

平成27年度第2四半期決算における税務上の留意事項

税理士 ^{どいむつみ} 土井 睦美

1. はじめに

平成27年度税制改正は、現下の経済情勢等を踏まえ、デフレ脱却・経済再生に向けた税制措置、地方創生に係る税制措置、消費税率10%への引上げ時期の変更、BEPSプロジェクト等の国際的取組を踏まえた税制措置等が講じられた。平成26年12月30日に与党において「平成27年度税制改正大綱」が取りまとめられ、続いて、平成27年1月14日には「平成27年度税制改正の大綱」が閣議決定された。そして、この大綱に基づいて作成された「所得税法等の一部を改正する法律案」が平成27年2月17日に国会に提出された後、同法案が平成27年3月31日に成立し、同日に公布された。

本稿では平成27年度税制改正のうち、法人の第2四半期決算に影響を与える主な事項を中心に、その留意事項を解説する。なお、本文中の意見に関する部分は筆者の私見であることを申し添える。

2. 平成27年度税制改正（法人税）

(1) 法人税率・実効税率の引下げ

近年、政府税制調査会等において法人税改革に係る議論が重ねられ、「経済財政運営と改革の基本方針2014」（平成26年6月24日閣議決定）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、数年で法人実効税率を20%台まで引き下げることを目指すこととなった。

本年度は引下げの初年度に当たり、平成27年度税制改正においては、平成27年4月1日以後開始事業年度より法人税の税率が23.9%（改正前：25.5%）に引き下げられることとなった。また、この国税における法人税率の引下げに加え、下記3.（1）のとおり地方税の法人事業税所得割の税率についても同事業年度より引き下げられることとなり（外形標準課税対象法人に限る）、法人実効税率は下記のとおりとなる。

標準税率適用かつ外形標準課税法人（3月決算法人）の場合

	平成27年3月期	平成28年3月期	平成29年3月期
①法人税	25.5%	23.9%	23.9%
②地方法人税	$25.5\% \times 4.4\% = 1.12\%$	$23.9\% \times 4.4\% = 1.05\%$	$23.9\% \times 4.4\% = 1.05\%$
③住民税	$25.5\% \times 12.9\% = 3.29\%$	$23.9\% \times 12.9\% = 3.08\%$	$23.9\% \times 12.9\% = 3.08\%$
④事業税	$4.3\% + 4.3\% \times 67.4\% = 7.2\%$	$3.1\% + 3.1\% \times 93.5\% = 6.0\%$	$1.9\% + 1.9\% \times 152.6\% = 4.8\%$
⑤表面税率 (①+②+③+④)	37.11%	34.03%	32.83%
実効税率 (⑤ ÷ (1+④))	34.62%	32.11%	31.33%

東京都 超過税率適用かつ外形標準課税法人（3月決算法人）の場合

	平成27年3月期	平成28年3月期	平成29年3月期
①法人税	25.5%	23.9%	23.9%
②地方法人税	$25.5\% \times 4.4\% = 1.12\%$	$23.9\% \times 4.4\% = 1.05\%$	$23.9\% \times 4.4\% = 1.05\%$
③住民税	$25.5\% \times 16.3\% = 4.16\%$	$23.9\% \times 16.3\% = 3.9\%$	$23.9\% \times 16.3\% = 3.9\%$
④事業税	$4.66\% + 4.3\% \times 67.4\% = 7.56\%$	$3.40\% + 3.1\% \times 93.5\% = 6.3\%$	$2.14\% + 1.9\% \times 152.6\% = 5.04\%$
⑤表面税率 (①+②+③+④)	38.34%	35.15%	33.89%
実効税率 (⑤÷(①+④))	35.64%	33.06%	32.26%

法人税等について税率の変更があった場合には、過年度に計上された繰延税金資産及び繰延税金負債を新たな税率に基づき再計算する必要がある。

なお、中小法人、公益法人等、協同組合等については、いわゆる軽減税率（19%等）が適用されるが、この軽減税率については本改正において特段見直しは行われていない。また、租税特別措置法において措置されている軽減税率の特例（19%→15%等）は、その適用期限が平成29年3月31日まで2年延長されることとなった。

