

PwC Japan Tax Publication

Global Tax Highlights

Vol.5 August 2010



目次

日本編	清算所得課税制度の廃止について	2
アジア編	外国企業の在中国駐在員事務所に対する課税の動き	4
北米編	「不確実な税務ポジション(Uncertain Tax Position)」の開示義務について	6
欧州編	イノベーションボックスー研究開発に基づく無形資産を有するオランダ法人に対する 優遇税制	8
金融編	2010年度税制改正ー非居住者等が受け取る公社債の利子等の非課税制度について	9
移転価格編	移転価格課税の動向とTNMMによるAPAの増加	12
関税編	関税分類における留意点	14
判例編	ガンジー島事件ータックスヘイブン対策税制における「外国法人税該当性」	16
バックナンバー		37

Index

Japan	Abolishment of Corporation Tax on Liquidation Income	18
Asia	New Landscape of Taxation Rules for Representative Offices of Foreign Enterprises in China	21
North America	IRS Releases Draft Schedule and Instructions for Uncertain Tax Positions	24
Europe	Innovation Box - Tax Incentive for IP Companies in the Netherlands	25
Finance	2010 Tax Reforms - Tax Exemption for the Interest etc. of Japanese Bonds for Foreign Investors	27
Transfer Pricing	Recent Trend of Transfer Pricing Assessment Cases and Increase in the Number of APA Cases Adopted TNMM	30
Customs	Customs Classification Issue	32
Tax Case	Japan Supreme Court Overrules Decision of Lower Courts regarding Anti-tax Haven Rules	34
Back issues		42

清算所得課税制度の廃止について

2010年度の税制改正(「所得税法等の一部を改正する法律」)は2010年3月24日に国会で可決され、別段の定めがあるものを除き2010年4月1日に施行されました。本税制改正においては、所得税における扶養控除の見直し、寄附金控除の適用下限額の引き下げ、たばこ税の税率の引き上げ、揮発油税等および自動車重量税に係る10年間の暫定税率の廃止、特殊支配同族会社の役員給与の損金不算入制度の廃止等が行われています。本稿では、資本に係る取引等にかかる税制の見直しのうち、清算所得課税制度の廃止についてご紹介します。

1.改正の背景

法人に対する課税は原則として各事業年度の益金の額から損金の額を控除した残額に税率を乗じて税額を計算する所得課税方式ですが、解散法人については清算所得課税制度が採用されていました。清算所得とはその法人の残余財産の価額から解散の時にける資本金等の額と利益積立金額等の合計額を控除した金額とされていました。

しかし、解散前後において課税方式の一貫性を重視すべきこと、経済実態が同一である合併制度との整合性を図ること等より、解散法人の清算所得課税制度を廃止し、解散法人についても所得課税方式で課税することとなりました。また、子会社が清算した場合の子会社清算損を損金不算入とする一方、一定の条件のもとで解散法人である子会社の繰越欠損金の引き継ぎを認めることで、親会社が子会社を合併した場合の税務上の取り扱いとの整合性を図りました。

2.税制改正前の税務処理

(1) 解散法人の税務処理

法人が解散した場合には、解散法人の清算所得に対して法人税が課税されます。

(2) 解散法人の株主の税務処理

解散法人の株主が解散による残余財産の分配により交付を受けた金銭等の額が対応する資本金等の額を超えるときは、みなし配当として認識します。また、残余財産の分配により交付を受けた金銭等の額からみなし配当の額を控除した残額と解散法人株式の税務上の帳簿価額との差額は、譲渡損益として計算されます。

3.税制改正後の税務処理

(1) 解散法人の税務処理

1) 清算所得課税制度の廃止

改正後は、解散法人の清算所得課税制度を廃止し、通常の所得課税方式が適用されることとなりました。

2) 期限切れ欠損金の損金算入

会社を清算する場合には多額の債務免除益等が生じる場合が多いことから、解散法人の残余財産がないと見込まれるときには、青色欠損金の控除後の所得金額を限度として期限切れ欠損金を損金算入することが認められることとなりました。

3) 残余財産の現物分配

解散法人が残余財産の現物分配を行った場合には、原則としてその資産を株主に対して残余財産確定時の価額で譲渡したものとして譲渡損益を認識します。

ただし、その残余財産の分配が適格現物分配に該当する場合には、その資産は帳簿価額で譲渡されたものとして譲渡損益を認識しません。

ここでいう適格現物分配とは、残余財産の分配により金銭以外の資産を交付する場合で、解散法人とその株主である内国法人とが完全支配関係にあるものをいいます。

4) 事業税の取り扱い

残余財産確定の日の属する事業年度の事業税については、その事業年度の損金の額に算入します。

(2) 解散法人の株主の税務処理

1) 残余財産の分配(みなし配当)

解散法人の株主である内国法人が解散法人より残余財産の分配を受ける場合、原則として、改正前と同様みなし配当を認識します。

一方、残余財産の分配が金銭以外の資産による分配で行われる場合(現物分配)において、その現物分配が適格現物分配に該当するときは、残余財産の分配により交付を受ける金銭以外の資産の価額はその資産の帳簿価額として、みなし配当を計算します。その場合のみなし配当は、全額益金不算入となります。また、適格現物分配に係るみなし配当は源泉徴収の対象となりません。

2) 残余財産の分配(譲渡損益)

解散法人の株主である内国法人が解散法人より残余財産の分配を受ける場合、原則として、改正前と同様に譲渡損益を認識します。

一方、株主である内国法人と解散法人との間に完全支配関係がある場合には、残余財産の分配の有無にかかわらず、譲渡損益を認識しません。

特に、残余財産の分配がない場合に、改正前は株主において解散法人株式の帳簿価額を譲渡損として損金算入することが認められていましたが、改正後は株主である内国法人と解散法人との間に完全支配関係のある場合には解散法人株式に係る譲渡損(清算損)を認識することは認められなくなりました。そのため完全支配関係のある子会社の清算については注意が必要です。

3) 繰越欠損金の引き継ぎ

内国法人と完全支配関係がある解散法人の残余財産が確定した場合には、原則として、解散法人の7年以内に開始した各事業年度において生じた未処理欠損金額はその株主である内国法人に引き継がれることとなりました。

ただし、内国法人と解散法人との間において発行済株式総数を50%超保有する関係が5年超継続している等の場合に該当しない場合には、その内国法人は解散法人の有する欠損金額のうち一定のものは引き継げないこととされています。

<清算所得課税制度に係る2010年度税制改正のまとめ>

当事者	税務上の問題	完全支配関係あり		完全支配関係なし
		適格現物分配	非適格現物分配	非適格現物分配
解散法人	課税方式	所得課税方式		
	残余財産の現物分配	簿価譲渡	時価譲渡	
	源泉徴収	なし	あり	
解散法人株主 (内国法人)	みなし配当	全額益金不算入	通常の配当益金不算入制度	
	譲渡損益	なし		あり
	繰越欠損金の引き継ぎ	あり(一定の要件を充足する場合)		なし
解散法人株主 (個人居住者)	みなし配当	-		配当所得
	譲渡損益	-		譲渡所得

なお、上記の改正は、法人の2010年10月1日以後の内国法人の解散について適用されます。

外国企業の在中国駐在員事務所に対する課税の動き

外国企業が中国市場に参入するにあたり、駐在員事務所の形式を当初採ることがよくあります。駐在員事務所は登録が簡易であり、規制や税負担が比較的少ないこと、および税法上のコンプライアンスにかかる手続きが複雑ではないこと、さらに撤退手続きが容易であること等がその理由に挙げられます。過去20年間、駐在員事務所に対する課税は旧外国企業所得税法下の種々の課税法規により管理されていました。2008年1月1日の新企業所得税法施行以降は、国家税務総局は駐在員事務所に対する課税に関するいかなる課税法規をも公布していなかったため、駐在員事務所と地方税務局の双方が、旧外国企業所得税法に基づいて駐在員事務所に関連する税務申告および管理を行っていました。実際には、税率が33%から25%（場所によっては更に低率）に引き下げられた点を除いて、駐在員事務所に対する課税関係にこれまで特に変化は見られなかったといえます。

2010年2月1日、国家税務総局は、新企業所得税法における駐在員事務所への課税処理に関して「外国企業の駐在員事務所の税金徴収および管理に関する暫定条例(国税発[2010] No.18)」を公布しました(以下「暫定条例」という)。当該暫定条例は旧税法規と著しく異なっているものですが、2010年1月1日に施行されました。施行から6カ月がたち、当該暫定条例の運用状況が少しずつ明らかになってきました。

