

過少資本税制と国外支配株主等

東京地裁令 2・9・3 判決 (LEX/DB 25586276)
東京高裁令 3・7・7 判決 (未掲載)

明治学院大学法学部教授 **渡辺 充**

Brush up Point

本件は、過少資本税制における国外支配株主等の判定が問題となった事件である。争点は、本件が、非居住者等からの借入れに該当するか否か、また、その判定の際に、事業方針決定関係をどのように判断するかという点である。東京地裁、東京高裁は、ともに納税者敗訴の判決を下したが、そのポイントは、次のとおりである。

- (1) 国外支配株主等に該当するか否かは、利子等の支払時を基準として決定される。したがって、非居住者であるか否か、政令で定める特殊の関係があるか否かも、利子等の支払時を基準として決定される。
- (2) 事業方針決定関係があるか否かの認定判断に当たっては、取引、資金調達及び人事上のつながり、さらには当該借入れが原告の事業資金の調達において極めて大きな比重を占めること等を考慮し、当該事案において事業方針決定関係の発生に影響を及ぼすと考えられる諸般の事情を総合して認定判断を行うのが相当である。

I. 事実関係

〔1〕内国法人である X 社は、有価証券の保有、運用及び投資、企業経営及び財務のコンサルティング等を目的として、昭和61年8月21日に設立された資本金1000万円の株式会社であり、租税特別措置法（以下、「措置法」という。）2条2項1号の2に規定する内国法人（法人税法における内国法人と同義。以下同じ。）である。

そこで、X 社は、平成23年6月30日から同年7月4日までの間に、M（いわゆる「村上ファンド」）（以下、「M ファンド」という。）として、投資事業組合等を統括する者。から年利14.5%で合計164億円を借り入れ、これに対する支払利子の額を所得の金額の計算上損金の額に算入して、平成23年11月期及び平成24年11月期に係る法人税の確定申告をし、さらに、その確定申告における翌期へ繰り越す欠損金額を前提として、平成25年11月期に係る法人税等の確

定申告をした。

これに対し被告 Y 税務署長（処分行政庁）は、M がシンガポールに住所地を移転し平成23年7月5日以降非居住者となったため、X 社がその事業活動に必要な資金の相当部分を非居住者である M からの借入れによって調達していることとなり、M は X 社の事業の方針の全部又は一部につき実質的に決定できる関係にあるものとして「国外支配株主等」に該当することから、過少資本税制に係る法令の規定が適用され、上記支払利子の一部（本件借入期間（平成23年7月5日から平成24年3月7日まで）に対応する部分として、平成23年11月期につき9億7074万5205円、平成24年11月期につき4億9175万9814円、合計14億6250万5019円。）について損金の額に算入することができないとして、本件各事業年度に係る法人税等の更正処分並びに過少申告加算税の賦課決定処分をなした。これらの処分を不服とした X 社は、所定

の手続きを経て、本訴に及んだ。

〔2〕M からの本件借入れ及び返済について

(ア) 本件コミットメントライン契約の締結
X 社と M は、平成23年6月30日、下記の内容を含む特別信用枠（コミットメントライン）の設定に関する契約を締結した。

〔第1条 M は、X 社の要請に対して、元金350億円を上限とする特別信用枠を設定し、X 社は当該金額を上限とし、M から自由に金銭の借入を行うことが出来る。ただし、資金の用途については、M の事前の承認を得るものとする（以下、「本件事前承認条項」という。）。

第2条 上記の特別信用枠は、平成26年6月30日まで有効とし、X 社は本期限終了までに債務金の弁済を行わなければならない。

第3条 本契約による貸付金の利息は、実際に貸し出した元本に対して年14.50%の割合とし、前条の元本の返済期日に支払う。〕

(イ) 本件借入れ

X 社は、本件コミットメントライン契約に基づき、M から、平成23年6月30日に40億5000万円、同年7月1日に105

億円及び同月4日に18億5000万円（合計164億円）をそれぞれ借り入れた。

(ウ) 本件借入れの返済

X 社は、M に対し、平成24年3月2日に13億円、同月6日に84億円及び同月7日に67億円の合計164億円を支払い、本件借入れに係る借入金を全額返済した。なお、X 社は、平成24年3月2日から同月7日までに、CIH 社（子会社）から合計169億円の入金を受け、これを本件借入れの返済原資とした。

