

中里実・弘中聡浩・湊圭吾・伊藤剛志・吉村政穂編『租税法概説』（有斐閣）は、2011年11月の初版刊行以来、法科大学院を中心とした学生から実務家に至るまで、幸いにして多くの読者にご支持をいただいた。その後の2年あまりの間にも税制改正がなされており、改版の前に、初版の欠を最低限補うための資料を次のとおり公表することとした。

刊行以降の法改正・判例のうち、重要なものを紹介する。

第2章 租税をめぐる立法・行政

(1) 刊行以降の法改正のうち重要なもの

◆ 納税環境整備（33頁「(d)近時の改正動向」に関して）

初版刊行後、実質的な改正がなされた領域の一つである。平成23年度税制改正において、①租税罰則の見直し（故意の申告書不提出による遁脱犯の創設等）、②事前照会に対する文書回答制度の見直し（回答時期の見通しの明示化、営業上の秘密に配慮した回答内容の非公開期間の延長）等が行われ、平成23年12月改正において、①税務調査における事前通知の原則化（税通74条の9）、②更正の請求および増額更正の期間をともに5年間に延長（税通23条1項・70条1項）、③平成25年1月以降全ての処分につき理由付記を実施するとともに、白色申告者につき記帳・帳簿等保存義務を拡大（平成26年1月から実施）（改正後の税通74条の14）、平成25年度税制改正において、①金利水準を踏まえた延滞税・利子税・還付加算金の見直し（引下げ等）が行われている。さらに、経済活動のグローバル化の下で国外財産の保有が増加傾向にあり、国外財産に係る所得税や贈与税の課税漏れが生じている状況に鑑みて、平成24年度改正において国外財産調書制度が創設されている。

(2) 刊行以降の判例のうち重要なもの

◆ 20頁「(c)自主財政主義」に関して

最判平成25年3月21日民集67巻3号438頁（神奈川県臨時特例企業税条例事件）は、法人事業税の課税標準算定において考慮される欠損金の繰越控除の適用を実質的に遮断する機能を持つ法定外普通税条例につき、地方税法の規定と矛盾・抵触するものとして違法・無効と判断した。

第3章 行政・司法過程における租税法の実現と法律家の役割

「第2節 租税争訟制度」に関連して、2014年通常国会に行政不服審査法の全面的な改正案が提出されており、これに伴い、国税通則法に規定されている国税に関する不服申立制度も改正されることが見込まれている。また、地方税に関する不服申立手続も行政不服審査法の改正の影響を受ける。主要な改正点は以下のとおりである。

2 国税に関する不服申立手続 (56～59頁)

(1) 異議申立前置主義の廃止

現行法では、国税に関する処分に対する不服申立手続は、処分を行った税務署長等に対する異議申立手続を経た上で、国税不服審判所に対する審査請求手続を経るという、二段階の手続を経ることが原則とされている(税通75条3項・115条1項)。

これに対し、改正法では、1段階目の異議申立前置主義が廃止され、直接審査請求できることとされる(異議申立前置主義の例外を規定する税通75条4項の削除)。

また、現行法の異議申立手続は「再調査の請求」に名称が変更される(税通新75条1項1号)。

(2) 不服申立期間の延長

現行法では、不服申立期間(異議申立て後にする審査請求を除く。)は、処分があったことを知った日(処分に係る通知を受けた場合にはその受けた日)の翌日から起算して2か月以内とされている(税通77条1項)。

これに対し、改正法では、不服申立期間(再調査請求後にする審査請求を除く。)は、処分があったことを知った日(処分に係る通知を受けた場合にはその受けた日)の翌日から起算して3か月以内に延長される(税通新77条1項)。

また、再調査請求及び審査請求に関し、不服申立期間の例外を認める要件は、現行法の「やむを得ない理由」(税通77条3項)から「正当な理由」に緩和される(税通新77条1項但書・2項但書)。

(3) 審査請求人等の閲覧・謄写請求権に関する改正

現行法では、原処分庁から提出された処分の理由たる事実を証する書類その他の物件に関し、審査請求人の謄写請求権は認められていなかった(税通96条2項参照)。

これに対し、改正法の下では、審査請求人及び参加人には、証拠書類等の閲覧のみならず謄写も求めることができることになる(税通新97条の3第1項)。また、現行法では、原処分庁が閲覧請求することはできないが(税通96条2項参照)、改正法では閲覧・謄写請求の主体には原処分庁が加えられる(税通新97条の3第1項)。

(4) 審査請求人の質問権、審理手続の計画的な遂行等に関する手続規定の新設

現行法では、審査請求人の口頭意見陳述の際に、処分庁が同席するとの規定はなかった。

これに対し、改正法では、口頭意見陳述において、審査請求人は、担当審判官の許可を得て、原処分庁に対して質問を発することができるという、質問権の規定が置かれる（税通新 95 条の 2 第 2 項）。

また、事件が複雑である等、迅速かつ公正な審理を行うため、審理手続を計画的に遂行するための手続規定が置かれる（税通新 97 条の 2）。

(5) 国税通則法 99 条の手続に関する改正（所得税法の一部を改正する法律（平成 26 年法律第 10 号）による改正）

現行法では、国税不服審判所長は、国税庁長官が発した通達における法令の解釈と異なる解釈による裁決をする場合や、重要な先例となる裁決をする場合には、あらかじめその意見を国税庁長官に「申し出」て、一定の手続を経ることが必要とされている。具体的には、国税庁長官は、国税審議会の議決に基づき、国税不服審判所長に対し、指示することがあるとされている（税通 99 条）。

