

# 超速！ 平成26年度税制改正

---

---

## 石井税理士事務所

〒272-0021  
千葉県市川市八幡2-11-13  
T E L : 047-435-2112  
F A X : 047-435-2113  
e-mail : [ishii@ishiizeirisi.com](mailto:ishii@ishiizeirisi.com)

---

---

# 目次

はじめに

平成 26 年度主要税制改正項目サマリー

## 第一部 秋の大綱の決定事項の解説

生産性向上設備投資促進税制の創設  
ベンチャー投資促進税制等の創設  
事業再編促進税制の創設  
研究開発税制・所得拡大促進税制の拡大  
中小企業等投資促進税制等の拡大

## 第二部 年末での決定事項の解説

### I 個人課税に関する改正

給与所得控除の上限引下げ  
NISA の拡充  
少人数私募債の節税防止に係る改正  
ストックオプション税制の改正  
相続税の取得費加算の改正  
損益通算と雑損控除に係る改正  
公益法人等に対して財産を寄附した場合の譲渡所得等の非課税の特例に関する改正  
予定納税制度・公的年金等課税の改正  
その他押さえておくべき改正事項

### II 資産課税に関する改正

医業継続に係る相続税・贈与税の納税猶予制度の創設

### Ⅲ 法人課税に関する改正

復興特別法人税の前倒し廃止と所得税額控除

地方法人税制の改正

交際費課税の改正と使途秘匿金課税の恒久化

その他押さえておくべき特別措置

会社法等の改正に伴う規定の整備

### Ⅳ 消費課税に関する改正

みなし仕入率と課税売上割合の計算に係る改正

輸出物品販売場制度の拡充

車体課税等の見直し

### Ⅴ 納税環境整備等に関する改正

納税猶予の拡充と申請に基づく換価の猶予の創設

税理士制度の見直しと税務調査手続き

国税不服申立制度の改正

その他押さえておくべき改正事項

### Ⅵ 国際課税に関する改正

外国法人課税の抜本改正～所得計算関係～

外国法人課税の抜本改正～外国税額控除関係～

その他の国際課税に関する改正

## はじめに

平成 26 年度改正は、消費税増税の影響を受けた経済対策を目的とした秋の大綱と、例年通り年末に発表される大綱の 2 つをベースに法制化されます。この点、確かに例年の税制改正に比してイレギュラーな部分ではありますが、政治状況が安定していることもあり、その内容は余裕を持って把握することができます。しかし、その反面、平成 26 年度改正は日本にとって看過できない事項が多く含まれており、深く検討しなければなりません。

まず、平成 26 年度改正は、露骨に「法人減税と個人増税」という方向性を打ち出しています。国際的な法人減税の流れを踏まえれば、このスタンスで税制改正を行わざるを得ないわけですが、給与所得控除の上限設定など、近年に比して個人増税を多く打ち出している、という印象を受けます。中小企業の節税の王道は、法人に所得を残さず個人に分散することでしたが、今後は個人に所得を流出させず法人に留保させることも考える必要があります。こうなると、法人税・消費税の知識だけでなく、所得税・相続税の知識も重要になるわけで、税理士としては、特化した知識ではなく、幅広い税目の知識が必要になります。

もう一つ、ゴルフ会員権の譲渡損失に係る損益通算防止など、財務省の宿願ともいえる節税防止策が多く盛り込まれていることも、平成 26 年度改正の特徴です。この背景には安定的な政治状況があり、自民党政権が続く限り、節税を適宜防止するという税制改正は今後も続くと考えられます。このため、従来以上に早く、改正内容を把握する必要があります。

ところで、非常に驚かされた改正は、平成 25 年度改正で措置された、少人数私募債の節税防止について、その適用時期が平成 28 年以後の発行ベースから支払ベースに改正されたことです。この点、平成 25 年度改正時には、本来的には支払ベースとなるべき適用時期が、発行ベースとされていたわけで、大きな混乱が生じました。おそらく、改正条文の記載を主税局が相違したために、意図した内容とは異なる課税関係が法律で規定されてしまうことになり、結果として 1 年も経過せずに再度の条文改正を余儀なくされた、ということなのでしょう。このような短期間の税制改正は、法的安定性の観点からは大問題です。

従来以上に深い税法の知識が要求されるにもかかわらず、書かれる根拠条文が正確ではない。こんな、恐ろしい事態が昨今の税制改正なのです。このような税制改正に対し、税理士が身に着けておくべき姿勢としては、解説書等の指摘を真に受けることなく、自らの手で税法の条文を読みこなし、制度趣旨や沿革にまで遡って考え抜くことでしょう。

この点を踏まえ、本テキストは、改正内容だけでなく、背景や根拠条文についても詳解しております。是非、法律や税制改正大綱と照らし合わせながら、活用してください。

## 平成 26 年度主要税制改正項目サマリー

税制改正項目	概要
生産性向上設備投資促進税制の創設	生産性の高い設備に対する投資への特別償却と特別控除の創設
ベンチャー投資促進税制等の創設	ベンチャー投資への優遇措置としての準備金制度等の創設
事業再編促進税制の創設	イノベーション再編に対する優遇措置としての準備金制度等の創設
研究開発税制の拡大	増加型の控除割合の増額
所得拡大促進税制の拡大	給与支給増加割合等の緩和
中小企業等投資促進税制等の拡大	適用期限の延長と、所定の資産について対象者や控除割合の増加
給与所得控除の上限引下げ	給与所得控除額の上限が、平成 28 分年から 29 年分まで漸次引下げ
NISA の拡充	同一勘定設定期間（最長 4 年）内における、NISA 口座開設等の柔軟化
少人数私募債の節税防止に係る改正	平成 28 年 1 月 1 日以後支払分の所定の同族会社の社債利子が総合課税
ストックオプション税制の改正	税制非適格ストックオプションの発行法人への譲渡が給与所得等該当
相続税の取得費加算の改正	相続財産である土地の取得費加算が譲渡部分に制限
損益通算等に係る改正	平成 26 年 4 月 1 日以後譲渡分より、ゴルフ会員権等の損益通算等制限
雑損控除に係る改正	雑損控除基礎金額が時価ベースと簿価ベースの選択制
措法 40 条に係る改正	継続適用措置に関するアドヴァンス・ルーリングの創設等
予定納税制度の改正	災害等の納期限延長があった場合の特例の創設
公的年金等課税の改正	外国公的年金が申告不要の対象外となる等の規定の整備
非課税所得に係る改正	簡素な給付措置（臨時福祉給付金）など、非課税所得の追加等
特定居住用財産の特例の改正	対価要件の引下げ（1.5 億円⇒1 億円）と 2 年延長（平成 27 年末まで）
政党寄附金の特例の延長	適用期限の 5 年延長（平成 31 年 12 月 31 日まで）
医業継続に係る納税猶予制度の創設	持分なしの医療法人への移行に伴う、相続税等の納税猶予の創設
復興特別法人税の前倒し廃止等	1 年前倒し廃止と復興特別所得税の法人税からの所得税額控除対象化
地方法人税制の改正（法人住民税）	法人税割の税率引下げと地方法人税の創設
地方法人税制の改正（法人事業税等）	地方法人特別税の税率引下げと法人事業税の税率引上げ
交際費課税の改正	社外飲食費 50%の対象外（中小は年 800 万円定額控除制度との選択）
使途秘匿金課税の恒久化	使途秘匿金課税の適用年限が撤廃
雇用促進税制の延長	平成 28 年 3 月 31 日までに開始する事業年度までの 2 年延長
欠損金の繰戻還付不適用の延長	平成 28 年 3 月 31 日までに終了する事業年度までの 2 年延長
退職年金等積立金課税停止措置延長	平成 29 年 3 月 31 日までに開始する事業年度までの 3 年延長
法人税特別控除の上限設定	法人税額の 90%に特別控除額が制限
準備金の一括取戻し	海外投資等損失準備金等は、青色取消し等の時に一括取戻し
会社法改正に伴う規定の整備	株式併合時の少数株主保護や監査等委員会設置会社の創設に伴う整備

## 平成 26 年度主要税制改正項目サマリー

税制改正項目	概要
みなし仕入率の引下げ	金融保険業（60%⇒50%）、不動産業（50%⇒40%）に引下げ
課税売上割合の計算に係る改正	金銭債権譲渡は課税売上割合の分母に5%のみ算入
輸出物品販売場制度の拡充	消耗品が対象品目になるとともに、手続き等の要件緩和
自動車重量税の改正	エコカー減税の拡充と経年車課税の引上げ等（原則、平成 26 年 4 月～）
自動車取得税の改正	税率の引下げとエコカー減税の拡充（原則、平成 26 年 4 月～）
自動車税の改正	グリーン化特例の延長・拡充と環境負荷の大きい自動車の重課割合の改正
軽自動車税の改正	税率の引上げと経年車重課の実施
納税猶予の拡充	担保の徴取基準の引上げや手続き規定の整備
申請に基づく換価の猶予の創設	毎月分割納付を前提とした、申請に基づく換価の猶予の創設
税務調査手続きの見直し	事前通知が税理士にも実施（平成 26 年 7 月 1 日以後の事前通知より）
税理士制度の見直し	税理士証票の定期交換や、会費滞納者に対する処分の明確化等が創設
国税不服申立制度の改正	直接審査請求の導入や不服申立期間の延長等、納税者の権利保護の充実
調書の一括提出制度の創設	支店等ベースではなく、本店等で一括提出が可能に（e-Tax の利用が前提）
災免法の適用要件緩和	期限内申告以外に、期限後申告等でも可能
外国法人課税の所得計算に係る改正	帰属主義の採用と AOA の導入
外国税額控除に係る改正	外国支店の外国税額控除と国外源泉所得の見直し
有価証券国外移管に係る調書の創設	有価証券の国外に移管等につき、調書の提出義務が創設
非関連者を通じた取引の改正	移転価格税制における、第三者介入取引の範囲が役務提供取引にも拡大

# 第一部 秋の大綱の決定事項の解説

## 生産性向上設備投資促進税制の創設

### 概要

「過剰設備」という我が国の経済の重しを解消し、生産性の高い設備等への投資を促進するための、特別償却制度や特別控除制度が時限立法として設けられます（大綱 8～11 頁）。納税者有利の改正です。

### 内容

以下、法人を前提に解説しますが、大綱上「所得税についても同様とする。」とありますので、個人事業主についても適用されると考えられます。

#### ① 要件

青色申告法人が産業競争力強化法の施行の日から平成 29 年 3 月 31 日までの間に、生産等設備（⑤参照）を構成する機械装置、工具、器具備品、建物、建物附属設備、構築物及びソフトウェアで生産性向上設備等（⑥参照）に該当するもののうち、一定の規模以上（②参照）のものの取得等をして、国内にあるその法人の事業の用に供すること。

#### ② 対象資産の規模の要件

機械装置	1 台又は 1 基の取得価額が 160 万円以上のもの
工具及び器具備品	1 台又は 1 基の取得価額が 120 万円以上のもの（それぞれ 1 台又は 1 基の取得価額が 30 万円以上で、かつ、一事業年度におけるその取得価額の合計額が 120 万円以上のものを含みます。）
建物、建物附属設備及び構築物	それぞれ一の取得価額が 120 万円以上のもの（建物附属設備については、一の取得価額が 60 万円以上で、かつ、一事業年度におけるその取得価額の合計額が 120 万円以上のものを含みます。）
ソフトウェア	一の取得価額が 70 万円以上のもの（一の取得価額が 30 万円以上で、かつ、一事業年度におけるその取得価額の合計額が 70 万円以上のものを含みます。）

③ 特別償却額（④の特別控除との選択適用）

取得価額の50%（建物及び構築物については、25%）とされます。

ただし、産業競争力強化法の施行の日から平成28年3月31日までの間に取得等をしたものについては、普通償却限度額と合わせての即時償却が可能です。

④ 特別控除額（③の特別償却との選択適用）

当期の法人税額の20%を限度として、取得価額の4%（建物及び構築物については、2%）とされます。

ただし、産業競争力強化法の施行の日から平成28年3月31日までの間に取得等をしたものについては、その取得価額の5%（建物及び構築物については、3%）。

⑤ 生産等設備の意義

法人の事業の用に直接供される減価償却資産で構成されているものをいいます。

なお、本店、寄宿舎等の建物、事務用器具備品、福利厚生施設等は該当しません。

⑥ 生産性向上設備等の意義

先端設備（⑦参照）及び生産ラインやオペレーションの改善に資する設備（⑧参照）として産業競争力強化法に規定するものをいいます。

⑦ 先端設備の意義

先端性に係る設備要件（⑨参照）を満たす一定の機械装置、工具、器具備品、建物、建物附属設備及びソフトウェアをいいます。

⑧ 生産ラインやオペレーションの改善に資する設備の意義

生産性の向上に係る要件（投資計画における投資利益率が15%以上（中小企業者等にあつては5%以上））を満たすことにつき経済産業局の確認を受けた投資計画に記載された機械装置、工具、器具備品、建物、建物附属設備、構築物及びソフトウェアをいいます。

⑨ 先端性に係る設備要件の意義

以下の2つの要件のいずれも満たすことをいいます。

最新モデルの要件	所定の期間内に販売が開始された、原則最新モデルであること
生産性向上の要件	旧モデル比で生産性が年平均1%以上向上するものであること

ただし、中小企業者等については、以下のような特例があります。

最新モデルの要件	所定の機械装置については、10年以内に販売が開始されたもので最新モデル及び最新モデルの一つ前のモデルでも可
生産性向上の要件	ソフトウェアについては、この要件は不要

⑩ 中小企業者等は、法人住民税及び法人事業税についても適用されます。

## 適用関係

上記の改正は、大綱に特段の規定がないため、原則のとおり、産業競争力強化法の施行日から施行され、平成26年4月1日以後開始する事業年度から適用されると考えられます。なお、平成26年度改正の施行日前である、平成26年4月1日前に終了する事業年度においても、産業競争力強化法の施行の日から平成26年3月31日までの間に対象資産の取得等をした場合には、平成26年4月1日を含む事業年度において特別償却又は特別控除の適用を受けられます。

## 関連法規

新設

## コメント

本制度は、生産性が向上する、最新モデルの資産等に対する設備投資を活性化させるための税制措置です。この制度創設の背景に関し、秋の大綱においては、「企業の設備投資の水準は、長きに亘って減価償却費やキャッシュフローの範囲内に留まってきた。このため、設備は老朽化・劣化し、生産性の伸び悩みの要因となっている。」(秋大綱2頁)という問題意識に触れられています。

会計の初歩として、減価償却には自己金融効果があり、再投資を促すと言われていますが、

わが国の法人税制上、耐用年数は「資産の耐久性」という側面に着目して決定されていることが正直なところでしょう。変革のスピードが速い昨今、この点国際競争力に悪影響を及ぼすことが懸念されます。事実、経済産業省の指摘によれば、90年代以降、生産設備の使用期間が上昇し、生産性及び一人当たり給与が低迷している、という問題点が指摘されています（同旨、平成25年8月30日「平成26年度税制改正に関する経済産業省要望」[http://www.meti.go.jp/main/yosangaisan/fy2014/pdf/02\\_2.pdf](http://www.meti.go.jp/main/yosangaisan/fy2014/pdf/02_2.pdf)）。

加えて、秋の大綱においては、「消費税率引上げに伴う経済対策と成長力強化のための総合的な対策が必要である」（秋大綱1頁）という事情も勘案され、本制度が創設されました。

一見すると本制度は非常に複雑に見えますが、経済産業省の肝煎りでスタートする制度ですから、対象資産の範囲等については、メーカーに対して経済産業省が詳細な指導を行うと考えられます。このため、「国内にある事業の用に供する」という要件を除き、税理士としては、原則としてメーカーの指導のとおり対象資産を判定すれば足りる、と思われま

ただし、規模の要件には注意が必要かもしれません。これについては、資産単体の取得価額だけではなく、事業年度における取得価額の合計額も判断材料とできる、とされるものもありますから、注意したいところです。なお、事業年度の判断について、1年に満たない事業年度の取扱いが気になるのですが、大綱上特段の規定もなく、かつ現行の中小企業等投資促進税制（措法42の6）においては年換算しないこと（措規20の3⑤）を踏まえれば、月数換算を行うような特段の処理は必要ない、と解されます。

ところで、本制度の根拠となる産業競争力強化法ですが、この法律は我が国の産業競争力強化を目的として、日本経済の大きな負担となっている「過剰設備」、「過小投資」、「過当競争」を是正する方策を法律に盛り込んだもので、平成25年12月4日に成立しています。制度内容の詳細は、経済産業省ホームページを参照してください。

[\(http://www.meti.go.jp/policy/jigyousaisei/kyousouryoku\\_kyouka/\)](http://www.meti.go.jp/policy/jigyousaisei/kyousouryoku_kyouka/)

気になるのは、本制度の適用期日となるであろう、「産業競争力強化法の施行の日」です。執筆時現在、その施行の日は、平成26年1月下旬となる見込みという情報があります。結果、その施行の日は平成26年度改正の施行日である平成26年4月1日を跨ぐ可能性はまずない、と思われま

すので、産業競争力強化法の施行の日以後に取得したものについては、経過措置により、平成26年3月期からの適用も可能になりますので、経済産業省の情報も確認しておく必要があると言えそうです。とりわけ、本制度は新しいモデルの資産に対して適用されるものですから、平成26年3月31日までに、新しいモデルの機械設備等をクライアントが取得するか否か、設備投資の状況には注意したいところでしょう。

# ベンチャー投資促進税制等の創設

## 概要

「過小投資」という我が国の経済の重しを解消し、ベンチャー投資を促進するための準備金制度や、中小企業の活力の向上を図るための登録免許税の特例措置が時限立法として設けられます（大綱 13～14 頁）。

納税者有利の改正です。

## 内容

### ① 準備金制度の創設

#### イ 対象者

青色申告書を提出する法人（特段の記載がないため、個人には適用ないと考えられます。）

#### ロ 一定の投資事業有限責任組合等への投資要件

産業競争力強化法の施行の日から平成 29 年 3 月 31 日までの期間内に、同法に規定する特定新事業開拓投資事業計画について認定を受けた、投資事業有限責任組合に係る投資事業有限責任組合契約を締結することが必要です。

ただし、本制度の対象者は投資事業有限責任組合の有限責任組合員に限られるとともに、適格機関投資家については、その他所定の制限も設けられています。

#### ハ 積立対象期間

投資先の投資事業有限責任組合が特定新事業開拓投資事業計画の認定を受け、その認定を受けた日以後にその投資事業有限責任組合に出資をし、その特定新事業開拓投資事業計画に従ってその投資事業有限責任組合の組合財産となる新事業開拓事業者の株式等を取得した日から、投資事業有限責任組合の存続期間終了の日までの期間内

#### ニ 損金算入される積立金額等

各事業年度終了の時に於いて有するその株式等の、その事業年度終了時における帳簿価

額の合計額の 80%以下の金額を新事業開拓事業者投資損失準備金として積み立てることにより、損金算入することができます。

#### ホ 益金算入

積み立てた事業年度の翌事業年度にその積み立てた金額の全額を取り崩して、益金算入することとされます。

### ② 創業促進のための登録免許税の特例

#### イ 要件

個人が、産業競争力強化法に規定する認定創業支援事業計画に係る認定を受けた市区町村において、同計画に記載された特定創業支援事業による支援を受けて株式会社の設立をする場合

#### ロ 登録免許税の軽減

当該株式会社の設立の登記に対する登録免許税の税率は、以下のとおりとされます。

現行	改正後
1,000 分の 7 (最低税額 15 万円)	1,000 分の 3.5 (最低税額 7 万 5 千円)

#### 適用関係

上記①の改正は、平成 26 年 4 月 1 日以後に終了する事業年度に適用されます。

上記②の改正は、産業競争力強化法の施行の日から平成 28 年 3 月 31 日までの間に登記を受けるものに適用されます。

#### 関連法規

①は新設。②は登法 9 等。

#### コメント

従来から、日本のベンチャー投資は不十分という指摘がなされています。エンジェル税制

は制度が複雑で使い勝手は非常に悪い、と指摘されますし、法人の行うベンチャー投資には、特段の税制上の優遇措置はありません。ベンチャー企業が成長しなければ、経済の活性化は見込めないところ、秋の大綱においては、「ベンチャー企業に対して、十分なリスクマネーの供給、ベンチャー企業と取引先企業の橋渡し、事業化に必要なノウハウ・技術などの支援を同時に行っていく必要がある。」（秋大綱3頁）という問題意識に触れられています。言うまでもなく、リスクマネーを供給するためには、損失リスクに対する税制の支援が必要であり、この見地から設けられたのが、本制度による準備金制度です。

この制度は投資形態として、ベンチャーファンドを想定しています。新規開業としてのベンチャー支援というよりも、資金需要が大きくなるベンチャー企業の事業拡張期の資金供給を支援するという目的が大きいことから、大規模な投資を想定しているのでしょう（同旨、平成25年8月30日「平成26年度税制改正に関する経済産業省要望」

[http://www.meti.go.jp/main/yosangaisan/fy2014/pdf/02\\_2.pdf](http://www.meti.go.jp/main/yosangaisan/fy2014/pdf/02_2.pdf)）。

とりわけ、ファンドに対する投資額ではなく、ファンドを通じた株式投資について適用がある点には注意しましょう。なぜなら、投資事業有限責任組合契約への投資は、任意組合と同様、構成員課税されるからです（法基通14-1-1）。本制度のような準備金を設定するとすれば、組合の所得計算は総額法による必要があります（法基通14-1-2(1)）。中間法（法基通14-1-2(2)）や純額法（法基通14-1-2(3)）では準備金の設定はできませんので、組合投資に係る所得計算を見直す必要があるでしょう。通達上は明らかではありませんが、法人税には会計処理は均一にすべき、という考え方がありますので、組合ごとに異なる計算方式を適用していれば、問題視される可能性は否定できないと考えられます。

次に、本制度は海外投資等損失準備金（措法55）をベースに制度設計がなされていると言われています（同旨T&Amaster515号）。この点、海外投資等損失準備金と同様の益金算入の据置期間も設けられる、という情報もありましたが、每期洗替処理をする、とされており、準備金というよりもむしろ引当金に類似したものとなっています。海外投資等損失準備金に据置期間が設けられている理由は定かではありませんが、プロジェクトからの撤退が益金算入事由であることを考えると、このくらい長期にわたり投資の是非を判断すべき、という考えがあったのではないかと考えます。ベンチャー投資も海外投資と同様の不透明さがあり、かつ、リスクマネーの供給が目的であったことを勘案すれば、毎期の洗替ではなく、据置期間を設けるべきではなかったか、とも考えられます。

その他、中小企業の活力の向上を目的に、市町村が計画等する特定創業支援事業による支援を受けて株式会社を設立する個人については、設立に伴う登録免許税の軽減も行われます。創業が活発になることが期待されます。

# 事業再編促進税制の創設

## 概要

「過当競争」という我が国の経済の重しを解消し、複数企業間の経営資源を融合することを通じて収益力を高めることにより、企業の競争力の強化を図るための、準備金制度等が時限立法として設けられます（大綱 14～16 頁）。

納税者有利の改正です。

## 内容

### ① 準備金制度の創設

#### イ 対象者

青色申告書を提出する法人（特段の記載がないため、個人には適用ないと考えられます。）

#### ロ 要件と対象行為

産業競争力強化法の施行の日から平成 29 年 3 月 31 日までの期間内に、同法に規定する特定事業再編計画について認定を受けたものが、積立期間（ホ参照）内の日を含む各事業年度のその積立期間内において、その特定事業再編計画に記載された特定事業再編に係る特定会社の特定株式等（へ参照）の取得（その特定事業再編前の取得を除く。）をし、かつ、その取得の日を含む事業年度終了の日まで引き続き有している場合

#### ハ 損金算入される積立金額等

特定株式等の取得価額の 70%以下の金額を特定事業再編投資損失準備金として積み立てることにより、損金算入することができます。

#### ニ 益金算入

積立期間（ホ参照）終了の日を含む事業年度の翌事業年度から 5 年間で、その積立期間終了の日を含む事業年度終了の時における準備金残高の均等額を取り崩して、益金算入することとされます。

#### ホ 積立期間の意義

特定事業再編計画について認定を受けた日から同日以後 10 年を経過する日（その特定事業再編計画に記載された特定事業再編に係る特定会社が、同日までに 3 期連続で営業利益を計上した場合には、その営業利益を計上した最後の事業年度終了の日）までの期間をいいます。

#### へ 特定株式等の意義

設立若しくは資本金の額等の増加に伴う金銭の払込み、合併等に伴い取得する特定会社の株式等又はその特定会社に対する貸付金債権をいいます。

### ② 事業再編等に係る登録免許税の特例の創設

#### イ 要件

産業競争力強化法に規定する事業再編計画、特定事業再編計画又は中小企業承継事業再生計画の認定を受けた認定事業者等が、これらの計画に基づき株式会社の設立など一定のものに係る登記を行う場合

