

第9章 税額の計算

法人税額は、これまで学習してきた第3章から第8章までの法人税の課税標準である各事業年度の所得の金額に一定の税率を乗じて算出する。

この章では、税額の計算に関係する事項について学習する。

第1節 各事業年度の所得に対する法人税

学習のポイント

法人税の税率は、法人の種類と所得金額によって異なるのか

○ 法人税の税率は、法人の種類と所得金額によって異なるのか

各事業年度の所得に対する法人税の税率は、23.2%（平成28年4月1日から平成30年3月31日までの間に開始する事業年度については23.4%）となっているが、中小企業者等に対する税負担の軽減を目的として、資本金1億円以下の法人等については、所得金額のうち年800万円以下の部分に対しては19%としている（法66、81の12、143、改正法附則26、27、29）。

さらに、中小企業者等の法人税率の特例として平成24年4月1日から平成29年3月31日までの間に開始する事業年度については、税率を15%とする軽減措置が図られている（措法42の3の2、67の2、68、68の8、68の100、68の108、改正法附則21）。

なお、平成22年4月1日以後に開始する事業年度から中小企業者等に対する軽減税率の特例は、資本金の額又は出資金の額が5億円以上である大法人等との間にその大法人による完全支配関係がある普通法人（法66⑥各号に掲げるもの）などについては、適用しないこととされた（法66⑥、法143⑤、措法42の3の2）。

税率は、法人の種類別と所得金額の区分に従い、次のとおりである。

| 法人の種類、所得金額 | | 適用事業年度 | 24.4.1 以後開始 事業年度 | 27.4.1 以後開始 事業年度 | 28.4.1 以後開始 事業年度 | 29.4.1 以後開始 事業年度 | 30.4.1 以後開始 事業年度 |
|-----------------------------|---------------------------------------------------------------------------------------------------|-------------|------------------------|------------------------|------------------------|------------------------|------------------------|
| | | | | | | | |
| 普通法人・ 人格のない 社団等 | 資本金の額若しくは 出資金の額が1億円 以下のもの又は資本 若しくは出資を有し ないもの（相互会社 及び大法人による完 全支配関係がある法 人を除く。） | 年800万円以下の部分 | 15% | 15% | 15% | 19% | 19% |
| | | 年800万円超の部分 | 25.5% | 23.9% | 23.4% | 23.4% | 23.2% |
| | 上記以外の法人 | | 25.5% | 23.9% | 23.4% | 23.4% | 23.2% |
| 協同組合等（特定の協同 組合等（注2）を除く。） | 年800万円以下の部分 | 15% | 15% | 15% | 19% | 19% | |
| | 年800万円超の部分 | 19% | 19% | 19% | | | |
| 公益法人等 | 公益社団（財団）法 人、一般社団（財団） 法人のうち非営利型 法人 | 年800万円以下の部分 | 15% | 15% | 15% | 19% | 19% |
| | | 年800万円超の部分 | 25.5% | 23.9% | 23.4% | 23.4% | 23.2% |
| | 一定の公益法人等 （注3） | 年800万円以下の部分 | 15% | 15% | 15% | 19% | 19% |
| | | 年800万円超の部分 | 25.5% | 23.9% | 23.4% | 23.4% | 23.2% |
| | 上記以外の公益法 人等 | 年800万円以下の部分 | 15% | 15% | 15% | 19% | 19% |
| | | 年800万円超の部分 | 19% | 19% | 19% | | |

(注) 1 事業年度の期間が1年未満の法人については、年800万円とあるものは、

$$800\text{万円} \times \frac{\text{その事業年度の月数}}{12} \quad \text{として計算する(法66④)}。$$

2 特定の協同組合等（構成員が50万人以上である組合など）にあつては、所得金額のうち10億円を超える部分の金額については22%（平成24年4月1日以後に開始する事業年度、それ以前は26%）の税率が適用される（措法68）。

