

疑問 相談

地方税

欠損法人の外形標準課税における 所得拡大促進税制と税率改正に伴う軽減措置について

Q

弊社は資本金 5 億円、12 月決算の小売業を営む日本法人です。平成 28 年度は給与支払額は増加したのですが、欠損のため法人税における所得拡大促進税制の適用はありません。この場合でも、外形標準課税における所得拡大促進税制は適用できるのでしょうか？ また、欠損法人であっても、付加価値割・資本割の税率引上げに伴って法人事業税の負担は増えるのでしょうか？

A

欠損のため法人税における所得拡大促進税制の特別控除がない法人であっても、一定の要件を満たす場合には外形標準課税における所得拡大促進税制の適用を受けることができます。また、法人事業税の負担変動による影響を緩和するため、事業規模が一定以下の法人については、平成 31 年 3 月 31 日までに開始する事業年度において法人事業税の負担軽減措置が適用されます。

【解 説】

1 税制改正による外形標準課税の拡大

平成 27 年度および平成 28 年度の税制改正により外形標準課税が拡大され、所得割の税率は引き下げられたものの付加価値割・資本割の税率は段階的に引き上げられました。この改正により、一般的に「稼ぐ力」のある企業においては法人事業税が減税となる可能性があります。外形標準課税の割合が大きい企業や赤字企業において

は法人事業税が増税となる場合があります。

(表 1) 法人事業税の税率表(東京都の例)

開始事業年度		H27.4.1～ H28.3.31	H28.4.1～ H29.3.31
所得割	400 万円以下	1.755%	0.395%
	400 万円超 800 万円以下	2.53%	0.635%
	800 万円超	3.4%	0.88%
	軽減税率 不適用法人	3.4%	0.88%
付加価値割		0.756%	1.26%
資本割		0.315%	0.525%

このように法人事業税の負担が増加する一定の法人に対しては、平成 28 年 4 月から 3 年間、税負担の変動の影響を緩和する措置がとられています。詳しくは下記 4 をご参照ください。

また、法人事業税付加価値割における所得拡大促進税制は、付加価値割の課税標準から給与等支給額の増加分を控除できる制度ですので、付加価値割の課税標準がゼロ

でない限りは適用可能です。詳しくは下記2をご参照ください。

2 法人事業税付加価値割における所得拡大促進税制

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各事業年度において下記イとロを満たす場合に、増加促進割合（雇業者給与等支給増加額（地法附則9⑬⑭）の基準雇業者給与等支給額（措法42の12の4②四、68の15の5②四）に対する割合）が一定以上（下表参照）である法人は、その雇業者給与等支給増加額を付加価値割の課税標準から控除することができます。

イ	雇業者給与等支給額（措法42の12の4②六、68の15の5②三）	≥	比較雇業者給与等支給額（措法42の12の4②六、68の15の5②六）
ロ	平均給与等支給額（措法42の12の4②七、68の15の5②七）	≥	比較平均給与等支給額（措法42の12の4②八、68の15の5②八）

開始事業年度	H27.4.1 H28.3.31	H28.4.1 H29.3.31	H29.4.1 H30.3.31
増加促進割合	3%	4%	5%

この要件については、法人税と同様です。次の3にて具体例を挙げて説明します。

3 所得拡大促進税制の適用例

ケース1 <28年12月決算>

単年度損益
（地法72の18）△100,000,000円 A
報酬給与額
（地法72の15）165,000,000円 B
純支払利子
（地法72の16）8,000,000円 C
純支払賃借料
（地法72の17）65,000,000円 D
雇業者給与等支給額
140,000,000円 E
基準雇業者給与等支給額
100,000,000円 F
雇業者給与等支給増加額
E - F = 40,000,000円 G
収益配分額
B + C + D = 238,000,000円 H
増加促進割合が
G ÷ F = 40.0% > 3%なので
所得拡大促進税制の適用あり。

所得拡大促進税制を考慮しない場合、付加価値割の課税標準（付加価値額）は、単年度損益Aと収益配分額Hの合計額（138百万円）になりますが、所得拡大促進税制を考慮すると、上記の138百万円からGを引いた98百万円が課税標準（付加価値額）となります。このように、単年度損益と収益配分額の合計がゼロにならない限り、所得拡大促進税制は適用可能です（A + HがGよりも小さい場合には、所得拡大促進税制の適用額はGまでとなります。）。

