

平成25年3月決算における税務上の留意事項

税理士法人トーマツ 公認会計士 やまがた そういちろう 山形 創一郎
 税 理 士 さ どう かず や 佐藤 和也

I. はじめに

平成23年から平成24年にかけての税制改正の経緯は、本誌2012年10月号 (Vol.434)「平成24年度第2四半期決算における税務上の留意事項」

に記載のとおりであり、税制改正項目は多岐にわたるが、そのうち平成25年3月決算において留意すべき主な項目は下記のとおりである。

図表1 平成25年3月決算において留意すべき主な改正項目

平成23年6月改正項目 ① 消費税法の改正
平成23年12月改正項目 ① 法人税率の引下げ ② 減価償却資産の償却率の見直し ③ 繰越欠損金制度の見直し ④ 貸倒引当金制度の見直し ⑤ 寄附金の損金算入制度の見直し ⑥ 外国税額控除制度の見直し ⑦ 租税特別措置法の廃止 ⑧ 国税通則法の改正 (更正の請求期間の延長、更正の請求範囲の拡大)
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、「復興財確法」) による措置 ① 復興特別法人税の創設 ② 復興特別所得税の創設
平成24年度改正項目 ① 試験研究費の特別控除 ② 環境関連投資促進税制 ③ 特定資産の買換えの場合等の課税特例 ④ タックスヘイヴン対策税制

このうち本稿では、多くの平成25年3月決算法人において共通して留意すべき平成23年6月改正における消費税法の改正、平成23年12月改正における上表①～④の改正項目、復興財確法において創設された復興特別法人税及び復興特別所得税について、その概要及び留意事項を解説する。誌面の都合上、その他の項目についての解説は省略しているが、関係ある場合には十分な検討を行っていただきたい。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。

II. 平成23年6月改正

仕入税額控除の「95%ルール」の見直し

平成23年6月改正において消費税法の改正の一部として仕入税額控除の「95%ルール」の見直しが行われ、平成25年3月期より適用される。

① 制度概要

従来、課税売上割合が95%以上である場合には、仕入税額につき全額控除が可能であったが、平成24年4月1日以後に開始する課税期間から、その課税期間における課税売上高が5億円以下の事業者には適用が限定された (消法30②)。そのため、課税売上高が5億円超の事業

者については、平成25年3月期より個別対応方式又は一括比例配分方式により控除仕入税額を計算する必要がある。

象外消費税が生じることになるため、当該控除対象外消費税の法人税法上の処理方法についても留意されたい。

② 留意事項

個別対応方式又は一括比例配分方式のいずれを選択する場合であっても、課税売上割合が100%でない限りは、課税仕入れ等に係る消費税額の一部が控除できない、すなわち控除対

Ⅲ. 平成23年12月改正

1. 実効税率

法人税率の引下げ、復興特別法人税の創設に伴い平成24年4月1日以後に開始する事業年度から適用される実効税率は以下のとおりとなる。

図表2 実効税率

区分	改正前	平成24年4月1日～平成27年3月31日開始事業年度	平成27年4月1日以後開始事業年度
法人税	30%	25.5%	25.5%
復興特別法人税	—	2.55%	—
住民税	6.21%	5.28%	5.28%
事業税	7.55%	7.55%	7.55%
表面税率	43.76%	40.88%	38.33%
実効税率	40.69%	38.01%	35.64%

(注) 上記の実効税率は外形標準課税対象法人、かつ、軽減税率不適用法人に該当する場合の東京都の税率によるもの。

2. 減価償却資産の償却率の見直し

① 償却方法

平成24年4月1日以後に取得された減価償却費の定率法の償却率が、250%定率法（定額法の償却率×250%）から200%定率法（定額法の償却率×200%）とされ、これに伴い改定償却率及び保証率についても見直しがなされた（法令48の2①二ロ、耐令5①二、別表第10）。

② 資本的支出の取扱い

上記①の改正に伴い、資本的支出の対象となった減価償却資産が平成24年3月31日以前に取得をされたものである場合には、資本的支出により新たに取得をしたものとされた減価償却資産と資本的支出の対象となった減価償却資産とを翌事業年度開始の時に合算することはできないこととされた（法令55④）。すなわち、250%定率法が適用される減価償却資産（平成19年4月1日～平成24年3月31日に取得したもの）に関して平成24年4月1日以降に支出した資本的支出については、本体と資本的支出で償却率が異なるため、合算できないこととされた。なお、平成19年3月31日以前に取得した減価償却資産に行った資本的支出の金額は、当該減価償却資産の取得価額に合算することができる（法令55②）。

