

[illegible]

2015 年度税制改正の概要

KPMG 税理士法人 タックステクニカルセンター

パートナー **村田 美雪**
 マネジャー **風間 綾**

2015 年度の税制改正の概要を示す『2015 年度税制改正大綱』が、2014 年 12 月 30 日に政府与党から公表され、2015 年 1 月 14 日に閣議決定されました。

政府は、「稼ぐ力」のある企業や企業所得の計上に前向きな企業の税負担を軽減することで、企業の収益力の改善に向けた投資や新たな技術開発等の挑戦を促進する、『成長志向に重点を置いた法人税改革』を行う方針を打ち出しています。その第 1 段階として、2015 年度税制改正においては、課税ベースの拡大等により財源を確保しつつ、法人税率引下げを先行させることが提案されています。第 2 段階として、2016 年度税制改正において、さらなる課税ベースの拡大等による財源確保及び 2016 年度の税率引き下げ幅の上乗せを図るとともに、さらに、その後の年度においても、引き続き、法人実効税率を 20% 台まで引き下げることを目指して、改革を継続することとしています。

本稿では、『2015 年度税制改正大綱』および 2 月 17 日に国会に提出された改正法案に基づき、2015 年度税制改正の法人税関係の主な項目をご紹介します。なお、改正の詳細は、法律および政省令の公布（3 月末に公布される見込み）並びに関連通達等の公表により明らかとなります。また、今後の国会審議等によりその内容に変更が生じる可能性もありますので、ご留意くださいますようお願いいたします。

【ポイント】

- 法人税率および法人事業税（所得割）の税率が引き下げられることに伴い、法人実効税率が引き下げられる。
- 外形標準課税の税率が引き上げられるため、外形標準課税の課税標準が比較的大きい法人や法人実効税率の引下げによる恩恵に浴さない赤字法人等の税負担は増加することになる。
- 財源確保のための課税ベースの拡大としては、欠損金の繰越控除限度額が現行の 80% から 50%（当初 2 年間は 65%）に引き下げられるとともに、受取配当等の益金不算入制度も大幅に見直される。
- 地域経済の活性化を推進する観点から、企業の本社機能の大都市から地方への移転等を促進する税制が整備される。
- 国際的な二重非課税を防止する観点から、外国子会社の本店所在地国において損金に算入される配当が、外国子会社配当益金不算入制度の適用対象から除外される。
- タックス・ハイブンを対策税制における特定外国子会社等の範囲が見直され、そのトリガー税率が「20% 未満」（現行「20% 以下」）に引き下げられるとともに、事業体ベースの合算課税における統括会社の特例の要件が緩和される。また、適用除外基準の適用を受けるための申告要件および資料等の保存要件について、いわゆる「宥恕規定」が設けられる。



むらた みゆき
村田 美雪

KPMG 税理士法人
タックステクニカルセンター
パートナー



かざま あや
風間 綾

KPMG 税理士法人
タックステクニカルセンター
マネジャー

I 法人税率の改正

1. 法人実効税率の引下げ

(1) 法人税率

2015年4月1日以後に開始する事業年度に適用される法人税率が、以下のように引き下げられます。

区分		現行法	改正案
大法人等		25.5%	23.9%
中小法人 ^(*2)	所得金額のうち 年 800 万円 以下の部分	19% (15%)	19% (15%) ^(*1)
	所得金額のうち 年 800 万円 超の部分	25.5%	23.9%

(*)1 軽減税率 (15%) の適用期限が 2 年間延長され、2017 年 3 月 31 日までの間に開始する事業年度に適用されます。

(*)2 中小法人とは期末資本金の額が 1 億円以下の普通法人をいい、以下のものは除かれます。

- ・ 大法人 (資本金の額が 5 億円以上の法人) による完全支配関係がある法人
- ・ 100% グループ内の複数の大法人に発行済株式の全部を保有されている法人

(2) 法人事業税 (所得割) および地方法人特別税の税率

資本金の額が 1 億円超の法人 (外形標準課税対象法人) の法人事業税 (所得割) および地方法人特別税の税率が、以下のよう改正されます。

【法人事業税 (所得割)】

課税標準 (所得)		現行法	改正案	
			2015 年 4 月 1 日から 2016 年 3 月 31 日 までの間に 開始する 事業年度	2016 年 4 月 1 日以後に 開始する 事業年度
-	400 万円 以下	2.2%	1.6%	0.9%
400 万円超	800 万円 以下	3.2%	2.3%	1.4%
800 万円超	-	4.3%	3.1%	1.9%

- ・ 上記は標準税率であり、制限税率は標準税率の 1.2 倍とされています。
- ・ 3 以上の都道府県に事務所または事業所を設けて事業を行う法人のうち資本金 1,000 万円以上であるものについては、年間所得 800 万円以下の所得に係る法人事業税 (所得割) の軽減税率の適用はありません。

