

2009年4月13日 全9頁

法人株主の配当の軽減税率 延長へ

制度調査部
鳥毛 拓馬

2009年度改正税法の成立(法人に係る税制改正)

[要約]

- 2009年3月27日、2009年度税制改正に関連する「所得税法等の一部を改正する法律」、「地方税法等の一部を改正する法律」(以下、改正税法)が国会で成立、3月31日に公布された。原則として4月1日から施行されている。
- また、改正税法の細部を規定する改正政省令も、原則として4月1日から施行されている。
- 改正税法では、法人が平成21(2009)年4月1日以後に受け取るべき上場株式等の配当等の源泉税率について、2011年末まで7%の税率を維持することとした。
- 本稿では、2009年度改正税法のうち法人に係る改正についてポイントをまとめるとともに、2009年4月10日に政府が公表した追加経済対策に盛り込まれた法人税改正についても概観する。

1. 証券税制

(1) 法人株主の配当の源泉税等

- 昨年の平成20年度の税制改正では、法人が平成21(2009)年4月1日以後に受け取るべき上場株式等の配当等について、源泉税率を7%から15%に引き上げることとされた。
- しかし今年度の改正では、かかる源泉税率について、2011年末まで7%の税率を維持することとした。
- また、改正税法では、法人が上場公募株式投資信託(特定株式投資信託を除く)の償還・解約により支払を受ける金銭等のうち、収益の分配に係る部分(国内で支払われるものに限る)については、平成21(2009)年4月1日以後の償還・解約からは、所得税を課さないこととしている。金銭信託型の上場ETFを想定している模様である。
- その他、公共法人等又は金融機関等が提出する国外公社債等の利子等の源泉徴収不適用申告書について、国外公社債等の利子等の支払の都度の提出を要しないこととされている。

(2) 割引債の償還差益に対する課税の見直し

- 現在、内国法人の割引債の償還差益に対する課税は、割引債の発行時に源泉徴収のうえに法人税が課されていた。
- 一方、外国法人が発行した割引債の償還差益のうちその外国法人の恒久的施設を通じて国内において行う事業に帰せられるものについては、外国法人が受取人である場合には発行時の源泉徴収のみで課税関係は終了となっていた。
- ところが、外国法人が受取る外国法人発行債券の利子のうちその発行法人の国内において行う事業に帰せられるものについては、受取人である外国法人が国内に支店などの恒久的施設を有している場合には源泉徴収のうえ法人税が課される¹ため、課税の不均衡が生じていた。
- また、内国法人が発行する割引債のうち、恒久的施設のない外国法人が受取るものについては、源泉徴収のうえ法人税が課税されていた一方で、内国法人が発行する債券の利子のうち、恒久的施設のない外国法人が受取るものについては源泉徴収のみで課税関係は終了となっている。
- そこで改正税法では、外国法人が受ける割引債の償還差益について、債券の利子と同様の課税関係とするため国内源泉所得の範囲等について、次の見直しを行った。
- この改正は、平成 21（2009）年 4 月 1 日以後に発行される割引債について適用される。

- ①外国法人が発行する割引債の償還差益のうちその外国法人の国内において行う事業に帰せられるものについて、源泉徴収のうえ法人税課税の対象にする。
- ②国内に恒久的施設を有しない外国法人が支払を受ける割引債の償還差益について、法人税の申告の対象から除外する。

図表 1 割引債の償還差益に対する課税（色付部分が改正）

	償還差益の受取者	
割引債の発行者	外国法人(恒久的施設あり)	外国法人(恒久的施設なし)
内国法人	源泉徴収+法人税	源泉徴収+法人税→源泉徴収のみ
外国法人(※)	源泉徴収のみ→源泉徴収+法人税	源泉徴収のみ

