

本号より、「Global Executive Tax Summary (Gets)」は 「Global Tax Highlights」となりました

税理士法人プライスウォーターハウスクーパースの定期刊行物として、日本の税務ニュースに加え国際税務ニュースや解説を日本語と英語にてご紹介しております「Global Executive Tax Summary (Gets)」が、本号より名称を改め「Global Tax Highlights」となりました。

今後も税務関連のさまざまな情報をご紹介してまいりますので、どうぞよろしくお願い申し上げます。

2008年2月

税理士法人プライスウォーターハウスクーパース

"Global Executive Tax Summary (Gets)" changed the name to "Global Tax Highlights" from this issue

"Global Executive Tax Summary (Gets)", a periodical publication issued by Zeirishi-Hojin PricewaterhouseCoopers and providing commentary on global tax developments in both English and Japanese, changed the publication name to "Global Tax Highlights" starting with this issue.

We will continue to introduce various tax topics and current developments in "Global Tax Highlights".

February 2008

Zeirishi-Hojin PricewaterhouseCoopers

目次

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	2
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	5
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	7
欧州編	課税ベースの拡大—「支払利息損金算入制限」の導入—	10
金融編	リース取引に関する平成19年度税制改正	13
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	15
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	17
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)	19
バックナンバー		44

Index

JAPAN	Overview of Tax Implications for Triangular Mergers and Issues	21
ASIA	Taxation Aspects of Beijing 2008 Olympic Games	25
North America	Recent State Tax Law Updates in the United States including New Michigan Business Tax and Texas Gross Margin Tax	28
Europe	Increase of the Tax Base for Tax assessments by Introduction of the New Interest Stripping Rules	31
Finance	2007 Tax Reform in relation to Lease Transactions	34
Transfer Pricing	"APA Program Report 2007" Released by the National Tax Agency and Recent Developments in the Mutual Agreement Procedures Accompanying Advance Pricing Arrangements	36
Customs	Customs Issues for Tax and Accounting Executives - Installment #6 Revision of the Administrative Instruction with regard to Article 4 of the Customs Tariff Law	39
Tax Case	US LLC's Tax Atatus for Japanese Tax Purposes (Decision of Tokyo High Court on October 10, 2007)	42
Back issues		52

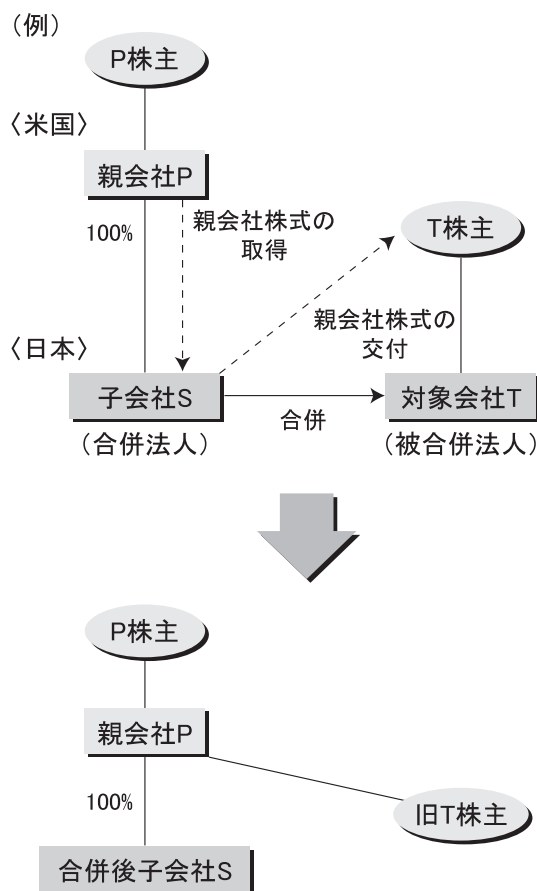
日本編

三角合併における課税関係の概要と実務上の検討事項

平成19年5月1日、会社法上、合併等対価の柔軟化が解禁となりました。すなわち、吸収合併、吸収分割および株式交換において、対価が被合併法人等の株式に限定されることはなくなりました。これに伴い、法人税法においても平成19年度の改正により、吸収合併、吸収分割、および株式交換の税制適格要件が見直されました。下記では、このうち、吸収合併について見ていくこととします。

1. 三角合併とは

三角合併とは、合併等対価の柔軟化により合併法人の親法人株式を被合併法人の株主に交付する合併です。三角合併により、合併法人の親法人は金銭を使わずに合併後の法人を保有することが可能となります。下図は、米国の親会社P社が日本のT社を買収する場合です。



2. 三角合併と課税関係

(1) 従来の課税関係

上記の三角合併は、平成19年度改正前の法人税法に当てはめると、合併の対価として被合併法人株式以外の合併法人の親法人株式を交付するため税制非適格となり、被合併法人における合併法人への資産・負債の移転は時価譲渡として取り扱われ、被合併法人に当該資産・負債についての譲渡損益が計上されることとなります。また、非適格のため、被合併法人の利益積立金が合併法人に引継がれず、被合併法人の株主に対するみなし配当が生じてしまいます。さらに、被合併法人の株主は、合併法人の親法人株式を対価に被合併法人株式を譲渡したと取扱われ、譲渡損益(算定上、譲渡対価からはみなし配当は控除されます)も生じることになってしまいます。

(2) 三角合併等(三角合併、三角分割および三角株式交換)についての平成19年度改正の主な改正点の概要

① 適格要件のうちの対価要件の拡充

平成19年度の改正により、適格要件のうち、交付する対価の種類が広がり、被合併法人等の株主への対価として、合併法人等の親法人株式も含まれることとなりました。ただし、この親法人は、合併等の直前に合併法人の株式を直接100%(自己株式は除きます)保有し、かつ、合併等の後に、この直接100%の保有関係(自己株式は除きます)が継続する見込みがあることが必要です(法法2①十二の八等、法令4の2①等)。なお、被合併法人等の株主の被合併法人等株式の譲渡損益の繰延べ要件の交付される対価の範囲にも、合併法人等の親法人株式(ただし、上記の直接という要件はありません)が含まれることとなりました(法法61の2②等、法令119の7の2)。

ここで留意すべきは、交付する対価として、合併法人株式と親法人株式の両方を交付する場合は、非適格として取扱われ、かつ、被合併法人等の株主の譲渡損益の繰延べもされないことです。

② 共同事業を行うための合併等における適格要件のうちの事業関連性要件の明確化

事業関連性について、従来は必ずしも明確でなかったものを、三角合併等に伴う改正を機に明確にされました。具体的には、次に掲げる要件のすべてに該当するものである場合には、被合併法人等の被合併事業等と合併法人等の合併事業等は、相互に関連するものに該当するものとされました(法規3①、③)。前ページの図における子会社Sと対象会社Tの事業関連性の基準となるものです。特に子会社Sが単なるT社買収の受け皿会社である場合には、事業関連性はないこととなりますが、事業関連性があるといえるには、どのようなことが必要であるかが明確にされたわけです。

(イ) 合併等*の直前において合併当事法人が以下の要件をすべて充足していること

- a. 事務所、店舗等の固定施設の存在
- b. 従業者の存在
- c. 事業の遂行(次のいずれか)
 - ・商品の販売等(継続)
 - ・広告、宣伝による勧誘等
 - ・市場調査
 - ・許認可等の申請、保有
 - ・知的財産権の出願、登録、所有
 - ・資産の所有または賃借

(ロ) 合併等*の直前において合併当事法人がいずれかの関係を充足していること

- a. 事業が同種
- b. 事業にかかわる商品、役務等が同一または類似
- c. 合併後に被合併事業の経営資源等を活用

*合併、分割、株式交換、現物出資について適用されます。

③ 外国親法人株式が非居住者の株主に交付される場合の有価証券譲渡損益課税

三角合併等において、被合併法人等の非居住者・外国法人株主が外国親法人株式の交付を受けるときに下記のような一定の場合には、三角合併等の時に被合併法人等株式の譲渡益に対して課税が生じます。

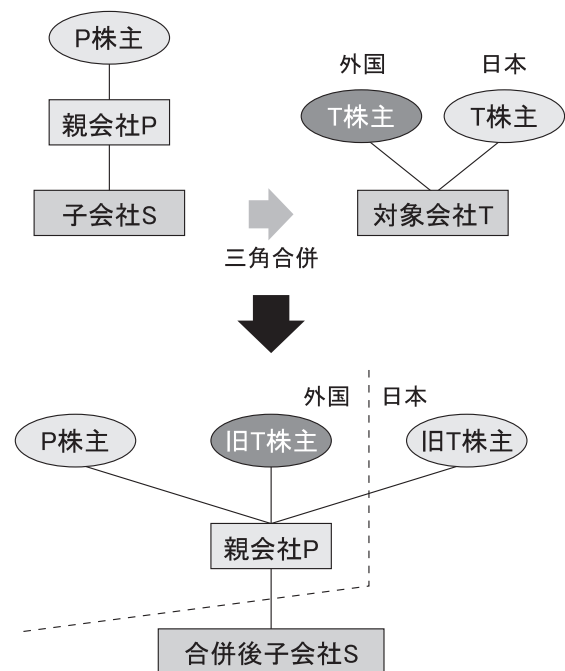
(イ) 事業譲渡類似(買収対象の日本企業の発行済株式の25%以上を有する者が、その日本企業の発行済株式の5%以上を譲渡した場合)

