



K P M G N e w s l e t t e r

KPMG Insight

Vol.

47

March
2021

Topic ④

2021年3月期決算の留意事項（税務）

home.kpmg/jp/kpmg-insight

2021年3月期決算の留意事項（税務）

KPMG税理士法人

タックステクニカルセンター

大島 秀平/パートナー・風間 綾/シニアマネジャー

2020年度税制改正では、企業の事業革新につながるオープンイノベーションを促進する観点から、次世代のイノベーションを担うベンチャー企業への出資に係る新たな税制措置が講じられました。また、大企業における内部留保、特に現預金の増加に鑑み、交際費等の損金不算入制度の見直し、賃上げ及び投資の促進に係る税制の設備投資要件の強化及び収益が拡大しているにもかかわらず賃上げも投資も消極的な大企業に対し一部の租税特別措置の適用を停止する措置の強化が行われました。そのほか、子会社から配当等を受け取った後に、その子会社株式を譲渡することにより譲渡損失を創出させる租税回避に対処するための措置も新たに講じられています。

本稿では、大企業(主に資本金1億円超の法人)の2021年3月期の税務申告に影響のある5項目にフォーカスして改正のポイントについて解説するとともに、2020年度税制改正で手当てされた連結納税制度からグループ通算制度への移行に伴う単体納税制度の見直しに関し、2021年3月期における税効果会計の適用に係る留意点についてもお知らせいたします。

なお、本文中の意見に関する部分については、筆者の私見であることをあらかじめお断りいたします。

✔ POINT 1

オープンイノベーション促進税制が創設された。また、大企業における交際費等の損金不算入制度が見直されるとともに、大企業に対する賃上げ及び投資の促進に係る税制および一部の租税特別措置の適用を停止する措置の適用要件が強化された。

✔ POINT 2

子会社からの配当と子会社株式の譲渡を組み合わせた租税回避に対応するため、子会社株式の帳簿価額からその子会社から受ける一定の配当等の額のうち益金不算入相当額を減算する措置が創設された。

✔ POINT 3

グループ通算制度への移行に伴い見直しが行われた単体納税制度の項目については、2020年3月27日において連結納税制度を適用していない企業及び同日より後においても連結納税制度を適用しない企業は、2021年3月期決算において、これらの改正内容を踏まえた税効果会計を適用することになる。



大島 秀平
Shuhei_Ohshima



風間 綾
Aya_Kazama

① オープンイノベーション促進税制

1. 制度の概要

オープンイノベーション促進税制(特別新事業開拓事業者に対し特定事業活動として出資をした場合の課税の特例)とは、適用対象法人が、2020年4月1日から2022年3月31日までの期間内に特定株式を取得して、その取得した事業年度(取得事業年度)終了の日まで引き続き有している場合において、その特定株式の取得価額(100億円を限度)の25%相当額以下の金額を取得事業年度の確定した決算において特別新事業開拓事業者ごとに特別勘定を設ける方法(*)により経理したときは、その特別勘定の金額を損金の額に算入できる制度です。

(*) その事業年度の決算の確定の日までに、剰余金の処分により積立金として積み立てる方法を含みます。

(1) 適用対象法人

本制度の適用対象法人は、青色申告法人で、新事業開拓事業者と共同して特定事業活動を行う株式会社その他これに類する法人です(図表1参照)。また、投資事業有限責任組合等を通じて出資を行う場合の一定の組合員等である上記の法人も、本制度の適用対象とされます。

(2) 特定株式

特定株式とは、特別新事業開拓事業

者の株式のうち、次の要件のすべてを満たすことにつき経済産業大臣の証明を受けたものをいいます。

- (i) その株式が特別新事業開拓事業者の資本金の額の増加に伴う払込みにより交付されるものであること。
- (ii) その株式の保有が(i)の払込みによる取得の日から5年を超える期間継続する見込みであること。
- (iii) その株式の取得が本税制の適用対象法人及び特別新事業開拓事業者の特定事業活動に特に有効なものとなると認められるものであること。