(エ) X 社の総資産額に占める本件借入れの額の割合

本件借入れの期間のうち、M が非居住者となった平成23年7月5日から全額の返済がされた平成24年3月7日までの期間（以下、「本件借入期間」という。）中の各月末（平成23年7月から平成24年2月までの各月末）時点における X 社の総資産額に占める本件借入れの額（負債残高）の割合は、59.91%~75.24%であった。

II. 主たる争点と当事者の主張

本件の主たる争点は、M が X 社の「国外支配株主等」に該当するか否かである。当事者の主張は、次のとおりである。

納税者の主張	税務当局の主張
(1) 非居住者等からの借入該当性（措令39条の13第11項3号口）について ① 「非居住者等からの借入れ」は、借入れの時点において非居住者であった者からの借入れを意味するものであり、本件借入れがされた平成23年6月30日当時、M は非居住者ではなかったから、本件借入れは、非居住者等からの借入れに当たらない。	(1) 非居住者等からの借入該当性（措令39条の13第11項3号口）について ① X 社は M から合計164億円の借入れをしているところ、本件借入期間の各月末時点における X 社の総資産額に占める本件借入れの額の割合は、最も少ない月で59.91%、最も多い月で75.24%であり、X 社は事業活動に必要なとされる資金の相当部分を M から

Yは、国外関連株主等の該当性は、利子の支払時において判断すべきである旨主張するが、過少資本税制の適用要件である資本持分と比較した場合の平均負債残高の割合は、当該事業年度を通じて充足されることを要するものであるから、Yの主張は不合理である。

② 本件借入れに係る借入金は、OS社（Mが100株主である会社）借入れに係る借入金の返済に使うものと本件コミットメント契約において定められ、それ以外にX社の事業に使う余地はなかったから、本件借入れの目的は、X社の事業を遂行することにあるものとはいえず、本件借入れは措令39の13第11項3号口所定の「事業活動に必要とされる資金…の借入れ」に該当しない。

(2) 事業方針決定関係（措令39条の13第11号3号）該当性

① 措令39条の13第11項3号の文言からすれば、「当該内国法人がその事業活動に必要とされる資金の相当部分を当該非居住者等からの借入れにより…調達している」こと（同号口）が認められれば、事業方針決定関係が認められるということではできず、事業方針決定関係（すなわち、国外株主等による内国法人の支配の事実）が認められ、かつ、このことと同号口に該当する事実との間に因果関係が認められなければならない。そして、MとX社との間には「事業方針決定関係」を認めることはできない。

② 本件事前承認条項について

本件借入れに係る借入金は、OS社借入れに係る借入金の返済に使うものと本件コミットメント契約において定められ、それ以外にX社の事業に使う余地はなかったから、Mが、X社の事業の方針を実質的に決定することができたとはいえない。

また、金銭消費貸借契約の締結に当たって貸主が借主に借入金の用途を明らかにさせたり、借入金の用途を限定したりして金銭消費貸借契約を締結することは、金融機関との間の金銭消費貸借契約をはじめ、通常かつ一般的なことであり、本件事前承認事項は、事業方針決定関係を基礎付けるものではない。

③ OS社借入れを返済する必要性があったことX社が返済期限前にOS社借入れに係る借入金の返済をしたのは、X社が、その当時の状

の借入れにより調達していると認められ、措令39条の13第11項3号口に該当する。

② 本件借入れがOS社（Mが100株主である会社）借入れに係る借入金の返済のためにされたものであったとしても、OS社借入れが、X社の事業資金の調達のためにされたものであったことからすれば、借入金の返済資金を得るための借入れであったことを理由に上記要件に該当しないと主張するX社の主張は失当である。なお、そもそも、本件借入れに係る借入金の用途がOS社借入れに係る借入金の返済に限定されていた事実は認められない。

また、措令39条の13第11項3号口の文言（「非居住者等からの借入れ」）に照らせば、借入れの時点において非居住者等であった者からの借入れに限られるものではない。措置法66条の5第1項が、「負債の利子等を支払う場合において」と定めていることからすれば、非居住者等に該当するか否かの認定は、利子の支払い時を基準にされるべきである。

