

平成29年度税制改正大綱の概要

デロイト トーマツ税理士法人 公認会計士・税理士 おおの ひさこ **大野 久子**
とさき りゅうた 税理士 **戸崎 隆太**

平成28年12月8日に平成29年度税制改正大綱（以下「大綱」）が公表され、同22日に閣議決定された。

大綱では、企業の「攻めの投資」や賃上げの促進など経済の好循環を促す取組みを進めるため、研究開発税制や所得拡大促進税制の見直し、コーポレートガバナンス改革・事業再編の環境整備が行われることとされている。また、中堅・中小事業者の支援のため各種税制の創設・拡充が行われる一方、中小企業者向け租税特別措置については適用対象の制限が行われる。国際課税関係については、外国子会社合算税制の総合的な見直しが行われる。

大綱のうち、法人課税において重要度が高いと思われる項目の概要は次のとおりである。

なお、文中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。

法人税

1 研究開発税制の見直し

競争力を強化するため、平成28年度税制改正に引き続き、研究開発税制の見直しが行われる。

総額型については、試験研究費の増減割合に応じメリハリを付けた税額控除率が設定されるほか、税額控除限度額についても試験研究を積極的に推進する法人について時限措置として上乘せが行われる。対象となる試験研究についても拡充が行われる。

総額型に加えて、増加型又は高水準型を選択できる制度については、増加型は廃止されるが、高水準型は適用期限が2年延長される。

特別試験研究（オープンイノベーション型）についても、その重要性が増しているため、使い勝手を向上すべく、要件の緩和が図られる。

研究開発税制についての見直しの概要は次のとおりである。

項目		現行	改正案
総額型 (試験研究費の総額 × 税額控除率)	税額控除率	8~10% (中小法人12%)	試験研究費の増減割合に応じ6%~10%、2年間の時限措置で~14% (中小企業技術基盤強化税制については12%、2年間の時限措置で増加割合5%超の場合は17%を上限に上乘せあり)
	控除限度額	法人税額の25%	法人税額の25%であるが、 ■ 中小企業技術基盤強化税制については2年間の時限措置で増加割合5%超の場合には 10%上乘せ (高水準型と選択適用) ■ 2年間の時限措置で試験研究費が平均売上金額の10%超の場合には 0~10%上乘せ (高水準型と選択適用)
	対象となる試験研究		ビッグデータ等を活用した「第4次産業革命型」サービス開発を追加
選択適用	増加型 (試験研究費の増加額×増加試験研究費割合)	平成28年度期限	廃止
	高水準型 (平均売上金額の10%を超える試験研究費×超過税額控除割合)	平成28年度期限	適用期限を 2年延長
特別試験研究に係る税額控除 (特別試験研究費×税額控除率)			対象費目の追加 (費用の限定の廃止) 契約変更の柔軟化 手続の簡素化

2 役員給与等

役員給与については、現行法では以下に該当するものは不相当に高額な部分等を除き原則として損金算入されることとされている。大綱においては、経営陣に中長期の企業価値創造を引き出すためのインセンティブを付与することができるよう、業績連動報酬等の柔軟な活用を可能とすべく、改正が行われることとされている。

〈損金算入可能な役員給与〉

- 定期同額給与

- 事前確定届出給与
- 利益連動給与
- 退職給与
- 新株予約権による給与
- 使用人兼務役員に対する給与のうち使用人職務分

(1) 利益連動給与

利益連動給与については、平成28年度税制改正に引き続き、柔軟な活用を可能とするよう改正が行われる。改正案の概要は次のとおりである。

項目	現行	改正案
対象法人の追加	同族会社に該当しない内国法人	同族会社のうち 非同族法人との間に完全支配関係がある法人 の支給する給与が対象に追加される。 (注) 手続に関する要件として、算定方法についてその非同族法人の報酬委員会における決定等の手続を経てその法人の株主総会又は取締役会において決議し、その非同族法人の有価証券報告書等で開示されていることとされる。
算定指標の追加	支給額の算定方法が、当該事業年度の利益を示す指標（利益の額、利益の額に有価証券報告書に記載されるべき事項による調整を加えた指標その他利益に関する指標で、有価証券報告書に記載されるものに限る。）を基礎とした客観的なものであること。	算定指標の範囲に以下が追加される。 <ul style="list-style-type: none"> ■ 株式の市場価格の状況を示す指標 ■ 売上高の状況を示す指標（利益の状況を示す指標又は株式の市場価格の状況を示す指標と同時に用いられるものに限る） ■ 当該事業年度後の事業年度又は将来の所定の時点もしくは期間の指標 (注) これに伴い、損金経理要件について所要の見直しが行われる。
対象給与の追加		以下が対象に追加される。 <ul style="list-style-type: none"> ■ 業績連動指標を基礎として算定される数の市場価格のある株式を交付する給与で確定した数を限度とするもの ■ 業績連動指標を基礎として算定される数の新株予約権を交付する給与で確定した数を限度とするもの ■ 業績連動指標を基礎として行使できる数が算定される新株予約権による給与 (注) 新株予約権は、その行使により市場価格のある株式が交付されるものに限る。

(2) 退職給与

退職給与については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は全額損金不算入とされる。

項目	現行	改正案
損金算入の可否	不相当に高額な部分等を除き損金算入	退職給与で利益その他の指標（勤務期間及び既に支給した給与を除く。）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は全額損金不算入 とされる。

(3) 新株予約権による給与

新株予約権による給与については、以下のように事前

確定届出給与又は利益連動給与の損金算入要件を満たさないものは全額損金不算入とされる。

項目	現行	改正案
損金算入の可否	不相当に高額な部分等を除き損金算入、損金算入時期については別途規定有	新株予約権による給与で 事前確定届出給与又は利益連動給与の損金算入要件を満たさないものは全額損金不算入 とされる。