(iii)は、経済産業大臣の共同化調査により明らかにされるもので、具体的には以下のいずれにも該当することをいいます。

- 特別新事業開拓事業者が内国法人である場合、取得する株式の額が1億円(適用対象法人が中小企業者(*)である場合は1,000万円)以上、特別新事業開拓事業者が外国法人である場合には取得する株式の額が5億円以上であること。
- その取得が純投資目的のものその他一定のものに該当しないこと。
- 適用対象法人の行う一定の事業活動又は特定事業活動が経済産業大臣の定める基準に適合すること。

(*) 中小企業者：以下の法人
(i) 資本金の額等が1億円以下の法人(以下の法人を除く)

- 発行済株式の総数等の2分の1以上が同一の大規模法人(資本金の額が1億円を超える法人等)に所有されている法人
- 発行済株式の総数等の3分の2以上が大規模法人に所有されている法人
- (ii) 資本又は出資を有しない法人のうち常時使用する従業員の数が1,000人以下の法人

なお、特定株式について経済産業大臣の証明を受けようとする者は、特別新事業開拓事業者の株式を取得した日を含む事業年度の末日の60日前から30日後までの間に、所定の申請書を添付書類とともに経済産業大臣に提出しなければならないこととされています。

(3) 特別新事業開拓事業者

特別新事業開拓事業者とは、新事業開拓事業者(図表1参照)のうち、既に事業を開始している者であって、次のいずれにも該当する者(これに類する外国法人を含む)をいいます。

- 株式会社であること。
- 設立の日以後10年未満であること。
- 未上場かつ未登録の会社であること。
- その株式の過半数を一の法人グループが有していないこと。
- その株式の3分の2以上を法人が有していないこと。
- 特定事業活動(図表1参照)を行っている又は行う予定であること。
- 風俗営業又は性風俗関連特殊営業に該当する事業を営まないこと。
- その役員が暴力団員等でない(暴力団員等が会社の事業活動を支配しない)こと。

2. 特別勘定経理額の損金算入

適用対象法人は、特定株式について経理した特別勘定の金額に相当する金額(特定株式の取得価額の25%相当額(一の

図表1 新事業開拓事業者及び特定事業活動

新事業開拓事業者	新商品の開発又は生産、新たな役務の開発又は提供、商品の新たな生産又は販売の方式の導入、役務の新たな提供の方式の導入その他の新たな事業活動を行うことにより、新たな事業の開拓を行う事業者(新たに設立される法人を含む)であって、その事業の将来における成長発展を図るために外部からの投資を受けることが特に必要なものその他の一定のもの
特定事業活動	自らの経営資源以外の経営資源を活用し、高い生産性が見込まれる事業を行うこと又は新たな事業の開拓を行うことを目指した事業活動

出資により取得した特定株式ごとに最大25億円))を損金算入することができます。ただし、この損金算入は、所得基準額^(*)が限度とされます。

^(*) 所得基準額：この制度による損金算入及び3.の益金算入を適用せず、かつ、取得事業年度において支出した寄附金の額の全額を損金の額に算入して計算した場合におけるその取得事業年度の所得金額から、翌事業年度以降に繰越される欠損金額がある場合のその欠損金額を差し引いた金額（その計算した所得金額が125億円を超える場合には、125億円）

なお、この規定は、適用対象法人の確定申告書等にこの制度により損金の額に算入される金額の記載があり、かつ、その金額の計算に関する明細書及び特定株式に係る経済産業大臣の証明書の添付がある場合に限り適用されます。

3. 特別勘定取崩し額の益金算入

特別勘定を設けている法人の各事業年度について、特定勘定に係る特定株式を発行した人と共同して特定事業活動が行われていることにつき経済産業大臣の証明がされない場合、特定株式を譲渡する場合及び特定株式につき剰余金の配当を受ける場合など一定の場合には、それぞれの場合に応じた取崩し額を益金の額に算入しなければなりません。ただし、取得の日から5年を経過した特定株式であることを経済産業大臣により証明された場合は除かれます。

II 交際費等の損金不算入制度

法人が各事業年度に支出する交際費等の額のうち、損金算入限度額を超える金額は、損金に算入しないこととされています。

2020年度税制改正により、この制度の適用期限が2年間延長されましたが、期末資本金の額等が100億円超の大企業については、接待飲食費の50%を損金に算入することができる特例によって交際費が大きく変化している状況とはいえ、現預金の大幅な減少に寄与していないという理由から、この特例の対象から除外されました(図表2参照)。

