



KPMG Japan Tax Newsletter

19 December 2018



2019 年度税制改正大綱

I. 法人課税	
1. 地方法人課税の偏在是正措置	2
2. 試験研究費の税額控除	4
3. 中小企業関連項目	8
4. 仮想通貨	11
5. 役員給与(業績連動給与)の手続要件	11
6. 組織再編税制	12
7. 投資法人(J-REIT)・特定目的会社(TMK)	13
II. 国際課税	
1. 過大支払利子税制	14
2. タックスヘイブン対策税制	17
3. 移転価格税制	23
4. 特定外国法人の債券現先取引	25
5. 外国税額控除	25
III. 個人所得課税	
1. 仮想通貨	26
2. 税制適格ストックオプション	26
IV. 納税環境整備 — 情報照会手続の整備	27

2018 年 12 月 14 日、政府与党(自民党・公明党)は「2019 年度税制改正大綱」を決定しました。この KPMG Japan tax newsletter では、税制改正大綱に示された主な改正項目の概要をお知らせいたします。

税制改正大綱は改正案の概要を示すものであり、改正の詳細は、改正法案の公表並びに法律及び政省令の公布を待たなければなりません。また、今後の国会審議等によりその内容に変更が生じる可能性がありますので、ご注意くださいようお願いいたします。

I. 法人課税

1. 地方法人課税の偏在是正措置

地域間の税源偏在の是正に対応するため、消費税を含む税体系の抜本的改革が行われるまでの暫定措置として、2008 年より法人事業税(所得割・収入割)の一部が分離され地方法人特別税(国税)として徴収されています。この地方法人特別税は、消費税率が 10%に引き上げられる 2019 年 10 月 1 日以後に開始する事業年度から廃止され、法人事業税に還元されます。

2019 年度税制改正では、2019 年 10 月 1 日から地方法人特別税に代わる地域間の税源偏在を是正する新たな恒久措置として、法人事業税(所得割・収入割)の一部を分離し、国税である特別法人事業税(仮称)を創設して国から地方へ配分することが提案されています。この改正の目的は地域間の税源配分を調整することですが、法人納税者の納税負担及び法人実効税率に軽微な影響を及ぼす可能性があります。

2019 年 10 月 1 日以後に開始する事業年度に適用される予定の法人事業税(所得割・収入割)及び特別法人事業税の税率は、以下のとおりです。

資本金の額 1 億円超の普通法人 (外形標準課税対象法人)			
税目	課税標準	税率 ^{(*1)(*2)}	
		現行法	改正案
法人事業税 (所得割)	年 400 万円以下の所得 ^(*3)	1.9%	0.4%
	年 400 万円超 800 万円以下の所得 ^(*3)	2.7%	0.7%
	年 800 万円超の所得	3.6%	1%
特別法人事業税 ^(*4)	標準税率により計算した所得割額	—	260%

資本金の額 1 億円以下の普通法人等			
税目	課税標準	税率 ^(*1)	
		現行法	改正案
法人事業税 (所得割)	年 400 万円以下の所得 ^(*3)	5%	3.5%
	年 400 万円超 800 万円以下の所得 ^(*3)	7.3%	5.3%
	年 800 万円超の所得	9.6%	7%
特別法人事業税 ^(*4)	標準税率により計算した所得割額	—	37%

収入金額課税法人(電気・ガス供給業及び保険業を行う法人)			
税目	課税標準	税率 ^(*1)	
		現行法	改正案
法人事業税 (収入割)	収入金額	1.3%	1%
特別法人事業税 ^(*4)	標準税率により計算した収入割額	—	30%

(*1) 標準税率を示しています。

(*2) 2019年10月1日以後に開始する事業年度の制限税率は、現行法では標準税率の1.2倍とされていますが、改正により標準税率の1.7倍に引き上げられる予定です。

(*3) 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については、年間所得800万円以下の所得に係る法人事業税(所得割)の軽減税率の適用はありません。

(*4) 特別法人事業税は、法人事業税の納税義務者に対して、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)を課税標準として課される国税で、法人事業税と併せて都道府県に対して申告納付を行うこととされます。

2. 試験研究費の税額控除

A. 総額型税額控除制度の見直し

試験研究費の増加インセンティブ強化の観点から、総額型税額控除制度（試験研究費の額に税額控除率を乗じた金額を法人税額から控除する制度）が、以下のとおり改組される予定です。

(1)大企業

【現行法】

原則

増減試験研究費割合	税額控除率	税額控除の上限額
5%超の場合	$9\% + (\text{増減試験研究費割合} - 5\%) \times 0.3$ (上限:2年間 ^(*) は14%、それ以降は10%)	法人税額 × 25%
5%以下の場合	$9\% - (5\% - \text{増減試験研究費割合}) \times 0.1$ (下限:6%)	

(*) 2017年4月1日から2019年3月31日までの間に開始する事業年度

試験研究費割合が10%を超える場合の特例

2017年4月1日から2019年3月31日までの間に開始する事業年度において、次のいずれかを選択して適用することができます。

税額控除額	税額控除額 (原則)	+	$(\text{試験研究費} - \text{平均売上金額} \times 10\%) \times \text{超過税額控除割合}$ (上限:法人税額 × 10%) 《高水準型上乘せ税額控除》
税額控除の上限額	税額控除の上限額 (原則)	+	法人税額 × $\{(\text{試験研究費割合} - 10\%) \times 2\}$ (上限:法人税額 × 10%)

【改正案】

原則

増減試験研究費割合	税額控除率	税額控除の上限額
8%超の場合	$9.9\% + (\text{増減試験研究費割合} - 8\%) \times 0.3$ (上限:2年間 ^(*) は14%、それ以降は10%)	法人税額 × 25% (研究開発を行う一定のベンチャー企業 ^(*) については40%)
8%以下の場合	$9.9\% - (8\% - \text{増減試験研究費割合}) \times 0.175$ (下限:6%)	

(*) 2019年4月1日から2021年3月31日までの間に開始する事業年度

(*) 「研究開発を行う一定のベンチャー企業」とは、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。)をいいます。

試験研究費割合が10%を超える場合の特例

2019年4月1日から2021年3月31日までの間に開始する事業年度において、次の2つの特例を適用できることとされます。

税額控除率 (上限: 14%)	税額控除率 (原則)	+	税額控除率(原則) × 控除割増率(小数点以下 3 位未満切捨て)
税額控除の上限額	税額控除の上限額 (原則)	+	法人税額 × {(試験研究費割合 - 10%) × 2} (上限: 法人税額 × 10%)