ここでは、当該暫定条例のポイントをまとめるとともに、今後の展望について検討していきます。

重要なポイント

・ 対象となる駐在員事務所の範囲:

暫定条例で対象とされている駐在員事務所は外国企業(香港、マカオおよび台湾企業を含む)により中国内に登録された事務所を指しており、事実上ほぼ全ての駐在員事務所が対象になっています。

・ 税務登録 / 登録抹消の義務:

駐在員事務所は関連する事業登録とその承認の後30日以内に税務登録を行うことが必要です。暫定条例では税務登録に必要な書類に関する詳細が規定されています。税務登録内容に変更が発生した場合や駐在員事務所が業務を停止した場合には修正および登録抹消を行うことが求められています。

・ 申告・納税義務:

駐在員事務所は企業所得税および営業税を四半期毎に申告するよう求められています。増値税の申告は、増値税法の定める関連税務申告期間に行わなければなりません。

注目すべき点は、広範囲の駐在員事務所に認められていた免税措置が中止されたということです。中国国家税務総局は、駐在員事務所のほとんどが収入を発生させる事業活動を行っていると考えているだけでなく、新企業所得税法においては、駐在員事務所にも免税措置を認める法的根拠が無いものと認識しています。理論的には、駐在員事務所は、関連租税条約の保護条項を行使することによってのみ、企業所得税法免税の立場を獲得できるといえます。すなわち、駐在員事務所が課税対象外活動(通常は租税条約の恒久的施設条項に列挙されているところの、海外本社のための補助的活動あるいは準備活動)のみを行っている場合、駐在員事務所を登録した外国企業は中国において恒久的施設を有しているとはみなされず、駐在員事務所の活動に関して企業所得税の課税対象にはなりません。

当該暫定条例は、駐在員事務所が租税条約上の優遇措置を申請するにあたり、別途発効されている通達124号の関連手続に従うよう求めています。通達124号の下では、租税条約の保護条項は承認申請手続ではなく登録手続のみで適用されることとなります。しかし、実務上は、駐在員事務所が規定の書類を申請したからといって自動的に条約の保護条項を享受できるわけではありません。むしろ保護条項が承認される前に、地方税務局によるそれら書類の審査を受

ける必要があります。

実際、駐在員事務所にとって中国税務局による免税措置を受けることはこれまでも決して容易ではありませんでした。したがって免税措置の中止はそれほど多くの駐在員事務所に影響を及ぼすことは無いかもしれません。むしろ、一部の駐在員事務所にとっては、租税条約における保護条項を確実に享受できるようになることにより、企業所得税の課税対象外となる立場を獲得する良い機会となるかもしれません。

一方で、当該暫定条例では、以前に認められていた免税措置がとられた事例は全て当該暫定条例に規定される法規に則って無効とされるべきであると明確に述べられています。したがって、現在免税措置がとられている駐在員事務所は、現行の活動・事業を再検討し、租税条約の保護条項に基づき認められる企業所得税課税対象外の立場の妥当性を吟味する必要がありますと考えられます。

外国政府、国際組織、非営利組織およびその他の市民団体により設立された駐在員事務所の免税措置については、当該暫定条例の中で特に言及されていません。これらの特殊な駐在員事務所も同様に、租税条約の保護条項により企業所得税の課税対象から外れる立場を獲得できるものと考えられています。

・ 課税方法:

当該暫定条例では、駐在員事務所は実際の収入／利益を確定し、それに対する申告を行えるよう、適切な会計記録を保持することが認められています。中国税務当局は収益および費用を正確に算定できない駐在員事務所、あるいは実際の納税額を計算・申告できない駐在員事務所に対してのみ、「みなし基準」を採用することを求めています。この「みなし基準」には「コストプラス法」および「実際収益みなし利益法」があります。「コストプラス法」におけるコストの判定ルールの詳細は、若干の修正点を除き、ほとんどは旧外国企業所得税法と同じです。みなし基準において採用されるみなし利益率は、15%を下回ってはならない旨が規定されています。また、みなし基準により税務申告を行っている駐在員事務所でも、完全な会計記録が維持され、その課税収入および利益が確定でき納税額が正確に計算できる場合には、管轄税務局への申告後に実際額基準法に変更することが許可されています。

中国における駐在員事務所にかかる税務上の取り扱いには10年以上にわたり興味深いテーマでした。外国の駐在員事務所は、中国の事業登録規定により、収益を発生させる事業活動を行うことが認められておらず、海外本社あるいは関係会社のための調整・連絡業務を行うことしか認められていません。しかし、その一方で、中国税務当局は、これら駐在員事務所が海外本社の収益発生に貢献しているものと捉えてきました。このような捉え方に基づくと、駐在員事務所は中国において税金を支払わなければならないようになりますが、駐在員事務所は、中国において調整・連絡業務を行うことしか認められておらず収益を生み出していないと当然主張するため、駐在員事務所に帰属する付加価値(収益および利益)をどのように決定するかは技術的に難しい課題となっています。妥協点として、旧外国企業所得税法の下では、大抵の事例において駐在員事務所はみなし基準、具体的にはコストプラス法により税務申告を行うことが認められていました。外国法律事務所のある中国駐在員事務所などの一部の事例においては、駐在員事務所が実際額基準法において申告を行うよう求められた事例もあります。

しかしながら、国家税務総局は、一部の駐在員事務所が非常に大勢の従業員を擁していることや、一つの外国企業が中国内にいくつもの駐在員事務所を持っていることに着目しました。そのため、国家税務総局は、駐在員事務所は中国における収益事業を行う目的で設立されたものであり、みなし基準、特にコストプラス法の採用は駐在員事務所を利用する外国企業に租税回避の道を与えるのみであり、また中国において法人として実際額基準により課税される通常の企業と比較した場合に不公平が生じる、という見解をもつに至りました。

当該暫定条例は駐在員事務所の税務申告に関して「実際額基準」を強調しています。国家税務総局は、駐在員事務所が設立された目的が中国において課税対象となる事業活動を行うことであり、また実際の収益および利益を測定できる会計記録を保持しているものと推測しているようです。つまりそれ故に、駐在員事務所は実際の記録に基づいて税務申告を行うことが出来るはずである、ということです。管轄税務局の調査により駐在員事務所が完全かつ正確な会計記録を保持することが出来ていない、あるいは納税義務額を実際額基準に基づいて計算することが不可能であると認められた場合にのみ、駐在員事務所はみなし基

準に基づいて申告することが認められ、管轄税務局がみなし基準の使用を選択することになります。言い換えれば、駐在員事務所自体にはみなし基準の採用を選択することが認められないということになります。

おわりに

新暫定条例は間違いなく中国におけるほとんどの外国企業の駐在員事務所の税務処理について新しい方向性を与え、大きな影響をもたらすものといえます。

今後、中国における駐在員事務所は、税務上および法律（規制）上、非常に難しい立場に立たされることが想定されます。すなわち、中国の事業登録規定によると、中国における駐在員事務所は、調整および連絡業務目的である場合しか設立を認可されない一方で、中国の税法は駐在員事務所が収入を発生させる事業活動を行っているのみならず課税をするというジレンマが生じることになるためです。

駐在員事務所としては、それぞれの地域における税務取り扱いの展開および当局からの新しい要求に

備えなければなりません。現状の税務の状況を再点検し、機能やリスクを吟味し、収益および利益を正確に確定するための会計帳簿および記録の調整をする準備を行う必要があります。

当該暫定条例に基づく変更に対処するためには、社内外における情報収集およびコミュニケーションが何よりも重要と考えられます。駐在員事務所は、当該変更について本社と連携し、会計記録の改善のための支援を要請する必要があるかもしれません。また、本社では、当地における事業形態を駐在員事務所から法人形態に転換することを検討する必要もあるでしょう。一方で駐在員事務所は、積極的かつタイムリーに所轄の地方税務局ともコミュニケーションをとって、税務処理に関する明確な指示を求めていくことも必要となるかもしれません。

暫定条例というタイトルが示すとおり、これは現時点における複数の暫定的な税務処理をまとめたものにすぎません。これは国家税務総局によりさらに指針あるいは明確な指示が必要に応じて発行される可能性があることを示唆しています。今後の動向には依然として注目していく必要があると思われれます。

