

# 平成27年度税制改正大綱の解説

税理士法人トーマツ 公認会計士・税理士 おの ひさこ 大野 久子

平成26年12月30日に平成27年度税制改正大綱（以下「大綱」）が公表され、平成27年1月14日に閣議決定された。その主な項目は前号で紹介したが、今回は法人課税を中心として重要度が高いと思われる項目について解説を加える。

昨年11月21日に衆議院が解散し、12月14日に衆議院総選挙が実施されたことから、例年よりも遅い時期の大綱の公表となった。今般の法人税改革は、「課税ベースを拡大しつつ税率を引き下げる」ことにより、法人課税を成長志向型の構造に変えるものとされている。

法人実効税率の引下げに関しては、平成27年度を初年度とし、以後数年で、法人実効税率を20%台まで引き下げることを目指すこととされている。一方、税収を確保するため、欠損金繰越控除制度や受取配当等益金不算入制度の見直し等が行われ、課税ベースの拡大を図る改正も行われている。

また、国際課税においては、G20・OECDが推進しているBEPS（税源浸食と利益移転）プロジェクト等の取組みに対応した改正項目もいくつか含まれている。

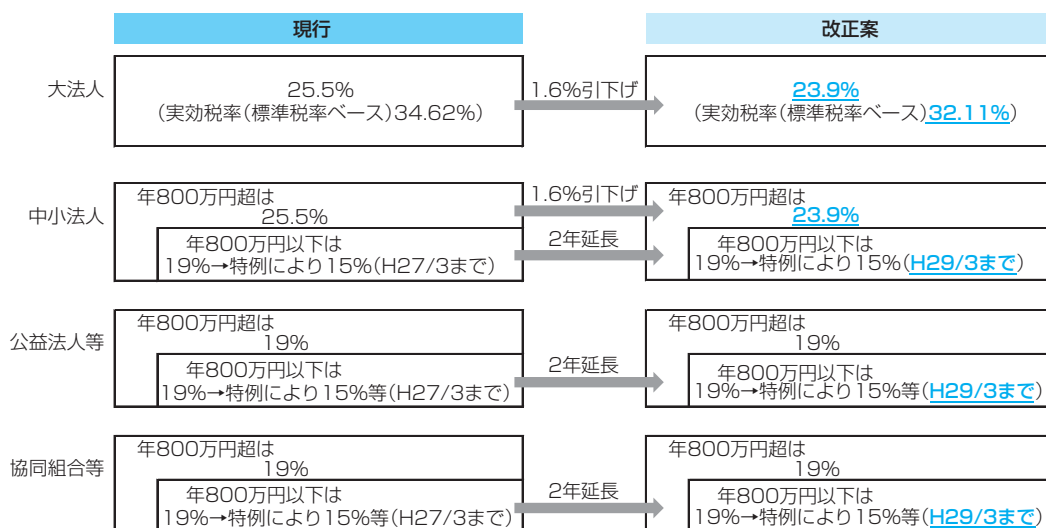
なお、文中意見に関する部分は筆者の私見であることを申し添える。

## 1 法人税率の引下げ

平成27年度を初年度とし、以後数年で法人実効税率を20%台まで引き下げることを目指すという方向性の第一段階として、法人税率を現行25.5%から23.9%に引き下げるものとされた（平成27年4月1日以後開始事業年度に適用）。

中小法人（基本的に資本金1億円以下の法人。資本金5億円以上の法人等による完全支配関係がある法人を除く。以下同じ）の軽減税率、公益法人等の軽減税率及び協同組合等の軽減税率については引き続き検討するものとされて今回は変更されず、今年度末が期限となっている、それぞれの軽減税率の特例（年800万円以下19%→15%等）についての適用期限の2年延長のみが行われる。

以上の法人税率の引下げに関する改正を図示すると次のようになる。



## 2 外形標準課税の拡大等

### (1) 法人事業税の税率の改正（外形標準課税の拡大）

資本金1億円超の普通法人（外形標準課税適用法人）について法人事業税の標準税率が改正され、外

形標準課税（資本割・付加価値割）の比率が上がり、所得割の比率が下がることになる。この税率の改正は、平成27年度（平成27年4月1日から平成28年3月31日までの間に開始する事業年度）及び平成28年度以降（平成28年4月1日以後に開始する事業年度）にわたり、段階的に行われる。

		現行	改正案	
			平成27年度	平成28年度～
付加価値割		0.48%	0.72%	0.96%
資本割		0.2%	0.3%	0.4%
所得割	年400万円以下の所得	3.8% (2.2%)	3.1% (1.6%)	2.5% (0.9%)
	年400万円超800万円以下の所得	5.5% (3.2%)	4.6% (2.3%)	3.7% (1.4%)
	年800万円超の所得	7.2% (4.3%)	6.0% (3.1%)	4.8% (1.9%)

