

Japan Tax Newsletter

平成 31 年度税制改正大綱の概要

デロイトトーマツ税理士法人
2018 年 12 月 21 日号

<Index>			
法人課税	1	研究開発税制の見直し	P. 2
	2	中小事業者関連	P. 4
	3	その他	P. 6
	4	組織再編税制等	P. 7
	5	地方税体系の見直し	P. 8
国際課税	1	過大支払利子税制の見直し	P. 9
	2	移転価格税制の見直し	P. 11
	3	外国子会社合算税制の見直し	P. 12
	4	その他	P. 14
納税環境整備	1	情報照会手続の整備	P. 15

平成 30 年 12 月 14 日、与党より平成 31 年度税制改正大綱(以下「大綱」)が公表され、12 月 21 日に閣議決定された。

平成 31 年 10 月に消費税率の 10%への引上げが予定されており、経済に影響を及ぼさないようにするため、大綱では、住宅ローン控除の拡大及び自動車税等の引下げ等が予定されている。一方、法人課税の分野では、近年の税制改正の重要なテーマの一つである持続的な成長を実現するため、イノベーションを促進するための研究開発税制の見直しが行われると共に、中小企業による投資を支援する措置等が予定されている。国際課税の分野では、BEPS 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が予定されており、また、外国子会社合算税制の見直しも行われる見込みである。

以下、これらのうち、法人課税にとって重要と思われる項目について解説する。

法人課税

1 研究開発税制の見直し

(1) 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、税額控除率の計算及び法人税額に対する控除上限の計算が見直される。従来の高水準型税額控除制度(平均売上金額の 10%を超える試験研究費に係る税額控除制度)については廃止され、総額に係る税額控除の中の税額控除率等の割増制度として統合される。また、一定のベンチャー企業については法人税額に対する控除上限が 40%に引き上げられる。

改正の概要は次の表のとおり(中小法人については 4)参照)であり、①～⑤については下の説明を参照されたい。

		現行			改正案		
		増減試験研究費割合	税額控除率の計算	上限下限	増減試験研究費割合	税額控除率の計算	上限下限
税額控除率	≤5%		$9\% - (5\% - \text{増減試験研究費割合}) \times 0.1$	下限 6%	≤8%①	$9.9\% - (8\% - \text{増減試験研究費割合}) \times 0.175$ ①	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%①	$9.9\% + (\text{増減試験研究費割合} - 8\%) \times 0.3$ ①	上限 10% (上限 14% ※ (2年延長)⑤)
					■ 試験研究費が平均売上金額の 10%超の場合、 <u>上記で算出した割合 × 控除割増率(※)を加算③</u> (※)控除割増率 = (試験研究費割合 - 10%) × 0.5(10%を上限)		
控除税額の上限		当期の法人税額 × 25%			当期の法人税額 × 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)				■ <u>一定のベンチャー企業(※)については 40%②</u> (※)一定のベンチャー企業・設立後 10 年以内の法人のうち当期において翌期繰越欠損金額を有するもの(大法人の子会社等を除く)。 ■ 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※・ <u>2年延長④</u>		

※は平成 30 年度末まで(現行)又は平成 32 年度末(改正案)までの時限措置

1) 試験研究費の総額に係る税額控除制度の見直し

- ① 試験研究費の総額に係る税額控除制度について、税額控除率の計算が見直される。
- ② 研究開発を行う一定のベンチャー企業の控除税額の上限が当期の法人税額の 40%(現行: 25%)に引き上げられる。
- 2) 試験研究費の額が平均売上金額の 10%を超える場合における特例の改組と延長
 - ③ 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率が、上記 1)①により算出した率に、その算出した率 × 控除割増率を加算した率とされる。

④ 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(当期の法人税額の25%又は40%)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(現行と同じ)。

