

Actus Newsletter

平成27年度 税制改正(速報)

昨年末12月30日に、自民党と公明党から「平成27年度税制改正大綱」が公表されました。12月に解散・総選挙が行われたため通常時期よりも遅い大綱の公表となりました。今回の税制改正の焦点は、法人課税においては、景気回復のための先行減税と代替財源の確保となっています。個人課税においては、世代間移転を促す優遇税制の創設・拡大といえます。1年半の増税延期となった消費税については軽減税率制度の導入の詳細がポイントでしたが、先送りの内容になっています。改正大綱の主な論点のポイントを解説します。(↑増税 ↓減税)

■ 法人課税

法人課税は税率引き下げによる減税と代替財源の確保による課税強化の内容となります。中小法人に対する課税の強化は、今回は見送られました。

項目	内容	適用期日等																																									
法人税、 法人事業税 【税率引下げ】 ↓	<p>○法人税の税率を23.9%（現行：25.5%）に1.6%分引下げ</p> <p>○中小法人の軽減税率15%（本則では19%）は、2年延長</p> <p><法人税率></p> <table border="1"> <thead> <tr> <th>法人税率</th> <th>改正前</th> <th>平成27年度</th> <th>平成28年度</th> <th>備考</th> </tr> </thead> <tbody> <tr> <td>中小法人 (所得800万まで)</td> <td>15.0%</td> <td>15.0%</td> <td></td> <td>延長</td> </tr> <tr> <td>中小法人以外</td> <td>25.5%</td> <td>23.9%</td> <td></td> <td>1.6%引下げ</td> </tr> </tbody> </table> <p>○法人事業税（所得割）の税率引下げ 資本金1億円超の法人の事業税の税率を2年間にわたって段階的に引下げ（現行の2/3となる）</p> <p><事業税率（標準税率ベース）></p> <table border="1"> <thead> <tr> <th>事業税率 (地方法人税含む)</th> <th>改正前</th> <th>平成27年度</th> <th>平成28年度</th> <th>備考</th> </tr> </thead> <tbody> <tr> <td>資本金1億円超法人 (所得400万以下)</td> <td>3.8%</td> <td>3.1%</td> <td>2.5%</td> <td rowspan="3">2年にわたって逡減</td> </tr> <tr> <td>資本金1億円超法人 (所得400-800万)</td> <td>5.5%</td> <td>4.6%</td> <td>3.7%</td> </tr> <tr> <td>資本金1億円超法人 (所得800万超)</td> <td>7.2%</td> <td>6.0%</td> <td>4.8%</td> </tr> </tbody> </table> <p>○改正により法定実効税率は引下がる</p> <p><国・地方を合わせた法人の実効税率></p> <table border="1"> <thead> <tr> <th>標準税率ベース</th> <th>改正前</th> <th>平成27年度</th> <th>平成28年度</th> </tr> </thead> <tbody> <tr> <td>法定実効税率</td> <td>34.62%</td> <td>32.11% (-2.51%)</td> <td>31.33% (-3.29%)</td> </tr> </tbody> </table>	法人税率	改正前	平成27年度	平成28年度	備考	中小法人 (所得800万まで)	15.0%	15.0%		延長	中小法人以外	25.5%	23.9%		1.6%引下げ	事業税率 (地方法人税含む)	改正前	平成27年度	平成28年度	備考	資本金1億円超法人 (所得400万以下)	3.8%	3.1%	2.5%	2年にわたって逡減	資本金1億円超法人 (所得400-800万)	5.5%	4.6%	3.7%	資本金1億円超法人 (所得800万超)	7.2%	6.0%	4.8%	標準税率ベース	改正前	平成27年度	平成28年度	法定実効税率	34.62%	32.11% (-2.51%)	31.33% (-3.29%)	平成27年4月1日以後に開始する事業年度から
法人税率	改正前	平成27年度	平成28年度	備考																																							
中小法人 (所得800万まで)	15.0%	15.0%		延長																																							
中小法人以外	25.5%	23.9%		1.6%引下げ																																							
事業税率 (地方法人税含む)	改正前	平成27年度	平成28年度	備考																																							
資本金1億円超法人 (所得400万以下)	3.8%	3.1%	2.5%	2年にわたって逡減																																							
資本金1億円超法人 (所得400-800万)	5.5%	4.6%	3.7%																																								
資本金1億円超法人 (所得800万超)	7.2%	6.0%	4.8%																																								
標準税率ベース	改正前	平成27年度	平成28年度																																								
法定実効税率	34.62%	32.11% (-2.51%)	31.33% (-3.29%)																																								