#### ロ 登録免許税の軽減

イの要件を満たす場合、登録免許税の税率は、以下のとおりとされます。

項目	本則	改正後
株式会社の設立・増資	1,000 分の 7	1,000 分の 3.5
合併による株式会社の設立・増資 (純増部分)	1,000 分の 1.5 (1,000 分の 7)	1,000 分の 1 (1,000 分の 3.5)
分割による株式会社の設立・増資	1,000 分の 7	1,000 分の 5
不動産の所有権の移転登記 (法人設立等の場合)	1,000 分の 20	1,000 分の 16
船舶の所有権の移転登記 (法人設立等の場合)	1,000 分の 28	1,000 分の 23
不動産の所有権の移転登記 (合併設立等の場合)	1,000 分の 4	1,000 分の 2
船舶の所有権の移転登記 (合併設立等の場合)	1,000 分の 4	1,000 分の 3
不動産の所有権の移転登記 (分割設立等の場合)	1,000 分の 20	1,000 分の 4
船舶の所有権の移転登記 (分割設立等の場合)	1,000 分の 28	1,000 分の 23

## 適用関係

上記①の改正は、平成 26 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。ただし、平成 26 年 4 月 1 日前に終了する事業年度において産業競争力強化法の施行の日から平成 26 年 3 月 31 日までの間に特定株式等の取得をした場合には、平成 26 年 4 月 1 日を含む事業年度（原則翌事業年度）において準備金の積立ができます。

上記②の改正は、産業競争力強化法の施行の日から平成 28 年 3 月 31 日までの間に登記を受けるものに適用されます。

## 関連法規

①は新設。②は登法 9 等。

## コメント

平成 13 年度改正で創設された組織再編成税制の影響もあって、わが国の M&A は活発になったと言われますが、これは今まで不明確だった課税関係が明確になったことを意味します。課税関係が明確になるということは、その反面、税務リスクが高い組織再編成を企業は躊躇することを意味します。

我が国の組織再編成税制は、「再編後の企業において、再編前と実態が変わらないと判断できる場合」を課税の繰延べが可能な適格とする、という考えの下に構成されています。結果として、資本関係のない他社と再編成を行う場合には、適格組織組織再編成とするためには金銭等不交付という要件はもちろん、従業員の引継ぎ要件や事業規模又は経営参画要件などが設けられているため、非適格と判断される可能性が高くなります。このため、他社とのイノベーションを図る目的による組織再編成は、課税リスクが高くなると判断されて回避される可能性が高くなりますし、何よりも進んで組織再編成を行う、という動機づけにはなりにくいと考えられます。

実際のところ、わが国の産業構造は、諸外国に比して一つの事業部門に複数の事業者が乱立しているため、各産業において過当競争が行われるとともに、国際競争力の低迷の原因となっていることが指摘されています（同旨、平成 25 年 8 月 30 日「平成 26 年度税制改正に関する経済産業省要望」

[http://www.meti.go.jp/main/yosangaisan/fy2014/pdf/02\\_2.pdf](http://www.meti.go.jp/main/yosangaisan/fy2014/pdf/02_2.pdf)）。このため、他社との経営資源を融合させるなど、イノベーションを図るための事業再編支援措置が要望され、その

結果、創設されるのが本制度です。

本制度は産業競争力法を背景としており、その規定に沿う形で構成されていますので、大綱を見てもどのような事業再編が対象になるのか、なかなか分かりにくいです。この点、経済産業省の「産業競争力強化法の概要」

([http://www.meti.go.jp/policy/jigyousaisei/kyousouryoku\\_kyouka/pdf/20131206\\_002.pdf](http://www.meti.go.jp/policy/jigyousaisei/kyousouryoku_kyouka/pdf/20131206_002.pdf)) を見ますと、「①既存の事業構造の変更を行い、②収益性・生産性を向上させるものに限定。過剰供給等の分野では、その解消につながるものに限り支援」とされており、この見地から経済産業省の認定を受けて判断することになりそうです。

ただし、このような目的の下に制度設計がなされている以上、対象となるのは上場企業が中心で、節税のための組織再編成が中心となる、中小企業については、本制度の適用は難しいかもしれません。

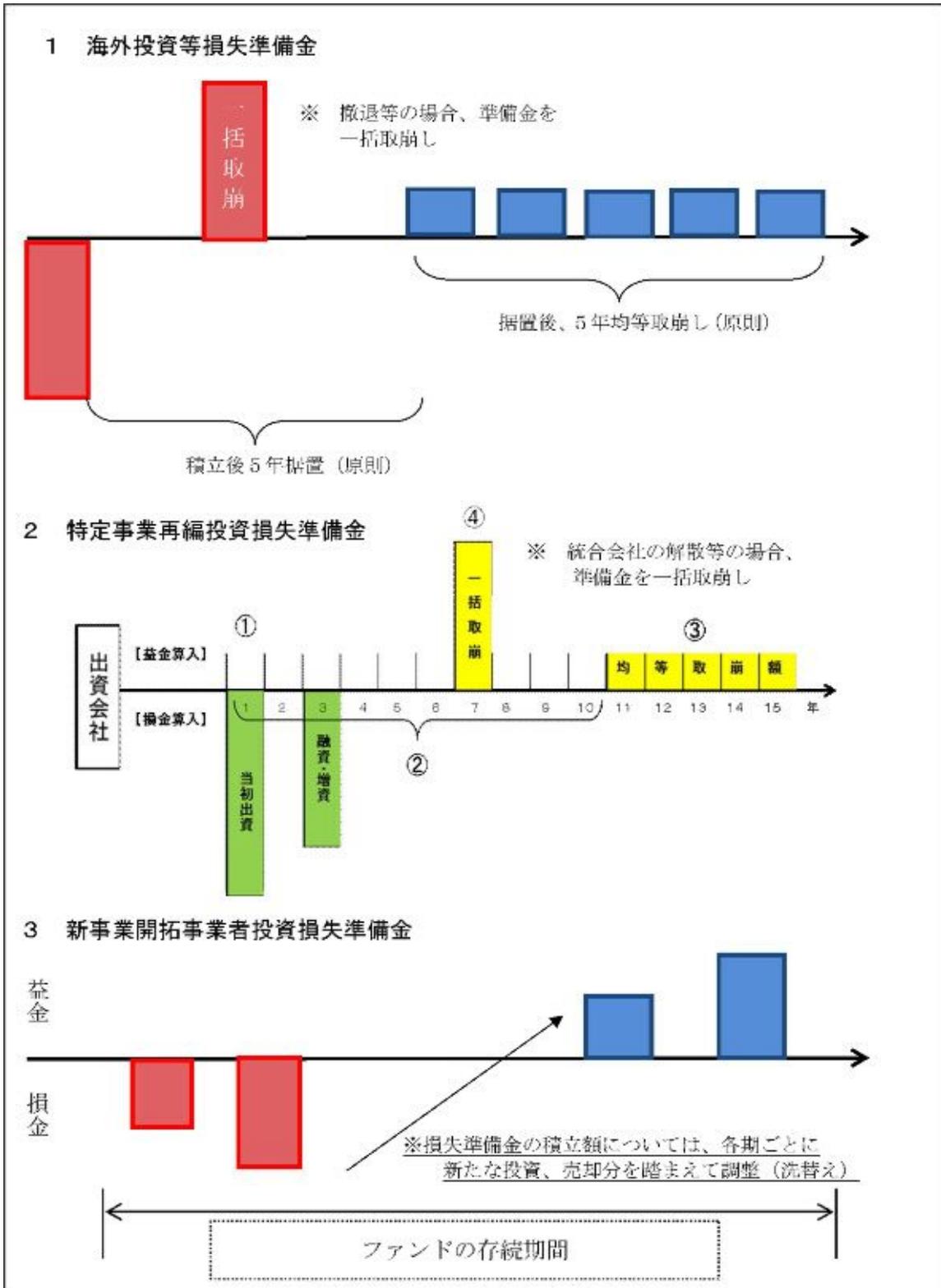
ところで、本制度の準備金も、海外投資等損失準備金（措法 55）を基礎に立案がなされる模様ですが、先の新事業開拓事業者投資損失準備金とは異なり、積立期間の据置きが可能で、かつ積立期間（最大 10 年）終了年度後翌年度以後 5 年で益金算入される、という意味でより海外投資等損失準備金と類似した性質を持っています（次葉図 1 参照）。

ベンチャー投資とイノベーションを図るための事業再編で、制度設計が変わる原因は、にわかには判断しがたいところです。むしろ、ベンチャー投資の方がよりリスク判断を慎重にすべきものであるところ、新事業開拓事業者投資損失準備金について、据置期間を長く取るべきではないか、と考えられます。

その他、本制度は準備金という枠組みで整理されているところ、「特定株式等の価格の低落又は貸倒れによる損失に備える」（大綱 15 頁参照）目的で設定されるわけですが、イノベーションを図るための事業再編は、ベンチャー投資のように「リスクを負ってハイリターンを得る」ものではなく、「国策として後押しする」ものです。となれば、将来の損失に備えることを目的とした制度設計には疑問が残ります。

むしろ、特別控除のような制度を設けるか、課税の繰延べとなる適格組織再編成の範囲を時限立法として広げるか、このような措置が妥当と考えます。事実、登録免許税の改正は繰延べではなく、税額軽減という整理がなされていますから、このあたりの不整合には疑問符がつきます。

(図1) 各準備金制度の仕組みの差異



(出典) 経済産業省「民間投資活性化等のための経済産業関係 税制改正の概要」等を基に著者作成 ([http://www.meti.go.jp/main/zeisei/zeisei\\_fy2014/131001a/131001.pdf](http://www.meti.go.jp/main/zeisei/zeisei_fy2014/131001a/131001.pdf))

# 研究開発税制・所得拡大促進税制の拡大

## 概要

増加型又は高水準型を選択する試験研究費の特別控除について、増加型の控除割合の増額等の改正が行われた上、適用期限が3年延長されます(所得税も同様です。大綱10～12頁)。  
雇用者給与等支給額が増加した場合の特別控除について、控除割合の増額等が行われた上、適用期限が2年延長されます(所得税も同様です。大綱18～20頁)。  
納税者有利の改正です。

## 内容

### ① 増加型又は高水準型を選択する試験研究費の特別控除(措法42の4⑨)の改正

イ 増加型(措法42の4⑨一)が以下の通り改正されます。

	現行	改正後
要件1	当期試験研究費 > 比較試験研究費	増加試験研究費 > 比較試験研究費 × 5%
要件2	当期試験研究費 > 基準試験研究費	当期試験研究費 > 基準試験研究費
控除額	増加試験研究費 × 5%	増加試験研究費 × 30% (増加割合限度)

(※) 増加試験研究費 = 当期試験研究費 - 比較試験研究費 (大綱11頁)  
比較試験研究費 = 過去3年の試験研究費の平均 (措法42の4⑨九)  
基準試験研究費 = 過去2年の試験研究費のうち、最も大きい金額 (措法42の4⑨十)  
増加割合 = 増加試験研究費 / 比較試験研究費 (大綱11頁)

ロ 適用期限が平成29年3月31日までに開始する事業年度まで3年間延長されます。

ハ 所得税、法人住民税(中小企業者等)についても同様の措置が設けられます。

### ② 雇用者給与等支給額が増加した場合の特別控除(措法42の12の4)の改正

イ 雇用者給与等支給増加割合の要件(措法42の12の4①本文)が、次の事業年度の区分に応じて、以下の通り緩和されます。

適用年分	現行	改正後
平成 27 年 4 月 1 日前開始年度	5 % 以上	2 % 以上
平成 27 年 4 月 1 日～平成 28 年 3 月 31 日の開始年度		3 % 以上
平成 28 年 4 月 1 日～平成 30 年 3 月 31 日の開始年度	適用なし	5 % 以上

ロ 平均給与等支給額の要件（措法 42 の 12 の 4①二）が、以下の通り改正されます。

改正ポイント	現行	改正後
平均給与等支給額の算定 （措法 42 の 12 の 4①六、措令 27 の 12 の 4⑪・⑫）	国内雇用者 給与を基礎	継続雇用者 給与を基礎
平均給与等支給額と比較平均給与等支給額の対比 （措法 42 の 12 の 4①二）	比較以上	比較を上回る

（※）継続雇用者給与とは、適用年度及びその前年度において給与等の支給を受けた国内雇用者に対する給与等のうち、雇用保険法の一般被保険者に対する給与等をいいます。ただし、高年齢者等の雇用の安定等に関する法律の継続雇用制度に基づき雇用される者に対する給与等は除かれます。

ハ 適用期限が平成 30 年 3 月 31 日までに開始する事業年度まで 2 年間延長されます。

ニ 所得税、法人住民税（中小企業者等）についても、同様の措置が設けられます。

## 適用関係

上記①の改正は、大綱に特段の規定がないため、原則のとおり、平成 26 年 4 月 1 日以後開始する事業年度から適用されると考えられます。

上記②の改正は、平成 26 年 4 月 1 日以後に終了する事業年度から適用されます。

なお、法人が平成 26 年 4 月 1 日を含む適用年度に改正後の制度を適用する場合において、経過事業年度（平成 25 年 4 月 1 日以後に開始し、平成 26 年 4 月 1 日前に終了する事業年度で改正前の制度の適用を受けていない事業年度をいいます。）において改正後の要件の全てを満たすときは、その経過事業年度について改正後の規定を適用して算出される税額控除相当額を、その適用年度において、その税額控除額に上乗せして法人税額から控除できることとされます。合わせて、控除上限額についても、経過事業年度の期間に応じて上乗せすることとされています。

## 関連法規

上記のとおり

## コメント

言うまでもなく、研究開発は企業の成長に必要不可欠であるところ、その拡充は経済産業省の宿願となっています。この点、経済産業省の資料を見ますと、「研究開発税制により、企業の研究開発投資を促し、イノベーションの加速を通じた我が国の成長力・国際競争力の強化を図る」という、政策目的が述べられています（平成 25 年 8 月 30 日「平成 26 年度税制改正に関する経済産業省要望」

[http://www.meti.go.jp/main/yosangaisan/fy2014/pdf/02\\_2.pdf](http://www.meti.go.jp/main/yosangaisan/fy2014/pdf/02_2.pdf)）。

この点を踏まえ、増加型の控除割合が 30%にまで増額されることになったわけですが、先の要件を見ますと、従来以上に研究開発費を増やさなければ、この改正の恩恵を受けることはできません。このため、資金的な余裕に乏しい中小企業にとっては、増加型のハードルが大きくなった可能性も、若干ながら指摘できます。先の経済産業省資料によれば、「民間研究開発投資を今後 3 年以内に対 GDP 比率で世界第 1 位に復活することを目指し」という政策課題も参照されていますが、本来研究開発とは支出額の多寡というよりもむしろ、その質が重要と考えます。そうすると、別枠で使えるとは言っても、総額型の控除割合を拡大させるという制度設計の方が、イノベーションの加速にはつながる、と考えます。

次に、法人税減税の恩恵を従業員にまで享受させることを目的とした所得拡大促進税制については、秋の大綱において「成長戦略の実現を加速化するため、この税制について、企業にとってより使いやすいものとし、（中略）計画的・段階的に賃上げをしていく企業を支援する仕組みに改めるとともに、企業の従業員構成の多様性に対応する要件緩和を行う。」（秋大綱 5 頁）と改正趣旨が述べられています。

この観点に立ち、本改正では、段階的な賃上げがなされているか、それを実質的に判断するために、適用年度に応じて雇用者給与等支給増加割合の要件を逡増させることとされています。加えて、意図せず平均給与が増減する事情となる、退職者（雇用保険法の一般保険者）や新卒採用者（前年度に給与支給を受けない者）、そして再雇用者（継続雇用制度に基づき雇用される者）の影響を排除する形で制度が改正されました。政策目的の見地からは、合理的な改正と考えられます。

一点、読みにくいのは本改正の経過措置ですが、簡単に言えば、所得拡大促進税制の適用を受けていないことを前提に、25 年度分についても、本改正を適用するためのものです（参考：経済産業省ホームページ「所得拡大促進税制の拡充・延長の概要」

<http://www.meti.go.jp/policy/economy/jinzai/syotokukakudaisokushin/131001minaoshinaiyou.pdf>）。実質的には平成 25 年度分も雇用者給与等支給増加割合の要件は 2%となり、平成 26 年 4 月 1 日以後終了事業年度においてその分のメリットが適用されます。

# 中小企業等投資促進税制等の拡大

## 概要

中小企業者等の機械等の特別償却・特別控除について、所定の資産について対象法人等が拡大するとともに、適用期限が3年延長されます（所得税も同様です。大綱 12～13 頁）。中小企業者等の少額減価償却資産の一括償却の適用期限が2年延長されます（所得税も同様です。大綱 13 頁）。納税者有利の改正です。

## 内容

### ① 中小企業者等の機械等の特別償却・特別控除（措法 42 の 6）の改正

- イ 中小企業者等が産業競争力強化法の施行の日から平成 29 年 3 月 31 日までの間に取得等をした特定機械装置等（措法 42 の 6①括弧書き）のうち、生産性向上設備投資促進税制の生産性向上設備等に該当するものについては、以下のように、本制度の特別償却や特別控除が改正されます。

対象者	現行	改正後
資本金 1 億円以下等の中小企業者等	取得価額×30%の特別償却 特別控除はなし	即時償却か 7%の特別控除
資本金 3,000 万円以下等の特定中小企業者等	取得価額×30%の特別償却か 7%の特別控除	即時償却か 10%の特別控除

(注) 特定機械装置等が生産性向上設備等に該当するに限られます。

- ロ 期限が3年延長され、平成 29 年 3 月 31 日までに取得等した資産に適用されます。
- ハ 所得税についても同様の措置が設けられます。

### ② 中小企業者等の少額減価償却資産の一括償却（措法 67 の 5）の改正

- イ 適用期限が2年延長され、平成 28 年 3 月 31 日までに取得等した少額減価償却資産について適用されます。
- ロ 所得税についても、同様の措置が設けられます。

## 適用関係

上記①の改正は、大綱に特段の規定がないため、原則のとおり、平成 26 年 4 月 1 日以後開始する事業年度から適用されると考えられます。

ただし、平成 26 年 4 月 1 日前に終了する事業年度において、産業競争力強化法の施行の日から平成 26 年 3 月 31 日までの間に生産性向上設備等に該当するものの取得等をした場合には、平成 26 年 4 月 1 日を含む事業年度において、特別償却相当額又は税額控除相当額の償却又は繰越控除ができます。

上記②の改正の適用関係は、上記のとおりです。

## 関連法規

上記のとおり

## コメント

中小企業投資促進税制は、中小企業にとって非常になじみが深く、中小企業の設備投資に資する制度として影響も大きい制度です。この点と、先の生産性向上設備投資促進税制の創設を受けて、現状本制度の適用対象となっている特定機械装置等のうち、生産性向上設備投資促進税制の生産性向上設備等に該当するものについては、中小企業投資促進税制も延長・拡充がなされることになりました。

とりわけ、対象資産によっては、特別控除の対象法人が資本金 3 千万円超の中小企業者等にまで拡大していますので、非常に大きな優遇措置になると考えられます。言うまでもなく、控除超過の場合には、一年間の繰越しが認められます（措法 42 の 6③、大綱 12 頁）。

読みにくい本制度の経過措置は、先の所得拡大促進税制と同様、平成 25 年度から遡って適用できるように措置したものと考えられます。法律的には、平成 26 年度からの適用となりますので、平成 25 年度分については、平成 26 年度において特別償却を行うのか、又は繰越控除を行うこととなります。ただし、繰越控除の適用を受ける場合には、確定申告書提出段階での申告要件が設けられていますので（措法 42 の 6⑨）、注意したいところです。

その他、大綱を読む限り、本制度の対象資産は、先の生産性控除設備投資促進税制の対象資産と重複する可能性がある、と考えられます。この場合、繰越控除の適用もあり、かつ償却額も有利な本制度の適用を考えるべきでしょう。

## 第二部 年末での決定事項の解説

### I 個人課税に関する改正

#### 給与所得控除の上限引下げ

##### 概要

給与所得控除の上限が、漸次引下げられます（大綱 21 頁）。  
納税者不利の改正です。

##### 内容

① 給与所得控除の上限が、以下の通り改正されます。

	現行	平成 28 年分の所得税 (注 1)	平成 29 年分以後の所得税 (注 2)
上限額が適用される 給与収入	1,500 万円	1,200 万円	1,000 万円
給与所得控除の 上限額	245 万円	230 万円	220 万円

(注 1) 個人住民税については、平成 29 年度分について適用されます。

(注 2) 個人住民税については、平成 30 年度分から適用されます。

② ①の改正に伴い、源泉徴収税額表や特定支出控除の適用判定の基準となる控除額の改正等、必要となる措置が設けられます。

##### 適用関係

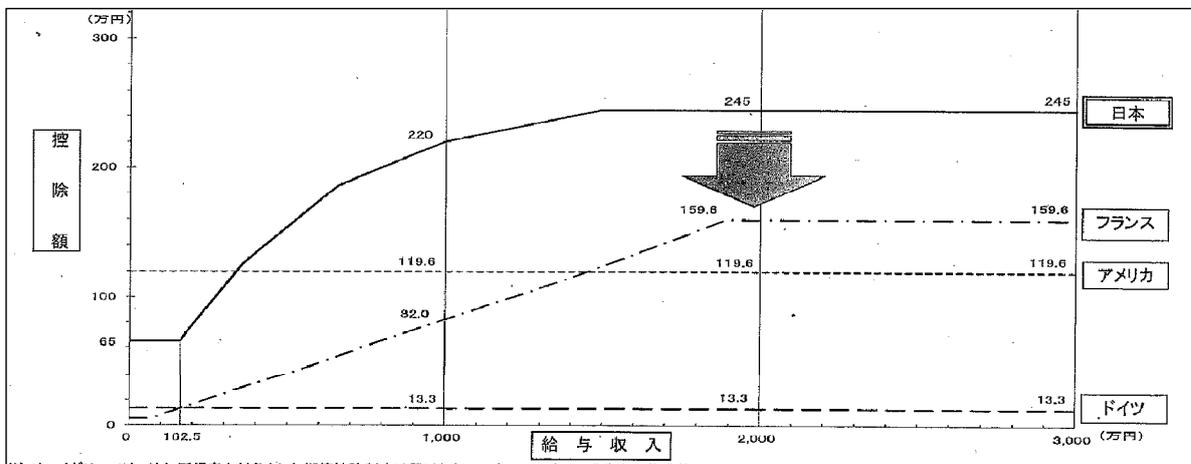
上記のとおり

##### 関連法規

コメント

周知のとおり、平成 24 年度改正で、給与所得控除について上限設定がなされたわけですが、今回の改正でその上限額が更に引き下げられることになりました。(図 2) のとおり、未だ諸外国に比して、わが国の給与所得控除は給与所得者の必要経費としては過大であり、課税ベースを大きく侵食している、といった指摘があり、その点を踏まえた改正です。

(図 2) 給与所得控除の国際比較



(出典) 与党税制調査会資料

このような側面はあるにせよ、2年という短期間で矢継ぎ早の改正がなされることは間違いありません。この点、立案者は「税制抜本改革法において、そのあり方について検討することとされている」(大綱 6 頁) と、社会保障・税一体改革における税制抜本改革法を根拠としています。しかしながら、税制抜本改革法は年金課税の見直し等についても言及されているわけで、なぜ 2 年前に改正がなされたばかりの、給与所得控除の見直しが優先的に対象となるのか、他に優先すべき改正事項があるのではないかと、という疑問があります。

少し脱線しますが、このような改正が実現する場合、当然ながら予測されるのが個人的経費の潰れ込みの増加です。この点、平成 25 年度及び平成 26 年度の税制改正により、交際費の損金算入限度額や、その計算の仕組みが納税者にとって都合のいいものに改正されていますので、今後個人的経費の潰れ込みを巡り、交際費等と給与等の意義やその範囲が問われる税務調査が、頻繁に実施されると想定されます。

ところで、この改正に伴う税負担は、次葉の (図 3) のように試算されています。

(図3) をご覧いただくと、高額所得者であっても、実際のところは年に数万円程度しか本改正により税負担は変わらないことが分かります。このため、各方面で言及されるほど、実態として本改正のインパクトは大きくない、とも考えられます。

しかしながら、高額所得者であれば税制に対する関心は非常に高いわけで、実態以上に深刻なものとして、この増税改正を捉えることになるでしょう。となれば、財政再建に不可欠な課税対象者である高額所得者について、国外移住は更に加速されるわけで、日本の財政にとって、本改正はむしろマイナス面が大きい改正である、と考えられます。

