

令和元年度第2四半期決算における税務上の留意事項

デロイト トーマツ税理士法人 税理士 かみもと こうたろう 紙本 好太郎

はじめに

令和元年度税制改正では、デフレ脱却と経済再生を確実なものにするため、研究開発税制の見直しなどの措置が講じられている。国際課税では、「BEPS（税源浸食と利益移転）プロジェクト」への対応として、過大支払利子税制及び移転価格税制の見直し、外国子会社合算税制の見直しなどが行われている。

令和元年度税制改正に関する「所得税法等の一部を改正する法律」は平成31年3月27日に成立し、3月29日に公布されている。

本稿では、令和元年度税制改正のうち、法人の令和元年度第2四半期決算に影響を与える主な事項を中心に、その留意事項を解説する。

法人税一般

1. 試験研究を行った場合の法人税額の特別控除制度の見直し

(1) 改正の概要

試験研究を行った場合の法人税額の特別控除制度は、

平成29年度税制改正において試験研究費の額の増加を促進する観点から、総額型の税額控除割合を試験研究費の増減割合に応じて算出することとされた。令和元年度税制改正では、さらに研究開発の質を向上させ、積極的な研究開発投資を促す観点から、制度の見直しが行われている。

改正による主要な変更点を、下記(2)以降で解説する。

(2) 試験研究費の総額に係る税額控除制度の見直し

試験研究費の総額に係る税額控除制度について、1) 税額控除割合の見直し、2) 研究開発を行うベンチャー企業の控除税額の上限の特例の創設、3) 試験研究費割合が10%を超える場合における税額控除額の上限の特例の見直し、4) その他の改正が行われている。

改正の概要は次の表のとおりであり、変更点については以下1)～4)で解説する（中小企業者等については下記(3)参照）。

1) 税額控除割合の見直し

試験研究費の総額に係る税額控除制度について、税額控除割合が0.3で逡増することとなる税額控除割合カーブの転換点が、増減試験研究費割合8%超（改正前：5

	改正前			改正後		
	増減試験研究費割合	税額控除割合の計算	上限 下限	増減試験研究費割合	税額控除割合の計算	上限 下限
税額控除割合	≤5%	$9\% - (5\% - \text{増減試験研究費割合}) \times 0.1$	下限6%	≤8%	$9.9\% - (8\% - \text{増減試験研究費割合}) \times 0.175$	下限6%
	>5%	$9\% + (\text{増減試験研究費割合} - 5\%) \times 0.3$	上限10% (上限14%)	>8%	$9.9\% + (\text{増減試験研究費割合} - 8\%) \times 0.3$	上限10% (上限14%) (2年延長)
					● 試験研究費割合が10%超の場合、上記で算出した割合×控除割増率を計算	
控除税額の上限	調整前法人税額×25% ● 試験研究費が平均売上金額の10%超の場合、(試験研究費割合-10%)×2(10%を上限)を上乗せ(高水準型と選択適用)			調整前法人税額×25% ● 研究開発を行うベンチャー企業については40% ● 試験研究費が平均売上金額の10%超の場合、(試験研究費割合-10%)×2(10%を上限)を上乗せ(2年延長)		

%超)に見直され、増減試験研究費割合が8%以下である場合における税額控除割合の算式が、 $9.9\% - (8\% - \text{増減試験研究費割合}) \times 0.175$ (改正前： $9\% - (5\% - \text{増減試験研究費割合}) \times 0.1$) に、見直された(措法42の4①一・二)。

また、税額控除割合の上限を14% (原則：10%) とする特例の適用期限が、令和3年3月31日まで2年延長されている(措法42の4③一)。

2) 研究開発を行うベンチャー企業の控除税額の上限の特例の創設

試験研究費の総額に係る税額控除制度の適用を受けようとする法人(適用事業年度終了の日において大法人の100%グループ法人に該当する法人等を除く)が、次の要件を満たす場合には、税額控除額が、調整前法人税額の40% (原則：25%) に引き上げられる(措法42の4②)。

(研究開発を行うベンチャー企業の要件)

- ① 適用年度がその法人の設立の日から同日以後10年を経過する日までの期間内の日を含む事業年度に該当すること
- ② 適用事業年度終了の時に、翌期繰越欠損金額があること

3) 試験研究費割合が10%を超える場合における税額控除額の上限の特例の見直し

平成31年4月1日から令和3年3月31日までの間に開始する各事業年度において、試験研究費割合が10%を超える場合には、試験研究費の総額に係る税額控除制度における税額控除割合は、上記1)により算出した割合に、次の算式による控除割増率を乗じて計算した割合とを合計した割合とされる(措法42の4①・③二)。なお、控除税額の上限は1)と同様14% (原則：10%) となる。

(控除割増率)

$(\text{試験研究費割合} - 10\%) \times 0.5$ (10%を上限)

4) その他

試験研究費の総額に係る税額控除制度における控除税額の上限(調整前法人税額の25%又は40%)に、当期の法人税額に $(\text{試験研究費割合} - 10\%) \times 2$ (10%を上限)を乗じた金額を上乗せする特例の適用期限が、令和3年3月31日まで2年延長されている(措法42の4①・②・③二)。

(3) 中小企業技術基盤強化税制

中小企業者等については、従来から特例が設けられており、その内容が以下のとおり改正されている。変更点については、以下1)～3)において解説する。

	改正前			改正後		
	増減試験研究費割合	税額控除割合の計算	上限 下限	増減試験研究費割合	税額控除割合の計算	上限 下限
税額控除割合	≤5%	12%	—	≤8%	12%	—
	>5%	$12\% + (\text{増減試験研究費割合} - 5\%) \times 0.3$	上限17%	>8%	$12\% + (\text{増減試験研究費割合} - 8\%) \times 0.3$	上限17% (2年延長)
				●試験研究費割合が10%超の場合、上記で算出した割合×控除割増率を計算		
控除税額の上限	当期の法人税額×25%			当期の法人税額×25%		
	●増減試験研究費割合5%超の場合、10%上乗せ(高水準型と選択適用)			●増減試験研究費割合8%超の場合、10%上乗せ(2年延長)		
	●試験研究費が平均売上金額の10%超の場合、 $(\text{試験研究費割合} - 10\%) \times 2$ (10%を上限)を上乗せ(高水準型と選択適用)			●試験研究費が平均売上金額の10%超の場合、 $(\text{試験研究費割合} - 10\%) \times 2$ (10%を上限)を上乗せ(2年延長)		

1) 増減試験研究費割合が5%を超える場合の特例の見直し

上記(1)1)と同様に、税額控除割合が0.3で逡増することとなる税額控除割合カーブの転換点が、増減試験研究費割合8%超(改正前：5%超)に見直された(税額

控除割合の上限：17%)。控除税額の上限の特例と併せて、この特例の適用要件について増減試験研究費割合が8%を超える場合(改正前：5%を超える場合)とされるとともに、その適用期限が、令和3年3月31日まで2年延長されている(措法42の4④・⑤)。