<p>繰越欠損金 【利用制限】 ↑</p>	<p>○資本金1億円超の法人の繰越欠損金の控除限度額を段階的に引下げ</p> <p>○中小法人については現行のまま</p> <p>○欠損金の繰越期間を10年（現行：9年）に延長 （平成29年4月1日以後に開始する事業年度から生じた欠損金額より）</p> <p><欠損金の繰越控除のまとめ></p> <table border="1" data-bbox="386 436 1289 761"> <thead> <tr> <th colspan="2">欠損金の繰越控除</th> <th>改正前</th> <th></th> <th>平成27年度</th> <th>平成28年度</th> <th>平成29年度</th> <th>備考</th> </tr> </thead> <tbody> <tr> <td rowspan="2">中小法人</td> <td>控除限度</td> <td>100%</td> <td rowspan="2">→</td> <td>100%</td> <td>100%</td> <td>100%</td> <td>現行のまま</td> </tr> <tr> <td>繰越期間</td> <td>9年</td> <td>9年</td> <td>9年</td> <td>10年</td> <td>平成29年度から10年に</td> </tr> <tr> <td rowspan="2">中小法人以外</td> <td>控除限度</td> <td>80%</td> <td rowspan="2">→</td> <td>65%</td> <td>65%</td> <td>50%</td> <td>段階的に引下げ</td> </tr> <tr> <td>繰越期間</td> <td>9年</td> <td>9年</td> <td>9年</td> <td>10年</td> <td>平成29年度から10年に</td> </tr> </tbody> </table> <p>○新設法人については、設立から7年間、所得の全額を控除</p> <p>○経営再建を行う法人については、再生計画認可の決定等から7年間、所得の全額を控除</p>	欠損金の繰越控除		改正前		平成27年度	平成28年度	平成29年度	備考	中小法人	控除限度	100%	→	100%	100%	100%	現行のまま	繰越期間	9年	9年	9年	10年	平成29年度から10年に	中小法人以外	控除限度	80%	→	65%	65%	50%	段階的に引下げ	繰越期間	9年	9年	9年	10年	平成29年度から10年に	<p>平成27年4月1日以後に開始する事業年度から</p>														
欠損金の繰越控除		改正前		平成27年度	平成28年度	平成29年度	備考																																													
中小法人	控除限度	100%	→	100%	100%	100%	現行のまま																																													
	繰越期間	9年		9年	9年	10年	平成29年度から10年に																																													
中小法人以外	控除限度	80%	→	65%	65%	50%	段階的に引下げ																																													
	繰越期間	9年		9年	9年	10年	平成29年度から10年に																																													
<p>受取配当金の益金不算入 【縮小】 ↑</p>	<p>○益金不算入割合を細分化</p> <p>○持ち株比率1/3以下の株式の配当について負債利子控除を廃止</p> <p><持ち株比率に応じた益金不算入割合のイメージ></p> <table border="1" data-bbox="386 1220 1289 1680"> <thead> <tr> <th colspan="2">改正前</th> <th colspan="3">改正後</th> </tr> <tr> <th>持株比率</th> <th>益金不算入割合</th> <th>持株比率</th> <th>益金不算入割合</th> <th>負債利子控除</th> </tr> </thead> <tbody> <tr> <td>100%</td> <td></td> <td></td> <td></td> <td></td> </tr> <tr> <td>50%</td> <td></td> <td></td> <td></td> <td></td> </tr> <tr> <td>33%</td> <td>25%以上</td> <td>100%</td> <td>100%</td> <td>現行のまま</td> </tr> <tr> <td>25%</td> <td>25%未満</td> <td>50%</td> <td>50%</td> <td>廃止 [減税措置]</td> </tr> <tr> <td></td> <td></td> <td>1/3(33%)超</td> <td></td> <td></td> </tr> <tr> <td></td> <td></td> <td>1/3(33%)以下</td> <td></td> <td></td> </tr> <tr> <td></td> <td></td> <td>5%超</td> <td></td> <td></td> </tr> <tr> <td></td> <td></td> <td>5%以下</td> <td>20%</td> <td></td> </tr> </tbody> </table>	改正前		改正後			持株比率	益金不算入割合	持株比率	益金不算入割合	負債利子控除	100%					50%					33%	25%以上	100%	100%	現行のまま	25%	25%未満	50%	50%	廃止 [減税措置]			1/3(33%)超					1/3(33%)以下					5%超					5%以下	20%		<p>大綱では適用日等の具体的な明記なし</p>
改正前		改正後																																																		
持株比率	益金不算入割合	持株比率	益金不算入割合	負債利子控除																																																
100%																																																				
50%																																																				
33%	25%以上	100%	100%	現行のまま																																																
25%	25%未満	50%	50%	廃止 [減税措置]																																																
		1/3(33%)超																																																		
		1/3(33%)以下																																																		
		5%超																																																		
		5%以下	20%																																																	
<p>試験研究費の税額控除 【拡充、縮小】</p>	<p>○オープンイノベーション型（特別試験研究費）の税額控除を総額型から別枠で設け、控除率を20%又は30%（現行：12%）に引き上げる、控除の上限は、法人税額の5%とする</p> <p>○総額型の試験研究費の税額控除について、控除の上限を法人税額の25%（現行：30%）とする</p> <p>○総額型の試験研究費の税額控除について、1年間の繰越控除制度を廃止する</p>	<p>平成27年4月1日以後に開始する事業年度から</p>																																																		