(図3) 給与所得控除の上限引下げに伴う税負担

給与収入	(単位：万円)				
	現行の税負担 (平成27年分)	・控除の上限額が適用される給与収入 1,500万円超→1,200万円超 ・控除の上限額 245万円→230万円 とした場合の税負担		・控除の上限額が適用される給与収入 1,200万円超→1,000万円超 ・控除の上限額 230万円→220万円 とした場合の税負担	
		(平成28年分)	現行からの 税負担の変化	(平成29年分)	平成28年分からの 税負担の変化
1,000万円	114	114	+0	114	+0
1,200万円	170	170	+0	173	+3
1,500万円	267	274	+7	278	+4
2,000万円	486	492	+7	497	+4
3,000万円	970	978	+8	983	+5
4,000万円	1,479	1,486	+8	1,491	+5
5,000万円	2,011	2,019	+8	2,025	+6
1億円	4,808	4,816	+8	4,822	+6

(注1) 夫婦子2人(子のうち1人は特定扶養親族、1人は一般扶養親族)の場合として計算している。  
(注2) 年分は所得税における年分であり、住民税については次年度分である。

(出典) 与党税制調査会資料

ところで、平成26年度改正においては、与党税制調査会で議論されていた役員給与に係る給与所得控除の見直しについて、創設が見送られています。その見直し案を見ますと、2,000万円超の給与収入がある役員について、給与所得控除額の上限額を遡減させ、3,000万円超となった段階で一般従業員の2分の1にする、という案を立案者は考えている模様です(図4参照)。

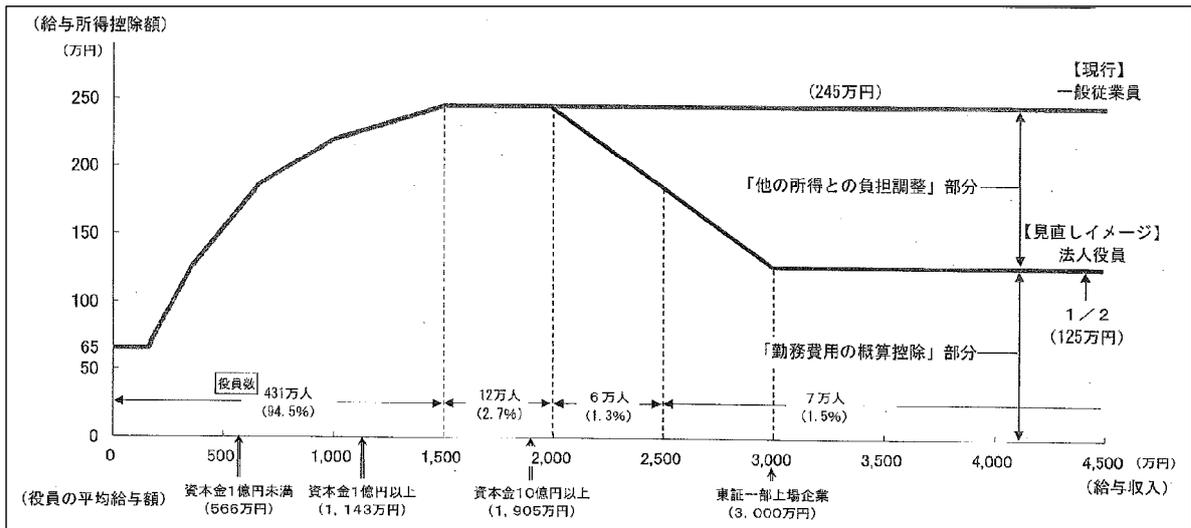
この見直し案は、給与所得控除の本質を、「他の所得との調整(給与所得者固有の事情であ

る、失業等の不安定性や、雇用主からの強い拘束性を勘案したもの」と「勤務費用の概算控除（給与に係る必要経費部分）」とに分け、それぞれが2分の1と考えた上で、高額な給与を貰う役員には「他の所得との調整」部分は不要、という考えに基づく制度設計です。

蛇足ですが、特定支出が給与所得控除の2分の1以上の支出がある場合に特定支出控除の適用があるという制度設計（所法57の2）は、この必要経費部分が給与所得控除額の2分の1である、という考えから来ています。

しかしながら、役員の実績は従業員と比べ物になりませんから、高額な給与を貰う役員に「他の所得との調整」部分は不要、というのはかなり強引な理屈と考えます。とはいえ、このような改正も今後は予定されるわけで、当分の間、富裕層の国外移住に歯止めはかからない、と言えそうです。

(図4) 役員給与に係る給与所得控除の見直し案



(出典) 与党税制調査会資料

反面、法人税率は将来的にまだまだ下がると見込まれていますので、役員給与の支出よりも、法人税を支払ってでも法人の内部留保を高める、という戦略も考えられます。この場合、節税の観点から見過ごせないことは自社株対策でしょう。こういう意味において、法人税はもちろん、所得税の節税、そして相続税・贈与税の節税まで含めて、総合的な税務コンサルティングが必要な時代の到来が予測できます。

# NISA の拡充

## 概要

NISA につき、同一勘定設定期間内における口座開設を柔軟化するなど、利用を後押しするための改正が実現します（大綱 21～24 頁）。

## 内容

非課税口座を廃止した年分の非課税管理勘定に、既に上場株式等を受け入れていた場合における、当該廃止した年分を除き、非課税口座を開設している、又は開設していた者は、以下の手続きを経ることで、非課税口座に設けられた非課税管理勘定の年分の属する勘定設定期間（最長 4 年間）と同一の勘定設定期間内に、非課税口座の再開設又は非課税管理勘定の再設定が可能になりました。

### ① 非課税管理勘定廃止通知書の交付

#### イ 変更届出書の提出

非課税口座に非課税管理勘定が設けられる日の属する年の前年 10 月 1 日から同日以後 1 年を経過する日までの間に、金融商品取引業者等の営業所の長に、変更届出書を提出します。

#### ロ 非課税管理勘定廃止通知書の交付

変更届出書の提出を受けた金融商品取引業者等の営業所の長は、当該変更届出書を提出した者の氏名等を、当該営業所の所在地の所轄税務署長に、e-Tax により提供します。その上で、変更届出書を提出した者に対し、非課税管理勘定廃止通知書を交付します。

### ② 非課税口座廃止通知書の交付

非課税口座廃止届出書の提出を受けた金融商品取引業者等の営業所の長は、当該廃止届出書を提出した者の氏名等一定の事項を、当該営業所の所在地の所轄税務署長に、e-Tax により提供します。

その上で、変更届出書を提出した者に対し、当該廃止届出書を提出した者等に対し、非課税口座廃止通知書を交付するものとされます。

### ③ 非課税口座の再開設又は非課税管理勘定の再設定の手続

非課税口座の再開設をしようとする者は、非課税口座開設届出書に非課税管理勘定廃止通知書等を添付して、非課税口座の再開設をしようとする年の前年 10 月 1 日から同日以後 1 年を経過する日までの間に、当該金融商品取引業者等の営業所の長に提出します。

非課税管理勘定廃止通知書等の提出を受けた金融商品取引業者等の営業所の長は、その提出を受けた後速やかに、当該提出をした者の氏名等を、当該営業所の所在地の所轄税務署長に、e-Tax により提供します。

上記提供された氏名等の情報を下に、所轄税務署長は、一定の事項を金融商品取引業者等の営業所の長に、e-Tax により提供します。

その上で、金融商品取引業者等の営業所の長は、当該営業所に非課税口座の再開設又は当該営業所の非課税口座に非課税管理勘定の再設定をすることとされます。

### 適用関係

上記の改正は、平成 27 年 1 月 1 日以後に変更届出書又は廃止届出書が提出される場合について適用されます。

### 関連法規

措法 37 の 14

### コメント

平成 26 年 1 月 1 日よりスタートする NISA について、従来から使い勝手が悪い、と言われていたのは、非課税口座を開設した勘定設定期間と同一の勘定設定期間において、他の金融機関に別の非課税口座を設けることができないとされている点です（措法 37 の 14⑫）。

加えて、一度開設した非課税口座を廃止した場合、同一勘定設定期間内においては非課税口座の再開設ができないともされており、制度が硬直的すぎるという印象があります。

実際のところ、「海外勤務を終えて帰国した際に、再び非課税口座を開設したい場合であっ

ても、出国した日（非課税口座を廃止した日）の属する勘定設定期間内においては、再び非課税口座を開設することはできません。」（国税庁「NISA（少額投資非課税制度）の手続きに関する Q&A」<http://www.nta.go.jp/gensen/nisa/pdf/toshikaqa.pdf>）とされており、海外勤務などやむを得ない事情があっても、現状は同じ勘定設定期間内では非課税口座の開設ができないわけで、ある意味非常に酷、と言わざるを得ない状況となっています。

とりわけ、金融商品のラインアップは各金融機関で違うこともあり、金融投資を活性化させるためには、非課税口座を開設する金融機関を柔軟にすべき、という声が大きかったところ。この点、金融庁は、1年単位の見直しや再開設を要望しており、今般その改正が実現することになりました。

現行制度上、勘定設定期間ごとの再開設等の制限が設けられているのは、悪用の防止や金融機関等の管理上の都合が大きい、と考えますが、①NISA 制度は投資を活性化させる政策目的から設けられていること、②平成 26 年より上場株式等の軽減税率が廃止されるため、より一層の税制の手当てが必要と考えられること、③マイナンバー制度が国会を通過したこともあって、IT を活用すれば管理上の問題はクリアできると考えられること、等を踏まえれば、この改正は必要不可欠なものであったと整理できます。

ただし、内容をご覧いただくとわかる通り、本改正は非課税管理勘定又は非課税口座の廃止手続きとセットで変更や再開設の規定を設けています。この点、悪用の防止という側面が強いと思われませんが、結果として手続き的に面倒な面はまだ大きいと考えられます。このため、口座開設等については、今までと同様慎重に選択した方が無難、と結論付けられそうです。

# 少人数私募債の節税防止に係る改正

## 概要

同族会社の株主等が受ける、その同族会社の社債利子について、平成 28 年分から総合課税されます（大綱 25 頁）。

納税者を混乱させる改正と言わざるを得ません。

## 内容

① 上場株式類似の課税関係とされる特定公社債等に含まれる、平成 27 年 12 月 31 日以前に発行された公社債（措法 37 の 11②十四）の範囲から、その発行の際に同族会社に該当する会社が発行した社債が除かれます。

② ①の改正により、源泉分離課税の対象から除かれる、特定公社債以外の公社債の利子でその支払確定日において同族株主が支払を受けるもの（措法 3 ①四）に、同族株主が自社から受ける少人数私募債の利子が含まれることとなります。

結果として、その同族会社の株主等が平成 28 年 1 月 1 日以後に支払を受ける自社の少人数私募債の利子については、利子所得の 20%源泉分離課税の対象から除かれ、総合課税されることとなります。

## 適用関係

上記の改正は、平成 28 年 1 月 1 日以後に行う上場株式等の譲渡について適用されます。

## 関連法規

上記のとおり

## コメント

平成 25 年度改正において大混乱を生じた中、最終的には平成 28 年 1 月 1 日以後に発行される少人数私募債に対して適用されるとされた本改正ですが、平成 26 年度改正において、平成 28 年 1 月 1 日以後に支払われる利子から適用されることになりました。

主税局としては、適用がスタートしていないため、問題がないと考えているのでしょうか、「今のうちに少人数私募債を発行すべき」という宣伝を行っていた税理士も存在するところ、本改正は納税者に不利な扱いを行う、遡及立法に該当するという非難を受けても仕方がない、と解されます。

実際のところ、「公布の日より前に遡って適用する」ことが遡及立法とされますので（金子宏「租税法 第九版増補版」116頁）、講学上は遡及立法に当たらないとも言えますが、このような朝令暮改的な改正が、租税法の目的である法的安定性・予見可能性を大きく阻害していることは相違ありません。冒頭においても述べたとおり、この改正は主税局の立案ミスというのが正直なところでしょうが、このような不適切な立法は、決して許されるものではないと考えます。

ところで、本改正については、「同族会社が平成27年12月31日以前に発行した特定公社債以外の公社債の利子でその同族会社の株主等が平成28年1月1日以後に支払を受けるものは、利子所得の20%源泉分離課税（所得税15%、住民税5%）の対象から除外される。」（大綱25頁）と大綱に注書きされる形で明記されています。特定公社債に関しては、「上場株式等に係る譲渡所得等の特例」（措法37の11）として規定されているところ、譲渡について適用する、というこれまた一見して訳の分からない内容ですので、誤解のないように注書きがなされていると考えますが、ルール違反もはなはだしい状況と言えます（著者注：ただし、詳細は割愛しますが、条文を注意深く読めば、譲渡ベースで適用することとしても、本改正は問題ないと考えられます。）。

本来、大綱に記載される「～年度税制改正の具体的内容」の記述は、条文の記載内容に沿う形で書かれるところ、条文には注書きは存在しません。このようなルールを逸脱した記述がなされた一番の原因は、平成25年度改正において源泉分離課税の特例として別途条文を規定するべきであったにもかかわらず、経過措置ではなく源泉分離課税の条文（措法3）に本特例の内容を落とし込んでしまったために、条文化しにくい内容となってしまったことにあります。言うまでもなく、適用関係を規定するのであれば、法律の条文に書くのではなく、経過措置として改正法附則に別途の規定を置くべきであり、このようなルールを逸脱したことが、本改正による混乱の大きな原因となっています。

法制化を考える上で重要なことは、条文の置き場所に代表される、規定内容の整理学なのですが、このあたり非常にいい加減なのが近年の税制改正なのでしょう。この点、条文を読み込む必要がある、私たち税理士は苦しめられるわけで、「すべからく法律に落とし込む」という租税法律主義の観点から、近年の立法は大きな問題が生じていると言えそうです。

# ストックオプション税制の改正

## 概要

個人が税制非適格のストックオプションを権利行使前に発行会社に譲渡した場合、その所得区分は譲渡所得とならず、給与所得等とされることとなります（大綱 28 頁）。納税者不利の改正です。

## 内容

個人が発行法人から与えられた税制非適格のストックオプションを、権利行使前に新株予約権等という有価証券の形で発行者に譲渡した場合、その譲渡対価は譲渡所得とならず、事業所得、給与所得、退職所得、一時所得又は雑所得に係る総収入金額等とみなされて課税されることとなります。

## 適用関係

上記の改正は、平成 26 年 4 月 1 日以後に行う新株予約権等の譲渡について適用されます。

## 関連法規

### 措法 29 の 2

## コメント

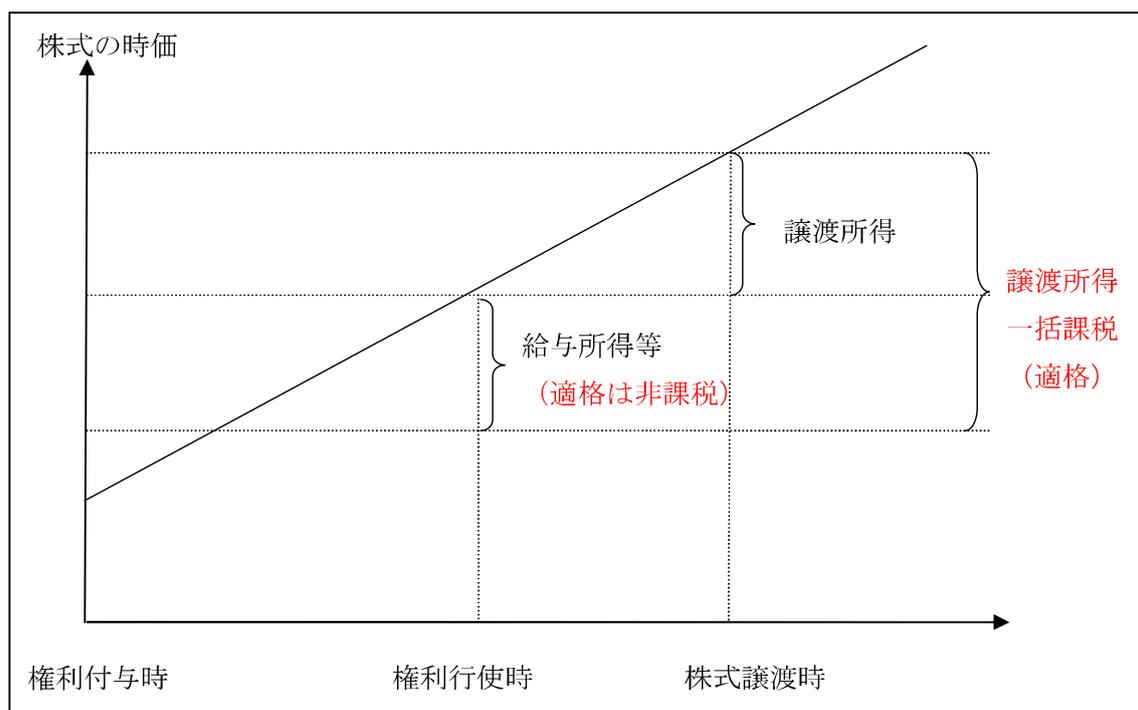
雇用主である発行法人から付与されたストックオプションの課税関係は、現行制度上、原則として次葉の（図 5）の通り整理されています。

このように、税制適格ストックオプションは権利行使益が繰り延べられる一方で、非適格のストックオプションは権利行使益に課税がなされるわけですが、権利行使益に対して課税がなされる場合、ストックオプションは労務の対価として付与されることが通例であるところ、その所得は給与所得と判断されることとなり、結果として総合課税されることとなります。

この点、ストックオプションの権利行使をせずに、新株予約権等という有価証券のまま他

に譲渡するとすれば、その譲渡に伴うキャピタルゲインは、有価証券の譲渡に係る譲渡所得として定率の申告分離課税となります（措法 37 の 10①・②一括弧書き）。このため、累進課税により高い税率が適用される納税者にとっては、権利行使せずに発行会社に譲渡をする、という所得税の節税が流行していた模様です。

(図5) ストックオプションの課税関係



(出典) 著者作成

このような節税を防止するために本来権利行使益として課税すべきであった所得を、総合課税のカテゴリーに含めるため、譲渡所得以外の所得として課税する、というのが本改正です。この点を踏まえると、本改正は権利行使益に係る所得を支払うべき、発行法人に対する譲渡に適用されますので、買主である発行法人は、権利行使益が源泉徴収の対象となる所得である限り、譲渡対価を支払う際、源泉徴収義務が発生すると解されます。

平成 17 年 1 月 25 日付最高裁判決にもある通り、権利行使益はストックオプションが付与された原因に応じた所得区分とされるべきですから、所得計算が従来よりも複雑になるという短所は存在するものの、方向性として本改正は妥当な改正と評価できます。

一方で、新株予約権を発行法人以外の者に譲渡すれば、従来と同様の節税も可能になる点には注意が必要です。例えば発行法人のグループ会社に譲渡をする、といった節税も行われるのではないかと懸念されます。

グループ法人税制が創設されたことにより、法人を頂点とした完全支配関係があれば、資金移動は簡単にできる（法法 25 の 2・37②）わけですから、このあたりから、本改正の抜け道が指摘される可能性が生じると考えられます。

その他、大綱上、譲渡対価を総収入金額等とみなす、とされていますが、付与時に所定の価格を払い込むことを条件にストックオプションを発行する会社もあるところ、このような払込価格は、当然のことながら所得を構成しないはずですが、しかし、大綱をストレートに読めば本来的には課税すべきでない付与時の取得価額にまで課税が行われるかのように解釈できます。この点、「所得」の解釈に委ねるのではなく、詳細な計算規定が設けられるべき、と考えられます。

ところで、この改正の疑問点として指摘されているのは、国税庁の質疑応答事例「従業員等に付与していたストックオプション（取得条項付新株予約権）を有償取得する場合の課税関係について」

（[http://www.nta.go.jp/tokyo/shiraberu/bunshokaito/shotoku/130222\\_2/01.htm#a01](http://www.nta.go.jp/tokyo/shiraberu/bunshokaito/shotoku/130222_2/01.htm#a01)）の取扱いです。この質疑応答事例においては、合併等による組織再編成の際、上場廃止などに備えた取得条項付新株予約権の取得につき、譲渡所得該当かつ源泉徴収不要の旨が指摘されています。このようなやむを得ない場合についてまで、譲渡所得非該当とするのか、疑問が寄せられているわけですが、私見を申し上げますと、先に述べたとおりストックオプションが付与された原因に応じた所得区分とされるべきですから、この質疑応答事例の見直しも行われる、と考えます。

その他、ストックオプションについては、発行法人の課税関係（法法 54）についても見ておく必要があります。ここでは、所得税法の課税を前提に、給与等課税事由が生じた日において役務提供があったものとする、とされています。このため、この規定につき、何ら改正が行われなければ、本改正に伴って発行法人への新株予約権等の譲渡が給与所得等として課税が行われることになる場合、その譲渡時点で損金が生ずる、と考えられます。

現状、この取扱いは「給与所得、事業所得、退職所得、雑所得」に限定されていますので（法令 111 の 2①）、譲渡所得とされる場合には適用がありません。このため、雇用主である法人が従業員から自己新株予約権の買取りを行って、実質的に労務の対価を支出したとしても、文理解釈上は損金に含まれることはない、と考えられます。しかしながら、特段の規定が大綱に見られないため、この点も本改正を経て結果的に取扱いが変更されることになる、と考えられます。

# 相続税の取得費加算の改正

## 概要

土地に係る相続税の取得費加算について、加算対象額が譲渡した土地に相当する相続税額に限定される等、所定の改正が行われます（大綱 41～42 頁）。  
納税者不利の改正です。

## 内容

- ① 相続財産である土地等を譲渡した場合の特例について、その土地等を譲渡した場合に譲渡所得の金額の計算上、取得費に加算する金額が、その譲渡した土地等に対応する相続税相当額とされます（現行：その者が相続した全ての土地等に対応する相続税相当額）。
- ② 相続財産の譲渡に係る確定申告書の提出期限後に、その相続財産の取得の基因となった相続に係る相続税額が確定した場合（相続税の期限内申告に限ります。）には、当該相続税の期限内申告書を提出した日の翌日から 2 月以内に限り、更正の請求により本特例の適用を受けることができるとされます。
- ③ 本規定の適用関係につき、実務上取り扱われている以下の内容が、法制化されます。
  - イ 非上場株式等の贈与に係る事業承継税制（措法 70 の 7）の適用を受けていた個人で、非上場株式等の贈与者の死亡によって当該非上場株式等を相続により取得した者とみなされるもの（措法 70 の 7 の 3）が、適用対象者に含まれること
  - ロ 計算の基礎となる相続税額について、以下の場合にはそれぞれに定める税額となること
    - ・ 農地等についての相続税の納税猶予等の規定の適用があった場合には、その適用後の相続税額
    - ・ 相続税の修正申告により相続税額が異動した場合には、修正申告後の相続税額
  - ハ 対象となる相続財産には、相続財産である土地等に係る換地処分により取得した土地等が含まれること

ニ 対象となる相続財産の譲渡には、譲渡所得の基因となる不動産の貸付けが含まれること

ホ 同一年中に複数の相続財産の譲渡をした場合において、譲渡所得の金額の計算上、取得費に加算する金額は、当該譲渡をした資産ごとに計算すること

## 適用関係

上記①及び②の改正は、平成 27 年 1 月 1 日以後に開始する相続又は遺贈により取得した資産を譲渡する場合について適用されます。

上記③の改正は、大綱上明確な規定はないものの、現行の取扱いを法制化する、という趣旨からすれば、経過措置の原則のとおり、平成 26 年分以後の所得税について適用されると考えられます。

## 関連法規

措法 39、措令 25 の 16①一、所法 152 等

## コメント

相続税の取得費加算の特例（措法 39）の適用上、非常に違和感が残るのが、譲渡する資産の種類によって、加算される金額が変わることです。取得費加算される相続税額は、譲渡資産が土地等である場合には、相続したすべての土地等に係る相続税額となり、それ以外の場合には、譲渡した資産に対応する相続税額となります。この点、会計検査院が問題視し、譲渡資産の種類を問わず、譲渡した資産に対応する部分の相続税額のみが本制度における加算対象となることになりました。

与党税制調査会の資料によれば、現行の取扱いは、平成 5 年の税制改正において措置されたもので、バブル期の土地の値上りや譲渡所得に係る高い税率が勘案されたもの、と説明されています。この点、会計検査院の指摘は、①土地の評価額の下落、②譲渡所得の税率改正による負担減、③物納により非課税とされる所得税額の減少、といった事情を踏まえれば、平成 5 年の税制改正当時と事情が大きく変わっていることから、本制度の必要性が著しく低下していると説明されています。

このような事情の変化には一理あるものの、本制度において考慮すべき最大のポイントは、土地は相続税の負担の大部分を占めるところ、相続税の納税を考えるのであれば、意図に

関係なく処分せざるを得ない事態が多い、ということです。この点を踏まえれば、土地とそれ以外の資産で整合性はとれないとしても、土地について特例を設けることは、相続税増税が実現した現在、むしろ必要な措置とも言えます。事実、地主にとっては非常に痛い改正という声が、各方面から聞かれます。