(2) 中小企業者

【現行法】

原則

増減試験研究費割合	税額控除率	税額控除の上限額
5%超の場合 ^(*)	12% + (増減試験研究費割合 - 5%) × 0.3 (上限: 17%)	法人税額 × 35% (下記の特例との選択適用)
5%以下の場合	12%	法人税額 × 25%

^(*) 2017 年 4 月 1 日から 2019 年 3 月 31 日までの間に開始する事業年度に適用されます。

試験研究費割合が 10%を超える場合の特例

2017 年 4 月 1 日から 2019 年 3 月 31 日までの間に開始する事業年度において、次のいずれかを選択して適用することができます。

税額控除額	税額控除額 (原則)	+	(試験研究費 - 平均売上金額 × 10%) × 超過税額控除割合 (上限: 法人税額 × 10%) 《高水準型上乗せ税額控除》
税額控除の上限額	税額控除の上限額 (原則)	+	法人税額 × {(試験研究費割合 - 10%) × 2} (上限: 法人税額 × 10%)

【改正案】

原則

増減試験研究費割合	税額控除率	税額控除の上限額
8%超の場合 ^(*)	12% + (増減試験研究費割合 - 8%) × 0.3 (上限: 17%)	法人税額 × 35%
8%以下の場合	12%	法人税額 × 25%

^(*) 2019 年 4 月 1 日から 2021 年 3 月 31 日までの間に開始する事業年度に適用されます。

試験研究費割合が 10%を超える場合の特例

2019 年 4 月 1 日から 2021 年 3 月 31 日までの間に開始する事業年度において、次の 2 つの特例を適用できるとされます。

税額控除率 (上限: 17%)	税額控除率 (原則)	+	税額控除率(原則) × 控除割増率(小数点以下 3 位未満切捨て)
税額控除の上限額	税額控除の上限額 (原則)	+	法人税額 × {(試験研究費割合 - 10%) × 2} (上限: 法人税額 × 10%)

《用語の意義》

- 大企業: 中小企業者以外の法人
- 中小企業者: 「3.(2) 中小企業者の範囲」参照
- 増減試験研究費割合: ①/②
 - ① 当期の試験研究費－比較試験研究費(マイナスの場合、そのマイナスの額)
 - ② 比較試験研究費
- 比較試験研究費: 当期前 3 年以内に開始した各事業年度の試験研究費の平均値
- 試験研究費割合: 当期の試験研究費/平均売上金額
- 平均売上金額: 当期及び当期前 3 年以内に開始した各事業年度の売上金額の平均値
- 超過税額控除割合: (試験研究費割合－10%) × 0.2
- 控除割合増率: (試験研究費割合－10%) × 0.5 (上限 10%)

B. 特別試験研究費に係る税額控除制度の見直し

(1) 特別試験研究費の範囲の拡充

特別試験研究費に係る税額控除制度(特別試験研究費の額に税額控除率を乗じた金額を法人税額から控除する制度)の対象となる試験研究費の範囲に、下線部分の費用が追加される予定です。

特別試験研究費の範囲 (以下の試験研究に係る試験研究費の額)		税額控除率
共同試験研究	特別研究機関等	30%
	大学等	
	研究開発型ベンチャー企業 ^(*)	<u>25%</u>
	民間企業等 技術研究組合	20%
委託試験研究	特別研究機関等	30%
	大学等	
	研究開発型ベンチャー企業 ^(*)	<u>25%</u>
	特定中小企業者等 <u>一定の民間企業等^(*)</u>	20%
知的財産権の使用料	特定中小企業者等	20%
希少疾病用医薬品等に関する試験研究		20%
特定用途医薬品等に関する試験研究		

(*) 「研究開発型ベンチャー企業」とは、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います。

(*2) 次の要件を満たす企業間の委託研究が該当します。

- 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)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。
 - (i) 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。
 - (ii) 委託して行う試験研究が受託者の知的財産権等^(*3)を利用するものであること。
- 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。

(*3) 「知的財産権等」とは、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います。

(2) 税額控除の上限の引上げ

特別試験研究費の税額控除の上限が、以下のとおり引き上げられます。

現行法	改正案
法人税額 × 5%	法人税額 × 10%

3. 中小企業関連項目

(1) 中小法人の法人税率の特例

中小法人の 2019 年 3 月 31 日までに開始する事業年度については、所得金額のうち年 800 万円以下の部分に係る法人税率(19%)が 15%に引き下げられています。この特例の適用期限が 2 年間延長されます。

上記の「中小法人」とは、以下の法人をいいます。

- (i) 期末資本金の額が 1 億円以下の普通法人(ただし、以下の法人を除く。)
 - 大法人(資本金の額が 5 億円以上である法人等)による完全支配関係がある法人
 - 100%グループ内の複数の大法人に発行済株式の全部を所有されている法人
- (ii) 資本又は出資を有しない普通法人

(なお、大綱には明記されていませんが、適用除外事業者(前 3 事業年度の所得金額の平均が年 15 億円を超える法人)に該当するものは、この法人税率の特例の適用対象者から除かれることが見込まれます。)

(2) 中小企業者の範囲

租税特別措置法に設けられている中小企業者向けの優遇措置の多くは、以下の「中小企業者」に適用されています。

- (i) 期末資本金の額が 1 億円以下の法人(ただし、以下の法人を除く。)
 - 発行済株式の総数の 1/2 以上が同一の大規模法人に所有されている法人
 - 発行済株式の総数の 2/3 以上が大規模法人に所有されている法人
- (ii) 資本又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

(なお、中小企業者向けの優遇措置には、2019 年 4 月 1 日以後に開始する事業年度において、適用除外事業者(前 3 事業年度の所得金額の平均が年 15 億円を超える法人)をその適用から除外するものもあります。)

2019 年度税制改正では、上記における「大規模法人」の範囲が以下のとおり拡大されることとなります。(下線部分が追加されるものです。)

- 期末資本金の額が 1 億円を超える法人
- 資本又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 人を超える法人
- 大法人^(*)の 100%子法人
- 100%グループ内の複数の大法人^(*)に発行済株式の全部を保有されている法人

(*) 「大法人」とは、以下の法人をいいます。

- 資本金の額が 5 億円以上である法人

- 相互会社又は外国相互会社(常時使用する従業員の数が 1,000 人を超えるものに限る。)
- 受託法人

この改正により、たとえば、資本金の額が 5 億円以上である法人の孫会社が中小企業者に該当しないこととなります。

また、中小企業者の判定対象となる法人が自己株式を有している場合には、その自己株式を発行済株式の総数から除外して、中小企業者の該当性を判定することとされる予定です。

