

2025年1月 No.36

## 令和7年度税制改正大綱②：防衛増税関係

弁護士 平川 雄士

## はじめに

令和7年(2025年)が明けました。本年も [NO&T Tax Law Update](#) をどうぞよろしくお願いいたします。引き続き、租税法務についての有益な情報をタイムリーに発信できますよう、当事務所租税プラクティスの弁護士一同、努めてまいります。

毎年恒例でお届けしております、NO&T Tax Law Update での税制改正大綱の解説は、今般の [令和7年度税制改正大綱](#) (「**本大綱**」) については、周知のとおり政治状況により、発刊が若干後ろ倒しとなっております。今回は、第2弾として、防衛増税関係につき、本大綱の記載の限りで、簡潔に触れたいと思います。

## 所得税の防衛増税は先送りに、源泉税率にも変更なし

まず、過去の経緯を復習しますと、所得税の防衛増税については、2年前の [令和5年度税制改正大綱](#) において、「**所得税額に対し、当分の間、税率1%の新たな付加税を課す**。現下の家計を取り巻く状況に配慮し、**復興特別所得税の税率を1%引き下げるとともに、課税期間を延長する。**」とされており、その実施時期は、「**令和6年以降の適切な時期とする。**」とされていました。

本大綱が出る少し前の [報道](#) では、上記の改正が本大綱において実施される旨が報じられていました。しかし、結論としては、政治的考慮により、実施は **先送り** にされております。すなわち、本大綱では、「**所得税については、令和5年度税制改正大綱等の基本的方向性を踏まえつつ、いわゆる『103万円の壁』の引上げ等の影響も勘案しながら、引き続き検討する。**」とされるにとどまっております。

租税法務の実務家として、所得税につきこの種の付加税としての増税がある場合に最も気になる点は、源泉税の税率です。特に、資本市場・金融関係の取引案件では、課税関係の開示文書を正確に書く必要があるため、この点が重要となってきます。また、当職らの職責外ですが、源泉税率の変更がありますと、取引に係る各種システムの改修等々も必要となります。

この点は、もう今や昔となりますが、復興特別所得税が導入された際に表面化しました。従前は、金融取引関係の源泉税率といえば、15%や20%といったキリのいい数字だけ頭に置いておけばよかったのですが、2013年から復興特別所得税が課されることとなり、その準備段階から、同税を考慮に入れた源泉税率をどのように正確に記載すればよいのかという点が一応は検討されました。

結論としては、現状の実務もそうですが、復興特別所得税の税率(所得税額の2.1%)を源泉所得税の税率に織り込んで表記した、**15.315%**(源泉所得税15%および復興特別所得税0.315%)、**20.315%**(源泉所得税15%および復興特別所得税0.315%ならびに住民税5%)や **20.42%**(源泉所得税20%および復興特別所得税0.42%)

などといった、小数点以下を含む見慣れない数字での記載がなされることになりました。今や、これらの数字は、もはやお馴染みのものとして実務に定着していると思います。同様に、個人の申告所得税についても、いわゆる限界税率としては、**55.945%**という数字（所得税 45%、復興特別所得税 0.945%および住民税 10%）が定着していると思います。

そのような中で、また所得税率に変更があると、面倒だな、との思いがあるわけですが、上記のように、本大綱では、所得税の防衛増税は先送りにされております。

仮にこの先において所得税の防衛増税がなされる場合であっても、それが上記の令和 5 年度税制改正大綱のとおりになされるとしますと、「所得税額に対し、当分の間、税率 1%の新たな付加税を課す」との防衛増税（防衛特別所得税（仮称））がなされるとともに、「復興特別所得税の税率を 1%引き下げる」こととなります。つまり、復興特別所得税が所得税額の 1.1%（現行は 2.1%）、防衛特別所得税が所得税額の 1%となります。したがって、現状実務に定着している上記の源泉税率の数字には、**変更はないこと**になると思われま。むしろ、この措置は、源泉税率を変更することの実務的な煩雑さに配慮したものであるともいえるのかもしれない。

