

# 平成28年度第2四半期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 こばやし まこと 小林 誠

## 1. はじめに

平成28年度税制改正は、アベノミクス「三本の矢」を一層強化した「希望を生み出す強い経済」・「夢を紡ぐ子育て支援」・「安心につながる社会保障」を構築するという「新・三本の矢」を提唱し、法人減税を中心とする経済活性化策を実施すると共に、少子高齢化対策や地方創生も見据えた内容を盛り込んだものとなった。

平成27年12月16日に与党において「平成28年度税制改正大綱」が取りまとめられ、12月24日に「平成28年度税制改正の大綱」が閣議決定された。そして、この大綱に基づいて作成された「所得税法等の一部を改正する法律案」が平成28年2月5日に国会に提出された後、同法案が平成28年3月29日に成立し、3月31日に公布された。

本稿では平成28年度税制改正のうち、法人の第

2四半期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、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。

## 2. 平成28年度税制改正（法人税）

### （1）法人税率・実効税率の引下げ

平成27年度税制改正により25.5%から23.9%に引き下げられた法人税率であるが、成長志向の法人税改革を推進するため、次の通り段階的にさら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（外形標準課税対象法人に限って）引き下げられることとなった。その結果、法人実効税率は下表のとおりとなった。

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28年3月期	平成29年3月期	平成30年3月期	平成31年3月期以降
①法人税	23.9%	23.4%	23.4%	23.2%
②地方法人税	$23.9\% \times 4.4\%$ =1.05%	$23.4\% \times 4.4\%$ =1.03%	$23.4\% \times 10.3\%$ =2.41%	$23.2\% \times 10.3\%$ =2.39%
③住民税	$23.9\% \times 12.9\%$ =3.08%	$23.4\% \times 12.9\%$ =3.02%	$23.4\% \times 7.0\%$ =1.64%	$23.2\% \times 7.0\%$ =1.62%
④事業税（※）	$3.1\% + 3.1\% \times 93.5\%$ =6.0%	$0.7\% + 0.7\% \times 414.2\%$ =3.6%	3.6%	3.6%
⑤表面税率 (①+②+③+④)	34.03%	31.05%	31.05%	30.81%
実効税率 (⑤÷(①+④))	32.11%	29.97%	29.97%	29.74%

（※）外形標準課税対象法人の年800万円超所得分の標準税率。平成29年3月31日以前開始事業年度までは地方法人特別税を含む。また、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28年3月期	平成29年3月期	平成30年3月期	平成31年3月期以降
①法人税	23.9%	23.4%	23.4%	23.2%
②地方法人税	23.9%×4.4% =1.05%	23.4%×4.4% =1.03%	23.4%×10.3% =2.41%	23.2%×10.3% =2.39%
③住民税	23.9%×16.3% =3.9%	23.4%×16.3% =3.81%	23.4%×10.4% =2.43%	23.2%×10.4% =2.41%
④事業税	3.4%+3.1%×93.5% =6.3%	0.88%+0.7%×414.2% =3.78%	3.78%	3.78%
⑤表面税率 (①+②+③+④)	35.15%	32.02%	32.02%	31.78%
実効税率 (⑤÷(1+④))	33.06%	30.86%	30.86%	30.62%

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、平成27年度税制改正においてその適用期限が平成29年3月31日までに開始する各事業年度について適用することとされている。

(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年度税制改正で決定された欠損金の繰越控除制度の見直しについて、企業経営への影響を平準化し、激変緩和を図る観点から更なる見直しを実施することとされた。すなわち、平成28年度税制改正においては、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

げられることとなった（法法57①、平成27年改正法附則1八の二、27）。また、災害欠損金についても同様の取り扱いとされた（法法58①、平成27年改正法附則27）。

- ◇ 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

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（傍線部が改正点）。

平成27年度税制改正後		平成28年度税制改正後	
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～平成29年3月	65%	平成27年4月～平成28年3月	65%
		平成28年4月～平成29年3月	<u>60%</u>
平成29年4月～	50%	平成29年4月～平成30年3月	<u>55%</u>
		平成30年4月～	50%

なお、連結納税制度の場合についても、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き、上記と同様の措置が講じられた(法第81の9①―ロ、平成27年改正法附則30②)。

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

平成27年度税制改正により、欠損金の控除限度額の縮減に伴って、青色欠損金、災害欠損金及び連結欠損金の繰越期間が10年(改正前：9年)に延長されることとされたが、延長の適用が以下の通り1年遅れることとされた(法第57①、平成27年改正法附則1八の二、27)。

平成27年度税制改正後		平成28年度税制改正後	
事業年度開始日	繰越期間	事業年度開始日	繰越期間
～平成29年3月	9年	～平成30年3月	9年
平成29年4月～	10年	平成30年4月～	10年

