

PwC Japan Tax Publication

Global Tax Highlights

Vol.4 February 2010



目次

日本編	2010年度税制改正案	2
アジア編	新しい中国企業再編税制の公布	14
北米編	国外所得の租税回避を防止するための法案	18
欧州編	経済成長促進のための税制改正 - ドイツ	20
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	21
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	23
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	26
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)	30
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	32
バックナンバー		74

Index

Japan	Proposed 2010 Tax Reform	34
Asia	Promulgation of New China Tax Implementation Rules for Corporate Restructuring	49
North America	Proposed Legislation to Avoid Tax Avoidance on Foreign Income	54
Europe	Change for the Accelerated Economic Growth - German New Tax Regulations	56
Finance	2009 Tax Reforms - Requirements for Dividend Deductibility for J-REITs and TMKs	58
Transfer Pricing	A Japanese Perspective on the OECD Proposed Revision to Chapters I-III of the Transfer Pricing Guidelines	61
Customs	Current Legislative Updates regarding Japan Export Control	64
Tax Case	Recognition of Income on Extinguishment of Debt in the Case of a Debt Equity Swap and the Transfer of Treasury Stock as Consideration for the Purchase of Debt (Tokyo District Court Ruling on April 28, 2009)	69
Treaty	Amendment of Dutch and Japan Tax Treaty and Japan Tax Treaty Developments	72
Back issues		77

2010年度税制改正案

2010年度の税制改正案が発表されました。以下、主な改正案の項目をご紹介します。

本稿は、2009年12月22日発表の税制改正大綱に基づいています。改正税法は通常3月末までに国会で可決・成立します。また、改正税法の全容は、改正税法に加えて改正税法に関連する省令や制令によってあきらかになります点、ご了承ください。

1. 法人税制

- (1) グループ内取引等にかかる税制
- (2) 連結納税制度の見直し
- (3) 資本に係る取引等にかかる税制の見直し
- (4) 組織再編税制にかかる見直し
- (5) 租税特別措置法関連の改正

2. 国際課税

- (1) 外国子会社合算税制(タックスヘイブン対策税制)の見直し
- (2) 移転価格税制

3. 金融税制

- (1) 金融・証券税制
- (2) ファンド税制
- (3) 特定目的会社の課税の特例にかかる改正

4. 資産税

- (1) 所得税・個人住民税関係
- (2) 相続税・贈与税関係
- (3) 定期金に関する評価

5. 個人所得税

- (1) 非課税口座内の少額上場株式等にかかる配当所得および譲渡所得等の非課税措置の創設
- (2) 上場会社等の自己の株式の公開買付けの場合におけるみなし配当課税の特例の廃止
- (3) 2001年9月30日以前に取得した上場株式等の取得費の特例の廃止
- (4) 上場特定受益証券発行信託(日本版預託証券)にかかる措置

6. 消費税

1. 法人税制

(1) グループ内取引等にかかる税制

これまで会社法等関連諸制度の整備に対応して、組織再編税制(2001年)、連結納税制度(2002年)等が整備されてきましたが、会社法、組織再編制度、連結会計制度等を背景とした、グループ法人の一体的運営が進展している状況を踏まえ、実態に即した課税を実現できるよう、新たに「グループ法人税制」が導入されることとなりました。連結納税制度と異なり、「グループ法人税制」は所得通算を前提としない単体課税制度ですが、グループ内取引やグループ法人のステータスについてグループ経営の実態を反映させるべく、下記の特徴を持った制度として立案され、選択制の連結納税制度を包含する新たな制度と位置づけられています。

尚、グループ法人税制が適用される法人は発行済株式の全部を直接または間接に保有する関係のある内国法人(100%グループ内の法人)ですが、連結納税制度と異なり、個人或いは海外の親法人によって100%保有されている内国法人も含まれると想定されます。

1) 100%グループ内の法人間の資産の譲渡取引等における課税の繰延

グループ法人間で一定の資産(注)の譲渡取引が行われた場合(非適格合併による移転を含みます)に生ずる損益については、その資産のグループ外取引等の時点まで、資産の移転法人においてその計上を繰延べることとします。

これに伴い、適格事後設立制度が廃止されます。また、100%グループ内の法人間の非適格株式交換等(合併等の対価として一定の外国親法人株式が交付されるものを除きます)は、非適格株式交換

等にかかる完全子法人等の有する資産の時価評価制度の対象から除外されます。

(注)連結納税制度における譲渡損益調整資産の範囲は、固定資産、土地、有価証券、金銭債権および繰延資産(売買目的有価証券、帳簿価額1,000万円に満たない資産を除く)です。

2) 100%グループ内の法人間の寄附金税制の不適用
現行制度では、100%グループ内の内国法人間の寄附金についても、寄附金税制の適用により、支出法人において一定限度額を超える金額については損金不算入、受領法人において全額益金算入の扱いとされています。グループ法人税制においては、100%グループ内の内国法人間の寄附金は同一法人間の資産・資金の移転と同様に考え、税制中立(寄附金による課税が生じない)の考え方から、支出法人において全額損金不算入とするとともに、受領法人において全額益金不算入とします。この結果、無対価分割による資産移転と同様の取扱いとなります。

3) 100%グループ内の内国法人間の現物配当についての課税の繰延
現行制度では適格分割の場合と異なり、現物配当については配当支払法人において移転資産の含み損益を計上することとされています。改正により現物配当(みなし配当を含みます)を組織再編税制の一環として位置づけ、配当支払法人において譲渡損益の計上を繰延等の措置が講じられます。この場合、源泉徴収等を行わないこととされています。

上記改正により、事業を対象としない資産のみの移転にかかわる会社分割の可否、並びに親会社株式を移転資産とする会社分割の可否について、会社法の解釈上は疑義があるとして、適格分割を行う上で問題があると判断される場合も、現物配当により非課税での資産移転が可能になります。

4) 100%グループ内の内国法人からの受取配当についての負債利子控除の不適用
現行制度では、連結納税適用法人においては100%グループ内の内国法人からの受取配当についての益金不算入額算定上、負債利子控除は適用されません(従って、受取配当の全額が益金不算入となります)。改正により、グループ法人税制にお

いても、同様の制度が100%グループ内の内国法人からの受取配当について適用されます。

5) 100%グループ内の内国法人の自己株式取引にかかる見直し
2001年の税制改正により、株式を内国法人である発行法人に対して譲渡する等の場合には、譲渡対価のうち、1株当たりの資本金等の額を超える金額をみなし配当として計算する一方で、資本の払戻しの額(1株当たりの資本金等の額に相当)と当該株式の帳簿価額との差額は株式の譲渡損益として計上されていました。

法人株主において配当は益金不算入とされているので、資本金等の額よりも高い価額で株式を取得し、その後自己株式の取得により払戻しを受ける場合には多額の譲渡損失が計上される場合があり、制度の濫用が指摘されていました。改正により、100%グループ内の内国法人の株式を発行法人に対して譲渡する等の場合には株主において株式の譲渡損益を計上しないこととされます。

6) 無対価組織再編成にかかる処理
現行では、いわゆる無対価組織再編成について、その処理の方法等の規定が設けられていません。改正により、処理の方法等について明確化されます。

7) 中小企業向け特例措置の大法人の100%子法人に対する適用
現行制度では、親会社の資本金に関わらず適用される一定の税務上の特典が受けられる諸制度が存在します。中小企業向け特例措置についてはグループ法人税制の適用上は、親法人の資本金等の規模も判定要素とすべきとの考えから、資本金の額または出資金の額が1億円以下の法人を適用対象とする以下の制度については、資本金の額もしくは出資金の額が5億円以上の法人または相互会社等の100%子法人には適用しないこととします。

軽減税率

特定同族会社の特別税率の不適用

貸倒引当金の法定繰入率

交際費等の損金不算入制度における定額控除制度

欠損金の繰戻しによる還付制度

上記の改正は、4)と7)を除き、2010年10月1日から適用されます。

【グループ法人税制と連結納税制度の比較】

	グループ法人税制	
		連結納税制度
制度の適用	強制適用	選択による
適用対象法人	外国法人、内国法人または個人により100%保有される内国法人が含まれると想定される	内国法人によって100%保有される内国法人
申告納税制度	単体納税	連結納税
グループ内の内国法人間の資産の譲渡取引	課税繰延	課税繰延
グループ内の内国法人間の寄附金税制	不適用	不適用
グループ内の内国法人からの受取配当	負債利子控除不適用	負債利子控除不適用
中小企業向け特例措置	親法人の資本金の額による	親法人の資本金の額による

(2) 連結納税制度の見直し

連結納税制度は2002年度の導入以後、個別制度での見直しは行われてきましたが、制度の抜本的な見直しは行われてきませんでした。この度の改正により、連結子法人の単体欠損金の持込制限の見直しや連結納税グループへの加入時期の柔軟化等、連結納税制度の利便性の向上に資する改正が行われます。

- 1) 連結子法人の単体欠損金の持込制限の見直し
現行制度では一定の場合を除き、連結納税制度の開始または加入前に生じた連結子法人の国税にかかる欠損金額(単体欠損金)は、連結納税制度の下での繰越控除が認められておりません。この度の改正により、連結納税の開始または連結グループへの加入に伴う資産の時価評価制度の適用対象外となる連結子法人の単体欠損金が、その子法人の個別所得金額を限度として、連結納税制度の下での繰越控除の対象として認められることとなります。

この結果、個別財務諸表で欠損金にかかる繰延税

金資産を計上しており、連結納税適用により、当該繰延税金資産の取崩しが必要とされていた場合も、このような取崩しは不要となります。

- 2) 連結納税の承認申請書の提出期限の短縮
現行制度では、連結納税の承認申請書はその適用しようとする事業年度開始の日の6月前の日までに提出することとされています。改正により、提出期限が3月前の日まで短縮されます。
- 3) 連結納税の承認の効力発生日の特例制度
現行制度においては、事業年度の中で連結親法人との間に完全支配関係が生じた場合(連結申請特例年度である場合を除きます)。改正により、加入法人のその完全支配関係が生じた日(加入日)以後最初の月次決算日の翌日を効力発生日とすることが認められます。
- 4) 連結納税の開始または連結グループへの加入に伴う資産の時価評価制度の特例
現行制度では、時価評価の対象となる連結子法人については、連結納税の適用開始または加入時に子法人の保有資産の時価評価課税が行われます。改正により、その開始または加入後2月以内に連結グループから離脱する法人の有する資産の時価評価の対象から除外することとされています。
- 5) 連結グループ法人間での寄附金税制の不適用
グループ法人税制における寄附金税制の不適用の導入に伴い、連結グループ法人間での寄附金税制も不適用となります。
- 6) 連結子法人の解散
清算所得課税制度の廃止に伴い、連結子法人の解散を原則として連結納税の承認の取消事由から除外します。

上記の改正は、1)を除き、2010年10月1日から適用されます。

(3) 資本に係る取引等にかかる税制の見直し

資本に係る取引等については、2001年の金庫株の解禁、会社法等の制度改正に対応して、法人税法の改正が行われてきました。一方で、自己株式の取得や組織再編成が増加等、最近の資本等に関する

取引等の実態を踏まえ、租税回避行為の防止対策も含めて税制のあり方について検討すべきとの認識の高まりから、下記の項目についての改正が行われず。

1) みなし配当計上に伴う株式譲渡損益の取扱いの見直し

100%グループ内の内国法人の株式を発行法人に対して譲渡する等の場合には、現行制度では、みなし配当と株式譲渡損益が計上されます。改正により、100%グループ内の内国法人の株式を発行法人に対して譲渡する等の場合には株主において株式の譲渡損益を計上しないこととされます。

一方、保有比率に関係なく、自己株式として取得されることを予定して取得した株式が自己株式として取得された際に生ずるみなし配当については、益金不算入制度(外国子会社配当益金不算入制度を含みます)を適用しないこととされます。この場合には、上記と異なり、みなし配当および株式譲渡損益については益金または損金算入の取扱いとなります。

2) 非適格合併等の場合の抱合株式についての譲渡損益計上の廃止

現行制度では非適格合併、非適格分割型分割の場合には抱合株式(合併法人が有する被合併法人の株式等)について合併法人等で株式の譲渡損益が認識されます。改正により、抱合株式については株式の譲渡損益を計上しないこととされます。

3) 清算所得課税制度の廃止

解散前後で課税が異ならないよう、現行の清算所得課税制度を廃止し、通常の所得課税に移行します。その際、期限切れ欠損金の損金算入制度を整備する等の所要の措置が講じられます。

4) 受取配当にかかる負債利子控除計算の見直し

受取配当にかかる負債利子控除計算で簡便法を適用する場合の基準年度の見直しが行われます。

上記の改正は、4)を除き、2010年10月1日から適用されます。

(4) 組織再編税制にかかる見直し

1) 合併類似適格分割型分割の廃止

合併類似適格分割型分割については、活用例が無いことから、廃止することとされています。

2) 分割型分割にかかるみなし事業年度の廃止

事業年度の途中で分割型分割が行われた場合には、分割法人において期首から分割の効力発生日の前日までの期間、および分割の効力発生日から期末までの期間をみなし事業年度として申告する義務があります。連結納税適用法人がグループ内で分割型分割を行った場合には、期首から分割の効力発生日の前日までの期間については連結納税申告が適用されず、納税者にとって税務上不利な結果になることがあります。改正により、納税者の事務負担・税負担の軽減が図られます。

3) 適格合併等の場合における欠損金の制限措置等の見直し

50%超のグループ法人間で組織再編が行われた場合には、欠損金の制限措置等が設けられています。たとえば、分社型分割で100%子会社を設立した後に、5年以内に吸収分割を行った場合には当該制限措置等が適用されるため、吸収分割の妨げとなる場合があります。改正により、当該制限措置等について、実態に応じた適用要件に見直しが行われます。

4) 売買目的有価証券、未決済デリバティブ取引にかかる契約等の適格分社型分割等による移転

現行制度では、売買目的有価証券、未決済のデリバティブ取引にかかる契約を移転に関して、適格分割型分割または適格合併による移転の場合と適格分社型分割による移転の場合とでは処理が異なります。改正により、売買目的有価証券、未決済デリバティブ取引にかかる契約等の適格分社型分割等による移転する場合の処理について整備が行われます。

