

グループ戦略・国際戦略に大きな影響が!? 徹底解説 平成22年度税制改正大綱

Contents

- ▶ 1章 グループ法人税制等
 - 1. はじめに
 - 2. グループ内取引等に係る税制
 - 3. その他の資本に係る取引等に係る税制
- ▶ 2章 国際課税
 - タックスヘイブン対策税制
 - 1. はじめに
 - 2. トリガー税率の見直し
 - 3. 適用除外基準の見直し
 - 4. 資産性所得合算課税制度の導入
 - 5. 二重課税の調整規定の導入
 - 6. 内国法人等の株式保有割合要件の見直し
 - 7. 改正の適用時期
 - 移転価格税制
 - 1. はじめに
 - 2. 移転価格税制とは
 - 3. 改正の背景等
 - 4. 今後の方向性
 - 外国税務当局との情報交換
- ▶ 3章 金融・証券税制
 - 1. はじめに
 - 2. 非居住者等が受ける振替国債等の利子等の非課税制度の拡充
 - 3. 民間国外債等の利子の課税の特例等の見直し
 - 4. 特定目的会社に係る課税の特例制度における導管性要件の見直し
 - 5. 少額上場株式等に係る配当所得および譲渡所得等の非課税措置の創設
- ▶ 4章 その他重要な改正項目
 - 1. はじめに
 - 2. 法人税関連
 - 3. 消費税
 - 4. 資産課税
 - 5. 所得税関係

平成21年12月22日に民主党政権としては初めての税制改正となる「平成22年度税制改正大綱～納税者主権の確立へ向けて～」(以下、「大綱」という)が閣議決定された。

これまでの税制改正は、与党の税制調査会と政府の税制調査会の双方で議論されていた。一方、平成22年度税制改正においては、新たな税制改正のしくみとして、それらの機能を一元化した新しい税制調査会で議論が行われた。

大綱は、最初に新しい税制改正のしくみや各主要課題の改革の方向性について記述がある。その後、納税環境整備／個人所得課税／法人課税／国際課税／資産課税／消費税／個別間接税／市民公益税制(寄附税制など)／地域主催の確立に向けた地方税財源のあり方について、改正内容の記述があり、さらに今後の進め方なども含め、およそ100頁にわたって構成されている。

本稿では、前述の改正項目のうち、特に留意すべき項目について次のとおり4つに分類し、解説することとする。

- ▶ 1章 グループ法人税制等
- ▶ 2章 国際課税
- ▶ 3章 金融・証券税制
- ▶ 4章 その他重要な改正項目

なお、本稿は大綱に基づいて執筆しているため、一部項目については、今後の国会における法案審議の過程において、修正・削除・追加などが行われる可能性があることに留意が必要となる。また、文中の意見に係る部分は、筆者の私見であることをあらかじめお断りしておく。

1章

企業内再編や連結納税導入が加速化!?

グループ法人税制等

1. はじめに

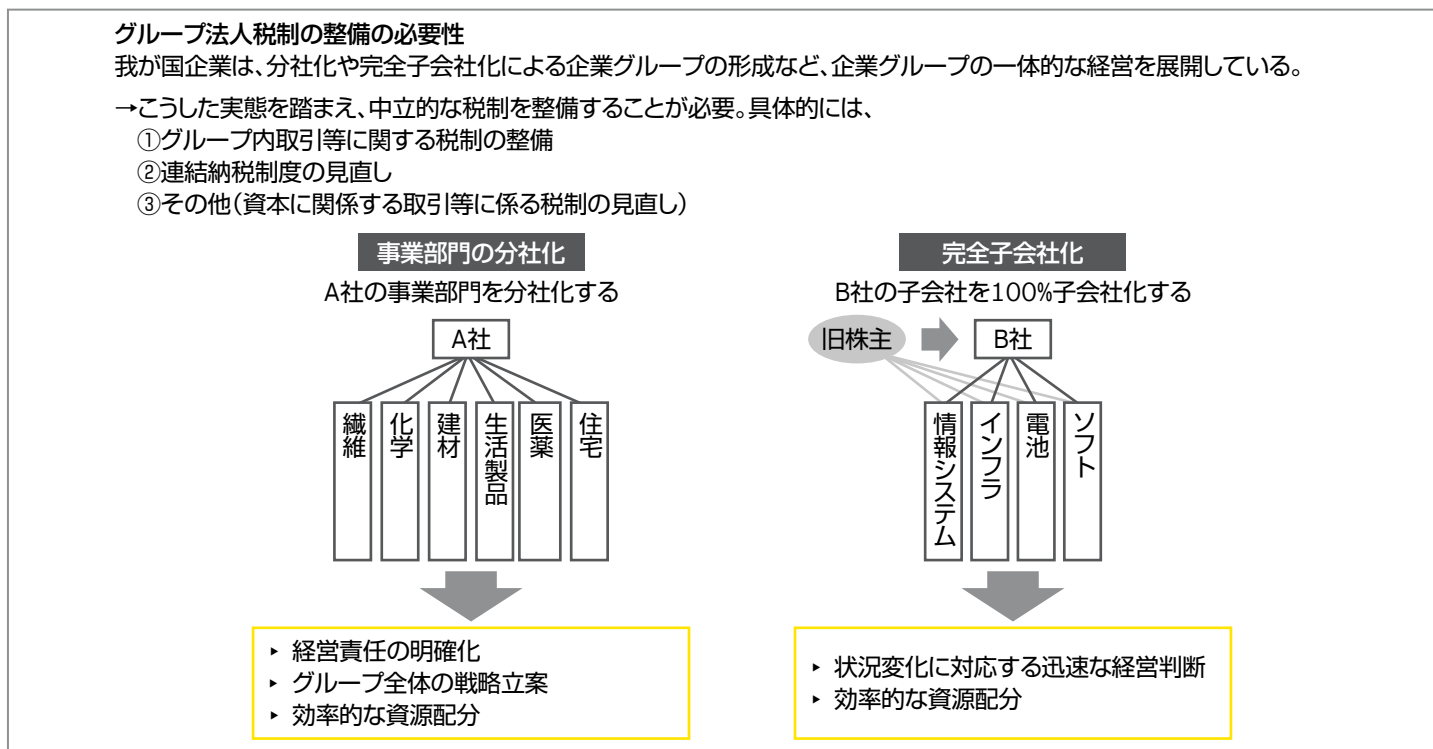
近年、企業統治のあり方の変化に対応し、組織再編制度、連結会計制度、新会社法など企業の組織形態に関する法制度が整備され、これに対して、法人税においても、平成13年度以降、組織再編税制や連結納税制度などの改正が行われてきた。これらの制度が定着しつつあるなか、法人の組織形態の多様化に対応するとともに、課税の中立性や公平性等の確保を図るため、平成22年度税制改正において資本に係る取引等に係る税制の見直しが行われ、グループ法人税制が創設されることになる(図表1)。

グループ法人を対象とした税制としてすでに存在する連結納税制度は、グループ法人税制に包含されることとなり、グループ法人相互の関係をさらに推し進めて、グループ法人全体を1つの納税主体とすることを自ら選択したグループ法人を対象とした、グループ法人税制の特例として位置づけられる見込みである。

このようにグループ法人税制は、選択制の連結納税制度を包含しているが、選択制の連結納税制度以外のものについては所得通算を前提としない制度であるので、「グループ法人単体課税制度」と呼称されている。

以下、グループ法人税制等に係る税制の改正について、その解説および実務への影響を検討する。

(図表1) グループ法人税制の整備等(法人税)



(出所)経済産業省「平成22年度税制改正について」(平成21年12月)から抜粋

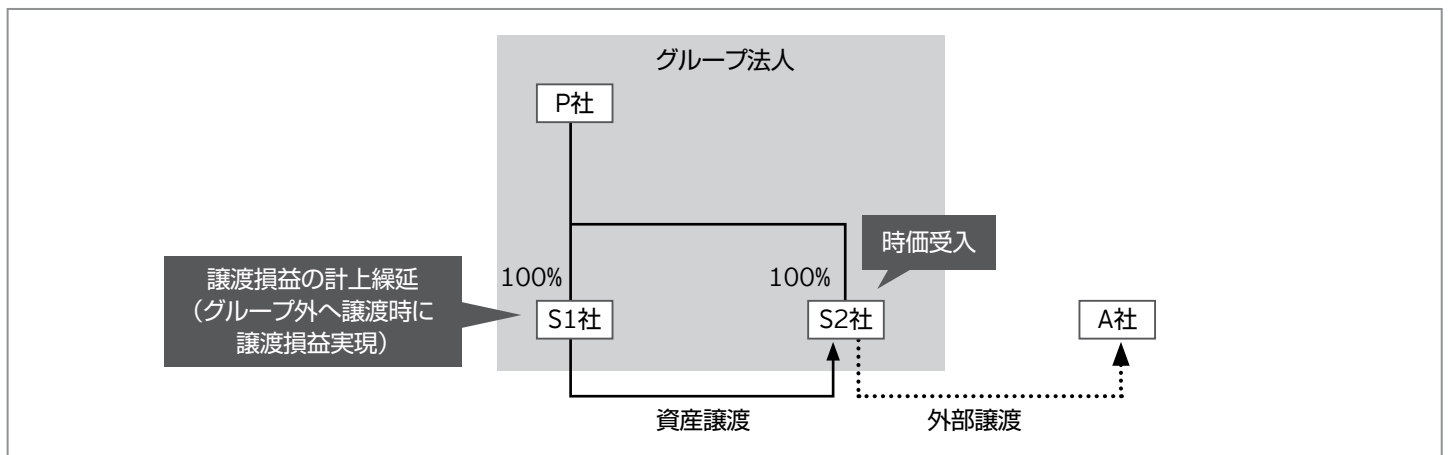
2. グループ内取引等に係る税制(図表2)

(1) 100%グループ内の法人間の資産の譲渡取引等

連結法人間取引の損益の調整制度を改組し、100%グループ内の内国法人間で一定の資産の移転(非適格合併による移転を含む)を行ったことにより生じる譲渡損益を、その資産がグループ外へ移転等された際に、その移転を行った法人において計上する制度とされる。つまり、100%グループ内の資産の譲渡等は、税務上、1つの企業の内部取引的な取扱いを受けることになり、キャピタルゲイン課税は繰り延べられることになる。

なお、本制度の導入によりグループ法人間の譲渡取引が課税の繰延べになれば、適格事後設立制度を存置しておく必要がなくなることから、適格事後設立制度は廃止されることになる。

(図表2) グループ法人税制の概要



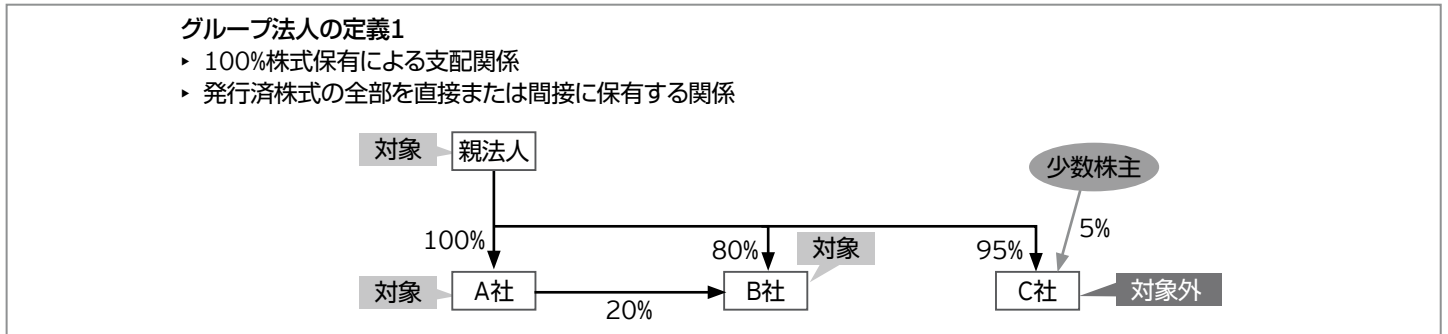
① 適用対象グループ法人

対象となるグループ法人の範囲は、完全支配関係のある法人とされており、原則として、発行済株式の全部を直接または間接に保有する関係にあるグループ法人とされている。

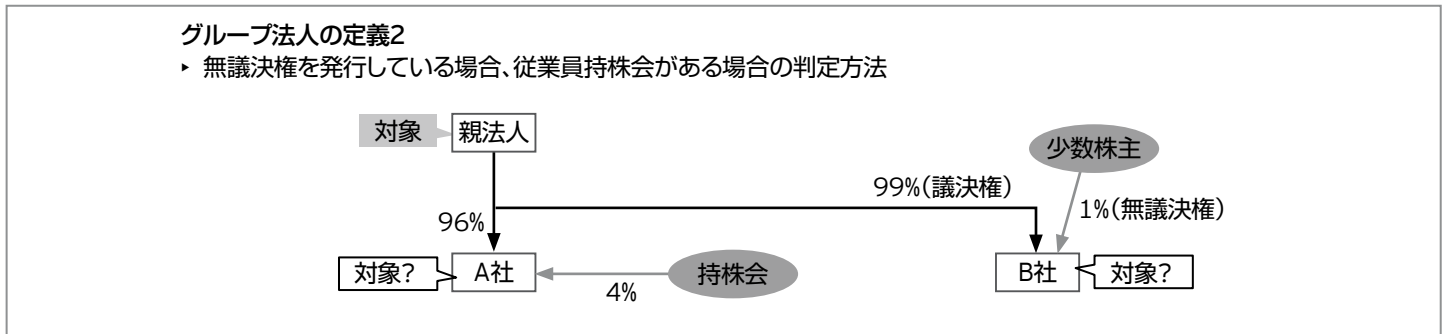
財務省が昨年7月に公表した資料「資本に関する取引等に係る税制についての勉強会 論点取りまとめ」によると、グループの範囲については、基本的に資本関係で画することとなるため、外国法人や個人も含まれるが、各個別制度においては、その制度趣旨・内容に応じて対象者の範囲等を検討すると記されている。しかし、たとえば対象となるグループ法人に特定目的会社や投資法人が含まれるのか、また、同族関係グループや外国法人を頂点とするグループ法人の場合や従業員持株会がある場合などその詳細については明らかではない(図表3-1~3)。