## (3) 減価償却制度の見直し

平成28年4月1日以後に取得する建物附属設備・構築物・鉱業用の建物の償却の方法について、定率

法が廃止された(法令48の2)。改正後の主な減価償却資産の償却方法は、以下のとおりである(傍線部が改正点)。

資産の区分		償却方法	
		平成19年4月1日以後に取得したもの(改正前)	改正後(平成28年4月1日以後に取得するもの)
建物	鉱業用減価償却資産・鉱業権・リース資産を除く	定額法	変更なし
建物附属設備及び構築物		定額法又は定率法	定額法
機械装置・船舶・航空機・車両運搬具・工具器具備品		定額法又は定率法	変更なし
鉱業用減価償却資産	建物	定額法、定率法 又は生産高比例法	定額法又は生産高比例法
	建物附属設備及び構築物		変更なし
	上記以外(鉱業権・リース資産を除く)		
鉱業権		定額法又は生産高比例法	変更なし
リース資産		リース期間定額法	変更なし

本改正を受けて、企業会計基準委員会は、平成28年6月17日付で実務対応報告第32号「平成28年度税制改正に係る減価償却方法の変更に関する実務上の取扱い」(以下「報告」)を公表している。報告によれば、従前、法人税法に規定する普通償却限度相当額を減価償却費として処理していた企業において、建物附属設備、構築物又はその両方に係る減価償却方法について定率法を採用している場合に、平成28年4月1日以後に取得する当該すべての資産に係る減価償却方法を定額法に変更するときは、法令等の改正に準じたものとし、会計基準等の改正

に伴う会計方針の変更として取り扱うこととされた。会計基準等の改正に伴う会計方針の変更として取り扱う場合、変更の旨や、変更による当期への影響額を注記する必要がある。また、この変更の取扱いは、原則として、公表日以後最初に終了する事業年度にのみ適用することとされている点にも留意が必要である。

## (4) 企業版ふるさと納税の創設

地域再生法の一部を改正する法律(以下「改正地域再生法」)が、平成28年4月20日付で公布・施

行された。青色申告法人が、改正地域再生法の施行日から平成32年3月31日までの間に地方公共団体が行う、内閣総理大臣の認定を受けた「地域再生計画」に記載された「まち・ひと・しごと創生寄附活用事業」に対して寄附金を支出した場合には、現行

の損金算入措置に加え、その支出した寄附金の額の合計額の合わせて最大30%相当額が、法人事業税、法人住民税、法人税から控除されることとされた(措法42の12の2、地法附則8の2の2、9の2の2)。

		措置	留意事項
現行		損金算入による負担軽減(約3割)	
(現行の損金算入措置に加えて)改正後	法人事業税	特定寄附金額×10%の税額控除	事業税額の20%(平成29年度以降は15%)を上限とする
	法人住民税(道府県民税/市町村民税)	特定寄附金額×20%の税額控除	法人税割額の20%を上限とする
	法人税	特定寄附金額×20% - 一定額の税額控除 <sup>(注)</sup>	法人税額の5%を上限とする

(注) 寄附金の額の合計額の20%からその寄附金の支出について法人住民税の額から控除される金額を控除した金額が限度(特定寄附金額×10%が上限)とされる。したがって、結果として、現行の損金算入措置の減税効果と合計して、支出額の約6割が損金算入されることとなる。

### (5) 役員報酬の柔軟化

平成28年4月1日以後に交付に係る決議がされる、役員から受ける将来の役務の提供の対価として交付する一定の特定譲渡制限付株式(いわゆるリストリクテッド・ストック)による給与について、事前確定の届出が不要とされる事前確定届出給与の対象に加えられた(法法34、54、法令69②、111の2②)。また、役員に対する利益連動給与の算定指標の範囲にROEその他の利益に関連する一定の指標(ROA、EBITDA等)が含まれることが明確化され、利益連動給与に該当するものとして、その他の要件を満たせば損金算入が可能とされた(法法34①三、法令69⑧)。

## 3. 平成28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、外形標準課税(付加価値割・資本割)について、平成27年度税制改正により税率が拡大されたが、平成28年度税制改正では、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、その財源の確保として外形標準課税の割合を下表の通り更に引き上げることとされた(地法72の24の7、暫定措置法2、9)。

税目			平成28年3月期	平成29年3月期
法 人 事 業 税	付加価値割		0.72%	1.2%
	資本割		0.3%	0.5%
	所 得 割	軽減税率適用法人 年400万円以下の所得	3.1% (1.6%)	1.9% (0.3%)
		年400万円超800万円以下の所得	4.6% (2.3%)	2.7% (0.5%)
		年800万円超の所得	6.0% (3.1%)	3.6% (0.7%)
軽減税率不適用法人				
地方法人特別税			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が、実質的な改正はない(改正前: 3.1%×93.5%=2.9%、改正後: 0.7%×414.2%=2.9%と、同一の税率となるように調整されている)。また、平成29年4月1日以後開始事業年度については地方法人特別税は廃止され、法人事業税に還元されることとされた。