北米編

「不確実な税務ポジション(Uncertain Tax Position)」の開示義務について

不確実な税務ポジションの報告様式

シュールマン内国歳入庁(IRS)長官は2010年1月26日にニューヨーク州 Bar Association Taxation Sectionの年次総会において、IRSがFIN 48等の会計基準に基づく不確実な税務ポジションの法人税申告書上での開示の義務化を検討していることを表明しました。IRSの税務調査において税務ポジションの発見に多くの時間が費やされている現状を鑑み、事前に納税者にポジションを開示させ、ポジションに関する検討により多くの調査資源を当てることにより税務調査の透明性を高め、より効率的な調査が可能になるとしています。また、このスピーチの中で、シュールマン長官は、開示内容は必要最小限に留めており、既に会計基準適用時に実際の作業は行われているので納税者

に新たに負担を強いるものではないとコメントしています。

IRSは同日、対象となる納税者、開示する情報の内容に関する方針をまとめたAnnouncement 2010-9を公表し、パブリックコメントの受付を開始しました。3月末にコメントの受付が終了した後、IRSは4月19日付けで情報開示を行うための新しい様式(Schedule UTP)とその記載方法のドラフトをAnnouncement 2010-30で発表しました。IRSはこの新たな様式について、2010年6月1日までパブリックコメントを募集しており、今後変更が加えられる可能性もありますが、このニュースレターではドラフトの報告様式に基づいて、報告義務者、報告内容等を取りまとめてあります。なお、ドラフト版の報告様式及び記入方法説明書はIRSのホームページで確認することができます(IRSのホ

ームページ (<http://www.irs.gov>) で「Schedule UTP」でキーワードサーチができます。

報告義務者

一般に、総資産が1千万ドル以上であり、米国GAAP、国際会計基準、各国個別の会計基準、およびこれに類する会計基準による自らの財務諸表上で米国連邦法人税に関する不確実な税務ポジションについて会計上負債を計上している法人(外国法人も含む)に報告が義務付けられています。また、自らは財務諸表を作成していなくても、関連会社の財務諸表に含まれ、そこで自社にかかる不確実な税務ポジションにかかる負債が計上されている場合も報告義務があります。さらに、会計上実際に引当が計上されたポジションだけではなく、次の理由で負債の計上に至らなかった税務ポジションの開示も必要とされています。

- ・ 裁判によって最終結論が決定するまではIRSと合意できる可能性が低い場合。
- ・ 一般に認識されている税務行政の慣行により、IRSが更正を行わないと判断した場合。

現段階ではパートナーシップや非課税団体には報告義務は課されていませんが、パブリックコメントを待ってこれらの事業体について更なるガイドラインが作成される模様です。

報告内容

Schedule UTPでは、それぞれの不確実な税務ポジションについて以下の項目の報告が必要となります。以下A～FはSchedule UTPの記入欄に対応しています。

- A: 不確実な税務ポジションの通し番号
- B: 関連する内国歳入法の条項(3つまで)
- C: 永久差異、一時差異の別
- D: 投資先のパススルー事業体(パートナーシップ等)が持つ不確実な税務ポジションの場合は当該事業体の連邦納税者番号
- E: 税務行政上の一般慣行により会計上認識しなかった不確実な税務ポジションかどうか
- F: 連邦税法上の影響の最高額

上記Fについては、一般に連邦税法上の課税所得の最高影響額に現行の最高法人税率である35%を乗じた額、もしくは税額控除の場合には控除額の100%を記入します。評価、移転価格に関するポジションの場合には金額は記入不要ですが、影響額の大きさの順位の開示が必要となります。

Schedule UTPのPart I(1ページ目)は当期に発生した不確実な税務ポジションについて、Part II(2ページ目)では過年度に発生した不確実な税務ポジションについて上記項目を回答します。Part III(3ページ目)では、各ポジションについて簡潔な説明を文章で行います。税務ポジションをどの程度詳細に記載すべきかの程度の参考になるよう、記入方法説明書には3つの例が記載されています(Example 14、15、16)。

報告方法

Schedule UTPを連邦法人税申告書(Form 1120)またはこれに準じる申告書に添付して毎年提出します。

適用年度

一般に2009年12月15日より前に開始した課税年度に発生した不確実な税務ポジションについては報告不要です。すなわち、暦年ベースであれば2010年以降、3月決算であれば2011年3月期以降に発生した不確実な税務ポジションについて報告が必要になります。また、初年度である2010年度については、Schedule UTPのPart II(過年度に発生した不確実な税務ポジション)は記載する必要はありません。

今後の進展

現在のところ、IRSは税務調査を行う際の方針として、納税者が財務諸表作成の際に用いた法人税引当金の計算資料は原則として納税者に提出することを要請しない方針を自主的に採用しているとしています。今回の不確実な税務ポジションの報告義務は納税者自身に税務上のリスクがあると判断されるエリアをIRSに報告させる制度ですので、6月1日までに提出されたパブリックコメントへの対応とともに今後の進展が広く注目されています。

イノベーションボックス — 研究開発に基づく無形資産を有するオランダ法人に対する優遇税制

オランダ政府は技術革新の一層の促進を目指し、2010年に研究開発活動を行なう法人を税務上優遇するための「イノベーションボックス制度 (Innovation Box)」を導入しました。本制度は無形資産 (Intellectual Property, IP) に関連する所得に関しては5%の軽減税率により課税を行なうというものです。

このイノベーションボックス制度は2007年に導入された特許(特許)ボックス制度を拡充したものであり、適用税率が10%から5%に引き下げられました。また、特許を受けていない無形資産(ソフトウェアなど)も対象とし、適用可能な利益額の上限も廃止しました。

1. 本制度の適用対象となる無形資産保有会社

本イノベーションボックス制度は、無形資産の所有権を有するオランダ法人が適用を受けることができます。当該無形資産は、そのオランダ法人により、あるいはその法人のリスク負担と計算において開発または再開発されたものでなければなりません。また本制度は、2010年1月1日以降に新たに使用が開始された無形資産に適用されます(特許取得済みの無形資産でも2007年1月1日以降に使用が開始されたものであれば適用の可能性あり)。なおオランダ税務当局は、実務上の取り扱いとして、既存の無形資産を再開発した結果生まれた新しい無形資産への本制度への適用も原則として認めています。これは、継続的に研究開発活動に従事すると同時に既存の製品の更新を行っている会社は、無形資産となる自社製品全体に対して、本イノベーションボックス制度を利用することが可能であることを意味しています。また本制度は、無形資産の開発の基礎が2010年以前に由来する場合でも適用されます。

2. 技術的イノベーション

本イノベーションボックス制度は、技術的イノベーションから生まれた無形資産に適用されます。すなわち、たとえば、技術製品、生産工程技術、ITプラットフォーム、

ソフトウェアなどに関連する無形資産はイノベーションボックスに含まれますが、商標、ブランド、非技術的なデザインに関連する無形資産は含まれません。

ある無形資産がイノベーションボックスに該当するか否かは、特許権あるいは研究開発の特別な認可を有しているかどうかで決められます。特許取得済みの無形資産の場合、特許権がオランダ法人に帰属していることが重要な要素となります。オランダ法人が特許取得済みの無形資産を取得した場合、新たな特許が得られるよう更なる開発を行なう必要が生じます。

また、特許を取得できない場合、または特許申請中の場合には、研究開発の特別な認可を受けることができます。この認可は、オランダ法人の従業員により実施された技術的研究開発活動に対して、「Innovation NL」と呼ばれるオランダ経済省管轄の政府機関より与えられるものです。従って、この特別な認可を受けるためには、オランダ国内で研究開発活動を行なう必要があります。

なお、イノベーションボックス制度の適用とは別に、当該研究開発の認可を受けることにより、研究開発に対する特別補助金の交付を受けることができます。当該補助金の交付により、研究開発にかかる給与コストの18%から最大64%を減らすことができます。

3. イノベーションボックスの対象となる無形資産関連所得

譲渡所得を含む新規の無形資産に関連する所得に対して5%の軽減税率が適用されます。この軽減税率は開発費を超える部分に対してのみ適用されます。

無形資産関連所得がマイナスの場合、損失は全額、他の課税所得と相殺できます。ただしこの場合、当該他の課税所得と相殺された金額に相当する額に達するまで、将来の無形資産関連所得は通常税率の25.5%で課税されることとなります。

無形資産関連所得は、使用料の形態をとる場合のほか、無形資産関連利得として通常の販売益の一部として認識されることもあります(この場合、適切に配賦計算に基づき本制度を適用します)。一方、無形資