III 賃上げ及び投資の促進に係る税制

1. 法人税における特例措置

大企業である青色申告法人が、2021年3月31日までに開始する各事業年度において、十分な賃上げや国内設備投資を行うなどの要件を満たす場合には、賃上げ金額の一定割合の税額控除が認められます。

2020年度税制改正では、設備投資額が増えてきている状況に鑑み、賃上げへのインセンティブを通じた税制効果を発揮しやすくなるよう、以下に示すとおり、大企業向けの制度の設備投資要件が強化さ

れました。

大企業向けの適用要件及び税額控除

【適用要件】

- (i) 当期の給与等支給額 > 前期の給与等支給額
- (ii) 継続雇用者に対する当期の給与等支給額 \geq 継続雇用者に対する前期の給与等支給額 \times 103%
- (iii) 国内設備投資額 \geq 当期償却費総額 \times 95%^(*)
- (iv) 教育訓練費の額 \geq 前2期の平均教育訓練費の額 \times 120%

^(*) 2020年3月31日以前に開始した事業年度は90%

【税額控除】(法人税額の20%が上限)

- 【適用要件】の(i)(ii)及び(iii)を満たす場合：
(当期の給与等支給額 - 前期の給与等支給額) \times 15%
- 【適用要件】のすべての要件を満たす場合：
(当期の給与等支給額 - 前期の給与等支給額) \times 20%

図表2 交際費等の損金算入限度額

		損金算入限度額	
		2020年3月31日までに開始する事業年度	2020年4月1日から2022年3月31日までに開始する事業年度
中小法人 ^(*)		下記のいずれかの選択適用 (i) 800万円 (ii) 接待飲食費の50%	
中小法人以外	資本金の額等100億円以下	接待飲食費の50%	
	資本金の額等100億円超	接待飲食費の50%	0

^(*) 中小法人：期末資本金の額が1億円以下の普通法人等をいい、以下の法人を除く。

- 大法人(資本金の額が5億円以上である法人等)による完全支配関係がある法人
- 100%グループ内の複数の大法人に発行済株式の全部を所有されている法人

用語の意義

- 給与等支給額：国内雇用者に対する給与等の支給額で、各事業年度の所得の金額の計算上損金の額に算入されるもの
- 国内雇用者：法人の使用者（役員の特殊関係者及び使用者兼務役員を除く）のうち、その法人の国内の事業所に勤務する雇用者として、労働基準法に規定する賃金台帳に記載された者
- 継続雇用者：当期及び前期の全期間の各月において給与等の支給を受けた一定の国内雇用者
- 国内設備投資額：法人が当期に取得等をした国内資産でその当期末において有するものの取得価額の合計額
- 国内資産：国内事業の用に供する棚卸資産、有価証券、繰延資産以外の資産のうち、①建物及び建物附属設備、②構築物、③機械装置、④船舶、⑤航空機、⑥車両運搬具、⑦工具及び器具備品、⑧一定の無形固定資産、⑨一定の生物（時の経過によりその価値の減少しないものを除く）
- 当期償却費総額：法人の有する減価償却資産につき当期の償却費として損金経理をした金額

2. 法人事業税(外形標準課税)付加価値割における特例措置

外形標準課税の対象法人が、2021年3月31日までに開始する各事業年度において、「1. 法人税における特例措置」の【適用要件】(i)～(iii)の要件を満たす場合には、付加価値割の課税標準である付加価値額から一定額を控除することができます。

《参考情報》

2020年12月21日に閣議決定された「令和3年度税制改正大綱」では、2021年4月1日から2023年3月31日までの間に開始する各事業年度における、「1. 法人税における特例措置」の【適用要件】及び【税額控除】の見直し提案されています。これに伴い、「2. 法人事業税(外形標準課税)付加価値割における特例措置」の適用要

件および控除額も見直される予定です。

IV 子会社株式簿価減額特例

子会社株式簿価減額特例とは、内国法人が一定の子会社から配当等を受け取った後に、その子会社株式を譲渡することにより譲渡損失を創出させる租税回避に対処するために2020年度税制改正により設けられた制度で、内国法人が一定の子会社から一定の配当等の額(みなし配当を含む)を受ける場合、子会社株式の帳簿価額からその配当等の額のうち益金不算入相当額を減算する措置です。