2) 試験研究費割合が10%を超える場合における税額控除額の上限の見直し

上記(2)3)と同様に、試験研究費割合が10%を超える場合に税額控除割合を割り増す措置が講じられている(措法42の4⑥)。

3) その他

上記(2)4)と同様に、控除税額の上限(調整前法人税額の25%)に、当期の法人税額に(試験研究費割合-10%)×2(10%を上限)を乗じた金額を上乗せす

る特例措置(上記1)の適用を受けない場合に限る)の適用期限が、令和3年3月31日まで2年延長されている(措法42の4⑥)。

(4) 特別試験研究費の額に係る税額控除制度の見直し

特別試験研究費に係る税額控除(オープンイノベーション型)について、対象範囲の拡充、税額控除率・控除上限の引き上げ及び運用の明確化が図られている。

項目	改正内容
民間委託研究の追加	<p>次の要件を満たす民間企業間の委託研究費が対象に追加され、税額控除率は20%とされる(下記研究開発型ベンチャー企業への委託研究に該当するものは25%) (措法42の4⑦・⑧、措令27の4⑱、措規20⑳～㉔)</p> <ul style="list-style-type: none"> ●委託に係る委任契約等に基づいて行われる試験研究であり、その業務がその受託者において試験研究に該当するものであること ●次のいずれかを満たすこと ▶委託をする法人(適用法人)が行おうとする試験研究が工業化研究に該当しないものであること ▶委託する試験研究が主として受託者の知的財産権等^(※)を活用して行うものであること <p>(※) 知的財産権等：知的財産権その他これに準ずるもので一定のもの及びこれらを活用した機械その他の減価償却資産。</p> <ul style="list-style-type: none"> ●委託に係る委任契約等において、その委託に係る試験研究が委託法人の工業化研究に該当するものでない旨又は受託者の知的財産権等を利用するものである旨、当該試験研究の成果が委託法人に帰属する旨その他一定の事項が定められていること
研究開発型ベンチャー企業(新事業開拓事業者等)との共同研究・委託研究の追加	<p>新事業開拓事業者等^(※)との共同研究・委託研究に係る税額控除率を25%とする。</p> <p>(※) 新事業開拓事業者等：産業競争力強化法に規定する新事業開拓事業者のうち、発行する株式の全部又は一部が同法に規定する認定特定新事業開拓投資事業組合の組合財産であるものその他これに準ずる者をいう(措令27の14三、措規20㉑)。</p>
特定用途医薬品等に関する試験研究の追加・要件の見直し	<p>国の指定を受けた医薬品等に関する試験研究について、医薬品、医療機器等の品質、有効性及び安全性の確保等に関する法律の改正を前提とし、以下の改正が行われる。</p> <ul style="list-style-type: none"> ●国立研究開発法人医薬基盤・健康・栄養研究所からの助成金の交付を受けて行う特定用途医薬品等^(※)に関する試験研究を追加 ●その助成金の交付を受ける法人の常時使用従業員数が1,000人以下であることとの要件を創設 <p>(※) 特定用途医薬品等：医薬品、医療機器等の品質、有効性及び安全性の確保等に関する法律の特定用途医薬品、特定用途医療機器及び特定用途再生医療等製品のうち、その用途に係る対象者の数が本邦において5万人未満であるものをいう。</p>
控除税額の上限の引き上げ	<p>控除税額の上限が法人税額の10%(一般試験研究費とは別枠、改正前：5%)に引き上げられる(措法42の4⑦)。</p>
対象範囲	<p>特別試験研究費のうち大学等との共同研究に係る費用について、研究開発のプロジェクトマネジメント業務等を担う者(URA)の件費の範囲を明確化する。</p>

(5) 高水準型税額控除制度の廃止

上記(2)(3)の改正に伴い、平均売上金額の10%相当額を超える試験研究費の額に係る税額控除制度(いわゆる高水準型)は、適用期限(平成31年3月31日)をもって廃止された。

(6) 適用関係

上記の改正は、平成31年4月1日以後に開始する事業年度分の法人税について適用する(改正法附則48、改正措令附則16)。

2. 中小企業者関連

(1) 法人税関係の中小企業向けの各租税特別措置等におけるみなし大企業の範囲の見直し

1) 大法人に間接保有される場合のみなし大企業の判定の見直し

改正前の租税特別措置法においては、中小企業向けの一定の特別措置の適用を受けられるのは「中小企業者(措令27の4⑫)」とされており、その定義は次のとおりとされていた。

① 資本金の額若しくは出資金の額が1億円以下の法人のうち、次のみなし大企業以外の法人

【みなし大企業（中小企業者から除外される）】

- その発行済株式等の総数又は総額（以下「発行済株式総数等」）の2分の1以上が同一の大規模法人

(※1) の所有に属している法人

(※1) 大規模法人：資本金の額若しくは出資金の額が1億円を超える法人又は資本等を有しない法人のうち常時使用する従業員の数が1,000人を超える法人をいい、中小企業投資育成株式会社を除く。

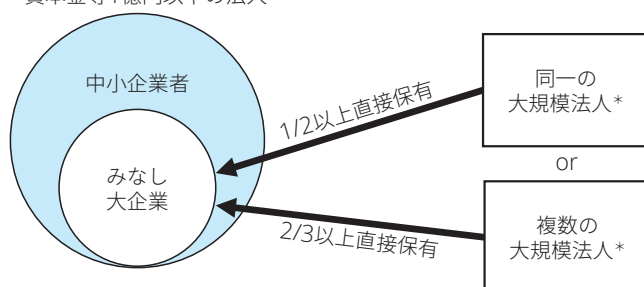
- その発行済株式総数等の3分の2以上が複数の大規模法人の所有に属している法人

② 資本若しくは出資を有しない法人のうち常時使用する従業員の数が1,000人以下の法人

中小企業者から除外される「みなし大企業」について、大規模法人により2分の1以上又は3分の2以上直接保有されている法人に限定されていたため、大規模法人に間接保有される法人等は除外されずに中小企業者に該当していた。

【改正前】

資本金等1億円以下の法人



*大規模法人・・・資本金等1億円超

【改正後】
次の法人を追加

- 大法人の100%子法人
- 100%グループ内の複数の大法人に発行済株式等の全部を保有されている法人

「大法人」・・・資本金等5億円以上

(出資等を有する法人を前提とする)

本改正において以下2点が見直され、大法人の100%グループ内の法人等については、中小企業者から除外されることになった（措法42の4⑦七、42の6①、措令27の4⑫、27の6①）。

- みなし大企業の判定において、大規模法人に次の法人が加えられる。その結果、これらを含めた同一の大規模法人が2分の1以上（複数の大規模法人が3分の2以上）直接保有する法人がみなし大企業になる

▶ 大法人^(※2)との間にその大法人による完全支配関係がある法人

▶ 完全支配関係のある複数の大法人^(※2)に発行済株式等の全部を保有されている法人

(※2) 大法人：資本金の額若しくは出資金の額が5億円以上である法人、相互会社若しくは外国相互会社（常時使用する従業員数が1,000人超のものに限る。）又は受託法人をいう。

- 判定対象となる法人の発行済株式等からその有する自己の株式又は出資が除外される

本改正の結果、例えば、以下のような資本関係のA社について、従来はP社が大規模法人に該当しないためにみなし大企業に該当せず中小企業者に該当していたが、改正後はP社が大規模法人に該当してA社はみなし大企

業に該当し、中小企業者からは除外されることになる。

2) 事業承継ファンドを通じて中小企業基盤整備機構により保有される場合のみなし大企業の判定の見直し

中小企業等経営強化法に規定する認定事業再生投資組合の組合財産である株式を発行した中小企業者について、中小企業投資促進税制、特定中小企業者等が経営改善設備を取得した場合の特別償却又は法人税額の特別控除制度、中小企業経営強化税制、被災代替資産等の特別償却制度及び下記(3)の制度における1)のみなし大企業の判定において、その認定事業再生投資組合に係る組合員の出資をした独立行政法人中小企業基盤整備機構の有する株式については、大規模法人の有する株式又は出資から除外される（措法42の6①、措令27の6①）。

		大規模法人への該当		中小企業者への該当	
		改正前	改正後	改正前	改正後
G社	資本金5億円以上	○	○	—	—
↓100% P社	資本金1億円以下	×	○	×	×
↓60% A社	資本金1億円以下	—	—	○	×

(A社の少数株主に大規模法人は無い前提とする)

3) 適用関係

上記1)の改正は、平成31年4月1日以後に開始する事業年度分の法人税について適用し、上記2)の改正は、平成31年4月1日以後に終了する事業年度分の法人税について適用する(改正法附則49、改正措令附則16、18

