

TAX LAW NEWSLETTER

2019年1月号 (Vol.33)

平成31年度税制改正大綱

I. はじめに

II. 法人課税の改正ポイント

III. 国際課税の改正ポイント

森・濱田松本法律事務所

弁護士・税理士 酒井 真

TEL. 03 6212 8357

makoto.sakai@mhmjapan.com

弁護士・税理士 栗原 宏幸

TEL. 03 6266 8727

hiroyuki.kurihara@mhmjapan.com

弁護士 坂東 慶一

TEL. 03 6266 8520

keichi.bando@mhmjapan.com

I. はじめに

平成31年度税制改正に関し、与党は平成30年12月14日に「平成31年度税制改正大綱」¹を決定し、同様の内容が同月21日に閣議決定されました（以下、閣議決定された政府版を「本大綱」といいます。）²。

本大綱の基本的な考え方としては、消費税率の引き上げに際しての需要変動の平準化等、地方の安定的な財源の確保、さらには、デフレ脱却と経済再生を確実なものとするもののほか、国際的な租税回避により効果的に対応するための国際課税制度の見直し、経済取引の多様化等を踏まえた納税環境の整備等を行うこと等が掲げられています。

本大綱による改正項目は多岐に亘りますが、本ニュースレターでは、日本企業・M&Aへの影響が特に大きいと思われる項目を中心に解説します。具体的には以下の項目を取り扱います。

法人課税

- ・ 業績連動給与の決議要件の見直し（2頁～3頁）
- ・ 事業者等への報告の求め（3頁～4頁）
- ・ 組織再編税制の見直し（4頁～6頁）

国際課税

- ・ 過大支払利子税制の見直し（6頁～9頁）
- ・ タックス・ヘイブン対策税制（外国子会社合算税制）の見直し（9頁～12頁）
- ・ 移転価格税制に関する見直し（12頁）
- ・ 国外転出に係る課税を受けた居住者に関する二重課税調整措置の導入（13頁）

¹ 自民党ホームページ (https://jimin.jp-east-2.storage.api.nifcloud.com/pdf/news/policy/138664_1.pdf)

² 財務省ホームページ (https://www.mof.go.jp/tax_policy/tax_reform/outline/fy2019/20181221taikou.pdf)

TAX LAW NEWSLETTER

II. 法人課税の改正ポイント

1. 業績連動給与の決議要件の見直し（本大綱 65 頁）

業績連動給与を損金算入するためには、現在、下記のいずれかの手続を経ていることが要件とされています（法人税法施行令 69 条 15 項各号）。

【改正前】

	対象となる会社	決定等の手続
①	指名委員会等設置会社	報酬委員会（業務執行役員又は業務執行役員関連者がその委員となっているものを除きます）の決定
②	指名委員会等設置会社以外の内国法人	株主総会の決議による決定
③	指名委員会等設置会社以外の内国法人	報酬諮問委員会（業務執行役員又は業務執行役員関連者がその委員となっているものを除きます）に対する諮問その他の手続を経た取締役会の決議による決定
④	監査役会設置会社	取締役会の決議による決定（監査役の過半数が当該算定方法につき適正であると認められる旨を記載した書面を当該内国法人に対し提出している場合における当該決定に限ります）
⑤	監査等委員会設置会社	取締役会の決議による決定（監査等委員である取締役の過半数が当該決議に賛成している場合における当該決定に限ります）
⑥		上記①から⑤に掲げる手続に準ずる手続

これまで、指名委員会等設置会社においては、業務執行役員が1名でも報酬委員会の委員となっている場合には、業績連動給与の損金算入要件を満たすことができない問題点が指摘されてきました。これに関し、平成 31 年度税制改正で、報酬委員会及び報酬諮問委員会（以下「報酬委員会等」といいます。）における決定等の手続について、「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」との要件が除外されることとされました。これにより、指名委員会等設置会社においても業績連動給与の損金算入要件を満たす余地が拡大しました（平成 31 年 4 月 1 日以後に決議を行う場合）。但し、(i) 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、(ii) 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 (iii) 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がそれぞれ要件として追加されます。

また、これまで監査役会設置会社や監査等委員会設置会社においては、監査役又は監査等委員となっている取締役の過半数が適正書面を提出した場合等の取締役会の決定により、業績連動給与の損金算入要件を満たすことができましたが、平成 31 年度税制改正の適用後に取締役会で決議を行う場合には、任意の報酬諮問委員会を設置することが必要となります（経過措置により平成 32 年 4 月 1 日以降の決議に係る業績連動給与に適用³）。

³ 本大綱 65 頁は、「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を講ずる。」と記載しているため、支給日が平成 32 年