産以外の事業に関連する所得(売上や請負など)はイノベーションボックスの対象外であり、通常の25.5%の税率で課税されます。また、古い無形資産に関連する所得、すなわち現在使用されているがイノベーションボックス制度導入後に更新されていない財産にかかる所得も、本制度の対象外となります。

4. 実務上の取扱い

オランダ税務当局はイノベーションボックスに対応する適正な所得配分額を決める方法として、納税者にとって助けとなるよう、非常に協力的なアプローチを採用しています。当局は税務アドバイザーと共同し、一定の実務的な利益配分方法を設定しました。一般に、次の二つの方法がよく用いられます。

一つ目の方法は、金利・税引前利益(EBIT)を出発点とするものです。最初にEBITから通常業務による利益を分離して、その残余利益を研究開発機能を含む法人の中心となる業務に配分します。オランダ法人が純粋な無形資産保有会社で、他の機能をほとんど有していない場合には、純利益のかなりの部分がイノベーションボックスに配分されます。

二つ目の方法は、コストプラス法です。これは研究開発費に一定のマージンを上乘せしめたものを無形資産関連所得とするやり方です。この方法は大変実務的で、研究開発や無形資産は重要ではあるが、他の業務と比べるとそれほどでもない場合に適しています。ところで納税者は適切な所得配分につき、オランダ

税務当局から一定期間の合意を得ることができます。その期間が終了すると、合意決定内容が見直され、原則として次の期間に延長されます。これにより納税者は実効税率やイノベーションボックス制度による恩恵を事前に把握することができます。オランダ税務当局は、この制度について納税者に協力的なアプローチを採用しているため、合意決定のプロセスは通常複雑ではなく、比較的短期間で完了します。

オランダ経済省の管轄であるオランダ企業誘致局(NFIA)は、オランダ国内での研究開発活動を検討している会社に対して積極的にサポートしています。また同機関は、補助金を受けること、およびイノベーションボックス制度に関する合意決定を受ける手続きにも助力しています。一定の場合、アドバイザー報酬を補填することもあります。

5. おわりに

5%の軽減税率が適用されるイノベーションボックス制度は、無形資産保有会社やヨーロッパ内で研究開発活動をする法人にとって大変有利な税務上の優遇措置です。そして、オランダ税務当局の協力的なアプローチにより、オランダで研究開発を開始しようとしている外国法人にとって魅力的なものになっています。大きな税務上の恩典と事前確認ができるという点で、このオランダのイノベーションボックス制度は、技術的イノベーションに関与している多国籍企業にとって、今後とも重要な税務戦略となり得るでしょう。

金融編

2010年度税制改正 — 非居住者等が受け取る公社債の利子等の非課税制度について

2010年3月31日に公布された所得税法等の一部を改正する法律(以下、「2010年度税制改正」)において、非居住者および外国法人(以下、「非居住者等」)が受け取る公社債の利子等の非課税制度について、新たに振替社債等(社債、株式等の振替に関する法律第66条に規定する振替社債等をいいます)および短期社債(社債、株式等の振替に関する法律第66条第1号に規定する短期社債等をいいます)がその対象とされました。また、振替国債および振替地方債(以下、

「振替国債等」)の利子等についても、非課税とされる範囲が拡充される等の改正がなされました。

本稿では、2010年度税制改正により創設された非居住者等が受け取る振替社債等の利子等の非課税制度、および従来からある振替国債等の利子等の非課税制度に関連する主要な改正点について、その概要をご紹介します。

1. 振替社債等の利子等の非課税制度

(1) 概要

2010年度税制改正前において、非居住者等が受け取る振替国債等の利子、および民間国外債(内国法人および一定の外国法人により国外で発行された債券で、その利子の支払いが国外で行われるものをいいます)の利子や発行差金(発行価額と償還価額との差額)については非課税とされていました。

2010年度税制改正により、2013年3月31日までに日本国内で発行された振替社債等(利子が支払われるものに限り)につき非居住者等が支払いを受ける利子および償還差益(取得価額と償還価額との差額)について、非課税制度が創設され、一定の要件の下、所得税および法人税を非課税とすることとされました。また、従来、外国法人が受け取る短期社債の償還差益について、所得税は非課税とされていましたが、2010年度税制改正により、法人税も非課税とされることとなりました。

当該制度は会社法上の会社が発行する社債だけでなく、投資法人発行の投資法人債および特定目的会社発行の特定社債についても、振替社債等として発行され、かつ、以下(3)の適用対象外とされる振替社債等に該当しない限りにおいて、適用があります。

振替社債等の利子の非課税制度の適用にあたっては、非課税適用申告書を特定振替機関等または適格外国仲介業者を経由し、所轄税務署長に提出することが必要となります。

(2) 非課税対象者

上記の振替社債等の利子の非課税制度は、非居住者、外国法人または適格外国証券投資信託について適用されます。適格外国証券投資信託とは、外国投資信託(証券投資信託または公社債等運用投資信託に該当するものに限り)のうち次の①または②のいずれかの要件を満たすものをいいます(2010年度税制改正前の振替国債等の利子の非課税制度の適用対象とされていた適格外国証券投資信託と比して、その範囲が拡大しています)。

①以下に掲げる要件

- (i) 当該外国投資信託の設定に係る受益権の募集が、国外において、公募に相当する方法により行われたものであり、かつ、当該外国投資信託の目論見書その他これに類する書類にその旨の記載がなされていること。
 - (ii) 当該外国投資信託の設定に係る受益権の募集が国内においても行われる場合には、次に掲げる要件を満たすこと。
 - イ) 当該受益権の募集が、国内において公募により行われたものであること
 - ロ) イ)の募集が行われた当該受益権に係る収益の分配が国内における支払いの取扱者を通じて交付されること
 - ハ) 当該外国投資信託の目論見書その他これに類する書類にその募集および収益の分配がイ)およびロ)の規定に従って行われる旨の記載がなされていること
- ② 当該外国投資信託の受益権のすべてが他の適格外国証券投資信託の信託財産として取得されたものであり、かつ、当該外国投資信託の目論見書その他これに類する書類にその旨の記載がなされていること

(3) 適用除外

振替社債等の利子等の非課税制度は、発行者の特殊関係者*が支払いを受ける利子および償還差益については、適用されません。また、利子の額が発行者およびその特殊関係者(以下、「発行者等」)に関する一定の指標**を基礎として算定される振替社債等については、当該非課税制度の対象から除かれます。

* 特殊関係者とは以下の者をいいます。

- 振替社債等または短期社債の発行者と他の者との間にいずれか一方の者(個人である場合には、当該個人と一定の特殊な関係のある個人を含みます)が他の者(法人に限ります)を直接または間接に支配する関係がある場合における当該他の者
- 振替社債等または短期社債の発行者と他の者(法人に限ります)との間に同一の者(個人である場合には、当該個人と一定の特殊な関係のある個人を含みます)が当該発行者および当該他の者を直接または間接に支配する関係がある場合における当該他の者

直接または間接に支配する関係とは、他の会社の発行済株式総数の50%超を有する場合、他の会社の一定の議決権総数の50%超の数を有する場合あるいは他の会社の株主等の総数の50%を超える数を占める関係をいいます。

振替社債等の利子の支払いを受ける者が発行者の特殊関係者であるかどうかは、利子の計算期間毎に、発行者の当該計算期間の初日を含む事業年度開始時の現況により判定されます。

** 一定の指標とは、以下の指標をいいます。

- ・ 振替社債等または短期社債の発行者またはその特殊関係者（以下、「振替社債等の発行者等」）の事業に係る利益の額または売上金額、収入金額その他の収益の額
- ・ 振替社債等の発行者等が保有する資産の価額
- ・ 振替社債等の発行者等が支払う剰余金の配当等その他これらに類するものの額

当該制度の適用にあたり、振替社債等の利子について源泉徴収をしなかった発行者は、特殊関係者である非居住者または外国法人の氏名、住所等一定の事項を記載した書類を税務署長に提出しなければなりません。

(4)適用時期

上記の改正は、2010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、2010年6月1日以後に取得される振替社債等の償還差益および同日以後に発行される短期社債の償還差益について、適用されます。

2. 振替国債等の利子等の非課税制度の拡充

上記1.のとおり、2010年度税制改正前において、振替国債等の利子および発行差金については非課税とされていましたが、振替社債等についての非課税措置の導入に伴い、適用の対象が発行差金から償還差益へ拡充されました。したがって、第三者から発行価