【地方法人特別税】

課税標準	現行法	改正案	
		2015 年 4 月 1 日から 2016 年 3 月 31 日までの 間に開始する 事業年度	2016 年 4 月 1 日以後 に開始する 事業年度
所得 × 法人事業税の 標準税率	67.4%	93.5%	152.6%

(3) 法人実効税率

(1) の税率改正により、法人実効税率は以下のように引き下げられます。

現行法	改正案	
2014 年 4 月 1 日から 2015 年 3 月 31 日まで の間に開始する 事業年度	2015 年 4 月 1 日から 2016 年 3 月 31 日まで の間に開始する 事業年度	2016 年 4 月 1 日 以後に開始する 事業年度
34.62%	32.11%	31.33%
-	現行の実効税率から △ 2.51%	現行の実効税率から △ 3.29%

上記の実効税率は、地方法人特別税および法人事業税が損金算入されることを考慮し、期末資本金の額が 1 億円を超える法人に対する標準税率を用いて計算しています。

期末資本金の額が 1 億円を超える法人に対する東京都の税率を用いて計算した法人実効税率 (現行: 35.64%) については、経済産業省が公表した資料『経済産業関係 平成 27 年度税制改正のポイント』において、「平成 27 年度: 33.10%、平成 28 年度: 32.34%」という参考値が示されています。実際の実効税率は、今後、東京都の法人事業税 (所得割) の税率が制限税率の範囲で定められてから明らかとなります。

なお、本稿の冒頭でも触れたように、2016 年度改正において、2016 年度の税率引き下げ幅が上乘せされ、その後の年度においても、引き続き、法人実効税率が 20% 台まで引き下げられることが見込まれています。

2. 外形標準課税

外形標準課税制度は、地方公共団体の行政サービスの対価として、法人の所得・収入ではなく、法人の規模に応じ課税する制度として、2004 年に導入されました。2015 年度改正では、法人実効税率引下げのための財源確保の方法の 1 つとして、外形標準課税の税率の引上げ等が行われる予定です。

外形標準課税の対象法人は、期末資本金の額が 1 億円を超える法人 (収入金額に事業税が課される法人 (電気供給業、ガス供給業、保険業を営む法人) および投資法人・特定目的会社等を除く) で、その範囲について改正は見込まれていません。

(1) 税率の引上げ

外形標準課税の税率が、以下のように引き上げられる予定です。

	現行法	改正案	
		2015年4月1日から 2016年3月31日までの 間に開始する 事業年度	2016年4月1日 以後に開始する 事業年度
付加価値割	0.48%	0.72%	0.96%
資本割	0.2%	0.3%	0.4%

上記は標準税率であり、制限税率は標準税率の1.2倍とされています。

(2) 付加価値割 (課税標準)

【現行法】

【A】 ± 【B】 付加価値額	
【A】 収益配分額	以下の合計額 (a) 報酬給与額 (b) 純支払利子 (c) 純支払賃借料
【B】 単年度損益	その事業年度の所得金額または欠損金額

(a) 報酬給与額の金額が【A】収益配分額の70%を超える場合には、その超える額 (雇用安定控除額) を控除して、課税標準が計算される特例が設けられています。

【改正案】

2015年4月1日から2018年3月31日までの間に開始する事業年度において、下記「Ⅱ.5. 所得拡大促進税制」において述べる3つの要件を満たす場合には、給与増加額 (当期の給与等支給額から基準事業年度の給与等支給額を控除した金額) に雇用安定控除調整率 (収益配分額から雇用安定控除額を控除した額を収益配分額で除して計算した割合) を乗じた金額を、課税標準から控除できるとされます。

(3) 資本割 (課税標準)

自己株式の取得や合併等を行った場合に「資本金等の額」が著しく低い金額またはマイナスの金額となることがあるため、資本割の課税標準が以下のように改正される予定です。

現行法	改正案
資本金等の額	以下の金額のうち、いずれか大きい金額 ・ 資本金等の額 ・ 資本金+資本準備金

この改正は、2015年4月1日以後に開始する事業年度について適用されます。

(4) 負担変動の軽減措置

法人事業税の税率改正に伴う負担変動を軽減するため、以下の2年間に適用される軽減措置が設けられる予定です。

【2015年4月1日から2016年3月31日までの間に開始する事業年度】

対象法人	法人事業税の軽減額
付加価値額 ≤ 30 億円	$A \times 1/2$
30 億円 < 付加価値額 < 40 億円	$A \times \frac{40 \text{ 億円} - \text{付加価値額}}{20 \text{ 億円}}$
$A = (a) - (b)$ (a) : その事業年度に係る法人事業税額 (付加価値割、資本割および所得割) (b) : 2015年3月31日現在の付加価値割、資本割および所得割の標準税率をその事業年度のそれぞれの課税標準に乗じて計算した金額	