(5) 租税特別措置法関連の改正

政府与党は、税制における既得権益を一掃し、納税者の視点に立って公平で分かりやすい仕組みとするべく、産業政策等の特定の政策目的により税負担の軽減等を行う「政策税制措置」(国税で241項目、地方税で286項目)の全てを「ふるい」にかけて、2010年度税制改正から始まる今後4年間で抜本的に見直すこととしています。

今年度の改正では、2009年度末までに適用期限が到来する措置を中心に、国税で41項目、地方税で57項目を廃止または縮減することとしました。

租税特別措置法関連の規定について、主な改正項目は下記の通りです。

	制度	改正内容
廃止	情報基盤強化税制	2010年4月1日以後の取得については適用廃止
	エネルギー需給構造改革推進投資促進税制	対象設備から地方ガス天然ガス化設備等を除外
	地震防災対策用資産の耐震改修工事にかかわる特別償却制度	2010年4月1日以後の取得については適用廃止
縮減	資源再生化設備等の特別償却制度	2010年4月1日以後の取得については適用廃止
	海外投資等損失準備金制度	準備金積立率の引き下げと対象事業の見直し。適用期限を2年延長
延長 拡充	・中小企業投資促進税制 ・少額減価償却資産の取得価額の損金算入の特例 ・増加試験研究費の税額控除に係る選択制度 ・中小法人にかかわる交際費等の損金算入の特例 ・使途秘匿金の支出がある場合の課税の特例 ・中小企業者等以外の法人の欠損金の繰戻しによる還付の不適用	適用期限を2年延長

このような企業の事務負担を軽減する一方、租税回避行為を一層的に防止する観点から、外国子会社合算税制について、以下のような改正が行われます。

- ・外国子会社合算税制の適用に関する外国子会社の基準税率(トリガー税率)の「25%以下」から「20%以下」への引き下げ
- ・外国子会社合算税制の納税義務者判定に係る株式保有割合要件の「5%以上」から「10%以上」への引き上げ
- ・海外地域統括会社に関する適用除外基準(事業基準・非関連者基準)の見直し
- ・適用除外基準を満たす外国子会社の資産性所得(配当、利子、株式・債券譲渡所得、使用料等)の合算課税対象への追加
- ・内国法人が間接的に保有する特定外国子会社等から受け取る配当に係る二重課税の調整

2) トリガー税率の引き下げ

現行の外国子会社合算税制では一定の持分要件を満たす外国関係会社の法人税負担率が25%以下の場合、特定外国子会社等としてその所得のうち持分に対応する金額が日本の親会社の所得に合算され、法人税の課税対象となります(後述する適用除外基準を満たす場合を除きます)。

2. 国際課税

(1) 外国子会社合算税制(いわゆるタックスヘイブン対策税制)の見直し

1) 概要

内国法人等の特定外国子会社等に係る所得の課税の特例、いわゆるタックスヘイブン対策税制は、日本企業が軽課税国にある実体のない子会社等を利用して租税回避を行うことを防止することを目的として1978年に創設されました。

しかし、近年、諸外国における法人税率の引き下げや、国外に進出する日本企業の事業形態の変化に伴い、必ずしも租税回避を目的としない外国関係会社も外国子会社合算税制の適用対象となる場合があり、企業のコンプライアンス事務負担も増大の傾向にあります。

しかし、近年、諸外国における法人税率引き下げの結果、租税負担率が25%を下回る外国関係会社数が急増しており、特に2008年以降、中国、韓国、ベトナム、マレーシアのアジア主要4カ国の法人実効税率が軒並み25%以下に引き下げられ、これらの地域に子会社を有する日本企業の外国子会社合算税制に係るコンプライアンス事務負担が大きく増加しています。

このような企業の事務負担増加に対応するため、外国子会社合算税制の適用対象を判定するための基準税率(トリガー税率)が「25%以下」から「20%以下」に引き下げられます。

また、外国関係会社が他の外国関係会社等から受け取る配当のうち、一定割合の株式保有を要件として現地法令上非課税とされている配当については、現行制度上、外国関係会社の租税負担率の計算

において分母に加算する必要はないこととされていますが、英国の税制改正で持分要件が課されない国外配当非課税制度が導入されたことに伴い、外国関係会社の所在地国の法令により、二重課税排除を目的としたものとして株式保有割合要件以外の要件により所在地国の課税標準に含まれないこととされる配当等についても外国関係会社の租税負担率の計算において分母に加算しなくてよいこととされました。

3) 納税義務者の範囲の縮小

現行の外国子会社合算税制では、内国法人単独またはグループで外国関係会社の株式を直接・間接に5%以上保有する場合に、当該内国法人は納税義務者として合算課税の対象となることとされていますが、外国子会社合算税制に基づく納税義務者の範囲を縮小するため、この外国関係会社株式の保有割合要件も「10%以上」に引き上げられます。

4) 適用除外基準の見直し

外国子会社合算税制上、外国関係会社が、独立企業としての実体を備え、かつ、それぞれの業態に応じその本店所在地国において事業活動を行うことに十分な経済合理性があると認められる場合として、次のすべての要件を満たす場合には、外国子会社合算税制の適用対象から除外されることとされています(適用除外基準)。

事業基準(主たる事業が株式の保有等の一定の事業でないこと)

実体基準(本店所在地国に主たる事業に必要な事務所等を有すること)

管理支配基準(本店所在地国において主たる事業の管理、支配および運営を自ら行っていること)

次のいずれかの基準

イ) 非関連者基準(非関連者との取引割合が50%超であること)

- 卸売業、銀行業、信託業、金融商品取引業、保険業、水運業、航空運送業に適用

ロ) 所在地国基準(主として本店所在地国で事業を行っていること)

- 上記以外の業種に適用

一方、近年、多くの日本企業がグローバル経営を効率的に行うため地域ごとの海外拠点を統括する

統括会社を設立しております。しかしながら、このような統括会社が、本店所在地国にて実体のある経済活動を営んでいるにもかかわらず、適用除外要件を満たせず外国子会社合算税制上の合算対象となってしまう場合があります。例えば統括会社が持株会社機能を有する場合には、「株式の保有」が主たる事業となり「事業基準」を満たせません。また、統括会社が物流統括機能を有する場合、売上げも仕入れも関連者との取引が50%以上となってしまう「非関連者基準」を満たせない場合があります。

このような国外に進出する企業の事業形態の変化、特に統括会社が直面する問題点に対応するため、外国子会社合算税制の適用除外基準について以下の改正が行われます。

事業基準に関し、適用除外とならない「株式等の保有を主たる事業として営む法人」の判定上、統括会社が保有する被統括会社の株式等について除外する。

非関連者基準の判定上、卸売業を主たる事業として営む統括会社が被統括会社との間で行う取引については、関連者取引に該当しないものとする。

なお、ここで「統括会社」とは、次のすべての要件を満たす特定外国子会社等をいいます。

内国法人等に係る特定外国子会社等で、その内国法人等により発行済株式等の全部を直接または間接に保有されていること

二以上の被統括会社を有し、その被統括会社の事業を統括する業務として一定のものを行っていること

所在地国において統括業務に係る固定施設および統括業務を行うに必要な従業者(専ら統括業務に従事する者であって、当該特定外国子会社等の役員を除く)を有すること

また、被統括会社とは、次のすべての要件を満たす外国法人をいいます。

統括会社が、発行済株式等の25%以上を直接に保有し、かつ、議決権の25%以上を直接に保有する当該統括会社の関連者(非関連者基準における関連者であって、外国法人に限るものとし、

内国法人等の同族関係者に係る関連者を除く)
であること
所在地国において、実体のある事業活動を行っていること

特定外国子会社等が統括会社に該当する場合には、当該特定外国子会社等が行う統括業務の内容および被統括会社との資本関係図等を確定申告書に添付しなければなりません。

なお、従来特定外国子会社等で事業基準、実体基準および管理支配基準を満たすが、所在地国基準または非関連者基準を満たさない場合、適用対象金額の計算において、人件費の10%相当額を控除することが認められていましたが、上記の改正に伴いこの規定は廃止されます。

5) 資産性所得合算課税制度の導入

現行の外国子会社合算税制上、適用除外要件を満たしている外国子会社等の所得は日本の親会社の課税所得の計算上一切合算されないため、株式や債券、工業所有権や著作権等の知的財産の保有により得られる資産性所得を当該子会社に付け替えることにより日本での課税を回避することができました。

このような課税回避に対応するため、適用除外基準を満たす外国子会社であっても、以下に掲げる資産性所得を有する場合には、当該資産性所得について、株式等の保有割合に応じ日本の親会社の所得に合算して課税することとなりました。

株式保有割合10%未満の株式からの配当等に係る所得、またはその譲渡による所得(取引所または店頭における株式等の譲渡に限る)
債券の利子に係る所得、またはその譲渡による所得(取引所又は店頭における債券の譲渡に限る)
工業所有権および著作権(出版権および著作隣接権を含む)の提供による所得(特定外国子会社等により開発されたもの等から生ずる所得を除く)
船舶又は航空機の貸付けによる所得

資産性所得の金額は、資産性所得に係る収入金額から直接経費(収支の関係が明らかなものに限る)

を控除して計算されます。ただし、以下の点に留意が必要です。

- ・株式の配当および債券の利子については、当期の支払利息を按分した金額の控除が認められません。
- ・資産性所得の合計額が外国子会社等の税引前所得の5%相当額以下である場合または資産性所得に係る収入金額の合計額が1,000万円以下である場合には、本規定は適用されません(デミニマス基準)。
- ・資産性所得としての課税対象額は、当該特定外国子会社等の課税対象金額が上限となります。
- ・特定外国子会社等が行う事業(事業基準に掲げる事業を除く)の性質上、基本的かつ重要で欠くことのできない業務から生ずる株式配当・譲渡所得、債権利子・譲渡所得は除かれます。

6) 外国孫会社から受け取る間接配当に関する二重課税の調整

内国法人が間接保有する外国孫会社で、外国子会社合算税制の適用対象となる特定外国子会社等が、他の外国法人を経由して当該内国法人に配当を支払う場合には、現行税制上、二重課税が生じる可能性があります。すなわち、特定外国子会社等が支払う配当の金額は、2009年税制改正の結果、外国子会社合算税制に基づく課税対象金額の計算上控除されず、内国法人において合算課税の対象とされる一方、当該配当が他の外国法人を経由して内国法人に支払われる場合、外国子会社配当益金不算入制度の適用対象とならない限り、内国法人において再度課税され、二重課税が生じてしまいます。この二重課税が2009年度税制改正以降問題視されていました。

このような二重課税を調整するため、内国法人等が外国法人から配当等を受ける場合には、その配当等の額のうち、内国法人等の配当等を受ける日を含む事業年度および当該事業年度開始の日前2年以内に開始した各事業年度における、次のいずれか少ない金額に達するまでの金額は、益金の額に算入しないこととなります。

当該外国法人が他の外国法人(合算対象とされた金額を有さない者を除く)から受けた配当等の額のうち、当該内国法人等が当該外国法人を通

じて間接に有する株式等に対応する部分の金額に相当する金額の合計額

当該他の外国法人につき合算対象とされた金額のうち、当該内国法人等が当該外国法人を通じて間接に有する株式等に対応する部分の金額の合計額

7) 適用時期

上記の改正は特定外国子会社等の2010年4月1日以降に開始する事業年度から適用されます。ただし、上記6)の改正は、内国法人の2010年4月1日以後に開始する事業年度において受ける外国法人からの配当等について適用されます。

(2) 移転価格税制

1) 実質的な支配力を有さない国外関連者の取扱いについて

現行の租税特別措置法66条の4第1項の下で発行済株式等の50%以上の保有関係によって形式的に国外関連者と認定されるものの、実質的には支配力を及ぼさないような外国子会社が存在すると考えられます。そのような場合にまで移転価格税制を適用するのは商業取引上適切ではなく、企業の海外展開を阻害するとの懸念があります。この様な事から、現行の「移転価格事務運営要領の制定について(事務運営指針)」2-4(3)口に加え、今回の税制改正では、独立企業間価格の算定および検証に当り、国外関連者との取引価格の交渉過程等を検討する場合に特に留意すべき事項等の明確化が図られる予定です。

国外関連者が合併等により設立された法人である場合には、実質的に当該国外関連者との取引価格が第三者間価格に相当すると判断され得るにも拘わらず、発行済株式等の50%以上の保有関係に基づき移転価格課税が行われる場合もあり得ます。本税制改正では、国外関連者が合併会社の場合に、当該国外関連者との取引価格が実質的に第三者間価格に相当すると判断され得るか否かの判断基準や検討事項等が明確化されると見込まれており、これにより、中国等の現地資本による出資が求められる合併事業に関わる移転価格に対する懸念が大きく解消されると期待されています。

2) 推定課税規定において提出または提示を求められる書類についての明確化

租税特別措置法66条の4第7項では、独立企業間価格を算定するために必要と認められる帳簿書類を、法人が遅滞なく提示し、または提示しなかった場合において、推定課税の適用を規定していますが、当該書類の範囲は必ずしも明確には規定されていません。¹今回の税制改正ではその範囲を次の区分により明確化することを掲げています。

- イ 国外関連取引の内容を記載した書類
- ロ 国外関連取引について法人が算定した独立企業間価格にかかる書類

税制改正大綱の文面を見る限りでは、現行の法令等に大きな変更は加えられないものと判断できるかもしれませんが、しかしながら、米国、ドイツ、中国等の諸外国で移転価格文書化の具体的な制度化がなされている一方、日本においては租税特別措置法66条の4第7項で独立企業間価格の算定に必要な文書の具体的な類型(移転価格文書化)が明示されていないことが税制調査会提出資料において公表されています。これは、事実上我が国でも何らかの文書化が求められているものと解せられます。また、推定課税が適用されない為には税務当局の要求に対応する十分な資料を遅滞無く提示する必要がありますが、一般的には納税者がこれらの資料を準備するには一定の期間が必要とされています。

これらの事を考えると、日本の移転価格税制においては未だ移転価格文書化が法令で義務化されてはならず、従ってまた文書化未履行のペナルティも存在しないものの、移転価格文書の整備を行っておくことが推定課税を適用されるリスクを低減する上で極めて有効になるものと考えられます。

