

Newsletter

平成23年度税制改正(平成23年12月改正)～法人実効税率の引下げ、法人所得課税ベースの拡大～

Contents

- I. 法人関連税制 2
 - 1. 法人実効税率の引下げ
 - 2. 欠損金の繰越控除制度
 - 3. 減価償却制度
 - 4. 貸倒引当金制度の縮小
 - 5. 一般寄附金の損金算入限度額の引下げ
 - 6. 外国税額控除
- II. 納税環境整備 5
 - 1. 更正の請求期間の延長
 - 2. 更正の請求範囲の拡大

ねじれ国会の影響もあり、平成23年度税制改正案(旧法案)が例年通り(平成23年3月までに)成立せず、一部のみ平成23年6月に成立しています。6月に成立しなかった旧法案のうち、主要項目を含む「経済社会の構造の変化に対応した税制の構築を図るための所得税法等の一部を改正する法律」が平成23年12月2日に公布・施行され、3月決算法人にとっては、多くの改正項目が平成24年4月(平成25年3月期)から適用されます。この中には、法人実効税率の引下げや、法人所得課税ベースの拡大など、法人の税実務に影響を及ぼす重要な項目が含まれています。本稿では、その概要について説明します。

I. 法人関連税制

1. 法人実効税率の引下げ

(1) 法人税率の引下げ

法人税の税率が、平成24年4月1日以後に開始する事業年度から、30%から25.5%に引き下げられます。これにより、国税と地方税を合わせた法人実効税率が5%下がり、40.69%（改正前）から35.64%（改正後）に引き下げられます（＜表1＞＜図1＞参照）（新法66、81の12、143、新措法42の3の2、68の8他、改正法附則10他）。

(2) 復興関連税制による法人実効税率への影響

前記(1)の改正の一方で、東日本大震災の復興財源確保のため、「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」が平成23年12月2日に公布・施行され、法人税、所得税等に臨時的な増税が行われることとなりました。

① 復興特別法人税

法人については、平成24年4月1日から3年間^{(注)1}、基準法人税額^{(注)2}に対して10%の復興特別法人税が課せられます（財源確保法40他）。

復興特別法人税については、法人税の本税の申告とは別に、復興特別法人税申告書の提出が必要になります（財源確保法53条他）。

前記(1)の法人税率の改正、及び復興特別法人税適用後の法人税率は＜表1＞の通りです。

表1 復興特別法人税適用後の法人税率の推移

普通法人の税率 ^{*3}	改正前		平成23年度改正 +復興税制		平成23年度改正	
	平成24年3月31日 以前開始		平成24年4月1日～ 平成27年3月31日開始		平成27年4月1日 以後開始	
		年800万円 以下		年800万円 以下		年800万円 以下
中小法人以外	30%	—	28.05%	—	25.5%	—
中小法人 ^{*1}	30%	22% (18%) ^{*2}	28.05%	20.9% (16.5%)	25.5%	19%

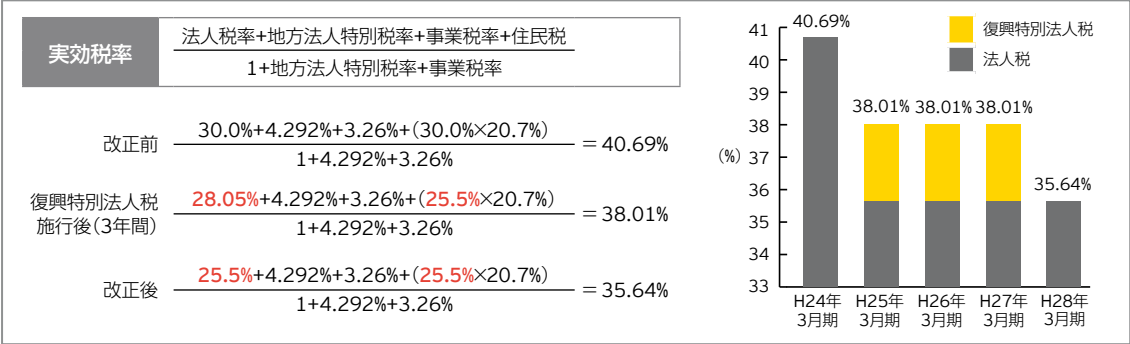
*1 期末資本金の額が1億円以下の普通法人。ただし、大法人（資本金の額が5億円以上の法人）による完全支配関係がある法人（100%子会社等）は除かれます。