【2016年4月1日から2017年3月31日までの間に開始する事業年度】

対象法人	法人事業税の軽減額
付加価値額 ≤ 30 億円	$A \times 1/2$
30 億円 < 付加価値額 < 40 億円	$A \times \frac{40 \text{ 億円} - \text{付加価値額}}{20 \text{ 億円}}$
$A = (a) - (b)$ (a) : その事業年度に係る法人事業税額 (付加価値割、資本割および所得割) (b) : 2016年3月31日現在の付加価値割、資本割および所得割の標準税率をその事業年度のそれぞれの課税標準に乗じて計算した金額	

3. 法人住民税 (均等割)

現行法においては、法人住民税 (均等割) の税率区分の基準として、法人の「資本金等の額」が使用されています。改正により、上記で述べた外形標準課税の資本割の課税標準と同様に、「資本金等の額」または「資本金+資本準備金」のうち、いずれか大きい金額が法人住民税 (均等割) の税率区分の基準とされることになります。

また、現行法において、外形標準課税の資本割の課税標準としての「資本金等の額」を計算する場合には、法人税法上の「資本金等の額」から無償減資・資本準備金の取崩し額 (欠損てん補等) を控除するとともに、無償増資の額を加算する措置が設けられていますが、同様の措置が、法人税 (均等割) の税率区分の基準としての「資本金等の額」の計算においても設けられる予定です。

上記の改正は、2015年4月1日以後に開始する事業年度について適用されます。

Ⅱ 法人課税関係

1. 欠損金の繰越控除

欠損金の繰越控除制度とは、青色申告書を提出した事業年度の欠損金、青色申告書を提出しなかった事業年度の災害による損失金および連結欠損金の繰越控除制度をいいます。

欠損金の繰越控除制度について、以下の改正が提案されています。

(1) 繰越控除限度額

大法人等について適用される欠損金の繰越控除限度額が、以下のように引き下げられます。

現行法	改正案	
	2015年4月1日から 2017年3月31日までの 間に開始する事業年度	2017年4月1日以後に 開始する事業年度
繰越控除前の 所得金額の 80%	繰越控除前の所得金額 の65%	繰越控除前の所得金額 の50%

また、繰越控除前の所得金額の全額が繰越控除限度額とされる法人（および事業年度）の範囲が以下のように見直されます。

【現行法】

1. 中小法人 (I.1. (1) における「中小法人」と同様)
2. 特定目的会社・投資法人等（支払配当の損金算入制度の適用対象となるもの）
3. 2012年4月1日前に更生手続開始の決定、再生手続開始の決定等の事実が生じた法人 その決定等の日から更生計画認可の決定、再生計画認可の決定等の日以後7年を経過する日までの期間内の日の属する各事業年度

【改正案】（2015年4月1日以後に開始する事業年度）

1. 改正なし
2. 改正なし
3. 更生手続開始の決定、再生手続開始の決定等の事実が生じた法人 その決定等の日から更生計画認可の決定、再生計画認可の決定等の日以後7年を経過する日までの期間内の日の属する各事業年度 (ただし、金融商品取引所への再上場等があった場合には、その再上場された日等以後に終了する事業年度は除く)
4. 新設法人 ^(*) 法人の設立日から同日以後7年を経過する日までの期間内の日の属する各事業年度 (ただし、金融商品取引所に上場された場合等には、その上場された日等以後に終了する事業年度は除く)

(*) 新設法人から、以下の法人は除かれます。

- ・ 大法人（資本金の額が5億円以上の法人）による完全支配関係がある法人
- ・ 100%グループ内の複数の大法人に発行済株式の全部を保有されている法人

(2) 繰越期間

欠損金の繰越期間が現行の9年から10年に延長されます。これに伴い、現行法では9年とされている、帳簿書類の保存期間、法人税の欠損金額に係る更正の期間制限および更正の請求期間も、10年とされます。この改正は、2017年4月1日以後に開始する事業年度において生じた欠損金額について適用されます。

2. 受取配当等の益金不算入

支配目的の株式と資金運用目的の株式における取扱いを分ける観点から、受取配当等の益金不算入制度について、以下の改正が予定されています。

(1) 株式等の区分および益金不算入割合

【現行法】

区分 ^(*)	益金不算入割合
完全子法人株式等 (株式等保有割合 100%)	受取配当 × 100%
関係法人株式等 (株式等保有割合 25%以上)	(受取配当－負債利子) × 100%
上記以外の株式等	(受取配当－負債利子) × 50%

