

令和2年度税制改正 ——テクノロジー支援 対応と国際税務関係に ついて

21世紀政策研究所
研究主幹（国際租税担当）：青山 慶二

目次	次
1 はじめに.....6	ロ 5G導入促進税制の創設.....14
2 令和2年度与党大綱での電子経済課税についての基本方針の確認.....7	ハ 企業等の生産性向上を促すための電子帳簿保存制度の見直し.....14
(1) 基本方針に言及した背景.....7	(2) 国際課税関係.....15
(2) OECDにおける展開.....8	イ 子会社からの配当と子会社株式の譲渡を組み合わせた国際的な租税回避への対応.....15
イ 第1の柱（国際課税原則の見直し）.....8	ロ 外国税額控除における控除対象外国税額の範囲の見直し.....16
ロ 第2の柱（軽課税国への利益移転への対抗）.....10	ハ 外国子会社合算税制の見直し.....17
(3) 与党大綱による政府が掲げるべき5つの視点の提示.....11	ニ 過大支払利子税制の改正.....17
3 テクノロジー産業に関する税制及び国際課税に関する税制の令和2年度改正事項.....12	ホ 国外取引等の課税に係る更正・決定等の期間制限についての見直し.....17
(1) 法人税制関係.....12	ヘ 国外財産調書制度に係る加算税の改正等.....18
イ オープンイノベーションの促進に係る税制の創設.....12	

1 | はじめに

令和2年度の税制改正は、例年に比べて基本的な改正事項が少なく全般的には技術的な事項が多いと評されている。しかし与党税制改正大綱（以下「与党大綱」という。）が、GAFAに代表されるグローバル

なテクノロジービジネスがもたらす税制上の課題へのチャレンジを宣言している点で、伝統的な法人課税制度に対して、経済のデジタル化を見据えた新しい法人課税の検討を本格化させる初年度として、後世において記憶に残る業績と評価を受ける可能性があるとも思われる。

即ち、今やスマートフォンの普及等を通じて財貨の購入からサービスの享受に至るあらゆる市民生活の利便性を高めている電子経済は、企業価値の評価で上位5位までを独占するまでに成長した高度にデジタル化されたテクノロジービジネスに先導されて、経済成長を促進するイノベーションの面でも先頭に立つ推進力を発揮しているが、その一方で、それら企業が獲得する個人データについてのプライバシー保護や、当該事業が寡占状況の下で惹起しかねない不正競争防止法上の課題など、法規制面でいくつかの新しい課題を提起してきた。税制面でも、イノベーションの推進役としてのテクノロジービジネスをサポートする役割を果たす投資促進税制が各国で拡充されてきているが、一方で、他業種を凌駕するテクノロジービジネスの超過収益について、伝統的な法人課税制度が十分に捕捉し得ないとの問題意識が高まり、G20/OECDによる税源浸食・利益移転（BEPS）プロジェクトとしてその処方箋の国際合意が目前に迫っている。

本稿では、まず、令和2年度改正で上記課題につき公表された我が国の政策方針を、その背景にあるOECDを舞台とした国際協調の進展状況を参照しつつ解説し、続けて、本年度の改正事項のうち、テクノロジー産業向けの事項及び国際税務に関する事項を中心に解説するものである。

2 令和2年度与党大綱での電子経済課税についての基本方針の確認

(1) 基本方針に言及した背景

元来、与党大綱では、具体的改正内容の説明の前にその基本的考え方を10数ページ

にわたって説明しているが、そのほとんどは当年度の具体的改正事項の理念とその概要である。

令和2年度も、その方式を踏襲しているが、特筆すべきは、その中にまだ具体的改正提案に至っていない経済のグローバル化・デジタル化への税制対応について、4ページを費やして政策方針を宣言している点である（前年は同一テーマに関する方針については数行のコメントのみであった。）。

この背景には、まず第1に、電子経済に関し2020年末の国際合意を目指す新しい課税提案がG20/OECDにより具体的に提示され、これから我が国政府としてその確定のための最終交渉に乗り出す時期にあったという環境が指摘される。即ち、デジタル経済に関しては、GAFAの母国である米国、我が国及びEU・中国などGAFAを追いかける同種ビジネスを自国に持つと同時にテクノロジービジネスに巨大な消費者市場を提供している国々、更には、もっぱらテクノロジー企業に消費市場を提供する立場にある途上国など、利害関係の異なるグループが最終合意に向けた交渉に参加することとなる。2020年末の最終合意は、その後の我が国税制改正の指導原理となるものであり、その協議に向かう国としての基本方針の確定は欠くべからざるものと考えられたと思われる。