(ロ) 不動産化体株式(総資産の50%以上が不動産関連法人(法人の有する資産の総額のうち、国内にある土地等、不動産関連特定信託の受益権、他の不動産関連法人等の株式の価額の合計額の占める割合が50%以上である法人)の

株式等)

ただし、租税条約によって、このような譲渡益が免税とされている場合が多いので留意が必要です。

また、わが国に恒久的施設を有する非居住者・外国法人株主が、国内において行う事業にかかわる資産として保有する株式については、居住者・内国法人株主と同様に課税が繰り延べられます。ただし、その外国親法人株式を外国に移管した場合は、その時に譲渡があったものとして課税されます。



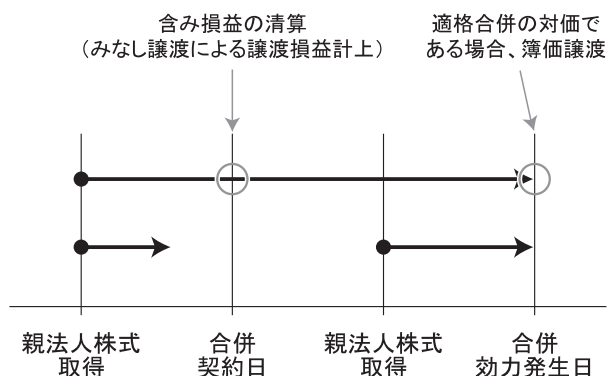
④ 合併等の当事法人が契約日に親会社株式を保有していた場合の有価証券のみなし譲渡損益課税

合併法人等が適格合併等の対価として交付する親会社株式は、その帳簿価額により譲渡したものとして課税されます(法61の2⑦⑧⑩)。

ただし、法人が合併等の対価として親法人株式を交付する場合において、その合併等契約日において保有する親法人株式について、その契約日に時価による譲渡と取得をしたものとして、それまでの含み損益を精算することとなります(法61の2 22、法令119の11の2)

なお、上記の合併等契約日において保有する親法人株式には、契約日後に適格合併等により、合併法人等として被合併法人等から移転を受けた資産に含まれていた親法人株式および被合併法人等の株主として旧株の譲渡損益の計上が繰り延べられる合併等

の対価として交付を受けた親法人株式が含まれることに留意が必要です(法令119の11の2②)。この場合は、移転を受けた日に、時価による譲渡と取得をしたものとして、それまでの含み損益を精算することとなります。



(3) 平成19年度改正における三角合併等についての国際的な租税回避取引の防止規定の創設(この規定は、平成19年10月1日以後に行われる合併等または平成19年10月1日以後に外国法人を通じてその内国法人の持分の80%以上を保有される法人(下記④.の場合)について適用されません。)

① 軽課税国の親法人株式を対価とする三角合併等の適格性否認

内国法人間で行われる合併のうち、特定グループ内合併に該当するものは、非適格合併として取扱われることとなりました(措法68条の2の3①括弧書)。なお、分割と株式交換についても、合併と同様の措置が設けられました。

特定グループ内合併とは、以下のいずれにも該当する合併をいいます。

(イ) 被合併法人と合併法人との間に特定支配関係(資本関係50%超)があること(措法68の2の3①一)

(ロ) 被合併法人の株主等に法人税法第2条第12号の8に規定する合併親法人株式が交付されること(措法68の2の3①二)

※特定軽課税外国法人(租税負担割合が25%以下である外国法人をいい、外国子会社合算税制の適用基準と同様の要件を満たすものを除きます。)で、事業の実体のないものに限る(措法68の2の3⑤一、措令39の34の3⑤⑦)

(ハ) 合併法人と被合併法人の事業の相互関連性、

事業規模の対等性、合併法人が実体のあることなどを満たさない合併であること(措令39の34の3①)

② 軽課税国の子法人株式を移転資産とする現物出資の適格性の否認

内国法人が保有する外国子法人(外国子会社合算税制の適用対象となるものに限ります。)の株式を軽課税国に所在する実体のない外国親法人(その内国法人の持分の80%以上を保有するものに限る。)またはその外国親法人にかかわる外国子法人に現物出資する場合には、その現物出資は適格現物出資に該当しないこととされました(措法68条の2の3④)。

③ 適格合併等に該当しない合併等が行われる場合、交付される対価が軽課税国に所在する実体のない親法人の株式であるときは、その合併等の時に株主の旧株の譲渡益に対して課税(有価証券譲渡損益課税の例外規定)

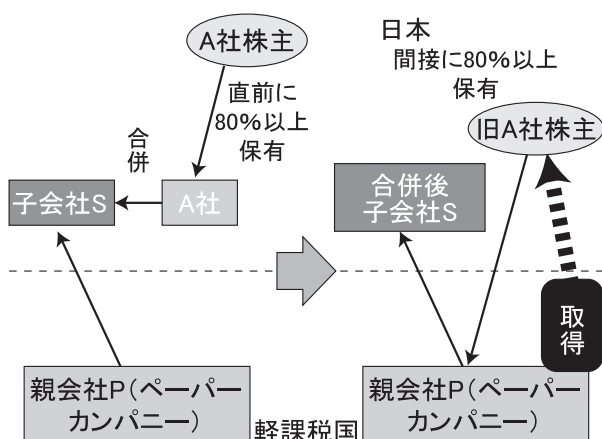
個人または法人株主が合併等(非適格に限る)により特定軽課税外国法人の株式を交付された場合は、その合併等の時に被合併法人等株式の譲渡による所得に課税されることとされました(措法37の14の3、68の3)。

④ 軽課税国の親法人等に留保された所得の合算税制(措法66の9の6~66の9の9)

内国法人の株主が、組織再編成等により、軽課税国に所在する実体のない外国法人を通じてその内国法人の持分の80%以上を保有することとなった場合には、その外国法人に留保した所得を、その持分割合に応じて、その外国法人の株主である居住者および内国法人の所得に合算して課税することとされました(合算対象となる所得には、その外国法人にかかわる外国子法人のうち、軽課税国に所在する実体のないものに留保した所得も含めます。)

対象となる内国法人は、組織再編成等の前に少数の株主グループによってその持分の80%以上を保有されていたものに限られます。

また、内国法人の株主が、組織再編成等により、その内国法人の資産・負債のほとんどすべてを取得した他の内国法人の持分の80%以上を保有することとなった場合も同様に取扱われます。



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

I 背景

2007年8月8日、天安門広場における1年のカウントダウン式典を終了し、中国は2008年北京オリンピックの最も重要な準備段階に入りました。今後もさらに多くの海外企業がオリンピック関連プロジェクトやオリンピック大会準備のために、作業員や契約コンサルタントを中国に派遣することが予想されます。

特に関連が大きい分野には、海外のインフラ建設業者、設備その他機械の設置業者、プロジェクトコンサルティング、プロジェクト管理、その他のサービスの受託業者が含まれます。また、その外にもスポンサー活動の事務局、メディア関係者、アスリート専門家、さらに競技者なども存在します。オリンピックに関連する企業・個人の多様な事業活動により、それぞれ異なる中国税務リスクに直面することになります。

II 海外のサービス提供者へのPE課税等

海外の受託業者がオリンピック関連プロジェクトについてサービスを提供する際には、中国における恒久的施設(PE)を有するとみなされるかどうかの問題となります。海外のサービス提供者が中国においてPEを有すると認定された場合、中国の企業所得税の課税リスクに直面することとなります。また、PEに関係する作業員やコンサルタントについて、183日以内の滞在であっても、中国の個人所得税が課税されることになる可能性があります。

1 建設および据付工事

日中租税条約では、建設・据付工事やこれらに関連する監督活動は、6か月を超える期間継続する場合、PEに該当するとされています。「6か月超」の判定は、通常、プロジェクトベースで行われます。

2 コンサルティング業務

日中租税条約によると、日本の企業が、中国において使用人その他の職員を通じてコンサルタントの役務を提供する場合、「12か月の間に合計6か月を超える期間」行われるときに限り、その日本の企業は中国にPEを有するとされています。2007年4月に公布された国税函[2007]403号において、この6か月の判定の方法が示されました。この通達は、本来「中国内地・香港特別行政区二重課税及び租税回避防止規定」の解釈と執行にかかわるものですが、「他の租税条約についても、条項の内容が同じであり、過去に解釈及び実務指針が規定されていない場合、準用される」ことになっています。それによると、「企業の派遣する職員が最初に来た月から、プロジェクトを完了して最後の職員が中国内地を離れる月までの期間」とされ、「プロジェクト期間中、連続して30日間、中国内地でプロジェクトに従事している職員がいない場合、1か月を控除することができる」とされています。したがって、連続して30日間、職員が中国で全く業務を行っていないという場合を除き、たとえ、1日でも中国で勤務をすれば、1月とカウントされること

になります。この方法によると、非常に多くのケースでPE認定を受けることが想定されます。ただし、国家税務総局により、この方法を見直す動きもあり、近い将来、認定基準が緩和される可能性もあります。