(4) 事前確定届出給与

事前確定届出給与については、以下のように対象の追加と除外が行われる。

項目	現行	改正案
対象の追加	所定の時期に確定額を支給する旨の定めに基づいて支給する給与	<p>以下が対象に追加される。</p> <ul style="list-style-type: none"> ■ 所定の時期に確定した数の株式を交付する給与を対象に加える ■ 所定の時期に確定した数の新株予約権を交付する給与 →一定の新株予約権による給与についての事前確定の届出を不要とする <p>(注) 以上の株式及び新株予約権は、市場価格のある株式又は市場価格のある株式の取得の基因となるもので、役務の提供を受ける法人又はその法人の発行済株式の50%超を直接もしくは間接に保有する法人が発行したものに限られる。</p>
対象の除外		<p>以下が対象から除外される。</p> <ul style="list-style-type: none"> ■ 利益その他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

(5) 定期同額給与

定期同額給与については、以下のように対象の追加が行われる。

項目	現行	改正案
対象の追加	その支給時期が一月以下の一定期間ごとである給与で当該事業年度の各支給時期における支給額が同額であるものその他これに準ずるもの	<p>以下が対象に追加される。</p> <ul style="list-style-type: none"> ■ 税及び社会保険料の源泉徴収等の後の金額が同額である定期給与

(6) 譲渡制限付株式又は新株予約権を対価とする費用の帰属事業年度の特例について、対象の追加・措置の見直し

譲渡制限付株式又は新株予約権を対価とする費用の帰属事業年度の特例については、次の見直しが行われる。

- 役務の提供を受けた法人以外の法人が交付するものが対象に追加される
- 譲渡制限付株式を対価とする費用について、原則と

して、譲渡制限が解除されることが確定した日（現行：譲渡制限が解除された日）の属する事業年度の損金の額に算入される

- 非居住者に対して交付された場合には、その者が居住者であったとした場合に給与所得等が生ずることが確定した日において役務の提供を受けたこととされる

(7) 適用

上記の改正の適用は次のとおりとされている。

改正案の部分	適用
退職給与に係る部分	平成29年10月1日以後に支給又は交付に係る決議（その決議がない場合には、その支給又は交付）をする給与について適用
譲渡制限付株式に係る部分	
新株予約権に係る部分	
その他の部分	同年4月1日以後に支給又は交付に係る決議（その決議がない場合には、その支給又は交付）をする給与について適用

3 所得拡大促進税制の見直し

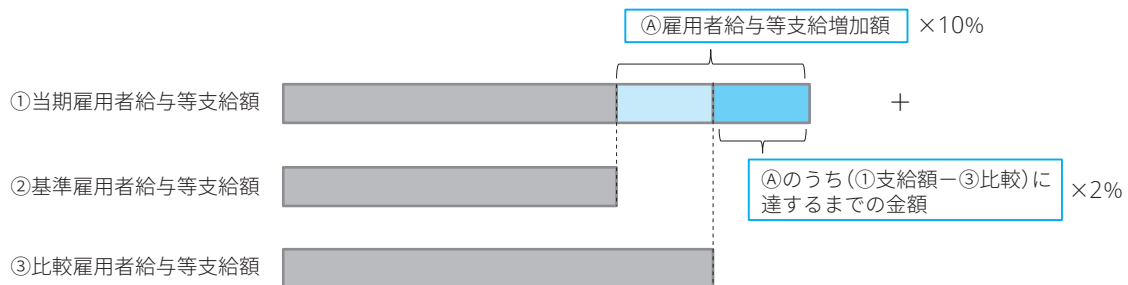
企業収益の拡大が雇用の増加や賃金上昇につながり、それが消費や投資の増加に結び付くという経済の好循環を強化する目的から、所得拡大促進税制について、高い賃上げを行う企業への支援を強化する改正が行われる。

(1) 中小企業者等以外の法人

中小企業者等以外の法人については、以下のように適用要件が見直されるとともに、税額控除限度額の拡大が行われる。

項目	現行	改正案
適用要件	<ul style="list-style-type: none"> ■ 雇員給与等支給額が、基準雇員給与等支給額より一定割合以上増加 ■ 雇員給与等支給額 ≥ 比較雇員給与等支給額 ■ 平均給与等支給額 > 比較平均給与等支給額 	<p>(改正なし)</p> <p>(改正なし)</p> <ul style="list-style-type: none"> ■ 平均給与等支給額から比較平均給与等支給額を控除した金額のその比較平均給与等支給額に対する割合が2%以上であること
税額控除限度額	雇員給与等支給増加額の10%	雇員給与等支給増加額の10% + 雇員給与等支給増加額のうち雇員給与等支給額から比較雇員給与等支給額を控除した金額に達するまでの金額の2% の合計額

改正案における税額控除限度額のイメージを図示すると次のとおりである。



(2) 中小企業者等

中小企業者等については、以下のように税額控除限度額の拡大が行われる。

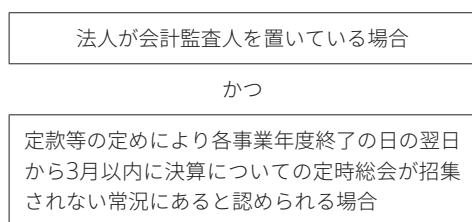
項目	現行	改正案
税額控除限度額	雇用者給与等支給増加額の10%	平均給与等支給額から比較平均給与等支給額を控除した金額のその比較平均給与等支給額に対する割合が2%以上である場合には、 雇用者給与等支給増加額の10% + 雇用者給与等支給増加額のうち 雇用者給与等支給額から比較雇用者給与等支給額を控除した金額に達するまでの金額の12% の合計額とする。