これに対し、改正法では、国税不服審判所長から意見の申出があった場合の国税庁長官の国税不服審判所長に対する指示が廃止される。即ち、国税不服審判所長が国税庁長官の法令解釈と異なる解釈による裁決又は重要な先例となる裁決をするときは、その意見を国税庁長官に「通知」する。国税不服審判所長と国税庁長官は、共同して国税審議会に諮問し、国税審議会の議決に基づいて、国税不服審判所長は裁決することとなる（税通新 99 条）。

(6) 施行・適用日

上記の改正は、国税通則法 99 条の改正（平成 26 年 4 月 1 日施行）を除き、改正行政不服審査法の施行の日（平成 28 年を予定）からの適用とされている。

3 地方税に関する不服申立手続（60 頁）

行政不服審査法の全面的な見直しに伴い、同法上の不服申立期間が 60 日以内（行審法 14 条 1 項）から 3 か月以内（行審法新 18 条 1 項）に延長されることから、地方税に関する不服申立期間も、3 か月以内に延長されることになる。

第4章 個人の所得課税——所得税と住民税

(1) 刊行以降の法改正のうち重要なもの

◆95 頁 超過累進税率表について

以下のとおり差し替える。

課税段階・所得段階	税率	速算控除額
195万円以下の金額	5%	0円
195万円を超え330万円以下の金額	10%	9万7500円
330万円を超え695万円以下の金額	20%	42万7500円
695万円を超え900万円以下の金額	23%	63万6000円
900万円を超え1800万円以下の金額	33%	153万6000円
1800万円を超え4000万円以下の金額	40%	279万6000円
4000万円を超える金額	45%	479万6000円

(震災復興増税として平成25年から25年間、所得税額×2.1%増税。

平成26年6月から10年間、住民税額年1000円増税)

◆108 頁 9行目以下 子ども手当について

平成24年4月から「児童手当」(児童手当法による)の名称に戻った。支給月額：中学生以下の子は原則1万円，3歳未満及び第3子以降の小学生以下は1.5万円である。

児童手当では所得制限がある。622万円+38万円×(扶養親族及び児童の数)

(この他，社会保障の安定財源の確保等を図る税制の抜本的な改革を行うための消費税法の一部を改正する等の法律(平成24年法律第68号)第7条1号ハに基づき，市町村民税(均等割)非課税者に一人あたり1万円(老齢基礎年金受給者については5000円足して1.5万円)支給される。

◆111 頁 日本版ISA(通称NISA)について(租特9条の8・37条の14)

平成26年1月1日適用。NISAとは非課税口座内の少額上場株式等に係る配当所得及び譲渡所得等の非課税措置のことで，国税庁「NISA(少額投資非課税制度)の手続に関するQ&A」平成26年3月(<http://www.nta.go.jp/gensen/nisa/pdf/toshikaqa.pdf>)を参照。

同時に，配当・株式譲渡益についての軽減税率は廃止された。

(平成21年1月1日～平成24年12月31日所得税7%，住民税3%，計10%)

(平成25年1月1日～平成25年12月31日復興特別所得税込7.147%，住民税3%，計10.147%)

(平成26年1月1日～平成49年12月31日復興特別所得税込15.315%，住民税5%，計20.315%)

◆117 頁 相続税額を子にとっての取得費に加算する救済規定（租特 39 条）について
租特法 39 条 1 項「取得費は……相続税額のうち政令で定める金額を加算した金額」
平成 26 年改正後「取得費は……相続税額のうち当該譲渡をした資産に対応する部分として
政令で定めるところにより計算した金額を加算した金額」となり，相続税額のうち取得費
に加算される額が譲渡資産に対応した額に縮減される。

◆123 頁 給与所得控除について（給与収入額 = α として）

現在

所得税法 28 条 3 項 5 号 給与収入 1000 万円～1500 万円→220 万円 + (α - 1000 万円) × 5%

所得税法 28 条 3 項 6 号 給与収入 1500 万円超→245 万円

平成 28 年分（個人住民税については平成 29 年度分）

所得税法 28 条 3 項 5 号 給与収入 1000 万円～1200 万円→220 万円 + (α - 1000 万円) × 5%

所得税法 28 条 3 項 6 号 給与収入 1500 万円超→230 万円

平成 29 年分以後（個人住民税については平成 30 年度分以後）

所得税法 28 条 3 項 5 号 給与収入 1000 万円超→220 万円

(2) 刊行以降の裁判例のうち重要なもの

◆90 頁 収入金額，必要経費について

◇ 大阪地判平成 24 年 2 月 28 日訟月 58 卷 11 号 3913 頁

…債務免除益の収入金額不算入を認めた（所基通 36-17 参照）。

◇ 東京高判平成 24 年 9 月 19 日判時 2170 号 20 頁

…弁護士の交際費等（弁護士会役員としての飲食費，役員立候補費用）について一
部必要経費性を肯定した。

◇ 福岡高宮崎支判平成 24 年 2 月 15 日訟月 58 卷 8 号 3073 頁及び広島高判平成 24 年 3
月 1 日訟月 58 卷 8 号 3045 頁

