



平成 28 年度税制改正の解説—法人課税関係を中心に— 執筆者: 中村 慈美、河野 匠範、杉浦 起大

今月号のニューズレターでは、平成 28 年度税制改正(以下「本改正」といいます。)¹のうち法人課税関係を中心に国内税務に関する主要な改正点を解説いたします。

今般の法人税改革の趣旨は、「課税ベースを拡大しつつ税率を引き下げる」という考え方の下、平成 27 年度に着手した成長志向の法人税改革を、更に大胆に推進するというものです。本改正により、同改革の狙いであった法人実効税率の 20% 台までの引き下げが、平成 28 年 4 月 1 日以後に開始する事業年度から達成されることになりました。一方、外形標準課税の法人事業税に占める割合が引き上げられ、欠損金の状況に左右されない課税が一段と進められたほか、一部の資産の減価償却法の廃止等、広い範囲で課税ベースを拡大する各種の改正が行われています。

¹ 本稿では、平成 28 年 4 月 1 日付で施行された「所得税法等の一部を改正する法律」(平成 28 年法律第 15 号)を「改正法」といい、同日付で施行された「地方税法等の一部を改正する等の法律」(平成 28 年法律第 13 号)を「改正地法」といいます。また、改正法に基づき改正された法人税法を「新税法」、所得税法を「新所法」、国税通則法を「新通則法」、地方法人税法を「新地方法」といい、改正地法に基づき改正された地方税法を「新地法」といいます。

また、法人税法施行令等の一部を改正する政令(平成 28 年政令第 146 号)を「改正政令」といいます。また、改正政令に基づき改正された法人税法施行令を「新法令」といいます。改正法及び改正政令による本改正前の法令に特に言及する場合は、国税通則法を「旧通則法」、法人税法施行令を「旧法令」といいます。また、改正法に基づき改正された「所得税法等の一部を改正する法律」(平成 27 年法律第 9 号)を「新平成 27 年改正法」といいます。

本ニューズレターは法的助言を目的するものではなく、個別の案件については当該案件の個別の状況に応じ、弁護士・税理士の助言を求めて頂く必要があります。また、本稿に記載の見解は執筆担当者の個人的見解であり、当事務所又は当事務所のクライアントの見解ではありません。本ニューズレターに関する一般的なお問合せは、下記までご連絡ください。

I. 法人課税関係

1. 法人税率の改正²

(1) 法人税率の引下げ

普通法人等に対して課する各事業年度の所得及び各連結事業年度の連結所得に対する法人税の税率(現行:23.9%)について、次のとおり、段階的に引き下げられます(新法 66 条 1 項、81 条の 12 第 1 項、改正法附則 26 条、27 条)。

- ① 平成 28 年 4 月 1 日以後に開始する事業年度について、23.4%とする。
- ② 平成 30 年 4 月 1 日以後に開始する事業年度について、23.2%とする。

(2) 法人事業税における外形標準課税の拡充・所得割の引下げ

平成 27 年度税制改正により外形標準課税対象法人の外形標準課税の拡充等が行われましたが、本改正により以下のとおり変更されます(新地法 72 条の 24 の 7)。これにより法人事業税のうち外形標準課税が占める割合が「全体の 4/8」から「全体の 5/8」に拡大されます。

＜外形標準課税対象法人に適用される法人事業税の標準税率＞

		現行(平成 27 年度)	本改正前	本改正後
			平成 28 年 4 月 1 日～	
付加価値割		0.72%	0.96%	1.2%
資本割		0.3%	0.4%	0.5%
所得割	年 400 万以下	3.1%	2.5%	1.9%
	年 400 万超 800 万以下	4.6%	3.7%	2.7%
	年 800 万超	6.0%	4.8%	3.6%

(注 1) 所得割の税率は、地方法人特別税³を含めた税率となります。

(注 2) 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には、年 800 万円以下の所得に係る所得割の軽減税率の適用はありません。