また、本制度の対象となるグループ法人に該当するかは、単純に資産の譲渡等があった時点で判定するものと考えられるが、大綱においては明確にされていない。

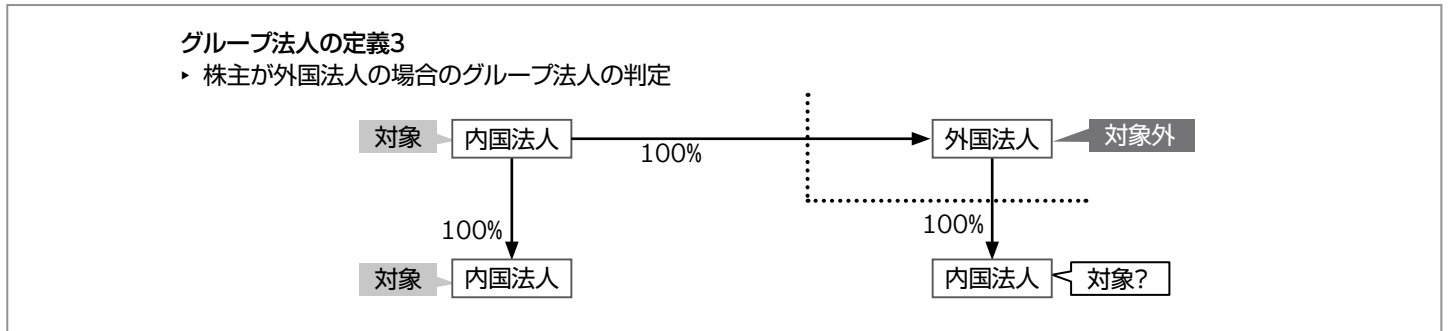
(図表3-1) グループ法人税制の対象となる法人の判定1



(図表3-2) グループ法人税制の対象となる法人の判定2



(図表3-3) グループ法人税制の対象となる法人の判定3



② 適用対象資産

100%グループ内の法人間の資産の譲渡取引の対象となる資産については、大綱では明らかにされていないが、現行の連結納税制度における譲渡損益の繰延べの対象となる資産(固定資産、土地等、金銭債権、有価証券および繰延資産(棚卸資産、売買目的有価証券、帳簿価額1,000万円未満の資産等を除く))と同様になるものと考えられる。

③ 譲渡損益の実現事由等

繰り延べられた損益は、グループ外へ移転等された際に実現することとされているが、その他、具体的にどのような場合において実現するのか大綱では明らかにされていない。

実現の事由については、連結納税制度の連結法人間の譲渡損益の繰延べに係る実現事由(たとえば、100%グループから離脱する場合、譲渡資産の償却、評価替え、貸倒れ、除却等)と同様の事由になることも考えられる。

実務においては、繰り延べられた損益は、対象資産がグループ外へ移転等され、繰延損益が実現するまでこれを管理する必要があることなど、これまでと比較して事務手続きが煩雑になることが考えられる。

④ 適用対象取引

100%グループ内の法人間の資産の譲渡取引には、非適格合併による移転も含まれることになっているが、非適格分割および現物出資については、大綱では明らかにされていない。

100%グループ内の法人間の非適格株式交換等については、非適格株式交換等に係る完全子法人等の有する資産の時価評価制度の対象から除外することとされている。ただし、合併等の対価として一定の外国親法人株式が交付される場合は、時価評価制度の対象となる見込みである。

⑤ 適用時期

本改正は、平成22年10月1日から適用されるが、現時点では制度の詳細には不明な点もあるため、今後の法令等の改正に留意する必要がある。

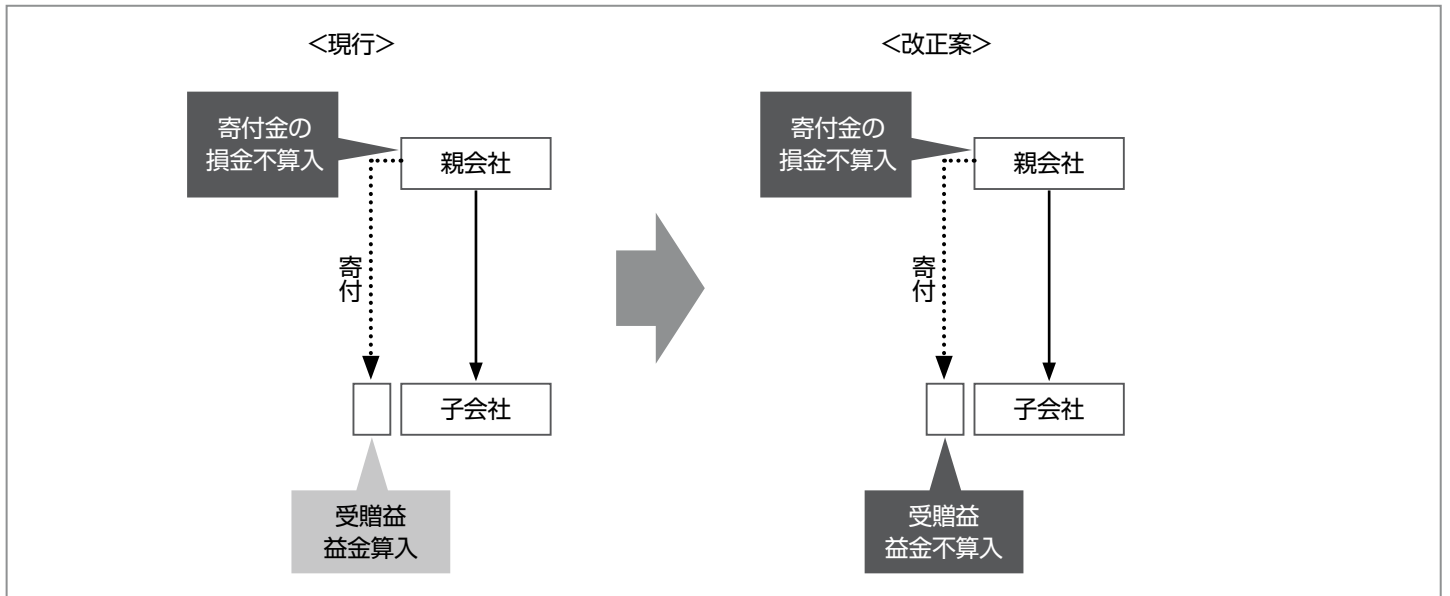
(2) 100%グループ内の法人間の寄附(図表4)

現行制度では、グループ内の内国法人間で寄附を行った場合には、支出法人においては、損金算入限度額を超える部分について損金不算入となり、受領法人においては全額が益金算入として取り扱われていることから、支出法人および受領法人のいずれにおいても課税が行われることとされている。改正により、100%グループ内の内国法人間の寄附金は、同一企業間の資金等の移転と同様に考え課税関係が生じない取扱いを受けることになり、支出法人で全額損金不算入とし、受領法人では全額益金不算入とすることとされている。

寄附を行った場合であっても、100%グループ内の内国法人全体でみると課税が発生しないことになるため、法人税の影響によらず、寄附による100%グループ内の内国法人間での資金のやり取りが可能になるものと考えられる。

本改正は、平成22年10月1日から適用される。

(図表4) グループ法人間の寄附金課税の取扱い



(3) 100%グループ内の法人間の資本関連取引

① グループ法人間の現物配当

現行制度では、現物配当を行う法人において、配当時に配当対象資産の含み損益を認識し譲渡損益として計上する必要があり、円滑な資産配分の妨げの一要因となっている。改正により、100%グループ内の内国法人間の現物配当(みなし配当も含む)については、組織再編税制の一環として位置づけ、当該譲渡損益の計上を繰り延べる等の措置が講じられることになる。この場合、源泉徴収等を行わないこととされている。

本改正で株式の現物配当が簿価で可能になり、孫会社の子会社化が行いやすくなると考えられる。

なお、譲渡損益の計上の繰延べとなる現物配当に、組織再編税制の適格判定と同様の要件が求められるのか、また、繰越欠損金および特定資産譲渡等損失の利用制限の適用の有無については、現時点では明らかではない。

② グループ法人からの受取配当金

現行の連結納税制度においては、100%グループ内の内国法人からの受取配当について益金不算入額算定上、負債利子控除は不要とされているため、受取配当の全額が益金不算入となっている。改正により、連結納税制度の適用の有無にかかわらず、100%グループ内の内国法人からの受取配当について益金不算入制度を適用する場合には、益金不算入額算定上、負債利子控除は不要とされる。

③ 発行法人への株式の譲渡

改正により、100%グループ内の内国法人の株式を発行法人に対して譲渡する等の場合には、その譲渡損益を計上しないこととされる。

④ 無対価組織再編に係る処理

現行制度において、いわゆる無対価組織再編成(100%資本関係グループ内において行われる株式の交付を伴わない組織再編成)について、その処理方法等の規定がないため、改正により、その処理方法等の明確化が図られる。

⑤ 適用時期

①、③、④の改正は平成22年10月1日から適用される。なお、②の適用時期は大綱では明らかにされていないが、平成22年4月1日以後に開始する事業年度から適用されるものと考えられる。

(4) 大法人の100%子法人に対する中小企業向け特例措置の適用

現行制度では、中小企業向けの各種特例措置について、その適用の可否は、一部のものを除いて、親会社の資本金等にかかわらず、その中小企業の資本金または出資金の額が1億円以下か否かで判定されている。一方で、連結納税グループの場合は、連結親会社の資本金または出資金により連結納税グループ企業すべてについて判定されている。

そこで、中小企業向け特例措置の適用の可否については、親会社の資本金等の額も判定要素とすべきとの考えから、改正により、次の中小企業向け特例措置については、資本金の額もしくは出資金の額が5億円以上の法人または相互会社等の100%子法人には適用しないこととされる。

- ① 軽減税率
- ② 特定同族会社の特別税率の不適用
- ③ 貸倒引当金の法定繰入率
- ④ 交際費の損金不算入制度における定額控除制度
- ⑤ 欠損金の繰戻しによる還付制度

本改正の適用時期は、大綱では明らかにされていないが、平成22年4月1日以後に開始する事業年度から適用されるものと考えられる。

(5) 連結納税制度

連結納税制度は、平成14年度に導入されて以来、適宜、見直しが行われてきたものの、その採用にあたっては、有益性の観点から問題が指摘されてきた。この改正により、連結納税制度の利便性がはかられることになり、有益性の向上が見込まれる。

① 連結子法人の連結納税制度適用前に生じた欠損金

現行制度では、連結納税制度の開始または加入前に連結子法人に生じた欠損金(単体欠損金)については、一定の場合を除き、連結グループ内に持ち込むことはできないことになっている。改正により、連結納税の開始または連結グループへの加入に伴う資産の時価評価制度の対象外となる連結子法人の単体欠損金が、その個別所得金額を限度として、連結納税制度のもとでの繰越控除の対象とされることになる。

単体欠損金の連結納税制度への持込制限は租税回避の防止を目的として設けられたものである。だが、近年においては、制度が企図している租税回避の防止という効果よりも、持込制限が連結納税制度の採用をためらわせる原因となっているという弊害の方が大きいといわれていたことから、持込制限を見直すことになったと考えられる。これにより、企業にとっては単体欠損金の切捨てという弊害がなくなり、より連結納税制度を採用しやすくなると考えられる。

② 連結納税承認申請書の提出期限

現行制度では、連結納税の適用にあたっては、その適用をしようとする事業年度開始の日の6月前の日までに承認申請を行う必要がある。改正により、連結納税の承認申請書の提出期限について、その適用をしようとする事業年度開始の日の3月前の日とされることから、来期の収益予測の確実性が高まり連結納税制度導入の判断をよりの確に行うことができると考えられる。