③ 平成19年4月1日～平成24年3月31日に取得した償却資産に関する経過措置

250%定率法を採用していた資産も含めて全て200%定率法として償却率を単一とすることができるよう、下記の通り経過措置が設けられた（改正法令附則3③）。

経過措置の内容

法人が、平成24年4月1日の属する事業年度においてその有する減価償却資産につき定率法を選定している場合には、平成24年4月1日以後最初に開始する事業年度以後の事業年度において、その減価償却資産（平成19年4月1日から平成24年3月31日までの間に取得したもの）を平成24年4月1日以後に取得した減価償却資産とみなして、200%定率法により償却限度額を計算することができる経過措置が設けられた。

届出の提出

上記経過措置の適用を受けるためには、平成24年4月1日の属する事業年度の確定申告書の提出期限までに、次の事項を記載した届出書を納税地の所轄税務署長に提出する必要がある。

- イ この経過措置の適用を受ける旨
- ロ この経過措置の適用を受けようとする最初の事業年度開始の日及び終了の日
- ハ 届出をする法人の名称及び納税地並びに代表者の氏名その他参考となるべき事項

3. 繰越欠損金制度の見直し

繰越欠損金制度について、以下のとおり、控除限度額及び控除期間について見直しが行われている。

① 欠損金の控除限度額

平成24年4月1日以後に開始する事業年度から、中小法人等（図表3の定義を参照のこと）以外の法人の青色欠損金の控除限度額は、欠損金控除前所得金額の80%相当に制限されている（法57①）。

② 欠損金の控除期間

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額については、青色欠損金の繰越期間が7年から9年に延長された（改正法附則14条1項）。なお、平成20年4月1日以後に終了する事業年度に係る帳簿書類から、9年間保存が必要になる点、留意されたい（法57⑩）。

図表3 繰越欠損金制度の改正概要

項目	内容	対象法人	適用時期
控除限度額	繰越欠損金控除前の所得金額の80%が控除可能	中小法人等*1以外の法人	平成24年4月1日以後に開始する事業年度について適用
繰越期間	7年間から9年に延長	全ての法人	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

(*1) 中小法人等とは、各事業年度終了時における資本金の額または出資金の額が1億円以下である普通法人（資本金の額が5億円以上である法人等による完全支配関係があるものを除く）、資本若しくは出資を有しない普通法人、公益法人等、協同組合等、人格のない社団等をいう。

4. 貸倒引当金制度の見直し

① 制度概要

貸倒引当金繰入額（個別評価及び一括評価）の損金算入ができる法人が限定され、かつ、一定の金銭

債権を有する法人については、貸倒引当金の繰入れの対象となる債権が限定された。当該改正は、平成24年4月1日以後開始する事業年度について、適用される。

図表4 貸倒引当金制度の適用対象法人及び対象債権

適用対象法人	対象債権
中小法人等*1	金銭債権（従来通り）
銀行、保険会社その他これらに準ずる一定の法人	金銭債権（従来通り）
売買があっ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法人、その他の金融取引に係る金銭債権を有する一定の法人	売買があったものとされるリース債権の対価の額に係る金銭債権その他一定の金銭債権

(*1) 図表3の中小法人等の定義を参照のこと。

② 経過措置

経過措置（旧制度の適用）

法人の平成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おいては、改正前の繰入限度額に図表5の割合を乗じて計算した金額を限度額として、貸倒引当金繰入額の損金算入ができることとされた（改正法附則

13①）。なお、個別評価金銭債権は債権ごとに、一括評価金銭債権は事業年度ごとに、新制度と経過措置の選択ができることとされており（改正法附則13②③）、一定の金銭債権を有する法人は、任意のタイミングで新制度に移行することが可能とされている。

図表5 貸倒引当金制度の経過措置

事業年度	繰入限度額
平成24年4月1日～平成25年3月31日開始事業年度	改正前の繰入限度額×3/4
平成25年4月1日～平成26年3月31日開始事業年度	改正前の繰入限度額×2/4
平成26年4月1日～平成27年3月31日開始事業年度	改正前の繰入限度額×1/4