(3) 中小企業投資促進税制等の延長等

中小企業者向けの設備投資支援措置として、租税特別措置法において(A) 中小企業投資促進税制、(B) 中小企業経営強化税制及び(C) 商業・サービス業活性化税制が措置されていますが、これらについて以下の改正が行われる予定です。

- (A)(B)及び(C)の措置の適用期限がそれぞれ 2 年間延長されます。
- (B)の措置の対象設備である特定経営力向上設備等の範囲の明確化及び適正化が行われます。
- (C)の措置の適用要件に、「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。」が追加されます。

これらの改正のうち、(C)の適用要件の改正は、2019 年 4 月 1 日以後に取得等をする経営改善設備について適用されます。なお、経過措置により、2019 年 4 月 1 日前に交付を受けた経営改善指導助言書類に係る経営改善設備のうち 2019 年 9 月 30 日までに取得等をしたものについては、上記の確認は不要とされます。

	(A) 中小企業投資促進税制	(B) 中小企業経営強化税制	(C) 商業・サービス業活性化税制
適用法人 (青色申告法人)	中小企業者等 ^(*)	中小企業者等 ^(*) (中小企業等経営強化法の 経営力向上計画の認定を受けたもの)	特定中小企業者等 ^(*) (認定経営革新等支援機関等により経営改善に関する指導及び助言を受けたもの) →認定経営革新等支援機関等による確認事項の追加
指定期間	1998年6月1日～2019年3月31日 2021年3月31日	2017年4月1日～2019年3月31日 2021年3月31日	2013年4月1日～2019年3月31日 2021年3月31日
対象設備	特定機械装置等	特定経営力向上設備等 →範囲の明確化・適正化	経営改善設備
指定事業	製造業、建設業等	(A)又は(C)における指定事業	卸売業、小売業等
特別償却	取得価額×30%	即時償却	取得価額×30%
税額 控除	控除率	取得価額×7%又は10%	取得価額×7% (資本金要件あり)
	上限	(A)～(C)の合計で法人税額の20%	

(*) 適用法人における中小企業者は、「(2) 中小企業者の範囲」に示す中小企業者をいいます。(なお、大綱には明記されていませんが、適用除外事業者(前3事業年度の所得金額の平均が年15億円を超える法人)に該当するものは、これらの規定の適用対象者から除かれることが見込まれます。)

(4) 中小企業防災・減災設備の特別償却制度の創設

中小企業の事業活動に災害が与える影響を踏まえ、事前防災を促進する観点から、中小企業等経営強化法の改正を前提として、防災・減災設備への投資に対する特別償却制度が創設されます。

対象者	青色申告書を提出する中小企業者 ^(*) で、 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(仮称)の認定を受けたもの
適用要件	改正中小企業等経営強化法の施行日から2021年3月31日までの間に、 認定を受けた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、その事業の用に供すること。
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(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)に記載された以下の設備 <ul style="list-style-type: none"> • 機械装置(1台又は1基の取得価額が100万円以上) • 器具備品(1台又は1基の取得価額が30万円以上) • 建物附属設備(一の取得価額が60万円以上)
特別償却	取得価額×20%

(*) 中小企業等経営強化法の中小企業者であって、「(2) 中小企業者の範囲」に示す中小企業者その他これに準ずる法人に該当するものをいい、適用除外事業者(前3事業年度の所得金額の平均が年15億円を超える法人)に該当するものは除かれます。

(5) 事業承継ファンドの特例

(i)に掲げる中小企業者向けの優遇措置について、(ii)に掲げる要件を満たす場合には、中小企業基盤整備機構の有する株式を「(2) 中小企業者の範囲」における大規模法人の有する株式から除外して、中小企業者の該当性の判定を行うこととされます。

(i) 対象となる制度	<ul style="list-style-type: none"> • 中小企業投資促進税制 • 中小企業経営強化税制 • 商業・サービス業活性化税制 • 被災代替資産等の特別償却制度 • 中小企業防災・減災設備の特別償却制度
-------------	---

(ii)要件	<ul style="list-style-type: none"> • (i)に掲げる制度の適用を受けようとする法人が、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(事業承継ファンド)の組合財産である株式を発行していること。 • 中小企業基盤整備機構がその投資事業有限責任組合(事業承継ファンド)の組合員として出資をしていること。
--------	---

4. 仮想通貨

2018年3月14日に企業会計基準委員会より実務対応報告第38号「資金決済法における仮想通貨の会計処理等に関する当面の取扱い」^{(*)1}が公表されたことを受け、2019年度税制改正では、法人税において、仮想通貨の取扱いに関する以下の措置等が講じられる予定です。

(i)	期末評価	活発な市場が存在する ^{(*)2} 仮想通貨については、時価評価により評価損益を計上	
(ii)	譲渡損益	計上時期	譲渡に係る契約をした日の属する事業年度
		譲渡原価(一単位当たりの帳簿価額)の算出方法	以下のいずれかの方法 <ul style="list-style-type: none"> • 移動平均法による原価法(法定算出方法) • 総平均法による原価法
(iii)	信用取引等	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	

^{(*)1} 実務対応報告第38号は、原則として、2018年4月1日以後に開始する事業年度の期首から適用されます。

^{(*)2} 実務対応報告第38号においては、「活発な市場が存在する場合は、仮想通貨交換業者又は仮想通貨利用者の保有する仮想通貨について、継続的に価格情報が提供される程度に仮想通貨取引所又は仮想通貨販売所において十分な数量及び頻度で取引が行われている場合をいうものとする。」と示されています。

上記の改正は、2019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されます。なお、2019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(i)及び(iii)を適用しないことができる経過措置が講じられます。

5. 役員給与(業績連動給与)の手続要件

法人税法上損金算入が認められることとなる役員給与については、2017年度税制改正においてその内容が大幅に見直されました。

2019年度税制改正では、損金算入が認められることとなる役員給与のうち一定の業績連動給与について、その要件のひとつである手続要件(所定の日までに適正な手続を経ていること。)に係る「適正な手続」の内容が、以下のように見直される予定です。

【報酬委員会及び報酬諮問委員会(報酬委員会等)設置法人】

- 報酬委員会等は、その法人の業務執行役員がこれらの委員となっていないことが要件とされていますが、改正によりこの要件が除外されます。

- 以下の要件が追加されます。
 - 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。
 - 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。
 - 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。

【監査役会設置会社・監査等委員会設置会社】

- 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、改正により除外されます。

この改正は、2019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ます。なお、経過措置により、2019年4月1日から2020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、現行の手続による損金算入が認められます。

6. 組織再編税制

(1) スクイズアウト

2017年度税制改正により、一定のスクイズアウト(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)が、株式交換と合わせて、「株式交換等」という組織再編税制の一形態に位置付けられました。