【改正案】

区分 ^(*)	益金不算入割合
完全子法人株式等 (株式等保有割合 100%)	受取配当 × 100%
関連法人株式等 (株式等保有割合 1/3 超)	(受取配当－負債利子) × 100%
その他の株式等 (株式等保有割合 5%超かつ 1/3 以下)	受取配当 × 50%
非支配目的株式等 (株式等保有割合 5%以下)	受取配当 × 20%

(*) 現行法における保有期間の要件および改正案における保有期間の要件（今後政令で明らかになる予定）は省略しています。

- ・ 負債利子控除額の計算の簡便法の基準年度が、「2010年4月1日から2012年3月31日までの間に開始する事業年度」から「2015年4月1日から2017年3月31日までの間に開始する事業年度」に見直されます。
- ・ 損害保険会社の受取配当等の益金不算入等の特例（特別利子に係る負債利子控除の特例）は、廃止されます。
- ・ 青色申告書を提出する保険会社が受ける非支配目的株式等に係る配当等の額については、益金不算入割合を40%とする特例が創設されます。

(2) 株式投資信託等の収益分配額に係る益金不算入割合

	現行法	改正案
株式投資信託	(収益分配額 × 1/2 (または 1/4) - 負債 利子) × 50%	0
特定株式投資信託 (いわゆる ETF)	(収益分配額 - 負債 利子) × 50%	収益分配額 × 20%

上記 (1) および (2) の改正は、2015年4月1日以後に開始する事業年度について適用されます。

3. 地方拠点強化税制

企業の本社機能の大都市から地方への移転や地方における本社機能の拡充を支援し、地域経済の活性化を推進するため、以下の2つの地方拠点強化税制が創設される予定です。この税制は、地域再生法の改正を前提としており、青色申告法人で、改正地域再生法の施行の日から2018年3月31日までの間に地域再生法の地方活力向上地域特定業務施設整備計画について認定を受けたものが、この税制の適用法人とされます。

(1) 地方活力向上地域において特定建物等を取得した場合の特別償却または税額控除

地方拠点強化税制の適用法人が、地方活力向上地域特定業務施設整備計画の認定の日から2年以内にその地方活力向上地域特定業務施設整備計画に記載された建物およびその附属設備ならびに構築物（一の建物およびその附属設備ならびに構築物の合計額が2,000万円以上（中小企業者については、1,000万円以上））の取得等をして、その事業の用に供した場合には、以下の特別償却または税額控除を選択適用することができるものとされます。

	移転型計画	拡充型計画
特別償却	取得価額 × 25%	取得価額 × 15%
税額控除 (上限: 法人税額 × 20%)	2017年3月31 日までの間に計 画の認定を受け た場合 取得価額 × 7%	取得価額 × 4%
	上記以外の場合 取得価額 × 4%	取得価額 × 2%

移転型計画: 東京23区から地方（東京圏、中部圏中心部、近畿圏中心部を除く全地域のうち、国が認定した地域）へ本社機能を移転する計画

拡充型計画: 地方（東京圏、中部圏中心部、近畿圏中心部を除く一定の地域のうち、国が認定した地域）にある本社機能を拡充する計画

本社機能: 経営意思決定、経営資源管理（総務、経理、人事）、各種業務統括（研究開発等）などの事業所（工場およびその地域を管轄する営業所等は含まれない。）

(参考) 経済産業省の「平成27年度 経済産業関係 税制改正について」

(2) 雇用促進税制の拡充

地方拠点強化税制のもと、現行の「雇用促進税制」が拡充される予定です。

地方拠点強化税制の適用法人は、地方活力向上地域特定業務施設整備計画の認定の日から2年以内の日を含む事業年度（適用年度）において、その地方活力向上地域特定業務施設整備計画に従って移転または新增設をした特定業務施設である事業所における増加雇用者数（法人全体の増加雇用者数が上限とされる）に対し、以下の区分に応じた金額を乗じた金額の税額控除ができることとされます。

区分	税額控除額
現行の「雇用促進税制」の全ての適用要件を満たす場合	増加雇用者数 × 500,000円
現行の「雇用促進税制」の適用要件 (b) 以外の要件を満たす場合	増加雇用者数 × 200,000円

さらに、移転型計画の場合には、適用年度のうち上記の適用を受ける事業年度以後の各事業年度（特定業務施設である事業所における雇用者数または法人全体の雇用者数が減少した事業年度以後の事業年度を除きます）において、増加雇用者1人当たり300,000円を追加で税額控除できることとされます。