額未満で振替国債等を取得した場合の発行価額と取得価額の差額についても所得税および法人税を非課税とすることとされました（この改正は、2010年4月1日以後に取得される振替国債等に係る償還差益について、適用されます）。また、非課税制度の適用を受けるための手続が簡素化された他、適用対象となる適格外国証券投資信託の範囲が拡大されました（上記1.参照）。

3. 民間国外債の利子等に係る非居住者等に対する非課税制度の見直し

上記の振替社債等の利子等の非課税制度の創設に伴い、既存の民間国外債の利子等に係る非居住者等に対する非課税制度について見直しが図られました。

具体的には、振替社債等の利子等の非課税制度と同様、発行者の特殊関係者に利子が支払われる場合および利子の額が発行者等の一定の指標を基礎として算定される場合には、民間国外債の利子等の非課税制度の対象から除かれることとなりました。

また、当該非課税制度に基づき、民間国外債の利子について源泉徴収をしなかった発行者は、発行者の特殊関係者について一定の事項を記載した書類を税務署長に提出しなければならないこととされました。

上記の改正は、2010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。なお、上記の他、本非課税制度の適用期限が撤廃（恒久化）され、また、スイスで発行される民間国外債（指定民間国外債）の特例は2012年3月31日まで2年間延長された後廃止される等の改正が加えられています。

移転価格編

移転価格課税の動向とTNMMによるAPAの増加

1. はじめに

国税庁は、毎年、「国税庁レポート」と「相互協議を伴う事前確認状況」(以下「APAレポート」という)を公表しています。「国税庁レポート」からは移転価格税制の適用による課税所得金額および課税件数を知ることができます。それによれば、2008(平成20)年事務年度において移転価格税制の適用による課税所得金額は減少しましたが、課税件数は100件を超えており、移転価格調査の実施状況に変わりがないことがわかります。APAレポートからは相互協議の状況および相互協議を伴う事前確認(以下「APA」という)の処理状況を知ることができます。それによれば、ここ数年、毎年100件以上のAPAが申請されていることから、企業においては移転価格課税リスクを管理するためにAPAを積極的に利用していることがわかります。

2. 国税庁レポート

国税庁レポートは、各事務年度¹における課題と取組・その実績をまとめています。その資料編国際課税の欄において、移転価格課税による課税件数と課税所得金額が公表されており、その推移は次のとおりです。

表1: 移転価格課税件数と課税所得金額

事務年度	平成14	平成15	平成16	平成17	平成18	平成19	平成20
課税件数	62	62	82	119	101	133	111
課税所得金額(億円)	725	758	2,168	2,836	1,051	1,698	270

(出典:国税庁レポート)

移転価格課税による課税所得金額の推移を見ますと、2004(平成16)年事務年度および2005(平成17)年事務年度には、2,000億円を超えました。これらの年度では、新聞報道などでも取り上げられましたとおり、大規模な課税事案がいくつか生じました。移転価格課税による課税所得金額はその後減少し、2008(平成20)年事務年度は、2005(平成17)年事務年度の約10分の1の270億円まで減少しました。そのため、国

税局が従来ほど積極的に移転価格調査を行っていないように見えますが、移転価格課税件数は継続して100件以上となっています。したがって、国税局による移転価格調査の実施状況に変わりはなく、2008(平成20)年事務年度においては、従来のような大規模な課税事案がなかったと推測できます。

3. APAレポート

APAレポートは、各事務年度における相互協議事案の発生・処理・繰越件数に加えて、APAに関する情報をまとめています。

(1) 相互協議事案の発生・処理・繰越件数

相互協議の発生件数は増加の一途にあり、そのうちの9割以上が移転価格事案に関するものとなっています。また、2008(平成20)年事務年度の相互協議発生件数におけるAPA事案(新規APAと更新APA)は過去最多の130件に達し、全体の約7割を占めています。企業において移転価格課税リスクを管理するために、APAを積極的に利用していることがわかります。

表2: 相互協議事案 事務年度別発生・処理・繰越件数

事務年度	APA		移転価格課税		その他		合計		
	件数	合計に対する割合	件数	合計に対する割合	件数	合計に対する割合	件数	割合	
平成18	発生	105	69.2%	35	22.7%	14	9.1%	154	100.0%
	処理	84	73.0%	16	13.9%	15	13.0%	115	100.0%
	繰越	191	69.2%	59	21.4%	26	9.4%	276	100.0%
平成19	発生	113	73.9%	31	20.3%	9	5.9%	153	100.0%
	処理	82	85.6%	39	26.4%	10	8.0%	125	100.0%
	繰越	222	73.0%	57	18.8%	25	8.2%	304	100.0%
平成20	発生	130	74.7%	30	17.2%	14	8.0%	174	100.0%
	処理	91	71.7%	23	16.1%	13	10.2%	127	100.0%
	繰越	261	74.4%	64	18.2%	26	7.4%	351	100.0%

(出典:国税庁 平成20事務年度APAレポート)

(2) 相互協議を伴うAPAの処理状況－APA処理事案の対象取引の内訳と移転価格算定方法の内訳

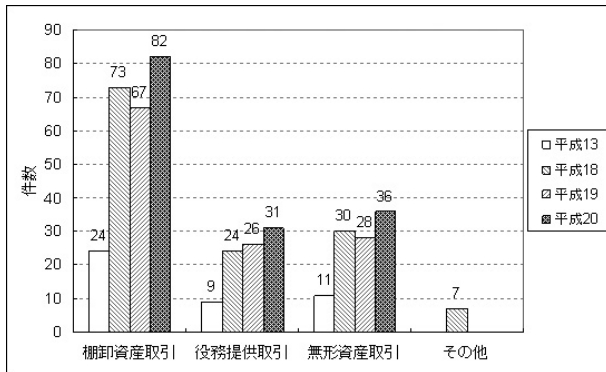
1) APA処理事案の対象取引の内訳²

2008(平成20)年事務年度に処理された(すなわち合意された)APA事案の対象取引数は149件でした。

¹ 事務年度は7月1日から翌年6月30日までの期間をいいます。

² APAレポートにおいて、処理事案1件について複数の取引が対象になっている場合には、いずれの取引も対象取引件数に含まれていることが注記されています。

グラフ1: APA処理事案の対象取引別内訳



(出典:国税庁 平成18事務年度から平成20事務年度までのAPALレポート)

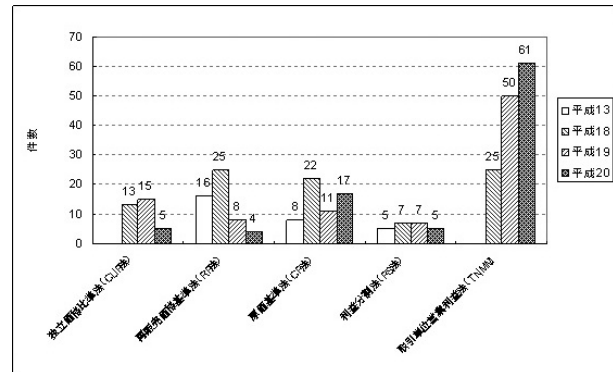
2) APA処理事案の移転価格算定方法の内訳³

APA処理事案の移転価格算定方法別の内訳では、平成16年度税制改正で導入された取引単位営業利益法(以下「TNMM」という)が最も多く用いられています。これにより、我が国および相互協議相手国のいずれにおいてもTNMMが広く受け入れられていることがわかります。

また、2008(平成20)年事務年度におけるAPA処理事案の対象取引件数が149件であるのに対して、同事務年度におけるAPA処理事案の移転価格算定方法別件数は92件となっています。したがって、複数の取引を一緒にして、一つの移転価格算定方法を適用することで合意した事案があることがわかります。

近年、その取り扱いが注目される無形資産取引についてみると、2008(平成20)年事務年度におけるAPA処理事案のうち、36件が無形資産取引⁴でした。一方、2008(平成20)年事務年度におけるAPA処理事案において適用された移転価格算定方法のうち、一般的にロイヤルティ料率のような無形資産取引に対して適用が検討される移転価格算定方法である独立価格比準法が5件、利益分割法が5件となっています。仮に、この2つの移転価格算定方法がすべて無形資産取引に適用されたものと仮定しても10件ですので、これら以外の移転価格算定方法も無形資産取引に適用されていることがわかります。恐らく、無形資産取引を単独であるいは他の取引と一緒にしてTNMMで処理をしたものが多くあるのではないかと想定されます⁵。

グラフ2: APA処理事案の移転価格算定方法別内訳



(出典:国税庁 平成18事務年度から平成20事務年度までのAPALレポート)

