

## 平成25年度税制改正(法人税)の主要項目

平成25年度税制改正では、景気の底割れを回避し、「成長と富の創出の好循環」を実現するために、民間投資の喚起、雇用確保、個人所得の拡大、中小企業の活力強化措置等が講じられています。

平成25年1月24日に公表された「平成25年度税制改正大綱」は、自公民三党による「税関係協議結果」(2月22日)を踏まえ、3月1日に国会に提出されました。法案成立後、原則として4月1日から施行されます。本稿では法人税関係を中心に解説します。

### I 生産等設備投資促進税制の創設

国内の事業の用に供する生産等設備の当年度の取得価額が、当年度の税務上の減価償却費を超え、かつ、前年度の生産等設備の取得価額の110%を超えることを条件に、取得価額の30%の特別償却と取得価額の3%の税額控除(法人税額の20%を限度)のいずれかを選択適用できます。

### II 所得拡大促進税制の創設

平成25年4月1日以降に開始する各事業年度のうち最も古い事業年度の直前の事業年度を基準年度と定め、基準事業年度と比べて雇用者給与等支給額が5%以上増加した場合、他の条件を満たせば、雇用者給与等支給増加額の10%の税額控除(法人税額の10%・中小企業者等は20%)が適用できます。

### III 中小企業等の経営改善に向けた設備投資促進税制の創設

平成25年4月1日から平成27年3月31日までの間に商工会議所等から経営改善に関する指導及び助言を受けて行う店舗改修等の設備投資を行った場合、取得価額の30%の特別償却と取得価額の7%の税額控除(法人税額の20%を限度とし、超過額は1年間の繰越可)の選択適用ができます。

### IV 雇用促進税制の拡充

雇用者数が増加した場合の法人税等の税額控除限度額を、増加雇用者数1人あたり40万円(現行20万円)に引き上げられるほか、適用要件の判定の基礎となる雇用者の範囲について、所要の措置が講じられます。

### V 研究開発税制の拡充

試験研究費の総額に係る税額控除制度等につき、控除税額の上限を当期の法人税額の30%(現行20%)に引き上げられます(2年間の時限措置)。

### VI 中小法人の交際費課税に係る特例の拡充

中小法人に係る交際費等の定額控除限度額を800万円(現行600万円)に引き上げるとともに、定額控除限度額までの損金不算入措置(現行10%)が廃止されます。

## 民法(債権関係)の改正 に関する中間試案(その 1)

先日、法務省より「民法(債権関係)の改正に関する中間試案」が公表され、パブリックコメントに付されています。本稿では、注目すべき論点のうち、その一部をご紹介します。

### ・消滅時効に関する規律の整理(第7 消滅時効)

現行民法では職業別に1年間から3年間の短期の消滅時効制度が定められていますが、現代においてはそのような規律を維持する合理性に乏しいことから廃止することが提案されています。あわせて、現在10年間と定められている時効期間を5年間と短期化し、時効期間を統一することにより、複雑でありました消滅時効に関する規律をわかりやすくすることが提案されています。もっとも、時効開始の起算点については、権利行使が可能な時期という客観的な起算点を設定すべきであるとか、債権者が債権発生の原因および債務者を知った時という主観的な起算点を置いたうえで、その場合には10年より短い時効期間を設けるべきといった指摘もあり、今後、さらに検討が深められることとなります。

また、時効期間を短縮化することに伴い、生命・身体侵害に対する損害賠償請求権について長期の時効期間を別途設けることが提案されています。

### ・変動制による法定利率の導入および中間利息控除(第8 債権の目的)

民法404条では、消費貸借契約等において利率を定めなかった場合に適用される法定利率は年5分と規律されています。この規律に対しては、年5分の利率は高すぎるとの指摘があることから、それよりも低い利率を定め、あわせて経済情勢の変化等に連動する変動制を導入し、年1回利率を見直すことが提案されています。

中間試案では、当面の利率として年3分を示したうえで変動制をとることが提案されていますが、妥当な利率などは今後のパブリックコメントに寄せられた意見や部会での審議を通じて検討が進められることとなります。

また、現在、損害賠償額の算定にあたっての中間利息控除については、判例に従って現行民法が規律する法定利率の年5分が適用されていますが、改正により変動制の法定利率を採用した場合であっても、現行実務で行われている年5分を維持することが提案されています。

### ・契約の解除に関する規律の明確化(第11 契約の解除)

契約の解除に関しては、民法541条以下で規律されていますが、契約に付随する義務違反といった軽微な義務違反の場合には、解除は認められないことは条文上明確ではありませんでした。

そこで、現行民法541条の相当期間の催告による解除の規律を維持したうえで、その履行がされなくても契約の目的を達成することができる場合には解除が認められない旨を明らかにすることが提案されています。

また、同一当事者間で複数の関連する契約が締結されたときに、そのうちの1つの契約について債務不履行があった場合に契約全体の解除を認めた判例は存在しますが、民法上、かかる複数契約の解除に関する規律は存在しませんでした。そこで、複数の契約内容が相互に密着に関連し、1つの契約の債務不履行によって複数契約全体の目的が達成できないと認められる場合には、複数の契約すべての解除を認める規律を設けることが提案されています。