この税額控除額の上限額は、上記 (1) における税額控除額および現行の「雇用促進税制」と合わせて、法人税額の30%とされます。

【現行の「雇用促進税制」の概要】

適用法人	公共職業安定所に雇用促進計画の届出等をした青色申告法人
適用年度	2011年4月1日から2016年3月31日までの間に開始する各事業年度
適用要件 (全て満たすこと)	(a) 前期末からの雇用者の増加数 ≥ 5人 (中小企業者 ^{(*)1} : 2人)
	(b) 前期末からの雇用者の増加割合 ≥ 10%
	(c) (当期の給与等支給額) - (前期の給与等支給額) ≥ (前期の給与等支給額 × 雇用者増加率 × 30%)
	(d) 前期および当期中に事業主都合による離職者がいないこと
税額控除	増加雇用者数 (前事業年度末からの雇用者の増加数) ^{(*)2} × 400,000円 上限: 法人税額の10% (中小企業者については20%)

(*)1 中小企業者とは、以下の法人をいいます。

- 期末資本金の額が1億円以下の法人（ただし、(i) 発行済株式の総数の1/2以上が同一の大規模法人（資本金の額が1億円を超える法人等）に所有されている法人、(ii) 発行済株式の総数の2/3以上が大規模法人に所有されている法人を除く）
- 資本または出資を有しない法人のうち常時使用する従業員の数が1,000人以下の法人

(*)2 特定業務施設である事業所における増加雇用者数に対する税額控除の規定の適用を受ける場合には、その適用を受けた増加雇用者数は、現行の雇用促進税制における増加雇用者数から控除することになります。

4. 試験研究費の税額控除

企業のオープンイノベーション（外部の技術・知識を活用した試験研究）を促進するため、試験研究費の税額控除制度のうち、恒久措置である総額型税額控除について、以下の改正が予定されています。なお、上乗せ税額控除（2017年3月31日までに開始する事業年度に適用される時限措置）については、改正はありません。

【現行法】

控除限度額	上限額
【総額型】 試験研究費（特別試験研究費以外） × 8～10%（中小企業者：12%） 特別試験研究費 × 12%	法人税額 × 30% (2013年4月1日から 2015年3月31日までの 間に開始する各事業年度)

【改正案】

控除限度額	上限額
【新総額型】 試験研究費 × 8～10%（中小企業者：12%）	法人税額 × 25%
【オープンイノベーション型】 特別試験研究費 × 20%または30% ① 特別試験研究機関等（国の試験研究機関または大学等）との共同研究・特別試験研究機関等に対する委託研究に係る試験研究費の額：30% ② ①以外：20%	法人税額 × 5%

- ・ 特別試験研究費に該当する試験研究費は、新総額型またはオープンイノベーション型いずれか一方の税額控除の対象とされます。
- ・ 特別試験研究費の範囲が見直され、特定中小企業者に支払う知的財産権の使用料が追加される等の改正が予定されています。
- ・ 税額控除限度超過額の繰越制度は廃止されます。

この改正は、2015年4月1日以後に開始する事業年度について適用されます。

5. 所得拡大促進税制

所得拡大促進税制の3つの要件のうち、(a)の要件の「増加促進割合」が緩和されます。

【制度の概要】

適用法人	青色申告法人
適用年度	2013年4月1日から2018年3月31日までの間に開始する各事業年度
要件 (全て満たすこと)	(a) 当期の給与等支給額 $\geq$ 基準事業年度の給与等支給額 × 増加促進割合
	(b) 当期の給与等支給額 $\geq$ 前期の給与等支給額
	(c) 当期の平均給与等支給額 $>$ 前期の平均給与等支給額
税額控除	(当期の給与等支給額 - 基準事業年度の給与等支給額) × 10%
	上限：法人税額の10%（中小企業者については20%）

- ・ 給与等支給額とは、国内雇用者に対する給与等の支給額で、各事業年度の法人の所得の金額の計算上損金の額に算入されるものをいいます。
- ・ 国内雇用者とは、法人の使用人（役員の特殊関係者および使用人兼務役員を除きます）のうち、その法人の国内の事業所に勤務する雇用者として、労働基準法に規定する賃金台帳に記載された者をいいます。
- ・ 基準事業年度とは、2013年4月1日以後に開始する各事業年度のうち最も古い事業年度の直前の事業年度をいいます（基準事業年度がない場合の基準事業年度の給与等支給額は、2013年4月1日以後に開始する各事業年度のうち最も古い事業年度の所得の金額の計算上損金の額に算入される給与等支給額の70%相当額とされます）。

【要件(a)の「増加促進割合」】

適用年度 (以下の期間に開始する 事業年度)	現行法	改正案	
		中小企業者 以外	中小企業者
2015年4月1日前	102%	102%	102%
2015年4月1日から 2016年3月31日	103%	103%	103%
2016年4月1日から 2017年3月31日	105%	104%	103%
2017年4月1日から 2018年3月31日	105%	105%	103%

