

I スピンオフやスキーズアウトがやりやすく 法人課税に関する改正のポイント

II 外国子会社合算税制を抜本的に見直し 国際課税に関する改正のポイント

III 仮想通貨、国税犯則調査手続など その他の改正のポイント

I スピンオフやスキーズアウトがやりやすく 法人課税に関する 改正のポイント

公認会計士・税理士
宮口 徹

はじめに

平成28年12月8日に平成29年度税制改正大綱(以下、「大綱」という)が与党より公表された。法人課税では平成27年度、平成28年度と続いた実効税率の引下げが一段落する一方で、経済活性化のための各種税額控除制度や業績連動報酬の拡充、M&Aやグループ内組織再編のストラクチャーに大きく影響を与える組織再編税制の改善など、企業実務に大きく影響する改正が数多く行われている。

以下、法人課税について、日本の事業会社への影響が大きいと考えられる項目に絞って要点を解説するが、すべての改正事項を網羅するものではないためご留意いただきたい。また、読者の理解の便宜のため、細かな要件を省略し単純化した記載

を行っている箇所もあるため、正確な内容については大綱原文をあたっていたいただきたい。制度の詳細については現時点では不明であり、今後制定される法律および政省令にて規定される点も申し添える。

デフレ脱却・経済再生に向けた税制措置

(1) 研究開発税制

企業のイノベーションを促し競争力を強化する観点から、試験研究費の税額控除が拡充される。まず、総額型については現行の試験研究費割合(売上高に占める試験研究費の割合)に応じた8%~10%の税額控除率が、試験研究費の増減率に応じた6%~10%の控除率に改められる(図表1)。売上規模にかかわらず、試

(図表1) 試験研究費の税額控除(総額型)に係る改正

項目	大法人	中小企業者
税額控除率	増減割合に応じて控除率6%~10%(時限措置として最高14%) 増減割合5%超: 9%+(増減割合-5%)×0.3 増減割合5%以下: 9%-(5%-増減割合)×0.1 増減割合-25%未満: 6%	控除率12%(増加割合5%超の場合、時限措置として以下の上乗せにより最高17%) 増加割合5%超: 12%+(増加割合-5%)×0.3
控除限度額	【原則】法人税額の25% 【時限措置】 高水準型の要件を満たす場合は下記の金額を上乗せ(上限10%) 法人税額×(試験研究費割合-10%)×2	【原則】法人税額の25% 【時限措置(①と②の選択制)】 ①増加割合5%超の場合は控除限度額を10%上乗せ ②高水準型の要件を満たす場合は下記の金額を上乗せ(上限10%) 法人税額×(試験研究費割合-10%)×2

(注) 控除限度額の上乗せ措置はいずれも高水準型との選択制

「平成29年度税制改正大綱」のポイント

「研究費の絶対額の増加を控除額に反映させる措置である。さらに2年間の時限措置として控除率の上限が14%（中小企業者は17%）に引き上げられる。控除限度額についても時限措置が設けられ、最大で法人税額の35%の控除が認められることになる。

また、今般の改正においては「第4次産業革命」による新たなビジネス開発を後押しする観点から、試験研究費の範囲にIoT、ビッグデータ、人工知能等を活用した事業に関連する原材料費、人件費、経費および委託費が加えられる。

さらに、オープンイノベーション型の控除制度については運用改善措置が盛り込まれるとともに、時限措置である試験研究費の増加額に係る税額控除または平均売上金額の10%を超える試験研究費に係る税額控除を選択適用できる制度（いわゆる高水準型）については増加額の控除制度が廃止されたうえで、適用期限が2年間延長されることとなった。

(2) 所得拡大促進税制

所得拡大促進税制については、現政権の経済政策の課題である企業の賃上げを促す観点から拡充されることになる。

まず、大法人については、賃上げ率が2%以上であることを適用要

件としたうえで、控除税額につき、現行の「雇用者給与等支給増加額の10%」に、「雇用者給与等支給増加額のうち雇用者給与等支給額から比較雇用者給与等支給額を控除した金額に達するまでの金額の2%」を加えた合計額とされる。

次に中小企業者等については、賃上げ率が2%以上である場合における税額控除額につき、現行の「雇用者給与等支給増加額の10%」に、「雇用者給与等支給増加額のうち雇用者給与等支給額から比較雇用者給与等支給額を控除した金額に達するまでの金額の12%」を加えた合計額とされる。