(※)国内において行う事業に帰せられる部分に限る

(出所)大和総研制度調査部作成

¹ 平成 20 年度税制改正により、平成 20 年 5 月 1 日以後に発行される債券から適用。これによりいわゆるダブル SPC スキームの場合は、わが国に支店等を有する第 1SPC(外国法人)が発行する債券の利子は課税されることになった。

2. 法人関係税制

(1) エネルギー需給構造改革推進投資促進税制

- エネルギー需給構造改革推進投資促進税制（以下、エネ革税制）とは、法人が、平成 22（2010）年 3 月末までにエネルギー需給構造改革推進設備等（ex. 太陽光発電装置、ヒートポンプ等）の取得等をして、その取得等をした日から 1 年以内に事業の用に供した場合に、特別償却または法人税額の特別控除ができるという制度である。
- 省エネルギー、新エネルギー設備等の投資を加速させるため、改正税法では、エネ革税制の拡充を盛り込んでいる。具体的には、平成 21（2009）年 4 月 1 日から平成 23（2011）年 3 月末までの間に取得等をするエネルギー需給構造改革推進設備等は、その事業の用に供した事業年度において、普通償却限度額に加え、取得価額まで特別償却ができることとしている。
- なお、この改正に伴い、エネ革税制の適用期限が 2 年延長された。
- 従来の特別償却の場合、初年度に普通償却に加えて取得価額の 30% しか損金算入できなかったところ、改正により全額（100%）償却が可能となり、企業のキャッシュ・フローが改善することが期待される。

(2) 「資源生産性向上促進税制」の創設

- 資源生産性を向上させ（より少ないエネルギー・資源で付加価値を高め）、資源価格高騰、変動に対応した産業構造の転換を図るため、産業活力再生特別措置法に「資源生産性革新計画」²及び「資源制約対応製品生産設備導入計画」³が追加された。
- これを受けて改正税法では必要な設備投資等を総合的に後押しする税制措置の創設が盛り込まれた。
- 具体的には、産業活力再生特別措置法の改正法施行日から平成 24（2012）年 3 月末までの間に、企業が、資源生産性革新設備等（仮称）又は資源制約対応製品生産設備⁴（仮称）の取得等をした場合に、これらの設備等について、取得価額の 30% 相当額（建物等については、15% 相当額）の特別償却ができることとされている。
- なお、産業活力再生特別措置法の改正法施行日から平成 23（2011）年 3 月末までの間に取得等をしたも

² 企業(事業所)が自社の資源生産性を原則3年間で相当程度向上させる計画を策定。経済産業大臣の認定を受けた計画における、資源生産性の向上に一定の効果がある設備及び建物が対象

³ 企業が、その製品が普及することによって我が国資源生産性の向上に寄与する製品又はその関係部品を生産する計画を策定。経済産業大臣の認定を受けた計画における、基準を満たす製品を専ら生産するために必要な設備が対象

⁴ 製品の具体例:トップランナー基準をさらに一定程度上回る省エネ製品(エアコンディショナー、電気冷蔵庫、テレビジョン受信機、DVDレコーダー、電子計算機等)、太陽熱利用設備、LED(発光ダイオード)照明設備、家庭用燃料電池等

のについては、前記のエネ革税制と同様に、普通償却限度額に加え、取得価額まで特別償却ができることとされている。

図表 2 「資源生産性向上促進税制」の創設

- | |
|---|
| <p>1) 「資源生産性革新計画」に係る特別償却制度
 (平成 23 年 3 月末までは即時償却(100%))
 (平成 24 年 3 月末まで: 設備 30%、建物等 15%)</p> <p>2) 「資源制約対応製品生産設備導入計画」に係る特別償却制度
 (平成 23 年 3 月末までは即時償却(100%))
 (平成 24 年 3 月末まで: 30%)</p> |
|---|

