

Newsletter

平成22年度税制改正案

Contents

- ▶ グループ法人税制……………2
- ▶ 国際課税……………7
- ▶ その他法人関連税制……………11
- ▶ 金融・証券税制……………13
- ▶ 消費税……………16
- ▶ 資産課税……………17
- ▶ その他……………20

平成21年12月22日に、「平成22年度税制改正大綱」が公表されました。

本号においては、「平成22年度税制改正大綱」のうち、グループ法人税制、国際課税、その他法人関連税制、金融・証券税制、消費税、資産課税等における主な改正・見直し事項をご紹介します。

また、平成22年度税制改正大綱に掲載されている改正内容の解説後に、必要に応じて改正点のポイントや新制度の留意点などを四角枠の中に掲載しています。改正内容と併せてご参照ください。

なお、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ご留意ください。

グループ法人税制

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ました。これらの制度が定着しつつある中、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を確保することが平成22年度税制改正の目的であると考えられます。

また、グループ法人を対象とした税制として既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、グループ法人全体を一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付けられると考えます。

1. グループ内取引等に係る税制

(1) 100%グループ内の法人間の資産の譲渡取引等

- ① 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みます。)を行ったことにより生ずる譲渡損益を、その資産のそのグループ外への移転等の時に、その移転を行った法人において計上する制度となります。これに伴い、適格事後設立制度が廃止されます。

(注) 100%グループ内の法人とは、完全支配関係(原則として、発行済株式の全部を直接又は間接に保有する関係)のある法人をいいます。

- ② 100%グループ内の法人間の非適格株式交換等は、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されます。

(注) 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ものが除かれます。

上記の改正は、平成22年10月1日から適用されますが、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ります。

本号は、平成21年12月22日に公表された「平成22年度税制改正大綱」に基づいて作成しています。文中は以下すべて「大綱」と省略して記載しています。

- ▶ 「平成22年度税制改正大綱」は、内閣府(<http://www.cao.go.jp/zei-cho/>)又は財務省(<http://www.mof.go.jp/jouhou/syuzei/syuzei04.htm>)のページに掲載されています。平成21年12月25日に大綱が一部改正されていますので、これらのページより最新情報をご確認ください。

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、大綱では明らかとされていませんが、現行の連結納税制度における譲渡損益の繰り延べの対象となる資産(固定資産、土地等、金銭債権、有価証券及び繰延資産(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ます。

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ますが、非適格分割及び現物出資については、大綱では明らかにされていません。

対象法人

- ▶ 100%グループ内の法人とは、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をいいますが、例えば、同族関係グループ、個人又は外国法人を頂点とする100%グループ内の法人も対象となるのかは、大綱では明らかにされていません。

譲渡損益の実現事由

- ▶ 繰り延べられた損益が、グループ外への移転等の時に実現することとされていますが、その他どのような場合について実現するのか大綱では明らかにされていません。連結納税制度の連結法人間の譲渡損益の繰り延べに係る実現事由(例えば、100%グループから離脱する場合、譲渡資産の償却、評価替え、貸し倒れ、除却等)と同様の事由になることが予想されます。

実務上の影響

- ▶ 100%グループ内の内国法人間取引により繰り延べた損益は、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、当該改正が行われた場合には、これまでと比較して事務手続きが煩雑になると考えられます。

(2) 100%グループ内の法人間の寄附

100%グループ内の内国法人間の寄附金について、支出法人において全額損金不算入とするとともに、受領法人において全額益金不算入とされます。

上記の改正は、平成22年10月1日から適用されます。

- ▶ 現行法では、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、支出法人及び受領法人のいずれにおいても課税が行われることになります。一方で、大綱では、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することとされており、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見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と考えられます。

(3) 100%グループ内の法人間の資本関連取引

- ① 100%グループ内の内国法人間の現物配当(みなし配当を含む。)について、組織再編税制の一環として位置づけ、譲渡損益の計上を繰り延べる等の措置が講じられます。この場合、源泉徴収等を行わないこととされています。
- ② 100%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、負債利子控除を適用しないこととされています。
- ③ 100%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ています。
- ④ いわゆる無対価組織再編成について、その処理の方法等が明確化されます。

