

# 平成24年度及び 23年度税制改正の 影響と留意点〈後編〉

税理士法人 UAP      税理士 吉田暁弘      税理士 桑田洋崇  
 税理士 栗田倫也      齊藤啓明

平成23年度税制改正は政局絡みで五月雨式に改正がなされ、平成24年度税制改正も社会保障と税の一体改革と平行して議論が進められるなど、ここ2年に亘る税制改正は適用時期を含め非常に分かりづらいものになっています。そこで弊誌では、2度の平成23年度税制改正、復興財源確保法、平成24年度税制改正の中で特に実務に与える影響が大きいものについて、内容、適用時期だけでなく、実務上の留意点を、先月に引き続き解説します。改正内容が出揃った今だからこそもう一度確定した内容を一読頂き、ご確認下さい。

## 目次

I	消費税改正の影響と判断基準	21
II	欠損金の繰越控除制度等の見直し	27
III	当初申告要件及び適用額の制限の改正	29
IV	更正の請求期間の改正 (コラム 還付加算金)	31
V	過大支払利子税制の創設	34
VI	外国税額控除制度の見直し (コラム 彼此流用の問題)	36
VII	復興特別法人税	38
VIII	相続税の連帯納付義務の見直し (コラム 国外財産調書)	40

## I 消費税改正の影響と判断基準

### 1. 概要

- 事業者免税点制度が改正されました。
- 95%ルール適用要件が見直しされました。
- 仕入税額控除不足額の記載のある還付申告書の添付書類が見直しされました。

以下、上記3つの改正内容とポイントについて、説明していきます。

### 2. 事業者免税点制度の改正

#### (1) 現在の取扱い

現在、基準期間における課税売上高が1,000万円以下であれば、当年又は当事業年度は、納税義務が免除されています。なお、ここでいう基準期間とは、個人事業者であれば当年の前々年、1年決算の法人であれば当事業年度の前々事業年度とされています(消法2①十四、5①)。つまり、当制度は基準期間という過去の一定期間の課税売上高により消費税の納税義務の有無を判定しているのです。

#### (2) 改正の背景

そもそも、事業者免税点制度が設けられている趣旨は、一定規模以下の事業者に対し納税義務を免除し、経理事務作業の負担を軽減すること、また、当年又は当事業年度の納税義務の有無の判定手段として、基準期間という過去の一定期間の課税売上高を用いることで、判定に係る事務作業の負担を軽減することにあります。つまり、事業者免税点制度は、小規模事業者に対する特例という位置付けで設定されていることが分かります。

しかし、制度の趣旨に反し、大規模事業者による当制度を利用した租税回避が散見されるようになりました。例えば、法人を新設する際に資本金を1,000万円未満に設定すれば、現行制度では、設立1期目・2期

目においては基準期間がないため納税義務が免除されます。したがって、資本金を1,000万円未満として新設することで、設立期から1,000万円を軽く超えるような多額の課税売上高が計上されても、実際に納税義務があるのは、3期目からとなります。そのため、上述のような当制度を利用した、大規模事業者による租税回避を防止することが、改正の背景にあります。

#### (3) 改正内容

個人事業者の当年又は法人の当事業年度の基準期間における課税売上高が1,000万円以下であっても、個人事業者又は法人(課税事業者を選択しているものを除く。)のうち、当年又は当事業年度の特定期間における課税売上高が1,000万円を超えるときは、当年又は当事業年度については、納税義務は免除されないこととなります(消法9の2)。

**ポイント①**：特定期間は原則、前年又は前事業年度の上半期(6ヶ月間)

**ポイント②**：特定期間における課税売上高は年換算しない

なお、基準期間における課税売上高がもともと1,000万円超である場合には、たとえ特定期間における課税売上高が1,000万円以下になったとしても、原則通り納税義務は免除されないので注意してください。

#### **ポイント①**

個人事業者の場合の特定期間は、当年の前年1月1日から6月30日までの6ヶ月間、つまり前年の上半期となります。また、法人の場合の特定期間は次頁の図の通りになります。

◀図：法人の特定期間▶

- 特定期間
- ・当事業年度の前事業年度がある法人（ケース・スタディ①参照）  
→前事業年度開始の日以後6ヶ月間  
※前事業年度が7ヶ月以下であるものその他の一定のもの（以下「短期事業年度」という）を除く
  - ・当事業年度の前事業年度が短期事業年度である法人（ケース・スタディ②参照）  
→前々事業年度開始の日以後6ヶ月間  
※前々事業年度が6ヶ月以下の場合、前々事業年度開始の日からその終了の日までの期間

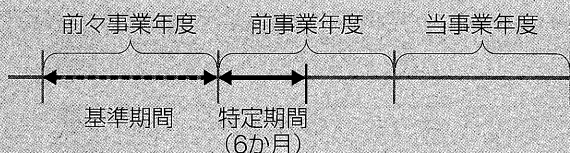
上図から、法人の場合の特定期間の取扱いが2つに大別できます。以下、ケース・スタディ①②において、説明します。

●ケース・スタディ①●

当事業年度の前事業年度がある法人（前事業年度が短期事業年度の場合は除く。）

→前事業年度開始の日以後6ヶ月間が特定期間

（例：通常の1年決算法人）



【説明】

①のケースでは、2事業年度前を基準期間とし、1事業年度前の上半期を特定期間とするので、判定に必要な期間が連続しており、特定期間が把握しやすいと言えます。

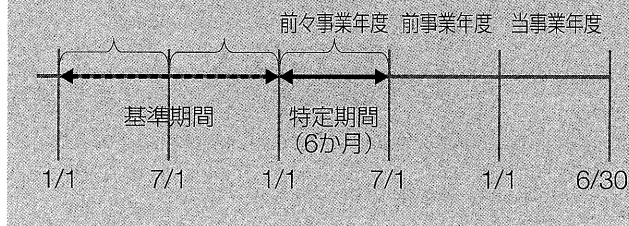
●ケース・スタディ②●

当事業年度の前事業年度が短期事業年度である法人（主に半年決算法人や、決算期を変更した場合が該当）

→前々事業年度開始の日以後6ヶ月間が特定期間

※前々事業年度が6ヶ月以下の場合、前々事業年度開始の日からその終了の日までの期間が特定期間

（例：半年決算法人）



【説明】

②のケースも、1年決算法人と同じように、基準期間と特定期間が連続しているため、特定期間は把握しやすいと言えます。ちなみに、特定期間が6カ月未満の場合（主に決算期を変更したケースが該当）であっても、その事業年度開始の日から、その事業年度終了の日までを特定期間として、その期間での課税売上高で納税義務の判定を行います（6ヶ月分に換算することはありません。）。

ポイント②

特定期間における課税売上高には、上述の通り、前年又は前事業年度の上半期（6ヶ月間）の課税売上高を用いることとなりますが、注意すべき点は以下の2つです。

- ・特定期間における課税売上高は年換算しない  
→特定期間における課税売上高は、その期間に集計された金額を判定に用いるので、基準期間における課税売上高と混同しないことに注意してください。
- ・特定期間中に支払った支払明細書に記載すべき一定の給与等の合計額を特定期間における課税売上高とすることができる  
→給与等は所得税法28条1項に規定する俸給、給料、賃金、歳費及び賞与並びにこれらの性質を有する給与のことを指し、役員報酬も含まれます。  
→上記取扱いは、特定期間の課税売上高の集計作業の負担を考慮したためと思われます。なお、課税売上高と給与等の支払金額のいずれかを判定に用いることができるので、いずれかが1,000万円以下となっていれば、納税義務は免除されることと

