

Japan tax newsletter

EY税理士法人

平成30年度 税制改正大綱

EY税理士法人アラートライブラリー

EY税理士法人が発行したアラートは、
下記サイトからご覧になれます。

www.eytax.jp/tax-library/newsletters/index.html

Contents

- ▶ 法人課税 2
- ▶ 国際課税 6
- ▶ 個人所得課税・資産課税 10
- ▶ その他の改正・見直し 12
- ▶ 納税環境整備 13

平成29年12月14日に、与党(自由民主党・公明党)による「平成30年度税制改正大綱(以下、「大綱」)」が公表されました。本ニュースレターにおいては、大綱で明らかにされた、法人課税、国際課税等における主要な改正・見直し事項の概要を説明します。

5年間にわたりデフレ脱却と経済再生に取り組んできた安倍内閣の現在における最大の課題は、少子高齢化の克服に向けて、「生産性革命」と「人づくり革命」を断行することです。税制においても、これらの課題に対応した税制改正・見直しが行われます。経済社会の構造変化を踏まえた「働き方改革」を後押しする観点から、昨年度に引き続き、個人所得課税の見直し(各種所得控除の見直し)が行われます。法人課税の分野においては、生産性向上のための設備投資と持続的な賃上げを後押しする観点から、賃上げ・生産性向上のための税制上の措置及び新たな設備投資を促進するための措置などが講じられます。中小企業の円滑な世代交代を通じた生産性の維持・向上をはかるために、事業承継税制についても抜本的な拡充が行われます。また、OECDのBEPSプロジェクト等で合意された国際的スタンダードに合わせるために、国際課税制度の見直しも行われます。

なお、本ニュースレターの一部項目の内容については、今後の国会における法案審議の過程において、修正・削除・追加などが行われる可能性があることにご留意ください。

大綱のうち、金融関連税制と金融機関に特有の主な改正点については、2017年12月27日付、EY Financial services tax alert「平成30年度税制改正 金融関連税制」をご参照ください。

法人課税

所得拡大促進税制の見直し・拡充

雇用者給与等支給額が増加した場合の税額控除制度(所得拡大促進税制)について、次の見直しが行われます。適用年度は平成30年4月1日から平成33年3月31日までの間に開始する各事業年度となります。

(1) 大企業(中小企業者等以外)向けの適用要件の見直しと控除税額の拡大

以下の通り、現行の適用要件が大幅に見直されるとともに、控除税額が拡大されます。

大企業	現行制度(平成29年度)	改正案
適用要件	給与等増加割合(基準年度比) ≥ 5%	なし
	給与等増加割合(前期比) ≥ 0%	給与等増加割合(前期比) ≥ 0%
	平均給与等増加割合(*1) ≥ 2%	平均給与等増加割合(*1) ≥ 3%
②設備投資判定	なし	設備投資割合(*2) ≥ 90%
③教育訓練判定	なし	教育訓練費増加割合(*3) ≥ 20%
税額控除割合	①のすべてを満たす場合、 給与等支給増加額(*4) × 10% (2%の上乗せ措置あり)	①②のいずれも満たす場合、 給与等支給増加額(*4) × 15% ①②③のいずれも満たす場合、 給与等支給増加額(*4) × 20%
税額控除限度額	法人税額の10%	法人税額の20%

(*1)

$$\text{平均給与等増加割合} = \frac{\text{当期の平均給与等支給額} - \text{前期の平均給与等支給額}}{\text{前期の平均給与等支給額}}$$

なお、計算の基礎となる継続雇用者の範囲は、当期及び前期の全期間の各月において給与等の支給がある雇用者で一定のものとする等の見直しが行われます。

(*2)

$$\text{設備投資割合} = \frac{\text{当期の国内設備投資額}}{\text{当期の減価償却費総額}}$$

なお、減価償却費総額には、前期の償却超過額等を除き、特別償却準備金として積み立てた金額を含みます。

(*3)

$$\text{教育訓練費増加割合} = \frac{\text{当期の教育訓練費} - \text{前期及び前々期の教育訓練費の平均額}}{\text{前期及び前々期の教育訓練費の平均額}}$$

なお、教育訓練費は、国内雇用者の職務に必要な技術又は知識を習得させ、又は向上させるための費用で次のものをいいます。

イ. その法人が教育訓練等(教育、訓練、研修、講習その他これらに類するものをいう)を自ら行う場合の外部講師謝金、外部施設等使用料等の費用

ロ. 他者に委託して教育訓練等を行わせる場合のその委託費

ハ. 他者が行う教育訓練等に参加させる場合のその参加に要する費用

(*4) 給与等支給増加額は、現行制度上は基準年度比の雇用者給与等支給額の増加額とされていますが、改正案では前期比の雇用者給与等支給額の増加額に見直されます。

(2) 付加価値割の所得拡大促進税制

上記(1)①給与等判定及び②設備投資判定のいずれも満たす場合には、付加価値割の課税標準から給与等支給増加額を控除できることとなります。

(3) 中小企業者等向けの所得拡大促進税制の改組

以下の通り、現行の適用要件及び控除税額が見直されま。なお、中小企業者等は、以下の制度と上記(1)大企業向け所得拡大促進税制との選択適用となります。

中小企業者等	現行制度(平成29年度)	改正案
適用要件	給与等増加割合(基準年度比) ≥ 3%	なし
	給与等増加割合(前期比) ≥ 0%	給与等増加割合(前期比) ≥ 0%
	平均給与等増加割合 > 0%	平均給与等増加割合 ≥ 1.5%
②教育訓練判定	なし	教育訓練費増加割合(*1) ≥ 10%
③認定	なし	一定の認定を受けたこと(*2)
税額控除割合	①のすべてを満たす場合、 給与等支給増加額 × 10% (平均給与等増加割合が 2%以上の場合、 12%の上乗せ措置あり)	①のすべてを満たす場合、 給与等支給増加額 × 15% 上乗せ措置として、上記に加え、 平均給与等増加割合が2.5% 以上、かつ、②又は③を満たす 場合、給与等支給増加額 × 25%
税額控除限度額	法人税額の20%	法人税額の20%