上記の改正は、上記②を除き平成22年10月1日から適用されます。

なお、上記②の適用時期は大綱では明らかにされていませんが、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ます。

- ▶ 譲渡損益の計上の繰り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、繰越欠損金及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ありません。

(4) 中小企業向け特例措置の大法人の100%子法人に対する適用

資本金の額又は出資金の額が1億円以下の法人に係る次の制度については、資本金の額若しくは出資金の額が5億円以上の法人又は相互会社等の100%子法人には適用しないこととされています。

- 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

上記の改正の適用時期は、大綱では明らかにされていませんが、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ます。

(5) 連結納税制度

- ① 連結納税の開始又は連結グループへの加入に伴う資産の時価評価制度の適用対象外となる連結子法人のその開始又は加入前に生じた欠損金額を、その個別所得金額を限度として、連結納税制度の下での繰越控除の対象に追加されます。
- ② 連結納税の承認申請書の提出期限について、その適用しようとする事業年度開始の日の3月前の日(現行6月前の日)とされます。
- ③ 事業年度途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の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できる制度に改組されます。
- ④ 連結納税の開始又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、その開始又は加入後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の対象から除外されます。

上記の改正は、上記①を除き平成22年10月1日から適用されます。上記①の適用時期は大綱では明らかにされていませんが、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ます。

- ▶ 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すが、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ます。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ものと考えられます。

2. 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

- ① 100%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ています(再掲)。
- ② 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ず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みます。)を適用しないこととされています。
- ③ 抱合株式については、譲渡損益を計上しないこととされています。

上記の改正は、平成22年10月1日から適用されます。

- ▶ 現行の制度では、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、その後に子会社による自己株式取得を行った場合、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っています。本改正はこのような取引に対応するために行われたものと想定されます。
- ▶ 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、みなし配当及び株式の譲渡損益の処理を行うこととされていますが、100%グループ内の自己株式の買い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ます。

(2) 清算所得課税

清算所得課税が廃止され、通常の所得課税に移行することとされています。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ます。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ます。

上記の改正は、平成22年10月1日から適用されます。

- ▶ 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ません。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ます。
- ▶ 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俟たれます。

(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ます。
- 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ます。
- 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ます。
- ④ 合併類似適格分割型分割制度が廃止されます。
- 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ます。
- ⑥ その他所要の措置が講じられます。

上記の改正は、平成22年10月1日から適用されます。上記⑤の適用時期は大綱では明らかとされていませんが、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ます。

- ▶ その具体的な内容については大綱で明らかとされていませんが、例えば、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ます。

グループ法人税制 参考資料

上記グループ法人税制については、以下の税制調査会の資料を参考にしています。

- ▶ 平成21年11月17日の税制調査会資料「資料(法人課税)」
- ▶ 平成21年11月18日の税制調査会資料「資料(法人課税)」
- ▶ 平成21年11月19日の税制調査会資料「平成22年度税制改正要望の評価結果に対する意見等」

国際課税

1. タックスヘイブン対策税制

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、以下の諸点の見直しが行われます。

タックスヘイブン対策税制が日本に導入されて30年余りが経過しました。その間になされた数多くの改正事項の中でも、今回の改正は特に注目すべきものです。今後の日本企業の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ます。

(1) トリガー税率の引き下げ

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)に引き下げられます。

- ▶ 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タックスヘイブン対策税制のトリガー税率である25%を下回ってきていました(最近では中国、韓国、マレーシア等)。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(税負担率の計算、法人税別表作成、適用除外の検討・判定作業など)が大幅に増えることが危惧されていましたが、その懸念が今回の改正により払拭されるものと思われます。

(2) 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、いわゆる「適用除外基準」を全て満たすときには、当該特定外国子会社等の所得は合算課税の対象とはなりません。この適用除外基準について、「統括会社」、「被統括会社」という新たな概念を導入する注目すべき改正が行われます。

- 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」から除外されます(いわゆる「事業統括会社」にかかる特例)。
- 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ます(いわゆる「物流統括会社」にかかる特例)。
- ③ 特定外国子会社等で所在地国基準又は非関連者基準を満たさないものが、事業基準、実体基準及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ます。

