



Japan Tax Newsletter

税理士法人トーマツ

2015年9月1日号

東京事務所 シニアマネジャー 大野 久子(公認会計士・税理士)

平成 27 年度税制改正に伴う法人税基本通達等の改正

平成 27 年 7 月 9 日、国税庁は平成 27 年度税制改正に伴う法人税基本通達等の改正を公表した(平成 27 年 6 月 30 日付「法人税基本通達等の一部改正について(法令解釈通達)」(課法 2-8、課審 6-3))。

受取配当等の益金不算入制度や外国子会社からの受取配当等の取扱い、試験研究費の税額控除制度等についての税制改正に伴い、取扱いを明確化したものになっている。このニュースレターでは、特に重要と思われるポイントを紹介する。

1 受取配当等の益金不算入関連

法人が内国法人から受領する配当等については、その株式等の保有割合に応じ、一定割合を益金不算入とすることとされている。平成 27 年度税制改正により、保有割合に応じた受取配当等の区分の見直しおよび益金不算入割合の見直しが行われたのに伴い、法人税基本通達等も改正された。

特筆すべき点は、関連法人株式等の判定をする際の取得した日についての通達が新設されていることである。

(1) 法基通 3-1-7 の 2、連基通 3-1-9(新設)

関連法人株式等(保有割合が3分の1超)に係る受取配当等は、負債利子控除後の100%が益金不算入となる。ここで、保有割合が3分の1超であるかどうかについては、配当等支払法人の株式等の3分の1超を計算期間の初日から末日まで引き続き有しているかを判定する必要がある(法令 22 の 3)。この場合における当該株式等を取得した日は、例えば、株式の取得の原因が次に掲げるものである時には、それぞれ次の日となることが明らかにされた。

- 株式の購入 : 当該株式の引渡しのあった日
- 合併による被合併法人からの株式の移転(適格合併により移転を受けて保有期間を通算する場合(法令 22 の 3③)を除く) : 合併の効力の生ずる日
- 分割による分割法人からの株式の移転(適格分割により移転を受けて保有期間を通算する場合(法令 22 の 3③)を除く) : 分割の効力の生ずる日

この内容は、支配関係および完全支配関係を有することとなった日の判定についての通達(法基通 1-3 の 2-2)に足並みを揃えるものとなっている。支配関係および完全支配関係の判定についての通達については、譲受

人が株主としての権利を行使することができることになるのが株式の引渡し時であることを重視したものと解説されている(「法人税基本通達逐条解説」(大蔵財務協会))。

2 外国子会社からの受取配当等関連

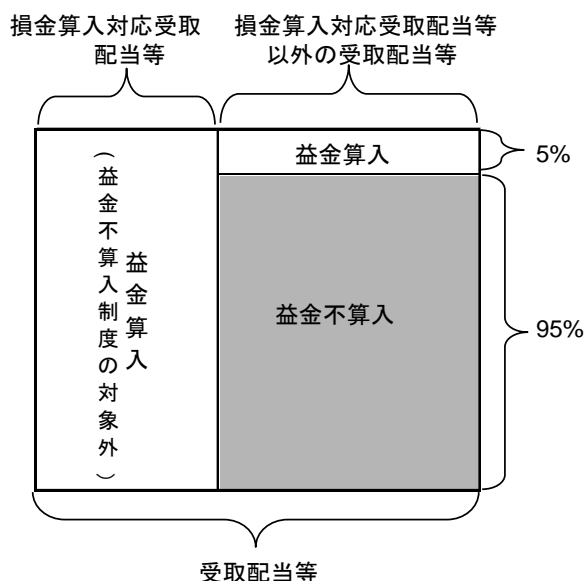
(1) 法基通 3-3-5、連基通 3-3-5(新設)

一定の外国子会社からの受取配当等については、基本的に、その 5%相当額を除き 95%相当額が益金不算入とされている(法法 23 の 2①)。

平成 27 年度税制改正により、その配当等の全部または一部が当該外国子会社の本店所在地国の法令において当該外国子会社の所得の計算上損金算入することとされている場合には、当該受取配当等の額は当該益金不算入制度の対象外とすることとされた(新法法¹23 の 2②)。