3 一定の公益法人等とは、認可地縁団体、管理組合法人、団地管理組合法人、法人である政党等、防災街区整備事業組合、特定非営利活動法人、マンション建替組合及びマンション敷地売却組合をいう。（措令27の3の2）

第2節 特定同族会社の特別税率

法人税法は、特に個人経営的色彩の強い会社を特定同族会社として特別な取扱いをしている。

この節では、特定同族会社に適用される特別税率について学習する。

学習のポイント

特定同族会社の留保金に対しては、特別税率が課されるのか

1 特定同族会社の留保金に対しては、特別税率が課されるのか

同族会社及び特定同族会社の要件については、既に第6章第1節で学習したとおりであるが、同族会社においては、一般の法人と異なり、相互に特殊な関係を持つ少数のものが法人を支配しているため、個人株主の所得税の累進税率による租税負担を回避するため、剰余金の分配の時期を遅らせたり、あるいは全く剰余金の分配を行わないか分配しても極めて僅少の額しか行わないこととすることによって剰余金を留保する傾向がみられた。

そこで、特定同族会社（資本金の額又は出資金の額が1億円以下である一定の会社及び清算中の会社を除く。）が一定の限度額を超えて各事業年度の所得等の金額を留保した場合には、通常の法人税の他に、その限度額（留保控除額）を超えて留保した所得等の金額（課税留保金額）に対し、その金額に応じて10%、15%、20%の特別税率による法人税を課すこととされている（法67①）。

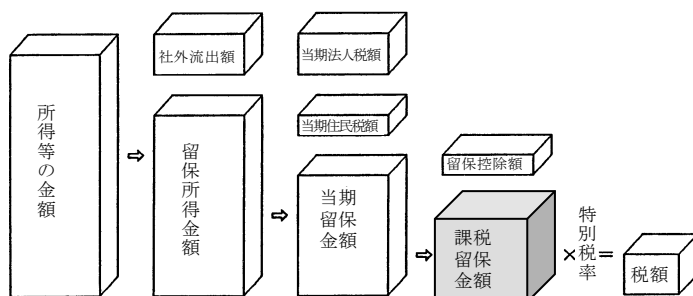
ところで、本制度の適用がある特定同族会社については、従来（平成18年度税制改正前）は、その会社の株主のうち3株主グループ以下の株主等でその会社の発行済株式の数等の総数の50%を超えている数等を有する場合の同族会社が該当するとされていたが、平成18年度税制改正において、経済社会の構造変化に的確に対応し、中小企業の財政基盤の強化を図る観点と、今日、共同出資型のベンチャー企業経営が進展しているがこれらの企業については株主グループ相互の独立性が高まってきている状況を踏まえ、留保金課税の対象となる同族会社の判定について、3株主グループによる判定から1株主グループによる判定とする緩和が行われ、本制度の適用対象となる会社を「特定同族会社」ということとされた。

また、平成19年度税制改正では、産業競争力を高め、中小企業の財政基盤の強化を図る観点から見直しが行われ、当該制度の適用対象となる特定同族会社から、資本金の額又は出資金の額が1億円以下の会社が除かれたが、平成22年度以降の税制改正において、資本金の額又は出資金の額が5億円以上である法人等との間にその法人による完全支配関係がある普通法人に該当するもの（法66⑥二に掲げるもの）で資本金の額又は出資金の額が1億円以下の会社、投資法人及び特定目的会社は、当該制度の特定同族会社から除外されないこととされた。

2 特定同族会社

特定同族会社とは、会社の株主等の1人とその同族関係者（上記(1)のとおり。）がその会社の発行済株式又は出資の総数又は総額の50%を超える数又は金額の株式又は出資を有する場合など「その会社を支配している場合」におけるその会社を被支配会社といい、この被支配会社のうち、被支配会社であることについての判定の基礎となった株主又は社員のうちに被支配会社でない法人がある場合、その法人をその判定の基礎となる株主又は社員から除外して判定するとした場合においても被支配会社となるもの（資本金の額又は出資金の額が1億円以下であるものにあつては法66⑥二又は三に掲げるものに限る。また、清算中のものを除く。）をいう（法67①②）。

