規則55条（仕訳帳及び総勘定元帳の記載方法）、同施行規則56条（たな卸表の作成）、同施行規則57条（貸借対照表及び損益計算書）、同施行規則58条（帳簿書類の記載事項等の省略）および同施行規則59条（帳簿書類の保存）について、紙媒体による帳簿書類のみを限定列挙のものとして解釈・適用するか、それとも、これに限らず、電子媒体も解釈・適用の範疇に含める例示のものとして理解しうるかによっては、電子帳簿保存法と当該個別税法との税法間の関連性がその価値判断において大いに異なってくるといえるからである（福浦〔1992〕、福浦〔2000a〕、福浦〔2000b〕）。

つぎに、これまた実体法上の問題として、個別税法内部における法規制の解釈・適用をいかに理解するかがある。この点につき、前掲の個別税法における法人税法施行規則53条は、「複式簿記の原則」に従い、「整然」かつ「明りょう」に記録し、その記録にもとづいて決算を行わなければならないと概括的・一般的に規定するのみで、それ以上の個別的・具体的な法規制を担保していない。これに対して、電子帳簿保存法施行規則3条1項は、「真実性」の確保、「可視性」の確保の観点から、前掲の個別的・具体的な法規制を担保している。この点に

において、両者には、法的属性においての法規制の仕方に差異があるといえる。

そこで、前者については、法的属性において不確定法概念という理由にもとづき、もっぱら解釈に委ねられることとなり、最終的には、司法の判断に従うことになるが、後者については、どのように解釈・適用されることになるのだろうか。その意味では、従来の紙媒体による保存の場合と電子媒体による保存の場合の取り扱いにおいて均衡を失うことはないかという問題が生ずることになる。特に、「追加入力の履歴の確保」(同3条1項1号ロ)に関する規制のような取り扱いは、問題となろう(福浦〔2007〕, 51頁(注6))。

ちなみに、当該規定は、「当該国税関係帳簿に係る記録事項の入力をその業務の処理に係る通常の期間を経過した後に行った場合には、その事実を確認することができる」旨を規定している。そこで、法文上の不確定法概念である「通常の期間」は、法解釈・適用上、どのように考えたらよいのだろうか。これは、通達の「法源」性の問題とも絡む問題であるが、当該「通常の期間」に関する解釈の具体化として、「訂正削除の履歴の確保をすべて残すことが望ましいが、入力後の記録事項の誤りが1週間以内のものであれば、内部規程等(規則第3条第1項第3号ニに掲げる事務手続を定めた書類)にこれが定めてあれば、これを認める」という要件を課している電子帳簿保存法取扱通達(以下、取扱通達という)4-7(訂正削除の履歴の確保の特例)に従わねばならないのだろうか。

けだし、帳簿の記帳について、今般の大改正をみた商法19条2項、会社法432条1項および同法615条1項も、「適時」かつ「正確」な会計帳簿を作成すべき旨を明らかにしたが、当該明文措置も以上の租税法上と同様の問題が生じることは論を俟たないであろう(「適時」、「正確」の明文措置については、ドイツ商法・税法にもみられる。商法239条2項(商業帳簿の記帳)、AO146条1項(記帳および記録に対する一般的要請)参照。詳細は、福浦〔1992〕, 福浦〔2000b〕参照。なお、武田〔2008a〕184-186頁, 武田〔2008b〕179-182頁は、当該「適時」かつ「正確」の解釈として、「適時」については、会計業務における「通常の時間内」という意味のものであるとして、現金取引の場合は、現金出納管理者の交代時に、あるいは、日々の取引終了時に現金残高を確認した後、

速やかに記帳することであり、信用取引であれば、日計表などが作成される適切な時期に記帳することであるとされ、「正確」については、「網羅性の原則」、「取引証拠完備の原則」、「確証可能性の原則」、「真正な帳簿保存の原則」を充足した意味のものであると指摘する。

さらに、手続法上の問題として、当該電子帳簿保存法は、個別税法上の「青色申告」（所得税法143条・法人税法121条）の承認を受けた者のみを対象とするか否かという問題がある（この点につき、ドイツ税法は、記帳義務者を前提としている。なお、ドイツ所得税法の利益所得計算方法の類型と人的適用範囲については、福浦[1996]）。

そのほかにも、課税処分における質問検査権による税務調査などの問題も考えられる（所得税法234条・法人税法153条）。前者については、個別税法との関係で青色申告者に対する承認の申請、承認の手続きおよび承認の取消しについて、法解釈・適用上の要件不遵守については、「青色申告」の取消事由に該当する旨の明文の措置を行っている（電子帳簿保存法11条3項）。

