

## 29. 単体納税制度の見直し

### 1. 改正のポイント

#### (1) 趣旨・背景

グループ通算制度への移行にあわせて単体納税制度における各個別制度についても次の見直しが行われる。

#### (2) 内容

##### ① 受取配当等の益金不算入

- ・ 関連法人株式等に係る益金不算入額の算定における負債利子控除額は関連法人株式等に係る配当等の額×4%(その事業年度において支払う負債利子の額の10%相当額を上限)へ改められる。
- ・ 関連法人株式等・非支配目的株式等の区分の判定は100%グループ内全体で行われることとなる。

##### ② 寄附金の損金算入限度額の計算基礎となる「資本金等の額」は「資本金と資本準備金の合計額」とされる。

##### ③ 貸倒引当金の損金算入限度額の計算基礎となる金銭債権の範囲から100%グループ内の法人に対する金銭債権が除外される。

##### ④ 収用換地等があった場合の特別控除の適用上、定額控除限度額は100%グループ内の法人全体で年5,000万円までと改められる。

#### (3) 適用時期

2022年(令和4年)4月1日以後開始する事業年度から適用する。

#### (4) 影響・対応策

- ・ 受取配当等の益金不算入の適用上、100%グループ内の法人の株式保有状況の集約が必要となる。
- ・ 100%グループ内における収用換地等の特別控除の適用状況の把握が必要となる。
- ・ 100%グループ内の法人に対して多額の債権を有する法人については、適用開始事業年度において多額の貸倒引当金の戻入益が生じることが想定される。

### 2. 改正の趣旨・背景

グループ通算制度では、親法人及び子法人が個別申告を行うことに鑑み、受取配当等の益金不算入制度等の各個別制度について個別計算を原則としつつ、企業経営の実態や事務負担、制度趣旨・目的、濫用可能性等を勘案したものへ改められた。その結果、単体納税制度においても、このグループ通算制度への移行にあわせて各個別制度が見直された。

### 3. 改正の内容

#### (1) 受取配当等の益金不算入制度

受取配当等の益金不算入制度において①負債利子控除額の計算方法、②株式等の区分の判定方法が改められる。

##### ①負債利子控除額

関連法人株式等に係る配当等については、損金算入される負債利子がある場合、その配当等の額からその負債利子のうち関連法人株式等に係る金額(負債利子控除額)を控除した金額が益金不算入額となる。これは、借入金等を原資として関連法人株式等を取得している場合に、これに係る配当等の額の全額を益金不算入とすると、支払われる負債利子が損金算入されるのみの結果となり、所得計算上、適当ではないと考えられるためである。

負債利子控除額について、改正前は原則法又は簡便法により計算することとされていたが、制度の簡素化と負債利子の適正な控除の観点から、改正後は負債利子の概算値として一律に計算される。

	改正前	改正後
負債利子控除額	原則法又は簡便法により計算 【原則法】 $\text{当期の負債利子の額の合計額} \times \frac{\text{当期末及び前期末の期末 関連法人株式等の帳簿価額}}{\text{当期末及び前期末の 総資産の帳簿価額}}$ 【簡便法】 $\text{当期の負債利子の額の合計額} \times \frac{\text{原則法の方法によって計算した 基準年度の負債利子の額}}{\text{基準年度の負債利子の額の合計額}}$	関連法人株式等に係る配当等の額×4%(その事業年度において支払う負債利子の額の10%相当額を上限)

### 3. 改正の内容

#### (1) 受取配当等の益金不算入制度

##### ② 株式等の区分の判定方法

関連法人株式等及び非支配目的株式等の該当性については、改正前は各法人単体の保有株式数等により判定することとされていたが、改正後は100%グループ内の法人全体の保有株式数等により行うこととなる。

これにより100%グループ内の株式保有状況を集約する事務負担は生じるものの、受取配当等の益金不算入額は増加する可能性がある。

株式等の区分	益金不算入額	株式等の区分の判定 (改正前)	株式等の区分の判定 (改正後)
完全子法人株式等	配当等の額	完全支配関係(100%)	同左
関連法人株式等	配当等の額－負債利子控除額	単体で1/3超100%未満	100%グループ内の法人全体で1/3超100%未満
その他の株式等	配当等の額×50%	完全子法人株式等、関連法人株式等、非支配目的株式等のいずれにも該当しない株式等	同左
非支配目的株式等	配当等の額×20%	単体で5%以下	100%グループ内の法人全体で5%以下