1. 制度の概要

内国法人が他の法人(その内国法人の連結子法人を除く)から配当等の額を受ける場合(*1)において、以下に示す要件に該当するときは、内国法人が有する他の法人の株式等の帳簿価額は以下に示す金額とされます。

(*1) その配当等の額に係る決議日等においてその内国法人と当該他の法人との間に特定支配関係(*2)がある場合に限る。

(*2) 特定支配関係：以下のいずれかの関係をいう。

(i) 一の者(その者が法人である場合には、その者、その役員及び役員の特殊関係者をいう)が法人の発行済株式又は配当等議決権(*3)等(自己の株式又は配当等議決権等を除く)の50%超を直接又は間接に保有する場合におけるその一の者とその法人との関係(当事者間の支配の関係)

(ii) 一の者との間に当事者間の支配の関係がある法人相互の関係

(*3) 配当等議決権：以下に掲げるものをいう。

- (i) 剰余金の配当、利益の配当または剰余金の分配に関する決議に係る議決権
- (ii) みなし配当事由に関する決議に係る議決権
- (iii) 役員を選任に関する決議に係る議決権

【要件】

(a) > (b) × 10%

- (a) 内国法人が他の法人から受ける(i) 対象配当等の額(*1)及び(ii) 同一事業年度内配当等の額(*2)の合計額
- (b) (a) (i) 及び(ii) の配当等の額に係る各基準時の直前においてその内国法人が有する当該他の法人の株式等の帳簿価額のうち最も大きいもの

(*1) 対象配当等の額：内国法人が特定支配関係のある他の法人から受ける配当等の額で、完全支配関係内みなし配当等の額(*3)を除く。

(*2) 同一事業年度内配当等の額：その対象配当等の額を受ける日の属する事業年度開始の日(同日後にその内国法人が当該他の法人との間に最後に特定支配関係を有することとなった場合には、その有することとなった日)からその受ける直前の時までの間にその内国法人が当該他の法人から配当等の額を受けた場合(その配当等の額に係る決議日等においてその内国法人と当該他の法人との間に特定支配関係があった場合に限る)におけるその受けた配当等の額で、完全支配関係内みなし配当等の額(*3)を除く。

(*3) 完全支配関係内みなし配当等の額：他の法人に一定のみなし配当事由が生じたことに基因して配当の金額とみなされる金額。

【帳簿価額】

当該他の法人の株式等のその対象配当等の額に係る基準時における移動平均法により算出した一単位当たりの帳簿価

額 = [(a) - (b)] / (c)

- (a) その株式等の基準時の直前の帳簿価額
- (b) その対象配当等の額のうち益金不算入規定(*)により益金の額に算入されない金額に相当する金額(益金不算入相当額)
- (b) の金額は利益積立金から減算)
- (c) その株式等の数

- (*) 益金不算入規定: 以下の規定をいう。
- (i) 受取配当等の益金不算入
- (ii) 外国子会社から受ける配当等の額の益金不算入
- (iii) 適格現物出資による資産の譲渡に係る益金不算入

2. 適用除外規定

図表3に示す(1)から(4)の要件のいずれかに該当する場合には、本制度の適用はありません。

なお、図表3のいずれの要件にも該当せず、本制度の対象となる場合であっても、その益金不算入相当額の全額について株式等の帳簿価額を引き下げるのではなく、配当のうち特定支配日後に生じた利益剰余金の額から支払われたと認められる部分を本制度の対象から除く特例計算も設けられています。

また、内国法人が①関係法人を被合併法人又は分割法人とする合併又は分割型分割(特定支配日と対象配当等の額を受ける日の10年前の日とのいずれか遅い日以後に行われたものに限る)に係る合併法人又は分割承継法人である他の法人または②関係法人から配当等の額を受けた他の法人のいずれかから対象配当等の額を受ける場合における、適用除外規定の潜脱を防止するための規定も講じられています。