下段の（ ）：地方法人特別税等に関する暫定措置法適用後の税率。  
=実際に施行される税率

なお、地方法人特別税については事業税所得割の金額を課税標準としているため、事業税所得割の税率引下げに応じた税率の引上げが行われるが、実質的な税率の改正はない。

雇用者給与等支給額等の計算については、法人税における所得拡大促進税制における計算の例によることとされており、基本的に法人税における所得拡大促進税制に準じた制度になる模様である。

### (2) 法人事業税付加価値割における所得拡大促進税制の導入

(1) により法人事業税付加価値割の税率が引き上げられることから、雇用者給与等支給額が増加している法人に対し、負担が増加しないよう措置がとられる。

具体的には、平成27年4月1日から平成30年3月31日までの間に開始する事業年度に、雇用者給与等支給額が基準雇用者給与等支給額に対して一定割合（3～5%）以上増加している法人については、一定の要件を満たす場合に限り、その雇用者給与等支給増加額を付加価値割の課税標準から控除することができることとされる。

### (3) 法人事業税の税率の改正に伴う負担変動の軽減措置

平成27年度（平成27年4月1日から平成28年3月31日の間に開始する事業年度）及び平成28年度（平成28年4月1日から平成29年3月31日の間に開始する事業年度）については、(1)の税率改正による急激な負担変動を軽減するため、付加価値額が40億円未満の法人について、旧税率（平成26年度末税率又は平成27年度末の税率）による計算額よりも増額となる場合には、その増額部分（超過額）の一定割合相当額を、事業税額から控除する措置がとられる。

措置の概要は次のとおりである。

付加価値額が40億円未満の法人について、改正後の事業税額が旧税率により計算した金額を超過する場合

- ・平成27年度については、改正後の事業税額が平成27年3月31日現在の税率により計算した金額を超過する場合
- ・平成28年度については、改正後の事業税額が平成28年3月31日現在の税率により計算した金額を超過する場合

付加価値額	事業税額から控除する金額
30億円以下	超過額×1/2
30億円超40億円未満	超過額×（付加価値額に応じ1/2～0の割合）

#### (4) 法人事業税資本割の課税標準の見直し

事業税資本割の課税標準である資本金等の額が、会社法上の資本金と資本準備金の合計額を下回る場合には、当該会社法上の資本金と資本準備金の合計額を資本割の課税標準とすることとされた。

#### (5) 法人住民税均等割の税率区分の基準の見直し

法人住民税の現行の税率区分の基準である資本金等の額に無償増減資等の金額を加減算する措置がとられるとともに、当該資本金等の額が会社法上の資本金と資本準備金の合計額を下回る場合には、当該会社法上の資本金と資本準備金の合計額を均等割の税率区分の基準とすることとされた。

資本金等の額に無償減資等の金額を加減算する措置は、現行、法人事業税資本割を計算する際にとられている措置であり、この措置が法人住民税の税率区分の基準である資本金等の額にも適用されることになったものと思われる。

### 3 欠損金の繰越控除制度等の見直し

#### (1) 欠損金の控除限度額の段階的な引下げ

青色欠損金の繰越控除、災害損失金の繰越控除及び連結欠損金の繰越控除(以下「欠損金の繰越控除」)について、その控除限度額が段階的に引き下げられる。

現行、繰越控除前の所得の金額の80%相当額を控除限度額とされているところ、平成27年度・平成28年度（平成27年4月1日から平成29年3月

31日までの間に開始する事業年度）については65%相当額とし、平成29年度以降（平成29年4月1日以後に開始する事業年度）については50%相当額に引き下げることとされた。

なお、中小法人等については、現行の控除限度額（所得の100%相当額）が存置される。

#### (2) 再建中の法人及び新設法人の取扱い

更正手続開始決定・再生手続開始決定・法人の設立があった法人については、更生計画認可決定・再生計画認可決定・法人の設立から7年を経過する日までの期間内の日の属する事業年度について、欠損金の控除限度額を所得の金額の100%相当額とする等の措置がとられる。

なお、会社更生等による債務免除等があった場合の欠損金の損金算入制度については、現行どおりとされる。

これらの改正は、平成27年4月1日以後に開始する事業年度について適用される。

#### (3) 欠損金の繰越期間の延長

平成29年4月1日以後に開始する事業年度において生じる欠損金額については、繰越期間が10年（現行9年）に延長される。

これに伴い、欠損金の繰越控除制度の適用に係る帳簿書類の保存期間、法人税の欠損金額に係る更正の期間制限及び法人税の欠損金額に係る更正の請求期間は10年（現行9年）に延長される。

以上の欠損金の繰越控除に係る改正を図示すると次のようになる。

現行		
控除限度額	大法人	所得の80%
	再建中の法人	再生計画認可決定等から7年後まで：所得の全額 (平成23年度改正法施行前に再生手続開始決定等があった法人を対象とした経過措置)
	新設法人	—
	中小法人	所得の全額
	繰越期間	9年

改正案		
控除限度額	大法人	平成27年度・28年度：所得の65% 平成29年度以降：所得の50%
	再建中の法人	再生計画認可決定等から7年後まで：所得の全額 (再上場等の場合、以後の事業年度は対象外)
	新設法人	設立から7年後まで：所得の全額 (上場等の場合、以後の事業年度は対象外)
	中小法人	所得の全額
	繰越期間	平成28年度までに生じた欠損金：9年 平成29年度以降に生じた欠損金：10年に延長