(2) 事業方針決定関係（措令39条の13第11号3号）該当性

① 「当該内国法人がその事業活動に必要とされる資金の相当部分を当該非居住者等からの借入れにより…調達している」といえる場合には、事業方針決定関係があることの認定を妨げる特段の事情が認められる場合を除き、事業方針決定関係があることが認められる。また、以下の点からも、Mは、措置法66条の5第4項1号に規定するXの「国外支配株主等」に該当する。

② 本件コミットメントライン契約に、本件事前承認条項が付されていること

本件コミットメントライン契約には、本件借入れに係る借入金の用途について、Mの事前の承認を得るものとするという本件事前承認条項が付されているところ、このMによる事前承認は、X社の事業の方針を決定するものにほかならない。

③ 本件借入れはMの要求に基づくものであり経済的合理性に乏しいものであった。X社がOS社借入れをしていた期間、Mは、OS社株式の全部を保有し、その実質的支配権を有していたものであり、X社に対し、OS社借入れに係る借入金の期限前返済を要求した。X社は、その当時、債務超過に陥っておらず、財務状況が著しく悪化していたとはいえないことから、返済期限前に返済をする義務はなかったにもかかわらず、Mの要求があったことから、返済に応じることとし、その返済原資を調達するためにMから本件借入れを

況に照らして、本件覚書に定める期限の利益喪失事由に当たると判断したことによるものであって、その判断は正当なものである。上記借入金の返済のためにされた本件借入れが経済的合理性を欠くものということとはできない。

した。そして、本件借入れは、Mに、約8か月間で約16億円もの利子所得をもたらした。かつ、源泉徴収のみで課税関係が終了する一方で、X社にとっては、従前に比べてはるかに重い利子の負担を生じることになるものであり、健全な財務状況で事業を進めていく上でのメリットが見当たらず、明らかに経済的合理性を欠くものであったというほかない。

Ⅲ. 判決の要旨

第1審、控訴審ともに、納税者敗訴となっているので、第1審の判決内容を中心にその要旨をまとめると、次のとおりである。

(1) 非居住者等からの借入該当性（措令39条の13第11項3号口）について

はじめに東京地裁は、租税法の規定につき、「措置法66条の5第4項1号は、非居住者等が内国法人の『国外支配株主等』に該当するための要件として、非居住者等と内国法人との間に同号所定の関係その他の政令で定める特殊の関係があることを定めているところ、これを受けた措置法施行令39条の13第11項3号は、上記『特殊の関係』の一つとして、内国法人と非居住者等との間に同号イからハまでに掲げる事実その他これに類する事実が存在することにより、当該非居住者等が当該内国法人の事業の方針の全部又は一部につき実質的に決定できる関係（事業方針決定関係）があることを定め、同号口は『当該内国法人がその事業活動に必要とされる資金の相当部分を当該非居住者等からの借入れにより、又は当該非居住者等の保証を受けて調達していること』と定めている」ことを確認した。

次に、Mは、平成23年7月4日に住所地を東京都渋谷区からシンガポールに移転し、同月5日以降、措置法2条1項1号の2に規定する非居住者に該当することとなったもの

であるところ、「X社は、Mから、同年6月30日に40億5000万円、同年7月1日に105億円及び同月4日に18億5000万円（合計164億円）の本件借入れをし、Mが非居住者となった同月5日から借入金が完済された平成24年3月7日までの期間（本件借入期間）に貸主であるMに対し同期間に対応する利子（本件支払利子）を支払った（前提事実(2)イ、(7)イ）のであるから、かかる利子の支払は、『非居住者等からの借入れ』に対してされたものといえる。」と認定した。

また、「有価証券の保有・運用及び投資等を目的とするMは、その事業資金をOS社借入れにより調達していたところ、本件借入れに係る借入金を原資としてOS社借入れに係る借入金151億3800万円の返済をしたほか、南A不動産社の出資持分の購入代金72億円の一部に充てた（前提事実(1)ア、(2)ア、認定事実(1)キ〜ケ）のであるから、本件借入れはX社の事業資金を調達するものと認められる。」とした。さらに、本件借入期間において、事業活動に必要とされる資金の相当部分をMからの本件借入れにより調達していたものと認められるとしている。

「以上によれば、X社は、『その事業活動に必要とされる資金の相当部分を当該非居住者等からの借入れにより、調達している』との要件を充足し、措置法施行令39条の13第11項3号口に該当するものというべきであ

