

疑問相談

法人税・地方税

復興特別区域制度における税制上の特例について

Q

当社は東京都に本店所在地を置く資本金 5 億円、3 月決算の卸売業を営む日本人です。このたび福島県において物流センターの建設を計画しており、復興特別区域制度における税制上の特例のうち、「復興産業集積区域において機械等を取得した場合の特別償却又は法人税額の特別控除」及び「復興産業集積区域において被災雇用者等を雇用した場合の法人税額の特別控除」の適用を受けることを検討しておりますが、両制度の適用に当たっての留意点があれば教えてください。

また、税制上の特例措置のうち税額控除制度の適用を受けた場合、法人住民税における法人税割の課税標準の計算上、当該税額控除額後の法人税額が課税標準となるのでしょうか？

A

復興特別区域制度における税制上の特例には、①事業用設備等の特別償却又は税額控除、②被災雇用者等の税額控除、③新規立地促進税制（新設企業を 5 年間無税 他）、④研究開発税制の特例などがあります。そのうち適用を検討されている①及び②の制度は同一事業年度で両方の適用を受けることができず、選択適用となります。

選択適用の例としては、設備投資が多額となる物流センターの事業供用日を含む事業年度で①の特別償却又は税額控除の適用を受け、その後の 5 年間で②の被災雇用者等の税額控除の適用を受けることなどが考えられます。

また、①又は②の税額控除制度の適用を受けた場合の法人住民税における法人

税割の課税標準は、税額控除後の法人税額となります。

【解 説】

1 背景

東日本大震災からの復興を円滑かつ迅速に進めるため、復興産業集積区域内において、雇用に大きな被害が生じた地域の雇用機会の確保に寄与する事業を行う個人事業者又は法人（「新規立地促進税制」は法人のみ）を対象として、平成 28 年 3 月末まで税制上の特例措置が設けられていたところですが、平成 28 年度税制改正により期間が平成 33 年 3 月末まで 5 年間延長されています。

2 復興特別区域制度における税制上の特例の概要

復興特別区域制度における税制上の特例措置の主なものは以下のとおりであり、①～③の制度はいずれか選択適用、①、③、④の制度は同一資産について重複適用はできないこととなっています。

ケース	税制上の特例措置
① 事業用設備等 を新設・増設した 場合	事業用設備等の特別 償却又は税額控除
② 被災された方を 雇用した場合	被災雇用者等の税額 控除
③ 新たに法人を設 立した場合	新規立地促進税制 (新設企業を5年間 無税 他)
④ 開発研究用減価 償却資産を取得 した場合	研究開発税制の特例

※ 本稿では③新規立地促進税制及び④研究開発税制の特例の内容については割愛します。

3 復興特別区域制度における税制上の特例の内容

(1) 事業用設備等の特別償却又は税額控除【復興産業集積区域において機械等 を取得した場合の特別償却又は法人税額の特 別控除（震災特別法17の2①②）】

認定地方公共団体の指定を受けた法人が、平成33年3月31日までの間に、復興産業集積区域内において、産業集積事業又は建築物整備事業に係る一定の減価償却資産（中古資産を除きます。）を取得して事業の用に供した場合、その供用

年度において特別償却と税額控除（供用事業年度の法人税額の20%を限度とし、税額控除限度額は4年間繰越し可能）との選択適用ができます。なお、所有権移転外リース取引により取得した資産については、特別償却の適用はありません。

特別償却	H28.4.1～ H31.3.31	H31.4.1～ H33.3.31
機械装置(※1)	50%	34%
建物・その附属 設備、構築物 (※2)	25%	17%

(※1) 福島県：H28.4.1～H33.3.31
即時償却

(※2) 福島県：H28.4.1～H33.3.31
25%

税額控除	H28.4.1～ H31.3.31	H31.4.1～ H33.3.31
機械装置(※3)	15%	10%
建物・その附属 設備、構築物 (※4)	8%	6%

