

目次

日 本 編	減価償却制度の改正	2
ア ジ ア 編	中国新企業所得税法の制定 — 日本の税務に与える影響について	6
北 米 編	米国FIN第48号の概要	8
欧 米 編	2007年度英国税法改正案	11
	2008年ドイツ法人税制改正案	12
金 融 編	信託に係る平成19年度税制改正について	14
T P 編	国外関連者との取引に係る課税の特例に係る納税の猶予 (移転価格に係る納税の猶予)	16
	「移転価格事務運営要領(事務運営指針)」及び「連結法人に係る移転価格事務 運営要領(事務運営指針)」の一部改正(案)の公表とパブリックコメントについて	18
関 税 編	税務・経理担当者のための関税(シリーズ第5回)	
	日タイ経済連携協定の署名 経済連携協定の有効活用について	20

日本編

減価償却制度の改正

平成19年4月1日に改正法人税法施行令が施行されましたが、減価償却制度の改正は、平成19年度税制改正の中でも、特に多くの企業の実務に影響があると考えられます。今回の改正は、大正7年の制度創設以来の大改革であり、約40年ぶりの大改正であるといわれています。

従前の減価償却制度には、①法定耐用年数経過時点での残存価額が10%とされている、②法定耐用年数経過後も引き続き使用する場合でも、償却可能限度額(95%相当額)までしか償却できない、③全般的に耐用年数が長い等の問題点が指摘されていましたが、今回の税制改正では、企業の新規設備への投資を促進し、また国際的なイコールフットイングを確保するという観点から、①②については全面的に、③については部分的に見直しが行われました。ここでは、その改正の概要をご紹介します。

1. 減価償却制度の改正の概要

- (1)平成19年4月1日以後に取得する減価償却資産について、償却可能限度額(95%)及び残存価額が廃止され、1円(備忘価額)まで償却できることとなりました。
- (2)上記(1)の改正にあわせて、いわゆる250%定率法が導入されました。
- (3)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は、償却可能限度額(取得価額の95%)まで償却した事業年度の翌事業年度以後5年間で、1円まで均等償却できることになりました。
- (4)フラットパネルディスプレイ製造設備など一部の設備について法定耐用年数が短縮されました。

2. 償却方法と償却可能限度額

平成19年4月1日以後に取得する減価償却資産については、従来よりも早期に償却が可能な償却方法が適用されます。他方、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は、基本的には従来の償却方法のまま償却を行っていくことになります。

取得時期の違いによって、適用される償却方法を

整理すると以下のようになります。

減価償却資産の取得日	償却方法	償却可能限度額(残存簿価)
平成19年4月1日以後	定額法、定率法(250%定率法)等	残存簿価1円
平成19年3月31日以前	旧定額法、旧定率法等	取得価額の95%相当額(残存簿価5%)等(95%償却後は残存簿価1円まで償却可能)

平成19年3月31日以前に取得された資産については、従来の償却方法が適用されますが、新たに導入された償却方法と区別するため、名称が「旧定額法」、「旧定率法」等と変更されています。また、平成19年4月1日以後に取得する減価償却資産に適用される償却方法は「定額法」、「定率法」等となっていますが、混乱を避けるため本稿では便宜的に「新しい定額法」等と表記する場合があります。

なお、平成19年3月31日以前に取得し、かつ平成19年4月1日以後に事業の用に供した減価償却資産は、同日以後に取得したものとみなされます(法令附11②)。

3. 新しい償却方法(平成19年4月1日以後に取得する減価償却資産の償却方法)

平成19年4月1日以後に取得する減価償却資産については、償却可能限度額及び残存価額が廃止され、残存簿価1円まで償却できるようになりました。そこで、新しい定額法と定率法について、具体的にどのような計算により各事業年度の償却限度額が算定されるのか、数値例とともにご紹介します。

(1) 定額法

新しい定額法と旧定額法との違いは、取得価額から残存価額を控除しない点です。償却は残存簿価1円まで行うことが可能となります。

$$\text{償却限度額} = \text{取得価額} \times \text{定額法の償却率(耐用年数省令別表10)}$$

償却率は、改正後耐用年数省令で新設された別表10に定められています。例えば、耐用年数が5の場合は、定額法の償却率は0.200とされています。取得価額が1,000,000円であるケースでの償却限度額計算は次表のようになります。

事業年度	1	2	3	4	5
取得価額	1,000,000	-	-	-	-
期首帳簿価額	1,000,000	800,000	600,000	400,000	200,000
償却限度額	200,000	200,000	200,000	200,000	199,999
期末帳簿価額	800,000	600,000	400,000	200,000	1

(2) 定率法(いわゆる250%定率法)

新たな定率法による各事業年度の償却限度額は、取得後しばらくの間は、減価償却資産の取得価額(既にした償却の額で各事業年度の所得の金額の計算上損金の額に算入された金額がある場合には、当該金額を控除した額)に、その償却費が毎年一定の割合で逡減するように当該資産の耐用年数に応じた償却率を乗じて計算した金額となります。

この計算方法は従前の旧定率法と同じですが、新しい定率法では、定額法の償却率の原則2.5倍に設

定された「定率法の償却率」が適用され、従前の制度に比して、早期に多額の償却を行うことが可能になりました。

さらに、このようにして計算された減価償却費が、償却保証額(期首の帳簿価額に保証率を乗じて算定した額)を下回るときは、上述の毎期償却費が逡減する方法から、残存年数での均等償却に切り替えて、残存簿価1円まで償却することになります(定率法から定額法への切り替えともいえます)。

仮に毎期償却費が逡減する方法(期首帳簿価額に償却率を乗じる方法)を続けていくと、年数が経過するにしたがって償却費が小さくなり、耐用年数の期間内に1円まで償却することが不可能になります。その弊害を避けるために、一定の金額からは均等償却に切り替えるという制度になっています。その「一定の金額」は、納税者の事務負担軽減の観点から、取得価額に一定の割合(保証率)を乗じて計算した金額(償却保証額)とされており、保証率は耐用年数省令別表10に定められています。

以上を踏まえて、新たな定率法の償却限度額の計算式を表わすと以下ようになります。

①「調整前償却額(注1) ≥ 償却保証額(注2)」となる事業年度
 償却限度額 = 未償却残額 × 定率法の償却率(耐用年数省令別表10)

②「調整前償却額 < 償却保証額」となる事業年度
 償却限度額 = 改定取得価額(注3) × 改定償却率(耐用年数省令別表10)

(注) 1 調整前償却額: 「未償却残額 × 定率法の償却率」により計算した金額
 2 償却保証額: 取得価額に保証率(耐用年数省令別表10)を乗じて計算した金額
 3 改定取得価額: 調整前償却額が償却保証額に満たないこととなる最初の事業年度(原則)の期首帳簿価額

耐用年数が10年、取得価額が1,000,000円のケースでは次のように償却限度額が算定されます。

事業年度	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
取得価額	1,000,000	-	-	-	-	-	-	-	-	-
期首帳簿価額	-	750,000	562,500	421,875	316,407	237,306	177,980	133,485	88,902	44,319
調整前償却額	250,000	187,500	140,625	105,468	79,101	59,326	44,495	33,371	22,225	11,079
償却保証額	44,480	44,480	44,480	44,480	44,480	44,480	44,480	44,480	44,480	44,480
判定	1	1	1	1	1	1	1	2	2	2
改定取得価額	-	-	-	-	-	-	-	44,583	44,583	(44,583)
× 改定償却率										
償却限度額	250,000	187,500	140,625	105,468	79,101	59,326	44,495	44,583	44,583	44,318
期末帳簿価額	750,000	562,500	421,875	316,407	237,306	177,980	133,485	88,902	44,319	1

4. 平成19年3月1日以前に取得した減価償却資産の償却限度額等

平成19年3月1日以前に取得した減価償却資産については、従前の償却方法が継続して適用されます(名称は旧定額法、旧定率法等に改正されました)。

ただし、旧資産についても残存簿価1円までの償却を可能とするための手当てがなされました。すなわち、償却累計額が取得価額の95%相当額(従前の償却可能限度額)に達した減価償却資産については、その達することとなっ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)以後は、未償却残額を5年間に均等配分した金額をもって償却限度額とすることとされています。具体的な計算式は次の通りです。

$$\text{償却限度額} = (\text{取得価額} - (\text{取得価額の95\%相当額}) - 1\text{円}) \div 60 \times \text{事業年度の月数}$$

なお、この5年間均等償却制度の適用時期については注意が必要です。この制度は「平成19年4月1日以後に開始する事業年度」から適用されますので、例えば12月決算の会社であれば、均等償却を開始できるのは平成20年12月期以後ということになります。

また、均等償却をスタートできる時点は、「前事業年度までの」償却累計額が取得価額の95%相当額到達している時です。したがって、平成19年4月1日以後に開始する事業年度の償却限度額の計算において取得価額の95%相当額を超えることとなる場合には、その取得価額の95%相当額に達するまでの金額がその年度の償却限度額とされ、5%部分の均等償却を行えるのはその翌事業年度からとなります。つまり、いったん95%相当額で償却をストップして、翌事業年度から均等償却を行うこととなります。

5. 資本的支出を行った場合の取扱い

19年度税制改正では、平成19年4月1日以後に資本的支出(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)を行った場合の償却方法が見直されました。

(1) 原則

既存の減価償却資産に対して平成19年4月1日以後に資本的支出を行った場合、その支出の対象となった減価償却資産と種類及び耐用年数を同じくする減

価償却資産を新たに取得したものとされます。既存の減価償却資産本体については、資本的支出を行った後においても、現に採用されている償却方法を継続することになります。

(2) 特例

資本的支出を行った事業年度の翌事業年度以後においても、資本的支出については、原則として、既存の減価償却資産とは別個に取得した資産として償却していくこととなりますが、取得価額の特例として、次のような処理も認められます。

① 定率法(新しい定率法)を採用している減価償却資産について資本的支出を行った場合の特例

資本的支出を行った事業年度(支出事業年度)の翌事業年度開始の時に、資本的支出の対象となった減価償却資産(旧減価償却資産)の帳簿価額を、資本的支出により取得したものとされた減価償却資産(追加減価償却資産)の帳簿価額との合計額を取得価額として、一の減価償却資産を取得したものとすることができます。

② 同一事業年度内に複数の資本的支出がある場合の特例

支出事業年度の翌事業年度開始の時に、定率法(新しい定率法)を採用している追加償却資産(①の適用を受けるものを除く)のうち、種類及び耐用年数が同じものの帳簿価額の合計額を取得価額として、一の減価償却資産を取得したものとすることができます。

③ 平成19年3月31日以前に取得した減価償却資産に資本的支出を行った場合の特例

支出事業年度において、従来どおり、既存の減価償却資産の取得価額に資本的支出を加算できます。この加算を行った場合は、平成19年3月31日以前に取得された既存の減価償却資産の種類、耐用年数及び償却方法に基づいて、加算を行った資本的支出部分も含めた減価償却資産全体の償却を行っていきません。

6. 償却方法の届出

(1) 償却方法の選定届出

法制度の原則としては、平成19年4月1日以後に取得する減価償却資産の償却方法の届出については、平成19年3月31日以前取得資産と区分した上で、確

△…届出が必要 ◎届出が不要

		19年4月1日以後の取得資産で 同一の区分に属するものと同視できるもの			
		定額法	定率法	生産高比例法	その他
19年3月31日以前の 取得資産	旧定額法	◎	△	△	△
	旧定率法	△	◎	△	△
	旧生産高比例法	△	△	◎	△
	その他	△	△	△	△

