

2015年
5月号

平成 27 年度税制改正による法人税改革

執筆者: 中村 慈美、園浦 卓、政安 慶一

今月号のニューズレターでは、平成 27 年度税制改正(以下「**本改正**」といいます。)¹のうち国内税務に関する主要な改正点を解説致します。なお、本稿で述べる改正点は、原則として、平成 27 年 4 月 1 日以降に開始する事業年度の法人税について適用されます(改正法附則 21 条、72 条)。

今般の法人税改革の趣旨は、「課税ベースを拡大しつつ税率を引き下げる」ことにより、法人課税を成長志向型の構造に変えるというものです。この改革の枠組みは、平成 27 年度を初年度とし、以後数年で、制度改正を通じた課税ベースの拡大等により恒久財源をしっかりと確保しつつ、法人実効税率を 20% 台まで引き下げることを目標としています。

1. 法人税率の改正

(1) 法人実効税率の引下げ

ア 法人税率

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、25.5%から23.9%に引き下げられます(新法第 66 条 1 項)。

また、普通法人のうち各事業年度終了の時ににおいて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又は資本若しくは

¹ 本稿では、平成 27 年 4 月 1 日付で施行された「所得税法等の一部を改正する法律」(平成 27 年法律第 9 号)を「改正法」といい、同日付で施行された「地方税法等の一部を改正する法律」(平成 27 年法律第 2 号)を「改正地法」といいます。また、改正法に基づき改正された法人税法を「新税法」、租税特別措置法を「新措法」といい、改正地方に基づき改正された地方税法を「新地法」といいます。また、改正法による改正前の法人税法を「旧税法」、租税特別措置法を「旧措法」といいます。また、法人税法施行令等の一部を改正する政令(平成 27 年政令第 142 号)に基づき改正された法人税法施行令を「新法令」といい、法人税法施行規則の一部を改正する省令(平成 27 年財務省令第 23 号)を「改正省令」、改正省令に基づき改正された法人税法施行規則を「新法規」といいます。

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。

出資を有しないもの、一般社団法人等、人格のない社団等、公益法人等、協同組合等及び特定の医療法人の所得の金額のうち年 800 万円以下の部分に対する軽減税率を 19% (旧法 66 条 2 項・3 項、旧措法 67 条の 2) からさらに 15% に引き下げる措置の適用期限が 2 年間延長されることとなりました(新措法 42 条の 3 の 2 第 1 項・2 項)。

	本改正前	本改正後
大法人	25.5%	23.9%
中小法人 一般社団法人等 人格のない社団等	年 800 万円超:25.5% 年 800 万円以下:19%→15%(H27.3 まで)	年 800 万円超:23.9% 年 800 万円以下:19%→15%(H29.3 まで)
公益法人等 協同組合等 特定の医療法人	年 800 万円超:19% 年 800 万円以下:19%→15%(H27.3 まで)	年 800 万円超:25.5% 年 800 万円以下:19%→15%(H29.3 まで)

イ 法人事業税における外形標準課税の拡充・所得割の引下げ

公共サービスの対価を広く公平に分かち合うという地方法人課税における応益課税を強化し、「稼ぐ力」のある企業や企業所得の向上に前向きな企業の税負担を軽減することで、法人課税を成長志向型の構造に変えるため、資本金又は出資金の額が 1 億円超の普通法人(以下「外形課税対象法人」といいます。)の法人事業税のうち、外形標準課税が占める割合(現行:全体の 2/8)が、平成 27 年度に「全体の 3/8」、平成 28 年度に「全体の 4/8」に拡大されることになりました。

具体的には、外形課税対象法人の法人事業税の標準税率が以下のとおり変更されます(新地法 72 条の 24 の 7、改正地法附則 8 条 1 項、9 条 1 項)。

	本改正前	本改正後	
		平成 27 年 4 月 1 日から平成 28 年 3 月 31 日までの間に開始する事業年度	平成 28 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%
所得割	年 400 万円以下の所得	3.8%	2.5%
	年 400 万円超 800 万円以下の所得	5.5%	3.7%
	年 800 万円超の所得	7.2%	4.8%

(注 1) 所得割の税率は、地方法人特別税を含めた税率となります。

(注 2) 3 以上の都道府県に事務所又は事業所を設けて事業を行う法人の所得割に係る税率については、年 800 万円以下の所得に係る軽減税率の適用はありません。

ウ 法人実効税率

以上の改正により、外形課税対象法人に対する法人実効税率は以下のとおり引き下げられます。

	本改正前	平成 27 年度	平成 28 年度
法人税率	25.5%	23.9%	23.9%
法人事業税所得割(標準税率)	7.2%	6.0%	4.8%
国・地方の法人実効税率	34.62%	32.11% (▲2.51%)	31.33% (▲3.29%)