(※3) 福島県：H28.4.1～H33.3.31
15%

(※4) 福島県：H28.4.1～H33.3.31
8%

この制度の対象となる減価償却資産は、“認定地方公共団体の指定を受けた後に指定事業の用に供された”減価償却資産とされているため、事業供用前に認定地方公共団体の指定を受ける必要があります。

(2) 被災雇用者等の税額控除

【復興産業集積区域において被災雇用者等を雇用した場合の法人税額の特別控除(震災特例法 17 の 3 ①)】

認定地方公共団体の指定(指定期限は平成 33 年 3 月 31 日)を受けた法人が、指定日から 5 年を経過するまでの期間(適用期間)内の日を含む各事業年度において、復興産業集積区域内の事業所における被災雇用者等(注 1)に対する給与等を支給する場合には、給与等支給額の 10% (平成 31 年 4 月 1 日以後に指定を受けた場合は 7%)。ただし、福島県の認定地方公共団体の指定を受けた場合を除きます。)をその適用年度において税額控除(法人税額の 20% が限度)することができます。

(注 1) 被災雇用者等

復興産業集積区域内に所在する産業集積事業を行う事業所に勤務する、次のいずれかに該当する者をいいます。

a) 平成 23 年 3 月 11 日において東日本大震災特別区域法に規定する特定被災区域内の事業所に雇用されていた者

b) 平成 23 年 3 月 11 日において特定被災区域内に居住していた者

この制度は、“認定地方公共団体の指定日から 5 年を経過する日までの期間内の日を含む事業年度”に適用されるため、本制度及び上記(1)の制度の両方の指定を受けようとする場合は、各制度の適用時期に留意の上、指定申請を行う必要があります。

	復興特別区域制度における税額控除	福島復興再生特別措置法における税額控除(6 参考の(2)に記載)	
	復興産業集積区域	避難解除区域等	企業立地促進区域
適用対象期間	指定日から 5 年間	確認日から 5 年間	認定日から 5 年間
対象 人件費	被災雇用者等に支給する給与等の額	避難対象雇用者等に支給する給与等の額	避難対象雇用者等に支給する給与等の額
	適用年度の所得の金額の計算上、損金の額に算入されるものに限られ、他の者から支払を受ける金額がある場合には、当該金額を控除する		
税額 控除	10% (7%) (※)	20%	
	法人税額の 20% を限度とする		

※ 平成 31 年 4 月 1 日以後に指定を受けた場合は 7% (ただし、福島県の認定地方公共団体の指定を受けた場合を除きます。)

4 震災特例法の税額控除制度を適用した場合の法人住民税の課税標準

法人住民税における法人税割は、法人税額を課税標準として課する道府県民税・市町村民税とされています。ここでいう法人税額とは、法人税法その他の法人税に関する法令の規定によって計算した法人税額で一定の税額控除制度の適用を受ける前のも

のをいい、法人税に係る延滞税、利子税、過少申告加算税、無申告加算税及び重加算税の額を含まないものとされています（地法23①四等、地法292①四等）。

この点、震災特例法による税額控除制度については、法人税割の課税標準となる法人税額の算定において、適用を受ける前のものとする定めがないため、税額控除後の法人税額が課税標準になると解されます。

5 その他留意事項

(1)事業用設備等の特別償却又は税額控除、(3)新規立地促進税制、(4)研究開発税制の特例については、前述の法人税に関する特例のほか、不動産取得税、法人事業税及び固定資産税の減免を受けられる場合がありますが、地方自治体により取扱いが異なるため、実際の適用に当たっては各地方自治体ごとに適用の有無の確認が必要となります。

6 《参考》 福島復興再生特別措置法における税制上の特例

(1) 事業用設備等の特別償却又は税額控除

① 避難解除区域等において機械等を取 得した場合の特別償却又は法人税額の 特別控除（震災特例法17の2の3① ②）

避難解除区域等内に平成23年3月11日においてその事業所が所在していたことについて、復興庁令で定めるところにより福島県知事の確認を受けた法人が、避難等指示が解除された日から5年を経過する日までの間に、避難解除区域等内において、特定事業に係る一定の減価償却資産（中古資産を除きます。）を取得して事業の用に供