定申告期限までに、資産の種類等ごとに償却方法の選定届出が必要とされます。

ただし、平成19年3月1日以前取得資産の償却方法が旧定額法、旧定率法又は旧生産高比例法である場合に、平成19年4月1日以後取得資産が平成19年3月31日以前に取得されるとしたならばこれらの償却方法が適用される資産と同一区分に属するものについて、償却方法の選定届出をしないときは、それぞれ定額法、定率法、生産高比例法を選定したものとみなされます。

(2) 償却方法の変更手続

法人が選定した償却方法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、承認を受けなければならないとされています。

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おいて償却方法を変更しようとするときは、確定申告期限までに変更届出をすれば、変更承認があったものとみなされます(法令附11③)。

7. 企業会計との関係

日本公認会計士協会は平成19年4月25日、監査・保証実務委員会報告第81号「減価償却に関する当面の監査上の取扱い」を発表しました。この委員会報告において、平成19年税制改正と監査上の取扱いの関係が次のように述べられています。

「法人税法上の減価償却計算に係る規定は、各事業年度の課税所得の計算上、損金算入できる金額の限度額を算定することを目的にしたものであって、会計処理の上で法人税法に基づく減価償却計算が強制適用されるものではない。したがって、平成19年度税制改正後であっても、会計上は改正前の定額法、定

率法の採用を否定するものではないと考えられる。このため、期間を費用配分基準とする会計上の減価償却の方法に関しては、改正前の残存価額を考慮した定額法又は定率法、改正後の残存価額がないものとした定額法又は定率法の4通りの選択肢があることになる。¹⁾

これによると、新規取得資産および既存資産のいずれについても、旧定額法、新定額法、旧定率法、新定率法の4種類の減価償却方法が適用可能であるとされているものの、償却方法を変更するには正当な理由による会計方針の変更に該当するか、留意する必要があるとされています。

(1) まず以下の場合には、減価償却方法の類似性が認められることから法令等の改正に伴う変更に向けた正当な理由による会計方針の変更として取り扱うものとされています。

- ・既存資産について旧定額法を採用していた場合に新規取得資産について新定額法を適用する場合
- ・既存資産について旧定率法を採用していた場合に新規取得資産について新定率法を適用する場合

(2) 一方、以下のような場合には減価償却方法の類似性が認められず、監査上は会計方針の変更として取り扱われるため、変更理由の合理性(変更の適時性等)について留意する必要があります。単に法人税法の改正を理由とするだけでは正当な理由に該当しないとされています。

- 既存資産について旧定額法を採用していた場合に新規取得資産について新しい定率法を適用する場合
- 既存資産について旧定率法を採用していた場合に新規取得資産について新しい定額法を適用する場合

¹ この報告は、平成19年度税制改正前の定額法及び定率法を採用している企業における今後の監査上の取扱いを定めたものであるため、「他の減価償却方法を採用している場合においては、引き続き各企業の事業活動、資産の使用状況を勘案して合理的な方法により減価償却を行う必要がある」とされています。

(3) 既存資産の取扱いとしては、税制改正を機に新規取得資産と同様の方法に統一する目的で減価償却方法を変更する場合については、減価償却方法の変更であり、会計方針の変更として取り扱うが、変更理由の合理性(変更の適時性等)に留意することが必要とされています。

また、19年度税制改正で導入された、償却累計額が償却可能限度額(取得価額の95%相当額)まで達した後の5年間均等償却に関しては、以下のように述べられています。

「当該資産が引き続き事業活動に利用されている場合は、残存簿価の処理方法は従来と変わらないことを原則とするが、会計上、改正法人税法の規定により5年間で均等償却を行い製品原価又は通常の期間費用として処理している場合は、監査上妥当なものとして取り扱うこととする。

なお、この処理方法を採用した場合は追加情報として開示することに留意する必要がある。また、この場合、該当するすべての資産に適用することが必要であり、一部の資産にのみ適用することは認められない。

一方、平成19年度税制改正を機に、本報告適用初年度に残存簿価を一括損失処理することは、減損会計基準の適用による減損損失が認められる等、合理的理由がある場合にのみ容認されるものであることに留意する必要がある。」

8. 耐用年数の短縮

従前の減価償却制度では法定耐用年数そのものが諸外国に比べて長いのではないかと批判がありましたが、今回の改正では、技術革新のスピードが速く、実態としても使用年数の短い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。具体的には次の通りです。

- ①フラットパネルディスプレイ製造設備：
10年から5年に短縮
- ②フラットパネル用フィルム材料製造設備：
10年から5年に短縮
- ③半導体用フォトレジスト製造設備：
8年から5年に短縮

法定耐用年数の短縮化は減価償却資産全般について要請されている点です。

また、従前の減価償却制度では、資産区分が詳細に過ぎる、耐用年数の短縮等の特例制度はあるが申請手続きが煩雑であるという問題点も指摘されています。

この点については、自由民主党の「平成19年度税制改正大綱」においても、「平成20年度税制改正に向け、減価償却資産の使用の実態等について更に調査・分析を進め、法定耐用年数や資産区分の見直し、法定耐用年数の短縮特例制度の手続簡素化について検討する」とされています。

アジア編

中国新企業所得税法の制定 — 日本の税務に与える影響について

中国全国人民代表大会(2007年3月16日)において、「中華人民共和国企業所得税法(以下、“新企業所得税法”)」が制定されました。これは、これまで、中国に進出した外資系企業と中国内資企業にそれぞれ別々に適用されていた税制を一本化したもので、WTO加盟により生じた内外無差別等の要請に応えるものとなっています。

この新企業所得税法は2008年1月1日から施行され、同日以降に開始する事業年度に適用されることになっています。その特徴は「簡潔な税制」、「広範な課税ベース」、「低税率」、「厳格な徴税体制」とされています。

ますが、この中で具体的な内容として、優遇税制の見直し、特別税務調整(関連会社間取引)の規則、並びに税率の変更が日本の税務に影響を及ぼすと考えられます。なお、具体的な優遇税制の内容、適用範囲等の詳細については後日公布される実施細則に規定されることになっています。

1. 優遇税制の見直し

①優遇措置の概要

新企業所得税法での優遇税制は主として産業別、

事業別に設定されており、地域等の限定が付された措置は少なくなっています。また、現行の外資企業所得税法で認められている生産型企業全般に対する優遇税制は廃止されています。特に、新企業所得税法ではハイテク技術産業や環境保全・省エネ節水、並びに生産現場の安全確保のための投資に対して重点的に優遇税制が設けられていますが、詳細は今後公布される実施細則を待つ必要があります。

なお、現行の外資企業所得税法における優遇税制である軽減税率及び減免税に関する5年間の経過措置については、以下のような取り扱いとなります。

(注)この経過措置の適用対象企業は新企業所得税法公布(2007年3月16日)前に設立認可(批准等)されている企業に限定されており、公布後設立認可の企業に対しては優遇税制の経過措置は適用されません。

(イ) 軽減税率

新企業所得税法公布(2007年3月16日)前に設立認可された企業で、現行外資企業所得税法により軽減税率の適用を受けている場合には、新企業所得税法施行後5年以内(2008年から2012年)は、適用税率が25%まで段階的に上昇することになります。

(ロ) 減免税

2年免税、3年半減税等の一定期間の減免税措置の適用を受けている場合には、新企業所得税法施行後継続して期間満了まで適用を受けることができます。なお、現時点(2007年)で減免税優遇措置が適用開始されていない場合には、減免税優遇措置の適用期間は新企業所得税法施行年度(2008年)から起算して5年間とされています(2年免税、3年半減税の場合は2012年に終了)。

②日本の税務への影響

現行の優遇措置の廃止は、これまで優遇措置のメリットを享受してきた日系企業(日本企業の子会社等)に直接的な影響が出ることは否めません。新企業所得税法で認められた新たな優遇措置の適用を受けられる場合には、実質的な税負担の上昇は限定的なものになる可能性があります。新たに設けられた優遇措置は、現行の企業所得税法で認められている措置と大きく異なりますので、これまでと同様のメリットを受け続けることができないケースがかなり生じるのではないかと予想されます。

また、特に注意する必要があるのが、日本における「みなし外国税額控除」です。これは、中国で優遇措置を受けた結果減免された税額を、実際に納付したものと

みなして日本で外国税額控除を受けるものです。結果的に日本での納付税額が減少し、グループ全体の税負担の軽減につながります。

しかしながら、この「みなし外国税額控除」はすべての優遇措置による税の減免に対して認められるものではなく、その対象が限定されています。具体的には「外国投資企業及び外国企業所得税法」の特定の条項が指定されていますが、今回の新企業所得税法の制定に伴う現行の「外国投資企業及び外国企業所得税法」の廃止により、その対象措置も消滅することになります。その結果、「みなし外国税額控除」を受けることも事実上できないこととなります。

新企業所得税法に基づく新たな優遇措置を「みなし外国税額控除」の対象とするためには、日中両国政府が合意する必要がありますが、その動きは現在のところ確認されていません。

2. 関連会社間取引に関する規則

①新制度の概要

新企業所得税法では、租税回避防止措置として次のような規定が設けられました(41条から48条)。これらは、主に、関連者間取引に対する規制的な措置です。

- (イ) 移転価格税制: 一般的な移転価格課税に加えて、コストシェアリング、事前確認制度、情報提出義務、文書化義務、推定課税まで規定されました。
- (ロ) 過小資本税制: 関連者からの出資と借入に係る一定の負債資本比率を超える超過負債に係る利息の損金算入が認められないこととなります。
- (ハ) タックスヘイブン税制(管理外国会社規制): 低課税国にある管理外国会社が合理的な理由なしに配当を行わない場合には、当該子会社の留保利益に対して中国親会社において合算課税されることとなります。なお、現状では、外資企業が中国子会社を第三国への投資拠点とするケースは考えにくいので、この規定は主に中国内資企業向けの措置といえます。

②日本の税務への影響

新企業所得税法に設けられた租税回避防止措置のうち、特に留意する必要があるのは、移転価格課税に関する諸措置です。移転価格税制については、これまで通達に主要な規定が設けられていたところであり、内容的には、これらの通達上の規定を引き継いでいくものと考えられますが、今般法制化されたことに、税

務当局のスタンスの変化を読み取ることができると思える意見が多くあります。つまり、中国税務当局のスタンスとして、移転価格課税に重点を置くのではないかという見解です。

事実、昨今、日系企業が移転価格課税を受けたという事例が多く見受けられますし、「移転価格課税を強化」といった新聞報道も多くみられるところです。日本の本社との取引を行う中国子会社を持つ企業は、今後より一層の注意が必要です。また、移転価格スタディーや事前確認制度の活用など、事前の準備と対応がより一層重要となります。

3. 基本税率の引き下げ

①新税率の概要

新企業所得税法における税率は25%とされました(現行基本税率は33%)。なお、一定の小規模かつ薄利企業の場合は20%、一定のハイテク企業には15%の軽減税率が適用されます。ただし、小規模企業、薄利企業及びハイテク企業の定義、範囲は現在のところ明らかになっていません。

②日本の税務への影響

中国における一般税率が25%に引き下げられたことは、中国子会社を有する日本の親会社にとっては非常に重要な意味を持っています。なぜなら、中国子会社が、日本のタックスヘイブン税制の対象となるからです。