3. 金融税制

(1) 金融・証券税制

- 1) 非居住者等が受け取る振替社債等にかかる利子等の非課税制度の創設
非居住者または外国法人が受け取る振替社債等

¹ 推定課税が適用される場合、調査官は納税者の移転価格算定方法の如何に拘わらず、推定で課税額を算定します。この場合、課税額算定の為の比較対象取引には関連者間取引を含み得るため、厳密な独立企業間価格算定による課税とはならず、また通常の移転価格課税と比較して、納税者に開示される課税額算定方法の説明は限定的となります。

(利子が支払われるものに限り、その利子の額が振替社債等の発行者等の利益の額等に連動するものを除く)にかかる利子および償還差益(償還価額と取得価額との差額)ならびに外国法人が支払を受ける特定短期社債の償還差益について、所得税および法人税を非課税とすることとされています。適用は、2013年3月31日までに発行される振替社債等および特定短期社債で、2010年6月1日以後に利子計算期間が開始する振替社債等の利子および同日以後に発行される特定短期社債の償還差益についてとされています。非課税の対象となる者は、非居住者、外国法人(特殊関係者(*)を除く)および適格外国証券投資信託です。

次のいずれかに該当する外国投資信託(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)は、適格外国証券投資信託に該当するものとされており、現行の振替国債等の利子の課税の特例における適格外国証券投資信託の定義に比してその範囲が拡大されています。

その設定にかかる受益権の国外における募集が公募により行われている外国投資信託で、次の要件を満たすもの

- a) 当該受益権の国内における募集が公募のみにより行われること
- b) 上記a)の受益権にかかる収益の分配が国内における支払の取扱者を通じてのみ交付されること

その設定にかかる受益権が、他の適格外国証券投資信託(上記 に該当するものを含む)の信託財産としてのみ取得される外国投資信託

非課税措置の適用手続、振替社債等または特定短期社債の発行者が提出すべき書類等について、所要の措置を講ずることとされています。

・特殊関係者とは発行体との間に発行済株式等の50%超を保有する関係がある者等をいいます。

- 2) 民間国外債の利子等にかかわる非居住者等に対する非課税措置の見直し

民間国外債の利子等の非課税措置について、適用期限が廃止され、恒久的措置とすることとされています。また、スイスで発行される民間国外債(指定民間国外債)の特例の廃止(2年間の経過措置

の後)、非課税対象から利益連動債券を除くこと、非課税対象となる者から特殊関係者を除くこと、等の改正が加えられています。

上記の および 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。

(2) ファンド税制

外国組合員に関する課税の特例について、本特例の適用要件(「業務の執行として政令で定める行為を行わないこと」)における「業務の執行」は、金融商品取引法に規定する自己取引等に対して投資組合の有限責任組合員が同意することを含めないものとしてとされています。

(3) 特定目的会社の課税の特例にかかる改正

特定目的会社にかかる課税の特例等における導管性要件について、国内募集割合を50%超とする要件の対象から特定社債を除外し、特定出資を追加する等の見直しを行うこととされています。

4. 資産税

(1) 所得税・個人住民税関係

- 1) 特定の居住用財産の買替えおよび交換の場合の長期譲渡所得の課税の特例の延長
個人が特定の居住用財産を譲渡した場合において一定の期間内に代わりの居住用財産を取得した場合には、その譲渡にかかる譲渡益のうち一定の部分について課税の繰延が行われます。

この課税の繰延について、譲渡資産の譲渡にかかる対価の額が2億円以下であることの要件を追加した上、その適用期限が2年延長されます。

- 2) その他

個人が居住用財産の買換えをした場合に適用される居住用財産の買換え等の場合の譲渡損失の繰越控除等の適用期限が2年延長されます。個人が住宅借入金等を有する居住用財産を譲渡した場合に適用される特定居住用財産の譲渡損失の繰越控除等の適用期限が2年延長されま

す。

(2) 相続税・贈与税関係

1) 直系尊属から住宅取得等資金の贈与を受けた場合の贈与税の非課税制度の見直し

現行税制

個人が2009年1月1日から2010年12月31日までの間にその直系尊属から住宅取得等資金の贈与を受けた場合には、その贈与により取得した住宅取得資金等のうち、500万円までの金額は非課税とされています。

改正案

適用期限を2011年12月31日までに延長した上で、非課税限度額が下記のとおり引き上げられます。

- ・2010年中に住宅取得等資金の贈与を受けた者 1,500万円
- ・2011年中に住宅取得等資金の贈与を受けた者 1,000万円

適用対象者がその贈与を受けた年の合計所得金額が2,000万円以下の者に限定されます。

現行税制との選択

2010年中に住宅取得等資金の贈与を受けた者に

については、現行の制度と改正後の制度のいずれかを選択して適用できることとされます。

2) 住宅取得等資金の贈与にかかる相続時精算課税制度の特例制度の見直し

20歳以上の個人が住宅取得等資金の贈与を受けた場合(その個人が住宅取得等資金の贈与をした者の直系卑属である推定相続人である場合に限り)に適用される相続時精算課税制度の特例について、下記のとおり改正が行われます。

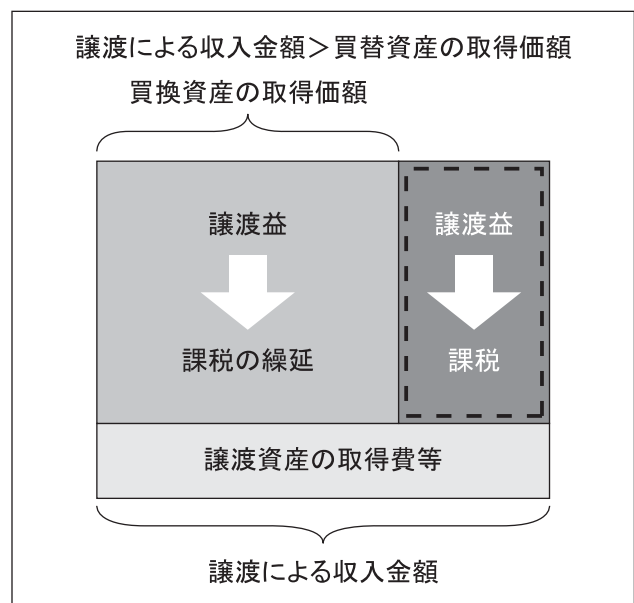
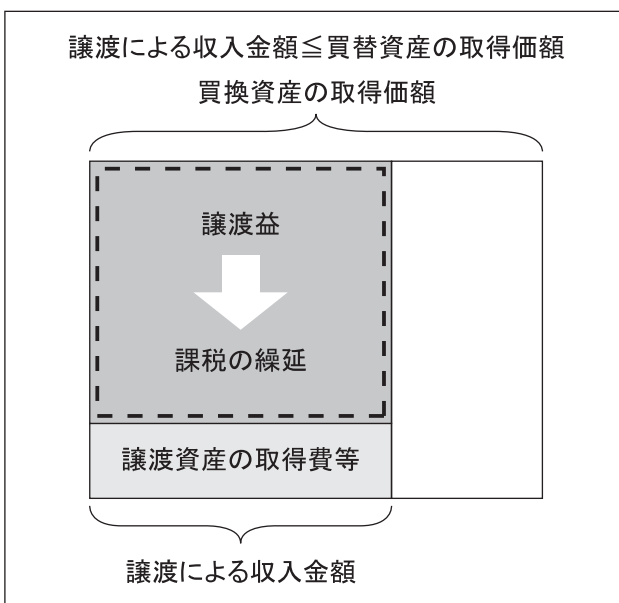
- イ) 特別控除の上乗せ(現行1,000万円)の特例は廃止されます。
- ロ) 贈与をした者に関する年齢要件の特例の適用期限が2年延長されます。

3) 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制度の見直し

小規模宅地等についての相続税の課税価格の計算の特例について、相続人等による事業または居住の継続への配慮という点から、一定の見直しが行われます。なお、この改正は2010年4月1日以後の相続または遺贈により取得する小規模宅地等にかかる相続税について適用されます。

4) 非上場株式等にかかる相続税・贈与税の納税猶予制度の見直し

非上場株式等にかかる相続税・贈与税の納税猶予制度について、同制度が適用されない一定の法人の株式等を会社を通じて保有する場合における認定要件の明確化を図るとともに、納税猶予税額の



計算方法について一定の見直しが行われます。

5) 相続税の障害者控除算出のための年数の見直し
 相続税の障害者控除について、控除額の算出に用いる年数が現行の70歳から85歳に引き上げられます。なお、この改正は2010年4月1日以後の相続または遺贈にかかる相続税について適用されます。

6) みなし相続財産の範囲の見直し
 相続税の課税財産となるみなし相続財産について、小規模企業共済制度の加入者に追加される共同経営者の死亡に伴い支給を受ける一時金および中小企業退職金共済制度の加入対象者に追加される従業員の死亡に伴い支給を受ける一時金をみなし相続財産(退職手当均等に含まれる給付)として相続税の課税対象とされるとともに、法定相続人一人当たり500万円までの非課税制度の対象とされます。

(3) 定期金に関する評価

現行の取り扱い

定期金に関する権利のうち主なものの評価は、次のとおりとなっています。

1) 給付事由が発生しているもの

有期定期金

イ) またはロ) のいずれか低いほうの価額

イ) 残存期間に受けるべき給付金額の総額 ×
 下記の評価割合

取得した定期金の残存期間	割合
5年以下	70%
5年超 10年以下	60%
10年超 15年以下	50%
15年超 25年以下	40%
25年超 35年以下	30%
35年超	20%

ロ) 1年間に受けるべき金額 × 15

終身定期金

1年間に受けるべき金額 × 下記の評価倍数

権利取得時の年齢	倍数
25歳以下	11倍
25歳超 40歳以下	8倍
40歳超 50歳以下	6倍
50歳超 60歳以下	4倍
60歳超 70歳以下	2倍
70歳超	1倍

2) 給付事由が発生していないもの

定期金に関する権利取得時までに払い込まれた掛金総額 × 下記の評価割合

掛金払込開始から権利取得時までの経過期間	割合
5年以下	90%
5年超 10年以下	100%
10年超 15年以下	110%
15年超	120%

改正案

現行の評価方法による評価額が実際の受取金額の現在価値と乖離していること等を踏まえて次の見直しが行われます。

1) 給付事由が発生している定期金に関する権利の評価額は、次に掲げる金額のうちいずれか多い金額

解約返戻金相当額

定期金に代えて一時金の給付を受けることができる場合には、当該一時金相当額
 予定利率等を基に算出した金額

2) 給付事由が発生していない定期金に関する権利の評価額は、原則として、解約返戻金相当額

なお、上記の改正は2010年4月1日以降の相続もしくは遺贈または贈与により取得する定期金に関する権利にかかわる相続税または贈与税について適用(上記1)の定期金に関する権利のうち、2010年4月1日から2011年3月31日までの間の相続もしくは遺贈または贈与により取得するものについては、当該期間内に締結した契約にかかるものに限られます)されます。

5. 個人所得課税

個人所得課税に関しては、年少扶養親族にかかる扶養控除の廃止等の諸控除の見直し、金融証券税制および租税特別措置その他にかかる改正が予定されています。以下では、金融証券税制にかかる主な改正について触れます。

(1) 課税口座内の少額上場株式等にかかる配当所得および譲渡所得等の非課税措置の創設

2012年から実施される上場株式等にかかる税率の20%本則税率化にあわせて、以下の非課税口座内の少額上場株式等にかかる配当所得および譲渡所得等の非課税措置が導入されます。

1) 配当所得

居住者等が、金融商品取引業者等の営業所に開設した非課税口座において管理されている上場株式等(以下「非課税口座内上場株式等」)にかかる配当等でその非課税口座の開設の日の属する年の1月1日から10年以内に支払を受けるべきもの(当該金融商品取引業者等がその配当等の支払事務の取扱いをするものに限る)については、所得税および個人住民税を課さないとされています。

2) 譲渡所得等

居住者等が、非課税口座の開設の日の属する年の1月1日から10年以内にその非課税口座にかかる非課税口座内上場株式等の金融商品取引業者等への売委託等による譲渡をした場合には、その譲渡による譲渡所得等については、所得税および個人住民税を課さないこととされています。また、非課税口座内上場株式等の譲渡による損失金額は、所得税および個人住民税に関する法令の規定の適用上、ないものとみなすとされています。

3) 非課税口座

非課税口座とは、居住者等(その年1月1日において満20歳以上である者に限る)が、上記1)および2)の非課税の適用を受けるため、金融商品取引業者等の営業所に対し、その者の氏名、住所等を記載した非課税口座開設届出書に非課税口座開設確認書を添付して提出することにより2012年から2014年までの各年において設定された上場株式等の振替記載等にかかる口座(1人につき1年1口座

に限る)をいいます。

非課税口座には、その設定の日からその年12月31日までの間に当該非課税口座を設定された金融商品取引業者等を通じて新たに取得した上場株式等(その非課税口座を設定した時からの取得対価の額の合計額が100万円を超えない範囲のものに限る)および当該上場株式等を発行した法人の合併等により取得する合併法人株式等のみを受け入れることができるとされています。

非課税口座内上場株式等の範囲は、上場株式等にかかる10%軽減税率の対象となる上場株式等と同様とされています。

非課税口座開設確認書の申請手続等について、所要の措置を講ずることとされています。

(2) 上場会社等の自己の株式の公開買付けの場合におけるみなし配当課税の特例の廃止

上場会社等の自己の株式の公開買付けの場合のみなし配当課税の特例について、2010年12月31日まで適用する措置を講じた上、廃止するとされています。なお、本特例の廃止に伴い、上場株式等の配当等にかかる源泉徴収義務等の特例等について以下の措置が講じられます。

1) 自己の株式の公開買付けの場合のみなし配当にかかる大口株主の判定の基準日は、その公開買付けの終了の日とするとされています。

2) みなし配当のうち上場株式等の配当等に該当するものの支払をする内国法人は、その配当等の支払事務取扱者である金融商品取引業者等に対し、そのみなし配当等の発生の基因となった事由、みなし配当の額等を通知しなければならないとされています。