3 PE認定を受けた場合の課税

(1) 企業所得税

みなし利益率(10%~40%)を適用して課税所得額を算定し、それに対して企業所得税率(2007年末までは33%、2008年以降25%)を乗じて算出されます。下請業者に対して支払う報酬および機器の対価は、収入額から控除することが認められます。また、中国国内業務分と国外業務分の収入額を分離することで、国外業務分を課税対象から除外することが可能となりますが、各税務局により取扱いが異なることがあります。2008年1月1日以降、新企業所得税法が施行されますが、みなし利益率を適用して課税所得を計算する方法は変更されないのではないかと見られています。

(2) 個人所得税

PE認定を受けた場合、そのPEにかかわる出張者に対しては、滞在日数が183日以上であっても、個人所得税が課税されるリスクがあります。

日中租税条約の183日以内の滞在者の免税の適用は、その出張者の報酬が、出張先の国のPEによって負担されるものでないことが条件とされています。中国においては、PEにかかわる企業所得税の課税所得額の算定がみなし利益率を用いて行われるため、みなし経費には報酬が含まれている、すなわち、報酬がPEに付け替えられていると扱われるためです。

個人所得税は、5%~45%累進税率が適用されます。

(3) 営業税(PEの有無に関わらない)

PEの認定に関わらず、中国国内の役務の提供に対しては、営業税(流通税)が課されます。税率は、建築・工事作業は3%、一般的な役務提供は5%です。契約の形態その他が一定の条件を満たしている場合、下請け業者に対して支払う報酬および機器の対価は、収入額から控除することができ、また、中国国内業務分と国外業務分の収入額を分離することで、国外業務分を課税対象から除外できる可能性があります。

4 その他の注意点

多くの租税条約が、「コンサルティングを含む役務(services, including consultancy services)の提供が12か月のうち6か月超行われるときに限り、PEを有するものと

される」という表現になっているのに対し、日中租税条約では「コンサルタントの役務(consultancy services)の提供」と、コンサルティングに限定されるような表現が使用されています。このことから、最近北京において、コンサルティングに該当しない役務提供の場合、6か月以内の期間であっても、PEとして認定され、実際に企業所得税が課税されているケースが生じています。

5 タックスプランニング

PE認定リスクを抑制するために、異なる業務については区分して契約を締結し、同じ企業グループ内でも異なる企業が役務の提供を行う場合は、その企業ごとに契約を締結する等、6か月以内の期間となるように検討することが勧められます。ただし、税務当局により、実態として1つのプロジェクトとみなされる場合、PEリスクは依然として残ります。

III スポンサー(賛助金)支出

オリンピック大会のスポンサー支出については、国家税務総局、財政部、税関が共同で2008年北京オリンピックに対するスポンサー支出は企業所得税上、損金算入を認めるという通達(財税[2003]10号)を公布しています。ただし、損金算入には、第29回北京オリンピック特別税務発票(税務領収書)が必要となります。

しかしながら、実際の取引においては、例えば、次のような点を検討する必要が考えられます。物品またはサービスの形での寄付では、評価やみなし販売の取扱いはどうなるか、増値税および企業所得税の観点から自家生産製品についてはみなし販売とされるのか、寄付した製品がスポンサーの関連会社により生産された製品だった場合の取扱いはどうなるのか、スポンサー支出費用がグループ企業間で分担されるような場合も、企業所得税上損金算入は可能か等、です。

また、新企業所得税法が2008年1月1日より施行されることで、その原則とオリンピックに関する税務規定との間で不一致がある場合には、確認を要することも考えられます。例えば、新企業所得税法においては、スポンサー支出は損金不算入とされていますが、北京オリンピックに対するスポンサー支出については、財税[2003]10号の規定が優先適用されるのではないかと見られます。

IV 個人参加者

オリンピックに関連して中国に滞在する競技者(運動家)、

芸能人、レポーター等については、中国での個人所得税の問題が生じます。競技者、芸能人としての所得については、短期滞在(183日以内)者の免税規定は適用されません。また、独立した事業者として役務の提供をする場合、中国での役務提供分につき、事業税が課されます。

1 競技者・芸能人

原則として、中国源泉所得に対して中国の個人所得税が課税されますが、一定の国家や国際組織が授与する体育その他に関する報奨金については、免税されることになっています。現在、国家税務総局は、競技者が獲得する賞金と報奨金について免税とすることを検討しています。その他の課税対象としては、競技者による製品のプロモーション活動や製品に名前を使用することによる収入、現物の賞品で中国源泉所得とされるもの等が該当します。

所得の分類に応じて、給与所得(累進5%~45%)、役務報酬所得(20%~40%)、一時所得(20%)として、個人所得税が課されます。また、独立した事業者に対しては、営業税(文化・体育業)3%が収入額に対して課されます。

2 レポーター

所得の種類に応じて、中国源泉所得に対して、給与所得

(累進5%~45%)、役務報酬所得(20%~40%)、原稿料所得(20%)、使用料(20%)として、個人所得税が課されます。また、独立した事業者に対しては、営業税(サービス業)5%が収入額に対して課されます。

なお、一時的に輸入する報道のための機器については、輸入税の免税の措置があります。

V まとめ

オリンピックに関連する契約締結に際しては、事前に税務上の取扱いを確認した上で事業計画を策定することが重要となります。北京オリンピック組織委員会等に対する特別な通達を除き、オリンピック参加者に関する包括的な税務通達は今のところ公布されておらず、まず、現行の中国の税法規定を理解する必要があると同時に、ケース・バイ・ケースで、税務上の特例措置の適用の申請を行うことも考えられます。

また、法人、個人を問わず、税務登記、源泉徴収、税額計算、税金納付、記録管理等、一連の税務コンプライアンス上の要求事項を理解し、行動計画を早期に策定し、管理方法を確立しておくことも重要です。

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

米国では各州が独自の憲法および課税権を持ち、その下で各州が独自の税法を規定しています。したがって、企業には、米国歳入法により規定される連邦税に加え、事業を行う州で州税が課されます。各州により税法が異なるため、州税に関するタックスプランニングおよび税務リスク管理の潜在的な機会に関する考察は、米国で事業を行う企業にとって非常に重要です。

州税の相次ぐ改正やFIN48の導入により、州税の重要性は最近さらに高まっています。本稿では、米国州税に関して最近の状況を概観し、製造業を中心とした米国進出日系企業にも影響が大きいと考えられるミシガン州とテキサス州の税法改正についても説明し、さらに、州税務リスク管理の観点から講じられるべき対策を説明します。

1 最近の状況

相次ぐ州税制改正

2005年のオハイオ州の商業活動税の新設をはじめ、大きな州税改正が下記のとおり相次いでいます。

オハイオ州	商業活動税 Commercial Activity Tax (CAT)	2005年7月1日 より
テキサス州	粗利益課税 Gross Margin Tax (GMT)	2008年中申告 より
ミシガン州	ミシガン州事業税 Michigan Business Tax (MBT)	2008年1月1日 より

これらの新しい州税に共通する傾向は、以下のとおりです。

(1) 売上または粗利益等に対する課税

法人の所得を基準とした課税に代わり、売上や粗利益等を基準とした課税が導入されていること。これにより、企業に利益が出ていない事業年度においても、州税の納税義務が発生します。背景として、景気によって税収がより影響を受ける所得基準の法人税から、より安定性が高い売上または粗利益等に対する課税に移行することにより、各州が財政安定化を図っていることがあります。

(2) 売上比率による州間配賦

州間配賦率に占める売上比率の重要性が高まっていること。各州に帰属する課税標準額の決定において、従来は、売上比率、資産比率、賃金比率の加重平均によっていたところを、売上比率単一基準に移行する等、売上比率の重要性が高まっています。背景としては、州の景気高揚策として州内に固定資産および雇用を擁する法人を優遇する一方、州外法人に対する課税を強化するという各州の政策があります。

(3) ユニタリー合算課税

ユニタリー合算課税を採用する州が増加していること。事業体ごとの個別申告を要求する州税法の下では、節税プランニングが比較的簡単にできるため、そのような節税がしにくいユニタリー合算申告方式に移行する州が増えています。これにより、企業グループの中の一社が申告義務を負う場合、企業グループ全体が合算で申告納税する義務を負います。納税者にとっては、黒字法人の所得と赤字法人の欠損金の相殺による課税所得の圧縮効果がある一方、内部取引の相殺、売上比率算定の複雑化等、申告事務手続きが増加する可能性があります。

FIN 48

米国会計基準においては、ご承知のとおり、2006年12月16日以後開始する事業年度より“FIN48”「FASB Interpretation No.48: Accounting for Uncertainty in Income Taxes (法人所得税の不確実性に関する会計処理)」が原則として施行され、税務ポジションの不確実性に関する認識、計測、開示が要求されます。これに伴い、米国に進出する日系企業の多くにとって、移転価格その他の税務リスクの把握が課題になっているところですが、これらと並び重要性が高いのが、州税に関する税務リスクです。

2 改正ミシガン州事業税(MBT)

ミシガン州では、従来のSingle Business Tax (SBT)から州事業税(MBT)への移行が、2008年1月1日から実施されました。MBTにおいては、「積極的な勧誘」という基準による申告義務(“ネクサス”)の判定、修正総収入額に対する0.80%、および、事業所得に対する4.95%の課税、売上比率のみによる州間配賦、ユニタリー合算申告、税額控除前税額に対する付加税、並びに、州内の人件費、投資、研究開発活動に関する税額控除が導入されました。