(3) 法人実効税率の引下げ

前記(1)(2)の改正により外形標準課税対象法人に対する実効税率は以下のとおり引き下げられます。

	現行	本改正後	
		平成 28 年 4 月 1 日以後開始の事業年度	平成 30 年 4 月 1 日以後開始の事業年度
国の法人税率	23.9%	23.4%	23.2%
法人事業所得割	6.0%	3.6%	3.6%
国・地方の法人実効税率 ＜標準税率ベース＞	32.11%	29.97% (▲2.14%)	29.74% (▲2.37%)

(注) 上記の法人事業所得割は、年 800 万円超所得分の標準税率を記載しております。

² なお、中小法人等の特例(新法 66 条 2 項・6 項、81 条の 12 第 2 項・6 項)及び時限措置による軽減税率(租税特別措置法 42 条の 3 の 2 第 1 項)の改正は行われておりません。

³ 地方法人特別税の税率は、本改正による所得割率の引下げに伴い平成 28 年 4 月 1 日以後に開始する事業年度から 414.2%に上げられますが(地法法人特別税等暫定措置法 9 条、改正地法附則 1 条本文)、地方法人特別税は、平成 29 年 4 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(改正地法附則 1 条 3 号、31 条 2 項)。

(4) 法人事業税の負担変動の軽減措置

外形標準課税の拡大による税負担の増加を懸念する声を受け、下記の法人に係る平成 28 年 4 月 1 日から平成 31 年 3 月 31 日の間に開始する事業年度において、本改正前の付加価値割額、資本割額及び所得割額の合計(以下「事業税額」といいます。)を超える事業税額(以下「超過額」といいます。)に一定の割合を乗じた額を、当該事業年度の事業税額から控除できる、税負担の緩和措置がとられました(改正地法附則 5 条 2 項乃至 10 項)。

付加価値額	事業年度の開始時期	事業税額から控除できる金額
30 億円以下の法人	平成 28 年 4 月 1 日～	超過額×3/4
	平成 29 年 4 月 1 日～	超過額×1/2
	平成 30 年 4 月 1 日～ 平成 31 年 3 月 31 日	超過額×1/4
30 億円超 40 億円未満の法人	平成 28 年 4 月 1 日～	超過額×付加価値額に応じて 3/4 から 0 の間の割合を乗じて得た額
	平成 29 年 4 月 1 日～	超過額×付加価値額に応じて 1/2 から 0 の間の割合を乗じて得た額
	平成 30 年 4 月 1 日～ 平成 31 年 3 月 31 日	超過額×付加価値額に応じて 1/4 から 0 の間の割合を乗じて得た額

(注) 平成 29 年 4 月 1 日から平成 31 年 3 月 31 日の間に開始する事業年度における超過額の計算は、①各事業年度における事業税額から、②平成 28 年 3 月 31 日現在の付加価値割、資本割の税率をその事業年度のそれぞれの課税標準に乗じて計算した額と③同日現在の所得割の税率に同日現在の地方法人特別税相当分の税率を加えた税率をその事業年度の所得割の課税標準に乗じて計算した額との合計額を減じて計算されます。

(5) 地方法人課税の偏在是正(地方法人税及び法人住民税法人税割の税率の改正)

平成 29 年 4 月 1 日以後に開始する事業年度の基準法人税額に対する地方法人税について、課税事業年度の課税標準法人税額に乗ずる地方法人税の税率が 10.3%(本改正前: 4.4%)に引き上げられ(新地方法法 10 条、改正法附則 30 条)、平成 29 年 4 月 1 日以後に開始する事業年度の法人住民税の法人税割の税率が次の通り引き下げられます(新地法 51 条 1 項、314 条の 4 第 1 項、改正地法附則 4 条 2 項、17 条 2 項)。

	現行		平成 29 年 4 月 1 日～	
	標準税率	制限税率	標準税率	制限税率
道府県民税法人税割	3.2%	4.2%	1.0%	2.0%
市町村民税法人税割	9.7%	12.1%	6.0%	8.4%