③ 連結納税グループへの加入時期

現行制度では、事業年度の中で連結親法人との間に完全支配関係が生じた場合には、その関係を有することとなった時点で連結納税の承認の効力が生じ、連結納税グループに加入したのものとして取り扱われることになり、月中が加入日になると、決算作業など実務上対応が困難な事務負担が生じることになる。

改正により、事業年度の中で連結親法人との間に完全支配関係が生じた場合の連結納税承認の効力発生日の特例制度について、加入法人のその完全支配関係が生じた日(加入日)以後最初の月次決算日の翌日を効力発生日とすることが認められることになり、事務負担の軽減を図ることができると考えられる。

④ 連結子法人における時価評価制度

連結納税の開始または連結グループへの加入に伴う資産の時価評価制度について、現行制度では、時価評価の対象となる連結子法人は、連結納税の適用開始または加入時に子法人の保有資産の時価評価課税が行われる。改正により、その開始または加入後2月以内に連結グループから離脱する法人の有する資産が時価評価対象から除外されることになる。

⑤ 適用時期

本改正は、①を除き平成22年10月1日から適用される。①の適用時期は大綱では明らかにされていないが、平成22年4月1日以後に開始する事業年度から適用されるものと考えられる。

3. その他の資本に係る取引等に係る税制

(1) みなし配当の際の譲渡損益

現行制度においては、法人株主が発行法人に対してその株式を譲渡した場合(発行法人による自己株式の取得の場合)には、一定の場合を除き、その株式の譲渡により受け取る金銭等の額は、株式の譲渡対価とみなし配当とに区分される。株式の譲渡対価は、発行法人の自己株式取得時の資本金等の額のうちその譲渡株式に対応する部分の金額であり、みなし配当は、その受け取る金銭等の額と株式の譲渡対価との差額とされている。したがって、たとえば、資本金等の額が小さく利益剰余金が多い会社を買収して子会社化し、その後子会社による自己株式取得を行った場合には、親会社においてみなし配当(益金不算入)と子会社株式譲渡損失が両建てで計上され、税務上の損失を計上する結果となる。

そこで改正により、100%グループ内の内国法人の株式を発行法人に対して譲渡する等の場合には、その譲渡損益を計上しないこととされる。また、自己株式として取得されることを予定して取得した株式が自己株式として取得された際に生じるみなし配当については、益金不算入制度(外国子会社配当益金不算入制度を含む)を適用しないこととされ、租税回避が発生しうる余地を排除する措置が取られる。

また、抱合株式については、譲渡損益を計上しないこととされる。これは、非適格合併の場合には、合併法人が保有する被合併法人株式(いわゆる抱合株式)は、一般の株主と同様に株主である合併法人において、みなし配当および株式の譲渡損益の処理を行うこととされているが、100%グループ内の自己株式の買取りに係る譲渡損益を計上しないこととの整合性を図るため、抱合株式に係る譲渡損益も計上しないこととされたものと考えられる。

本改正は、平成22年10月1日から適用される。

(2) 清算所得課税

現行制度においては、法人が解散し清算した場合には、清算所得課税、すなわち残余財産の時価から解散時の資本金等の額と利益積立金額の合計額を控除した金額に対する課税が行われている。改正により、清算所得課税は廃止され、通常の所得課税に移行することになる。その際、期限切れ欠損金の損金算入制度を整備する等の所要の措置が講じられる。また、連結子法人の解散が原則として連結納税の承認の取消事由から除外される。

なお、期限切れ欠損金の損金算入制度について、大綱ではその具体的な内容までは明らかとされていない。そのため、通常の欠損金と期限切れ欠損金との相殺順序、期限切れ欠損金と相殺できる所得範囲の制限等、現時点では不明な点が残されている。

また、100%子会社を清算する場合の取扱いについても不明な点があり、今後早い時期に明確化されることがまれる。

本改正は、平成22年10月1日から適用される。

(3) その他

- ① 適格合併等の場合における欠損金の制限措置等について、実態に応じて適用要件が見直される。その具体的な内容については大綱で明らかにされていないが、たとえば、その設立時から継続的に特定資本関係にある法人との間で組織再編を行った場合の欠損金の制限措置等を適用除外とすることが考えられる。
- ② 分割型分割については、みなし事業年度を設けないこととされる。
- ③ 売買目的有価証券・未決済デリバティブ取引に係る契約等を適格分社型分割等により移転する場合の処理について整備が行われる。
- ④ 合併類似適格分割型分割制度が廃止される。
- ⑤ 受取配当の益金不算入制度における負債利子控除額の計算の簡便法の基準年度が見直される。

本改正は、平成22年10月1日から適用される。⑤の適用時期は大綱では明らかにされていないが、平成22年4月1日以後に開始する事業年度から適用されるものと考えられる。

2章

タックスヘイブン対策税制・移転価格税制の改正に要注意!

国際課税

近年、経済取引のグローバル化の進展に伴い、外国関係会社との取引関係の操作や税負担の少ない国(タックスヘイブンなど)を利用した租税回避行為の可能性が高まっているといわれる。また、税務執行に係るルールを一層明確化し、経済取引の実態により即したものとすることは、納税者に負担をかけず、正常な企業活動を阻害しないためにも重要である。平成22年度税制改正においては、こうした点を考慮し、タックスヘイブン対策税制や移転価格税制等について、改正が行われることとなる。

タックスヘイブン対策税制

1. はじめに

タックスヘイブン対策税制(外国子会社合算税制)において、国外に進出する企業の事業形態の変化や諸外国における法人税等の負担水準の動向に対応する一方、租税回避行為を一層的確に防止する観点から、諸点の見直しが行われる。タックスヘイブン対策税制が日本に導入されて30年あまりが経過した。その間になされた数多くの同税制に関する改正事項のなかでも、今回の改正は特に注目すべきものである。今後の日本企業の国際事業戦略および国際税務戦略にも大きな影響を与えるものであると思われる。

タックスヘイブン対策税制は、租税負担が著しく低い国(あるいは法人税が存在しない国)に所在する「特定外国子会社等」の所得を、その株式を所有する内国法人等の所得とみなして日本において課税する制度である。

内国法人等は、一定のルールによって計算された当該特定外国子会社等の合算対象所得のうち、その直接および間接の株式持分保有割合に応じた金額の課税を受けることになる。内国法人等が低税率国の子会社等に所得を留保することにより国際的租税回避をはかる行為への対抗措置として、昭和53年に導入されたものである。

2. トリガー税率の見直し

合算課税の対象となる特定外国子会社等に該当することとされる著しく低い租税負担割合の基準(いわゆる「トリガー税率」)が20%以下(現行25%以下)に引き下げられることとなる。トリガー税率を算定する際に用いる計算式の分母はその外国の法人税に関する法令に基づいて計算された所得(非課税所得は加算される)であり、分子はその本店所在地国等で納付する外国法人税である(図表1)。昨今の世界的な法人税率引き下げ競争により、先進国も含む多くの国の法人実効税率が現行のトリガー税率である25%を下回ってきていた(最近では中国、韓国、マレーシア等)。

(図表1) トリガー税率計算式(簡略化したもの)

$$\text{トリガー税率} = \frac{\text{外国法人税}}{\text{所得金額} + \text{非課税所得}}$$

トリガー税率が25%のままでは、今後ますます多くの海外子会社が特定外国子会社等に該当して日本企業の事務負担(租税負担割合の計算、法人税別表作成、適用除外要件の検討・判定作業など)が大幅に増えることが危惧されていたが、その懸念が今回の改正により払拭されるものと思われる。

また、トリガー税率の計算における分母の非課税所得の範囲から除くこととされている配当等に、外国法人の所在地国の法令により、二重課税排除を目的としたものとして株式保有割合要件以外の要件により、所在地国の課税標準に含まれないこととされる配当等が追加されることとなる。外国子会社において現地で「株式保有割合要件のない資本参加免税制度(たとえば、英国における資本参加免税制度)」を利用した際に、当該国における免税配当が分母に加算すべき非課税所得とされて当該外国子会社の実効税率がトリガー税率を下回ってしまう(特定外国子会社等に該当してしまう)という状況が回避されるであろう。

3. 適用除外基準の見直し

特定外国子会社等が、独立企業としての実体を備え、かつ、その地において事業活動を行うことにつき十分な経済合理性があると認められる場合として、「適用除外基準(事業基準、実体基準、管理支配基準、非関連者基準または所在地国基準)」をすべて満たすときには、当該特定外国子会社等の所得は合算課税の対象とはならない。

しかしながら、軽課税国に設置された日本企業の海外子会社等のうち、地域ごとに設置されている事業統括持株会社の主たる事業が「株式の保有」とされて、「事業基準(会社の主たる事業が株式・債券の保有ではないこと、他)」を満たしていないとされるケースや、事業上の理由で設置された物流統括会社の取引の多くが関連会社との間のものである場合に「非関連者基準(その事業を主として関連者以外の者との間で行っていること)」を満たしていないとされるケースが、最近は多くみられるようになってきている。租税回避の意図はなく純粋に事業戦略上の必要に応じて最適とされる国に設置され、かつ、各々の会社が実体のある事業を行っているにもかかわらず、日本親会社に合算課税が生じるリスクがあるという不合理が長年問題視されていた。企業活動のグローバル化に伴い、企業活動の実態を踏まえた適用除外基準の見直しが求められていたが、今回、「統括会社」、「被統括会社」という新たな概念を導入して、次のような注目すべき改正が行われることになる。

- ① 「事業基準」に関し、適用除外とならない「株式等の保有を主たる事業として営む法人」の判定上、統括会社が保有する被統括会社の株式等については、「株式等」から除外される(「事業統括会社」にかかる特例)(図表2)。
- ② 「非関連者基準」の判定上、卸売業を主たる事業として営む統括会社が被統括会社との間で行う取引については、関連者取引に該当しないものとされる(「物流統括会社」にかかる特例)(図表3)。

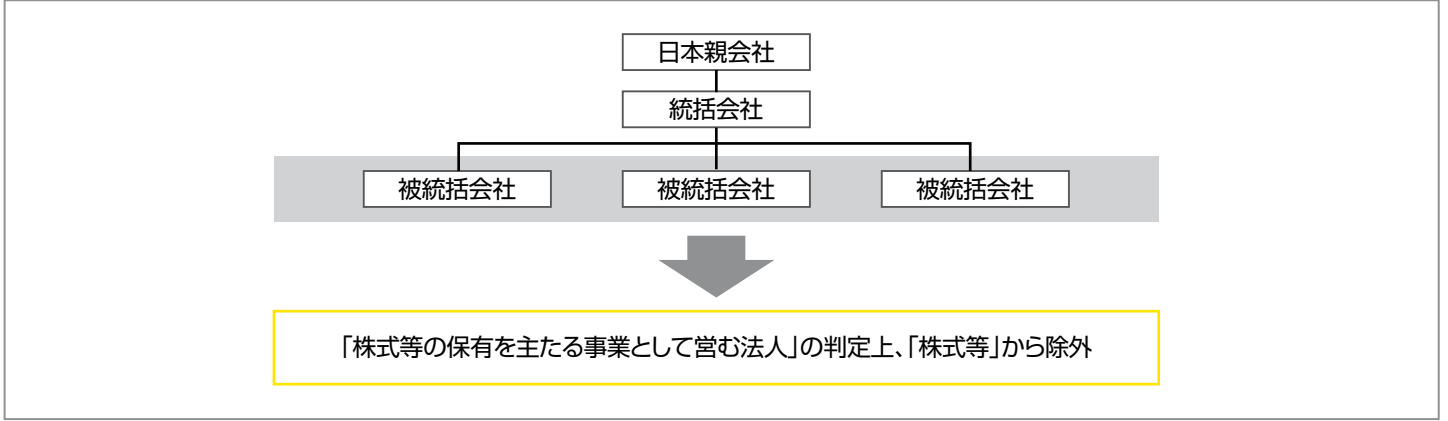
統括会社とは、次のすべての要件を満たす特定外国子会社等をいう。

- イ 内国法人等に係る特定外国子会社等で、その内国法人等により発行済株式等の全部を直接または間接に保有されていること
- ロ 2以上の被統括会社を有し、その被統括会社の事業を統括する業務として一定のものを行っていること
- ハ 所在地国において統括業務に係る固定施設および統括業務を行うに必要な従業者(専ら統括業務に従事する者であって、当該特定外国子会社等の役員を除く)を有すること

