

復興特別法人税のあらまし

〔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関係〕

平成24年3月

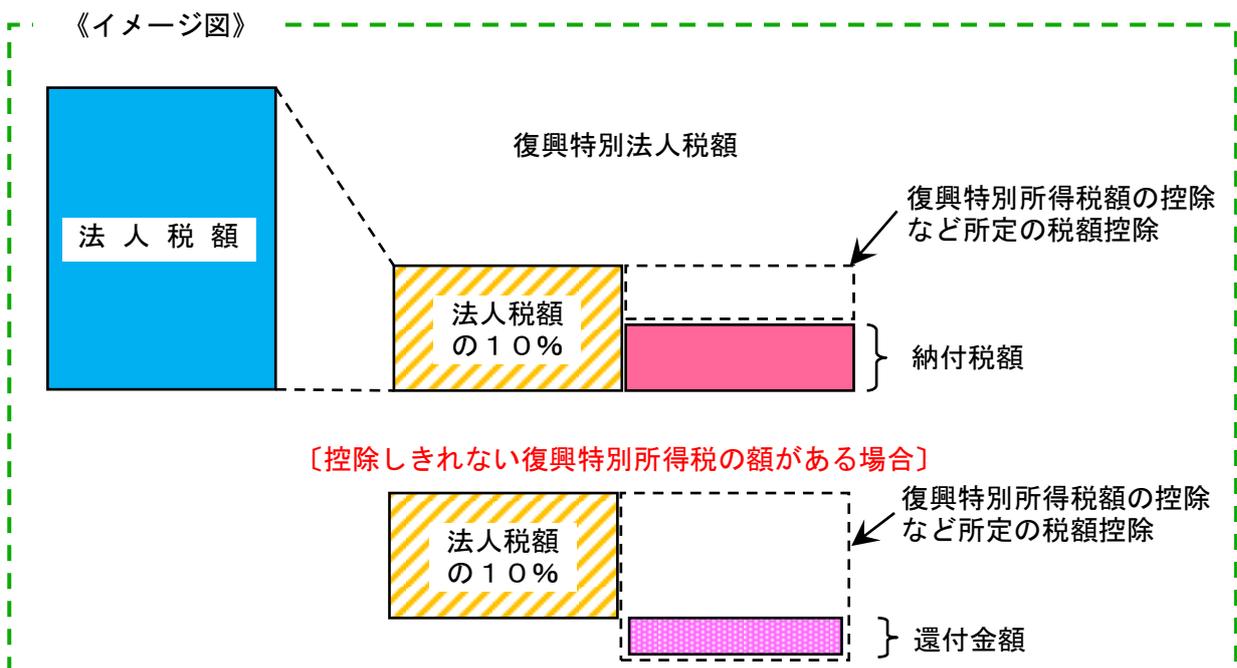
国税庁

平成23年12月2日に公布された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（平成23年法律第117号。以下「復興財源確保法」といいます。）において復興特別法人税制度が創設され、平成24年4月1日から施行されることになりました。また、平成24年1月25日に復興特別法人税に関する政令（平成24年政令第17号。以下「復興特別法人税令」といいます。）及び復興特別法人税に関する省令（平成24年財務省令第7号）が公布されています。

このパンフレットは、平成24年3月31日現在の法令に基づき、復興特別法人税のあらましを説明していますが、①連結申告法人の取扱い、②一定の適格合併をした場合等の復興特別法人税の課税標準の計算などについてお知りになりたい方は、国税庁ホームページ（www.nta.go.jp）に掲載している「復興特別法人税の概要」をご覧ください。

（復興特別法人税制度の概要）

この制度は、法人の各事業年度の所得の金額に対する法人税の額に10%の税率を乗じて計算した復興特別法人税を、法人税と同じ時期に申告・納付することとされているものであり、利子など一定の所得に課された復興特別所得税の額などがある場合には、所定の金額を控除した後の金額を納付することとされています。また、復興特別法人税の額の計算上控除しきれない復興特別所得税の額がある場合には、その還付を受けるための申告書を提出することができることとされています。



(復興特別法人税制度の具体的内容)