…課税処分の訴訟費用は雑所得たる還付加算金の必要経費に当たらない。

◇ 神戸地判平成 25 年 12 月 13 日（東亜由美裁判長。事件番号等不明）

…旧ライブドアとの和解により取得した賠償金は粉飾決算による株価下落分の補填
であり非課税所得に当たるとした。

◆95 頁 違法な所得，違法な支出について

◇ 福岡高判平成 23 年 9 月 8 日訟月 58 卷 6 号 2471 頁

…出資法 5 条違反の貸金業者が顧客に貸付金元本を返還を求めることができないこ
との損失が，所得税法 51 条 2 項にいう貸倒れ損失に当たらないとされた事例（所税
令 141 条 3 号も非該当としている。所税 152 条・令 274 条とのバランスから一旦所
得に計上されたものだけが「経済的成果」に当たるとして，所得計上されようがな
い元本部分は令 141 条 3 号に当たりえないとしている）。

- ◇ 帯広神経外科病院事件・東京高判平成 23 年 10 月 6 日平成 23 年(行コ)26 号
…個人病院が得た不正な診療報酬について健康保険法・国民健康保険法・介護保険法に基づき返還債務が発生し更に加算金が課された事例。返還債務の成立（但し未払い）の時点では、必要経費算入が認められない（加算金の必要経費算入も認められない）。
- ◇ 東京地判平成 25 年 10 月 30 日平成 24(行ウ)212 号
…利息制限法違反利息及び遅延損害金を受けていた法人が倒産し過払金返還請求権に係る債権が更生債権として確定した事例。従前益金算入していた利息制限法違反利息及び遅延損害金について更正をすべき旨の請求をしたところ、棄却。
- ◆98 頁 雑損控除について
 - ◇ 最決平成 25 年 1 月 22 日平成 24(行ヒ)56 号
…アスベスト除去費用は雑損控除の対象とならない。
- ◆110 頁 配当所得について
 - ◇ 大阪高判平成 24 年 2 月 16 日訟月 58 卷 11 号 3876 頁
…債務免除益がみなし配当に当たる。
- ◆111 頁 譲渡所得について
 - ◇ 東京高判平成 23 年 9 月 21 日訟月 58 卷 6 号 2513 頁
…家事審判法 15 条の 4 の換価のための競売によって未分割遺産が売却されたことに係る譲渡所得は、具体的相続分がないとされ代金を取得しなかった相続人に対しても法定相続分の割合により帰属する。
 - ◇ 大阪高判平成 24 年 4 月 26 日平成 23 年(行コ)152 号
…特許発明に関する特許法 35 条 3 項の「相当の対価」について、譲渡所得ではなく（権利の承継後の支払いであるから）雑所得であるとした（給与所得該当性については殆ど議論されてない）。
- ◆115 頁 取得費について
 - ◇ 東京高判平成 23 年 4 月 14 日平成 22 年(行コ)190 号
…「遺産分割が資産を取得する行為に当たらないことから、これに付随する費用は、資産を取得するための付随費用ということとはできない」として遺産分割に関する弁護士費用の取得費算入を否定した。
 - ◇ 東京高判平成 24 年 6 月 27 日平成 24(行コ)43 号
…ゴルフ会員に係る預託金会員が株主会員に転換した場合でも、租特法 37 条の 10 第 2 項・租特令 25 条の 8 第 2 項の「株式」に当たらず分離課税の対象となるとし、また、取得費について当初の振込金額（転換時の返却金を引いた額）を前提とし転換時の時価を前提としなかった。
- ◆120 頁 不動産所得について
 - ◇ 東京高判平成 24 年 7 月 19 日平成 22(行コ)403 号

…航空機リースに関する匿名組合員の所得は不動産所得ではなく雑所得に当たる。
平成 17 年 12 月 26 日付け改正前の所基通 36・37 共-21 に関する信義則違反の主張も
斥けた。

◆125 頁 退職所得について

- ◇ 京都地判平成 23 年 4 月 14 日税資 261 号順号 11669
…専修学校の理事長が学院長等を退職したとして支給した金員は退職所得に当たる。
- ◇ 東京地判平成 24 年 7 月 24 日平成 23(行ウ)458 号
…アメリカ親会社の日本子会社の従業員が親会社の株式に係る権利を受けていて退
職後に権利が確定した場合でも、退職所得ではなく（問題となっている restricted
share の条件として退職が要件とされてない）、給与所得に当たる。

◆126 頁 一時所得・雑所得について

- ◇ 東京高判平成 23 年 6 月 29 日平成 22 年(行コ)356 号
…民法上の組合に付与された新株予約権の行使に係る経済的利益が、当該組合によ
る役務提供の対価としての性質を有するため雑所得に当たる（新株予約権の行使の
対価であるから一時所得であるということにはならない）。
- ◇ 逆ハーフタックスプラン事件・最判平成 24 年 1 月 13 日民集 66 卷 1 号 1 頁及び最判
平成 24 年 1 月 16 日平成 23 年(行ヒ)104 号
…会社が保険料を支払った養老保険契約にかかる満期保険金を当該会社の代表者ら
が受け取った事例。満期保険金にかかる当該代表者らの一時所得の金額の計算上、
上記保険料のうち当該会社における保険料として損金経理がされた部分が所税 34 条
2 項にいう「その収入を得るために支出した金額」に当たらない。
- ◇ 横浜地判平成 25 年 7 月 3 日平成 24(行ウ)36 号
…FX 取引に係る所得は事業所得でなく雑所得に当たるとし損益通算を否定した。
- ◇ 大阪地判平成 25 年 5 月 23 日平成 23(わ)625 号
…外れ馬券購入費の控除（所税 34 条 2 項）が例外的に認められた。