6. その他の改正

(1) 特定の資産の買換えの場合の課税の特例

特定の資産の買換えの場合の課税の特例のうち、2014年12月31日に適用期限が到来する、長期所有土地等の買換え特例の適用期限が2年3ヵ月延長されるほか、以下の改正が予定されています。

【現行法】長期所有土地等の買換え特例

譲渡資産 (国内)	土地等、建物または構築物で、所有期間が10年を超えるもの
買換資産 (国内)	・ 一定の土地等 ・ 建物、構築物 ・ 機械および装置 ・ 鉄道事業の用に供される車両および運搬具のうち一定のもの

- ・買換資産の対象資産から、機械および装置が除外される予定です。この改正は、2015年1月1日以後に譲渡資産の譲渡および買換資産の取得が行われた場合に適用されます。
- ・買換資産の対象からは、コンテナ用の貨車も除外される予定です。
- ・上記の譲渡資産を譲渡し、買換資産の取得等をした場合の譲渡益に対する課税の繰延割合は、現行法においては80%とされていますが、地域再生法の集中地域以外の地域から集中地域への買換えの場合には75%（特定業務施設の集積の程度が特に著しく高い集中地域への買換えの場合には70%）とされる予定です。この改正は、改正地域再生法の施行日以後に譲渡資産の譲渡および買換資産の取得が行われた場合に適用されます。

(2) 中小法人の貸倒引当金の特例

中小法人の一括評価金銭債権に係る貸倒引当金は、以下の算式で計算することが認められています。

$$(\text{一括評価金銭債権の額} - \text{実質的に債権とみられない金額}) \times \text{法定繰入率}$$

この「実質的に債権とみられない金額」の計算において、簡便法を用いる場合の基準年度が、現行法の「1998年4月1日から2000年3月31日までの間に開始した各事業年度」から「2015年4月1日から2017年3月31日までの間に開始した各事業年度」に見直されます。

(3) 繰延ヘッジ処理・時価ヘッジ処理

オプション取引に係る有効性判定について基礎商品比較法を適用するためには、現行法では税務署長の承認が必要とされていますが、改正により、税務署長への届出書の提出によりその方法に変更できるようになります。

- ・たとえ、外国子会社からの配当が外国子会社の本店所在地国において損金算入されている配当（オーストラリアの償還優先株式 (Redeemable Preference Shares, RPS) に係る優先配当、ブラジルの利子配当等）であっても、その配当の額の95%が益金不算入として取り扱われることが、国税庁の質疑応答事例において明らかにされています。
- ・なお、FDEの適用を受けた配当に対して課された外国源泉税等は損金不算入とされているほか、FDEの適用の有無にかかわらず、外国子会社からの配当に対して課された外国源泉税等は外国税額控除の対象外とされています。

【改正案】

- ・内国法人が外国子会社から受ける配当の額の全部または一部が外国子会社の本店所在地国の法令において損金算入することとされている場合には、その配当の額はFDEの適用対象外とされ、全額が益金算入されることになります。
- ・内国法人が外国子会社から受ける配当の額の一部が、外国子会社の所得の金額の計算上損金算入された場合には、その損金算入額のみをFDEの適用対象外とすることもできます（確定申告書等へのこの規定の適用を受ける旨の記載、明細書の添付および一定の書類の保存が要件とされます）。
- ・これらの改正によりFDEの適用対象外とされた配当に対して課される外国源泉税等は、外国税額控除の対象とされます。

上記の改正は、2016年4月1日以後に開始する事業年度において内国法人が外国子会社から受ける配当から適用されます。

ただし、経過措置により、2016年4月1日において有する外国子会社の株式等に係る配当を、2016年4月1日から2018年3月31日までの間に開始する各事業年度において受ける場合には、従前どおりの取扱いとされます。

2. タックス・ハイブン対策税制

(1) トリガー税率の引下げ

現行法において、租税負担割合が「20%以下」である外国関係会社は、合算課税の対象となる特定外国子会社等に該当することとされていますが、外国関係会社の2015年4月1日以後に開始する事業年度より、この基準となる税率（トリガー税率）が「20%未満」に引き下げられます。

この改正は、イギリスの法人税率が2015年4月から20%に引き下げられることを視野に入れたものと考えられます。

(2) 事業体ベースの合算課税における適用除外基準の緩和 ー 統括会社の特例の見直し

特定外国子会社等が以下の適用除外基準を満たす場合には、その事業年度の所得について事業体ベースの合算課税が免除されています。

Ⅲ 国際課税

1. 外国子会社配当益金不算入制度

2014年9月に公表された、税源浸食と利益移転 (Base Erosion and Profit Shifting, BEPS) に係るOECDとG20の共同プロジェクトにおける第1次提言のうち、「Action 2-ハイブリッド・ミスマッチ取決めの効果の無効化」に関する勧告を受け、外国子会社配当益金不算入制度 (Foreign Dividend Exclusion, FDE) について、以下の改正が提案されています。