(出所) 「平成 21 年度税制改正について」平成 20 年 12 月経済産業省

(3) 特別試験研究税制の対象となる試験研究機関の拡充

- 特別試験研究税制とは、大学や公的研究機関等との共同試験研究及びこれらに対する委託試験研究について、これらの試験研究に係る試験研究費（特別研究費）の 12%を法人税額から控除する制度である。
- 研究開発を行う独立行政法人と民間企業との共同研究を促進するため、改正税法では、試験研究独立行政法人との共同・委託研究費を特別試験研究費の範囲に加えた。

(4) 外国での課徴金の損金不算入

- 法人税法では、独占禁止法、金融商品取引法の課徴金は損金不算入とされている。
- ただし、日本の法律について基づいて課される課徴金について規定したものであり、外国で課される課徴金は対象の範囲外と解されていた。
- 改正税法では、外国若しくはその地方公共団体又は国際機関による独占禁止法の課徴金及び延滞金に類するものについて、必要経費及び損金の額に算入しないこととしている。
- この改正は、平成 21（2009）年 4 月 1 日以後の行為に係るものについて適用される。

図表 3 外国等の競争法違反による制裁金の法人税等の取扱い（色付部分が改正）

		競争法違反による制裁金	
		日本政府が課すもの	外国政府等が課すもの
制裁金の区分	罰金（刑事上の制裁金）	損金不算入	損金不算入
	課徴金（行政上の制裁金）	損金不算入	損金算入→損金不算入へ

（出所）大和総研制度調査部作成

（５）企業再生関係税制の拡充

- 企業再生税制とは、迅速な企業再生を支援するために企業再生の円滑化を図る措置である。
- 企業再生税制のうち、民事再生法などの法的整理に準じた一定の要件を満たす私的整理については、2行以上の金融機関等が債務免除を行った場合に、その債務者である法人に、資産の評価益又は評価損を益金又は損金に算入する措置や、通常所得との相殺期限（7年）が切れた繰越欠損金（債務免除益などの額を限度）を青色欠損金などよりも優先して控除する措置が講じられている。
- 企業の経営環境は厳しさを増し、倒産件数や負債総額が増加する傾向があるなかで、地方公共団体と金融機関1行から借り入れを受けている再生が必要な企業については、企業再生税制が適用できない場面も多く、再生の障害となっているという指摘があった。
- また、債権を保有する金融機関などが融資の一部を現物出資する形で株式を取得するデットエクイティスワップ（以下、DES）は、実質的に債権としての額面額回収を放棄する点で債務免除と同等と考えられるにもかかわらず、企業再生税制の債務免除要件には含まれておらず、再生局面でDESが活用されていないという課題もあった。
- 企業再生税制の拡充等により、景気下ブレが本格化する中で、企業再生の加速化を図るため、改正税法では、次の措置を盛り込んでいる。

1. 企業再生関係税制の拡充

(1) 資産の評価損益の計上及び青色欠損金等以外の繰越欠損金の優先控除の対象となる一定の債務処理に関する計画に係る要件の緩和

- ① 株式会社地域力再生機構が関与した私的整理を適用対象に追加
- ② 債務免除を行う者の対象範囲に「地方公共団体」を加え、「一以上の金融機関と地方公共団体が債務の免除をすること」を要件に追加
- ③ 債務の免除要件を緩和し、DES を対象に追加
- ④ 専門家関与要件について、中小規模(有利子負債の額が 10 億円未満の企業)再生の場合には、関与すべき専門家の人数の最低限度を従来の 3 名から 2 名に緩和

(2) 評価損益の計上対象となる資産について、中小規模再生の場合には、資産の評価差額の最低限度を 100 万円に引下げ

2. 評価損の計上対象となる資産の範囲に金銭債権を追加

3. 一定の企業再生における過去の仮装経理による減額更正額について繰越控除制度から還付制度への変更

○ 1. (1) ②により地方公共団体が債権者となっている第三セクター等、③により直接の債権放棄には応じにくい金融機関、④及び 1. (2) により有利子負債の額が 10 億円未満の企業の再生において、それぞれにとって再生税制の使い勝手が向上するとされる。

