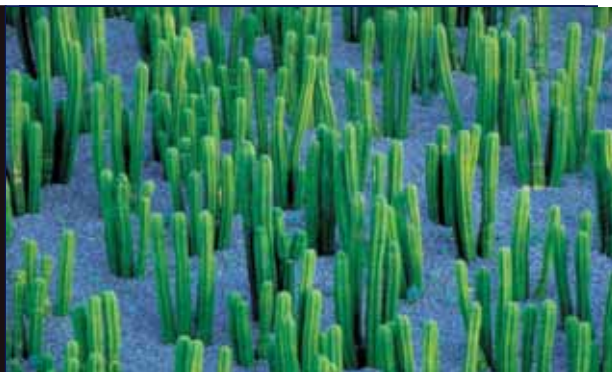


# Japan Tax Update

Monthly tax update



May 2005 Issue 9

## 平成17年度税制改正概要

私たち税理士法人中央青山は、全世界144カ国に12万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300人のスタッフから成る専門家集団です。

このJapan Tax Updateは、平成17年度の税制改正の概要をお知らせする目的で、平成17年3月31日付で公布された所得税法等の一部を改正する法律およびその施行令、省令に基づいて作成しています。

このニュースレターは、改正の概略的な内容を説明する目的で作成しております。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Japan Tax Update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。

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

© 2005 PricewaterhouseCoopers. All rights reserved. "PricewaterhouseCoopers" refers to the network of member firms of PricewaterhouseCoopers International Limited, each of which is a separate and independent legal entity.

### 1. はじめに

#### 2. 法人税・地方税関連

- (1) 人材投資促進税制: 教育訓練費の額が増加した場合の特別税額控除制度の創設
- (2) 民事更生法等の再生計画認可に基づく資産の評価損益、及び債務免除等が行われた場合の取扱い
- (3) 連結納税制度における投資簿価修正
- (4) 電子取引の取引情報に係る記録の保存
- (5) 事業税における分割基準の見直し

#### 3. 金融・証券関連

- (1) 特定口座内保管上場株式等の譲渡等
- (2) 金融先物取引の差金等決済
- (3) 為替予約付外貨建預貯金の源泉分離課税
- (4) みなし配当課税の特例
- (5) 公開株式に係る譲渡所得等の課税の特例の廃止

#### 4. 国際課税関連

- (1) 不動産化体株式の譲渡益課税の新設(非居住者・外国法人)
- (2) タックス・ヘイブン対策税制
- (3) 移転価格税制の課税要件の強化
- (4) 租税条約届出書添付の居住者証明
- (5) 外国税額控除制度(居住者)

#### 5. 組合課税関連

- (1) 民法上の組合等の利益分配に係る源泉徴収制度の新設(非居住者・外国法人)
- (2) 事業類似譲渡株式の譲渡益課税要件の強化(非居住・外国法人)
- (3) 組合事業から生じる不動産所得損失の損益通算の特例(個人)
- (4) 組合損失の損金算入制限(法人)
- (5) 有限責任事業組合(LLP)における組合損失の損金算入制限(個人・法人)

#### 6. 個人所得税関連

- (1) 定率減税の縮減
- (2) 寄付金控除枠の引上げ
- (3) 保険料控除の証明書類
- (4) 住宅税制

## 1. はじめに

去る3月31日に平成17年度の税制改正法令が公布され、4月1日に施行されました。平成17年度の税制改正は、来年度以後に大幅な改正が予定されている個人所得税及び金融所得税課税の前準備として行われた改正(金融・証券関連の改正、所得税の定率減税の縮減)を含め、全体としては過年度の改正に比べると比較的小規模な改正内容であると言われています。平成18年度の税制改正では三位一体改革の一環として所得税から個人住民税への大幅な税源移譲を実現すべく、所得税の抜本的な見直しが行われると考えられており、その段階的措置として所得税における定率減税の見直しが平成17年度の改正として行われました。又、「平成17年度の税制改正に関する答申」(平成16年11月25日)において問題とされた金融所得の一体課税の措置は今回の改正では見送られ、来年度以後に持ち越されることとなりました。

法人税関連の改正では、人材投資促進税制の創設と民事再生法等の法的整理の場合における債務免除等の取扱いが注目されるどころです。前者は我が国の産業競争力の基盤である人材を育成・強化する観点から、人材投資の減少傾向を拡大に転じさせるとともに、企業における戦略的な人材育成への取組を税制面から後押しするための制度として導入されたものです。後者は民事再生法等の法的整理及びそれに準ずる一定の私的整理の場合において、従来は課税を生じさせていた債務免除益等の課税を回避させ、更に資産の評価損を損金として認めることで迅速な事業再生を可能とする趣旨のもとに改正が行われました。

金融・証券税制では特定口座内保管上場株式等の譲渡に係る特例をはじめとして「貯蓄から投資へ」の流れに沿った一般投資家の利便性向上のための措置が立法化されました。

個人所得税関連では定率減税の縮減の他、住宅税制の見直し(適用対象住宅の拡大)が行われています。

今回の改正の中で特に注目すべき項目の一つとして、国際課税分野と組合課税における課税強化措置が挙げられます。具体的には、タックス・ヘイブン対策税制における外国子会社の範囲の拡大、移転価格税制における国外関連者の範囲の拡大、非居住者・外国法人に対する不動産化体株式及び事業類似株式の譲渡益課税の適正化等、外国組合員に対する組合利益分配時の源泉徴収制度の導入、組合損失の損金算入制限措置、新制度であるLLP損失の損金算入制限措置です。これらの措置は、対内・対外投資の進展する中で、我が国の課税権を確保し国際的な租税回避行為防止のための確実な執行制度の整備を図るという趣旨に則って立法化されたものです。改正法の適用により、既存の投資形態の見直しや今後の投資立案の慎重な検討が重要になってくるものと考えられます。