その他、本制度の創設趣旨としては、現在訴訟にも発展している、相続した土地を譲渡した場合について、相続税と譲渡所得課税の二重課税が存在する、という考え方に対する国民的な批判が挙げられます。この点、立案者の考え方として、現行制度はみなし譲渡について定めたシャウプ勧告に則った制度設計であり、所得課税と財産課税という相違があることから、厳密には問題視すべき二重課税ではないというスタンスをとっています。

このため、現行制度における取得費加算の特例は、敢えて3年という短期間の譲渡に限るとともに、納付相続税額を取得費に加算するという、簡便的ではあるものの、外国税額控除に係る損金算入方式のように、厳密には二重課税を排除しているとは言えない制度設計となっています。

しかし、やはり土地については、相続財産の大部分を占め、かつ処分せざるを得ない事情が大きいことを踏まえますと、二重課税の排除はより細かく行うべきと考えられます。このため、相続した土地全部について相続税の加算対象とする、という現状の制度設計は、むしろ正しい制度設計であるのではないかと考えられます。

次に、②の改正ですが、現状、法律上は所得税の納税義務が成立した段階（暦年終了時など。措通 39 - 4）で確定している相続税額が対象となる、とされていますが、通達において多少柔軟な解釈が示され、その成立段階が相続税の申告期限前であれば、本制度の適用が受けられるとされています（措通 39 - 1）。このため、②の改正は、規定の明確化ととらえることができます。

事実、与党税制調査会の資料を見ますと、②の改正は③の改正と同様。現行実務の法制化という整理がなされています。しかし、③の改正とは異なり、本改正は適用時期が平成 27 年 1 月 1 日以後以後に開始する相続又は遺贈により取得した資産を譲渡する場合とされています。この点、一見すると整合性はなく、何より規定の明確化であるのなら、平成 26 年分以後の所得税について適用する方向が正しいのではないかと、疑問が残ります。

# 損益通算と雑損控除に係る改正

## 概要

ゴルフ会員権等が生活に通常必要でない資産に含まれることとなり、損益通算及び雑損控除が制限されます（大綱 49 頁）。

その他、雑損控除の計算が、時価ベースと簿価ベースの選択制となります（大綱 49 頁）。納税者不利の改正です。

## 内容

- ① 譲渡損失の他の所得との損益通算が制限され、かつ雑損控除を適用することができない「生活に通常必要でない資産」の範囲に、主として趣味、娯楽、保養又は鑑賞の目的で所有する不動産以外の資産（ゴルフ会員権等）が加えられます。
- ② 雑損控除の対象となる資産の損失金額について、その資産の時価（損失が生じた時の直前におけるその資産の価額）を基礎として計算する方法のほか、その資産の取得価額に基づく価額（その資産の取得価額から減価償却費累積額相当額を控除した金額）を基礎として計算する方法が加えられます。  
この場合において、その減価償却累積額は、その取得から譲渡までの間に業務の用に供されていた期間のない資産の場合には、その資産の耐用年数の 1.5 倍の年数に対応する旧定額法の償却率により求めた 1 年当たりの減価償却費相当額にその資産の取得から譲渡までの期間の年数を乗じて計算した金額により計算されることとなっています。

## 適用関係

上記①の改正は、平成 26 年 4 月 1 日以後に行う資産の譲渡等について適用されます。

上記②の改正は、大綱上明確な規定がありませんので、経過措置の原則のとおり、平成 26 年分以後の所得税について適用されると考えられます。

## 関連法規

所法 62①・69②・72、所令 178・206③等

## コメント

必要経費や生活必需品に係る損失であれば、担税力の観点から見て、税金計算上何らかの控除が必要になりますが、それ以外のぜいたく品に係る損失については、ぜいたく品は納税後の余剰資金で購入すべきものであるところ、特段の措置は必要ない、という整理が妥当と考えられます。この観点から、所得税法上は「生活に通常必要でない資産」という区分を設け、雑損控除や損益通算を制限する方向で制度設計がなされています。

この観点から問題になっていたのが、値崩れが激しいゴルフ会員権で、その譲渡損失は損益通算の対象とすべきではない、という指摘が国税庁から毎年のようになされていたのは周知のとおりです。しかし、業界団体の反発で法制化には至っていませんでしたが、今般ようやく改正が実現することになりました。与党税制調査会の資料によれば、ゴルフ会員権の他、リゾート会員権も対象となる模様です。

厳しい改正には相違ありませんが、あるべき論から言えば、正しい改正と思われ、むしろなぜ今まで「主として趣味、娯楽、保養又は鑑賞の目的で所有する」不動産のみが対象となっていたか、疑問が残ります。

その他、報道によれば、本改正の適用時期は平成 26 年 1 月 1 日以後の譲渡、とする方向性もありましたが、民主党政権下の税制改正で、予見可能性を担保するという税制改正大綱の位置づけが大きく低下したこともあってか、平成 26 年 4 月 1 日以後の譲渡、とされています。この点、遡及立法について問われた平成 23 年 9 月 22 日最高裁判決のロジック（税制改正大綱から予見可能性を見いだせる、というもの）の妥当性が、近年は崩壊していると思いますので、方向性としては妥当と思います。

ところで、実務上の話をいたしますと、当然ながら新制度がスタートする平成 26 年 3 月 31 日が近付けば近付くほど、ゴルフ会員権の売却需要は大きくなり、より値下がりが激しくなることが想定されます。この点、対外的に販売することを考えるのであれば早期に売却する必要があるでしょうし、オーナーが自社に販売する場合など、対内的に販売する場合には、適用日間近であればあるほど有利、と考えられます。もちろん、譲渡日がいつになるかに関して、税務調査においてはより深い検討がなされることは相違ありませんので、売買の証明など、注意すべき点は多いことは事実ですが。

次に、雑損控除の対象となる損失額の計算について、簿価ベースも認められることになりました。私見を申し上げますと、時価ベースで算出する、という現行制度の取扱いは、時価の算定が難しいため、執行上の問題が大きいと考えていました。この点、処理の簡便性という観点からは好ましいと思われれます。しかし、その一方で、生活の用に供する資産には、

資料の保存がほとんどないことが通例ですから、この特例を選択するとすれば、税務当局との間でトラブルが起こる可能性も指摘できるでしょう。

その他、時価ベースが原則であるにもかかわらず、簿価ベースを認めるということは、固定資産の時価算定にも影響を与える可能性があります。一例として、個人が土地を所有し、法人が建物を所有するという、相続税対策上の不動産所有法人スキームの時価算定が挙げられます。このスキームでは、個人が法人に譲渡する建物の時価は簿価で大丈夫、といった指摘が著名な弁護士等からなされており、その点が節税の骨子となっていますが、本改正の内容はそれを後押しするような規定です。

私見を申し上げますと、所得課税の理論上、譲渡時価が簿価でも大丈夫、ということはありません。この点本改正はあくまでも雑損控除に係る特例として整理し、簿価譲渡を後押しすることはない、と整理しておくべきでしょう。

# 公益法人等に対して財産を寄附した場合の譲渡所得等の非課税の特例に関する改正

## 概要

公益法人等に対して財産を寄附した場合の譲渡所得等の非課税の特例につき、手続き面等の改正が実施されます（大綱 40～41 頁）。

一部納税者有利、一部納税者不利の改正です。

## 内容

- ① 公益法人等が寄附を受けた株式等を、簿価引継ぎとなる株式交換等（所法 57 の 4）により譲渡し、その株式交換等により交付を受けた株式を引き続き公益目的事業の用に直接供する場合には、一定の要件の下で非課税特例の継続適用を受けることができることとされます。
- ② 非課税承認の要件である、寄附者の所得税等を不当に減少させる結果とならないことを満たすための条件（措令 25 の 17⑤三・⑥）に、株式の寄附を受けた公益法人等が当該寄附によりその株式発行人の発行済株式の総数の 2 分の 1 を超えて保有することにならないことが加えられます。
- ③ 公益法人等は、買換え又は合併等により寄附財産を移転する場合に、事前届出により非課税特例を継続できる措置（措法 40⑤・⑥）の適用を受けるため、寄附財産を特定して申請を行うこと等一定の要件の下で、非課税承認対象財産に該当するかの確認を国税庁長官に求めることができることとされます。
- ④ 非課税承認を受けた寄附財産を有する公益法人等が事前届出を行わずに合併等によりその寄附財産を他の公益法人等に移転した場合に、当該他の公益法人等が移転を受けた財産に非課税承認対象財産があることを知った日から 2 月以内に届出を行うこと等一定の要件の下で、非課税特例の継続適用を受けることができることとされます。
- ⑤ 非課税承認の取消しにより公益法人等に対して所得税を課税する場合（措法 40③）において、当該公益法人等が当該取消しのあった年以前に合併又は解散をしたときにおける納税義務の成立時期、課税年分及び確定申告期間について、承認取消日を基準に

考える現行制度（措令 25 の 18⑮）から、以下のとおり改正されます。

- イ 納税義務の成立時期 合併の日の前日又は解散の日の属する年の終了の時（現行：承認取消日の属する年の終了の時）
- ロ 課税年分 上記イに定める日の属する年分（現行：承認取消日の属する年分）
- ハ 確定申告期間 合併の日又は解散の日の翌日から 2 月以内（現行：承認取消日の属する年の翌年 2 月 16 日から 3 月 15 日まで）

## 適用関係

上記①の改正は、平成 26 年 4 月 1 日以後に行われる株式交換等について適用されます。

上記②の改正は、平成 26 年 4 月 1 日以後に行われる株式の寄附について適用されます。

上記③及び④の改正は、平成 26 年 4 月 1 日以後に行われる申請又は届出について適用されます。

上記⑤の改正は、平成 26 年 4 月 1 日以後に公益法人等が合併又は解散を行う場合について適用されます。

## 関連法規

措法 40、措令 25 の 17 等

## コメント

租税特別措置法 40 条（国等に対して財産を寄附した場合の譲渡所得等の非課税）は、公益法人を支援するために、非常に重要な制度であるとともに、判断の相違が重大な影響をもつことから、透明性の高い制度設計が求められます。この点を勘案したのか、収用等ともなう寄附財産の買換えや公益法人の合併に伴う代替資産の取得の際、非課税が継続される措置（「継続適用措置」といいます。）について、事前確認制度（アドヴァンス・ルーリング）が創設されます。

平成 20 年 12 月 1 日からスタートした公益法人制度改革により、本制度の対象となる一般社団法人等（共益型以外の非営利型の一般社団・財団法人及び公益社団・財団法人）については、合併が法制化されているところ、公益法人の合併等は飛躍的に増えると考えられるわけで、このような措置がなされることは非常に好ましいと思います。

難を言えば、特例民法法人の移行期間は平成 25 年 11 月 30 日までですから、去る平成 25

年度の税制改正で措置されておけば、法的安定性・予見可能性の見地からより優れていた制度設計であったと考えます。

この継続適用措置については、現状国税庁長官への事前届出が必須となっていますが、合併等に関しては、事前確認を行わなかったとしても、把握した日から2月以内の承認申請で継続適用措置の適用を受けることができる、という要件緩和も実現します。ただし、「非課税承認対象財産があることを知った日」とされていることから、代替資産を容易に特定できる買換えは対象外とされているのではないかと考えられます。

反面、事前確認制度が継続適用措置の基準となる場所、本規定の適用外となった場合の取戻し課税のタイミングは、承認の取消し時点から、承認の取消しと合併等の時点のいずれか早い時点で改正されます。この点、取戻し課税のリスクはむしろ大きくなっていると考えられるわけで、より慎重な対応が求められることになりそうです。

その他、上記②の改正は、共益型以外の非営利型の一般社団法人等と、それ以外の公益法人等の平仄を合わせたもの、と言われます。本制度は共益型以外の非営利型の一般社団法人等にも適用される場所、これらの一般社団法人等は資産保有の制限がないことから（法令3①）、株式発行人の発行済株式の総数の2分の1を超えて保有することは、理論上可能です。

その一方、他の公益法人については、根拠となる各法人法等で株式保有の制限が設けられており、結果両者の取扱いを一致させるためにこのような改正が行われるわけです。

# 予定納税制度・公的年金等課税の改正

## 概要

所得税の予定納税制度について、所定の整備がなされます（大綱 50 頁）。

公的年金等の確定申告不要制度につき、所定の見直しがなされます（大綱 50 頁）。

規定の整備ですので、中立的な改正です。

## 内容

① 所得税の予定納税制度につき、以下の改正が行われます。

イ 災害等に係る国税通則法による納期限等の延長（通法 11）により、その年分の所得税につき納付すべき予定納税額の納期限がその年 12 月 31 日後となる場合には、その期限延長の対象となった予定納税額は、ないものとされます。

ロ 災害等に係る国税通則法による納期限等の延長により、その年 6 月 15 日において申告等の期限が延長されている場合には、同日までに税務署長が行うこととされているその年分の所得税に係る予定納税額等の通知は、期限延長された第 1 期分の予定納税額の納期限の 1 月前までに行うものとされます。

ただし、その延長後の納期限がその年 12 月 31 日後となる場合には、当該通知は要しないものとされます。

ハ 特別農業所得者についても、上記と同様の措置が講じられます。

② 公的年金等に係る確定申告不要制度等について、以下の改正が行われます。

イ 源泉徴収の対象とならない公的年金等の支給を受ける者は、公的年金等に係る確定申告不要制度（所法 120③）が適用できないこととされます。

ロ 2 以上の居住者の控除対象配偶者又は扶養親族に該当する者を、いずれの居住者の控除対象配偶者又は扶養親族に該当するかの判定の基礎となる申告書等の範囲（所法 85、所令 218・219）に、公的年金等の受給者の扶養親族等申告書が加えられます。

## 適用関係

上記①の改正は、大綱上明確な規定がありませんので、経過措置の原則のとおり、平成 26 年以後の所得税の予定納税について適用されると考えられます。

上記②イの改正は、平成 27 年分以後の所得税について適用され、上記②ロの改正は、平成 26 年分以後の所得税について適用されます。

## 関連法規

通法 11、所法 85・104・106・107・109・120③、所令 218・219 等

## コメント

周知のとおり、甚大な被害をもたらした東日本大震災を契機として、近年は災害に伴う納期限の延長など、災害関連税制の改正が多数行われていますが、平成 26 年度改正においては、納期限延長があった場合の予定納税制度の改正が行われます。

納期限延長があった場合における予定納税制度の問題点として、与党税制調査会の資料においては、以下の 2 点が指摘されています。

- ① 延長された予定納税期限と確定申告期限が著しく近い場合であっても、二重の手間がかかること
- ② 納期限延長は「申告、申請、請求、届出その他書類の提出、納付又は徴収」が対象になるところ、税務署長の予定納税の通知は納期限延長の対象外であるため、納期限延長がなされる場合においても、通知がなされ、混乱を生じさせること

この 2 点から、各暦年の所得税の納税義務が成立する 12 月 31 日後まで、納期限延長がなされる場合には、予定納税額はないものとされるとともに、通常の予定納税の通知と同様に、概ね 1 月前に通知がなされることから、納税者にとっては分かりやすく、混乱がない制度となる、と考えられます。

なお、大綱上は明確ではありませんが、与党税制調査会の資料によれば、第二期のみの予定納税が 12 月 31 日後となる場合には、第二期の予定納税額がないこととされる模様です。

ところで、予定納税に係る所得税は、6 月 30 日の納税義務が成立する（通令 5 一）、自動確定方式の租税とされています（通法 15③一）。この点を踏まえすと、「予定納税額はないものとする」のではなく、「予定納税額はないものとみなす」のように規定する必要がある

でしょう。「ものとする」は当然に期待される解釈を意味しますが、所得税法の規定からは3分の1を納税する、と明確に規定されていますので、解釈の範疇からは超えている、と考えられるからです。

加えて、予定納税すべき所得税は自動確定の租税であるところ、予定納税の通知に税額確定の効力はないわけで、予定納税の通知は税務署長に対する法制化された義務ではあるものの、何らかの効力を及ぼすものではありません。このため、国税通則法の納期限延長等の対象とすることには、多少違和感があります。

次に、公的年金等に係る改正ですが、合理的で妥当な改正と言えます。ただし、源泉徴収の対象とならない公的年金等（外国公的年金等を意味すると説明されています。国外支払の外国公的年金等は、源泉徴収の対象外です。）の支給を受けるケースについて、現行制度上確定申告不要制度の対象になっていることは、給与所得に係る確定申告不要制度において、源泉徴収を前提としていること（所法 121①一）を踏まえれば、本制度が創設された平成 23 年度改正の段階において、検討が不足していたと言わざるを得ません。

もちろん、法律も人間が作るものですから、ミスもありますが、税理士としてはこのあたりまで検討ができるようになれば、法律の不備がもたらす利益を活用できるわけで、クライアントに有利な提案が可能になる、と考えられます。

# その他押さえておくべき改正事項

## 概要

近年の制度改正を受けて、非課税所得の創設や廃止が行われます（大綱 39・42 頁）。

その他、所定の特別措置の延長等が行われます（大綱 33・37～39 頁）。

一部、納税者不利の改正があります。

## 内容

- ① 消費税増税に伴う「簡素な給付措置（臨時福祉給付金）」として給付される給付金について、所得税は非課税とされます。
- ② 定額給付金の非課税規定（措法 41 の 8）が削除されます。
- ③ 「子育て世帯に対する臨時特例給付措置」として給付される給付金について、所得税は非課税とされます。
- ④ 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（措法 36 の 2・36 の 5）について、譲渡資産の譲渡対価に係る要件を 1 億円（現行：1.5 億円）に引き下げた上、その適用期限が 2 年延長され、平成 27 年 12 月 31 日までの譲渡に適用されます。
- ⑤ 居住用財産の買換え等の場合の譲渡損失の繰越控除等（措法 41 の 5）の適用期限が 2 年延長され、平成 27 年 12 月 31 日までの譲渡に適用されます（措法 41 の 5⑦一）。
- ⑥ 特定居住用財産の譲渡損失の繰越控除等（措法 41 の 5 の 2）の適用期限が 2 年延長され、平成 27 年 12 月 31 日までの譲渡に適用されます（措法 41 の 5 の 2⑦一）。
- ⑦ 政治活動に関する寄附をした場合の寄附金控除の特例又は所得税額の特別控除（措法 41 の 18）の適用期限が 5 年延長され、平成 31 年 12 月 31 日までに行う政治活動に関する寄附に対して適用されます。

## 適用関係

上記④の改正は、平成 26 年 1 月 1 日以後に行う居住用財産の譲渡について適用されます。上記④以外の改正は、大綱上明確な規定がありませんので、経過措置の原則のとおり、平成 26 年分以後の所得税について適用されると考えられます。

## 関連法規

上記のとおり

## コメント

①の改正について。簡素な給付措置（臨時福祉給付金）は、消費税増税に対する低所得者対策ですから、当然に非課税所得とすべきであり、妥当な改正と考えられます。

②の改正について。定額給付金は平成 21 年、麻生内閣時代に創設された経済対策であるにもかかわらず、現時点まで非課税規定は廃止されず、法律としては存続していました。適用局面は現状乏しいと考えられるため、税法としても適宜見直しが必要でしたが、簡素な給付措置（臨時福祉給付金）が導入される今になって改正が行われます。

③の改正について。厚生労働省によれば、「「子育て世帯臨時特例給付金」は、消費税引上げに際し、子育て世帯への影響を緩和するとともに、子育て世帯の消費の下支えを図る観点から、臨時的な給付措置として実施するもの。児童手当の上乗せではなく、「臨時福祉給付金」と類似の給付金として、これと併給調整をして支給するもの。」と説明されています（厚生労働省ホームページ <http://www.mhlw.go.jp/stf/houdou/0000033034.html>）。となれば、①の改正と同様、消費税増税に対する低所得者対策と同じ位置づけで、非課税所得とする必要がある、と解されます。

④～⑥の改正について。延長は別途、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における譲渡対価要件は引き下げられ、厳しいものとなっています。この点、先のゴルフ会員権とは異なり、適用期限が遡及される形になりますので、3,000 万円の特別控除（措法 35）又は軽減税率（措法 31 の 3）の適用を考える必要性が生じます。

⑦の改正について。先般発覚した迂回寄附の問題を踏まえれば、本制度の見直しも必要になると考えますが、特段の見直しは規定されず、延長が決定しています。とりわけ、気になるのが 5 年延長という点です。租税特別措置の延長は、概ね 2～3 年が中心ですが、何故 5 年も延長するのか、明確な理由は見当たりません。このあたり、政治に対する国民の不満が大きくなるのではないかと懸念されます。

## II 資産課税に関する改正

### 医業継続に係る相続税・贈与税の納税猶予制度の創設

#### 概要

医業の継続をバックアップする目的で、医療法人の持分放棄を後押しするための、相続税・贈与税の納税猶予制度が創設されます（大綱 59～61 頁）。  
納税者有利の改正です。

#### 内容

##### ① 相続税の納税猶予

イ 相続税の納税猶予の全体像は、以下のとおりです。

適用要件	<ul style="list-style-type: none"><li>・相続人が持分の定めのある医療法人の持分を相続又は遺贈により取得すること</li><li>・その医療法人が相続税の申告期限において認定医療法人（仮称）であること</li><li>・担保の提供を行うこと。</li></ul>
猶予税額等	持分を取得した相続人は (a) から (b) の猶予税額を控除した金額を納税する (a) 持分を取得した相続人の、通常の計算に基づく相続税額 (b) 持分を取得した相続人以外の者の取得財産は不変とした上で、その相続人が持分のみを相続したものととして算出される、その相続人の相続税額
猶予期限	移行計画（仮称）の期間満了まで
免除事由	移行期間内にその相続人が持分の全てを放棄した場合
全部確定事由	<ul style="list-style-type: none"><li>・移行期間内に持分の定めのない医療法人に移行しなかった場合</li><li>・認定の取消し、持分の払戻し等の事由が生じた場合</li></ul>
一部確定事由と納付税額	基金拠出型医療法人（仮称）に移行した場合には、持分のうち基金として拠出した部分に対応する猶予税額を納付する
利子税の納付	猶予税額の全部又は一部を納付する場合には、相続税の申告期限からの期間に係る利子税を併せて納付する

ロ 相続の開始から相続税の申告期限までの間に持分の全てを放棄した場合には、納税猶予は適用せず、猶予税額に相当する金額（基金として拠出した部分に対応する金

額は除きます。)を、相続人の納付すべき相続税額から控除することになります。

## ② 贈与税の納税猶予

イ 贈与税の納税猶予の全体像は、以下のとおりです。

適用要件	<ul style="list-style-type: none"><li>・出資者が持分の定めのある医療法人の持分を放棄したことにより、他の出資者に対し持分の価額の増加に対する経済的利益のみなし贈与課税がなされること</li><li>・その医療法人が認定医療法人（仮称）であること</li><li>・担保の提供を行うこと</li></ul>
猶予税額等	みなし贈与課税の適用を受ける、他の出資者は（a）から（b）の猶予税額を控除した全額を納税する （a） 通常の計算に基づく贈与税額 （b） 当該経済的利益のみに対して課される贈与税額
猶予期限	移行計画（仮称）の期間満了まで
免除事由	移行期間内にその他の出資者が持分の全てを放棄した場合
全部確定事由	<ul style="list-style-type: none"><li>・移行期間内に持分の定めのない医療法人に移行しなかった場合</li><li>・認定の取消し、持分の払戻し等の事由が生じた場合</li></ul>
一部確定事由と納付税額	基金拋出型医療法人（仮称）に移行した場合には、持分のうち基金として拋出した部分に対応する猶予税額を納付する
利子税の納付	猶予税額の全部又は一部を納付する場合には、贈与税の申告期限からの期間に係る利子税を併せて納付する

ロ みなし贈与を受けた年の贈与税の申告期限までの間に持分の全てを放棄した場合には、納税猶予は適用せず、猶予税額に相当する金額（基金として拋出した部分に対応する金額は除きます。）を、他の出資者の納付すべき贈与税額から控除することになります。

## ③ その他所要の措置が設けられます。

### 適用関係

上記の改正は、移行計画（仮称）の認定制度の施行の日以後の相続若しくは遺贈又はみなし贈与に係る相続税又は贈与税について適用されます。

### 関連法規

新設

## コメント

周知のとおり、医療法人の非営利性を徹底させるという見地から、医療法改正によって、平成 19 年 4 月 1 日以後は「出資持分のない医療法人」しか設立できないこととなっています。この点、医療法改正前の「出資持分のある医療法人」については、「経過措置型医療法人」として当分の間存続することとなっていますが、厚生労働省の本音としては、医業継続に支障が生じないように、「営利性」を意味する「持分」を有する「出資持分のある医療法人」を早期に撤廃したい、という考えがあります。