3. 中小企業対策

(1) 中小企業に対する軽減税率の時限的引下げ

○ 現行税制では、法人税の税率は原則として各事業年度の所得金額の 30%となっている。

○ ただし、資本金 1 億円以下の法人等の中小企業については、所得金額のうち年 800 万円以下の部分に対する法人税率は 22%となっていた。税負担の軽減を目的とするものである。

○ 改正税法では、金融不安や景気後退の影響を受けやすい中小企業の経営を支援するため、中小法人等の平成 21 (2009) 年 4 月 1 日から平成 23 (2011) 年 3 月末までの間に終了する各事業年度の所得の金額のうち年 800 万円以下の金額に対する法人税の軽減税率を 22%から 18%に引き下げた。

○ ここでいう中小法人等とは、次の法人をいう。

① 普通法人のうち各事業年度終了の時ににおいて資本金の額若しくは出資金の額が 1 億円以下であるもの又は資本若しくは出資を有しないもの(保険業法に規定する相互会社等を除く。)

② 公益法人等

③ 協同組合等

④ 人格のない社団等

(2) 中小企業の欠損金の繰戻し還付の復活

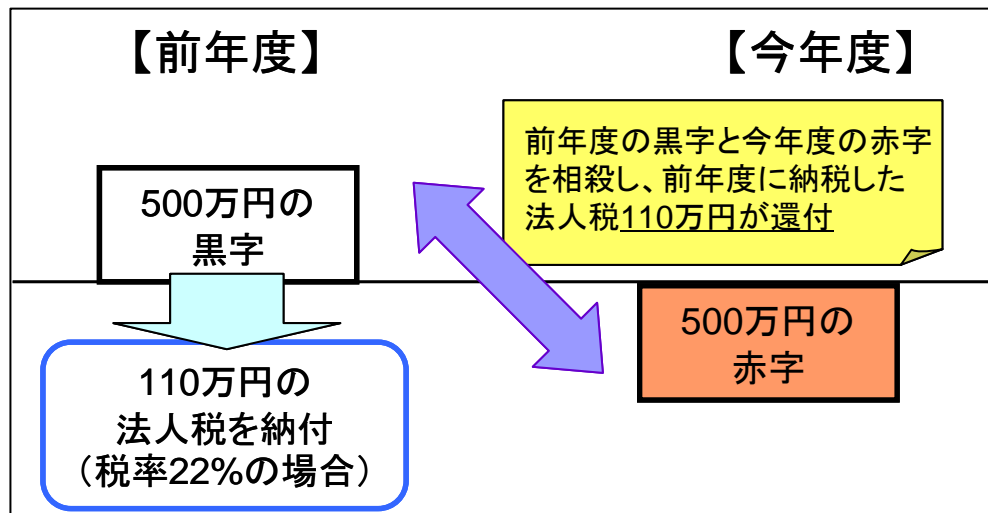
- 欠損金の繰戻しによる還付は、確定申告書を提出する事業年度において欠損金額が生じた場合、繰越欠損金として翌期以降7年間にわたって控除するのに代えて、その欠損金額を前1年以内に開始したいずれかの事業年度（還付所得事業年度）の所得金額に対する法人税額の還付を受けるというものである。
- この還付を受けるには、還付所得事業年度から欠損金額が生じた事業年度（欠損事業年度）まで連続して青色申告書を提出していることが必要である。
- 欠損金の繰戻しにより法人税額の還付を請求することができる金額は、次の算式により計算した金額に相当する法人税額である。