TAX LAW NEWSLETTER

新しい業績連動給与の損金算入のための決議等の手続は、概ね、下記のようなものと考えられます。

【改正後】

	対象となる会社	決定等の手続
①	指名委員会等設置会社	報酬委員会の決定（下記をすべて満たすものに限られます。） ・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 ・委員の過半数が独立社外役員であること ・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
②	指名委員会等設置会社	株主総会の決議による決定
③	社以外の内国法人	報酬諮問委員会に対する諮問（下記をすべて満たすものに限られます。）その他の手続を経た取締役会の決議による決定 ・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 ・委員の過半数が独立社外役員であること ・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
④		上記①から③に掲げる手続に準ずる手続

2. 事業者等への報告の求め（本大綱 98 頁以下）

仮想通貨取引やインターネットを通じた業務請負等の経済の多様化・国際化の進展等を受けて、納税者の自主的な適正申告を担保する観点から、国税当局が事業者等に対して情報照会をするための手続が整備されることとなりました。

特に重要なのは、罰則を伴う顧客等の個人情報の照会手続です。すなわち、事業者等の所在地を所轄する国税局長（所轄国税局長）は、平成 32 年 1 月 1 日以後、特定取引者（事業者等と取引を行う不特定の者をいいます⁴。）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であって、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、事業者等に対し、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の報告を求めることができることとなります。この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科されます。

「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、以下の①から③のいずれかに該当する場合とされています。

- | | |
|---|---|
| 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 |

4 月 1 日以降となる業績連動給与であっても、決議日が平成 32 年 3 月 31 日以前であれば、経過措置が認められるものと考えられます。

⁴ 本文の①の場合には年間 1,000 万円の課税標準を生じ得る取引金額を超える事業者等との取引を行う者に限ります。

TAX LAW NEWSLETTER

- 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

このうち、上記①については、報道等によれば仮想通貨業者に対する情報照会を念頭に置いているものと考えられますが、上記①は対象を明確に仮想通貨業者に限定しているわけではないため、それ以外の事業者等も要件を満たす場合には同様の照会を受ける可能性があります。

この点、上記①の要件は、要は顧客等の半数以上に申告漏れ等があると認められる場合をいうものと考えられますが、具体的にどのような場合にこの要件に該当する事実の立証があったものとされるのかは、本大綱からは明らかではありません。本大綱によれば、この情報照会は行政処分として不服申立て及び訴訟の対象になるとされています。以上のように要件該当性について難しい判断が求められることに加え、事業者等は一般的に顧客等に対して守秘義務を負っていることが多いことからすると、事業者等としては、国税当局からの情報照会に対しては慎重な対応が求められるように思われます。

3. 組織再編税制の見直し

(1) スクイズアウト後の逆さ合併における税制適格要件（本大綱 64 頁）

スクイズアウト後に買収者（株式交換等完全親法人）と対象会社（株式交換等完全子法人）との合併を行う場合、対象会社が有する許認可を合併後も維持するため等の理由により、買収者が存続会社となり対象会社が消滅会社となる「順合併」ではなく、対象会社が存続会社となり買収者が消滅会社となる「逆さ合併」によることが要請される事例は実務上少なくありません。（なお、買収者が対象会社株式を100%取得した後に合併する場合、順合併も逆さ合併も「適格合併」に該当します。）

しかしながら、スクイズアウトのために株式交換等⁵を行う場合、現行法上、順合併（適格合併）が見込まれている場合のみが当該株式交換等に係る適格要件のうち当事会社間の資本関係に関する要件（完全支配関係継続要件等）を満たすものとされており⁶、逆さ合併が見込まれている場合については当該要件を満たすことができませんでした。その結果、スクイズアウトのための株式交換等が非適格となることによる課税を回避するためには、逆さ合併をすることはならず、買収後のリストラクチャリングが制約されている状況にありました。

以上の問題点を解消するため、今回の改正により、逆さ合併が見込まれている場合においても、株式交換等に係る適格要件のうち資本関係に関する要件（完全支配

⁵ 株式交換のほか、全部取得条項付種類株式の端数処理、株式併合の端数処理、及び株式売渡請求による完全子法人化をいいます（法人税法2条12号の16）。

⁶ 要件の判定を当該順合併（適格合併）の直前の時点までの関係により判定することにより要件の充足が可能とされています（法人税法施行令4条の3第18項1号括弧書「（当該株式交換後に当該株式交換完全子法人を被合併法人・・・とする適格合併・・・を行うことが見込まれている場合には、当該株式交換の時から当該適格合併・・・の直前の時まで当該完全支配関係が継続すること。）」等）。