2. 欠損金繰越控除制度

平成 27 年度税制改正において改正された欠損金繰越控除制度について、控除限度割合の大幅な変動に対する懸念の声を受け、激変緩和を強化する措置として、控除限度額の引下げが段階的に行われる措置が取られることとなりましたが、その反面、繰越期間の延長の適用は 1 年後倒しする内容の改正が行われました。

(1) 控除限度額の段階的引下げ

青色申告を提出した事業年度の欠損金の繰越控除制度、青色申告を提出しなかった事業年度の災害損失欠損金の繰越控除制度及び連結欠損金の繰越控除制度における控除限度額が、以下のとおり見直されます(新平成 27 年改正法附則 27 条 2 項、30 条 2 項)。

本改正前		本改正後	
事業年度開始日	控除限度割合	事業年度開始日	控除限度割合
平成 27 年 4 月 1 日～ 平成 29 年 3 月 31 日	65%	平成 27 年 4 月 1 日～	65%
		平成 28 年 4 月 1 日～	60%
平成 29 年 4 月 1 日～	50%	平成 29 年 4 月 1 日～	55%
		平成 30 年 4 月 1 日～	50%

(2) 繰越期間、帳簿保存期間及び更正の請求期間の延長の適用の後倒し

平成 29 年 4 月 1 日以後に開始する事業年度に適用される予定であった、欠損金の繰越期間、繰越控除制度の適用に係る帳簿保存期間及び更正の請求期間の各 1 年延長(本改正前は 9 年。本改正後は 10 年)の措置が、平成 30 年 4 月 1 日から開始される事業年度に適用されることとなります(新平 27 年改正法附則 27 条 1 項、30 条 1 項、53 条 1 項・3 項、新平 27 年改正省令附則 2 条 1 項・3 項)。

3. 譲渡制限付株式を対価とする費用の帰属事業年度の特例(創設)

経営者に適切なインセンティブを付与し、本邦企業の「稼ぐ力」向上に向けた「攻めの経営」を促すべく、経営者に中長期の企業価値向上のインセンティブを付与するため、経済産業省の主導のもと、役員報酬として付与された譲渡制限付株式(いわゆるリストリクテッド・ストック)に係る報酬の額を損金算入の対象とするための制度整備がなされました。これにより、内国法人が個人から役務の提供を受ける場合において、その内国法人又はその内国法人の発行済株式の全部を保有する等一定の関係のある法人の譲渡制限付株式であって、その役務の提供の対価としてその個人に生ずる債権の給付と引換えに交付されるものその他その個人に給付されることに伴ってその債権が消滅する場合のその譲渡制限株式(以下「**特定譲渡制限付株式**」といいます。)が交付されたとき⁴は、その個人において給与等課税事由が生じた日においてその役務の提供を受けたものとして、法人税法の規定が適用されることとなります(新法 54 条 1 項・2 項・4 項、新法 111 条の 2 第 4 項、新所法 84 条 1 項本文)。

この特定譲渡制限付株式の交付が正常な取引条件で行われた場合には、その役務の提供に係る費用の額は、その特定譲渡制限付株式の交付につき給付され、又は消滅した債権(その役務の提供の対価としてその個人に生ずる債権に限る。)の額に相当する金額とされます(新法 111 条の 2 第 5 項)。

かかる改正は、平成 28 年 4 月 1 日以後にその交付に係る決議(その決議が行われない場合には交付)をする特定譲渡制限付株式及び承継譲渡制限付株式について適用されます(改正法附則 24 条)。

4. 役員給与

(1) 特定譲渡制限付株式等を報酬とする場合の役員給与についての事前確定届出の不要化

前記 3.記載の「譲渡制限付株式を対価とする費用の帰属事業年度の特例」に規定する特定譲渡制限付株式(将来の役務の提供に係るものとして一定のものに限ります。)及びその特定譲渡制限付株式に係る承継譲渡制限付株式による給与について、事前確定届出給与に係る届出が不要とされます(新法 34 条 1 項 2 号、新法 111 条の 2 第 3 項)。

