

中里实、弘中聪浩、渊圭吾、伊藤刚志、吉村政穗编著的《日本税法概论》（日文名称《租税法概说》、有斐阁）自 2011 年 11 月在日本初版发行以来，非常荣幸地得到了无论是法学院的学生还是实务家的广大读者的支持。在此之后的两年多时间里发生了税制的修改，所以在本书改版之前，为了尽量弥补初版内容上的欠缺，特发布此份增补资料，来介绍初版发行之后重要的法律修改及判例。

第二章 税收的立法与行政

（1）发行后的重要法规修改

◆ 纳税环境的整顿（第 36 页“（d）近期的修改趋向”）

初版发行之后，这是进行了实质修改的一个领域。在 2011 年的税制修改中，进行了①税收罚则的修改（创设因故意不进行税务申报的逃税犯概念等）；②对于事先咨询的书面回答制度的修改（明示预计回答的时间、延长考虑到商业秘密的回答内容的不公开时间）等；在 2011 年 12 月的修改中，在实施①税务调查事先通知的原则化（税通第 74 条之 9）、②改正请求及增额改正的期间一起延长至 5 年（税通第 23 条第 1 款、第 70 条第 1 款）、③2013 年 1 月之后就所有处罚必须备注记载处罚理由的同时，对于白色申报人扩大了其记账及会计账册等的保管义务（2014 年 1 月起执行）（改正后的税通第 74 条之 14），在 2013 年税制修改中，进行了①基于利率水平的滞延税、利息税、加算金返还的修改（下调等）。此外，在经济活动全球化的背景下，持有国外财产的趋势有所增高，针对就国外财产所产生的所得税及赠与税的课征出现遗漏的情况，2012 年修改中创设了国外财产调查书制度。

（2）发行后的重要判例

◆ 第 22 页“（c）自主财政主义”

最判 2013 年 3 月 21 日民集 67 卷 3 号第 438 页（神奈川县临时特例企业税条例案件）判定：法定外普通税条例的内容与《地方税法》的规定产生矛盾抵触，所以是违法和无效的。法定外普通税条例实质性地阻止了在算定法人事业税的课税标准时亏损金的结转扣除的适用。

第三章 行政、司法过程中税法的实施与法律专家的作用

关于“第二节 税收争讼制度”，2014年在通常国会上提出了《行政不服审查法》的全面修改法案。随之，《国税通则法》规定的有关国税的不服申诉制度也预计会被修改。此外，关于地税的不服申诉程序也将会受到《行政不服审查法》修改的影响。主要的修改点如下：

二、有关国税的不服申诉程序（第 60-64 页）

（1）异议申诉前置主义的废止

现行法中，针对国税处罚的不服申诉程序是：先向进行处罚的税务署署长等提起异议申诉程序，然后向国税不服审判所提出请求审查程序，即原则上需要经过两个阶段的程序（税通第 75 条第 3 款、第 115 条第 1 款）。

对此，修改后新法规定：第一阶段的异议申诉前置主义被废止，可以直接请求审查（删除异议申诉前置主义的例外规定税通第 75 条第 4 款）。

另外，现行法的异议申诉程序的名称也改为“再调查的请求”（税通新第 75 条第 1 款第 1 项）。

（2）不服申诉期限的延长

现行法中规定：不服申诉期限（不包括提起异议申诉后的请求审查）是，自知道受到处罚之日（接收处罚通知者，以接收日为准）的次日起算的 2 个月内的期间（税通第 77 条第 1 款）。

对此，修订后新法中规定：不服申诉期限（不包括提起再调查请求后的请求审查）是，自知道受到处罚之日（接收处罚通知者，以接收日为准）的次日起算的 3 个月内的期间（税通新第 77 条第 1 款）。即从 2 个月延长至 3 个月。

此外，就再调查请求及审查请求，承认“不服申诉期限的例外”要件，从现行法的“不得已理由”（税通第 77 条第 3 款）放宽为“正当理由”（税通新第 77 条第 1 款但书、第 2 款但书）。

（3）有关审查请求人等的阅览、誊写请求权的修改

现行法中不认可审查请求人对原处罚部门提出的、证明处罚理由事实的资料及其它物证具有誊写请求权（税通第 96 条第 2 款）。

对此，修改后新法中规定，审查请求人及参与人不仅可以阅览证据资料等，还可以要求对其进行誊写（税通新第 97 条之 3 第 1 款）。另外，现行法中原处罚部门不可以请求阅览（税通第 96 条第 2 款），但修改后新法将原处罚部门追加为阅览、誊写的请求主体（税通新第 97 条之 3 第 1 款）。