3) 試験研究費の総額に係る税額控除制度の税額控除率の上限の特例の延長

⑤ 試験研究費の総額に係る税額控除制度の税額控除率(1)①、2)③)の上限を14%(原則:10%)とする特例の適用期限が2年延長される。

4) 中小企業技術基盤強化税制

中小企業者等については現行から特例が設けられており、その内容も以下のとおり改正される。⑥・⑦については下の説明を参照されたい。

		現行			改正案		
税額控除率	増減試験研究費割合	税額控除率の計算	上限下限	増減試験研究費割合	税額控除率の計算	上限下限	
		≤5%	12%	—	≤8%⑥	12%⑥	—
	>5%	12%+(増減試験研究費割合-5%)×0.3※ (下線部が時限措置)	上限17%※	>8%⑥	12%+(増減試験研究費割合-8%)×0.3⑥	上限17%※ (2年延長)⑥	
				■ 試験研究費が平均売上金額の10%超の場合、上記で算出した割合×控除増率を加算⑦			
控除税額上限	当期の法人税額×25%			当期の法人税額×25%			
				■ 一定のベンチャー企業については40%②			
	■ 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)※(高水準型と選択)			■ 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④			
	■ 中小法人: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)			■ 中小法人:増減試験研究費割合8%超の場合、10%上乗せ※・2年延長⑥			

※は平成30年度末まで(現行)又は平成32年度末(改正案)までの時限措置

⑥ 増減試験研究費割合が5%を超える場合の特例が増減試験研究費割合が8%を超える場合の特例に見直しされ、その適用期限が2年延長される。

⑦ 上記2)③と同様に、試験研究費の額が平均売上金額の10%を超える場合に税額控除率を割り増す措置がとられる。

(2) 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)については、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はかれる。

項目	改正案
特定の企業間の委託研究費の追加	<p>次の要件を満たす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%)</p> <ul style="list-style-type: none"> ■ 受託者の委託に基づき行う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 ■ 委託に係る委任契約等(契約又は協定で、委任又は準委任の契約その他これに準ずるものに該当するものをいう。)において、その委託して行う試験研究の目的とする成果をその委託に係る委任契約等に基づき委託法人が取得するものとされていること ■ 次のいずれかを満たすこと <ul style="list-style-type: none"> ➢ 委託して行う試験研究が委託法人の基礎研究又は応用研究であること ➢ 委託して行う試験研究が受託者の知的財産権等(※)を利用するものであること <p>(※)知的財産権等:知的財産権、これに準ずるノウハウ(第三者との契約により受託者が権</p>

	<p>利を有することが明らかなものに限る。)その他これらを活用した機械その他の減価償却資産をいう。</p> <p>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その他一定の事項が定められていること</p>
研究開発型ベンチャー企業との共同研究・委託研究の追加	<p>研究開発型ベンチャー企業(※)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>(※)研究開発型ベンチャー企業:産業競争力強化法の新事業開拓事業者でその発行する株式の全部又は一部が同法の認定ベンチャーファンドの組合財産であるものその他これに準ずるものをいう。</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に、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(※)に関する試験研究が追加される ■ 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が設けられる <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	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、現行 5%)に引き上げられる。
対象範囲	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の人件費の適用を明確化する。

2 中小事業者関連

(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

現行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 資本金等の額が 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

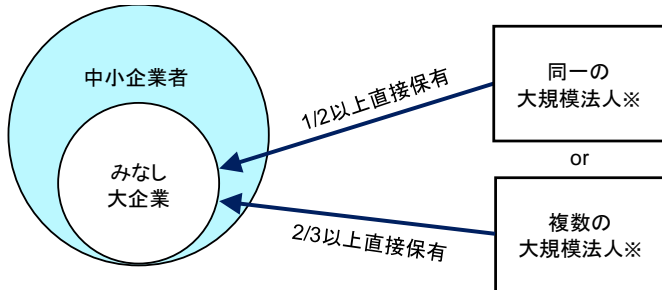
(※1)大規模法人・・・資本金等の額が 1 億円を超える法人又は資本等を有しない法人のうち常時使用する従業員の数が 1,000 人を超える法人をいい、中小企業投資育成株式会社を除く。
- その発行済株式総数等の 3 分の 2 以上が大規模法人の所有に属している法人