以下、主な税制改正の項目をご紹介します。

## 2. 法人税・地方税関連

### (1) 人材投資促進税制:教育訓練費の額が増加した場合の特別税額控除制度の創設

青色申告書を提出する法人で教育訓練費(注1)の額が増加した場合には、以下の税額控除が認められることになりました。

- 平成17年4月1日から平成20年3月31日までの間に開始する各事業年度(設立事業年度、解散事業年度等を除く、以下同じ)で損金算入される教育訓練費(注1)の額が、比較教育訓練費の額(注2)を超える場合は、以下のいずれか少ない金額の税額控除が認められます。(措法42の12、  
連結法人にあっては措法68の15の2、)

  - ◇ その越える部分の金額の25%
  - ◇ 当該事業年度の法人税額の10%

- 中小企業者等については、平成17年4月1日から平成20年3月31日までの間に開始する各事業年度で損金算入される教育訓練費(注1)の額がある場合には、選択により、上記に代えて以下のいずれか少ない金額の税額控除が認められます。(措法42の12、連結法人にあっては措法68の15の2)

  - ◇ 教育訓練費増加割合(注3)が40%以上の場合: 教育訓練費の額 x 20%
  - ◇ 教育訓練費増加割合が40%未満の場合: 教育訓練費の額 x (教育訓練費増加割合 x 0.5)
  - ◇ 0.5を乗じた割合については小数点3位未満端数切捨て
  - ◇ 当該事業年度の法人税額の10%

(注1) 教育訓練費 = 法人が使用人(役員を除く)の職務に必要な技術又は知識を習得させ、又は向上させるために支出する費用(使用人に対する教育、訓練、研修等で、講師などに支払う報酬、当該教育等のために施設等を賃借する場合の費用など)

(注2) 比較教育訓練費の額 = 当該事業年度の直前2年以内に開始した各事業年度の教育訓練費(損金算入された額に限る。以下同じ)の合計額を当該2年以内に開始した各事業年度の数で除して計算した金額

(注3) 教育訓練費増加割合 = (当該事業年度の教育訓練費 - 比較教育訓練費の額) / 比較教育訓練費の額

法人が上記規定の適用により教育訓練費の税額控除を受けようとする場合は、確定申告書に所定の書類を添付する必要があります(措令27の12)。住民税については、平成17年4月1日から平成20年3月31日までの間に開始する各事業年度に限り、中小企業者等に対してのみ適用されることとなりました。(地法23 四、附則8)

### (2) 民事更生法等の再生計画認可に基づく資産の評価損益、及び債務免除等が行われた場合の取扱い

会社更生法等及び民事再生法の再生計画認可の決定等又はこれに準ずる再建計画(適正な資産評定に基づく貸借対照表を基礎として債務免除額が定められていること及び2つ以上の金融機関等が債務の免除をすることが定められていること等一定の要件を満たすものに限ります)の合意があった場合に、債務者である法人について、次の措置が講じられることになりました。

- 1) その有する資産の評価換えによる評価損益の損金・益金への算入(法法25、  
33、)
- 2) 1)の適用により評価損益を認識した場合、債務免除が行われた場合、私財の提供を受けた場合における、青色欠損金等以外の繰越欠損金(期限切れ欠損金)の優先控除(債務免除益等の額を限度とします)(法法59 三、)

上記の適用を受けようとする場合は、確定申告書に所定の書類を添付する必要があります(法法25、33、59)。

今回の改正で会社更生法、民事再生法、これらに準ずる再建計画(債権者主導の再建計画など)のいずれにおいても同様の取扱いが可能となりました。

上記の改正は評価損益については平成17年4月1日以後に規定する事実が生ずる場合について適用され(附則10、11)、債務免除益等については平成17年4月1日以後に終了する事業年度について適用されます(附則12)。

### (3) 連結納税制度における投資簿価修正

解散(合併による解散を除く)により連結納税グループから離脱する法人の投資簿価修正額の算定において、解散をする連結子法人の連結欠損金個別帰属額あるいは税務上の債務超過額のいずれか少ない金額は控除しないとの規定が新たに設けられました。(法令9の2)

上記の改正は平成17年4月1日以後に連結子法人が解散する場合に適用されます(附則4)。

### (4) 電子取引の取引情報に係る記録の保存

電子取引の取引情報に係る電磁的記録について、国税関係帳簿書類の電磁的記録による保存等を定めた法律の要件に適合した保存が行われていない場合には、青色申告の承認の取消し及び連結納税の承認の取消しの対象となりました。(電子帳簿保存法11)。

上記の改正は平成17年4月1日以後に行う電子取引の取引情報について適用されます(附則60)。

また、国税関係書類の電磁的記録について、スキャナ保存が追加されました。(電子帳簿保存法に係る法令解釈通達)