TAX LAW NEWSLETTER

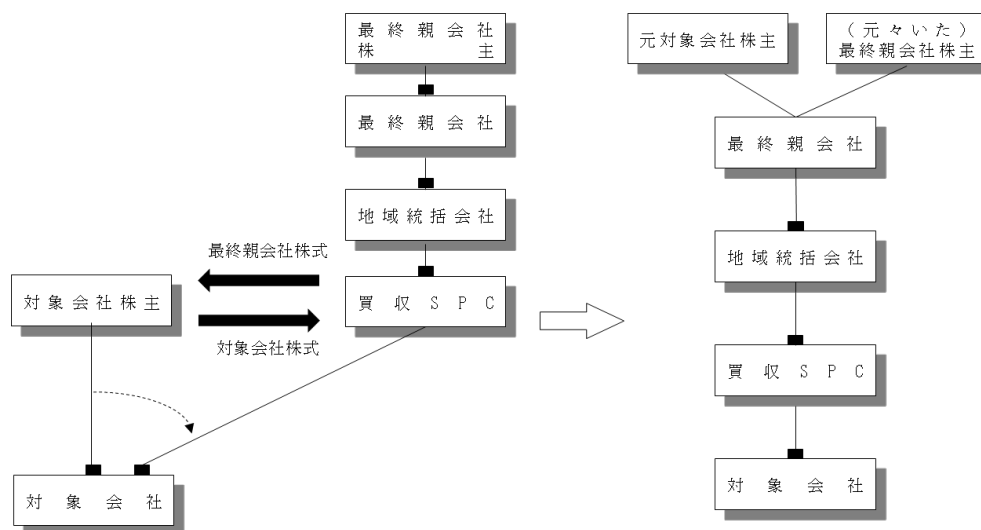
関係継続要件、支配関係継続要件及び親子関係継続要件)について、順合併と同様に、その適格合併の直前の時までの関係により判定することとなりました。

これにより、スクイーズアウト後に買収者と対象会社の間で逆さ合併を予定している場合にも、スクイーズアウトのための株式交換等を税制適格で行うことが可能となり、買収後のリストラクチャリングをより柔軟に行うことが可能になると考えられます⁷。

(2) 適格要件等における対価要件の緩和等 (本大綱 64 頁、96 頁)

会社法の対価柔軟化により三角組織再編(買収会社の親会社の株式を対価として交付する組織再編)が可能となりましたが、税法上は、対価が合併法人等の「直接」の完全親法人の株式である場合のみが適格要件を満たすものとされていました(法人税法 2 条 12 号の 8、法人税法施行令 4 条の 3 第 1 項等)。

今回の改正により、合併法人等の発行済株式の全部を間接に保有する関係がある法人の株式を対価にする場合についても、適格要件を満たすことが可能となります⁸。これにより、例えば、多国籍グループの子会社である地域統括会社が日本に買収 SPC を設立し、買収 SPC が三角合併等によりグループの頂点の会社(上場会社等)の株式を対象会社株主に交付することができるようになる可能性があります⁹。このように、三角組織再編のストラクチャリングをより柔軟に行うことが可能になると考えられます。



但し、企業グループ内の一定の法人間での合併等については、対価とする株式が一定の外国法人(特定関係外国法人)の株式である場合には適格要件等を満たさな

⁷ なお、本文ではスクイーズアウトの文脈に焦点を当てて説明していますが、株式交換一般についても同様の問題があり、この点もあわせて今回の改正で手当てされる見込みです。

⁸ 被合併法人等の株主の旧株式の譲渡損益の繰延べについても同様の措置が設けられます。

⁹ 但し、これはあくまで日本の税法上の手当てであり、実際にそのようなストラクチャーが可能かは関連する外国の法制・税制に照らして検討する必要があります。

TAX LAW NEWSLETTER

いものとされます。これは、いわゆるコーポレート・インバージョン対策税制の環境であり、軽課税国に所在する外国法人を用いることによるタックスプランニングを防止するための措置であると考えられます。

Ⅲ. 国際課税の改正ポイント

1. 過大支払利子税制の見直し（本大綱 81 頁以下）¹⁰

(1) 改正の概要

過大支払利子税制とは、所得に比して過大な利子の損金算入により法人の課税所得を圧縮するプランニングを防止することを目的とした制度です。同税制が適用される場合、所定の損金算入限度額を超える利子の損金算入をすることができないとされています（租税特別措置法 66 条の 5 の 2、66 条の 5 の 3）。

現行法は、国外の関連者等¹¹に関する純支払利子（支払利子－受取利子）のみを対象とし、当該純支払利子に関しては「調整所得金額」¹²の 50%を超える利子の損金算入を認めない、というものです（租税特別措置法 66 条の 5 の 2 第 1 項）。