(2) 欠損金の繰越控除制度の見直し

① 欠損金の繰越控除限度額の縮減

改正前の制度においては、中小法人以外の法人の各事業年度開始の日前9年以内に開始した事業年度で青色申告書を提出した事業年度において生じた欠損金額（以下「青色欠損金額」という）がある場合には、その青色欠損金額に相当する金額は、欠損金額控除前の所得の金額の80%相当額を限度とし

て、損金の額に算入することとされていた（災害損失欠損金額及び連結欠損金額についても同様）。

平成27年度税制改正においては、この中小法人以外の法人の青色欠損金の繰越控除限度額が、次のとおり、段階的に引き下げられた（法57①、改正法附則27②）。なお、災害損失金についても同様とされている（法58①、改正法附則27②）。また、上記の法人のうち一定の再建中の法人や新設法人については、その再建プロセスへの影響や会社創設期における影響に配慮して、所得の全額まで控除を認める特例が設けられている。

- ◇ 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事業年度…欠損金額控除前の所得の金額の65%相当額
- ◇ 平成29年4月1日以後に開始する事業年度…欠損金額控除前の所得の金額の50%相当額

これらの欠損金の繰越控除限度額に係る改正を図示すると次のようになる。

	改正前	改正後
大法人	所得の80%	平成27年度・28年度：所得の65% 平成29年度：所得の50%
再建中の法人	更生計画認可決定等から7年後まで：所得の金額 (平成23年度改正法施行前に再生手続開始決定等があった法人を対象とした経過措置)	更生計画認可決定等から7年後まで：所得の金額 (再上場の場合、以後の事業年度は対象外) 左記の平成23年度改正の経過措置は統合して廃止
新設法人	—	設立から7年後まで：所得の金額 (上場等の場合、以後の事業年度は対象外)
中小法人等	所得の金額	所得の金額

出所：財務省「平成27年度の与党税制改正大綱の概要資料集」を加工

また、連結納税制度の場合についても同様に、中小法人以外の普通法人である連結親法人の連結欠損金の控除限度額について上記と同様の措置が講じられている（法81の9①一口、改正法附則30②）。

以上の欠損金の繰越控除制限に係る改正を踏まえ、税効果会計における繰延税金資産の回収可能性の判断においては、上記控除制限の強化を反映する必要がある。

② 欠損金の繰越期間の延長

欠損金の控除限度額の縮減に伴い、青色欠損金、災害損失金及び連結欠損金の繰越期間が10年（改

正前：9年）に延長される（平成29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から適用）。

(3) 受取配当等の益金不算入制度の見直し

法人税率の引下げに係る財源確保のための課税ベースの拡大等の一環として受取配当等の益金不算入制度が今年度の改正により次のとおり見直された（平成27年4月1日以後開始事業年度より適用）。

① 益金不算入の対象となる株式等の区分及びその配当等の額の益金不算入割合が次のとおりとなる（法23、法令22の2等）。

株式等の区分	益金不算入割合	保有要件等
a. 完全子法人株式等	100%	配当等の計算期間中（前回の配当基準日翌日から今回の配当基準日まで）継続して100%保有している株式等
b. 関連法人株式等	100%	配当等の計算期間中（前回の配当基準日翌日から今回の配当基準日まで。この期間が6月以上の場合には6月）継続して1/3超保有している株式等
c. その他の株式等	50%	a、b、d以外の株式等
d. 非支配目的株式等	20%	配当等の基準日において持株割合が5%以下の株式等

② 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は、本制度の対象となる配当等の額から除外され、その全額を益金の額に算入することとなった。ただし、特定株式投資信託のうち一定のものの収益の分配の額については、非支配目的株式等として、その収益の分配の額の20%相当額を益金不算入となる。

③ その他の株式等及び非支配目的株式等に係る配当について、負債利子控除の対象から除外されることとなった。

④ 負債利子控除の計算における総資産帳簿価額の計算上、その他有価証券評価益等相当額及び評価損等相当額の調整は不要とされた。

⑤ 関連法人株式等に係る負債利子控除額の計算における簡便法の基準年度を平成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事業年度とすることとされた。

