

平成23年度第二次税制改正の
主要なポイント

I. はじめに

平成23年度の税制改正については、いわゆる衆参ねじれ国会の影響や東日本大震災の影響から、2回に亘り複数の法律による改正が行われました。本稿では、当該改正のうち、同年11月30日に成立した「経済社会の構造の変化に対応した税制の構築を図るための所得税法等の一部を改正する法律」等の法律による第二次税制改正(以下「本改正」)について、主に法人税に関する部分を説明します。

II. 復興特別法人税の創設

東日本大震災復興基本法に定める基本理念に基づき平成23年度から平成27年度までの間において実施する復興施策に必要な財源を確保するため、「東日本大震災からの復興のための施策を実施するために必要な財源の確保に関する特別措置法」(以下「震災復興措置法」)に基づき「復興特別法人税」が創設されました。本改正により、法人は、平成24年4月1日から平成27年3月31日までの期間内に最初に開始する事業年度開始の日から同日以後3年を経過する日までの期間内の日の属する事業年度の間、各課税事業年度の基準法人税額に10%の税率を乗じて計算した金額を納める義務が生じることになります(震災復興措置法42、45I、48)。

また、本改正により、法人には、別途、平成25年1月1日から平成49年12月31日までの間に生ずる基準所得税額(内国法人の場合であれば、利子等及び配当等などに対する所得税額)に2.1%の税率を乗じて計算した金額の「復興特別所得税」を納付する義務も生じることになります(同法8I)。

ただし、復興特別法人税と復興特別所得税との関係については、二重課税を防止する観点から、復興特別法人税の額から復興特別所得税の額を控除できるとされ(同

法49I)、控除することができなかった金額については、還付を受けることができます(同法56)。

もっとも、控除することができなかった金額について還付を受けるためには、同法53Iに基づき復興特別法人税に係る申告書の提出が必要である(同法56)ところ、上記の通り、復興特別法人税と復興特別所得税の課税の対象となる期間が異なることから、後者についてのみ課税義務が生じる期間が存在し、その間は復興特別所得税の額を復興特別法人税の額から控除できず、控除できない額について還付を受けようとする、(既に納税義務のない)復興特別法人税について申告書を提出し続ける必要があります。

III. 法人税率の引下げ

法人税率に関する改正については、政府税制調査会・民主党税制改正PT等での議論を受けて、普通法人、一般社団法人等又は人格のない社団等に対して課する各事業年度の所得に対する法人税の税率が30%から25.5%に引き下げられることとなりました(新法66I)。なお、普通法人である連結法人に対する税率についても25.5%とされています(新法81の12I)。

また、いわゆる中小法人(普通法人のうち、資本金の額若しくは出資金の額が1億円以下のもの)等の軽減税率等も、同時に引き下げられています。

本改正前後の法人税率の比較は次の表の通りです。

書籍のご案内

「租税法概説」

中里実・弘中聡浩・淵圭吾・伊藤剛志・吉村政穂 編著
2011年11月25日 有斐閣 2,800円(税別)

本ニューズレターの執筆者



なかむら よしみ
中村 慈美
税理士



くぼた きんしろう
窪田 三四郎
アソシエイト
弁護士

本ニューズレターは法的助言を目的するものではなく、個別の案件については当該案件の個別の状況に応じ、弁護士・税理士の助言を求めて頂く必要があります。また、本稿に記載の見解は執筆担当者の個人的見解であり、当事務所又は当事務所のクライアントの見解ではありません。本ニューズレターに関する一般的なお問合せは、下記までご連絡ください。

西村あさひ法律事務所 広報室
(電話: 03-5562-8352 E-mail: newsletter@jurists.co.jp)

〈改正前の税率及び改正後の税率〉(財務省資料に加筆)

	改正前(注 1)		改正後(注 2)	
		年 800 万 円以下		年 800 万 円以下
普通法人	30%	—	25.5%	—
(参考)法人実効税率 (国税+地方税(東京都))(注 3) 40.69% ⇒ 35.64%				
中小法人(注 4)	30%	22% (18%)	25.5%	19% (15%)
公益法人等、協同 組合等(単体)及び 特定の医療法人 (単体)	22%	(18%)	19%	(15%)
協同組合等(連結) 及び特定の医療 法人(連結)	23%	(19%)	20%	(16%)
特定の協同組合 等の特例税率 (年 10 億円超)	26%		22%	