る。」と判示した。

なお、本件借入れ時点において M が非居住者ではなかった点については、「借入れ(貸付け)の実行時とは、貸主と借主との消費貸借関係という継続的な契約関係の始点であり、その関係は借入金が完済されるまで存続し、借入れの利子も、かかる消費貸借関係が存続する間、継続的に発生するものである。そして、過少資本税制について定める措置法66条の5は、内国法人が非居住者である国外支配株主等から過大な貸付けを受けることによる租税回避を防止する趣旨で、国外支配株主等に対する支払利子の一部について損金算入を認めない旨を定めている(関係法令2)ア)と、貸付け後に貸主が住所地を日本国外に移転した場合(本件借入れにおいては、最後の貸付けがされたのと同じ平成23年7月4日に、Mの住所地がシンガポールに移転されている。)に同条の規定が適用されないこととなれば、上記趣旨が容易に潜脱されることとなってしまう。これらに加え、措置法施行令39条の13第11項3号口の文言上も、貸主が貸付けの実行時において非居住者である場合に限定する旨の定めはないことや、国外支配株主等に対する支払利子について損金算入を認められない場合の一つとして同号口が定められていることにも鑑みれば、損金算入が認められるか否かが問題とされている支払利子との関係で、『当該内国法人がその事業活動に必要とされる資金の相当部分を当該非居住者等からの借入れにより調達している』と認められれば足り、貸付けの実行時において貸主が非居住者であることを要しないものと解するのが相当である。」と全面的に Y の主張を支持している。

(2) 事業方針決定関係(措令39条の13第11号

3号) 該当性について

東京地裁は、事業方針決定関係の認定判断のあり方について、次のとおり判示した。「措置法施行令39条の13第11項3号…イからハマまでに掲げる事実は、当該内国法人の事業活動における当該非居住者等との取引への依存(同イ)、当該非居住者等からの借入れ等による当該内国法人の事業資金の調達(同ロ)、当該内国法人の役員における当該外国法人の役員等との兼務(同ハ)など、事業方針決定関係の発生に通常寄与するものと考えられる取引、資金調達及び人事上のつながりに着目したものである。また、同号は、イからハマまでに掲げる事実のほか、『これに類する事実』により事業方針決定関係にあるといえる場合にも同号に該当するものとしている。これらに照らせば、同イからハマまでに掲げる事実は、事業方針決定関係の原因となる事実を例示したものと解することができ、これらの掲記の事実その他これに類する事実により事業方針決定関係があるか否かの認定判断に当たっては、取引、資金調達及び人事上のつながりを含め、当該事案において事業方針決定関係の発生に影響を及ぼすと考えられる諸般の事情を総合して認定判断を行うのが相当である。」

そこで、以上のような観点から、MとX社との間の事業方針決定関係の有無について検討し(詳細については事実認定の問題であるので省略)、次のとおり、MのX社に対する事業方針決定関係の該当性については是認した。

「Mは、X社の本件自己株式取得によりX社との資本関係を有しなくなった後も、事業資金の調達(OS社借入れ)やMファンドの関係者であるP5らとの人的なつながり

を通じて、原告に対する影響力を依然として有していたものであるところ、本件更生計画に基づくX社のJ社への出資における履行方法の選択や、本件管財人により出資の条件の一つとされた本件ジョイント株譲渡を実施することによる譲渡益その他のX社が得る利益についての税負担の軽減を図るための一連の措置(南A不動産社の出資持分の購入及び売却、OS社借入れの返済及び本件借入れ)は、いずれもMの主導により行われたものであって、そのほかX社の投資事業(投資先企業であるA社及びY社に対する株主としての立場からの助言や提案等)及び株式取引事業(S証券を通じた株式の売買)の運営や、X社の役員人事等の重要事項の決定についてもMが重要な影響力を行使していたものと認められるから、これに上記イのとおり本件借入れが原告の事業資金の調達において極めて大きな比重を占めること等をも併せ考慮すると、MはX社の事業の方針の全部又は一部につき実質的に決定できる関係(事業方針決定関係)を有していたものと優に認められることができる。」

以上、結論として、「内国法人であるX社と非居住者であるMとの間には、措置法施行令39条の13第11項3号口に掲げる事実が認められ、同事実その他これに類する事実が存在することにより同号にいう『当該非居住者等が当該内国法人の事業の方針の全部又は一部につき実質的に決定できる関係』(事業方針決定関係)があったと認められるから、Mは措置法66条の5第4項1号に規定するX社の『国外支配株主等』に該当するといふべきである。したがって、X社が本件借入れ期間中にMに支払った本件借入れに係る利子(本件支払利子)については措置法66条の5

