

平成28年3月決算における税務上の留意事項

デロイト トーマツ税理士法人 税理士 さかきばら りゅういち 榊原 竜一

1. はじめに

平成27年度税制改正は、現下の経済情勢等を踏まえ、デフレ脱却・経済再生に向けた税制措置、地方創生に係る税制措置、消費税率10%への引上げ時期の変更、BEPSプロジェクト等の国際的取組を踏まえた税制措置等が講じられた。平成27年度税制改正に関する「所得税法等の一部を改正する法律」は、平成27年4月1日（特段の定めがあるものを除く）に施行された。

本稿では平成27年度税制改正のうち、平成28年3月決算に影響を与える主な事項を中心に、その留意事項を解説する。なお、平成28年度税制改正案については、現時点（平成28年2月現在）で、法案は成立していないことにご留意いただきたい。また、本文中の意見に関する部分は筆者の私見であることを申し添える。

る議論が重ねられ、「経済財政運営と改革の基本方針2014」（平成26年6月24日閣議決定）においては、課税ベースの拡大等により財源を確保しつつ、数年で法人実効税率を20%台まで引き下げることを目指すこととなった。

平成28年3月期は引下げの初年度に当たり、平成27年度税制改正においては、平成27年4月1日以後開始事業年度より法人税の税率が23.9%（改正前：25.5%）に引き下げられることとなった。また、この国税における法人税率の引下げに加え、下記3.（1）のとおり地方税の法人事業税所得割の税率についても同事業年度より引き下げられることとなり（外形標準課税対象法人に限る）、法人実効税率は下記のとおりとなる。なお、平成28年度税制改正案によると、法人税率は、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%、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%に引き下げられる。

2. 平成27年度税制改正（法人税）

（1）法人税率・実効税率の引下げ

近年、政府税制調査会等において法人税改革に係

標準税率適用かつ外形標準課税法人（3月決算法人）の場合

	平成27年3月期	平成28年3月期	平成29年3月期 (平成28年度税制改正案)
①法人税	25.5%	23.9%	23.4%
②地方法人税	—	$23.9\% \times 4.4\% = 1.05\%$	$23.4\% \times 4.4\% = 1.03\%$
③住民税	$25.5\% \times 17.3\% = 4.41\%$	$23.9\% \times 12.9\% = 3.08\%$	$23.4\% \times 12.9\% = 3.02\%$
④事業税（※）	$2.9\% + 2.9\% \times 148\% = 7.2\%$	$3.1\% + 3.1\% \times 93.5\% = 6.0\%$	$0.7\% + 0.7\% \times 414.2\% = 3.6\%$
⑤表面税率 (①+②+③+④)	37.11%	34.03%	31.05%
実効税率 (⑤ ÷ (1+④))	34.62%	32.11%	29.97%

（※）地方法人特別税を含み、外形標準課税の付加価値割及び資本割を含まない。次表においても同じ

東京都 超過税率適用かつ外形標準課税法人（3月決算法人）の場合

	平成27年3月期	平成28年3月期	平成29年3月期 (平成28年度税制改正案)
①法人税	25.5%	23.9%	23.4%
②地方法人税	—	$23.9\% \times 4.4\% = 1.05\%$	$23.4\% \times 4.4\% = 1.03\%$
③住民税	$25.5\% \times 20.7\% = 5.28\%$	$23.9\% \times 16.3\% = 3.9\%$	$23.4\% \times 16.3\% = 3.81\%$
④事業税	$3.26\% + 2.9\% \times 148\% = 7.56\%$	$3.40\% + 3.1\% \times 93.5\% = 6.3\%$	$0.88\% (*) + 0.7\% \times 414.2\% = 3.78\%$
⑤表面税率 (①+②+③+④)	38.34%	35.15%	32.02%
実効税率 (⑤ ÷ (1+④))	35.64%	33.06%	30.86%