### 3. 改正の内容

#### (2) 寄附金の損金不算入制度

##### ①改正の概要

寄附金(業務に全く関連のない贈与)は利益処分的性質を有し、損金不算入とすることが好ましいと考えられているが、業務に関連のないものを区分することが困難であることに鑑み、事業規模に応じた損金算入限度額が設けられ、その範囲内で損金に算入することができることとされている。

具体的には、特定公益増進法人等に対する寄附金及び一般寄附金について、普通法人等<sup>(※1)</sup>の損金算入限度額は、「(税務上の)資本金等の額」<sup>(※2)</sup>と所得金額を基礎に算出することとされている。この点、改正後は、「(会計上の)資本金と資本準備金の合計額」と所得金額を基礎に算出することとされる。

欠損填補のための無償減資等により「資本金と資本準備金の合計額」が資本金等の額よりも小さい会社にとっては増税となり、自己株買い等で「資本金と資本準備金の合計額」が資本金等の額よりも大きい会社にとっては減税となる。

(※1) 普通法人、協同組合等及び人格のない社団等(資本又は出資を有しない法人等を除く)

(※2) 「資本金等の額」は税務上の払込資本を指す概念であり、会計上の払込資本(資本金と資本剰余金の合計)とは差異が生じることがある(次頁参照)。

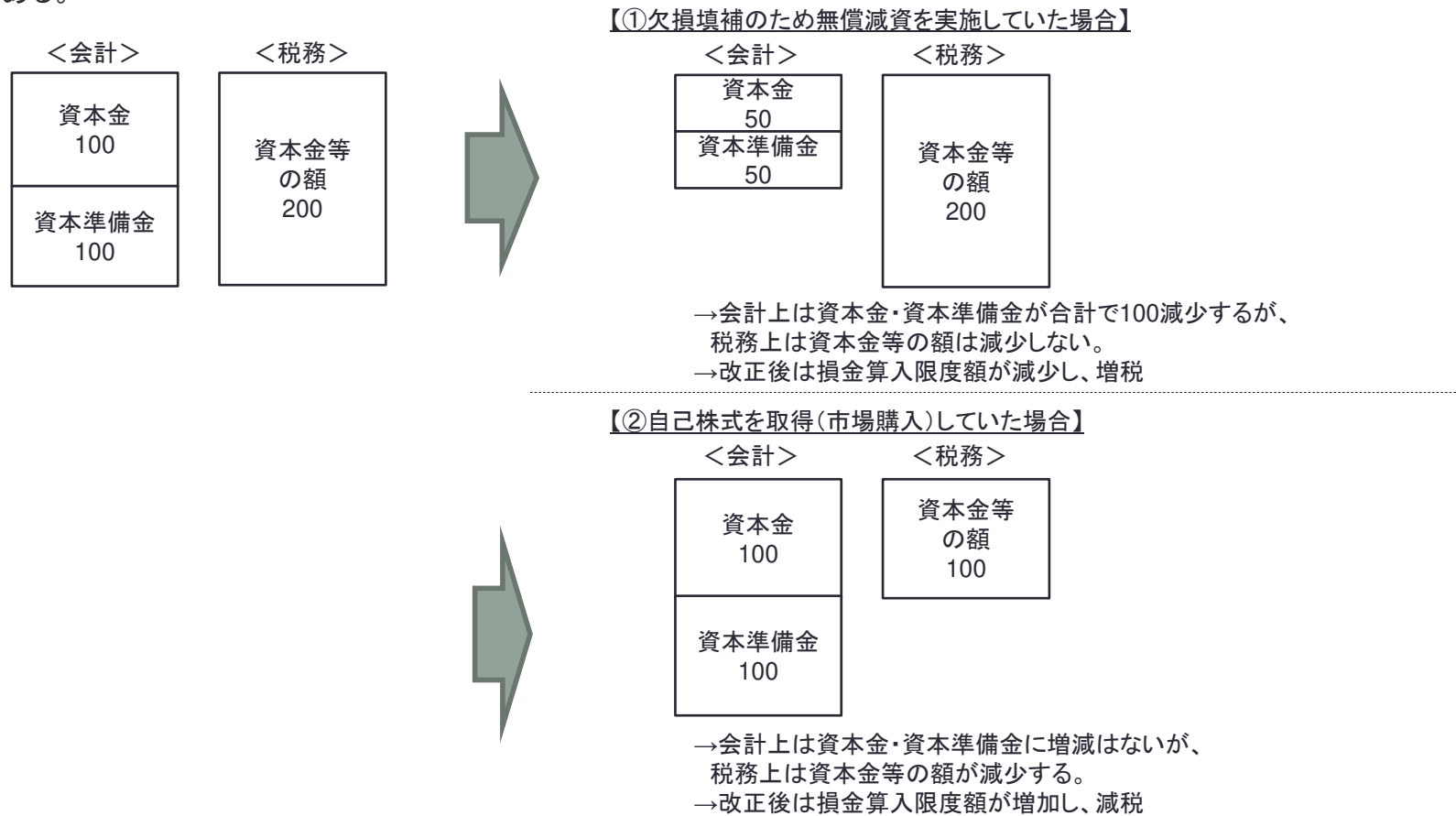
	改正前	改正後
特定公益増進法人等に対する寄附金の損金算入限度額	$\left[ \frac{\text{資本金等の額}}{\text{の額}} \times \frac{\text{当期の月数}}{12} \times \frac{3.75}{1,000} + \text{所得金額} \times \frac{6.25}{100} \right] \times \frac{1}{2}$	$\left[ \frac{\text{資本金と資本準備金の合計額}}{\text{合計額}} \times \frac{\text{当期の月数}}{12} \times \frac{3.75}{1,000} + \text{所得金額} \times \frac{6.25}{100} \right] \times \frac{1}{2}$
一般寄附金等の損金算入限度額	$\left[ \frac{\text{資本金等の額}}{\text{の額}} \times \frac{\text{当期の月数}}{12} \times \frac{2.5}{1,000} + \text{所得金額} \times \frac{2.5}{100} \right] \times \frac{1}{4}$	$\left[ \frac{\text{資本金と資本準備金の合計額}}{\text{合計額}} \times \frac{\text{当期の月数}}{12} \times \frac{2.5}{1,000} + \text{所得金額} \times \frac{2.5}{100} \right] \times \frac{1}{4}$