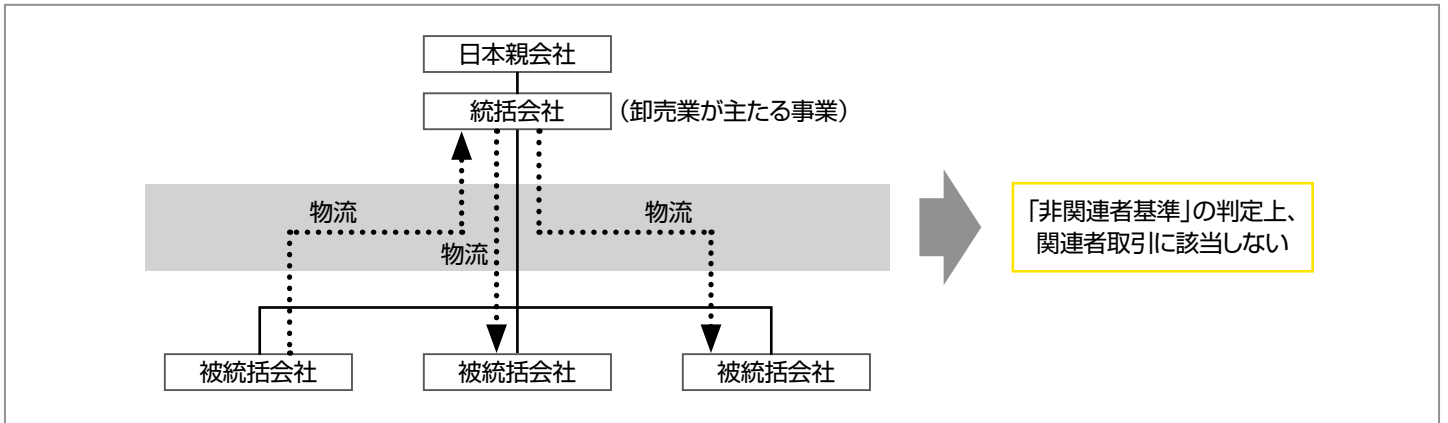
被統括会社とは、次のすべての要件を満たす外国法人をいう。

- イ 統括会社が、発行済株式等の25%以上を直接に保有し、かつ、議決権の25%以上を直接に保有する当該統括会社の関連者(非関連者基準における関連者であって、外国法人に限るものとし、内国法人等の同族関係者に係る関連者を除く)であること(図表4)
- ロ 所在地国において、実体のある事業活動を行っていること

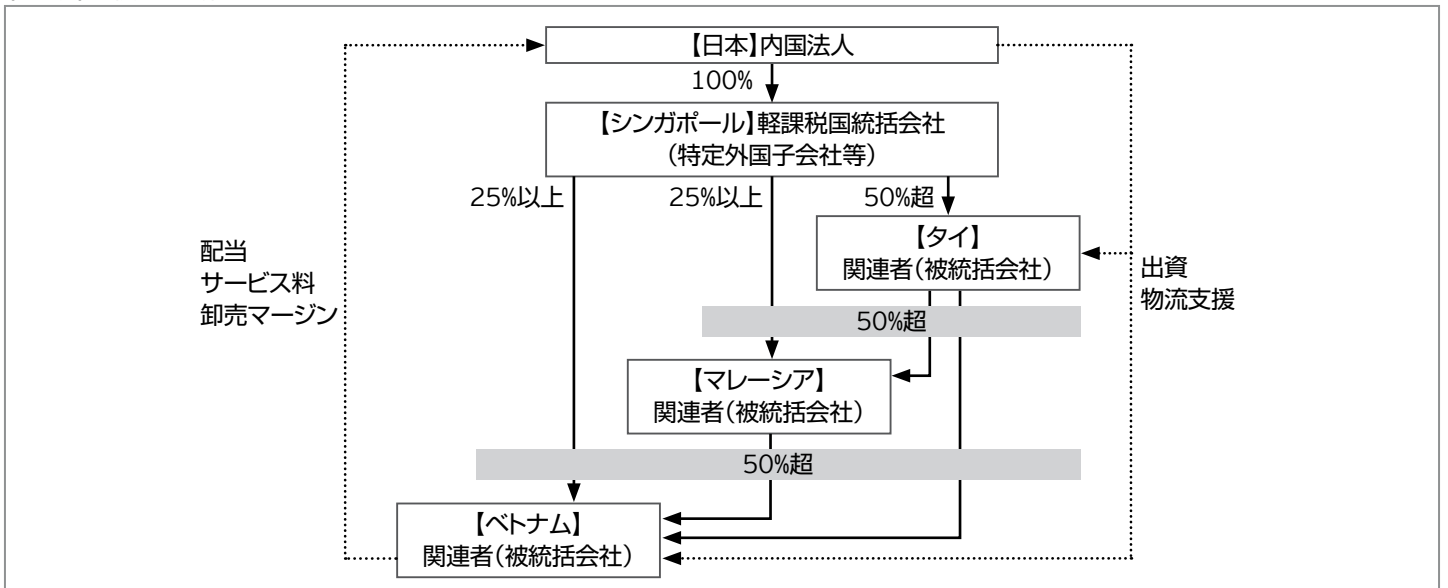
(図表2) 「事業基準」の見直し(「事業統括会社」)



(図表3) 「非関連者基準」の見直し(「物流統括会社」)



(図表4) 被統括会社の範囲



(出所)経済産業省「平成22年度税制改正について」

なお、内国法人等に係る特定外国子会社等が統括会社に該当する場合には、当該特定外国子会社等が行う統括業務の内容および被統括会社との資本関係図等を、確定申告書に添付しなければならないこととされる。

また、前記の改正に対応して、特定外国子会社等で所在地国基準または非関連者基準を満たさないものが、事業基準、実体基準および管理支配基準を満たす場合の適用対象金額の計算において、人件費の10%相当額を控除する措置が廃止されることになる。

今回の改正により、事業上の必要性から低税率国に設置された地域のハブ会社(あるいはミニ本社)である「事業統括会社」や「物流統括会社」が適用除外基準をすべて満たすケースが増えれば、これらの子会社にかかる合算課税の有無に関して、親会社が憂慮しなければならない状況が減少すると思われる。

今後は、海外持株会社の設立、中間卸会社やコミッションアーを利用した流通形態の採用、事業統括会社・物流統括会社等をコアとする税務効率的なサプライ・チェーン・マネジメントの構築などの国際事業戦略を、税務面のリスクを考慮することなく実施できる余地が大きく広がるものと思われる。

4. 資産性所得合算課税制度の導入

従前の制度においては、特定外国子会社等がいったん適用除外基準を満たしてしまえば、その特定外国子会社等のいわゆるパッシブ所得(利子・配当・使用料・キャピタルゲイン等)についても合算課税を免れていた。今まで、当該特定外国子会社等にそのような資産運用的な所得を付け替える行為が問題視されていたが、「資産性所得の合算」という新制度の導入により、この行為の防止がはかられることとなる(図表5)。

特定外国子会社等のうち適用除外基準を満たす者であっても、次の①から④に掲げる所得(以下、「資産性所得」という)を有する場合には、当該資産性所得について、内国法人等の当該特定外国子会社等に対する株式等の保有割合に応じ、内国法人等の所得に合算して課税される。資産性所得は、一定の配当・利子・使用料や株式・債券の譲渡所得などの、可動性が高く、付け替えの可能性の高いものに限定されている。

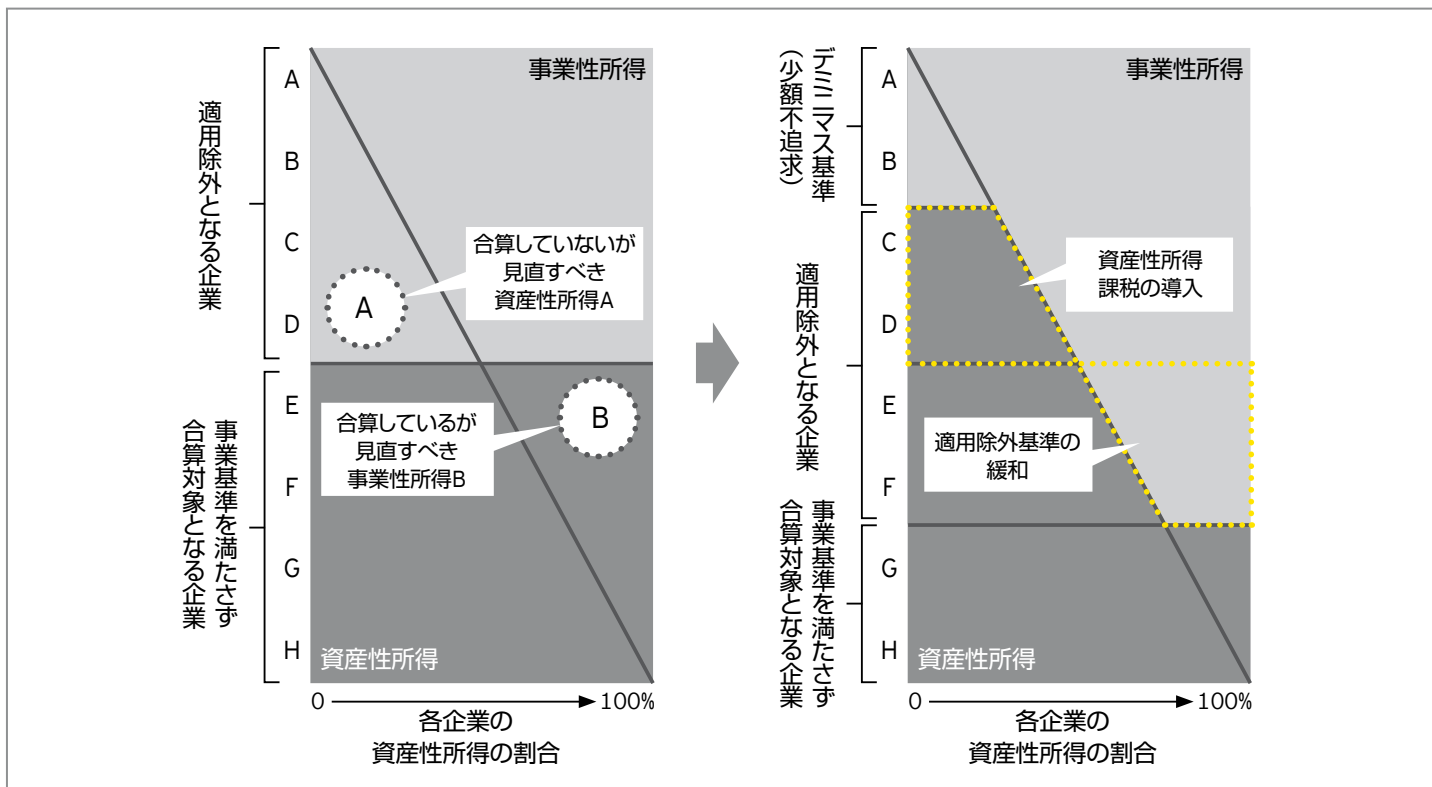
- ① 株式保有割合10%未満の株式等の配当等に係る所得またはその譲渡(取引所または店頭における株式等の譲渡に限られる)による所得
- ② 債券の利子に係る所得またはその譲渡(取引所または店頭における債券の譲渡に限られる)による所得
- ③ 工業所有権および著作権(出版権および著作隣接権が含まれる)の提供による所得(特定外国子会社等により開発されたもの等から生じる所得を除く)
- ④ 船舶または航空機の貸付けによる所得

ただし、特定外国子会社等の資産性所得の合計額が当該特定外国子会社等の税引前所得の5%相当額以下である場合、または特定外国子会社等の資産性所得に係る収入金額の合計額が1,000万円以下である場合には、本措置は適用しないこととされる(「デミニマス基準」)。

資産性所得の金額は、当該特定外国子会社等の課税対象金額を上限とする。また、資産性所得に係る収入金額から直接経費(収支の関係が明らかなものに限る)の控除が許される。ただし、株式等の配当等および債券の利子については、当期の支払利息を按分した金額の控除が認められる。

特定外国子会社等が行う事業(事業基準に掲げる事業を除く)の性質上、基本的かつ重要で欠くことのできない業務から生じる前記①および②の所得は合算される資産性所得から除かれる。たとえば、銀行・証券会社等がその事業から受け取る株式配当・債券利子等が除かれると予想されている。

(図表5) 資産性所得合算課税制度のイメージ



(注) 図中のA～Hは、トリガー税率を下回る特定外国子会社等で、実体基準、管理支配基準及び所在地国基準(又は非関連者基準)を満たしている前提の企業(出所)経済産業省「平成22年度税制改正について」