(※) 現時点（平成28年2月現在）では、平成28年度税制改正後の事業税の超過税率について、東京都から公表されていないため、仮定の超過税率としている。なお、「地方法人特別税等に関する暫定措置法」適用後の所得割の制限税率は、標準税率の2倍（現行1.2倍）に引き上げられることとされている。

法人税等について税率の変更があった場合には、過年度に計上された繰延税金資産及び繰延税金負債を新たな税率に基づき再計算する必要がある。

なお、中小法人、公益法人等、協同組合等については、いわゆる軽減税率（19%等）が適用されるが、この軽減税率については本改正において特段見直しは行われていない。また、租税特別措置法において措置されている軽減税率の特例（19%→15%等）は、その適用期限が平成29年3月31日まで2年延長されることとなった。

(2) 欠損金の繰越控除制度の見直し

① 欠損金の繰越控除限度額の縮減

平成27年度改正前の制度においては、中小法人以外の法人の各事業年度開始の日前9年以内に開始した事業年度で青色申告書を提出した事業年度において生じた欠損金額（以下「青色欠損金額」という）がある場合には、その青色欠損金額に相当する金額は、欠損金額控除前の所得の金額の80%相当額を限度として、損金の額に算入することとされていた（災害損失欠損金額及び連結欠損金額についても同様）。

平成27年度税制改正においては、この中小法人以外の法人の青色欠損金の繰越控除限度額が、次のとおり、段階的に引き下げられた（法法57①、平成27年改正法附則27②）。なお、災害損失金についても同様とされている（法法58①、平成27年改

正法附則27②）。また、上記の法人のうち一定の再建中の法人や新設法人については、その再建プロセスへの影響や会社創設期における影響に配慮して、所得の全額まで控除を認める特例が設けられている。

- ◇ 平成27年4月1日から平成29年3月31日までの間に開始する事業年度……欠損金額控除前の所得の金額の65%相当額
- ◇ 平成29年4月1日以後に開始する事業年度……欠損金額控除前の所得の金額の50%相当額

なお、平成28年度税制改正案によると、繰越控除限度額は次のように段階的に引き下げられる。

- ◇ 平成27年4月1日から平成28年3月31日までの間に開始する事業年度……欠損金額控除前の所得の金額の65%相当額
- ◇ 平成28年4月1日から平成29年3月31日までの間に開始する事業年度……欠損金額控除前の所得の金額の60%相当額
- ◇ 平成29年4月1日から平成30年3月31日までの間に開始する事業年度……欠損金額控除前の所得の金額の55%相当額
- ◇ 平成30年4月1日以後に開始する事業年度……欠損金額控除前の所得の金額の50%相当額

これらの欠損金の繰越控除限度額に係る改正を図示すると次のようになる。

	改正前	改正後
大法人	所得の80%	平成27年度：所得の65% (以下は平成28年度税制改正案) 平成28年度：所得の60% 平成29年度：所得の55% 平成30年度：所得の50%
再建中の法人	更生計画認可決定等から7年後まで：所得の金額 (平成23年度改正法施行前に再生手続開始決定等があった法人を対象とした経過措置) (再上場の場合、以後の事業年度は対象外) 左記の平成23年度改正の経過措置は統合して廃止	更生計画認可決定等から7年後まで：所得の金額 (再上場の場合、以後の事業年度は対象外) 左記の平成23年度改正の経過措置は統合して廃止
新設法人	—	設立から7年後まで：所得の金額 (上場等の場合、以後の事業年度は対象外)
中小法人等	所得の金額	所得の金額

出所：財務省「平成27年度の与党税制改正大綱の概要資料集」を加工

また、連結納税制度の場合についても同様に、中小法人以外の普通法人である連結親法人の連結欠損金の控除限度額について上記と同様の措置が講じられている（法法81の9①—口、平成27年改正法附則30②、平成28年改正法案18条）。

