

2016年7月26日 全8頁

# 平成 28 年度税制改正（法人課税）〈訂正版〉

## 法人実効税率は 20% 台に

金融調査部  
主任研究員 鳥毛拓馬

### [要約]

- 平成 28 年 2 月 5 日に平成 28 年度税制改正法案である「所得税法等の一部を改正する法律案」が国会に提出された（地方税法等の一部を改正する等の法律案については、平成 28 年 2 月 9 日に提出）。
- 昨年 12 月に公表された平成 28 年度税制改正大綱によると、「企業が収益力を高め、前向きな国内投資や賃金引上げにより積極的に取り組んでいく」ため、「法人税改革を更に大胆に推進」するとして、課税ベースの拡大と併せ、法人実効税率の「20% 台」への引下げを実現すると明記されたところである。法人課税に関しては、昨年に引き続き、比較的大幅な改正になっていると言えよう。
- 本稿では、両法案の中から、法人課税に関する主な改正案について概説する。

## 1. 国税

### (1) 法人税率の引下げ

普通法人（中小法人以外）および中小法人における年 800 万円超の所得に対する法人税率を現行の 23.9% から平成 28 年度には 23.4%、平成 30 年度以降はさらに引下げ、23.2% にしている。なお、中小法人、公益法人等、協同組合等などの年 800 万円以下の所得に対する法人税率を 15% に軽減する時限措置については、平成 29 年度より 19% に引き上げられることになっている。

図表 1 法人税率の改正

	平成28年3月31日以前開始事業年度		平成28年4月1日以後開始事業年度	
	年800万円超の所得に対する税率	年800万円以下の所得に対する税率	年800万円超の所得に対する税率	年800万円以下の所得に対する税率
中小法人以外の普通法人	23.9%		<b>23.4%(注1)</b>	
中小法人、一般社団法人等及び人格のない社団等	23.9%	15%	<b>23.4%(注1)</b>	15%(注2)
公益法人等、協同組合等及び特定の医療法人	19%	15%	19%	15%(注2)
特定の協同組合等(年10億円超の所得)	22%		22%	

(注1) 太字部分が改正案。平成30年度以降は23.2%。

(注2) 平成29年3月31日以前開始事業年度までの時限措置であり、期限後は19%。

(出所) 各種資料をもとに大和総研作成

## (2) 減価償却制度の見直し

建物附属設備及び構築物並びに鉱業用の建物の償却の方法について、定率法を廃止し、これらの資産の償却の方法を次のとおり変更としている。今般の改正の対象は、投資拡大に悪影響の少ない資産に限定されている。建物、機械及び装置、船舶、航空機、車両及び運搬具、工具、器具及び備品についての償却方法に変更はない。この改正は、平成28年4月1日以後に取得をする資産について適用されることになっている。なお、リース期間定額法、取替法等は存置することとされている。

図表 2 減価償却方法の変更

資産の区分	償却方法
建物附属設備及び構築物（鉱業用のこれらの資産を除く）	定額法
鉱業用減価償却資産（建物、建物附属設備及び構築物に限る）	定額法又は生産高比例法

(出所) 平成28年度税制改正大綱

## (3) 欠損金の繰越控除制度の見直し

平成27年度税制改正で決定した欠損金繰越控除の見直しについて、企業経営への影響を平準化する観点から、次の通り、更なる見直しを実施している。控除の総枠を維持しつつ、縮減期限を平成30年度にまで延長することで、激変緩和を強化するものである。

図表3 欠損金の繰越控除制度の見直し

平成 27 年度税制改正			今般の改正案（赤字が改正部分）		
開始事業年度	控除限度割合	繰越期間	開始事業年度	控除限度割合	繰越期間
H28. 4. 1 - 29. 3. 31	65%	9 年	H28. 4. 1 - 29. 3. 31	60%	9 年
H29. 4. 1 - 30. 3. 31	50%	10 年	H29. 4. 1 - 30. 3. 31	55%	9 年
H30. 4. 1 - 31. 3. 31	50%	10 年	H30. 4. 1 - 31. 3. 31	50%	10 年

（出所）平成 28 年度税制改正大綱

#### （４）生産性向上設備投資促進税制の縮減・廃止

質の高い設備の投資について、即時償却又は最大 5% の税額控除が適用出来る生産性向上設備投資促進税制については、当初の期限通り、平成 28 年度に支援措置を縮減し、平成 28 年度末に廃止されることとなった。