(*1)

$$\text{教育訓練費増加割合} = \frac{\text{当期の教育訓練費} - \text{前期の教育訓練費}}{\text{前期の教育訓練費}}$$

なお、中小企業者等向けの適用要件における教育訓練費増加割合は、大企業向けと異なり前期との比較になります。

(*2) 「一定の認定を受けたこと」とは、事業年度終了の日までに中小企業等経営強化法の経営力向上計画の認定を受け、かつ、その経営力向上計画に従って経営力向上が確実に行われたものとして証明がされたことをいいます。

本改正案(大企業向け)では、給与等の増加だけではなく、設備投資や教育訓練もバランスよく増加させるインセンティブを与えるべく、現行の適用要件を大幅に見直し、適用要件を満たす場合には、より大きな税額控除を認める内容となっています。

一方で、設備投資のサイクルが長い業種や直近年度に大きな設備投資を行った企業においては、設備投資判定を充足することが難しくなる場合が予想されます。したがって、適用を受けるためには設備投資に係る予算策定の段階から本改正案を考慮することが望まれます。

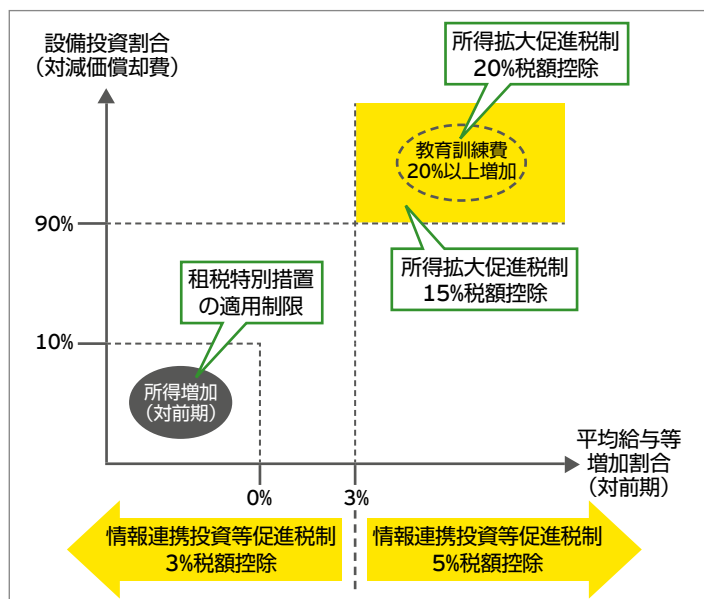
また、要件判定にあたっては、給与、設備投資、教育訓練の3つの観点で行うことから、経理実務担当者の事務負担がより大きくなることが予想されます。決算において適正な税金計算をするためには、事前の仕組み作りや対策が望まれます。

租税特別措置の適用制限

大企業(中小企業者等以外)が、平成30年4月1日から平成33年3月31日までの間に開始する各事業年度において、以下の一定の要件に該当する場合には、研究開発税制等の税額控除の適用を受けられない措置が講じられます。

適用制限を受ける要件	適用制限を受ける税額控除
以下のいずれも満たす場合、 ① 平均給与等増加割合 ≤ 0% ② 設備投資割合 ≤ 10% ③ 前期所得金額 < 当期所得金額	<ul style="list-style-type: none"> ▶ 研究開発税制 ▶ 地域未来投資促進税制 ▶ 情報連携投資等促進税制(後述)

なお、所得拡大促進税制等と租税特別措置の適用制限の関係は下図の通りです。



所得拡大促進税制の改組によって賃上げと設備投資に積極的な大企業には控除税額の拡大という「アメ」を与える一方、所得が増加しているにもかかわらず、賃上げや設備投資に消極的な大企業には、研究開発税制等の適用を受けられないという「ムチ」を与える改正となります。

設備投資割合の判定は、多額の研究開発税制の税額控除の適用を見込む企業にとっては比較的易しい要件と考えられますが、業種やタイミングによっては適用制限の要件を満たしてしまう場合が考えられますので、今後は事前のシミュレーションを行うことが望まれます。

情報連携投資等促進税制 (コネクテッド・インダストリーズ税制)

企業の内外におけるデータの連携や高度利活用によって生産性の向上に資するような一定のソフトウェア等の設備投資を行った場合に、特別償却又は税額控除の措置を受けられる税制が創設されます。この税制の適用期間は、「生産性向上の実現のための臨時措置法」(仮称)の制定を前提に、同法の施行の日から平成33年3月31日までの間とされます。

適用要件	①同法の「革新的データ活用計画」(仮称)の認定を受け、認定された計画に従って適用期間内に情報連携利活用設備を取得し、事業の用に供すること。 ②平均給与等増加割合 ≥ 3% (なお、前述の「租税特別措置の適用制限」の措置あり)	
対象資産 (情報連携利活用設備)	ソフトウェア及びあわせて取得する機械装置・器具備品の取得価額合計が5,000万円以上のもの。 なお、開発研究用資産は含まれない。	
税制の効果	適用要件①のみ満たす場合	特別償却30%、又は税額控除3%(法人税額の15%限度)
	適用要件①②のいずれも満たす場合	特別償却30%、又は税額控除5%(法人税額の20%限度)

「革新的データ活用計画」の認定を受けるためには、①社内外のデータ連携・利活用、②十分なセキュリティ対策、③労働生産性及び投資利益率の向上の要件を満たす必要があります。具体的な事例として、製造業において、各生産拠点のデータをIoTの活用によりシステム統合し、稼働状況のデータを自動継続的に取得してAIで分析等を行うことで、生産量の増加、納期短縮、故障発生率の低減等の生産性向上を実現するような設備投資等が想定されています。

収益認識等の見直し

法人税における収益の認識等について、以下の措置が講じられます。

(1) 収益の額

イ. 原則的な取扱いの明確化

資産の販売もしくは譲渡又は役務の提供(以下、「資産の販売等」)に係る収益の額として益金の額に算入する金額は、原則として、その販売もしくは譲渡をした資産の引渡しの時における価額又はその提供をした役務につき通常得べき対価の額に相当する金額とすることが法令上明確化されます。