4 確定申告書の提出期限の延長の特例の見直し

上場企業等が株主総会の開催日を柔軟に設定できるよ

う、法人税等の申告期限の延長可能月数を1月から4月に拡大する改正が行われる。

具体的な内容は次のとおりである。



その定めの内容を勘案して、4月を超えない範囲内において税務署長が指定する月数の期間の確定申告書の提出期限の延長が認められる

事業税については6月を超えない範囲内での延長が認められることとされている。

止される。

この改正は平成31年4月1日以後に開始する事業年度から適用される。

5 中堅・中小事業者関係

(1) 中小企業向けの各租税特別措置の適用対象の限定

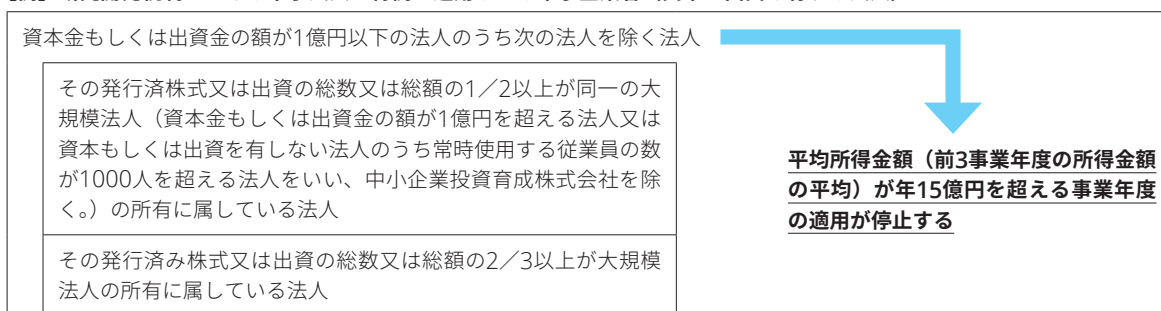
中小企業向けの施策は更なる充実を図る一方、財務状況が脆弱を認められない法人をそれら租税特別措置の適用対象から外す趣旨から、以下の改正が行われる。

法人税関係・法人住民税関係の中小企業向けの各租税特別措置について、平均所得金額（前3事業年度の所得金額の平均）が年15億円を超える事業年度の適用が停

止される。中小企業向け租税特別措置の適用対象法人は、それぞれの措置により規定されているが、これに大綱で示された、平均所得金額（前3事業年度の所得金額の平均）が年15億円を超える事業年度の適用が停止する措置が追加されることになる。

例えば、研究開発税制における中小法人の特例が適用される中小企業者（資本・出資を有する法人）については、以下のような内容が予想される（法令において確認が必要）。

【例】研究開発税制における中小法人の特例が適用される中小企業者（資本・出資を有する法人）



(2) 地域中核企業向け設備投資促進税制の創設

企業立地の促進等による地域における産業集積の形成及び活性化に関する法律の改正を前提に、地域中核企業

向け設備投資促進税制が創設される。

その概要は次のとおりである。

対象法人	青色申告書を提出する法人
適用期間	同法の改正法の施行の日から平成31年3月31日までの間
適用対象	<ul style="list-style-type: none"> ■ その法人の特定承認地域中核事業計画に係る地域未来投資促進法（仮称）の同意地域中核事業促進地域（仮称）内において特定地域中核事業施設等を新設し、又は増設した場合において、 ■ その特定地域中核事業施設等を構成する機械装置、器具備品、建物及びその附属設備並びに構築物の取得等をして、 ■ その地域中核事業（仮称）の用に供したとき
措置内容	<p>以下の選択適用</p> <ul style="list-style-type: none"> ■ その取得価額の40%（建物及びその附属設備並びに構築物については、20%）の特別償却 ■ その取得価額の4%（建物及びその附属設備並びに構築物については、2%）の税額控除（税額控除における控除税額は、当期の法人税額の20%を上限）

(3) 中小企業向け設備投資促進税制の拡充（中小企業経営強化税制）

1) 中小企業経営強化税制

中小企業投資促進税制の上乗せ措置（生産性向上設備

等に係る即時償却等）について、中小企業経営強化税制として改組し、すべての器具備品及び建物附属設備を対象とする。改正の概要は次のとおりである。

対象法人	青色申告書を提出する中小企業者等で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
適用期間	平成29年4月1日から平成31年3月31日までの間
適用対象	<ul style="list-style-type: none"> ■ 生産等設備を構成する機械装置、工具、器具備品、建物附属設備及びソフトウェアで、特定経営力向上設備等に該当するもののうち、一定の規模以上のものの取得等をして、 ■ その特定経営力向上設備等を国内にあるその法人の指定事業の用に供した場合
措置内容	<p>以下の選択適用</p> <ul style="list-style-type: none"> ■ その特定経営力向上設備等の普通償却限度額との合計でその取得価額までの特別償却 ■ その取得価額の7%（特定中小企業者等にあつては10%）の税額控除（税額控除における控除税額は当期の法人税額の20%を上限とし、控除限度超過額は1年間の繰越し可）

2) 中小企業投資促進税制

1) のほか、対象資産から器具備品を除外した上、その適用期限が2年延長される。

3) 特定中小企業者等が経営改善設備を取得した場合の特別償却又は税額控除

特定中小企業者等の経営改善設備の特別償却・税額控除については、制度の適用期限が2年延長される。

(4) 中小企業者等に係る軽減税率の特例の適用期限の2年延長

中小企業者等の法人税の軽減税率として、所得年800万円以下の部分について19%とされているのが、租税特別措置法により時限的にさらに15%に引き下げられているが、この適用期限が2年延長される。

6 その他

(1) 当初申告要件の見直し

外国税額控除制度及び研究開発税制等について、その適用に係る申告要件につき、納税者の立証すべき事項及び当初申告の要否を明確化し、要件を満たす場合には税額控除額を変更できることを明らかにすることで、税務署長が増額更正をする場合において連動的に税額控除額を増加できるものとされる。

(2) 協同組合等の受取配当等益金不算入制度

協同組合等の各事業年度において、その保有する連合会等の普通出資につき支払を受ける配当等の額がある場合には、その出資保有割合にかかわらず、その配当等の額の100分の50相当額について益金不算入とする措置がとられる。