もっとも、その場合であってもブレイクダウンには変更が生じますので、例えば、現状において「15.315%（源泉所得税 15%および復興特別所得税 0.315%）」などという文言で開示がなされている場合は、「15.315%（源泉所得税 15%ならびに復興特別所得税および防衛特別所得税計 0.315%）」や「15.315%（源泉所得税 15%ならびに復興特別所得税 0.165%および防衛特別所得税 0.15%）」などという文言に変更する必要が生じるのではないかとこの点も検討を要します。また、復興特別所得税については、「課税期間を延長する」とされていますところ、現状は 2037 年未までと開示されていると思われまますが、これを 20xx 年まで (xx>37) と変更する必要が生じます。さらには、防衛特別所得税は「当分の間」課されるどころ、防衛特別所得税が廃止されても復興特別所得税はなお課されているという状態（またはその逆の状態）もあり得ることになり、その場合は、小数点以下単位で新たな源泉税率が発現するということもあり得るところです（できれば改正により避けていただきたいところですが。）。

## 防衛特別法人税 – 1%弱の税負担増、2026/4 以後開始事業年度から、当分の間

以上に対し、法人税については、付加税としての**防衛特別法人税**（仮称）が創設されます。課税は、**令和 8 年（2026 年）4 月 1 日以後**に開始する（令和 9 年（2027 年）3 月期以後の）事業年度（3 月末決算の場合につき概して例えば、翌々事業年度）からとなります。そこから「**当分の間**」課されることとなります。

税率は、概していえば法人税額の 4%とされています。その法人税額つまり課税標準は、「課税標準法人税額」とされており、これは、「基準法人税額」- 500 万円とされています。法人税額 500 万円分を控除することとし、この分については防衛特別法人税を課さないのは、中小法人に配慮する観点からとされています。その「基準法人税額」は、大要、所得税額控除や外国税額控除等の適用前の法人税額とされています。

この点、既に課されている地方法人税（国税）については、税率が 10.3%とされており、その課税標準は、大要、所得税額控除や外国税額控除等の適用前の法人税額とされています。つまり、上記の 500 万円の控除ほか若干の相違を敢えて捨象しますと、防衛特別法人税の課税標準は、地方法人税のそれと大まかには同じといえます。なお、これも今や昔、復興特別法人税が法人税の付加税（10%）として課されていた時期がかつてありましたが、復興特別法人税も上記と似たようなものとなっていたところでは。

所得税額控除や外国税額控除等の適用前の法人税額は、あくまでも大まかにいえば<sup>1</sup>、各事業年度の課税所得×法人税率 23.2%ですから、各事業年度の課税所得に対する原則的な法人課税（国税のみ）の表面税率は、これもあくまでも大まかにいえば、法人税率 23.2%+地方法人税率 23.2%×10.3%+防衛特別法人税率 23.2%×4%となり、**約 26.52%**となりそうです。

<sup>1</sup> 研究開発税制における税額控除や賃上げ促進税制における税額控除等々を捨象して、ということです。

法人税の国際税務の関係で実務上慣れ親しんだ数字として、25.59%というのがあります。恒久的施設を有しない外国法人に対する法人課税の原則的な税率です。いわゆる事業譲渡類似株式譲渡ないしは25/5ルールにヒットする株式譲渡を行う場合などに出てくる数字です。これは、法人税率23.2%+地方法人税率23.2%×10.3%の和でした。防衛特別法人税の導入後は、これに代えて、上記の**約26.52%**を用いることになろうかと思われま

さらに進んで、法人課税の法定実効税率（法人住民税ならびに損金算入可能な法人事業税および特別法人事業税のいわば「込み込み」のもの）については、東京都23区内における外形標準課税適用法人の法定実効税率は、現行では30.62%といわれているところ

この数字の計算過程を前提として、防衛特別法人税込みの場合の法定実効税率をあくまでも大まかに試算しますと、計算過程は割愛しますが、**約31.52%**となるようです。もっとも、こちらは大まかなイメージとご理解いただき、たとえば税効果会計の適用上の厳密に正しい数字としての法定実効税率については、当職の能力と資格を超える話ですので、会計士の先生方が追って発信されるであろう正確を期した情報に依拠されてください。

このように、結局のところ、防衛特別法人税の創設により、法人税負担は**1%弱増加**することになりそうです。

## 本大綱の法人税の租税政策の考え方

かつての復興特別法人税について先に触れました。これは、元々は3事業年度に亘り課されるとされていたところ、平成26年度税制改正により、1年前倒しで廃止されました。その経緯・理由としては、「安倍晋三首相の強い意向を踏まえて」、同廃止を「継続的な賃上げへ第一歩を踏み出すきっかけ」と位置づけ、「経済界に賃上げや下請け企業の支援に積極的に取り組むよう要請する」との点があったものと**報道**されています。