特定同族会社の留保金課税の概要は、次図のようになる。



- (注) 1 当期留保金額については、第10章第2節及び第3節を参照。
- 2 当期住民税額は、「法人税額（所得税額等を控除する前の金額）×16.3%」である（法67③、令139の10）。
 ※平成26年度税制改正により地方法人税の創設に伴い、①法人が課される地方法人税の額は、留保金額の計算上、所得等の金額のうち留保した金額から控除することとされた。②それに伴う地方税法の改正により、道府県民税及び市町村民税の税率が引き下げられたことから、留保金額の計算上控除される当期住民税額が、20.7%から16.3%（平成28年度改正により、平成29年4月以後は10.4%）に引き下げられた。③また、所得の金額の計算上損金の額に算入されない地方法人税の額に係る還付金についても、所得等の金額を構成する還付金等の益金不算入額に含めないこととされた。（法67③、令139の10）
- 3 留保控除額は、次の金額のうち最も多い金額となる。
- ① 所得等の金額×40%
 - ② 年2,000万円
 - ③ 資本金の額又は出資金の額×25%－利益積立金額（当期の所得等の金額に係る部分の金額を除く。）
 （法67⑤）
- 4 特別税率は、課税留保金額を次の金額に区分して、その区分に応じた税率となる（法67①）。
- ・課税留保金額が3,000万円以下の金額……10%
 - ・課税留保金額が3,000万円を超え1億円以下の金額……15%
 - ・課税留保金額が1億円を超える金額……20%

【参考法令・通達番号】

基通16-1-1～16-1-8

第3節 使途秘匿金の支出がある場合の特別税率

この節では、使途秘匿金の支出がある場合の特別税率が設けられた趣旨、使途秘匿金の範囲等について学習する。

学習のポイント

- 1 使途秘匿金の特別税率が設けられた趣旨は何か
- 2 使途秘匿金とはどのようなものか
- 3 使途秘匿金に対する特別税率はいくらか

1 使途秘匿金の特別税率が設けられた趣旨は何か

法人が交際費、機密費、接待費等の名義をもって支出した金銭で、その費途が明らかでない

ものについては、法人税の課税所得の計算上、損金の額に算入されない。

このような、いわゆる「**使途不明金**」の問題は、税の問題のみならず社会的なモラルの問題であるが、当時(S54)、その額が多額に上っており、それが違法ないし不当な支出の隠れ蓑になっているとして社会的に大きな問題となっている。企業が相手先を秘匿するような支出については、違法ないし不当な支出につながりやすく、それがひいては公正な取引を阻害することにもなることを踏まえ、そのような支出を極力抑制する観点から、平成6年度の税制改正において時限的な措置として、使途秘匿金に対して政策的に追加的な税負担を求める税制上の措置が講じられた（措法62、措令38）。

(注) この使途秘匿金に対する課税は、真実の所得者に対する代替課税として行うものではなく、また、相手方の脱税の抑制を主たる目的の一つとして行うものでもない。ただし、追加課税が行われる範囲内において、相手方の脱税の抑制は図られることとなる。

【参考法令・通達番号】

基通9-7-20

2 使途秘匿金とはどのようなものか

使途秘匿金の支出とは、法人がした金銭の支出のうち、相当の理由がなく、その相手方の氏名（名称）、住所（所在地）及びその事由を帳簿書類に記載していないものである（措法62②）。

ここでいう金銭の支出とは、金銭を支払うことその他、贈与、供与その他これらに類する目的のためにする金銭以外の資産の引渡しについても金銭の支出と同様に扱うこととされている。

次に、帳簿書類に相手方の氏名等を記載していないことについて相当の理由があるものは使途秘匿金から除外されるが、これに該当するものとしては、手帳、カレンダー等の広告宣伝用物品の贈与やチップ等の小口の謝金がある。