ロ. 貸倒れ又は買戻しの可能性がある場合の対価の額

引渡しの時における価額又は通常得べき対価の額は、貸倒れ又は買戻しの可能性がある場合においても、その可能性がないものとした場合の価額とされます。

ハ. 収益の額の区分

資産の販売等に係る収益の額を実質的な取引の単位に区分して計上できることとされます。

二. 値引き及び割戻しの控除

値引き及び割戻しについて、客観的に見積もられた金額を収益の額から控除することができることとされます。

(2) 収益の認識時期

イ. 原則的な取扱いの明確化

資産の販売等に係る収益の額は、原則として目的物の引渡し又は役務の提供の日の属する事業年度の益金の額に算入することが法令上明確化されます。

ロ. 会計上の認識時期と近接する場合

資産の販売等に係る収益の額につき、一般に公正妥当と認められる会計処理の基準に従って、上記(2)イの日に近接する日の属する事業年度の収益の額として経理した場合には、上記(2)イの取扱いにかかわらず、その資産の販売等に係る収益の額は、原則として、その事業年度の益金の額に算入することが法令上明確化されます。

(3) 返品調整引当金制度の廃止

返品調整引当金制度が廃止されます。なお、現行税制上の適用対象事業(出版業等)を営む法人については、約3年間の一定の猶予期間が設けられるとともに、その後、約9年間にわたって段階的に縮小する経過措置が講じられます。

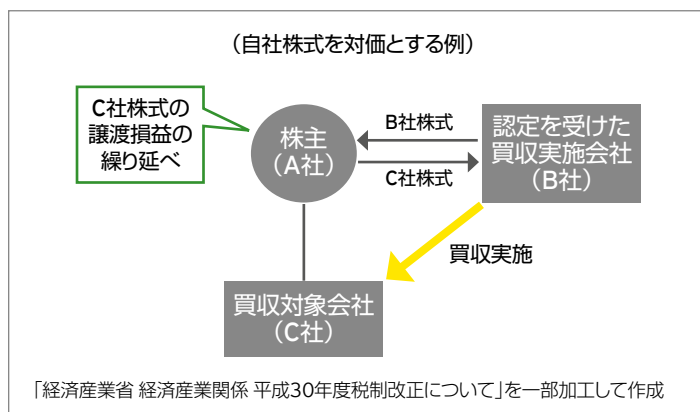
(4) 長期割賦販売等に係る延払基準の廃止

長期割賦販売等に該当する資産の販売等について、延払基準により収益の額及び費用の額を計算する選択制度は廃止されます。なお、一定の経過措置が講じられます。また、ファイナンス・リース取引等の一定の取引については、現行の取扱いが継続されます。

国際会計基準等の改正を受けて、現在、企業会計基準委員会(ASBJ)は新しい収益認識に関する会計基準案を提案しています。これらの会計基準の動向を踏まえつつ、会計と税務における収益認識時期及び計上金額の不一致に伴う事務負担の増加や税務処理の予測可能性に配慮する目的で、法人税法において収益認識の取扱いが明確化されることとなります。新しい収益認識の会計基準を採用する企業は、本改正案を踏まえて税務の実務的な影響を検討することが望まれます。本改正案が採用された後も、会計上の処理、法人税上の処理、消費税上の処理に差異が残るものと考えられますが、詳細は今後、法令・通達等によって明らかにされるものと考えられます。

自社株式を対価とした株式取得による事業再編の円滑化

法人が、その有する株式(出資を含む)を、産業競争力強化法に基づいて一定の認定を受けた事業者に対して譲渡し、その対価としてその事業者の自社株式等の交付を受けた場合には、その株式の譲渡損益の計上を繰り延べることとされます。この措置は、産業競争力強化法の改正法の施行日から平成33年3月31日までの間に一定の認定を受けた事業者により、特別事業再編計画(仮称)に基づいて行われたものが対象とされます。



現行税制では、自社株式等を対価とした株式取得により他社事業を買収しようとする場合、適格株式交換(被買収法人のすべての株式の取得が必要)の場合には課税の繰り延べが認められています。しかし、通常の株式取得の場合には、買収に応じた被買収法人株主に対して株式譲渡益・譲渡所得の課税が生じます。本改正案では、戦略分野への選択と集中や事業ポートフォリオ転換等を進めるべく、一定の認定を受けた、自社株式を対価としたTOB(株式公開買い付け)による株式の交換について、その交換に応じた株主に対する譲渡損益に係る課税を繰り延べる措置が講じられることとなります。

組織再編税制の適格要件の見直し

(1) スピンオフに先行して行うグループ内組織再編成の適格要件の見直し

適格株式分配(平成29年度税制改正で創設)を行うことを見込んで、先行して完全支配関係がある法人間で組織再編成を行う場合、その適格要件のうち、完全支配関係の継続要件については、その適格株式分配の直前の時までの関係により判定することとされます。この改正案により、株式分配によるスピンオフに先立って、吸収分割等によりスピンオフ対象の子会社に対してスピンオフ事業を移転した場合でも適格要件を満たす場合が考えられます。

(2) 二次再編における適格要件の見直し

当初の組織再編成の後に、完全支配関係がある法人間で従業者又は事業を移転することが見込まれている場合に、当初の組織再編成の適格要件のうち従業者従事要件及び事業継続要件を満たすこととされます。

(3) その他

いわゆる無対価組織再編成について、適格組織再編成となる類型の見直しを行うとともに、非適格組織再編成となる場合における処理の方法が明確化されます。

その他

(1) 省エネ再エネ高度化投資促進税制の創設

イ. 高度省エネルギー増進設備等の投資促進税制(需要側)

一定の認定を受けた特定事業者等が、適用期間内に、高度省エネルギー増進設備等の取得等をして、国内にある事業の用に供した場合には、その取得価額の30%の特別償却(中小企業者等については、取得価額の7%の税額控除との選択適用)ができる税制が創設されます。

ロ. 再生可能エネルギー発電設備等の投資促進税制(供給側)

再生可能エネルギー発電設備等の取得等をして、国内にある事業の用に供した場合には、その取得価額の20%の特別償却ができる税制が創設されます。

(2) 地方拠点強化税制の見直し

東京から地方への移転を促す観点から設けられた地方拠点強化税制について、その適用期限を2年延長するとともに、これまでは適用対象外であった、東京23区から中部圏中心部や近畿圏中心部への本社の移転についても適用対象に含める等の見直しが行われます。

(3) 企業主導型保育施設用資産の取得に係る税制

企業主導型保育施設用資産の取得等をして、その保育事業の用に供した場合には、3年間12%(建物等及び構築物については、15%)の割増償却ができる税制が創設されます。