(注1) 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います。

- 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又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及び統括業務を行うに必要な従業員(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

(注2) 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います。

- 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
- 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

(注3) 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及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ます。

- ▶ 企業活動のグローバル化に伴い、企業活動の実態をふまえた適用除外基準の見直しが求められていました。今回の改正により、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ージメントの構築などを実施できる余地が広がるものと思われます。

(3) 資産性所得合算課税制度の導入

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、次に掲げる所得(以下「資産性所得」といいます。)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ます。

- ① 株式保有割合10%未満の株式等の配当等に係る所得又はその譲渡(取引所又は店頭における株式等の譲渡に限られます。)による所得
- ② 債券の利子に係る所得又はその譲渡(取引所又は店頭における債券の譲渡に限られます。)による所得
- ③ 工業所有権及び著作権(出版権及び著作隣接権が含まれます。)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きます。)
- ④ 船舶又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又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ます。

(注1) 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します。

(注2) 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ります。)を控除します。ただし、株式等の配当等及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ます。

(注3) 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上記①及び②の所得は除かれます。例えば、銀行・証券会社等がその事業から受取る株式配当・債券利子等が除かれます。

- ▶ 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ました。今までは、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ましたが、「資産性所得の合算」という新制度の導入により、この行為の防止が図られます。

(4) 二重課税の排除規定

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及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次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ます。

- 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

- ▶ 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、問題視されていました¹。この改正により、その二重課税問題が解決されることとなります。

(5) その他

- ① トリガー税率の計算における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ます。

- ▶ 外国子会社において「株式保有割合要件のない資本参加免税制度(例えば、英国における資本参加免税制度)」を利用した際に、当該国の免税配当が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る(特定外国子会社等に該当する)、という懸念が解消されることとなります。

- ② 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及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)に引き上げられます。

- ▶ 日本法人の事務負担(合算課税対象会社の選別等)が軽減されるものと思われます。

- ③ 上記の改正は、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ます。ただし、上記(4)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ます。

¹ 詳細については、以下2009年Newsletter 5月号「外国子会社配当等の益金不算入制度の創設」をご参照ください。

▶ http://shinnihon.vo.llnwd.net/o25/pdf/jp/news_j2009/may2009_06.pdf

2. 移転価格税制

(1) 文書化

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又は提示を求めている書類の範囲が明確化される予定です。

- ▶ 「独立企業間価格を算定するために必要な書類」の範囲が明確化されることで、課税当局による推計課税の適用など執行面の透明性が高まる一方、納税者にも国外関連者との取引に関する書類の事前準備(文書化)が求められることとなります。

(2) その他

独立企業間価格の算定及び検証に当たり、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を運用において明確化することが予定されています。

- ▶ 現行規定では、企業が直接間接に50%以上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が適用対象とされますが、今回の改正によって、国外関連者が合併企業の場合や出資先の相手国政府の規制・指導がある場合など、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、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ます。

3. 外国税務当局との情報交換

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、情報提供と守秘義務の関係を整理することによって一層効率的かつ円滑に情報交換を実施していくため、租税条約等に定めるところにより、当該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創設されます。

その他法人関連税制

上述のグループ法人税制及び国際課税以外で法人に関連する主な改正項目の内容は、以下のとおりです。

(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が廃止され、平成22年4月1日以後に終了する事業年度から本制度が適用されないこととなります。

(2) 中小企業投資促進税制の適用期限の延長

中小企業投資促進税制の適用期限は、平成24年3月31日まで延長されることとなります。

(3) 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特例の延長

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の適用期限は、平成24年3月31日まで延長されることとなります。

(4) 情報基盤強化税制及び事業基盤強化税制

情報基盤強化税制については、平成22年3月31日をもって廃止されることとなります。

一方、中小企業等に対する事業基盤強化税制が拡充され、資本金の額等が1億円以下の法人による仮想化ソフトウェア等を含む情報基盤強化設備等の取得に係る措置が追加されることとなります。