税効果会計における繰延税金資産の回収可能性の判断においては、上記の欠損金の繰越控除限度額に係る改正に留意する必要がある。

② 欠損金の繰越期間の延長

欠損金の控除限度額の縮減に伴い、青色欠損金、災害損失金及び連結欠損金の繰越期間が10年（改

正前：9年）に延長される（平成28年度税制改正案によると、平成30年4月1日以後に開始する事業年度において生じた欠損金額から適用）。

(3) 受取配当等の益金不算入制度の見直し

法人税率の引下げに係る財源確保のための課税ベースの拡大等の一環として受取配当等の益金不算入制度が次のとおり見直された（平成27年4月1日以後開始事業年度より適用）。

- ① 益金不算入の対象となる株式等の区分及びその配当等の額の益金不算入割合が次のとおりとなる（法法23、法令22の2等）。

株式等の区分	益金不算入割合	保有要件等
a. 完全子法人株式等	100%	配当等の計算期間中（前回の配当基準日翌日から今回の配当基準日まで）継続して100%保有している株式等
b. 関連法人株式等	100%	配当等の計算期間中（前回の配当基準日翌日から今回の配当基準日まで。この期間が6月以上の場合には6月）継続して1/3超保有している株式等
c. その他の株式等	50%	a、b、d以外の株式等
d. 非支配目的株式等	20%	配当等の基準日において持株割合が5%以下の株式等

- ② 公社債投資信託以外の証券投資信託の収益の分配の額については、本制度の対象となる配当等の額から除外され、その全額を益金の額に算入することとなった。ただし、特定株式投資信託のうち一定のもの収益の分配の額については、非支配目的株式等として、その収益の分配の額の20%相当額が益金不算入となる。

- ③ その他の株式等及び非支配目的株式等に係る配

当について、負債利子控除の対象から除外されることとなった。

- ④ 負債利子控除の計算における総資産帳簿価額の計算上、その他有価証券評価益等相当額及び評価損等相当額の調整は不要とされた。

- ⑤ 関連法人株式等に係る負債利子控除額の計算における簡便法の基準年度を平成27年4月1日から平成29年3月31日までの間に開始する事業年

度とすることとされた。

保険会社については顧客資金を運用しており、影響が顧客に及ぶ可能性があることから、青色申告書を提出する保険会社が受ける非支配目的株式等に係る配当等の額については、その40%相当額を益金不算入とする特例が創設された。

(4) 研究開発税制の見直し

研究開発税制についても本年度の税制改正目標である課税ベースの拡大の一環として、質の高い研究開発投資を促進していく観点から、支援の重点を、共同研究などのいわゆるオープンイノベーション型

の研究開発にシフトすることとされた。これにより研究開発税制における控除限度額の総枠を改正前と同じく「法人税額の30%相当額」で維持しつつも、共同研究・委託研究などの特別試験研究費に係る税額控除制度における控除限度額の上限を別枠で法人税額の5%相当額とし、試験研究費の総額に係る税額控除制度及び中小企業技術基盤強化税制の税額控除限度額の上限を25%相当額に減縮している。

主な改正点は以下のとおりであり、平成27年4月1日以後に開始する事業年度において適用されるため、3月決算法人であれば平成28年3月期から適用される。

		改正前	改正後
控除限度額の総枠		法人税額の30%相当額（平成26年度末まで、原則20%）	法人税額の30%相当額
一般試験研究費	税額控除率	8～10%（中小企業者等12%）	8～10%（中小企業者等12%）
	控除限度額	法人税額の30%相当額（平成26年度末まで、原則20%） 控除限度超過額は1年繰越可能。	法人税額の25%相当額 控除限度超過額の繰越制度は廃止。
特別試験研究費	範囲	以下の試験研究費に要する費用 ▶ 国の試験研究機関等・大学等との共同・委託研究 ▶ 民間企業・技術研究組合との共同研究 ▶ 中小企業への委託研究 等	▶ 委託先に「公益法人等、地方公共団体の機関・地方独立行政法人等」を追加 ▶ 中小企業に対する一定の知的財産権の使用料を追加
	税額控除率	12%	▶ 国の試験研究機関等・大学等との共同・委託研究：30% ▶ その他：20%
	控除限度額	一般試験研究費の控除限度の枠内	法人税額の5%相当額（別枠）