加えて、現在OECDで提案されている内容は、以下に詳述するように、我が国が長年親しんできた現行国際課税ルールの中核を越える内容を含んでいる。この内容について、国民への事前周知を図る必要性は納税者との情報共有という観点から与党として不可欠と考えられたと思われる。

以下では、G20/OECDの提案を参照しながら、与党大綱の経済のグローバル化・デジタル化対応としてまとめた内容を紹介する。

(2) OECDにおける展開

経済のグローバル化・デジタル化に伴い、長い伝統を誇る「恒久的施設（PE）なければ課税なし」や「独立企業原則」が機能しなくなっている状況に鑑み、電子経済に関する課税に関しては、それに対処するための新しい2本の柱からなるOECD提案が行われている。即ち、企業がデジタル技術を活用するようになると、物理的拠点（PE）を伴わずに国境を越えて大規模なサービスを展開することが可能になり、また、デジタル化は独自の無形資産の開発を促進し、グループ内での無形資産取引の比重を高めるため、比較対象取引を参照する独立企業原則の適用が困難になっているという基本認識を基にした改善案の検討である。OECDは、「価値を創造する地に課税権を配分する」という税源浸食・利益移転（BEPS）プロジェクトの理念に沿って、市場国に配分されるべき課税権を新たに構築しつつある。

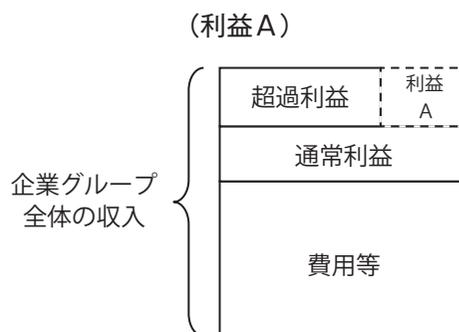
与党大綱の公表時点では、OECDからの提案は、2019年10月に公表された事務局案であったが、同提案は2020年1月末に約140か国から成る「包摂的枠組」により承認され、2020年末に向けた最終合意のための解決策の大枠として確定された。その内容は、以下のとおりである。

イ 第1の柱（国際課税原則の見直し）

国際課税原則の見直しをまとめた第1の

柱は、市場国へ課税権を配分する次の3つの提案からなっている。即ち、①伝統的なPEなければ課税なしと独立企業原則というルールを超えて新たに認めるものとして、自動化されたデジタルサービスと消費者向けビジネスを対象として、大規模な多国籍企業グループの全体利益の一定割合を市場国に新たに配分する提案（「利益A」）と、②市場国で行われる販売・マーケティング活動についてそれが基礎的なものとどまる場合に適用される独立企業原則の簡素化を図る提案（「利益B」）と、③販売・マーケティングについて基礎的活動を超える追加的活動が市場国で行われている場合の独立企業原則に基づく追加利益の配分（「利益C」）及びそれらに伴い発生する紛争の効果的な解決手段の適用という各提案で構成されている。

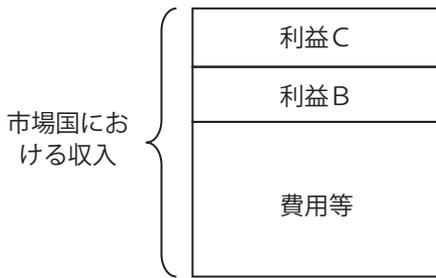
以上の3種類の課税権配分を図示すると、以下のとおりである。



(注) 利益Aは通常利益（通常利益の率は未定）を超える超過収益のうち、市場国に配分される部分（配分割合は未定）であり、物理的拠点の有無に関係なく市場国に配分される。さらに、そこで確認された市場国配分額は、複数の市場国の間で売上等により分配される。

なお、上記のスキームを企業グループ全体の利益ではなく企業グループ内のビジネスライン毎の利益で適用する可能性も留保している。

(利益B及び利益C)



(注) 利益Bは、市場国に存在する事業体の基礎的な販売活動等に帰せられるものを収入の一定割合とみなして課税所得と計算するものである。

利益Cは、市場国で基礎的活動を超える活動が行われている場合に、当該市場国が、独立企業原則により利益B以上の利益に課税しようとするものであり、この場合には効果的・拘束的な紛争解決メカニズムを装備する必要ありとしている。