以上に対し、本大綱によれば、改正後は、以下の表のとおり、①国外の関連者等に限らず国外の第三者・関連者等に対する支払利子を適用対象とする、②調整所得金額についてはこれまで加算されていた益金不算入の配当等を加算対象から除外する、③損金算入限度額は調整所得金額の 50%から 20%に引き下げられる、という内容に変更されます。

制度の概要	主な改正内容	改正法の施行時期
<ul style="list-style-type: none"> 所得に比して過大な利子の損金算入を制限 現行法は、国外関連者に関する純支払利子の損金算入を「調整所得金額」の 50%に制限 	<ul style="list-style-type: none"> 国外の関連者等への利子の支払に加えて、国外の第三者への利子の支払も対象に 損金算入限度額の見直し <ul style="list-style-type: none"> ベースとなる所得金額（調整所得金額）から配当等の益金不算入額等を除外 損金算入限度額を調整所得金額の 50%から 20%に引下げ 	2020 年 4 月 1 日以後に開始する事業年度分 ¹³

¹⁰ 詳細は栗原宏幸「平成 31 年度税制改正大綱で明らかとなった『過大支払利子税制』の改正内容と実務への影響」T&A Master 770 号 pp.28-36 も参照。

¹¹ 過大支払利子税制の適用を判定する法人との間に 50%以上の資本関係等がある者をいいます（租税特別措置法 66 条の 5 の 2 第 2 項）。

¹² 法人の課税所得に、減価償却費、国外関連者に関する純支払利子、益金不算入とされた受取配当等の額の加算等の調整を加えた金額をいいます（租税特別措置法 66 条の 5 の 2 第 1 項、租税特別措置法施行令 39 条の 13 の 2 第 1 項）。

¹³ 超過利子額の損金算入の適用要件の緩和（当初申告要件の撤廃）に関しては 2020 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ます。

TAX LAW NEWSLETTER

今回の改正は、OECD が公表した BEPS アクション・プランの行動 4 に関する最終報告書を受けたものです。

(2) 対象となる純支払利子等の額

過大支払利子税制の対象は、現行法では、関係者純支払利子等、すなわちその事業年度における国外の関係者等への支払利子等の合計額（関係者支払利子等）から控除対象受取利子等合計額を控除した残額とされています。

今回の改正後は、対象純支払利子等の額、すなわち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、控除対象受取利子等合計額を控除した金額が、過大支払利子税制の対象となります。

支払利子等の額から控除する対象外支払利子等の額は、下記のとおりです。

①	②に掲げる支払利子等以外の支払利子等につき、次に掲げる金額	
	イ	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
	ロ	一定の公共法人に対する支払利子等の額
	ハ	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（上記イ及びロに掲げる金額を除きます。）
②	特定債券利子等（内国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を除きます。）に係る支払利子等で非関連者に対するものをいいます。以下同じです。）につき、債券ごとに次のいずれかの金額	
	イ	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我が国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
	ロ	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

国内への支払利子等については、上記①イにより引き続き過大支払利子税制の対象から外れますが、国外への支払利子等については、支払先が関連者等であるか否かを問わず、過大支払利子税制の対象に含まれます。つまり、今回の改正により、関連者等ではない国外の第三者に対する支払利子等について、新たに過大支払利子税制の対象に加えられたこととなります。

(3) 調整所得金額の計算方法

現行法では、調整所得金額の計算の際、受取配当等の益金不算入制度及び外国子会社配当益金不算入制度の適用がなかったものとして、受取配当等の益金不算入制度及び外国子会社配当等の益金不算入制度により非課税とされる金額を、調整所得金額に加算することとされています。しかし、今回の改正で、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調整所得金額に含めないこととなり、調整所得金額の範囲が縮小（すなわち損金不算入となる範囲が拡大）されます。

TAX LAW NEWSLETTER

(4) 損金算入限度額

現行法では、その事業年度における関係者支払利子等の額のうち、調整所得金額の50%を超える部分が損金不算入とされています。今回の改正により、その事業年度における対象純支払利子等の額のうち、調整所得金額の20%を超える部分が損金不算入とされることとなり、損金不算入とされる範囲が拡大されます。

(5) 適用免除基準

現行法では、適用免除基準は、その事業年度における対象純支払利子等の額が1,000万円以下の場合とされていますが、今回の改正後は2,000万円以下に緩和されます。

また、単体ベースであれば過大支払利子税制の適用を受ける場合であっても、50%超の資本関係等で構成されるグループ単位で計算した場合における純支払利子等の合計額が調整所得金額の20%以下である場合についても、新たに適用免除の対象となります。

他方で、改正により、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%以下である場合に適用免除となる規定は削除されます。