【現行法】

- ・内国法人が外国子会社（その内国法人に発行済株式等または議決権の25%以上を、配当の支払義務が確定する日以前6ヵ月以上引き続き直接に保有されている外国法人）から受ける配当の額は、その95%が益金不算入とされています。

特集②（税務）

1	事業基準	特定外国子会社等の主たる事業が次に掲げるもの（特定事業）でないこと ・株式等または債券の保有 ・工業所有権等または著作権の提供 ・船舶または航空機の貸付け
2	実体基準	特定外国子会社等の本店所在地にその主たる事業を行うに必要と認められる事務所、店舗、工場その他の固定施設を有していること
3	管理支配基準	特定外国子会社等がその本店所在地において、その事業の管理、支配および運営を自ら行っていること
4	特定外国子会社等の営む主たる事業の種類に応じ、次のいずれかに該当すること	
	非関連者基準 (卸売業、銀行業、信託業、金融商品取引業、保険業、水運業または航空運送業)	特定外国子会社等がその取引の50%超を非関連者との間で行っていること
	所在地基準 (上記の事業以外)	特定外国子会社等がその事業を主としてその本店所在地で行っていること

この適用除外基準には、以下の特定外国子会社等が統括会社である場合の特例が設けられています。

基準	統括会社	
	事業持株会社	物流統括会社
	・主たる事業が株式等の保有である ・事業年度終了時において有する被統括会社株式の帳簿価額が保有株式全体の50%超である	・主たる事業が卸売業である
1	事業基準	事業基準を満たすものとされる
2	実体基準	主たる事業を統括業務として判定する
3	管理支配基準	特例なし（原則どおり判定）
4	非関連者基準	—
	所在地基準	主たる事業を統括業務として判定する

● 統括会社

以下の要件の全てを満たす特定外国子会社等

1. その発行済株式等の100%を直接または間接に一の内国法人に保有されていること
2. 2以上の被統括会社に対して統括業務を行っていること
3. 本店所在地に統括業務に係る固定施設（事務所、店舗、工場等）および統括業務を行うに必要と認められるその統括業務に従事する者（専ら統括業務に従事する者に限り、その特定外国子会社等の役員、役員の親族等を除く）を有していること

● 被統括会社

以下の要件の全てを満たす外国法人

1. 統括会社が発行済株式等の25%以上を直接に保有し、かつ議決権の25%以上を直接に保有すること

2. 本店所在地にその事業を行うに必要と認められるその事業に従事する者を有すること
3. 統括会社の一定の関連者であること

日本企業が買収した外国企業グループに特定外国子会社等およびその特定外国子会社等に保有される内国法人が含まれる場合においても、一定の要件のもと、上記の特例が適用されるよう、以下の改正が提案されています。

	現行法	改正案
被統括会社の範囲	特定外国子会社等が発行済株式等の25%以上を有する等の要件を満たす外国法人のみ	「特定外国子会社等が発行済株式等の50%以上を有する等の要件を満たす内国法人」を追加
統括会社の要件	2以上の被統括会社に対して統括業務を行っていること	「2以上の外国法人である被統括会社を含む複数の被統括会社に対して統括業務を行っていること」に改正
事業持株会社の要件	被統括会社の株式の帳簿価額 > 保有株式全体の帳簿価額 × 50%	左記に加え、以下の要件を追加 ・外国法人である被統括会社の株式の帳簿価額 > 全ての被統括会社の株式の帳簿価額 × 50% または ・外国法人である被統括会社に対する統括業務に係る対価の額 > 全ての被統括会社に対する統括業務に係る対価の額 × 50%

また、物流統括会社に適用される適用除外基準の特例（非関連者基準）において、内国法人である被統括会社との間で行う取引は、関連者取引に該当することとされます。

この改正は、特定外国子会社等の2015年4月1日以後に開始する事業年度から適用されます。

(3) 申告要件の見直し

現行法において、以下のいずれかの適用を受けるためには、確定申告書への一定の書面の添付および資料等の保存が必要とされています。

- ・上記(2)の事業体ベースの合算課税における適用除外基準
- ・資産性所得の合算課税^(*)におけるデミニマス基準

(*) 事業体ベースの合算課税における適用除外基準を満たす特定外国子会社等であっても、資産性所得を有する場合には、その資産性所得は合算課税の対象とされます。

改正により、確定申告書への一定の書面の添付または資料等の保存がなされていない場合においても、税務署長がやむを得ない事情があると認めるときは、その書面および資料等の提出があった場合に限り、上記の適用除外基準が適用できるとされます。