仮に、「出資持分のある医療法人」が「出資持分のない医療法人」に移行するとした場合、出資持分を全部放棄することになります。持分の放棄が行われるとすれば、他の出資者に対して経済的利益（みなし贈与財産）の贈与税課税がなされたり（相法 9）、持分の放棄について出資者間で話がまとまらないまま、出資者が死亡したため、その相続人に、高額の医療法人の出資に対する相続税課税がなされたりするという問題が指摘されています。この点、税制のバックアップが必要と判断されたために設けられるのが、本制度です。

本改正は、「良質な医療を提供する体制の確立を図るための医療法等の一部を改正する法律」を前提に制度設計がなされると解されますので、適用に当たってはこの法律の詳細を検討する必要がありますが、執筆時現在、まだ法案は国会に提出されていない模様です。ただし、本改正は平成 24 年度改正の折から厚生労働省が要望していたもので、当時の資料

（厚生労働省「平成 24 年度主要税制改正項目の概要」

<http://www.mhlw.go.jp/stf/houdou/2r9852000001q79e-att/2r9852000001q7v3.pdf>)

を見ますと、大まかな全体像が把握できます。

この資料によると、「出資持分のない医療法人」への移行計画を算定しており、かつその移行検討に関する定款変更（都道府県知事の認可）を受けている「出資持分のある医療法人」が認定医療法人（仮称）として、本改正の適用対象となる模様です。

持分の放棄が免除の要件となっていますので、厳格な事業継続が要請される事業承継税制（措法 70 の 7 等）など、他の納税猶予制度に比して適用に当たってのハードルは高くはないと考えられます。医療法人の出資は評価額が高く、相続税等の負担が大きくなることが通例ですから、積極的に利用したい制度と考えられます。

ところで、大綱には特段の記載はありませんが、本改正に伴って厚生労働省は、「出資持分

のない医療法人」へ移行中の出資額限度法人について、みなし贈与の判定時期を、移行期間終了時とすることも要望しています。これは、出資額限度法人が出資者に持分の払い戻しを行った場合、同族性の排除等一定の要件を満たすときは残存出資者に贈与税等の課税がないとされているところ（平成16年6月8日に質疑応答「持分の定めのある医療法人が出資額限度法人に移行した場合等の課税関係について（照会）」）、①移行計画に伴ってこれらの要件を満たすよう措置されること、②残存出資者への課税が行われるとなれば、「出資持分のない医療法人」への移行を取りやめる懸念があること、といった点が考慮されたものです。このあたり、特段の措置はなく、あくまでも現行のみなし贈与事実の判定に従って処理されることとなりますので、注意したいところです。

その他、移行計画の詳細が不明ですので、現時点では確たることは言えませんが、仮に定款変更で「出資持分のない医療法人」に移行し、その後に持分の放棄があった、とされれば、持分のない法人に対する持分の贈与、ということで法人に対する贈与税課税の問題が生ずる可能性があります（相法66④）。

この点、厚生労働省の「出資持分のない医療法人への円滑な移行マニュアル」13頁によると（平成23年3月発行分。

[http://www.mhlw.go.jp/topics/bukyoku/isei/igyoku/igyokukeiei/dl/houkokusho\\_shusshi\\_07.pdf](http://www.mhlw.go.jp/topics/bukyoku/isei/igyoku/igyokukeiei/dl/houkokusho_shusshi_07.pdf)）、「出資持分のある医療法人が定款変更を行って出資持分のない医療法人に移行する際に、出資持分を有する社員がその出資持分を放棄した場合、一定の要件を満たさないときは、相続税法第66条第4項の規定により、当該医療法人に贈与税が課税されることとなります。」と指摘されています。この指摘によれば、持分を放棄する際に法人に贈与税がかかることになり、移行に伴って医療法人に贈与税課税がなされるリスクも否定できないこととなります。

しかしながら、法人に贈与税が課税される場合、大綱上は本制度の適用があると読むことはできません。となると、法人に贈与税が課税される場合には救済措置がないと考えられますので、この点は特に注意する必要があると言えそうです。

## Ⅲ 法人課税に関する改正

### 復興特別法人税の前倒し廃止と所得税額控除

#### 概要

復興特別法人税が一年前倒しで廃止されます（大綱 74 頁）。

復興特別法人税の廃止後、各事業年度において利子・配当等に課される復興特別所得税については、所得税額控除の一環として税額控除が認められます（大綱 75 頁）。

納税者有利の改正です。

#### 内容

- ① 復興特別法人税が 1 年前倒しで廃止され、平成 26 年 4 月 1 日以後開始事業年度以降、実効税率が低下します。
- ② 復興特別法人税の廃止後も存続する、利子・配当等に課される復興特別所得税については、所得税額控除の一環として税額控除が認められ、還付も認められます。

#### 適用関係

上記のとおり

#### 関連法規

復興財確法 49・第五章、法法 66・68 等

#### コメント

周知のとおり、法人税減税の必要性が叫ばれる中で、復興特別法人税の一年前倒し廃止が決定しました。改正の目的として、「足元の企業収益を賃金の上昇につなげていくきっかけとする」（大綱 2 頁）とされており、事実大企業を中心に従業員の賃金上昇を検討する向きもあるようです。

しかし、言うまでもなく中小企業等は固定費の上昇につながる賃上げには慎重であり、本改正が政治の意図する方向に進むかは大いに疑問です。何より、個人増税の方向性が本改正で大きく打ち出されている以上、個人の所得が増えたところで租税負担として吸収されるわけですから、復興特別法人税の廃止と賃上げによる個人所得の増加という目的は、税制改正の流れからしてある意味矛盾しているのではないかと考えます。

ところで、復興特別所得税は存続されるわけですが、復興特別税として問題が大きいのはむしろこちらでしょう。源泉徴収などについて、相当の手間が課せられるからです。このあたり、復興特別法人税の見直しに合わせて改正すべきではなかったか、と思われま

す。その他、復興特別法人税の廃止により、平成 26 年度以後の法人税率は、現状のところ以下の通りとなりますが、更なる法人税減税も予定されている模様ですので、政治状況に注意しておく必要があります。

① 平成 26 年 4 月 1 日～平成 27 年 3 月 31 日までに開始する事業年度

	年 800 万円以下	年 800 万円超
中小法人（資本金 1 億円以下） 一般社団法人・公益社団法人等 人格のない社団	15% (措法 42 の 3 の 2①一・二)	25.5% (法法 66①)
中小法人以外の普通法人	25.5% (法法 66①)	
外国法人（中小・人なしは軽減あり）	15% (措法 42 の 3 の 2①一)	25.5% (法法 143①)
公益法人（一般社団法人・公益社団 法人等を除く）・協同組合等	15% (措法 42 の 3 の 2①三)	19% (法法 66③)

(※) 相互会社等、相互会社等の 100%子法人及び資本金額が 5 億円以上の法人の 100%子法人は、中小法人の範囲から除かれるとともに（法法 66⑥）、完全支配関係のあるすべての大法人（相互会社等や資本金額が 5 億円以上の法人をいいます。法法 66⑥三）の子法人も、中小法人の範囲から除かれています。

② 平成 27 年 4 月 1 日以後開始する事業年度

	年 800 万円以下	年 800 万円超
中小法人（資本金 1 億円以下） 一般社団法人・公益社団法人等 人格のない社団	19% (法法 66②)	25.5% (法法 66①)
中小法人以外の普通法人	25.5% (法法 66①)	
外国法人（中小・人なしは軽減あり）	19% (法法 143②)	25.5% (法法 143①)
公益法人（一般社団法人・公益社団 法人等を除く）・協同組合等	19% (法法 66③)	

(※) 相互会社等、相互会社等の 100%子法人及び資本金額が 5 億円以上の法人の 100%子法人は、中小法人の範囲から除かれるとともに（法法 66⑥）、完全支配関係のあるすべての大法人（相互会社等や資本金額が 5 億円以上の法人をいいます。法法 66⑥三）の子法人も、中小法人の範囲から除かれています。

# 地方法人税制の改正

## 概要

地方法人課税の偏在性を是正するため、法人住民税法人税割の地方交付税化や法人事業税率の見直し等が行われます（大綱 79～82 頁）。

納税者にとっては、中立的な改正です。

## 内容

- ① 法人住民税法人税割の税率が次の通り改正されます。

	現行		改正後	
	標準税率	制限税率	標準税率	制限税率
道府県民税法人税割	5.0%	6.0%	3.2%	4.2%
市町村民税法人税割	12.3%	14.7%	9.7%	12.1%

- ② ①により減税された法人住民税法人税割に代えて、以下の通り、国税とされる地方法人税（仮称）が創設されます。

納税義務者	法人税を納める義務がある法人
課税標準	各課税事業年度の基準法人税額 (所得税額控除等を適用しないで計算した、各事業年度の法人税額)
税率	4.4%
税額控除	外国税額控除及び仮装経理に係る地方法人税（仮称）額の控除
申告納付	法人税の申告期限内に税務署に対して申告納税する
その他	質問検査権等は法人税と同様

- ③ 地方法人特別税の税率が、下記の通り改正されます。

納税義務者	現行	改正後
付加価値割額、資本割額及び所得割額の合算額によって法人事業税を課税される法人の所得割額に対する税率	148%	67.4%
所得割額によって法人事業税を課税される法人の所得割額に対する税率	81%	43.2%

収入割額によって法人事業税を課税される 法人の収入割額に対する税率	81%	43.2%
--------------------------------------	-----	-------

④ 所得割及び収入割に係る法人事業税の税率が、以下の通り改正されます。

イ 資本金 1 億円超の普通法人等の所得割の標準税率

所得等の区分	現行	改正後
年 400 万円以下の所得	1.5%	2.2%
年 400 万円～年 800 万円以下の所得	2.2%	3.2%
年 800 万円超の所得	2.9%	4.3%

ロ 資本金 1 億円以下の普通法人等の所得割の標準税率

所得等の区分	現行	改正後
年 400 万円以下の所得	2.7%	3.4%
年 400 万円～年 800 万円以下の所得	4%	5.1%
年 800 万円超の所得	5.3%	6.7%

ハ 特別法人の所得割の標準税率

所得等の区分	現行	改正後
年 400 万円以下の所得	2.7%	3.4%
年 400 万円超の所得 (特定の共同組合等の年 10 億円超の所得)	3.6% (4.3%)	4.6% (5.5%)

ニ 収入金額課税法人の収入割の標準税率

	現行	改正後
電気供給業、ガス供給業及び保険業を行う法人の 収入金額に対する税率	0.7%	0.9%

(注) 3 以上の都道府県に事務所又は事業所を設けて事業を行う法人のうち資本金 1,000 万円以上であるものの所得割に係る税率については、軽減税率の適用はありません。

適用関係

上記の改正は、平成 26 年 10 月 1 日以後に開始する事業年度から適用されます。

## 関連法規

地法 52・72 の 24 の 7・314 の 4、地方法人特別税等に関する暫定措置法 2・9

## コメント

従来から我が国の税制の大きな問題として、地方法人課税の偏在性が指摘されています。とりわけ、法人所得課税の局面についてはこの問題が大きく、平成 20 年度改正においては、法人事業税の一部を国税化して各地方自治体に配分するという、地方法人特別税・譲与税制度が創設されたところです。

この地方法人特別税・譲与税制度ですが、消費税を含む税体系の抜本的改革が行われるまでの前段階として、「偏在性の小さい地方税体系を構築するまでの間」の暫定措置として設けられたものです。このため、消費税増税が実現した今となつては、その見直しが必須と言え、結果として本改正においては地方法人特別税の引下げが行われます。

本来的には地方法人特別税・譲与税制度は廃止すべき、と考えられますが、過渡的な措置としての引下げ、ととらえるべきでしょう。事実、与党税制調査会資料によれば、「消費税率 10%段階において、地方法人特別税・譲与税を廃止するとともに現行制度の意義や効果を踏まえて他の偏在是正措置を講ずるなど、関係する制度について幅広く検討。」とされており、平成 27 年度改正において、更なる改正が行われることが予測されます。

これに加え、地方法人課税の偏在性は是正の方向から、平成 26 年度改正においては、法人住民税法人税割の一部国税化、法人事業税の引上げが行われます。地方法人二税の将来像としては、以下の考えが示されておりますので、過渡的な改正ととらえるべきでしょう。

- ① 法人住民税法人税割は交付税原資化する⇒地方法人税の創設
- ② 法人事業税は応益原則の観点から、外形標準課税を拡充させる⇒付加価値割の充実の一環としての、所得割の増加

事実、与党税制調査会資料によれば、「消費税率 10%段階において、法人住民税法人税割の地方交付税原資化をさらに進める。」とされており、平成 27 年度改正において、更なる改正が行われることが予測されます。

とりわけ、②の方針には注意したいところです。外形標準課税は現状資本金1億円超の法人が対象となっていますが、この方針からすれば、資本金基準の引下げ等が予測できます。外形標準課税はかなり特殊な計算も多いところ、予測されうる将来的な改正のため、クライアントへの指導や対応の準備を今から始めておく必要もありそうです。

その他、激変緩和という観点から、過渡的に改正を行う、という方向性は間違っていないと思いますが、それに対応すべき納税者の立場から言えば、混乱が生ずることも指摘できます。この点、税率変更など、しっかりと対応するとともに、クライアントへの説明も、丁寧に行いたいところです。

# 交際費課税の改正と使途秘匿金課税の恒久化

## 概要

交際費課税について、現行全額損金不算入とされる大法人においても、外部飲食費の 50% が損金算入されるとされた上で、適用期限が 2 年延長されます。なお、中小法人については、現行の定額控除（年 800 万円）との選択制となります（大綱 76 頁）。

使途秘匿金課税につき、適用期限が撤廃されます（大綱 90 頁）。

言うまでもなく、交際費課税は納税者有利、使途秘匿金課税は納税者不利の改正です。

## 内容

① 交際費課税について、以下の改正が行われます。

イ 交際費等の額のうち、飲食のために支出する費用の額の 50% が損金の額に算入されます。ただし、飲食のために支出する費用には、専らその法人の役員、従業員等に対する接待等のために支出する費用（いわゆる社内接待費）は含まないこととされています。

ロ 中小法人に係る損金算入の特例（年 800 万円まで、支出交際費等の全額が損金算入される制度）については、上記イとの選択適用とされます。

ハ 交際費課税については、適用年限が 2 年延長されて平成 28 年 3 月 31 日までに開始する事業年度において支出する交際費等の額に適用されます。

② 現行制度上、平成 26 年 3 月 31 日までに支出等する使途秘匿金について適用される使途秘匿金課税制度について、適用期限が撤廃されます。

## 適用関係

上記の改正については、特段の規定が設けられておりませんので、経過措置の原則通り、平成 26 年 4 月 1 日以後開始する事業年度において適用されると考えられます。

## 関連法規

## コメント

各種報道のとおり、消費の拡大による経済の活性化を目的として、社内接待費以外の外部飲食費の 50%が損金の額に算入されることとなります。これだけ見ると、かなり有用な制度改正と思われますが、実際のところ 50%という数字の根拠や、中小法人について、定額控除との選択制とした取扱いの理論的根拠は、全く不明です。加えて、このような改正が実現するとすれば、冗費性の制限という現行の交際費課税の論拠は、意味を持たなくなるでしょう。交際費は本質的には損金となるべき支出であるところ、このような安易な景気対策に関係なく、抜本的な見直しが期待されます。

とりわけ、平成 26 年度改正においては見送られましたが、高額飲食費に対する新税という、これまた馬鹿げた制度改正も予定されている模様です。このような改正が実現すれば、高額飲食費は消費税の課税対象であるため、二重課税に該当する、という大きな批判がなされるでしょう。何より、景気対策という政策目的とこの新税は大いに矛盾する話ですから、慎重な対応が求められます。

次に、使途秘匿金課税の恒久化についてですが、制度そのものが酷、という指摘はゼロではないものの、脱税の防止等の観点からも、必要な措置と考えられます。ただし、当初時限立法とされたのは、「企業活動や税務執行にどのような影響を及ぼすことになるのか必ずしも予測しがたい」（政府税制調査会「平成六年度の税制改正に関する答申」）という事情があるところ、制度創設からおよそ二十年が経過したとはいえ、適用局面はそれほど多くないことを勘案すると、時限立法としたことの趣旨と、本改正の恒久化は必ずしも整合的ではない、という疑問も残ります。

加えて、使途秘匿金は「単に支出先が不明というだけでいたずらに対象を拡大することのないよう配慮する必要がある」（政府税制調査会「平成六年度の税制改正に関する答申」）という趣旨があるところ、費途不明金（法基通 9 - 7 - 20）との相違など、その範囲はいまだに税法上明確ではない部分が大いと考えられます。実際のところ、当局も過重負担になる使途秘匿金課税には現状慎重な対応をしていますが、恒久化されるということは、自ずと適用局面が増えることを意味するわけで、このあたり今後の課題と考えます。

その他、恒久化ということは租税特別措置法ではなく法人税法本法に規定すべき、と考えられますが、どのような形で法制化されるのか、注目したいところです。

# その他押さえておくべき特別措置

## 概要

内容を押さえておくべき特別措置として、延長等される特別措置のうち重要なもの（大綱 90 頁）と、特別控除の額の特例の改正（大綱 90～91 頁）及び準備金制度の改正（大綱 91 頁）について、解説します。

## 内容

- ① 現行設けられている特別措置につき、以下のような延長等の改正が行われます（代表的なもののみ解説）。
  - イ 雇用者の数が増加した場合の特別控除制度（雇用促進税制。措法 42 の 12）の適用期限が 2 年延長され、平成 28 年 3 月 31 日までに開始する事業年度において適用されます（所得税についても同様とされます）。
  - ロ 中小企業者等以外の法人の欠損金の繰戻しによる還付制度の不適用措置（措法 66 の 13）の適用期限が 2 年延長され、平成 28 年 3 月 31 日までに終了する事業年度において適用されます。
  - ハ 退職年金等積立金に対する法人税の課税の停止措置（措法 68 の 4）の適用期限が 3 年延長され、平成 29 年 3 月 31 日までに開始する事業年度まで適用されます。
  - ニ エネルギー環境負荷低減推進設備等を取得した場合の特別償却又は特別控除制度（環境関連投資促進税制。措法 42 の 5）について、対象資産から熱電併給型動力発生装置等が除外されます（所得税についても同様とされます）。
- ② 法人税額から控除される特別控除額の特例（措法 42 の 13）について、当期の法人税額から控除できる税額控除可能額の合計額が当期の法人税額の 90%（現行：100%）に引き下げられます（所得税についても同様とされます）。
- ③ 海外投資等損失準備金（措法 55）等、所定の準備金制度については、青色申告書の提出の承認を取り消された場合又は青色申告書による申告をやめる旨の届出書の提出をした場合の準備金の取崩し方法を、2 年均等取崩し（措法 55⑤等）から一括取崩しに

見直すこととされます（一定の準備金については、所得税についても同様の措置が講じられます）。

## 適用関係

上記の改正については、特段の規定が設けられておりませんので、経過措置の原則通り、平成 26 年 4 月 1 日以後開始する事業年度において適用されると考えられます。

## 関連法規

上記のとおり

## コメント

①について。基本的な租税特別措置の延長等ですので、特段の補足は必要ないと思います。一点、雇用促進税制については、所得拡大促進税制が拡充されることを考えると、厚生労働省が要望するように、「事業主等の要件緩和と要望について検討し、所要の措置を講ずる」改正が、将来的には実現する可能性が高いと考えられます。加えて、雇用の拡大は所得の拡大の大前提であるところ、所得拡大促進税制のみ手当てする本改正は、整合性に欠ける、という指摘もできるでしょう。

②について。平成 26 年度改正においては、例年以上に積極的な税額控除が設けられるにもかかわらず、このような制限が設けられるのは、多少違和感があります。税収の確保の必要性があることは事実ですが、そうするのであれば、繰越控除の対象期間を拡大させるなどの改正も措置されるべきではなかったか、と考えられます。

90%という割合は、外国税額控除の控除限度額（法法 69①、法令 142①・③）が勘案されたものと考えますが、仮に私見の通りであれば、外国税額控除制度における控除額等の繰越し（法法 69②・③）と同様、3年程度の繰越控除を認めても問題ないと考えます。

③について。海外投資等損失準備金等の制度は、青色申告の特典とされているところ、本来的には本改正のように一括取崩しが妥当と解されます。2年均等取崩しとなっているのは、「青色申告育成上の見地」（コンメンタル法人税法 1667 の 2 頁）と説明されていますが、青色申告制度は現状定着しているわけですから、本改正のとおり、一括取崩しの方向で問題はないと考えられます。

# 会社法等の改正に伴う規定の整備

## 概要

予定されている会社法等の改正に伴い、役員給与税制等について、所定の整備が行われます（大綱 95～96 頁）。

規定の整備ですので、建前としては、中立な改正です。

## 内容

- ① みなし配当の額が生ずる事由となる自己の株式の取得について、その範囲から、株式の併合に反対する株主からのその併合により端数となる株式の買取請求に基づく取得が除かれます（所得税についても同様とされます）。
- ② 損金の額に算入される役員に対する利益連動給与の決定の手續に係る要件について、監査等委員会設置会社においては、取締役会の決議において監査委員の過半数がその決議に賛成していることとされます。
- ③ 使用人兼務役員とされない役員の範囲に、監査等委員会の委員である取締役が加えられます。
- ④ 金融商品取引法の改正により追加される情報伝達・取引推奨行為に対する課徴金等について、損金の額に算入しないこととされます（所得税についても同様とされます）。

## 適用関係

上記の改正については、特段の規定が設けられておりません。

ただし、関連法規の改正が前提ですので、会社法改正等の施行の日以後か、経過措置の原則通り、平成 26 年 4 月 1 日以後開始する事業年度において適用されると考えられます。

## 関連法規

法法 24①四・34①三イ(2)・法法 55④四、法令 24③・71①等

## コメント

現状継続審議となっている、コーポレートガバナンスのより一層の充実を図ることを目的とした会社法改正ですが、この改正に沿う形で税法も改正されます。

①について。予定されている改正では、株式併合に反対する株主からの買取請求に関する規定が整備される模様です。現行制度上、株式併合は組織再編成の局面で、少数株主を排除するために広く使われています。具体的には、少数株主を排除しながら、金銭等不交付という適格要件を満たすため、敢えて株主併合を行って端株を創出する、という手法です。この点、株式併合があった場合の少数株主保護が不適當、という指摘がなされていた模様です。現行制度上も、合併等に反対する株主への買取請求に基づく買取りはみなし配当を認識しない、とされていますので（法令 23③八）、方向性としては妥当と言えそうです。

②の改正について。会社法改正案によると、会社の新たな機関設計として、「監査等委員会設置会社」という類型が設けられます。この制度は、設置が義務付けられているわけではないものの、必要という意見が非常に多い社外取締役の機能を活用しやすいように措置された機関設計と言われており、業務執行と監督の分離を図ることを目的としているようです。この観点からすれば、監査等委員会における賛成は、現行の利益連動給与の決定の手続きに係る要件である報酬委員会の決定等と同視できると考えられます。

③の改正について。会社法改正案上、監査等委員会の構成員である監査等委員は、取締役という整理がなされていますので、監査等委員は、法人税法上も役員として取り扱われることになると考えられます。会社法上の役員であっても、監査役や委員会設置会社の取締役等、業務監査を行う者は使用人兼務役員となることはできませんので、この観点から監査等委員である取締役も使用人兼務役員になれない、と措置されたと考えられます。

④の改正について。インサイダー取引は当然に規制対象ですが、従来はインサイダー取引を引き起こす可能性のある情報を伝える行為について、規制はかかっていませんでした。この点、不正な情報漏えいを如何に抑止するかが重要、という考え方が採用され、情報伝達・取引推奨行為に対して課徴金を科すとした金融商品取引法の改正が先般成立しました。このような課徴金等については、社会政策上の見地から原則として損金に算入されるべきではありませんから、妥当な改正と言えそうです。

なお、この金融商品取引法の改正は、平成 26 年 4 月 1 日より施行される模様ですので、上記④の改正についても、平成 26 年 4 月 1 日以後適用されると考えますが、本来であれば「同日以後納付するもの」から適用されるべきであるところ、特段の規定が大綱上見当たらないのは、不思議です。

## IV 消費課税に関する改正

### みなし仕入率と課税売上割合の計算に係る改正

#### 概要

消費税増税に合わせて、益税との批判の大きい簡易課税制度について、不動産業等のみなし仕入率が引き下げられるとともに、所要の措置が設けられます（大綱 101 頁）。

課税売上割合の計算上、金銭債権の譲渡について、譲渡対価の 5% を分母に加算する制度に改正されます（大綱 102 頁）。

主に納税者不利の改正です。

#### 内容

- ① 次の事業区分につき、簡易課税制度のみなし仕入率が、以下のとおり改正されるとともに、所要の措置が設けられます。

	現行	改正
金融業及び保険業	第 4 種事業 (60%)	第 5 種事業 (50%)
不動産業	第 5 種事業 (50%)	第 6 種事業 (40%)