(6) 損金算入限度額を超過した金額の取扱い

従前より、過大支払利子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」といいます。）は、その対象純支払利子等の額と調整所得金額の50%（改正後は20%）に相当する金額との差額を限度として、7年間にわたって、当該超過利子額に相当する金額を損金の額に算入することが可能です。但し、この超過利子額の繰越しを利用するためには、当初申告の際にその適用を受ける金額等を記載した書類の添付が必要とされています。

改正後は、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は、当初申告の際に添付がなくとも、修正申告書又は更正請求書に当該書類の添付がある場合にも超過利子額の繰越しを受けることができることとなります。

(7) 実務上のポイント

まず、損金算入限度額が調整所得金額の50%から20%に引き下げられることから、多国籍グループ内でキャッシュ・マネジメント・システムを構築している場合など、グループ内の外国会社からの借入金がある会社の場合、損金不算入額が拡大する可能性があります。

また、国外への支払利子等については、支払先が関連者等でなくとも過大支払利子税制の適用対象となります。このため、グループ内の外国法人や非居住者からの借入金がなかった内国法人であっても、グループ外の外国法人や非居住者からの借入金がある場合には、当該借入金の利子等について、過大支払利子税制の適用の有

TAX LAW NEWSLETTER

無について検討する必要があります。例えば、外国銀行からの借入がある内国法人は、外国銀行の日本支店からの借入金に対する支払利子等は、PE 帰属所得として日本支店の課税所得となるため、過大支払利子税制の対象外となりますが（上記（2）の①イに該当）、外国にある本支店からの借入金に対する支払利子等は、過大支払利子税制の適用対象となるものと考えられます。

さらに、外国法人の支店等についても、今回の損金算入限度額の引下げにより問題が生じる可能性があります。例えば、外国銀行の日本支店は、その所得（PE 帰属所得）を計算する際、本店や外国にある支店等からの資金提供（内部取引）を負債と認識した上、これに対する利子を損金算入してケースが多いものと思われます。現行法上、この内部取引である負債に係る支払利子は過大支払利子税制の適用対象とされていますが（租税特別措置法 66 条の 5 の 2 第 9 項 1 号イ）、改正後も引き続き適用対象となる場合、損金算入限度額の引下げにより、これまで損金算入されていた利子が損金算入されなくなる可能性があります。

2. タックス・ヘイブン対策税制（外国子会社合算税制）の見直し（本大綱 86 頁以下）

（1）ペーパー・カンパニーの範囲の見直し

平成 29 年度税制改正により、それまでの租税負担割合が 20%未満の外国子会社等という類型に加えて、租税負担割合が 30%未満のペーパー・カンパニー等もタックス・ヘイブン対策税制による所得の合算対象となりました。一方、米国では平成 29 年に成立したいわゆるトランプ税制により米国の連邦法人税率が 35%から 21%に引き下げられ、その結果、内国法人が米国での投資のために設立する米国 LLC の租税負担割合が 30%未満となり、ペーパー・カンパニーに該当して会社単位の合算課税を受ける可能性が指摘されていました。もっとも、上記のような米国 LLC は、事業の実体はないものの、税負担の軽減等ではなく、米国における事業上のリスクの遮断や米国税務当局の日本企業へのアクセスの遮断という目的に基づき設立されるのが一般的であり、タックス・ヘイブン対策税制の適用対象とすることは適当でないと考えられます。

そこで、平成 31 年度税制改正では、上記のような米国 LLC がペーパー・カンパニーにあたらないようにすることを目的として、一定の外国関係会社をペーパー・カンパニーの範囲から除くこととされました。具体的には、大要以下の外国関係会社がペーパー・カンパニーから除かれることとなります。

TAX LAW NEWSLETTER

- ① その本店所在地国に所在する子会社（持分割合 25%以上）の株式等の保有を主たる事業とする一定の外国関係会社（日本法人が直接持分を有するブロッカーとしての LLC 等）
- ② 同一国に所在する法人の株式等を保有する持株会社で、同一国に所在する管理支配会社によって事業の管理等が行われているもの（日本企業の米国子会社がその子会社として有する LLC 等）
- ③ その本店所在地国に所在する不動産等の保有を主たる事業とする一定の外国関係会社
- ④ その本店所在地国の資源開発等プロジェクトを行う一定の外国関係会社