(5) 試験研究費が増加等した場合の法人税額の特別控除

試験研究費の増加額に係る税額控除(増加型)又は平均売上金額の10%を超える試験研究費に係る税額控除(高水準型)を選択できる制度の適用期限は、平成24年3月31日までに開始する各事業年度に延長されることとなります。

(6) 交際費等の損金不算入制度の適用期限の延長

交際費等の損金不算入制度の適用期限は、平成24年3月31日までの間に開始する各事業年度に延長されることとなります。

なお、平成21年度税制改正において、経済危機対策として、定額控除限度額が400万円から600万円に増額されています²。

(7) 中小企業者等の欠損繰戻し還付

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の適用期限が平成24年3月31日までの間に終了する各事業年度に延長されることとなります。

ただし、中小企業者等については、欠損金の繰戻しによる還付の適用を引き続き受けることができます。

² 詳細については、以下2009年Newsletter 6月号-2「平成21年度税制改正「経済危機対策」における税制上の措置」をご参照ください。
▶ http://shinnihon.vo.llnwd.net/o25/pdf/jp/news_j2009/jun2009_08.pdf

(8) 特定目的会社の導管性要件の見直し

特定目的会社の導管性要件について、国内募集割合を50%超とする要件の対象から特定社債を除外し、特定出資を追加する等の見直しが行われます。

- ▶ 特定目的会社に係る導管性要件の一つに、特定目的会社が特定社債や優先出資を発行する際には、それぞれ50%超を国内で募集しなければならないという要件があります。このうち特定社債についてのみこの制限が外れ、海外からの調達が自由になります。一方で、これまで制限のなかった特定目的会社の特定出資については、その50%超を国内で募集すべきこととなります(大綱では明らかにされていませんが、一定の特定出資は除外される可能性があります)。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ますが、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となります。また、新たに創設される非居住者等が受ける振替社債等の利子等の非課税制度(金融・証券税制1.(1)参照)は、特定社債の利子にも適用となります。

(9) 外国組員に対する課税の特例の見直し

外国組員に対する課税の特例について、本特例の適用要件における「業務の執行」は、金融商品取引法に規定する自己取引等に対して投資組合の有限責任組員が同意することが含まれないこととされました。

- ▶ 平成21年度税制改正において導入された外国組員に対する課税の特例(外国組員が国内に恒久的施設を有しないものとみなされる特例)については、有限責任組員が「業務の執行」を行わないということが適用要件の一つとなっています。しかし、金融商品取引法の規制を受ける運用業者が投資組合を組成し、組合財産の運用について自己取引等につき組員の同意を得た場合(注)には、当該同意をすることにより組員は「業務の執行」を行ったと解され、本特例の適用を受けることができませんでした。今回の改正により、「業務の執行」の範囲から当該同意をする行為が除かれます。

(注) 金融商品取引法の規制を受ける運用業者が自己取引等を行う場合には、運用財産の権利者から同意を得ること等、一定の条件を満たす必要があります。

(10) 外形標準課税の資本割の課税標準

法人事業税の資本割の課税標準については、無償減資等の金額を資本金等の額から控除するとともに、無償増資等の金額を資本金等の額に加算する措置が地方税法本則において講じられます。

金融・証券税制

1. 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

(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 非居住者又は外国法人が平成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り、その利子の額が振替社債等の発行者等の利益の額等に連動するものを除きます。)につき支払を受ける利子及び償還差益(償還価額と取得価額との差額)並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の償還差益について、所得税及び法人税が非課税とされます。
- ② 上記①の措置は、振替社債等又は特定短期社債の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及び償還差益については適用しないこととされます。
- ③ 非課税措置の適用手続、振替社債等又は特定短期社債の発行者が提出すべき書類等について、所要の措置が講じられます。

(注) 上記の改正は、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及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されます。

(2) 振替国債等の利子の課税の特例等に関する見直し

- ① 国内における募集が公募のみであること等一定の要件を満たす外国投資信託(証券投資信託又は公社債等運用投資信託に該当するものに限り)が、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に含まれることとされます。
- ② 非居住者又は外国法人が支払を受ける振替国債等(利子が支払われるものに限り)の償還価額と取得価額との差額について所得税及び法人税が非課税とされ、外国法人が支払を受け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法人税が非課税とされます。
- ③ 振替国債等の利子の課税の特例等に係る適用手続が簡素化されます。

