

PwC Japan Tax Newsletter

税理士法人プライスウォーターハウスクーパースは、プライスウォーターハウスクーパース(PwC)グローバルネットワークの日本におけるメンバーファームです。公認会計士、税理士等約580人のスタッフを有する日本最大級のタックスアドバイザーとして、法人・個人の申告をはじめ、金融・不動産関連、移転価格、M&A、事業再編、国際税務、連結納税制度など幅広い分野において税務コンサルティングを提供しています。

PwCのグローバルネットワーク (www.pwc.com) に属するPwC各メンバーファームは、クライアントおよびクライアントを取り巻く人々の信頼の確立と、価値の向上を目指して、監査、税務、アドバイザーサービスにおいて、クライアントの業種に焦点をあてたサービスを提供しております。PwCは、世界153カ国に155,000人のスタッフを有し、常に新たな視点からクライアントのご要望に即したアドバイスを提供できるよう、そのネットワークを十分に活用して問題解決に取り組んでいます。

このニュースレターは、2009年度の税制改正の概要をお知らせする目的で、2009年3月31日付で公布された改正税法およびその施行令、省令に基づいて作成しており、この情報が個々のケースにそのまま適用できるとは限りません。個別案件への対応、またはより専門的な案件への取り組みに際しましては、税理士法人プライスウォーターハウスクーパースの担当者にお問い合わせください。

税理士法人プライスウォーターハウスクーパース
〒100-6015
東京都千代田区霞が関3丁目2番5号
霞が関ビル15階
電話：03-5251-2400(代表)
<http://www.pwc.com/jp/tax>

*connectedthinking

© 2009 税理士法人プライスウォーターハウスクーパース
プライスウォーターハウスクーパースとは、税理士法人プライスウォーターハウスクーパース、または、プライスウォーターハウスクーパースのグローバルネットワーク、ないしはそのメンバーファームを指しています。個々の組織は分離独立した法的組織となっています。

2009 年度税制改正概要

2009 年度の改正税法が 3 月 31 日に公布されました。以下、主な改正項目をご紹介します。

1. 国際課税
 - (1) 外国子会社配当益金不算入制度の創設
 - (2) 投資ファンドの税制にかかる主な改正点
 - (3) 外国法人が受ける割引債の償還差益にかかる国内源泉所得の範囲等の見直し
2. 中小企業税制
 - (1) 課税所得 800 万円以下に適用される軽減税率の時的引下げ
 - (2) 欠損金の繰戻し還付の復活
 - (3) 中小企業等基盤強化税制
3. 金融税制
 - (1) 証券税制
 - (2) 特定目的会社等の課税の特例にかかる改正
4. 土地税制
5. 住宅税制
6. その他法人税制
 - (1) 企業再生関係税制について
 - (2) 棚卸資産の評価について
 - (3) 国外で課せられた課徴金・延滞金の損金不算入
 - (4) エネルギー需給構造改革推進投資促進税制について
7. 相続税
 - (1) 非上場株式等についての相続税の納税猶予制度の創設
 - (2) 非上場株式等についての贈与税の納税猶予制度の創設

1. 国際課税

(1) 外国子会社配当益金不算入制度の創設

1) 概要

従来わが国では、外国の子会社から受ける配当はその全額を益金に算入し、一方で当該配当に関して当該外国子会社所在地国で課された配当源泉税、および当該外国子会社が支払った外国法人税を一定の限度額の範囲で日本の親法人の税額から控除するという制度により、国際的な二重課税を排除してきました。しかしながら、この制度によると海外子会社利益を配当の形で日本に資金還流すると国際的に高い水準にある日本の法人税率が適用され、その結果として海外利益が過度に海外に留保される恐れが指摘されてきました。こうしたことから、海外子会社からの配当が益金不算入となる制度が創設されました(法法 23 の 2)。また、それに対応して海外子会社が支払った外国法人税を日本の親法人の税額から控除するという間接外国税額控除が廃止され(旧法法 69 が削除)、さらに益金不算入となる外国子会社からの配当にかかわる源泉税についても直接外国税額控除の対象とはしないこととされています(法法 69)。従来、外国税額控除は事業税には認められておりませんでした。海外子会社配当益金不算入制度は事業税(および地方法人特別税)についても認められるものと考えられることから、この部分の効果は大きいものと考えられます。

また、この改正に伴って、外国子会社等にかかる所得の課税の特例(いわゆる外国子会社合算税制)についても所要の改正が行われました(措法 66 の 6)。

2) 外国子会社配当益金不算入制度の創設

内国法人が外国子会社から受ける配当等の額について、その内国法人の各事業年度の所得の金額の計算上、益金に算入しないこととされました(法法 23 の 2)。

ここに、「外国子会社」とは、内国法人が外国法人の発行済株式等の 25%以上の株式等を、配当等の支払義務が確定する日以前 6 カ月以上引き続き直接に有している場合のその外国法人をいうものとされています(法法 23 の 2 、法令 22 の 3)。なお、租税条約の規定により従来の間接外国税額控除について外国子会社の持株割合要件が緩和されている場合には、当該持株割合により外国子会社配当益金不算入制度適用上の外国子会社に該当するか否かが判定されます(法令 22 の 3)(例:日米租税条約上は議決権株式の 10%以上)。

また、当該配当等の 5%に相当する金額は、益金の額に算入しないこととされる配当等の額から控除されることとされています(法法 23 の 2 、法令 22 の 3)。すなわち、配当等の額の 95%が益金不算入の対象とされます。

本改正は、内国法人の 2009 年 4 月 1 日以後開始する事業年度において受ける外国子会社からの配当等の額について適用されます(法附則 6)。

3) 外国税額控除制度の改正

外国子会社配当益金不算入制度の創設により、国際的な二重課税は排除されると期待されることから、間接外国税額控除制度は所要の経過措置を設けた上で廃止されました(旧法法 69 が削除)。