第1項の規定が適用され、所定の金額を超える部分について損金の額に算入することができないため、Yがした本件各更正処分及び本件復興税更正処分は適法である。」と判示した。

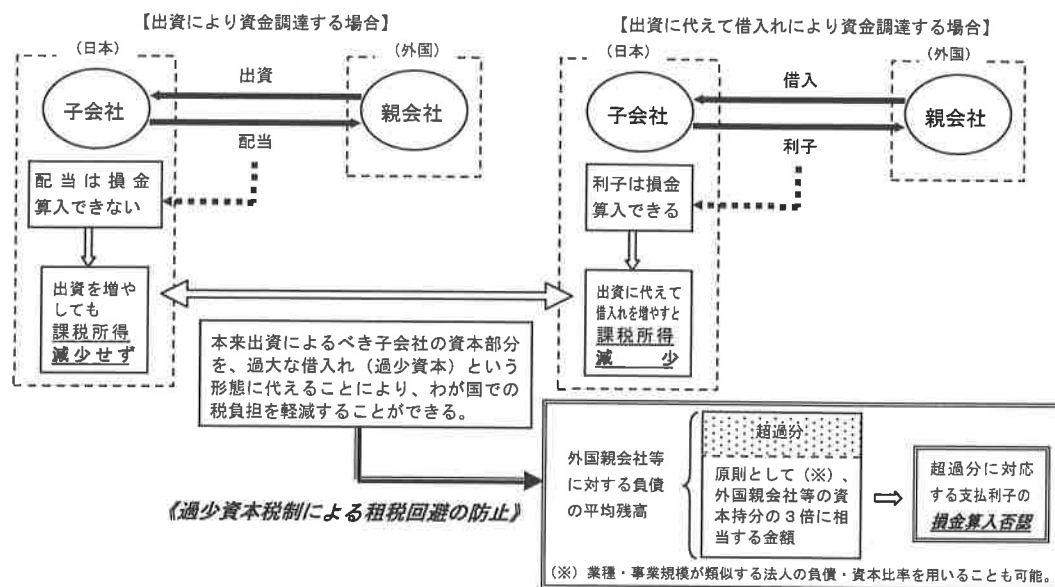
IV. 解 説

1. 過少資本税制の概要

[1] 過少資本税制(国外支配株主等に係る負債の利子等の課税の特例・措置法66の5)は、平成4年度税制改正において創設された制度である。本件は、著名なMファンドの主宰者による節税スキームとして耳目を集めた事件で、過少資本税制が初めて法廷で争われたものとして注目されていた。第1審、控訴審ともに納税者敗訴に終わっている。

そこで、まず、過少資本税制の概要について簡単に解説する。

過少資本税制は、海外の関連企業との間において、出資に代えて貸付けを多くすることによる租税回避を防止するため、外国親会社等の資本持分の一定倍率(原則として3倍)を超える負債の平均残高に対応する支払利子を損金の額に算入しない制度である。すなわち、次の図にあるとおり、企業が海外の関連企業から資金を調達するに際し、出資(関連企業への配当は損金算入できないというデメリットがある)を少なくし、貸付け(関連企業への支払利子は、通常、損金算入できる)を多くすれば、わが国での税負担を軽減することができるため、恣意的な借入金の増加を防止し、わが国における税負担の人為的な減少を防ぐことが制度の趣旨である。



〔出典〕 財務省 HP https://www.mof.go.jp/tax_policy/summary/international/179.htm

〔2〕次に、本件に関する課税要件であるが、まず措置法66条の5第1項は、次のとおり規定する。

「内国法人が、平成4年4月1日以後に開始する各事業年度において、当該内国法人に係る国外支配株主等又は資金供与者等に負債の利子等を支払う場合において、当該事業年度の当該内国法人に係る国外支配株主等及び資金供与者等に対する負債に係る平均負債残高が当該事業年度の当該内国法人に係る国外支配株主等の資本持分の3倍に相当する金額を超えるときは、当該内国法人が当該事業年度において当該国外支配株主等及び資金供与者等に支払う負債の利子等の額のうち、その超える部分に対応するものとして政令で定めるところにより計算した金額は、当該内国法人の当該事業年度の所得の金額の計算上、損金の額に算入しない。ただし、当該内国法人の当該事業年度の総負債（負債の利子等の支払の基となるものその他資金の調達に係るもの