なお、電子帳簿保存法は、要件不遵守の場合について、以上のような「青色申告」の承認の取消しに関する明文の措置をしたが、要件不遵守のための特別な制裁制度については、何ら担保する旨を規定していない。その点では、税額の決定それ自体について、紙媒体と電子媒体を選択した場合に、どのような手段をもって要件遵守を納税義務者に働きかけていくかが問題となろう（佐藤[1999]，44頁）。後者については、課税処分における質問検査権による税務調査について、特別な規定を担保していないにもかかわらず、税務調査官が自ら納税義務者のコンピュータの操作を行った場合、または、納税義務者に直接指示することにより当該コンピュータの操作を行わせることが許されるか否かということが問題となる（電子帳簿の税務調査については、電子媒体における帳簿に対する課税処分の調査と保存等の承認の取り消しのための調査が考えられる。この点については、粕谷幸男[1998]，豊森[1999]）。これは、いわゆる受忍義務の範囲の問題である。

Ⅳ 電子帳簿保存法と個別税法における法規制の整備

上述したように、電子帳簿保存法は、所得税法、法人税法および消費税法などの個別税法に対する「特例」法または当該個別税法に拘束されない「任意」法規のものとして創設されている。それは、現行の国税関係帳簿書類に関する法規制について、当初の否定説にもとづき電子帳簿保存法と個別税法をダブルスタンダードの構造のものとして法規制を想定したといえるからである（平成10年度税制調査会答申）。それは、当該帳簿書類における個別税法上の明文措置の解釈・適用について、その対象を、紙媒体によるほかに、電子媒体をも含める例示的・包括的な解釈・適用を行うとした場合、当該内容についても明文の措置、そして厳格的・画一的に解釈・適用すべきという「租税法主義」の観点からいっても無理があるという前提に立脚したからであろう。それはともあれ、他方において、わが国における申告納税制度の前提となる制度上の枠組みは、IT社会を前提としない紙媒体を前提とする枠組みのものとIT社会の到来を前提とした電子媒体を前提とする枠組みのものととの並存を認めることを意味するものである。

そこで、電子帳簿保存法と個別税法における当該税法間の「実質」的側面のダブルスタンダードの取り扱いと紙媒体と電子媒体における「形式」的側面のダブルスタンダードの取り扱いをした現行法の政策上の構造についての関連性を、正しい課税所得計算の観点からいかに関連付けて解釈・適用したらよいであろうか。または、いかに立法措置したらよいであろうか。

おもうに、正しい課税所得計算に資する観点からは、「形式」的要件が紙媒体であろうと、電子媒体であろうとも、「実質」的な「証拠能力」および「証明力」の観点に資するシングルスタンダードのものが指向されることについて異論はなかろう。否、両者にあっては、基本的には、差異があってはならないといえる（この点につき、ドイツにおける上記の媒体に関する商法改正の明文化は、以下の「表5」のように措置されている。）。

表5 ドイツにおける旧商法と1977改正商法の帳簿書類の記帳・記録と保存

1977年前旧商法	1977年商法（および現行法）
<p>43条1項</p> <p>商業帳簿への記帳及びその他の必要な記録に際しては、現行の用語とその文字を使用しなければならない。</p>	<p>43条1項（→現行239条1項）</p> <p>① 商業帳簿への記帳及びその他の必要な記録に際して、商人は現行の言語を使用しなければならない。</p> <p>② 略語、数字、文字又は符号が使用されるときは、ここの特殊の場合におけるその意味は、誤解のないように明らかに確定していなければならない。</p>
<p>43条2項</p> <p>帳簿は綴込帳簿とし、1葉ごとに、又は、1頁ごとに通し番号を付するものとする。</p>	<p>43条2項（→現行239条2項）</p> <p>帳簿の記帳及びその他必要な記録は、完全に、正確に、適時性があり、かつ整然に行われなければならない。</p>
<p>43条3項</p> <p>① 規則に従って字を書くべき場所の代わりに、行間に記帳してはならない。</p> <p>② 記入の当初の内容が、線を引いて消すことにより、又は他の方法により、読みにくくされてはならず、削り取ることは禁じられている。</p> <p>③ また最初の記入に際して訂正されたのか、又は、その後に訂正されたのかどうか、はつきりしないような訂正は、行ってはならない。</p>	<p>43条3項（→現行239条3項）</p> <p>① 記帳又は記録は、当初の内容が最早確かめられないような訂正をしてはならない。</p> <p>③ また当初に、又は、その後に訂正されたのかどうかはつきりしないような訂正は、行ってはならない。</p>
	<p>43条4項（→現行239条4項）</p> <p>① 商業帳簿及びその他の必要な記録は、その際用いられた手続きも含めて、当該記帳形式が正規の簿記の（諸）原則に適合しているかぎり、伝票を整理して綴り込んだものでもよく、或いは、コンピュータの磁気テープ等でもよい。</p> <p>② 磁気テープ等による商業帳簿及びその他の必要な記録の管理については、特に情報を保存期間中に利用できること、かつ、適当な期間内に、いつでも読めるようにできることが保証されていなければならない。</p> <p>44条1項（→現行257条1項）</p> <p>すべての商人は、次に掲げる書類を整然と保管すべき義務を負う。</p>