また、配当等の額に対して課される外国源泉税等の額は、その内国法人の各事業年度の所得の計算上、損金の額に算入しないこととする(法法 39 の 2)とともに、外国税額控除制度の対象としない(法法 69)こととされています。外国子会社からの配当金が益金不算入になることから、当該配当にかかわる源泉税の控除を認めなくても実質的に国際的な二重課税が生じないと考えられるためにこのような制度改正になっているものと思われます。

本改正は、内国法人の 2009 年 4 月 1 日以後開始する事業年度において受ける外国子会社からの配当等の額について適用されます(附則 10、12)。

4) 外国子会社合算税制の改正

従来は、特定外国子会社等に留保されていた所得が内国法人の益金に合算されていました。すなわち、特

定外国子会社等が配当を支払った場合には、原則として当該支払配当等の額は合算対象とされる金額から控除され、逆に特定外国子会社が配当等を受取った場合には、当該受取配当等は合算対象金額に含まれていました。

外国子会社配当金益金不算入制度の創設と併せて、以下のように改正されました。

特定外国子会社等が支払う配当等の額は、合算対象とされる金額の計算上控除しない(旧措令 39 の 16 の改定)。

特定外国子会社等がその子会社(特定外国子会社等が他の法人の発行済株式等の 25%以上の株式等を、配当等の支払義務が確定する日以前 6 カ月以上引き続き有している場合の他の法人)から受け取る配当等の額および他の特定外国子会社等から受ける配当等の額のうち合算対象とされた金額から充てられたものは、合算対象とされる金額の計算上控除する(措令 39 の 15 四、措令 39 の 15 十七、)。

すなわち、改正前の制度では特定外国子会社等が配当等を支払った場合には、原則として当該金額は合算対象とされる金額から控除されましたが、この制度を残したまま内国法人が受け取る国外からの配当を益金不算入とされる場合には、特定外国子会社等の利益を全て配当することで、日本で課税されないこととなります。特定外国子会社等の所得は本来日本親法人が稼得すべきであった所得と考えられたため、特定外国子会社等の所得を親法人の所得と合算するように調整したものと考えられます。

また、内国法人が国外の子会社から受けた配当を益金不算入とすることと整合させるため、および特定外国子会社等が別の特定外国子会社等を經由して、内国法人へ配当を支払った場合、その別の特定外国子会社等の合算対象金額には当該配当を含めないことで、二重課税を回避する調整を行うこととしたものと考えられます。

さらに、内国法人が特定外国子会社等から配当等を受ける場合で、配当益金不算入制度の適用がない場合には、その配当等の額のうち、内国法人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 10 年以内に開始された各事業年度において特定外国子会社等につき合算対象とされた金額の合計額に達するまでの金額は、益金の額に算入しないこととされています(措法 66 の 8)。すなわち、例えば内国法人が特定外国子会社等の株式の 25%未満しか保有していない場合であっても、当該特定外国子会社等の留保利益について一度合算課税を受けた場合で、当該合算額を原資に配当が行われた場合には、当該配当は内国法人において全額が益金不算入とされることとなります(措法 66 の 8)。他方、配当益金不算入制度の適用がある場合にも、合算課税の対象とされた金額に達するまでの費用等の損金算入が認められることにより(措法 66 の 8)、実質的には全額益金不算入になるものと考えられます。

また、2007 年度の税制改正により、内国法人の株主が、組織再編成等により、軽課税国に所在する外国法人を通じてその内国法人の株式の 80%以上を間接保有することとなった場合には、その外国法人が留保した所得を、その持分割合に応じて外国法人の株主である居住者または内国法人の所得に合算して課税することとされております(コーポレート・インバージョン対策合算税制)。本税制においても、上記の外国子会社合算税制と同様の趣旨の改正が行われました(措法 66 の 9 の 2)。

本改正は、原則として特定外国子会社等の 2009 年 4 月 1 日以後開始する事業年度にかかわる課税対象金額について適用されます(法附則 44、45)。

5) 設例

本改正は海外で事業活動をしているわが国の法人に大きな影響を及ぼす可能性があります。以下の設例で本改正が及ぼすと考えられる影響を概観します。なお、以下の設例は影響の概要を確認するための簡便的なものであり(事業税上の課税所得を算定する場合の事業税の損金算入等は考慮しておりません)、実際にはさらに詳細な分析が必要になります。以下の計算はあくまでも概観を理解するための簡易なものであることにご留意ください。

例 1: A 国(税率 15%)に所在する 100%子会社 S 社から日本親会社 P 社(実効税率 40%)が配当を受ける場合。配当にかかわる源泉税率は 10%とする。P 社は他に十分な国外所得を有しているものとする(当該国外所得にかかわる外国税額控除は考慮しない)。なお、S 社は外国子会社合算税制上の適用除外要件を満たすものとする。

改正前の制度(外国税額控除方式)による場合

	S 社(A 国)	P 社(日本)	連結
営業利益	1,000	1,000	2,000
受取配当金	0	765	
税引前利益		1,765	2,000
所得調整			
配当金益金不算入			
直接外国税額控除損金不算入		85	
間接外国税額控除益金算入		150	
課税所得	1,000	2,000	
法人所得税(総額)	150	800	
外国税額控除		(235) (注 1)	
法人所得税(純額)	150	565	800
税引後利益	850	1,200	1,200
配当源泉税	85		
配当額(純額)	765		

連結実効税率: 40% (= 800 ÷ 2,000)

(注 1) S 社法人所得税 150 + 配当源泉税 85

改正後の制度(国外配当益金不算入方式)による場合

	S 社(A 国)	P 社(日本)	連結
営業利益	1,000	1,000	2,000
受取配当金	0	765	
税引前利益		1,765	2,000
所得調整			
配当金益金不算入		(808) (注 2)	
直接外国税額控除損金不算入		85	
間接外国税額控除益金算入			
課税所得	1,000	1,042	
法人所得税(総額)	150	417	
外国税額控除		0	
法人所得税(純額)	150	417	652
税引後利益	850	1,348	1,348
配当源泉税	85		
配当額(純額)	765		