この改正は納税者が一定の有利な取扱いを受けることを可能とした一方で、スクイズアウトの後、完全親法人を被合併法人とし、完全子法人を合併法人とする逆さ合併を行うと、スクイズアウトの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を満たすことができなくなるという問題が指摘されていたところです。

2019年度税制改正では、この問題に配慮し、株式交換等の後に上記のような逆さ合併(適格合併であるもの)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を、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する改正が提案されています。

(2) 三角組織再編成

三角合併に係る適格要件及び被合併法人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、対価に関する要件が、以下のように拡充されます。

現行法	改正案
<ul style="list-style-type: none"> • 合併法人の発行済株式の全部を直接に保有する関係がある法人の株式のみが交付されること。 	<ul style="list-style-type: none"> • 合併法人の発行済株式の全部を直接に保有する関係がある法人の株式のみが交付されること。 • 合併法人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^(*)のみが交付されること。

(*) 企業グループ内の一定の法人間で三角合併が行われる場合には、一定の外国法人の株式は除かれます。

三角分割及び三角株式交換についても、同様の改正が行われます。

7. 投資法人(J-REIT)・特定目的会社(TMK)

(1) 投資法人の導管性要件(他法人支配禁止要件)

投資法人が支払う利益の配当の額は、一定の導管性要件を満たす場合には、投資法人の所得の金額の計算上、所得金額を限度として損金の額に算入されることとされています。

この導管性要件のひとつである「他の法人の発行済株式の総数又は出資の総額の50%以上に相当する数又は金額の株式又は出資を有していないこと」という要件において、匿名組合契約に基づく出資がこの要件の制約を受けるのか明確ではありませんでしたが、この改正により、匿名組合契約に基づく出資についても他の法人の出資に含めて判定することとされます。また、匿名組合を通じて間接的に保有する株式等(その保有株式等に匿名組合出資割合を乗じて算出)を合算して判定することとされます。

(2) 特定目的会社・投資法人等の利益の配当等に係る二重課税調整

2018 年度税制改正で見直しが行われた特定目的会社等の利益の配当等に係る源泉徴収等の特例を円滑に実施するため、次の措置が講じられます。

- 特定目的会社等の利益の配当の額に係る所得税の額から控除する外国法人税の額は、その外国法人税の額のうち、その支払に係る利益の配当の額に対応する部分の額を限度として、その支払を受ける者ごとに計算した金額の合計額とされます。
- その他所要の措置が講じられます。

(3) 登録免許税・不動産取得税

- 投資法人及び特定目的会社が 2019 年 3 月 31 日までに取得する不動産に係る登録免許税の特例措置(税率を 1.3%に軽減)は、適用期限が 2 年間延長されません。
- 投資法人及び特定目的会社が 2019 年 3 月 31 日までに取得する不動産に係る不動産取得税の特例措置(課税標準額を 2/5 に軽減)は、適用期限が 2 年間延長されます。

II. 国際課税

1. 過大支払利子税制

2012 年度税制改正において導入された過大支払利子税制は、経済協力開発機構 (OECD) が 2015 年 10 月に公表した税源浸食と利益移転 (BEPS: Base Erosion and Profit Shifting) プロジェクトの行動 4 (利子控除制限ルール) に関する最終報告書の勧告を受けて、以下の見直しが行われる予定です。

A. 支払利子等の損金不算入

主な改正点は以下のとおりです。

改正項目	現行法	改正案
本制度の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を含む。)
調整所得金額	「受取配当金益金不算入」及び「外国子会社から受ける配当等の益金不算入」の規定を適用しないで計算	「受取配当金益金不算入」及び「外国子会社から受ける配当等の益金不算入」の規定を適用して計算
損金算入限度額	調整所得金額 × 50%	調整所得金額 × 20%

(1) 本制度の対象となる支払利子等の範囲

行動 4 の最終報告書では、関連者等に対する支払利子だけでなく、第三者に対するものを含めた支払利子を利子控除制限ルールの対象とすることが勧告されていることから、本制度の対象となる支払利子等の範囲が以下のように見直される予定です。

【現行法】

関連者純支払利子等の額
(「関連者支払利子等の額」の合計額から「控除対象受取利子等合計額」を控除した残額)

- 「関連者支払利子等の額」とは、関連者等(その法人との間に 50%以上の保有関係がある法人等)に対する支払利子の額のうち、その関連者等の日本の課税対象所得(所得税申告又は法人税申告の対象となるもの)に含まれないものをいいます。
- 「控除対象受取利子等合計額」とは、「関連者支払利子等の額」の合計額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をいいます。

【改正案】

対象純支払利子等の額
(「対象支払利子等の額」の合計額から「控除対象受取利子等合計額」を控除した残額)

- 「対象支払利子等の額」とは、支払利子等の額から「対象外支払利子等の額」を控除した残額をいいます。

- 「控除対象受取利子等合計額」とは、「対象支払利子等の額」の合計額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をいいます。

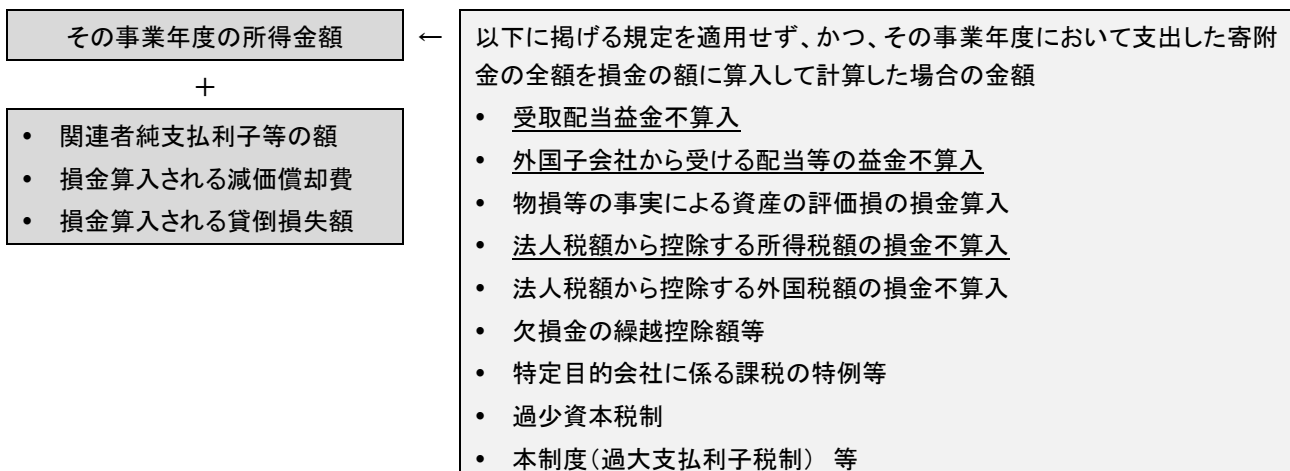
なお、「対象外支払利子等の額」とは以下のものとされます。(ただし、一定の関連者が他の者を通じてその法人に資金を供与したと認められる場合その他の場合における当該他の者に対する支払利子等の額は除かれます。)