（4）新增审查请求人的质证权、有计划实施审理程序相关的程序规定

现行法中没有审查请求人进行口头意见陈述的时候，处罚部门可列席的规定。

对此，修改后新法中规定了质证权，即在口头意见陈述时，审查请求人获得了审判官的许可后，可以向原处罚部门提出质证（税通新第 95 条之 2 第 2 款）。

另外，如果在案件复杂等情况下，为了迅速且公正地进行审理，还设置了为有计划实施审理程序的程序规定（税通新第 97 条之 2）。

（5）有关《国税通则法》第 99 条的程序的修改（根据《所得税法部分修改的法律》（2014 年法律第 10 号）所作的修改）

现行法规定，国税不服审判所所长根据与国税厅长官发布的通知中所进行的法律法规解释不同的解释做出裁决时，或做出成为重要先例的裁决时，必须事先将该意见向国税厅长官提出“申请”，履行一定的程序。具体讲，国税厅长官可能会根据国税审议会的决议向国税不服审判所所长发出指示（税通第 99 条）。

对此，修改后新法废止了当国税不服审判所所长提出申请意见时国税厅长官对国税不服审判所所长的指示。即，国税不服审判所所长根据与国税厅长官发布的通知中所进行的法律法规解释不同的解释做出裁决时，或做出成为重要先例的裁决时，应将该意见通知国税厅长官。国税不服审判所所长与国税厅长官共同向国税审议会咨询，根据国税审议会的决议，国税不服审判所所长做出裁决（税通新第 99 条）。

（6）施行、适用日

上述修改，除了《国税通则法》第 99 条的修改（2014 年 4 月 1 日施行），自《行政不服审查法》修改的施行日（预定于 2016 年）起适用。

三、有关地税的不服申诉程序（第 64-65 页）

随着《行政不服审查法》的全面修改，该法的不服申诉期限从 60 日内（行审法第 14 条第 1 款）延长至 3 个月内（行审法新第 18 条第 1 款），为此，关于地方税的不服申诉期限也延长至 3 个月内。

第四章 个人所得征税——所得税和居民税

(1) 发行后的重要法规修改

◆ 第 106 页 关于超额累进税率表

以下表替换。

征税级次、所得级次	税率	速算扣除额
195 万日元以下的	5%	0 日元
超过 195 万日元且在 330 万日元以下的部分	10%	9 万 7500 日元
超过 330 万日元且在 695 万日元以下的部分	20%	42 万 7500 日元
超过 695 万日元且在 900 万日元以下的部分	23%	63 万 6000 日元
超过 900 万日元且在 1800 万日元以下的部分	33%	153 万 6000 日元
超过 1800 万日元且在 4000 万日元以下的部分	40%	279 万 6000 日元
超过 4000 万日元的	45%	479 万 6000 日元

（作为赈灾重建增税，2013 年起 25 年，以所得税金额 $\times$ 2.1%得到的金额进行增税。2014 年 6 月起 10 年，居民税金额年增 1000 日元。）

◆ 第 121 页倒数第 7 行 关于孩子津贴

自 2012 年 4 月起重新使用“儿童津贴”（根据《儿童津贴法》）的名称。每月支付金额：初中生以下的儿童原则上 1 万日元；3 岁未满以及第 3 个孩子以后的小学生以下 1.5 万日元。

儿童津贴有所得限制。622 万日元+38 万日元 $\times$ （抚养亲属及儿童的数量）
（除此之外，根据《为进行确保社会保障的安定财源等的税制基本改革的消费税法部分修改等的法律》（2012 年法律第 68 号）第 7 条第 1 款 HA，向市町村的居民税（均等比率）非征税者每人支付 1 万日元（对老龄基础年金受领者，增加 5000 日元，支付 1.5 万日元）。）

◆ 第 125 页 关于日本版 ISA（一般称为 NISA）（租特第 9 条之 8、第 37 条之 14）

2014 年 1 月 1 日起适用。NISA 是指非征税账户内的有关小额上市股票等的分红所得及转让所得等的非征税措施，参见国税厅《关于 NISA（小额投资非征税制度）程序的 Q&A》2014 年 3 月

（<http://www.nta.go.jp/gensen/nisa/pdf/toshikaqa.pdf>）。

同时，分红及股票转让所得的减免税率被废止。

（2009 年 1 月 1 日～2012 年 12 月 31 日所得税 7%，居民税 3%，计 10%）

（2013 年 1 月 1 日～2013 年 12 月 31 日加上重建特别所得税 7.147%，居民税 3%，计 10.147%）

（2014 年 1 月 1 日～2037 年 12 月 31 日加上重建特别所得税 15.315%，居民税 5%，计 20.315%）

- ◆ 第 133 页 关于**将继承税额计入儿子的取得费用的救济规定**（租特第 39 条）
租特法第 39 条第 1 款“取得费……继承税额中计入政令规定的金额后的金额”
2014 年修改后，变为“取得费……继承税额中计入作为该转让资产所对应的部分根据政令规定算出的金额后的金额”，继承税额中计入取得费用的金额缩小为转让资产所对应的金额。