- 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

このうち、①において中小企業者から除外される「みなし大企業」が、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について除外されずに中小企業に該当していた。

【現行】

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

【改正案】
次の法人を追加

- 大法人の100%子会社
- 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)

そこで、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、中小企業者等から除外されることになった。

■ ①の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、これらを含めた大規模法人が2分の1以上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)の100%子法人
- 100%グループ内の複数の大法人(※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」とは、資本金の額若しくは出資金の額(以下「資本金等の額」)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。

		大規模法人への該当		中小企業者への該当	
		現行	改正案	現行	改正案
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)

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の事業再編投資計画の認定に係る投資事業有限責任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、その投資事業有限責任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。

(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
中小企業投資促進税制	<ul style="list-style-type: none"> ■ 適用期限 2 年延長
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
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 ■ 適用期限 2 年延長
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の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% (現行: 40%) に、税額控除率が 5% (現行: 4%) に、それぞれ引き上げられる ■ 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 (現行: 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 (現行: 100 億円) に引き下げられる ■ 適用期限 2 年延長

(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

中小企業等経営強化法の改正を前提に、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)のうち同法の事業継続力強化計画又は連携事業継続力強化計画(仮称)の認定を受けたものが、同法の改正法の施行の日から平成 33 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る。

(※) 上記の「特定事業継続力強化設備等」とは、中小企業等経営強化法の事業継続力強化設備等(仮称)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(仮称)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、一定の規模以上のものをいう。

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
- 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

2) 仮想通貨譲渡の処理方法

- 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

- 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

3) 適用

- 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
- 同日前に開始し、かつ、同日以後に終了する事業年度については、会計上仮想通貨につき時価評価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る

(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、連結親法人又は連結親法人となる法人に一元化される
- 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(現行: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る

(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る。

- 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る
- 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る

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る

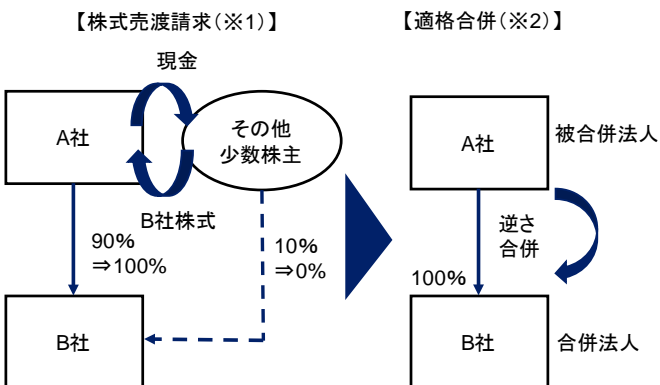
3) 適用

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、同日から平成32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、現行の手続による業績連動給与の損金算入を認める経過措置が設けられる。

4 組織再編税制等

(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点までの関係により判定することとされる。



(※1) 株式売渡請求とは法法22の十六八の要件を充足し、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

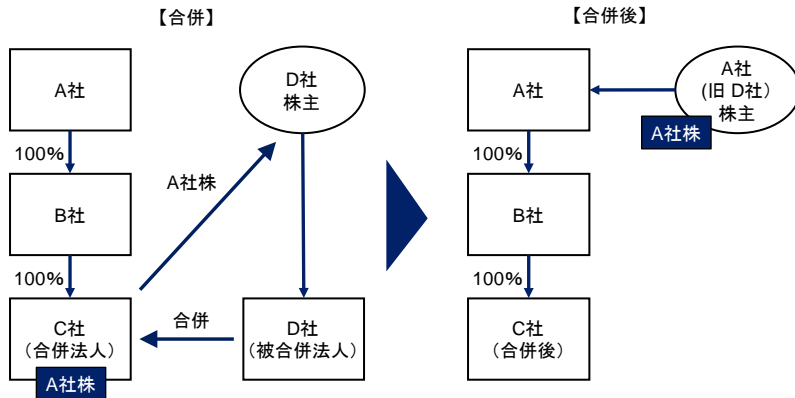
【現行】 支配関係継続要件を満たさない

【改正案】 支配関係継続要件を満たす

(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る。



【現行】金銭等不交付要件を満たさない
【改正案】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（以下「特定関係外国法人」）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する。特定関係外国法人の株式を対価とする合併等が行われる場合において、その合併等が適格合併等に該当しないときは、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する。