なお、いずれの類型についても、保有資産の 95%超が各類型に応じた資産や預貯金等であること等の一定の要件を満たす必要があるとされています。

上記の要件は経済界の要望を踏まえたものとなっていると考えられますが、要件の全容は本大綱からは明らかではありません。例えば、上記のいずれの類型についても「事業の遂行上欠くことのできない機能を果たすこと」という要件が設けられていますが、これを具体的にどのように判定するのかは明らかではありません。また、全ての米国 LLC がペーパー・カンパニーから除外されるわけではなく、例えば、日本企業がファンドを通じて米国投資をする場合にブロッカーとして用いる米国 LLC については、持分割合 25%以上等の要件を満たすことにより①に該当しない限り、今回設けられる除外措置の対象にならないと考えられます。以上のように、個々の事例における米国 LLC が今回の措置によりペーパー・カンパニーから除外されるか否かは、今後公表される改正法案等を確認した上で具体的に検討を行う必要があります。

(2) 連結納税制度の適用を受ける場合の適用の明確化

外国関係会社が本店所在地国で連結納税制度の適用を受けている場合、従前は、法文上は取扱いが明確ではありませんでしたが、今回の改正により、租税負担割合の計算に当たっての所得の金額及び外国法人税の額は、現地の法令の規定から連結納税の規定を除いた規定を適用して計算することが明確化されます。

また、内国法人が合算課税の適用を受ける場合に控除される外国法人税の額についても、現地法令の規定から連結納税の規定を除いて適用して計算することが明確化されます。

これまで、外国関係会社が連結納税制度を採っている場合の租税負担割合は、「その外国関係会社が単体納税を行ったと仮定した場合の単体所得金額とそれに対する単体法人税額を計算し、これに基づいて租税負担割合を算定するのが妥当と考えられる。」という見解が日本租税研究協会の報告書により提言され¹⁴、これに沿った実務が一般的であったものと考えられます。今回の改正は従来からの実務上の取扱いを明文化するものであり、実務に与える影響は軽微であると考えられます。

¹⁴ 日本租税研究協会の「[国際課税実務検討会報告書] 外国子会社合算税制（タックス・ヘイブン対策税制）における課税上の取扱いについて」（平成 26 年 9 月）11 頁

TAX LAW NEWSLETTER

(3) パススルーの取扱いを受けている場合の適用の明確化

外国関係会社が本店所在地国でパススルー事業体としてパススルーの取扱いを受けている場合についても、従前は取扱いが明確ではありませんでしたが、今回の改正により、租税負担割合の計算に当たっての所得の金額及び外国法人税の額は、現地の法令の規定からパス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が明確化されます。

また、内国法人が合算課税の適用を受ける場合に控除される外国法人税の額についても、現地法令の規定からパススルーとして取り扱われる規定を除いて適用して計算することが明確化されます。

これまでも米国でパススルーが認められている LLC を念頭に、「LLC 以外の法人（構成員）が LLC の稼得した所得に対する租税を負担・納付することになっていたとしても、そのようにして納付された租税の額を LLC が負担した租税として擬制して LLC の租税負担割合を算定することは可能である」という見解が日本租税研究協会の報告書により示されていました¹⁵。今回の改正は、従来からの実務上の取扱いと実質的に同様の帰結を導くものと考えられるため、実務に与える影響は軽微だと考えられます。

(4) 事実上のキャッシュ・ボックスの範囲の拡大

平成 29 年度税制改正により、租税負担割合が 30%未満の合算課税の類型として「事実上のキャッシュ・ボックス」が加わりました。これは、軽課税国に資金をプールして投資運用益等を得るタックスプランニングを防止すること等を目的としており、「事実上のキャッシュ・ボックス」とは、大要、総資産の額に占める受動的所得の割合が 30%を超え、かつ、総資産の額に対する有価証券、貸付金、リースに供している固定資産、無形固定資産等の割合が 50%を超える外国関係会社をいいます（租税特別措置法 66 条の 6 第 2 項 2 号口）。

本大綱によれば、平成 31 年度税制改正により、事実上のキャッシュ・ボックスの新たな類型として、以下のいずれにも該当する外国関係会社を加えられることとなりました¹⁶。

- | | |
|---|---|
| ① | 当該事業年度における非関連者等からの一定の収入保険料の合計額の収入保険料の合計額に対する割合が 10%未満 |
| ② | 当該事業年度における収入保険料（上記①の収入保険料を除きます）に係る非関連者等に対する一定の支払再保険料の合計額の収入保険料（上記①の収入保険料を除きます）の合計額に対する割合が 50%未満 |

¹⁵ 日本租税研究協会の「[国際課税実務検討会報告書] 外国子会社合算税制（タックス・ヘイブン対策税制）における課税上の取扱いについて」（平成 26 年 9 月）20 頁

¹⁶ 改正法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ます。

TAX LAW NEWSLETTER

本大綱はこの改正の趣旨について明確な説明をしておりませんが、日本企業の海外のキャプティブ保険子会社を事実上のキャッシュ・ボックスとして合算課税の適用対象にすることを意図した規定であるように思われます。