以上のとおり、利益BとCは、従来の独立企業原則のルールを踏まえた改正なので説明は省略し、新規の課税ルールとなる利益Aについて課税要件を確認しておこう。

(イ) 課税対象ビジネス

課税対象となる「自動化されたデジタルサービス」は、具体的には、オンライン検索サービス、ソーシャルメディアのプラットフォーム、オンライン市場を含むオンラインの仲介業プラットフォーム、オンラインゲーム、クラウドコンピュー

ティングサービス、オンライン広告などが例示されている。したがって、クラウドなどBtoB取引も含むものである。

また、消費者向けビジネスとは、ブランドなどの無形資産が重要な役割を果たすビジネスを指しており、個人向けのソフトウェアや携帯電話、衣類・化粧品・奢侈品、ブランド価値のある飲食品、レストラン・ホテルなどのフランチャイズ契約モデル、自動車などが例示されている。なお、採掘事業、コモディティ、部品製造事業などは適用除外とされており、BtoCの金融サービス、航空事業など一定の公的規制に係る事業も適用除外の可能性があるとされている。

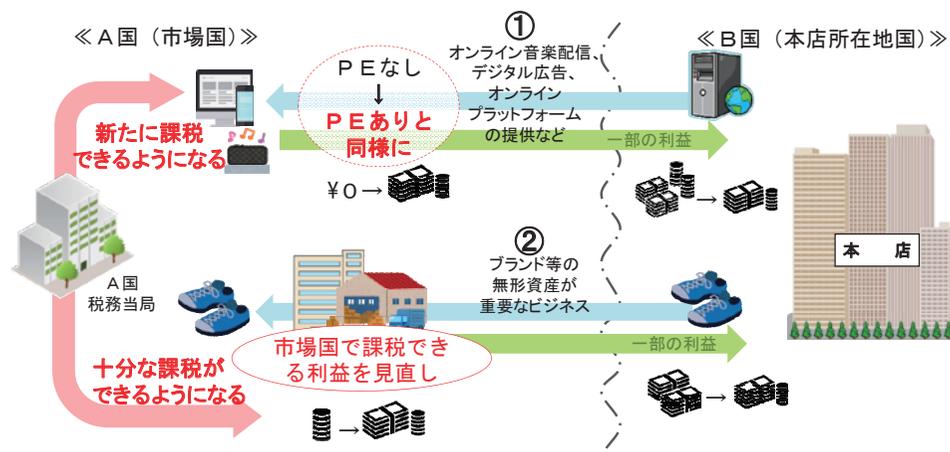
(ロ) 本課税による課税権移動のイメージ

本課税は、超過収益一部の帰属先を本店所在地国から市場国へ移管するものであり、課税対象となるグローバル利益の絶対量を増加させるものではない。市場国に配分されることになる利益は、その分だけ本店所在国に帰属する所得を減額することになり、そのイメージ図は次のとおりである。

長期的解決策に関する具体的提案の概要①

1つ目の柱

○ 経済の電子化に対応し、PEの定義や市場国で課税できる利益についての国際課税原則を見直し、市場国で生み出された価値に見合った課税権を市場国に配分。



(出典) 日本租税研究協会「第71回2019租税研究大会記録」(2019.12)の税制関係資料110頁に掲載された財務省主税局参事官室資料より

(ハ) 今後の課題

対象となる活動の詳細な定義や物理的拠点の有無に制限されない課税根拠（ネクサス）ルールなどの確定に加えて、みなし超過利益を算定するための通常利益率、超過収益のうち市場国に配分する割合など、については、包摂的枠組み参加国間での協議により政治的決着を図る必要性が認められている。