(4) 適用期限の延長

イ. 交際費等の損金不算入制度について、その適用期限が2年延長されます。

ロ. 中小企業者等の少額減価償却資産の取得価額の損金算入の特例について、その適用期限が2年延長されます。

ハ. 大企業(中小企業者等以外)の欠損金の繰戻しによる還付制度の不適用措置について、その適用期限が2年延長されます。

ニ. 海外投資等損失準備金制度について、積立限度額の計算における準備金積立率を引き下げたうえで、その適用期限が2年延長されます。

国際課税

恒久的施設関連規定の見直し

国内法における恒久的施設(Permanent Establishment)(以下、「PE」)の定義について、人為的回避防止措置に対応する等、国際的スタンダード(BEPS報告書・新OECDモデル租税条約)に合わせる見直しが行われます。またこれに伴い、PEに係る租税条約と国内法の規定の適用関係を明確化する等の所要の措置が講じられます。

1. PEの定義の見直し

(1) PE認定の人為的回避防止措置の導入

- ①いわゆる代理人PEについて、その範囲に、国内において非居住者又は外国法人(以下、「非居住者等」)のために、その事業に関し反復して契約を締結し、又は一定の契約締結のために反復して主要な役割を果たす者で、これらの契約が非居住者等の資産の所有権の移転等に関する契約である場合における当該者を加えるとともに、独立代理人の範囲から、専ら又は主として一又は二以上の自己と密接に関連する者(注)に代わって行動する者が除外されます。

(注)「密接に関連する者」とは、その個人又は法人との間に直接・間接の持分割合50%超の関係その他の支配・被支配の関係にある者をいいます。

代理人PEの要件に該当しないコミッション契約を通じたPE回避に対応するために当該改正が行われます。

ここでいう「資産の所有権の移転等に関する契約」とは、次のいずれかの契約とされています。

- イ. 企業の名において締結される契約
- ロ. 企業の物品の販売に関する契約
- ハ. 企業による役務提供に関する契約

なお、代理人PEから除外されている独立代理人から、専ら又は主として親会社等に代わって行動する者(例:子会社)が除外されていることにも留意が必要です。

- ②保管、展示、引渡しその他の特定の活動を行うことのみを目的として使用する事業を行う一定の場所等はPEに含まれないものとされます。ただし、その活動が非居住者等の事業の遂行にとって準備的又は補助的な機能を有するものである場合に限りです。

(注)上記の取扱いは、事業を行う一定の場所を有する非居住者等と密接に関連する者が当該一定の場所等において事業活動を行う等の場合、当該一定の場所等がその者のPEを構成する等の一定の要件に該当するとき(当該事業活動が一体的な業務の一部として補完的な機能を果たすときに限る)は、当該一定の場所については適用されません。

これまでは商品の保管や展示、引渡しなどの特定活動のみを行う場所(倉庫等)はPEから除外されていましたが、今後は、特定活動のみを行う場所であっても、その活動が、非居住者等の事業の遂行にあたり、準備的・補助的な性格のものでない場合にはPEに該当することとなります。また、関連者間で細分化された企業活動を組み合わせてPEを認定する規定(細分化防止ルール)も導入されます。

- ③いわゆる建設PEの期間要件について、契約を分割して建設工事等の期間を1年以下とすることにより、建設PEを構成しないことがその契約の分割の主たる目的の1つであった場合には、分割された期間を合計して判定を行うこととなります(契約分割防止ルール)。

(2) 租税条約上のPEの定義と異なる場合の調整規定等の整備

- ①わが国が締結した租税条約において、国内法上のPEと異なる定めがある場合には、その租税条約の適用を受ける非居住者等については、その租税条約上のPEを国内法上のPEとします。外国居住者等所得相互免除法についても同様です。

例えば、建設PEについては租税条約が6カ月基準をとっている場合には、国内法が1年基準であることから、プリザベーション・クローズの観点からいずれで判断すべきかについて見解が分かれていたところですが、今後は租税条約上のPEの定義で判断(この場合は6カ月基準で判断)することが明確化されます。

- ②いわゆる支店PEについて、その範囲を国内にある支店、事務所等その他事業を行う一定の場所に改めます。
- ③建設PEについて、建設PEを構成する場所を、国内にある建設工事を行う場所等に限定します。
- ④代理人PEについて、在庫保有代理人及び注文取得代理人の定義に関する規定を削除するとともに、同業者代理人に関する措置を廃止する等の措置が講じられます。

2. その他

外国組合員に対する課税の特例について、PE帰属所得(投資組合契約に基づいて行う事業に係るPEに帰せられる一定のものに限る)に対する所得税及び法人税を非課税とする措置に改組されます。

3. 適用時期

上記の改正は、平成31年分以後の所得税及び平成31年1月1日以後に開始する事業年度分の法人税から適用されます。

なお、上記の見直しは国税についてですが、地方税についても国税の取扱いに準じて所要の措置が講じられます。地方税の改正は、平成32年度分以後の個人住民税並びに平成31年1月1日以後に開始する事業年度分の法人住民税及び事業税から適用されます。

今回の改正はあくまでも国内法の改正であり、BEPS防止措置実施条約(まだ発効されておられません)や二国間租税条約の適用がある場合には、それらが国内法より優先適用されますので、実務にあたってはこれらの条約を確認のうえ、PEの有無を検討する必要があります。なお、最近署名された二国間租税条約やBEPS防止措置実施条約は、上記同様、国際的スタンダード(BEPS報告書・新OECDモデル租税条約)に合った内容になっています。

外国子会社合算税制等の見直し

内国法人の外国関係会社に係る所得の課税の特例(いわゆる「外国子会社合算税制」)等について、次の見直しが行われます。

1. 会社単位の合算課税制度における適用対象金額

(1) 一定の株式譲渡益の適用対象金額からの控除

図表1における要件1から6を満たす場合には、その対象株式等の譲渡による利益の額を、当該譲渡をした特定外国関係会社等の適用対象金額の計算上、控除することとされます。