上記の要件によれば、非関連者からの保険料収入が僅かであり（上記①）、かつ関連者から引き受けた保険のリスクの過半を出再せずにキャプティブ保険子会社が自ら引き受ける（上記②）場合には、事実上のキャッシュ・ボックスに該当するとされる可能性があります。

通常、キャプティブ保険子会社は非関連者である外部の保険会社から再保険を引き受けますが、平成 29 年度税制改正により非関連者基準の適用において一定の介入取引についてはこれを関連者取引とみなすことを明確化する改正が行われており（租税特別措置法施行令 39 条の 14 の 3 第 17 項）、上記①の適用上もそのような措置が設けられる場合、キャプティブ保険子会社は上記①の要件を満たし、出再分が少ない場合には上記②の要件も満たす可能性があります。

3. 移転価格税制に関する見直し（本大綱 84 頁以下）

(1) ディスカウント・キャッシュ・フロー法（DCF 法）の追加

独立企業間価格の算定方法に、OECD 移転価格ガイドラインにおいて比較対象取引が特定できない無形資産取引等に対する価格算定方法として有用性が認められているディスカウント・キャッシュ・フロー法（DCF 法）が追加されます。推定課税における価格算定方法にも DCF 法が追加されます。

(2) 所得相応性基準の導入

まず、対象となる無形資産の範囲を画する概念として、「特定無形資産」という類型が新設されます。無形資産とは、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対価の支払いが行われるものと明確化され、その中でも①独自性があり重要な価値を有するものであること、②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、③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という 3 つの要件を全て満たす無形資産について「特定無形資産」と定義されます。

その上で、特定無形資産取引に対する移転価格税制を適用して課税するための根拠として、特定無形資産取引に係る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、当該特定無形資産取引に係る最適な価格算定方法により算定した金額につき、取引価格との間に 20% を超える相違がある場合、税務署長は更正等を行うことができるとする所得相応性基準による価格調整措置が導入されることとなります。

TAX LAW NEWSLETTER

4. 国外転出に係る課税を受けた居住者に関する二重課税調整措置の導入（本大綱 96 頁以下）

外国において国外転出に係る課税の適用を受けた居住者が、当該適用に係る財産を譲渡した場合、日本において事業所得、山林所得、譲渡所得又は雑所得が課税されます。このとき、従前は、当該財産の取得に要した金額は当初取得時の取得価額からステップアップされなかったため、外国で課された外国所得税に係る含み益部分について、二重課税が発生する可能性がありました。今回の改正により、租税条約の相手国等において国外転出に係る課税の規定の適用を受けた居住者が、当該適用に係る財産の譲渡をした場合において、当該租税条約の規定により当該財産の譲渡所得課税の計算について二重課税調整を行うこととされている場合、国外転出に係る課税における外国所得税の額の計算において収入金額に算入することとされた金額をもって、当該財産の取得に要した金額とすることとなります。

文献情報

- 本
出版社 株式会社税務経理協会
著者 大石 篤史、酒井 真、栗原 宏幸、高橋 悠、飯島 隆博、山川 佳子、坂東 慶一、安部 慶彦、前山 侑介、渡邊 峻、山田 彰宏、間所 光洋、丸山 木綿子、村上 博隆（共著）
『Q&A タックスヘイブン 対策税制の実務と対応』（2019年1月刊）
- 論文 「平成31年度税制改正大綱で明らかとなった「過大支払利子税制」の改正内容と実務への影響」
掲載誌 週刊T&A master No.770
著者 栗原 宏幸
- 論文 「償却費の損金算入開始時期について」
掲載誌 週刊税務通信 No.3537
著者 小山 浩
- 論文 「The International Comparative Legal Guide to: Private Client 2019 - Japan Chapter」
掲載誌 The International Comparative Legal Guide to: Private Client 2019 8th Edition
著者 大石 篤史、酒井 真

TAX LAW NEWSLETTER

- 本 『設例で学ぶ オーナー系企業の事業承継・M&Aにおける法務税務』
(2018年12月刊)

出版社 株式会社商事法務

著者 大石 篤史、酒井 真、栗原 宏幸、飯島 隆博、山川 佳子、
坂東 慶一、渡邊 峻、山田 彰宏、間所 光洋、村上 博隆、
丸山 木綿子 (共著)
- 論文 「新たな「支払利子の損金算入制限規定」の導入について
—平成31年度税制改正の展望—

掲載誌 週刊 T&A master No.765

著者 栗原 宏幸
- 本 『「取引」の実態からみる 税務調査のポイントQ&A』
(2018年11月刊)

出版社 第一法規株式会社

著者 小山 浩
- 本 『租税法と民法』(2018年11月刊)