(注) 上記の改正は、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及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されます。

- ▶ 振替社債等であれば既発債もこの制度の対象となる点や、償還差益の定義が「償還価額と取得価額の差額」とされ、セカンダリー・マーケットで取得した場合のマーケットディスカウント部分についても非課税の対象とされることが明らかにされている点が注目されます。

ただし、利子が発行者等の利益等に連動するものや関係会社間で発行されるものについては、この措置の対象外となるため、注意が必要です。

2. 民間国外債等の利子の課税の特例等の見直し

我が国の企業への資金調達が多様化等を図る観点から、民間国外債等の利子及び発行差金の課税の特例について、適用期限を撤廃した上で、次の見直しが行われます。

- (1) 指定民間国外債制度について、平成24年3月31日までの経過措置を講じた上で廃止されます。
 - (2) 非課税措置の対象から除かれる民間国外債について、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、次のものとされます。
 - ① その利子の額が民間国外債の発行者等の利益の額等に連動する場合の当該民間国外債
 - ② 民間国外債の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)が有する当該民間国外債
 - (3) 国内金融機関等が支払を受ける上記(2)①又は②に該当する民間国外債の利子について、源泉徴収が免除されます。
 - (4) 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、所要の措置が講じられます。
- (注) 上記(2)から(4)までの改正は、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適用されます。

- ▶ 振替社債等の利子等に係る非課税制度が創設されたため、社債については振替機関に登録した上で、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ます。その一方で、引続きユーロ市場での起債を行う企業も少なくないものと考えられ、企業にとって国内・国外双方での資金調達のチャネルが増えるものと考えられます。なお、振替社債等の利子等の非課税制度と同様に、この制度の対象とならない社債等がありますので、注意が必要です。

3. 非課税口座内の少額上場株式等に係る配当所得及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中で個人の株式市場への参加を促進する観点から、平成24年から実施される上場株式等に係る税率の一本化(20%)にあわせて、非課税口座内の少額上場株式等に係る配当所得及び譲渡所得等の非課税措置が導入されます。

(1) 非課税措置の概要

- ① 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(以下「非課税口座内上場株式等」といいます。)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り、)については、所得税及び個人住民税を課さないこととされます。
- ② 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、所得税及び個人住民税を課さないこととされます。また、非課税口座内上場株式等の譲渡による損失金額は、所得税及び個人住民税に関する法令の規定の適用上、ないものとみなされます。

(2) 非課税口座

非課税口座には、その設定の日からその年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り、)及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ます。

- ▶ 個人による株式市場への積極的な参加を促すことを目的として、平成21年度の税制改正において、上場株式等の配当所得と譲渡損との損益通算制度が導入されたのに続き、平成24年から配当所得及び譲渡所得の税率が一本化(20%)されるのに合わせて、少額の配当所得及び譲渡所得を非課税にしようとするものです。

4. 上場会社等の自己の株式の公開買付けの場合のみなし配当課税の特例に関する期限延長

上場会社等の自己の株式の公開買付けの場合のみなし配当課税の特例について、平成22年12月31日まで適用する措置を講じた上、廃止することとされます。

消費税

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ます。

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不可となります。

- ① 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)
- ② 消費税の新設法人(資本金1,000万円以上)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)

- ▶ これは会計検査院の意見表示事項で知られるようになった「消費税自販機還付問題」を解消するために設けられた措置です。

消費税法には「課税売上割合が著しく変動したときの調整」制度があり、1年目に消費税が還付されても、3年目までに課税売上割合が著しく変動した場合には、税負担を平準化させる目的で3年間の通算課税売上割合により再計算させ、消費税が過大還付されていた場合には不足分を納付させる取扱いになっています。しかし、この通算制度は、事業者が3年目に免税事業者になっていた場合や簡易課税制度を選択している場合には適用されないことになっているため、今回の措置で免税事業者や簡易課税制度を選択できないようにしたと考えられます。

資産課税

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又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ます。

- (1) 相続人等が相続税の申告期限まで事業又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ます。
 - (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ます。
 - (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ます。
 - (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ます。
- (注) 上記の改正は、平成22年4月1日以後の相続又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ます。