- ② 消費税法上の金銭債権（消令 9 ④）の譲渡に係る課税売上割合の計算が、以下のとおり改正されます。

	現行	改正
売掛債権の譲渡（※）	計算の対象外 (消令 48②二)	対価の 5% の分母算入
上記以外の債権の譲渡	対価 100% 分母算入 (消令 48①一)	

（※）売掛債権の譲渡については、大綱上明確な規定がないため、現行と同様の措置が継続する可能性があります。

## 適用関係

上記①の改正は、平成27年4月1日以後に開始する課税期間について適用されます。

上記②の改正は、平成26年4月1日以後に行われる金銭債権の譲渡について適用されます。

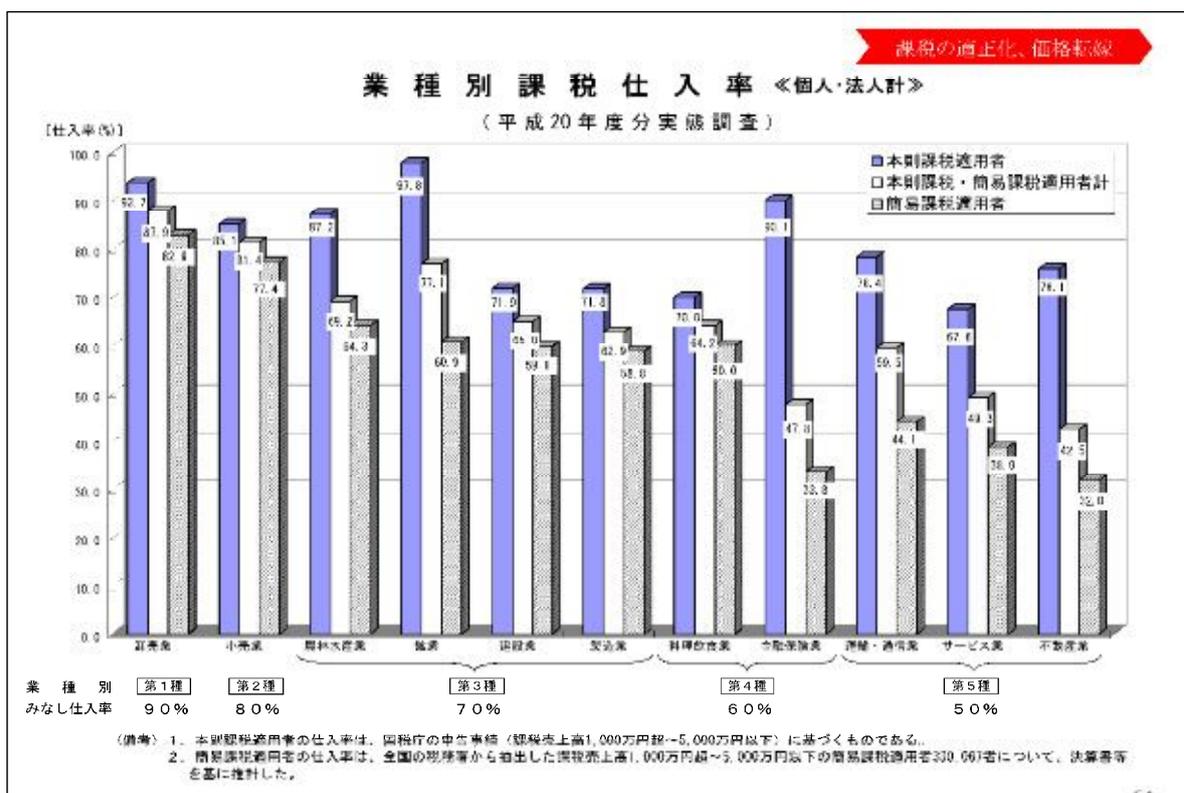
## 関連法規

消法30⑥・37①、消令9・48・57等

## コメント

①の改正について。益税との批判がある簡易課税制度については、消費税増税が実現した今となつては、見直しを行わざるを得ない改正です。この点、先般の社会保障・税一体改革においては、(図6)のとおり、業種別の課税仕入率が公表されています。

(図6) 業種別の課税仕入率



(出典) 財務省資料 ([http://www.mof.go.jp/comprehensive\\_reform/sankou.pdf](http://www.mof.go.jp/comprehensive_reform/sankou.pdf))

これらのうち、特に開差が大きい金融保険業と不動産業につき、みなし仕入率の引下げが

行われます。ただし、(図6)を見る限り、全体的に、簡易課税を節税に活用している業種が多いことは明らかなわけで、今後とも見直しが続くのは当然と言えます。事実、簡易課税制度を問題視する会計検査院は、「今後、財務省において、簡易課税制度の在り方について、引き続き、様々な視点から有効性及び公平性を高めるよう不断の検討を行っていくことが肝要」(与党税制調査会資料)と指摘しています。

②の改正について。本改正を要望する金融庁は、「債権譲渡を多く行くと、課税売上割合が低下し、消費税納付額の増加につながるが、住宅ローンの証券化や企業再生支援に伴うファンドへの売却等、貸出債権の売買が一般化している近年の経済実態を踏まえ、円滑な債権譲渡を妨げないよう、見直しが求められる」と指摘した上で、有価証券と同様、課税売上割合の計算上5%部分のみを非課税売上高としてカウントすべきとしています。債権譲渡が一般化した昨今では、必要な改正と評価できるでしょう。

反面、売上債権の譲渡については、不利になる可能性があることも見逃せません。現行制度上、売掛債権については、課税売上割合の計算上非課税売上高にカウントしないこととなっています。これは、売掛債権のもととなる売上高は、課税売上高に該当することが原則であるにもかかわらず、売掛債権の回収と同視できる売掛債権の譲渡に伴って、課税売上割合が低下してしまうことは妥当ではないと判断されたからです。

この点、消費税法上の整理としては、課税売上高の計算の特則として消費税法施行令で措置しているわけですが、大綱においては、金銭債権の譲渡を対象とする、としているわけですから、本改正の適用範囲は、当然売掛債権にも及ぶと考えられます。となれば、売掛債権の譲渡に関しては、現状よりも不利になる、と指摘できます。

仮に著者の考えの通りであれば、企業の債権としては、断然売掛債権が多いわけですから、場合によっては大きな影響が生ずることが懸念されます。この点、売掛債権の譲渡があった場合の課税売上割合の計算の特例を定めた、消費税法施行令48条(課税売上割合の計算方法)2項2号がどう改正されるか、後日公表される法案を確認する必要があると言えるでしょう。

# 輸出物品販売場制度の拡充

## 概要

観光立国の推進や地域活性化の観点から、輸出物品販売場における免税対象品目を拡大するとともに、免税の適用に関する手続きの簡素化等が行われます（大綱 101～102 頁）。納税者有利の改正です。

## 内容

- ① 以下の方法で販売を行うことを前提に、輸出物品販売場における免税販売の対象物品に消耗品（その旅行者に対して、同一店舗で 1 日に販売する 50 万円までの消耗品に限られます。）が加えられます（現状は、原則として通常生活の用に供する物品で、消耗品以外のものが対象とされます）。
  - イ その旅行者に対して、同一店舗で 1 日に販売する消耗品の額が 5 千円超であること
  - ロ 国土交通大臣及び経済産業大臣が財務大臣と協議して定める方法で包装すること
  - ハ 購入後 30 日以内に輸出することを、免税購入する旅行者が誓約すること
- ② その旅行者に対して、同一店舗で 1 日に販売する改正前の免税対象物品（通常生活の用に供する物品で、消耗品以外のもの）の額が 100 万円を超える場合には、輸出物品販売場を経営する事業者が保存しなければならない書類に、その旅行者の旅券等の写しが追加されます（現行、旅券等は提示で足りるとされています）。
- ③ 購入記録票等の様式の弾力化及び手続きの簡素化がなされます。
- ④ その他所要の措置を講じられます。

## 適用関係

上記の改正は、平成 26 年 10 月 1 日以後に行われる課税資産の譲渡等について適用されません。

## 関連法規

消法 8、消令 18、消規 6・別表 1・2

## コメント

輸出物品販売場制度の趣旨としては、最終的に輸出されるような物品であれば、輸出免税と同様、輸出免税取引として取り扱っても差し支えないことが勘案されたことにあります。このため、国内消費の可能性が高い消耗品については、現行制度上、本制度の対象外とされているわけですが、観光立国の推進や地域活性化の観点から、所定の不正防止措置を講ずることを前提として、本制度の対象に含められることになりました。

最終的に輸出される、という前提があることからわかる通り、不正防止措置として、購入額が少額である場合を除いたり、誓約書を提出させたりする方向性は当然ですが、包装規制や金額の上限も措置されている点には注意が必要です。与党税制調査会の資料によれば、包装規制は「シール封印等」を予定しているようで、国内において消費されることをブロックするためかなり厳重な包装が行われることが予測されます。

一方、現行設けられていない金額の上限（50万円まで）については、あまりに高額な消耗品も免税対象にすると、不正取引を誘発すると考えられたのでしょうか。

ところで、現行制度上、輸出物品販売場で購入した物品を輸出せず、「国内において譲渡又は譲受け」が行われた場合には、消費税の課税が行われるとされています。この点、大綱上は明確ではないものの、消耗品についても対象となる改正後の条文においては、「国内において消費」したのも課税対象とする、という条項が追加されると想定されます。

様式の弾力化につき、与党税制調査会の資料によれば、以下の方向性が述べられています。

- ① 購入記録票（消規別表 1）の様式を法制化せず、記載内容だけが法定化される  
⇒ 内容を充足していれば、販売業者が独自に作成した様式も可能になる
- ② 購入記録票等の商品の明細記録欄の記載は、必要事項を記載したレシートの貼付で足りる  
⇒ 事務の大幅な簡素化につながる

もちろん、手続きの簡素化は不正取引の誘発にもつながるため、一定の場合には、旅券等の写しを提出させ、保存するという今よりも厳格な措置も設けられています。

# 車体課税等の見直し

## 概要

経済情勢に配慮する観点から、消費税率引上げの前後における駆け込み需要及び反動減の緩和も視野に入れ、車体課税等について見直しが行われます（大綱 96～99、133 頁）。一部納税者有利、一部納税者不利の改正です。

## 内容

① 自動車重量税について、以下のような見直しが行われます。

イ エコカー減税の拡充（平成 26 年 4 月 1 日以後に新車に係る新規検査を受けた検査自動車について適用されます）【乗用車等の例】

対象車	初回車検	2 回目車検
電気自動車 等	免税	▲50%
平成 27 年度燃費基準+20%達成		(改正後免税)
平成 27 年度燃費基準+10%達成	▲75%	
平成 27 年度燃費基準達成	▲50%	

ロ 経年車に対する課税の引上げ（新車新規登録から 13 年を経過した自家用の検査自動車（新車新規登録から 18 年を経過したものを除きます）に対して適用）

車種	車検期間	車両重量	現行	改正後	
				H26.4.1～ H28.3.31	H28.4.1 以後
乗用自動車	2 年	0.5t ごと	10,000	10,800	11,400
	1 年	0.5t ごと	5,000	5,400	5,700
バス	1 年	1t ごと	5,000	5,400	5,700
トラック	2.5t 超	1 年	5,000	5,400	5,700
	2.5t 以下	1 年	3,800	3,900	4,100

(※) 営業用自動車については、現行の税率のまま据置きとされます。

② 自動車取得税について、以下のような見直しが行われます。

イ 税率の引下げ（平成 26 年 4 月 1 日以後取得分より）

車種区分	現行	改正後
自家用自動車（軽自動車を除く）	5%	3%
営業用自動車・軽自動車	3%	2%

（※）平成 22 年度燃費基準を満たす自動車等に限られます。

ロ エコカー減税の拡充（平成 26 年 4 月 1 日以後取得分より）【乗用車等の例】

対象車	現行	改正後
電気自動車 等	非課税	非課税
平成 27 年度燃費基準+20%達成		
平成 27 年度燃費基準+10%達成	▲75%	▲80%
平成 27 年度燃費基準達成	▲50%	▲60%

（※）新車に限られます。

③ 自動車税について、以下のとおり見直しが行われます。

イ グリーン化特例の延長・拡充（平成 26 年度及び平成 27 年度に新車新規登録された自動車に適用されます）

対象車	現行	改正後
電気自動車 等	概ね▲50%	概ね▲75%
平成 27 年度燃費基準+20%達成 （平成 32 年度燃費基準達成）		
平成 27 年度燃費基準+20%達成 （平成 32 年度燃費基準未達成）		概ね▲50%
平成 27 年度燃費基準+10%達成		
平成 27 年度燃費基準達成	概ね▲25%	廃止

ロ 環境負荷の大きい自動車の重課割合の改正

平成 26 年度及び平成 27 年度に以下の年限を超えている自動車（電気自動車、天然ガス自動車、ハイブリッド自動車のうちガソリンを燃料とするもの、メタノール自動車、一般乗合用バス及び被けん引車を除きます。）について、その翌年度から以下のように、重課割合が改正されます。

対象車	経過年限	重課割合	
ディーゼル自動車	11 年経過	バス・トラック	概ね 100 分の 10（現行据置き）

		上記以外	概ね 100 分の 15 (現行 100 分の 10)
ガソリン自動車 又は LPG 自動車	13 年経過	バス・トラック	概ね 100 分の 10 (現行据置き)
		上記以外	概ね 100 分の 15 (現行 100 分の 10)

④ 軽自動車税について、以下のとおり見直しが行われます。

イ 税率の引上げ (平成 27 年 4 月 1 日以後に新規取得される新車から適用)

車種区分		現行	改正後
乗用 (四輪以上)	自家用	7,200 円	10,800 円
	営業用	5,500 円	6,900 円
貨物用 (四輪以上)	自家用	4,000 円	5,000 円
	営業用	3,000 円	3,800 円
三輪		3,100 円	3,900 円

ロ 最初の新規検査から 13 年を経過した四輪以上及び三輪の軽自動車につき、経年車重課の実施 (平成 28 年度分以後の軽自動車税について適用。概ね 20%重課)

車種区分		現行	改正後 (車齢 13 年超)
乗用 (四輪以上)	自家用	7,200 円	12,900 円
	営業用	5,500 円	8,200 円
貨物用 (四輪以上)	自家用	4,000 円	6,000 円
	営業用	3,000 円	4,500 円
三輪		3,100 円	4,600 円

ハ 原動機付自転車及び二輪車に係る税率の約 1.5 倍～2 倍の引上げ (平成 27 年度分以後の軽自動車税について適用)

車種区分		現行	改正後
原動機付自転車	50cc 以下	1,000 円	2,000 円
	50cc 超 90cc 以下	1,200 円	2,000 円
	90cc 超 125cc 以下	1,600 円	2,400 円
	ミニカー	2,500 円	3,700 円
二輪の軽自動車	(125cc 超 250cc 以下)	2,400 円	3,600 円
二輪の小型自動車	(250cc 超)	4,000 円	6,000 円

適用関係

上記のとおり

## 関連法規

措法 90 の 11 等

## コメント

消費税増税に伴って、車体課税がどうなるか、毎年の税制改正時に問われるわけですが、基本的な路線として、消費税が 10%になった段階で自動車取得税は廃止されたり、自動車税が環境性能課税になったりと、大幅な改正が行われる見込みです。このため、今回の改正は過渡的な取扱い、という整理が妥当と考えられます。

それにしても車体課税は非常に複雑で、国土交通省等の資料を参照にしなければ、改正動向がつかめない状況です（一例として、「平成 26 年度 国土交通省税制改正概要」<https://www.mlit.go.jp/common/001021969.pdf>）。

言うまでもなく、車体課税に関しては、業界団体や政治家の利権が絡み合っていることが原因であり、この点消費税が 10%に改正される段階で、法律において簡素な制度設計がなされることが期待されます。

ところで、近年の車体課税の改正は、環境問題への配慮と消費税増税への影響という二本柱から構成されています。このため、エコカー減税等の拡充や経年車増税が、平成 26 年度改正においても車体課税の中心となっていますが、とりわけ本年度改正で目を見張る部分は、軽自動車税の課税強化でしょう。

この時期に、何故このような課税強化の改正が実現されるのか、大綱からは環境面について言及されるのみで、明確な理由がなかなか読み取れません。立案者の本音としては、税収の確保という側面が強いのではないかと考えられます。言うまでもなく、業界団体が自動車取得税の廃止を要望すれば、代替財源を確保せざるを得ないわけで、このような利権が絡み合うことで税制がより複雑になる、という悪循環に陥っていると言えます。

いずれにしても、車体課税は来年度の税制改正において、更なる検討が行われることは間違いないわけで、平成 26 年度改正の複雑な制度と混乱しないよう、税法はもちろん、関係省庁の情報に留意しながら処理せざるを得ない、と言えそうです。

## Ⅳ 納税環境整備等に関する改正

### 納税猶予の拡充と申請に基づく換価の猶予の創設

#### 概要

滞納税金の計画的な納付を確保するといった観点から、申請に基づく換価の猶予が創設されるとともに（大綱 107～108 頁）、納税猶予制度等の使い勝手を良くするため所定の見直しが行われます（大綱 108～110 頁）。

納税者有利の改正です。

#### 内容

##### ① 申請に基づく換価の猶予の創設

###### イ 要件1～税務署長の判断要素～

税務署長は、滞納者につき国税を一時に納付することによりその事業の継続又はその生活の維持を困難にするおそれがあると認められ、かつその者が納税について誠実な意思を有すると認められるか否かを判断します。

ただし、その申請に係る国税以外の国税（猶予の申請中の国税及び一定の猶予中の国税を除きます。）について滞納がある場合は、換価の猶予の対象にはなりません。

###### ロ 要件2～申請者の手続き～

換価の猶予の申請をしようとする者は、猶予を受けようとする金額や分割納付の方法等を記載した申請書に、財産目録及び収支の状況等を明らかにする一定の書類を添付した上で納期限から6月以内に提出しなければならないこととされています。

###### ハ 担保の徴取基準、猶予の不許可事由、申請に係る補正の手続等、猶予の取消事由等

納税猶予制度と同様の取扱いがなされます（下記②を参照）。

###### ニ 猶予される場合の納付方法の見直し

税務署長は、申請に基づく換価の猶予をする場合には、その猶予に係る国税（納付を困難とする金額として、滞納国税の額から納付可能な額を控除した一定の額を限度とします。）の納付については、原則として、その猶予期間内において、毎月納付の方法により、その猶予に係る金額をその者の財産の状況等からみて合理的かつ妥当なものに分割して納付させなければならないとされています。

#### ホ 延滞税の軽減

申請に基づく換価の猶予をした場合には、職権に基づく換価の猶予と同様、延滞税が軽減されます。

#### へ 猶予期間と換価の猶予後の猶予期間の延長

換価猶予期間は1年内が原則ですが、税務署長は、申請に基づく換価の猶予をした場合において、その猶予をした期間内にその猶予をした金額を納付することができないやむを得ない理由があると認めるときは、滞納者の申請に基づき、その期間を延長（当初の猶予期間と併せて2年間で限度とされます）することができるとされています。

### ② 納税の猶予と職権に基づく換価の猶予の見直し

#### イ 担保の徴取基準の見直し

要担保徴取額の最低限度額が、100万円（現行50万円）に引き上げられ、猶予期間が3月以内の場合には担保を不要とされます。

なお、所得税及び相続税の延納の担保並びに移転価格税制に係る納税の猶予の担保についても同様とされます。

#### ロ 納付方法の見直し

- ・ 納税の猶予をする場合には、その猶予期間内において、その猶予に係る金額をその者の財産の状況及び納付能力からみて合理的かつ妥当なものに分割して納付する方法を定めることができるとされます。
- ・ 職権に基づく換価の猶予については、上記①へと同様とされます。

#### ホ 申請・添付書類の整備

- ・ 納税の猶予及びその猶予期間の延長の申請をしようとする者は、猶予の種類等に  
応じ、猶予該当事実の詳細等を記載した申請書に、財産目録及び収支の状況等を  
明らかにする一定の書類等を添付しなければならないこととされます。
- ・ 職権に基づく換価の猶予及びその猶予期間の延長の申請をする場合において、税  
務署長は、必要があると認める場合には、財産目録及び収支の状況等を明らかに  
する一定の書類が添付された分割納付計画書の提出を求めることができます。

#### へ 猶予の不許可事由の整備

税務署長は、納税の猶予（その猶予期間の延長を含みます。）の申請があった場合にお  
いて、不当な目的で猶予の申請がなされたときなど、所定の実事があるときは、その  
猶予を認めないことができるとされます。

#### ト 申請に係る補正の手続等

提出された申請書若しくは必要な提出書類について記載不備があった場合又は必要な  
提出書類の提出がなかった場合には、税務署長はこれらの書類の補正又は提出を申請  
者に請求することができることとされます。この場合において、請求後 20 日以内にこれら  
の書類の補正又は提出がされなかった場合には、申請を取り下げたとみなされます。

#### チ 猶予の取消事由の整備

猶予の取消し等の事由について、新たに猶予に係る国税以外の国税を滞納した場合（税  
務署長がやむを得ない理由があると認める場合を除きます。）など、所定の場合がその  
対象に加えられます。

リ 納税の猶予の申請に関する調査に係る質問検査権の規定が整備されます。

③ その他所要の整備がなされます。

#### 適用関係

上記①は、平成 27 年 4 月 1 日以後に納期限が到来する国税について適用されます。

上記②の改正については、平成 27 年 4 月 1 日以後に行われる納税の猶予の申請又は同日以

後に行われる職権に基づく換価の猶予に係る国税について適用されます。

上記③の改正については、大綱上特段の記載がありませんが、上記①と②の適用関係に沿う形になると考えられます。

## 関連法規

徴法 151・152、通法 46～49、63 等

## コメント

平成 25 年度税制改正大綱においては、検討事項として「納税の猶予等の納税緩和措置について、適切かつ円滑な活用を図る観点から、その実態等を踏まえ、税の確実な収納にも留意しながら、そのあり方について引き続き検討する。」（平成 25 年税制改正大綱 91 頁）とされていたことから、平成 26 年度改正においては、納税猶予制度と換価猶予制度の見直しが行われます。本改正を踏まえた猶予制度と換価猶予制度の全体像は、次頁の（図 7）とおりのとおりとなります。

猶予制度と一概に言っても、納税そのものを後回しにする納税猶予と、履行遅滞になれば、即行すべきとされる滞納処分を猶予する換価の猶予に分かれるわけですが、その性格のとおりの前者は申請、後者は職権という違いがあります。この点からしても、申請に基づく換価の猶予の創設は、非常に納税者にとってありがたい改正と思われる。この点、大綱上、申請期限は（法定納期限ではなく）納期限からスタートする、とされていますので、税務調査で思わぬ巨額な税金の追徴を指導されるような場合にも、活用することができる、と解されます。

ただし、押さえておきたいこととして、本改正の骨子は、「分割納付の規定整備」にあります。与党税制調査会の資料においても、「毎月の分割納付を条件として」とされていますので、この点は非常に厳格に税務当局からチェックがなされることになるでしょう。

ところで、与党税制調査会の資料として、納税猶予等の状況が示されていますが、これを見ると、現状の納税猶予等の状況は、滞納税額及び件数ともに、ずば抜けて納付誓約（短期間の完納を書面により誓約するもの）及び納付受託（納税のために手形等を提供すること）が中心となっています。つまり、税務調査同様、徴収手続の中でも、法律的に厳格な定めがある納税猶予や換価の猶予はそれほど多く適用されているわけではなく、行政指導として、納付誓約等を従用することが中心となっていると考えられます。

(図7) 納税猶予等改正の全体像

	要件	延滞税	その他	
			現行	見直し(案)
<p>納税猶予 【納税者申請】</p> <p>主たる根拠は 通法 46</p>	<p>① 災害により相当の損失を受けたとき(通法46①)</p> <p>② 災害、盗難病気等により、一時に納付できないとき(通法46②一・二)</p> <p>③ 事業の休廃止、事業上の損失等により、一時に納付できないとき(通法46②三・四)</p> <p>④ 確定申告が遅延した場合等で、一時に納付できないとき(通法46③)</p>	<p>①・② ⇒免除(通法63①)</p> <p>③・④ ⇒軽減と1/2免除(通法63①・措法94①)</p>	<p>・猶予期間は1年以内(延長可。最大2年以内。通法46⑦)</p> <p>・新たな督促、滞納処分の禁止(通法48①)</p> <p>・原則担保必要(②~④)</p> <p>※要徴取額 50万円(通法46⑤)</p>	<p>・同左</p> <p>・同左</p> <p>・同左</p> <p>※要徴取額100万円 3月以内は不要</p> <p>・分割納付の規定整備</p> <p>・資産・収入等の資料提出(提出困難な場合を除く。)</p> <p>・不許可事由・取消事由の整備</p> <p>・申請に係る質問検査の整備</p>
<p>換価の猶予 【署長職権】</p> <p>主たる根拠は 徴法 151・152</p> <p>&lt;新設&gt; 【納税者申請】 (納期限から6月以内)</p>	<p>次の事実該当し、納税について誠実な意思を有するとき(徴法151①)</p> <p>① 財産の換価を直ちにすることにより、事業継続・生活維持を困難にするおそれがあるとき</p> <p>② 財産の換価を猶予することが、直ちにその換価をすることと比べて、徴収上有利であるとき</p> <p>一時に納付することにより事業継続・生活維持困難となるおそれがあり、納税について誠実な意思を有するとき(他に滞納がある場合は除く。)</p>	<p>軽減と1/2免除(通法63①)</p>	<p>・猶予期間は1年以内(延長可。最大2年以内。徴法152、通法46⑦)</p> <p>・原則担保必要</p> <p>※要徴取額 50万円(徴法152、通法46⑤)</p>	<p>・同左</p> <p>・同左</p> <p>※要徴取額100万円 3月以内は不要</p> <p>・分割納付の規定整備(原則毎月の分割納付)</p> <p>・資産・収入等の資料提出</p> <p>・不許可事由・取消事由の整備</p>