(3) 特定資産買換え等の課税の特例についての見直しと延長

次の見直しを行った上、その適用期限を3年延長する。

項目	見直し内容
市街化区域又は既成市街地等の内から外への農業用資産の買換え及び農用地区域内にある土地等の買換え	所要の経過措置を講じた上、適用期限の到来をもって適用対象から除外
既成市街地等の内から外への買換え	譲渡資産から事務所及びその敷地の用に供されている土地等を、買換資産から立地適正化計画を作成した市町村のその立地適正化計画に記載された都市機能誘導区域以外の地域内にある誘導施設に該当するものに係る土地等、建物（その附属設備を含む）及び構築物を、それぞれ除外
長期所有の土地、建物等から国内にある土地、建物等への買換え	買換資産のうち鉄道事業用車両運搬具を貨物鉄道事業用の電気機関車に限定
船舶から船舶への買換え	外航船舶について、譲渡資産から対外船舶運航事業を営む法人の日本船舶による収入金額の課税の特例の適用を受ける法人が所有する日本船舶及びその法人の子会社が所有する外国船舶を除外する等の見直しを行う

(4) 災害に関する税制上の措置等

近年災害が頻発していることを踏まえ、被災者や被災事業者の不安を早期に解消するとともに、復旧や復興の動きに遅れることなく税制上の対応を手当する観点から、災害への税制上の対応の規定が常設化される。具体的には、災害損失欠損金の繰戻還付、減価償却資産の特別償却その他の特例が手当される。

再編等を加速するため、特定事業を切り出して独立会社とするスピンオフ等の円滑な実施を可能とする税制の整備が行われる。

(1) 適格分割型分割の範囲の追加

適格分割の範囲に、分割法人が行っていた事業の一部をその分割型分割により新たに設立する分割継承法人において独立して行うための分割として次の要件に該当するものが追加される。

組織再編税制・連結納税等

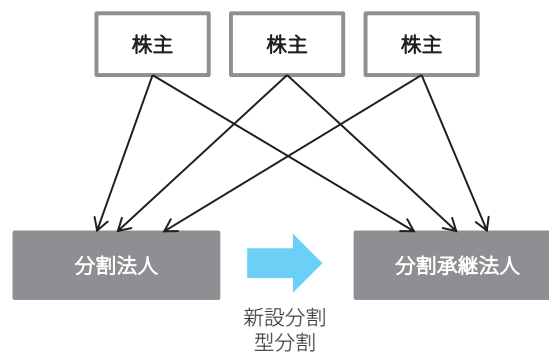
1 スピンオフ税制

経営戦略に基づく先を見据えたスピード感のある事業

【適格要件】

対価要件	分割に伴って分割法人の株主の持株数に応じて分割承継法人の株式のみが交付されるものに限る
他の者による支配関係がないこと	分割法人が分割前に他の者による支配関係がないものであり、分割承継法人が分割後に継続して他の者による支配関係がないことが見込まれていること
主要な資産負債移転要件	分割法人の分割事業の主要な資産及び負債が分割承継法人に移転していること
従業者継続要件	分割法人の分割事業の従業者のおおむね80%以上が分割承継法人の業務に従事していることが見込まれていること
事業継続要件	分割法人の分割事業が分割承継法人において引き続き行われることが見込まれていること
役員等引継ぎ要件	分割法人の役員又は重要な使用人が分割承継法人の特定役員となること見込まれていること

新しく追加される適格分割のイメージは次の図のとおりである。

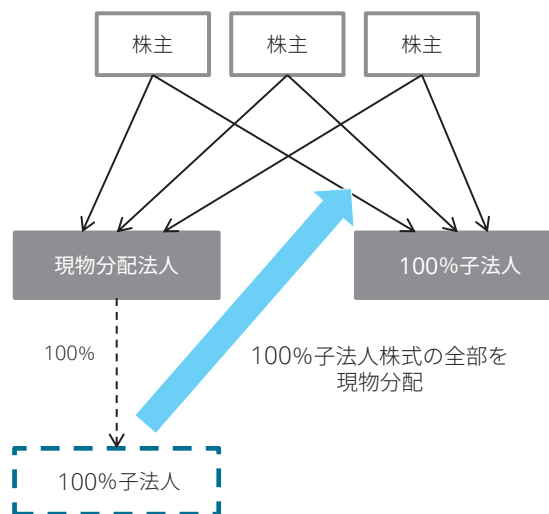


(2) 100%子法人株式の全部を分配する現物分配

100%子法人株式の全部を分配する現物分配は、100%グループを一体として捉えれば(1)の新設分割型分割と似た経済効果があるため、税務上も同様に扱う

こととされた。

新しく追加される適格現物分配のイメージは次の図のとおりである。



1) 現物分配法人の株主における処理の整備

100%子法人株式の全部を分配する現物分配は分割型分割と同様に扱うこととされ、以下の措置が講じら

れる(所得税についても同様)。

■ 現物分配法人の株主は、旧株(現物分配法人の株式)のうち、その交付を受けた子法人株式に対応する部

分の譲渡を行ったものとみなされる。ただし、現物分配法人の株主の持株数に応じて子法人株式のみが交付される場合には、旧株の譲渡損益の計上を繰り延べられる

- 下記2)の適格要件に該当しない場合には、その子法人株式の価額のうち資本金等の額を超える部分が配当とみなされる

2) 適格とされる100%子法人株式の現物分配

100%子法人株式の全部の現物分配のうち、適格組織再編成とされるものの要件は次のとおりである。

これらの適格要件を満たす場合、現物分配法人における譲渡損益を計上しないこととされ、源泉徴収等を行わないこととされる。

【適格要件】

対価要件	現物分配により現物分配法人の株主の持株数に応じて子法人株式のみが交付されるものに限る
他の者による支配関係がないこと	現物分配法人が現物分配前に他の者による支配関係がないものであり、子法人が現物分配後に継続して他の者による支配関係がないことが見込まれていること
従業者継続要件	子法人の従業者のおおむね80%以上がその業務に引き続き従事することが見込まれていること
事業継続要件	子法人の主要な事業が引き続き行われることが見込まれていること
特定役員維持要件	子法人の特定役員のすべてがその現物分配に伴って退任をするものでないこと

3) 単独新設分社型分割・単独新設現物出資後に行われる場合の適格要件の調整

単独新設分社型分割・単独新設現物出資により100%子法人を設立した後、上記の現物分配を行うことが見込まれている場合には、最初の単独新設分社型分割・単独新設現物出資に係る適格要件のうち関係継続要件について、その現物分配の直前の時まで継続すればよいこととされる。