- ◆ 第 140 页 关于**工资所得扣除**（假设工资收入额=α）

现在

《所得税法》第 28 条第 3 款第 5 项 工资收入 1000 万日元～1500 万日元
→220 万日元+（α-1000 万日元）×5%

《所得税法》第 28 条第 3 款第 6 项 工资收入超过 1500 万日元→245 万日元
2016 年度（个人所得税是 2017 年度）

《所得税法》第 28 条第 3 款第 5 项 工资收入 1000 万日元～1200 万日元
→220 万日元+（α-1000 万日元）×5%

《所得税法》第 28 条第 3 款第 6 项 工资收入超过 1500 万日元→230 万日元
2017 年度及以后（个人所得税是 2018 年度及以后）

《所得税法》第 28 条第 3 款第 5 项 工资收入超过 1000 万日元→220 万日元

（2）发行后的重要判例

- ◆ 第 100 页 关于**收入额、必要经费**

- ◇ 大阪地判 2012 年 2 月 28 日讼月 58 卷 11 号第 3913 页
……认可债务免除利益不算入收入额（参见所基通 36-17）。
- ◇ 东京高判 2012 年 9 月 19 日判时 2170 号第 20 页
……就律师交际费用等（作为律师协会委员的招待费、参加委员竞选的费用）肯定了部分的经费必要性。
- ◇ 福冈高宫崎支判 2012 年 2 月 15 日讼月 58 卷 8 号第 3073 页以及广岛高判 2012 年 3 月 1 日讼月 58 卷 8 号第 3045 页
……征税处罚的诉讼费用不属于作为杂项所得的加算金返还的必要经费。
- ◇ 神户地判 2013 年 12 月 13 日（东亚由美审判长。案件编号等不明）
……判定通过与原 Livedoor 公司进行和解取得的赔偿金是由于粉饰结算导致的股票下跌部分的补偿，属于非征税所得。

- ◆ 第 106 页 关于**违法获利及违法支出**

- ◇ 福冈高判 2011 年 9 月 8 日讼月 58 卷 6 号第 2471 页
……判定违反《出资法》第 5 条的放贷方因不能向客户要求返还贷款本金而导致的损失不属于《所得税法》第 51 条第 2 款规定的坏账损失的案例（判定所税令第 141 条第 3 项也不属于。考虑到与所税第 152 条、所

税令第 274 条的平衡，判例认为一旦计入所得的部分即属于“经济成果”，所以无法计入所得的本金部分不构成税令第 141 条第 3 项。))。

- ◇ 带广神经外科医院案：东京高判 2011 年 10 月 6 日 2011 年（行 KO）26 号

……针对个人医院获得的不正当诊疗报酬，依据《健康保险法》、《国民健康保险法》、《护理保险法》产生返还债务，并进一步征收加算金的案例。在返还债务的成立（但未付）的时点，不承认必要经费算入（加算金的必要经费算入也不认可）。

- ◇ 东京地判 2013 年 10 月 30 日 2012（行 WU）212 号

……接受了违反《利息限制法》的利息及延迟损害金的法人破产时，就超额支付金的返还请求权相关的债权明确作为破产债权的案例。提出了对于之前算入收益金的违反《利息限制法》的利息及延迟损害金应予更正的请求，但被驳回。

◆ 第 109 页 关于**杂损扣除**

- ◇ 最决 2013 年 1 月 22 日 2012（行 HI）56 号

……除去石棉的费用不属于杂损扣除的对象。

◆ 第 124 页 关于**分红所得**

- ◇ 大阪高判 2012 年 2 月 16 日 58 卷 11 号第 3876 页

……债务免除收益属于拟制分红。

◆ 第 125 页 关于**转让所得**

- ◇ 东京高判 2011 年 9 月 21 日 58 卷 6 号第 2513 页

……为了《家事审判法》第 15 条之 4 的兑现所作的拍卖而使未分割遗产被售卖从而获得转让所得的，对于没有具体的继承份额且未取得变卖价款的继承人，也应根据法定继承份额确定其归属部分。

- ◇ 大阪高判 2012 年 4 月 26 日 2011 年（行 KO）152 号

……判定：发明专利相关的《专利法》第 35 条第 3 款的“相当的对价”不是转让所得（因为是权利继承后的支付）而是杂项所得（就是否属于工资所得几乎没有触及）。

◆ 第 130 页 关于**取得费用**

- ◇ 东京高判 2011 年 4 月 14 日 2010 年（行 KO）190 号

……判定“由于遗产分割不属于取得资产的行为，所以其附带的费用不能作为取得资产的附带费用”，否定了与遗产分割相关的律师费用算入取得费用的做法。

- ◇ 东京高判 2012 年 6 月 27 日 2012（行 KO）43 号

……判定：高尔夫会员相关的寄存金会员即使转变为股东会员，因为不属于租特法第 37 条之 10 第 2 款、租特令第 25 条之 8 第 2 款的“股票”，所以应成为分离征税的对象；另外，对于取得费用，应以当初汇款金额

（减去转换时退款的金额）为前提，而不以转换时的时价为前提。

◆ 第 136 页 关于**不动产所得**

- ◇ 东京高判 2012 年 7 月 19 日 2010（行 KO）403 号
……与飞机租赁相关的隐名合伙成员的所得不属于不动产所得，而属于杂项所得。同时驳回了违反 2005 年 12 月 26 日修改前的所基通 36、37 共-21 相关的诚信原则的主张。