また、利益Aの利益B及びCとの相互関係や二重計上リスクへの対応も、重要な課題とされている。

□ 第2の柱（軽課税国への利益移転への対抗）

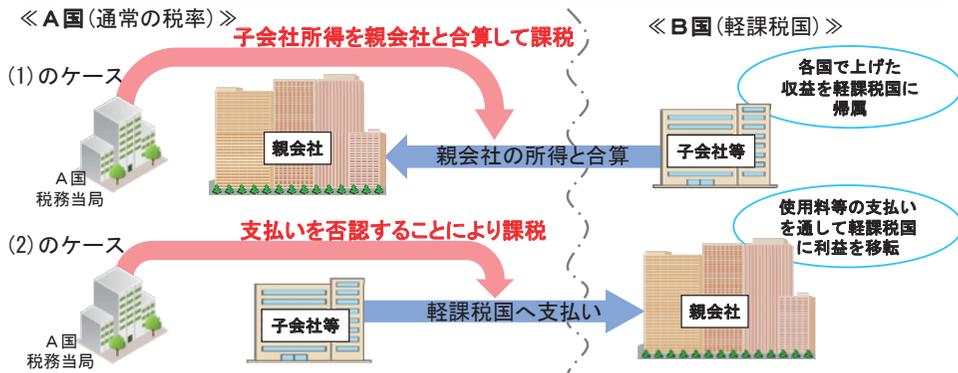
経済のデジタル化が増幅する軽課税国への利益移転への対抗策として、第2の柱で

は、すべての多国籍企業グループが最低限の法人税負担をすることを確保するため、所得合算ルールと軽課税支払いルールの2つを導入する方向性を確認している。1月末の包摂的枠組みが承認した進捗状況報告によれば、近々具体的な制度の枠組みが提示される見込みとされている。この第2の柱は、米国が2017年末のトランプ税制改革で導入したGILTI税制（グローバル無形資産が生み出す低課税の関連会社所得を親会社に合算するルール）とBEAT税制（低課税関連会社への自国からの税源浸食支払いの損金算入を否認）を参照したものといわれており、その課税のイメージ図は、次のとおりである。

長期的解決策に関する具体的提案の概要④

2つ目の柱

- 国際的に最低限の税率を定めた上で、それを下回る国(＝軽課税国)への利益移転に対し、利益を移転されている国が課税できるよう以下のルールを導入。
- (1) 軽課税国に所在する子会社等へ帰属する所得を親会社の所得と合算して課税
 - (2) 軽課税国に所在する関連企業への支払い(例: 使用料)に対し、支払会社側の国でその支払いに対し課税



(出典) 日本租税研究協会「第71回2019租税研究大会記録」(2019.12)の税制関係資料112頁に掲載された財務省主税局参事官室資料より

1月末の包摂的枠組み報告文書では、第2の柱については第1の柱のような枠組み合意文書は公表されておらず、進捗状況ノートが開示された。

若干作業に遅れはあるものの、間もなく今春には枠組み合意文書の公表が予定されているようであり、2020年末の最終報告では、第1の柱と共にパッケージでの合意が予定されている。

(3) 与党大綱による政府が抛るべき5つの視点の提示

与党大綱は、「国際課税は、経済のグローバル化や経済活動の複雑化・多様化が進む中で、経済発展に貢献する健全な企業活動を支援しつつ税源を守るという国家の基盤に関わる課題」と位置付け、上記のG20/OECDにより提起された新しい国際課

税ルールへの国際的な議論に取り組むにあたり、政府として重視する5つの視点を明記した。

電子経済への課税の長期的解決策については、2020年末に向けて各国の国益を反映した緊密な議論展開が予測される中で、昨年のG20議長国として本件のとりまとめに尽力してきた我が国がとるべき方針を確認したものであり、対外発信も意識したものと受け止められる。このような将来の交渉方針の確認は、与党大綱で宣言される内容としては異例のものであるが、電子経済課税の我が国経済への影響度の大きさに鑑み、来年以降の税制改正に直結する可能性のある重要事項として内外に向けた発信が必要と位置付けられたものと思われる。具体的な5項目の視点は以下のとおりである。

① 安定的かつ予見可能な投資環境の構築

ここでは、英・仏など欧州諸国で拡大しつつあるデジタルサービス税を念頭に置いたと思われる1国限りの措置に対する懸念が表明され、国際協調の下での合意ベースでの国際課税原則の見直しの必要性を強調している。

② 企業間の公平な競争環境の整備

ここでは、第1の柱と第2の柱による提案パッケージが、海外企業との公平な競争環境を整備し、我が国企業の国際競争力の維持・向上に資するものであるべきとしている。特に適切に市場国に利益を計上している企業の税負担には大きな影響を与えるべきでないとして、BEPSから距離を置いている我が国ビジネスへの配慮を表明している。

③ ルール適用対象の明確化及び④ 過大な事務負担及び二重課税の排除

いずれも、企業活動の予測可能性を確保し、比例原則を超えた事務負担の排除に配慮すべきとするもので、各国が共に求める方向性と思われる。ただし、二重課税の排除においては、我が国として、アジア市場の進出先での紛争経験等に鑑みて、強力な紛争解決メカニズムの必要性を強調している。この点は、相互協議の効率化の観点から仲裁条項導入に積極的である我が国の条約ポリシーを反映したものとなっている。

⑤ 法人税の引下げ競争への対抗

これは投資を引き付けるための「底辺への競争」といわれる法人税の引下げ競争を阻止するためOECDが長年にわたって追及してきた政策課題であり、中でも法人税収への依存度が比較的高い我が国がこれまでリーダーシップを発揮してき