(a) (b)に掲げる支払利子等以外の支払利子等	<ul style="list-style-type: none"> ① 支払利子等を受ける者において日本の課税所得^(*)に含まれる支払利子等の額 ② 一定の公共法人に対する支払利子等の額 ③ 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
(b) 特定債券利子等 (その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く。)に係る支払利子等で非関連者に対するもの)	<p>債券ごとに次のいずれかの金額</p> <ul style="list-style-type: none"> ① 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 ② 次に掲げる債券の区分に応じ、それぞれ次に定める金額 <ul style="list-style-type: none"> ・ 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

(*) 現行制度を考慮すると、「日本の課税所得」とは日本において所得税又は法人税申告の対象になる所得をいうものと考えられます。

(2)調整所得金額

行動 4 の最終報告書は、支払利子の損金算入限度額の計算において用いる所得(EBITDA: Earnings before Interest, Taxes, Depreciation and Amortization)に益金不算入とされる配当所得等を含めるべきではないと指摘しています。現行法において調整所得金額は以下のように計算されていますが、行動4の最終報告書におけるこの指摘を踏まえて、下線部分が削除され、これらの規定を適用して調整所得金額が計算されることになる予定です。また、「関連者純支払利子等の額」は「対象純支払利子等の額」に置き換えられます。



なお、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ます。

(3) 損金不算入額

行動 4 の最終報告書では、固定比率ルールを用いた場合における基準固定比率を 10% から 30% の範囲で設定することを勧告しており、本制度における損金不算入額は、以下のように見直される予定です。

現行法	改正案
$\text{関連者純支払利子等の額} - \text{調整所得金額} \times 50\%$	$\text{対象純支払利子等の額} - \text{調整所得金額} \times 20\%$

(4) 適用免除基準

【現行法】

以下のいずれかの基準を満たす場合には、本制度は適用されないこととされています。

(a)	$\text{関連者純支払利子等の額} \leq 1,000 \text{ 万円}$
(b)	$\frac{\text{関連者支払利子等の額の合計額}}{\text{総支払利子等の額}} \leq 50\%$

【改正案】

この基準を以下のように見直すことが提案されています。

(a)	$\text{対象純支払利子等の額} \leq 2,000 \text{ 万円}$
(b)	$\frac{\text{国内企業グループ}^{(*1)} \text{の} \\ \text{対象純支払利子等の額の合計額}^{(*2)}}{\text{国内企業グループ}^{(*1)} \text{の調整所得金額の合計額}^{(*3)}} \leq 20\%$

(*1) 「国内企業グループ」とは、適用免除基準の判定対象とされる内国法人及びその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(その事業年度開始の日及び終了の日がそれぞれその開始の日の属するその内国法人の事業年度開始の日及び終了の日であるものに限られます。)をいいます。

(*2) 国内企業グループ内の法人に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)がある場合には、対象純支払利子等の額の合計額からその対象純受取利子等の額の合計額を控除した残額とされます。

(*3) 国内企業グループ内の法人に調整損失金額(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)がある場合には、調整所得金額の合計額からその調整損失金額の合計額を控除した残額とされます。

B. 超過利子額の損金算入

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制度の適用により損金の額に算入されなかった金額(超過利子額)の取扱いについては、現行制度が以下のように踏襲されます。

現行法	改正案
関連者純支払利子等の額が調整所得金額の 50%に満たない事業年度において、その満たない金額を限度として、超過利子額を損金の額に算入する。	対象純支払利子等の額が調整所得金額の 20%に満たない事業年度において、その満たない金額を限度として、超過利子額を損金の額に算入する。

C. 関連制度の整備

連結法人に適用される過大支払利子税制についても、上記 A.(4)【改正案】(b)を除き、上記と同様の見直しが行われる予定です。

上記の改正は、2020 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ます。

2. タックスヘイブン対策税制

タックスヘイブン対策税制は、2017 年度及び 2018 年度税制改正において制度全体にわたる改正が行われましたが、2019 年度税制改正では、米国の法人税率引下げによる影響を考慮した改正(A 及び B)のほか、保険会社の特例に係る改正(C)が行われます。

A. ペーパーカンパニーの範囲の見直し

以下のいずれの基準も満たさない外国関係会社はペーパーカンパニーに該当し、その租税負担割合が 30%未満である場合には、会社単位の合算課税が適用されることとなります。

実体基準	主たる事業を行うに必要と認められる事務所、店舗、工場その他の固定施設を有していること。
管理支配基準	本店所在地国において、事業の管理、支配及び運営を自ら行っていること。

改正により、ペーパーカンパニーの範囲が見直され、以下の(1)、(2)又は(3)に該当する外国関係会社はペーパーカンパニーの範囲から除外されます。

(1) 持株会社である一定の外国関係会社

(a) 子会社の株式等を保有する外国関係会社

以下の要件の全てを満たす外国関係会社

(i)	主たる事業が子会社 ^(*) の株式等の保有であること。		
(ii)	子会社の株式等の額、一定の現預金等の資産の額	>	その資産の額 × 95%
(iii)	子会社からの配当等の額、一定の預金利子の額	>	その収入の額 × 95%

(*) 子会社:

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、その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

(b) 特定子会社の株式等を保有する外国関係会社

以下の要件等の全てを満たす外国関係会社(被管理支配会社)

(i)	主たる事業が特定子会社 ^{(*)1} の株式等の保有であること。	
(ii)	その本店所在地国と同一国に所在する管理支配会社 ^{(*)2} 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。	
(iii)	(ii)の管理支配会社 ^{(*)2} がその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。	
(iv)	特定子会社の株式等の額、一定の現預金等の資産の額	> その資産の額 × 95%
(v)	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、一定の預金利子の額	> その収入の額 × 95%

(*)1 特定子会社:

その外国関係会社の本店所在地国と同一国に所在する以下の外国関係会社

- 部分対象外国関係会社
- 管理支配会社に係る他の被管理支配会社

(*)2 管理支配会社:

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((2)における「管理支配会社」も同じ。)

