

与党・税制改正大綱の ポイント【法人編】

制度調査部
齋藤 純

組織再編税制、中小企業税制など

【要約】

与党税制改正協議会が、12月15日、「平成18年度税制改正大綱」を公表した。定率減税の全廃や不動産取引に係る登録免許税の減税措置の廃止など、当初から増税項目が目立っていたが、直前になってたばこ税の増税が盛り込まれたことから、増税額は2兆円超に膨らんだ。

本稿では、法人に係る改正のうち、株式交換・移転税制の見直し、非適格合併等における「のれん」の計上、同族会社の留保金課税の見直し、一定の同族会社に係る役員報酬の損金不算入などを解説する。

与党税制協議会は、2005年12月15日、「平成18年度税制改正大綱」を公表した。大きな改正としては、三位一体改革の一環としての所得税・個人住民税の税率構造の見直し及びそれに伴う税額控除等の創設、会社法の制定に対応する税制の見直し、組織再編税制の見直しなどがある。

本稿では、法人に係る改正項目を解説する。法人に係る主な改正項目は、以下の通りである。

法人税(一般)

- ・一定の役員賞与及び業績連動型報酬の損金算入
- ・ストック・オプションの費用計上に伴う税制の整備等
- ・試験研究費に係る税額控除の見直し
- ・IT投資減税の廃止と情報基盤強化税制の創設
- ・過小資本税制の見直し

法人税(会社法の制定に伴う税制の整備)

- ・株式無償割当の課税関係
- ・取得請求権付株式等の権利行使等の課税関係
- ・種類株式の発行法人による自己株式取得に伴うみなし配当課税
- ・その他

(以上の項目は、別稿「与党・税制改正大綱のポイント【法人編】」)

組織再編税制

- ・株式交換・移転に係る税制の見直し
- ・非適格合併等における「のれん」の計上

中小企業税制

- ・同族会社の留保金課税の見直し
- ・交際費課税の見直し
- ・一定の同族会社に係る役員報酬の損金不算入

その他

- ・郵政民営化に伴う税制措置
- ・不動産の登記に係る登録免許税の税率軽減の見直し

- ・不動産取得税の税率軽減の廃止
- ・特例措置の延長

今後の税制改正のスケジュール

大綱は、2006 年度税制改正の原案にあたるものである。内容の確定までには、国会での法改正の手続きを経る必要がある。例年通り手続きが進めば、今後の流れは下表のようになる。

図表 1 今後の税制改正のスケジュール

2005 年	12 月 15 日	与党税制協議会「平成 18 年度税制改正大綱」
	12 月中	財務省「平成 18 年度税制改正の大綱」
2006 年	1 月中旬	「平成 18 年度税制改正の要綱」を閣議決定
	1 月末	通常国会に税制改正法案を提出
	3 月末	税制改正法成立

組織再編税制

1. 株式交換・移転に係る税制の見直し

ポイント

株式交換・移転により完全子法人となる法人の株主について、株式の譲渡損益の課税繰延要件を、合併や会社分割に係る規定と同様のものとする。

企業グループ内で行われる株式交換・移転又は共同事業を営むための株式交換・移転のいずれにも該当しない株式交換・移転が行われた場合には、完全子法人の保有資産について時価評価を行う。

(1) 完全子法人となる法人の株主に係る課税繰延

株式交換・移転により完全子会社となる法人(以下、特定子会社)の株主については、特定子会社の株式と引き換えに、完全親会社となる法人(以下、特定親会社)の株式が交付される。特定子会社株式と引き換えに、特定親会社株式が交付される場合には、原則として、株式の譲渡が行われたものとみなされ、特定子会社の株主に株式譲渡益課税が生じることとなる。ただし、現行税法では、次の条件のもとに、特定子会社の株主の株式譲渡益課税を繰り延べることとしている。

特定親会社が特定子会社の株式を受け入れる際の受入価額を、特定子会社の株主の株式交換等の直前の取得価額相当額¹以下としていること
 特定子会社の株主が株式交換・移転時に、特定親会社から交付を受ける特定親会社株式、金銭等の合計額のうち、特定親会社株式の占める割合が 95% 以上であること