5 地方税体系の見直し

(1) 法人事業税の税率の改正と特別法人事業税(仮称)の創設

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(仮称)が創設される。この改正は、平成31年10月1日以後開始事業年度から適用される。

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		改正案合計
	現行	A改正案	B税率	(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%	260%	2.6%	3.6%

(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(現行1.2倍)に引き上げられる

■ 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		改正案合計
	現行	A改正案	B税率	(参考) C=A×B	(参考) A+C
年400万円以下(注)	5%	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%	37%	2.59%	9.59%

(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(仮称)の概要

(1)で述べた特別法人事業税(仮称)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	平成31年10月1日以後開始事業年度から適用

(3) 特別法人事業譲与税(仮称)の創設

特別法人事業税(仮称)の収入額を、用途を限定しない一般財源として都道府県へ譲与する特別法人事業譲与税(仮称)が創設される。平成32年度から譲与される。

国際課税

1 過大支払利子税制の見直し

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制度に係る勧告を踏まえ、以下の見直しが行われる。

	現行	改正案
対象となる支払利子等の範囲	関連者純支払利子等の額	純支払利子等の額 (第三者に対する額も含む)
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	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%
	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	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(支払利子等の額から「対象外支払利子等の額」を控除した残額)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。

(2) 対象外支払利子等の額

「対象外支払利子等の額」(※)とは、租税回避の恐れが低いと考えられるため、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において日本の課税所得に含まれる(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、一定の関連者が他の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他の者に対する支払利子等の額は除かれる。

(※)「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
 - (b) 一定の公共法人に対する支払利子等の額
 - (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。)
- 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(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

 - (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
 - (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

- 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
- 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

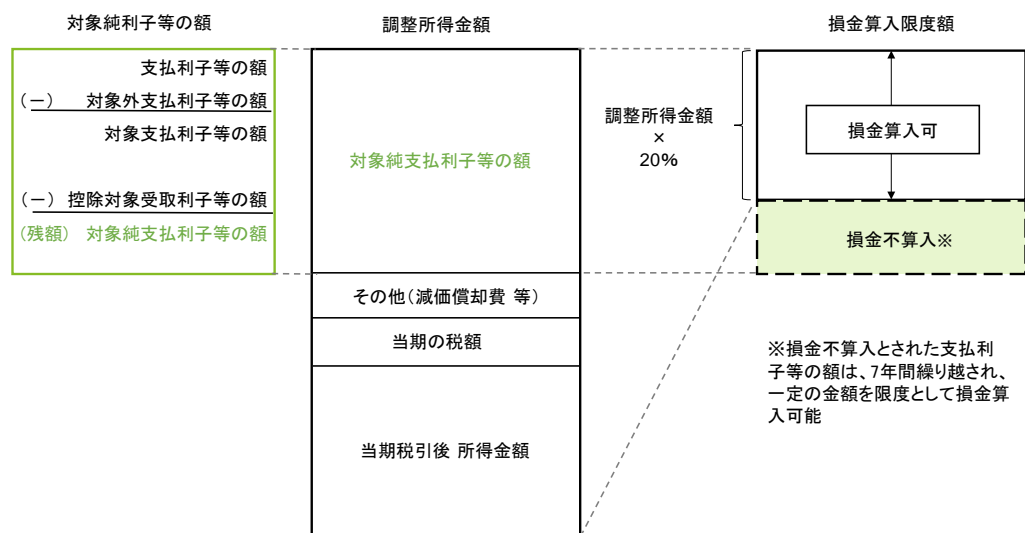
(3) 調整所得金額

調整所得金額の計算上、当期の所得金額に加算する金額から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除外され、当期の所得金額から減算する金額から法人税額から控除する所得税額の損金不算入額は除外されるほか、匿名組合契約の営業者の調整所得金額の計算について所要の措置が講じられる。