2. 欠損金繰越控除の見直し

(1) 趣 旨

欠損金繰越控除制度が課税ベースを大きく浸食している状況の改善を図るとともに、控除制限を受けたくない企業には収益改善のインセンティブをもたらすべく、大法人の控除限度額についてさらなる引下げが行われとともに、再建中の法人や新設法人のための特例措置が講じられます。

(2) 控除限度額の段階的引き下げ

青色申告書を提出した事業年度の欠損金の繰越控除制度、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の繰越控除制度及び連結欠損金の繰越控除制度における控除限度額について、以下のとおり、段階的に引き下げが行われます(新法 57 条 1 項、58 条 1 項、81 条の 9 第 1 項)。

本改正前	本改正後	
	平成 27 年 4 月 1 日から平成 29 年 3 月 31 日までの間に開始する繰越控除をする事業年度又は連結事業年度	平成 29 年 4 月 1 日以後に開始する繰越控除をする事業年度又は連結事業年度
繰越控除前の所得の金額又は連結所得の金額の 80%(旧法 57 条 1 項、58 条 1 項、81 条の 9 第 1 項)	繰越控除前の所得の金額又は連結所得の金額の 65%(改正法附則 27 条 2 項、30 条 2 項)	繰越控除前の所得の金額又は連結所得の金額の 50%(新法 57 条 1 項、58 条 1 項、81 条の 9 第 1 項)

(3) 特例措置

地域経済を支える中小法人への影響に対する配慮及び流動化 SPV の導管性を確保する観点から、中小法人等及び支払配当等の損金算入制度の適用対象となる特定目的会社等の控除限度額を欠損金控除前所得の 100%相当額とする取扱いは存置されることとなりました。また、赤字が先行しやすいベンチャー企業や、経営再建を行う企業については、雇用やイノベーションを生み出す創業や円滑な事業再生を促進する観点から、7 年間・100%控除できる仕組みが新たに導入されることとなりました。

対象法人	控除限度額	
	本改正前	本改正後
中小法人等	繰越控除前の所得の金額又は連結所得の金額(旧法 57 条 11 項 1 号、58 条 6 項 1 号、81 条の 9 第 8 項 1 号)	繰越控除前の所得の金額又は連結所得の金額(新法 57 条 11 項 1 号、58 条 6 項 1 号、81 条の 9 第 8 項 1 号)
特定目的会社、投資法人、特定目的信託に係る受託法人及び特定投資信託に係る受託法人で、支払配当等の損金算入制度の適用対象となるもの	繰越控除前の所得の金額(措法 67 条の 14 第 2 項、67 条の 15 第 3 項、68 条の 3 の 2 第 2 項、68 条の 3 の 3 第 2 項)	繰越控除前の所得の金額(新措法 67 条の 14 第 2 項、67 条の 15 第 3 項、68 条の 3 の 2 第 2 項、68 条の 3 の 3 第 2 項)。
更生手続開始の決定があったこと、再生手続開始の決定があったこと等の一定の事実が生じた法人(連結納税制度の場合には、連結親法人)の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について	平成 24 年 4 月 1 日前にその事実が生じた法人については、繰越控除前の所得の金額又は連結所得の金額(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(平成 23 年法律第 114 号)附則 14 条 2 項、22 条 2 項)。	繰越控除前の所得の金額又は連結所得の金額。 ただし、その事実が生じた日以後にその法人の株式が金融商品取引所に上場されたことその他のその法人の事業の再生が図られたと認められる事由が生じた場合におけるその事由が生じた日のうち最も早い日以後に終了する事業年度又は連結事業年度は対象外(新法 57 条 11 項 2 号、58 条 6 項 2 号、81 条の 9 第 8 項 2 号、新法 112 条 14 項・17 項、116 条の 2 第 5 項、155 条の 21 の 2 第 1 項・4 項、新法規 26 条の 3 の 2、26 条の 5 の 2、37 の 3 の 3)。

<p>法人(大法人との間に大法人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に発行済株式等の全部を保有されている普通法人及び株式移転完全親法人を除く。)の設立(合併法人にあつては合併法人又は被合併法人のうちその設立が最も早いものの設立等)の日から同日以後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又は各連結事業年度について</p>	—	<p>繰越控除前の所得の金額又は連結所得の金額 ただし、その法人の株式が金融商品取引所に上場されたこと等の事由が生じた場合におけるその事由が生じた日のうち最も早い日以後に終了する事業年度又は連結事業年度は対象外(新法57条11項3号、58条6項3号、81条の9第8項3号、新法112条18項・19項、116条の2第6項・7項、155条の21の2第5項・6項)</p>
--	---	---