(3) 2001年9月30日以前に取得した上場株式等の取得費の特例の廃止

2001年9月30日以前に取得した上場株式等の取得費の特例について、2010年12月31日をもって廃止するとされています。

(4) 上場特定受益証券発行信託(日本版預託証券)

にかかる措置

上場特定受益証券発行信託(日本版預託証券)について、次の措置が講じられます。

上場証券投資信託の償還金等にかかる課税の特例の適用対象に、内国法人等が上場特定受益証券発行信託の終了または一部の解約により支払を受ける収益の分配が追加されます。

居住者等が上場特定受益証券発行信託の終了または一部の解約により交付を受ける金銭の額その他の資産の価額については、その全額を、株式等譲渡所得等の収入金額とみなして課税するとともに、株式等証券投資信託等の償還金等の支払調書等の対象とされます。

6. 消費税

消費税の仕入控除税額の調整措置にかかる適用の適正化

現行の取り扱い

課税事業者が調整対象固定資産(建物等長期間にわたって使用される資産のうち一定のもの)にかかる消費税について仕入税額控除の適用を受けた場合において、その後の課税期間において課税売上割合が著しく変動したときは、原則として第3年度の課税期間(仕入等を行った課税期間の開始の日から3年を経過する日の属する課税期間)において仕入税額控除の調整が行われます。しかしながら、事業者免税点制度や簡易課税制度の適用を受けるなど一定の場合には第3年度の課税期間において仕入税額控除の調整が行われない場合があります。

改正案

事業者が調整対象固定資産を取得し仕入税額控除を受けた場合には、その取得があった課税期間を含む3年間は事業者免税点制度および簡易課税制度の適用が受けられないように見直しが行われます。

なお、上記の改正は、2010年4月1日以降に開始する課税期間もしくは同日以後に設立された法人について適用されます。

アジア編

新しい中国企業再編税制の公布

これまで、中国企業所得税法において、企業再編についての包括的な税務規定は設けられておらず、企業所得税法实施条例第75条において、財政部・国家税務総局による別段の定めがある場合を除き、企業は再編の過程において、取引の発生時に関連資産の譲渡所得または損失を認識し、関連資産の課税ベースについては取引価格に基づき改めて確定すると規定されていました。このたび、当該別段の定めとして、2009年4月30日に財政部と国家税務総局が共同で、企業再編における企業所得税の処理につき、財稅[2009]59号を公布しました。

1. 対象とされる再編の形式

1) 法形式上の変更

企業が行った簡単な変更、たとえば中国国内における登録名称、登録住所、企業形態などの変更をいいます。通常、これらに関しては税務上の影響はありません。しかし、再編規定では、登録住所を海外に移転する場合、または、企業の法人の種類が個人独資企業、パートナーシップ企業などの非法人組織に変更される場合について特別に取り扱っています。この場合、清算に関する規定に従い、企業は課税の対象となる可能性があります。

2) 債務再編

債務者が財務困難な状況にある場合に、債務者と締結した協議書または裁判所の裁定に基づき、債権者が債務者の債務について免除することをいいます。

3) 持分譲渡

企業が、持分または持分以外のもの、あるいは、両

方を組合わせたものを対価として、他の企業を支配する目的で、その持分を取得することをいいます。

4) 資産譲渡

企業が、持分または持分以外のもの、あるいは、両方を組合わせたものを対価として、他の企業の資産を取得することをいいます。

5) 合併

一社、または二社以上の企業(被合併法人)がその資産と負債の全部を存続企業あるいは新設企業(合併法人)に譲渡し、その見返りに被合併法人の出資者が合併法人の持分あるいは持分以外の対価を取得する結果、二社あるいは二社以上の企業が結合することをいいます。

6) 分割

一社(分割法人)がその資産と負債の一部または全部を分割して既存会社または新設会社(分割承継法人)に譲渡し、その見返りに分割法人の出資者が分割承継法人の持分あるいは持分以外の対価を取得する結果、企業の分割が行われることをいいます。

2. 企業再編の税務上の原則的取り扱い

一般的な原則として、企業再編における譲渡者は取引時における移転資産、持分の公正価値に基づいて譲渡所得または損失を認識し、また譲受者が取得した関連資産の税務上の価額は取引価格に基づいて改訂されます。再編規定は、この一般的な原則を基礎として、上述の企業再編の形式ごとに、詳細な税務上の取り扱いを定めています。

3. 適格企業再編の税務上の取り扱い

しかしながら、再編規定では、以下の5つの要件を全て満たした企業再編は、基本的に特例的な税務上の取り扱いが認められています。

1) 適格要件

企業再編が、合理的な商業目的を有しており、かつ税額納付の減少、免除あるいは遅延を主要な目的としていないこと

譲渡、合併、または分割の対象となる持分や資産が企業再編の重要性を示す一定の割合に達していること。持分譲渡取引の場合、譲渡される持分は、譲渡対象企業の全体の持分の75%以上であること、資産譲渡の場合、譲渡される資産は、資産を譲渡する企業の全体の資産の75%以上であること

企業再編後12カ月間、移転した実質的な事業活動を継続していること(以下「強制的な事業継続期間」)

再編取引の対価は、主として持分(または株式)であり、持分による対価支払の割合が85%以上であること。すなわち、持分以外の対価(一般的に対価を調整するための金銭等であり、現金、銀行預金、債権、取引可能な有価証券、棚卸資産、固定資産、その他の資産および債務の引き受けなどを含みます)の割合は全対価の15%以下であること

企業再編において、対価としての持分を取得した出資者は、企業再編後12カ月以内、取得した持分を譲渡しないこと(「強制的な保有期間」)

2) 課税の繰延処理

上述の条件を全て満たした企業再編の場合、関連する企業は本質的に課税の繰り延べとなる税務上の特例を選択することができます。また、この特例の適用は強制的なものではなく、企業の選択による点に留意することが重要です。一般的な原則として、譲渡側企業は、持分による対価が支払われた部分について、資産または持分(株式)の譲渡による所得または損失の認識を繰り延べることができ、また、譲受側企業は、取得した資産または持分(株式)について、譲渡側企業の税務上の簿価を引き継ぐことができます。ただし、譲渡側企業は、持分以外のものを対価とした部分については課税所得または損失を認識しなければなりません。その金額は次のように計算され、また、それに対応して譲渡資産の税務上の簿価が調整されます。

(譲渡された資産の公正価値 - 譲渡された資産の税務上の簿価) × 持分以外による対価の金額 / 譲渡された資産の公正価値

税務上の特例処理(取引発生時に譲渡所得または損失を認識しないことによる課税の繰り延べ)の理論的根拠は、支払対価が主として持分である企業再編について税務上の損害を排除することにあります。このような取引ではほとんど現金が伴わないため、その企業再編の段階で税金が課されてしまうと、関連する企業にとっては税金の納付が困難になり、純粋な商業目的のための企業再編を妨げることとなります。一方で、企業再編において現実的に現金(または現金同等物)での支払いが発生するのであれば、関連する企業に十分な納税の資金があるため、このような税務上の特例の必要はありません。明らかに、特例処理の本

質は、税金の免除や優遇税制を与えるというものではなく、実際には、課税所得または損失の認識が繰り延べられて、本来の納税義務が譲受側企業に移転されることであるといえます。

4. クロスボーダーの企業再編

再編規定による特例処理はクロスボーダーの企業再編にも適用されますが、その適用は次の特定のクロスボーダー企業再編に限られています。

1) タイプ1

非居住者企業が、その保有する中国居住者企業の持分を100%の持分関係を有する非居住者企業に譲渡し、その対価として持分譲受企業の株式または持分を受け取る場合で、当該譲受企業の将来の持分譲渡益にかかる中国源泉所得税負担が、譲渡企業の中国源泉所得税負担と同様であることが見込まれ、かつ、譲渡企業が、その持分譲渡後3年以内に、対価として受領した譲受企業の株式または持分を譲渡しないことに同意した場合(たとえば、日本の親会社が、日本の100%子会社に、保有する中国子会社持分を譲渡し、この100%子会社の株式を対価として受け取る場合が想定されています。)

注)非居住者企業が中国居住者企業の持分を譲渡した場合、通常、譲渡企業に生じる譲渡益につき中国源泉所得税が課されます。この源泉所得税につきましては、持分譲渡の対価を支払う譲受企業がその源泉徴収義務を負っています。

2) タイプ2

非居住者企業が保有する居住者企業の持分を100%の持分関係を有する他の居住者企業に譲渡する場合

3) タイプ3

居住者企業が保有する資産または持分をもって100%の持分関係を有する非居住者企業に投資する場合。この場合に適用される特例処理として、資産または持分の譲渡による所得を10納税年度に均等に配分して、各年度の課税所得額に計上して、課税を繰り延べることになります。この再編においては、再編規定により取引の発生時において一旦は所得を認識することが要求されますが、当該課税所得は上述の規定により課税が繰り延べられます。

4) タイプ4

財政部、国家税務総局が承認するその他の場合。

タイプ1およびタイプ2は中国への対内投資に適用され、タイプ3は中国からの国外投資に適用されることは明らかです。タイプ4は現在の規定において考えられていない特殊な状況に対応するため、当局に柔軟性を持たせるための「掘り所」になりますが、財政部および国家税務局の承認が必要なため、その申請手続きは困難で、時間がかかる可能性があります。しかしながら、当該規定により企業特有のシナリオを、当局に提出して審査を受けることができることは、上記の三つの特定の場合に当てはまらない企業再編を実施する企業にとって非常に有用と考えられます。クロスボーダー企業再編が上記の特定の場合に適合していても、企業再編に関連する企業が特例処理を選択する前に、前記の五つの一般的な条件を満たさなければならないことに留意する必要があります。

5. その他の重要な特徴

1) 税務上の欠損金の処理および「限定規則」

特例処理が適用できない合併または譲渡については、被合併法人の未使用の繰越欠損金は失効し、合併法人が引き継いで使用することはできません。他方、特例処理が適用できる合併については、被合併法人の繰越欠損金を合併法人が引き継いで使用することが認められます。なお、収益のある企業が多額の欠損金を有する企業を譲渡または合併することによる繰越欠損金の濫用を防止するため、合併による欠損金の補填を制限する「限定規則」が再編規定の中に含まれています。本「限定規則」により、規定された期間において合併法人が使用できる被合併法人の繰越欠損金の金額は次の公式により制限されています。

被合併法人の純資産の公正価値 × 合併が行われた年度末の国家が発行した最長期国債の利率

特例処理が適用できない分割については、分割法人の未使用の繰越欠損金は分割法人に残ることになり、分割承継法人が引継いで使用することはできません。ただし、特例処理が適用できる分割については、分割法人が未使用の繰越欠損金を分割による移転資産の価値が分割法人の全資産価値の中で占める比率に基づいて配分し、分割承継法人が引き継いで使用することができます。

2) 被合併法人および分割法人の企業所得税に関する記録および優遇税制

再編規定では、合併および分割により再編された企業に適用された優遇税制の残存部分に対する処理についても規定されています。吸収合併または分割取引において、再編された企業の性質および優遇税制が適用される条件に変更がなければ、合併法人または分割承継法人は企業再編前の企業に適用された優遇税制の残存部分を継続して享受できます。ただし、そのような優遇税制の享受については制限が設けられています。

3) 複数段階での企業再編

再編規定は、「実質主義」に従い12カ月内に段階に分けて実施する企業再編を、一つの企業再編として処理することを認めています。これにより、多くの複雑で、かつ時間がかかる企業再編(たとえば、企業の所得がある合意した金額に達する段階で当該企業の譲渡を実施する企業再編など)の税務上の取り扱いが単純化されることになります。

4) 再編規定の施行時期

企業所得税法およびその実施条例に合わせて、再編規定は、2008年1月1日に遡って施行されます。これは、もし再編規定が公布された日から施行されたとしたら、「立法上の空白期間」が発生し、再編規定による特例処理が適用の可否に関わらず、一般的原則(実施条例第75条)により、当該空白期間において実施された全ての企業再編について課税されることになってしまうことから合理性があります。

5) 旧税務規定との違い

この新しい企業再編規定では、国家税務総局による国税発[1997]71号通達で定められていた優遇税制が引き継がれていません。すなわち、旧制度では、企業は持分譲渡による損益の計算において、未処分利益および積立留保利益を譲渡価額から控除することができましたが、新規定ではその措置がなくなっています。したがって、企業は潜在的な二重課税を回避するために、可能な限り再編手続をする前に未処分利益を配当することを検討すべきです。

また、新しい企業再編規定では、もう一つの国家税務総局による通達、国税函発[1997]207号で定められていた優遇措置も、全面的には適用されなくなっています。すなわち、旧制度では、合理的な商業目的を有することを条件に、外国企業が中国国内に投資した

外商投資企業の権益を、100%の持分関係を有する関連企業に簿価で譲渡することが認められていました。新しい再編規定では、クロスボーダー企業再編取引について特例処理が適用されるケースは次の2つの場合に限定されました。

タイプ1: 非居住者企業が他の非居住者企業に居住者企業の持分を譲渡する場合

タイプ2: 非居住者企業が100%の持分関係を有する居住者企業へ他の居住者企業の持分を譲渡する場合。

このことは、当然、この2つのタイプの適格企業再編以外のクロスボーダー再編取引の実行可能性に制限を与えることになると考えられます。

6) 管理規定

再編規定により、適格の再編を実施し、かつ特例処理を選択した企業は、企業所得税年度納税申告書を提出する際に報告のために書面による情報を主管税務局に提出しなければなりません。当該再編が規定された特例処理を適用できる条件を満たしていることを証明することが目的であり、それを行わなかった場合は特例処理が取り消されます。ただし、どのような書類を提出しなければならないかについては、再編規定では特に規定していません。私どもは主管税務局への報告として、再編の種類、再編に参加した組織、再編の完了日、再編の対象となる基本的な事業活動、特例処理の条件を満たしていることについての説明、再編前および再編後の関連資産および負債の税務上の簿価などの内容を記載した書類を提出する必要があると考えています。

また、再編規定は企業所得税年度納税申告書を提出しなければならない居住者企業の報告書類のみを規定しています。一方で、特例処理の条件を満たし、かつ特例処理を選択したクロスボーダー企業再編の参加者である非居住者企業の報告書類は規定されていません。