5. 二重課税の調整規定の導入

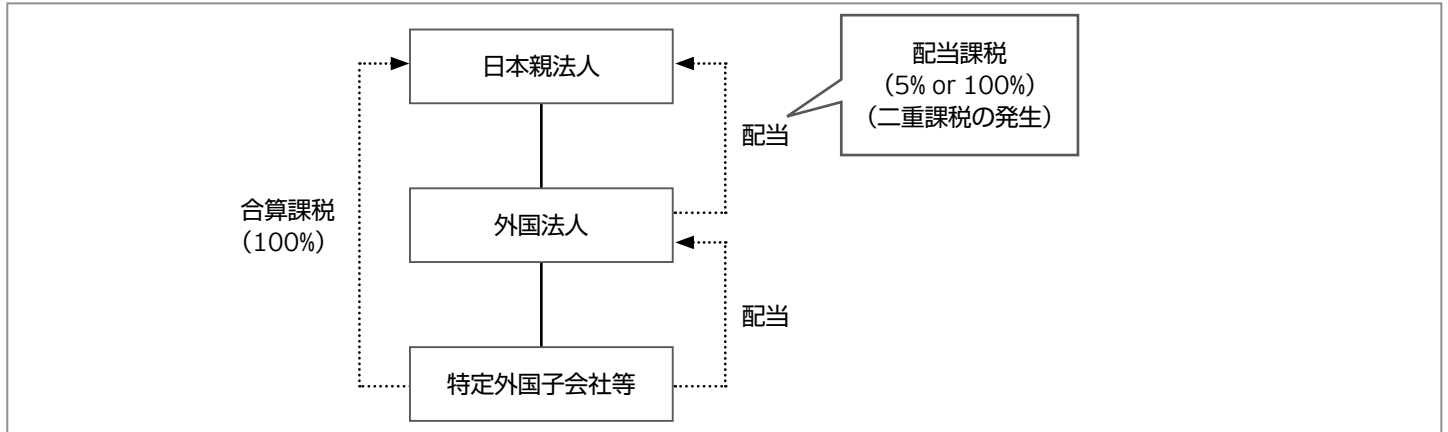
合算課税の対象となる特定外国子会社等が日本親会社からみて孫会社に位置する場合に、この孫会社から海外子会社を経由して日本親会社が配当を受け取る際に、日本におけるタックスヘイブン対策税制の合算課税と親会社における配当課税が二重に生じることが、平成21年度税制改正による「外国子会社配当益金不算入制度」の導入以降、問題視されていた(図表6)。今回の改正により、この二重課税問題が解決されることになる(図表7)。

内国法人等が外国法人から配当等を受ける場合には、その配当等の額のうち、内国法人等の配当等を受ける日を含む事業年度および当該事業年度開始の日前2年以内に開始した各事業年度における①、および②のいずれか少ない金額に達するまでの金額は、益金の額に算入しないものとされる。

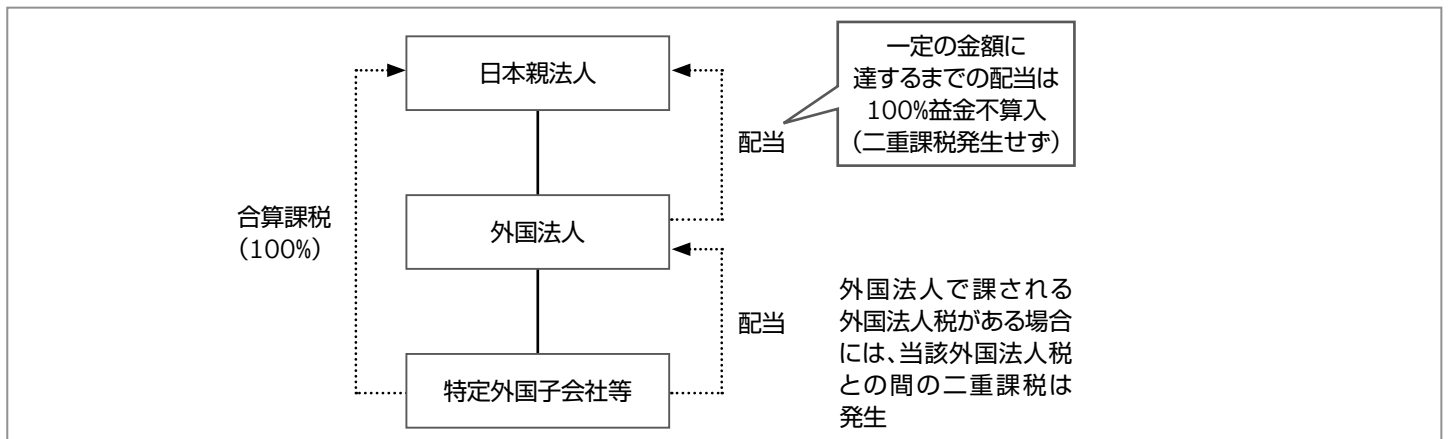
- ① 当該外国法人が他の外国法人(合算対象とされた金額を有さない者を除く)から受けた配当等の額のうち、当該内国法人等が当該外国法人を通じて間接に有する株式等に対応する部分の金額に相当する金額の合計額
- ② 当該他の外国法人につき合算対象とされた金額のうち、当該内国法人等が当該外国法人を通じて間接に有する株式等に対応する部分の金額の合計額

しかしながら、(1)孫会社たる特定外国子会社等から配当を受け取る海外子会社がその現地で配当所得につき法人税課税を受けた時の税負担は、依然として調整されないこと、(2)従前と同じく、特定外国子会社等が曾孫会社以下に該当する場合には合算課税と配当課税の二重課税が回避できないことには留意が必要である。

(図表6) 二重課税の発生(現行法)



(図表7) 二重課税調整の導入(改正案)



6. 内国法人等の株式保有割合要件の見直し

タックスヘイブン対策税制の適用を受ける内国法人等の直接および間接の外国関係会社株式等の保有割合の要件が10%以上(現行5%以上)に引き上げられることとなる。日本親法人の事務負担(合算課税対象会社の選別等)が軽減されるものと思われる。今後は、10%未満の少数持分保有の海外会社については、日本親会社がタックスヘイブン対策税制の適用の有無に憂慮する必要がなくなる。

7. 改正の適用時期

前記の改正は、特定外国子会社等の平成22年4月1日以後に開始する事業年度から適用される。ただし、前記「二重課税の調整規定の導入」は、内国法人の同日以後に開始する事業年度において受ける外国法人からの配当等について適用される。

日本企業にとって特に関心が高いと思われるトリガー税率の引き下げの適用時期については、注意すべきである。暦年を事業年度とする特定外国子会社等のトリガー税率が20%になるのは、平成23年12月期(2011年12月期)からである。よって、3月末を事業年度とする国内親会社の合算課税に関しては、平成24年3月期(2012年3月期)から新税制の影響を受けることになる。今しばらくは、旧トリガー税率(25%)による留意が必要とされる。

移転価格税制

1. はじめに

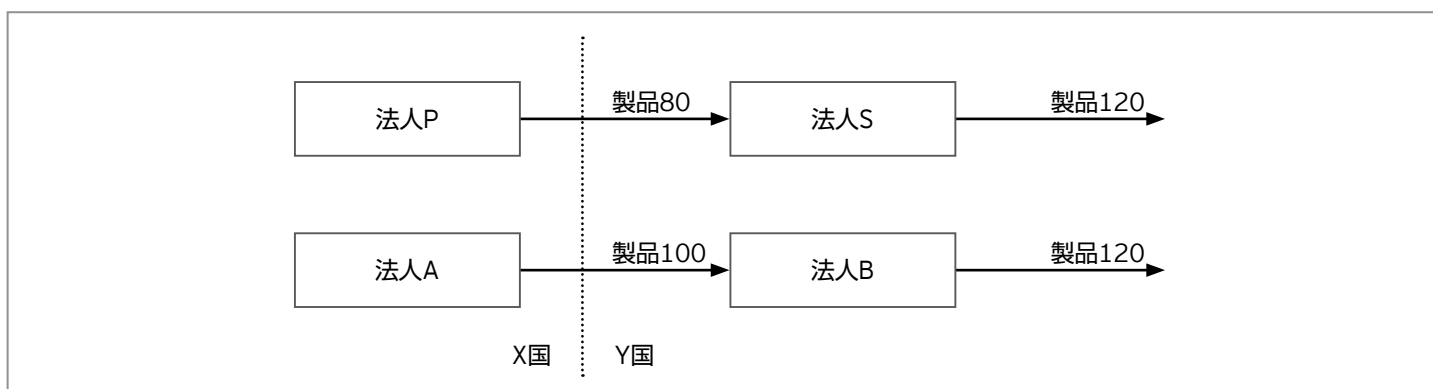
移転価格税制については、①独立企業間価格の算定に必要な文書等の明確化、②取引価格の交渉過程等の検討を要する場合に特に留意すべき事項等の明確化が大綱において示されている。これらの改正によって、課税当局による執行面の透明性がより高まると期待される一方で、海外進出している企業（納税者）においては移転価格税制への備えがこれまで以上に求められることになると考えられる。

2. 移転価格税制とは

移転価格税制は、法人が海外子会社などの国外関連者との間で行う棚卸資産等の取引の価格が、同様の状況において独立企業間で行われる取引の価格（独立企業間価格）と異なる場合に、法人とその国外関連者との取引が独立企業間価格で行われたものとみなして課税する制度である。

たとえば、図表8のように、X国の法人Pが独立企業間価格100(A→B)の製品をY国の国外関連者Sに80(P→S)で輸出していた場合、法人Pの所得は独立企業間価格100で行ったものとして算定され、差額の20(100-80)だけ所得が増額される。

(図表8) 取引関係図



これが移転価格税制の基本的なしくみであるが、実際の移転価格税制の適用場面では、国外関連者との間で行われた取引の結果得られる利益が問題とされるケースが多い。

移転価格税制では、法人が国外関連者との間で行った取引の交渉等の状況が独立企業間におけるそれと同じかどうかの問題となる。そのため、比較可能な独立企業間取引の選定、独立企業間価格の算定方法の選定が妥当か等々について、企業と課税当局との間で論争が生じるケースが多い。企業側は、妥当な取引価格と認識して取引を行っていることから、課税に対して不満が残ることもある。

さらに、時効が6年と通常の法人税調査よりも長いこともあって課税所得が多額となる傾向にあること、国際的な二重課税の問題が生じるが、租税条約に基づく相互協議を利用することによる二重課税の解決に時間を要する(おおむね2年)ことから、制度の運用の仕方によっては、企業の海外展開を阻害する場合もある制度と考えられる。

このような状況において、特に近年においては、産業界等からもより透明性のある制度の運用を求める声が強く寄せられていた。昨年12月に発表された大綱では、「国際取引を行う企業の予見可能性を確保し、事務負担に配慮しつつ、税務執行の透明化・円滑化の観点から」、次の2点を明確化することとされた。

- ① 移転価格調査における納税者の協力が得られない場合の推定課税規定において提出または提示を求めている書類の範囲
- ② 独立企業間価格の算定および検証にあたり、国外関連者との間の取引価格の交渉過程等の検討を要する場合に特に留意すべき事項等

また、今後の方向性として、移転価格税制についての国際的な議論の動向(OECD移転価格ガイドラインの見直し)を踏まえ、必要な方策を検討することとされている。

3. 改正の背景等

(1) 独立企業間価格の算定に必要な文書に関するルールの明確化

移転価格税制においては、法人が課税当局から独立企業間価格の算定に必要な書類等の提示を求められたときに遅滞なくこれらを提示しなかった場合、課税当局は同業種法人の売上総利益率等を基礎として算定した金額等を独立企業間価格と推定して更正することができる旨を規定している(租税特別措置法66条の4第7項に規定するいわゆる「推定課税」)。推定課税が行われた場合、納税者は自己の取引価格が法定された移転価格の算定方法により独立企業間価格であることを立証しない限り、課税当局による課税を覆すことはできない。

ところで、税法でいうところの「独立企業間価格の算定に必要な書類等」が具体的に何を指しているかは法令上明らかにされていない。国税庁が制定した「移転価格事務運営指針」2-4に、税務職員が調査において検討すべき書類等が明示されているにすぎない。このため、法人が一切の書類を提示しないなどの調査に非協力であった場合など、極めて限定された場面においてのみ推定課税が行われていたと思われるが、実務上はトラブルの原因となったケースも少なからずあったと思われる。

今回の改正により、「独立企業間価格の算定に必要な書類等」の範囲が通達レベルではなく法令で明確にされることになれば、執行面の透明性が高まり、課税当局が推定課税の規定を適用する場合が明確になり、推定課税が行われる事例が増加するものと予測される一方、納税者側の対応も容易となる。納税者としては、少なくとも遅滞なく「必要な書類等」を提示または提出できるように移転価格関連文書を整備しておくこと(文書化)が肝要となる。特に、多数の国・地域において国外関連者が同じような取引を行っている場合には、取引ごとの移転価格ポリシーや、現地における文書化の内容が、グループ内で整合性のとれたものであることが求められることとなる。

(2) 独立企業間価格の算定にあたり考慮すべき事項等の明確化について

現行の規定では、企業が直接間接に50%以上株式等を保有する海外関係会社であれば無条件に国外関連者と認定され、移転価格税制の適用対象とされる。しかし、たとえば50対50のジョイントベンチャーである場合、国外関連者との取引価格の交渉は、独立企業間で行われる価格交渉と同様の状況で行われている場合も多くあると思われる。

また、国外関連者の所在する国によっては、国境をまたぐ取引価格に対して政府による規制や指導がなされている事例も現実には存在する。このような場合、規制等を考慮せずに移転価格税制が適用されることによって、企業の対応が極めて難しくなる。

今回の改正で、これらの考慮すべき事項が明確にされることで、関連者間であっても取引価格の交渉が独立企業間と同様の価格交渉と認められ、取引相手国政府の規制・指導の存在が取引価格の分析において斟酌されることで、結果的に移転価格税制が適用されないこととなる「基準」が示されることが期待される。