そして、その損金算入される金額が当該配当等の一部の金額であり一定の要件を満たす場合には、その損金算入額に対応する部分の受取配当等(以下「損金算入対応受取配当等」)のみを益金不算入制度の対象外とすることができることとされた(新法法 23 の 2③)。

今回追加された通達においては、当該損金算入対応受取配当等のみを益金不算入制度の対象外とする処理を採用した場合には、損金算入対応受取配当等以外の受取配当等金額について、その 5%相当額を除く 95%相当額が益金不算入となることが明らかにされている(除かれる 5%相当額は受取配当全体の 5%ではなく、損金算入対応受取配当等を除いた後の受取配当等金額の 5%である点を確認したもの)。



以上を整理すると以下の算式となる。

- 受取配当等益金不算入額 = (受取配当等の額 - 損金算入対応受取配当等の額) × 95%
- 損金算入対応受取配当等の額 = 受取配当等の額 × 支払配当等のうち損金算入された額 ÷ 支払配当等総額 等の合理的な方法により計算した金額(新法令²22 の 4④)

1 「新法法」は平成 27 年度税制改正のうち平成 28 年 4 月 1 日に施行される部分の施行後の法人税法。以下同じ。

2 「新法令」は平成 27 年度税制改正のうち平成 28 年 4 月 1 日に施行される部分の施行後の法人税法施行令。

(2) 法基通 16-3-36 の 2、連基通 19-3-36 の 2(新設)

また、同時に、この損金算入対応受取配当等のみを益金不算入制度の対象外とする処理を採用した場合における、外国税額控除の取扱いも明らかにされている。

一定の外国子会社からの受取配当等について 95%が益金不算入となる場合には、当該受取配当等に係る外国法人税は外国税額控除の対象にならないが、損金算入対応受取配当等に相当する外国法人税の額は外国税額控除の対象になるため、その金額の計算方法を明らかにしたものである。

具体的な計算方法は次のとおりとされている。

- 外国税額控除の対象になる外国法人税の額＝当該配当等の額を課税標準として課される外国法人税の額×支払配当等のうち損金算入された額÷支払配当等総額

3 時価評価法人関連

(1) 法基通 12 の 3-1-2(改正)

連結納税の開始または加入において、連結子法人となる法人は基本的に特定資産の時価評価をすることとされているが(法法 61 の 11①、61 の 12①)、単元未満株式の買取り、その他これに類する買取りによりやむを得ず 100%保有となる場合は、時価評価の対象外とされている。

当該通達はこの「その他これに類する買取り」の例示をしているが、これに平成 26 年度会社法改正により新設された株式併合による反対株主の株式買取り請求に伴う買取り(会社法 182 の 4①)が追加された。

単元未満株の買取りその他これに類する買取り

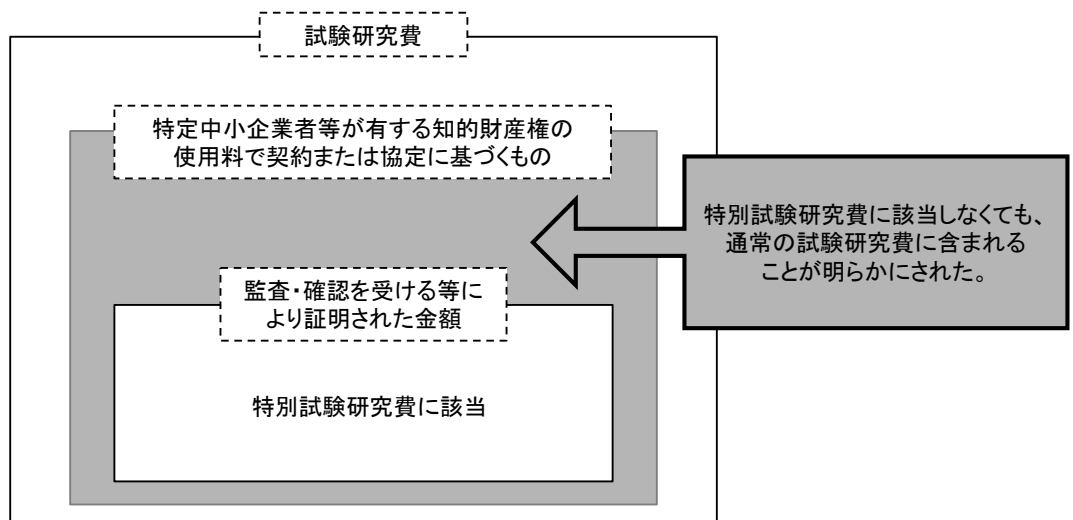
- 会社法 192①: 単元未満株主の単元未満株式買取請求権に基づく買取り
- 会社法 182 の 4①: 株式併合による反対株主の株式買取請求権に基づく買取り ← 追加
- 会社法 469①: 事業譲渡等による反対株主の株式買取請求権に基づく買取り
- 会社法 785①・797①・806①: 合併等による反対株主の株式買取請求権に基づく買取り

