

平成 25 年税制改正 ～法人課税に関する主要な改正点(国内編)～

5月号と6月号では、平成25年度税制改正のうち法人税に関する改正の解説を行います。5月号では国内税務に関する改正を取り上げます。

1. はじめに

組織再編税制では、繰越欠損金額の引継ぎや利用に係る制限、及び特定資産に係る譲渡等損失額の損金不算入について、適用範囲が拡大されました。この改正は、繰越欠損金や含み損を抱えた資産を保有する会社との組織再編による課税所得の圧縮防止規定において従来から存在すると指摘されていた「抜け穴」を防ぐものといえます。

また、対象を中小企業等に限らない新たな設備投資促進税制が創設されました。

このほか、延滞税と還付加算金の割合が変更され、納税環境の整備が進みました。

2. 繰越欠損金額の引継ぎ制限・利用制限の改正

(1) 改正前の制度の概要

適格合併が、繰越欠損金額を保有する被合併法人との間で行われた場合に、当該適格合併に係る被合併法人の適格合併の前日9年以内に開始した各事業年度に生じた欠損金額で控除や還付をされずに繰り越されてきたもの(未処理欠損金額)があるときは、その未処理欠損金額は合併法人が引継ぎます(残余財産が確定した法人(残余財産確定法人)とその法人の完全親法人など(株主等法人)の間でも同様です。法法57条2項¹⁾)。

もともと、このような引継ぎを無条件に許すと課税所得の

圧縮に利用されるため、未処理欠損金額の引継ぎには一定の制限があります。具体的には、合併法人及び株主等法人(合併法人等)と被合併法人及び残余財産確定法人(被合併法人等)との間に支配関係がある場合で、

(i)その支配関係が(a)適格合併の日若しくは残余財産確定の日の翌日の属する事業年度開始の日の5年前の日及び(b)合併法人等若しくは被合併法人等の設立の日のうち、最も遅い日から継続している場合、又は、

(ii)その適格合併がみなし共同事業要件を満たす場合を除き、

①支配関係が生じた日の属する事業年度(支配関係事業年度)前の各事業年度の未処理欠損金額は一切引き継ぐことができず、また、

②支配関係事業年度以後の事業年度に生じた欠損金額のうち、特定資産譲渡等損失額に相当する金額も引き継げない

こととされています(同条3項)。

また、逆に合併法人等の側で繰越欠損金額を保有している場合にも、同趣旨の利用制限がされています(同条4項)。

なお、ここで「特定資産譲渡等損失額」とは、合併法人等が(i)支配関係法人から特定適格組織再編成等により引き継いだ資産で支配関係発生日前から有していた一定の資産及び(ii)支配関係発生日前から有していた一定の資産の譲渡等により生じた損失の額から、これらの資産の譲渡等により生じた利益の額を控除した額をいいます(下記3.についても同じ)。

(2) 問題の所在

しかし、ある法人(買収法人)が他の法人グループ全体を買収した場合に、(ア)そのグループ内の法人において買収後に発生した欠損金(買収後に実現した資産の含み損に

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



いまい せいすけ
今井 政介
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)

係る損失)を、買収法人が直接適格合併等により引継ぐ場合は、欠損金の引継ぎが制限される一方で、(イ)グループ内の他の法人が適格合併等により欠損金を引き継いだ後にさらに買収法人が適格合併等を行う場合は、引継ぎが制限されないとの問題が指摘されていました。

例えば、A社が、含み損を抱えた資産を保有するB社を長年子会社としているC社の発行済株式の全部を取得し、(ア)後に含み損を実現させたB社を直接適格合併した場合には、A社はB社の欠損金の引継ぎ制限を受けるのに対し、(イ)一旦C社を合併法人としてB社と適格合併させてB社の欠損金をC社が引き継いだ後に、A社がC社を適格合併した場合には、A社はB社の欠損金を引き継ぐことが可能でした。

(3) 改正の概要

そこで、上記(イ)の場合も、上記(ア)の場合と同様に繰越欠損金の引継ぎまたは利用制限の対象とされました。具体的には、上記(イ)のA社との適格合併の日以前2年以内の期間内にB社とC社との間で、

①特定適格組織再編成等により、B社からC社に移転された資産の譲渡等損失によって生じたC社の欠損金額の部分

②適格合併等により、B社からC社に引き継いだ欠損金額のうち、特定資産譲渡等損失額から成る部分について、その後のC社と適格合併等(みなし共同事業要件なし)を行ったA社での引継ぎや利用は制限されることとなりました(新法令112条6・7・8・11項)。

なお、ここで「特定適格組織再編成等」とは、適格合併、非適格合併で譲渡損益が繰り延べられるもの、適格分割及び適格現物出資のうち、みなし共同事業要件を満たさないもの並びに適格現物分配をいいますので、みなし共同事業要件を満たす場合はこれに該当しないことに留意して下さい(下記3.についても同じ)。

3. 特定資産に係る譲渡等損失額の損金不算入制度

(1) 改正前の制度の概要

内国法人と支配関係がある法人(支配関係法人)との間で、その内国法人を合併法人等とする特定適格組織再編成等が行われた場合、その支配関係が(a)その合併法人等の特定適格組織再編成等の日の属する事業年度(特定