4. 今後の方向性

大綱では、今後OECD移転価格ガイドライン見直しの議論の動向を踏まえながら、次の項目のような方策を検討するとしている。

- ① 関連者の判定基準における実質的な判断や独立企業間価格の算定方式における「幅(レンジ)」の概念のあり方
- ② 独立企業間価格の算定方式の適用優先順位の柔軟化や比較対象取引の候補が複数存在する場合等の選定のあり方の更なる明確化
- ③ シークレットコンパラブル(類似の取引を行う第三者から質問検査等により入手した比較対象取引|についての情報)のあり方

これらの項目については、各国の考え方に違いがあり、実務上の対応が困難であるという問題がある。今後、法令が移転価格に対する国際的な共通の解釈とされるOECD移転価格ガイドラインとより整合的に改正されれば、それに従った課税も国際的な理解とより整合的なものとなると考えられる。さらに、移転価格課税によって生じる二重課税も、条約相手国との相互協議によって、よりスムーズに排除されることが期待される。

外国税務当局との情報交換

平成22年度税制改正においては、情報提供と守秘義務の関係を整理することによって、租税条約等に定めるところにより、その租税条約等の相手国の税務当局に対し、租税に関する情報の提供を行うことができる旨の規定が整備されることになる。

企業や個人が行う国際取引に関して、税務当局が事実関係を解明するにあたり、国内で入手できる情報だけでは十分に解明できないことがある。このような場合には、日本国が締結している租税条約等の規定に基づき情報交換を実施して、必要な情報を入手している。

同様に条約相手国の税務当局から日本の税務当局に対して取引先等の情報について提供依頼があれば、租税条約の規定に基づき情報提供を行うことになる。しかしながら、国内法において情報提供の根拠となる明確な規定は存在しない。

平成15年度税制改正により、国内法に新しい質問検査権が創設され、条約相手国から、租税条約上の情報交換規定を根拠に情報提供の要請があった場合でも、質問検査権を行使できる根拠が明らかにされた。

これは、新たな質問検査権の創設以前においては、個別の税法に関する調査について必要がある場合には質問検査権を行使することは可能であったが、条約相手国から情報提供要請を受けたことを根拠に質問検査を行う法律上の根拠が明確でなかったため国内法が整備されたものである。つまり、平成15年度改正では情報提供の根拠規定の整備まで至らなかったのである。

最近の当局間の情報交換に関する動向については、近時の金融危機を背景にG8・G20サミット等の一連の国際会議にて、その重要性が確認され、各国の情報交換の実施のための租税条約等を積極的に締結する動きが加速している。日本においても、外国税務当局との情報交換に関し、租税条約や行政取極の締結により情報交換ネットワークを迅速に拡充するとともに、効率的かつ円滑に情報交換を実施していく必要性を感じているようである。

近時、日本が基本合意に至った租税条約等で情報交換規定が整備されたものには、次のものがある。

- ▶ スイス連邦との租税条約(平成21・6・26)
- ▶ バーミューダとの租税協定(平成21・6・26)
- ▶ ベルギー王国との租税条約(平成21・11・19)
- ▶ シンガポール共和国との租税協定(平成21・11・27)
- ▶ マレーシアとの租税協定(平成21・12・22)
- ▶ ルクセンブルク大公国との租税条約(平成21・12・24)

3章

振替社債等の利子等の非課税制度導入等

金融・証券税制

1. はじめに

今回の金融・証券税制に関する改正では、非居住者等が受ける振替国債等の利子等の非課税制度の拡充による振替社債等の利子等の非課税化や、民間国外債等の利子等に関する課税の特例の恒久化が注目を集めている。加えて、特定目的会社に係る課税の特例制度に関する導管性要件も改正される。企業の資金調達や証券化・流動化に際してのストラクチャーにも影響を及ぼすものと思われ、注意が必要である。

2. 非居住者等が受ける振替国債等の利子等の非課税制度の拡充

主要先進国の多くにおいては、非居住者等が受領する社債等の利子を非課税とする措置が講じられているが、わが国においては、非課税の範囲が振替国債・振替地方債にとどまり、外国人投資家によるわが国の債券市場への投資が阻害されているとの懸念があった。

今回の改正により、振替社債等に係る利子等についても非課税とされることとなり、わが国の法人の資金調達に係る環境の改善が期待されている。なお、この改正は、原則として、平成22年6月1日以後にその計算期間が開始する振替社債等の利子および同日以後に発行される特定短期社債の償還差益について適用することとされている。

(1) 非居住者等が受ける振替社債等の利子等の非課税制度の創設

① 振替社債等の利子および償還差益に関する非課税措置

非居住者または外国法人が、平成25年3月31日までに発行される振替社債等(利子が支払われるものに限る)につき、支払を受ける利子および償還差益(償還価額と取得価額との差額)、ならびに外国法人が支払を受ける同日までに発行される特定短期社債(発行日から償還期限までの期間が一定の期間以下であるものに限ると想定される)の償還差益について、所得税および法人税が非課税とされる。

従来、一定の電子CP等の償還価額と発行価額の差額については、発行時における18%源泉徴収の対象外とされているものの、法人税の課税対象となる可能性があったが、今回の改正で、セカンダリーマーケットで購入する場合のいわゆるマーケットディスカウント部分(発行価額と取得価額との差額)も含めて、償還差益が非課税とされる点が注目される。

② 振替社債等の範囲

この制度の対象となる振替社債等の範囲には、市場金利を参照する社債や新株予約権付社債、特定目的会社が発行する特定社債、J-REITが発行する投資法人債なども含まれると解される。

ただし、次に掲げるものは、この制度の適用対象から除外されるため注意を要する。

- ▶ 利子の額が発行者等の利益の額等に連動する振替社債等(いわゆる、利益連動債)
- ▶ 発行者と特殊の関係のある者(発行者との間に発行済株式等の50%超の保有関係がある者等)が支払を受ける利子および償還差益

なお、前述のとおり、平成22年6月1日以後にその計算期間が開始する振替社債等の利子および同日以後に発行される特定短期社債の償還差益について適用することとされているため、既発債に係る利子および償還差益についても非課税の対象となる点が注目される。

③ 非課税適用手続について

非課税措置の適用手続、振替社債等または特定短期社債の発行者が提出すべき書類等については、手続の簡素化を目的として所要の措置を講じることとされている。国内または国外においてカस्टディー業務を行う金融機関にあっては、改正後の手続について注意が必要である。

(2) 振替国債等の利子の課税の特例等に関する見直し

非居住者または外国法人が保有する振替国債、振替地方債に係る利子および特定短期国債に係る発行価額と償還金額との差額については、すでに非課税措置が講じられている。新たに、一定の外国投資信託が振替国債等に投資を行う場合についても非課税とされるほか、マーケットディスカウント部分の取扱いも明らかにされている。なお、この改正は、原則として、平成22年6月1日以後にその計算期間が開始する振替国債等の利子および同日以後に発行される特定短期国債の償還価額と取得価額との差額について適用することとされている。

① 外国投資信託が投資する振替国債等の利子に関する非課税措置

従来、外国投資信託が振替国債等に投資をする場合、設定に係る受益権の国外における募集が公募で行われ、かつ、受益権の募集が日本国内で行われないことが非課税の要件とされていたため、日本人投資家が投資する外国投資信託やファンドオブファンズ形態での国債等への投資の妨げとなっているという問題があった。

そこで、今回の改正では、次のいずれかに該当する外国投資信託を、振替国債等の利子が非課税となる適格外国証券投資信託の範囲に含めるとされている。

- ▶ 設定に係る受益権の国外における募集が公募により行われる外国投資信託で、国内における募集が公募のみにより行われ、かつ、収益の分配が国内における支払の取扱者を通じてのみ交付されること
- ▶ 受益権が他の適格外国証券投資信託の信託財産としてのみ取得されること

つまり、国内で収益の分配がなされる際の源泉徴収（いわゆる、水際源泉課税）が確保されることを前提として、外国投資信託が受領する振替国債等の利子を非課税とする措置が講じられるものである。また、ファミリーファンド形式の外国投資信託については、マザーファンドの受益権の「すべて」が適格外国証券投資信託に取得されていることが求められているため、一部でも非適格の外国投資信託に取得される場合は、非課税の取扱いが受けられないことに注意が必要である。なお、海外の年金基金による投資については依然明確にはされておらず、今後の動向に注意する必要がある。

② 振替国債等の償還差益に関する取扱い

従来、非居住者または外国法人が振替国債等（利子が支払われるものに限る）を取得する場合、償還差益（償還価額と取得価額との差額）が申告納税の対象となる可能性があり、非居住者等による国債保有を妨げる要因となっているのではないかとの危惧があったが、今回の改正により、所得税および法人税ともに非課税とされる。また、外国法人が投資する特定短期国債（割引の方法で発行される一定の短期国債）について、現在は償還価額と発行価額との差額を非課税とする措置が講じられているが、今後は、いわゆるマーケットディスカウント部分も含めた償還差益が非課税とされることになる。

③ 手続の簡素化

振替国債等の利子に係る課税の特例制度の適用にあたって、適格外国仲介業者の承認や非課税適用申告書の提出等について、従来は煩雑であった手続を簡素化することを目的として、所要の措置が講じられる。

3. 民間国外債等の利子の課税の特例等の見直し

民間国外債に係る利子の非課税制度は、創設以来、繰り返し延長されながら適用されてきたが、今回の改正により、平成22年4月1日以後に発行される民間国外債については恒久的に非課税措置が講じられる。前述のとおり、振替社債等の利子等に係る非課税制度が創設されるため、社債については、振替機関に登録したうえで、当該非課税制度の適用を受けるケースが多くなることが予想される。一方で、引き続きユーロ市場での起債を行う企業も少なくないと考えられ、企業にとって国内・国外双方での資金調達のチャンネルが増えることが期待される。

なお、この恒久化に伴い、非課税の対象外となる民間国外債の範囲の見直しを含めて、次の改正が行われる。

(1) 非課税措置の対象から除外される民間国外債

非課税措置の対象から除かれる民間国外債の範囲について見直しがなされ、軽課税国に本店等が所在する実体のない外国法人により発行される民間国外債に代えて、次のもの（国内金融機関等が支払を受けるものについては、源泉徴収が免除される）が対象外とされる。かねてより、民間国外債が支払利子に係る源泉徴収を回避する目的で利用されているおそれがあるとの議論がなされていたこともあり、これに対応するための措置であると思われる。

- ▶ 利子が発行者等の利益の額等に連動する民間国外債（利益連動債）
- ▶ 発行者と特殊の関係のある者（発行者との間に発行済株式等の50%超の保有関係がある者等）が有する民間国外債

(2) 指定民間国外債の廃止

スイスにおいて発行される指定民間国外債については、手続要件が外されて原則非課税として取り扱われていたが、これについては2年間の経過措置を講じたうえで廃止される。

(3) 手続の簡素化

民間国外債の発行者が提出すべき書類、特定民間国外債制度における利子受領者情報等について、手続の簡素化を目的として所要の措置が講じられる。

4. 特定目的会社に係る課税の特例制度における導管性要件の見直し

特定目的会社はその支払配当を損金算入するための要件(導管性要件)には、特定出資等の発行時の要件と各事業年度に関する要件の2種類がある。その発行時要件の1つとして、特定社債および優先出資について国内募集割合が50%超であることが規定されている。

今回の改正では、この要件の対象から特定社債が除外され、特定出資が追加される。これは、従来、特定目的会社が非居住者等から資金調達する際に、国内募集要件のない特定出資を利用して、多額の抛出を受け入れるケースが散見されたことに対応するものと考えられる。

なお、特定社債が税務上の機関投資家のみによって引き受けられているときには、非同族会社要件は判定基準から除外されるが、この適用を受けるためには、特定社債に係る国内募集制限が外れても、その引受先は税務上の機関投資家に限定されることになるので注意が必要となる。

特定社債は一般に振替機関に登録され、前述の「非居住者等が受領する振替社債等の利子等の非課税制度」の対象となるため、今後は非居住者等が特定社債を取得するケースが増加することも想定される。今回の改正を踏まえて、流動化ストラクチャーの見直しが必要となる可能性があるが、改正法の適用時期については大綱で明らかにされておらず、既存の特定目的会社に対する適用関係を含め、注意が必要である。

5. 少額上場株式等に係る配当所得および譲渡所得等の非課税措置の創設

金融所得課税の一体化の取組みのなかで、個人の株式市場への参加を促進する観点から、平成24年より上場株式等に係る税率の一本化(20%)が予定されている。これにあわせて、今回の改正において、非課税口座内の少額上場株式等に係る配当所得および譲渡所得等の非課税措置が導入される。

(1) 配当所得に関する非課税措置

居住者等が、金融商品取引業者等の営業所に開設した非課税口座において管理されている上場株式等(非課税口座内上場株式等)に係る配当等で、その非課税口座の開設の日の属する年の1月1日から10年以内に支払を受けるべきもの(当該金融商品取引業者等がその配当等の支払事務の取扱いをするものに限る)については、所得税および個人住民税を課さないこととされる。