①)。

(2) 中小企業等の支援策の適用期限の延長等

以下の中小企業等の支援策について、適用期限の延長及び内容の見直し等が行われている。

中小企業等の支援策	適用期限の延長・見直しの内容等
中小企業者等の法人税の軽減税率の特例	<ul style="list-style-type: none"> ●適用期限2年延長(措法42の3の2①・②) ●適用除外事業者^(※)に該当する法人について、制度の適用を停止(措法42の3の2①) <p>(※) 適用除外事業者: 事業年度開始の日前3年以内に終了した各事業年度の所得の金額の年平均額が15億円を超える法人をいう(措法42の4⑧六の二)。</p>
中小企業投資促進税制	<ul style="list-style-type: none"> ●適用期限2年延長(措法42の6①) ●適用除外事業者に該当する法人について、制度の適用を停止(措法42の6①)
中小企業経営強化税制(中小企業者等が特定経営力向上設備等を取得した場合の特別償却又は税額控除制度)	<ul style="list-style-type: none"> ●特定経営力向上設備等の範囲の明確化及び適正化 ●適用期限2年延長(措法42の12の4①) ●適用除外事業者に該当する法人について、制度の適用を停止(措法42の12の4①)
商業・サービス業・農林水産業活性化税制(特定中小企業者等が経営改善設備を取得した場合の特別償却又は税額控除制度)	<ul style="list-style-type: none"> ●経営改善設備の投資計画の実施を含む経営改善により売上高又は営業利益の伸び率が年2%以上となる見込みであることについて、認定経営革新等支援機関等の確認を受けることを適用要件に追加(措法42の12の3①、措規20の8②) ●適用期限2年延長(措法42の12の3①) ●適用除外事業者に該当する法人について、制度の適用を停止(措法42の12の3①)
地域未来投資促進税制(地域経済牽引事業の促進区域内において特定事業用機械等を取得した場合の特別償却又は税額控除制度)	<ul style="list-style-type: none"> ●承認地域経済牽引事業について、主務大臣の確認を受ける事業年度の前事業年度の付加価値額がその確認を受ける事業年度の前々事業年度の付加価値額より8%以上増加していることと要件を満たす場合には、その承認地域経済牽引事業の用に供した機械装置及び器具備品について、特別償却率が50%(改正前:40%)に、税額控除率が5%(改正前:4%)に、それぞれ引き上げられる(措法42の11の2①・②、措令27の11の2①・②) ●承認地域経済牽引事業の実施場所が平成29年7月31日以前に発生した特定非常災害により生産活動の基盤に著しい被害を受けた地区である場合において、その計画承認日が特定非常災害発生日から5年(改正前:3年)を経過していないときは、その承認地域経済牽引事業の主務大臣の確認要件のうち先進性に係る要件を満たすものとされる ●適用投資額の上限が80億円(改正前:100億円)に引き下げられる(措法42の11の2①) ●適用期限2年延長(措法42の11の2①・②)

(3) 中小企業が行った防災・減災設備への投資についての特別償却制度の創設

青色申告書を提出する中小企業者（適用除外事業者に該当するものを除く）のうち中小企業等経営強化法の事業継続力強化計画又は連携事業継続力強化計画の認定を受けたものが、同法の改正法の施行の日から令和3年3月31日までの間に、その認定に係る事業継続力強化計画又は連携事業継続力強化計画に係る特定事業継続力強化設備等^(※)の取得等をして、その事業の用に供した場合には、その取得価額の20%の特別償却ができることとされた（措法44の2）。

(※) 特定事業継続力強化設備等：中小企業等経営強化法の事業継続力強化設備等として認定事業継続力強化計画又は認定連携事業継続力強化計画に記載された機械装置、器具備品及び建物附属設備のうち、取得価額が次の金額以上のものをいう（措令28の5）。

- 機械及び装置：100万円以上（一台又は一基）
- 器具及び備品：30万円以上（一台又は一基）
- 建物附属設備：60万円以上（一の建物附属設備）

3. その他

(1) 仮想通貨の取扱い

1) 仮想通貨の評価方法

- 法人が事業年度末に有する仮想通貨のうち、活発な市場が存在する仮想通貨については、時価評価により評価損益を計上することとされた（法法61②・③）。
- 法人が事業年度末に有する未決済の仮想通貨の信用取引等については、事業年度末に決済したものとみなして計算した損益相当額を計上することとされた（法法61⑦）。

2) 仮想通貨譲渡の譲渡損益の計上時期

- 法人が仮想通貨の譲渡をした場合の譲渡損益については、その譲渡に係る契約をした日の属する事業年度に計上することとされた（法法61①）。
- 仮想通貨の譲渡に係る原価の額を計算する場合における一単位当たりの帳簿価額の算出方法を移動平均法又は総平均法による原価法とし、法定算出方法を移動平均法による原価法とすることとされた（法令118の6①・⑦）。

3) 適用関係

- これらの改正は、平成31年4月1日以後に終了する事業年度分の法人税について適用する（改正法附則12、改正法令附則10①）。
- なお、平成31年4月1日前に開始し、かつ、同日以後に終了する事業年度について、確定した決算において時価評価損益を經理していない場合には、上記1)の時価評価を適用しないことができる経過措置が設けられた（改正法附則4②、10②、19③）。

(2) 連結納税における加入特例適用・異動届出書等の手続の簡素化

- 法人が連結親法人又は連結親法人となる法人との間に完全支配関係を有することとなり、連結納税への加入時期の特例の適用を受けるための手続について、連結親法人等がその連結親法人等の納税地の所轄税務署長に提出することとされた（法法14②）。

この改正は、平成31年4月1日以後に連結親法人等との間に連結親法人等による完全支配関係を有することとなる場合における書類の提出について適用する（改正法附則15）。

- 連結子法人の本店等所在地に異動があった場合に提出することとされている届出書について、提出すべき法人をその連結子法人（改正前：連結親法人）とし、連結親法人の納税地の所轄税務署長への提出を要しないこととされた（法法20）。

この改正は、平成31年4月1日以後の本店所在地の異動について適用する（改正法附則16）。

(3) 役員給与における業績連動給与の手続に係る要件の見直し

1) 報酬委員会等における決定等の手続の見直し

報酬委員会及び報酬諮問委員会（以下「報酬委員会等」）における決定等の手続について、次の見直しが行われている（法法34①三イ(2)）。

- 報酬委員会等を設置する法人の業務執行役員が報酬委員会等の委員でないこととの要件を除外するとともに、業務執行役員が自己の業績連動給与の決定等に係る決議に参加していないこととの要件が加えられた。
- 報酬委員会等の委員の過半数が独立社外役員であること及び委員である独立社外役員の全てが業績連動給与の決定に賛成していることとの要件が加えられた。

2) 監査役会設置会社・監査等委員会設置会社における手続の見直し

監査役会設置会社における監査役の過半数が適正書面を提出した場合の取締役会の決定及び監査等委員会設置会社における監査等委員の過半数が賛成している場合の取締役会の決定の手続が除外された。

3) 適用関係

上記の改正は、平成31年4月1日以後に支給に係る決議をする給与について適用される。なお、同日から令和2年3月31日までの間に支給に係る決議をする給与については、改正前又は改正後の適正な手続のいずれかにより業績連動給与の損金算入を認める経過措置が設けられた（改正法附則17①・②）。