- ▶ 小規模宅地等の課税の特例は、本来相続人による事業又は居住の継続を配慮して設けられたものです。しかしながら、現行制度上、事業又は居住を継続していなくても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しが図られました。また、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%の減額適用がありますが、今回の改正では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%となります。

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及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ます。

(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ます。

- ① 解約返戻金相当額
- ② 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
- ③ 予定利率等を基に算出した額

(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ます。

(注1) 上記(1)の改正は、平成22年4月1日から平成23年3月31日までの間に相続若しくは遺贈又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が除かれます。)に係るものに限られます。)及び平成23年4月1日以後の相続若しくは遺贈又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又は贈与税について適用されます。

(注2) 上記(2)の改正は、平成22年4月1日以後の相続若しくは遺贈又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又は贈与税について適用されます。

- ▶ 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%)と平均寿命を勘案して定められたものです。どちらも現状と大きく乖離していました。今回の改正で、定期金に代えて一時金の給付を受けられる場合は一時金相当額として評価することとなり、これまでの問題点が解決されることになりました。

3. 障害者控除の見直し

相続税の障害者控除について、制度創設時からの平均寿命の伸長を踏まえ、控除額の算出に用いる年数を相続人等が85歳(現行70歳)に達するまでの年数とされます。

(注) 上記の改正は、平成22年4月1日以後の相続又は遺贈に係る相続税について適用されます。

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、次の措置が講じられます。

① 非課税限度額(現行500万円)が次のように引き上げられます。

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

② 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ます。

③ 適用期限が平成23年12月31日(現行平成22年12月31日)までとされます。

(注) 上記の改正は、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ます。
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、上記の改正前の制度と選択して適用できることとなります。

(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年延長されます。

- ▶ 今回の改正は、昨今の経済不況における経済危機対策の一つであり、世代間の資産移転の促進と住宅市場の活性化を目的としています。今回の改正で相続時精算課税の特別控除の上乗せ部分は廃止されますが、贈与税の非課税枠が拡大するため、今後は幅広くこの制度を活用できるものと考えられます。

その他

1. 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歳未満の者をいいます。)に係る扶養控除が廃止されます。

また、特定扶養親族(扶養親族のうち、年齢16歳以上23歳未満の者をいいます。)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38万円となります。

上記の改正は、平成23年分以後の所得税に適用されます。

(2) 生命保険料控除の改組

平成24年分以後の所得税について、一般生命保険料控除とは別枠で適用限度額4万円の所得控除(介護医療保険料控除)が設けられ、各保険料控除の合計適用限度額が12万円となります。

(3) 子ども手当、高校の実質無償化

子ども手当や高校の実質無償化については、所要の整備が行われ、所得税を課さない措置が講じられます。

(注) 上記(1)～(3)については、地方税においても所定の措置が講じられます。

2. 土地・住宅税制

(1) 特定の居住用財産の買換え及び交換の場合の長期譲渡所得の課税の特例

特定の居住用財産の買換え及び交換の場合の長期譲渡所得の課税の特例について、譲渡資産の譲渡に係る対価の額が2億円以下であることの要件を追加した上で、その適用期限が平成23年12月31日まで延長されます。

(2) 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ますが、同日以前に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ます。

(3) 登録免許税

特定目的会社や投資法人が不動産を取得した場合の所有権の移転登記に対する登録免許税の税率の軽減措置(現行1,000分の8)について、適用対象となる不動産から倉庫及びその敷地が除外されるとともに、次の税率になります。

	特定目的会社・投資法人	【参考】通常の所有権移転登記	
	倉庫以外の土地及び建物	土地(平成21年度税制改正)	建物
平成22年4月1日～ 平成23年3月31日	1,000分の8	1,000分の10	1,000分の20(本則)
平成23年4月1日～ 平成24年3月31日	1,000分の11	1,000分の13	
平成24年4月1日～ 平成25年3月31日	1,000分の13	1,000分の15	

また、特定目的会社が取得する指名金銭債権に伴う不動産の質権又は抵当権の移転登記に対する登録免許税の税率の軽減措置(現行1,000分の1.5)の適用期限が平成23年3月31日まで1年延長されます。