4. おわりに

移転価格課税の状況を見ると、移転価格課税件数がここ数年連続して100件以上となっていますので、国税局による移転価格調査への取り組み状況に著しい変化はないものと思われます。

また、今後の取り組みですが、平成21年度税制改正においていわゆる海外子会社配当益金不算入制度が導入されたため、国税局は、我が国の法人が国外関連者へ所得を移転し、当該国外関連者から配当により利益を還流することを懸念するものと思われます。したがって、今後、国税局は移転価格調査の取り組みにより一層力を入れることが予想されます。

一方企業においては、APAを利用することで移転価格課税リスクを管理する傾向がますます高まっています。またAPAでは、TNMMが最も多く使用される移転価格算定方法となっています。さらに、近年、無形資産取引を対象取引に含むAPAが増えていますが、当該取引においてもTNMMを移転価格算定方法として使用していることがうかがえます。

³ APALレポートにおいて、処理事案1件について複数の移転価格算定方法が使用されている場合には、いずれの移転価格方法も算定方法別件数に含まれていることが注記されています。

⁴ 前掲注2のとおり、処理事案1件につき複数の取引が対象となっていることがありますので、無形資産取引の件数には、無形資産取引のみを対象取引とするAPAと無形資産取引を対象取引に含むAPAの両方が含まれると考えられます。

⁵ 国税庁『別冊 移転価格税制の適用に当たっての参考事例集』(23-24頁)の事例6、取引単位営業利益法(前提条件2)では、特許権および製造ノウハウの使用許諾取引においてTNMMの考え方から乖離しない限りにおいて、取引内容に適合した方法とされるTNMMに準ずる方法と同等の方法を適用し、独立企業間価格を算定することが妥当と認められる例を挙げています。

関税編

関税分類における留意点

輸入国における輸入貨物の輸入申告において常に問題となるのが、当該輸入貨物が、関税率表の「どの分類番号に分類されるのか」ということです。これは、輸入貨物の種類に応じて異なる分類番号が決められており、その税率も大きく異なる上に、適用される分類番号によっては関税割当が必要となるためです。また、税引き前利益に影響を及ぼすコストであるとの視点に立てば、無視できない問題でもあります。

関税分類制度については、「商品の名称及び分類についての統一システムに関する国際条約(The International Convention on the Harmonized Commodity Description and Coding System)(以下、「HS条約」)」および「統一システムの解釈に関する一般規則(General Rules for the Interpretation of the Harmonized System)(以下、「分類規則」)」において、各輸入貨物が分類されるべき分類番号および分類番号決定のための規則が定められています。また、HS条約第3条(締約国の義務)は、「締約国は分類規則並びに部、類、類注および項を追加または変更することなく適用する」ことを義務付けています(なお、関税率表は部、類、類注および項から構成されています。輸入貨物を大きく各部に分けた上で各部を類に分け、さらに類を項に細分化しています)。

HS条約締約国である日本においては、定率法3条が規定する別表「関税率表」に規定が行われている「関税率表の解釈に関する通則(以下「定率法通則」)」が、HS条約が規定する分類規則に該当しますが、HS条約が規定する分類規則と微妙に異なる内容が定率法通則に規定されていることに注意する必要があります。

たとえば、わが国においては、税関当局が長年にわたり行ってきた印刷回路の誤った分類番号決定が、実はHS条約と異なる日本語解釈の規定に起因していることが看過されてきました。過去、税関当局は、印刷技術により製造された印刷回路(8534項:無税)を、「導体だけを印刷したものは印刷回路には含まない」との分類解釈に基づき、8544項(有税)の「電気絶縁

をした線、ケーブルその他の電気導体」に分類を行っていました(以下「対訳表」参照)。

このように、誤った分類番号の決定は、関税負担という実害に繋がります。関税法14条の3の規定に基づく還付請求権の時効は3年であるため、それ以前の誤って徴収された関税については、還付請求権の時効が消滅しているため、還付は行われません。適正かつ公平な課税措置の観点から問題は大きいと思料します。また、WCO原文との差異は、本事例に限らず他にも多数存在していることから、物品の分類において微妙な判断のずれが生じ、恣意的な結論に至る余地が存在していると考えられます。したがって、早急に全面的な改正を行い適正な分類が可能な状況にする必要がある、つまり国際的な約束を履行する義務があるのではないかと思料します。

先にも述べましたとおり、輸入貨物の関税率表の所属を決定する場合、HS条約が定める「分類規則」を使用することは、HS条約第3条(締約国の義務)の趣旨からも明らかです。万一、異なる内容が各国において規定が行われ、それが合法なものとして各国において適用可能であるなら、HS条約そのものの存在が無意味なものとなり、各国における恣意的な分類が横行し、公平かつ均衡ある自由貿易が阻害されることとなります。日々の輸入通関において適正な分類が行われているか否かにつき、十分な検討が必要とされているのではないのでしょうか。

詳細については、永井宗比古著「国際取引契約に活かす関税対策ハンドブック」(中央経済社)において説明がなされているのでそちらをご参照ください。

対訳表

HS条約原文	関税率表が規定するHS条約が定める内容とは異なる日本語解釈	適正な日本語解釈
<p>「For the purposes of heading 85.34 “printed circuits” are circuits obtained by forming on an insulating base, by any printing process (for example, embossing, planting-up, etching) or by the “film circuit” technique, conductor elements, contacts or other printed components (for example, inductances, resistors, capacitors) alone or interconnected according to a pre-established pattern, other than elements which can produce, rectify, modulate or amplify an electrical signal (for example, semiconductor elements). The expression “printed circuits” does not cover circuits combined with elements other than those obtained during the printing process, nor does it cover individual, discrete resistors, capacitors or inductances. Printed circuits may, however, be fitted with non-printed connecting elements. Thin- or thick-film circuits comprising passive and active elements obtained during the same technological process are to be classified in heading 85.42.」</p>	<p>(第85.34項において「印刷回路」とは、印刷技術(例えば、浮出し、めっき及びエッチング)又は膜回路技術により、導体、接触子その他の印刷した構成部分(例えば、インダクター、抵抗器及びコンデンサー。電気信号の発生、整流、変調又は増幅を行うことができる素子(例えば、半導体素子)を除く。)を絶縁基板上に形成して得た回路(当該構成部分をあらかじめ定めたパターンに従って相互に接続してあるかないかを問わない。)をいう。 「印刷回路」には、印刷工程中に得た素子以外の素子を結合した回路並びに個々の抵抗器、コンデンサー及びインダクターを含まないものとし、印刷していない接続用部品を取り付けてあるかないかを問わない。 これらの技術により得た薄膜回路及び厚膜回路で、受動素子と能動素子から成るものは、第85.42項に属する。)</p>	<p>「第85.34項において「印刷回路」とは、印刷加工(例えば、浮出し、めっき、腐食加工)又は膜回路技術により、導体、接触子又はその他の印刷した構成部分(例えば、誘導子、抵抗器、蓄電器)で電気信号の発生、整流、変調又は増幅を行うことができる素子(例えば半導体)以外のものを、単体で又は相互に接続されているかにかかわらず、あらかじめ定められた模様に従って絶縁基板上に形成することにより得られる回路である。 「印刷回路」との表現は、印刷工程中に得た素子以外の素子と組み合わされた回路並びに個々の抵抗器、蓄電器及び誘導子を含まない。しかし、印刷していない接続用部品を取り付けてある場合でも印刷回路とする。 同様な技術加工により得た薄膜又は圧膜回路で、受動及び能動素子とから成るものは、第85.42項に分類される。」</p>

ガーンジー島事件－タックスヘイブン対策税制における「外国法人税該当性」

2009年12月3日、最高裁判所は、一審、二審の判決を覆し、ガーンジー島の子会社が現地で納付した税率等の選択の余地がある税金を、タックスヘイブン対策税制における外国法人税に該当するという判決を下しました。本判決では、外国法人税に該当するか否かは法令の規定に基づいて判断すべきであり、規定から離れて一般抽象的に検討することは許されない旨が判示され、最高裁判所が租税法主義に準拠すべきことを強調している点において注目すべき判決であると言えます。

1. 事実

内国法人である大手損害保険会社(以下「P社」)は、英国領であるチャネル諸島のガーンジーに子会社(以下「S社」)を設立しました。当該子会社は、再保険業を営む法人であり、設立以降、その発行済株式は全てP社により保有されています。