そこから10年余が経過し、総理総裁も3代交替して経済政策も変化した今、本大綱においては、「2010年代に…法人税率を23.2%まで引き下げた」にもかかわらず、「大企業を中心に国内投資は低水準で推移した」、「賃上げについても、諸外国と比較して、長年低迷してきた」、「他方、企業の利益が現預金として社内にとどまる傾向<sup>2</sup>が一層強まってきた」などとの辛い指摘がなされています。その上で、「企業の国際競争力等にも一定の配慮が求められるが」としつつも、「法人税改革は意図した成果を上げてこなかったと言わざるを得ず、法人税のあり方を転換していかなければならない」、「**法人税率を引き上げつつターゲットを絞った政策対応を実施する**など、メリハリのある法人税体系を構築していく」、と述べられるまでに至っています。

防衛特別法人税の増税も、このような考え方によるものと拝察される

この線での政策が、防衛特別法人税以上に、今後具体的にどのように推進されていくのか、目が離せないところ

2025年1月8日

<sup>2</sup> 一般世間において俗にいうところの「内部留保」を指すものと解されます。

[執筆者]



**平川 雄士** (弁護士・パートナー)

[yushi\\_hegawa@noandt.com](mailto:yushi_hegawa@noandt.com), 03-6889-7184 (直通)

1997年東京大学法学部卒業、1999年弁護士登録(第51期、第一東京弁護士会)、2004年Harvard Law School卒業(LL.M.)。2004年～2005年にAlston & Bird LLPのInternational Tax Group (Washington, D.C.)において[米国租税法の実務に従事](#)。2007年パートナー就任。

租税法分野を中心に扱う。M&A、資金調達等のあらゆる種類の取引案件についてタックス・カウンセルとして租税法分野に関連するアドバイスを提供するとともに、様々な租税争訟案件・税務調査案件において納税者を代理している。近時の勝訴案件として、[最一小判令和3年3月11日](#)、[最一小判令和4年4月21日](#)、[東京高判令和4年9月14日](#)(但し上告審で破棄)等がある。

日本経済新聞社の「企業法務税務・弁護士調査」の税務分野にて、2024年・2021年と連続して、[第1位に選出](#)されている(企業選出・総合選出とも)。また、[Chambers Asia-Pacific](#)、[Legal 500](#)等の海外の評価媒体においても日本の租税法部門にてBand 1等に選出されている。

2022年4月から[東京大学法科大学院](#)において客員教授(租税法)を務め、2007年から2017年まで[上智大学法科大学院](#)において実務家教授・准教授(租税法)を務める。IFA(国際租税協会)本部Supervisory Boardメンバー(2024年まで)、IFA日本支部[運営委員会委員長・理事](#)。

本ニュースレターは、各位のご参考のために一般的な情報を簡潔に提供することを目的としたものであり、当事務所の法的アドバイスを構成するものではありません。また見解に亘る部分は執筆者の個人的見解であり当事務所の見解ではありません。一般的な情報としての性質上、法令の条文や出典の引用を意図的に省略している場合があります。個別具体的事案に係る問題については、必ず弁護士にご相談ください。

## 長島・大野・常松 法律事務所

[www.noandt.com](http://www.noandt.com)

〒100-7036 東京都千代田区丸の内二丁目7番2号 J Pタワー

Tel: 03-6889-7000 (代表) Fax: 03-6889-8000 (代表) Email: [info@noandt.com](mailto:info@noandt.com)



長島・大野・常松法律事務所は、約600名の弁護士が所属する日本有数の総合法律事務所であり、東京、ニューヨーク、シンガポール、バンコク、ホーチミン、ハノイ、ジャカルタ\*及び上海に拠点を構えています。企業法務におけるあらゆる分野のリーガルサービスをワンストップで提供し、国内案件及び国際案件の双方に豊富な経験と実績を有しています。

(\*提携事務所)

NO&T Tax Law Update ～税務ニュースレター～の配信登録を希望される場合には、

<[https://www.noandt.com/newsletters/nl\\_tax/](https://www.noandt.com/newsletters/nl_tax/)>よりお申込みください。本ニュースレターに関するお問い合わせ等につきましては、<[nl-tax@noandt.com](mailto:nl-tax@noandt.com)>までご連絡ください。なお、配信先としてご登録いただきましたメールアドレスには、長島・大野・常松法律事務所からその他のご案内もお送りする場合がございますので予めご了承いただけますようお願いいたします。