¹ 取得価額相当額とは、完全子法人となる法人の株主の人数により次の金額となる。

- 特定子会社の株式交換等の直前の株主数が 50 人未満である場合
 - …株式交換等直前の特定子会社の株主の 1 株当たりの取得価額・帳簿価額
- 特定子会社の株式交換等の直前の株主数が 50 人以上である場合
 - …株式交換等直前の完全子法人となる法人の 1 株当たりの純資産額

大綱では、現在の課税繰延の条件を見直し、特定子会社の株主が、株式交換・移転に伴って、特定親会社株式以外の資産の交付を受けていない場合には、特定子会社株式に係る譲渡益課税を繰り延べることにしている。

(2) 特定子会社が保有する資産の時価評価

現在の法人税法では、株式交換・移転によりある法人が他の法人の完全子会社となる際、特定子会社が保有する資産に対して課税は行われない。

大綱では、株式交換・移転が、企業グループ内で行われる株式交換・移転又は共同事業を営むための株式交換・移転のいずれかに該当する場合に、特定子会社が保有する資産の簿価引継ぎを認め、企業グループ内で行われる株式交換・移転又は共同事業を営むための株式交換・移転のいずれにも該当しない場合には、特定子会社が保有する資産(固定資産、土地等、有価証券、金銭債権及び繰延資産²)の時価評価し、譲渡損益を計上することとしている。

これまで組織再編税制は、合併、会社分割、現物出資、事後設立を対象とし、株式交換・移転に関しては独立の取扱いがなされていたが、今後は、株式交換・移転も組織再編税制に組み込まれることになるものと思われる。

(3) 連結納税開始時等の子会社保有資産の時価評価の見直し

現在の連結納税制度では、新たに連結納税を開始する場合などには、連結納税の適用を受ける直前の事業年度において、連結子法人となる法人の保有資産の時価評価を行うことが原則とされている。ただし、最初の連結事業年度の開始日の5年前の日³から最初の連結事業年度の開始日までの間に株式交換により完全子法人となり、最初の連結事業年度の開始日まで継続して発行済株式の全部を直接又は間接に保有されている法人は、保有資産の時価評価の対象から除外される。

大綱では、連結納税の開始等における子会社保有資産の時価評価の適用除外規定を見直すこととしている。すなわち、企業グループ内で行われる株式交換又は共同事業を営むための株式交換のいずれかにより完全子法人となった法人で、保有資産の時価評価の適用を受けていない法人については、連結納税の開始時等に保有資産の時価評価を行わないこととしている。

(4) 連結納税開始時等の子会社欠損金の引継ぎ

現在の連結納税制度では、新たに連結納税を開始する場合などには、子会社に生じている欠損金を連結グループに引き継ぐことが認められない。ただし、最初の連結事業年度の開始日の5年前の日から最初の連結事業年度の開始日までの間に株式移転により完全子法人となった法人に生じている欠損金等については、連結グループに引き継ぐことが認められている。

大綱では、企業グループ内の株式移転又は共同事業を営むための株式移転のいずれにも該当しない株式移転により完全子法人となった法人については、株式移転日の属する事業年度前に生じた欠損金を連結グループに引継ぎ可能な欠損金から除くこととしている。

² これらの資産のうち、その含み損益が資本等の金額の1/2又は1,000万円のいずれか少ない金額に満たないものを除く。

³ 2006年12月31日以前に連結納税を適用する場合には、「最初の連結事業年度開始日の5年前の日」を「2002年1月1日」と読み替える。

(5)適用時期

上記(1)から(4)までの改正は、2006年10月1日以後に行われる株式交換・移転に適用される。

2. 非適格合併等におけるのれんの計上

非適格合併等が行われた場合の税務上の取扱いとして、次の点の整備が行われている。

非適格合併等に伴って引き継いだ従業員の退職給与に係る債務に相当する金額等を負債に計上する
受け入れた被合併法人等の純資産価額とその対価の額との差額を資産又は負債に計上する

上記は、受け入れた純資産価額とその対価との差額を「のれん」又は「負ののれん」として計上することを意味するものであり、企業結合会計の設定に伴う税制の整備と考えられる。資産に計上された「のれん」は、現在の税法では、5年間で均等償却することとされている。