### 3. 改正の内容

#### (2) 寄附金の損金不算入制度

##### ②具体例(イメージ)

会計上の「資本金と資本準備金の合計額」と税務上の「資本金等の額」に差異が生じており、本改正により影響を受けるケースとして、次のケースが考えられる。当初の会計上と税務上の払込資本の金額が左図の場合を前提に、①欠損填補のための無償減資100(内訳:資本金50、資本準備金50)を実施していた場合、②自己株式を100で市場において購入していた場合における「資本金と資本準備金の合計額」と「資本金等の額」との差異及び改正による影響は以下のとおりである。



### 3. 改正の内容

#### (3) 貸倒引当金

貸倒引当金の損金算入限度額の算定の基礎となる金銭債権の範囲から、100%グループ内の法人間の金銭債権が除外される。

	改正前	改正後
金銭債権の範囲	100%グループ内の法人間の金銭債権も含める	100%グループ内の法人間の金銭債権を除外する

#### (4) 資産の譲渡に係る特別控除

法人が収用換地等により資産の譲渡をした場合、一定の要件を満たすときは所得の特別控除の特例(譲渡益の額のうち定額控除限度額(年5,000万円)まで損金算入)を適用できる。この点、改正前は各法人単体ごとに定額控除限度額の枠を利用することができたが、改正後は100%グループ内の法人全体の特別控除額の合計額が定額控除限度額を超える場合、その超える部分の金額は損金に算入されないこととなる。

	改正前	改正後
定額控除限度額の取扱い (年5,000万円)	単体ごとに定額控除限度額まで利用可	100%グループ内の法人全体で定額控除限度額まで利用可

### 4. 適用時期

2022年(令和4年)4月1日以後開始する事業年度から適用する。

### 5. 影響・対応策

- 「100%グループ内」の定義を確認する必要がある。
- 受取配当等の益金不算入の適用上、100%グループ内の法人の株式保有状況の集約が必要となる。
- 100%グループ内の法人に対して多額の債権を有する法人については、適用開始事業年度において多額の貸倒引当金の戻入益が生じることが想定される。
- 100%グループ内における収用換地等の特別控除の適用状況の把握が必要となる。