(3) 現物分配における外国法人株主

内国法人である現物分配法人の100%子法人株式の全部を分配する現物分配により子法人株式の交付を受けた外国法人株主について、分割型分割と同様に取り扱うための措置として、次の措置がとられる（所得税についても同様）。

- 事業譲渡類似の株式等の譲渡益課税について、子法人株式その他の資産が交付される場合の適用要件の整備を行う
- 内国法人である現物分配法人の外国法人株主の持株数に応じて外国子法人株式のみが交付される場合には、旧株（内国法人である現物分配法人の株式）の譲渡益（我が国で課税の対象となる国内源泉所得に該当するものに限る。）に対して課税する
- ただし、この取扱いは、外国法人株主がその有する

恒久的施設において旧株を管理する場合には、適用しない。この場合、外国法人株主がその交付を受けた外国子法人株式をその交付の時にその恒久的施設において管理しなくなったときは、その交付の時に外国法人株主の恒久的施設と本店等との間の内部取引があったものとして、恒久的施設帰属所得に係る所得の金額を計算する

2 スクイーズアウト（完全子法人化）についての課税関係の整備

(1) 全部取得条項付種類株式・株式併合・株式売渡請求による完全子会社化を組織再編成に追加

以下の方法による完全子法人化は、実務上スクイーズアウトの手法として用いられているため、組織再編成税制の一環として位置付けられ、企業グループ内の株式交換と同様の適格要件を判定することとされる。

- 全部取得条項付種類株式の端数処理による完全子法人化
 - 株式併合の端数処理による完全子法人化
 - 株式売渡請求による完全子法人化
- 適格要件を満たさない場合には、完全子法人となった法人が資産の時価評価制度等の対象になる。

項目	適格要件	
	満たす場合	満たさない場合
完全子法人化した際の資産の時価評価制度	時価評価対象外（現行どおり）	<u>時価評価対象</u>

(2) (1)の方法により完全子法人化された場合の連結納税における取扱い

(1)の方法により完全子法人化された場合は、上記のとおり組織再編成の一環として位置付けられ、株式交換による完全子法人化と同様に取り扱いこととされたため、連結納税においても同様に取り扱いこととされる。

具体的には、適格要件を満たす場合には、完全子法人となった法人は連結納税の開始・加入に伴う資産の時価評価制度の対象から除外され、その欠損金額は連結納税開始・加入後に特定連結欠損金とみなされる。

改正案における取扱いの概要は次のとおりである。

項目	適格要件	
	満たす場合	満たさない場合
連結納税の開始・加入に伴う資産の時価評価制度	時価評価対象外	時価評価対象（現行どおり）
連結納税前の欠損金額の連結納税開始・加入後の取扱い	特定連結欠損金に引継ぐ (個別所得金額を限度として控除可能)	切捨て（現行どおり）

(3) 吸収合併及び株式交換に係る適格要件のうち対価に関する要件の見直し

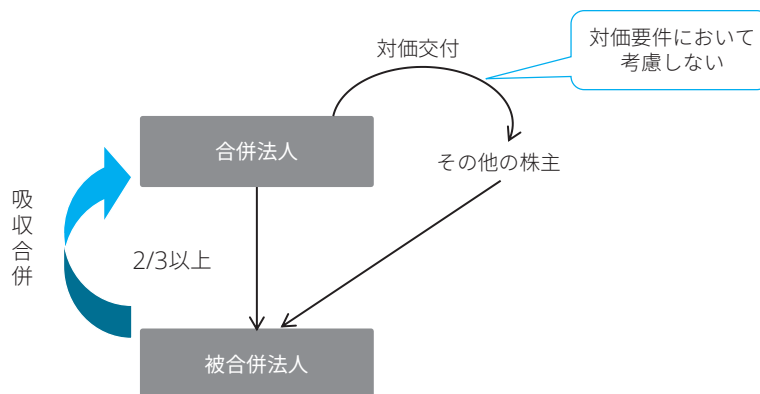
吸収合併及び株式交換に係る適格要件のうち対価に関する要件について、合併法人又は株式交換完全親法人が被合併法人又は株式交換完全子法人の発行済株式の3分

の2以上を有する場合における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とされる。

この改正により、その他の株主に金銭等を交付しても適格要件を満たすことができるようになり、スクイーズアウトの手法が拡大することが予想される。

項目	現行	改正案
吸収合併における対価に関する要件	合併法人株式又は合併親法人株式いずれか一方の株式又は出資以外の資産が交付されない	合併法人又は株式交換完全親法人が被合併法人又は株式交換完全子法人の発行済株式の3分の2以上を有する場合におけるその他の株主に対して交付する対価を除外して判定
株式交換における対価に関する要件	株式交換親法人株式又は株式交換完全支配親法人株式いずれか一方の株式又は出資以外の資産が交付されない	

吸収合併の対価要件についての改正を図にすると次のとおりである。



(4) 適用

平成29年10月1日以後に行われる組織再編成について適用される。

3 適格要件の一部見直し

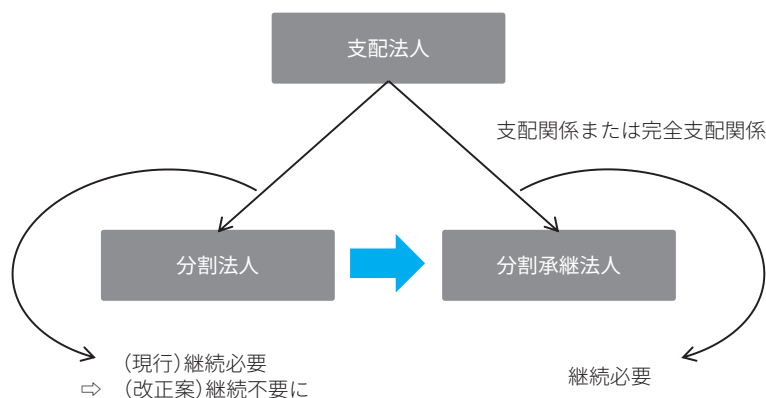
全支配関係の継続見込みの要件について、以下の見直しが行われる。

(1) 企業グループ内の分割型分割に係る適格要件のうち関係継続要件の見直し

企業グループ内の分割型分割における支配関係又は完

項目	現行	改正案
企業グループ内の分割型分割に係る適格要件のうち関係継続要件	支配法人と分割法人及び分割承継法人との間の関係が継続することが見込まれていること	<u>支配法人と分割承継法人との間の関係</u> が継続すること