当時のガーンジーの保険会社に対する法人所得税制は、次の4つの課税方式があり、それぞれ所定の要件を満たす法人は自ら希望する方法を選択していました。

- (1) 事業年度の全所得を課税標準として20%の標準税率により所得税を課す。
- (2) 法令で定められた申請料を納付して免税とする。
- (3) 所定の所得のみを課税標準とした段階税率により所得税を課す。
- (4) 「国際課税資格」という税制上の資格を取得し、0%を上回り30%までの税率を申請し、税務当局により承認された税率で課税する。

S社は1999年から2002年までの各事業年度において、いずれも(4)の方法を選択しました。すなわち、「国際課税資格」を取得し、適用税率26%とすることにつき税務当局に申請して、税務当局からこれを承認する資格証明書の発行を受けました。これに基づきS社は「国際課税資格」を有する法人(国際課税法人)として、各事業年度、法人所得税を納付していました。

P社の管轄の税務署は、S社がガーンジーで納付した税金は、日本のタックスヘイブン対策税制上の「外国法人税」(法人税法69条1項に規定)には該当せず、従ってS社の租税負担割合は0%であることから、タックスヘイブン対策税制の適用対象であると判断しました。よって税務署は、S社の課税対象留保金額をP社の課税所得に合算して更正処分をしました。加えて税務署は、同様の理由から、租税特別措置法第66条の7に規定する外国税額控除の適用も否認しました。

税務署の更正処分に対し、納税者であるP社は処分取消しを求め、不服申立手続きをとりましたが認められず、その後、東京地方裁判所に訴えを提起しました。

2. 下級裁判所の判断

東京地方裁判所および東京高等裁判所は、主に次の理由によりS社の納付したガーンジーの税金は、タックスヘイブン対策税制上、「外国法人税」には該当しないと判示しました。

- ・ 基本的に性格を異にする4つの中から適用される税制を選択することを納税者に認めることが先進諸国の一般の租税概念とかけ離れた不自然なものである。
- ・ S社が採用した上述の(4)の方法は、税率という重要な課税要件が納税者と課税当局の合意によって決定されるものであり、課税に関する納税者の自由が広範に認められる租税といえる。
- ・ ガーンジーの税制は租税概念の基本である強行性、公平性ないし平等性と相容れないものであり、その実質は、タックスヘイブン対策税制の適用を回避させるというサービスの提供に対する対価としての性格を有するものに過ぎないといえる。

東京地方裁判所および東京高等裁判所ともに、税務署の更正処分を是認し、納税者の訴えを棄却しました。

3. 最高裁判所の判旨

最高裁判所は原審の判決を覆し、S社が納付した税金は「外国法人税」であると判断しました。

その判決理由の中で最高裁判所は、本件S社にはその税率等について広い選択の余地があったとは言えるが、選択の結果課された本件ガンジー法人所得税は、ガンジーがその課税権に基づき法令の定める一定の要件に該当する全ての法人に課した金銭給付であるとの性格を有することを否定することはできないとし、サービス料に相当し租税には該当しないとした原審の判断には合意できないとしました。

その上で最高裁判所は、本件ガンジー法人所得税の「外国法人税妥当性」について次のとおり詳細に検討し、外国法人税に該当することを否定することはできないと結論付けています。

- ・ 法人税法69条1項は、外国法人税について、「外国の法令により課される法人税に相当する税で政令に定めるもの」と定めている。
- ・ 法人税法施行令141条1項は、外国法人税の意義を「外国の法令に基づき外国又はその地方公共団体により法人の所得を課税標準として課される税」と定め、外国またはその地方公共団体により課される税のうち、外国法人税に含まれるものを、同条2項1号から2号まで列挙し、外国法人税に含まれないものを同条3項1号から5号まで列挙して((注)平成16年改正前のもの)、1項に規定する外国法人税の範囲を明確にしようとしていると解される。
- ・ 本件外国税は、ガンジーの法令に基づきガンジーによりS社の所得を課税標準として課された税であるから、形式的に同条1項の外国法人税の定義に該当する。
- ・ ガンジーにおいて国際課税法人が納付した税については、納付後、さかのぼって免税の申請をすることができるとはされておらず、また、これについて還付請求をすることもできないから、本件外国税は同条3項1号に規定する税に該当するとはいえない。
- ・ また本件外国税は、納付が猶予される期間をS社が任意に定めることができたとはされていないから同条3項2号に規定する税にも該当しない。
- ・ 税率の決定については税務当局の承認が必要とされており、納税者の選択した税率がそのまま適用税率になるものとされているのではない。また、納税者が免税の申請をした場合に、常にそれが認められるわけでもない。

- ・ S社は税率26%の本件外国税を納付することによって実質的にみても本件外国税に相当する税を現に負担しており、これを免れるすべはなくなっている。
- ・ 従って、同条3項1号または2号に規定する税に類する税ということもできない。

最高裁判所は本件判決理由の中で、外国法人税の該当性に関して、条文の規定に照らして忠実に判断を下さなければならないことを強調しており、これは租税法主義に立脚した条文解釈の重要性を最高裁判所が改めて示したものであるといえます。

バックナンバー

Global Tax Highlights

Vol.4 2010年2月発行

- 日本編 2010年度税制改正案
- アジア編 新しい中国企業再編税制の公布
- 北米編 国外所得の租税回避を防止するための法案
- 欧州編 経済成長促進のための税制改正—ドイツ
- 金融編 2009年度税制改正—投資法人および特定目的会社の導管性要件について
- 移転価格編 日本の観点から見たOECD移転価格ガイドライン1～3章の改定案について
- 関税編 安全保障輸出管理にかかわる外為法改正について
- 判例編 判例編債務の株式への転化(DES)および自己株式の譲渡による債務消滅益の認定について
(東京地方裁判所2009年4月28日判決)
- 条約編 新日蘭租税条約と最近の日本の租税条約改定における動向

Vol.3 2009年7月発行

- 日本編 2009年度税制改正について
- アジア編 I 中国 新移転価格ガイドラインの公布について
- アジア編 II 「海外派遣従業員」に対するインド公的社会保障制度
- 北米編 オバマ政権による米国連邦税制の改正について
- 欧州編 英国予算—2009年税制改正案
- 金融編 投資ファンドの税制にかかわる改正
- 移転価格編 移転価格税訴訟における初の納税者勝訴判決について
- 関税編 特殊関税にかかわる政令およびガイドラインの改正について

Vol.2 2008年10月発行

- PwC報告書 2050年の世界
- 日本編 海外子会社からの配当の非課税制度の導入について
- アジア編 中国新企業所得税法の解説
- 北米編 国際通商における安全保障 - 米国の場合
- 欧州編 ドイツ - 機能移転課税の概要
- 金融編 恒久的施設とされる代理人等の範囲の改正
- 移転価格編I 移転価格税制をめぐる最近の動向
- 移転価格編II 世界各国の税務調査や税務争訟における「激しい嵐」の兆候
- 判例編 ガイダント事件／匿名組合契約と日蘭租税条約
- 関税編 税務・経理担当者のための関税シリーズ第7回
日本版AEO制度の概要について

Vol.1 2008年2月発行

- 日本編 三角合併における課税関係の概要と実務上の検討事項
- アジア編 税務の側面から見た2008年北京オリンピック大会
- 北米編 米国州税に関する最近の状況およびミシガン州とテキサス州の税制改正について
- 欧州編 課税ベースの拡大—「支払利息損金参入制限」の導入—
- 金融編 リース取引に関する平成19年度税制改正
- 移転価格編 国税庁による平成18事務年度のAPALレポートの公表と移転価格税制における近年の状況

関税編	税務・経理担当者のための関税(シリーズ第6回)
判例編	関税定率法第4条における輸入取引の意義および取扱いにかかわる通達改正について 米国LLCの外国法人該当性(東京高等裁判所平成19年10月10日判決)

PwC税務ニュース

私どもは税務関連の情報を様々な形でタイムリーに提供しております。下記税務ニュースにつきましては、当法人のホームページ(<http://www.pwc.com/jp/tax>)よりご覧いただけます。

- Japan Tax Update
日本の税制の動向等をお知らせする月次ニュースです。(日本語・英語)
- 金融部ニュース
当法人金融部が作成する金融関連の月次税務ニュースです。(日本語・英語)
- Transaction M&A Tax News
当法人トランザクション/M&A部が発信する、組織再編に関連した税務のトピックスをご紹介する月次ニュースです。(日本語)
- 移転価格ニュースレター
当法人移転価格部が作成する移転価格関連の税務ニュースです。(日本語・英語)
- 関税貿易ニュース
関税と貿易に関する動向等について、その概要をお伝えしています。(日本語・英語)
- 資産税ニュース
日本の内外を問わず資産税(相続税・贈与税・譲渡所得課税等)に関する情報をご紹介するニュースです。(日本語・英語)