【図表1】

要件	内容
1	特定外国関係会社又は対象外国関係会社(注1)(以下、「特定外国関係会社等」)が、
2	外国関係会社に該当することとなった外国法人の統合に関する基本方針及び統合に伴う組織再編の実施方法等を記載した計画書に基づいて、
3	一定の期間内(注2・3)に、
4	その有する対象株式等(注4)を
5	当該特定外国関係会社等に係る内国法人又は他の外国関係会社(特定外国関係会社等に該当するものを除く)に譲渡をした場合において
6	その譲渡の日から2年以内に当該譲渡をした特定外国関係会社等の解散が見込まれること等の要件を満たすときは、

→ その対象株式等の譲渡による利益の額(注5)を、当該譲渡をした特定外国関係会社等の適用対象金額の計算上、控除することとします。

(注1)一定の内国法人が株主等である特定外国関係会社又は対象外国関係会社を除きます。

(注2)居住者等株主等による当該特定外国関係会社等に係る直接・間接の株式保有割合等が、50%を超えることとなった場合における当該を超えることとなった日(以下、「特定関係発生日」)から原則として当該特定関係発生日以後2年を経過する日までの期間内の日を含む各事業年度とします(具体例については図表2及び3を参照)。

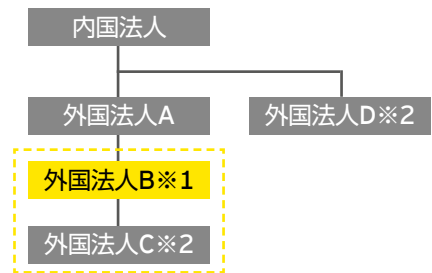
(注3)特定外国関係会社等の平成30年4月1日から平成32年3月31日までの間に開始する各事業年度については、特定関係発生日から当該特定関係発生日以後5年を経過する日までの期間内の日を含む各事業年度とします(具体例については図表2及び3を参照)。

(注4)外国関係会社(特定外国関係会社等に該当するものを除く)の株式等で特定関係発生日に有するものをいいます。

(注5)対象株式等を発行した外国関係会社の合併、解散による残余財産の分配その他の事由に伴って特定外国関係会社等において生ずる対象株式等の譲渡による利益の額を除きます。

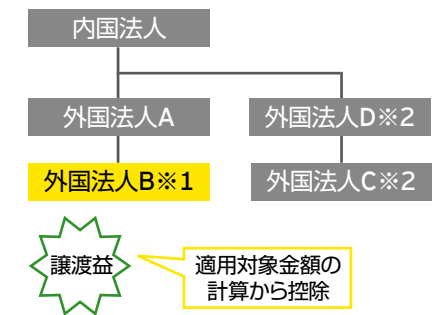
具体例は、次の①から③の通りです。

① 外国法人Aが外国法人Bグループを買収

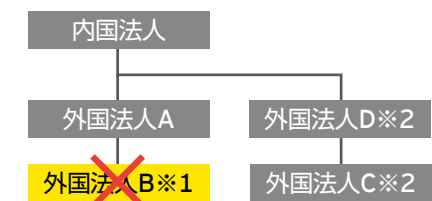


※1 特定外国関係会社等(ペーパーカンパニー等)
 ※2 特定外国関係会社等以外の外国関係会社(事業会社)

② 外国法人BがPMIIに基づいて外国法人Dに外国法人C株式を一定の期間内(上記(注2・3)を参照)に譲渡(譲渡先は内国法人でも可)



③ 上記②の譲渡から2年以内に外国法人Bの解散を見込む



特定外国関係会社等が3月決算の場合、12月決算の場合における一定の期間の適用は次の通りです。

【図表2 特定外国関係会社等が3月決算の場合】

	H25 4/1	H26 4/1	H27 4/1	H28 4/1	H29 4/1	H30 4/1	H31 4/1	H32 4/1	H33 4/1
原則※1							買収	譲渡	
経過措置①※2	買収						譲渡		
経過措置②※3		買収					譲渡		

※1 平成30年4月1日から平成31年3月31日までの間に特定外国関係会社等が買収(特定関係が発生)された場合には、当該特定外国関係会社等は「特定関係発生日以後2年を経過する日までの期間内の日を含む各事業年度」において対象株式等を譲渡する必要があります。

※2 平成25年4月2日から平成26年4月1日までの間に特定外国関係会社等が買収(特定関係が発生)された場合には、当該特定外国関係会社等は「平成30年4月1日から平成31年3月31日の事業年度」において対象株式等を譲渡する必要があります。

※3 平成26年4月2日から平成30年3月31日までの間に特定外国関係会社等が買収(特定関係が発生)された場合には、当該特定外国関係会社等は「平成30年4月1日から平成31年3月31日の事業年度」又は「平成31年4月1日から平成32年3月31日の事業年度」において対象株式等を譲渡する必要があります。

【図表3 特定外国関係会社等が12月決算の場合】

	H26 1/1	H27 1/1	H28 1/1	H29 1/1	H30 1/1	H31 1/1	H32 1/1	H33 1/1	H34 1/1
原則※1							買収	譲渡	
経過措置①※2	買収						譲渡		
経過措置②※3		買収					譲渡		

※1 平成31年1月1日から平成31年12月31日までの間に特定外国関係会社等が買収(特定関係が発生)された場合には、当該特定外国関係会社等は「特定関係発生日以後2年を経過する日までの期間内の日を含む各事業年度」において対象株式等を譲渡する必要があります。

※2 平成26年1月2日から平成27年1月1日までの間に特定外国関係会社等が買収(特定関係が発生)された場合には、当該特定外国関係会社等は「平成31年1月1日から平成31年12月31日の事業年度」において対象株式等を譲渡する必要があります。

※3 平成27年1月2日から平成30年12月31日までの間に特定外国関係会社等が買収(特定関係が発生)された場合には、当該特定外国関係会社等は「平成31年1月1日から平成31年12月31日の事業年度」又は「平成32年1月1日から平成32年12月31日の事業年度」において対象株式等を譲渡する必要があります。

日本企業による海外M&Aにおいて、M&Aによるシナジー最大化のためには、PMIの一環として、不要なペーパーカンパニー等の解散等グループ内組織再編を行うことが重要であり、このような観点から、ペーパーカンパニー等の整理の際に発生する株式譲渡益に対する課税が見直されることとなりました(出典:「平成30年度経済産業関係税制改正について」平成29年12月経済産業省)。

