

# SNEY Newsletter

 **ERNST & YOUNG**

*Quality In Everything We Do*

平成19年度税制改正  
減価償却制度 1

役員給与の損金不算入  
制度の改正 5

三角合併制度の導入に  
対応する平成19年度税制  
改正について 8

2007 Tax Reform –  
Depreciation 13

Amendment of the rules  
regarding the limitation of  
the tax deductibility of  
director's compensation  
payments 17

The Treatment of  
Triangular Merger  
Transactions under the  
2007 Tax Reform 19

Shin Nihon Ernst & Young

新日本アーンスト アンド ヤング税理士法人

[www.sney.com](http://www.sney.com)

## 平成 19 年度税制改正 減価償却制度

経済活性化・国際競争力の強化を打ち出した平成 19 年度税制改正において、減価償却制度の抜本的な見直しが行われました。具体的には、償却可能限度額及び残存価額を撤廃し、定額法・定率法いずれを採用した場合においても法定耐用年数経過時に備忘価額 1 円まで取得価額全額を償却できるよう制度が見直されました。既存設備等についても、償却可能限度額 (95%) に達した後の 5 年間で均等償却することで備忘価額 1 円まで取得価額全額償却が可能となりました。また、一部の減価償却資産の耐用年数について短縮が行われました。

新しい減価償却制度の下においては取得時期が改正前か改正後であるかによって区分して管理を行う必要があります。本稿では、主な改正点の内容について紹介いたします。

### 1. 償却可能限度額及び残存価額の廃止等

#### (1) 平成 19 年 4 月 1 日以後に取得した減価償却資産

償却可能限度額 (取得価額の 95% 相当額) 及び残存価額 (10%) が廃止され、耐用年数経過時点に「残存簿価 1 円」まで償却できるようになりました。(法令 48 の 2、61)

#### (2) 平成 19 年 3 月 31 日以前に取得した減価償却資産

取得価額の 95% 相当額 (従前の償却可能限度額) までの減価償却は従前通りです。そして前事業年度までに取得価額の 95% 相当額まで償却が到達した減価償却資産については、その翌事業年度 (平成 19 年 4 月 1 日以後に開始する事業年度に限る) 以後において、残りの 5% について 5 年間で残存簿価 1 円まで均等償却できるようになりました。(法令 48、61)

### 2. 定額法と旧定額法

#### (1) 定額法

平成 19 年 4 月 1 日以後に取得した減価償却資産に適用します。

定額法の償却限度額 = 取得価額 × 定額法の償却率

(1 円まで償却)

#### (2) 旧定額法 (従前の定額法)

平成 19 年 3 月 31 日以前に取得した減価償却資産に適用します。

旧定額法の償却限度額 = (取得価額 - 残存価額 10%) × 旧定額法の償却率 (95% まで償却)

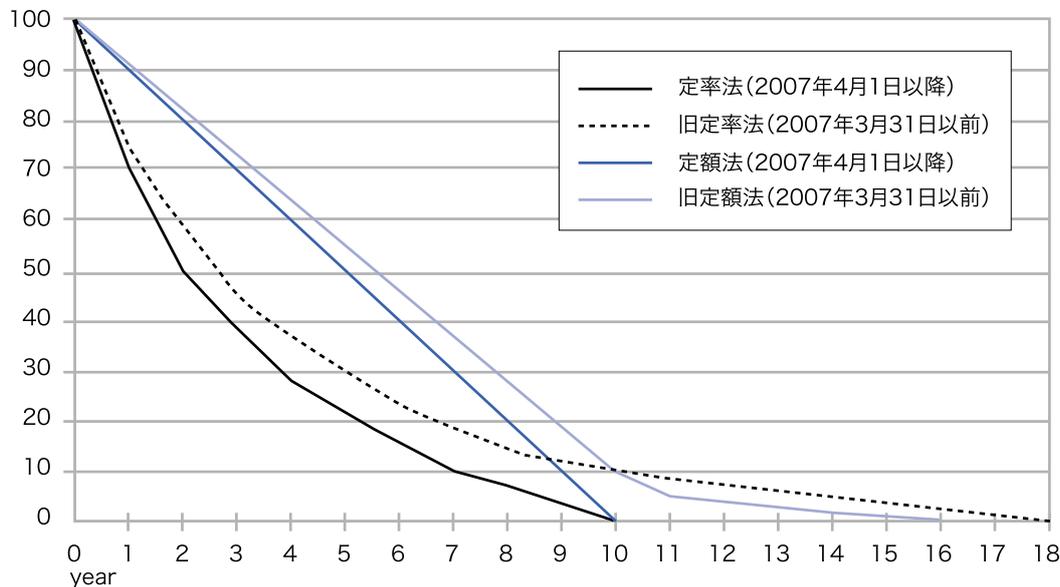
なお、取得価額の 95% 相当額まで到達した減価償却資産については、その到達した事業年度の翌事業年度 (平成 19 年 4 月 1 日以後に開始する事業年度に限る) 以後において、残りの取得価額の 5% について 5 年間で残存簿価 1 円まで均等償却できます。

(表) 新旧で償却率が異なる耐用年数の定額法の償却率 (抜粋)

耐用年数	旧定額法の償却率	新定額法の償却率
3 年	0.333	0.334
6 年	0.166	0.167
15 年	0.066	0.067
17 年	0.058	0.059