連結実効税率: 32.6% (= 652 ÷ 2,000)

(注 2) (配当額(純額)765 + 配当源泉税 85) x 95%

(コメント) 外国税額控除方式による場合、理論的には連結ベースの実効税率は日本の親会社の実効税率に収束

します。他方、国外配当益金不算入方式の場合には、海外子会社所在地国の税率と日本親会社の実効税率により連結ベースの実効税率が決定されることとなります。そのため、通常は海外子会社所在地国の税率が日本に比して低い場合には、外国税額控除方式と比較して連結ベースの実効税率が低下することとなります。本設例では、A国の実効税率が日本と比して十分低いことから、外国税額控除方式と比較して国外配当益金不算入方式による場合には実効税率が低下することと考えられます。

例 2: B 国(税率 35%) に所在する 100% 子会社 S 社から日本親会社 P 社(実効税率 40%) が配当を受ける場合。配当にかかわる源泉税率は 10% とする。なお、P 社は S 社からの配当以外にも十分な国外所得を有しているものとする(当該国外所得にかかわる外国税額控除は考慮しない)。

改正前の制度(外国税額控除方式)による場合

	S 社(B 国)	P 社(日本)	連結
営業利益	1,000	1,000	2,000
受取配当金	0	585	
税引前利益		1,585	2,000
所得調整			
配当益金不算入			
直接外国税額控除損金不算入		65	
間接外国税額控除益金算入		350	
課税所得	1,000	2,000	
法人所得税(総額)	350	800	
外国税額控除		(415) (注 3)	
法人所得税(純額)	350	385	800
税引後利益	650	1,200	1,200
配当源泉税	65		
配当額(純額)	585		

連結実効税率: 40% (= 800 ÷ 2,000)

(注 3) S 社法人所得税 350 + 配当源泉税 65

改正後の制度(国外配当益金不算入方式)による場合

	S 社(B 国)	P 社(日本)	連結
営業利益	1,000	1,000	2,000
受取配当金	0	585	
税引前利益		1,585	2,000
所得調整			
配当益金不算入		(618) (注 4)	
直接外国税額控除損金不算入		65	
間接外国税額控除益金算入			
課税所得	1,000	1,032	
法人所得税(総額)	350	413	
外国税額控除		0	
法人所得税(純額)	350	413	828
税引後利益	650	1,172	1,172
配当源泉税	65		
配当額(純額)	585		

連結実効税率: 41.4% (= 828 ÷ 2,000)

(注 4) (配当額(純額) 585 + 配当源泉税 65) × 95%

(コメント) 例1の通り、通常は海外子会社所在地国の税率が日本に比して低い場合には、国外配当益金不算入方式の方が外国税額控除方式と比較して連結ベースの実効税率が低下すると考えられます。しかしながら、本設例では、B 国の法人所得税の税率自体は日本よりも低いものの、配当源泉税も考慮すると、実質的に B 国では 41.5%で税金を課されていることとなります((350 + 65) ÷ 1,000 = 41.5%)。さらに、受取配当の 95%相当しか益金不算入とされないことから、連結実効税率は日本の実効税率より高い水準となっています。日本と租税条約が締結されていない国等、配当に対する源泉税率が高い国または地域に子会社を有している場合には、留意が必要と考えられます。

例 3: C 国(税率 50%)に所在する 100%子会社 S が配当を受ける場合。配当には源泉税は課されないものとする。P 社は S 社からの配当以外に外国に所在する法人からロイヤルティ 800 を受取っているものとする。なお、当該ロイヤルティは支払国で 10%の税率で源泉税が課されている。

改正前の制度(外国税額控除方式)による場合

	S 社(C 国)	P 社(日本)	連結
営業利益	1,000	200	2,000
ロイヤルティ		720 (注 5)	
受取配当金	0	500	
税引前利益		1,420	2,000
所得調整			
配当益金不算入			
直接外国税額控除損金不算入		80 (注 6)	
間接外国税額控除益金算入		500	
課税所得	1,000	2,000	
法人所得税(総額)	500	800	
外国税額控除		(580) (注 7)	
法人所得税(純額)	500	220	800
税引後利益	500	1,200	1,200
配当源泉税	0		
配当額(純額)	500		

連結実効税率: 40% (= 800 ÷ 2,000)

(注 5) ロイヤルティ 800 - 源泉税 80

(注 6) ロイヤルティ 800 × 10%

(注 7) S 社法人所得税 500 + ロイヤルティ源泉税 80

改正後の制度(国外配当益金不算入方式)による場合

	S社(C国)	P社(日本)	連結
営業利益	1,000	200	2,000
ロイヤルティ		720	
受取配当金	0	500	
税引前利益		1,420	2,000
所得調整			
配当益金不算入		(475) (注8)	
直接外国税額控除損金不算入		80	
間接外国税額控除益金算入			
課税所得	1,000	1,025	
法人所得税(総額)	500	410	
外国税額控除		(80) (注9)	
法人所得税(純額)	500	330	910
税引後利益	500	1,090	1,090
配当源泉税	0		
配当額(純額)	500		

連結実効税率: 45.5% (= 910 ÷ 2,000)

(注8) 配当額 500 x 95%

(注9) ロイヤルティ 800 x 10%

(コメント) 改正前の外国税額控除方式では、税額控除限度額は所得の種類や国別に計算されるのではなく、一括して計算されます。そのため、低税率国の所得について生じた控除限度額の余裕部分を用いて、日本の税率よりも高い税率で課税される外国法人税の控除をとることができます(彼我流用)。しかしながら、国外配当益金不算入方式に移行した場合には、この彼我流用が制限され、連結ベースで追加的な税負担が発生し、実効税率が上昇する可能性が考えられます。

