

疑問相談

地方税

連結納税を適用している場合等の 地方税の外形標準課税における所得拡大促進税制に関する留意点

Q

当社は、法人税において連結納税を採用している 3 月決算法人です。平成 27 年度税制改正により地方税の外形標準課税においても所得拡大促進税制が導入されると聞きましたが、連結納税を採用している場合など何か留意点はあるのでしょうか？

また、法人税における所得拡大促進税制と異なる集計が必要となるのでしょうか？

A

地方税においては連結納税制度の適用はないため、外形標準課税（付加価値割）に係る所得拡大促進税制については、各連結法人単体で適用要件の判定及び控除額の計算を行うこととなります。したがって、連結納税における所得拡大促進税制の適用がある場合においても外形標準課税上は同制度の適用がないケース又はその逆のケースのいずれもあり得ることとなります。

その他、以下の点においても法人税における同制度と異なりますので留意が必要です。

- ◎ 法人税の課税所得が発生していない法人においても外形標準課税上は適用可能性がある。
- ◎ 雇用安定控除の適用がある場合には、一定の割合により所得拡大促進税制による控除を行う。

また、外形標準課税における所得拡大

促進税制の計算上は、法人税における同制度と同様の金額を使用して適用要件の判定及び控除額の計算を行うこととなりますので、あらためて再集計を行う必要はありません。

【解 説】

平成 27 年度税制改正により外形標準課税の見直しが行われ、事業税の所得割の税率を引き下げ一方で外形標準課税の税率が引き上げられます。

しかし、外形標準課税のうち付加価値割の課税標準の構成要素の中には、給与や賞与等の金額も含まれていますので、本年度の税制改正の狙いの一つである「企業の賃上げへの取組みを後押しする」という点と逆行しているかのように見受けられてしまう懸念があります。

この懸念を払拭するため、外形標準課税における付加価値割の計算においても、所得拡大促進税制（以下「本制度」といいます。）

が導入されることとなりました。

1 制度概要（地法附則 9 条^{⑬⑭⑮}）

外形標準課税対象法人は、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各事業年度（解散日を含む事業年度や清算中の各事業年度を除きます。）において、以下の要件のすべてを満たすときは、以下の控除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。

適用要件

- ① 雇用者給与等支給額（※ 1）の基準雇用者給与等支給額（※ 1）に対する割合が 3%（※ 2）以上であること
- ② 雇用者給与等支給額が比較雇用者給与等支給額（※ 1）以上であること
- ③ 平均給与等支給額（※ 1）が比較平均給与等支給額（※ 1）を超えること

※ 1 これらの用語の定義は地方税法上、すべて法人税における制度上の定義（措法 42 の 12 の 4^{②三、四、六～八}、措法 68 の 15 の 5^{②三、四、六～八}）を流用しており、法人税における制度と同様の金額となります。

つまり、単体納税の法人については法人税と地方税で適用要件の判定が同じとなります。

※ 2 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適用年度は 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適用年度は 5%

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

※ 雇用者給与等支給額－基準雇用者給与等支給額

2 連結納税制度との関係性

連結納税における所得拡大促進税制は、各連結法人すべての雇用者給与等支給額等の金額を合計して適用要件の判定及び税額控除額の計算を行う必要があります。さらには、これにより算出された全体の税額控除額を各連結法人の雇用者給与等支給増加額の比で個別帰属額を配分することとされています（措法 68 の 15 の 5、措令 39 の 47^⑯）。

しかしながら、地方税においては連結納税制度の適用はないため、各連結法人がそれぞれ本制度の適用要件の判定及び控除額の計算を行う必要があります。

以上より、連結納税制度上は所得拡大促進税制の適用がない場合であっても、単体法人としては本制度の適用があるケース、または、連結納税制度上は適用があり、税額控除額の個別帰属額があるにも関わらず、単体法人として適用要件を満たしていない場合には、本制度の適用がないというケースも想定されますので、あくまで法人税とは切り離して地方税単独で適用の判断を行う必要があります。

3 法人税の課税所得が発生していない場合における適用可能性

本制度は、付加価値割の課税標準の計算において控除を行うものとなりますので、付加価値割の課税標準がある場合に限り控除を行うことができることとなります（雇用安定控除については後述します）。

付加価値割の課税標準は、報酬給与、純

支払利子、純支払賃借料の合計額（収益配分額）に単年度損益を加算し、雇用安定控除額を控除して計算されます。

つまり、法人税の課税所得が発生しない場合（単年度の課税所得がゼロ以下の場合、又は繰越欠損金の使用により課税所得がゼロとなる場合）であったとしても、付加価値割の課税標準（雇用安定控除額控除後）があり、かつ、本制度の適用要件を満たす場合には、本制度の適用を受けることができるということになります。

したがって、法人税の課税所得が発生しなかったことにより過年度において法人税の所得拡大促進税制の適用を受けることができなかった法人についても、本制度の適用開始以後においては、外形標準課税の付加価値割において本制度の適用を受けることができる可能性があるため、確定申告までに雇用者給与等支給額をはじめとする本制度の各計算要素の集計を行い、適用を検討することが必要となります。

4 雇用安定控除の考慮

本制度は賃上げによる給与等の増加額につ

《税理士法人トーマツ ビジネス タックス サービス

パートナー 千頭和 英樹 マネジャー 桂川 亮》

いて付加価値割の税負担を緩和させる制度となっていますが、付加価値割の課税標準の計算上は、既に雇用安定控除という給与や賞与等への課税に配慮した措置が設けられていません。

雇用安定控除は、一定の要件を満たす場合に付加価値割の課税標準から控除できる制度（※）となりますが、この雇用安定控除の適用対象法人については、賃上げにより雇用安定控除額が増加し、税負担が減少する部分がありますので、本制度の適用を行うと二重に控除を行ってしまうこととなります。

これを防ぐために、雇用安定控除の適用対象法人については、上記 1 の「控除額」に記載のとおり、収益配分額に占める雇用安定控除額の割合を考慮して本制度の控除額を算出することとされていますので、実際に本制度適用時には、この点も法人税における制度とは異なる部分として留意する必要があります。

※ 報酬給与額が収益配分額の 70%相当額を超える場合に、その超える部分の金額を付加価値割の課税標準から控除できる制度。