算式

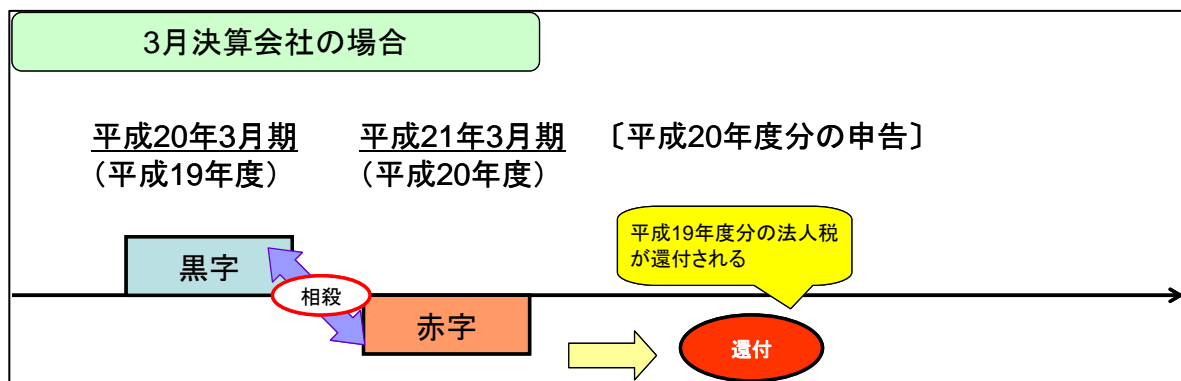
$$\text{還付金額} = \frac{\text{還付所得事業年度の法人税の額}}{\text{還付所得事業年度の所得の金額}} \times \text{欠損事業年度の欠損金額}$$

- 中小企業の円滑な資金繰りに資するため、改正税法では、中小法人等の平成21（2009）年2月1日以後に終了する各事業年度において生じた欠損金額については、欠損金の繰戻しによる還付制度の適用ができることとしている。
- この中小法人等の範囲は、前記の軽減税率が適用される法人と同様である。

図表 4 中小企業の欠損金の繰戻し還付の制度概要



(出所)「平成 21 年度税制改正について」平成 20 年 12 月経済産業省



(出所)「平成 21 年度税制改正について」平成 20 年 12 月経済産業省

4. 追加経済対策

○2009 年 4 月 10 日、政府は追加経済対策を公表した。このなかで税制改正項目として、中小企業の交際費課税の軽減及び研究開発税制の拡充について盛り込んでいる。具体的な法改正については、まだ行われていない。

(1) 中小企業の交際費課税の軽減

○「中小企業の交際費課税の軽減」は、「交際費等の損金不算入制度について、資本金 1 億円以下の法人に係る定額控除限度額を 400 万円から 600 万円に引き上げる」とするものである。

○交際費は原則として損金算入できないが、中小企業に対しては、次のとおり一定額の損金算入が認められている。

期末資本(出資)金額	損金算入限度額
1億円以下	年400万円までの支出額の90%まで
1億円超	全額損金不算入

○改正されれば資本金1億円以下の法人の損金算入限度額について、現在の最高360万円から、最高540万円(600万円の90%)に引き上げられることになる(4月1日以降に終了する事業年度から)。

(2) 研究開発税制の拡充

○一方、「研究開発税制の拡充」については、「試験研究費の総額に係る税額控除制度等について、平成21、22年度において税額控除ができる限度額を時限的に引き上げるとともに、平成21、22年度に生じる税額控除限度超過額について、平成23、24年度において税額控除の対象とすることを可能とする」としている。

○現在の研究開発税制は、法人税額の最大30%(試験研究費が増加した場合の特別控除を含む)を上限に、研究開発費の一部を税額から控除できる。すべて控除できない場合、「試験研究費の総額に係る税額控除制度」及び「特別試験研究に係る税額控除制度」に関しては、一定の要件の下に1年間の繰越しが認められる。

○昨今、法人税額が企業業績の悪化で減少しており、税額から控除しきれない企業が増えるものと思われる。したがって、改正され、税額控除の限度額が引き上げられるとともに、繰越期間が最大3年まで延長されれば、恩恵を受ける企業も多いものと思われる。