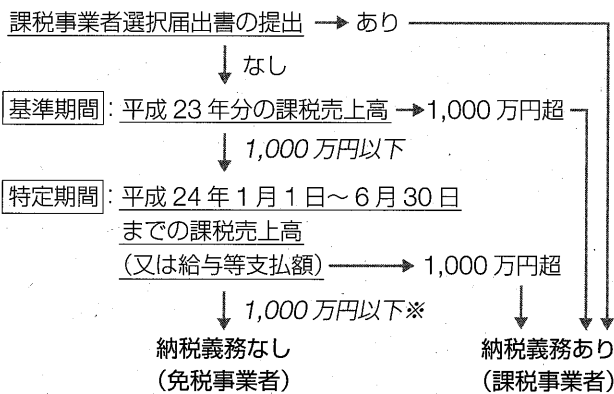
なります。

#### (4) 適用時期

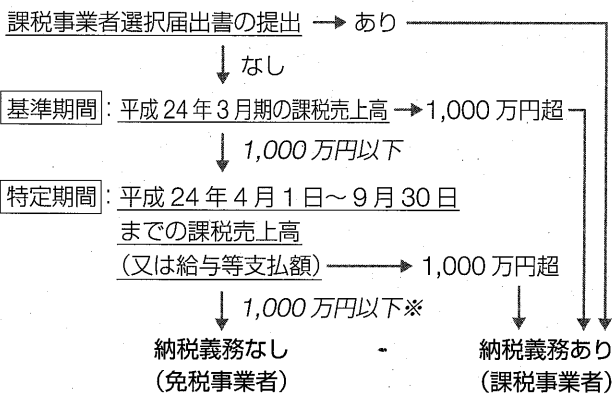
本改正は平成25年1月1日以後開始する年又は事業年度から適用となります(消法附則22①)。また、改正を踏まえた納税義務の有無の判定の一連の流れは、下図の通りになります。

#### 図 納税義務の有無の判定

##### ・ 個人事業者(平成25年分から本改正が適用)



##### ・ 3月決算法人(平成26年3月期決算から本改正が適用)



※ 特定期間の課税売上高(又は給与等支払額)が1,000万円以下でも、相続・合併・分割等の納税義務の免除の特例又は新設法人の納税義務の免除の特例に該当する場合には、課税事業者となります。

#### 実務上の留意点

##### ☞ 基準期間における課税売上高

まず、基準期間における課税売上高が1,000万円を超えるかどうかを確認する

→ 1,000万円を超えるようであれば、原則通りに課税事業者となりますので、特定期間の判定を行う必要はありません。

##### ☞ 特定期間

次に、特定期間がいつの期間になるのかを確認する

個人事業者、1年決算・半年決算法人の特定期間  
→ 基準期間直後の6ヶ月間

決算期変更の場合等

→ 基準期間と特定期間が重なるケースあり

→ 重なる場合、基準期間のみで判定

##### ☞ 特定期間における課税売上高又は給与等支払額の合計額

年度末にまとめて会計処理を行っているような事業者であれば、課税売上高の集計作業等に手間がかかることが想定されるので、まずは給与等支払額を集計する

→ その上で1,000万円以下であれば、その金額に基づき免税事業者と判断し、1,000万円を超える場合には、仮決算を組み課税売上高の集計を行いましょう。

##### ☞ 特定期間における判定で1,000万円を超える場合

この場合は課税事業者となるため、原則課税による場合と簡易課税による場合の税額を予め試算しておく

→ 仮に、簡易課税での税額の方が有利となる場合には、簡易課税制度を適用する課税期間開始日の前日までに、簡易課税制度選択届出書を税務署長に提出しなければなりません(消法37①)。

### 3. 95%ルールの適用要件の見直し

#### (1) 従来 of 取扱い

課税売上割合が95%以上の事業者は、当課税期間中の課税仕入れ等について課税売上げに対応するものか否かの厳密な区分は必要なく、課税仕入れ等の税額の全額を控除することができました。

#### (2) 改正内容

平成24年4月1日から開始する課税期間から、課税売上割合が95%以上でも、当課税期間中の課税売上高が5億円(年換算)を超えてしまうと、課税仕入れ等の税額について全額控除は認められず、個別対応方式又は一括比例配分方式により計算することになります(消法30②⑥、消法附則22③)。

全額控除と比較すると、いずれの方式を選択しても納税額は増加しますが、各方式のメリット・デメリットを踏まえた上で有利選択を行えば、その増加額は最小限にとどめることができます。そこで以下において、各方式のメリット・デメリットを「作業コスト」と「納税額」の観点から、紹介していきます(以下、課税仕入れ等の取引のうち、課税資産の譲渡等により要するものは「課税売上対応」、その他の資産の譲渡等により要するものは「非課税売上対応」、共通して要するものは「共通対応」とします)。

#### ① 作業コスト

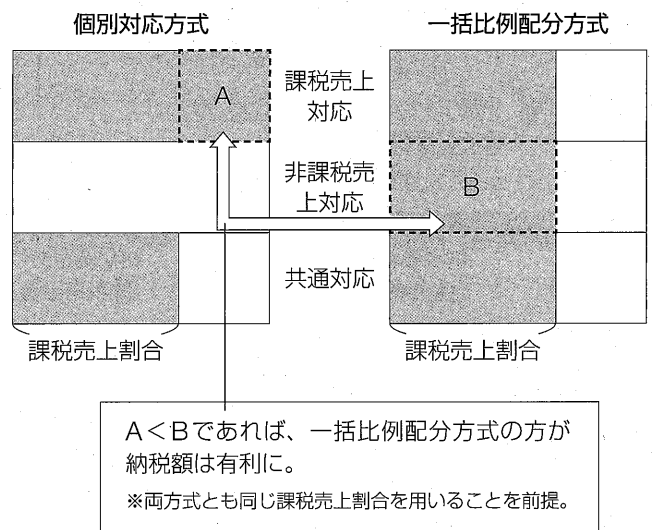
個別対応方式を適用する場合には、全ての課税仕入れ等の取引を、課税売上対応、非課税売上対応、共通対応に区分しなければなりませんので、事務処理コストが追加して発生します。また、各課税仕入れ等の取引がどの区分に該当するのか判断が困難なケースもあり、当該判断に伴うコストも新たに発生します。一方、一括比例配分方式は、課税仕入れ等の取引を区分する必要がないので、作業コストの面で、今まで、全額控除により計算していた事業者にとって適用しやすいと言えます。

#### ② 納税額

一般的には個別対応方式の方が納税額は有利となることが多いのですが、非課税売上高が計上され、非課税売上対応の課税仕入れ等の取引があるときは、一括比例配分方式の方が有利となる場合もあります(下図参照)。

したがって、有価証券等の売却に係る委託手数料等、非課税売上対応の課税仕入れ等の取引が多額になるときは、一括比例配分方式の方が個別対応方式よりも納税額が有利になる可能性があります(計算例参照)。

◀図：控除税額(網掛け部分)▶



◀計算例：株式売却のケース▶

課税売上高(税抜)	990,000,000円	
非課税売上高(株式の売却金額×5%)	10,000,000円	
合計	1,000,000,000円	
課税仕入れ (5%税込)	課税対応	420,000,000円
	非課税対応 (売却委託手数料)	8,400,000円
	共通対応	315,000,000円
	合計	743,400,000円

※課税売上割合：990,000千円/(990,000千円+10,000千円) = 99%

控除対象仕入税額

(A) 個別対応方式

$$420,000,000円 \times 5/105 + 315,000,000円 \times 5/105 \\ \times 99\% = 34,850,000円$$

(B) 一括比例配分方式

$$743,400,000円 \times 5/105 \times 99\% = 35,046,000円$$



→計算例より、一括比例配分方式の方が、個別対応方式と比べて控除対象仕入税額が196,000円増加するので、納税額が有利となることがわかります。

実務上の留意点

- ☛ 個別対応方式を適用する場合、区分経理等を行うことにより発生する作業コストと、一括比例配分方式との納税額の差(節税額)を比較・検討をする  
→試算した結果、個別対応方式を適用しても作業コストがかかる割に、節税の効果があまり見られないのであれば、一括比例配分方式を適用することを検討しましょう。
- ☛ 一括比例配分方式を適用する場合、2年間の継続適用が義務づけられている点に注意する(消法30⑤)  
→当期に一括比例配分方式を適用した場合、翌期においても継続して適用しなければなりませんので、当期と翌期の2期分を通算して、有利選択を行う必要があります。したがって、翌期の経営計画、事業計画等も考慮した上で、一括比例配分方式を適用するか否か検討しましょう。
- ☛ 適用時期：平成24年4月1日以後開始する課税期間から