\* 新定額法の償却率はすべて小数点以下第 3 位未満切り上げで統一されました。

### 法定耐用年数 10 年の場合の償却例



### 3. 定率法と旧定率法

#### (1) 定率法(250%定率法)

平成19年4月1日以後に取得した減価償却資産に適用します。

- ① 取得当初(調整前償却額 ≥ 償却保証額となる事業年度)  
**定率法の償却限度額 = 期首帳簿価額(取得価額から損金算入した償却額を控除した額) × 定率法の償却率(改定取得価額まで償却)**
- ② 調整前償却額 < 償却保証額 となる事業年度  
**定率法の償却限度額 = 改定取得価額 × 改定償却率(1円まで償却)**

#### 【用語の説明】

- ・ 調整前償却額 = 上記①の算式による償却額
- ・ 償却保証額 = 取得価額 × (耐用年数に応じた)保証率
- ・ 改定取得価額 = 初めて②に該当した事業年度の期首帳簿価額(取得価額から既に損金算入した償却額を控除した額)

適用される定率法の償却率は、定額法の償却率の原則2.5倍に設定されています。

定率法は未償却残高に償却率を乗ずる性質上、償却額が逡減して100%償却に至るまでには期間がかかります。そこで、

通常計算による償却限度額(調整前償却額)が償却保証額に満たない事業年度については、計算方法が定額法に切り替わり、改定取得価額に改定償却率を乗じて残存簿価1円まで償却します。この計算方法によれば、耐用年数の最初の6~7割の期間は250%定率法で償却を行い、その後の残り3~4割の期間は、改定償却率による定額法で償却を行う形になります。なお、改定償却率で償却を行う切替え年は耐用年数に応じて決まりますので、表(参考)をご覧ください。

#### (2) 旧定率法(従前の定率法)

平成19年3月31日以前に取得した減価償却資産に適用します。

**旧定率法の償却限度額 = 期首帳簿価額(取得価額から既に損金算入した償却額を控除した額) × 旧定率法の償却率(95%まで償却)**

なお、取得価額の95%相当額まで到達した減価償却資産については、その到達した事業年度の翌事業年度(平成19年4月1日以後に開始する事業年度に限る)以後において、残りの取得価額の5%について5年間で残存簿価1円まで均等償却できます。

(表) 主な耐用年数の定率法の償却率(抜粋)

耐用年数	旧定率法の償却率	新定率法の償却率	保証率	改定償却率	(参考) 改定償却率償却への切替え年
2年	0.684	1.000	-	-	-
3年	0.536	0.833	0.02789	1.000	3年目
4年	0.438	0.625	0.05274	1.000	4年目
5年	0.369	0.500	0.06249	1.000	5年目
6年	0.319	0.417	0.05776	0.500	5年目
8年	0.250	0.313	0.05111	0.334	6年目
10年	0.206	0.250	0.04448	0.334	8年目
15年	0.142	0.167	0.03217	0.200	11年目
17年	0.127	0.147	0.02905	0.167	12年目
20年	0.109	0.125	0.02517	0.143	14年目

#### 4. 平成 19 年 4 月 1 日以後の資本的支出

資本的支出とは固定資産の使用可能期間を延長又は価額を増加させる部分の支出をいいます。資本的支出を行った日が改正前（平成 19 年 3 月 31 日以前）か改正後かによって資本的支出の償却方法が異なります。なお、一つの資本的支出ごとに償却方法の原則、特例の適用が可能です。（令 55）

<b>改正前</b>	既存の減価償却資産の取得価額に加算し、既存の減価償却資産と合算して償却を行う。 (実務上は資本的支出を行った事業年度については資本的支出部分の償却限度額を分けて月割計算。翌事業年度より合算。)			
<b>改正後</b>	既存の減価償却資産を平成 19 年 3 月 31 日以前に取得	<b>原則</b>	<b>特例</b>	
		新たな減価償却資産を取得したものとし、既存の減価償却資産の種類と耐用年数に応じて償却を行う。 (既存の減価償却資産は、旧定額法、旧定率法による償却を継続します。)	改正前の取扱いと同様に、既存の減価償却資産の取得価額に加算し、既存の減価償却資産と合算して償却を行うことができる。  (合算した後の帳簿価額がその減価償却資産全体の取得価額の 5% 相当額を超えるときは、既存の減価償却資産が残存 5% の 5 年均等償却に移行している場合でも、元の償却方法に戻るのに留意が必要です。)	
<b>改正後</b>	既存の減価償却資産を平成 19 年 4 月 1 日以後に取得	<b>原則</b>	定率法を採用している場合のみ選択可能	
		<b>特例①</b>	<b>特例②</b>	
		新たな減価償却資産を取得したものとし、既存の減価償却資産の種類と耐用年数に応じて償却を行う。 (定額法は原則のみの適用となります。)	資本的支出を行った事業年度は原則と同様に別々に償却を行い、翌事業年度開始時に既存の減価償却資産の帳簿価額と資本的支出の帳簿価額の合計額を取得価額とする一つの減価償却資産を新たに取得したものとする。  この場合、翌事業年度開始日を取得日とし、既存の減価償却資産の種類及び耐用年数に基づいて償却を行う。	同一事業年度に複数回の資本的支出を行った場合に、その資本的支出のうち種類及び耐用年数を同じくするものの帳簿価額を翌事業年度開始時に合算して一つの減価償却資産を新たに取得したものとする。  (合算の組合せは会社の任意ですが、特例①を採用した資本的支出は除き、また一度合算した組合せの変更は認められません。)