現行の日本のタックスヘイブン税制は、タックスヘイブンに所在する子会社の留保所得を、日本の親会社の所得に合算して日本の法人税を課する制度です。このタックスヘイブンに所在する子会社とは、具体的には25%以下の実効税率負担しか負っていない外国の子会社とされています。つまり、中国における税率が25%に引き下げられたことにより、中国に所在する子会社は、原則的には、すべてタックスヘイブンに所

在する子会社に該当することになるのです。

一方、タックスヘイブン税制では、たとえタックスヘイブンに所在する子会社であっても、その会社が事業実体及び所在地での事業遂行に合理性がある場合には、タックスヘイブン税制による合算課税を行わない「適用除外」の措置が設けられています。この適用除外は、次のような基準で判定することとなります。

- i) 事業基準: 主たる事業が持株会社機能等でないこと。
- ii) 実体基準: 本店所在地に、事務所等の固定施設を有すること。
- iii) 管理支配基準: 本店所在地に事業の管理及び支配機能が存在すること。
- iv) 非関連者基準: 卸売業等は、非関連者との取引が50%超であること。
- v) 所在地国基準: 本店所在地で実際に事業が遂行されていること。

この適用除外基準を満たせば、たとえ中国の子会社がタックスヘイブン税制の対象となる子会社であっても実際の合算課税は生じません。

そこで現在中国でビジネスを行っている日本企業の実情に目を向けると、「傘型企業」のもとで数社の事業会社を配置する形態で中国に進出し、事業展開している日本企業が多く存在しています。この傘型企業は、中国ビジネスの組織の中で一番上の親会社に相当し、子会社の管理統括を行っていると考えられますが、この傘型企業の業種判定が重要となるのです。

この傘型企業による子会社株式の持株機能に着目して持株会社と判断されれば、事業基準を満たさないこととなります。また、子会社の管理支配目的のため、各子会社間(または日本の親会社)の仲介に入る場合には、非関連者基準を満たさないこととなります。こうしたことから、新企業所得税法によって基本税率が25%に引き下げられた今、傘型企業等の事業実体や機能等について、改めて調査、検討する必要が生じているといえます。

北米編

米国FIN第48号の概要

米国で上場している多国籍企業は、米国財務会計審議会の発行した、解釈指針第48号(以下「FIN第48

号)」の適用作業に取り組んでいます。FIN第48号は2006年12月15日以降に開始する事業年度から適用

となるため、この分野では活発な取り組みが展開されています。

FIN第48号は、過去に提出した税務申告書でとった、又は、将来提出される税務申告書でとられる予定の不確実なタックス・ポジションに関して、どのように認識・測定し、それを財務諸表へ開示するかという包括的なモデルを規定したものです。FIN第48号は、FASB基準書第109号に従って会計処理された、所得をベースに計算される税金にのみ適用されるものであり、消費税や固定資産税などのその他の税金への適用はありません。

FIN第48号が適用される範囲は広く、SEC登録企業を親会社とする日本の子会社にも適用されます。

FIN第48号の適用

FIN第48号によるタックス・ポジションの評価には、2段階のステップがあります。最初のステップは「認識」です。企業は、採用したタックス・ポジションが、純粋にテクニカルな点からのみ見た場合に、税務調査で「50%超の確率で(more likely than not)正当性が支持されるかどうか判断しなければなりません。「50%超の確率で」支持されるかどうかを判断する際には、該当するタックス・ポジションが、関連するすべての情報に関する知識を有する税務当局により調査されることを想定しなければなりません。次のステップは「測定」です。そのタックス・ポジションが「50%超の確率で」支持される場合、財務諸表への影響額を測定しなければなりません。

不確実なタックス・ポジションの特定

企業は、FIN第48号適用日現在で存在するすべての重要なタックス・ポジションについて、判断し評価しなければなりません。つまり、税務調査の対象となるすべての事業年度における、すべての重要な不確実なタックス・ポジションが対象となります。

分析の出発点となるのは適切な会計単位を特定する作業です。ここで会計単位とは、それぞれのタックス・ポジションを分析するレベルの単位を意味しており、この作業を行う際に関連する要素には次のものがあります。

- 申告書全体と比較した場合における取引や営業

活動の重要性

- その取引は単独で捉えるべきなのか、又は、同じような結果が得られる他の取引と一緒に捉えるべきなのか
- 申告書上の表記方法やワーキングペーパーの作成実務
- 税務調査が実施された場合に、税務当局が調査してくると予想されるレベル

タックス・ポジションの会計単位が特定されたら、次に認識の検討に入ります。FIN第48号の適用により、税務上の便益が認識されるポジションとなるのは、そのポジションが税務当局にチャレンジされた場合に、純粋にテクニカルな見地から、少なくとも50%を超えてその正当性が支持されると判断できる場合に限られます。50%超の判断に関しては、すべての関連情報についての知識を有する税務当局により調査されることを仮定した上で、経営陣は、税法、規則等の税務技術的根拠を基に、そのタックス・ポジションが50%を超えて是認されることができると判断しなければなりません。経営陣がこのような判断をすることができない場合には、そのタックス・ポジションがもたらす税務上の便益は、当期の財務諸表に一切反映させることはできません。

タックス・ポジションの多くは、税法、規則、判例などによって明確に裏付けすることが可能であり、「50%超の確率で」支持される立場を裏付けるための膨大な文書化を必要としないことがほとんどです。しかしながら、「50%超の確率で」支持される立場を裏付けるために、経営陣が相当の尽力を要求される場合もあります。

外国法人の日本子会社にとって、経営陣が検討し、文書化を必要とする可能性が生じるタックス・ポジションの具体例としては、納税者側では損金算入としたが、国税当局の指摘により損金不算入とされる可能性のある項目、移転価格税制(例えば、国外関連者間でのサービスの提供、物品の販売、技術や商標又は商号などの無形資産の使用及び資金調達にかかわる取引)、恒久的施設(例えば、従属代理人を有する外国法人の営業活動から生ずる所得の恒久的施設への帰属、いわゆる代理人PEの問題)、源泉所得税、租税条約関係及び受贈益と寄付金課税などがあげられます。また、必要に応じて、経営陣は、タックス・ポジションの判断、その判断のために検討した情報や要素、

またこれらの要素がどのように検討されたか、そして変更の可能性があるため継続的に監視すべき要素を文書化する必要があります。

経営陣は「50%超の確率で」支持されると判断するためには、その根拠となりうる資料を幅広く収集しなければなりません。すなわち、企業は必ず関連するすべての税法、規則等を検討しなければならず、加えて、企業が不確実なタックス・ポジションを評価するのに十分な内部文書を備えられるか、もしくは、第三者からのサポート(タックス・アドバイザーからの意見書など)を必要とするかについて判断する必要があります。

税務上の便益の測定

企業は、あるタックス・ポジションを「50%超の確率で」支持される立場と判断した場合には、財務諸表において認識する税務上の便益の額を測定しなければなりません。FIN第48号では、累積的確率に基づいた新しい測定方法を採用しており、この方法によると税務当局との最終的な合意時に実現する可能性が50%超である税務上の便益の最大額が認識されることになります。

不確実なタックス・ポジションの評価は継続して行う必要があります。経営陣は、貸借対照表日現在において、未解消の不確実なタックス・ポジションを再評価し、当該タックス・ポジションが「50%超の確率で」支持されると判断した際の裏付けとなる要素が変更されていないか、財務諸表上認識した税務上の便益の金額が現在においても適切な額であるかについて、每期判断しなければなりません。

タックス・ポジションの認識・測定を変更する場合、その変更は単に現存する情報の再評価によるものではなく、新しい情報による変更である必要があります。新しい情報源となりうるのは、税務調査における進展、税務当局による見解の公表、APA(事前承認制度)もしくは相互協議、法律改正などです。

企業は、更に、関連税法の下で課される可能性のある延滞税や加算税を未払計上しなければなりません。FIN第48号では、延滞税については関連する税法の規定に従って計算した場合に、延滞税が発生するとされている最初の期間から、また、加算税については追徴の原因となったタックス・ポジションを、税務申告

書において最初に申告した(もしくは申告する予定の)事業年度から認識することになっています。延滞税及び加算税を損益計算書上どの科目に計上するかは企業の会計方針によることとされています。

開示

FIN第48号の適用により、開示を要求される事項が増加しています。開示が要求される事項には、次のものがあります。

- 今後12ヵ月以内に、重要な変更が生じると経営陣が判断したタックス・ポジションに関する定性的検討
- 定量的情報として、不確実なタックス・ポジションから生じる全世界の未認識税務便益を総計した増減表
- 仮に認識された場合に、実効税率に影響を与える未認識税務便益の合計額

FIN第48号の開示の問題の1つとして、税務当局が不確実なタックス・ポジションに関する詳細な情報を入手するという懸念がありますが、この問題は引き続き議論されると思われます。

PwCのサービス

FIN第48号を適用するに当たっては、企業に重要なタックス・ポジションに関する記録の整備とその評価が要求されます。FIN第48号を効率的に適用していくためには、企業は税務部門、財務部門及び法務部門などの様々な部門と協力し、その実行に関して統制のとれたプランを作成することが必要です。

私たち税理士法人プライスウォーターハウスクーパースは、このような企業のFIN第48号の適用を支援する豊富な経験を有しています。私たちは、不確実なタックス・ポジションの特定と、その特定された不確実なタックス・ポジションの裏付けとなる資料の収集を支援し、日本の経営陣及び監査担当チームのメンバーとミーティングを行い、FIN第48号の検証や実施プロセスの策定までを含めたFIN第48号に関する全般的なサービスを提供することができます。

欧州編 その1

2007年度英国税法改正案

法人税率および損金算入項目に関する変更

法人税率

従来、英国の法人税率は諸外国と比べて比較的低いと考えられてきました。しかし、ここ数年間に他の欧州諸国が英国の税率より低い法人税率を導入したため、この競争上の優位性が損なわれてきました。英国政府はこの点を考慮し、英国法人税率を2008年4月1日より30%から28%に軽減することを決定しました。

キャピタル・アローワンスおよびその他損金算入項目

今回発表された主な改正点は以下のとおりです。

- 機械装置類に係るキャピタル・アローワンス(税務上の減価償却)を年率25%から20%へ引き下げ
- 産業用建物に対するキャピタル・アローワンスは2010/11年度までに段階的に廃止
- 長期耐用資産に対するキャピタル・アローワンスの償却率を6%から10%へ引き上げ
- 大規模法人に対する研究開発費特別控除を、適格研究開発費の130%へ引き上げ(現行125%)

株主からの借入に対する課税

今回の予算案では2005年に導入された規定の改正は発表されませんでした。しかし、英国政府は現行の規定が当初の意図通り機能していることを確認するため、実質的に株式としての性格を有する株主からの借入に係る規定を見直す予定であるとの最近の発言を繰り返しています。

さらに、今春終わりにかけて次の2点に関する発表が予定されています。

- (1) 非居住者からの借入利息支払いに係る英国源泉税の免除に関し、歳入関税庁との合意を得るための手続きの迅速化
- (2) 英国居住者が過少資本に関する合意を得るための条件の拡大

税務事前承認手続き - 一定割合所有株式に係る免税措置

歳入関税庁は、2006年11月、重要な事業上の問題に係る税務上の取り扱いに関して、税法規定の解釈が不明確な場合に、確定性の高い取扱いを企業が受けることができるよう、現行の事前承認手続きを拡大する旨を表明しました。これに基づき2007年6月1日より、歳入関税庁実務規範第10号が、一定割合所有株式に係る免税措置規定に関して再び適用されることとなり、株式の売却に際して一定割合所有株式に関する免税措置が適用可能か否かを事前に確認することが可能となります。