**企業結合に関する会計基準  
及び他の関連する会計基準  
等の改正案について**

企業結合に関する各種の会計処理が変更されるほか、財務諸表の表示が大幅に変更されます。

**II. 企業結合に関する各種の会計処理の変更について**

前回まで財務諸表の表示に関する変更について概観しました。今回は、(1)少数株主持分の取扱い (2)企業結合に係る取得関連費用の会計処理 (3)暫定的な会計処理の確定に関する処理について解説します。

**(1) 少数株主持分の取扱い**

「少数株主持分」は「非支配株主持分」と表示が変わります。「親会社説」を踏襲しながらも「経済的単一体説」の考えを取り入れたことから、「非支配株主」との取引は資本取引として扱うことになりました。たとえば、子会社株式を一部売却しても支配従属関係が継続している場合、売却による持分減少額と投資額の減少額との差額について、現行基準では子会社株式売却損益の修正としていましたが、改正案では資本剰余金として処理することになりました。

**(2) 企業結合に係る取得関連費用の会計処理**

現行基準では取得の対価性が認められる外部のアドバイザー等に支払った報酬手数料等は取得原価に含めることとしていました。これを改正案では、発生した事業年度の費用として処理することとしました。一つにはIFRSへのコンバージェンス。そしてもう一つは、継続的に資産を購入する場合と異なり、企業結合においては、取得関連費用のどこまでを取得原価の範囲とするかという実務上の議論があることから、とりあえず発生した事業年度の費用として処理することとしました。

**(3) 暫定的な会計処理の確定に関する処理**

現行の基準では、識別可能資産及び負債を特定し、それらに対して取得原価を配分する作業は企業結合日以後1年以内に完了するものとし、完了前の決算においては暫定的に決定した会計処理を行うこととされています。したがって、配分作業が完了した時点で初めて会計処理を行うのではなく、企業結合日が属する期末日において入手可能な合理的情報に基づき、暫定的な会計処理を行ったうえで後日確定させることとなります。

今回の改正案では、このような場合の処理につき遡及計算する旨の規定を追加しました(企業結合に関する会計基準注6)。

本会計基準等は2015年4月1日以後開始事業年度の期首から適用を予定されています。但し、2014年4月1日以後開始事業年度の期首から早期適用可。

**III. 1株当たり利益**

IFRSへのコンバージェンスの一環として、「当期利益」の表示が変わることから(第22号参照)、「1株当たり利益」の表示も以下のように変更されます。

現行	改正案
当期純利益	親会社株主に係る当期純利益
1株当たり当期純利益	1株当たり親会社株主に帰属する当期純利益
潜在株式調整後1株当たり当期純利益	潜在株式調整後1株当たり親会社株主に帰属する 当期純利益

なお、IFRSでは若干表示が異なりますのでご注意ください。

## IFRS(原価計算)

前回に引き続き、IFRSの適用が、製造原価(原価計算)に与える影響について解説します。

今回はIFRS適用後の原価計算をどうするかという点に関しては、課題があるという記事を書きました。IFRSベースの財務数値と日本基準ベースの財務数値は異なるため、IFRS適用後の経営管理をいずれの会計基準をベースに行うか方針決定する必要があります。

そのような点も踏まえ、今回はIFRSが製造原価(原価計算)にどのような影響を与えるかについて整理します。

### ○借入費用の資産化

有形固定資産の取得原価が借入費用分増加するため、減価償却費の増加が想定されます。特に借入費用は、グループの資金繰り状況や資金計画と密接に関係しているため、当該借入費用を製造部門の責任コストとすることの妥当性については、議論の余地があると考えます。

### ○耐用年数等の見積り

耐用年数、減価償却方法、残存価額等について、法人税法基準が原則利用できないことから、減価償却費が変わります。減価償却費の変化(増減)については、個々の資産毎の法定耐用年数と経済的耐用年数との乖離の仕方(年数の長短)とその割合(年数の差)に依存します。

### ○耐用年数等の定期的な見直し

耐用年数、減価償却方法、残存価額等について、毎期末の見直しにより減価償却費が増減します。特に中期経営計画、業績予想等への影響度が大きい場合には、当該見直しに伴う増減と財務数値へのインパクトについて、経理部門は経営者に対する説明責任が発生するものと思われます。

### ○コンポーネントアプローチの採用

構成要素別の減価償却費を行う資産が多い場合は、減価償却費が変わります。減価償却費の変化(増減)については、コンポーネント別償却が必要な資産の数とその耐用年数に依存します。

### ○開発費の資産計上

現状、開発費は一般管理費として発生ベースで計上するケースが多いと思いますが、IFRSでは資産計上された開発費は減価償却されます。開発費が減価償却費として計上されるのであれば、製造原価への算入が容易になるため、製造原価が変わります。また、資産計上された開発費は、費用の認識タイミングが変わり、結果減価償却費が増えます。

### ○有給休暇引当金

有給休暇引当金の計上が必要となるため、繰越有給休暇の取得率によって期末の人件費が増減します。有給休暇取得率が低い会社は期末の人件費(コスト)が増加するため、部門別に有給休暇の取得率を把握し、業績評価指標として活用するという考え方もあるかもしれません。

今回の解説は、「経営管理をIFRSベースで行う」ことを前提にしています。各々の企業において、まずはこの大枠の方針を決定する必要があります。

もしIFRSベースでの経営管理を行う場合は、上記要素を勘案し、各々の費目について管理可能な責任部門を定義した上で適切な業績評価指標の設定を行い、業績管理の指標として活用していくことが望まれます。そのうえで、経営管理が形骸化することのないよう、慎重な対応が求められます。