### (5) 事業税における分割基準の見直し

法人事業税の分割基準が見直されます。

- 非製造業(鉄道事業、ガス供給業、電気供給業等を除きます)について、課税標準の2分の1を事業所数で分割し、残りの2分の1に従業者数により分割することになりました。(地法72の48)(改正前税法では課税標準の全てに従業者数で分割)。
- 資本金1億円以上の法人の分割基準算定上の従業員数は、改正前税法においては、本社管理部門の従業者数を2分の1として算定していましたが、改正により当該条項が廃止され、当該2分の1の算定は行わないこととなりました。(地法72の48)

上記の改正は平成17年4月1日以後に開始する事業年度について適用されます(附則5)。

## 3. 金融・証券関連

### (1) 特定口座内保管上場株式等の譲渡等

- 1) 居住者または国内に恒久的施設を有する非居住者は、平成17年4月1日から平成21年5月31日までの間に、一定の要件の下で、自己が保管している上場株式等を、特定口座に実際の取得日および取得価額で受け入れることができるようになりました(措令附則11)。これにより、改正前では平成16

年12月31日までとされていた特定口座への、いわゆるタンス株の受入れが、新たに平成17年4月に降について可能となりました。ただし、取得価額を平成13年10月1日の終値の80%とする受入れは、平成16年12月31日をもって終了しています。

また、居住者または国内に恒久的施設を有する非居住者が、特定口座内保管上場株式等を、特定口座の開設をしている証券業者に貸し付けた場合において、当該貸付期間後に返還される当該特定口座内保管上場株式等と同一銘柄の上場株式等を、一定の要件の下で、当該特定口座に、当該貸付けをした際に特定口座において管理されていた取得価額で受け入れることが可能となりました(措令25の10の2、十三)。これは平成17年4月1日以後に貸し付ける特定口座内保管上場株式等について適用されます。

特定口座の取扱者の範囲に日本郵政公社が加わりました(措法37の11の3一)。これは平成17年10月1日以後に設定される特定口座について適用されます(附則1二口)。

- 2) 居住者または国内に恒久的施設を有する非居住者が保有する特定管理株式(特定管理口座(注)において、上場株式等に該当しないこととなった日以後引き続き保管の委託がされている当該株式をいう。)について、当該株式発行法人の清算終了等による事実が発生したときは、当該株式を譲渡したものとみなして、一定の方法により計算した金額を当該株式に係る譲渡損失の金額とみなす特例が創設されました(措法37の10の2)。

(注) 特定口座内保管上場株式等で上場株式等に該当しないこととなった内国法人の株式について、当該特定口座から移管により保管の委託がされることその他一定の要件を満たす口座をいいます。

上記改正は、平成17年4月1日以後に特定口座内保管上場株式等が、上場株式等に該当しないこととなった場合について適用されます。この場合、適用日以降は、発行会社の清算終了等により生じた無価値化損失については一定の要件の下で株式等の譲渡損失とみなすことにより、この損失を他の株式等に係る譲渡所得等の金額と通算することができることになりました。

## (2) 金融先物取引の差金等決済

改正前では、金融先物取引法に規定する通貨先物取引、金利先物取引、金融オプション等の金融先物取引の差金等決済に係る所得は雑所得等に分類され、総合課税の適用を受けるものとされていました。改正により、先物取引にかかる雑所得等の課税の特例(措法41の14)の適用対象に、居住者または国内に恒久的施設を有する非居住者が平成17年7月1日以後に金融先物取引法に規定する取引所金融先物取引を行い、差金等決済した場合に生じる事業所得および雑所得が加わることとなりました。このため、これらの所得については20%(所得税15%、地方税5%)の税率で申告分離課税の適用を受け、また差金等決済で生じた損失を3年間繰り越すことが認められるようになりました(措法41の14三)。

## (3) 為替予約付外貨建預貯金の源泉分離課税

為替予約付外貨建預貯金でその元本および利子が他の外国通貨で支払われるものについて、当該元本につきあらかじめ約定した率により当該他の外国通貨に換算して支払うこととされている金額から当該元本につき当該預貯金の預入日における為替相場により当該他の外国通貨に換算した金額を控除して計算される差益に対しては、当該他の外国通貨により支払うこととされている日における為替相場により日本円に換算されて源泉所得税が課されることになりました(所法174七)。改正前では本邦通貨に換算して支払うこととされているものの差益のみ源泉分離課税の対象とされていたが、改正により、他の外国通貨に換算して支払うこととされている差益についても20%(所得税15%、地方税5%)の税率で源泉分離課税の適用を受けることとされました。

上記の改正は、平成18年1月1日以後に預入をする当該為替予約付外貨建預貯金について適用されます(附則1三イ)。

#### (4) みなし配当課税の特例

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の適用期限が2年延長され、平成19年3月31日まで当該特例が適用されることになりました(措法9の6)。

#### (5) 公開株式に係る譲渡所得等の課税の特例の廃止

上場株式等を譲渡した場合の株式等にかかる譲渡所得等の課税の特例(措法37の11)が平成15年度改正で創設されたため、現在適用停止中となっていた、公開株式に係る譲渡所得等の課税の特例制度(旧措法37の10)は今回の改正で廃止となりました。