◆127 頁 年金払い生命保険年金二重課税事件の射程に関して

- ◇ 東京地判平成 25 年 7 月 26 日平成 24(行ウ)354 号
…相続時までの資産の値上がり益について所税 60 条に基づき課税することは、相続
税と所得税の二重課税に当たらない。

第5章 法人の所得課税——法人税と地方税

「日本に立地する企業の競争力強化と外資系企業の立地促進のため、法人実効税率を主要国並みに引き下げる」ことを掲げた「新成長戦略」（平成22年6月18日閣議決定）の方針の下、平成23年12月改正により、法人税率の引下げが実施された。また、あわせて課税ベースの拡大によって財源の確保が図られている（なお、東日本大震災からの復興のための施策を実施するために必要な財源の確保に関する特別措置法により、平成24年4月1日から平成27年3月31日までの間に開始する事業年度について、各事業年度の所得の金額に対する法人税の額に10%の税率を乗じて計算した復興特別法人税が課されることとなっていたが、平成26年度税制改正によって、課税期間を1年間前倒しして終了することが決まっている）。

第1節 分配主体としての法人

◆ 税率（141-142頁）

まず、①普通法人、②一般社団法人等、または③人格のない社団等に対して適用される税率は、30%から25.5%に引き下げられた（66条1項参照）。また、普通法人のうち、資本金の額もしくは出資金の額が1億円以下であるもの、もしくは資本もしくは出資を有しないもの、一般社団法人等、または人格のない社団等について、各事業年度の所得の金額のうち年800万円以下の部分に対して適用される軽減税率についても、法人税法において22%から19%に引き下げられた（66条2項）上で、さらに租税特別措置法による特例（改正前は18%）が15%まで引き下げられている（税特措42の3の2）。

次に、公益法人等（上記一般社団法人等は除く。）または協同組合等に対する税率は、22%から19%に引き下げられた（66条3項。なお、所得の金額のうち、年800万円以下の部分に対して適用される特例については、上記の通り15%に引き下げられている（税特措42の3の2））。

そのため、141頁に掲げた（図表5-2）は次の通り書き換えられる。

	令5条1号所定の事業	それ以外の事業
公共法人	(免税)	
公益法人等	19%	(非課税)
(一般社団法人等)	25.5% 公益目的事業	
人格のない社団等	25.5%	
普通法人	25.5%	

第2節 法人の所得計算

◆ 課税ベースの拡大

(1) 償却の方法 (167-169 頁)

減価償却資産の償却限度額の計算上選定することができる償却の方法について、平成 24 年 4 月 1 日以後に取得をされた減価償却資産の定率法（いわゆる 250%定率法）の償却率が、定額法の償却率の 200%相当となる率とされた（法税令 48 条の 2 第 1 項 2 号ロ）。

(2) 貸倒引当金 (172-173 頁)

貸倒引当金繰入額を損金算入できる法人が、中小法人及び銀行・保険会社等に限定された（法税 52 条 1 項 1 号・2 号）。ただし、一定の金融債権を有する法人として政令で定めるもの（法税令 96 条 5 項）は、政令所定の金銭債権（法税令 96 条 9 項）について、（法税 52 条 1 項 3 号）貸倒引当金繰入額の損金算入が認められる。

(3) 欠損金の繰越控除 (179-180 頁)

中小法人以外の法人の青色欠損金額及び災害損失金額の損金算入（控除）にあたって、欠損金額控除前の所得の金額の 100 分の 80 相当額に控除が制限されることとなった（法税 57 条 1 項・58 条 1 項）。

また、青色欠損金及び災害損失金の繰越期間は、9 年に延長されている（法税 57 条 1 項・58 条 1 項）。

第4節 組織再編・企業結合

◆ 法人税の税率の改正 (204 頁)

平成 23 年度（平成 23 年 12 月）税制改正により、平成 24 年 4 月 1 日以後開始する事業年度の所得に対する法人税の税率が 30%から 25.5%に引き下げられた（法税 66 条 1 項）（資本金又は出資金の額が 1 億円以下である普通法人においては、所得のうち年 800 万円以下の部分に対する税率が 22%から 19%に引き下げられ（同条 2 項）、さらに租税特別措置法により平成 27 年 3 月 31 日までの間、15%まで引き下げられている（租特 42 条の 3 の 2））。連結納税制度においても、普通法人における各連結事業年度の所得に対する法人税の税率は同様に引き下げられている。

当該改正に伴い、本書 204 頁第 3 段落を以下のとおり改める。

「連結法人税の額は、普通法人である連結親法人については、上記により算定された連結所得の金額に 25.5%の税率を乗じて算出される（法税 81 条の 12 第 1 項）。但し、普通法人である連結親法人の資本金の額または出資金の額が 1 億円以下である場合には、連結所得の金額のうち年 800 万円以下の金額については 19%（但し、平成 27 年 3 月 31 日までの間は 15%）の税率が適用される（同条 2 項、租特 68 条の 8 第 1 項 1 号）。」