に限る。次項及び第3項において同じ。）に係る平均負債残高が当該内国法人の自己資本の額の3倍に相当する金額以下となる場合は、この限りでない。」

本件の場合、MがX社の本条項における「国外支配株主等」に該当するか否かが争点となっているが、この「国外支配株主等」とは、措置法2条1項1号の2の非居住者又は外国法人で、内国法人との間に、当該非居住者等が当該内国法人の発行済株式又は出資（当該内国法人が有する自己の株式又は出資を除く。）の総数又は総額の100分の50以上の数又は金額の株式又は出資を直接又は間接に保有する関係、その他の政令で定める特殊の関係のあるものをいう旨規定している。

これを受けて当時の措置法施行令39条の13第11項3号（現行法では39条の13第12項3号）は、「特殊の関係」の一つとして、内国法人と非居住者等との間に次のイからイ）までに掲げる事実その他これに類する事

実が存在することにより、当該非居住者等が当該内国法人の事業の方針の全部又は一部につき実質的に決定できる関係の有無を判断するものと掲げている。これを「事業方針決定関係」という。

- (イ) 当該内国法人がその事業活動の相当部分を当該非居住者等との取引に依存して行っていること。
- (ロ) 当該内国法人がその事業活動に必要とされる資金の相当部分を当該非居住者等からの借入れにより、又は当該非居住者等の保証を受けて調達していること。
- (ハ) 当該内国法人の役員若しくは使用人を兼務している者又は当該外国法人の役員若しくは使用人であった者であること。

2. 本件へのあてはめ

〔1〕以上の課税要件に基づき、本件では、MとX社との事業方針決定関係につき、具体的に、①Mが非居住者等に該当するか否か、②本件借入れが事業活動に必要とされる資金であるか否か、③Mが事業の方針の全部又は一部につき実質的に決定できる関係にあるか否かの3点が問題となった。

②と③については、事実認定の問題である。確かに本件でMは3年間で利息収入を約15億円収受したが、もしMが日本の居住者であるならば、これにわが国の所得税が課税されるが、シンガポールでは、居住者は国外源泉所得につき2004年1月1日から非課税となり、利息を支払ったX社ではそれが損金算入となり、受取ったMは課税されないとなると、まさに租税回避が実現されたことになる。第1審判決

は、この点につき、「過少資本税制について定める措置法66条の5は、内国法人が非居住者である国外支配株主等から過大な貸付けを受けることによる租税回避を防止する趣旨で…貸付け後に貸主が住所地を日本国外に移転した場合…に同条の規定が適用されないこととなれば、上記趣旨が容易に潜脱されることになってしまう。」と判示した。この部分は特に印象的であり、この「潜脱」を許さないという一言が本件を象徴するものである。ただし、本判決は、本件をいたずらにMの節税スキームといった色眼鏡で見見るものではなく、裁判所も丁寧な事実認定を行っており、筆者もその判断過程は妥当なものと考えている。要するに、本件は、立法趣旨の重要性が第一義的に判断された案件である。

〔2〕次に、①については、非居住者等からの借入該当性（措令39条の13第11項3号ロ）をどの時点で判断するかという法解釈の問題がある。

X社は、Mが貸付けをした貸付けの時点で居住者・非居住者を判断すべきものと主張したが、第1審判決では、まず「貸主が貸付けの実行時において非居住者である場合に限定する旨の定めはない」と判示した。しかし、この点は逆も真であり、「利息の支払時において非居住者である場合に限定する旨の定めはない」のである。したがって、この文言の記載の有無ではなく、立法趣旨からすると、「当該内国法人がその事業活動に必要とされる資金の相当部分を当該非居住者等からの借入れにより調達している」（措令39条の13第11項3号ロ）事実を重視し、措置法66条の5第1項が、「…当該内国法人が当該事業年度において

当該国外支配株主等及び資金供与者等に支払う負債の利子等の額」としているところから、筆者も支払時点に判断時点を持っていくことに法解釈の妥当性があると考え。この点については控訴審においても重要な争点となり、東京高裁は、「措置法66条の5第1項は、『国外支配株主等…に負債利子を支払う場合において』と規定しているから、国外支配株主等に該当するか否かは、