復興特別法人税制度の具体的な内容は、次のとおりです。

1 納税義務者

法人は、基準法人税額につき、復興特別法人税を納める義務があります（復興財源確保法42）。

なお、人格のない社団等及び法人課税信託の受託者である個人は、法人とみなすこととされています（復興財源確保法41①）。

《基準法人税額の意義》

基準法人税額とは、法人税の課税標準である各事業年度の所得の金額につき、法人税法その他の法人税の税額の計算に関する法令の規定（次に掲げる規定を除きます。）により計算した法人税の額（附帯税の額を除きます。）をいいます（復興財源確保法44一）。

- ① 法人税法第67条（特定同族会社の特別税率）、第68条（所得税額の控除）、第69条（外国税額の控除）、第70条（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）、第70条の2（税額控除の順序）及び第144条（外国法人の所得税額控除）
- ② 租税特別措置法第3章第5節（使途秘匿金の支出がある場合の課税の特例）及び第5節の2（土地の譲渡等がある場合の特別税率）

基準法人税額は、法人税申告書別表一（一）を使用する法人の場合、次の算式により計算した金額となります。

（算式）

$$\text{基準法人税額} = \text{別表一（一）「2」欄} - \text{別表一（一）「3」欄} + \text{別表一（一）「5」欄}$$

（注）法人税の納税義務のない法人（例えば、公益法人等及び人格のない社団等で収益事業を行わないものや国内源泉所得を有しない外国法人）や清算所得に対する法人税を課されている平成22年9月30日以前に解散した内国普通法人等（法人税申告書別表二十（一）又は別表二十（二）を使用する法人）は基準法人税額を有しませんので、納めるべき復興特別法人税の額は生じません（平成22年9月30日以前に解散した内国普通法人等の取扱いについては、「復興特別法人税の概要」をご覧ください。）。

2 納税地

復興特別法人税の納税地は、法人税の納税地と同じです（復興財源確保法46①）。

3 課税事業年度及び課税標準法人税額

(1) 課税事業年度

復興特別法人税の課税の対象となる事業年度（以下「課税事業年度」といいます。）は、一定の場合を除き、法人の平成24年4月1日から平成27年3月31日までの期間（以下「指定期間」といいます。）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とされています（復興財源確保法40十、45①）。

《イメージ図》



(2) 課税標準法人税額

復興特別法人税の課税標準は、各課税事業年度の課税標準法人税額とされており、各課税事業年度の課税標準法人税額は、一定の場合を除き、各課税事業年度の基準法人税額とされています（復興財源確保法47①、②本文）。

④ 課税標準法人税額に1,000円未満の端数があるとき、又はその全額が1,000円未満であるときは、その端数金額又はその全額が切捨てとなります（国税通則法118①）。

(3) 新設法人等の場合の課税事業年度等

イ 新設法人等の場合の課税事業年度

指定期間内に設立された法人など次の表に掲げる法人の場合には、それぞれ次の表の「課税事業年度」欄の事業年度が課税事業年度となります（復興財源確保法45）。

法人	課税事業年度	最後の課税事業年度の対象期間
（新設法人） ① 指定期間内に設立された法人（復興財源確保法45②一）	指定期間内の日の属する事業年度（復興財源確保法45②一）	最後の課税事業年度開始の日から指定期間の末日までの期間 ただし、法人が次の場合に該当する場合には、それぞれ次の期間となります（復興財源確保法47②二）。 ① 指定期間の末日以前に合併により解散した場合 最後の課税事業年度開始の日から当該合併の日の前日までの期間 ② 指定期間の末日前に残余財産が確定した場合 最後の課税事業年度開始の日から当該残余財産の確定の日までの期間
（事業年度変更等法人） ② ①に掲げる法人以外の法人で、事業年度の変更その他の事由により、課税事業年度の月数の合計が36月を超えるもの	指定期間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（復興財源確保法45①）	最後の課税事業年度開始の日から当該法人の指定期間内に最初に開始する事業年度開始の日以後3年を経過する日までの期間（復興財源確保法47②一）