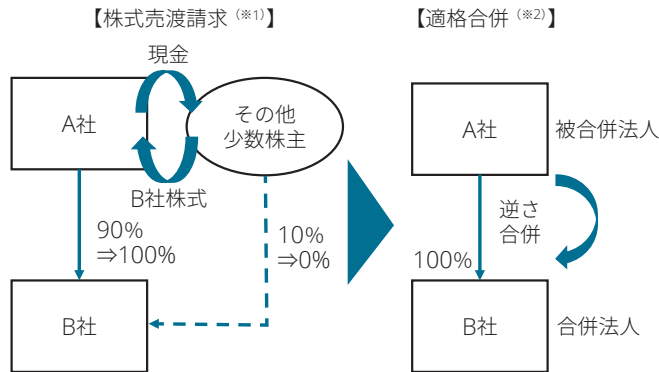
4. 組織再編税制等

令和元年度税制改正では、株式交換等の後に適格合併する場合の当初の株式交換等の適格要件の見直し及び合

併等の対価に関する要件の見直しが行われている。これらの改正は、平成31年4月1日以後に行われる組織再編成に適用される。

(1) 株式交換等の後に適格合併する場合の当初の株式交換等の適格要件の見直し

株式交換等の後に株式交換等完全親法人を被合併法人



(※1) 株式売渡請求とは法22の十六の要件を充足し、株式交換等に該当するものをいう。

(※2) 適格合併とは法22の八の要件を充足する合併をいう。

適格合併の前に行われる株式交換等の適格株式交換等の判定について

【改正前】 支配関係継続要件を満たさない

【改正後】 支配関係継続要件を満たす

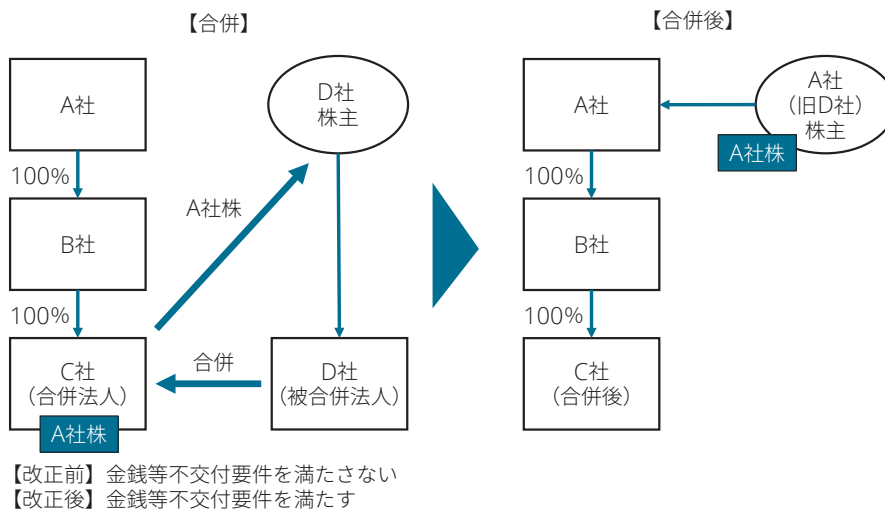
とし、株式交換等完全子法人を合併法人とする適格合併を行うことが見込まれている場合には、その株式交換等に係る適格要件のうち完全支配関係継続要件、支配関係継続要件及び親子関係継続要件について、その適格合併の直前の時までの関係により判定することとされた（法令4の3⑱・⑲・⑳、改正法附則13、改正法令附則2）。

(2) 合併等の対価に関する要件の見直し

1) 合併等の対価に関する要件の見直し

合併、分割及び株式交換に係る適格要件並びに被合併法人等の株主における旧株の譲渡損益の計上を繰り延べる要件のうち、対価に関する要件について、対象となる

合併法人等の親法人の株式に合併法人等の発行済株式の全部を間接的に保有する関係がある法人の株式が追加された（法22の八、十二の十一、十二の十七、61の2、法令4の3、119の7の2、改正法附則20）。



【改正前】 金銭等不交付要件を満たさない

【改正後】 金銭等不交付要件を満たす

2) 合併等の対価が一定の外国法人株式の場合

上記1)の要件の見直しに伴い、企業グループ内の一定の法人間で合併等が行われる場合の適格合併等の該当性を判定するための要件について、合併法人等の発行済株式の全部を間接的に保有する関係がある一定の外国法人

(特定軽課税外国法人等)の株式を対価とする場合には、当該要件を満たさないこととされ、その合併等の時に株主の旧株の譲渡益に対して課税することとされた（措法68の2の3、68の3、改正法附則39、63、64）。

5. 地方税体系の見直し

(1) 法人事業税の税率の引き下げと特別法人事業税の創設

地方法人課税における新たな偏在是正措置を講じるため、法人事業税の所得割・収入割の標準税率が引き下げられ、特別法人事業税が創設された。この改正は、令和

元年10月1日以後開始事業年度から適用される（地法72の24の7①・②・③、地法改正法附則1二、6、特別法人事業税及び特別法人事業贈与税に関する法律、同附則）

法人事業税所得割の税率及び特別法人事業税の税率は次のとおりである。

■外形標準課税適用法人（資本金1億円超の普通法人）

	事業税所得割標準税率		特別法人事業税		改正後合計
	改正前	改正後 A	税率 B	(参考) C=A×B	(参考) A+C
年400万円以下 ^(注)	1.9%	0.4%	260%	1.04%	1.44%
年400万円超800万円以下 ^(注)	2.7%	0.7%	260%	1.82%	2.52%
年800万円超	3.6%	1.0%	260%	2.60%	3.60%

(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、軽減税率の適用はない。

▶資本金1億円超の普通法人の所得割の制限税率は、標準税率の1.7倍（改正前：1.2倍）に引き上げられる（地法72の24の7⑦）

■中小法人（資本金1億円以下の普通法人等）

	事業税所得割標準税率		特別法人事業税		改正後合計
	改正前	改正後 A	税率 B	(参考) C=A×B	(参考) A+C
年400万円以下 ^(注)	5.0%	3.5%	37%	1.295%	4.795%
年400万円超800万円以下 ^(注)	7.3%	5.3%	37%	1.961%	7.261%
年800万円超	9.6%	7.0%	37%	2.590%	9.590%

(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、軽減税率の適用はない。

(2) 特別法人事業税の概要

(1)で述べた特別法人事業税の基本的仕組みは次のとおりである。

項目	基本的仕組み
納税義務者等	法人事業税（所得割又は収入割）の納税義務者に対する国税
課税標準	法人事業税額（標準税率により計算した所得割額又は収入割額）
申告納付等	都道府県に対して、法人事業税と併せて行う
国への払込み	都道府県は納付額を国の交付税及び譲与税配付金特別会計に払い込む
適用	令和元年10月1日以後開始事業年度から適用

国際課税

1. 過大支払利子税制の見直し

関連者等に係る純支払利子等の課税の特例（過大支払

利子税制）について、OECDのBEPS行動4最終報告書における「利子控除制限ルール」に係る勧告を踏まえ、以下の見直しが行われ、令和2年4月1日から施行（本特例の名称も「対象純支払利子等に係る課税の特例」に改正）される。

	改正前	改正後
対象となる支払利子等の範囲	関連者純支払利子等の額	対象純支払利子等の額 (第三者に対する支払利子等の額も含む)
調整所得金額	受取配当等の益金不算入額及び外国子会社配当等の益金不算入額は加算調整する	受取配当等の益金不算入額及び外国子会社配当等の益金不算入額は加算調整しない
損金算入限度額	調整所得金額の50%	調整所得金額の20%
適用免除基準	関連者純支払利子等の額が1,000万円以下	対象純支払利子等の額が2,000万円以下
	関連者支払利子等の額の合計額が総支払利子等の額の50%以下	(単体納税の場合のみ) 国内企業グループ（持株割合50%超）の合算純支払利子等の額が合算調整所得金額の20%以下

(1) 対象となる純支払利子等の額

その事業年度における対象支払利子等の額（支払利子等の額のうち「対象外支払利子等の額」以外の金額）の合計額からこれに対応するものとして計算した受取利子等の額の合計額（以下「控除対象受取利子等合計額」）を控除した残額（以下「対象純支払利子等の額」）が本税制の対象とされる（措法66の5の2①②）。

(2) 対象外支払利子等の額

「対象外支払利子等の額」^(※)とは、日本の税源浸食リスクの程度や通常の経済活動に及ぼす影響を総合勘案して、損金算入制限の対象外とされる一定の利子で、①支払利子等を受ける者の（日本の）課税対象所得に含まれる（日本の課税ベースを浸食しない）支払利子等の額等、及び②非関連者に対して支払われる一定の債券利子等の額をいう。ただし、法人の一定の関連者が一定の非関連者を通じて当該法人に資金を供与したと認められる場合等における当該非関連者に対する支払利子等の額は、実質的に国内で課税されない者への支払利子等と変わることがないことから除かれる（措法66の5の2②三、措令39の13の2）。なお、連結納税においては、上記に掲げる支払利子等の額に加えて、連結法人との間に連結完全支配関係がある他の連結法人に対する支払利子等の額が対象外支払利子等の額とされる（措法68の89の2②三八）。

(※)「対象外支払利子等の額」とは、下記の①及び②に掲げる支払利子等の区分に応じ、それぞれ以下に定める金額とされる。

- ① 下記の②「特定債券利子等」以外の支払利子等
- (a) 支払利子等を受ける者において日本の課税所得に含まれる支払利子等の額（措法66の5の2②三イ、

措令39の13の2⑥）

- (b) 一定の公共法人に対する支払利子等の額（措法66の5の2②三口、措令39の13の2⑦、措規22の10の7②）
- (c) 借入れと貸付けの対応関係が明らかな債券現先取引等に係る支払利子等の額（上記(a)及び(b)の金額は除かれる。）（措法66の5の2②三八、措令39の13の2⑧⑨）