(出典) 与党税制調査会資料を基に、一部著者作成

本改正を経て、申請・添付書類の整備がなされるなど猶予手続きがかなり法制化されることもあって、従来は納付誓約等に落とし込まれていた業務が、納税猶予や換価猶予として処理すべき、と判断される可能性もあります。となると、今まで以上に徴収部門の審査や滞納処分が厳しくなる側面も否定できないこととなりますから、注意したいところです。

その他、本改正の趣旨としては、与党税制調査会の資料によれば、「猶予制度の活用を促進するとともに、滞納の早期段階での計画的な納付を確保する観点」であるとか、「現行の猶予制度について使いやすくするとともに、的確な納付の履行を確保」といった目的に触れられていますが、本音としては、今後ますます巨額で徴収が困難になると見込まれる、消費税の滞納処分があることは、間違いありません。となれば、本改正は、むしろ消費税増税が実現する、平成26年4月1日以後に納期限が到来する国税から適用する、とすべきではないか、と考えられます。

# 税理士制度の見直しと税務調査手続き

## 概要

税理士に対する信頼と納税者利便の向上を図る観点から、所定の見直しがなされます（大綱 110～112 頁）。  
納税者有利の改正です。

## 内容

主なものに限り、解説します。

### ① 調査の事前通知の規定の整備

税務官公署の当該職員は、税務調査を実施する場合において、その租税に関し税理士法 30 条（税務代理の権限の明示）の規定による書面を提出している税理士があるときは、国税通則法等の定めるところにより、その税理士に対し調査の事前通知をしなければならないこととされます。

### ② 公認会計士に係る資格付与の見直し

税理士の資格について、公認会計士は、公認会計士法 16 条（実務補習）に規定する実務補習団体等が実施する研修のうち、一定の税法に関する研修を受講することとする旨の規定が設けられます。

### ③ 税理士証票の定期的交換

税理士証票について、税理士は、日本税理士会連合会及びその所属する税理士会の会則の定めるところにより、定期的にその交換を受けなければならないこととされます。

### ④ 会費滞納者に対する処分の明確化

税理士会の会費を滞納する者に対して、懲戒処分することのできる旨が明確化されます。

### ⑤ その他、所要の措置が講じられます。

## 適用関係

上記①の改正については、平成 26 年 7 月 1 日以後に行う事前通知について適用されます。  
上記②の改正については、平成 29 年 4 月 1 日以後に公認会計士試験に合格した者について適用されます。

上記③～⑤の改正については、平成 27 年 4 月 1 日から適用されます。

## 関連法規

通法 74 の 9①、税理士法 3 ・ 第 4 章 ・ 第 5 章等

## コメント

「税理士制度については、税理士の業務や資格取得のあり方などに関し、税理士を取り巻く状況の変化に的確に対応するとともに、税理士の資質の一層の向上など国民・納税者の税理士に対する信頼と納税者利便の向上を図る観点から、関係者等の意見も考慮しながら、その見直しに向けて引き続き検討を進めます。」（「平成 24 年度税制改正大綱」82 頁）とあるように、例年、税理士会は本改正にあるような税理士法改正を要望して来ましたが、平成 26 年度改正において、その要望がようやく実現する方向となりました。

この時期に実現される背景には、世間を揺るがした元国税調査官の税理士に対する情報漏えいがあることは間違いないでしょう。税理士証票の定期的交換や会費滞納者に対する処分明確化など、現行に比して負担が大きい税制改正も実現していますが、税理士の品位という観点から、早急な制度改正がなされたことは、素直に評価できると考えられます。

とりわけ、私たちにとって有益な改正は、事前通知が税理士になされるよう措置されたことです。この点、税務調査手続きの法制化に伴った改悪、という見方もなされていたわけですが、大部分の税務職員にとっても事前通知は税理士に行った方が、話が早いわけですから、当局にとっても有益な改正、と評価できると思います。

欲を言えば、税務調査の結果連絡についても、納税者ではなく税理士に対して行うのが原則、という改正も実現して欲しかったと考えます。結果連絡は、専門的な税の知識が必要なものであるところ、事前通知以上に、一般の納税者ではなく税理士に連絡する方が当局にとっても都合がいいものでしょう。税理士会連合会が作成した様式の提出、という法律以外のルールを基に税理士に連絡していることも、見方によっては大きな問題と言えます。

# 国税不服申立制度の改正

## 概要

行政不服審査法の見直しに伴い、国税に係る不服申立制度についても、所定の見直しが行われます（大綱 112～113 頁）。

納税者有利の改正です。

## 内容

- ① 処分に不服がある者は、直接審査請求ができることとされます（現行：原則として、異議申立て前置による二段階の不服申立て手続き）。  
なお、「異議申立て」は「再調査の請求（仮称）」に名称が改められます。
- ② 不服申立期間が、処分があったことを知った日の翌日から 3 月以内（現行 2 月以内）に延長されます。
- ③ 審査関係人（審査請求人、参加人及び処分庁）が閲覧等を求めることができる資料の範囲等が、以下の通り拡大します。

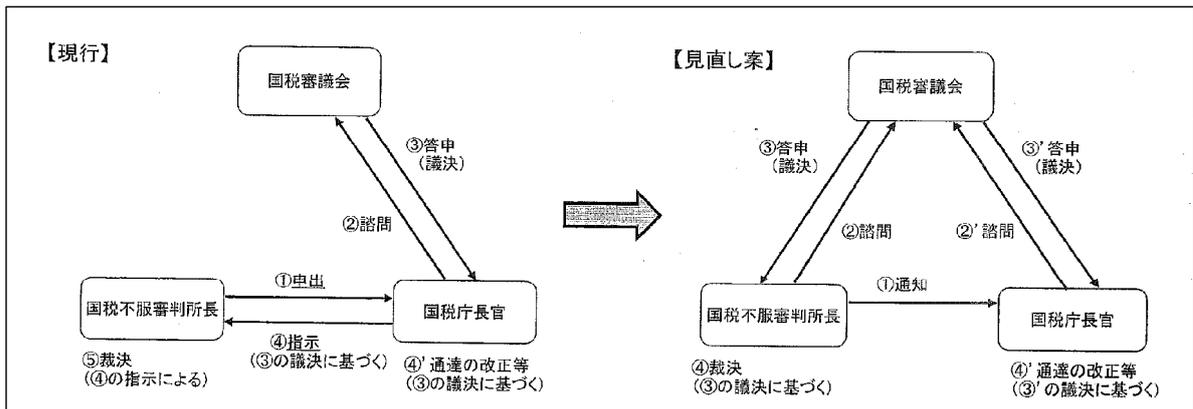
	現行	改正
対象資料	審査請求人及び参加人の、 処分庁提出物件のみ	担当審判官の職権収集資料を 含めた、物件
確認方法	閲覧のみ	閲覧及び謄写

- ④ 審査請求人の処分庁に対する質問、審理手続の計画的遂行等の手続規定の整備など、所要の整備が行われます。
- ⑤ 国税庁長官の法令解釈と異なる解釈等による裁決をする場合の手続き（通法 99）について、次葉の（図 8）のような見直しが行われます。
- ⑥ その他、所要の措置が設けられます。

## 適用関係

上記①～④及び⑥の改正については、改正行政不服審査法の施行の日から適用されます。  
 上記⑤の改正については、大綱上記載がありませんので、経過措置の原則のとおり、平成  
 26年4月1日から施行され、同日以後適用されることになると考えられます。

(図8) 国税通則法 99 条の見直し



(出典) 与党税制調査会資料

## 関連法規

通法 75③・77①・96②・99 等

## コメント

不服審査制度については、昭和 37 年の制定以来、実質的な改正がなく、時代に即した改正が必要と指摘されています。現状、関係法規の見直しを行った上で、その根拠法である行政不服審査法の改正案が、次期通常国会に提出される見込みとなっています。

行政不服審査法と税の関係ですが、国税通則法の不服審査制度に係る規定は、一般法である行政不服審査法の特別法という位置づけになりますので、行政不服審査法の改正が実現しても、国税通則法の改正がない限り、その理念は適用されません。このため、行政不服審査法の改正に沿う形で本改正が実現することは、納税者の権利保護の観点から、非常に喜ばしいことと評価できます。

行政不服審査法の改正案は、①公正性の向上、②使いやすさの向上、③国民の権利救済手段の充実・拡大という 3 つの柱を骨子としています。本改正においても、この 3 つの柱が骨子となっており、具体的には不服審査の流れが次葉の (図 9) のようになるわけで、迅

速で公平性の高い不服審査が実現することになる、と期待されます。

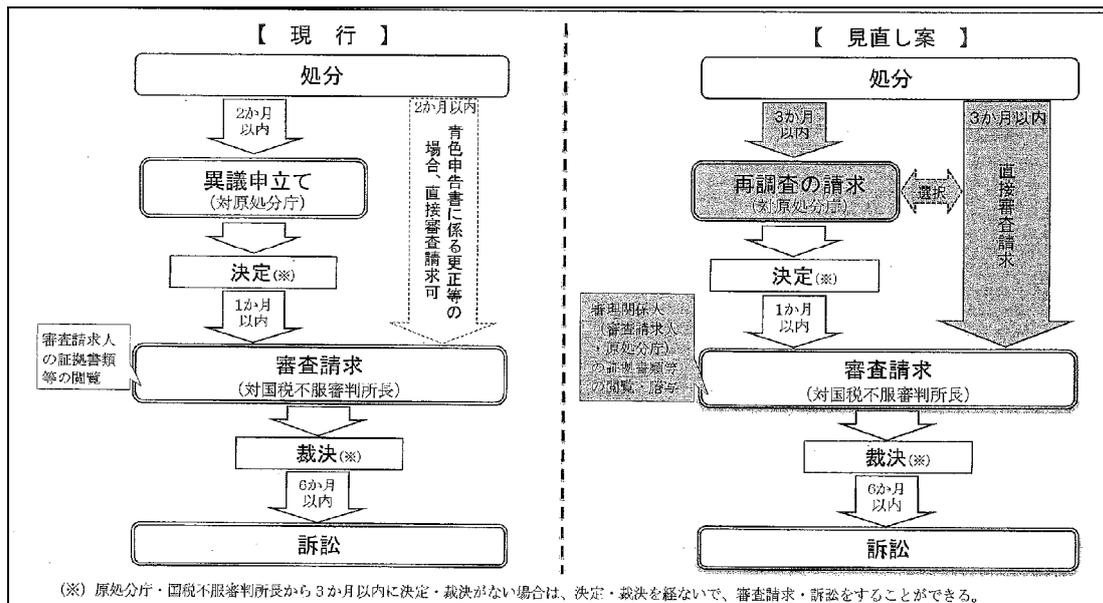
とりわけ、大きな意味をもつと考えられるのが、国税通則法 99 条（国税庁長官の指示等）の改正です。同条は、国税不服審判所長が通達上の解釈と異なる解釈をする場合や、重要な先例となる解釈を行う場合に、あらかじめ国税庁長官の意見を聞く、というもので、国税不服審判所の独立性という観点からは問題がある、と考えられる制度です。

先の（図 8）をご覧くださいただけるとお分かりになる通り、現状の国税庁長官が行う国税不服審判所への指示がなくなるとともに、国税不服審判所が独立的に裁決でき、かつ国税審議会への答申ができることとなっています。この点、通達改正は国税庁長官の所管、裁決は国税不服審判所長の所管と、両者を独立されることが本改正の目的のようです。

国税通則法 99 条の存在もあり、従来、国税不服審判所は当局と異なる見解を示すことが難しいという見方がなされていたわけですが、国税不服審判所の独立性が保たれる改正となっています。

弁護士等が採用される任期付職員の採用が国税不服審判所ではスタートし、納税者寄りの裁決も数多く出されるようになったという印象がありますが、本改正は、納税者の権利保護機関としての国税不服審判所の機能を更に拡大させるという期待が持てる内容となっている、と言えるでしょう。

（図 9） 国税不服申立制度の見直し



（出典） 与党税制調査会資料

# その他押さえておくべき改正事項

## 概要

納税者利便の向上を目的として、所轄税務署長の承認の下、法定調書に記載した事項を e-Tax 等で当該所轄税務署長以外の税務署長に提出できることとされます（大綱 73 頁等）。災害減免法に基づく所得税の減免申請について、期限後申告、更正の請求又は修正申告においてできることとされます（大綱 51 頁）。納税者有利の改正です。

## 内容

- ① 所轄税務署長の承認を受けることにより、その所轄税務署長以外の税務署長に、法定調書に記載すべき事項について e-Tax や、それを記載した光ディスク等を提出する方法で提供できることとされます（現状：法定調書等の提出先は所轄税務署長のみ）。なお、所轄税務署長の承認を受けるための申請書又は調書記載事項を記録した光ディスク等を提出する場合における税務署長の承認を受けるための申請書の提出があった場合において、その提出の日から 2 月を経過する日までにその申請につき承認又は却下の処分がなかったときは、その日においてその承認があったものとみなすこととされます。
- ② 災害減免法に基づく所得税の減免申請について、期限後申告、更正の請求又は修正申告においてできることとされます（現状：期限内申告又は宥恕規定の適用を受ける期限後申告のみ対象）。

## 適用関係

上記①の改正については、平成 26 年 4 月 1 日以後に提出すべき法定調書等及び同日以後に提出する申請書について適用されます。

上記②の改正については、大綱上特段の記載がありませんので、経過措置の原則のとおり、平成 26 年 4 月 1 日から施行され、同日以後適用されることになると考えられます。

## 関連法規

所法 225 等、災免法 2、災免令 3②等

## コメント

①の改正について。IT の発達した昨今、経理等のバックオフィス業務はできるだけ集約したいというのが企業のニーズですが、それに応える形で、支払調書等の本店等一括提出制度が創設されることになりました。法定調書の提出という手続業務は、できるだけ納税者の負担にならないよう制度設計すべきですから、本改正は有用なものと評価できます。

ただし、対象となるのは e・Tax や調書記載事項を記載した光ディスク等による提出ですから、紙ベースの提出は従来通り、支店単位でその住所地の所轄税務署長に提出する必要があります。一括提出となると、当局の負担が増えることとなりますから、このような方向性は問題ないと考えます。

加えて、このような観点に立てば、本改正は国税庁が推進する e・Tax の利用促進に対するインセンティブ、という側面も大きいのではないかと考えられます。

②の改正について。周知のとおり、平成 23 年度改正において、一部の規定につき当初申告要件の見直しが行われています。ただし、租税特別措置法等の政策措置については、その見直しがあまり見られません。言うまでもなく、納税者有利の政策減税に対しては、手続き要件を厳格にする必要があることも事実であり、租税特別措置法関係の特例については、当初申告要件が緩和された規定が少ないのです。

この流れに沿う形で、災害減免法についても、その適用要件としての申告要件は、原則として期限内申告のみ、とされてきました。しかしながら、災害という特殊事情については、むしろ税制は寛容でなければならないと考えられますので、この点から当初申告要件が緩和されることになりました。

## VI 国際課税に関する改正

### 外国法人課税の抜本改正～所得計算関係～

#### 概要

外国法人等の課税原則が、総合主義から帰属主義に改められます（大綱 104～106、120～126、128、131～132 頁）。

平成 26 年度改正の目玉であり、近年稀に見る大改正です。

#### 内容

- ① 国内法における外国法人の課税原則が、総合主義から帰属主義に改められます。
- ② 従来の国内事業所得（国内において行う事業所得）に代えて、「PE 帰属所得」が国内源泉所得とされます。
- ③ PE 帰属所得の算定として、以下のようなルールが設けられます。
  - イ 外国法人の PE が本店等から分離・独立した企業であると擬制した場合に当該 PE に帰せられるべき所得が、PE 帰属所得とされます。
  - ロ PE 帰属所得の算定においては、外国法人の PE と本店等との間の内部取引について、移転価格税制と同様に、独立企業間価格に基づく損益を認識します。
  - ハ PE の資本の部として「PE 帰属資本」が認識されることとなり、外国法人の PE の自己資本相当額が PE 帰属資本の額に満たない場合には、外国法人の PE における支払子総額のうち、その満たない部分に対応する金額について、PE 帰属所得の計算上、損金の額に算入されないこととなります。
- ④ PE と本店等との間の内部取引の存否及び内容を明確にするための文書を作成し、税務当局からの求めがあった場合には遅滞なく提示し、又は提出しなければならない、という文書化が法制化されます。

- ⑤ 非居住者課税についても、原則として、帰属主義に変更する外国法人に準じた取扱いとなり、地方税についても、帰属主義が原則となります。  
ただし、一部法人税とは異なる規定が設けられる模様です。
- ⑥ その他、所要の措置が講じられます。

## 適用関係

上記の改正は、平成 28 年 4 月 1 日以後に開始する事業年度分の法人税等及び平成 29 年分以後の所得税等について適用されます。

## 関連法規

法法 138 一、所法 161 一等

## コメント

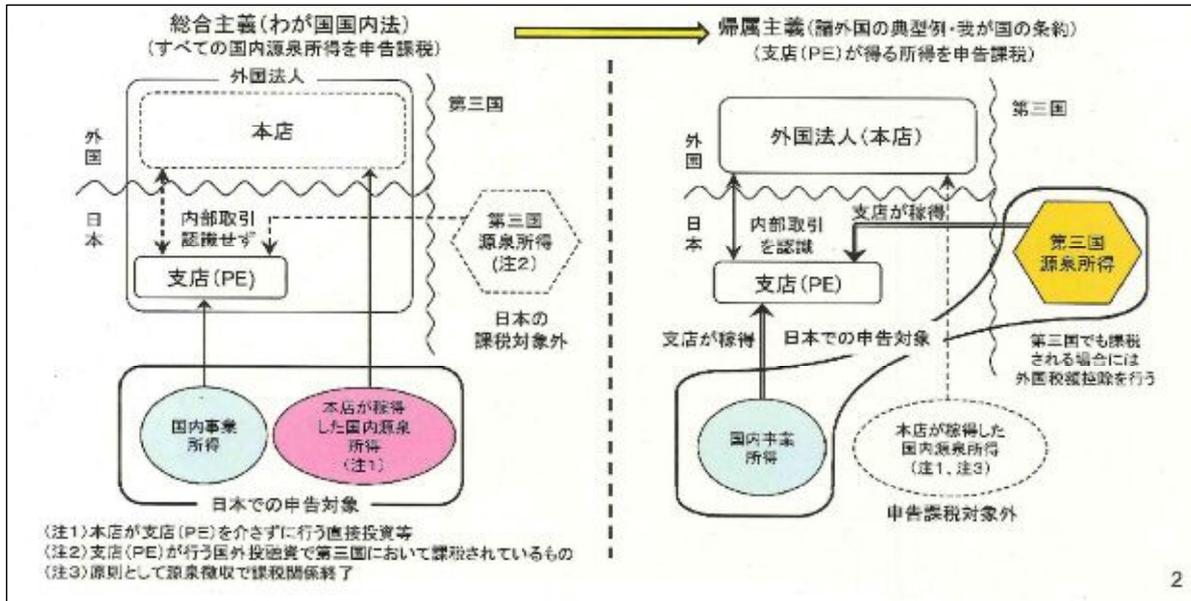
わが国の外国法人課税上、国内事業所得の計算は総合主義によっている、と言われております。総合主義とは、外国法人の事業所得として課税される日本支店に帰属する所得以外の所得でも、国内源泉所得に該当するのであれば、日本支店に対して課税を行う原則をいいます。実際のところ、日本支店を有する法人に対しては、例えば外国法人の本店が支店を経由せず直接に受ける配当金に対しても、総合課税がなされます（法法 141 一）が、このように支店という枠にとらわれず、むしろ外国法人という法人格で所得を捉えるのが総合主義、と整理することができます（図 9 参照）。

総合主義は納税者を「法人」と捉えるという意味で、わが国の法人税と整合性がある、と考えられますが、その反面、外国法人はすべての所得に対して課税されるわけではなく、国内源泉所得（法法 138）のみを課税されるという特殊性があります。こういう特殊性がありますので、外国法人がすべての国内源泉所得を把握し、支店レベルに落とし込んで所得計算を行うとすれば、計算上かなり煩雑な処理が必要になります。その他、支店レベルで我が国に進出する場合と、子会社レベルで進出する場合で、平仄がとれない、というデメリットも指摘できるでしょう。

こういう意味で、現状の国際的なスタンダードとしては、帰属主義が中心です。帰属主義とは、外国法人課税における国内事業所得を、文字通り日本支店に帰属する所得に限定して考えるものです。こうすることで、支店レベルとしては、本店の所得は関係なく、自己

支店の損益計算と同等の考え方で計算が可能になります（図 10 参照）。

（図 10）総合主義・帰属主義のイメージ



（出典）与党税制調査会資料

実際のところ、わが国が締結している租税条約のほとんどは、事業所得条項を国内法の総合主義とは異なり、帰属主義によっています。この点、非常に大きな矛盾があるとともに、国際課税原則が総合主義と帰属主義でバラバラの状況は、後述する内部取引の絡みで、国際的租税回避や国際的二重課税のリスクがある、と言われていました。

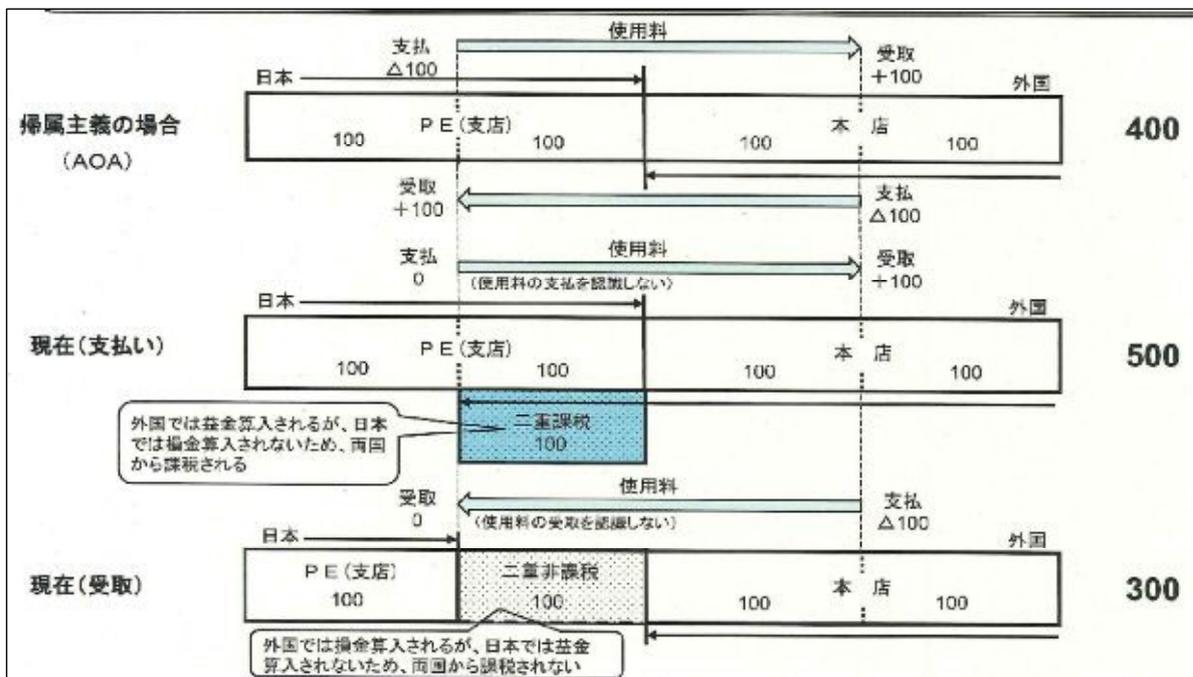
こういう国際状況の中、わが国の国内法における国際課税原則も帰属主義とすべき、と提言されていたわけですが、それに拍車をかけたのが、2010年に実施されたOECDモデル租税条約第7条の改定です。OECDモデル租税条約は、先進国の租税条約のひな形とされるものですが、この改定により帰属主義の算定アプローチが明確なものとなった、と言われています。こういう状況の中、わが国も国際的なスタンダードに乗り遅れてはいけなく、という観点の下、本改正が実施されることとなりました。