## 4 受取配当等の益金不算入制度の見直し

### (1) 益金不算入の対象となる株式等の区分及び益金不算入割合の見直し

受取配当等の益金不算入の対象となる株式等の区

保有比率	現行		保有比率	改正案	
	区分	不算入割合		区分	不算入割合
100%	完全子法人株式等(100%)	100%(負債利子控除無)	100%	完全子法人株式等(100%)	100%(負債利子控除無)
33.3% (1/3)	関係法人株式等(25%以上)	負債利子控除後100%	33.3% (1/3)	関連法人株式等(1/3超)	負債利子控除後100%
25%			25%	その他の株式等	50%(負債利子控除無)
5%	その他株式等	負債利子控除後50%	5%	非支配目的株式等(5%以下)	20%(負債利子控除無)

注: 改正案において、関係法人株式等(25%以上)のうち、保有比率25%以上1/3以下が益金不算入割合100%→50%に、非支配目的株式等(5%以下)が20%(負債利子控除無)に引き上げられる。

なお、関連法人株式等に係る負債利子控除額の計算の簡便法の基準年度は、平成27年4月1日から平成29年3月31日までの間に開始する事業年度とされる。

### (2) 公社債投資信託以外の証券投資信託の収益の分配の額

公社債投資信託以外の証券投資信託の収益の分配の額については、その全額が益金算入（現行は収益の分配の額の1/2（1/4）の金額の50%相当額を益金不算入）とされる。

ただし、特定株式投資信託の収益の分配の額については、その受益権を株式等と同様に扱い、上記の非支配目的株式等として、その収益の分配の額の20%相当額が益金不算入とされる。

### (3) 保険会社の特例

保険会社については顧客資金を運用しており、影響が顧客に及び可能性があることから、青色申告書を提出する保険会社が受ける非支配目的株式等に係る配当等の額については、その40%相当額を益金不算入とする特例が設けられる。

## 5 消費税率の10%への引上げ時期の変更等

消費税率10%への引上げの施行日については、平成27年10月1日の予定であったところ、平成29年4月1日に改正されるとともに、いわゆる景気

分及び益金不算入割合について、以下のように見直しが行われる。また、その他の株式等及び非支配目的株式等に係る配当について、負債利子控除の対象から除外される。

判断条項は削除される。

消費税率10%への引上げに係る適用税率の経過措置について、請負工事等に係る適用税率の経過措置の指定日は平成28年10月1日とされる。

なお、消費税の軽減税率制度については、関係事業者を含む国民の理解を受けた上で、税率10%時に導入することが今後の方針として記載され、平成29年度からの導入を目指して、対象品目、区分経理、安定財源等について、早急に具体的な検討を進めることとされた。

## 6 試験研究費の税額控除制度の見直し

試験研究費の控除税額の上限の総枠については、当期の法人税額の30%に引き上げる措置がとられていたが（原則20%）、これが適用期限の到来をもって廃止されるとともに、新たに控除税額の上限の総枠を当期の法人税額の30%とする措置がとられる。この措置により、実質的に適用される控除税額の上限は税制改正前後で変更ないことになる。

試験研究費の税額控除制度のうち、一般試験研究費の総額に係る税額控除及び中小企業技術基盤強化税制の税額控除については、控除税額の上限を当期の法人税額の25%（現行30%）とされる。繰越税額控除限度超過額及び繰越中小企業者等税額控除限度超過額に係る税額控除制度については廃止される。

試験研究の税額控除制度のうち、特別試験研究費

の額に係る税額控除制度については、特別試験研究費の範囲の見直しが行われるほか、税額控除率が現行12%から20%又は30%に引き上げられ、控除税額の上限を一般試験研究費とは別枠で当期の法人

税額の5%とする等の措置がとられる。

以上の試験研究費の税額控除制度についての改正の概要を図示すると次のようになる。

現行	改正案
<p>控除限度の総枠：法人税額の30% (今年度末まで。原則は20%)</p> <p>①一般試験研究費（総額）            税額控除率：8～10%（中小企業者12%）            控除限度額：法人税額の30%            （今年度末まで。原則は20%）            控除限度超過額：1年間繰越</p> <p>②特別試験研究費            範囲：国の試験研究機関、大学との共同・委託研究その他に要する費用</p> <p>税額控除率：12%            控除限度額：①一般試験研究費の控除限度の枠内</p> <p>③増加型または高水準型（平成29年度まで）            税額控除率：増加試験研究費の30%            または超過税額控除割合            控除限度額：法人税額の10%</p>	<p>控除限度の総枠：法人税額の30%</p> <p>①一般試験研究費（総額）            税額控除率：8～10%（中小企業者12%）            控除限度額：法人税額の25%</p> <p>控除限度超過額：<u>廃止</u></p> <p>②特別試験研究費            範囲：以下の通り拡充等</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>・<u>特定中小企業者に対する委託研究について委託先に公益法人等、地方公共団体の機関・地方独立行政法人等を追加</u></li> <li>・<u>特定中小企業者に支払う知的財産権の使用料を追加</u></li> </ul> <p>税額控除率：<u>20%または30%</u>            控除限度額：<u>法人税額の5%（①と別枠）</u></p> <p>③増加型または高水準型（平成29年度まで）            税額控除率：増加試験研究費の30%            または超過税額控除割合            控除限度額：法人税額の10%</p>