(2) 利益連動給与の算定指標の範囲の明確化

利益連動給与の算定指標の範囲について、これまでは営業利益・経常利益等その事業年度の利益に関する指標(有価証券報告書に記載されているものに限ります。)等、純粋な利益指標しか明確には含まれておりませんでした。業績連動報酬の導入促進等を図るため、算定指標には、ROE、ROA 等の一定の利益関連指標が含まれることが明確化されます(新法 34 条 1 項 3 号、新法 69 条 8 項)。

(3) 適用時期

前記(1)(2)の改正は、平成 28 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(改正法附則 21 条)。

⁴ 合併により被合併法人の特定譲渡制限付株式を有する者に対し交付される合併法人の譲渡制限付株式その他政令で定める譲渡制限付株式(以下「**承継譲渡制限付株式**」といいます。)が交付されたときを含みます(新法 54 条 1 項括弧書、新法 111 条の 2 第 3 項)。

5. 組織再編税制⁵

(1) 株式交換又は株式移転

株式交換又は株式移転(以下「株式交換等」といいます。)に係る税制について、以下のとおりの見直しが行われ、平成 28 年 4 月 1 日以後に行う合併、分割、株式交換等について適用されます(改正政令附則 3 条)。

ア 共同事業を営む場合の株式交換等に係る適格要件のうち役員継続要件

これまで、株式交換等を行うに際しては、特定役員のいずれかが当該株式交換等に伴って退任しないことが求められており(旧法令 4 条の 3 第 16 項 2 号・20 項 2 号)、株式交換等完全親法人の役員への就任に伴う退任等の一定の例外を除き、一人でも特定役員が退任すれば役員継続要件が満たされないことになるため、現実的でない要件であるとの批判が寄せられていましたが、本改正により、役員継続要件が緩和され、株式交換等の前の特定役員の全て⁶が当該株式交換に伴って退任をするものでなければ、役員継続要件を満たすものとされました(新法令 4 条の 3 第 18 項 2 号・22 項 2 号)。

イ 適格株式交換等により親法人が取得する子法人株式の取得価額

本改正前の株式交換等の前に仮決算を行わなければならないという実務上の煩雑さを解消するために、以下のとおり、計算の基礎とする額を直前の申告時の価額とする見直しが講じられます。

適格株式交換等により親法人が取得する子法人株式の価額 (完全子法人の旧株主が 50 人以上の場合)	
本改正前	本改正後
株式交換等完全子法人の簿価純資産額(株式交換完全子法人の適格株式交換等直前の資産の帳簿価額から適格株式交換直前の負債の帳簿価額を減産した金額として一定の金額をいいます。)に相当する金額(旧法令 119 条 1 項 9 号ロ・11 号ロ)	株式交換等完全子法人の直前の申告における簿価純資産額(直前の申告から当該適格株式交換等の直前までの間に資本金等の額等に増減がある場合にはそれを加減調整したもの)に相当する金額(新法令 119 条 9 号ロ・11 号ロ)

(2) その他適格要件に関する改正

その他、連続する組織再編を行う場合の障壁となっていた各適格要件に関して、事業再編を円滑化するため、以下のとおりの措置が講じられます。

ア 事業継続要件

- ① 株式交換後に適格合併により株式交換完全子法人が消滅することが見込まれている場合であっても、親法人事業と関連する子法人事業が適格合併に係る合併法人において引き続き営まれることが見込まれている場合には、事業継続要件を満たす(新法令 4 条の 3 第 18 項 4 号イ・22 項 4 号イ)。
- ② 株式交換後に適格分割により株式交換完全子法人の事業の一部のみが移転することが見込まれている場合であっても、親法人事業と関連する子法人事業が株式交換完全子法人及び適格分割に係る分割承継法人において引き続き営まれることが見込まれている場合には、事業継続要件を満たす(新法令 4 条の 3 第 18 項 4 号ロ・22 項 4 号ロ)。