法人事業税の
外形標準課税
【強化】



○外形標準課税の付加価値割、資本割の税率を2年間にわたって段階的に引上げ

<付加価値割、資本割の税率（標準税率ベース）>

標準税率ベース	改正前	平成27年度	平成28年度	備考
付加価値割	0.48%	0.72%	0.96%	2年にわたって引上げ
資本割	0.2%	0.3%	0.4%	

○資本割の課税標準の見直し

課税標準は「資本金等の額」と「資本金+資本準備金」のいずれか高い方を適用

※ 法人住民税均等割の税率区分の基準である資本金等の額についても同様の見直し

平成27年4月1日以後に開始する事業年度から

大綱では適用日等の具体的な明記なし

【緩和措置】



○貸上げ法人への特例として付加価値割に所得拡大促進税制を導入
所得拡大促進税制の要件を満たす場合、雇用者給与等支給増加額を付加価値割の課税標準から控除

※ 適用期間は、所得拡大促進税制の適用期間と同じ

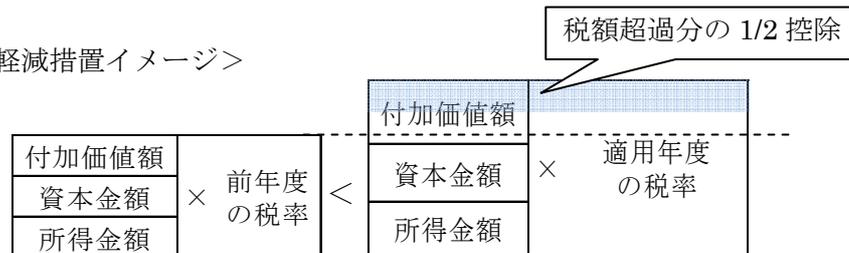
平成27年4月1日～平成30年3月31日までの間に開始する事業年度

【緩和措置】



○付加価値額が30億円以下の法人に負担軽減措置を適用
「前年度の税率を乗じた税額 < 適用年度の税率を乗じた税額」となる場合、負担増加分の1/2を控除

<軽減措置イメージ>



※ 付加価値額が30億円超40億円以下の法人については、負担増加分の軽減割合を1/2から0へと徐々に引下げ

※ 適用期間は、2年間

平成27年4月1日～平成29年3月31日までの間に開始する事業年度

<p>所得拡大促進税制 【要件緩和】</p>	<p>○雇用者給与等支給増加額の増加割合の要件が緩和される</p> <p><増加割合要件の緩和></p> <p>改正前</p> <table border="1"> <tr> <td>平成25年度</td> <td>平成26年度</td> <td>平成27年度</td> <td>平成28年度</td> <td>平成29年度</td> </tr> <tr> <td>2%増</td> <td>2%増</td> <td>3%増</td> <td>5%増</td> <td>5%増</td> </tr> </table> <p>改正後</p> <p><中小法人></p> <table border="1"> <tr> <td>平成25年度</td> <td>平成26年度</td> <td>平成27年度</td> <td>平成28年度</td> <td>平成29年度</td> </tr> <tr> <td>2%増</td> <td>2%増</td> <td>3%増</td> <td>3%増</td> <td>3%増</td> </tr> </table> <p><中小法人以外></p> <table border="1"> <tr> <td>平成25年度</td> <td>平成26年度</td> <td>平成27年度</td> <td>平成28年度</td> <td>平成29年度</td> </tr> <tr> <td>2%増</td> <td>2%増</td> <td>3%増</td> <td>4%増</td> <td>5%増</td> </tr> </table>	平成25年度	平成26年度	平成27年度	平成28年度	平成29年度	2%増	2%増	3%増	5%増	5%増	平成25年度	平成26年度	平成27年度	平成28年度	平成29年度	2%増	2%増	3%増	3%増	3%増	平成25年度	平成26年度	平成27年度	平成28年度	平成29年度	2%増	2%増	3%増	4%増	5%増	<p>平成 28 年 4 月 1 日以後に開始する事業年度から</p>
平成25年度	平成26年度	平成27年度	平成28年度	平成29年度																												
2%増	2%増	3%増	5%増	5%増																												
平成25年度	平成26年度	平成27年度	平成28年度	平成29年度																												
2%増	2%増	3%増	3%増	3%増																												
平成25年度	平成26年度	平成27年度	平成28年度	平成29年度																												