## 7 所得拡大促進税制

所得拡大促進税制は、平成25年度税制改正により導入され、平成26年度税制改正により適用要件が緩和されたが、大綱においてさらに適用要件の緩和が図られ、賃上げへのインセンティブを高めていくものとなっている。なお、本税制の適用期限は平成26年度税制改正により、平成29年度まで（平成30年3月31日までの間に開始する事業年度まで）となっている。

具体的には、雇用者給与等の支給増加割合要件が

平成28年度・平成29年度について5%以上の増加が求められるはずのところ、平成28年度（平成28年4月1日から平成29年3月31日までの間に開始する適用年度）について4%以上の増加の要件に改正される。

中小企業者等又は中小連結親法人及びその連結子法人については、平成28年度・平成29年度（平成28年4月1日から平成30年3月31日までの間に開始する適用年度）について、3%以上の増加の要件とされる。

以上の改正案を図示すると次のようになる。



### 【所得拡大促進税制】

以下の①、②及び③の要件を満たした場合

- ➡国内雇用者に対する給与等支給増加額×10%の税額控除  
(法人税額の10% (中小企業等は20%) を限度)

#### 適用要件

- ①給与等支給額が基準事業年度の給与等支給額と比較して一定割合（以下の通り）以上増加していること  
一定割合以上の増加：

現行		改正案		
		大法人	中小企業者等	
平成25年度	2%以上	平成25年度	2%以上	2%以上
平成26年度	2%以上	平成26年度	2%以上	2%以上
平成27年度	3%以上	平成27年度	3%以上	3%以上
平成28年度	5%以上	平成28年度	4%以上	3%以上
平成29年度	5%以上	平成29年度	5%以上	3%以上

- ②給与等支給額が前事業年度の給与等支給額を下回らないこと  
③平均給与等支給額が前事業年度の平均給与等支給額を超えていること

## 8 外国子会社配当等に係る益金不算入制度の見直し

国際的な二重非課税を防止する観点から、外国子会社の所在地国において損金算入される配当を外国子会社配当益金不算入制度の適用対象から除外することとされた。

### (1) 外国子会社配当益金不算入制度の対象となる配当等の見直し

内国法人が外国子会社（持株割合25%以上等の要件を満たす外国法人をいう。）から受ける配当等の額で、その配当等の額の全部又は一部が当該外国子会社の本店所在地国の法令において当該外国子会社の所得の金額の計算上損金の額に算入することとされている場合には、その受ける配当等の額は本制度の適用対象から除外される。

また、上記にかかわらず、その配当等の額の一部が当該外国子会社の課税所得計算上損金の額に算入された場合には、その受ける配当等の額のうちその損金の額に算入された部分の金額（以下「損金算入額」とし、後の事業年度において損金算入額が増額された場合にはその増額後の損金算入額）を本制度の適用対象から除外する金額とすることができる（確定申告書等への別表添付及び書類保存要件あり）。

この改正により、例えば、オーストラリアの優先株式配当等のように外国子会社で損金算入の取扱いを受ける配当等については、それを受領した内国法人において通常の益金として課税対象となり、二重非課税の問題は生じない。なお、平成21年度税制

改正前の間接外国税額控除制度においても、その対象となる配当からは損金算入配当が除かれていたことから、それと同様の取扱いに戻ったといえる。

### (2) 外国源泉税等の取扱い

上記の取扱いにより本制度の適用対象から除外する配当等の額に対して課される外国源泉税等の額については、外国税額控除の対象とされる。

### (3) 適用時期

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において内国法人が外国子会社から受ける配当等の額について適用される。

なお、平成28年4月1日から平成30年3月31日までの間に開始する各事業年度において内国法人が外国子会社から受ける配当等の額（平成28年4月1日において有する当該外国子会社の株式等に係るものに限る）については、従前どおりの取扱いとされる。

## 9 外国子会社合算税制の見直し

外国子会社合算税制（いわゆるタックスヘイブン対策税制）について、注目されていたトリガー税率の改正の他、実務的に取扱いが問題となるケースがあった論点等について所要の改正が行われた。

### (1) トリガー税率の変更

特定外国子会社等に該当することとされる著しく低い租税負担割合の基準（いわゆるトリガー税率）について、現行の「20%以下」から「20%未満」

に変更される。

この改正により、例えば英国やベトナム等のように法人税率が20%となる国に所在する外国子会社については、一義的には従来どおり特定外国子会社等に該当しないこととして取り扱われる。とりわけ英国に地域持株会社を有する日系多国籍企業にとっては関心の高い項目であったことから、重要な意義を持つ改正であるといえる。ただし、その外国子会社の課税所得計算上一定の非課税所得がある場合等においては、租税負担割合が20%未満となる場合もあるため、引き続き留意が必要である。