7) 未確定事項

企業再編規定によって、税務上の取り扱いがより明確にされましたが、企業再編に関して下記のような点がまだ明確にされていません。

- ・ 特例処理が適用できる条件の一つで述べられている「商業目的」と「主要目的」の全ての事実と状況を考え入れた上、ケースバイケースで判定される

べきか？あるいは、この条件での主要目的の説明は一般的な租税回避防止(企業所得税税法実施条例120条)で定められている内容と相違がないということから、再編規定でも一般的な租税回避防止の観点から検討されるべきか？

- ・ 特例処理の条件の一つとして、強制的な事業継続期間(企業再編後12カ月の間、移転した実質的な事業活動を継続)と定められている。もし、企業が市場状況の変化(正当な商業目的)により、移転した事業を変更せざるを得ない場合には、どのように対応すべきか？
- ・ 海外上場または個人投資を目的とされた企業再編に対して、12カ月の強制的な保有期間は現実的であるかどうか？

- ・ もし、これらの定められた特例処理の条件、たとえば、12カ月の強制的な事業継続期間、12カ月の強制保有期間などが結果的に満たされなかったとしたら、その場合直ちに課税されるのか？もしそうであれば、どの時点の公正価値で確定するのか、変更の時点での公正価値か、それとも再編取引前の公正価値か？

再編規定に明確に規定されていない特別な企業所得税事項については、財政部と国家税務総局が別途規定することとされています。これは関係部門が将来、現行制度の中で規定している、あるいは規定していない所得税処理の政策を明確化、調整、追加、さらには変更するという柔軟性を示しています。

北米編

国外所得の租税回避を防止するための法案

米国では、米国国内源泉の投資所得を外国人に支払う際には源泉所得税が課されています。このような源泉所得税は外国の口座で投資資産を保有している「米国居住者」(個人および税法で定義される一定の法人を含みます)が法令を遵守しないことをも防いでいます。

近年、米国内の個人が米国での租税を回避するために外国の金融機関や他の機関を利用するケースの増加が目立っています。2009年5月、オバマ大統領は、外国銀行口座を保有する納税者とこれらの口座を管理する外国金融機関への新たな要求を含む2010会計年度の予算案を公表しました。

そして更なる租税回避を防止するため、2009年外国口座租税遵守法案(Foreign Account Tax Compliance Act of 2009、FATCA)が2009年10月27日に提出されました。これは米国非居住者の所得に課された税金を適正に徴収できるようにすることと、申告納税義務を逃れようとしている米国居住者に税法を適用することを米国政府が源泉徴収制度を通じてできるようにすることを目的としています。FATCAには、金融機関と非金融機関の双方に対する新たな報告制度を創設する重要な提案が含まれています。

以下、FATCAの条項の一部につき概説します。

外国金融機関に対する支払い時の源泉徴収

一定の報告義務要件を満たさない外国金融機関に対する「源泉徴収可能な支払い」のケースにおいて、源泉徴収義務者は外国金融機関に対する源泉徴収可能な支払いから30%の所得税を徴収することが求められます。この「源泉徴収可能な支払い」という用語には一般に、利子、配当、賃貸料その他固定し確定した年次もしくは定期的な米国源泉所得の支払いが含まれるとされています。

もし外国金融機関がIRSと次の合意をした場合には、源泉徴収は求められません。

- a. どの口座が「米国口座」であるかについて判断するための情報を各口座名義人から入手する。
- b. IRSが米国口座の識別を求めたとき検証と精査手続きに応じる。
- c. 金融機関によって管理されている米国口座についての一定の年次基礎情報を報告する。
- d. 金融機関によって管理されている米国口座についての追加情報に関してIRSの求めに応じる。

- e. 何らかの外国法により、金融機関によって管理されている米国口座についての情報を報告することが阻まれている場合(免除を得ていないとして)、(i)法の適用の有効かつ実効性のある免除を得るよう努めるか、(ii)免除を得られなかった場合に口座を閉鎖するか、のいずれかを行なう。

IRSとの合意に基づき、外国金融機関は、当該金融機関によって管理されている各米国口座に関して次の内容の報告をすることを義務付けられています。

- a. 特定の米国居住者の場合は、各口座名義人の名前、住所および納税者番号 (taxpayer identification number、TIN)。米国居住者が所有している外国事業体が口座名義人である場合は、当該外国事業体の実質的な米国所有者の名前、住所および納税者番号。
- b. 口座番号
- c. 口座残高もしくは評価額(財務長官により決定される)
- d. 総収入と、総引き出し額もしくは口座からの支払い額(財務長官により決定される)

金融機関もその関連機関も口座名義人から入手する証明書に示されている情報に誤りがあることを知らない、もしくは知り得ない理由がある場合には、外国金融機関は口座が米国口座かどうか、または口座名義人に関して上述のとおり求められている情報に関して、当該証明書に依拠しても差し支えありません。

外国金融機関が、米国の金融機関と同様の報告義務を果たす選択をした場合は、上述の年次情報の報告義務から逃れることができます。

他の外国事業体に対する支払い時の源泉徴収

次の場合を除いて、原則として同様の30%の源泉徴収が、非金融外国事業体への源泉徴収可能な支払いにも課されます。

- 1. 受益権者もしくは受取人が源泉徴収義務者に、
 - (a) 当該受益権者が実質的な米国所有者でないことを示す証明書、もしくは(b) 各受益権者の実質的な米国所有者の名前、住所および納税者番号、のいずれかを提示する。
- 2. 源泉徴収義務者が提供されている情報に誤りが

あることにつき知らない、もしくは知り得ない理由がある。

- 3. 源泉徴収義務者が、各受益権者の実質的な米国所有者の名前、住所および納税者番号をIRSに報告する。

他の条項

FATCAには次の提案も含まれています。

- 1. 「特定外国金融資産」の持分を有している個人納税者が所得税申告書に当該資産の総額が50,000米国ドル以上となるかどうかを示す開示書類を添付しなければならない義務。開示義務に違反した個人は10,000米国ドルの罰金の対象となるが、この罰金は最大50,000米国ドルまで増加する。
- 2. 開示しなかった外国金融資産に基因する過少申告に対する40%の罰金の賦課。
- 3. 外国金融資産に基因する所得の過少計上に対する税額の更正に関する時効の3年から6年への延長。
- 4. 各「重要な助言をした者」が、外国機関の取得もしくは組成に関して米国の個人に対して行なったサポート内容を開示しなければならない義務。

収益測定方法の選択に関する分科会は2009年11月5日、外国銀行口座の報告と関連する税務コンプライアンスの問題に関する公聴会を開き、そこでFATCAについての追加コメントも入手されました。

本稿執筆時点(2009年12月18日現在)で、FATCA法案は下院を通過し上院に送られています。また本法案では、2012年12月31日を経過した後の支払いより適用されることとなっています。上院で可決された後、オバマ大統領が本法案に対し承認ないし否認をすることとなります。

経済成長促進のための税制改正 - ドイツ

ドイツ新政権は、リーマンショック以降の危機を乗り切るための措置を盛り込んだ税制改正法案を2009年11月9日に閣議決定しました。この法律は2009年12月18日に連邦参議院で可決され、特に組織再編および企業買収のタイミングに重大な影響を与える改正が含まれています。

法人税法第8c条で規定されている株主の変更による欠損金の利用制限に、グループ内組織再編の緩和措置が導入される予定です。現行制度では、直接的または間接的に25%超の株式を単一の株主およびその関連者が取得した場合には、株主変更の割合に応じて欠損金の利用が制限され、50%超の株式を単一およびその関連者が取得した場合には、欠損金の全額につき利用が制限されることとされています。改正法案第8c条1項5文では、このような要件が充足された場合にも、株式の譲渡を行う株主と株式を取得する株主の間に直接的または間接的に同一の出資者が100%を出資する関係がある場合には、欠損金の利用制限の対象外とすることが予定されています。組織再編はドイツ組織再編税法上の適格再編に限定されず、また国内外の全ての組織再編に適用されます。このため、日本国内で行われる親会社の組織再編であっても、従来は間接出資者の変更によってドイツ子会社の欠損金が影響を受けましたが、今後は100%の支配関係がある株主間であれば、ドイツ子会社の欠損金に影響を与えることなく組織再編が可能となります。

さらに、グループ内組織再編に該当しない場合でも、改正法案第8c条1項6文、7文では、譲渡対象子会社の課税対象含み益相当額を上限として、欠損金の利用制限対象外とする措置が予定されています。ここでいう含み益とは、株式の時価（一般的には譲渡対価と推定される）から税務上の出資額（株主側での計上簿価であるか子会社側での出資勘定であるかは未定）を控除した差額と規定されています。課税対象含み益に限定されていることから、仮に含み益が子会社の保有する孫会社株式の含み益による場合には、含み益が実現してもドイツでは税法上課税とならないため、

欠損金の利用制限対象外枠には含まれません。また、ドイツの課税権が及ばない資産の含み益である場合も同様です。仮に60%の株式が譲渡される場合には、原則規定に従えば欠損金の全額の利用が制限されることから、100%にグロスアップして含み益を算出し、算出された含み益の全額に対応する欠損金は利用制限の対象外となります。

この他にも、すでに2008年から2009年12月31日までの事業再建のために行われる株式譲渡では欠損金の利用制限が適用されない例外規定が導入されていますが、当該例外措置の適用期限が撤廃され、恒久的措置となる改正も含まれています。

以上の新规定は、2010年1月1日以降に行われる株主変更から適用されます。

現行のドイツ不動産取得税法（Gründerwerbsteuer、一般的にReal Estate Transfer Tax (RETT)と訳されます）は、合併などの組織再編によって不動産が移転する場合、または不動産を保有する会社の95%以上の株式が直接的または間接的に単一の株主およびその関連者によって取得された場合（譲渡類似取引）には、ドイツに所在する保有不動産に対して不動産取得税が課税されます。不動産取得税法改正法案第6a条では内国法人間の合併、分割および事業譲渡に限り、不動産取得税が免除されます。租税回避行為防止のため、組織再編前5年以内および組織再編後5年間は、直接的または間接的に95%支配の関係が継続することが要件とされています。免除措置の適用を受けようとする納税義務者には届出が必要です。改正不動産取得税法は2010年1月1日以降に実行される譲渡から適用されます。

企業買収時のファイナンス、組織再編後の資本構造の決定に影響を与える利子損金算入制限にかかわる緩和措置も導入されます。すでに2008年および2009年の時限措置として百万ユーロから三百万ユーロに引き上げられた最低控除限度額は、適用期限が撤廃され恒久的措置となりました。さらに、改正第4h

条1項では税法上のEBITDAの30%として規定されている利子の控除枠を当該年度に消費し切れなかった場合、5年間の繰越規定が導入されます。繰越規定は2010年1月1日以降に終了する事業年度から適用されますが、繰越控除枠の計算は2007年1月1日以降に開始する事業年度に遡って計算を行います(事業年度が暦年の場合は、2007、2008、2009事業年度)。また、利子損金算入制限の連結グループの自己資本比率との比較による適用除外措置が拡大されます。現行制度では、一定の要件を満たせば対象会社と連結グループの自己資本比率の差が1%に満たない場合には利子損金算入の制限を受けませんが、当該基準値が2%に引き上げられました。これによって、今まで資本に余裕がなかったドイツ子会社も追加借入が可能になる場合が考えられるので検討を要します。

この他にも、2010年1月1日からホテルの宿泊料金に課される付加価値税(Umsatzsteuer、略してUStまたはVATと表示されることも多い)が軽減され、従来の19%から7%に引き下げられます(改正付加価値税法第12条2項11号)。受領インボイス上の付加価値税率が正しく表示されていないと付加価値税の控除が制限されるため、出張の際、ホテルのチェックアウトで十分注意が必要です。

この他にも少額資産の一括償却の復活、児童控除・児童手当額の引き上げ、相続税上の事業承継優遇措置の緩和、課税クラスIIおよびIIIの税率の引き下げなど、新政権の下で経済の活性化に資する措置が盛り込まれています。

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

2009年3月31日に公布された所得税法の一部を改正する法律(以下、「2009年度税制改正」)により、租税特別措置法に規定される投資法人および特定目的会社の導管性要件に関して、配当の範囲、90%超配当要件および機関投資家の範囲等について改正が行われ、投資法人および特定目的会社の2009年4月1日以後に終了する事業年度分の法人税から適用が開始されました。

本稿では、2009年度税制改正における投資法人および特定目的会社に関するこれらの改正点について、その概要をご紹介します。

1. 投資法人

配当の範囲

2009年度税制改正前の租税特別措置法(以下、「旧措置法」)において、投資法人で一定の要件を満たすものが、以下に記載する90%超配当要件を満たすこと、他の法人の発行済株式または出資の総数または総額の50%以上の数または金額を有していないこ

と等の一定の要件(以下、「導管性要件」)を満たす場合には、その事業年度の金銭の分配のうち利益の配当からなる部分の金額(以下、「配当等の額」)はその投資法人の当該事業年度の所得の金額を限度として、その投資法人の当該事業年度の所得の金額の計算上、損金の額に算入することができることとされています。

投資法人に関する法令の規定において投資法人が支払う合併交付金の取り扱いが明確化されたことを受け、2009年度税制改正により、改正後の租税特別措置法(以下、「新措置法」)において、損金算入の対象となる配当等の額に、配当見合いの合併交付金、つまり、合併に際して被合併法人の投資主に支払われる合併交付金のうち、利益の配当からなる部分が含まれることが明確化されました。あわせて、90%超配当要件の判定においても、配当見合いの合併交付金が分子の配当等の額に含まれることが明らかにされています。

90%超配当要件

改正前の取り扱い

旧措置法において、投資法人が導管性要件を満た

すためには、その事業年度の配当等の額の支払額が当該事業年度の配当可能所得の金額の90%を超えていることが必要(以下、「90%超配当要件」とされていました。配当可能所得の金額は、配当等の損金算入を行わないで計算した場合のその事業年度の所得の金額(税務上の所得金額)に所定の調整を加えた金額とされていました。配当可能所得の金額が税務上の所得金額を基準としている一方で、実際の利益の配当は会計上の税引後当期純利益金額を基準として決定されることから、税務上の所得金額が会計上の税引後当期純利益金額より相当大きい場合には、会計上の税引後当期純利益金額の全額を配当したとしても90%超配当要件を満たすことができない可能性が高くなる点が問題となっていました。たとえば、交際費、寄附金、貸倒損失や減損損失等の額で税務上損金算入されない費用が多額にある場合には、税務上の所得金額が会計上の税引後当期純利益金額より相当大きくなってしまふことから、それらの費用が計上された事業年度については90%超配当要件を満たすことができなくなるというのが実務上の懸念となっていました。