2%増	2%増	3%増	4%増	5%増																												
<p>地方拠点強化税制【新設】</p>	<p>○地方拠点建物等を取得した場合の特別償却または税額控除 地方拠点強化実施計画の承認を受けた法人が取得する建物等の取得価額に対して</p> <ol style="list-style-type: none"> 地域再生法の改正法の施行日から平成 29 年 3 月 31 日までに承認 特別償却：15%（東京 23 区から大都市以外の地域への移転：25%） 税額控除：4%（東京 23 区から大都市以外の地域への移転：7%） 平成 29 年 4 月 1 日から平成 30 年 3 月 31 日までに承認 特別償却：15%（東京 23 区から大都市以外の地域への移転：25%） 税額控除：2%（東京 23 区から大都市以外の地域への移転：4%） <p>※ 税額控除の限度は、法人税額の 20%となる</p> <p>○雇用促進税制の拡充 地方拠点強化実施計画に従って移転等した事業所において雇用者が増加した場合、雇用促進税制の拡充を行う</p> <ol style="list-style-type: none"> 雇用促進税制の要件を満たす場合 一人当たり 50 万円 雇用増加率 10%未満であっても 一人当たり 20 万円 東京 23 区から大都市以外の地域への移転の場合、さらに一人当たり 30 万円を上乗せ（最大一人当たり 80 万円） 30 万円上乗せ措置は、雇用維持をしている場合、3 年間継続できる <p>※ 税額控除の限度は、法人税額の 30%－現行の雇用促進税制の控除税額－地方拠点建物等を取得した場合の控除税額</p> <p>※ 大都市以外の地域とは 東京・中部・近畿の三大都市圏以外の地域</p>	<p>地域再生法の改正法の施行日から平成 30 年 3 月 31 日まで</p>																														

■ 個人所得課税

個人所得課税の改正は、消費税率の引上げ延期を受けて住宅ローン減税の延長や、投資家の裾野拡大を目指した NISA の拡充など全体として減税に結びつく改正内容になっています。

項目	内容	適用期日等
NISA 【拡充】 	<p>○ジュニア（20歳未満）NISAの創設 非課税口座を開設（毎年80万円まで）し、口座内の配当および譲渡益は5年間非課税 ※ 非課税投資総額 最大400万円 ※ 親権者等の代理運用 ※ 18歳になるまで払出しは不可</p> <p>○非課税投資額の限度の引上げ 120万円（現行：100万円）に引上げ</p>	<p>平成28年から平成35年までの8年</p> <p>平成28年から</p>
住宅ローン減税 【延長】 	<p>○適用期限を1年6ヶ月延長</p> <p><住宅ローン控除（一般住宅の場合）> 平成26年4月～平成31年6月末まで居住分 借入限度額 4,000万円 控除率 1%（各年の控除額40万円） 控除期間10年（最大控除額400万円）</p> <p><住宅ローン控除（認定住宅の場合）> 平成26年4月～平成31年6月末まで居住分 借入限度額 5,000万円 控除率 1%（各年の控除額50万円） 控除期間10年（最大控除額500万円）</p>	平成31年6月30日まで延長
ふるさと納税 【拡充】 	<p>○ふるさと納税ワンストップ特例制度の創設 確定申告不要でふるさと納税の寄付金控除が受けられる</p> <p>○特例控除額の限度額を、個人住民税所得割額の20%（現行：10%）に引上げ （平成28年度分以後の個人住民税から適用）</p>	平成27年4月1日以後に行われる寄付より
出国時における譲渡所得課税の特例 【創設】 	<p>○高額資産家（※）が保有している株式等を出国時に譲渡したものとみなして、譲渡所得課税を行う</p> <p>※ 高額資産家とは 出国時の保有株式等の評価額が1億円以上の者で、出国直前の10年間に於いて5年超居住者である者</p> <p>○納税猶予の選択 実際に譲渡をしていないのに課税される仕組みであるため、最長10年間の納税猶予を選択することができる</p> <p>○納税猶予を受けるための要件 納税猶予分の所得税額に相当する「担保提供」と「納税管理人の届出」を要する</p>	平成27年7月1日以後に国外転出をする場合