## 5. 法定耐用年数の見直し

次の減価償却資産について、法定耐用年数の改正が行われました。改正後の法定耐用年数は平成 19 年 4 月 1 日以後に開始する事業年度から適用されます。(耐用年数省令別表第二)

- ① 半導体用フォトレジスト製造設備  
5 年(改正前 8 年)
- ② フラットパネルディスプレイ又はフラット  
パネル用フィルム材料製造設備  
5 年(改正前 10 年)

## 6. 償却方法の選定

減価償却資産の償却方法は、減価償却資産ごとに、かつ、設備の種類その他の区分ごとに選定が必要です。2 以上の事業所等を有する法人は、事業所等ごとに償却方法を選定することができます。

さらに、平成 19 年 4 月 1 日以後に取得した減価償却資産の償却方法については、平成 19 年 3 月 31 日以前に取得した減価償却資産について選定した償却方法と区分して償却方法を選定することができます。(令 51 ①)

### (2) 償却方法のみなし選定

平成 19 年 3 月 31 日以前に取得をした減価償却資産について旧定額法、旧定率法を選定している場合に、(1)の償却方法の届出書を提出しないときは、従前の区分と同様の償却方法を選定したとみなされ、それぞれ定額法、定率法を適用することになります。(令 51 ③)

### (3) 償却方法の変更

法人が選定した償却方法(届け出ずに法定償却方法を採用している場合を含む)を変更しようとするときは、原則として、新たな償却方法を採用しようとする事業年度開始の日の前日までに減価償却資産の償却方法の変更承認申請書を納税地の所轄税務署長に提出し、承認を受ける必要があります。(令 52)

ただし、平成 19 年 4 月 1 日以後最初に終了する事業年度に限り、法人が選定した償却方法を変更しようとするときは、その事業年度に係る確定申告書の提出期限までに減価償却資産の償却方法承認申請書を納税地の所轄税務署長に提出すれば、その届出書の提出をもって償却方法の変更の承認があったものとみなされます。(改正令附則 11 ③)

## 7. 届出・手続等

### (1) 減価償却資産の償却方法の選定

平成 19 年 4 月 1 日以後に取得をした減価償却資産の償却方法について、平成 19 年 3 月 31 日以前に取得をしたものと区分して償却方法を選定する場合には、確定申告書の提出期限までに、減価償却資産の区分ごとに採用する償却方法を記載した「減価償却資産の償却方法の届出書」を納税地の所轄税務署長に届出が必要です。(令 51 ②)

この記事についてご質問等ございましたら、下記の者までお気軽にお問い合わせください。

山本 恭司 Tel.03-3506-2048 Fax.03-3506-2554



## 役員給与の損金不算入制度の改正

平成18年度税制改正で大幅に見直された役員給与の損金不算入の制度は、平成19年度税制改正において所定の整備がなされました。この改正は平成19年4月1日以後に開始する事業年度について適用されます。

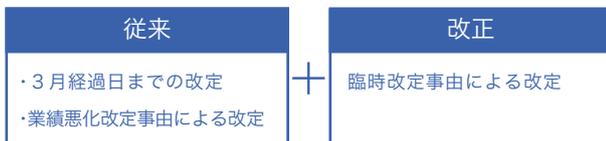
また、平成18年度税制改正後、法人税基本通達の改正は行われておらず、役員給与に関して、平成18年6月の「役員給与に関するQ&A」及び平成18年12月の「役員給与に関する質疑応答事例」が公表されていましたが、平成19年3月13日に法人税基本通達の一部改正が公表され、役員給与に係る通達についても改正が行われました。

### 1. 法人税法等の改正の内容

#### (1) 定期同額給与

従来の「3月経過日までの改定」と「業績悪化改定事由による改定」に加えて、新たに「臨時改定事由による改定」についても定期同額給与として取扱うこととされました。(法令 69 ①一口)

「臨時改定事由」とは、役員の職制上の地位の変更、その役員の職務の内容の重大な変更その他これらに類するやむを得ない事情のことをいい、この事情によってなされた役員に係る定期給与の額の改定についても定期同額給与とされます。

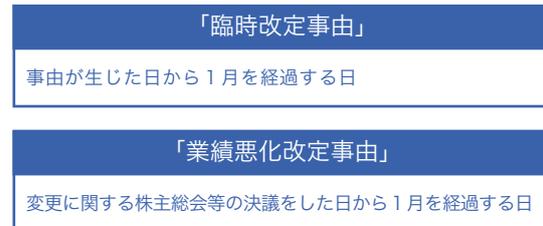


#### (2) 事前確定届出給与

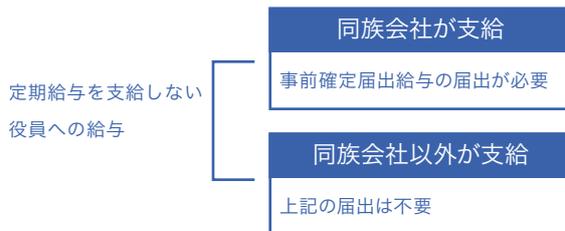
① 事前確定届出給与に関する届出期限については、役員給与に係る定めに関する決議を行なう株主総会等の日から1月を経過する日までとされました。(法令 69 ②一)