◆ 第 142 页 关于**退职所得**

- ◇ 京都地判 2011 年 4 月 14 日税资 261 号顺号 11669
……专修学校的理事长自学院长等职位退职时支付的金钱属于退职所得。
- ◇ 东京地判 2012 年 7 月 24 日 2011（行 WU）458 号
……美国母公司的日本子公司的员工接受了与母公司的股票相关的权利，即使是退职后该权利得以确定的，也不属于退职所得（作为问题涉及的限制性股票（restricted share）的条件，并未要求以退职为要件），而属于工资所得。

◆ 第 144 页 关于**偶然所得、杂项所得**

- ◇ 东京高判 2011 年 6 月 29 日 2010 年（行 KO）356 号
……与《民法》上的合伙被赋予的新股预约权的行使相关的经济利益，因为具有作为该合伙提供服务的对价的性质，所以属于杂项所得（因为是新股预约权的行使的对价，所以不属于偶然所得）。
- ◇ 反向 half-tax-plan 案：最判 2012 年 1 月 13 日民集 66 卷 1 号第 1 页以及最判 2012 年 1 月 16 日 2011 年（行 HI）104 号
……是关于公司支付了保险费的养老保险合同所产生的满期保险金由该公司的代表接受的案例。与满期保险金相关的该等代表的偶然所得的金额计算上，上述保险费中在该公司作为保险费被计入亏损金的部分不属于所税第 34 条第 2 款的“为获得该收入而支出的金额”。
- ◇ 横滨地判 2013 年 7 月 3 日 2012（行 WU）36 号
……判定与 FX 交易相关的所得不是营业所得而属于杂项所得，从而否定了损益通算。
- ◇ 大阪地判 2013 年 5 月 23 日 2011（WA）625 号
……不中的赛马券购买费用的扣除（所税第 34 条第 2 款）作为例外予以认可。

◆ 第 144 页 关于**年金支付人身保险金双重征税案的影响范围**

- ◇ 东京地判 2013 年 7 月 26 日 2012（行 WU）354 号
……到继承时的资产升值收益根据所税第 60 条征税，不构成继承税与所得税的双重征税。

第五章 法人所得征税——法人税与地方税

在以“为强化位于日本的企业竞争力以及促进外资企业的选址，将法人实效率率下调至主要国家同等水平”为目标的“新成长战略”（2010年6月18日内阁决议决定）确立的方针之下，根据2011年12月修改，实施了法人税率的下调。另外，同时通过征税基数的扩大得以确保财源（根据《为实施从东日本大震灾中重建的策略而确保必要财源的特别措施法》，对于自2012年4月1日起至2015年3月31日为止的期间中开始的营业年度，征收就各营业年度所得金额征收的法人税金额乘以10%的税率算出的重建特别法人税，但2014年税制修改决定，该征税期间将提前1年终止）。

第一节 作为分配主体的法人

◆ 税率（第163页）

首先，对于①普通法人、②一般社团法人等、或③非法人社团等所适用的税率从30%下调至25.5%（参见第66条第1款）。另外，对普通法人中，资本金或出资金的金额为1亿日元以下者、或没有资本或出资者、一般社团法人等或者非法人社团等，就各营业年度所得金额中，年额在800万日元以下的部分适用的减免税率在《法人税法》上也从22%下调至19%（第66条第2款），并且《租税特别措施法》特例（修改前为18%）进一步下调至15%（税特措42之3之2）。

其次，对于公益法人等（上述一般社团法人等除外）或协同合伙等的税率，从22%下调至19%（第66条第3款。所得金额中，就年额在800万日元以下的部分所适用的特例，如上所述下调至15%（税特措42之3之2））。

为此，第162页图表5-2替换为下表。

	法税令第5条第1项 所规定的营业		其他营业
公共法人	(免税)		
公益法人等	19%		(非征税)
(一般社团法人等)	25.5%	公益目的营业	
非法人社团等	25.5%		
普通法人	25.5%		

第二节 法人所得计算

◆ 征税基数的扩大

(1) 折旧方法（第189-191页）

关于折旧资产的折旧限额的计算上可以选择的折旧方法，规定2012年4月1日之后取得的折旧资产的定率法（即250%定率法）的折旧率为相当于定额法的折旧率的200%的比率（法税令第48条之2第1款第2项RO）。

(2) 坏账准备金 (第 195-196 页)

可将坏账准备金的结转额算入税前损失的法人限定为中小企业法人以及银行、保险公司等 (法税第 52 条第 1 款第 1 项、第 2 项)。但政令规定为拥有一定的金融债权的法人 (法税令第 96 条第 5 款), 对于政令规定的金钱债权 (法税令第 96 条第 9 款), (法税第 52 条第 1 款第 3 项) 允许坏账准备金结转额算入税前损失。

(3) 亏损额结转扣除 (第 202-203 页)

中小企业法人之外的法人将蓝色亏损额及灾害损失额算入税前损失 (扣除) 时, 被限制只能扣除相当于亏损额扣除前的所得额的 80% 的金额 (法税第 57 条第 1 款、第 58 条第 1 款)。

另, 蓝色亏损额及灾害损失额的结转期限延长至 9 年 (法税第 57 条第 1 款、第 58 条第 1 款)。

第四节 企业重组、企业整合

◆ 法人税税率的修改 (第 230 页)