### 4. 国際課税関連

#### (1) 不動産化体株式等の譲渡益課税の新設(非居住者・外国法人)

改正前税法では恒久的施設を有さない非居住者又は外国法人は不動産の譲渡、及び実質保有株式(事業類似株式)の譲渡の場合に譲渡所得課税を受けるものとされていました。改正により以下のような不動産関連法人の株式ないしは不動産関連特定信託の受益権を譲渡した場合も、申告納税の対象となる譲渡所得課税を受けることとなりました(所令291 四、 、 法令187 四、 、 )。

##### 1) 課税対象となる譲渡株式等

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

不動産関連特定信託(信託財産に属する資産の総額のうち、国内にある土地等、他の不動産関連特定信託の受益権、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%以上である特定信託)の受益権

##### 2) 課税対象となる譲渡

譲渡が行われた事業年度の前年度末日(以下「基準日」という。個人の場合は12月31日)における不動産関連法人株式等の保有割合が5%(上場株式等の場合)ないし2%(上場株式等以外の場合)である特殊関係株主等グループあるいは組合に属する株主ないしは組合員による譲渡  
譲渡が行われた事業年度の前年度末日(以下「基準日」という。個人の場合は12月31日)における不動産関連特定信託の保有割合が5%(上場受益権の場合)ないし2%(上場受益権以外の場合)である特殊関係受益者グループあるいは組合に属する受益者ないしは組合員による譲渡

上記の改正は、非居住者は平成18年分以後の所得税について、外国法人は平成17年4月1日以後に開始した事業年度の法人税について適用されます(附則6、2)。

上記の譲渡所得については個人の場合は15%の申告分離課税、外国法人の場合は30%の申告課税を行うものとされています(措法37、法法143)。

日本と租税条約を締結している国の居住者(法人を含む)である場合で、当該租税条約が内国法人の株式等の譲渡所得について源泉地国免税を規定しているときは、上記改正による影響は受けないものと思われます。

## (2) タックス・ハイブンを対策税制

タックス・ハイブンを対策税制とは、内国法人が税負担の著しく低い国や地域（タックス・ハイブンを）に子会社等を設立し、その外国子会社等に所得等を留保するなど租税負担の不当な軽減を図ることを防止するため、一定要件の下に、その外国子会社等（特定外国子会社等）の留保金額をその内国法人の所得に合算して課税する制度です。平成17年度税制改正により合算対象留保金額の算定等について以下の改正が行われました（同様の改正は特定信託及び連結法人に係る特定子会社等の規定についても行われています（措法68の3の7、68の3の9、68の3の11～14、措法68の90、68の92、68の93の2～93の5））。

### 1) 合算対象留保金額の算定

特定外国子会社等の未処分所得金額からの人件費の10%相当額の控除

タックス・ハイブンを対策税制上、特定外国子会社等が独立企業としての実体を備え、かつ、その本店または主たる事務所の所在する国において事業活動を行うことについて十分な経済的合理性がある等の下記の所定の基準のすべてを満たす場合には合算課税を行わないとする適用除外規定があります。

- (a) 事業基準（主たる事業が株式等の保有、知的財産権等の提供、船舶・航空機の貸付ではない）
- (b) 実体基準（本店所在地国において事業を行うために必要と認められる固定施設を有している）
- (c) 管理支配基準（本店所在地国内において自ら事業の管理、支配、運営を行っている）
- (d) 非関連者基準又は所在地国基準（特定の業種については主として非関連者と行っており、それ以外の事業は主として本店所在地国で行っている）

今回の改正により、上記基準(d)非関連者基準又は所在地国基準は満たさないが、(a)事業基準、(b)実体基準、(c)管理支配基準を満たす場合、合算対象留保金額の計算において特定外国子会社等の事業に従事する者の人件費の10%相当額の控除が認められることとなりました（措法66の6、措令39の16）。

上記改正は、特定外国子会社等の平成17年4月1日以後に終了する事業年度において生ずる合算対象留保金額について適用されます（附則37）。

特定外国子会社等の欠損金の繰越期間の延長

合算対象留保金額の算定の基礎となる特定外国子会社等の未処分所得の計算において控除する欠損金の繰越期間が改正前税法の5年から7年に延長されました（措法66の6、二）。

上記改正は、特定外国子会社等の平成17年4月1日以後に終了する事業年度において生ずる欠損金額について適用されます（附則37）。

特定外国子会社等が利益の配当又は剰余金の分配の額が異なる株式等を発行している場合

改正前税法上、課税対象留保金額は特定外国子会社の適用対象留保金額にその内国法人の直接及び間接に保有する持分を乗じて計算されますが、特定外国子会社等が利益の配当又は剰余金の分配の額が異なる株式等（請求権勘案保有株式等）を発行している場合には、その利益の配当又は剰余金の分配を受ける金額に応じて課税対象留保金額を計算することになりました（措令39の16）。

上記改正は、特定外国子会社等の平成17年4月1日以後に終了する事業年度について適用されます（附則37）。

### 2) 課税済留保金額から配当等が行われた場合の内国法人における損金算入対象期間の延長

特定外国子会社等が課税済留保金額から配当等を内国法人へ支払った場合、日本においてその配当等に対して二重課税が行われないように、その配当等にあてられた課税済留保金額を損金の額に算入する必要があります。改正前税法上、その損金算入の対象となる課税済留保金額は配当の支払いの日を含む事業年度開始の日前5年以内に開始した各事業年度における課税済留保金額とされておりましたが、改正により、前10年以内に開始した各事業年度における課税済留保金額に延長されました（措法66の8）。