この改正は、特定外国子会社等の2015年4月1日以後に開始する事業年度から適用されます。

(4) 外国子会社配当益金不算入制度の改正に伴う見直し

上記「1. 外国子会社配当益金不算入制度」の改正に伴い、以下の見直しが提案されています。

① 特定外国子会社等が受ける損金算入配当

- 特定外国子会社等が子会社（その特定外国子会社等に発行済株式等または議決権の25%以上を、配当の支払義務が確定する日以前6ヵ月以上引き続き直接に保有されている法人）から受ける配当の額は、合算対象とされる金額の計算上、控除することになっていますが、損金算入配当（その全部または一部がその子会社の本店所在地国の法令において損金算入することとされている場合の配当）の額は、控除しないこととされます。
- ただし、配当を支払う子会社が特定外国子会社等である場合には、その損金算入配当の額のうち、その子会社の合算対象とされた金額から充てられた部分の額は、配当を受け取る特定外国子会社等の合算対象とされる金額の計算上、控除することとされます。

② 内国法人が特定外国子会社等から受ける損金算入配当

FDEの改正により、内国法人が外国子会社から受ける損金算入配当は益金に算入されることとなりますが、その外国子会社が特定外国子会社等である場合には、従前どおり、その内国法人の配当を受ける事業年度（配当事業年度）および配当事業年度の前10年以内に開始した各事業年度において、その特定外国子会社等につき合算対象とされた金額の合計額に達するまでの金額は、その内国法人において益金不算入とされます。

3. その他の改正

(1) 国際課税原則の帰属主義への変更に伴う見直し

2014年度税制改正で措置され、2016年4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る、国際課税原則の帰属主義への変更に、その円滑な実施のため、いくつかの見直し（短期売上債権等に係る利子の取扱いの明確化、特定の内部取引に係る恒久的施設帰属所得の計算の見直し等）が行われる予定です。

(2) クロスボーダーの組織再編成に係る適格性判定の特例の見直し

資本関係50%超の企業グループ内で行われる三角合併等で、その対価が特定軽課税外国法人の株式であり、合併法人等に事業実体が認められないこと等の一定の要件に該当するものは非適格合併等として取り扱われますが、特定軽課税外国法人の定義について、以下の見直しが提案されています。

現行法	改正案
次のいずれかの外国法人（実体基準等の要件に該当するものを除く） ① 法人の所得に対して課される税が存在しない国等に本店等を有する外国法人 ② 合併等が行われる日を含むその外国法人の事業年度開始の日前2年以内に開始したいずれかの事業年度において、その事業年度の所得に対して課される租税の額が20%以下であった外国法人	次のいずれかの外国法人（実体基準等の要件に該当するものを除く） ① 改正なし ② 合併等が行われる日を含むその外国法人の事業年度開始の日前2年以内に開始したいずれかの事業年度において、その事業年度の所得に対して課される租税の額が20%未満であった外国法人 (新設の外国法人で、実際の租税負担割合を計算することができない場合には、その外国法人が所得を得たとした場合に適用される本店所在地国の外国法人税率をもって租税負担割合とする)

この改正は、2015年4月1日以後に行われる合併等について適用されます。

本稿に関するご質問等は、以下の者までご連絡くださいますようお願いいたします。

KPMG 税理士法人
タックステクニカルセンター

パートナー・税理士 村田 美雪
TEL: 03-6229-8044
miyuki.murata@jp.kpmg.com

マネジャー・税理士 風間 綾
TEL: 03-6229-8173
aya.kazama@jp.kpmg.com

KPMG ジャパン

marketing@jp.kpmg.com
www.kpmg.com/jp



本書の全部または一部の複写・複製・転記載および磁気また光記録媒体への入力等を禁じます。

ここに記載されている情報はあくまで一般的なものであり、特定の個人や組織が置かれている状況に対応するものではありません。私たちは、的確な情報をタイムリーに提供するよう努めておりますが、情報を受け取られた時点及びそれ以降においての正確さは保証の限りではありません。何らかの行動を取られる場合は、ここにある情報のみを根拠とせず、プロフェッショナルが特定の状況を綿密に調査した上で提案する適切なアドバイスをもとにご判断ください。

© 2015 KPMG AZSA LLC, a limited liability audit corporation incorporated under the Japanese Certified Public Accountants Law and a member firm of the KPMG network of independent member firms affiliated with KPMG International Cooperative ("KPMG International"), a Swiss entity. All rights reserved. Printed in Japan.

© 2015 KPMG Tax Corporation, a tax corporation incorporated under the Japanese CPTA Law and a member firm of the KPMG network of independent member firms affiliated with KPMG International Cooperative ("KPMG International"), a Swiss entity. All rights reserved. Printed in Japan.

The KPMG name, logo and "cutting through complexity" are registered trademarks or trademarks of KPMG International.