根据 2011 年 12 月的税制修改, 2012 年 4 月 1 日以后开始实施的、对营业年度所得征收的法人税税率从 30% 下调至 25.5% (法税第 66 条第 1 款) (资本金或出资金额为 1 亿日元以下的普通法人, 其所得当中, 就年额在 800 万日元以下的部分所征收的税率从 22% 下调至 19% (该条第 2 款), 且根据《租税特别措施法》, 至 2015 年 3 月 31 日的期间将进一步下调至 15% (租特第 42 条之 3 之 2))。同时, 在合并纳税制度下, 就普通法人的各合并营业年度的所得所征收的法人税的税率也同样进行了下调。

随着该修改, 本书第 230 页第 1 段修改如下:

“对于合并母公司这一普通法人的合并法人税额, 在依上述方法计算得出的合并所得金额上乘以 25.5% 税率算出 (法税第 81 条之 12 第 1 款)。但是合并母公司这一普通法人的资本金或出资金在 1 亿日元以下的, 合并所得金额的年额在 800 万日元以下部分适用 19% 的税率 (但至 2015 年 3 月 31 日之前税率为 15%) (该条第 2 款, 租特第 68 条之 8 第 1 款第 1 项)。”

◆ 结转损失相关的结转扣除期间的延长 (第 221 页往后)

根据 2011 年税制修改, 2008 年 4 月 1 日之后终止的营业年度所产生的亏损金额, 其结转扣除期间从 7 年延长至 9 年。

随着该修改, 本书第 222 页 (六) (a) 第 3 行 “但是～ (法税第 57 条第 2 款)。” 的部分修订如下:

“但是, 企业重组为合格合并时, 如果该合格合并的被合并法人的合格合并

日前 9 年内开始的各营业年度（**前 9 年内营业年度**）（但就 2008 年 3 月 31 日之前终止的营业年度所产生的亏损金，该合格合并前的 7 年内开始的各营业年度。以下同）中发生的损失中，有不作为净损失净转回或结转扣除的对象的损失（**未处理亏损额**）的，在计算合并法人的该合格合并日所属营业年度以后的各营业年度的所得额时，视为**合并法人**的前 9 年内营业年度中发生的损失计入税前损失额（法税第 57 条第 2 款）。”

同样，随着该修改，本书第 229 页倒数第 1、第 2 段修订如下：

“如果合并母公司的各合并营业年度开始日前 9 年内开始的合并营业年度（但 2008 年 3 月 31 日以前终止的合并营业年度，是前 7 年内开始的各合并营业年度。以下同。）中发生合并损失，在计算各合并营业年度的合并所得额时，相当于该合并损失额的金额就算入税前损失额（法税第 81 条之 9 第 1 款）。

但是，对于合并纳税制度适用前的损失额，虽然合并母公司的最初合并母公司营业年度开始日之前 9 年内开始的各营业年度中发生的损失额的结转扣除予以认可，在合并子公司的独立纳税制度下发生的结转损失，从防止合并纳税制度被用于税收规避行为的角度来看，原则上，限制放入合并纳税集团（法税第 81 条之 9 第 1 款）。但是作为例外，如果政策判断上认为税收规避的风险比较小的时候，关于特定合并子公司（指伴随合并纳税集团的开始或加入该集团的时价评估对象之外的公司），独立纳税制度下产生的结转损失可以放入合并纳税集团（法税第 81 条之 9 第 2 款、第 61 条之 11 第 1 款各项以及第 61 条之 12 第 1 款各项），可以以该公司的个别所得额为限度算入税前损失额（法税第 81 条之 9 第 1 款第 1 项 YI、第 2 款第 1 项、第 3 款第 1 项）。”

第六章 消费税

（1）发行后的判例

◆ 第 246 页 （二）非征税交易 项下末尾增加：

另外，因为与宗教法人收到的墓石等对价相当的金额属于资产转让等，同时庙宇等的管理费等属于提供服务的对价，所以存在认定两者都属于消费税征税标准的判决（东京地裁 2012 年 1 月 24 日、判 TA1384 号第 139 页）。

（2）发行后的法规修改

◆ 第 250 页 （三）税率 项下末尾增加：

2012 年 8 月通过并制定了《为进行确保社会保障的安定财源等的税制基本改革的消费税法部分修改等的法律》（以下称“基本改革法”）。本法律的主要内容是：为同时达成社会保障的安定财源以及财政健全化的目标，修改《消费税法》，明确消费税的用途的同时，于 2014 年 4 月及 2015 年 10 月分两个阶段提高消费税税率。

关于税率，首先 2014 年 4 月，消费税税率由现行的 4%（含地方税的税率为 5%）提高至 6.3%（含地方税的税率为 8%）。然后，2015 年 10 月 1 日，税率再由 6.3%（含地方税的税率为 8%）提高至 7.8%（含地方税的税率为 10%）【参见表 1】。

关于消费税的社会保障财源化问题，消费税的税收除了根据《地方交付税法》的规定之外，每年度，将用于充抵作为制度确立的年金、医疗及护理的社会保障给付以及应对少子化问题的政策所需的经费（消税第 1 条第 2 款[2014 年 4 月 1 日实施]）。

