

平成25年度第2四半期決算における税務上の留意事項

税理士法人トーマツ 税理士 ^{くわた} ^{ともたか} 桑田 智隆
^{こばやし} ^{たかし} 小林 孝史

1. はじめに

平成25年度税制改正は、平成25年1月29日に「平成25年度税制改正大綱」が閣議決定され、3月1日に法案が国会に提出された後、「所得税法等の一部を改正する法律」（以下、「平成25年度改正」）として、平成25年3月29日に成立し、同年4月1日に施行された。

本稿では平成25年度第2四半期における留意事項として、平成25年度税制改正により平成25年4月1日以降に開始する事業年度より新たに適用される改正項目と平成24年税制改正のうち経過措置により引き続き留意の必要な項目を中心に解説する。

2. 平成24年度税制改正について

平成24年度税制改正における改正項目のうち

は経過措置が設けられているものがあり、これらについては平成25年4月1日以後に開始する事業年度についても影響がある。平成25年度第2四半期決算にあたっては主に以下の経過措置に留意が必要である。

(1) 貸倒引当金

① 適用対象法人

貸倒引当金制度（個別評価及び一括評価）の適用対象法人が限定されるとともに、適用対象法人のうち一定の法人については対象となる債権が限定された。当該改正は平成24年4月1日以後に開始する事業年度について適用されており、下記に該当しない法人については同事業年度以後の貸倒引当金の損金算入が原則として認められないこととなった。

【貸倒引当金制度の適用対象法人及び対象債権】

適用対象法人	対象債権
中小法人 ^(注) 、公益法人等、協同組合等、人格のない社団等	金銭債権（従来と同じ）
銀行、保険会社その他これらに準ずる一定の法人	金銭債権（従来と同じ）
売買があったものとされるリース資産の対価の額に係る金銭債権を有する法人その他の金融に関する取引に係る金銭債権を有する一定の法人	売買があったものとされるリース資産の対価の額に係る金銭債権その他一定の金銭債権

^(注) 中小法人とは、各事業年度終了時における資本金の額又は出資金の額が1億円以下である普通法人のうち、大法人（資本金の額又は出資金の額が5億円以上である法人等をいう。）との間にその大法人による完全支配関係があるもの及び完全支配関係のある複数の大法人により発行済株式の全部を保有されるもの等を除く（法66⑥二、三）。

② 経過措置

当該改正により貸倒引当金の損金算入が認められないこととなる法人への影響を考慮して、平成24年4月1日から平成27年3月31日までの間に開始する各事業年度においては、下表の金額を限度として貸倒引当金繰入額の損金算入が認められるという経過措置が講じられた。これにより、同期間内の各事業年度において繰入

限度額が段階的に縮小されることとなるため、第2四半期決算にあたっては当該事業年度が下表のいずれに該当するかを確認の上、損金算入額を計算する必要がある。

（例：3月決算法人の場合）

平成26年3月期については、当該改正前の繰入限度額×2/4相当について損金算入が認められる。

【貸倒引当金制度の経過措置】

対象事業年度	繰入限度額
平成24年4月1日～平成25年3月31日までの間に開始する事業年度	改正前の繰入限度額×3/4
平成25年4月1日～平成26年3月31日までの間に開始する事業年度	改正前の繰入限度額×2/4
平成26年4月1日～平成27年3月31日までの間に開始する事業年度	改正前の繰入限度額×1/4

また、個別評価金銭債権は債権ごとに、一括評価金銭債権は事業年度ごとに、新制度と経過措置との選択が可能である点にも留意が必要である。

制」が創設された。なお当該改正は制度施行まで1年間の準備期間が設けられていたため、平成25年4月1日以後に開始する事業年度から適用されている。

(2) 外国税額控除

① 制度の概要

外国税額控除制度は、本来、国際的二重課税を排除するための措置であるが、国際的二重課税が発生していないにもかかわらず外国税額控除が可能になること等の制度上の歪みを適正化するため、平成24年度税制改正において所定の見直しが行われ、平成24年4月1日以降に開始する事業年度より適用されている。このうち、下記の改正事項については経過措置が講じられているため、平成25年度第2四半期決算においても考慮する必要がある。

② 国外所得から除外する非課税国外所得の見直し
控除限度額の計算の基礎となる国外所得から除外する非課税国外所得について、非課税国外所得の2/3から全額に見直された（法令142③）。