VAT

事業譲渡に関する規定改正

歳入関税庁は、事業譲渡に関しVATが免除される「継続事業の譲渡(TOGC)」という形態で資産を売却した場合、少数の例外を除き、売主がその後も当該譲渡事業に関する記録を保持することができるよう、記録保持義務に関する規定を改正すると発表しました。

従来のVATの規定では、「継続事業の譲渡」後は事業に関する記録はすべて買主側へ移転され、買主はそれを保持する義務がありました。この義務は、直接税、会社法、破産法の規定と相容れない点があるため、歳入関税庁はVAT上の記録移転義務を今回改正する予定です。これによりVAT登録番号を同時に移転しない限り、実質的には売主が取引完了後においても当該譲渡事業に関する記録を引き続き保持することとなります。ただし、案件によっては買主がこれらの記録にアクセスできるようにしておくことが必要となる場合も生じると考えられます。

さらに、当改正の中で、事業の一部を構成する資産が売却された場合でも、当該資産が独立した事業活動として成立し、かつ「継続事業の譲渡」に関するその他の基準も満たしていれば、当該資産の譲渡について

で「継続事業の譲渡」として取り扱うことが可能となる点も確認されました。

通信およびIT業界に関連するVATの改正

サプライチェーン中のいずれかの段階でVATの納付が履行されないと疑うべき状況が認められた場合、携帯電話、コンピューター・チップス、小型演算装置、中央演算装置の売買に關与する事業者は、連帯してVATの納税責任を負うこととなります。今回の予算案では当該規定の対象となる物品のリストが拡大されました。

これらの改正は、歳入関税庁が推進しているMTIC (missing trader intra-community、EU加盟国内での納税者の喪失)による不正行為の取締対策に関する2006年3月19日付プレス・リリースの数日後に行われました。この規定の下では、一定のカテゴリーに該当する物品の売上に関するアウトプットVATの計上・納税義務が売主から買主に移転されることとなります。

この改正により、2007年6月1日より、当該物品の売主は、これら製品の売上げに係るアウトプットVATを計上する必要がなくなりますが、買主が仕入れに対して「リバース・チャージ」と呼ばれる手続きを行う義務が発生することになり、結果的にアウトプットVATとインプットVATの計上が買主側で同時に行われることとなります。

今回追加される物品は、「通常個人によって保有され、レジャー、娯楽、エンターテイメントを目的として使用される種類の一定の電子機器」となる予定です。

この改正は、特に通信業界内のVAT会計および企業の法令遵守義務に影響を及ぼすと思われる。

その他

国外所得に対する英国課税

政府は国外所得に対する課税について、英国の全般的競争力維持の観点から、産業界と建設的な話し合いを持ちました。英国政府は今春終わりにかけて、英国企業が受け取る国外配当に係る課税およびタックス・ヘイブン税制(CFC)のあり方に関する諮問文書を発表する予定です。これらは業界からの改正に対する要望が多い分野であり、検討課題となっている選択肢には、国外配当に対する欧州大陸型の資本参加免除規定並びに所得基準によるCFC規定等が含まれています。さらに当文書では、利息の損金算入方法等、英国法人課税制度の他の側面に関する制度変更がもたらす影響も検討に加えられる予定です。

大企業のコンプライアンス・リスク管理に対する歳入関税庁のアプローチに関する方針文書

歳入関税庁は、大企業に関する納税リスク査定に係るアプローチを定めた基本方針を発表しました。歳入関税庁は当アプローチに基づき、高リスク企業に対する税務調査に、より大きな人的資源を投入する予定です。リスクを査定する上で、歳入関税庁は様々な要素を考慮に入れる予定であり、その中には税務プランニングの性質と規模、情報開示の程度、企業構成の複雑さ、過去のコンプライアンス記録、税務コンプライアンス・システムおよびプロセス、適切かつ説明責任を負う人員配置、明確な税務戦略および取締役会により承認されたルールに基づいた強力な企業統治等、があげられています。

注：上記は、PwCロンドン事務所が発行する「Hotline」に掲載された記事の抜粋です。

欧州編 その2

2008年ドイツ法人税制改正案

2007年3月14日、ドイツ内閣は2008年の税制改正案を承認し、3月下旬には国会に提出して審議を開始しました(2008年税制改革案)。この税制改正案は現

在審議中であり、審議の過程で修正が入る可能性は高いですが、現段階での情報を記載することは有用であろうと考えます。

I. 税率変更

ドイツ政府は法人の利益に課せられる実効税率を30%程度に引き下げること検討しています(現在の実効税率は約40%)。

現在の法人税率は25%であり、営業税は基本税率5%に地方乗率(デュッセルドルフの場合は450%)を乗じて計算されます。これにより、営業税率は22.5%となります。これらに加えて連帯付加税として法人税額の5.5%が課税されます。地方乗率が450%の場合、営業税が損金算入可能であるため、実効税率は39.90%と計算されます。(法人税20.41%、連帯付加税1.12%、営業税18.37%)

2008年税制改正案では、法人税率を15%、営業税の基本税率を3.5%と減少させる一方、営業税を損金不算入としています。地方乗率が450%の場合、税制改正後の実効税率は31.58%となります(法人税15%、連帯付加税0.83%、営業税15.75%)

II. 営業税の損金不算入

上記したとおり、営業税は営業税上も法人税上も損金不算入とされています。

III. 利子の損金不算入

現在の過少資本税制は、株主からの借入金に対する支払利息について、損金算入性に制限を加えております。2008年税制改正案では過少資本税制に代わり、利子全般に関して損金不算入とする制度が提案されております。この制度では、ネットの支払利息のうち、利息控除前の課税所得の30%を超える部分については損金不算入とされます。損金不算入とされた金額は翌年以降への繰越しが可能で、上記の30%基準により每期、損金算入性の検討が行われます。ただし、下記の利息については全額損金算入が認められます。

- ネット支払利息が1百万ユーロ以下であること
- 連結グループではない法人であり、25%超の株主に対して支払利息金額の10%超を支払っていないこと
- 連結グループ内の法人で、25%超の株主に対して支払利息額の10%超を支払っている場合で、ドイツ法人の自己資本比率が連結グループの自己資本比率よりも1%以上悪くないこと。連結グループの自己資本比率は、連結財務諸表に一定の調整を加えて算出されます。ただし、免除の例外規定も設けられています。

IV. 移転価格税制

2008年税制改正案では、移転価格税制において2つの大きな改正が加えられました。

a) 移転価格算定方法

外国税法の改正により、独立第三者間価格の決定について、より確固としたより正確な法律的根拠が制定され、多くの税務署が公開情報の中の「レンジ」を基礎として独立第三者間価格を見積もることが見込まれています。税制改正案では、独立価格比準法、再販売価格基準法及び原価基準法の適用により、独立第三者間価格を見積もることを原則としています。納税者の移転価格は、それが直接比較可能な場合であって「レンジ」に入る場合、もしくは間接的に比較可能な場合には、「狭められたレンジ」に入る場合には認められることとなります。納税者の移転価格がこれらの「レンジ」に入らなかった場合には、このレンジの間を独立第三者間価格として修正を行うこととなります。比較可能な情報がない場合には、納税者は売却側が喜んで売却すると考えられる最低価格と、購入者が喜んで購入すると考えられる最高価格を理論的に計算することを求められます。そして、この「レンジ」の中でもっとも現実的であると考えられる金額を独立第三者間価格として調整を行うこととなります。

b) 機能移転

無形資産を含めた完全な機能の移転は、納税者が反論を行わない限り「パッケージ」として金額の評価が行われます。重要な無形資産とともに「パッケージ」が移転した場合、この価格は将来の見積利益金額を反映した価格であると考えられます。しかし、実際の利益金額とこの見積額が大きく異なるような事象が発生した場合には、このような不確実性に関しては、独立の第三者であれば遡及的な調整が行われるであろうという仮定がなされます。この仮定に反論できない場合には、現在の適正な「パッケージ」価格をもって調整が行われます。

- この調整は、適正な価格調整条項がない場合に行われます。
- この調整は、移転から10年以内に必要があった場合に行われます。
- この10年間の間に一度だけしか調整は行われません。
- 調整はその後の年度に発生するであろう事象を考慮した上で行われます。

V. 移転価格に関する記録文書提出期間の短縮

異常な取引があった場合には、適正に文書化される必

要があり、この文書は税務調査時に提出する必要があります。この提出までの期間が、2008年税制改正案では今までの60日間から30日間に短縮されます。

VI. 株主変更の場合の繰越欠損金

現在の規定では、50%以上の株主が変更し、かつ新しい資本が注入された場合には、繰越欠損金は消滅するとされています。2008年税制改正案では、最初の株式の譲渡時から5年以内に同一の相手先もしくはその関連者に対して下記の割合の譲渡があった場合には、繰越欠損金は減少もしくは消滅します。

- 25%以内: 消滅又は減少しません
- 25%~50%: 譲渡株式割合に応じた割合の繰越欠損金額が減少します
- 50%超: すべて消滅します

この内容は、最終株主が変更しないようなグループ内の企業再編にも適用されます。

VII. 少額資産の損金算入

現状においては、取得原価が410ユーロ以下の少額資産については取得時に損金算入が可能である反面、記帳義務があります。2008年税制改正案ではこの限度額を100ユーロに引き下げるとともに、記帳義務を廃止します。100ユーロから1,000ユーロの固定資産については、グルーピングして5年間の定額法で減価償却を行うものとされます。

VIII. 営業税の課税標準

現在の長期債務から生ずる利息の50%を否認する、という規定が変更され、10万ユーロ以上のすべての財務費用の25%を否認する、という規定が2008年税制改正案では提案されています。財務費用とは下記の費用をいいます。

- 支払利息すべて
- すべての割引
- 動産のリース料の20%
- 不動産の賃借料の75%
- 一定の売上ロイヤルティを除く、ロイヤルティの25%

金融編

信託に係る平成19年度税制改正について

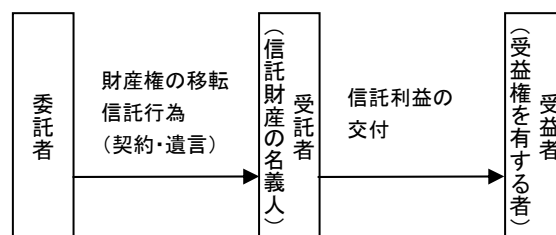
1. 新信託法の制定について

平成18年12月15日に新信託法が公布されました。新信託法においては多様な種類の信託が可能となっており、そのポイントは以下のとおりです。新信託法は、公布の日から起算して1年6カ月を超えない範囲内において政令で定める日から施行するとされていますので、当該施行の日までに効力が生じた信託については、旧信託法が適用されることとなります。

- * 目的信託(受益者の定めのない信託)の創設
- * 自己信託(委託者と受託者が同一の者である信託)の創設
- * いわゆる「事業型」信託を可能とする環境整備
- * 信託の併合・分割
- * 受益証券発行信託の許容

2. 信託の意義

信託とは、特定の者が一定の目的に従い財産の管理または処分およびその他の当該目的の達成のために必要な行為をすべき法律関係を創設することをいいます(新信託法第2条)。



3. 信託に係る平成19年度税制改正について

(1)改正の趣旨

新信託法の制定を踏まえた信託に係る平成19年度の税制改正の趣旨は、以下の点に要約できると考えられます。

- * 新信託法の制定による新たな類型の信託に対する課税上の対応
- * 信託を利用した租税回避への対応
- * 定義、概念の整理・明確化等

(2)平成19年度改正後の信託税制(法人税・所得税)