ロ 新設法人等の場合の最後の課税事業年度の課税標準法人税額

上記イの表に掲げる法人の各課税事業年度（復興特別所得税の額があるため、課税事業年度とみなされる事業年度を除きます。5 ページの 5(4)の④参照。）のうち最後の課税事業年度の課税標準法人税額は、(2)にかかわらず、次の算式により計算した金額となります（復興財源確保法47②ただし書）。

（算式）

$$\text{課税標準法人税額} = \text{基準法人税額} \times \frac{\text{上記イの表の「最後の課税事業年度の対象期間」の月数}}{\text{最後の課税事業年度の月数}}$$

④1 上記算式の月数は、暦に従って計算し、1月に満たない端数を生じたときは、これを1月とします（復興財源確保法47③）。

2 最後の課税事業年度以外の課税事業年度の課税標準法人税額は、(2)によります。

課税事業年度及び課税標準法人税額については、6 ページ以降の事例も参考としてください。
また、指定期間内に新たに収益事業を開始した公益法人等、一定の適格合併に係る合併法人などの課税事業年度及び最後の課税事業年度の課税標準法人税額については、「復興特別法人税の概要」をご覧ください。

4 税額の計算

(1) 復興特別法人税の額

復興特別法人税の額は、次の算式により計算した金額となります（復興財源確保法48）。

（算式）

$$\text{復興特別法人税の額} = \text{課税標準法人税額} \times 10\%$$

(2) 復興特別所得税額の控除

内国法人が各課税事業年度において課される復興特別所得税の額は、公社債の利子、剰余金の配当等に係るものについては元本の所有期間であん分をし、これら以外のものについては全額を控除対象とするなど法人税の額から控除する所得税の額の取扱いに準じて、当該課税事業年度の復興特別法人税の額から控除されます（復興財源確保法49①、復興特別法人税令5①④、法人税法施行令140の2、租税特別措置法施行令26の11①）。

したがって、復興特別所得税の額を法人税の額から控除することはできません。

なお、復興特別所得税は所得税と併せて源泉徴収されますので、控除を受けるべき金額の計算の基礎となる復興特別所得税の額は、源泉徴収された「所得税及び復興特別所得税の額」に

$$\frac{2.1}{102.1}$$

を乗じて計算した金額となります（復興財源確保法28⑥）。

① 源泉徴収義務者は、平成25年1月1日から平成49年12月31日までの間に所得税の源泉徴収を行う際に、復興特別所得税を併せて徴収することとされているため、復興特別所得税は、平成25年1月1日以後に支払を受けるべき利子等について課されることとなります（復興財源確保法28①）。

② 内国法人である公益法人等又は人格のない社団等が収益事業以外の事業又はこれに属する資産から生ずる所得につき課される復興特別所得税の額については、復興特別法人税の額から控除することはできませんので（復興財源確保法49②）、この復興特別所得税の還付を受けるために復興特別法人税申告書を提出することはできません（5ページの5(4)参照）。

③ 復興特別所得税の額の控除を受ける場合には、復興特別法人税申告書、修正申告書又は更正請求書に控除を受けるべき金額及びその計算に関する明細を記載した書類（復興特別法人税申告書別表二）を添付する必要があります（復興財源確保法49⑤）。

④ 平成22年9月30日以前に解散した内国普通法人等の取扱いについては、「復興特別法人税の概要」をご覧ください。

(3) 外国税額の控除

復興特別法人税申告書を提出する内国法人が各課税事業年度において法人税法第69条第1項（外国税額の控除）の規定の適用を受ける場合において、当該課税事業年度の控除対象外国法人税の額（租税特別措置法第66条の7第1項（内国法人に係る特定外国子会社等の課税対象金額等の益金算入）及び第66条の9の3第1項（特殊関係株主等である内国法人に係る特定外国法人の課税対象金額等の益金算入）の規定により控除対象外国法人税の額とみなされるものを含みます。）が法人税法第69条第1項の控除限度額を超えるときは、次の算式により計算した復興特別法人税控除限度額を限度として、その超える金額は当該課税事業年度の復興特別法人税の額から控除されます（復興財源確保法50①、復興特別法人税令6①、法人税法施行令142）。