た領域である。第2の柱に係る論点でもあり、我が国政府の関心の根強さがうかがえる部分ともいえよう。

なお、以上の5つの視点は、2020年末に向けて新しい課税ルールを巡るOECDを舞台とした協議での我が国交渉方針を示すものであるとともに、国際合意が達成された後の来年度以降の国内法改正の基本指針ともなると予測されるものでもあるが、いずれも、BEPSプロジェクトを通じて政府が日本のビジネス界からの前広なヒアリングを経て確立された原則でもある点にも留意すべきであろう。

3 テクノロジー産業に関する税制及び国際課税に関する税制の令和2年度改正事項

(1) 法人税制関係

イ オープンイノベーションの促進に係る税制の創設

企業に蓄積される現預金等を活用して、イノベーションの担い手となるスタートアップへの新たな資金供給を促進するために、国内の事業会社やコーポレートベンチャーキャピタル(CVC)から、一定のベンチャー企業に対する一定規模以上の出資について以下のとおり25%の所得控除を実施するものである。

改正内容は、改正租税特別措置法第66条の13及び同法第68条の98に規定されており、その概要は以下のとおりである。

この改正の背景には、データの利活用モデルが付加価値の源泉になる第4次産業革命の下で、新しいビジネスモデルの創出に向け革新的で動きの速いベンチャー企業とのオープンイノベーションを活性化する必

要があるとの政府の現状認識がある。特に他の主要国で急速に進展しているスタートアップとの連携については、我が国企業は、従前よりイノベーションについて自前主義的発想が強く、特に革新性のあるベンチャー企業との協働体制が進んでいないとされてきた。例えば、我が国産業界のオープンイノベーション体制は、デジタル先進国の米国に比べて対GDP比でのベンチャー投資額比率が3分の1程度と低いこともあって、税制上のインセンティブが必要と考えられたものである。今回インセンティブを適用する上での具体的条件は、以下のとおりとされている。

● 出資を行う企業の要件

国内事業会社又は国内事業会社によるCVC（事業会社又はその子会社が運営し、持分の過半数以上を所有するファンドなど）であり、改正法では、「青色申告法人で産業競争力強化法に規定する新事業開拓事業者と共同して同法に規定する特定事業活動を行う一定のもの」と定義されている。

● 出資を受けるベンチャー企業の要件

新規性・成長性のある設立後10年未満の未上場のベンチャー企業で、かつ、出資を行う企業又は他の企業グループに属さないベンチャー企業であり、改正法では「新事業開拓事業者の内、特定事業活動に資する事業を行う一定の法人（特別新事業開拓事業者）」と定義されている。

● 対象となる出資の要件

① 令和2年4月1日から令和4年3月31日までの間に特定株式（特別新事業開拓事業者の株式の内、資本金の額の増加に伴う払い込みにより交付される

ものであることその他の要件を充たす一定のものを取得し、かつ、それをその取得の日を含む事業年度終了の日まで引き続き有している場合（政令で1件当たり1億円以上の大規模出資（但し、中小企業からの出資は1,000万円以上）とされる見込み）。したがって、ベンチャー企業への新たな資金供給に限られ、株主間の株式売買は対象外とされている。

② オープンイノベーション性等の要件を充たすベンチャー企業に対する出資の払い込みとして経済産業大臣が証明したものにより取得した株式

③ その特定株式の取得価額（100億円が上限）の100分の25相当額以下の金額をその事業年度において各特別新事業開拓事業者別に特別勘定の金額として経理すること

● インセンティブの内容

株式の取得価額の25%相当額以下の金額をその事業年度において、各特別新事業開拓事業者別に、特別勘定として経理した時は、その経理した金額を損金算入できる。但し、その経理した金額については、当期の所得の金額として一定の金額（125億円が上限）を限度とされている。

なお、この特別勘定の金額は、特定株式の譲渡その他の取崩し事由に該当することとなった場合には、その事由に応じた金額を取崩して益金算入することとされているが、特定株式の取得から5年を経過した場合は、この限りではないとされている。

□ 5G導入促進税制の創設

政府が推進するSociety5.0計画の中心をなすのが、次世代の最大の資源となるデータを様々な分野・地域において利活用できる環境整備に向けた、5G（第5世代移動通信システム）情報通信インフラの普及促進である。安全性・信頼性が確保された5G設備の導入を促す観点から、「特定高度情報通信技術活用システムの開発供給及び導入の促進に関する法律」（以下「導入促進法」という。）を前提に、同法に基づく、認定導入計画に従って導入される5Gシステムに係る一定の投資について、以下の特別措置を講じることとされた。