- (注)1 「改正前」欄のカッコ内は、租税特別措置法により平成 21 年 4 月 1 日から平成 24 年 3 月 31 日までの間に終了する事業年度に適用されている特例の税率です。
- 2 「改正後」欄のカッコ内は、租税特別措置法により平成 24 年 4 月 1 日から平成 27 年 3 月 31 日までの間に開始する事業年度に適用されている特例の税率です。
- 3 また、税効果会計で適用される法人実効税率が 40.69%から 35.64%(復興特別法人税を加味すると 38.01%)に引き下げられ、決算日現在における改正後の法人実効税率を用いて、繰延税金資産等の金額を修正することとなります(「個別財務諸表における税効果会計に関する実務指針」18 項、平成 24 年 2 月 14 日最終改正「税効果会計に関する Q&A」Q14)。
- 4 中小法人には、一般社団法人等及び人格のない社団等を含みます。

なお、この法人税率の引下げに際し、財源を捻出する目的で課税ベースの拡大を図るため、本改正では、以下の IV～VI の事項についても改正が行われました。

IV. 貸倒引当金の損金算入制度の適用対象を限定

法人税法では、法人が、売掛金等の金銭債権について、将来発生することが予測される貸倒れの損失見込額を、損金経理により貸倒引当金勘定に繰り入れた場合には、一定の繰入限度額に達するまでの金額を、当該事業年度の所得の金額の計算上、損金に算入することが認められています(法法 52)。

この貸倒引当金の損金算入制度(以下「貸倒引当金制度」)は課税繰延措置であり、近時の低金利下では効果は限定的と考えられること、また、同制度の適用を受けているのが特定の業種・企業に偏っているとの指摘がされていたことに鑑み、本改正では、同制度の適用対象を限定することとし、不況下で、不良債権比率が高いなか、不特定多数に資金を供給するため相対的に貸倒リスクが高くなる銀行や、大企業に比べて財務体力の劣る企業が多い中小企

業等に限って同制度の適用を受けられることとしました。

1. 貸倒引当金制度の適用対象となる法人

本改正後は、貸倒引当金制度について、適用対象が次の(i)から(iii)の法人に限定されたうえ、(iii)の法人については、貸倒引当金制度を利用することができる金銭債権の範囲が限定されます(新法法 52 I II IX)。

従って、本改正により貸倒引当金制度が利用できなくなる法人については、下記 2. の経過措置が終了した後は、不良債権処理の手段として貸倒引当金制度を利用することができなくなるため、不良債権を貸倒損失等として処理するかどうかの判断を迫られることとなります。

(i) 当該事業年度終了の時ににおいて次に掲げる法人に該当する内国法人

- イ 普通法人のうち、資本金の額若しくは出資金の額が 1 億円以下であるもの(大法人等*)との間に大法人等による完全支配関係がある普通法人又は複数の完全支配関係がある大法人等に発行済株式等の全部を保有されている普通法人を除く。)又は資本若しくは出資を有しないもの
- ロ 公益法人等又は協同組合等
- ハ 人格のない社団等

(ii) 次に掲げる内国法人

- イ 銀行法 2 I に規定する銀行
- ロ 保険業法 2 II に規定する保険会社
- ハ イ又はロに掲げるものに準ずるものとして政令で定める内国法人

(iii) リース取引に係る所得の金額の計算の規定(法法 64 の 2 I)により売買があつたものとされるリース資産の対価の額に係る金銭債権を有する内国法人その他の金融に関する取引に係る金銭債権を有する内国法人として政令で定める内国法人(上記(i)(ii)に掲げる内国法人を除く。)

* 資本金の額又は出資金の額が 5 億円以上である法人その他一定の法人をいう。

2. 貸倒引当金制度の適用対象外となる法人のための経過措置等

本改正により貸倒引当金制度が利用できなくなる法人については、本改正の適用開始日である平成 24 年 4 月 1 日以後 3 年間の経過措置が設けられ、改正前の貸倒引当金制度の規定による繰入限度額が、段階的に引き下げられることとなります(改正法附則 13 I)。

もつとも、上記 1.の本改正後も貸倒引当金制度の適用対象となる法人のうち、(i)イの法人(資本金 1 億円以下の法人等)については、「当該事業年度終了の時」における、「資本金等の額」ではなく「資本金の額」が 1 億円以下であることが基準とされていることから、事業年度終了までにいわゆる無償減資を行って、資本金の額を 1 億円以下にすることで、本改正後も、貸倒引当金制度の適用を引き続き受けることができることとなります。

V. 欠損金の繰越控除限度額の引下げ等

1. 繰越控除限度額の引下げ

欠損金の繰越控除とは、過年度に生じた欠損金を当年度の損金の額に算入することを認めることにより、損益の年度間調整を図るための制度です。

この制度に関しては、近年の大幅な景気変動により、欠損金の繰越控除が課税ベースを大きく浸食していることや、利益が出ているのに数年にわたり法人税の納税義務を免れている法人が存在することについて指摘がなされており、これらの指摘を踏まえて、本改正では、青色欠損金等の繰越控除制度における控除限度額を、繰越控除前の所得の金額の 80%に相当する額に制限することとされました(新法 57 I、58 I、81 の 9 I)。