組織再編成事業年度)の開始の日の5年前の日及び(b)合併法人等若しくは支配関係法人の設立の日のうち、最も遅い日から継続している場合を除き、特定組織再編成事業年度開始の日から同日以後3年を経過する日等までの期間に生じた特定資産譲渡等損失額は、損金に算入されないこととされています(法法62条の7第1項)。

(2) 問題の所在

しかし、2.(2)と同じく、(ア)の場合と(イ)の場合とで、特定資産譲渡等損失額を損金に算入することが可能であるか否かという点で課税上の取り扱いが異なるという問題が指摘されていました。

(3) 改正の概要

そこで、(イ)の場合も損金不算入となるように、特定資産の範囲に、特定適格組織再編成等を行った法人が、その前2年以内の期間内に支配関係がある他の法人から特定適格組織再編成等によって移転を受けた一定の資産が含まれることとなりました。(新法令123条の8第12・15項)。

(4) まとめ(上記2.3.について)

2.(3)及び3.(3)の改正により、組織再編を用いた欠損金の引継ぎ・利用や資産の含み損の利用が制限される範囲が拡大されることとなるため、組織再編を行う際には、留意が必要です。

4. 生産等設備投資促進税制の創設

平成25年度税制改正では、減少する国内投資に対処するため、生産等設備投資促進税制が創設されました。同税制は、一定の生産等設備を取得等してその内の機械装置を国内事業に用いた場合、機械装置の取得価額の30%相当額の特別償却又は3%相当額の特別税額控除のいずれかを選択適用できる制度です(新租特法42条の12の2)。従前の設備投資促進税制²と異なり資本金の額の基準がないため大企業も活用可能です。

なお、上記の特別償却と特別税額控除とのいずれを選択すべきかについては、個別の事案ごとに検討されることとなりますが、特別税額控除を選択した場合、通常の減価償却はなお可能です。

5. 延滞税、還付加算金の見直し

(1) 延滞税の割合の軽減について

延滞税の割合は、本則は年 14.6%です。但し、法定納期限等の翌日から 2 ヶ月を経過する日までの期間は、早期納付を促すため 7.3%(通則法 60 条 1・2 項)となっています。さらに、この 7.3%の割合は、特例によって「公定歩合 +4%」³(特例基準割合)に軽減されていました(租特法 93 条・94 条)。

しかし、特例による軽減を踏まえても昨今の低金利からすれば高率で、納税者に過度の負担であること等が指摘され、また、事後に納税しようにも延滞税を納付できない事態も発生していました。

そこで、平成 26 年 1 月 1 日以後の期間に対応する延滞税につき、新たな特例基準割合⁴を用いて計算することとなり、延滞税の割合は、

- ①法定納期限の翌日から 2 ヶ月経過後に係る部分は特例基準割合 + 7.3%、
 - ②法定納期限の翌日から 2 ヶ月を経過する日までに係る部分は特例基準割合 + 1%
- に引き下げられます(新租特法 93 条・94 条)。

仮に日銀が公表している平成 24 年 5 月から平成 25 年 4 月までの短期貸出約定平均金利⁵を用いて試算すると、特例基準割合は 1.9%、延滞税の割合は、①の部分は 9.2%、②の部分は 2.9%になると見込まれます。この引き下げは、万一税務申告漏れがあった場合の負担軽減につながります。

(2) 還付加算金について

他方で、還付金等に加算される還付加算金の割合(現在は 7.3%。通則法 58 条)も、新たな特例基準割合に引き下げられます(新租特法 95 条)。(1)と同様に試算すると、年 1.9%になると見込まれます。

昨今の武富士事件(最判平成 23 年 2 月 18 日判時 2111 号 3 頁参照)では、課税処分取消に伴う還付金に約 400 億円の還付加算金が増加されましたが⁶、この引き下げによって、課税当局にとっても更正処分等のハードルが下がることになると思われます。

以上

-
- ¹ 本稿では以下のとおり略記します。法人税法＝法法、法人税法施行令＝法令、租税特別措置法＝租特法、国税通則法＝通則法。また「新」とあるものは、平成 25 年改正後の規定を指します。
 - ² 例えば、租特法 42 条の 6 の特例を受けられるのは、中小企業者(資本金の額が 1 億円以下である等)に限られています。
 - ³ 例えば、平成 22 年 1 月 1 日から平成 25 年 12 月 31 日までの期間は、年 4.3%です。
 - ⁴ 各月ごとの短期貸出約定平均金利を前々年の 10 月から前年の 9 月まで合計し 12 で除して得た割合に年 1%を加算した割合をいいます。
 - ⁵ <http://www.boj.or.jp/statistics/dl/loan/yaku/index.htm/>
 - ⁶ 平成 23 年 2 月 19 日日本経済新聞朝刊 3 面等。

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・税務アドバイスの携わる弁護士・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) 東京都港区赤坂 1-12-32 アーク森ビル 〒107-6029
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 2013