改正後の取り扱い

2009年度税制改正により、90%超配当要件は、税務上の所得金額ではなく、会計上の税引前当期純利益金額を基準とした配当可能利益の額により判定されることとされました。また、以下の金額がある場合には、それぞれに定める金額を控除した金額が配当可能利益の額とされます。

前期中繰越損失の額	当該前期中繰越損失の額
負ののれん発生益の金額	当該負ののれん発生益の金額
減損損失の金額	当該減損損失の金額の90%相当額

また、配当可能利益の額の計算上、控除された負ののれん発生益の金額(以下、「控除済負ののれん発生益の額」)がある場合には、その事業年度以後の各事業年度の配当可能利益の額の計算において、原則として、控除済負ののれん発生益の額に当該各事業年度の月数を乗じて、これを1,200で除して計算した金額を加算することとされました。

さらに、その投資法人の有する資産の総額のうち占有する不動産等の価額の割合を70%以上とする旨が規約に記載または記録されていること、および合併の

日を含む事業年度終了の日の翌日から2月以内に所定の書類が納税地の所轄税務署長に提出されていることという要件を満たした場合には、控除済負ののれん発生益の額に当該各事業年度の月数を乗じてこれを1,200で除して計算した金額に代えて、以下の算式により計算した金額を配当可能利益の額に加算することができることとされています。

[算式]

負ののれん発生益の額 ×

$$\frac{\text{合併により移転を受けた土地等のうち} \\ \text{当該事業年度に譲渡等したものの合併時価額}}{\text{合併により移転を受けた土地等の合併時価額の合計額}}$$

これらの改正により、上述の損金算入されない貸倒損失等の費用が計上されていたとしても、90%超配当要件を満たすことができなくなる可能性はある程度は軽減されたといえます。しかしながら、損金算入されない費用は税務上の所得を増やすことになり、結果として法人税等の税額を増やすこととなります。配当可能利益の額は税引前当期純利益金額、実際の利益の配当は税引後当期純利益金額を基準としていることから、法人税等の額が大きくなった場合には、90%超配当要件を満たすことができなくなる可能性は存在しています。

この点に関して、減損損失については上記の調整が加えられる結果、仮に減損損失が計上されたとしても、その他の要因により多額の法人税が発生しない限り、90%超配当要件を満たすことができる可能性が高くなりました。

さらに、投資法人が税務上の適格合併を行った場合、会計上はパーチェス法により資産負債が引き継がれ、のれんが発生する可能性がある一方で、税務上は資産負債は簿価で引き継がれ、のれんは原則として発生しないこととなります。この際、会計上、負ののれんが発生した場合には、その負ののれんは原則としてその発生年度に収益として認識されるのに対し、税務上は負ののれんは発生していないものとして所得を計算することとなります。

計算例	
負ののれん益	1,000
その他の収益	1,000
税引前当期純利益	2,000
当期利益	2,000
負ののれん益減算	1,000
配当控除前所得	1,000

この場合に、90%超配当要件の判定上、上記の調整により発生年度の配当可能利益の額から負ののれん発生益が控除されることで、その負ののれんの全額を発生事業年度に利益の配当として配当しなかったとしても、90%超配当要件を満たすことができるようになりました。ただし、上述のとおり、控除された負ののれん益の金額のうち一定の金額が配当可能利益の額に加算される点に注意が必要です。

機関投資家の範囲

2009年度税制改正により、投資法人の導管性要件における機関投資家の範囲に沖縄振興開発金融公庫が加えられました。

2. 特定目的会社

90%超配当要件

2009年度税制改正により、特定目的会社について

も上述の投資法人と同様の90%超配当要件の改正が行われました。ただし、投資法人の90%超配当要件に規定されている負ののれん発生益の金額についての調整は、特定目的会社には規定されていません。

機関投資家の範囲

2009年度税制改正により、投資法人と同様に、特定目的会社の導管性要件における機関投資家の範囲に沖縄振興開発金融公庫が加えられました。また、導管性要件のうち「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」の要件の判定上、特定社債流動化特定目的会社が機関投資家と同様に扱われるものとして追加されました。特定社債流動化特定目的会社とは、金融商品取引法上、適格機関投資家として認められる要件を備えた特定目的会社(有価証券および投資有価証券の金額の合計額が10億円以上であるもの等)で、その特定資産が次に掲げる資産のみであるものをいいます。

特定資産が不動産等のみである特定目的会社が発行する特定社債
 特定資産が不動産等のみである特定目的会社が特定目的借入を行う場合のその特定目的会社に対する貸付金
 匿名組合契約の営業者が匿名組合契約にかかわる事業のために借入を行う場合のその営業者に対する貸付金

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

経済協力開発機構(OECD)は、2009年9月9日に、「多国籍企業と税務当局のための移転価格算定に関する指針(移転価格ガイドライン)」の第1章から第3章までの改定案を公表しました。今回の改定案の公表は、OECD租税委員会が優先課題と考えている「比較可能性」と「取引単位利益法」の検討作業の最終段階に位置するものです。特に、今回の改定案は、OECDが以下に掲げるドラフト文書について産業界と行った広範な議論が反映されたものとなっています。

- ・2006年6月の「比較可能性分析の理論的基礎に関する議論のためのドラフト文書」
- ・2008年1月の「取引単位利益法に関する議論のためのドラフト文書」

比較可能性と取引単位利益法に関する現行のガイドラインは1995年に作成されたものであることを考えると、今回公表された改定案は、移転価格ガイドラインに盛り込まれている原則に、税務当局と産業界によ

る実務面からの検討を反映させた、OECDの努力の成果ということが言えます。

以下に、改定案の主なポイントを、日本の移転価格の実務に及ぼすと予想される影響の有無とともに説明します。

1. 移転価格算定方法の適用順位

現行のガイドラインの大きな特徴は、移転価格算定方法の適用順位を定めている点にあり、取引単位利益法は最後の手段と位置づけられ、伝統的な取引基準法が優先して適用されることとされています。一方、改定案では、全ての算定方法は同等の関係にあり、具体的な算定方法の選定は「当該事案の状況に最も適した方法」によるべきものとしています。伝統的な取引基準法を適用するためのデータが現実的には入手困難であるという実務的な視点からみると、これは重要な改定であるといえます。

日本の移転価格の実務への影響

1995年の移転価格ガイドラインで規定されている適用順位は、日本の租税特別措置法(措置法)第66条の4第2項、同第68条の88第2項でも規定されています。したがって、日本において改定案を遵守して適用順位を廃止するには、法律の改正が必要になります。現時点で、日本の当局からは、法律を改正するかどうか、また、いつ改正するかについて、見解は表明されていません。

さらに、(前述したように、伝統的な取引基準法に必要なデータが入手困難であるため)多くの納税者は取引単位利益法を適用していますが、移転価格調査では、移転価格税制に規定された算定方法のうち伝統的な取引基準法を適用することが中心となっています。したがって、適用順位に関する改定を措置法第66条の4、同第68条の88に導入すれば、日本の税務当局による移転価格の税務調査は抜本的な方向転換を迫られます。このため、適用順位に関する改定案の導入については、日本の税務当局内で慎重な検討が行われると考えられます。

2. 比較可能性分析

現行OECDガイドラインの第1章Cに規定されている「比較可能性の分析」は、改定案では第3章において

更新・補完されています。最終的にはプロセスよりも分析結果の信頼性の方が重要になりますが、改定案では、比較可能性の分析を行うための10段階のプロセスが、「好ましい実務(good practice)」として推奨されています。10段階のプロセスは以下のとおりですが、その順序どおりに実施することを強制するものではありません。

- ・納税者を取り巻く状況を幅広く分析すること
- ・対象年度を決定すること
- ・検証対象者(必要である場合)、事案の状況に応じた最も適切な移転価格算定方法、および検証する利益率の指標を選定するために、または、検討すべき比較可能性の重要な要素を特定するために、調査対象となっている関連者間取引を機能分析に基づき理解すること
- ・内部比較対象取引がある場合は、その検証を行うこと
- ・外部比較対象取引を必要とする場合には、利用しうる情報のソースデータを決定し、かつ、その信頼性を確認すること
- ・最も適切な移転価格算定方法の選定と、選定した算定方法に応じて、必要とされる利益率の指標を決定すること
- ・潜在的な比較対象企業を特定すること
- ・必要に応じて差異の調整の要否を決定し、調整を行うこと
- ・収集したデータを分析し、独立企業間価格を決定すること
- ・重要な変更に対する調整を行うプロセスを用意し、当該プロセスを文書化すること

さらに、改定案は、内部比較対象取引について、「外部比較対象取引よりも、調査対象取引に直接的で密接な関係にある」と規定していますが、「必ずしも(外部比較対象取引より)信頼できるとは限らない」という認識も示しています。

市販されているデータベースを利用する場合、改定案は、こうしたデータベースは取引ごとのデータというよりも、企業全体のデータを比較するものであることに留意するように指摘しています(取引ごとのデータは入手困難であるため)。また、改定案は、「市販されているデータベースの利用を認めることは、データの量をデータの質よりも重視することを意味するものではない」とし、さらに、国外の比較対象企業が受け入れら

れる可能性もあることを指摘しています。ただし、複数の国を含む特定の地域単位で比較対象企業を検索する方法は、明確に否定しています。

最後に、改定案は、第三者取引情報(いわゆるシークレットコンパラブル)に関して、「納税者が自らの立場を弁護し、裁判官の効果的な訴訟指揮を確保するために、税務当局が国内法の守秘義務の範囲内で、納税者にシークレットコンパラブルに関する情報を開示できる場合以外は」、第三者の納税者に対する調査などから得られる情報に基づいて、移転価格を算定することは公正ではないと規定しています。

日本の移転価格の実務への影響

改定案の第3章における比較可能性の記述は、現行行われている日本の移転価格調査の実務とおおむね整合したものとなっています。したがって、日本ではこの点についての法令の改正は必要とされないであろうと考えられます。

改定案第3章の中で日本の法令や実務と矛盾するのは、シークレットコンパラブルの適用を明確に否定した点です。日本では、シークレットコンパラブルを適用する事例が最近減少していますが、措置法第66条の4第9項と、同第68条の88第8項の規定は依然として存置されています。さらに、2007年12月7日の東京地方裁判所の判決は、納税者に対する更正処分において税務当局がシークレットコンパラブルを使用することを支持しています¹。したがって、現実的には、日本の税務調査においてシークレットコンパラブルが使用されるリスクは残されているといえます。

改定案第3章のシークレットコンパラブルの使用の禁止を日本へ導入するか否か、また、どのような形で導入するのかについても、日本の当局から見解は示されていません。

3. 取引単位利益法の適用

現行の第2章に新たにパートIIIが追加され、取引単位営業利益法に適用される比較可能性の基準や利益分割法の適用に関する指針等、取引単位利益法の適

用に関する追加的な指針が盛り込まれています。

利益分割法の適用については、改定案は、取引の当事者間で分割すべき利益を算定する場合に、会計慣行や通貨を統一する必要性を指摘しています。また、合算利益を分割するための配分キーとして、資産、資本および費用に基づく配分キー(ペリーレシオを含む)が適用可能であることを認めるとともに、配分キーの選定は、事案の事実と状況に応じ、かつ、「移転価格そのものから合理的に独立したもの²」であり、「合理的に信頼できる比較対象企業のデータで立証できるもの」でなければならないことを強調しています。さらに、分割基準は「赤字の年度も含めて、当該移転価格設定期間を通して一貫して」適用すべきであると明記しています。

改定案は、両方の当事者側から二面的に分析する移転価格算定方法の適用を検討する場合には、取引当事者である納税者と国外関連者の双方の財務情報等、分析に必要な全ての情報を、納税者が税務当局に提供することになると規定しています。しかし、改定案は、一方の当事者側だけから分析する一面的な移転価格算定方法が最も適切であると判断され、かつ検証対象者が国内の納税者である場合には、「税務当局には、一般に、国外関連者の財務データ提供を要請する理由はない」(新設パラグラフ3.22)と規定しています。

日本の移転価格の実務への影響

改定案に盛り込まれた取引単位利益法の一般的な議論は、日本の移転価格の実務と一致しています。ただし、改定案が、合算利益の配分キーについて、明確に、資産や資本(あるいは費用等)に基づく配分キーに言及している点において、日本の制度と異なっているということが言えます。国税庁による2004年5月10日付事務連絡の想定問答の問10³では、資産を基準とする配分キーの使用は明確に否定されています。したがって、資産に基づく配分キーを導入するには、法令の変更が必要となります。

さらに、改定案は、一方の当事者側だけから分析する一面的な移転価格算定方法では海外関連者の財

¹ 原告は、この東京地方裁判所の判決を不服とし控訴しました。東京高等裁判所は別の争点について原告の主張を認め逆転判決を下しましたが、シークレットコンパラブルについては判示しませんでした。

² 言い換えれば、「配分キーは、関連者向けの売上高のような関連者間取引に関するデータでなく、第三者向けの売上高のような客観的なデータによるべきである」との趣旨

³ 情報公開法に基づき入手

務データを必要としない、としています。この規定は、移転価格調査と事前確認制度(APA)に関する2001年6月1日付移転価格事務運営要領2-4(1)ハおよび5-3(1)ト、ならびに、法人税確定申告書別表17(4)による情報開示の要請と矛盾することになります。日本のこれら3つの規定によれば、選定した移転価格算定方法にかかわらず、国外関連者の財務情報が必要とされます。加えて、上記の情報開示の要請に応じない場合には、税務当局により、税務調査においては、措置法第66条の4第7項または第68条の88第6項を発動して推定課税が行われるか、あるいは、事前確認審査では、事務運営要領の5-14(1)ロに基づき、不確認とされる恐れがあります。