（注） なお、税制以外にも5G投資については、日本政策金融公庫の業務特例（ツーステップローンの供与）や中小企業投資育成株式会社法の特例、中小企業信用保険法の特例が設けられている。

改正内容は、個人・法人の事業者に適用され、それぞれ改正租税特別措置法第10条の5の4の2、同法第42条の12の5の2、第68条の46に以下の内容で規定されている。

● 適用される個人・法人

一定のシステム導入を行う導入促進法の認定特定高度情報通信等システム導入事業者である。一定のシステムとは、導入促進法の認定導入計画に従って実施される同法の特定高度情報等通信システムの導入で、その早期の普及を促すものであってその供給の安定性の確保に特に資するものとして基準に適合することにつき主務大臣の確認を受けたものとされている。

● 適用の要件

導入促進法の施行日から令和4年3月

31日までの間に、その事業者の認定導入計画に記載された機械その他の減価償却資産（特定高度情報通信用認定等施設）の取得をして、国内にある事業の用に供した場合等

● インセンティブの内容

以下の区分に応じた税額控除又は特別償却の選択を認める。

対象事業者	対象設備	税額控除 ^(注)	特別償却
全国キャリア	機械装置等	取得価額の15%	取得価額の30%
ローカル5G免許人	機械装置等	取得価額の15%	取得価額の30%

（注） 控除税額は当期の法人税額の20%を上限とする。

（参考） このほか、固定資産税についても、新たに取得した一定の償却資産について、最初の3年間、課税標準を価格の2分の1とする特別措置が、令和4年3月31日まで講じられる。

ハ 企業等の生産性向上を促すための電子帳簿保存制度の見直し

バックオフィスの効率化による企業等の生産性向上を図る観点から、電子的に受け取った請求書等をデータのまま保存する場合の要件について、ユーザーが自由にデータを改変できないシステム等を利用している場合には、タイムスタンプの付与を不要とするなど、選択肢を拡大するものである。データ改変ができない環境下にあるクラウド会計・経費精算サービス等の企業による利用拡大を念頭に置いたものである。

改正内容は、改正電子計算機を使用して作成する国税関係帳簿書類の保存方法等の特例に関する法律第11条に規定され、令和4年4月1日以降に開始する事業年度の所得に対する法人税等について適用することとされている。

(2) 国際課税関係

令和2年度改正では、法人課税関係では近年続いた大規模改正はなく、一定の租税回避防止措置の導入と、外国での1国限りの課税が行われた場合の外国税額控除の適用制限などの一定の技術的で多様な改正が行われたほか、租税条約に基づく情報交換が行われた場合の更正・決定期限の延長や国外財産調書の提出を促進する諸施策など個人にも関係するコンプライアンス強化を目的とした税制改正が注目される。

イ 子会社からの配当と子会社株式の譲渡を組み合わせた国際的な租税回避への対応

従来、法人が外国子会社株式等を取得した後、子会社から配当を非課税で受け取るとともに、配当により時価が下落した子会社株式を譲渡することにより、譲渡損失を創出させることが可能となっていた。この譲渡損失を利用して課税所得を縮小させるスキームは、我が国における法人税負担を減少させるものであるものの、当該スキームを構成する各取引自体は違法とされていなかったことから、これを防止するためには税制改正が必要と判断されたものである。

新聞報道(2019年10月19日日本経済新聞)によると、同スキームの概要は以下のようなものとしてされていた。

(報道されたスキーム)

S法人グループは、平成28年9月に3兆5千億円で買収したイギリス半導体開発大手Aホールディングス社から、A社が保有する子会社であるB社株式の約75%を配当として取得し、その後、S社はAホールディングス社の株式の大半をSグループ内の別の子会社C社に売却した。

この一連の取引の結果、S社が受け取ったB社株式は外国子会社配当益金不算入の規定(法人税法第23条の2)の適用対象とされる一方、配当支払いにより減価したA社株式の売却による譲渡損失は同社の課税所得を減殺する効果を生じさせた。この一連の取引はグループ内で完結しており、実態は変わっていないにもかかわらず、人為的な損失が作り出されたとみることができる。

従来の税制が、このようなスキームによる国際的な租税回避に無力であることが明らかになったことから、これを防止する以下の改正が提案されたものである。

● 対象となる一定の支配関係にある子会社

法人(及びその関連者)が株式等の50%超を保有する子会社の内、子会社が内国法人であり、かつ、設立から支配関係発生までの間において株式等の90%以上を内国法人等が保有しているものを除く。