MBTの概要

経済的基準によるネクサスの導入

MBTにおいては、州内に物理的に存在するか、あるいは、州内で売上の勧誘を積極的に行っているかで、ネクサス(州の課税権、すなわち納税者の申告義務)の判定が行われます。納税者は、(1)事業年度中、州内に2日以上物理的に存在、あるいは、(2)州内で販売の勧誘を積極的に行う場合、ミシガン州にネクサスを有し、かつ、州内で35万ドル以上の売上がある場合には、MBTの納税申告義務を負います。

修正総収入額課税

課税標準 × 州間配賦率 × 0.80%

課税標準 = 総収入 - 他者からの購入(賃金またはサービス対価を除く)

事業所得課税

事業所得 × 州間配賦率 × 4.95%

SBTでは人件費、減価償却費、ロイヤルティ・利子等が損金不算入でしたが、MBTでは、これらも損金算入されます。一方、税率は、SBTにおける4.95%が、MBTにおいては1.90%とされました。

売上比率のみによる州間配賦

課税標準の州間配賦は、売上比率のみによることとされ、資産比率、人件費比率は関係がなくなりました。

ユニタリー合算申告

関連グループ会社については、従来の会社ごとの単体申告に代わり、関連グループの合算申告書を提出することとなりました。ユニタリーグループにおける売上比率の計算は以下のとおりです。

$$\text{売上比率} = \frac{\text{すべてのグループ会社のミシガン州内売上高合計}}{\text{グループの総売上高}}$$

税額控除前税額に対する付加税

最近、ミシガン州議会は、歳入不足を補うため、保険会社を除く納税者に対し、税率21.99%による付加税の導入を議決しました。この付加税は各種税額控除前税額に対し適用され、年間6,000,000ドルを上限とし、2017年までに段階的に廃止されます。

新しい税額控除

ミシガン州への投資振興策として、以下の税額控除が導入されています。

- 州内人件費の0.37%
- 州内に設置される固定資産取得額の2.9%
- 州内の研究開発費の1.9%

日米租税条約の不適用

MBTは日米租税条約の適用対象外です。したがって、日本法人がミシガン州内に連絡事務所等を有する場合は、連法税上は日米租税条約の適用により免税となる場合でも、MBT上はネクサスありとみなされ、州税の申告義務が発生します。

保険会社／金融機関への特別課税

保険会社と金融機関は、上に述べた修正総収入額課税および所得基準課税の代わりに、保険会社はミシガン州における保険料収入の1.25%、金融機関は純資産の0.235%を納税します。また、金融機関については、2008年は税率27.7%、2009年以降は税率23.4%により、付加税が課税されます。

在米日系企業への影響

上述のとおり、MBTの導入は、州税の抜本的な改正であり、納税者はその影響について以下の分析をすることが重要です。

- ネクサス分析: 新しいネクサス基準が導入されたため、従来のSBTではミシガン州で納税義務を負っていなかった法人について、新たにミシガン州で課税が生じる可能性があります。特に、日本法人で、ミシガン州内の顧客または子会社等に直接売上有る場合は、課税が生じる可能性があることにご留意ください。

- 税額分析: 修正総収入額基準および事業所得基準という2つの新しい課税、売上比率単一州間配賦、ユニタリー合算課税の影響について、税額の試算が必要です。
- タックスプロビジョンへの影響: 今回の改正により、FAS109に基づくタックスプロビジョンにおける税額計算も変更となります。

3 改正テキサス州税(GMT)

テキサス州は、従来の所得または純資産に対する課税に代えて、粗利益に対する課税(GMT)を導入し、2008年度の申告(申告期限2008年5月15日)以降より適用されます。GMTにおいては、従前どおり売上比率のみによる州間配賦が採用され、新たにユニタリー合算課税が採用されています。また、従来非課税とされていたパートナーシップが新たに課税対象に加えられました。

粗利益課税(GMT)の概要

$$\text{税額} = \text{課税対象粗利益} \times \text{州間配賦率} \times \text{税率}$$

課税対象粗利益は、以下のうちの小さい額

- 総収入額の70%
- 総収入額から売上原価または人件費を除いた額

税率は、小売業または卸売業については0.5%、その他の業種については1.0%

税額が1,000ドル未満、または総収入額が30万ドル未満の者については非課税(小規模納税者の特典)

売上比率のみによる州間配賦

州間配賦は、従前どおり売上比率のみによります。

ユニタリー合算申告

関連グループ会社は、従来の会社ごとの単体申告に代え、グループで合算申告書を提出することとなりました。ユニタリーグループにおける売上比率の計算式は以下のとおりです。

$$\text{売上比率} = \frac{\text{テキサス州にネクサスを有するグループ会社の州内売上高合計}}{\text{グループの総売上高}}$$

課税対象の拡大

GMTは、従来非課税だったパートナーシップにも課

税されます。この課税対象の拡大により、従来はテキサス州においては課税されることのなかったリミテッドパートナーシップも課税されることとなります。

在米日系企業への影響

MBT同様、GMT導入の影響について、以下の分析を行うことが必要です。

- 税額分析：粗利益に対する新しい課税について、税額の試算が必要です。
- タックスプロビジョンへの影響：今回の改正により、FAS109に基づくタックスプロビジョンにおける税額計算も変更となります。

さらに、パートナーシップ持分を有している場合、今後はパートナーシップ自体が課税対象に加えらることに注意が必要です。

4 州税リスクへの対応

州税リスク管理の手順

このように、州税改正が相次ぎ、FIN48により税務リスク評価の必要性が高まる中、米国進出日系企業がとるべき州税のリスク管理の一般的な手順は以下のとおりです。

- 1 自社が活動を行う各州の税制について正しく理解すること
- 2 自社の活動(売上、保守、販促等)がある州について、申告納税義務(ネクサス)の有無の判定を正確に行うこと

- 3 税務リスクが高い州については、「確認制度」および「自主開示制度」を利用すること

「確認制度」とは、過去、将来、またはその両方の期間について、申告納税義務が存在しないことの確認を州税務当局から得るものです。

「自主開示制度」は、過去適切に申告納税していなかったことを認め、通常過去4年程度まで遡って自主的に申告納税する手続きのことです。この制度の下で過年度の申告を行う場合は、利子、ペナルティー、またはその両方を回避できることがあります。

会計上の影響

新しい州税の導入は、“FAS109”「Accounting for Income Taxes (所得税に関する会計処理)」に基づくタックスプロビジョンに影響し、実効税率、法人税および未払法人税等の計算方法の変更、法人税等調整額、繰延税金資産負債の再評価が必要となります。

問い合わせ先

高橋良 - 税務(州税)ディレクター
サンフランシスコ事務所(カリフォルニア州)
Tel : 1-415-498-6239
E-mail : makoto.t@us.pwc.com

小林徹 - 税務マネージャー
デトロイト事務所(ミシガン州)
Tel : 1-313-394-6321
E-mail : t.kobayashi@us.pwc.com

欧州編

課税ベースの拡大 「支払利息損金算入制限」の導入一

1994年に施行され、2002年12月12日付在ルクセンブルクの欧州司法裁判所「EU法抵触判決」を受けて2004年に改正された過少資本税制(法人税法第8a条)が撤廃される。過少資本税制に代わり「支払利息損金算入制限(Zinsschranke)」が新たに導入される。

従来は、ビジネスを行うために資金を借り入れた場合に支払う利息は、商法上は費用として計上され、税法上も損金として課税対象利益を減額するのが原則であった。従来の規定である過少資本税制は、特定の借入金に対する利息の損金算入を否認し、同時に

それを親会社への配当とみなすという制度であった。新たに導入された支払利息損金算入制限は、特定の借入金ではなく支払利息全般に関して当該事業年度における損金算入を制限しようというものである。

この支払利息損金算入制限は、高税率国において多額の借入を行い低税率国に対して投資するという節税スキームを実行することによって、ドイツにおける課税対象利益を不当に低くしているような「超大企業」を規制しようというものである。このため、中小企業には規制対象にはしないという観点から「非適用条項」が設定されている。在独日系企業はこの非適用条項により支払利息損金算入制限の規制対象にはならないケースが多いと思われるが、税務リスクの判断のため制度の概要を理解しておくことは重要である。

1 「支払利息損金算入制限」の概要

「支払利息損金算入制限」金額の計算方法の概略は以下ようになる。

- 「支払利息額」から「受取利息額」を控除した後のネット支払利息額を計算する。ネット支払利息額が100万ユーロ未満の場合、支払利息は全額損金算入可能である。
- ネット支払利息額が100万ユーロ以上の場合「基準所得額」の30%を計算する。ネット支払利息額が各課税年度の基準所得額の30%以下の場合、支払利息は全額損金算入可能である。
- ネット支払利息が「基準所得額」の30%を超過する場合、その超過する部分の「ネット支払利息額」は当該事業年度において損金算入できず、当該金額は次年度以降に繰越される。