新たな信託の類型に対応した信託税制においては、信託の種類に応じて受益者段階発生時課税、受益者段階受領時課税および信託段階法人課税の3つの課税方法に区分する形で規定されています。以下、上記3つの課税方法ごとに概要を記載します。

①受益者段階発生時課税

不動産・動産の管理等の一般的な信託については、信託財産を受益者が保有しているものとみて、信託収益の発生時に受益者等に課税されます。今回の改正で、以下の点につき整備されました。

- * 信託財産に属する資産・負債および信託財産に帰せられる収益・費用の帰属すべき者の範囲の整備
- * 一定の信託損失について損金不算入等の適正化の措置

(イ)信託財産に属する資産・負債および信託財産に帰せられる収益・費用の帰属すべき者の範囲の整備

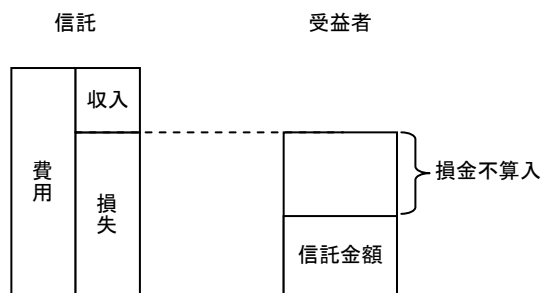
信託の受益者(受益者としての権利を現に有するものに限り)は信託財産に属する資産および負債を有するものとみなし、かつ、信託財産に帰せられる収益および費用は当該受益者の収益および費用とみなされます。

さらに、信託の変更権限を現に有し、かつ当該信託の給付を受けることとされている者は受益者とみなされます。

(ロ)一定の信託損失に係る損金不算入等の適正化の措置

個人受益者の信託に係る不動産所得の損失は生じなかったものとみなされます。法人受益者については、下図のように、信託損失のうち、信託金額を超える部分が損金不算入とされます(ただし、損失補てん契約等がある場合には信託損失の全額が損金不算入となります)。

【改正法人税法上の取扱い】



②受益者段階受領時課税

受益者段階受領時課税が適用される信託の種類として、集団投資信託・退職年金等信託・特定公益信託等が規定されました。

(イ)集団投資信託とは以下に掲げる信託とされています。

- * 合同運用信託
- * 一定の投資信託(証券投資信託・国内公募等投資信託・外国投資信託)
- * 特定受益証券発行信託(受益証券発行信託(信託行為において、受益証券を発行する旨を定めた信託)のうち一定の要件を満たすもの)

受益証券発行信託のうち以下の要件を満たすものが、特定受益証券発行信託に該当します。なお、特定受益証券発行信託に該当しない受益証券発行信託は信託段階法人課税が適用されます。

- * 受託者が税務署長の承認を受けた法人であること
- * 信託の未分配利益が信託元本総額の2.5%以下であること
- * その計算期間が1年を超えないこと、等

(ロ)集団投資信託の併合および分割

分割、併合により旧集団投資信託の受益者が新集団投資信託の受益権のみの交付を受けた場合、旧集団投資信託の受益権に係る譲渡損益の計上は繰延べることとされています。

③信託段階法人課税

信託段階法人課税が適用される信託の種類は、新たに法人課税信託として規定されました。法人課税信託に該当する信託については、信託段階において受託者を納税義務

務者として法人税が課税されます。法人課税信託とは、以下に掲げる信託をいうとされています。

- * 受益証券発行信託(特定受益証券発行信託以外)
- * 受益者(みなし受益者を含む)が存しない信託
- * 法人が委託者となる信託のうち一定のもの
- * 集団投資信託以外の投資信託
- * 特定目的信託

法人課税信託について、今回の改正の要点を記載します。

(イ) 受託者での法人税課税

法人課税信託については、その受託者に対し、信託財産から生ずる所得について、当該受託者の固有資産から生ずる所得とは区別して法人税が課税されます。

(ロ) 投資家での課税

法人課税信託の受益権は、株式または出資とみなし、

法人課税信託の受益者は株主等に含まれるものとされます。

(ハ) 法人課税信託が適用される一定の法人が委託者となる信託は、次に掲げる要件のいずれかに該当する信託とされています。

- 「事業の全部または重要な一部」について信託を設定し、かつ、その受益権の過半を当該法人の株主が取得することが見込まれている場合
- 自己信託等で、その信託期間が20年を超える(信託財産に属する主たる資産の耐用年数が20年を超える減価償却資産とされている場合等を除きます)場合
- 受益権を子会社等の特殊関係者が保有する自己信託等で損益の分配割合が変更可能である場合

(3) 適用開始時期

改正後の規定は、原則として、新信託法の施行日以後に効力が生じる信託について適用されることとなります。

TP編 その1

国外関連者との取引に係る課税の特例に係る納税の猶予(移転価格に係る納税の猶予)

1. はじめに

平成19年度税制改正(所得税法等の一部を改正する法律案)において、わが国における移転価格税制課税事案のうち、租税条約に基づく相互協議の申立てを行ったものについて、その決着が図られるまでの間、当該課税にかかる納税の猶予を受けることができるとする措置が導入されました。平成19年4月1日付で導入されたこの措置により、二重課税の状況におかれた納税者の財務的負担が軽減されることが期待されています。

わが国において相互協議の申立てを行うのは、通常、課税処分が行われた後となることが多く、従来、相互協議の申立人は、当該課税処分に係る納税を期限内に行う必要がありました。仮に、その後の相互協議において減額更正が行われ、税金の還付が行われた場合でも、その過程には相当の年月を要します。そのため、納税者の側には、本来納付する必要のない

ものを納付させられていたという精神的苦痛に加え、財務的負担を強いられたとの認識がありました。また、こうした制度は、米国のように納税をしなくても相互協議の申立てを行える国々とのバランスを欠いていることから、納税者からその是正が求められていました。

2. 条文

今回新設された措置の条文名は、「国外関連者との取引に係る課税の特例に係る納税の猶予」であり、「租税特別措置法第66条の4の二」に規定されています。同規定は、国税通則法に対して特別法に当たることから、その定めるところは国税通則法に優先して適用されます。この措置の導入に伴い、平成19年3月30日には、「相互協議の手続きについて(事務運営指針)」が改訂され、課税当局による実務上の取り扱いが規定されました。

3. 猶予の適用要件

移転価格課税に係る納税の猶予が適用されるための主な要件は以下のとおりです。

- 移転価格税制(租税特別措置法第66条の4)に基づく更正又は決定がなされたこと
- 同上の更正・決定により納付すべき法人税の額があること
- 同上の法人税の額は、相互協議の相手となる国との租税条約の規定上、協議の対象になるものであること
- 租税条約に基づく相互協議の申立てを行っていること(外国法人の場合は相互協議の相手国となる国の権限ある当局に対して行っていること)
- 納税の猶予の申請を行うこと
- 本件の猶予の申請にかかる法人税を除き、国税の滞納がないこと
- 猶予に係る金額に相当する担保を提供すること

4. 留意点

猶予の対象となる税は、相互協議の申立てが行われた税で、移転価格税制に基づいて行われた更正・決定(租税特別措置法第66条の4第16項第一号)により納付すべき法人税及びこれに係る加算税です。したがって、法人税の更正通知を受けた場合に、当該更正金額の中に、上記以外の課税(例えば、交際費課税や期間損益の計算誤りなど法人税法に基づく否認額など)が含まれている場合は、この部分は対象と

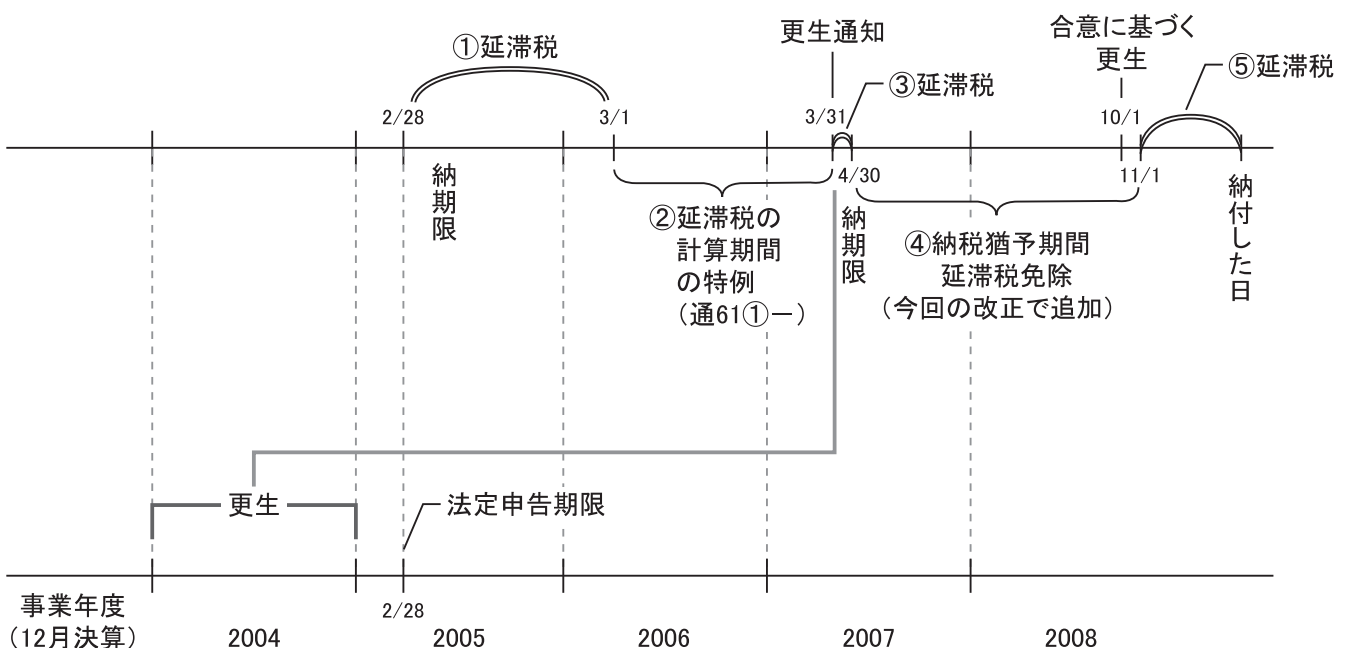
ならないことに注意が必要です。また、移転価格税制に基づく法人税(国税)の更正・決定に伴う法人事業税等の地方税については、納税の猶予に係る国税と同様の規定が平成19年度の地方税法改正に盛り込まれていない点にも留意する必要があります。

5. 猶予に係る手続きの一例

猶予が開始される日は、納期限(更正通知書又は決定通知書が発せられた日の翌日から起算して1月を経過する日)、又は、猶予の申請が当該納期限後である場合には、当該申請の日です。一方、猶予が終了する日は、条約相手国との間の合意に基づく更正があった日の翌日から1月を経過する日です。合意がない場合などの取り扱いについては、政令で定められることとなります。以下の図は、納税の猶予に係る手続の1例を時系列に表わしています。

6. おわりに

はじめに述べましたように、この制度の導入により、二重課税の状況におかれた納税者の財務的負担が軽減されることが期待されています。また、米国のように納税をしないで相互協議の申立てを行える国々との整合性を求める納税者の要望に応えたものとなっています。しかし、他方では、この措置による納税者の負担の軽減が安易な課税につながりうることも危惧されるため、法の趣旨を正しくとらえた適正な執行が税務当局に期待されています。