(4) 損金不算入額

その事業年度における対象純支払利子等の額が調整所得金額の 20% (現行: 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。

(参考) 過大支払利子税制の概要図は、以下のとおりである。



(出所) 平成30年11月7日税制調査会 説明資料(国際課税について)7頁の図を基に編集

(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(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%以下である場合も適用免除となる。

- ① その事業年度における対象純支払利子等の額が 2,000 万円以下(現行: 1,000 万円以下)である場合
- 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

- (a) 内国法人及び当該内国法人との間に発行済株式等の 50%超を保有する等の関係のある他の内国法人(※)の対象純支払利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利子等の額の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発行済株式等の 50%超を保有する等の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、現行制度における適用免除に係る「その事業年度における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利子等の額が調整所得金額の 20% (現行: 50%) に満たない場合において、前 7 年以内に開始した事業年度に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、その対象純支払利子等の額と調整所得金額の 20% (現行: 50%) に相当する金額との差額を限度として、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。

- 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見直しが行われる。

(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。

(8) 適用関係

上記の改正は、平成32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。ただし、上記(6)②の改正は、平成32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。

(9) 地方税

法人住民税及び事業税について、上記の過大支払利子税制の見直しに関する国税の取扱いに準じて所要の措置が講じられる。

2 移転価格税制の見直し

国外関連者との取引に係る課税の特例(「移転価格税制」)については、BEPSプロジェクトの勧告により改訂されたOECD移転価格ガイドライン等を踏まえた見直しが行われることになった。

主要な見直しの項目は5項目になるが、そのうち3項目は無形資産関連の見直しとなっている。

(1) 移転価格税制の対象となる無形資産の明確化

移転価格税制の対象となる無形資産は、法人が有する資産のうち、有形資産及び金融資産(現金、預貯金、有価証券等)以外の資産で、独立の事業者の間で通常の取引の条件に従って譲渡・貸付け等が行われるとした場合に對価の支払が行われるべきものとされる。

(2) 独立企業間価格の算定方法の整備

OECD移転価格ガイドラインが2017年の改訂において有用性を認めたディスカウントキャッシュフロー法(以下「DCF法」)が比較対象取引が特定できない無形資産取引等に関する移転価格算定方法として追加された。これに伴い、独立企業間価格を算定するために必要と認められる書類の提出等がない場合の推定課税における移転価格算定方法として、国税当局の職員が国外関連取引の時に知り得る状態にあった情報を基にしてDCF法により算定した金額を独立企業間価格とする方法が加えられる。

(3) 評価困難な無形資産に係る取引(特定無形資産取引)に係る価格調整措置の導入

評価困難な無形資産に係る取引に係る価格調整措置(所得相応性基準と呼ばれることもある)の導入が行われ、一定の基準を満たす「特定無形資産」に係る取引について、独立企業間価格の算定の基礎となる予測と結果が相違した場合に税務署長が取引結果及びその相違の原因となった事由の発生の可能性を勘案して、当該特定無形資産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、これにより算定された金額と当初取引価格との相違が20%を超えていない場合は、この限りではない。この価格調整措置の適用免除要件も定められ、特定の条件を満たす書類を調査官の求めに応じて納税者が提出できた場合は当該措置が適用免除となる。

1) 特定無形資産

上記の「特定無形資産」とは、次に掲げる要件の全てを満たす無形資産をいう。

- 独自性があり重要な価値を有するものであること
- 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であること
- 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であること

2) 適用免除要件

国税当局の当該職員が次のイ又はロに掲げる書類の提出等を求めた日から一定期間以内に法人からその書類の提出等があった場合には、価格調整措置は適用されない。

① 次に掲げる書類

- 特定無形資産取引に係る独立企業間価格の算定の基礎となる予測の詳細を記載した書類
- 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

- ② 特定無形資産の使用により生ずる非関連者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間の予測収益等の額と実際収益等の額との相違が20%を超えていないことを証する書類