  - ・事業年度が1年の法人は平成25年3月期決算から(課税期間が1年サイクルを前提)
  - ・個人事業者は、平成25年分から

4. 仕入税額控除不足額の記載のある  
還付申告書の添付書類の見直し

(1) 概要

仕入税額控除不足額の記載のある還付申告書を提出する事業者に対し、任意に提出を依頼している「仕入税額控除に関する明細書」について、平成24年4月1日以後に還付申告書を提出する場合には、添付書類として義務付けられ、また記載事項の見直しが図られています(消規22③、消規附則2)。なお、中間納付還付税額のみのもので還付申告書には、添付する必要はありません。

(2) 記載事項の変更点

主な変更点は、新たに課税売上げ等に係る事項(主な課税資産の譲渡等・主な輸出入取引等の明細)の記載が設けられた点です。また、その変更点を受けて書類の名称も「仕入税額控除に関する明細書」から、「消費税の還付申告に関する明細書」に変更となりました(次頁参照)。



## Ⅱ 欠損金の繰越控除制度等の見直し

### 1. 概要

- 青色欠損金および災害損失金の繰越期間が延長されました。
- 青色欠損金および災害損失金の控除限度額に上限が設けられました。

以下、欠損金の繰越控除制度等の見直しの内容とポイントについて説明していきます。

### 2. 取扱い

青色申告書を提出した事業年度の欠損金の繰越控除および災害による損失金の繰越控除の対象となる欠損金額は、各事業年度開始の日前9年以内に開始した事業年度において生じた欠損金額となります（法法57①、58①）。

中小法人以外の法人の青色申告書を提出した事業年度の欠損金および災害による損失金の控除限度額は、繰越控除をする事業年度の控除前所得の金額の80%相当額となります（法法57①、58①）。

**ポイント①**：繰越期間が7年以内から9年以内に延長されます。

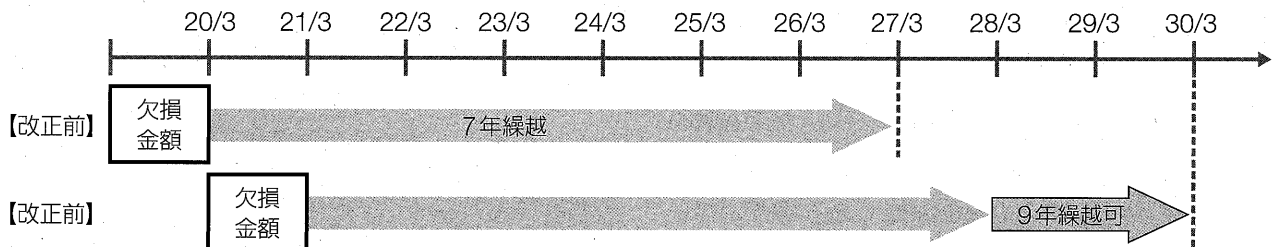
**ポイント②**：控除限度額に80%の上限が設けられる対象は中小法人以外の法人になります。

**ポイント③**：繰越期間が延長されたことに伴い帳簿書類の保存要件が追加されました。

#### ポイント①

すべての内国法人について、平成20年4月1日以後に終了した事業年度において生じた欠損金から繰越期間が9年以内に延長されました。

(3月決算法人の例)



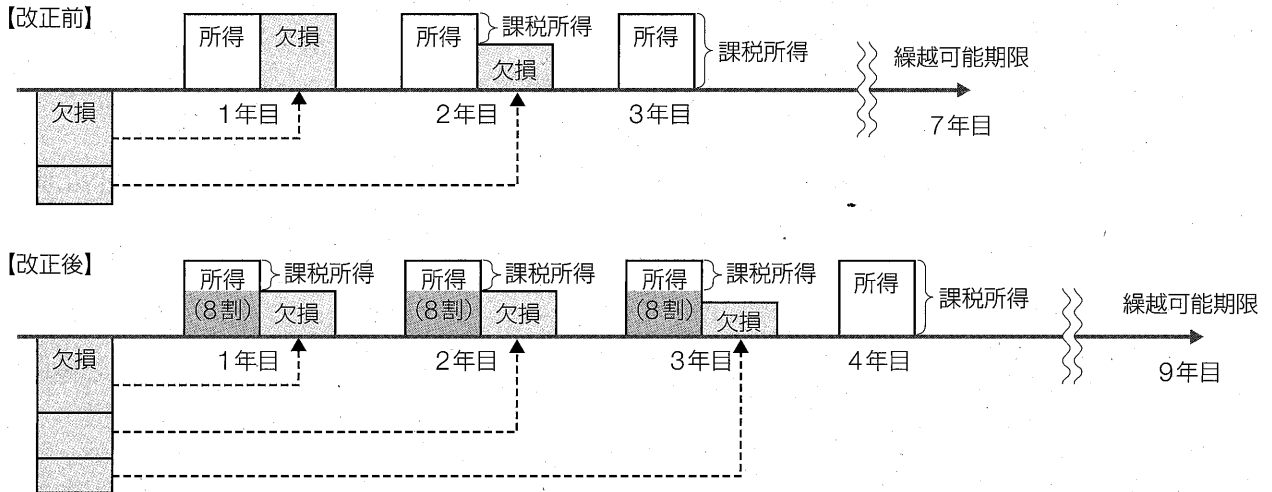
出典：平成23年度法人税関係法令の改正の概要(7頁) 国税庁



## ポイント②

内国法人のうち中小法人以外の法人については、平成24年4月1日以後に開始する事業年度から、控除前所得金額の80%までしか欠損金を控除することはでき

ません。そのため、控除前所得金額を上回る多額の欠損金額が繰り越されている場合であっても、控除前所得金額の20%は必ず課税されることとなります。



出典：平成23年度改正(経済社会の構造の変化に対応した税制の構築を図るための所得税法等の一部を改正する法律)関係 財務省

改正前では、多額の欠損金が繰り越されている場合であれば、減価償却等を実施せずに欠損金の繰越控除を積極的に利用することが多かったのですが、改正後は、各事業年度ごとに発生する損金の積極的な取り込みを優先的に考えておく必要があります。

なお、資本金の額が1億円以下の法人は中小法人に該当するため、欠損金の控除額が控除前所得金額の80%に制限されることはありません。ところが、資本金の額が1億円以下の法人であったとしても、資本金5億円以上の法人等の100%子会社である場合については、中小法人に該当しないことになるため、この場合には、欠損金の控除限度額は控除前所得金額の80%が上限となります。

## ポイント③

保存すべき帳簿書類は、次のとおりです。

### (1) 青色欠損金額の場合

青色申告法人の帳簿書類の保存制度により作成して保存すべきこととされている帳簿書類と同様のもの

### (2) 災害損失欠損金額

白色申告法人の帳簿および書類の保存制度により作

成して保存すべき帳簿および書類と同様のもの

また、保存期間は、帳簿については閉鎖の日の属する事業年度終了の日の翌日から2月を経過した日から、書類についてはその作成または受領の日の属する事業年度終了の日の翌日から2月を経過した日から、それぞれ9年とされます。なお、保存が必要なのは欠損金額が生じた事業年度分の帳簿書類になります。