4 試験研究費の税額控除関連

(1) 措通 42 の 4(3)-2、68 の 9(3)-2(新設)

試験研究費の税額控除制度は、平成 27 年度税制改正により内容の見直しが行われ、特別試験研究費については内容の追加や税額控除率の引上げ等の拡充が行われている。このうち、内容の追加については、特定中小企業者等からその有する知的財産権の設定または許諾を受けて行う一定の試験研究で、当該特定中小企業者等との契約または協定に基づいて行われるものに係る試験研究費の額の内その知的財産権の使用料(以下、「当該知的財産権の使用料」)が追加されている(措令 27 の 4⑥八、39 の 39⑤六)。この特定中小企業者に対して支払う知的財産権の使用料のうち、特別試験研究費となるのは、当該知的財産権の使用料であることにつき監査を受け、かつ、その特定中小企業者等の確認を受けた金額で、その金額を支出した事業年度の確定申告書等にその監査および確認に係る書類の写しを添付することにより証明がされた金額とされている(措令 27 の 4⑦四、39 の 39⑥四、措規 20⑩、22 の 23⑩)。

今回追加された通達においては、特定中小企業者等に支払う知的財産権の使用料のうち、監査または確認を受けられない等の理由により証明された金額に該当しないものについても、試験研究費に該当するものであれば、通常の試験研究費としての取扱いは可能であることが明らかにされた。



5 地方活力向上地域において特定建物等を取得した場合の特別償却または特別控除制度関連

(1) 措通 42 の 12-1～5、68 の 15 の 2-1～5

平成 27 年度税制改正において創設された地方活力向上地域において特定建物等を取得した場合の特別償却または特別控除制度（措法 42 の 12、68 の 15 の 2）について、通達が新設されている。

本制度の適用上、法人が中小企業者に該当するかどうかは、特定業務施設に該当する建物およびその付属設備ならびに構築物を事業用に供した日の現況によること等の取扱いが明らかにされている。

6 「消費税法等の施行に伴う法人税の取扱いについて」(個別通達)の改正

平成 27 年度税制改正により、平成 27 年 10 月 1 日以後に国内事業者が国外事業者から電気通信利用役務の提供を受けた場合には、リバースチャージ方式による課税方式が導入されることになった。これに伴い、消費税等についての経理処理等について言及した同個別通達（以下「個通」）の改正が行われたものである。

(1) 個通 5 の 2

特定課税仕入れ（課税仕入れのうち、特定仕入れ（事業として他の者から受けた事業者向け電気通信利用役務の提供）に該当するもの）についての経理処理について述べたものである。

特定課税仕入れについては、リバースチャージ方式により仕入れを行った国内事業者が自ら消費税等を納付するため、取引時において消費税等の額に相当する金銭の受払いが無いのであるから、経理処理においても、当該特定課税仕入れの取引の対価の額と区分すべき消費税等の額は無いことを確認している。ただし、当該特定課税仕入れの取引の対価の額に対する消費税等の額に相当する額を、例えば、仮受金および仮払金等としてそれぞれ計上する等仮勘定を用いた経理処理も差し支えないものとされている。

(2) 個通 14 の 2

税抜経理方式を適用している法人が行う取引のうち、登録国外事業者以外の国外事業者から受けた事業者向け以外の電気通信利用役務の提供の取引に係る仮払消費税等の金額は、全額が控除対象外消費税額等になることが明らかにされている。