⑥ 保険会社については顧客資金を運用しており、影響が顧客に及ぶ可能性があることから、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、その40%相当額を益金不算入とする特例が創設された。

(4) 研究開発税制の見直し

研究開発税制についても本年度の税制改正目標である課税ベースの拡大の一環として、質の高い研究開発投資を促進していく観点から、支援の重点を、共同研究などのいわゆるオープンイノベーション型の研究開発にシフトすることとされた。これにより研究開発税制における控除限度額の総枠を改正前と同じく「法人税額の30%相当額」で維持しつつも、共同研究・委託研究などの特別試験研究費に係る税額控除制度における控除限度額の上限を別枠で法人税額の5%相当額とし、試験研究費の総額に係る税額控除制度及び中小企業技術基盤強化税制の税額控除限度額の上限を25%相当額に減縮している。

今年度の主な改正点は以下のとおりである。

		改正前	改正後
控除限度額の総枠		法人税額の30%相当額（平成26年度末まで、原則20%）	法人税額の30%相当額
一般試験研究費	税額控除率	8～10%（中小法人12%）	8～10%（中小法人12%）
	控除限度額	法人税額の30%相当額（平成26年度末まで、原則20%） 控除限度超過額は1年繰越可能。	法人税額の25%相当額 控除限度超過額の繰越制度は廃止。
特別試験研究費	範囲	以下の試験研究費に要する費用 ▶ 国の試験研究機関等・大学等との共同・委託研究 ▶ 民間企業・技術研究組合との共同研究 ▶ 中小企業への委託研究 等	▶ 委託先に「公益法人等、地方公共団体の機関・地方独立行政法人等」を追加 ▶ 中小企業に対する一定の知的財産権の使用料を追加
	税額控除率	12%	▶ 国の試験研究機関等・大学等との共同・委託研究：30% ▶ その他：20%
	控除限度額	一般試験研究費の控除限度の枠内	法人税額の5%相当額（別枠）

出所：財務省「平成27年度税制改正について」を加工

本改正は平成27年4月1日以後に開始する事業年度において適用されるため、3月決算法人であれば現在の進捗期から検討が必要になる。

出資金の額が1億円超の普通法人（外形標準課税適用法人）について、法人事業税の所得割の税率（地方法人特別税に相当する部分を含む）を引き下げる一方で、その財源の確保として外形標準課税（付加価値割・資本割）の割合を2年間で段階的に引き上げることとされた。

3. 平成27年度税制改正（地方税）

(1) 法人事業税の所得割の税率引き下げと外形標準課税の拡大

地方税においては、下表のとおり資本金の額又は

			平成26年度	平成27年度	平成28年度	
法人事業税	付加価値割		0.48%	0.72%	0.96%	
	資本割		0.2%	0.3%	0.4%	
	所得割	軽減税率適用法人	年400万円以下の所得	3.8% (2.2%)	3.1% (1.6%)	2.5% (0.9%)
			年400万円超800万円以下の所得	5.5% (3.2%)	4.6% (2.3%)	3.7% (1.4%)
			年800万円超の所得	7.2% (4.3%)	6.0% (3.1%)	4.8% (1.9%)
軽減税率不適用法人						
地方法人特別税			67.4%	93.5%	152.6%	

(注1) 上記表中の（ ）書きは、地方法人特別税等に関する暫定措置法適用後の税率である。

(注2) 地方法人特別税については、実質的な税率を改正前と同水準で維持するために、事業税所得割の税率引下げに応じた税率の引上げが行われている。

上記税率の改正は、平成27年度（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）及び平成28年度（平成28年4月1日以後に開始する事業年度）から段階的に適用される。

(2) 資本割の課税標準及び均等割の税率区分の基準の見直し等

資本割の課税標準と、均等割の税率区分の基準については、改正前の課税標準である「資本金等の額」を原則としつつ、「資本金等の額」が「資本金に資本準備金を加えた額」を下回る場合には、「資本金に資本準備金を加えた額」を資本割の課税標準及び均等割の税率区分の基準とすることとなった（地法52④、72の21②、312⑥等）。