6) まとめ

本制度の創設により、日本企業には様々な影響が生じることが考えられます。新制度が旧制度に比して有利・不利となるかの判定は、みなし外国税額控除の適用の有無、国外所得の内容、適用税率や他の税額控除制度への影響等様々な要因によって異なるため、ケースバイケースであると考えられます。特に、国外からの受取配当金の益金不算入とそれに伴う間接外国税額控除および海外子会社からの配当にかかわる源泉税の(直接)外国税額控除が廃止される一方で、海外支店の利益に対して課された外国法人税や利子・ロイヤルティにかかわる外国法人税の外国税額控除は従来と同様に適用されることから、これまでとは外国税額控除の適用が大きく異なってくる可能性があります。日本企業は本制度の影響を十分に考慮して、税務上のシミュレーションを実施し、オランダや英国での税率変更等、海外子会社所在地国の税務の動向も視野に入れつつ、今後の資金還流方針・海外子会社の再編等を検討する必要があるものと考えられます。

本改正により例えば以下のような影響が考えられます。

- 日本より税率の低い外国に支店を設けて事業展開している場合には、当該支店を子会社とした方が税務上有利になる可能性があります。
- 租税条約の適用により、従来間接外国税額控除の計算の際にみなし外国税額控除が認められていた場合には、本税制改正によりみなし外国税額控除が認められなくなり、連結実効税率が上昇する可能性があります。
- 海外子会社からの配当が予定されており、会計上繰延税金負債が認識されている場合には、当該繰延税金負債を取り崩すことができる可能性があります。その場合には、連結財務諸表上の実効税率が下がる可能性があります。なお、詳細は貴社会計監査人にご確認ください。

また、外国子会社から日本親会社への配当が実質非課税になることから、これまで以上に海外子会社への利益・所得の状況について詳細に調査される可能性があります。すなわち、移転価格税制や外国子会社合算税制にかかわる税務調査がより厳格に運用される可能性も考えられます。こうしたことから、移転価格等の見直しやその文書化についても改めて検討することが必要と考えられます。

(2) 投資ファンドの税制にかかる主な改正点

1) 組合理型投資ファンド課税の見直し

投資事業有限責任組合(外国におけるこれに類する組合を含む。以下、「投資組合」といいます。)に出資を行う非居住者または外国法人(以下、「外国組合員」といいます。)について、(1)有限責任組合員であること、(2)投資組合の業務を執行しないこと、(3)投資組合の組合財産に対する持分の割合が25%未満であること、(4)無限責任組合員と特殊な関係のある者でないこと、(5)国内に投資組合の事業以外の事業にかかる恒久的施設を有しないことおよび一定の手続きを満たすことを前提に、当該投資家が国内において恒久的施設を有するとされない措置が講じられました(措法41の21、67の16、措令26の30、39の33)。

上記の改正は、2009年4月1日以後の外国組合員の恒久的施設の判定について適用されます(措法附則36、50)。

2) 特定の外国組合員にかかる事業譲渡類似課税の特例

上記1)。(1)~(5)の要件を満たす外国組合員および国内に恒久的施設を有しない投資組合の外国組合員で投資組合の業務を執行しない有限責任組合員であるものが、投資組合を通じて一定の株式等の譲渡(保有期間が1年未満である株式等の譲渡および一定の破綻金融機関株式の譲渡を除く。)を行う場合、いわゆる事業譲渡類似課税に特例が設けられ、当該課税の判定単位は組合員単位で判定されることとなりました(措令26の31、39の33の2)。

上記の改正は、2009年4月1日以後に行われる株式等の譲渡について適用されます(措令附則18、33)。

(3) 外国法人が受ける割引債の償還差益にかかる国内源泉所得の範囲等の見直し

外国法人が受ける割引債の償還差益にかかる国内源泉所得の範囲等について以下の見直しが行われ、その課税関係は外国法人が受ける債券の利子と同様になりました(措法67の17、)。

- 1) 外国法人が発行する割引債の償還差益のうち、その外国法人の国内において行う事業に帰せられるものを、法人税法上の国内源泉所得とみなすこととされました。
- 2) 国内に恒久的施設を有しない外国法人が受ける割引債の償還差益が、法人税の申告の対象から除外されました。

上記の改正は、2009年4月1日以後に発行される割引債について適用されます(措法附則51)。

2. 中小企業税制

(1) 課税所得800万円以下に適用される軽減税率の時限的引下げ

改正前税制

事業年度終了の時における資本金の額または出資金の額が1億円以下であるものもしくは資本もしくは出資を有しないもの(保険業法に規定する相互会社を除く)(以下「中小法人等」といいます)の各事業年度の所得の金額のうち年800万円以下の金額に対する法人税率は30%に代えて軽減税率22%に軽減されていました。

改正後

中小法人等の2009年4月1日から2011年3月31日までの間に終了する各事業年度については、各事業年度の所得の金額のうち年800万円以下の金額に対する上記法人税の軽減税率が22%から18%に引き下げられます(措法42の3の2)。

上記の改正は、2009年4月1日以後に終了する事業年度の法人税について適用されます(措法附則38)。

(2) 欠損金の繰戻し還付の復活

改正前税制

欠損金の繰戻し還付制度は1992年4月1日から2010年3月31日までの間、中小企業者(事業年度末の資本金の額が1億円以下の法人で、資本金の額が1億円超等である大規模法人の子会社でないものをいいます)の設立後5年間の各事業年度に生じた欠損金の場合、法人の解散等による場合を除き、その適用が停止されていました。

改正後

事業年度末の資本金の額が1億円以下中小法人等について、2009年2月1日以後に終了する各事業年度において生じた欠損金額について繰戻し還付の適用が可能になります(措法66の13)。

上記の改正は、2009年2月1日以後に終了する事業年度において生じた欠損金額について適用されます(措法附則47)。

(3) 中小企業等基盤強化税制

中小企業者で所定の要件を満たすものが一定の機械装置または器具備品(それぞれ取得価額が280万円、120万円以上であるもの)を取得した場合、事業供用年度において取得価額の30%相当額の特別償却または取得価額の7%相当額の法人税額の特別控除(資本金が3000万円以下の法人について、法人税額の20%を限度として適用)が認められています。