上記(注3)の通り、過去に買収した案件についても上記適用が認められることとなりますが、譲渡する期間について制限があるため、留意が必要です。

(2) 無税国に所在する外国関係会社の租税負担割合

無税国に所在する外国関係会社の租税負担割合は、その外国関係会社に係る各事業年度の租税の額の所得の金額(決算に基づく所得の金額につき、税法令がある国に所在する外国関係会社が計算する場合と同様の調整を加えて計算した額)に対する割合とされます。

この場合において、その外国関係会社が受ける配当等の額があるときは、その配当等の額はその所得の金額から減算することとし、その所得の金額がないとき又は欠損の金額となるときは、その外国関係会社に係る租税負担割合は零とされます。

平成29年度の税制改正により無税国所在の外国子会社が第三国の支店で税負担をしている場合への対応がなされました(平成29年度税制改正前は本店所在地国が無税国である外国関係会社は、租税負担割合にかかわらず合算、改正後は本店所在地国が無税国か否かにかかわらず、租税負担割合により合算対象か否かを判定)。これにより無税国にある外国関係会社についても租税負担割合を計算することとなりました。現行規定では租税負担割合を計算する場合において「本店所在地国の法令に基づく所得」が求められていますが、無税国ではそもそも法令が存在しないことから、それへの対応として「決算に基づく所得の金額(会計上の金額)につき一定の調整を加えた金額」とされました。外国関係会社が受ける配当等の額があるときは、その配当等の額はその所得の金額から減算されます。

2. 二重課税調整

内国法人が合算課税の適用を受ける場合に、外国関係会社に対して課されたわが国の所得税等、地方法人税及び法人住民税(現行:所得税等)の額のうち合算対象とされた所得に対応する部分に相当する金額をその内国法人の法人税及び地方法人税(現行:法人税)の額から控除することとされます。

また、地方税についても同様の改正が行われ、内国法人が合算課税の適用を受ける場合に、外国関係会社に対して課されたわが国の所得税等、地方法人税及び法人住民税の額のうち合算対象とされた所得に対応する部分に相当する金額のうち、その内国法人の法人税及び地方法人税の額から控除しきれなかった金額を、法人住民税の額から控除されることとなります。

3. その他

(1) 部分合算課税の対象としないこととされる関連者等に対する金銭の貸付けに係る利子について、その関連者等の範囲から個人が除外されます。

(2) 外国金融子会社等について一定の措置が講じられます。

(内容については「金融関連税制」に関する2017年12月27日付、EY Financial services tax alert「平成30年度税制改正 金融関連税制」をご参照ください。)

4. 関連制度の整備

居住者に係る外国子会社合算税制、特殊関係株主等である内国法人等に係る外国関係法人に係る所得の課税の特例等の関連制度につき、上記の見直しを踏まえた所要の措置が講じられます。

5. 適用時期

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ます。

なお、上記の見直しは国税についてですが、地方税についても、上記2で記載した二重課税調整のほか、国税の取扱いに準じて所要の措置が講じられます。地方税の改正も、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ます。

その他

1. 特定目的会社の利益の配当等に係る二重課税調整の改正

特定目的会社の利益の配当等に係る二重課税調整の改正がされます。なお、投資法人の配当等に係る二重課税調整等についても同様です。

2. BEPS防止措置実施条約等の実施に係る国内法の整備

(1) 非居住者又は外国法人に係る不動産関連法人の株式等譲渡益課税について、適用対象となる株式等の判定時期を、株式等の譲渡の前日365日以内のいずれかの時とする見直しが行われます。

(2) 第三国に所在する恒久的施設に帰せられる所得に対して租税条約の特典が制限される場合に国税庁長官から当該特典を受けるための手続の整備を行う等の所要の措置が講じられます。

個人所得課税・資産課税

個人所得課税(所得控除)の見直し

(1) 給与所得控除の見直し

控除額が一律10万円引き下げられます。給与所得控除の上限額が適用される給与等の収入金額を850万円として、その上限額が195万円に引き下げられます。この見直しの結果、給与所得控除額は以下のとおりとなります。

給与等の収入金額	給与所得控除額
162.5万円以下	55万円
162.5万円超180万円以下	その収入金額×40%－10万円
180万円超360万円以下	その収入金額×30%＋8万円
360万円超660万円以下	その収入金額×20%＋44万円
660万円超850万円以下	その収入金額×10%＋110万円
850万円超	195万円

なお、22歳以下の扶養親族や、特別障害者控除の対象となる扶養親族が同一生計内にいる者については、新たに導入される「所得金額調整控除」により、負担増が生じないように配慮されます。

(2) 公的年金等控除の見直し

控除額が一律10万円引き下げられます。公的年金等収入が1,000万円を超える場合、控除額に上限(195.5万円)が設けられます。また、公的年金等収入以外の所得金額が1,000万円を超える場合には控除額が10万円引き下げられ、2,000万円を超える場合には控除額が20万円引き下げられます。

(3) 基礎控除の見直し

控除額が一律10万円引き上げられます。合計所得金額が2,400万円を超える個人についてはその合計所得金額に応じて控除額が逡減し、合計所得金額が2,500万円を超える個人については基礎控除の適用ができないこととなります。

(4) 適用時期

上記の改正は、平成32年分以後の所得税について適用されます。

家計調査に基づくサラリーマンの勤務関連経費は平均で25.2万円、世帯年収の上位5%でも39.8万円と言われており、現行の給与所得控除(65万円～220万円)は、実際の勤務関連経費を大幅に上回る水準と指摘されていました。今回の改正は、働き方によって生じる所得税負担の違いを縮小し、「働き方改革」を後押しする狙いがあります。

なお、今回の給与所得控除の見直し後も、会社員の96%については負担増が生じないとされており、一方で、高額な給与所得者のうち、独身者や子供のいない世帯については影響が大きいと考えられます。給与収入別の負担増は、以下の通りです。

年収	負担増
～850万円	なし
900万円	1.5万円
950万円	3万円
1,000万円	4.5万円
1,500万円	6.5万円
3,000万円	31万円

※ 年収3,000万円のケースでは、(3)の基礎控除の見直しを加味しています。

事業承継課税の見直し

中小企業の代替わりを促進するため、事業承継税制について、10年間の特例措置として、各種要件の緩和を含む抜本的な拡充が行われます。非上場株式等に係る贈与税・相続税の納税猶予に関して、平成30年4月1日以後5年以内に、一定の要件を満たす承継計画を作成して贈与・相続による事業承継を行う場合につき、以下の特例制度が創設されます。