この点についても、日本の当局からは、改定案を法令や実務へ導入するか否か、また、どのような形で導入するかについて、具体的な見解は公表されていません。ただし、国外関連者の財務情報に関しては、法令の改正は必要とされないであろうと考えられます。それは、(1)上記に掲げた改定案の新設パラグラフ3.22では、「一般的に」という文言が使用されていること、また、(2)日本の税務当局は、国外関連者の財務情報を提供しない納税者に対して処罰的な取り扱いをするかどうかについて、大幅な裁量の余地を既に有していると考えられることによります。

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

1. はじめに

2009年4月21日、第171回国会において、外国為替及び外国貿易法の一部を改正する法律案が成立しました。これまでも外国為替及び外国貿易法(外為法)は数々の改正を重ねてきていますが、今回の改正は安全保障貿易管理の強化を目的としており、これは1987年に日本企業によるココム規制違反事件をきっかけとして輸出の管理強化を図る外為法改正が行われて以来の改正となります。本稿では、22年ぶりとなります安全保障輸出管理の強化に関連する外為法の改正について解説します。

2. 外為法改正の概要

今回の外為法改正は、近年の情報技術の高度化および人的交流の拡大に伴い、大量破壊兵器などの開発等に関連する貨物や技術の海外への流出の懸念が増大していることから、安全保障貿易管理を厳格に実施することを目的として改正されました。主なポイントは次の四点です。

- ・役務取引規制の見直し(外為法第25条第1項から第3項)
- ・仲介取引規制の拡大(外為法第25条第4項から第

6項)

- ・輸出者等遵守基準の新設(外為法第55条の10から12)
- ・罰則の強化(外為法第69条の6他)

1) 役務取引規制の見直し(外為法第25条第1項から第3項)

外為法改正前においては、居住者および非居住者との間の役務取引において規制が行われていたましたが、2009年11月1日から、居住者・非居住者を問わず国外に規制対象技術を提供する行為、および国内において居住者が非居住者に対し規制対象技術を提供する行為、が規制の内容とされました。

これまでの役務取引における居住者・非居住者という区分に基づく規制にも一定の合理性はありましたが、居住者から非居住者またはその逆の身分変更が容易であり、輸出許可を取るべき時点の判定が曖昧となりがちであったことならびに日本国内で非居住者が何らかの方法により入手した規制技術に対し、国外への持ち出しを制限する方法が無い等、本来の法目的の確保が困難であったため、今回の法改正の運びとなりました。

更に、改正前の条文における規制技術内容は、「国際的な平和及び安全の維持を妨げることとなると認め

改正後	改正前
<p>(役務取引等)</p> <p>第二十五条 国際的な平和及び安全の維持を妨げることとなると認められるものとして政令で定める特定の種類の貨物の設計、製造若しくは使用に係る技術(以下「特定技術」という。)を特定の外国(以下「特定国」という。)において提供することを目的とする取引を行おうとする居住者若しくは非居住者又は特定技術を特定国の非居住者に提供することを目的とする取引を行おうとする居住者は、政令で定めるところにより、当該取引について、経済産業大臣の許可を受けなければならない。</p> <p>2 (略)</p> <p>3 経済産業大臣は、次の各号に掲げる場合には、当該各号に定める行為をしようとする者に対し、政令で定めるところにより、当該行為について、許可を受ける義務を課することができる。</p> <p>一 第一項の規定の確実な実施を図るため必要があると認めるとき、同項の取引に関する次に掲げる行為</p> <p>イ 特定国を仕向地とする特定技術を内容とする情報が記載され、又は記録された文書、図画又は記録媒体(以下「特定記録媒体等」という。)の輸出</p> <p>ロ 特定国において受信されることを目的として行う電気通信(電気通信事業法第二条第一号に規定する電気通信をいう。以下同じ。)による特定技術を内容とする情報の送信(本邦内にある電気通信設備(同条第二号に規定する電気通信設備をいう。)からの送信に限る。以下同じ。)</p> <p>二 (略)</p>	<p>(役務取引等)</p> <p>第二十五条 居住者は、非居住者との間で次に掲げる取引を行おうとするときは、政令で定めるところにより、当該取引について、経済産業大臣の許可を受けなければならない。</p> <p>一 国際的な平和及び安全の維持を妨げることとなると認められるものとして政令で定める特定の種類の貨物の設計、製造又は使用に係る技術(以下「特定技術」という。)を特定の地域において提供することを目的とする取引</p> <p>二 (略)</p> <p>2 (略)</p> <p>(新設)</p>

られるものとして政令で定める特定の種類の貨物の設計、製造若しくは使用に係る技術(特定技術)との規定が行われていましたが、その提供方法については定めがありませんでした。今回の改正において、特定技術が記載された文書、図画または記録媒体の輸出および 特定技術を内容とする電気通信事業法第二条第一号に規定する電気通信であることが具体的に定められました。このことにより、 においては特定技術を記載した文書、図画又は記録媒体等の有形物の輸出行為、 については無形の技術情報の送信行為が規制の対象であることが明確に示されました。(表1参照)

なお、電気通信事業法第二条第一号における規定は次のとおりです。

第二条(定義) この法律において、次の各号に掲

げる用語の意義は、当該各号に定めるところによる。

一 電気通信 有線、無線その他の電磁的方式により、符号、音響又は映像を送り、伝え、又は受けることをいう。

通信機器を用いて行う、特定技術を提供する総ての行為、すなわちメール、Fax、電話およびサーバーアクセス等が規制の対象となっています。

2) 仲介取引規制の強化(外為法第25条第4項から第6項)

改正前においては、外国相互間の貨物の移動を伴う貨物の売買に関する取引が「仲介貿易取引」と定められていました。しかしながら、今回の改正において、居住者が関与する仲介貿易における貨物の移動だけ

ではなく技術提供も対象となり、取引に関しても売買に限定せず、貸借または贈与等による取引についても規制対象となりました。規制の内容は次のとおりです。

輸出貿易管理令別表第一の一の項(武器)に該当する貨物および外国為替令別表の一の項(武器)に該当する技術

輸出貿易管理令別表第一の二の項から一六の項に該当する貨物又は外国為替令別表の二の項から一六の項に該当する技術であって、船積地域と仕向地の双方が非ホワイト地域であって、核兵器等の開発等のために用いられる虞があるもの

輸出貿易管理令別表第一の二の項から一六の項に該当する貨物又は外国為替令別表の二の項から一六の項に該当する技術であって、船積地域と仕向地の双方が非ホワイト地域であって、経済産業大臣から許可申請をすべき旨の通知を受けた場合

3) 輸出者等遵守基準の新設(外為法第55条の10から12)

これまで輸出管理社内規程は、包括輸出許可取得の条件としての整備および経済産業省への届出が定められており、その他の企業に対しては、輸出管理社内規程の整備および届出は任意事項として取り扱われてきましたが、今回の外為法改正により、経済産業大臣は、輸出者等遵守基準を定め、業として「貨物を輸出しようとする者」および「技術を提供しようとする者」(輸出者等)は当該輸出者等遵守基準に基づき輸出等を行わなければならない旨規定が行われました。(表2参照)

外為法そのものにおいては、輸出者等遵守基準を制定するとのみ規定されており、具体的な貨物および技術の範囲に関しては「特定重要貨物等を定める省令」において、また輸出者等遵守基準の内容に関しては「輸出者等遵守基準を定める省令」において各々定められる予定です。

現時点で公表されているそれぞれの省令の内容は次のとおりです。

特定重要貨物等を定める省令における特定重要貨物

・輸出貿易管理令別表第一の一から一五まで

の項の中欄に掲げる貨物

・外国為替令別表の一から一五までの項の中欄に掲げる技術

輸出者等遵守基準を定める省令の内容

[全ての輸出者等]

輸出をしようとする貨物および提供しようとする技術が特定重要貨物等に該当するかどうかの確認(該非確認)を行うための責任者(該非確認責任者)を選任することおよび輸出管理関係法令の規定を遵守するために必要な指導を行うこと。

[特定重要貨物等輸出者等]

輸出管理社内体制の整備(9項目)

本稿作成時点において、「特定重要貨物等を定める省令」および「輸出者等遵守基準を定める省令」に対するパブリックコメントの募集・結果の公示が行われたところであり、輸出者等が具体的にどのように当該基準を定め、また運用していくかについては、2010年4月1日からの施行に向けて順次経済産業省による決定および公示を待つこととなりますが、既存の輸出管理社内規程(コンプライアンスプログラム、CP)および企業概要・自己管理チェックリストとの整合性を図りながら運用されていくことが見込まれます。

表2

第六章の三 輸出者等遵守基準

(輸出者等遵守基準)

- 第五十五条の十 経済産業大臣は、経済産業省令で、第二十五条第一項に規定する取引又は第四十八条第一項に規定する輸出(以下「輸出等」という。)を業として行う者(以下「輸出者等」という。)が輸出等を行うに当たって遵守すべき基準(以下「輸出者等遵守基準」という。)を定めなければならない。
- 輸出者等遵守基準は、第二十五条第一項に規定する取引によって提供しようとする特定技術又は第四十八条第一項の特定の地域を仕向地として輸出をしようとする同項の特定の種類の貨物が特定重要貨物等に該当するかどうかの確認に関する事項その他当該取引又は輸出を行うに当たって遵守すべき事項について定めるものとする。
 - 前項の「特定重要貨物等」とは、特定技術又は第四十八条第一項の特定の種類の貨物であって、その特定国における提供若しくは特定国の非居住者への提供又はその同項の特定の地域を仕向地と

する輸出が国際的な平和及び安全の維持を特に妨げることとなると認められるものとして経済産業省令で定めるものをいう。

- 4 輸出者等は、輸出者等遵守基準に従い、輸出等を行わなければならない。

する政令、省令および通達の改正を行っています。このことは、大量破壊兵器などの開発等に関連する貨物や技術の流出懸念が高まっていることに対する国際的な管理強化要請への意思表示と考えられます。今後、輸出者等における的確な輸出管理体制の構築が求められることとなります(表3参照)。

3) 罰則の強化(外為法第69条の6他)

2009年11月1日より、従来の罰則の上限が引き上げられ、また不正手段による許可取得その他新設事項に対する罰則が設定されることとなりました(表3参照)。また、法人に対する公訴時効についても、外為法第72条第3項が新設されたことにより、違反行為者にかかわる公訴時効に準拠し延長が行われました。書類の保存期間も時効に合わせて設定されていますので注意が必要となります。

3. 今後の展望

今回の安全保障貿易管理強化においては、省令や通達ではなく、外為法自体の改正を行った上で、関連

表3

	対象取引(根拠規定)	罰 則		
		懲役	罰金	
貨物輸出	無許可貨物輸出 (第69条の6第1項2号)	7年以下	700万円以下 (若しくは価格の5倍以下)	引き上げ
	無許可核兵器等関連貨物輸出 (第69条の6第2項2号)	10年以下	1000万円以下 (若しくは価格の5倍以下)	新設
技術取引	無許可技術取引 (第69条の6第1項1号)	7年以下	700万円以下 (若しくは価格の5倍以下)	引き上げ
	無許可核兵器等関連技術取引 (第69条の6第2項1号)	10年以下	1000万円以下 (若しくは価格の5倍以下)	新設
	無許可技術書面・記録媒体輸出、国外送信 (第69条の7第1項2号)	5年以下	500万円以下 (若しくは価格の5倍以下)	新設
仲介取引	無許可仲介取引 (第69条の6第1項1号)	7年以下	700万円以下 (若しくは価格の5倍以下)	引き上げ
	無許可核兵器等関連貨物仲介取引 (第69条の6第2項2号)	10年以下	1000万円以下 (若しくは価格の5倍以下)	新設
その他	行政制裁違反 (第70条第1項19号、31号)	3年以下	100万円以下 (若しくは価格の3倍以下)	-
	不正手段による許可取得 (第70条第1項33号)	3年以下	100万円以下 (若しくは価格の3倍以下)	新設
	輸出者等遵守基準違反 (第71条第10号)	6月以下	50万円以下	新設

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)

2009年4月28日、東京地方裁判所は、関連会社の債務を株式に転化する、いわゆるデットエクイティスワップ(DES)、ならびに、関連会社への債権を対価とする自己株式の譲渡、の課税関係につき、これらを一体的な取引行為とはみなさず、民法上の混同が生じることにより債務消滅益が認識される旨、判示しました。本判決は、特にこれまで議論の多かったDESの課税関係を判断する上で注目すべき判決であると言えます。

なお本件では、役員報酬の仮装経理についても争われていますが、本稿では、DESおよび自己株式の譲渡による債務消滅益の認定に焦点を絞って解説します。

1. DESによる債務消滅益の認定

(1) 事実

原告の関係会社であるA社はドイツ銀行から162,000,000円で譲り受けた原告に対する債権(券面額430,442,435円)を、原告である債務者会社に対し、2002年2月28日を払込期日として現物出資し、債務者会社株式の80万株(1株あたりの発行価額538円)を引き受けることに合意しました。同年3月1日付けで債権者会社A社への第三者割当増資が行われ、いわゆるDESにより、債務が株式に転化されました。

本件DESについて、処分行政庁は、関係会社A社

からの現物出資は適格現物出資に該当するものとして、被現物出資法人である原告における債権の取得価額はA社の現物出資直前の簿価相当額の162,000,000円であり、混同¹によって消滅した債権の券面額430,442,435円のうち、当該取得価額を超える部分(268,442,435円)については債務消滅益として益金に算入すべきとして、2005年6月29日付けで更正処分を行いました。(図1)