出所：財務省「平成27年度税制改正について」を加工

3. 平成27年度税制改正（地方税）

(1) 法人事業税の所得割の税率引き下げと外形標準課税の拡大

地方税においては、下表のとおり資本金の額又は出資金の額が1億円超の普通法人（外形標準課税適用法人）について、法人事業税の所得割の税率（地方法人特別税に相当する部分を含む）を引き下げる

一方で、その財源の確保として外形標準課税（付加価値割・資本割）の割合を引き上げることとされ、平成27年4月1日以後に開始する事業年度から2年間で段階的に適用される。

なお、平成28年度税制改正案によると、平成28年4月1日以後に開始する事業年度について、法人事業税の所得割の割合はさらに引き下げられ、外形標準課税の割合は引き上げられる。

標準税率適用かつ外形標準課税法人（3月決算法人）の場合

			平成27年3月期	平成28年3月期	平成29年3月期 (平成28年度税制改正案)
法人 事業 税	付加価値割		0.48%	0.72%	1.2%
	資本割		0.2%	0.3%	0.5%
	所得 割	軽減税率適用法人 年400万円以下の所得	3.8% (1.5%)	3.1% (1.6%)	1.9% (0.3%)
		年400万円超800万円 以下の所得	5.5% (2.2%)	4.6% (2.3%)	2.7% (0.5%)
		年800万円超の所得	7.2% (2.9%)	6.0% (3.1%)	3.6% (0.7%)
軽減税率不適用法人					
地方法人特別税			148%	93.5%	414.2%

(注1) 上記表中の()書きは、地方法人特別税等に関する暫定措置法適用後の税率である。

(注2) 地方法人特別税については、実質的な税率を改正前と同水準で維持するために、事業税所得割の税率引下げに応じた税率の引上げが行われている。

(2) 資本割の課税標準及び均等割の税率区分の基準の見直し等

資本割の課税標準と、均等割の税率区分の基準については、課税標準である「資本金等の額」を原則としつつ、「資本金等の額」が「資本金に資本準備金を加えた額」を下回る場合には、「資本金に資本準備金を加えた額」を資本割の課税標準及び均等割の税率区分の基準とすることとなった（地法52④、72の21②、312⑥等）。

また、無償増減資等の取扱いを、資本割の課税標準と均等割の税率区分の基準と同様とすることとされた。つまり、従来より資本割の課税標準である資本金等の額の算定にあつては、各事業年度終了の日における法人税法第2条第16号に規定する資本金等の額又は同条第17条の2に規定する連結個別資本金等の額に無償増減資等の額を加減算することとされていたが、法人住民税均等割の税率区分の基準である資本金等の額の算定においても同様の措置を講ずることとなった（地法23①四の五、52④、292①四の五、312⑥等）。

- ◆ 加算するもの（無償増資等の額）：
 - 平成22年4月1日以後、利益準備金又はその他利益剰余金による無償増資を行った場合の、その増資額
- ◆ 減算するもの（無償減資等の額）：
 - 平成13年4月1日から平成18年4月30日までの間に、減資（金銭その他の資産を交付したものを除く）による欠損のてん補を行った場合及び資本準備金による欠損のてん補を行った場合の、その欠損のてん補に充てた金額
 - 平成18年5月1日以後に、剰余金による損失のてん補を行った場合の、その損失のてん補に充