## (2) 適用除外基準における統括会社特例の見直し

事業基準の判定における統括会社特例について、次の見直しが行われる。

- 1) 事業基準の判定における被統括会社の範囲に、特定外国子会社等が発行済株式等の50%以上を有する等の要件を満たす内国法人が加えられる。
- 2) 事業基準の判定における統括会社の要件のうち、「二以上の被統括会社に対して統括業務を行っていること」とする要件について、「二以上の外国法人である被統括会社を含む複数の被統括会社に対して統括業務を行っていること」に改められる。
- 3) 事業基準の判定における事業持株会社の要件に、「外国法人である被統括会社の株式等の帳簿価額の合計額がすべての被統括会社の株式等の帳簿価額の合計額に占める割合」又は「外国法人である被統括会社に対して行う統括業務に係る対価の額の合計額がすべての被統括会社に対して行う統括業務に係る対価の額の合計額に占める割合」が50%を超えていることが加えられる。

現行制度では、特定外国子会社等が内国法人の株式等を有している場合に、その内国法人が統括業務の提供を受けていたとしても被統括会社に該当しないという問題が存在していたが、この改正により整備されることとなる。

なお、非関連者基準の判定においては、従前どおり、統括会社と内国法人である被統括会社との間で行う取引について、関連者取引に該当するものとして取り扱われる。

## (3) 適用除外基準に係る書面添付要件等の見直し

適用除外基準の適用に際して必要とされる確定申告書への書面添付又は資料等の保存がない場合においても、税務署長がその添付又は保存がなかったことにつき、やむを得ない事情があると認めるときは、当該書面又は資料等の提出があった場合に限り、適用除外基準を適用することができることになる。

現行制度では、宥恕規定が設けられていないため、

書面添付等の要件を欠く確定申告書が提出された場合に硬直的な課税執行が行われることを懸念する声もあったところである。

## (4) 外国子会社配当益金不算入制度の見直しに伴う合算対象金額の改正

外国子会社配当益金不算入制度の見直しに伴い、合算対象金額について、次の措置が講じられる。

- 1) 特定外国子会社等が持株割合25%以上等の要件を満たす子会社から受ける損金算入配当等の額（当該子会社から受ける配当等の額で、その全部又は一部が当該子会社の本店所在地国の法令において当該子会社の所得の金額の計算上損金の額に算入することとされている場合におけるその受ける配当等の額をいう。）は、当該特定外国子会社等の合算対象とされる金額の計算上控除しないこととされる。
- 2) 特定外国子会社等が他の特定外国子会社等から受ける損金算入配当等の額のうち、当該他の特定外国子会社等の合算対象とされた金額から充てられた部分の額は、当該特定外国子会社等の合算対象とされる金額の計算上控除される。
- 3) 内国法人が特定外国子会社等（配当益金不算入の対象となる外国子会社に該当するものに限る）から受ける損金算入配当等の額のうち、配当受領年度及び過去10年以内開始事業年度において当該特定外国子会社等につき合算対象とされた金額に達するまでの金額は、当該内国法人の所得の金額の計算上益金の額に算入しないこととされる。

## (5) 適用時期

上記（1）から（3）までの改正は、特定外国子会社等の平成27年4月1日以後開始事業年度から適用される。

上記（4）のうち1）及び2）の改正は、特定外国子会社等の平成28年4月1日以後開始事業年度に係る合算対象金額について適用される。

上記（4）のうち3）の改正は、平成28年4月1日以後開始事業年度において内国法人が受領する配当等の額について適用される。なお、平成28年4月1日から平成30年3月31日までの間に開始する各事業年度において内国法人が特定外国子会社等から受ける配当等の額（平成28年4月1日において有する当該特定外国子会社等の株式等に係るものに限る）については、従前どおりの取扱いとされる。

## 10 クロスボーダー組織再編成に係る適格性判定の特例の見直し

クロスボーダー三角合併等の組織再編成に係る適格性を判定するための特定軽課税外国法人の定義について、実務的な課題に対応するための改正や外国

子会社合算税制の改正に伴う所要の改正が行われた。

### (1) 租税負担割合の取扱い

設立後間もないために、その外国法人の実際の租税負担割合を計算することができない場合には、その外国法人が所得を得たとした場合に適用される本店所在地の外国法人税の税率をもってその外国法人の租税負担割合とされる。

現行制度では、合併等事業年度の開始の日前2年以内に開始した各事業年度のいずれかの租税負担割合が20%以下であった場合に特定軽減課税法人に該当することとされているため、新設された法人で前2年以内開始事業年度がない場合等の取扱いについて疑義が生ずることもあったが、今回の改正により整備されることとなる。

### (2) トリガー税率の変更に伴う改正

外国子会社合算税制におけるトリガー税率を20%未満に変更することに伴い、特定軽減課税外国法人に該当することとされるトリガー税率が20%未満(現行20%以下)に変更される。