その他出版物

投資ストラクチャーの税務 六訂版

出版社: 税務経理協会

定価: 4,830円

2010年7月発行

解説・Q&A グループ法人税制の実務

出版社: 中央経済社

定価: 2,940円

2010年6月発行

関税対策ハンドブック

出版社: 中央経済社

定価: 7,350円

2010年5月発行

M&Aナレッジブック

出版社: 中央経済社

定価: 3,150円

2010年5月発行

アジアM&Aガイドブック

出版社: 中央経済社

定価: 6,090円

2010年2月発行

株式・新株予約権税務ハンドブック

出版社: 中央経済社

定価: 5,040円

2009年11月発行

平成21年版法人税法要論

出版社: 税務研究会

定価: 5,460円

2009年10月発行

欧州付加価値税ハンドブック

ー27カ国のVAT税制と実務問題

出版社: 中央経済社

定価: 4,410円

2009年9月発行

完全ガイド

事業承継・相続対策の法律と税務(三訂版)

出版社: 税務研究会出版局

定価: 6,090円

2009年8月発行

中国投資リスクマネジメント

ー継続と撤退の税務・財務管理と内部統制

出版社: 中央経済社

定価: 5,880円

2008年11月発行

中国税法全書 2008-2009年版

出版社: 東洋経済新報社

定価: 12,600円

2008年10月発行

中国税務・会計ハンドブック(第4版)

出版社: 東洋経済新報社

定価: 8,190円

2008年10月発行

精選 法人税重要事例400

出版社: 税務研究会出版局

定価: 4,830円

2008年5月発行

資本取引税務ハンドブック

出版社: 中央経済社

定価: 5,670円

2008年2月発行

信託の税務

ー信託と集団投資ストラクチャー

出版社: 税務経理協会

定価: 3,570円

2007年10月発行

持株会社の実務(第5版)

ーホールディングカンパニーの経営・法務・税務・会計

出版社: 東洋経済新報社

定価: 2,940円

2007年8月発行

M&A・企業再編の実務Q&A(第2版)

出版社: 中央経済社

定価: 3,570円

2007年8月発行

事業再編税務ハンドブック(第2版)

出版社: 中央経済社

定価: 5,985円

2007年1月発行

世界各国の消費税に関する最新情報のネット検索サービス
<http://www.globalvatonline.com>

現在、消費税や付加価値税(VAT/GST)はおよそ130カ国で徴収されており、欧米諸国などでは全体の支出に占めるこれら間接税の割合は2割に達しています。間接税に関する法令や規定に不案内のまま事業を展開した場合には、企業は税金コストや課徴金を余分に負担することになりかねません。そのためVATのような間接税に対しては慎重な税務対策が必要であり、対策次第では事業収益に多大な影響が及ぶことになるでしょう。

このホームページには世界各国のVATやGSTに関する最新の情報が集約されており、必要な情報の収集ができます。また、会員として登録されますと、各国ごとに専門家へ直接相談できる体制を整えております。このホームページは本来会員制(年会費:シングルユーザーの例ですと、1,000ユーロ)のためのものですが、一般の方も上記のアドレスへ直接アクセスできるほか、当法人のホームページ(<http://www.pwc.com/jp/tax>)を通じてアクセスすることもできます。ぜひ一度ご利用ください。

税理士法人プライスウォーターハウスクーパース
加藤 雅規
金 光澤

< Introduction of Global VAT Online Service Providing the Latest VAT News Worldwide >
<http://www.globalvatonline.com>

With Value Added Taxes now collected in over 130 countries, it is highly likely that 20% or more of your cash throughout the Western countries will incur VAT/GST. Unfamiliarity with tax regimes can result in an inability to control the costs of tax compliance and assessments for tax and penalties. The need for careful tax planning is especially true for indirect tax such as VAT for which the optimisation of recovery can have a major impact on business profitability.

The latest VAT/GST news from around the globe is now available in one place at Global Vat On Line (<http://www.globalvatonline.com>). You can also contact PwC VAT/GST experts who will help you find the right people to speak to wherever your VAT problems arise. The full contents of the above homepage are available for registered members (Eur 1,000 for Single user, for example), however, you can access either at the above homepage address, or through the PwC tax homepage (<http://www.pwc.com/jp/tax>).

Zeirishi-Hojin PricewaterhouseCoopers
Masanori Kato
Kotaku Kimu

専用アドレス: <http://www.globalvatonline.com>
PwCアドレス: <http://www.pwc.com/jp/tax>

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560名のスタッフを有する日本最大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151カ国に163,000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。

プライスウォーターハウスクーパースとは、プライスウォーターハウスクーパース インターナショナル リミティッドに属するメンバーファームを指し、個々の組織は分離独立しています。

この小冊子に掲載されている記事は、概略的な内容を説明したものに過ぎません。また、これらの情報源となる法令・規則等は、随時変更される可能性があるため、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。したがって、この小冊子に基づき、具体的な決定を下される前に、プライスウォーターハウスクーパースの担当者にご確認されることをお勧めいたします。

本誌に記載された記事に関するお問い合わせは、以下にお願いいたします。

Email: pwcjapan.taxpr@jp.pwc.com

高橋 康子 Tel : 03-5251-2851

中村 真由美 Tel : 03-5251-2571

©2010 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。

Tax Practice of PricewaterhouseCoopers Japan (Zeirishi-Hojin PricewaterhouseCoopers) is one of the largest professional tax corporations in Japan with more than 560 staff. In addition to tax compliance services including the preparation of corporation income tax, individual income tax, and consumption tax returns, our tax professionals are experienced in providing tax consulting advice in all aspects of domestic/international taxation including financial and real estate, transfer pricing, M&A, group reorganization, global tax planning, and the consolidated tax system to clients in various industries.

The firms of the PricewaterhouseCoopers global network (www.pwc.com) provide industry-focused assurance, tax and advisory services to build public trust and enhance value for clients and their stakeholders. More than 163,000 people in 151 countries across our network share their thinking, experience and solutions to develop fresh perspectives and practical advice.

"PricewaterhouseCoopers" refers to the network of member firms of PricewaterhouseCoopers International Limited, each of which is a separate and independent legal entity.

The comments included in this brochure are not intended to be a complete definitive analysis of the law, and does not constitute the provision of legal advice, accounting services, investment advice, or professional consulting of any kind. Before making any decision or taking any action, you should consult a professional adviser who has been provided with all pertinent facts relevant to your particular situation.

If you have any questions on this issue, please contact:

Email: pwcjapan.taxpr@jp.pwc.com

Tel: 03-5251-2851 (Yasuko Takahashi)

03-5251-2571 (Mayumi Nakamura)

©2010 Zeirishi-Hojin PricewaterhouseCoopers.
All rights reserved. "PricewaterhouseCoopers" refers to Zeirishi-Hojin PricewaterhouseCoopers or, as the context requires, the PricewaterhouseCoopers global network or other member firms of the network, each of which is a separate legal entity.



税理士法人プライスウォーターハウスコーパス

URL : <http://www.pwc.com/jp/tax>

発行人：宮川 和也

〒100-6015 東京都千代田区霞が関 3-2-5 霞が関ビル15階
Tel : 03-5251-2400
Fax : 03-5251-2424

〒530-0001 大阪府大阪市北区梅田 2-4-9 ブリーゼタワー24階
Tel : 06-7670-0988
Fax : 06-7670-0990

〒450-6032 愛知県名古屋市中村区名駅 1-1-4 JRセントラルタワーズ32階
Tel : 052-587-7520
Fax : 052-587-7521

発行日：2010年8月発行

Zeirishi-Hojin PricewaterhouseCoopers

Kasumigaseki Bldg, 15F, 2-5, Kasumigaseki 3-chome, Chiyoda-ku, Tokyo, 100-6015
Tel : 03-5251-2400
Fax : 03-5251-2424

Breeze Tower 24F, 2-4-9 Umeda, Kita-ku, Osaka-shi, 530-0001
Tel : 06-7670-0988
Fax : 06-7670-0990

JR Central Towers 32F, 1-1-4 Meieki, Nakamura-ku, Nagoya-shi, 450-6032
Tel : 052-587-7520
Fax : 052-587-7521