(4) 繰越期間

欠損金の繰越期間については、いたずらに延長すると早期の収益改善の逆インセンティブになることや、帳簿保存期間などとの整合性を踏まえ、本改正前の9年間から10年間に延長されることになりました(新法57条1項、58条1項、81条の9第1項)。かかる繰越期間の延長は、平成29年4月1日以後に開始する事業年度において生ずる欠損金額について適用されます(改正法附則27条1項、30条1項、53条1項・3項、改正省令附則2条1項・3項)。

3. 受取配当等益金不算入の見直し

(1) 趣旨

法人税率の引下げにより減少する財源を確保する観点から、課税ベース拡大策の一環として、受取配当等益金不算入制度の縮減が行われました。一方、本改正に伴う税負担増加に配慮し、保有割合が3分の1以下である株式等については負債利子控除の対象から除外されます。

(2) 株式等の区分及び益金不算入割合

支配目的の株式とそれ以外の目的(例えば、資産運用目的)の株式等との間で取扱いを分けることとされました。支配目的の株式への投資については、経営形態の選択や企業グループの構成に税制が影響を及ぼすことのないように益金不算入割合は現行制度通り100%としつつ、持株比率の基準は「25%以上」から「3分の1超」に引き上げられます。他方、支配目的が乏しい株式等(持株比率5%以下)への投資は、他の投資機会との選択を歪めないように、益金不算入割合が20%に引き下げられます。

益金不算入の対象となる株式等の区分及び益金不算入割合をまとめると以下のとおりになります(新法23条1項、新法22条の2、22条の3、22条の3の2)。

本改正前		本改正後	
区分	益金不算入割合	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%)	100%	完全子法人株式等 (株式等保有割合100%)	100%
関係法人株式等 (株式等保有割合25%以上)		関連法人株式等 (株式等保有割合3分の1超)	
上記以外の株式 (株式等保有割合25%未満)	50%	その他の株式等 (株式等保有割合5%超3分の1以下)	50%
		非支配目的株式等 (株式等保有割合5%以下)	20%

(3) 公社債投資信託以外の証券投資信託の収益の分配の額

公社債投資信託以外の証券投資信託の収益の分配の額について、本改正前は収益の分配の額の2分の1(外貨建資産及び

株式以外の資産の組み入れ割合が 50%超 75%以下の証券投資信託の収益の分配については、4 分の 1)相当額の 50%相当額が益金不算入とされていたところ、本改正後は全額が益金不算入制度の対象外となり、収益の分配の額の 100%が益金算入されます(新法 23 条 1 項)。

ただし、外国株価指数連動型特定株式投資信託以外の特定株式投資信託(信託財産が株式のみで、その受益権が上場されている投資信託)の収益の分配の額については、本改正前は全額が益金不算入とされていましたが、本改正後は、その受益権を上記の非支配目的株式等と同様に扱い、その収益の分配の額の 20%相当額が益金不算入となります(新措法 67 条の 6)。

(4) 負債利子控除

上記(2)に掲げる表の「改正後」の欄にある「その他の株式等」及び「非支配目的株式等」については、益金不算入額を計算する上での負債利子控除の適用対象外となります(新法 23 条 4 項)。これにより株式等保有割合が 3 分の 1 以下の株式等からの配当について税負担が軽減されることとなります。



なかむら よしみ
中村 慈美

西村あさひ法律事務所 税理士
y.nakamura@jurists.co.jp

1998 年国税庁退官後、税理士登録。

現在、日本租税研究協会法人税研究会(通達等検討分科会)専門委員に就任するとともに大学院等で税法の指導を行っている。



そのうら たく
園浦 卓

西村あさひ法律事務所 カウンセル 弁護士
t.sonoura@jurists.co.jp

2001 年弁護士登録。各種の企業取引・金融取引に関する税務アドバイス、税務調査対応、租税争訟の代理等を行うほか、証券化を中心とするファイナンス取引を手掛けている。



まさやす けいいち
政安 慶一

西村あさひ法律事務所 アソシエイト 弁護士
k.masayasu@jurists.co.jp

2014 年弁護士登録。税務アドバイス、争訟案件のほか、会社法、金商法その他の一般企業法務及び敵対的買収防衛案件等を手掛けている。

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。本ニュースレターは、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、本ニュース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、併せてご覧ください。

(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
Tel: 03-5562-8500(代) Fax: 03-5561-9711

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

© Nishimura & Asahi 2015