② 事前確定届出給与の届出書の提出後、「臨時改定事由」と「業績悪化改定事由」による給与改定があった場合、届出の変更が可能となりました。この場合の届出の期限は以下のようになります。(法令 69 ③)



③ 同族会社に該当しない法人の場合には、定期給与を支給しない役員に対して支給する給与について、事前確定届出給与の届出が不要とされました。(法基 34 ①二)



### 2. 法人税基本通達の改正の内容

#### (1) 定期同額給与の意義

定期同額給与における「その支給期間が1月以下の一定の期間ごと」とある給与とは、あらかじめ定められた支給基準に基づいて、毎日、毎週、毎月のように月以下の期間を単位として定期的に反復又は継続して支給されるものをいい、非常勤役員に対して年1回等所定の時期に支給するようなものは、定期同額給与には該当しません。(法基通9-2-12)

#### (2) 経営の状況の著しい悪化に類する理由

「業績悪化改定事由」における「経営の状況が著しく悪化したことその他これに類する理由」とは、経営状況が著しく悪化したことなどやむを得ず役員給与を減額せざるを得ない事情があることをいい、法人の一時的な資金繰りの都合や単に業績目標値に達しなかったことなどは含まれません。(法基通9-2-13)

#### (3) 事前確定届出給与の意義

事前確定給与として所轄税務署長へ届け出た支給額と実際の支給額が異なる場合には、原則として、その支給額の全額が損金不算入となります。(法基通9-2-14)

#### (4) 確定額の意義

事前確定届出給与における「確定額」には、現物資産により支給するもの、支給額の上限のみを定めたもの及び一定の条件を付すことにより支給額が変動するようなものは含まれません。(法基通9-2-15)

## (5) 職務の執行を開始する日

事前確定届出給与の届出における「職務の執行を開始する日」とは、その役員の就任日など個々の事情によりますが、例えば、定時株主総会において役員に選任されその日に就任した者及び定時株主総会の開催日に現に役員である者にあつては、その定時株主総会の開催日となります。(法基通9-2-16)

## (6) 業務執行役員の意義

利益連動給与における業務執行役員とは法人の業務を執行する役員をいい、例えば、法人の役員であっても、取締役会設置会社における代表取締役以外の取締役のうち業務を執行する取締役として選定されていない者、社外取締役、監査役及び会計参与は含まれません。(法基通9-2-17)

## (7) 確定額を限度としている算定方法の意義

利益連動給与における「確定額を限度としている算定方法」とは、その支給額の上限が具体的な金額をもって定められていることをいい、例えば、「経常利益の〇〇%を限度として支給する。」という定め方はこれに当たりません。(法基通9-2-18)

## (8) 算定方法の内容の開示

利益連動給与における客観的な算定方法の内容の開示とは、業務執行役員のすべてについて、その業務執行役員ごとに次に掲げる事項を開示することをいいます。(法基通9-2-19)

- ① その利益連動給与の算定の基礎となる利益に関する指標
- ② 支給の限度としている確定額
- ③ 客観的な算定方法の内容

## (9) 利益に関する指標の数値が確定した時期

利益連動給与の規定の適用上、利益に関する指標の数値が確定した時とは、定時株主総会において計算書類の承認を受けた時をいいます。(法基通9-2-20)

## (10) 役員報酬の支給限度額の増額に伴う一括支給額

定期同額給与の規定の創設に伴い、支給限度額を増額改定し、その増額分を遡及して一括支給した場合において、その一括支給額を役員報酬として取り扱うという通達は廃止されました。(法基通9-2-9の2の廃止)

(参考:改正前の制度の概要)

法人がその役員に対して支給する給与のうち次に掲げる給与に該当するもの以外のものの額は損金の額に算入されません。

- ① 定期同額給与
  - (イ) 支給時期が1月以下の一定の期間ごとであり、かつ、当該事業年度の各支給時期における支給額が同額である給与
  - (ロ) 定期給与の額につき当該事業年度開始の日の属する会計期間開始の日から3月を経過する日まで

- (a) 当該改定前の各支給時期における支給額が同額である定期給与
  - (b) その改定以後の各支給時期における支給額が同額である定期給与
- (ハ) 定期給与の額につき当該内国法人の経営の状況が著しく悪化したことその他これに類する理由によりその改定がされた場合の当該事業年度の当該改定前の各支給時期における支給額及び当該改定以後の各支給時期における支給額がそれぞれ同額である定期給与
- (ニ) 継続的に供与される経済的な利益のうち、その供与される利益の額が毎月おおむね一定であるもの

## ② 事前確定届出給与

その役員の職務につき所定の時期に確定額を支給する旨の定めに基づいて支給する給与で届出期限(当該給与に係る職務の執行を開始する日と当該事業年度開始の日の属する会計期間開始の日から3月を経過する日とのいずれか早い日)までに納税地の所轄税務署長にその定めの内容に関する届出をしている場合における当該給与