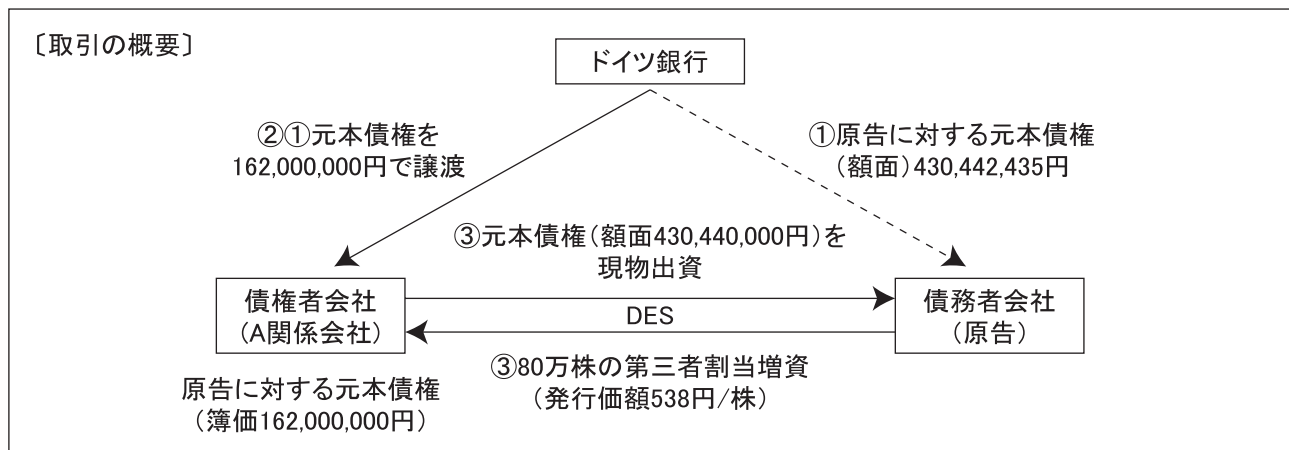
(2) 原告の主張

原告は、DESを現物出資と混同に分解しなければならないという必要性はなく、当事者の意思に反してそのように分解し得る許容性の根拠や契機は民商法等には何ら存在しないとして、DESを1個の取引行為として資本等取引に該当するとし、債務消滅益は発生しないと主張しました。また、原告は債権の評価額につき、券面額で評価すべきと主張し、上記更正処分の取消しを請求しました。

(3) 裁判所の判断

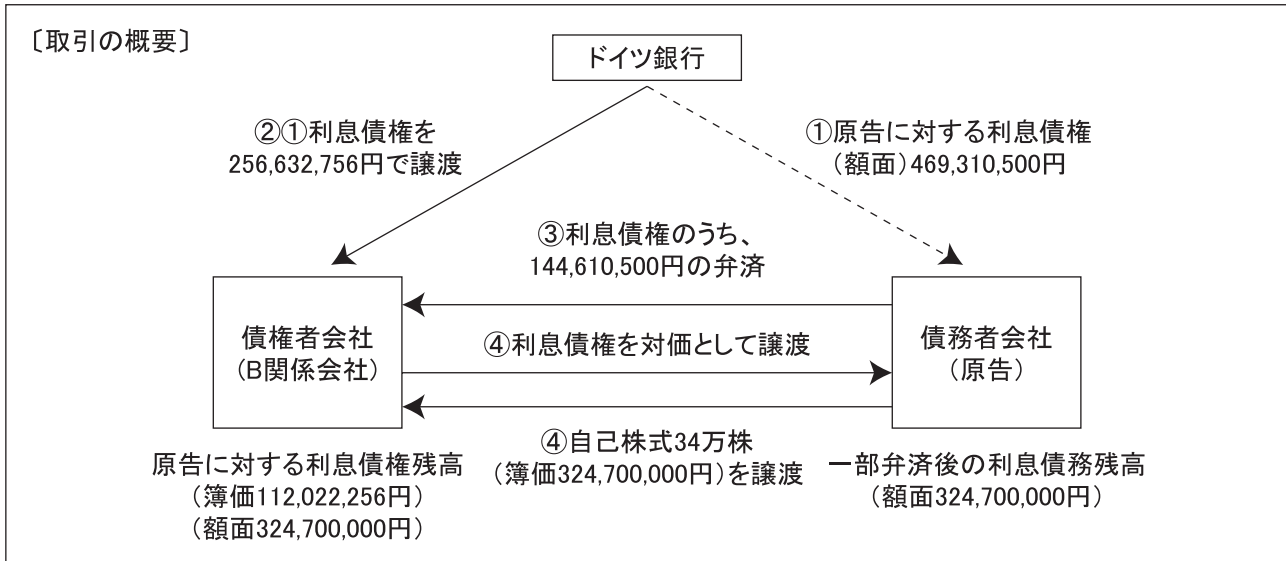
東京地方裁判所は、法令上、DESを直接実現する制度について何ら規定が設けられていない以上、既存の法制度を利用するほかなく、既存の法制度を利用する以上は既存の法制度を規律する関係法令の適用を免れることはできないとした上で、DESは、会社債権者の債務者会社に対する債権の現物

図1



¹ 債権の消滅原因のひとつ。「債権及び債務が同一人に帰属したときは、その債権は、消滅する。」(民法第520条本文)

図2



出資、
混同による債権債務の消滅、
債務者会社の新株発行および会社債権者の新株引受け

という各段階の過程を経る必要があります、それぞれの段階において、各制度の規律する関係法令の規制を受けるとしました。すなわちDESは、複数の各段階の過程によって構成される複合的な行為であり、これらをもって一つの取引行為とみることができないと判断した上で、上記の混同の過程においては、資本等の金額の増減は発生しないので、資本等取引に該当するとは認められませんでした。

また、本件DESにより取得した債権の価額については、本件現物出資が適格現物出資であれば、被現物出資法人に移転をした資産および負債の適格現物出資の直前の帳簿価額による譲渡をしたものとして、内国法人の各事業年度の所得の金額を計算することになるのであって、会社法制上、一般に現物出資対象債権の評価を券面額または評価額のいずれで行うかという議論は、法人税法上、適格現物出資における現物出資対象債権の価額の認定には影響を及ぼさないとした上で、本件現物出資は適格現物出資に該当するため、現物出資対象債権の評価方法(券面額または評価額)に関する議論は関係会社A社より取得した債権の価額には影響しないとしました。

これらの理由により裁判所は、本事案につき、行政処分庁の処分は適法であるとして、原告の請求を棄却しました。

2. 自己株式の譲渡による債務消滅益の認定

(1) 事実

原告の関連会社である債権者会社B社は、ドイツ銀行から256,632,756円で取得した原告である債務者会社に対する利息債権(額面469,310,500円)のうち、債務者会社から弁済を受けた144,610,500円を差し引き後の残高(324,700,000円)を対価として、2004年4月30日、債務者会社からその自己株式34万株(帳簿価額324,700,000円)の譲渡を受けました。

本件自己株式の譲渡について、処分行政庁は、自己株式の譲渡対価として取得した利息債権の価額は、直近の取引価額等からみて、債権者会社B社がドイツ銀行から当該利息債権を取得したときの対価の額から債務者会社から一部弁済を受けた金額を控除した112,022,256円と認められ、混同によって消滅した利息債権の額面額324,700,000円のうち、当該対価の額を超える部分の金額(212,677,744円)は債務消滅益として益金に算入すべきとして、更正処分を行いました。(図2)

(2) 原告の主張

原告は、自己株式の処分は損益取引ではなく資本等取引であり、自己株式の処分について債務消滅益を認定することは違法であるとし、民商法上、一つの取引である本件自己株式の譲渡取引を、何らの根拠なくその譲渡金額を合意とは別の金額であるとした上で、独自の解釈に基づき2つに分解し、一つの部分は資本等取引でありその他は損益取引であるとする

は不当であると主張しました。また原告は、行政処分庁が認定した譲渡対価について、全く時価からかけ離れた低すぎる価格であるとし、譲渡対価は324,700,000円であると主張して、上記更正処分取消しを請求しました。

(3) 裁判所の判断

東京地方裁判所は、本件自己株式の譲渡およびその対価としての本件利息債権の譲受けそのものは資本等取引であるが、混同による債務の消滅自体は資本等取引には該当せず、損益取引と解されるので、これに基づく経済的利益につき債務消滅益を認定することは違法ではなく、本件利息債権の原告への移転およびその消滅の各過程は、私法上も、

原告が関係会社B社に本件自己株式を譲渡し、その対価としてB社が原告に対し本件利息債権を譲渡する旨の合意、
本件利息債権と本件利息債務が同一人である原

告に帰属したことに基づく混同による消滅の2段階の各過程に分解されるものであり、上記およびを併せて民商法上一つの取引とみることはできないとして、混同により消滅した債務の額を債務免除益として認定することは、公正妥当な企業会計原則および法人税法に反するものではないと判断しました。

また、当該自己株式の譲渡対価として取得した債権の時価については、債権者会社がドイツ銀行から当該利息債権を譲り受けて間もなく自己株式の譲渡が行われたことから勘案して、ドイツ銀行の譲渡価格から譲渡直前の弁済額を控除した額がこの時価に相当するものと認められると判断した上で、株価との関連を勘案しても、処分行政庁の認定した本件利息債権の時価が低額過ぎるとは認め難いとしました。

上記の理由から裁判所は、行政処分庁の処分は適法であるとして、原告の法人税更正処分取消請求を棄却する判決を下しました。

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

2009年12月18日、日本およびオランダの財務省は、両国間が新しい租税条約について基本合意に至った旨を発表しました。この新条約は1970年に署名された現行の日蘭租税条約を改定するものです。

オランダ財務省の報道発表によると、新条約は2010年初夏に日本およびオランダ両国の権限ある当局者により署名されるようになっており、それまでに新条約の内容が公表されると見込まれています。また新条約は2011年1月1日より適用開始になることが予定されているということです。

1. 公表された日蘭租税条約の改定内容

新条約は源泉税の軽減および免除と租税回避の防止策のバランスを保つ内容となっています。日本の財務省により公表された新しい源泉税率は次のとおりです。

	配当		利子	使用料
	親子間(持株比率)	その他		
現行条約	5% (25%以上)	15%	10%	10%
新条約案	免税 (50%以上)	10%	免税 (金融機関等)	免税
	5% (10%以上)		10% (その他)	

上述の事項の他、新条約に関する詳細は未だ公表されておりません。

2. 最近の日本の租税条約の改定における動向

上述のオランダとの租税条約の改定、および同じく昨年概要が公表されたスイスとの租税条約の改定などは、各国における最近の条約の傾向に即した内容に改定していこうとする日本サイドの取り組みのあらわれと言えます。近年の米国(2003年)、英国(2006年)、フランス(2007年)およびオーストラリア(2008年)との租税条約の一連の改定内容を見ると、次のような傾向が認められます。

(1) 新条約で源泉税の軽減ないし免除を定める

- ・実質的な支配株主である場合(一般に50%持分保有)、配当支払いに対する源泉税は免除となっています。この免税措置は、日本企業が海外で得た利益を日本に還流することを促進するものであり、昨年度の日本の税制改正で導入された外国子会社配当益金不算入制度ともつながっています。
- ・外国金融機関に対する利子の支払いに伴う源泉税を免除しています。この免税措置は一定の公社債の利子の支払いに対する源泉税を免除する今年度の税制改正案にもつながっています。なお公社債以外の他の利子の支払いに伴う源泉税は原則10%の税率が維持されています。
- ・使用料支払いに対する源泉税を免除していません。ただしオーストラリアとの租税条約では例外的に5%の源泉税が課されています。

(2) 条約の特典を外国年金基金にも与えている

特別条項が条約上設けられ、その居住国で非課税である年金基金についても租税条約を利用することができ、租税条約適用の特典を受けられるとされています。ただし、オーストラリアの年金についてはオーストラリアで課税対象(軽減税率適用)になりますので、年金基金についての特別条項を設けておらず、通常の居住者ルールが適用されます。

これらの条項は日本と上述の国々との間の相互投資の促進に貢献すると期待されています。

(3) 租税条約の不適切な利用を防ぐために多くの租税回避行為防止条項を定める

- ・最近改定のあった租税条約にはそれぞれ条約適用による特典を享受することの制限条項(LOB条項)が設けられています。それぞれの特典制限条項を踏まえ、法人は条約の特典を受けられるように(特典制限条項の適用を受けないように)、居住地国での事業実態を有し、取引当事者間の親子資本関係の存在ないし親会社が上場企業などの関係が存在する必要があります。また特典制限条項には、上述の要件を

満たさない場合でも、同じ特典を得ることのできる他の条約締結国の居住者によって保有されている法人の場合は、一定の要件の下、当該法人に特典を受ける権利を与える救済規定を設ける傾向にあります(派生的受益要件)。これは例えば、A国とB国の居住者間で取引が行われる際に当該B国居住者が両国間の租税条約に定める特典を得るための適格要件を満たさない場合であっても、B国居住者の親会社がC国の居住者で、A国とC国との間に同様の租税条約が締結されており、当該親会社がその条約上の適格要件を満たす場合には、上述のB国居住者を特典制限条項の適用対象外とするものです。なお、特典制限条項は原則として源泉税や株式譲渡により認識されるキャピタルゲインの免除に関して適用されるものであり、必ずしも全ての条約上の特典に適用になるものではありません。

- ・匿名組合よりパートナー(匿名組合員)が得る所得については標準的な租税条約では規定がなく、条約上の「その他の所得」条項の適用を受けることになります。そのため当該所得に対する課税権が日本サイドにあることを明らかにすべく、特別条項が条約上設けられるようになっています。

- ・最近改定のあった租税条約には、日本法人が軽減税率が適用となる法人に配当、利子もしくは使用料を支払い、それら配当、利子もしくは使用料をそのまま高い税率が適用となる別の法人に支払う場合に条約上の特典の適用を否認しようとするいわゆる導管防止規定が設けられています。

これらの概要は、近年日本が締結した租税条約に見られる動向のいくつかを述べたもので、新日蘭租税条約で規定されると想定され得る条項を例示したものに過ぎません。一般的に租税条約には詳細かつ複雑な条項があり、これが上述の改定された各租税条約の間の相違ももたらしています。個々の条約を個別の事例ごとに分析されることを強くお勧めいたします。

バックナンバー

Global Tax Highlights

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 中国 新移転価格ガイドラインの公布について
- アジア編 「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APA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)
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
- 判例編 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)

その他出版物

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

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

投資ストラクチャーの税務(五訂版)

出版社:税務経理協会

定価:4,620円

2009年12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

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

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

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

信託の税務

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

欧州付加価値税ハンドブック

- 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

持株会社の実務(第5版)

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

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

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

中国投資リスクマネジメント

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

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

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

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 - 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：林 幹

〒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

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

発行日：2010年2月発行