### (3) 適用時期

上記の改正は、平成27年4月1日以後に行われる合併等について適用される。

## 11 国境を越えた役務の提供に対する消費税の課税の見直し

国内外の事業者間の競争条件の公平性を確保する観点から、国外事業者が国境を越えて行う電子商取引を消費税の課税対象とすることとされた。

### (1) 内外判定基準の見直し

電子書籍・音楽・広告の配信等の電気通信回線を介して行われる役務の提供を「電気通信役務の提供(仮称)」と位置付け、内外判定基準が、役務の提供に係る事務所等の所在地から、役務の提供を受ける

者の住所地等に見直される。

なお、電気通信役務の提供には、電気通信役務の提供以外の資産の譲渡等に付随して行われる役務の提供や単に通信回線を利用させる役務の提供は含まれず、著作物の利用の許諾に該当する取引は含まれることとなる。

### (2) 課税方式の見直し(リバースチャージ方式の導入)

国外事業者(非居住者である個人事業者及び外国法人)が行う電気通信役務の提供のうち、当該役務の性質又は当該役務の提供に係る契約条件等により、当該役務の提供を受ける者が事業者であることが明らかなるものが「事業者向け電気通信役務の提供」と位置付けられ、その取引に係る消費税の納税義務が、役務の提供を受ける事業者に転換される(リバースチャージ方式(図1参照)の導入)。なお、「事業者向け電気通信役務の提供」を受ける事業者が免税事業者である場合には、納税義務は生じないこととなる。

これに伴い、課税対象及び納税義務者の規定について、次の見直しが行われる。

1) 消費税の課税対象である資産の譲渡等から「事業者向け電気通信役務の提供」が除かれるとともに、事業として他の者から受けた事業者向け電気通信役務の提供(以下「特定仕入れ」)が課税対象とされる。

2) 納税義務の対象となる課税資産の譲渡等から「事業者向け電気通信役務の提供」が除かれるとともに、国内において行った課税仕入れのうち特定仕入れに該当するもの(以下「特定課税仕入れ」)が納税義務の対象とされる。

一方、国外事業者が行う電気通信役務の提供のうち事業者向け電気通信役務の提供以外のもの(以下「消費者向け電気通信役務の提供」)については、当該国外事業者が納税義務者となる(図2参照)。



図1：リバースチャージ方式

国外事業者が行う以下の役務提供について、国内事業者に申告納税義務を課す方式

- ①性質から見て通常**事業者向け**のもの(広告配信等)
- ②消費者・事業者双方に提供されているもの(クラウドサービス等)で、取引条件等から事業者向けであることが**明らかな**取引

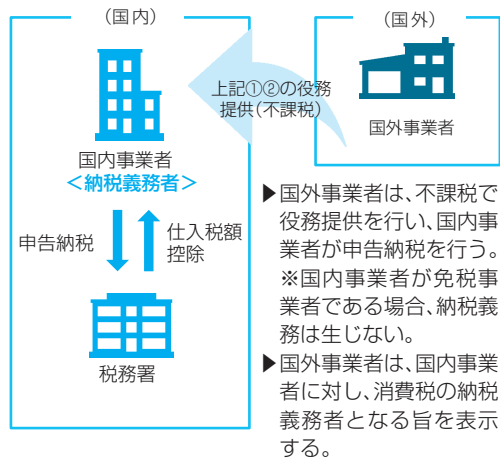
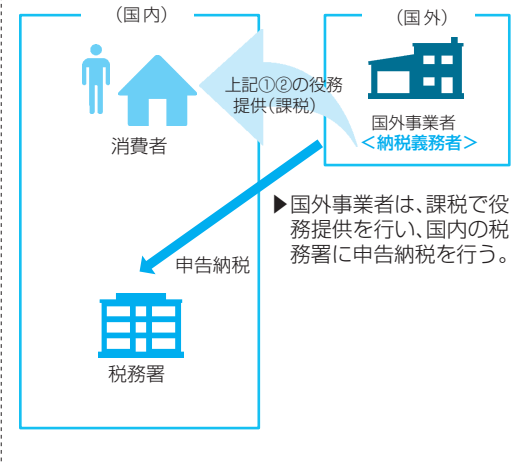


図2：国外事業者申告納税方式

国外事業者が行う以下の役務提供について、国外事業者に申告納税義務を課す方式

- ①性質から見て通常**消費者向け**のもの(電子書籍、音楽の配信等)
- ②消費者・事業者双方に提供されているもの(クラウドサービス等)で、取引条件等から事業者向けであることが**明らかでない**取引



財務省「税制調査会(国際課税DG⑤)国境を越えた役務の提供に対する消費税について-これまでの議論-」平成26年6月26日7・8頁および大綱をもとに作成

また、国内において「事業者向け電気通信役務の提供」を行う国外事業者は、当該役務の提供に際し、あらかじめ、当該役務の提供に係る特定課税仕入れを行う事業者が消費税の納税義務者となる旨を表示しなければならない。