コーポレート・ガバナンス改革

(1) 確定申告書の提出期限

確定申告書の提出期限については現行は1カ月（連結納税採用会社は2カ月）の延長が限度であるが、①会計監査人設置会社で、かつ②定款等の定めにより事業年度終了日の翌日から3カ月以内に定時株主総会が開催されない常況にあると認められる会社については、4カ月までの延長が認められることになる。

現状は確定申告期限もあり、3月決算の会社が多い日本の会社の株主

総会開催日は6月末近辺に集中しているが、申告期限を延長し、7月以降の株主総会開催を促すことにより開催日の分散化を図るとともに、企業と株主や投資家の対話期間を欧米諸国並に確保できるようにすることが狙いである。

(2) 役員給与等

役員給与等については平成28年度の改正に引き続き、図表2のとおり、損算入範囲の拡大が行われる。

まず、利益連動給与については、平成28年度改正において純粋な利益指標（営業利益、経常利益等）に加えてROE（株主資本利益率）やROA（総資産利益率）が含まれることが明確化されたが、今般の税制改正では売上高や株価が算定指標として加えられる。また、各算定指標については、過去の実績値のみならず将来の所定の時点や期間の指標を用いることが認められることになる。

さらに新株予約権や株式での交付を想定した場合、給与額を事前に確定させることはできないため、事前確定届出給与も含めて要件を緩和し、「確定数」の交付であれば損算入が認められることになる。事前確定届出給与については、役務提供を受ける法人または当該法人の発行済株式の50%超を直接・間接に保有する法人が発行

(図表2) 役員給与等の損金算入要件

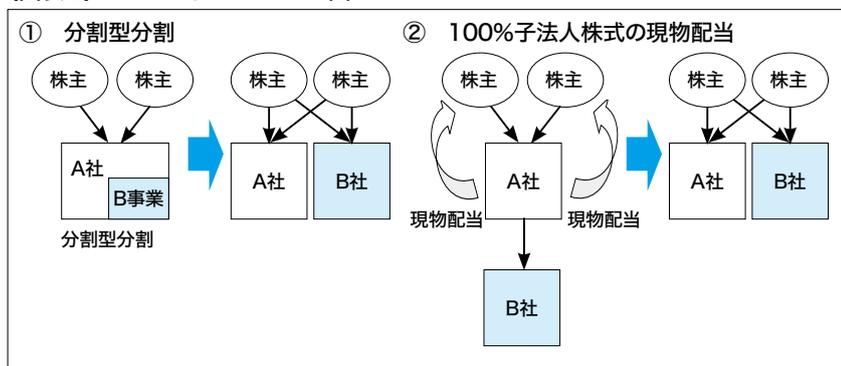
区分	現行法	改正案
定期同額給与	・毎月の支給額が「同額」	・源泉税および社会保険料控除後の金額が「同額」である給与を追加
事前確定届出給与	・所定の時期に「確定額」を支給	・所定の時期に「確定数」の株式を交付する場合も可(届出必要) ・所定の時期に「確定数」の新株予約権を交付する場合も可(一定の場合届出不要)
	・一定の譲渡制限付株式(RS)を除いて事前届出が必要	・算定指標を基礎として譲渡制限解除株数が算定される給与を除外
利益連動給与	・算定指標(利益および関連指標(ROE、ROA等))に基づき「確定額」を支給	・算定指標に株価と売上高(単独使用は不可)を追加 ・当期以降の事業年度や将来の所定の時点・期間の指標を追加 ・株式の交付の場合「確定数」で可 ・新株予約権の場合「確定数」で可
	・非同族会社のみ適用可	・同族会社のうち非同族法人と完全支配関係がある法人を追加
	・損金経理要件あり	・損金経理要件の見直し(詳細不明)
一定の新株予約権	・給与等課税事由の発生	・改正なし

(注) 上表改正案中、株式は市場価格のある株式、新株予約権は権利行使により市場価格がある株式が発行されるものに限定

する株式や新株予約権に限定される。
また、利益等の指標を基礎として譲渡制限が解除される数が算定される譲渡制限付株式による給与が、事前確定届出給与の対象から除外される。こうした給与は今後は利益連動給与として損金算入されることとなる。
以上の改正に関連して、退職給与で利益等の指標を基礎として算定されるもののうち、利益連動給与の損金算入要件を満たさないもの、および新株予約権による給与で事前確定届出給与または利益連動給与の損金算入要件を満たさないものは、その全額が損金不算入とされる。
最後に平成28年度税制改正において導入された譲渡制限付株式(以下、