関係継続要件についての見直しを図にすると次のとおりである。



(2) 共同事業を行うための合併等に係る適格要件のうち株式継続保有要件の見直し

共同事業を行うための合併等に係る適格要件のうち株

式継続保有要件について、以下の見直しが行われる。

項目	現行	改正案
共同事業を行うための合併・分割型分割・株式交換・株式移転に係る適格要件のうち株式継続保有要件	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ている株主の有する被合併法人等の株式の数が発行済株式の80%以上であること	被合併法人等の発行済株式の50%超を保有する企業グループ内の株主がその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ていること

(3) 多段階組織再編成についての適格要件の見直し

当初の組織再編成の後に他の組織再編成が行われることが見込まれている場合の当初の組織再編成の適格要件について、所要の見直しが行われる。

当初の組織再編成の後に他の組織再編成が行われることが見込まれている場合、当初の組織再編成における適格要件の判定において、従業者の引継ぎや事業の継続等の判定において、要件を満たすことができない事態とな

る場合がある。現行では、合併・分割・現物出資については、当初の組織再編成の後、適格合併が見込まれている場合1回のみが考慮されているが、今回の改正によりどこまで考慮されるかが注目される（詳細は法令で確認する必要がある）。

(4) 適用

平成29年10月1日以後に行われる組織再編成について適用される。

4 非適格株式交換等、連結納税の開始・加入に伴う資産の時価評価制度

非適格株式交換等及び、連結納税の開始・加入に伴う資産の時価評価制度において、時価評価の対象となる資

産から、帳簿価額が1,000万円未満の資産を除外することとされる。

この改正により、実務上の懸念事項であった、自己創設暖簾の時価評価については行われなくなる。

項目	現行	改正案
時価評価対象資産	固定資産、土地等、金銭債権、有価証券及び繰延資産 ただし以下を除く <ul style="list-style-type: none"> ■ 2カ月以内に離脱した子法人の保有資産 ■ 含み損益1,000万円（又は資本金等の額の1/2といずれか少ない金額）未満の資産 ■ 清算中等の完全子法人の株式等 	(改正なし) (改正なし) (改正なし) (改正なし) ■ 帳簿価額が1,000万円未満の資産（除外資産に追加）

5 みなし配当の額が生ずる事由となる自己の株式の取得

自己株式等の取得により金銭その他の資産の交付を受けた場合には、その交付資産等が当該法人の資本金等の額のうち交付の基因となった株式等に対応する部分を超えるときは、その超える部分の金額は配当の額とみなされることとされている。

この自己株式取得によるみなし配当の認識について、その範囲から全部取得条項付種類株式に係る定めを設ける旨の定款変更に対抗する株主からの買取請求に基づく取得が除外される。

(注) 買取請求は、株主がその全部取得条項付種類株式の取得決議に係る取得対価の割当てに関する事項を知った後に行った場合で、買取請求をしないとすれば端数となる株式のみの交付を受けることとなる場合に行ったものに限る。

6 営業権の償却方法

営業権については、現行法においては、事業年度の中途において取得したとしても月割計算を行わないことと

されているが、これについて改正を行い、取得年度の償却限度額の計算上、月割計算を行うこととされる。

非適格組織再編や事業譲渡において認識される、資産調整勘定及び負債調整勘定についても同様とされる。

7 合併等における欠損金の制限等、欠損等法人

(1) みなし共同事業要件を満たさない適格合併等における欠損金の制限

青色欠損金の繰越控除制度のうち支配関係がある法人間でみなし共同事業要件を満たさない適格合併等が行われた場合における欠損金の制限措置について、支配関係発生日の属する事業年度開始の日から支配関係発生日の前日までの間に生じた特定資産の譲渡等損失相当額が制限の対象に追加される。

次の図のように当該期間に譲渡等した特定資産については、現行法では、支配関係発生日において保有している資産に該当せず、その譲渡等損失から成る青色欠損金については制限の対象外になっているため、これを制限の対象に追加するものである。



(2) 欠損等法人の資産の譲渡等損失額の損金不算入制度

特定株主等によって支配された欠損等法人の資産の譲渡等損失額の損金不算入制度について、特定支配関係が生じた事業年度において一定の事由が生じた場合のその事業年度開始の日から特定支配関係発生日の前日までの間に生じた特定資産の譲渡等損失額が損金不算入の対象に追加される。

(3) 欠損等法人の制限対象を追加

特定株主等によって支配された欠損等法人の欠損金の制限措置について、他の者による完全支配関係がある法人が特定支配関係が生じた日以後に解散し、残余財産が確定した場合が制限の対象に追加される。