TP編 その2

「移転価格事務運営要領(事務運営指針)」及び「連結法人に係る移転価格事務運営要領(事務運営指針)」の一部改正(案)の公表とパブリックコメントについて

I. はじめに

新聞紙上等において周知の通り、昨今、日系の大企業に対する巨額の移転価格課税事例が相次いでおり、また平成17事務年度¹における更正所得金額・更正件数は、それぞれ前年度比130.8%、145.1%に達するとともに、過去最高にのぼっています。こうした中、国税庁は2007年4月、初めての試みとして、「移転価格事務運営要領(事務運営指針)」の一部改正(案)及び「連結法人に係る移転価格事務運営要領(事務運営指針)」の一部改正(案)(あわせて以下、「一部改正(案)」)を公表するとともに、その内容に対する意見募集(パブリックコメントの募集)を行いました²。これに対して、大手税理士法人等からパブリックコメントが提出され、経済産業省・移転価格税制研究会³からも提出されたパブリックコメントが5月16日に公表されました⁴。

本稿では、今回、一部改正(案)が公表され、パブリックコメントを求めるに至った背景、主な改正点の内容、そして経済産業省・移転価格税制研究会が発表した意見の概要を紹介します。

II. 背景

わが国の移転価格税制は、租税特別措置法第66条の4、同施行令第39条の12、同施行規則第22条の10及び同法第66条の4に関する法令解釈通達、事務運営指針⁵から構成されています。今回一部改正(案)が公表された移転価格事務運営要領は、このうち事務運営指針に該当します。そもそも事務運営指針とは、国税庁長官から国税局長及び沖縄国税事務所長宛に通達されるものであり、いわば税制執行担当者のマニュアルともいえるべきものであるため、従前は税務当局内での内部文書に過ぎませんでした。しかし、税務

執行の透明性・統一性や納税者の予測可能性を確保する必要性の高まりが税務行政に関する情報開示の要求とあいまって、2001年6月、移転価格税制全体の事務運営指針として、「移転価格事務運営要領(事務運営指針)」が発遣と同時に公表されました。

その後、移転価格事務運営要領を含めて移転価格関連の法令や通達等の改正が相次いで行われました。2001年6月以降に行われた移転価格関連の法令や通達等の主な改正等及びその意図と考えられる内容は以下のとおりです。

時期	法令や通達等の主な改正等	改正意図
平成14年6月	企業グループ内役員提供に関する通達発遣(移転価格事務運営要領2-10)	日系企業が海外子会社にサービス・フィーを請求していないことを憂慮
平成15年度税制改正	「国外関連者に関する明細書」<別表17(3)、旧別表16の4>の記載要領改正	事実上、国外関連取引についての移転価格分析及びその文書化を要請
平成16年度税制改正	取引単位営業利益法(TNMM)の導入	企業は売上総利益だけでなく営業利益ベースでも移転価格の妥当性を検証される
平成17年度税制改正	国外関連者の定義の拡大	調査対象/調査取引の拡大
平成18年3月	無形資産、費用分担契約に関する通達発遣	無形資産取引等への調査の強化
平成19年度税制改正	納税の猶予・延滞税の免除に関する規定	二重課税状態におかれた納税者の納税負担の軽減

上記のとおり、これまで様々な改正がなされてきたものの、規定された内容については必ずしも明確で具体性のあるものではなく、税務当局の裁量の余地が大きいとの問題点が指摘されてきました。事実、移転価格税制をめぐっては、企業と税務当局との間に見解の相違が生じるケースが最近特に増加しており、税務当局の「納税者の予測可能性を確保するため」⁶という

¹ 2006年6月30日に終了する1年間

² 2007年4月13日に上記の一部改正(案)が国税庁から公表され、4月13日から5月12日の期間で当該改正(案)に対する意見が広く一般から募集されました。

³ 移転価格税制研究会とは、移転価格税制は社会的な関心も高く、その迅速かつ透明な執行を確保することが産業界の国際展開円滑化の上できわめて重要であるとして、経済産業省が、移転価格税制に係る課題と対応策を議論する場として設置した移転価格税制に関する研究会です。

⁴ パブリックコメントは経済産業省ホームページ(<http://www.meti.go.jp/>)に掲載されています。

⁵ ほかにも、租税特別措置法以下事務運営指針まで、連結法人に係る同様の規定があります。

⁶ 今回の一部改正(案)において、国税庁は通達等の改正に関して以下のようにコメントしています。「国税庁では、移転価格税制について、納税者の予測可能性を確保するため、これまで本税制に関する法令解釈通達や移転価格事務運営要領(事務運営指針)を整備・改正し、その公表を通じて、適用基準や執行方針の明確化を図ってきたところです。」(1. 案件の概要)

一連の改正目的とは相反して、課税処分に対する企業からの相次ぐ批判や反発、そしてその表れとしての課税処分事実の自発的公表や不服申立・訴訟が多く見られるようになりました。

こうした企業側から動きに対応して、(社)日本経済団体連合会による平成19年度税制改正に関する提言の発表や経済産業省による移転価格税制研究会の創設等、産業界からも移転価格税制の改善要求が高まってきました。

今回の一部改正(案)の公表とその内容に対する意見募集にあたっては、このような企業・産業界からの移転価格税制の改善要求の声が背景の一つにあったと推察されます。

Ⅲ. 一部改正(案)の主なポイント

今回の主な改正点は以下のとおりです⁷。

1. 適用基準の明確化に関するもの
 - (1) 無形資産取引に関する判断基準の明確化
 - (2) 役務提供に関する判断基準の明確化
 - (3) 推定課税における具体的算定方法の明示
2. 事前確認に関するもの
 - (1) 事前確認の方針
 - (2) 事前相談時の留意事項
 - (3) 事前確認を行うことが適当でない場合
 - (4) 事前確認の効果
3. 別冊「移転価格税制の適用に当たっての参考事例集」(別冊「連結法人に係る移転価格税制の適用に当たっての参考事例集」)の追加

Ⅳ. 経済産業省・移転価格税制研究会の意見書

上記Ⅲ.の一部改正(案)に対する意見として、経済産業省・移転価格税制研究会は国税庁に意見書を提出し、5月16日、その内容を公表しました⁸。具体的には(1)無形資産の扱いに関する意見として4つ、(2)独立企業間価格の算定方法の選択に関する意見として4つ、(3)その他独立企業間価格の算定に関するものとして10の意見、さらには(4)事前確認制度に関して4つの意見が提出されました。

また、今回の一部改正(案)には直接関連しませんが、移転価格税制の運用の明確化・円滑化の観点か

ら、執行体制等に関する5つの申入れも併せてなされています。当該意見書は納税者側の立場から考慮された貴重な意見となっています。

Ⅴ. 最後に

今般の一部改正(案)のうち、推定課税による課税における具体的算定方法の明示や事前相談に関するものについては着目されるところであり、別冊として出された参考事例集の追加、そして何よりもパブリックコメントの募集という国税庁としては異例の新たな試みを行ったことから、今回の一部改正(案)に対する税務当局の姿勢は大いに評価すべきであると考えます。とりわけ参考事例集については興味深い内容であり、設例を基に、移転価格税制の法令・通達を整理したという点において意義が認められられます。しかしながら、実際のビジネスシーンとしてはふさわしくない設定の事例も散見されることから、これらの定型化された参考事例が税務執行の事実上のガイドラインとなり、移転価格調査の場面で、事実認定や個々の取引の特異性といった、移転価格税制適用前に考慮されるべき重要事項が十分に検討されることなく、これらの事例に安易に当てはめられてしまうことが大いに危惧されます。

いずれにせよ、国税庁に対しては、今回の改正案に対して各所から様々な意見が寄せられたものと推察されますが、それらの意見を真剣に受けとめ、改正内容に最大限反映することが強く望まれます。

⁷ 詳細につきましては、国税庁ホームページ(<http://www.nta.go.jp/>)をご参照下さい。

⁸ 意見書の詳細につきましては、経済産業省ホームページ(<http://www.meti.go.jp/>)をご参照下さい。

関税編

税務・経理担当者のための関税(シリーズ第5回) 日タイ経済連携協定の署名 経済連携協定の有効活用について

I. はじめに

タイ側の政情不安が影響し署名が遅れていた日タイ経済連携協定(以下、「JTEPA」)ですが、2007年4月3日、安部晋三内閣総理大臣とスラユット・チュラノン首相により署名され、3年以上にわたった両国の交渉がようやく正式決着しました。

なお、以下のチャートが示すように、2005年4月1日、メキシコとのEPAが発効して以降、日本はフィリピン、マレーシア、チリ及びタイの4カ国とのEPAに署名、うちマレーシアとの協定は既に発効しています。更に日本は、現在、インドネシア、スイス、オーストラリア等ともEPA交渉を進めており、これらの協定ネットワークをいかに有効に活用し、コスト削減につなげることができるかは、今後日系企業にとっての重要な課題となってくるのが予想されます。

シリーズ第5回目の今回は、今般のEPAの署名・発効ラッシュを踏まえ、第2回目(2005年6月発行のGets Vol.28)でも取り上げた経済連携協定(EPA)を再度取り上げて、JTEPAを中心に税務・経理担当者が周知しておくべき基本的事項について解説いたします。

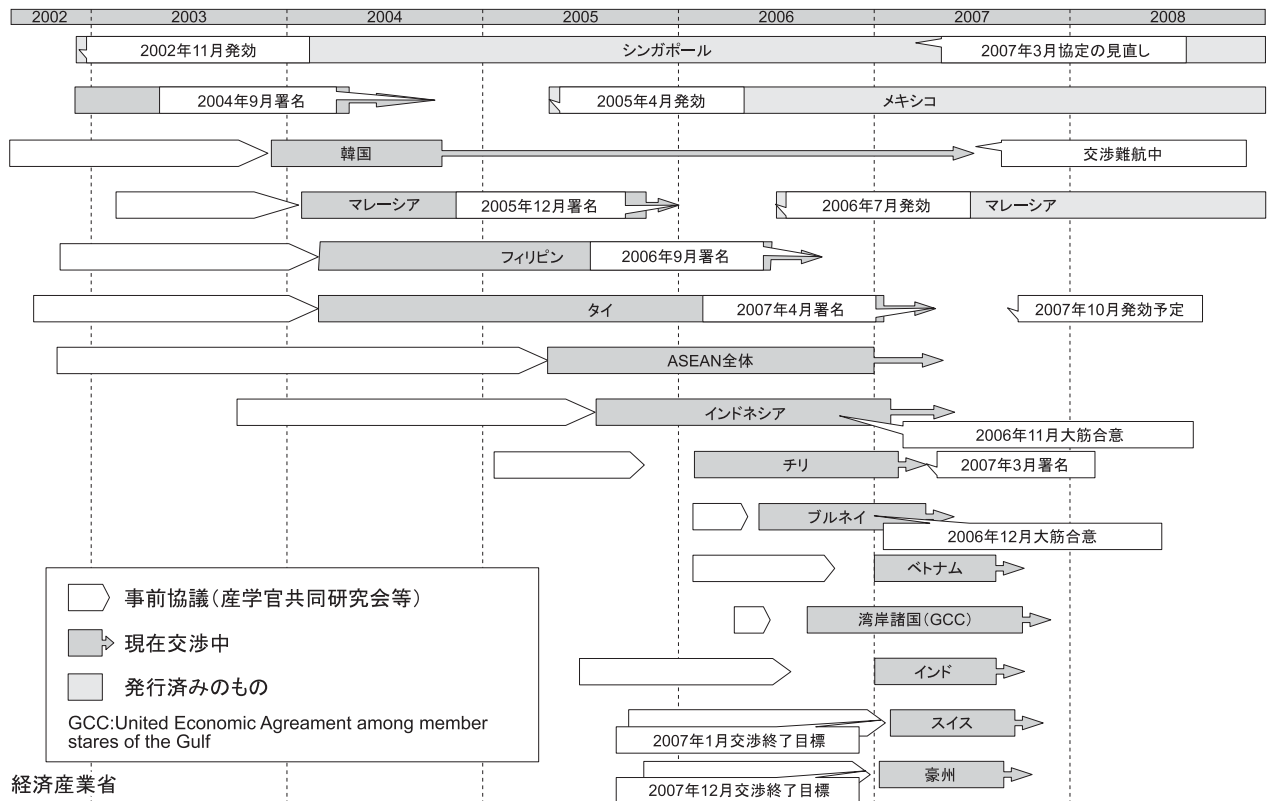
II. 自由貿易協定(Free Trade Agreement)と経済連携協定(Economic Partnership Agreement)の違い