この改正により、国外事業者から「事業者向け電気通信役務の提供」を受ける国内事業者においては、国外事業者に代わって納税義務が生ずることとなるが、課税売上割合が95%以上である国内事業者の場合は、特定課税仕入れはなかったものとする経過措置も設けられているため(4)経過措置2)参照)、追加的な税負担は生じないと考えられる。一方、課税売上割合が95%未満の国内事業者の場合は、これまで国外取引として取り扱われた電気通信役務の提供が課税取引となり、かつ、リバースチャージ方式が導入されることにより、当該取引により費用負担となる控除対象外消費税が発生する可能性があるため、仕入税額控除の計算方法や申告書作成のプロセスの見直しが必要となるであろう。

**(3) 適正課税を確保するための経過的な措置**

- 1) 国外事業者から提供を受けた「消費者向け電気通信役務の提供」については、当分の間、原則として、その課税仕入れに係る消費税につき仕入れ税額控除の適用が認められない。
- 2) 上記にかかわらず、登録国外事業者制度を創設

し、一定の要件を満たす国外事業者で国税庁長官の登録を受けた事業者(登録国外事業者)から受けた「消費者向け電気通信役務の提供」については、請求書等の保存等を要件として、その課税仕入れに係る消費税につき仕入れ税額控除が認められる(平成27年7月1日以降に登録申請が可能)。

この改正により、国外事業者から「消費者向け電気通信役務の提供」を受ける国内事業者には、当該取引により費用負担となる控除対象外消費税が発生するため、申告書作成のプロセスにおいて当該控除対象外消費税をより適正に把握する等の工夫が必要となるであろう。

**(4) 経過措置**

- 1) 事業者の課税期間の基準期間の初日が平成27年10月1日前であるときは、当該基準期間の初日からこの制度の見直しが行われていたものとして事業者免税点制度の規定を適用する。ただし、その計算に困難な事情があるときは、平成27年4月1日から平成27年6月30日までに見直しが行われていたものとして計算した課税売上高に4を乗じて計算した金額によることが認められる。
- 2) 特定課税仕入れがある課税期間の課税売上割合が95%以上である場合には、当分の間、当該課税期間において行った当該特定課税仕入れはなかったものとされる。

## (5) その他

- 1) 国外事業者を含む事業者免税点制度の適用上限については、資産の譲渡等を行う事業者が納税義務が課される課税売上高によって判断することとし、特定課税仕入れの支払対価の額については適用上限の計算に含まないこととされる。
- 2) 特定課税仕入れを行った者が単なる名義人であった場合に、実質的に当該仕入れを行った者に消費税法の規定を適用する旨の規定が設けられる。
- 3) 特定課税仕入れにつき課されるべき消費税額を仕入控除税額の計算の対象とする旨の改正が行われる。
- 4) 簡易課税制度の適用を受ける課税期間について特定課税仕入れにつき課されるべき消費税額がある場合には、現行規定によりみなし仕入率を乗じて計算した課税仕入れ等の税額と当該特定課税仕入れにつき課されるべき消費税額の合計額を課税仕入れ等の税額の合計額とする旨の改正が行われる。ただし、当分の間、当該課税期間において行った当該特定課税仕入れはなかったものとされる。
- 5) 上記の他、地方消費税も含め所要の措置が講じられる。

## (6) 適用時期

上記の改正は、登録国外事業者制度に関する措置を除き、平成27年10月1日以後に国内において事業者が行う資産の譲渡等及び課税仕入れならびに保税地域から引き取られる課税貨物について適用される。

## (7) 国外事業者による芸能・スポーツ等の役務提供に係る消費税の課税方式の見直し

国外事業者が国内において行う芸能・スポーツ等の役務提供について、その取引に係る消費税の納税義務が、役務の提供を行う事業者から役務の提供を受ける事業者へ転換される（リバースチャージ方式の導入）。

上記の改正は、平成28年4月1日以後に行われる役務提供について適用される。

## 12 その他国際課税関連の改正

### (1) 非居住者に係る金融口座情報の自動的交換のための報告制度の整備

国際的な脱税及び租税回避を防止する観点から、非居住者の金融口座情報を租税条約等に基づき各国税務当局と自動的に交換するため、金融機関に対し非居住者の口座情報の報告を求める制度が整備される。平成29年1月1日以後に対象となる一定の取引

を行う者は、その金融機関に対して所定の事項（氏名、住所、生年月日、居住地図、居住地図における納税者番号等）を記載した届出書を提出しなければならない。

### (2) 店頭デリバティブ取引に係る証拠金の利子の非課税制度の創設

外国金融機関等が、国内金融機関等との間で平成30年3月31日までに行う店頭デリバティブ取引等に関して預託する一定の証拠金につき、平成27年7月1日以後に支払いを受ける利子については、非課税適用申告書の提出等を要件として、所得税が非課税とされる。