経産省資料によると、縮減・廃止期限を明確化することで、期限内の設備投資を強力に後押しする狙いがあるとされる。

#### （５）組織再編税制

##### 株式交換等

現行法では、共同事業を行うための株式交換又は株式移転（以下、株式交換等）に係る適格要件のうち役員継続要件については、「株式交換前の株式交換完全子法人の特定役員（社長、副社長等法人の経営に従事している者）のいずれかが株式交換等に伴って退任するものでないこと」とされており、特定役員が株式交換等の際に 1 人でも退任すれば、税制適格要件を満たさないことになっている。

大綱では、事業再編の円滑化の観点からこれを改め、「株式交換等前の特定役員の全てがその株式交換等に伴って退任をする株式交換等でないこと」に変更するとしている。すなわち、少なくとも 1 人の特定役員が残っていれば、役員継続要件を満たすこととなる。

また、現行では、適格株式交換等により親法人が取得する子法人株式の取得価額は、株主が 50 人以上である子法人の場合には、その子法人の直前の簿価純資産価額とされている。実務の煩雑さを解消するため、大綱では、直前の「申告における」簿価純資産価額に、「その後の資本金等の額等の増減を調整したもの」とすることとしている。

さらに、大綱では、共同事業を行うための新設合併、新設分割又は株式移転に係る適格要件のうち株式継続保有要件の判定について明確化するとしている。

## 現物出資

現行制度では、外国法人に対して国内不動産等その他国内にある事業所に属する資産（25%以上を有する外国法人株式を除く。）の移転を行うものは、適格現物出資<sup>1</sup>から除外されている（下記①の改正に関連）。

また、内国法人が外国法人に対して国外にある事業所に属する資産（国内不動産を除く）の移転を行うものは、適格現物出資の対象から除外されていない。一方、外国法人が内国法人に対して国外にある事業所に属する資産（国内不動産を除く）の移転を行うものは、適格現物出資の対象から除外されている（下記②の改正に関連）。

法案では、適格現物出資の対象となる現物出資の範囲について、以下の見直しをすることとしている。この改正は、平成 28 年 4 月 1 日以後に行われる一定の現物出資について適用することとしている。

① 対象となる現物出資に、外国法人に国内資産等の移転を行う現物出資のうちその国内資産等の全部がその外国法人の恒久的施設に属する一定のものを加える（政令で定める）。

※大綱では、「外国法人に対する現物出資のうちその移転する国内資産の全てを恒久的施設に直接帰属させるものについて、適格現物出資の対象に加える。ただし、国内不動産その他の恒久的施設から国外本店等への内部取引が帳簿価額で行われたものとなる国内資産が含まれる場合には、現物出資後これらの国内資産について内部取引を行わないことが見込まれている場合に限る。」と記載されている。

② 対象となる現物出資から次の現物出資を除外する。

イ 外国法人が他の外国法人に国外資産等の移転を行う現物出資のうちその国外資産等が当該他の外国法人の恒久的施設に属する一定のもの（政令で定める）

※大綱では、「外国法人が行う現物出資のうちその移転する国外事業所資産を他の外国法人の恒久的施設に直接帰属させるもの」と記載されている。

ロ 内国法人が外国法人に国外資産等の移転を行う現物出資のうちその国外資産等の全部又は一部がその外国法人の恒久的施設に属しないもので国内資産等の移転を行うものに準ずる一定のもの（政令で定める）

※大綱では、「内国法人が行う外国法人に対する現物出資のうち、その現物出資の日以前 1 年以内にその内国法人の本店等からの内部取引により国外事業所資産となった資産（現金、預貯金、棚卸資産及び有価証券を除く。）をその外国法人の恒久的施設以外の事業所に直接帰属させるもの」と記載されている。

<sup>1</sup> 一定の要件を満たす現物出資で、現物出資法人（現物出資によりその資産・負債の移転を行った法人）に被現物出資法人（現物出資によりその資産・負債の移転を受ける法人）の株式（出資を含む）のみが交付されるもの。