【表 1：消费税税率阶段性上调】

	现行	2014 年 4 月 1 日以后	2015 年 10 月 1 日以后
税率	5%	8%	10%
消费税（国家）	4%	6.3%	7.8%
地方消费税	1% （消费税税额的 100 分之 25）	1.7% （消费税税额的 63 分之 17）	2.2% （消费税税额的 78 分之 22）

（出处：根据《2013 年版修改税法大全》第 975 页（大藏财务协会 2013 年）部分修改）

第七章 资产税

关于**第一节继承税、赠与税**，2013 年税制修改进行了下列法规修订。这些修订大部分于 2015 年适用。以下是改正后的条文。

◆ 第 265 页 二、继承税、赠与税的纳税义务人

在日本国内无住所且国籍也不是日本国籍的个人，从在日本国内有住所者继承或赠与取得的国外财产追加成为继承税或赠与税的征税对象（相税第 1 条之 3 第 2 项 RO、第 1 条之 4 第 2 项 RO、第 2 条第 1 款、第 2 条之 2 第 1 款）。该修改自 2013 年 4 月 1 日起适用。

◆ 第 267 页 四、继承税的征税标准和税额的计算

继承税基础扣除的金额下调至“3000 万日元+600 万日元× 法定继承人数”。另，自 6 亿日元起继承税的最高税率上调至 55%。

◆ 第 270 页 六、赠与税的征税客体

设立了因教育资金的一次性赠与而产生的赠与税的非征税措施（租特第 70 条之 2 之 2）。为了提供未满 30 岁的受赠人的教育资金，其直系长辈亲属出钱等委托金融机关进行信托，对于使每位受赠人获得的 1500 万日元以下部分的金额不征收赠与税。这一规定被作为自 2013 年 4 月 1 日起至 2015 年 12 月 31 日止的措施。

◆ 第 271 页 七、赠与税的征税标准和税额的计算

赠与税的最高税率自 3000 万日元起上调至 55%。但征税价格在从 1000 万日元至 1500 万日元的这个征税阶段税率却下调了。

另外，20 岁以上者从直系长辈亲属获得赠与的，赠与税税率的构造被放缓（租特第 70 条之 2 之 4）。

◆ 第 271 页 八、继承时精算税制

关于继承时精算征税制度的要件得到放宽，赠与人的年龄要件自 65 岁以上下调至 60 岁以上（相税第 21 条之 9 第 1 款），同时，受赠人里增加了 20 岁以上的孙子（租特第 70 条之 2 之 5）。

◆ 第 275 页 十二、特别措施

（一）小规模用地的负担减轻措施

居住用地的适用面积从 240 平方米扩大至 330 平方米。另外，居住用地的特

例与商业用地的特例的完全并用成为可能。

（二）关于非上市股份等的延期纳税制度

关于确保就业的要件，从“在五年期间每年确保达到 80%以上”修改为“在五年期间确保平均达到 80%以上”等，适用条件得以放宽。另外，废止了经济产业大臣的事先确认制度，进行了手续的简化。

◆ 第 285 页 第一节 国际双重征税为何会产生

2014 年税制修改时（借用《税制修改大纲》的表述）进行了“国际征税原则调整”（从综合主义变为归属主义）。其中重要的是：第一，导入“归属主义”（在教学上过去一直被称作“归属所得主义”）的观点；第二，扩大总部与分支机构间“交易”的认识范围。

在此说明一下上述第一点（关于第一点的具体修改内容以及第二点参见《税制修改大纲》等财务省税制修改网页刊载的信息）。

正如本书第 288 页介绍的，在日本以来源地国的资格行使征税管辖权的方针是国民待遇（这与其它大多国家一样的）。该方针是指，对在日本国内进行一定规模以上活动（=拥有常设机构（PE））的非居民、外国法人（以下为方便统称为“外国法人”）征税，适用与居民、本国法人同等的标准。根据该方针，例如对拥有 1 项 PE 的外国法人，需要将其所有日本国内来源的所得按照等同于国内法人的征税所得算定方法（综合征税）算出的所得作为征税对象（即全所得主义，第 311 页）。这样的征税对象及征税方法过去曾对外国法人比较有利。因为传统上，对利息、分红、许可费等（以下合称“投资所得”）总额为基准的源泉征税要比以净额为基准的综合征税重。

但是，以美国为首的世界各国相对于通过源泉征税来确保税收目前更重视从国外吸引投资，所以对于外国法人的投资所得的征税通过税收协定及国内法予以减免（第 289 页）。例如，美国 70 年代一直默认形式上通过荷属安地列斯群岛的对内投资中产生的利息所得税规避方法，于 1984 年国内法废止了对（被定义为“证券组合投资”的）一定对内所得获得的利息所得的征税。传统上被从重征税的投资所得被相对从轻征税、甚至不征税，这至少是近 30 年的世界趋势。由于目的是为了吸引外国投资，所以减轻征税带来的优惠只针对外国法人，并不涉及本国法人。减轻对投资所得的征税是以外国法人为对象的政策导向型税制。