### 欠損金の繰越控除制度についての実務上の留意点

- ☞ 中小法人以外の法人については控除前所得金額の20%は必ず課税されるため、納税資金を含めて資金繰りを調整していく
- ☞ 資本金の額が1億円以下であっても、大法人との間で完全支配関係がある場合には、控除前所得金額の20%は必ず課税されるため、事前にグループ内の出資関係を整理しておく
- ☞ 保存する帳簿書類は、青色申告制度等によるものと同様であるため、今までどおり適切に保存しておく

## Ⅲ 当初申告要件及び適用額の制限の改正

### 1. 当初申告要件の廃止

#### (1) 従来の取扱い

法人税法の制度の中には適用を受けるために確定申告書等（確定申告書および仮決算をした場合の中間申告書をいいます。以下同じです。）に適用を受けようとする金額など一定の事項を記載しまたは一定の書類を添付することが要件（以下「当初申告要件」といいます。）とされているものがあります。そのため、当初申告要件を満たしていない場合には適用を受けることができませんでした。そして、修正申告の際または更正の請求の際に新たに金額を記載し、または書類を添付したとしても適用を受けることはできないとされていました。

#### (2) 改正の概要

平成23年度税制改正により、以下の制度について、当初申告要件が廃止されました。

- ①受取配当等の益金不算入
- ②外国子会社から受ける配当等の益金不算入
- ③国等に対する寄附金、指定寄附金及び特定公益増進法人等に対する寄附金の損金算入
- ④会社更生等による債務免除等があった場合の欠損金の損金算入
- ⑤協同組合等の事業分量配当等の損金算入
- ⑥所得税額控除
- ⑦外国税額控除
- ⑧公益社団法人又は公益財団法人の寄附金の損金算入限度額の特例
- ⑨引継対象外未処理欠損金額の計算に係る特例
- ⑩特定株主等によって支配された欠損等法人の欠損金の制限の5倍要件の特例
- ⑪特定資産に係る譲渡等損失額の損金不算入の対象外となる資産の特例
- ⑫特定資産に係る譲渡等損失額の計算の特例

(注) 上記②、③（特定公益増進法人に対する寄附金の損金算入規定）、⑦、⑨、⑪、⑫については、その適用に当たり、修正申告書や更正請求書への書類の添付のほか、一定の書類の保存が要件とされています。

これらの制度については、当初申告時に適用を受けていない場合であっても、修正申告等の際に新たに適用を受けることが可能となりました。これにより、記載忘れなどが救済されることになります。

また、⑥所得税額控除、⑦外国税額控除については、税額控除をせず損金算入する方式（損金算入方式）と、損金不算入としたうえで税額控除する方式（税額控除方式）という2つの方式のうち、当初申告時に損金算入方式で処理していたとしても修正申告等の際に税額控除方式を適用することができることになります。

この2つの税額控除の制度については、もともと損金算入方式も認められているのですが、当初申告時に損金算入方式を選択していた場合には、修正申告等の際において税額控除方式を選択することは認められませんでした。しかし、今回の改正で、修正申告等の際に税額控除方式を選択することも認められることになったのです。

#### (3) 留意点

- ①平成23年12月1日以前に提出期限が到来する確定申告書等について当初申告要件を満たしていない場合には更正の請求をしても救済されません。
- ②当初申告要件が廃止された制度は上記の制度に限定されており、租税特別措置法に規定されている制度については、引き続き当初申告要件は存続しています。例えば「試験研究を行った場合の法人税額の特別控除」については、確定申告書等への控除額の記載と試験研究費の額など一定の事項を記載した別表の添付が求められていますが、これらの記載忘れもしくは添付忘れまたは試験研究費の額を過少に記載してしまった場合などは、従来通り救済されずに税額控除の適用を受けることができません。

## 2. 適用額の制限の見直し

### (1) 従来 of 取扱い

法人税法または租税特別措置法に規定されている制度により税額控除を受ける場合には、確定申告書等に記載した金額が限度（以下「適用額の制限」といいます。）とされています。そのため、修正申告や更正の請求によって計算上の限度額が増加する場合であっても、確定申告書等に記載した金額が限度のままとされていました。

### (2) 改正の概要

平成23年度税制改正により、以下の制度について、適用額の制限が見直されました。

#### (法人税法)

- ①受取配当等の益金不算入
- ②外国子会社から受ける配当等の益金不算入
- ③国等に対する寄附金、指定寄附金及び特定公益増進法人に対する寄附金の損金算入
- ④所得税額控除
- ⑤外国税額控除

#### (租税特別措置法)

- ⑥試験研究を行った場合の法人税額の特別控除
- ⑦試験研究を行った場合の法人税額の特別控除の特例
- ⑧エネルギー環境負荷低減推進設備等を取得した場合の法人税額の特別控除
- ⑨中小企業者等が機械等を取得した場合の法人税額の特別控除
- ⑩沖縄の特定地域において工業用機械等を取得した場合の法人税額の特別控除
- ⑪沖縄の特定中小企業者が経営革新設備等を取得した場合の法人税額の特別控除
- ⑫国際戦略総合特別区域において機械等を取得した場合の法人税額の特別控除
- ⑬雇用者の数が増加した場合の法人税額の特別控除
- ⑭法人税の額から控除される特別控除額の特例

これらの制度については、修正申告または更正の請求により限度額が増加する場合に追加で控除を受けることができることとされました。

### (3) 留意点

「1.当初申告要件の廃止」の留意点に記載のとおり、租税特別措置法の制度については、当初申告要件は廃止されていませんので、適用額の制限の見直しの適用を受けするためには、確定申告書等で適用を受けている必要があります。

## 3. 適用時期

当初申告要件の廃止および適用額の制限の見直しは、平成23年12月2日以後に確定申告書等の提出期限が到来するものについて適用されます。

### ●ケース・スタディ●

X事業年度の法人税の計算において法人税額が4,000,000円と計算されました。そこで、「エネルギー環境負荷低減推進設備等を取得した場合の法人税額の特別控除」の規定を適用し800,000円の税額控除をして確定申告書を提出しました。納付税額は3,200,000円でした。ところが、X事業年度に係る法人税額について修正申告書を提出することになり、計算の結果、特別控除前の法人税額が8,000,000円に増加してしまいました。この場合、修正申告で適用を受けることができる特別控除の金額と納付すべき法人税額はどのようになるのでしょうか。

#### 【前提】

##### 《当初申告》

資産取得価額：20,000,000円

法人税額：4,000,000円

特別控除額：20,000,000円×7%＝1,400,000円

> 4,000,000円×20%＝800,000円

∴ 800,000円

納付税額：3,200,000円

〈修正申告〉

法人税額：8,000,000円

#### 【結論】

修正申告において適用を受けることができる特別控除の金額は1,400,000円となり、追加で納付すべき税額は3,400,000円となります(延滞税等は除きます)。

すなわち、当初申告では特別控除の限度額が800,000円であったところ、修正申告において法人税

額が増加したことにより、修正申告での限度額が1,400,000円(1,400,000円<8,000,000円×20%)まで増加したため、1,400,000円の税額控除ができます(当初申告では800,000円)。そして、修正申告により追加で納付すべき税額は3,400,000円(8,000,000円-1,400,000円-3,200,000円)となります。

なお、改正前は修正申告で税額が増えたとしても税額控除額は800,000円であるため、追加で納付すべき税額は4,000,000円(8,000,000円-800,000円-3,200,000円)となりますので、改正によって納税額が600,000円減少したことになります。

## IV 更正の請求期間の改正

### 1. 従来 of 取扱い

納税者が税務署長に対して更正の請求をすることができる期間は、法定申告期限から1年以内でした。法定申告期限から1年を経過しているものについては、法令上明らかにされていないものの、実務慣行として「更正の嘆願書」を税務署長宛に提出したうえで税務署長が更正すべきかどうかの判断を行っていました。また、税務署長が税務調査にともなって増額更正できる期間は3年(法人税は5年、贈与税は6年)となっていました。