FTAとEPAに関して明確な定義は存在しませんが、以下の解釈が一般的です。

1) FTA(Free Trade Agreement: 自由貿易協定)

特定の国や地域の間で、主に関税を削減又は撤廃することにより、モノの貿易の自由化を目的とする協定を指しま

表1 日本の経済連携協力(EPA)交渉の今後の見通し



す。

2) EPA (Economic Partnership Agreement : 経済連携協定)

FTAの焦点がモノの貿易の自由化であるのに対して、特定の国や地域間におけるモノ・カネ・ヒトの移動の自由化、円滑化を図るため、水際及び国内における規制の撤廃や、各種経済制度の調和等を目指した協定がEPAであり、EPAはより広範囲にわたるFTAとも認識されています。

Ⅲ. JTEPAに基づく関税撤廃と削減に関する合意内容

1) 概要

JTEPAが発効した場合、日本からタイへの輸出については輸出額ベースでおよそ97%に当たる品目、タイから日本への輸入については輸入額ベースで92%に当たる品目に対する関税が10年以内に撤廃されることとなります。

2) 品目別合意内容の例

EPAやFTAにおける関税撤廃や削減の内容は品目ごと

に合意されるのが一般的です。以下は、日本からタイへの輸出に関する品目別合意内容の例です。

●自動車・自動車部品に関する合意内容

タイは、排気量が3,000ccを超える自動車にかかる輸入関税を現在の80%から段階的に60%まで引き下げること
に合意しています。また、2007年度中の協定の発効を前提として、自動車部品については2011年までに関税を撤廃し、よりセンシティブな5品目については2013年までに関税を撤廃することに合意しています。更に、3,000cc以下の乗用車については、協定発効から6年目に再協議を行うことで決着しています。

* 自動車

- ・3,000cc超の乗用車→協定発効から4年間で現行関税率80%を60%まで引き下げ
- ・3,000cc以下の乗用車→協定発効から6年目に再協議

* 自動車部品(OEM)

- ・関税20%超の品目→協定発効初年度に20%ま

表2 タイへの輸出実績上位10品目(2006年)

順位	関税分類コード	品名	輸出額(千円)	総輸出に占める割合	JTEPA 関税撤廃・削減スケジュール							
					初年度	2年目	3年目	4年目	5年目	6年目	7年目	8年目
1	870899900	自動車用部品及び付属品(その他)	70,723,684	2.65%	20%	20%	20%	20%	20%	0%	0%	0%
2	870840000	自動車用の部分品及び付属品(ギヤボックス)	56,854,761	2.13%	20%	20%	20%	20%	20%	0%	0%	0%
3	847989900	機械類(固有の機能を有するもの)	48,549,780	1.82%	0%	0%	0%	0%	0%	0%	0%	0%
4	854221190	モノシリック集積回路(デジタル式、モス型、日実装、その他)	44,097,034	1.65%	0%	0%	0%	0%	0%	0%	0%	0%
5	840991100	車両用エンジンの部分品(ピストン式火花点火内燃機関)	42,185,212	1.58%	15%	15%	15%	15%	15%	15%	15%	0%
6	847330000	自動データ処理機械等の部分品及び付属品	39,388,124	1.48%	0%	0%	0%	0%	0%	0%	0%	0%
7	840734900	ピストン式火花点火内燃機関(シリンダー容積が1000ccを超えるもの)	38,535,186	1.45%	15%	15%	15%	15%	15%	15%	15%	0%
8	854229100	モノシリック集積回路(その他、非実装)	38,297,454	1.44%	0%	0%	0%	0%	0%	0%	0%	0%
9	854140990	光電性半導体デバイス及び発光ダイオード(その他)	35,612,668	1.31%	0%	0%	0%	0%	0%	0%	0%	0%
10	852990900	送信機器又は受信機器の部分品(その他)	33,307,295	1.25%	0%	0%	0%	0%	0%	0%	0%	0%

出典:財務省・貿易統計

で引き下げ、5年後に関税撤廃

- ・関税20%以下の品目→協定発効から6年目に
関税撤廃
- ・一部のエンジン・エンジン部品等5品目→協定発
効から8年目に関税撤廃

●主要輸出品目(上位10品目)に対するJTEPAに基 づく関税撤廃または削減のスケジュール

前ページの表2は、日本からタイへの主要輸出品目(2006年度輸出貿易統計に基づく)に対する関税撤廃又は削減のスケジュールです。例えば、表中の関税分類コード870899900(自動車用部品及び付属品(その他))は、上述の「自動車部品、関税20%超の品目」に該当する貨物であり、協定発効初年度の協定税率は20%に設定され、OEM部品であることを前提に協定発効から5年後に関税が撤廃されることを示しています。

IV. EPAに基づく関税コスト削減の評価

1) 分類コードの把握

上記の通り、関税撤廃や削減のスケジュールは、関税分類コードごとに設定されているため、自社が取り扱う製品の分類コードを的確に把握することが重要です。ただし、経理や税務担当者がそのような情報を把握しているとは限らず、関税分類コード等のデータを維持管理している部署(物流、生産管理等)との連携が今後更に重要になってくることが予想されます。分類コードに関する記事は、シリーズ第4回(2007年12月発行のGets Vol.31)をご参照ください。

2) 協定税率と適用税率の差(Margin of Preference)の把握

関税の撤廃又は関税率の引き下げに伴うコスト削減効果は、協定税率と現在適用されている関税率との税率差(Margin of Preference)に基づくものであるため、現在適用されている関税率を把握する必要があります。一般的に、WTO加盟国間における輸出入に対して適用される最恵国税率(又はMFN、Most Favored Nation税率とも呼ばれています)を基準とするのが、Margin of Preferenceを算出する最も簡便な方法といえますが、タイのように様々な関税減免制度が混在する国・地域については、各企業が現状適用し

ている実際の税率との差(Margin of Preference)を検証することが重要なポイントになります。また、これらの減免措置には分類コードごとに設定されているものや、期限付きであるものもあり、現状の適用税率自体についても、分類コード同様、物流や生産管理部門等、現場に近い部署との連携が重要になります。

3) 中長期的な視野からの評価

すべての品目に関する関税が即時撤廃されることにはならないため、関税撤廃や削減のスケジュールについても十分な検討が必要になります。逆に、現状の適用税率に基づくMargin of Preferenceについても、以下の2点について調査及び検討が必要になります。まず、現在何らかの関税減免制度(タイにおけるBIS19、自動車部品に関する優遇制度等)を利用している企業であれば、JTEPAの評価に際し、減免期間の有効期限、及び制度自体の動向についても考慮する必要があります。次に、いわゆるMFN税率が適用されているケース(つまり、BIS19等の減免制度を利用していないケース)では、将来的なMFN税率に関する予測も、JTEPAを評価する際に重要なポイントとなります。実際にMFN税率の削減がJTEPA税率の引き下げに先行することもあり、その場合Margin of Preferenceが逆転、つまり、JTEPA税率を適用しない方が有利な品目が出てくることもあります。

4) その他の要検討項目

また、各企業がJTEPAのメリットを評価する際には、税率差以外の要素、例えばJTEPAを利用する場合に必要な原産地証明書の取得に関して発生する社内作業工程、あるいはコンプライアンス確保に必要な付随的なコストについても検討する必要があります。特に、FTAやEPAの利用に際しては、JTEPAに限らず、後述の原産地基準の充足状況の補足に必要なデータの収集に係る作業、サプライヤーとの連携の難しさ等の問題もあり、単純な関税率の比較のみからはJTEPAのメリットを適正に評価することは出来ないケースもある点に留意が必要です。

更に、複数の調達先を持つ企業にとっては、タイが日本国以外の国、地域と締結した協定についても考慮する余地があると考えられます。例えば、日本とアセヤン諸国から同様の部材を調達することが出来る場合、それぞれの購入価格や運送費に加え、アセヤ

ン自由貿易協定における関税率とJTEPA下における関税率との比較を行うことにより、よりコスト負担の少ない商・物流の構築という観点からの検討が可能になります。なお、現時点で日タイ両国がそれぞれ締結している主な自由貿易協定又は経済連携協定(署名済みであるが未発効のものを含む)は以下の通りです。

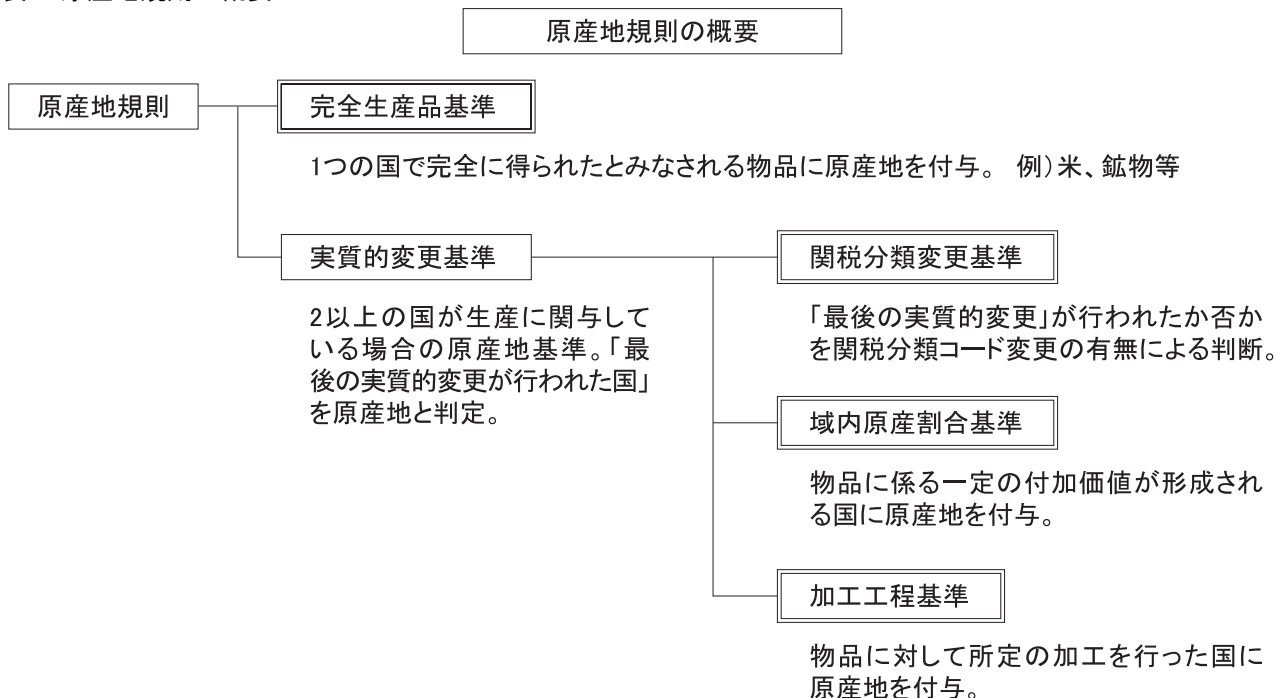
日本	タイ
シンガポール	アセヤン
メキシコ	中国(アセヤン 中国)
マレーシア	オーストラリア
フィリピン	ニュージーランド
チリ	インド