当該規定は2009年3月31日までの間に取得して事業の用に供した資産について適用が認められていましたが、適用期限が2011年3月31日まで2年間延長されました(措法42の7)。

3. 金融税制

(1) 証券税制

1) 上場株式等の配当所得および譲渡所得等に対する税率の特例の見直し

2009年1月1日から2011年12月31日までの間の上場株式等の配当所得および譲渡所得等に対する税率は、10%軽減税率(所得税7%、住民税3%)とされました。以下、2)および3)の改正とあわせて、上場株式等の配当等について、改正前税制の3年間の延長が行われることとなりました(所得税法等の一部を改正する法律(2008年法律第23号)附則(以下、「改正法附則」といいます。))32、43)。

2) 上場株式等の配当等にかかる源泉徴収税率等の特例の延長

2009年1月1日から2010年12月31日までの間に居住者または国内に恒久的施設を有する非居住者に対して支払う上場株式等の配当等にかかる源泉徴収税率(特別徴収税率)に対する10%軽減税率(所得税7%、住民税3%)の特例が1年間延長されました(改正法附則33)。

国内に恒久的施設を有しない非居住者または内国法人もしくは外国法人に対して支払う上場株式等の配当等にかかる7%軽減税率の特例が2011年12月31日まで(改正前:2009年3月31日まで)延長さ

れました(改正法附則33)。

- 3) 源泉徴収選択口座における源泉徴収税率の特例の延長
2009年1月1日から2010年12月31日までの間の源泉徴収選択口座における源泉徴収税率(特別徴収税率)に対する10%軽減税率(所得税7%、住民税3%)の特例が1年間延長されました(改正法附則45)。
- 4) カバードワラントに対する課税方式等の見直し
先物取引にかかる雑所得等の課税の特例の対象に、居住者等が金融商品取引所で取引されるカバードワラントを譲渡した場合における譲渡所得等および当該カバードワラントにかかわる差金等決済をした場合における雑所得等が加えられました。当該見直しにより、金融商品取引所で取引されるカバードワラントの課税関係については、これまでの総合課税から分離課税へと変更されず(措法41の14、措令26の23)。

上記の改正は、2010年1月1日以後に行われるカバードワラントの譲渡および差金等決済について適用されます(措法附則1)。

(2) 特定目的会社等の課税の特例にかかる改正

- 1) 機関投資家の範囲の見直し
「特定社債が機関投資家のみによって引き受けられたものであること」および「特定目的借入れが機関投資家からのものであること」の要件を判定する場合に、原資産を不動産とする特定目的会社が発行する特定社債、特定目的借入れ等を証券化する特定目的会社は機関投資家として判定を行うこととなりました(措令39の32の2)。
- 2) 90%超の配当支払要件の見直し
特定目的会社や投資法人等にかかる導管性要件の1つである支払配当の額が配当可能所得の金額の90%相当額を超えていることとする要件が、支払配当の額が配当可能利益の額の90%相当額を超えているとの要件に見直されました。負ののれんがある場合には、その発生事業年度において配当可能利益の額から控除する等所要の調整措置が講じられています(措法67の14、67の15、措令39の32の2、39の32の3、措規則22の18の4、22の19等)。
- 3) 配当見合いの合併交付金にかかる取扱いの明確化
投資法人が他の投資法人と合併を行う際に、損金算入の対象となる支払配当等の額に配当見合いの合併交付金が含まれることが明確化されました(措令39の32の3)。

上記1)~3)の改正は、2009年4月1日以後に終了する事業年度について適用されます(措法附則48、49等)。

4) 不動産取引にかかわる流通税の軽減措置

特定目的会社が資産流動化計画に基づき特定不動産を取得した場合等の所有権移転登記に対する税率の軽減措置について、2009年4月1日以後に引き上げることとされていた税率を1年間、現行の0.8%のまま据え置くこととされました(措法83の3、等)。

特定目的会社が資産流動化計画に基づき取得する一定の不動産および投資法人が取得する不動産等にかかる不動産取得税の課税標準について、不動産の価格の3分の1とする特例措置の適用期限が2年間延長されました(地法附則11、等)。

4. 土地税制

(1) 土地等の長期譲渡所得の1,000万円特別控除制度の創設

個人または法人が2009年1月1日から2010年12月31日までの間に取得した国内にある土地等で、そ

の年1月1日において所有期間が5年を超えるものを譲渡した場合には、その年中の当該譲渡にかかわる譲渡所得の金額から1,000万円(当該譲渡所得の金額が1,000万円に満たない場合には当該譲渡所得の金額)を控除します。なお、個人住民税についても同様の制度が創設されています(措法35の2、措法65の5の2)。

(2) 土地等の先行取得をした場合の圧縮記帳の特例の創設

個人事業者または法人が2009年1月1日から2010年12月31日までの期間内に国内にある土地等を取得し、その取得の日を含む事業年度の確定申告書の提出期限までにこの特例の適用を受ける旨の届出書を提出している場合において、その取得の日を含む事業年度終了の日後10年以内に、その事業者の所有する他の土地等を譲渡したときは、その先行して取得した土地等について、他の土地等の譲渡益の80%相当額(その先行して取得をした土地等が2010年1月1日から2010年12月31日までの期間内に取得をされたものである場合には、60%相当額)を限度として、圧縮記帳ができることとされました。なお、棚卸資産である土地等については、当該特例の適用はありません(措法37の9の5、措法66の2)。

(3) 土地の譲渡益の課税繰り延べ措置の延長

個人事業者または法人が10年超所有していた土地等を譲渡し、新たな土地等を取得して事業の用に供した場合において、所定の要件を満たすときは、特定資産の買換えの場合等の圧縮記帳を適用することにより、土地等の譲渡益の一定額について課税を繰り延べることができました。この措置は2008年12月31日まで認められていましたが、適用期限が2011年12月31日まで延長されました(措法37、措法65の7)。