上記改正は、平成17年4月1日以後に特定外国子会社等から配当等の支払いがあった場合に、内国法人等の平成12年4月1日以後に終了した事業年度において生じた課税済留保金額について適用されます(附則37)。

- 3) 外国関係会社及び合算税制の適用を受ける内国法人等の判定の基準となる株主等  
合算課税適用の対象となる外国法人の持分比率(外国関係会社の発行済株式等の50%超)及び内国法人の持分比率(外国関係会社の発行済株式等の5%以上)の判定上その保有者については、日本の居住者(特殊関係にある非居住者を含む)、内国法人、同族株主グループに属する居住者・内国法人とされておりまして。

改正により、上記の者に加えて内国法人の役員及びその親族等(いずれも非居住者を含む)の有する株式が加えられました(措令39の14 六)。

上記改正は、特定外国子会社等の平成17年4月1日以後に終了する事業年度について適用されます(附則37)。

- 4) 内国法人の特定外国信託に係る所得の合算課税  
内国法人の外国関係信託(外国において設定される一定の信託のうち、内国法人の特定海外子会社等の適用基準と同様の基準により判定される外国特定信託)の計算期間について生じる所得について、当該信託に留保された所得が内国法人等において合算課税の対象に含まれることとなりました。なお、当該信託について適用除外基準は設けられておりません(措法66の9の2～66の9の5、措令39の20の2～39の20の7)。合算課税の対象とされる特定外国信託及び内国法人の要件は以下の通りです。

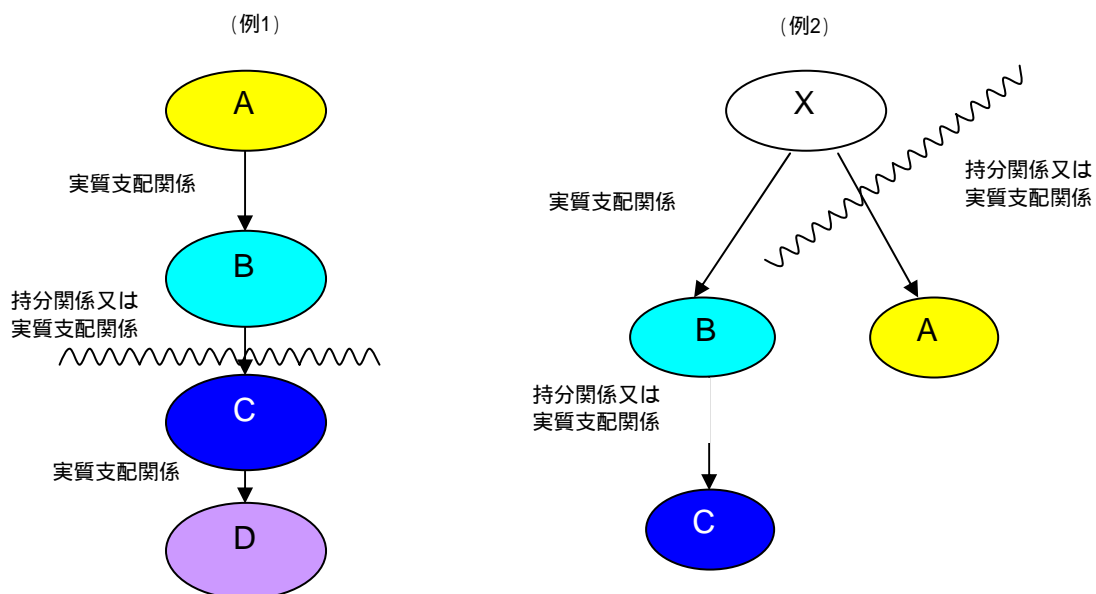
信託の所得に対して課される税が無い国・地域の営業所に信託された特定外国信託、ないしは信託の各計算期間の所得に対する税率が25%以下である特定外国信託  
内国法人等により受益権の50%超を直接・間接に保有されている特定外国信託  
特定外国信託の5%以上の受益権を直接・間接に保有(同族受益者グループのよる保有も含む)する内国法人等の当該持分に対応する特定外国信託の所得

上記改正は、外国信託の平成17年4月1日以後に開始する計算期間において生じる課税対象留保金額につき、内国法人等の平成17年4月1日以後に開始する事業年度分の所得計算上適用されます(附則30)。

### (3) 移転価格税制の課税要件の強化

移転価格税制の対象となる国外関連者は 株式等の50%以上の持株関係、ないしは 役員の兼務や取引の依存関係等の事実による実質的な支配関係が認められる場合、のいずれかに該当する場合をいうものとされています。改正により国外関連者を決定する支配関係の内容が以下の通り拡大されました(措令39の12 四、五)。

- 1) 内国法人等と外国法人との間に、実質支配関係(役員の兼務や取引の依存関係等)と持分関係(株式等の50%以上の直接ないし間接の保有・被保有の関係)との連鎖又は実質支配関係のみによる間接の支配関係がある場合(例1におけるAとCの関係、BとDの関係)
- 2) 内国法人等と外国法人とが同一の者によって、実質支配関係と持分関係又は実質支配関係のみにより直接又は間接に支配される関係がある場合(例2におけるAとBの関係、AとCの関係)