てた金額（資本金の額又は資本準備金の額を減少し、その他資本剰余金として計上してから一年以内に損失のてん補に充てた金額に限る）

(3) 付加価値割における所得拡大促進税制の導入

法人事業税付加価値割の税率が引き上げられることから、賃上げの配慮措置として、給与増加分の負担を軽減するための「付加価値割における所得拡大促進税制」が導入されることとなった。すなわち、平成27年4月1日から平成30年3月31日までの間に開始する事業年度に国内雇用者に対して給与等を支給する法人について、その法人の雇用者給与等支給増加額の基準雇用者給与等支給額に対する割合が3%以上（平成28年4月1日から平成29年3月31日までの間に開始する事業年度については4%、平成29年4月1日から平成30年3月31日までの間に開始する事業年度については5%以上）であるとき（その他法人税の所得拡大促進税制と同様の要件を満たす場合に限る）は、その雇用者給与等支給増加額を付加価値割の課税標準から控除できることとされた（地法附則9⑬⑭⑮）。

なお、国内雇用者、雇用者給与等支給額及び基準雇用者給与等支給額等については、法人税（措置法42の12の4、68の15の5）における定義と同様である。

また、雇用者安定控除適用法人の場合には、賃上げにより雇用安定控除額が増加し、税負担を減少する部分があることから、以下の算式のとおり、給与等支給増加額を収益配分額に占める雇用安定控除額の割合で割り落として控除額を算出することとされている。

【付加価値割における所得拡大促進税制の控除額】

雇用者給与等支給増加額 × (収益配分額 - 雇用安定控除額) / 収益配分額

(4) 法人事業税の税率改正に伴う負担変動の軽減措置

平成27年度（平成27年4月1日から平成28年3月31日の間に開始する事業年度）及び平成28年度（平成28年4月1日から平成29年3月31日の間に開始する事業年度）については、(1)の税率改正による急激な負担変動を軽減するため、付加価値割額が40億円未満の法人について、改正後の事業税

額が旧税率による計算額よりも増額となる場合には、その増額部分（負担増加額）の一定割合相当額を、事業税額から控除する措置がとられる。

具体的な控除金額の内容は下表のとおりとなり、付加価値額が30億円以下の法人と30億円超40億円未満である法人とに区分し、それぞれ下表の右側の金額を事業税額から控除することとなる。

付加価値額	事業税額から控除する金額
30億円以下	負担増加額×1/2
30億円超40億円未満	負担増加額×(40億円-付加価値額) / 20億円

- 平成27年度については、改正後の事業税額が平成27年3月31日現在の税率により計算した金額を超過する場合
- 平成28年度については、改正後の事業税額が平成28年3月31日現在の税率により計算した金額を超過する場合

なお、平成28年度税制改正案によると、負担変動の軽減措置が拡充され、平成28年度から平成30年度について、適用期間及び控除額の計算式が改正される。

以上

デロイト トーマツ Web サイトのご案内 US/米国会計基準
<http://www.deloitte.com/jp/us>

Heads Upニュースレター

デロイト米国税務所が最新の会計・開示情報や規制動向について解説するニュースレター（随時発行・日本語翻訳も掲載）

EITF Snapshotニュースレター

発生問題専門委員会（EITF）ミーティングについて解説したニュースレター。原則、EITF ミーティング（2カ月毎）開催後に発行（重要なテーマについては、日本語翻訳を掲載）

Accounting Roundupニュースレター

- 米国の会計基準の要約及び関連資料へのリンクを掲載するニュースレター（月次、四半期、年次で発行。特別版は随時発行）
- FASBとIASBの共同プロジェクト及びFASBの単独プロジェクトの動向をまとめた特別版は、日本語翻訳も掲載

Audit Committee Briefニュースレター

米国の会計・監査について、監査委員会が知っておくべき情報を解説したニュースレター（月次発行・日本語翻訳も掲載）

その他

- デロイト米国税務所が発行した、「SEC Comment Letters（米国登録会社に関するSECコメント・レター）」等の重要なニュースやスペシャル・レポート等を掲載
- 「US GAAP/SECに関するセミナー」（年2回開催）の概要と関連資料等

お問合せ先 監査ERS審査室（監査国際） Tel:03-6213-1110 E-mail:jp_us_contact@tohmatu.co.jp