この引下げは、平成 24 年 4 月 1 日以後に開始する事業年度において既に生じた繰越欠損金を控除する場合に適用されます(改正法附則 10、51)。従って、平成 24 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のみでなく、本改正の前の事業年度において生じた欠損金についても、平成 24 年 4 月 1 日以後に開始する事業年度に控除する場合においては、所得の金額の 80%に相当する額までしか控除できないこととなります。

なお、大企業に比べて財務体力の劣る企業が多い中小企業等、上記Ⅲ.1.(i)に掲げた法人に配慮する観点から、これらの法人については本改正前の控除限度額が据え置かれました(新法 57 XI、58 VI、81 の 9 VIII)。

2. 欠損金の繰越期間を 9 年間に伸長

各年度の控除限度額を引き下げるにあたって、当該事業年度の帳簿書類等の保存を条件として、欠損金の繰越期

間を 9 年に伸長されました(新法 57 I・X、58 I・V、81 の 9 I・VII)。

例えば、ある企業において当該事業年度の欠損金が 1,000 あって、その後継続して 100 の利益を上げているとすると、本改正前は、100×7 年で 700 の欠損金を繰越せたのに対して、本改正後は、欠損金の繰越期間を 7 年とすると 80×7 年で 560 しか欠損金を利用することができないことから、80×9 年で 720(≒700)の欠損金を利用することができることとしています。

この繰越期間の伸長は、平成 20 年 4 月 1 日以後に終了した事業年度において生じた欠損金について適用されます(改正法附則 14 I、22 I)。平成 20 年 4 月 1 日が基準とされたのは、いわゆるリーマンショックにより多数の法人で多額の欠損金が生じたと考えられる時期を基準とすることが適当であると考えられたためです。

VI. 定率法による減価償却の償却率の引下げ

減価償却制度については、平成 19 年度税制改正において、残存価額及び償却可能限度額が廃止され、また、定率法を採用する場合の償却率を定額法の償却率の 250%とする、といった改正がなされていました。

この 250%という償却率は、国際的に比較してもかなりの高い償却率でしたが、そもそも減価償却制度は課税繰延措置であるため、低金利下では効果が限定的であるほか、企業が利益確保のため、償却限度額を使い切らない例も散見されたことから、本改正では、平成 24 年 4 月 1 日以後に取得される減価償却資産の定率法の償却率を、定額法の償却率の米国並みの 200%とすることとされました(新法 48 の 2 I 二口、新耐用年数省令別表第十)。

なお、本改正後の償却率(200%)は、平成 24 年 4 月 1 日以後に取得される減価償却資産に適用されます。従って、事業年度が同日を跨ぐ場合には減価償却の計算として償却率 250%で計算するものと償却率 200%で計算するものが混在しうることとなります。そこで、法人の事務負担の増大に配慮して、平成 24 年 4 月 1 日を跨ぐ事業年度の減価償却の計算においては、減価償却率を 250%ないし 200%のいずれかに統一できるとされました(改正政令附則 3 II III)。

当事務所は、旧興銀税務訴訟、東京都外形標準課税訴訟をはじめ、税務争訟・訴訟において多数の実績を上げ、現在も複数の移転価格案件、国際金融取引に関する大型税務訴訟等において、クライアントに助言しています。本ニューズレターは、当事務所に所属し、国内・国際取引に関わる税務訴訟・争訟・税務アドバイスに携わる弁護士・税理士から構成されるビジネス・タックス・ロー研究会により定期的に発行される予定です。当事務所のビジネス・タックス・ロー研究会は、当事務所の弁護士・税理士が、クライアントに対しより一層的確なサービスを提供できるよう、税務に関する最新の情報・ノウハウを共有・蓄積するとともに、ビジネス・ローに関する最新の情報を発信することを目的として活動しています。なお、本ニューズレターのバックナンバーは、<http://www.jurists.co.jp/ja/topics/newsletter.html> に掲載しておりますので、併せてご覧下さい。

(当事務所の連絡先) 〒107-6029 東京都港区赤坂 1-12-32 アーク森ビル(総合受付 28 階)

電話 : 03-5562-8500(代) FAX : 03-5561-9711~9714

E-mail : info@jurists.co.jp URL : <http://www.jurists.co.jp/ja/>

© Nishimura & Asahi 2011