「過少資本税制」と比較すると、「過少資本税制」の場合には「特定の借入金に対する支払利息」が「隠れた利益配当(verdeckte Gewinnausschüttung)」とみなされることから、支払利息額の損金算入が否認されるのみではなく配当源泉税が発生した。すなわち、繰越欠損金がある場合であっても原則として配当源泉税分の税負担があった。

「支払利息損金算入制限」においては、「隠れた利益配当」の認定はなくあくまで当該事業年度における損金算入が制限されるだけである。また、損金算入が制限された場合でも次年度以降原則として無期限に繰越が行われることとなる。したがって、損金算入が制限された事業年度において実際に税負担が発生するかどうかは、当該事業年度の損益次第で決定される

こととなる。

2 適用対象会社

適用対象は「事業所」とされている。したがって過少資本税制とは異なり、有限会社(GmbH)や株式会社(AG)といった「資本会社(Kapitalgesellschaft)」だけではなく、パートナーシップといった「人的会社(Personengesellschaft)」もその「事業所」の中に含まれ適用対象となる。また「事業所」には、個人企業やドイツの連結納税制度である「オルガンシャフト」についても、それを一つの「事業所(Betrieb)」としてみなして適用対象にするものとされている。

外国法人の在ドイツ支店についても適用されるものと思われる。また、ドイツ法人等の在外国支店については、当該外国とドイツとの間で締結されている租税条約等の取決めで、本支店の税額計算が、「外国税額控除方式」が適用される場合には適用対象となり、「外国所得免除方式」が適用される場合には適用対象外になるとされている。

上記のように、「過少資本税制」と比較して「適用対象会社」の範囲が拡大された点については、「超大企業の『不当な』税制スキームを規制はするが、中小企業における通常の借入に対しては影響が及ばないようにする」という支払利息損金算入制限制度の制定趣旨と矛盾するよう見えるが、人的会社等を介在させることでの適用回避手段を封じるためのものと言われている。

3 「ネット支払利息額」と「基準所得額」

「ネット支払利息額」は、「支払利息額」から「受取利息額」を差し引いた残高であり、マイナスであれば「利息損金算入制限」の適用はない。支払利息あるいは受取利息の中に、営業税の「加算」項目にあるような「賃貸借料・リース料」の「ファイナンス部分」が含まれる否かについて、改正税法には明確な定義はない。しかしながら「提案根拠理由」には「金銭資本の一時的供与に関連する費用」とあることから、「賃貸借料・リース料」は含まれないものと考えられる。また、「無利息・低利息の債権・債務」が貸借対照表に計上されている場合、税務上は基準利率5.5%を適用して「割戻利息分」が収益・費用として計上されることとなる。このような「割戻し利息分」も「受取利息額」ならびに「支払利息額」に算入する必要があるため留意が必要である。

「基準所得額」は、課税所得そのものではなく「EBITDA (Earnings Before Interest, Taxes, Depreciation and Amortization)」である。すなわち「利息・税金・減価償却費の考慮前の課税所得」であり、設備投資の多い会社ほど基準所得額が増加することとなり有利になる。「減価償却費考慮前所得」という点は、当初原案には含まれていなかったが、ドイツに投資を多くしている会社ほど優遇されるべきであるという観点から、議会審議の過程で挿入されたものである。

4 「非適用条項」

「支払利息損金算入制限」の趣旨は、超大企業の税制スキームを通じて「『不当な』に課税対象利益を小さくしている」ような行為に対して規制を行うことにあり、中小企業が本来のビジネスのために借り入れる資金に対して支払う利息は、規制の対象とはしないというのが立法趣旨であった。このために、既に言及した100万ユーロの基準を含め複数の非適用条項が設定されている。

—「100万ユーロ」:

「受取利息」の控除後の「ネット支払利息額」が、100万ユーロ未満の場合、「支払利息損金算入制限」は適用しない(所得税法第4h条第2項a)。

—「対非企業グループ非適用条項」:

企業グループに属しない企業、または企業グループから僅少な割合しか出資を受けていない企業には適用しない(所得税法第4h条第2項b)。

—「対企業グループ内非適用条項」:

企業グループに属するが、その自己資本比率が企業グループの自己資本比率と同じかそれより高い企業には適用しない(所得税法第4h条第2項c)。

ここでいう「企業グループ」とは、特定の会計基準で実際に連結されている場合だけでなく(所得税法第4h条第3項第5文)、連結され得る可能性がある場合(同前)、その事業方針ならびに財務政策に関して、他の一つまたは複数の事業所と統一的に意思決定が行われる場合(所得税法第4h条第3項第6文)も「企業グループ」とみなすとしており、在独日系企業の場合には殆どのケースにおいて「企業グループに属するもの」とみなされると考えられる。この結果、上記の「非適用条項」のうち在独日系企業に適用されるのは、「100万ユーロ」と「対企業グループ内非適用条項」の二つということになる。

しかしながら「対企業グループ内非適用条項」は在独日系企業にとって、利用可能性が非常に低いものと考えられる。対象会社(例えばドイツ現地法人)の総資産に対する自己資本の比率と、親会社の連結決算書における総資産に対する自己資本の比率を比較して、対象会社の自己資本比率が同企業グループの連結決算書の自己資本比率以上か、小さい場合でも1%以内に留まっていることが要求されている。但し、この場合当該連結決算書は原則として「国際会計基準(IFRS)」で作成されていることとされている。「国際会計基準」で作成されていない場合であっても、他のEU加盟国の国内会計基準またはアメリカ会計基準での作成でも代替できるという規定が存在しているが、日系企業のほとんどの連結決算書は日本会計基準で作成されていることを考えると、一般的にはこの規定の適用は難しいものと考えられる。

また、同時にこの規定の適用に当たっては、法人税法第8a条第3項の特定の借入金に対する利息額が「ネット支払利息額」の10%以下でなければならないという規定もあり、この条件も在独日系企業が充足するのは困難であると考えられている。

5 「繰越利息額」の喪失

「支払利息損金算入制限」の適用を受けた場合でも、損金算入ができなかった「ネット支払利息額」は次年度以降に無期限に繰越され、将来的に損金となる可能性がある。しかしながら、以下のような組織再編等があった場合には、「繰越利息額」が全額または部分的に喪失してしまうことが規定されている。

—「事業所」の放棄・譲渡

—人的会社の場合の共同経営者の撤退(比率按分)

—資本金会社が人的会社に吸収合併される場合

—資本金会社のスピノフ

—組織再編税法に基づく現物出資

適用: 連邦議会での可決日(2007年5月25日)の翌日以降に開始し、2007年12月31日以前に終了しない事業年度から適用される。事業年度の変更等がなければ、12月決算の会社においては、2008年1月1日開始の事業年度から、3月決算の会社の場合は2008年4月1日開始の事業年度から適用される。

金融編

リース取引に関する平成19年度税制改正

平成19年度税制改正により、リース取引に関する税制改正が行われました。従来、税務上リース取引として定められたもののうち、一定の要件を満たすもののみがリース資産の売買とみなされてきましたが、今回の改正によって、平成20年4月1日以降締結した税務上のリース取引は、すべて売買があったものとみなされることとなりました。

本稿では、リース取引にかかわる税制改正についてその概要をご紹介します。

I. はじめに

リース取引にかかわる平成19年度税制改正は、平成19年3月30日付で公表された「リース取引に関する会計基準」により、会計制度が変更されたことを受けて、行われています。したがって、まず、この「リース取引に関する会計基準」について、簡単にご説明します。

II. リース取引に関する会計基準

企業会計基準委員会は平成14年8月からリース会計基準の見直し(所有権移転外ファイナンス・リースの賃貸借処理廃止)について検討を進めておりましたが、第125回企業会計基準委員会において、「リース取引に関する会計基準」および「リース取引に関する会計基準の適用指針」が承認され、平成19年3月30日付で公表されました。

平成5年6月17日付けの旧来のリース会計基準では、所有権移転外リース取引について、注記を前提に賃貸借取引に準じた会計処理を認めていましたが、今回の新たなリース会計基準では、所有権移転外リース取引も所有権移転リース取引と同様に売買取引に準じた会計処理を行うことになりました。ただし、新基準において土地のリース取引は、所有権の移転条項または割安購入選択権の条項がある場合を除き、オペレーティング・リース取引に該当するものと推定され、賃貸借取引に準じた会計処理が行われます。

新基準は、平成20年4月1日以後開始する連結会計年度および事業年度から適用されます。適用にあたっては、原則として、平成20年4月1日前に締結したリース取引についても売買取引に準じた会計処理への変更が必要ですが、注記を条件に賃貸借取引に準じた会計処理を継続することも可能となっています。ただし、リース取引を主たる事業としている企業を除きます。

以上の新しいリース取引に関する会計基準に即して改正が行われたリース取引関連税制につき、以下にご説明します。

III. リース取引関連税制

1. 売買とされるリース取引の範囲

従来、税務上のリース取引とは、資産の賃貸借で次に掲げる要件を満たすものをいうとされてきましたが、今般の平成19年度税制改正においても、当該要件については特段変更されていません。

- (1) 賃貸借にかかわる契約が、賃貸借期間の途中において、その解除をすることができないものであること、または、これに準ずるものであること。
- (2) 賃貸借にかかわる賃借人が、当該賃貸借にかかわる資産からもたらされる経済的な利益を実質的に享受することができ、かつ、当該資産の使用に伴って生ずる費用を実質的に負担すべきこととされているものであること。

