◉週刊T&Amaster　商品概要　https://www.sn-hoki.co.jp/shop/product/book/detail_2531.html
☎0120-6021-86　見本誌請求　http://www.lotus21.co.jp/mihonsi.html
立ち読みコーナー　http://www.lotus21.co.jp/ta

取材ネタ満載！　法人税課税ベース拡大措置に関する実務情報

過去の繰欠にも使用制限、200%定率でも償却期間同一

財源不足から近年稀にみる難航を見せていた平成23年度税制改正における法人税率引下げおよびそれに伴う課税ベース拡大議論にようやく結論が出た。

企業側は、法人実効税率の5%引下げという果実を手にする代わりに、繰越欠損金の使用制限、減価償却費の縮小をはじめとする課税ベース拡大措置を受け入れることになる。

これらの課税ベース拡大措置を巡っては、早くも実務上の疑問点もあがってきている。今回の特集では、主な課税ベース拡大措置について、取材に基づく実務情報を中心に紹介する。

法人税率ではなく「法人実効税率」の5%引下げで決着

当初「法人税率」5%引下げを目指していた平成23年度税制改正議論は、財源不足により、結局「法人実効税率」の5%引下げで落ち着いた。ただ、一時は法人実効税率の引下げ幅を3%に縮小する案も浮上していたことを考えると、産業界側にとっては“御の字”といえるだろう。

「法人実効税率」は、**図表1**のとおり、法人税、法人住民税、法人事業税の3税目によって計算されるが、引下げが行われるのは法人税率のみ。具体的には、現行の30%から4.5%引き下げられ、25.5%となる。この結果、法人実効税率は**図表1**のとおりおよそ35.63%となり、これまでの40.68%から5.05%下がることになる。

なお、今回の法人実効税率引下げ議論は大法人を想定して行われてきたことから、法人実効税率の算定においては、外形標準課税の適用を前提とし、また、東京都の超過税率も加味する必要がある。

中小法人、繰越欠損金の使用制限は不適用の上、繰越期間のみ9年に

法人税課税ベース拡大項目の中で最も注目を集めていた繰越欠損金の使用制限については、繰越欠損金の使用を、繰越控除前の所得の「80%」までとする一方で、繰越期間を現行の7年間から9年間に延長することで決着した。

ただし、繰越欠損金の使用制限が適用されるのは大法人のみで、資本金1億円以下の中小法人については、現行どおり繰越控除前の所得全額の控除が可能となる。また、中小法人に対しては繰越欠損金の使用制限が課されない上に、繰越期間は大法人同様9年に延長される。中小法人にとっては“手厚い”改正となった。

実務上の一つのポイントとなるのは、「繰越欠損金の使用制限」と「繰越期間の延長」の適用開始時期が異なっている点だ。

具体的には、「繰越欠損金の使用制限」は、平成23年4月1日以後開始する事業年度について行う繰越控除に対して適用されることにな

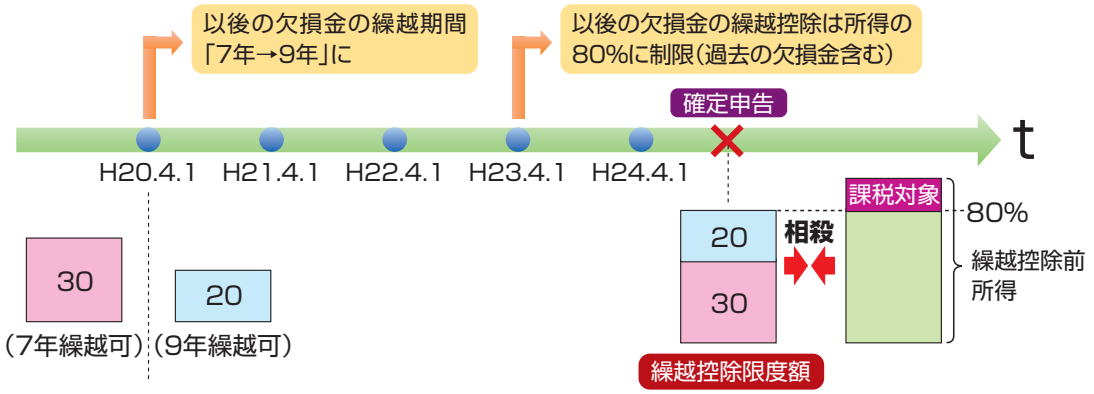
◉週刊T&Amaster　商品概要　https://www.sn-hoki.co.jp/shop/product/book/detail_2531.html
☎0120-6021-86　見本誌請求　http://www.lotus21.co.jp/mihonsi.html
立ち読みコーナー　http://www.lotus21.co.jp/ta

【図表1】 改正後の法人実効税率

〔25.5×(1+0.207)+7.552〕÷(100+7.552)≒35.63%

25.5　：改正法人税率
20.7　：現行住民税率（東京都の超過税率を加味）
7.552　：事業税率（外形標準課税の適用を前提とする。
2.9×1.48+2.9×1.125≒7.552）