② 特定債券利子等

特定債券利子等（当該法人が発行した債券（その取得をした者が実質的に多数でないものは除かれる）に係る支払利子等で非関連者に対するものをいう）債券ごとに次のいずれかの金額（措法66の5の2三二、措令39の13の2⑩⑬）

- (a) その支払の時に源泉徴収が行われ、又はその特定債券利子等を受ける者において日本の課税所得に含まれる特定債券利子等の額及び一定の公共法人に対する特定債券利子等の額（措法66の5の2三二(1)）
- (b) 次に掲げる債券の区分に応じ、それぞれ次に定める金額（措法66の5の2三二(2)、措令39の13の2⑭）

- 国内で発行された債券 特定債券利子等の額の95%に相当する金額（措令39の13の2⑭一）
- 国外で発行された債券 特定債券利子等の額の25%に相当する金額（措令39の13の2⑭二）

(3) 調整所得金額

調整所得金額に、非課税となる受取配当を加算すべきでないというBEPS行動4最終報告書の勧告を踏まえ、調整所得金額の計算上、受取配当等の益金不算入額（法

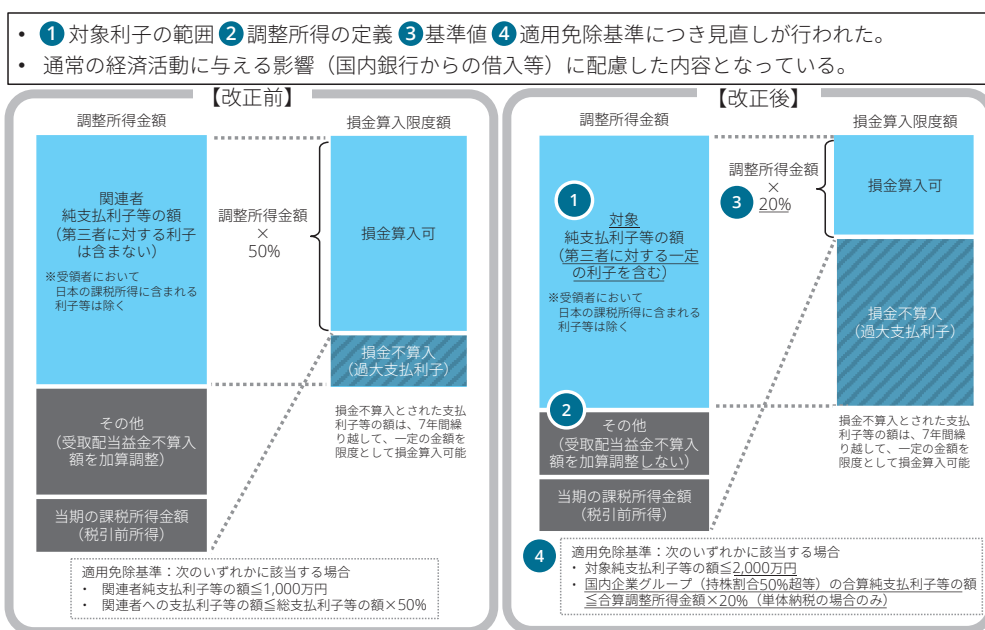
法23)及び外国子会社配当等の益金不算入額(法23の2)は当期の所得金額に加算調整しないこととされる(調整所得金額の縮減)。他方、法人税額から控除する「所得税額の損金不算入額」は、減算調整しないこととされる(調整所得金額の拡張)。また、特定目的会社の支払配当の損金算入の扱いとのバランスを考慮して、匿名組合契約の営業者の調整所得金額の計算について、匿名組合契約等により匿名組合員に分配すべき利益(負担させるべき損失)の額で損金(益金)算入される額は加

算(減算)調整する項目とされる(措令39の13の2①)。

(4) 損金不算入額

その事業年度における対象純支払子等の額が調整所得金額の20%(改正前:50%)を超える場合には、その超える部分の金額に相当する金額は、損金の額に算入しないこととされる(措法66の5の2①)。

(参考) 過大支払子税制の概要図は、以下のとおりである。



(出所) 平成31年1月11日税制調査会財務省説明資料38頁の図及び経済産業省の資料を基に編集

(5) 適用免除基準

下記の①又は②のいずれかに該当する場合には、本税制の適用が免除される。①少額免除(デミニミス基準)の基準額が2,000万円に拡充されるとともに、新たに、②単体納税を前提として、国内企業グループ(内国法人及びその内国法人との間に「特定資本関係」^(※)のある他の内国法人)の合算純支払子等の額が合算調整所得金額の20%以下である場合も適用免除となる。

(※)「特定資本関係」とは、措令39の13の2②③～⑤で定める持株割合50%超の親子関係又は兄弟関係

① その事業年度における対象純支払子等の額が2,000万円以下(改正前:1,000万円以下)である場合(措法66の5の2③一)

② その事業年度における(a)に掲げる金額の(b)に掲げる金額に対する割合が20%以下である場合(措法66の5の2③二、措令39の13の2③～⑦)

(a) 内国法人及び当該内国法人との間に「特定資本関係」のある他の内国法人(※)の対象純支払子等の額の合計額から対象純受取利子等の額(控除対象受取利子等合計額から対象支払子等合計額を控除した残額をいう)の合計額を控除した残額

(b) 内国法人及び当該内国法人との間に「特定資本関係」のある他の内国法人^(※)の調整所得金額の合計額から調整損失金額(調整所得金額の計算において零を下回る金額が算出される場合のその零を下回る金額をいう)の合計額を控除した残額

(※) その事業年度開始の日及び終了の日がそれぞれ当該開始の日の属する当該内国法人の事業年度開始の日及び終了の日であるもの(決算期が同一の場合)に限られる。

なお、改正前制度における適用免除(旧措法66の5の2①)に係る「その事業年度における関係者支払子等の額の合計額が総支払子等の額の50%以下である」旨の要件は廃止される。

(6) 超過利子額の損金算入

① その事業年度における対象純支払子等の額が調整所得金額の20%(改正前:50%)に満たない場合において、法人の各事業年度開始の日前7年以内に開始した事業年度において、本税制の適用により損金不算入とされた金額(以下「超過利子額」)があるときは、その調整所得金額の20%(改正前:50%)に相当す

る金額から対象純支払利子等の額を控除した残額を限度として、当該超過利子額に相当する金額が損金の額に算入される（措法65の5の3①）。

- ② 上記①について、修正申告書又は更正請求書にその適用を受ける金額等を記載した書類の添付がある場合にもその適用を受けることができることとされる等の適用要件の見直しが行われる（措法66の5の3⑧）。

(7) 関連制度の整備

連結法人に係る過大支払利子税制についても、上記(5)②を除き、上記と同様の見直しが行われる（措法68の89の2、68の89の3、措令39の113の2、39の113の3、措規22の75の3）。

(8) 適用関係

上記の改正は、令和2年4月1日以後に開始する事業年度分の法人税について適用される（改正法附則57①）。ただし、上記(6)②の改正は、令和2年4月1日以後に確定申告書等の提出期限が到来する法人税について適用される（改正法附則57②）。なお、連結法人に係る過大支払利子税制の改正は、連結法人の連結親法人事業年度が令和2年4月1日以後に開始する連結事業年度分の法人税について適用される（改正法附則74①）。

2. 移転価格税制の見直し

「BEPSプロジェクト」のもと、OECD移転価格ガイドライン等の改定が実施され、それを受けて移転価格に係る税制改正（以下「本改正」）では、特に無形資産については実務にも影響が大きい重要な改正が行われた。

記載法令等は主要な部分にとどめており、一部筆者が表現を変更している箇所があることをご了承いただきたい。

なお、以下の改正は令和2年4月1日以後に開始する事業年度の法人税について適用される。

(1) 移転価格税制に係る無形資産の定義の明確化

無形資産に関係する一連の改正において、まず無形資産が以下のように定義された（措令39の12⑬）。

「特許権、実用新案権その他の資産（次に掲げる資産以外の資産に限る。）で、これらの資産の譲渡若しくは貸付け（資産に係る権利の設定その他他の者に資産を使用させる一切の行為を含む。）又はこれらに類似する取引が独立の事業者の間で通常の取引条件に従って行われるとした場合にその対価の額が支払われるべきものとする。