对于投资所得的源泉征税与对于综合征税对象的所得的征税相比相对较轻，因此产生了以下后果。如果在日本国内有 PE 的外国法人除了通过 PE 开展活动之外还另行向日本国内进行投资的话，其向日本国内的投资可以享受与国内法人同等的待遇（国民待遇），但与在日本国内没有 PE 的外国法人向日本国内投资时比，由于其最终属于综合征税，所以往往要承受更重的税收负担。换言之，在采用全世界所得主义的日本过去的国内法架构下，即使为了促进对内投资而对投资所得减税，该优惠只能被在日本国内没有 PE 的外国法人享受，而对于在日本国内有 PE 的外国法人则不能享受。

2014 年税制修改正是为了改善解决上面这种问题的。该修改内容是：成为外国法人综合征税的征税对象（不是所有的来源于国内的所得）限定为归属于 PE

的所得（归属所得主义）。对于除此之外的其余所得的总额采取源泉征收，从而完成征税。通过这一修改，在日本国内有 PE 的外国法人通过 PE 活动之外其他途径向日本国内进行投资的，对该投资取得的所得征税与对在日本国内没有 PE 的外国法人进行投资取得的所得的征税相等了。这样一来，导入以外国法人为对象的促进对内投资税制，就可以使其优惠不仅适用于日本国内没有 PE 的外国法人，还适用于在日本国内有 PE 的外国法人。

特别需要强调的是，“国际征税原则调整”这一《税制修改大纲》的表述稍微有点夸张，其实有关国际征税的原则根本没有任何改变。即，即便根据此次修改，试图中立对待以法人资格为基准的国内法人与外国法人这一来源地国征税的基本方针（第 288 页）并没有变化。修改后新法并没有将 PE（或称“营业”。第 294-296 页）视为独立法人主体。另外，PE 与其总部之间“交易”的拟制，只不过是為了区分综合征税对象的所得与源泉征税对象的所得的一种方法而已（对此参见浏览《Jurist》1423 号）。

◆ 第 355 页 第八章第四节最后（“四、资本弱化税制”之后）插入以下内容：

五、过多支付利息税制

（一）过多支付利息税制的目的

计算企业所得时，作为负债对价所支付的利息计入税前损失。为此，全球跨国企业集团通过任意设定各个企业的借款，就可以将对企业集团整体的收益费用的影响控制在最低限度，同时，通过计入过多支付利息将所得从高税率国的企业转移到低税率国的企业，从而达到企业集团整体节税的目的。

针对上述通过过多支付利息节税的问题，通过转让定价税制、资本弱化税制，在一定程度上得以解决。即法人由于以过多利息进行借款从而需要向国外关联方支付过多利息时，如果适用转让定价税制，则法人不能将超过独立企业间定价所支付的利息部分算入税前损失。同时，法人由于相对于资本来讲负担着过大的负债而向国外关联方支付过多利息时，如果适用资本弱化税制，该法人对于超过法定的资本负债比率的负债所对应的支付利息不能算入税前损失。但是，如果法人在借款的同时增资，且根据独立法人原则支付适当水准的利息时，其支付利息的金额无论同其所得金额相比有多大，转让定价税制与资本弱化税制都对其束手无策。

2012 年税制修改中引入的过多支付利息税制正是以阻止法人通过支付过多利息（同利息支付前的所得金额相比相当大）的手法侵蚀日本税源的行为为目的的。

（二）过多支付利息税制的概要

法人在其营业年度中若“关联方支付利息等净额”超过“调整所得金额”的

50%，则该营业年度的“关联方支付利息等净额”的合计金额中，该超过部分的金额在计算该营业年度的所得金额时，不能计入税前损失（租特第 66 条之 5 之 2 第 1 款）。

“关联方支付利息等净额”是指，法人的营业年度的“关联方支付利息等净额”的合计金额扣除该营业年度的“扣除对象接受利息等合计金额”之后的余额（租特第 66 条之 5 之 2 第 1 款）。也就是说，与所得金额相比对的利息的金额是支付利息的金额减去接受利息的金额之后的纯利息额。

根据本制度不算入税前损失的金额，在下一个营业年度之后的 7 年内结转，以当年营业年度的“调整所得金额”的 50%中扣除“关联方支付利息等净额”后的余额为限，允许计入税前损失（租特第 66 条之 5 之 3 第 1 款）。

（三）关联方支付利息等的金额

“关联方支付利息等金额”是法人对于“关联方等”的“支付利息等”的金额，其并不属于（作为与一定的债券回购交易等有关的、政令中规定的支付利息等金额也不属于“关联方支付利息等金额”。租特第 66 条之 5 之 2 第 2 款、租特令第 39 条之 13 之 2 第 5 款。）该“关联方等”的征税对象所得（根据该关联方等是个人或法人，分别在政令中加以规定的、作为应成为该“关联方等”的所得税或法人税的征税标准的所得）。“关联方等”包括：直接或间接持股比例在 50%以上的母公司、子公司或控股股东；同一公司拥有 50%以上持股比例的兄弟公司；处于实际控制或被实际控制关系的当事方等，与该法人之间具有特殊关系者以及其他提供一定资金者等（租特第 65 条之 5 之 2 第 2 款、租特令第 39 条之 13 之 2 第 8 款至第 13 款。另外，“关联方等”不限于非居民、外国法人，也包括居民、国内法人。对居民、国内法人支付利息等一般属于该居民、国内法人的征税对象，所以就不再属于“关联方支付利息等金额”了。）。“支付利息等”包括：支付利息、应付票据的贴现费、因接受租赁资产的交付而应缴对价金额当中所包含的利息额、金钱之债相关的债务人的偿还差损及其它经济性质类似于支付利息的款项，另外也包括支付给关联方的债务保证金等一定的费用、损失（租特第 65 条之 5 之 2 第 2 款、租特令第 39 条之 13 之 2 第 2 款及第 3 款）。