<p>その他改正措置</p>	<p>○確定申告書に、国外に居住する親族についての親族関係書類等の添付または提示の義務化</p> <p>○確定申告書に、「財産債務調書」の添付の厳格化 提出基準の見直しと記載事項の変更 国外財産調書と同じく過少申告加算税等に加減する特例を講じる</p>	<p>平成 28 年分以後の所得税より</p> <p>平成 28 年 1 月 1 日以後提出の調書より</p>
----------------	--	---

■ 資産課税

相続税・贈与税を中心とする資産課税については、高齢者層から若年層への資産の早期移転を促す贈与に関する措置が新たに講じられました。

項目	内容	適用期日等
<p>住宅取得資金贈与 【延長・拡充】 </p>	<p>○適用期限を延長、非課税枠を拡大</p> <p>○原則的な非課税枠を拡大 ＜非課税限度額＞ 平成 27 年 1 月 ～平成 27 年 12 月・・・ 1,000 万円 (1,500 万円) 平成 28 年 1 月 ～平成 29 年 9 月・・・ 700 万円 (1,200 万円) 平成 29 年 10 月～平成 30 年 9 月・・・ 500 万円 (1,000 万円) 平成 30 年 10 月～平成 31 年 6 月・・・ 300 万円 (800 万円) () は「良質な住宅用家屋」の場合</p> <p>○消費税率が 10%となる住宅の新築または取得となる場合は、原則的な非課税枠に上乘せが入る ＜上乘せ後の非課税限度額＞ 平成 28 年 10 月 ～平成 29 年 9 月・・・ 2,500 万円 (3,000 万円) 平成 29 年 10 月 ～平成 30 年 9 月・・・ 1,000 万円 (1,500 万円) 平成 30 年 10 月 ～平成 31 年 6 月・・・ 700 万円 (1,200 万円)</p>	<p>平成 31 年 6 月 30 日まで延長</p>
<p>結婚・子育て資金の一括贈与の非課税措置 【創設】 </p>	<p>○直系尊属が結婚・子育て資金を一括贈与した場合、受贈者 1 人につき 1,000 万円（結婚資金は 300 万円）まで贈与税が非課税</p> <ul style="list-style-type: none"> ※ 受贈者は 20 歳以上 50 歳未満の者 ※ 金融機関への「信託」が必要 ※ 受贈者が 50 歳に達した場合や死亡した場合、未使用の残額に贈与税が課される ※ 期間中に贈与者が死亡した場合、未使用の残額は相続税の対象 	<p>平成 27 年 4 月 1 日～平成 31 年 3 月 31 日までに拠出されるものに限る</p>
<p>教育資金の一括贈与の非課税措置 【延長・拡充】 </p>	<p>○適用期限を延長</p> <p>○教育資金の使途の範囲に「通学定期券代」「留学渡航費等」を追加</p> <p>○平成 28 年以後は、支払金額が 1 万円以下で、かつ、年間 24 万円以下のものは、領収書に代えて明細書で提出ができる</p>	<p>平成 31 年 3 月 31 日まで延長</p>
<p>その他改正措置</p>	<p>○事業承継税制の拡充 事業承継をスムーズに行わせるため、一定要件のもと贈与税の納税猶予を受けていた 2 代目が 3 代目に株式の再贈与をしても課税を免除する</p>	<p>大綱では適用期日等の具体的な明記なし</p>