（算式）

$$\begin{aligned} \text{復興特別法人税控除限度額} &= \text{復興特別法人税の額} \times \text{国外所得割合} \\ \text{国外所得割合} &= \frac{\text{当該事業年度の国外所得金額}}{\text{当該事業年度の所得金額}} \end{aligned}$$

① 算式中の「復興特別法人税の額」は、その計算の基礎となった基準法人税額のうちに租税特別措置法第42条の4第11項（連結納税の承認を取り消された場合の試験研究費の額に係る法人税額）など一定の規定により加算された金額が含まれている場合には、当該基準法人税額からその加算された金額を控除した残額を基準法人税額とみなして計算した復興特別法人税の額となります（復興特別法人税令6①）。

② 内国法人である公益法人等又は人格のない社団等が収益事業以外の事業又はこれに属する資産から生ずる所得につき納付する控除対象外国法人税の額については、復興特別法人税の額から控除することは

できません（復興財源確保法50④）。

3 外国税額の控除を受ける場合には、復興特別法人税申告書、修正申告書又は更正請求書に控除を受けべき金額及びその計算に関する明細を記載した書類（復興特別法人税申告書別表三）を添付する必要があります（復興財源確保法50⑤）。

4 控除対象外国法人税の額は、まず、法人税の控除限度額の範囲内で法人税の額から控除され、控除しきれなかったものは、復興特別法人税控除限度額の範囲内で復興特別法人税の額から控除されますが、なお控除しきれなかったものは、道府県民税の額及び市町村民税の額から控除されることになります。また、当該事業年度の道府県民税の額及び市町村民税の額からもなお控除しきれなかった残額（控除限度超過額）は、前3年内事業年度（当該事業年度開始の日前3年以内に開始した各事業年度をいいます。）の法人税、道府県民税及び市町村民税の控除余裕額のうち当該事業年度に繰り越されたもの（繰越控除限度額）を充当することにより控除され、なお控除しきれなかった残額（繰越控除対象外国法人税額）は、翌事業年度に繰り越されることになります（復興財源確保法63①、法人税法69②③）。

(4) 税額控除の順序

復興特別所得税の額及び外国税額の復興特別法人税の額からの控除については、まず外国税額の控除をした後において、復興特別所得税の額の控除をすることになります（復興財源確保法51）。

5 申告及び納付等

(1) 申告

法人は、各課税事業年度終了の日の翌日から2月以内に、税務署長に対し、復興特別法人税申告書を提出しなければなりません。ただし、課税標準である課税標準法人税額がない場合には、復興特別法人税申告書を提出する必要はありません（復興財源確保法53①）。

② 1 清算中の内国法人につきその残余財産が確定した場合には、残余財産の確定の日の属する課税事業年度に係る復興特別法人税申告書は、当該課税事業年度終了の日の翌日から1月以内（当該翌日から1月以内に残余財産の最後の分配又は引渡しが行われる場合には、その行われる日の前日まで）に提出する必要があります（復興財源確保法53②）。

2 法人税法第75条又は第75条の2（確定申告書の提出期限の延長等）の規定により同法第74条第1項（確定申告）の規定による申告書の提出期限が延長されている場合には、復興特別法人税申告書の提出期限は、その延長された提出期限となります（復興財源確保法53④）。

なお、復興特別法人税申告書の提出期限の延長の適用を受けた場合には、所定の計算に基づく利子税を納付する必要があります（復興財源確保法53④⑤）。

(2) 青色申告

法人税の申告書を青色申告書により提出することにつき税務署長の承認を受けている場合には、復興特別法人税申告書及び当該申告書に係る修正申告書について、青色申告書により提出することができます（復興財源確保法58①）。