*2 平成21年4月1日から平成24年3月31日までの間に終了する事業年度に適用されます（旧措法42の3の2）。ただし、平成24年4月1日前に開始し、かつ、同日以後に終了する事業年度については、経過措置としてこの税率が適用されます（改正法附則52、69）。

*3 公益法人等は別途税率が定められています。

また、法人実効税率の推移は＜図1＞の通りです（東京都・外形標準課税適用法人の場合）。

図1 復興特別法人税適用後の法人実効税率の推移



(注)1
平成24年4月1日から平成27年3月31日内に最初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

(注)2
その法人の所得税額控除・外国税額控除等適用前の法人税額

② 復興特別所得税

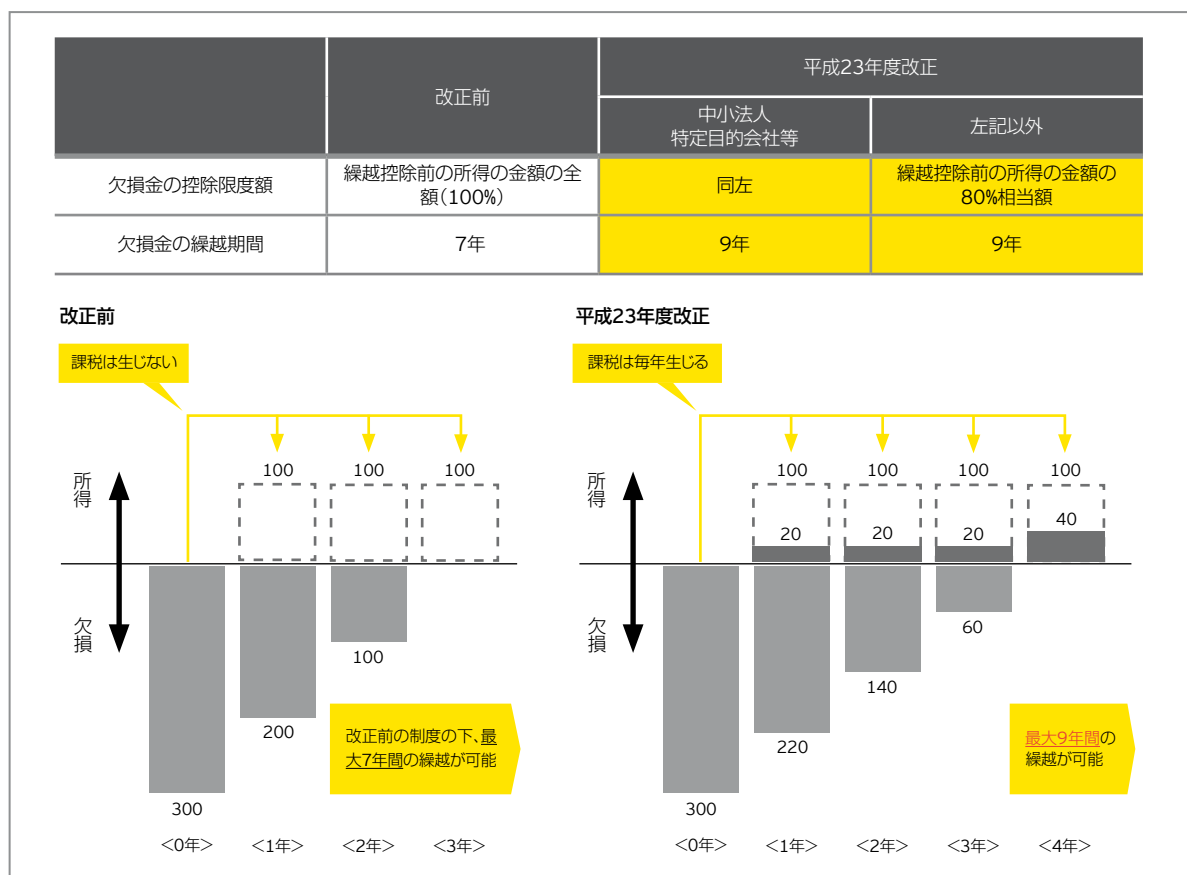
法人については、25年間（平成25年1月1日～平成49年12月31日）、利子、配当、ロイヤルティー等に対する源泉所得税に対して2.1%の復興特別所得税が課せられます（財源確保法26他）。例えば、配当を支払う場合の源泉所得税率は原則20%ですが、復興特別所得税の上乗せにより、20.42%が適用されることになります。なお、租税条約により税率が軽減、免除される場合は、復興特別所得税は課せられません（財源確保法33③）。法人が各事業年度で納付した復興特別所得税の額は、復興特別法人税申告書の提出により、当該課税事業年度の復興特別法人税の額から控除することができます。控除しきれない場合には差額につき還付申告ができます（財源確保法56）。