⁵ 本文記載の改正の他に分割型分割の範囲に特定分割型分割(分割により分割対価資産の全てが分割法人の株主等に直接交付される場合の分割)が加えられる整備(新法 2 条 12 号の 9 イ)、共同事業を行うための新設合併、新設分割又は株式移転に係る適格要件のうち株式継続保有要件の判定について、個々の法人ごとに行うとの明確化(新法令 4 条の 3 第 4 項本文・5 号、8 項本文・6 号 2 項本文・5 号)が行われています。

⁶ なお、旧法令 4 条の 3 第 16 項 2 号・20 項 2 号では役員継続要件につき、株式交換等完全親法人の役員への就任に伴う退任及び当該株式交換等の後に当該株式交換等完全子法人(株式移転の場合は他の株式移転完全子法人も含みます。)を被合併法人、分割法人又は現物出資法人とする適格合併、適格分割又は適格現物出資(以下「適格合併等」といいます。)を行うことが見込まれている場合における当該適格合併等に係る合併法人、分割承継法人又は被現物出資法人の役員への就任に伴う退任が除かれていましたが、本改正によりかかる除外規定は削除されています(新法令 4 条の 3 第 18 項 2 号・22 項 2 号)。かかる改正により、株式交換等完全親法人の役員への就任に伴う退任であっても、株式交換等の前の特定役員が 1 人も株式交換等完全子法人に残っていない場合、役員継続要件を充足しないことになると解される可能性があります。

イ 完全支配関係継続要件

株式移転後に株式移転完全子法人 2 社を被合併法人とし、株式移転完全親法人を合併法人とする適格合併が見込まれている場合であっても、順次行われる適格合併の直前の時まで株式移転完全親法人が株式移転完全子法人株式の全部を保有する関係が継続することが見込まれている場合には、完全支配関係継続要件を満たす(新法令 4 条の 3 第 19 項 2 号)。

II. 加算税制度の見直し

1. 過少申告加算税及び無申告加算税の見直し

平成 23 年 12 月改正により、国税庁等の職員が実地の調査において質問検査等を行う場合には、税務署長等が質問検査等を行う日時や目的、調査対象税目・調査対象期間等を予め通知する事前通知(新通則法 74 条の 9 第 1 項)の制度が導入されましたが、旧通則法では、事前通知後であっても、更正予知⁷をする前であれば、過少申告加算税は免除され、無申告加算税は 5%のみを賦課するものとされていました(旧通則法 65 条 5 項、66 条 5 項)。しかし、近年、事前通知直後に多額の修正申告又は期限後申告を行うことで、通達を前提とした⁸免除又は軽減規定の適用を受け、加算税を回避していると疑われる事例が顕著となっていることを踏まえ、当初申告段階でのコンプライアンスを高める観点より、事前通知後、かつ、更正予知をする前に修正申告書又は期限後申告書を提出した場合における過少申告加算税及び無申告加算税について、以下のとおりの措置が講じられます(新通則法 65 条 1 項・2 項)。

本改正により見直される加算税の種類		本改正前	本改正後
過少申告加算税	更正予知をする前に修正申告書をした場合	なし	5% (期限内申告税額と 50 万円のいずれか多い額を超える部分は 10%)
無申告加算税	更正予知をする前に期限後申告書又は修正申告書を提出した場合	5%	10% (納付すべき税額が 50 万円を超える部分は 15%)