利子等の支払時を基準として決定されることとなる。したがって、同条4項1号の『非居住者』であるか否か、政令で定める特殊の関係があるか否かも、利子等の支払時を基準として決定されることになる。」と判示し、第1審に比べより明確に判断の時点を示した。筆者は、本件において、この判断時点の明確な判示があった点に、本件判決の意義があると考え。

税務キャッチ・アップ 電子帳簿保存法関係

優良な電子帳簿に係る過少申告加算税の軽減措置

1 はじめに

昨年からのコロナ禍を契機として、行政サービスや民間分野のデジタル化への遅れが浮き彫りになった。令和3年度税制改正においては、経理業務や税務申告におけるデジタルトランスフォーメーションを促進するため、「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の特例に関する法律（以下「電帳法」という。）」の抜本的な見直しが行われた。改正前の電帳法には、電子帳簿保存制度の利用促進を阻害するような要件が多く残っていたが、今回の改正で大幅に要件が緩和されることとなった。

2 優良な電子帳簿に係るインセンティブ制度の創設

記帳水準の向上に資する観点から、事後検証可能性の高い電子帳簿保存の要件を満たす電子帳簿については、他の最低限の要件のみを満たす電子帳簿との差別化を図り、その普及を進めていくための制度が設けられた。

一定の国税関係帳簿(注1)について、次の①～⑥の要件(うち①～③は最低限の要件)を満たして電磁的記録による備付け及び保存等を行い、過少申告加算税の軽減措置の適用を受ける旨等を記載した届出書(以下「適用届出書」という。)をあらかじめ所轄税務署長等に提出している保存義務者について、その「優良な電子帳簿」に記録された事項に関し申告漏れがあった

場合には、その申告漏れに課される過少申告加算税の額の計算の基礎となるべき税額が5%軽減されるといものである。(電帳法8④、電帳規5①)。

- ① 電子計算機処理システムの概要書等の備付け(電帳規2②一)
- ② 見読可能装置の備付け等(電帳規2②二)
- ③ 税務質問検査権に基づくダウンロードの求めに応じること(電帳規2②三)
- ④ 電磁的記録の訂正・削除・追加の履歴の確保(電帳規5⑤一イ)
- ⑤ 各帳簿間での記録事項の相互関連性の確保(電帳規5⑤一ロ)
- ⑥ 検索機能の確保(電帳規5⑤一ハ)(注2)

(注1) 所得税法上の青色申告者が保存しなければならないこととされる仕訳帳、総勘定元帳その他必要な帳簿(所規58①)、法人税法上の青色申告法人が保存しなければならないこととされる仕訳帳、総勘定元帳その他必要な帳簿(法規54)又は消費税法上の事業者が保存しなければならないこととされる一定の帳簿(消法30⑦、38②、38の2②、58)をいう。

(注2) ③の要件を満たす場合には検索要件が限定され、検索要件すべてを満たす場合には③の要件は不要となる。

3 適用開始時期と留意点
この措置は、令和4年1月1

日以後に法定申告期限が到来する国税について適用される(改正法附則82⑦)ので、例えば、所得税については令和3年分から、法人税については10月決算法人の場合には令和3年10月31日決算期分から、適用されることとなる。

なお、令和4年1月1日前において現に改正前の承認を受けている国税関係帳簿について、改正後の「優良な電子帳簿」に該当する場合は、この措置の適用を受けることが可能であるが、その場合においても、あらかじめ、適用届出書の提出が必要となる(電帳法一問一答【電子計算機を使用して作成する帳簿書類関係】問51)。

4 おわりに

改正前の承認を受けて、対象となる帳簿全ての電子帳簿保存を行っている納税者は、当初からこの措置の適用を受けられるので、過少申告加算税の納税義務の成立の時期である法定申告期限(通法15②十四)までに(電帳取通8-4)適用届出書を提出すべきである。また、今後は改正後の要件での電子帳簿保存に変更するのであれば、原則として、承認済国税帳簿に係る取りやめの届出書の提出が必要となるが、適用届出書に一定の事項を記載して提出すれば、取りやめの届出書の提出は必要なくなるので、活用してもよいだろう。

(右山研究グループ
税理士 廣瀬 尚子)