上記スキームに基づく節税策は子会社が内国法人である場合にも可能であることと(法人税法第23条の配当益金不算入制度の適用)、租税条約上の無差別取り扱い原則にも配慮して、原則として内外無差別として設計されている。

● 対象となる一定の配当額

一事業年度の配当の合計額が株式の帳簿価額の10%を超える場合の配当の合計額

● 見直し内容

上記対象となる外国子会社等から一定の配当額が支払われた場合には、株式等の帳簿価額からその配当額のうち益金不算入相当額(外国子会社の場合は通常受

取配当の95%)を減額する。但し、対象となる一定の配当額が、①支配関係発生後の利益剰余金の純増額に満たない場合、又は②2,000万円を超えない場合を除くとされている。さらに③配当の合計額の内、支配関係発生から10年経過後に受け配当額も除くこととされている。

なお、この見直し内容は、法人税法第61条の2の有価証券の譲渡損益の計上にあたっての譲渡原価に係る改正政令に規定されると見込まれている。

□ 外国税額控除における控除対象外国税額の範囲の見直し

法人税法上、我が国の法人税の対象とならない金額を課税標準として課される外国法人税の額は、二重課税の排除という制度趣旨に鑑み、外国税額控除の対象から除外することとされている。これに関する従来の規定は、法人税法第69条第1項において、控除対象外国法人税の額から除外されるものとして、「内国法人の法人税に関する法令の規定により法人税が課されないこととなる金額を課税標準として外国法人税に関する法令により課されるものとして政令で定める外国法人税の額」と規定していた。これを受けた法人税法施行令第141条第1項では、「外国の法令により課される法人税に相当する税で政令で定めるもの」は「外国の法令に基づき外国又はその地方公共団体により法人の所得を課税標準として課される税とする」と規定され、同条第2項ではそれに含まれるもの、同条第3項では含まれないものを列挙していた。そして、同3項では、①納付後任意に還付請求ができるもの、②税の納付猶予期間を納税者が

任意に選択できるもの、③複数税率の中から納税者が適用税率を選択できるもの、④付帯税を列挙していた。

しかし、最近では、BEPS防止の観点から1国限りの税制改革により、一定の外国関連会社の所得を内国法人の所得とみなして課税する措置（いわゆる合算課税）や、一定の国外関連者への支払いがないものとして得られる所得に課税される措置（いわゆる損金算入否認）を採用する国が現れてきている。これらの措置については、仮にBEPS阻止目的であっても、現在の国際協調体制の下ではその採用が標準モデルとはされておらず、我が国においても法人税の課税対象とされていない。例えば、米国が2017年末のトランプ税制改革で導入したGILTI税制（グローバル無形資産低課税対策税制）やBEAT税制（税源浸食防止税）などの下で外国で課税される事例が想定される。

今年の改正では、我が国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、次の外国法人税の額が追加される予定である（改正法人税法施行令第141条）。

- ① 外国法人等の所得について、これを内国法人の所得とみなして当該内国法人に対して課される外国法人税の額
- ② 内国法人の国外事業所等において、当該国外事業所等から本店等又は他の者に対する支払いがないものとした場合に得られる所得につき課される外国法人税の額

ハ 外国子会社合算税制の見直し

部分合算課税制度の対象となる受取利子の範囲について、適正化の観点から以下のものを対象から除外することとされた。

(注) 部分合算課税制度は、税負担率が20%未満の部分対象外国関係会社（ペーパーカンパニー・キャッシュボックス法人などに該当しない外国関係会社で経済活動基準のすべてを充たすもの）について、事業体単位での合算対象とはしないものの、その收受する受取利子など一定の受動的所得のみを合算対象とする制度である。

今年度の改正では、その本店所在地国において、その役員又は使用人が、棚卸資産の販売事業及びこれに付随す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すべてに従事している外国関係会社が、非関連者に対して行う棚卸資産の販売から生じる利子の額を合算対象から除外することとしている。この取引には、租税回避の懸念はないものと判断されたと考えられる。

改正内容は、租税特別措置法第66条の6第4項を受けた同法施行令第39条の17の2に規定されると予測される。

二 過大支払利子税制の改正

令和元年度税制改正で、BEPS行動4の勧告に基づく本制度の改正（調整所得金額の20%相当額を超える部分の金額は当期の損金の額に算入しない）が行われたが、外

国法人のPEが有する債権に係る経済的利益を受ける権利が、その本店等に移転されることがあらかじめ定まっている場合における、法人からそのPEに支払われる利子等の額が、本制度の適用対象外支払い利子等の額から除外されることとされた。課税の適正化を図る趣旨から行われた追加改正である。