(2) 不動産保有に係る一定の外国関係会社

(a) 不動産又は特定子会社の株式等を保有する外国関係会社

以下の要件等の全てを満たす外国関係会社(被管理支配会社)

(i)	主たる事業が以下のいずれかであること。 <ul style="list-style-type: none"> • そ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 • 特定子会社^(*)の株式等の保有 	
(ii)	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。	
(iii)	(ii)の管理支配会社 ^{(*)2} がその同一国において行う事業(不動産業に限る。)の遂行上欠くことのできない機能を果たすこと。	
(iv)	(i)の一定の不動産の額、特定子会社の株式等の額、一定の現預金等の資産の額	> その資産の額 × 95%
(v)	(i)の一定の不動産・特定子会社の株式等から生ずる収入の額、一定の預金利子の額	> その収入の額 × 95%

(*) 特定子会社:

管理支配会社に係る他の被管理支配会社

(b) 管理支配会社が自ら使用する不動産を保有する外国関係会社

以下の要件等の全てを満たす外国関係会社

(i)	主たる事業が、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その同一国に所在する不動産の保有であること。		
(ii)	(i)の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。		
(iii)	(i)の管理支配会社がその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。		
(iv)	(i)の不動産の額、一定の現預金等の資産の額	>	その資産の額×95%
(v)	(i)の不動産から生ずる収入の額、一定の預金利子の額	>	その収入の額×95%

(3)資源開発等プロジェクトに係る一定の外国関係会社

以下の要件等の全てを満たす外国関係会社

(i)	主たる事業が以下のいずれかであること。 <ul style="list-style-type: none"> • 特定子会社^{(*)1}の株式等の保有 • 非関係者から調達した資金の特定子会社への提供 • 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 		
(ii)	その本店所在地国と同一国に所在する管理支配会社等 ^{(*)2} 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。		
(iii)	(ii)の管理支配会社等がその同一国において行う資源開発等プロジェクト ^{(*)3} の遂行上欠くことのできない機能を果たすこと。		
(iv)	特定子会社の株式等の額、特定子会社に対する一定の貸付金の額、 (i)の一定の不動産の額、一定の現預金等の資産の額	>	その資産の額×95%
(v)	特定子会社の株式等・(iv)の一定の貸付金・(i)の一定の不動産から 生ずる収入の額、一定の預金利子の額	>	その収入の額×95%

(*)1 特定子会社:

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、その外国関係会社による持分割合が10%以上であり、管理支配会社等がその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

(*)2 管理支配会社等:

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資源開発等プロジェクト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
 (その本店所在地国と同一国に所在する他の外国法人の役員又は使用人と共同でその業務の全てに従事している場合の、当該他の外国法人を含む。)

(*)3 資源開発等プロジェクト:

外国関係会社の本店所在地国と同一国の石油・天然ガス等の資源又は社会資本の開発・整備等に関する事業

この改正は、内国法人の2019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2018年4月1日以後に開始する事業年度に係るものに限る。)について適用されます。

B. 連結納税・パススルー課税の対象となる法人の所得の金額等

外国関係会社が連結納税制度の適用を受けている場合やパススルー課税（構成員課税）の事業体として取り扱われている場合における、その外国関係会社の所得の金額、租税負担割合及び外国税額控除の対象となる外国法人税の計算について、これまでは明確な規定がありませんでしたが、以下のように、これらの取扱いが整備される予定です。

	整備の対象規定	改正案
所得の金額	【会社単位の合算課税】 現地法令基準を用いて会社単位の合算課税の対象とされる適用対象金額を計算する場合の「基準所得金額」	外国関係会社の本店所在地国の法人所得税・外国法人税に関する法令の規定から、以下の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一定の調整を加えた金額とする。 <ul style="list-style-type: none"> 連結納税の規定 パススルーとして取り扱われる規定
	【租税負担割合】 外国関係会社の本店所在地国の外国法人税に関する法令の規定により計算した「所得の金額」（租税負担割合を計算する場合の分母の金額）	
外国法人税の額	【租税負担割合】 外国関係会社の本店所在地国において課される「外国法人税の額」（租税負担割合を計算する場合の分子の金額）	外国関係会社の本店所在地国 ^(*) の外国法人税に関する法令の規定から、以下の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する。 <ul style="list-style-type: none"> 連結納税の規定 パススルーとして取り扱われる規定
	【内国法人の外国税額控除】 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のうち、外国関係会社の本店所在地国において課される「外国法人税の額」	

(*) その本店所在地国が無税国又は一定の免税国であり、かつ、その本店所在地国以外の国においてその本店所在地国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の場合は、その本店所在地国以外の国

この改正は、内国法人の2019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2018年4月1日以後に開始する事業年度に係るものに限る。）について適用されます。

C. 保険会社の特例

(1) 保険委託者特例

下記のそれぞれの要件を全て満たす(a)特定保険委託者及び(b)特定保険受託者については、タックスヘイブン対策税制上、特例規定が設けられています。

【要件】

(a) 特定保険委託者	(i)	一の内国法人（保険業を主たる事業とするものに限る。）によってその発行済株式等の全部を直接又は外国法人を通じて間接に保有されている外国関係会社であること。
	(ii)	その本店所在地国の法令の規定によりその本店所在地国において保険業の免許（その免許に類する許可、登録その他の行政処分を含む。）を受けているもの

(b) 特定保険受託者	(i)	(a) がその本店所在地国の法令の規定によりその本店所在地国において保険業の免許の申請をする際又は保険業を営むために必要な事項の届出をする際にその保険業に関する業務を委託するものとして申請又は届出をされた者であること。
	(ii)	一の内国法人(保険業を主たる事業とするものに限る。)によってその発行済株式等の全部を直接又は外国法人を通じて間接に保有されている外国関係会社であること。
	(iii)	(a) の本店所在地国と同一の国に本店等が所在すること。

【特例規定】

ペーパーカンパニーの判定	<ul style="list-style-type: none"> • (b) が本店所在地国において「実体基準」・「管理支配基準」を満たす場合、(a) もこれらの基準を満たすものとされる。
経済活動基準の判定	<ul style="list-style-type: none"> • (b) が「実体基準」・「管理支配基準」を満たす場合、(a) もこれらの基準を満たすものとされる。 • (b) の「非関連者基準」の判定において、(a) は関連者に含まれないものとされる。
外国金融機関の判定	<ul style="list-style-type: none"> • (a) が「法令準拠要件」を満たす場合、(b) もこの要件を満たすものとされる。 • (b) が「業務従事要件」を満たす場合、(a) もこの要件を満たすものとされる。