	<ol style="list-style-type: none"> 1. 商業帳簿，財産目録，貸借対照表，その理解に必要な作業指図書及びその他の組織記録 2. 受信した商業信書 3. 発信した商業信書の写し 4. 第38条第1項に基づいて帳簿に記帳すべき記帳用証憑書類（記帳の証拠）
	<p>44条2項（→現行257条2項） 商業信書は，商業取引に関わる文書のみとする。</p>
	<p>44条3項（→現行257条3項）</p> <p>① 貸借対照表を除いて，第1項に掲げた文章は，原本の複写，又はその他のデータ媒体で保管することができるものとする。即ち，それが正規の簿記の（諸）原則に適用しており，かつ，確実に保管されており，当該複写は又はデータが</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. 受信した商業信書及び具象化されている記帳の証拠並びにその他の文章の内容と一致していて，見読可能に作られている場合。 2. 保存期間中に自由に使うことができ，かつ，その相場期間内には何時でも見読が可能ないように作られている場合である。 <p>② 文章が第43条第4項1段に基づき，データ媒体上に調整されているときは，そのデータ媒体に代えて，表示されたデータを保管することができる，即ち，当該表示された文書は，本条第1段に従い，保存することも可能である。</p>
	<p>44条4項（→現行257条4項） 第1項第1号に掲げた文書は，10年間保存しなければならない。</p>
	<p>44条5項（→現行257条5項） 保存期間は，暦年の終了時から始まる。即ち，受信又は発信した商業信書や記簿の証拠が整備されたときからである。</p>

問題は、当該目的に資する法規制上の「実質」的規定、「形式」的規定の策定をいかに模索するかである。その解決の方策には、つぎの二つが現在のところ考えられる。一つは、法解釈論上の方策である。いま一つは、法立法論上の方策である。

そこで、前者の法解釈論上の方策には、つぎのような論理を必要とする。それは、個別税法における帳簿書類を紙媒体のみとする現行法の限定列挙的な枠組みについて、電子媒体をも包括した例示的・包括的な解釈・適用を行うという展開である。なお、例示的・包括的な解釈・適用を展開するにおいても、つぎに派生する問題として、当該解釈・適用を担保する規定として、いずれの明文措置にこれを求めるかが問題となる。それには、その一つとして、前掲の法人税法126条以下の明文措置を例示的・包括的に解釈・適用を行う途が考えられる。いま一つは、以上の同法126条以下の明文措置については、紙媒体のみと限定列挙的に解釈・適用し、電子媒体については、前掲の「公正処理基準」を準用して補充的な解釈・適用を行う途が考えられる。すなわち、当該「公正処理基準」を課税所得計算の「実質」的側面の解釈・適用のみならず、「形式」的側面のものとして、時宜に即した解釈・適用を行うというものである（福浦〔2007〕）。

しかし、ここでも若干の問題は残る。それは、課税要件の明確主義に立脚する「租税法律主義」の観点から、不確定法概念の取り扱いについては、慎重でなければならないという租税法の基本原則にもとづく要請に応える措置が必要であるからである。ちなみに、当該不確定法概念の取り扱いについては、前掲の旧商法32条2項の「公正なる会計慣行」の斟酌規定についての肯定説・否定説にみた解釈論上の多義性に対して、2005（平成17）年7月の「会社法」改正、その委任命令である2006（平成18）年2月の「会社計算規則」、「会社法施行規則」の先例にみられる法規制の立法措置は参考となる。というのは、当該会社法上の動向は、それこそ「租税法律主義」の観点と軌を一にした法政策上の措置として参考となるものであるからである。以上のようにみえてくると、当該「公正処理基準」についても、成文法原理を基本とするわが国においては、明文上の立法措置をもって対処するというのも次善の措置ということになる。