上記の改正は、平成17年4月1日以後に開始する事業年度の法人税について適用されます(附則15)。

#### (4) 租税条約届出書添付の居住者証明

非居住者・外国法人が所得税につき租税条約の適用を受けるために、源泉徴収義務者を經由して所轄税務署長に提出する届出書・還付請求書に居住者証明書の添付が要請されている場合があります。この場合において、非居住者・外国法人が源泉徴収義務者に居住者証を提示して届出書等の記載事項の確認を受け、届出書等に当該確認の記載がある場合は、居住者証明書の添付を省略する事ができます(実施特例法9の10)。尚、非居住者・外国法人から居住者証明書の提示を受けた源泉徴収義務者は、居住者証明書の写しを作成し、提示を受けた日から5年間保存する義務が課されます(同法9の10)。

上記改正は、平成17年4月1日以後に租税条約届出書を提出する場合について適用されます(同法附則)。

#### (5) 外国税額控除制度(居住者)

居住者(個人)の外国税額控除制度について、以下の措置が講じられました(所法95)。

- 1) 居住者の納付税額について外国税額控除の適用を受けた外国所得税の額が、適用年度後の年度において外国で減額された場合には、その減額された年度において納付した外国所得税(以下「納付外国所得税額」という)の額から控除するものとされました(所令226)。尚、減額された年度において納付外国所得税額がない、又は減額された金額が納付外国所得税額を上回るときは減額された年度の前年以前3年以内の控除限度超過額から当該減額された金額、又は納付外国所得税額を超える金額を控除するものとされました(所令226)。

上記の改正は、平成17年4月1日以後に外国所得税の額が減額される場合に適用されます(附則1)。

- 2) 控除の対象となる外国所得税の範囲から、租税条約の相手国において課された外国所得税のうち租税条約の規定により外国税額控除の対象とされないものが除外されることとなりました(所令

221 )。

上記の改正は、平成18年分以後の所得税について適用されます(附則5)。

## 5. 組合課税関連

### (1) 民法上の組合等の利益分配に係る源泉徴収制度の新設(非居住者・外国法人)

改正前税法においては非居住者・外国法人が国内の組合事業(匿名組合を除く)から受ける利益について、所得税法上の取扱いについて明文規定がありませんでした。今回の改正により、国内に恒久的施設を有する非居住者・外国法人が国内における組合事業から生じる利益を組合契約により配分を受けるものについては、以下の通り源泉徴収の対象とされることとなりました(所法161 一の二、164 、178、212)。

- 1) 非居住・外国法人が組合員である場合の組合利益の分配について、当該組合の各計算期間(1年を超える場合には1年ごとに区分した各期間)において生じた利益につき金銭等の交付を受ける場合には、当該金銭等の交付をした日(当該計算期間の末日の翌日から2月を経過する日までに金銭等の交付がされない場合には、同日)に、20%の税率により源泉徴収を行う(所法212 )。但し、国内に組合事業以外の事業に係る恒久的施設を有する外国組合員については、一定の要件の下、源泉徴収が免除される(所法180 、214 、所令305の2、331の2)。
- 2) 非居住・外国法人が組合員である場合の組合利益の分配に係る支払調書制度の整備を行う。支払を行う者は、支払の確定した日から1月以内に、支払調書を税務署長に提出しなければならない(所法225)。

対象となる組合には、民法上の組合の他に、投資事業有限責任組合、有限責任事業組合(LLP)、及び外国における類似の組合が含まれます。(所令281の2)。

この改正は、従来申告納税を行っていた非居住者・外国組合員が受ける利益の分配について、源泉徴収を行い、その後申告納税で精算するという趣旨のものであり、新たな課税の創設ではありません。

上記の改正は、平成17年4月1日以後に開始する計算期間に係る利益の分配について適用されます(附則3)。

### (2) 事業類似譲渡株式の譲渡益課税要件の強化(非居住者・外国法人)

改正前税法においては、恒久的施設を有しない外国法人及び非居住者は、以下の要件を満たす限りにおいて内国法人株式等の売却にかかる譲渡益課税を受けるものとされていました。

- 1) 譲渡日の属する年度の終了の日以前3年内のいずれかの時において、内国法人の株主である非居住者又は外国法人とその特殊関係株主等がその内国法人の発行済株式総数又は出資金額の25%以上に相当する株式又は出資を有していたこと、かつ
- 2) 譲渡日の属する年度において、非居住者又は外国法人とその特殊関係株主等がその内国法人の発行済株式総数又は出資金額の5%以上を譲渡したこと。

改正法では、上記の要件のうち「特殊関係株主等」及び株式等の「譲渡」の範囲が次のように拡大されました(所令291 ~ 、法令187 ~ )。

- 1) 特殊関係株主等の範囲に、非居住者又は外国法人が組合を通じて内国法人の株式等を所有する場合における当該組合の他の組合員を加える。(従って、非居住者又は外国法人が組合を通じて株式等を保有している場合は当該組合単位で持分比率(25%)及び譲渡比率(5%)の判定を行う

こととなります)。

- 2) 対象となる株式等の譲渡の範囲に、以下のものを加える。
  - 分割型分割の際に分割法人の株主に分割承継法人の株式以外の資産が交付される場合
  - 非按分型の分割型分割の場合
  - 減資による払戻しを受ける場合
  - 解散による残余財産の分配を受ける場合