改正により、(a) 特定保険委託者及び(b) 特定保険受託者の要件が以下のように見直されます。

- (a) の要件(i) 及び(b) の要件(ii) が、「一の内国法人(保険業を主たる事業とするもの又は保険持株会社に限る。)及びその一の内国法人との間に発行済株式等の全部を保有する等の関係のある内国法人(保険業を主たる事業とするもの又は保険持株会社に限る。)によってその発行済株式等の全部を直接又は外国法人を通じて間接に保有されている外国関係会社である」旨の要件とされます。
- (b) の要件に、「その本店所在地国においてその役員又は使用人が保険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」旨の要件が追加されます。

(英国ロイズ市場において、現地の法令に従って設立された保険引受子会社と管理運営子会社が一体となって保険業を営む場合についても、上記と同様の見直しが行われます。)

(2) キャッシュボックス

内国法人の有する外国関係会社がキャッシュボックスに該当する場合において、その租税負担割合が 30% 未満であるときは、会社単位の合算課税が適用されます。

改正により、以下のいずれにも該当する外国関係会社もキャッシュボックスとして取り扱われることとされます。

(i)	$\frac{\text{特定収入保険料}^{(*1)} \text{の合計額}}{\text{収入保険料の合計額}} < 10\%$
(ii)	$\frac{\text{収入保険料}^{(*2)} \text{に係る非関連者等に対する一定の支払再保険料の合計額}}{\text{収入保険料}^{(*2)} \text{の合計額}} < 50\%$

(*1) 非関連者等からの一定の収入保険料

(*2) 特定収入保険料を除く。

(3)非関連者基準

保険業を主たる事業とする外国関係会社の非関連者基準の判定について、以下の措置が講じられます。

- 特定保険委託者又は特定保険受託者の再保険に係る収入保険料のうち、次に掲げる要件の全てに該当する再保険に係るものについては、関連者から収入するものに該当しないこととされます。
 - ① 特定保険委託者とその特定保険委託者に係る特定保険受託者との間で行われる再保険又は同一の特定保険受託者に係る特定保険委託者の間で行われる再保険であること。
 - ② その再保険に係る元受保険の 95%以上が本店所在地国に所在する非関連者のリスクに係るものであること。
 - ③ 資本の効率化に資するものであること。
- 特定保険受託者に係る特定保険委託者は関連者に含まれないものとはしないこととされたうえで、特定保険受託者がその特定保険委託者から受ける業務委託手数料相当額は関連者からの収入保険料に該当しないこととされます。

(英国ロイズ市場において、現地の法令に従って設立された保険引受子会社と管理運営子会社が一体となって保険業を営む場合についても、上記と同様の見直しが行われます。)

(4)部分適用対象金額

租税負担割合が 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等に該当しない外国関係会社のうち経済活動基準の全てを満たすもの)には、その部分適用対象金額について受動的所得の合算課税が適用されます。

改正により、部分対象外国関係会社(外国金融子会社等を除く。)の部分適用対象金額の計算の基礎となる特定所得の金額に、以下の(i)から(ii)を減算した金額が追加されます。

(i)	収入した保険料の合計額から支払った再保険料の合計額を控除した残額
(ii)	支払った保険金の額の合計額から収入した再保険金の額の合計額を控除した残額

- 上記の特定所得の金額に追加される金額は、部分適用対象金額の計算上、有価証券の譲渡損益等の一定の特定所得の金額と損益通算することができることとされます。
- 特定所得の金額のうち異常所得の金額は、上記(i)から(ii)を減算した金額がないものとした場合の各事業年度の所得の金額を基礎として計算するものとされます。

C.の改正のうち、「(1)保険委託者特例」及び「(3)非関連者基準」の改正は、内国法人の2019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2018年4月1日以後に開始する事業年度に係るものに限る。)について適用されます。

また、「(2)キャッシュボックス」及び「(4)部分適用対象金額」の改正は、外国関係会社の2019年4月1日以後に開始する事業年度から適用されます。

3. 移転価格税制

移転価格税制について、OECD から公表された次の移転価格に関する報告書の勧告やガイドラインの内容等を踏まえた見直しが行われます。

- BEPS プロジェクトの行動 8-10(移転価格税制と価値創造の一致)に関する最終報告書(2015年10月公表)
- OECD 移転価格ガイドライン(2017年7月公表)
- 評価困難な無形資産に関するアプローチの適用に関するガイダンス(HTVI ガイダンス、2018年6月公表)

具体的には、独立企業間価格の算定方法を整備し、一定の価値評価の困難な無形資産の取引に関して税務当局が取引後の事実関係を参照して取引価格の適切性を検証することが可能となるように、以下の見直しが行われる予定です。

(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が、次のように明確にされます。

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が行われるべきもの
--

(2) 独立企業間価格の算定方法の整備

独立企業間価格の算定方法(価格算定方法)として、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)が加えられます。

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価格算定方法に、税務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ます。

(3) 特定無形資産取引に係る価格調整措置の導入

行動 8-10 の最終報告書の勧告に基づき、納税者と税務当局との間の情報の非対称性の影響が深刻となる可能性のある評価困難な無形資産について、事後的な結果を事前の価格設定取決めの適正性に関する推定根拠として用いて調整を行うことを税務当局に認めるアプローチが、OECD 移転価格ガイドラインに盛り込まれました。これを踏まえて、以下の価格調整措置を導入することが提案されています。

【価格調整措置】

特定無形資産^(*)に係る取引の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は、税務署長は、その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て、その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ます。ただし、これにより算定し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、この限りではありません。

(*) 特定無形資産とは、以下の要件の全てを満たす無形資産をいいます。

- 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。

【適用免除要件】

税務当局の職員が(a)又は(b)の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、価格調整措置は適用されません。

(a)	次に掲げる書類 <ul style="list-style-type: none"> • 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 • 上記の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その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
(b)	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 ^(*)

(*) この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ません。

(4) 移転価格税制に係る更正期間等の延長

HTVI ガイドンスは、商業化に時間を要するという特徴を有する評価困難な無形資産について、事後的な結果が発生し調査が可能となるまでに更正期間を徒過してしまう可能性があるという問題を指摘するとともに、この問題への対応策のひとつとして、「一般の更正期間の改正」を例示しています。

これを踏まえて、現行6年とされている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7年に延長されます。

(5) 差異調整方法の整備

比較対象取引の利益率を参照する価格算定方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場合には、いわゆる四分位法に基づく方法により差異調整を行うことができることとされます。