そして、この場合の当該仮払消費税等の取扱いについて、次のことに留意することとされている。

- 1) 未登録国外事業者に対する仮払消費税等の金額が当該法人の資産に係るものである場合には、資産に係る控除対象外消費税等の損金算入(法令 139 の 4)の規定の適用を受けることができる。
- 2) 未登録国外事業者に対する仮払消費税等の金額が当該法人が支出した交際費等に係るものである場合には、個通 12(交際費等に係る消費税等の額)注 2 の取扱いにより、控除対象外消費税額等に相当する金額は、交際費等の額に含まれることになる。

過去のニュースレター

過去に発行されたニュースレターは、下記のウェブサイトをご覧ください。

www.deloitte.com/jp/tax/nl/japan

問い合わせ

税理士法人トーマツ 東京事務所

所在地 〒100-8305 東京都千代田区丸の内三丁目 3 番 1 号
新東京ビル 5 階

T e l 03-6213-3800(代)

email tax.cs@tohatsu.co.jp

会社概要 www.deloitte.com/jp/tax-co

税務サービス www.deloitte.com/jp/tax-services

デロイト トーマツ グループは日本におけるデロイト トウシュ トーマツ リミテッド(英国の法令に基づく保証有限責任会社)のメンバーファームおよびそのグループ法人(有限責任監査法人 トーマツ、デロイト トーマツ コンサルティング合同会社、デロイト トーマツ ファイナンシャルアドバイザー合同会社、税理士法人トーマツおよび DT 弁護士法人を含む)の総称です。デロイト トーマツ グループは日本で最大級のビジネスプロフェッショナルグループのひとつであり、各法人がそれぞれの適用法令に従い、監査、税務、法務、コンサルティング、ファイナンシャルアドバイザー等を提供しています。また、国内約 40 都市に約 8,500 名の専門家(公認会計士、税理士、弁護士、コンサルタントなど)を擁し、多国籍企業や主要な日本企業をクライアントとしています。詳細はデロイト トーマツ グループ Web サイト(www.deloitte.com/jp)をご覧ください。

Deloitte (デロイト)は、監査、コンサルティング、ファイナンシャル アドバイザーサービス、リスクマネジメント、税務およびこれらに関連するサービスを、さまざまな業種にわたる上場・非上場のクライアントに提供しています。全世界 150 を超える国・地域のメンバーファームのネットワークを通じ、デロイトは、高度に複合化されたビジネスに取り組むクライアントに向けて、深い洞察に基づき、世界最高水準の陣容をもって高品質なサービスを提供しています。デロイトの約 220,000 名を超える人材は、“making an impact that matters”を自らの使命としています。

Deloitte (デロイト)とは、英国の法令に基づく保証有限責任会社であるデロイト トウシュ トーマツ リミテッド(“DTTL”)ならびにそのネットワーク組織を構成するメンバーファームおよびその関係会社のひとつまたは複数指します。DTTL および各メンバーファームはそれぞれ法的に独立した別個の組織体です。DTTL(または“Deloitte Global”)はクライアントへのサービス提供を行いません。DTTL およびそのメンバーファームについての詳細は www.deloitte.com/jp/about をご覧ください。

本資料に記載されている内容の著作権はすべてデロイト トウシュ トーマツ リミテッド、そのメンバーファームまたはこれらの関連会社(税理士法人トーマツを含むがこれに限らない、以下「デロイトネットワーク」と総称します)に帰属します。著作権法により、デロイトネットワークに無断で転載、複製等を行うことはできません。

本資料は、関連税法およびその他の有効な典拠に従い、例示の事例についての現時点における一般的な解釈について述べたものです。デロイトネットワークは、本資料により専門的アドバイスまたはサービスを提供するものではありません。貴社の財務または事業に影響を及ぼす可能性のある一切の決定または行為を行う前に、必ず資格のある専門家のアドバイスを受ける必要があります。また本資料中における意見にわたる部分は筆者の私見であり、デロイトネットワークの公式見解ではありません。デロイトネットワークの各法人は、本資料に依拠することにより利用者が被った損失について一切責任を負わないものとします。