(4) 登録免許税の税率の軽減措置

下記に掲げる不動産の所有権の移転登記にかかわる登録免許税は改正前税制では以下の通り軽減税率が適用されています。この度の改正により現行の税率の適用期限が延長され、今後は段階的な税率の引き上げが行われま(措法72)。

移転登記の対象	本則	~ 2010/3/31	~ 2011/3/31	~ 2012/3/31	~ 2013/3/31
土地の売買による所有権の移転登記	2%	1%	1%	1.3%	1.5%
土地の所有権の信託の登記	0.4%	0.2%	0.2%	0.25%	0.3%
特定目的会社が資産流動化計画により特定不動産を取得した場合等の所有権の移転登記	2%	0.8%	未定	未定	未定
会社分割に伴う不動産の所有権の移転登記	2%	0.8%	0.8%	1.3%	未定

5. 住宅税制

(1) 住宅借入金等を有する場合の所得税額の特別控除

個人が住宅借入金等により自己の居住の用に供する一定の住宅の取得、増改築等を行った場合、合計所得金額が3,000万円超となる年分を除き、住宅借入金等の年末残高に対して一定の税額控除が認められています。2009年から2013年までの間に居住の用に供した場合の控除期間等について新たに規定が設けられました(措法41)。

また、2009年から2013年までの間に「認定長期優良住宅」に該当する住宅(一定の長期優良住宅)の新築または取得をして居住の用に供した場合の控除期間等についても新たに規定が設けられました(措法41)。

居住年	控除期間	自己の居住用住宅の 取得、増改築等		一定の長期優良住宅の新築 または取得	
		住宅借入金等の 年末残高の限度額	控除率	住宅借入金等の 年末残高の限度額	控除率
2009年	10年間	5,000万円	1.0%	5,000万円	1.2%
2010年	10年間	5,000万円	1.0%	5,000万円	1.2%
2011年	10年間	4,000万円	1.0%	5,000万円	1.2%
2012年	10年間	3,000万円	1.0%	4,000万円	1.0%
2013年	10年間	2,000万円	1.0%	3,000万円	1.0%

(2) 長期優良住宅の新築等をした場合の所得税額の特別控除の創設

居住者が、国内において一定の長期優良住宅の新築等をした場合、一定の要件のもとに、当該長期優良住宅の新築等にかかわる標準的な性能強化費用相当額(1,000万円を限度とする)の10%に相当する金額をその年分の所得税額から控除し、なお控除しきれない金額があるときは、翌年分の所得税額から控除することができることとされました。なお、上記1)との選択適用となります(措法41の19の4)。

(3) 既存住宅にかかわる特定の改修工事をした場合の所得税額の特別控除の創設

1) 省エネ改修工事を行った場合の所得税額の特別控除

居住者が、その者の居住の用に供する家屋について一定の省エネ改修工事を行った場合、一定の要件の下で、その省エネ改修工事費用の額の一定額の10%に相当する金額をその年分の所得税額から控除する制度が創設されました(措法41の19の3)。

2) バリアフリー改修工事を行った場合の所得税額の特別控除

50歳以上の者等一定の居住者が、その者の居住の用に供する家屋について一定のバリアフリー改修工事を行った場合、一定の要件の下で、そのバリアフリー改修工事費用の額の一定額の10%相当額をその年分の所得税額から控除する制度が創設されました(措法41の19の3)。

なお、上記 および の特別控除は上記(1)または下記(4)の適用がある場合、適用されません。

(4) 特定の増改築等にかかわる住宅借入金等を有する場合の所得税額の特別控除の控除額にかかわる特例の適用期限が5年延長されました(措法41の3の2)。

(5) 既存住宅の耐震改修をした場合の所得税額の特別控除について、一定の要件のもとに、適用期限が5年延長されました(措法41の19の2)。

6. その他法人税制

(1) 企業再生関係税制について

2005年度の税制改正により、債務者企業について一定の再建計画の合意があった場合には、当該債務者企業において一定の資産の評価損益が税務上の損金・益金に算入され(法法25、法法33)またいわゆる期限切れ繰越欠損金について一定限度額まで損金算入が認められています(法法59)。本改正では適用要件が見直され、企業再生関係税制の適用範囲の拡充が図られています(法令24の2、法規8の6)。

- 1) 会社更生法等および民事再生法の法的整理またはこれに準ずる一定の私的整理に加えて、株式会社地域力再生機構が関与した私的整理についても企業再生関係税制の適用対象に加えることとされています。
- 2) 従来は2以上の金融機関等が債務の免除をすることが計画に記載されていること(または政府関係金融機関等の債務免除)が企業再生関係税制の適用を受けるための要件の1つとされていましたが、一方の債務免除の当事者に地方公共団体が追加されています。

- 3) 債務免除の場合だけでなく、自己に対する債権の現物出資(デット・エクイティ・スワップ)を受ける場合についても企業再生関係税制が適用されることとされています。
- 4) 債務処理に関する計画は、3人以上の専門家により確認されることが求められております。中小規模再生の場合(有利子負債の額が10億円未満の場合)には、関与すべき専門家の人数の最低限度を2人にすることとされています。

また、従来、税務上の評価損益の計上対象となる資産から、その評価差額が当該法人の資本金等の2分の1に相当する金額と1,000万円とのいずれか少ない額に満たないものが除外されてきました。中小企業再生の場合に限り、評価差額が100万円以上の資産については、評価損益の計上対象に含められることとされています。さらに、従来は評価損の計上となる資産から貸付金、売掛金その他の債権が除外されていましたが、本改正で債権が評価損の対象資産に追加されました(法令24の2 五)。

仮装経理に基づく過大申告の場合の更正に伴い減額された法人税額の税額控除制度について、一定の企業再生事由が生じた場合には、繰越控除制度の適用が終了し、直ちに控除未済額が還付されることとされています(法法70)。