「RS」という)について、①役務提供を受けた法人以外の法人が交付するものが対象に加えられるとともに、②譲渡制限付株式を対価とする費用についての損金算入時期が、現行の譲渡制限解除日から譲渡制限が解除されることが確定した日に変更される。また、③非居住者に対して交付されるRSについては、対象者が居住者であったとした場合に給与所得等が生じることが確定した日において役務提供を受けたこととして取り扱われる。
以上が役員給与等の改正項目であるが、本改正については原則平成29年4月1日以降の支給(交付)決議分から適用されるが、退職給与、譲渡

(図表3) スピノフのイメージ図



(1) スピノフ

組織再編税制等

制限付株式および新株予約権に係る改正は平成29年10月1日からの適用とされているため、実務的な対応を行う場合には留意を要する。
従来、日本の組織再編税制では課税が生じていた図表3のようなスピノフが、適格要件を満たす場合に

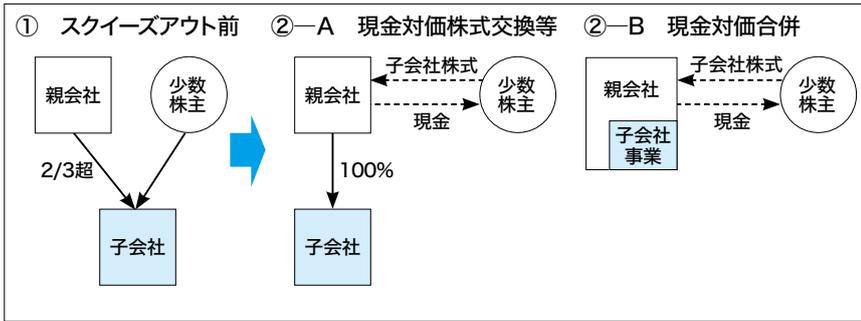
(図表4) スピノフの適格要件

分割型分割	現物配当
承継法人株式のみが分割法人株主の持株比率に応じて交付されること	子法人株式のみが現物配当法人株主の持株比率に応じて交付されること
分割法人が他の者により支配されおらず、承継法人が他の者に支配されない見込み	現物配当法人が他の者により支配されおらず、子法人が他の者に支配されない見込み
分割事業の主要な資産・負債の移転	—
分割事業のおおむね80%以上の従業員の承継法人業務への従事	子法人のおおむね80%以上の従業員の継続従事
分割事業の事業継続	子法人の主要事業の継続
分割法人の役員または重要な使用人が承継法人の特定役員就任	子法人の特定役員のすべてが退任しないこと

(2) スクイーズアウト

支配株主が少数株主に対価を渡し無税で行えるようになる。
従来、上場企業など支払株主がいらない会社の場合、スピノフはグループ内再編および共同事業再編のいずれの適格要件も満たせずに課税が生じる点が、組織再編税制の欠点であるといわれてきた。今般の改正により、図表4の適格要件を満たすスピノフについては事業を無税で株主に譲渡することが可能となり、企業の選択と集中に資することが期待される。

(図表5) スクイズアウトのイメージ図



(注) 現金対価株式交換等の「等」は、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、株式売渡請求を指す

て退出させ100%事業を支配するスクイズアウト(図表5参照)に関連し、平成29年10月1日以後の取引から以下の改正が行われる。

まず、吸収合併と株式交換の適格要件のうち対価要件について、親会社が対象子会社の発行済株式の3分の2以上を有する場合には、その他の株主に対して交付する対価を除外して判定することになる。従来は子会社の少数株主に対して現金を交

付した時点で非適格再編とされ当事者に課税が生じていたが、適格再編として課税関係が生じないことになる。

また、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および株式売渡請求による完全子法人化について、組織再編税制の一環として株式交換と統一的な取扱いに改正される。具体的にはグループ内適格要件と同様の要件判定により、非適格の場合は子会社資産の時価評価課税を行う一方、適格の場合には連結納税加入時の子会社資産の時価評価課税を免除するとともに、欠損金の連結納税持込みが可能となる。