- 一 有価証券（二号を除く）
 - 二 現金、預貯金、売掛金、貸付金、有価証券、一定のデリバティブ取引にかかる権利その他の金融資産及びこれらに類するもの」
- 加えて通達において無形資産に含まれる資産として、

以下の例が挙げられているので注意されたい（措通66の4(8)-2）。

- 工業所有権、その他の技術に関する権利、特別の技術による生産方式、著作権、減価償却資産の対象となる一定の無形固定資産
- 顧客リスト及び販売網
- ノウハウ及び営業上の秘密
- 商号及びブランド
- 無形資産の使用許諾又は使用許諾に相当する取引により設定される権利
- 契約上の権利（上記を除く）

(2) DCF法の独立企業間価格の算定方法への追加

1) DCF法とは

次にDCF（Discount Cash Flow）法が、比較対象取引を特定できない無形資産取引等に係る独立企業間価格の算定方法として追加されている（措令39の12⑯六）。

DCF法とは、例えば取引に係る資産から得られる予測キャッシュフロー等を合理的な割引率を用いて割引くことで、その発生時期に応じた割引現在価値を算定し、それを合算することにより価格を求める評価方法である。

2) 最適法の使用との関係

そもそも移転価格税制では国外関連取引の内容及び国外関連取引の当事者が果たす機能その他の事情を勘案して、国外関連取引が独立の事業者の間で通常の取引の条件に従って行われるとした場合に、国外関連取引につき支払われるべき対価の額を算定するための最も適切な方法を選定する必要がある。

DCF法が導入されてもこの最適法ルールに変更はないが、税務当局の執行においてDCF法が用いられることも想定される。それと同時に、これまで使用に際し不確実性が残っていたDCF法の法令上の取扱いが明らかとなり、納税者にとってもDCF法の適用を改めて視野に入れることが可能となった。しかしながら、「移転価格事務運営要領（以下「事務運営指針」）4-3」では、最も適切な方法の候補がDCF法含めて複数ある場合には、DCF法以外の候補である算定方法の中から最も適切な方法を選定することに留意する、と規定しており注意が必要である。

3) DCF法適用上の留意点

DCF法の適用においては予測利益の金額の算定が重要なファクターとなる。そのため例えば独立企業間価格を算定するための前提となる事項については、検証可能で合理的なものである必要があるから以下の点に留意することが肝要である（事務運営指針4-13）。

- 予測利益の金額が信頼性が確保された客観的事実に基づいた事業計画等の情報に基づいていること
- 事業計画の信頼性の検討に当たっては、予測の根拠及

び目的、予測期間の長短並びに予測の基礎となる過去の収益実績との整合性等を勘案すること

- 予測利益の金額の計算において、予測される利益の成長率を加味して計算する場合には、当該事業の将来性や当該事業が属する業種に係る市場の成長率の程度を勘案すること
- 予測期間については、当該無形資産にかかる法的保護期間及び技術的環境の変化の程度を勘案して予測期間を決定すること
- 予測利益の金額については予測される法人税等の実効税率等を基に計算した法人税等による影響額（適用資産について適正な償却方法や償却期間により算出された償却費が法人税等の減少効果とされていること）を勘案して計算すること

なお、予測利益の金額（販売又は購入の時に予測される利益の金額）については、事務運営指針の別冊「移転価格税制適用に当たっての参考事例集（以下「事例集」）において事例（事例9及び事例24）を挙げて解説している。

また、事務運営指針4-13において、DCF法の適用には割引率の合理性が不可欠とされている。貨幣の時間価値に加え、予想利益の金額の計算における当該事業のリスクの反映の程度に応じ、当該リスクに応じた期待収益率や加重平均資本コスト等個々の状況が合理的に反映されていると認められる割引率を用いなければならない。当然ながら適用時に使用した事項については、検証可能である必要がある。なお、事例集 事例1（参考2）(1)ホでは、独立企業間価格を算定するための前提となる事項について、検証可能で合理的な情報を入手することができない場合には、DCF法を適用することができないことに留意する、と規定しているので注意された。

ここでいう「加重平均資本コスト」とは、株主資本コストと有利子負債コストを加重平均することにより求められる資本コストをいう。また「株主資本コスト」とは、株主が法人に求める期待利回りをいい、「有利子負債コスト」とは、法人の借入れ等による資金調達コストをいう（事務運営指針4-13(3)）。

(3) 特定無形資産取引に関する価格調整措置

1) 概要

2018年6月に公表されたOECDの評価困難な無形資産（Hard-To-Value-Intangibles：以下「HTVI」）に関する報告書（BEPS行動8）により、本年度改正でもHTVI（本邦では、「一定の要件を満たす特定無形資産」として議論されている。）に係る譲渡等について、各事業年度において独立企業間価格の算定の基礎となる予測と結果が相違する事実が判明した場合には、税務当局が取引内容及び当事者が果たす機能その他の事情を勘案して、当該特定無形資産国外関連取引に係る最適な移転価格算定方法により算定した金額を独立企業間価格とみなして更正等を行うことができることとされた。ただし当

該取引の対価の支払いを受ける場合は独立企業間価格とみなされる金額が実際の取引の対価の額の120%を超えない場合、また当該取引の対価を支払う場合は独立企業間価格とみなされる金額が実際の取引の対価の額の80%を下回らない場合はこの限りでない（措法66の4⑧⑨、措令39の12⑭⑮⑯⑰）。

「特定無形資産」とは、以下の全てに該当するものをいう（措令39の12⑭）。

- 固有の特性を有し、かつ、高い付加価値を創出するために使用されるもの
- 予測収益等の額を基礎として独立企業間価格を算定するもの
- 独立企業間価格の算定の基礎となる予測が不確実であると認められるもの

また、措法66条の4⑧において「法人が各事業年度において…」とあることから、同10項の判定期間中及び判定期間前においても更正等のリスクがある点には、特にご注意いただきたい。

2) 適用免除要件

法人が特定無形資産国外関連取引について、取引を行った各事業年度において確定申告書（別表17(4)）にその取引に関する事項の記載があり、以下の全てを記載した書類を作成し、又は取得している場合には当該書類を45日以内（同時文書化義務のない取引は60日以内）の税務職員が指定する日までに提示又は提出したときには価格調整措置の適用がない。なお、税務職員は書類の提示又は提出の準備に通常要する日数を勘案して提出期限を定める。

- 特定無形資産国外関連取引に係る独立企業間価格の算定の前提となった事項
- 当該予測と結果が相違する原因となった事由が災害その他これに類するものであり取引時においてその発生を予測することが困難であったこと、又は取引時において当該事由の発生の可能性を適切に勘案して独立企業間価格を算定していたことを証する書類

(注) 適用免除事由のうち「災害その他これに類するもの（措法66の4⑨2）」におけるこれに類するものとは、取引が行われた時においてやむを得ない事由により予測することが明らかに困難であった事由をいう（措通66の4(9)-4）として、以下の事項が例示されている。

- 金融危機等のような経済事情の著しい変化
- 法令の規定又は行政官庁の指導による規制変更等
- 主要な競合他社の倒産の危機に起因した事業における急激な市場占有率の増減等のような市場環境の著しい変化

3) 判定期間日後における適用免除

法人に係る特定無形資産国外関連取引に係る判定期間において、当該無形資産の使用などにより生ずることが予測された利益の額と当該判定期間に当該特定無形資産

の使用等により生じた利益の額とが以下のように著しく相違しない場合には、当該判定期間を経過する日以降において、この価格調整を適用しない。この場合はこの規定の適用があることを明らかにする書類又はその写しを45日以内（同時文書化義務のない取引は60日以内）の税務職員が指定する日までに提示又は提出した場合には価格調整措置の適用がない。なお、税務職員は書類の提示又は提出の準備に通常要する日数を勘案して提出期限を定める（措法66の4⑩・⑪、措令39の12⑱）。

- 当該特定無形資産に係る取引により対価の額の支払いを受ける場合において、判定期間において生じた利益の額が当該取引を行った判定期間において生ずると予測された利益の金額の120%を超えない場合
- 当該特定資産に係る取引により対価の額を支払う場合において、判定期間において生じた利益の額が当該判定期間において生ずると予測された利益の額の80%未満である場合

(注)「判定期間」とは、当該法人と特殊の関係にない者等から受ける特定無形資産の使用等による収入が最初に生じた日を含む事業年度開始の日から5年を経過する日までの期間をいう（措法66の4⑩、措令39の12⑱）。