した場合、その供用年度において特別償却と税額控除（供用事業年度の法人税額の20％を限度とし、税額控除限度額は4年間繰越し可能）との選択適用ができます。なお、所有権移転外リース取引により取得した資産については、特別償却の適用はありません。

② 企業立地促進区域において機械等を取 得した場合の特別償却又は法人税額の 特別控除（震災特例法17の2の2 ①②）

避難解除等区域復興再生推進事業実施計画の認定を受けた法人が、提出企業立地促進計画提出日から同日又は提出企業立地促進計画に定められた企業立地促進区域に該当する避難解除区域等に係る避難指示の全てが解除された日のいずれか遅い日から5年を経過する日までの間に、企業立地促進区域内において、避難解除等区域復興再生推進事業に係る一定の減価償却資産（中古資産を除きます。）を取得して事業の用に供した場合、その供用年度において特別償却と税額控除（供用事業年度の法人税額の20％を限度とし、税額控除限度額は4年間繰越し可能）との選択適用ができます。なお、所有権移転外リース取引により取得した資産については、特別償却の適用はありません。

	特別償却	税額控除
機械装置	即時償却	15%
建物・その附属 設備、構築物	25%	8%

(2) 避難対象雇用者等の税額控除

① 避難解除区域等において避難対象雇用者等を雇用した場合の法人税額の特別控除 (特例法 17 の 3 の 3)

避難解除区域等内に平成 23 年 3 月 11 日においてその事業所が所在していたことについて、避難指示が解除された日から 3 年以内に復興庁令で定めるところにより福島県知事の確認を受けた法人が、確認日から 5 年を経過する日までの期間 (適用期間) 内の日を含む各事業年度において、避難解除区域等内に所在する事業所に勤務する避難対象雇用者等^(注 2)に対する給与等を支給する場合には、給与等支給額の 20 % を、その適用年度において税額控除 (法人税額の 20 % が限度) することができます。

(注 2) 避難対象雇用者等

避難解除区域等内に所在する一定の事業所に勤務する、次のいずれかに該当する者をいいます。

- イ 平成 23 年 3 月 11 日時点で避難対象区域 (福島復興再生特別措置法 37 条に規定する避難指示の対象となった区域。以下ロにおいて同じです。) 内の事業所で勤務していた者
- ロ 平成 23 年 3 月 11 日時点で避難対象区域内に居住していた者

② 企業立地促進区域において避難対象雇用者等を雇用した場合の法人税額の特別控除 (特例法 17 の 3 の 2)

提出企業立地促進計画提出日から同日又は企業立地促進区域に該当する避難解除区域等に係る避難指示解除の日のいずれか遅い日以後 3 年以内に、福島復興再生特別措置法 20 条 3 項に規定する避難解除等区域復興再生推進事業実施計画の認定を受けた法人が、認定日から 5 年を経過する日までの期間 (適用期間) 内の日を含む各事業年度において、避難解除等区域復興再生推進事業を行う事業所における避難対象雇用者等^(注 3)に対する給与等を支給する場合には、給与等支給額の 20 % を、その適用年度において税額控除 (法人税額の 20 % が限度) することができます。

(注 3) 避難対象雇用者等

企業立地促進区域内に所在する一定の事業所に勤務する、次のいずれかに該当する者をいいます。

- イ 平成 23 年 3 月 11 日時点で避難対象区域 (福島復興再生特別措置法 4 四に規定する避難指示の対象となった区域。以下ロにおいて同じです。) 内の事業所で勤務していた者
- ロ 平成 23 年 3 月 11 日時点で避難対象区域内に居住していた者

※ 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 仙台事務所

パートナー 千田 文晴 シニアマネジャー 高橋 勝利》