- イ. 猶予対象の株式の制限(発行済議決権株式総数の3分の2)が撤廃され、現行80%の納税猶予割合が100%に引き上げられます。この結果、贈与・相続時に納税負担が生じない制度となります。
- ロ. 現行の雇用確保要件を満たさない場合であっても、一定の場合には、納税猶予の期限は確定しないこととなります。
- ハ. 2名又は3名の後継者に対する贈与・相続に、納税猶予の対象範囲が拡大されます。
- ニ. 株価が下がった場合に、差額が免除される減免制度が創設されます。

	現行制度	改正案
受け継いだ非上場株式等に係る相続税	非上場株式等の3分の2について、相続税の80%を納税猶予	受け継いだ非上場株式等のすべてについて、相続税の100%を納税猶予
納税猶予の対象	筆頭株主のみ	最大3人の後継者まで、納税猶予の対象になる
雇用確保要件	承継後5年間、平均8割の雇用維持が必要	確保できない場合でも、納税猶予の期限は確定しない
税額の算出方法	承継時の株価で計算	株価が下がった場合には、差額を免除

上記の改正は、平成30年1月1日から平成39年12月31日までの間に、贈与等により取得する財産に係る贈与税又は相続税について適用されます。

贈与税・相続税の課税の適正化

(1) 一般社団法人等に関する相続税・贈与税の見直し

一般社団法人・一般財団法人への財産移転による課税逃れを防ぐ観点から、一般社団法人等に係る相続税・贈与税の規定が明確化されます。親が一般社団法人を設立して資産を移転し、子に役員を交代することで、相続税の課税を受けずに財産の支配権を子に移転するような課税逃れが防止されます。また、相続開始時点において役員の過半数が同族役員である等、一定の要件を満たす「特定一般社団法人等」について、その役員が死亡した場合には、その特定一般社団法人等に遺贈があったものとみなして相続税を課税することとされます。

(2) 小規模宅地等の特例の見直し

小規模宅地等についての相続税の課税価格の計算の特例について、本来の趣旨を逸脱した悪用を防止する観点から、持ち家に居住していない者に係る特定居住用宅地等の特例の対象者の範囲等が見直されます。原則として、平成30年4月1日以後に相続又は遺贈により取得する財産に係る相続税について適用されます。

外国人が出国後に行った相続・贈与に係る納税義務の見直し

高度外国人材等の受入れと長期間の滞在をさらに促進する観点から、一時的に国外に住所を移した後に贈与を行う場合を除き、外国人が出国後に行った相続・贈与については、原則として、国外財産を相続税等の課税対象とはしないこととされます。

中小企業の設備に係る固定資産税の減免

中小企業が取得した一定の機械・装置等(認定を受けた先端設備等導入計画に記載されたものに限る)で、旧モデル比で生産性が年平均1%以上向上する等の要件を満たすものについては、市町村の条例により、固定資産税を2分の1からゼロまで軽減することを可能とする、3年間の時限的な特例措置が創設されます。

その他の改正・見直し

消費税の見直し

(1) 収益認識基準の見直し

企業会計基準委員会が収益認識に関する会計基準案を公表したことに伴い、消費税における長期割賦販売等に該当する資産の譲渡等について延払基準により資産の譲渡等の対価の額を計算する選択制度が廃止されます。ただし、一定の経過措置が講じられます。また、ファイナンス・リース取引については、現行通りとなります。

(2) 簡易課税制度の見直し

消費税の簡易課税制度について、農林水産業のうち消費税の軽減税率が適用される食用の農林水産物を生産する事業を第2種事業とし、そのみなし仕入率を80%（現行：70%）とすることとされます。平成31年10月1日を含む課税期間から適用されます。ただし、同日前における食用の農林水産物を生産する事業については、適用されません。

(3) 有価証券譲渡に係る内外判定の見直し

券面のない有価証券等の譲渡については、現行制度では、その譲渡又は貸付けを行う者の当該譲渡又は貸付けに係る事務所等の所在地によって、消費税の内外判定を行うこととされています。この判定の基礎が、以下の通り改められます。

イ 振替機関等が取り扱う券面のない有価証券等：振替機関等の所在地

（注）上記イの有価証券等には、券面の発行された有価証券のうち振替機関等が取り扱うものが含まれます。

ロ 上記イ以外の券面のない有価証券等：当該有価証券等に係る法人の本店、主たる事務所その他これらに準ずるものの所在地

(4) 外国人旅行者向けの消費税免税制度の利便性向上

外国人旅行者の利便性の向上等の観点から、免税販売手続の電子化が進められます。また、免税販売の対象となる下限額の判定に際しては、現行制度では一般物品と消耗品を区分して、購入金額がそれぞれ5,000円以上である場合に免税となりますが、平成30年7月1日以後は、一定の条件下で一般物品と消耗品の購入金額を合算して判定することが認められます。

(5) 輸入消費税の脱税犯の厳罰化

金の密輸事件が多発している状況を踏まえて、輸入に係る消費税の脱税犯に係る罰金刑の上限について、脱税額の10倍が1,000万円を超える場合には、脱税額の10倍（現行：脱税額）に引き上げられます。

たばこ税の見直し

「紙巻きたばこ」に係るたばこ税が、平成30年10月から平成33年10月にかけて、1本あたり3円増税されます。激変緩和や予見可能性の観点から、増税は3回に分けて、段階的に実施されます。また、「加熱式たばこ」に係るたばこ税も、平成30年10月から平成34年10月にかけて、5回に分けて段階的に増税されます。

国際観光旅客税の創設

本邦から平成31年1月7日以後に出国する観光客等に対して、出国1回につき1,000円の国際観光旅客税が徴収されます。

森林環境税の創設

温室効果ガスの吸収源である森林を支えるため、国民が等しく負担を分かち合う観点から、森林環境税が創設されます。平成36年度から、市町村が個人住民税均等割と併せて、年額1,000円の森林環境税を賦課徴収します。国の特別会計に払い込まれた森林環境税は、市町村及び都道府県に対して森林環境譲与税として譲与され、間伐や人材育成、木材利用の普及啓発等に充当されます。