◆ 繰越欠損金に係る繰越控除期間の延長（196 頁以下）

平成 23 年度（平成 23 年 12 月）税制改正により、平成 20 年 4 月 1 日以後に終了した事業年度において生じた欠損金額については、繰越控除期間が 7 年から 9 年とされた。

当該改正に伴い、本書 196 頁（6）(a)中 3 行目「しかし～（法税 57 条 2 項）。」を以下のとおり改める。

「しかし、組織再編成が適格合併である場合には、当該適格合併に係る被合併法人の当該適格合併の日前 9 年以内に開始した各事業年度（前 9 年内事業年度）（ただし、平成 20 年 3 月 31 日以前に終了した事業年度において生じた欠損金額については当該適格合併の前 7 年以内に開始した各事業年度。以下同じ）において生じた欠損金額のうち繰戻還付または繰越控除の対象とされていない欠損金額（未処理欠損金額）があるときは、合併法人の当該適格合併の日の属する事業年度以後の各事業年度における所得の金額の計算上、合併法人の前 9 年内事業年度において生じた欠損金額とみなして、損金の額に算入するものとされている（法税 57 条 2 項）。」

また、同様に、当該改正に伴い、本書 204 頁第 1・第 2 段落を以下のとおり改める。

「なお、連結親法人の各連結事業年度開始の日前 9 年以内に開始した連結事業年度（但し、平成 20 年 3 月 31 日以前に終了した連結事業年度については、前 7 年以内に開始した各連結事業年度。以下同じ）において生じた連結欠損金額がある場合には、各連結事業年度の連結所得の金額の計算上、当該連結欠損金額に相当する金額は、損金の額に算入される（法税 81 条の 9 第 1 項）。

但し、連結納税制度を適用する前の欠損金額については、連結親法人の最初連結親法人事業年度開始の日前 9 年以内に開始した各事業年度において生じた欠損金額の繰越控除は認められるものの、連結子法人の単体納税制度の下で生じた繰越欠損金は、連結納税制度を租税回避的に利用することを防止するという観点から、原則として、連結納税グループへの持込みは制限されている（法税 81 条の 9 第 1 項）。しかし、例外として、租税回避の恐れが少ないと政策的に判断された、特定連結子法人（連結納税グループの開始又は同グループへの加入に伴う時価評価の対象外とされる法人）については、単体納税制度の下で生じた繰越欠損金を連結納税グループに持ち込むことが許容されており（法税 81 条の 9 第 2 項、61 条の 11 第 1 項各号及び 61 条の 12 第 1 項各号）、当該法人の個別所得金額を限度として損金の額に算入することができる（法税 81 条の 9 第 1 項 1 号イ、2 項 1 号、3 項 1 号）。」

第6章 消費税

(1) 刊行以降の判例について

◆220頁 (2) 非課税取引 項目末尾に追加する。

なお、宗教法人が収受する墓石等の対価相当額は資産の譲渡等に該当するとともに、御廟等の管理料等については役務提供の対価に該当することから、双方とも消費税の課税標準に含まれる旨を判示した裁判例がある（東京地裁平成24年1月24日・判タ1384号139頁）。

(2) 刊行以降の改正について

◆224頁 (3) 税率 項目末尾に追加する。

平成24年8月に「社会保障の安定財源の確保等を図る税制の抜本的な改革を行うための消費税法の一部を改正する等の法律」（以下、「抜本改革法」）が可決・成立した。本法律は、社会保障の安定財源と財政健全化の同時達成をめざす観点から消費税法を改正し、消費税収の用途を明確化するとともに、平成26年4月と平成27年10月の2段階での消費税率引上げを主な内容としている。

税率については、まず平成26年4月に、消費税の税率を現行の4%（地方税法を含めた税率は5%）から6.3%（地方消費税を含めた税率は8%）に引き上げることとされた。続けて、平成27年10月1日に、税率を6.3%（地方税を含めた税率は8%）から7.8%（地方税を含めた税率は10%）に引上げることとされている【表1参照】。

また消費税収の社会保障財源化に関しては、消費税の税収が、地方交付税法に定めるところによるほか、毎年度、制度として確立された年金、医療及び介護の社会保障給付並びに少子化に対処するための施策に要する経費に充てることとされている（消税1条2項〔平成26年4月1日施行〕）。

【表1：消費税率の段階的引上げ】

	現行	平成26年4月1日以降	平成27年10月1日以降
税率	5%	8%	10%
消費税（国）	4%	6.3%	7.8%
地方消費税	1% (消費税額の100分の25)	1.7% (消費税額の63分の17)	2.2% (消費税額の78分の22)

〔出典：『平成25年版 改正税法のすべて』975頁（大蔵財務協会2013年）より一部改変〕

第7章 資産税

「第1節 相続税・贈与税」に関しては、平成25年度税制改正により以下の法改正がなされた。これらの多くは平成27年から適用される。以下の条文は改正後のものである。

◆238頁 2 相続税・贈与税の納税義務者

日本国内に住所を有しない個人で日本国籍を有しない者が、日本国内に住所を有する者から相続または贈与により取得した国外財産を、相続税または贈与税の課税対象に加えることとなった（相続1条の3第2号ロ、1条の4第2号ロ、2条1項、2条の2第1項）。この改正は、平成25年4月1日から適用される。