3. 適用時期

本制度は、法人が2020年4月1日以後に開始する事業年度において受ける対象配当等の額について適用されます。

《経過措置》

法人が2020年4月1日以後に開始する事業年度において受ける対象配当等の額に係る基準時が同日前に開始した事業年度の期間内のいずれかの時である場合には、以下の経過措置が適用されます。

- 一定の場合を除き、2020年4月1日以後最初に開始する事業年度開始の時を、その対象配当等の額に係る基準時とみなす。
- 他の法人の株式等の2020年4月1日以後最初に開始する事業年度開始の時直前における帳簿価額が、その対

象配当等の額に係る基準時における帳簿価額に満たない場合には、「1.制度の概要」の【帳簿価額】(b)の益金不算入相当額は、その益金不算入相当額にその基準時における帳簿価額のうちその開始の時の直前における帳簿価額が占める割合を乗じて計算した金額とする。

V

租税特別措置の適用制限

中小企業者以外の法人が、2021年3月31日まで(*)に開始する各事業年度において、以下に掲げる要件のいずれにも該当しない場合(その事業年度の所得金額がその前事業年度の所得金額以下である一定の場合を除く)には、以下の特定税額控除制度を適用することができません。

図表3 要件

(1) 内国株主割合要件	内国法人と特定支配関係にある他の法人(普通法人に限り、外国法人を除く)の設立の時から特定支配日(内国法人が当該他の法人との間に最後に特定支配関係を有することとなった日(以下(2)及び(3)において同じ)までの期間を通じて、当該他の法人の発行済株式の総数等(自己株式等を除く)に占める内国株主(普通法人(外国法人を除く)、協同組合等又は居住者)による保有割合が90%以上であり、かつ、その内国法人がこれを証する書類を保存していること。
(2) 特定支配日利益剰余金額要件	特定支配日とその対象配当等の額を受ける日の属する当該他の法人の事業年度開始の日前である場合において、「(a) - (b) ≥ (c)」であり、かつ、その内国法人がこれを証する書類を保存していること。 (a) 当該他の法人のその対象配当等の額に係る決議日等前に最後に終了した事業年度の貸借対照表に計上されている利益剰余金の額 (b) (a)の事業年度終了の日の翌日からその対象配当等の額を受ける時までの間に当該他の法人の株主等が当該他の法人から受ける配当等の額の合計額 (c) 当該他の法人の特定支配日前に最後に終了した事業年度の貸借対照表に計上されている利益剰余金の額(当該他の法人のその特定支配日の属する事業年度開始の日以後に当該他の法人の株主等が当該他の法人から受けた配当等の額(その配当等の額に係る基準時がその特定支配日前であるものに限る)がある場合には、その配当等の額に対応して減少した当該他の法人の利益剰余金の額の合計額を減算した金額)
(3) 10年超支配要件	特定支配日からその対象配当等の額を受ける日までの期間が10年を超えること。
(4) 金額要件	対象配当等の額及び同一事業年度内配当等の額の合計額が2,000万円を超えないこと。

なお、要件及び特定税額控除制度の内容は、2020年度税制改正により一部改正されていますのでご注意ください。

(*) 2021年度税制改正により、適用期限は2024年3月31日まで延長される予定です。(中小企業者の用語の意義は「1. オープンイノベーション促進税制」の用語の意義をご参照ください)。

【要件】

- (i) 継続雇用者に対する当期の給与等支給額 > 継続雇用者に対する前期の給与等支給額
(いずれも零の場合、この要件を満たすものとされる)
- (ii) 国内設備投資額 > 当期償却費総額 × 30% (*)

(*) 2020年3月31日以前開始事業年度は10%

(継続雇用者、給与等支給額、国内設備投資額及び当期償却費総額の利用の意義については、「III 賃上げ及び投資の促進に係る税制」をご参照ください)

【特定税額控除制度】

- 試験研究費の総額に係る税額控除制度及び特別試験研究費の額に係る税額控除制度
- 地域経済牽引事業の促進区域内において特定事業用機械等を取得した場合の法人税額の特別控除制
- 革新的情報産業活用設備を取得した場合の法人税額の特別控除制度(*)
- 認定特定高度情報通信技術活用設備を取得した場合の法人税額の特別控除制度(**)