持分比率の判定における組合には、民法上の組合の他に、投資事業有限責任組合、有限責任事業組合(LLP)、及び外国における類似の組合が含まれます。上記の譲渡所得については個人の場合は15%の申告分離課税、外国法人の場合は30%の申告課税を行うものとされています(措法37、法法143)。

上記の改正は、非居住者は平成18年分以後の所得税について、外国法人は平成17年4月1日以後に開始する事業年度の法人税について適用されます(附則6、2)。

### (3) 組合事業から生じる不動産所得損失の損益通算の特例 (個人)

個人が不動産所得を生ずべき組合事業の組合員である場合に、当該組合事業より生じた不動産所得損失は生じなかったものとみなされます。但し、業務執行組合員(組合の重要な業務の執行の決定に関与し、契約を締結するための交渉等自らその執行を行う組合員。以下同じ。)は対象となりません(不動産所得損失の損益通算の制限はありません)(措法41の4の2、措令26の6の2)。

対象となる組合には民法上の組合の他、投資事業有限責任組合、及び外国における類似の組合(民法上の組合、投資事業有限責任組合、有限責任事業組合に類するもの)が含まれます。

上記の改正は、平成18年1月1日以後に組合事業から生じる不動産所得損失について適用されます(附則1三口)。

### (4) 組合損失の損金算入制限 (法人)

民法組合、匿名組合等、及び投資事業有限責任組合の法人組合員が分配を受ける組合事業損失について、以下のように取り扱われることとなります(措法67の12、68の105の2、措令39の31、39の125の2)。但し、業務執行組合員及び、組合員のすべてが組合契約時より当該組合事業と同種の事業を主要な事業として営んでいる場合の組合員は対象となりません(組合損失の損金算入制限はありません)。

- 1) 組合債務の責任の限度が実質的に組合資産の価額とされている場合(例えば、ノン・リコースローン)等には、その法人組合員に帰属すべき組合損失のうち当該法人組合員の出資の価額として計算される金額を超える部分の金額は、当該事業年度の法人組合員の所得計算上損金の額に算入しない。
- 2) 組合事業に係る損失の補填、ないしは一定の収益を保証する契約が締結されている(損失補填等契約)等により実質的に組合事業が欠損にならないことが明らかな場合には、その法人組合員に帰属すべき組合損失の全額を当該事業年度の法人組合員の所得計算上損金の額に算入しない。
- 3) 損金に算入できなかった組合損失については、確定申告書に明細を添付することを要件として、翌年以降に繰り越し、翌年以降の当該組合利益額と相殺できる。

対象となる組合には外国における類似の組合(民法上の組合、投資事業有限責任組合、匿名組合に類するも

の)が含まれます。

上記の改正は平成17年4月1日以後に締結される組合契約、及び平成17年4月1日以後に組合員としての地位の承継(平成17年4月1日前に締結された組合契約に係る組合員たる地位の適格合併等による承継を除く)を受ける組合契約に基づいて分配される組合損失について適用されます。尚、いずれの場合も平成19年4月1日以前に締結される航空運送事業の用に供する航空機の賃貸に係るものは除かれます(附則40、53)。

### (5) 有限責任事業組合(LLP)における組合損失の損金算入制限(個人・法人)

平成17年5月6日に公布された有限責任事業組合(日本版LLP)法の施行に伴い(公布日より6ヶ月以内の施行を予定)、当該LLP事業から生じる損失の組合員における取扱いについて、以下の規定が設けられました。

#### 個人組合員の場合

個人組合員が、組合事業により不動産所得、事業所得、又は山林所得の損失(以下「組合事業による事業所得等の損失額」と言う)を有する場合において、当該損失額で個人組合員に帰属すべき額のうち当該個人組合員の出資の価額として計算される金額(以下「調整出資金額」と言う)を超える部分の金額は、その年分の不動産所得、事業所得、又は山林所得の必要経費の額に算入されません。事業による事業所得等の損失額(その年分の当該組合事業から生じる不動産所得、事業所得、又は山林所得に係る必要経費の合計額がそれらの総収入額を超える額)が調整出資金額の合計額を超える部分の額(損失の取込み制限の対象となる額)は個々の組合事業契約毎に算定されます(措法27の2、措令18の3)。

#### 法人組合員の場合

法人組合員(連結法人を含む)が、組合事業から生じる組合損失を有する場合において、当該損失額で法人組合員に帰属すべき額のうち調整出資金額を超える部分の金額(以下「組合損失超過額」と言う)は、当該法人組合員の所得算定上損金の額に算入されません。損金に算入できなかった組合損失については、確定申告書に明細を添付することを要件として、翌年以降に繰り越し、翌年以降の当該組合事業に係る組合利益額と相殺することができます(措法67の13、68条の105の3、措令39の32、39の125の3)。