### 2. 概要

- 更正の請求をすることができる期間が5年(贈与税および移転価格税制に係る法人税については6年、法人税の純損失等の金額に係るものについては9年)に延長されました。
- 税務署長が税務調査にともなって増額更正できる期間が3年のものについて5年となりました。

### 3. 留意点

- (1) 更正の請求をする場合、更正の請求をする理由の基礎となる事実を証明する書類の添付が義務付けられました。
- (2) 故意に偽りの記載をした更正の請求書を提出する行為について1年以下の懲役または50万円以下の罰金という処罰規定が設けられました。

### 4. 適用開始時期

平成23年12月2日以後に法定申告期限が到来する国税について適用されます。例えば、平成24年2月末日申告期限(平成23年12月決算)の国税については、平成29年2月末日まで更正の請求をすることができることとなります。

なお、平成23年12月2日より前に法定申告期限が到来する国税で、更正の請求の期限が過ぎた課税期間については、税務署長が増額更正出来る期間内に納税者が「更正の申出書」を提出し、調査により認められれば、税務署長によって減額更正が行われることとなります。

申出

更正の申出書  
(単体申告用)

※整理番号

税務署受付印

平成 年 月 日	(フリガナ) 法人名等	
	納税地	〒 _____ 電話( ) - _____
	(フリガナ) 代表者氏名	① _____
	代表者住所	〒 _____
	事業種目	業 _____

税務署長殿

自平成 年 月 日 事業年度の確定申告に係る課税標準等について下記のとおり更正の申出をします。  
至平成 年 月 日

記

区 分		この申出前の金額	更正の申出金額
所得	所得金額又は欠損金額	1 円	
	同上の内訳	軽減税率適用所得金額	2
		その他の金額(1-2)	3
	法人税額	4	
	法人税額の特別控除額	5	
	差引法人税額(4-5)	6	
	リース特別控除取戻税額	7	
土地譲渡利益金	課税土地譲渡利益金額	8	
	同上に対する税額	9	
留保金	課税留保金額	10	
	同上に対する税額	11	
使途税戻金	使途税戻金額	12	
	同上に対する税額	13	
	法人税額計(6+7+9+11+13)	14	
	仮装経理に基づく過大申告の更正に伴う控除法人税額	15	
	控除税額	16	
	差引所得に対する法人税額(14-15-16)	17	
	中間申告分の法人税額	18	
差引	納付すべき法人税額	19	
	還付金額	20	
	翌期へ繰り越す欠損金又は災害損失金	21	

(更正の申出をする理由等)

修正申告書提出年月日	平成 年 月 日	添付書類
更正決定通知書受理年月日	平成 年 月 日	
還付を受けようとする金額(税額等)	1 銀行等の預金口座に振込みを希望する場合 銀行 _____ 本店・支店 金庫・組合 _____ 出張所 流協・農協 _____ 本所・支所 預金 口座番号 _____	
	2 ゆうちょ銀行の貯金口座に振込みを希望する場合 貯金口座の記号番号 _____ 3 郵便局等の窓口での受け取りを希望する場合 郵便局名等 _____	

税理士署名押印 ①

※税務署処理欄	部門	決算期	業種番号	整理簿	備考	通信日付印	年月日	確認印
---------	----	-----	------	-----	----	-------	-----	-----

(規格A4)

## コラム(1) 還付加算金の計算期間の改正

平成23年度税制改正において、還付加算金の計算期間について改正が行われ、更正に基づく法人税・消費税の中間納付額等の還付に係る還付加算金の計算期間が短縮されました。(以下、法人税・消費税の中間納付額の還付を前提とします。)

具体的には、従来の計算期間である、中間納付日(法定納期限)の翌日から還付金の支払決定日までの期間の中に、一定の計算除外期間が設けられました。そして、その一定の計算除外期間とは、確定申告書の提出期限の翌日から、

- |                            |           |          |
|----------------------------|-----------|----------|
| ① その更正の日の翌日<br>以後1ヶ月を経過する日 | } いずれか早い日 | ※職権による場合 |
| ② 還付金の支払決定日                |           |          |

または

- |                             |           |             |
|-----------------------------|-----------|-------------|
| ① 更正の請求の日の翌日以後<br>3ヶ月を経過する日 | } いずれか早い日 | ※更正の請求による場合 |
| ② その更正の日の翌日以後<br>1ヶ月を経過する日  |           |             |
| ③ 還付金の支払決定日                 | } いずれか早い日 |             |

までの期間となります(法134④、消法55④)。

本改正の背景には、更正に基づく法人税・消費税の中間納付額の還付の計算期間が、1年を超えるケースも珍しくなく、

通常の過誤納金の還付に係る還付加算金の計算期間と比較すると長期になっていたことがあります。

また、還付金に付される加算金の割合が最低でも年4%あることから、更正に基づく法人税・消費税の中間納付額の還付が、資金運用の手段として利用されていたことも挙げられます。信用リスクが低く、かつ利息が年4%付される金融商品と考えれば、昨今の経済状況においては魅力的に見えるのではないのでしょうか。

そのため、更正に基づく法人税・消費税の中間納付額の還付に係る還付加算金が多額になっていたことを受けて、改正されたのです。

したがって、今後は、還付加算金を目的とすることなく、適切に法人税・消費税の中間納付を行っていくことが、実務上求められます。

本改正は、平成24年1月1日以後支払決定等をする還付金に係る還付加算金について適用されます。ただし、当該還付加算金の全部または一部で同日前の期間に対応するものの計算については従来通りとされています。

最後に、本稿では法人税・消費税の中間納付額を具体例として紹介しましたが、所得税の予定納税額、法人税における所得税額等、所得税における源泉徴収税額等、相続時精算課税における贈与税相当額ならびに消費税における仕入税額控除の還付金に係る還付加算金についても、同様の見直しがなされています(所法159④、160④、法133②、134④、相法33の2⑦、消法54②、55④)ので、ご確認ください。

## V 過大支払利子税制の創設

所得金額に比して過大な利子を関連者間で支払うことを通じた海外への所得移転に伴う租税回避を防止するため、過大支払利子税制が創設され平成25年4月1日開始の事業年度から適用されることになりました。

### 取扱い

- (1) 関連者支払利子等の額がある場合において、その法人の関連者純支払利子等の額が調整所得金額の50%相当額を超えるときは、その超える部分の金額は、損金の額に算入しない（措法66の5の2①）
- (2) 各事業年度開始前7年以内に（1）により損金に算入されなかった金額がある場合には、その超過金額を調整所得金額の50%相当額から関連者純支払利子等の額を控除した残額を限度として、損金の額に算入する（措法66の5の3①）

**ポイント①：** 所得金額に比して過大な負債利子が制限対象

**ポイント②：** 調整所得金額＝課税所得金額ではない

**ポイント③：** 関連者には個人、第三者も含まれる

**ポイント④：** 利子の受け手が国内で課税される場合には対象外

**ポイント⑤：** 関連者純支払利子等の額が1,000万円以下であるとき、または、関連者支払利子等の合計額がその事業年度の支払利子等の合計の50%以下であるときは対象外

**ポイント⑥：** 損金不算入額は7年間繰越し可能

**ポイント⑦：** 過少資本税制との適用関係に注意

### ポイント①

支払利子が損金に算入されることを利用して税率の低い海外の関連者に所得を移転するといった租税回避を防止する措置として、過大な利率に対応した移転価格税制、資本に対する過大な負債比率に対応した過少資本税制がありました。今回新たに量的な部分で過大な利子の支払いによる所得移転を規制する制度として、所得金額に比して過大な負債利子を損金不算入とする過大支払利子税制が設けられました。