◆240頁 4 相続税の課税標準と税額の計算

相続税の基礎控除の金額が、「3,000万円+600万円×法定相続人数」に引き下げられる。また、相続税の最高税率が、6億円から55%に引き上げられる。

◆243頁 6 贈与税の課税物件

教育資金の一括贈与に係る贈与税の非課税措置が設けられた（租特70条の2の2）。30歳未満の受贈者の教育資金に充てるためにその直系尊属が金銭等を拠出し、金融機関に信託等をした場合には、受贈者1人につき1,500万円までの金額に相当する部分の価額については、贈与税が非課税とされた。これは、平成25年4月1日から平成27年12月31日までの措置とされている。

◆243頁 7 贈与税の課税標準と税額の計算

贈与税の最高税率が、3,000万円から55%に引き上げられる。ただし、課税価格1,000万円から1,500万円までの課税段階については税率が引き下げられる。

また、20歳以上の者が直系尊属から贈与を受けた場合について、贈与税の税率構造の緩和が行われる（租特70条の2の4）。

◆244頁 8 相続時精算課税制度

相続時精算課税制度について要件が緩和され、贈与者の年齢要件を65歳以上から60歳以上に引き下げるとともに（相続21条の9第1項）、受贈者に20歳以上の孫が加えられる（租特70条の2の5）。

◆247頁 12 特別措置

(1) 小規模宅地の負担軽減措置

居住用宅地の適用面積が240平方メートルから330平方メートルへと拡大される。また、

居住用宅地の特例と事業用宅地の特例との完全併用が可能となる。

(2) 非上場株式等に係る納税猶予制度

雇用確保要件について「5年間において毎年8割以上を確保する」から「5年間平均で8割以上を確保する」に改められる等、適用要件の緩和が行われる。また、経済産業大臣による事前確認制度の廃止をはじめとする、手続の簡素化が行われる。

第8章 国際課税

◆257頁 第1節 国際的二重課税はなぜ生じるか

平成26年度税制改正で、(税制改正大綱の表現を借りると)「国際課税原則の見直し(総合主義から帰属主義への変更)」が行われた。その中で重要なのが、第1に、いわゆる「帰属主義」(これは従来講学上「帰属所得主義」と呼ばれてきた)という考え方の導入であり、第2に、本支店間「取引」の認識される範囲の拡大である。

ここでは、上記第1の点についての考え方を説明する(第1点の具体的な改正内容及び第2点については、税制改正大綱等の財務省税制改正ホームページに掲載された情報を参照されたい)。

『概説』260頁で述べたように、我が国が源泉地国として課税管轄権を行使する際の指針は(それ以外のほとんど全ての国と同様に)内国民待遇であった。すなわち、日本国内で一定以上の規模での活動を行う(=恒久的施設(PE)を有する)非居住者・外国法人(以下、便宜上外国法人で代表させる)に対して、居住者・内国法人と同等の課税上の扱いを及ぼす、ということが指針とされてきた。そして、この指針に沿って、たとえば、1号PEを有する外国法人に対しては、すべての国内源泉所得について内国法人と同様の課税所得算定方法(総合課税)によって計算した所得を課税の対象としてきた(「全所得主義」という。281頁)。このような課税対象及び方法は、かつては、外国法人に対して有利に働いていた。というのも、伝統的には、利子・配当・使用料等(以下「投資所得」と総称する)に対するグロスの額を基準とした源泉徴収による課税のほうが、ネットの額を基準とする総合課税よりも、重かったからである。

しかし、米国をはじめとする世界各国は、源泉徴収課税を通じた税収確保よりも外国から投資を呼び込むことを優先して、外国法人の得る投資所得に対する課税を租税条約及び国内法を通じて軽減するようになった(261頁)。たとえば、米国では、1970年代に蘭領アンティル諸島を形式的に介在させた対内投資における利子所得課税の回避が黙認されていたし、1984年には(「ポートフォリオ投資」として定義される)一定の対内所得から得られる利子所得への課税が、国内法上、廃止された。伝統的には重く課税されていた投資所得が、相対的に軽い課税に服し、あるいはそもそも課税されない、というのが少なくともこ

こ 30 年の世界の趨勢である。なお、外国から投資を呼び込むことが目的なのだから、課税軽減の便益は外国法人にのみ及び内国法人には及ばない。投資所得への課税軽減は外国法人をターゲットとした政策目的税制なのである。

このように投資所得への源泉徴収課税が総合課税の対象となる所得の課税よりも相対的に軽いことは、次のような状況をもたらす。日本国内に PE を有する外国法人が PE を通じた活動と別に日本国内への投資を行う場合、日本国内への投資を行う内国法人との同等の扱い（内国民待遇）は確保されるが、日本国内に PE を有しない外国法人が日本国内への投資を行う場合と比べると、最終的に総合課税に服することでより重い租税負担を強いられる（ことが多い）のである。言い換えると、全世界所得主義をとる従来の日本国内法の枠組みによれば、対内投資を促進する目的で投資所得に対する課税を軽減するとしても、その便益は日本国内に PE を有しない外国法人にのみ及び、日本国内に PE を有する外国法人には及ばないことになってしまう。