その他、特定無形資産は「その取引が行われた時において、その独自性から比較対象取引を見出すことが困難なもので、かつ、法人又は国外関連者の事業において重要な価値を有し、所得の源泉となるものかどうかにより判定することに留意する（措通66の4(9)-1）」と記載がある。当該取引の規模によっては、自社グループのマスターファイルの記載との整合にも気を配っておく必要があると考える。

(4) 差異調整方法の整備

差異調整方法の整備として、独立価格基準法以外の比較対象取引の利益率を参照する移転価格算定方法に係る差異調整として、定量的に把握することが困難な差異があるために必要な調整を加えることができないことを条件として、当該差異の影響が軽微であると認められるときは、四分位法に基づく割合の中央値によって差異調整を行うことができるようになった。ただし国外関連取引に係る比較対象取引が存在する場合には、当該比較対象取引を用いるのであって、中央値による調整を行うことはできないことに留意する（措令39の12⑥～⑧、事務運営指針4-4）。つまり、四分位法の中央値を独立企業間価格とするものであるが、国外関連取引の対価が四分位の間にある場合は、その国外関連取引は独立企業間価格で行われたものとなる（事務運営指針4-6）。

(注)「四分位法」とは比較対象取引に係る調整済割合につき、最も小さいものから順次その順位を付し、その順位を付した調整済割合の個数の100分の25に相当する順位の割合の個数から100分の75に相当する順位の割合までの間にある割合を用いる方法（措規22の10③）である。実務において通常用いられている、

いわゆる「Excel方式」や「IRS方式」によって計算できることが事例集 事例1（参考3）5に明記された。

なお、中央値による差異調整については、以下の適用要件を満たす必要がある（事務運営指針4-5）。

- 4以上の比較対象取引の比較可能性が確保されること
- 定量的に把握することが困難な差異を特定すること
- 調整対象差異に定量的に把握することが困難な差異以外の差異が含まれる場合で、その差異が通常の利益率等の算定に影響を及ぼすことが客観的に明らかな時には、必要な調整を行うこと

独立企業間価格の算出についても四分位法が認められることになったことにより、ローカルファイル等においてフルレンジでサポートを行う場合には、その合理性についてより強固な比較可能性を実証することが必要となることが想定される。

一方で、事前確認（APA）においては事例集において詳細な記述があり、基本的に当該改正の影響はないと考えられる。

事前確認を行うに当たって、特定の水準（ポイント）ではなく、利益率等による一定の範囲（四分位レンジ等の一定の範囲）で確認を行うことができる場合がある。この点で、法人が国外関連者から支払を受ける対価の額が独立企業間価格に満たない又は法人が国外関連者に支払う対価の額が独立企業間価格を超える場合に、過去の事業年度の所得金額を決定するため特定のポイントを用いる調査とは取扱いが異なる。なお、事前確認において用いられる利益率等による一定の範囲は、事前確認が将来における国外関連取引から生ずる利益を予測するものであることを考慮して、事案の態様等に応じて設定されることになる。一方、調整済割合により形成されるものは、定量的に把握することが困難な差異がある場合に用いられるものであり、適用される場面が異なることに留意する。また、一定の範囲を設ける場合には、いわゆる四分位法によるレンジのほか、比較対象取引の全てから構成されるレンジの使用が適当と認められる場合もある。

(注) 相互協議を伴わない我が国のみによる事前確認の場合、検証の対象とした法人が国外関連者又は確認申出法人であるかに応じ、それぞれの範囲の上限又は下限のみを用いて確認することとなる（事例集 事例30《解説》3）。

(5) 移転価格税制に関する更正期間等の延長

移転価格税制に係る法人税の更正期間及び更正の請求期間が現行の6年から7年に延長されることとなった。

納税者は移転価格に関する書類を7年分準備・保管する必要がある。

3. 外国子会社合算税制の見直し

(1) 特定外国関係会社の範囲の見直し等

ペーパーカンパニーの範囲から、下記の1) 持株会社である一定の外国関係会社、2) 不動産保有に係る一定の外国関係会社、及び3) 資源開発等プロジェクトに係る一定の外国関係会社が除外される。

1) 持株会社である一定の外国関係会社

① 外国子会社の株式等の保有を主たる事業とする外国関係会社で、下記の要件の両方に該当する場合（措法66の6②ニイ(3)、措令39の14の3⑤・⑥、措規22の11②～④）

- その総資産の帳簿価額の95%超が外国子会社の株式等及び一定の現預金等の資産の帳簿価額であること
- その収入の額の95%超が外国子会社からの剰余金の配当等の額及び一定の預金利子の額であること

(注) 上記の「外国子会社」とは、その外国関係会社の本店所在地国と同一国に所在する外国法人で、当該外国関係会社による持分割合が25%以上等の要件に該当するものをいう。

② 特定子会社の株式等の保有を主たる事業とする外国関係会社で、下記の要件の全てに該当する場合（以下「被管理支配会社」）（措法66の6②ニイ(4)、措令39の14の3⑦・⑧、措規22の11⑤～⑧）

- その本店所在地国と同一国に所在する管理支配会社によってその事業の管理、支配及び運営等が行われていること
- 当該管理支配会社がその本店所在地国において行う事業の遂行上欠くことのできない機能を果たすこと
- その本店所在地国の法令上、その外国関係会社等の所得が外国法人税の課税対象とされていること
- その総資産の帳簿価額の95%超が特定子会社の株式等及び一定の現預金等の資産の帳簿価額であること
- その収入の額の95%超が特定子会社からの剰余金の配当等の額、特定子会社の株式等の一定の譲渡対価の額及び一定の預金利子の額であること 等

(注1) 上記の「特定子会社」とは、管理支配会社の本店所在地国と同一国に所在する部分対象外国関係会社又は管理支配会社に係る他の被管理支配会社をいう。

(注2) 上記の「管理支配会社」とは、経済活動基準を満たす内国法人に係る他の外国関係会社で、その本店所在地国においてその役員又は使用人がその主たる事業を的確に遂行するために通常必要と認められる業務の全てに従事しているものをいう。

上記1) ②には「特定子会社株式等の一定の譲渡対価の額」が含まれているが、1) ①には株式譲渡対価が含まれていないことから、1) ①の要件を充足した持株会社が株式譲渡を行い一時的に多額の譲渡収入が計上され

た事業年度については、ペーパーカンパニー等の該当性に留意する必要があると考えられる。

2) 不動産保有に係る一定の外国関係会社

① その本店所在地国と同一国に所在する一定の不動産又は特定子会社の株式等の保有を主たる事業とする外国関係会社で、上記1) ②の「被管理支配会社」と基本的には類似した一定の要件（資産・収入の判定において不動産に係る金額を用いる等、不動産業に特有の要件を含む）の全てに該当する場合には、ペーパーカンパニーの範囲から除かれる（措法66の6②ニイ(5)、措令39の14の3⑨一、措規22の11⑨～⑫）。

(注1) 上記の「特定子会社」とは、管理支配会社に係る他の被管理支配会社（特定不動産の保有を主たる事業とする一定の外国関係会社）をいう。

(注2) 上記の「管理支配会社」の定義は、上記1) ②（注2）と同じ

② その本店所在地国と同一国に所在する管理支配会社が自ら使用する当該同一国に所在する不動産の保有を主たる事業とする外国関係会社で、上記2) ①と基本的には類似した一定の要件の全てに該当する場合にも、ペーパーカンパニーの範囲から除かれる（措法66の6②ニイ(5)、措令39の14の3⑨二、措規22の11⑬⑭）。

3) 資源開発等プロジェクトに係る一定の外国関係会社

① 特定子会社の株式等の保有、② 非関連者から調達した資金の特定子会社への提供又は③ その外国関係会社の本店所在地国と同一国に所在する一定の不動産の保有のいずれかを主たる事業とする外国関係会社で、上記1) ②と基本的には類似した一定の要件（資産・収入の判定において一定の貸付金・不動産に係る金額を用いる等、「資源開発等プロジェクト」に特有の要件を含む）の全てに該当する場合には、ペーパーカンパニーの範囲から除かれる（措法66の6②ニイ(5)、措令39の14の3⑨三、措規22の11⑮～⑱）。