損金不算入とされる過大支払利子は次の算式により計算されます。

《算式》

関連者純支払利子等の額（関連者支払利子等の額の合計額－控除対象受取利子等合計額）－調整所得金額×50%

これを図解したものが次頁図表1となります。

### ポイント②

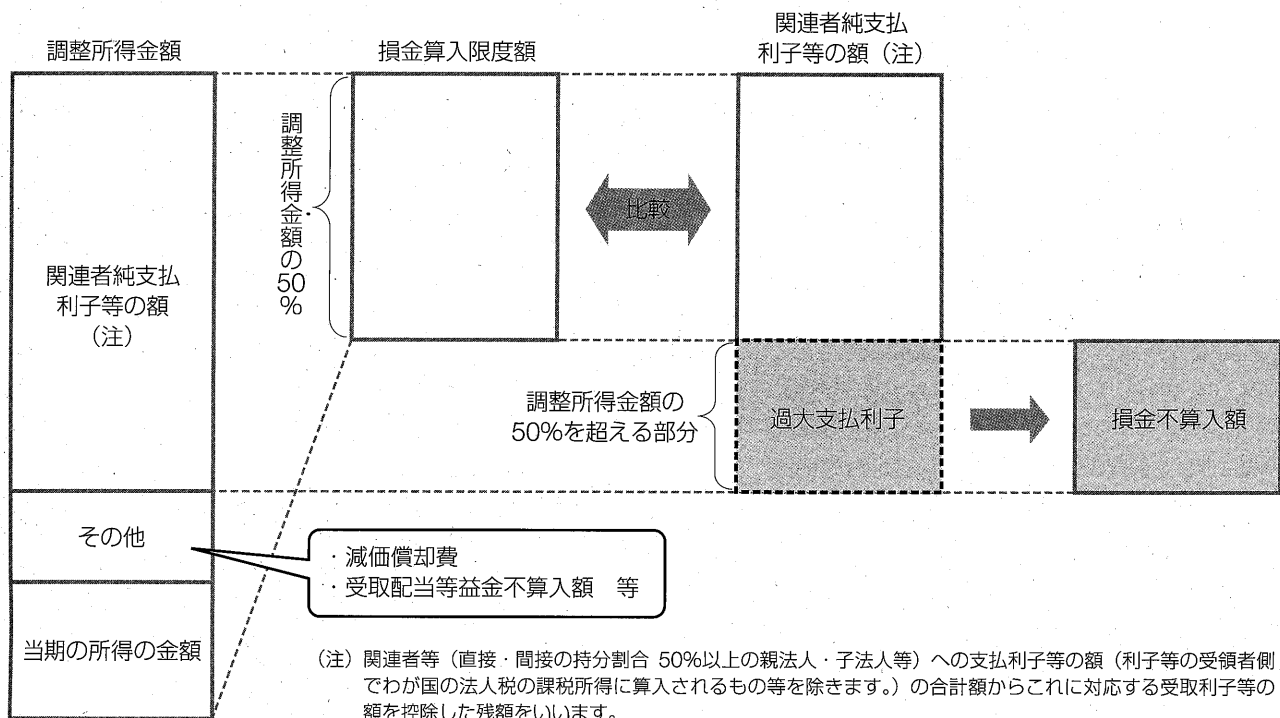
損金算入限度額を計算する基礎となる調整所得金額は、当期の所得の金額に関連者純支払利子等の額、減価償却費の額および受取配当金等の益金不算入額等を加算する等の調整を行って計算します。これは、当期の所得に関連者純支払利子等の額を加算した利払前所得を計算の基礎に、税務上特別の取扱いをする項目を排除し、設備投資の多寡・景気変動による影響を加味しないように調整を行っていることによります。

### ポイント③

関連者とは、直接・間接の持ち株割合50%以上の親子会社や兄弟会社等をいいますが、持ち株割合が50%以上の個人およびその親族等や、関連者が第三者を通じて資金を供与する場合の第三者等も含まれます。

また、支払利子等とは、利子はもとよりリース取引に係る利息相当額や借入れに伴う関連者保証による保証料などの利子に準ずるものも入ります。

図表 1



出典：平成24年版改正税法のすべて(大蔵財務協会)559頁

#### ポイント④

この制度は、関連者間で過大な利子を支払うことによる租税回避を防止するためのものですので、支払われた利子のうち関連者が国内において所得税または法人税を課税されるもの(非居住者、外国法人については源泉分離課税ではなく確定申告の対象となるものに限ります。)については、この制度の対象とはなりません。例えば、貸付人が外国法人であったとしても、国内に支店があるため受取利子が国内源泉所得として確定申告されるような場合にはこの制度の対象外ということになります。

#### ポイント⑤

この制度は、法人のその事業年度の関連者純支払利子等の額が1,000万円以下であるとき、または法人のその事業年度の関連者支払利子等の額の合計額がその事業年度の支払利子等の額の合計額(関連者等に対する支払利子で受け取った法人の課税対象所得に含まれるもの等は除きます。)の50%以下であるときは適用

除外となります。ただし、この措置を受けるためには、確定申告書(中間申告書を含みます。)に適用除外に該当する旨を記載した書面とその計算明細を添付し、かつ、その計算に関する書類を保存する必要があります。また、書面・明細の添付は当初の確定申告に行わなければならないが、修正申告や更正の請求に添付したとしても適用除外は認められないので注意が必要です。

#### ポイント⑥

この制度により損金不算入とされた過大支払利子の額は7年間繰越し、調整所得金額の50%に相当する金額が関連者純支払利子等の額を上回る事業年度において、その差額を限度として損金算入することができます。この措置を受けるためには、損金算入とされた過大支払利子の発生時から損金算入時までの各期において確定申告書への明細書の添付が必要です。

欠損金の繰越控除の規定による欠損金の繰越期間は、税制改正に伴い7年から9年に延びましたが、過大支払利子の繰越期間は7年となっていますので注意が必要です。



## ポイント⑦

過大支払利子税制により計算された損金不算入額と過少資本税制により計算された損金不算入額がある場合には、損金不算入額が大きい方の規定（同額の場合には過少資本税制）が適用されます。過少資本税制が適用された場合、過大支払利子税制と異なり損金不算入額の繰越しができませんので注意が必要です。

## 過大支払利子税制についての実務上の留意点

- ☞ 適用除外規定を受ける場合または過大支払利子の繰越控除を行う場合には、確定申告書に明細書の添付等を忘れずに行う
- ☞ 平成25年4月1日以降開始の事業年度から適用される

# VI 外国税額控除制度の見直し

彼此流用の問題（次頁のコラム（2）参照）や、特定の法人のみが恩恵を受ける特例といった外国税額控除制度の制度的歪みを是正するため、法人実効税率の引下げを契機に制度の適正化が図られました。

## 取扱い

- (1) 外国税額控除の対象から除外される外国法人税率の税率を50%超から35%に引き下げる（法令142の2①）
- (2) 3分の1は控除限度額の計算の基礎に算入されていた非課税国外所得について全額を控除限度額の計算から除外する（法令142③）
- (3) 控除限度額の計算における国外所得割合の90%制限についての特例を廃止する

ポイント①：控除限度額はいずれも縮小される改正

ポイント②：非課税国外所得の除外に関する経過措置あり

ポイント③：平成24年4月1日以後に開始する事業年度から適用

## ポイント①

前述の通り彼此流用の問題や特定の法人のみが恩恵を受ける特例といった制度の歪みを是正するための改正であるため、当該改正に伴い外国税額控除制度における控除限度額は縮小されます。具体的には、50%を超える外国法人税率をかけられている法人、非課税国外所得を有する法人または国外使用人割合が90%超の場合もしくは控除対象外国法人税割合が50%の場合の特例の適用を受けていた法人は控除限度額の縮小対象となりますので注意が必要です。

## ポイント②

(2)の改正により全額が控除限度額計算から除外されることとなった非課税国外所得について、激変緩和措置として平成24年4月1日から平成26年3月31日までの間に開始する各事業年度については、非課税国外所得の6分の5を除外することとされました。

## ポイント③

(1)の改正は平成24年4月1日以後開始する事業年度において納付する外国法人税の額について適用され、(2)および(3)の改正は平成24年4月1日以後に開始する事業年度の所得に対する法人税について適用されます。