(*) 本制度は、2020年度税制改正により2020年3月31日をもって1年前倒しで廃止されていますが、同日までに認定を受けた一定の法人は、従前どおり本制度の適用を受けることができる経過措置が講じられています。

(**) 本制度は、「特定高度情報通信技術活用システムの開発供給及び導入の促進に関する法律」の施行の日(2020年8月31日)から施行されています。

VI

グループ通算制度への移行に伴う単体納税制度の見直しに係る税効果会計

2020年度税制改正では、連結納税制度が抜本的に見直され、グループ通算制度(2022年4月1日以後開始事業年度より適用)へ移行することとされました。これに伴い、企業会計基準委員会は2020年3月31日、実務対応報告第39号「連結納税制度からグループ通算制度への移行に係る税効果会計の適用に関する取扱い」を公表し、改正法人税法の成立日(2020年3月27日)の属する事業年度において連結納税制度を適用している企業及び同日より後に開始する事業年度から連結納税制度を適用する企業は、実務対応報告第5号「連結納税制度を適用する場合の税効果会計に関する当面の取扱い(その1)」等に関する必要な改廃が行われるまでの間は、グループ通算制度への移行及びグループ通算制度への移行にあわせて単体納税制度の見直しが行われた項目について、改正前の税法の規定に基づいて税効果会計の適用を行うことができるとする取扱いを示しました。

グループ通算制度への移行にあわせて単体納税制度の見直しが行われた項目は図表4のとおりですが、本実務対応報告の適用法人ではない企業は、2021年3月期決算において、これらの改正内容を踏まえた税効果会計を適用することになりますので、留意が必要です。

本稿に関するご質問等は、以下の担当者までお願いいたします。

KPMG税理士法人
大島 秀平 / パートナー

☎ 03-6229-8000 (代表電話)
✉ shuhei.ohshima@jp.kpmg.com

図表4 単体納税制度の見直しが行われた項目

受取配当等の 益金不算入制度	<ul style="list-style-type: none"> • 関連法人株式等または非支配目的株式等に該当するか否かの判定は、100%グループ内の法人全体の保有株式数等を合算して行う。 • 関連法人株式等に係る負債利子控除額を、関連法人株式等に係る配当等の額の4%相当額(その事業年度において支払う負債利子の額の10%相当額を限度)とする。
寄附金の損金不 算入制度	一般寄附金等の損金算入限度額の計算要素の一つである資本基準額は、資本金の額及び資本準備金の額の合計額に基づき計算する。
貸倒引当金	100%グループ内の法人間の金銭債権は、貸倒引当金の対象となる金銭債権から除く。
資産の譲渡に係 る特別控除額の 特例	取用換地等の場合の所得の特別控除制度により損金の額に算入する金額の合計額は、100%グループ内の法人全体で定額控除限度額(5,000万円)を限度とする。

(上記の見直しは、2022年4月1日以後開始事業年度より適用)

KPMG ジャパン

marketing@jp.kpmg.com
home.kpmg/jp

home.kpmg/jp/socialmedia



本書の全部または一部の複写・複製・転載および磁気または光記録媒体への入力等を禁じます。

ここに記載されている情報はあくまで一般的なものであり特定の個人や組織が置かれている状況に対応するものではありません。私たちは、的確な情報をタイムリーに提供できるよう努めておりますが、情報を受け取られた時点及びそれ以降においての正確さは保証の限りではありません。何らかの行動を取られる場合は、ここにある情報のみを根拠とせず、プロフェッショナルが特定の状況を綿密に調査した上で提案する適切なアドバイスをもとにご判断ください。

© 2021 KPMG AZSA LLC, a limited liability audit corporation incorporated under the Japanese Certified Public Accountants Law and a member firm of the KPMG global organization of independent member firms affiliated with KPMG International Limited, a private English company limited by guarantee. All rights reserved. Printed in Japan.

© 2021 KPMG Tax Corporation, a tax corporation incorporated under the Japanese CPTA Law and a member firm of the KPMG global organization of independent member firms affiliated with KPMG International Limited, a private English company limited by guarantee. All rights reserved.

The KPMG name and logo are trademarks used under license by the independent member firms of the KPMG global organization.