③ 経過措置
当該改正は平成24年4月1日以後に開始する事業年度について適用されるが、経過措置として、平成24年4月1日から平成26年3月31日までの間に開始する事業年度については、非課税国外所得の5/6に相当する金額が国外所得金額に含まれないこととされている（平成23年12月改正法令附則9②）。

(3) 過大支払利子税制

① 制度の概要

支払利子を使った租税回避行為に対応するため過少資本税制があるが、過少資本税制では、資本の額が負債の額に比して過少な場合にのみ損金算入を制限するため、関連者間で所得金額に比して過大な利子を支払った場合に所得移転を制限する手段がなかった。

そこで、平成24年度税制改正において、所得金額に比して過大な利子の支払いによる租税回避行為を防止するために「過大支払利子税

② 損金算入限度額

法人の関連者純支払利子等の額が調整所得金額の50%を超える場合には、その超える部分の金額を損金不算入として取り扱われることとされた（措法66の5の2）。

③ 関連者純支払利子等の額

関連者等に対する支払利子等（関連者において日本の法人税又は所得税の課税所得に含まれる一定のものを除く（以下「関連者純支払利子等の額」という）から控除対象受取利子等合計額を控除したもの（措法66の5の2①、②）。

④ 調整所得金額

当期の所得金額に関連者純支払利子等の額、減価償却費、受取配当等の益金不算入額、貸倒損失等を加減算した金額（措令39の13の2①）。

⑤ 超過利子額の損金算入

当該規定により損金不算入とされた利子は、翌事業年度から7年以内に開始した各事業年度のうち調整所得金額の50% > 関連者純支払利子等の額である事業年度において、調整所得金額の50%と関連者純支払利子等の額の差額を限度として損金算入が可能となる（措法66の5の3）。

⑥ 適用除外

(イ)適用除外基準

次のいずれかに該当する場合には、適用されない（措法66の5の2④）。

- その事業年度における関連者純支払利子等の額 ≤ 1千万円
- その事業年度における関連者支払利子等の額 ≤ 支払利子等の額 × 50%

(ロ)適用除外基準の適用要件

適用除外基準の規定は、確定申告書等に適用

がある旨を記載した書面及びその計算に関する明細書の添付があり、かつ、その計算に関する書類を保存している場合に限り適用がある（措法65の5の2⑥）。なお、この適用除外関係の書面、明細書の添付は、「当初の確定申告書等」とされているため、更正の請求書や修正申告書に添付しても認められないが、宥恕規定の定めがある（措法66の5の2⑥）。

⑦ 過少資本税制との調整

過大支払利子税制と過少資本税制の双方が適用となる場合には、それぞれで計算された損金不算入額のうちいずれか多い金額（同額の場合は過少資本税制）の制度を適用する。

ただし、過大支払利子税制が多いため過大支払利子税制が適用される場合において、金額が少額等の理由で適用除外となるときは、過少資

本税制が適用される（措法66の5④）。この点は平成25年度の税制改正となる。

3. 平成25年度税制改正について

(1) 国内設備投資促進税制の創設

青色申告書を提出する法人が、平成25年4月1日から平成27年3月31日までの間に開始する各事業年度において取得等をした生産等資産について、以下の①、②の要件を満たし、かつ、当該生産等資産のうち機械等を事業の用（貸付けの用を除く。）に供した場合には、当該機械等の取得価額の30%相当額の特別償却と同取得価額の3%相当額の税額控除（法人税額の20%を限度）のいずれかを選択適用することができるという制度が新たに創設された（措法42の12の2）。

【国内設備投資促進税制 適用要件】

要件 ①	生産等資産の取得額の合計額*1 > 適用年度の償却費として損金経理した金額
要件 ②	生産等資産の取得額の合計額*1 > 比較取得資産総額*2 × 110%

- *1 当期に取得等をし、国内の事業の用に供する生産等資産で、適用年度終了の日において有するものの取得価額の合計額
- *2 前期に取得等をした国内の事業の用に供する生産等資産の取得価額の合計額（例えば、中間決算の場合は当該取得価額の合計額×6/12（措令27の12の2③））

なお、ここでいう生産等資産とは、法人が取得等をした一、又は二以上の生産等設備を構成する一定の減価償却資産とされており、このうち特別償却、税額控除の対象となる資産は事業供用された機械及び装置とされている点に留意が必要である。また、特別償却について法人事業税の課税標準から、税額控除については中小企業者等に限り、法人住民税の法人税割計算上の課税標準から控除することができる点にも留意されたい（地法72の23、地法附則8⑦、9）。