ところで、帰属主義の考え方を採用する場合、大きなネックとなるのは内部取引です。支店に帰属する所得を正確に算出するとすれば、内国法人では認識されることのない本店と支店の取引からも損益が生ずる、とすべきです。しかし、当然のことながらこのような取引は外部取引とは異なり、利益を目的とするものでもありませんし、明快な取引事実が存在するようなものでもありません。この点、安易な制度設計をすれば、租税回避はもちろんのこと、執行可能性にも支障が生ずる話になります。

蛇足ですが、総合主義においては、内部取引は内国法人と同様、損益取引として認識することはありません。事実、現状の国内法においては「法人が国内において譲渡を受けたたな卸資産につき国内において製造等をしないでこれを国外において譲渡する場合には、その譲渡により生ずる所得は、その法人の法第百三十八条第一号に規定する国内において行なう事業から生ずる所得に含まれないものとする。」(法令 176②) とされ、単純購入非課税の原則が採用されています。

結果として、総合主義を採用する国にある本店が、厳格な帰属主義を採用して内部取引から損益を認識する国に進出した場合などは、国際的<sup>2</sup>二重課税や課税の空白が生じる結果となります(図 11 参照)。

(図 11) 総合主義と帰属主義の相違もたらす弊害



(出典) 与党税制調査会資料

2010年に改訂されたOECDモデル租税条約においては、この点につき、AOA (Authorized OECD Approach) という原則が採用されています。AOAは別名「機能的分離企業アプローチ」と言われるもので、支店を本店とは独立した企業として取り扱う原則です。こうすることで、支店は子会社とほぼ同等の課税関係となるわけですが、この独立した企業という観点から、従来とは異なり、以下の骨子が所得計算において反映されることになります。

- ① 内部取引に損益は認識するものの、移転価格税制の適用を含めた厳格な制度となる

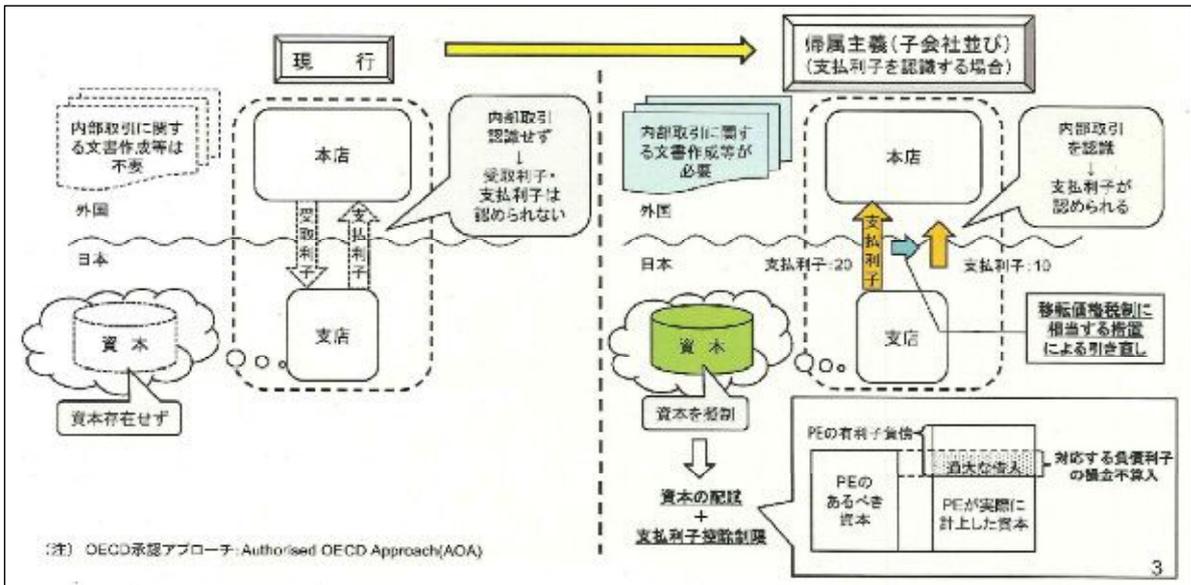
② 支店が独立した企業であるとした場合に計算される、資本部分を認識する

順に補足します。①について。内部取引から損益を認識するとすれば、適正な所得計算の見地から、当然移転価格税制を適用すべき、と結論付けられます。この点、現行の移転価格税制の文書化の適用（措法 66 の 4⑥、措規 22 の 10①）はもちろん、内部取引の特殊性から、「PE と本店等との間の内部取引について、外国法人と第三者との外部取引と同様に、帳簿に記載しなければならない。」（大綱 125 頁）とされるなど、一般法人に比べてはるかに厳格な文書化の規定が設けられています。

②について。支店を独立した企業と見る、ということは、支店が独自に資金調達を行うと見る、ということも意味します。この点から、支店には資本金等による資金調達と、そうではない外部からの資金調達の二つが観念できるわけで、結果して適正な内部支払利子が認識される結果になります。加えて、資本金は企業が負っているリスクを表象するものでもあるところ、このリスクは移転価格税制における独立企業間価格の算定で考慮されるべきものでもありますので、資本部分を認識することとされているわけです（蛇足ですが、この認識される資本を「PE 帰属資本」といいます）。

以上をまとめると、外国法人課税の全体像は、以下の（図 12）のようになります。

（図 12）外国法人課税の全体像



（出典）与党税制調査会資料

このように、外国法人課税の大転換がなされるのが本改正ですが、現状問題になりそうなポイントを挙げますと、以下のような点が考えられます。

・ PE 帰属資本の計算

⇒ これについては、大綱上、「資本配賦アプローチ」と「過少資本アプローチ」という二つの方法が挙げられており、どちらかを継続適用する方向の様態です（大綱 123～124 頁）。

ただし、この計算上必要になる、「リスクウェイト資産」など、規定内容が非常に不明確であるところ、当局の判断と納税者の判断で大きなトラブルになる可能性が高い、と考えられます。

・ PE 帰属資本の適用範囲

⇒ 中小法人の軽減税率、法人住民税均等割の税率の判定及び事業税資本割の算定に係る「資本金等の額」並びに事業税における外形標準課税対象法人の判定に係る「資本金の額又は出資金の額」については、PE 帰属資本を用いず、現行どおりの取扱いとする、とされています（大綱 126、132 頁）。

計算上の「資本」概念が PE 帰属資本であり、法律上の「資本」概念は従来と同様、という整理がなされていると考えられます。

・ 共通費用の配賦計算

⇒ 現行制度（法令 188①一）と同様、本店等で行う事業と PE で行う事業に共通する費用を合理的な基準で PE に配賦した場合には、PE における費用として認めることとされています（大綱 122 頁）。「配賦」とされていることからわかる通り、これは内部取引とは異なり、本店に対する支払としてはとらえられませんから、マークアップすることは認められないと解されます。

当然ながら、費用配賦については「合理的な基準」という観点から、当局と見解の相違が発生しやすいでしょう。

その他、費用配賦の算定に関する書類の保存がない場合には、損金算入を認めないなど、厳格な規定も創設される模様です。

・ 2010 年改訂前の、OECD モデル租税条約第 7 条に相当する租税条約の規定の適用がある場合

⇒ AOA がこの改訂で導入されたこともあって、この改訂前の租税条約等の適用があるものについては、無形資産の内部使用料及び一般事業会社の内部利子を認識しないとされています（大綱 121 頁）。

租税条約は相手国の事情もありますので、なかなか改正が行われません。このため、実際問題として 2010 年改訂前の OECD モデル租税条約第 7 条に相当する租税条約はかなり多いのではないかと、思われます。この点、処理誤りがないよう注意するとと

もに、各国の租税条約の状況について、当局から明確な情報提供が求められます。

・保証料等の取扱い

⇒ 先に述べた原則はあるにせよ、PE と本店等との間での内部保証取引に係る保証料及び内部再保険取引に係る再保険料については、内部取引として認識しないこととされています（大綱 121 頁）。

これは、PE は、企業の一構成部分であり企業と同一の信用力を有すると解されていることを踏まえたもの、と説明されていますが（2013 年 10 月財務省主税局参事官「国際課税原則の総合主義（全所得主義）から帰属主義への見直し」

[http://www.cao.go.jp/zei/cho/gijiroku/discussion1/2013/\\_icsFiles/afieldfile/2013/10/25/25dis11kai7.pdf](http://www.cao.go.jp/zei/cho/gijiroku/discussion1/2013/_icsFiles/afieldfile/2013/10/25/25dis11kai7.pdf)）、信用力を踏まえたところで PE 帰属資本は算出されるべきところであるところ、この取扱いには多少疑問が残ります。

ケアレスミスが発生するリスクがありますので、注意したいところです。

・金融機関等の特殊性

⇒金融機関や保険会社については、PE 帰属資本を算定する場合における資本配賦アプローチにおける簡便法が認められない（大綱 123 頁）など、特例的な規定が多数設けられています。

外国法人の支店には金融機関や保険会社が多数存在していますので、計算誤りがないよう注意する必要があります。

とりわけ注意したいのは、帰属主義が採用されたと言っても、本店等が収入する国内源泉所得の申告は支店レベルで行う必要がある、ということです。「PE なくして課税なし」の原則は、物的拠点が課税国にあることによる徴収の便宜を考慮して設けられた制度ですから、この点からは申告納税という手続きは支店レベルで行う必要があります、他の国内源泉所得がある場合には、PE 帰属所得と PE 帰属所得以外の国内源泉所得とに区分して、これらを通算せず、申告納税を行うこととなります（大綱 125～126、128 頁）。

あくまで、PE 帰属所得以外の所得については、Non-PE 法人と同等の課税になる、というのが本改正のポイントなのです。

なお、所得税の非居住者課税に対しても帰属主義に変更される模様ですが、非居住者の所得税額の計算においては、「非居住者の総合的な所得を基準とし、これを PE 帰属所得と PE 非帰属国内源泉所得のうち総合課税の対象となるものとに区分しない」（大綱 131 頁）とされています。このため、大綱をストレートに読む限り、法人とは異なり個人については、所得区分が変わるだけで、その実大きな影響はないのではないか、とも考えられるところ

です。このあたり、個人の課税関係については、今後公表される改正条文を検討する必要があると言えます。

その他、蛇足ですが、PE に帰属する配当所得など、他の国内源泉所得にも該当する PE 帰属所得の取扱いなど、改正法の具体的規定をしっかりと検討しなければならないことは言うまでもありません。

# 外国法人課税の抜本改正～外国税額控除関係～

## 概要

外国法人等の課税原則が、総合主義から帰属主義に改められることから、外国税額控除制度についても抜本改正が行われます（大綱 104～106、126～127 頁）。

平成 26 年度改正の目玉であり、近年稀に見る大改正です。

## 内容

① 国内法における外国法人の課税原則が、総合主義から帰属主義に改められることを受けて、外国法人の PE のための外国税額控除制度を創設されます。

② 外国法人の外国税額控除の対象となる外国法人税は、以下の通りとされます。

### イ 原則

⇒ 外国法人に対して、本店所在地国以外の第三国で課された外国法人税のうち PE に帰せられるものが対象となります。

### ロ 本店所在地国で調整されない外国源泉税

⇒ PE が本店所在地国への投資等から得る所得について本店所在地国で外国源泉税が課され、当該外国源泉税が本店所在地国において税額控除等の対象とならない場合には、当該外国源泉税は、PE における外国税額控除の対象となる外国法人税に該当します。

### ハ 本店所在地国で全世界所得を対象に課された外国法人税

⇒外国法人の本店所在地国において当該外国法人の全世界所得を対象に課された外国法人税は、PE 帰属所得に対応する部分として PE に配賦された場合であっても、PE における外国税額控除の対象となる外国法人税に該当しません。  
加えて、配賦された外国法人税の額は、損金の額に算入されません。

③ 国外 PE 帰属所得が国外源泉所得とされるため、国外源泉所得の範囲が国内源泉所得とは独立した内容で規定されます。

④ 外国税額控除の適用を受けようとする場合には、国外 PE 帰属所得の算定に関し、PE

と本店等との間の内部取引の存否及び内容を明確にするための文書を作成し、税務当局からの求めがあった場合には遅滞なく提示し、又は提出しなければならない、という文書化が法制化されます。

- ⑤ 非居住者課税についても、居住者課税についても、原則として、帰属主義に変更する外国法人又は内国法人に準じた取扱いとなり、地方税についても、帰属主義が原則となります。
- ⑥ その他、所要の措置が講じられます。

## 適用関係

上記の改正は、平成 28 年 4 月 1 日以後に開始する事業年度分の法人税等及び平成 29 年分以後の所得税等について適用されます。

## 関連法規

税法 69、法令 141・142、所法 95、所令 221・222 等

## コメント

先に述べたとおり、外国法人課税において帰属主義が原則となる結果、第三国の所得であっても、PE に帰属する所得であれば、わが国の課税が行われることとなります。そうすると、わが国の課税と第三国の課税が競合することになり（次葉の図 13 参照）、国際的二重課税排除のため、PE レベルでの外国税額控除が必要となります。

従来、外国税額控除は居住地国で行う、という考え方の下、内国法人にしか認められていませんでしたから、本改正のインパクトは非常に大きいと考えられます。

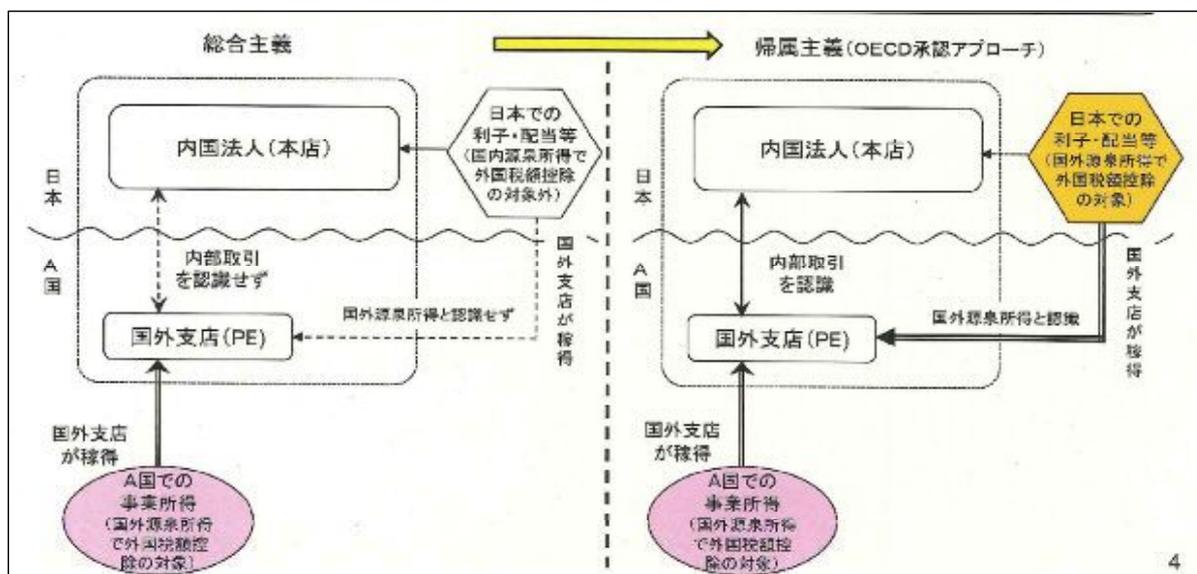
外国税額控除について改正を考える場合、とりわけ以下の 2 つのポイントが重要であり、この点から本改正を見ていく必要があります。

- ① 控除対象となる外国法人税の範囲
- ② 控除限度額の計算上、必要となる国外源泉所得の範囲

①について。わが国の外国税額控除制度の本質は、わが国の税収を犠牲にすることで国際

的二重課税を排除する、というものですから、控除対象となる外国法人税については、所得に対して課される税という原則を設けながらも、無制限に外国税額控除を認めるものではなく、政策的な見地からかなり制限をかけています（法令 141③）。

(図 13) PE 単位での外国税額控除の全体像



(出典) 与党税制調査会資料

この点を踏まえ、本来的には広く外国税額控除の範囲を捉えるべきものであるところ、本制度に基づき PE に適用される外国税額控除に係る外国法人税の範囲は、第三国で課された外国法人税という原則を設けています。

ところで、支店を子会社と同等の課税関係とする帰属主義を採用している以上、本店所在地国で課された外国法人税は、むしろ控除対象とすべき、という考え方があります。この考え方については、以下の3つの区分に分けて、検討がなされています（2013年10月財務省主税局参事官「国際課税原則の総合主義（全所得主義）から帰属主義への見直し」

[http://www.cao.go.jp/zei-cho/gijiroku/discussion1/2013/\\_icsFiles/afieldfile/2013/10/25/25dis11kai7.pdf](http://www.cao.go.jp/zei-cho/gijiroku/discussion1/2013/_icsFiles/afieldfile/2013/10/25/25dis11kai7.pdf)）。

- ・ 利子配当等に課される源泉税など、本店所在地国で調整される外国法人税  
⇒ 我が国の所得税額控除と同等、本店の所在地国法で調整されるため、わが国の外国税額控除の対象とする必要はない、としています。
- ・ 本店所在地国において国外所得免除方式が採用される場合の、国外支店の外国法人税など、本店所在地国では調整されない外国法人税

⇒二重課税が排除されないため、外国税額控除の対象とすべき、としています。

- ・本店所在地国で全世界所得を対象に課された外国法人税

⇒二重課税は存在するものの、外国税額控除は居住地国において行うべきもの、という租税条約の原則に則り、PE 単位では外国税額控除の対象にしないとされています。なお、この見地から、配賦部分も損金不算入とされています。

外国法人税について、このような特殊性を勘案することは必要ですが、反面外国税額控除が非常に複雑になることが懸念されます。このため、注意深い処理が必要になるでしょう。

その他、PE 単位での外国税額控除の特殊性として、「わが国と第三国との間の租税条約に定める限度税率を超える部分については、PE 帰属所得の計算上、損金の額に算入する」（大綱 127 頁）ことが挙げられます。この点、高率負担外国税額を外国税額控除の対象から除外する場合と同様、所得金額の計算においては損金算入する、と説明されていますが（2013 年 10 月財務省主税局参事官「国際課税原則の総合主義（全所得主義）から帰属主義への見直し」）、内国法人の外国税額控除であれば、この限度税率を超える部分は還付等が受けられるまで損金の額に算入せず、外国税額控除の対象にもしないとされているわけで（法基通 16 - 3 - 8）、この点矛盾があるとともに、今後通達改正が行われる可能性があります。

次に、②ですが、本改正の最も大きなポイントとして、国外源泉所得（法令 142③）を、国内源泉所得（法法 138）とは独立して定めるようになったことが挙げられます。我が国の外国税額控除の適用上、この両者が整合的に正反対であったことが非常に理論的と指摘されたものでしたが、その整理学が転換されることになるわけです。

この理由として、「外国税額控除の対象となる国外源泉所得の範囲を明確にする」という目的が述べられていますが（2013 年 10 月財務省主税局参事官「国際課税原則の総合主義（全所得主義）から帰属主義への見直し」）、整合的な方が、概念としては整理しやすいことは事実です。むしろ、本音としては、PE 帰属所得の範囲が広くなりすぎるため、国内源泉所得と国外源泉所得を正反対にすることが難しくなった、ということと考えます。

結果として、国外 PE に帰属する所得として、「国外 PE 帰属所得」という新しい概念も本改正では創設されるようです。この国外 PE の定義ですが、「国外 PE の範囲は、租税条約の相手国等に所在するものについては租税条約に定める PE とし、それ以外の場所に所在するものについては、わが国の国内法に定める PE に相当するものとする。」（大綱 130 頁）とされ、わが国の制度と整合的な取扱いとなっています。

となれば、国外源泉所得についても、国内 PE と国外 PE の区分のように、敢えて積極的に定義する必要はなく、国内源泉所得と整合的なものであってもよかったのではないかと考えます。

その他、特に注意すべき点として、この国外 PE 帰属所得の算定は PE 帰属所得に準拠して行うこととなり、移転価格税制を適用した内部取引も認識するとともに、文書化の規定も適用されることが挙げられます（大綱 129 頁）。

課税対象となる所得金額の計算であれば納税者の納得も得やすいと考えますが、外国税額控除の計算においてもこのような仕組みが取られるとすれば、納税者の負担は相当重いものになります。この点、もう少し簡便な処理が認められるべきでは、と考えます。

ところで、先の外国法人課税とは異なり、この外国税額控除は、内国法人が中心として適用する制度であるところ、幅広い法人が適用になります。このため、上場企業など税務コンプライアンスが高い企業はもちろん、中小企業であっても、本改正は大きな影響を持つこととなります。

結果として、従来は移転価格税制の適用がなかった企業に対しても、高度な文書化が予定されたり、複雑な移転価格リスクを負う結果になったりすることになるわけで、この点からも本改正の与えるインパクトの大きさが理解できると思います。

なお、本改正は居住者について、「原則として、外国税額控除は内国法人に準じた取扱いとするとともに、帰属主義への変更に伴う所要の措置を講ずる。」（大綱 131 頁）とされていますが、困ったことに、わが国の制度上、所得税には移転価格税制の適用がありません。

となれば、居住者レベルで移転価格税制が適用される国外源泉所得の算定は非常に困難を伴うことは言うまでもなく、大混乱が生じる可能性を指摘できるでしょう。この点、法律で別途の手当てがなされるのか、現状は不明です。

反対に、移転価格業務を中心とする税理士事務所にとっては、ビッグビジネスのチャンスとも言えるのでしょうか。

# その他の国際課税に関する改正

## 概要

国内から国外、又は国外から国内において有価証券を移管した場合、国外送金等調書と同様の調書制度が設けられます（大綱 29 頁）。

移転価格税制の対象となる非関連者を通じた取引の範囲について、役務提供取引等が加えられます（大綱 107 頁）。

納税者不利の改正です。

## 内容

- ① 現状、100 万円超の国外送金等に対して設けられている調書制度に加え、金融商品取引業者等の営業所の長が、顧客の依頼に基づき、当該営業所に開設された国内証券口座から国外証券口座に有価証券の移管をした場合又は国内証券口座に国外証券口座から有価証券の移管を受けた場合には、金融商品取引業者等の営業所の長は、その移管に係る有価証券の種類、数又は金額その他の事項を記載した調書を、その営業所の所在地の所轄税務署長に提出しなければならないこととされます。
- ② 移転価格税制の対象となる第三者介在取引は、現行制度上「資産が～販売、譲渡、貸付け又は提供されること」を対象とするとされていますので、役務提供取引等は対象外ですが、その範囲に役務提供取引等が追加されます。

## 適用関係

上記①の改正は、平成 27 年 1 月 1 日以後に行われる有価証券の移管について適用されます。上記②の改正については、大綱上特段の記載がありませんので、経過措置の原則のとおり、平成 26 年 4 月 1 日から施行され、同日以後適用されることになると考えられます。

## 関連法規

国外送金調書法 4、国外送金調書法令 8 ①、措法 66 の 4⑤、措令 39 の 12⑨等

## コメント

上記①の改正について。与党税制調査会の資料によれば、「クロスボーダーの資産取引を把握し、適正課税の実現に資する観点」から、有価証券の国外移管等に関して、調書制度が設けられます。

なお、この調書制度については、現行の国外送金等調書制度に類似した形で法制化される模様です。

国外送金等調書の金額基準（現行 100 万円超）が平成 21 年 4 月に 200 万円超から引き下げられる改正の際、改正前の金額基準がまだ効力を有していると納税者が勘違いしていたため、当局から税務調査で痛い目にあつた、という例を多数耳にしています。もちろん、申告漏れなどは論外ですが、今後は有価証券の国外移管等についても調書が提供されますから、クライアントに対して十分に周知しておきたいところです。

上記②の改正について。我が国の税収を確保するためにも、移転価格税制は幅広い取引に対して適用されるべきものであるにもかかわらず、現行制度上は第三者介入取引につき、役務提供取引等は移転価格税制の対象外とされています。

先の外国法人課税の見直しをはじめ、G8 でも議論された BEPS 問題の解決方法としても、今後ますます移転価格税制は重要な制度となるところ、本改正は当然に必要とされる改正と評価できます。

その他、新しく移転価格税制の対象となる役務提供取引等の範囲ですが、与党税制調査会の資料によれば、具体例として「金銭の貸付け、保険、信用の保証」が挙げられています。

いずれにしても、移転価格税制的な考え方は、国際課税の局面において税法を適用する上で必要不可欠なものであるところ、適切な制度改正と執行の明確化が期待されます。