## ③ 利益連動給与

同族会社以外の内国法人がその業務執行役員に対して支給する利益連動給与で次に掲げる要件を満たすもの

- (イ) その算定方法が、その事業年度の利益に関する指標を基礎とした客観的なもの(次に掲げる要件を満たすものに限る)であること
  - (a) 確定額を限度としているものであり、かつ、他の業務執行役員に対して支給する利益連動給与に係る算定方法と同様のものであること
  - (b) 3月経過日までに、報酬委員会が決定をしていることその他これに準ずる適正な手続きとして一定の手続きを経ていること
  - (c) その内容が、bの決定又は手続の終了の日以後遅滞なく有価証券報告書に記載されていることその他一定の方法により開示されていること
  - (ロ) 利益に関する指標の数値が確定した後1月以内に支払われ、又は支払われる見込みであること
- (ハ) 損金経理をしていること

この記事についてご質問等ございましたら、下記の者までお気軽にお問い合わせください。

菊地 亮 Tel.(03-3506-2369) Fax(03-3506-2655)

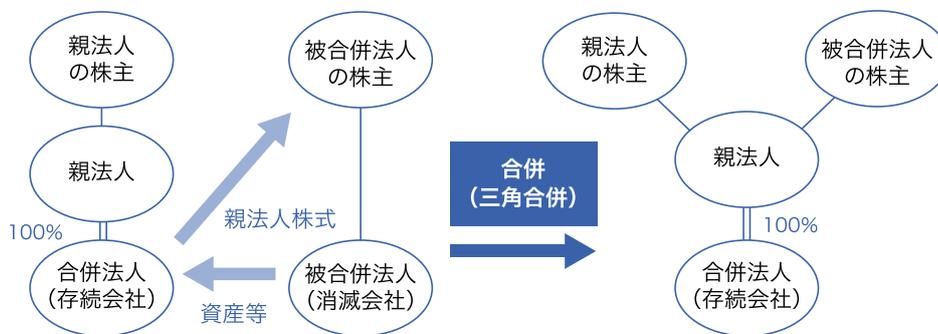
## 三角合併制度の導入に対応する平成 19 年度税制改正について

### I. はじめに

新会社法の制定により、企業組織再編行為のうち、吸収合併、吸収分割、株式交換については、消滅会社、分割会社、完全子会社となる会社の株主に対して存続会社等の株式を交付せず「金銭その他の資産」を交付することができるとする「合併等対価の柔軟化」が実現しました。諸般の事情により実際の施行は1年凍結されていましたが、平成 19 年5月より施行されています。

この「合併等対価の柔軟化」をうけて、消滅会社の株主に対して「存続会社の親会社の株式」を対価として交付する合併が可能となりました。このような合併がいわゆる「三角合併」(図1)といわれるものです<sup>1</sup>。

図1(三角合併の例)



### II. 三角合併にかかる税務上の取り扱い

#### 1. 交付資産にかかる税務上の「適格要件」及び「旧株式譲渡損益繰延要件」

従来の税務上の取り扱いにおいては、合併に際して合併(存続)法人株式以外の対価を被合併法人の株主に交付した場合には、当該合併は「税務上の適格合併」とは認められませんでした。この場合、その合併は税務上の非適格合併となり、被合併法人はその有する資産・負債を合併法人に対して「時価」で譲渡をしたものとしてその含み損益について課税を受け、被合併法人の株主は旧株式の譲渡に関して「みなし配当」と「株式譲渡損益」を認識する必要が生じていました。

平成 19 年度税制改正において、合併における「合併等対価にかかる適格要件」及び「被合併法人株式の譲渡損益の計上を繰延べる要件」を満たす資産(対価)として「合併法人の親法人株式(合併親法人株式)」が追加されました(法第2条12の8号、法第61条の2第2項)<sup>2</sup>。合併親法人株式とは、合併法人との間に当該合併法人の発行済株式の全部を直接保有する関係<sup>3</sup>がある法人の株式をいいます(法第4条の2第1項)。今回の改正によっても、合併親法人株式以外の「金銭その他の資産」を対価とする合併については従前どおり「非適格合併」とされていることに留意下さい。

この改正により、通常の「三角合併」については、その他の税制適格要件<sup>4</sup>を同時に満たすものであれば、税務上の適格性が保たれることになりました。

また、共同事業を行うための組織再編の税制適格性を判定する際の要件のひとつである「事業関連性<sup>5</sup>」は合併法人と被合併法人の間で検討されるという取り扱いは従前の通りです。

この新しい取り扱いは、平成 19 年5月1日以後に行われる合併について適用されます。

#### 2. 交付される親会社株式の取り扱い

三角合併にあつては、合併法人となる会社が合併親法人株式を取得して、合併の対価として被合併法人の株主に交付する必要があります。この場合は、以下のような取り扱いとなります。

- 合併法人が適格合併の対価として交付する合併親法人株式は、その帳簿価額により譲渡したものとして取り扱います(法第61条の2第7項)。

-合併が適格合併か非適格合併であるかにかかわらず、合併契約日において保有する合併親法人株式会社について、その契約日に時価による譲渡と取得をしたものとして、それまでの含み損益を清算します(法第61条の2第22項)。

**3. 被合併法人株主が非居住者・外国法人である場合の取り扱い**  
外国法人株式を合併親法人株式会社とする三角合併において、被合併法人である内国法人株式を有する非居住者・外国法人株主(以下「非居住者等株主」)が外国親法人株式の交付を受ける場合に、非居住者等株主が「国内税法に基づき本来であれば日本で課税の対象となる旧株の譲渡益」について課税の繰延をうけることに加えて、わが国の課税権が及ばない外国親法人株式を合併対価として取得すれば、その後のわが国における課税機会が永久に逸されることとなります。