(注) 上記の「特定子会社」とは、その外国関係会社の本店所在地国と同一国に所在する持分割合10%以上の外国法人で、管理支配会社等が当該同一国において行う資源開発等プロジェクトの遂行上欠くことのできない機能を果たすものをいう。

(2) 外国関係会社とその本店所在地国において連結納税制度を適用している場合及びパススルー事業体を利用している場合における取扱いの明確化

外国において連結納税制度を適用している場合や、LLC等のパススルー事業体（出資者が納税主体となる事業体）を利用している場合の合算課税上の取扱いについて整備が行われ、その取扱いが明確化される。

1) 会社単位の合算課税制度における基準所得金額及び適用対象金額の計算方法に関する措置

現地法令基準を用いて適用対象金額を計算する場合の基準所得金額は、外国関係会社の本店所在地の法人所得税に関する法令の規定から企業集団等所得課税規定を除いた規定を適用して計算した外国関係会社の所得の金額に非課税所得等の金額の調整を加えた金額とされる。また、適用対象金額は、基準所得金額に繰越欠損金額及び納付法人所得税の額に関する調整を加えた金額とされているが、企業集団等所得課税規定に対応して計算規定が整備される（措令39の15②⑤⑥）。

(注) 上記の「企業集団等所得課税規定」とは、①連結納税規定：外国法人の属する企業集団の所得に対して法人所得税を課すこととし、かつ、その企業集団に属する一の外国法人のみがその法人所得に関する納税申告書を提出することとするその外国法人の本店所在地の法令（その本店所在地が無税国又は一定の免税国にある外国法人については、その本店所在地以外の国又は地域の法令）をいう。たとえば、米国の連結納税制度はこれに該当するが、英国のグループ・リリーフ及びドイツのオルガンシャフトは、上記の要件を満たさないため、これに該当しない。また、第三国における連結納税規定として、例えば、無税国であるバミューダを本店所在地とする子会社について、米国税法上、連結納税の対象とするような場合も企業集団等所得課税規定に該当する。②パススルー規定：外国法人の所得をその外国法人の株主等である者の所得として取扱うこととする外国法人の本店所在地の法令の規定をいう。

2) 適用免除基準における租税負担割合の計算方法に関する措置

租税負担割合の計算において、現地法令の規定から企業集団等所得課税規定を除いた規定を適用して計算することとされる（措令39の17の2②）。

3) 二重課税調整に関する措置

内国法人が合算課税の適用を受ける場合の外国税額控除の計算は、当該外国法人税に関する法令の規定から企業集団等所得課税規定を除いた規定を適用して計算した外国関係会社の所得の金額につき外国法人税が課されるものとして計算される外国法人税の額^(注)とされる（措令39の18①②）。

(注) その本店所在地が無税国又は一定の免税国であり、かつ、その本店所在地以外の国において当該本店所在地以外の国の法人と連結して課税を受ける一定の外国関係会社にあつては、当該本店所在地以外の国の法令により計算する。

(3) 保険業に関連する外国子会社合算税制の規定に係る一定の見直し

保険業に特有の一定の規定に関連して、以下の見直し

が行われる。

- ① ペーパーカンパニーの判定における保険委託者特例の要件（措令39の14の3①一二、②③④）
- ② 事実上のキャッシュボックスの範囲（措法66の6②二八(1)(2)）
- ③ 対象外国関係会社に係る非関連者基準の判定方法（措令39の14の3②五〇八）
- ④ 部分合算課税制度における部分適用対象金額の範囲（措令39の17の3①⑧）

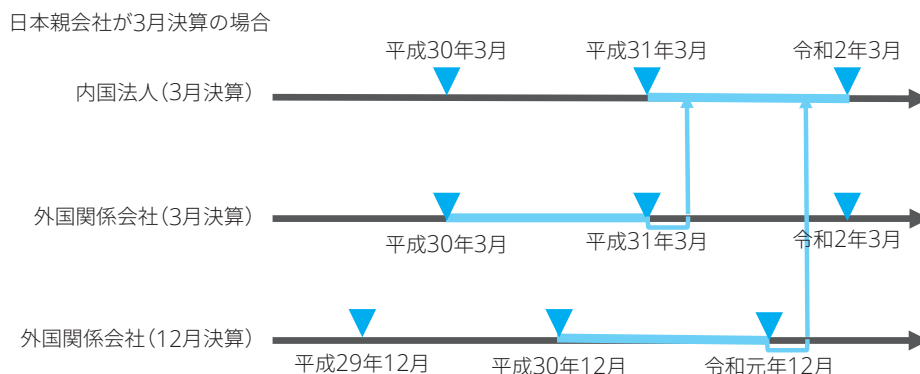
(4) 関連制度の整備

居住者に係る外国子会社合算税制及び特殊関係株主等である内国法人等に係る外国関係法人に係る所得の課税の特例（コーポレートインバージョン対策合算税制）について、上記と同様の見直しが行われる。

(5) 適用関係

- 上記（上記(3)②、(3)④を除く）の改正は、内国法人の平成31年4月1日以後に終了する事業年度の合算課税（外国関係会社の平成30年4月1日以後に開始する事業年度に係るものに限る）について適用される（改正法附則58①、改正措令附則26）。
 - 上記(3)②及び(3)④の改正は、外国関係会社の平成31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（改正法附則58②、改正措令附則12①）。
- 日本の親会社が3月決算の場合の適用時期を図示すると、以下のとおりである。

平成29年度税制改正で導入されたペーパーカンパニーに対する合算課税は外国関係会社の平成30年4月1日以後開始する事業年度から適用することとされており、特に、米国事業展開において米国子会社間での連結納税適用のための持株会社や、倒産隔離等のためのSPC（契約・資産のみを保有するペーパーカンパニー）を利用している場合の合算課税リスクが懸念されていたが、本改正により上記(1)の要件を充足する一定の持株会社・不動産保有会社・資源開発等プロジェクトに係る外国関係会社については合算課税の対象外となると見込まれる。



4. その他

(1) 令和2年に開催される東京オリンピック競技大会又は東京パラリンピック競技大会に参加等をする非居住者及び外国法人に係る課税の特例の創設

- 選手、審判員等の大会関係業務を行う非居住者の報奨金等及び一定の給与等については、所得税を課さないこととされる（措法41の23、措令26の33、措規19の14の2）。
- 大会関連業務を行う外国法人が支払を受ける一定の使用料及び一定の恒久的施設帰属所得については、所得税及び法人税を課さないこととされる（措法67の16の2、措令39の33の3、措規22の19の3の2）。

(2) 台湾との間での金融口座情報の自動的な提供のための報告制度等の整備

- 台湾との間での金融口座情報の自動的な提供のための報告制度等が整備される（所得相互免除法41、41の2、実特法10の5）。
- 国別報告事項の提供制度における子会社方式の適用に係る最終親会社等の居住地区に台湾が加えられる（措令39の12の4①）。

(3) 外国税額控除における控除対象外国法人税の額の範囲等の見直し

現行制度において、日本で所得として認識されない金

額に対して課されるものとして列挙された一定の外国法人税は、二重課税排除という制度趣旨に鑑みて、外国税額控除の対象から除外されているが、内国法人がその株式等を所有する外国法人について現地の税務当局から更正又は決定の処分がされ、その増額された所得の金額に相当する金額が日本の親会社への配当として課される外国法人税の額も外国税額控除の対象にならないこととされた。

すなわち、日本で所得と認識されない金額に対して課されるものとして外国税額控除の対象から除外される外国法人税の額に、内国法人に対する配当等の支払があったものとみなして課される一定の外国法人税の額を加えるほか、所要の措置を講じられる。（法令142の2⑦五、155の27⑤三、改正法令附則12、13）。

(4) 租税条約の実施のための国内法の整備

- 租税条約の適用上、「一方の締約国の居住者」とされる事業体（当該租税条約の相手国等において納税義務者として取り扱われないものに限る）に対する当該租税条約の規定等に基づくわが国の課税の取扱いを明確化するための措置が講じられる（実特法3の2①・⑤・⑦・⑨）。
- 限度税率を定める租税条約の規定の適用がある譲渡収益について、限度税率の適用等により源泉徴収等を行うこととされる（実特法3の2①）。

以上