この改正は、会社法の施行日⁴以後に行われる非適格合併等に適用される。

中小企業関連

1. 同族会社の留保金課税の見直し

ポイント

同族会社については、現在、3グループ以下の同族関係者の持株比率で判定することとされているところを、同族関係者1グループの持株比率で判定することとする。

同族会社の留保金課税の計算を行う際の「留保控除額」を引き上げる。

(1)同族会社の判定方法の見直し

現在の法人税法では、3グループ以下の同族関係者(対象会社の株主等及び当該株主等と特殊の関係のある個人及び法人)により、判定対象会社の発行済株式総数(自己株式を除く)の50%超を保有する場合には、その判定対象会社は同族会社とされ、留保金課税が行われる(内部留保に対する追加課税については、後述(2)参照)。

$$\frac{\text{3グループ以下の同族関係者(対象会社の株主等並びに当該株主等と特殊の関係のある個人及び法人)の持株数の合計(自己株式を有する発行会社を除く)}}{\text{発行済株式総数 - 自己株式}} > 50\% \Rightarrow \text{同族会社}$$

大綱では、同族会社の判定方法を、現在の同族関係者3グループ以下の持株比率から、同族関係者1グループの持株比率により判定することとしている。

⁴ 2006年5月の施行を目途に検討されている。

(2) 留保金課税の課税対象額の計算方法の見直し

同族会社と判定された場合には、次の式に基づいて算出された税額が追加課税される。

$$\text{留保金に係る税額} = (\text{留保金額} - \text{留保控除額}) \times \text{税率}$$

留保金課税に係る税率

課税対象	税率
3,000万円以下の金額	10%
3,000万円超1億円以下の金額	15%
1億円超の金額	20%

上記算式中の「留保控除額」とは、現在、「当該事業年度の所得金額の35%」、「1,500万円」、「期末資本金等の25% - 期末利益積立金額」のいずれか大きい金額とされているが、大綱では、次の通り見直すこととしている⁵。

図表2 留保控除額の見直し

	現行	改正案
所得基準	当該事業年度の所得金額の35%	同40%(資本金1億円以下の法人の場合は50%)
定額基準	1,500万円	2,000万円
積立金基準	期末資本金等の25% - 期末利益積立金額	変更なし
新設される基準		自己資本比率が30%に満たない場合のその30%を下回る金額

2. 中小企業の交際費課税の見直し

現在の法人税法では、企業が支出する交際費等は、原則として損金不算入とされている。ただし、資本金1億円以下の中小企業の場合、支出した交際費等のうち400万円に達するまでの金額について、その90%について損金算入が認められている。この取扱いは、2006年3月31日までに開始する事業年度において適用が認められる。

大綱では、この取扱いを2年間延長するとともに、中小企業が支出する1人当たり5,000円以下の一定の飲食費の損金算入を認めることとしている。

⁵ 留保金額とは、次の金額の合計額から、当該事業年度の法人税額・法人住民税額を控除した額をいう。

- ・ 当該事業年度の所得金額
- ・ 受取配当金のうち益金に算入されなかった金額
- ・ 益金に算入されなかった還付金の額
- ・ 繰越欠損金の控除により損金算入された金額

3 . 一定の同族会社に係る役員報酬の損金不算入

大綱では、一定の同族会社について、役員に支給する給与のうち役員が受ける給与所得控除に相当する部分を損金不算入とすることとしている。この取扱いの対象となるのは、「同族会社の業務を主宰する役員及びその同族関係者等が発行済株式総数の 90%以上の株式を有し、かつ、常務に従事する役員の過半数を占める場合等」とされている。

ただし、次の会社は、上記取扱いの対象から除外される。

直近 3 年以内に開始する事業年度の所得等の金額(所得金額と所得金額の計算上損金算入された給与の合計額)の平均が、年 800 万円以下である場合
上記 の平均額が年 800 万円超 3,000 万円以下であり、かつ、その平均額に占める給与の割合が 50%以下である場合

この改正は、会社法により株式会社の最低資本金規制が撤廃され、個人事業者によるいわゆる「法人成り」が容易になったことが背景にあるものと思われる。個人事業者が法人成りすると、法人段階で役員報酬を損金算入でき、その役員報酬を受け取る役員段階で給与所得控除の適用が受けられ(経費の二重控除)、節税が可能となるためである。

その他

1 . 郵政民営化に伴う税制措置

郵政民営化に伴う税制措置については、郵政民営化関連法案の参議院審議で、「郵政民営化の特別な論点を踏まえつつ、関係税制の検討を行うこと」とする附帯決議が付された。また、日本郵政公社からは、総務・郵政民営化担当大臣に宛てて、次のような税制改正要望が出されていた。