国際課税

1 外国子会社合算税制の改正

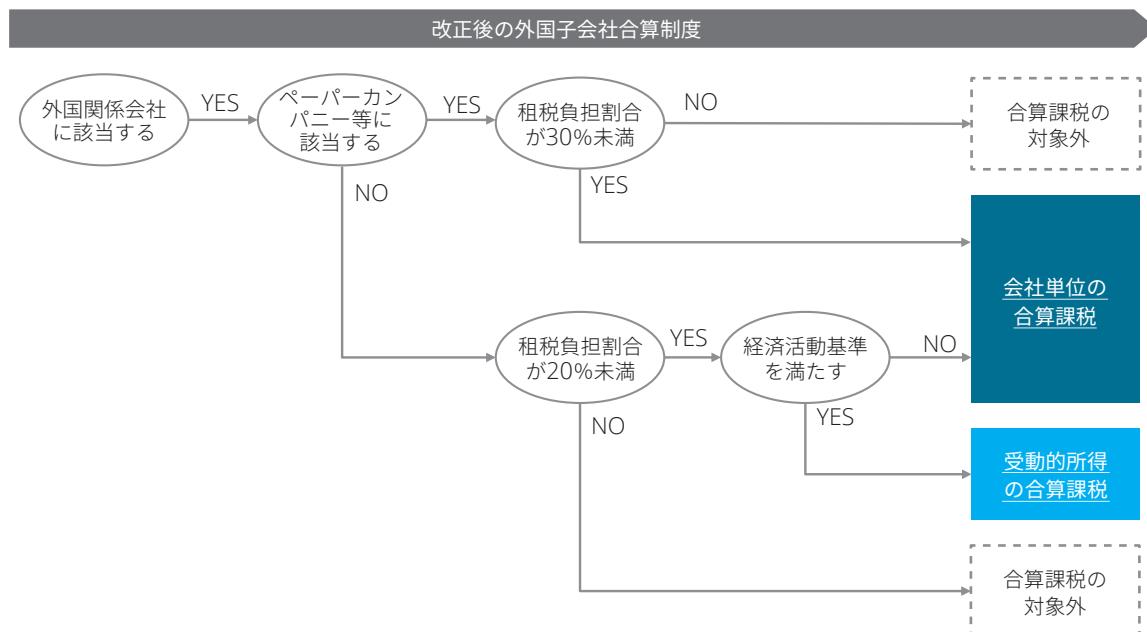
現行制度上、外国子会社の税負担水準が20%（トリ

ガー税率）以上であれば経済実体を伴わない所得であっても合算されず申告も求められない一方（Under Inclusion）、実体ある事業から得た所得であっても合算されてしまう場合がある（Over Inclusion）との問題が指摘されていた。これらに対応するため、「外国子会社の経済実態に即して課税すべき」との「BEPS プロジェクト」の基本的考え方を踏まえ、経済実体がない、いわゆる受動的所得は合算対象とする一方で、実体ある事業からの能動的所得であれば、子会社の税負担率にかかわらず合算対象外とする制度改正が試みられている。

(1) 制度の概観

現行法の子会社の租税負担割合や会社全体の事業実体の有無といった「会社の外形」によって判断するアプローチ（Entity approach）に加え、個々の所得の内容や稼得方法といった「所得の内容」に応じて把握するアプローチ（Income approach）の要素を加えたものとなっている。

改正後の外国子会社合算制度の判定のイメージ図は、下表のとおりとなる。



(2) 特定の外国関係会社（ペーパーカンパニー等）に対する課税の導入

「ペーパーカンパニー」、「事実上のキャッシュボックス」及び「ブラックリスト国所在法人」の概念が導入され、これらについては、会社単位の合算課税の対象とされる。

ただし、当該外国関係会社の当該事業年度の租税負担割合が30%以上である場合には、会社単位の合算課税の適用が免除される。

1) ペーパーカンパニー

次に掲げる要件のいずれも満たさない外国関係会社

- **実体基準**：その主たる事業を行うに必要と認められる事務所等の固定施設を有している（保険業を営む一定の外国関係会社にあつては、これらを有している場合と同様の状況にある場合を含む）こと
- **管理支配基準**：その本店所在地国においてその事業の管理、支配及び運営を自ら行っている（保険業を営む一定の外国関係会社にあつては、これらを自ら

行っている場合と同様の状況にある場合を含む) こと

2) 事実上のキャッシュボックス

次の (a) 及び (b) のいずれも満たす外国関係会社

- (a) $\frac{\text{部分合算課税対象所得 (一定のものを除く)}}{\text{総資産の額}} > 30\%$
- (b) $\frac{\text{有価証券、貸付金及び無形固定資産等の合計額}}{\text{総資産の額}} > 50\%$

一定の金融子会社等については特例が設けられている。

3) ブラックリスト国所在法人

租税に関する情報の交換に非協力的な国又は地域として財務大臣が指定する国又は地域に本店等を有する外国関係会社

(3) 部分合算課税所得 (受動的所得)

資産性所得が受動的所得として改められ、課税対象が大幅に拡大される。ペーパーカンパニー等に該当しない外国関係会社で、経済活動基準をすべて満たしている場合においても、租税負担割合が20%未満のときは、受動的所得について合算課税の対象となる。

現行制度の資産性所得と受動的所得の比較は下表のとおりである。

現行制度の資産性所得の範囲	注	改正後の受動的所得の範囲	注
債券の利子	※	利子 (一定のグループファイナンスを除く)	◎
債券の償還差益	※		
持株割合10%未満の株式等に係る配当	※	配当等 (25%以上の配当等の一定のものを除く)	◎
		有価証券の貸付けの対価	◎
持株割合10%未満の株式等の譲渡益	※	有価証券の譲渡損益 (25%以上の配当等の一定のものを除く)	◎
債券の譲渡益	※		
		デリバティブ取引損益 (ヘッジ目的で行われることが明らかでないデリバティブ取引等に係る損益等を除く)	◎
		外国為替差損益 (通常の業務過程で生ずるものを除く)	◎
—		上記に掲げる所得を生ずべき資産から生ずるこれらの所得に類する所得 (ヘッジ目的で行われることが明らかでない取引に係る損益を除く)	◎
船舶・航空機の貸付の対価		有形固定資産の貸付の対価 (本店所在地において使用に供される有形固定資産等の貸付けによる対価等を除く)	
特許権等の使用料 (自己開発等一定のものに係る使用料を除く)		無形資産等の使用料 (自己開発した無形資産等に係るもの等を除く)	
		無形資産等の譲渡損益 (自己開発した無形資産等に係るもの等を除く)	
		総資産等に比して根拠性の希薄な異常所得	

上記※の所得については、事業 (株式保有業等の特定事業を除く) の性質上重要で欠くことのできない事業から生じたものは合算対象から除外。

上記◎の所得については、一定の要件を満たす金融子会社等については合算対象から除外。

一定の金融子会社等については特例が設けられている。

また、部分合算課税所得についても欠損金の制度が設けられ、一定の所得について欠損の金額がある場合は、繰越控除の対象とされる。

(4) 実質支配基準の導入

資本関係はないものの、契約関係等により子会社を支配しているケースに対応するために、外国関係会社の判

定上、実質支配基準が導入される。

具体的には、居住者又は内国法人と外国法人との間に、その居住者又は内国法人がその外国法人の残余財産のおおむね全部を請求することができる等の関係がある場合には、その外国法人は、その居住者・内国法人にとっての外国関係会社とされる。