資産の賃貸借につき、その賃貸借期間(当該資産の賃貸借にかかわる契約の解除をすることができないものとされている期間)に限り、賃借人が支払う賃借料の金額の合計額が、その資産の取得のために通常要する価額のおおむね100分の90に相当する金額を超える場合には、当該資産の賃貸借は、資産の使用に伴って生ずる費用を実質的に負担すべきものであることに該当するとされています。

また、平成19年度税制改正により、税務上のリース取引の範囲から、所有権が移転しない土地の賃貸借等が除かれています。

従来の法人税法では、税務上のリース取引のうち、①名目的な対価での所有権の移転条項付リース、②割安購入選択権条項付リース、③リース資産が賃借人の特別仕様であるリース等は当該リース資産の売買があったものとして取扱うことが定められていました。これらの取引ではリース期間中、賃借人が当該リース資産を所有している場合と同様に取扱われます。

今般の平成19年度税制改正において、税務上のリース取引を行った場合、リース資産の賃貸人から賃借人への引渡しの際に、当該リース資産の売買があったものとされたため、リース期間の終了時にリース資産の所有権が賃借人に無償で移転するもの等(税制改正前も売買取引とされたもの)以外のものについても、売買取引として取り扱われることとなりました。

2. 所有権移転外リース取引にかかわる賃借人のリース資産の償却方法について

税務上のリース取引のうち、次のいずれかに該当するもの(これらに準ずるものを含みます。)以外のものが所有権移転外リース取引として規定され、当該所有権移転外リース取引にかかわる賃借人が取得したものとされる減価償却資産(以下、「リース資産」)の償却限度額の計算上選定することができる減価償却の方法は、リース期間定額法とされました。ここで、リース期間定額法とは、当該リース資産の取得価額を当該リース資産のリース期間の月数で除して計算した金額に当該事業年度における当該リース期間の月数を乗じて計算した金額を各事業年度の償却限度額として償却する方法をいいます。

- (1)リース期間終了の時またはリース期間の中途において、当該リース取引にかかわる契約において定められている当該リース取引の目的とされている資産(以下、「目的資産」)が無償または名目的な対価の額で当該リース取引にかかわる賃借人に譲渡されるものであること。
- (2)リース取引にかかわる賃借人に対し、リース期間終了の時またはリース期間の中途において目的資産を著しく有利な価額で買い取る権利が与えられているものであること。

- (3)目的資産の種類、用途、設置の状況等に照らし、当該目的資産がその使用可能期間中当該リース取引にかかわる賃借人によってのみ使用されると見込まれるものであること、または、当該目的資産の識別が困難であると認められるものであること。
- (4)リース期間が目的資産の法定耐用年数に比して相当短いもの(当該リース取引にかかわる賃借人の法人税の負担を著しく軽減することになると認められるものに限り)であること。

なお、売買があったものとされる税務上のリース取引の目的となる資産につき、その賃借人が賃借料として損金経理をした金額は、償却費として損金経理をした金額に含まれるものとされ、当該償却費として損金経理をした金額に含まれるものとされる金額については、減価償却に関する明細書の添付義務は課さないこととされています。

3. 売買があったものとされる税務上のリース取引にかかわる賃借人の収益計上方法について

売買があったものとされる税務上のリース取引の賃借人においては、リース料総額から、利息相当額を控除した金額をリース期間にわたって均等額により収益計上し、利息相当額は利息法により収益計上をすることができます。さらに加えて、確定申告書に明細の記載をすることを要件として、リース料総額から原価を控除した金額(以下、「リース利益額」)のうち、受取利息と認められる部分の金額(リース利益額の100分の20相当額)を利息法により収益計上し、それ以外の部分の金額をリース期間にわたって均等額により収益計上することもできます。ここで、利息法とは、リース料総額から利息相当額を控除した金額のうち、支払の期日が到来していないものの金額に応じて利息相当額が生ずるものとした場合に、当該事業年度におけるリース期間に帰せられる利息相当額を収益の額とする方法をいいます。

IV. 適用関係

上記Ⅲ.1から3までの改正は、平成20年4月1日以後に締結される契約にかかわるリース取引について適用されます。また、平成20年4月1日前に締結した契約にかかわるリース取引(資産の賃貸借取引以外の取引とされるものおよび国外リース資産を目的とするものは除きます。)につきましては、賃借人において

リース取引の目的となっている資産を償却する際に、税務署への届出を要件に、同日以後に終了する事業

年度から、リース期間定額法を採用することができます。

移転価格編

国税庁による平成18事務年度のAPALレポートの公表と移転価格税制における近年の状況

I. はじめに

国税庁から平成19年10月3日に公表された平成18事務年度(平成18年7月1日から平成19年6月30日)の「相互協議を伴う事前確認の状況」(APALレポート2007)によりますと、相互協議事案は、過去最高の154件が発生し、そのうち140件が移転価格に関するもので、105件が事前確認(以下、APA:Advance Pricing Arrangement)によるものでした。また、相互協議を伴う事前確認の処理件数も過去最高の84件となっており、移転価格課税にかかる課税予測性の面から、企業が事前確認を積極的に利用していることが、今回のAPALレポートにより数字の上からも明らかとなりました。(表1)

II. APALレポート2007の内容

APALレポートは国税庁相互協議室より毎年秋に公表されるもので、このレポートからは1年間の「相互協議の状況」および「相互協議を伴う事前確認の処理状況」を知ることができます。

1. 相互協議の状況

表1: 相互協議事案 事務年度別発生・処理・繰越件数

事務年度		事前確認	移転価格課税	その他	合計
平成16	発生	63	8	19	90
	処理	49	27	16	92
	繰越	143	29	29	201
平成17	発生	92	27	10	129
	処理	65	16	12	93
	繰越	170	40	27	237
平成18	発生	105	35	14	154
	処理	84	16	15	115
	繰越	191	59	26	276

(出典:「APALレポート2007」より抜粋)

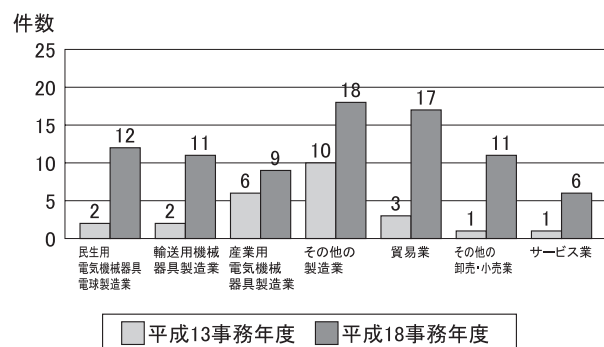
相互協議の発生件数は増加傾向にあり、全体の9割以上を移転価格に関するものが占めています。ここ3~4年はその中でもAPAにかかわる事案が全体の約7割を占める状態が続いています。この結果は、相互協議を伴う二国間または多国間のAPAが、国外関連取引を行う企業にとって、移転価格リスクおよび二重課税を回避するための有効な手段であるとの認識が徐々に高まっていることを示しています。

2. 相互協議を伴う事前確認の処理状況

①業種別内訳

従来のAPALレポートでは、業種別といっても「製造業」、「卸売業・小売業」、「その他」に分類されているのみでしたが、今レポートより「標準産業分類」の分類による整理・発表が行われるようになりました。

図1: 合意事案の業種別内訳



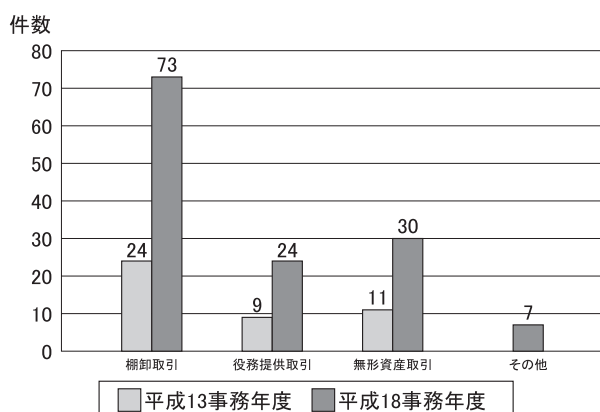
(出典:「APALレポート2007」)

②対象取引別内訳

対象取引別内訳についても、従来のAPALレポートでは、相互協議で合意に至った事案の取引別内訳件数について、具体的項目は「棚卸資産取引」と「役務

提供取引」しか公表していませんでしたが、今回のAPALレポートでは新たに「無形資産取引」の件数についても公表されています。無形資産取引については、平成19年6月に「移転価格事務運営要領」において指針が新たに追加され、「移転価格税制の適用に当たっての参考事例集」が公表されるなど、近年、特にその取り扱いが注目されており、また、今後も無形資産取引については、更正件数等の増加が予想されているとことです。