（四）扣除对象接受利息等合计金额

“扣除对象接受利息等合计金额”为下面公式算出的金额（租特第 65 条之 5 之 2 第 3 款、租特令第 39 条之 13 之 2 第 16 款）。

$$\text{扣除对象接受利息等合计金额} = \text{“接受利息等”金额} \times \frac{\text{“关联方支付利息等金额”的合计金额}}{\text{“支付利息等”的合计金额}}$$

“接受利息等”包括：接受支付的利息、接受支付的票据贴现费、因租赁资

产的交付而应收对价金额当中所包含的利息额、偿还有价证券相关的调整差益及其它经济性质类似于接受支付利息的款项（租特第 65 条之 5 之 2 第 3 款、租特令第 39 条之 13 之 2 第 15 款）。上述公式中的“接受利息等”的金额中含有从国内关联方等（“国内关联方等”指该法人的“关联方等”中的居民、国内法人、国内有分支机构 PE 的非居民及外国法人。租特令第 39 条之 13 之 2 第 16 款）获得的“接受利息等”的情况下，计算“扣除对象接受利息等合计金额”时，只能将（i）从国内关联方等接受的“接受利息等”的金额与（ii）其国内关联方等从非国内关联方等接受的“接受利息等”的金额这两者中较少的金额计入“接受利息等”的金额。这是为了防止：作为过多支付利息税制适用对象的法人，通过向国内关联方等贷款并收取利息的方式，减少关联方支付利息等净额，同时降低国内关联方等的征税所得这种企业集团内部交易来规避本制度适用的行为。

（五）调整所得金额

“调整所得金额”是指成为该营业年度支付给关联方的支付利息净额是否过多的判定基础的所得金额。法规的规定非常具有技术性，其根本的想法是利息支付前的所得金额，即以在法人的征税所得上加算“关联方支付利息等净额”后得到的结果为基础，在不适用：接受分红等不计入利益金额的金额、结转亏损金额的当期扣除额、捐款计入税前损失的限制等现有税法上的特例的情况下，计算所得金额。不过，为了使积极进行设备投资的企业在适用过多支付利息税制时不受到不利影响，从政策的角度看，在计算调整所得金额时，规定应加算折旧费，且对于价值显著下降的资产的评估及坏账损失，如果超过了正常的市场或景气变动带来的损失而达到了异常水平时，则规定了强制其计入损失的特殊措施，即在计算调整所得金额时进行特别加算（租特第 66 条之 5 之 2 第 1 款、租特令第 39 条之 13 之 2 第 1 款）。

（六）适用例外、与资本弱化税制的关系

①法人营业年度的“关联方支付利息等净额”在 1000 万日元以下时，或者②法人营业年度的“关联方支付利息等金额”的合计金额在该营业年度的“支付利息等”金额（对在合并完全控制关系下的合并法人的“支付利息等”的金额、对关联方等的“支付利息等”金额，其关联方等征税所得中包含的金额除外）的合计金额的 50%以下的，以履行一定程序及保存文件为条件，不适用因过多支付利息税制而引起的算入税前损失限制（租特第 66 条之 5 之 2 第 2 款）。

以过多支付利息税制与资本弱化税制二者进行不算入税前损失的计算时，适用不算入税前损失金额较大一方的制度（租特第 66 条之 5 之 2 第 7 款、租特第 66 条之 5 第 4 款）。过多支付利息税制与资本弱化税制都是为了防止通过支付利息等计入税前损失而避税的行为，二者是相互补充的关系，如果其中一方的适用要件得以满足，则适用该制度。

（七）其它

过多支付利息税制也适用于外国法人，但是，就关联方支付利息等金额、扣除对象接受利息等合计金额、关联方支付利息等净额及支付利息等的金额仅限于该外国法人在国内开展的营业相关部分；调整所得金额仅限于该外国法人的国内源泉所得相关的部分（租特第 66 条之 5 之 2 第 9 款。另，根据 2014 年税制修改的“国际征税原则调整（从综合主义变为归属主义）”，上述分别改为与该外国法人通过 PE 开展的营业相关的部分。）。

关于合并纳税的法人，也有过多支付利息税制（租特第 68 条之 89 之 2）。合并法人的过多支付利息税制是在比较合并集团整体的关联方支付利息等净额与合并集团整体的合并调整所得金额的基础上，进行过多支付利息的判定以及不计入税前损失金额的计算。