なお、明文措置においても、「租税法律主義」の観点を十分意識したものでなくてはならないが、その場合、留意すべきは、個別税法と電子帳簿保存法との解釈・適用において、申告納税制度の「趣旨」に沿った正しい課税所得計算の観点に資するものでなければならないことはいうまでもない。

V 結び

冒頭において、以下のような指摘を行った。それは、電子帳簿保存法1条の「趣旨」規定による創設理由とは裏腹に、これまでの利用状況の指標となる承認件数は余りにも少ないというものであった。けだし、承認件数が少ないというその理由には、どのようなものが想定されるであろうか（理由として、福浦〔2007〕, 51頁（注9））。以下では、当該問題の原因についての現段階の筆者の認識とこれを是正するための次善の法政策上の措置を披露して本稿の結びとしたい。

さて、電子帳簿保存法の利用について、何故に承認件数が少ないのか。まず、当該案件については、本来ならば、規模別、「青色申告」の有無などの統計にもとづく定性的な属性別の分析が必要であるが、ここでは前掲「趣旨」規定に従って、「保存コストの負担軽減」、すなわちファシリティ・マネジメントの観点から解決の糸口を試みてみたい。この点については、まず、納税義務者において、「保存コストの負担軽減」の必要性があり、しかも課税要件に関する法律、委任命令および税務行政における取扱通達の解釈・適用の射程をも充足した環境にあるとするならば、その利点からいっても当該法規制の選択適用を行うことは、理に合った選択肢であることには間違いない（島田〔1999〕, 34-39頁）。

そこで、つぎに承認申請を選択肢としない場合は、どのような理由が考えられるであろうか。この理由には、諸種の観点が考えられようが、少なくとも実体的な電子帳簿保存法、同法施行規則の解釈・適用について、納税義務者間の税務行政上の公平執行に資する観点から、厳格的・画一的な解釈・適用を指向

する前掲取扱通達の取り扱いは、納税義務者にとっては、新たな受忍義務として映るという点を指摘しうるのである。というのは、帳簿記帳に関する電子帳簿保存法と個別税法とがダブルスタンダードにおける「実質」的な要件を担保するといっても、「形式」的な要件の展開次第によっては、納税義務者にとって、それは過度の負担と映るからである。なお、この点については、当該個別税法の明文上の措置が概括的・一般的であり、当該電子帳簿保存法を介して、取扱通達の「真实性」の確保、「可視性」の確保、そして、「租税法律主義」に従い、個別的・具体的な法規制をもって措置したとしても、納税義務者にとっては、やはり過度の負担になることは否めないといえる。その証左に、前掲の電子帳簿保存法施行規則3条1項1号ロにおける「通常の期間」の解釈・適用について、取扱通達が個別的事由を加味した定性的な価値判断基準の取り扱いを加味しないで、定量的な価値判断基準を以ってのみ厳格的・画一的な法の解釈・適用を指向するならば、納税義務者にとっては、これを理由に選択肢として採用しないことも考えられるからである（この点について、武田〔2008a〕、185頁、武田〔2008a〕、180-182頁は、企業の属性に即した記帳要件論を展開している）。ましてや、以上のような解釈・適用と相俟って、前掲の2007（平成17）年度税法改正による手続法上の「青色申告」の不遵守による承認申請却下または承認取消事由（電子帳簿保存法11条3項）に該当する可能性が増幅するといふのであれば、なおさら電子帳簿保存法を選択肢としないことになるであろう。

いずれにしても、これらの要因は、紙媒体を前提とする個別税法、そして、電子媒体を前提とする電子帳簿保存法にもとづくダブルスタンダードの法政策上の齟齬に起因するものといえるだろう。以上のように理解するならば、当該電子媒体による申告納税制度の担保措置には、当該個別税法と電子帳簿保存法における関連性について、法政策上、従来のようなダブルスタンダードを踏襲するにせよ、または、両者を統合してシングルスタンダードとするにせよ、正しい課税所得計算の観点から、「形式」的な要件が紙媒体であろうと、電子媒体であろうとも、「実質」的な「証拠能力」および「証明力」の観点に資する収斂した法規制の解釈・適用または立法上の措置を、今後、納税環境整備の一環として模索せねばならないことだけは確かであるといえるだろう。