図2: 合意事案の対象取引別内訳

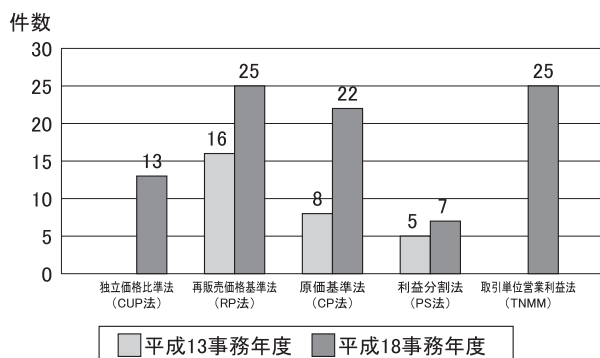


(出典:「APALレポート2007」)

③移転価格算定方法別内訳

移転価格算定方法別内訳では、合意事案1件について複数の算定方法が使用されている場合には、いずれの算定方法も内訳の件数に含めています。平成18事務年度においては、平成17事務年度では9件であった取引単位営業利益法(TNMM)の件数が25件に伸びていることが注目されます。

図3: 合意事案の移転価格算定方法別内訳

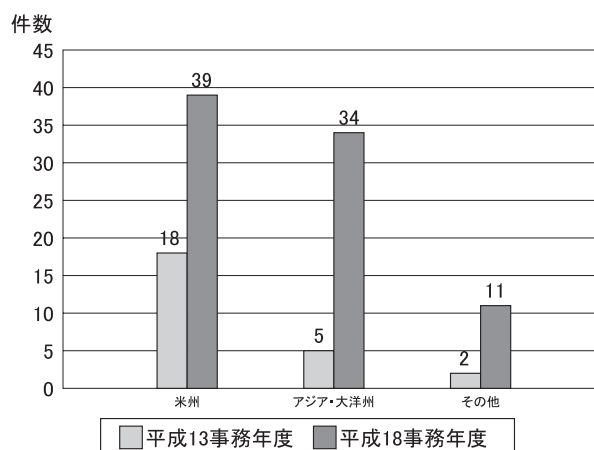


(出典:「APALレポート2007」)

④地域別内訳

相互協議を伴うAPAについては、これまで米国および豪州の事案が大半を占めておりましたが、図4からも分かるように、近年ではアジア諸国等これまでAPAの経験のなかった国とのAPAも増加しております。加えて、国税庁相互協議室の説明によると、インドとの協議も増加傾向にあるようです。

図4: 合意事案の地域別内訳



(出典:「APALレポート2007」)

III. 移転価格課税の動向

上記に加え、APAの利用が盛んになってきていることを説明する資料として、移転価格課税の動向をあげることができます。日米間における二国間APAの大部分は、事実、日米いずれかの国における移転価格課税が引き金となって行われているようです。

国税庁の発表によれば、平成18事務年度における移転価格税制関連の課税件数と課税所得金額は、過去最高を記録した平成17事務年度の反動を受けて課税所得金額は激減しています。しかし、平成17事務年度には課税所得金額が500億円を上回る超大型課税案件が数件あったことを記憶されている方も多いと思います。逆にいえば、かかる超大型案件があったからこそ平成17年事務年度の課税所得金額が大きかったのだと判断することができます。そうしますと、平成18事務年度の課税件数101件はさほど変化していないことから、やはり国際的展開を行う企業にとって、潜在的な移転価格課税リスクが高くなっている状態が続いているといえます。

表2: 移転価格にかかわる課税に至った件数および課税所得金額

事務年度	平成14年	平成15年	平成16年	平成17年	平成18年
課税件数	62件	62件	82件	119件	110件
課税所得	725億円	758億円	2,168億円	2,836億円	1,051億円

(出典: 国税庁ウェブサイトより)

IV. おわりに

最近発表された移転価格にかかわる課税所得金額が、昨年あるいは一昨年と比較して激減したということで、税務当局による移転価格に関する規制が緩和されたと考える傾向にあるようです。確かに昨年一昨年と大規模な更正事例が頻発したために、経済産業省や各業界団体から国税当局による移転価格執行に疑問の声があったことは確かであり、税務当局としても「移転価格の適用に当たっての参考事例集」を発表することによって、適切な執行を図っていることを説明する必要があったと考えることができます。しかし、上述しましたように、超大規模案件が存在したことや移転価格リスクを事前に制限するというAPAの申請件数が

増加したという事実を見逃すことはできません。このうち後者については、「鶏が先か卵が先か」的な話となりますが、ここ数年におけるAPA申請件数の増加によって、移転価格調査の対象が少なくなったから更正所得金額や更正件数の減少がもたらされた側面があるといえます。

そのため、これまでAPAを検討していなかった企業からすれば、移転価格課税リスクおよび二重課税を回避するため、あるいは国外関連取引に伴う無形資産の有無の認識やその評価方法の確認など、APAの利用価値は高まりこそすれ低くなることはないということがいえます。

事前確認制度 (APA) は、実質的にわが国で初めて導入された制度であるといわれています (1987年に導入)。それゆえに、わが国税務当局としては、今後ともAPAに対する体制の整備・充実を図っていくものと思われれます。具体的には、相互協議室およびAPA審査を担当する国際情報第2課の増員、事前相談への庁職員の参加、各国税務当局との相互協議回数の増加等をあげることができます。

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

I. はじめに

平成19年6月11日付で、輸入取引の根幹を構成する「輸入取引の意義及び取扱い」を定めた関税定率法第4条にかかわる関税定率法基本通達4-1の改正が行われました(関税定率法基本通達の一部改正について(平成19年6月11日財関772号))(以下「改正通達4-1」)。関税シリーズ第6回目の今回は、この改正通達4-1の分析を行うとともに、実務上どのような点に留意する必要があるかを説明します。

II. 輸入申告時における「輸入取引」

最近の貿易取引の特徴として、国を越えた生産の分業化、物流の高度化、そして電子商取引の発達・導入に伴う取引の複雑化が起こり、貨物が日本に到着

するまでに複数の売買取引を経ている場合があります。

輸入貨物の申告価格は、関税定率法第4条(課税価格の決定の原則)において、「当該輸入貨物に係る輸入取引がされた時に買手により売手に対し又は売手のために、当該輸入貨物につき現実に支払われた又は支払われるべき価格」と定めていますが、複数の取引を経た貨物については、どの取引を日本への輸入取引と認定するかにより、課税価格が異なることとなります。

当該輸入取引の定義は、日本が批准しているGATTの「1994年の関税及び貿易に関する一般協定第7条の実施に関する協定」第1部第1条1項において、「輸入貨物の課税価格は、輸入貨物の取引価格、す

なわち、貨物が輸入国への輸出のために販売された場合に、現実に支払われた又は支払われるべき価格とする旨規定されており、関税定率法第4条の解釈においてもこの規定は準用されています。

改正通達4-1は、「貨物が輸入国への輸出のために販売された場合」が実務上どのように解釈されるべきかを具体的に明示しています。以下に改正前と後との相違点について検証を行いました。

III. 通達

改正前	改正後
<p>(輸入取引の意義及び取扱い) 4-1 法第4条((課税価格の決定の原則))に規定する「輸入取引」とは、原則として、貨物を外国から本邦に向けて輸出することを目的として行われたときの売買をいい、当該売買が輸出国(又は第三国)の者と本邦に居住する者との間又は本邦に居住する者の間で行われたものであるか否かは問わないものとする。 次に掲げる場合は、それぞれ以下のとおり取り扱うものとする。</p> <p>(1) 本邦へ輸出される前に輸出国において本邦へ向けて輸出する目的で複数の取引が行われた場合には、現実に貨物を外国から本邦に向けて輸出することになった売買を輸入取引とする。</p> <p>(2) 輸入取引に基づいて本邦に向けて輸出された貨物が運送途上で転売されて輸入された場合又は第三国へ向けて輸出された貨物が運送途上で本邦へ輸出されるために転売された場合には、運送途上の転売を輸入取引とする。</p> <p>(3) 輸入取引に基づいて本邦へ到着した貨物が本邦到着後又は保税地域に蔵置中に転売された場合には、当該転売は国内取引とし、当該貨物が本邦に到着することとなった売買を輸入取引とする。</p>	<p>(輸入取引の意義及び取扱い) 4-1 法第4条((課税価格の決定の原則))に規定する「輸入取引」の意義及び取扱いについては、次による。</p> <p>(1) 「輸入取引」とは、原則として、貨物を外国から本邦に向けて輸出することを目的として行われたときの売買をいい、当該売買は、通常、輸出国(又は第三国)の者と本邦に居住する者との間又は本邦に居住する者の間で行われるものであるが、外国から本邦への当該貨物の輸出を現実にもたらした売買であることを要する。 なお、加工賃方式による逆委託加工貿易取引により外国において加工された貨物が輸入される場合には、加工賃を対価として当該貨物の売買が委託者(買手)と受託者(売手)の間で行われたものとみなし、当該取引を輸入取引とする。</p> <p>(2) 輸入貨物について複数の売買が行われている次のような場合は、それぞれ以下のとおり取り扱うものとする。</p> <p>イ. 貨物が外国から本邦へ輸出される前に当該貨物を本邦へ向けて輸出する目的で複数の売買が行われた場合には、当該貨物の本邦への輸出を現実にもたらすこととなった売買を輸入取引とする。例えば、次のような場合には、それぞれに定めるところによる。</p> <p>(イ) 外国の卸売業者と本邦の居住者(以下(イ)において「甲」という。)との間で貨物を外国から本邦へ向けて輸出することを目的とした売買契約が締結された後、甲と本邦の甲以外の居住者(以下(イ)において「乙」という。)との間で当該貨物の売買契約が締結され、甲の指示により、当該貨物が当該卸売業者から本邦へ向けて乙を荷受人として輸出された場合は、当該貨物の本邦への輸出は甲と乙との間の売買により現実にもたらされたものであることから、甲と乙の間の売買が輸入取引となる。</p> <p>(ロ) 外国の卸売業者と本邦の居住者との間で貨物を当該外国から本邦に向けて輸出することを目的とした売買契約が締結された後、当該契約を履行するために当該卸売業者と当該外国又は第三国の生産者との間で当該貨物の売買契約が締結され、当該貨物が当該生産者から本邦に向けて輸出された場合は、当該卸売業者と当該生産者との間の売買は当該卸売業者と本邦の居住者との間の売買から派生したものに過ぎず、当該貨物の本邦への輸出は当該卸売業者と本邦の居住者との間の売買により現実にもたらされたものであることから、当該卸売業者と本邦の居住者との間の売買が輸入取引となる。</p> <p>ロ. 外国から本邦又は第三国へ輸出することを目的として行われた売買に基づいて外国から輸出された貨物が、本邦又は当該第三国への運送途上において、当該売買の買手と本邦の第三者との間で売買され、当該第三者により本邦に輸入される場合には、当該第三者を買手とする売買を輸入取引とする。</p> <p>ハ. 外国から本邦へ輸出することを目的として行われた売買に基づいて本邦へ到着した貨物が本邦到着後又は保税地域に蔵置中に転売されて輸入される場合には、当該転売は国内取引とし、当該貨物の本邦への到着をもたらすこととなった売買を輸入取引とする。</p>