3. その他

(1) 燃料課税

揮発油税、地方揮発油税及び軽油取引税に係る現行の10年間の暫定税率は廃止され、現在の税率水準を維持するための措置が講じられます。

(2) 車体課税

自動車重量税に係る現行の10年間の暫定税率は廃止され、電気自動車やハイブリッド自動車などには本則税率、それ以外のガソリン車等には本則税率の2倍の税率が適用されるなど一定の措置が講じられます。

(3) たばこ税

平成22年10月1日より、たばこ税が1本あたり3.5円引き上げられ、たばこ1本あたりおよそ5円の値上げとなります。

(4) 納税環境整備

課税の適正化を図り、税制への信頼を確保する観点から、租税に関する罰則(国税関係)について、脱税犯や秩序犯に係る法定刑の引上げなどの措置が講じられます。

1月号 予告

- ▶ 租税条約等をめぐる最近の動向

Contact

グループ法人税制

関谷 浩一	パートナー	+81 3 3506 2447	koichi.sekiya@jp.ey.com
服部 孝一	シニアマネージャー	+81 3 3506 2775	koichi.hattori@jp.ey.com

国際課税

1. タックスヘイブン対策税制

網野 健司	パートナー	+81 3 3506 2164	kenji.amino@jp.ey.com
南波 洋	ディレクター	+81 3 3506 2603	hiroshi.namba@jp.ey.com
佐藤 信恵	ディレクター	+81 3 3506 2431	nobue.sato@jp.ey.com

2. 移転価格税制

魁(カイ) ヒールシャー	パートナー	+81 3 3506 1356	kai.hielscher@jp.ey.com
網野 健司	パートナー	+81 3 3506 2164	kenji.amino@jp.ey.com
上原 一洋	パートナー	+81 3 3506 2636	kazuhiro.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

その他法人関連税制、消費税、その他

桑原 幸江	パートナー	+81 3 3506 2426	yukie.kuwahara@jp.ey.com
山本 恭司	ディレクター	+81 3 3506 2048	kyoji.yamamoto@jp.ey.com
石田 昌朗	ディレクター	+81 3 3506 2679	masaaki.ishida@jp.ey.com
原口 太一	マネージャー	+81 3 3506 2677	taichi.haraguchi@jp.ey.com

金融・証券税制

蝦名 和博	パートナー	+81 3 3506 2463	kazuhiro.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

資産課税

藤枝 昌雄	パートナー	+81 3 3506 2450	masao.fujieda@jp.ey.com
清水 智恵子	ディレクター	+81 3 3506 2633	chieko.shimizu@jp.ey.com

税制関連情報

本日まで関係省庁より公表された税制に関する情報のハイライトとなります。
以下ご参照ください。

- ▶ 財務省 「租税条約に関するプレスリリース」
<http://www.mof.go.jp/jouhou/syuzei/kokusaiz.htm>
- ▶ 国税庁 「『平成21年度追加経済対策における税制上の措置』に伴い、よくある税の質問についての追加・訂正等」
<http://www.nta.go.jp/taxanswer/shinmon/>
- ▶ 国税庁 「非上場株式等についての相続税・贈与税の納税猶予に関するQ&A」
<http://www.nta.go.jp/shiraberu/zeiho-kaishaku/joho-zeikaishaku/sozoku/091124/>
- ▶ 国税庁 「平成20事務年度における相続税の調査実績について」
http://www.nta.go.jp/kohyo/press/press/2009/sozoku_chousa/

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・アドバイザリーサービスなどの分野における世界的なリーダーです。全世界の14万4千人の構成員は、共通のバリュー（価値観）に基づいて、品質において徹底した責任を果たします。私どもは、クライアント、構成員、そして社会の可能性の実現に向けて、プラスの変化をもたらすよう支援します。

詳しくは、www.ey.comにて紹介しています。

「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。

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、税務アドバイザリー・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。

©2009 Ernst & Young Shinnihon Tax
All Rights Reserved.

本書又は本書に含まれる資料は、一定の編集を経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。

ニュースレター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ください。

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