- (2) 棚卸資産の評価について
棚卸資産の評価について、後入先出法および単純平均法が除外されることとされています。会計基準の改正に整合した改正と考えられます(旧法令28 1八削除)。
- (3) 国外で課せられた課徴金・延滞金の損金不算入
外国もしくはその地方公共団体または国際機関による独占禁止法の課徴金および延滞金に類するものについて、個人所得税の課税所得を計算する際の必要経費および法人税の課税所得を計算する際の損金の額に算入しないこととされます(法法55 3)。

本改正は、2009年4月1日以後の行為にかかわるものについて適用されます(課徴金等の支払時点ではなく、行為の実施時点で判定されることとなります)(法附則11)。

- (4) エネルギー需給構造改革推進投資促進税制について
本税制の適用期限が2年間延長され(措法42の5)、2009年4月1日から2012年3月31日までの間に取得等をするエネルギー需給構造改革推進設備等は、その事業の用に供した事業年度において、普通償却限度額に加え、取得価額の30%まで特別償却ができることとされます(措法42の5)。中小企業者等の取得については、特別償却に代えて取得価額の7%の税額控除が認められます(措法42の5)。なお、2009年4月1日から2011年3月31日までの間に取得等をするエネルギー需給構造改革推進設備等については、その事業の用に供した事業年度において、取得価額の即時償却が認められます(措法42の5)。

7. 相続税

1. 非上場株式等についての相続税の納税猶予制度の創設

(1) 概要

経営承継相続人が、相続等により、中小企業における経営の承継の円滑化に関する法律(以下「円滑化法」という。)第12条第1項第1号に基づき経済産業大臣の認定を受けた非上場会社の議決権株式等を取得した場合には、その経営承継相続人が納付すべき相続税額のうち、その議決権株式等(相続開始前から既に保有していた議決権株式等を含めて、その中小企業者の発行済議決権株式等の総数等の3分の2に達するまでの部分に限る。以下「特例非上場株式等」という。)にかかわる課税価格の80%に対応する相続税額についてはその経営承継相続人の死亡等の日までその納税が猶予されます(措法70の7の2)。

なお、納税猶予される相続税額は、発行済議決権株式等の総数等の3分の2に対するまでの部分に限り、その課税価格の80%に対応する相続税額となりますので、減額割合は最大でも $2/3 \times 80\% = 53.3\%$ であることに留意が必要です。

(注1)「経営承継相続人」とは、被相続人の親族であること、相続開始日から5カ月経過日において代表権を有

していること、同族関係者と合わせて総株主等議決権数(完全無議決権株主を除く総株主の議決権数)の50%超を有し、その同族関係者内において筆頭であることなどの要件を満たす者をいいます(措法70の7の2 三)

(注2)経営承継相続人は、経済産業大臣の認定の有効期間(5年間)内は毎年、その後は3年毎に継続届出書を税務署長に提出しなければなりません(措法70の7の2 七)。

(2) 猶予税額の計算(措法70の7の2 五)

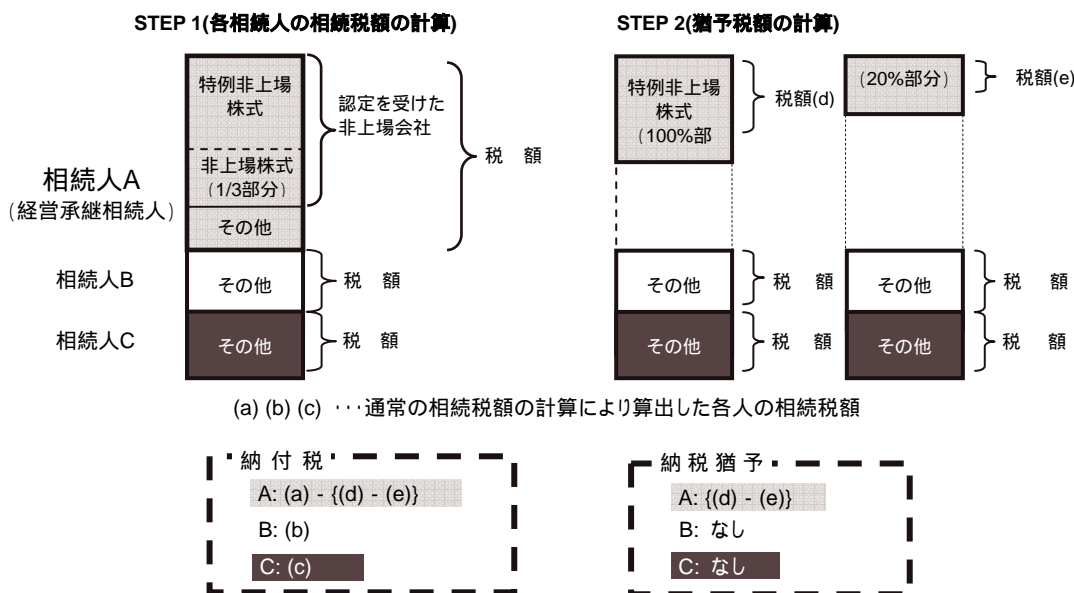
相続税の納税猶予の適用がないものとして、通常の相続税額の計算を行い、各相続人の相続税額を算出します(経営承継相続人以外の相続人の相続税額は、この額となります。)

経営承継相続人以外の相続人の取得財産は不変としたうえで、経営承継相続人が、特例非上場株式等(100%)のみを相続するものとして計算した場合の経営承継相続人の相続税額と、特例非上場株式等(20%)のみを相続するものとして計算した場合の経営承継相続人の相続税額の差額を、経営承継相続人の猶予税額とします。なお、により算出した経営承継相続人の相続税額からこの猶予税額を控除した額が経営承継相続人の納付税額となります。

計算方法は下記のとおりとなります。

猶予税額の計算方法

(認定を受けた非上場会社株式の発行済議決権株式等の総数等の100%を相続により取得した場合)



(3) 猶予税額の免除

その経営承継相続人が特例非上場株式等を死亡の時まで保有し続けた場合は、猶予税額の納付が免除されます(措法70の7の2 一)。このほか、経済産業大臣の認定の有効期間(5年間)経過後における猶予税額の納付の免除については次によるものなどがあります。