なお、非課税口座には、その設定の日からその年の12月31日までの間に当該非課税口座を設定された金融商品取引業者等を通じて新たに取得した上場株式等(その非課税口座を設定した時からの取得対価の額の合計額が100万円を超えない範囲内のものに限る)および当該上場株式等を発行した法人の合併等により取得する合併法人株式等のみを受け入れることができる。

(2) 譲渡所得等に関する非課税措置

居住者等が、非課税口座の開設の日の属する年の1月1日から10年以内にその非課税口座に係る非課税口座内上場株式等の金融商品取引業者等への売委託等による譲渡をした場合には、その譲渡による譲渡所得等については、所得税および個人住民税を課さないこととされる。なお、非課税口座内上場株式等の譲渡により損失が生じた場合には、所得税および個人住民税に関する法令の規定の適用上、その損失の金額はないものとみなされる。

4章

租税特別措置の縮減・扶養控除の見直し等

その他重要な改正項目

1. はじめに

これまで、グループ法人税制等、国際課税および金融・証券税制について解説を行ったが、平成22年度税制改正においては、それ以外にも重要な改正項目が含まれている。そこで、4章では法人税、消費税、資産課税および個人所得課税に関するその他重要な改正項目について解説する。

2. 法人税関連

(1) 特殊支配同族会社における業務主宰役員給与の損金不算入制度の廃止

特殊支配同族会社における業務主宰役員給与の損金不算入制度は、平成22年4月1日以後に終了する事業年度から適用されないことになる。

(2) 租税特別措置

租税特別措置は、その多くが特定の者の税負担を軽減することなどによって、産業政策上等の特定の政策目的の実現に向けて経済活動を誘導する1つの手段となっている。しかし、適用実態がはっきりしないもの、適用件数が少ないものや、特定の業界や一部の企業のみが恩恵を受けていると思われるものなどが見受けられる状況にある。

そこで、納税者の視点に立ち、公平でわかりやすいしくみとするために、産業政策等の特定の政策目的により税負担の軽減等を行う「政策税制措置」(国税241項目、地方税286項目)をすべて「ふるい」にかけて、平成22年度税制改正から始まる今後4年間で抜本的な見直しが行われることになった。

平成22年度税制改正では、平成21年度末(平成22年3月31日)までに適用期限が到来する項目(国税82項目、地方税90項目)を中心に見直しが行われ、半数以上の項目(国税41項目、地方税57項目)は、廃止または縮減されることになった。

主な改正項目は次のとおりである。

- ▶ 適用期限の延長・拡充がされるもの^(注)
 - ▶ 中小企業投資促進税制(中小企業者が機械等を取得した場合の特別償却)
 - ▶ 中小企業者等の少額減価償却資産の取得価額の損金算入の特例
 - ▶ 交際費等の損金不算入制度、中小法人の損金算入の特例
 - ▶ 試験研究費の増加額に係る税額控除(増加型)または平均売上金額の10%を超える試験研究費に係る税額控除(高水準型)の選択制度
 - ▶ 中小企業者等以外の法人の欠損金の繰戻しによる還付の不適用措置、等
- (注) 適用期限が2年延長される
- ▶ 適用期限で廃止となるもの
 - ▶ 情報基盤強化税制
 - ▶ 資源再生化設備等の特別償却制度、等

租税特別措置に関しては、適用状況の透明化を図るために、租特透明化法(仮称)案が通常国会に提出される予定である。この法案が通れば平成23年4月1日以後に終了する事業年度の申告より、法人税申告書に適用額等を記載した「適用額明細書」を添付しなければならないことになる。

3. 消費税

会計検査院は、平成21年10月20日に財務大臣あてに「賃貸マンション等の取得に係る消費税額の納付について」という意見表示事項を提出した。

ここでは、「賃貸マンション等の取得に係る消費税額が仕入控除税額に算入され還付がされているのに、その後の課税売上割合の著しい減少にもかかわらず、免税事業者に戻ったり簡易課税制度の適用を受けたりすることで消費税額の調整を免れていて、調整額に相当する額が国に納付されていない」現況が具体例とともに報告されている。

この会計検査院の意見表示事項を受けて、平成22年度税制改正においては、消費税の課税の適正化の観点から、調整対象固定資産の取得に係る仕入控除税額が過大であった場合につき、減額調整する措置の対象となるよう、次の見直しが行われる。

簡易課税制度の適用期間を除く次の課税期間中に調整対象固定資産(棚卸資産以外の資産で税抜き100万円以上のもの)を取得した場合には、その取得があった課税期間を含む3年間は、免税事業者になることができず、また簡易課税制度も選択できないことになる。

- ▶ 課税事業者を選択した当初2年間の強制適用期間(平成22年4月1日以後に課税事業者選択届出書を提出した事業者の同日以後開始する課税期間から適用)
- ▶ 資本金1,000万円以上の新設法人につき、課税事業者が強制適用される設立当初の2年間(平成22年4月1日以後設立された法人について適用)

4. 資産課税

国税庁の平成19年の相続税の調査報告によると、被相続人のうち相続税の課税対象となる割合は、4.2%となっており、所得格差是正の観点から相続税の課税方式の抜本的な見直しの必要性が以前から議論されてきた。今回の改正において、課税方式の見直しは平成23年度以降の税制改正に見送られたが、小規模宅地等の課税の特例、定期金に関する権利の評価や住宅取得等資金の贈与税の非課税枠の拡大等が見直されている。

一方、個人所得課税においても、「子ども第一」、「控除から手当」という民主党の改革の方針により、それまで高所得者層がより多くの恩恵を受けていたとされる扶養控除が廃止され、子どものいる世帯であれば一律に給付を受けることのできる子ども手当、および高校授業料実質無償化が新たに創設されている。どちらの所得も非課税であり、所得制限がないということが特徴であるが、財源の確保が今後の争点になるものと考えられる。

(1) 小規模宅地等の課税の特例の見直し

小規模宅地等についての相続税の課税価格の計算の特例について、相続人等による事業または居住の継続への配慮という制度趣旨等を踏まえ、次の見直しが行われる。

- ① 相続人等が相続税の申告期限まで事業または居住を継続しない宅地等（現行：200㎡まで50%減額）が適用対象から除外される。
- ② 一の宅地等について共同相続があった場合には、取得した者ごとに適用要件が判定される。
- ③ 一棟の建物の敷地の用に供されていた宅地等のうちに特定居住用宅地等の要件に該当する部分とそれ以外の部分がある場合には、部分ごとに按分して軽減割合が計算される。
- ④ 特定居住用宅地等は、主として居住の用に供されていた一の宅地等に限られることが明確化される。

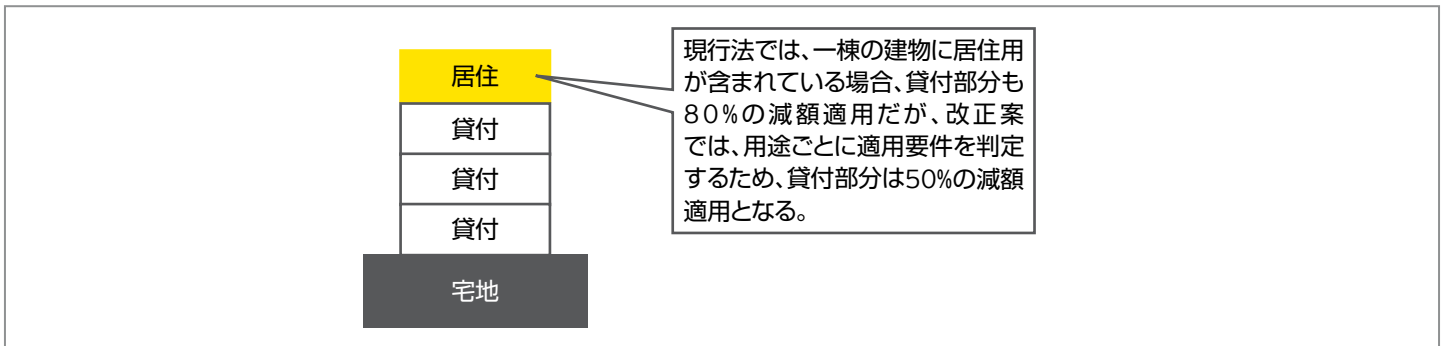
また、本改正は、平成22年4月1日以後の相続または遺贈により取得する小規模宅地等に係る相続税について適用される。

小規模宅地等の課税の特例は、本来相続人による事業または居住の継続を配慮して設けられたものである。しかしながら、現行制度上事業または居住を継続していなくても最低50%の減額の適用があり、本制度の趣旨と異なることから今回見直されることになった。

居住用宅地等を共同相続した場合、現行ではその宅地に居住しない者についても80%の減額適用があるが、取得者ごとに適用要件を判定することになり、その宅地に居住しない者については減額割合が0%となる。

また、図表1にあるように一棟の建物のうち、居住用と貸付用とに区分されていた場合、現行では貸付部分も80%の減額適用があるが、用途ごとに適用要件を判定することになり、貸付部分は50%の減額割合となる。

(図表1) 居住用と貸付用に区分されている場合



(2) 定期金に関する権利の評価方法等の見直し

定期金に関する権利の相続税および贈与税の評価について、現行の評価方法による評価額が実際の受取金額の現在価値と乖離していること等を踏まえ、次の見直しが行われる。

① 給付事由が発生している定期金に関する権利の評価額は、次に掲げる金額のうちいずれか多い金額とされる。

イ. 解約返戻金相当額

ロ. 定期金に代えて一時金の給付を受けることができる場合には、当該一時金相当額

ハ. 予定利率等を基に算出した額

(注1) 本改正は、平成22年4月1日から平成23年3月31日までの間に相続もしくは遺贈または贈与により取得する定期金に関する権利(当該期間内に締結した契約(確定給付企業年金等を除く)に係るものに限る)および平成23年4月1日以後の相続もしくは遺贈または贈与により取得する定期金に関する権利に係る相続税または贈与税について適用される。

② 給付事由が発生していない定期金に関する権利の評価額は、原則として、解約返戻金相当額とされる。

(注2) 本改正は、平成22年4月1日以後の相続もしくは遺贈または贈与により取得する定期金に関する権利に係る相続税または贈与税について適用される

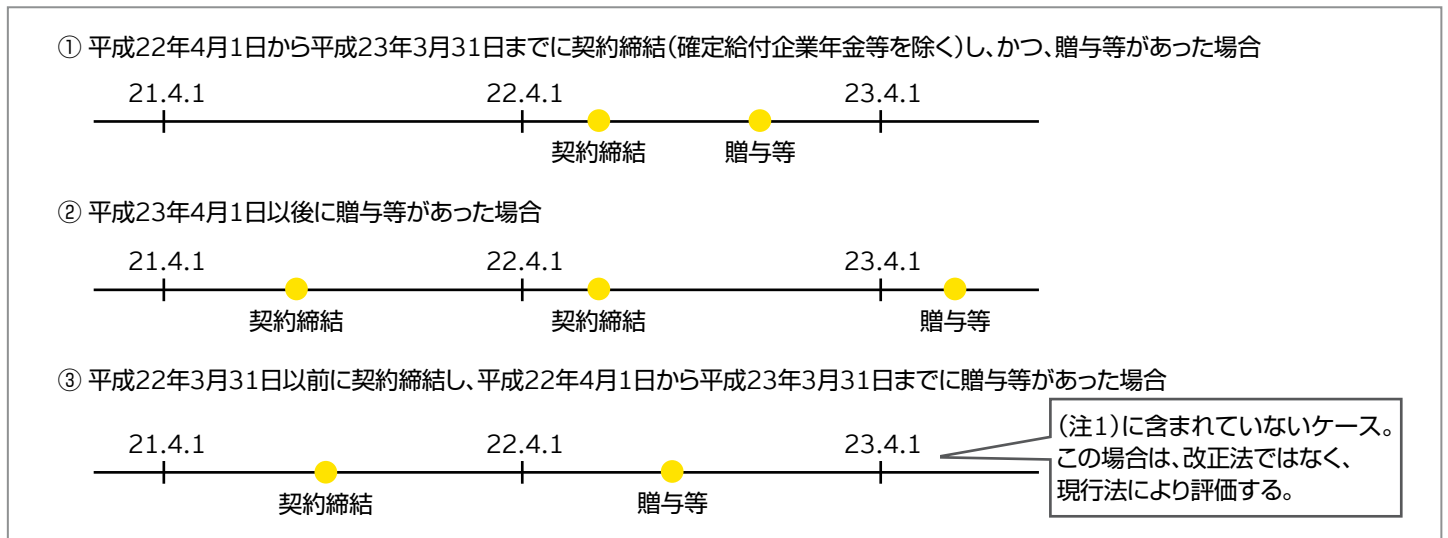
定期金に関する権利の評価は、昭和25年当時の金利水準(8%)と平均寿命(男性58歳、女性61.5歳)を勘案して定められたものである。当時と経済状況は大きく異なっているため評価額と現在価値は乖離しており、以前より問題点として挙げられていた。

会計検査院の平成18年度の決算検査報告では、保険金5,700万円を一時金で受け取ることに代えて、確定年金596万円を10年間にわたり支払を受ける方法を選択した場合、評価額は、 $596万円 \times 10年 \times 60 / 100 = 3,576万円$ となる事例について指摘されていたが、今回の改正で当該一時金相当額として正当に評価されることになる。