このような不合理を防止するために、三角合併において、被合併法人である内国法人株式を有する非居住者等株主が外国親法人株式の交付を受ける場合には、当該合併の税制適格・非適格を問わず、三角合併時に旧株の譲渡益(わが国で課税の対象となる国内源泉所得に該当するものに限ります)に対して課税されることとなりました<sup>6</sup>(措法37条の14の2、法令188条第1項17号、同条第2項～第7項)。

非居住者・外国法人による内国法人株式(旧株)の譲渡所得が国内源泉所得としてわが国で課税対象となるケースとしては、当該譲渡が国内税法上の「事業譲渡類似株式等の譲渡<sup>7</sup>」や「不動産関連法人株式等の譲渡<sup>8</sup>」に該当する場合があります。しかしながら、非居住者等株主がわが国と租税条約を締結している国の居住者であり、かつ租税条約上でこれらのケースにおける日本の課税権が認められていない場合もありますので注意が必要です。

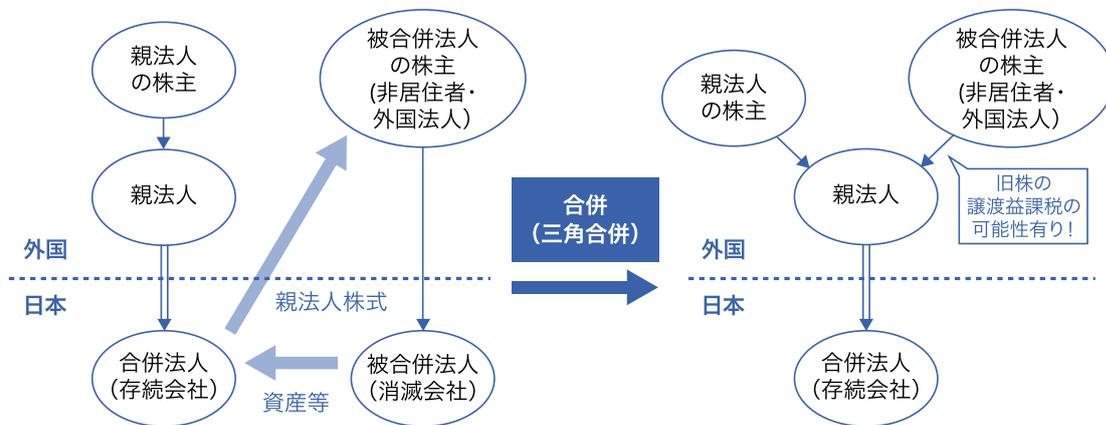
この改正は、平成19年5月1日以後に行われる合併について適用されます。

#### 4. 組織再編成にかかる租税回避条項の改正

あらゆる組織再編成にかかる租税回避行為に対して万全の防止策を講じるため、法人税法上の包括的防止規定が別途定められています(法第132条の2)。

今回の三角合併等の解禁にあわせて、合併等当事者以外の規定対象者として、「合併等により交付された株式を発行した法人」と「その法人の株主等である法人」が新たに加えられました。

図2(被合併法人株主が非居住者・外国法人である場合の取り扱い)



### III. 三角合併を利用した国際的な租税回避行為の防止策

#### 1. コーポレート・インバージョン

コーポレート・インバージョンとは、実体のある企業が、その経済実態や株主構成を変えずにタックスヘイブン(軽課税国)に存在する会社の子会社に置き換わる組織再編手法・形態です(企業の当初株主はタックスヘイブンに存在する会社の株主となって当該企業を間接的に支配します)。米国においては、この手法によって多くの米国企業が軽課税国を利用した租税回避行動をとったので、一時期大問題となりました。今回の会社法上の「合併対価の柔軟化」に伴う三角合併の解禁により、日本企業も

容易にコーポレート・インバージョンを行うことが可能になるという理由により、三角合併を利用した国際的な租税回避行為の防止策が設けられました。具体的には、タックスヘイブンのペーパー会社の株式を交付株式とするクロス・ボーダーの三角合併等および付随する取引を通常より厳格に取り扱う以下の諸規制が新設されています。これらの諸規制は、平成19年10月1日以後の適用とされます。

## 2. 軽課税国に所在する親会社株式を対価とする三角合併にかかる規制

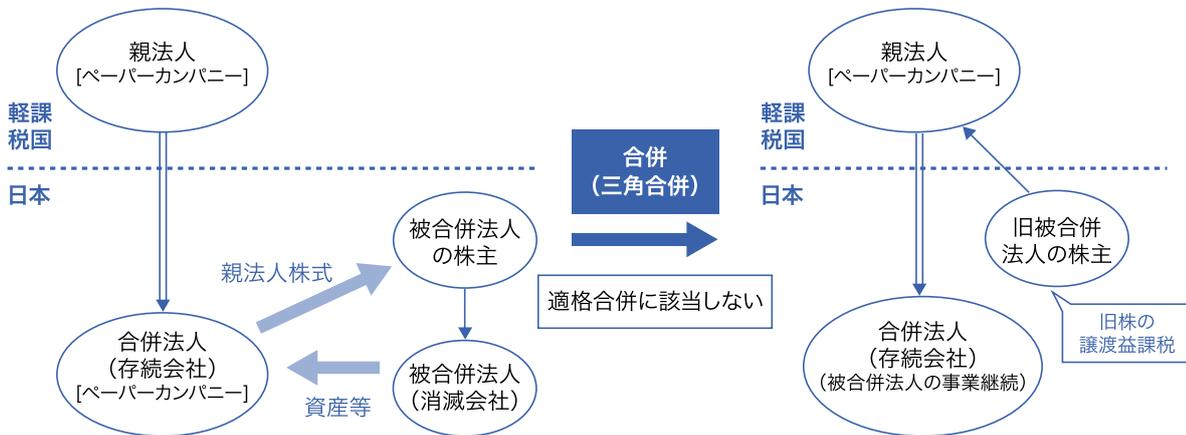
コーポレート・インバージョンの組成段階にかかる規制です。一定の要件に該当するクロス・ボーダーの三角合併自体を税制非適格とし、かつ株主の旧株譲渡益課税をおこなうものです。