(注) 法人から上記②に掲げる書類の提出等があった場合には、価格調整措置はその経過する日後は適用されない。

(4) 移転価格税制に係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等が現行の6年から7年に延長されることとされた。

(5) 差異調整方法の整備

差異調整方法の整備として、比較対象取引の利益率を参照する移転価格算定方法(例:取引単位営業利益法)に係る差異調整について、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、四分位法に基づく方法によって差異調整を行うことができることとなった。

(6) 適用関係

上記の改正は、平成32年4月1日以後に開始する事業年度分の法人税及び平成33年分以後の所得税について適用される。

その他、移転価格税制について、上に挙げた見直しのほかに所要の措置が講じられることが想定されている。

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 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

- その資産の額の95%超が子会社の株式等及び一定の現預金等の資産の額であること
- その収入の額の95%超が子会社から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「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」)

- 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当該同一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
- その資産の額の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額であること
- その収入の額の95%超が特定子会社からの配当等の額、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、その外国関係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。

(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をいう。

(注2) 上記の「管理支配会社」の定義は、上記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。

3) 資源開発等プロジェクトに係る一定の外国関係会社

特定子会社の株式等の保有、非関連者から調達した資金の特定子会社への提供又はその外国関係会社の本店所在地と同一国に所在する一定の不動産の保有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。

(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において連結納税制度を適用している場合及びパ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

現行税制では、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が明確にされておらず、実務上は仮定計算したエンティティベースの単体所得・税額に基づき適用するものと解釈されていたが、改正により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連結納税の規定及びパスルーとして取り扱われる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。

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連結納税の規定及びパスルーとして取り扱われる規定を除いた規定を適用して計算することとされる。

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連結納税の規定及びパスルーとして取り扱われる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とされる。

(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とされる。

(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
- ② 事実上のキャッシュボックスの範囲
- ③ 対象外国関係会社に係る非関連者基準の判定方法
- ④ 部分合算課税制度における部分適用対象金額の範囲

(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。

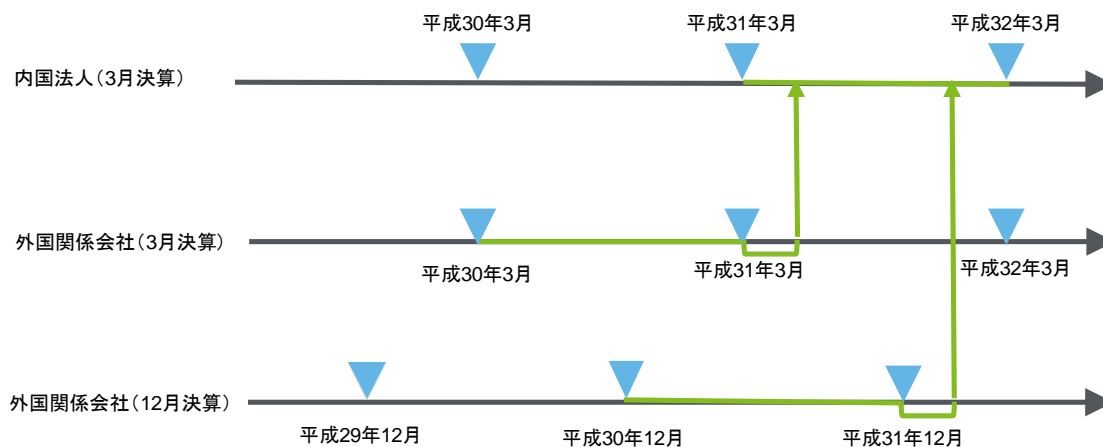
(5) 適用関係

- 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。
- 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。

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。

日本親会社が3月決算の場合



(6) 地方税

個人住民税、法人住民税及び事業税について、外国子会社合算税制の見直しに関する国税の取扱いに準じて所要の措置を講じられる。

4 その他

(1) 平成32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者である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
- 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

(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
- 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国に台湾が加えられる

(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、関連会社間取引等について現地の税務当局から更正され、さらに、日本の親会社へのみなし配当として源泉税も課される場合など、列挙されていない外国法人税もあることから、規定が見直される。