改正内容は、租税特別措置法第66条の5の2第9項を受けた改正同法施行令第39条の13の2に規定されると予測される。

ホ 国外取引等の課税に係る更正・決定等の期間制限についての見直し

BEPS対応のために国際的な情報交換の必要性が認識され、そのための協調体制が拡大している。特に、法人情報としてグループ法人の国別報告書の相互交換が進展するとともに、個人・法人を通じた金融口座情報についても共通報告基準に基づく自動的情報交換が推進されつつある。

今年度改正においては、そのような背景を踏まえて、税務調査を通じた国外取引等の的確な事実認定による適正な課税のため、納税者による情報開示を促す観点から、一定の場合に、更正・決定の期間制限の3年間延長が認められることとなった。

改正された更正・決定の延長内容は、以下のとおりである（改正国税通則法第71条、72条）。

更正・決定期限の延長の概要

通常の更正・決定の期間制限	法定申告期限の翌日から起算して5年
上記に対するこれまでの特例	偽りその他不正行為があった場合の更正 7年 法人税の欠損金額についての更正 10年 移転価格税制に係る更正 7年 ^(注1)
今年度改正による特例追加	① 国税庁の職員が国外取引又は国外財産に関する書類の提示・提出を求めた場合に指定日までに提示・提出がなかった場合で、かつ、 ② 国税庁長官が、租税条約に基づく情報提供要請をした場合であって、提供された情報に基づき非違があったと認められる場合 ^(注2) →相手国に情報要請に係る書面を発出した日から3年間の更正・決定

(注1) 移転価格税制に係る更正は、令和2年4月1日以降につき7年であり、それ以前は6年とされていた。

(注2) 上記②の租税条約に基づく情報要請は、更正・決定等を行うことができなくなる日の6か月前の日以降にされた場合を除くものとし、また、その情報提供等をした旨の納税者への通知が情報提供要請をした日から3か月以内にされた場合に限るとされている。

へ 国外財産調書制度に係る加算税の改正等

(イ) 概要

国外財産調書に記載すべき国外財産に関する書類の提示・提出がない場合（上記ホの図表内の①納税者が指定された期限（提示要求日から60日を超えない範囲でその提示又は提出の準備に通常要する日数を勘案して当該職員が指定する日）までに必要な資料を提示・提出しないと）には、仮に調書の提出があったとしても、更正・決定期限の延長に加えて、申告漏れに対する加算税の軽減措置は適用しないこととされた（10%）。なお、調書の提出がなく、かつ、関連資料の不提示・不提出となった場合は、過少申告加算税は10%加算され20%とされる。

下記改正内容は、改正内国税の適性な課税の確保を図るための国外送金等に係る調書の提出等に関する法律第20条（同法第5条～6条の3についての見直し）で規定されている。

国外財産調書制度における過少申告加算税の取扱い一覧表

区分	現行制度	改正案
通常の場合	10%	同左
調書に記載あり	5% (5%軽減)	同左
うち、 関連資料の不提示・不提出	同上	10% (軽減不適用)
調書の不提出・記載不備	15% (5%加算)	同左
うち、 関連資料の不提示・不提出	同上	20% (10%加算)

(注) 相続等により取得した国外財産についての調書提出期限は1年間後ろ倒しにする一方、相続人が提出すべき当該調書に申告漏れ財産の記載がない場合には、相続税についても加算税が加重される。

(ロ) 具体的内容

● 国外財産調書の提出義務の緩和

相続開始年の12月31日において、租の価額の合計額が5,000万円を超える国外財産を有する相続人は、相続開始年の年分の国外財産調書については、その相続又は遺贈により取得した国外

財産を除外したところにより、提出することができる」とされた。

この場合において、国外財産調書の提出義務については、国外財産の価額の合計額から、その相続国外財産の価額を除外して判定するとされている。

● 過少申告加算税及び無申告加算税の加重措置

本加重措置の適用対象に、国外財産に対する相続税に関し修正申告等があった場合を含める。

但し、相続人の相続開始年の翌年分

の国外財産調書の提出義務がない者及び翌年12月31日においてその修正申告の起因となる相続国外財産を有しない者については、加重措置は適用しないとされている。また、12月31日において当該者の責めに帰すべき事由がなく提出期限内に国外財産調書の提出がない場合、及び相続国外財産についての記載不備の場合にも加重措置の対象から除外される。

(以上)