■ 消費課税

消費課税については、消費税の税率引き上げ時期の延長もあり、軽減税率の適用時期等については、先送りとなりました。

項目	内容	適用期日等
<消費税> 税率引上げ 【先送り】 軽減税率 【検討課題】	○税率 10%への引上げ時期を平成 29 年 4 月とする ○引上げは、「景気判断条項」を付さずに確実に実施する ○請負工事等に係る適用税率の経過措置の指定日を平成 28 年 10 月 1 日に変更 ○軽減税率制度については、関係事業者を含む国民の理解を得た上で、税率 10%時に導入する。平成 29 年度からの導入を目指して、対象品目、区分経理、安定財源等について、早急に具体的検討を進める	—
<消費税> 国境を越えた役務提供に対する課税 【創設】	○インターネット等を通じた電子書籍・音楽・広告の配信等の役務提供（電気通信役務の提供）について国内取引として消費税の課税対象とする ○国外事業者が行う電気通信役務の提供については、役務提供を受ける者が国内事業者か国内消費者かにより、課税方式及び納税義務者が異なる 国内事業者向け・・・ リバースチャージ方式（国内事業者が納税義務者） 国内消費者向け・・・ 申告納税方式 （国外事業者が納税義務者） ※ リバースチャージ方式とは 国外事業者は不課税で役務提供を行い、国内事業者が申告納税を行う方式。国内事業者は同時に仕入税額控除も受ける <div style="text-align: center;"> </div>	平成 27 年 10 月 1 日以後の取引より
<消費税> 外国人旅行者向け免税制度 【拡大】	○免税販売する場合、個別店舗ごとに行っていた免税手続きを第三者に委託することができる	平成 28 年 4 月 1 日以後の取引より
<消費税> 外国人旅行者向け免税制度 【拡大】	○免税販売する場合、個別店舗ごとに行っていた免税手続きを第三者に委託することができる	平成 27 年 4 月 1 日以後の取引より

■ 国際課税

項目	内容	適用期日等
外国子会社配当益金不算入制度【見直し】	<p>○外国子会社の本店所在地の外国法令において、損金算入となる外国子会社配当等を親会社が受けた場合、「外国子会社配当の益金不算入制度」の対象から除外</p> <p>※ 適用対象から除外される配当等について課される外国源泉税等は、外国税額控除の対象となる</p> <p>※ 平成 28 年 4 月 1 日において有する外国子会社の株式等に係るものについては、平成 30 年 3 月 31 日までに開始する事業年度に受ける一定の配当等は、従前どおりの取扱い（益金不算入の対象）となる経過措置が設けられている。</p>	平成 28 年 4 月 1 日以後に開始する事業年度において受ける配当より
外国子会社合算税制【見直し】	<p>○トリガー税率の見直し（現行：20%以下 → 20%未満へ）</p> <p>○適用除外要件の事業基準の見直し</p>	特定外国子会社等の平成 27 年 4 月 1 日以後に開始する事業年度より

■ その他

項目	内容
マイナンバー制度の施行による添付書類の省略	<p>○確定申告書に「住民票の写し」が必要とされる特例において、マイナンバー制度により氏名・住所等が確認できるときは、添付不要となる</p> <p>※「住民票の写し」が必要とされる代表的な特例 住宅ローン控除、居住用財産の譲渡の特例、相続時精算課税制度 小規模宅地の特例、住宅取得資金贈与の非課税など</p>
国税関係書類のスキヤナ保存の見直し	<p>○契約書、領収書等の対象書類について金額基準（現行：3 万円未満のもの）が廃止される</p> <p>○スキヤナ保存要件が緩和され、スキヤナ読み取りの際の電子署名が不要となる</p> <p>○重要書類以外は白黒の保存も可能となる</p>



アクタス税理士法人

アクタスマネジメントサービス(株)

【赤坂】〒107-0052 東京都港区赤坂3-2-12 赤坂NOAビル6F 【立川】〒190-0012 東京都立川市曙町2-34-13 オリニック第3ビル5F
TEL : 03-3224-8888 FAX : 03-5575-3331 TEL : 042-548-8001 FAX : 042-548-8002

【荒川】〒116-0002 東京都荒川区荒川3-21-2-105 【大阪】〒550-0002 大阪市西区江戸堀1-9-1 肥後橋センタービル7F
TEL : 03-3802-8101 FAX : 03-3805-2070 TEL : 06-6449-8682 FAX : 06-6449-8683

〈URL〉 <http://www.actus.co.jp>

〈MAIL〉 info@actus.co.jp