次の後継者へ特例非上場株式等を贈与した場合において、その特例非上場株式等について贈与税の納税猶予制度(7.(2)参照)の適用を受けるときは、その適用を受ける特例非上場株式等にかかわる相続税の猶予税額が免除されます(措法70の7の2 二)。

同族関係者以外の者へ保有する特例非上場株式等を一括して譲渡した場合において、その譲渡対価または譲渡時の時価のいずれか高い額が猶予税額を下回るときは、その差額分の猶予税額が免除されます(措法70の7の2 一)。

特例非上場株式等にかかわる会社について、破産手続開始の決定または特別清算開始の命令があった場合には、猶予税額的全額が免除されます(措法70の7の2 二)。

なお、租税回避行為に対応するため、上記、の場合において免除するとされる額のうち、過去5年間

の経営承継相続人および生計を一にする者に対して支払われた配当および過大役員給与等に相当する額は免除されません。

(4) 猶予税額の納付

経済産業大臣の認定の有効期間(5年間)内に、経営承継相続人が代表者でなくなる等、当該認定の取消事由に該当する事実が生じた場合には、猶予税額の全額を納付することになります(措法70の7の2)。

の期間経過後において、特例非上場株式等の譲渡等をした場合には、譲渡等直前の特例非上場株式等の数に対する譲渡等をした特例非上場株式等の数の割合に応じて猶予税額を納付することになります(措法70の7の2二)。

(5) 利子税の納付

上記(4)により、猶予税額の全部または一部を納付する場合には、相続税の申告書の提出期限の翌日からの利子税(本則税率年3.6%)を併せて納付することになります(措法70の7の223項)。

(6) 担保の提供

相続税の納税猶予の適用を受けるためには、納税猶予分の相続税額に相当する担保を供さなければなりません(措法70の7の2)。なお特例非上場株式等のすべてを担保として提供した場合には、納税猶予分の相続税額に見合う担保提供があったものとみなされます(措法70の7の2)。

(7) その他

租税回避行為への対応

イ 資産保有型会社の判定において、過去5年間に経営承継相続人およびその同族関係者に対して支払われた配当や過大役員給与等に相当する額を特定資産および総資産の額に加算することになります(措法70の7の2八、措法70の7八、措令40の8)。

ロ 相続開始前3年以内に経営承継相続人およびその同族関係者からの現物出資または贈与により取得した資産の合計額の総資産に占める割合が70%以上である会社にかかわる株式等については、本特例は適用されません(措法70の7の224項)。

他の特例との適用関係

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との併用が認められます。

現行の特例の廃止等

イ 特定同族会社株式等にかかわる課税価格の計算の特例(10%減額特例)は、2009年3月31日をもって廃止されます(措法附則64)。

なお、2009年3月31日までに、10%減額特例の適用を受けるため相続時精算課税制度を選択して贈与を受けた株式等については、

(イ)10%減額特例の適用要件を満たしている場合には、相続時に10%減額特例を適用する。

(ロ)後継者が2010年3月31日までに相続税の納税猶予の適用を受ける旨の選択をした場合には、その後継者については、10%減額特例に代えて相続税の納税猶予を適用する(附則64)。

ロ 特定同族株式等にかかわる贈与税の相続時精算課税制度の特例(非課税枠3,500万円)は、イ(ロ)と同様の経過措置を講じたうえ、廃止されます(措法附則64)。

適用関係等

イ 取引相場のない株式等にかかわる相続税の納税猶予制度は、円滑化法施行日(2008年10月1日)以後の相続等について適用となります(措法附則63)。

ロ 2008年10月1日から2009年3月31日までの間に開始した相続にかかわる被相続人の遺産に非上場会社の株式等が含まれており、かつ、当該被相続人が当該非上場会社の代表者であった場合には、当該被相続人にかかわる相続税の申告書の提出期限が2010年2月1日まで延長されます(措法附則65)。

2. 非上場株式等についての贈与税の納税猶予制度の創設

概要

後継者が、円滑化法に基づく経済産業大臣の認定を受けた非上場会社を運営していた親族から、贈与によりその保有株式等(贈与前から既に後継者が保有していたものを含めて、発行済議決権株式等の総数

等の3分の2に達するまでの部分を上限とする。以下「特例受贈非上場株式等」という。)を取得した場合には、特例受贈非上場株式等の贈与にかかわる贈与税の全額の納税が猶予されます(措法70の7)。猶予税額の納付、免除等については、相続税の納税猶予と同様となります(措法70の7)。贈与者の死亡時には、引き続き保有する特例受贈非上場株式等を相続により取得したものとみなし、贈与時の時価により他の相続財産と合算して相続税額を計算します(措法70の7の3)。その際、経済産業大臣の確認を受けた場合には、相続税の納税猶予が適用されます(措法70の7の4)。

< 凡例 >

本文中引用する法令等については、以下の略を使用しています。

法法	法人税法
法令	法人税法施行令
所法	所得税法
所令	所得税法施行令
措法	租税特別措置
措令	租税特別措置法施行令
地法	地方税法

< 使用例 >

法法 59 三 法人税法第59条第1項第3号

上記に関してご質問がありましたら、当法人の貴社担当者もしくは下記までお問い合わせ下さい。

税理士法人プライスウォーターハウスクーパース
〒100-6015
東京都千代田区霞が関3丁目2番5号
霞が関ビル15階
電話：03-5251-2400(代表)
<http://www.pwc.com/jp/tax>

パートナー	小野寺美恵	03-5251-2791	mie.onodera@jp.pwc.com
マネージング・ディレクター	荒井優美子	03-5251-2475	yumiko.arai@jp.pwc.com
シニアマネージャー	齋木信幸	03-5251-2570	nobuyuki.saiki@jp.pwc.com
アシスタントマネージャー	前田貴子	03-5251-2515	takako.maeda@jp.pwc.com