企業グループ内（資本関係 50%超）の法人間で行われる合併のうち、軽課税国（タックスヘイブン）に所在する実体のない外国親法人の株式を対価とし、国内の合併法人にも事業活動の実体が認められないものは、適格合併に該当しないこととされます（措法 68 条の 2 の 3 第 1 項）。

また、適格合併に該当しない合併が行われる場合、交付される対価が軽課税国に所在する実体のない外国親法人の株式であるときは、合併時に株主の旧株の譲渡益に対して課税されます（措法 68 条の 3）。

なお、当該外国親法人の実効税率が 25% 以下の場合には軽課税国に所在するものとされます。税金の存在しないかあるいは税率が極端に低い典型的なタックスヘイブン国（ケイマン等）以外の通常の先進国に存在する外国親法人であっても、実効税率の計算結果如何によっては軽課税国に所在する外国親法人とされて、この規制の対象とされるケースも考えられますので注意が必要です。

図3 (軽課税国に所在する親会社株式を対価とする三角合併にかかる規制)

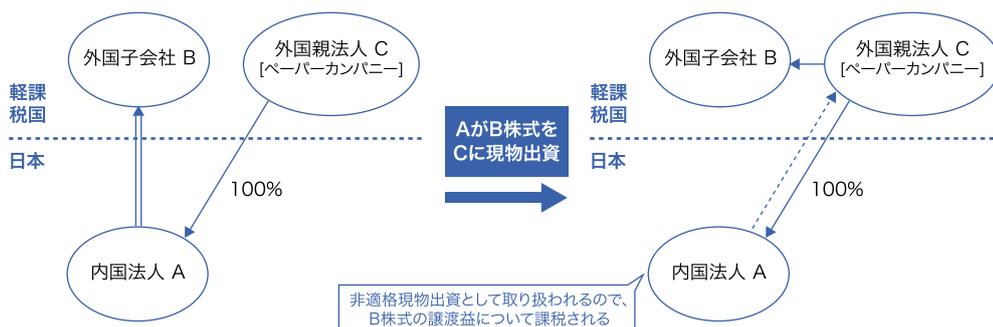


## 3. 軽課税国に所在する子会社株式を移転資産とする現物出資にかかる規制

コーポレート・インバージョンの組成後、自己が保有するタックスヘイブン子会社を親会社（タックスヘイブン国に所在するもの）の傘下に移して合算課税（タックスヘイブン対策税制<sup>9)</sup>）を免れようとする取引を規制しようとするものです。

内国法人が保有する外国子法人（タックスヘイブン対策税制の適用対象となるものに限ります）の株式を軽課税国に所在する実体のない外国親法人（その内国法人の持分の 80% 以上を保有するものに限る）またはその外国親法人にかかる外国子法人に現物出資する場合には、その現物出資は適格現物出資に該当しないこととされます（措法 68 条の 2 の 3 第 4 項）。

図4 (軽課税国に所在する子会社株式を移転資産とする現物出資にかかる規制)





#### 4. 軽課税国に所在する親会社に留保された所得の合算課税

コーポレート・インバージョンの組成が完了したのちの、本邦株主への合算課税の適用にかかる改正です。

合併の前に少数の株主グループによってその持分の80%以上を保有されていた内国法人の株主が、三角合併等により軽課税国に所在する実体のない外国法人を通じてその内国法人<sup>10</sup>の持分の80%以上を保有することとなった場合には、その外国法人に留保した所得を、その持分割合に応じて、その外国法人の株主である居住者及び内国法人の所得に合算して課税します(措法66条の9の6)。

通常のタックスヘイブン対策税制においては、持株割合が5%以上の株主が合算課税の対象とされていますが、本制度による場合は、持分割合が5%未満であっても対象とされます。