IV. 改正通達4-1の主要論点

今回の改正において特徴的なのは、改正前後ともに、輸入取引を、原則として、貨物を外国から本邦に向けて輸出することを目的として行われたときの売買としていながらも、改正前は「売買が輸出国(又は第三国)の者と本邦に居住する者との間又は本邦に居住する者の間で行われたものであるか否かは問わないものとする」としていたのに対し、「売買は、通常、輸出国(又は第三国)の者と本邦に居住する者との間又は本邦に居住する者の間で行われる」と輸入取引における本邦居住者の関与を強調した上で、「外国から本邦への貨物を現実にもたらした売買であることを要する」と規定している点です。更に、逆委託加工貿易の当事者である委託者を買手、受託者を売手とする規定を行っています。

今回の改正を関税法第95条(税関事務管理人)の規定に則して検証をした場合、次の状況が想定されま

す。本邦に支店および関連会社等を有しない非居住者である外国企業が、自らの在庫を本邦に所有し、当該在庫から不特定多数の本邦顧客へ販売する事業を展開する場合において、本邦居住者を税関事務管理人に指名することにより、輸入者として貨物を本邦に輸入することが可能となります。この場合、税関事務管

理人を指名した非居住者(以下「非居住輸入者」と非居住者である製造者(以下「製造者」との間において、本邦への貨物の輸出を目的とした取引が行われた場合には、当該取引が輸入取引に該当することとなります。従って、今回の通達改正について、関税法の規定と併せて考える必要があります。

翻って通達の本来的な役割を鑑みますと、上級行政機関から下級行政機関に対して発する事務の執行、法規の適用などに関する単なる通知であり、あくまでも行政機関内部における統一的な指針であり、国民の権利・義務を直接に制限するものではありません。

以上のことから、今回の基本通達の改正は、輸入取引全般についてではなく、言及されている輸出国(または第三国)に居住する者と本邦に居住する者との間、または、本邦に居住する者の間で行われる輸入取引の適正化を図ることを目的として行われたものであると考えられます。

V. 実務上の留意点(まとめ)

実務上において、自社の取引が法令に基づきどのような体系で行われているかの確認を行い、必要に応じて包括評価申告を行うなど、税関との事前協議を行うことが肝要です。

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)

東京高等裁判所は、平成19年10月10日、米国において設立されたLLC(Limited Liability Company)が、日本の租税法上「法人」に該当するか否かを争点とする訴訟において、同訴訟の第一審であるさいたま地裁の判決を支持し、同LLCは日本の租税法上、法人に該当すると判断しました。その上で、当該LLCの不動産運用損失は、外国法人と認められる当該LLC自体に帰属するものとして、当該運用損失を控訴人(納税者)の他の所得金額と損益通算してなされた同人の確定申告に対する税務署長の更正処分等は適法であるとの判断を示しました。

事実関係

- (1) 控訴人(納税者)は、ニューヨーク州法に基づき設立されているLLCに、平成8年6月24日に1,000,000米ドルを出資し、同社の9分の4の持分を有する構成員となりました。
- (2) 上記LLCのニューヨーク州および米国内国歳入法上の課税形態は、パス・スルー課税が採られており、当該LLC自体は納税義務者とならず、控訴人を含めた当該LLCの構成員が納税義務者となりました。

- (3) 控訴人は、本邦での平成8年分および平成9年分の所得税の確定申告に当たり、上記LLCが行う不動産賃貸業にかかわる不動産運用損失のうち、控訴人の上記持分に相応する損失(平成8年分54,249,000円、平成9年分64,198,000円)を控訴人の他の不動産所得の金額と合算した上、さらに給与所得の金額と損益通算して確定申告を行いました。
- (4) 上記申告に対し、税務署長は、当該LLCの不動産運用損失は外国法人として認められる当該LLC自体に帰属するものであるとし、原告の上記持分に相応する不動産運用損失を上記各年分の所得金額に加算する更正処分を行いました。
- (5) 上記更正処分を不服とする控訴人は、国税不服審判所に対し審査請求を行いました。同審判所において、同請求を棄却するとの判決が下されました。そのため、控訴人は、さいたま地裁に同処分の取消しを求める訴訟を提起しましたが、同地裁でも原告の請求を棄却するとの判決が下されたことから、原告は、同判決を不服として東京高裁に控訴しました。

裁判所の判断

- (1) 第一審のさいたま地方裁判所は、「我が国の租税法上、『法人』に該当するかどうかは、私法上、法人格を有するか否かによって基本的に決定されていると解するのが相当である」とした上で、「外国の法令に準拠して設立された社団や財団の法人格の有無の判定に当たっては、基本的に当該外国の法令の内容と団体の実質に従って判断するのが相当である」と判示しました。
- そして、当該LLCについては、ニューヨーク州法に基づき、その名において、(1)訴訟当事者になること、(2)財産を取得し、処分すること、(3)契約を締結する機能を有していること等から(注:法人格がなければ当該LLCの名において上記(1)から(3)の行為を行うことはできないとされています。)、当該LLCは、構成員から独立した法的実在として存在していることが認められるとした上で、日本の租税法上も法人に該当するのが相当であるとの判断を示し、原告(納税者)の請求を棄却しました。
- (2) 上記判決を不服とした原告は、東京高裁に控訴しましたが、同高裁においても、第一審判決を引用する形で、納税者の控訴を棄却するとの判決が下

されました。

なお、米国内国歳入法上、米国LLCが稼得した所得に対する課税の取扱いについては、当該LLCが、法人課税またはパス・スルー課税のいずれかを選択することができることとされているため、控訴人は、「当該LLCがパス・スルー課税を選択している以上、我が国の租税法上外国法人と認定することは妥当ではない。すなわち、法人課税が課されていない以上、日本の租税法上、法人ではない」と主張していましたが、東京高裁は、上記主張に対し、「米国ではLLCが法人課税かパス・スルー課税かを自由に選択できることからすれば、パス・スルー課税を選択していることが、法人か否かの判断基準になるとはいえない」と判示しました。

そして、前述の通り、外国法人と認められる当該LLCの不動産運用損失は、当該LLC自体に帰属するものとして、当該運用損失を控訴人の他の所得金額と損益通算してなされた同人の確定申告に対する税務署長の更正処分等は適法であると判断しました。

- (3) 国税庁は、従前から同庁のホームページにおいて、米国LLCが米国の税務上、法人課税またはパス・スルー課税のいずれを選択したかにかかわらず、原則的にはわが国の税務上、「外国法人」として取り扱うのが相当であるとの判断を示していましたが、今回の判決で当該争点について司法においても同様の判断が示されたものといえます。
- なお、日本版LLCである合同会社は、会社法上、法人であることが明示されており、法人課税を受けることが明らかとされています。

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 146,000 people in 150 countries across our network share their thinking, experience and solution to develop fresh perspectives and practical advice.

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)

© 2008 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 and independent legal entity.

税理士法人プライスウォーターハウスクーパースは、全世界150カ国に146,000人のスタッフを擁する世界最大級の会計事務所プライスウォーターハウスクーパース(www.pwc.com)の日本におけるメンバーファームです。日本最大級のタックスアドバイザーとして、公認会計士、税理士等約500人のスタッフから成る専門家集団です。

この小冊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、以下までお願いいたします。

Email: pwcjapan.taxpr@jp.pwc.com
高橋 康子 Tel : 03-5251-2851
中村 真由美 Tel : 03-5251-2571

©2008 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さしています。個々の組織は分離独立した法的組織となっています。