【図表2】 繰越欠損金に係る改正の適用イメージ



る一方、「7年→9年の繰越期間の延長」については、「平成20年4月1日以後開始事業年度に係る欠損金」に遡って適用されることになる（平成16年度税制改正において、繰越期間が5年から7年に延長された際にも同様の経過措置がとられている）。

繰越欠損金の使用制限について遡及適用が行われないのは、いうまでもなく繰越欠損金の使用制限は納税者にとって不利な改正であるため、過去に遡及して適用することができないからだ（憲法84条から導き出される「不利益規定の不遡及の原則」）。ただ、これはあくまで「過去（平成22年度以前）の事業年度に係る法人税申告において行われた繰越控除に対し、遡及して80%の使用制限を課すことはない」という意味であり、平成22年度以前に生じた繰越欠損金について平成23年度以後の事業年度に係る法人税申告において繰越控除を行う場合には、80%の使用制限が課されることになるので注意したい（**図表2**参照）。

既存取得分に200%定率法適用も可、償却は当初の耐用年数期間内で

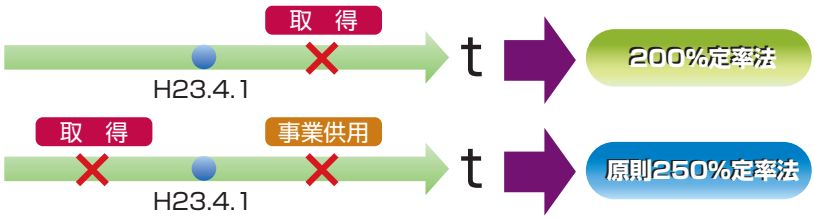
繰越欠損金の使用制限に並ぶ主要財源項目となる減価償却制度については、現行の250%定率法を「200%定率法」に縮減することで決まった。

200%定率法は「平成23年4月1日以後に取得する減価償却資産」に対して適用されるのが原則となる。あくまで「取得ベース」での適用となるため、平成23年3月31日以前に取得し、平成23年4月1日以後に事業供用した減価償却資産に対しては、現行の250%定率法が適用されることになる（**図表3**参照）。

このように、平成23年3月31日以前に取得した減価償却資産については、平成23年4月1日以後の事業年度においても原則として250%定率法が適用されることになるが、法人

◉週刊T&Amaster　商品概要　https://www.sn-hoki.co.jp/shop/product/book/detail_2531.html
☎0120-6021-86　見本誌請求　http://www.lotus21.co.jp/mihonsi.html
立ち読みコーナー　http://www.lotus21.co.jp/ta

【図表3】 200%定率法の適用は「取得ベース」で判断



側の選択により、平成23年3月31日以前に取得した減価償却資産についても、新制度である200%定率法の適用が可能であることが本誌の取材により確認されている。

250%定率法を適用できるところにあえて200%定率法を適用した場合、法人にとっては税負担が増えることになるが、異なる償却方法を適用することによる事務負担を回避したい法人においては、既存減価償却資産について250%定率法から200%定率法への切替えニーズもありそうだ。

250%定率法から200%定率法への具体的な切替方法だが、単純に平成23年度以降の減価償却から、償却率を200%定率法の償却率に変えることが考えられる。この方法によれば、たとえば、250%定率法で平成22年度末まで3年間償却してきた資産があった場合、平成23年度においては200%定率法の4年目の償却率を適用すればよいことになる。

ただ、償却方法を250%定率法から200%定率法に変更した場合には、当初の耐用年数内では減価償却が終了しないケースが出てくる。このようなケースに対しては、「平成23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」に課税当局に一定の届出をすることにより、償却率を変更しても当初の耐用年数内で減価償却が終了できるようにする措置が手当てされる方向だ。

貸倒引当金は4年間で段階的に廃止

このほかの注目改正として、貸倒引当金の大幅な縮減が決まっている。具体的には、適用法人を銀行、保険会社その他これらに類する法人および中小法人（資本金1億円以下の法人）等に限定する。それ以外の法人における貸倒引当金は、4年間の経過措置（貸倒引当金を4年間にわたり、4分の1ずつ減らす）の後、廃止されることになる。すなわち、現行の損金算入限度額に対して、損金算入額を75%、50%、25%、0%と4年間にわたって段階的に減らしていくことになる。

また、 一般寄付金については、現行制度上「資本金等の額の1000分の2.5と所得の金額の100分の2.5の合計額の2分の1」とされている損金算入限度額を半減（4分の1）させる。

このほか、研究開発税制については、平成21年4月10日に取りまとめられた「経済危機対策」により10%上乗せされている30%の税額控除を本則の20%に戻すとともに、繰越期間の延長を廃止する（いずれも適用期限まで存続）。また、外国税額控除について、外国税額控除の対象から除外される高率な外国租税の水準を、現行の50%超から「35%超」に引き下げるとともに、控除限度額の計算の基礎となる国外所得から除外される非課税国外所得の割合を現行の2／3から「全額」とし（2年間は5／6）、控除限度額の計算の基礎となる国外所得の90%制限に係る特例は廃止する。