### (3) 国際課税原則の帰属主義への変更の円滑な実施

平成26年度税制改正で措置された国際課税原則の帰属主義への変更（平成28年4月1日施行）が円滑に実施されるよう、次のとおり規定の明確化等一定の措置が講じられる。

- 1) 外国法人が得る履行期間が6カ月未満の売掛債権等に係る利子について、国内源泉所得である「国内資産の運用・保有所得」に該当しない旨が明確化される。
- 2) 外国法人の恒久的施設と本店等との間で、恒久的施設に帰属しなくても課税対象となる国内源泉所得（国内不動産の譲渡所得や貸付対価等）を生ずべき資産について、当該恒久的施設による譲渡又は取得に相当する内部取引があった場合には、その内部取引は取引直前の帳簿価額により行われたものとして、恒久的施設帰属所得に係る所得の金額が計算される。
- 3) 外国銀行等の資本に係る負債利子の損金算入制度による損金算入額は、確定申告書等に記載された金額が限度とされる。
- 4) 内国法人の外国税額控除における国外所得金額について、国外事業所等帰属所得をそれ以外の国外源泉所得に区分して計算方法を定めるとともに、国外事業所等帰属所得に係る所得の金額の計算について明確化するための所要の整備が行われる。また、内国法人の本店等と国外事業所等との間の内部取引について、上記2)と同様の措置が講じられる。

上記の改正は、平成28年4月1日以後開始事業年度分の法人税及び平成29年分以後の所得税について適用される。

### (4) 国外転出をする場合の譲渡所得等の特例の創設（個人所得税）

国境を越えた人の動きに係る租税回避を防止する観点から、居住者が有価証券等又は未決済デリバティブ取引等を有したまま国外転出（国内に住所等を

有しないこととなること) する場合に、その国外転出時において有価証券等の譲渡又は未決済デリバティブ取引等の決済をしたものとみなして未実現のキャピタルゲインに対して課税する譲渡所得課税の特例制度が創設される。

特例の対象者	次の①及び②の要件を満たす居住者 ① みなし譲渡等の金額の合計額が1億円以上である者 ② 国外転出の前日10年以内に国内に住所又は居所を有していた期間(本特例規定による納税猶予期間を含み、在留資格をもって在留していた期間を除く)の合計が5年超である者
対象資産	① 所得税法上の有価証券、匿名組合契約の出資持分(有価証券等) ② 未決済デリバティブ取引、信用取引、発行日取引(未決済デリバティブ取引等)
みなし譲渡等の金額	次の場合に応じ、それぞれに定める時点における、有価証券等の価額に相当する金額又は未決済デリバティブ取引等の決済に係る利益の額もしくは損失の額 ① 確定申告書提出時までに納税管理人の届出をした場合は、国外転出の時 ② 上記以外の場合は、国外転出予定日の3月前の日

また、帰国時における課税取消し制度や、担保を供した場合等の納税猶予制度等について、以下のとおり所要の整備が行われる。

国外転出後5年以内に帰国した場合	本特例の適用を受けた者が、国外転出後5年を経過する日までに帰国した場合において、対象資産を引き続き有していたときは、帰国の日から4月を経過する日までに更正の請求をすることにより、本特例による課税を取り消すことができる。
納税猶予	本特例の適用を受けた者が、国外転出日の属する年分の確定申告書にその旨を記載し、当該申告書の提出期限までに納税猶予分の所得税相当額の担保を提供し、かつ、納税管理人の届出をした場合には、国外転出日から5年間(申請により10年間)その納税が猶予される。 (注1) 納税猶予期間中は毎年対象資産の所有に関する届出書の提出義務あり。 (注2) 納税猶予の期限到来により納税する際には利子税の納付義務あり。
その他所要の整備	▶納税猶予の期限までに対象資産を譲渡等した場合には、その譲渡等に係る部分の所得税について、譲渡等の日から4月を経過する日をもって納税猶予の期限とされる ▶納税猶予の期限が到来した場合等において、対象資産の価額等が国外転出時の額を下回るとき等(決済に係る損失の額にあっては上回るとき)は、更正の請求をすることができる ▶本特例の対象資産が、贈与、相続又は遺贈により非居住者に移転した場合には、その贈与等の時における価額に相当する金額により譲渡等があったものとみなして課税される

この特例は、平成27年7月1日以後に国外転出をする場合等について適用される。

### 13 その他法人課税の特別措置

#### (1) 地方拠点強化税制の創設

地域再生法の改正を前提に、地方拠点建物等を取引した場合の特別償却又は税額控除制度の創設及び雇用促進税制の拡充等の措置が行われる。

#### (2) 廃止・縮減等

国内の設備投資額が増加した場合の機械等の特別償却又は税額控除制度は適用期限の到来をもって廃止する等、各種租税特別措置の廃止・縮減が行われる。

### 14 登録免許税

#### (1) 土地の売買による所有権の移転登記等に対する登録免許税の税率の軽減措置

土地の売買による所有権の移転登記等に対する登録免許税の税率の軽減措置の適用期限が2年延長される。

#### (2) 会社分割に伴う不動産の所有権の移転登記等に対する登録免許税の税率の軽減措置

会社分割に伴う不動産の所有権の移転登記等に対する登録免許税の税率の軽減措置は、適用期限の到来をもって廃止される。

以上