また、無償増減資等の取扱いを、資本割の課税標準と均等割の税率区分の基準と同様とすることとされた。つまり、従来より資本割の課税標準である資本金等の額の算定にあつては、各事業年度終了の日における法人税法第2条第16号に規定する資本金等の額又は同条第17条の2に規定する連結個別資本金等の額に無償増減資等の金額を加減算することとされていたが、法人住民税均等割の税率区分の基準である資本金等の額の算定においても同様の措置を講ずることとなった（地法23①四の五、52④、292①四の五、312⑥等）。

- ◆ 加算するもの（無償増資等の額）：
 - 平成22年4月1日以後、利益準備金又はその他利益剰余金による無償増資を行った場合、その増資額
- ◆ 減算するもの（無償減資等の額）：
 - 平成13年4月1日から平成18年4月30日までの間に、減資（金銭その他の資産を交付したものを除く）による欠損のてん補を行った場合及び資本準備金による欠損のてん補を行った場合の、その欠損のてん補に充てた金額
 - 平成18年5月1日以後に、剰余金による損失のてん補を行った場合の、その損失のてん補に充てた金額（資本金の額又は資本準備金の額を減少し、その他資本剰余金として計上してから一年以内に損失のてん補に充てた金額に限る）

(3) 付加価値割における所得拡大促進税制の導入

法人事業税付加価値割の税率が引き上げられることから、賃上げの配慮措置として、給与増加分の負担を軽減するための「付加価値割における所得拡大促進税制」が導入されることとなった。すなわち、平成27年4月1日から平成30年3月31日までの間に開始する事業年度に国内雇用者に対して給与等を支給する法人について、その法人の雇用者給与等支給増加額の基準雇用者給与等支給額に対する割合が3%以上（平成28年4月1日から平成29年3月31

日までの間に開始する事業年度については4%、平成29年4月1日から平成30年3月31日までの間に開始する事業年度については5%以上）であるとき（その他法人税の所得拡大促進税制と同様の要件を満たす場合に限る）は、その雇用者給与等支給増加額を付加価値割の課税標準から控除できることとされた（地法附則9⑬⑭⑮）。

なお、国内雇用者、雇用者給与等支給額及び基準雇用者給与等支給額等については、法人税（措置法42の12の4、68の15の5）における定義と同様である。

また、雇用者安定控除適用法人の場合には、賃上げにより雇用安定控除額が増加し、税負担を減少する部分があることから、以下の算式のとおりに、給与等支給増加額を収益配分額に占める雇用安定控除額の割合で割り落として控除額を算出することとされている。

【付加価値割における所得拡大促進税制の控除額】

雇用者給与等支給増加額×(収益配分額－雇用安定控除額)／収益配分額

(4) 法人事業税の税率改正に伴う負担変動の軽減措置

平成27年度（平成27年4月1日から平成28年3月31日の間に開始する事業年度）及び平成28年度（平成28年4月1日から平成29年3月31日の間に開始する事業年度）については、(1)の税率改正による急激な負担変動を軽減するため、付加価値割額が40億円未満の法人について、改正後の事業税額が旧税率による計算額よりも増額となる場合には、その増額部分（負担増加額）の一定割合相当額を、事業税額から控除する措置がとられる。

具体的な控除金額の内容は下表のとおりとなり、付加価値額が30億円以下の法人と30億円超40億円未満である法人とに区分し、それぞれ下表の右側の金額を事業税額から控除することとなる。

付加価値額	事業税額から控除する金額
30億円以下	負担増加額×1/2
30億円超 40億円未満	負担増加額×(40億円－付加価値額)／20億円

- ・平成27年度については、改正後の事業税額が平成27年3月31日現在の税率により計算した金額を超過する場合
- ・平成28年度については、改正後の事業税額が平成28年3月31日現在の税率により計算した金額を超過する場合

以上