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。

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
- 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所得の金額について、限度税率により源泉徴収等を行うこととされる

納税環境整備

1 情報照会手続の整備

税務当局による情報照会の仕組みについて、次のとおり整備される。

(1) 事業者等への協力要請

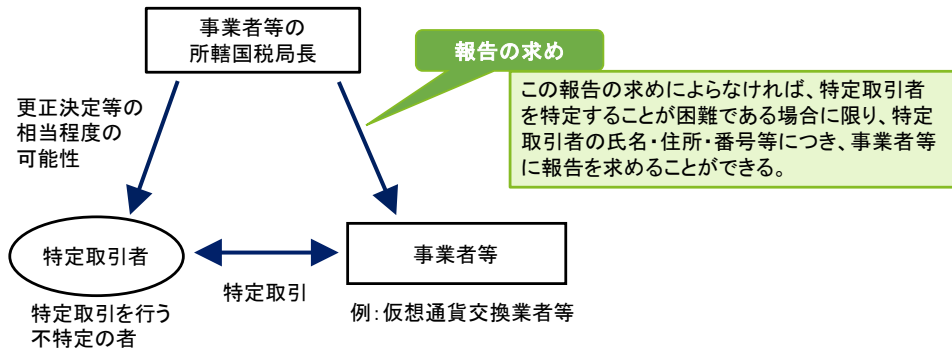
国税庁等の当該職員は、事業者及び特別の法律により設立された法人に、国税に関する調査(犯則事件の調査を除く。以下同じ。)に関し参考となるべき帳簿書類その他の物件の閲覧又は提供その他の協力を求めることができることが法令上明確化される。

(2) 事業者等への報告の求め

1) 報告の求めの概要

所轄国税局長(注1)は、次の要件の全てを満たす場合には、事業者、官公署又は特別の法律により設立された法人(以下「事業者等」)に、特定取引者の氏名又は名称、住所又は居所及び個人番号又は法人番号につき、60日を超えない範囲内においてその準備に通常要する日数を勘案して定める日までに、報告を求めることができるとされる。

- 特定取引者(注2)の国税について、更正決定等をすべきこととなる相当程度の可能性がある場合(注3)
- この報告の求めによらなければ、特定取引者を特定することが困難である場合



(注1)「所轄国税局長」とは、事業者等の所在地を所轄する国税局長をいう。

(注2)「特定取引者」とは、事業者等との取引(事業者等を介して行われる取引を含む。以下「特定取引」という。)を行う不特定の者をいう。
なお、下記(注3)①に該当する場合にあっては、年間1,000万円の課税標準を生じ得る取引金額を超える特定取引を行う者に限る。

(注3)「更正決定等をすべきこととなる相当程度の可能性がある場合」とは、次のいずれかに該当する場合をいう。

- ① 特定取引と同種の取引を行う者(その取引に係る課税標準等が年間1,000万円を超える者に限る。)に対する国税に関する調査において、その半数以上の者について、その取引に係る課税標準等・税額等につき更正決定等をすべきと認められる場合
- ② 特定取引に係る物品又は役務を用いることにより、当該特定取引に係る特定取引者の課税標準等・税額等について国税に関する法律の規定に違反すると認められる場合
- ③ 特定取引が経済的観点から見て通常であれば採られないような不合理な取引態様であることにより、違法行為の存在を推認させる場合

2) 報告の求めの手続

所轄国税局長は、上記報告の求めを行う場合には、事業者等の事務負担に配慮するとともに、報告を求める事項を書面で事業者等に通知しなければならない。

3) 罰則等

上記報告の求めに対する拒否又は虚偽報告については、検査拒否等の場合と同様の罰則が設けられる。また、処分として不服申立て又は訴訟の対象とするほか、所要の措置がとられる。