コラム(2) 彼此流用の問題

わが国の外国税額控除方式は、国外所得を種類別や国別等に区分せず、国外所得を一括して控除限度額を計算する一括限度額方式を採用しており、下記の算式で計算します。

$$\text{控除限度額} = \frac{\text{各事業年度の所得に対する法人税の額}}{\text{その事業年度の所得金額}} \times \frac{\text{その事業年度の国外所得金額}}{\text{その事業年度の所得金額}}$$

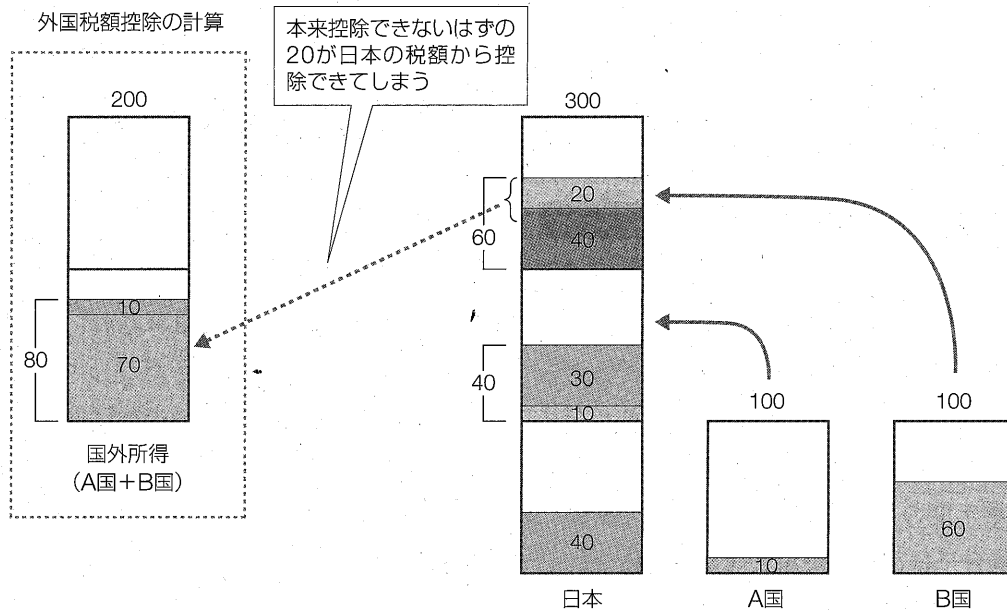
このような一括限度額方式による場合、次のような問題が生じてしまいます。

例えば日本に本社を置く法人がA国(実行法人税率10%)、B国(実行法人税率60%)、日本(実行法人税率40%)でそれぞれ100の所得を計上し、A国では10(100×10%)、B国では60(100×60%)、全世界所得課税となる日本では120(300×40%)の法人税が課税された場合を考えます。この場合、A国で課された法人税10が二重課税排除の観点から外国税額控除の対象となることは問題ありませんが、日本よりも税率の高いB国で課された法人税の全額を外国税額控除の対象とした場合、結果としてB国における税負担の一部を日本が負担することになってしまうため、外国税額控除は日本における税負担率を限度とすべきです。ところが、一括限度額方式で控除限度額を計算すると、

$$120 \times \frac{100 + 100}{100 + 100 + 100} = 80$$

となり、A国における法人税10に加えて、B国における法人税60も控除限度額の範囲内であるために控除できるという結果となってしまいます。そこで、このような法人実効税率が日本に比べて高率な外国法人税はそもそも外国税額控除の対象から外すという措置が採られてきました。これまで、外国税額控除の対象外となる高率な外国法人税の水準は、この規定が設けられた当時の法人実効税率を踏まえ50%とされてきましたが、今般の法人実効税率の引下げに伴い35%への引下げとなりました。

また、上記控除限度額計算のもう一つの問題として、非課税となる国外所得がある場合、その部分に対する外国法人税の負担がないにもかかわらず、上記算式の国外所得金額は増加するため、非課税の国外所得が多くあるほど控除限度額が増加してしまうということがあります。このため、国外非課税所得の金額のうち、控除限度額の計算上国外所得金額に算入できる金額は3分の1のみに制限するという措置が採られてきましたが、本来的には国外非課税所得には国際的三重課税が生じていないことから、国外非課税所得については全額を控除限度額の計算上国外所得金額に算入しないことになりました。



## Ⅶ 復興特別法人税

東日本大震災からの復興を図るために実施する施策に必要な財源を確保する観点から、時限的な税として復興特別法人税が設けられました。

### 取扱い

法人は、基準法人税額につき、復興特別法人税を納める義務がある（復興財源確保法42）。

<算式>

復興特別法人税の額＝課税標準法人税額（基準法人税額）×10%

**ポイント①**：課税対象となる期間は平成24年4月1日から平成27年3月31日までの期間内に最初に開始する事業年度開始の日から3年間

**ポイント②**：復興特別所得税は復興特別法人税額からのみ控除できる

**ポイント③**：外国税額控除はあるが、控除余裕額の繰越しや控除限度超過額の繰越し等はない

### ポイント①

復興特別法人税は東日本大震災からの復興のため、時限的に設けられた措置ですので、平成24年4月1日から平成27年3月31日までの期間内に最初に開始する事業年度開始の日から3年間のみが課税の対象となります。例えば、3年の間に事業年度の変更があり、3年間を含む事業年度の月数の合計が36ヶ月を超えてしまうような場合には、課税対象となる月数の合計が36ヶ月となるように最後の事業年度の基準法人税額を月数按分して計算することとなります。なお、基準法人税額とは法人税申告書別表一（一）を使用する法人の場合、別表一（一）の「2」欄－「3」欄＋「5」欄で計算した金額をいい、上記の月数按分がある場合には、その按分後の金額を課税標準法人税額といいます。

### ポイント②

平成25年1月1日以後に支払を受ける預貯金、公社債の利子や剰余金の配当等からは源泉所得税とは別に復興特別所得税が源泉徴収されます。復興特別所得税額は法人税における所得税額控除制度と同じような形で、復興特別法人税額から控除することができます。

復興特別法人税は法人税の申告書とは別に次頁の復興特別法人税に関する申告書を作成し、申告を行います。復興特別所得税額の控除を受ける場合には、復興特別法人税に関する申告書別表一の「17」欄に控除額を記載するとともに、別表二復興特別所得税額の控除に関する明細書を添付します。

復興特別所得税額を復興特別法人税額から控除しきれない場合には、その控除しきれない復興特別所得税額の還付を受けることができます。したがって、復興特別法人税の課税標準となる法人税額がない赤字申告の場合であっても、復興特別所得税額がある場合には復興特別法人税に関する申告書を提出し、還付を受けることになります。

### ポイント③

所得に対する国際的な二重課税を排除する観点から復興特別法人税についても外国税額控除が認められています。復興特別法人税額に係る外国税額控除の控除限度額は、下記の算式で計算され、控除限度額までの税額控除が認められます。ただし、翌期以降に繰り越すことが可能な控除限度超過額（外国税額が控除限度額を上回る金額）の計算においては、復興特別法人税に係る控除限度額も控除され控除限度超過額がその分小さくなりますので、結果としては控除限度超過額を前倒しで利用したに過ぎません。また、同様に翌期以降に繰り越すことができる国税の控除余裕額の計算においても、復興特別法人税の控除限度額と控除対象外国法人税との差額は加味されませんので、復興特別法人税によって控除余裕額が大きくなることはありません。

**別表一 各課税事業年度の復興特別法人税に関する申告書** (平成24年4月1日以後開始課税事業年度分)

平成 年 月 日 所 属 課 税 者 氏 名 税 務 署 長 殿 印

一 連 番 号

連絡グループ整理番号

整理番号

申告年月日

申告区分 庁 指 定 局 指 定 指 導 等 区 分

通 信 日 付 印 確 認 印

年 月 日

納 税 地 (フリガナ) 電話 ( )