まさにこのような状況に対処しようとするのが平成 26 年度税制改正である。この改正では、外国法人の総合課税の対象となる所得の範囲が（すべての国内源泉所得ではなく）PE に帰属する所得へと限定された（「帰属所得主義」）。それ以外の所得については、グロスの額に対する源泉徴収で課税が終了する。このことにより、日本国内に PE を有する外国法人が PE を通じた活動と別に日本国内に投資を行った場合、そこから得られる所得に対する課税は、日本国内に PE を有しない外国法人が行った投資から得られる所得への課税と等しいものになる。こうして、外国法人を対象とする対内投資を促進する税制を導入した場合に、その恩恵は、日本国内に PE を有しない外国法人のみならず、日本国内に PE を有する外国法人へも及ぶことになる。

強調しておきたいのは、「国際課税原則の見直し」という税制改正大綱の表現はやや大げさであり、国際課税に関する原則は何ら変わっていないということである。すなわち、今回の改正によっても、法人格を基準として内国法人と外国法人の中立的な扱いを志向する源泉地国課税の基本的なポリシー（260 頁）に変化はない。改正法が PE（あるいは「事業」。266-268 頁）を独立の法主体とみなしているわけではない。また、PE と本店との間の「取引」を擬制しているのは、総合課税の対象となる所得と源泉徴収の対象となる所得とを切り分けるためのひとつの方法に過ぎない（この点に関しては、渚・ジュリスト 1423 号を参照されたい）。

◆ 320 頁

第 8 章第 4 節の最後（「**4 過少資本税制**」の後）に以下を挿入する。

5 過大支払利子税制

(1) 過大支払利子税制の趣旨

企業の所得の計算において、負債の対価である支払利子は損金に算入される。そのため、

グローバルに展開する企業グループにおいては、各企業の借入を恣意的に設定することにより、企業グループ全体の収益費用への影響を最小限に抑えながら、過大な支払利子の計上を通じて高税率国の企業から低税率国の企業へ所得を移転し、企業グループ全体における税負担の軽減を図ることが可能である。

このような過大な利子の支払いによる税負担の軽減に対しては、移転価格税制や過少資本税制により、一定程度、対応することが可能である。すなわち、法人が過大な利率で借入を行っているために国外関連者へ過大な利子を支払っている場合、移転価格税制が適用されれば、法人は独立企業間価格を超える支払利子を損金の額に算入することはできない。また、法人が資本に比して過大な負債を負担しているために国外関連者へ過大な利子を支払っている場合、過少資本税制が適用されれば、法人は法令で定めた資本・負債比率を超える負債に対応する支払利子を損金に算入することはできない。しかしながら、法人が借入れと同時に資本を増やし、かつ、独立企業原則に照らして妥当な水準の利子を支払う場合には、その支払利子の金額が所得金額に比していくら過大なものであっても、移転価格税制及び過少資本税制では対応することができない。

平成 24 年度税制改正において導入された過大支払利子税制は、法人が利払前の所得金額に比して過大な利子を支払うことを通じて、日本の課税ベースを侵食する行為に対抗することを目的としている。

(2) 過大支払利子税制の概要

法人は、その事業年度における「関連者純支払利子等の額」が「調整所得金額」の 50% を超える場合には、当該事業年度の「関連者純支払利子等の額」の合計額のうち、その超える部分の金額に相当する金額は、当該事業年度の所得の金額の計算上、損金の額に算入することはできない(租特 66 条の 5 の 2 第 1 項)。

「関連者純支払利子等の額」とは、法人の事業年度の「関連者支払利子等の額」の合計額から、当該事業年度の「控除対象受取利子等合計額」を控除した残額である(租特 66 条の 5 の 2 第 1 項)。すなわち、所得金額と対比すべき利子の額は、支払利子の額から受取利子の額を控除したネットの利子額となる。

なお、本制度により損金不算入となった金額は翌事業年度以降 7 年間繰り越し、当該事業年度における「調整所得金額」の 50% から「関連者純支払利子等の額」を控除した残額を限度として、損金の額に算入される(租特 66 条の 5 の 3 第 1 項)。

(3) 関連者支払利子等の額

「関連者支払利子等の額」は、法人の「関連者等」に対する「支払利子等」の額で、当該「関連者等」の課税対象所得(当該関連者等が個人又は法人のいずれに該当するかに応じ、それぞれ当該「関連者等」の所得税又は法人税の課税標準となるべき所得として政令で定めるもの)に含まれないものである(一定の債券現先取引等に係るものとして政令で定める

支払利子等の金額も「関連者支払利子等の額」から除かれる。租特 66 条の 5 の 2 第 2 項，租特令 39 条の 13 の 2 第 5 項。。「関連者等」には，直接又は間接の持株割合が 50%以上の親法人，子法人又は支配株主，同一の者が持株割合 50%以上を有する兄弟会社，実質支配・被支配関係にある者等，当該法人との間に特殊の関係のある者のほか，一定の資金供与者等が含まれる(租特 65 条の 5 の 2 第 2 項，租特令 39 条の 13 の 2 第 8 項乃至第 13 項なお，「関連者等」は，非居住者・外国法人に限られず，居住者・内国法人を含む。居住者・内国法人に対する支払利子等は，一般的には，当該居住者・内国法人の課税対象所得に含まれ，「関連者支払利子等の額」に該当しないこととなるだろう。。「支払利子等」には，支払利子のほか，支払手形の割引料，リース資産の引渡しを受けたことにより支払うべき対価の額のうちに含まれる利息に相当する金額，金銭債務に係る債務者の償還差損その他経済的な性質が支払利子に準ずるものが含まれ，また，関連者に支払う債務の保証料など一定の費用・損失を含む(租特 65 条の 5 の 2 第 2 項，租特令 39 条の 13 の 2 第 2 項及び第 3 項)。