上記の改正は、有限責任事業組合契約に関する法律の施行日以後に締結される有限責任事業組合契約について適用されます(附則1七口、40、53)。

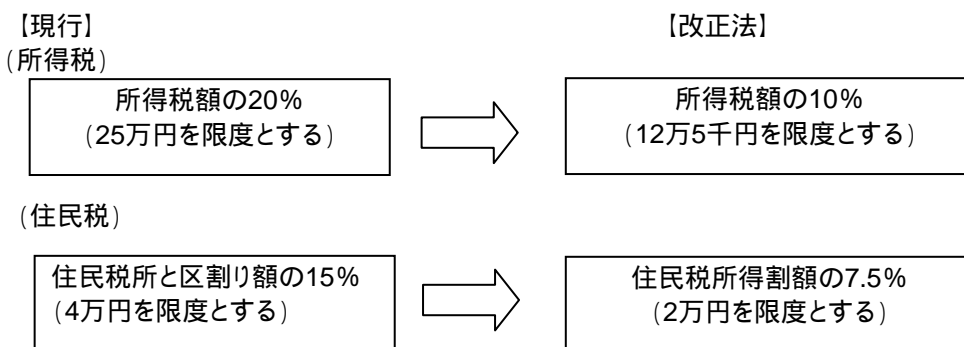
新設された組合の課税規定	対象となる組合				
	民法上の組合	投資事業 有限責任組合	有限責任 事業組合	匿名組合	外国における 類似の組合
組合利益分配に係る源泉徴収	X	X	X	所法212	X
事業類似譲渡株式の譲渡益課税	X	X	X		X
不動産化体株式等の譲渡益課税	X	X	X		X
不動産所得損失の損益通算の特例(個人)	X	X			X
組合損失の損金算入制限(法人)	X	X		X	X
有限責任事業組合における組合損失の損金算入制限			X		

## 6. 個人所得税関連

### (1) 定率減税の縮減

平成11年に、景気対策の時的措置として導入された所得税及び住民税の定率減税が2分の1に縮減されます(所得税及び法人税の負担軽減措置法(平成11年政令第117号)6、7、12、所得税及び法人税の負担軽減措置法施行令(平成11年政令第117号)2、5条、7)。

上記改正は、所得税については平成18年1月から、住民税については平成18年6月徴収分から適用されます(附則61)。この改正に伴い、平成18年1月1日以後に支払われる給与等から源泉徴収される税額についても見直しが行われます。



### (2) 寄付金控除枠の引上げ

個人が国や地方公共団体、特定公益増進法人、特定非営利活動法人(NPO法人)等に対し、寄付を行った場合(特定寄付金)は、以下の金額を所得から控除することができます。

寄付金控除額 = 以下のいずれか低い方の金額 - 1万円

- ◇ その年に支払った特定寄付金の合計額
- ◇ その年の総所得金額等の25%相当額(現行)

改正法では、上記の控除対象限度額を25%から30%に引き上げることになりました(所法78 一)。

上記改正は、平成17年分以後の所得税について適用されます(附則2)。

### (3) 保険料控除の証明書類

現行法上、個人が支払った社会保険料の控除を受ける場合には、証明書類の添付は必要とされていません。改正法においては、国民年金の保険料控除の適用を受けるためには、支払いの証明書類の添付(確定申告を行う場合)、又は年末調整の際の提出が義務づけられます(所法120、196、所令262 三、319一)。

上記改正は、平成17年分以後の所得税について平成17年4月1日以後に提出する場合、及び同日以後に提出する給与所得者の保険料控除申告書について適用されます(附則6、8)。

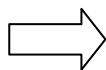
### (4) 住宅税制

住宅借入金等特別控除等などの特例措置の適用対象となる中古住宅の要件が緩和されました。適用対象となる中古住宅の範囲が拡大され、地震に対する安全基準に適合する中古住宅については、建築後の経過年数に

かわらず、適用の対象になりました(措令26 二)。

〔改正前〕

耐火建築物 : 築後25年以内  
非耐火建築物: 築後20年以内



〔改正後〕

耐火建築物 : 築後25年以内  
非耐火建築物: 築後20年以内  
又は  
地震に対する安全性にかかる規定  
又はこれに準ずる基準に適合する一定の中古住宅

住宅借入金等特別控除以外にも、同様に適用対象となる中古住宅の範囲が拡大された制度として下記のものがあります。

- 特定の居住用財産の買換え及び交換の場合の長期譲渡所得の課税の特例(措令24の5 一)
- 特定の贈与者から住宅取得等資金の贈与を受けた場合の相続時精算課税の特例(措令40の5 )
- 住宅用家屋の所有権の移転登記の税率の軽減の特例(措令42 )
- 住宅取得資金の貸付け等に係る抵当権の設定登記の税率の軽減の特例(措令42条 、42の2)

これらの改正は、平成17年4月1日以後に取得する中古住宅について適用されます(附則9、12)。

< 凡例 >

本文中引用する法令等については、以下の略を使用しています。

法法	法人税法
法令	法人税法施行令
所法	所得税法
所令	所得税法施行令
措法	租税特別措置
措令	租税特別措置法施行令
地法	地税法
実施特例法	租税条約の実施特例法

< 使用例 >

法法 59 三 法人税法第59条第1項第3号

より詳しい情報につきましては、下記の担当者にご連絡ください。

互井 卓郎	03-5251-2413	takuro.tagai@jp.pwc.com
アルフレッド ゼンカック	03-5251-2431	alfred.zencak@jp.pwc.com
ケン レオン	03-5251-2945	ken.leong@jp.pwc.com
荒井 優美子	03-5251-2475	yumiko.arai@jp.pwc.com
マーティン アーノルド	03-5251-2225	martin.j.arnold@jp.pwc.com
リチャード ジョンストン	03-5251-2761	richard.r.johnston@jp.pwc.com
マーク リム	03-5251-2867	lim.marc@jp.pwc.com