経過措置（貸倒実績率）

一定の金銭債権を有する法人が、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各事業年度及び平成27年4月1日以後最初に開始する事業年度のいずれかの事業年度において、一括貸倒引当金について、最初に新制度を適用した場合、当該事業年度開始の日以後4年を経過する日の属する事業年度までの各事業年度については、当該事業年度の確定申告書にこの規定の適用を受ける旨を記載した場合、その法人は当該事業年度開始の日（すなわち、初めて新制度の適用を受ける事業年度開始の日）に設立されたものとみなして貸倒実績率の計算をすることとされた（改正法令附則5②）。

IV. 復興財確法による措置

1. 復興特別法人税

① 復興特別法人税額の計算

復興特別法人税額は、課税標準法人税額（基準法人税額）の10%相当額から、復興特別法人税に係る外国税額控除額と復興特別所得税を控除した金額をいう。税額控除の順序としては、外国税額をまず控除し、次に復興特別所得税を控除することとされている（復興財確法48、49、50、51）。

② 申告

復興特別法人税に関する申告書の取り扱いは図表6のとおりとなる。申告期限は、原則として各課税事業年度終了日の翌日から2か月以内とされている。ただし、法人税の申告期限が延長されている場合には、その延長された提出期限とされており、法人税の申告期限と同じとなるよう規定されているものと考えられる（復興財確法53）。

図表6 復興特別法人税申告書の取り扱い（復興財確法53、54）

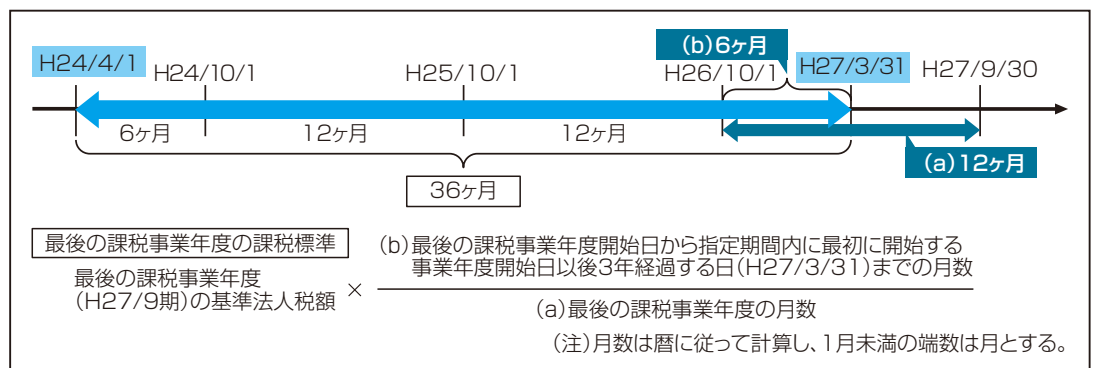
原則	課税標準法人税額がある場合に提出。（ない場合は、提出不要）
特例	復興特別所得税額の還付を受ける場合、申告書提出義務がない場合も申告書を提出できる。

③ 課税事業年度

原則として、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とされている（復興財確法45①）。また事業年度の変更その他の理

由により、課税事業年度の月数合計が36か月を超える場合においても、36か月を超えて復興特別法人税が課されることがないように、最後の課税事業年度における課税標準について、特例が設けられている（復興財確法47②、図表7参照）。

図表7 最後の課税事業年度の課税標準に関する特例



2. 復興特別所得税

① 制度概要

国内法人が平成25年1月1日から平成49年12月31日までの間に受け取る利子等及び配当等について、源泉所得税額に2.1%の復興特別所得税が課される（復興財確法27）。各事業年度において課された復興特別所得税は、当該事業年度の復興特別法人税額から控除し、控除しきれない場合には還付される（復興財確法49、56）。

② 留意事項

課税標準法人税額がない場合には、原則として復興特別法人税申告書は提出不要とされている一方で、復興特別所得税の還付を受ける場合、申告書の提出義務がない場合も申告書を提出できると規定されていることから、復興特別所得税額の還付を受けるため、申告書を提出する対応が必要となると考えられ、留意が必要である。

以上