これらの改正につき改正前後の取扱いをまとめたのが図表6である。従来は手法によって課税関係に差異が生じていたが今般統一されることとなったため、今後は法務手続の差異が考慮され手法が選択されることになろう。また、従来、連結納税採用会社はいかなる手法を用いても現金対価のスクイズアウトを無税で行うことができないというデメリットがあったが、今後は3分の2超の支配子会社であれば無税で行えることになり、再編の促進が期待される。

(3) のれん

非適格株式交換等および連結納税

(図表6) スクイズアウトに係る課税関係

手法	改正前	改正後	
		適格	非適格
現金対価合併	非適格再編として ・子会社資産の時価評価課税 ・子会社の欠損金は切捨て ・少数株主のみなし配当課税	・子会社の課税なし(資産は親会社に簿価移転) ・少数株主のみなし配当課税なし ・子会社の欠損金は一定の要件を満たせば引継ぎ	・子会社資産の時価評価課税 ・少数株主のみなし配当課税 ・子会社の欠損金は切捨て
現金対価株式交換	非適格再編として ・子会社資産の時価評価課税	・子会社の課税なし	・子会社資産の時価評価課税
全部取得条項付種類株式	・子会社の課税なし	(親会社が連結納税採用会社の場合も同様。また、欠損金の持込みが可能となり、子会社の個別所得を限度として損金算入可)	・親会社が連結納税採用会社の場合には欠損金の切捨て
株式併合	(ただし、親会社が連結納税採用会社の場合は連結納税加入に伴う資産時価評価課税と欠損金の切捨て)		
株式売渡請求			

(注) 少数株主の株式譲渡損益課税は改正前後を通じてすべての手法において生じるため、上表からは省略

開始(加入)時の資産の時価評価課税の対象から、帳簿価額が1,000万円未満の資産が除外される。従来は除外資産は含み損益の額が1,000万円未満の資産であったため、簿外ののれんが営業権として課税さ

れる懸念があり、連結納税適用会社がM&Aで他社をプレミアム付きで100%買収する際のネックとなっていたが、今般の改正により課税が行われないことが明確化される。

また、営業権、資産調整勘定および負債調整について取得年度の償却限度額が月割計算で行われることとされる。

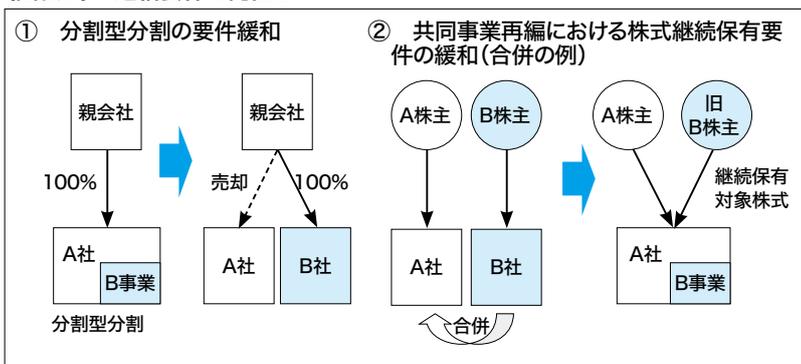
(4) 適格要件の見直し

前記の他、平成29年10月以降の組織再編について適格要件が見直される。まず、グループ内の分割型分割の適格要件のうち関係継続要件につき、現行の「支配法人と分割法人および分割承継法人の関係継続」から「支配法人と分割承継法人の関係継続」に緩和される。

図表7の①のケースの場合、現行税制上は、B事業を分社後、即時にA社かB社を外部売却すると非適格として課税が行われるのに対して、改正後はB社を売却する場合は非適格となるが、A社を売却する場合には適格再編として非課税の余地が生じるということである。M&Aにおいて事前に不要部門を分社するケースは多いため、実務的には非常に歓迎すべき改正である。

次に共同事業を行うための合併、分割型分割、株式交換および株式移

(図表7) 適格要件の見直し



転に係る適格要件のうち株式継続保有要件について、現行の「株主数50人未満の場合に限り、交付を受けた合併法人等の株式の全部を継続して保有することが見込まれる株主の所有する被合併法人等の株式数が発行済株式総数の80%以上」から、「被合併法人等の発行済株式等の50%超を保有する企業グループ内の株主が交付を受けた合併法人等の株式の全部を継続して保有することが見込まれること」に改正される。図表7の②の合併のケースの場合、旧B社株