郵便貯金銀行及び郵政保険会社が郵便局会社に窓口業務を委託することに伴って発生する委託手数料に係る消費税の免除
日本郵政株式会社が利益から積み立てることを義務付けられている「社会・地域貢献基金」に対する法人税の免除

大綱では、 については手当てを見送っているものの、 については、「社会・地域貢献基金」への積立金について損金算入を認めることとしている。

2 . 不動産の登記に係る登録免許税の税率軽減の見直し

ポイント

不動産登記に係る登録免許税については、売買による土地の所有権の移転登記などを除き、税率軽減の特例を廃止する。

不動産登記に係る登録免許税については、図表 3 のような税率軽減の特例が設けられている。この特例は、2006 年 3 月 31 日までに行う登記を対象としているが、大綱では、原則としてこの特例を廃止することとしている。

ただし、土地に係る、 売買による所有権の移転登記、 所有権の信託の登記、 に関しては、2008

年3月31日まで、現在の軽減税率の適用を継続することとしている。

なお、居住用家屋(新築)に係る所有権の保存登記、及び居住用家屋(建築後使用されたことのないもの)に係る所有権の売買による移転登記の登録免許税については、2007年3月31日までの措置として、別の税率軽減の特例が設けられている。大綱では、この特例については特に言及していない。

図表3 不動産の登記に係る登録免許税の税率

		現行		改正案
		本則	特例	
所有権の保存登記	土地・建物(居住用家屋(新築)を除く)	0.4%	0.2%	0.4%
	住宅用家屋(新築)		0.15% 1	0.15% 1
所有権の売買による移転登記	土地	2.0%	1.0%	1.0%
	建物(住宅用家屋(建築後使用されたことのないもの)を除く)			2.0%
	住宅用家屋(建築後使用されたことのないもの)		0.3% 2	0.3% 2
所有権の遺贈・贈与等による移転登記		2.0%	1.0%	2.0%
所有権の相続等による移転登記		0.4%	0.2%	0.4%
地上権、永小作権、賃借権又は採石権の設定等の登記		1.0%	0.5%	1.0%
所有権の信託登記	土地	0.4%	0.2%	0.2%
	土地以外			0.4%
所有権以外の権利の信託登記		0.2%	0.1%	0.2%

1 住宅用家屋の新築等を行い、居住の用に供した場合で、新築等の後1年以内に登記を受けるものについては、2007年3月31日までは税率が0.15%となる特例がある。答申ではこの特例については言及していない。

2 建築後使用されたことのない住宅用家屋等を取得し、居住の用に供した場合で、取得後1年以内に登記を受けるものについては、2007年3月31日までは税率が0.3%となる特例がある。答申ではこの特例については言及していない。

(出所)大和総研制度調査部作成

3. 不動産取得税の税率軽減の廃止

不動産取得税については、本則による税率が4%であるところを、2006年3月31日までに不動産を取得した場合には3%とする特例が設けられている。

大綱では、住宅及び住宅用地等についてこの特例の適用を2009年3月31日まで延長することとしているが、住宅以外の家屋(店舗・事務所等)については、この特例の適用を廃止することとしている。ただし、経過措置として、2008年3月31日までに住宅以外の家屋(店舗・事務所等)を取得した場合には3.5%とすることとしている。

なお、宅地及び宅地比準土地の不動産取得税について、課税標準を1/2とする特例については、2009年3月31日まで適用期限が延長される。

4 . 特例措置の延長

次の措置については、適用期間が2年間延長される。

- ・ 無償減資等を行った法人に係る法人事業税・資本割の課税標準の特例
- ・ 欠損金の繰戻還付制度の不適用の特例
- ・ 欠損金の繰戻還付制度の不適用について創業5年以内の中小企業者を適用除外とする特例
- ・ 民間国外債等の利子及び発行差金の非居住者及び外国法人に対する非課税措置
- ・ SPC、投資信託及び投資法人が取得した不動産の所有権の移転登記に係る税率軽減
- ・ 中小企業が取得した機械等に係る特別償却(中小企業投資促進税制)
- ・ 中小企業新事業活動促進法の経営革新計画承認企業に係る留保金課税の不適用