



Japan Tax Newsletter

税理士法人トーマツ

2015年4月1日号

東京事務所 シニアマネジャー 大野 久子(公認会計士・税理士)

法人事業税・住民税に係る平成27年度税制改正

平成27年度税制改正により、法人事業税の外形標準課税の拡大のみでなく、その課税標準の計算について新たな措置を設けることとされた。また、法人住民税については、均等割の税率区分の基準について計算方法の見直しが行われた。それぞれの税額は高額でなくても、総額では重要な金額になることがあるため、内容を確認しておく必要があると思われる。

1. 法人事業税の外形標準課税の概要と平成27年度改正内容

(1) 法人事業税の外形標準課税の概要

法人事業税の外形標準課税は、平成16年4月1日から導入されており、法人の資本金等の外観から判断できる基準を課税標準とするものである。外形標準課税適用法人¹についての法人事業税は、所得を基準とする所得割のほか、外形基準の金額として付加価値割・資本割が課されることになっている。

外形標準課税適用法人についての法人事業税の概要は次のとおりである。

事業税の区分	課税標準	基本的な算定方法
所得割	各事業年度の所得(地法72の12-ハ)	各事業年度の所得(連結申告法人については個別所得)であり、基本的に法人税の計算に従う(地法72の23①)
付加価値割	各事業年度の付加価値額(地法72の12-イ)	各事業年度の報酬給与額+純支払利子+純支払賃借料+単年度損益(地法72の14)
資本割	各事業年度の資本金等の額(地法72の12-ロ)	各事業年度終了の日における法人税法上の資本金等の額(連結申告法人については連結個別資本金等の額、以下同じ)(地法72の21①)

(2) 法人事業税の税率の改正(外形標準課税の拡大)

平成27年度税制改正(以下「本改正」)では、まず、法人事業税全体に占める外形標準課税の割合が拡大さ

¹ 外形標準課税の適用対象となる法人は、所得に課税される法人のうち、事業年度終了の日における資本金の額または出資金の額が1億円を超えている法人とされている(公共団体等、特別法人、人格のない社団等、みなし課税法人、投資法人、特定目的会社、一般社団法人および一般財団法人は除く)(地法72の2)。

れた。

具体的には、次の表のように、外形標準課税適用法人について法人事業税の標準税率が改正され、外形標準課税(資本割・付加価値割)の比率が上がり、所得割の比率が下がることとされた。

		現行	改正案	
			平成 27 年度	平成 28 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% (2.2%)	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%)

下段の(): 地方法人特別税等に関する暫定措置法適用後の税率。

=実際に施行される税率

この税率の改正は、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)および平成 28 年度以降(平成 28 年 4 月 1 日以後に開始する事業年度)にわたり、段階的に行われる。現行で事業税全体の 2/8 程度であるものを、平成 27 年度には全体の 3/8、平成 28 年度以降には全体の 4/8 と引き上げられる。

なお、地方法人特別税については事業税所得割の金額を課税標準としているため、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るが、実質的な税率の改正はない。

(3) 法人事業税資本割の課税標準の見直し

また、法人税法上の資本金等の額²が、会社法上の資本金と資本準備金の合計額を下回る場合には、当該会社法上の資本金と資本準備金の合計額を資本割の課税標準とする改正が行われた。

法人税法上の資本金等の額は自己株式買取りや組織再編成等によりマイナスされることがあり、場合によっては負の数値になることもあり得るが、本改正は当該資本金等の額と当該会社法上の資本金と資本準備金の合計額といずれか高い方を課税標準とするものである。

税務上の資本金等の額がマイナスされるケースについて具体例を確認することにする。

2 資本割の課税標準としては、法人税法上の資本金等の額に無償増減資を加減算する措置(地法 72 の 21①)が取られているが、これを加減算した後の数値を資本金+資本準備金と比較する。なお、この後、特定子会社の株式等に係る控除措置(持株会社の特例)(地法 72 の 21⑥)、資本金等の額が 1,000 億円を超える場合の圧縮措置(地法 72 の 21⑦)等の処理を行って資本割の課税標準を算定することになる。

【例1】 自己株式買取り

A社の税務上の純資産の構成は次のとおりとする。無償増減資は行ったことがないものとする。

税務上の純資産		
	資本金	500
	資本準備金	500
	資本金等合計	1,000
	利益積立金	1,500
純資産合計		2,500

ここで、発行済み株式 50 株のうち、10 株を相対取引により対価 500 で購入した。

資本金等からの払戻しとされる部分 = $1,000 \times 10 \text{ 株} / 50 \text{ 株} = 200$

利益積立金の配当とされる部分(みなし配当) = $500 - 200 = 300$

この場合の A 社としての税務上の仕訳は次のようになる。

借方		貸方	
資本金等	200	現金	500
利益積立金	300		

この結果、A社の税務上の資本金等の額は $1,000 - 200 = 800$ となる。

本改正前は資本割の課税標準は 800 であったが、資本金 + 資本準備金は 1,000 のままであるから、この場合は税務上の資本金等の額 (800) < 資本金 + 資本準備金 (1,000) となり、本改正後の事業税資本割の課税標準は 1,000 となる。