2. 欠損金の繰越控除制度

中小法人や特定目的会社等を除き、平成24年4月1日以後に開始する事業年度から、欠損金の繰越控除額が所得の80%に制限されます。そのため、各事業年度の所得を超える欠損金を有している場合であっても、所得の20%相当については原則、課税が生じることになります（＜図2＞参照）。連結納税制度においても、同様の措置が講じられます。

一方、欠損金の繰越期間は7年（改正前）から9年（改正後）に延長されています。繰越期間の延長は、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されます（新法57、58、81の9他、改正法附則10、14）。

図2 欠損金の繰越控除限度額及び繰越期間



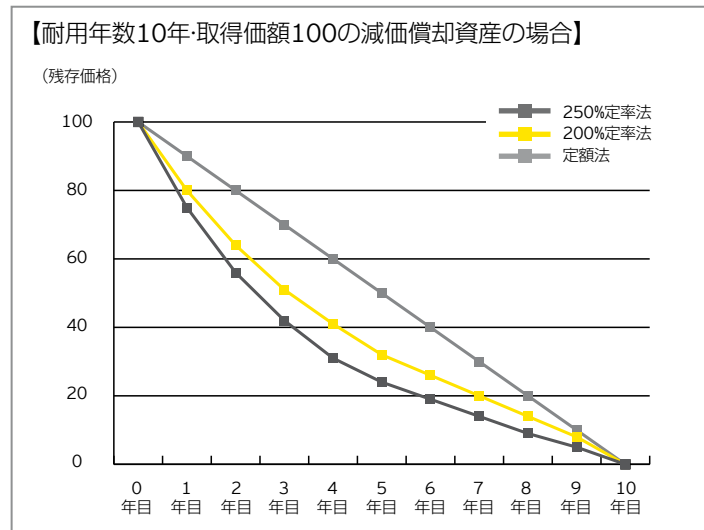
（出典：経済産業省「平成23年度税制改正について」（参考資料）平成22年12月7ページ）を一部改変

3. 減価償却制度

平成24年4月1日以後に取得をする減価償却資産の定率法の償却率が、定額法の償却率(1/耐用年数)の2.5倍(250%定率法)から2.0倍(200%定率法)に縮小されます(新法令48の2他)。改正前の2.5倍が2.0倍に引き下げられることにより、償却のスピードが落ちることになります。改正にあたり、以下の経過措置が講じられます。

- (1) 平成24年4月1日前に開始し、かつ、同日以後に終了する事業年度において250%定率法を選定している法人が、同日からその事業年度終了の日までに減価償却資産を取得する場合には、それらの資産を平成24年3月31日以前に取得したものとみなして、250%定率法により償却することができます(改正法附則3②)。
- (2) 改正前の250%定率法を採用している減価償却資産について、平成24年4月1日以後最初に終了する事業年度の申告期限までに届出をすることにより、それらの資産の償却率を改正後の200%定率法に変更した場合においても、当初の耐用年数で償却を終了することができます(改正法附則3③)。