出版社 株式会社有斐閣

著者 大石 篤史 (共著)

NEWS

➤ Chambers Asia Pacific 2019 にて高い評価を得ました

Chambers Asia Pacific 2019 で、当事務所は日本における以下の分野で上位グループにランキングされ、当事務所の弁護士がその分野で高い評価を得ました。税務分野では、日本を代表する弁護士として大石 篤史弁護士、酒井 真弁護士が選ばれました。

当事務所のバンコクオフィス及びヤンゴンオフィスにおいても下記の分野で上位グループにランキングされ、各オフィスに所属する弁護士が下記の分野にて高い評価を得ております。

なお、ヤンゴンオフィスは日本の法律事務所として唯一、GENERAL BUSINESS LAW: INTERNATIONAL FIRMS – MYANMAR の分野でランクインし、ヤンゴンオフィスの代表である武川 丈士が日本人として唯一ランクインしております。

詳細は Chambers のウェブサイトに掲載されております。

TAX LAW NEWSLETTER

分野

JAPAN

- ・ Banking & Finance (Band 1)
- ・ Capital Markets (Band 1)
- ・ Capital Markets: Securitisation & Derivatives (Band 1)
- ・ Competition/Antitrust (Band 1)
- ・ Corporate/M&A (Band 1)
- ・ Dispute Resolution (Band 2)
- ・ Employment (Band 1)
- ・ Insurance (Band 1)
- ・ Intellectual Property (Band 2)
- ・ Investment Funds (Band 1)
- ・ Projects & Energy (Band 1)
- ・ Real Estate (Band 1)
- ・ Restructuring/Insolvency (Band 2)
- ・ Tax (Band 2)

JAPAN-OSAKA

- ・ General Business Law (Band 3)

MYANMAR

- ・ General Business Law (Band 4)
- ・ General Business Law : International Firms (Band 3)

THAILAND (Chandler MHM Limited)

- ・ Banking & Finance (Band 2)
- ・ Corporate/M&A (Band 2)
- ・ Projects & Energy (Band 1)

弁護士

JAPAN

- ・ Banking & Finance
Leading Individual: 桑原 聡子、佐藤 正謙、小林 卓泰、青山 大樹
- ・ Banking & Finance: Financial Services Regulation
Senior States people: 石黒 徹
- ・ Capital Markets
Leading Individual: 鈴木 克昌、尾本 太郎
Senior States people: 石黒 徹

TAX LAW NEWSLETTER

Up and Coming: 根本 敏光

- ・ Capital Markets: J-REITs
Leading Individual: 藤津 康彦、尾本 太郎
- ・ Capital Markets: Securitisation & Derivatives
Leading Individual: 佐藤 正謙、江平 享
- ・ Competition/Antitrust
Leading Individual: 伊藤 憲二、宇都宮 秀樹
- ・ Corporate/M&A
Leading Individual: 菊地 伸、桑原 聡子、棚橋 元、土屋 智弘、石綿 学、
大石 篤史、松村 祐土、紀平 貴之、小島 義博
Recognised Practitioner: 林 宏和
- ・ Dispute Resolution
Leading Individual: 関戸 麦
- ・ Employment
Leading Individual: 高谷 知佐子、荒井 太一
- ・ Insurance
Leading Individual: 増島 雅和
- ・ Intellectual Property
Leading Individual: 三好 豊
- ・ Investment Funds
Leading Individual: 竹野 康造、三浦 健、大西 信治
- ・ Projects & Energy
Leading Individual: 小林 卓泰
- ・ Real Estate
Leading Individual: 小澤 絵里子
Up and Coming: 石川 直樹
- ・ Restructuring/Insolvency
Leading Individual: 藤原 総一郎、山崎 良太
- ・ Tax
Leading Individual: 大石 篤史
Recognised Practitioner: 酒井 真

MYANMAR

- ・ General Business Law
Leading Individual: ウィン・ナイン
- ・ General Business Law: International Firms
Recognised Practitioner: 武川 丈士

TAX LAW NEWSLETTER

THAILAND (Chandler MHM Limited)

- ・ Banking & Finance
 - Leading Individual: ジェッサダー・サワッディポン
 - Senior States people: アルバート・チャンドラー
- ・ Corporate/M&A
 - Leading Individual: ラッタナ・プーンソムバットラート、ジョセフ・ティステイウオン
- ・ Projects & Energy
 - Leading Individual: ジェッサダー・サワッディポン、ジョセフ・ティステイウオン
 - Senior States people: アルバート・チャンドラー

(当事務所に関するお問い合わせ)

森・濱田松本法律事務所 広報担当

mhm_info@mhmjapan.com

03-6212-8330

www.mhmjapan.com