【例2】 子会社吸収合併

A社の資本の部の構成は次のとおりであり、税務上の資本金等の額も一致しているものとする。無償増減資は行ったことがないものとする。

会計上=会社法上=税務上		
	資本金	500
	資本準備金	500
	資本金等合計	1,000

A社には過年度に高額(700)で買収した 100%子会社 B社があるが、この度 B社を吸収合併することにした。

B社の貸借対照表は仮に次のとおりとする(連結財務諸表および税務上も同額)。

資産		負債・資本	
諸資産	300	諸負債	100
		資本金	100
		利益剰余金	100
	300		300

A社における会計上の受入仕訳は仮に次の内容とする。

借方		貸方	
諸資産	300	諸負債	100
抱合せ株式 消滅差損	500	B社株式	700

この場合のA社の税務上の受入仕訳は次のようになる。

借方		貸方	
諸資産	300	諸負債	100
		資本金等	100
		利益積立金	100
資本金等	700	B社株式	700

以上の結果、A社の資本金等の額は当初の1,000よりも600少なくなり、400となる。

このような場合に、本改正前は資本割の課税標準は400であったが、資本金+資本準備金は当初の1,000のみであり、これが資本金等の額400より大きいため、本改正後の資本割の課税標準は1,000となる。

(4) 法人事業税付加価値割における所得拡大促進税制の導入

(2)により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、雇員者給与等支給額が増加している法人に対し、負担が増加しないよう措置がとられた。

具体的には、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、雇員者給与等支給増加額が基準雇員者給与等支給額に対して一定割合(3~5%)以上である法人については、一定の要件を満たす場合に限り、その雇員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ることとされた。

雇員者給与等支給額等の計算の概要は次のとおりであり、法人税における所得拡大促進税制における計算に準じた内容となっている(ただし、連結申告法人については単体での計算になる)。

適用要件	①~③のすべてを満たすこと ① $\frac{\text{雇員者給与等支給増加額(注)}}{\text{基準雇員者給与等支給額}} \geq \text{増加促進割合}(\ast 1)$ ② $\text{雇員者給与等支給額} \geq \text{比較雇員者給与等支給額}(\ast 2)$ ③ $\text{平均給与等支給額}(\ast 1) > \text{比較平均給与等支給額}(\ast 2)$ (注) $\text{雇員者給与等支給増加額} = \text{雇員者給与等支給額}(\ast 2) - \text{基準雇員者給与等支給額}(\ast 2)$
付加価値割から控除する金額	$\text{雇員者給与等支給増加額} \times \frac{\text{収益配分額}(\ast 3) - \text{雇用安定控除額}(\ast 4)}{\text{収益配分額}(\ast 3)}$
適用期間	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

(※1) 増加促進割合
 平成27年4月1日~平成28年3月31日開始事業年度:3%
 平成28年4月1日~平成29年3月31日開始事業年度:4%
 平成29年4月1日~平成30年3月31日開始事業年度:5%

(※2) これらの定義は、法人税についての所得拡大促進税制と同じである。

(※3) 収益配分額=報酬給与額+純支払利子+純支払賃借料

(※4) 雇用安定控除額=報酬給与額-収益配分額×70%

(5) 法人事業税の税率の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)および平成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、(2)の税率改正による急激な負担変動を軽減するため、付加価値額が40億円未満の法人について、旧税率(平成27年3月31日現在の税率または平成28年3月31日現在の税率)による計算額よりも増額となる場合には、その増額部分(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ることとされた。

措置の概要は次のとおりである。

付加価値額が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り計算した金額を超過する場合

- 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

付加価値額	事業税額から控除する金額
30億円以下	超過額 × $\frac{1}{2}$
30億円超40億円未満	超過額 × $\frac{40\text{億円} - \text{付加価値額}}{20\text{億円}}$

2. 法人住民税均等割の概要と平成27年度改正内容

このほか、本改正により、法人住民税均等割の税率区分の基準の見直しが行われた。

(1) 法人住民税の概要

本改正の内容を見る前に、まず、法人住民税の概要を確認しておくことにする。

法人の住民税には法人税割と均等割があり、その概要は次のとおりである。

住民税の区分	課税標準または税率区分の基準	基本的な算定方法
法人税割	課税標準 法人税額(連結申告法人については個別帰属法人税額)(地法53①、④、292①三)	基本的に法人税の計算に従う。(地法23①四、四の二、292①四、四の二)
均等割	税率区分の基準 資本金等の額(地法52①、312①)	法人税における資本金等の額(連結申告法人については連結個別資本金等の額)(地法23①四の五、292①四の五)

本改正により、均等割の税率区分の基準となる資本金等の額について、以下の(2)および(3)の改正が行われた。

(2) 資本金等の額に無償増減資等の金額を加減算する措置の創設

1 つ目の改正は、均等割の税率区分の基準となる資本金等の額について、無償増減資等の金額を加減算する措置を創設するものである。これは、法人事業税資本割の課税標準の既存の取扱いと足並みを揃える措置であり、以下のような内容について、課税標準である資本金等の額に加減算を行うこととされた。