また、取引の対価として支出されたものであることが明らかなものについては、使途秘匿金から除外されている（措法62②）。つまり、商品の仕入れ等のように対価性が明確な支出は、通常、違法ないし不当な支出にはつながらないものと考えられるからである。ただし、その支払が不相当に高額であると認められるような場合には、その高額と認められる部分については、この制度の適用がある。

なお、違法ないし不当な支出につながるような支出は、通常、相手方の氏名等を明らかにしないため、「対価性と金額の妥当性」を証明することは非常に困難であると考えられることから、利権獲得のための工作資金、謝金等やヤミ献金、取引先の役員等への裏りべート、株主総会対策費等の支出は、使途秘匿金課税の対象となる。

3 使途秘匿金に対する特別税率はいくらか

法人が使途秘匿金を支出した場合の法人税額は、法人税法及び租税特別措置法により計算される通常の法人税額に、その使途秘匿金の支出額の40%を加算した金額である（措法62①）。

第4節 税額控除

今まで学習した各事業年度の所得の金額に対して、一定の税率を乗じて法人税が課せられるが、所得税と法人税との二重課税若しくは国際的な二重課税を排除するため、又は政策的配慮のため、いくつかの税額控除の制度が設けられている。

この節では、これらの税額控除のうち主に所得税額の控除について学習する。

学習のポイント

- 1 税額控除の対象となるものにはどのようなものがあるか
- 2 控除する所得税額はどのように計算するのか
- 3 控除する所得税額は損金の額に算入されないのか
- 4 税額控除は任意の申告調整事項となるのか

1 税額控除の対象となるものにはどのようなものがあるか

法人税における税額控除には、次のようなものがある。

(1) 二重課税の排除を目的とするもの

- ① 所得税額の控除（法68）
- ② 外国税額の控除（法69）

【参考法令・通達番号】

令140の2、141

(2) 政策的配慮を目的とするもの（主なもの）

- ① 仮装経理に基づく過大申告の場合の更正に伴う法人税額の控除（法70）
- ② 試験研究を行った場合の法人税額の特別控除（措法42の4）
- ③ エネルギー環境負荷低減推進設備等を取得した場合の法人税額の特別控除（措法42の5）
- ④ 中小企業者等が機械等を取得した場合の法人税額の特別控除（措法42の6）
- ⑤ 沖縄の特定地域において工業用機械等を取得した場合の法人税額の特別控除（措法42の9）
- ⑥ 国家戦略特別区域において機械等を取得した場合の法人税額の特別控除（措法42の10）
- ⑦ 生産性向上設備等を取得した場合の法人税額の特別控除（旧措法42の12の5）

2 控除する所得税額はどのように計算するのか

法人が利子や配当を受け取る際には、所得税の源泉徴収が行われる。この源泉徴収された所得税は、法人にとっては法人税の前払の性質を有するものであることから、各事業年度の確定法人税額から控除できるとされている（法68）。

法人税額から控除できる所得税額は、預貯金の利子等に対する所得税額についてはその全額、公社債の利子や剰余金の配当等に対する所得税額についてはその元本を所有していた期間に対応する金額である（令140の2①）。

なお、各事業年度の確定法人税額から控除しきれない所得税額については、還付される（法78①）

3 控除する所得税額は損金の額に算入されないのか

所得税額の控除は、所得税と法人税の二重課税を排除する趣旨で設けられていることから、税額控除を受ける所得税額は、各事業年度の所得の金額の計算上損金の額に算入されない（法40）。

ただし、所得金額について税額控除の規定の適用を受けない場合は、損金の額に算入できる。

4 税額控除は任意の申告調整事項となるのか

所得税額の控除は、任意の申告調整事項であり、確定申告書、修正申告書又は更正請求書に記載した金額を限度として適用される。したがって、確定申告書にその金額の記載がない場合には控除を受けることができない（法68③）。