中堅・中小企業者支援

(1) 中小企業経営強化税制

中小企業投資促進税制については、器具備品が対象資産から除外されたうえで2年延長される。また、中小企業投資促進税制の上乗せ措置については中小企業経営強化税制に改組される(図表8参照)。税額控除については中小企業投資促進税制、中小企業経営強化税制、およびいわゆる商業・サービス業・農林水産業活性化税制の合計で、法人税額の20%が上限とされるよう措置される。

(2) 中小法人特例の制限

中小企業向けの各種租税特別措置について、平成31年4月1日以降開始事業年度から、前3事業年度の所得平均額が15億円を超える事業年度について適用が停止される。上場企業が減資による中小法人化

主が要件判定の対象となる株主であるが、従来は対象株主が保有株式の1株でも売却する見込みがある場合には80%の判定に算入できず、要件充足が難しいことに加えて予見可能性が低いものであった点が、今般の改正で改善されることになる。

(図表8) 中小企業経営強化税制

項目	内容						
対象法人	経営力向上計画を受けた中小企業者						
取得時期	平成29年4月1日～平成31年3月31日						
対象資産	<table border="1"> <tr> <td>機械装置(単価160万円以上)</td> <td rowspan="2">生産性向上設備(旧モデル比で生産性が年平均1%以上向上等)</td> </tr> <tr> <td>工具、器具備品(単価30万円以上)</td> </tr> <tr> <td>建物附属設備(単価60万円以上)</td> <td rowspan="2">収益力強化設備(投資利益率が5%以上の投資計画の構成資産)</td> </tr> <tr> <td>ソフトウェア(単価70万円以上)</td> </tr> </table>	機械装置(単価160万円以上)	生産性向上設備(旧モデル比で生産性が年平均1%以上向上等)	工具、器具備品(単価30万円以上)	建物附属設備(単価60万円以上)	収益力強化設備(投資利益率が5%以上の投資計画の構成資産)	ソフトウェア(単価70万円以上)
機械装置(単価160万円以上)	生産性向上設備(旧モデル比で生産性が年平均1%以上向上等)						
工具、器具備品(単価30万円以上)							
建物附属設備(単価60万円以上)	収益力強化設備(投資利益率が5%以上の投資計画の構成資産)						
ソフトウェア(単価70万円以上)							
税務特例	取得原価の即時償却 もしくは 7%(資本金3千万円以下の特定中小企業者は10%)の税額控除(法人税額の20%が上限。控除限度超過額は1年間の繰越可)						

を検討する事例が話題になるなど、中小法人課税のあり方については継続検討課題であったが、今般ついにメスが入ることになった。ただし、適用が停止されるのはあくまで租税特別措置であるため、留保金課税や欠損金の控除制限、繰戻し還付の停止などの法人税法本法の規定は、従来どおり資本基準のみで判定されるものと整理される。事業税の外形標準課税についても同様である。

おわりに

以上、平成29年度税制改正大綱の法人課税に関する主要なポイントについて解説を行った。法人課税については経済活性化のための前向きな改正が継続して行われているが、役員給与の損金算入要件緩和や組織再編税制における対価要件の緩和など、税法の理論体系よりも実務上の要請に大きく応えるものであり、実務家としては非常に評価できる改正内容である。

制度の詳細については法案や政省令の公表を待つことになるが、事業会社の経理・税務担当者としては報酬制度の見直しやグループの資本関係の整理など今般の改正内容を積極的に活用すべく、早期の検討に着手することが望まれる。

宮口 徹(みやぐち・とおる)
宮口公認会計士・税理士事務所代表
公認会計士・税理士
早稲田大学卒業後、朝日監査法人および大和証券SMBC株を経て2002年に税理士法人プライスウォーターハウスクーパーズ入所。以後10年超にわたり内資・外資、上場・非上場等、多様な法人の税務申告業務およびM&Aや組織再編に係る税務コンサルティング業務に従事するとともに税制に関する関係当局からの委託調査や税制改正に関する執筆・講演に多数関与。公益社団法人日本証券アナリスト協会検定会員。著書に『M&A・組織再編スキーム発想の着眼点50』(中央経済社刊)など。