## (2) 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年度税制改正により、(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調整措置が設けられた。平成28年度税制改正では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、以下の通り控除額の計算式が改正された（平成28年地法改正附則5②～⑩）。

		平成29年3月期	平成30年3月期	平成31年3月期
適用要件		当該事業年度にかかる基準法人事業税額が、平成28年3月31日現在の付加価値割、資本割及び所得割 <sup>(※)</sup> の標準税率を当該事業年度のそれぞれの課税標準に乗じて計算した額を超える場合 (※)平成30年3月期及び平成31年3月期については、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率を加えた率		
軽減額	付加価値額 30億円以下	負担増加額×3/4	負担増加額×1/2	負担増加額×1/4
	付加価値額 30億円超40億円未満	負担増加額×付加価値額 に応じ3/4～0の割合	負担増加額×付加価値額 に応じ1/2～0の割合	負担増加額×付加価値額 に応じ1/4～0の割合

## (3) 法人住民税法人税割の税率の引下げ及び地方法人税の税率の引上げ

法人住民税法人税割の税率が引き下げられ、その

分、国税である地方法人税の税率が引き上げられた（地法51、314の4、地法10）。

	平成29年3月期		平成30年3月期		増減
	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%	<u>1.0%</u>	<u>2.0%</u>	▲2.2%
市町村民税法人税割	9.7%	12.1%	<u>6.0%</u>	<u>8.4%</u>	▲3.7%
法人住民税法人税割計	12.9%	16.3%	<u>7.0%</u>	<u>10.4%</u>	▲5.9%
地方法人税	4.4%		<u>10.3%</u>		+5.9%
合計	17.3%	20.7%	<u>17.3%</u>	<u>20.7%</u>	—

### 繰延税金資産への影響

当該改正はセットで行われ、トータルの法人実効税率には基本的には影響しないこととされている（上記2.(1)の法人実効税率の表を参照）。したがって、実質的な税負担には影響がないため、単体納税であれば税効果の計算には直接的な影響はないと考えられる。しかしながら、会社が税務上連結納税を採用している場合には留意を要する。すなわち、地方法人税の納税義務者は連結親法人であり、課税標準は連結法人税であるため、住民税と異なり、連結納税制度を適用している場合には連結法人間の所得相殺の影響を受け、結果として税効果の計算を見直す必要が出てくる可能性があると考えられる。また、繰延税金資産の回収可能性の判断は法人税と

様、連結納税グループ全体で判断することになる一方、地方税については単体法人ごとに繰延税金資産の回収可能性を判断するため、国税と地方税で回収可能性の有無に差異が生じる場合、繰延税金資産が増減するケースがあると考えられる。

## (4) 法人事業税の分割基準の見直し

次の①から③に掲げる場合における法人の事業税の課税標準の算定に係る従業者数については、当該事業年度に属する各月の末日現在における従業者数を合計した数値によることとされた（地令20の2の19③、20の2の23、20の2の25）。

- ① 内国法人が事業年度の中途において国外の事業を開始又は廃止した場合

- ② 資本金1億円超の普通法人が事業年度の中途において非課税事業又は収入金額課税事業を開始又は廃止した場合
- ③ 非課税事業又は収入金額課税事業を行う資本金1億円超の普通法人が事業年度の中途においてその他事業を開始又は廃止した場合

国外に恒久的施設を有する法人の事業税の所得の計算は、所得の総額から国外の事業に帰属する所得を控除して計算を行うが、国内と国外の事業に所得を区分することが困難であると認められるときは、期末従業員数により所得の総額を按分して、国外の事業に帰属する所得の計算を行うことが認められていた。この場合において、期中に国外の事業を廃止した場合には、期末従業員数は0人となり、国外所得金額が按分されない結果となってしまうことか

ら、上記のような改正が行われたものと考えられる。また、収入金額課税事業としては、電気供給業などが該当する。

#### 4. 延長・廃止措置等のうち重要なもの

##### (1) 生産性向上設備投資促進税制の縮減及び廃止

生産性向上設備投資促進税制は平成26年度税制改正により導入され、平成29年3月31日に適用期限を迎えるが、本税制は適用期限をもって廃止される(措法42の12の5)。既に即時償却は廃止され、税額控除率も縮減されているため留意が必要である。

	～平成28年3月31日	～平成29年3月31日
機械装置など	即時償却 又は5%税額控除	50%特別償却 又は4%税額控除
建物、構築物	即時償却 又は3%税額控除	25%特別償却 又は2%税額控除

##### (2) 交際費の損金不算入制度

交際費の損金不算入制度は、接待飲食費に係る50%相当額の損金算入の特例、中小法人に係る定額限度額800万円/年までの損金算入の特例措置とともに、平成30年3月31日までに開始する各事業

年度までその適用期限が2年延長された(措法61の4)。

以上