## 分割型分割

法案では、分割型分割の範囲等について、分割により分割対価資産の全てが分割法人の株主等に直接に交付される分割に係る所要の整備を行うとしている。この改正は、平成 28 年 4 月 1 日以後に行われる分割について適用することとしている。

## 2. 地方税

### (1) 法人事業税の所得割の税率引下げと外形標準税の拡大

法人事業税のうち外形標準課税の対象となるのは、電気供給業、ガス供給業および保険業以外で、資本金の額または出資金の額が 1 億円超の法人である（以下、外形標準課税法人という）。法案では、外形標準課税法人における法人事業税の標準税率を、下記の通り改正するとしている。具体的には、所得を課税標準とする所得割の税率を 6.0% から 3.6% に引き下げるとともに、外形標準課税の割合を 3/8 から 5/8 に拡大するとしている<sup>2</sup>。

図表 4 法人事業税の所得割の税率引下げと外形標準税の拡大

	平成 27 年 4 月 1 日～ 平成 28 年 3 月 31 日開始事業年度	【改正後】平成 28 年 4 月 1 日以後 開始事業年度
付加価値割	0.72%	1.20%
資本割	0.3%	0.5%
所得割(注)	6.0%(3.1%)	3.6%(0.7%)

(注) 地方法人特別税分を含む年 800 万円超の所得に対する税率を表記。カッコ内は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税率。年 800 万円以下の所得に対する税率は表記の税率より軽減されている。

(出所) 各種資料をもとに大和総研作成

これらの改正により、所得割部分の税率が引き下げられる一方、外形標準課税部分（付加価値割および資本割）の税率は引き上げられることとなる。付加価値や資本の金額に比して、相対的に所得の多い法人について減税になる一方で、相対的に所得の少ない法人については増税となる。

### (2) 地方法人特別税率の改正

資本金 1 億円超の普通法人に対する地方法人特別税の税率について、現行の 93.5% から、平成 28 年 4 月 1 日以後に開始する事業年度から、414.2% に変更するとしている（地方法人特別税分を含んだ所得割は、 $0.7\% + 0.7\% \times 414.2\% \div 3.6\%$  となる。図表 4 参照）。なお、平成 29 年度以降、地方法人特別税は廃止される（(4) 参照）。

<sup>2</sup> 平成 27 年度改正では法人実効税率引下げのため、平成 28 年度において、外形標準課税の割合を 4/8 に拡大し、所得割の税率を 4.8% に引下げるとしていた。

### (3) 法人事業税の税率の改正に伴う負担変動の軽減措置

外形標準課税の強化に伴い、地域の経済・雇用を支える中堅企業に配慮する観点から、現行制度より中堅企業の負担が拡大しないよう、法案では、経過的な負担軽減措置を設けるとしている。

具体的には、付加価値額が40億円未満の法人について、適用年度の課税標準に、平成27年度の税率と適用年度の税率を乗じ、後者の負担が重くなる場合、負担増加額のうち下記の割合を事業税額から控除することとされている。

図表5 事業税額増加額から控除される割合

付加価値額が30億円以下の法人	平成28年度：75% 平成29年度：50% 平成30年度：25%
付加価値額が30億円超40億円未満の法人	上記各年度の控除割合 × (40億円 - 付加価値額) / 10

(出所) 経済産業省資料などをもとに大和総研作成

### (4) 地方法人課税の偏在是正

大綱では、消費税率10%段階において、地域間の税源の偏在性を是正し、財政力格差の縮小を図るための措置を講ずるとしている。具体的には、法人住民税法人税割の税率を、次の通り引き下げるとともに、地方法人税の税率を当該引下げ分(5.9%)相当引上げ、現行の4.4%から10.3%にするとしている。また、地方法人特別税・譲与税を廃止し、法人事業税に復元するとしている。これらの改正は、平成29年4月1日以後に開始する事業年度から適用される。

図表6 地方法人課税の偏在是正

	現行		改正案	
	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%	1.0%	2.0%
市町村民税法人税割	9.7%	12.1%	6.0%	8.4%