図3 減価償却制度の見直し

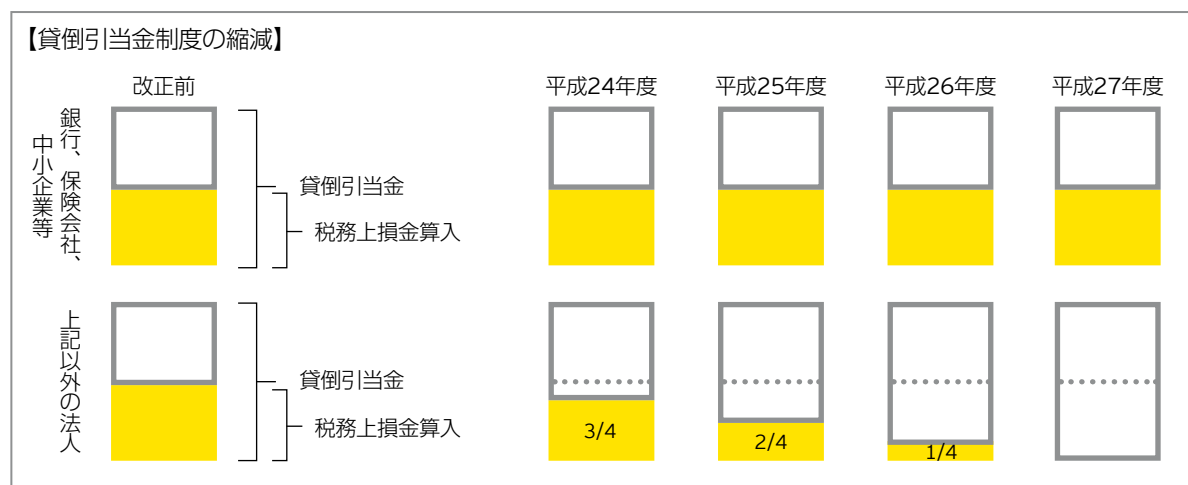


(出典: 経済産業省「平成23年度税制改正について」(参考資料)平成22年12月6ページ)

4. 貸倒引当金制度の縮小

改正前は、法人が設定する貸倒引当金について、一定の限度額の範囲内で損金算入が認められていました。平成24年4月1日以後開始事業年度から、損金算入が認められる法人が、中小法人等、銀行・保険会社等、に限定されました(新法52①②、法令96④⑤、改正法附則10他)。また、金融に関する取引に係る金銭債権を有する一定の法人(リース会社、証券会社等)については、一定の金銭債権に限定して損金算入が認められます。これら以外の法人については、3年間^{(注)3}は、改正前の損金算入限度額に対して、平成24年度は3/4、平成25年度は2/4、平成26年度は1/4の引当てを認める等の経過措置が講じられましたが、その後は、貸倒引当金制度の適用が原則廃止されます(改正法附則13①、改正法令附則5①)。

図4 貸倒引当金制度の縮減



(注)3
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

(出典: 経済産業省「平成23年度税制改正について」(参考資料)平成22年12月8ページ)

5. 一般寄附金の損金算入限度額の引下げ

平成24年4月1日以後開始事業年度から、一般寄附金の損金算入限度額について、改正前の1/2相当額に引き下げられる一方、特定公益増進法人等に対する寄附金の損金算入限度額について、同額の拡充が行われます（新法令73、77の2、155の13、155の13の2、改正法令附則2）。

6. 外国税額控除

(1) 控除対象外国法人税の額

前記I.1の法人実効税率の引下げに併せて、外国税額控除の対象から除外される高率な外国法人税の税率水準が、50%超から35%超に引き下げられます（新法69①、法令142の2他）。この改正は、平成24年4月1日以後開始事業年度において納付することとなる外国法人税について適用されます（改正法令附則10）。

(2) 控除限度額の計算

平成24年4月1日以後に開始する事業年度から、外国税額控除の控除限度額を計算する基礎となる国外所得から、非課税国外所得の全額（改正前は2/3）が除外されることになります（＜表2＞参照）（新法令142③、155の28③、改正法令附則2、9②）。

表2 控除限度額計算における国外所得金額

改正前	平成23年度改正
次の(1)(2)のいずれか少ない金額 (1) 国外所得の金額－非課税国外所得の金額×2/3 (2) 次の(a)(b)のいずれか大きい金額 (a) 全世界所得金額×90% (b) 全世界所得金額×国外使用人割合	次の(1)(2)のいずれか少ない金額 (1) 国外所得の金額－非課税国外所得の金額の全額* (2) 全世界所得×90% *経過措置として2年間は非課税国外所得の金額の5/6が除外されます。