図表2で適用時期についてまとめているので、参考にされたい。図表2の①は、平成22年4月1日から平成23年3月31日までに契約し、かつ、贈与等を行った場合、図表2の②は、契約締結日にかかわらず贈与等を平成23年4月1日以後に行った場合であり、これらのケースは改正案により評価される。

一方、図表2の③のように平成22年3月31日以前に契約し、平成22年4月1日から平成23年3月31日までに贈与等をするケースも考えられる。このケースでは、前記(注1)の適用時期に該当せず、現行の評価方法により評価することになる。

(図表2) 適用時期について



(3) 障害者控除の見直し

定期金に関する権利の相続税および贈与税の評価について、現行の評価方法による評価額が実際の受取金額の現在価値と乖離していること等を踏まえ、次の見直しが行われる。

(注) 本改正は、平成22年4月1日以後の相続または遺贈に係る相続税について適用される。

(4) 住宅取得等資金に係る贈与税等の特例

① 贈与税の非課税枠の拡大

直系尊属から住宅取得等資金の贈与を受けた場合の贈与税の非課税措置については、次の措置が講じられる。

(注) 本改正は、平成22年1月1日以後に贈与により取得する住宅取得等資金に係る贈与税について適用される。ただし、平成22年中に住宅取得等資金の贈与を受けた者については、前記の改正前の制度と選択して適用できることとされる。すなわち、所得制限(2,000万円)が新たに設けられたが、所得金額が2,000万円を超えた場合でも、現行の非課税限度額(500万円)の適用を受けることができる。

② 相続時精算課税の特例の見直し

住宅取得等資金の贈与に係る相続時精算課税制度の特例について、特別控除の上乗せ(現行1,000万円)の特例が廃止され、年齢要件の特例の適用期限が2年延長される。相続時精算課税は65歳以上の親から20歳以上の子どもへの贈与について適用があるが、住宅取得資金の贈与については、親が65歳未満であっても適用がある。子どもの所得金額が2,000万円超の場合で、500万円超2,500万円以下の住宅取得資金の贈与を受けるときは、相続時精算課税を選択すれば贈与税の負担はなくてすむ。ただし、贈与を受けた金額は親の相続財産に加算されるので、親の相続税も考慮する必要がある。

(i) 非課税限度額(現行500万円)が次のように引き上げられる。

(イ) 平成22年中に住宅取得等資金の贈与を受けた者 1,500万円

(ロ) 平成23年中に住宅取得等資金の贈与を受けた者 1,000万円

(ii) 適用対象となる者は贈与を受けた年の合計所得金額が2,000万円以下の者に限定される。

(iii) 適用期限は平成23年12月31日(現行平成22年12月31日)までとされる。

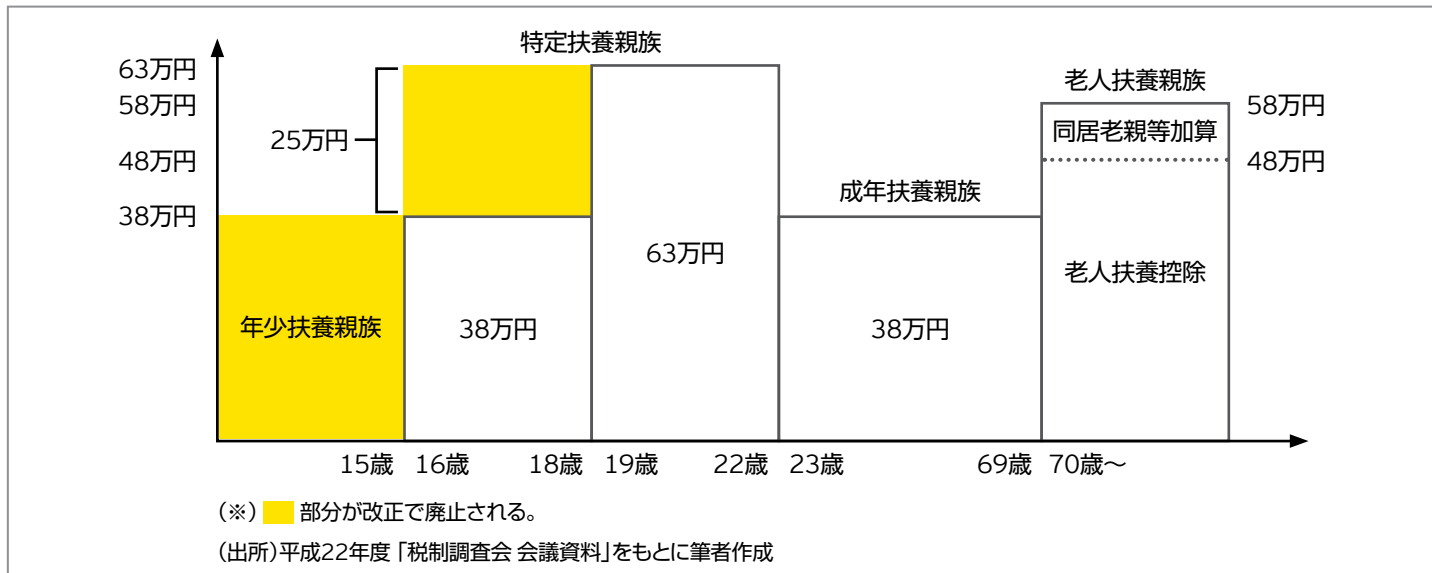
5. 所得税関係

(1) 扶養控除の見直し

年少扶養親族(扶養親族のうち、年齢16歳未満の者をいう)に係る扶養控除38万円が廃止される。また、特定扶養親族(扶養親族のうち、年齢16歳以上23歳未満の者をいう)のうち、年齢16歳以上19歳未満の者に係る扶養控除の上乗せ部分(25万円)が廃止され、扶養控除の額が38万円とされる。

なお、本改正は、平成23年分以後の所得税について適用される。子ども手当の支給および高校授業料実質無償化に伴い、これらの恩恵に相当する年少扶養控除(38万円)、特定扶養控除の上乗せ部分(25万円)が図表3のように廃止される。なお、19歳から22歳までの特定扶養控除の上乗せ部分については、現行のままである。

(図表3) 扶養控除の概要(障害者を除く)



(2) 生命保険料控除の改組(図表4)

平成24年1月1日以後に締結する保険契約等のうち、介護・医療保障を内容とする主契約・特約分を新たに介護医療保険料控除として、一般生命保険料控除(限度額4万円)、個人年金保険料控除(限度額4万円)と別枠で適用限度額4万円の所得控除が設けられる。各保険料控除の合計適用限度額は12万円となる。

(図表4) 生命保険料控除額の計算

年間の支払保険料等	控除額
20,000円以下	支払保険料等の全額
20,000円超 40,000円以下	$\frac{\text{支払保険料等}}{2} + 10,000\text{円}$
40,000円超 80,000円以下	$\frac{\text{支払保険料等}}{4} + 20,000\text{円}$
80,000円超	一律40,000円

(3) 子ども手当、高校の実質無償化

子ども手当については、現時点では具体的な金額等はまだ明文化されていないが、民主党のマニフェストによると中学修了までの子どもがいる世帯に対し、子ども1人当たり月額2万6千円を支給することとされている。高校の実質無償化についても具体的には明文化されていないが、同党のマニフェストによると国公立高校に通う子どもがいる世帯に対しては、実質的に授業料を免除し、私立高校に通う子どもがいる世帯に対しては、国公立高校授業料相当額を助成するとされている。これらの手当については、所得制限は設けられず、所得税を課さない措置が講じられる。

(4) 寄附金控除の適用下限額の引下げ

平成22年分以後の所得税から寄附金の適用下限額が現行の5千円から2千円に引き下げられる。

(5) 居住用財産を譲渡した場合の課税の特例

特定の居住用財産の買換えおよび交換の場合の長期譲渡所得の課税の特例(措法36の2、36の5)について、譲渡資産に係る対価の額を2億円以下とする要件が追加され、平成23年12月31日まで2年間適用期限が延長される。

また、居住用財産の買換え等の場合の譲渡損失の損益通算および繰越控除(措法41の5)や特定居住用財産の譲渡損失の損益通算および繰越控除(措法41の5の2)についても、平成23年12月31日まで2年間延長される。

特定の居住用財産の買換えおよび交換の場合の長期譲渡所得の課税の特例については、特定の居住用財産を一定期間内に買換えおよび交換をした場合に生じた一定の譲渡益に対して、将来買換え資産等を譲渡するまで課税の繰延べを行うというものである。今回の改正で特定の居住用財産の譲渡収入対価が2億円を超える場合には、この特例は適用されないことになる。

(6) 住宅資金の貸付け等を受けた場合の課税の特例

給与所得者等が住宅資金の貸付け等を受けた場合の課税の特例(措法29)については、平成22年12月31日の適用期限の到来をもって廃止される。ただし、同日以前にその使用者から住宅資金の貸付け等を受けている者に対しては、この特例を引き続き適用するための所要の経過措置が講じられる。

この特例は、使用者(経営者)から給与所得者等(従業員)が無利息または低金利で住宅資金の貸付けを受けた場合や、金融機関等から住宅資金を借り入れて、使用者から利子補給を受けた場合等の経済的利益は非課税というものである。厚生労働省の要望書によると昨今の経済状況から、この特例の利用可能者数が近年大幅に減少してきていることや、住宅ローン控除制度を併せて適用することが可能なことから今回廃止されることになったと考えられる。

Contact

1章 グループ法人税制等

原口 太一 マネージャー +81 3 3506 2677 taichi.haraguchi@jp.ey.com

2章 国際課税

タックスヘイブン対策税制

南波 洋 ディレクター +81 3 3506 2603 hiroshi.namba@jp.ey.com

移転価格税制

上原 一洋 パートナー +81 3 3506 2636 kazuhiko.uehara@jp.ey.com

川口 尚一 シニアマネージャー +81 3 3506 2088 shoichi.kawaguchi@jp.ey.com

外国税務当局との情報交換

原口 太一 マネージャー +81 3 3506 2677 taichi.haraguchi@jp.ey.com

3章 金融・証券税制

蝦名 和博 パートナー +81 3 3506 2463 kazuhiko.ebina@jp.ey.com

西川 真由美 シニアマネージャー +81 3 3506 3895 mayumi.nishikawa@jp.ey.com

4章 その他重要な改正項目

石田 昌朗 ディレクター +81 3 3506 2679 masaaki.ishida@jp.ey.com

清水 智恵子 ディレクター +81 3 3506 2633 chieko.shimizu@jp.ey.com

本記事全般に関するご質問・ご意見等がございましたら、下記までお問い合わせ下さい。

新日本アーンスト アンド ヤング税理士法人
コーポレート・コミュニケーション部 Tax.Marketing@jp.ey.com

Ernst & Young

アーンスト・アンド・ヤングについて

アーンスト・アンド・ヤングは、アシュアランス、税務、トランザクション・アドバイザー・サービスなどの分野におけるリーダーとして、全世界の14万4千人の構成員が、共通のバリュー（価値観）に基づいて、品質の高いサービス提供を行っています。私どもは、クライアント、構成員、そして社会を支援し、各サービス分野において、皆様の可能性の実現を追求し、プラスの変化をもたらすよう支援します。

「アーンスト・アンド・ヤング」とは、アーンスト・アンド・ヤング・グローバル・リミテッドのメンバーファームで構成されるグローバル・ネットワークを指し、各メンバーファームは法的に独立した組織です。アーンスト・アンド・ヤング・グローバル・リミテッドは、英国の保証有限責任会社であり、顧客サービスは提供していません。詳しくは、www.ey.comにて紹介しています。

新日本アーンスト アンド ヤング税理士法人について

新日本アーンスト アンド ヤング税理士法人は、長年にわたり培ってきた経験と国際ネットワークを駆使し、常にクライアントと協力して質の高いグローバルなサービスを提供しております。企業のニーズに即応すべく、国際税務、M&A、組織再編や移転価格などをはじめ、税務アドバイザー・税務コンプライアンスの専門家集団として質の高いサービスを提供しております。詳しくは、www.eytax.jpにて紹介しています。

©2010 Ernst & Young Shinnihon Tax
All Rights Reserved.

EYTAX CC20100226-2

本書又は本書に含まれる資料は、一定の編集を終った要約形式の情報を掲載するものです。したがって、本書又は本書に含まれる資料のご利用は一般的な参考目的の利用に限られるものとし、特定の目的を前提とした利用、詳細な調査への代用、専門的な判断の材料としてのご利用等はしないでください。本書又は本書に含まれる資料について、新日本アーンスト アンド ヤング税理士法人を含むアーンスト・アンド・ヤングの他のいかなるグローバル・ネットワークのメンバーも、その内容の正確性、完全性、目的適合性その他いかなる点についてもこれを保証するものではなく、本書又は本書に含まれる資料に基づいた行動又は行動をしないことにより発生したいかなる損害についても一切の責任を負いません。