V. 原産地基準

ここまで述べてきたEPAに基づく協定税率の適用には、協定で定められた原産地基準の充足が前提となり(文末“EPA協定税率適用までの流れ”参照)、輸出者は所定の手続きに従って原産地証明書を取得し、タイ側輸入者に事前に送付する必要があります(文末“原産地証明書発給までの流れ”参照)。

なお、JTEPAでは、以下の4原則に基づき、品目ごとに適用される原産地基準を定めています。

表3 原産地規則の概要



1) 完全生産品基準

締約国・地域内で完全に生産された製品を原産品と認定する考え方であり、例えば農作物、鉱物等に適用される基準です。

2) 関税分類変更基準

非域内原産材料の分類番号が最終製品の分類番号と異なる場合に、最終製品を原産品と認定する考え方です。この基準を前提とした製品には処理された農産物と工業品(第三者からの原料を使った製品を含む)等があります。(例)ゴムラテックス(HS4002)を輸入し、外科手術用ゴム手袋(HS4015)を製造した場合、手袋を製造した国が原産地とみなされます。

3) 域内原産割合基準(付加価値基準)

域内原産割合(Q.V.C.)が特定の数値以上である場合に、最終製品を原産品として認定する考え方です。

$$Q.V.C. = (F.O.B. - V.N.M) / F.O.B. \times 100$$

Q.V.C. (Quality Value Content):

百分率で表示される製品の原産資格割合

FOB (Free-on-Board):

輸送の方法を問わず、製品の買手から売手に対して支払われる当該製品の本船渡しの価額

V.N.M. (Value of Non-originating Materials):

製品の生産に関連して使用される非原産材料の価額

4) 加工工程基準

特定の加工工程が締約国・地域で行われる場合に、最終製品を原産品と認定する考え方です。主な製品には化学製品と織物があります。

VI. 最後に

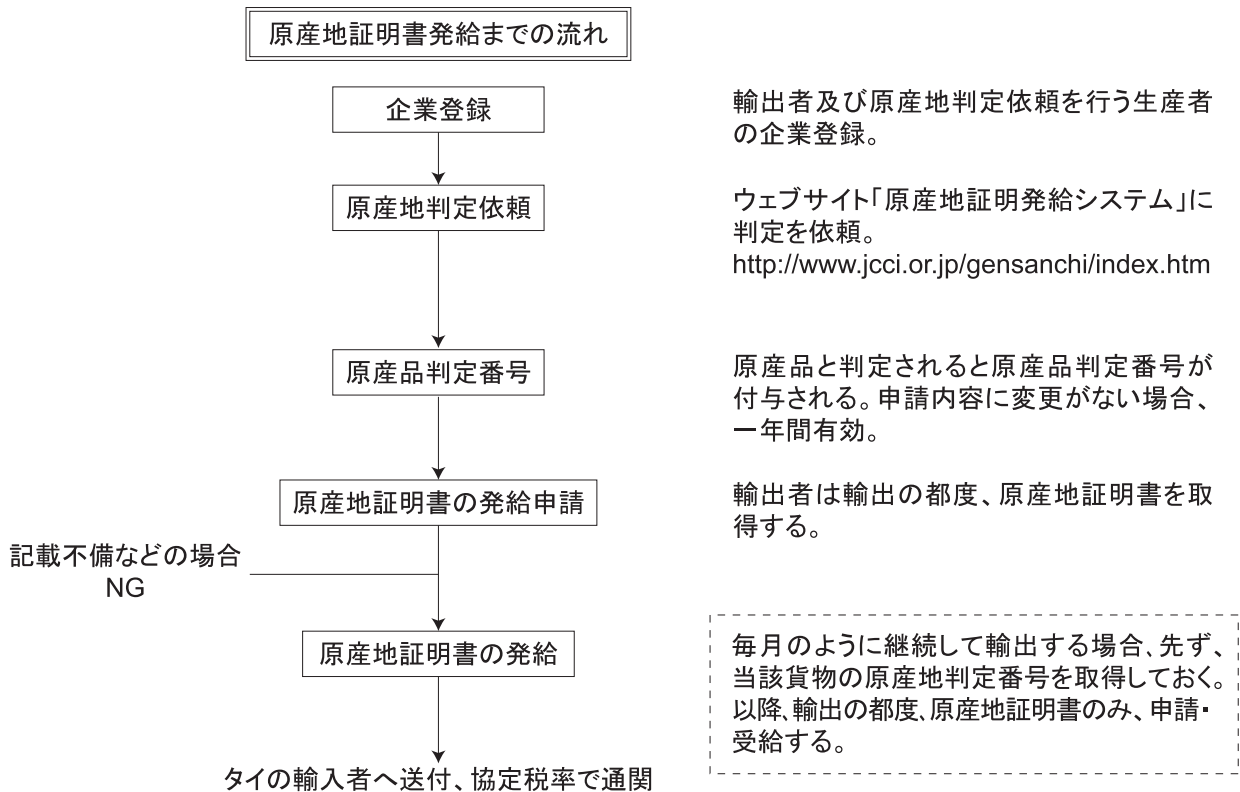
日本原産の最終製品をタイへ輸出し、タイ国内で販売する日系企業、あるいは生産拠点であるタイへ日本から原材料等を輸出する日系企業にとり、JTEPAの発効は、競合する欧米系企業に対してより有利なコスト構造の確立の可能性を示唆するものです。ただし、これらFTAやEPAに基づく恩恵をフルに活用するためのプランニングやノウハウについては、日本が自由貿易協定や経済連携協定に関しては後発国であること

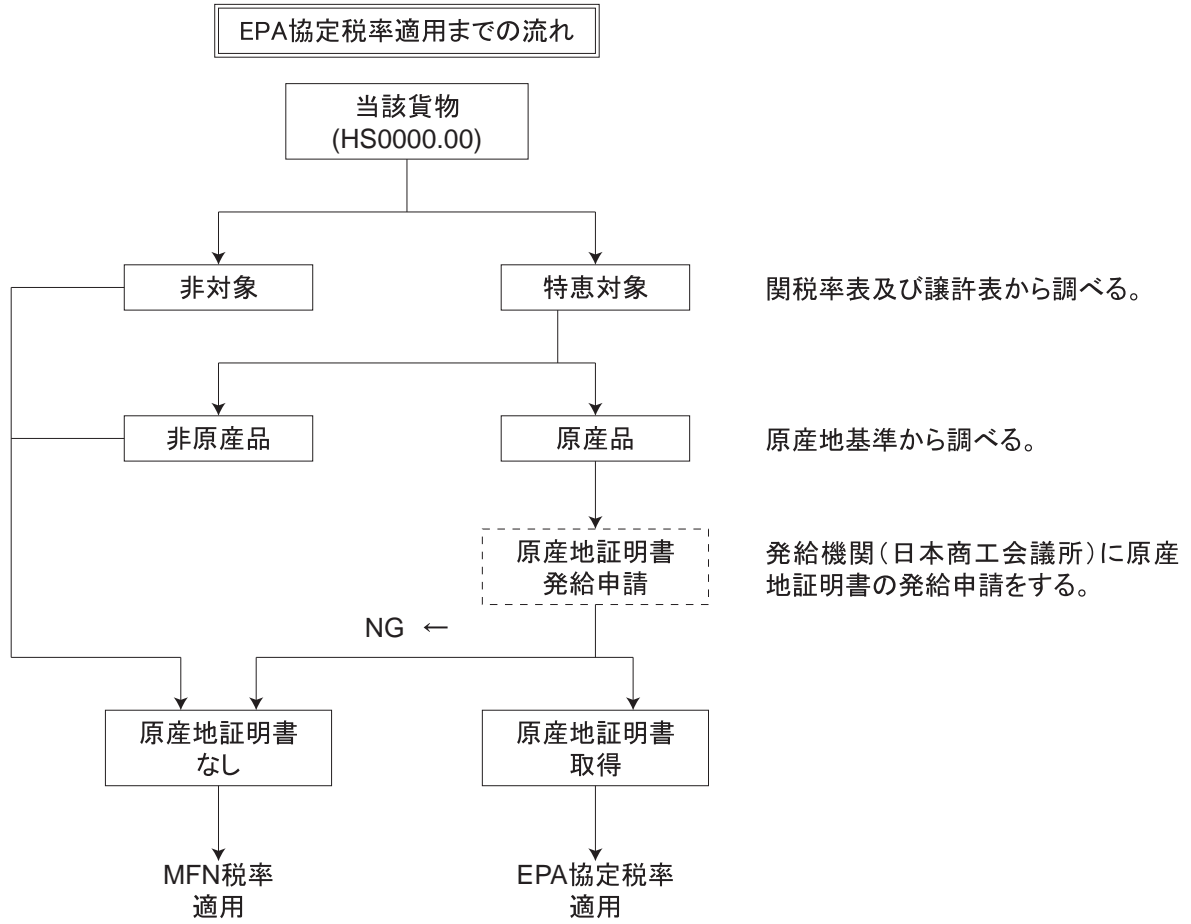
の影響もあり、欧米系企業と比較して多少立ち遅れている感があります。また、FTA・EPA後発国の日本においては、原産地証明書の申請・発行手続き、関係する文書保存義務等コンプライアンス面についてのDe Facto Standardが確立されておらず、関連業務の効率化を妨げているという一面もあり、将来的にはより使い勝手の良い制度と運営方法の確立が望まれるところです。

最後に、日系企業が考慮すべき点として、タイにおける関税更正リスクが挙げられます。これまでも、タイ税関による調査、更正等への対応は、日系企業にとって大きな課題となっておりましたが、今後も関税リスクを許容範囲内に抑えるべく、リスク管理(コンプライアンスと内部統制に関する方策)についても、JTEPAの活用にかかわらず、検討を重ねていくことが重要であると考えます。

(出典)「日タイ経済連携協定の概要」(外務省)

2006年12月1日 バンコクにおけるPwC・ジェトロ 税務・法務セミナー
「EPA活用マニュアル」 2007年1月31日 (ジェトロ・貿易投資相談課EPA班)





PricewaterhouseCoopers (www.pwc.com) provides industry-focused assurance, tax and advisory services to build public trust and enhance value for its clients and their stakeholders. More than 140,000 people in 149 countries across our network share their thinking, experience and solution 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.

この小冊子は法案の詳細な分析を提供するために作成されたものではありません。詳細につきましてはプライスウォーターハウスクーパースの担当者にご相談くださるようお願いいたします。

The comments included in this brochure are not intended to be a complete definitive analysis of the law. Further information on any of the matters discussed herein may be obtained from PricewaterhouseCoopers, Japan.

本誌に記載された記事に関するお問い合わせは、以下までお願いいたします。

高橋 康子 Tel : 03-5251-2851
海老原 あや子 Tel : 03-5251-2491

©2007 税理士法人プライスウォーターハウスクーパース