(3) 納付

復興特別法人税の額があるときは、復興特別法人税申告書の提出期限までに、その復興特別法人税を国に納付する必要があります（復興財源確保法55）。

(4) 復興特別所得税額の還付

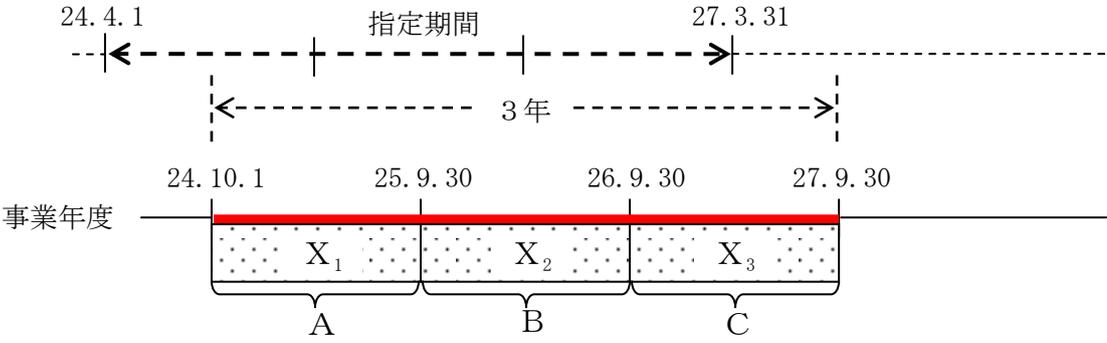
控除をされるべき復興特別所得税の額で、復興特別法人税の額の計算上控除しきれなかったものがあるときは、その控除しきれなかった復興特別所得税の額の還付を受けることができます（復興財源確保法53、56）。また、課税標準法人税額がない場合においても、控除をされるべき復興特別所得税の額があるときは、復興特別法人税申告書を提出することにより、その復興特別所得税の額の還付を受けることができます（復興財源確保法54、56）。

② 平成24年4月1日以前に開始した事業年度であっても、平成25年1月1日以後に源泉徴収をされた復興特別所得税の額がある場合には、その還付を受けるために復興特別法人税申告書を提出することができます。この場合には、当該事業年度は課税事業年度とみなされますが（復興財源確保法45③）、課税標準法人税額は無いものとして申告をします（復興財源確保法47④）。

同様に、最後の課税事業年度終了の日の翌日以後に開始した各事業年度において、源泉徴収をされた復興特別所得税の額がある場合にも、当該各事業年度は課税事業年度とみなされますが、課税標準法人税額は無いものとされますので、その復興特別所得税の額の還付を受けるために復興特別法人税申告書を提出することができます。

(参 考)

復興特別法人税の課税事業年度及び課税標準法人税額

事 例	<p>【事例1】原則 年1回9月末決算法人</p>  <p>24. 4. 1 指定期間 27. 3. 31</p> <p>3年</p> <p>事業年度 24. 10. 1 25. 9. 30 26. 9. 30 27. 9. 30</p> <p>X₁ X₂ X₃</p> <p>A B C</p>
課税事業年度の説明	<p>○ 指定期間内に最初に開始する事業年度開始の日（24. 10. 1）から同日以後3年を経過する日（27. 9. 30）までの期間内の日の属する事業年度が課税事業年度となることから、25/9期、26/9期及び27/9期が課税事業年度となります（復興財源確保法45①）。</p> <p>㊦ 年2回（例えば3月31日・9月30日）決算法人の場合には、指定期間内に最初に開始する事業年度開始の日（24. 4. 1）から同日以後3年を経過する日（27. 3. 31）までの期間内の日の属する事業年度が課税事業年度となることから、24/9期、25/3期、25/9期、26/3期、26/9期及び27/3期が課税事業年度となります（復興財源確保法45①）。</p>
各課税事業年度の課税標準法人税額	<p>各課税事業年度の課税標準法人税額は、次のとおりとなります。</p> <p>① 25/9期（24. 10. 1～25. 9. 30） $X_1 = A$</p> <p>② 26/9期（25. 10. 1～26. 9. 30） $X_2 = B$</p> <p>③ 27/9期（26. 10. 1～27. 9. 30） $X_3 = C$</p> <p>㊦ 復興特別法人税の課税標準である各課税事業年度の課税標準法人税額は、各課税事業年度の基準法人税額となります（復興財源確保法47①②本文）。</p>