(6) 関連制度の整備

外国法人等の内部取引に係る課税の特例及び内国法人等の国外所得金額の計算の特例について、上記と同様の見直しが行われます。

上記の改正は、2020年4月1日以後に開始する事業年度分の法人税及び2021年分以後の所得税について適用されます

4. 特定外国法人の債券現先取引

特定外国法人(外国金融機関等以外の外国法人)が、2017年4月1日から2019年3月31日までに開始する特定金融機関等との間で振替国債を用いて行う債券現先取引で一定の要件(取引期間3ヵ月以内等)を満たすものに係る利子等は、非課税とされています。この措置について、以下の改正が行われたうえで、その適用期限が2021年3月31日まで2年間延長されます。

対象債券の範囲が次のように拡充されます。

現行法	改正案
(i) 振替国債	(i) 振替国債 (ii) 一定の外国が発行し、又は保証する債券 ^(*) (iii) 上記(ii)の外国の特別の法令の規定に基づき設立された一定の外国法人が発行する債券 ^(*)

^(*) その外国の通貨をもって表示されるものに限られます。

また、振替公社債等の利子等の非課税制度における適格外国証券投資信託である外国投資信託の信託財産が支払を受ける債券現先取引に係る利子についても、一定の要件のもと、所得税の非課税の対象とされます。

この改正は、2019年4月1日以後に開始する債券現先取引につき支払を受ける利子等について適用されます。

5. 外国税額控除

外国税額控除の対象とされる外国法人税の額(控除対象外国法人税の額)からは、一定の外国法人税の額が除外されています。

その除外される外国法人税の額のひとつに、日本で所得と認識されない金額に対する外国法人税の額が規定されていますが、この規定の範囲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等の改正が行われる予定です。

III. 個人所得課税

1. 仮想通貨

仮想通貨の取得価額の計算方法は、国税庁が仮想通貨取引の適正な申告を目指して作成した「仮想通貨に関する税務上の取扱いについて(FAQ)」(2018年11月)問11等において「原則として移動平均法、継続適用を要件に総平均法」と示されていましたが、所得税法において特段の規定は設けられていませんでした。

2019年度税制改正により、個人が売却した「資金決済に関する法律」に規定する仮想通貨の取得価額の算定の基礎となる期末評価額は、「移動平均法又は総平均法」により計算した金額とされるほか、所要の措置が講じられます。

2. 税制適格ストックオプション

一定の要件を満たすストックオプションについては、その付与を受けた者の権利行使により生ずる所得の課税が繰り延べられ、その権利行使により取得した株式を譲渡したときに譲渡益として課税する優遇措置(税制適格ストックオプション特例)が設けられています。

この税制適格ストックオプション特例の適用対象者は、現行法において以下のように定められています。

新株予約権を発行する株式会社又はその株式会社とその発行済株式(議決権のあるもの)の総数の50%超を直接又は間接に保有する関係にある法人の取締役等^(*)及びその相続人

^(*) 取締役、執行役又は使用人である個人で、一定の大口株主及びその特別関係者を除く。

2019年度税制改正では、中小企業等経営強化法の改正を前提に、適用対象者に以下の特定事業者が追加されます。

中小企業等経営強化法に規定する認定新規中小企業者等(仮称)が同法の認定を受けた新事業分野開拓計画(仮称)に従って活用する取締役及び使用人等以外の者^(*)

^(*) 新事業分野開拓計画の実施期間の開始の日から新株予約権の行使までの間、居住者であること等の要件を満たす者に限る。

- 特定事業者が、税制適格ストックオプション特例の適用を受けて取得した株式の譲渡等をするまでに国外転出をする場合には、その国外転出の時に、その株式に係る新株予約権の行使日におけるその株式の価額に相当する金額によりその株式の譲渡があったものとみなして、所得税が課されることとなります。
- 特定事業者の相続人は、本特例の適用はできないこととされるほか、所要の措置が講じられます。

IV. 納税環境整備

情報照会手続の整備

自主的な適正申告を担保するため、国税当局が事業者等に対して必要な情報を照会するための手続が以下のように整備されます。

(1) 事業者等への協力要請

現行実務で行われている事業者等に対する任意の照会について、法令上、国税当局が事業者等に対して協力を求めることができる旨が明確化されます。

具体的には、国税庁等の職員は、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。)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とされます。

(2) 事業者等への報告の求め

高額・悪質な無申告者等を特定するため特に必要な場合に限り、国税当局が事業者等(事業者、官公署又は特別の法律により設立された法人)に対して、担保措置を伴ったより実効的な形により情報照会を行うことができる制度が創設されます。

具体的には、事業者等の所轄国税局長は、次の要件の全てを満たす場合には、その事業者等に、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こととされます。

【要件】

- 特定取引者の国税について、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(以下のいずれかに該当する場合)
 - 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(犯則事件の調査を除く。)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、その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
- 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

(*) 「特定取引者」とは、特定取引(事業者等を介して行われる取引を含む、事業者等との取引)を行う不特定の者をいいます。なお、上記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られます。

所轄国税局長は、上記の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こととされる一方で、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ます。また上記の報告の求めは、処分として不服申立て又は訴訟の対象とされるほか、所要の措置が講じられます。

(1)及び(2)の改正は、2020年1月1日以後に行う協力要請又は報告の求めについて適用されます。

KPMG 税理士法人

〒106-6012

東京都港区六本木1-6-1 泉ガーデンタワー

TEL: 03-6229-8000

FAX: 03-5575-0766

〒530-0005

大阪府大阪市北区中之島2-2-2 大阪中之島ビル15F

TEL: 06-4708-5150

FAX: 06-4706-3881

〒450-6426

愛知県名古屋市中村区名駅3-28-12

大名古屋ビルヂング26F

TEL: 052-569-5420

FAX: 052-551-0580

〒730-0031

広島県広島市中区紙屋町2-1-22 広島興銀ビル7F

TEL: 082-241-2810

FAX: 082-241-2811

info-tax@jp.kpmg.com

www.kpmg.com/jp/tax

ここに記載されている情報はあくまで一般的なものであり、特定の個人や組織が置かれている状況に対応するものではありません。私たちは、的確な情報をタイムリーに提供するよう努めておりますが、情報を受け取られた時点及びそれ以降においての正確さは保証の限りではありません。何らかの行動を取られる場合は、ここにある情報のみを根拠とせず、プロフェッショナルが特定の状況を綿密に調査した上で提案する適切なアドバイスをもとにご判断ください。

© 2018 KPMG Tax Corporation, a tax corporation incorporated under the Japanese CPTA Law and a member firm of the KPMG network of independent member firms affiliated with KPMG International Cooperative ("KPMG International"), a Swiss entity. All rights reserved.

The KPMG name and logo are registered trademarks or trademarks of KPMG International.