

## 法人税実務事例検討

持株会社における受取配当等の益金不算入の  
計算における控除する負債利子等の額の計算新日本アーンストアンドヤング税理士法人  
ディレクター 税理士 石田 昌朗

## 本事例における留意点

持株会社における受取配当等の益金不算入の計算における控除する負債利子等の額の計算において、総資産の帳簿価額よりも関係法人株式等及びその他株式等の帳簿価額の合計額が大きい場合には、負債利子等の額を関係法人株式等の帳簿価額とその他株式等の帳簿価額の合計額の割合で按分して計算することが合理的である。

## 事 例

当社は株式移転により設立された持株会社であり、主要な資産は事業会社である A 子会社の株式となっております（株式の 100 % を保有）が、その A 子会社の業績が悪化しているため、会計上は A 子会社株式について前期及び当期に減損処理をしました。しかしながら、税務上は A 子会社の業績の回復可能性があるかと判断しており、法人税の所得金額の計算において A 子会社株式評価損を損金の額に算入しておりません。

その結果、平成 22 年 3 月期の受取配当等の益金不算入の計算における控除する負債利子等の額の計算において、会計上の総資産の帳簿価額の当期及び前期の合計額よりも A 子会社株式（関係法人株式等）の当期及び前期の帳簿価額の合計額が大きくなってしまいました。

当期はその他株式等からの受取配当等の金額 2,500 があり、負債利子の額 5,000 をどのように関係法人株式等とその他株式等に按分計算すればよろしいでしょうか。

なお、当社は株式移転により設立された法人のため、負債利子控除割合による簡便法の適用はありませんし、連結納税制度は適用していません。

※ 金額の単位は千円とします。

## 貸借対照表 (平成 21 年 3 月期)

子会社株式	120,000	借入金	100,000
その他株式	50,000	資本金	100,000
諸資産	50,000	資本剰余金	100,000
(合計	220,000)	未処理損失	▲ 80,000

## 税 務

関係法人株式等	200,000	借入金	100,000
その他株式等	50,000	資本金	100,000
諸資産	50,000	資本金等の額	100,000
		利益積立金	0

(注) 会計上、子会社株式 200,000 について減損損失 80,000 を計上したが、法人税の所得金額の計算では損金に算入していない。

## 貸借対照表 (平成 22 年 3 月期)

子会社株式	70,000	借入金	100,000
その他株式	50,000	資本金	100,000
諸資産	50,000	資本剰余金	100,000
(合計	170,000)	未処理損失	▲ 130,000

## 税 務

関係法人株式等	200,000	借入金	100,000
その他株式等	50,000	資本金	100,000
諸資産	50,000	資本金等の額	100,000
		利益積立金	0

(注) 会計上、子会社株式 120,000 について減損損失 50,000 を計上したが、法人税の所得金額の計算では損金に算入していない。

## I 本事例における法令等の検討

## 1 受取配当等の益金不算入

法人が受け取る配当等の額のうち、連結法人株式等に係る配当等の額及び関係法人株式等に係る配当等の額についてはその全額を、その他株式等（連結法人株式等及び関係法人株式等のいずれにも該当しない株式等をいいます。）に係る配当等の額についてはその 50%相当額を益金の額に算入しないこととされています（法法 23 ①、81 の 4 ①）。

## 2 控除する負債利子等の額の計算

各事業年度において支払う負債の利子がある場合には、関係法人株式等に係る配当等の額又はその他株式等に係る配当等の額のうち益金の額に算入しない金額は、その

支払う負債の利子の額のうち関係法人株式等又はその他株式等に係る部分の金額として総資産按分法により計算した金額を控除した金額とされています（法法 23 ④、81 の 4 ③、法令 22、155 の 8）。

具体的には、その控除する負債利子等の額は、その事業年度に支払う負債利子等の額に、(1)の金額のうちに(2)の金額の占める割合を乗じて計算した金額に相当する金額とされています。

(1) 当該事業年度及び当該事業年度の前事業年度終了の時点における貸借対照表の総資産の帳簿価額の合計額

また、(1)の貸借対照表の総資産の帳簿価額の合計額については、次のイからホまでに掲げる金額がある場合にはこれを減算し、へに掲げる金額がある場合にはこれを加算します。