(4) 控除対象受取利子等合計額

「控除対象受取利子等合計額」は，概要，次の算式により計算した金額である(租特 65 条の 5 の 2 第 3 項，租特令 39 条の 13 の 2 第 16 項)。

$$\text{控除対象受取利子等合計額} = \text{「受取利子等」の額} \times \frac{\text{「関連者支払利子等の額」の合計額}}{\text{「支払利子等」の合計額}}$$

「受取利子等」には，支払を受ける利子のほか，支払を受ける手形の割引料，リース資産の引渡しを行ったことにより受けるべき対価の額のうちに含まれる利息に相当する金額，償還有価証券に係る調整差益その他経済的な性質が支払を受ける利子に準ずるものが含まれる(租特 65 条の 5 の 2 第 3 項，租特令 39 条の 13 の 2 第 15 項)。上記算式中の「受取利子等」の額に国内関連者等(「国内関連者等」とは，当該法人の「関連者等」のうち，居住者及び内国法人，国内に支店 PE を有する非居住者及び外国法人をいう。租特令 39 条の 13 の 2 第 16 項)からの「受取利子等」がある場合には，「控除対象受取利子等合計額」の計算上，国内関連者等から受ける「受取利子等」の額と，その国内関連者等が非国内関連者等から受けた「受取利子等」の額とのうち，いずれか少ない金額のみを「受取利子等」の額に算入できる。これは，過大支払利子税制の適用対象となる法人が，国内関連者等に貸付けを行い，利子を受け取ることによって，関連者純支払利子等の額を少なくするとともに，国内関連者等の課税所得を減少させるという企業グループ内取引により本制度の適用を免れようとする行為を防ぐためである。

(5) 調整所得金額

「調整所得金額」は，当該事業年度の関連者への純支払利子の額が過大であるか否かの判定の基礎となる所得の金額である。法令の規定は非常に技術的であるが，その基本的な考

え方は、利払前の所得金額、すなわち法人の課税所得に「関連者純支払利子等の額」を加算したものを基礎としつつ、受取配当等の益金不算入額や繰越欠損金の当期控除額、寄附金の損金算入制限など既存の税法上の特別な取扱いを適用しない場合の所得金額を計算しようとするものである。もっとも、設備投資に積極的な企業が過大支払利子税制の適用において不利になることがないように、政策的な見地から、調整所得金額の計算上、減価償却費を加算することとされており、また、著しく価値が下落した資産の評価損及び貸倒損失については、通常の市場や景気の変動による損失を超えた異例な水準である場合に強制的に損失を計上させる特別の取扱いを踏まえて、特別に調整所得金額の計算上の加算を行うこととされている(租特 66 条の 5 の 2 第 1 項、租特令 39 条の 13 の 2 第 1 項)。

(6) 適用除外、過少資本税制との関係

①法人の事業年度の「関連者純支払利子等の額」が 1,000 万円以下であるとき、又は②法人の事業年度の「関連者支払利子等の額」の合計額がその事業年度の「支払利子等」の額(連結完全支配関係がある連結法人に対する「支払利子等」の額、関連者等に対する「支払利子等」の額でその関連者等の課税所得に含まれるものを除く)の合計額の 50%以下であるときは、一定の手續及び書類保存を要件として、過大支払利子税制による損金算入制限の適用が除外される(租特 66 条の 5 の 2 第 2 項)。

過大支払利子税制と過少資本税制の双方で損金不算入額が計算される場合には、いずれか、その損金不算入金額の大きいほうの制度が適用される(租特 66 条の 5 の 2 第 7 項、租特 66 条の 5 第 4 項)。過大支払利子税制と過少資本税制は、支払利子等の損金算入による租税回避を防ぐ目的のために、それぞれ補完しあうものであることから、いずれか一方の適用要件が充たされる場合には、当該制度が適用される。

(7) その他

過大支払利子税制は外国法人にも適用されるが、関連者支払利子等の額、控除対象受取利子等合計額、関連者純支払利子等の額及び支払利子等の額は、その外国法人の国内において行う事業に係るものに、調整所得金額はその外国法人の国内源泉所得に係るものに、それぞれ限られる(租特 66 条の 5 の 2 第 9 項。なお、平成 26 年度税制改正の「国際課税原則の見直し(総合主義から帰属主義への変更)」にあわせて、それぞれ、当該外国法人の恒久的施設を通じて行う事業に係るものに限られようように改正される。)

連結納税を行う法人についても過大利子支払税制がある(租特 68 条の 89 の 2)。連結法人における過大利子支払税制は、連結グループ全体の関連者純支払利子等の額と連結グループ全体の連結調整所得金額を比較して、過大支払利子の判定及び損金不算入額の計算を行う。