(注) **■** 部分は課税事業年度を示します（以下同じです。）。

また、A、B、C…はそれぞれの課税事業年度の基準法人税額（2ページの1参照）を、X₁、X₂、X₃…は課税標準法人税額を示します（以下同じです。）。

事例	<p>【事例2】新設法人の場合 指定期間内（24.7.1）に設立された年1回12月末決算法人</p> <p>The diagram shows a horizontal timeline. A dashed line represents the '指定期間' (Designated Period) from 24.4.1 to 27.3.31. Below it, a solid line represents '事業年度' (Fiscal Year). Fiscal years are marked with their end dates: 24.12.31, 25.12.31, 26.12.31, and 27.12.31. Fiscal years are labeled X1, X2, X3, and X4. X1 is from 24.7.1 to 24.12.31. X2 is from 25.1.1 to 25.12.31. X3 is from 26.1.1 to 26.12.31. X4 is from 27.1.1 to 27.12.31. Brackets A, B, C, and D are placed under X1, X2, X3, and X4 respectively. A vertical dashed line at 27.3.31 indicates the end of the designated period, which falls within the X4 period.</p>
課税事業年度の説明	<p>○ 指定期間内に設立された法人については、指定期間内の日の属する事業年度が課税事業年度となることから、24/12期、25/12期、26/12期及び27/12期が課税事業年度となります（復興財源確保法45②一）。</p>
各課税事業年度の課税標準法人税額	<p>各課税事業年度の課税標準法人税額は、次のとおりとなります。</p> <p>① 24/12期（24.7.1～24.12.31） $X_1 = A$</p> <p>② 25/12期（25.1.1～25.12.31） $X_2 = B$</p> <p>③ 26/12期（26.1.1～26.12.31） $X_3 = C$</p> <p>④ 27/12期（27.1.1～27.12.31） $X_4 = D \times \frac{3}{12}$</p> <p>㊦ 指定期間内に設立された法人の各課税事業年度のうち、最後の課税事業年度の課税標準法人税額は、基準法人税額に、当該最後の課税事業年度（27.1.1～27.12.31）の月数（12月）のうちに当該最後の課税事業年度開始の日（27.1.1）から指定期間の末日（27.3.31）までの期間（3月）の占める割合を乗じて計算します（復興財源確保法47②二）。</p> <p>なお、「最後の課税事業年度の月数」又は「最後の課税事業年度開始の日から指定期間の末日までの期間の月数」に1月未満の端数が生ずる場合には、その端数は1月に切り上げます（以下同じです。）（復興財源確保法47③）。</p>

事例	<p>【事例3】事業年度変更の場合 年1回9月末決算から年1回3月末決算に事業年度変更した法人（27.4.1変更）</p>
課税事業年度の説明	<p>○ 指定期間内に最初に開始する事業年度開始の日（24.10.1）から同日以後3年を経過する日（27.9.30）までの期間内の日の属する事業年度が課税事業年度となることから、25/9期、26/9期、27/3期及び28/3期が課税事業年度となります（復興財源確保法45①）。</p> <p>㊦ この事例では、事業年度変更により、課税事業年度の月数の合計が36月を超えます。</p> $12\text{月（25/9期）} + 12\text{月（26/9期）} + 6\text{月（27/3期）} + 12\text{月（28/3期）} = 42\text{月} > 36\text{月}$
各課税事業年度の課税標準法人税額	<p>各課税事業年度の課税標準法人税額は、次のとおりとなります。</p> <p>① 25/9期（24.10.1～25.9.30） $X_1 = A$</p> <p>② 26/9期（25.10.1～26.9.30） $X_2 = B$</p> <p>③ 27/3期（26.10.1～27.3.31） $X_3 = C$</p> <p>④ 28/3期（27.4.1～28.3.31） $X_4 = D \times \frac{6}{12}$</p> <p>㊦ 事業年度変更により、課税事業年度の月数の合計が36月を超える法人の各課税事業年度のうち、最後の課税事業年度の課税標準法人税額は、基準法人税額に、当該最後の課税事業年度（27.4.1～28.3.31）の月数（12月）のうち当該最後の課税事業年度開始の日（27.4.1）から当該法人の指定期間内に最初に開始する事業年度開始の日（24.10.1）以後3年を経過する日（27.9.30）までの期間（27.4.1～27.9.30）の月数（6月）の占める割合を乗じて計算します（復興財源確保法47②一）。</p>