イ 固定資産の帳簿価額を損金経理によ

り減額することに代えて積立金として  
積み立てている金額

- ロ 準備金方式による特別償却により特別償却準備金として積み立てている金額
  - ハ 土地の再評価に関する法律の規定により計上されている再評価差額
  - ニ その他有価証券の評価益等相当額
  - ホ 当該内国法人との間に連結完全支配関係がある連結法人に支払う負債の利子の元本である負債の額
  - ヘ その他有価証券の評価損等相当額
- (2) 法人の保有する関係法人株式等又はその他株式等に区分して計算した合計額
- イ 当該事業年度及び当該事業年度の前事業年度終了の時点における関係法人株式等の帳簿価額の合計額
  - ロ 当該事業年度及び当該事業年度の前事業年度終了の時点におけるその他株式等の帳簿価額の合計額（自己株式はその他株式等に含まない。）

総資産按分の割合の分子となる(2)の「イ 関係法人株式等の帳簿価額」及び「ロ その他株式等の帳簿価額」は、税務上の帳簿価額となります。

なお、総資産按分の割合の分母となる(1)の「ヘ その他有価証券の評価損等相当額」は貸借対照表の総資産の帳簿価額に加算しますが、その他有価証券とは、売買目的有価証券及び満期保有目的等有価証券以外の有価証券をいいます（法令 119 の 2 ②）。そして、この満期保有目的等有価証券は、子会社株式（法人の特殊関係株主等がその法人の株式等の総数の 20 % 以上に相当する株式等を有する場合における当該株式等）を含みます。

## II 本事例における取扱いの検討

### 1 控除する負債利子等の額の計算

貴社が受取配当等の益金不算入の適用を受けようとする場合、貴社の平成 22 年 3 月期及び平成 21 年 3 月期の貸借対照表の総資産の帳簿価額の合計額のうちに関係法人株式等又はその他株式等の平成 22 年 3 月期及び平成 21 年 3 月期の帳簿価額の合計額の占める割合を計算する必要があります。

ところで、貴社は A 子会社株式の 100 % を保有していることから、A 子会社株式は、受取配当等の益金不算入の計算においては、関係法人株式等に該当することになります。

そうすると、貸借対照表の総資産の帳簿価額の合計額は  $170,000 + 220,000 = 390,000$  であることから、関係法人株式等の帳簿価額の合計額である  $200,000 + 200,000 = 400,000$  に満たないこととなります。

また、その他株式等の帳簿価額の合計額は  $50,000 + 50,000 = 100,000$  となることから、上記 I 2 の控除する負債利子等の額の計算をそのまま行くと次のようになります。

関係法人株式等に係る部分の金額

$$5,000 \times 400,000 / 390,000 = 5,128$$

その他株式等に係る部分の金額

$$5,000 \times 100,000 / 390,000 = 1,282$$

したがって、受取配当等の益金不算入の計算における控除する負債利子等の額が  $5,128 + 1,282 = 6,410$  となり、貴社が支払う負債利子等の額 5,000 を超えてしまうこ

とから、上記 I 2 の控除する負債利子等の額の計算をそのまま行うことには不都合が生じます。

ところで、受取配当等の益金不算入の計算において、その配当等の額から負債利子等の額を控除する場合には、その支払う負債の利子の額のうち関係法人株式等又はその他株式等に係る部分の金額として総資産按分法により計算した金額を配当等の額から控除することになることから、貴社の負債利子の額 5,000 のうち関係法人株式等に係る部分の金額とその他株式等に係る部分の金額に区分することが相当であると考えられます。

このように総資産按分法における分子の金額が分母の金額を超えるような場合には、貴社が支払う負債利子等の額 5,000 を関係法人株式等の帳簿価額の合計額とその他株式等の帳簿価額の合計額との按分により計算することが相当であると考えられ、次のようになります。

関係法人株式等に係る部分の金額

$$5,000 \times 400,000 / (400,000 + 100,000) = 4,000$$

その他株式等に係る部分の金額

$$5,000 \times 100,000 / (400,000 + 100,000) = 1,000$$

そうすると、貴社が支払う負債利子等の

額 5,000 のうち 4,000 を関係法人株式等の受取配当等から控除する負債利子等の額とし、1,000 をその他株式等の受取配当等から控除する負債利子等の額とすることになります。