加減算	加減算する金額	内容
加算するもの	無償増資等の額	平成 22 年 4 月 1 日以後、利益準備金またはその他利益剰余金による無償増資を行った場合の、その増資額
減算するもの	無償減資等の額 (資本金・準備金 取り崩しによる欠 損填補額)	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)による欠損の填補を行った場合および資本準備金による欠損の填補を行った場合の、その欠損の填補に充てた金額
		平成 18 年 5 月 1 日以後に、剰余金による損失の填補を行った場合の、その損失の填補に充てた金額(資本金の額また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 1 年以内に損失の填補に充てた金額に限る。)

(3) 資本金等の額が資本金と資本準備金の合計額を下回る場合の措置の創設

2 つ目の改正は、均等割の税率区分の基準となる資本金等の額³について、会社法上の資本金と資本準備金の合計額を下回る場合には、当該会社法上の資本金と資本準備金の合計額を税率区分の基準として取り扱う措置を創設するものである。基本的に法人事業税資本割について本改正によりとられる措置と同じであるため、詳細は 1(3)をご参照いただきたい。

この措置により、過年度の組織再編等により資本金等の額が大幅にマイナスされ、均等割が最低額となっているような法人についても、資本金と資本準備金の合計額により均等割が決定されることになる。急に税額が増額になる可能性もあるため、十分な確認が必要になると思われる。

³ 法人事業税資本割の場合と同様に、法人税法上の資本金等の額に無償増減資等の金額を加減算した後の数値を資本金＋資本準備金と比較し、いずれか大きい方が均等割の税率区分の基準となる。

過去のニュースレター

過去に発行されたニュースレターは、下記のウェブサイトをご覧ください。

www.deloitte.com/jp/tax/nl/japan

問い合わせ

税理士法人トーマツ 東京事務所

所在地 〒100-8305 東京都千代田区丸の内三丁目 3 番 1 号
新東京ビル 5 階

TEL 03-6213-3800(代)

email tax.cs@tohmatu.co.jp

会社概要 www.deloitte.com/jp/tax-co

税務サービス www.deloitte.com/jp/tax-services

本資料に記載されている内容の著作権はすべてデロイト トウシュ トーマツ リミテッド、そのメンバーファームまたはこれらの関連会社（税理士法人トーマツを含むがこれに限らない、以下「デロイトネットワーク」と総称します）に帰属します。著作権法により、デロイトネットワークに無断で転載、複製等を行うことはできません。

本資料は、関連税法およびその他の有効な典拠に従い、例示の事例についての現時点における一般的な解釈について述べたものです。デロイトネットワークは、本資料により専門的アドバイスまたはサービスを提供するものではありません。貴社の財務または事業に影響を及ぼす可能性のある一切の決定または行為を行う前に、必ず資格のある専門家のアドバイスを受ける必要があります。また本資料中における意見にわたる部分は筆者の私見であり、デロイトネットワークの公式見解ではありません。デロイトネットワークの各法人は、本資料に依拠することにより利用者が被った損失について一切責任を負わないものとします。

デロイト トーマツ グループは日本におけるデロイト トウシュ トーマツ リミテッド（英国の法令に基づく保証有限責任会社）のメンバーファームおよびそのグループ法人（有限責任監査法人 トーマツ、デロイト トーマツ コンサルティング合同会社、デロイト トーマツ ファイナンシャルアドバイザリー合同会社、税理士法人トーマツおよび DT 弁護士法人を含む）の総称です。デロイト トーマツ グループは日本で最大級のビジネスプロフェッショナルグループのひとつであり、各法人がそれぞれの適用法令に従い、監査、税務、法務、コンサルティング、ファイナンシャルアドバイザリー等を提供しています。また、国内約 40 都市に約 7,900 名の専門家（公認会計士、税理士、弁護士、コンサルタントなど）を擁し、多国籍企業や主要な日本企業をクライアントとしています。詳細はデロイト トーマツ グループ Web サイト（www.deloitte.com/jp）をご覧ください。

Deloitte（デロイト）は、監査、コンサルティング、ファイナンシャル アドバイザリーサービス、リスクマネジメント、税務およびこれらに関連するサービスを、さまざまな業種にわたる上場・非上場のクライアントに提供しています。全世界 150 を超える国・地域のメンバーファームのネットワークを通じ、デロイトは、高度に複合化されたビジネスに取り組むクライアントに向けて、深い洞察に基づき、世界最高水準の陣容をもって高品質なサービスを提供しています。デロイトの約 210,000 名を超える人材は、“standard of excellence”となることを目指しています。

Deloitte（デロイト）とは、英国の法令に基づく保証有限責任会社であるデロイト トウシュ トーマツ リミテッド（“DTTL”）ならびにそのネットワーク組織を構成するメンバーファームおよびその関係会社のひとつまたは複数数を指します。DTTL および各メンバーファームはそれぞれ法的に独立した別個の組織体です。DTTL（または“Deloitte Global”）はクライアントへのサービス提供を行いません。DTTL およびそのメンバーファームについての詳細は www.deloitte.com/jp/about をご覧ください。