(2) 給与等支給拡大税制の創設

青色申告書を提出する法人が、平成25年4月1日から平成28年3月31日までの間に開始する各事業年度において以下の①～③の要件を満たした場合に、国内雇用者に対する給与等支給増加額につき、10%の税額控除を認める（ただし、法人税額の10%*1を限度）という制度が新たに創設された（措法42の12の4）。

【給与等支給拡大税制 適用要件】

要件 ①	雇用者給与等支給増加額*1 ≥ 基準雇用者給与等支給額*2 × 5%
要件 ②	雇用者給与等支給額 ≥ 比較雇用者給与等支給額*3
要件 ③	平均給与等支給額 ≥ 比較平均給与等支給額*4

- *1 適用年度の雇用者給与等支給額－基準雇用者給与等支給額
- *2 平成25年4月1日以後に開始する各事業年度のうち最も古い事業年度開始の日の前日を含む事業年度の所得の金額の計算上損金の額に算入される国内雇用者に対する給与等の支給額（例えば中間決算の場合には、当該支給額×6/12（措法42の12の4②四口））
- *3 前期の雇用者給与等支給額（例えば中間決算の場合には、当該支給額×6/12（措法42の12の4②五口））
- *4 前期の平均給与等支給額（例えば中間決算の場合には、給与等月別支給対象者の合計数に6/12を乗じて算出した数を用いて計算を行うことになる（措法42の12の4②七、措令27の12の4⑬、⑭））

*1 中小企業者等については法人税額の20%を限度

なお、本制度は同一事業年度における下記(3)の税額控除との重複適用は認められていない。また、中小企業者等に限り、当該税額控除について、法人住民税の法人税割計算上の課税標準から控除することができる点に留意されたい。

(3) 雇用促進税制の拡充

雇用者の数が増加した場合の法人税額の特別控除制度（雇用促進税制）について、税額控除の適用を受けることができる金額を基準雇用者数1人当たり40万円（現行20万円）に引き上げるとともに、適用要件のうち基準雇用者数等の計算における前期末の雇用者から適用年度終了の日において高年齢雇用者に該当する者を除外する措置が講じられた（措法42の12）。

(4) 試験研究費の特別控除

① 控除限度額の引上げ

平成25年4月1日から平成27年3月31日の間に開始する事業年度について、試験研究費の税額控除制度（増加額等に係る税額控除を除く）の控除限度額が当期の法人税額の30%（現行20%）に引き上げられた（措法42の4の2）。

② 特別試験研究費の範囲拡大

特別試験研究費の額に係る税額控除制度について、特別試験研究費の範囲に「一定の契約に基づき企業間で実施される共同研究に係る試験研究費等」が追加された（措法42の4⑫三、措令27の4⑧、⑨）。

(5) 中小法人の交際費等の損金算入限度額

従来は、大法人（資本金が5億円以上の法人等）による完全支配関係のない期末資本金が1億円以下の中小法人（以下「中小法人」という）については、支出交際費のうち定額控除限度額（600万円）に達する金額の90%相当額の損金算入が認められていた。

平成25年度税制改正により、定額控除限度額は800万円に引き上げられ、90%の損金算入限度も廃止された。これにより中小法人の交際費のうち800万円（例えば中間決算の場合、800万円×6/12（措法61の4①一））までは全額損金算入が可能となった（措法61の4①）。

(6) タックスヘイヴン対策税制に係る外国税額控除

内国法人がタックスヘイヴン対策税制の適用を受ける場合に、その特定外国子会社等の所得に対して課される外国法人税があるときは、その外国法人税のうち合算所得に対応する部分の金額をその内国法人が納付する控除対象外国法人税の額とみなして外国税額控除の規定を適用することとされている。

外国子会社合算税制に係る益金算入額は、外国税額控除の控除限度額の計算上、国外所得とされているが、無税国に所在する特定外国子会社等に係る益金算入額は、非課税の国外所得とされていた。

今回の改正では、適切な二重課税排除の観点から、無税国に所在する特定外国子会社等に係る益金算入額であっても、特定外国子会社等の所得のうち他の国で課税されるものがある場合には、特定外国子会社等に係る益金算入額の全額を課税の国外所得として外国税額控除の限度額を計算することとされた（措令39の18⑨）。なお、平成25年税制改正の適用がない（つまり、他の国での課税がない）場合の益金算入額については、益金算入額の1/6を国外所得金額に含むとする平成23年経過措置は引き続き適用される（平成25年措令附則33）。

当該改正は、内国法人の平成25年4月1日以後に開始する事業年度分の法人税について適用される。

以上