(出所) 平成28年度税制改正大綱

## (5) 地方創生応援税制（企業版ふるさと納税）の創設

大綱では、地方公共団体が地方創生のために効果的な事業を進めていく際に、事業の趣旨に賛同する企業が寄附を行うことにより、官民挙げて当該事業を推進することができるよう、地方創生応援税制（企業版ふるさと納税）を創設するとしている。対象事業を国が認定する枠組みの整備を前提として、当該事業に対する企業の寄附について、現行の損金算入措置（約3割の負担軽減）に加えて、法人事業税・法人住民税及び法人税の税額控除を導入し、寄附金額の約6割の負担を軽減するとしている。対象期間は、改正地域再生法施行日から平成32年3月31日までとされている。

図表7 企業版ふるさと納税の内容

現行の損金算入措置（約3割の負担軽減）に加えて、

- ①法人事業税：寄附金額×10%の税額控除（税額の20%（平成29年度以降は15%）を上限）
- ②法人住民税：寄附金額×20%の税額控除（税額の20%を上限）
- ③法人税：②で控除しきれなかった金額と寄附金額×10%とのうちいずれか少ない金額の税額控除（税額の5%を上限）

（出所）財務省、「平成28年度税制改正（案）のポイント」（平成28年2月発行）

## (6) 新たな機械装置の投資に係る固定資産税の見直し

大綱によると地域の中小企業による設備投資の促進を図るため、中小企業者等<sup>3</sup>が新規取得した生産性向上に資する一定の機械及び装置<sup>4</sup>の固定資産税の課税標準を最初の3年間につき、1/2に軽減する特例措置を創設するとしている。固定資産税での設備投資減税は、史上初めての措置であり、赤字法人にも課される固定資産税を軽減するものであり、赤字中小法人にも大きな効果があるとされている<sup>5</sup>。

なお、本改正案は今国会で提出が予定されている「中小企業の生産性向上に関する法律」（仮称）の制定が前提となっている。

<sup>3</sup> 次の法人又は個人をいう。

- ①資本金の額又は出資金の額が1億円以下の法人
- ②資本若しくは出資を有しない法人の場合、常時使用する従業員の数が1,000人以下の法人
- ③常時使用する従業員の数が1,000人以下の個人

<sup>4</sup> 次の①から③までのいずれにも該当するものとする。

- ①販売開始から10年以内のもの
- ②旧モデル比で生産性（単位時間当たりの生産量、精度、エネルギー効率等）が年平均1%以上向上するもの
- ③1台又は1基の取得価額が160万円以上のもの

<sup>5</sup> 「平成28年度 経済産業関係 税制改正について」（平成27年12月 経済産業省）

### 3. 上記の改正を踏まえた法定実効税率の推移

ここでは、上記の改正を踏まえ、今般の改正が実現した際の今後の外形標準課税対象法人における法定実効税率（標準税率による）の推移を示す。平成27年度税制改正大綱では、平成28年度の法定実効税率を31.33%まで引下げることとしていたが、28年度で一気に20%台を目指すこととなった。

法人事業税と地方法人特別税の損金算入も考慮して、法人の所得に対して、実際に課される原則的な税負担の割合を法定実効税率（または法人実効税率）という。法人事業税や法人住民税の税率は地方自治体により異なるので、法定実効税率も地方自治体により異なる。

図表8 法定実効税率の推移（標準税率による）

	法人税率	住民税率	事業税率	地方法人特別税率	地方法人税率	法定実効税率
	事業税等 控除後所得の	法人税額の	所得の	「所得×事業税」 の金額の	法人税額の	
平成27年度	23.90%	12.90%	3.10%	93.50%	4.40%	<b>32.11%</b>
平成28年度	23.40%	12.90%	0.70%	414.20%	4.40%	<b>29.97%</b>
平成29年度	23.40%	7.00%	3.60%	廃止	10.30%	<b>29.97%</b>
平成30年度	23.20%	7.00%	3.60%	廃止	10.30%	<b>29.74%</b>

(注)「年度」とは、その年の4月1日～翌年3月31日に開始する事業年度のこと。各税率は外形標準法人におけるもの。表示単位未満四捨五入。法定実効税率の算式は、下記の通り。

$$\text{法定実効税率} = \frac{\text{法人税率} \times (1 + \text{住民税率} + \text{地方法人税率}) + \text{事業税率} + \text{地方法人特別税率} \times \text{事業税率}}{1 + \text{事業税率} + \text{地方法人特別税率} \times \text{事業税率}}$$

(出所) 各種資料をもとに大和総研作成