〈雇用安定控除がある場合〉

雇用安定控除額がある法人については、雇用安定控除と所得拡大促進税制が重複しないよう調整されます。

ケース 2	〈28 年 12 月決算〉
単年度損益	△ 100,000,000 円 I
報酬給与額	200,000,000 円 J
純支払利子	8,000,000 円 K
純支払賃借料	30,000,000 円 L
雇用者給与等支給額	140,000,000 円 M
基準雇用者給与等支給額	100,000,000 円 N
雇用者給与等支給増加額	M - N = 40,000,000 円 O
収益配分額	J + K + L = 238,000,000 円 P
増加促進割合が	$O \div N = 40.0\% > 3\%$ なので
所得拡大促進税制の適用あり。	

この場合、 $J > P \times 70\% = 166,600,000$ 円 (Q) となり、 $J - Q = 33,400,000$ 円 (R) が雇用安定控除額となります。

雇用者給与等支給増加額 O は収益配分額に対する雇用安定控除額の割合分だけ調整されます。

$$O \times (P - R) \div P = 34,386,554 \text{ 円 (S)}$$

→調整後の雇用者給与等支給増加額

よって、この場合の付加価値割の課税標準は、単年度損益 I と収益配分額 P の合計額 (138 百万円) から R と S を引いて 70,213,000 円となります。

4 法人事業税の負担変動の軽減措置

外形標準課税法人のうち調整後付加価値額が 40 億円未満の法人については、平成 27 年 4 月 1 日から平成 31 年 3 月 31 日までの間に開始する事業年度において、付加価値割額・資本割額・所得割額の合計額 (基準法人事業税額) が旧税率 (表 3) を適用して計算した付加価値割額・資本割額・所得割額の合計額を超える場合に、その超過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ています。

調整後付加価値額とは付加価値額に 12 を掛けて当該事業年度の月数で除した額です。上記 3 のケース 1 の場合で当該事業年度の月数を 12 とすると、調整後付加価値額は 98,000,000 円となります。

◆調整後付加価値額 ≤ 30 億円の場合

$$\text{事業税額から控除される額} = \text{負担増加額} \times \text{一定割合 (表 2)}$$

◆ 30 億円 < 調整後付加価値額 < 40 億円の場合

$$\text{事業税額から控除される額} = \text{負担増加額} \times \text{一定割合} - \frac{40 \text{ 億(A)}}{10 \text{ 億}}$$

(A) 調整後付加価値額

(表 2) 各事業年度に適用される割合

開始事業年度	割合
H27.4.1 ~ H28.3.31	1 / 2
H28.4.1 ~ H29.3.31	3 / 4
H29.4.1 ~ H30.3.31	1 / 2
H30.4.1 ~ H31.3.31	1 / 4

(表 3) 旧税率表 (東京都の例)

開始事業年度		H27.4.1～ H28.3.31	H28.4.1～ H29.3.31
適用する旧税率		H27.3.31 現在の税率	H28.3.31 現在の税率
所得割	400 万円以下	2.39%	1.755%
	400 万円超 800 万円以下	3.475%	2.53%
	800 万円超お よび軽減税率 不適用法人	4.66%	3.4%
付加価値割		0.504%	0.756%
資本割		0.21%	0.315%
地方法人特別税			93.5%

ケース 1 の場合、新税率では下記の計算のとおり、事業税が 2,315,800 円となります。旧税率では 1,543,900 円となり、負担変動により 771,900 円の増額となりますが、

※ 本文中、意見にわたる部分は筆者の私見であり、デロイト トーマツ税理士法人の公式見解ではありません

《デロイト トーマツ税理士法人 ビジネス プロセス ソリューションズ

パートナー 橋本純 シニアマネジャー 川崎桂 シニアアソシエイト 石井貴子》

この差額に表 2 の割合 1 / 2 を掛けた 386,000 円を税額控除できることとなります。よって、税額控除後の事業税額は、2,315,800 円から 386,000 円を控除した 1,929,800 円となります。

課税標準	新税率	税額	旧税率	税額
所得割 0	3.4%	0	4.66%	0
付加価値割 98,000,000	0.756%	740,800	0.504%	493,900
資本割 500,000,000	0.315%	1,575,000	0.21%	1,050,000
事業税仮計		2,315,800 (T)		1,543,900 (U)

新税率での税額と旧税率での税率の差額
(T) - (U) = 771,900(V)

税額控除額 → (V) × 1 / 2 = 386,000(W)
(百円未満切上げ) 税額控除後事業税額は (T) - (W) 1,929,800 円