(5) 適用除外基準の経済活動基準への改組

現行制度上の「適用除外基準」が「経済活動基準」へ

改組され、各基準に関して以下の改正が行われる。一定業種に係る緩和措置が主な改正内容であり、大きな改正はここにおいては見受けられない。

1) 事業基準

航空機の貸付けを主たる事業とする外国関係会社のうち、本店所在地国においてその役員又は使用人が航空機の貸付けを的確に遂行するために通常必要と認められる業務のすべてに従事していること等の要件を満たすものについては、事業基準を満たすものとされる。

2) 実体基準及び管理支配基準

一定の保険委託者の実体基準及び管理支配基準の判定について、その免許の申請等の際に一定の保険受託者が実体基準又は管理支配基準を満たしている場合には、その保険委託者は実体基準又は管理支配基準を満たすものとされる。

3) 所在地国基準

製造業を主たる事業とする外国関係会社のうち、本店所在地国において製造における重要な業務を通じて製造に主体的に関与していると認められるものの所在地国基準の判定方法について、所要の整備が行われる。

4) 非関連者基準

- 非関連者との間で行う取引の対象となる資産、役員その他のものが、関連者に移転又は提供されることがあらかじめ定まっている場合には、その非関連者との間の取引は、関連者との間で行われたものとみなして非関連者基準の判定を行う等の見直しが行われる
- 保険業を主たる事業とする外国関係会社が一定の保険受託者に該当する場合における非関連者基準の判定について、その外国関係会社がその外国関係会社に係る一定の保険委託者との間で行う取引は関連者取引に該当しないものとされる
- 航空機の貸付けを主たる事業とする外国関係会社については、非関連者基準を適用することとされる

(6) その他の重要な改正点

1) 書類等の提出等（要件充足回避防止）

上述の「ペーパーカンパニーの適用除外要件」又は「経済活動基準」の判定上、国税当局の当該職員が内国法人にその外国関係会社が当該要件又は基準を満たすことを明らかにする書類等の提出等を求めた場合において、期限までにその提出等がないときは、その外国関係会社は当該要件又は基準を満たさないものと推定される。

2) 外国関係会社の判定

外国関係会社の判定における間接保有割合について、内国法人等との間に50%超の株式等の保有を通じた連鎖関係がある外国法人の判定対象となる外国法人に対す

る持分割合等に基づいて算定することとされる。

3) 化石燃料採取事業の特例

適用対象金額から控除する受取配当に係る持分割合要件（25%以上）について、主たる事業が原油、石油ガス、可燃性天然ガス又は石炭（以下「化石燃料」）を採取する事業（その採取した化石燃料に密接に関連する事業を含む）である外国法人で我が国が締結した租税条約の相手国に化石燃料を採取する場所を有するものから受ける配当等にあつては、10%以上とされる。

4) 外国関係会社に係る財務諸表等の添付

内国法人は、次に掲げる外国関係会社に係る財務諸表等を確定申告書に添付しなければならないものとされる。

- 租税負担割合が20%未満の外国関係会社
- 租税負担割合が30%未満の外国関係会社（ペーパーカンパニー等に該当する外国関係会社に限る）

(7) 適用開始時期

上記の改正は、外国関係会社の平成30年4月1日以後に開始する事業年度から適用される。

その他

1 国税・地方税犯則調査手続等の見直し

国税犯則調査手続について、経済活動のICT化の進展等を踏まえ、電磁的記録の証拠収集手続が整備されるとともに、関税法に定める犯則調査手続等を踏まえて調査手続等が整備され、併せて規定を現代語化した上で国税通則法へ編入する等、所要の見直しが行われる。地方税犯則調査手続についても、国税犯則調査手続の見直しを踏まえた規定の整備が行われる。

2 相続税・贈与税

(1) 非上場株式等に係る相続税・贈与税の納税猶予制度の見直し

以下のように雇用確保要件の緩和等が行われ、更に使いやすい制度とするための改正が行われる。

- 災害等の被災者等が本制度の適用を受ける場合について、適用対象となる会社の認定等の時期に応じ、猶予税額の免除や要件の緩和等の措置がとられる
- 納税猶予の取消し事由に係る雇用確保要件について、相続開始時又は贈与時の常時使用従業員数に100分の80を乗じて計算した数に一人に満たない端数があるときは、これを切り捨てる（現行：切り上げる）こととされる
- 相続時精算課税制度に係る贈与が、贈与税の納税猶予制度の適用対象に追加される
- 非上場株式等の贈与者が死亡した場合の相続税の納

税猶予制度における認定相続承継会社の要件について、中小企業者であること及び当該会社の株式等が非上場株式等に該当することとする要件が撤廃される

(2) 相続税又は贈与税の納税義務の見直し

国内に住所を有しない者であって日本国籍を有する相続人等に係る相続税の納税義務について、国外財産が相続税の課税対象外とされる要件を、被相続人等及び相続人等が相続開始前10年（現行：5年）以内のいずれの時においても国内に住所を有したことがないこととする等の見直しが行われる。

(3) 相続税等の財産評価の適正化

取引相場のない株式等について、より実態に即した評価の見直しが行われる。

具体的には、類似業種比準方式について計算方法の見直しが行われるほか、評価会社の規模区分の金額等の基準について、大会社及び中会社の適用範囲が拡大される見込みである。

3 固定資産税

(1) 中小事業者等が取得する固定資産税の課税標準の特例措置

中小企業等経営強化法に規定する認定経営力向上計画に基づき、中小事業者等が取得する一定の機械・装置に係る固定資産税の課税標準の特例措置（課税標準が1/2に軽減される）について、地域・業種を限定した上で、その対象に、測定工具及び検査工具、器具・備品並びに建物附属設備のうち一定のものが追加される。

以 上