II. 納税環境整備

1. 更正の請求期間の延長

納税者が申告税額の減額を求められる「更正の請求」の期間が延長されます。併せて、課税庁が増額更正できる期間も延長されています。（新通則法23①・70②、新相法32②、新措法66の4⑥他）この改正は、平成23年12月2日以後に法定申告期限が到来する国税について適用されます（＜表3＞参照）。

表3 更正の請求期間

内容			改正前	改正後
納税者による更正の請求期間の延長	法人税	純損失等の金額に係るもの	1年	9年
		移転価格税制に係るもの	1年	6年
		その他	1年	5年
	贈与税		1年	6年
	上記以外の国税		1年	5年
課税庁による増額更正の期間の延長	偽りその他不正の行為に係るもの		7年	7年
	上記以外の国税		3年（法人税は5年）	5年

2. 更正の請求範囲の拡大

当初申告の際、申告書に適用金額を記載した場合に限り適用が可能とされていた措置のうち、一定の措置（受取配当等の益金不算入、所得税額控除等）については、更正の請求（又は修正申告書）の提出により、事後的に適用を受けられるようになりました。

また、控除等の金額が当初の申告書に記載された金額に限定される、控除額の制限がある措置について、更正の請求（又は修正申告書）の提出により、適正に計算された正当額まで増額できることになりました（新法23⑦他）。

この改正は、平成23年12月2日以後に法定申告期限が到来する国税について適用されます（改正法附則11他）。

メールマガジンのお知らせと登録方法

弊法人では、上記ニュースレター、専門雑誌への寄稿記事及び海外の税制動向を定期的にメールマガジンにて配信しております。

メールマガジン配信サービスのお申し込みをご希望される方は、以下をご参照ください。

1. <http://www.eytax.jp/mailmag/> を開きます。
2. 「メールマガジンの新規登録について」に従い、メールマガジン登録ページよりご登録ください。

* なお、本メールマガジン登録に際しては、「個人情報の取扱い」についてご同意いただく必要がございます。

ニュースレター全般に関するご質問・ご意見等がございましたら、下記までお問い合わせ下さい。

新日本アーンスト アンド ヤング税理士法人
コーポレート・コミュニケーション部 Tax.Marketing@jp.ey.com

Ernst & Young

アーンスト・アンド・ヤングについて

アーンスト・アンド・ヤングは、アシュアランス、税務、トランザクションおよびアドバイザリーサービスの分野における世界的なリーダーです。全世界の15万2千人の構成員は、共通のバリュー（価値観）に基づいて、品質において徹底した責任を果たします。私どもは、クライアント、構成員、そして社会の可能性の実現に向けて、プラスの変化をもたらすよう支援します。

「アーンスト・アンド・ヤング」とは、アーンスト・アンド・ヤング・グローバル・リミテッドのメンバーファームで構成されるグローバル・ネットワークを指し、各メンバーファームは法的に独立した組織です。アーンスト・アンド・ヤング・グローバル・リミテッドは、英国の保証有限責任会社であり、顧客サービスは提供していません。詳しくは、www.ey.comにて紹介しています。

新日本アーンスト アンド ヤング税理士法人について

新日本アーンスト アンド ヤング税理士法人は、長年にわたり培ってきた経験と国際ネットワークを駆使し、常にクライアントと協力して質の高いグローバルなサービスを提供しております。企業のニーズに即応すべく、国際税務、M&A、組織再編や移転価格などをはじめ、税務アドバイザリー・税務コンプライアンスの専門家集団として質の高いサービスを提供しております。詳しくは、www.eytax.jpにて紹介しています。

©2012 Ernst & Young Shinnihon Tax.
All Rights Reserved.

EYTAX SCORE CC20120403-1

本書又は本書に含まれる資料は、一定の編集を経た要約形式の情報を掲載するものです。したがって、本書又は本書に含まれる資料のご利用は一般的な参考目的の利用に限られるものとし、特定の目的を前提とした利用、詳細な調査への代用、専門的な判断の材料としてのご利用等はいしなひありません。本書又は本書に含まれる資料について、新日本アーンスト アンド ヤング税理士法人を含むアーンスト・アンド・ヤングの他のいかなるグローバル・ネットワークのメンバーも、その内容の正確性、完全性、目的適合性その他いかなる点についてもこれを保証するものではなく、本書又は本書に含まれる資料に基づいた行動又は行動をしないことにより発生したいかなる損害についても一切の責任を負いません。