納税環境整備

税務手続における電子化の促進

(1) 大法人の電子申告義務化

大法人(内国法人のうち事業年度開始時の資本金の額が1億円を超える法人等)の法人税・地方法人税・消費税の確定申告書、中間申告書及び修正申告書の提出については、これらの申告書に記載すべきものとされる事項を、e-Taxにより提供しなければならないこととされます。ただし、電気通信回線の故障、災害その他の理由により、電子申告が困難であると認められる場合等には、納税地の所轄税務署長の承認を受けて、申告書及び添付書類を書面により提出できることとされます。その他の理由によって電子申告がなされない場合には無申告として取り扱われますが、期限内に申告書の主要な部分が電子的に提出されていれば、無申告加算税は課さない取扱いとされます。

大法人については、法人住民税・法人事業税の確定申告書等についても、eLTaxにより提供しなければならないこととされます。

大法人が提出する法人税申告書等の添付書類についても、電子申告が義務化されます。ただし、法人税申告書の添付書類については、光ディスクで提出することも認められます。また、電子申告にあたって、別表(明細記載を要する部分)、財務諸表、勘定科目内訳明細書のデータ形式が柔軟化(CSV等)されます。

法人税等については平成32年4月1日以後に開始する事業年度から、消費税については、同日以後に開始する課税期間から適用されます。

大法人は申告業務を内製化していることが多く、独自の経理・会計システムを利用している法人も多いことから、電子申告への対応は比較的遅れていました。電子申告未対応の大法人は、関係システムの更新を含めて、対応を急ぐ必要があります。

また、今回の改正案では、中小法人は電子申告義務化の対象外となりました。しかし、財務省が平成29年6月に公表した「行政手続きコスト削減のための基本計画」の中では、中小法人についても将来的に電子申告の義務化を検討する旨が明記されています。電子申告未対応の中小法人は、義務化に備えた対応について、検討を進める必要があります。

(2) 所得税の年末調整手続の電子化

源泉徴収義務者(雇用者)の事務負担を軽減する観点から、現行制度上、書面で源泉徴収義務者に提出されている生命保険料控除・地震保険料控除・住宅ローン控除に係る年末調整関係資料について、平成32年10月1日以後に提出する控除申告書における電磁的方法による提出が可能とされます。

連結子法人の個別帰属額等の届出の見直し

平成32年4月1日以後に終了する連結事業年度について、連結親法人が連結子法人の個別帰属額等を、電子情報処理組織を使用する方法又は当該個別帰属額等を記録した光ディスク等を提出する方法により、当該連結親法人の納税地の所轄税務署長に提供した場合には、連結子法人が当該個別帰属額等を記載した書類を当該連結子法人の本店等の所轄税務署長に提出したものとみなされます。

平成32年4月1日以後の個別帰属額等の異動については、更正の場合の個別帰属額等の異動の届出が不要となります。

共通電子納税システム(共同収納)の導入

一定の地方税について、納税義務者等がeLTAXの運営主体が運営する共通電子納税システムを利用して納付又は納入を行う場合、その収納の事務については、eLTAXの運営主体及び金融機関に行わせるものとし、これらの税は金融機関からeLTAXの運営主体を経由して地方公共団体に払い込まれるものとされます。対象税目は個人住民税(給与所得又は退職所得に係る特別徴収分)、法人住民税、法人事業税及び事業所税とし、平成31年10月1日から適用されます。

地方消費税の清算基準の見直し

地方消費税の清算基準について、抜本的な見直しが行われます。清算基準における統計データの利用方法を見直し、統計データがカバーする比率を現行の75%から50%に改めます。また、統計データのカバー外の消費代替指標については、従業者数(現行:7.5%)は用いないこととし、人口の比率(現行:17.5%)を50%に高めることとされます。

メールマガジンのお知らせと登録方法

弊法人では、上記ニュースレター、専門雑誌への寄稿記事及び海外の税制動向を定期的にメールマガジンにて配信しております。

メールマガジン配信サービスのお申し込みをご希望される方は、以下をご参照ください。

1. <http://www.eytax.jp/mailmag/> を開きます。
 2. 「メールマガジンの新規登録について」に従い、メールマガジン登録ページよりご登録ください。
- * なお、本メールマガジン登録に際しては、「個人情報の取扱い」についてご同意いただく必要があります。



@EY_TaxJapan

最新の税務情報を配信しています。

ニュースレター全般に関するご質問・ご意見等がございましたら、下記までお問い合わせください。

EY税理士法人

ブランド、マーケティングアンドコミュニケーション部
tax.marketing@jp.ey.com

EY | Assurance | Tax | Transactions | Advisory

EYについて

EYは、アシュアランス、税務、トランザクションおよびアドバイザーなどの分野における世界的なリーダーです。私たちの深い洞察と高品質なサービスは、世界中の資本市場や経済活動に信頼をもたらします。私たちはさまざまなステークホルダーの期待に応えるチームを率いるリーダーを生み出していきます。そうすることで、構成員、クライアント、そして地域社会のために、より良い世界の構築に貢献します。

EYとは、アーンスト・アンド・ヤング・グローバル・リミテッドのグローバル・ネットワークであり、単体、もしくは複数のメンバーファームを指し、各メンバーファームは法的に独立した組織です。アーンスト・アンド・ヤング・グローバル・リミテッドは、英国の保証有限責任会社であり、顧客サービスは提供していません。詳しくは、ey.com をご覧ください。

EY税理士法人について

EY税理士法人は、EYメンバーファームです。税務コンプライアンス、クロスボーダー取引、M&A、組織再編や移転価格などにおける豊富な実績を持つ税務の専門家集団です。グローバルネットワークを駆使して、各国税務機関や規則改正の最新動向を把握し、変化する企業のビジネスニーズに合わせて税務の最適化と税務リスクの低減を支援することで、より良い世界の構築に貢献します。詳しくは、www.eytax.jp をご覧ください。

© 2017 Ernst & Young Tax Co.

All Rights Reserved.

Japan Tax SCORE 20171227

本書は、一般的な参考情報の提供のみを目的に作成されており、会計、税務及びその他の専門的なアドバイスを行うものではありません。EY税理士法人及び他のEYメンバーファームは、皆様が本書を利用したことにより被ったいかなる損害についても、一切の責任を負いません。具体的なアドバイスが必要な場合は、個別に専門家にご相談ください。

www.eytax.jp