2. 繰り返しの無申告又は仮装・隠蔽があった場合の加重措置

意図的に無申告又は仮装・隠蔽を行う者を牽制するため、5 年の短期間に同一の税目について繰り返し、期限後申告書や修正申告書(更正予知をしたものに限り)の提出や更正・納税の告知等を受けることなく納付(以下「**期限後申告等**」といいます。)を行った者に対し、その期限後申告等に基づき賦課する無申告加算税の割合(15%。50 万円を超える部分については 20%)又は重加算税の割合(過少申告加算税又は不納付加算税に代えて賦課される場合は 35%、無申告加算税に代えて賦課される場合は 40%)について、それぞれその割合に 10%を加算する措置が講じられます(新通則法 66 条 4 項、68 条 4 項)。

3. 適用時期

前記 1.2.の改正は、平成 29 年 1 月 1 日以後に法定申告期限(不納付加算税に代えて課される重加算税については法定納期限とし、国税に関する法律の規定によりその法定申告期限又は法定納期限とみなされる期限を含みます。)が到来する国税について適用されます(改正法附則 54 条 3 項)。

⁷ 調査を行う旨、調査対象税目及び調査対象期間の通知以後、かつ、その調査があることにより更正又は決定があるべきことを予知することをいいます。

⁸ 通達実務上、臨場のための日時の連絡を行った段階で修正申告書又は期限後申告書の提出がされた場合には、原則として「更正があるべきことを予知してされたもの」に該当しない取扱いがなされています(平成 12 年 7 月 3 日付課所 4-16 外 3 課共同「申告所得税及び復興特別所得税の過少申告加算税及び無申告加算税の取扱いについて(事務運営指針)」第 1・2、第 2・2 及び平成 12 年 7 月 3 日付課資 2-264 外 2 課共同「相続税、贈与税の過少申告加算税及び無申告加算税の取扱いについて(事務運営指針)」第 1・2、第 2・2)。



なかむら よし み
中村 慈美

西村あさひ法律事務所 税理士
y.nakamura@jurists.co.jp

1998年国税庁退官後、税理士登録。
現在、日本租税研究協会法人税研究会(通達等検討分科会)専門委員に就任するとともに大学院等で税法の指導を行っている。



こうの たくのり
河野 匠範

西村あさひ法律事務所 弁護士
t.kono@jurists.co.jp

2013年弁護士登録。企業取引・相続対策等に関する税務アドバイス、税務調査対応を行うほか、M&A/企業組織再編、コンプライアンス、会社法・金商法その他の一般企業法務、サイバーセキュリティなどを取り扱っている。



すぎうら ゆきひろ
杉浦 起大

西村あさひ法律事務所 弁護士
yu.sugijura@jurists.co.jp

2015年弁護士登録。国内の税務アドバイス、会社法、金商法その他の一般企業法務のほか、ベンチャー支援、労働法アドバイス、労働争訟及び社団/財団法人に関する法務などを取り扱っている。

当事務所は、旧興銀税務訴訟、東京都外形標準課税訴訟をはじめ、税務争訟・訴訟において多数の実績を上げ、現在も複数の移転価格案件、国際金融取引に関する大型税務訴訟等において、クライアントに助言しています。本ニューズレターは、当事務所に所属し、国内・国際取引に関わる税務訴訟・争訟・税務アドバイスに携わる弁護士・税理士から構成されるビジネス・タックス・ロー研究会により定期的に発行される予定です。当事務所のビジネス・タックス・ロー研究会は、当事務所の弁護士・税理士が、クライアントに対しより一層的確なサービスを提供できるよう、税務に関する最新の情報・ノウハウを共有・蓄積するとともに、ビジネス・ローに関する最新の情報を発信することを目的として活動しています。なお、本ニューズレターのバックナンバーは、<http://www.jurists.co.jp/ja/topics/newsletter.html>に掲載しておりますので、併せてご覧下さい。

(当事務所の連絡先) 東京都千代田区大手町 1-1-2 大手門タワー 〒100-8124
Tel: 03-6250-6200 (代) Fax: 03-6250-7200

E-mail: info@jurists.co.jp URL: <http://www.jurists.co.jp/ja/>

© Nishimura & Asahi 2016