この記事についてご質問等ございましたら、下記の者までお気軽にお問い合わせください。

南波 洋 Tel.03-3506-2603 Fax.03-3506-2412

- 1 吸収分割、株式交換の場合にも「対価の柔軟化」は実現されており、同様に親会社株式を利用した再編が可能となりました。それぞれ、「三角吸収分割」、「三角株式交換」と呼ばれるものです。本稿においては、最も関心が高く利用度も高いと思われる「三角合併」に関する議論を行います。他の二つの三角再編に関しても三角合併と同様の論点が存在することにご留意下さい。
- 2 「親法人株式のみが交付される場合の親法人株式」に限られます。合併法人株式と親法人株式が同時に交付されるような場合には、「適格要件」及び「旧株式譲渡損益繰延要件」は満たされません。
- 3 「税制適格」を判定する要件である「株式の全部・直接の保有」は、合併直前から必要であり、その後の継続保有見込みも必要とされます。
- 4 「その他の適格要件」については、現行の合併税制と同様の判定を行います。
- 5 「事業性」及び「事業関連性」について、その判定基準の明確化が行われています(法規3)。
- 6 ただし、この取り扱い、非居住者等株主が、国内において行う事業に係る資産として、国内に有する恒久的施設において旧株を管理する場合には適用されません。この場合、非居住者等株主がその交付を受けた外国親法人株式を国内において行う事業に係る資産として国内の恒久的施設において管理しなくなったときは、その時に外国親法人株式を譲渡したものとして課税されます。
- 7 内国法人の株式を25%以上所有している外国株主が当該株式を5%以上譲渡した場合に、当該外国株主が日本において譲渡益課税をうけることがあります。
- 8 総資産に占める国内不動産の割合が50%を超えるような法人の株式を外国株主が譲渡した場合に、当該外国株主が日本において譲渡益課税をうけることがあります。
- 9 軽課税国の外国子会社に所得を留保して日本の法人税(所得税)課税を潜脱しようとする行為を規制するため、一定の要件のもとに、当該外国子会社に留保された所得を日本の株主(親会社等)の所得に合算して課税をおこなう制度です。
- 10 その内国法人の資産・負債のほとんど全てを取得した他の内国法人を含みます。

2007年6月現在

国名	都市名	氏名	国番号	直通電話番号	FAX 番号
アメリカ	アトランタ	大田 恵尉	1	404-817-5386	404-817-4333
	コロンバス	耕田 一英	1	614-232-7348	614-232-7939
	サンノゼ	田中 重信	1	408-947-6621	408-947-6613
	シカゴ	大場 良	1	312-879-5057	866-735-2427
	ダラス	佐久 信子	1	214-969-8475	214-969-8957
	ニューヨーク	波多野 洋	1	212-773-3841	212-773-5504
	ホノルル	三澤 照子	1	808-535-6925	808-535-6888
	ロサンゼルス	小山 道明	1	213-977-3646	213-977-3676
	ロンドン	矢内 訓光	44	207-951-6027	207-951-5699
イタリア	ミラノ	切手 崇博	39	02-80669230	02-89010199
	ローマ	熊木 美哉子	39	06-32475571	06-32475594
インド	ニューデリー	藤野 美樹	91	11-4152-6186	11-4169-0000
インドネシア	ジャカルタ	濱田 幸子	62	21-5289-5015	21-5289-5199
オーストラリア	アデレード	坂井 秋一	61	8-8233-7095	8-8231-8050
	シドニー	菊井 隆正	61	2-9248-5986	2-9248-5205
	メルボルン	堀口 寿人	61	3-9288-8857	3-8650-7970
	パース	マルガット尚子	61	8-9429-2410	8-9429-2433
オランダ	アムステルダム	富永 英樹	31	20-549-7723	20-546-6427
カナダ	トロント	松田 美喜	1	416-941-7778	416-943-3767
韓国	ソウル	キム・サユル	82	2-3787-6841	2-761-5084
グアム	タムニン	オスカー・宮下	1	671-649-8787	671-649-3920
シンガポール	シンガポール	木内 達也	65	6309-6841	6532-7662
スイス	チューリッヒ	鈴木 桂	41	58-286-35-94	58-286-34-03
タイ	バンコク	山岡 耕志郎	66	2-264-0777 代(内 4403)	2-264-0790
台湾	台北	波多野 好一	886	2-2720-4000 代(内 1652)	2-2757-6469
チェコ	プラハ	富永 和晃	420	225-335-552	225-335-222
中国	上海	岡崎 隆造	86	21-2405-2218	21-5407-5507
		笠原 健司	86	21-2405-2624	21-5407-5507
	北京	松田 博司	86	10-5815-3317	10-8518-8298
	広州	石丸 整行	86	20-2881-2888	20-2881-2618
	大連	藤田 健二	86	411-8210-8838 (内 103)	411-8210-8968
	香港	重富 由香	852	2629-3907	2118-4346
	ドイツ	デュッセルドルフ	国吉 卓司	49	211-9352-10316
		梅田 健二	49	211-9352-13461	211-9352-18026
	フランクフルト	高橋 存根	49	6196-996-27437	6196-996-27295
	ミュンヘン	林 浩之	49	89-14331-13635	211-9352-18026
フィリピン	マニラ	瀧 龍太郎	63	2-894-8344	2-818-1377
フランス	パリ	遠藤 仁	33	1-46-93-62-18	1-46-93-62-70
ベトナム	ホーチミン	浅利 昌克	84	8-824-5252 代(内 8190)	8-824-5250
ベルギー	ブリュッセル	吉田 哲也	32	2-774-9556	2-774-9090
マレーシア	クアラルンプール	中村 頼之	60	3-7495-8495	3-2095-7043
メキシコ	メキシコシティ	松田 佳行	52	55-5283-1482	55-5283-8668
ロシア	モスクワ	松本 裕子	7	495-755-9759	495-755-9710

If you have any questions or comments, or if there were any changes in the mailing list, please let us know.

このニュースレターに関するご質問・ご意見、または送付先の変更等ございましたら御連絡ください。

樋爪みどり Tel.03-3506-2603 Fax.03-3506-2412

E-mail: midori.hizume@jp.ey.com