## 2 受取配当等の益金不算入額の計算

貴社の当期におけるその他株式等からの受取配当等の金額 2,500 から、その他株式等に係る控除する負債利子等の額 1,000 を控除した 1,500 の 50 % に相当する金額として 750 が算出されます。

したがって、貴社の受取配当等の益金不算入額は 750 となります。

(注) 平成 22 年度税制改正後には、株主である内国法人との間に配当等の額の計算期間を通じて完全支配関係があった他の内国法人の株式等は、完全子法人株式等に区分され、その完全子法人株式等の受取配当等については負債利子の額を控除することなく、益金不算入とされることとなります。

なお、平成 22 年度税制改正後は、A 子会社株式は完全子法人株式等に区分されることとなります。

【別表8(1)】

受取配当等の益金不算入に関する明細書		事業年度	21・4・1 22・3・31	法人名	〇〇社	
当年度実績により負債利子等の額を計算する場合			基準年度実績により負債利子等の額を計算する場合			
連結法人株式等及び関係法人株式等に該当しない株式等の額の計算	受取配当等の金額 (33の計)	1	2,500,000円	受取配当等の金額 (33の計)	13	
	当期に支払う負債利子等の額	2	5,000,000	当期に支払う負債利子等の額	14	
	連結法人に支払う負債利子等の額	3		平成10年4月1日から平成12年3月31日までの間に開始した各事業年度の負債利子等の額の合計額	15	
	差引 (2)-(3) 金額	4	5,000,000	同上の各事業年度の連結法人株式等及び関係法人株式等に該当しない株式等に係る負債利子等の額の合計額	16	
	総資産価額 (27の計)	5	390,000,000	負債利子 (16) (小数点以下3) 控除割合 (15) (位未満切捨て)	17	
	連結法人株式等及び関係法人株式等に該当しない株式等の帳簿価額 (28の計)+(29の計)	6	100,000,000	受取配当等の金額から控除する負債利子等の額 (14)×(17)	18	
受取配当等の金額から控除する負債利子等の額 (4) × (6) / (5)	7	(※1) 1,000,000	受取配当等の金額 (36の計)	19		
受取配当等の金額 (36の計)	8	0	15の各事業年度の関係法人株式等に係る負債利子等の額の合計額	20		
関係法人株式等の帳簿価額 (30の計)	9	400,000,000	負債利子 (20) (小数点以下3) 控除割合 (15) (位未満切捨て)	21		
受取配当等の金額から控除する負債利子等の額 (4) × (9) / (5)	10	(※2) 4,000,000	受取配当等の金額から控除する負債利子等の額 (14)×(21)	22		
受取配当等の益金不算入額 ((1)-(7))+50%+(8)-(10)+(11)	12	750,000	受取配当等の益金不算入額 ((13)-(18))+50%+(19)-(22)+(23)	24		
当年度実績による場合の総資産価額等の計算						
区 分	総資産の帳簿価額	連結法人に支払う負債利子等の元本の負債の額等	総資産価額 (25)-(26)	連結法人株式等及び関係法人株式等に該当しない株式及び出資等の帳簿価額	受益権の帳簿価額の 1/2又は1/4 相当額	関係法人株式等の帳簿価額
	25	26	27	28	29	30
前期末現在額	220,000,000円	円	220,000,000円	50,000,000円	円	200,000,000円
当期末現在額	170,000,000		170,000,000	50,000,000		200,000,000
計	390,000,000		390,000,000	100,000,000		400,000,000
受取配当等の金額の明細						
連結法人株式等に該当しない株式等及び関係法人株式等	法人名又は銘柄	本店の所在地	受取配当等の金額	左のうち益金の額に算入される金額	益金不算入の対象となる金額 (31)-(32)	
			31	32	33	
	□□	△△	2,500,000円	円	2,500,000円	
	計		2,500,000		2,500,000	

(※1)  $5,000,000 \times \frac{100,000,000}{100,000,000 + 400,000,000} = 1,000,000$

(※2)  $5,000,000 \times \frac{400,000,000}{100,000,000 + 400,000,000} = 4,000,000$

(了)