法 人 名 (フリガナ)

代 表 者 自 署 押 印

代 表 者 住 所

経 理 責 任 者 自 署 押 印

旧 納 税 地 及 び 旧 法 人 名 等

平成 年 月 日

課税事業年度分の復興特別法人税申告書 ( )

平成 年 月 日

税理士法第30条の書面提出有  税理士法第33条の2の書面提出有

課税標準法人税額 (15)又は0	1	十 億 百 万 千 円	課税標準法人税額	6	十 億 百 万 千 円
		000			000
復興特別法人税額 (1)×10%	2	00	控除税額	7	
控 除 税 額 (16)+(18)	3		復興特別法人税額	8	
差引ここの申告により納付すべき復興特別法人税額 (2)-(3)	4	00	還付金額	9	
この申告による還付金額 (20)	5		この申告により納付すべき復興特別法人税額 (14)-(3)若しくは (16)+(9)又は (17)-(9)	10	00

課 税 標 準 法 人 税 額 等 の 計 算

課 税 標 準 法 人 税 額 等 の 計 算	11	十 億 百 万 千 円	控 除 税 額 の 計 算	16	十 億 百 万 千 円
法人税額 (法人税申告書別表(一)2、別表(三)2、別表(四)2、別表(五)2又は別表(六)2)			外国税額の控除額 (別表三11又は19)	16	
法人税額の特別控除額 (法人税申告書別表(一)3、別表(三)3、別表(四)3又は別表(五)3)	12		復興特別所得税の額 (別表二6の③)	17	
還納納税の承認を取り消された場合等における既に控除された法人税額の特別控除額の加算額 (法人税申告書別表(一)5、別表(三)5、別表(四)5又は別表(五)5)	13		復興特別所得税の控除額 (2)-(16)と(17)のうちいずれか少ない金額	18	
基準法人税額 (11)-(12)+(13)	14		控除した金額 (3)	19	
課税標準法人税額 (14)又は(14)×-	15	000	控除しきれなかった復興特別所得税の額 (17)-(18)	20	

残余財産の最後の分配又は引渡しの日 平成 年 月 日

還 付 金 額 機 関 等

銀 行 本店・支店 郵便局名等  
金 庫・組 合 出 張 所 預 金  
農 協・協 会 本 所・支 所

印 刷 番 号 ④ うち上銀行の貯金記号番号

※ 税務署処理欄

税 理 士 署 名 押 印

【特 注 意】 復興特別法人税は平成24年4月1日以後に開始する事業年度から課税されます。また、平成24年3月31日以前に開始した事業年度であっても、復興特別所得税が課された場合には、この申告書を提出することによりその復興特別所得税の還付を受けることができます。

外国税額控除と復興特別所得税額控除の両方の規定を受けることができる場合には、納税者有利の観点から税額の還付を受けられない外国税額控除から先に適用されます。

《算式》

復興特別法人税にかかる外国税額控除の控除限度額＝復興特別法人税の額×当該事業年度の国外所得金額÷当該事業年度の所得金額

## VIII 相続税の連帯納付義務の見直し

### 1. 改正の背景

相続税の連帯納付義務は期限の制限がないため、連帯納付義務者は、長期間経過後に連帯納付義務を追及される可能性があります。これでは、連帯納付義務者は長期間不安定な状況に陥ってしまいます。また、担保を提供の上で延納しているのに、その担保価値が下落し、滞納者から相続税が徴収できなくなったからといって、担保提供を受けていた税務当局が価値下落のリスクを負わず、延納許可から十数年経過後に担保を提供した者以外の納税者から連帯納付義務として相続税を徴収しようとするのは、結果的に連帯納付義務者が担保価値下落分を負うことになってしまいます。このように、改正前は連帯納付義務者にとって負担の重い制度であったため、こうした過酷となるケースの発生を防止しつつ、一般納税者との公平を確保するため、次のような見直しが行われました。

### 2. 改正の内容

相続税の連帯納付義務について、次の相続税については連帯納付義務を負わないこととされました。

#### (1) 申告期限から5年を経過した場合

申告期限から5年を経過する日までに税務署長が連帯納付義務者に対し、連帯納付義務の履行を求める納付通知書を出していない場合には、連帯納付義務者は納付すべき相続税額に係る相続税の連帯納付義務を負いません。

#### (2) 延納の許可を受けた場合

納税義務者が延納の許可を受けた場合には、その延納の許可を受けた相続税額に係る相続税の連帯納付義務は負いません。たとえば、延納が許可された税額とそれ以外の税額がある場合には、延納が許可された相続税額については連帯納付義務を負わないことになり、延納が許可された相続税額以外の相続税額については、引き続き連帯納付義務の対象になります。

#### (3) 納税猶予の適用を受けた場合

納税義務者が次の納税猶予の適用を受けた場合におけるその納税義務者に係る連帯納付義務者については、その納税が猶予された相続税額に係る相続税の連帯納付義務を負うことはありません。

- イ 農地等についての相続税の納税猶予等
- ロ 山林についての相続税の納税猶予
- ハ 非上場株式等についての相続税の納税猶予
- ニ 非上場株式等の贈与者が死亡した場合の相続税の納税猶予

### 3. 適用期限

連帯納付義務の見直しは、平成24年4月1日以後に相続税の申告期限（延納もしくは物納の許可の申請の却下もしくは取下げまたは延納もしくは物納の許可の取消しがあった場合には、その却下に係る書面が発せられた日もしくは取下げがあった日または取消しに係る書面が発せられた日）または分納税額の納期限が到来する相続税について適用されます。

ただし、平成24年3月31日以前にこれらの期限が

到来した相続税で同年4月1日において未納となっているもの（滞納となっているもの、延納または納税猶

予等の適用を受けているもの）についても改正の内容を準用することとされ、連帯納付義務は免除されます。

### コラム(3) 国外財産調書

近年、国外財産の保有が増加傾向にあり、国外財産に係る所得税や相続税の課税漏れが増加していることから、その年の12月31日において、国外財産の価額の合計額が5千万円を超える国外財産を有する居住者は、財産の種類、数量及び価額等を記載した『国外財産調書』を翌年3月15日までに税務署長へ提出しなければならないことになりました。気になるところは、提出しなかった場合の罰則です。不提出又は虚偽記載の場合には、1年以下の懲役又は50万円以下の罰金となります（不提出の場合には情状免除規定あり）。また、不提出又は虚偽記載がなされた国外財産にかかる所得税について申告漏れ又は無申告がある場合には、通常の加算税に申告漏れ又は無申告にかかる所得税の5%相当が加算されます。

なお、最初の提出は平成25年12月31日において有する国外財産について平成26年3月17日までに提出することになります（罰則の対象は平成26年12月31日保有分からとなります。）。ちなみに、提出対象義務者は居住者に限定されます。非居住者は提出の必要はありません。

(注) 「国外財産」とは、「国外にある財産をいう」とこととされています。ここでいう「国外にある」かどうかの判定については、財産の種類ごとに行うこととされ、例えば次のように、その財産自体の所在、その財産の受入れをした営業所又は事業所の所在、その財産の発行者等の所在などによることとされています。

- ・「動産又は不動産」は、その動産又は不動産の所在
- ・「預金、貯金又は積金」は、その預金、貯金又は積金の受入れをした営業所又は事業所の所在
- ・「社債又は株式」は、その社債又は株式の発行法人の本店又は事務所の所在

つまり、国内の金融機関に預け入れている外貨預金は「国外財産」に該当しませんが、国内の金融機関を通じて購入した外国株式、外国債券、外国投資信託等は「国外財産」に該当することになります。

(注) 国外財産の「価額」は、その年の12月31日における「時価」又は時価に準ずるものとして「見積価額」によることとされています。また、「邦貨換算」は、その年の12月31日における「外国為替の売買相場」によることとされています。