(3) 適用

平成32年1月1日以後に行う協力又は報告の求めについて適用する。

過去のニュースレター

過去に発行されたニュースレターは、下記のウェブサイトをご覧ください。

www.deloitte.com/jp/tax/nl/japan

お問い合わせ

デロイトトーマツ税理士法人 東京事務所

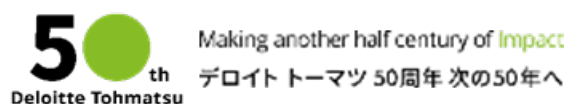
所在地 〒100-8362 東京都千代田区丸の内三丁目 2 番 3 号 丸の内二重橋ビルディング

Tel 03-6213-3800(代)

email tax.cs@tohmatsumatsushita.com

会社概要 www.deloitte.com/jp/tax

税務サービス www.deloitte.com/jp/tax-services



デロイトトーマツ グループは日本におけるデロイトトウシュートーマツ リミテッド(英国の法令に基づく保証有限責任会社)のメンバーファームであるデロイトトーマツ合同会社およびそのグループ法人(有限責任監査法人トーマツ、デロイトトーマツコンサルティング合同会社、デロイトトーマツファイナンシャルアドバイザー合同会社、デロイトトーマツ税理士法人、DT 弁護士法人およびデロイトトーマツコーポレート ソリューション合同会社を含む)の総称です。デロイトトーマツ グループは日本で最大級のビジネスプロフェッショナルグループのひとつであり、各法人がそれぞれの適用法令に従い、監査・保証業務、リスクアドバイザー、コンサルティング、ファイナンシャルアドバイザー、税務、法務等を提供しています。また、国内約 40 都市に約 11,000 名の専門家を擁し、多国籍企業や主要な日本企業をクライアントとしています。詳細はデロイト トーマツ グループ Web サイト(www.deloitte.com/jp)をご覧ください。

Deloitte(デロイト)は、監査・保証業務、コンサルティング、ファイナンシャルアドバイザーサービス、リスクアドバイザー、税務およびこれらに関連するサービスを、さまざまな業種にわたる上場・非上場のクライアントに提供しています。全世界 150 を超える国・地域のメンバーファームのネットワークを通じ、デロイトは、高度に複合化されたビジネスに取り組むクライアントに向けて、深い洞察に基づき、世界最高水準の陣容をもって高品質なサービスを Fortune Global 500® の 8 割の企業に提供しています。“Making an impact that matters”を自らの使命とするデロイトの約 245,000 名の専門家については、[Facebook](#)、[LinkedIn](#)、[Twitter](#) もご覧ください。

Deloitte(デロイト)とは、英国の法令に基づく保証有限責任会社であるデロイトトウシュートーマツ リミテッド(“DTTL”)ならびにそのネットワーク組織を構成するメンバーファームおよびその関係会社のひとつまたは複数指します。DTTL および各メンバーファームはそれぞれ法的に独立した別個の組織体です。DTTL(または“Deloitte Global”)はクライアントへのサービス提供を行いません。Deloitte のメンバーファームによるグローバルネットワークの詳細は www.deloitte.com/jp/about をご覧ください。

本資料に記載されている内容の著作権はすべてデロイト トウシュートーマツ リミテッド、そのメンバーファームまたはこれらの関連会社(デロイト トーマツ税理士法人を含むがこれに限らない、以下「デロイトネットワーク」と総称します)に帰属します。著作権法により、デロイトネットワークに無断で転載、複製等を行うことはできません。

本資料は、関連税法およびその他の有効な典拠に従い、例示の事例についての現時点における一般的な解釈について述べたものです。デロイトネットワークは、本資料により専門的アドバイスまたはサービスを提供するものではありません。貴社の財務または事業に影響を及ぼす可能性のある一切の決定または行為を行う前に、必ず資格のある専門家のアドバイスを受ける必要があります。また本資料中における意見にわたる部分は筆者の私見であり、デロイトネットワークの公式見解ではありません。デロイトネットワークの各法人は、本資料に依拠することにより利用者が被った損失について一切責任を負わないものとします。

Member of
Deloitte Touche Tohmatsu Limited

© 2018. For information, contact Deloitte Tohmatsu Tax Co.



IS 669126 / ISO 27001