【参考文献】

- Bühler-Scherpf [1971], *Bilanz und Steuer*, 7. Auflage, München.
- Schuppenhauer [1998], *Grundsätze für eine ordnungsmäßige Datenverarbeitung*, 5. überarbeitete und erheblich erweiterte Auflage, Düsseldorf.
- 飯塚 毅 [1988]『正規の簿記の諸原則 (改定版)』森山書店。
- 石村耕治 [1998a]「税法上の帳簿書類の電子データ保存制度法制化の課題」『朝日法学論集』第19号。
- [1998b]「帳簿書類の電子データ保存等に係る法制の整備とその方向性」『税理』, 第41巻2号。
- 井上久彌 [1971]「コンピュータと税法」『ジュリスト』, 第484号。
- 居林次雄 [1971]「わが国におけるコンピュータ利用と法律問題」『ジュリスト』, 第484号。
- [1981]『改正会社法と実務対応』経済法令研究会。
- 大隅健一郎 [1981]『商法総則 (新版)』有斐閣。
- 柏谷幸男 [1998]「帳簿書類の電子データ保存に関する質問検査権の範囲」『税理』, 第41巻4号。
- 金子 宏 [1998]「帳簿書類の保存等の在り方について」『商事法務』, 158号。
- 神崎克郎 [1988]『商法総則, 商行為通論 (改訂版)』同文館。
- 佐藤英明 [1999]「電子的メディア等による帳簿記録保存制度の課題と展望」『租税法』, 第27号。
- 島田裕次 [1999]「帳簿書類のデジタル化における有利・不利」『税務弘報』, 第47巻1号。
- 高野俊信 [1998]『逐条解説電子帳簿保存法』税務経理協会。
- 武田隆二編著 [2003]『中小会社の会計—中小企業庁「中小企業の会計に関する研究会報告書」の解説—』中央経済社。
- [2008a]『最新 財務諸表論 (第11版)』中央経済社。
- [2008b]『会計学一般教程 (第7版)』中央経済社。
- 田中誠二 [1981]『全訂商法総則詳論』勁草書房。

- 田中誠二・喜多了祐〔1975〕『全訂コンメンタール商法総則』勁草書房。
- 垂野幸二〔2005〕「国税通則等の改正について」『税経通信』, 第60巻8号。
- 豊森昭信〔1981〕『EDPの税務』ぎょうせい。
- 〔1999〕「電子帳簿で税務調査はこう変わる」『税務弘報』, 第47巻1号。
日本簿記学会簿記実務研究部会〔2008〕「会計帳簿の現代的意義と課題-最終報告」, 日本簿記学会。
- 長谷部啓・壺見晴彦〔1998〕『詳解 電子帳簿保存—わかりやすい逐条解説と実務Q&A』税務経理協会。
- 福浦幾巳〔1987〕「コンピュータ会計における磁気帳簿等の法的規制—特に西ドイツと比較して—」『折尾女子経済短期大学論集』, 第22号。
- 〔1992〕「ドイツ商法・税法に基づく商業帳簿の記帳・保存義務規定—特に、電子計算機会計を中心として—」『税務会計の展望と課題』九州大学出版会。
- 〔1996〕「ドイツ所得税法の利益所得計算方法の類型と人的適用範囲」『日本税法学会九州部会』, 200回記念論文集。
- 〔2000a〕「電子帳簿保存の法的規制と公正処理基準」『日本簿記学会年報』, 第16号。
- 〔2000b〕「ドイツにおける電子帳簿保存の法的展開」『公会計研究』, 第2巻1号。
- 〔2000c〕「最近のドイツにおける電子帳簿保存の具体的展開—正規のデータ貯蔵簿記の諸原則 (GOS) と正規の情報支援簿記システムの諸原則 (GOBS) の訳出」『九州情報大学研究論集』, 第2巻第1号。
- 〔2007〕「『電子』媒体における帳簿保存の現状と諸問題」『税経通信』, 第62巻12号。
- 前田 庸〔1971〕「コンピュータと商法—商法改正の必要性—」『ジュリスト』, 第484号。
- 松沢 智〔1998〕『コンピュータ会計法概論』中央経済社。
- 松沢智・山下学〔1999〕「電子帳簿保存制度の創設」『税務弘報』, 第47巻1号。
- 水野忠恒〔1998〕「帳簿書類の電子データによる保存等について」『税研』, 第

13巻77号。

矢沢惇著〔1971〕「商法・税法の改正問題—『EDP会計に関する研究報告』中の『見解』の性格—」『ジュリスト』，第484号。

————〔1975〕『企業会計法講義 改訂版』有斐閣。

付記：本稿は，税務会計研究学会「ネットワーク社会と税務会計」特別委員会<最終報告>『ネットワーク社会における税務会計の諸問題』（平成19年10月6日）所収における「第5章 電子帳簿保存における法規制と諸問題」に加筆・修正したものであることをお断りしておきたい。